



ΔΙΕΘΝΕΣ
ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟ
ΤΗΣ ΕΛΛΑΔΟΣ

ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΚΑΙ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΑΚΩΝ ΣΥΣΤΗΜΑΤΩΝ

ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΩΝ ΣΠΟΥΔΩΝ

ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗ, ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΚΑΙ
ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΑΚΑ ΣΥΣΤΗΜΑΤΑ

ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΗ ΔΙΠΛΩΜΑΤΙΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

**«ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΙΚΟΤΗΤΑ ΜΗΧΑΝΙΣΜΩΝ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ
ΕΛΕΓΧΟΥ ΤΩΝ ΤΜΗΜΑΤΩΝ ΓΕΝΙΚΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ ΚΑΙ ΓΕΝΙΚΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΤΕΛΩΝΕΙΩΝ & ΕΙΔΙΚΩΝ ΦΟΡΩΝ ΚΑΤΑΝΑΛΩΣΗΣ ΤΗΣ
ΑΝΕΞΑΡΤΗΤΗΣ ΑΡΧΗΣ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ»**

Της **ΑΝΑΣΤΑΣΙΑΣ ΜΑΝΩΛΟΠΟΥΛΟΥ**

Επιβλέπων :

Χαράλαμπος Σπαθής

Καθηγητής

Αριστοτέλειο Πανεπιστήμιο Θεσσαλονίκη

ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗ, ΔΕΚΕΜΒΡΙΟΣ 2022

ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Η εργασία έχει ως σκοπό να διερευνηθεί , θεωρητικά και εμπειρικά , η αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου των ελεγκτικών τμημάτων της Α.Α.Δ.Ε. Συγκεκριμένα ελέγχθηκαν η Γενική Διεύθυνση Οικονομικών Υπηρεσιών , και η Γενική Διεύθυνση Τελωνείων & Ειδικών Φόρων Κατανάλωσης .

Από θεωρητικής πλευράς έγινε ανασκόπηση της σχετικής βιβλιογραφίας όπου συνοπτικά, προσφέρεται η μεθοδολογία, τα αποτελέσματα και τα συμπεράσματα 20 εργασιών-μελετών, μέσα από τις οποίες θα γίνει μια προσπάθεια κατανόησης των προβληματισμών τους. Στο δεύτερο μέρος και μετά το πέρας της ανασκόπησης, τίθενται αναλυτικά τα ερωτήματα και οι υποθέσεις που θα απαντηθούν στην παρούσα Διατριβή.

Όσον αφορά την εμπειρικό τμήμα της εργασίας η μεθοδολογία της έρευνας που ακολουθήθηκε ήταν η αποστολή των ερωτηματολογίων μέσω του Google forms μετά από επικοινωνία με τις αντίστοιχες διευθύνσεις. Πρέπει να τονιστεί ότι πριν την αποστολή του ερωτηματολογίου έγινε μια μικρή πιλοτική έρευνα με σκοπό τη βελτίωσή του. Στην έρευνα που διενεργήθηκε συμμετείχαν συνολικά 100 άτομα και από τις δύο επιλεγμένες διευθύνσεις. Το ερωτηματολόγιο απαντήθηκε από όλα τα άτομα και τα αποτελέσματα παρατίθενται αναλυτικά για κάθε μία από τις δύο διευθύνσεις , και συγκεντρωτικά και για τις δύο διευθύνσεις , όπως επίσης και για κάθε τύπο ερωτηματολογίου. Στην συνέχεια παρουσιάζονται τα αποτελέσματα της έρευνας με πίνακες και διαγράμματα, σχολιάζοντας αναλυτικά και απαντώντας στα ερωτήματα και τις υποθέσεις που είχαν τεθεί. Τέλος από τα συμπεράσματα της έρευνας προκύπτει θετική συσχέτιση μεταξύ των υπαλλήλων των τμημάτων και της αναγκαιότητας του εσωτερικού ελέγχου σε όλα τα πεδία τα οποία κάλυπτε το ερωτηματολόγιο.

Λέξεις – Κλειδιά : Εσωτερικός Έλεγχος (ΕΕ), Δημόσια Διοίκηση, Εταιρική Διακυβέρνηση, φορολογική διοίκηση, πολιτική παρέμβαση.

ABSTRACT.

The purpose of the work is to investigate, theoretically and empirically, the effectiveness of the internal control of the auditing departments of A.A.D.E. Specifically, the General Directorate of Financial Services, and the General Directorate of Customs & Excise Taxes were audited.

From a theoretical point of view, a review of the relevant literature was carried out where, in summary, the methodology, results and conclusions of 20 papers-studies are offered, through which an attempt will be made to understand their concerns. In the second part and after the end of the review, the questions and hypotheses that will be answered in this Thesis are detailed.

Regarding the empirical part of the work, the research methodology followed was the sending of questionnaires through Google forms after contacting the respective addresses. It should be emphasized that before sending the questionnaire, a small pilot study was done in order to improve it. A total of 100 people from both selected addresses participated in the survey conducted. The questionnaire was answered by all individuals and the results are listed in detail for each of the two addresses, and aggregated for both addresses, as well as for each type of questionnaire. Then the results of the research are presented with tables and diagrams, commenting in detail and answering the questions and assumptions that were raised. Finally, the conclusions of the research show a positive correlation between the employees of the departments and the necessity of internal control in all the fields covered by the questionnaire.

Keywords: Internal Audit (EU), Public Administration, Corporate Governance, tax administration, political intervention.

Περιεχόμενα	
ΠΕΡΙΛΗΨΗ.....	3
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1. Εισαγωγή	13
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2. Ο Εσωτερικός Έλεγχος.....	16
2.1 Η έννοια του Εσωτερικού Ελέγχου (ΕΕ).....	16
2.2 Το πλαίσιο του ΕΕ στην Ελλάδα	17
2.3 Τα κύρια χαρακτηριστικά ενός συστήματος ΕΕ.....	18
2.4 Ο ρόλος της Δημόσιας Διοίκησης κατά τον ΕΕ	20
2.5 Η αποτελεσματικότητα ενός ΕΕ	23
2.6 Ο ρόλος του κώδικα Εταιρικής Διακυβέρνησης κατά τον ΕΕ	25
2.7 Η θεωρητική θεμελίωση του ‘Πλαισίου COSO’	26
2.7.1 Τα βασικά στοιχεία του συστήματος ΕΕ	27
2.8 Η αξιολόγηση ενός ΕΕ.....	31
2.9 Οι αρμοδιότητες και οι ρόλοι κατά την διάρθρωση ενός συστήματος ΕΕ.....	32
2.10 Τα πιθανά προβλήματα ενός συστήματος ΕΕ.....	34
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3. Ο Εσωτερικός Έλεγχος σε Γ.Δ.Ο.Υ. και Γ.Δ.Τ. & Ε.Φ.Κ.	38
3.1 Η διεθνής βιβλιογραφική ανασκόπηση.....	38
3.2 Τα κριτήρια αποτελεσματικότητας των ΕΕ σε Γ.Δ.Ο.Υ. και Γ.Δ.Τ. & Ε.Φ.Κ..	43
3.2.1 Ο Εσωτερικός Κανονισμός Λειτουργίας της Διεύθυνσης ΕΕ της Γ.Δ.Ο.Υ.	43
3.2.2 Η αποτελεσματικότητα της φορολογικής διοίκησης και η απαλλαγή της Γ.Δ.Ο.Υ. από κάθε είδους πολιτικές παρεμβάσεις	44
3.2.3 Η ανεξαρτησία του ΕΕ στα πλαίσια της Γ.Δ.Τ. & Ε.Φ.Κ.	45
3.2.4 Η ασφάλεια και προστασία της Γ.Δ.Τ. & Ε.Φ.Κ.....	47
3.2.5 Το Τελωνειακό Πλαίσιο Ελέγχου κατά τα Διεθνή πρότυπα.....	48
3.3 Η φιλοσοφία του φορολογικού ελέγχου της Ελληνικής Τελωνειακής Διοίκησης και της Α.Α.Δ.Ε.	50
3.3.1 Οι διαδικασίες φορολογικού ελέγχου.....	50

3.3.2 Η πρακτική των φορολογικών ελεγκτών.....	52
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4. Μεθοδολογία έρευνας.....	54
4.1 Εισαγωγή.....	54
4.2 Μεθοδολογία Έρευνας.....	55
4.2.1 Το Δείγμα.....	55
4.2.2 Μέθοδος συλλογής δεδομένων.....	55
Κεφάλαιο 5 Εμπειρικά Αποτελέσματα.....	56
5. 1 Α΄ Μέρος - Ευρήματα από την Γενική Διεύθυνση Οικονομικών Υπηρεσιών (Γ.Δ.Ο.Υ.).....	56
5.1.2 Β΄ Μέρος - Ευρήματα από την Γενική Διεύθυνση Οικονομικών Υπηρεσιών (Γ.Δ.Ο.Υ.).....	60
5.2. Α΄ Μέρος - Ευρήματα από την Γενική Διεύθυνση Τελωνείων & Ειδικών Φόρων Κατανάλωσης (Γ.Δ.Τ. & Ε.Φ.Κ.).....	68
Α΄ Μέρος. - Ερωτηματολόγιο Αποτελεσματικότητας Εσωτερικού Ελέγχου.....	66
Συμφωνώ απόλυτα.....	66
Συμφωνώ.....	66
Ουδέτερο.....	66
Διαφωνώ.....	66
Διαφωνώ έντονα.....	66
Πεδίο Ελέγχου.....	66
Γνώση και Επαγγελματισμός.....	66
Επικοινωνία και Αναφορά Ελέγχου.....	67
5.2.1 Β΄ Μέρος - Ευρήματα από την Γενική Διεύθυνση Τελωνείων & Ειδικών Φόρων Κατανάλωσης (Γ.Δ.Τ. & Ε.Φ.Κ.).....	68
Β΄ Μέρος. - Ερωτηματολόγιο Προοπτικής Εσωτερικού Ελέγχου.....	68
Συμφωνώ απόλυτα.....	68
Συμφωνώ.....	68
Ουδέτερο.....	68

Διαφωνώ	68
Διαφωνώ έντονα	68
Αντιλήψεις για το Περιβάλλον Ελέγχου.....	68
Αντιλήψεις για την Εκτίμηση Κινδύνων	69
Αντιλήψεις για τις Δραστηριότητες Ελέγχου	70
Αντιλήψεις για την Πληροφόρηση και την Επικοινωνία	70
Αντιλήψεις για τις Δραστηριότητες Παρακολούθησης.....	71
5.3 Συμπεράσματα και Πεδία για Περαιτέρω Έρευνα.	71
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6. Τα αποτελέσματα της έρευνας.....	72
6.1 Α΄ Μέρος – Ανάλυση των ευρημάτων από την Γ.Δ.Ο.Υ. και την Γ.Δ.Τ. & Ε.Φ.Κ.	72
6.1.1 Πεδίο Ελέγχου	72
6.1.2 Γνώση και Επαγγελματισμός.....	74
6.1.3 Επικοινωνία και Αναφορά Ελέγχου.....	75
6.2 Β΄ Μέρος – Ανάλυση των ευρημάτων από την Γ.Δ.Ο.Υ. και την Γ.Δ.Τ. & Ε.Φ.Κ.	77
6.2.1 Αντιλήψεις για το Περιβάλλον Ελέγχου.....	77
6.2.2 Αντιλήψεις για την Εκτίμηση Κινδύνων	79
6.2.3 Αντιλήψεις για τις Δραστηριότητες Ελέγχου	82
6.2.4 Αντιλήψεις για την Πληροφόρηση και την Επικοινωνία	85
6.2.5 Αντιλήψεις για τις Δραστηριότητες Παρακολούθησης.....	88
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 7. Τα συμπεράσματα και οι προτάσεις της έρευνας.....	90
7.1 Τα συμπεράσματα της έρευνας.....	90
7.2 Οι προτάσεις της έρευνας	92
7.2.1 Προτεινόμενη πρωτοβουλία για τον εκσυγχρονισμό των μονάδων ΕΕ.....	92
7.2.2. Προτεινόμενη τυποποιημένη διαδικασία διενέργειας ΕΕ.....	94
Βιβλιογραφία	95
Ξενόγλωσση.....	95

Ελληνική	100
Παράρτημα.....	Σφάλμα! Δεν έχει οριστεί σελιδοδείκτης.
Β' ΕΡΩΤΗΜΑΤΟΛΟΓΙΟ.	Σφάλμα! Δεν έχει οριστεί σελιδοδείκτης.
Α' Μέρος. - Ερωτηματολόγιο Αποτελεσματικότητας Εσωτερικού Ελέγχου.	Σφάλμα! Δεν έχει οριστεί σελιδοδείκτης.
Συμφωνώ απόλυτα.....	Σφάλμα! Δεν έχει οριστεί σελιδοδείκτης.
Συμφωνώ.....	Σφάλμα! Δεν έχει οριστεί σελιδοδείκτης.
Ουδέτερο.....	Σφάλμα! Δεν έχει οριστεί σελιδοδείκτης.
Διαφωνώ	Σφάλμα! Δεν έχει οριστεί σελιδοδείκτης.
Διαφωνώ έντονα	Σφάλμα! Δεν έχει οριστεί σελιδοδείκτης.
Πεδίο Ελέγχου	Σφάλμα! Δεν έχει οριστεί σελιδοδείκτης.
Γνώση και Επαγγελματισμός.....	Σφάλμα! Δεν έχει οριστεί σελιδοδείκτης.
Επικοινωνία και Αναφορά Ελέγχου ...	Σφάλμα! Δεν έχει οριστεί σελιδοδείκτης.
Β' Μέρος. - Ερωτηματολόγιο Προοπτικής Εσωτερικού Ελέγχου.	Σφάλμα! Δεν έχει οριστεί σελιδοδείκτης.
Συμφωνώ απόλυτα.....	Σφάλμα! Δεν έχει οριστεί σελιδοδείκτης.
Συμφωνώ.....	Σφάλμα! Δεν έχει οριστεί σελιδοδείκτης.
Ουδέτερο.....	Σφάλμα! Δεν έχει οριστεί σελιδοδείκτης.
Διαφωνώ	Σφάλμα! Δεν έχει οριστεί σελιδοδείκτης.
Διαφωνώ έντονα	Σφάλμα! Δεν έχει οριστεί σελιδοδείκτης.
Αντιλήψεις για το Περιβάλλον Ελέγχου	Σφάλμα! Δεν έχει οριστεί σελιδοδείκτης.
Αντιλήψεις για την Εκτίμηση Κινδύνων	Σφάλμα! Δεν έχει οριστεί σελιδοδείκτης.
Αντιλήψεις για τις Δραστηριότητες Ελέγχου	Σφάλμα! Δεν έχει οριστεί σελιδοδείκτης.
Αντιλήψεις για την Πληροφόρηση και την Επικοινωνία	Σφάλμα! Δεν έχει οριστεί σελιδοδείκτης.

Αντιλήψεις για τις Δραστηριότητες Παρακολούθησης **Σφάλμα! Δεν έχει οριστεί σελιδοδείκτης.**

Κατάλογος Πινάκων

Πίνακας 1. Οι ανάγκες των βέλτιστων λειτουργιών ενός ΕΕ.....	16
Πίνακας 2. Τα βήματα διασφάλισης της αποτελεσματικής λειτουργίας ενός οργανισμού.	17
Πίνακας 3. Το σύνολο των κατευθυντήριων γραμμών για τις βέλτιστες πρακτικές στη 'Διακυβέρνηση'.	22
Πίνακας 4. Οι 4 βασικές βέλτιστες πρακτικές που περιλαμβάνονται σε έναν επιτυχή μετασχηματισμό ΕΕ.....	23
Πίνακας 5. Τα κύρια συμπεράσματα για τους υπαλλήλους των κυβερνητικών υπηρεσιών σχετικά με τον ΕΕ.....	24
Πίνακας 6. Οι βασικές κατηγορίες επίτευξη στόχων της COSO.....	27
Πίνακας 7. Τα χαρακτηριστικά που συνθέτουν έναν άρτιο Εσωτερικό Έλεγχο.	27
Πίνακας 8. Οι 5 αρχές που σχετίζονται με το περιβάλλον ελέγχου.....	28
Πίνακας 9. Οι 4 αρχές της αξιολόγησης κινδύνου.....	29
Πίνακας 10. Οι 3 αρχές για την καθιέρωση αποτελεσματικών δραστηριοτήτων ελέγχου.....	30
Πίνακας 11. Οι 3 αρχές που σχετίζονται με την ενημέρωση και την επικοινωνία.....	30
Πίνακας 12. Τα χαρακτηριστικά ενός ικανοποιητικού συστήματος ΕΕ.....	32
Πίνακας 13. Τα βασικά σημεία του εποπτικού ρόλου ενός εσωτερικού ελεγκτή.	32
Πίνακας 14. Τα πιθανά προβλήματα ενός συστήματος ΕΕ.	35
Πίνακας 15. Τα βασικά χαρακτηριστικά ενός πρότυπου εσωτερικού ελεγκτή.	44
Πίνακας 16. Στοιχεία τα οποία θα πρέπει να έχει υπόψη ένας εσωτερικός ελεγκτής.....	45
Πίνακας 17. Τεχνικές ελέγχου για τον έμμεσο προσδιορισμό της φορολογητέας βάσης.....	52

Πίνακας 18. Χαρακτηριστικά από τα οποία εξαρτάται κυρίως το ύψος των πρόσθετων φόρων.....	52
Πίνακας 19. Πεδίο Ελέγχου.....	57
Πίνακας 20. Γνώση και Επαγγελματισμός.....	58
Πίνακας 21. Επικοινωνία και Αναφορά Ελέγχου.....	59
Πίνακας 22. Αντιλήψεις για το Περιβάλλον Ελέγχου.....	60
Πίνακας 23. Αντιλήψεις για την Εκτίμηση Κινδύνων.....	62
Πίνακας 24. Αντιλήψεις για τις δραστηριότητες ελέγχου.....	63
Πίνακας 25. Αντιλήψεις για την Πληροφόρηση και την Επικοινωνία.....	64
Πίνακας 26. Αντιλήψεις για τις Δραστηριότητες Παρακολούθησης.....	66
Πίνακας 27. Α΄ Μέρος - Ερωτηματολόγιο Αποτελεσματικότητας Εσωτερικού Ελέγχου.....	68
Πίνακας 28. Β΄ Μέρος - Ερωτηματολόγιο Προοπτικής Εσωτερικού Ελέγχου.....	68
Πίνακας 29. Πεδίο Ελέγχου.....	73
Πίνακας 30. Γνώση και Επαγγελματισμός.....	74
Πίνακας 31. Επικοινωνία και Αναφορά Ελέγχου.....	77
Πίνακας 32. Αντιλήψεις για το Περιβάλλον Ελέγχου.....	79
Πίνακας 33. Αντιλήψεις για την Εκτίμηση Κινδύνων.....	81
Πίνακας 34. Αντιλήψεις για τις Δραστηριότητες Ελέγχου.....	85
Πίνακας 35. Αντιλήψεις για την Πληροφόρηση και την Επικοινωνία.....	87
Πίνακας 36. Αντιλήψεις για τις Δραστηριότητες Παρακολούθησης.....	89
Πίνακας 37. Προτεινόμενη πρωτοβουλία για τον εκσυγχρονισμό των μονάδων ΕΕ.....	92

Κατάλογος Εικόνων

Εικόνα 1. Ο ενημερωμένος κύβος της COSO (COSO, 2019, σελ. 5).....	31
--	----

Συντομογραφίες

Παρουσιάζονται σε πίνακα με αλφαβητικό τρόπο όλες οι σημαντικές συντομογραφίες που χρησιμοποιήθηκαν στην πτυχιακή.

Α.Α.Δ.Ε.	Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων
Α.Τ.Υ.Ε.	Αυτοτελές Τμήμα Υποστήριξης και Ελέγχου
Γ.Δ.Α.Δ.Ο	Γενική Διεύθυνση Ανθρώπινου Δυναμικού & Οργάνωσης
Γ.Δ.ΗΛΕ.Δ	Γενική Διεύθυνση Ηλεκτρονικής Διακυβέρνησης
Γ.Δ.Ο.Υ.	Γενική Διεύθυνση Οικονομικών Υπηρεσιών
Γ.Δ.Φ.Δ	Γενική Διεύθυνση Φορολογικής Διοίκησης
Γ.Δ.Τ. & Ε.Φ.Κ	Γενική Διεύθυνση Τελωνείων & Ειδικών Φόρων Κατανάλωσης
Γ.Δ.Γ.Χ.Κ	Γενική Διεύθυνση Γενικού Χημείου του Κράτους
Δ.Δ.Θ.Ε.Κ.Α	Δ/νση Δασμολογικών Θεμάτων, Ειδικών Καθεστώτων & Απαλλαγών
Δ.Π. & Δ.Α.	Δ/νση Προϋπολογισμού & Δημοσιονομικών Αναφορών
Δ.Ο.Δ.	Δ/νση Οικονομικής Διαχείρισης
Δ.Π. & Κ.Υ	Δ/νση Προμηθειών και Κτιριακών Υποδομών

Δ.Τ.Δ.	Δ/νση Τελωνειακών Διαδικασιών
Δ.Σ.Τ.Ε.Π	Δ/νση Στρατηγικής Τελωνειακών Ελέγχων & Παραβάσεων
Ε.Ε	Εσωτερικός Έλεγχος
Ε.Λ.Τ.Ε	Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων
Ε.Φ.Κ	Ειδικός Φόρος Κατανάλωσης
Φ.Π.Α	Φόρος Προστιθέμενης Αξίας
ΞΧ/ΧΤ	Ξέπλυμα Χρήματος/ Χρηματοδότησης της Τρομοκρατίας .
Α.Ε.Ο	Authorised Economic Operators
CAE	Chief Audit Executive
C.I.S.E	Common Information Sharing Environment
C.C.F	Customs Control Framework
COSO	Committee of Sponsoring Organization
C.R.M.F	Common Risk Management Framework
G.T.A	Global Target Analysis
I.I.I.A	International Institute of Internal Auditors
S.I.S	Schengen Information System
T.F.E.U	Treaty of the functioning of European Union

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1. Εισαγωγή

Ένα αποτελεσματικό σύστημα ΕΕ οδηγεί σε βελτιωμένη λογοδοσία, ηθικές και επαγγελματικές πρακτικές, αποτελεσματική διαχείριση κινδύνου, βελτιώνει την ποιότητα του προϊόντος και υποστηρίζει λήψη αποφάσεων και παρακολούθηση απόδοσης. Ιστορικά θεωρούνταν πάντα ότι ο ΕΕ περιορίζεται απλώς στη διασφάλιση ότι τα λογιστικά και τα σχετικά αρχεία έχουν διατηρηθεί σωστά, το σύστημα διαχείρισης περιουσιακών στοιχείων είναι σε ισχύ προκειμένου να διαφυλαχθούν τα περιουσιακά στοιχεία και επίσης να διαπιστωθεί εάν υπάρχουν πολιτικές και διαδικασίες τηρούνται δεόντως. Με τους καιρούς που αλλάζουν, αυτή η έννοια έχει υποστεί μια ριζική αλλαγή όσον αφορά τον ορισμό και το εύρος κάλυψης. Η σύγχρονη προσέγγιση προτείνει ότι δεν πρέπει να περιορίζεται μόνο σε οικονομικά ζητήματα, αλλά και σε θέματα όπως η ανάλυση κόστους-οφέλους, η χρήση πόρων και η ανάπτυξή τους, έως και θέματα ορθότητας και αποτελεσματικότητας της διαχείρισης.

Η παρούσα διατριβή θα προσπαθήσει να αναλύσει και να εντοπίσει τις αρχές ΕΕ που παραβιάζονται, τόσο στην Γ.Δ.Ο.Υ. όσο και στην Γ.Δ.Τ. & Ε.Φ.Κ.. Παραπέρα, καταβάλλεται προσπάθεια για να απαντηθεί εάν η δομή διακυβέρνησης μεγιστοποιεί την κάλυψη κινδύνου και τους πόρους του εκάστοτε οργανισμού, αλλά και πως επιλέγεται και παρακολουθείται το σωστό εύρος και συνδυασμός ελέγχων. Επιπλέον, θα αναφερθεί εάν ο ΕΕ είναι αρκετά ακριβής για τον εντοπισμό σημαντικών ζητημάτων και παράλληλα θα τονισθεί η αναγκαιότητα κατανόησης πως η καθυστέρηση της αποκατάστασης των ελλείψεων σήμερα, μπορεί να μετατραπεί σε σημαντικές ελλείψεις στο μέλλον. Εξάλλου, οι ΕΕ θα πρέπει να χρησιμοποιούνται για

τη διατήρηση των κινδύνων που αντιμετωπίζει ο εκάστοτε οργανισμός, εντός των καθορισμένων επιπέδων ανοχής κινδύνου που ορίζει το ΔΣ, λαμβάνοντας υπόψη τις εκτιμήσεις κόστους-οφέλους.

Τέλος, η παρούσα διατριβή επιχειρεί να αναδείξει πως η επιτροπή ελέγχου χρειάζεται να προβαίνει στις αναγκαίες ενέργειες προκειμένου να διαπιστώνεται ότι οι κατάλληλες πολιτικές, διαδικασίες και δραστηριότητες ελέγχου έχουν θεσπιστεί και λειτουργούν όπως προβλέπεται. Ένα αποτελεσματικό σύστημα ΕΕ εξαρτάται από τον σωστό τόνο που ορίζεται στην κορυφή του εκάστοτε οργανισμού – το ΔΣ και η επιτροπή ελέγχου θα πρέπει να στείλουν ένα σαφές μήνυμα ότι οι ευθύνες ΕΕ πρέπει να λαμβάνονται σοβαρά υπόψη.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2. Ο Εσωτερικός Έλεγχος

2.1 Η έννοια του Εσωτερικού Ελέγχου (ΕΕ)

Κατά την COSO (1992), ένας ΕΕ ορίζεται ως μια διαδικασία που πραγματοποιείται από το Δ.Σ., τη Διοίκηση και το λοιπό προσωπικό μιας οικονομικής οντότητας, σχεδιασμένης για να παρέχει ουσιαστική αποτελεσματικότητα και αποδοτικότητα λειτουργιών. Ταυτόχρονα, κατά το Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών (ΙΙΑ) (2012), είναι μια ανεξάρτητη δραστηριότητα διασφάλισης και συμβουλευτικής, σχεδιασμένης για να προσθέτει αξία και καθολικές βελτιώσεις στις εκάστοτε λειτουργίες του οργανισμού.

Εδώ, ο Sawyer (2003) τονίζει ότι είναι μια αντικειμενική εκτίμηση των διαφορετικών ελέγχων μέσα σε έναν οργανισμό για να καθοριστεί εάν ισχύουν τα παρακάτω (Πίνακας 1). Εφαρμόζοντας σωστά έναν ΕΕ έχει σημαντικά οφέλη, μιας και μπορεί να καταδείξει εάν οι πόροι χρησιμοποιούνται με αποτελεσματικά, βοηθώντας παράλληλα την εκάστοτε οντότητα να μειώσει τη διαφθορά, εξασφαλίζοντας τον συντονισμό μεταξύ διαφορετικών τμημάτων σε αυτήν (Πίνακας 2).

Πίνακας 1. Οι ανάγκες των βέλτιστων λειτουργιών ενός ΕΕ.

Οι εξωτερικοί κανονισμοί εκτελούνται προγραμματισμένα
Οι εσωτερικές πολιτικές και διαδικασίες είναι αποδεκτές
Οι στόχοι του εκάστοτε οργανισμού επιτυγχάνονται με αποτελεσματικό τρόπο
Η ταυτοποίηση/ελαχιστοποίηση των κινδύνων για τον οργανισμό είναι κύριας σημασίας
Οι πληροφορίες σχετικά με τις οικονομικές και λειτουργικές διαδικασίες είναι ακριβείς και αξιόπιστες
Πληρούνται ικανοποιητικά κριτήρια λειτουργίας
Η χρήση των πόρων πραγματοποιείται αποτελεσματικά/οικονομικά

Πίνακας 2. Τα βήματα διασφάλισης της αποτελεσματικής λειτουργίας ενός οργανισμού.

Επανεξέταση μηχανισμών ελέγχου που σχετίζονται με 'πρόσθετα', μιας κι ο ΕΕ στοχεύει στον έλεγχο απρόβλεπτων γεγονότων που ενδέχεται να επηρεάσουν σημαντικά την πορεία των εργασιών.
Καθολική επανεξέταση των μηχανισμών κατά της καταπολέμησης της διαφθοράς από υπαλλήλους διαφορετικών τμημάτων, όπου έχει ως κύριο στόχο την εξάλειψη των κινδύνων.
Καθολική επανεξέταση του πλαισίου διακυβέρνησης/λογοδοσίας, μιας κι η COSO ορίζεται ως ένα ευρέως διαδεδομένο πλαίσιο αξιολόγησης των ΕΕ, όπου παρέχει ένα σύνολο 20 βασικών αρχών που προέρχονται απευθείας από τις 5 συνιστώσες του Πλαισίου ΕΕ.
Επανεξέταση των λειτουργικών διαδικασιών, μιας κι ο ΕΕ θα πρέπει να επανεξετάζει όλες τις επιχειρησιακές διαδικασίες (πιθανές προμήθειες που έγιναν σε υψηλές τιμές).
Το Μοντέλο των 10 δραστηριοτήτων, όπου κατά τον Filos (2004), οι γενικοί στόχοι ενός ΕΕ μπορούν να εκφραστούν κατάλληλα. Αυτές οι δραστηριότητες είναι Διοίκηση, Προμήθειες, Παραγωγή, Πωλήσεις, Προσωπικό, Πάγια, Οικονομική Διαχείριση, Λογιστική, Μηχανογράφηση και άλλες λειτουργίες.

2.2 Το πλαίσιο του ΕΕ στην Ελλάδα

Κατά τον Καζαντζή (2006), η αναγκαιότητα ενός ΕΕ πηγάζει κυρίως από τις ατέλειες της ανθρώπινης φύσης, όπου άξιο υπογράμμισης είναι και το γεγονός ότι η απάτη μπορεί να γίνει είτε σε βάρος των συμφερόντων της επιχείρησης είτε προς όφελός της. Άλλος ένας σημαντικός λόγος ύπαρξης του ΕΕ είναι κι ο έγκαιρος εντοπισμός και η διόρθωση των λογιστικών σφαλμάτων, ηθελημένων ή αθέλητων, αποτελώντας παράλληλα και μέσο μετρίασης των συγκρουόμενων συμφερόντων που υφίστανται ανάμεσα στη διοίκηση και τους μετόχους λόγω της ασύμμετρης πληροφόρησης.

Αναφορικά, το Ελληνικό Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών (Greek Institute of Internal Auditors) ιδρύθηκε το 1985 και είναι μέλος του Διεθνούς Ινστιτούτου Εσωτερικών Ελεγκτών (International Institute of Internal Auditors) (IIA).είναι ένας επαγγελματικός οργανισμός που προωθεί την εφαρμογή ΕΕ σύμφωνα με τα διεθνή πρότυπα, προσπαθώντας παράλληλα να ενισχύσει τη λειτουργία και τον ρόλο των ΕΕ στους εκάστοτε οργανισμούς.

Όπως οι εξερευνητές σε ακραίες συνθήκες που πρέπει συνεχώς να διαχειρίζονται τον κίνδυνο και την αβεβαιότητα, έτσι κι οι οργανισμοί έχουν αποδεχτεί ότι η αστάθεια και η πολυπλοκότητα της αγοράς, μαζί με τις πολιτικές και ρυθμιστικές αλλαγές, 'είναι εδώ για να μείνουν'. Ωστόσο, σε αυτό το πλαίσιο μεγαλύτερου κινδύνου, πολλές λειτουργίες ΕΕ δεν συμβαδίζουν και οι οργανισμοί αντιμετωπίζουν μια μεγάλη πρόκληση στον καθορισμό της στρατηγικής τους για τον ΕΕ και την αξιοποίηση της επένδυσής τους.

Μια επιτυχημένη προσέγγιση ελέγχου βασίζεται στον κίνδυνο και λαμβάνει υπόψη τις προτεραιότητες των βασικών ενδιαφερομένων μερών του ελέγχου, όπως η καθιέρωση λειτουργιών ΕΕ, η ανάπτυξη μεθοδολογιών και εγχειριδίων εσωτερικού ελέγχου, η εκτέλεση αξιολογήσεων κινδύνου και η ανάπτυξη σχεδίων ελέγχου, η ανάπτυξη προγραμμάτων ελέγχου, η παροχή συμβουλών και η υποστήριξη ΕΕ, Εφαρμογές τεχνολογίας ελέγχου (TeamMate Audit Management System), Εκτέλεση Εξωτερικών Αξιολογήσεων Ποιότητας λειτουργιών ΕΕ και, τέλος, Ανάπτυξη και παροχή εκπαίδευσης ΕΕ που απευθύνεται στις ανάγκες κάθε κλάδου.

2.3 Τα κύρια χαρακτηριστικά ενός συστήματος ΕΕ

Κατά τους Visser & Erasmus (2008, σελ. 293-294), ένα σύστημα ΕΕ διαθέτει χαρακτηριστικά που συμβάλλουν στη μοναδικότητά του. Πρώτο είναι το χρονοδιάγραμμα, όπου ένα σύστημα ΕΕ θα πρέπει να ανιχνεύει πιθανές ή πραγματικές αποκλίσεις αρκετά νωρίς, διασφαλίζοντας ότι η διοίκηση λαμβάνει έγκαιρα διορθωτικές ενέργειες και περιορίζει το περιττό κόστος (Visser & Erasmus, 2008, σελ. 293-294). Δεύτερη είναι η οικονομία, όπου τα συστήματα ελέγχου πρέπει να εκτελούνται με τέτοιο τρόπο ώστε το όφελος να είναι μεγαλύτερο από το κόστος υλοποίησης (Visser, 2011, σελ. 86). Αν και ένα σύστημα ελέγχου πρέπει να παρέχει

βεβαιότητα για την επίτευξη των στόχων ενός ιδρύματος, αυτό θα πρέπει να διασφαλίζει το ελάχιστο κόστος και τις λιγότερες δυνατές ανεπιθύμητες παρενέργειες. Κατόπιν, είναι η λογοδοσία, όπου ένας ΕΕ θα πρέπει να διασφαλίζει ότι το προσωπικό λογοδοτεί για τις αρμοδιότητες και τα καθήκοντα που του έχουν ανατεθεί. Αυτό επιτυγχάνεται με την εφαρμογή προβλεπόμενων διαδικασιών.

Επιπλέον, η τοποθέτηση αρχείων, όπου το σύστημα ΕΕ πρέπει να εφαρμόζεται με σαφήνεια ανά πάσα στιγμή φαίνεται πως είναι ένα από τα χαρακτηριστικά που συμβάλλουν στη μοναδικότητά τους. Τα αρχεία πρέπει να τοποθετούνται με ασφάλεια, ώστε να είναι δυνατή η πρόσβαση σε αυτά στο μέλλον. Ακολουθεί η ευελιξία των ελέγχων, όπου η αλλαγή του εργασιακού περιβάλλοντος είναι αναπόφευκτη, ιδιαίτερα καθώς η πολιτική κυριαρχεί στην προσέγγιση της παροχής υπηρεσιών στο δημόσιο τομέα. Εξάλλου, κατά τους Visser & Erasmus (2008, σελ. 294), οι ΕΕ σχεδιάζονται κατά προτίμηση για να προσαρμόζονται στις αλλαγές χωρίς οι ίδιοι να απαιτούν αλλαγή, καθώς οι αλλαγές ελέγχου που αντιστοιχούν σε διοικητικές και λειτουργικές αλλαγές τείνουν να δημιουργούν πρόσθετη σύγχυση και, επομένως, να κάνουν τη διαχείριση της αλλαγής πιο δύσκολη.

Ακόμα παραπέρα, ο προσδιορισμός αιτίας και διορθωτική δράση, μιας κι οι ΕΕ θα πρέπει να είναι σε θέση να προσδιορίζουν την πρόκληση, προκειμένου οι διαχειριστές να λάβουν τα κατάλληλα μέτρα. Η διοίκηση μπορεί να προετοιμάσει τις απαντήσεις εκ των προτέρων και να τις εφαρμόσει όταν ένας ΕΕ υποδεικνύει την αιτία ενός συμβάντος (Visser & Erasmus, 2008, σελ. 294). Επιπλέον, η στρατηγική εστίαση του ελέγχου, μιας κι ο σχεδιασμός ενός ΕΕ πρέπει να είναι κατά τέτοιο τρόπο ώστε να συμπληρώνει το 'style' διαχείρισης, το μέγεθος του Δημόσιου Ιδρύματος και το επίπεδο εξειδίκευσης των εργαζομένων. Ταυτόχρονα, θα πρέπει να είναι σκόπιμο να διασφαλίζεται η επίτευξη των αποτελεσμάτων και των στόχων της διοίκησης.

Άρα, οι διευθυντές δεν μπορούν να ελέγχουν τα πάντα και, έτσι, είναι αναγκαίο ένα σύστημα ΕΕ να εστιάζει σε στρατηγικά σημεία ελέγχου (Crous, 1990, σελ. 490). Επίσης, η ακρίβεια, μιας κι είναι εξαιρετικής σημασίας τα συστήματα ΕΕ να παράγουν ακριβείς πληροφορίες για να διασφαλιστεί ότι μπορούν να ληφθούν τα κατάλληλα διορθωτικά μέτρα. Χωρίς ένα ακριβές σύστημα ΕΕ, δεν θα είναι διαθέσιμες αξιόπιστες και σχετικές πληροφορίες για τη λήψη αποφάσεων. Επιπλέον, η ολοκλήρωση σχεδιασμού/ελέγχου, όπου τα πρότυπα που εφαρμόζονται και δεν

σχετίζονται με τους στόχους της διοίκησης (Crous, 1990, σελ. 489). Δεν θα μπορούσε να λείπει και η προσαρμοστικότητα του συστήματος, όπου σύμφωνα με τον Crous (1990, σελ. 489), παρεκκλίνουσες τεχνικές ελέγχου θα πρέπει να χρησιμοποιούνται από το σύστημα ελέγχου σύμφωνα με τις παρεκκλίνουσες καταστάσεις που επικρατούν σε μια δεδομένη χρονική στιγμή.

Κατά συνέπεια, θα πρέπει να χρησιμοποιούνται διαφορετικές ή διαδικασίες ελέγχου κατά το στάδιο προ-ελέγχου, ελέγχου διεύθυνσης ή μετά τον έλεγχο. Εν τέλει, φαίνεται πως ένα από τα χαρακτηριστικά που συμβάλλουν στη μοναδικότητα ενός ΕΕ είναι και η κατανοησιμότητα, μιας και τα συστήματα ΕΕ που είναι δύσκολο να κατανοηθούν οδηγούν σε αποφυγή ελέγχου, εργαζόμενους χωρίς κίνητρο, άρα οι διευθυντές και οι υπάλληλοι που εμπλέκονται στο σύστημα ΕΕ θα πρέπει να κατανοούν το σύστημα (Crous, 1990, σελ. 489). Συνοψίζοντας, ένα από τα χαρακτηριστικά αυτά, είναι κι η αποδεκτότητα/αντικειμενικότητα, μιας και το σύστημα ΕΕ θα πρέπει να είναι κατανοητό ώστε να συμβάλλει στη βελτίωση της ατομικής και θεσμικής απόδοσης. Θα πρέπει επίσης να τονώσει την αυξημένη παραγωγικότητα και ανάπτυξη, καθώς και να οδηγήσει σε μεγαλύτερη ανεξαρτησία και ευθύνη μεταξύ της διοίκησης και των υφισταμένων (Crous, 1990, σελ. 489).

2.4 Ο ρόλος της Δημόσιας Διοίκησης κατά τον ΕΕ

Πιο αναλυτικά, και σύμφωνα με την Απόφαση 5/204/2000 της Ελληνικής Επιτροπής Κεφαλαιαγοράς, κάθε εταιρεία που είναι εισηγμένη στο Χ.Α. θα πρέπει να διαθέτει τμήμα ΕΕ. Ο Διευθύνων Σύμβουλος Ελέγχου ενημερώνει το ΔΣ σχετικά με την εφαρμογή του στον εκάστοτε οργανισμό. Επιπλέον, όσον αφορά τον Νόμο 273/1999 που ασχολείται με τη λειτουργία του στη Δημόσια Διοίκηση, αξίζει να υπογραμμιστεί πως η θέσπιση του πλαισίου του ήταν, ουσιαστικά, να εξαλειφθούν τα φαινόμενα διαφθοράς και κακής διοίκησης στη Δημόσια Διοίκηση.

Εξάλλου, ο σημαντικός ρόλος της Δημόσιας Διοίκησης αποτυπώνεται πλήρως από τον Ρωσσίδα (2014) που υπογραμμίζει πως είναι η τέχνη και η επιστήμη του Management, όπως εφαρμόζεται στις κρατικές υποθέσεις, ενώ ως ακαδημαϊκό αντικείμενο υπογραμμίζει πως αποτελεί το επιστημονικό υπόβαθρο που έχει στόχο την εύρεση των κατάλληλων εργαλείων συντονισμού και διοίκησης, ώστε να είναι

δυνατή η αποστολή των δημόσιων οργανισμών στο 'maximum'. Σε αυτό το σημείο, κατά τον Καζαντζή (2006), άξιο αναφοράς είναι πως οι ΕΕ καλύπτουν την ανάγκη για αξιόπιστες πληροφορίες, οι οποίες είναι όλο και περισσότερο δυσεύρετες. Η συνεχώς αυξανόμενη απόσταση από την πηγή πληροφόρησης, του τεράστιου όγκου των δεδομένων και πληροφοριών και της πιθανότητας αλλοίωσής τους ανάλογα με τις συνέπειες που προκύπτουν από τη χρήση τους προφανώς και έρχονται να υποστηρίξουν αυτό το γεγονός. Εξάλλου, ο τομέας του ΕΕ μελετήθηκε σχολαστικά από τα Ελληνικά Πανεπιστήμια, όπου ο Filos (2000) συνέταξε την πρώτη διδακτορική διατριβή σε σχέση με τον ΕΕ.

Από την άλλη μεριά, ο Koutoupris (2008) τόνισε πως, αναφορικά με τον ρόλο του ΕΕ στη χρηστή διακυβέρνηση, αυτός έχει αγνοηθεί σε όλες τις συζητήσεις για αυτήν. Οι λόγοι για αυτό χρήζουν λεπτομερούς εξέτασης. Ίσως είναι η έλλειψη ανεξαρτησίας της ελεγκτικής λειτουργίας, ίσως είναι κι ότι ο έλεγχος διενεργείται από μέλη του προσωπικού που δεν κατανοούν τις σύγχρονες έννοιες του ελέγχου. Η ποιότητα του ελεγκτικού έργου συσχετίζεται άμεσα με την ανεξαρτησία και τη σημασία που αποδίδεται στη λειτουργία ΕΕ σε έναν οργανισμό. Εξάλλου, η κακή κατάσταση του εσωτερικού ελεγκτή είναι ο κύριος λόγος για τον οποίο το αρμόδιο προσωπικό είναι απρόθυμο να αναλάβει αυτό το έργο. Ως αποτέλεσμα, τα περισσότερα τμήματα δεν διαθέτουν αποτελεσματικό και αποτελεσματικό τμήμα ΕΕ. Ο επικεφαλής ΕΕ πρέπει να ανυψωθεί στην ιεραρχία σε επίπεδο συμβατό με αυτό του Chief Accounts Officer ή περισσότερο για να ελαχιστοποιηθεί η έκπτωση των εισροών εσωτερικού ελέγχου και να βελτιωθεί η ποιότητα του ελέγχου. Οι εσωτερικοί ελεγκτές έχουν επίσης ειδική ευθύνη, καθώς δεν υπάρχει ακριβές σύνολο κατευθυντήριων γραμμών για τις βέλτιστες πρακτικές στη «Διακυβέρνηση». Μερικές προτεινόμενες έννοιες από αυτή την άποψη είναι αποτυπωμένες στον παρακάτω Πίνακα 3.

Πίνακας 3. Το σύνολο των κατευθυντήριων γραμμών για τις βέλτιστες πρακτικές στη 'Διακυβέρνηση'.

Οι εσωτερικοί ελεγκτές πρέπει να προσδιορίζουν τις δυνάμεις που επηρεάζουν τη διακυβέρνηση. Πρέπει συνεχώς να βελτιώνουν τις γνώσεις τους για αυτές τις επιρροές και πρέπει να διατυπώνουν και να προτείνουν στη διοίκηση και την επιτροπή ελέγχου, ενέργειες που θα βοηθήσουν τον οργανισμό έναντι τόσο των παραδοσιακών όσο και των αναδυόμενων κινδύνων.
Οι στόχοι διαχείρισης και οργάνωσης πρέπει να είναι το επίκεντρο της πρακτικής ΕΕ και ο ΕΕ πρέπει να είναι πλήρως ενσωματωμένος στον οργανισμό.
Οι προσεγγίσεις εσωτερικού ελέγχου πρέπει να είναι ευέλικτες και προσαρμόσιμες, αντικατοπτρίζοντας το σημερινό μεταβαλλόμενο περιβάλλον.
Οι εσωτερικοί ελεγκτές πρέπει να είναι δημιουργικοί και επιθετικοί καθώς αναζητούν στρατηγικές για να προσθέσουν αξία, να προστατεύσουν τα περιουσιακά τους στοιχεία και να προωθήσουν την αποτελεσματική διακυβέρνηση.

Από τις κυριότερες αρμοδιότητες του εσωτερικού ελεγκτή είναι να ενημερώνεται συνεχώς για τις μεταβαλλόμενες εποχές και τεχνολογίες και να αξιολογεί τις δεξιότητές του. Εφαρμόζοντας δεξιότητες στα πιο κρίσιμα σημεία, χτίζοντας προσωπική και επαγγελματική αξιοπιστία και αναγνωρίζοντας και ανταποκρινόμενοι στις ανάγκες, οι εσωτερικοί ελεγκτές μπορούν να γίνουν απαραίτητοι, επιταχύνοντας τη χρηστή διακυβέρνηση. Ωστόσο, η αναγνώριση της ανάγκης στην εστίαση για την αλλαγή είναι η ευκολότερη, αλλά η εφαρμογή στρατηγικής αλλαγής και η μέτρηση των αποτελεσμάτων είναι μακράν η μεγαλύτερη πρόκληση. Πολύ συχνά οι πρωτοβουλίες αλλαγής ΕΕ αποτυγχάνουν και τα επιθυμητά αποτελέσματα δεν πραγματοποιούνται ποτέ. Με την ενσωμάτωση αποδεδειγμένων τεχνικών διαχείρισης αλλαγών και διαχείρισης έργων σε όλη τη διαδικασία μετασχηματισμού, οι λειτουργίες ΕΕ μπορούν να εφαρμόσουν πρωτοβουλίες αλλαγής γρήγορα και αποτελεσματικά.

Ένα μέρος της συμβουλευτικής εργασίας του ΕΕ θα ήταν η συνεργασία με τη διοίκηση για τη βελτίωση των συστημάτων, διαδικασιών και μεθόδων εργασίας. Όσον αφορά τη χρήση εργαλείων Πληροφορικής για την απλούστευση των διαδικασιών, ο εσωτερικός έλεγχος θα μπορούσε να εντοπίσει αδυναμίες ελέγχου

πριν από τη λειτουργία του συστήματος. Ο εντοπισμός κενών και η ενίσχυση του συστήματος κατά την ανάπτυξη του συστήματος είναι επιθυμητός, καθώς είναι οικονομικά αποδοτικός από την προσπάθεια αλλαγής του συστήματος σε μεταγενέστερη ημερομηνία, αυτό θα επιτρέψει την πλήρη δοκιμή των ελέγχων και δεν θα καθυστερήσει την υλοποίηση του έργου. Τέλος, ο ΕΕ μπορεί να είναι σε θέση να προσφέρει μια προληπτική προσέγγιση, η οποία μπορεί να παρέχει συμβουλές σχετικά με ένα πλαίσιο διαχείρισης κινδύνου στο έργο, να διευκολύνει τον εντοπισμό, την αξιολόγηση και τον μετριασμό του κινδύνου μέσω της εφαρμογής ελέγχων. Οι επιτυχείς μετασχηματισμοί ΕΕ περιλαμβάνουν 4 βασικές βέλτιστες πρακτικές (Πίνακας 4).

Πίνακας 4. Οι 4 βασικές βέλτιστες πρακτικές που περιλαμβάνονται σε έναν επιτυχή μετασχηματισμό ΕΕ.

Καλός σχεδιασμός σε στρατηγικό και τακτικό επίπεδο.
Τεχνικές διαχείρισης έργου για τη διασφάλιση της επίτευξης των σχεδίων.
Αλλαγή τεχνικών διαχείρισης για τη διευκόλυνση της αλλαγής, τη βελτίωση των επικοινωνιών και τη διευκόλυνση της αγοράς των ενδιαφερομένων.
Αφιερωμένο προσωπικό για την πρωτοβουλία μετασχηματισμού.

2.5 Η αποτελεσματικότητα ενός ΕΕ

Σύμφωνα με τους Κουτούπη & Τσάμη (2009), οι λειτουργίες ΕΕ στις Ελληνικές Τράπεζες έχουν αρχίσει να αλλάζουν ρόλους και αρμοδιότητες τα τελευταία χρόνια λόγω των αυξημένων απαιτήσεων της Τράπεζας της Ελλάδος. Σε αυτό το σημείο, άξια αναφοράς είναι η σημασία του Νέου Δημόσιου Management, όπου ο Ρωσσίδης (2014) δίνει σημαντικές πληροφορίες για τις πλέον γνωστές εφαρμογές του. Όμως, είναι γενικά αποδεκτό ότι, για να είναι αποτελεσματική, η λειτουργία ΕΕ πρέπει να έχει την πλήρη υποστήριξη της ανώτατης διοίκησης του οργανισμού. Η υποστήριξη της γραμμής διαχείρισης είναι επίσης κρίσιμη. Η στάση της διοίκησης απέναντι στον

ΕΕ μπορεί να έχει σημαντική επίδραση στη συμπεριφορά του προσωπικού ενός οργανισμού - παρομοίως η στάση της διοίκησης απέναντι στον ΕΕ μπορεί είτε να ενισχύσει είτε να παρεμποδίσει τον ρόλο της. Ο σχεδιασμός του τμήματος ΕΕ θα πρέπει να αντικατοπτρίζει τον επιχειρηματικό σχεδιασμό του οργανισμού και να ευθυγραμμίζει την προσπάθεια ελέγχου με τους βασικούς επιχειρηματικούς στόχους και τους κρίσιμους επιχειρηματικούς κινδύνους.

Η εστίαση του ΕΕ πρέπει να είναι σε κρίσιμες επιχειρηματικές διαδικασίες και τομείς υψηλού κινδύνου. να είναι σχετικός· και δίνουν τη δέουσα βαρύτητα στις ανάγκες και τις προσδοκίες. Οι διαδικασίες ΕΕ θα πρέπει να υπόκεινται σε συνεχή παρακολούθηση, επανεξέταση και αξιολόγηση. Η έννοια της συνεχούς βελτίωσης απαιτεί ο ΕΕ όχι μόνο για τη μέτρηση της τρέχουσας απόδοσής του αλλά και για την αξιολόγησή της σε σχέση με κάποιο πρότυπο ή στόχο. Απαιτεί την ανάπτυξη ισορροπημένων δεικτών απόδοσης, κατά προτίμηση με τη συμβολή της Επιτροπής Ελέγχου και της διεύθυνσης της γραμμής. Με την προώθηση της συνεχούς βελτίωσης, ο ΕΕ μπορεί επίσης να αποτελέσει ισχυρό χορηγό ή βοήθεια για τη βελτίωση των διαδικασιών εντός του οργανισμού.

Ο ΕΕ πρέπει να υπόκειται σε έλεγχο της διαχείρισης της απόδοσης όπως και άλλα μέρη της δραστηριότητας. Αυτό μπορεί να αναληφθεί από την επιτροπή Ελέγχου με εσωτερική ή/και εξωτερική βοήθεια. Αυτή η διαδικασία μπορεί να διευκολυνθεί με τακτικές αναφορές απόδοσης, συμπεριλαμβανομένων των κατάλληλων μέτρων απόδοσης. Ο ΕΕ πρέπει να είναι προορατικός ως προς αυτό, τόσο για να αποτελέσει παράδειγμα όσο και για να υποδείξει καλύτερες πρακτικές. Αυτή η προσέγγιση θα ενισχύσει την αξιοπιστία της και θα παράσχει μεγαλύτερη βεβαιότητα στα ενδιαφερόμενα μέρη της. Ως εκ τούτου, από τα παραπάνω μπορούν να εξαχθούν τα ακόλουθα συμπεράσματα για τους υπαλλήλους των κυβερνητικών υπηρεσιών σχετικά με τον ΕΕ (Πίνακας 5).

Πίνακας 5. Τα κύρια συμπεράσματα για τους υπαλλήλους των κυβερνητικών υπηρεσιών σχετικά με τον ΕΕ.

Ο ΕΕ πρέπει να θεωρείται ως μια ανεξάρτητη και αντικειμενική υπηρεσία αξιολόγησης εντός ενός κυβερνητικού γραφείου ή υπηρεσίας.

Αυτή η δραστηριότητα ΕΕ θα έχει ως αποτέλεσμα την παροχή ανεξάρτητης και αντικειμενικής γνώμης στον επικεφαλής του αρμόδιου κυβερνητικού γραφείου για αστοχίες ελέγχου, διαχείριση κινδύνου, αρμονία των δραστηριοτήτων και δαπανών σε αρμονία με τους στόχους του τμήματος καθώς και με θέματα διακυβέρνησης.

Τα πορίσματα και οι συστάσεις από τον ΕΕ θα ωφελούσαν σε μεγάλο βαθμό τους υπαλλήλους διαφόρων υπηρεσιών για να καταρτίσουν τα σχέδια δράσης τους.

2.6 Ο ρόλος του κώδικα Εταιρικής Διακυβέρνησης κατά τον ΕΕ

Σύμφωνα με τον Tsintzas (2012), έχουν αποκαλυφθεί αρκετές περιπτώσεις επαγγελματικής απάτης σε Ελληνικές εταιρείες, ενώ κατά τον Filos (2010), η οικονομική κρίση παγκοσμίως και πιο συγκεκριμένα στην Ελλάδα έχει σίγουρα σημαντικό αντίκτυπο στο θέμα της συζήτησης της επιχειρηματικής ηθικής ως μάθημα που απαιτείται στο πρόγραμμα σπουδών της Λογιστικής στην Ελλάδα. Σε αυτό το σημείο, ο Φλωράτος (2005) επισημαίνει ότι τα μέσα καταπολέμησης της διαφθοράς είναι έως ένα σημείο κοινά, καθώς κοινοί είναι και οι παράγοντες που τα αναπαράγουν. Επιπλέον, κατά την Ελληνική Ομοσπονδία Επιχειρήσεων (2011), η μεγάλη καινοτομία του κώδικα Εταιρικής Διακυβέρνησης είναι ότι η Ελεγκτική Επιτροπή πρέπει να επιβλέπει τη λειτουργία του ΕΕ σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Εσωτερικού Ελέγχου (Standards of Internal Audit), ενώ ο Παπαστάθης (2003) υποστηρίζει πως Ελεγκτική είναι ένας από τους σημαντικότερους κλάδους της Λογιστικής.

Το Πλαίσιο Εταιρικής Διακυβέρνησης στην Ελλάδα έχει αναπτυχθεί κυρίως βάσει Κρατικών Νόμων και Κανονισμών και σύμφωνα με τους Koutouris (2012) και Spanos (2005), ο Νόμος 3016/2002 για τις εισηγμένες εταιρείες είναι αυτός που περιλαμβάνει κανόνες για τη σύνθεση του ΔΣ, τις αμοιβές των μη εκτελεστικών διευθυντών, τη θέσπιση Εσωτερικού Κανονισμού λειτουργίας, τη λειτουργία του και άλλων συναφών με τον έλεγχο μονάδων και την υιοθέτηση ειδικών διαδικασιών ΕΕ.

Άλλοι νόμοι συμπλήρωσαν το σχετικό πλαίσιο (ο Νόμος 3693/2008 απαιτεί τη σύσταση Επιτροπών Ελέγχου καθώς και σημαντικές υποχρεώσεις γνωστοποίησης σχετικά με την ιδιοκτησία και τη διακυβέρνηση ενός οργανισμού. Κατά τον Koutouris (2012), για όσους οργανισμούς αποφεύγουν να αποδεχτούν τις συστάσεις

του Ελληνικού Συμβουλίου Εταιρικής Διακυβέρνησης, οι σχετικοί νόμοι απαιτούν τη θέσπιση του δικού τους Κώδικα Εταιρικής Διακυβέρνησης (Ν. 3873/2010). Εάν δεν εφαρμόζει ορισμένες από τις διατάξεις του Κώδικα, στον οποίο αναφέρεται ή στους οποίους εφαρμόζεται, η Δήλωση θα πρέπει να περιλαμβάνει αναφορά στη μη εφαρμοστέα διάταξη και επεξήγηση του λόγου της μη – εφαρμογής.

Εν τέλει, το Ελληνικό παράδοξο είναι ότι ο νόμος επιτρέπει στις εταιρείες και τους οργανισμούς είτε να δημιουργούν δικό τους είτε να αναφέρονται σε έναν καθιερωμένο Κώδικα Εταιρικής Διακυβέρνησης (είτε τον Εθνικό Κώδικα Εταιρικής Διακυβέρνησης). Επομένως, οι εταιρείες ή οργανισμοί που επιθυμούν να αποφύγουν τη συμμόρφωση με τις βέλτιστες πρακτικές Εταιρικής Διακυβέρνησης μπορούν να δημιουργήσουν τους δικούς τους Κώδικες Εταιρικής Διακυβέρνησης με τις ελάχιστες απαιτήσεις.

2.7 Η θεωρητική θεμελίωση του 'Πλαισίου COSO'

Η δομή της εταιρικής διακυβέρνησης αποτελείται από διακριτά αλληλένδετα στοιχεία που έχουν σχεδιαστεί για τη διασφάλιση των συμφερόντων των μετόχων και την εξάλειψη του κόστους αντιπροσωπείας. Προκειμένου να εκπληρωθούν αυτοί οι στόχοι, υπάρχει επιτακτική ανάγκη για την εφαρμογή ενός αποτελεσματικού συστήματος εσωτερικού ελέγχου. Σύμφωνα με τον Swinkels (2009), το πιο διαδεδομένο και αναγνωρισμένο πλαίσιο εντός των επιτροπών εταιρικής διακυβέρνησης (Corporate Governance Committee - Επιτροπή Εταιρικής Διακυβέρνησης, 2008), των ρυθμιστικών αρχών και των επαγγελματικών φορέων (Institute of Internal Auditors - Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών) που εφάρμοσαν τη διάσταση εσωτερικού ελέγχου είναι η Επιτροπή Υποστήριξης Οργανισμών (COSO)(Committee of Sponsoring Organization) ΕΕ - Ολοκληρωμένο Πλαίσιο, ή αλλιώς 'Πλαίσιο COSO'.

Αναπτύχθηκε για να επιτρέψει στους οργανισμούς να αναπτύξουν αποδοτικά συστήματα ΕΕ που προσαρμόζονται σε μεταβαλλόμενα επιχειρηματικά/λειτουργικά περιβάλλοντα, να μετριάσει τους κινδύνους και τα αποδεκτά επίπεδα και να υποστηρίξει τη σωστή λήψη αποφάσεων και τη διακυβέρνηση του εκάστοτε οργανισμού (COSO, 2013:1). Ορίζεται κατηγορηματικά ως μια διαδικασία που

πραγματοποιείται από το Διοικητικό Συμβούλιο, τη Διοίκηση και το λοιπό προσωπικό μιας οντότητας, σχεδιασμένη να παρέχει εύλογη βεβαιότητα σχετικά με την επίτευξη των στόχων στις ακόλουθες κατηγορίες (COSO, 1994:13) (Πίνακας 6). Κατά συνέπεια, σύμφωνα με τους Babkin, et. al., (2017) και την COSO (2014), ο προαναφερθείς ορισμός δίνει έμφαση σε θεμελιώδεις έννοιες του Εσωτερικού Ελέγχου, συμπεριλαμβανομένου του ότι είναι μια διαδικασία που ικανοποιεί τα χαρακτηριστικά του Πίνακα 7 που ακολουθεί.

Πίνακας 6. Οι βασικές κατηγορίες επίτευξη στόχων της COSO.

Η αξιοπιστία στις αναφορές στα χρηματοοικονομικά στοιχεία
Η αποτελεσματικότητα και η αποδοτικότητα των εκάστοτε λειτουργιών
Η συμμόρφωση με τους νόμους και τους κανονισμούς που ισχύουν ανά περίοδο

Πίνακας 7. Τα χαρακτηριστικά που συνθέτουν έναν άρτιο Εσωτερικό Έλεγχο.

Αποτελείται από συνεχείς εργασίες και δραστηριότητες
Είναι ικανή να παρέχει εύλογη διασφάλιση, όχι απόλυτη βεβαιότητα, για την ανώτατη διοίκηση και το διοικητικό συμβούλιο μιας οντότητας
Είναι προσανατολισμένη στην επίτευξη στόχων σε μία ή περισσότερες ξεχωριστές αλλά αλληλοκαλυπτόμενες κατηγορίες
Είναι προσαρμόσιμη στη δομή της οντότητας
Πραγματοποιείται από ανθρώπους, όχι μόνο από εγχειρίδια πολιτικής και έντυπα

2.7.1 Τα βασικά στοιχεία του συστήματος ΕΕ

Κατά την COSO (2014, σελ. 2), μια οικονομική οντότητα μπορεί να επιτύχει αποτελεσματικό ΕΕ εφαρμόζοντας όλες τις αρχές, οι οποίες ισχύουν για τις

λειτουργίες, την υποβολή εκθέσεων και τους στόχους συμμόρφωσης. Ακολουθούν τα 5 βασικά στοιχεία ενός συστήματος ΕΕ.

Πρώτον, το περιβάλλον ελέγχου, όπου σύμφωνα με την COSO (2013, σελ. 31) είναι το σύνολο διαδικασιών/δομών που είναι η βάση της διενέργειας ΕΕ σε ολόκληρο τον οργανισμό. Προφανώς και επηρεάζει την ποιότητα ενός υγιούς συστήματος ΕΕ. Διασφαλίζοντας ότι είναι ενσωματωμένος στη δομή και τη σκέψη του οργανισμού τόσο σε επίπεδο διοίκησης όσο και σε επίπεδο Α.Δ. θα μπορούσε να χαρακτηριστεί ως η 'ελεγκτική συνείδηση' του οργανισμού. Σύμφωνα με τους Herz et. al., (2017, σελ. 21), το Δ.Σ. και τα ανώτερα στελέχη καθορίζουν τον τόνο σχετικά με τη σημασία του ΕΕ και των αναμενόμενων προτύπων συμπεριφοράς. Το περιβάλλον ελέγχου αποτελείται από αρχές όπως καθιερωμένες ηθικές αξίες, φιλοσοφία διαχείρισης, ανάθεση ευθύνης και ηγεσία και καθοδήγηση που παρέχονται από τα ανώτερα στελέχη σχετικά με τον ΕΕ. Ο Πίνακας 8 που ακολουθεί παρουσιάζει τις 5 αρχές που σχετίζονται με το περιβάλλον ελέγχου.

Πίνακας 8. Οι 5 αρχές που σχετίζονται με το περιβάλλον ελέγχου.

Μια δέσμευση για ακεραιότητα.
Τις δομές και κατάλληλες αρμοδιότητες για την επιδίωξη στόχων που έχουν τεθεί από τη διοίκηση και είναι υπό την εποπτεία του ΔΣ.
Επίβλεψη ΕΕ από το ΔΣ, ανεξάρτητη από τη διοίκηση.
Θέτουν τα άτομα υπόλογα για τις ευθύνες ΕΕ τους κατά την επιδίωξη στόχων.
Μια δέσμευση για προσέλκυση/διατήρηση ικανών ατόμων σε κοινή πορεία με τους στόχους.

Δεύτερον, η εκτίμηση κινδύνου, όπου κατά την COSO (2013, σελ. 59) περιλαμβάνει μια επαναληπτική διαδικασία για τον εντοπισμό κάθε κινδύνου για την επίτευξη των στόχων της εκάστοτε οντότητας, που είναι ουσιαστικά η βάση για τον προσδιορισμό του τρόπου διαχείρισής του (κινδύνου). Προφανώς και η διοίκηση θα πρέπει να εξετάζει πιθανές αλλαγές στο εξωτερικό περιβάλλον και στο δικό της 'business model' που μπορεί να εμποδίσουν την ικανότητά της να επιτύχει τους στόχους της. Εν τέλει, κατά την COSO (2013, σελ. 59), ο κίνδυνος χαρακτηρίζεται ως η πιθανότητα να συμβεί ένα γεγονός το οποίο θα επηρεάσει αρνητικά την επίτευξη των στόχων. Ωστόσο, υπάρχουν 4 αρχές αξιολόγησης κινδύνου και παρουσιάζονται στον Πίνακα 9 που ακολουθεί.

Πίνακας 9. Οι 4 αρχές της αξιολόγησης κινδύνου.

Εντοπισμός και ανάλυση κινδύνων προκειμένου να καθοριστεί ο τρόπος διαχείρισής τους.
Εντοπισμός και αξιολόγηση αλλαγών που ίσως επηρεάσουν καταλυτικά το σύστημα ΕΕ
Καθορισμός στόχων με επαρκή σαφήνεια ώστε οι κίνδυνοι να εντοπίζονται και να αξιολογούνται
Λαμβάνει υπόψη την πιθανότητα απάτης.

Τρίτον, οι δραστηριότητες ελέγχου, όπου κατά την COSO (2013, σελ. 87), είναι τα πράγματα που κάνει μια εταιρεία για να μειώσει την επίδραση του κινδύνου τόσο από μια λειτουργική όσο και από λειτουργική αναφορά. Μπορεί να έχουν προληπτικό ή αστυνομικό χαρακτήρα και περιλαμβάνουν εξουσιοδοτήσεις και εγκρίσεις, επαληθεύσεις, συμφωνίες και αναθεωρήσεις επιχειρηματικής απόδοσης (INTOSAI, 2014). Οι 3 αρχές για την καθιέρωση αποτελεσματικών δραστηριοτήτων ελέγχου παρουσιάζονται στον Πίνακα 10.

Πίνακας 10. Οι 3 αρχές για την καθιέρωση αποτελεσματικών δραστηριοτήτων ελέγχου.

Ανάπτυξη δραστηριοτήτων ΕΕ όπως καθορίζονται στις πολιτικές και τις σχετικές διαδικασίες.
Επιλογή/ανάπτυξη γενικών τεχνολογικών δραστηριοτήτων ΕΕ.
Επιλογή/ανάπτυξη ΕΕ που συμβάλλουν στον μετριασμό των κινδύνων σε αποδεκτό επίπεδο.

Τέταρτον, οι πληροφορίες και η επικοινωνία, όπου μιας κι ο οργανισμός που στηρίζεται στη λήψη αποφάσεων βασίζεται, ουσιαστικά, σε εσωτερικές και εξωτερικές πηγές πληροφοριών, αυτές οι πληροφορίες είναι απαραίτητες για την οντότητα για να εκτελεί τις ευθύνες εσωτερικού ελέγχου για την υποστήριξη της επίτευξης των στόχων της (INTOSAI, 2014). Άρα, κατά την COSO (2014, σελ. 105), η επικοινωνία ορίζεται ως η συνεχής, επαναληπτική διαδικασία παροχής, ανταλλαγής και λήψης απαραίτητων πληροφοριών. Οι 3 αρχές που σχετίζονται με την ενημέρωση και την επικοινωνία παρουσιάζονται στον Πίνακα 11 που ακολουθεί.

Πίνακας 11. Οι 3 αρχές που σχετίζονται με την ενημέρωση και την επικοινωνία.

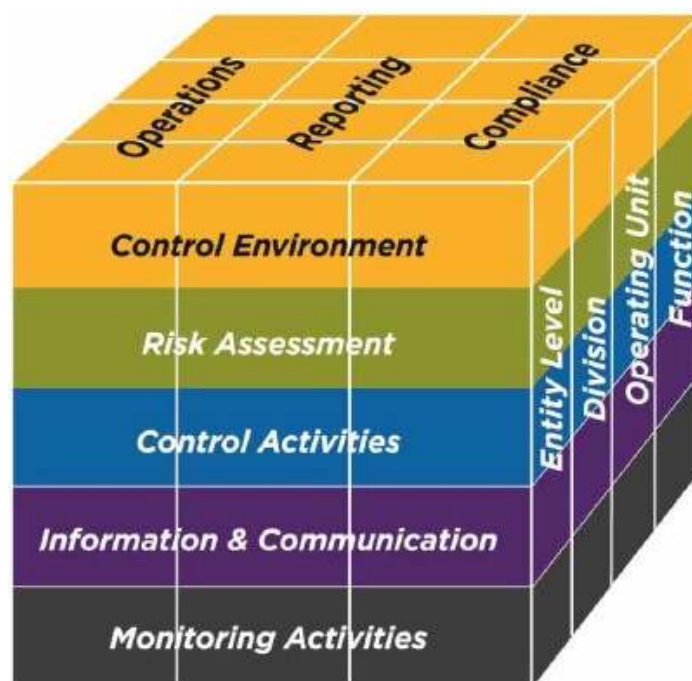
Εσωτερική μετάδοση πληροφοριών (στόχων/ευθυνών απαραίτητων για την υποστήριξη των άλλων στοιχείων του ΕΕ.
Κοινοποίηση σχετικών θεμάτων ΕΕ σε εξωτερικά μέρη.
Λήψη ή παραγωγή σχετικών, υψηλής ποιότητας πληροφοριών για την υποστήριξη του ΕΕ.

Πέμπτο, η καθολική έννοια της ‘παρακολούθησης’, όπου σύμφωνα με την COSO (2014, σελ. 124), η παρακολούθηση ορίζεται ως οι δραστηριότητες της διοίκησης που αξιολογούν εάν κάθε ένα από τα 5 στοιχεία του ΕΕ και οι σχετικές αρχές είναι παρόντα και λειτουργούν. Άρα, είναι επιτακτική ανάγκη η παρακολούθηση του συστήματος εσωτερικού ελέγχου λόγω της μεταβαλλόμενης τεχνολογίας που

επηρεάζει την πιθανή ύπαρξη κινδύνων. Εξάλλου, μια αποτελεσματική βάση παρακολούθησης εξαρτάται από την επιλογή, την ανάπτυξη και διενέργεια συνεχών ή χωριστών αξιολογήσεων των στοιχείων του ΕΕ, καθώς και από την αξιολόγηση και κοινοποίηση των ελλείψεων στους υπεύθυνους για διορθωτικές ενέργειες (συμπεριλαμβανομένων των ανώτατων στελεχών και του ΔΣ, όπου χρειάζεται).

Άξιο αναφοράς είναι και το γεγονός ότι η περιγραφή των εξαρτημάτων απεικονίζεται καλά από μια τρισδιάστατη μήτρα σε μορφή κύβου στην Εικόνα 1. Στην όψη του κύβου υπάρχουν τα πέντε στοιχεία ΕΕ, που αντιπροσωπεύουν τις σειρές του κύβου. Συνολικά, ο κύβος απεικονίζει την άμεση σχέση μεταξύ των στόχων (τι προσπαθεί να επιτύχει η οντότητα), τα στοιχεία του ΕΕ (που αντιπροσωπεύουν αυτό που χρειάζεται για να πετύχουν) και την οργανωτική δομή (που αντιπροσωπεύουν τη συνολική οντότητα, τμήματα, λειτουργικές μονάδες και λειτουργίες).

Εικόνα 1. Ο ενημερωμένος κύβος της COSO (COSO, 2019, σελ. 5)



2.8 Η αξιολόγηση ενός ΕΕ

Οι εσωτερικοί ελεγκτές πρέπει να αξιολογούν συστηματικά τη φύση της λειτουργίας και του συστήματος ΕΕ στο τμήμα που ελέγχεται, για να αξιολογήσουν την εξάρτηση που μπορεί να δοθεί στους ελέγχους. Η αξιολόγηση καθορίζει τη φύση, την έκταση

και το χρονοδιάγραμμα των ελεγκτικών διαδικασιών. Τα χαρακτηριστικά ενός ικανοποιητικού συστήματος ΕΕ περιλαμβάνουν τα παρακάτω (Πίνακας 12). Είναι σημαντικό η αναθεώρηση ενός συστήματος ΕΕ να κατευθύνεται κυρίως προς τους ελέγχους που έχουν σημαντική σχέση με την αξιοπιστία αυτού του συστήματος, δηλαδή βασικούς ελέγχους, για να διασφαλιστεί η αποτελεσματική χρήση των πόρων.

Πίνακας 12. Τα χαρακτηριστικά ενός ικανοποιητικού συστήματος ΕΕ.

Σωστός διαχωρισμός των λειτουργικών ευθυνών.
Σύστημα εξουσιοδότησης, καταγραφής και διαδικασιών κατάλληλων για την παροχή λογιστικού ελέγχου των περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων, εσόδων/εξόδων.
Ορθές πρακτικές στην εκτέλεση των καθηκόντων και των λειτουργιών από κάθε ένα από τα οργανωτικά τμήματα.
Τεκμηριωμένες διαδικασίες για να διασφαλιστεί ότι τα άτομα γνωρίζουν όλες τις απαιτήσεις εγχειριδίου και υπολογιστή και ότι έχουν ικανότητες ανάλογες με τις ευθύνες τους.

2.9 Οι αρμοδιότητες και οι ρόλοι κατά την διάρθρωση ενός συστήματος ΕΕ

Οι εσωτερικοί ελεγκτές πρέπει να διαθέτουν επαρκή επάρκεια και κατάρτιση για την εκτέλεση των καθηκόντων που τους έχουν ανατεθεί, μιας και το έργο του ελεγκτή πρέπει να κατευθύνεται, να επιβλέπεται και να επανεξετάζεται προσεκτικά. Ο εποπτικός ρόλος περιλαμβάνει τα παρακάτω (Πίνακας 13).

Πίνακας 13. Τα βασικά σημεία του εποπτικού ρόλου ενός εσωτερικού ελεγκτή.

Παροχή οδηγιών για τη δημιουργία και έγκριση ή σύσταση έγκρισης του

προγράμματος ελέγχου·
Διασφάλιση της ολοκλήρωσης του εγκεκριμένου προγράμματος ελέγχου, εκτός εάν οι αποκλίσεις είναι δικαιολογημένες και εγκεκριμένες·
Επαρκής προσδιορισμός ότι τα έγγραφα εργασίας υποστηρίζουν επαρκώς τα ευρήματα, τα συμπεράσματα και τις εκθέσεις του ελέγχου·
Επαρκής διασφάλιση ότι οι εκθέσεις ελέγχου είναι αντικειμενικές και επίκαιρες·
Επαρκής προσδιορισμός ότι επιτυγχάνονται οι στόχοι του ελέγχου.

Οποιοσδήποτε σημαντικός μετασχηματισμός ΕΕ θα περιλαμβάνει έναν μεγάλο αριθμό ειδικών εργασιών που συνδέονται με ένα αρκετά περίπλοκο χρονοδιάγραμμα για να διασφαλιστεί ότι όλα συνενώνονται για να παράγουν το επιθυμητό αποτέλεσμα έγκαιρα. Είναι σημαντικό να υπάρχει κατά νου ότι αυτό είναι κάτι περισσότερο από μια απλή άσκηση προγραμματισμού. Ως εκ τούτου, συνιστάται οι λειτουργίες ΕΕ να χρησιμοποιούν ορισμένες από τις πολυάριθμες, εξαιρετικά αποτελεσματικές τεχνικές διαχείρισης έργου που μπορούν να βοηθήσουν στη διασφάλιση της επιτυχούς, έγκαιρης ολοκλήρωσης μιας διαδικασίας εσωτερικού μετασχηματισμού.

Οι αρχές της διαχείρισης αλλαγών αποτελούν συνήθως το κεντρικό στοιχείο κάθε επιτυχημένου μετασχηματισμού ΕΕ. Στην πραγματικότητα, όσο πιο σημαντικός είναι ο μετασχηματισμός, τόσο πιο σημαντικές γίνονται οι τεχνικές διαχείρισης αλλαγών. Μεταξύ των τεχνικών διαχείρισης αλλαγών που έχουν αποδειχθεί ιδιαίτερα επιτυχημένες σε πρωτοβουλίες μετασχηματισμού είναι η ανάπτυξη γραφείου διαχείρισης έργου, η χρήση εργαλείων διαχείρισης έργου και η ανάπτυξη λεπτομερών σχεδίων επικοινωνίας. Αυτοί οι τύποι τεχνικών πρέπει να ενσωματωθούν σε οποιαδήποτε εσωτερική διαδικασία μετασχηματισμού από την αρχή.

Η δημιουργία μιας ισορροπημένης δεξαμενής πόρων είναι ζωτικής σημασίας για μια αποτελεσματική λειτουργία ΕΕ. Οι ικανότητες του προσωπικού ΕΕ πρέπει να λαμβάνουν υπόψη τις δεξιότητες και τη βάση γνώσεων που καθορίζονται από το επάγγελμα. Αυτό περιλαμβάνει προσωπικές ιδιότητες, πρότυπα εκπαίδευσης, ορθή κρίση, καινοτομία και λειτουργική και ελεγκτική/αξιολόγηση εμπειρία. Οι απαιτήσεις δεξιοτήτων για τον ΕΕ θα πρέπει να ευθυγραμμίζονται με τη φύση της επιχείρησης

του οργανισμού, το προφίλ κινδύνου του και τις σχετικές ανάγκες της διοίκησης. Ο μεταβαλλόμενος ρόλος και η εστίαση της δραστηριότητας ΕΕ σημαίνει ότι πρέπει να υπάρχει ένα ευρύτερο φάσμα ικανοτήτων από αυτό που απαιτείται για τον παραδοσιακό ΕΕ. Πρέπει επίσης να εξετάσει τη σύνθεση των ομάδων ελέγχου του εάν πρόκειται να αναλάβει μια σειρά δραστηριοτήτων.

Η αφοσιωμένη στελέχωση είναι σχεδόν πάντα υποχρεωτικό στοιχείο μιας επιτυχημένης διαδικασίας μετασχηματισμού. Ορισμένες καλοπροαίρετες λειτουργίες ΕΕ απαιτούν μόνο τη μερική απασχόληση του βασικού προσωπικού τους στη διαδικασία μετασχηματισμού, προκειμένου να διατηρηθούν στη διάθεσή τους για άλλα σημαντικά έργα. Ωστόσο, οι πρωτοβουλίες μετασχηματισμού είναι συχνά περίπλοκες και απαιτητικές, και οτιδήποτε λιγότερο από μια δέσμευση πλήρους απασχόλησης από το προσωπικό είναι πιθανό να οδηγήσει σε μια ελλιπή, μη έγκαιρη προσπάθεια, η οποία τελικά θα καταστήσει πιο δύσκολη την 'αγορά' των ενδιαφερομένων. Το αφοσιωμένο προσωπικό μπορεί να βοηθήσει να διασφαλιστεί ότι ο χρόνος και η προσπάθεια που δαπανώνται για έναν μετασχηματισμό θα αποδώσουν οφέλη.

2.10 Τα πιθανά προβλήματα ενός συστήματος ΕΕ

Σύμφωνα με τον Visser (2011, σελ. 89), αν και ένα σύστημα ΕΕ έχει οφέλη, υπάρχουν ορισμένες ελλείψεις που μπορούν να συναντηθούν. Αυτές οι ελλείψεις αποτυπώνονται στον παρακάτω Πίνακα 14.

Πίνακας 14. Τα πιθανά προβλήματα ενός συστήματος ΕΕ.

<p>Κόστος ελέγχου. Ο Visser (2011: 89) ανέφερε ότι ένας εσωτερικός έλεγχος μπορεί να διατηρήσει μια λειτουργία ή μια δραστηριότητα στην πορεία, αλλά μπορεί να συμβεί σε ένα τίμημα, τόσο νομισματικής όσο και ανθρώπινης φύσης.</p>
<p>Υπερβολικοί, περιττοί και απαρχαιωμένοι έλεγχοι. Αυτά μπορεί να προκαλέσουν σύγχυση και απογοήτευση μεταξύ των εργαζομένων και να οδηγήσουν στην αποφυγή της εφαρμογής αυτών των ελέγχων. Ως εκ τούτου, οι έλεγχοι θα πρέπει να παρακολουθούνται για συνεχή συνάφεια, προκειμένου να διασφαλιστεί ότι ανταποκρίνονται σε μια συγκεκριμένη ανάγκη και δεν καθίστανται αντιπαραγωγικοί (Visser, 2011: 89).</p>
<p>Παροχή πληροφοριών. Οι πληροφορίες που παρέχει ένας εσωτερικός έλεγχος μπορεί να μην είναι κατανοητές ή να μεταδοθούν σε λάθος άτομο. Σε ορισμένες περιπτώσεις, οι πληροφορίες μπορεί να είναι τόσο λεπτομερείς που στην πραγματικότητα είναι άχρηστες (Visser, 2011: 89).</p>
<p>Αυξημένοι έλεγχοι. Καθώς οι έλεγχοι αυξάνονται, φτάνουν σε ένα σημείο όπου η αποτελεσματικότητά τους μπορεί πραγματικά να μειωθεί. Ως εκ τούτου, μπορεί να κοστίζουν περισσότερο από την έκθεση από την οποία έχουν σχεδιαστεί να προστατεύονται (Visser, 2011: 89).</p>
<p>Υπερέμφαση στους ελέγχους. Οι υπάλληλοι μπορεί να εργαστούν για να ικανοποιήσουν τους διαδικαστικούς ελέγχους και να χάσουν την οπτική τους τους επιχειρησιακούς στόχους που πρέπει να επιτευχθούν (Visser, 2011: 89). Ως εκ τούτου, οι ΕΕ μπορούν να μειώσουν την ευελιξία.</p>
<p>Αντοχή σε χειριστήρια. Οι άνθρωποι γενικά αντιστέκονται στους ελέγχους, άρα οι έλεγχοι που γίνονται αντιληπτοί ως παράλογοι μπορούν, στην πραγματικότητα, να καταπνίξουν τη δημιουργικότητα και την πρωτοβουλία. Εκτός από εκείνες τις περιπτώσεις όπου οι έλεγχοι γίνονται βάση για ανταμοιβές και τιμωρίες, οι έλεγχοι ενδέχεται να αποκτήσουν αδικαιολόγητη σημασία στα μάτια των θιγόμενων.</p>
<p>Επιρροή πτυχών συμπεριφοράς. Η συμπεριφορά πρέπει να λαμβάνεται υπόψη όταν σχεδιάζονται και επιβάλλονται ΕΕ. Μπορεί να γίνει μέσω της επικοινωνίας με τους</p>

εργαζόμενους ή με τη συμμετοχή των επηρεαζόμενων υπαλλήλων στο σχεδιασμό των ελέγχων (Visser, 2011: 89). Αρκετά απολύτως λογικά συστήματα ΕΕ απέτυχαν στο παρελθόν επειδή δεν ελήφθησαν υπόψη οι πτυχές της συμπεριφοράς.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3. Ο Εσωτερικός Έλεγχος σε Γ.Λ.Ο.Υ. και Γ.Λ.Τ. & Ε.Φ.Κ.

3.1 Η διεθνής βιβλιογραφική ανασκόπηση

Με βάση την αξιολόγηση της υπάρχουσας βιβλιογραφίας για την εταιρική διακυβέρνηση, οι Breder et al., (2015) και Nerantzidis, (2016) υπογραμμίζουν πως λαμβάνουν χώρα πολυάριθμες μελέτες οι οποίες διερευνούν την ίδια την εταιρική διακυβέρνηση και τον εσωτερικό έλεγχο. Στην παρούσα μελέτη, η εστίαση επεκτάθηκε σε δημοσιεύσεις μεταξύ 2003 και 2021, με αποτέλεσμα τη μελέτη από συνολικά 20 σχετικά άρθρα. Αρχικά, οι El Mahdy & Thiruvadi (2014) παρέχουν μια ολοκληρωμένη ανασκόπηση σχετικά με την αποκάλυψη της αδυναμίας εσωτερικού ελέγχου σχετικά με τα προηγούμενα, τα χαρακτηριστικά και τις συνέπειές της.

Την ίδια περίοδο, οι Rubino & Vitolla (2014) αναλύουν τον τρόπο με τον οποίο το πλαίσιο της Επιτροπής Χορηγών Οργανισμών (COSO) επηρεάζει τις ουσιώδεις αδυναμίες του εσωτερικού ελέγχου επί της χρηματοοικονομικής αναφοράς, επισημαίνοντας τα δυνατά και αδύνατα σημεία. Τα αποτελέσματα τονίζουν τη συσχέτιση μεταξύ COBIT (Στόχοι Ελέγχου για Πληροφορική και Σχετική Τεχνολογία) και το μοντέλο COSO και αποκαλύπτουν ότι η συνδυασμένη χρήση COBIT και COSO παρέχει έγκυρη υποστήριξη όσον αφορά την αξιοπιστία της χρηματοοικονομικής αναφοράς.

Λίγο αργότερα, οι Yudianti & Suryandari (2015) διεξήγαγαν μια αξιολόγηση σχετικά με την εφαρμογή του ΕΕ και της Διαχείρισης Κινδύνων έτσι ώστε να διασφαλιστεί η Καλή Πανεπιστημιακή Διακυβέρνηση. Η συλλογή των δεδομένων προέρχεται από τους ηγέτες όλων των Ιδιωτικών Ιδρυμάτων Ανώτατης Εκπαίδευσης στην Ειδική Επαρχία της Γιογκιακάρτα. Τα αποτελέσματα απεικονίζουν ότι η εφαρμογή συστήματος ΕΕ που σχετίζεται με το περιβάλλον εσωτερικού ελέγχου, την αξιολόγηση κινδύνων, τις δραστηριότητες ελέγχου, την πληροφόρηση και επικοινωνία και την παρακολούθηση έχει πραγματοποιηθεί στην πλειονότητα των Ιδρυμάτων Ανώτατης Εκπαίδευσης. Έχει επίσης αποδειχθεί ότι ο ΕΕ και η Διαχείριση

Κινδύνων είχαν θετική επίδραση στην εφαρμογή της Καλής Πανεπιστημιακής Διακυβέρνησης.

Οι Beneish et al., (2007) σε δείγμα 330 επιχειρήσεων που δεν υποχρεώνονται σε έλεγχο επιχειρήσεων (Νόμος Sarbanes-Oxley Act), αναλύουν τις επιπτώσεις του στους κανόνες της εταιρικής διακυβέρνησης, της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης και το υψηλό κόστος συμμόρφωσης . Το συμπέρασμα που διεξάγεται είναι ότι οι επιχειρήσεις που υπάγονται στο Άρθρο 302 δεν δείχνουν εξίσου μεγάλη ανταπόκριση όσο εκείνες που υπάγονται στο Άρθρο 404, ενώ στην πρώτη περίπτωση διαπιστώνεται και αύξηση του κόστους κεφαλαίου.

Ταυτόχρονα, οι Brender et al., (2015) αναλύουν τον έλεγχο διαχείρισης ως εργαλείο για την ενίσχυση της εταιρικής διακυβέρνησης. Με βάση 85 ημικατευθυνόμενες συνεντεύξεις, οι συγγραφείς υποστήριξαν ότι ο έλεγχος διαχείρισης θα μπορούσε να χρησιμοποιηθεί για τη βελτίωση της απόδοσης της εταιρείας. Τα αποτελέσματα αποκάλυψαν επίσης ότι ο βαθμός ωριμότητας της εταιρικής διακυβέρνησης επηρεάζει την ενσωμάτωση των ελέγχων διαχείρισης στις εταιρικές πρακτικές. Σε μια διαφορετική προσέγγιση, οι Habib & Jiang (2015) αναλύουν την εταιρική διακυβέρνηση και την ποιότητα της χρηματοοικονομικής αναφοράς στην Κίνα.

Τα αποτελέσματα αποκαλύπτουν ότι η βελτίωση της ποιότητας της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης με σκοπό τη διευκόλυνση των αποτελεσματικών αποφάσεων κατανομής πόρων από τα διευθυντικά στελέχη επιχειρήσεων, είναι μία από τις επιθυμητές ιδιότητες της καλής εταιρικής διακυβέρνησης. Ωστόσο, η μελέτη της Agyei-Mensah (2016), αυξάνει την κατανόηση σχετικά με την επίδραση που έχουν οι παράγοντες εταιρικής διακυβέρνησης στη γνωστοποίηση πληροφοριών ΕΕ μέσω ενός συνόλου δεδομένων 110 εταιρειών στην Γκάνα για το έτος 2013. Οι περισσότερες από τις εταιρείες του δείγματος δεν αποκάλυψαν επαρκή πληροφορίες ΕΕ στις ετήσιες εκθέσεις τους. Αυτή η υποστήριξη είναι σύμφωνη με την άποψη ότι οι ανεξάρτητοι διευθυντές συμβάλλουν στη βελτίωση της ποιότητας της γνωστοποίησης και στην αύξηση της διαφάνειας των πληροφοριών.

Παράλληλα, οι Doyle et al., (2007) εξέτασαν τις επιπτώσεις της ποιότητας των δεδουλευμένων και του εσωτερικού ελέγχου στην χρηματοοικονομική πληροφόρηση πάνω σε ένα δείγμα 750 επιχειρήσεων. Άξιο παρατήρησης ήταν το γεγονός πως οι αδυναμίες συνδέθηκαν με την κακή εκτίμηση των δεδουλευμένων που δεν

πραγματοποιήθηκαν ως ταμιακές ροές. Πιθανώς να οφείλονται σε ευρύτερη αδυναμία εσωτερικού ελέγχου που οποία είναι δύσκολο να εντοπιστεί και οδηγεί σε σημαντικές ανακρίβειες στις εκάστοτε οικονομικές καταστάσεις.

Αργότερα, οι Lai et al., (2017) εξέτασαν τη συσχέτιση μεταξύ των αδυναμιών εσωτερικού ελέγχου και της απόδοσης της εταιρείας σύμφωνα με το πλαίσιο COSO. Οι συγγραφείς χρησιμοποίησαν δευτερεύοντα δεδομένα σχετικά με εταιρείες που δραστηριοποιούνταν στο χρηματιστήριο των ΗΠΑ από το 2004 έως το 2007. Σύμφωνα με τα ευρήματα, το περιβάλλον ελέγχου, η τεχνολογία πληροφοριών, οι λογιστικές πολιτικές, οι διαδικασίες και η τεκμηρίωση και ο σχεδιασμός ελέγχου επηρεάζουν αρνητικά και σε μεγάλο βαθμό έκταση της απόδοσης μιας επιχείρησης.

Από διαφορετική σκοπιά, οι Rae et al., (2017) μελετούν τη σχέση μεταξύ των στοιχείων COSO και των μέσων με τα οποία επηρεάζεται η λειτουργία παρακολούθησης των οργανισμών από αυτά. Επισημαίνουν μια συσχέτιση μεταξύ του περιβάλλοντος ελέγχου και των τριών διαστάσεων της πληροφορίας και της επικοινωνίας. Επιπλέον, δύο διαστάσεις της πληροφόρησης και της επικοινωνίας συνδέονται με την αξιολόγηση κινδύνου. Τέλος, μια έμμεση συσχέτιση μεταξύ του περιβάλλοντος ελέγχου και της αξιολόγησης κινδύνου υποδεικνύεται επίσης μέσω των συσχετίσεων μεταξύ των τριών διαστάσεων της πληροφόρησης και της επικοινωνίας

Στην έρευνα των Lawson et al., (2017), το επίκεντρο είναι οι επαγγελματίες λογιστές που δραστηριοποιούνται κυρίως σε μεγάλες εισηγμένες εταιρείες, για να μελετήσουν απόψεις σχετικά με το πλαίσιο και τον αντίκτυπό του σε βασικούς τομείς εσωτερικού ελέγχου που ακολουθούν ή έχουν ακολουθήσει το Πλαίσιο του 2013. Σύμφωνα με τη μελέτη, οι ερωτηθέντες θεωρούν το Πλαίσιο του 2013 ως μια συνολική βελτίωση σε σχέση με το Πλαίσιο του 1992 και τη ρητή προσθήκη των 17 αρχών ως ωφέλιμη. Οι ερωτηθέντες θεωρούν επίσης τις 17 αρχές ως ένα σύνολο κανόνων για την επίτευξη αποτελεσματικών εσωτερικών ελέγχων, αλλά διευκρινίζουν ότι εξακολουθεί να επιτρέπεται η επαρκής κρίση της διοίκησης για τα συστήματα εσωτερικού ελέγχου. Επιπλέον, η πλειονότητα των ερωτηθέντων ανέφερε κάποιο είδος αλλαγής σε τουλάχιστον μία από τις πέντε συνιστώσες του εσωτερικού ελέγχου, με την Αξιολόγηση Κινδύνου να λαμβάνει τον μεγαλύτερο αριθμό αλλαγών.

Οι Asare et al., (2003) τόνισαν την επίδραση των κινήτρων της διαχείρισης και της επιτροπής ελέγχου στις εκτιμήσεις και τις αποφάσεις των εσωτερικών ελεγκτών. Εξετάζοντας την ευαισθησία του κινδύνου απάτης κατά τις εκτιμήσεις των εσωτερικών ελεγκτών σε ένα δείγμα 60 εσωτερικών ελεγκτών καθώς και την προσπάθεια ελέγχου των αποφάσεων από τη διοίκηση μέσω της εκ προθέσεως εσφαλμένης διατύπωσης της χρηματοοικονομικής τους θέσης, τα κίνητρα και την επίδραση στην ποιότητα της επιτροπής λογιστικού ελέγχου μιας επιχείρησης, τα αποτελέσματα έδειξαν πως οι εσωτερικοί ελεγκτές αναγνωρίζουν τον κίνδυνο αυτό αλλά δεν φαίνεται να χρησιμοποιούν την συγκεκριμένη γνώση για τη μείωση της απάτης.

Ταυτόχρονα, οι Nalukenge et al., (2017) εξετάζουν τη σχέση μεταξύ της εταιρικής διακυβέρνησης και των εσωτερικών ελέγχων στη χρηματοοικονομική αναφορά στην Ουγκάντα (2017). Έτσι λοιπόν, χρησιμοποιώντας δεδομένα από 70 ιδρύματα μικροχρηματοδότησης, τα αποτελέσματα αποκαλύπτουν ότι η απόδοση του ρόλου του διοικητικού συμβουλίου και η τεχνογνωσία είναι σημαντικές για την πρόβλεψη των εσωτερικών ελέγχων στη χρηματοοικονομική αναφορά. Αντίθετα, η ανεξαρτησία του διοικητικού συμβουλίου και ο διαχωρισμός των ρόλων CEO και προέδρου φαίνεται να είναι ασήμαντοι προγνωστικοί παράγοντες.

Ο ρόλος του ΕΕ στην εταιρική διακυβέρνηση αναλύεται επίσης από τους Mihret & Grant (2017), οι οποίοι χρησιμοποιούν μια ανάλυση που βασίζεται στη βιβλιογραφία σχετικά με το ρόλο του. Τα αποτελέσματα αποκαλύπτουν τον κρίσιμο ρόλο του εσωτερικού ελέγχου στην εταιρική διακυβέρνηση ως προσέγγιση για την αντιμετώπιση του κινδύνου από τη διοίκηση. Επιπλέον, μια άλλη προοπτική δίνεται από τον Wonglimpiyarat (2017) ο οποίος συζητά την εφαρμογή της διαχείρισης κινδύνου και του ΕΕ σε θερμοκοιτίδες τεχνολογίας/επιστημονικά πάρκα. Το προτεινόμενο σχέδιο ελέγχου επικεντρώνεται στην εκτίμηση κινδύνου χρησιμοποιώντας το πλαίσιο COSO. Τα ευρήματα υποδεικνύουν ότι λόγω της εφαρμογής COSO το προτεινόμενο σχέδιο ελέγχου και η ανάλυση απόδοσης μπορούν να χρησιμοποιηθούν ως εργαλείο διαχείρισης κινδύνου για τη βελτίωση της αποτελεσματικής λειτουργίας των προγραμμάτων ‘θερμοκοιτίδας’.

Οι Yan et al., (2006) διερευνούν τη σχέση μεταξύ της ποιότητας του ελέγχου και της επιτροπής ελέγχου, την ανεξαρτησία, του ελεγκτή και την αποκάλυψη των αδυναμιών

του ΕΕ μετά την ψήφιση του Νόμου Sarbanes-Oxley Act. Με βάση ένα δείγμα επιχειρήσεων με αδυναμίες ΕΕ και έπειτα με βάση τη βιομηχανία, το μέγεθος και τις επιδόσεις, τις συγκρίνουν με αυτές τις επιχειρήσεις χωρίς αδυναμίες ΕΕ. Τα ευρήματα τους αποδεικνύουν ότι στις επιχειρήσεις με συχνά προβλήματα αδυναμιών ΕΕ υπάρχει ένας ισχυρός οικονομικός δεσμός μεταξύ ενός ελεγκτή και μιας εταιρείας πελάτη, πράγμα το οποίο αποτελεί ένα κίνητρο για τον ελεγκτή ούτως ώστε να αγνοήσει τα πιθανά προβλήματα και να εκδώσει ευνοϊκή γνώμη σχετικά με τον ΕΕ της εταιρείας πελάτη.

Στην Ελλάδα, οι Nerantzidis & Tsamis (2017) διερευνούν τους καθοριστικούς παράγοντες της γνωστοποίησης εταιρικής διακυβέρνησης. Αναλύοντας προηγούμενες εμπειρικές μελέτες, οι συγγραφείς παρέχουν μια σύνοψη της προηγούμενης βιβλιογραφίας σχετικά με την εταιρική διακυβέρνηση. Τα εμπειρικά ευρήματα υποστηρίζουν ότι οι Ελληνικές εισηγμένες εταιρείες αποκαλύπτουν πληροφορίες εταιρικής διακυβέρνησης τόσο για να πληρούν τις απαιτήσεις που σχετίζονται με τα καθήκοντα όσο και για να θεωρούνται κοινωνικές και νόμιμες. Παράλληλα, στη μελέτη τους, οι Κουτούπης & Παππά (2018) εκτιμούν την υπάρχουσα δομή εταιρικής διακυβέρνησης και τονίζουν τη συσχέτισή της με τη λειτουργία εσωτερικού ελέγχου και τις πρακτικές διαχείρισης. Τα δεδομένα συλλέχθηκαν με τη χρήση ερωτηματολογίων που διανεμήθηκαν σε εισηγμένες εταιρείες στο Χρηματιστήριο Αθηνών (χρησιμοποιείται το έτος 2016). Τα αποτελέσματα αποκαλύπτουν ότι η εταιρική διακυβέρνηση οδηγεί σε διοικητική αριστεία και αποτελεσματική διακυβέρνηση.

Ακόμα παραπέρα, οι Kaawaase et al., (2021) προσπαθούν να καθορίσουν τη σχέση μεταξύ των χαρακτηριστικών εταιρικής διακυβέρνησης (εξειδίκευση του ΔΣ, ανεξαρτησία του και απόδοση του ρόλου του), ποιότητας ΕΕ και ποιότητας χρηματοοικονομικής αναφοράς χρησιμοποιώντας στοιχεία από τα χρηματοπιστωτικά ιδρύματα της Ουγκάντα. Τα αποτελέσματα δείχνουν ότι η τεχνογνωσία και η απόδοση του ρόλου του ΔΣ συνδέονται σημαντικά με την ποιότητα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης. Επίσης, η ποιότητα του ΕΕ συνδέεται σημαντικά με την ποιότητα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης. Η ανεξαρτησία του ΔΣ δεν αποτελεί σημαντικό παράγοντα πρόβλεψης της ποιότητας της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης.

Τέλος, οι Pathak & Lind (2003) εξέτασαν τον ελεγκτικό κίνδυνο και τις ελεγκτικές διαδικασίες μέσω της πολύπλοκης τεχνολογίας και υπογράμμισαν ότι, εάν ο ελεγκτής αξιολογεί τον κίνδυνο του ελέγχου στο μέγιστο επίπεδο, θα απαιτήσει σημαντικά και ουσιαστικά τεκμήρια για να διαπιστώσει την ακρίβεια των ποσών που καταγράφονται. Παράλληλα, όταν τα οικονομικά στοιχεία υπάρχουν μόνο σε ηλεκτρονική μορφή, η ικανότητά του να επιτύχει την επιθυμητή διαβεβαίωση είναι σημαντικά μειωμένη και θα πρέπει να περιορίσει τον κίνδυνο εντοπισμού σε ένα αποδεκτό επίπεδο μέσω ουσιαστικών δοκιμών, αλλά και δοκιμών ελέγχου.

3.2 Τα κριτήρια αποτελεσματικότητας των ΕΕ σε Γ.Δ.Ο.Υ. και Γ.Δ.Τ. & Ε.Φ.Κ.

3.2.1 Ο Εσωτερικός Κανονισμός Λειτουργίας της Διεύθυνσης ΕΕ της Γ.Δ.Ο.Υ.

Σύμφωνα με την Α.Α.Δ.Ε. (2019, σελ. 3), ως προς την ανεξαρτησία, αυτή επιτρέπει στους εσωτερικούς ελεγκτές να αποδίδουν αμερόληπτες και αμερόληπτες κρίσεις απαραίτητες για την ορθή διεξαγωγή των ελέγχων. Επιτυγχάνεται μέσω της οργανωτικής κατάστασης και της αντικειμενικότητας. Η ανεξαρτησία σημαίνει ότι ένας εσωτερικός ελεγκτής είναι σε θέση να λάβει θέση και να αναφέρει για θέματα ουσιαστικότητας, χωρίς να επηρεάζεται από οποιαδήποτε εύνοια ή εξαναγκασμό ή αθέμιτη επιρροή.

Η οργανωτική κατάσταση του τμήματος ΕΕ θα πρέπει να είναι επαρκής ώστε να επιτρέπει την εκπλήρωση των ελεγκτικών του αρμοδιοτήτων. Ο προϊστάμενος του τμήματος ΕΕ θα πρέπει να είναι υπεύθυνος έναντι του ΔΣ του οργανισμού με επαρκή αρμοδιότητα για την προώθηση της ανεξαρτησίας και τη διασφάλιση ευρείας κάλυψης του ελέγχου, την επαρκή εξέταση των εκθέσεων ελέγχου και την κατάλληλη δράση για τις συστάσεις του ελέγχου. Ο σχεδιασμός, η εγκατάσταση, τα λειτουργικά συστήματα, καθώς κι η σύνταξη διαδικασιών για συστήματα δεν αποτελεί λειτουργία ελέγχου. Η εκτέλεση τέτοιων δραστηριοτήτων θεωρείται ότι βλάπτει την αντικειμενικότητά του, επομένως, ο εσωτερικός ελεγκτής πρέπει να κατέχει τα παρακάτω χαρακτηριστικά (Πίνακας 15).

Πίνακας 15. Τα βασικά χαρακτηριστικά ενός πρότυπου εσωτερικού ελεγκτή.

Ευθύς, ειλικρινής και ειλικρινής στην προσέγγιση του καθήκοντος ελέγχου.
Δίκαιος, όπου επιτρέπεται η προκατάληψη ή η προκατάληψη να υπερισχύει της αντικειμενικότητας.
Αμερόληπτος και απαλλαγμένος από οποιοδήποτε όφελος που θα μπορούσε να χαρακτηριστεί ως ασυμβίβαστο με την ακεραιότητά του.

Οι ελεγκτές θα πρέπει να ενημερώνουν τον προϊστάμενό τους εάν θεωρούν ότι προσωπικές ή εξωτερικές περιστάσεις είναι πιθανό να εμποδίσουν την ικανότητά τους να σχηματίζουν ανεξάρτητες και αντικειμενικές κρίσεις. Συνεπώς, ο ΕΕ συμβάλλει στην ποιότητα της διαχείρισης, με την παροχή μιας ανεξάρτητης, αντικειμενικής και διαρκούς αναθεώρησης των διαδικασιών διαχείρισης. Ο σωστός ΕΕ διασφαλίζει την επανεξέταση της αποδοτικότητας και της αποτελεσματικότητας των προγραμμάτων, βοηθά στην ανάπτυξη και διατήρηση των οικονομικών και διοικητικών διαδικασιών και διευκολύνει τη διεξαγωγή ελεγκτικών εξετάσεων σε χρηματοοικονομικές πληροφορίες με ανεξάρτητο, σύγχρονο και επαγγελματικό τρόπο για την έκφραση αντικειμενικής γνώμης σχετικά με την ποιότητα και την ακεραιότητα αυτών των πληροφοριών.

3.2.2 Η αποτελεσματικότητα της φορολογικής διοίκησης και η απαλλαγή της Γ.Λ.Ο.Υ. από κάθε είδους πολιτικές παρεμβάσεις

Σύμφωνα με την Εθνική Έκθεση Εκτίμησης Κινδύνου ΕΧ/ΧΤ (2018, σελ. 78), αρμόδια αρχή για την επιβολή της φορολογικής νομοθεσίας είναι η Α.Α.Δ.Ε., όπου σύμφωνα με τους Ταχυνάκη & Νεγκάκη (2013), έχει λειτουργική ανεξαρτησία, διοικητική και οικονομική αυτοτέλεια και υπόκειται σε κοινοβουλευτικό έλεγχο. Για

τον προσδιορισμό ποιες δοκιμές και διαδικασίες ελέγχου επιτυγχάνουν εύλογη επαγγελματική φροντίδα, ο εσωτερικός ελεγκτής θα πρέπει να λάβει υπόψη τα ακόλουθα στοιχεία (Πίνακας 16).

Πίνακας 16. Στοιχεία τα οποία θα πρέπει να έχει υπόψη ένας εσωτερικός ελεγκτής.

Το σύνολο των απαιτήσεων για την επίτευξη των στόχων του ΕΕ.
Την σχετική ουσιαστικότητα των προς διερεύνηση θεμάτων.
Την εξακρίβωση της αποτελεσματικότητας συστημάτων Λογιστικού/Διοικητικού ΕΕ.
Τις εκτιμήσεις του κόστους της εφαρμογής σχεδίων ελέγχου σε σχέση με τα πιθανά οφέλη που θα προκύψουν.

3.2.3 Η ανεξαρτησία του ΕΕ στα πλαίσια της Γ.Α.Τ. & Ε.Φ.Κ.

Αναφορικά, η Ε.Λ.Τ.Ε. (2021) χορηγεί την Επαγγελματική Άδεια Ορκωτού Ελεγκτή. Επίσης, απορρίπτει οποιαδήποτε αίτηση του υποψηφίου και καθορίζει τις διαδικασίες, τα δικαιολογητικά και τις λοιπές λεπτομέρειες. Το «Independence and Objectivity: A Framework for Internal Auditors» (ΙΑ, 2001) προσδιορίζει 7 κατηγορίες απειλών για την ανεξαρτησία/αντικειμενικότητα.

Πρώτον, η εξοικείωση, όπου αυτή η απειλή μπορεί να προκύψει λόγω της μακροχρόνιας σχέσης ενός ελεγκτή με τον πελάτη ελέγχου ή όταν ο ελεγκτής έχει εργαστεί στο παρελθόν στη μονάδα πελατών. Η εξοικείωση επηρεάζεται από μια στενή σχέση με έναν πελάτη ελέγχου και μπορεί να οδηγήσει έναν εσωτερικό ελεγκτή να χάσει την προοπτική του ελέγχου, κάνοντας τον ελεγκτή υπερβολικά συμπαθή με τον πελάτη ή προδικάζοντας έναν πελάτη με βάση προηγούμενες γνώσεις αντί να κάνει μια νέα και αντικειμενική αξιολόγηση (Mutchler et al., 2001). Η κρίση του εσωτερικού ελεγκτή, ως υπάλληλος πλήρους απασχόλησης του οργανισμού, μπορεί να τεθεί σε κίνδυνο από τη σχέση που υπάρχει με τους

συναδέλφους του τόσο πολύ, ώστε η προσωπική του συνείδηση μπορεί να μην είναι ελεύθερη να αναφέρει αρνητικές παρατηρήσεις υπό τον έλεγχο των συναδέλφων του. Επομένως, ο εσωτερικός ελεγκτής μπορεί να φοβάται ότι θα υπονομεύσει την εμπιστοσύνη των συναδέλφων του.

Δεύτερον, η αυτοαναθεώρηση, όπου οι απειλές αυτοεπισκόπησης μπορεί να προκύψουν όταν ένας ελεγκτής εξετάζει τη δική του εργασία. Όντας υπάλληλος του οργανισμού, ο εσωτερικός ελεγκτής μπορεί να έχει εργαστεί σε άλλους επιχειρησιακούς τομείς πριν ενταχθεί στο τμήμα εσωτερικού ελέγχου και επομένως μπορεί να πρέπει να ασχοληθεί με την ανασκόπηση της προηγούμενης εργασίας του. Σε αυτή την περίπτωση, ο εσωτερικός ελεγκτής μπορεί να γίνει λιγότερο επικριτικός ή λιγότερο παρατηρητικός σε λάθη ή ελλείψεις λόγω της δυσκολίας διατήρησης της αντικειμενικότητας κατά την ανασκόπηση της δουλειάς κάποιου (Mutchler et al., 2001). Για παράδειγμα, ο εσωτερικός ελεγκτής μπορεί να παρέχει συστάσεις για βελτιώσεις και στη συνέχεια να ελέγχει εκείνες τις λειτουργίες που αναθεωρήθηκαν σύμφωνα με τις δικές του συστάσεις. Ο εσωτερικός ελεγκτής μπορεί επίσης να ελέγξει μια πράξη για την οποία παρείχε προηγουμένως συμβουλευτικές υπηρεσίες.

Τρίτον, το οικονομικό συμφέρον. Η απειλή που προκύπτει όταν ένας ελεγκτής ενεργεί για το δικό του οικονομικό και προσωπικό συμφέρον, μπορεί να προκύψει όταν ο ελεγκτής αποφεύγει σκόπιμα να αναφέρει αρνητικές παρατηρήσεις με αντάλλαγμα ένα οικονομικό κέρδος από τον πελάτη ή όταν η έκθεση μπορεί να επηρεάσει αρνητικά τα δικά του οικονομικά συμφέροντα. Αυτή η απειλή προκύπτει επίσης όταν ο ελεγκτής εξετάζει την εργασία ενός ατόμου που είναι σε θέση να επηρεάσει άμεσα τις μελλοντικές ευκαιρίες απασχόλησης, προαγωγές ή μισθό του ελεγκτή (Mutchler et al., 2001).

Τέταρτον, η κοινωνική πίεση, όπου απειλές κοινωνικής πίεσης μπορεί να προκύψουν όταν ένας ελεγκτής εκτίθεται σε πιέσεις από σχετικές ομάδες. Η κοινωνική πίεση μπορεί να συμβεί όταν ένα μέλος της ομάδας ελέγχου είναι απρόθυμο να αντισταχθεί σε μια γενικά διαδεδομένη άποψη από την ίδια την ομάδα ελέγχου, που συχνά αναφέρεται ως 'ομαδική σκέψη' (Mutchler et al., 2001). Μπορεί επίσης να συμβεί όταν ένας εσωτερικός ελεγκτής ενεργεί ως συνήγορος κατά των προϊσταμένων και των συναδέλφων του. Γι' αυτό πιέζεται να αναφέρει υποκειμενικά από φόβο μήπως χάσει την εμπιστοσύνη των συνομηλίκων του.

Πέμπτο, η προσωπική σχέση, όπου κατά τους Mutchler et al., (2001), αυτή η απειλή μπορεί να προκύψει όταν ένας ελεγκτής είναι στενός συγγενής ή φίλος του πελάτη ελέγχου. Ο ελεγκτής μπορεί να τείνει να παραβλέπει και να αμβλύνει την αναφορά αρνητικών ευρημάτων για να αποφύγει να φέρει σε δύσκολη θέση τον φίλο ή συγγενή ή να αποφύγει την καταστροφή της σχέσης.

Έκτο, οι πολιτιστικές και φυλετικές προκαταλήψεις, όπου για παράδειγμα, ένας εσωτερικός ελεγκτής μπορεί να είναι αδικαιολόγητα επικριτικός με πελάτες ελέγχου μιας συγκεκριμένης φυλής ή φύλου ή μπορεί να είναι αδικαιολόγητα επικριτικός για διαφορετικές πρακτικές και έθιμα σε μια κουλτούρα υποδοχής (Mutchler et al., 2001).

Έβδομο, οι γνωστικές προκαταλήψεις, όπου κατά τους Mutchler et al., (2001), εάν κάποιος υιοθετήσει μια κριτική οπτική του ελέγχου, μπορεί να παραβλέψει τις θετικές πληροφορίες και, αντιστρόφως.

3.2.4 Η ασφάλεια και προστασία της Γ.Δ.Τ. & Ε.Φ.Κ.

Εκτός από την δημοσιονομική τους αποστολή, τα τελωνεία εκ πληρούν και την αποστολή της ασφαλείας και προστασίας. Τα τελευταία έτη, τα τελωνεία έχουν αυξημένες αρμοδιότητες για την προστασία της ασφαλείας και της προστασίας της ΕΕ, ως εγγυητές των πολυάριθμων διεθνών συμφωνιών που αφορούν τις εμπορικές ροές της ΕΕ και την Σύμβαση για την καταστολή της χρηματοδότησεως της τρομοκρατίας και της διαδόσεως των όπλων, καθώς και τις διεθνείς πράξεις για την καταπολέμηση του ξεπλύματος χρήματος (Tudor, 2014).

Η απουσία συνόρων των χωρών εντός της Ευρωπαϊκής Ενώσεως οφείλει να συνδυάζεται με την ισχυροποίηση των συνόρων της, με τις λοιπές χώρες (McNeill, 2004). Επίσης, η προστασία των συνόρων της ΕΕ αποτελεί μέρος της ευθύνης και των λοιπών χωρών, ειδικά αυτών που έχουν σημαντικές εμπορικές συναλλαγές (Nietan, 2013). Βάσει της αποφάσεως της Ευρωπαϊκής Επιτροπής Council Decision 2008/615/JHA, του άρθρου 88(2) της Συνθήκης για την Λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ενώσεως (Treaty of the functioning of European Union – TFEU) και των συμπερασμάτων της Ευρωπαϊκής Επιτροπής 15358/10, είναι απαραίτητη η δημιουργία κοινών επιχειρήσεων και ομάδων δράσεως, που συμπεριλαμβάνουν τις

Τελωνειακές, αστυνομικές Αρχές καθώς και τις υπηρεσίες συνοριοφυλακής (Joint Operation Teams).

Σύμφωνα με τις αποφάσεις της Ευρωπαϊκής Επιτροπής (European Commission, 2010), θα πρέπει να αναπτυχθεί κοινό πλαίσιο αναλύσεως και διαχείρισεως κινδύνου (Common Risk Management Framework - CRMF). Βάσει αυτού του κοινού πλαισίου, οι τελωνειακές Αρχές θα πρέπει να προβαίνουν σε συνεχείς ελέγχους των ηλεκτρονικών δεδομένων του σταδίου προ αφίξεως και προ αναχωρήσεως ούτως ώστε να προσδιορίσουν τους κινδύνους για την ασφάλεια της Ε.Ε. και τους πολίτες και ακολούθως να διαχειρίζονται αυτούς τους κινδύνους με τον ανάλογο τρόπο. Το κοινό αυτό πλαίσιο (CRMF) προβλέπει την εφαρμογή εντατικότερων ελέγχων που στοχεύουν σε συγκεκριμένους τομείς προτεραιότητας, συμπεριλαμβανομένης της κινήσεως εμπορευμάτων και κεφαλαίων.

Προκειμένου να υπάρχουν αυτοί οι αποτελεσματικοί έλεγχοι, θα πρέπει να υπάρχει μεγαλύτερη ενεργοποίηση της ανταλλαγής πληροφοριών σε επίπεδο Ευρωπαϊκής Ενώσεως, δια μέσου του συστήματος Schengen (Schengen Information System - SIS II), του συστήματος Visa Information System (VIS), του συστήματος Εισόδου/Εξόδου και του συστήματος 'Έγκριμένου Ταξιδιώτου', σύμφωνα με την σχετική απόφαση της Ευρωπαϊκής Επιτροπής (European Commission, 2013). Βασικό στοιχείο είναι η ενοποίηση όλων αυτών των πληροφοριών και δεδομένων σε ένα ενοποιημένο περιβάλλον, στο οποίο θα έχουν πρόσβαση όλες οι τελωνειακές και άλλες Αρχές (Common Information Sharing Environment – CISE), βάσει την αποφάσεως της Ευρωπαϊκής Επιτροπής COM(2010) 584.

3.2.5 Το Τελωνειακό Πλαίσιο Ελέγχου κατά τα Διεθνή πρότυπα

Σύμφωνα με το διαδικτυακό άρθρο της Deloitte (<https://www2.deloitte.com>), το Πλαίσιο Τελωνειακού Ελέγχου (CCF) (Customs Control Framework) είναι μια ψηφιακή προσφορά για την υποστήριξη των επιχειρήσεων με τη διαχείριση των εσωτερικών ελέγχων τους σε συνεχή βάση, ώστε να διασφαλίζεται ότι αυτοί εφαρμόζονται και εκτελούνται με σωστό και έγκαιρο τρόπο. Το εργαλείο βοηθά τις επιχειρήσεις να εκτελούν και να διαχειρίζονται εσωτερικούς ελέγχους προκειμένου να εντοπίζουν και να διορθώνουν ζητήματα μη συμμόρφωσης. Οι ερωτήσεις

εσωτερικού ελέγχου είναι αυτοματοποιημένες και έχουν σχεδιαστεί ως έλεγχοι συμμόρφωσης που μπορούν να ανατεθούν σε εξειδικευμένα άτομα-επαγγελματίες.

Για τη διασφάλιση της συμμόρφωσης με τις τελωνειακές διαδικασίες, οι επιχειρήσεις AEO (Authorised Economic Operators) (Εξουσιοδοτημένοι Οικονομικοί Φορείς) αναμένεται να εφαρμόζουν κατάλληλους ΕΕ για την πρόληψη, τον εντοπισμό και τη διόρθωση (πιθανών) παραβιάσεων συμμόρφωσης. Στην πράξη, βλέπουμε συχνά ότι η εκτέλεση των ΕΕ και η αναφορά τους αποτελεί πρόκληση λόγω της έλλειψης χρόνου και πόρων. Η λύση CCF αυτοματοποιεί τη διαδικασία εκτέλεσης ΕΕ και δημιουργεί αναφορές με βάση τα αποτελέσματα των εσωτερικών ελέγχων που εκτελούνται. Αυτές οι εκθέσεις μπορούν να χρησιμοποιηθούν για την απόδειξη της τελωνειακής συμμόρφωσης προς τις τελωνειακές αρχές και για την τεκμηρίωση της απαιτούμενης παρακολούθησης AEO.

Σύμφωνα με το διαδικτυακό άρθρο της Deloitte (<https://www2.deloitte.com>), ένα πολύ καλό παράδειγμα είναι η αναθεώρηση GTA (Global Target Analysis), η οποία είναι μια διαδικτυακή λύση που παρέχει στους οργανισμούς ακριβείς πληροφορίες σχετικά με το παγκόσμιο προφίλ εισαγωγών τους με τη χρήση αναλυτικών στοιχείων δεδομένων. Αυτή η ανασκόπηση επιτρέπει μεγαλύτερη διαφάνεια και ορατότητα για την επιτάχυνση των σχεδίων μετριασμού και προσφέρει προσβασιμότητα σε όλους τους σχετικούς ενδιαφερόμενους φορείς σε ένα σύστημα. Η λύση παρέχει τη βάση για την κατανόηση, την ιεράρχηση και την ανταπόκριση σε διάφορα θέματα, συμβάλλοντας έτσι στην καλύτερη διαχείριση του παγκόσμιου εμπορίου.

Τέλος, η λύση CCF μπορεί να χρησιμοποιηθεί από τους χρήστες για να αυξάνουν τον έλεγχο στην οργανωτική δομή της εταιρείας τους, να διαχειρίζονται ένα μεγάλο πολυεθνικό δίκτυο που εμπλέκεται σε διαφορετικά τμήματα της εφοδιαστικής αλυσίδας και τέλος, να αποκτούν περισσότερες πληροφορίες για την οργάνωσή τους και τους πιθανούς κινδύνους. Εξάλλου, μέσω του διαδικτυακού περιβάλλοντος του εργαλείου, οι χρήστες θα έχουν ελεγχόμενη πρόσβαση σε ένα σύνολο τυπικών ερευνών βάσει περιοχής που είναι προσβάσιμες μέσω οποιασδήποτε ασφαλούς σύνδεσης στο Διαδίκτυο. Η λύση είναι μια αυτοματοποιημένη αναφορά πίνακα εργαλείων που εμφανίζει αποτελέσματα για τις διάφορες οντότητες της ομάδας.

3.3 Η φιλοσοφία του φορολογικού ελέγχου της Ελληνικής Τελωνειακής Διοίκησης και της Α.Α.Δ.Ε.

Η Ελληνική Τελωνειακή Διοίκηση είναι υπηρεσία επιβολής του νόμου και αποτελεί μια από τις κύριες μονάδες της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε). Με την ίδρυση του σύγχρονου ελληνικού κράτους, ένας από τους πρώτους θεσμούς που ιδρύθηκαν για να εξασφαλίσουν τους απαραίτητους πόρους για τη λειτουργία του ήταν το Τελωνείο. Καταστατικά καθήκοντα και υποχρεώσεις του Ελληνικού Τελωνείου είναι, μεταξύ άλλων, η εφαρμογή του Εθνικού και Κοινοτικού Τελωνειακού Κώδικα, ο έλεγχος του εμπορίου αγαθών που υπόκεινται σε ειδικούς φόρους κατανάλωσης (προϊόντα καπνού, αλκοόλ, καύσιμα), η εκτίμηση και είσπραξη δασμών και η άσκηση συνοριακών τελωνείων. Απευθύνεται μεταξύ άλλων και σε ελέγχους, για την προστασία της δημόσιας υγείας και της κοινωνίας, για την καταπολέμηση της παράνομης διακίνησης ναρκωτικών, όπλων, ραδιενεργών ουσιών, για την καταπολέμηση του εμπορίου παραποιημένων προϊόντων, για την καταπολέμηση της νομιμοποίησης εσόδων από παράνομες δραστηριότητες. Οι παραπάνω παράγοντες αποτελούν στοιχεία της αποστολής της Τελωνειακής Υπηρεσίας. Σήμερα η Τελωνειακή Υπηρεσία επικεντρώνει τις προσπάθειές της στη διευκόλυνση των εμπορικών συναλλαγών, χωρίς να παραλείπει να αποδείξει στην πράξη το ενδιαφέρον της για την προστασία της κοινωνίας.

Πιο αναλυτικά, η Τελωνειακή Υπηρεσία δρα σε διάφορους τομείς επιτελώντας 2 βασικούς ρόλους, τον Δημοσιονομικό-Οικονομικό και τον Κοινωνικό. Ωστόσο, το Ελληνικό Τελωνείο συμμετέχει στα καθήκοντα που σχετίζονται με τις απαιτήσεις των τελικών χρηστών, την εκπαίδευση, το σχεδιασμό και την αξιολόγηση συνοριακών διελεύσεων βάσει κινδύνου, τις πιλοτικές επιδείξεις στην Ελλάδα και τις δραστηριότητες διάδοσης και εκμετάλλευσης. Η Τελωνειακή Υπηρεσία δρα σε διάφορους τομείς επιτελώντας δύο βασικούς ρόλους, τον Δημοσιονομικό-Οικονομικό και τον Κοινωνικό.

3.3.1 Οι διαδικασίες φορολογικού ελέγχου.

Ο φορολογικός έλεγχος ξεκινά με την έκδοση εντολής ελέγχου για ανοιχτές φορολογικές χρήσεις, συνήθως όχι περισσότερες από 5, και η εντολή αφορά τον

έλεγχου όλων των φορολογικών θεμάτων (ΦΠΑ, φόρος υπεραξίας). Η διάρκεια του ελέγχου μπορεί να ποικίλλει από μερικές εβδομάδες έως μερικούς μήνες, σε ορισμένες περιπτώσεις (διενεργείται πλήρης επιτόπιος φορολογικός έλεγχος χωρίς προηγούμενη ειδοποίηση στις περιπτώσεις που υπάρχουν ενδείξεις φοροαποφυγής). Η φορολογική διοίκηση μπορεί να έχει πρόσβαση στα βιβλία και στοιχεία και σε άλλα έγγραφα των φορολογουμένων, καθώς και στη λήψη αντιγράφων αυτών. Η φορολογική διοίκηση έχει τα ίδια δικαιώματα όσον αφορά τα βιβλία και στοιχεία που τηρούνται ηλεκτρονικά. Σημειώνεται ότι το νομικό πρόσωπο που υπόκειται σε τήρηση βιβλίων και αρχείων οφείλει να τηρεί τα βιβλία και στοιχεία αυτά για τουλάχιστον 5 έτη.

Παράταση του επιτόπιου φορολογικού ελέγχου μπορεί να δοθεί μία φορά για έξι μήνες, καθώς και για άλλους έξι μήνες σε έκτακτες περιπτώσεις. Δικαίωμα για νέο έλεγχο φορολογικής περιόδου που έχει ήδη ελεγχθεί παρέχεται μόνο σε περίπτωση που προκύψουν νέα στοιχεία που επηρεάζουν τον υπολογισμό της φορολογικής υποχρέωσης, ενώ ως 'νέα δεδομένα' ορίζονται όλα τα δεδομένα που δεν θα μπορούσαν να είναι γνωστά στη φορολογική διοίκηση κατά την έναρξη του αρχικού φορολογικού ελέγχου. Εξάλλου, η επιλογή των υποθέσεων που υπόκεινται σε έλεγχο θα γίνει με βάση κριτήρια ανάλυσης κινδύνου. Κατ' εξαίρεση, οι υποθέσεις μπορούν να εκλέγονται και με άλλα κριτήρια, σύμφωνα με απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων.

Η φορολογική διοίκηση μπορεί να χρησιμοποιήσει τις ακόλουθες τεχνικές ελέγχου για τον έμμεσο προσδιορισμό της φορολογητέας βάσης (Πίνακας 17). Μετά την υποβολή των αποφάσεων αυτών και εντός 20 ημερών από τη λήψη της γνωστοποίησής τους, ο φορολογούμενος δύναται να υποβάλει γραπτώς τις απόψεις του, ενώ μετά από αυτό εκδίδεται οριστικό διορθωτικό φορολογικό φύλλο, το οποίο κοινοποιείται στον φορολογούμενο εντός μήνα από τη λήξη της προθεσμίας για την έγγραφη υποβολή των απόψεων του φορολογούμενου.

Πίνακας 17. Τεχνικές ελέγχου για τον έμμεσο προσδιορισμό της φορολογητέας βάσης

Η αρχή της αναλογικότητας.
Η ανάλυση της ρευστότητας του φορολογούμενου.
Η καθαρή θέση της σχέσης μεταξύ της τιμής πώλησης με τον συνολικό κύκλο εργασιών.
Το ποσό των τραπεζικών καταθέσεων και εξόδων σε μετρητά.

3.3.2 Η πρακτική των φορολογικών ελεγκτών.

Στο παρελθόν, η πολυπλοκότητα της Ελληνικής φορολογικής νομοθεσίας και η ασάφεια των απαιτήσεων της έδινε τη δυνατότητα στους φορολογικούς ελεγκτές να αμφισβητήσουν είτε τα αποτελέσματα του οργανισμού που αντικατοπτρίζονται στα λογιστικά της αρχεία είτε να απορρίψουν δαπάνες. Αυτό ισχύει σε όλους τους φορολογικούς ελέγχους και, παρά τις προσπάθειες των οργανισμών να συμμορφωθούν με τις φορολογικές απαιτήσεις, οι φορολογικοί έλεγχοι κατέληγαν πάντα σε επιβολή πρόσθετων φόρων και προσαυξήσεων. Το ύψος των πρόσθετων φόρων εξαρτάται κυρίως από τα ακόλουθα (Πίνακας 18).

Πίνακας 18. Χαρακτηριστικά από τα οποία εξαρτάται κυρίως το ύψος των πρόσθετων φόρων.

Η ευπάθεια του οργανισμού λόγω της φύσης των εργασιών και των συναλλαγών.
Οι φόροι που έχουν ήδη καταβληθεί με βάση τις δηλώσεις φόρου εισοδήματος του οργανισμού.
Τα κέρδη που δηλώθηκαν από ανταγωνιστές.
Οι αδυναμίες και ελλείψεις που ενδέχεται να αποκαλύψουν οι φορολογικοί ελεγκτές εάν διενεργηθεί πλήρης έλεγχος.

Όσον αφορά τις εκπιπόμενες δαπάνες, η νομοθεσία ορίζει, μεταξύ άλλων απαιτήσεων, ότι αυτές οι δαπάνες πρέπει να πραγματοποιούνται προς όφελος του οργανισμού ή κατά τη συνήθη πορεία της συνήθους επιχειρηματικής της δραστηριότητας για να αντιπροσωπεύουν μια έγκυρη συναλλαγή σε αξία που δεν είναι μεγαλύτερη ή μικρότερη. την αγοραία αξία με βάση τα στοιχεία που διαθέτει η φορολογική διοίκηση, καταγράφονται δεόντως στα βιβλία του οργανισμού στην αντίστοιχη περίοδο που αφορούν και μπορεί να αποδεικνύεται με κατάλληλα δικαιολογητικά, χωρίς να ορίζεται τι είναι επιχειρηματική δαπάνη. Κατά συνέπεια, οι φορολογικοί ελεγκτές αμφισβητούν τη δυνατότητα έκπτωσης διαφόρων στοιχείων με το επιχείρημα ότι, κατά τη γνώμη τους, δεν συνεισφέρουν στα επιχειρηματικά έσοδα του οργανισμού.

Όσον αφορά τα ερωτήματα και τις υποθέσεις που θα απαντηθούν στη συγκεκριμένη έρευνα, και τα οποία αναλύονται στα επόμενα 2 Κεφάλαια, η συγγραφέας καταλήγει στα παρακάτω:

1. Η αποστολή και οι στόχοι των 2 τμημάτων της Α.Α.Δ.Ε., ορίζονται γραπτώς με σαφήνεια; Κοινοποιούνται σε όλους τους εργαζόμενους;
2. Τεκμηριώνονται δεόντως οι λειτουργικές και λογιστικές πολιτικές, διαδικασίες, οι προϋπολογισμοί, τα οργανογράμματα, τα λογιστικά εγχειρίδια, το λογιστικό σχέδιο και οι οδηγίες πολιτικής;
3. Διαθέτει καθένα από τα 2 τμήματα της Α.Α.Δ.Ε. Πολιτική Δεοντολογίας ή/και Κώδικα Δεοντολογίας;
4. Υπάρχει πολιτική διατήρησης αρχείων που να διασφαλίζει ότι όλα τα αρχεία διατηρούνται σύμφωνα με τις νομικές απαιτήσεις και τις απαιτήσεις ΕΕ;
5. Λαμβάνουν οι εργαζόμενοι επαρκή εκπαίδευση για την εκτέλεση των καθηκόντων τους;
6. Η διοίκηση αξιολογεί τακτικά την απόδοση των εργαζομένων και θεωρεί τα άτομα υπόλογα για τις ευθύνες ΕΕ τους;
7. Εξετάζει η Α.Α.Δ.Ε. το ενδεχόμενο απάτης κατά την αξιολόγηση των κινδύνων για την επίτευξη των στόχων;

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4. Μεθοδολογία έρευνας

4.1 Εισαγωγή

Προφανώς και το πρωταρχικό πλεονέκτημα της χρήσης ενός ερωτηματολογίου ΕΕ είναι ότι μειώνει τον κίνδυνο παράβλεψης σημαντικών πτυχών του συστήματος, μιας και μπορεί να προετοιμαστεί εκ των προτέρων και να λειτουργεί σαν λίστα ελέγχου. Δεδομένου του γεγονότος πως η Α.Α.Δ.Ε. αποτελείται από τα παρακάτω Τμήματα: Γενική Διεύθυνση Ανθρώπινου Δυναμικού & Οργάνωσης (Γ.Δ.Α.Δ.Ο.), Γενική Διεύθυνση Ηλεκτρονικής Διακυβέρνησης (Γ.Δ.ΗΛΕ.Δ.), Γενική Διεύθυνση Οικονομικών Υπηρεσιών (Γ.Δ.Ο.Υ.), Γενική Διεύθυνση Φορολογικής Διοίκησης (Γ.Δ.Φ.Δ.), Γενική Διεύθυνση Τελωνείων & Ειδικών Φόρων Κατανάλωσης (Γ.Δ.Τ. & Ε.Φ.Κ.) και Γενική Διεύθυνση Γενικού Χημείου του Κράτους (Γ.Δ.Γ.Χ.Κ.), δεν ήταν δυνατή η αποστολή του ερωτηματολογίου σε όλα αυτά, έτσι ώστε να προκύψει μια πιο εμπειριστατωμένη πρόταση, επομένως μοιράστηκε μονάχα σε υπαλλήλους της Γ.Δ.Ο.Υ. και της Γ.Δ.Τ. & Ε.Φ.Κ. (<https://www.aade.gr>).

Πιο αναλυτικά, η Γενική Διεύθυνση Οικονομικών Υπηρεσιών (Γ.Δ.Ο.Υ.) αποτελείται από την Δ/νση Προϋπολογισμού & Δημοσιονομικών Αναφορών (Δ.Π. & Δ.Α.), την Δ/νση Οικονομικής Διαχείρισης (Δ.Ο.Δ.), την Δ/νση Προμηθειών και Κτιριακών Υποδομών (Δ.Π. & Κ.Υ.) και το Αυτοτελές Τμήμα Υποστήριξης και Ελέγχου (Α.Τ.Υ.Ε.). Από την άλλη πλευρά, η Γενική Διεύθυνση Τελωνείων & Ειδικών Φόρων Κατανάλωσης (Γ.Δ.Τ. & Ε.Φ.Κ.) συντελείται από την Δ/νση Δασμολογικών Θεμάτων, Ειδικών Καθεστώτων & Απαλλαγών (Δ.Δ.Θ.Ε.Κ.Α.), την Δ/νση Τελωνειακών Διαδικασιών (Δ.Τ.Δ.), την Δ/νση Στρατηγικής Τελωνειακών Ελέγχων & Παραβάσεων (Δ.Σ.Τ.Ε.Π.), την Δ/νση Ειδικών Φόρων Κατανάλωσης (Ε.Φ.Κ.) & Φόρου Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.) και, τέλος, το Αυτοτελές Τμήμα Υποστήριξης (Α.Τ.Υ.) (<https://www.aade.gr>). Τέλος, όσον αφορά την Γ.Δ.Ο.Υ., το ερωτηματολόγιο μοιράστηκε συγκεκριμένα σε 13 υπαλλήλους της Δ/νσης Προϋπολογισμού & Δημοσιονομικών Αναφορών (Δ.Π. & Δ.Α.), 13 υπαλλήλους της Δ/νσης Οικονομικής Διαχείρισης (Δ.Ο.Δ.), 12 υπαλλήλους της Δ/νσης Προμηθειών και Κτιριακών Υποδομών (Δ.Π. & Κ.Υ.) και σε 12 υπαλλήλους του Αυτοτελούς Τμήματος Υποστήριξης και Ελέγχου (Α.Τ.Υ.Ε.), ενώ όσον αφορά την Γ.Δ.Τ. &

Ε.Φ.Κ., το ερωτηματολόγιο μοιράστηκε σε 8 υπαλλήλους της Δ.Δ.Θ.Ε.Κ.Α., 8 υπαλλήλους της Δ.Τ.Δ., 8 υπαλλήλους της Δ.Σ.Τ.Ε.Π., 8 υπαλλήλους της Δ/σης Ειδικών Φόρων Κατανάλωσης , σε 9 υπαλλήλους του τμήματος Φ.Π.Α. και, τέλος, σε 9 υπαλλήλους του τμήματος Α.Τ.Υ.

4.2 Μεθοδολογία Έρευνας

4.2.1 Το Δείγμα

Για την ολοκλήρωση της έρευνας, η οποία διενεργήθηκε πανελλαδικά , επιλέχθηκαν 100 υπάλληλοι της Α.Α.Δ.Ε. και συγκεκριμένα το δείγμα αποτελείται από 50 υπαλλήλους της Γενικής Διεύθυνσης Οικονομικών Υπηρεσιών (Γ.Δ.Ο.Υ.) και 50 υπαλλήλους της Γενικής Διεύθυνσης Τελωνείων & Ειδικών Φόρων Κατανάλωσης (Γ.Δ.Τ. & Ε.Φ.Κ.).

4.2.2 Μέθοδος συλλογής δεδομένων

Το πρώτο μέρος αποτελείται από 11 κλειστές δηλώσεις σχετικά με το Πεδίο του Εσωτερικού Ελέγχου, τη Γνώση και τον Επαγγελματισμό των Εσωτερικών Ελεγκτών και την Επικοινωνία & Αναφορά Ελέγχου. Ζητήθηκε από τους ερωτηθέντες να υποδείξουν πόσο αληθεύουν οι δηλώσεις σε μια κλίμακα Likert πέντε βαθμών που κυμαινόταν από «Πάρα πολύ» (βαθμολογείται ως 1) έως «Καθόλου» (βαθμολογία 5). Η συντριπτική πλειοψηφία των ερευνητών χρησιμοποιεί αυτή τη μέτρηση καθώς είναι αξιόπιστη, ακριβής και εύκολη στη χρήση. Το ερωτηματολόγιο δημιουργήθηκε σε μορφή Google Form για να διευκολύνει την ταχεία συμπλήρωση και να αξιολογηθεί και να υποβληθεί σε επεξεργασία σε πραγματικό χρόνο. Το δεύτερο μέρος αποτελείται από 17 κλειστές δηλώσεις σχετικά με το Περιβάλλον Ελέγχου, την Εκτίμηση Κινδύνων, τις Δραστηριότητες Ελέγχου, τις Δραστηριότητες Πληροφόρησης & Επικοινωνίας και Παρακολούθησης. Το ερωτηματολόγιο δημιουργήθηκε μετά από μελέτη της σχετικής βιβλιογραφίας , χωρίς να υπάρχει κάποιο παρόμοιο με άλλες έρευνες.

Κεφάλαιο 5 Εμπειρικά Αποτελέσματα.

5.1 Α΄ Μέρος - Ευρήματα από την Γενική Διεύθυνση Οικονομικών Υπηρεσιών (Γ.Δ.Ο.Υ.)

Η έρευνα, αρχικά, εξετάζει απόψεις σχετικά με το "Πεδίο Ελέγχου" όσον αφορά τις φάσεις της διαδικασίας ενός Εσωτερικού Ελέγχου. Έτσι, η πλειοψηφία των υπαλλήλων της Γ.Δ.Ο.Υ. (43) νιώθουν πως οι ανησυχίες τους αντιμετωπίστηκαν επαρκώς κατά τη διάρκεια του ελέγχου, μιας και ζητήθηκαν σχόλια από το προσωπικό κατά τη διάρκεια της σύσκεψης. Τώρα, ως προς το ερώτημα που έχει να κάνει με την παραλαβή γραπτής ή έστω προφορικής ειδοποίησης ως προς το συνολικό εύρος και τους στόχους του ΕΕ κατά την αρχική φάση του, τα αποτελέσματα έδειξαν πως η συντριπτική πλειοψηφία συμφώνησε (24 και 22). Τέλος, όσον αφορά το αν οι διαδικασίες, οι δραστηριότητες, η περίοδος κάλυψης του ΕΕ ήταν επαρκείς, αλλά και το ότι καλύπτονταν οι βασικοί τομείς κινδύνου, ισχύει το ίδιο καθεστώς με το παραπάνω ερώτημα (27 και 21). Τώρα, όσον αφορά τις απαιτήσεις του Προγράμματος Διασφάλισης και Βελτίωσης Ποιότητας, αυτό θα πρέπει να περιλαμβάνει:

α) Εσωτερικές αξιολογήσεις που πρέπει να περιλαμβάνουν: Συνεχή παρακολούθηση της απόδοσης της δραστηριότητας εσωτερικού ελέγχου. και περιοδικές επισκοπήσεις που πραγματοποιούνται μέσω αυτοαξιολόγησης ή από άλλα άτομα εντός του οργανισμού με επαρκή γνώση των πρακτικών εσωτερικού ελέγχου.

β) Εξωτερικές αξιολογήσεις που πρέπει να διεξάγονται τουλάχιστον μία φορά κάθε πέντε χρόνια από εξειδικευμένο, ανεξάρτητο κριτή ή ομάδα αξιολόγησης εκτός του οργανισμού. Ο διευθύνων σύμβουλος ελέγχου πρέπει να συζητήσει με το Δ.Σ. την ανάγκη για συχνότερες εξωτερικές αξιολογήσεις και τα προσόντα και την ανεξαρτησία του εξωτερικού ελεγκτή ή της ομάδας αξιολόγησης, συμπεριλαμβανομένης τυχόν σύγκρουσης συμφερόντων.

Άξιο αναφοράς είναι το ότι αυτός ο οδηγός πρακτικής προτείνει τη χρήση της ανάλυσης των μέτρων απόδοσης ως στοιχείου για διεξαγωγή τέτοιων εσωτερικών/εξωτερικών αναθεωρήσεων. Παρέχει παραδείγματα που πρέπει να λαμβάνονται υπόψη κατά τη μέτρηση της αποτελεσματικότητας και της αποδοτικότητας ενός τμήματος εσωτερικού ελέγχου για διάφορους εσωτερικούς και

εξωτερικούς πελάτες. Τα παραδείγματα δεν πρέπει να θεωρούνται οι μόνοι παράγοντες που πρέπει να χρησιμοποιηθούν.

Πίνακας 19. Πεδίο Ελέγχου

	Συμφωνώ απόλυτα	Συμφωνώ	Ουδέτερο	Διαφωνώ	Διαφωνώ έντονα
Πεδίο Ελέγχου					
Ο Εσωτερικός Έλεγχος (ΕΕ) ζήτησε σχόλια από εσάς και το προσωπικό κατά τη διάρκεια της σύσκεψης για να διασφαλίσει ότι οι ανησυχίες σας αντιμετωπίστηκαν επαρκώς κατά τη διάρκεια του ελέγχου;	43	3	3	1	-
Λάβατε γραπτή/προφορική ειδοποίηση ως προς το συνολικό εύρος και τους στόχους του ΕΕ κατά την αρχική φάση του; Ανακοινώθηκαν με σαφήνεια οι στόχοι του και η διαδικασία του;	24	22	-	4	-
Πιστεύετε ότι το εύρος του ΕΕ (δηλαδή οι διαδικασίες, η περιόδος κάλυψης) ήταν επαρκές και ότι καλύπτονταν βασικοί τομείς κινδύνου;	27	21	-	2	-

Τώρα, όσον αφορά τα αποτελέσματα σχετικά με την προοπτική της «**Γνώση και Επαγγελματισμός**», υποδεικνύεται ότι οι ελεγκτές έδειξαν ότι κατανοούν εύλογα το υπό εξέταση πεδίο (44). Επιπλέον, οι ερωτηθέντες συμφωνούν απόλυτα (47) στο ότι οι ελεγκτές φάνηκαν δίκαιοι, λογικοί, αντικειμενικοί κατά την παροχή αξιολογήσεων κι όχι επικριτικοί ή επιχειρηματολογικοί, προσφέροντας ποιοτική ανατροφοδότηση. Όσον αφορά το ερώτημα σχετικά με το εάν οι ελεγκτές έλαβαν μέτρα έτσι ώστε να ελαχιστοποιήσει τον αντίκτυπο στις καθημερινές λειτουργίες των υπαλλήλων της Γ.Δ.Ο.Υ. (παροχή ατζέντας συνεδριάσεων, συντονισμός αμοιβαία αποδεκτών χρόνων συναντήσεων), τα ευρήματα έδειξαν 38 υπαλλήλους να το ασπάζονται αυτό. Τέλος, όσον αφορά το εάν ο τρόπος διενέργειας του ΕΕ πραγματοποιήθηκε με αποτελεσματικό τρόπο, οι ερωτηθέντες απάντησαν θετικά σε γενικές γραμμές (39).

Επομένως, άξια αναφοράς είναι τα μέτρα απόδοσης της ελεγκτικής δραστηριότητας τα οποία μπορεί να περιλαμβάνουν το επίπεδο συμβολής στη βελτίωση των διαδικασιών διαχείρισης κινδύνου, ελέγχου και διακυβέρνησης, την επίτευξη βασικών στόχων και στόχων, την αξιολόγηση της προόδου σε σχέση με το σχέδιο δραστηριοτήτων ελέγχου, την βελτίωση της παραγωγικότητας του προσωπικού και τέλος, την αύξηση της αποτελεσματικότητας της διαδικασίας ελέγχου. Ακόμα παραπέρα, άξια αναφοράς είναι κι η αύξηση του αριθμού των σχεδίων δράσης για βελτιώσεις διαδικασιών, η επάρκεια σχεδιασμού και εποπτείας δέσμευσης, η αποτελεσματικότητα στην κάλυψη των αναγκών των ενδιαφερομένων, τα αποτελέσματα αξιολογήσεων διασφάλισης ποιότητας και προγραμμάτων βελτίωσης ποιότητας της δραστηριότητας ΕΕ., η αποτελεσματικότητα στη διενέργειά του και, τέλος, η σαφήνεια επικοινωνίας με τον πελάτη ελέγχου (‘ελεγχόμενος’) και το Δ.Σ..

Πίνακας 20. Γνώση και Επαγγελματισμός

	Συμφωνώ απόλυτα	Συμφωνώ	Ουδέτερο	Διαφωνώ	Διαφωνώ έντονα
Γνώση και Επαγγελματισμός					
Έδειξαν οι ελεγκτές ότι κατανοούν εύλογα το υπό εξέταση πεδίο;	44	5	1	-	-
Οι ελεγκτές φάνηκαν δίκαιοι, λογικοί, αντικειμενικοί κατά την παροχή αξιολογήσεων (όχι επικριτικοί ή επιχειρηματολογικοί) και προσέφεραν ποιοτική ανατροφοδότηση;	47	2	1	-	-
Ο(οι) ελεγκτής(-ές) έλαβε μέτρα έτσι ώστε να ελαχιστοποιήσει τον αντίκτυπο στις καθημερινές σας λειτουργίες; Παρείχε ατζέντα συνεδριάσεων, συντόνισε αμοιβαία αποδεκτούς χρόνους συναντήσεων, ολοκλήρωσε τις συσκέψεις εγκαίρως;	38	5	7	-	-
Διενεργήθηκε ο έλεγχος με αποτελεσματικό τρόπο;	39	7	3	1	-

Μετέπειτα, η έρευνα εξέτασε απόψεις σχετικά με την «**Επικοινωνία και Αναφορά Ελέγχου**», όπου η συντριπτική πλειοψηφία των ερωτηθέντων (47) συμφωνεί σε μεγάλο βαθμό ότι οι παρατηρήσεις του ΕΕ κοινοποιήθηκαν δίκαια, ξεκάθαρα, με ακρίβεια και έγκαιρα κατά τη διάρκειά του. Ακόμα παραπέρα, η πλειοψηφία των υπαλλήλων της Γ.Δ.Ο.Υ. (41) δήλωσε πως οι ανησυχίες τους αντιμετωπίστηκαν επαρκώς και οι διαφορές απόψεων, εάν υπήρχαν, επιλύθηκαν πριν από την κοινοποίηση των τελικών αποτελεσμάτων του ΕΕ. Παραπέρα, 40 υπάλληλοι απάντησαν θετικά σχετικά με το περιεχόμενο της έκθεσης ΕΕ, το οποίο κοινοποιήθηκε με σαφήνεια, δίκαιη και ακρίβεια και η έκθεση εκδόθηκε έγκαιρα, ενώ 43 από αυτούς πιστεύουν πως τα αποτελέσματα του ΕΕ προσέθεσαν αξία στο τμήμα τους.

Προφανώς και όταν ένας εσωτερικός ελεγκτής παίρνει συνέντευξη για να αποκτήσει πληροφορίες, δεν θα μπορεί να θυμηθεί όλα όσα ειπώθηκαν στη συνέντευξη. Ο πιο αποτελεσματικός τρόπος καταγραφής πληροφοριών συνέντευξης για μελλοντική χρήση είναι να οργανώνονται σημειώσεις γύρω από θέματα στο σχέδιο συνέντευξης και να σημειώνονται απαντήσεις στην κατάλληλη περιοχή, αναθεωρώντας τις σημειώσεις μετά τη συνάντηση για να γίνονται προσθήκες. Πράγματι, η οργάνωση έγκαιρης λήψης σημειώσεων βοηθά τους ελεγκτές να έχουν χρόνο κατά τη διάρκεια της συνέντευξης να ακούσουν και να αξιολογήσουν τις απαντήσεις και τις αντιδράσεις των ερωτηθέντων.

Πίνακας 21. Επικοινωνία και Αναφορά Ελέγχου

	Συμφωνώ απόλυτα	Συμφωνώ	Ουδέτερο	Διαφωνώ	Διαφωνώ έντονα
Επικοινωνία και Αναφορά Ελέγχου					
Οι παρατηρήσεις του ΕΕ κοινοποιήθηκαν δίκαια, ξεκάθαρα, με ακρίβεια και έγκαιρα κατά τη διάρκειά του;	47	2	1	-	-
Οι ανησυχίες σας αντιμετωπίστηκαν επαρκώς και οι διαφορές απόψεων, εάν υπήρχαν, επιλύθηκαν πριν από την κοινοποίηση των τελικών αποτελεσμάτων του ΕΕ;	41	2	6	1	-
Το περιεχόμενο της έκθεσης ΕΕ κοινοποιήθηκε με σαφήνεια, δίκαιη και ακρίβεια και εκδόθηκε έγκαιρα;	40	4	4	2	-

Τα αποτελέσματα προσέθεσαν αξία στο τμήμα σας;	43	3	4	-	-
--	----	---	---	---	---

5.1.2 Β' Μέρος - Ευρήματα από την Γενική Διεύθυνση Οικονομικών Υπηρεσιών (Γ.Δ.Ο.Υ.)

Όσον αφορά την προοπτική του «Περιβάλλοντος Ελέγχου» μπορεί να ειπωθεί ότι οι περισσότεροι ερωτηθέντες (42) πιστεύουν ακράδαντα ότι ο οργανισμός επιδεικνύει δέσμευση στην ακεραιότητα και τις ηθικές αξίες. Σε μικρότερο βαθμό (33), το Διοικητικό Συμβούλιο επιδεικνύει ανεξαρτησία από τη διοίκηση και ασκεί εποπτεία της ανάπτυξης και της εκτέλεσης του εσωτερικού ελέγχου. Επιπλέον, οι συμμετέχοντες επαληθεύουν ότι έχει γίνει περιγραφή εργασίας σε όλα τα επίπεδα και ότι ο διαχωρισμός των καθηκόντων και των ευθυνών των εργαζομένων είναι σαφής (40 και 36, αντίστοιχα). Τέλος, οι ερωτηθέντες (44) υποστηρίζουν την άποψη ότι η διοίκηση δημιουργεί δομές, γραμμές αναφοράς, αρχές, ευθύνες για την επίδιωξη των στόχων των οργανισμών.

Φαίνεται ότι αυτό μπορεί να εξηγεί τον λόγο για τον οποίο οι δραστηριότητες ΕΕ προσθέτουν αξία στον οργανισμό (και στα ενδιαφερόμενα μέρη του) όταν παρέχουν αντικειμενική και σχετική διασφάλιση και συμβάλλουν στην αποτελεσματικότητα και αποδοτικότητα των διαδικασιών διακυβέρνησης, διαχείρισης κινδύνου και ελέγχου.

Πίνακας 22. Αντιλήψεις για το Περιβάλλον Ελέγχου

	Συμφωνώ απόλυτα	Συμφωνώ	Ουδέτερο	Διαφωνώ	Διαφωνώ έντονα
Αντιλήψεις για το Περιβάλλον Ελέγχου					
Ο οργανισμός επιδεικνύει δέσμευση στην ακεραιότητα και τις ηθικές αξίες.	42	5	3	-	-
Το Διοικητικό Συμβούλιο επιδεικνύει ανεξαρτησία από τη Διοίκηση και ασκεί εποπτεία της ανάπτυξης και της εκτέλεσης του ΕΕ.	33	11	6	-	-
Έχει γίνει περιγραφή εργασίας σε όλα τα επίπεδα.	40	10	-	-	-
Ο διαχωρισμός των καθηκόντων και των ευθυνών των εργαζομένων είναι σαφής.	36	8	5	1	-

Η διοίκηση καθορίζει, με την εποπτεία του Διοικητικού Συμβουλίου, δομές, γραμμές αναφοράς και κατάλληλες αρχές και ευθύνες για την επιδίωξη των στόχων.	44	4	2	-	-
---	----	---	---	---	---

Τα αποτελέσματα σχετικά με την προοπτική της «Αξιολόγησης Κινδύνου» υποδεικνύουν ότι ο οργανισμός καθόρισε σαφείς στόχους για τον εντοπισμό και την αξιολόγηση των κινδύνων (38) και επίσης καθόρισε διαδικασίες διαχείρισης κινδύνου (41). Επιπλέον, οι ερωτηθέντες συμφωνούν απόλυτα (43) ότι ο οργανισμός εξετάζει το ενδεχόμενο απάτης και επίσης σημαντικές αλλαγές που εντοπίστηκαν και αξιολογήθηκαν (35).

Αυτό μπορεί να εξηγήσει τον λόγο για τον οποίο ο ορισμός για τον ΕΕ δίνει έμφαση στην αποτελεσματικότητα των «διαδικασιών διαχείρισης κινδύνου, ελέγχου και διακυβέρνησης». Πράγματι, ο ορισμός του ΕΕ δηλώνει τον θεμελιώδη σκοπό, τη φύση και το πεδίο εφαρμογής του ΕΕ, όντας μια ανεξάρτητη, αντικειμενική δραστηριότητα διασφάλισης και συμβουλευτικής που έχει σχεδιαστεί για να προσθέτει αξία και να βελτιώνει τις λειτουργίες ενός οργανισμού. Βοηθά έναν οργανισμό να επιτύχει τους στόχους του φέρνοντας μια συστηματική, πειθαρχημένη προσέγγιση για την αξιολόγηση και τη βελτίωση της αποτελεσματικότητας των διαδικασιών διαχείρισης κινδύνου, ελέγχου και διακυβέρνησης.

Επιπλέον, τα μέλη του ΔΣ οδηγούν στην πραγματικότητα την ανάγκη για χάρτες διασφάλισης. Πιο συγκεκριμένα, ο διευθύνων σύμβουλος ελέγχου, η ανώτερη διοίκηση και το διοικητικό συμβούλιο χρειάζονται χάρτες διασφάλισης για να διασφαλίσουν τον κατάλληλο συντονισμό μεταξύ των διαφόρων δραστηριοτήτων κινδύνου. Οι χάρτες διασφάλισης συνήθως οδηγούνται από το συμβούλιο λόγω της ευθύνης επίβλεψής του. Οι χάρτες διασφάλισης είναι ασκήσεις σε ολόκληρο τον οργανισμό και συντονισμένες που περιλαμβάνουν κάλυψη διασφάλισης χαρτογράφησης που παρέχεται από πολλά μέρη έναντι των βασικών κινδύνων που αντιμετωπίζει ο οργανισμός, έτσι ώστε να μπορούν να εντοπιστούν και να παρακολουθηθούν διπλές προσπάθειες, χαμένοι κίνδυνοι και πιθανά κενά.

Παράλληλα, ο Διευθύνων Σύμβουλος Ελέγχου καθιερώνει μια μέθοδο για την ιεράρχηση όλων των ακόλουθων πλην των «περιοχών χαμηλού εγγενούς κινδύνου». Πράγματι, οι έλεγχοι επιχειρηματικών μονάδων χαμηλότερου επιπέδου κινδύνου,

τύπων υποκαταστημάτων ή τύπων επιτόπιων γραφείων πρέπει να περιλαμβάνονται περιοδικά στο σχέδιο της δραστηριότητας ΕΕ για να τους παρέχεται κάλυψη και να επιβεβαιώνεται ότι οι κίνδυνοι τους δεν έχουν αλλάξει. Επίσης, η δραστηριότητα ΕΕ καθιερώνει μια μέθοδο για την ιεράρχηση των εκκρεμών κινδύνων που δεν υπόκεινται ακόμη σε ΕΕ (εδώ, οι τομείς υψηλού εγγενούς κινδύνου, όχι οι τομείς χαμηλού εγγενούς κινδύνου, έχουν προτεραιότητα).

Πίνακας 23. Αντιλήψεις για την Εκτίμηση Κινδύνων

	Συμφωνώ απόλυτα	Συμφωνώ	Ουδέτερο	Διαφωνώ	Διαφωνώ έντονα
Αντιλήψεις για την Εκτίμηση Κινδύνων					
Ο οργανισμός καθορίζει στόχους με αρκετή σαφήνεια για να επιτρέψει τον εντοπισμό και την αξιολόγηση των κινδύνων που σχετίζονται με τους στόχους.	38	5	7	-	-
Ο οργανισμός εντοπίζει κινδύνους για την επίτευξη των στόχων του σε ολόκληρη την οντότητα και αναλύει τους κινδύνους ως βάση για τον προσδιορισμό του τρόπου διαχείρισης των κινδύνων.	41	5	4	-	-
Ο οργανισμός εξετάζει το ενδεχόμενο απάτης κατά την αξιολόγηση των κινδύνων για την επίτευξη των στόχων.	43	7	-	-	-
Ο οργανισμός εντοπίζει και αξιολογεί τις αλλαγές που θα μπορούσαν να επηρεάσουν σημαντικά το σύστημα ΕΕ.	35	13	2	-	-

Στη συνέχεια, η έρευνα εξετάζει απόψεις σχετικά με τις «**Δραστηριότητες Ελέγχου**». Η συντριπτική πλειοψηφία των ερωτηθέντων (περίπου 45) συμφωνεί σε μεγάλο βαθμό ότι ο οργανισμός επιλέγει και αναπτύσσει δραστηριότητες ελέγχου για τον μετριασμό των κινδύνων και την επίτευξη των στόχων του. Επιπλέον, περισσότεροι από τους μισούς ερωτηθέντες (35) συμφωνούν ότι επιλέγονται και αναπτύσσονται

γενικές δραστηριότητες "Πληροφορικής & Τεχνολογίας". Ομοίως, οι ερωτηθέντες (34) συμφωνούν ότι ελέγχει τις αναπτυσσόμενες πολιτικές και διαδικασίες.

Επίσης, ενώ η Διακυβέρνηση, η Διαχείριση Κινδύνων και οι Εσωτερικοί Έλεγχοι παρέχουν αποτελεσματικές σχέσεις στο πλαίσιο διακυβέρνησης του οργανισμού, οι Οργανωτικές Διαδικασίες δεν το κάνουν. Η διακυβέρνηση δεν υπάρχει ως ένα σύνολο διακριτών και χωριστών οργανωτικών διαδικασιών και δομών. Αντίθετα, υπάρχουν αποτελεσματικές σχέσεις μεταξύ της διακυβέρνησης, της διαχείρισης κινδύνων και των εσωτερικών ελέγχων. Λοιπόν, μια αξιολόγηση ΕΕ που ανήκει σε συγκεκριμένες διαδικασίες διακυβέρνησης είναι η «Διαδικασία Whistleblower». Εδώ, οι αξιολογήσεις ΕΕ σχετικά με τις διαδικασίες διακυβέρνησης είναι πιθανό να βασίζονται σε πληροφορίες που λαμβάνονται από πολυάριθμες εργασίες ελέγχου με την πάροδο του χρόνου. Ο εσωτερικός ελεγκτής θα πρέπει να εξετάσει:

(1) τα αποτελέσματα των ελέγχων συγκεκριμένων διαδικασιών διακυβέρνησης (η διαδικασία του καταγγέλλοντος και η διαδικασία διαχείρισης στρατηγικής)

(2) ζητήματα διακυβέρνησης που προκύπτουν από ελέγχους που δεν επικεντρώνονται ειδικά στη διακυβέρνηση (έλεγχοι της διαδικασίας διαχείρισης κινδύνου, ΕΕ επί της χρηματοοικονομικής αναφοράς και κίνδυνοι απάτης).

Πίνακας 24. Αντιλήψεις για τις δραστηριότητες ελέγχου

	Συμφωνώ απόλυτα	Συμφωνώ	Ουδέτερο	Διαφωνώ	Διαφωνώ έντονα
Αντιλήψεις για τις Δραστηριότητες Ελέγχου					
Ο οργανισμός επιλέγει και αναπτύσσει δραστηριότητες ΕΕ που συμβάλλουν στον μετριασμό των κινδύνων για την επίτευξη των στόχων σε αποδεκτά επίπεδα.	45	4	1	-	-
Ο οργανισμός επιλέγει και αναπτύσσει γενικές δραστηριότητες πάνω από την τεχνολογία για να υποστηρίξει την επίτευξη των στόχων.	35	12	2	1	-
Ο οργανισμός αναπτύσσει δραστηριότητες ΕΕ μέσω πολιτικών που καθορίζουν το αναμενόμενο και διαδικασιών που	34	7	6	3	-

θέτουν τις πολιτικές σε δράση.					
--------------------------------	--	--	--	--	--

Η ιδέα των ερωτηθέντων σχετικά με την «Πληροφόρηση και Επικοινωνία» είναι ότι η διοίκηση λαμβάνει, παράγει και χρησιμοποιεί ποιοτικές πληροφορίες για την υποστήριξη του συστήματος ΕΕ (37). Επιπλέον, η αποτελεσματική πληροφόρηση και επικοινωνία είναι ζωτικής σημασίας για την επίτευξη των στόχων της οντότητας. Ειδικότερα, η διοίκηση του οργανισμού χρειάζεται πρόσβαση σε σχετική και αξιόπιστη επικοινωνία που σχετίζεται με εσωτερικές αλλά και εξωτερικές πηγές (36 και 40, αντίστοιχα).

Οι στόχοι της δέσμευσης συμβουλευτικής πρέπει να είναι συνεπείς με τις αξίες του Οργανισμού, τις στρατηγικές του και τους στόχους του. Αυτό δεν υπάρχει για τους στόχους του Οργανισμού, αφού οι στόχοι είναι βραχυπρόθεσμοι. Ως εκ τούτου, οι στόχοι της δέσμευσης συμβουλευτικής πρέπει να είναι συνεπείς με τις αξίες, τις στρατηγικές και τους στόχους του οργανισμού.

Αξίζει να αναφερθεί σε αυτό το σημείο ότι το εύρος της λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου δεν περιλαμβάνει αξιολόγηση της διαδικασίας στρατηγικής διαχείρισης του οργανισμού. Πράγματι, επανεξέταση της διαδικασίας στρατηγικής διαχείρισης, αξιολόγηση της ποιότητας της λήψης αποφάσεων της διοίκησης τόσο ποσοτικά όσο και ποιοτικά και αναφορά των αποτελεσμάτων στην επιτροπή ελέγχου.

Πίνακας 25. Αντιλήψεις για την Πληροφόρηση και την Επικοινωνία

	Συμφωνώ απόλυτα	Συμφωνώ	Ουδέτερο	Διαφωνώ	Διαφωνώ έντονα
Αντιλήψεις για την Πληροφόρηση και την Επικοινωνία					
Ο οργανισμός λαμβάνει ή παράγει και χρησιμοποιεί σχετικές, εγκεκριμένες πληροφορίες για την υποστήριξη της λειτουργίας του ΕΕ.	37	9	4	-	-
Ο οργανισμός επικοινωνεί εσωτερικά τις πληροφορίες, συμπεριλαμβανομένων των στόχων και των ευθυνών για τον ΕΕ, που είναι απαραίτητες για	36	11	3	-	-

την υποστήριξη της λειτουργίας του.					
Ο οργανισμός επικοινωνεί με εξωτερικά μέρη σχετικά με θέματα που επηρεάζουν τη λειτουργία του ΕΕ.	40	5	4	1	-

Τέλος, όσον αφορά τις αντιλήψεις για τις «**Δραστηριότητες Παρακολούθησης**», η συντριπτική πλειονότητα των ερωτηθέντων (46) υποστηρίζει ότι οι δραστηριότητες παρακολούθησης εκτελούνται μέσω της εφαρμογής τόσο συνεχών όσο και χωριστών αξιολογήσεων. Στην ίδια γραμμή, πιστεύεται (44) ότι αυτές οι αξιολογήσεις διευκολύνουν τον εντοπισμό ελλείψεων ΕΕ και τις κοινοποιούν στα υψηλότερα επίπεδα διοίκησης και στο ΔΣ που είναι υπεύθυνο για τη λήψη διορθωτικών μέτρων. Εδώ, φαίνεται ότι η δέσμευση εκπαίδευσης είναι μέρος της συμβουλευτικής. Τα παραδείγματα μπορεί να περιλαμβάνουν δεσμεύσεις οικονομικών, επιδόσεων, συμμόρφωσης, ασφάλειας συστήματος και δέουσας επιμέλειας.

Επίσης, οι προϋπολογισμοί ελέγχου δεν αποτελούν μέρος της λειτουργικής αναφοράς στο συμβούλιο και ως εκ τούτου, ο Διευθύνων Σύμβουλος Ελεγκτών, αναφέροντας λειτουργικά στο ΔΣ και διοικητικά στον διευθύνοντα σύμβουλο του οργανισμού, διευκολύνει την οργανωτική ανεξαρτησία. Η λειτουργική αναφορά προς το συμβούλιο συνήθως περιλαμβάνει την έγκριση του γενικού χάρτη της δραστηριότητας ΕΕ και την έγκριση της αξιολόγησης κινδύνου ΕΕ και του σχετικού σχεδίου ελέγχου. Στο τέλος, η διοικητική αναφορά είναι η σχέση αναφοράς εντός της δομής διαχείρισης του οργανισμού που διευκολύνει τις καθημερινές λειτουργίες της δραστηριότητας ΕΕ (η διοικητική αναφορά περιλαμβάνει συνήθως προϋπολογισμούς ελέγχου μεταξύ άλλων).

Στο τέλος, ο κύριος σκοπός της διενέργειας αναλυτικών διαδικασιών στον ΕΕ είναι η απόκτηση ελεγκτικών τεκμηρίων. Πράγματι, οι αναλυτικές διαδικασίες συχνά παρέχουν στον εσωτερικό ελεγκτή ένα αποτελεσματικό και αποτελεσματικό μέσο απόκτησης ελεγκτικών τεκμηρίων. Τέλος, η αξιολόγηση προκύπτει από τη σύγκριση των πληροφοριών με τις προσδοκίες που εντόπισε ή αναπτύχθηκε από τον εσωτερικό ελεγκτή.

Α' Μέρος. - Ερωτηματολόγιο Αποτελεσματικότητας Εσωτερικού Ελέγχου.	Συμφωνώ απόλυτα	Συμφωνώ	Ουδέτερο	Διαφωνώ	Διαφωνώ έντονα
Πεδίο Ελέγχου					
Ο Εσωτερικός Έλεγχος (ΕΕ) ζήτησε σχόλια από εσάς και το προσωπικό κατά τη διάρκεια της σύσκεψης για να διασφαλίσει ότι οι ανησυχίες σας αντιμετωπίστηκαν επαρκώς κατά τη διάρκεια του ελέγχου;	33	9	8	-	-
Λάβατε γραπτή/προφορική ειδοποίηση ως προς το συνολικό εύρος και τους στόχους του ΕΕ κατά την αρχική φάση του; Ανακοινώθηκαν με σαφήνεια οι στόχοι του και η διαδικασία του;	34	13	3	-	-
Πιστεύετε ότι το εύρος του ΕΕ (δηλαδή οι διαδικασίες, οι δραστηριότητες, η περίοδος κάλυψης) ήταν επαρκές και ότι καλύπτονταν βασικοί τομείς κινδύνου;	37	3	9	1	-
Γνώση και Επαγγελματισμός					
Έδειξαν οι ελεγκτές ότι κατανοούν εύλογα το υπό εξέταση πεδίο;	29	17	4	-	-
Οι ελεγκτές φάνηκαν δίκαιοι, λογικοί, αντικειμενικοί κατά την παροχή αξιολογήσεων (όχι επικριτικοί ή επιχειρηματολογικοί) και προσέφεραν ποιοτική ανατροφοδότηση;	33	4	13	-	-
Ο(οι) ελεγκτής(-ές) έλαβε μέτρα έτσι ώστε να ελαχιστοποιήσει τον αντίκτυπο στις καθημερινές σας λειτουργίες; Παρείχε απζέντα συνεδριάσεων, συντόνισε αμοιβαία	40	2	8	-	-

αποδεκτούς χρόνους συναντήσεων, ολοκλήρωσε τις συσκέψεις εγκαίρως;					
Διενεργήθηκε ο έλεγχος με αποτελεσματικό τρόπο;	37	12	1	-	-
Επικοινωνία και Αναφορά Ελέγχου					
Οι παρατηρήσεις του ΕΕ κοινοποιήθηκαν δίκαια, ξεκάθαρα, με ακρίβεια και έγκαιρα κατά τη διάρκειά του;	42	3	4	1	-
Οι ανησυχίες σας αντιμετωπίστηκαν επαρκώς και οι διαφορές απόψεων, εάν υπήρχαν, επιλύθηκαν πριν από την κοινοποίηση των τελικών αποτελεσμάτων του ΕΕ;	39	4	7	-	-
Το περιεχόμενο της έκθεσης ΕΕ κοινοποιήθηκε με σαφήνεια, δίκαιη και ακρίβεια και η έκθεση εκδόθηκε έγκαιρα;	38	3	6	3	-
Τα αποτελέσματα του ΕΕ προσέθεσαν αξία στο τμήμα σας;	40	8	1	1	-

Πίνακας 26. Αντιλήψεις για τις Δραστηριότητες Παρακολούθησης

	Συμφωνώ απόλυτα	Συμφωνώ	Ουδέτερο	Διαφωνώ	Διαφωνώ έντονα
Αντιλήψεις για τις Δραστηριότητες Παρακολούθησης					
Ο οργανισμός επιλέγει, αναπτύσσει και εκτελεί συνεχείς και ξεχωριστές αξιολογήσεις για να εξακριβώσει εάν υπάρχουν και λειτουργούν τα στοιχεία του ΕΕ.	46	2	2	-	-
Ο οργανισμός αξιολογεί και κοινοποιεί έγκαιρα τις ελλείψεις ΕΕ στα τμήματα που	44	1	5	-	-

είναι υπεύθυνα για λήψη διορθωτικών μέτρων, συμπεριλαμβανομένων των ανώτατων στελεχών και του Διοικητικού Συμβουλίου, ανάλογα με την περίπτωση.					
---	--	--	--	--	--

5.2. Α΄ Μέρος - Ευρήματα από την Γενική Διεύθυνση Τελωνείων & Ειδικών Φόρων Κατανάλωσης (Γ.Δ.Τ. & Ε.Φ.Κ.).

Ακολουθεί ο συγκεντρωτικός πίνακας με τα ευρήματα από την Γενική Διεύθυνση Τελωνείων & Ειδικών Φόρων Κατανάλωσης (Γ.Δ.Τ. & Ε.Φ.Κ.) για το πρώτο μέρος του ερωτηματολογίου.

Πίνακας 27. Α΄ Μέρος - Ερωτηματολόγιο Αποτελεσματικότητας Εσωτερικού Ελέγχου

5.2.1 Β΄ Μέρος - Ευρήματα από την Γενική Διεύθυνση Τελωνείων & Ειδικών Φόρων Κατανάλωσης (Γ.Δ.Τ. & Ε.Φ.Κ.).

Ομοίως, ακολουθεί ο συγκεντρωτικός πίνακας με τα ευρήματα από την Γενική Διεύθυνση Τελωνείων & Ειδικών Φόρων Κατανάλωσης (Γ.Δ.Τ. & Ε.Φ.Κ.) για το δεύτερο μέρος του ερωτηματολογίου.

Πίνακας 28. Β΄ Μέρος - Ερωτηματολόγιο Προοπτικής Εσωτερικού Ελέγχου

Β΄ Μέρος. - Ερωτηματολόγιο Προοπτικής Εσωτερικού Ελέγχου.	Συμφωνώ απόλυτα	Συμφωνώ	Ουδέτερο	Διαφωνώ	Διαφωνώ έντονα
Αντιλήψεις για το Περιβάλλον Ελέγχου					
Ο οργανισμός επιδεικνύει δέσμευση στην ακεραιότητα και τις ηθικές αξίες.	33	9	8	-	-
Το Διοικητικό Συμβούλιο επιδεικνύει ανεξαρτησία από τη	34	13	3	-	-

Διοίκηση και ασκεί εποπτεία της ανάπτυξης και της εκτέλεσης του ΕΕ.					
Έχει γίνει περιγραφή εργασίας σε όλα τα επίπεδα.	39	6	5	-	-
Ο διαχωρισμός των καθηκόντων και των ευθυνών των εργαζομένων είναι σαφής.	37	5	7	1	-
Η διοίκηση καθορίζει, με την εποπτεία του Διοικητικού Συμβουλίου, δομές, γραμμές αναφοράς και κατάλληλες αρχές και ευθύνες για την επιδίωξη των στόχων.	42	3	5	-	-
Αντιλήψεις για την Εκτίμηση Κινδύνων					
Ο οργανισμός καθορίζει στόχους με αρκετή σαφήνεια για να επιτρέψει τον εντοπισμό και την αξιολόγηση των κινδύνων που σχετίζονται με τους στόχους.	39	4	7	-	-
Ο οργανισμός εντοπίζει κινδύνους για την επίτευξη των στόχων του σε ολόκληρη την οντότητα και αναλύει τους κινδύνους ως βάση για τον προσδιορισμό του τρόπου διαχείρισης των κινδύνων.	40	7	3	-	-
Ο οργανισμός εξετάζει το ενδεχόμενο απάτης κατά την αξιολόγηση των κινδύνων για την επίτευξη των στόχων.	32	13	5	-	-
Ο οργανισμός εντοπίζει και αξιολογεί τις αλλαγές που θα μπορούσαν να επηρεάσουν σημαντικά το σύστημα ΕΕ.	34	12	2	2	

Αντιλήψεις για τις Δραστηριότητες Ελέγχου					
Ο οργανισμός επιλέγει και αναπτύσσει δραστηριότητες ΕΕ που συμβάλλουν στον μετριασμό των κινδύνων για την επίτευξη των στόχων σε αποδεκτά επίπεδα.	44	2	4	-	-
Ο οργανισμός επιλέγει και αναπτύσσει γενικές δραστηριότητες πάνω από την τεχνολογία για να υποστηρίξει την επίτευξη των στόχων.	39	5	6	-	-
Ο οργανισμός αναπτύσσει δραστηριότητες ΕΕ μέσω πολιτικών που καθορίζουν το αναμενόμενο και διαδικασιών που θέτουν τις πολιτικές σε δράση.	33	12	5	-	-
Αντιλήψεις για την Πληροφόρηση και την Επικοινωνία					
Ο οργανισμός λαμβάνει ή παράγει και χρησιμοποιεί σχετικές, εγκεκριμένες πληροφορίες για την υποστήριξη της λειτουργίας του ΕΕ.	38	10	2	-	-
Ο οργανισμός επικοινωνεί εσωτερικά τις πληροφορίες, συμπεριλαμβανομένων των στόχων και των ευθυνών για τον ΕΕ, που είναι απαραίτητες για την υποστήριξη της λειτουργίας του.	33	12	4	1	-
Ο οργανισμός επικοινωνεί με εξωτερικά μέρη σχετικά με θέματα που επηρεάζουν τη λειτουργία του ΕΕ.	42	5	3	-	-

Αντιλήψεις για τις Δραστηριότητες Παρακολούθησης					
Ο οργανισμός επιλέγει, αναπτύσσει και εκτελεί συνεχείς και ξεχωριστές αξιολογήσεις για να εξακριβώσει εάν υπάρχουν και λειτουργούν τα στοιχεία του ΕΕ.	39	3	8	-	-
Ο οργανισμός αξιολογεί και κοινοποιεί έγκαιρα τις ελλείψεις ΕΕ στα τμήματα που είναι υπεύθυνα για τη λήψη διορθωτικών μέτρων, συμπεριλαμβανομένων των ανώτατων στελεχών και του Διοικητικού Συμβουλίου, ανάλογα με την περίπτωση.	41	5	2	2	-

5.3 Συμπεράσματα και Πεδία για Περαιτέρω Έρευνα.

Η εφαρμογή του πλαισίου ΕΕ COSO συμβάλλει στη βελτίωση της διακυβέρνησης, της διαχείρισης κινδύνων και των διαδικασιών εσωτερικού ελέγχου με σημαντικούς τρόπους. Οργανισμοί όπως η Α.Α.Δ.Ε. θα πρέπει να επωφεληθούν από την καλύτερη κατανόηση της αλληλένδετης σύνδεσης μεταξύ των στοιχείων των συστημάτων ΕΕ που είναι ενσωματωμένα στη διαδικασία διαχείρισης. Η ανάλυση θα πρέπει να γίνεται λαμβάνοντας υπόψη τους περιορισμούς της και θέτοντας θέματα για μελλοντική έρευνα. Πρώτα απ' όλα, το περιορισμένο δείγμα έρευνας οριοθετεί αρκετούς τρόπους για την επέκταση των εμπειρικών στοιχείων. Δεύτερον, συνιστάται η εφαρμογή του πλαισίου COSO 2013 σε περισσότερους βιομηχανικούς τομείς προκειμένου να αποκτηθεί σε βάθος γνώση των συνιστωσών του ΕΕ. Τελευταίο αλλά εξίσου σημαντικό, θα ήταν χρήσιμο να χρησιμοποιηθούν πιο αυστηρές μεθοδολογικές τεχνικές, για παράδειγμα ανάλυση παλινδρόμησης.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6. Τα αποτελέσματα της έρευνας.

6.1 Α΄ Μέρος – Ανάλυση των ευρημάτων από την Γ.Δ.Ο.Υ. και την Γ.Δ.Τ. & Ε.Φ.Κ.

Στο παρόν Κεφάλαιο των ευρημάτων από την Γ.Δ.Ο.Υ. και την Γ.Δ.Τ. & Ε.Φ.Κ. έχει αποδοθεί μια συνολική εικόνα για κάθε ερώτηση ξεχωριστά, τόσο για το Α΄ Μέρος, όσο και για το Β΄ Μέρος (π.χ. για την πρώτη ερώτηση του Α΄ Μέρους της Γ.Δ.Ο.Υ. που συγκέντρωσε 42 'Συμφωνώ Απόλυτα' προστέθηκαν και τα 33 αντίστοιχα του Α΄ Μέρους της Γ.Δ.Τ. & Ε.Φ.Κ., δηλαδή $42 + 33 = 75$). Δίνεται κι ένα αρχείο excel ως Appendix, όπου παραχωρούνται και τα σχετικά διαγράμματα για κάθε ερώτηση ξεχωριστά.

6.1.1 Πεδίο Ελέγχου

Αναμφίβολα, ένας σημαντικός χρόνος αφιερώνεται σε οποιονδήποτε ΕΕ, επομένως ο προγραμματισμός, τα αιτήματα πληροφοριών, τα ερωτηματολόγια, οι συνεντεύξεις, οι δοκιμές και η τεκμηρίωση αποτελούν μέρος της διαδικασίας ελέγχου. Ωστόσο, παρόλο που το 90% των ωρών κατανέμεται σε αυτές τις πτυχές του ελέγχου, το κύριο πράγμα και μερικές φορές το μόνο πράγμα που θα θυμούνται οι ενδιαφερόμενοι είναι η κοινοποίηση των αποτελεσμάτων. Ο τρόπος με τον οποίο τα ευρήματα και οι παρατηρήσεις κοινοποιούνται γραπτά και προφορικά από τον ελεγκτή θα επηρεάσει την αντιληπτή ποιότητα και αξία του ελέγχου.

Η αποτελεσματική επικοινωνία των αποτελεσμάτων του ελέγχου συμβάλλει στην ενίσχυση μιας εποικοδομητικής σχέσης μεταξύ της διοίκησης και του εσωτερικού ελέγχου, αυξάνει τον ρυθμό επίλυσης των παρατηρήσεων και των συστάσεων και βελτιώνει την αποτελεσματικότητα του τμήματος ΕΕ. Για τη διαχείριση, οι αναφορές χρησιμεύουν ως παράθυρο στις καθημερινές λειτουργίες, ένα μέσο για την αξιολόγηση της λειτουργικής απόδοσης, μια πηγή αντικειμενικών πληροφοριών σχετικά με τους ελέγχους και τις λειτουργίες και ως διευκόλυνση για την απόκτηση υποστήριξης της ανώτερης διοίκησης για θέματα που απαιτούν προσοχή. Για τους εσωτερικούς ελεγκτές, οι εκθέσεις επιτρέπουν την παρακολούθηση του ελέγχου,

παρέχουν ένα μέσο διδασκαλίας και εκπαίδευσης του προσωπικού ελέγχου, συνοψίζουν τα αποτελέσματα του ελεγκτικού έργου και υποστηρίζουν την αξιολόγηση της απόδοσης του ελεγκτή. Τέλος, ο στόχος της αποτελεσματικής υποβολής εκθέσεων είναι να βοηθήσει τους ενδιαφερόμενους να κατανοήσουν τα ζητήματα, τον κίνδυνο και τον αντίκτυπο στις λειτουργίες και να μοιραστούν πρακτικές λύσεις (αυτό μπορεί να επιτευχθεί με την εφαρμογή απλών βέλτιστων πρακτικών).

Πίνακας 29. Πεδίο Ελέγχου

	Συμφωνώ απόλυτα	Συμφωνώ	Ουδέτερο	Διαφωνώ	Διαφωνώ έντονα
Πεδίο Ελέγχου					
Ο Εσωτερικός Έλεγχος (ΕΕ) ζήτησε σχόλια από εσάς και το προσωπικό κατά τη διάρκεια της σύσκεψης για να διασφαλίσει ότι οι ανησυχίες σας αντιμετωπίστηκαν επαρκώς κατά τη διάρκεια του ελέγχου;	76	12	11	1	-
Λάβατε γραπτή/προφορική ειδοποίηση ως προς το συνολικό εύρος και τους στόχους του ΕΕ κατά την αρχική φάση του; Ανακοινώθηκαν με σαφήνεια οι στόχοι του και η διαδικασία του;	58	35	3	4	-
Πιστεύετε ότι το εύρος του ΕΕ (δηλαδή οι διαδικασίες, οι δραστηριότητες, η περίοδος κάλυψης) ήταν επαρκές και ότι καλύπτονταν βασικοί τομείς κινδύνου;	64	24	9	3	-

6.1.2 Γνώση και Επαγγελματισμός

Ο καθορισμός και η κοινοποίηση γραπτών στόχων για κάθε φάση της διαδικασίας αναφοράς θα βελτιώσει σημαντικά την επίτευξη των επιθυμητών χρονοδιαγραμμάτων. Για παράδειγμα, ένα εύλογο χρονοδιάγραμμα είναι η παροχή προσχέδιο στη διοίκηση εντός δύο εβδομάδων, οι απαντήσεις της διοίκησης εντός μίας έως δύο εβδομάδων μετά την παραλαβή του σχεδίου και στη συνέχεια η έκδοση της τελικής έκθεσης εντός μιας εβδομάδας από τη λήψη των απαντήσεων της διοίκησης. Ο γενικός στόχος πρέπει να είναι η έκδοση της τελικής έκθεσης με τις απαντήσεις της διοίκησης εντός 30 ημερών από την τελευταία ημέρα της επιτόπιας εργασίας. Παρόλο που τα περισσότερα τμήματα ΕΕ δεν ορίζουν/παρακολουθούν χρονοδιαγράμματα για την ολοκλήρωση και την παράδοση των εκθέσεων, θα πρέπει, καθώς αυτό μπορεί να συμβάλει στην αύξηση της λογοδοσίας.

Οι συστάσεις των ελεγκτών θα πρέπει να θεωρούνται μόνο ως επιλογή για τη διοίκηση, καθώς μπορεί να είναι πρόθυμοι να αποδεχθούν τον κίνδυνο της ανεπάρκειας ή να έχουν διαφορετική λύση. Είναι σημαντικό να καθιερωθεί και να χρησιμοποιηθεί η επιχειρηματική οξυδέρκεια για την ανάπτυξη συστάσεων. Η προσθήκη τεσσάρων ατόμων σε μια διαδικασία για τη δημιουργία τέλειων ΕΕ δεν είναι λογική, ούτε πολύτιμη για τον οργανισμό. Αν και αυτό μπορεί να είναι ένα ακραίο παράδειγμα, είναι σημαντικό οι ελεγκτές να λαμβάνουν υπόψη τους διαθέσιμους πόρους, το επιχειρηματικό περιβάλλον και τους στόχους του οργανισμού όταν προτείνουν πρακτικές συστάσεις για την αντιμετώπιση της έλλειψης που εντοπίστηκε.

Πίνακας 30. Γνώση και Επαγγελματισμός

	Συμφωνώ απόλυτα	Συμφωνώ	Ουδέτερο	Διαφωνώ	Διαφωνώ έντονα
Γνώση και Επαγγελματισμός					
Έδειξαν οι ελεγκτές ότι κατανοούν εύλογα το υπό εξέταση πεδίο;	73	22	5	-	-
Οι ελεγκτές φάνηκαν δίκαιοι, λογικοί, αντικειμενικοί κατά την παροχή αξιολογήσεων (όχι επικριτικοί ή επιχειρηματολογικοί) και προσέφεραν ποιοτική	80	6	14	-	-

ανατροφοδότηση;					
Ο(οι) ελεγκτής(-ές) έλαβε μέτρα έτσι ώστε να ελαχιστοποιήσει τον αντίκτυπο στις καθημερινές σας λειτουργίες; Παρείχε ατζέντα συνεδριάσεων, συντόνισε αμοιβαία αποδεκτούς χρόνους συναντήσεων, ολοκλήρωσε τις συσκέψεις εγκαίρως;	78	7	15	-	-
Διενεργήθηκε ο έλεγχος με αποτελεσματικό τρόπο;	76	19	4	1	-

6.1.3 Επικοινωνία και Αναφορά Ελέγχου

Πρέπει να πραγματοποιούνται συζητήσεις με τον ελεγχόμενο, ο οποίος μπορεί να παρέχει πληροφορίες για θέματα που διαφορετικά δεν θα γνώριζαν οι ελεγκτές, συμβάλλοντας στη βελτίωση της ποιότητας των εκθέσεων. Πρέπει να αξιοποιούνται, επίσης, οι γνώσεις του ελεγχόμενου για να βελτιωθεί ο έλεγχος, όπου σε αυτές τις περιπτώσεις, η υπομονή και η χρήση δεξιοτήτων κριτικής ακρόασης είναι ευεργετικές. Επειδή οι δεξιότητες ακρόασης είναι τόσο κρίσιμες για έναν ελεγκτή, θα πρέπει να εξετάζεται η προσωπική αποτελεσματικότητα, η οποία μπορεί να περιλαμβάνει το να ζητά ένας ελεγκτής πληροφορίες από άλλους που θα είναι ειλικρινείς. Μόνο με την αναγνώριση της πραγματικότητας μπορεί κάποιος να επινοήσει ένα σχέδιο για να βελτιώσει αυτή ή οποιαδήποτε δεξιότητα. Όσον αφορά την αναφορά των αποτελεσμάτων του ελέγχου, οι εκπλήξεις σπάνια γίνονται ευπρόσδεκτες. Είναι σημαντικό να συζητάτε η αιτία, ο αντίκτυπος και οι συστάσεις με τον ελεγχόμενο πριν από τη δημοσίευση της έκθεσης.

Σχετικά με την 'αναφορά γεγονότων', τα γεγονότα θα πρέπει να επιβεβαιώνονται κατά τη διάρκεια του ελέγχου και τα αναφερόμενα θέματα θα πρέπει να βασίζονται σε καλά τεκμηριωμένα γεγονότα και σε συγκεκριμένη λογική. Θα πρέπει να αναφέρεται μόνο ότι παρατηρήθηκε και επικυρώθηκε ότι είναι τεκμηριωμένο με βάση συγκεκριμένα ελεγκτικά τεκμήρια. Τέλος, θα πρέπει να αποφεύγεται η χρήση φράσεων που δεν το υποδεικνύουν, όπως «φαίνεται ότι», «η εντύπωσή μας είναι» ή «φαίνεται ότι υπάρχει», «μερικές φορές», «πολλοί», «λίγοι» και «αρκετοί» που

αφήνουν τους αναγνώστες της αναφοράς με περισσότερες ερωτήσεις παρά απαντήσεις. Αντίθετα, πρέπει να παρέχονται συγκεκριμένα δεδομένα που τους επιτρέπουν να κατανοούν καλύτερα τα ζητήματα για να καθορίσουν τον καλύτερο τρόπο επίλυσής τους.

Οι πληροφορίες θα πρέπει να μοιράζονται σχετικά με το εύρος και τους στόχους. Άρα, θα πρέπει να ρυθμίζεται η βάση για τον τρόπο με τον οποίο ξεκίνησε ο έλεγχος, τι προσπαθεί να επιτύχει και το εύρος των διαδικασιών. Χωρίς την παροχή επαρκών πληροφοριών σχετικά με το πεδίο εφαρμογής, μπορεί κανείς να συμπεράνει ότι το πεδίο εφαρμογής δεν ήταν σημαντικό και να αποκλείσει τις προσπάθειες του ΕΕ.

Ο Εσωτερικός Ελεγκτής θα πρέπει να χρησιμοποιεί έναν εποικοδομητικό τόνο, όπου δεν θα δίνει έμφαση στα λάθη, αντίθετα εστιάζει στις βελτιώσεις. Κατά την επικοινωνία, θα πρέπει να φιλτράρει τα ευρήματα με βάση τους κινδύνους και τις τρέχουσες ή πιθανές επιπτώσεις στον οργανισμό. Εάν τα ευρήματά του είναι μεγάλα, τότε να κοινοποιούνται ως τέτοια, αλλά αν είναι ασήμαντα, τότε να μην 'γίνονται' μεγαλύτερα από ό,τι είναι. Οι εκθέσεις ελέγχου με εποικοδομητικό τόνο είναι πιο πιθανό να λάβουν το buy-in από τη διοίκηση, εξάλλου, οι περισσότερες εκθέσεις ελέγχου επικεντρώνονται από τη φύση τους στα αρνητικά (αν και το 97% των διαδικασιών ελέγχου και των δοκιμών μπορεί να κριθεί ακριβές, η έκθεση θα εξετάσει τα ευρήματα από το 3% των διαδικασιών).

Σχετικά με τον έλεγχο της έκθεσης, μπορεί να φαίνεται ανόητο, αλλά απλά λάθη μπορεί να αποσπάσουν την προσοχή του αναγνώστη από το περιεχόμενο στην αμφισβήτηση του περιεχομένου της έκθεσης ή των ικανοτήτων σας ως ελεγκτή. Προφανώς και θα πρέπει να χρησιμοποιείται πάντα γραμματικός/ορθογραφικός έλεγχος, άρα ο ελεγκτής θα πρέπει να ξαναδιαβάσει την έκθεση από τη σκοπιά της διοίκησης και να βεβαιωθεί ότι η έκθεση λαμβάνει υπόψη τις προτάσεις που σημειώθηκαν προηγουμένως. Ένα κοινό εμπόδιο στη διαδικασία επιθεώρησης είναι οι διαφωνίες μεταξύ του ελεγκτή και του επόπτη τους.

Αυτά μπορεί να κυμαίνονται από τη γραμματική και την ορθογραφία, μέχρι τη λογική ή τη μορφοποίηση. Οι επόπτες θα πρέπει να αναπτύξουν πρότυπα και συνεπείς μορφές αναφοράς για να διασφαλίζουν τη συνέπεια και να συμβάλλουν στη βελτίωση της αποτελεσματικότητας. Η εξάλειψη του χρόνου που αφιερώνεται στη μορφοποίηση και το στυλ επιτρέπει στους ελεγκτές να εστιάζουν στο περιεχόμενο

των εκθέσεων τους. Οι περισσότεροι νέοι ελεγκτές δεν είναι αποτελεσματικοί συγγραφείς, επομένως η ανάπτυξη των δεξιοτήτων γραφής μέσω της εκπαίδευσης θα πρέπει να αποτελεί μέρος του σχεδίου ανάπτυξης και απόδοσής τους.

Πίνακας 31. Επικοινωνία και Αναφορά Ελέγχου

	Συμφωνώ απόλυτα	Συμφωνώ	Ουδέτερο	Διαφωνώ	Διαφωνώ έντονα
Επικοινωνία και Αναφορά Ελέγχου					
Οι παρατηρήσεις του ΕΕ κοινοποιήθηκαν δίκαια, ξεκάθαρα, με ακρίβεια και έγκαιρα κατά τη διάρκειά του;	89	5	5	1	-
Οι ανησυχίες σας αντιμετωπίστηκαν επαρκώς και οι διαφορές απόψεων, εάν υπήρχαν, επιλύθηκαν πριν από την κοινοποίηση των τελικών αποτελεσμάτων του ΕΕ;	80	6	13	1	-
Το περιεχόμενο της έκθεσης ΕΕ κοινοποιήθηκε με σαφήνεια, δίκαιη και ακρίβεια και η έκθεση εκδόθηκε έγκαιρα;	78	7	10	5	-
Τα αποτελέσματα του ΕΕ προσέθεσαν αξία στο τμήμα σας;	83	11	5	1	-

6.2 Β' Μέρος – Ανάλυση των ευρημάτων από την Γ.Δ.Ο.Υ. και την Γ.Δ.Τ. & Ε.Φ.Κ.

6.2.1 Αντιλήψεις για το Περιβάλλον Ελέγχου

Η έγκαιρη επικοινωνία επιτρέπει στη διοίκηση να λάβει τα κατάλληλα διορθωτικά μέτρα, επομένως θα πρέπει να πραγματοποιείται αξιολόγηση της σημασίας του ζητήματος κατά τον προσδιορισμό της επικαιρότητας της επικοινωνίας. Τα κρίσιμα συστημικά ζητήματα απαιτούν άμεση επικοινωνία με τη διοίκηση, επιτρέποντας την πραγματοποίηση διαδικασιών και διαδικαστικών αλλαγών σε πραγματικό χρόνο και

να σταματήσουν καταστροφικές δραστηριότητες. Για παράδειγμα, εάν εντοπιστεί ένα συστημικό ζήτημα αναδοχής με έναν συγκεκριμένο αντιπρόσωπο κατά τη διεξαγωγή ελέγχου δανείου, η σοβαρότητα της αναδοχής και η δόλια δραστηριότητα ενδέχεται να απαιτήσουν άμεση επικοινωνία για να επιτραπεί στη διοίκηση να 'κλείσει' τον αντιπρόσωπο και να ξεκινήσει έρευνα. Στην αντίθετη πλευρά, ενδέχεται να αποκαλυφθούν μεμονωμένα στοιχεία κατά τη διάρκεια του ελέγχου που δεν απαιτούν εξαιρέσεις συστημικής τεκμηρίωσης. Σε αυτήν την περίπτωση, η κοινοποίηση των αποτελεσμάτων θα μπορούσε να περιμένει μέχρι την ολοκλήρωση της αναθεώρησης του δανείου.

Ενώ η προφορική επικοινωνία, ακόμη και τα γραπτά έγγραφα εύρεσης κουκκίδων, μπορεί να είναι άμεση, η έγκαιρη ολοκλήρωση και παράδοση της τελικής γραπτής έκθεσης είναι ένα κοινό εμπόδιο των τμημάτων ΕΕ. Οι ελεγκτές συχνά περιμένουν μετά την επιτόπια εργασία για να ξεκινήσουν τον σχηματισμό και την τεκμηρίωση των επίσημων γραπτών σχολίων. Η έναρξη της διαδικασίας ανάπτυξης ευρημάτων και τεκμηρίωσης κατά τη διάρκεια της επιτόπιας εργασίας έχει ως αποτέλεσμα ταχύτερους χρόνους ανακύκλωσης των παραδοτέων. Επιπλέον, η σύνταξη σχολίων έκθεσης ελέγχου κατά τη διάρκεια της επιτόπιας εργασίας είναι ευκολότερη, επειδή οι πληροφορίες είναι φρέσκες και, εάν χρειάζονται περαιτέρω πληροφορίες, μπορούν να ληφθούν πιο εύκολα. Εξάλλου, η επικοινωνία με έναν ελεγχόμενο για πρόσθετες πληροφορίες ένα μήνα ή περισσότερο μετά την ολοκλήρωση της επιτόπιας εργασίας ελέγχου όχι μόνο εκνευρίζει τον ελεγχόμενο, αλλά μπορεί επίσης να επηρεάσει αρνητικά την αντίληψη του ΕΕ. Άλλοι συνήθεις λόγοι για την μη έγκαιρη παράδοση της έκθεσης μπορεί να περιλαμβάνουν τον μη καθορισμό εκ των προτέρων σαφών χρονικών προσδοκιών για την ομάδα ελέγχου, διαφωνίες με τη διοίκηση σχετικά με τα ευρήματα και έλλειψη έγκαιρης παροχής γραπτών απαντήσεων από τη διοίκηση, εάν απαιτείται.

Πίνακας 32. Αντιλήψεις για το Περιβάλλον Ελέγχου

	Συμφωνώ απόλυτα	Συμφωνώ	Ουδέτερο	Διαφωνώ	Διαφωνώ έντονα
Αντιλήψεις για το Περιβάλλον Ελέγχου					
Ο οργανισμός επιδεικνύει δέσμευση στην ακεραιότητα και τις ηθικές αξίες.	75	14	11	-	-
Το Διοικητικό Συμβούλιο επιδεικνύει ανεξαρτησία από τη Διοίκηση και ασκεί εποπτεία της ανάπτυξης και της εκτέλεσης του ΕΕ.	67	24	9	-	-
Έχει γίνει περιγραφή εργασίας σε όλα τα επίπεδα.	79	16	5	-	-
Ο διαχωρισμός των καθηκόντων και των ευθυνών των εργαζομένων είναι σαφής.	73	13	12	2	-
Η διοίκηση καθορίζει, με την εποπτεία του Διοικητικού Συμβουλίου, δομές, γραμμές αναφοράς και κατάλληλες αρχές και ευθύνες για την επιδίωξη των στόχων.	86	7	7	-	-

6.2.2 Αντιλήψεις για την Εκτίμηση Κινδύνων

Μια σημαντική ευθύνη της λειτουργίας ΕΕ είναι να παρακολουθεί την απόδοση των ελέγχων μιας οντότητας. Όταν κατανοεί τον ΕΕ, ο ελεγκτής θα πρέπει να έχει επαρκή κατανόηση της λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου ώστε να προσδιορίζει εκείνες τις δραστηριότητες ΕΕ που σχετίζονται με τον προγραμματισμό του ελέγχου. Η έκταση των διαδικασιών που απαιτούνται για την απόκτηση αυτής της κατανόησης θα ποικίλλει, ανάλογα με τη φύση αυτών των δραστηριοτήτων.

Ο ελεγκτής κανονικά θα πρέπει να κάνει έρευνες στην κατάλληλη διεύθυνση και προσωπικό ΕΕ σχετικά με την οργανωτική κατάσταση των εσωτερικών ελεγκτών εντός της οντότητας, την εφαρμογή των επαγγελματικών προτύπων, το σχέδιο ελέγχου (φύση, χρονοδιάγραμμα και έκταση του ελεγκτικού έργου) και την πρόσβαση στα αρχεία και εάν υπάρχουν είναι περιορισμοί στο εύρος των δραστηριοτήτων τους. Επιπλέον, ο ελεγκτής μπορεί να ρωτήσει σχετικά με το

καταστατικό της λειτουργίας ΕΕ, τη δήλωση αποστολής ή παρόμοια οδηγία από τη διοίκηση ή το Δ.Σ.. Αυτή η έρευνα παρέχει κανονικά πληροφορίες σχετικά με τους στόχους και τους στόχους που έχουν καθοριστεί για τη λειτουργία ΕΕ.

Ορισμένες δραστηριότητες ΕΕ ενδέχεται να μην σχετίζονται με τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων της οντότητας (οι διαδικασίες των εσωτερικών ελεγκτών για αξιολόγηση της αποτελεσματικότητας ορισμένων διαδικασιών λήψης αποφάσεων της διοίκησης συνήθως δεν σχετίζονται με έναν έλεγχο οικονομικών καταστάσεων). Σχετικές δραστηριότητες είναι εκείνες που παρέχουν αποδεικτικά στοιχεία σχετικά με το σχεδιασμό και την αποτελεσματικότητα των ελέγχων που σχετίζονται με την ικανότητα της οικονομικής οντότητας να ξεκινά, να καταγράφει, να επεξεργάζεται και να αναφέρει οικονομικά δεδομένα σύμφωνα με τους ισχυρισμούς που ενσωματώνονται στις οικονομικές καταστάσεις ή που παρέχουν άμεσες αποδείξεις για πιθανές ανακρίβειες δεδομένα. Ο ελεγκτής μπορεί να βρει χρήσιμα τα αποτελέσματα των ακόλουθων διαδικασιών για την αξιολόγηση της συνάφειας των δραστηριοτήτων ΕΕ είτε λαμβάνοντας υπόψη τις γνώσεις από ελέγχους προηγούμενων ετών, είτε εξετάζοντας τον τρόπο με τον οποίο οι εσωτερικοί ελεγκτές κατανέμουν τους πόρους ελέγχου τους σε χρηματοοικονομικούς ή λειτουργικούς τομείς ως απάντηση στη διαδικασία αξιολόγησης κινδύνου, είτε, τέλος, κάνοντας ανάγνωση εκθέσεων ΕΕ για τη λήψη λεπτομερών πληροφοριών σχετικά με το εύρος των δραστηριοτήτων ΕΕ.

Εάν, αφού κατανοήσει τη λειτουργία ΕΕ, ο ελεγκτής καταλήξει στο συμπέρασμα ότι οι δραστηριότητες των εσωτερικών ελεγκτών δεν σχετίζονται με τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων, ο ελεγκτής δεν χρειάζεται να εξετάσει περαιτέρω τη λειτουργία ΕΕ εκτός εάν ο ελεγκτής ζητήσει άμεση βοήθεια από τους εσωτερικούς ελεγκτές. Ακόμη και αν ορισμένες από τις δραστηριότητες των εσωτερικών ελεγκτών σχετίζονται με τον έλεγχο, ο ελεγκτής μπορεί να συμπεράνει ότι δεν θα ήταν αποτελεσματικό να εξετάσει περαιτέρω το έργο των εσωτερικών ελεγκτών. Εάν ο ελεγκτής αποφασίσει ότι θα ήταν αποτελεσματικό να εξετάσει πώς η εργασία των εσωτερικών ελεγκτών μπορεί να επηρεάσει τη φύση, το χρόνο και την έκταση των ελεγκτικών διαδικασιών, ο ελεγκτής θα πρέπει να αξιολογήσει την ικανότητα και την αντικειμενικότητα της λειτουργίας ΕΕ υπό το φως της επιδιωκόμενης επίδρασης το έργο των εσωτερικών ελεγκτών για τον έλεγχο.

Πίνακας 33. Αντιλήψεις για την Εκτίμηση Κινδύνων

	Συμφωνώ απόλυτα	Συμφωνώ	Ουδέτερο	Διαφωνώ	Διαφωνώ έντονα
Αντιλήψεις για την Εκτίμηση Κινδύνων					
Ο οργανισμός καθορίζει στόχους με αρκετή σαφήνεια για να επιτρέψει τον εντοπισμό και την αξιολόγηση των κινδύνων που σχετίζονται με τους στόχους.	77	9	14	-	-
Ο οργανισμός εντοπίζει κινδύνους για την επίτευξη των στόχων του σε ολόκληρη την οντότητα και αναλύει τους κινδύνους ως βάση για τον προσδιορισμό του τρόπου διαχείρισης των κινδύνων.	81	12	7	-	-
Ο οργανισμός εξετάζει το ενδεχόμενο απάτης κατά την αξιολόγηση των κινδύνων για την επίτευξη των στόχων.	75	20	5	-	-
Ο οργανισμός εντοπίζει και αξιολογεί τις αλλαγές που θα μπορούσαν να επηρεάσουν σημαντικά το σύστημα ΕΕ.	69	25	4	2	-

6.2.2.1 Απαντήσεις σε αξιολογημένους κινδύνους

Αναμφίβολα, η γνώση της οντότητας και του περιβάλλοντος της και οι κίνδυνοι που προκύπτουν από τις διαδικασίες αξιολόγησης αποτελούν τη βάση για τον σχεδιασμό περαιτέρω ελεγκτικών διαδικασιών.

Όπως ήδη αναφέρθηκε, η στρατηγική ελέγχου υποδεικνύει τις βασικές αποφάσεις όσον αφορά το εύρος, το χρονοδιάγραμμα και την κατεύθυνση του ελέγχου. Η στρατηγική ελέγχου θα προσδιορίζει επίσης τη γενική προσέγγιση του ελέγχου, δηλαδή εάν θα δοθεί έμφαση σε ουσιαστικές διαδικασίες (ουσιαστική προσέγγιση) ή εάν οι δοκιμές ελέγχων θα χρησιμοποιηθούν παράλληλα με τις ουσιαστικές διαδικασίες (συνδυασμένη προσέγγιση) και τους απαραίτητους πόρους. Οι δοκιμές των ελέγχων, δηλαδή οι δοκιμές σχετικά με την αποτελεσματικότητα των ελέγχων για την πρόληψη, ή τον εντοπισμό και τη διόρθωση, ουσιώδους ανακρίβειας σε επίπεδο ισχυρισμών, είναι απαραίτητες όταν ο ελεγκτής προτίθεται να βασιστεί στην

αποτελεσματικότητα των ελέγχων σε σχέση με έναν συγκεκριμένο ισχυρισμό ή όταν υπάρχουν ουσιαστικές διαδικασίες δεν μπορούν, από μόνα τους, να παράσχουν επαρκή και κατάλληλα αποδεικτικά στοιχεία σε σχέση με έναν ισχυρισμό.

Το λεπτομερές σχέδιο ελέγχου καταγράφει τις διαδικασίες εκτίμησης κινδύνου και τις περαιτέρω διαδικασίες ελέγχου σε επίπεδο ισχυρισμών ως απάντηση στους αξιολογούμενους κινδύνους. Το σχέδιο ελέγχου περιγράφει τη φύση, την έκταση και το χρονοδιάγραμμα των σχετικών διαδικασιών, ενώ όπως αναφέρθηκε ήδη, στην περίπτωση ελέγχου μιας μικρής οντότητας, το σχέδιο ελέγχου θα περιλαμβάνονταν κανονικά σε τυπικά προγράμματα ελέγχου και χρονοδιαγράμματα που χρησιμοποιούνται για τις διάφορες συναλλαγές και τα υπόλοιπα των λογαριασμών.

Το σχέδιο ελέγχου, και τα σχετικά προγράμματα ελέγχου, θα πρέπει να τεκμηριώνουν γιατί για ορισμένα στοιχεία των οικονομικών καταστάσεων, θα έπρεπε να πραγματοποιηθούν περιορισμένες ή καθόλου περαιτέρω ελεγκτικές διαδικασίες, ίσως επειδή το στοιχείο είναι ασήμαντο ή ενέχει χαμηλό κίνδυνο ουσιώδους ανακρίβειας και γιατί, για άλλα θα αναληφθούν εκτενείς διαδικασίες, ίσως για την αντιμετώπιση σημαντικών κινδύνων ουσιώδους σφάλματος. Ο ελεγκτής μπορεί να καθορίσει ότι σε σχέση με ένα συγκεκριμένο στοιχείο η μόνη αποτελεσματική προσέγγιση θα ήταν αυτή της διενέργειας δοκιμών ελέγχων. όπως μπορεί να συμβαίνει όταν η οντότητα ασκεί τις δραστηριότητές της χρησιμοποιώντας αποκλειστικά πληροφορική και δεν προσκομίζεται τεκμηρίωση συναλλαγών εκτός από το σύστημα πληροφορικής, καθιστώντας συνεπώς αδύνατη την εκτέλεση αποτελεσματικών ουσιαστικών διαδικασιών από μόνη της. Ο ελεγκτής μπορεί διαφορετικά να συμπεράνει ότι μόνο οι ουσιαστικές διαδικασίες θα ήταν μια αποτελεσματική προσέγγιση για ορισμένους ισχυρισμούς, ίσως για την απουσία ελέγχων σχετικών με τους ισχυρισμούς ή ότι είναι προτιμότερη μια συνδυασμένη προσέγγιση.

6.2.3 Αντιλήψεις για τις Δραστηριότητες Ελέγχου

6.2.3.1 Κατανόηση του Εσωτερικού Ελέγχου

Ο ελεγκτής αποκτά επαρκή κατανόηση του σχεδιασμού των ελέγχων που σχετίζονται με τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων για να προγραμματίσει τον έλεγχο και

να καθορίσει εάν έχουν τεθεί σε λειτουργία. Δεδομένου ότι πρωταρχικός στόχος πολλών λειτουργιών ΕΕ είναι η επανεξέταση, αξιολόγηση και παρακολούθηση των ελέγχων, οι διαδικασίες που εκτελούνται από τους εσωτερικούς ελεγκτές σε αυτόν τον τομέα μπορεί να παρέχουν χρήσιμες πληροφορίες στον ελεγκτή. Για παράδειγμα, οι εσωτερικοί ελεγκτές μπορούν να αναπτύξουν ένα διάγραμμα ροής ενός νέου μηχανογραφημένου συστήματος πωλήσεων και απαιτήσεων. Ο ελεγκτής μπορεί να επανεξετάσει το διάγραμμα ροής για να λάβει πληροφορίες σχετικά με το σχεδιασμό των σχετικών ελέγχων. Επιπλέον, ο ελεγκτής μπορεί να εξετάσει τα αποτελέσματα των εκτελεσμένων διαδικασιών σχετικά με τους σχετικούς ελέγχους για να λάβει πληροφορίες σχετικά με το εάν οι έλεγχοι έχουν τεθεί σε λειτουργία.

6.2.3.2 Επίπεδο Οικονομικών Καταστάσεων

Σε επίπεδο χρηματοοικονομικών καταστάσεων, ο ελεγκτής προβαίνει σε συνολική εκτίμηση του κινδύνου. Εδώ, θα πρέπει να αναγνωριστεί ότι ορισμένοι έλεγχοι μπορεί να έχουν διάχυτη επίδραση σε πολλές δηλώσεις οικονομικών καταστάσεων. Το περιβάλλον ελέγχου και το λογιστικό σύστημα έχουν συχνά μια διάχυτη επίδραση σε έναν αριθμό λογαριασμών και κατηγοριών συναλλαγών με συνέπεια να μπορούν να επηρεάσουν τις οικονομικές καταστάσεις που έχουν συνταχθεί. Η εκτίμηση του κινδύνου από τον ελεγκτή σε επίπεδο χρηματοοικονομικών καταστάσεων συχνά επηρεάζει τη συνολική στρατηγική ελέγχου. Η λειτουργία ΕΕ της οικονομικής οντότητας μπορεί να επηρεάσει αυτή τη συνολική εκτίμηση κινδύνου καθώς και τις αποφάσεις του ελεγκτή που προκύπτουν σχετικά με τη φύση, το χρονοδιάγραμμα και την έκταση των ελεγκτικών διαδικασιών που πρέπει να εκτελεστούν.

Για παράδειγμα, εάν το σχέδιο των εσωτερικών ελεγκτών περιλαμβάνει σχετικές ελεγκτικές εργασίες σε διάφορες τοποθεσίες, ο ελεγκτής μπορεί να συντονίσει την εργασία με τους εσωτερικούς ελεγκτές και να μειώσει τον αριθμό των τοποθεσιών της οντότητας στις οποίες διαφορετικά θα χρειαζόταν ο ελεγκτής να εκτελέσει επιτόπιες ελεγκτικές διαδικασίες. Εάν η εργασία των εσωτερικών ελεγκτών αναμένεται να έχει επίδραση στις διαδικασίες του ελεγκτή, είναι αποτελεσματικό για τον ελεγκτή και τους εσωτερικούς ελεγκτές να συντονίζουν το έργο τους με (1) Διεξαγωγή περιοδικών συνεδριάσεων, (2) Προγραμματισμό εργασιών ελέγχου, (3) Παροχή πρόσβασης στα έγγραφα εργασίας των εσωτερικών ελεγκτών, (4)

Επισκόπηση εκθέσεων ελέγχου και (5) Συζήτηση πιθανών λογιστικών και ελεγκτικών θεμάτων.

6.2.3.3 Υπόλοιπο λογαριασμού ή Επίπεδο Κατηγορίας Συναλλαγών

Σε επίπεδο ισοζυγίου ή κατηγορίας συναλλαγών, ο ελεγκτής εκτελεί διαδικασίες για την απόκτηση και αξιολόγηση αποδεικτικών στοιχείων σχετικά με τους ισχυρισμούς της διοίκησης. Ο ελεγκτής αξιολογεί τον κίνδυνο ελέγχου για κάθε μια από τις οικονομικές καταστάσεις και διενεργεί δοκιμές ελέγχων. Κατά τον σχεδιασμό και τη διενέργεια δοκιμών ελέγχων, ο ελεγκτής μπορεί να λάβει υπόψη τα αποτελέσματα των διαδικασιών που σχεδιάζονται ή εκτελούνται από τους εσωτερικούς ελεγκτές (το πεδίο εφαρμογής των εσωτερικών ελεγκτών μπορεί να περιλαμβάνει δοκιμές ελέγχων για την πληρότητα των πληρωτέων λογαριασμών). Τα αποτελέσματα των δοκιμών εσωτερικών ελεγκτών μπορεί να παρέχουν κατάλληλες πληροφορίες σχετικά με την αποτελεσματικότητα των ελέγχων και να αλλάξουν τη φύση, το χρόνο και την έκταση των ελέγχων που διαφορετικά θα χρειαζόταν να διενεργήσει ο ελεγκτής.

6.2.3.4 Ουσιαστικές Διαδικασίες

Ορισμένες διαδικασίες που εκτελούνται από τους εσωτερικούς ελεγκτές ενδέχεται να παρέχουν άμεσες αποδείξεις σχετικά με ουσιώδεις ανακρίβειες σε ισχυρισμούς σχετικά με συγκεκριμένα υπόλοιπα λογαριασμών ή κατηγορίες συναλλαγών. Για παράδειγμα, οι εσωτερικοί ελεγκτές, ως μέρος της εργασίας τους, μπορεί να επιβεβαιώνουν ορισμένους εισπρακτέους λογαριασμούς και να τηρούν ορισμένα φυσικά αποθέματα. Τα αποτελέσματα αυτών των διαδικασιών μπορούν να παρέχουν στοιχεία που μπορεί να εξετάσει ο ελεγκτής για τον περιορισμό του κινδύνου ανίχνευσης για τους σχετικούς ισχυρισμούς. Άρα, ο ελεγκτής μπορεί να μπορεί να αλλάξει το χρονοδιάγραμμα των διαδικασιών επιβεβαίωσης, τον αριθμό των εισπρακτέων λογαριασμών που πρέπει να επιβεβαιωθούν ή τον αριθμό των τοποθεσιών φυσικών αποθεμάτων που πρέπει να τηρηθούν.

Πίνακας 34. Αντιλήψεις για τις Δραστηριότητες Ελέγχου

	Συμφωνώ απόλυτα	Συμφωνώ	Ουδέτερο	Διαφωνώ	Διαφωνώ έντονα
Αντιλήψεις για τις Δραστηριότητες Ελέγχου					
Ο οργανισμός επιλέγει και αναπτύσσει δραστηριότητες ΕΕ που συμβάλλουν στον μετριασμό των κινδύνων για την επίτευξη των στόχων σε αποδεκτά επίπεδα.	89	6	5	-	-
Ο οργανισμός επιλέγει και αναπτύσσει γενικές δραστηριότητες πάνω από την τεχνολογία για να υποστηρίξει την επίτευξη των στόχων.	74	17	8	1	-
Ο οργανισμός αναπτύσσει δραστηριότητες ΕΕ μέσω πολιτικών που καθορίζουν το αναμενόμενο και διαδικασιών που θέτουν τις πολιτικές σε δράση.	67	19	11	3	-

6.2.4 Αντιλήψεις για την Πληροφόρηση και την Επικοινωνία

Παρόλο που η εργασία των εσωτερικών ελεγκτών μπορεί να επηρεάσει τις διαδικασίες του ελεγκτή, ο ελεγκτής θα πρέπει να διενεργεί διαδικασίες για την απόκτηση επαρκούς, κατάλληλου αποδεικτικού υλικού για την υποστήριξη της έκθεσης του ελεγκτή. Τα στοιχεία που αποκτώνται μέσω της άμεσης προσωπικής γνώσης του ελεγκτή, συμπεριλαμβανομένης της φυσικής εξέτασης, της παρατήρησης, του υπολογισμού και της επιθεώρησης, είναι γενικά πιο πειστικά από τις πληροφορίες που λαμβάνονται έμμεσα.

Η ευθύνη για την αναφορά επί των οικονομικών καταστάσεων ανήκει αποκλειστικά στον ελεγκτή. Σε αντίθεση με την κατάσταση στην οποία ο ελεγκτής χρησιμοποιεί το έργο άλλων ανεξάρτητων ελεγκτών, αυτή η ευθύνη δεν μπορεί να μοιραστεί με τους εσωτερικούς ελεγκτές. Επειδή ο ελεγκτής έχει την τελική ευθύνη να εκφράσει γνώμη για τις οικονομικές καταστάσεις, κρίσεις σχετικά με τις εκτιμήσεις εγγενών και ελεγκτικών κινδύνων, τη σημασία των ανακρίβειών, την επάρκεια των ελέγχων που

πραγματοποιήθηκαν, την αξιολόγηση σημαντικών λογιστικών εκτιμήσεων και άλλα θέματα που επηρεάζουν την έκθεση του ελεγκτή πρέπει πάντα να είναι αυτά του ελεγκτή.

Κατά τη λήψη κρίσεων σχετικά με την έκταση της επίδρασης της εργασίας των εσωτερικών ελεγκτών στις διαδικασίες του ελεγκτή, ο ελεγκτής λαμβάνει υπόψη την σημαντικότητα των ποσών των οικονομικών καταστάσεων, δηλαδή των υπολοίπων λογαριασμών ή των κατηγοριών συναλλαγών, τον κίνδυνο (που αποτελείται από εγγενή κίνδυνο και κίνδυνο ελέγχου) ουσιώδους ανακρίβειας των ισχυρισμών που σχετίζονται με αυτά τα ποσά των οικονομικών καταστάσεων και, τέλος, τον βαθμό υποκειμενικότητας που εμπλέκεται στην αξιολόγηση των ελεγκτικών τεκμηρίων που συγκεντρώθηκαν για την υποστήριξη των ισχυρισμών. Και καθώς αυξάνεται η σημαντικότητα των ποσών των οικονομικών καταστάσεων και αυξάνεται είτε ο κίνδυνος ουσιώδους ανακρίβειας είτε ο βαθμός υποκειμενικότητας, αυξάνεται η ανάγκη για τον ελεγκτή να πραγματοποιήσει τους δικούς του ελέγχους των ισχυρισμών. Καθώς αυτοί οι παράγοντες μειώνονται, η ανάγκη για τον ελεγκτή να πραγματοποιήσει τους δικούς του ελέγχους των ισχυρισμών μειώνεται.

Για ισχυρισμούς που σχετίζονται με σημαντικά ποσά οικονομικών καταστάσεων όπου ο κίνδυνος ουσιώδους ανακρίβειας ή ο βαθμός υποκειμενικότητας που εμπλέκεται στην αξιολόγηση των ελεγκτικών τεκμηρίων είναι υψηλός, ο ελεγκτής θα πρέπει να εκτελεί επαρκείς διαδικασίες για την εκπλήρωση των ευθυνών που περιγράφονται παραπάνω. Κατά τον καθορισμό αυτών των διαδικασιών, ο ελεγκτής λαμβάνει υπόψη τα αποτελέσματα της εργασίας (είτε δοκιμές ελέγχων είτε ουσιαστικές δοκιμές) που εκτελούνται από εσωτερικούς ελεγκτές για αυτούς τους συγκεκριμένους ισχυρισμούς.

Ωστόσο, για τέτοιους ισχυρισμούς, η εξέταση του έργου των εσωτερικών ελεγκτών δεν μπορεί από μόνη της να μειώσει τον ελεγκτικό κίνδυνο σε ένα αποδεκτό επίπεδο ώστε να εξαλειφθεί η ανάγκη διενέργειας ελέγχων αυτών των ισχυρισμών απευθείας από τον ελεγκτή. Οι ισχυρισμοί σχετικά με την αποτίμηση περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων που περιλαμβάνουν σημαντικές λογιστικές εκτιμήσεις και σχετικά με την ύπαρξη και γνωστοποίηση συναλλαγών με συνδεδεμένα μέρη, απρόβλεπτα, αβεβιαίτητες και μεταγενέστερα γεγονότα, είναι παραδείγματα ισχυρισμών που

ενδέχεται να έχουν υψηλό κίνδυνο ουσιώδους ανακρίβειας ή να περιλαμβάνουν υψηλό βαθμός υποκειμενικότητας στην αξιολόγηση των ελεγκτικών τεκμηρίων.

Από την άλλη πλευρά, για ορισμένους ισχυρισμούς που σχετίζονται με λιγότερο σημαντικά ποσά των οικονομικών καταστάσεων όπου ο κίνδυνος ουσιώδους ανακρίβειας ή ο βαθμός υποκειμενικότητας που εμπλέκεται στην αξιολόγηση των ελεγκτικών τεκμηρίων είναι χαμηλός, ο ελεγκτής μπορεί να αποφασίσει, αφού λάβει υπόψη τις περιστάσεις και τα αποτελέσματα εργασίας (είτε δοκιμές ελέγχων είτε ουσιαστικές δοκιμές) που εκτελούνται από εσωτερικούς ελεγκτές σε αυτούς τους συγκεκριμένους ισχυρισμούς, ότι ο ελεγκτικός κίνδυνος έχει μειωθεί σε αποδεκτό επίπεδο και ότι ο έλεγχος των ισχυρισμών απευθείας από τον ελεγκτή ενδέχεται να μην είναι απαραίτητος. Οι ισχυρισμοί σχετικά με την ύπαρξη μετρητών, προπληρωμένων περιουσιακών στοιχείων και προσθηκών παγίων είναι παραδείγματα ισχυρισμών που ενδέχεται να έχουν χαμηλό κίνδυνο ουσιώδους ανακρίβειας ή να περιλαμβάνουν χαμηλό βαθμό υποκειμενικότητας στην αξιολόγηση των ελεγκτικών τεκμηρίων.

Πίνακας 35. Αντιλήψεις για την Πληροφόρηση και την Επικοινωνία

	Συμφωνώ απόλυτα	Συμφωνώ	Ουδέτερο	Διαφωνώ	Διαφωνώ έντονα
Αντιλήψεις για την Πληροφόρηση και την Επικοινωνία					
Ο οργανισμός λαμβάνει ή παράγει και χρησιμοποιεί σχετικές, εγκεκριμένες πληροφορίες για την υποστήριξη της λειτουργίας του ΕΕ.	75	19	6	-	-
Ο οργανισμός επικοινωνεί εσωτερικά τις πληροφορίες, συμπεριλαμβανομένων των στόχων και των ευθυνών για τον ΕΕ, που είναι απαραίτητες για την υποστήριξη της λειτουργίας του.	69	23	7	1	-
Ο οργανισμός επικοινωνεί με εξωτερικά μέρη σχετικά με θέματα που επηρεάζουν τη λειτουργία του ΕΕ.	82	10	7	1	-

6.2.5 Αντιλήψεις για τις Δραστηριότητες Παρακολούθησης

6.2.5.1 Εποπτική λειτουργία του Δ.Σ.

Με την επιφύλαξη των αρμοδιοτήτων που ανατίθενται βάσει του ισχύοντος εθνικού εταιρικού δικαίου, το Δ.Σ. στην εποπτική του λειτουργία θα πρέπει να επιβλέπει και να παρακολουθεί τη λήψη αποφάσεων και δράσεων της διοίκησης όσον αφορά την εφαρμογή της στρατηγικής και των στόχων του οργανισμού .

Επιπλέον, θα πρέπει να αμφισβητεί εποικοδομητικά και να επανεξετάζει κριτικά τις προτάσεις και τις πληροφορίες που προέρχονται από μέλη του διοικητικού οργάνου στο πλαίσιο της διοικητικής του λειτουργίας, καθώς και τις αποφάσεις του. Παράλληλα, θα πρέπει να εκπληρώνει κατάλληλα τα καθήκοντα και το ρόλο της επιτροπής κινδύνου, της επιτροπής αποδοχών και της επιτροπής διορισμών, όπου δεν έχουν συσταθεί τέτοιες επιτροπές.

Ταυτόχρονα, όμως, θα πρέπει να διασφαλίζει και να αξιολογεί περιοδικά την αποτελεσματικότητα του πλαισίου εσωτερικής διακυβέρνησης του ιδρύματος και να λαμβάνει τα κατάλληλα μέτρα για την αντιμετώπιση τυχόν διαπιστωμένων ελλείψεων. Ομοίως, θα πρέπει να παρακολουθεί ότι η στρατηγική κινδύνου του οργανισμού εφαρμόζεται με συνέπεια να επιβλέπει την εφαρμογή και τη διατήρηση ενός κώδικα δεοντολογίας ή παρόμοιων και αποτελεσματικών πολιτικών για τον εντοπισμό, τη διαχείριση και τον μετριασμό πραγματικών και πιθανών συγκρούσεων συμφερόντων.

Άξιο αναφοράς είναι και το ότι θα πρέπει να επιβλέπει την ακεραιότητα των χρηματοοικονομικών πληροφοριών και αναφορών, καθώς και το πλαίσιο ΕΕ, συμπεριλαμβανομένου ενός αποτελεσματικού και υγιούς πλαισίου διαχείρισης κινδύνου. . Τέλος, θα πρέπει να παρακολουθεί την εφαρμογή του σχεδίου ΕΕ, μετά από προηγούμενη εμπλοκή των επιτροπών κινδύνου και ελέγχου, όπου συγκροτούνται τέτοιες επιτροπές.

Πίνακας 36. Αντιλήψεις για τις Δραστηριότητες Παρακολούθησης

	Συμφωνώ απόλυτα	Συμφωνώ	Ουδέτερο	Διαφωνώ	Διαφωνώ έντονα
Αντιλήψεις για τις Δραστηριότητες Παρακολούθησης					
Ο οργανισμός επιλέγει, αναπτύσσει και εκτελεί συνεχείς και ξεχωριστές αξιολογήσεις για να εξακριβώσει εάν υπάρχουν και λειτουργούν τα στοιχεία του ΕΕ.	85	5	10	-	-
Ο οργανισμός αξιολογεί και κοινοποιεί έγκαιρα τις ελλείψεις ΕΕ στα τμήματα που είναι υπεύθυνα για λήψη διορθωτικών μέτρων, συμπεριλαμβανομένων των ανώτατων στελεχών και του Διοικητικού Συμβουλίου, ανάλογα με την περίπτωση.	85	6	7	2	-

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 7. Τα συμπεράσματα και οι προτάσεις της έρευνας

7.1 Τα συμπεράσματα της έρευνας

Σύμφωνα με τα αποτελέσματα της έρευνας όσον αφορά τον τρόπο με τον οποίο τα ευρήματα και οι παρατηρήσεις κοινοποιούνται γραπτά και προφορικά και την αποτελεσματική επικοινωνία των αποτελεσμάτων οι υπάλληλοι θεωρούν σε μεγάλο βαθμό ότι οι ανησυχίες τους αντιμετωπίστηκαν επαρκώς κατά τη διάρκεια του ελέγχου όπως επίσης και το εύρος του ελέγχου ήταν επαρκές και ότι κάλυψε τους βασικούς τομείς κινδύνου .

Όσον αφορά την γνώση και τον επαγγελματισμό των ελεγκτών οι υπάλληλοι διαπίστωσαν , σε πολύ μεγάλο βαθμό , την πληρότητα των γνώσεων τους , την αντικειμενικότητα τους κατά την παροχή των αξιολογήσεων και την αποτελεσματικότητα με την οποία διενεργήθηκε ο έλεγχος.

Τέλος ως προς την επικοινωνία και την διατύπωση των αναφορών οι υπάλληλοι διαπίστωσαν ότι αντιμετωπίστηκαν επαρκώς οι διαφορές απόψεων που υπήρχαν και οι παρατηρήσεις του ελέγχου κοινοποιήθηκαν ξεκάθαρα και με ακρίβεια . Θα πρέπει να τονιστεί εδώ ότι οι υπάλληλοι θεώρησαν ότι τα αποτελέσματα του ελέγχου προσέθεσαν αξία στο τμήμα τους .

Όσον αφορά τις αντιλήψεις των υπαλλήλων σχετικά με την σημαντικότητα που δείχνει η διοίκηση στον εσωτερικό έλεγχο διαπιστώνεται ότι υπάρχει θετική συσχέτιση και γενικά πιστεύεται ότι η διοίκηση καθορίζει, με την εποπτεία του Διοικητικού Συμβουλίου, δομές, γραμμές αναφοράς και κατάλληλες αρχές και ευθύνες για την επιδίωξη των στόχων.

Στο δεύτερο μέρος της έρευνας που αφορά τον οργανισμό οι υπάλληλοι συμφωνούν σε μεγάλο βαθμό ότι ο οργανισμός

- καθορίζει τους στόχους με αρκετή σαφήνεια για να επιτρέψει τον εντοπισμό και την αξιολόγηση των κινδύνων που σχετίζονται με τους στόχους.
- εντοπίζει τους κινδύνους για την επίτευξη των στόχων του σε ολόκληρη την οντότητα και αναλύει τους κινδύνους ως βάση για τον προσδιορισμό του τρόπου διαχείρισης των κινδύνων.
- εξετάζει το ενδεχόμενο απάτης κατά την αξιολόγηση των κινδύνων για την επίτευξη των στόχων.
- εντοπίζει και αξιολογεί τις αλλαγές που θα μπορούσαν να επηρεάσουν σημαντικά το σύστημα ΕΕ.

Επίσης, ο οργανισμός με τις πρωτοβουλίες που λαμβάνει υποστηρίζει την λειτουργία του εσωτερικού ελέγχου, επικοινωνεί εσωτερικά και εξωτερικά θέματα που επηρεάζουν την λειτουργία του εσωτερικού ελέγχου.

Συμπερασματικά μπορεί να ειπωθεί ότι χρησιμοποιώντας βέλτιστες πρακτικές, οι λειτουργίες ΕΕ μπορούν να ενισχύσουν σημαντικά την πιθανότητα επιτυχούς μετασχηματισμού. Επιπλέον, πολλά από τα εργαλεία και τις στρατηγικές προσεγγίσεις που χρησιμοποιούνται στη διαδικασία μετασχηματισμού (όπως λεπτομερή σχέδια επικοινωνίας, ομαδική ανάπτυξη και τεχνικές διαχείρισης αλλαγών) έχουν εφαρμογές που υπερβαίνουν τη διαδικασία μετασχηματισμού και μπορούν να χρησιμοποιηθούν για τη βελτίωση βασικών στρατηγικών ΕΕ. Άρα, δεδομένης της αξίας της χρήσης αυτών των βέλτιστων πρακτικών για τη διασφάλιση της πιο αποτελεσματικής δυνατής μεταμόρφωσης, αξίζει τον πρόσθετο χρόνο και την προσπάθεια που απαιτούν.

Τέλος, το σύστημα ΕΕ έχει σχεδιαστεί για να παρέχει εύλογη βεβαιότητα σχετικά με την επίτευξη των στόχων που σχετίζονται με τις λειτουργίες, την υποβολή εκθέσεων και τη συμμόρφωση. Ως εκ τούτου, είναι αποτελεσματικός σε κάθε μία από αυτές τις κατηγορίες στόχων, όταν το ΔΣ και η Διοίκηση διαβεβαιώνουν ότι οι στόχοι της εταιρείας τυγχάνουν διαχείρισης και οι δημοσιευμένες οικονομικές καταστάσεις είναι αξιόπιστες. Επιπλέον, θα πρέπει να παρέχεται διασφάλιση για τη συμμόρφωση με τις διατάξεις της ισχύουσας νομοθεσίας.

7.2 Οι προτάσεις της έρευνας

7.2.1 Προτεινόμενη πρωτοβουλία για τον εκσυγχρονισμό των μονάδων ΕΕ

Σε διαδικασία εκσυγχρονισμού του ελεγκτικού της πλαισίου φαίνεται ότι βρίσκεται η δημόσια διοίκηση στην Ελλάδα. Επομένως, ο σύγχρονος ΕΕ αναθέτει ευθύνες σε όλο το προσωπικό και όχι μόνο στους υπαλλήλους προϋπολογισμού και λογιστών. Για το σκοπό αυτό, η καθιέρωση μιας ισχυρής, ανεξάρτητης λειτουργίας ΕΕ σε κάθε αρμόδιο υπουργείο ή άλλο δημόσιο φορέα σε όλη την ελληνική κυβέρνηση αποτελεί κρίσιμο στοιχείο για την υποστήριξη ενός αποκεντρωμένου συστήματος ΕΕ (Πίνακας 19).

Πίνακας 37. Προτεινόμενη πρωτοβουλία για τον εκσυγχρονισμό των μονάδων ΕΕ.

Εισαγωγή ολοκληρωμένου, στρατηγικού νομοθετικού πλαισίου που εναρμονίζει προηγουμένως ασύνδετες, αντικρουόμενες νομοθεσίες σχετικά με τον ΕΕ.
Εστίαση των δραστηριοτήτων της μονάδας ΕΕ αποκλειστικά σε δραστηριότητες ανεξάρτητου ελέγχου.
Αύξηση της ανεξαρτησίας του ελέγχου αναβαθμίζοντας τη θέση του επικεφαλής ΕΕ σε διευθύνοντα σύμβουλο ελέγχου.
Απαίτηση από όλα τα υπουργεία/φορείς να δημιουργήσουν καταστατικούς ελέγχους που εισάγουν Υπουργικές Επιτροπές Ελέγχου (ΜΑC) για να αυξήσουν την ανεξαρτησία του ελέγχου και την πρόσβαση σε πληροφορίες.
Εισαγωγή λειτουργικής εποπτείας από εκλεγμένους αξιωματούχους και την Επιτροπή Ελέγχου, μαζί με διοικητική εποπτεία από τα ανώτερα στελέχη, δηλαδή τον Γενικό Γραμματέα ή αντίστοιχη θέση, για τη βελτίωση της αποδοτικότητας και της αποτελεσματικότητας των μονάδων ΕΕ.
Απαίτηση από τα υπουργεία/φορείς να επιτύχουν συγκεκριμένους στόχους

στελέχωσης για τις μονάδες ΕΕ.
Ενισχυμένη εποπτεία της κεντρικής υπηρεσίας από τη GSAC (Γενική Γραμματεία κατά της Διαφθοράς) της ΙΑ με ειδικές απαιτήσεις υπουργικής υποβολής εκθέσεων σχετικά με τους στόχους υλοποίησης και τα χρονοδιαγράμματα.
Απαίτηση από όλα τα υπουργεία να αναλαμβάνουν και να αναφέρουν τους βασικούς ελέγχους των ελέγχων διαχείρισης.
Ετήσια έκθεση GSAC προς Πρωθυπουργό σχετικά με την κατάσταση εφαρμογής.
Δραστηριότητες επαγγελματικής ανάπτυξης (υποχρεωτική εκπαίδευση, συμμετοχή σε επαγγελματικούς φορείς όπως το ΠΑ), καθώς και προώθηση της διαπίστευσης.
Παρουσίαση διακυβερνητικής ηλεκτρονικής πλατφόρμας για υποστήριξη ετήσιου σχεδιασμού ελέγχου βάσει κινδύνου και κοινή χρήση πόρων/εργαλείων ελέγχου.

Επιπλέον, όσον αφορά μια προτεινόμενη νομοθετική μεταρρύθμιση, ένα βασικό βήμα για τον εκσυγχρονισμό του ΕΕ στην Ελλάδα θα πρέπει να περιλαμβάνει την ανάπτυξη και την εισαγωγή μιας συνολικής μεταρρύθμισης του νομοθετικού πλαισίου που διέπει τον ΕΕ που συνδυάζει και εξορθολογεί όλα τα προηγούμενα ανεξάρτητα νομοθετήματα. Στο πλαίσιο του σύγχρονου νομοθετικού πλαισίου, η θέση του προϊσταμένου ΕΕ θα ανυψωθεί σε ανώτερο στέλεχος ελέγχου (CAE).

Αυτό θα υποστήριζε την αυξημένη ανεξαρτησία και θα υπογράμμιζε τον σημαντικό ρόλο του ΕΕ στην παροχή ανεξάρτητης υποστήριξης στα ανώτερα στελέχη. Ο γενικός γραμματέας, ή ισοδύναμος, θα είναι υπεύθυνος για τον διορισμό ενός ειδικευμένου CAE στον υπουργό και μια τέτοια κίνηση θα προωθούσε την αυξημένη αυστηρότητα και την ανεξαρτησία του ΕΕ. Θα ενίσχυε επίσης τον ρόλο του εσωτερικού ελέγχου στην παροχή υποστήριξης στα ανώτερα στελέχη των υπουργείων όσον αφορά τη διασφάλιση της συμμόρφωσης με τους κυβερνητικούς νόμους και κανονισμούς, καθώς και πληροφορίες για τις επιδόσεις σχετικά με τη λειτουργία των λειτουργιών του υπουργείου.

7.2.2. Προτεινόμενη τυποποιημένη διαδικασία διενέργειας ΕΕ

Οι ακόλουθες κατευθυντήριες γραμμές απαιτούν από όλους τους οργανισμούς να υιοθετήσουν και να ακολουθήσουν μια τυποποιημένη προσέγγιση για τη διενέργεια ελέγχων, συμπεριλαμβανομένων των ακόλουθων 3 φάσεων που εμπλέκονται σε ένα έργο ΕΕ, τον σχεδιασμό, την διεξαγωγή και την υποβολή εκθέσεων.

Πρώτον, η φάση προγραμματισμού, όπου ο σκοπός της είναι να αποκτήσει μια καλή κατανόηση της ελεγκτικής οντότητας, συμπεριλαμβανομένων των εξής: διεργασιών και πρακτικών διαχείρισης και επιχειρηματικής δραστηριότητας, νομοθεσία, πολιτικές και διαδικασίες· και το εξωτερικό και εσωτερικό περιβάλλον. Μια σύντομη περίληψη αυτού του σχεδίου παρέχεται στη διοίκηση της ελεγκτικής οντότητας για να επιτύχει τη συμφωνία της σχετικά με τα καθιερωμένα κριτήρια ελέγχου και να τις κρατήσει ενήμερες για τα αποτελέσματα των δραστηριοτήτων προγραμματισμού και τα χρονοδιαγράμματα του ελέγχου.

Δεύτερον, η φάση διεξαγωγής, όπου μόλις εγκριθεί το σχέδιο ελέγχου από το CAE, η ομάδα ελέγχου διενεργεί τους ελέγχους ακολουθώντας την προσέγγιση που περιγράφεται στο σχέδιο ελέγχου. Σε αυτό το στάδιο, οι ελεγκτές εξετάζουν όλα τα βασικά έγγραφα, διεξάγουν πρόσθετες συνεντεύξεις, δοκιμάζουν βασικούς ελέγχους και συλλέγουν και αναλύουν δεδομένα από διάφορες πηγές. Στο τέλος αυτής της φάσης, οι ελεγκτές παρέχουν μια επίσημη ενημέρωση σχετικά με τα ευρήματα στη διοίκηση της ελεγκτικής οντότητας.

Τρίτον, η φάση αναφοράς, όπου οι ελεγκτές συντάσσουν μια έκθεση ελέγχου που περιλαμβάνει ευρήματα και συστάσεις για το πότε κρίνονται αναγκαίες ενέργειες. Αυτή η έκθεση υποβάλλεται στη διαχείριση της οντότητας ελέγχου για επικύρωση του περιεχομένου, συμπεριλαμβανομένων των ευρημάτων. Η CAE ζητά μια επίσημη απάντηση της διοίκησης, συμπεριλαμβανομένου ενός σχεδίου δράσης όταν κρίνεται σκόπιμο.

Βιβλιογραφία

Ξενογλώσση

- Agyei-Mensah, B. K. (2016). Internal control information disclosure and corporate governance: evidence from an emerging market. *Corporate Governance: The International Journal of Business in Society*, Vol. 16 No. 1, pp. 79-95.
- Asare, S. K., Davidson, R. A., & Gramling, A., (2003). The Effect of Management Incentives and Audit Committee Quality on Internal Auditors' Planning Assessments and Decisions, April 2003 SSRN Electronic Journal.
- Babkin E., Malyzhenkov, P., & Rossi F., (2017). 'The perspectives of DEMO Application to COSO Internal Audit Framework' In *Advances in Enterprise Engineering XI: 7th Enterprise Engineering Working Conference, EEWC 2017*, Antwerp, Belgium, May 8-12, 2017, Proceedings Vol. 284
- Beneish, M. D., Billings, M. B., Davis H., & Leslie D., (2007). *Internal Control Weaknesses and Information Uncertainty*. Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=896192> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.896192>
- Brender, N., Yzeiraj, B., & Fragniere, E. (2015). The management audit as a tool to foster corporate governance: an inquiry in Switzerland. *Managerial Auditing Journal*, Vol. 30 No. 8/9, pp. 785-811.
- Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO) (1994). *Internal Control – Integrated Framework*, Jersey City: Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission.
- Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO) (2013). *Internal Control – Integrated Framework, Executive Summary, Framework and Appendices, Illustrative Tools for Assessing Effectiveness of a System of Internal Control*, Jersey City: Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission

- Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO) (2014). *Improving Organizational Performance and Governance: How the COSO Frameworks Can Help*, Jersey City: Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission
- COSO. (1992). *Control Framework and Management Reporting on Internal Control: Survey and Analysis of Implementation Practices*.
- COSO. (2019). INTERNAL CONTROL – INTEGRATED FRAMEWORK: *An Implementation Guide for the Healthcare Provider Industry*, available at : <https://www.coso.org/Shared%20Documents/CROWE-COSO-Internal-Control-Integrated-Framework.pdf>
- Crous, M.J. (1990). *Principles of Control*. Pretoria: HAUM.
- Doyle, J. T., Ge W., & McVay, S. (2007), Accruals Quality and Internal Control over Financial Reporting, *The Accounting Review*, Vol. 82, No. 5 (Oct., 2007), pp. 1141-1170 (30 pages), Published By: American Accounting Association.
- El Mahdy, D., & Thiruvadi, S. (2014), “Antecedents, Characteristics and Consequences of Internal Control Weaknesses and the COSO (2013) Framework”, *Journal of Forensic Studies in Accounting & Business*, Vol. 6 No. 1, pp. 109–136.
- European Commission (2013). *Regulation of The European Parliament and of the council establishing a Registered Traveller Programme*. Brussels: European Commission.
- Filos, J. (2000), “*Internal control system*”, doctoral thesis, Panteion University, Athens, Greece.
- Filos, J. (2004). “*Internal controls for enterprises*”, IQ publications.
- Filos, J. (2010). “Evaluation of Corporate Governance criteria set for Business Ethics Award in Greece, based on perceptions of different stakeholders”, *8th Corporate Governance and Internal Audit Conference*, Chios, Greece.
- Habib, A., & Jiang, H. (2015). Corporate governance and financial reporting quality in China: A survey of recent evidence. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, Vol. 24, pp. 29-45.

- Hellenic Federation of Enterprises (2011). available at: http://www.sev.org.gr/Uploads/pdf/KED_SEV_InternetVersion_updatednew2132011.pdf
- Hellenic Federation of Enterprises (2011). available at: http://www.sev.org.gr/Uploads/pdf/KED_SEV_InternetVersion_updatednew2132011.pdf
- Herz, R., Monterio, J.B., & Thomson, C.J., (2017). *Leveraging the COSO Internal Control—Integrated Framework to Improve Confidence in Sustainability Performance Data*, available at: <https://doi.org/10.1108/19348831211268634>
- IIA Greece. (2012). Available at: <http://www.theia.org/chapters/index.cfm?cid=286>
- IIA, The Institute of Internal Auditors. (2001). *Independence and Objectivity: A Framework for Internal Auditors*, Florida: The IIA Research Foundation.
- INTOSAI. (2014). *Internal Control System (IDI)*
- Kaawaase, T. K., Nairuba, C., Akankunda, B., & Bananuka, J., (2021). Corporate governance, internal audit quality and financial reporting quality of financial institutions, *Asian Journal of Accounting Research*, Publisher: Emerald Publishing Limited.
- Koutoupis, A., & Tsamis, A. (2009). “Risk Based Auditing Within Greek Banks: A Case Study Approach”, *Journal of Managerial Governance, Vol. 13*, pp. 101-130.
- Koutoupis, A. (2008). “Corporate governance regulations and best practices impact on internal audit in Greece”, *5th Workshop on Corporate Governance*, EIASM, Brussels, Belgium.
- Koutoupis, A.G. (2012). “Importing international corporate governance codes in Greek publicly listed enterprises: A case study analysis”, *International Journal of Organizational Analysis, Vol. 20* No. 4, pp. 447-463.
- Koutoupis, A.G. (2012). “Importing international corporate governance codes in Greek publicly listed enterprises: A case study analysis”, *International Journal of Organizational Analysis, Vol. 20* No. 4, pp. 447-463.

- Lai, S.Ch., Li, H., Lin, H. & Wu, F. (2017). “The Influence of Internal Control Weaknesses on Firm Performance”, *Journal of Accounting and Finance, Vol. 17* No. 6, pp. 82-95.
- Lawson, B.P., Muriel, L. & Sanders, S.P. (2017). “A survey on firms' implementation of COSO's 2013 Internal Control–Integrated Framework, *Research in Accounting Regulation, Vol. 29* No. 1, pp. 30-43.
- McNeill, D. (2004) *New Europe: imagined spaces*. London: Arnold
- Mihret, D. G., & Grant, B. (2017). The role of internal auditing in corporate governance: *a Foucauldian analysis, Accounting, Auditing & Accountability Journal, Vol. 30* No. 3, pp. 699-719.
- Mutchler, J., Chang, S., & Prawitt, D. (2001). *Independence and Objectivity: A Framework for Research Opportunities in Internal Auditing*, Florida: The Institute of Internal Auditors.
- Nalukenge, I., Tauringana, V., & Mpeera Ntayi, J. (2017). Corporate governance and internal controls over financial reporting in Ugandan MFIs. *Journal of Accounting in Emerging Economies, Vol. 7* No. 3, pp.294-317.
- Nerantzidis, M. & Tsamis, A. (2017). “Going back to go forward: on studying the determinants of corporate governance disclosure”, *Corporate Governance: The International Journal of Business in Society, Vol. 17* No. 3, pp. 365-402.
- Nerantzidis, M. (2016). A multi-methodology on building a corporate governance index from the perspectives of academics and practitioners for firms in Greece. *Corporate Governance, Vol. 16* No. 2, pp. 295-329.
- Nietan, D. (2013). *Our Responsibility Does Not End at the EU's Borders*. Friedrich Ebert Stiftung International Policy Analysis No. 134
- Pathak, J., & Lind, M. R., (2003). *"Audit Risk, Complex Technology, and Auditing Processes"*.
- Rae, K., Sands, J., & Subramaniam, N. (2017). “Associations among the Five Components within COSO Internal Control-Integrated Framework as the Underpinning of Quality Corporate Governance”, *Australasian Accounting, Business and Finance Journal, Vol. 11* No 1, pp. 28-54.

- Rubino, M. & Vitolla, F. (2014). "Internal control over financial reporting: opportunities using the COBIT framework", *Managerial Auditing Journal*, Vol. 29 No. 8, pp.736-771.
- Sawyer, L. (2003). "*Sawyer's Internal Auditing, The practice of Modern Internal Auditing*", The Institute of Internal Auditors, 5th ed., pp. 120-121.
- Spanos, L. (2005). "Corporate governance in Greece: developments and policy implications", *Corporate Governance: International Journal of Business in Society*, Vol. 5 No. 1, pp. 15-30.
- Swinkels, W., (2009). 'Contributions and limits of Internal Auditing to the internal control of the firm', Paper Presented at the *7th European IACG Conference*, 14 March 2009.
- Tsintzas, E. (2012). "Fraud and economic turmoil in Greece", *The Internal Auditor*, Vol. 69 No. 1, pp. 72.
- Tudor, F. (2014). Role of customs and border cooperation in fighting the terrorism financing and funding proliferation. *International Journal of Juridical Sciences*, 4, 181-184.
- Wonglimpiyarat, J. (2017). Technology auditing and risk management of technology incubators/science parks. *World Journal of Entrepreneurship, Management and Sustainable Development*, Vol. 13 No.1, pp. 44-56.
- Yan, Z., Jian, Z., & Nan, Z., (2006). *Audit Committee Quality, Auditor Independence, and Internal Control Weaknesses*. Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=925732> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.925732>
- Yudianti, N.F. and Suryandari, H. I. (2015). "Internal Control and Risk Management in Ensuring Good University Governance", *Journal of Education and Vocational Research*, Vol. 6 No. 2, pp. 6-12.
- Visser, C.B. & Erasmus, P.W. (2008). *The Management of Public Finance: A practical guide*. Cape Town: Oxford University Press.
- Visser, C.B. (2011). *Public Financial Management: A study guide for MPGA 822*. Potchefstroom: NWU.

Ελληνική

- ΑΑΔΕ, (2019). «Εσωτερικός Κανονισμός Λειτουργίας της Διεύθυνσης Εσωτερικού Ελέγχου της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», available at https://aade.gr/sites/default/files/2019-06/1074205_2019_0.pdf
- Εθνική Έκθεση Εκτίμησης Κινδύνου ΞΧ/ΧΤ, (2018). Έκθεση Εκτίμησης Εθνικού Κινδύνου για τη Νομιμοποίηση Εσόδων από Εγκληματικές Δραστηριότητες και τη Χρηματοδότηση της Τρομοκρατίας, Οκτώβριος 2018.
- Ε.Λ.Τ.Ε., (2021). Έγκριση κανονιστικής πράξης για την πρόληψη και καταστολή της νομιμοποίησης εσόδων από εγκληματικές δραστηριότητες και της χρηματοδότησης της τρομοκρατίας, Αρ. Φύλλου 4465, Αριθμ. απόφ. 001/2021.
- Καζαντζής Χ., (2006). Ελεγκτική και Εσωτερικός Έλεγχος, Εκδόσεις Business Plus, Αθήνα.
- Κόντης Θ., (1997). «Εισαγωγή στη Δημόσια Διοίκηση», Εκδόσεις Σύγχρονη Εκδοτική, Αθήνα.
- Παπαστάθης, Π. Σ., (2003). 'Ο σύγχρονος εσωτερικός έλεγχος στις επιχειρήσεις – οργανισμούς και η πρακτική εφαρμογή του'.
- Ρωσσίδης, Ι. 2014. Εφαρμογές του Επιχειρησιακού Μάνατζμεντ στην Ελληνική Δημόσια Διοίκηση. Αθήνα: Σταμούλης.
- Ταχυνάκης, Π. & Νεγκάκης, Χ., (2013). Σύγχρονα θέματα ελεγκτικής και εσωτερικού ελέγχου σύμφωνα με τα διεθνή πρότυπα ελέγχου, Εκδότης : Διπλογραφία, Αθήνα.
- Φλωράτος, Χ., (2005). Η ελληνική δημόσια διοίκηση, Αδυναμίες - Μέτρα εξυγίανσης, Εκδότης Αρσενίδης.

Διαδίκτυο.

https://www.aade.gr/sites/default/files/2022-07/organogram_gr_aade_July2022.pdf,
Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) – οργανόγραμμα.

<https://www2.deloitte.com/nl/nl/pages/tax/solutions/indirect-tax-global-trade-digital-services.html>, Global Trade Digital Services, Deloitte.

