

**ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ**

ΕΓΧΕΙΡΙΔΙΟ ΔΙΕΝΕΡΓΕΙΑΣ ΕΣΩΤΕΡΙΚΩΝ ΕΛΕΓΧΩΝ



Μάρτιος 2015

Αθήνα

Περιεχόμενα

A. Εισαγωγή.....	4
B. Ορισμοί – έννοιες.....	5
Γ. Σκοπός του Εσωτερικού Ελέγχου.....	8
Δ. Θεσμικό Πλαίσιο – Πρότυπα – Αρχές λειτουργίας.....	9
Ε. Πεδίο Εφαρμογής του Εσωτερικού Ελέγχου.....	10
ΣΤ. Εσωτερικοί Ελεγκτές.....	11
Ζ. Είδη Εσωτερικών Ελέγχων.....	13
Η. Προγραμματισμός Εσωτερικών Ελέγχων.....	14
Θ. Ανάθεση Εσωτερικού Ελέγχου.....	17
Ι. Διενέργεια Εσωτερικού Ελέγχου.....	18
Ι.1. Σχεδιασμός εσωτερικού ελέγχου.....	19
Ι.2. Εκτέλεση σχεδίου εσωτερικού ελέγχου.....	24
Ι.3. Εποπτεία εσωτερικού ελέγχου.....	26
Ι.4. Συστάσεις – Προτάσεις – Αποδοχή.....	26
ΙΑ. Έκθεση Εσωτερικού Ελέγχου.....	29
ΙΑ.1. Σύνταξη Έκθεσης Εσωτερικού Ελέγχου.....	29
ΙΑ.2. Αξιολόγηση Προσωρινής Έκθεσης.....	32
ΙΑ.3. Οριστικοποίηση Έκθεσης.....	33
ΙΒ. Παρακολούθηση Υλοποίησης Βελτιωτικών Ενεργειών.....	34
ΙΓ. Αναφορά στη Διοίκηση – Αξιολόγηση Ελεγκτικού Έργου.....	36
ΙΔ. Αρχεία και Φάκελοι Εσωτερικών Ελέγχων.....	37
ΙΕ. Διασφάλιση Ποιότητας Ελεγκτικού Έργου.....	39
ΙΣΤ. Αναθεώρηση του Παρόντος Εγχειριδίου.....	40
ΠΑΡΑΡΤΗΜΑΤΑ.....	41
ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ Ι: Κώδικας Δεοντολογίας Εσωτερικών Ελεγκτών.....	42
ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ ΙΙ: Παραδείγματα λειτουργιών της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων.....	45
ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ ΙΙΙ: Παραδείγματα διαδικασιών της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων.....	46
ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ ΙV: Παραδείγματα πηγών κινδύνου.....	47

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ V: Υπόδειγμα πίνακα προγραμματισμού	50
ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ VI: Ανάλυση Ελεγχόμενου Συστήματος: Κρίσιμοι Παράγοντες Επιτυχίας	51
ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ VII: Ανάλυση Ελεγχόμενου Συστήματος: Κίνδυνοι - Πηγές Κινδύνων	52
ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ VIII: Σχέδιο Ελέγχου	53
ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ IX: Φύλλο Ελέγχου	54
ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ X: Δειγματοληψία	55
ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ XI: Πίνακας Τυχαίων Αριθμών	61
ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ XII: Συνέντευξη	62
ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ XIII: Υπόδειγμα Φύλλου Ευρημάτων	64
ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ XIV: Υπόδειγμα Φύλλου Ενεργειών που Συμφωνήθηκαν	65
ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ XV: Σύμβολα Διαγραμμάτων Ροής	66
ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ XVI: Υπόδειγμα Εντολής Εσωτερικού Ελέγχου	67
ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ XVII: Υπόδειγμα Διαβιβαστικού Προσωρινής Έκθεσης	69
ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ XVIII: Υπόδειγμα Χρονοδιαγράμματος Ελέγχου	70
ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ XIX: Στάδια Διενέργειας Εσωτερικού Ελέγχου	71
ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ XX: Σχέσεις μεταξύ Εννοιών κατά το Σχεδιασμό Ελέγχου	72
ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ XXI: Υπόδειγμα Σημειώματος Αξιολόγησης	73
ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ XXII: Ενδεικτική Βιβλιογραφία	74

A. Εισαγωγή

Ο σκοπός του παρόντος Εγχειριδίου είναι να παρέχει καθοδήγηση για τη διενέργεια των εσωτερικών ελέγχων που εκτελούνται στη Γενική Γραμματεία Δημοσίων Εσόδων.

Ειδικότερα, το Εγχειρίδιο αυτό επιδιώκει:

- να εξοικειώσει τους Εσωτερικούς Ελεγκτές με τις βασικές έννοιες που αφορούν στον εσωτερικό έλεγχο, όπως είναι οι έννοιες του κινδύνου, της διαδικασίας, του συστήματος εσωτερικού ελέγχου κλπ.
- να καταγράψει το θεσμικό πλαίσιο του εσωτερικού ελέγχου στη Γενική Γραμματεία Δημοσίων Εσόδων και να ορίσει το πεδίο εφαρμογής του
- να περιγράψει συνοπτικά τα στάδια της λειτουργίας του εσωτερικού ελέγχου
- να αναλύσει τα βήματα της εκτέλεσης ενός εσωτερικού ελέγχου, τα οποία οι Εσωτερικοί Ελεγκτές οφείλουν να ακολουθούν
- να παράσχει πρακτικές συμβουλές σε κρίσιμα ζητήματα, όπως είναι η δειγματοληψία και η διενέργεια συνεντεύξεων
- να τυποποιήσει τα έντυπα που χρησιμοποιούνται κατά τον εσωτερικό έλεγχο
- να θέσει τις αρχές που πρέπει να πληροί η έκθεση εσωτερικού ελέγχου, καθώς και τα περιεχόμενά της
- να ορίσει τη διαδικασία που ακολουθείται όταν προκύψουν ευρήματα που καθιστούν αναγκαία την ανάληψη διορθωτικών ή βελτιωτικών ενεργειών.

Η παρούσα, δεύτερη έκδοση του Εγχειριδίου αποτελεί το προϊόν αναθεώρησης, η οποία πραγματοποιήθηκε με βάση την εμπειρία από τα δύο έτη εφαρμογής του. Οι αλλαγές που επήλθαν αποτελούν βελτιώσεις οι οποίες καθιστούν το Εγχειρίδιο πληρέστερο και αναμένεται ότι θα αυξήσουν ακόμη περισσότερο τη χρησιμότητά του.

Β. Ορισμοί – έννοιες

Εσωτερικός έλεγχος

Ο εσωτερικός έλεγχος (internal auditing) είναι μία ανεξάρτητη και αντικειμενική διαβεβαιωτική και συμβουλευτική δραστηριότητα, σχεδιασμένη να προσθέτει αξία και να βελτιώνει τις λειτουργίες ενός οργανισμού. Βοηθά τον οργανισμό να επιτύχει τους αντικειμενικούς σκοπούς του, υιοθετώντας μία συστηματική, επαγγελματική προσέγγιση στην αξιολόγηση και βελτίωση της αποτελεσματικότητας των διαδικασιών διαχείρισης κινδύνων, των συστημάτων εσωτερικού ελέγχου και της εταιρικής διακυβέρνησης.¹

Ελεγχόμενο σύστημα

Ως ελεγχόμενο σύστημα εννοείται το αντικείμενο ενός εσωτερικού ελέγχου, δηλαδή η μονάδα, επιχειρησιακή λειτουργία, διαδικασία κλπ. που τίθεται υπό έλεγχο. Το σύνολο των συστημάτων που είναι δυνατόν να ελεγχθούν αποτελεί το πεδίο εφαρμογής του εσωτερικού ελέγχου (βλ. Κεφάλαιο Ε).

Σκοπός ελεγχόμενου συστήματος

Ως σκοπός ενός ελεγχόμενου συστήματος θεωρείται ο λόγος για τον οποίο το σύστημα αυτό δημιουργήθηκε, δηλαδή η βασική αποστολή την οποία υπηρετεί.

Ειδικοί στόχοι ελεγχόμενου συστήματος

Οι ειδικοί στόχοι ενός ελεγχόμενου συστήματος είναι τα αποτελέσματα τα οποία το σύστημα οφείλει να επιτύχει².

Κρίσιμοι παράγοντες επιτυχίας

Οι κρίσιμοι παράγοντες επιτυχίας είναι οι προϋποθέσεις που πρέπει να πληρούνται ώστε ένα ελεγχόμενο σύστημα να λειτουργεί ομαλά και να επιτυγχάνει στους στόχους του. Οι προϋποθέσεις αυτές αναφέρονται, συνήθως, στην ύπαρξη επαρκούς κανονιστικού πλαισίου, τεχνογνωσίας, κατάλληλων μεθόδων και εργαλείων κ.ά.

¹The Institute of Internal Auditors

²Για παράδειγμα, ως σκοπός του συστήματος «φορολογικό μητρώο» μπορεί να οριστεί η διευκόλυνση της παρακολούθησης της φορολογικής «κατάστασης και πορείας» των φορολογουμένων.

Στους ειδικούς στόχους του περιλαμβάνονται:

- η ταυτοποίηση των φορολογουμένων
- η ύπαρξη πλήρων και ενημερωμένων στοιχείων για τους φορολογούμενους
- η παρακολούθηση της οικονομικής δραστηριοποίησης των φορολογουμένων
- κ.ά.

Κίνδυνος

Ως κίνδυνος εννοείται η πιθανότητα ή απειλή να επέλθει ζημία, απώλεια ή, γενικά, κάποιο αρνητικό για τους στόχους του οργανισμού ενδεχόμενο, το οποίο προκαλείται λόγω της ύπαρξης τρωτών σημείων είτε στο εσωτερικό του οργανισμού είτε από το εξωτερικό περιβάλλον και το οποίο μπορεί να μετριαστεί μέσω προληπτικών δράσεων.

Εγγενής κίνδυνος

Εγγενής είναι ο κίνδυνος που ενυπάρχει σε έναν οργανισμό, μία δραστηριότητα, διαδικασία κλπ., πριν ληφθεί οποιοδήποτε μέτρο για τον περιορισμό του.

Υπολειμματικός κίνδυνος

Υπολειμματικός είναι ο κίνδυνος που παραμένει μετά τη λήψη μέτρων από τη Διοίκηση, συμπεριλαμβανομένου του *συστήματος εσωτερικού ελέγχου* (βλ. παρακάτω), για τη μείωση των επιπτώσεων και της πιθανότητας εμφάνισης ενός ανεπιθύμητου γεγονότος.

Αποδεκτός κίνδυνος

Ως αποδεκτός χαρακτηρίζεται ο κίνδυνος ο οποίος, με βάση την πιθανότητά του ή τις συνέπειές του, αξιολογείται ως χαμηλός και θεωρείται από τη Διοίκηση ότι δεν αποτελεί απειλή τέτοια ώστε να πρέπει να ληφθούν μέτρα για τον περιορισμό του.

Διαχείριση κινδύνων

Ως διαχείριση κινδύνων εννοείται το σύνολο των κανόνων και διαδικασιών που εφαρμόζονται ώστε να κατευθύνουν τη δράση ενός οργανισμού σε σχέση με τους κινδύνους που αντιμετωπίζει. Είναι η διεργασία μέσω της οποίας ο οργανισμός προσεγγίζει μεθοδικά τους κινδύνους που συνδέονται με τις δραστηριότητές του, τους αξιολογεί και εφαρμόζει την κατάλληλη πολιτική για την αντιμετώπισή τους.

Σύστημα εσωτερικού ελέγχου

Σύστημα εσωτερικού ελέγχου (internal control system) είναι το σύνολο των ελεγκτικών ενεργειών (ασφαλιστικών δικλίδων) που εγκαθιδρύονται από τη διοίκηση του οργανισμού, διατρέχουν το σύνολο της δομής του, καθώς και όλες τις δραστηριότητες και διαδικασίες αυτού, και προορίζονται να παρέχουν μία λογική διασφάλιση όσον αφορά την επίτευξη των στόχων του. Κύριος σκοπός του Συστήματος Εσωτερικού

Ελέγχου είναι να βελτιστοποιεί την ποιότητα των υπηρεσιών που παρέχει ο οργανισμός και να ελαχιστοποιεί τους συναφείς με τις δραστηριότητες κινδύνους.³

Διαδικασία

Ως διαδικασία εννοείται μία αυστηρά προκαθορισμένη αλληλουχία ενεργειών, με συγκεκριμένα σημεία αφετηρίας, εκτέλεσης και ολοκλήρωσης, η οποία πρέπει να ακολουθείται ώστε να επιτελεστεί ορθά μία εργασία.

Επιχειρησιακή λειτουργία ή διεργασία

Σειρά αλληλοεξαρτώμενων και συνδεδεμένων διαδικασιών οι οποίες, σε κάθε στάδιο, χρησιμοποιούν πόρους (χρόνο του ανθρώπινου δυναμικού, ενέργεια, μηχανές, χρήμα) για να μετατρέψουν εισροές (πληροφορίες, υλικά κλπ.) σε εκροές. Οι εκροές αυτές χρησιμοποιούνται ως εισροές για το επόμενο στάδιο, μέχρις ότου ένα γνωστό τελικό αποτέλεσμα επιτευχθεί.

Διακυβέρνηση

Ο συνδυασμός των διαδικασιών και των δομών που έχουν διαμορφωθεί από την ανώτατη διοίκηση έτσι ώστε να παρέχουν πληροφόρηση, να κατευθύνουν, να διαχειρίζονται και να παρακολουθούν τις δραστηριότητες του οργανισμού προς την επίτευξη των αντικειμενικών του σκοπών.

Συμμόρφωση

Ως συμμόρφωση εννοείται η συμφωνία και πιστή εφαρμογή της πολιτικής, των νόμων, κανονισμών, διαδικασιών, συμβάσεων ή άλλων απαιτήσεων της διοίκησης του οργανισμού. Αντίστοιχα, ως *μη συμμόρφωση* ορίζεται η περίπτωση μη ορθής εφαρμογής των αρχών και κανόνων που αποτελούν το πλαίσιο λειτουργίας του οργανισμού. Ως μη συμμόρφωση εννοείται, επίσης, η απόκλιση ενός κανόνα (π.χ. μιας θεσπισμένης διαδικασίας) από μία γενικότερη αρχή με την οποία θα έπρεπε να συνάδει.

Διορθωτική ενέργεια

Η ενέργεια στην οποία αναλαμβάνει να προβεί η αρμόδια Υπηρεσία, ώστε να αρθεί μία μη συμμόρφωση προς τους κανόνες της νομοθεσίας, της δεοντολογίας κλπ., η οποία εντοπίστηκε από τον εσωτερικό έλεγχο.

³ Το σύστημα εσωτερικού ελέγχου περιλαμβάνει, συνήθως, θεσπισμένους κανόνες λειτουργίας, θεσπισμένες οργανωτικές ρυθμίσεις (διάρθρωση, θέσεις εργασίας, καθηκοντολόγιο), τυποποιημένες διαδικασίες, ιεραρχικό έλεγχο, συγκεκριμένες υποχρεώσεις αναφοράς και λογοδοσίας κ.ά.

Προληπτική ή Βελτιωτική ενέργεια

Η ενέργεια στην οποία αναλαμβάνει να προβεί η αρμόδια Υπηρεσία, με σκοπό να αποτραπεί ή να μετριαστεί ο κίνδυνος εμφάνισης μίας μη συμμόρφωσης ή ο κίνδυνος μη επίτευξης των στόχων του οργανισμού.

Γ. Σκοπός του Εσωτερικού Ελέγχου

Ο τελικός σκοπός του εσωτερικού ελέγχου (internal auditing) είναι η βελτίωση της λειτουργίας της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων. Ο εσωτερικός έλεγχος προσθέτει αξία, αυξάνοντας την πιθανότητα επίτευξης των στόχων της Γενικής Γραμματείας και μειώνοντας την έκθεσή της σε κινδύνους. Για να γίνει δυνατό αυτό, ο εσωτερικός έλεγχος εξετάζει, πρωτίστως, την επάρκεια, αποτελεσματικότητα και αποδοτικότητα του συστήματος εσωτερικού ελέγχου (internal control system) που έχει θεσπιστεί. Ειδικότερα, ο εσωτερικός έλεγχος:

- επισκοπεί και αξιολογεί τις λειτουργίες, τις διοικητικές διαδικασίες και το εφαρμοζόμενο σύστημα ελέγχων, σε όλα τα επίπεδα, ώστε να εντοπίσει πιθανές αδυναμίες και να βελτιώσει την αποτελεσματικότητά τους
- επιβεβαιώνει την ορθή εφαρμογή των κανόνων και διαδικασιών που διέπουν ένα ελεγχόμενο σύστημα (έλεγχος συμμόρφωσης)
- εξετάζει την ποσότητα και την ποιότητα του παραγόμενου έργου, σε σχέση με τους πόρους που διατέθηκαν (έλεγχος απόδοσης)
- ελέγχει το σύστημα λογοδοσίας, καθώς και την αξιοπιστία και ακεραιότητα της πληροφόρησης που παρέχεται σε θέματα χρηματοοικονομικής διαχείρισης και επιχειρησιακής λειτουργίας
- επιβεβαιώνει τη διασφάλιση των περιουσιακών στοιχείων της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και την οικονομική, αποδοτική και αποτελεσματική διαχείριση των πόρων
- αξιολογεί τις οργανωτικές αλλαγές και τις επιπτώσεις από την ανάπτυξη νέων συστημάτων και δραστηριοτήτων
- αξιολογεί την πιθανότητα ύπαρξης απάτης και τον τρόπο με τον οποίο η Γενική Γραμματεία Δημοσίων Εσόδων διαχειρίζεται τον κίνδυνο απάτης
- εξετάζει κατά πόσο προάγονται στη Γενική Γραμματεία Δημοσίων Εσόδων οι κατάλληλες ηθικές αρχές και αξίες.

Δ. Θεσμικό Πλαίσιο – Πρότυπα – Αρχές λειτουργίας

Ο εσωτερικός έλεγχος επιτελείται στη Γενική Γραμματεία Δημοσίων Εσόδων με βάση, ιδίως:

I. Τις διατάξεις:

- του άρθρου 4 παρ. 2 του ν. 3492/2006 (Α' 210), «Οργάνωση συστήματος ελέγχου για τη διασφάλιση της χρηστής δημοσιονομικής διαχείρισης του Κρατικού Προϋπολογισμού και των εκτός του Κρατικού Προϋπολογισμού φορέων κ.ά. διατάξεις», όπως ισχύει
- του άρθρου πρώτου, παράγραφος Ε του ν. 4254/2014 (Α' 85), «Μέτρα στήριξης και ανάπτυξης της ελληνικής οικονομίας στο πλαίσιο εφαρμογής του ν. 4046/2012 και άλλες διατάξεις»
- του π.δ. 111/2014 (Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών» και ειδικότερα του άρθρου 61 αυτού
- του άρθρου 8 της απόφασης αρ. Δ6Α 1058824ΕΞ2014/08-04-2014 του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (Β' 865) «Ανακαθορισμός της εσωτερικής διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων οργανικών μονάδων της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών και μετονομασία ορισμένων από αυτές»

II. Τα Διεθνή Πρότυπα για την Επαγγελματική Εφαρμογή του Εσωτερικού Ελέγχου, The Institute of Internal Auditors, 2012. Ελληνική Έκδοση: Ελληνικό Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών, 2013.

III. Τον Κώδικα Ηθικής και Δεοντολογίας του Υπουργείου Οικονομικών, Μάιος 2013.

IV. Τον Κώδικα Δεοντολογίας των Εσωτερικών Ελεγκτών, The Institute of Internal Auditors, 2005. Ελληνική Έκδοση: Ελληνικό Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών, 2008.

Ε. Πεδίο Εφαρμογής του Εσωτερικού Ελέγχου

Αντικείμενο εσωτερικού ελέγχου (ελεγχόμενα συστήματα) μπορούν να αποτελέσουν στη Γενική Γραμματεία Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών:

- Α. Οι Υπηρεσίες (Κεντρικές, Ειδικές Αποκεντρωμένες και περιφερειακές)
- Β. Οι επιχειρησιακές, οι επιτελικές και οι υποστηρικτικές λειτουργίες (παραδείγματα καταγράφονται στο Παράρτημα II)
- Γ. Οι διαδικασίες, τόσο αυτές που αφορούν συναλλαγή με το κοινό όσο και οι εσωτερικές (παραδείγματα καταγράφονται στο Παράρτημα III)
- Δ. Τα εκτελούμενα έργα
- Ε. Τα συλλογικά διοικητικά όργανα, αποφασιστικά ή γνωμοδοτικά
- ΣΤ. Τα πληροφοριακά συστήματα.

Τα πληροφοριακά συστήματα ελέγχονται από τη Διεύθυνση Εσωτερικού Ελέγχου στο πλαίσιο του ελέγχου των διαδικασιών ή λειτουργιών που υποστηρίζουν. Στο πλαίσιο αυτό ελέγχονται χαρακτηριστικά όπως:

- η πληρότητα των εφαρμογών (στοιχεία που εισάγονται, υποχρεωτικότητα πεδίων, επεξεργασίες, αυτοματισμοί, εκτυπώσεις και αναφορές που παράγονται κλπ.)
- η φιλικότητα προς το χρήστη και
- η ύπαρξη διαλειτουργικότητας με τις αναγκαίες εφαρμογές.

Χαρακτηριστικά όπως η αξιοπιστία, η ασφάλεια, η διαθεσιμότητα, ο χρόνος ανταπόκρισης κ.ά. ελέγχονται από την καθ' ύλην αρμόδια Μονάδα Εσωτερικού Ελέγχου του Υπουργείου Οικονομικών, στο πλαίσιο της άσκησης των αρμοδιοτήτων της.

ΣΤ. Εσωτερικοί Ελεγκτές

Οι Εσωτερικοί Ελεγκτές⁴ χαρακτηρίζονται από επαγγελματική επάρκεια και διαθέτουν:

- κατάρτιση θεωρητική και συναφή εμπειρία σε αντικείμενα και δραστηριότητες που αφορούν τις Υπηρεσίες της ΓΓΔΕ
- κατανόηση των αρχών διοίκησης, ώστε να έχουν την ικανότητα να εντοπίζουν και να αξιολογούν τις αποκλίσεις από τη χρηστή υπηρεσιακή πρακτική
- συνεχή ενημέρωση σε θέματα νομοθεσίας που αφορούν και επηρεάζουν την εύρυθμη λειτουργία των υπηρεσιών της ΓΓΔΕ
- κατανόηση και ικανότητα εφαρμογής στην πράξη των *Διεθνών Προτύπων για την Επαγγελματική Εφαρμογή του Εσωτερικού Ελέγχου*, καθώς και των καθορισμένων διαδικασιών και τεχνικών
- γνώση, σε βασικό τουλάχιστον επίπεδο, αντικειμένων όπως η Οικονομία, το Δίκαιο και η Λογιστική
- γνώση χειρισμού Η/Υ (Ο.Π.Σ.Ε.Υ., λογιστικά φύλλα, επεξεργασία κειμένου κλπ.)
- δεξιότητες επικοινωνίας, γραπτής και προφορικής.

Επιθυμητή είναι, επίσης, η πολύ καλή γνώση μίας τουλάχιστον ξένης γλώσσας, κατά προτίμηση της αγγλικής.

Οι Εσωτερικοί Ελεγκτές πληρούν, επίσης, τις αναγκαίες προϋποθέσεις ακεραιότητας. Λειτουργούν με βάση τις αρχές της αντικειμενικότητας και της εμπιστευτικότητας και τηρούν απαρέγκλιτα τον *Κώδικα Ηθικής και Δεοντολογίας του Υπουργείου Οικονομικών* και τον *Κώδικα Δεοντολογίας των Εσωτερικών Ελεγκτών*, όπως αυτός περιλαμβάνεται στο Παράρτημα Ι του παρόντος Εγχειριδίου.

Η διενέργεια των εσωτερικών ελέγχων πραγματοποιείται μέσω της σύστασης ομάδων ελέγχου, σύμφωνα με τα ειδικότερα αναγραφόμενα στο Κεφάλαιο Θ'. Προϋπόθεση για τη συμμετοχή σε ομάδα ελέγχου είναι η εκπαίδευση στις αρχές, τις έννοιες και τη μεθοδολογία του εσωτερικού ελέγχου. Η αρχική εκπαίδευση ενός Εσωτερικού Ελεγκτή πραγματοποιείται μέσω σχετικού προγράμματος κατάρτισης, διάρκειας τεσσάρων, τουλάχιστον, ημερών, στο Εθνικό Κέντρο Δημόσιας Διοίκησης & Αυτοδιοίκησης ή στο Ελληνικό Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών ή σε άλλο έγκυρο φορέα επιμόρφωσης.

⁴ Ως Εσωτερικοί Ελεγκτές εννοούνται στη Γενική Γραμματεία Δημοσίων Εσόδων οι Οικονομικοί Επιθεωρητές και οι Οικονομικοί Επιθεωρητές κατ' ανάθεση που υπηρετούν στη Διεύθυνση Εσωτερικού Ελέγχου.

Το Τμήμα Μεθοδολογίας και Σχεδιασμού της Δ/σης Εσωτερικού Ελέγχου, στο πλαίσιο της αρμοδιότητάς του να μεριμνά για την εκπαίδευση και επιμόρφωση των Εσωτερικών Ελεγκτών, προβαίνει σε ενέργειες όπως:

- α) διαμορφώνει σχέδιο κατάρτισης για τους Εσωτερικούς Ελεγκτές (σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση αρ. ΔΙΕΚ/ΤΜ.Β/Φ.2/58/οικ. 19975/2010 (Β' 1592) του Υπουργού Εσωτερικών, Αποκέντρωσης & Ηλεκτρονικής Διακυβέρνησης
- β) προβαίνει σε ανίχνευση των εκπαιδευτικών αναγκών των Εσωτερικών Ελεγκτών
- γ) σχεδιάζει, με βάση τα ανωτέρω, προγράμματα επιμόρφωσης και μεριμνά, σε συνεργασία με το αρμόδιο Τμήμα Ε' της Δ/σης Διαχείρισης Ανθρώπινου Δυναμικού, για την υλοποίησή τους από το Εθνικό Κέντρο Δημόσιας Διοίκησης & Αυτοδιοίκησης ή από άλλο κατάλληλο φορέα
- δ) γνωστοποιεί στους υπαλλήλους της ΔΕΕ τις ευκαιρίες επιμόρφωσης που παρουσιάζονται
- ε) διερευνά εναλλακτικούς τρόπους για την ανάπτυξη των γνώσεων και δεξιοτήτων των Εσωτερικών Ελεγκτών.

Οι Εσωτερικοί Ελεγκτές, πέραν των ενεργειών της Διοίκησης, μεριμνούν και οι ίδιοι για τη διατήρηση της επαγγελματικής τους επάρκειας, λαμβάνοντας μέρος σε προγράμματα επιμόρφωσης και λοιπές δραστηριότητες δια βίου μάθησης. Η επιθυμητή ελάχιστη διάρκεια συμμετοχής τους σε κάθε είδους επιμορφωτικές δραστηριότητες (σεμινάρια, συνέδρια κλπ.) είναι τριάντα (30) ώρες ετησίως.

Οι ομάδες εσωτερικού ελέγχου είναι δυνατόν να επικουρούνται από *εμπειρογνώμονες*, οι οποίοι διαθέτουν ειδικευμένη γνώση σε επιμέρους θέματα που αφορούν στο αντικείμενο του ελέγχου. Οι εμπειρογνώμονες μπορεί να προέρχονται από τις Υπηρεσίες της ΓΓΔΕ ή από Υπηρεσίες εκτός αυτής. Δεν συνυπογράφουν την έκθεση, αλλά υποβάλλουν υπόμνημα, το οποίο αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα αυτής.

Ζ. Είδη Εσωτερικών Ελέγχων

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

- ✓ Οι *οικονομικοί έλεγχοι* εξετάζουν την οικονομική διαχείριση (κατάρτιση και εκτέλεση προϋπολογισμού, λογιστική παρακολούθηση και αναφορά, προμήθειες υλικών και υπηρεσιών κλπ.) ενός οργανισμού ή μίας μονάδας.
- ✓ Οι *έλεγχοι λειτουργίας* ερευνούν τις επιχειρησιακές δραστηριότητες καθ' εαυτές.
- ✓ Οι *διοικητικοί έλεγχοι* εξετάζουν τις διοικητικές και υποστηρικτικές λειτουργίες: σχεδιασμό και παρακολούθηση του έργου, διοίκηση ανθρώπινων πόρων, τεχνική υποστήριξη κλπ.
- ✓ Οι *έλεγχοι συμμόρφωσης* εξετάζουν αν τηρούνται οι κανόνες (νομοθεσία, κανονιστικές πράξεις, εγκύκλιοι διαταγές κλπ.) που διέπουν τη λειτουργία των ελεγχόμενων συστημάτων.
- ✓ Οι *έλεγχοι απόδοσης* της διακυβέρνησης του οργανισμού. Εξετάζουν αν τα ελεγχόμενα συστήματα λειτουργούν αποτελεσματικά και αποδοτικά, δηλαδή αν παράγουν υψηλής ποιότητας και επαρκούς όγκου έργο κάνοντας τη βέλτιστη χρήση των πόρων τους, καθώς και αν επιτυγχάνουν τους στόχους που έχουν τεθεί για αυτά.
- ✓ Οι *έλεγχοι συστημάτων πληροφορικής* (έλεγχοι ηλεκτρονικής πληροφόρησης και έλεγχοι ηλεκτρονικής επεξεργασίας δεδομένων). Εξετάζουν την επάρκεια και αποτελεσματικότητα των πληροφοριακών συστημάτων, την επεξεργασία των δεδομένων και τα αποτελέσματα αυτής, την ασφάλεια των αρχείων και του εξοπλισμού, τις εφαρμογές κλπ
- ✓ Οι *έλεγχοι των συστημάτων εσωτερικού ελέγχου* που έχει εγκαθιδρύσει ο οργανισμός. Εξετάζουν την επάρκεια, αποτελεσματικότητα και αποδοτικότητα αυτών, την προσαρμογή τους στο περιβάλλον του οργανισμού, καθώς και τα σημαντικά κενά τους.
- ✓ Οι *έλεγχοι παρακολούθησης* (follow-up). Εξετάζουν την εφαρμογή των διορθωτικών ενεργειών που ανέλαβε να πραγματοποιήσει η Διοίκηση, ως αποτέλεσμα εσωτερικού ελέγχου.

Η. Προγραμματισμός Εσωτερικών Ελέγχων

Η Δ/ση Εσωτερικού Ελέγχου καταρτίζει Πρόγραμμα Εσωτερικών Ελέγχων, το οποίο εγκρίνεται από τον Γενικό Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων. Ο προγραμματισμός πραγματοποιείται σε ετήσια ή εξαμηνιαία βάση, ωστόσο, είναι δυνατόν το ετήσιο πρόγραμμα να εντάσσεται σε γενικότερο, τριετή προγραμματισμό. Η διαδικασία κατάρτισης (ή αναθεώρησης, για τον τριετή προγραμματισμό) και έγκρισής του ολοκληρώνεται τον Δεκέμβριο κάθε έτους.

Το ετήσιο ή εξαμηνιαίο πρόγραμμα μπορεί να τροποποιηθεί κατά τη διάρκεια εκτέλεσής του, λόγω της ανάγκης ένταξης ενός έκτακτου ελέγχου ή λόγω της άρσης της ανάγκης για την πραγματοποίηση ενός εσωτερικού ελέγχου που είχε προγραμματιστεί.

Τα προς έλεγχο συστήματα επιλέγονται με βάση:

- τη σπουδαιότητά τους στο πλαίσιο των στρατηγικών και επιχειρησιακών προτεραιοτήτων της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων,
- το βαθμό των κινδύνων που απειλούν την επίτευξη των στόχων τους, όπως αυτός έχει εκτιμηθεί
 - ο κατά την αξιολόγηση κινδύνων που πραγματοποιείται στη ΓΓΔΕ
 - ο από την προηγούμενη εμπειρία της Δ/σης Εσωτερικού Ελέγχου, με βάση τις περιπτώσεις παραβατικότητας που προέκυψαν
- τους διαθέσιμους πόρους.

Οι συνήθεις παράγοντες που επηρεάζουν το βαθμό κινδύνου ενός συστήματος και το καθιστούν υψηλής προτεραιότητας για εσωτερικό έλεγχο είναι:

- το πολύπλοκο ή ασαφές κανονιστικό πλαίσιο
- το ασταθές κανονιστικό πλαίσιο, σε συνδυασμό με την απουσία σχεδίων εφαρμογής των αλλαγών
- η έλλειψη καταγεγραμμένων τυποποιημένων διαδικασιών και αυτοματοποίησης
- η ανεπάρκεια των πληροφοριακών συστημάτων
- ο μεγάλος αριθμός συναλλαγών
- η μεγάλη αξία των συναλλαγών
- ο ελλιπής διοικητικός έλεγχος
- η ανεπάρκεια ανθρώπινου δυναμικού
- το χαμηλό ηθικό του προσωπικού.

Για την κατάρτιση του σχεδίου προγράμματος εσωτερικών ελέγχων ζητούνται προτάσεις από:

- τις Γενικές Διευθύνσεις και αυτοτελείς Διευθύνσεις της ΓΓΔΕ,
- τις Φορολογικές και Τελωνειακές Περιφέρειες,
- τη Δ/νση Εσωτερικών Υποθέσεων και
- κάθε άλλη πηγή που κρίνεται χρήσιμη, κατά περίπτωση.

Αξιοποιούνται, επίσης:

- στοιχεία από τις εκθέσεις που τίθενται στη διάθεση της Δ/νσης Εσωτερικού Ελέγχου (π.χ. εκθέσεις των ΕΛΥΤ, της Δ/νσης Στρατηγικής Ελέγχων και Παραβάσεων, της Ευρωπαϊκής Επιτροπής κ.ά.), καθώς και
- στοιχεία από τα Πληροφοριακά Συστήματα του Υπουργείου Οικονομικών.

Για κάθε έλεγχο που προγραμματίζεται, τα στοιχεία που καταγράφονται είναι:

- i. ο τίτλος του προς έλεγχο συστήματος
- ii. το είδος ελεγχόμενου συστήματος (λειτουργία, διαδικασία, Υπηρεσιακή μονάδα κλπ.)
- iii. ο τομέας δράσης στον οποίο εμπίπτει το ελεγχόμενο σύστημα (Φορολογικός, Τελωνειακός κλπ.)
- iv. ο σκοπός του ελέγχου
- v. η έκταση (πλαίσιο) του ελέγχου (δηλαδή η προς έλεγχο χρονική περίοδος, τυχόν συγκεκριμένα μέρη του ελεγχόμενου συστήματος που αφορά, π.χ. οι ειδικότερες περιπτώσεις διαδικασιών, το αν θα καλύψει το σύνολο ενός πληθυσμού ή δείγμα του κλπ.), αν η έκταση αυτή είναι ήδη γνωστή⁵
- vi. η προβλεπόμενη διάρκεια του ελέγχου (σε μήνες)
- vii. η προβλεπόμενη ημερομηνία έναρξης του ελέγχου
- viii. οι επιτελικές Υπηρεσίες οι οποίες είναι κατ' αρχήν αρμόδιες για το σχεδιασμό του ελεγχόμενου συστήματος
- ix. το Τμήμα της ΔΕΕ από το οποίο θα εκτελεστεί (Τμήμα Β' ή Δ' ή ο συνδυασμός αυτών)
- x. τυχόν σχόλια.

Υπόδειγμα πίνακα προγραμματισμού παρέχεται στο Παράρτημα V.

⁵ Σε διαφορετική περίπτωση, η έκταση του ελέγχου περιγράφεται στην εντολή ή, διαμορφώνεται κατά το πρώτο στάδιο του ελέγχου (βλ. και ενότητα Ι.1, παρ. 4).

Το σχέδιο προγράμματος εσωτερικών ελέγχων υποβάλλεται προς έγκριση στον Γενικό Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, συνοδευόμενο από εισηγητική έκθεση, στην οποία καταγράφονται οι λόγοι για τους οποίους επελέγησαν τα συγκεκριμένα συστήματα προς έλεγχο, ο τρόπος με τον οποίο το προτεινόμενο πρόγραμμα υπηρετεί τους στρατηγικούς στόχους της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, οι πόροι που θα απαιτηθούν και κάθε άλλη πληροφορία που κρίνεται χρήσιμη στο πλαίσιο της οριστικοποίησης του προγράμματος και της μελλοντικής εκτέλεσής του.

Η εκτέλεση του ετήσιου προγράμματος εσωτερικών ελέγχων παρακολουθείται διαρκώς. Για την παρακολούθηση της εκτέλεσης του προγράμματος τηρείται από το αρμόδιο Τμήμα Υλοποίησης της ΔΕΕ ηλεκτρονικό μητρώο (πίνακας), το οποίο δομείται με βάση τα δεδομένα του προγράμματος και στο οποίο καταχωρούνται, σε μηνιαία τουλάχιστον βάση, για κάθε εσωτερικό έλεγχο στοιχεία όπως:

- Ο αριθμός της εντολής ελέγχου και η ημερομηνία έκδοσής της
- Ο Συντονιστής και τα μέλη της Ομάδας Ελέγχου
- Η ημερομηνία πραγματικής έναρξης των εργασιών του ελέγχου
- Το στάδιο εξέλιξης, το ποσοστό ολοκλήρωσης των εργασιών (κατ' εκτίμηση) και η τυχόν απόκλιση από το χρονοδιάγραμμα
- Η ημερομηνία υποβολής της προσωρινής έκθεσης
- Η ημερομηνία υποβολής της οριστικής έκθεσης.

Στο τέλος του α' εξαμήνου ο προγραμματισμός επανεξετάζεται, υπό το πρίσμα τυχόν γεγονότων που έχουν μεσολαβήσει από τη στιγμή της κατάρτισής του και ενδεχομένως επιβάλλουν την τροποποίησή του, έτσι ώστε αυτός να εξακολουθεί να συμβαδίζει με τις επιχειρησιακές προτεραιότητες της ΓΓΔΕ.

Επίσης, στο τέλος του α' εξαμήνου συντάσσεται έκθεση προόδου, η οποία υποβάλλεται στον Γενικό Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων και στην οποία καταγράφονται:

- οι έλεγχοι που ολοκληρώθηκαν και τα βασικά συμπεράσματα που προέκυψαν από αυτούς
- οι έλεγχοι που βρίσκονται σε εξέλιξη
- η τήρηση του χρονοδιαγράμματος και οι λόγοι για τις τυχόν αποκλίσεις
- ό,τι κρίνεται πως πρέπει να αναφερθεί σε σχέση με την επιτυχή υλοποίηση του προγράμματος.

Θ. Ανάθεση Εσωτερικού Ελέγχου

Οι εσωτερικοί έλεγχοι εκτελούνται κατά κανόνα από διμελείς, τουλάχιστον, ομάδες Ελεγκτών⁶, ένας εκ των οποίων ορίζεται ως Συντονιστής.

Ο Συντονιστής της ομάδας ελέγχου:

- εκπροσωπεί την ομάδα προς τις Υπηρεσίες
- καταρτίζει το χρονοδιάγραμμα του ελέγχου
- οργανώνει και κατανέμει μεταξύ των μελών την ελεγκτική εργασία
- βρίσκεται σε διαρκή επικοινωνία με τον Προϊστάμενο του αρμόδιου για την υλοποίηση του ελέγχου Τμήματος.

Οι Ελεγκτές επιλέγονται με βασικά κριτήρια α) την εμπειρία στον εσωτερικό έλεγχο και β) τη γνώση του ελεγχόμενου συστήματος.

Αν υπάρχουν ζητήματα που ενδέχεται να επηρεάσουν την ανεξαρτησία και την αμερόληπτη κρίση του Ελεγκτή, αυτός τα θέτει εγγράφως υπόψη της Υπηρεσίας και, κατά την κρίση του Προϊσταμένου, είναι δυνατό να απαλλαγεί από το συγκεκριμένο καθήκον. Στην έκθεση του ελέγχου σημειώνεται ότι δεν υπήρχε κανένα ζήτημα αντικειμενικότητας των Ελεγκτών.

Με σκοπό να διασφαλίζεται η ποιότητα των εσωτερικών ελέγχων, οι Εσωτερικοί Ελεγκτές δεν διαχειρίζονται περισσότερες από τρεις (3) εντολές ταυτόχρονα και λαμβάνεται μέριμνα ώστε αυτές να βρίσκονται σε διαφορετικό στάδιο εξέλιξης.

Η εντολή για τη διενέργεια ενός ελέγχου εκδίδεται από τον Γενικό Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων ή από το εξουσιοδοτημένο από αυτόν όργανο, με μέριμνα της Δ/σης Εσωτερικού Ελέγχου.

Η εντολή εσωτερικού ελέγχου (υπόδειγμα παρέχεται στο Παράρτημα XVI) περιλαμβάνει όλα τα στοιχεία της αντίστοιχης καταχώρησης του προγραμματισμού (βλ. προηγούμενη Ενότητα), ενδεχομένως ενημερωμένα, αν επιβάλλεται η προσαρμογή τους προς νέα δεδομένα, και, επιπλέον:

- τον αριθμό εντολής και την ημερομηνία έκδοσής της
- τα ονοματεπώνυμα των Ελεγκτών και τις Υπηρεσίες τους
- την έκταση (πλαίσιο) του ελέγχου
- τη διάρκεια του ελέγχου (έως την παράδοση της προσωρινής έκθεσης).

⁶ Όταν το αντικείμενο του ελέγχου είναι περιορισμένο, είναι δυνατόν ο έλεγχος να ανατεθεί σε έναν Ελεγκτή.

Η εντολή εσωτερικού ελέγχου δύναται να ανατίθεται αποκλειστικά σε Ελεγκτές που υπηρετούν στο Τμήμα Δ' της Δ/σης Εσωτερικού Ελέγχου, αν η φύση του ελέγχου το υπαγορεύει, π.χ. αν πρόκειται για έλεγχο καθεστώτος που βρίσκει ευρεία εφαρμογή στη Βόρεια Ελλάδα ή αν πρόκειται για έλεγχο Υπηρεσίας.

Στην περίπτωση αυτή, η επικοινωνία με τις Κεντρικές Υπηρεσίες γίνεται, κυρίως, μέσω ηλεκτρονικού ταχυδρομείου ή με άλλο πρόσφορο μέσο. Σε περιπτώσεις τεκμηριωμένης ανάγκης και εφόσον υπάρχουν διαθέσιμες πιστώσεις, εγκρίνεται η μετακίνηση του Συντονιστή ή ενός μέλους της Ομάδας Ελέγχου.

Με ανάλογο τρόπο γίνεται ο χειρισμός των ζητημάτων επικοινωνίας στις περιπτώσεις στις οποίες ένα ή περισσότερα μέλη της ελεγκτικής ομάδας υπηρετούν στο Τμήμα Δ' της ΔΕΕ.

Η Δ/ση Εσωτερικού Ελέγχου μεριμνά ώστε στον προϋπολογισμό της ΓΓΔΕ να εγγράφονται οι αναγκαίες πιστώσεις.

I. Διενέργεια Εσωτερικού Ελέγχου

Η διενέργεια ενός εσωτερικού ελέγχου περιλαμβάνει τρία βασικά στάδια: α) τον *σχεδιασμό*, β) την *εκτέλεση* και γ) τη *σύνταξη και οριστικοποίηση της έκθεσης εσωτερικού ελέγχου*.

Κατά το στάδιο του σχεδιασμού γίνεται η συλλογή των πληροφοριών που είναι αναγκαίες για την περιγραφή και ανάλυση του ελεγχόμενου αντικειμένου, ο εντοπισμός και αξιολόγηση των κινδύνων, η καταγραφή των ασφαλιστικών δικλείδων και η κατάρτιση του σχεδίου ελέγχου.

Κατά το στάδιο της εκτέλεσης πραγματοποιούνται οι επιτόπιες επισκέψεις και λοιπές ενέργειες οι οποίες είναι αναγκαίες ώστε να αποκτηθεί πλήρης και ακριβής εικόνα για τη λειτουργία του ελεγχόμενου συστήματος και την επάρκεια του συστήματος εσωτερικού ελέγχου.

Κατά τη σύνταξη και οριστικοποίηση της έκθεσης καταγράφεται κάθε χρήσιμη πληροφορία και στοιχείο που αφορά στο ελεγχόμενο σύστημα, στον έλεγχο καθ' εαυτόν, στα αποτελέσματα και τις προτάσεις του ελέγχου, καθώς και στις ενέργειες που συμφωνήθηκαν μετά από αυτόν.

Οι μέθοδοι και τεχνικές που χρησιμοποιούνται κατά τη διενέργεια ενός εσωτερικού ελέγχου, δηλαδή, ο τρόπος με τον οποίο συλλέγονται, αναλύονται, αξιολογούνται και καταγράφονται οι πληροφορίες και τα συμπεράσματα του ελέγχου, παρουσιάζονται στις ενότητες που ακολουθούν. Η μεθοδολογία που παρατίθεται διαμορφώθηκε έχοντας κατά νουν τους ελέγχους ασφάλειας διαδικασιών. Κατά το μεγαλύτερο μέρος της μπορεί να χρησιμοποιηθεί και σε εσωτερικούς ελέγχους άλλων συστημάτων ή αντικειμένων. Σε ορισμένες περιπτώσεις, ενδέχεται κάποιες από τις εργασίες που περιγράφονται να μην είναι αναγκαίες ή να πρέπει να εκτελεστούν κατά διαφορετικό τρόπο (π.χ. όταν αξιολογείται ένα έργο ή όταν αξιολογούνται οι επιχειρησιακοί στόχοι που έχουν τεθεί).

Ανεξάρτητα από τη μεθοδολογία που ακολουθήθηκε, ο εσωτερικός έλεγχος, ανάλογα με το σκοπό του, θα πρέπει να απαντά σε ερωτήματα όπως:

- Ποιος είναι ο σκοπός και ποιοι οι ειδικοί στόχοι του ελεγχόμενου συστήματος;
- Είναι αποτελεσματικό το ελεγχόμενο σύστημα, δηλαδή, υπηρετεί το σκοπό για τον οποίο δημιουργήθηκε;
- Υπάρχει σύστημα εσωτερικού ελέγχου, δηλαδή δικλίδες ασφαλείας, ενσωματωμένο στη λειτουργία του συστήματος;
- Τηρούνται οι προβλέψεις του συστήματος εσωτερικού ελέγχου;
- Είναι επαρκές το σύστημα εσωτερικού ελέγχου, δηλαδή διαφυλάσσει το ελεγχόμενο σύστημα έναντι εξωτερικών και εσωτερικών κινδύνων;

1.1. Σχεδιασμός εσωτερικού ελέγχου

Μετά τη λήψη της εντολής η Ομάδα Ελέγχου προβαίνει στον αναλυτικό σχεδιασμό του ελέγχου. Ειδικότερα, κατά το στάδιο αυτό:

1. Δημιουργείται ο φάκελος του ελέγχου (φυσικός και ηλεκτρονικός), ο οποίος εμπλουτίζεται καθ' όλη τη διάρκεια του έργου με τα σχετικά έγγραφα και λοιπά στοιχεία.
2. Καταρτίζεται το χρονοδιάγραμμα του ελέγχου (υπόδειγμα παρέχεται στο Παράρτημα XVIII), ώστε, αφενός, να τηρηθεί ο χρόνος που αρχικά διατέθηκε για τον έλεγχο (και που αποτελεί συνιστώσα της επιτυχίας του) και, αφετέρου, να διατηρήσει η Ομάδα των Ελεγκτών την προσήλωση στους στόχους της και τη

δυναμική της. Το χρονοδιάγραμμα υποβάλλεται στον Προϊστάμενο του Τμήματος, ο οποίος παρακολουθεί την τήρησή του.

3. Μελετάται διεξοδικά το αντικείμενο του ελέγχου (Ελεγχόμενο Σύστημα):

3.1 Συγκεντρώνονται και μελετώνται τα κείμενα που συνιστούν το θεσμικό και λειτουργικό πλαίσιο (νόμοι, κανονιστικές πράξεις, εγκύκλιοι οδηγίες, εσωτερικές διαταγές, τυχόν εγχειρίδια διαδικασιών, κλπ.), καθώς και οι πληροφορίες που κρίνονται απαραίτητες για την απόκτηση μιας ακριβούς και πλήρους εικόνας του ελεγχόμενου αντικειμένου.

3.2 Μελετώνται τα υπάρχοντα στοιχεία που αφορούν στην πραγματική λειτουργία του συστήματος (πορισματικές εκθέσεις, εκθέσεις πεπραγμένων, στατιστικές αναφορές κλπ.).

3.3 Καταγράφονται ο σκοπός και οι ειδικοί στόχοι του ελεγχόμενου συστήματος, δηλαδή, ο λόγος για τον οποίο έχει δημιουργηθεί και τα ειδικότερα ζητούμενα που πρέπει να επιτύχει, αντίστοιχα.

3.4 Εντοπίζονται οι κρίσιμοι παράγοντες επιτυχίας, δηλαδή οι βασικοί όροι που πρέπει να πληρούνται ώστε να είναι δυνατή η επίτευξη των στόχων.

(Συμπληρώνεται το Φύλλο Εργασίας του Παραρτήματος VI)

3.5 Αν το αντικείμενο του ελέγχου είναι διαδικασία, ζητείται από την αρμόδια Διεύθυνση η αναλυτική περιγραφή της. Σε περίπτωση που αυτή δεν υπάρχει, η διαδικασία περιγράφεται λεπτομερώς και αποτυπώνεται διαγραμματικά⁷ από την Ομάδα Ελέγχου. Στην έκθεση του ελέγχου καταγράφεται ότι πραγματοποιήθηκαν οι εργασίες αυτές.

⁷ Η αποτύπωση των διαδικασιών σε διαγράμματα ροής, στα οποία περιγράφεται σχηματικά η ροή εργασιών και η ακολουθία ενεργειών που τηρούνται, βοηθά τον ελεγκτή να κατανοήσει καλύτερα τις πολύπλοκες λειτουργίες, διότι:

- Αναλύει τις πολύπλοκες λειτουργίες σε απλά μέρη.
- Παρέχει συνολική εικόνα του τρόπου με τον οποίο η εργασία ανατίθεται, εκτελείται και ολοκληρώνεται.
- Εντοπίζει τα βασικά σημεία ελέγχου, για περαιτέρω εξέταση και αξιολόγηση.
- Παρέχει μία εποπτική εικόνα που δεν επιτυγχάνεται εύκολα μόνο με το κείμενο της περιγραφής της διαδικασίας.

Ένα διάγραμμα ροής περιγράφει τόσο τα βασικά βήματα της διαδικασίας όσο και τα πρόσωπα (ή τις οργανικές μονάδες) που τα εκτελούν. Κατά τον σχεδιασμό του διαγράμματος ροής μπορούν, κατά την κρίση του ελεγκτή, να χρησιμοποιηθούν τα διεθνή σύμβολα που παρουσιάζονται στο Παράρτημα XV.

3.6 Με βάση τους ειδικούς στόχους του συστήματος αναζητούνται και εντοπίζονται οι πιθανοί κίνδυνοι (εσωτερικοί και εξωτερικοί) που απειλούν την ομαλή λειτουργία του συστήματος και την επίτευξη των στόχων του. Με βάση την πιθανότητα που υπάρχει να εμφανιστούν οι κίνδυνοι και τις επιπτώσεις που θα επιφέρουν, δηλαδή τη σοβαρότητα των ζημιών που θα προκληθούν, γίνεται η **αξιολόγηση** αυτών. Κάθε ένας από τους κινδύνους αξιολογείται σε κλίμακα πέντε βαθμών (στην οποία ο βαθμός 5 αντιστοιχεί στον πιο υψηλό κίνδυνο).

Σημειώνεται ότι ο εσωτερικός έλεγχος οφείλει να είναι ιδιαίτερα διερευνητικός όσον αφορά στους εσωτερικούς κινδύνους, δεδομένου ότι οι εξωτερικοί κίνδυνοι αποτελούν, κατά τεκμήριο, αντικείμενο διαχείρισης των Διευθύνσεων της Κεντρικής Υπηρεσίας. Για να εντοπιστούν οι εσωτερικοί κίνδυνοι, οι ελεγκτές θέτουν ερωτήματα όπως: «Πώς θα μπορούσε κάποιος υπάλληλος να εκμεταλλευθεί αυτή τη διαδικασία;», «Σε ποιο σημείο υπάρχει λήψη απόφασης;», «Σε ποιο σημείο υπάρχει διακριτική ευχέρεια;» κ.ο.κ.

3.7 Ακολουθεί η αναζήτηση των πιθανών πηγών κινδύνου. Αυτές συνδέονται, αφενός, με τους κρίσιμους παράγοντες επιτυχίας που έχουν εντοπιστεί και, αφετέρου, με τους συνήθεις κινδύνους που απειλούν τους οργανισμούς, όπως αυτοί έχουν κατηγοριοποιηθεί από το μοντέλο COSO:

- Κανονιστικού πλαισίου: Είναι οι κίνδυνοι που αφορούν στον τρόπο με τον οποίο ορίζονται, γνωστοποιούνται, αναθεωρούνται και τηρούνται οι κανόνες οι οποίοι ρυθμίζουν τη λειτουργία του ελεγχόμενου συστήματος.
- Εσωτερικού περιβάλλοντος: Είναι οι κίνδυνοι οι οποίοι συνδέονται με τις αρχές, τις αξίες και τα άτυπα πρότυπα συμπεριφοράς που επικρατούν στο ελεγχόμενο σύστημα και στον οργανισμό γενικότερα.
- Στοχοθέτησης: Είναι οι κίνδυνοι που αναδύονται αν δεν έχουν σωστά τεθεί και εξειδικευθεί οι στόχοι του ελεγχόμενου συστήματος.
- Οργάνωσης/Λειτουργίας: Είναι οι κίνδυνοι που συνδέονται με τη δομή, τις μεθόδους εργασίας, τον καταμερισμό εργασίας, την κατανομή πόρων κλπ.
- Ανθρώπινου δυναμικού: Είναι οι κίνδυνοι που αφορούν στην επιλογή, κατάρτιση, αξιοποίηση και, γενικά, στη διαχείριση του προσωπικού, αλλά επίσης στο χαμηλό ηθικό και στην έλλειψη ακεραιότητας.
- Πληροφόρησης και επικοινωνίας: Είναι οι κίνδυνοι που προκύπτουν από ατελή σχεδιασμό ή εφαρμογή των μεθόδων εσωτερικής και εξωτερικής επικοινωνίας.

- Παρακολούθησης: Είναι οι κίνδυνοι που αναφέρονται στην παρακολούθηση του προσωπικού και του έργου, με έμφαση στους μηχανισμούς αντίδρασης σε δυσλειτουργίες και κρίσεις.
- Πληροφοριακών συστημάτων: Είναι οι κίνδυνοι που αφορούν τα πληροφοριακά συστήματα τα οποία υποστηρίζουν τη λειτουργία του ελεγχόμενου συστήματος.

Παραδείγματα πηγών κινδύνου ανά κατηγορία παρέχονται στο Παράρτημα IV.

3.8 Τέλος, καταγράφονται, για κάθε κίνδυνο, οι δικλείδες ασφαλείας που έχουν αναπτυχθεί στο πλαίσιο της διαχείρισης κινδύνων, δηλαδή τα προληπτικά μέτρα που έχουν ληφθεί ώστε ο κίνδυνος να περιοριστεί (π.χ. διασταυρώσεις στοιχείων, προϋποθέσεις που έχουν τεθεί, εποπτεία).

4. Μετά την ολοκλήρωση της μελέτης του ελεγχόμενου συστήματος και την καταγραφή των στοιχείων που προαναφέρθηκαν, η Ομάδα προβαίνει στην κατάρτιση του σχεδίου ελέγχου. Το σχέδιο ελέγχου αποτελούν:

4.1 Οι ελεγκτικές ενέργειες, δηλαδή οι διερευνήσεις που πραγματοποιούνται με στόχο να αποκτηθεί εικόνα για τον τρόπο λειτουργίας επί μέρους στοιχείων του ελεγχόμενου συστήματος (π.χ. έρευνα για τη διαπίστωση της ύπαρξης επαρκών κανόνων για την ορθή τήρηση του αρχείου), καθώς και για να αξιολογηθεί η επάρκεια του συστήματος εσωτερικού ελέγχου που έχει αναπτυχθεί. Οι ελεγκτικές ενέργειες αντιστοιχούν στους κρίσιμους παράγοντες επιτυχίας, στις πιθανές πηγές κινδύνων, καθώς και στις δικλείδες ασφαλείας που εντοπίστηκαν κατά την ανάλυση του ελεγχόμενου συστήματος. [Στο Παράρτημα XX παρουσιάζεται διαγραμματικά η σχέση μεταξύ των βασικών εννοιών της μελέτης του ελεγχόμενου συστήματος (σκοπός, στόχοι, κρίσιμοι παράγοντες επιτυχίας, κίνδυνοι, δικλείδες ασφαλείας), καθώς και ο τρόπος με τον οποίο αυτές οδηγούν στις ελεγκτικές ενέργειες.]

4.2 Οι ελεγκτικές επαληθεύσεις, δηλαδή τα συγκεκριμένα βήματα μέσω των οποίων θα πραγματοποιηθεί η κάθε ελεγκτική ενέργεια (π.χ. η έρευνα για τη διαπίστωση της ύπαρξης επαρκών κανόνων για την ορθή τήρηση του αρχείου μπορεί να περιλαμβάνει τα ερωτήματα: i. Προβλέπεται ο ορισμός υπευθύνου αρχείου και του αναπληρωτή του; ii. Προβλέπεται ότι η πρόσβαση στο αρχείο

είναι ελεγχόμενη; iii.Υπάρχει σύστημα ταξινόμησης που να διευκολύνει την αναζήτηση; κ.ά.)

4.3 Οι τεχνικές επαλήθευσης που θα χρησιμοποιηθούν, δηλαδή οι τρόποι με τους οποίους θα συλλεχθούν τα στοιχεία που είναι απαραίτητα για να δοθούν απαντήσεις στα ερωτήματα των ελεγκτικών επαληθεύσεων. Οι συνήθεις τεχνικές επαλήθευσης περιλαμβάνουν:

- 4.3.1 τη μελέτη και τον έλεγχο εγγράφων και φακέλων
- 4.3.2 την άμεση παρατήρηση της εκτέλεσης μίας εργασίας σε πραγματικές συνθήκες
- 4.3.3 τη λειτουργική προσομοίωση, δηλαδή τη δοκιμαστική εκτέλεση μίας εργασίας από την αρχή ως το τέλος και
- 4.3.4 τη συνέντευξη, δηλαδή τη δομημένη και προετοιμασμένη συζήτηση μεταξύ του Ελεγκτή και ενός άλλου προσώπου, που έχει γνώσεις ή πληροφορίες σχετικά με το ελεγχόμενο σύστημα.

Τα «προϊόντα» της φάσης του σχεδιασμού του εσωτερικού ελέγχου είναι:

A. τα δύο Έντυπα Ανάλυσης Ελεγχόμενου Συστήματος:

- i. Στόχοι – Κρίσιμοι Παράγοντες Επιτυχίας
- ii. Στόχοι – Κίνδυνοι(Αξιολόγηση κινδύνου – Δικλείδες Ασφαλείας)

B. το Σχέδιο Ελέγχου.

Υποδείγματα παρέχονται στα Παραρτήματα VI,VII και VIII, αντίστοιχα.

Το Σχέδιο Ελέγχου εγκρίνεται από τον Προϊστάμενο του Τμήματος Β' ή του Τμήματος Δ' (αν ο έλεγχος πραγματοποιείται από αυτό) της Διεύθυνσης Εσωτερικού Ελέγχου.

Κατά το σχεδιασμό ενός εσωτερικού ελέγχου ενδέχεται να διαπιστωθεί η ανάγκη αλλαγής του πλαισίου του (αν, για παράδειγμα, μία διαδικασία που ελέγχεται έχει τροποποιηθεί, ή αν τα στοιχεία δείχνουν ότι το χρονικό διάστημα αναφοράς κατά το οποίο υπάρχει αυξημένος κίνδυνος είναι διαφορετικό από εκείνο που αναφέρεται στη σχετική εντολή). Στην περίπτωση αυτή, η Ομάδα Ελέγχου πρέπει να ενημερώσει τον Προϊστάμενο του αρμόδιου για τη διενέργεια του ελέγχου Τμήματος, ο οποίος, σε συνεργασία με τον Προϊστάμενο της Διεύθυνσης, θα κρίνει αν απαιτείται τροποποίηση της εντολής ή αν η αλλαγή του πλαισίου θα πραγματοποιηθεί με δική του έγγραφη έγκριση.

Ο σχεδιασμός αποτελεί την κρίσιμότερη φάση του εσωτερικού ελέγχου και απορροφά μεγάλο μέρος της συνολικής διάρκειάς του. Κατά το στάδιο αυτό αποκτάται ήδη μία πρώτη (και συνήθως αρκετά ικανοποιητική) εικόνα για το ελεγχόμενο σύστημα και απαντώνται πολλά από τα ερωτήματα του σχεδίου ελέγχου.

1.2. Εκτέλεση σχεδίου εσωτερικού ελέγχου

Την εκπόνηση του σχεδίου εσωτερικού ελέγχου, σύμφωνα με τις οδηγίες της Ενότητας I.1, ακολουθεί η εκτέλεσή του, δηλαδή η πραγματοποίηση όλων των ελεγκτικών ενεργειών και επαληθεύσεων που προβλέπονται.

Αν η εκτέλεση του ελέγχου περιλαμβάνει επιτόπια επίσκεψη σε Υπηρεσία, τότε οι Ελεγκτές αποστέλλουν σχετική έγγραφη ειδοποίηση σε αυτήν, τρεις (3), τουλάχιστον εργάσιμες ημέρες πριν. Κατ' εξαίρεση, μπορεί να πραγματοποιηθεί επίσκεψη χωρίς προειδοποίηση, αν η φύση του ελέγχου το επιβάλλει.

Σημειώνεται ότι, κατά τον έλεγχο της ασφάλειας διαδικασίας, η επιτόπια επίσκεψη σε Υπηρεσία που την εφαρμόζει αποσκοπεί όχι στον έλεγχο της Υπηρεσίας καθ' εαυτήν, αλλά στην απόκτηση πληροφοριών σχετικά με τον τρόπο με τον οποίο εκτελείται η διαδικασία, τα τυχόν άτυπα βήματα που έχουν διαμορφωθεί για την κάλυψη κενών του θεσμικού πλαισίου, την αντίληψη των υπαλλήλων της πράξης για τους κινδύνους της κλπ.

Σε περίπτωση κατά την οποία, στο πλαίσιο ενός ελέγχου ασφάλειας διαδικασίας προκύψουν ενδείξεις απάτης ή έλλειψης ακεραιότητας που χρειάζονται ειδική διερεύνηση, αυτές γνωστοποιούνται αμέσως, μέσω εμπιστευτικής αλληλογραφίας, στην αρμόδια Υπηρεσία, η οποία κρίνει, επίσης, αν πρέπει να ενημερωθούν άμεσα οι Δικαστικές Αρχές. Παράλληλα, οι εσωτερικοί ελεγκτές λαμβάνουν όλα τα αναγκαία μέτρα ώστε να μη καταστραφούν ή αλλοιωθούν τα αποδεικτικά στοιχεία.

Αν κατά τον έλεγχο συστήματος που υπάγεται στη Γενική Γραμματεία Δημοσίων Εσόδων προκύψουν ζητήματα που αφορούν και υπηρεσίες του Υπουργείου Οικονομικών εκτός ΓΓΔΕ, ενημερώνεται η Μονάδα Εσωτερικού Ελέγχου. Στην περίπτωση αυτή, είναι δυνατό η εντολή του εσωτερικού ελέγχου να τροποποιηθεί, ώστε να πραγματοποιηθεί από κοινού έλεγχος, κατά λόγο αρμοδιότητας. Εναλλακτικά,

μπορεί ο έλεγχος να ολοκληρωθεί από τη Διεύθυνση Εσωτερικού Ελέγχου και η Μονάδα Εσωτερικού Ελέγχου να εμπλακεί κατά το στάδιο της συμφωνίας των βελτιωτικών ενεργειών και της παρακολούθησης της υλοποίησής τους.

Οι εργασίες που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο των ελεγκτικών επαληθεύσεων και οι διαπιστώσεις που προκύπτουν καταγράφονται στα **Φύλλα Ελέγχου**. Συμπληρώνεται ένα φύλλο ελέγχου ανά ελεγκτική ενέργεια, σύμφωνα με το υπόδειγμα του Παραρτήματος ΙΧ.

Στα φύλλα ελέγχου, στη στήλη «Εργασίες-Στοιχεία», καταγράφονται, για κάθε ελεγκτική επαλήθευση, οι εργασίες που πραγματοποιήθηκαν από τους Ελεγκτές, οι πληροφορίες που αποκτήθηκαν, οι πηγές των δεδομένων, καθώς και οι αναλύσεις ή άλλου είδους επεξεργασίες στοιχείων που έγιναν. Αν ο όγκος των πληροφοριών αυτών είναι μεγάλος, επισυνάπτονται τα αναγκαία στοιχεία, π.χ. ερωτηματολόγια που καταρτίστηκαν και απαντήθηκαν, πίνακες επεξεργασίας δεδομένων κ.ά.

Στη στήλη «Διαπιστώσεις» καταγράφεται η κατάσταση των πραγμάτων, έτσι όπως αυτή διαπιστώθηκε από την πραγματοποίηση της ελεγκτικής ενέργειας και ανεξάρτητα από τον τρόπο με τον οποίο αξιολογείται (θετική ή αρνητική). Τα συμπεράσματα που θα προκύψουν, τα αρνητικά ευρήματα (που θα καταγραφούν ξεχωριστά – βλ. επόμενη ενότητα) και οι προτάσεις που θα υποβληθούν θα πρέπει να εδράζονται στις διαπιστώσεις αυτές.

Σημειώνεται ότι, η πορεία από την ανάλυση του ελεγχόμενου συστήματος προς τον σχεδιασμό του ελέγχου και την εκτέλεσή του δεν είναι γραμμική. Κατά την εκτέλεση του ελέγχου μπορεί να προκύψει η ανάγκη αναθεώρησης της ανάλυσης του ελεγχόμενου συστήματος (π.χ. η ανάγκη προσθήκης και άλλου κρίσιμου παράγοντα επιτυχίας). Μπορεί, επίσης, να προκύψει η ανάγκη πρόσθετης ελεγκτικής ενέργειας ή επαλήθευσης.

1.3. Εποπτεία εσωτερικού ελέγχου

Η Ομάδα Ελέγχου παρακολουθείται καθ' όλη τη διάρκεια του έργου της, αλλά ιδίως στη φάση της εκτέλεσης του σχεδίου ελέγχου, από τον Προϊστάμενο του Τμήματος Β' ή του Τμήματος Δ' (κατά περίπτωση) της Διεύθυνσης Εσωτερικού Ελέγχου. Η εποπτεία πρέπει:

- α) να καλύπτει όλες τις όψεις του ελέγχου (μεθοδολογία, πλαίσιο, επεξεργασία στοιχείων κλπ.), με έμφαση στην τήρηση του χρονοδιαγράμματος,
- β) να έχει επίσημη (όχι άτυπη) μορφή (π.χ. τακτικές συναντήσεις της Ομάδας ή του Συντονιστή της με τον Προϊστάμενο) και
- γ) να τεκμηριώνεται (π.χ. με την τήρηση πρακτικών ή τη σύνταξη σύντομου σημειώματος με τα κυριότερα σημεία της συζήτησης, τα συμπεράσματα και τις αποφάσεις).

Το εύρος της παρακολούθησης που απαιτείται εξαρτάται από την επαγγελματική επάρκεια και την εμπειρία των εσωτερικών ελεγκτών, καθώς και από την πολυπλοκότητα του ελεγχόμενου έργου.

Κατά την εκτέλεση του ελέγχου, τίθενται ορισμένα κρίσιμα, από άποψη μεθοδολογίας, ζητήματα, όπως είναι η δειγματοληψία και η διενέργεια συνεντεύξεων. Οδηγίες για την αντιμετώπιση των ζητημάτων αυτών παρέχονται στα Παραρτήματα Χ και XII, αντίστοιχα.

1.4. Συστάσεις – Προτάσεις – Αποδοχή

Σε περίπτωση που από τον έλεγχο προκύψουν αρνητικά ευρήματα, δηλαδή μη συμμορφώσεις ή σημεία υψηλού κινδύνου τα οποία δεν καλύπτονται επαρκώς από τις υφιστάμενες δικλίδες ασφαλείας, συντάσσεται το «**Φύλλο Ευρημάτων**» (υπόδειγμα παρέχεται στο Παράρτημα XIII).

Συμπληρώνεται ένα φύλλο ανά εύρημα, στο οποίο καταγράφονται αρχικά από τους Ελεγκτές:

- η ελεγκτική επαλήθευση που εκτελέστηκε
- το αντίστοιχο αρνητικό εύρημα
- ο (υπολειμματικός) κίνδυνος που αντιπροσωπεύει το εύρημα αυτό, με την αντίστοιχη αξιολόγηση και

- η πρόταση των Ελεγκτών για διορθωτικές ή βελτιωτικές ενέργειες, με τον αντίστοιχο βαθμό προτεραιότητας.

Οι προτάσεις πρέπει να βασίζονται στην *ανάλυση της θεμελιώδους αιτίας* του ευρήματος, έτσι ώστε η λύση που θα προταθεί να είναι αποτελεσματική και μακροπρόθεσμη⁸.

Τα ευρήματα μπορεί να αφορούν σε ατελή σχεδιασμό μίας θεσπισμένης διαδικασίας ή σε ελλείψεις της εφαρμογής της (πλημμελής εκτέλεση). Στην πρώτη περίπτωση, θα πρέπει να επιληφθεί η μονάδα της Κεντρικής Υπηρεσίας που είναι αρμόδια για το σχεδιασμό της διαδικασίας. Στη δεύτερη περίπτωση, την ευθύνη για τις διορθωτικές ενέργειες που πρέπει να πραγματοποιηθούν φέρει ο επικεφαλής της μονάδας που είναι αρμόδια για τη λειτουργία του συστήματος (Προϊστάμενος Διεύθυνσης, Προϊστάμενος Τμήματος, Πρόεδρος συλλογικού οργάνου κλπ.).

Μετά την καταγραφή των ευρημάτων και όταν έχουν διαμορφωθεί, κατά το μεγαλύτερο μέρος τους, οι προτάσεις της Ομάδας Ελέγχου, πραγματοποιείται συνάντηση με τη συμμετοχή όλων των εμπλεκόμενων υπηρεσιών, υπό τον συντονισμό του Προϊσταμένου της Δ/σης Εσωτερικού Ελέγχου ή του αρμόδιου για τη διενέργεια του ελέγχου Τμήματος. Κατά τη συνάντηση αυτή παρουσιάζονται στους ενδιαφερόμενους τα ευρήματα του ελέγχου, παρέχονται διευκρινίσεις και από τις δύο πλευρές και συζητούνται οι προτάσεις της Ομάδας Ελέγχου και οι εναλλακτικές επιλογές ως προς τις διορθωτικές και βελτιωτικές ενέργειες.

Στη συνέχεια, η Ομάδα Ελέγχου ολοκληρώνει τη σύνταξη της **προσωρινής έκθεσης ελέγχου**, στην οποία υπάρχουν, ως παράρτημα, τα «Φύλλα Ευρημάτων».

Η προσωρινή έκθεση, μετά την αξιολόγησή της (βλ. ενότητα ΙΑ.2), αποστέλλεται στις εμπλεκόμενες Υπηρεσίες, οι οποίες οφείλουν, εντός συγκεκριμένης προθεσμίας, να γνωστοποιήσουν στη ΔΕΕ την αποδοχή κάθε πρότασης ή τη μη αποδοχή της και τη σχετική αιτιολόγηση, συμπληρώνοντας τη στήλη «*Σχόλια Αρμόδιας Υπηρεσίας*» του Φύλλου Ευρημάτων.

Αν κριθεί αναγκαίο, π.χ. λόγω της μη αποδοχής προτάσεων που θεωρούνται κρίσιμες, οι αρμόδιες Υπηρεσίες καλούνται σε νέα συνάντηση.

⁸ Για την ανάλυση της θεμελιώδους αιτίας μπορεί να χρησιμοποιηθεί η μέθοδος των πέντε «γιατί;» ή, εφόσον υπάρχει η δυνατότητα, άλλες μέθοδοι όπως είναι η συγκριτική αξιολόγηση και η στατιστική συσχέτιση.

Στη συνέχεια, με βάση τα Φύλλα Ευρημάτων και τις διαβουλεύσεις (έγγραφες και προφορικές) που έχουν προηγηθεί, συμπληρώνεται και συνυπογράφεται το **«Φύλλο Ενεργειών που Συμφωνήθηκαν»** (Παράρτημα XIV). Σε αυτό, πλέον των βελτιωτικών ή διορθωτικών ενεργειών που έγιναν αμοιβαία αποδεκτές, (καταγράφεται μία ενέργεια ανά γραμμή του εντύπου), σημειώνεται το χρονοδιάγραμμα για την υλοποίηση της κάθε ενέργειας.

Τόσο τα Φύλλα Ευρημάτων όσο και το Φύλλο Ενεργειών που Συμφωνήθηκαν, επισυνάπτονται στην οριστική έκθεση (βλ. ενότητα ΙΑ.1).

Σημειώνεται ότι, τα Φύλλα Ευρημάτων και Ενεργειών που Συμφωνήθηκαν είναι περιεκτικά και παρέχουν εποπτική εικόνα των αδυναμιών του συστήματος και των αντίστοιχων πρακτέων. Πιο εμπεριστατωμένη ανάλυση, όπου χρειάζεται, παρέχεται στο κείμενο της έκθεσης ελέγχου.

Σημειώνεται, επίσης, ότι η μορφοποίηση των Φύλλων αυτών, όπως και όλων των βοηθητικών φύλλων και πινάκων, είναι ενδεικτική. Οι Ελεγκτές μπορούν, ανάλογα με τον όγκο και τη φύση των πληροφοριών που έχουν να καταχωρίσουν, και με την προϋπόθεση ότι περιλαμβάνονται όλα τα απαιτούμενα στοιχεία, να διαμορφώνουν τα φύλλα κατά την κρίση τους.

ΙΑ. Έκθεση Εσωτερικού Ελέγχου

Η έκθεση αποτελεί το «προϊόν» και το σημαντικότερο έγγραφο του εσωτερικού ελέγχου. Ο σκοπός της είναι αφενός να ενημερώσει τη Διοίκηση της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων για την εκτέλεση και τα αποτελέσματα του ελέγχου και αφετέρου να βοηθήσει τους υπεύθυνους της λειτουργίας ή του σχεδιασμού του συστήματος που ελέγχθηκε ώστε να επιτύχουν τη βελτίωσή του.

Η πορεία που ακολουθείται μέχρι την τελική υποβολή της έκθεσης στη Διοίκηση περιλαμβάνει τα ακόλουθα βασικά στάδια:

- Σύνταξη της προσωρινής έκθεσης
- Υποβολή της προσωρινής έκθεσης στη Δ/νση Εσωτερικού Ελέγχου
- Αξιολόγηση της έκθεσης
- Αποστολή της προσωρινής έκθεσης στους Υπεύθυνους Λειτουργίας ή/και Σχεδιασμού του ελεγχόμενου συστήματος, για την αποδοχή των συστάσεων και προτάσεων
- Οριστικοποίηση της έκθεσης (με τις συμφωνηθείσες ενέργειες)
- Υποβολή της έκθεσης στη Διοίκηση της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων και του Υπουργείου Οικονομικών.

Τα στάδια αυτά θα εξετάσουμε στη συνέχεια.

ΙΑ.1. Σύνταξη Έκθεσης Εσωτερικού Ελέγχου

Η Έκθεση Εσωτερικού Ελέγχου συντάσσεται το συντομότερο δυνατόν μετά την ολοκλήρωση της εκτέλεσης των ελεγκτικών ενεργειών.

Οι εκθέσεις πρέπει να τηρούν τις ακόλουθες αρχές:

- να είναι πλήρεις, ακριβείς, σαφείς και περιεκτικές
- να είναι ισορροπημένες ως προς το περιεχόμενο και τον τόνο
- να είναι αμερόληπτες, αντικειμενικές και πειστικές
- να είναι αυτοτελείς και να μη χρειάζονται διευκρινίσεις και επεξηγήσεις
- να υποστηρίζονται από κατάλληλη και επαρκή τεκμηρίωση

- να παρουσιάζουν την τεκμηρίωση με τρόπο βάσιμο και πλήρη, έτσι ώστε οι αναγνώστες να πείθονται από τα γεγονότα και να υιοθετούν τις προτάσεις ως ορθολογικές και αναγκαίες
- να είναι προσεκτικές στις διατυπώσεις τους
- να τοποθετούν τα αποτελέσματα του ελέγχου στη σωστή προοπτική
- να παρουσιάζουν τα ευρήματα αμερόληπτα, χωρίς υπερβολές ή υπερτονισμό να δίνουν έμφαση στις αναγκαίες βελτιώσεις παρά να επικρίνουν την απόδοση του παρελθόντος
- να παρουσιάζουν τα λειτουργικά προβλήματα, τις μη συμμορφώσεις και τα αίτιά τους (περιλαμβανομένης της κακής διοίκησης και της ελλιπούς λογοδοσίας), αλλά ταυτόχρονα
- να αναδεικνύουν τη χρηστή και εποικοδομητική διοίκηση, την αποτελεσματικότητα, την αποδοτικότητα και τις καλές πρακτικές.

Αν, στην πορεία του ελέγχου και εξ αφορμής του, η διοίκηση λάβει μέτρα για ένα ζήτημα που αναδείχθηκε, με αποτέλεσμα ένα δυνητικό εύρημα να αρθεί πριν την ολοκλήρωση του ελέγχου, αυτό επισημαίνεται στην έκθεση.

Αν, κατά τη διάρκεια του εσωτερικού ελέγχου, είχε ανακαλυφθεί περίπτωση απάτης (βλ. Ενότητα 1.2), στην έκθεση γίνεται απλή μνεία, χωρίς να αποκαλυφθούν τα στοιχεία της σχετικής έρευνας.

Οι εκθέσεις πρέπει να περιλαμβάνουν τις εξής ενότητες:

Πίνακας περιεχομένων

Γενικά Στοιχεία Εσωτερικού Ελέγχου (στοιχεία ταυτοποίησης):

Αριθμός εντολής, Ελεγχόμενο σύστημα, Ελεγκτές, Ημερομηνίες διενέργειας,
Ημερομηνία υποβολής έκθεσης
Νομική βάση του ελέγχου

Επιτελική Σύνοψη

Σκοπός και σημασία του συγκεκριμένου εσωτερικού ελέγχου, Περίληψη των ευρημάτων και των προτάσεων, Περίληψη των διορθωτικών ή βελτιωτικών ενεργειών που συμφωνήθηκαν

Εισαγωγή

Ιστορικό: Πληροφορίες σχετικά με την επιλογή του ελεγχόμενου συστήματος, προηγούμενοι έλεγχοι (εσωτερικοί ή μη) κλπ.

Σκοπός και εύρος του ελέγχου: Γενικός σκοπός και ειδικότεροι στόχοι του ελέγχου, Υπηρεσίες που ελέγχθηκαν κλπ.

Δήλωση για τις αρχές και τους κανόνες που ακολουθήθηκαν κατά τον έλεγχο
Τυχόν ιδιαίτερα θέματα ή προβλήματα που αντιμετωπίστηκαν κατά τη διενέργεια του ελέγχου και πρέπει να αναφερθούν

Συνοπτική Περιγραφή Ελεγχόμενου Συστήματος

Θεσμικό πλαίσιο, στόχοι, διαδικασίες, κίνδυνοι κλπ.

Συνοπτική Περιγραφή Εκτέλεσης Εσωτερικού Ελέγχου

Προσέγγιση/μεθοδολογία που ακολουθήθηκε

Ελεγκτικές ενέργειες (ή οι σημαντικότερες από αυτές) και ελεγκτικές επαληθεύσεις

Αποτελέσματα Εσωτερικού Ελέγχου

Διαπιστώσεις, θετικές και αρνητικές. Οι διαπιστώσεις παρουσιάζονται οργανωμένες κατά ελεγκτική ενέργεια. Για τα αρνητικά ευρήματα γίνεται αναφορά στην τεκμηρίωσή τους ή επισυνάπτεται αυτή ως Παράρτημα της προσωρινής έκθεσης.

Συμπεράσματα για τη λειτουργία του ελεγχόμενου συστήματος και για το σύστημα εσωτερικού ελέγχου

Συστάσεις – Προτάσεις

Κίνδυνοι από τις μη συμμορφώσεις και αντίστοιχες συστάσεις και προτάσεις για διορθωτικές ενέργειες, για προληπτικές ενέργειες και για βελτιώσεις (οργανωμένες και πάλι κατά ελεγκτική ενέργεια)

Παράρτημα Α: Φύλλο Ευρημάτων

Παράρτημα Β: Φύλλο Ενεργειών που Συμφωνήθηκαν

Λοιπά Παραρτήματα⁹ (π.χ. Διάγραμμα Ροής Διαδικασίας, Συντομογραφίες ή άλλα στοιχεία που κρίνεται αναγκαίο να συνοδεύουν την έκθεση)

⁹ Στην προσωρινή έκθεση είναι δυνατόν να επισυνάπτονται, ως Παραρτήματα, τα Φύλλα Ελέγχου, οι Καταστάσεις Δειγματοληψίας, στοιχεία που αφορούν στην τεκμηρίωση των ευρημάτων κ.ά.

ΙΑ.2. Αξιολόγηση Προσωρινής Έκθεσης

Το σχέδιο προσωρινής έκθεσης εσωτερικού ελέγχου υποβάλλεται από τον Συντονιστή της Ομάδας Ελέγχου στον Προϊστάμενο του Τμήματος Β' (ή του Γραφείου Υλοποίησης του Τμήματος Δ', κατά περίπτωση), μέσω μηνύματος ηλεκτρονικού ταχυδρομείου και με κοινοποίηση στα μέλη της Ομάδας. Ο Προϊστάμενος την αποστέλλει, επίσης μέσω μηνύματος ηλεκτρονικού ταχυδρομείου, προς αξιολόγηση στο Τμήμα Γ' (ή στο Γραφείο Αξιολόγησης και Παρακολούθησης του Τμήματος Δ, αντίστοιχα), με κοινοποίηση στον Προϊστάμενο της Δ/νσης.

Ο Προϊστάμενος του αρμόδιου Τμήματος της ΔΕΕ (Τμήμα Γ' ή Δ', κατά περίπτωση) αξιολογεί την έκθεση ή αναθέτει την αξιολόγησή της σε έναν υπάλληλο του Τμήματος, ορίζοντας και τη σχετική προθεσμία.

Ο αξιολογητής:

- πρέπει να έχει επαρκή εμπειρία στον εσωτερικό έλεγχο
- δεν έχει συμμετάσχει στη διενέργεια του ελέγχου
- έχει, ει δυνατόν, προηγούμενη εμπειρία στο σύστημα που έχει ελεγχθεί.

Ο αξιολογητής μελετά προσεκτικά την έκθεση, ώστε να διαπιστώσει, κατ' αρχήν, κατά πόσο ο έλεγχος που πραγματοποιήθηκε ανταποκρίνεται στις απαιτήσεις της σχετικής εντολής. Επίσης, ελέγχει αν η έκθεση χαρακτηρίζεται από πληρότητα, αντικειμενικότητα και σαφήνεια, αν υπάρχει ακολουθία μεταξύ των αποτελεσμάτων και των προτάσεων του ελέγχου και, τέλος, αν διακρίνεται από ομαλή ροή περιεχομένων και λόγου.

Ειδικότερα, ο υπάλληλος που αξιολογεί:

- επιβεβαιώνει την εγκυρότητα της μεθοδολογίας και βεβαιώνει ότι η λογική του ελέγχου βασίζεται σε ορθές αρχές
- ελέγχει αν τα υποστηρικτικά φύλλα ελέγχου είναι επαρκή
- επιβεβαιώνει ότι τα γεγονότα που παρουσιάζονται στην έκθεση τεκμηριώνονται επαρκώς
- αξιολογεί τη συνάφεια των συμπερασμάτων με την υποστηρικτική ελεγκτική εργασία που πραγματοποιήθηκε
- αξιολογεί την καταλληλότητα των διορθωτικών ενεργειών που προτάθηκαν.

Το αποτέλεσμα της αξιολόγησης καταγράφεται σε ειδικό Σημείωμα, το οποίο υποβάλλεται στον Προϊστάμενο της Διεύθυνσης Εσωτερικού Ελέγχου (υπόδειγμα παρέχεται στο Παράρτημα XXI).

Με βάση το Σημείωμα Αξιολόγησης, καθώς και την προσωπική του αντίληψη, ο Προϊστάμενος δύναται να ζητήσει από τους Ελεγκτές την τροποποίηση της έκθεσης (για την οποία ενδέχεται να απαιτείται συμπληρωματική ελεγκτική εργασία) και την επανυποβολή της.

ΙΑ.3. Οριστικοποίηση Έκθεσης

Μετά την αξιολόγηση και την τυχόν επανυποβολή της, η προσωρινή έκθεση αποστέλλεται στους υπεύθυνους για τη λειτουργία ή/και τον σχεδιασμό του ελεγχόμενου συστήματος. Με το σχετικό διαβιβαστικό έγγραφο (υπόδειγμα επισυνάπτεται ως Παράρτημα XVII), είναι δυνατόν να καλούνται οι εμπλεκόμενες Υπηρεσίες σε συνάντηση, κατά την οποία συζητούνται οι προτάσεις των Ελεγκτών και συμφωνούνται οι ενέργειες που πρέπει να πραγματοποιηθούν ώστε να περιοριστούν οι κίνδυνοι που διαπιστώθηκαν. Σε διαφορετική περίπτωση, η συμφωνία επιτυγχάνεται με μόνη την αλληλογραφία.

Όπως προαναφέρθηκε, κατά το στάδιο αυτό ολοκληρώνεται η συμπλήρωση του Φύλλου *Ευρημάτων* και του Φύλλου *Ενεργειών που Συμφωνήθηκαν*, τα οποία επισυνάπτονται στην οριστική έκθεση.

Επισημαίνεται ότι, κατά τη φάση της οριστικοποίησης δεν είναι δυνατόν να τροποποιηθούν τα ευρήματα του ελέγχου.

Αν ο υπεύθυνος λειτουργίας/σχεδιασμού δεν αποδεχθεί τις συστάσεις/προτάσεις, αιτιολογεί τη διαφωνία του, η έκθεση οριστικοποιείται και το θέμα παραπέμπεται στον Γενικό Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, για την απόφασή του.

Η πορεία, από τον σχεδιασμό του εσωτερικού ελέγχου, έως και την υποβολή της οριστικής έκθεσης, απεικονίζεται στο διάγραμμα του Παραρτήματος XIX.

ΙΒ. Παρακολούθηση Υλοποίησης Βελτιωτικών Ενεργειών

Μετά την οριστικοποίηση της Έκθεσης Ελέγχου και την υποβολή της στην ηγεσία της ΓΓΔΕ, η Έκθεση και ο Φάκελος του Εσωτερικού Ελέγχου παραδίδονται στο αρμόδιο Τμήμα ή Γραφείο της Δ/νσης Εσωτερικού Ελέγχου, προκειμένου αυτό να παρακολουθήσει, αξιολογήσει και επιβεβαιώσει την υλοποίηση των ενεργειών που συμφωνήθηκαν.

Η διαδικασία αυτή (follow-up) περιλαμβάνει τα ακόλουθα:

Α. Επιβεβαίωση της πραγματοποίησης των ενεργειών που είχαν συμφωνηθεί ή, σε περίπτωση διαφωνίας, που είχε αποφασιστεί από τον ΓΓΔΕ ότι πρέπει να πραγματοποιηθούν (π.χ. έκδοση κανονιστικών πράξεων, αναθεώρηση Πληροφοριακών Συστημάτων κ.ά.).

Β. Εξακρίβωση του βαθμού στον οποίο οι ενέργειες που πραγματοποιήθηκαν καλύπτουν το σύνολο των απαιτήσεων που είχαν τεθεί (π.χ. αν οι κανονιστικές αποφάσεις ρυθμίζουν το σύνολο των ελλείψεων που είχαν διαπιστωθεί).

Γ. Αξιολόγηση της αποτελεσματικότητας των ενεργειών που πραγματοποιήθηκαν για τη μείωση των κινδύνων (π.χ. διαπίστωση τυχόν ύπαρξης υπολειμματικών κινδύνων) και εξέταση της αναγκαιότητας διενέργειας επανελέγχου.

Η παρακολούθηση της προόδου ανατίθεται από τον Προϊστάμενο του αρμόδιου Τμήματος (ή Γραφείου) σε Εσωτερικό Ελεγκτή ή σε Εσωτερικούς Ελεγκτές, κατά προτίμηση με προηγούμενη εμπειρία στο σύστημα που έχει ελεγχθεί. Ο Συντονιστής και τα μέλη της Ομάδας που διενήργησε τον αρχικό έλεγχο συνεργάζονται και παρέχουν κάθε απαραίτητη συνδρομή για την επίτευξη του έργου της παρακολούθησης της προόδου.

Ο Εσωτερικός Ελεγκτής στον οποίο ανατέθηκε ο έλεγχος παρακολούθησης, υπό την καθοδήγηση του Προϊσταμένου του, επισκοπεί τα αρχικά ευρήματα, τις συστάσεις/προτάσεις και τις ενέργειες που έγιναν, ώστε να διαπιστώσει την υλοποίηση των απαιτούμενων ενεργειών, καθώς και την τήρηση του χρονοδιαγράμματος υλοποίησης. Επιπλέον προβαίνει σε εκτίμηση της επίτευξης των επιθυμητών αποτελεσμάτων. Ειδικότερα αναφέρονται οι ενδεικτικές ενέργειες στις οποίες προβαίνει:

1. Επικοινωνεί εγγράφως με τα αρμόδια διοικητικά όργανα που έχουν την ευθύνη υλοποίησης των απαιτούμενων ενεργειών, με σκοπό να λάβει πληροφορίες και υποστηρικτικό υλικό αναφορικά με τις πραγματοποιηθείσες ενέργειες.
2. Μελετώντας το πληροφοριακό και υποστηρικτικό υλικό, εξετάζει την πρόοδο εφαρμογής των απαιτούμενων ενεργειών και επιβεβαιώνει το βαθμό υλοποίησης αυτών.
3. Αξιοποιώντας κάθε κατάλληλη πηγή (π.χ. στατιστικά στοιχεία, απόψεις υπαλλήλων που εφαρμόζουν τις διαδικασίες κ.ά.), αξιολογεί την αποτελεσματικότητα των ενεργειών που πραγματοποιήθηκαν, με σκοπό τη διαπίστωση της εφαρμογής των συστάσεων/προτάσεων και της ύπαρξης τυχόν υπολειμματικών κινδύνων.
4. Συντάσσει αναφορά, με αποδέκτες τον Προϊστάμενο της Δ/σης Εσωτερικού Ελέγχου και τον Προϊστάμενο του αρμόδιου Τμήματος (Γ' ή Δ'), η οποία σκοπό έχει να ενημερώσει για την ολοκλήρωση των απαιτούμενων ενεργειών ή τη διατήρηση υπολειμματικών κινδύνων. Σε περίπτωση που διαπιστώσει ελλιπή εφαρμογή των ορισθεισών ενεργειών ή μεταβολή στο θεσμικό και λειτουργικό πλαίσιο των ελεγχθέντων συστημάτων, καθώς και για οποιαδήποτε άλλη επαρκώς δικαιολογημένη αιτία, με βάση το βαθμό επικινδυνότητας, ο Εσωτερικός Ελεγκτής μπορεί να εισηγηθεί τη διενέργεια Συμπληρωματικού Ελέγχου ή Επανελέγχου. Η εισήγηση, κατά την κρίση του Προϊσταμένου του Τμήματος, υποβάλλεται στον Προϊστάμενο της Διεύθυνσης.

Παράλληλα με τις ανωτέρω ενέργειες ο αρμόδιος Εσωτερικός Ελεγκτής ενημερώνει ειδικό ηλεκτρονικό πίνακα, με τα παρακάτω στοιχεία που αφορούν την παρακολούθηση προόδου:

- ημερομηνία έναρξης παρακολούθησης
- στάδιο εξέλιξης κάθε ενέργειας
- ημερομηνία ολοκλήρωσης κάθε ενέργειας
- ημερομηνία ολοκλήρωσης των απαιτούμενων ενεργειών – κλείσιμο του ελέγχου
- βαθμός κάλυψης απαιτήσεων
- τυχόν εκκρεμότητες
- εκτίμηση αποτελεσματικότητας.

Κατά τη φάση της παρακολούθησης της υλοποίησης των βελτιωτικών ενεργειών, είναι δυνατόν να συμφωνηθεί μεταξύ της ΔΕΕ και της αρμόδιας Υπηρεσίας η τροποποίησή τους, αν οι συνθήκες το επιβάλλουν.

Οι βελτιωτικές ενέργειες που δεν έχουν υλοποιηθεί παραμένουν σε κατάσταση εκκρεμότητας για όσο χρόνο κρίνονται αναγκαίες, ανεξάρτητα από τις διαφαινόμενες προθέσεις των αρμόδιων Υπηρεσιών για τη μη υλοποίησή τους.

Ο Προϊστάμενος της Δ/σης Εσωτερικού Ελέγχου ενημερώνει την ηγεσία για την πρόοδο της υλοποίησης των διορθωτικών ενεργειών με τακτικές αναφορές ή όταν κατά την κρίση του υπάρχει ανάγκη ενημέρωσης.

ΙΓ. Αναφορά στη Διοίκηση – Αξιολόγηση Ελεγκτικού Έργου

Η Δ/ση Εσωτερικού Ελέγχου συλλέγει και επεξεργάζεται τα αποτελέσματα των εσωτερικών ελέγχων που πραγματοποιεί. Τα στοιχεία που προκύπτουν χρησιμοποιούνται, αφενός, για την ενημέρωση της Διοίκησης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων και του Υπουργείου Οικονομικών αναφορικά με τη λειτουργία των συστημάτων του και, αφετέρου, για την αξιολόγηση του ίδιου του ελεγκτικού έργου.

Στην ετήσια έκθεση απολογισμού, που συντάσσεται από τη ΔΕΕ, παρουσιάζεται το ελεγκτικό έργο που επιτελέστηκε και τα συμπεράσματα που προκύπτουν από αυτό. Έμφαση δίνεται στα ευρήματα που είναι ενδεικτικά καταστάσεων που θα μπορούσαν να επηρεάσουν αρνητικά την επίτευξη των στρατηγικών επιδιώξεων της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων. Ειδική αναφορά γίνεται στην πρόοδο της υλοποίησης των διορθωτικών και βελτιωτικών ενεργειών που συμφωνήθηκαν.

Επιπλέον, αξιολογείται το ελεγκτικό έργο, ως προς τη συμφωνία του με τα Διεθνή Πρότυπα για την Επαγγελματική Εφαρμογή του Εσωτερικού Ελέγχου, καθώς και ως προς την αξία που προσθέτει στη Γενική Γραμματεία Δημοσίων Εσόδων.

ΙΔ. Αρχεία και Φάκελοι Εσωτερικών Ελέγχων

Η Γραμματεία της ΔΕΕ τηρεί το Αρχείο Εσωτερικού Ελέγχου, που αποτελείται από δύο μέρη:

- το Αρχείο Αναφοράς, το οποίο περιέχει γενικά στοιχεία που είναι χρήσιμα για περισσότερους από έναν ελέγχους (π.χ. νομοθεσία, περιγραφές διαδικασιών) και
- το Αρχείο Ελέγχων, στο οποίο τηρούνται οι φάκελοι των εσωτερικών ελέγχων, συμπεριλαμβανομένων των ελέγχων παρακολούθησης της υλοποίησης διορθωτικών ενεργειών.

Το Αρχείο Αναφοράς είναι, κυρίως, ηλεκτρονικό. Εμπλουτίζεται με υλικό που συγκεντρώνεται ή δημιουργείται κατά τη διάρκεια των ελέγχων. Η ΔΕΕ υποχρεούται να τηρεί ενημερωμένο ευρετήριο του αρχείου αυτού και να διαθέτει τα στοιχεία του σε κάθε ενδιαφερόμενο Εσωτερικό Ελεγκτή.

Ο Φάκελος Εσωτερικού Ελέγχου περιέχει, κατ' ελάχιστο, τα εξής:

- την εντολή ελέγχου
- την αλληλογραφία που ανταλλάχθηκε στο πλαίσιο του ελέγχου
- όλα τα πρωτογενή στοιχεία του ελέγχου, συμπεριλαμβανομένων των σημειώσεων, ερωτηματολογίων, αντιγράφων φακέλων υποθέσεων κλπ.
- όλο το υλικό τεκμηρίωσης
- την προσωρινή έκθεση του ελέγχου, με τα παραρτήματά της
- την αξιολόγηση της έκθεσης, έτσι όπως αυτή αποτυπώνεται στο σχετικό σημείωμα του αρμόδιου Τμήματος
- την οριστική έκθεση του ελέγχου
- το σχετικά διαβιβαστικά σημειώματα ή έγγραφα.

Ο Φάκελος Εσωτερικού Ελέγχου υπάρχει τόσο σε φυσική, όσο και σε ηλεκτρονική μορφή.

Η πρόσβαση στο Αρχείο Αναφοράς είναι ελεύθερη. Η πρόσβαση στο Αρχείο Ελέγχων είναι ελεγχόμενη. Ο Προϊστάμενος της ΔΕΕ:

α) ορίζει τους υπαλλήλους που θα είναι αρμόδιοι για την ασφαλή φύλαξη του αρχείου και

β) παρέχει έγκριση για να δοθεί σε τρίτο πρόσωπο πρόσβαση στο φάκελο ελέγχου, μετά από έγγραφο και αιτιολογημένο αίτημα.

Ο φάκελος εσωτερικού ελέγχου, στη φυσική του μορφή, διατηρείται επί πέντε (5) έτη μετά την ολοκλήρωση της υλοποίησης των προτάσεων που περιλαμβάνονται σε αυτόν.

Οι εκθέσεις εσωτερικού ελέγχου διατηρούνται επί δέκα (10) έτη μετά την ολοκλήρωση της υλοποίησης των προτάσεων που περιλαμβάνονται σε αυτές, όπως η ολοκλήρωση αυτή προκύπτει από τη σχετική αναφορά του ελέγχου παρακολούθησης.

ΙΕ. Διασφάλιση Ποιότητας Ελεγκτικού Έργου

Η Διεύθυνση Εσωτερικού Ελέγχου εφαρμόζει σύστημα διασφάλισης της ποιότητας της λειτουργίας του εσωτερικού ελέγχου, έτσι ώστε να παρέχεται σε κάθε ενδιαφερόμενο η διαβεβαίωση ότι ο εσωτερικός έλεγχος:

- επιτελείται σύμφωνα με τους κανόνες που έχουν οριστεί για το σκοπό αυτό
- είναι αποτελεσματικός και αποδοτικός και
- προσθέτει αξία στη ΓΓΔΕ.

Στα στοιχεία που συνθέτουν το σύστημα διασφάλισης της ποιότητας του έργου του εσωτερικού ελέγχου στη Γενική Γραμματεία Δημοσίων Εσόδων περιλαμβάνονται:

- η ευθύνη του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Εσωτερικού Ελέγχου για την ποιότητα του ελεγκτικού έργου
- η εφαρμογή, κατά τον σχεδιασμό και την εκτέλεση του ελεγκτικού έργου, κανόνων και τυποποιημένων διαδικασιών που βρίσκονται σε συμφωνία με τα *Διεθνή Πρότυπα για την Επαγγελματική Εφαρμογή του Εσωτερικού Ελέγχου*
- η διασφάλιση της ανεξαρτησίας και της επάρκειας των Εσωτερικών Ελεγκτών
- η διαρκής και επαρκής εποπτεία του ελεγκτικού έργου
- η πρόβλεψη για έγκριση των σχεδίων ελέγχου
- η απαίτηση για πλήρη τεκμηρίωση των εργασιών
- η πρόβλεψη για αξιολόγηση των εκθέσεων ελέγχου ως προς την ικανοποίηση συγκεκριμένων απαιτήσεων ποιότητας
- η πρόβλεψη για την αξιολόγηση του ελεγκτικού έργου που περιλαμβάνεται στην ετήσια έκθεση απολογισμού
- η χρήση δεικτών απόδοσης του ελεγκτικού έργου, όπως είναι ο βαθμός υλοποίησης του ετησίου προγράμματος εσωτερικών ελέγχων, ο βαθμός τήρησης του χρονοδιαγράμματος, ο αριθμός προτάσεων που υποβλήθηκαν και το ποσοστό των προτάσεων που έγιναν αποδεκτές
- η εξωτερική αξιολόγηση της ποιότητας του ελεγκτικού έργου, όπως προβλέπεται από τα *Διεθνή Πρότυπα για την Επαγγελματική Εφαρμογή του Εσωτερικού Ελέγχου*.

Για την τεκμηρίωση της εφαρμογής των κανόνων και διαδικασιών της διασφάλισης ποιότητας τηρείται ειδικός φάκελος, από υπάλληλο της Διεύθυνσης Εσωτερικού Ελέγχου που ορίζεται από τον Προϊστάμενο για το σκοπό αυτό.

ΙΣΤ. Αναθεώρηση του Παρόντος Εγχειριδίου

Το παρόν Εγχειρίδιο ανασκοπείται σε ετήσια βάση και, αν αυτό κριθεί σκόπιμο, τροποποιείται. Κατά την ανασκόπηση εξετάζονται, ιδίως:

- η πληρότητα του κειμένου, δηλαδή το κατά πόσο παρέχει καθοδήγηση για κάθε βήμα της διεργασίας του εσωτερικού ελέγχου
- η σαφήνεια, δηλαδή η απουσία αμφιλεγόμενων σημείων
- η ευχρηστία και
- η συμφωνία με τις διεθνείς εξελίξεις στον Εσωτερικό Έλεγχο.

Η ανασκόπηση πραγματοποιείται από τη ΔΕΕ σε συνεργασία με τη Μονάδα Εσωτερικού Ελέγχου του Υπουργείου Οικονομικών, μετά από διαβούλευση με τους Εσωτερικούς Ελεγκτές. Σχετική έκθεση, ακόμη κι αν δεν προτείνονται αλλαγές, συντάσσεται και υποβάλλεται στον Γενικό Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων.

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑΤΑ

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ Ι: Κώδικας Δεοντολογίας Εσωτερικών Ελεγκτών

Αρχές

Οι εσωτερικοί ελεγκτές του Υπουργείου Οικονομικών αναμένεται ότι θα εφαρμόζουν και θα υπερασπίζονται τις ακόλουθες αρχές:

1. Δημόσιο Συμφέρον

Η αρχή του δημοσίου συμφέροντος είναι θεμελιώδης για τους εσωτερικούς ελεγκτές του δημοσίου και η σημασία της είναι κρίσιμη στο εσωτερικό περιβάλλον της δημόσιας διοίκησης. Η αποδοχή της ευθύνης για την εξυπηρέτηση του δημόσιου συμφέροντος αποτελεί διακριτό χαρακτηριστικό των εσωτερικών ελεγκτών του δημοσίου.

2. Ακεραιότητα

Η ακεραιότητα των εσωτερικών ελεγκτών εδραιώνει την εμπιστοσύνη και παρέχει έτσι τη βάση για στήριξη της κρίσης τους.

3. Αντικειμενικότητα

Οι εσωτερικοί ελεγκτές επιδεικνύουν το υψηλότερο επίπεδο επαγγελματικής αντικειμενικότητας κατά τη συγκέντρωση, αξιολόγηση και κοινοποίηση των πληροφοριών για τη δραστηριότητα ή τη διαδικασία που εξετάζεται. Οι εσωτερικοί ελεγκτές προβαίνουν σε μια ισορροπημένη εκτίμηση όλων των σχετικών περιπτώσεων και δεν επηρεάζονται αδικαιολόγητα από τα δικά τους συμφέροντα ή τα συμφέροντα άλλων, κατά το σχηματισμό των κρίσεων.

4. Εμπιστευτικότητα

Οι εσωτερικοί ελεγκτές σέβονται την αξία και την κυριότητα της πληροφόρησης που λαμβάνουν και δεν κοινοποιούν πληροφορίες χωρίς κατάλληλη εξουσιοδότηση, εκτός αν υπάρχει νομική ή επαγγελματική υποχρέωση για κάτι τέτοιο.

5. Επάρκεια

Οι εσωτερικοί ελεγκτές χρησιμοποιούν τις γνώσεις, τις δεξιότητες και τις εμπειρίες που απαιτούνται για την παροχή των υπηρεσιών εσωτερικού ελέγχου.

Κανόνες συμπεριφοράς

1. Δημόσιο συμφέρον

Οι εσωτερικοί ελεγκτές:

1.1. Θέτουν τις γνώσεις, τις δεξιότητες και την εμπειρία τους στην υπηρεσία του δημόσιου συμφέροντος, τιμώντας την εμπιστοσύνη της Πολιτείας.

1.2 Ενσωματώνουν στην εργασία τους την έννοια της προστασίας του δημόσιου συμφέροντος, προτάσσοντας τις έννοιες της λογοδοσίας και της χρηστής χρήσης των πληροφοριών, πόρων και θέσεων του δημοσίου.

2. Ακεραιότητα

Οι εσωτερικοί ελεγκτές:

2.1. Θα εκτελούν την εργασία τους με εντιμότητα, επιμέλεια και υπευθυνότητα.

2.2 Θα τηρούν τους νόμους και θα προβαίνουν στις κοινοποιήσεις που απαιτούνται από τη νομοθεσία και το επάγγελμα.

2.3 Δεν θα εμπλέκονται συνειδητά, ως μέρη, σε οποιαδήποτε παράνομη δραστηριότητα, ούτε θα εμπλέκονται σε πράξεις ατιμωτικές για το επάγγελμα του εσωτερικού ελεγκτή ή τον οργανισμό.

2.4 Θα σέβονται και θα συμβάλλουν στους νόμιμους και ηθικούς αντικειμενικούς σκοπούς του οργανισμού.

3. Αντικειμενικότητα

Οι εσωτερικοί ελεγκτές:

3.1 Δεν θα συμμετέχουν σε οποιαδήποτε δραστηριότητα ή θα συνάπτουν σχέσεις που ενδέχεται να βλάψουν ή να θεωρείται ότι βλάπτουν την αμερόληπτη εκτίμησή τους. Συμπεριλαμβάνονται οι δραστηριότητες ή οι σχέσεις εκείνες οι οποίες ενδέχεται να συγκρούονται με τα συμφέροντα του οργανισμού.

3.2 Δεν θα αποδέχονται οτιδήποτε μπορεί να βλάψει ή να θεωρείται ότι βλάπτει την επαγγελματική τους εκτίμηση.

3.3 Θα κοινοποιούν όλες τις σημαντικές πληροφορίες που τους γνωστοποιούνται και ενδέχεται να παραποιήσουν, αν δεν κοινοποιηθούν, την έκθεση των υπό έλεγχο δραστηριοτήτων.

4. Εμπιστευτικότητα

Οι εσωτερικοί ελεγκτές:

4.1 Θα είναι συνετοί στη χρήση και προστασία των πληροφοριών που αποκτούν κατά τη διάρκεια άσκησης των καθηκόντων τους.

4.2 Δεν θα χρησιμοποιούν πληροφορίες για προσωπικό όφελος ή κατά τρόπο αντίθετο με τη νομοθεσία ή επιβλαβή για τους νόμιμους και ηθικούς αντικειμενικούς σκοπούς του οργανισμού.

5. Επάρκεια

Οι εσωτερικοί ελεγκτές:

5.1 Θα ασχολούνται μόνο με εκείνες τις υπηρεσίες για τις οποίες διαθέτουν τις αναγκαίες γνώσεις, δεξιότητες και εμπειρία.

5.2 Θα παρέχουν υπηρεσίες εσωτερικού ελέγχου σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα για την Επαγγελματική Εφαρμογή του Εσωτερικού Ελέγχου.

5.3 Θα βελτιώνουν διαρκώς την επάρκεια, την αποτελεσματικότητα και την ποιότητα των υπηρεσιών τους.

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ II: Παραδείγματα λειτουργιών της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων

- ✓ Είσπραξη φορολογικών εσόδων
- ✓ Φορολογικός έλεγχος
- ✓ Υποβολή και εκκαθάριση δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος
- ✓ Επιστροφή φόρων
- ✓ Διαχείριση εισόδου εμπορευμάτων
- ✓ Τελωνειακός έλεγχος
- ✓ Διαχείριση φακέλου φορολογουμένου
- ✓ Εισήγηση κανονιστικών ρυθμίσεων
- ✓ Παρακολούθηση εφαρμογής κανονιστικού πλαισίου
- ✓ Τήρηση αρχείων
- ✓ Διαχείριση ανθρώπινων πόρων
- ✓ Οικονομική διαχείριση (κατάρτιση και εκτέλεση Π/Υ)
- ✓ Προμήθειες
- ✓ Διαχείριση υλικών πόρων

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ III: Παραδείγματα διαδικασιών της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων

- Έκδοση αποδεικτικού φορολογικής ενημερότητας
- Εξόφληση τίτλων πληρωμής εισπραξης μισθωμάτων
- Έγκριση χορήγησης άδειας φορολογικής αποθήκης
- Χορήγηση βεβαίωσης υποβολής δήλωσης ελαχίστου κόστους
- Προμήθεια ειδικού σήματος τελών κυκλοφορίας
- Υποβολή δήλωσης φόρου κληρονομιάς
- Απόδοση ΑΦΜ
- Έναρξη δραστηριότητας επιτηδευματία – ελεύθερου επαγγελματία
- Διακοπή δραστηριότητας επιτηδευματία – ελεύθερου επαγγελματία
- Έκδοση άδειας εγκεκριμένου αποθηκευτή ενεργειακών προϊόντων
- Λογιστική παρακολούθηση εισπρακτέων απαιτήσεων Τελωνείων
- Επιθεώρηση μονάδας διακίνησης και παραγωγής χημικών προϊόντων

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ IV: Παραδείγματα πηγών κινδύνου

ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ (ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΚΗ ΠΕΡΙΟΧΗ)	ΠΗΓΗ ΚΙΝΔΥΝΟΥ
Κανονιστικού πλαισίου	Το κανονιστικό πλαίσιο είναι ελλιπές (δεν καλύπτει όλες τις περιπτώσεις)
	Το κανονιστικό πλαίσιο είναι ασαφές
	Το κανονιστικό πλαίσιο είναι πολύπλοκο
	Το κανονιστικό πλαίσιο ενέχει αντιφάσεις
	Το κανονιστικό πλαίσιο δεν είναι σύμφωνο προς ιεραρχικά ανώτερους κανόνες δικαίου
Εσωτερικού περιβάλλοντος	Δεν υπάρχει κώδικας δεοντολογίας
	Δεν εφαρμόζεται πολιτική μηδενικής ανοχής από τη Διοίκηση
	Δεν υπάρχει, μεταξύ των υπαλλήλων, νοοτροπία διαφύλαξης της ακεραιότητας
Στοχοθέτησης	Δεν τίθενται στόχοι
	Οι στόχοι δεν εξειδικεύονται ανά οργανική μονάδα
	Οι στόχοι δεν επαναξιολογούνται
	Οι στόχοι δεν είναι μετρήσιμοι
	Οι στόχοι δεν είναι ρεαλιστικοί
Οργάνωσης – Λειτουργίας	Η δομή του οργανισμού δεν είναι λειτουργική (το μέγεθος των μονάδων δεν είναι το κατάλληλο, ο τρόπος διαίρεσης αφήνει κενά ή επικαλύψεις κ.ά.)
	Δεν υπάρχει επαρκής συντονισμός μεταξύ των μονάδων
	Δεν υπάρχουν τυποποιημένες διαδικασίες
	Δεν υπάρχουν καταγεγραμμένες διαδικασίες
	Δεν υπάρχει περιγραφή καθηκόντων
	Δεν υπάρχει σωστός καταμερισμός εργασίας
	Δεν υπάρχει σωστή κατανομή πόρων (συμπεριλαμβανομένων των ανθρώπινων)
	Δεν υπάρχουν τυποποιημένα έντυπα
	Δεν υπάρχουν επαρκή «εργαλεία» (π.χ. γραπτές μέθοδοι εργασίας, βοηθήματα αναφοράς)
	Δεν υπάρχει ομαλή ροή εργασιών μεταξύ μονάδων
	Δεν υπάρχει διάδοση των καλών πρακτικών

Ανθρώπινου δυναμικού	Δεν υπάρχει σύστημα ολοκληρωμένης διαχείρισης του ανθρώπινου δυναμικού
	Το προσωπικό δεν επιλέγεται με τον κατάλληλο τρόπο
	Το προσωπικό δεν τοποθετείται ανάλογα με τις γνώσεις και ικανότητές του
	Το προσωπικό δεν λαμβάνει την κατάλληλη αρχική εκπαίδευση
	Το προσωπικό δεν λαμβάνει διαρκή επιμόρφωση
	Δεν υπάρχει σύστημα διαχείρισης της απόδοσης του προσωπικού (με στόχους απόδοσης και παρακολούθησή τους)
	Το προσωπικό δεν αξιολογείται με τον κατάλληλο τρόπο (με βάση την πραγματική απόδοση)
	Δεν υπάρχει σύστημα μετακινήσεων του προσωπικού σε διάφορες θέσεις
	Το προσωπικό δεν αισθάνεται αφοσίωση απέναντι στον οργανισμό
	Το ηθικό του προσωπικού είναι χαμηλό
Πληροφόρησης και επικοινωνίας	Δεν υπάρχει ολοκληρωμένο σύστημα (κανόνες, διαδικασίες, μέσα) εσωτερικής επικοινωνίας
	Το σύστημα εσωτερικής επικοινωνίας έχει πολλά ενδιάμεσα στάδια, που οδηγούν σε καθυστερήσεις
	Το σύστημα εσωτερικής επικοινωνίας ενέχει τον κίνδυνο αποκλεισμού μονάδων ή προσώπων από χρήσιμη πληροφορία
	Το σύστημα εσωτερικής επικοινωνίας ενέχει τον κίνδυνο απώλειας πληροφορίας
	Δεν υπάρχει ολοκληρωμένο σύστημα λήψης πληροφορίας από εξωτερικές πηγές
	Δεν υπάρχει ολοκληρωμένο σύστημα παροχής πληροφόρησης προς το κοινό
	Το σύστημα εσωτερικής επικοινωνίας οδηγεί σε μεγάλο όγκο άχρηστων πληροφοριών
Παρακολούθησης	Δεν υπάρχει επαρκής εποπτεία των υπαλλήλων
	Δεν υπάρχει επαρκής παρακολούθηση των εργασιών (π.χ. με στατιστικές αναφορές σε ημερήσια βάση)
	Δεν υπάρχει σύστημα τακτικής αναφοράς προς τα ανώτερα ιεραρχικά επίπεδα
	Δεν υπάρχει σύστημα διαχείρισης κρίσεων

Πληροφοριακών συστημάτων	Τα πληροφοριακά συστήματα δεν είναι ολοκληρωμένα (δεν καλύπτουν όλες τις λειτουργίες και διαδικασίες)
	Τα πληροφοριακά συστήματα είναι ξεπερασμένα (δεν αντιστοιχούν στο ισχύον κανονιστικό πλαίσιο)
	Τα πληροφοριακά συστήματα είναι ελλιπή (δεν παρέχουν επαρκή αυτοματοποίηση λειτουργιών)
	Τα πληροφοριακά συστήματα δεν είναι τεχνολογικά προηγμένα (π.χ. καθυστερούν)
	Τα πληροφοριακά συστήματα δεν είναι φιλικά προς τον χρήστη
	Τα πληροφοριακά συστήματα δεν είναι ασφαλή (π.χ. υπάρχει διευρυμένη πρόσβαση)
	Τα πληροφοριακά συστήματα δεν είναι αξιόπιστα (π.χ. τίθενται συχνά εκτός λειτουργίας, παρατηρείται απώλεια στοιχείων)
	Τα πληροφοριακά συστήματα δεν διαλειτουργούν με εκείνα συναρμόδιων φορέων ή μονάδων

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ V: Υπόδειγμα πίνακα προγραμματισμού**ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΕΣΩΤΕΡΙΚΩΝ ΕΛΕΓΧΩΝ ΕΤΟΥΣ**

A/A	ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΟ ΣΥΣΤΗΜΑ	ΕΙΔΟΣ ΣΥΣΤΗΜΑΤΟΣ	ΤΟΜΕΑΣ ΔΡΑΣΗΣ	ΣΚΟΠΟΣ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΕΚΤΑΣΗ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΡΚΕΙΑ (μήνες)	ΕΝΑΡΞΗ	ΑΡΜΟΔΙΑ ΥΠΗΡΕΣΙΑ	ΤΜΗΜΑ ΔΕΕ	ΣΧΟΛΙΑ
1	Προμήθειες	Υποστηρικτική λειτουργία	Διοίκηση	Η διαπίστωση της τήρησης α) της νομοθεσίας περί προμηθειών του Δημοσίου και β) της αρχής της οικονομικότητας	Προμήθειες εξοπλισμού Πληροφορικής, έτους 2013	2	Μάρτιος	Δ/νση Οικονομικής Διαχείρισης	Τμήμα Β'	Θα δοθεί έμφαση στις προμήθειες που έγιναν με απ' ευθείας ανάθεση

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ VI: Ανάλυση Ελεγχόμενου Συστήματος: Κρίσιμοι Παράγοντες Επιτυχίας**ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΟ ΣΥΣΤΗΜΑ**

A/A	ΣΤΟΧΟΣ ΣΥΣΤΗΜΑΤΟΣ	ΚΡΙΣΙΜΟΣ ΠΑΡΑΓΟΝΤΑΣ ΕΠΙΤΥΧΙΑΣ

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ VII: Ανάλυση Ελεγχόμενου Συστήματος: Κίνδυνοι - Πηγές Κινδύνων**ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΟ ΣΥΣΤΗΜΑ**

Α/Α	ΕΙΔΙΚΟΣ ΣΤΟΧΟΣ	ΚΙΝΔΥΝΟΣ (ΕΓΓΕΝΗΣ)	ΑΞΙΟΛΟΓΗΣΗ ΚΙΝΔΥΝΟΥ	ΑΡΜΟΔΙΟΣ ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΗΣ ΚΙΝΔΥΝΟΥ	ΠΙΘΑΝΕΣ ΠΗΓΕΣ ΚΙΝΔΥΝΟΥ	ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ	ΔΙΚΛΕΙΔΕΣ ΑΣΦΑΛΕΙΑΣ

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ VIII: Σχέδιο Ελέγχου**ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΟ ΣΥΣΤΗΜΑ**

A/A ΕΝΕΡΓΕΙΑΣ	ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ ΕΝΕΡΓΕΙΑ	A/A ΕΠΑΛΗΘΕΥΣΗΣ	ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ ΕΠΑΛΗΘΕΥΣΗ

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ ΙΧ: Φύλλο Ελέγχου**Α/Α ΦΥΛΛΟΥ****ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ ΕΝΕΡΓΕΙΑ**

Α/Α	ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ ΕΠΑΛΗΘΕΥΣΗ	ΕΡΓΑΣΙΕΣ – ΣΤΟΙΧΕΙΑ	ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΙΣ	ΣΧΟΛΙΑ

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ Χ: Δειγματοληψία

Για τους σκοπούς του εσωτερικού ελέγχου, είναι πολλές φορές απαραίτητη η εξέταση υποθέσεων, συναλλαγών ή λοιπών στοιχείων, των οποίων ο συνολικός αριθμός (πληθυσμός) είναι τόσο μεγάλος που καθιστά απαγορευτική την πλήρη κάλυψη του ελεγχόμενου αντικειμένου. Στις περιπτώσεις αυτές, η λήψη ενός δείγματος των στοιχείων μπορεί, υπό προϋποθέσεις, να οδηγήσει σε συμπεράσματα που προκύπτουν με ικανοποιητικό βαθμό ασφάλειας.

Η επιλογή του δείγματος, έτσι ώστε αυτό να είναι αντιπροσωπευτικό, αποτελεί ζήτημα κεφαλαιώδους σημασίας. Για την επιλογή της κατάλληλης μεθόδου δειγματοληψίας, ο ελεγκτής θα πρέπει να χρησιμοποιήσει την κρίση του, συνεκτιμώντας το σκοπό του ελέγχου, την απαιτούμενη ακρίβεια, τους εκτιμώμενους κινδύνους, τη φύση των συμπερασμάτων που επιδιώκονται και τις πιθανές χρήσεις των αποτελεσμάτων που θα ληφθούν.

Το πρώτο βήμα για μία σωστή δειγματοληψία είναι να αποκτηθεί ακριβής αντίληψη για τον συνολικό πληθυσμό, έτσι ώστε να αποφευχθούν πιθανές παραλείψεις κατά τη διεξαγωγή του ελέγχου. Η αντίληψη του πληθυσμού περιλαμβάνει το μέγεθός του (πλήθος), το εύρος του (π.χ. προκειμένου περί συναλλαγών, την κλίμακα ύψους), τη φύση του (π.χ. σταθερή ή μεταβαλλόμενη, εποχιακή κ.ά.), τις εσωτερικές διαφοροποιήσεις του κλπ. Στην ιδανική περίπτωση, υπάρχει διαθέσιμος πίνακας (ή άλλου είδους καταγραφή) με το σύνολο του πληθυσμού, όπου καταγράφονται, επίσης, τα χαρακτηριστικά εκείνα που έχουν ενδιαφέρον για τον έλεγχο.

Η επιλογή του δείγματος μπορεί να γίνει είτε απ' ευθείας από τον συνολικό πληθυσμό, είτε μετά από «στρωματοποίησή» του. Ως στρωματοποίηση εννοείται η διαίρεση του πληθυσμού σε ομάδες, με βάση κάποιο κριτήριο που θεωρείται σημαντικό. Παραδείγματα τέτοιων κριτηρίων είναι το είδος συναλλαγής (π.χ. αυτοματοποιημένη ή μη), το ύψος συναλλαγής, η συχνότητα συναλλαγών, ο πιθανός κίνδυνος (όπως εκτιμάται με βάση στοιχεία του παρελθόντος), ο αριθμός απασχολούμενων, ο αριθμός φορολογικών δηλώσεων κ.ά. Η στρωματοποίηση είναι απαραίτητη όταν θέλουμε να είμαστε βέβαιοι ότι στο δείγμα μας εκπροσωπούνται όλες οι ομάδες ενός πληθυσμού (π.χ. όλες οι σχέσεις εργασίας: μισθωτοί, αυτοαπασχολούμενοι, εργοδότες κλπ.).

Ας δούμε ένα παράδειγμα:

Έστω ότι έχουμε χωρίσει τις 190 Δ.Ο.Υ. σε τρεις ομάδες, ανάλογα με το ύψος εσόδων. Έστω ότι:

- στην πρώτη ομάδα (υψηλά έσοδα) ανήκουν 30 Δ.Ο.Υ.
- στην δεύτερη ομάδα (μεσαία έσοδα) ανήκουν 60 Δ.Ο.Υ.
- στην τρίτη ομάδα (χαμηλά έσοδα) ανήκουν 100 Δ.Ο.Υ.

Αν λάβουμε ένα δείγμα 10% του πληθυσμού των Δ.Ο.Υ., δηλαδή 19 Δ.Ο.Υ., θα πρέπει οι 3 να προέρχονται από την 1^η ομάδα, οι 6 από τη 2^η ομάδα και οι 10 από την 3^η ομάδα.

Η δειγματοληψία, είτε από το σύνολο του πληθυσμού είτε από τα «στρώματα» στα οποία έχει διαιρεθεί αυτός, μπορεί να γίνει κατά τρόπο τυχαίο ή με την τεχνική των σταθερών διαστημάτων. Για την τυχαία δειγματοληψία μπορούν να χρησιμοποιηθούν ως βοηθήματα οι Πίνακες Τυχαίων Αριθμών (Παράρτημα XI), καθώς και τα προγράμματα λογισμικού που παρέχουν τέτοια δυνατότητα (προγράμματα στατιστικής επεξεργασίας, πρόγραμμα SESAM ή ακόμη και απλά λογιστικά φύλλα).

Κατά την τεχνική των σταθερών διαστημάτων, που ονομάζεται και **συστηματική δειγματοληψία**, επιλέγεται τυχαία μόνο η πρώτη μονάδα του δείγματος. Στη συνέχεια, ο πληθυσμός διαιρείται δια το επιθυμητό μέγεθος δείγματος και προκύπτει το διάστημα μεταξύ των υπόλοιπων μονάδων. Για παράδειγμα, αν θέλουμε να ελέγξουμε 50 υποθέσεις από ένα σύνολο 2.000 υποθέσεων, το διάστημα θα είναι 40. Έτσι, αν τυχαία επιλεγεί ως πρώτη υπόθεση η υπόθεση με αριθμό 7, οι επόμενες θα είναι οι 47, 87, 127 κ.ο.κ.

Η τεχνική των σταθερών διαστημάτων προϋποθέτει ότι η κατανομή του πληθυσμού είναι τυχαία. Αν δεν συμβαίνει αυτό (για παράδειγμα, αν οι συναλλαγές για μεγάλα ποσά τείνουν να γίνονται συγκεκριμένες ημέρες ή ώρες), ο ελεγκτής θα πρέπει να υπολογίσει τα διαστήματα έτσι ώστε να διατρέξει τον πληθυσμό δύο, τουλάχιστον, φορές, ξεκινώντας κάθε φορά από ένα διαφορετικό, τυχαίο σημείο.

Η τυχαία δειγματοληψία επιτρέπει την εξαγωγή συμπερασμάτων για τις ιδιότητες του αρχικού πληθυσμού – και ιδίως για τον τρόπο κατανομής του διερευνώμενου χαρακτηριστικού – με τη βοήθεια της Επαγωγικής Στατιστικής, με την οποία μπορεί να γίνει αξιολόγηση των αποτελεσμάτων.

Ωστόσο, αντί των μεθόδων που προαναφέρθηκαν – και που αποσκοπούν στη λήψη τυχαίου και αντιπροσωπευτικού δείγματος – μπορεί να επιλεγεί η μέθοδος της δειγματοληψίας που βασίζεται στην εκτίμηση του κινδύνου. Κατά τη μέθοδο αυτή, ο

ελεγκτής επιλέγει συγκεκριμένα στοιχεία ή συναλλαγές προκειμένου να συνθέσει το δείγμα. Αυτό μπορεί να συμβεί σε περιπτώσεις που:

- θέλουμε να περιορίσουμε τον έλεγχο κυρίως σε συγκεκριμένες περιοχές υψηλού κινδύνου,
- θέλουμε να συλλέξουμε πληροφορίες οι οποίες αποτελούν πιθανές ενδείξεις προβλημάτων ή ελλείψεων (ωστόσο δε χρειάζεται να αποδοθούν σε ολόκληρο τον πληθυσμό με μετρήσιμη στατιστική πιθανότητα).

Η επιλογή στηρίζεται σε πληροφορίες που έχουν συλλεχθεί από την αξιολόγηση κινδύνων, καθώς και στην εμπειρία του ελεγκτή. Το πλεονέκτημα της μεθόδου είναι ότι περιορίζει τους πόρους και τον χρόνο που απαιτούνται για την ολοκλήρωση του ελέγχου.

Συνήθως ενδείκνυται ο συνδυασμός των μεθόδων δειγματοληψίας, ιδίως όταν είναι αναγκαία η υψηλή κάλυψη διαφοροποιημένων πληθυσμών. Στην περίπτωση αυτή, για παράδειγμα, ο πληθυσμός στρωματοποιείται σε μικρότερες ομογενοποιημένες κατηγορίες, στις οποίες εφαρμόζονται διαφορετικές τεχνικές δειγματοληψίας, όπως:

- έλεγχος του συνόλου των στοιχείων σημαντικού μεγέθους (δείγμα = 100% του πληθυσμού)
- επιλογή, βάσει κρίσης, των συναλλαγών εκείνων που φέρουν έναν αριθμό προειδοποιητικών χαρακτηριστικών, δηλαδή ενέχουν υψηλό κίνδυνο
- τυχαία δειγματοληψία του υπόλοιπου πληθυσμού.

Παρόλο που, αν χρησιμοποιηθεί συνδυασμός μεθόδων, δεν μπορούμε με ασφάλεια να οδηγηθούμε σε ποσοτικοποιημένα συμπεράσματα αναφορικά με τον συνολικό πληθυσμό (δηλαδή δεν μπορούμε να συμπεράνουμε π.χ. το ποσοστό λανθασμένων συναλλαγών στο σύνολο των συναλλαγών που πραγματοποιήθηκαν), ωστόσο είναι πιθανό να έχουμε μεγαλύτερη κάλυψη, δηλαδή να ανακαλύψουμε περισσότερες λανθασμένες συναλλαγές – οι οποίες θα μας βοηθήσουν στη συνέχεια να εντοπίσουμε τα αίτια ή τις πηγές των σφαλμάτων.

Μέγεθος δείγματος

Το μέγεθος του δείγματος είναι, επίσης, πολύ σημαντικό: ένα δείγμα μεγέθους μικρότερου από το απαιτούμενο μπορεί να επηρεάσει την ασφάλεια των συμπερασμάτων, ενώ ένα μεγαλύτερο δείγμα μπορεί να αυξήσει το κόστος και τη διάρκεια του ελέγχου.

Σε πολύπλοκες και απαιτητικές περιπτώσεις ελέγχου, όπου είναι κρίσιμη η εξαγωγή ασφαλών ποσοτικών συμπερασμάτων, χρησιμοποιείται η **στατιστική δειγματοληψία**, δηλαδή η εφαρμογή της επιστημονικής μεθόδου για τον προσδιορισμό του δείγματος.

Στην περίπτωση αυτή πρέπει να έχουν προκαθοριστεί τα ακόλουθα μεγέθη:

Επίπεδο εμπιστοσύνης: η πιθανότητα να είναι τα αποτελέσματα του δείγματος αντιπροσωπευτικά των πραγματικών συνθηκών του συνολικού πληθυσμού. Για παράδειγμα, επίπεδο εμπιστοσύνης 90% σημαίνει ότι υπάρχουν 90 στις εκατό πιθανότητες να αντιπροσωπεύουν τα αποτελέσματα του δείγματος τα πραγματικά χαρακτηριστικά του πληθυσμού.

Ακρίβεια ή αποδεκτό σφάλμα δείγματος: το εύρος εντός του οποίου η εκτίμηση των χαρακτηριστικών του πληθυσμού θα γίνει εντός του προκαθορισμένου επιπέδου εμπιστοσύνης. Ή, με άλλα λόγια, το διάστημα μεταξύ των ορίων + και – γύρω από το αποτέλεσμα του δείγματος μέσα στο οποίο αναμένεται ότι θα βρίσκεται το πραγματικό χαρακτηριστικό του πληθυσμού.

Ο προσδιορισμός του μεγέθους του δείγματος δίνεται από τον τύπο:

$$n = \frac{t^2 \times (p \times q)}{e^2}$$

όπου n= μέγεθος δείγματος

t= επίπεδο εμπιστοσύνης (95%=1,96 99%=2,58)

e= αποδεκτό σφάλμα δείγματος

p= ποσοστό επιθυμητού χαρακτηριστικού στον πληθυσμό

q= 100-p

Όσο μεγαλύτερο διάστημα εμπιστοσύνης ή όση μεγαλύτερη ακρίβεια θέλουμε, τόσο μεγαλύτερο θα πρέπει να είναι και το μέγεθος του δείγματος, θέμα το οποίο μένει στην κρίση του ελεγκτή και είναι σε άμεση σχέση τόσο με το επίπεδο της ακρίβειας, το οποίο, ανάλογα με την επικινδυνότητα της δραστηριότητας, μπορεί να γίνει αποδεκτό, όσο και με τη διαθεσιμότητα των απαιτούμενων πόρων.

Ωστόσο, για τις ανάγκες του εσωτερικού ελέγχου είναι, συνήθως, επαρκής ο καθορισμός του μεγέθους του δείγματος κατά την κρίση του Ελεγκτή.

Στον πίνακα που ακολουθεί, παρέχεται ένας πρακτικός οδηγός για το μέγεθος του δείγματος ανάλογα με τη συχνότητα με την οποία πραγματοποιείται η προς έλεγχο εργασία, συναλλαγή κλπ. Το μέγεθος που θα επιλεγεί, μεταξύ των εναλλακτικών τιμών που παρέχει ο πίνακας, εξαρτάται από το βαθμό κινδύνου που ενέχει η εργασία.

Συχνότητα Εργασίας	Δείγμα Εργασιών προς Εξέταση
1 ανά έτος	1 (το σύνολο)
1 ανά τρίμηνο	2
1 ανά μήνα	2-5
1 ανά εβδομάδα	5, 10, 15
1 ανά ημέρα	20, 30, 40
Πολλές φορές ανά ημέρα	25, 30, 45, 60

Ένα δείγμα 25 περιπτώσεων μας δίνει εμπιστοσύνη 95% ότι ο βαθμός σφάλματος στον πληθυσμό θα είναι μικρότερος από 12% – και θεωρείται ως ικανοποιητικό. Όταν αποφασίζεται να μην ακολουθηθεί η οδηγία του δείγματος 25 περιπτώσεων, πρέπει να τεκμηριώνεται επαρκώς.

Το δείγμα μπορεί να αυξηθεί, κατά την κρίση του Ελεγκτή, βάσει άλλων κριτηρίων όπως, για παράδειγμα, η υποψία απάτης. Επίσης, κατά τη διάρκεια του ελέγχου και μετά την εξέταση του δείγματος, ο Ελεγκτής μπορεί να αποφασίσει να λάβει και δεύτερο δείγμα (ίσο, μικρότερο ή μεγαλύτερο από το πρώτο), αν, για παράδειγμα, θέλει να διερευνήσει περαιτέρω ένα εύρημα ή αν θεωρεί ότι το πρώτο δείγμα δεν έδωσε τα αναμενόμενα αποτελέσματα.

Σε κάθε έλεγχο που πραγματοποιείται:

- Καταγράφεται η μέθοδος δειγματοληψίας και αναφέρεται η λογική βάσει της οποίας επελέγη η μέθοδος αυτή. Αν έγινε στρωματοποίηση του πληθυσμού, καταγράφεται το κριτήριο στο οποίο βασίστηκε.
- Καταγράφεται το κάθε αντικείμενο που περιλαμβάνεται στο υπό έλεγχο δείγμα. Η καταγραφή μπορεί να έχει τη μορφή πίνακα που καταρτίζεται από τον ελεγκτή ή να συνίσταται στην επισήμανση των ελεγχθέντων στοιχείων στην αναφορά που δόθηκε από τον ελεγχόμενο.
- Εξετάζεται κάθε στοιχείο (π.χ. έγγραφο) του δείγματος που έχει επιλεγεί και καταγράφονται τα αποτελέσματα του ελέγχου, ώστε να είναι δυνατή η εξαγωγή αξιόπιστων συμπερασμάτων.

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑΧΙ: Πίνακας Τυχαίων Αριθμών

10480	15011	01536	02011	81647	91646	69179	14194	62590	36207
22368	46573	25595	85393	30995	89198	27982	53402	93965	34095
24130	48360	22527	97265	76393	64809	15179	24830	49340	32081
42167	93093	06243	61680	07856	16376	39440	53537	71341	57004
37570	39975	81837	16656	06121	91782	60468	81305	49684	60672
77921	06907	11008	42751	27756	53498	18602	70659	90655	15053
99562	72905	56420	69994	98872	31016	71194	18738	44013	48840
96301	91977	05463	07972	18876	20922	94595	56869	69014	60045
89579	14342	63661	10281	17453	18103	57740	84378	25331	12566
85475	36857	53342	53988	53060	59533	38867	62300	08158	17983
28918	69578	88231	33276	70997	79936	56865	05859	90106	31595
63553	40961	48235	03427	49626	69445	18663	72695	52180	20847
09429	93969	52636	92737	88974	33488	36320	17617	30015	08272
10365	61129	87529	85689	48237	52267	67689	93394	01511	26358
07119	97336	71048	08178	77233	13916	47564	81056	97735	85977
51085	12765	51821	51259	77452	16308	60756	92144	49442	53900
02368	21382	52404	60268	89368	19885	55322	44819	01188	65255
01011	54092	33362	94904	31273	4146	18594	29852	71585	85030
52162	53916	46369	58586	23216	14513	83149	98736	23495	64350
07056	97628	33787	09998	42698	6691	76988	13602	51851	46104
48663	91245	85828	14346	09172	30168	90229	04734	59193	22178
54164	58492	22421	74103	47070	25306	76468	26384	58151	06646
32639	32363	05597	24200	13363	38005	94342	28728	35806	06912
29334	27001	87637	87308	58731	00256	45834	15398	46557	41135
02488	33062	28834	07351	19731	92420	60952	61280	50001	67658
81525	72295	04839	96423	24878	82651	66566	14778	76797	14780
29676	20591	68086	26432	46901	20849	89768	81536	86645	12659
00742	57392	39064	66432	84673	40027	32832	61362	98947	96067
05366	04213	25669	26422	44407	44048	37937	63904	45766	66134
91921	26418	64117	94305	26766	25940	39972	22209	71500	64568
00582	04711	87917	77341	42206	35126	74087	99547	81817	42607
00725	69884	62797	56170	86324	88072	76222	36086	84637	93161
69011	65795	95876	55293	18988	27354	26575	08625	40801	59920
25976	57948	29888	88604	67917	48708	18912	82271	65424	69774
9763	83473	73577	12908	30883	18317	28290	35797	5998	41688
91567	42595	27958	30134	04024	86385	29880	99730	55536	84855
17955	56349	90999	49127	20044	59931	06115	20542	18059	02008
46503	18584	18845	49618	02304	51038	20655	58727	28168	15475
92157	89634	94824	78171	84610	82834	09922	25417	44137	48413
14577	62765	35605	81263	39667	47358	56873	56307	61607	49518
98427	07523	33362	64270	01638	92477	66969	98420	04880	45585
34914	63976	88720	82765	34476	17032	87589	40836	32427	70002

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ XII: Συνέντευξη

Ο σκοπός μίας συνέντευξης ελέγχου είναι η συλλογή πληροφοριών και στοιχείων, από πρόσωπο που έχει άμεση σχέση με το ελεγχόμενο σύστημα, έτσι ώστε να εμπλουτιστεί η εικόνα που έχει ο Ελεγκτής για το σύστημα και τη λειτουργία του. Η συνέντευξη επιτρέπει επεξηγήσεις και σχόλια και, με τον τρόπο αυτό, συμβάλλει στην εις βάθος κατανόηση ορισμένων θεμάτων περισσότερο από ένα απλό ερωτηματολόγιο. Έτσι, με τη συνέντευξη διευκολύνονται η ανάλυση και η κρίση.

Η τεχνική της συνέντευξης θα πρέπει να προσαρμόζεται ανάλογα με το ερωτώμενο πρόσωπο. Η δημιουργία κλίματος ανοιχτής επικοινωνίας είναι σημαντική, διότι η συνεργασία του ερωτώμενου επηρεάζει όλες τις όψεις του ελέγχου. Οι δεξιότητες του Ελεγκτή για την πραγματοποίηση συνεντεύξεων αναπτύσσονται με την εμπειρία και με τον χειρισμό διαφορετικών περιπτώσεων.

Τα βήματα μίας συνέντευξης είναι:

Προετοιμασία: πριν τη συνέντευξη, ο Ελεγκτής καθορίζει τους στόχους της και το είδος των πληροφοριών που επιδιώκει να λάβει. Μελετά το θέμα του και καταγράφει συγκεκριμένες ερωτήσεις που πρέπει να απαντηθούν. Η προετοιμασία της συνέντευξης περιλαμβάνει και τον καθορισμό της διάρκειάς της, η οποία δεν θα πρέπει να υπερβαίνει τις δύο ώρες.

Δημιουργία κατάλληλου κλίματος: ο Ελεγκτής θα πρέπει να δημιουργεί κατά τη συνέντευξη κλίμα εμπιστοσύνης, εξηγώντας στον ερωτώμενο το σκοπό της συνέντευξης, τον τρόπο με τον οποίο θα αξιοποιηθούν οι πληροφορίες που θα παρασχεθούν και τι αναμένεται από αυτόν. Σημειώνεται ότι οι Ελεγκτές δεν πρέπει να υπόσχονται σε έναν ερωτώμενο ότι θα τηρήσουν εμπιστευτικές τις πληροφορίες που θα λάβουν.

Αποτελεσματική υποβολή ερωτήσεων: ο Ελεγκτής πρέπει να έχει τον έλεγχο της συνέντευξης, ώστε να αποκτήσει όσο το δυνατόν περισσότερες πληροφορίες. Η συνέντευξη θα πρέπει να κυλά ομαλά και αυθόρμητα, δίνοντας την εντύπωση της συζήτησης και όχι της ανάκρισης. Ο τρόπος που τίθενται οι ερωτήσεις δεν πρέπει να είναι απειλητικός.

Ακρόαση: ο Ελεγκτής πρέπει να ακούει προσεκτικά και να έχει πάντα κατά νουν τους στόχους της συνέντευξης, ώστε να θέσει όλες τις αναγκαίες ερωτήσεις, τόσο εκείνες που είχε προετοιμάσει όσο και εκείνες που προέκυψαν από τις απαντήσεις. Η

καταγραφή αναλυτικών σημειώσεων, η διαμόρφωση απόψεων και κρίσεων και η ανάλυση των πληροφοριών θα πρέπει να ακολουθούν τη συνέντευξη.

Ανακεφαλαίωση: κατά το κλείσιμο της συνέντευξης ο Ελεγκτής θα πρέπει να συνοψίζει τις πληροφορίες που δόθηκαν, έτσι ώστε ο ερωτώμενος να μπορεί να διορθώσει ανακρίβειες, να επεκταθεί, να εξηγήσει ή να αναθεωρήσει.

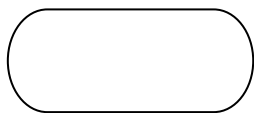
Ανάλυση: ο Ελεγκτής θα πρέπει να καταγράφει συμπληρωματικές σημειώσεις, καθώς και τις πληροφορίες που συνέλεξε, αμέσως μετά την ολοκλήρωση της συνέντευξης. Με τον τρόπο αυτό, θα μπορέσει να τις αξιολογήσει όσο ακόμη είναι πρόσφατες και να τις αντιπαραθέσει με τους στόχους της συνέντευξης για να κρίνει αν χρειάζεται πρόσθετα στοιχεία.

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ XIII: Υπόδειγμα Φύλλου Ευρημάτων

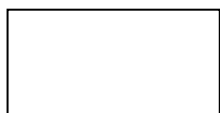
Φύλλο Ευρημάτων		A/A:
ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ ΕΝΕΡΓΕΙΑ/ ΕΠΑΛΗΘΕΥΣΗ		
ΕΥΡΗΜΑ	Συμπληρώνεται ένα φύλλο ανά εύρημα	
ΚΙΝΔΥΝΟΣ (ΥΠΟΛΕΙΜΜΑΤΙΚΟΣ)/ ΑΞΙΟΛΟΓΗΣΗ ΚΙΝΔΥΝΟΥ		
ΣΥΣΤΑΣΗ/ΠΡΟΤΑΣΗ ΒΑΘΜΟΣ ΣΠΟΥΔΑΙΟΤΗΤΑΣ		
ΑΡΜΟΔΙΑ ΥΠΗΡΕΣΙΑ		
ΣΧΟΛΙΑ ΑΡΜΟΔΙΑΣ ΥΠΗΡΕΣΙΑΣ		

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ ΧΙΥ: Υπόδειγμα Φύλλου Ενεργειών που Συμφωνήθηκαν

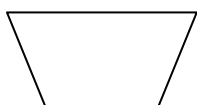
A/A 1	ΕΥΡΗΜΑ 2	ΣΥΜΦΩΝΗΘΕΙΣΑ ΕΝΕΡΓΕΙΑ/ ΒΑΘΜΟΣ ΠΡΟΤΕΡΑΙΟΤΗΤΑΣ 3	ΑΡΜΟΔΙΑ ΥΠΗΡΕΣΙΑ 4	ΧΡΟΝΟΔΙΑΓΡΑΜΜΑ ΥΛΟΠΟΙΗΣΗΣ 5
	Συμπληρώνεται μία γραμμή ανά συμφωνηθείσα ενέργεια.			

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ XV: Σύμβολα Διαγραμμάτων Ροής

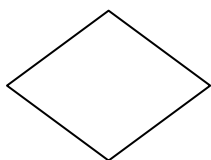
Αρχή/τέλος διεργασίας



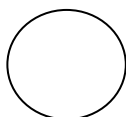
Αυτοματοποιημένη λειτουργία/ενέργεια



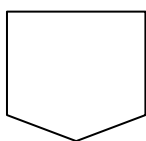
Μη αυτοματοποιημένη(χειρόγραφη) λειτουργία



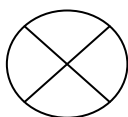
Λήψη απόφασης



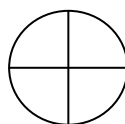
Παραπομπή σε άλλο σημείο του διαγράμματος



Παραπομπή σε άλλη σελίδα



Και



Ή



Κατεύθυνση ροής

Σημείωση: Όλα τα σύμβολα υπάρχουν, ως «Σχήματα», στα συνήθη προγράμματα επεξεργασίας κειμένου, λογιστικών φύλλων και σχεδιασμού παρουσιάσεων.

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ XVI: Υπόδειγμα Εντολής Εσωτερικού Ελέγχου



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ

ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
Δ/ΝΣΗ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ
(Στοιχεία επικοινωνίας)

Αθήνα,

Αρ. Εντολής :

ΘΕΜΑ: Εντολή Εσωτερικού Ελέγχου με αντικείμενο «.....»

Ο ΓΕΝΙΚΟΣ ΓΡΑΜΜΑΤΕΑΣ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:
 - i. του άρθρου 4 παρ. 2 του ν. 3492/2006 (Α' 210), «Οργάνωση συστήματος ελέγχου για τη διασφάλιση της χρηστής δημοσιονομικής διαχείρισης του Κρατικού Προϋπολογισμού και των εκτός του Κρατικού Προϋπολογισμού φορέων κ.ά. διατάξεις», όπως ισχύει
 - ii. του άρθρου πρώτου, παράγραφος Ε του ν. 4254/2014 (Α' 85), «Μέτρα στήριξης και ανάπτυξης της ελληνικής οικονομίας στο πλαίσιο εφαρμογής του ν. 4046/2012 και άλλες διατάξεις»
 - iii. του π.δ. 111/2014 (Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών» και ειδικότερα του άρθρου 61 αυτού
 - iv. του άρθρου 8 της απόφασης αρ. Δ6Α 1058824ΕΞ2014/08-04-2014 του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (Β' 865) «Ανακαθορισμός της εσωτερικής διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων οργανικών μονάδων της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών και μετονομασία ορισμένων από αυτές»
2. Το εγκεκριμένο Εγχειρίδιο Διενέργειας Εσωτερικών Ελέγχων της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών
3. Το εγκεκριμένο Πρόγραμμα Εσωτερικών Ελέγχων Έτους 2015
4. Την αρ. Δ6Α 1112903 ΕΞ 2014 (Β' 2153) Απόφαση Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων «Μεταβίβαση εξουσιοδότησης υπογραφής «Με εντολή Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων» στους Προϊσταμένους Γενικών Δ/νσεων, Διευθύνσεων κλπ. της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων».
5. Την ανάγκη διενέργειας εσωτερικού ελέγχου με αντικείμενο «.....»

Αποφασίζουμε

1. Τη διενέργεια εσωτερικού ελέγχου με αντικείμενο «.....»

2. Σκοπός του ελέγχου είναι
3. Ο έλεγχος θα καλύψει (έκταση του ελέγχου)
4. Η σχετική έρευνα θα γίνει στις Δ/νσεις , καθώς και σε όποια άλλη Υπηρεσία κριθεί αναγκαίο κατά τον σχεδιασμό του ελέγχου.
5. Ο έλεγχος θα διενεργηθεί από τους , υπάλληλο ΠΕ/Α Οικονομικών Επιθεωρητών, ως Συντονιστή, και , υπάλληλο ΠΕ/Α Οικονομικών Επιθεωρητών, που υπηρετούν στη Δ/νση Εσωτερικού Ελέγχου.
6. Η διάρκεια του ελέγχου θα είναι μήνες. Η προβλεπόμενη ημερομηνία έναρξης είναι/...../.....
7. Σε περίπτωση που απαιτηθεί δειγματοληψία, θα επιλεγεί μέθοδος στατιστικής δειγματοληψίας, με βάση την επικινδυνότητα.

Με Εντολή Γενικού Γραμματέα
Ο Προϊστάμενος της Δ/νσης

Αποδέκτες προς Ενέργεια:

Οριζόμενοι Εσωτερικοί Ελεγκτές

Εσωτερική Διανομή:

1. Γραφείο Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων
2. Δ/νση Εσωτερικού Ελέγχου – Τμήματα Α', Β' (Δ') και Γ'

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ XVII:Υπόδειγμα Διαβιβαστικού Προσωρινής Έκθεσης



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ

ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ

Δ/ΝΣΗ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ

(Στοιχεία επικοινωνίας)

Αθήνα,

Αρ. Πρωτ.:

ΠΡΟΣ

(Ελεγχθείσα Υπηρεσία ή
Αρμόδια Κ.Υ. που πρέπει να προβεί
σε ενέργειες)

ΘΕΜΑ: «Αποστολή Προσωρινής Έκθεσης Εσωτερικού Ελέγχου»

ΣΧΕΤ.: 1. Η αρ. Εντολή Εσωτερικού Ελέγχου

2. Η αρ. Ειδοποίηση

Με σκοπό (π.χ. την εξέταση της ασφάλειας και της αποτελεσματικότητας της διαδικασίας) διενεργήθηκε, κατά το χρονικό διάστημα από έως, Εσωτερικός Έλεγχος, στον οποίο συμμετείχατε παρέχοντας χρήσιμα στοιχεία και απόψεις.

Σας αποστέλλουμε συνημμένα τη σχετική προσωρινή έκθεση με τα αποτελέσματα του ελέγχου και παρακαλούμε για τη μελέτη της. (Αν κρίνεται αναγκαίο:) Παρακαλούμε, επίσης, τους Προϊσταμένους των Υπηρεσιών για τη συμμετοχή τους σε συνάντηση που θα πραγματοποιηθεί στιςκαι ώρα ... στα γραφεία της Υπηρεσίας μας, έτσι ώστε να συζητηθούν οι συστάσεις και προτάσεις που διατυπώνονται. Σε περίπτωση αδυναμίας συμμετοχής των Προϊσταμένων, παρακαλούμε αυτοί να εκπροσωπηθούν από στελέχη που θα έχουν τη δυνατότητα να δεσμεύσουν την Υπηρεσία τους, έτσι ώστε να συμφωνηθούν οι ενδεδειγμένες ενέργειες για την άρση των προβλημάτων που διαπιστώθηκαν.

Με την καταγραφή των ενεργειών που θα συμφωνηθούν και των αντίστοιχων προθεσμιών υλοποίησής τους (στο Παράρτημα Β: «Φύλλο Ενεργειών που συμφωνήθηκαν»), θα οριστικοποιηθεί η έκθεση και θα υποβληθεί στην ηγεσία της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων.

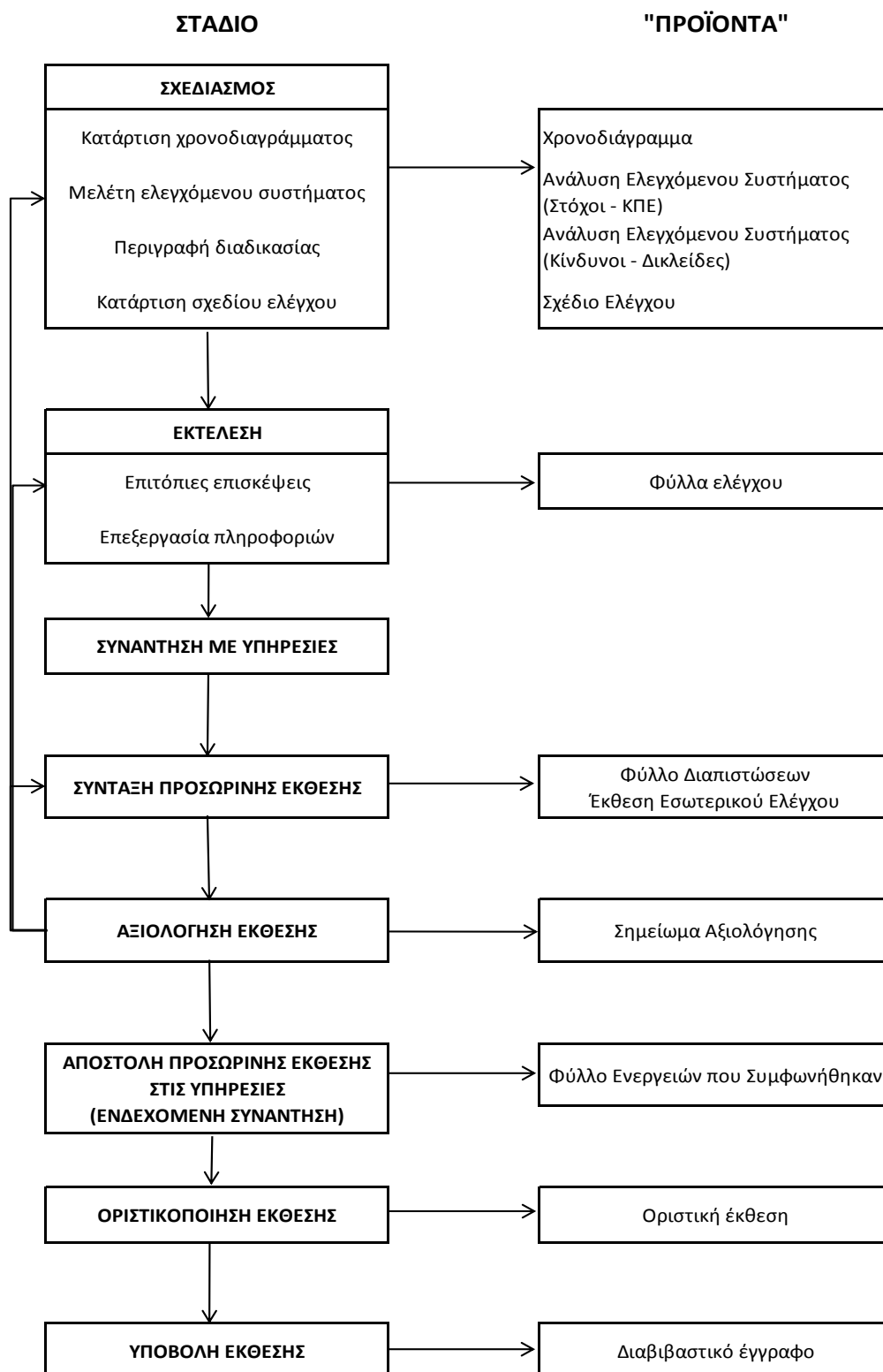
Είμαστε στη διάθεσή σας για κάθε διευκρίνιση.

Ο Προϊστάμενος της Διεύθυνσης

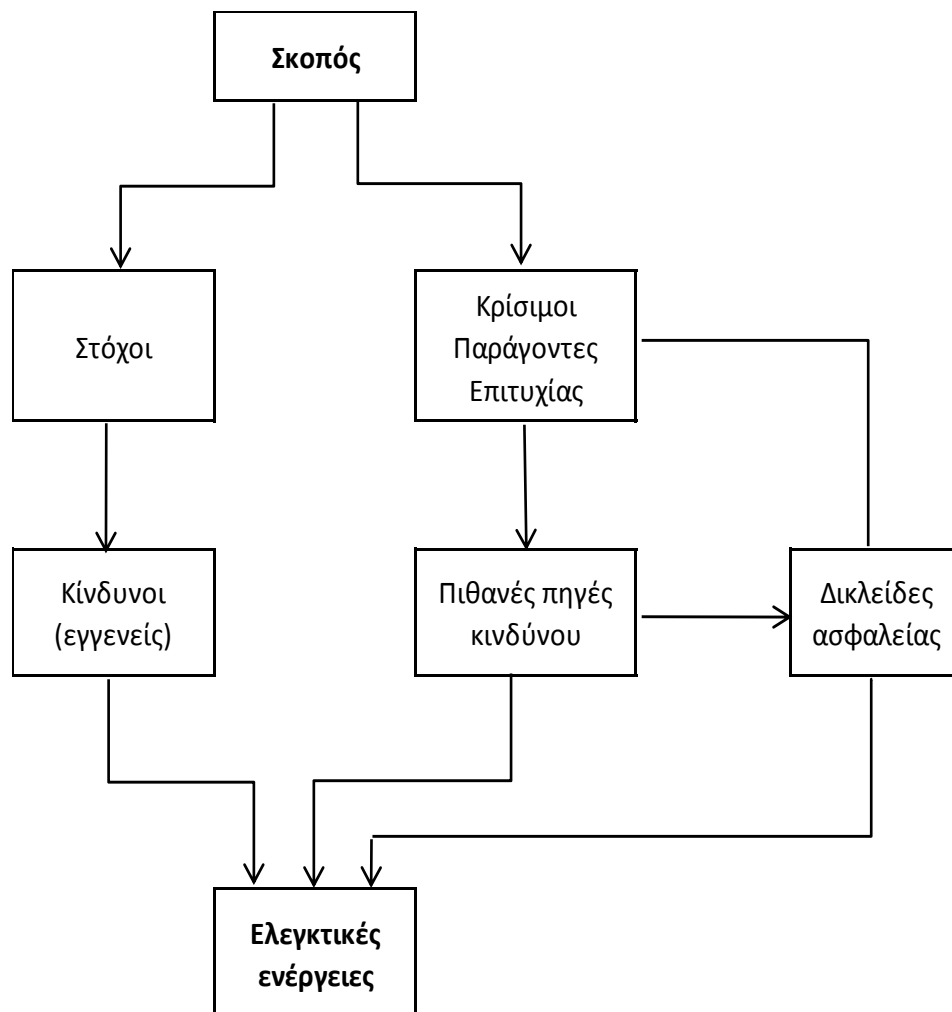
ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ XVIII: Υπόδειγμα Χρονοδιαγράμματος Ελέγχου**ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ ΑΡ. .../201...****ΧΡΟΝΟΔΙΑΓΡΑΜΜΑ ΕΡΓΑΣΙΩΝ**

	ΣΤΑΔΙΟ ΕΞΕΛΙΞΗΣ	ΠΡΟΘΕΣΜΙΑ	ΠΟΣΟΣΤΟ ΟΛΟΚΛΗΡΩΣΗΣ ΤΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ
1	Μελέτη ελεγχόμενου συστήματος		20%
2	Επισκέψεις στην Κ.Υ.		25%
3	Συμπλήρωση εντύπων ανάλυσης ελεγχόμενου συστήματος		30%
4	Κατάρτιση σχεδίου ελέγχου		40%
5	Επισκέψεις σε Υπηρεσίες εφαρμογής		50%
6	Συμπλήρωση φύλλων ελέγχου		60%
7	Συμπλήρωση φύλλου διαπιστώσεων		70%
8	Σύνταξη και υποβολή προσωρινής έκθεσης		85%
9	Αξιολόγηση προσωρινής έκθεσης		90%
10	Αποστολή προσωρινής έκθεσης στις Υπηρεσίες		91%
11	Συναντήσεις για τη συμφωνία επί των προτάσεων		96%
12	Σύνταξη και υποβολή οριστικής έκθεσης		100%

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ ΧΙΧ: Στάδια Διενέργειας Εσωτερικού Ελέγχου



ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ ΧΧ: Σχέσεις μεταξύ Εννοιών κατά το Σχεδιασμό Ελέγχου



ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ ΧΧΙ: Υπόδειγμα Σημειώματος Αξιολόγησης

Δ/ΝΣΗ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ
ΤΜΗΜΑ Γ'

Αθήνα,

Πληροφορίες :
 Τηλέφωνο : 213 211

ΠΡΟΣ: ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟ Δ/ΝΣΗΣ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ
 Κ.

ΘΕΜΑ: «Αξιολόγηση της προσωρινής έκθεσης του αρ. .../.... Εσωτερικού Ελέγχου»

Αντικείμενα Αξιολόγησης	Εισήγηση
Συμφωνία με την εκδοθείσα εντολή	(Συμφωνία με την εκδοθείσα εντολή ως προς το διατακτικό αυτής και τις επί μέρους τυχόν οδηγίες, ιδίως ως προς την έκταση του ελέγχου)
Μεθοδολογία ελέγχου	(επιβεβαιώνεται η εγκυρότητα της μεθοδολογίας και βεβαιώνεται ότι η λογική του ελέγχου βασίζεται σε ορθές αρχές)
Πληρότητα έκθεσης	(ελέγχεται αν: - η έκθεση περιλαμβάνει τις ενότητες του σχετικού υποδείγματος - τα υποστηρικτικά φύλλα ελέγχου είναι επαρκή)
Αντικειμενικότητα	(Ελέγχεται αν η έκθεση διακρίνεται από αμεροληψία, αν η διατύπωση είναι προσεκτική και αν τα αποτελέσματα του ελέγχου τοποθετούνται στη σωστή προοπτική)
Επάρκεια τεκμηρίωσης	(επιβεβαιώνεται ότι τα γεγονότα που παρουσιάζονται στην έκθεση τεκμηριώνονται επαρκώς)
Συνάφεια διαπιστώσεων – συμπερασμάτων	(αξιολογείται η συνάφεια των συμπερασμάτων που διατυπώνονται – π.χ. ως προς την αποτελεσματικότητα μιας δικλείδας ασφαλείας – με την υποστηρικτική ελεγκτική εργασία που πραγματοποιήθηκε και τα ευρήματα που προέκυψαν)
Προτάσεις έκθεσης ελέγχου	(αξιολογείται η καταλληλότητα των διορθωτικών ενεργειών που προτάθηκαν)

Ο ΕΙΣΗΓΗΤΗΣ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ
 ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ Γ'

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ XXII: Ενδεικτική Βιβλιογραφία

1. Διεθνές Πλαίσιο για την Επαγγελματική Εφαρμογή του Εσωτερικού Ελέγχου (IPPF), Ελληνικό Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών, 2013.
2. Καββαδά Α., Κυριάκου Μ., Μπουλιγαράκη Α., «Πρότυπα και Μεθοδολογία Διενέργειας του Εσωτερικού Ελέγχου», Υπουργείο Οικονομικών, Έργο «Βελτίωση Διαδικασιών Φορολογικών Ελέγχων και Είσπραξης Δημοσίων Εσόδων» - Πρόγραμμα: Εσωτερικός Έλεγχος και Υπηρεσιακή Ακεραιότητα, Αθήνα, 2001.
3. Παντελή Παπαστάθη, «Ο Σύγχρονος Εσωτερικός Έλεγχος στις Επιχειρήσεις – Οργανισμούς και η Πρακτική Εφαρμογή του», Αθήνα, 2003.
4. Μπαθρέλλου Ελένη, «Ο ρόλος του εσωτερικού ελέγχου στην ελληνική φορολογική διοίκηση», Διπλωματική Εργασία Προγράμματος Μεταπτυχιακών Σπουδών, Πάντειο Πανεπιστήμιο – Τμήμα Δημόσιας Διοίκησης, Αθήνα, 2007.
5. COSO – Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission, “Internal Control – Integrated Framework”, December 2011, www.coso.org
6. COSO – Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission, “Enterprise Risk Management – Integrated Framework Executive Summary”, September 2004, www.coso.org
7. Robert R. Moeller, «COSO Enterprise Risk Management. Establishing Effective Governance, Risk, and Compliance Processes», Second Edition, John Wiley & Sons, Inc., 2011.
8. *Public Sector Internal Audit Standards - Applying the IIA International Standards to the UK Public Sector*, CIPFA et.al, 2012.
9. “Public Sector Internal Audit”, Australian National Audit Office, 2007
10. Κωνσταντίνου Δρακάτου, «Στατιστική», 2^η έκδοση, Εκδόσεις Παπαζήση, 1984.
11. Joseph F. Healy, “Statistics”, 4th edition, Wadsworth, 1996.
12. “Internal Audit Capability Model (IA-CM) For the Public Sector”, The Institute of Internal Auditors Research Foundation, 2009.
13. *International Standard ISO 31000: Risk management — Principles and guidelines*, International Standards Organization, 2009.
14. *Government Auditing Standards*, US Government Accountability Office, 2011.