

**ΥΠΟΕΡΓΟ 3 «ΔΡΑΣΕΙΣ ΒΕΛΤΙΩΣΗΣ ΠΟΙΟΤΗΤΑΣ ΕΠΙΜΟΡΦΩΤΙΚΩΝ  
ΠΡΟΓΡΑΜΜΑΤΩΝ»**

**Της Πράξης «ΔΡΑΣΕΙΣ ΣΥΝΕΧΙΖΟΜΕΝΗΣ ΚΑΤΑΡΤΙΣΗΣ 2014-2020»  
Κωδ. ΟΠΣ**

**ΤΙΤΛΟΣ ΠΡΟΓΡΑΜΜΑΤΟΣ:**

**«ΠΙΣΤΟΠΟΙΗΣΗ ΕΛΕΓΚΤΙΚΗΣ ΕΠΑΡΚΕΙΑΣ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΚΤΗ  
ΔΗΜΟΣΙΟΥ ΤΟΜΕΑ»**

**ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΟ ΥΛΙΚΟ**

**Κωδικός εκπαιδευτικού υλικού:**

**Κωδικός Πιστοποίησης Προγράμματος: 741**

**ΥΠΟΕΡΓΟ 3 «ΔΡΑΣΕΙΣ ΒΕΛΤΙΩΣΗΣ ΠΟΙΟΤΗΤΑΣ ΕΠΙΜΟΡΦΩΤΙΚΩΝ ΠΡΟΓΡΑΜΜΑΤΩΝ»**

**ΤΙΤΛΟΣ ΠΡΟΓΡΑΜΜΑΤΟΣ: «ΠΙΣΤΟΠΟΙΗΣΗ ΕΛΕΓΚΤΙΚΗΣ ΕΠΑΡΚΕΙΑΣ  
ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΚΤΗ ΔΗΜΟΣΙΟΥ ΤΟΜΕΑ»**

**ΟΜΑΔΑ ΕΡΓΑΣΙΑΣ**

**ΜΕΛΗ ΟΜΑΔΑΣ**

- Συντονιστής:** **Δρ. Σαράντης Κουγιού** (κωδ. Ο.Π.Σ.: 022095), Υπεύθυνος Σπουδών και Έρευνας και Συντονιστής του Τομέα «Δημόσια Διοίκηση και Διακυβέρνηση» του ΙΝ.ΕΠ/Ε.Κ.Δ.Δ.Α
- Συντάκτης:** **Δρ.Ιωάννης Βαρβατσουλάκης** (κωδ. Ο.Π.Σ.: 022611), Διδάκτωρ Εσωτερικού Ελέγχου Μονάδων Υγείας, Εσωτερικός Ελεγκτής στη Δημόσια Επιχείρηση Ηλεκτρισμού ΑΕ
- Συντάκτης:** **Μαρία Κωνσταντινίδου** (κωδ. Ο.Π.Σ.:016761), Προϊστάμενη Γενικής Διεύθυνσης Ακεραιότητας & Λογοδοσίας της Εθνικής Αρχής Διαφάνειας, πρώην Προϊσταμένη της Διεύθυνσης Εσωτερικού Ελέγχου της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.
- Συντάκτης:** **Πάρις Ζαρνακούπης Κωνσταντίνου** (κωδ. Ο.Π.Σ.: 023419),Ορκωτός Ελεγκτής και Πιστοποιημένος Εσωτερικός Ελεγκτής (ACCA, CIA) Στέλεχος του Τμήματος Παρακολούθησης Μονάδων Εσωτερικού Ελέγχου της Γενικής Διεύθυνσης Ακεραιότητας & Λογοδοσίας της Εθνικής Αρχής Διαφάνειας
- Συντάκτης:** **Τριάδα Πασσά** (κωδ. Ο.Π.Σ.: 024225), Οικονομολόγος με μεταπτυχιακές σπουδές στην Τραπεζική , πρώην Οικονομική Επιθεωρήτρια Εσωτερικού Ελέγχου στην Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων



Με τη συγχρηματοδότηση της Ελλάδας και της Ευρωπαϊκής Ένωσης

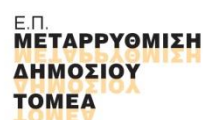


## ΑΞΙΟΛΟΓΗΤΕΣ

**Μπίνης Άγγελος** (κωδ. Ο.Π.Σ.: 024201), Διοικητής ΕΑΔ

**Δρ. Κομσέλη Φωτεινή** (κωδ. Ο.Π.Σ.: 004252), Υπεύθυνη Σπουδών  
και Έρευνας ΕΣΔΔΑ/ΕΚΔΔΑ

.....







ΠΙΣΤΟΠΟΙΗΣΗ ΕΛΕΓΚΤΙΚΗΣ ΕΠΑΡΚΕΙΑΣ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ  
ΕΛΕΓΚΤΗ ΔΗΜΟΣΙΟΥ ΤΟΜΕΑ

ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΟ ΥΛΙΚΟ ΕΠΙΜΟΡΦΩΤΙΚΟΥ ΠΡΟΓΡΑΜΜΑΤΟΣ



## Περιεχόμενα

Περιεχόμενα.....	1
Εισαγωγή .....	4
Σκοπιμότητα σχεδιασμού και υλοποίησης του εκπαιδευτικού υλικού .....	4
Στόχοι, περιεχόμενο και διάρθρωση του εκπαιδευτικού υλικού .....	4
1 Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου.....	4
1.1 Παρουσίαση του θεσμικού πλαισίου του Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου στο δημόσιο τομέα .....	4
1.1.1 Αρμόδιοι φορείς για τον συντονισμό, παρακολούθηση και αξιολόγηση της λειτουργίας του Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου.....	8
1.2 Το Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου και ο ρόλος του στη διακυβέρνηση των φορέων του δημόσιου τομέα .....	10
1.3 Ο ρόλος του Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου στο πλαίσιο της Ευρωπαϊκής Ένωσης και διεθνώς: ορισμοί-εργαλεία-διεθνείς οργανισμοί.....	22
1.4 Διάρθρωση του Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου-Μοντέλο Τριών (3) Γραμμών Ρόλων .....	25
1.4.1 Αρχές του Μοντέλου Τριών Γραμμών.....	26
Αρχή 1: Διακυβέρνηση .....	26
Αρχή 2: Ρόλος του επικεφαλής του φορέα .....	27
Αρχή 3: Διοίκηση και ρόλοι πρώτης και δεύτερης γραμμής .....	27
Αρχή 4: Ρόλοι της τρίτης γραμμής.....	28
Αρχή 5: Ανεξαρτησία της τρίτης γραμμής.....	28
Αρχή 6: Δημιουργία και πρόσθεση αξίας .....	29
1.4.2 Βασικοί Ρόλοι στο Μοντέλο Τριών Γραμμών .....	29
1.4.3 Σχέσεις μεταξύ βασικών ρόλων .....	31
1.4.4 Εφαρμογή του Μοντέλου Τριών Γραμμών Ρόλων .....	33
2 Λειτουργία εσωτερικού ελέγχου / Μονάδα Εσωτερικού Ελέγχου (εσωτερικός έλεγχος).....	35
2.1 Λειτουργία εσωτερικού ελέγχου .....	36
2.1.2 Ο ρόλος της λειτουργίας του Εσωτερικού Ελέγχου στην διακυβέρνηση του φορέα .....	37
2.1.3 Ο Ρόλος του εσωτερικού ελέγχου στον δημόσιο τομέα - Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου .....	37
Ο Ρόλος του Εσωτερικού Ελέγχου στην Διαχείριση Κινδύνου .....	38
2.2 Σχέση εσωτερικού – εξωτερικού ελέγχου.....	40

Συντονισμός των εργασιών του Εσωτερικού Ελέγχου με των άλλων ελεγκτικών και ρυθμιστικών οργάνων .....	40
Πρότυπα και οδηγοί εφαρμογής .....	41
2.2.1 Διεθνές Πρότυπο Ελέγχου 610 (Αναθεωρημένο 2013)-Χρησιμοποίηση της εργασίας των εσωτερικών ελεγκτών .....	43
2.2.2 Ο εσωτερικός έλεγχος σε σχέση με τις επιθεωρήσεις-έρευνες, τους διαχειριστικούς ελέγχους, τις προανακριτικές έρευνες και την πειθαρχική διαδικασία .....	48
2.4 Ο ρόλος, οι αρμοδιότητες και οι ελεγκτικές πρακτικές του Ελεγκτικού Συνεδρίου σε συνάρτηση με το Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου των φορέων της γενικής κυβέρνησης. ....	53
2.5 Διεθνή Πρότυπα Εσωτερικού Ελέγχου (IPPF Standards) .....	55
2.6 Ο ρόλος του εσωτερικού ελεγκτή στην αξιολόγηση κινδύνων απάτης και στην αντιμετώπιση φαινομένων διαφθοράς.....	63
2.7 Ανεξαρτησία εσωτερικού ελέγχου .....	70
Ανεξαρτησία και σχέσεις αναφοράς .....	70
2.7.1 Η σημασία της ανεξαρτησίας .....	72
2.7.2 Σωστή ευθυγράμμιση για την επίτευξη ανεξαρτησίας .....	72
2.7.3 Περιορισμοί της ανεξαρτησίας .....	73
2.7.4 Αναγνώριση των περιορισμών.....	73
2.7.6 Προσπάθειες μετριασμού.....	74
2.8 Επιτροπή Ελέγχου στο δημόσιο τομέα. Ρόλος-αρμοδιότητες–αποστολή.....	76
2.8.1 Ο Ρόλος της Επιτροπής Ελέγχου .....	76
2.8.2 Σύνθεση και λειτουργία των Επιτροπών Ελέγχου στον δημόσιο τομέα .....	77
2.8.3 Κανόνες εσωτερικής λειτουργίας της Επιτροπής Ελέγχου.....	78
2.9 Σύσταση, οργάνωση, λειτουργία και αρμοδιότητες της Μονάδας Εσωτερικού Ελέγχου .....	78
2.10 Στελέχωση Μονάδων Εσωτερικού Ελέγχου. Προσόντα/δεξιότητες επικεφαλής και εσωτερικών ελεγκτών. Ρόλοι και καθήκοντα .....	82
2.10.2 Οι ανάγκες για στελέχωση .....	82
2.10.3 Πιστοποιητικό Ελεγκτικής Επάρκειας Εσωτερικού Ελεγκτή.....	83
Ασυμβίβαστο και νομική προστασία .....	84
2.11.1 Γνώσεις και Δεξιότητες .....	84
2.11 Πρόγραμμα Αξιολόγησης και Βελτίωσης Ποιότητας.....	90
Πρόγραμμα Αξιολόγησης και Βελτίωσης Ποιότητας στις Μονάδες Εσωτερικού Ελέγχου στο δημόσιο τομέα. ....	90



Υπεύθυνος τήρησης της ποιότητας.....	91
Εσωτερικές αξιολογήσεις .....	92
Υποβολή εκθέσεων σχετικά με το Πρόγραμμα Αξιολόγησης και Βελτίωσης	
2.11.2 Ποιότητας .....	92
2.11.3 Δικαιώματα πρόσβασης εσωτερικών ελεγκτών, GDPR, διαβαθμισμένες	
2.11.4 πληροφορίες .....	92
2.13 Κανονισμός Λειτουργίας Μονάδας Εσωτερικού Ελέγχου .....	97
Ενότητες Κανονισμού Λειτουργίας .....	99
2.14 Κώδικας Δεοντολογίας Εσωτερικών Ελεγκτών.....	102
2.13.1 Αρχές και Κανόνες Συμπεριφοράς εσωτερικών ελεγκτών .....	103
2.15 Εγχειρίδιο Εσωτερικών Ελέγχων .....	112
3 Έργο της Μονάδας Εσωτερικού Ελέγχου-Ελεγκτικός Κύκλος .....	116
3.1 Κατάρτιση Ετήσιου Προγράμματος Εργασιών βάσει αξιολόγησης κινδύνων	
(Risk Assessment) .....	117
3.1.1 Ο προγραμματισμός των ελέγχων .....	117
3.1.2 Διαδικασία κατάρτισης Ετησίου Προγράμματος Εργασιών .....	122
3.2 Διαδικασία έγκρισης του Ετήσιου Προγράμματος Εργασιών .....	133
3.3 Έκδοση εντολής ελέγχου ή παροχής συμβουλευτικού έργου (Ανάθεση) .....	134
3.3.1 Ανάθεση Διαβεβαιωτικού/Ελεγκτικού Έργου.....	135
3.3.2 Ανάθεση Συμβουλευτικού Έργου.....	136
3.3.3 Θέματα που μπορούν να αναφέρονται σε Εγχειρίδιο της Μονάδας	
Εσωτερικού Ελέγχου, σχετικά με την έκδοση εντολής.....	136
3.4.4 Σχεδιασμός ελεγκτικού / διαβεβαιωτικού έργου.....	137
3.4.2 Προκαταρκτική μελέτη .....	139
3.4.3 Προσδιορισμός πιθανών προβληματικών περιοχών.....	139
Προετοιμασία του Προγράμματος Ελέγχου .....	140
3.5.1 Ελεγκτική δειγματοληψία .....	144
3.5.2 Τι είναι Ελεγκτική Δειγματοληψία .....	144
3.6.1 Διακρίσεις δειγματοληψίας.....	147
3.6.2 Διενέργεια διαβεβαιωτικού/παροχή συμβουλευτικού ελέγχου.....	149
Διενέργεια διαβεβαιωτικού έργου .....	149
Παροχή συμβουλευτικού έργου.....	154
3.7 Αξιολόγηση δικλίδων εσωτερικού ελέγχου .....	157
3.8 Εργαλεία Ελέγχου: Οδηγός συνεντεύξεων, κατάρτιση ερωτηματολογίων .....	169

	Οδηγός Συνεντεύξεων.....	169
	Κατάρτιση Ερωτηματολογίων .....	190
3.9	Αποδεικτικά στοιχεία – τεκμήρια ελέγχου .....	199
3.8.1	Σύνταξη προσωρινής και οριστικής έκθεσης ελέγχου .....	208
3.10	Προσωρινή Έκθεση Ελέγχου.....	208
3.8.2	Οριστική Έκθεση Ελέγχου .....	212
3.10.1	Φάκελος ελέγχου.....	214
3.10.2	Παρακολούθηση υλοποίησης ενεργειών (follow-up) .....	216
	Παρακολούθηση Υλοποίησης των Συμφωνηθεισών Ενεργειών .....	216
3.12.1	Σύνταξη Αναφοράς για την Υλοποίηση των Συμφωνηθεισών Ενεργειών	219
3.12.2	Ετήσια Έκθεση με Γνώμη .....	219
	Ετήσια Έκθεση Μονάδας Εσωτερικού Ελέγχου .....	220
3.13.1	Γνώμη.....	225
4	ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ.....	226
5	ΠΑΡΑΡΤΗΜΑΤΑ .....	231
5.1	Παράρτημα 1 .....	231
5.2	Παράρτημα 2.....	233
5.3	Παράρτημα 3.....	239
5.4	Παράρτημα 4.....	243



## Εισαγωγή

### Σκοπιμότητα σχεδιασμού και υλοποίησης του εκπαιδευτικού υλικού

Σκοπός του συγκεκριμένου εκπαιδευτικού προγράμματος είναι:

- Να παρέχει βασικές, σύγχρονες και επιστημονικά τεκμηριωμένες γνώσεις Εσωτερικού Ελέγχου (Internal Audit) ώστε οι καταρτιζόμενοι να μπορούν να υλοποιήσουν ένα πλήρη ελεγκτικό κύκλο από τον προγραμματισμό του πλάνου ελέγχων, μέχρι τη συγγραφή της οριστικής έκθεσης, αξιοποιώντας τις υφιστάμενες δεξιότητες και εμπειρίες τους και δίνοντας έμφαση στη βελτίωση της ποιότητας.
- Να βοηθήσει τους συμμετέχοντες να γνωρίσουν και να εφαρμόσουν τα “Διεθνή Πρότυπα για την Επαγγελματική Εφαρμογή του Εσωτερικού Ελέγχου (Standards for the Professional Practice of Internal Auditing – IPPF) στον πλήρη ελεγκτικό κύκλο και να προάγει-αναβαθμίσει το επάγγελμα του Εσωτερικού Ελεγκτή στο Δημόσιο Τομέα
- Να καλλιεργήσει την επικοινωνία, τη συνεργασία και την κριτική σκέψη των συμμετεχόντων Το εκπαιδευτικό πρόγραμμα απευθύνεται αποκλειστικά σε στελέχη του Δημόσιου Τομέα.

### Στόχοι, περιεχόμενο και διάρθρωση του εκπαιδευτικού υλικού

Το παρόν εκπαιδευτικό υλικό διαρθρώνεται σε 3 θεματικές ενότητες, οι αναπτύξεις των οποίων επιδιώκουν να παρέχουν στους εσωτερικούς ελεγκτές και στους εν δυνάμει εσωτερικούς ελεγκτές των φορέων του δημόσιου τομέα όλες τις απαραίτητες γνώσεις, προκειμένου να ανταποκριθούν με τον αποδοτικότερο τρόπο στα καθήκοντα και στις αρμοδιότητες που περιγράφονται στον ν. 4795/2021. Πιο συγκεκριμένα:

Στην Ενότητα 1 παρουσιάζεται και αναλύεται το “Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου, στο δημόσιο τομέα, σύμφωνα με το ν.4795/2021, ο ρόλος του στη διακυβέρνηση των φορέων του δημόσιου τομέα, καθώς επίσης και ο ρόλος του στο πλαίσιο της Ευρωπαϊκής Ένωσης και διεθνώς. Επιπλέον, αναλύεται η διάρθρωση του Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου βάσει του Πλαισίου Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου της Επιτροπής C.O.S.O, καθώς και το Μοντέλο των Τριών Γραμμών Ρόλων. Τέλος γίνεται αναφορά στα αρμόδια όργανα για τον

συντονισμό, παρακολούθηση και αξιολόγηση της λειτουργίας του Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου.

Στην Ενότητα 2 παρουσιάζεται η λειτουργία του εσωτερικού ελέγχου, η σχέση εσωτερικού ελέγχου με τους εξωτερικούς ελεγκτές, τις επιθεωρήσεις και έρευνες, τους διαχειριστικούς ελέγχους και την πειθαρχική διαδικασία. Γίνεται αναφορά στον ρόλο και τις αρμοδιότητες του Ελεγκτικού Συνεδρίου ως προς το Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου των φορέων που εμπίπτουν στην ελεγκτική δικαιοδοσία του. Παρουσιάζονται τα διεθνή πρότυπα και ο ρόλος τους στο δημόσιο τομέα. Αναπτύσσεται ο ρόλος του εσωτερικού ελέγχου σε σχέση με την απάτη ενώ στη συνέχεια παρατίθενται θέματα που αφορούν στη λειτουργία του εσωτερικού ελέγχου σχετικά με την ανεξαρτησία του, τις Επιτροπές Ελέγχου, τη σύσταση, στελέχωση, αρμοδιότητες και λειτουργία των Μονάδων Εσωτερικού Ελέγχου, τα δικαιώματα πρόσβασης των εσωτερικών ελεγκτών, τον Κανονισμό Λειτουργίας της Μονάδας Εσωτερικού Ελέγχου, τον Κώδικα Δεοντολογίας Εσωτερικών Ελεγκτών και το Εγχειρίδιο Εσωτερικών Ελέγχων.

Στην Ενότητα 3 παρουσιάζεται το έργο της Μονάδας Εσωτερικού Ελέγχου, όπου περιγράφεται με παραδείγματα και πρακτικές συμβουλές ένας ολοκληρωμένος ελεγκτικός κύκλος διενέργειας διαβεβαιωτικού/ ελεγκτικού έργου αλλά και παροχής συμβουλευτικού έργου, αρχίζοντας από την κατάρτιση του Ετήσιου Προγράμματος Εργασιών της Μονάδας, τη δειγματοληψία, και όλα τα στάδια των έργων, καθώς και τη σύνταξη της Ετήσιας Έκθεσης με Γνώμη του επικεφαλής της Μονάδας.

## 1 Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου

### *Σκοπός διδακτικής ενότητας/προσδοκώμενα αποτελέσματα*

Σκοπός της διδακτικής ενότητας είναι η αποσαφήνιση των εννοιών του Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου και της λειτουργίας Εσωτερικού Ελέγχου, η εξοικείωση με την έννοια του Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου και τον ρόλο του στη διακυβέρνηση των φορέων του δημόσιου τομέα, η κατανόηση του ρόλου του Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου διεθνώς, η αναγνώριση της διάρθρωσης του Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου και των εννοιών και αρχών αυτού, βάσει και των βέλτιστων διεθνών πρακτικών, όπως το Μοντέλο τριών (3) Γραμμών-Ρόλων. Επιπλέον θα γίνει κατανοητό στους εκπαιδευόμενους η αρμοδιότητα κάθε φορέα που εμπλέκεται στον συντονισμό, την παρακολούθηση και την αξιολόγηση της λειτουργίας του Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου του δημόσιου τομέα.

### *Λέξεις - φράσεις κλειδιά*

Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου, λειτουργία εσωτερικού ελέγχου, διακυβέρνηση, διάρθρωση Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου, Πυλώνες, Αρχές, Μοντέλο τριών γραμμών, συντονισμός, λογοδοσία, διακυβέρνηση, επιτροπή COSO, πλέγμα λειτουργιών και διαδικασιών, δικλίδες ελέγχου (controls), Αρχές και Δομικά Στοιχεία του Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου, Πυλώνες, περιβάλλον ελέγχου, αξιολόγηση κινδύνων, δραστηριότητες ελέγχου, Αρχές του Μοντέλου 3 Γραμμών, Ρόλοι πρώτης γραμμής, Ρόλοι δεύτερης Ρόλοι γραμμής τρίτης γραμμής, εσωτερικός έλεγχος, εξωτερικοί ελεγκτές, Ρυθμιστικές Αρχές, Εφαρμογή, Εθνική Αρχή Διαφάνειας, Υπουργείο Οικονομικών, Ελεγκτικό Συνέδριο, Μονάδα Εσωτερικού Ελέγχου.

### **1.1 Παρουσίαση του θεσμικού πλαισίου του Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου στο δημόσιο τομέα**

Το Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου έχει αναφερθεί για πρώτη φορά στη Δημόσια Διοίκηση με το ν.3492/2006 (Α' 210). Σύμφωνα με τον ορισμό που διατυπώνεται στο άρθρο 4 του εν λόγω νόμου, το σύστημα εσωτερικού ελέγχου είναι το συνολικό σύστημα διαχειριστικών και άλλων ελέγχων, συμπεριλαμβανομένων των ελέγχων της οργανωτικής δομής, των μεθοδολογιών, των διαδικασιών και του εσωτερικού ελέγχου, που έχει εφαρμόσει η Διοίκηση

στις λειτουργίες του φορέα, για την υποστήριξη της επίτευξης των στόχων του με αποδοτικό, αποτελεσματικό και οικονομικό τρόπο. Το σύστημα εσωτερικού ελέγχου εξασφαλίζει τη συμμόρφωση στις πολιτικές της Διοίκησης, διασφαλίζει τα περιουσιακά στοιχεία και πόρους του φορέα, μέσω πιστοποίησης της πληρότητας και ακρίβειας των λογιστικών εγγραφών και καταστάσεων και παρέχει επίκαιρες και αξιόπιστες δημοσιονομικές και διαχειριστικές πληροφορίες.

Με την πάροδο των ετών κρίθηκε απαραίτητη η νομοθέτηση ενιαίων αρχών, κανόνων και οδηγιών ως προς τη λειτουργία των συστημάτων εσωτερικού ελέγχου των φορέων του δημόσιου τομέα σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου ώστε να αποσαφηνιστεί το πεδίο λειτουργίας αυτού, του οποίου το νομικό πλαίσιο χαρακτηρίζεται από κατακερματισμό ρυθμίσεων και εννοιολογικών αντιφάσεων.

Με το νέο θεσμικό πλαίσιο για τον Εσωτερικό Έλεγχο, το ν.4795/2021, οροθετήθηκε το Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου (ΣΕΕ-Internal Control System)). Συγκεκριμένα, αναφέρεται ότι:

**Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου είναι το πλέγμα των λειτουργιών και διαδικασιών αλλά και των δικλίδων ελέγχου (controls) που υιοθετεί η Διοίκηση ενός φορέα, σχεδιασμένο για να παρέχει εύλογη διαβεβαίωση στον φορέα για την επίτευξη των στόχων του και συγκεκριμένα:**

- Την αποτελεσματικότητα και αποδοτικότητα των επιχειρησιακών του λειτουργιών
- Την αξιοπιστία των οικονομικών και λοιπών αναφορών
- Τη συμμόρφωση με του νόμους, τους κανονισμούς και τις πολιτικές που διέπουν τη λειτουργία του. (άρθρο 4)

Ο πρώτος στόχος αφορά στη διασφάλιση της αποτελεσματικότητας, της οικονομικότητας και της αποδοτικότητας των δραστηριοτήτων του φορέα, συμπεριλαμβανομένων των λειτουργικών στόχων, της παροχής αξιόπιστων πληροφοριών για τη λήψη αποφάσεων, τον αποκλεισμό ή της αποθάρρυνσης της σπατάλης, της προστασίας των περιουσιακών στοιχείων, των πληροφοριών και της φήμης του φορέα.

Ο δεύτερος στόχος αφορά στη σύνταξη αξιόπιστων και επίκαιρων οικονομικών στοιχείων.

Ο τρίτος στόχος αφορά στη συμμόρφωση με το ισχύον νομοθετικό και κανονιστικό πλαίσιο που διέπει τη λειτουργία και τις δραστηριότητες του φορέα.

Το Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου σχετίζεται με τη θέσπιση ενός συστήματος όπου όλες οι ενέργειες παρακολουθούνται προληπτικά, οι παρατυπίες διορθώνονται και οι ελλείψεις αναφέρονται στη Διοίκηση.

Με την εφαρμογή ενός Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου διασφαλίζεται επιπλέον η ενίσχυση της υπευθυνότητας, της λογοδοσίας και της ορθής διακυβέρνησης, η πρόληψη, ο εντοπισμός, η αποκατάσταση και η παρακολούθηση περιστατικών απάτης και παραβάσεων αλλά και η αξιοποίηση ευκαιριών βελτίωσης στη λειτουργία του φορέα.

Η εγκαθίδρυση ενός Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου εξασφαλίζει συνοχή στον φορέα και ενισχύει την αξιοπιστία του σε περίπτωση εξωτερικού ελέγχου. Επίσης, παρέχει μια βάση για συγκριτική αξιολόγηση, βελτίωση και παρακολούθηση της απόδοσής του. Το Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου θα πρέπει να προσαρμόζεται στις ανάγκες και τις απαιτήσεις του κάθε φορέα και ταυτόχρονα να επιδιώκει την επίτευξη της βέλτιστης ισορροπίας μεταξύ των κινδύνων που πρέπει να αντιμετωπιστούν και του κόστους που συνεπάγεται η ελαχιστοποίησή τους (cost-benefit analysis).

Όπως ήδη επισημάνθηκε, το Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου μπορεί να συμβάλλει στην αντιμετώπιση των κινδύνων που αντιμετωπίζει ο φορέας, αλλά δύναται να παρέχει μόνον εύλογη διαβεβαίωση σχετικά με την επίτευξη της αποστολής και των γενικών στόχων.

Όσο καλά κι αν είναι σχεδιασμένο και λειτουργικό το Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου, δεν μπορεί να παρέχει στη Διοίκηση απόλυτη διασφάλιση σχετικά με την επίτευξη των γενικών στόχων, παρά μόνο ένα «εύλογο» επίπεδο διασφάλισης.

Η εύλογη διασφάλιση ισοδυναμεί με ένα ικανοποιητικό επίπεδο εμπιστοσύνης σε συνάρτηση με δεδομένες εκτιμήσεις του κόστους, του οφέλους και των κινδύνων, γιατί αντικατοπτρίζει την αντίληψη ότι η αβεβαιότητα και ο κίνδυνος αφορούν στο μέλλον, το οποίο κανείς δεν μπορεί να προβλέψει με βεβαιότητα. Επίσης, η ικανότητα ενός φορέα να επιτύχει τους στόχους του μπορεί να επηρεαστεί από παράγοντες που δεν εμπίπτουν στο πεδίο του ελέγχου ή τη σφαίρα επιρροής του φορέα. Οι περιορισμοί προκύπτουν ακόμα από τα ακόλουθα πραγματικά στοιχεία: η ανθρώπινη κρίση, κατά τη λήψη αποφάσεων, ενδέχεται



να είναι εσφαλμένη, αστοχίες μπορεί να προκύψουν λόγω απλών σφαλμάτων ή λαθών, οι δικλίδες μπορεί να καταστρατηγούνται από αθέμιτες συμπράξεις δύο ή περισσότερων ατόμων, η Διοίκηση ενδέχεται να παρακάμπτει το σύστημα εσωτερικών δικλίδων. Οι περιορισμοί αυτοί δεν αφήνουν περιθώριο στη Διοίκηση να έχει απόλυτη διασφάλιση ότι θα επιτευχθούν οι στόχοι.

Η εύλογη διασφάλιση αναφέρεται στο γεγονός ότι το κόστος των εσωτερικών δικλίδων δεν πρέπει να υπερβαίνει το απορρέον όφελος. Σκοπός του Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου δεν είναι η αντιμετώπιση όλων των κινδύνων με οποιοδήποτε κόστος αλλά βάσει ανάλυσης κόστους-οφέλους. Ωστόσο, οι φορείς που δραστηριοποιούνται ενεργά με σκοπό τον προσδιορισμό και τη διαχείριση των κινδύνων, είναι πιθανότερο να είναι καλύτερα προετοιμασμένοι ώστε να ανταποκρίνονται γρήγορα σε δυσμενείς περιστάσεις και εν γένει σε επερχόμενες αλλαγές .

Περαιτέρω, σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα για την Επαγγελματική Εφαρμογή του Εσωτερικού Ελέγχου, οι υπηρεσίες διαβεβαίωσης αποτελούν μια αντικειμενική εξέταση αποδεικτικών στοιχείων, που σκοπό έχει να προσφέρει μια ανεξάρτητη αξιολόγηση των διαδικασιών διαχείρισης κινδύνων, συστημάτων εσωτερικού ελέγχου και διακυβέρνησης του φορέα και σχετίζονται με την αντικειμενική αξιολόγηση των τεκμηρίων από τον εσωτερικό ελεγκτή, προκειμένου να παράσχει απόψεις ή συμπεράσματα σχετικά με μία μονάδα, δραστηριότητα, λειτουργία, διαδικασία, σύστημα ή άλλα θέματα. Η φύση και το εύρος ενός έργου διαβεβαίωσης καθορίζονται από τον εσωτερικό ελεγκτή. Γενικά, τρία μέρη συμμετέχουν στις υπηρεσίες διαβεβαίωσης: (1) το άτομο ή η ομάδα που σχετίζεται άμεσα με τη μονάδα, δραστηριότητα, λειτουργία, διαδικασία, σύστημα ή άλλο θέμα – ο κάτοχος της διαδικασίας, (2) το άτομο ή η ομάδα που διενεργεί την αξιολόγηση – ο εσωτερικός ελεγκτής και (3) το άτομο ή η ομάδα που κάνει χρήση της αξιολόγησης – ο χρήστης. Ωστόσο, οι διαδικασίες διαβεβαίωσης από μόνες τους, ακόμα και εάν επιτελούνται με τη δέουσα επαγγελματική επιμέλεια, δεν εγγυώνται τον εντοπισμό όλων των σημαντικών κινδύνων .

Η ευθύνη για την εφαρμογή του Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου ανήκει στον επικεφαλής του φορέα και στην ανώτατη Διοίκηση, όμως και κάθε στέλεχος αυτού οφείλει να συνεισφέρει στην αποτελεσματική λειτουργία των δικλίδων ελέγχου. Για το λόγο αυτό μία από τις προτεραιότητες είναι να δημιουργηθούν οι απαραίτητες προϋποθέσεις ώστε το προσωπικό να γνωρίζει και να εκπληρώνει τα καθήκοντά του.

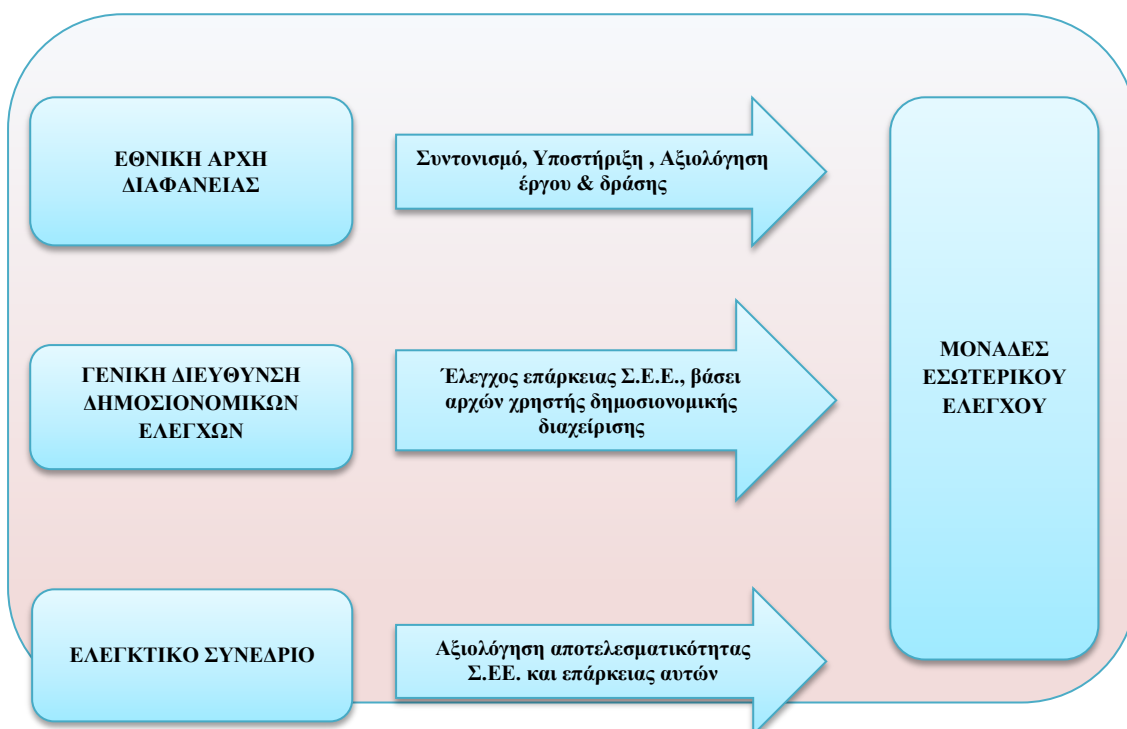
Στο άρθρο 4 του ν.4795/2021 αναγνωρίζεται επίσης και η εφαρμογή των διεθνών προτύπων, τόσο των Προτύπων για την Επαγγελματική Εφαρμογή του Εσωτερικού Ελέγχου όσο και του Πλαισίου Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου της Επιτροπής C.O.S.O αλλά και τις καλές πρακτικές που διαμορφώνονται από φορείς όπως η Επιτροπή C.O.S.O. και το Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών (Institute of Internal Auditors-I.I.A.) εκ παραλλήλου με το νόμο, στο βαθμό βέβαια που δεν έρχονται σε αντίθεση με το νομοθετικό και κανονιστικό πλαίσιο που διέπει το δημόσιο τομέα.

### 1.1.1 Αρμόδιοι φορείς για τον συντονισμό, παρακολούθηση και αξιολόγηση της λειτουργίας του Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου

Με το νέο θεσμικό πλαίσιο για τον εσωτερικό έλεγχο αποσαφηνίζονται οι αρμοδιότητες των όλων των φορέων που είναι αρμόδιοι για τον συντονισμό, την παρακολούθηση και τον έλεγχο του Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου.

Στο παρακάτω σχήμα παρουσιάζεται η θέση και οι αρμοδιότητες των φορέων/αρχών ως προς τις Μονάδες Εσωτερικού Ελέγχου.

Σχήμα 1



Η Εθνική Αρχή Διαφάνειας, η οποία συστάθηκε με το άρθρο 83 του ν. 4622/2019 (Α' 133), αναγνωρίζεται ως ο αρμόδιος φορέας για την ανάπτυξη του θεσμικού, οργανωτικού και επιχειρησιακού πλαισίου του Εθνικού Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου, των Μονάδων Εσωτερικού Ελέγχου και τη λειτουργία της διαχείρισης κινδύνων, σε συνεργασία με το Υπουργείο Εσωτερικών και Οικονομικών. Στο πλαίσιο αυτό έχει υποστηρικτικό και συντονιστικό ρόλο, με τη σχεδίαση και ανάπτυξη εργαλείων εσωτερικού ελέγχου και με την αρωγή στη λειτουργία των Μονάδων Εσωτερικού Ελέγχου αλλά και εποπτικό αφού παρακολουθεί και αξιολογεί το έργο και τη δράση των Μονάδων Εσωτερικού Ελέγχου ενώ μπορεί να διατυπώσει προτάσεις για την αντιμετώπιση τυχόν προβλημάτων που κατεγράφησαν κατά τη διαδικασία της αξιολόγησης.

Το Υπουργείο Οικονομικών, με την αναδιάρθρωση των Υπηρεσιών του και τη σύσταση της Γενικής Διεύθυνσης Δημοσιονομικών Ελέγχων στο Γενικό Λογιστήριο του Κράτους, με το ν.3492/2006 έχει ως αρμοδιότητα τον έλεγχο της επάρκειας του Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου των φορέων που εμπίπτουν στην αρμοδιότητά του σύμφωνα με τον προαναφερόμενο νόμο, βάσει των αρχών της χρηστής δημοσιονομικής διαχείρισης. Μάλιστα στην αιτιολογική έκθεση του ανωτέρω νόμου αναφέρεται το Υπουργείο Οικονομικών (τότε Υπουργείο Οικονομίας και Οικονομικών) «ως εξωτερικός ελεγκτής με διευρυμένο ελεγκτικό πεδίο, σε σχέση με τα ελεγκτικά όργανα αρμοδιότητας των λοιπών Υπουργείων, ως προς τον έλεγχο των δημοσίων δαπανών».

Το Ελεγκτικό Συνέδριο σύμφωνα με το άρθρο 169 του ν.4270/2014 (Α'143) ως Ανώτατο Δημοσιονομικό Δικαστήριο, που αποτελεί τον εξωτερικό ανώτατο θεσμικό ελεγκτή του δημοσιονομικού συστήματος της χώρας, παρακολουθεί, ελέγχει και αξιολογεί την αποτελεσματικότητα του Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου καθώς και την επάρκεια των Μονάδων Εσωτερικού Ελέγχου των φορέων που εμπίπτουν στο πεδίο ελέγχου του, με σκοπό «τον εντοπισμό και τη διόρθωση των συστημικών παθογενειών και αδυναμιών του συστήματος δημοσιονομικής διαχείρισης και της δημόσιας διακυβέρνησης εν γένει» .

Σε όλους τους ανωτέρω, οι Μονάδες Εσωτερικού Ελέγχου αποστέλλουν την Ετήσια Έκθεσή τους.

## 1.2 Το Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου και ο ρόλος του στη διακυβέρνηση των φορέων του δημόσιου τομέα

Απώτερος στόχος κάθε δημόσιου φορέα είναι η διασφάλιση της παροχής στον πολίτη υψηλής ποιότητας υπηρεσιών με τη χαμηλότερη επιβάρυνση του κρατικού προϋπολογισμού, σε ένα περιβάλλον όπου διασφαλίζονται οι αρχές της νομιμότητας, της χρηστής διοίκησης και της ορθολογικής οικονομικής διαχείρισης.

Βασικός παράγοντας για τη βελτίωση της λογοδοσίας του φορέα στην επίτευξη αυτής της δημόσιας αποστολής του, είναι η αρχιτεκτονική δομή του μοντέλου/συστήματος διακυβέρνησης και ελέγχου της καθημερινής λειτουργίας του. Ένα τέτοιο σύστημα βοηθά τον φορέα να προσαρμόζεται στο μεταβαλλόμενο περιβάλλον, τις εξελισσόμενες απαιτήσεις, τους κινδύνους και τις νέες επιχειρησιακές προτεραιότητες. Η Διοίκηση του φορέα πρέπει να αξιολογεί συνεχώς το σύστημα αυτό, έτσι ώστε να είναι διαρκώς αποτελεσματικό, εγκαίρως ενημερωμένο και να προσαρμόζεται εντός των ορίων ανοχής των κινδύνων που απειλούν την επίτευξη των στόχων του και των ορίων των νόμων, των κανόνων, των πολιτικών και των προτύπων που διέπουν τη λειτουργία του.

Η απαρχή για την ένταξη οργανωμένων Συστημάτων Εσωτερικού Ελέγχου στην λειτουργία των επιχειρήσεων παγκοσμίως, έγινε το 1992 στις Η.Π.Α. με την ίδρυση και έναρξη λειτουργίας της «Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission» ή όπως σήμερα είναι ευρέως διαδεδομένη ως «COSO». Το 1992 η COSO εξέδωσε ένα πλήρες επαγγελματικό πλαίσιο δικλίδων ελέγχου, το οποίο έτυχε ευρείας αποδοχής από τις διοικήσεις των επιχειρήσεων καθώς χαρακτηρίστηκε ως το καλύτερο πλαίσιο σχετικά με τον σχεδιασμό, την εφαρμογή και την διαχείριση των στόχων των οργανισμών. Έκτοτε, οι μεγάλες ανακατατάξεις στον τομέα της επιχειρηματικότητας, το άνοιγμα των αγορών και το μεταβαλλόμενο λειτουργικό περιβάλλον των επιχειρήσεων, επέφεραν αλλαγές στο εν λόγω πλαίσιο, το οποίο σήμερα εστιάζει τη λειτουργία του στην θέσπιση αποτελεσματικών δικλίδων ελέγχου και την μεγιστοποίηση της αποτελεσματικότητάς τους στην διαχείριση των επιχειρησιακών κινδύνων. Κατά το έτος 2013, η επιτροπή COSO, προέβη σε αναθεώρηση του από το 1992, βασικού πλαισίου του συστήματος. Οι λόγοι αναθεώρησής του, οφείλονται

κυρίως στις καθημερινά μεταβαλλόμενες συνθήκες στο επιχειρηματικό περιβάλλον παγκοσμίως και στις ισχυρές πιέσεις που δέχονται οι οικονομικοί οργανισμοί.

Στο Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου περιλαμβάνονται τόσο το σύστημα διακυβέρνησης και λειτουργίας, το κανονιστικό πλαίσιο, οι πολιτικές, οι διαδικασίες, οι εντολές όσο και η λειτουργία Εσωτερικού Ελέγχου (Internal Audit function).

Σύμφωνα με το πρότυπο διοικητικής πρακτικής του COSO “Internal Control-Integrated Framework 2013”, το Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου (ως δομική διάρθρωση) αποτελείται από πέντε (5) Πυλώνες και δεκαεπτά (17) Αρχές, που προσαρμόζονται στις επιχειρησιακές ανάγκες του κάθε φορέα. Περιγράφονται και τα Χαρακτηριστικά της κάθε Αρχής, δηλαδή εκείνα τα ιδιαίτερα γνωρίσματα, τα οποία καθοδηγούν τη Διοίκηση κάθε δημόσιου φορέα στην πρακτική εφαρμογή τους για ένα ολοκληρωμένο Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου σε όλες τις λειτουργίες, δραστηριότητες και οργανικές μονάδες του. Η ύπαρξη και αποτελεσματική λειτουργία όλων των επιμέρους Αρχών και Χαρακτηριστικών των 5 Πυλώνων παρέχει την εύλογη διαβεβαίωση στο φορέα, ότι οι στόχοι του θα επιτευχθούν.

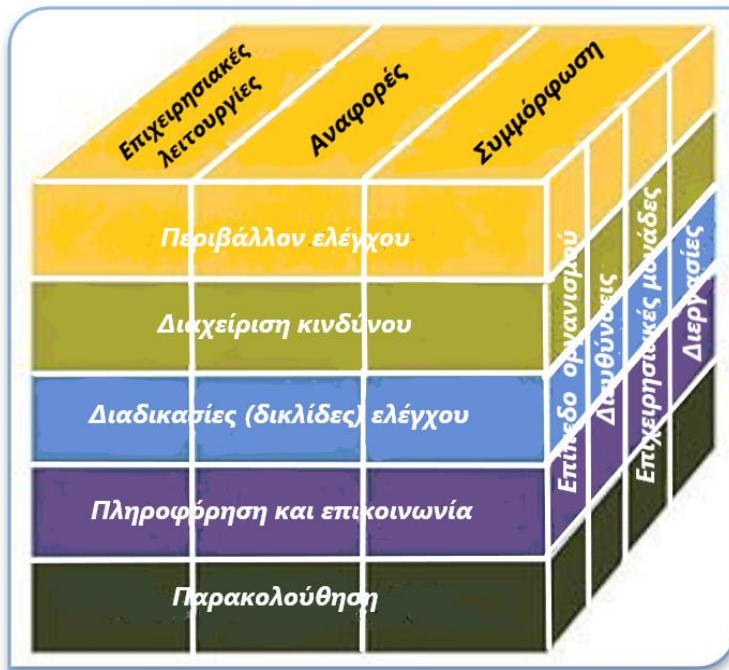
Στην ελληνική δημόσια διοίκηση υφίσταται Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου και λειτουργεί σε ένα βασικό επίπεδο αρχών και κανόνων. Με τις πρόσφατες διατάξεις του ν.4795/2021, γίνεται μία προσπάθεια αποτύπωσης και καταγραφής του Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου σε κάθε φορέα του δημόσιου τομέα<sup>1</sup>, με απώτερο σκοπό την αποτελεσματικότερη παρακολούθησή του και την μεγιστοποίηση της απόδοσής του, προς όφελος του δημόσιου συμφέροντος.

### 1.2.1 Αρχές και Δομικά Στοιχεία του Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου

Στην παρούσα ενότητα παρατίθενται οι βασικές αρχές τις οποίες πρέπει να ακολουθεί ένας φορέας (ανά πυλώνα) με σκοπό την αποτελεσματική λειτουργία του Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου και την επίτευξη των στόχων του.

---

<sup>1</sup> Άρθρο 5 παρ.2 ν. 4795/2021 «Οι φορείς του άρθρου 2 υποχρεούνται στην πλήρη καταγραφή και συνεχή ενημέρωση των διαδικασιών που αφορούν σε όλες τις λειτουργίες και τις δράσεις τους»



### 1ος Πυλώνας: Περιβάλλον Ελέγχου

Το Περιβάλλον Ελέγχου είναι το σύνολο των προτύπων συμπεριφοράς, των διαδικασιών, των δομών και των δικλίδων ελέγχου που παρέχουν τη βάση για τον έλεγχο της επιχειρησιακής λειτουργίας και των μηχανισμών διακυβέρνησης ενός φορέα. Αποτελεί τον θεμέλιο λίθο πάνω στον οποίο οικοδομείται ολόκληρο το Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου.

#### Αρχές

1. Επιδεικνύει δέσμευση στην ακεραιότητα και τις ηθικές αξίες

#### Χαρακτηριστικά:

- Η στάση του Επικεφαλής και η δέσμευσή του, ως διοικητική συμπεριφορά (tone at the top): Ο Επικεφαλής του φορέα υποστηρίζει και προάγει με τη συμπεριφορά και τις πράξεις του, τις ηθικές αξίες, την ακεραιότητα και τη λογοδοσία, με τρόπο ορατό όχι μόνο στο σύνολο των εργαζομένων αλλά και στο ευρύ κοινό.
- Πρότυπα συμπεριφοράς: Οι προσδοκίες της Διοίκησης σχετικά με την ακεραιότητα και τις ηθικές αξίες μπορούν να αποτυπώνονται σε έναν Κώδικα Δεοντολογίας και Ηθικής. Όλα τα στελέχη της Διοίκησης, οι προϊστάμενοι οργανικών μονάδων και οι υπάλληλοι του φορέα

κατανοούν τις υφιστάμενες πολιτικές και διαδικασίες (μέσω κατάλληλων καναλιών επικοινωνίας και περιοδική ενημέρωση από τους προϊσταμένους).

- Συμμόρφωση με τα πρότυπα συμπεριφοράς: Η Διοίκηση θέτει διαδικασίες για την αξιολόγηση της συμμόρφωσης όλων των επιπέδων του φορέα στις ηθικές αξίες και θεσπίζει μηχανισμούς έγκαιρης ειδοποίησης σε περίπτωση εντοπισμού αποκλίσεων.

## 2. Ασκεί εποπτεία του Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου.

### Χαρακτηριστικά:

- Ο Επικεφαλής εποπτεύει τις λειτουργίες της διακυβέρνησης, τη διαχείριση κινδύνων και τις πρακτικές του Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου σύμφωνα με το «Μοντέλο των τριών γραμμών ρόλων».

- Η Διοίκηση έχει την ευθύνη για την εφαρμογή και λειτουργία του Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου, ακολουθώντας τα διοικητικά πρότυπα του Μοντέλου των τριών γραμμών ρόλων.

- Κάθε προϊστάμενος οργανικής μονάδας επιβλέπει τις λειτουργίες και τις δικλίδες του Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου που εμπίπτουν στην αρμοδιότητά του.

## 3. Καθορίζει δομές, εξουσίες και ευθύνες.

### Χαρακτηριστικά:

- Οι δομές που έχουν τεθεί από τη Διοίκηση είναι ξεκάθαρες και κατανοητές: Ο σχεδιασμός και η εφαρμογή δομών διαχείρισης και εποπτείας καλύπτουν όλες τις πολιτικές, τα προγράμματα και τις δραστηριότητές του.

- Αναθέτονται καθήκοντα και αρμοδιότητες: Ο Επικεφαλής και τα ανώτερα στελέχη του φορέα εφαρμόζουν τις κατάλληλες διαδικασίες και αναθέτουν συγκεκριμένα καθήκοντα και ευθύνες, μεριμνώντας παράλληλα για το διαχωρισμό των καθηκόντων.

- Υφίστανται ξεκάθαρες γραμμές αναφοράς: Οι γραμμές αναφοράς έχουν σχεδιαστεί με την εποπτεία του Επικεφαλής, ώστε να εξασφαλίζουν ότι έχει επιτευχθεί η ανάθεση συγκεκριμένων ευθυνών, οι υποχρεώσεις λογοδοσίας και η ροή της πληροφορίας για το σύνολο του φορέα.



#### 4. Επιδεικνύει δέσμευση στις ικανότητες

##### Χαρακτηριστικά:

- Υφίστανται περιγράμματα θέσεων εργασίας: Τα ανώτερα στελέχη του φορέα καθορίζουν τις γνώσεις και τις επαγγελματικές δεξιότητες που απαιτούνται για κάθε θέση εργασίας.
- Επαγγελματική εξέλιξη: Τα ανώτερα στελέχη του φορέα μεριμνούν για την εκπαίδευση των υπαλλήλων, διερευνώντας για παράδειγμα τις εκπαιδευτικές ανάγκες τους μέσω ερωτηματολογίων και καλύπτοντας αυτές με διενέργεια ενδοϋπηρεσιακών σεμιναρίων ή σε συνεργασία με εξωτερικούς εκπαιδευτικούς/επαγγελματικούς φορείς.
- Προσέλκυση ικανών στελεχών (Κινητικότητα): Τα ανώτερα στελέχη του φορέα εφαρμόζουν το σύστημα εσωτερικής κινητικότητας και ανέλιξης του προσωπικού, ώστε να επιτυγχάνεται η σωστή ισορροπία μεταξύ συνέχειας και ανανέωσης του προσωπικού και όσων καταλαμβάνουν θέσεις ευθύνης.
- Πλάνα διαδοχής: Ανάπτυξη σχεδίων διαδοχής και τρόπου αναπλήρωσης των υπηρετούντων υπαλλήλων σε επιτελικές θέσεις για τη διασφάλιση της συνέχειας της διοίκησης.

#### 5. Εφαρμόζει τη λογοδοσία

##### Χαρακτηριστικά:

- Ενίσχυση της λογοδοσίας: Ορίζονται σαφείς ρόλοι και ευθύνες για τους υπαλλήλους και κατοχυρώνεται η ατομική ευθύνη αυτών για την εφαρμογή των διεργασιών ελέγχου του.
- Αξιολόγηση απόδοσης-Επιβράβευση: Η αποτελεσματικότητα, οι ικανότητες και η συμπεριφορά του προσωπικού στην υπηρεσία αξιολογούνται ετησίως με βάση το ισχύον κανονιστικό πλαίσιο για την αξιολόγηση του προσωπικού και τους στόχους που του έχουν ανατεθεί.

#### 2ος Πυλώνας: Αξιολόγηση Κινδύνων

Η αξιολόγηση κινδύνων είναι μια δυναμική και επαναλαμβανόμενη διαδικασία, με σκοπό τον εντοπισμό και την αξιολόγηση κινδύνων που θα μπορούσαν να επηρεάσουν την επίτευξη των
--



στόχων του φορέα, αλλά και τον καθορισμό του καταλληλότερου τρόπου μετριάσμού των αρνητικών αποτελεσμάτων τους στην επίτευξη των στόχων του φορέα.

### Αρχές

6. Προσδιορίζει κατάλληλους στόχους.

#### Χαρακτηριστικά:

- Αποστολή φορέα: Κάθε οργανική μονάδα διαθέτει ξεκάθαρους επιχειρησιακούς στόχους που συνδέονται με τα καθήκοντα κάθε υπαλλήλου, σε όλα τα επίπεδα ιεραρχίας.
- Η στοχοθεσία εφαρμόζεται σε κάθε επίπεδο: Οι στόχοι που θέτει ο φορέας είναι σαφείς και επικαιροποιημένοι.
- Η στοχοθεσία αφορά όλες τις λειτουργικές διαδικασίες: Οι στόχοι και οι δείκτες απόδοσης καλύπτουν το σύνολο των δραστηριοτήτων του φορέα, και συμβάλλουν στην παρακολούθηση της πορείας τους και τον καθορισμό των προτεραιοτήτων.
- Η στοχοθεσία αποτελεί τη βάση για την κατανομή πόρων: Η Διοίκηση χρησιμοποιεί τη στοχοθεσία ως βάση για τη σωστή κατανομή των διαθέσιμων πόρων, ώστε να επιτευχθούν οι στόχοι τόσο της επιχειρησιακής αποτελεσματικότητας, όσο και της χρηστής οικονομικής διαχείρισης.
- Αναφορές οικονομικών στοιχείων: Οι στόχοι που σχετίζονται με τις αναφορές οικονομικών στοιχείων είναι σύμφωνοι με τις δημοσιονομικές αρχές που εφαρμόζει ο φορέας, όπως ορίζει η νομοθεσία.
- Αναφορές μη οικονομικών στοιχείων: Οι αναφορές μη οικονομικών στοιχείων παρέχουν την ακριβή και πλήρη πληροφόρηση που χρειάζεται ο φορέας για την ορθή διαχείριση σε κάθε επίπεδο.
- Ανοχή πιθανότητας μη επίτευξης στόχου: Κατά τη στοχοθεσία, η Διοίκηση ορίζει τα αποδεκτά επίπεδα απόκλισης από την επίτευξη των στόχων.

- Επίβλεψη/Παρακολούθηση: Η στοχοθεσία και οι δείκτες απόδοσης συμβάλλουν στην αποτελεσματική επίβλεψη της προόδου και της πορείας του φορέα προς την επίτευξη των στόχων.

#### 7. Εντοπίζει και αναλύει κινδύνους

##### Χαρακτηριστικά:

-Εντοπισμός κινδύνων: Ο κάθε φορέας εντοπίζει και αξιολογεί πιθανούς κινδύνους σε κάθε οργανωτικό και λειτουργικό επίπεδο, συνεκτιμώντας τόσο τους εξωτερικούς όσο και τους εσωτερικούς παράγοντες.

-Αξιολόγηση κινδύνων: Η Διοίκηση εκτιμά τη σοβαρότητα των κινδύνων που έχουν εντοπιστεί (αντίκτυπο - πιθανότητα) και καθορίζει τον τρόπο αντιμετώπισης των πιο σημαντικών εξ αυτών επιλέγοντας μέτρα που μπορεί να αφορούν την αποδοχή, την αποφυγή, τον μετριασμό του αντίκτυπου ή της πιθανότητα επέλευσης του κινδύνου είτε το διαμοιρασμό των συνεπειών του κινδύνου, προκειμένου να μην ζημιωθεί ο φορέας.

#### 8. Αξιολογεί τους κινδύνους απάτης/διαφθοράς

##### Χαρακτηριστικά:

-Κίνδυνος απάτης ή διαφθοράς: Οι διαδικασίες εντοπισμού των κινδύνων απάτης ή διαφθοράς λαμβάνουν υπόψη όλα τα πιθανά κίνητρα, πιέσεις, ευκαιρίες και αντιλήψεις που ενδέχεται να οδηγήσουν σε οποιαδήποτε μορφή απάτης και διαφθοράς, την απώλεια περιουσιακών στοιχείων, και την αναφορά ψευδών οικονομικών στοιχείων.

-Στρατηγική κατά της απάτης και της διαφθοράς: Ο φορέας αναπτύσσει μία δομημένη πολιτική κατά της απάτης προσαρμοσμένη στην αποστολή και στα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά του ενώ παράλληλα εντάσσεται σε ένα συνολικό στρατηγικό σχέδιο για την καταπολέμηση της διαφθοράς.

#### 9. Εντοπίζει και αναλύει σημαντικές αλλαγές

##### Χαρακτηριστικά:

-Αξιολόγηση αλλαγών: Η διαδικασία αξιολόγησης κινδύνων λαμβάνει υπόψη αλλαγές στο εσωτερικό και εξωτερικό περιβάλλον, στις πολιτικές που ακολουθούνται και στις επιχειρησιακές προτεραιότητες, καθώς και στην αντίληψη της Διοίκησης απέναντι στο Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου.

### 3ος Πυλώνας: Δραστηριότητες (Δικλίδες) Ελέγχου

Οι δραστηριότητες (δικλίδες ελέγχου) διασφαλίζουν τη αποτελεσματική αντιμετώπιση της έκθεσης του φορέα σε κινδύνους που μπορεί να εμποδίσουν την επίτευξη των στόχων. Αυτές διατρέχουν όλα τα οργανωτικά επίπεδα και λειτουργικά συστήματα του φορέα, αναπτύσσονται σε κάθε στάδιο των διαδικασιών καθώς και στα πληροφοριακά συστήματα.

#### Αρχές

10. Επιλέγει και αναπτύσσει δικλίδες ελέγχου

Χαρακτηριστικά:

- Θέσπιση δραστηριοτήτων ελέγχου για τον μετριασμό του αντικτύπου των κινδύνων: Οι δικλίδες ελέγχου είναι προσαρμοσμένες στις συγκεκριμένες δραστηριότητες και τους κινδύνους κάθε φορέα.
- Οι δικλίδες ελέγχου ενσωματώνονται σε μια στρατηγική.
- Διαχωρισμός καθηκόντων: Κατά τη θέσπιση δραστηριοτήτων ελέγχου, η Διοίκηση εξετάζει κατά πόσο τα καθήκοντα κατανέμονται σύμφωνα με τα περιγράμματα θέσεων εργασίας, προκειμένου να μειωθεί ο κίνδυνος λαθών και απάτης.
- Ανάπτυξη, επικαιροποίηση και εφαρμογή σχεδίων για την αδιάλειπτη λειτουργία του φορέα: Αυτά βασίζονται στην ανάλυση των επιχειρησιακών επιπτώσεων και σκοπός τους είναι η επιχειρησιακή συνέχεια και η άμεση αποκατάσταση της λειτουργίας των δημοσίων υπηρεσιών σε περίπτωση σοβαρής διαταραχής. Όπου είναι εφικτό, στα σχέδια αυτά πρέπει να περιλαμβάνονται σχέδια διαχείρισης κρίσεων και θεσμικών κινδύνων, ιδιαίτερα για ζωτικής σημασίας υποδομές, όπως είναι τα συστήματα πληροφορικής.

11. Επιλέγει και αναπτύσσει δικλίδες ελέγχου στα πληροφοριακά συστήματα

Χαρακτηριστικά:

- Έλεγχος πληροφοριακών συστημάτων: Προκειμένου να διασφαλιστεί ότι η τεχνολογία που χρησιμοποιείται για την εκτέλεση των διαδικασιών, συμπεριλαμβανομένων των αυτοματοποιημένων ελέγχων, είναι αξιόπιστη, ο φορέας επιλέγει και αναπτύσσει διεργασίες

ελέγχου για την απόκτηση, ανάπτυξη και συντήρηση της τεχνολογίας και της σχετικής υποδομής.

- Ασφάλεια συστημάτων πληροφορικής: Εφαρμόζονται κατάλληλοι έλεγχοι για να διασφαλιστεί η ακεραιότητα των συστημάτων πληροφορικής. Αυτό συμβαίνει σύμφωνα με τις αρχές της χρηστής διακυβέρνησης, ιδίως όσον αφορά την προστασία των δεδομένων, το επαγγελματικό απόρρητο, τη διαθεσιμότητα και την εμπιστευτικότητα.

## 12. Εφαρμόζει συγκεκριμένες πολιτικές και διαδικασίες

Χαρακτηριστικά:

- Οι κατάλληλες δραστηριότητες ελέγχου διασφαλίζουν την επίτευξη των στόχων: Η ευθύνη για τη διαχείρισή τους ανατίθεται είτε σε επίπεδο οργανικής μονάδας ή συγκεκριμένου προσώπου. Οι υπάλληλοι που είναι επιφορτισμένοι με την εκτέλεση και την παρακολούθησή τους εκτελούν τα καθήκοντά τους εγκαίρως και με τη δέουσα επιμέλεια, λαμβάνοντας διορθωτικές ενέργειες όταν αυτό είναι αναγκαίο. Η Διοίκηση τις επανεξετάζει για να διασφαλίσει ότι είναι επαρκείς και λειτουργούν αποτελεσματικά.

- Η αναφορά των αποκλίσεων από τις δραστηριότητες ελέγχου - Τα ευρήματα ελέγχου: Αποτελούν ένα από τα εργαλεία διαχείρισης που χρησιμοποιούνται για την εξαγωγή συμπερασμάτων σχετικά με την αποτελεσματικότητα ή και τις αλλαγές που απαιτούνται στο Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου. Οι περιπτώσεις ευρημάτων ελέγχου που αποκλίνουν από τις καθιερωμένες διαδικασίες τεκμηριώνονται, αιτιολογούνται και εγκρίνονται για να ληφθούν τα διορθωτικά μέτρα. Η εκτίμηση του αντικτύπου και η αξιολόγηση των προγραμμάτων δαπανών, της νομοθεσίας και άλλων δραστηριοτήτων που δεν σχετίζονται με τις δαπάνες, πραγματοποιείται σύμφωνα με τις κατευθυντήριες οδηγίες της Διοίκησης και αξιοποιείται για την αξιολόγηση των δράσεων του φορέα και τυχόν νέων πρωτοβουλιών

## 4ος Πυλώνας: Πληροφόρηση και Επικοινωνία

Η ορθή και έγκαιρη πληροφόρηση είναι απαραίτητη προϋπόθεση σε κάθε φορέα, για να εφαρμόσει το Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου και να υποστηριχθεί η επίτευξη των στόχων από την Διοίκηση. Η εξωτερική επικοινωνία παρέχει στο κοινό και στους ενδιαφερόμενους πληροφορίες σχετικά με τους στόχους και τις δράσεις του φορέα. Η εσωτερική επικοινωνία παρέχει στο προσωπικό τις πληροφορίες που χρειάζονται για την επίτευξη των στόχων τους και τη διενέργεια προγραμματισμένων ή μη ελέγχων.

## Αρχές

### 13. Χρησιμοποιεί ποιοτική και επαρκή πληροφορία

#### Χαρακτηριστικά:

- Διαχείριση πληροφοριών και εγγράφων: Τα πληροφοριακά συστήματα επεξεργάζονται τα δεδομένα που συλλέγονται τόσο από εσωτερικές όσο και από εξωτερικές πηγές για να αποκτηθούν οι απαιτούμενες και αναμενόμενες ποιοτικές πληροφορίες, σύμφωνα με τους ισχύοντες κανόνες ασφάλειας, διαχείρισης/διαβάθμισης εγγράφων και προστασίας δεδομένων. Αυτές οι πληροφορίες παράγονται έγκαιρα, είναι αξιόπιστες, επίκαιρες, ακριβείς, πλήρεις, προσιτές, προστατευμένες, επαληθεύσιμες και καταχωρισμένες. Διαχέονται και κοινοποιούνται στο φορέα, σύμφωνα με τις ισχύουσες οδηγίες και πολιτικές επικοινωνίας του κάθε φορέα.

### 14. Επικοινωνεί τις πληροφορίες στο εσωτερικό του φορέα

#### Χαρακτηριστικά :

- Εσωτερική επικοινωνία: Η Διοίκηση κοινοποιεί εσωτερικά τους στόχους που έχουν τεθεί.

- Ιδιαίτερου χαρακτήρα εσωτερικοί διάυλοι επικοινωνίας: Η θέσπιση από το φορέα μηχανισμών για να εξασφαλιστεί η απρόσκοπτη ροή πληροφορίας, όταν οι συνήθεις διάυλοι είναι αναποτελεσματικοί.

### 15. Επικοινωνεί εξωτερικά του φορέα

#### Χαρακτηριστικά:

- Εξωτερική επικοινωνία: όλες οι οργανικές μονάδες διασφαλίζουν ότι η εξωτερική τους επικοινωνία είναι υπεύθυνη, στοχευμένη, σχετική με το αντικείμενο των αρμοδιοτήτων τους.

- Επικοινωνία σχετικά με το Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου: Η Διοίκηση επικοινωνεί με εξωτερικούς φορείς σχετικά με τη λειτουργία του Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου, λαμβάνοντας υπόψη, τον αριθμό και τη νομική μορφή των αποδεκτών, τη φύση της επικοινωνίας, καθώς και των νομικών και ρυθμιστικών απαιτήσεων και των απαιτήσεων εμπιστευτικότητας.

**5ος Πυλώνας: Διεργασίες επιτήρησης**

Πραγματοποιείται διαρκής επιτήρηση και αξιολόγηση, ώστε να διασφαλιστεί ότι υφίσταται και λειτουργεί αποτελεσματικά κάθε ένας από τους πέντε πυλώνες του Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου.

**Αρχές****16. Διεξάγει συνεχείς και στοχευμένες αξιολογήσεις****Χαρακτηριστικά:**

-Ο φορέας επιλέγει, αναπτύσσει και διενεργεί διαρκείς ή/και στοχευμένες αξιολογήσεις, ώστε να διασφαλίσει ότι οι διεργασίες του Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου υφίστανται και λειτουργούν: Η Διοίκηση επιτηρεί την απόδοση του Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου σε διαρκή βάση, χρησιμοποιώντας τις αξιολογήσεις που παρέχει η Μονάδα Εσωτερικού Ελέγχου για αυτό.

- Επαρκής γνώση και πληροφόρηση: Το προσωπικό που διεξάγει τις συνεχείς ή τις στοχευμένες αξιολογήσεις διαθέτει επαρκείς γνώσεις και πληροφορίες (η Μονάδα Εσωτερικού Ελέγχου έχει πλήρη πρόσβαση σε αρχεία, στοιχεία και πρόσωπα κάθε δημόσιου φορέα).

- Αξιολογήσεις βάσει κινδύνων και περιοδικές αξιολογήσεις: Η Διοίκηση τροποποιεί το πεδίο εφαρμογής ή/και τη συχνότητα των ειδικών αξιολογήσεων, ανάλογα με τους κινδύνους που έχουν εντοπιστεί.

**17. Αξιολογεί και επικοινωνεί της ανεπάρκειες του Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου****Χαρακτηριστικά:**

- Ελλείψεις του Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου: Οι προϊστάμενοι των οργανικών μονάδων που εντοπίζουν ελλείψεις στην λειτουργία του Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου, πρέπει να εξετάσουν τα αποτελέσματα των αξιολογήσεων, αυτά να κοινοποιούνται στη Διοίκηση και τις οργανικές μονάδες που είναι αρμόδιες για το σχεδιασμό και την εφαρμογή των διορθωτικών ενεργειών.

- Διορθωτικές ενέργειες: Τα διορθωτικά μέτρα λαμβάνονται εγκαίρως από τους αρμόδιους υπαλλήλους, υπό την εποπτεία της Διοίκησης, η οποία επιβλέπει και αναλαμβάνει την ευθύνη για την έγκαιρη εφαρμογή των διορθωτικών ενεργειών.

### 1.2.2 Ο ρόλος του Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου στη Διακυβέρνηση του Δημόσιου τομέα

Ο έλεγχος αποτελεί μία από τις βασικότερες προϋποθέσεις για την επίτευξη της αρχής της χρήστης διακυβέρνησης του δημόσιου τομέα. Μέσω αυτού παρέχονται αντικειμενικές αξιολογήσεις σχετικά με τη διαχείριση των δημόσιων πόρων, κι αν αυτή υλοποιείται με υπευθυνότητα και αποτελεσματικότητα ώστε να επιτευχθούν τα επιθυμητά αποτελέσματα και στόχοι.

Το Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου βοηθά τους φορείς του δημόσιου τομέα να βελτιώσουν τις λειτουργίες τους και να κερδίσουν την εμπιστοσύνη των πολιτών. Η επιτυχία του δημόσιου τομέα αποτιμάται κυρίως από την ικανότητα του να παρέχει αποτελεσματικές υπηρεσίες και να υλοποιεί προγράμματα με δικαιοσύνη και ακεραιότητα. Ακριβώς γι' αυτούς τους λόγους, το Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου στο δημόσιο τομέα θα πρέπει να έχει ως στόχο τη νομιμότητα, την αποτελεσματικότητα, την αποδοτικότητα και την οικονομικότητα των δράσεων και της χρήσης των πόρων. Επιπλέον, πρέπει να διαφυλάσσει τις θεμελιώδεις αξίες του δημόσιου τομέα καθώς αυτός υπηρετεί όλους τους πολίτες.

Το Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου στο δημόσιο τομέα υποστηρίζει τη διακυβέρνηση και ειδικότερα στις λειτουργίες της εποπτείας, της κατανόησης και της πρόβλεψης.

- **Εποπτεία:** Επικουρεί την Διοίκηση των φορέων με το να αξιολογεί το πόσο αποτελεσματικά λειτουργεί ο φορέας, δαπανώντας τους πόρους για τους σκοπούς που τους έχουν τεθεί και συμμορφούμενοι ως προς τη νομοθεσία και τις οδηγίες που τους έχουν δοθεί. Με τις δικλίδες εποπτείας επιτυγχάνεται η λογοδοσία των φορέων του δημοσίου, παρέχοντας πρόσβαση σε στοιχεία σχετικά με την απόδοσή τους προς ενδιαφερόμενα μέρη εντός και εκτός των φορέων. Η εποπτεία καλύπτει και την ανάγκη για ανακάλυψη και αποτροπή της διαφθοράς, περιλαμβανόμενης της απάτης, της σπατάλης, της εσφαλμένης διοίκησης και άλλων μορφών κακής χρήσης της εξουσίας και των πόρων που έχει εμπιστευτεί το Δημόσιο στους λειτουργούς του.

- **Κατανόηση:** Το Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου δίνει τη δυνατότητα σε αυτούς που λαμβάνουν αποφάσεις να αποκτήσουν βαθύτερη αντίληψη και γνώση των φορέων που διοικούν. Αυτό το επιτυγχάνει, αξιολογώντας ποια προγράμματα και ποιες πολιτικές είναι επιτυχείς, αναδεικνύοντας καλές πρακτικές και πληροφορίες συγκριτικών αξιολογήσεων και εξετάζοντας την υιοθέτηση, προσαρμογή ή ανασχεδιασμό διοικητικών πρακτικών.

Επομένως, οι δικλίδες ελέγχου που θέτει το Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου, μπορούν να δώσουν μια εις βάθος περιγραφή των προβλημάτων, των πόρων, των ρόλων και των ευθυνών που επωμίζονται οι υπεύθυνοι σε κάθε θέση.

Με αυτή την μέθοδο, ενισχύεται η ικανότητα του δημόσιου τομέα να χειρίζεται προβλήματα και να θέτει ερωτήματα σχετικά με την αποτελεσματικότητα των δράσεων του. Σε συνδυασμό με τη λογοδοσία, οι δικλίδες ελέγχου συμβάλουν στη βελτίωση των λειτουργιών του δημόσιου τομέα.

- Πρόβλεψη: Το Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου δημιουργεί τις προϋποθέσεις για την μακροπρόθεσμη προσέγγιση των στόχων, διαβλέποντας τάσεις και επικεντρώνοντας την προσοχή σε αναδυόμενες προκλήσεις/κινδύνους πριν αυτές εξελιχθούν σε κρίσεις. Το πλέγμα των δικλίδων του Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου μπορεί να επισημαίνει τις μελλοντικές προκλήσεις που συνδέονται, για παράδειγμα, με τις οικονομικές συνθήκες ή με τις μεταβαλλόμενες απειλές για την ασφάλεια και να αναγνωρίσει κινδύνους και ευκαιρίες που δημιουργούνται από τις ταχύτατες εξελίξεις της επιστήμης και της τεχνολογίας, από την πολυπλοκότητα της σύγχρονης κοινωνίας, από διεθνή γεγονότα και από τις αλλαγές στη φύση της οικονομίας.

Τα ζητήματα αυτά συχνά αντιπροσωπεύουν μακροπρόθεσμους κινδύνους, που μπορεί να υπερβαίνουν κατά πολύ τον χρονικό ορίζοντα των εκλεγμένων ή τοποθετημένων ανώτατων στελεχών και να ενδέχεται να τίθενται χαμηλά στις προτεραιότητες όταν οι λιγοστοί πόροι στρέφουν την προσοχή σε πιο επείγουσες ανάγκες. Μία ορθή προσέγγιση πρέπει να επικεντρώνεται στο συνολικό πλαίσιο διαχείρισης κινδύνων του φορέα. Η προσέγγιση αυτή βοηθά στην έγκαιρη αναγνώριση και αποτροπή ή αποτελεσματική διαχείριση μη αποδεκτών κινδύνων.

### **1.3 Ο ρόλος του Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου στο πλαίσιο της Ευρωπαϊκής Ένωσης και διεθνώς: ορισμοί-εργαλεία-διεθνείς οργανισμοί**

Η σημασία της ύπαρξης ενός ισχυρού Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου, στα πλαίσια της διακυβέρνησης του δημόσιου τομέα, φαίνεται να είναι θεμελιώδους σημασίας για την Ευρωπαϊκή Ένωση. Από την ίδια τη Συνθήκη για τη λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης, ως θεμελιώδης απαίτηση ορίζεται, η ορθή διαχείριση των προϋπολογισμών της Ε.Ε. Για τη διασφάλιση λοιπόν της ορθής χρήσης των πόρων, τα κράτη μέλη καλούνται να πράξουν τα



μέγιστα για την καταπολέμηση της απάτης ή οποιασδήποτε άλλης παράνομης δραστηριότητας κατά των οικονομικών συμφερόντων της Ε.Ε. Τα κράτη μέλη θα πρέπει να θεσπίζουν μέτρα για την καταπολέμηση της απάτης και την προστασία τόσο των δικών τους οικονομικών συμφερόντων όσο και των οικονομικών συμφερόντων της Ε.Ε. Επομένως, τα κράτη μέλη πρέπει να αναπτύξουν ισχυρά συστήματα διαχείρισης και ελέγχου ώστε να εξασφαλίζουν χρηστή δημοσιονομική διαχείριση, διαφάνεια και μη εφαρμογή διακρίσεων.

Στο πλαίσιο των θεσμικών προσπαθειών της Ευρωπαϊκής Ένωσης για την εξασφάλιση της έγκαιρης πρόληψης προβλημάτων ρευστότητας σε περιπτώσεις κρίσης δημόσιου χρέους, περιλαμβάνεται και η θέσπιση της [Οδηγίας 2011/85/ΕΕ.](#), σχετικά με τις απαιτήσεις για τα δημοσιονομικά πλαίσια των κρατών μελών. Η Οδηγία αυτή έρχεται να ορίσει σαφώς το Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου ως ένα από τα βασικά συστήματα που πρέπει να διαθέτουν οι κυβερνήσεις των κρατών μελών και οι υποτομείς τους. Ο εσωτερικός έλεγχος θα πρέπει να διασφαλίζει ότι οι ισχύοντες κανόνες, για πλήρη και αξιόπιστη δημόσια λογιστική απεικόνιση, εφαρμόζονται σε όλους τους υποτομείς της γενικής κυβέρνησης. Τα δημόσια λογιστικά συστήματα, τα οποία καλύπτουν συνολικά και συστηματικά όλους τους υποτομείς της γενικής κυβέρνησης, υπόκεινται σε εσωτερικό έλεγχο και ανεξάρτητο λογιστικό έλεγχο.

Η Ευρωπαϊκή Επιτροπή γνωρίζοντας τη σημασία του Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου στην εφαρμογή τόσο του δημοσιονομικού κανονισμού αλλά και ολόκληρου του πλέγματος κανόνων και κανονισμών που διέπουν τη λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης και με σκοπό την ευθυγράμμιση των προτύπων της Επιτροπής με τα υψηλότερα διεθνή πρότυπα όπως αυτά ορίζονται από το πλαίσιο εσωτερικού ελέγχου της Επιτροπής COSO Internal Control-Integrated Framework 2013, έχει εκδώσει το νέο Πλαίσιο Εσωτερικού Ελέγχου.

Το Πλαίσιο Εσωτερικού Ελέγχου της Ευρωπαϊκής Επιτροπής έχει σχεδιαστεί για να παρέχει εύλογη διασφάλιση σχετικά με την επίτευξη πέντε στόχων του [δημοσιονομικού κανονισμού](#), οι οποίοι είναι: (α) η αποτελεσματικότητα, η αποδοτικότητα και η οικονομία στη διαχείριση των λειτουργιών, (β) η αξιοπιστία των αναφορών, (γ) η διασφάλιση των περιουσιακών στοιχείων και των πληροφοριών, (δ) η πρόληψη, η ανίχνευση, η διόρθωση και η παρακολούθηση των διορθωτικών ενεργειών σε περιπτώσεις ενεργειών απάτης ή άλλων παρατυπιών και (ε) η επαρκής διαχείριση των κινδύνων που σχετίζονται με τη νομιμότητα και κανονικότητα των συναλλαγών.

Το Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου έρχεται να υποστηρίξει την εφαρμογή τόσο του δημοσιονομικού κανονισμού όσο και όλων των κανόνων και κανονισμών που βρίσκονται σε ισχύ, με σκοπό την ευθυγράμμιση των προτύπων της Επιτροπής με τα υψηλότερα διεθνή πρότυπα και το Πλαίσιο Εσωτερικού Ελέγχου της Επιτροπής COSO Internal Control-Integrated Framework 2013. Στο πνεύμα αυτό κινείται το Πλαίσιο Εσωτερικού Ελέγχου της Ευρωπαϊκής Ένωσης που αποτελείται από στοιχεία και αρχές εσωτερικού ελέγχου, βασισμένα στο ολοκληρωμένο πλαίσιο εσωτερικού ελέγχου COSO Internal Control-Integrated Framework 2013.

Ουσιαστικό μέρος του Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου της Ευρωπαϊκής Επιτροπής και των οργάνων της Ε.Ε. είναι η Υπηρεσία Εσωτερικού Ελέγχου. Πρωταρχικός στόχος της Υπηρεσίας Εσωτερικού Ελέγχου είναι η παροχή διασφάλισης στην Επιτροπή ως προς την αποτελεσματικότητα και αποδοτικότητα των διαδικασιών διαχείρισης κινδύνων, διακυβέρνησης και του Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου. Συγκεκριμένα, η Υπηρεσία Εσωτερικού Ελέγχου λογοδοτεί στην Επιτροπή Παρακολούθησης των Ελέγχων (Audit Progress Committee), όπου υποβάλλει Έκθεση ετησίως, λειτουργεί βάσει τριετούς προγράμματος ελέγχου βάσει μεθοδολογίας αξιολόγησης κινδύνου που το υποβάλλει στο Ευρωπαϊκό Ελεγκτικό Συνέδριο, εφαρμόζει τα διεθνή πρότυπα του Ινστιτούτου Εσωτερικών Ελεγκτών (IIA) για την Επαγγελματική Εφαρμογή του Εσωτερικού Ελέγχου και το Πλαίσιο Εσωτερικού Ελέγχου της COSO Internal Control-Integrated Framework 2013 καθώς και τον Χάρτη Αποστολής (mission charter) που περιλαμβάνει την αποστολή, τους στόχους, τις ακολουθούμενες επαγγελματικές και ηθικές αξίες και πρότυπα της Υπηρεσίας Εσωτερικού Ελέγχου.

Σε διεθνές επίπεδο, η ανάγκη ανάπτυξης και εφαρμογής ενός κατάλληλου Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου εντοπίζεται και από τον ΟΟΣΑ στη [Σύμβαση για την Καταπολέμηση της Δωροδοκίας Αλλοδαπών Δημοσίων Υπαλλήλων](#) στις διεθνείς επιχειρηματικές συναλλαγές, η οποία κυρώθηκε με το ν.2656/1998 (Α' 265). Στο πλαίσιο πρόληψης και εντοπισμού της δωροδοκίας συντελεί η ανάπτυξη και εφαρμογή κατάλληλου Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου με επικέντρωση στις λογιστικές και οικονομικές διαδικασίες και τη διασφάλιση των αρχείων και των λογαριασμών καθώς και η αποτελεσματική λειτουργία Μονάδων Εσωτερικού Ελέγχου, για τη διασφάλιση της αξιοπιστίας και της αποτελεσματικότητας των εσωτερικών λειτουργιών.

Μετέπειτα, η [Σύμβαση του Συμβουλίου της Ευρώπης για θέματα Αστικού Δικαίου περί διαφθοράς](#), η οποία κυρώθηκε με τον ν. 2957/2001 προέβλεψε τη λήψη προληπτικών μέτρων -ώστε οι ετήσιοι λογαριασμοί των εταιριών να συντάσσονται με σαφήνεια και να αποδίδουν πιστά την οικονομική κατάσταση της εταιρείας

Τέλος, στη [Σύμβαση των Ηνωμένων Εθνών κατά της Διαφθοράς](#), που κυρώθηκε από την Ελλάδα με το ν. 3666/2008 (Α' 105), με σκοπό την προώθηση και ενίσχυση των μέτρων πρόληψης και καταπολέμησης της διαφθοράς αποτελεσματικότερα, προβλέπεται ότι κάθε κράτος μέρος προβαίνει στις κατάλληλες ενέργειες για τη θέσπιση ενός αποτελεσματικού και αποδοτικού Συστήματος Διαχείρισης Κινδύνων και Εσωτερικού Ελέγχου καθώς και ότι η Λειτουργία Εσωτερικού Ελέγχου πρέπει να επικεντρώνεται στην αναφορά συστημικών ζητημάτων σε σχέση με την: αξιοπιστία και ακεραιότητα των χρηματοοικονομικών και μη πληροφοριών, την επιχειρησιακή αποτελεσματικότητα, τη διασφάλιση περιουσιακών στοιχείων, την αξιολόγηση διαχείρισης κινδύνου και συμμόρφωση με νόμους, κανονισμούς και οδηγίες.

Στη σημασία της αποτελεσματικότητας του εσωτερικού ελέγχου συγκλίνουν τα τρία βασικά σύνολα διεθνών προτύπων ελέγχου :

- α. Τα πρότυπα της Επιτροπής Διεθνών Ελεγκτικών και Ασφαλιστικών Προτύπων (International Auditing and Assurance Standards Board, IAASB) της Διεθνούς Ομοσπονδίας Λογιστών (International Federation of Accountants, IFAC)
- β. Τα Διεθνή Πρότυπα των Ανώτατων Οργάνων Ελέγχου (International Standards of Supreme Audit Institutions, ISSAI) που εκδίδει ο Διεθνής Οργανισμός των Ανωτάτων Οργάνων Ελέγχου (International Organisation of Supreme Audit Institutions, INTOSAI) και
- γ. Τα πρότυπα του Ινστιτούτου Εσωτερικών Ελεγκτών (Institute of Internal Auditors).

#### **1.4 Διάρθρωση του Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου-Μοντέλο Τριών (3) Γραμμών Ρόλων**

Για την ανάπτυξη ενός ισορροπημένου Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου εντός του πλαισίου λειτουργίας ενός φορέα, το Διεθνές Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών είχε αρχικά

παρουσιάσει το Μοντέλο των Τριών Γραμμών Άμυνας. Το Μοντέλο δημοσιεύτηκε, τον Ιανουάριο του 2013. Τον Ιούλιο του 2020 αναθεωρήθηκε και μετονομάστηκε σε Μοντέλο Τριών Γραμμών.

Ποια η χρησιμότητά του Μοντέλου; Βοηθά τους οργανισμούς να αναγνωρίσουν τις δομές και τις διαδικασίες που συμβάλλουν καλύτερα την επίτευξη των στόχων; διευκολύνουν την ισχυρή διακυβέρνηση και την αποτελεσματική διαχείριση των κινδύνων;

Το Μοντέλο μπορεί να εφαρμοστεί στο Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου κάθε φορέα του δημόσιου τομέα και υλοποιείται με:

- Την υιοθέτηση «αρχών» για την προσαρμογή του Μοντέλου ώστε να ταιριάζει με τους στόχους του φορέα.
- Την εστίαση στη συμβολή της διαχείρισης κινδύνων στην επίτευξη των στόχων και τη δημιουργία αξίας.
- Την ξεκάθαρη κατανόηση των ρόλων και αρμοδιοτήτων, οι οποίες απεικονίζονται στο Μοντέλο και τη σχέση μεταξύ τους.
- Την εφαρμογή των μέτρων που διασφαλίζουν ότι οι δραστηριότητες και οι στόχοι εναρμονίζονται με τις αρμοδιότητες των επιμέρους οργανικών μονάδων του φορέα.

#### 1.4.1 Αρχές του Μοντέλου Τριών Γραμμών

Για την αποτελεσματική εφαρμογή του, το Μοντέλο προϋποθέτει την τήρηση των παρακάτω αρχών:

##### **Αρχή 1: Διακυβέρνηση**

Η διακυβέρνηση ενός φορέα απαιτεί κατάλληλες δομές και διαδικασίες ώστε να επιτυγχάνονται:

- Η **λογοδοσία** του επικεφαλής του φορέα προς τα ενδιαφερόμενα μέρη, σχετικά με την εποπτεία του φορέα, επιδεικνύοντας ακεραιότητα, διαφάνεια και ηγετικό πνεύμα.
- **Ενέργειες** συμπεριλαμβανομένης της διαχείρισης κινδύνου της διοίκησης για την επίτευξη των στόχων του φορέα μέσω λήψης αποφάσεων βάσει κινδύνων και χρήσης κατάλληλων πόρων.

- **Διασφάλιση και συμβουλές:** από μια ανεξάρτητη λειτουργία **εσωτερικού ελέγχου**, για την παροχή διαφάνειας και εμπιστοσύνης και την προώθηση και διευκόλυνση της συνεχούς βελτίωσης μέσω ενδεδειγμένης έρευνας και ουσιώδους επικοινωνίας.

### **Αρχή 2: Ρόλος του επικεφαλής του φορέα**

Ο επικεφαλής του φορέα διασφαλίζει ότι:

- υφίστανται κατάλληλες δομές και διαδικασίες για αποτελεσματική διακυβέρνηση
- οι στόχοι και οι ενέργειες του φορέα είναι εναρμονισμένες με τους νόμους και συμβάλλουν στην εξυπηρέτηση του δημόσιου συμφέροντος.

Ο επικεφαλής του φορέα:

- εκχωρεί αρμοδιότητες στις επιχειρησιακά και λειτουργικά αρμόδιες μονάδες, και παρέχει τους αναγκαίους πόρους για την επίτευξη των στόχων του φορέα, διασφαλίζοντας τη συμμόρφωση με τη νομοθεσία, τους κανονισμούς, τους κανόνες ηθικής-Κώδικες Δεοντολογίας.
- συστήνει και εποπτεύει μια ανεξάρτητη, αντικειμενική λειτουργία εσωτερικού ελέγχου, που να του παρέχει διαβεβαίωση όσον αφορά στην επίτευξη των στόχων του φορέα.

### **Αρχή 3: Διοίκηση και ρόλοι πρώτης και δεύτερης γραμμής**

Η ορολογία «πρώτη γραμμή», «δεύτερη γραμμή» και «τρίτη γραμμή» προκύπτουν από το αρχικό Μοντέλο Τριών Γραμμών Άμυνας, και διατηρήθηκαν και στην νέα εκδοχή του Μοντέλου για λόγους εξοικείωσης. Εντούτοις, ο όρος «γραμμές» δεν έχει σκοπό να δηλώσει ξεκάθαρη διακριτή οργάνωση σε κάποιο οργανόγραμμα, ως αυτόνομα δομικά στοιχεία, αλλά μια πλασματική, χρήσιμη διαφοροποίηση των ρόλων. Λογικά, και ο ρόλος του επικεφαλής κάθε φορέα συνιστά μια «γραμμή», αλλά αυτή η παραδοχή δεν υιοθετήθηκε για αποφυγή σύγχυσης. Η αριθμητική αναφορά των γραμμών (πρώτη, δεύτερη, τρίτη) δεν θα πρέπει να εκλαμβάνεται ότι υπονοεί παράλληλα στρώματα διοικητικών λειτουργιών. Αντίθετα, όλοι οι ρόλοι αλληλοεπιδρούν μεταξύ τους.

Για λόγους σαφήνειας, το Μοντέλο Τριών Γραμμών προβλέπει ότι οι ρόλοι της πρώτης γραμμής περιλαμβάνουν τόσο «τις δραστηριότητες «πρώτης γραμμής» όσο και τις «διοικητικές» δραστηριότητες, ενώ οι ρόλοι της δεύτερης γραμμής αποτελούνται από συμπληρωματικές δραστηριότητες που εστιάζουν σε θέματα που σχετίζονται με οριζόντιες

διαδικασίες που διέπουν το σύνολο της λειτουργίας του φορέα. Δηλαδή θεωρείται ότι οι ρόλοι των υποστηρικτικών λειτουργιών (π.χ. ανθρώπινο δυναμικό, διοικητικές διαδικασίες, οικονομικές υπηρεσίες κ.λπ.) είναι ρόλοι δεύτερης γραμμής.

Η ευθύνη της Διοίκησης για την επίτευξη των οργανωτικών στόχων περιλαμβάνει ρόλους τόσο της πρώτης, όσο και της δεύτερης γραμμής. Οι ρόλοι της πρώτης γραμμής αφορούν τις επιχειρησιακά και λειτουργικά υπεύθυνες μονάδες, οι οποίες στο πλαίσιο της καθημερινής τους λειτουργίας διαχειρίζονται τους κινδύνους. Επίσης, είναι αρμόδιες για την ανάπτυξη διαδικασιών και σημείων ελέγχου (δικλίδες ελέγχου) για την αποτελεσματική αντιμετώπιση των κινδύνων αλλά και για την εφαρμογή διορθωτικών ενεργειών σε περιπτώσεις αναγνωρισμένων αδυναμιών επί διαδικασιών και σημείων ελέγχου.

Οι ρόλοι της δεύτερης γραμμής αφορούν τις επιχειρησιακές λειτουργίες που έχει ορίσει και στελεχώσει η Διοίκηση για την εποπτεία των κινδύνων, με σκοπό να υποστηρίξουν την περαιτέρω ενίσχυση ή/και την παρακολούθηση διαδικασιών και σημείων ελέγχου που αναπτύσσει η πρώτη γραμμή. Τέτοιες λειτουργίες είναι : η Κανονιστική Συμμόρφωση, η Διαχείριση Κινδύνων, η Επιχειρησιακή Ασφάλεια ή η Ασφάλεια Πληροφοριακών Συστημάτων, η Βελτιστοποίηση Διαδικασιών κ.α.

#### **Αρχή 4: Ρόλοι της τρίτης γραμμής**

Ο εσωτερικός έλεγχος παρέχει μια ανεξάρτητη και αντικειμενική διασφάλιση και συμβουλές για την επάρκεια και αποτελεσματικότητα της διακυβέρνησης και της διαχείρισης κινδύνου. Αυτό επιτυγχάνεται μέσω της αποτελεσματικής εφαρμογής συστηματικών διαδικασιών και τεχνογνωσίας. Τα ευρήματα κοινοποιούνται στη Διοίκηση και τον επικεφαλής του φορέα, για την προώθηση της συνεχούς βελτίωσης.

#### **Αρχή 5: Ανεξαρτησία της τρίτης γραμμής**

Η ανεξαρτησία της λειτουργίας του Εσωτερικού Ελέγχου από τις αρμοδιότητες της Διοίκησης είναι σημαντική για την αντικειμενικότητα, το κύρος και την αξιοπιστία της. Διασφαλίζεται μέσω της απευθείας αναφοράς της στον επικεφαλής του φορέα, την απρόσκοπτη πρόσβαση σε πόρους και δεδομένα που απαιτούνται για την ολοκλήρωση του έργου της, και της απαλλαγής από μεροληψία ή παρεμβάσεις κατά το σχεδιασμό και τη παροχή των διαβεβαιωτικών ή συμβουλευτικών έργων της.

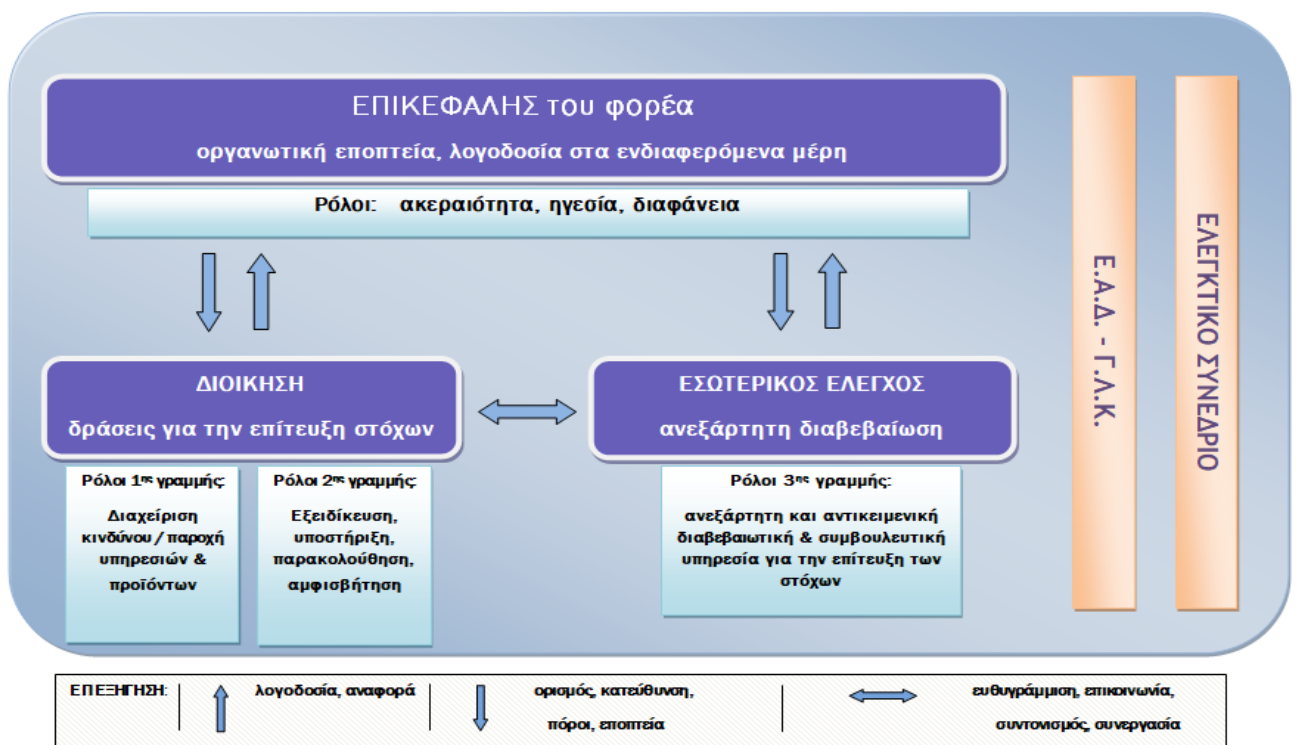
**Αρχή 6: Δημιουργία και πρόσθεση αξίας**

Σκοπός του μοντέλου είναι η συλλογική εργασία όλων των ρόλων και η ευθυγράμμιση των ενεργειών τους για την προστασία του Δημόσιου συμφέροντος. Η ευθυγράμμιση επιτυγχάνεται μέσω της επικοινωνίας, της συμμετοχής και της συνεργασίας. Αυτό διασφαλίζει την αξιοπιστία, τη συνοχή και τη διαφάνεια της πληροφόρησης, που είναι απαραίτητη για τη λήψη αποφάσεων βάσει εκτίμησης των κινδύνων που απειλούν την επίτευξη των στόχων.

Παρουσιάζεται κάτωθι διαγραμματική απεικόνιση του Μοντέλου Τριών Γραμμών:

**Σχήμα 2**

### ΜΟΝΤΕΛΟ ΤΡΙΩΝ ΓΡΑΜΜΩΝ ΡΟΛΩΝ



#### 1.4.2 Βασικοί Ρόλοι στο Μοντέλο Τριών Γραμμών

##### Επικεφαλής του φορέα



- Λογοδοτεί απέναντι στους πολίτες για την εποπτεία του φορέα.
- Συνεργάζεται με αυτό για την παρακολούθηση των συμφερόντων τους και επικοινωνεί με διαφάνεια σχετικά με την επίτευξη των στόχων.
- Καλλιεργεί μια κουλτούρα που προάγει την ηθική συμπεριφορά και λογοδοσία.
- Θεσπίζει δομές και διαδικασίες διακυβέρνησης όπως απαιτείται.
- Εκχωρεί την ευθύνη και παρέχει πόρους στη Διοίκηση για την επίτευξη των στόχων του φορέα.
- Καθορίζει την οργανωτική διάθεση ανάληψης ανεκτού κινδύνου και ασκεί εποπτεία της διαχείρισης κινδύνου (συμπεριλαμβανομένων των δικλίδων ελέγχου)
- Διατηρεί την εποπτεία της συμμόρφωσης με τις νομικές, κανονιστικές και ηθικές απαιτήσεις
- Θεσπίζει και επιβλέπει μια ανεξάρτητη, αντικειμενική και ικανή λειτουργία εσωτερικού ελέγχου.

## **Διοίκηση**

### ***Ρόλοι πρώτης γραμμής***

- Καθοδηγούν και κατευθύνουν τις λειτουργίες (συμπεριλαμβανομένης της διαχείρισης κινδύνου) και την αξιοποίηση των πόρων για την επίτευξη των στόχων του φορέα.
- Διατηρούν έναν συνεχή διάλογο με τον επικεφαλής του φορέα και συντάσσουν αναφορές/εκθέσεις σχετικά με: προγραμματισμένα, πραγματικά και αναμενόμενα αποτελέσματα που συνδέονται με τους στόχους του φορέα και τους κινδύνους.
- Θεσπίζουν και διατηρούν κατάλληλες δομές και διαδικασίες για τη διαχείριση των λειτουργιών και των κινδύνων (συμπεριλαμβανομένων των δικλίδων ελέγχου).
- Διασφαλίζουν τη συμμόρφωση με τις νομικές, κανονιστικές και ηθικές απαιτήσεις.

### ***Ρόλοι δεύτερης γραμμής***

- Παρέχουν συμπληρωματική εμπειρία, υποστήριξη, παρακολούθηση, και διαχείριση των προκλήσεων που σχετίζονται με τη διαχείριση των κινδύνων συμπεριλαμβανομένων :



- της ανάπτυξης, εφαρμογής και συνεχούς βελτίωσης των πρακτικών διαχείρισης κινδύνων (συμπεριλαμβανομένων των δικλίδων ελέγχου σε επίπεδο διαδικασιών, συστημάτων και οργανικών μονάδων)
- της επίτευξης στόχων διαχείρισης κινδύνου, όπως: συμμόρφωση με νόμους, κανονισμούς, αποδεκτή ηθική συμπεριφορά, δικλίδες ελέγχου, ασφάλεια πληροφοριών και τεχνολογίας βιωσιμότητα και διασφάλιση ποιότητας.
- Παρέχουν αναλύσεις και εκθέσεις σχετικά με την επάρκεια και την αποτελεσματικότητα της διαχείρισης κινδύνων (συμπεριλαμβανομένου των δικλίδων ελέγχου).

### ***Εσωτερικός έλεγχος***

- Διατηρεί την πρωταρχική ευθύνη προς τον επικεφαλής του φορέα και την ανεξαρτησία από τις αρμοδιότητες/ευθύνες της Διοίκησης.
- Παρέχει ανεξάρτητες αντικειμενικές υπηρεσίες διαβεβαίωσης καθώς και συμβουλές στη Διοίκηση και τον επικεφαλής του φορέα σχετικά με την επάρκεια και την αποτελεσματικότητα της διακυβέρνησης και της διαχείρισης κινδύνων (συμπεριλαμβανομένου του δικλίδων ελέγχου) για την υποστήριξη της επίτευξης των οργανωτικών στόχων και για την προώθηση της συνεχούς βελτίωσης.
- Αναφέρει τυχόν παρεμπόδιση ανεξαρτησίας ή αντικειμενικότητας στον επικεφαλής του φορέα.

### ***Εξωτερικοί πάροχοι διαβεβαίωσης ή εξωτερικοί ελεγκτές ή Ρυθμιστικές Αρχές (Ελεγκτικό Συνέδριο, Εθνική Αρχή Διαφάνειας, Γενικό Λογιστήριο του Κράτους)***

Παρέχουν πρόσθετη διασφάλιση για την ικανοποίηση νομοθετικών και κανονιστικών απαιτήσεων που εξυπηρετούν την προστασία του δημόσιου συμφέροντος.

#### **1.4.3 Σχέσεις μεταξύ βασικών ρόλων**

Ο επικεφαλής του φορέα καθορίζει συνήθως την πορεία του φορέα προσδιορίζοντας το όραμα, την αποστολή, τις αξίες και την διάθεση ανάληψης ενός επιπέδου ανεκτών (στο αντίκτυπό τους) κινδύνων. Αναθέτει την ευθύνη για την επίτευξη των επιχειρησιακών στόχων του φορέα στη Διοίκηση παρέχοντας ταυτόχρονα τους απαραίτητους πόρους. Ο

επικεφαλής του φορέα λαμβάνει αναφορές από τη Διοίκηση για προβλεπόμενα, πραγματικά και αναμενόμενα αποτελέσματα, καθώς και για τους κινδύνους και την διαχείριση αυτών.

Οι φορείς διαφέρουν ως προς τον βαθμό που διαχωρίζουν τους ρόλους μεταξύ του επικεφαλής του φορέα και της Διοίκησης. Ο επικεφαλής του φορέα ενδέχεται να επιφορτιστεί λιγότερο ή περισσότερο με στρατηγικά και λειτουργικά ζητήματα. Είτε ο επικεφαλής του φορέα είτε η Ανώτατη Διοίκηση (Γενικοί Διευθυντές, Διευθυντές) μπορεί να αναλάβουν ηγετικό ρόλο στην ανάπτυξη του στρατηγικού σχεδιασμού ή μπορεί να είναι μια από κοινού δραστηριότητα. Σε κάθε περίπτωση, πρέπει να υπάρχει ισχυρή επικοινωνία μεταξύ των στελεχών και του επικεφαλής του φορέα.

Η ανεξαρτησία της Λειτουργίας Εσωτερικού Ελέγχου από τη Διοίκηση διασφαλίζει ότι ο εσωτερικός έλεγχος λειτουργεί ανεμπόδιστα και αμερόληπτα κατά τον σχεδιασμό και την εκτέλεση των εργασιών του, έχοντας ελεύθερη και απρόσκοπτη πρόσβαση σε πληροφορίες καθώς και σε όλους τους πόρους που απαιτείται. Ο εσωτερικός έλεγχος αναφέρεται στον επικεφαλής του φορέα. Ωστόσο, αυτή η ανεξαρτησία δεν συνεπάγεται απομόνωση. Πρέπει να υπάρχει τακτική αλληλεπίδραση μεταξύ εσωτερικού ελέγχου και της Διοίκησης ώστε το έργο του να σχετίζεται και να είναι σε εναρμόνιση με τις στρατηγικές και επιχειρησιακές ανάγκες του φορέα.

Ο εσωτερικός έλεγχος μέσω των έργων κατανοεί την λειτουργία του φορέα, ώστε να μπορέσει να αποτελέσει έμπιστο σύμβουλο, ικανό για την παροχή συμβουλών και αντικειμενικής διαβεβαίωσης. Υπάρχει ανάγκη για συνεργασία και επικοινωνία στους ρόλους πρώτης και δεύτερης γραμμής για να διασφαλιστεί ότι δεν θα υπάρχουν περιττές αλληλεπικαλύψεις δραστηριοτήτων ή κενά.

Ο επικεφαλής του φορέα είναι υπεύθυνος για την εποπτεία της λειτουργίας του εσωτερικού ελέγχου. Αυτό σημαίνει ότι έχει την δυνατότητα να :

- συστήσει μια ανεξάρτητη Μονάδα Εσωτερικού Ελέγχου,
- να αναφέρεται σε αυτόν ο επικεφαλής της Μονάδας Εσωτερικού Ελέγχου
- να εγκρίνει το Ετήσιο Πρόγραμμα Εργασιών της Μονάδας Εσωτερικού Ελέγχου
- να παρέχει τους απαραίτητους πόρους για την υλοποίησή του,
- να λαμβάνει τις εκθέσεις του επικεφαλής της Μονάδας Εσωτερικού Ελέγχου

- να εξασφαλίζει την παροχή ελεύθερης πρόσβασης του επικεφαλής Μονάδας Εσωτερικού Ελέγχου στον επικεφαλής του φορέα, περιλαμβανομένων συναντήσεων χωρίς την παρουσία της Ανώτατης Διοίκησης.

Ο επικεφαλής του φορέα, η Διοίκηση και ο εσωτερικός έλεγχος έχουν διακριτές αρμοδιότητες αλλά όλες οι δραστηριότητες πρέπει να είναι εναρμονισμένες με τους στόχους του φορέα. Η τακτική και αποτελεσματική οργάνωση, συνεργασία και επικοινωνία στο εσωτερικό πλαίσιο του φορέα, αποτελούν τη βάση για επιτυχημένη συνέργεια και επίτευξη των στόχων που είναι και το τελικό ζητούμενο.

#### 1.4.4 Εφαρμογή του Μοντέλου Τριών Γραμμών Ρόλων

Το Μοντέλο Τριών Γραμμών Ρόλων είναι πιο αποτελεσματικό όταν εφαρμόζεται σε εναρμόνιση με τους στόχους και τις συνθήκες του φορέα. Ο τρόπος με τον οποίο ανατίθενται οι ρόλοι, είναι θέματα τα οποία θα πρέπει η Διοίκηση αλλά και ο επικεφαλής του φορέα να καθορίσουν. Ο επικεφαλής του φορέα μπορεί να συγκροτεί επιτροπές για την παροχή πρόσθετης εποπτείας για συγκεκριμένες περιοχές ευθύνης του, όπως η διαχείριση κινδύνων ή ο προγραμματισμός δράσεων στο αντικείμενο δραστηριότητάς του.

Οι λειτουργίες, οι ομάδες, ακόμη και τα άτομα μπορεί να έχουν αρμοδιότητες, οι οποίες περιλαμβάνουν ταυτόχρονα ρόλους πρώτης και δεύτερης γραμμής. Ωστόσο, η κατεύθυνση και η επίβλεψη των ρόλων της δεύτερης γραμμής μπορεί να σχεδιαστεί έτσι ώστε να διασφαλίζει έναν βαθμό ανεξαρτησίας από αυτούς της πρώτης γραμμής - με την καθιέρωση πρωτογενούς ευθύνης και γραμμών αναφοράς στον επικεφαλής του φορέα. Το Μοντέλο Τριών Γραμμών Ρόλων επιτρέπει τόσες γραμμές αναφοράς μεταξύ της Διοίκησης και του επικεφαλής του φορέα, όσες απαιτούνται.

Οι ρόλοι της δεύτερης γραμμής μπορεί να περιλαμβάνουν παρακολούθηση, καθοδήγηση, ελέγχους, αναλύσεις και αναφορές σε θέματα που σχετίζονται με τη διαχείριση του κινδύνου. Οι ρόλοι δεύτερης γραμμής παρέχουν υποστήριξη και ευκαιρίες σε αυτούς που έχουν ρόλους πρώτης γραμμής και είναι αναπόσπαστο μέρος των ενεργειών διαχείρισης.

Ένα καθοριστικό χαρακτηριστικό των ρόλων τρίτης γραμμής είναι η ανεξαρτησία από τη ανάληψη ευθυνών διοίκησης και διαχείρισης. Οι Αρχές του Μοντέλου Τριών Γραμμών,

περιγράφουν την φύση της ανεξαρτησίας του Εσωτερικού Ελέγχου, διαχωρίζοντας την από άλλες λειτουργίες και τονίζουν την αξία της αναφορικά με την παροχή διαβεβαίωσης και συμβουλών.

Η ανεξαρτησία του Εσωτερικού Ελέγχου διασφαλίζεται από την μη λήψη αποφάσεων ή τη λήψη μέτρων που αποτελούν μέρος της ευθύνης της Διοίκησης (συμπεριλαμβανόμενης της διαχείρισης κινδύνου) αλλά και από την άρνηση της παροχής διαβεβαίωσης για δραστηριότητες για τις οποίες ο εσωτερικός έλεγχος είχε πρόσφατα ευθύνη. Για παράδειγμα, συχνά ζητείται από τον επικεφαλής της Μονάδας Εσωτερικού Ελέγχου να αναλάβει πρόσθετες αρμοδιότητες στην λήψη αποφάσεων για λειτουργίες που αφορούν την συμμόρφωση με το νόμο ή την διαχείριση κινδύνων του φορέα. Σε αυτές τις περιπτώσεις ο εσωτερικός έλεγχος δεν είναι ανεξάρτητος από αυτές τις λειτουργίες, και επομένως όταν ο επικεφαλής του φορέα επιδιώκει ανεξάρτητη και αντικειμενική διαβεβαίωση και συμβουλές σχετικά με αυτά πεδία, μειώνεται σημαντικά ο βαθμός αξιοπιστίας των πορισμάτων που δίδεται από τον επικεφαλής της Μονάδας Εσωτερικού Ελέγχου.

Ο επικεφαλής του φορέα βασίζεται σε αναφορές από την Διοίκηση (που περιλαμβάνουν ρόλους πρώτης και δεύτερης γραμμής) και από την Λειτουργία του Εσωτερικού Ελέγχου, προκειμένου να μπορέσει να ασκήσει εποπτεία για την επίτευξη των στόχων για τους οποίους είναι υπόλογος. Η Διοίκηση στην πρώτη γραμμή, παρέχει διαβεβαίωση σχετικά με τα προγραμματισμένα, πραγματικά αλλά και προβλεπόμενα αποτελέσματα, για τον κίνδυνο και για την διαχείριση του με βάση τα στοιχεία και την εμπειρία που διαθέτει. Όσοι έχουν ρόλους δεύτερης γραμμής παρέχουν πρόσθετη διασφάλιση σε ζητήματα που σχετίζονται με τον κίνδυνο ή την κανονιστική και νομική συμμόρφωση εντός του φορέα. Εξαιτίας της ανεξαρτησίας του Εσωτερικού Ελέγχου από τις άλλες δύο γραμμές ρόλων, η διαβεβαίωση που παρέχει φέρει τον υψηλότερο βαθμό αντικειμενικότητας και εμπιστοσύνης πέραν εκείνων -των ρόλων πρώτης και δεύτερης γραμμής- που μπορούν να δώσουν στο επικεφαλής του φορέα.

Μια αποτελεσματική διακυβέρνηση απαιτεί κατάλληλη ανάθεση αρμοδιοτήτων καθώς και ισχυρή εναρμόνιση των δραστηριοτήτων μέσα από την συνεργασία, την σύμπραξη και επικοινωνία. Ο επικεφαλής του φορέα ζητά διαβεβαίωση από την Λειτουργία του Εσωτερικού Ελέγχου ότι οι δομές και οι διαδικασίες διακυβέρνησης έχουν σχεδιαστεί και λειτουργούν αποτελεσματικά επιτυγχάνοντας τους στόχους.



*Αναζητήστε στον φορέα σας πιθανά παραδείγματα που να ικανοποιούν κάποιες από τις αρχές και την διάρθρωση του Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου σύμφωνα με τις βέλτιστες διεθνείς πρακτικές. Επίσης με την βοήθεια του υλικού της πρώτης ενότητας, καταρτίστε ένα σχέδιο με τις υπηρεσίες και την κατανομή τους στο μοντέλο των τριών γραμμών ρόλων στον φορέα σας. Μπορείτε να συμβουλευτείτε και την μελέτη του Ευρωπαϊκού Ελεγκτικού Συνεδρίου με τίτλο «Διακυβέρνηση στην Ευρωπαϊκή Επιτροπή: συμβαδίζει με τις βέλτιστες πρακτικές;» προκειμένου να αντλήσετε χρήσιμες πληροφορίες και να τεθούν προβληματισμοί προς συζήτηση.*

## **2 Λειτουργία εσωτερικού ελέγχου / Μονάδα Εσωτερικού Ελέγχου (εσωτερικός έλεγχος)**

### *Σκοπός διδακτικής ενότητας/προσδοκώμενα αποτελέσματα σύντομη περιγραφή ενότητας*

Σκοπός της διδακτικής ενότητας είναι η κατανόηση της Λειτουργίας του Εσωτερικού Ελέγχου και του ρόλου που επιτελεί στο Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου, η σχέση του Εσωτερικού Ελέγχου με τις Επιθεωρήσεις-Έρευνες, τους διαχειριστικούς ελέγχους, τις προανακριτικές έρευνες και την πειθαρχική διαδικασία, η ενημέρωση για τον ρόλο, τις αρμοδιότητες και τις ελεγκτικές πρακτικές του Ελεγκτικού Συνεδρίου σε συνάρτηση με το Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου των φορέων του δημοσίου τομέα, για τα Διεθνή Πρότυπα Εσωτερικού Ελέγχου και το πως εφαρμόζονται στο δημόσιο τομέα, τον ρόλο του Εσωτερικού Ελέγχου στην αξιολόγηση κινδύνων απάτης και στην αντιμετώπιση φαινομένων διαφθοράς, τη σημαντικότητα της ανεξάρτητης λειτουργίας του Εσωτερικού Ελέγχου, το ρόλο και την αποστολή της Επιτροπής Ελέγχου στους φορείς του δημόσιου τομέα, καθώς και θέματα που αφορούν στη σύσταση και λειτουργία μας Μονάδας Εσωτερικού Ελέγχου, τις αρμοδιότητές της, τη στελέχωσή της και τέλος να γίνει παρουσίαση του περιεχομένου και της χρησιμότητας του Κανονισμού Λειτουργίας, του Κώδικα Δεοντολογίας και του Εγχειριδίου Εσωτερικών Ελέγχων καθώς και της κατάρτισης του Προγράμματος Αξιολόγησης και Βελτίωσης Ποιότητας.

### *Λέξεις - φράσεις κλειδιά*

Εσωτερικός έλεγχος, λειτουργία, Ανεξαρτησία, Σχέσεις αναφοράς, Κανονισμός Λειτουργίας, επικεφαλής Μονάδας Εσωτερικού Ελέγχου, διαβεβαίωση, συμβουλευτικός χαρακτήρας, διαχείριση κινδύνων, περιορισμοί της ανεξαρτησίας, διαχείριση κινδύνων, εξωτερικοί ελεγκτές, ρυθμιστικές αρχές, Ελεγκτικό Συνέδριο, νομιμότητα και κανονικότητα δαπανών, Ελεγκτικό Πρότυπο συνεργασίας, επαγγελματικά πρότυπα, διαφορετικό αντικείμενο ελέγχου, συντονισμός εργασιών, ανταλλαγή πληροφοριών, Διεθνή Πρότυπα Εσωτερικού Ελέγχου, IPPF, Standards, Πρότυπα Χαρακτηριστικών, Πρότυπα Διεξαγωγής, Απάτη, Διαφθορά, Διεθνή Διαφάνεια, Επιτροπή Ελέγχου, εποπτεία, σχέση με εσωτερικούς ελεγκτές, Ρόλος της Επιτροπής Ελέγχου, Σύσταση της Επιτροπής Ελέγχου, καθήκοντα, αρμοδιότητες, ενίσχυση ανεξαρτησίας της ΜΕΕ, Στελέχωση, Προσόντα, Δεξιότητες, Πιστοποιητικό Ελεγκτικής Επάρκειας, Ικανότητες, Περιγραφές Θέσεων Εργασίας, Καθήκοντα, Πρόγραμμα Αξιολόγησης και Βελτίωσης της Ποιότητας, Ποιότητα στον εσωτερικό έλεγχο, Υπεύθυνος τήρησης ποιότητας, εσωτερικές (αυτό)-αξιολογήσεις, εξωτερικές αξιολογήσεις, συνεχής βελτίωση, μετρήσεις ποιότητας, δικαιοδοσία, οργάνωση, δομή αναφορών, αντικειμενικότητα, Ακεραιότητα, Εμπιστευτικότητα, Επάρκεια.

## 2.1 Λειτουργία εσωτερικού ελέγχου

Η λειτουργία του εσωτερικού ελέγχου (Internal Audit) αποτελεί διακριτό αλλά ωστόσο και αναπόσπαστο κομμάτι του Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου (Internal Control System. Όπως θα αναλυθεί στις επόμενες ενότητες, θα γίνει άμεσα κατανοητό ότι αυτή η διάκριση γίνεται προκειμένου να αναδειχθεί ο ρόλος του εσωτερικού ελέγχου ως ξεχωριστή λειτουργία μέσα στο πλαίσιο εργασιών ενός φορέα. Με την ανάληψη αυτού του ιδιαίτερου ρόλου, η λειτουργία του εσωτερικού ελέγχου συμβάλει, μεταξύ άλλων, στη βελτίωση των διαδικασιών διακυβέρνησης, στον τρόπο με τον οποίο διασφαλίζεται ο αποτελεσματικός και αποδοτικός έλεγχος και η χρηστή διαχείριση των πόρων του δημόσιου τομέα. Η πολυπλοκότητα του περιβάλλοντος λειτουργίας του δημόσιου τομέα απαιτεί ο σχεδιασμός της λειτουργίας του εσωτερικού ελέγχου, η προσέγγιση, η πρακτική και το πεδίο εφαρμογής της, να υλοποιείται κατά τέτοιο τρόπο ώστε να διασφαλίζεται η ανοικτή, υπεύθυνη και συνετή λήψη αποφάσεων από τις Διοικήσεις όλων των φορέων του δημόσιου τομέα. Οργανωτικά, η λειτουργία του εσωτερικού ελέγχου ασκείται από τη Μονάδα Εσωτερικού Ελέγχου του φορέα. Εφεξής, με τον όρο «εσωτερικός έλεγχος» θα αποδίδονται και οι δύο έννοιες.

### Ο ρόλος της λειτουργίας του Εσωτερικού Ελέγχου στην διακυβέρνηση του φορέα

2.1.1 Ο ρόλος των εσωτερικών ελεγκτών στη διακυβέρνηση προσδιορίζεται σε γενικές γραμμές ως διττός. Πρώτον, οι εσωτερικοί ελεγκτές παρέχουν ανεξάρτητες, αντικειμενικές εκτιμήσεις σχετικά με την καταλληλότητα των δομών διακυβέρνησης του φορέα και της λειτουργικής αποτελεσματικότητας συγκεκριμένων δραστηριοτήτων διακυβέρνησης. Δεύτερον, δρουν ως καταλύτες για την αλλαγή, συμβουλευοντας ή υποστηρίζοντας βελτιώσεις για την ενίσχυση των δομών και των πρακτικών διακυβέρνησης του φορέα.

Σύμφωνα με το Πρότυπο 2130, η δραστηριότητα του εσωτερικού ελέγχου θα πρέπει να αξιολογεί και να προβαίνει σε κατάλληλες συστάσεις για τη βελτίωση της διαδικασίας διακυβέρνησης, ώστε να επιτευχθούν οι εξής στόχοι:

- προώθηση της κατάλληλης δεοντολογίας και των αξιών εντός του φορέα.
- διασφάλιση της αποτελεσματικής διαχείρισης των επιδόσεων και της λογοδοσίας του φορέα.
- επίτευξη αποτελεσματικής επικοινωνίας και διάχυσης των πληροφοριών μεταξύ της Διοίκησης, (της Ανώτατης Διοίκησης/ του-της επικεφαλής του φορέα), των εξωτερικών ελεγκτών και των ρυθμιστικών εξωτερικών οργάνων.

2.1.2

### Ο Ρόλος του εσωτερικού ελέγχου στον δημόσιο τομέα - Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου

Ο διοικητικός/διαχειριστικός έλεγχος στο δημόσιο τομέα περιλαμβάνει όλες τις πολιτικές και τις διαδικασίες που θέτει μια κυβέρνηση και η Διοίκηση των φορέων του δημόσιου τομέα με στόχο την προώθηση της λογοδοσίας των υπεύθυνων διαχείρισης υλικών και ανθρώπινων πόρων. Η δημόσια διαχείριση περιλαμβάνει το νομικό και οργανωτικό πλαίσιο για την εποπτεία όλων των φάσεων διαφορετικών λειτουργικών “κύκλων” π.χ. του δημοσιονομικού κύκλου, συμπεριλαμβανομένης της κατάρτισης του προϋπολογισμού, τις δημόσιες συμβάσεις, τις ρυθμίσεις παρακολούθησης και υποβολής εκθέσεων και τον εξωτερικό έλεγχο.

Στο συγκεκριμένο παράδειγμα, οι γενικοί στόχοι της δημοσιονομικής διαχείρισης είναι η επίτευξη της συνολικής δημοσιονομικής πειθαρχίας, η κατανομή των πόρων στις ανάγκες



προτεραιότητας και η αποτελεσματική και αποδοτική κατανομή τους στις δημόσιες υπηρεσίες. Ο εσωτερικός έλεγχος, με τη σειρά του, έχει ως αρμοδιότητα την υποβολή εκθέσεων στον επικεφαλής του φορέα σχετικά με την συνολική εικόνα του Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου και να προτείνει βελτιώσεις, όπου χρειάζεται. Αυτό το σύστημα που αποτελείται από τις δικλίδες ελέγχου και το πλαίσιο λογοδοσίας στο ευρύτερο φάσμα της δημοσιονομικής διαχείρισης, μπορεί να περιλαμβάνει το στρατηγικό σχεδιασμό (συμπεριλαμβανομένου του προϋπολογισμού), τις διαχειριστικές δραστηριότητες (προμήθειες, δημόσιο χρέος), τη διαχείριση περιουσιακών στοιχείων, τη λογιστική, την υποβολή εκθέσεων.

Ο βασικός σκοπός της λειτουργίας του εσωτερικού ελέγχου είναι η υποστήριξη της Διοίκησης του φορέα στην άσκηση των καθηκόντων της και στην επίτευξη των στόχων που έχουν προσδιοριστεί. Αυτό το επιτυγχάνει μέσω της αξιολόγησης της εφαρμογής των διαδικασιών και λειτουργιών των οργανωτικών μονάδων του φορέα, αλλά και της αξιολόγησης των συστημάτων και δικλίδων ελέγχου, των λειτουργιών διαχείρισης κινδύνου, των πληροφοριακών συστημάτων και των πολιτικών διακυβέρνησης.

Πιο συγκεκριμένα, ο εσωτερικός έλεγχος αποσκοπεί στο να προσδώσει αξία και να βελτιώσει την εν γένει λειτουργία του φορέα, μέσω:

- παρακολούθησης του Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου με την εξέταση της αποτελεσματικότητας του σχεδιασμού και της λειτουργίας των δικλίδων ελέγχου καθώς και με την αξιολόγηση των υφιστάμενων διαδικασιών ως προς την επίτευξη όλων των επιχειρησιακών στόχων,
- συστηματικού και δομημένου προσδιορισμού, ανάλυσης και μέτρησης των κινδύνων που αντιμετωπίζει ο φορέας καθώς και του τρόπου διαχείρισής τους από αυτόν,
- της διαρκούς προσπάθειας βελτίωσης της αποτελεσματικότητας όλων των λειτουργιών και συστημάτων διαχείρισης κινδύνου καθώς και όλων των συναφών με το αντικείμενο του φορέα δραστηριοτήτων.

#### 2.1.3

#### Ο Ρόλος του Εσωτερικού Ελέγχου στην Διαχείριση Κινδύνου

Η απαίτηση για κατάλληλες στρατηγικές διαχείρισης κινδύνων στο δημόσιο τομέα πηγάζει από την πολυπλοκότητα και το δυναμισμό του περιβάλλοντος λειτουργίας, τις συνεχώς



αυξανόμενες ανάγκες της κοινωνίας σε συνδυασμό με το γενικό πρότυπο απρόβλεπτου και τη συρρίκνωση των πόρων για την εθνική ανάπτυξη. Η διαχείριση των κινδύνων πρέπει να αποτελεί ουσιαστικό μέρος της δραστηριότητας κάθε φορέα στην διαδικασία υλοποίησης των στρατηγικών του στόχων. Η ορθή διαχείριση των κινδύνων απαιτεί προσεκτική εξέταση των βασικών εννοιών ελαχιστοποίησης των απωλειών, μεγιστοποίηση των ευκαιριών και προετοιμασία για την αβεβαιότητα.

Ο ρόλος του εσωτερικού ελεγκτή στη διαχείριση των κινδύνων περιλαμβάνει την αξιολόγηση και την παρακολούθηση των κινδύνων που αντιμετωπίζει ο φορέας, συνιστώντας τις δικλίδες που απαιτούνται για τον μετριασμό αυτών των κινδύνων, και την αξιολόγηση των συμβιβασμών που είναι απαραίτητοι για να επιτύχει ο φορέας τους στρατηγικούς και επιχειρησιακούς στόχους του. Η λειτουργία του εσωτερικού ελέγχου παρέχει ανεξάρτητη και αντικειμενική διαβεβαίωση στη Διοίκηση ενός φορέα ότι ο αντίκτυπος των κινδύνων μετριάζεται σε αποδεκτό επίπεδο, και αναφέρει εκείνους για τους οποίους δεν εμφανίζεται αποτελεσματική η διαχείρισή τους.

Επίσης είναι πολύ σημαντικό σε αυτό το σημείο να αναφερθεί ότι η απάτη και η διαφθορά είναι από τους σημαντικότερους κινδύνους που πρέπει να αντιμετωπιστούν στο δημόσιο τομέα. Η Διοίκηση έχει την ευθύνη να θέσει σε εφαρμογή συστήματα και διαδικασίες που θα βοηθούν και θα αποτρέπουν την ανίχνευση της απάτης σε ένα φορέα. Ωστόσο, ο εσωτερικός έλεγχος είναι αυτός που:

- συγκεντρώνει επαρκείς και αντικειμενικές πληροφορίες για τη διοίκηση προκειμένου να επιτελέσει το έργο της,
- ενημερώνει για τους κινδύνους απάτης και την αποτελεσματικότητα των διαδικασιών ελέγχου της απάτης και
- διευκολύνει την κατανόηση της πολυπλοκότητας των δραστηριοτήτων απάτης.

Ο εσωτερικός έλεγχος προσθέτει αξία μέσω της βελτίωσης του περιβάλλοντος ελέγχου και παρακολούθησης εντός των φορέων για τον εντοπισμό φαινομένων απάτης. Η ίδια η παρουσία του εσωτερικού ελέγχου λειτουργεί ως αποτρεπτικό μέτρο με την υπόθεση ότι οποιαδήποτε απάτη που διαπράττεται μπορεί να αποκαλυφθεί. Οι αρχές της χρηστής διακυβέρνησης απαιτούν ότι η Διοίκηση ή οποιοδήποτε άλλο όργανο που έχει επωμιστεί την ευθύνη διοίκησης του φορέα συνεργάζεται στενά με τους εσωτερικούς ελεγκτές σε θέματα που υποκρύπτουν κίνδυνο απάτης. (βλ. Ενότητα 3.6)

Ωστόσο, η πρόκληση για την λειτουργία του εσωτερικού ελέγχου στον δημόσιο τομέα, είναι να αποφύγει να αποτελέσει άλλο ένα όργανο με αρμοδιότητες ελέγχου συμμόρφωσης, λόγω της ύπαρξης ενός αυστηρού νομικού πλαισίου που ορίζει την διαχείριση των δημόσιων οικονομικών ή την εφαρμογή των αρμοδιοτήτων ενός φορέα βάσει της νομοθεσίας που διέπει την λειτουργία των φορέων. Η μετάβαση προς μία λειτουργία εσωτερικού ελέγχου που θα στοχεύει στην παροχή συμβουλών και βελτιώσεων που θα μεγιστοποιήσουν την απόδοση του φορέα στον τομέα των δραστηριοτήτων του, πρέπει να αποτελεί το τελικό ζητούμενο.

## 2.2 Σχέση εσωτερικού – εξωτερικού ελέγχου

Με απώτερο σκοπό την επιτυχία και την αποδοτικότητα στην άσκηση των ελεγκτικών τους αρμοδιοτήτων, οι εξωτερικοί ελεγκτές αλλά και οι ρυθμιστικές αρχές οφείλουν να δείχνουν εμπιστοσύνη στην λειτουργία του Εσωτερικού Ελέγχου. Παρόλο που ο σκοπός τους διαφέρει (ανά ελεγκτικό όργανο), εντούτοις όλοι με την εργασία τους βοηθούν τη Διοίκηση, για την αποτελεσματικότερη και αποδοτικότερη επίτευξη των στόχων που έχει θέσει ο φορέας.

Τα πρότυπα για την Επαγγελματική Εφαρμογή του Εσωτερικού Ελέγχου (IPPF) επιτρέπουν, χωρίς όμως να απαιτούν, συνεργασία μεταξύ εσωτερικών και εξωτερικών ελεγκτών.

### 2.2.1

#### Συντονισμός των εργασιών του Εσωτερικού Ελέγχου με των άλλων ελεγκτικών και ρυθμιστικών οργάνων

Η λειτουργία του Εσωτερικού Ελέγχου μπορεί να συνεργάζεται τόσο με εσωτερικά όσο και με εξωτερικά θεσμικά όργανα που ασχολούνται με τη διασφάλιση της συμμόρφωσης με νόμους και κανονισμούς ή πολιτικές. Η εν λόγω συνεργασία μπορεί να λαμβάνει χώρα είτε με άλλες λειτουργίες του φορέα, όπως η διασφάλιση ποιότητας υπηρεσιών, η κανονιστική συμμόρφωση, είτε με άλλα ελεγκτικά όργανα ή ρυθμιστικές αρχές.

Ο στόχος της Μονάδας Εσωτερικού Ελέγχου είναι να υποστηρίξει ένα επίπεδο ακρίβειας, διαφάνειας και ακεραιότητας που να συνάδει με την αρχή της χρηστής διακυβέρνησης. Επιπλέον, η λειτουργία του Εσωτερικού Ελέγχου θα πρέπει να αναζητήσει τρόπους για να καταστήσει το δικό της έργο πιο αποτελεσματικό με την συντονιστική δράση και με τα άλλα όργανα.

Επομένως σε αυτή την ενότητα, θα επικεντρωθούμε κυρίως στον συντονισμό, τη συνεργασία, αλλά και τις διαφορές της λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου με άλλα ρυθμιστικά και εποπτικά όργανα, με λοιπές λειτουργίες εσωτερικής διασφάλισης και με τους εξωτερικούς ελεγκτές.

### Πρότυπα και οδηγοί εφαρμογής

Τα Διεθνή Πρότυπα για την Επαγγελματική Εφαρμογή του Εσωτερικού Ελέγχου και πιο συγκεκριμένα το Πρότυπο Απόδοσης 2050, (IPPF) "Συντονισμός και Επίκληση στην εργασία λοιπών παρόχων", αναφέρει:

*«Ο επικεφαλής Εσωτερικού Ελέγχου συνιστάται να μοιράζεται πληροφορίες, να συντονίζει δραστηριότητες και να εξετάζει το ενδεχόμενο επίκλησης στην εργασία άλλων εσωτερικών και εξωτερικών παρόχων διαβεβαιωτικών και συμβουλευτικών υπηρεσιών έτσι ώστε να εξασφαλίζει την ορθή κάλυψη και να ελαχιστοποιεί την αλληλοεπικάλυψη των προσπαθειών.»*

Η ερμηνεία αυτού του προτύπου αναφέρει ότι:

*«Κατά το συντονισμό των δραστηριοτήτων, ο επικεφαλής Εσωτερικού Ελέγχου δύναται να επικαλεστεί την εργασία άλλων παρόχων διαβεβαιωτικών και συμβουλευτικών υπηρεσιών. Συνιστάται να θεσπιστεί μία συνεπής διαδικασία ως βάση για αυτό και ο επικεφαλής Εσωτερικού Ελέγχου θα πρέπει να εξετάσει την ικανότητα, αντικειμενικότητα και δέουσα επαγγελματική επιμέλεια των παρόχων διαβεβαιωτικών και συμβουλευτικών υπηρεσιών. Ο επικεφαλής Εσωτερικού Ελέγχου θα πρέπει επίσης να έχει μια ξεκάθαρη κατανόηση για το εύρος, τους σκοπούς, και τα αποτελέσματα της εργασίας που εκτελείται από άλλους παρόχους διαβεβαιωτικών και συμβουλευτικών υπηρεσιών. Όταν επικαλείται την εργασία άλλων, ο επικεφαλής Εσωτερικού Ελέγχου παραμένει υπόλογος και υπεύθυνος για να εξασφαλίσει επαρκή υποστήριξη των συμπερασμάτων και των απόψεων στα οποία κατέληξε η λειτουργία Εσωτερικού Ελέγχου »*

Επιπλέον καθοδήγηση σε αυτό το θέμα παρέχει ο Οδηγός Εφαρμογής 2050 των Προτύπων που αναφέρει ότι:

*«Οι ρόλοι των παρόχων υπηρεσιών διασφάλισης και παροχής συμβουλών διαφέρουν ανάλογα με τον φορέα. Έτσι, για να ξεκινήσει το έργο του συντονισμού των προσπαθειών τους, ο επικεφαλής του ελεγκτικού τμήματος... προσδιορίζει τους διάφορους ρόλους των υφιστάμενων... παρόχων.»*

Η διασφάλιση της συμμόρφωσης με τις νομικές ή κανονιστικές απαιτήσεις έχει γίνει μια συνήθης δραστηριότητα κατά την άσκηση της επιχειρησιακής δραστηριότητας των φορέων του δημόσιου τομέα. Οι φορείς πρέπει να είναι βέβαιοι ότι πληρούν τις απαιτήσεις συμμόρφωσης που δύναται να επιβάλλονται από άλλες ρυθμιστικές αρχές ή ελεγκτικά όργανα. Πέραν αυτών, υπάρχουν και οι ονομαζόμενοι «εσωτερικοί πάροχοι διασφάλισης», όπως είναι οργανικές μονάδες με αρμοδιότητα τον/την:

-Έλεγχος ποιότητας. Μια λειτουργία ελέγχου ποιότητας συχνά διενεργεί ποικίλους ελέγχους, για παράδειγμα, ελέγχους ποιότητας προϊόντων, ελέγχους ποιότητας διεργασιών και ελέγχους συστημάτων ποιότητας. Η λειτουργία του Εσωτερικού Ελέγχου πρέπει να είναι ενήμερη για τους ελέγχους αυτούς, ιδιαίτερα δε κατά το μέρος που επηρεάζει και το Ετήσιο Πρόγραμμα Εργασιών της Μονάδας.

-Συμμόρφωση. Μια λειτουργία συμμόρφωσης διενεργεί ελέγχους για να διασφαλίσει την τήρηση των νόμων και των κανονισμών που σχετίζονται με το πεδίο δραστηριοτήτων ενός φορέα. Ζητήματα όπως η προστασία των προσωπικών δεδομένων (π.χ. ιατρικών, φορολογικών, προσωπικών προτιμήσεων), η δομή και οι δραστηριότητες διακυβέρνησης, η δημόσια αναφορά των οικονομικών και μη οικονομικών πληροφοριών ενός φορέα, η προστασία του περιβάλλοντος και των ζώων και η προστασία των καταναλωτών αποτελούν αντικείμενο ρύθμισης σε πάρα πολλούς δημόσιους φορείς. Η εστίαση στη συμμόρφωση μπορεί να είναι συγκεκριμένη ανά κλάδο. Η λειτουργία του Εσωτερικού Ελέγχου πρέπει να είναι ενήμερη για τους σχετικούς νόμους και κανονισμούς όταν διενεργεί έλεγχο σε έναν τομέα που μπορεί να επηρεάζεται από αυτούς.

Οι εσωτερικοί πάροχοι διασφάλισης ( π.χ. Υπεύθυνος Προσωπικών Δεδομένων, Υπεύθυνος Προστασίας Δικτύων και Πληροφοριακών Συστημάτων) περιλαμβάνουν λειτουργίες εποπτείας που στις περισσότερες περιπτώσεις αναφέρονται στον επικεφαλής του φορέα (π.χ. στον Υπουργό, στον Διοικητή) Συχνά εμπλέκονται σε δραστηριότητες "δεύτερης γραμμής", σύμφωνα με το μοντέλο των τριών γραμμών ρόλων (βλ. Ενότητα 2.4)

Ο επικεφαλής της Μονάδας Εσωτερικού Ελέγχου συναντάται με καθέναν από τους παρόχους για να συγκεντρώσει επαρκείς πληροφορίες, ώστε να είναι δυνατός ο συντονισμός των δραστηριοτήτων διασφάλισης και παροχής συμβουλών του φορέα. Ωστόσο, ο επικεφαλής διατηρεί την τελική ευθύνη για τον καθορισμό του κατά πόσον η λειτουργία του Εσωτερικού Ελέγχου μπορεί να στηριχθεί στο έργο άλλου παρόχου. Η κάθε Μονάδα

Εσωτερικού Ελέγχου είναι υπεύθυνη για τα συμπεράσματα και τις γνώμες που παρέχει . Ο επικεφαλής της, λαμβάνει την υποστήριξη του επικεφαλής του φορέα για τον αποτελεσματικό συντονισμό των ελεγκτικών εργασιών.

Χωρίς αποτελεσματικό συντονισμό οι εργασίες μπορεί να επαναλαμβάνονται ή να παραλείπονται ή να εκτιμώνται λανθασμένα οι βασικοί κίνδυνοι.

Ο Οδηγός Εφαρμογής 2050 συνεχίζει να αναφέρει:

*Ένας τρόπος συντονισμού της κάλυψης της διασφάλισης είναι η δημιουργία ενός χάρτη διασφάλισης, συνδέοντας τις αναγνωρισμένες σημαντικές κατηγορίες κινδύνων με τις σχετικές πηγές διασφάλισης και βαθμολογώντας το επίπεδο διασφάλισης που παρέχεται για κάθε κατηγορία κινδύνου. Επειδή ο χάρτης είναι περιεκτικός, αποκαλύπτει τα κενά και τις επικαλύψεις στην κάλυψη της διασφάλισης, επιτρέποντας στον επικεφαλής της Μονάδας Εσωτερικού Ελέγχου να αξιολογήσει την επάρκεια των υπηρεσιών διασφάλισης σε κάθε τομέα κινδύνου.*

Τα αποτελέσματα μπορούν να συζητηθούν για να καθοριστεί ο καλύτερος τρόπος συντονισμού για τη μεγιστοποίηση της αποδοτικότητας και της αποτελεσματικότητας της κάλυψης της διασφάλισης.

#### 2.2.3

##### **Διεθνές Πρότυπο Ελέγχου 610 (Αναθεωρημένο 2013)-Χρησιμοποίηση της εργασίας των εσωτερικών ελεγκτών**

Τα Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα περιγράφουν επακριβώς το πλαίσιο συνεργασίας και τον τρόπο με τον οποίο τα δύο ελεγκτικά σώματα μπορούν να βασιστούν και να επικαλεστούν την εργασία του ενός με το άλλο. Πιο συγκεκριμένα, το Διεθνές Πρότυπο Ελέγχου (ΔΠΕ) 610, ασχολείται με τις ευθύνες του εξωτερικού ελεγκτή σε περίπτωση που χρησιμοποιεί την εργασία των εσωτερικών ελεγκτών. Αυτό περιλαμβάνει κυρίως την αξιολόγηση αλλά και τη χρήση του έργου της λειτουργίας Εσωτερικού Ελέγχου κατά την απόκτηση ελεγκτικών τεκμηρίων.

### 2.2.3.1 Αξιολόγηση της λειτουργίας Εσωτερικού Ελέγχου

Σε αυτή την περίπτωση, ο εξωτερικός ελεγκτής πρέπει να καθορίσει εάν το έργο της λειτουργίας Εσωτερικού Ελέγχου δύναται να χρησιμοποιηθεί για τους σκοπούς του ελέγχου, αξιολογώντας τα ακόλουθα:

- την έκταση στην οποία η θέση και η βαρύτητα που αποδίδεται σε αυτή από την οντότητα καθώς και οι σχετικές πολιτικές και διαδικασίες της λειτουργίας Εσωτερικού Ελέγχου υποστηρίζουν την αντικειμενικότητα των εσωτερικών ελεγκτών,
- το επίπεδο τεχνικής ικανότητας της λειτουργίας Εσωτερικού Ελέγχου και
- εάν η λειτουργία Εσωτερικού Ελέγχου εφαρμόζει συστηματική και συγκροτημένη προσέγγιση, συμπεριλαμβανομένων των δικλίδων ποιότητας.

Ο εξωτερικός ελεγκτής δεν πρέπει να χρησιμοποιήσει το έργο της λειτουργίας Εσωτερικού Ελέγχου εάν καθορίσει ότι:

- ❖ η θέση και βαρύτητα που αποδίδεται σε αυτή από την οντότητα και οι σχετικές πολιτικές και διαδικασίες της λειτουργίας Εσωτερικού Ελέγχου δεν υποστηρίζουν επαρκώς την αντικειμενικότητα των εσωτερικών ελεγκτών, η λειτουργία στερείται επαρκούς τεχνικής ικανότητας, ή
- ❖ η λειτουργία δεν εφαρμόζει συστηματική και συγκροτημένη προσέγγιση, συμπεριλαμβανομένων των δικλίδων ποιότητας.

### 2.2.3.2 Σημαντικότερες διαφορές μεταξύ εσωτερικών και εξωτερικών ελεγκτών

Εξετάζοντας τις βασικές διαφορές μεταξύ εσωτερικών και εξωτερικών ελεγκτών επισημαίνονται τα εξής:

- έχουν διαφορετικούς στόχους και λογοδοσία.
- μπορεί να διαθέτουν διαφορετικά προσόντα.
- ασκούν διαφορετικές ελεγκτικές δραστηριότητες.

Αυτές οι βασικές διαφορές συνοψίζονται στον παρακάτω πίνακα:

		Η φύση των αρμοδιοτήτων
--	--	-------------------------

Ελεγκτές	Εύρος Ελέγχου	τους ορίζεται από:
<b>Εσωτερικοί ελεγκτές</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Εφαρμόζουν μια συστηματική, πειθαρχημένη προσέγγιση για την αξιολόγηση και τη βελτίωση της αποτελεσματικότητας της οργανωτικής διαχείρισης κινδύνων, των δικλίδων ελέγχου και των διαδικασιών διακυβέρνησης</li> <li>Ασχολούνται με όλες τις πτυχές του φορέα (π.χ. οικονομικές και μη οικονομικές και με την πρόληψη της απάτης κάθε μορφής).</li> <li>Εστιάζουν στα μελλοντικά γεγονότα ως αποτέλεσμα της συνεχούς εξέτασης και αξιολόγησης των δικλίδων ελέγχου και των διαδικασιών. (Σημειώνεται ότι, ενώ η εστίαση των εξωτερικών ελεγκτών είναι κυρίως ιστορική, οι εσωτερικοί ελεγκτές προσθέτουν αξία πραγματοποιώντας μια πολύπλευρη εστίαση στο παρελθόν, το παρόν και το μέλλον, ως μέρος των συνεχών επισκοπήσεων σε αναθέσεις διαβεβαιωτικών και συμβουλευτικών έργων).</li> <li>Η περιοδικότητα των ελέγχων σε</li> </ul>	<p>Το τμήμα 2100 των προτύπων για την επαγγελματική εφαρμογή του Εσωτερικού Ελέγχου (IPPF)</p>

	μία περιοχή ή αντικείμενο δεν είναι αυστηρά καθορισμένη αλλά συνεχής και αδιάλειπτη. (Μια περιοχή μπορεί να ελεγχθεί πολλές φορές σε τακτά χρονικά διαστήματα)	
<b>Οι εξωτερικοί ελεγκτές</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Ο τακτικός έλεγχος αποσκοπεί στην απόκτηση επαρκούς αποδεικτικού υλικού για την υποστήριξη της γνώμης σχετικά με την αληθή και εύλογη παρουσίαση της δημοσιονομικής/οικονομικής εικόνας των ελεγχόμενων φορέων.</li> <li>• Η προσέγγιση έχει κυρίως ιστορικό χαρακτήρα. Οι έλεγχοι συνήθως πραγματοποιούνται μία φορά ετησίως.</li> </ul>	Τα επαγγελματικά τους πρότυπα - είναι υπεύθυνοι για την κρίση της επάρκειας των διαδικασιών που διενεργήθηκαν και των αποδεικτικών στοιχείων που αποκτήθηκαν για τους σκοπούς της έκφρασης της γνώμης τους επί της δημοσιονομικής διαχείρισης.

Είναι σημαντικό να διασφαλίζεται ότι η δραστηριότητα Εσωτερικού Ελέγχου θα έχει πρόσβαση στο έργο των εξωτερικών ελεγκτών, όπως συμβαίνει και το αντίθετο και γενικότερα ότι θα υπάρχει μια συνεργασία που τελικά, θα είναι προς όφελος και των δύο.

Πρακτικά παραδείγματα που καταδεικνύουν τον συντονισμό των προσπαθειών της δραστηριότητας του Εσωτερικού Ελέγχου με τους εξωτερικούς ελεγκτές περιλαμβάνουν:

-«Επιχειρησιακή» συμφωνία για την επικοινωνία των αποτελεσμάτων των δραστηριοτήτων (π.χ. οριστικές εκθέσεις), ώστε να βοηθήσουν τον φορέα να επιτύχει τους στόχους και να εξαλείψει τους κινδύνους.



-Επικοινωνία της άποψης του εξωτερικού ελέγχου σχετικά με τη διαχείριση κινδύνων, τον έλεγχο και τις διαδικασίες διακυβέρνησης με τη λειτουργία του Εσωτερικού Ελέγχου , ώστε να βοηθηθεί ο σχεδιασμός των έργων του Εσωτερικού Ελέγχου .

### **2.2.3.3 Οφέλη του συντονισμού και της συνεργασίας για τους ελεγκτές**

Τα δύο μέρη - εσωτερικός και εξωτερικός - έχουν αμοιβαία συμφέροντα που καθιστούν σημαντικό τον συντονισμό των προσπαθειών τους. Η συνεργασία καθίσταται βασικός παράγοντας στη διαδικασία. Χωρίς να διακυβεύεται η ανεξαρτησία ή η αντικειμενικότητα οποιουδήποτε μέρους, ο συντονισμός και η συνεργασία μεταξύ εσωτερικών και εξωτερικών ελεγκτών είναι επιθυμητή λόγω της δυνατότητας να αυξηθεί η οικονομία, η αποδοτικότητα και η αποτελεσματικότητα της συνολικής ελεγκτικής δραστηριότητας για τον φορέα.

Ειδικότερα:

**Αποδοτικότητα.** Η αποδοτικότητα της συνολικής ελεγκτικής προσπάθειας αυξάνεται όταν εσωτερικοί και εξωτερικοί ελεγκτές επικοινωνούν αμοιβαία τα αποτελέσματα του ελέγχου εγκαίρως. Ο φορέας επωφελείται όταν και τα δύο μέρη συνεργάζονται με αυτό τον τρόπο. Μια τέτοια συνεργασία μπορεί να παρέχει στον επικεφαλής του φορέα περαιτέρω διαβεβαίωση ότι οι οικονομικές και λειτουργικές εκθέσεις είναι αξιόπιστες, οι έλεγχοι είναι επαρκείς και αποτελεσματικοί και ότι τυχόν αδυναμίες θα εντοπιστούν αμέσως.

Εάν οι δύο τύποι ελέγχων δεν συντονίζονται, είναι αναπόφευκτες οι επικαλύψεις και η επανάληψη των προσπαθειών κατά τη διάρκεια των αναθέσεων, οι οποίες με τη σειρά τους αυξάνουν άσκοπα τον ελεγκτικό χρόνο και μπερδεύουν τις ευθύνες. Ο συντονισμός και η ανταλλαγή πληροφοριών μπορούν να αυξήσουν την αποτελεσματικότητα και να ελαχιστοποιήσουν τους πλεονασμούς στις ελεγκτικές δραστηριότητες. Οι επαληθεύσεις για την αποτελεσματική λειτουργία των δικλίδων ελέγχου είναι ένα καλό παράδειγμα. Εάν ο εξωτερικός έλεγχος έχει εκτελέσει λεπτομερείς επαληθεύσεις και τα αποτελέσματα κοινοποιούνται, η ανάγκη για τη δραστηριότητα του Εσωτερικού Ελέγχου να επαναλάβει τέτοιες επαληθεύσεις μπορεί να μειωθεί σημαντικά. Ο εξωτερικός έλεγχος μπορεί επίσης δυνητικά να μειώσει την έκταση των λεπτομερών επαληθεύσεων που εκτελεί ανάλογα με το επίπεδο εμπιστοσύνης που αποδίδει στις αντίστοιχες του Εσωτερικού Ελέγχου .

**Αποτελεσματικότητα.** Οι εσωτερικοί και οι εξωτερικοί ελεγκτές διαθέτουν ξεχωριστή ειδική τεχνογνωσία. Ο συντονισμός και η ανταλλαγή πληροφοριών επιτρέπει σε κάθε μέρος να

συσσωρεύει χρήσιμες πληροφορίες και γνώσεις που διαφορετικά δεν θα μπορούσε να έχει και βοηθά να εντοπιστούν νέες περιοχές κινδύνου.

Το είδος των ελέγχων που πρέπει να διενεργούνται, είτε από εσωτερικούς είτε από εξωτερικούς ελεγκτές, σχετίζεται με την κατάρτιση και την εμπειρία τους, ώστε να διασφαλιστεί ότι διενεργούνται οι σωστοί έλεγχοι και οι σωστές ελεγκτικές δραστηριότητες. Οι γνώσεις των ελεγκτών, ο χρόνος και το βάθος των επαληθεύσεων θα βοηθήσουν στο να υπάρξει θετική επίδραση στη διαδικασία που ελέγχεται.

Μελέτες<sup>2</sup> στο συγκεκριμένο θέμα της συνέργειας, έχουν καταδείξει ότι τα οφέλη του συντονισμού και της συνεργασίας επεκτείνονται πέρα από τη συνολική ελεγκτική δραστηριότητα. Η συνεργασία μπορεί να βελτιώσει τις ικανότητες των εσωτερικών και εξωτερικών ελεγκτών και με άλλους τρόπους. Και τα δύο μέρη γενικά επωφελούνται από την ανταλλαγή νέων/διαφορετικών τεχνικών ελέγχου, διαδικασιών, ιδεών και πληροφοριών. Οι εξωτερικοί ελεγκτές αποκτούν καλύτερες γνώσεις σχετικά με τις λειτουργίες του φορέα, το Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου κλπ., συνήθως πολύ πιο γρήγορα από ότι όταν αυτό αφήνεται στην ανεξάρτητη ανακάλυψη. Η συνεργασία επιτρέπει επίσης και στα δύο μέρη να επικεντρωθούν σε πιο σημαντικά ζητήματα κατά τη διάρκεια των αντίστοιχων έργων. Όταν είναι δυνατές οι συνέργειες (όπως στην περίπτωση της κατανόησης των ελέγχων, των τεχνικών διαχείρισης κινδύνων και των επαληθεύσεων των δικλίδων ελέγχου σε τομείς της δημοσιονομικής πληροφόρησης), όλοι έχουν να κερδίσουν από τον συντονισμό και τη συνεργασία. Ο σωστός σχεδιασμός παρέχει τα στέρεα θεμέλια για την επιτυχία στο ανατιθέμενο έργο τους.

### **2.3 Ο εσωτερικός έλεγχος σε σχέση με τις επιθεωρήσεις-έρευνες, τους διαχειριστικούς ελέγχους, τις προανακριτικές έρευνες και την πειθαρχική διαδικασία**

Ο διοικητικός έλεγχος της διοικητικής δράσης έχει πολλές εκφάνσεις. Μεταξύ αυτών είναι ο ιεραρχικός διοικητικός έλεγχος, η διοικητική εποπτεία, ο πειθαρχικός έλεγχος, ο έλεγχος από διάφορες Ανεξάρτητες Αρχές (π.χ. Εθνικό Συμβούλιο Ραδιοτηλεόρασης, Αρχή Προστασίας Προσωπικών Δεδομένων) και Ανεξάρτητες Διοικητικές Αρχές (π.χ. Επιτροπή Ανταγωνισμού), ο έλεγχος από την Εθνική Αρχή Διαφάνειας, ο δημοσιονομικός διοικητικός

---

<sup>2</sup> INCREASING VALUE THROUGH INTERNAL AND EXTERNAL AUDITOR COORDINATION David A. Wood Brigham Young University Prepared for the IIA Research Foundation Esther R. Sawyer Scholarship Award March 1, 2004, <https://www.iaa.org.uk/media/1691032/distinctive-roles-in-organisational-governance.pdf>

έλεγχος. Όλοι αυτοί οι έλεγχοι διενεργούνται εκ παραλλήλου με τον εσωτερικό έλεγχο ενώ αρκετές φορές συνεργάζονται με αυτόν.

Σκοπός του Εσωτερικού Ελέγχου όπως αναφέρθηκε, είναι να προβεί σε συστάσεις για τη βελτίωση των διαδικασιών διακυβέρνησης, διαχείρισης κινδύνων και ελέγχου. Μεταξύ των αρμοδιοτήτων του συγκαταλέγεται και ο έλεγχος της ορθής εφαρμογής των διαδικασιών εκτέλεσης του προϋπολογισμού, σύνταξης και αποστολής στο Υπουργείο Οικονομικών των δημοσιονομικών και λοιπών αναφορών, καθώς και διενέργειας των δαπανών και διαχείρισης της περιουσίας του οικείου φορέα για τον εντοπισμό τυχόν ενδείξεων φαινομένων κακοδιοίκησης, κακοδιαχείρισης, κατάχρησης, σπατάλης ενώ ελέγχει και αξιολογεί τις διαδικασίες κατάρτισης των οικονομικών και μη αναφορών του φορέα (άρθρο 10 παρ.2 στοιχ. η,θ). Όμως, σύμφωνα με τον ίδιο νόμο (άρθρο 10 παρ.2 στοιχ. ιε), ο εσωτερικός έλεγχος γνωστοποιεί αμελλητί στις αρμόδιες υπηρεσίες και στον πειθαρχικό προϊστάμενο, σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις, τυχόν ενδείξεις απάτης ή έλλειψης ακεραιότητας ή πειθαρχικής ευθύνης υπαλλήλων.

Αντίθετα, ο σκοπός των λοιπών ελέγχων είναι διαφορετικός, καθώς και οι δεξιότητες και τα εργαλεία που απαιτούνται για αυτούς.

Ο σκοπός μιας έρευνας για απάτη είναι να επιβεβαιώσει ή να διαψεύσει την υποψία ή την κατηγορία απάτης. Η έρευνα είτε θα οδηγήσει στο συμπέρασμα ότι τελέστηκε απάτη, οπότε το άτομο που τη διέπραξε θα διωχθεί, είτε θα διαψεύσει την υποψία ή κατηγορία απάτης.

Παρότι οι εσωτερικοί ελεγκτές μπορούν να αποκαλύψουν μια ενδεχόμενη απάτη, η συμβολή τους περιορίζεται μέχρι το σημείο εντοπισμού της . Από το σημείο αυτό και μετά, η έρευνα εκτελείται από τις αρμόδιες υπηρεσίες διερεύνησης της απάτης, κι αυτό διότι το σύνολο των δεξιοτήτων και των εργαλείων που χρειάζονται για την εκτέλεση της έρευνας απάτης δεν είναι το ίδιο με εκείνο που απαιτείται για τον εσωτερικό έλεγχο.

Επομένως, πρέπει να γίνει κατανοητή η διαφορά ανάμεσα στον εσωτερικό έλεγχο και στην έρευνα για απάτη.

Ο Πίνακας 1 παρουσιάζει τις διαφορές ανάμεσα στον εσωτερικό έλεγχο και τις έρευνες απάτης:

### Πίνακας 1

**Διαφορές ανάμεσα στον εσωτερικό έλεγχο και τις έρευνες απάτης**

Χαρακτηριστικό	Εσωτερικός έλεγχος	Έρευνα απάτης
Αφετηρία/ένανυσμα	• Βάσει κινδύνων	• Βάσει κατηγορίας ή υποψίας
Επιχειρησιακό Αντικείμενο	• Γνώμη ως προς τη διακυβέρνηση, τη διαχείριση κινδύνων και τις δικλίδες εσωτερικού ελέγχου	• Πληροφορίες για τις δικαστικές και τις πειθαρχικές διαδικασίες

Πηγή: ΟΟΣΑ (2018) Εγχειρίδιο Εσωτερικού Ελέγχου για την Ελληνική Δημόσια Διοίκηση

Ο σκοπός των διαχειριστικών και οικονομικών ελέγχων είναι να διαπιστωθεί ιδίως αν όλα τα ποσά τα οποία χορηγούνται, δαπανώνται και χρησιμοποιούνται για τους σκοπούς για τους οποίους χορηγήθηκαν και αν κατά την πραγματοποίηση των δαπανών τηρούνται οι αρχές της χρηστής δημοσιονομικής διαχείρισης.

Ο σκοπός του πειθαρχικού ελέγχου είναι η διερεύνηση, δίωξη και τιμωρία των πειθαρχικών παραπτώματων των υπαλλήλων των φορέων και διενεργείται από τα αρμόδια πειθαρχικά όργανα.

Στη συνέχεια παρατίθενται ενδεικτικά κάποια από τα λοιπά όργανα ελέγχου προκειμένου να γίνει αντιληπτή η διαφοροποίηση των αρμοδιοτήτων αυτών σε σχέση με τις αρμοδιότητες του εσωτερικού ελέγχου.

Κατά τα τελευταία χρόνια ιδρύθηκαν και επανοργανώθηκαν υπό νέα μορφή, τα Σώματα Επιθεώρησης και Ελέγχου, πολλά εκ των οποίων είτε συνενώθηκαν υπό την νεοσύστατη Εθνική Αρχή Διαφάνειας είτε εντάχθηκαν στη συντονιστική αρμοδιότητα του Εθνικού Συντονιστικού Οργάνου Ελέγχου και Λογοδοσίας (Ε.Σ.Ο.Ε.Λ.). Ειδικότερα η Εθνική Αρχή Διαφάνειας με τον ελεγκτικό της βραχίονα, τη Μονάδα Επιθεωρήσεων και Ελέγχων, έχει ως βασικές αρμοδιότητες<sup>3</sup> τη διενέργεια ελέγχων, επιθεωρήσεων και ερευνών, προκαταρκτικών εξετάσεων κατόπιν σχετικής εισαγγελικής παραγγελίας την παροχή επιστημονικής υποστήριξης και ειδικών τεχνικών συμβουλών σε άλλες Δημόσιες Αρχές, και την υποδοχή, επεξεργασία, αξιολόγηση και κατά περίπτωση διερεύνηση ή αρχειοθέτηση καταγγελιών ή αναφορών για πράξεις και φαινομένων απάτης και διαφθοράς

<sup>3</sup> Άρθρο 83 ν.4622/2019

Επίσης, συστάθηκε και λειτουργεί το Εθνικό Συντονιστικό Όργανο Ελέγχου και Λογοδοσίας (Ε.Σ.Ο.Ε.Λ.)<sup>4</sup>, το οποίο αντικατέστησε το προϋφιστάμενο Συντονιστικό Όργανο Επιθεώρησης και Ελέγχου (Σ.Ο.Ε.Ε.), στο οποίο προεδρεύει ο Διοικητής της Εθνικής Αρχής Διαφάνειας. Οι βασικοί στόχοι του Ε.Σ.Ο.Ε.Λ. είναι ο εντοπισμός των συνεργειών και τυχόν αλληλοεπικαλύψεων μεταξύ των ελεγκτικών δράσεων και των πρωτοβουλιών των αρμόδιων φορέων για την καταπολέμηση της διαφθοράς, ο σχεδιασμός και η ανάληψη κοινών δράσεων στο πεδίο αυτό, η συστηματική ανταλλαγή απόψεων μεταξύ των αρμοδίων φορέων όχι μόνο για την καταπολέμηση της διαφθοράς αλλά και για τον έλεγχο της δράσης των δημόσιων οργανισμών και ο διαμοιρασμός μεταξύ αυτών των φορέων των αποτελεσματικότερων μεθοδολογικών προσεγγίσεων, εργαλείων και πρακτικών. Η βασικότερη αρμοδιότητα του Ε.Σ.Ο.Ε.Λ. συνίσταται στη δυνατότητά του να αποφασίζει τη διενέργεια κοινών επιθεωρήσεων, ελέγχων και ερευνών από μικτές ομάδες επιθεωρητών-ελεγκτών των φορέων και υπηρεσιών επιθεώρησης, ελέγχου και καταπολέμησης της διαφθοράς που μετέχουν σε αυτό. Στους επιθεωρητές, ελεγκτές και υπαλλήλους που συμμετέχουν στις μικτές ομάδες μπορούν να ανατεθούν καθήκοντα ειδικών ανακριτικών υπαλλήλων, ακόμα και εάν τούτο δεν προβλέπεται από τις οργανικές διατάξεις του φορέα προέλευσής τους.

Σε ό,τι αφορά την ποινική διερεύνηση των αδικημάτων διαφθοράς, απάτης και λοιπών αδικημάτων που τελούνται από υπαλλήλους και λειτουργούς του δημόσιου τομέα, σχετικές αρμοδιότητες έχουν αποδοθεί σε διάφορα όργανα όπως στη Διεύθυνση Εσωτερικών Υποθέσεων της Α.Α.Δ.Ε., για τα αδικήματα που τελούνται από τους υπαλλήλους της (άρ. 11 της υπ' αριθ. Δ.ΟΡΓ.Α 1125859 ΕΞ 2020 από 23-10-2020 Απόφασης Διοικητή της ΑΑΔΕ "Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)" ως ισχύει, σε συνδυασμό με άρ. 5 ν. 3943/2011), στο Σώμα Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος του Υπουργείου Οικονομικών για τη διενέργεια ελέγχων περιουσιακής κατάστασης και χειρισμού θεμάτων που αφορούν συναλλαγές και δραστηριότητες, ως προϊόν μορφών διαφθοράς και απάτης δημοσίων λειτουργών και άλλων εμπλεκόμενων προσώπων που σχετίζονται με το οικονομικό έγκλημα, το οποίο μεταξύ άλλων εκτελεί εισαγγελικές παραγγελίες, για τη διερεύνηση οικονομικών αδικημάτων ιδιαίτερης βαρύτητας και σημασίας (άρ. 82 και 83 π.δ. 142/2017 σε συνδυασμό με άρ. 1 π.δ. 84/2019), στη Γενική Διεύθυνση Δημοσιονομικών Ελέγχων, της Γενικής Γραμματείας Δημοσιονομικής Πολιτικής του Υπουργείου Οικονομικών, για τον έλεγχο της διαχείρισης του κρατικού προϋπολογισμού

---

<sup>4</sup> Άρθρο 103 ν. 4622/2019

καθώς και του προϋπολογισμού των φορέων, των οποίων τα συστήματα διαχείρισης και ελέγχου, οι έλεγχοι και τα διοικητικά μέτρα και κυρώσεις καθορίζονται με τις διατάξεις του ν.3492/2006, κλπ.

Περαιτέρω, στην Ενότητα 2.3 αναπτύσσεται η διαφορά μεταξύ του εσωτερικού ελέγχου και των ερευνών για απάτη.

Στο σημείο αυτό θα πρέπει να αναφερθεί ότι με το άρθρο 39 του ν.4622/2019, το οποίο εξακολουθεί και ισχύει σύμφωνα με το άρθρο 81 παρ.7 του ν.4795/2021, στις Διευθύνσεις Εσωτερικού Ελέγχου μόνο των Υπουργείων έχει ανατεθεί και «ο εντοπισμός και η άμεση και αποτελεσματική διερεύνηση και εξιχνίαση υποθέσεων παράτυπης συμπεριφοράς, παραβίασης της ακεραιότητας και διαφθοράς, η οποία συντελείται με την εμπλοκή υπαλλήλων του Υπουργείου ή των εποπτευόμενων φορέων, σε ποινικά αδικήματα και πειθαρχικά παραπτώματα»<sup>5</sup>. Η εν λόγω αρμοδιότητα ασκείται διακριτά από το Τμήμα Εσωτερικών Ερευνών και Διερεύνησης Καταγγελιών της Διεύθυνσης Εσωτερικού Ελέγχου.

Για τις λοιπές Μονάδες Εσωτερικού Ελέγχου, στο άρθρο 81 παρ. 4 και 5 του ν. 4795/2021, προβλέπεται η διαβίβαση των εκκρεμών κατά την έναρξη ισχύος του νόμου αυτού, οικονομικών και διαχειριστικών ελέγχων, εισαγγελικών παραγγελιών και εντολών ανακριτικών και προανακριτικών πράξεων καθώς και διοικητικών ερευνών και πειθαρχικών διαδικασιών στα αρμόδια προς τούτο όργανα είτε του ίδιου του φορέα εφόσον υφίστανται είτε εκτός αυτού. Συγκεκριμένα στις εν λόγω διατάξεις αναφέρεται ότι (α) οι οικονομικοί και διαχειριστικοί έλεγχοι δημοσίων υπολόγων και δημοσίων διαχειρίσεων που υπάγονται στον φορέα, καθώς και οι τακτικοί έλεγχοι των παγίων προκαταβολών που έχουν συσταθεί στον φορέα, διενεργούνται από την αρμόδια υπηρεσία του διατάκτη, καθώς και από τα λοιπά κατά περίπτωση αρμόδια όργανα του ν. 4270/2014 ή από τις αρμόδιες, βάσει ειδικών διατάξεων, οργανικές μονάδες κάθε φορέα, (β) οι εισαγγελικές παραγγελίες, καθώς και οι εντολές ανακριτικών και προανακριτικών πράξεων, εκτελούνται από την κατά περίπτωση αρμόδια υπηρεσία του φορέα, κατόπιν συνεννόησης με την οικεία εισαγγελική ή ανακριτική αρχή και σε περίπτωση που δεν υφίσταται άλλη υπηρεσία εντός του φορέα, με αντίστοιχες αρμοδιότητες, οι φάκελοι των ως άνω υποθέσεων διαβιβάζονται σε άλλη αρμόδια αρχή, κατόπιν συνεννόησης με την οικεία εισαγγελική ή ανακριτική αρχή, ενώ (γ) οι διοικητικές έρευνες και πειθαρχικές διαδικασίες, καθώς και σχετικές με τις υποθέσεις αυτές

---

<sup>5</sup> Άρθρο 39 παρ. 2 στοιχ. (ε)

διαδικαστικές πράξεις ή ενέργειες διενεργούνται από τις κατά περίπτωση αρμόδιες, βάσει των γενικών ή ειδικών διατάξεων, οργανικές μονάδες του κάθε φορέα, στις οποίες διαβιβάζεται ο σχετικός φάκελος ή διαβιβάζονται κατά περίπτωση, στον πειθαρχικώς προϊστάμενο του ελεγχόμενου.

#### **2.4 Ο ρόλος, οι αρμοδιότητες και οι ελεγκτικές πρακτικές του Ελεγκτικού Συνεδρίου σε συνάρτηση με το Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου των φορέων της γενικής κυβέρνησης.**

Το Ελεγκτικό Συνέδριο είναι ένας από τους παλαιότερους θεσμούς του σύγχρονου ελληνικού κράτους, είναι το ανώτατο δημοσιονομικό δικαστήριο της χώρας, με συνταγματικά κατοχυρωμένες αρμοδιότητες. Το Ελεγκτικό Συνέδριο αποτελεί τον μοναδικό εξωτερικό ελεγκτή της δημοσιονομικής διαχείρισης και έχει δικαίωμα να επιβάλει κυρώσεις μετά από κατ' αντιμωλία διαδικασία στους φορείς που εμπίπτουν στην ελεγκτική του δικαιοδοσία.

Το άρθρο 98 του Συντάγματος (Τμήμα Ε' «Δικαστική Εξουσία», Κεφάλαιο Δεύτερο «Οργάνωση και Δικαιοδοσία των Δικαστηρίων») ορίζει τις αρμοδιότητες του Ελεγκτικού Συνεδρίου με ενδεικτικό τρόπο, σε:

- Ελεγκτικές
- Γνωμοδοτικές
- Δικαιοδοτικές

Σύμφωνα με το άρθρο 169 ν.4270/2014 το Ελεγκτικό Συνέδριο ασκεί τον εξωτερικό έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων και λογαριασμών, καθώς και των συστημάτων λογιστικών και δημοσιονομικών αναφορών κατά το άρθρο 3 παρ. 1 της Οδηγίας 2011/85/ΕΕ, για όλους τους φορείς της Γενικής Κυβέρνησης. Επίσης, παρακολουθεί, ελέγχει και αξιολογεί την αποτελεσματικότητα και την επάρκεια των Υπηρεσιών Εσωτερικού Ελέγχου και των εσωτερικών δικλίδων όλων των φορέων της Γενικής Κυβέρνησης.

Πρόσφατα το Ελεγκτικό Συνέδριο εξέδωσε δύο αποφάσεις που αφορούν στο Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου Δημοσιονομικής Διαχείρισης.

Συγκεκριμένα:



α. Με την αρ. ΦΓ8/28662/2020 (Β' 2464) Απόφαση «Ορισμός Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου εντός του Ελεγκτικού Συνεδρίου», αποτυπώθηκε η αντίληψη του Ανώτατου Δημοσιονομικού Δικαστηρίου αναφορικά με το περιεχόμενο του εσωτερικού ελέγχου και τα όργανα άσκησης αυτού, κυρίως στη δημοσιονομική διαχείριση. Επισημαίνεται ότι, σε αρκετά σημεία της εν λόγω απόφασης γίνεται αναφορά στα γενικώς αποδεκτά διεθνή μοντέλα και πρότυπα για το Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου, τις βέλτιστες πρακτικές όπως διαμορφώνονται ιδίως από τον Διεθνή Οργανισμό των Ανωτάτων Ελεγκτικών Ιδρυμάτων (INT.O.S.A.I. ), από την Επιτροπή Υποστήριξης Οργανισμών της Επιτροπής Treadway (COSO) και από το Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών (IIA). Το Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου του Ελεγκτικού Συνεδρίου όπως αποτυπώνεται στην ανωτέρω απόφαση περιλαμβάνει:

α) τον Ενδογενή Έλεγχο (control),

β) τον Εσωτερικό Ελεγκτή (internal auditor), ή τη Μονάδα Εσωτερικού Ελέγχου και

γ) την Επιτροπή Διασφάλισης της Ανεξαρτησίας του Εσωτερικού Ελεγκτή (audit committee) ή Επιτροπή Ελέγχου.

β. Με την αρ.ΦΓ8/55081/2020 (Β' 4398) Απόφαση «Διαδικασία Ελέγχου από το Ελεγκτικό Συνέδριο της ύπαρξης, της λειτουργίας και της αποτελεσματικότητας Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου στους φορείς που υπάγονται στην ελεγκτική του δικαιοδοσία», γίνεται αναφορά στην αναγκαιότητα καταγραφής από τον φορέα αναλυτικά των διαδικασιών παραγωγής ή διενέργειας πράξεων με δημοσιονομικές συνέπειες, με εντοπισμό των δημοσιονομικών κινδύνων και των δικλίδων προς αντιμετώπιση αυτών. Χαρακτηριστικά αναφέρεται ότι ο Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου αποβλέπει στην εκμηδένιση ή ελαχιστοποίηση των δημοσιονομικών κινδύνων με τη χρήση των κατάλληλων δικλίδων, οι οποίες επιλέγονται ύστερα από εκτίμηση της σοβαρότητας του κινδύνου, της πιθανότητας επέλευσής του και της θυσίας που συνεπάγεται η κινητοποίηση των μέσων αντιμετώπισής του. Περαιτέρω δε, παρατίθενται όλοι οι πιθανοί δημοσιονομικοί κίνδυνοι.

Επίσης, σύμφωνα με την εν λόγω απόφαση, το Ελεγκτικό Συνέδριο ελέγχει την αποτελεσματικότητα των Συστημάτων Εσωτερικού Ελέγχου συνολικά χωρίς να διακρίνει τα επιμέρους στοιχεία του Συστήματος, δηλαδή τον ενδογενή έλεγχο και τις ενέργειες του Εσωτερικού Ελεγκτή ή της Επιτροπής Εσωτερικού Ελέγχου. Μπορεί όμως να



προγραμματίζει ειδικούς ελέγχους για την αξιολόγηση της αποτελεσματικότητας της δράσης τόσο του Εσωτερικού Ελεγκτή όσο και της Επιτροπής Εσωτερικού Ελέγχου. Σε όσους φορείς δεν υφίσταται Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου, όπως αυτό καταγράφεται στην εν λόγω απόφαση, θεωρείται ότι λειτουργεί άτυπος εσωτερικός έλεγχος, ο οποίος υπόκειται σε ενδελεχή εξέταση από το Ελεγκτικό Συνέδριο ως προς την αποτελεσματικότητά του να προστατεύσει το δημόσιο χρήμα και τη δημόσια περιουσία. Τέλος, αναφέρονται οι συνέπειες από την εφαρμογή της ανωτέρω απόφασης.

## 2.5 Διεθνή Πρότυπα Εσωτερικού Ελέγχου (IPPF Standards)

Οι δραστηριότητες του εσωτερικού ελέγχου διεξάγονται σε ποικίλα νομικά και πολιτιστικά περιβάλλοντα, για οργανισμούς που διαφέρουν μεταξύ τους σε σκοπό, μέγεθος, πολυπλοκότητα και δομή και από άτομα εντός ή εκτός του φορέα. Παρά το γεγονός ότι αυτές οι διαφορές είναι σε θέση να επηρεάσουν την εφαρμογή του εσωτερικού ελέγχου σε κάθε περιβάλλον, η συμμόρφωση με τα Διεθνή Πρότυπα για την Επαγγελματική Εφαρμογή του Εσωτερικού Ελέγχου (Πρότυπα) είναι θεμελιώδης, προκειμένου οι εσωτερικοί ελεγκτές να ανταποκριθούν στις υποχρεώσεις τους. Το Διεθνές Πλαίσιο Επαγγελματικής Εφαρμογής (IPPF) είναι το θεωρητικό πλαίσιο της επίσημης καθοδήγησης του Διεθνούς Ινστιτούτου Εσωτερικών Ελεγκτών, που συγκαταλέγεται μεταξύ των τεσσάρων<sup>6</sup> συνδεδεμένων μελών του. Το Διεθνές Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών είναι ένας αξιόπιστος, παγκόσμιας εμβέλειας Οργανισμός που θέτει επαγγελματικές κατευθυντήριες γραμμές, προσφέρει στους επαγγελματίες εσωτερικούς ελεγκτές καθοδήγηση διαμέσου του Διεθνούς Πλαισίου Επαγγελματικής Εφαρμογής, που περιλαμβάνει υποχρεωτικές και προαιρετικές καθοδηγήσεις. Το επικαιροποιημένο Διεθνές Πλαίσιο Επαγγελματικής Εφαρμογής παρουσιάστηκε τον Ιούλιο 2015.

Σκοπός των Προτύπων είναι να καθοδηγήσουν στην εφαρμογή των υποχρεωτικών στοιχείων του Διεθνούς Πλαισίου Επαγγελματικής Εφαρμογής, να παράσχουν ένα πλαίσιο για την διεκπεραίωση και προώθηση ενός ευρέως φάσματος προστιθέμενης αξίας υπηρεσιών εσωτερικού ελέγχου, να καθιερώσουν τη βάση για την αξιολόγηση της αποτελεσματικότητας αυτών των υπηρεσιών και να προωθήσουν βελτιωμένες επιχειρησιακές διαδικασίες και

---

<sup>6</sup>Το INTOSAI (International Organization of Supreme Audit Institutions) είναι μια παγκόσμια ένωση κυβερνητικών οντοτήτων και θέτει τα Διεθνή Πρότυπα των Ανώτατων Οργάνων Ελέγχου.

λειτουργίες. Στην Ελλάδα τα Πρότυπα έχουν μεταφρασθεί στα Ελληνικά από το Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών Ελλάδας το 2017.

Στο ν. 4795/2021 γίνεται αναφορά στα Πρότυπα σε αρκετές διατάξεις:

### **Ορισμοί**

«Πρότυπα για την Επαγγελματική Εφαρμογή του Εσωτερικού Ελέγχου» είναι μια διεθνής διακήρυξη, του Συμβουλίου των Προτύπων Εσωτερικού Ελέγχου του Ινστιτούτου Εσωτερικών Ελεγκτών (Institute of Internal Auditors - I.I.A.), η οποία περιγράφει τις προϋποθέσεις και τις απαιτήσεις για την άσκηση των δραστηριοτήτων της λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου και την αξιολόγηση της απόδοσης αυτής (άρθρο 3)

### **Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου-Έννοια**

Το Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου οφείλει να λαμβάνει υπόψη του τα γενικώς αποδεκτά Πρότυπα για την Επαγγελματική Εφαρμογή του Εσωτερικού Ελέγχου. (άρθρο 4 παρ.2)

### **Επιτροπή Ελέγχου**

Το Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου οφείλει να λαμβάνει υπόψη του τα γενικώς αποδεκτά Πρότυπα για την Επαγγελματική Εφαρμογή του Εσωτερικού Ελέγχου. (άρθρο 8 παρ.4)

### **Ετήσια Έκθεση με Γνώμη**

Έως τις 31 Μαρτίου κάθε έτους, ο Προϊστάμενος της Μονάδας Εσωτερικού Ελέγχου υποβάλλει την Ετήσια Έκθεση του προηγούμενου έτους, στον επικεφαλής του φορέα και στην Επιτροπή Ελέγχου. Η Έκθεση συντάσσεται σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα για την Επαγγελματική Εφαρμογή του Εσωτερικού Ελέγχου. (άρθρο 13 παρ.1)

### **Χρήση προτύπων και βέλτιστων πρακτικών εσωτερικού ελέγχου**

Κατά την εκτέλεση των καθηκόντων τους, οι εσωτερικοί ελεγκτές οφείλουν να λαμβάνουν υπόψη τους τα γενικώς αποδεκτά Πρότυπα για την Επαγγελματική Εφαρμογή του Εσωτερικού Ελέγχου. (άρθρο 21)

### **Αποστολή του Εσωτερικού Ελέγχου**

Η αποστολή του Εσωτερικού Ελέγχου διατυπώνει το τι φιλοδοξεί να επιτύχει ο εσωτερικός έλεγχος σε έναν οργανισμό. Η θέση της αποστολής του Εσωτερικού Ελέγχου στο νέο Πλαίσιο των Διεθνών Επαγγελματικών Προτύπων είναι σκόπιμη, καταδεικνύοντας πως οι επαγγελματίες θα πρέπει να χρησιμοποιήσουν το υφιστάμενο πλαίσιο, ώστε να ενισχύσουν και να προστατέψουν την αξία του οργανισμού μέσω της παροχής αντικειμενικής και βάσει κινδύνων διασφάλισης συμβουλών και απόψεων.

### **Υποχρεωτική καθοδήγηση**

Η υποχρεωτική καθοδήγηση αναπτύσσεται σε συνέχεια μιας εγκαθιδρυμένης διαδικασίας δέουσας επιμέλειας, που περιλαμβάνει και μια περίοδο λήψης σχολίων από τα ενδιαφερόμενα μέρη.

Τα υποχρεωτικά στοιχεία του Διεθνούς Πλαισίου Επαγγελματικής Εφαρμογής είναι:

- Βασικές Αρχές για την Επαγγελματική Εφαρμογή του Εσωτερικού Ελέγχου
- Ορισμός του Εσωτερικού Ελέγχου
- Κώδικας Ηθικής
- Διεθνή Πρότυπα για την Επαγγελματική Εφαρμογή του Εσωτερικού Ελέγχου

### **Πρότυπα**

Σύμφωνα με τον σχετικό ορισμό του Διεθνούς Ινστιτούτου Εσωτερικών Ελεγκτών (IIA) τα Πρότυπα (Standards) είναι μια επαγγελματική διακήρυξη, δημοσιευμένη από το Συμβούλιο των Προτύπων Εσωτερικού Ελέγχου (International Internal Audit Standards Board - IIASB), η οποία περιγράφει τις απαιτήσεις για την άσκηση ενός μεγάλου φάσματος δραστηριοτήτων εσωτερικού ελέγχου και την αξιολόγηση της απόδοσης του εσωτερικού ελέγχου. Τα Πρότυπα αφορούν στους εσωτερικούς ελεγκτές ως άτομα και στη λειτουργία εσωτερικού ελέγχου. Όλοι οι εσωτερικοί ελεγκτές καθίστανται υπεύθυνοι ως προς τη συμμόρφωσή τους με τα Πρότυπα σχετικά με την ατομική αντικειμενικότητα, την επάρκεια γνώσεων, τη δέουσα επαγγελματική επιμέλεια και με τα Πρότυπα σχετικά με την εκτέλεση των επαγγελματικών τους καθηκόντων. Οι επικεφαλής εσωτερικού ελέγχου είναι υπεύθυνοι, επιπρόσθετα, για τη συνολική συμμόρφωση της λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου με τα Πρότυπα.

Ο σκοπός των Προτύπων είναι να :

1. Καθοδηγούν ως προς την τήρηση των υποχρεωτικών στοιχείων του Διεθνούς Πλαισίου Επαγγελματικής Εφαρμογής.
2. Παρέχουν ένα πλαίσιο για την εφαρμογή και προώθηση ενός ευρέος φάσματος προστιθέμενης αξίας υπηρεσιών εσωτερικού ελέγχου.
3. Θέτουν τη βάση για την αξιολόγηση της απόδοσης του εσωτερικού ελέγχου.
4. Θέτουν τη βάση για την αξιολόγηση της απόδοσης του εσωτερικού ελέγχου.
5. Υιοθετούν βελτιωμένες οργανωσιακές διαδικασίες και λειτουργίες.

Η χρήση των Προτύπων Επαγγελματικής Εφαρμογής Εσωτερικού Ελέγχου:

α) συνέβαλλε στην κατανόηση του ρόλου και των δραστηριοτήτων του εσωτερικού ελέγχου σε όλα τα επίπεδα της διοίκησης, στα διοικητικά συμβούλια των εταιριών, στους κυβερνητικούς φορείς, στις εταιρίες ορκωτών ελεγκτών και στις αντίστοιχες επαγγελματικές οργανώσεις

β) αποτέλεσε την βάση για την καθοδήγηση και αξιολόγηση του έργου του εσωτερικού ελέγχου και

γ) συνέβαλε στην ανάπτυξη της άσκησης εσωτερικού ελέγχου στις επιχειρηματικές μονάδες.

Η υιοθέτηση των προτύπων κατά την εφαρμογή του εσωτερικού ελέγχου είναι ιδιαίτερως σημαντική ενέργεια, διότι μέσω αυτών εξασφαλίζεται:

α) η ανεξαρτησία του τμήματος εσωτερικού ελέγχου από τα ελεγχόμενα τμήματα και η αντικειμενικότητα των εσωτερικών ελεγκτών

β) η επάρκεια των γνώσεων των εσωτερικών ελεγκτών και η επαγγελματική ευσυνειδησία με την οποία πρέπει να ασκούν τα καθήκοντά τους

γ) το πεδίο δράσεως του ελεγκτικού έργου

δ) η υλοποίηση του ανατιθέμενου ελεγκτικού έργου και

ε) η οργάνωση και διοίκηση της Μονάδας Εσωτερικού Ελέγχου.

Τα Πρότυπα είναι ένα σύνολο απαιτήσεων, υποχρεωτικού χαρακτήρα, που βασίζονται σε συγκεκριμένες αρχές και εξειδικεύονται στα εξής :

- Δηλώσεις θεμελιωδών απαιτήσεων για την άσκηση του επαγγέλματος του εσωτερικού ελέγχου και για την αξιολόγηση της απόδοσής του, που είναι διεθνώς εφαρμόσιμα σε οργανωσιακό και ατομικό επίπεδο.
- Ερμηνείες, αποσαφηνίζοντας όρους ή έννοιες που συμπεριλαμβάνονται στα Πρότυπα.

Τα Πρότυπα, μαζί με τον Κώδικα Ηθικής περικλείουν όλα τα υποχρεωτικά στοιχεία του Διεθνούς Πλαισίου Επαγγελματικής Εφαρμογής, συνεπώς η συμμόρφωση με τον Κώδικα Ηθικής και τα Πρότυπα επιδεικνύει συμμόρφωση με όλα τα υποχρεωτικά στοιχεία του Διεθνούς Πλαισίου Επαγγελματικής Εφαρμογής.

Τα Πρότυπα χρησιμοποιούν όρους όπως αυτοί ορίζονται συγκεκριμένα στο Γλωσσάριο. Για την ορθή κατανόηση και εφαρμογή των Προτύπων, είναι απαραίτητο να ληφθούν υπόψη οι συγκεκριμένες ερμηνείες από το Γλωσσάριο. Επιπρόσθετα, τα Πρότυπα χρησιμοποιούν τον όρο «πρέπει» για να δηλώσουν μία απαρέγκλιτη απαίτηση και τον όρο «συνιστάται» στις περιπτώσεις όπου αναμένεται συμμόρφωση, εκτός εάν με βάση την επαγγελματική κρίση, οι περιστάσεις δικαιολογούν κάποια παρέκκλιση.

Τα Πρότυπα περιλαμβάνουν δύο κύριες κατηγορίες : Πρότυπα Χαρακτηριστικών και Διεξαγωγής.

Τα **Πρότυπα Χαρακτηριστικών** ασχολούνται με τα χαρακτηριστικά των οργανισμών και των ατόμων που εφαρμόζουν εσωτερικό έλεγχο.

Ενδεικτικά σε αυτά αναλύονται έννοιες σχετικές με:

(α) την ανεξαρτησία και την αντικειμενικότητα του εσωτερικού ελεγκτή από τις δραστηριότητες της επιχείρησης (1110 Ανεξαρτησία και Αντικειμενικότητα, 1110 Οργανωσιακή Ανεξαρτησία, 1111 Σχέση με τον Σύμβουλο, 1120 Ατομική Αντικειμενικότητα, 1130 Παρεμπόδιση Ανεξαρτησίας ή Αντικειμενικότητας),

(β) τη σωστή επαγγελματική κατάρτιση του εσωτερικού ελεγκτή (1200 Επαγγελματική Επάρκεια και Δέουσα Επαγγελματική Επιμέλεια, 1210 Επαγγελματική Επάρκεια, 1220 Δέουσα Επαγγελματική Επιμέλεια, 1230 Συνεχής Επαγγελματική Επιμόρφωση),

(γ) το πλαίσιο μέσα στο οποίο δραστηριοποιείται ο εσωτερικός ελεγκτής (1300 Πρόγραμμα Διαβεβαίωσης και Βελτίωσης Ποιότητας, 1311 Εσωτερικές Αξιολογήσεις, 1312 Εξωτερικές Αξιολογήσεις),

(δ) την ποιότητα των διαδικασιών που ακολουθεί ο εσωτερικός ελεγκτής (1320 Υποβολή αναφοράς για το Πρόγραμμα Διαβεβαίωσης και Βελτίωσης Ποιότητας, 1321 Χρήση της φράσης 'Συμμορφώνεται με τα Διεθνή Πρότυπα για την Επαγγελματική Εφαρμογή του Εσωτερικού Ελέγχου, 1322 Αποκάλυψη της μη Συμμόρφωσης)

Τα **Πρότυπα Διεξαγωγής** περιγράφουν τη φύση των υπηρεσιών εσωτερικού ελέγχου και παρέχουν ποιοτικά κριτήρια για την αξιολόγηση αυτών των υπηρεσιών.

Ενδεικτικά σε αυτά αναλύονται έννοιες σχετικές με τον τρόπο διοίκησης του τμήματος εσωτερικού ελέγχου (2000 Διαχείριση της Λειτουργίας Εσωτερικού Ελέγχου, 2010 Προγραμματισμός, 2020 Κοινοποίηση και Έγκριση, 2030 Διαχείριση Πόρων, 2040 Πολιτικές και Διαδικασίες, 2050 Συντονισμός και Επίκληση στην εργασία λοιπών παρόχων, 2060 Υποβολή Αναφοράς στο Συμβούλιο και την Ανώτερη Διοίκηση, 2070 Πάροχος Εξωτερικών υπηρεσιών και Οργανωσιακή Ευθύνη για τον Εσωτερικό Έλεγχο, 2010 Φύση των Εργασιών, 2110 Διακυβέρνηση, 2120 Διαχείριση Κινδύνων, 2130 Ελεγκτικοί Μηχανισμοί, 2200 Σχεδιασμός Έργου, 2201 Παράγοντες Σχεδιασμού, 2210 Αντικειμενικοί Σκοποί Έργου, 2220 Εύρος Έργου, 2230 Διάθεση Πόρων στο Έργο, 2240 Πρόγραμμα Έργου, 2300 Διεξαγωγή Έργου, 2310 Εντοπισμός Πληροφοριών, 2320 Ανάλυση και Αξιολόγηση, 2330 Καταγραφή Πληροφοριών, 2340 Εποπτεία Έργων, 2400 Κοινοποίηση Αποτελεσμάτων, 2410 Κριτήρια Κοινοποιήσεων, 2420 Ποιότητα Κοινοποιήσεων, 2421 Λάθη και Παραλείψεις, 2430 Χρήση της φράσης 'Συμμορφώνεται με τα Διεθνή Πρότυπα για την Επαγγελματική Εφαρμογή του Εσωτερικού Ελέγχου', 2431 Αποκάλυψη μη Συμμόρφωσης Έργου, 2440 Διάδοση Αποτελεσμάτων Έργου, 2450 Συνολική Γνώμη, 2500 Παρακολούθηση Προόδου, 2600 Κοινοποίηση της Αποδοχής Κινδύνων).

Τα Πρότυπα Χαρακτηριστικών και Διεξαγωγής έχουν εφαρμογή στο σύνολο των υπηρεσιών εσωτερικού ελέγχου.

Τα Πρότυπα Εφαρμογής αναλύουν περαιτέρω τα Πρότυπα Χαρακτηριστικών και Διεξαγωγής και παρέχουν τις απαιτήσεις που έχουν εφαρμογή σε υπηρεσίες διαβεβαίωσης ή σε συμβουλευτικές υπηρεσίες.

Οι υπηρεσίες διαβεβαίωσης (A- Assurance) σχετίζονται με την αντικειμενική αξιολόγηση των τεκμηρίων από τον εσωτερικό ελεγκτή, προκειμένου να παράσχει απόψεις ή συμπεράσματα σχετικά με μία μονάδα, δραστηριότητα, λειτουργία, διαδικασία, σύστημα ή

άλλα θέματα. Η φύση και το εύρος ενός έργου διαβεβαίωσης καθορίζονται από τον εσωτερικό ελεγκτή. Γενικά, τρία μέρη συμμετέχουν στις υπηρεσίες διαβεβαίωσης:

- (1) το άτομο ή η ομάδα που σχετίζεται άμεσα με τη μονάδα, δραστηριότητα, λειτουργία, διαδικασία, σύστημα ή άλλο θέμα – ο κάτοχος της διαδικασίας,
- (2) το άτομο ή η ομάδα που διενεργεί την αξιολόγηση – ο εσωτερικός ελεγκτής και
- (3) το άτομο ή η ομάδα που κάνει χρήση της αξιολόγησης – ο χρήστης.

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

- (1) το άτομο ή η ομάδα που προσφέρει τις συμβουλές – ο εσωτερικός έλεγχος και
- (2) το άτομο ή η ομάδα που ζητά και λαμβάνει τις συμβουλές – ο πελάτης. Ο εσωτερικός ελεγκτής, όταν διενεργεί συμβουλευτικό έργο, θα πρέπει να διατηρεί την αντικειμενικότητά του και να μην αναλαμβάνει ευθύνη διοικητικής φύσεως.

Τα Πρότυπα αφορούν στους εσωτερικούς ελεγκτές ως άτομα και τη λειτουργία εσωτερικού ελέγχου. Όλοι οι εσωτερικοί ελεγκτές καθίστανται υπεύθυνοι ως προς τη συμμόρφωσή τους με τα Πρότυπα σχετικά με την ατομική αντικειμενικότητα, την επάρκεια γνώσεων, τη δέουσα επαγγελματική επιμέλεια και με τα Πρότυπα σχετικά με την εκτέλεση των επαγγελματικών τους καθηκόντων. Οι επικεφαλής εσωτερικού ελέγχου είναι υπεύθυνοι, επιπρόσθετα, για τη συνολική συμμόρφωση της λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου με τα Πρότυπα.

Η ανάπτυξη και γνωστοποίηση των Προτύπων είναι μία συνεχής διαδικασία. Το Διεθνές Συμβούλιο Προτύπων Εσωτερικού Ελέγχου διενεργεί, πριν την έκδοση των Προτύπων, εκτεταμένες συζητήσεις και ανταλλαγή απόψεων. Αυτό περιλαμβάνει την έκθεση των προσχεδίων σε διαβούλευση και σχολιασμό σε παγκόσμιο επίπεδο. Όλα τα σχετικά προσχέδια δημοσιεύονται στην ιστοσελίδα του Διεθνούς Ινστιτούτου Εσωτερικών Ελεγκτών (IIA) και διανέμονται σε όλα τα Ινστιτούτα του IIA.

### **Πρότυπα και εφαρμογή στον δημόσιο τομέα**



Όπως αναφέρθηκε πιο πάνω, στο Διεθνές Πλαίσιο Επαγγελματικής Εφαρμογής γίνεται αναφορά στα ποικίλα περιβάλλοντα και οργανισμούς στους οποίους διενεργείται ο εσωτερικός έλεγχος διεθνώς, με τις διαφοροποιήσεις στο νομικό πλαίσιο και τα συναλλακτικά ήθη των χωρών. Για το λόγο αυτό ορίζεται ότι ο τρόπος εφαρμογής του Διεθνούς Πλαισίου δεν πρέπει να χρησιμοποιείται με τρόπο που να αντίκειται στο εκάστοτε ισχύον νομικό και κανονιστικό πλαίσιο.

Στο δημόσιο τομέα, η αναφορά και η χρήση των Προτύπων του Διεθνούς Πλαισίου για την Επαγγελματική Εφαρμογή, όπως και λοιπών Διεθνών Προτύπων και πρακτικών, ρυθμίζεται όπως ήδη αναφέρθηκε, με το άρθρο 21 του ν.4795/2021. Η χρήση των ανωτέρω στο δημόσιο τομέα διευκρινίζεται στην Έκθεση Ανάλυσης Συνεπειών Ρύθμισης του εν λόγω νόμου, στην οποία αναφέρονται τα εξής: «Επειδή οι δραστηριότητες του εσωτερικού ελέγχου διεξάγονται σε ποικίλα νομικά και πολιτιστικά περιβάλλοντα και σε φορείς που διαφέρουν μεταξύ τους σε σκοπό, μέγεθος, πολυπλοκότητα και δομή, η συμμόρφωση με τα Διεθνή Πρότυπα είναι θεμελιώδης, προκειμένου οι εσωτερικοί ελεγκτές να ανταποκριθούν στις υποχρεώσεις τους. Με τις προτεινόμενες διατάξεις καθίσταται υποχρεωτική η συνεκτίμηση των Διεθνών Προτύπων από τους εσωτερικούς ελεγκτές των φορέων που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του παρόντος, κατά την άσκηση των καθηκόντων τους, αλλά σε καμία περίπτωση δεν πρέπει αυτά να χρησιμοποιούνται με τρόπο που να αντίκειται στο εκάστοτε ισχύον νομικό και κανονιστικό πλαίσιο.

### **Άσκηση:**

*Απαντήστε στα ακόλουθα ερωτήματα:*

- 1. Ποιες είναι οι δύο κατηγορίες στις οποίες διακρίνονται τα Διεθνή Πρότυπα Εσωτερικού Ελέγχου και ποιο το αντικείμενο της κάθε κατηγορίας;*
- 2. Από την ακόλουθη λίστα αναφέρατε ποια Πρότυπα είναι Χαρακτηριστικών και ποια Διεξαγωγής:*
  - Ανεξαρτησία και Αντικειμενικότητα*
  - Διαχείριση της Λειτουργίας Εσωτερικού Ελέγχου*
  - Επαγγελματική Επάρκεια και Δέουσα Επαγγελματική Επιμέλεια*
  - Εξωτερικές Αξιολογήσεις*
  - Ελεγκτικοί Μηχανισμοί*



- Αποκάλυψη μη Συμμόρφωσης Έργου

#### ΑΤΟΜΙΚΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ

Αφού μελετήσετε τα [Διεθνή Πρότυπα για την Επαγγελματική Εφαρμογή του Εσωτερικού Ελέγχου \(Πρότυπα\)](#), ποια πιστεύετε ότι είναι η χρησιμότητά τους προκειμένου οι Εσωτερικοί Ελεγκτές να ανταποκριθούν στα καθήκοντά τους;

## 2.6 Ο ρόλος του εσωτερικού ελεγκτή στην αξιολόγηση κινδύνων απάτης και στην αντιμετώπιση φαινομένων διαφθοράς

Η απάτη επηρεάζει αρνητικά τους οργανισμούς με πολλούς τρόπους συμπεριλαμβανομένων των οικονομικών, της φήμης, των ψυχολογικών και κοινωνικών επιπτώσεων. Σύμφωνα με διάφορες έρευνες, οι χρηματικές απώλειες από απάτη είναι σημαντικές. Ωστόσο, το πλήρες κόστος της απάτης είναι ανυπολόγιστο από πλευράς χρόνου, παραγωγικότητας και φήμης, συμπεριλαμβανομένων των σχέσεων με τους συναλλασσόμενους με τους φορείς. Ανάλογα με τη σοβαρότητα της απώλειας, οι οργανισμοί μπορούν να υποστούν τρομερές συνέπειες, λόγω των οικονομικών επιπτώσεων της απάτης. Ως εκ τούτου, είναι σημαντικό για τους οργανισμούς να έχουν ισχυρό πρόγραμμα κατά της απάτης που περιλαμβάνει ευαισθητοποίηση, πρόληψη και προγράμματα ανίχνευσης, καθώς και διαδικασίες αξιολόγησης του κινδύνου απάτης για τον εντοπισμό σχετικών περιπτώσεων, εντός του οργανισμού.

Στο ν.4795/2021 αναφέρονται οι εξής διατάξεις:

#### Στόχοι και αρμοδιότητες Μονάδας Εσωτερικού Ελέγχου

Ελέγχει την ορθή εφαρμογή των διαδικασιών εκτέλεσης του προϋπολογισμού, σύνταξης και αποστολής στο Υπουργείο Οικονομικών των δημοσιονομικών και λοιπών αναφορών, καθώς και διενέργειας των δαπανών και διαχείρισης της περιουσίας του οικείου φορέα για τον εντοπισμό τυχόν ενδείξεων φαινομένων κακοδιοίκησης, κακοδιαχείρισης, κατάχρησης, σπατάλης ή απάτης, καθώς και εάν ο φορέας αναπτύσσει κατάλληλες δικλίδες για την αποτροπή τους στο μέλλον. (άρθρο 10 παρ.2 περιπτ. (η))

**Γνωστοποιεί αμελλητί στις αρμόδιες υπηρεσίες και στον πειθαρχικό Προϊστάμενο, σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις, τυχόν ενδείξεις απάτης ή έλλειψης ακεραιότητας ή πειθαρχικής ευθύνης υπαλλήλων. (άρθρο 10 παρ.2 περιπτ. (ιε))**

#### **Εσωτερικοί ελεγκτές και απάτη**

- 1. Οι εσωτερικοί ελεγκτές εξετάζουν και αξιολογούν την επάρκεια και την αποτελεσματικότητα του Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου και βοηθούν τον φορέα να προλαμβάνει τις περιπτώσεις απάτης, μέσω της ανίχνευσης και της καταγραφής των σχετικών κινδύνων.**
- 2. Σε περίπτωση εντοπισμού ενδείξεων απάτης κατά τη διενέργεια ενός ελέγχου, η διερεύνηση της συγκεκριμένης υπόθεσης δεν διενεργείται από τους εσωτερικούς ελεγκτές στο πλαίσιο του εν λόγω ελεγκτικού έργου. Στην περίπτωση αυτή, οι εσωτερικοί ελεγκτές θέτουν υπόψη του επικεφαλής του φορέα και του Προϊσταμένου της Μονάδας Εσωτερικού Ελέγχου τα στοιχεία περί απάτης που προκύπτουν κατά τη διεξαγωγή των ελέγχων, προκειμένου να αναληφθούν οι ενέργειες από τα αρμόδια όργανα που προβλέπονται από τις οικείες διατάξεις και τον κανονισμό λειτουργίας. (άρθρο 20)**

Στα Διεθνή Πρότυπα για τις Επαγγελματική Πρακτική του Εσωτερικού Ελέγχου του Ινστιτούτου Εσωτερικών Ελεγκτών (ΙΕΕ), η απάτη ορίζεται ως: *Οποιοσδήποτε παράνομες πράξεις που χαρακτηρίζονται από δόλο, απόκρυψη ή κατάχρηση εμπιστοσύνης. Αυτές οι πράξεις δεν εξαρτώνται από χρήση απειλής βίας ή φυσικής δύναμης. Απάτες διαπράττονται από άτομα και οργανισμούς για να αποκτήσουν χρήματα, περιουσιακά στοιχεία ή υπηρεσίες, για να αποφύγουν πληρωμή ή απώλεια υπηρεσιών ή να διασφαλίσουν ατομικά ή επιχειρηματικά συμφέροντα.*

Σύμφωνα με το Διεθνές Πρότυπο Εσωτερικού Ελέγχου 2120.A2

*Η λειτουργία εσωτερικού ελέγχου πρέπει να αξιολογεί την πιθανότητα εκδήλωσης απάτης και τον τρόπο με τον οποίο ο οργανισμός διαχειρίζεται τον κίνδυνο απάτης.*

Οι επικεφαλής των Μονάδων Εσωτερικού Ελέγχου μπορούν να συμβάλλουν στην καταπολέμηση της απάτης με δύο τρόπους:

(α) Αξιολογούν τη διαχείριση του κινδύνου απάτης και τις ενέργειες πρόληψης εκ μέρους του φορέα, συμπεριλαμβανομένων των προγραμμάτων ευαισθητοποίησης σε θέματα απάτης, της κατάρτισης των εργαζομένων, των πολιτικών και των διαδικασιών σε περίπτωση δόλιων δραστηριοτήτων. Ο επικεφαλής της Μονάδας Εσωτερικού Ελέγχου μπορεί να συμβάλλει στη μείωση του κινδύνου απάτης, διασφαλίζοντας ότι επαρκείς στρατηγικές για την διαχείριση του κινδύνου απάτης έχουν τεθεί σε λειτουργία για να αποθαρρύνουν τη διάπραξη απάτης και για να περιορίσουν τις απώλειες, εφόσον προκύψουν.

(β) Διασφαλίζουν ότι κατά το σχεδιασμό των ελεγκτικών έργων, ο κίνδυνος απάτης έχει αξιολογηθεί διεξοδικά.

Επιπροσθέτως τα Πρότυπα ορίζουν στο 1210.A2 ότι:

*Ο εσωτερικός ελεγκτής πρέπει να έχει επαρκείς γνώσεις για να μπορεί να αξιολογεί τον κίνδυνο απάτης και τον τρόπο διαχείρισής του από τον οργανισμό, αλλά δεν αναμένεται να έχει την εξειδίκευση του ατόμου που έχει ως πρωταρχική του αρμοδιότητα τον εντοπισμό και τη διερεύνηση απάτης.*

Συνεπώς ο εσωτερικός ελεγκτής δεν προβαίνει σε διερεύνηση υπόθεσης στην οποία έχουν εντοπιστεί ενδείξεις απάτης στο πλαίσιο του ελεγκτικού έργου, αλλά επιλαμβάνονται τα αρμόδια όργανα που προβλέπονται από τις οικείες διατάξεις και τον Κανονισμό Λειτουργίας.

Οι επικεφαλής των Μονάδων Εσωτερικού Ελέγχου και τα ανώτερα στελέχη της Διοίκησης πρέπει να δώσουν μεγάλη προσοχή στο ενδεχόμενο φαινομένων απάτης και στην ανάθεση και επικοινωνία των ρόλων και των αρμοδιοτήτων για την πρόληψη, τον εντοπισμό, την έρευνα, την υποβολή αναφορών και την αντιμετώπιση πιθανών πράξεων απάτης.

Οι επικεφαλής των Μονάδων Εσωτερικού Ελέγχου οφείλουν να κατανοήσουν τη διαφορά ανάμεσα στις παράτυπες πράξεις, τα παραπτώματα και την απάτη, καθώς και να γνωρίζουν ότι οι αδυναμίες του Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου μπορούν να οδηγήσουν στην απάτη. Αυτές οι πράξεις μπορούν να προκληθούν από πολλούς παράγοντες που αφορούν στην έλλειψη γνώσεων, στα κενά των διαδικασιών εποπτείας, στις δυσκολίες στην ερμηνεία και στην εφαρμογή των νόμων, των πολιτικών και των κανονισμών και βέβαια ενέργειες που γίνονται με πρόθεση. Πολλές φορές απαιτείται μια λεπτομερής ανάλυση της κατάστασης για να προσδιοριστεί η αιτία και τα αποτελέσματα του παραπτώματος και να αποφασιστεί η

λήψη τυχόν απαιτούμενων διορθωτικών ή πειθαρχικών μέτρων προτού αυτό εξελιχθεί σε πράξη απάτης.

Ο εσωτερικός έλεγχος δημιουργεί και εφαρμόζει ένα Ετήσιο Πρόγραμμα Εργασιών βάσει αξιολόγησης των κινδύνων που δίνει τη δυνατότητα στον επικεφαλής της Μονάδας Εσωτερικού Ελέγχου να υποβάλλει Ετήσια Έκθεση με Γνώμη στον επικεφαλής του φορέα, σύμφωνα με το άρθρο 13 του ν.4795/2021, όσον αφορά στην αποτελεσματικότητα και την επάρκεια της διαχείρισης των κινδύνων, των δικλίδων ελέγχου και των δομών και συστημάτων διακυβέρνησης.

Ωστόσο, από τη στιγμή που οι διενεργούμενοι εσωτερικοί έλεγχοι μπορούν να αποκαλύψουν πιθανές πράξεις απάτης, μπορούν να προκύψουν λανθασμένες εκτιμήσεις για τον ακριβή ρόλο του εσωτερικού ελέγχου και των ελεγκτών όσον αφορά στην ανίχνευση της απάτης. Οι εσωτερικοί ελεγκτές δεν διαθέτουν απαραίτητα τις δεξιότητες και τις ικανότητες ενός ατόμου, του οποίου η πρωταρχική ευθύνη συνδέεται με τον εντοπισμό και την έρευνα της απάτης. Οι διαδικασίες εσωτερικού ελέγχου δεν εγγυώνται ότι θα ανιχνευθεί η απάτη. Ο ρόλος του εσωτερικού ελέγχου είναι να καταγράψει τον κίνδυνο απάτης και να παρέχει εύλογη διασφάλιση για την επάρκεια του Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου ως προς την αντιμετώπιση πιθανών φαινομένων απάτης. Ο επικεφαλής της Μονάδας Εσωτερικού Ελέγχου πρέπει να εξασφαλίσει ότι τα ανώτερα στελέχη του φορέα αλλά και οι εσωτερικοί ελεγκτές κατανοούν με σαφήνεια τους ρόλους και τις ευθύνες της λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου, όσον αφορά στην πρόληψη και στην ανίχνευση των παραπτώματων και της απάτης. Επίσης, ο επικεφαλής της Μονάδας Εσωτερικού Ελέγχου πρέπει να εξασφαλίσει ότι ο επικεφαλής του φορέα είναι ενημερωμένος για το γεγονός ότι μια αποστολή εσωτερικού ελέγχου ενδέχεται να μην εντοπίσει την υφιστάμενη απάτη.

Κατά τη διεξαγωγή των εσωτερικών ελέγχων, δεν υπάρχει η αρχική παραδοχή ότι διαπράχθηκε απάτη. Αντιθέτως, η έρευνα της απάτης ξεκινάει τυπικά με την εκτίμηση ότι οι σχετιζόμενες με την απάτη πράξεις έχουν πραγματοποιηθεί και ότι ο στόχος της έρευνας είναι να επιβεβαιώσει ή να διαψεύσει τις κατηγορίες. Παρόλα αυτά, ο επικεφαλής της Μονάδας Εσωτερικού Ελέγχου οφείλει να είναι ενημερωμένος για το ενδεχόμενο της απάτης και συνεπώς να εξετάσει τις διαδικασίες ενημέρωσης και ευαισθητοποίησης του προσωπικού του φορέα γύρω από το θέμα αυτό καθώς και τους μηχανισμούς πρόληψης της απάτης. Επίσης, οφείλει να διεξάγει μια συνολική αξιολόγηση των κινδύνων απάτης σε επίπεδο φορέα και να κατανοήσει το γεγονός ότι ο φορέας εκτίθεται σε συγκεκριμένους κινδύνους

απάτης. Τέλος, ο επικεφαλής της Μονάδας Εσωτερικού Ελέγχου πρέπει να διασφαλίσει ότι οι εσωτερικοί ελεγκτές έχουν τις δεξιότητες και τις απαραίτητες γνώσεις για την αναγνώριση των ενδείξεων απάτης και ότι όλα τα μέρη κατανοούν σαφώς τις διαδικασίες που πρέπει να ακολουθηθούν, όταν κατά τη διενέργεια μίας αποστολής εσωτερικού ελέγχου ανιχνευθεί η διάπραξη πιθανής απάτης.

Στον ακόλουθο Πίνακα παρουσιάζονται οι κυριότερες κατηγορίες και μορφές διαφθοράς, σύμφωνα με τη Διεθνή Διαφάνεια:

## Πίνακας 2

### Διάκριση της διαφθοράς σε κατηγορίες κατά τη Διεθνή Διαφάνεια και μορφές διαφθοράς

Κατηγορίες διαφθοράς
<b>α) Μικροδιαφθορά (petty corruption):</b> αφορά σε καθημερινές πρακτικές κατάχρησης εξουσίας κατά τις συναλλαγές των πολιτών με το κράτος για την παροχή βασικών αγαθών και υπηρεσιών (π.χ. υγεία, εκπαίδευση, ασφάλεια κ.λπ.).
<b>β) Μεγάλης κλίμακας διαφθορά (grand corruption):</b> έγκειται σε παράνομες πρακτικές που διαπράττονται από υψηλά κυβερνητικά κλιμάκια ή από την κεντρική λειτουργία του κράτους, νοθεύοντας πολιτικές και διαδικασίες, προς όφελος της ηγεσίας και σε βάρος του δημόσιου συμφέροντος.
<b>γ) Πολιτική διαφθορά (political corruption):</b> αφορά στη χειραγώγηση διαδικασιών, θεσμών και κανόνων, για την κατανομή των πόρων και τη χρηματοδότηση των κέντρων λήψης αποφάσεων από πολιτικούς φορείς, οι οποίοι κάνουν κατάχρηση της θέσης τους για να διατηρήσουν την εξουσία, την ισχύ και τον πλούτο τους.
Μορφές διαφθοράς
<b>Σύγκρουση συμφερόντων:</b> Κατάσταση κατά την οποία ένας υπάλληλος έχει ένα ιδιωτικό συμφέρον το οποίο θα μπορούσε να επηρεάσει με αθέμιτο τρόπο την άσκηση των υποχρεώσεων και καθηκόντων του.
<b>Δωροδοκία:</b> Κατάσταση κατά την οποία ένα άτομο εσκεμμένα προσφέρει, υπόσχεται ή παρέχει αδικαιολόγητο πλεονέκτημα σε έναν αξιωματούχο ή στέλεχος αρμόδιο για να παίρνει αποφάσεις, με σκοπό αυτός να ενεργήσει ή να αποφύγει να ενεργήσει, σε σχέση με την εκτέλεση των καθηκόντων του.
<b>Νόθευση διαγωνισμών:</b> Πρακτική κατά την οποία χειραγωγούνται οι προσφορές σε ένα διαγωνισμό, για παράδειγμα οι δυνητικοί προσφοροδότες συμφωνούν μεταξύ τους, προκειμένου να προσφέρουν υψηλότερες τιμές ή να υποβαθμίσουν την ποιότητα των προσφερόμενων προϊόντων/υπηρεσιών ή να κατανέμουν τους διαγωνισμούς μεταξύ τους.
<b>Χρηματισμός/Δωροληψία/Παθητική δωροδοκία:</b> Πρακτική που αναφέρεται στην αθέμιτη εκμετάλλευση ενός αξιώματος για προσπορισμό κερδών (π.χ. λήψη - συνήθως - χρηματικής προσφοράς για παράβαση του καθήκοντος ή νόμου, φακελάκι).
<b>Εκβιασμός:</b> Πρακτική που αναφέρεται στην παράνομη χρήση της θέσης κάποιου ατόμου για την εκβιαστική απαίτηση πληρωμών σε αντάλλαγμα για την παροχή ενός αθέμιτου οικονομικού πλεονεκτήματος.

Πηγή: ΣΕΒ (2017) Οδηγός καταπολέμησης της διαφθοράς σε κράτος και επιχειρήσεις. Πίνακας Δ2: Διάκριση της διαφθοράς σε κατηγορίες κατά τη Διεθνή Διαφάνεια και μορφές διαφθοράς, Τεύχος 11, [https://segm.gr/wp-content/uploads/2017/11/Special\\_Report\\_DIAFTHORA\\_25\\_7\\_2017.pdf](https://segm.gr/wp-content/uploads/2017/11/Special_Report_DIAFTHORA_25_7_2017.pdf)

Μια αποτελεσματική Μονάδα Εσωτερικού Ελέγχου μπορεί να βοηθήσει εξαιρετικά στην αντιμετώπιση της απάτης. Μολονότι η Διοίκηση είναι τελικά υπεύθυνη για την αποτροπή της απάτης, οι εσωτερικοί ελεγκτές μπορούν να συνδράμουν στο έργο της προσδιορίζοντας εάν ο φορέας διαθέτει επαρκείς δικλίδες ελέγχου και προωθεί ένα επαρκές περιβάλλον ελέγχου. Ιδιαίτερη προσοχή πρέπει να δοθεί σε συγκεκριμένα περιουσιακά στοιχεία για τα οποία όλοι οι φορείς πρέπει να λαμβάνουν ιδιαίτερη μέριμνα και είναι αυτά, που κινδυνεύουν περισσότερο από κλοπή ή παράνομη χρήση, όπως είναι τα μετρητά, τα υλικά και τα άμεσα ρευστοποιήσιμα στοιχεία, αλλά και ο πάγιος εξοπλισμός που μπορεί να μεταφερθεί. Για την προστασία αυτών και από πλευράς εσωτερικού ελέγχου, υπάρχουν συνοπτικά τα εξής μέτρα:

- Μέτρα φυσικής προστασίας: Τα μέτρα αυτά στοχεύουν στη διασφάλιση της παρουσίας των περιουσιακών στοιχείων στον φορέα. Συνηθισμένα μέτρα φυσικής

προστασίας αποτελούν τα χρηματοκιβώτια, οι ασφαλισμένοι αποθηκευτικοί χώροι, η παρουσία φυλάκων, η απαγόρευση σε αναρμόδια άτομα της εισόδου τους σε χώρους φύλαξης περιουσιακών στοιχείων, η χρησιμοποίηση συστημάτων πυρόσβεσης και αντικλεπτικών συστημάτων, η διατήρηση κατάλληλων συνθηκών στους αποθηκευτικούς χώρους για την εξάλειψη καταστροφής αποθεμάτων, κλπ.

- Διαχειριστικά μέτρα: ο ορθολογικός καταμερισμός και η ανάθεση συγκεκριμένων αρμοδιοτήτων σε κατάλληλα πρόσωπα, μέσα στα πλαίσια των οποίων θα μπορούν να ασκούν το έργο τους με υπευθυνότητα και αποτελεσματικότητα αποτελεί ουσιαστικό παράγοντα επιτυχίας οποιουδήποτε Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου. Για το σκοπό αυτό και προκειμένου να προστατευθούν τα περιουσιακά στοιχεία του φορέα, επιβάλλεται η ανάθεση της διαχείρισης αυτών σε συγκεκριμένα εξουσιοδοτημένα πρόσωπα, τα οποία θα είναι αρμόδια, να παρακολουθούν συνεχώς και να διαχειρίζονται τα περιουσιακά στοιχεία της αρμοδιότητάς τους.
- Κατασταλτικά μέτρα: τα μέτρα αυτά μπορεί να αποτελέσουν τη σημαντικότερη εγγύηση στη διασφάλιση των περιουσιακών στοιχείων του φορέα, διότι στοχεύουν στην αποτροπή ακόμη και της σκέψης για κλοπή αυτών. Τέτοια μέτρα αποτελούν για παράδειγμα οι καταμετρήσεις και οι απογραφές, τακτικές και έκτακτες, των μετρητών, των υλικών και των λοιπών υλικών περιουσιακών στοιχείων και η σύγκριση των καταμετρηθέντων με τα δεδομένα των λογιστικών βιβλίων.

### Θέμα προς συζήτηση :

*Συζητήστε για τυχόν περιπτώσεις απάτης που έχετε συναντήσει στον Δημόσιο Τομέα και το χειρισμό που ακολουθήθηκε στη συγκεκριμένη περίπτωση, επισημαίνοντας τυχόν εμπλοκή του εσωτερικού ελέγχου.*

#### ΑΤΟΜΙΚΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ

Ανατρέξτε στην [ιστοσελίδα της Εθνικής Αρχής Διαφάνειας και στον σχετικό οδηγό Διαχείρισης Κινδύνων Διαφθοράς και Απάτης](#), αναφορικά με την ανάπτυξη και την ενδυνάμωση μηχανισμών πρόληψης, αποτροπής και εντοπισμού φαινομένων απάτης και διαφθοράς, βάσει μίας μεθοδολογίας αξιολόγησης κινδύνων. Ποιους κινδύνους μπορεί να εντοπίσει ένας Εσωτερικός Ελεγκτής σε αυτό το πεδίο, και πως οφείλει να αξιολογεί τους κινδύνους απάτης





*και διαφθοράς κατά την εκτέλεση των καθηκόντων του προτείνοντας μέτρα για την αντιμετώπισή τους, στο πλαίσιο ενός ολοκληρωμένου και αποτελεσματικού Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου;*

## 2.7 Ανεξαρτησία εσωτερικού ελέγχου

Οι εσωτερικοί ελεγκτές παρέχουν στους φορείς πληροφορίες που απαιτούνται για την αποτελεσματική εκπλήρωση των στόχων τους. Η λειτουργία του εσωτερικού ελέγχου πρέπει να είναι ελεύθερη από παρεμβάσεις στον καθορισμό του πεδίου εφαρμογής του έργου της, στην εκτέλεση των εργασιών και στην κοινοποίηση των αποτελεσμάτων. Οι φορείς πρέπει επίσης να γνωρίζουν ότι ο εσωτερικός έλεγχος μπορεί να εξετάσει όλες τις δραστηριότητες και να το κάνει με αμερόληπτο τρόπο. Η ανεξαρτησία επιτρέπει την ελευθερία από οποιεσδήποτε συνθήκες παρέμβασης. Συχνά, οι συνθήκες αυτές απορρέουν από την οργανωτική τοποθέτηση και τις ανατεθείσες αρμοδιότητες του εσωτερικού ελέγχου. Για παράδειγμα, όταν η λειτουργία του Εσωτερικού Ελέγχου έχει επωμιστεί παράπλευρα λειτουργικές αρμοδιότητες, όπως η διαχείριση κινδύνων ή η συμμόρφωση, τότε δεν είναι ανεξάρτητη από αυτές τις πρόσθετες λειτουργίες, οι οποίες επίσης υπόκεινται στον έλεγχο.

Ωστόσο, ο επικεφαλής της Μονάδας Εσωτερικού Ελέγχου δεν μπορεί να καθορίσει αποκλειστικά την οργανωτική ανεξαρτησία και τοποθέτηση του εσωτερικού ελέγχου. Χρειάζεται τη βοήθεια του Επικεφαλής του φορέα για να οριοθετήσει αποτελεσματικά την ανεξαρτησία της λειτουργίας αυτής. Συνήθως, ο επικεφαλής της Μονάδας Εσωτερικού Ελέγχου, και ο επικεφαλής του φορέα καταλήγουν σε μια κοινή κατανόηση της ευθύνης, της εξουσίας και των προσδοκιών του εσωτερικού ελέγχου, η οποία θέτει τις βάσεις για τη συζήτηση της ανεξαρτησίας και της οργανωτικής τοποθέτησης.

### Ανεξαρτησία και σχέσεις αναφοράς

Η ανεξαρτησία καθορίζεται από την οργανωτική δομή (θέση μέσα στον φορέα) και την γραμμή αναφοράς. Οι σχέσεις αναφοράς επηρεάζουν την ανεξαρτησία και το εύρος εφαρμογής του ελέγχου. Ως γραμμή αναφοράς νοείται η οργανωτική δομή στην οποία λογοδοτεί ο επικεφαλής της Μονάδας Εσωτερικού Ελέγχου.



Στο ν.4795/2021 ορίζεται η γραμμή αναφοράς του επικεφαλής της Μονάδας Εσωτερικού Ελέγχου στους φορείς του δημόσιου τομέα:

**Ανεξαρτησία της λειτουργίας του εσωτερικού ελέγχου**

**Η λειτουργία του εσωτερικού ελέγχου είναι ανεξάρτητη. Η λειτουργική ανεξαρτησία διασφαλίζεται με την οργανωτική υπαγωγή της Μονάδας Εσωτερικού Ελέγχου απευθείας στον επικεφαλής του φορέα, καθώς και με τη σύσταση και λειτουργία της επιτροπής Ελέγχου. (άρθρο 7 παρ. 1)**

**Σύσταση, οργάνωση και στελέχωση της Μονάδας Εσωτερικού Ελέγχου**

**Ο Προϊστάμενος της Μονάδας Εσωτερικού Ελέγχου τελεί σε λειτουργική σχέση αναφοράς με τον επικεφαλής του φορέα. 7. Ο Προϊστάμενος της Μονάδας Εσωτερικού Ελέγχου τελεί σε λειτουργική σχέση αναφοράς με τον επικεφαλής του φορέα. Στο πλαίσιο αυτής:**

**α) Ο επικεφαλής του φορέα: αα) εγκρίνει το περιεχόμενο του Κανονισμού Λειτουργίας της Μονάδας Εσωτερικού Ελέγχου, αβ) εγκρίνει το Εγχειρίδιο Εσωτερικών Ελέγχων της Μονάδας Εσωτερικού Ελέγχου, αγ) εγκρίνει το Ετήσιο Πρόγραμμα Εργασιών της Μονάδας Εσωτερικού Ελέγχου, αδ) εκδίδει τις εντολές εσωτερικών ελέγχων και παροχής συμβουλευτικών έργων της Μονάδας Εσωτερικού Ελέγχου.**

**β) Ο Προϊστάμενος της Μονάδας Εσωτερικού Ελέγχου: βα) υποβάλλει στον επικεφαλής του φορέα Ετήσια Έκθεση με Γνώμη, ββ) υποβάλλει στον επικεφαλής του φορέα τις εκθέσεις ελέγχου και παροχής συμβουλευτικού έργου της Μονάδας, βγ) υποβάλλει στον επικεφαλής του φορέα αναφορές σχετικά με την υλοποίηση των ενεργειών που συμφωνήθηκαν στο πλαίσιο των ελέγχων, βδ) ενημερώνει τον επικεφαλής του φορέα για θέματα διακυβέρνησης, διαδικασιών διαχείρισης κινδύνου και του Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου, προκειμένου να λαμβάνει γνώση για στρατηγικές, επιχειρησιακές και λειτουργικές εξελίξεις και να εντοπίζει εγκαίρως ζητήματα που χρήζουν αντιμετώπισης. (άρθρο 9 παρ.7)**

Ο Κανονισμός Λειτουργίας της Μονάδας Εσωτερικού Ελέγχου θα πρέπει να καθορίζει αυτή τη σχέση αναφοράς, καθώς και τις κύριες δραστηριότητες που κατευθύνονται σε κάθε γραμμή.

**Κανονισμός Λειτουργίας Μονάδας Εσωτερικού Ελέγχου**

**Με τον Κανονισμό Λειτουργίας της Μονάδας Εσωτερικού Ελέγχου καθορίζονται ιδίως ο σκοπός, οι αρμοδιότητες, η ευθύνη και η θέση της Μονάδας στην οργανωτική διάρθρωση του φορέα, λαμβανομένων υπόψη των Διεθνών Προτύπων για την Επαγγελματική Εφαρμογή του Εσωτερικού Ελέγχου. (άρθρο 11)**

Η αναφορά αυτού του επιπέδου παρέχει την απόλυτη διασφάλιση ανεξαρτησίας..

#### **Η σημασία της ανεξαρτησίας**

2.7.2 Η σχέση αναφοράς υποστηρίζει την ανεξαρτησία της λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου, και επιτρέπει στους εσωτερικούς ελεγκτές να εκτελούν το έργο τους ελεύθερα και αντικειμενικά ώστε να διατυπώνουν αμερόληπτες κρίσεις. Αυτές οι σχέσεις αναφοράς συμβάλλουν επίσης στη διασφάλιση:

- της κατάλληλης ροής πληροφοριών σε ολόκληρο τον φορέα
- της πρόσβασης σε κατώτερα και ανώτερα στελέχη του φορέα
- της κατάλληλης αναφοράς των αποτελεσμάτων της δραστηριότητας του Εσωτερικού Ελέγχου.

Ο επικεφαλής της Μονάδας Εσωτερικού Ελέγχου θα πρέπει να παρακολουθεί αυτή την σχέση αναφοράς. Κάθε κατάσταση που παρεμποδίζει την ανεξαρτησία και την αποτελεσματική λειτουργία εσωτερικού ελέγχου θα πρέπει να τίθεται υπόψη του επικεφαλής του φορέα.

2.7.3

#### **Σωστή ευθυγράμμιση για την επίτευξη ανεξαρτησίας**

Η λειτουργία του εσωτερικού ελέγχου πρέπει να είναι κατάλληλα ευθυγραμμισμένη με τον επικεφαλής του φορέα ώστε να επιτυγχάνεται η ανεξαρτησία της. Τα βασικότερα σημεία στα οποία πρέπει ο επικεφαλής της Μονάδας Εσωτερικού Ελέγχου να επικεντρωθεί ώστε να είναι σε θέση να διασφαλίσει την ανεξαρτησία είναι :

Να έχει τακτική και άμεση επικοινωνία με τον επικεφαλής του φορέα. Η τακτική τους επικοινωνία συμβάλλει στη διασφάλιση της ανεξαρτησίας και διευκολύνει έναν ανοιχτό, αμφίδρομο διάλογο για θέματα αμοιβαίου ενδιαφέροντος. Η άμεση επικοινωνία πραγματοποιείται όταν ο επικεφαλής της Μονάδας Εσωτερικού Ελέγχου παρακολουθεί τακτικά και συμμετέχει σε συναντήσεις που σχετίζονται με το Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου, τη δημοσιονομική πληροφόρηση, την οργανωτική διακυβέρνηση, τη διαχείριση

κινδύνων. Η παρουσία και η συμμετοχή του σε αυτές τις συναντήσεις παρέχει στον επικεφαλής της Μονάδας Εσωτερικού Ελέγχου την ευκαιρία να ενημερωθεί για στρατηγικά και επιχειρησιακά θέματα, καθώς και να μοιραστεί πληροφορίες σχετικά με τα σχέδια και τις δραστηριότητες της λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου.

Ένα άλλο ουσιαστικό στοιχείο της ανεξαρτησίας του εσωτερικού ελέγχου είναι ο άμεσος διάυλος επικοινωνίας του με την Επιτροπή Ελέγχου. Ο επικεφαλής της Μονάδας Εσωτερικού Ελέγχου πρέπει:

- Να έχει ανοικτή και άμεση πρόσβαση τόσο στον Πρόεδρο όσο και στα μέλη της Επιτροπής Ελέγχου.
- Να παρίσταται στις συνεδριάσεις της Επιτροπής Ελέγχου για να παρουσιάζει το Πρόγραμμα Εργασιών της Μονάδας καθώς και την Ετήσια Έκθεση.

Συμπερασματικά, ο επικεφαλής της Μονάδας Εσωτερικού Ελέγχου και οι εσωτερικοί ελεγκτές, η Επιτροπή Ελέγχου και ο επικεφαλής του φορέα θα πρέπει να είναι αμοιβαία συνεργάσιμοι και υποστηρικτικοί.

#### 2.7.4 Περιορισμοί της ανεξαρτησίας

Πολλοί παράγοντες, εσκεμμένοι ή μη, μπορούν να αποτελέσουν περιορισμοί στην ανεξαρτησία ή/και την αντικειμενικότητα.

Σύμφωνα με το Γλωσσάριο των Προτύπων: Η εξασθένηση της οργανωτικής ανεξαρτησίας και της ατομικής αντικειμενικότητας μπορεί να περιλαμβάνει προσωπική σύγκρουση συμφερόντων, περιορισμούς στο πεδίο εφαρμογής, περιορισμούς στην πρόσβαση σε αρχεία, προσωπικό και περιουσιακά στοιχεία και περιορισμούς πόρων (χρηματοδότηση).

Όπως αναφέρεται στο Πρότυπο 1130: *εάν η ανεξαρτησία ή η αντικειμενικότητα επηρεάζεται στην πραγματικότητα ή στην εμφάνιση, οι λεπτομέρειες της εξασθένησης πρέπει να γνωστοποιούνται στα αρμόδια μέρη. Το ποιος θεωρείται ως "κατάλληλα μέρη" εξαρτάται από τις προσδοκίες της δραστηριότητας εσωτερικού ελέγχου, όπως περιγράφονται στον κανονισμό λειτουργίας, τις αρμοδιότητες αναφοράς του επικεφαλής της Μονάδας Εσωτερικού Ελέγχου και τη φύση του ίδιου του περιορισμού.*

#### Αναγνώριση των περιορισμών

Για να κατανοήσουν και να εκτιμήσουν πλήρως την ανεξαρτησία της λειτουργίας τους, οι εσωτερικοί ελεγκτές πρέπει να εξετάσουν τις συνθήκες που μπορεί να θεωρηθούν ότι

υπονομεύουν την ανεξαρτησία αυτή. Ο επικεφαλής της Μονάδας Εσωτερικού Ελέγχου αναπτύσσει ένα εγχειρίδιο πολιτικής εσωτερικού ελέγχου (π.χ. έναν Κώδικα Δεοντολογίας) που περιλαμβάνει μια συζήτηση για την οργανωτική ανεξαρτησία και την αντικειμενικότητα των εσωτερικών ελεγκτών, τη φύση των περιορισμών και τον τρόπο με τον οποίο οι εσωτερικοί ελεγκτές πρέπει να χειρίζονται τους πιθανούς περιορισμούς. Μπορεί επίσης να περιγράφει τα είδη των καταστάσεων που θα μπορούσαν να δημιουργήσουν ή φαίνεται να δημιουργούν βλάβες και μπορεί να προσδιορίζει τις ενέργειες στις οποίες πρέπει να προβεί ο εσωτερικός ελεγκτής εάν βρεθεί αντιμέτωπος με μια πιθανή βλάβη.

Η συνιστώμενη καθοδήγηση που βρίσκεται στον Οδηγό Εφαρμογής 1130, "Μείωση της ανεξαρτησίας ή της αντικειμενικότητας", αναφέρει:

*Οι καταστάσεις περιορισμού περιλαμβάνουν γενικά το προσωπικό συμφέρον, την αυτοεξέταση, την εξοικείωση, την προκατάληψη ή την αδικαιολόγητη επιρροή. Τα παραδείγματα του εσωτερικού ελέγχου που αφορούν τον περιορισμό της ανεξαρτησίας του φορέα περιλαμβάνουν τα ακόλουθα:*

- *Ο επικεφαλής της Μονάδας Εσωτερικού Ελέγχου να έχει ευρύτερη λειτουργική ευθύνη πέρα από το πεδίο του εσωτερικού ελέγχου και να εκτελεί έργο σε λειτουργικό τομέα που τελεί επίσης υπό την εποπτεία του.*

- *Ο επικεφαλής της Μονάδας Εσωτερικού Ελέγχου να έχει ευρύτερη ευθύνη από τον εσωτερικό έλεγχο και ο επικεφαλής της Μονάδας Εσωτερικού Ελέγχου εκτελεί έλεγχο εντός της λειτουργικής ευθύνης του προϊσταμένου του.*

- *Ο επικεφαλής της Μονάδας Εσωτερικού Ελέγχου δεν έχει άμεση επικοινωνία ή αλληλεπίδραση με την Ανώτατη Διοίκηση ή την Ελεγκτική Επιτροπή.*

- *Δεν παρέχονται επαρκείς πόροι στην λειτουργία του Εσωτερικού Ελέγχου, σε σημείο που δεν μπορεί να εκπληρώσει τις αρμοδιότητές του, όπως περιγράφονται στον Κανονισμό λειτουργίας του.*

### **Προσπάθειες μετριασμού**

Ορισμένες ενέργειες μπορούν να βοηθήσουν ώστε οι περιορισμοί να μην υπονομεύουν την ανεξαρτησία του εσωτερικού ελεγκτή ή να μην οδηγούν σε συγκρουόμενα συμφέροντα που επηρεάζουν την κρίση ή τις απόψεις αυτού.

Οι εσωτερικοί ελεγκτές οφείλουν να αναφέρουν στον επικεφαλής της Μονάδας Εσωτερικού Ελέγχου οποιεσδήποτε καταστάσεις στις οποίες μπορεί εύλογα να συναχθεί πραγματικός ή δυνητικός περιορισμός της ανεξαρτησίας ή καταστάσεις για τις οποίες έχουν αμφιβολία ως προς το αν συνιστούν περιορισμό της ανεξαρτησίας. Θα πρέπει να αναφέρουν αμέσως στους προϊσταμένους τους κάθε προσφορά αμοιβών ή δώρων. Εάν ο επικεφαλής της Μονάδας Εσωτερικού Ελέγχου διαπιστώσει ότι υπάρχει ή μπορεί να συναχθεί περιορισμός, πρέπει να αντικαταστήσει τον εσωτερικό ελεγκτή ή τους εσωτερικούς ελεγκτές από το διαβεβαιωτικό ή συμβουλευτικό έργο.

Μια άλλη κατάσταση περιορισμού που θα μπορούσε να προκύψει και η οποία θα πρέπει να μετριαστεί είναι ο περιορισμός του πεδίου εφαρμογής, ένας περιορισμός που τίθεται στη λειτουργία του εσωτερικού ελέγχου και τον εμποδίζει να επιτύχει τους στόχους και τα σχέδιά του. Μεταξύ άλλων, ένας περιορισμός του πεδίου εφαρμογής μπορεί να αφορά:

- στο περιεχόμενο που ορίζεται στον Κανονισμό Λειτουργίας της Μονάδας Εσωτερικού Ελέγχου
- στην πρόσβαση της δραστηριότητας εσωτερικού ελέγχου σε αρχεία, προσωπικό και φυσικές ιδιότητες που σχετίζονται με την εκτέλεση των αναθέσεων
- στο εγκεκριμένο χρονοδιάγραμμα εργασιών της ανάθεσης
- στην εκτέλεση των ανατιθέμενων εντολών έργου

Ένας περιορισμός του πεδίου εφαρμογής, μαζί με τις πιθανές επιπτώσεις του, πρέπει να κοινοποιείται, κατά προτίμηση εγγράφως, στον επικεφαλής του φορέα.

Συνοψίζοντας, μπορεί να αναφερθεί ότι, ανεξάρτητα από τη δομή του φορέα, η οργανωτική τοποθέτηση της λειτουργίας του Εσωτερικού Ελέγχου πρέπει να παρέχει επαρκείς διασφαλίσεις ώστε να εμποδίζει την παρέμβαση στη δυνατότητα των Εσωτερικών Ελεγκτών να επιτελούν το έργο τους και να γνωστοποιούν τα αποτελέσματά τους με αντικειμενικότητα. Οι φορείς του δημόσιου τομέα πρέπει να θεσπίζουν μέτρα προστασίας που θα διασφαλίζουν ότι ο εσωτερικός έλεγχος έχει τη δύναμη να αναφέρει την ύπαρξη σημαντικών ζητημάτων στον επικεφαλής του φορέα

## 2.8 Επιτροπή Ελέγχου στο δημόσιο τομέα. Ρόλος-αρμοδιότητες–αποστολή

Μία κοινή πρακτική διακυβέρνησης που υφίσταται εδώ και δεκαετίες στον ιδιωτικό τομέα είναι η σύσταση και λειτουργία Επιτροπών Ελέγχου, οι οποίες παρέχουν ενισχυμένη εποπτεία για την οικονομική και ηθική ακεραιότητα των μετοχικών εταιρειών καθώς αυτή η εποπτεία έχει ουσιαστική σημασία για την αποτελεσματική διακυβέρνηση τους. Πλέον, και οι φορείς του δημόσιου τομέα σύμφωνα με το ν.4795/2021 συστήνουν Επιτροπές Ελέγχου, με σκοπό να διαδραματίσουν έναν παρόμοιο ρόλο:

### Επιτροπή Ελέγχου

1. Στους φορείς του άρθρου 2, ανάλογα με την οργανωτική δομή και το μέγεθός τους, συστήνεται Επιτροπή Ελέγχου που εγγυάται την ανεξαρτησία της Μονάδας Εσωτερικού Ελέγχου, παρακολουθεί τις εργασίες της, διασφαλίζει την ποιότητα του έργου της και ότι οι συστάσεις της λαμβάνονται δεόντως υπόψη από τον επικεφαλής του φορέα.
2. Η Επιτροπή Ελέγχου, ως ανεξάρτητο σώμα, δεν έχει αρμοδιότητες διαχείρισης και διοίκησης του φορέα.
3. Η Επιτροπή Ελέγχου απαρτίζεται από τρία (3) μέλη, εκ των οποίων ένα (1) διαθέτει ελεγκτική εμπειρία. Τα μέλη της Επιτροπής προέρχονται από άλλους φορείς του άρθρου 2 και δεν μπορούν να έχουν σχέση εξαρτημένης εργασίας με τον / τους φορέα / φορείς που εμπίπτουν στην αρμοδιότητα της οικείας Επιτροπής.
4. Κατά την εκτέλεση των καθηκόντων της, η Επιτροπή Ελέγχου λαμβάνει υπόψη της τα Πρότυπα για την Επαγγελματική Εφαρμογή του Εσωτερικού Ελέγχου, το Πλαίσιο Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου της Επιτροπής C.O.S.O. και τις βέλτιστες πρακτικές, που διαμορφώνονται από φορείς, όπως η Επιτροπή C.O.S.O. και το Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών (I.I.A.). (άρθρο 8)

#### 2.8.1

### Ο Ρόλος της Επιτροπής Ελέγχου

Η Επιτροπή Ελέγχου μπορεί να ενισχύσει σημαντικά την ανεξαρτησία, την ακεραιότητα και την αποτελεσματικότητα της λειτουργίας του Εσωτερικού Ελέγχου. Διασφαλίζει ότι τα αποτελέσματα του ελέγχου γνωστοποιούνται καταλλήλως και ότι οι προτεινόμενες από τον έλεγχο βελτιωτικές ή διορθωτικές ενέργειες υλοποιούνται.

Τα βασικότερα θέματα που αφορούν και απασχολούν την Επιτροπή Ελέγχου όπως αυτή λειτουργεί **στο πεδίο του ιδιωτικού τομέα**, είναι η διαχείριση του κινδύνου, το Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου του φορέα, η αποτελεσματική λειτουργία του εσωτερικού ελέγχου, ή η

ορθή χρήση των αποτελεσμάτων του ελέγχου. Το θεσμικό όργανο της Auditing Practices Committee (APC), του Consultative Committee of Accounting Bodies (CCAB), έχει εκδώσει μία συμβουλευτική οδηγία (1988) σύμφωνα με την οποία, τα ελάχιστα καθήκοντα των μελών της Επιτροπής Ελέγχου μπορούν να περιλαμβάνουν τα εξής:

- ✓ δυνατότητα αναγνώρισης των αδυναμιών του Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου,
- ✓ συζήτηση με τους εσωτερικούς ελεγκτές για το σκοπό, το πεδίο εφαρμογής και το χρονοδιάγραμμα του εσωτερικού ελέγχου,
- ✓ αξιολόγηση της αποτελεσματικότητας της ομάδας του εσωτερικού ελέγχου, αλλά και των εκθέσεων που αυτή διατυπώνει,
- ✓ αναφορές προς την Ανώτατη Διοίκηση σχετικά με τα ευρήματα του ελέγχου
- ✓ συστάσεις προς την Ανώτατη Διοίκηση, σχετικά με θέματα που αφορούν τον έλεγχο.

Στην παρ. 1 του άρθρου 8 του ν.4795/2021, καταγράφονται οι αρμοδιότητες της Επιτροπής Ελέγχου στους φορείς του δημόσιου τομέα που κυρίως αποσκοπούν στο να εγγυηθεί την ανεξαρτησία της Μονάδας Εσωτερικού Ελέγχου. Στο πλαίσιο αυτό:

- ✓ Παρακολουθεί τη δραστηριότητα της Μονάδας Εσωτερικού Ελέγχου του φορέα.
- ✓ Διασφαλίζει την ποιότητα του έργου της, καθώς και τη συνολική αποτελεσματικότητα της λειτουργίας της μέσω της υποβολής του Ετήσιου Προγράμματος Εργασιών και των Ετήσιων Εκθέσεων.
- ✓ Διασφαλίζει ότι ο επικεφαλής του φορέα λαμβάνει σοβαρά υπόψη του τις συστάσεις της Μονάδας Εσωτερικού Ελέγχου.

2.8.2

#### Σύνθεση και λειτουργία των Επιτροπών Ελέγχου στον δημόσιο τομέα

Όπως αναφέρεται στο άρθρο 8 του ανωτέρω νόμου, το ποιος φορέας θα έχει Επιτροπή Ελέγχου εξαρτάται από την οργανωτική του δομή και το μέγεθός του.

#### **Εξουσιοδοτικές διατάξεις Μέρους Α΄**

**Με κοινές αποφάσεις των Υπουργών Εσωτερικών και Οικονομικών, κατόπιν γνώμης του Διοικητή της Εθνικής Αρχής Διαφάνειας, ανά κατηγορία φορέων του άρθρου 2: α) εξειδικεύονται οι προϋποθέσεις και τα κριτήρια σύστασης των Επιτροπών Ελέγχου και β) καθορίζονται οι ιδιότητες των μελών τους, καθώς και κάθε άλλη λεπτομέρεια. Οι κοινές αποφάσεις που αφορούν Ανεξάρτητες Αρχές εκδίδονται κατόπιν γνώμης και των αρμοδίων οργάνων διοίκησής τους. (άρθρο 79 παρ.1)**



Η Επιτροπή θα απαρτίζεται από τρία (3) μέλη που προέρχονται από άλλους φορείς του δημόσιου τομέα, τα οποία όμως δεν θα έχουν σχέση εξαρτημένης εργασίας με τον φορέα στον οποίο έχει συσταθεί η Επιτροπή, ώστε να διαφυλαχτεί η αντικειμενικότητα και η ανεξαρτησία των μελών της κατά την άσκηση των καθηκόντων τους.

Τα μέλη της Επιτροπής πρέπει να διαθέτουν συλλογικά επαρκή γνώση του τομέα που εξειδικεύεται ο φορέας και εν γένει τις απαιτούμενες γνώσεις, δεξιότητες και εμπειρία για την επαρκή εκτέλεση των καθηκόντων της. Τουλάχιστον ένα μέλος πρέπει να έχει λογιστική/ελεγκτική γνώση και εμπειρία. Η επάρκεια της εμπειρίας και της εξειδίκευσεως των μελών της Επιτροπής αξιολογείται τακτικά από τον επικεφαλής του φορέα.

#### Κανόνες εσωτερικής λειτουργίας της Επιτροπής Ελέγχου

<sup>2</sup> **Εξουσιοδοτικές διατάξεις Μέρους Α΄**  
**Με απόφαση του επικεφαλής του φορέα, ρυθμίζονται η συγκρότηση και ο Κανονισμός Λειτουργίας της Επιτροπής Ελέγχου κάθε φορέα του άρθρου 2. (άρθρο 79 παρ.2)**

Τα μέλη της Επιτροπής Ελέγχου οφείλουν να συμμορφώνονται με τις επιταγές της νομοθεσίας/του Κανονισμού Λειτουργίας/του Εσωτερικού Κανονισμού του φορέα και των αποφάσεων των οργάνων του. Οφείλουν να επιδείξουν πίστη προς το δημόσιο συμφέρον και να εργαστούν για την αποτροπή βλάβης των συμφερόντων του. Τέλος, επιβάλλεται στα μέλη της η τήρηση της εμπιστευτικότητας των πληροφοριών και η μη εκμετάλλευση και χρήση εμπιστευτικών πληροφοριών προς ίδιον όφελος.

## 2.9 Σύσταση, οργάνωση, λειτουργία και αρμοδιότητες της Μονάδας Εσωτερικού Ελέγχου

Με το νέο νόμο για τον εσωτερικό έλεγχο (ν. 4795/2021), διασφαλίζεται η σύσταση και λειτουργία των Μονάδων Εσωτερικού Ελέγχου στους φορείς του δημόσιου τομέα και ειδικότερα στο άρθρο 9.



Συγκεκριμένα, Μονάδες Εσωτερικού Ελέγχου συστήνονται στα Υπουργεία. Ήδη αυτό προβλεπόταν και στο άρθρο 39 του ν.4622/2019, το οποίο εξακολουθεί να ισχύει, σύμφωνα με το άρθρο 81 παρ.7 του ν. 4795/2021<sup>7</sup>.

Οι λοιποί φορείς, Ανεξάρτητες Αρχές, Οργανισμοί Τοπικής Αυτοδιοίκησης α' και β' βαθμού, νομικά πρόσωπα δημοσίου και ιδιωτικού δικαίου, συστήνουν Μονάδες Εσωτερικού Ελέγχου εφόσον υπάγονται στο όριο τιμών των κριτηρίων που θα τεθούν. Στην παρ.2 του άρθρου 9 αναφέρονται δύο βασικά κριτήρια, ο αριθμός των υπαλλήλων του φορέα και το ύψος του προϋπολογισμού τους, τα οποία πρέπει να συντρέχουν σωρευτικά. Τα κριτήρια αυτά εξειδικεύονται με απόφαση του εποπτεύοντος Υπουργού ή του οργάνου διοίκησης των εν λόγω φορέων ύστερα από γνώμη του Διοικητή της Εθνικής Αρχής Διαφάνειας, σύμφωνα με την παρ.3 του άρθρου 79 του εν λόγω νόμου. Με την ίδια διάταξη δίνεται η δυνατότητα καθορισμού περαιτέρω κριτηρίων ή και να οριστούν διαφορετικά κριτήρια με γνώμονα τις οργανωτικές και επιχειρησιακές ανάγκες και τα χαρακτηριστικά των φορέων. Εφόσον τα κριτήρια πληρούνται, οι φορείς συστήνουν Μονάδα Εσωτερικού Ελέγχου. Αν δεν πληρούνται τα τιθέμενα κριτήρια, τότε ο νόμος δίνει τη δυνατότητα να συσταθεί κοινή Μονάδα Εσωτερικού Ελέγχου μεταξύ δύο ή περισσότερων φορέων, με απόφαση των επικεφαλής τους. Σε περίπτωση που ούτε και αυτή η επιλογή είναι εφικτή, τότε ο φορέας υπάγεται στη Μονάδα Εσωτερικού Ελέγχου του εποπτεύοντος φορέα του.

Σε περίπτωση που ο φορέας, παρόλο που έχει συστήσει τη Μονάδα Εσωτερικού Ελέγχου δεν μπορεί να τη στελεχώσει με υπαλλήλους που να διαθέτουν τεχνογνωσία και δεξιότητες απαραίτητες για την αποτελεσματική λειτουργία της, παρέχεται η δυνατότητα υποστήριξης από εξωτερικό συνεργάτη, βάσει σύμβασης παροχής ανεξάρτητων υπηρεσιών, κατόπιν αιτιολογημένης απόφασης του επικεφαλής του φορέα.

Η ως άνω δυνατότητα δίνεται στους φορείς και σε εξαιρετικές περιπτώσεις που διαπιστώνεται από τον επικεφαλής του φορέα, με προηγούμενη αιτιολογημένη απόφασή του, η αδυναμία σύστασης Μονάδας Εσωτερικού Ελέγχου ή και λειτουργίας αυτής, παρόλο που έχουν εξαντληθεί οι δυνατότητες που προαναφέρθηκαν. Στην περίπτωση αυτή μπορεί να ανατεθεί η λειτουργία του εσωτερικού ελέγχου σε εξωτερικό συνεργάτη με σύμβαση παροχής ανεξάρτητων υπηρεσιών. Ιδιαίτερα όσον αφορά στους ΟΤΑ α' βαθμού, αυτή η

---

<sup>7</sup> Οι ρυθμίσεις του νέου νόμου 4795/2021 ισχύουν συμπληρωματικά μόνο για όσα θέματα δεν ρυθμίζονται από το άρθρο 39 του ν.4622/2019.

δυνατότητα παρέχεται απευθείας, αφού προηγηθεί αιτιολογημένη απόφαση του επικεφαλής αυτού σχετικά με την αδυναμία σύστασης Μονάδας Εσωτερικού Ελέγχου. Και στις δύο περιπτώσεις οι αποφάσεις των επικεφαλής κοινοποιούνται στην Εθνική Αρχή Διαφάνειας και τα πορίσματα των εσωτερικών ελέγχων που διενεργούνται υποβάλλονται άμεσα τόσο στην εν λόγω Αρχή όσο και στο Υπουργείο Οικονομικών και στο Ελεγκτικό Συνέδριο, που έχουν την κατά νόμο αρμοδιότητα άσκησης συντονισμού και εποπτείας των φορέων αυτών, σύμφωνα με το άρθρο 22 του ν.4795/2021<sup>8</sup>.

Επισημαίνεται ότι, με κοινή απόφαση των Υπουργών Εσωτερικών και Οικονομικών κατόπιν γνώμης του Διοικητή της ΕΑΔ, μπορεί να ορίζονται επιπλέον προϋποθέσεις, υποχρεώσεις και κωλύματα για τις περιπτώσεις που ανατίθεται η λειτουργία του εσωτερικού ελέγχου σε φυσικό ή νομικό πρόσωπο, σύμφωνα με τα ανωτέρω<sup>9</sup>.

Ως προς το επίπεδο οργανικής μονάδας που μπορεί να συσταθεί η Μονάδα Εσωτερικού Ελέγχου, αυτό εξαρτάται από την οργανωτική δομή των φορέων. Ειδικά όμως για τα Υπουργεία, προβλέπεται στο ν. 4795/2021 ότι θα είναι επιπέδου Διεύθυνσης<sup>10</sup>.

#### **Σύσταση, οργάνωση και στελέχωση της Μονάδας Εσωτερικού Ελέγχου**

**Με την επιφύλαξη της παρ. 2, σε κάθε φορέα του άρθρου 2 συστήνεται Μονάδα Εσωτερικού Ελέγχου. Η Μονάδα Εσωτερικού Ελέγχου συστήνεται στα Υπουργεία ως οργανική μονάδα επιπέδου Διεύθυνσης και στους λοιπούς φορείς επιπέδου ανάλογου με την οργανωτική τους δομή. (άρθρο 9 παρ. 1)**

Οι επιχειρησιακοί στόχοι της Μονάδας Εσωτερικού Ελέγχου σύμφωνα με το άρθρο 10 του ν. 4795/2021 είναι οι ακόλουθοι:

α) ο έλεγχος των συστημάτων διακυβέρνησης και λειτουργίας και η παροχή διαβεβαίωσης περί της επάρκειας αυτών, με σκοπό την υποστήριξη του φορέα για την επίτευξη των στρατηγικών του στόχων και για τη λήψη μέτρων, όπου απαιτείται,

β) η παροχή συμβουλευτικών υπηρεσιών, είτε ως αρωγή προς τον επικεφαλής του φορέα είτε στο πλαίσιο του ετήσιου προγράμματος εργασιών, με στόχο τη βελτίωση της αποτελεσματικότητας του φορέα,

<sup>8</sup> Ανάλυση Συνεπειών Ρύθμισης ν.4795/2021

<sup>9</sup> Άρθρο 9 ν.4795/2021.

<sup>10</sup> Ομοίως προβλέπεται και στο άρθρο 39 του ν.4622/2019

γ) η διασφάλιση της ορθής, αποτελεσματικής και ασφαλούς διαχείρισης και χρήσης των πληροφοριακών συστημάτων και

δ) η αξιολόγηση της λειτουργίας, των δραστηριοτήτων και των προγραμμάτων του φορέα βάσει των αρχών της χρηστής δημοσιονομικής διαχείρισης.

Οι αρμοδιότητες της Μονάδας Εσωτερικού Ελέγχου ασκούνται μέσω της δραστηριότητάς της και του διαβεβαιωτικού και συμβουλευτικού έργου αυτών.

Πιο συγκεκριμένα, ασκούνται κυρίως οι ακόλουθες αρμοδιότητες: συντάσσεται και αναθεωρείται το Εγχειρίδιο Εσωτερικών Ελέγχων, το οποίο εγκρίνεται από τον επικεφαλής του φορέα, καταρτίζεται Ετήσιο ή Πολυετές Πρόγραμμα Εργασιών, βάσει ανάλυσης κινδύνων που μπορεί να επηρεάσουν τους στρατηγικούς και επιχειρησιακούς στόχους του φορέα, σχεδιάζονται και διενεργούνται προγραμματισμένοι και έκτακτοι έλεγχοι επί του συνόλου των υπηρεσιών του φορέα, των λειτουργιών, των συλλογικών οργάνων αυτού, των διαδικασιών του, των εκτελούμενων έργων, καθώς και των πληροφοριακών του συστημάτων, ελέγχεται και παρέχεται διαβεβαίωση περί της επάρκειας του Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου του φορέα και γίνονται εισηγήσεις για βελτιωτικές προτάσεις, αξιολογείται η λειτουργία του φορέα βάσει των αρχών της χρηστής δημοσιονομικής διαχείρισης, ελέγχεται η ορθή εφαρμογή των διαδικασιών εκτέλεσης του προϋπολογισμού, σύνταξης και αποστολής στο Υπουργείο Οικονομικών των δημοσιονομικών και λοιπών αναφορών, οι διαδικασίες κατάρτισης των οικονομικών και μη αναφορών του φορέα, καθώς και διενέργειας των δαπανών και διαχείρισης της περιουσίας του οικείου φορέα για τον εντοπισμό τυχόν ενδείξεων φαινομένων κακοδιοίκησης, κακοδιαχείρισης, κατάχρησης, σπατάλης ή απάτης, καθώς και εάν ο φορέας αναπτύσσει κατάλληλες δικλίδες για την αποτροπή τους στο μέλλον, ελέγχεται η συμμόρφωση του φορέα προς την ισχύουσα νομοθεσία, τους κανονισμούς και τις πολιτικές που διέπουν τη λειτουργία του, παρακολουθείται, αξιολογείται και επιβεβαιώνονται οι διορθωτικές ή βελτιωτικές ενέργειες που πραγματοποιούνται από τις υπηρεσίες του φορέα σε συμμόρφωση με τις προτάσεις του εσωτερικού ελέγχου, μέχρι την οριστική υλοποίησή τους και καταρτίζεται Ετήσια Έκθεση με Γνώμη. Επίσης, παρέχονται συμβουλευτικά έργα επί του συνόλου των υπηρεσιών του φορέα, των λειτουργιών, των συλλογικών οργάνων αυτού, των διαδικασιών του, των εκτελούμενων έργων, καθώς και των πληροφοριακών του συστημάτων,

Περαιτέρω, η Μονάδα Εσωτερικού Ελέγχου παρέχει συμβουλευτικές υπηρεσίες στον φορέα, για παράδειγμα σε θέματα δεοντολογίας, στην αποτελεσματική διαχείριση και αξιολόγηση κινδύνων, στη λειτουργία των συστημάτων πληροφορικής, στην διαχείριση έργων, κλπ. Στο σημείο αυτό θα πρέπει να τονιστεί ότι στο πλαίσιο του συμβουλευτικού τους ρόλου οι εσωτερικοί ελεγκτές δεν υποκαθιστούν τη διοίκηση και δεν έχουν αποφασιστική αρμοδιότητα.

## **2.10 Στελέχωση Μονάδων Εσωτερικού Ελέγχου. Προσόντα/δεξιότητες επικεφαλής και εσωτερικών ελεγκτών. Ρόλοι και καθήκοντα**

### **Οι ανάγκες για στελέχωση**

- 2.1 Πρά την αντιμετώπιση των κινδύνων, που συνεχώς ανακύπτουν στους φορείς, απαιτείται η Μονάδα Εσωτερικού Ελέγχου να είναι κατάλληλα οργανωμένη και στελεχωμένη, οι δε προσφερόμενες υπηρεσίες της να είναι υψηλών προδιαγραφών και να προσθέτουν αξία. Επίσης ο βαθμός υποδομής και η αποτελεσματικότητα της Μονάδας έχει άμεση σχέση με το βαθμό στήριξης που της παρέχει ο επικεφαλής αλλά και η Επιτροπή Ελέγχου (όταν υπάρχει). Υπόψη ότι η βούληση του επικεφαλής του φορέα για λειτουργία Εσωτερικού Ελέγχου δεν εξαντλείται απλά και μόνο με τη σύσταση της Μονάδας αλλά και την στελέχωση της. Απαιτείται, ως Διοίκηση, να παρέχει συνεχή υποστήριξη, εποπτεία και αξιοποίηση του ελεγκτικού έργου μετατρέποντας αυτό σε αξία, στοιχεία τα οποία συμβάλλουν στην αποδοχή και τη στήριξη του εσωτερικού ελέγχου. Όσο για τη εύρυθμη λειτουργία και τη θέσπιση των στόχων της Μονάδας Εσωτερικού Ελέγχου, η ευθύνη ανήκει αποκλειστικά στον επικεφαλής αυτής, ο οποίος θα πρέπει να μεριμνά, ώστε ο έλεγχος να λειτουργεί σε ένα πλαίσιο κανόνων και αρχών, σύμφωνα με το νομικό και κανονιστικό πλαίσιο, αλλά και με τα Διεθνή Πρότυπα. Η στελέχωση της Μονάδας Εσωτερικού Ελέγχου διαφέρει ανάλογα με το μέγεθος και το αντικείμενο του φορέα. Η Μονάδα περιλαμβάνει τον επικεφαλής και τους εσωτερικούς ελεγκτές, οι οποίοι, εκτός των τυπικών προσόντων, πρέπει να έχουν ιδιαίτερες γνώσεις, ικανότητες και κριτικό πνεύμα και φυσικά εντιμότητα και ακεραιότητα. Η γεωγραφική κατανομή των υπηρεσιών του φορέα, το μέγεθός τους, η πολυπλοκότητα αλλά και το πλήθος των καθημερινών συναλλαγών του καθώς και το τι αναμένει ο επικεφαλής του φορέα από μία Μονάδα Εσωτερικού Ελέγχου, είναι μερικοί παράγοντες που μπορεί να επηρεάσουν την στελέχωση, ποιοτικά και ποσοτικά, αυτής. Μόλις η Μονάδα Εσωτερικού Ελέγχου

οργανωθεί, στελεχωθεί και γίνει κατανοητός ο ρόλος και το έργο της σε όλες τις υπηρεσίες του φορέα, οι εσωτερικοί ελεγκτές, με ευθύνη του επικεφαλής της Μονάδας, οφείλουν στη συνέχεια να προχωρήσουν στο έργο που η νομοθεσία και το κανονιστικό πλαίσιο του φορέα, της έχει αναθέσει.

Στις Διευθύνσεις Εσωτερικού Ελέγχου των Υπουργείων που συστάθηκαν βάσει του άρθρου 39 του ν. 4622/2019, επιλέγονται ως προϊστάμενοι, υπάλληλοι πανεπιστημιακής ή τεχνολογικής εκπαίδευσης σύμφωνα με τις διατάξεις του Υπαλληλικού Κώδικα και στελεχώνονται κυρίως από υπαλλήλους των κλάδων του [άρθρου 104 \(βλέπε παράρτημα του παρόντος\)](#), καθώς και κατά προτεραιότητα, από αποφοίτους παραγωγικών σχολών του Δημοσίου<sup>11</sup>.

Όσον αφορά στις Μονάδες Εσωτερικού Ελέγχου των λοιπών φορέων του δημόσιου τομέα στο άρθρο 8 του ν.4795/2021 προβλέπεται ότι στελεχώνονται από υπαλλήλους κατηγορίας ΠΕ ή ΤΕ ή κατά περίπτωση και από ένστολο προσωπικό και ειδικό επιστημονικό προσωπικό (στο εξής: εσωτερικοί ελεγκτές) και ΔΕ για τη γραμματειακή υποστήριξη της υπηρεσίας, κατόπιν συνεκτίμησης της ελεγκτικής προϋπηρεσίας στον δημόσιο ή ιδιωτικό τομέα, καθώς και τυχόν διαπιστεύσεων ή πιστοποιήσεών τους, συναφών με τον εσωτερικό έλεγχο. Ως προϊστάμενοι επιλέγονται υπάλληλοι που πληρούν τις προϋποθέσεις επιλογής σε μονάδα αντίστοιχου επιπέδου, σύμφωνα με τις εκάστοτε ισχύουσες διατάξεις. Σε περίπτωση που σε κάποιον φορέα προβλέπονται εξειδικευμένα προσόντα ή προϋποθέσεις για τη στελέχωση της Μονάδας Εσωτερικού Ελέγχου αυτού, εξακολουθούν να ισχύουν.

#### 2.10.2

##### **Πιστοποιητικό Ελεγκτικής Επάρκειας Εσωτερικού Ελεγκτή**

Το καινοτόμο που φέρει ο νέος νόμος είναι η υποχρέωση που θεσπίζεται για τους προϊστάμενους και τους υπαλλήλους της Μονάδας Εσωτερικού Ελέγχου που ασκούν καθήκοντα εσωτερικού ελεγκτή, να λάβουν το Πιστοποιητικό Ελεγκτικής Επάρκειας Εσωτερικού Ελεγκτή εντός δώδεκα (12) μηνών από την έναρξη του ειδικού προγράμματος στο ΕΚΔΔΑ ή από την τοποθέτησή τους στη Μονάδα, εκτός αν διαθέτουν ήδη διαπίστευση ή πιστοποίηση συναφή με τον εσωτερικό έλεγχο. Σε διαφορετική περίπτωση αίρεται η τοποθέτησή τους στη Μονάδα Εσωτερικού Ελέγχου. Επίσης και οι ήδη υπηρετούντες στις Μονάδες Εσωτερικού Ελέγχου υποχρεούνται να παρακολουθήσουν το Πρόγραμμα

---

<sup>11</sup> Άρθρο 39 παρ. 5 σε συνδυασμό με την παρ. 5 του άρθρου 38 του ν. 4622/2019

Πιστοποίησης. Το Πρόγραμμα οργανώνεται από το Εθνικό Κέντρο Δημόσιας Διοίκησης και Αυτοδιοίκησης (Ε.Κ.Δ.Δ.Α.). Με κοινή απόφαση του Υπουργού Εσωτερικών και του Διοικητή της Εθνικής Αρχής Διαφάνειας, ορίζονται το περιεχόμενο, οι προϋποθέσεις και η διαδικασία συμμετοχής στο Πρόγραμμα Ελεγκτικής Επάρκειας Εσωτερικού Ελεγκτή, ο τρόπος, η διάρκεια, η διαδικασία παρακολούθησης, ο τύπος του πιστοποιητικού που χορηγείται, καθώς και κάθε άλλο συναφές θέμα.

#### Ασυμβίβαστο και νομική προστασία

2.10.3 Με τις ίδιες διατάξεις επίσης ορίζεται το ασυμβίβαστο των καθηκόντων του προϊσταμένου και του προσωπικού της Μονάδας Εσωτερικού Ελέγχου με οποιαδήποτε άλλα καθήκοντα που δεν σχετίζονται με το έργο της Μονάδας. Τέλος, για πρώτη φορά με το ν. 4795/2021 προβλέπεται νομική προστασία για τους εσωτερικούς ελεγκτές καθώς δεν εξετάζονται, δεν διώκονται και δεν ενάγονται για αιτιολογημένη γνώμη ή εισήγηση ή πρόταση που διατύπωσαν ή για πράξεις ή παραλείψεις που ενήργησαν κατά την άσκηση των καθηκόντων τους. Εξαιρούνται των ανωτέρω η περίπτωση δόλου, η παραβίαση του απορρήτου των πληροφοριών και στοιχείων που περιήλθαν σε γνώση τους κατά την άσκηση των καθηκόντων τους και η παράβαση του καθήκοντος εχεμύθειας, που ορίζεται από τις διατάξεις του νόμου 4622/2019<sup>12</sup>.

2.10.4

#### Γνώσεις και Δεξιότητες

Αναγνωρίζοντας το ευρύ φάσμα των υπηρεσιών που παρέχονται από τη λειτουργία του εσωτερικού ελέγχου, το Διεθνές Πρότυπο Εσωτερικού Ελέγχου 1210 δηλώνει ότι

*Οι εσωτερικοί ελεγκτές πρέπει να διαθέτουν γνώσεις, δεξιότητες, και άλλες ικανότητες που απαιτούνται για την εκτέλεση των ατομικών τους υποχρεώσεων. Η δραστηριότητα του εσωτερικού ελέγχου συλλογικά θα πρέπει να κατέχει ή να αποκτήσει τις γνώσεις, δεξιότητες, και άλλες ικανότητες που απαιτούνται για την εκπλήρωση των υποχρεώσεών της.*

Για την εφαρμογή του συγκεκριμένου Προτύπου, είναι σημαντικό οι εσωτερικοί ελεγκτές να κατανοούν και να εφαρμόζουν τις Υποχρεωτικές Διατάξεις του Διεθνούς Πλαισίου Επαγγελματικής Εφαρμογής του ΠΑ και να διαθέτουν ορισμένες γνώσεις, δεξιότητες και ικανότητες. Η διασφάλιση της συλλογικής επάρκειας του εσωτερικού ελέγχου αποτελεί αποκλειστική ευθύνη του επικεφαλής της Μονάδας Εσωτερικού Ελέγχου, ο οποίος οφείλει

---

<sup>1212</sup> Άρθρο 9 ν. 4795/2021

να διοικεί με αποτελεσματικό τρόπο τη λειτουργία εσωτερικού ελέγχου και τους πόρους της, προκειμένου να ολοκληρώσει το πρόγραμμα ελέγχων και να προσθέσει αξία στον οργανισμό. Ο επικεφαλής της Μονάδας Εσωτερικού Ελέγχου έχει πρόσθετες υποχρεώσεις σχετικά με τη διασφάλιση της συλλογικής επάρκειας της λειτουργίας του εσωτερικού ελέγχου. Σε αυτές περιλαμβάνονται η διοίκησή της σύμφωνα με το νομοθετικό και κανονιστικό πλαίσιο και τις Υποχρεωτικές Διατάξεις του Διεθνούς Πλαισίου Επαγγελματικής Εφαρμογής (Πρότυπο 2000 - Διοίκηση της Λειτουργίας Εσωτερικού Ελέγχου) και η διαβεβαίωση ότι διαθέτει τον κατάλληλο συνδυασμό γνώσεων, δεξιοτήτων και άλλων ικανοτήτων για την υλοποίηση του προγράμματος ελέγχων (Πρότυπο 2030 - Διαχείριση Πόρων). Εάν ο εσωτερικός έλεγχος δεν διαθέτει τους απαραίτητους και επαρκείς ανθρώπινους πόρους, αναμένεται από τον επικεφαλής της Μονάδας να ζητήσει συμβουλή ή βοήθεια, κατάλληλες για να καλύψει τα κενά.

Ο επικεφαλής της Μονάδας μπορεί να χρησιμοποιήσει τα κριτήρια που ορίζονται στο Γενικό Πλαίσιο Ικανοτήτων του ΠΑ προκειμένου να εντοπίσει τα κενά σχετικά με τη συλλογική επάρκεια του εσωτερικού ελέγχου και να καταρτίσει σχέδια κάλυψης των κενών μέσω της κατάρτισης και άλλων μεθόδων. Προκειμένου να ενισχύσει την επάρκεια του εσωτερικού ελέγχου, ο επικεφαλής της Μονάδας Εσωτερικού Ελέγχου καλείται να διευκολύνει την επαγγελματική ανάπτυξη των εσωτερικών ελεγκτών, τόσο μέσω της εκπαίδευσης στο χώρο εργασίας, όσο και με τη συμμετοχή σε σεμινάρια, σε επαγγελματικά συνέδρια ή ενθαρρύνοντας την απόκτηση επαγγελματικών πιστοποιήσεων. Με την τακτική παρακολούθηση της απόδοσης των εσωτερικών ελεγκτών, ο επικεφαλής της Μονάδας μπορεί να διακρίνει τις εκπαιδευτικές ανάγκες και να συνεισφέρει έτσι στην επαγγελματική τους ανάπτυξη. Το Πρότυπο αυτό απαιτεί επίσης κάθε εσωτερικός ελεγκτής να διαθέτει τις γνώσεις, δεξιότητες και ικανότητες που απαιτούνται για την αποτελεσματική εκτέλεση των καθηκόντων του. Επιπλέον, το πρότυπο ενθαρρύνει τους εσωτερικούς ελεγκτές να αποκτήσουν τις κατάλληλες πιστοποιήσεις και προσόντα, προκειμένου να υποστηρίξουν την επαγγελματική τους ανάπτυξη και να μεγιστοποιήσουν την επάρκεια τόσο σε ατομικό επίπεδο όσο και σε επίπεδο λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου.

Με τον ίδιο τρόπο, το Πρότυπο 1230 - Συνεχής Επαγγελματική Επιμόρφωση απαιτεί από τους εσωτερικούς ελεγκτές να βελτιώνουν τις ικανότητές τους μέσω της διαρκούς επαγγελματικής κατάρτισης. Οι εσωτερικοί ελεγκτές συνιστάται να ενημερώνονται για τη διαρκή εκπαίδευση η οποία ενδέχεται να απαιτείται για τη διατήρηση των επαγγελματικών



πιστοποιήσεων που κατέχουν. Ο επικεφαλής Εσωτερικού Ελέγχου μπορεί επίσης να συμμετέχει ή να συστήνει στο ελεγκτικό προσωπικό σεμινάρια διαδικτυακά ή με φυσική παρουσία. Περιοδικά, ο επικεφαλής μπορεί να οργανώνει ημερίδες εκπαίδευσης του προσωπικού στο χώρο εργασίας με σκοπό να παρουσιάσει νέες τεχνολογίες ή αλλαγές στις πρακτικές εσωτερικού ελέγχου. Σε επίπεδο ελεγκτικού έργου, ο επικεφαλής της Μονάδας Εσωτερικού Ελέγχου έχει τη συνολική ευθύνη για την εποπτεία του έργου προκειμένου να διασφαλίσει την ποιότητα, την επίτευξη του σκοπού του και την επαγγελματική ανάπτυξη των εσωτερικών ελεγκτών (Πρότυπο 2340 - Εποπτεία Έργων). Η επάρκεια και η εμπειρία των εσωτερικών ελεγκτών συμβάλλουν στον προσδιορισμό της έκτασης της απαιτούμενης εποπτείας. Για τον σκοπό αυτό, ο επικεφαλής της Μονάδας μπορεί να επαναξιολογεί περιοδικά τις δεξιότητες των εσωτερικών ελεγκτών.

Ο Πίνακας 3 παρέχει μια επισκόπηση των επαγγελματικών ικανοτήτων του Ινστιτούτου Εσωτερικών Ελεγκτών που απαιτείται να έχει ένας εσωτερικός ελεγκτής<sup>13</sup>.

### Πίνακας 3

#### Πίνακας Επαγγελματικές ικανότητες Εσωτερικών Ελεγκτών

- ✓ Επάρκεια στην εφαρμογή προτύπων εσωτερικού ελέγχου, διαδικασίες και τεχνικές. Επάρκεια σημαίνει την ικανότητα να χρησιμοποιείται η γνώση σε καταστάσεις που είναι πολύ πιθανό να αντιμετωπίσει κάποιος και να τις χειρίζεται χωρίς ιδιαίτερη τεχνική κατάρτιση ή βοήθεια.
- ✓ Επάρκεια σε λογιστικές αρχές και τεχνικές. Οι ελεγκτές που θα εργασθούν εντατικά με οικονομικά στοιχεία και αναφορές θα πρέπει να έχουν πλήρη επάρκεια σε αυτούς τους τομείς.
- ✓ Μια κατανόηση των αρχών Διοίκησης που καθιστά τους ελεγκτές ικανούς να αναγνωρίζουν και να εκτιμούν την ουσιαστικότητα και σημαντικότητα των αποκλίσεων από τις ορθές επιχειρησιακές πρακτικές. Κατανόηση είναι η ικανότητα να εφαρμόζει κάποιος τις γνώσεις του σε καταστάσεις που είναι πολύ πιθανόν να αντιμετωπίσει, να αναγνωρίζει τις ουσιαστικές αποκλίσεις, και να διεξάγει την απαραίτητη έρευνα μέχρις ότου καταλήξει σε λογικές λύσεις.

<sup>13</sup> Σύμφωνα με το Πλαίσιο Ικανοτήτων του Διεθνούς Ινστιτούτου Εσωτερικών Ελεγκτών, για τον Εσωτερικό Έλεγχο (Internal Audit Competency Framework),



- ✓ Μια εκτίμηση των θεμελιωδών θεμάτων όπως η Λογιστική, Οικονομικά, Εμπορική Νομοθεσία, Φορολογία, Χρηματοοικονομικά, Ποσοτικές Μέθοδοι και Υπολογιστικά Συστήματα (IT). Εκτίμηση σημαίνει την ικανότητα να αναγνωρίζει κάποιος την ύπαρξη προβλημάτων ή πιθανών προβλημάτων και να καθορίσει το πότε χρειάζεται περαιτέρω έρευνα πότε θα πρέπει να ζητηθεί η βοήθεια ενός ειδικού.
- ✓ Επιπρόσθετα, οι εσωτερικοί ελεγκτές θα πρέπει να διαθέτουν ικανότητες στο να επικοινωνούν με ανθρώπους και στο να επικοινωνούν αποτελεσματικά τόσο προφορικά όσο και γραπτά.
- ✓ Ένα άλλο προσόν που εκτιμάται ιδιαίτερα είναι η επάρκεια σε υπολογιστικά συστήματα.

Τέλος ένα ακόμη σημαντικό βήμα είναι η ανάπτυξη αναλυτικών περιγραφών εργασίας για κάθε θέση στις Μονάδες Εσωτερικού Ελέγχου, εντοπίζοντας τις δεξιότητες, τις γνώσεις και τις ικανότητες που απαιτούνται.

Ενδεικτικές περιγραφές θέσεων εργασίας της Μονάδας Εσωτερικού Ελέγχου παρουσιάζονται μέσα από τρία συνοπτικά παραδείγματα περιγραφών θέσεων εργασίας, τα οποία έχουν προσαρμοστεί στη σημερινή διάρθρωση των Μονάδων Εσωτερικού Ελέγχου:

- 1) του επικεφαλής Μονάδας Εσωτερικού Ελέγχου (Διευθυντής ή Τμηματάρχης)
- 2) του Προϊσταμένου Τμήματος (αν υπάρχει Διευθυντής)
- 3) του Εσωτερικού Ελεγκτή.

Επισημαίνεται ότι οι περιγραφές αυτές είναι ενδεικτικές και όχι υποχρεωτικές και αναφέρονται στη συγκεκριμένη ενότητα προκειμένου να βοηθήσουν τους φορείς.

### **Επικεφαλής της Μονάδας Εσωτερικού Ελέγχου**

#### ***Καθήκοντα/ αρμοδιότητες***

Ο επικεφαλής της Μονάδας Εσωτερικού Ελέγχου είναι υπεύθυνος για να:

- εισηγείται το Ετήσιο Πρόγραμμα Εργασιών της Μονάδας Εσωτερικού Ελέγχου βάσει στάθμισης βαρύτητας κινδύνων
- υποβάλλει στον επικεφαλής του φορέα Ετήσια Έκθεση με Γνώμη,

- υποβάλλει στον επικεφαλής του φορέα τις εκθέσεις ελέγχου και παροχής συμβουλευτικού έργου της Μονάδας,
- υποβάλλει στον επικεφαλής του φορέα αναφορές σχετικά με την υλοποίηση των ενεργειών που συμφωνήθηκαν στο πλαίσιο των ελέγχων,
- ενημερώνει τον επικεφαλής του φορέα για θέματα διακυβέρνησης, διαδικασιών διαχείρισης κινδύνου και του Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου, προκειμένου να λαμβάνει γνώση για στρατηγικές, επιχειρησιακές και λειτουργικές εξελίξεις και να εντοπίζει εγκαίρως ζητήματα που χρήζουν αντιμετώπισης.

### ***Δεξιότητες***

Εκείνες του Προϊσταμένου Εσωτερικού Ελεγκτή και επί πλέον:

- άσκηση επιρροής στην Διοίκηση του φορέα για λήψη αποφάσεων
- διαπραγματευτικές ικανότητες με Διοίκηση και ελεγχόμενους κατά την άσκηση του ελεγκτικού έργου
- γνώσεις στρατηγικής για τη σύνταξη του επιχειρησιακού- στρατηγικού σχεδίου της Μονάδας Εσωτερικού Ελέγχου, αλλά και για την παροχή βελτιωτικών προτάσεων σε θέματα στρατηγικής του φορέα
- έγκαιρη λήψη αποφάσεων κατά την εκτέλεση των ελεγκτικών έργων
- επικοινωνιακές δεξιότητες
- διοίκηση ανθρωπίνων πόρων (στελέχωση, διατήρηση)
- καθοδήγηση του εσωτερικού ελεγκτή ή της ελεγκτικής ομάδας
- παροχή κινήτρων και έμπνευσης
- διαχείριση αλλαγής

### **Προϊστάμενος Τμήματος**

#### ***Καθήκοντα/ αρμοδιότητες***

Ο Προϊστάμενος Τμήματος ηγείται των λειτουργιών του Τμήματος της Μονάδας Εσωτερικού Ελέγχου που του έχουν ανατεθεί , ενδεικτικά της:

- διευθέτησης λειτουργικών θεμάτων της Μονάδας Εσωτερικού Ελέγχου
- διευθέτησης Θεμάτων Διασφάλισης Ποιότητας

- επιλογής κατάλληλων μεθοδολογιών ελέγχου
- σύνταξης Αναφορών

### ***Δεξιότητες***

Εκείνες του εσωτερικού ελεγκτή και επί πλέον:

- σύνταξη διαδικασιών της Μονάδας Εσωτερικού Ελέγχου
- συντονισμός της διαχείρισης των ελεγκτικών αποστολών
- αξιολόγηση/ μέτρα ενίσχυσης της απόδοσης της ελεγκτικής ομάδας
- οικοδόμηση καλών σχέσεων στην ομάδα

### **Εσωτερικός Ελεγκτής**

#### ***Καθήκοντα/ αρμοδιότητες***

Εκτελεί τα έργα που του ανατίθενται ή μέρη των έργων ελέγχου για να υποστηρίξει το ανατεθέν έργο της ομάδας βάσει του νομοθετικού, του κανονιστικού πλαισίου και του Διεθνούς Πλαισίου Εφαρμογής – IPPF του ΠΑ

### ***Δεξιότητες***

- κατανόηση του νομοθετικού, του κανονιστικού πλαισίου και του Διεθνούς Πλαισίου Εφαρμογής – IPPF του ΠΑ
- ειδικές γνώσεις επί των εννοιών διακυβέρνησης, κινδύνου και δικλίδων ασφαλείας
- κριτική σκέψη
- μεθοδολογίες έρευνας
- γνώση κάποιου τομέα εξειδίκευσης (λογιστική, οικονομικά, στατιστική κλπ.)

### ***Ομαδική Εργασία :***

*Ως επικεφαλής της Μονάδας Εσωτερικού Ελέγχου καλείστε να εισηγηθείτε προς την Διοίκηση του φορέα για την πλήρωση της θέσης Προϊσταμένου Τμήματος. Ποιες είναι οι*

*επιθυμητές δεξιότητες για τη συγκεκριμένη θέση; Μπορείτε να προτείνετε και δικές σας επιθυμητές δεξιότητες ανάλογα με τις ιδιαιτερότητες του φορέα σας.*

## 2.11 Πρόγραμμα Αξιολόγησης και Βελτίωσης Ποιότητας

Τα Διεθνή Πρότυπα για την Επαγγελματική Εφαρμογή του Εσωτερικού Ελέγχου (IPPF) - 1300 έως 1312- απαιτούν, συγκεκριμένα από τον επικεφαλής του Εσωτερικού Ελέγχου, να αναπτύξει ένα Πρόγραμμα Διασφάλισης και Βελτίωσης της Ποιότητας που να ενσωματώνει τόσο εσωτερικές (αυτό)-αξιολογήσεις όσο και εξωτερικές αξιολογήσεις.

Όταν η μη συμμόρφωση με τον Κανονισμό Λειτουργίας της Μονάδας Εσωτερικού Ελέγχου, τον Κώδικα Δεοντολογίας ή των Προτύπων επηρεάζει το συνολικό πεδίο εφαρμογής ή την λειτουργία του εσωτερικού ελέγχου, ο επικεφαλής του Εσωτερικού Ελέγχου πρέπει να γνωστοποιεί τη μη συμμόρφωση και τις επιπτώσεις στην Ανώτερη Διοίκηση του φορέα. Επομένως, βασική αρχή για το Πρόγραμμα Διασφάλισης και Βελτίωσης της Ποιότητας είναι να αξιολογεί το κατά πόσον η λειτουργία του εσωτερικού ελέγχου επιτυγχάνει τους δικούς της στόχους, προσδίδοντας με αυτό τον τρόπο αξία στον φορέα.

### 2.11.1

#### Πρόγραμμα Αξιολόγησης και Βελτίωσης Ποιότητας στις Μονάδες Εσωτερικού Ελέγχου στο δημόσιο τομέα.

Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 17 του ν.4795/2021 κάθε φορέας του δημόσιου τομέα, όπως καθορίζεται στο άρθρο 2 του ανωτέρω νόμου, είναι υποχρεωμένος να θεσπίσει ένα ετήσιο Πρόγραμμα Αξιολόγησης και Βελτίωσης Ποιότητας για τη Μονάδα Εσωτερικού Ελέγχου, με το οποίο θα αποτιμάται και θα αξιολογείται η συνολική της δραστηριότητα. Αυτό περιλαμβάνει τόσο τις διαρκείς εσωτερικές αξιολογήσεις, όσο και την εξωτερική αξιολόγηση, με τις οποίες συνολικά εκτιμάται η ποιότητα του έργου της Μονάδας Εσωτερικού Ελέγχου, εξάγονται χρήσιμα συμπεράσματα και υποβάλλονται σχετικές εισηγήσεις για τις απαιτούμενες βελτιώσεις.

Για τις διαρκείς εσωτερικές αξιολογήσεις χρησιμοποιούνται διαδικασίες και εργαλεία που οδηγούν σε συστάσεις για κατάλληλες βελτιώσεις και δίνεται η δυνατότητα αξιολόγησης των παρακάτω:

- Της συμμόρφωσης με τον Κανονισμό Λειτουργίας, τον Κώδικα Δεοντολογίας Εσωτερικών Ελεγκτών και της τήρησης και του βαθμού εφαρμογής των Προτύπων για την Επαγγελματική Εφαρμογή του Εσωτερικού Ελέγχου.
- Της αποδοτικότητας και αποτελεσματικότητας της λειτουργίας του Εσωτερικού Ελέγχου και του εντοπισμού πεδίων που χρήζουν βελτίωσης  
Ειδικότερα, ένα Πρόγραμμα Αξιολόγησης και Βελτίωσης Ποιότητας, με την επιλογή και χρήση κατάλληλων δεικτών μέτρησης θα μπορούσε επιπλέον να περιλαμβάνει και να αξιολογεί:
- Την επάρκεια του Κανονισμού Λειτουργίας, των σκοπών, των στόχων, των πολιτικών και των διαδικασιών.
- Την συμβολή στη διακυβέρνηση του φορέα, της διαχείρισης κινδύνων και των διαδικασιών ελέγχου.
- Την πληρότητα κάλυψης ολόκληρου του ελεγκτικού σύμπαντος.
- Τη συμμόρφωση με τους ισχύοντες νόμους και κανονισμούς τους κινδύνους που επηρεάζουν την ίδια την λειτουργία του εσωτερικού ελέγχου.
- Την αποτελεσματικότητα των δραστηριοτήτων συνεχούς βελτίωσης και της υιοθέτησης βέλτιστων πρακτικών.
- Το κατά πόσον η λειτουργία εσωτερικού ελέγχου προσθέτει αξία, βελτιώνει τις λειτουργίες του φορέα και συμβάλλει στην επίτευξη των στόχων του.

#### 2.11.2

##### Υπεύθυνος τήρησης της ποιότητας

Ο Προϊστάμενος της Μονάδας Εσωτερικού Ελέγχου είναι υπεύθυνος για την κατάρτιση, τήρηση και εφαρμογή του Προγράμματος Αξιολόγησης και Βελτίωσης Ποιότητας της Μονάδας και πρέπει να δίνει το παράδειγμα ενσωματώνοντας την ποιότητα στην λειτουργία του εσωτερικού ελέγχου. Ωστόσο, το σύνολο της λειτουργίας του εσωτερικού ελέγχου, δηλαδή και τα στελέχη της Μονάδας κατά την άσκηση των αρμοδιοτήτων τους θεωρούνται υπεύθυνα για την παροχή υψηλής ποιότητας εργασιών Εσωτερικού Ελέγχου.

Ο πρωταρχικός στόχος ενός Προγράμματος Αξιολόγησης και Βελτίωσης Ποιότητας είναι η προώθηση της συνεχούς βελτίωσης. Αυτό θα πρέπει να γίνεται με μέθοδο και προγραμματισμό. Για την ενσωμάτωση της συνεχούς βελτίωσης, ένα από τα πρώτα καθήκοντα που πρέπει να ληφθούν υπόψη είναι να τεθεί σε εφαρμογή ένα πλαίσιο μέτρησης των επιδόσεων.

### Εσωτερικές αξιολογήσεις

Οι εσωτερικές αξιολογήσεις πρέπει να είναι διαρκείς. Στο άρθρο 17 του ν.4795/2021, αναφέρονται τα εργαλεία που χρησιμοποιούνται για τις εν λόγω αξιολογήσεις, τα οποία <sup>2.11.3</sup> πρέπει να προβλέπονται στον Κανονισμό Λειτουργίας της Μονάδας Εσωτερικού Ελέγχου καθώς και οι σχετικές διαδικασίες. Στη συνέχεια παρατίθενται κάποια από τα σημεία που πρέπει κατ' ελάχιστο να περιλαμβάνονται στις εσωτερικές αξιολογήσεις :

- Η εποπτεία του ελεγκτικού έργου
- Η υλοποίηση του Ετήσιου Προγράμματος Εργασιών της Μονάδας Εσωτερικού Ελέγχου
- Αν οι εργασίες ελέγχου και οι διαδικασίες που ακολουθούνται είναι σύμφωνες με το Εγχειρίδιο Εσωτερικών Ελέγχων της Μονάδας
- Αν τηρήθηκαν οι προθεσμίες που έχουν συμφωνηθεί με τα χρονοδιαγράμματα των ελέγχων
- Το πλήθος των προτάσεων για βελτίωση των διαδικασιών που ελέγχθηκαν καθώς και πόσες από αυτές υλοποιήθηκαν από τις αρμόδιες υπηρεσίες, μέσα στο έτος που αξιολογείται.

2.11.4

### Υποβολή εκθέσεων σχετικά με το Πρόγραμμα Αξιολόγησης και Βελτίωσης Ποιότητας

Τα αποτελέσματα της συνεχούς παρακολούθησης πρέπει να κοινοποιούνται ετησίως στον επικεφαλής του φορέα. Δηλαδή πρέπει να αναφέρονται τα αποτελέσματα τυχόν περιοδικών εσωτερικών ή εξωτερικών αξιολογήσεων, καθώς και το επίπεδο συμμόρφωσης με τα Πρότυπα. Επίσης, το Πρόγραμμα Αξιολόγησης και Βελτίωσης Ποιότητας και το επακόλουθο Σχέδιο Βελτιωτικής Δράσης πρέπει να είναι διαθέσιμα στους εξωτερικούς αξιολογητές και να είναι αρκετά αξιόπιστα ως προς την υλοποίηση του.

## 2.12 Δικαιώματα πρόσβασης εσωτερικών ελεγκτών, GDPR, διαβαθμισμένες πληροφορίες

Ο ν.4795/2021 ορίζει ότι:

### **Πρόσβαση εσωτερικών ελεγκτών**

- 1. Οι εσωτερικοί ελεγκτές, κατά την εκτέλεση των καθηκόντων τους, έχουν πλήρη και απρόσκοπτη πρόσβαση σε όλα τα αρχεία, φυσικά στοιχεία, έγγραφα, χώρους και δραστηριότητες του φορέα, και συνεργάζονται με τους εργαζόμενους σε αυτόν, στο μέτρο που είναι απαραίτητο για την υλοποίηση του έργου τους. Σε περίπτωση που στο πλαίσιο ενός συγκεκριμένου ελεγκτικού έργου, απαιτείται πρόσβαση σε πληροφοριακό σύστημα έτερου φορέα, χορηγείται σχετική άδεια κατόπιν εγγράφου αιτήματος, τηρουμένων των διατάξεων περί προστασίας συγκεκριμένων κατηγοριών δεδομένων.**
- 2. Οι εσωτερικοί ελεγκτές έχουν καθήκον εχεμύθειας και ευθύνη απόλυτης διαφύλαξης του απορρήτου των στοιχείων που περιέρχονται στη γνώση τους κατά την άσκηση των καθηκόντων τους. Οι εσωτερικοί ελεγκτές, κατά την εκτέλεση των καθηκόντων τους, έχουν πλήρη και απρόσκοπτη πρόσβαση σε όλα τα αρχεία, φυσικά στοιχεία, έγγραφα, χώρους και δραστηριότητες του φορέα, και συνεργάζονται με τους εργαζόμενους σε αυτόν, στο μέτρο που είναι απαραίτητο για την υλοποίηση του έργου τους. (άρθρο 18 )**

Η διάταξη αυτή διασφαλίζει την αντικειμενική και ανεξάρτητη λειτουργία της Μονάδας Εσωτερικού Ελέγχου με την πλήρη και ανεμπόδιστη (απρόσκοπτη) πρόσβαση των εσωτερικών ελεγκτών σε όλα τα αρχεία, φυσικά στοιχεία, έγγραφα, χώρους και δραστηριότητες του φορέα κατά την εκτέλεση του έργου τους, συμπεριλαμβανομένων των δεδομένων προσωπικού χαρακτήρα, υπό τους όρους τυχόν ειδικότερων διατάξεων που διέπουν τη σχετική επεξεργασία ([πχ άρθρο 9 και 10 ΓΚΠΔ](#)). Η παρεμπόδιση της ανεξαρτησίας και της αντικειμενικότητας του εσωτερικού ελεγκτή αφορά σε περιορισμούς στο εύρος λειτουργίας του εσωτερικού ελέγχου και περιορισμούς στην πρόσβαση σε αρχεία, σε στοιχεία που αφορούν στο ανθρώπινο δυναμικό, σε φυσικά περιουσιακά στοιχεία του φορέα και περιορισμούς σε πόρους.

Από την ως άνω διάταξη σε συνδυασμό με το [άρθρο 35 του ν. 4624/2019](#), προκύπτει ότι το υποκείμενο των δεδομένων προσωπικού χαρακτήρα δεν δικαιούται να αντιτάξει στην επεξεργασία των δεδομένων του, από τον εσωτερικό ελεγκτή, το δικαίωμα εναντίωσης που προβλέπει το [άρθρο 21 ΓΚΠΔ](#). Το δικαίωμα αυτό δεν εφαρμόζεται έναντι δημόσιου φορέα, εάν υπάρχει επιτακτικό δημόσιο συμφέρον για την επεξεργασία, το οποίο υπερτερεί των συμφερόντων του υποκειμένου των δεδομένων ή διάταξη νόμου που υποχρεώνει τη διενέργεια της επεξεργασίας. Στην περίπτωση του εσωτερικού ελέγχου, αυτός ασκείται κατόπιν εντολής, κατά δέσμια αρμοδιότητα της διοίκησης.

Σε περίπτωση που απαιτείται πρόσβαση σε πληροφοριακό σύστημα έτερου φορέα, η προβλεπόμενη άδεια χορηγείται με την επιφύλαξη των ειδικότερων διατάξεων που καθιερώνουν συγκεκριμένα είδη απορρήτων και προστατεύουν συγκεκριμένες κατηγορίες δεδομένων, όπως οι διατάξεις των άρθρων 9 και 10 του Κανονισμού (ΕΕ) 2016/679 «Γενικός κανονισμός για την προστασία των δεδομένων», του ν. 4624/2019 (Α' 137), του άρθρου 5 του ν. 2690/1999 «Κύρωση του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας και άλλες διατάξεις» (Α' 45) και των άρθρων 15, 17 και 17α του ν. 4174/2013 «Φορολογικές διαδικασίες και άλλες διατάξεις» (Α' 170).

Κατά τις βασικές αρχές ερμηνείας του δικαίου, η γενική ρήτρα ελεύθερης πρόσβασης των εσωτερικών ελεγκτών δεν αίρει τις απαγορεύσεις που θέτουν τυχόν ειδικότερες διατάξεις, όπως ο θεμελιώδης κανόνας της απαγόρευσης της επεξεργασίας δεδομένων προσωπικού χαρακτήρα που αποκαλύπτουν τη φυλετική ή εθνοτική καταγωγή, τα πολιτικά φρονήματα, τις θρησκευτικές ή φιλοσοφικές πεποιθήσεις ή τη συμμετοχή σε συνδικαλιστική οργάνωση, καθώς και η επεξεργασία γενετικών δεδομένων, βιομετρικών δεδομένων με σκοπό την αδιαμφισβήτητη ταυτοποίηση προσώπου, δεδομένων που αφορούν την υγεία ή δεδομένων που αφορούν τη σεξουαλική ζωή φυσικού προσώπου ή τον γενετήσιο προσανατολισμό (άρθρο 9 ΓΚΠΔ). Παρά το γεγονός ότι ο εσωτερικός ελεγκτής είναι εξαιρετικά σπάνιο να αντιμετωπίσει, κατά την άσκηση των καθηκόντων του, τέτοιου είδους δεδομένα, εάν αυτό συμβεί, θα πρέπει να τελεί σε γνώση της ως άνω απαγόρευσης, η οποία κάμπτεται μόνον εάν συντρέχει κάποια από τις εξαιρέσεις της παρ. 2 του άρθρου 9 του ΓΚΠΔ (πχ εξυπηρέτηση σπουδαίου δημόσιου συμφέροντος). Σε κάθε περίπτωση, συνίσταται, όταν αυτό επιτρέπεται από τη φύση του ελέγχου, να γίνεται ψευδωνυμοποίηση ή ανωνυμοποίηση των κατηγοριών δεδομένων που υπάγονται στα άρθρα 9 και 10 του ΓΚΠΔ.

Ομοίως, η διάταξη του άρθρου 18 του ν. 4795/2021 δεν παρέχει τη δυνατότητα στους εσωτερικούς ελεγκτές να λαμβάνουν γνώση εγγράφων και πληροφοριών που καλύπτονται από την αρχή της μυστικότητας της προδικασίας, κατ' άρ. 241 του Κώδικα Ποινικής Δικονομίας. Σύμφωνα με το άρθρο αυτό, η ανάκριση όπως και η προανάκριση, γίνονται πάντοτε χωρίς δημοσιότητα, δηλαδή χωρίς οι πολίτες ή υπάλληλοι, ακόμη και της ίδιας υπηρεσίας να μπορούν να λάβουν γνώση του περιεχομένου των ειδικότερων ανακριτικών πράξεων που διενεργεί ο ειδικώς προς τούτο εντεταλμένος γενικός ή ειδικός προανακριτικός υπάλληλος. Ομοίως, στο πλαίσιο του πειθαρχικού δικαίου, η Ένορκη Διοικητική Εξέταση είναι μυστική και δεν επιτρέπεται σε κανέναν -πλην του εντεταλμένου υπαλλήλου για τη



διενέργειά της και συγκεκριμένων οριζόμενων από τον νόμο προσώπων- να λάβει γνώση του περιεχομένου της, πριν από την ολοκλήρωσή της<sup>14</sup>.

Σημειώνεται ότι οι εσωτερικοί ελεγκτές έχουν την ευθύνη της απόλυτης διαφύλαξης του απορρήτου των στοιχείων που περιέρχονται σε γνώση τους. Ενδεχόμενη παραβίαση της υποχρέωσης αυτής επισύρει τόσο πειθαρχικές όσο και ποινικές κυρώσεις<sup>15</sup>.

Ειδικής ανάλυσης χρήζουν τα δικαιώματα πρόσβασης σε στοιχεία και πληροφορίες, που έχουν οι ιδιώτες, στους οποίους, με δημόσια σύμβαση, ανατίθενται έργα εσωτερικού ελέγχου ή η άσκηση του συνόλου της λειτουργίας του εσωτερικού ελέγχου, κατ' άρ. 9 του ν. 4795/2021. Βασική προϋπόθεση για την υλοποίηση των καθηκόντων ενός εσωτερικού ελεγκτή-εξωτερικού συνεργάτη εκάστου φορέα είναι, όπως και στην περίπτωση του εσωτερικού ελεγκτή- δημοσίου υπαλλήλου, η πρόσβαση σε αρχεία, έγγραφα, πληροφορίες, είτε αυτά είναι αποθηκευμένα σε φυσικό είτε σε ηλεκτρονικό αρχείο. Εφόσον οι πληροφορίες και τα δεδομένα αυτά περιέχουν δεδομένα προσωπικού χαρακτήρα, η επεξεργασία αυτή είναι σύλληπη μόνον στις περιπτώσεις του άρθρου 6 του ΓΚΠΔ. Ο εξωτερικός συνεργάτης-εσωτερικός ελεγκτής (φυσικό ή νομικό πρόσωπο), κατά τους ορισμούς του ΓΚΠΔ και του ν. 4624/2019, θεωρείται ως εκτελών την επεξεργασία, για λογαριασμό του φορέα.

Στην περίπτωση που ανατίθεται, συμβατικώς, σε εξωτερικό συνεργάτη, η άσκηση καθηκόντων εσωτερικού ελεγκτή, η επεξεργασία απλών δεδομένων προσωπικού χαρακτήρα είναι σύλληπη εφόσον είναι απαραίτητη για την εκπλήρωση καθήκοντος που έχει τεθεί προς το δημόσιο συμφέρον ή κατά την άσκηση δημόσιας εξουσίας που έχει ανατεθεί στον υπεύθυνο επεξεργασίας σύμφωνα με την περίπτωση ε του άρθρου 6 ΓΚΠΔ. Σημειωτέον, υπεύθυνος επεξεργασίας είναι ο ίδιος ο φορέας και η σχετική δημόσια εξουσία συνίσταται στην νομίμως προβλεπόμενη υποχρέωσή του να διενεργεί εσωτερικό έλεγχο στις οργανικές του μονάδες, σε επιχειρησιακές του λειτουργίες κλπ. Ο εξωτερικός συνεργάτης, ως εκτελών την επεξεργασία κατά τον ΓΚΠΔ, πρέπει να πληροί το σύνολο των προϋποθέσεων του άρθρου 28 του ΓΚΠΔ (να παρέχει επαρκείς διαβεβαιώσεις για την εφαρμογή κατάλληλων

---

<sup>14</sup> Ειδική διαδικασία και αρμόδια όργανα για την εξουσιοδότηση πρόσβασης σε διαβαθμισμένες πληροφορίες καθιερώνουν η Υπουργική Απόφαση Αριθμ. Φ. 120/402565/Σ.3497 "Κύρωση του Εθνικού Κανονισμού Βιομηχανικής Ασφαλείας (ΕΚΒΑ)" (ΦΕΚ Β' 4071/22-09-2020) (η οποία κατά βάση αφορά τους οικονομικούς φορείς με επιχειρησιακές λειτουργίες κρίσιμες για την ύπαρξη και συνέχεια του ελληνικού κράτους) και η Υπουργική Απόφαση Αριθ. Φ.120/01/510313/Σ.94/2018 - "Κύρωση του Εθνικού Κανονισμού Ασφαλείας (ΕΚΑ)", η οποία αφορά τη δημόσια διοίκηση, ένοπλες δυνάμεις, σώματα ασφαλείας κλπ (ΦΕΚ Β' 683/27-2-2018).

<sup>15</sup> Βλ. άρθρο 252ΠΚ

τεχνικών και οργανωτικών μέτρων ώστε να διασφαλίζεται η προστασία των δικαιωμάτων του υποκειμένου των δεδομένων, η επεξεργασία να διέπεται από σύμβαση, η οποία μεταξύ άλλων να προβλέπει ότι ο εξωτερικός συνεργάτης επεξεργάζεται τα δεδομένα προσωπικού χαρακτήρα μόνο βάσει καταγεγραμμένων εντολών του υπευθύνου επεξεργασίας, η σύμβαση να διασφαλίζει ότι τα πρόσωπα που είναι εξουσιοδοτημένα να επεξεργάζονται τα δεδομένα προσωπικού χαρακτήρα έχουν αναλάβει δέσμευση τήρησης εμπιστευτικότητας ή τελούν υπό τη δέουσα κανονιστική υποχρέωση τήρησης εμπιστευτικότητας κλπ.)

Επισημαίνεται ότι η επεξεργασία δεδομένων προσωπικού χαρακτήρα ειδικών κατηγοριών (άρ 9 και 10 ΓΚΠΔ-δεδομένα υγείας , ποινικές καταδίκες κλπ) από εξωτερικό συνεργάτη δεν είναι σύννομη, καθώς είναι εξαιρετικώς δυσχερές να πληρούνται οι εξαιρετικές προϋποθέσεις που προβλέπουν τα οικεία άρθρα. Στην περίπτωση αυτή συνίσταται να γίνεται πλήρης ανωνυμοποίηση ή ψευδωνυμοποίηση των δεδομένων αυτών των κατηγοριών, που δίνονται στον εξωτερικό συνεργάτη για την εκτέλεση έργων εσωτερικού ελέγχου.

Σε καμία περίπτωση, ο εξωτερικός συνεργάτης δεν δικαιούται να λαμβάνει γνώση στοιχείων τα οποία ενδέχεται να έχουν επιπτώσεις στην εθνική άμυνα, κρατική και δημόσια ασφάλεια.

Γενικότερα, αναλόγως της ιδιότητας του εσωτερικού ελεγκτή, περιορισμοί πρόσβασης σε ηλεκτρονικά/φυσικά στοιχεία, αρχεία, έγγραφα του φορέα ενδεχομένως να προκύπτουν και από άλλες διατάξεις που πρέπει να εξετάζονται ανά περίπτωση, όπως από τις διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (άρθρο 5), ή από διατάξεις ή για λόγους που αφορούν:

- (α) την εθνική ασφάλεια, άμυνα, δημόσια τάξη, εξωτερική πολιτική ή ασφάλεια πληροφοριακών συστημάτων,
- (β) το στατιστικό, εμπορικό, βιομηχανικό, επιχειρηματικό, επαγγελματικό, εταιρικό, τελωνειακό ή φορολογικό απόρρητο,
- (γ) την προστασία της πολιτιστικής κληρονομιάς από κλοπή, λεηλασία, βανδαλισμό, λαθρανασκαφή, αρχαιοκαπηλία, και γενικά την αποφυγή έκθεσης σε κίνδυνο κινητών και ακινήτων μνημείων και χώρων που προστατεύονται βάσει του ν. 3028/2002 (Α' 153),

(ε) στοιχεία στα οποία η πρόσβαση απαγορεύεται ή περιορίζεται λόγω ευαίσθητων πληροφοριών σχετικά με την προστασία υποδομών ζωτικής σημασίας, όπως αυτές οριοθετούνται στις περ. α' και δ' του άρθρου 2 του Π.Δ. 39/2011 (Α' 104),

(στ) στοιχεία για την πρόσβαση στα οποία απαιτείται η απόδειξη ειδικού εννόμου συμφέροντος,

(ζ) σε λογότυπους, εμβλήματα και σήματα,

(η) στοιχεία που βρίσκονται στην κατοχή δημόσιων ραδιοτηλεοπτικών φορέων και των θυγατρικών τους, καθώς και άλλων φορέων ή των θυγατρικών τους με σκοπό την εκπλήρωση αποστολής ραδιοτηλεοπτικής εκπομπής δημόσιας υπηρεσίας,

(θ) στοιχεία τα οποία βρίσκονται στην κατοχή δημόσιων ερευνητικών οργανισμών, των τεχνολογικών ή ερευνητικών φορέων του ν. 4310/2014 (Α' 258) ή των οργανισμών χρηματοδότησης της έρευνας, συμπεριλαμβανομένων των οργανώσεων που έχουν συσταθεί για τη μεταφορά ερευνητικών αποτελεσμάτων πλην των εγγράφων που αναφέρονται σε ερευνητικά δεδομένα.

#### ΑΤΟΜΙΚΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ

*Ανατρέξτε στην [ιστοσελίδα της Αρχής Προστασίας Δεδομένων Προσωπικού Χαρακτήρα και στις σχετικές αποφάσεις της](#) αναφορικά με τις περιπτώσεις παραβιάσεων δεδομένων προσωπικού χαρακτήρα. Έχοντας υπόψη τις αποφάσεις αυτές ποιους κινδύνους μπορεί να εντοπίσει ένας Εσωτερικός Ελεγκτής στο πεδίο επεξεργασίας των προσωπικών δεδομένων που χειρίζεται ο φορέας του;*

### 2.13 Κανονισμός Λειτουργίας Μονάδας Εσωτερικού Ελέγχου

Ο Κανονισμός Λειτουργίας της Μονάδας Εσωτερικού Ελέγχου είναι ένα επίσημο έγγραφο, το οποίο προσδιορίζει τον σκοπό, τη δικαιοδοσία και την ευθύνη της λειτουργίας του εσωτερικού ελέγχου. Ο Κανονισμός εδραιώνει τη θέση της λειτουργίας του εσωτερικού ελέγχου σε έναν φορέα, ορίζει τη λειτουργική σχέση αναφοράς του επικεφαλής της Μονάδας Εσωτερικού Ελέγχου με τον επικεφαλής του φορέα, εξουσιοδοτεί για την πρόσβαση σε

αρχεία, στοιχεία που αφορούν το ανθρώπινο δυναμικό και κάθε φυσικό περιουσιακό στοιχείο που είναι σχετικό με τη διεξαγωγή του ελεγκτικού έργου και καθορίζει το πλαίσιο των εργασιών της λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου. Η τελική έγκριση του Κανονισμού Λειτουργίας δίδεται από τον επικεφαλής του φορέα.

#### **Κανονισμός Λειτουργίας Μονάδας Εσωτερικού Ελέγχου**

**Με τον Κανονισμό Λειτουργίας της Μονάδας Εσωτερικού Ελέγχου καθορίζονται ιδίως ο σκοπός, οι αρμοδιότητες, η ευθύνη και η θέση της Μονάδας στην οργανωτική διάρθρωση του φορέα, λαμβανομένων υπόψη των Διεθνών Προτύπων για την Επαγγελματική Εφαρμογή του Εσωτερικού Ελέγχου. (άρθρο 17)**

#### **Εξουσιοδοτικές διατάξεις Μέρους Α΄**

**Με απόφαση του επικεφαλής κάθε φορέα του άρθρου 2, κατόπιν εισήγησης του Προϊσταμένου της οικείας Μονάδας Εσωτερικού Ελέγχου, καθορίζεται ο Κανονισμός Λειτουργίας αυτής. (άρθρο 11 παρ. 9)**

Σύμφωνα με το Διεθνές Πρότυπο 1000 Σκοπός, Δικαιοδοσία και Ευθύνη «Ο σκοπός, η δικαιοδοσία και η ευθύνη της λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου πρέπει επίσημα να καθορίζονται σε έναν, εγκεκριμένο από τον Επικεφαλής και τα ανώτατα διοικητικά στελέχη του οργανισμού κανονισμό λειτουργίας (καταστατικό) εσωτερικού ελέγχου, σύμφωνα με την Αποστολή του Εσωτερικού Ελέγχου και τα υποχρεωτικά στοιχεία του Διεθνούς Πλαισίου Επαγγελματικής Εφαρμογής (τις Θεμελιώδεις Αρχές για την Επαγγελματική Εφαρμογή του Εσωτερικού Ελέγχου, τον Κώδικα Ηθικής, τα Πρότυπα και τον Ορισμό του Εσωτερικού Ελέγχου). Ο επικεφαλής εσωτερικού ελέγχου πρέπει να αναθεωρεί τον κανονισμό λειτουργίας (καταστατικό) εσωτερικού ελέγχου σε τακτική βάση και να τον θέτει υπόψη στον Επικεφαλής και στα ανώτατα διοικητικά στελέχη του οργανισμού για έγκριση». Σύμφωνα με το Διεθνές Πρότυπο 1000.A1 η φύση των υπηρεσιών διαβεβαίωσης που παρέχονται στον οργανισμό πρέπει να καθορίζονται στον κανονισμό εσωτερικού ελέγχου. Εφόσον πρόκειται να παρασχεθούν υπηρεσίες διαβεβαίωσης σε ενδιαφερόμενα μέρη εκτός του οργανισμού, η φύση αυτών των υπηρεσιών πρέπει επίσης να καθορίζεται στον κανονισμό εσωτερικού ελέγχου. Σύμφωνα με το Διεθνές Πρότυπο 1000.C1 η

*φύση των συμβουλευτικών υπηρεσιών πρέπει να καθορίζεται στον κανονισμό λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου. Τέλος σύμφωνα με το Διεθνές Πρότυπο 1010 - Αναγνώριση των Υποχρεωτικών Οδηγιών στον Κανονισμό Εσωτερικού Ελέγχου ο κανονισμός εσωτερικού ελέγχου πρέπει να τονίζει σαφώς την υποχρεωτική φύση των Θεμελιωδών Αρχών για την Επαγγελματική Εφαρμογή του Εσωτερικού Ελέγχου, του Κώδικα Ηθικής, των Προτύπων και του Ορισμού του Εσωτερικού Ελέγχου. Ο επικεφαλής εσωτερικού ελέγχου συνιστάται να συζητά την Αποστολή Εσωτερικού Ελέγχου και τα υποχρεωτικά στοιχεία του Διεθνούς Πλαισίου Επαγγελματικής Εφαρμογής με την ανώτερη διοίκηση και το συμβούλιο.*

Συνεπώς ο Κανονισμός Λειτουργίας (Καταστατικό) της Μονάδας Εσωτερικού Ελέγχου είναι ένα επίσημο έγγραφο το οποίο:

- καθορίζει το σκοπό, τις εξουσίες και το πεδίο αρμοδιότητας της λειτουργίας του εσωτερικού ελέγχου
- καθορίζει τη θέση της λειτουργίας του εσωτερικού ελέγχου εντός του φορέα
- επιτρέπει την πρόσβαση σε αρχεία, προσωπικό, και στα στοιχεία που σχετίζονται με την εκτέλεση των έργων και των αρμοδιοτήτων του φορέα
- εγκρίνεται από τον επικεφαλής του φορέα

#### 2.13.1

##### Ενότητες Κανονισμού Λειτουργίας

Οι κύριες ενότητες ενός Κανονισμού Λειτουργίας Μονάδας Εσωτερικού Ελέγχου μπορούν να περιλαμβάνουν τις κάτωθι θεματικές ενότητες:

- Εισαγωγή – εξηγεί τον συνολικό ρόλο και τον επαγγελματισμό του εσωτερικού ελέγχου αναφέροντας τα σχετικά στοιχεία του Διεθνούς Πλαισίου για την Επαγγελματική Εφαρμογή του Εσωτερικού Ελέγχου.
- Δικαιοδοσία – καθορίζει την πλήρη πρόσβαση του εσωτερικού ελέγχου σε αρχεία, περιουσιακά στοιχεία και προσωπικό, που απαιτούνται για την εκτέλεση των έργων και δηλώνει την ευθύνη των εσωτερικών ελεγκτών για την προστασία των περιουσιακών στοιχείων και της εμπιστευτικότητας.
- Οργάνωση και Δομή Αναφορών – Τεκμηριώνει τη δομή των αναφορών του επικεφαλής της Μονάδας Εσωτερικού Ελέγχου. Αυτή η ενότητα μπορεί να εμβαθύνει

στις ειδικές λειτουργικές αρμοδιότητες, όπως είναι η έγκριση του Κανονισμού και του Προγράμματος Εργασιών. Μπορεί επίσης να περιγράφει τις διοικητικές αρμοδιότητες, όπως είναι η υποστήριξη της ροής των πληροφοριών εντός του φορέα ή η διαχείριση των ανθρώπινων πόρων.

- **Ανεξαρτησία και Αντικειμενικότητα**– Περιγράφει τη σπουδαιότητα της αντικειμενικότητας και της ανεξαρτησίας του εσωτερικού ελέγχου και εξηγεί πως αυτές θα διαφυλαχθούν.
- **Ευθύνες και υποχρεώσεις** – θέτει το πλαίσιο των σημαντικών περιοχών διαρκών ευθυνών των εσωτερικών ελεγκτών καθώς και την υποχρέωσή τους για συμμόρφωση τόσο με την νομοθεσία του φορέα στον οποίο δραστηριοποιούνται, όσο και με πολιτικές και κώδικες συμπεριφοράς που ρυθμίζουν την προσωπική τους στάση έναντι στον φορέα και τους συναδέλφους τους. (π.χ. Κώδικας Δεοντολογίας Εσωτερικών Ελεγκτών)
- **Διαβεβαίωση και Βελτίωση Ποιότητας** – Περιγράφει τις απαιτήσεις για την ανάπτυξη, τη διατήρηση σε εφαρμογή, την αξιολόγηση και την κοινοποίηση των αποτελεσμάτων ενός Προγράμματος Αξιολόγησης και Βελτίωσης Ποιότητας
- **Διαχείριση κινδύνου** - Η Μονάδα Εσωτερικού Ελέγχου, στο πλαίσιο των αρμοδιοτήτων της, αξιολογεί την αποτελεσματικότητα των διαδικασιών διαχείρισης κινδύνου και συμβάλλει στη βελτίωσή τους, χωρίς πάντοτε να αναλαμβάνει διοικητική ευθύνη για τις ενέργειες μετριασμού τους.
- **Εποπτεία του Έργου της Διεύθυνσης Εσωτερικού Ελέγχου** - Ο επικεφαλής της Μονάδας Εσωτερικού Ελέγχου έχει την ευθύνη για την υλοποίηση του έργου αυτής. Εποπτεύει κάθε έργο που ανατίθεται στους εσωτερικούς ελεγκτές καθ' όλη τη διάρκειά του, έτσι ώστε να εξασφαλίζεται η επίτευξη των αντικειμενικών σκοπών αυτού και να διασφαλίζεται η ποιότητα της παρεχόμενης υπηρεσίας.
- **Τροποποίηση/επικαιροποίηση του Κανονισμού Λειτουργίας** – Περιγράφεται αναλυτικά πως ο Κανονισμός επισκοπείται σε περιοδική (ετήσια) βάση και αν αυτό κριθεί σκόπιμο, τροποποιείται. Επίσης ότι εξετάζονται θέματα όπως το κατά πόσο παρέχει καθοδήγηση για τον τρόπο λειτουργίας του Εσωτερικού Ελέγχου, καθώς επίσης η εναρμόνιση του με την κείμενη νομοθεσία και με τις βέλτιστες πρακτικές του Εσωτερικού Ελέγχου. Τέλος, ότι για την τυχόν αναθεώρηση εισηγείται ο/η

επικεφαλής της Μονάδας Εσωτερικού Ελέγχου και εγκρίνεται από τον/την επικεφαλής του φορέα.

- Διατήρηση αρχείου της Μονάδας Εσωτερικού Ελέγχου – Περιγράφονται ο τρόπος τήρησης του αρχείου, οι υπεύθυνοι για την τήρησή του και ελέγχου πρόσβασης σε αυτό, καθώς και ο χρόνος ή χώρος διατήρησης και καταστροφής του.
- Αρμοδιότητες των στελεχών της Μονάδας Εσωτερικού Ελέγχου- Αναφέρονται όλα εκείνα τα καθήκοντα και οι αρμοδιότητες που απαρτίζουν το πλαίσιο μέσα στο οποίο θα κινηθούν επιχειρησιακά οι εσωτερικοί ελεγκτές. Επίσης περιγράφεται αναλυτικά και η φύση των υπηρεσιών που θα παρέχονται από αυτούς, σε θέματα είτε διαβεβαιωτικού είτε συμβουλευτικού έργου.
- Αναφορές και επικοινωνία - Περιγραφή της περιοδικότητας και της φύσης των εκθέσεων και αναφορών που παρέχει η Μονάδα Εσωτερικού Ελέγχου όποτε ν αυτές κρίνονται απαραίτητες, στις οποίες αναφέρονται οι κυριότερες διαπιστώσεις και συστάσεις των ελέγχων, καθώς και τυχόν σοβαρές εκκρεμότητες που παραμένουν ατακτοποιήτες. Επίσης, αναφέρονται τα αρμόδια μέρη στα οποία γίνονται οι κοινοποιήσεις των αναφορών της Μονάδας καθώς και οι υποχρεώσεις επικοινωνίας με εξωτερικούς ελεγκτές και ρυθμιστικές αρχές.
- Λεπτομέρειες για την οργάνωση και την στελέχωση της Μονάδας - Η στελέχωση της Μονάδας Εσωτερικού Ελέγχου είναι τέτοια έτσι ώστε να παρέχει διαβεβαίωση στον επικεφαλής του φορέα ότι η τεχνική ικανότητα και το εκπαιδευτικό υπόβαθρο των εσωτερικών ελεγκτών είναι κατάλληλο για τα έργα που θα διενεργηθούν. Επίσης ο επικεφαλής Εσωτερικού Ελέγχου, επιβλέπει την εκπαίδευση και την δέουσα επιμέλεια στην άσκηση των καθηκόντων των εσωτερικών ελεγκτών.

### **Ομαδική Εργασία :**

*Επισκοπήστε αναλυτικά τις ενότητες του Υποδείγματος Κανονισμού Λειτουργίας Μονάδας Εσωτερικού Ελέγχου, που έχει αναπτυχθεί στο πλαίσιο της παρούσης ενότητας και εντοπίστε τις απαραίτητες προσαρμογές που πρέπει να γίνουν στον αντίστοιχο Κανονισμό του φορέα σας (αν*



*υπάρχει εγκεκριμένος). Σε διαφορετική περίπτωση εντοπίστε τα βασικά σημεία του Υποδείγματος που θα διευκολύνουν την καθημερινή σας εργασία.*

## 2.14 Κώδικας Δεοντολογίας Εσωτερικών Ελεγκτών

Σύμφωνα με τις διατάξεις του ν.4795/2021:

### **Ορισμοί**

**Κώδικας Δεοντολογίας:** οι αρχές τις οποίες οφείλουν να εφαρμόζουν οι Εσωτερικοί Ελεγκτές κατά την άσκηση των καθηκόντων τους, ώστε να προάγονται οι επαγγελματικές και ηθικές αξίες και πρότυπα. (άρθρο 3)

**Ο Κώδικας Δεοντολογίας Εσωτερικών Ελεγκτών περιλαμβάνει τις αρχές που σχετίζονται με την επαγγελματική πρακτική και τους κανόνες επαγγελματικής συμπεριφοράς και ακεραιότητας που οφείλουν να ακολουθούν, λαμβάνοντας υπόψη τα Διεθνή Πρότυπα για την Επαγγελματική Εφαρμογή του Εσωτερικού Ελέγχου. (άρθρο 12)**

Ο Κώδικας Δεοντολογίας, όπως αναπτύσσεται στο Διεθνές Πλαίσιο για την Επαγγελματική Εφαρμογή του Εσωτερικού Ελέγχου (International Professional Practices Framework), που δημιουργήθηκε για την προαγωγή ηθικής κουλτούρας για το ευρύτερο επάγγελμα του εσωτερικού ελέγχου και αποτελεί ένα από τα τρία συστατικά στοιχεία της υποχρεωτικής καθοδήγησης του Διεθνούς Πλαισίου (IPPF) «ορίζει τις αρχές και τις προσδοκίες που πρέπει να κυριαρχούν σε ατομικό και οργανωσιακό επίπεδο κατά τη διεξαγωγή του εσωτερικού ελέγχου. Μάλλον περιγράφει τις ελάχιστες απαιτήσεις και προσδοκίες συμπεριφοράς παρά συγκεκριμένες ενέργειες».



Για την προαγωγή της λειτουργίας του εσωτερικού ελέγχου κάθε φορέας θα πρέπει να υιοθετήσει Κώδικα Δεοντολογίας Εσωτερικών Ελεγκτών.

Πέραν του Κώδικα Δεοντολογίας, οι Εσωτερικοί Ελεγκτές που στελεχώνουν τη Μονάδα Εσωτερικού Ελέγχου του δημόσιου τομέα, ακολουθούν κατά την άσκηση του έργου τους (διαβεβαιωτική και συμβουλευτική δραστηριότητα):

- τον Κώδικα που ισχύει για τον φορέα τους, π.χ. Υπαλληλικό Κώδικα, Δημοτικό και Κοινοτικό Κώδικα κλπ.
- τον Κώδικα Ηθικής και Δεοντολογίας που τυχόν έχει υιοθετήσει ο φορέας τους, καθώς και
- όλα τα σχετικά με την δεοντολογία, ηθική και συμπεριφορά, νομοθετήματα που ισχύουν για το σύνολο του δημοσίου και τον φορέα τους.

Η Εθνική Αρχή Διαφάνειας<sup>16</sup>, το έτος 2021, συνέταξε Κώδικα Δεοντολογίας με σκοπό την υποστήριξη των στελεχών της δημόσιας διοίκησης που απασχολούνται ή θα απασχοληθούν σε Μονάδες Εσωτερικού Ελέγχου ώστε να αποτελέσει ένα σταθερό σημείο αναφοράς σε θέματα ηθικής και δεοντολογίας για όλο τον δημόσιο τομέα.

Ο Κώδικας Δεοντολογίας περιλαμβάνει:

1. Τις Αρχές που σχετίζονται με το επάγγελμα και την πρακτική του εσωτερικού ελέγχου.
2. Τους Κανόνες Συμπεριφοράς, που αναμένεται να ακολουθούν οι εσωτερικοί ελεγκτές.

2.14.1

#### Αρχές και Κανόνες Συμπεριφοράς εσωτερικών ελεγκτών

Κάθε αρχή συνοδεύεται από κανόνες συμπεριφοράς που οι εσωτερικοί ελεγκτές πρέπει να εφαρμόσουν για να αποδείξουν ότι υπερασπίζονται σωστά την αρχή.

##### 1. Αρχή: Ακεραιότητα<sup>17</sup>

<sup>16</sup> «Κώδικας Δεοντολογίας Εσωτερικών Ελεγκτών», 2021, Εθνική Αρχή Διαφάνειας

<sup>17</sup> (α) “Code of Ethics, Implementation Guides”, 2019, IPPF The Institute of Internal Auditors (Global)

(β) Διεθνή Πρότυπα, Διεθνές πλαίσιο για την Επαγγελματική Εφαρμογή του Εσωτερικού Ελέγχου, (IPPF), 2017, Institute of Internal Auditors (IIA), 2000 - Διαχείριση της Λειτουργίας Εσωτερικού Ελέγχου, 2040 -

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

#### Κανόνες Συμπεριφοράς Ακεραιότητας

Οι Εσωτερικοί Ελεγκτές:

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

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

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

1.4 Θα σέβονται και θα συμβάλλουν στους νόμιμους και ηθικούς αντικειμενικούς σκοπούς του φορέα.

**Επεξήγηση:** Η ακεραιότητα είναι πολύ σημαντική και είναι η βάση για τις άλλες τρεις αρχές του Κώδικα Δεοντολογίας.

Η συμμόρφωση με την αρχή και τους κανόνες της ακεραιότητας επιτυγχάνεται όταν ο επικεφαλής της Μονάδας Εσωτερικού Ελέγχου διατηρεί και υποστηρίζει: (α) ένα Πρόγραμμα Αξιολόγησης και Βελτίωσης Ποιότητας και στα αποτελέσματα που κοινοποιεί, τουλάχιστον ετησίως (μέσω της Ετήσιας Έκθεσης), αναφέρει και θέματα συμμόρφωσης με την αρχή της ακεραιότητας, αλλά και τις άλλες αρχές του Κώδικα Δεοντολογίας, (β) πολιτικές και διαδικασίες, που αποδεικνύουν ότι υποστηρίζεται η ακεραιότητα και μάλιστα να προβλέπεται δήλωση των εσωτερικών ελεγκτών, που θα τους δεσμεύει στο να ακολουθούν και να τηρούν τον Κώδικα Δεοντολογίας, (γ) διαδικασίες εκπαίδευσης των εσωτερικών ελεγκτών σχετικά με την ακεραιότητα.

Η ακεραιότητα αφορά τον κάθε εσωτερικό ελεγκτή μεμονωμένα, χωρίς βέβαια να είναι μετρήσιμη. Αναφορικά με τους κανόνες συμπεριφοράς που αφορούν την ακεραιότητα:

1.1 *«Θα εκτελούν την εργασία τους με εντιμότητα, επιμέλεια και υπευθυνότητα»:* οι εσωτερικοί ελεγκτές, για να ικανοποιούν τον κανόνα αυτό θα πρέπει να ακολουθούν το Διεθνές Πλαίσιο Επαγγελματικής Εφαρμογής Εσωτερικού Ελέγχου, σύμφωνα με τις διαδικασίες και τις πολιτικές που έχουν υιοθετηθεί στη Μονάδα Εσωτερικού Ελέγχου. Η ισχύ του κανόνα μπορεί να αποδεικνύεται μέσω της κατάλληλης εποπτείας των εσωτερικών ελεγκτών με την υιοθέτηση και συμπλήρωση σχετικών φύλλων εργασίας. Για παράδειγμα, η επίβλεψη περιλαμβάνει την έγκριση του σχεδίου εργασίας, θέματα σχεδιασμού του έργου, των φύλλων ελέγχου και των αποτελεσμάτων του έργου. Μέσω της κατάλληλης εποπτείας υπάρχει η δυνατότητα να συζητηθούν τυχόν καταστάσεις που μπορεί να θέσουν υπό αμφισβήτηση την ακεραιότητα και να καθοδηγηθούν οι εσωτερικοί ελεγκτές.

1.2 *«Θα τηρούν τους νόμους και θα προβαίνουν στις κοινοποιήσεις που απαιτούνται από τη νομοθεσία και το επάγγελμα»:* σύμφωνα με τον κανόνα αυτό, οι εσωτερικοί ελεγκτές πρέπει να ενημερώνονται, να κατανοούν και να τηρούν τους νόμους και τους κανονισμούς, με τους οποίους λειτουργεί ο φορέας, και να προβαίνουν σε κατάλληλη γνωστοποίηση σχετικών θεμάτων μη τήρησης, σύμφωνα με τα προβλεπόμενα.

1.3 *«Δεν θα εμπλέκονται συνειδητά, ως μέρη, σε οποιαδήποτε παράνομη δραστηριότητα, ούτε θα εμπλέκονται σε πράξεις ατιμωτικές για το επάγγελμα του εσωτερικού ελεγκτή ή για τον φορέα»:* Ο κανόνας αυτός εκτός από τις παράνομες πράξεις αφορά και εκείνες που δυσφημούν ένα εσωτερικό ελεγκτή και όλο τον φορέα<sup>18</sup>, όπως:

- Να προβούν σε εκφοβισμό, παρενόχληση ή διάκριση.
- Να μην αναλάβουν την ευθύνη για λάθη.
- Να λένε ψέματα και να συντάσσουν ψευδείς εκθέσεις ή να σιωπούν όταν γνωρίζουν ότι το κάνουν άλλοι ελεγκτές.
- Να κάνουν περιφρονητικά σχόλια για τον φορέα, τους συναδέλφους τους, τα ενδιαφερόμενα μέρη, χρησιμοποιώντας ακόμη και τα μέσα μαζικής ενημέρωσης, για παράδειγμα δημοσιεύσεις ή αναρτήσεις στα μέσα κοινωνικής δικτύωσης.

---

<sup>18</sup> “Code of Ethics, Implementation Guides”, 2019, IPPF The Institute of Internal Auditors (Global)

- Όταν παραλείπουν διαπιστώσεις και συμπεράσματα ή/και διατυπώνουν μη ικανοποιητικά και ελλιπή συμπεράσματα.
- Να μη συμμορφώνονται με τη νομοθεσία (ν.4795/2021) και το Διεθνές Πλαίσιο Επαγγελματικής Εφαρμογής Εσωτερικού Ελέγχου<sup>19</sup>, όπως:
  - ✓ Να εκτελούν υπηρεσίες εσωτερικού ελέγχου για τις οποίες είναι αναρμόδιοι.
  - ✓ Να εκτελούν υπηρεσίες εσωτερικού ελέγχου χωρίς να δηλώνουν προσβολή της ανεξαρτησίας και της αντικειμενικότητάς τους.
  - ✓ Να ζητούν εμπιστευτικές πληροφορίες, χωρίς εξουσιοδότηση.
  - ✓ Να αποκαλύπτουν εμπιστευτικές πληροφορίες, χωρίς κατάλληλη άδεια.
  - ✓ Να δηλώνουν ότι ενεργούν σύμφωνα με το νόμο και τα Πρότυπα, όταν αυτό δεν υποστηρίζεται από τα αποτελέσματα του Προγράμματος Αξιολόγησης και Βελτίωσης Ποιότητας.
  - ✓ Να παραβλέπουν παράνομες δραστηριότητες, που ο φορέας μπορεί να ανεχθεί ή να συγχωρήσει.

1.4 «Θα σέβονται και θα συμβάλλουν στους νόμιμους και ηθικούς αντικειμενικούς σκοπούς του Φορέα»: Σύμφωνα με τον κανόνα αυτό, οι εσωτερικοί ελεγκτές εντοπίζουν την αποστολή, τους στόχους και τις ηθικές αξίες του φορέα, που περιέχονται σε ετήσια στρατηγικά σχέδια, εγχειρίδια εργαζομένων, εγχειρίδια πολιτικής. Με την τήρηση του κανόνα αυτού οι εσωτερικοί ελεγκτές θα προσθέσουν αξία στο φορέα, καθώς στα πλαίσια της άσκησης του έργου τους θα εξετάζουν, με ποιο τρόπο οι στρατηγικές και οι στόχοι ευθυγραμμίζονται με την αποστολή και τις αξίες του Φορέα, προσπαθώντας να συμβάλλουν στη βελτίωση των διαδικασιών διακυβέρνησης, διαχείρισης κινδύνων και συστήματος εσωτερικού ελέγχου.

## 2. Αρχή: Αντικειμενικότητα<sup>20</sup>

<sup>19</sup> “Code of Ethics, Implementation Guides”, 2019, IPPF The Institute of Internal Auditors (Global)

<sup>20</sup> (α) “Code of Ethics, Implementation Guides”, 2019, IPPF The Institute of Internal Auditors (Global)  
(β) Διεθνή Πρότυπα, Διεθνές πλαίσιο για την Επαγγελματική Εφαρμογή του Εσωτερικού Ελέγχου, (IPPF), 2017, Institute of Internal Auditors (IIA), 1100 - Ανεξαρτησία και Αντικειμενικότητα, 1120 - Ατομική Αντικειμενικότητα, 1130 - Παρεμπόδιση Ανεξαρτησίας ή Αντικειμενικότητας 2300 - Διεξαγωγή του Έργου, 2310 - Εντοπισμός Πληροφοριών, 2320 - Ανάλυση και Αξιολόγηση, 2330 - Καταγραφή Πληροφοριών.  
(γ) Οδηγοί Εφαρμογής, Διεθνές πλαίσιο για την Επαγγελματική Εφαρμογή του Εσωτερικού Ελέγχου, (IPPF), 2017, Institute of Internal Auditors (IIA).

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.

#### Κανόνες Συμπεριφοράς Αντικειμενικότητας

Οι Εσωτερικοί Ελεγκτές:

- 2.1 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.
- 2.2 Δεν θα αποδέχονται οτιδήποτε μπορεί να βλάψει ή να θεωρείται ότι βλάπτει την επαγγελματική τους εκτίμηση.
- 2.3 Θα κοινοποιούν όλες τις σημαντικές πληροφορίες που τους γνωστοποιούνται και ενδέχεται να παραποιήσουν, εάν δεν κοινοποιηθούν, την έκθεση των υπό έλεγχο δραστηριοτήτων.

**Επεξήγηση:** Η συμμόρφωση με την αρχή και τους κανόνες της αντικειμενικότητας επιτυγχάνεται όταν ο επικεφαλής της Μονάδας Εσωτερικού Ελέγχου διατηρεί και υποστηρίζει: (α) ένα Πρόγραμμα Αξιολόγησης και Βελτίωσης Ποιότητας και στα αποτελέσματα που κοινοποιεί, τουλάχιστον ετησίως (μέσω της Ετήσιας Έκθεσης), αναφέρει και θέματα συμμόρφωσης με την αρχή της αντικειμενικότητας, αλλά και τις άλλες αρχές του Κώδικα Δεοντολογίας, (β) πολιτικές και διαδικασίες που αποδεικνύουν ότι υποστηρίζεται η αντικειμενικότητα, για παράδειγμα μια πολιτική για τη λήψη δώρων, ανταμοιβών και μάλιστα να προβλέπεται η έγγραφη αποκάλυψη από τους εσωτερικούς Ελεγκτές πιθανών συγκρούσεων συμφερόντων και βλαβών στην αντικειμενικότητά τους, (γ) διαδικασίες εκπαίδευσης των εσωτερικών ελεγκτών σχετικά με τον τρόπο που μπορούν να αντιμετωπίζουν βλάβες στην αντικειμενικότητά τους.

Οι Εσωτερικοί Ελεγκτές πρέπει να κατανοήσουν τον όρο «αντικειμενικότητα», όπως ορίζεται στο γλωσσάρι IPPF: «Αντικειμενικότητα (Objectivity): Η αμερόληπτη στάση και νοοτροπία, η οποία επιτρέπει στους εσωτερικούς Ελεγκτές να εκτελούν το έργο τους όπως πιστεύουν οι ίδιοι και να μη δέχονται συμβιβασμούς ως προς την ποιότητά του. Η αντικειμενικότητα απαιτεί να μην επηρεάζεται η κρίση των ελεγκτών για θέματα ελέγχου από άλλους»

Σύμφωνα με την αρχή της αντικειμενικότητας η κρίση των Εσωτερικών Ελεγκτών σε θέματα ελέγχου δεν πρέπει να επηρεάζεται από άλλους. Οι απειλές κατά της αντικειμενικότητας πρέπει να αντιμετωπίζονται σε ατομικό επίπεδο Ελεγκτή, σε επίπεδο έργου, αλλά και σε λειτουργικό και οργανωτικό επίπεδο.

Αναφορικά με τους κανόνες συμπεριφοράς που αφορούν την αντικειμενικότητα:

2.1 *«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»:* Στον κανόνα αυτόν αναφέρονται με σαφήνεια τι απαιτείται από τους Εσωτερικούς Ελεγκτές. Παραδείγματα αντίθεσης με αυτόν τον κανόνα είναι: η ανάπτυξη στενών σχέσεων εργασίας με υπαλλήλους του φορέα, τη Διοίκηση, προμηθευτές, στενές σχέσεις που θα μπορούσαν να αντιπροσωπεύουν συγκρούσεις συμφερόντων, όπως είναι όταν οι Εσωτερικοί Ελεγκτές καλούνται να παρέχουν διασφάλιση σε έναν τομέα ή διαδικασία που είχαν ευθύνη εντός των προηγούμενων 12 μηνών (σε αυτήν την περίπτωση, οι συμβουλευτικές εργασίες είναι αποδεκτές). Πιθανές βλάβες στην αντικειμενικότητα θα πρέπει να αποκαλύπτονται από τους Εσωτερικούς Ελεγκτές.

2.2 *«Δεν θα αποδέχονται οτιδήποτε μπορεί να βλάψει ή να θεωρείται ότι βλάπτει την επαγγελματική τους εκτίμηση»:* Παραδείγματα αντίθεσης με αυτόν τον κανόνα είναι: η αποδοχή δώρων, γευμάτων, ταξιδιών και η ειδική μεταχείριση.

2.3 *«Θα κοινοποιούν όλες τις σημαντικές πληροφορίες που τους γνωστοποιούνται και ενδέχεται να παραποιήσουν, εάν δεν κοινοποιηθούν, την έκθεση των υπό έλεγχο δραστηριοτήτων»:* Οι Εσωτερικοί Ελεγκτές πρέπει να αναφέρουν όλες τις πληροφορίες που σχετίζονται με τα αποτελέσματα και τα συμπεράσματα του ελέγχου τους, ακόμη και αν αυτά μπορεί να είναι δυσάρεστα για την ανώτερη διοίκηση και τον επικεφαλής του φορέα.

### 3. Αρχή: Εμπιστευτικότητα<sup>21</sup>

Οι Εσωτερικοί Ελεγκτές σέβονται την αξία και την κυριότητα της πληροφόρησης που λαμβάνουν και δεν κοινοποιούν πληροφορίες χωρίς κατάλληλη εξουσιοδότηση, εκτός εάν υπάρχει νομική ή επαγγελματική υποχρέωση για να γίνει κάτι τέτοιο.

#### Κανόνες Συμπεριφοράς Εμπιστευτικότητας

Οι Εσωτερικοί Ελεγκτές:

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

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

**Επεξήγηση:** Οι Εσωτερικοί Ελεγκτές πρέπει να γνωρίζουν και να κατανοούν τους νόμους, τους κανονισμούς, τις πολιτικές που σχετίζονται με την εμπιστευτικότητα και την ασφάλεια των πληροφοριών που αφορούν τον Φορέα τους, καθώς και τη δραστηριότητα εσωτερικού ελέγχου, για παράδειγμα το είδος των πληροφοριών που μπορεί να γνωστοποιούνται, ποιοι έχουν την αρμοδιότητα να επιτρέψουν την αποκάλυψη εμπιστευτικών πληροφοριών και διαδικασίες που πρέπει να ακολουθηθούν.

Η συμμόρφωση με την αρχή και τους κανόνες της εμπιστευτικότητας επιτυγχάνεται όταν ο επικεφαλής της Μονάδας Εσωτερικού Ελέγχου διατηρεί και υποστηρίζει: (α) πολιτικές και διαδικασίες που αποδεικνύουν ότι υποστηρίζεται η εμπιστευτικότητα, για παράδειγμα να ορίζεται η συλλογή μόνο δεδομένων που απαιτούνται για την εκτέλεση της ανάθεσης και η χρησιμοποίηση αυτών μόνο για τους σκοπούς του έργου τους, η προστασία των πληροφοριών από σκόπιμη ή ακούσια αποκάλυψη μέσω της κρυπτογράφησης δεδομένων, περιορισμών στη διανομή και στη φυσική πρόσβαση σε πληροφορία, η κατάργηση

<sup>21</sup> (α) “Code of Ethics, Implementation Guides”, 2019, IPPF The Institute of Internal Auditors (Global)  
(β) Διεθνή Πρότυπα, Διεθνές πλαίσιο για την Επαγγελματική Εφαρμογή του Εσωτερικού Ελέγχου, (IPPF), 2017, Institute of Internal Auditors (IIA), 2201.A1, 2330.A1, 2330.C1, 2410.A3 και 2440.A2.  
(γ) Οδηγοί Εφαρμογής, Διεθνές πλαίσιο για την Επαγγελματική Εφαρμογή του Εσωτερικού Ελέγχου, (IPPF), 2017, Institute of Internal Auditors (IIA).



αντιγράφων ή η πρόσβαση σε δεδομένα όταν δεν είναι πλέον απαραίτητα. (β) Διαδικασίες εκπαίδευσης των εσωτερικών ελεγκτών, σχετικά με τις αρχές, τους κανόνες, τις πολιτικές και τις προσδοκίες που έχουν σχέση με την εμπιστευτικότητα και (γ) να προβλέπεται δήλωση από τον Εσωτερικό Ελεγκτή ότι τηρήθηκαν εμπιστευτικές οι πληροφορίες σχετικά με το έργο που του ανατέθηκε.

Αναφορικά με τους κανόνες συμπεριφοράς που αφορούν την εμπιστευτικότητα:

3.1 *«Θα είναι συνετοί στη χρήση και προστασία των πληροφοριών που αποκτούν κατά τη διάρκεια άσκησης των καθηκόντων τους»:* Οι Εσωτερικοί Ελεγκτές κατά την εκτέλεση του έργου τους θα πρέπει να κάνουν συνετή χρήση και να προστατεύουν τις πληροφορίες που λαμβάνουν. Επίσης κατά την κοινοποίηση των αποτελεσμάτων ενός έργου οι Εσωτερικοί Ελεγκτές πρέπει να γνωρίζουν τους περιορισμούς που έχουν οριστεί σχετικά με τον τρόπο κατανομής των αποτελεσμάτων. Οι Εσωτερικοί Ελεγκτές για να συμμορφωθούν με τους κανόνες συμπεριφοράς που σχετίζονται με την αρχή της εμπιστευτικότητας πρέπει να ακολουθούν καθιερωμένες διαδικασίες αποκάλυψης, συμπεριλαμβανομένης της επικοινωνίας με τη σωστή αρχή του Φορέα, καθώς και ποιος έχει την αρμοδιότητα για παροχή (έγγραφης) άδειας για την αποκάλυψη οποιασδήποτε πληροφορίας.

3.2 *«Δεν θα χρησιμοποιούν πληροφορίες για προσωπικό κέρδος ή κατά τρόπο αντίθετο με τη νομοθεσία ή επιβλαβή για τους νόμιμους και ηθικούς αντικειμενικούς σκοπούς του οργανισμού»:* για παράδειγμα να δοθούν εσωτερικές πληροφορίες σε δημοσιογράφους χωρίς την κατάλληλη άδεια, να καταχραστούν το προνόμιό τους για πρόσβαση σε ατομικές πληροφορίες, όπως ενός φορολογουμένου για μη ελεγκτικούς σκοπούς.

#### 4. Αρχή: Επάρκεια<sup>22</sup>

Οι Εσωτερικοί Ελεγκτές χρησιμοποιούν τις γνώσεις, τις δεξιότητες και τις

<sup>22</sup> (α) “Code of Ethics, Implementation Guides”, 2019, IPPF The Institute of Internal Auditors (Global)

(β) Διεθνή Πρότυπα, Διεθνές πλαίσιο για την Επαγγελματική Εφαρμογή του Εσωτερικού Ελέγχου, (IPPF), 2017, Institute of Internal Auditors (IIA), 1210 - Επάρκεια, 1210.A1, 1210.A2, 1210.A3, 2030 - Διαχείριση πόρων, 2050 - Συντονισμός και Εξάρτηση, 2230 - Διάθεση Πόρων στο Έργο, 1230 - Συνεχής Επαγγελματική Επιμόρφωση

(γ) Οδηγοί Εφαρμογής, Διεθνές πλαίσιο για την Επαγγελματική Εφαρμογή του Εσωτερικού Ελέγχου, (IPPF), 2017, Institute of Internal Auditors (IIA).



εμπειρίες που απαιτούνται για την παροχή των υπηρεσιών εσωτερικού ελέγχου

Κανόνες Συμπεριφοράς Επάρκειας

Οι Εσωτερικοί Ελεγκτές:

- 4.1 Θα ασχολούνται μόνο με εκείνες τις υπηρεσίες για τις οποίες διαθέτουν τις αναγκαίες γνώσεις, δεξιότητες και εμπειρία.
- 4.2 Θα παρέχουν υπηρεσίες εσωτερικού ελέγχου, σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα για την Επαγγελματική Εφαρμογή του Εσωτερικού Ελέγχου.
- 4.3 Θα βελτιώνουν συνεχώς την επάρκεια, την αποτελεσματικότητα και την ποιότητα των υπηρεσιών τους

**Επεξήγηση:** Η συμμόρφωση με την αρχή και τους κανόνες της επάρκειας επιτυγχάνεται όταν ο επικεφαλής της Μονάδας Εσωτερικού Ελέγχου διατηρεί και υποστηρίζει: (α) ένα Πρόγραμμα Αξιολόγησης και Βελτίωσης Ποιότητας στα πλαίσια του οποίου αναπτύσσονται διαδικασίες (δείκτες) αξιολόγησης της αποδοτικότητας των εσωτερικών ελεγκτών, της δραστηριότητας του εσωτερικού ελέγχου στο σύνολό της, του Προγράμματος Εργασιών, συμβάλλοντας έτσι στη συνεχή βελτίωση της δραστηριότητας του εσωτερικού ελέγχου, (β) διαδικασίες συνεχούς εκπαίδευσης των εσωτερικών ελεγκτών για βελτίωση της επάρκειάς τους και κάλυψη των ελλείψεων σε γνώση. Επίσης ο επικεφαλής της Μονάδας Εσωτερικού Ελέγχου θα πρέπει να καταγράφει τη γνώση, τις δεξιότητες και την εμπειρία κάθε Εσωτερικού Ελεγκτή, προκειμένου να τους ανατίθενται κατάλληλα έργα και να εντοπίσει τυχόν ελλείψεις στην επάρκεια των ελεγκτών. Η ανάγκη πρόσληψης εξωτερικών παρόχων υπηρεσιών, λόγω ανεπάρκειας των Εσωτερικών Ελεγκτών, θα πρέπει να προβλέπεται από καθορισμένη διαδικασία, που να ικανοποιεί και τις υπόλοιπες αρχές και τους αντίστοιχους κανόνες συμπεριφοράς.

Σχετικά με τους κανόνες συμπεριφοράς της επάρκειας:

- 4.1 «Θα ασχολούνται μόνο με εκείνες τις υπηρεσίες για τις οποίες διαθέτουν τις αναγκαίες γνώσεις, δεξιότητες και εμπειρία»: Στους Εσωτερικούς Ελεγκτές πρέπει να ανατίθενται έργα σύμφωνα με την εμπειρία, τις γνώσεις και τις δεξιότητες τους, ώστε να εκτελούν αποτελεσματικά το έργο τους. Η γνώση, οι δεξιότητες και η εμπειρία των εσωτερικών

ελεγκτών αποδεικνύονται, με τα πιστοποιημένα προσόντα τους, όπως πτυχία πανεπιστημίου, πιστοποιήσεις επιμόρφωσης το σχετικό ιστορικό της εργασίας τους (εμπειρία), τα οποία θα πρέπει να γνωρίζει ο επικεφαλής της Μονάδας Εσωτερικού Ελέγχου.

4.2 «Θα παρέχουν υπηρεσίες εσωτερικού ελέγχου, σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα για την Επαγγελματική Εφαρμογή του Εσωτερικού Ελέγχου»: Είναι αναγκαίο οι Εσωτερικοί Ελεγκτές για να ασκούν με επαγγελματικό τρόπο την εργασία τους, να γνωρίζουν τα Διεθνή Πρότυπα, τα οποία για να υιοθετηθούν σε ένα Φορέα δύναται να συμπεριληφθούν στον Κανονισμό Λειτουργίας της Μονάδας Εσωτερικού Ελέγχου.

4.3 «Θα βελτιώνουν συνεχώς την επάρκεια, την αποτελεσματικότητα και την ποιότητα των υπηρεσιών τους»: Οι Εσωτερικοί Ελεγκτές πρέπει οι ίδιοι να ενδιαφέρονται να βελτιώνουν και να επικαιροποιούν τις γνώσεις και τις ικανότητές τους.

#### ΑΤΟΜΙΚΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ

Ανατρέξτε [στη διαδικτυακή ημερίδα της Εθνικής Αρχής Διαφάνειας με αφορμή τη σύνταξη του Κώδικα Δεοντολογίας Εσωτερικών Ελεγκτών Δημόσιας Διοίκησης.](#)

Προσπαθήστε να αναφέρετε παραδείγματα ηθικών διλημμάτων και καταστάσεων σύγκρουσης συμφερόντων ή πλημμελούς επαγγελματικής επιμέλειας που μπορεί να συναντήσει ή να επιδείξει κατά την άσκηση των καθηκόντων του, ο Εσωτερικός Ελεγκτής του φορέα στον οποίο υπηρετείτε.

## 2.15 Εγχειρίδιο Εσωτερικών Ελέγχων

Τα εγχειρίδια διαδικασιών, όταν υπάρχουν, παρέχουν μία συνοπτική περιγραφή των διαδικασιών, που εφαρμόζονται ανά περίπτωση και περιγράφουν τα αντίστοιχα καθήκοντα και τις αρμοδιότητες του προσωπικού σε όλα τα επίπεδα και λειτουργίες του φορέα. Ειδικά το Εγχειρίδιο Εσωτερικών Ελέγχων είναι ένα από τα βασικότερα μέτρα εσωτερικού ελέγχου

(internal controls ) το οποίο για να έχει τα αναμενόμενα αποτελέσματα πρέπει να έχει τα κατάλληλα χαρακτηριστικά, στα οποία κυρίως εντάσσονται:

- η συμφωνία του περιεχομένου του με τις πολιτικές και τους στόχους της διοίκησης του φορέα,
- η δόμησή του με τρόπο που να είναι κατανοητό και εύχρηστο,
- η επίβλεψη και επιβεβαίωση ότι τηρείται και
- η συνεχής αξιολόγησή του και η ανανέωσή και βελτίωσή του, όταν υπάρχουν μεταβολές στη λειτουργία ή όταν κρίνεται ότι υπάρχουν περιθώρια βελτίωσης.

Για την κατάρτιση του Εγχειριδίου Εσωτερικών Ελέγχων πρέπει να ληφθούν υπόψη:

- Το ρυθμιστικό πλαίσιο, ήτοι το σύνολο των νομοθετικών διατάξεων, εγκυκλίων, οδηγιών, όπως ισχύουν.
- Οι αρμοδιότητες του φορέα
- Οι γενικώς παραδεκτές αρχές του ελέγχου, όπως αυτές αναφέρονται στα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου και προκύπτουν από τις τρέχουσες ορθές πρακτικές στον ευρύτερο ελεγκτικό τομέα και σε άλλα σώματα ελέγχου.
- Το ελεγκτικό περιβάλλον.

Στο ν.4795/2021 προβλέπεται ότι:

**Στόχοι και αρμοδιότητες Μονάδας Εσωτερικού Ελέγχου**

**ο επικεφαλής του φορέα εγκρίνει το Εγχειρίδιο Εσωτερικών Ελέγχων της Μονάδας Εσωτερικού Ελέγχου. (άρθρο 10 παρ.2 στοιχ. (α))**

Το Εγχειρίδιο Εσωτερικών Ελέγχων μπορεί να χρησιμοποιηθεί για την υποστήριξη της Μονάδας Εσωτερικού Ελέγχου στους φορείς, κατά την εκτέλεση των ελεγκτικών και συμβουλευτικών εργασιών της. Πρακτικά αυτό σημαίνει ότι το Εγχειρίδιο μπορεί να χρησιμοποιηθεί από:

- Τους εσωτερικούς ελεγκτές του φορέα
- Τους εξωτερικούς ελεγκτές ώστε το κάθε ενδιαφερόμενο μέρος να έχει κοινό πλαίσιο αναφοράς

- Τους εξωτερικούς παρόχους υπηρεσιών εσωτερικού ελέγχου του φορέα (όταν υπάρχουν σχετικές συμβάσεις)

Οι επικεφαλής των Μονάδων Εσωτερικού Ελέγχου πρέπει να χρησιμοποιούν την επαγγελματική τους κρίση για να προσαρμόσουν το εκάστοτε Εγχειρίδιο (ή μέρη αυτού) ώστε να έχει εφαρμογή στις κατά περίπτωση ιδιαίτερες συνθήκες και να εφαρμόσουν τις αρχές του στις δικές τους διαδικασίες. Σημαντικό όπως είπαμε είναι να διατηρηθούν τα προβλεπόμενα στη νομοθεσία, οι βασικές αρχές και τα Διεθνή Πρότυπα Εσωτερικού Ελέγχου ανεξαρτήτως της όποιας προσαρμογής.

Ο βασικός κορμός του Εγχειριδίου πρέπει να είναι κατά το δυνατόν απλός. Πρότυπα και πρακτικά έγγραφα θα πρέπει να βρίσκονται σε Παράρτημα. Τελικός σκοπός αυτού του Εγχειριδίου θα είναι να παρέχει ουσιαστική καθοδήγηση στο προσωπικό της Μονάδας Εσωτερικού Ελέγχου του φορέα και να μην αποτελεί απλώς ένας ακόμη Οδηγός Μελέτης. Συμπερασματικά στο Εγχειρίδιο θα καταγράφεται η διαδικασία και ο τρόπος με τον οποίο υλοποιείται ο εσωτερικός έλεγχος του φορέα, θα περιγράφονται τα βήματα και η διαδικασία για την εκπόνηση των προγραμμάτων ελέγχου και την εκτέλεση των απαιτούμενων ελεγκτικών εργασιών σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα. Επίσης η Μονάδα Εσωτερικού Ελέγχου θα μπορεί να αποκτήσει πρόσβαση σε εργαλεία, πρότυπα και μεθοδολογίες για την εφαρμογή του ελεγκτικού έργου.

### 3.15.1 Περιεχόμενο του Εγχειριδίου

Ενδεικτικές ενότητες ενός Εγχειριδίου Εσωτερικών Ελέγχων μπορεί να είναι οι ακόλουθες:

- Πως να δημιουργηθεί μια αποτελεσματική Μονάδα Εσωτερικού Ελέγχου
- Πως να δημιουργηθεί ένα Πρόγραμμα Εργασιών βάσει εκτίμησης κινδύνων
- Πως να διεκπεραιωθεί ένας έλεγχος από την αρχή έως το τέλος
- Πως να εγκαθιδρυθεί ένα πρόγραμμα Ποιοτικής Αξιολόγησης και Βελτίωσης Ποιότητας
- Οι ακολουθούμενες πολιτικές εντός της Μονάδας Εσωτερικού Ελέγχου για την ενίσχυση της ανεξαρτησίας και την αντικειμενικότητας των μελών της ελεγκτικής ομάδας, την αντιμετώπιση ενδεχόμενων αντικρουόμενων συμφερόντων (οποιαδήποτε δηλαδή σχέσης που δεν είναι ή φαίνεται να μην είναι προς το καλύτερο συμφέρον του φορέα, επειδή μια σύγκρουση συμφερόντων επηρεάζει την ικανότητα ενός ατόμου να

ασκεί τα καθήκοντά του και να ανταποκρίνεται στις ευθύνες του με αντικειμενικό τρόπο) και την αξιολόγηση της απόδοσης αυτών.

Μπορεί να περιλαμβάνει διάφορα υποδείγματα όπως:

- Ετήσιο Πρόγραμμα Εργασιών βάσει εκτίμησης κινδύνων από το Α έως το Ω
- Ετήσιο Ερωτηματολόγιο ενδιαφερομένων μερών/ανώτερων στελεχών διοίκησης
- Εντολή για Εσωτερικό Έλεγχο
- Επιστολή Γνωστοποίησης Διεξαγωγής Εσωτερικού Ελέγχου
- Ερωτηματολόγιο Εσωτερικού Ελέγχου
- Αρχαιοθέτηση εργασιών
- Επιστολή αποστολής Προσωρινής Έκθεσης Ελέγχου
- Υπόδειγμα Οριστικής Έκθεσης Ελέγχου
- Πίνακας Παρακολούθησης Εφαρμογής Συστάσεων (follow-up)
- Ερωτηματολόγιο Ποιοτικής Αξιολόγησης

Παρά το γεγονός ότι τα Εγχειρίδια Εσωτερικού Ελέγχου καθοδηγούν, δεν περιορίζουν τις ελεγκτικές δυνατότητες των εσωτερικών ελεγκτών και δεν εμποδίζουν την βελτίωση της ποιότητας των ακολουθούμενων πρακτικών του εσωτερικού ελέγχου.

Σίγουρα όμως η διασφάλιση της ποιότητας ακολουθούμενων πρακτικών του εσωτερικού ελέγχου, όπως αυτές περιγράφονται στο Εγχειρίδιο Εσωτερικών Ελέγχων, ενισχύεται μέσω:

- της περιγραφής συγκεκριμένων διαδικασιών για όλες τις ελεγκτικές εργασίες, με σκοπό την τήρηση των ισχυουσών νομοθετικών διατάξεων και κανονιστικών απαιτήσεων, καθώς και των ελεγκτικών προτύπων,
- της ομοιόμορφης εκτέλεσης των εργασιών από όλους τους εσωτερικούς ελεγκτές,
- της τυποποίησης όλων των βασικών εγγράφων, όπως αυτά παρατίθενται σε Παράρτημα του Εγχειριδίου,

Στην βιβλιογραφία που ακολουθεί προτείνονται πρόσθετες πηγές, που μπορούν να αντληθούν ιδέες για τα Εγχειρίδια Εσωτερικών Ελέγχων.

### 3 Έργο της Μονάδας Εσωτερικού Ελέγχου-Ελεγκτικός Κύκλος

#### *Σκοπός διδακτικής ενότητας/προσδοκώμενα αποτελέσματα/ σύντομη περιγραφή ενότητας*

Σκοπός της διδακτικής ενότητας είναι βοηθήσει τους επιμορφούμενους στην προετοιμασία του Ετήσιου Προγράμματος Εργασιών βάσει αξιολόγησης κινδύνου, στον σχεδιασμό ενός ελεγκτικού/διαβεβαιωτικού έργου καθώς και στην επιλογή δείγματος ελέγχου μέσω δειγματοληψίας, στη διενέργεια ενός ελέγχου και συγκεκριμένα στην αξιολόγηση των υφιστάμενων δικλίδων ελέγχου και την αναζήτηση και συγκέντρωση των ελεγκτικών τεκμηρίων, ήτοι των αποδεικτικών στοιχείων που θα χρησιμοποιηθούν κατά τον έλεγχο, σε έγγραφη ή ηλεκτρονική μορφή, με τη χρήση κατάλληλων εργαλείων (ερωτηματολόγια, συνεντεύξεις κλπ.), στην σύνταξη των εκθέσεων εσωτερικού ελέγχου, στη δημιουργία φακέλου ελέγχου, στη σύνταξη Ετήσιας Έκθεσης με Γνώμη. Επίσης, παρέχεται η δυνατότητα στους επιμορφούμενους να γνωρίζουν τη διαδικασία παροχής συμβουλευτικού έργου.

#### *Λέξεις - φράσεις κλειδιά*

Ετήσιο Πρόγραμμα Εργασιών, Risk Assessment, Κίνδυνος, Πιθανότητα, Επίπτωση, Υπολειμματικός, Εγγενής κίνδυνος, Έγκριση Προγράμματος Εργασιών, Ανάθεση Διαβεβαιωτικού/Ελεγκτικού Έργου, Ανάθεση Συμβουλευτικού Έργου, Εντολή, Έκδοση εντολής, Σχεδιασμός, Ελεγκτικό έργο, Διαβεβαιωτικό έργο, Προκαταρκτική μελέτη, Δειγματοληψία, Πληθυσμός, Μονάδα δειγματοληψίας, Στατιστική, Μη στατιστική, attribute sampling, Substantive testing, Variable sampling, Τυχαία δειγματοληψία, Στρωματοποιημένη δειγματοληψία, Δειγματοληψία κρίσεως, Δειγματοληψία Αποκάλυψης, Υπηρεσίες διαβεβαίωσης, Ευρήματα, Στάδια Συμβουλευτικού έργου, Σχεδιασμός Συμβουλευτικού έργου, Πρόγραμμα έργου, Χρονοδιάγραμμα έργου, Δικλίδα ελέγχου/ασφάλειας, Αξιολόγηση δικλίδων ελέγχου, Σκοπός των Δικλίδων Ελέγχου, Τύποι δικλίδων ελέγχου, Φύση δικλίδων ελέγχου, Εντοπισμός δικλίδων ελέγχου, συνεντεύξεις, μέθοδοι συνεντεύξεων, χαρακτηριστικά, τύποι συνεντεύξεων, δομημένη και μη δομημένη συνέντευξη, διεξαγωγή συνεντεύξεων, οδηγός συνέντευξης, χειρισμός συνεντεύξεων, τεκμηρίωση, ανάλυση των αποτελεσμάτων, Ερωτηματολόγια, χρήση και μορφές ερωτηματολογίων, λίστες (κατάλογοι) Ελέγχου – Checklists, Ερωτηματολόγια κλειστού τύπου απαντήσεων, ενδεικτικό περιεχόμενο ερωτήσεων, ερωτηματολόγιο για το Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου (ICQ), τεκμήρια, είδη αποδεικτικών στοιχείων, πηγές ελεγκτικών τεκμηρίων, πληρότητα στοιχείων, τεχνικές διενέργειας εσωτερικού ελέγχου, μέθοδοι συλλογής αποδεικτικών στοιχείων, Προσωρινή Έκθεση Ελέγχου, Οριστική Έκθεση Ελέγχου, Υποβολή Προσωρινής Έκθεσης Ελέγχου, Συμφωνηθείσα Ενέργεια, Υποβολή Οριστικής Έκθεσης Ελέγχου, Φάκελος ελέγχου, Αρχείο, Παρακολούθηση υλοποίησης συστάσεων, Υπολειμματικός Κίνδυνος, Σύνταξη Αναφοράς Ετήσια Έκθεση, Γνώμη, Κοινοποίηση Ετήσιας Έκθεσης.

### 3.1 Κατάρτιση Ετήσιου Προγράμματος Εργασιών βάσει αξιολόγησης κινδύνων (Risk Assessment)

#### 3.1.1

##### Ο προγραμματισμός των ελέγχων

Ο προγραμματισμός των ελέγχων είναι από τις πιο κρίσιμες εργασίες που εκτελούνται από τη Μονάδα Εσωτερικού Ελέγχου.

Στο ν. 4795/2021 υπάρχουν οι εξής αναφορές :

**Σύσταση, οργάνωση και στελέχωση της Μονάδας Εσωτερικού Ελέγχου**

**Ο επικεφαλής του φορέα εγκρίνει το Ετήσιο Πρόγραμμα Εργασιών της Μονάδας Εσωτερικού Ελέγχου (άρθρο 9 παρ.7 περιπτ. (α) στοιχ. (αγ))**

**Στόχοι και αρμοδιότητες Μονάδας Εσωτερικού Ελέγχου**

**Η Μονάδα Εσωτερικού Ελέγχου έχει εκτός των άλλων ως στόχο την παροχή συμβουλευτικών υπηρεσιών, στο πλαίσιο του ετήσιου προγράμματος εργασιών. (άρθρο 10 παρ. 1 περιπτ.β')**

**Η Μονάδα Εσωτερικού Ελέγχου καταρτίζει Ετήσιο ή Πολυετές Πρόγραμμα Εργασιών, λαμβανομένων υπόψη των στρατηγικών και επιχειρησιακών προτεραιοτήτων του φορέα, καθώς και της αξιολόγησης των κινδύνων και των ευκαιριών του φορέα. (άρθρο 10 παρ.2 περιπτ. β)**

**Ετήσιο Πρόγραμμα Εργασιών της Μονάδας Εσωτερικού Ελέγχου**

**1. Ο Προϊστάμενος της Μονάδας Εσωτερικού Ελέγχου καταρτίζει, το αργότερο εντός του Ιανουαρίου κάθε έτους, το Ετήσιο Πρόγραμμα Εργασιών του έτους αυτού, βάσει των διαθέσιμων πόρων της Μονάδας, και το υποβάλλει στην Επιτροπή Ελέγχου, καθώς και στον επικεφαλής του φορέα, ο οποίος και το εγκρίνει, το αργότερο εντός μηνός.**

**2. Ο Προϊστάμενος της Μονάδας Εσωτερικού Ελέγχου παρακολουθεί και εισηγείται την τροποποίηση του Ετήσιου Προγράμματος Εργασιών, όταν κρίνει ότι αυτό απαιτείται λόγω εξωγενών ή ενδογενών παραγόντων. Το Ετήσιο Πρόγραμμα Εργασιών τροποποιείται με την ίδια διαδικασία έγκρισής του. (άρθρο 14)**

**Πρόγραμμα Αξιολόγησης και Βελτίωσης Ποιότητας**

**Στις διαρκείς εσωτερικές αξιολογήσεις χρησιμοποιούνται διαδικασίες και εργαλεία που περιλαμβάνουν εκτός των άλλων ιδίως την υλοποίηση του Ετήσιου Προγράμματος Εργασιών της Μονάδας Εσωτερικού Ελέγχου. (άρθρο 17 πρ.4 περιπτ.β')**

*Σύμφωνα με το Πρότυπο 2010- Προγραμματισμός, ο Επικεφαλής εσωτερικού ελέγχου πρέπει να καταρτίζει ένα πρόγραμμα ελέγχων με βάση την εκτίμηση κινδύνων, με σκοπό να προσδιορίσει τις προτεραιότητες της λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου, σύμφωνα με τους στόχους του οργανισμού. Προκειμένου να αναπτυχθεί το πρόγραμμα ελέγχων βάσει κινδύνων, ο επικεφαλής εσωτερικού ελέγχου συσκέπτεται με την ανώτερη διοίκηση και το συμβούλιο και κατανοεί τις στρατηγικές του οργανισμού, τους βασικούς επιχειρησιακούς σκοπούς, τους κινδύνους που συνδέονται με αυτούς και τις διαδικασίες διαχείρισης κινδύνων. Ο επικεφαλής*



εσωτερικού ελέγχου πρέπει να επισκοπεί και να προσαρμόζει το πρόγραμμα ελέγχων, ανάλογα με τις αλλαγές στη δραστηριότητα, τους κινδύνους, τις λειτουργίες, τα προγράμματα, τα συστήματα και τους ελεγκτικούς μηχανισμούς του οργανισμού (IIA-Οδηγός Εφαρμογής, 2017). Το πρόγραμμα ελέγχων (*internal audit plan*) έχει ως στόχο να διασφαλίζει ότι ο εσωτερικός έλεγχος καλύπτει επαρκώς τις εξεταζόμενες περιοχές με τη μεγαλύτερη έκθεση σε σημαντικούς κινδύνους που θα μπορούσαν να επηρεάσουν την ικανότητα του οργανισμού να επιτύχει τους στόχους του.

Το Πρότυπο 2010 κατευθύνει τον Επικεφαλής της Μονάδας Εσωτερικού Ελέγχου να αρχίζει την προετοιμασία του προγραμματισμού του εσωτερικού ελέγχου ύστερα από διαβούλευση με την ανώτερη διοίκηση και το συμβούλιο προκειμένου να κατανοήσει πλήρως τις στρατηγικές του οργανισμού, τους επιχειρησιακούς στόχους, τους κινδύνους, και τις διαδικασίες διαχείρισης των κινδύνων. Έτσι, ο Επικεφαλής της Μονάδας Εσωτερικού Ελέγχου εξετάζει την ωριμότητα των διαδικασιών διαχείρισης κινδύνων του οργανισμού, λαμβάνοντας υπόψη αν ο οργανισμός χρησιμοποιεί ένα επίσημο πλαίσιο διαχείρισης κινδύνων για την αξιολόγηση, την τεκμηρίωση και τη διαχείριση των κινδύνων. Λιγότερο ώριμοι οργανισμοί μπορούν να χρησιμοποιούν λιγότερο επίσημα μέσα για τη διαχείριση των κινδύνων. Η προετοιμασία του Επικεφαλής της Μονάδας Εσωτερικού Ελέγχου συνήθως περιλαμβάνει και την επισκόπηση των αποτελεσμάτων της αξιολόγησης των κινδύνων που μπορεί να έχει πραγματοποιήσει η ίδια η διοίκηση του οργανισμού. Ο Επικεφαλής της Μονάδας Εσωτερικού Ελέγχου μπορεί να χρησιμοποιεί εργαλεία, όπως συνεντεύξεις, έρευνες (ερωτηματολόγια), συσκέψεις και εργαστήρια (*workshops*) για τη συγκέντρωση πρόσθετων δεδομένων που αφορούν στους κινδύνους, από τη διοίκηση στα διάφορα επίπεδα του οργανισμού, καθώς και το συμβούλιο και άλλα ενδιαφερόμενα μέρη.

Εφαρμογή του Προτύπου: Η επισκόπηση της προσέγγισης που ακολουθεί ο οργανισμός για τη διαχείριση κινδύνων μπορεί να βοηθήσει τον Επικεφαλής της Μονάδας Εσωτερικού Ελέγχου να αποφασίσει πως να οργανώσει ή να επικαιροποιήσει το ελεγκτικό σύμπαν. Το ελεγκτικό σύμπαν περιλαμβάνει όλες τις περιοχές κινδύνου που θα μπορούσαν να αποτελέσουν αντικείμενο ελέγχου, με αποτέλεσμα τη δημιουργία ενός καταλόγου των πιθανών ελεγκτικών έργων που θα μπορούσαν να πραγματοποιηθούν. Το ελεγκτικό σύμπαν περιλαμβάνει έργα και πρωτοβουλίες που σχετίζονται με το στρατηγικό σχέδιο του οργανισμού (*organization's strategic plan*), και μπορεί να οργανωθεί κατά επιχειρησιακές μονάδες, γραμμές παραγωγής προϊόντων ή παροχής υπηρεσιών, διαδικασίες, προγράμματα, συστήματα ή μηχανισμούς ελέγχου. Η σύνδεση σημαντικών κινδύνων με συγκεκριμένους στόχους και επιχειρησιακές διαδικασίες του οργανισμού βοηθά τον Επικεφαλής της Μονάδας Εσωτερικού Ελέγχου να

οργανώσει το ελεγκτικό σύμπαν και να ιεραρχήσει τους κινδύνους. Η προσέγγιση που χρησιμοποιεί ο Επικεφαλής της Μονάδας Εσωτερικού Ελέγχου για να εκτιμήσει τόσο τους εσωτερικούς όσο και εξωτερικούς κινδύνους λαμβάνει υπόψη διάφορους παράγοντες:

Οι εσωτερικοί κίνδυνοι μπορεί να επηρεάσουν βασικά προϊόντα και υπηρεσίες του οργανισμού, το προσωπικό και τα συστήματα αυτού (παράγοντες, που σχετίζονται με τους εσωτερικούς κινδύνους, αποτελούν ο βαθμός αλλαγής του κινδύνου από την τελευταία φορά που ελέγχθηκε η περιοχή, η ποιότητα των μηχανισμών ελέγχου και άλλα).

Οι εξωτερικοί κίνδυνοι μπορεί να σχετίζονται με τον ανταγωνισμό, τους προμηθευτές, ή άλλα ζητήματα του κλάδου δραστηριοποίησης του οργανισμού. (παράγοντες εξωτερικών κινδύνων μπορεί να αποτελούν οι εκκρεμείς ρυθμιστικές ή νομοθετικές αλλαγές και άλλοι πολιτικοί ή οικονομικοί παράγοντες).

Για να εξασφαλιστεί ότι το ελεγκτικό σύμπαν καλύπτει όλους τους σημαντικούς κινδύνους του οργανισμού (στο μέτρο του δυνατού), ο εσωτερικός έλεγχος συνήθως εξετάζει ανεξάρτητα και επιβεβαιώνει τους σημαντικούς κινδύνους που εντοπίστηκαν από την ανώτερη διοίκηση.

Σύμφωνα με το Πρότυπο 2010.A1, το πρόγραμμα ελέγχων πρέπει να βασίζεται σε τεκμηριωμένη αξιολόγηση του κινδύνου, η οποία να πραγματοποιείται τουλάχιστον σε ετήσια βάση, λαμβάνοντας υπόψη τη γνώμη της ανώτερης διοίκησης και του συμβουλίου. Οι κίνδυνοι μετρούνται σε σχέση με την επίδραση και την πιθανότητα εκδήλωσής τους. Κατά την κατάρτιση του προγράμματος ελέγχων, ο Επικεφαλής της Μονάδας Εσωτερικού Ελέγχου λαμβάνει υπόψη κάθε αίτημα της Διοίκησης του Δημόσιου Οργανισμού, καθώς και τη δυνατότητα του εσωτερικού ελέγχου να βασίζεται στο έργο των άλλων εσωτερικών και εξωτερικών παρόχων διαβεβαιωτικών ή συμβουλευτικών υπηρεσιών. Μόλις συγκεντρωθούν και εξετασθούν οι προαναφερόμενες πληροφορίες, ο Επικεφαλής της Μονάδας Εσωτερικού Ελέγχου αναπτύσσει ένα πρόγραμμα ελέγχων το οποίο συνήθως περιλαμβάνει:

- Έναν κατάλογο των προτεινόμενων ελεγκτικών έργων (και τις προδιαγραφές που προσδιορίζουν τον επιβεβαιωτικό ή συμβουλευτικό χαρακτήρα αυτών)
- Την αιτιολογία για την επιλογή κάθε προτεινόμενου ελεγκτικού έργου (π.χ. την αξιολόγηση κινδύνου, το χρονικό διάστημα που έχει μεσολαβήσει από τον τελευταίο έλεγχο, αλλαγές στη διοίκηση, κλπ.).
- Τους σκοπούς και το εύρος του κάθε προτεινόμενου έργου.
- Έναν κατάλογο των πρωτοβουλιών ή έργων που προκύπτουν από τη στρατηγική εσωτερικού ελέγχου, τα οποία μπορεί να μην είναι άμεσα συνδεδεμένα με το ελεγκτικό έργο.

Ο κύκλος προγραμματισμού των ελέγχων πρέπει να είναι ετήσιος. Όμως μπορεί να είναι και διαφορετικός. Για παράδειγμα, ο Επικεφαλής της Μονάδας Εσωτερικού Ελέγχου μπορεί να καταρτίσει ένα κυλιόμενο πρόγραμμα ελέγχων δώδεκα (12) μηνών και να αξιολογεί εκ νέου τα έργα σε τριμηνιαία βάση. Επίσης μπορεί να αναπτύσσει ένα πολυετές πρόγραμμα ελέγχων το οποίο θα αξιολογείται σε ετήσια βάση. Ο Επικεφαλής της Μονάδας Εσωτερικού Ελέγχου συζητά το πρόγραμμα ελέγχων με το την Ανώτατη διοίκηση του Δημόσιου Οργανισμού και άλλους ενδιαφερομένους προκειμένου να ευθυγραμμισθούν οι προτεραιότητές τους. Ο Επικεφαλής της Μονάδας Εσωτερικού Ελέγχου αναγνωρίζει επίσης περιοχές κινδύνου που δεν καλύπτονται από το πρόγραμμα ελέγχων. Για παράδειγμα, η συζήτηση με την Ανώτατη διοίκηση του Δημόσιου Οργανισμού μπορεί να αποτελεί μια ευκαιρία για τον Επικεφαλής της Μονάδας Εσωτερικού Ελέγχου, προκειμένου να επανεξετάσει τους ρόλους και τις αρμοδιότητες του συμβουλίου και της διοίκησης που σχετίζονται με τη διαχείριση των κινδύνων, καθώς και τα Πρότυπα που σχετίζονται με τη διατήρηση της ανεξαρτησίας και της αντικειμενικότητας του εσωτερικού ελέγχου (Πρότυπο 1100, Πρότυπο 1130.C2). Ο Επικεφαλής της Μονάδας Εσωτερικού Ελέγχου εξετάζει κάθε ανταπόκριση που λαμβάνει από τους ενδιαφερομένους πριν από την οριστικοποίηση του προγράμματος. Το πρόγραμμα ελέγχων είναι αρκετά ευέλικτο ώστε να επιτρέπει στον Επικεφαλής της Μονάδας Εσωτερικού Ελέγχου να το επανεξετάζει και να το προσαρμόζει στις ανάγκες που προκύπτουν από αλλαγές στις εργασίες του οργανισμού, στους κινδύνους, στις δραστηριότητες, στα προγράμματα, στα συστήματα και τους ελεγκτικούς μηχανισμούς αυτού. Σημαντικές αλλαγές στο πρόγραμμα ελέγχων θα πρέπει να κοινοποιούνται στο συμβούλιο και τη διοίκηση για έλεγχο και έγκριση, σύμφωνα με το Πρότυπο 2020. Η απόδειξη της συμμόρφωσης με το Πρότυπο 2010 ενυπάρχει στο τεκμηριωμένο πρόγραμμα ελέγχων και στην αξιολόγηση των κινδύνων στην οποία βασίζεται. Αποδεικτικά στοιχεία, επίσης, μπορεί να αναζητηθούν στα πρακτικά των συνεδριάσεων την Ανώτατη διοίκηση του Δημόσιου Οργανισμού (εφόσον τηρείται υποχρέωσης καταγραφής πρακτικών), όπου ο Επικεφαλής της Μονάδας Εσωτερικού Ελέγχου συζήτησε το ελεγκτικό σύμπαν και την αξιολόγηση των κινδύνων. Επιπλέον, τα αρχειοθετημένα έγγραφα θα μπορούσαν να χρησιμοποιηθούν για την τεκμηρίωση παρόμοιων συναντήσεων με μεμονωμένα διοικητικά στελέχη από διάφορα επίπεδα του οργανισμού.

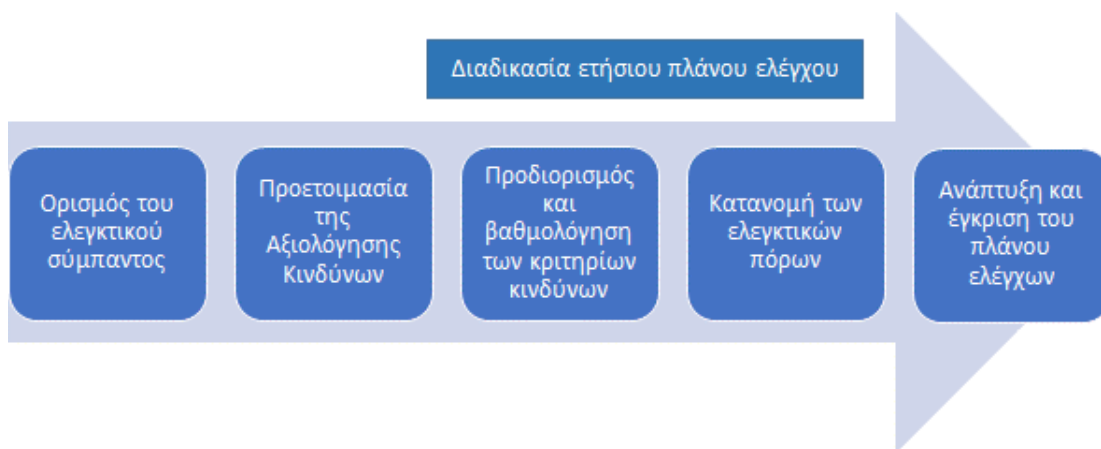
Στη συνέχεια παρατίθεται η κατάρτιση του Ετησίου Προγράμματος Εργασιών βάσει αξιολόγησης κινδύνων

### Διαδικασία κατάρτισης Ετήσιου Προγράμματος Εργασιών

Για την ανάπτυξη του Ετήσιου Προγράμματος Εργασιών βάσει αξιολόγησης κινδύνων ο επικεφαλής Εσωτερικού Ελέγχου πρέπει να ακολουθήσει τα παρακάτω βήματα:

- 3.1.1) Προσδιορισμός του Ελεγκτικού Σύμπαντος (audit universe)
- 2) Προετοιμασία της αξιολόγησης των κινδύνων
- 3) Προσδιορισμός των κριτηρίων κινδύνων και βαθμολόγηση των κριτηρίων κινδύνων
- 4) Κατανομή των ελεγκτικών πόρων
- 5) Ανάπτυξη και έγκριση του Προγράμματος Εργασιών

Σχήμα 3



Αυτά τα βήματα πρέπει να εκτελεστούν λαμβάνοντας υπόψιν την υφιστάμενη επιχειρησιακή εκτίμηση κινδύνων, τους κυβερνητικούς στόχους και τους στόχους του φορέα, τη στρατηγική και τις προσδοκίες καθώς επίσης και τους δυνητικούς εσωτερικούς ή εξωτερικούς κινδύνους. Η ανάλυση κινδύνου δεν χρειάζεται να είναι πολύπλοκη και μπορεί να συμπεριλαμβάνει δραστηριότητες συλλογής πληροφοριών όπως έρευνες, συνεντεύξεις ή εργαστήρια.

#### 3.1.2.1 Το ελεγκτικό σύμπαν (audit universe)

Το πρώτο βήμα σε κάθε προγραμματισμό ελέγχων είναι η αναγνώριση του ελεγκτικού σύμπαντος που περιλαμβάνει το σύνολο του πληθυσμού των δυνάμενων να ελεγχθούν περιοχών και οι οποίες μπορούν να κατηγοριοποιηθούν με πολλούς τρόπους. Το ελεγκτικό σύμπαν περιλαμβάνει όλες τις περιοχές κινδύνου που θα μπορούσαν να αποτελέσουν αντικείμενο ελέγχου, με αποτέλεσμα τη δημιουργία ενός καταλόγου των πιθανών ελεγκτικών έργων που θα μπορούσαν να πραγματοποιηθούν. Το ελεγκτικό σύμπαν περιλαμβάνει έργα

και πρωτοβουλίες που σχετίζονται με το στρατηγικό σχέδιο του φορέα (organization's strategic plan) και μπορεί να οργανωθεί κατά επιχειρησιακές μονάδες, διαδικασίες, προγράμματα, συστήματα ή μηχανισμούς ελέγχου. Για τη Μονάδα Εσωτερικού Ελέγχου το ελεγκτικό σύμπαν σχετίζεται με το σύνολο των δραστηριοτήτων και λειτουργιών του φορέα που θα πρέπει να αποτελέσουν αντικείμενο διενέργειας ελέγχου της Μονάδας, προκειμένου να εξετασθεί η επάρκεια και η αποτελεσματικότητα του Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου του φορέα.

Για να διασφαλιστεί η πληρότητα του ελεγκτικού σύμπαντος, ο Επικεφαλής Εσωτερικού Ελέγχου θα πρέπει να εξετάσει τις ακόλουθες πηγές:

- Τη στρατηγική του φορέα
- Όλες τις μεγάλες περιοχές, μονάδες, έργα και τις στρατηγικές τους, τους στόχους τους και τις διαδικασίες
- Τους τρίτους που συνεργάζεται ο φορέας
- Διαδικασίες και υπό-διαδικασίες όλων των κύριων λειτουργιών
- Σημαντικές εφαρμογές πληροφορικής και τα κυριότερα πληροφοριακά συστήματα, συμπεριλαμβανομένου του υλικού, του λογισμικού και τις πληροφορίες που περιέχουν (από την Υπηρεσία Πληροφορικής)
- Το κανονιστικό και νομικό πλαίσιο που ισχύει στο φορέα
- Μη χρηματοοικονομικούς δείκτες (π.χ. σε θέματα περιβάλλοντος, υγιεινής και ασφάλειας, κοινωνικής ευθύνης κλπ.)

#### 3.1.2.2 Προετοιμασία της αξιολόγησης κινδύνων

Κίνδυνος σε έναν φορέα είναι οι πιθανότητες μη επίτευξης των πάσης φύσεως στόχων - ευκαιριών που τίθενται από τη Διοίκηση ή οι πιθανότητες επίτευξης των απειλών. Οι εν λόγω κίνδυνοι, για την καλύτερη ανάλυση αποτίμηση και διαχείριση, μπορεί να ενταθούν σε διάφορες κατηγορίες, όπως: υψηλοί, μεσαίοι, χαμηλοί. Σύμφωνα με το Πρότυπο 2120- Διαχείριση Κινδύνων «η λειτουργία εσωτερικού ελέγχου πρέπει να βοηθά τον οργανισμό, αναγνωρίζοντας και εκτιμώντας σημαντικές εκθέσεις σε κινδύνους και συνεισφέροντας στην βελτίωση των συστημάτων διαχείρισης κινδύνων και ελέγχων».

Για την αναγνώριση των κινδύνων ο εσωτερικός ελεγκτής μπορεί καταρχάς να συλλέξει πληροφορίες από τις ακόλουθες πηγές:

- Οργανόγραμμα

- Πρακτικά από συναντήσεις με ανώτερα διοικητικά στελέχη, με στελέχη της δεύτερης γραμμής και με ειδικούς στον φορέα για τα θέματα κινδύνου
- Το στρατηγικό σχέδιο του φορέα
- Πρακτικά των συνεδριάσεων των ανώτερων διοικητικών στελεχών ή του οργάνου διοίκησης του φορέα
- Ετήσιες εκθέσεις και δημόσιες αναφορές
- Μητρώο κινδύνων σε επίπεδο φορέα (αν υπάρχει)
- Προηγούμενες αξιολογήσεις και εκθέσεις (λειτουργίες δεύτερης γραμμής, Υπουργείο Οικονομικών, ορκωτοί ελεγκτές-αν υπάρχουν)
- Εγχειρίδια διαδικασιών

Η διαβούλευση του Εσωτερικού Ελεγκτή για τα θέματα κινδύνων αναμένεται να γίνει με τους ακόλουθους:

- Τον επικεφαλής του φορέα
- Τα ανώτερα διοικητικά στελέχη
- Στελέχη και προσωπικό της δεύτερης γραμμής
- Στελέχη του ανθρώπινου δυναμικού
- Υπαλλήλους με κρίσιμα επιχειρησιακά καθήκοντα
- Ορκωτούς ελεγκτές- αν υπάρχουν

Οι καταλληλότεροι Μέθοδοι Επικοινωνίας με τους ανωτέρω είναι:

- Συναντήσεις πρόσωπο με πρόσωπο
- Τηλεφωνικές/ διαδικτυακές διασκέψεις
- Έρευνες
- Συνεντεύξεις
- Ομαδικές συναντήσεις ανταλλαγής ιδεών
- Διαρκή και άτυπη επικοινωνία.

Η διαχείριση του κινδύνου είναι συνεχής και αναπτυσσόμενη επιχειρησιακή διαδικασία, που στόχο έχει να προσθέτει αξία σε όλες τις δραστηριότητες του φορέα και να τον καθιστά αποδοτικό. Η διαχείριση του κινδύνου θα πρέπει να αποτελέσει κουλτούρα του φορέα. Γι' αυτό θα πρέπει να καθορισθούν οι υπευθυνότητες σε όλα τα επίπεδα διοίκησης αυτού και κάθε διοικητικό στέλεχος να είναι υπεύθυνο στον τομέα του για τη μέτρηση και την διαχείριση του κινδύνου.

Οι κίνδυνοι που αντιμετωπίζει ένας φορέας είναι αποτέλεσμα εσωτερικών και εξωτερικών παραγόντων, που καλούνται οι Διοικήσεις να αντιμετωπίσουν, προκειμένου να προσθέτουν



αξία στο φορέα. Οι κίνδυνοι μπορούν να κατηγοριοποιηθούν σε διαφόρους τύπους, όπως στρατηγικοί, χρηματοοικονομικοί, λειτουργικοί, ατυχημάτων φυσικού και ανθρώπινου περιβάλλοντος κλπ.

Ο κίνδυνος όπως αναφέρθηκε, αφορά στην επίδραση της αβεβαιότητας στους στόχους. Η διαδικασία της αξιολόγησης κινδύνων λαμβάνει υπόψη της, πώς πιθανά γεγονότα ενδεχομένως να επηρεάσουν την επίτευξη των στόχων του φορέα. Ο κίνδυνος εμφάνισης των πιθανών γεγονότων αναλύεται σε όρους Πιθανότητας και Επίπτωσης, δηλαδή είναι η έκφραση της πιθανότητας και του αντίκτυπου ενός γεγονότος με τη δυνατότητα να επηρεάσει την επίτευξη των στόχων ενός οργανισμού. Συνεπώς:

### **Κίνδυνος = Πιθανότητα Χ Επίπτωση**

Ο κύριος σκοπός της αξιολόγησης κινδύνων για το Ετήσιο Πρόγραμμα Εργασιών είναι να προτεραιοποιηθούν οι δυνάμενες να ελεγχθούν περιοχές (το ελεγκτικό σύμπαν) και να δοθεί προτεραιότητα στους σημαντικούς κινδύνους. Σύμφωνα με το πρότυπο 2010 «Ο Επικεφαλής Εσωτερικού Ελέγχου πρέπει να καταρτίζει ένα πρόγραμμα ελέγχων με βάση την εκτίμηση κινδύνων, με σκοπό να προσδιορίσει τις προτεραιότητες της Μονάδας Εσωτερικού Ελέγχου, σύμφωνα με τους στόχους του οργανισμού».

### **Τι μπορεί να ισχύει για τις νέο-ιδρυθείσες Μονάδες Εσωτερικού Ελέγχου**

Παρόλα αυτά, για τις νέο-ιδρυθείσες Μονάδες Εσωτερικού Ελέγχου, οι εσωτερικοί ελεγκτές κατά τον πρώτο χρόνο λειτουργίας της Μονάδας, δεν χρειάζεται να προβούν σε τόσο λεπτομερή αξιολόγηση κινδύνων, όπως αυτή του Παραρτήματος, αλλά πρέπει να συζητήσουν με τον επικεφαλής του φορέα και άλλα ανώτερα στελέχη, που βρίσκονται σε κρίσιμες θέσεις, τα βασικά στοιχεία των κινδύνων (τι είναι κίνδυνος, γιατί η αναγνώριση και αντιμετώπισή του είναι πρωτεύουσας σημασίας κλπ.), αλλά και τη σημασία της διαχείρισης κινδύνων στις λειτουργίες του φορέα, όπως και στην επίτευξη των στρατηγικών στόχων του. Μέρος της συζήτησης θα είναι η κατανόηση από τους ελεγκτές του τι τα ανωτέρω στελέχη αναμένουν από τη λειτουργία Εσωτερικού Ελέγχου, να κατανοήσουν τις υφιστάμενες χρησιμοποιούμενες λειτουργίες, να αξιολογήσουν τις δικλίδες ασφαλείας (controls) της περιοχής αρμοδιότητάς τους και να προσδιορίσουν θέματα υψηλού ενδιαφέροντος. Ο εσωτερικός ελεγκτής συζητάει αυτές τις απόψεις και τις ανησυχίες με σκοπό να συμπεριλάβει τις περιοχές με τον υψηλότερο κίνδυνο στο Ετήσιο Πρόγραμμα Εργασιών. Μετά τις συνεντεύξεις, οι Εσωτερικοί Ελεγκτές οφείλουν να συγκεντρώσουν τα τελευταία οικονομικά στοιχεία του φορέα και να ετοιμάσουν το Πρόγραμμα Εργασιών του πρώτου έτους (ή για

την περίοδο έως 31/12). Τα επόμενα χρόνια η Μονάδα Εσωτερικού Ελέγχου θα είναι πιο έμπειρη και καλύτερα πληροφορημένη ώστε να δημιουργήσει ένα Πρόγραμμα Εργασιών βάσει αξιολόγησης κινδύνων, όπως περιγράφεται στα βήματα της Μελέτης Περίπτωσης στο Παράρτημα 2.

### *3.1.2.3 Καθορισμός των κριτηρίων κινδύνων και βαθμολόγησης των κινδύνων*

Όταν αναφερόμαστε στην εκτίμηση των κινδύνων με βαθμολόγηση εννοούμε τη διερεύνηση, την αξιολόγηση, την αναγνώριση, τη μέτρηση, τη διαβάθμιση και την ιεράρχηση των κινδύνων, σύμφωνα με το βαθμό σημαντικότητας, σε μια σειρά λειτουργιών. Η βαθμολόγηση των κινδύνων έχει να κάνει με την προληπτική αξιολόγηση των λειτουργικών κινδύνων, προκειμένου να δοθεί προτεραιότητα σε δραστηριότητες με υψηλό κίνδυνο, για ένταξή τους στο Ετήσιο Πρόγραμμα Εργασιών

Η βαθμολόγηση των κινδύνων, επειδή αποτελεί μια μεθοδολογία και τεχνική ελέγχου, μια συνεχή, επίπονη και σημαντική εργασία, απαιτεί μεγάλη ελεγκτική εμπειρία. Η βαθμολόγηση των κινδύνων έχει να κάνει με την προσέγγιση επιλογής των ελεγκτικών διαδικασιών, οι οποίες θα προσφέρουν ικανοποιητική ελεγκτική κάλυψη και θα περιορίσουν τον κίνδυνο του ελέγχου σε αποδεκτό επίπεδο. Επίσης, έχει να κάνει με τον καθορισμό του χρόνου που θα αναλωθεί στις ελεγχόμενες υπηρεσίες, καθώς και του στελεχιακού δυναμικού που θα απαιτηθεί για την ολοκλήρωση του ελέγχου. Η ανάλυση και η βαθμολόγηση των κινδύνων, διαφέρει από φορέα σε φορέα. Διαφέρει πολλές φορές, από περίοδο σε περίοδο και αυτό μπορεί να οφείλεται σε αναδιοργάνωση των υπηρεσιών, των διαδικασιών ή στην αποχώρηση λόγω συνταξιοδότησης ή άλλων λόγων, έμπειρου προσωπικού.

Αρχικοί παράγοντες ή κριτήρια που θα μπορούσαν να ληφθούν υπόψιν κατά την αξιολόγηση κινδύνων περιλαμβάνουν:

- Την πολυπλοκότητα του φορέα
- Τη σχετική βαρύτητα των εξεταζόμενων μεγεθών στον φορέα
- Τη συχνότητα των αλλαγών του φορέα καθόσον αυτή μπορεί να οδηγήσει σε αστάθεια
- Τις αλλαγές στο προσωπικό
- Νομικές παράμετροι που σχετίζονται με την ευελιξία του νομικού πλαισίου των φορέων και
- Την όποια πιθανή αρνητική δημοσιότητα /βλάβη στη φήμη του φορέα



Για να εκπονηθεί η αξιολόγηση της βαρύτητας των κινδύνων, κάθε κίνδυνος πρέπει να εξετασθεί σε συσχέτιση με τους υπόλοιπους. Το παρακάτω σχήμα παρουσιάζει μια σχετική προσέγγιση στο θέμα. Περιλαμβάνει την εξέταση της εκτιμώμενης επίπτωσης ενός κινδύνου σε σχέση με την πιθανότητα αυτό να συμβεί. Οι κίνδυνοι μπορούν να χαρτογραφηθούν μαζί ώστε να διευκολύνεται ο διαχωρισμός μεταξύ υψηλών και χαμηλών κινδύνων.

#### ΕΠΙΠΤΩΣΗ:

Ποια η συνέπεια αυτού του κινδύνου στην ικανότητα του Δημόσιου Οργανισμού να επιτύχει τους στόχους του;

**Υψηλός κίνδυνος** - Οι ελεγχόμενες οντότητες στην περιοχή υψηλού κινδύνου θέτουν σε σημαντικό κίνδυνο τους οργανωτικούς στόχους και την αποστολή

**Χαμηλός κίνδυνος** - Ο έλεγχος αυτών των οντοτήτων θα είχε μικρή προστιθέμενη αξία

ΕΠΙΠΤΩΣΗ	Ακραίο					
	Πολύ υψηλό					
	Μέσο					
	Χαμηλό					
	Αμελητέο					
		Σπάνιο	Απίθανο	Μέτριο	Πιθανό	Σχεδόν βέβαιο
		ΠΙΘΑΝΟΤΗΤΑ				

**ΠΙΘΑΝΟΤΗΤΑ:** Είναι βέβαιο ή απίθανο ότι ο κίνδυνος θα πραγματοποιηθεί;

Στην Αξιολόγηση Κινδύνων σημαντικοί είναι οι ρόλοι του εγγενούς και του υπολειμματικού κινδύνου.

Στο ν.4795/2021 παρέχονται οι σχετικοί ορισμοί:

#### Ορισμοί

**«Εγγενής κίνδυνος»:** ο κίνδυνος που ενυπάρχει πριν ληφθεί οποιοδήποτε μέτρο για τον περιορισμό του, όπως όταν απουσιάζει η οποιαδήποτε δικλίδα ελέγχου.

**«Υπολειμματικός κίνδυνος»:** ο κίνδυνος που απομένει μετά τη λήψη μέτρων από τη διοίκηση, για τη μείωση της πιθανότητας επέλευσης και των επιπτώσεων από την εκδήλωση ενός ανεπιθύμητου γεγονότος. (άρθρο 3, αριθμ. 6 και 19)

Ο εγγενής κίνδυνος σχετίζεται επομένως με τη φύση της εκάστοτε δραστηριότητας όταν απουσιάζει η οποιαδήποτε δικλίδα ελέγχου και μετριέται, σε όρους Επίπτωσης και Πιθανότητας.

Ενδεικτικά, υψηλού βαθμού εγγενείς κίνδυνοι μπορεί να σχετίζονται με:

- Υψηλού βαθμού πολύπλοκες λειτουργίες
- Επιχορηγήσεις
- Μεγάλος αριθμός δημοσίων συμβάσεων
- Υπερβολικός αριθμός χειροκίνητων διαδικασιών από τους χρήστες, υψηλός αριθμός προσώπων που εμπλέκονται στις διαδικασίες πχ. η πολυπλοκότητα της δομής του συστήματος που υποστηρίζει μια διαδικασία
- Περιοχές υψηλής εξειδίκευσης π.χ. όταν απαιτούνται ειδικές γνώσεις και δεξιότητες
- Συχνές αλλαγές οφειλόμενες σε εσωτερικούς ή εξωτερικούς παράγοντες
- Διαδικασίες που απαιτούν σημαντικό βαθμό κριτικής σκέψης από τους συμμετέχοντες
- Πίεση για επίτευξη υψηλών στόχων
- Εξαιρετικά δυσμενείς συνθήκες στο πολιτικό περιβάλλον, στους προμηθευτές ή σε άλλα θέματα του φορέα
- Υποψία ζημιών που οφείλεται σε σφάλματα ή απάτες
- Πιθανότητα σημαντικών ενδεχόμενων υποχρεώσεων (μη οριστικοποιημένων)
- Αποδεικτικά στοιχεία για συναλλαγές με συνδεδεμένα μέρη (πχ. μεταξύ ενός ΟΤΑ και των Ανωνύμων Εταιριών τους)

Ο υπολειμματικός κίνδυνος είναι ο εναπομένον κίνδυνος, αφού η Διοίκηση έχει λάβει μέτρα για την μείωση της Πιθανότητας ή και της Επίπτωσης. Ο υπολειμματικός κίνδυνος επίσης μετριέται ως το γινόμενο της Επίπτωσης και της Πιθανότητας και πρέπει να είναι λιγότερος ή ίσος από τον εγγενή κίνδυνο.

Για την ανάπτυξη του Ετήσιου Προγράμματος Εργασιών συνιστάται η επικέντρωση στον εγγενή κίνδυνο. Σαν αποτέλεσμα, η εκτίμηση κινδύνων της Μελέτης Περίπτωσης λαμβάνει υπόψη της τους εγγενείς κινδύνους. Για τους σκοπούς των ευρημάτων και των συστάσεων ο ελεγκτής οφείλει να εστιάσει στον υπολειμματικό κίνδυνο.

#### 3.1.2.4 Κατανομή των ελεγκτικών πόρων

Σύμφωνα με το Πρότυπο 2030 – Διαχείριση Πόρων ο επικεφαλής εσωτερικού ελέγχου πρέπει να εξασφαλίζει ότι οι πόροι του εσωτερικού ελέγχου είναι κατάλληλοι, επαρκείς και αξιοποιούνται αποτελεσματικά ώστε να επιτυγχάνεται το εγκεκριμένο πρόγραμμα. Ο όρος “κατάλληλος” αναφέρεται στον συνδυασμό γνώσεων, δεξιοτήτων και λοιπών ικανοτήτων που είναι απαραίτητες για την εκτέλεση του προγράμματος. Ο όρος “επαρκής” αναφέρεται στην ποσότητα των πόρων που είναι απαραίτητοι για την ολοκλήρωση του σχεδίου. Οι πόροι αξιοποιούνται αποτελεσματικά όταν χρησιμοποιούνται με βέλτιστο τρόπο για την επίτευξη του εγκεκριμένου προγράμματος. Κατά την ανάπτυξη του προγράμματος εργασιών (Πρότυπο 2010) και πριν την έγκρισή τους από τον επικεφαλής του φορέα (Πρότυπο 2020), ο Επικεφαλής εσωτερικού ελέγχου εξετάζει και συζητά τους πόρους που απαιτούνται για την υλοποίηση του προγράμματος. Για την εφαρμογή του προτύπου 2030, ο Επικεφαλής εσωτερικού ελέγχου πρέπει κατ’ αρχήν να αποκτήσει μία σε βάθος γνώση των διαθέσιμων πόρων της λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου για το εγκεκριμένο πρόγραμμα ελέγχων, προκειμένου να κατανοήσει αν με βάση αυτούς τους διαθέσιμους πόρους μπορεί να καλυφθεί το ελεγκτικό έργο ή πρέπει να τροποποιήσει το πρόγραμμα εργασιών.

Ο επικεφαλής εσωτερικού ελέγχου μπορεί να εξετάζει προσεκτικά τον αριθμό των εσωτερικών ελεγκτών και τις παραγωγικές ώρες εργασίας που διατίθενται για την υλοποίηση του Προγράμματος εντός των περιορισμών που θέτουν τα χρονοδιαγράμματα του οργανισμού. Από τις παραγωγικές ώρες εργασίας εξαιρούνται ο χρόνος που διατίθεται για άδεια μετ’ αποδοχών και ο χρόνος που διατίθεται για την εκπαίδευση και την άσκηση διοικητικών καθηκόντων.

Οι έλεγχοι στη συνέχεια πρέπει να λάβουν προτεραιότητα ανάλογα με την διαθεσιμότητα των πόρων, δεδομένου ότι σπάνια οι πόροι επαρκούν για να καλυφθούν τα πάντα. Με αυτό το βήμα, η λίστα που σχηματοποιείται συνιστά το Πρόγραμμα Εργασιών. Εάν υπάρχουν περιοχές υψηλού ή μέσου κινδύνου που δεν έχουν συμπεριληφθεί στον προγραμματισμό λόγω έλλειψης πόρων, το γεγονός αυτό πρέπει να επισημανθεί ιδιαίτερος από τον επικεφαλής Εσωτερικού Ελέγχου, κατά την έγκριση του Προγράμματος Εργασιών.

#### 3.1.2.5 Ανάπτυξη του Προγράμματος Εργασιών

Το Πρόγραμμα Εργασιών σταθμίζει ουσιαστικά (α) τις ελεγκτικές ανάγκες της Μονάδας που προκύπτουν από την αξιολόγηση κινδύνων αλλά και από λοιπές πηγές, όπως από σχόλια των ανώτερων στελεχών της Διοίκησης, το παρεπόμενο ελεγκτικό έργο άλλων μονάδων του

φορέα (πχ. Οικονομική Διεύθυνση, Επιθεώρηση κλπ.) και εξωτερικών οργάνων και (β) του διαθέσιμου ελεγκτικού χρόνου.

Ο διαθέσιμος χρόνος της ελεγκτικής ομάδας (ΔΧΕΟ) ή του εσωτερικού ελεγκτή υπολογίζεται ως ακολούθως:

**ΔΧΕΟ= Ημέρες εργασίας- Ημέρες απουσίας (άδεια-ασθένεια)- Ημέρες εκπαίδευσης- Ημέρες λοιπών δραστηριοτήτων- Ημέρες Έκτακτων Ελέγχων- Ημέρες Συμβουλευτικών Υπηρεσιών**

Όταν οι απαραίτητες πληροφορίες έχουν συγκεντρωθεί και εξετασθεί, ο Επικεφαλής Εσωτερικού Ελέγχου αναπτύσσει ένα Πρόγραμμα που συνήθως περιλαμβάνει :

- Μια λίστα των προτεινόμενων ελέγχων και συμβουλευτικών έργων
- Πρόβλεψη χρόνου για έκτακτους ελέγχους

#### **Ομαδική εργασία:**

*Επισκοπήστε με τον εισηγητή τη Μελέτη Περίπτωσης: Ετήσιο Πρόγραμμα Εργασιών βάσει Εκτίμησης Κινδύνων από το Α έως το Ω, που επισυνάπτεται στο Παράρτημα.*

*Στη συνέχεια εφαρμόστε τη μεθοδολογία που μελετήσατε στο ακόλουθο παράδειγμα:*

*Α) Υποτίθεται ότι κατόπιν συνεντεύξεων με τα στελέχη του φορέα στον οποίο υπηρετείτε ως εσωτερικός ελεγκτής συμπληρώσατε πίνακα βαθμολόγησης των κυριότερων δραστηριοτήτων, ως ακολούθως:*

ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΕΣ -ΕΠΙΠΕΔΟ 1	ΑΝΤΙΚΤΥΠΟΣ	ΠΙΘΑΝΟΤΗΤΑ
1.Πλαίσιο Διαχείρισης	1	5
2.Σχεδιασμός & Λογοδοσία	3	4
3.Διαχείριση Περιουσιακών Στοιχείων και Πόρων	5	5
4.Διαχείριση του ανθρώπινου κεφαλαίου	3	4
5.Προστασία περιουσιακών στοιχείων, πληροφοριών και ανθρώπων	3	3
6.Διαχείριση των πληροφοριών και της τεχνολογίας των πληροφοριών	2	1
7.Νομικές υπηρεσίες	1	1
8.Επικοινωνίες	2	2
9.Λήψη προγραμμάτων και υπηρεσιών	2	4

*Συζητείστε καταρχήν τι σημαίνουν οι συγκεκριμένες βαθμολογίες για την κάθε μία περιοχή.*

Δίνεται για διευκόλυνσή σας και ο κάτωθι πίνακας:

ΕΠΙΠΤΩΣΗ	Ακραίο					
	Πολύ υψηλό					
	Μέσο					
	Χαμηλό					
	Αμελητέο					
		Σπάνιο	Απίθανο	Μέτριο	Πιθανό	Σχεδόν Βέβαιο
		ΠΙΘΑΝΟΤΗΤΑ				

Στη συνέχεια με βάση τα αποτελέσματα της αξιολόγησης ρίσκου προτείνετε δραστηριότητες για το Πρόγραμμα εργασιών, εάν έχετε διαθέσιμο χρόνο για έλεγχο μόνο για:

- 3 δραστηριότητες
- 4 δραστηριότητες
- 5 δραστηριότητες
- 1 δραστηριότητα

Β) Με βάση τον Πίνακα που ακολουθεί υπολογίστε το α) Σύνολο των παραγωγικών και β) Σύνολο διαθέσιμων ανθρωποημερών για δύο εσωτερικούς ελεγκτές, εφόσον οι Ημερολογιακές ημέρες του ενός ελεγκτή είναι 250, οι Αργίες 10, οι Άδειες διακοπών 25 και η Εκπαίδευση 10. Αν υποθέσουμε ότι την επόμενη χρονιά θα διεξαχθούν δύο έλεγχοι ίσης χρονικής διάρκειας ο καθένας, πόσες συνολικές διαθέσιμες ανθρωποημέρες της ελεγκτικής ομάδας, θα αναλωθούν στον κάθε έλεγχο;

Περιγραφή	Ανθρωποημέρες	Σύνολο
Στελέχωση		
Ημερολογιακές ημέρες		
Μείον		
Αργίες		
Σύνολο παραγωγικών ημερών		
Μείον		
Άδειες τυχαίες		
Άδειες ασθενειών		
Άδειες διακοπών		
Εκπαίδευση		
Σύνολο διαθέσιμων ανθρωποημερών		
Κατανομή διαθέσιμων ανθρωποημερών		

Προγραμματισμένοι έλεγχοι (συμπεριλαμβανομένων των ελέγχων που απαιτούνται από το νομοθετικό πλαίσιο)		
Έλεγχοι εφαρμογής προτάσεων – follow up		
Έκτακτοι έλεγχοι		
<b>Ανάλυση ανά έλεγχο</b>		
Προγραμματισμένος έλεγχος 1 (τίτλος)		
Προγραμματισμένος έλεγχος 2 κλπ.		

#### ΑΤΟΜΙΚΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ

Ανατρέξτε στο [υπόδειγμα κατάρτισης Ετήσιου Προγράμματος Εργασιών βάσει αξιολόγησης κινδύνων στο παράρτημα του παρόντος](#). Καταρτίστε ένα Ετήσιο Πρόγραμμα Εργασιών βάσει των πιθανών κινδύνων που αντιμετωπίζει ο φορέας στην επίτευξη των επιχειρησιακών και στρατηγικών του στόχων.

### 3.2 Διαδικασία έγκρισης του Ετήσιου Προγράμματος Εργασιών

Μετά την κατάρτιση του Ετήσιου Προγράμματος Εργασιών ακολουθεί η διαδικασία έγκρισης αυτού<sup>23</sup>, η οποία θα πρέπει να περιγράφεται με ακρίβεια στον Κανονισμό Λειτουργίας του Εσωτερικού Ελέγχου.

Σύμφωνα με το πρότυπο 2020 «ο επικεφαλής εσωτερικού ελέγχου πρέπει να κοινοποιεί τον σχεδιασμό για τη λειτουργία εσωτερικού ελέγχου και τις απαιτήσεις πόρων, συμπεριλαμβανομένων και των σημαντικών ενδιάμεσων μεταβολών, στην ανώτερη διοίκηση και στο συμβούλιο, για επισκόπηση και έγκριση. Ο επικεφαλής εσωτερικού ελέγχου πρέπει επίσης να κοινοποιεί την επίδραση του περιορισμού των πόρων».

Το Πρόγραμμα υποβάλλεται στον επικεφαλής του φορέα, από τον επικεφαλής της Μονάδας Εσωτερικού Ελέγχου καθώς και στην Επιτροπή Ελέγχου, σύμφωνα με τα προβλεπόμενα στο άρθρο 14 του ν.4795/2021. Ο επικεφαλής του φορέα συζητά και αξιολογεί το Πρόγραμμα

<sup>23</sup> (α) Διεθνή Πρότυπα, Διεθνές πλαίσιο για την Επαγγελματική Εφαρμογή του Εσωτερικού Ελέγχου, (IPPF), 2017, Institute of Internal Auditors (IIA), 2010-Προγραμματισμός, 2010.A1, 2010.A2, 2010.C1, 2020 - Κοινοποίηση και Έγκριση

(β) Οδηγοί Εφαρμογής, Διεθνές πλαίσιο για την Επαγγελματική Εφαρμογή του Εσωτερικού Ελέγχου, (IPPF), 2017, Institute of Internal Auditors (IIA).

Εργασιών, αναφορικά με τους κινδύνους, λαμβάνοντας υπόψη τους στόχους και τους κύριους επιχειρησιακούς τομείς του φορέα. Το Ετήσιο Πρόγραμμα Εργασιών εγκρίνεται από τον επικεφαλής του φορέα μέσα σε ένα μήνα από την υποβολή του.

Ο επικεφαλής της Μονάδας Εσωτερικού Ελέγχου παρακολουθεί και εισηγείται την τροποποίηση του Ετήσιου Προγράμματος Εργασιών, όταν κρίνει ότι αυτό απαιτείται, λόγω εξωγενών ή ενδογενών παραγόντων. Οι τροποποιήσεις υποβάλλονται στον επικεφαλής του φορέα και στην Επιτροπή Ελέγχου. Ο επικεφαλής του φορέα εγκρίνει με την ίδια διαδικασία.

Οι λόγοι τροποποίησης/επανεξέτασης/ αναθεώρησης του Προγράμματος Εργασιών, μπορεί να οφείλονται σε οργανωτικές αλλαγές, που περιλαμβάνουν (αλλά δεν περιορίζονται σε):

- Απόκτηση ή πώληση ενός σημαντικού περιουσιακού στοιχείου
- Αλλαγή της Διοίκησης του φορέα
- Αλλαγές στο νομικό και κανονιστικό πλαίσιο
- Αλλαγές στη στρατηγική του φορέα
- Ανακάλυψη απρόβλεπτων κινδύνων κατά τους ελέγχους άλλων ελεγκτικών οργάνων
- Αλλαγές του εξωτερικού περιβάλλοντος (πχ πολιτικές, περιβαλλοντολογικές αλλαγές)
- Εφαρμογή νέων συστημάτων

### 3.3 Έκδοση εντολής ελέγχου ή παροχής συμβουλευτικού έργου (Ανάθεση)

Στο ν. 4795/2021 περιγράφονται τα στάδια που αντιστοιχούν στα δύο είδη έργων, διαβεβαιωτικά/ελεγκτικά και συμβουλευτικά, που διενεργεί η Μονάδα Εσωτερικού Ελέγχου ενός φορέα:

#### Στάδια έργων

**Κάθε έργο που διενεργείται ή παρέχεται από τη Μονάδα Εσωτερικού Ελέγχου διαρθρώνεται σε στάδια ως εξής:**

**1. Διαβεβαιωτικό/ελεγκτικό:** α) ανάθεση, β) σχεδιασμός, γ) διενέργεια, δ) σύνταξη προσωρινής έκθεσης, ε) οριστικοποίηση και υποβολή της έκθεσης, στ) παρακολούθηση της υλοποίησης των συστάσεων.

**2. Συμβουλευτικό:** α) ανάθεση, β) σχεδιασμός, γ) διενέργεια, δ) σύνταξη και υποβολή της έκθεσης. (άρθρο 15)



Η ανάθεση των έργων που περιέχονται στο Ετήσιο Πρόγραμμα Εργασιών της Μονάδας Εσωτερικού Ελέγχου, πραγματοποιείται με την έκδοση εντολών, τόσο Διαβεβαιωτικού /Ελεγκτικού Έργου, όσο και Παροχής Συμβουλευτικού έργου, οι οποίες αναπτύσσονται, ως κατωτέρω και θα πρέπει να περιγράφονται στον Κανονισμό Λειτουργίας της Μονάδας και εκτενέστερα στο Εγχειρίδιο των Εσωτερικών Ελέγχων <sup>24</sup>.

#### Ανάθεση Διαβεβαιωτικού/Ελεγκτικού Έργου

3.3.1 Μετά την έγκριση του Ετήσιου Προγράμματος Εργασιών της Μονάδας Εσωτερικού Ελέγχου από τον επικεφαλής του φορέα, αρχίζει η υλοποίηση αυτού. Το διαβεβαιωτικό/ελεγκτικό έργο ανατίθεται σε εσωτερικό ελεγκτή ή ομάδα εσωτερικών ελεγκτών, με την έκδοση σχετικής εντολής, η οποία θα πρέπει ιδίως να περιλαμβάνει:

- Τον αριθμό εντολής και την ημερομηνία έκδοσής της.
- Το αντικείμενο του διαβεβαιωτικού/ελεγκτικού έργου.
- Την ελεγχόμενη Υπηρεσία, εφόσον έχει προσδιοριστεί στο Ετήσιο Πρόγραμμα Εργασιών.
- Τον ελεγκτή ή την ομάδα εσωτερικών ελεγκτών παροχής διαβεβαιωτικού/ ελεγκτικού έργου (ονοματεπώνυμο). Ένας από τους ελεγκτές της ομάδας ορίζεται ως συντονιστής.
- Το εύρος του προτεινόμενου έργου, δηλαδή σε ποια χρονική περίοδο θα αναφέρεται (έτος αναφοράς) και το σκοπό του παρεχόμενου έργου.
- Τη διάρκεια.

Τα παραπάνω στοιχεία προκύπτουν από το Ετήσιο Πρόγραμμα Εργασιών, όπως προέκυψαν μετά από αξιολόγηση του κινδύνου και εγκρίθηκαν από τον επικεφαλής του φορέα.

<sup>24</sup> (α) Διεθνές Πλαίσιο για την Επαγγελματική Εφαρμογή του Εσωτερικού Ελέγχου, (IPPF) Institute of Internal Auditors (IIA), 2017. Διεθνή Πρότυπα: 1120-Ατομική Αντικειμενικότητα, 1130- Παρεμπόδιση Ανεξαρτησίας ή Αντικειμενικότητας, 1200-Επαγγελματική Επάρκεια και Δέουσα Επαγγελματική Επιμέλεια, 1210-Επαγγελματική Επάρκεια, 1210. A1, 1210.A2, 1210.A3, 1210. C1, 1220-Δέουσα Επαγγελματική Επιμέλεια, 2010 – Προγραμματισμός, 2020-Κοινοποίηση και έγκριση, 2030-Διαχείριση Πόρων, 2040- Πολιτικές και Διαδικασίες, 2220 - Εύρος έργου

(β) Διεθνές Πλαίσιο για την Επαγγελματική Εφαρμογή του Εσωτερικού Ελέγχου, (IPPF) Institute of Internal Auditors (IIA), 2017. Οδηγοί Εφαρμογής

### Ανάθεση Συμβουλευτικού Έργου

Η υλοποίηση ενός συμβουλευτικού έργου που περιλαμβάνεται στο Ετήσιο Πρόγραμμα Εργασιών αρχίζει με την ανάθεση αυτού σε ελεγκτή ή ομάδα εσωτερικών ελεγκτών, με έκδοση εντολής παροχής συμβουλευτικού έργου, η οποία θα πρέπει ιδίως να περιλαμβάνει:

- Τον αριθμό εντολής και την ημερομηνία έκδοσής της.
- Το αντικείμενο της παροχής συμβουλευτικού έργου.
- Τον ελεγκτή ή την ομάδα εσωτερικών ελεγκτών που θα παράσχουν το συμβουλευτικό έργο (ονοματεπώνυμο). Ένας από τους ελεγκτές της ομάδας ορίζεται ως συντονιστής.
- Το εύρος του έργου, δηλαδή τι ακριβώς θα αφορά το έργο, σε ποια χρονική περίοδο θα αναφέρεται (έτος αναφοράς), το σκοπό, τις προσδοκίες του αιτούντα το έργο. (Σε περίπτωση που τα απαιτούμενα στο εύρος δεν έχουν συμπεριληφθεί με σαφήνεια κατά την αποστολή του αιτήματος, γίνεται σχετική αναφορά, ότι θα συμφωνηθεί τεκμηριωμένα, μετά από διευκρινιστικές συζητήσεις μεταξύ των ελεγκτών και του αιτούντα το έργο).
- Τη χρονική περίοδο που θα διαρκέσει το έργο.

Τα παραπάνω στοιχεία προκύπτουν από το Ετήσιο Πρόγραμμα Εργασιών. Σημειώνεται ότι το συμβουλευτικό έργο που αναλαμβάνεται από τη Μονάδα Εσωτερικού Ελέγχου παρέχεται μετά από εντολή του επικεφαλής του φορέα ή την υποβολή σχετικού αιτήματος από επικεφαλής άλλης οργανικής μονάδας του φορέα.

Στον Κανονισμό Λειτουργίας και στο Εγχειρίδιο Εσωτερικών Ελέγχων της Μονάδας Εσωτερικού Ελέγχου θα πρέπει να καθορίζονται θέματα που αφορούν την έκδοση της εντολής, όπως είναι το περιεχόμενο κάθε εντολής, η έγκριση και η τροποποίηση αυτής, τα κριτήρια επιλογής εσωτερικών ελεγκτών για να εκτελέσουν ένα έργο και άλλα.

### Θέματα που μπορούν να αναφέρονται σε Εγχειρίδιο της Μονάδας Εσωτερικού Ελέγχου, σχετικά με την έκδοση εντολής

- Όλες οι εντολές εκδίδονται από τον επικεφαλής του φορέα, εκτός και αν έχει εξουσιοδοτηθεί σχετικά ο επικεφαλής της Μονάδας Εσωτερικού Ελέγχου.
- Θα πρέπει να προβλέπεται η τροποποίηση της εντολής, και συγκεκριμένα σε ποιες περιπτώσεις επιτρέπεται, η διαδικασία, καθώς και η αιτιολόγηση αυτής. Τέτοιες περιπτώσεις μπορεί να είναι :

- Η επέκταση της διάρκειας του έργου,
- Η προσθήκη έτους αναφοράς, δηλαδή να ελεγχθούν και στοιχεία που αντιστοιχούν και σε άλλο έτος, πέραν αυτού που καταγράφεται στην εντολή ελέγχου,
- ο έλεγχος και πρόσθετης Υπηρεσίας, πέραν αυτής που αναφέρεται στη σχετική εντολή ελέγχου,
- η τροποποίηση της σύνθεσης της ομάδας των Εσωτερικών Ελεγκτών.

Σε κάθε περίπτωση θα πρέπει να δίνεται προσοχή στο να μην εκφεύγει η τροποποίηση των διαλαμβανομένων στο εγκεκριμένο από τον επικεφαλής του φορέα, Ετήσιο Πρόγραμμα Εργασιών και των ορίων της εξουσιοδότησης υπογραφής των εντολών που έχει δοθεί σε άλλο όργανο από τον επικεφαλής του φορέα.

- Οι εσωτερικοί ελεγκτές επιλέγονται βάσει της εμπειρίας εσωτερικού ελέγχου και τη γνώση του αντικειμένου της εντολής. Το διαβεβαιωτικό αλλά και το συμβουλευτικό έργο μπορεί να διενεργηθεί είτε από έναν εσωτερικό ελεγκτή είτε από ομάδα Εσωτερικών Ελεγκτών, ένας εκ των οποίων ορίζεται ως συντονιστής εκπροσωπώντας την ομάδα.
- Σε περίπτωση που υπάρχει ζήτημα που ενδέχεται να επηρεάσει την ανεξαρτησία και την αμερόληπτη κρίση του Ελεγκτή, αυτός το θέτει υπόψη του Προϊστάμενου της Μονάδας Εσωτερικού Ελέγχου, ο οποίος αποφασίζει για την απαλλαγή ή μη του Ελεγκτή από το συγκεκριμένο έργο.

### 3.4 Σχεδιασμός ελεγκτικού / διαβεβαιωτικού έργου

Ο σχεδιασμός του ελεγκτικού έργου αποτελεί ένα από τα στάδια αυτού και είναι καθοριστικός για την αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου.

Σύμφωνα με το Διεθνές Πρότυπο 2200 Σχεδιασμός Έργου “Οι εσωτερικοί ελεγκτές πρέπει να αναπτύσσουν και να αποτυπώνουν τον σχεδιασμό κάθε έργου, ο οποίος θα περιλαμβάνει τους αντικειμενικούς σκοπούς, το εύρος, το χρονοδιάγραμμα και την κατανομή των πόρων. Ο σχεδιασμός θα πρέπει να λαμβάνει υπόψη τις στρατηγικές του οργανισμού, σκοπούς και κινδύνους που σχετίζονται με το έργο” (IIA-Οδηγοί εφαρμογής, 2017).

Ο σχεδιασμός του ελεγκτικού έργου είναι καθοριστικός για την αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου. Όταν οι εσωτερικοί ελεγκτές σχεδιάζουν ένα ελεγκτικό έργο, κατά κανόνα οφείλουν να έχουν κατανοήσει το Ετήσιο Πρόγραμμα Εργασιών της Μονάδας Εσωτερικού Ελέγχου του φορέα (annual internal audit plan), τη διαδικασία του σχεδιασμού και τις συζητήσεις που οδήγησαν στην κατάρτισή του. Επίσης, οφείλουν να κατανοήσουν τις διάφορες σημαντικές αλλαγές που επηρέασαν τον φορέα από τη στιγμή που το ελεγκτικό έργο συμπεριελήφθη στο Ετήσιο Πρόγραμμα Εργασιών.

Οι εσωτερικοί ελεγκτές επίσης πρέπει να κατανοήσουν πως επιδρούν στο ελεγκτικό έργο οι στρατηγικές του φορέα, οι αντικειμενικοί σκοποί και οι κίνδυνοι. Είναι σημαντικό για τους εσωτερικούς ελεγκτές να κατανοούν τη διαδικασία σχεδιασμού του ελεγκτικού έργου που εφαρμόζεται από τη λειτουργία εσωτερικού ελέγχου του φορέα, η οποία συχνά περιγράφεται στο Εγχειρίδιο Εσωτερικών Ελέγχων.

Οι εσωτερικοί ελεγκτές θα πρέπει επίσης να κατανοήσουν το εύρος του έργου και τις προσδοκίες των ενδιαφερομένων μερών και να εξοικειωθούν με προηγούμενους ελέγχους (εσωτερικούς ή εξωτερικούς) ή με μελέτες συμμόρφωσης που έγιναν στην υπό εξέταση περιοχή. Επιπλέον, οι εσωτερικοί ελεγκτές συνήθως εξοικειώνονται με τις στρατηγικές, τους αντικειμενικούς σκοπούς και κινδύνους που σχετίζονται με την υπηρεσία, την περιοχή ή τη διαδικασία που θα εξεταστεί στο προτεινόμενο έργο.

Θα ήταν χρήσιμο για τους εσωτερικούς ελεγκτές να ερευνήσουν εάν η Διοίκηση έχει πραγματοποιήσει αξιολόγηση κινδύνων στην περιοχή που εξετάζεται και σε θετική περίπτωση να κατανοήσουν την άποψή της για την αξιολόγηση των κινδύνων, καθώς και τους συναφείς με την περιοχή κινδύνους και τους αντίστοιχους μηχανισμούς ελέγχου που προβλέπεται να ελεγχθούν.

Οι εσωτερικοί ελεγκτές συνιστάται να λαμβάνουν υπόψη τους πόρους που απαιτούνται για το έργο και να καθορίζουν τον τρόπο της αποτελεσματικής αξιοποίησης αυτών.

Τα κύρια στάδια του σχεδιασμού του ελέγχου αναλύονται στη συνέχεια.

### Προκαταρκτική μελέτη

Η ελεγκτική δραστηριότητα ξεκινά με μια προκαταρκτική μελέτη, η οποία επικουρεί τον εσωτερικό ελεγκτή να λάβει τις απαραίτητες πληροφορίες για την εκτέλεση του ελέγχου. Στο 3.4.1 στάδιο αυτό ο ελεγκτής ή η ελεγκτική ομάδα αποκτά σημαντικές πληροφορίες και γνώσεις για τις κατωτέρω περιοχές:

- Μέγεθος και σκοποί της ελεγχόμενης περιοχής
- Στρατηγικό πλάνο του επικεφαλής του φορέα σχετικά με τις περιοχές που θα ελεγχθούν
- Νομοθεσία, πολιτικές και διαδικασίες του φορέα και της ελεγχόμενης υπηρεσίας
- Υφιστάμενες δικλίδες ελέγχου
- Σχεδιαγράμματα ροής εργασιών
- Οργανωτική και διοικητική δομή
- Εκθέσεις και φύλλα εργασίας προηγούμενων ελέγχων
- Εκθέσεις των εξωτερικών ελεγκτών ή άλλων ελεγκτικών οργάνων
- Σχεδιαγράμματα
- Κανονισμοί λειτουργιών, εργασιών/καθηκόντων

### 3.4.2 Προσδιορισμός πιθανών προβληματικών περιοχών

Σε συνδυασμό και με τα ευρήματα της αξιολόγησης κινδύνων και της προκαταρκτικής μελέτης του προηγούμενου σταδίου, ο εσωτερικός ελεγκτής ή η ομάδα ελέγχου σε συνεργασία με τον Προϊστάμενο ή τον Επικεφαλής Εσωτερικού Ελέγχου μπορεί να προσδιορίσει τις δυνητικά προβληματικές περιοχές που αφορούν τις διαδικασίες στην ελεγχόμενη υπηρεσία.

Κάποιες ενδείξεις που επισημαίνουν την ύπαρξη κινδύνων, έχουν ως ακολούθως:

- Ανυπαρξία/έλλειψη προγραμματισμού
- Οργανωτική δομή που δε διασφαλίζει την κατάλληλη κατανομή αρμοδιοτήτων σε όρους αντικειμένων, προσώπων και Τμημάτων, η οποία επίσης παραβιάζει την αρχή του διαχωρισμού καθηκόντων
- Κατανομή αρμοδιοτήτων που είναι ανεπαρκής αναφορικά με την καθιέρωση αποτελεσματικού ελέγχου σε δαπάνες και πληρωμές
- Γραπτές διαδικασίες που προβλέπεται να εφαρμόζονται επίσημα, αλλά φαίνεται να είναι αναποτελεσματικές ή ασαφείς και δύσκολο να γίνουν κατανοητές ή των οποίων το κόστος είναι μεγαλύτερο από το όφελος.

- Έλλειψη συντονισμού στις περιπτώσεις όπου το αντικείμενο της υπό έλεγχο υπηρεσίας ή του αντικειμένου του ελέγχου σχετίζεται με άλλες υπηρεσίες του φορέα ή με άλλους φορείς
- Δαπάνες ή έσοδα μεγάλων ποσών
- Ύπαρξη λειτουργιών, διαδικασιών, προγραμμάτων, έργων και δραστηριοτήτων που δεν έχουν ελεγχθεί στο παρελθόν
- Σύγκρουση συμφερόντων μεταξύ του προσωπικού που κατέχει θέσεις οι οποίες μπορούν να επηρεάσουν πολιτικές και δραστηριότητες ή μεταξύ της Διοίκησης και του προαναφερθέντος προσωπικού
- Ύπαρξη συμβάσεων σε ποσά κοντά στα όρια εγκρίσεων
- Περίπλοκες διαδικασίες, προγράμματα και δραστηριότητες
- Ανυπαρξία/έλλειψη μηχανισμών ανατροφοδότησης για την πληροφόρηση των επικεφαλής των δραστηριοτήτων ως προς τις ενέργειες της υπηρεσίας
- Έκτακτες δραστηριότητες και λειτουργίες
- Νέες υπηρεσίες και δραστηριότητες καθώς επίσης και έργα αναδιοργάνωσης
- Σημαντικές αλλαγές στην οργάνωση και τους ανθρώπινους πόρους

#### 3.4.3 Προετοιμασία του Προγράμματος Ελέγχου

Η ολοκλήρωση του σχεδιασμού του ελεγκτικού έργου προϋποθέτει τη σύνταξη ενός προγράμματος ελέγχου που περιγράφει τι θα ελεγχθεί και αποτελείται από μια σειρά ελεγκτικών βημάτων, που σκοπεύουν να επιτύχουν τους σκοπούς του ελέγχου, με αποτελεσματικό τρόπο. Η επιλογή των βημάτων ελέγχου πρέπει να βασίζεται στη συλλογή στοιχείων, αλλά και στην προκαταρκτική μελέτη. Ως πλεονεκτήματα των προγραμμάτων ελέγχου, μπορούν να αναφερθούν τα εξής:

- Ενίσχυση του ορθού σχεδιασμού του ελέγχου.
- Διευκόλυνση της επισκόπησης της ελεγχόμενης δραστηριότητας.
- Ενίσχυση της εποπτείας των ελεγκτικών εργασιών.
- Διευκόλυνση της συσχέτιση του εκτελεσθέντος ελεγκτικού έργου σε σχέση με το προγραμματισμένο.
- Συμβολή στην αποτροπή επικαλύψεων ελέγχου ή μη ελεγχμένων περιοχών.

Πριν την ανάπτυξη ενός προγράμματος ελέγχου, οι εσωτερικοί ελεγκτές μπορούν να εξετάσουν πολλά στοιχεία του προβλεπόμενου έργου, συμπεριλαμβανομένων:

- Του κατάλληλου μεγέθους του δείγματος που θα εξετασθεί και των μεθοδολογιών που θα χρησιμοποιηθούν
- Του καταλόγου ή του πίνακα κινδύνων και του τρόπου που εφαρμόζεται για την ανάπτυξη του προγράμματος εργασιών
- Του τρόπου με τον οποίο θα επιτευχθούν οι αντικειμενικοί σκοποί του έργου.
- Των κρίσεων και συμπερασμάτων που προέκυψαν κατά τη φάση σχεδιασμού του έργου

Όπως αναφέρθηκε και παραπάνω, τα προγράμματα ελέγχου ενδείκνυται να είναι διατυπωμένα υπό μορφή βημάτων. Οι απαντήσεις στα βήματα ελέγχου με απλό “Ναι” ή “Όχι” από τους ελεγχόμενους, τείνει να εγκαταλειφθεί, διότι με τη μέθοδο αυτή δεν πραγματοποιείται ουσιαστικός έλεγχος και είναι πολύ εύκολο να εξαχθούν λάθος συμπεράσματα. Σε κάθε βήμα ελέγχου χρειάζεται διερεύνηση του θέματος σε βάθος και τεκμηριωμένες απαντήσεις, όσο μικρής σημασίας και αν θεωρείται ο έλεγχος.. Μέσα από την ανάπτυξη και την εφαρμογή των προγραμμάτων, παρέχεται η ευκολία στους Εσωτερικούς Ελεγκτές ως προς την αξιολόγηση του Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου και την επισήμανση των κινδύνων. Τα προγράμματα ελέγχου ακόμα και του ιδίου κλάδου και αντικειμένου φορέων, διαφέρουν μεταξύ τους και τούτο οφείλεται στη διαφορετική οργανωτική δομή που έχουν, μεταξύ τους οι τελευταίοι. Το κοινό χαρακτηριστικό που έχουν τα προγράμματα, ασχέτως κλάδου, είναι ότι διέπονται από την ίδια ελεγκτική φιλοσοφία και τεχνική, βασισμένα στη φυσιολογική ροή των εργασιών και των διαδικασιών που διαθέτει ο κάθε φορέας.

Η παρακάτω μεθοδολογία θα πρέπει να ακολουθείται, για την ανάπτυξη των προγραμμάτων:

- Κατανόηση της λειτουργίας της ελεγχόμενης δραστηριότητας.
- Επισκόπηση των σχετικών πολιτικών και διαδικασιών.
- Επισκόπηση εκθέσεων ελέγχου, προηγούμενων περιόδων για την ίδια δραστηριότητα.
- Διενέργεια προκαταρκτικής έρευνας και συνεντεύξεων του αρμόδιου προσωπικού.
- Αποτύπωση των διαδικασιών με τη μορφή της διαγράμματος ροής, των περιοχών που πρόκειται να ελεγχθούν.
- Καταγραφή των κινδύνων που σχετίζονται με την ελεγχόμενη δραστηριότητα.
- Εντοπισμός των δικλίδων ασφαλείας που υπάρχουν στην συγκεκριμένη δραστηριότητα και αξιολόγηση των μέτρων ελέγχου, ως προς την επάρκειά τους.

Ως πλεονεκτήματα των προγραμμάτων ελέγχου, μπορούν να αναφερθούν τα παρακάτω:

- Ενίσχυση του ορθού σχεδιασμού του ελέγχου.
- Διευκόλυνση της επισκόπησης της ελεγχόμενης δραστηριότητας.



- Ενίσχυση της εποπτείας των ελεγκτικών εργασιών.
- Συσχέτιση του εκτελεσθέντος ελεγκτικού έργου σε σχέση με το προγραμματισμένο.
- Συμβολή στην αποτροπή επικαλύψεων ελέγχου ή μη ελεγμένων περιοχών.

Σύμφωνα με το Πρότυπο 2240 – Πρόγραμμα Έργου *οι εσωτερικοί ελεγκτές πρέπει να αναπτύσσουν και να καταγράφουν προγράμματα έργου έτσι ώστε να επιτυγχάνονται οι αντικειμενικοί σκοποί του έργου.*

Για την εφαρμογή του Προτύπου 2240, *οι εσωτερικοί ελεγκτές πρέπει κατ' αρχήν να αποκτήσουν μία σε βάθος γνώση των αντικειμενικών σκοπών και του εύρους του έργου, καθώς και των σημαντικότερων κινδύνων και μηχανισμών ελέγχου που αφορούν στην περιοχή ή τη διαδικασία που εξετάζεται. Κατά κανόνα κατανοούν πλήρως τους πόρους που είναι διαθέσιμοι για το έργο. Πριν την ανάπτυξη ενός προγράμματος εργασίας, οι εσωτερικοί ελεγκτές θα μπορούσαν να θεωρήσουν χρήσιμο να εξετάσουν πολλά στοιχεία του προβλεπόμενου έργου, συμπεριλαμβανομένων:*

- *Του κατάλληλου μεγέθους του δείγματος που θα εξετασθεί και των μεθοδολογιών που θα χρησιμοποιηθούν.*
- *Του καταλόγου ή του πίνακα κινδύνων και του τρόπου που εφαρμόζεται για την ανάπτυξη του προγράμματος εργασιών.*
- *Του εύρους του έργου.*
- *Του τρόπου με τον οποίο θα επιτευχθούν οι αντικειμενικοί σκοποί του έργου.*
- *Της διαθεσιμότητας των πόρων που απαιτούνται.*
- *Των κρίσεων και συμπερασμάτων που προέκυψαν κατά τη φάση σχεδιασμού του έργου.*

*Όταν αναπτύσσουν το πρόγραμμα εργασίας, οι εσωτερικοί ελεγκτές συνήθως λαμβάνουν υπόψη τους κινδύνους που απειλούν την περιοχή ή τη διαδικασία που εξετάζεται. Το πρόγραμμα εργασίας βασίζεται στους αντικειμενικούς σκοπούς και το εύρος του έργου. Συνήθως περιλαμβάνει το σχέδιο ανάπτυξης των πόρων και περιγράφει τις τεχνικές ή μεθοδολογίες που θα χρησιμοποιηθούν για την εκτέλεση του έργου (π.χ. τεχνικές δειγματοληψίας). Είναι σημαντικό για τους εσωτερικούς ελεγκτές να καθορίζουν ποιες επαληθεύσεις (tests) ή ελεγκτικά βήματα είναι απαραίτητα για την αξιολόγηση των κινδύνων στην υπό εξέταση περιοχή ή διαδικασία, καθώς και για τον έλεγχο των υφιστάμενων μηχανισμών ελέγχου. Επιπλέον, οι εσωτερικοί ελεγκτές συνιστάται να επιβεβαιώνουν ότι οι επαληθεύσεις (tests) είναι αρκετά συγκεκριμένες ώστε να αποφεύγεται η καταστρατήγηση του εύρους του έργου. Για να αναπτύξουν ένα αποτελεσματικό πρόγραμμα εργασίας, οι εσωτερικοί ελεγκτές λαμβάνουν υπόψη τη φύση, την έκταση και τον χρόνο εκτέλεσης των ελεγκτικών επαληθεύσεων (audit*



*tests*) που απαιτούνται για την επίτευξη των αντικειμενικών σκοπών του έργου. Στο πρόγραμμα εργασίας, κάθε διαδικασία που αφορά στο έργο συνιστάται να είναι σχεδιασμένη να επαληθεύει έναν συγκεκριμένο μηχανισμό ελέγχου που αντιμετωπίζει κινδύνους. Είναι επίσης σημαντικό το πρόγραμμα εργασίας να αναπτύσσεται και να τεκμηριώνεται με τέτοιο τρόπο ώστε να διασφαλίζει ότι όλα τα μέλη της ομάδας έργου κατανοούν τις εργασίες που πρέπει να εκτελέσουν και αυτές που απομένουν για εκτέλεση. Η μορφή των προγραμμάτων εργασίας μπορεί να ποικίλει ανάλογα με το έργο ή τον οργανισμό. Οι πιο συνηθισμένες μορφές περιλαμβάνουν τυποποιημένα υποδείγματα εγγράφων ή λίστες ελέγχου για την καταγραφή της ολοκλήρωσης των προκαταρκτικών βημάτων, σημειώματα που συνοψίζουν τα βήματα ελέγχου που ολοκληρώθηκαν και πρόσθετες στήλες στον πίνακα κινδύνων και μηχανισμών ελέγχων (*risk and control matrix*). Τα καλά τεκμηριωμένα προγράμματα εργασίας βοηθούν τα μέλη της ομάδας έργου στην επικοινωνία των ρόλων, καθηκόντων και εργασιών και μπορεί να περιλαμβάνουν υπογραφές για την ολοκλήρωση των εργασιών, τα ονόματα των εσωτερικών ελεγκτών που τις ολοκλήρωσαν και την ημερομηνία ολοκλήρωσής τους.

Σύμφωνα με το Πρότυπο 2240.A1, τα προγράμματα εργασίας πρέπει να είναι εγκεκριμένα από τον υπεύθυνο της λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου πριν από την έναρξη των εργασιών. Ωστόσο, με τις νέες πληροφορίες και γνώσεις που αποκτώνται κατά τη διάρκεια εκτέλεσης των εργασιών, το πρόγραμμα εργασίας μπορεί να αναπροσαρμοστεί έπειτα από την άμεση έγκριση του υπεύθυνου της λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου.

Το ίδιο το πρόγραμμα εργασίας με τεκμηριωμένη την έγκρισή του, αποδεικνύει, σε γενικές γραμμές, τη συμμόρφωση με το Πρότυπο 2240. Τυχόν αλλαγές στο πρόγραμμα εργασίας συνιστάται να έχουν τεκμηριωμένη την έγκριση. Η επίβλεψη του έργου και οι απαραίτητες υπογραφές για κάθε εργασία του προγράμματος εργασίας από τον υπεύθυνο για την ολοκλήρωση αυτής εσωτερικό ελεγκτή μπορεί επίσης να αποτελούν τεκμήρια συμμόρφωσης. Άλλα έγγραφα που θα μπορούσαν να αποδείξουν τη συμμόρφωση με το Πρότυπο 2240 συνίστανται στις σημειώσεις ή τα υπομνήματα συναντήσεων που καταδεικνύουν τα βήματα σχεδιασμού για την κατάρτιση του προγράμματος εργασίας. Επιπλέον οι σημειώσεις από τις συναντήσεις σχεδιασμού των μελών της ομάδας έργου κατά τη διάρκεια των οποίων ο σκοπός και τα παραδοτέα του έργου συζητήθηκαν με τον ελεγχόμενο ή αποδεικτικά στοιχεία παρόμοιων συναντήσεων θα μπορούσαν να επιδείξουν τη συμμόρφωση.

### **Ομαδική Εργασία :**

Δίνεται λίστα σημαντικών κινδύνων των υπηρεσιών α) Οικονομικής Διαχείρισης, που ασχολείται με τις προμήθειες και β) Διοίκησης Προσωπικού.

1. Κίνδυνος απώλειας προσωπικών δεδομένων των υπαλλήλων της Οικονομικής Διαχείρισης
2. Κίνδυνος καθυστερημένης ενημέρωσης των φακέλων προσωπικού με νέα στοιχεία ή τήρησης λανθασμένων στοιχείων
3. Κίνδυνος μη διαχωρισμού δραστηριοτήτων Οικονομικής Διαχείρισης λόγω έλλειψης προσωπικού
4. Κίνδυνος μη τήρησης του Κανονισμού Δεοντολογίας από το προσωπικό της Οικονομικής Διαχείρισης
5. Κίνδυνος υποστελέχωσης προσωπικού Οικονομικής Διαχείρισης
6. Κίνδυνος χαμηλής επιμόρφωσης προσωπικού Οικονομικής Διαχείρισης
7. Κίνδυνος εντατικής χρήσης απευθείας αναθέσεων
8. Κίνδυνος μη τήρησης διαδικασιών ανάθεσης δαπάνης βάσει Ν. 4412/2016
9. Κίνδυνος μη τήρησης διαδικασιών πληρωμής Αμοιβών Τρίτων βάσει Ν. 4412/2016

Συντάξτε με τη βοήθεια του Εισηγητή το Πρόγραμμα Ελέγχου για τις δύο Μονάδες για κάθε Κίνδυνο χωριστά, με τις ακόλουθες υποενότητες:

1. Κίνδυνος
2. Πεδίο ελέγχου (Τι θα ελεγχθεί)
3. Στόχοι ελέγχου-Ερωτήματα στο πρόγραμμα ελέγχου (Γιατί θα ελεγχθεί)
4. Μεθοδολογία ελέγχου

### 3.5 Ελεγκτική δειγματοληψία

#### 3.5.1

#### Τι είναι Ελεγκτική Δειγματοληψία

Η ελεγκτική δειγματοληψία χρησιμοποιείται για τη λήψη ελεγκτικών τεκμηρίων για την εξαγωγή συμπερασμάτων σχετικά με έναν πληθυσμό από τον οποίο επιλέγεται δείγμα. Ο εσωτερικός ελεγκτής θα πρέπει να σχεδιάζει και να επιλέγει δείγμα ελέγχου, να διενεργεί διαδικασίες ελέγχου και να αξιολογεί τα αποτελέσματα του δείγματος, για να λαμβάνει **επαρκή, αξιόπιστα, συναφή και χρήσιμα** αποδεικτικά στοιχεία, για την επίτευξη των στόχων της ελεγκτικής αποστολής. Επαρκή σημαίνει ότι τα στοιχεία είναι πραγματικά,

ικανοποιητικά και πειστικά, έτσι ώστε ένα συνετό, καλά ενημερωμένο άτομο, να μπορεί να καταλήξει στα ίδια συμπεράσματα με τον ελεγκτή. Αξιόπιστα σημαίνει ότι τα στοιχεία που λαμβάνονται είναι τα καλύτερα εφικτά, μέσω της χρήσης κατάλληλων ελεγκτικών τεχνικών. Σχετικά σημαίνει ότι υποστηρίζουν παρατηρήσεις και συστάσεις του ελέγχου και συνάδουν με τους στόχους της ελεγκτικής αποστολής. Τέλος χρήσιμα εφόσον τα στοιχεία βοηθούν στην παροχή διαβεβαίωσης ότι ο οργανισμός θα εκπληρώσει τους στόχους του (IIA-Practice Advisory, 2013).

Με την δειγματοληψία δίνεται η δυνατότητα εφαρμογής των ελεγκτικών διαδικασιών σε λιγότερο από το 100% των μονάδων εντός του πληθυσμού που είναι σχετικός με τον έλεγχο, τέτοιων που όλες οι μονάδες δειγματοληψίας να έχουν πιθανότητα επιλογής, ώστε να παρέχεται στον ελεγκτή λελογισμένη βάση επί της οποίας θα εξαγάγει συμπεράσματα για ολόκληρο τον πληθυσμό.

Η δειγματοληψία μπορεί να είναι στατιστική ή μη στατιστική:

- ✓ Στατιστική Δειγματοληψία: περιλαμβάνει τη χρήση στατιστικών τεχνικών μέσω των οποίων εξάγονται συμπεράσματα για τον πληθυσμό.
- ✓ Η μη στατιστική δειγματοληψία μπορεί να χρησιμοποιηθεί ανάλογα με την επαγγελματική κρίση του εσωτερικού ελεγκτή σε ορισμένες περιπτώσεις, σύμφωνα με τις βέλτιστες ελεγκτικές πρακτικές και σε κάθε περίπτωση όταν ο αριθμός των πράξεων δεν είναι επαρκής ώστε να επιτρέψει τη χρήση στατιστικής μεθόδου.

Όταν ο ελεγκτής έχει καθορίσει τους σκοπούς του ελέγχου σε ένα έργο και τα ελεγκτικά βήματα που θα ακολουθηθούν, στην πραγματικότητα έχει ορισθεί ο πληθυσμός, από τον οποίο θα εξαχθεί ένα δείγμα. Ο πληθυσμός του ελέγχου είναι το σύνολο των αντικειμένων για τα οποία θα εξαχθεί ένα συμπέρασμα. Επίσης πρέπει να είναι κατάλληλος και πλήρης δεδομένου του στόχου του ελέγχου.

Σύμφωνα με τον Οδηγό Εφαρμογής 2320 οι εσωτερικοί ελεγκτές μπορούν να επαληθεύσουν έναν συνολικό πληθυσμό ή ένα αντιπροσωπευτικό δείγμα πληροφοριών.

- Αν επιλέξουν ένα δείγμα, είναι υπεύθυνοι για την εφαρμογή μεθόδων που να διασφαλίζουν ότι το δείγμα που επιλέχθηκε αντιπροσωπεύει το σύνολο του πληθυσμού ή και τη χρονική περίοδο στην οποία θα αναχθούν τα αποτελέσματα
- Η χρήση των τεχνικών ελέγχου που υποστηρίζονται από εξειδικευμένη ηλεκτρονική εφαρμογή μπορεί να επιτρέψει την ανάλυση ενός συνολικού πληθυσμού πληροφοριών αντί ενός δείγματος

Η μονάδα δειγματοληψίας (πχ. κάθε αντικείμενο-μέρος του πληθυσμού) είναι:

- Ένα περιστατικό ή συναλλαγή στην περίπτωση δειγματοληψίας χαρακτηριστικών (attribute sampling). Στην περίπτωση αυτή ο ελεγκτής μπορεί πχ να εξετάσει δειγματοληπτικά αποφάσεις ανάληψης υποχρέωσης αν φέρουν τις κατάλληλες υπογραφές και να σημειώσει σχετικά σε περίπτωση ύπαρξης αποκλίσεων πάνω από ένα αποδεκτό ποσοστό.
- Χρηματική αξία στην περίπτωση δειγματοληψίας μεταβλητών που χρησιμοποιούνται σε έλεγχο χρηματικού ποσού (Substantive testing). Στην περίπτωση αυτή ο ελεγκτής μπορεί να εξετάσει μονάδες των οποίων οι αξίες υπερβαίνουν συγκεκριμένο ποσό ώστε να επιβεβαιώσει ένα μεγάλο ποσοστό μιας κατηγορίας συναλλαγών ή υπολοίπου λογαριασμού πχ επιλέγονται για έλεγχο χρηματικά εντάλματα πάνω από ένα ποσό.

Όταν ο ελεγκτής έχει επιλέξει μια τεχνική δειγματοληψίας για να εφαρμόσει σε δεδομένο πληθυσμό, το μέγεθος του δείγματος πρέπει να καθορισθεί. Μέρος του σχεδιασμού δειγματοληψίας είναι η μεθοδολογία με την οποία θα επιλεγεί το δείγμα:

- Επιλογή όλων των μονάδων (100% όταν ο πληθυσμός είναι μικρός και ο κίνδυνος μεγάλος)
- Μη-τυχαία επιλογή (συγκεκριμένη, βασισμένη σε εκτίμηση κινδύνου και κρίση του ελεγκτή)
- Τυχαία επιλογή (δειγματοληψία, όσο μεγαλύτερος ο πληθυσμός τόσο και το ρίσκο (βλέπε τον πιο κάτω πίνακα για μια «έμπνευση» όταν χρησιμοποιείται η επαγγελματική κρίση)

**Πίνακας 4**  
**Πίνακας ελάχιστων μεγεθών δειγμάτων**

<b>Πληθυσμός</b>	<b>Μέγεθος Δείγματος</b>
<b>1</b>	<b>1</b>
<b>2-4</b>	<b>2</b>
<b>5-12</b>	<b>2-5</b>
<b>13-52</b>	<b>5,10, 15</b>
<b>53-250</b>	<b>20, 30, 40</b>
<b>&gt;250</b>	<b>25, 45, 60</b>

Ο ανωτέρω πίνακας παρέχει τα ελάχιστα μεγέθη δειγμάτων. Οι ελεγκτές μπορεί να χρειαστεί να χρησιμοποιήσουν την επαγγελματική κρίση τους για να αποφασίσουν εάν χρειάζονται μεγαλύτερα δείγματα ώστε να ληφθεί επαρκής και κατάλληλη τεκμηρίωση για τη λειτουργία των δικλίδων ελέγχου. Γίνεται εύκολα κατανοητό πως όσο μεγαλύτερο το δείγμα τόσο πιο ασφαλές το συμπέρασμα του ελέγχου .

Στην περίπτωση της δειγματοληψίας μεταβλητών (Variable sampling) όπου εμπλέκονται χρηματικά ποσά, ο ελεγκτής πρέπει να περιλάβει στον έλεγχο όλο τον πληθυσμό πάνω από συγκεκριμένο ποσό (το επίπεδο σημαντικότητας - materiality level). Κάτω από το ποσό αυτό, οι μονάδες δειγματοληψίας πρέπει να επιλεγούν με τη χρήση στατιστικών μεθόδων.

Πρόσθετες λεπτομέρειες για τις τεχνικές δειγματοληψίας και τις τεχνικές ελέγχου που υποστηρίζονται από εξειδικευμένη ηλεκτρονική εφαρμογή μπορούν να αναζητηθούν στη Συμπληρωματική Καθοδήγηση του ΠΑ 2320-3.

3.5.2

#### Διακρίσεις δειγματοληψίας

Οι κυριότερες διακρίσεις της δειγματοληψίας συνοψίζονται στις ακόλουθες κατηγορίες:

**Τυχαία δειγματοληψία-** Η επιλογή δεν διέπεται από προκαθορισμένα ζητήματα· κάθε μονάδα του πληθυσμού έχει ίσες πιθανότητες να επιλεγεί.

**Δειγματοληψία νομισματικής μονάδας—** Χρησιμοποιείται για τον εντοπισμό χρηματικών ανακριβειών που ενδέχεται να υπάρχουν σε υπόλοιπο λογαριασμού.

**Στρωματοποιημένη δειγματοληψία —** Χρησιμοποιείται για τον διαχωρισμό ολόκληρου του πληθυσμού σε υποομάδες. Συνήθως επιλέγεται μια τυχαία επιλογή από καθεμία από τις υποομάδες για επισκόπηση.

**Δειγματοληψία χαρακτηριστικών —** Χρησιμοποιείται για τον προσδιορισμό των χαρακτηριστικών ενός πληθυσμού που αξιολογείται. Εφαρμόζεται σε δυαδικές ναι/όχι ή λάθος/σωστό περιπτώσεις. Επιτρέπει στους εσωτερικούς ελεγκτές να εξετάσουν την αποτελεσματικότητα των δικλίδων ελέγχου.

**Δειγματοληψία Μεταβλητών —** Χρησιμοποιείται για τον προσδιορισμό των νομισματικών επιπτώσεων των χαρακτηριστικών ενός πληθυσμού. Δηλαδή συνήθως εφαρμόζεται σε χρηματικά ποσά. Στην περίπτωση της δειγματοληψίας μεταβλητών (Variable sampling) όπου εμπλέκονται χρηματικά ποσά, ο ελεγκτής πρέπει να περιλάβει στον έλεγχο όλο τον πληθυσμό πάνω από συγκεκριμένο ποσό. Κάτω από το ποσό αυτό, οι μονάδες δειγματοληψίας πρέπει να επιλεγούν με τη χρήση στατιστικών μεθόδων.

**Δειγματοληψία κρίσεως με βάση την επαγγελματική κρίση του ελεγκτή-**Σκοπός της είναι η διαπίστωση μιας κατάστασης που λογικά θεωρείται ότι υπάρχει.

**Δειγματοληψία Αποκάλυψης —** Χρησιμοποιείται όταν τα αποδεικτικά στοιχεία ενός μόνο σφάλματος ή μιας περίπτωσης θα απαιτούσαν εντατική έρευνα.

### **Ομαδική Εργασία 1 :**

*Από τον ακόλουθο Πίνακα επιλέξτε το κατάλληλο δείγμα χρηματικών ενταλμάτων σε περιοχή υψηλού κινδύνου:*

Πληθυσμός	Μέγεθος Δείγματος
1	1
2-4	2
5-12	2-5
13-52	5, 10, 15
53-250	20, 30, 40
>250	25, 45, 60

Δίνεται ότι ο Πληθυσμός των χρηματικών ενταλμάτων ισούται με α) 3 β) 52 γ) 250 δ) 400.

### Ομαδική Εργασία 2 :

Δίνεται λίστα 20 τιμολογίων. Επιλέξτε 5 τιμολόγια για έλεγχο με συστηματικό τρόπο [Βοηθητική υπόδειξη: αν θέλουμε σε 1000 εγγραφές, να ελέγξουμε 100, εξάγουμε δείγμα ανά 10 εγγραφές (1000/100)].

Α/Α	ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΗΣ	ΠΟΣΟ
1	ΦΑΦΑΦΑΦ	100
2	ΣΓΓΣΓΣΔΓ	200
3	ΔΓΣΔΣΓΣ	300
4	ΣΓΣΔΓ	400
5	ΑΣΔ	500
6	ΣΑΔΑ	600
7	ΑΔΣΔΑΣΔ	700
8	ΔΑΔΓΑΓΑ	800
9	ΣΑΦ	900
10	ΑΦΑΣΣΑΦΑ	1.000
11	ΑΦΣΣΑΦΑ	1.100
12	ΦΑΣΑΦ	1.200
13	ΗΦΓΗΦΗ	1.300
14	ΞΓΗΞΓΞΓ	1.400
15	ΑΓΑΓΑΓΑΓΑ	1.500
16	ΑΔΣΕ	1.600
17	ΣΓΣΓΔ	1.700
18	ΔΣΓ	1.800
19	ΓΣΔΓΔ	1.900
20	ΦΑΦΑΦΑΦ	2.000

### ΑΤΟΜΙΚΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ

Δημιουργήστε σε υπολογιστικό φύλλο (excel) βάση δεδομένων (σειρά αριθμών π.χ. 1,2,3,4 ή ονομάτων π.χ. Γιάννης, Μαρία, Γιώργος κλπ.). Ανατρέξτε στα παραδείγματα μεθόδων δειγματοληψίας. Εξάγετε ικανό δείγμα, χρησιμοποιώντας τις μεθόδους που σας παρουσιάστηκαν, ώστε να ανταποκρίνεται στους πιθανούς ελεγκτικούς στόχους που σας έχουν ανατεθεί.

## 3.6 Διενέργεια διαβεβαιωτικού/παροχή συμβουλευτικού ελέγχου

### Διενέργεια διαβεβαιωτικού έργου

#### Ορισμοί

«Υπηρεσίες διαβεβαίωσης: οι ελεγκτικές υπηρεσίες που παρέχονται με αντικειμενική εξέταση αποδεικτικών στοιχείων, με σκοπό την ανεξάρτητη και τεκμηριωμένη

**αξιολόγηση των συστημάτων και των διαδικασιών διακυβέρνησης, διαχείρισης κινδύνων και των δικλίδων ελέγχου του φορέα.» (άρθρο 3)**

Μετά την ανάθεση και το σχεδιασμό του έργου, ακολουθεί η διενέργεια αυτού<sup>25</sup>, κατά την οποία εκτελείται το πρόγραμμα έργου, δηλαδή πραγματοποιούνται από τον εσωτερικό ελεγκτή, όλες οι ελεγκτικές ενέργειες και οι ελεγκτικές επαληθεύσεις<sup>26</sup> που έχουν σχεδιαστεί, τηρώντας το συγκεκριμένο χρονοδιάγραμμα που έχει τεθεί.

Πριν την έναρξη της διενέργειας του ελέγχου είναι απαραίτητο και χρήσιμο, ο εσωτερικός ελεγκτής:

- Να έχει κατανοήσει την ελεγχόμενη διαδικασία (σύστημα, υποδιαδικασία).
- Να έχει κατανοήσει τους ειδικούς στόχους (αντικειμενικούς σκοπούς)<sup>27</sup> του διαβεβαιωτικού/ελεγκτικού του έργου.
- Να έχει εντοπίσει τις πιο επικίνδυνες περιοχές (που αποτελούν απειλή για την ομαλή λειτουργία του συστήματος και την επίτευξη των στόχων αυτού) που θα πρέπει να διερευνηθούν περισσότερο.

Σε περίπτωση που απαιτείται η επίσκεψη των εσωτερικών ελεγκτών σε υπηρεσία/ες του φορέα, ο επικεφαλής της Μονάδας Εσωτερικού Ελέγχου, πριν την έναρξη του ελέγχου, επικοινωνεί εγγράφως ή ηλεκτρονικά με τον επικεφαλής της υπηρεσίας που θα ελεγχθεί, ενημερώνοντάς τον:

- Για την ημέρα έναρξης του ελέγχου.
- Το σκοπό του ελέγχου.
- Τον τρόπο επικοινωνίας.

<sup>25</sup> (α) Διεθνές Πλαίσιο για την Επαγγελματική Εφαρμογή του Εσωτερικού Ελέγχου, (IPPF) Institute of Internal Auditors (IIA), 2017. Διεθνή Πρότυπα:2300 - Διεξαγωγή του Έργου, 2310 – Εντοπισμός Πληροφοριών, 2320 - Ανάλυση και Αξιολόγηση, 2330 - Καταγραφή Πληροφοριών, 2340-Εποπτεία Έργων, 2120.A2, 2220.A2, 2431-Αποκάλυψη μη Συμμόρφωσης Έργου

(β) Διεθνές Πλαίσιο για την Επαγγελματική Εφαρμογή του Εσωτερικού Ελέγχου, (IPPF) Institute of Internal Auditors (IIA), 2017. Οδηγοί Εφαρμογής

<sup>26</sup> Ελεγκτικές ενέργειες: οι ενέργειες που πραγματοποιούνται με στόχο να αποκτηθεί εικόνα για τον τρόπο λειτουργίας του ελεγχόμενου συστήματος.

Ελεγκτικές επαληθεύσεις: τα συγκεκριμένα βήματα, μέσω των οποίων θα πραγματοποιηθεί η κάθε ελεγκτική ενέργεια.

<sup>27</sup> Ειδικοί στόχοι (αντικειμενικοί σκοποί) του ελεγχόμενου έργου: δηλαδή ποιοι είναι οι στόχοι που πρέπει να ισχύουν για την επιτυχία, αποτελεσματικότητα του ελεγχόμενου συστήματος.



Επίσης ζητά να υποδειχθούν συγκεκριμένοι υπάλληλοι της ελεγχόμενης υπηρεσίας, με τους οποίους θα έρχεται σε επαφή ο ελεγκτής κατά τη διάρκεια του ελέγχου. Στο έγγραφο ή ηλεκτρονικό μήνυμα (email) που αποστέλλεται είναι χρήσιμο να επισυνάπτεται και σχετικό ερωτηματολόγιο.

Είναι αναγκαίο να υπάρχει παρακολούθηση του έργου των ελεγκτών και συνεργασία με τον Προϊστάμενο του Τμήματος ή τον επικεφαλής της Μονάδας Εσωτερικού Ελέγχου σε όλα τα στάδια του ελέγχου, τόσο για την επίτευξη του επιδιωκόμενου αποτελέσματος, όσο και για να λαμβάνουν τις απαραίτητες διευκολύνσεις στο έργο τους, για παράδειγμα την υπόδειξη από τον επικεφαλής της Μονάδας Εσωτερικού Ελέγχου ή τον αρμόδιο Προϊστάμενο Τμήματος, μιας νέας γνώσης, πληροφόρησης, χρησιμοποίησης συγκεκριμένης τεχνικής, μεθοδολογίας.

Κατά το στάδιο αυτό, ο εσωτερικός ελεγκτής συνεχίζει να εμπλουτίζει τα στοιχεία που έχει στη διάθεσή του από το στάδιο του σχεδιασμού, εντοπίζοντας και συλλέγοντας νέα στοιχεία:

- Με τη διενέργεια συνεντεύξεων, υποβάλλοντας κατάλληλες ερωτήσεις στους ελεγχόμενους, που αποσκοπούν στην κατανόηση της διαδικασίας, όπως εκείνοι την εφαρμόζουν και αν υπάρχουν αποκλίσεις (δικαιολογημένες ή μη) από τη σχεδιασμένη από τον φορέα διαδικασία ή με συζητήσεις που πραγματοποιούν με τα στελέχη της υπηρεσίας στην οποία θα παρασχεθεί το συμβουλευτικό έργο, που αποσκοπούν στη λήψη κατάλληλης πληροφόρησης, ώστε να κατανοήσουν ή να διευκρινίσουν διάφορα θέματα που είναι χρήσιμα για την υλοποίηση του έργου.
- Με την παρακολούθηση στο χώρο του ελεγχόμενου της εκτέλεσης των βημάτων, εργασιών της διαδικασίας και την εφαρμογή ή μη των δικλίδων ελέγχου που έχουν τεθεί από τον φορέα.

Ο ελεγκτής, ανά ελεγκτική ενέργεια και για κάθε ελεγκτική επαλήθευση αυτής, καταγράφει τις εργασίες που πραγματοποιήθηκαν, την επεξεργασία στοιχείων, πληροφορίες, τις πηγές των πληροφοριών, τις πηγές των δεδομένων, διάφορες αναλύσεις και επισυνάπτει, όπου απαιτείται τα αναγκαία στοιχεία, για παράδειγμα ερωτηματολόγια, πίνακες επεξεργασίας δεδομένων και άλλα. Επίσης καταγράφει καθετί που διαπιστώθηκε από την πραγματοποίηση της ελεγκτικής ενέργειας, δηλαδή καταγράφονται διαπιστώσεις-ευρήματα, ανεξάρτητα από την αρνητική ή θετική αξιολόγηση των πραγμάτων. Οι εσωτερικοί ελεγκτές θα πρέπει να είναι σε θέση να αξιολογούν τις πληροφορίες που λαμβάνουν και να καταγράφουν εκείνες

που είναι απαραίτητες για την επίτευξη των αντικειμενικών σκοπών του έργου και θα βοηθήσουν στην διατύπωση κατάλληλων ευρημάτων.

Τα ευρήματα ενδείκνυται:

- να παρουσιάζονται οργανωμένα και αντικειμενικά,
- να αντιστοιχούν σε συγκεκριμένη ελεγκτική ενέργεια,
- να είναι κατάλληλα τεκμηριωμένα, ώστε να μην επιδέχονται αμφισβήτηση.
- να είναι αξιόπιστα και επαρκή<sup>28</sup>.

Τα ευρήματα και οι προτάσεις-συστάσεις που θα υποβληθούν μέσω της Προσωρινής Έκθεσης Ελέγχου, θα στηρίζονται σε αυτά που καταγράφονται στο αντίστοιχο φύλλο ελέγχου. Για κάθε εύρημα αξιολογούνται οι συνέπειες και οι κίνδυνοι που συνδέονται με αυτό. Επίσης, καταγράφονται και οι θετικές διαπιστώσεις.

Στην περίπτωση της παροχής συμβουλευτικού έργου, οι Εσωτερικοί Ελεγκτές πρέπει να είναι σε θέση να αξιολογούν τις πληροφορίες που λαμβάνουν και να καταγράφουν εκείνες που είναι απαραίτητες για την επίτευξη των αντικειμενικών σκοπών του έργου και θα βοηθήσουν στην διατύπωση κατάλληλων συμβουλών, παραινέσεων, σύμφωνα με τις προσδοκίες του αιτούντα το συμβουλευτικό έργο.

Αν κατά τη διάρκεια της διενέργειας του έργου:

- Προκύψει ανάγκη για αναπροσαρμογή της ανάλυσης του ελεγχόμενου συστήματος (του προγράμματος έργου (για παράδειγμα προσθήκης και άλλης ελεγκτικής ενέργειας και αντίστοιχων ελεγκτικών επαληθεύσεων) και του χρονοδιαγράμματος, οι εσωτερικοί ελεγκτές συνεργάζονται σχετικά με τον Προϊστάμενο του Τμήματος ή τον επικεφαλής της Μονάδας Εσωτερικού Ελέγχου.
- Σε περίπτωση εντοπισμού ενδείξεων απάτης κατά τη διενέργεια ενός ελέγχου, η διερεύνηση της συγκεκριμένης υπόθεσης δεν διενεργείται από τους εσωτερικούς ελεγκτές στο πλαίσιο του εν λόγω ελεγκτικού έργου. Στην περίπτωση αυτή, οι εσωτερικοί ελεγκτές θέτουν υπόψη του επικεφαλής του φορέα και του επικεφαλής της

---

<sup>28</sup> Αξιόπιστα: είναι τα καλύτερα που είναι εφικτό να συλλεχθούν μέσω της χρήσης των κατάλληλων τεχνικών ελέγχου.

Επαρκή: σημαίνει πραγματικά, κατάλληλα και πειστικά, ώστε ένα συνετό και ενημερωμένο άτομο θα κατέληγε στα ίδια συμπεράσματα με εκείνα στα οποία κατέληξε ο ελεγκτής.  
«Εγχειρίδιο Εσωτερικού Ελέγχου για την Ελληνική Δημόσια Διοίκηση», 2018, OECD.

Μονάδας Εσωτερικού Ελέγχου τα στοιχεία περί απάτης που προκύπτουν κατά τη διεξαγωγή των ελέγχων, προκειμένου να αναληφθούν οι ενέργειες από τα αρμόδια όργανα που προβλέπονται από τις οικείες διατάξεις και τον Κανονισμό Λειτουργίας

- Σε περίπτωση που προκύψουν ευκαιρίες για παροχή συμβουλευτικού έργου σε σημαντικά θέματα του φορέα, που απαιτούν χρόνο και πόρους εκ μέρους της Μονάδας Εσωτερικού Ελέγχου, θα πρέπει να αναλαμβάνονται κατόπιν έκδοσης σχετικής εντολής αφού συμφωνηθούν εγγράφως και συγκεκριμένα, οι αντικειμενικοί σκοποί, το εύρος, οι αντίστοιχες αρμοδιότητες και οι άλλες προσδοκίες.

Οι ελεγκτικές επαληθεύσεις, ανά ελεγκτική ενέργεια, που πραγματοποιούνται, καθώς και οι διαπιστώσεις-ευρήματα που προκύπτουν καταγράφονται σε «Φύλλα Ελέγχου» (ένα φύλλο ελέγχου ανά ελεγκτική ενέργεια). (Υπόδειγμα. 1)

### Υπόδειγμα 1

#### Φύλλο Ελέγχου

α/α Φύλλου Ελέγχου: .....

Ελεγκτική Ενέργεια: .....

α/α	Ελεγκτική Επαλήθευση	Εργασίες- Στοιχεία	Ευρήματα- Διαπιστώσεις
1			
2			
3			

Σε κάθε φύλλο ελέγχου, στη στήλη «Εργασίες-Στοιχεία», καταγράφονται, για κάθε ελεγκτική επαλήθευση, οι εργασίες που πραγματοποιήθηκαν από τους ελεγκτές, η επεξεργασία στοιχείων, πληροφορίες, οι πηγές των πληροφοριών, οι πηγές των δεδομένων, διάφορες αναλύσεις. Επισυνάπτονται όπου απαιτείται τα αναγκαία στοιχεία, για παράδειγμα ερωτηματολόγια, πίνακες επεξεργασίας δεδομένων κ.ά.

Στη στήλη «Διαπιστώσεις-Ευρήματα» καταγράφεται καθετί που διαπιστώθηκε από την πραγματοποίηση της ελεγκτικής ενέργειας (ανεξάρτητα από την αρνητική ή θετική αξιολόγηση των πραγμάτων).

Στην περίπτωση παροχής συμβουλευτικού έργου, αντί για τη στήλη «Διαπιστώσεις-Ευρήματα» συμπληρώνεται η στήλη «Πληροφορίες».

Ο εσωτερικός ελεγκτής υπάρχει πιθανότητα να μη γνωρίζει όλα τα αντικείμενα που ελέγχει, όμως σαν ένα στέλεχος που συνήθως έχει πλούσια εμπειρία και γνώση, ανταποκρίνεται στις απαιτήσεις κάθε ελέγχου με τη βοήθεια της μεθοδολογίας και των τεχνικών που χρησιμοποιεί και κυρίως με την επαρκή γνώση των κινδύνων και των δικλίδων εσωτερικού ελέγχου του Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου που έχει θέσει ο φορέας.

Η διενέργεια του ελέγχου είναι σκόπιμο για την υποβοήθηση του έργου των Εσωτερικών Ελεγκτών να περιγράφεται στο Εγχειρίδιο Εσωτερικών Ελέγχων της Μονάδας Εσωτερικού Ελέγχου.

#### Παροχή συμβουλευτικού έργου

3.6.2

Ο ν.4795/2021, προβλέπει την παροχή συμβουλευτικών υπηρεσιών ως δραστηριότητα της Μονάδας Εσωτερικού Ελέγχου

#### Ορισμοί

**Συμβουλευτικές υπηρεσίες:** οι υπηρεσίες οι οποίες στοχεύουν στη βελτίωση των συστημάτων και διαδικασιών διακυβέρνησης, διαχείρισης κινδύνων και των δικλίδων ελέγχου ενός φορέα, προσθέτοντας αξία σε αυτόν, χωρίς να εμπλέκονται στην άσκηση των αρμοδιοτήτων των οργάνων ή των μονάδων προς τις οποίες παρέχονται οι υπηρεσίες αυτές. (άρθρο 3)

Ο ρόλος του Εσωτερικού Ελεγκτή δεν είναι μόνο διαβεβαιωτικός, αλλά και συμβουλευτικός. Με την παροχή συμβουλευτικών έργων, συμβάλλει στη βελτίωση της αποτελεσματικότητας των διαδικασιών διαχείρισης κινδύνου, του Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου και της διακυβέρνησης του φορέα και έτσι προσθέσει αξία σε αυτόν, ενισχύοντας τη δυνατότητα επίτευξης των στρατηγικών στόχων του.

Στο συμβουλευτικό έργο, που παρέχεται από τους Εσωτερικούς Ελεγκτές υπάρχουν ορισμένες ιδιαιτερότητες, τόσο αναφορικά με τα στάδια που διαρθρώνεται το έργο, όσο και

με ορισμένα θέματα που θα πρέπει να χαρακτηρίζουν τη συμβουλευτική δραστηριότητα των Εσωτερικών Ελεγκτών και είναι διαφορετικά από εκείνα της διαβεβαιωτικής.<sup>29</sup>

Τα στάδια του συμβουλευτικού έργου όπως περιγράφονται στο άρθρο 15 του ν.4795/2021 είναι η ανάθεση, ο σχεδιασμός, η διενέργεια και η σύνταξη και υποβολή της έκθεσης. Η διαφορά που εντοπίζεται έγκειται κυρίως στην μη ύπαρξη του σταδίου της προσωρινής έκθεσης ελέγχου καθώς και στην παρακολούθηση των συστάσεων, καθώς η φύση του συμβουλευτικού έργου δεν απαιτεί την αποδοχή των προτάσεων του εσωτερικού ελέγχου αφού ο αιτών το έργο θα κρίνει για τη χρήση του ή μη, αναλαμβάνοντας βέβαια τυχόν κινδύνους που μπορεί να ανακύψουν από αυτή την απόφασή του. Περαιτέρω η ανάθεση συμβουλευτικού έργου έχει αναπτυχθεί στο κεφάλαιο ...ενώ τα στάδια σχεδιασμού και διενέργειας ακολουθούν τα αντίστοιχα ενός διαβεβαιωτικού έργου. Οι Εσωτερικοί Ελεγκτές τις περισσότερες φορές παρέχουν συμβουλές στα πλαίσια της άσκησης του ελεγκτικού/διαβεβαιωτικού τους ρόλου. Με βάση την εμπειρία τους προτείνουν λύσεις, συμβουλές για την αντιμετώπιση διαφόρων θεμάτων που προκύπτουν κατά τον έλεγχο μιας υπηρεσίας, συμβάλλοντας με αυτόν τον τρόπο στη βελτίωση του φορέα.

Παρακάτω παρατίθενται οι διαφορές που παρατηρούνται μεταξύ της ελεγκτικής/διαβεβαιωτικής και της συμβουλευτικής δραστηριότητας του Εσωτερικού Ελεγκτή, αναφορικά με πέντε χαρακτηριστικά.

### Πίνακας 5<sup>30</sup>

#### Διαφορές μεταξύ ελεγκτικής/διαβεβαιωτικής και συμβουλευτικής δραστηριότητας του Εσωτερικού Ελεγκτή

α/α	Χαρακτηριστικά	Ελεγκτική/Διαβεβαιωτική Δραστηριότητα	Συμβουλευτική Δραστηριότητα
1	Στόχος  (Φιλοδοξία, Ambition)	Παρέχουν πρόσθετη διασφάλιση για μια υπάρχουσα κατάσταση.	Παρέχουν συμβουλή για μια εναλλακτική, καλύτερη, διαφορετική κατάσταση που θα μπορούσε να επιτευχθεί στο μέλλον.

<sup>29</sup> Consulting & Auditing, The complementary competencies of conflicting professionals' logics, 2015, Institute of Internal Auditors Netherlands & Erasmus School of Accounting & Assurance

<sup>30</sup> Consulting & Auditing, The complementary competencies of conflicting professionals' logics, 2015, Institute of Internal Auditors Netherlands & Erasmus School of Accounting & Assurance.

2	Δραστηριότητα (Activity)	Διατυπώνουν ευρήματα και απόψεις, βασιζόμενοι σε αντιπαράθεση των γεγονότων με ένα καθορισμένο και επικυρωμένο πλαίσιο κριτηρίων.	Ερμηνεύουν γεγονότα, ταυτοποιούν και αναλύουν τις βασικές εξελίξεις, κάνοντας συστάσεις για αυτά, βασιζόμενοι σε ένα πλαίσιο αναφοράς. Κάνουν ανάλυση του παρελθόντος και του παρόντος.
3	Αλληλεπίδραση (Interaction)	Μονόδρομη σχέση. Παρέχουν πρόσθετη διασφάλιση στον Επικεφαλής του Φορέα, ανεξάρτητα από το τι εκείνος θα κάνει με αυτό.	Αμφίδρομη σχέση. Επικοινωνούν τις συμβουλές, καθώς δεν αρκεί να δοθεί η συμβουλή, αλλά θα πρέπει και το άλλο μέρος να θέλει να την ακούσει. Χωρίς αλληλεπίδραση, η συμβουλευτική είναι αδύνατη.
4	Αξίες (Values)	Η ανεξαρτησία διασφαλίζεται από τις διαδικασίες εργασίας ελέγχου που ακολουθούν και τον ίδιο τον έλεγχο.	Η ανεξαρτησία προκύπτει από το πώς οι σύμβουλοι αναλαμβάνουν ρόλο στη σχέση τους με τον πελάτη.
5	Τοποθέτηση (Positioning)	Ο ρόλος του εσωτερικού Ελεγκτή είναι δεδομένη λόγω των κανόνων που ισχύουν στο Φορέα για το ρόλο του Ελεγκτή απέναντι στον ελεγχόμενο.	Η θέση του εσωτερικού Ελεγκτή πρέπει να κερδηθεί βάση της ποιότητας της συμβουλευτικής εργασίας του και της σχέσης του με τη διοίκηση και τον Επικεφαλής του Φορέα

Θέματα που θα πρέπει να ληφθούν υπόψη κατά την παροχή συμβουλευτικού έργου από τον Εσωτερικό Ελεγκτή σύμφωνα με τα Πρότυπα, είναι<sup>31</sup>:

- *μπορεί να παρέχει συμβουλευτικές υπηρεσίες σε λειτουργίες του φορέα, για τις οποίες ήταν υπεύθυνος κατά το παρελθόν (πρότυπο 1130. C1),*
- *εφόσον αντιμετωπίζει πιθανή παρεμπόδιση της ανεξαρτησίας ή της αντικειμενικότητάς του σε σχέση με τις προτεινόμενες συμβουλευτικές υπηρεσίες, πρέπει να το γνωστοποιεί στον πελάτη πριν την αποδοχή του έργου (πρότυπο 1130. C2),*
- *πρέπει να επιδεικνύει τη δέουσα επαγγελματική επιμέλεια κατά τη διάρκεια εκτέλεσης συμβουλευτικών έργων, λαμβάνοντας υπόψη (πρότυπο 1220. C1):*

<sup>31</sup> (α) Διεθνές Πλαίσιο για την Επαγγελματική Εφαρμογή του Εσωτερικού Ελέγχου, (IPPF) Institute of Internal Auditors (IIA), 2017. Διεθνή Πρότυπα: 1120 - Ατομική Αντικειμενικότητα, Παρεμπόδιση Ανεξαρτησίας ή Αντικειμενικότητας 1130, 1130.C1, 1130.C2, Επαγγελματική επάρκεια 1210, 1220 - Δέουσα Επαγγελματική Επιμέλεια, 1220.C1, 2120 - Διαχείριση Κινδύνων, 2120.C2, 2130 - Μηχανισμοί Ελέγχου, 2130.C1, 2500- Παρακολούθηση Προόδου, 2500.C1.

(β) Διεθνές Πλαίσιο για την Επαγγελματική Εφαρμογή του Εσωτερικού Ελέγχου, (IPPF) Institute of Internal Auditors (IIA), 2017. Οδηγοί Εφαρμογής

(γ) Consulting & Auditing, The complementary competencies of conflicting professionals' logics, 2015, Institute of Internal Auditors Netherlands & Erasmus School of Accounting & Assurance.

- ✓ τις ανάγκες και τις προσδοκίες του αιτούντα το έργο, καθώς και τη φύση, το χρόνο και την κοινοποίηση των αποτελεσμάτων του έργου,
  - ✓ την πολυπλοκότητα και την έκταση των εργασιών που απαιτούνται για να επιτευχθούν οι αντικειμενικοί σκοποί του έργου και
  - ✓ το κόστος του συμβουλευτικού έργου σε σχέση με τα πιθανά οφέλη
- πρέπει να ενσωματώνει τις γνώσεις σχετικά με κινδύνους, που αποκτά από συμβουλευτικά έργα, στην εκτίμηση των διαδικασιών διαχείρισης κινδύνων του Φορέα (πρότυπο 2120. C2), καθώς και τις γνώσεις σχετικά με της δικλίδες εσωτερικού ελέγχου, στην εκτίμηση των διαδικασιών του συστήματος εσωτερικού ελέγχου του Φορέα (πρότυπο 2130. C1)

*Επιπλέον ο εσωτερικός ελεγκτής:*

- όταν αναλαμβάνει συμβουλευτικό έργο, θα πρέπει να διατηρεί την αντικειμενικότητά του και να μην αναλαμβάνει ευθύνη διοικητικής φύσης,
- όταν αναλαμβάνει συμβουλευτικό έργο θα πρέπει να συνεργάζεται αποτελεσματικά με τον αιτούντα το έργο, διατηρώντας όμως, την αυτονομία του και κατάλληλη επαγγελματική απόσταση, λόγω του ρόλου που εκπροσωπεί,

Αναφορικά με την επαγγελματική επάρκεια, ο Προϊστάμενος της Μονάδας δεν θα πρέπει να αναλαμβάνει συμβουλευτικά έργα, αν το προσωπικό του εσωτερικού ελέγχου στερείται των γνώσεων, δεξιοτήτων και άλλων ικανοτήτων που απαιτούνται για την εκτέλεση του συνόλου ή μέρους του έργου (πρότυπο 1210. C1).

### 3.7 Αξιολόγηση δικλίδων εσωτερικού ελέγχου

Ο ν.4795/2021 παρέχει τον ορισμό για τη δικλίδα ελέγχου ή ασφάλειας:

#### **Ορισμοί**

**«Δικλίδα ελέγχου/ασφάλειας: κάθε δράση ή διαδικασία που αναλαμβάνει ο φορέας, για τη διαχείριση των κινδύνων και την αύξηση της πιθανότητας επίτευξης των καθορισμένων στόχων και σκοπών του. (άρθρο 3)**

Για την επιτυχία του ελέγχου που διενεργείται είναι ουσιώδες για κάθε εσωτερικό ελεγκτή να εντοπίζει, να αξιολογεί και να κατανοεί τους κινδύνους και τις δικλίδες ελέγχου του αντικειμένου που ελέγχεται.

Η ύπαρξη των δικλίδων ελέγχου στοχεύει στην επισήμανση και έγκαιρη αντιμετώπιση των κινδύνων.

Οι εσωτερικοί ελεγκτές θα πρέπει να γνωρίζουν για τις δικλίδες ελέγχου ότι:

- Είναι κάθε δράση ή διαδικασία που αναλαμβάνει ο φορέας, για τη διαχείριση των κινδύνων και την αύξηση της πιθανότητας επίτευξης των καθορισμένων στόχων και σκοπών του.
- Βοηθούν τους φορείς να επιτύχουν τους στόχους τους μέσω μετριασμού των κινδύνων.
- Αφορούν το σύνολο του φορέα και αναπτύσσονται εκ των προτέρων.
- Συνιστούν το εργαλείο με το οποίο οι ασκούντες τη διοίκηση «ελέγχουν και κατευθύνουν» τις δραστηριότητες του φορέα για τις οποίες είναι υπεύθυνοι.
- Προκειμένου να αποφέρουν τα προσδοκώμενα αποτελέσματα με την εφαρμογή τους θα πρέπει να έχουν γίνει κατανοητές και αποδεκτές από το σύνολο του προσωπικού του φορέα.

Επίσης:

- Για να επισημαίνονται έγκαιρα οι κίνδυνοι που αντιμετωπίζει ένας φορέας, οι διαδικασίες λειτουργίας αυτού πρέπει να περιέχουν τις απαραίτητες δικλίδες ελέγχου.
- Οι γενικοί κανόνες λειτουργίας του φορέα αποτελούν τις γενικές δικλίδες ελέγχου που είναι μέρος του Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου.
- Η σημασία μιας δικλίδας ελέγχου σχετίζεται με τη σημασία του κινδύνου που μετριάξει.
- Η ίδια δικλίδα ελέγχου μπορεί να μετριάσει πολλαπλούς κινδύνους.
- Μπορεί να απαιτούνται πολλαπλές δικλίδες ελέγχου για τον μετριασμό ενός κινδύνου.
- Κατά τον ορισμό δικλίδας ελέγχου λαμβάνεται υπόψη το κόστος έναντι οφέλους (cost vs benefit).

#### **(α) Σκοπός των Δικλίδων Ελέγχου**



Προσφέρουν εύλογη διασφάλιση σχετικά με τον βαθμό επίτευξης των παρακάτω αλληλοεπηρεαζόμενων κατηγοριών στόχων :

- Χρηματοοικονομική πληροφόρηση (financial reporting): Αξιοπιστία των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, με την αποφυγή ουσιωδών σφαλμάτων.
- Συμμόρφωση (Compliance): Συμμόρφωση με σχετικούς νόμους, διατάξεις και κανονισμούς.
- Λειτουργίες (Operations): Βελτίωση της αποτελεσματικότητας, της αποδοτικότητας και της οικονομίας στη λειτουργία του φορέα, που περιλαμβάνει και την προστασία των περιουσιακών στοιχείων του και την αποφυγή αναίτιας δημιουργίας υποχρεώσεων (economy, efficiency, effectiveness)

### **(β) Τύποι δικλίδων εσωτερικού ελέγχου**

Οι δικλίδες εσωτερικού ελέγχου διακρίνονται στους παρακάτω δύο τύπους:

(αα) Οι προληπτικές δικλίδες ελέγχου (Preventive controls), που είναι σχεδιασμένες για να αποτρέψουν την εμφάνιση σφάλματος ή παρατυπίας που θα επηρεάσει σημαντικά την επίτευξη των στόχων του φορέα.

(ββ) Οι ανιχνευτικές δικλίδες ελέγχου (Detective controls), που έχουν σχεδιαστεί για να εντοπίσουν και να διορθώσουν εγκαίρως ένα σφάλμα ή παρατυπία που θα είχε σημαντικές επιπτώσεις στην επίτευξη των στόχων του φορέα.

### **(γ) Φύση δικλίδων ελέγχου**

Η φύση μιας δικλίδας ελέγχου μπορεί να είναι:

(αα) Χειροκίνητη δικλίδα ελέγχου (Manual Control). Έχει σχεδιαστεί με τέτοιο τρόπο, κατά το οποίο ο υπεύθυνος της διαδικασίας θα πρέπει να εφαρμόσει ο ίδιος τη δικλίδα ελέγχου, ώστε να αντιμετωπιστεί ο κίνδυνος.

(ββ) Αυτοματοποιημένη δικλίδα ελέγχου (Automated Control). Έχει σχεδιαστεί ηλεκτρονικά (αυτόματα).

(γγ) Χειροκίνητη δικλίδα ελέγχου εξαρτώμενη από την πληροφορική (IT Dependent Manual Control). Αφορά δικλίδες ελέγχου που βασίζονται σε πληροφορίες που παράγονται από υπολογιστή.

**(δ) Τρόπος με τον οποίο δρουν οι δικλίδες ελέγχου**

Οι δικλίδες ελέγχου δρουν:

(αα) Οργανωτικά: αφορά τις δικλίδες ελέγχου που έχουν τεθεί σε επίπεδο οντότητας και σχετίζονται με τη κύρια οργάνωση των δραστηριοτήτων του φορέα, αναφορικά με τους στόχους του, τους κανονισμούς προσωπικού, τα συστήματα διασφάλισης ποιότητας. Οι δικλίδες αυτές αποτελούν και τις γενικές δικλίδες ελέγχου, (για παράδειγμα οι υπάλληλοι του φορέα έχουν επαρκή προσόντα και γνώσεις για τις θέσεις που κατέχουν, οι υπάλληλοι εκπαιδεύονται επαρκώς, έχουν προβλεφθεί με σαφήνεια οι ευθύνες, οι υποχρεώσεις και τα δικαιώματα των υπαλλήλων, έχουν υιοθετηθεί διαδικασίες σύγκρισης-διασταύρωσης των οικονομικών στοιχείων με δεδομένα που παράγονται από άλλες πηγές, να διατηρούνται αρχεία ασφαλείας, να υπάρχει ελεγχόμενη πρόσβαση στις ηλεκτρονικές εφαρμογές και άλλα).

(ββ) Προληπτικά: αφορούν τις δικλίδες που στοχεύουν στην ανάδειξη λαθών, αναφορικά με την ορθή λειτουργία των διαδικασιών του φορέα.

(γγ) Κατασταλτικά: αφορούν δικλίδες ελέγχου που τίθενται με παρέμβαση του εσωτερικού ελέγχου, όταν εντοπιστούν αρνητικά ευρήματα (σφάλματα, αποκλίσεις) κατά τον έλεγχο και αφορούν προτεινόμενα μέτρα που θα πρέπει να ληφθούν για την αντιμετώπιση των ευρημάτων αυτών.

**(ε) Δομή ενός Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου (δικλίδων ελέγχου)**

Η δομή ενός Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου (δικλίδων εσωτερικού ελέγχου) συνίσταται (Σχήμα 4):

(αα) Στο περιβάλλον των δικλίδων ελέγχου (control environment), που αφορά τη διακυβέρνηση και τη λειτουργία της διοίκησης, όπως τις αξίες και την κουλτούρα του φορέα, τους κανόνες λειτουργίας, συμπεριφοράς, ακεραιότητας και ανθρώπινων πόρων, την οργάνωση και άλλα.

(ββ) Στην παρακολούθηση (monitoring) των δικλίδων ελέγχου, που σχετίζεται με την αξιολόγηση των δικλίδων ελέγχου, δηλαδή αν επαρκούν και είναι αποτελεσματικές.

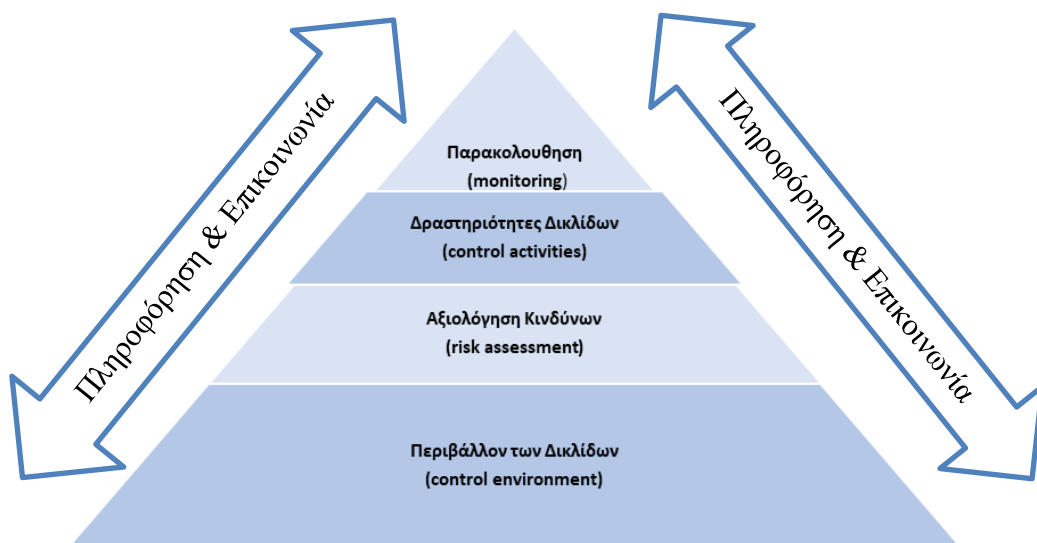
(γγ) Στις δραστηριότητες δικλίδων ελέγχου (control activities), που αποτελούν οι ενέργειες, οι πολιτικές, οι διαδικασίες, τα μέτρα και όλα εκείνα που εφαρμόζονται για τη διαχείριση κινδύνων και τη λειτουργία των δικλίδων ελέγχου του φορέα.

(δδ) Στην αξιολόγηση κινδύνων (risk assessment)

Όλα τα ανωτέρω χαρακτηρίζονται από μια αμφίδρομη πληροφόρηση και επικοινωνία (information & communication), δηλαδή μεταξύ όλων των διαφορετικών ιεραρχικά κλιμακίων, ανάλογα με την αρμοδιότητα.

**Σχήμα 4**

**Δομή ενός Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου (δικλίδων ελέγχου)**



**(στ) Το Μοντέλο των Τριών Γραμμών Ρόλων του φορέα αναφορικά με τις δικλίδες ελέγχου<sup>32</sup>**

<sup>32</sup> (α) Position Paper “The Three Lines of Defense in Effective Risk Management and Control”, January 2013, Institute of Internal Auditors (IIA) Florida USA.

(β) “An update of the Three Lines of Defense”, July 2020, Institute of Internal Auditors (IIA) Florida USA.

Το Μοντέλο των Τριών Γραμμών Ρόλων ισχύει για όλους τους φορείς και τους βοηθά να εντοπίσουν δομές και διαδικασίες που συμβάλλουν στην επίτευξη των στόχων τους, στην εδραίωση ισχυρής διακυβέρνησης και στην αποτελεσματική διαχείριση των κινδύνων τους.

Όλες οι γραμμές ρόλων έχουν ξεχωριστές ευθύνες, όμως, όπως έχει ήδη αναφερθεί, όλες οι δραστηριότητές τους θα πρέπει να ευθυγραμμίζονται με τους στόχους του φορέα και αυτό μπορεί να επιτευχθεί με αποτελεσματικό συντονισμό, συνεργασία και επικοινωνία.

Στον Πίνακα 6 παρουσιάζεται η σχέση του κινδύνου και των δικλίδων ελέγχου με κάθε γραμμή ρόλων- και αντίστοιχων θέσεων ευθύνης.

**Πίνακας 6<sup>33</sup>**

**Σχέση κινδύνου και δικλίδων ελέγχου με κάθε γραμμή ρόλων και αντίστοιχων θέσεων ευθύνης**

<b>α/α</b>	<b>Γραμμές Ρόλων-Φορέα</b>	<b>Θέσεις Ευθύνης</b>	<b>Σχέση με τον κίνδυνο και τις δικλίδες ελέγχου</b>
<b>1</b>	<b>Πρώτη Γραμμή</b>	Οργανικές μονάδες και όλο σύνολο των υπαλλήλων.	Εκτελούν τις διεργασίες εντοπισμού και μετριάσμού των κινδύνων, καθώς και την παρακολούθηση και αξιολόγηση των δικλίδων ελέγχου.
<b>2</b>	<b>Δεύτερη Γραμμή</b>	Οι οργανικές μονάδες και τα μονοπρόσωπα ή συλλογικά όργανα	Έχουν ως αρμοδιότητα τη διαχείριση των κινδύνων που απειλούν την εύρυθμη λειτουργία του φορέα, καθώς και τη συνολική παρακολούθηση και αξιολόγηση των δικλίδων εσωτερικού ελέγχου, που εκτελούνται από την 1η γραμμή ρόλων, λειτουργώντας ανεξάρτητα από αυτήν.

<sup>33</sup> Ν. 4795/2021, άρθρο 6 «Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου του Δημόσιου Τομέα, Σύμβουλος Ακεραιότητας στη δημόσια διοίκηση και άλλες διατάξεις για τη δημόσια διοίκηση και την τοπική αυτοδιοίκηση

3	Τρίτη Γραμμή	Η Μονάδα Εσωτερικού Ελέγχου	Παρέχει εύλογη διαβεβαίωση και συμβουλευτικές υπηρεσίες σχετικά με την επάρκεια και την αποτελεσματικότητα του συστήματος και των διαδικασιών διακυβέρνησης, διαχείρισης των κινδύνων και των επιμέρους στοιχείων και δικλίδων ελέγχου του Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου.
---	--------------	-----------------------------	---

### (ζ) Εντοπισμός των δικλίδων ελέγχου από τον Εσωτερικό Ελεγκτή

Οι εσωτερικοί ελεγκτές για να εντοπίσουν τις δικλίδες ελέγχου θα πρέπει:

(αα) να συναντηθούν με τους κατόχους των διαδικασιών και των υπο-διαδικασιών που ελέγχουν. Ο ελεγκτής κατά τη συνεργασία με έναν κάτοχο διαδικασίας, της οποίας επιδιώκει να εντοπίσει τις δικλίδες ελέγχου αναζητά απαντήσεις στα ερωτήματα:

- Τι θα αποτρέψει το γεγονός «Τι μπορεί να πάει στραβά;»
- Ποιος είναι ο τύπος και η φύση της δικλίδας ελέγχου;
- Η δικλίδα ελέγχου μετριάζει τον σχετικό κίνδυνο;
- Απαιτούνται πρόσθετες δικλίδες ελέγχου για τον επαρκή μετριασμό του σχετικού κινδύνου;

(ββ) να συναντηθούν με τον κάτοχο του συστήματος,

(γγ) να συναντηθούν με το προσωπικό,

(δδ) να συναντηθούν με προσωπικό της πληροφορικής,

(εε) να προβούν σε φυσική επισκόπηση (walkthroughs) βήμα-βήμα της διαδικασίας, ώστε να αντιληφθούν καλύτερα τον τρόπο λειτουργίας αυτής και τις τυχόν αδυναμίες.

### (η) Αξιολόγηση των δικλίδων ελέγχου

Ως αξιολόγηση των δικλίδων ελέγχου (Πίνακας 7) νοείται η διαδικασία εκτίμησης του όλου σχεδιασμού και της λειτουργικής αποτελεσματικότητας των δικλίδων ελέγχου, για την

αποτροπή ή τον έγκαιρο εντοπισμό και τη διόρθωση ουσιωδών σφαλμάτων στις διαδικασίες, στις λειτουργίες του φορέα.

Υφίσταται ένας σημαντικός κίνδυνος η λειτουργία των δικλίδων ελέγχου να μην αποτρέψει και διορθώσει έγκαιρα ουσιώδη σφάλματα. Είναι ο κίνδυνος των δικλίδων (control risk), τον οποίο οι ελεγκτές με την αξιολόγηση, προσπαθούν να προσδιορίσουν, να εκτιμήσουν και στη συνέχεια να τον περιορίσουν επαρκώς.

Οι ελεγκτές κατά την αξιολόγηση των δικλίδων ελέγχου διαπιστώνουν αν αυτές έχουν σχεδιαστεί καλά και λειτουργούν αποτελεσματικά στην αντιμετώπιση των κινδύνων που επηρεάζουν την επίτευξη των στόχων του φορέα. Δηλαδή διαπιστώνουν αν οι δικλίδες εσωτερικού ελέγχου- εντοπίζουν και αποτρέπουν έγκαιρα τους κινδύνους.

Ο Ελεγκτής προσπαθεί με τον κατάλληλο έλεγχο των δικλίδων ελέγχου να συγκεντρώσει τα κατάλληλα τεκμήρια της αποτελεσματικής ή μη λειτουργίας τους.

Με την αξιολόγηση των δικλίδων ελέγχου, ο ελεγκτής μπορεί να καταλήξει σε δύο πιθανά συμπεράσματα:

α) Οι δικλίδες ελέγχου που έχουν τεθεί να παρουσιάζουν κίνδυνο αποτυχίας σε πολύ μεγάλο βαθμό, δηλαδή αυτές είναι ανύπαρκτες ή αναξιόπιστες.

β) Ο κίνδυνος αποτυχίας των δικλίδων ελέγχου είναι αρκετά περιορισμένος, δηλαδή αυτές έχουν αρκετή αποτελεσματικότητα και αξιοπιστία. (Ακόμη και στην περίπτωση όμως, που έχουν τεθεί άριστες δικλίδες ελέγχου παραμένει πάντα ένας κίνδυνος οι σχετικές δικλίδες να μην εντοπίσουν ή να μην αποτρέψουν και να διορθώσουν ένα σφάλμα).

## Πίνακας 7

### Αξιολόγηση Δικλίδων Εσωτερικού Ελέγχου

α/α	Παράγοντας Αξιολόγησης	Ένδειξη ισχυρότερων δικλίδων ελέγχου	Ένδειξη ασθενέστερων δικλίδων ελέγχου	Εκτίμηση				
				Ισχυρό <-----> Αδύναμο				
				1	2	3	4	5
1								
2								

3								
4								

Η αξιολόγηση των δικλίδων ελέγχου ενδείκνυται για καλύτερη παρουσίαση, να πραγματοποιείται ομαδοποιημένα, σύμφωνα με τη δομή του Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου (δικλίδων ελέγχου) δηλαδή το περιβάλλον, τις δραστηριότητες, την παρακολούθηση των δικλίδων ελέγχου, την αξιολόγηση κινδύνων, πληροφόρηση επικοινωνία.

### **(θ) Αξιολόγηση της αποτελεσματικότητας του σχεδιασμού των δικλίδων ελέγχου**

Ο εσωτερικός ελεγκτής:

(αα) Αξιολογεί την αποτελεσματικότητα του σχεδιασμού των επιμέρους δικλίδων ελέγχου.

(ββ) Διερευνά αν η δικλίδα ελέγχου θεωρείται σημαντική για τον μετριασμό του κινδύνου.

Αν συμβαίνει αυτό, τότε εξετάζει:

- αν η δικλίδα ελέγχου προλαμβάνει ή ανιχνεύει τον κίνδυνο,
- ποια είναι η φύση της δικλίδας ελέγχου (manual, IT, IT-dependent),
- αν η δικλίδα ελέγχου είναι αποτελεσματική για τον μετριασμό του κινδύνου,
- αν είναι η μοναδική δικλίδα ελέγχου,
- πότε μια δικλίδα ελέγχου λειτουργεί σε συνδυασμό με άλλες δικλίδες ελέγχου,
- γιατί η δικλίδα ελέγχου είναι αναποτελεσματική; (root cause analysis)

(γγ) Εξετάζει τις δικλίδες ελέγχου σε επίπεδο οντότητας.

- Συντάσσει ερωτηματολόγιο για την αξιολόγηση του Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου σε επίπεδο οντότητας, καθώς και
- Αναφορικά με το πλαίσιο COSO Internal Control-Integrated Framework 2013:
  - Εξετάζει το περιβάλλον ελέγχου.
  - Μελετά την εκτίμηση κινδύνου, (Risk assessment).
  - Εξετάζει πληροφορίες και τρόπο επικοινωνίας.
  - Εξετάζει δραστηριότητες ελέγχου.
  - Διερευνά θέματα παρακολούθησης, εποπτείας.

(δδ) Εξετάζει τις γενικές δικλίδες ελέγχου πληροφορικής.

**(ι) Αξιολόγηση της αποτελεσματικότητας του συνδυασμού των δικλίδων ελέγχου-ασφαλείας (combination of controls)**

(αα) Οι εσωτερικοί ελεγκτές προβαίνουν σε αξιολόγηση συνδυασμού των δικλίδων ελέγχου για κάθε κίνδυνο. Εξετάζοντας:

- τον τύπο και τη φύση των δικλίδων ελέγχου που συνιστούν το συνδυασμό αυτό των δικλίδων ελέγχου,
- Αναφορικά με το πλαίσιο COSO Internal Control-Integrated Framework 2013:
  - Εξετάζει το περιβάλλον ελέγχου.
  - Μελετά την εκτίμηση κινδύνου, (Risk assessment).
  - Εξετάζει πληροφορίες και τρόπο επικοινωνίας.
  - Εξετάζει δραστηριότητες ελέγχου.
  - Διερευνά θέματα παρακολούθησης, εποπτείας.
- τις διαφορές στην τοποθεσία κάθε δικλίδας, δηλαδή αναφορικά με το ποιο σημείο της διαδικασίας έχει τεθεί η κάθε δικλίδα που συνιστούν αυτό το συνδυασμό.

(ββ) Επίσης οι ελεγκτές συμφωνούν με τους κατόχους των διαδικασιών ότι οι δικλίδες ελέγχου που έχουν προσδιοριστεί είναι αυτές που πράγματι έχουν τεθεί στο πλαίσιο του Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου, καθώς και για το επίπεδο της αποτελεσματικότητας του σχεδιασμού τους.

**(ια) Ενδεικτικά Παραδείγματα Ελέγχου για τον εντοπισμό των δικλίδων ελέγχου**

(αα) Έλεγχος της Οργανωτικής και Διοικητικής Δομής ενός φορέα

- Υφίσταται Εσωτερικός Κανονισμός Λειτουργίας;
- Στον Εσωτερικό Κανονισμό Λειτουργίας προβλέπονται δείκτες αποδοτικότητας;
- Υπάρχει Οργανόγραμμα;
- Υφίσταται και εφαρμόζεται καθηκοντολόγιο για τους υπαλλήλους;
- Ποιες δραστηριότητες του Φορέα υπάγονται απευθείας στη Διοίκηση;



- Υπάρχουν εγχειρίδια διαδικασιών; Τηρούνται; Είναι εύχρηστα και αποτελεσματικά; Αναθεωρούνται;
- Σε κάθε διαδικασία:
  - περιγράφονται τα βήματα που χρειάζονται;
  - αναφέρονται τα σχετιζόμενα μέρη που εμπλέκονται στη διαδικασία;
  - περιγράφονται οι υφιστάμενοι κίνδυνοι;
  - γίνεται η βαθμολόγηση των κινδύνων;
  - αναφέρονται τα εγκεκριμένα όρια ανάληψης κινδύνου «risk appetite»;
  - περιγράφονται οι δικλίδες ελέγχου;
  - αναφέρεται η σχετική νομοθεσία;
  - παρέχεται η δυνατότητα επικαιροποίησης των βημάτων και των κινδύνων των διαδικασιών;
- Έχει πραγματοποιηθεί περιγραφή θέσεων εργασίας σε όλες τις υπηρεσίες του φορέα; Προσδιορίζονται με ακρίβεια τα καθήκοντα, οι εξουσίες και οι ευθύνες κάθε θέσης εργασίας;
- Η κατανομή προσωπικού είναι αποτελεσματική, ανάλογα με την εμπειρία, των τυπικών και ουσιαστικών προσόντων, των αναγκών;
- Υφίστανται αποτελεσματικές τεχνικές και μέθοδοι αξιολόγησης όλων των υπαλλήλων;
- Έχει οριστεί τρόπος επικοινωνίας εντός του φορέα (του προσωπικού με τη Διοίκηση και αντίστροφα); Μέσω:
  - απευθείας συνεργασίας;
  - επιτόπιας επίσκεψης;
  - ηλεκτρονικής επικοινωνίας;
  - έγγραφης επικοινωνίας;
  - υφίσταται (M.I.S.) Management Information System για πληροφόρηση της Διοίκησης;
- Υπάρχει Κώδικας Ηθικής και Δεοντολογίας στον Φορέα; Εφαρμόζεται;
- Προβλέπονται κυρώσεις σε περίπτωση παράβασης του Κώδικα Ηθικής και Δεοντολογίας;
- Υπάρχει κάποια πιστοποίηση στον φορέα ( ISO);

(ββ) Για τον έλεγχο πρόσβασης σε ηλεκτρονική εφαρμογή

- Δίδεται άδεια πρόσβασης στην ηλεκτρονική εφαρμογή κατόπιν συγκεκριμένης διαδικασίας;
- Γίνεται με username και προσωπικό κωδικό (password); Ή άλλη διαδικασία;
- Απορρίπτει το σύστημα τους μη εξουσιοδοτημένους χρήστες;
- Απορρίπτει το σύστημα τη χρήση USB (συσκευή αποθήκευσης);
- Κάθε πότε αλλάζουν οι κωδικοί του προσωπικού;
- Υπάρχει αυτόματο σύστημα σύμφωνα με το οποίο το προσωπικό δεν δύναται να εισέλθει στην ηλεκτρονική μετά το πέρας του χρόνου που έχει οριστεί για αλλαγή των κωδικών πρόσβασης.
- Υπάρχουν κανόνες για τους κωδικούς πρόσβασης; Τι θα πρέπει να περιέχουν; (γράμματα μικρά, κεφαλαία, αριθμούς) Μοιράζονται τους κωδικούς πρόσβασης με άλλους συναδέλφους τους;
- Υπάρχουν προγράμματα κατά των ιών; Είναι αυτόματα;
- Το προσωπικό έχει πρόσβαση με τους κωδικούς του, εκτός από τη συγκεκριμένη ηλεκτρονική εφαρμογή, σε όλο το σύστημα του φορέα; Απαιτείται επιπλέον άδεια πρόσβασης;
- Η εισαγωγή στοιχείων γίνεται μόνο από εξουσιοδοτημένα άτομα; Πως εξασφαλίζεται αυτό;
- Η ηλεκτρονική αλληλογραφία γίνεται μέσω internet ή intranet (εσωτερικό δίκτυο); Μόνο για υπηρεσιακούς λόγους; Πως διασφαλίζεται αυτό;
- Σχετικά με την ασφάλεια του ηλεκτρονικού ταχυδρομείου έχουν ληφθεί μέτρα;
- Όλα τα μηχανήματα που είναι συνδεδεμένα στο δίκτυο είναι ιδιοκτησία του φορέα και είναι αναγνωρίσιμα από τη δικτυακή ονομασία τους;
- Δύναται να χρησιμοποιείται μηχάνημα (laptop) που δεν ανήκει στον φορέα, πότε και με ποιο τρόπο

## Πίνακας 8

### Αξιολόγηση δικλίδων ελέγχου

α/α	Παράγοντας Αξιολόγησης	Ένδειξη ισχυρότερων	Ένδειξη ασθενέστερων	Εκτίμηση
				Ισχυρό <-----> Αδύναμο

		δικλίδων ελέγχου	δικλίδων ελέγχου	1	2	3	4	5
1	Ανάθεση αρμοδιοτήτων	Η ανάθεση αρμοδιοτήτων, ευθύνης ορίζονται σαφώς και τα άτομα λογοδοτούν για τα αποτελέσματα	Οι αρμοδιότητες και οι ευθύνες ανατίθενται σε ένα ή σε μερικά άτομα. Οι ρόλοι και οι αρμοδιότητες της μεσαίας διοίκησης είναι ασαφείς					
2	Στελέχωση κρίσιμων λειτουργιών του φορέα	Οι κρίσιμες λειτουργίες είναι επαρκώς στελεχωμένες	Υπάρχει ανεπαρκής στελέχωση και συχνές περίοδοι υπερκόπωσης και «οργανωτικού στρες».					
3	Μέτρηση στόχων	Οι στόχοι σε επίπεδο μονάδας και σε επίπεδο δραστηριότητας περιλαμβάνουν κριτήρια μέτρησης και αξιολογούνται περιοδικά.	Οι στόχοι δεν περιλαμβάνουν κριτήρια μέτρησης και δεν αξιολογούνται περιοδικά.					
4	Ιεράρχηση των κινδύνων	Η πιθανότητα εμφάνισης και οι δυνητικές επιπτώσεις έχουν αξιολογηθεί. Οι κίνδυνοι έχουν κατηγοριοποιηθεί ως ανεκτοί ή απαιτούν δράση.	Δεν έχει γίνει ιεράρχηση των κινδύνων					

## 3.8.1

**3.8 Εργαλεία Ελέγχου: Οδηγός συνεντεύξεων, κατάρτιση ερωτηματολογίων****Οδηγός Συνεντεύξεων**

Στο παρόν κεφάλαιο παρέχονται κατευθυντήριες γραμμές σχετικά με τον τρόπο διεξαγωγής των συνεντεύξεων στο πλαίσιο διενέργειας διαβεβαιωτικού ή συμβουλευτικού έργου.

Στην ενότητα 4.8.1.1 γίνεται μια σύντομη εισαγωγή στη μέθοδο συνεντεύξεων και αναλύονται τα κύρια χαρακτηριστικά της καθώς και οι τύποι συνεντεύξεων.

Στην ενότητα 4.8.1.2 παρέχονται συμβουλές σχετικά με τις περιπτώσεις στις οποίες οι συνεντεύξεις μπορούν να αποδώσουν οφέλη στους Εσωτερικούς Ελεγκτές και προσδιορίζονται τα δυνατά και αδύνατα σημεία της κάθε μεθόδου.

Η ενότητα 4.8.1.3 αποτελεί έναν λεπτομερή οδηγό για τους Εσωτερικούς Ελεγκτές σχετικά με τον τρόπο διεξαγωγής συνεντεύξεων, βήμα προς βήμα, ο οποίος περιλαμβάνει τον σχεδιασμό, την διατύπωση ερωτήσεων, την σύνταξη του οδηγού συνέντευξης, τον χειρισμό της συνέντευξης και την τεκμηρίωση και ανάλυση των αποτελεσμάτων.

Η συνέντευξη είναι μια τεχνική συλλογής δεδομένων που χρησιμοποιείται συχνά από τους Εσωτερικούς Ελεγκτές. Είναι μια δομημένη συνομιλία σε μία συνεδρία, όπου ο εσωτερικός ελεγκτής κάνει ερωτήσεις και ο υπεύθυνος της θέσης ή της διαδικασίας δίνει απαντήσεις. Είναι σε μεγάλο βαθμό καθοδηγούμενη από τον υπεύθυνο της συνέντευξης, με στόχο την απόκτηση ποσοτικών καθώς και ποιοτικών πληροφοριών. Η συνέντευξη μπορεί να χρησιμοποιηθεί για την εκμαίευση γεγονότων ή/και των απόψεων των ατόμων που εμπλέκονται ή επηρεάζονται από ένα συγκεκριμένο πρόγραμμα ή έργο όσον αφορά το πλαίσιο του, την εφαρμογή, τα αποτελέσματα ή τον αντίκτυπο. Επιπλέον, μπορεί επίσης να χρησιμεύσει για τη συλλογή πληροφοριών σχετικά με τις πρακτικές σε διάφορους φορείς.

Μια συνέντευξη μπορεί να διεξαχθεί είτε πρόσωπο με πρόσωπο, είτε εξ αποστάσεως, συνήθως μέσω τηλεδιάσκεψης. Ομοίως, μπορεί να απευθύνεται είτε σε ένα άτομο ή σε μια ομάδα. Η παρούσα ενότητα επικεντρώνεται κυρίως στη συνέντευξη πρόσωπο με πρόσωπο.

#### 3.8.1.1 Σκοπός της Συνέντευξης

##### **Υπάρχουν τρεις κύριοι σκοποί:**

Υπάρχουν τρεις κύριοι σκοποί για μια συνέντευξη σε ένα ελεγκτικό πλαίσιο: ο **προσανατολισμός**, η **εξέταση** και η **επιβεβαίωση**. Μια συνέντευξη μπορεί να έχει έναν ή δύο από αυτούς τους σκοπούς, αλλά συνήθως όχι και τους τρεις ταυτόχρονα.

##### **- Προσανατολισμός ως μέρος της διαδικασίας μάθησης**

Ο προσανατολισμός αποτελεί συνήθως μέρος της διαδικασίας μάθησης του εσωτερικού ελεγκτής ή της ομάδας ελέγχου κατά τη φάση του σχεδιασμού. Αποσκοπεί στη διερεύνηση και την παροχή μιας επισκόπησης ενός συγκεκριμένου τομέα ή μιας λειτουργίας, π.χ.

ζητώντας παρουσιάσεις των δραστηριοτήτων, ή ερμηνεία εγγράφων (εκθέσεις, οδηγίες ή, προϋπολογισμούς). Ο στόχος θα μπορούσε να είναι ο εντοπισμός πιθανών θεμάτων ελέγχου ή η διαπίστωση για άλλες διαθέσιμες πηγές πληροφοριών, όπως πρόσωπα-κλειδιά ή έγγραφα.

#### **- Η εξέταση αποσκοπεί στην εξεύρεση ελεγκτικών αποδεικτικών στοιχείων**

Η εξέταση αποσκοπεί σε πιο συγκεκριμένα θέματα με σκοπό τη διαπίστωση νέων πληροφοριών, συχνά για να χρησιμοποιηθούν ως ελεγκτικά αποδεικτικά στοιχεία. Σε ορισμένες περιπτώσεις, οι πληροφορίες αυτές δεν έχουν καταγραφεί καθόλου προηγουμένως. Σε άλλες περιπτώσεις, η γνώση μπορεί να αποκτηθεί για παράδειγμα μέσω της (κοινής) ερμηνείας των εσωτερικών εγγράφων, αναφορών ή αρχείων.

#### **- Τα αποδεικτικά στοιχεία από συνεντεύξεις πρέπει να επιβεβαιωθούν**

Θα πρέπει να σημειωθεί ότι τα αποδεικτικά στοιχεία που λαμβάνονται από συνεντεύξεις πρέπει συχνά να επιβεβαιώνονται, δηλ. να υποστηρίζονται από στοιχεία που προέρχονται από άλλες μεθόδους συλλογής δεδομένων. για να επιβεβαιωθεί ότι τα γεγονότα είναι σωστά κατανοητά. Η επιβεβαίωση, τέλος, συχνά συμβαδίζει είτε με τον προσανατολισμό είτε με την εξέταση, αλλά αξίζει να αναφερθεί ως ξεχωριστός σκοπός λόγω της θεμελιώδους σημασίας της. Η επιβεβαίωση, εξ ορισμού, βασίζεται συνήθως σε πληροφορίες που έχουν ήδη συγκεντρωθεί. Ωστόσο, σε αυτό το πλαίσιο οι πληροφορίες μπορούν επίσης να συγκεντρωθούν και να επιβεβαιωθούν ταυτόχρονα. Είναι σημαντικό να έχουν επιβεβαιωθεί ρητά οι βασικές συνθήκες διεξαγωγής των εργασιών και τα γεγονότα από τα ενδιαφερόμενα μέρη, όχι μόνο στην φάση του σχεδιασμού. Ωστόσο, στη φάση της εκτέλεσης μπορεί επίσης να υπάρχει ανάγκη επιβεβαίωσης των γεγονότων και των ευρημάτων. Εάν τα δεδομένα δεν έχουν κατανοηθεί πλήρως από τους Εσωτερικούς Ελεγκτές, η ποιότητα ολόκληρου του ελέγχου μπορεί να επηρεαστεί και το έργο μπορεί να αποβεί ατελέσφορο.

##### **3.8.1.2 Είδη Συνεντεύξεων**

Η τεχνική της συνέντευξης μπορεί να χωριστεί σε δύο κύριους τύπους συνέντευξης, τη δομημένη και τη μη δομημένη συνέντευξη, οι οποίες αντλούν πληροφορίες διαφορετικής φύσης. Αν και είναι αρκετά διαφορετικές μεταξύ τους μπορούν να θεωρηθούν ότι βρίσκονται στις αντίθετες πλευρές μιας διαδικασίας, όπως περιγράφεται παρακάτω.

#### **(α) Μη δομημένη συνέντευξη**

Μια μη δομημένη συνέντευξη συνήθως περιλαμβάνει ένα μικρό αριθμό θεμάτων και ερωτήσεων τα οποία ακολουθεί ο υπεύθυνος της συνέντευξης όταν χρειαστεί. Ο εσωτερικός ελεγκτής έχει τη μέγιστη δυνατή ευελιξία να διερευνήσει θέματα που δεν έχουν προηγουμένως εξεταστεί και να παρακολουθήσει τις απαντήσεις που δίνονται. Μια τέτοια προσέγγιση είναι κατάλληλη για τη λήψη πλούσιων δεδομένων, που συχνά σχετίζονται με σύνθετα ή ευαίσθητα θέματα, και ως μέσο για την οικοδόμηση θεωρίας.

### **(β) Δομημένη συνέντευξη**

Η δομημένη συνέντευξη μπορεί να οριστεί ως μια συνέντευξη κατά την οποία ένα τυποποιημένο σύνολο προκαθορισμένων ερωτήσεων μπορεί να τίθενται με την ίδια σειρά από τη μία συνέντευξη στην άλλη. Η διατύπωση των ερωτήσεων και η σειρά με την οποία τίθενται είναι σταθερές καθ' όλη τη διάρκεια και υπάρχει πολύ περιορισμένη ευελιξία στην προσέγγιση για τη διερεύνηση θεμάτων που δεν έχουν συμπεριληφθεί εκ των προτέρων.

Η προσέγγιση αυτή είναι ιδιαίτερα κατάλληλη για την καταγραφή απλών, πραγματικών δεδομένων, που καλύπτουν μια σειρά θεμάτων, για τον εντοπισμό ή την επιβεβαίωση ορισμένων σημείων και για τον έλεγχο υποθέσεων. Τα αποτελέσματα είναι καλά για σκοπούς συγκρισιμότητας και είναι δεκτικά στην κωδικοποίηση και την επακόλουθη ανάλυση.

### **(γ) Συνδυασμός των δύο τύπων συνεντεύξεων**

Στην πράξη, οι περισσότερες συνεντεύξεις περιέχουν ένα μείγμα των δύο τύπων συνεντεύξεων. Για παράδειγμα, η/ο εσωτερικός ελεγκτής μπορεί να επιτρέψει στον ερωτώμενο να κατευθύνει το διάλογο, ακολουθώντας τη ροή της συνομιλίας, και να χρησιμοποιεί τις ερωτήσεις ως ένα κατάλογο ελέγχου για να βεβαιωθεί ότι καλύπτονται όλα τα θέματα. Αυτό ονομάζεται γενικά **ημιδομημένη συνέντευξη**.

#### **3.8.1.3 Χρήση συνεντεύξεων**

Οι συνεντεύξεις μπορούν να χρησιμοποιηθούν σε οποιοδήποτε στάδιο του ελέγχου, ανάλογα με το σκοπό των συνεντεύξεων.

### **(α) Φάση Σχεδιασμού**

Στόχος, κατά τη φάση του σχεδιασμού ελέγχου, είναι η ανάπτυξη μιας ολοκληρωμένης και ορθής κατανόησης της ελεγχόμενης δραστηριότητας, διαδικασίας ή λειτουργίας προκειμένου να διευκολυνθεί ο εντοπισμός σημαντικών ελεγκτικών θεμάτων.

Υπάρχει επομένως ανάγκη για προσανατολισμό και επιβεβαίωση. Μια συνέντευξη μπορεί κάλλιστα να δικαιολογηθεί από ένα συνδυασμό αυτών των σκοπών.

Ο προσανατολισμός απαιτεί μια πιο αδόμητη προσέγγιση, με τον Εσωτερικό Ελεγκτή να έχει τη μέγιστη δυνατή ευελιξία πράγμα που είναι απαραίτητο για να διερευνήσει θέματα που δεν είχαν προηγουμένως εξεταστεί και να εμβαθύνει ή και να διερευνήσει τις απαντήσεις που δίνονται.

Σε αυτή τη φάση, ο εσωτερικός ελεγκτής γενικά δεν έχει εκ των προτέρων υποθέσεις ή βαθιά γνώση του έργου ή της δραστηριότητας. Η επιβεβαίωση, από την άλλη πλευρά, χρειάζεται μια αρκετά δομημένη προσέγγιση προκειμένου να επαληθευτούν σημαντικά γεγονότα και συνθήκες.

### **(β) Φάση Διενέργειας**

Όταν ο στόχος του ελέγχου αφορά μια πιο εστιασμένη εξέταση μιας περιοχής, προκειμένου να καταγραφούν απλά, πραγματικά δεδομένα, και να τεκμηριωθούν ή να διευκρινιστούν ορισμένα σημεία ή να εξεταστούν διάφορες υποθέσεις, οι συνεντεύξεις θα πρέπει να έχουν συνήθως μια πιο δομημένη μορφή.

Συχνά ο στόχος είναι η απόκτηση αποδεικτικών στοιχείων (εγγράφων, απόψεων και ιδεών) που σχετίζονται με τους στόχους του ελέγχου και να επιβεβαιωθούν γεγονότα καθώς και δεδομένα από άλλες πηγές. Ο εσωτερικός ελεγκτής έχει μια σταθερή κατανόηση των θεμάτων που θέλει να καλύψει και θα πρέπει να γνωρίζει εκ των προτέρων τι είδους δεδομένα επιθυμεί.

#### **3.8.1.4 Δυνατά και αδύνατα σημεία**

Η συνέντευξη ως μέθοδος συλλογής δεδομένων έχει τα ακόλουθα δυνατά σημεία και αδυναμίες:

	<b>ΔΥΝΑΤΑ ΣΗΜΕΙΑ</b>	<b>ΑΔΥΝΑΜΙΕΣ</b>
	- Συγκέντρωση δεδομένων	- Αποτελούν τη χαμηλότερη

Συνεντεύξεις (Γενικά)	<p>σχετικά με διάφορα σύνθετα ζητήματα με αποτελεσματικό τρόπο.</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Λαμβάνουν υπόψη τους περιστασιακούς αλλά και επιμέρους παράγοντες.</li> <li>- Παρέχουν πληροφορίες που δεν είναι διαθέσιμες από άλλες πηγές</li> </ul>	<p>μορφή αποδεικτικών στοιχείων, τα οποία χρειάζονται συμπλήρωση με αποδεικτικά στοιχεία από άλλες πηγές.</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Μπορεί να είναι δύσκολο να εξαχθούν γενικά συμπεράσματα.</li> </ul>
Μη δομημένη Συνέντευξη	<p>Χρήσιμη για την διατύπωση μιας υπόθεσης ή θεωρίας.</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Προσφέρει πλούσια δεδομένα.</li> <li>- Ιδανική για περίπλοκα θέματα.</li> </ul>	<p>-Μπορεί να είναι χρονοβόρα.</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Συμπληρωματική προσπάθεια στην ανάλυση δεδομένων.</li> <li>- Δύσκολο να ποσοτικοποιηθούν τα δεδομένα.</li> </ul>
Δομημένη Συνέντευξη	<ul style="list-style-type: none"> <li>-Χρήσιμη για έλεγχο υποθέσεων.</li> <li>-Δημιουργεί εύρος δεδομένων.</li> <li>- Μεγαλύτερη ποσοτικοποίηση/ κωδικοποίηση.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Χρειάζεται πολύ καλή γνώση εκ των προτέρων.</li> <li>- Δύσκολο να επιτευχθεί βαθιά κατανόηση.</li> </ul>

### 3.8.1.5 Πώς διεξάγεται μια συνέντευξη

Για να είναι επιτυχείς οι συνεντεύξεις, απαιτείται κάποια αρχική προεργασία και επαρκής εξέταση των διαφόρων σταδίων, τα οποία περιλαμβάνουν,:



- ✓ την αρχική προετοιμασία,
- ✓ την κατάρτιση των ερωτήσεων,
- ✓ την ανάπτυξη ενός οδηγού συνέντευξης
- ✓ την οργάνωση της συνέντευξης,
- ✓ τη διαχείριση της συνέντευξης, και
- ✓ την τεκμηρίωση και ανάλυση των πληροφοριών που λαμβάνονται από τις συνεντεύξεις.

### **(α) Αρχικές Προετοιμασίες**

#### **(αα) Καθορισμός του στόχου της συνέντευξης**

Γενικά, το πρώτο βήμα των προετοιμασιών είναι ο καθορισμός των στόχων της συνέντευξης. Ποιος είναι ο σκοπός της συνέντευξης και ποιοι είναι οι τομείς προτεραιότητας των πληροφοριών που απαιτούνται;

#### **-Στη φάση του σχεδιασμού:**

Στη φάση του σχεδιασμού, οι αρχικές προετοιμασίες συνήθως επικεντρώνονται σε δύο σημεία.

#### **- Συλλογή γεγονότων**

Τα γεγονότα αυτά συνήθως δεν μπορούν να αμφισβητηθούν, π.χ., ποιοι κανονισμοί ισχύουν, οργανόγραμμα, αλλαγές που προβλέπονται. Ο εσωτερικός ελεγκτής πρέπει να προσπαθήσει να καταρτίσει έναν μάλλον εξαντλητικό κατάλογο. Τα γεγονότα αυτά θα πρέπει να επιβεβαιωθούν, ή να απορριφθούν από τον ερωτώμενο.

#### **- Αναζήτηση διαφορετικών απόψεων.**

Συγκεντρώνονται όλες οι σχετικές πληροφορίες για τις απόψεις σχετικά με το θέμα. Αυτού του είδους οι πληροφορίες είναι συνήθως υποκειμενικές. Εδώ δεν είναι εφικτό να καταρτιστεί ένας εξαντλητικός κατάλογος. Είναι περισσότερο σημαντικό ο εσωτερικός ελεγκτής να προσπαθήσει να βρει απόψεις από διαφορετικές πηγές και κατά προτίμηση με διαφορετικές απόψεις - π.χ. υπέρ και κατά. Αυτό θα πρέπει να αποτελέσει τη βάση για την απόκτηση ενός προσανατολισμού σχετικά με το θέμα. Ο στόχος είναι συχνά αρκετά ανοικτός

και η συνέντευξη χρησιμοποιείται για να εμπλουτίσει την ανάπτυξη ενός προγράμματος ελέγχου.

#### **-Στη φάση της διενέργειας**

Στη φάση της διενέργειας, η συνέντευξη έχει συνήθως μικρότερο εύρος σε εξεταζόμενα θέματα και οι πληροφορίες που απαιτούνται συχνά υποδεικνύονται από τις λεπτομερείς ερωτήσεις. Συνεπώς, είναι απαραίτητο να τεθούν οι ερωτήσεις αυτές προκειμένου να αποκτήσει κανείς πλήρη κατανόηση των πληροφοριών που θα χρειαστούν.

#### **(ββ) Ανάγκες πληροφόρησης**

##### **-Επικαιροποίηση των ήδη διαθέσιμων πληροφοριών**

Ανεξάρτητα από το σε ποιο στάδιο πραγματοποιείται η συνέντευξη, ο εσωτερικός ελεγκτής θα πρέπει να εξετάσει τι πληροφορίες υπάρχουν διαθέσιμες για την περιοχή ελέγχου. Θα μπορούσε, π.χ., να ζητήσει συμβουλές από συναδέλφους ή από εξωτερικούς εμπειρογνώμονες. Η ενημέρωση θα καταστήσει τη συνέντευξη πιο αποδοτική και αποτελεσματική.

##### **-Εξέταση του τρόπου με τον οποίο τα δεδομένα θα χρησιμοποιηθούν αργότερα**

Είναι χρήσιμο να εξετάζεται ο τρόπος με τον οποίο θα χρησιμοποιηθούν οι πληροφορίες. Η δομή της συνέντευξης θα καθορίσει το είδος της ανάλυσης που μπορεί να γίνει στη συνέχεια. Θεωρείται καλή πρακτική η προετοιμασία για το μεγαλύτερο μέρος της ανάλυσης των δεδομένων σε αυτό το πρώιμο στάδιο. Αυτό περιλαμβάνει την επισκόπηση και προετοιμασία, π.χ., του τρόπου ομαδοποίησης και κωδικοποίησης των δεδομένων, των μεθόδων που θα χρησιμοποιηθούν για την ανάλυση, καθώς και των ερωτημάτων που θα πρέπει να απαντηθούν μέσω της ανάλυσης.

Η ενδελεχής προετοιμασία θα βοηθήσει αργότερα στη σύνταξη του οδηγού συνέντευξης, ιδίως στο να ληφθεί η απόφαση για το ποιες ερωτήσεις είναι απαραίτητες και ποιες είναι περιττές για τη μετέπειτα ανάλυση και παρουσίαση των δεδομένων.

#### **(γγ) Ο ερωτώμενος**

##### **-Επιλογή των συνεντευζομένων**

Πριν από τη σύνταξη των λεπτομερών ερωτήσεων, θα πρέπει να αποφασιστεί από ποιον θα ληφθεί η συνέντευξη. Σε ορισμένες περιπτώσεις είναι προφανές, όπως για παράδειγμα οι υπάλληλοι του φορέα, που είναι υπεύθυνοι για την διαχείριση και εκτέλεση συγκεκριμένων διαδικασιών. Σε άλλες περιπτώσεις, μπορεί να είναι σκόπιμο να μιλήσει κανείς με πολλά άτομα και πρέπει να γίνει επιλογή. Η επιλογή θα πρέπει να γίνει με βάση τις γνώσεις που έχουν αποκτηθεί για την περιοχή του ελέγχου και να περιλαμβάνει κάποια κριτήρια για να διασφαλιστεί ότι καλύπτονται επαρκώς οι σχετικές περιοχές/προγράμματα, καθώς και όλα τα ιεραρχικά επίπεδα. Ο αριθμός των συνεντεύξεων εξαρτάται από το αντικείμενο του ελέγχου και τους διαθέσιμους ανθρώπινους πόρους και χρόνο.

#### **-Πληροφορίες σχετικά με την τον ερωτώμενο**

Έχοντας επιλέξει τον ερωτώμενο, είναι σημαντικό να συγκεντρωθούν πληροφορίες, αν είναι δυνατόν, σχετικά με το πρόσωπο, ή τη διαδικασία με την οποία ασχολείται. Αυτό θα διευκολύνει την επικοινωνία κατά τη συνέντευξη.

#### **-Εξέταση του ρόλου του ερωτώμενου**

Είναι σημαντικό να εξεταστεί ποια μπορεί να είναι τα ιδιαίτερα καθήκοντα, ή οι ρόλοι, των ερωτώμενων κατά τη διάρκεια της συνέντευξης. Σε διαφορετικές καταστάσεις, ο ίδιος ο ερωτώμενος μπορεί να θεωρείται ειδικός, ενδιαφερόμενος (με συγκεκριμένα συμφέροντα), ή απλώς ένας ελεγχόμενος. Η συνέντευξη ενός υπαλλήλου κατά τη φάση του σχεδιασμού, μπορεί να θεωρείται απαραίτητη, λόγω του ότι διαθέτει εξειδικευμένη γνώση όταν πρόκειται για την επιβεβαίωση μιας πληροφορίας. Στην περίπτωση του προσανατολισμού μπορεί να θεωρηθεί είτε ως εμπειρογνώμονας, είτε ως ενδιαφερόμενος ανάλογα με το αν οι απαντήσεις είναι πραγματικές ή είναι απλά απόψεις. Σε όλες τις άλλες περιπτώσεις, ο ερωτώμενος θα πρέπει κανονικά να θεωρείται ως ελεγχόμενος. Αυτό πρέπει να ληφθεί υπόψη κατά τον σχεδιασμό, τη διεξαγωγή και την ανάλυση των αποτελεσμάτων μιας συνέντευξης.

##### **3.8.1.6 Εξέταση του τρόπου διατύπωσης των ερωτήσεων**

#### **-Ανοικτές ή κλειστές ερωτήσεις**

Πριν τις λεπτομερείς ερωτήσεις συνιστάται να εξεταστούν οι διαφορετικούς τύπους υποβολής ερωτήσεων. Μπορούν να επιλεγούν δύο βασικές προσεγγίσεις:

ανοικτού ή κλειστού τύπου ερωτήσεις.

Ο στόχος των ανοικτών ερωτήσεων είναι να αφήσουν τον ερωτώμενο να μιλήσει και να αναπτύξει ελεύθερα την άποψή του. Οι ερωτήσεις αυτές επιτρέπουν στους ερωτώμενους να εκφραστούν με τα δικά τους λόγια και είναι κατάλληλες για την απόκτηση ποιοτικών πληροφοριών.

Βασικές λέξεις/φράσεις είναι: γιατί;, πώς;, τι κάνετε; τι πιστεύετε για...;

Για παράδειγμα: "Τι πιστεύετε; "πώς λειτουργεί το Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου στο πεδίο της μισθοδοσίας;

#### **-Ανοικτές ερωτήσεις**

Οι ανοικτές ερωτήσεις είναι κατάλληλες για τη διερεύνηση θεμάτων και τη συλλογή πληροφοριών σε μη δομημένες συνεντεύξεις, αλλά απαιτούν περισσότερη δουλειά όταν πρόκειται για την κωδικοποίηση και την ανάλυση των απαντήσεων.

#### **-Κλειστές ερωτήσεις**

Ο στόχος των κλειστών ερωτήσεων είναι η λήψη ακριβών, περιορισμένων ή ποσοτικοποιημένων απαντήσεων που μπορούν εύκολα να κατηγοριοποιηθούν. Οι απαντήσεις σε αυτές τις ερωτήσεις θα είναι συχνά πιο περιορισμένες, όπως ένα "ναι" ή "όχι", ή μπορεί να έχουν τη μορφή σύντομων γεγονότων ή επιλογής καθορισμένων εναλλακτικών λύσεων.

Βασικές λέξεις/φράσεις είναι π.χ.: πότε, πού, πόσοι και τι.

Για παράδειγμα: "Είστε ο υπεύθυνος για τον έλεγχο του αν τηρούνται οι προϋποθέσεις του νόμου για την αναμόρφωση του προϋπολογισμού κατά την διάρκεια του οικονομικού έτους;"

#### **-Κατάλληλες ερωτήσεις για δομημένες συνεντεύξεις**

Οι κλειστές ερωτήσεις περιορίζουν την έκφραση του ερωτώμενου και μερικές φορές προκαλούν την απάντηση. Ωστόσο είναι συχνά κατάλληλες για τις δομημένες συνεντεύξεις όπου επιδιώκεται η επιβεβαίωση των γεγονότων. Οι απαντήσεις σε αυτού του τύπου ερωτήσεις είναι συνήθως ευκολότερο να κατηγοριοποιηθούν για μεταγενέστερη ανάλυση.

#### **-Διαφορετικά στυλ ερωτήσεων**

Τα διαφορετικά στυλ ερωτήσεων προκαλούν διαφορετικά είδη απαντήσεων και είναι σημαντικό να γνωρίζει ο εσωτερικός ελεγκτής τον χαρακτήρα της απαιτούμενης απάντησης προτού αναπτύξει τις ερωτήσεις. Ορισμένοι έλεγχοι αφορούν τη διαπίστωση των γεγονότων

και της χρονολογίας των γεγονότων, και κατά συνέπεια τη γνώση. Στην περίπτωση αυτή οι ερωτήσεις χρονικού πλαισίου είναι πολύ χρήσιμες.

Αντίθετα, στην περίπτωση της εξέτασης της ποιότητας υπηρεσιών οι ερωτήσεις επικεντρώνονται στις απόψεις των ερωτώμενων σε σχέση με τον τομέα που μελετάται. Σε αυτή την περίπτωση, θα πρέπει να τίθενται ερωτήσεις που βασίζονται στη γνώμη, το συναίσθημα ή την γενικότερη αίσθηση άποψη του ερωτώμενου. Στον παρακάτω πίνακα ακολουθεί ένας σύντομος οδηγός για τα διάφορα στυλ ερωτήσεων:

Τύπος Ερώτησης	Παράδειγμα
Ερώτηση βασισμένη στη γνώση	Πότε εγκρίθηκε η δέσμευση πίστωσης;
Ερώτηση με βάση το χρονικό πλαίσιο	Πως διενεργήθηκε ο χειρισμός των επιχορηγήσεων το προηγούμενο έτος;
Ερώτηση με βάση τη γνώμη	Πιστεύετε ότι το πληροφοριακό σύστημα που χειρίζεστε παρουσιάζει αδυναμίες;
Ερώτηση με βάση την εμπειρία	Πόσο καιρό ασχολείστε με τις εκκαθαρίσεις δαπανών;
Ερώτηση με βάση το συναίσθημα	Ποια είναι η εμπειρία σας σε αυτό το αντικείμενο; Θεωρείτε ότι τρόπος διεκπεραίωσής της διαδικασίας είναι αποτελεσματικός;
Ερωτήσεις με βάση τη συμπεριφορά	Οι αποδέκτες των επιχορηγήσεων τηρούν τους συνημμένους όρους;

### 3.8.1.7 Ανάπτυξη Οδηγού Συνέντευξης

#### -Προετοιμασία του οδηγού συνέντευξης

Οι ερωτήσεις θα πρέπει να οργανωθούν σε έναν οδηγό συνέντευξης, ο οποίος ουσιαστικά είναι ένα είδος ερωτηματολογίου, όπου παρατίθενται όλες οι ερωτήσεις και άλλες

σημαντικές πληροφορίες για τις συνεντεύξεις. Θα πρέπει συνήθως να είναι ταξινομημένος σε ενότητες, η σειρά των οποίων ορίζεται έτσι ώστε να εστιάζεται η προσοχή των ερωτώμενων.

Η μορφή του οδηγού εξαρτάται από το είδος των συνεντεύξεων - μια πιο δομημένη συνέντευξη απαιτεί τη σύνταξη ενός λεπτομερούς οδηγού συνέντευξης, ενώ μια πιο αδόμητη συνέντευξη απαιτεί ένα είδος καταλόγου ελέγχου των βασικών θεμάτων/ερωτήσεων που πρέπει να καλυφθούν στις συζητήσεις με τους ερωτώμενους.

### **-Διάταξη των ερωτήσεων**

Ως γενική συμβουλή, είναι χρήσιμο να χωριστεί ο οδηγός συνέντευξης σε διάφορες θεματικές ενότητες ή τομείς. Μπορεί να είναι χρήσιμο να τεθούν αρχικά κάποιες γενικές και πιο ανοικτές ερωτήσεις και στη συνέχεια να σε συγκεκριμένα θέματα που εξετάζονται πιο συγκεκριμένες ερωτήσεις. Οποιαδήποτε ευαίσθητα θέματα, όπως δυνητικά δύσκολα θέματα προσωπικού, θα πρέπει να τοποθετούνται προς το τέλος της συνέντευξης, όταν ο ερωτώμενος θα έχει εξοικειωθεί με την διαδικασία της συνέντευξης και θα αισθάνεται πιο άνετα.

Για μια συνέντευξη στη φάση του σχεδιασμού, ο οδηγός θα πρέπει κανονικά να περιέχει στοιχεία τόσο για την επιβεβαίωση όσο και για τον προσανατολισμό. Η απόφαση σχετικά με το αν θα πρέπει να χωριστεί σε δύο τέτοιες ενότητες ή να χωριστεί με άλλο τρόπο, με βάση διαφορετικά θέματα, εναπόκειται στον υπεύθυνο της συνέντευξης.

### **Η ενότητα που αφορά την επιβεβαίωση πρέπει να είναι δομημένη**

Το μέρος της επιβεβαίωσης πρέπει να είναι πολύ δομημένο. Ο παρακάτω πίνακας δίνει παραδείγματα πληροφοριών που συνήθως πρέπει να επιβεβαιωθούν. Σε πολλές περιπτώσεις, αρκετά ή όλα αυτά τα παραδείγματα είναι ζωτικής σημασίας και περιλαμβάνουν:

<b>Ελεγχόμενη</b>	<b>Γεγονότα προς επιβεβαίωση</b>
<b>Περιοχή</b>	

<b>κανονισμοί</b>	<b>Ισχύοντες κανονισμοί</b> Σταθερή κατάσταση, δηλ. δεν υπάρχουν πρόσφατες αλλαγές ή δεν αναμένονται αλλαγές
<b>οργάνωση</b>	<b>Ευθύνες-Αναφορά ιεραρχίας</b> Σταθερή κατάσταση, δηλαδή δεν υπάρχουν πρόσφατες αλλαγές ή δεν αναμένονται αλλαγές
<b>διαδικασίες</b>	<b>εσωτερικές/εξωτερικές απαιτήσεις</b> Σταθερή κατάσταση, δηλ. δεν υπάρχουν πρόσφατες αλλαγές ή αναμενόμενες αλλαγές
<b>άλλες πληροφορίες</b>	δεν υπάρχουν πρόσφατες ή επικείμενες αξιολογήσεις ή πρόσφατη έκθεση ελέγχου

**-Οι ερωτήσεις που αφορούν τον ελεγκτικό σκοπό θα πρέπει να αποτελούν το σημείο αφετηρίας της συνέντευξης**

Για μια συνέντευξη στη φάση της διενέργειας ελέγχου, το σημείο εκκίνησης για την ανάπτυξη ερωτήσεων συνέντευξης είναι τις περισσότερες φορές, οι ερωτήσεις που σχετίζονται με το πρόγραμμα ελέγχου. Είναι σημαντικό να καθορίζονται οι στόχοι του ελέγχου με τη μορφή ερωτήσεων στις οποίες πρέπει ο ελεγχόμενος να απαντήσει, και στη συνέχεια να αναπτυχθεί μια σειρά επιμέρους ερωτήσεων που επιτρέπουν την απάντηση σε κάθε συνολικό ερώτημα.

#### **4.8.1.6 Οργάνωση της Συνέντευξης**

Είναι επίσης σημαντικό να οργανωθεί σωστά η συνέντευξη τόσο από την άποψη της ομαδικής συνεργασίας μεταξύ των Εσωτερικών Ελεγκτών όσο και από άποψη των πρακτικών ρυθμίσεων διεξαγωγής της.

#### **Κατάρτιση χρονοδιαγράμματος συνέντευξης**

Η όλη διενέργεια της συνέντευξης πρέπει να προγραμματιστεί και να γίνουν οι απαραίτητες πρακτικές διευθετήσεις. Ο χρόνος που θα προγραμματιστεί ποικίλλει ανάλογα με το είδος των συνεντεύξεων και τη συγκεκριμένη κατάσταση. Τα βήματα της προετοιμασίας των συνεντεύξεων δεν είναι απαραίτητα διαδοχικά, πολλά από αυτά μπορεί να επικαλύπτονται. Όλα τα επιμέρους στάδια είναι χρονοβόρα και είναι σημαντικό να λαμβάνονται υπόψη όταν γίνεται μια εκτίμηση του απαιτούμενου χρόνου.

Ο προγραμματισμός πρέπει, π.χ., να προβλέπει διαθέσιμο χρόνο για ενδεχόμενο επαναπρογραμματισμό των συναντήσεων αλλά και για τη σύνταξη των πρακτικών κάθε συνέντευξης. Ο σωστός προγραμματισμός είναι ιδιαίτερα σημαντικός όταν πολλές συνεντεύξεις προγραμματίζονται για την ίδια ημέρα. Εάν είναι δυνατόν, θα πρέπει να διασφαλίζεται ότι υπάρχει επαρκής χρόνος μεταξύ των συνεντεύξεων ώστε η ομάδα ελέγχου να μελετήσει το αποτέλεσμα της κάθε συνέντευξης. Εάν οι συνεντεύξεις διεξάγονται στον ίδιο χώρο, συνιστάται να εξηγηθεί στον φορέα που πρόκειται να επισκεφτείτε, ότι απαιτείται ξεχωριστή αίθουσα συνεδριάσεων για την ομάδα ελέγχου, και την επικοινωνία με τον ελεγχόμενο. Πρέπει να ειδοποιούνται εγκαίρως οι ερωτώμενοι και να δίνεται μια σύντομη επισκόπηση των θεμάτων που θα καλυφθούν στη συνέντευξη καθώς και μιας εκτίμησης του χρόνου που απαιτείται. Σε κάποιες περιπτώσεις οι ερωτήσεις θα μπορούσαν να αποσταλούν εκ των προτέρων, ώστε να έχουν χρόνο οι ερωτώμενοι να προετοιμαστούν για τη συνέντευξη. Αυτό μπορεί να είναι ιδιαίτερα χρήσιμο στην περίπτωση που υπάρχει ανάγκη να συγκεντρωθούν πληροφορίες από έγγραφα ή άλλες πηγές και οι ερωτώμενοι να είναι σε θέση να απαντήσουν στις ερωτήσεις, καθώς επίσης και στην περίπτωση που οι ερωτήσεις αφορούν γεγονότα που έγιναν στο παρελθόν, γεγονός που καθιστά δύσκολο να ανακαλέσει κανείς άμεσα τα γεγονότα αυτά.

Σε ορισμένες περιπτώσεις, όμως η αποστολή όλων των ερωτήσεων της συνέντευξης στον ερωτώμενο εκ των προτέρων, ενέχει τον κίνδυνο ο ερωτώμενος να θέλει να το χρησιμοποιήσει προς όφελός του και να κατευθύνει ο ίδιος τη συνέντευξη εκεί που επιθυμεί.

#### 3.8.1.8 Η Κατάσταση της Συνέντευξης

Για να είναι επιτυχής η συνέντευξη, είναι σημαντικό να καταβληθεί προσπάθεια να δημιουργηθεί και να διατηρηθεί ένα καλό κλίμα επικοινωνίας. Η συνεργασία και η θετική



στάση του ελεγχόμενου αυξάνει σημαντικά την προοπτική λήψης των απαιτούμενων πληροφοριών κατά τη συνέντευξη.

### **Έναρξη της συνέντευξης**

Η έναρξη της συνέντευξης πραγματοποιείται ευχαριστώντας τον ερωτώμενο για την υποδοχή και παρουσιάζοντας κάθε μέλος της ομάδας (Εάν πρόκειται για παραπάω από ένα ελεγκτές παρόντες στη συνέντευξη) και τον ρόλο του. Η σωστή χρήση των ονομάτων θα διευκολύνει την επικοινωνία.

### **Καθορισμός υπόβαθρου**

Ο ελεγχόμενος πρέπει να έχει σαφή αντίληψη της διαδικασίας που εκτελεί και του ρόλου που διαδραματίζει στον Φορέα. Πρέπει να αφιερωθεί χρόνος για την παρουσίαση του αντικειμένου του διαβεβαιωτικού ή συμβουλευτικού έργου, συμπεριλαμβανομένων των στόχων, του πεδίου εφαρμογής και των καθηκόντων. Έχοντας κατανόηση του σκοπού της συνέντευξης και του πλαισίου της θα βοηθηθεί ο ερωτώμενος ώστε να δώσει καλύτερες και πιο σχετικές απαντήσεις. Επίσης, πρέπει να εγγυηθεί ο ελεγκτής την εμπιστευτική μεταχείριση των απαντήσεων, όπου είναι απαραίτητο ή δυνατό, ή διαφορετικά να εξηγήσει πώς θα χρησιμοποιηθούν τα δεδομένα.

### **Καθοδήγηση της συνέντευξης**

Οι Εσωτερικοί Ελεγκτές θα παρατηρήσουν σημαντικές διαφορές μεταξύ των ερωτώμενων αναφορικά με τον χρόνο ομιλίας τους, πόσο προσηλωμένοι παραμένουν στις ερωτήσεις που τους έχουν τεθεί ή αν αποσπάται εύκολα η προσοχή τους. Είναι καθήκον του υπεύθυνου της συνέντευξης να διατηρήσει τον έλεγχο και να κατευθύνει τη συζήτηση έτσι ώστε να λάβει τις απαιτούμενες πληροφορίες. Συνήθως ένα από τα μέλη της ομάδας θα πρέπει να είναι ο επικεφαλής της συνέντευξης.

Κατά τη διάρκεια της συνέντευξης μπορεί να υπάρξει αλλαγή του επικεφαλής με ένα από τα άλλα μέλη της ομάδας και αναλάβει άλλος τον ρόλο του επικεφαλής. Τέτοιες αλλαγές θα πρέπει να προβλέπονται στην αρχική παρουσίαση και να ανακοινώνονται ρητά όταν πραγματοποιούνται.

### Σύνοψη και επιβεβαίωση

Ο ελεγκτής πρέπει να ανατρέχει στον οδηγό συνέντευξης καθ' όλη τη διάρκεια της συνάντησης και να διατηρεί τον έλεγχο της συνέντευξης. Ένας καλός τρόπος για τη διατήρηση του έλεγχου, είναι να συνοψίσει τις απαντήσεις του ελεγχόμενου στο τέλος της κάθε ενότητας της συνέντευξης και να λάβει επιβεβαίωση ότι οι πληροφορίες έχουν ληφθεί και έχουν κατανοηθεί σωστά πριν προχωρήσει στο επόμενο βήμα. Αυτός μπορεί επίσης να είναι ένας τρόπος για να χτιστεί "η υπόθεση" και να εντοπιστούν ασυνέπειες αργότερα στη συνάντηση.

Η καλή ομαδική εργασία και η επικοινωνία εντός της ομάδας συνέντευξης είναι επίσης θεμελιώδους σημασίας για τη διατήρηση, τον έλεγχο και τη διασφάλιση του καλύτερου δυνατού αποτελέσματος. Πριν, καθώς και κατά τη διάρκεια της συνέντευξης, όλα τα μέλη της ομάδας πρέπει να γνωρίζουν τα καθήκοντα και τις ευθύνες τους.

Ο επικεφαλής της ομάδας συνέντευξης πρέπει να διασφαλίζει ότι τυχόν σχόλια ή πρόσθετες ερωτήσεις από τα μέλη της ομάδας ακούγονται, π.χ. κατά την ολοκλήρωση των υποενοτήτων. Αυτός που είναι υπεύθυνος για την τήρηση σημειώσεων πρέπει να ειδοποιεί το μέλος της ομάδας εάν χρειάζεται επιπλέον χρόνο για να σημειώσει τα πρακτικά. Ο υπεύθυνος της συνέντευξης μπορεί επίσης να χρειαστεί υποστήριξη για να διασφαλίσει ότι όλες οι ερωτήσεις καλύπτονται.

### Διευκρίνιση των απαντήσεων

Συχνά οι απαντήσεις πρέπει να διευκρινιστούν με συμπληρωματικές ερωτήσεις. Εάν οι απαντήσεις είναι ασαφείς, ο υπεύθυνος της συνέντευξης πρέπει να κάνει ερωτήσεις για να κάνει την απάντηση πιο συγκεκριμένη - αν οι απαντήσεις είναι πολύ περίπλοκες, ή περιλαμβάνουν ορολογία που είναι δύσκολο να κατανοηθούν, ο υπεύθυνος της συνέντευξης πρέπει να ρωτήσει τον ερωτώμενο να τις διευκρινίσει. Εάν οι απαντήσεις είναι εκτός θέματος, ο υπεύθυνος της συνέντευξης πρέπει να ρωτήσει ξανά.

Παρακάτω παρατίθενται ορισμένα παραδείγματα χρήσιμων προσεγγίσεων για τις ερωτήσεις παρακολούθησης:

Προσεγγίσεις σε ερωτήσεις παρακολούθησης	
Διευκρινίστε σημαντικά/ασαφή σημεία	Είναι διαφορετικό αυτό από;

<b>Ερευνήστε τις ανακολουθίες</b>	Προηγουμένως δεν είπατε ότι;
<b>Συμφωνήστε ότι έγιναν κατανοητά</b>	Τι εννοείται όταν λέτε...;
<b>Εκφράστε αντίθεση με τις διαφορετικές θεωρήσεις</b>	Ο Κανονισμός λέει..
<b>Τι θα συνέβαινε αν;</b>	Θα ήταν το ίδιο αν για παράδειγμα συνέβαινε;
<b>Προχωρήσετε σε ανάλυση των γνωμών</b>	Γιατί το λέτε αυτό; Μπορείτε να το εξηγήσετε;
<b>Δώστε Παραδείγματα</b>	Σε ποια περίπτωση συνέβη αυτό; Μπορείτε να δώσετε ένα παράδειγμα;
<b>Μην αγνοείτε τα σημάδια</b>	Διάφορες λεπτομέρειες, μη προφορικές εκφράσεις, χειρονομίες εκφράσεις και επαναλήψεις φράσεων
<b>Διερευνήστε παράπονα</b>	Γιατί η αλλαγή της συγκεκριμένης διαδικασίας σας δημιουργεί πρόβλημα;
<b>Κάντε τις διάφορες υποθέσεις/εκτιμήσεις ορατές</b>	Ποια είναι η βάση για αυτό;
<b>Διερευνήστε και κατανοήστε την «ρητορική» του Φορέα</b>	Τι εννοείται με τον όρο «Διάχυση» και πως αυτό επιτυγχάνετε στην υπηρεσία/τμήμα σας;

### **Γεγονότα ή γνώμη;**

Σε περιπτώσεις όπου δεν είναι σαφές, θα πρέπει επίσης να διευκρινιστεί εάν οι δεδομένες πληροφορίες είναι πραγματικά γεγονότα ή είναι απλά έκφραση γνώμης. Εάν πρόκειται για γνώμη, θα πρέπει περαιτέρω να διευκρινιστεί εάν πρόκειται για προσωπική άποψη ή αν αντιπροσωπεύει επίσημη άποψη της υπηρεσίας

### **Προσοχή στη μη λεκτική γλώσσα**

Είναι επίσης σημαντικό ο υπεύθυνος της συνέντευξης να έχει επίγνωση των χαρακτηριστικών μη λεκτικών ενδείξεων, όπως η αλλαγή στη φωνή, τις εκφράσεις του προσώπου ή τις χειρονομίες, δεδομένου ότι το ήμισυ της επικοινωνίας που λαμβάνει χώρα κατά τη διάρκεια της συνέντευξης μεταφέρεται με αυτούς τους τρόπους έκφρασης. Η μη κατανόηση αυτών των ενδείξεων μπορεί να οδηγήσει σε εσφαλμένη επικοινωνία.

### **Χειρισμός δύσκολων καταστάσεων**

Ορισμένες συνεντεύξεις μπορεί να έχουν ένα ιδιαίτερα δύσκολο πλαίσιο, π.χ. όταν ο στόχος είναι να επιβεβαιωθούν ή να τεκμηριωθούν αρνητικά ευρήματα. Αυτό μπορεί να απαιτεί ιδιαίτερα προσεκτική εξέταση από τον υπεύθυνο της συνέντευξης. Μερικά σημαντικά σημεία που θα πρέπει να προσέχει ο εσωτερικός ελεγκτής και τα οποία μπορεί να είναι ιδιαίτερα χρήσιμα σε αυτές τις περιπτώσεις είναι τα ακόλουθα:

- Να επιδεικνύετε πάντοτε μια στάση σεβασμού απέναντι στον ελεγχόμενο.
- Να αναγνωρίζετε τις δυσκολίες του ελεγχόμενου και να αναφέρετε τα δυνατά του σημεία ή τις προηγούμενες επιτυχίες του
- Αναγνωρίστε τη διαφωνία, αλλά μην εγκλωβιστείτε σε μη εποικοδομητικές συζητήσεις, προσπαθώντας να πείσετε τον ελεγχόμενο.
- Αποφύγετε τη χρήση σαρκασμού ή ειρωνείας.
- Μην επιβάλλετε απόψεις στους ελεγχόμενους.
- Στο μέτρο του δυνατού, αποφύγετε να διακόπτετε τον ελεγχόμενο.
- Να έχετε επίγνωση των γλωσσικών δυσκολιών ή των ασαφειών που μπορεί να προκύψουν.
- Καταβάλλετε πάντα προσπάθεια να κλείσετε τη συνέντευξη με θετικό πρόσημο.

Επίσης, κατά τη διενέργεια συνεντεύξεων ελέγχου μπορεί να προκύψουν υποψίες για απάτη ή άλλα παράνομες ενέργειες. Είναι σημαντικό όλοι οι ελεγκτές να γνωρίζουν καλά

την θέση του Φορέα σχετικά με τις ενέργειες που πρέπει να αναληφθούν για την αντιμετώπιση τέτοιων θεμάτων.

### **Κλείσιμο της συνέντευξης**

Είναι καλή πρακτική να είναι σαφές το πεδίο και τα όρια της συνέντευξης. Επομένως, πριν από το κλείσιμο της συνέντευξης, συνιστάται να ελέγχεται αν έχουν απαντηθεί όλες οι ερωτήσεις. Ο υπεύθυνος της συνέντευξης μπορεί μερικές φορές να θεωρήσει χρήσιμο να επιστρέψει στις κύριες ερωτήσεις για να επιβεβαιώσει τις απαντήσεις που δόθηκαν. Θεωρείται καλή πρακτική να ολοκληρώνεται η συνέντευξη με μια σύντομη περίληψη των κύριων συμπερασμάτων από τη συνέντευξη.

Συνιστάται επίσης, κατά περίπτωση, να συμφωνηθεί με τον ερωτώμενο πότε και πώς θα γίνουν περαιτέρω επαφές. Στην περίπτωση που παραστεί ανάγκη για την παροχή πρόσθετων πληροφοριών κ.λπ. Στη συνέχεια, θα πρέπει να προσφερθεί στον ερωτώμενο η ευκαιρία να συμπληρώσει τυχόν σχόλια.

#### **3.8.1.9 Τεκμηρίωση και ανάλυση των αποτελεσμάτων**

### **Η τεκμηρίωση είναι σημαντική**

Προκειμένου να είναι δυνατή η αξιοποίηση των δεδομένων που προκύπτουν από τις συνεντεύξεις, είναι απαραίτητο οι απαντήσεις να καταγράφονται και να τεκμηριώνονται σωστά. Η τελική φάση συνίσταται στην ερμηνεία, και την ανάλυση των πληροφοριών που δίνει ο ερωτώμενος και η σύγκριση τους με πληροφορίες που λαμβάνονται από άλλες συνεντεύξεις.

### **Καταγραφή των συμμετεχόντων**

Αρχικά, ο υπεύθυνος της συνέντευξης θα πρέπει να σημειώσει ποιοι συμμετείχαν στη συνέντευξη (υπεύθυνοι συνέντευξης και ερωτώμενοι), την τοποθεσία, την ημερομηνία και την ώρα της συνέντευξης. Τα στοιχεία επικοινωνίας των ερωτώμενων είναι χρήσιμο να καταγραφούν, σε περίπτωση που υπάρχει ανάγκη ο υπεύθυνος συνέντευξης να επικοινωνήσει ξανά με τον ερωτώμενο για να διευκρινίσει συγκεκριμένα σημεία. από τη συνέντευξη.

### **Πρακτικά**

Τα πρακτικά είναι τα απτά αποδεικτικά στοιχεία της συνέντευξης. Είναι σημαντικό να υπάρχουν επαρκείς σημειώσεις. Αφιερώστε χρόνο για να σημειώσετε προσεκτικά λέξεις-κλειδιά και σημαντικά γεγονότα. Στην περίπτωση που υπάρχει μόνο ένας υπεύθυνος συνέντευξης δεν θα πρέπει να φοβάται να κάνει παύσεις κατά τη διάρκεια της συνέντευξης για να μπορεί να σημειώσει τις απαντήσεις. Ο ελεγκτής θα πρέπει να βεβαιωθεί ότι ο ερωτώμενος κατανοεί τη σημασία αυτού. Και να μην προσπαθεί να καταγράψει όλα όσα λέγονται στη συνέντευξη, αλλά να κάνει μια σύνθεση των απόψεων και των συμπερασμάτων. Θα πρέπει να σημειωθούν σε ξεχωριστό κατάλογο, έγγραφο ή άλλα αποδεικτικά στοιχεία που ο ερωτώμενος, κατά τη διάρκεια της συνάντησης συμφωνεί να παράσχει σε μεταγενέστερο στάδιο. Οι σημειώσεις θα πρέπει να καταγραφούν αμέσως μετά τη συνέντευξη, κατατάσσοντας τις απαντήσεις στις σχετικές κατηγορίες.

### **Προσδιορισμός των θεμάτων ενδιαφέροντος - Ερμηνεία των πληροφοριών**

Η διαδικασία ξεκινά με την ανάγνωση και την εκ νέου ανάγνωση ενός σημαντικού αριθμού των καταγεγραμμένων απαντήσεων προκειμένου να ερμηνευθεί το κείμενο και να εντοπιστούν συγκεκριμένα θέματα ενδιαφέροντος. Τα δεδομένα θα πρέπει να ταξινομηθούν σε θεματικές, αναπτύσσοντας κάποιο σχήμα για την κατηγοριοποίηση των απαντήσεων. Η διαδικασία αυτή περιλαμβάνει μετασχηματισμό των δεδομένων από το συγκεκριμένο στο γενικότερο, την περιγραφική, που συνοψίζει τα λεγόμενα του ερωτώμενου, στην ερμηνευτική, που περιλαμβάνει την προσπάθεια προσδιορισμού της πραγματικής σημασίας των πληροφοριών.

Στην ουσία, τα επεξεργασμένα δεδομένα μπορούν να ενσωματωθούν σε πολύ ευρείες κατηγορίες, όπως θετική-αρνητική-ουδέτερη, ή μπορούν να μοιάζουν με ένα σύνολο εναλλακτικών απαντήσεων στην ερώτηση.

Ένα παράδειγμα είναι πιθανές απαντήσεις στην ακόλουθη ερώτηση:

- Ποιες δυσκολίες ή ελλείψεις υπάρχουν στην ανάλυση των δαπανών;
- Δεν υπήρχαν σχετικά δεδομένα,
  - Δυσκολίες στην πρόσβαση σε σχετικά δεδομένα,
  - Έλλειψη συνεργασίας μεταξύ υπαλλήλων κ.λπ.

**Σημαντικές εκτιμήσεις κατά την ερμηνεία των δεδομένων**

Κατά την ερμηνεία των δεδομένων των συνεντεύξεων, είναι σημαντικό να γνωρίζει ο εσωτερικός ελεγκτής ότι όλες οι απαντήσεις στις συνεντεύξεις επηρεάζονται από προκαταλήψεις και παράγοντες του περιβάλλοντος που πρέπει να διαλευκανθούν. Τι εκφράζει ο ερωτώμενος θα επηρεαστεί π.χ. από το υπόβαθρό του, τις προσδοκίες του, την εμπειρία του σε θέματα που συζητήθηκαν. Πολλά πράγματα συχνά διαστρεβλώνουν την επικοινωνία μεταξύ των ανθρώπων, και μερικά γεγονότα είναι σημαντικό να τα λαμβάνουμε υπόψη κατά την ανάλυση/χρήση των δεδομένων όπως για παράδειγμα τα παρακάτω:

- Ο εσωτερικός ελεγκτής δεν ακούει όλα όσα λέει ο ερωτώμενος,
- Δεν γίνονται κατανοητά όλα όσα ακούγονται από τον Εσωτερικό Ελεγκτή,
- Μπορεί ο εσωτερικός ελεγκτής να μη θυμάται επακριβώς ή να μην έχει καταγράψει όλα όσα λέει ο ερωτώμενος,
- Δεν μπορούν να επιβεβαιωθούν όλα όσα λέει ο ερωτώμενος από μια ανεξάρτητη πηγή.

Κατάλογος ελέγχου για την προετοιμασία της συνέντευξης	Παρατηρήσεις/Σχόλια
1. Έχει γίνει αρχική έρευνα;	
2. Έχει καθοριστεί ο σκοπός της συνέντευξης;	
3. Έχει αποφασιστεί ο τύπος της συνέντευξης;	
4. Έχει συζητηθεί ο τρόπος με τον οποίο θα χρησιμοποιηθούν οι πληροφορίες που θα αποκτηθούν;	
5. Έχουν γίνει προετοιμασίες για την ανάλυση των δεδομένων;	

6. Έχουν επιλεγεί οι ερωτώμενοι;	
7. Έχει επιλεγθεί το άτομο που θα διεξάγει τη συνέντευξη;	
8. Έχει συζητήσει η ομάδα πως θα κάνει την συνέντευξη; (πχ. καθορισμός καθηκόντων;)	
9. Έχει προετοιμαστεί οδηγός συνέντευξης;	
10. Έχουν ειδοποιηθεί και ενημερωθεί οι συνεντευξιαζόμενοι σχετικά με τον σκοπό και τον απαιτούμενο χρόνο για την συνάντηση;	
11. Έχουν ζητηθεί πρακτικές διευθετήσεις που απαιτούνται από τον υπηρεσία του ερωτώμενου;	
12. Έχει γίνει προκαταρκτικός έλεγχος του οδηγού συνεντεύξεων;	



#### ΑΤΟΜΙΚΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ

Ανατρέξτε στο εγχειρίδιο που έχει εκδώσει το Εθνικό Συντονιστικό Όργανο Ελέγχου και Λογοδοσίας (ΕΣΟΕΛ) – Τεχνικές συνεντεύξεων. Ο Οδηγός Τεχνικών Συνεντεύξεων επιδιώκει να παρέχει χρήσιμες συμβουλές και καλές πρακτικές και να αποτελέσει ένα σημαντικό εργαλείο για τους Εσωτερικούς Ελεγκτές, προκειμένου να διενεργηθεί μια επιτυχημένη συνέντευξη. Επιλέξτε μία από τις κύριες διαδικασίες της επιχειρησιακής λειτουργίας του φορέα σας, και σχεδιάστε μία σειρά από ερωτήσεις που θα χρησιμοποιηθούν στην διεξαγωγή συνέντευξης για την συγκέντρωση πληροφοριών προκειμένου να γίνει κατανοητή από εσάς

3.8.2

#### Κατάρτιση Ερωτηματολογίων

Με τον γενικότερο όρο ερωτηματολόγια ελέγχου, εννοούνται τα έντυπα εκείνα που περιέχουν μια σειρά σύντομων ερωτήσεων και αντίστοιχο χώρο για απαντήσεις. Στόχος είναι η υποβοήθηση των εσωτερικών ελεγκτών για τη διερεύνηση πληροφοριών, με τρόπο



οργανωμένο και για συγκεκριμένα θέματα, έτσι ώστε το έργο να είναι συγκροτημένο, όσο το δυνατόν πλήρες και να οδηγεί σε ασφαλή συμπεράσματα. Ιδιαίτερη είναι η σημασία τους για την προετοιμασία της ελεγκτικής διαδικασίας και της μεθοδολογίας που θα ακολουθηθεί. Τα ερωτηματολόγια ελέγχου διαμορφώνουν ένα πολύ σημαντικό πλαίσιο αντιπροσωπευτικής και συστηματικής καταγραφής των έργων του Εσωτερικού Ελέγχου. Η χρήση και οι μορφές τέτοιων ερωτηματολογίων ποικίλει ανάλογα με την περίπτωση εφαρμογής τους.

### 3.8.2.1 Οι λίστες (κατάλογοι) ελέγχου – Checklists

Η λίστα (κατάλογος) ελέγχου, είναι ένα απλό οπτικό εργαλείο που χρησιμοποιείται για τη συλλογή, την παρακολούθηση και την ανάλυση δεδομένων. Επιτρέπει στον Εσωτερικό Ελεγκτή να εργάζεται οργανωμένα και αποτελεσματικά. Οι λίστες αυτές αναπτύσσονται κατά τη φάση του σχεδιασμού, συνήθως στο τέλος της προκαταρκτικής μελέτης.

Ένας κατάλογος ελέγχου περιλαμβάνει στοιχεία και κουτάκια ή χώρους για ένα σημάδι ελέγχου (**check** ✓) που υποδεικνύει αν το στοιχείο είναι παρόν. Ένα σημάδι ελέγχου είναι, με άλλα λόγια, ένα ναι. Ένα κενό κουτάκι ελέγχου είναι ένα όχι. Ορισμένα στοιχεία του καταλόγου ελέγχου δηλώνονται ως κατάλογος ελεγκτικών δραστηριοτήτων, όπως "Επισκόπηση του οργανογράμματος σε ισχύ". Τα στοιχεία μπορεί επίσης να δηλώνονται ως ερωτήσεις, για παράδειγμα, "Έχει εξεταστεί η δικλίδα ελέγχου που διαχειρίζεται τον κίνδυνο ξαφνικής κατάρρευσης του πληροφοριακού συστήματος;". Ο κατάλογος ελέγχου μπορεί επίσης να περιλαμβάνει χώρο για την καταγραφή σημειώσεων, αποδεικτικών στοιχείων, παραπομπών και σχολίων.

Οι λίστες (κατάλογοι) ελέγχου έχουν διάφορες χρήσεις:

- ως μέσο υπενθύμισης που βοηθά τον Εσωτερικό Ελεγκτή να είναι σίγουρος ότι έχει κάνει όλες τις ερωτήσεις ή όλες τις παρατηρήσεις που προβλέπονται
- ως μια γρήγορη μέθοδος συλλογής πληροφοριών από έναν ερωτώμενο
- ως μέσω επιβεβαίωσης για να εξασφαλιστεί ότι εκτελούνται όλες οι σωστές δραστηριότητες για την ολοκλήρωση του ελέγχου με σωστές και ακριβείς πληροφορίες. (Η λίστα ελέγχου δεν είναι μόνο μια μέθοδος συλλογής πληροφοριών αλλά και μια τεχνική ελέγχου που βοηθά στην προστασία από λάθη ή παραλείψεις όπως π.χ. η παράλειψη να τεθούν ερωτήσεις ή να ληφθούν ελεγκτικά τεκμήρια από περιοχές που παρουσιάζουν υψηλό βαθμό κινδύνου).

-Όταν οι λίστες ελέγχου χρησιμοποιούνται ως υπενθυμίσεις, είναι επίσης χρήσιμες για την παρακολούθηση των δραστηριοτήτων από την αρχή έως το τέλος ενός έργου.

Επιπλέον, προσθέτουν αξία στον σχεδιασμό του έργου όταν:

-Μπορούν να χρησιμοποιηθούν για την υποστήριξη σημαντικών διοικητικών εργασιών, όπως η πρόσβαση στο πληροφοριακό σύστημα της περιοχής ελέγχου.

-Βοηθούν στην συνεπή διαχείριση του έργου από όλη την ομάδα ελέγχου

-Συμβάλλουν στην καθιέρωση συνοχής διασφαλίζοντας ότι τα μέλη της ομάδας ακολουθούν τα χρονοδιαγράμματα εργασίας για τη διενέργεια δοκιμών των δικλίδων ελέγχου, την υποβολή των αποτελεσμάτων στον υπεύθυνο ελεγκτή ή τη Διοίκηση του φορέα, τη συμπλήρωση των φύλλων εργασίας και την εκτέλεση άλλων καθηκόντων.

-Βοηθούν να διασφαλιστεί ότι η λειτουργία του εσωτερικού ελέγχου ασχολείται με όλους τους απαραίτητους για το έργο τομείς και συλλέγει δεδομένα για τον καθένα κατά τη διενέργεια του ελέγχου.

Συμπερασματικά πρέπει να τονίσουμε ότι οι κατάλογοι ελέγχου καθοδηγούν τη λειτουργία του εσωτερικού ελέγχου και συμβάλλουν σημαντικά στην εκπλήρωση του σκοπού της διαβεβαιωτικής ή της συμβουλευτικής εργασίας.

### 3.8.2.2 Ερωτηματολόγια

Το ερωτηματολόγιο είναι ένα εργαλείο για την τεκμηρίωση των πληροφοριών που συλλέγονται από πολλούς συμμετέχοντες στην έρευνα. Σε ορισμένες περιπτώσεις, μπορεί να είναι κατάλληλο ένα ερωτηματολόγιο τύπου ναι/όχι. Τα ερωτηματολόγια μπορούν επίσης να ελέγξουν την επάρκεια των δραστηριοτήτων των διαδικασιών και των υφιστάμενων ελέγχων - όταν χρησιμοποιούνται με αυτόν τον τρόπο, ονομάζονται ερωτηματολόγια Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου. (Αυτοί οι δύο τύποι ερωτηματολογίων αναλύονται περισσότερο παρακάτω). Οι Εσωτερικοί Ελεγκτές χρησιμοποιούν επίσης ερωτηματολόγια κατά τη διάρκεια της προκαταρκτικής μελέτης αλλά και σε εσωτερικές αξιολογήσεις της λειτουργίας του Εσωτερικού Ελέγχου.

Όταν χρησιμοποιεί ένα ερωτηματολόγιο για οποιονδήποτε από αυτούς τους σκοπούς, ο εσωτερικός ελεγκτής θα πρέπει να εξετάζει τον αποτελεσματικότερο τρόπο διαμόρφωσης των ερωτήσεων και οργάνωσης των απαντήσεων. Για παράδειγμα, μπορεί να επιτραπεί στους ερωτώμενους να απαντήσουν στις ερωτήσεις σημειώνοντας προκαθορισμένες απαντήσεις,

όπως ναι ή όχι, ή με αφηγήσεις περιορισμένης ή απεριόριστης έκτασης. Μπορούν επίσης να τους δοθούν δηλώσεις και να τους ζητηθεί να τις κατατάξουν χρησιμοποιώντας κλίμακες αξιολόγησης. Οι κλίμακες αυτές μπορεί να είναι αριθμητικές (1 έως 5, 1 έως 10, κ.λπ.) ή να χρησιμοποιούν λέξεις για να περιγράψουν κατηγορίες (πάντα, μερικές φορές, ποτέ, συμφωνώ απόλυτα, συμφωνώ, δεν έχω γνώμη, διαφωνώ, διαφωνώ απόλυτα, κ.λπ.). Η επιλογή της κατάλληλης μορφής για τις ερωτήσεις και τις απαντήσεις μπορεί να κάνει τη διαφορά μεταξύ χρήσιμων και άχρηστων πληροφοριών.

Ο εσωτερικός ελεγκτής θα πρέπει να έχει πάντα υπόψη του ότι ορισμένοι συμμετέχοντες θα διστάσουν να απαντήσουν σε ερωτηματολόγια οποιουδήποτε είδους, φοβούμενοι τις συνέπειες της γραπτής έκφρασης της γνώμης τους για ένα συγκεκριμένο θέμα. Επίσης, μερικές φορές οι ερωτηθέντες θα δώσουν θετικές απαντήσεις είτε έχουν θετικά συναισθήματα είτε όχι, απλώς για να συντομεύσουν τον έλεγχο.

Λόγω των περιορισμών τους, τα ερωτηματολόγια χρησιμοποιούνται καλύτερα για τη συλλογή πληροφοριών σχετικά με:

- Τμήματα ή οργανικές μονάδες που παρουσιάζουν τους ίδιους κινδύνους και τυποποιημένες διαδικασίες λειτουργίας. Σε τέτοιες περιπτώσεις, τα ερωτηματολόγια παρέχουν ομοιόμορφες πληροφορίες για συγκριτική χρήση.

- Εξέταση για την ρυθμιστική ή την κανονιστική συμμόρφωση ή άλλα θέματα που μπορούν να απαντηθούν με ένα σύντομο ναι/όχι.

### **3.8.2.3 Ερωτηματολόγια με κλειστού τύπου απαντήσεις (Ναι/Όχι)**

Τα ερωτηματολόγια τύπου ναι/όχι επιτρέπουν μόνο μια απλή απάντηση με ναι ή όχι. (Στην ουσία, οι λίστες ελέγχου, οι οποίες περιγράφηκαν παραπάνω, είναι συμπαγή ερωτηματολόγια ναι/όχι). Αυτός ο τύπος ερωτηματολογίου είναι κατάλληλος μόνο για ορισμένους σκοπούς (ανάλογα εν μέρει με τη μορφή).

Ορισμένα γενικά πλεονεκτήματα των ερωτηματολογίων ναι/όχι είναι τα εξής:

- Είναι εύκολα στη χορήγησή τους στους ενδιαφερόμενους.

- Αποδίδουν ομοιόμορφες πληροφορίες από όλους τους πληροφοριοδότες για ακριβείς συγκρίσεις.

-Μπορούν να δοθούν σε μεγάλο αριθμό πληροφοριοδοτών και σε πληροφοριοδότες σε διαφορετικούς τομείς.

-Τα αποτελέσματα μεγάλων ομάδων απαντήσεων μπορούν να συγκεντρωθούν και να αναλυθούν εύκολα.

Μεταξύ των μειονεκτημάτων τους, τα ερωτηματολόγια του τύπου ναι/όχι:

-Δεν είναι κατάλληλα για όλους τους τύπους καταστάσεων ή θεμάτων.

-Δεν βοηθούν στην διερεύνηση των ελεγκτικών αντικειμένων σε βάθος.

-Μειώνουν την ευκαιρία του εσωτερικού ελεγκτή να παρατηρήσει τη συμπεριφορά και το περιβάλλον του ερωτώμενου.

Ένα τέτοιο ερωτηματολόγιο μπορεί να έχει την κάτωθι μορφή και ενδεικτικό περιεχόμενο:

α/α	Ερωτήσεις	Απαντήσεις	Σχόλια	Μέθοδος που χρησιμοποιήθηκε	Διενεργήθηκε από: (Όνομα Ελεγκτή)
1	Υπάρχουν μέτρα προστασίας του κεντρικού συστήματος μηχανογράφησης του φορέα;	ναι <input checked="" type="checkbox"/> όχι <input type="checkbox"/>		Ερώτηση <input checked="" type="checkbox"/> Παρατήρηση <input type="checkbox"/> Δοκιμή <input type="checkbox"/>	
2	Οι συνθήκες εγκατάστασης του κεντρικού συστήματος μηχανογράφησης είναι οι ενδεδειγμένες;	ναι <input checked="" type="checkbox"/> όχι <input type="checkbox"/>		Ερώτηση <input type="checkbox"/> Παρατήρηση <input type="checkbox"/> Δοκιμή <input type="checkbox"/>	

3	Υπάρχει επαρκής καταμερισμός των καθηκόντων επίβλεψης, λειτουργίας, ανάλυσης, προγραμματισμού και ελέγχου των συστημάτων μηχανογράφησης;	ναι <input type="checkbox"/> όχι <input type="checkbox"/>		Ερώτηση <input type="checkbox"/> Παρατήρηση <input type="checkbox"/> Δοκιμή <input type="checkbox"/>	
4	Είναι δυνατή η χωρίς έγκριση χρήση των ηλεκτρονικών υπολογιστών;	ναι <input type="checkbox"/> όχι <input type="checkbox"/>		Ερώτηση <input type="checkbox"/> Παρατήρηση <input type="checkbox"/> Δοκιμή <input type="checkbox"/>	
5	Είναι δυνατή η παραποίηση των στοιχείων των Η/Υ;	ναι <input type="checkbox"/> όχι <input type="checkbox"/>		Ερώτηση <input type="checkbox"/> Παρατήρηση <input type="checkbox"/> Δοκιμή <input type="checkbox"/>	
6	Υπάρχει σύστημα διασφάλισης των Η/Υ από σφάλματα, παραλείψεις και μη ενδεδειγμένη χρήση;	ναι <input type="checkbox"/> όχι <input type="checkbox"/>		Ερώτηση <input type="checkbox"/> Παρατήρηση <input type="checkbox"/> Δοκιμή <input type="checkbox"/>	
7	Υπάρχει έλεγχος για παράνομη πρόσβαση από τρίτους στα ηλεκτρονικά αρχεία του φορέα;	ναι <input type="checkbox"/> όχι <input type="checkbox"/>		Ερώτηση <input type="checkbox"/> Παρατήρηση <input type="checkbox"/> Δοκιμή <input type="checkbox"/>	

8	Τηρούνται διαδικασίες εισαγωγής ηλεκτρονικών δεδομένων ενημέρωσης του συστήματος του φορέα;	ναι <input type="checkbox"/> όχι <input type="checkbox"/>		Ερώτηση <input type="checkbox"/> Παρατήρηση <input type="checkbox"/> Δοκιμή <input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/>	
9	Μεριμνά για την τήρηση κωδικών πρόσβασης τα ηλεκτρονικά συστήματα;	ναι <input type="checkbox"/> όχι <input type="checkbox"/>		Ερώτηση <input type="checkbox"/> Παρατήρηση <input type="checkbox"/> Δοκιμή <input type="checkbox"/>	
10	Τηρείται διαδικασία η οποία εξασφαλίζει τις τροποποιήσεις ή αλλαγές των λειτουργικών προγραμμάτων;	ναι <input type="checkbox"/> όχι <input type="checkbox"/>		Ερώτηση <input type="checkbox"/> Παρατήρηση <input type="checkbox"/> Δοκιμή <input type="checkbox"/>	
11	Το τμήμα μηχανογράφησης μεριμνά για την λήψη των αναγκαίων αντιγράφων ασφαλείας;	ναι <input type="checkbox"/> όχι <input type="checkbox"/>		Ερώτηση <input type="checkbox"/> Παρατήρηση <input type="checkbox"/> Δοκιμή <input type="checkbox"/>	
12	Διαθέτει το τμήμα επαρκώς καταρτισμένους υπαλλήλους;	ναι <input type="checkbox"/> όχι <input type="checkbox"/>		Ερώτηση <input type="checkbox"/> Παρατήρηση <input type="checkbox"/> Δοκιμή <input type="checkbox"/>	

Σε αυτό το σημείο πρέπει να τονίσουμε ότι η διατύπωση των ερωτήσεων θα πρέπει να γίνεται με τρόπο ώστε οι απαντήσεις, κυρίως οι αρνητικές, να βοηθήσουν στον εντοπισμό των

αδυναμιών ώστε να παραπέμψουν στη σύσταση προτάσεων για την αντιμετώπιση μελλοντικών προβλημάτων.

#### 3.8.2.4 Ερωτηματολόγια που αφορούν το Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου (*internal control questionnaires*)

Ένα ερωτηματολόγιο για το Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου (**internal control questionnaire** εφεξής **ICQ**) είναι μια προκατασκευασμένη σειρά ερωτήσεων που χρησιμοποιείται για την απόσπαση βασικών πληροφοριών σε διαβεβαιωτικά και συμβουλευτικά έργα που αφορούν το Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου. Τέτοια ερωτηματολόγια αναφέρονται μερικές φορές ως "προσχεδιασμένες έρευνες". Δεν δίνουν την δυνατότητα στον Εσωτερικό Ελεγκτή να προβεί στην υποβολή ερωτήσεων επεξήγησης και κατανόησης από μέρους του αλλά και την παρατήρηση των ενδείξεων συμπεριφοράς των ερωτώμενων. Επιτρέπουν, ωστόσο, την αποτελεσματική συλλογή πληροφοριών από μεγάλο αριθμό ερωτηθέντων ταυτόχρονα, ενώ οι συνεντεύξεις θα απαιτούσαν πολύ περισσότερο χρόνο (ή πολλούς περισσότερους εσωτερικούς ελεγκτές).

Τα ICQ ξεκινούν με μια γνωστή ή επιθυμητή απάντηση (ναι ή όχι) και στη συνέχεια ζητούν συγκεκριμένα σχόλια. Από αυτή την άποψη, η βασική δομή ενός ICQ διαφέρει από τα ερωτηματολόγια ανοικτού τύπου, τα οποία χρησιμοποιούνται για να ζητούν μόνο αφηγηματικές απαντήσεις. Τα ICQ μπορούν να χρησιμοποιηθούν σε διάφορους επιχειρησιακούς τομείς για να απαντήσουν σε διάφορα ερωτήματα που σχετίζονται με τον έλεγχο. Τα ICQ μπορούν να συμπληρώνονται από τον εσωτερικό ελεγκτή, ή να συμπληρώνονται απευθείας από τους υπεύθυνους των διαδικασιών.

Τα ICQ είναι αποτελεσματικά και εύκολα στη διαχείριση. Ουσιαστικά, παρέχουν έναν κατάλογο ελέγχου που βοηθά στην περαιτέρω αξιολόγηση μετά από μια αρχική εκτίμηση κινδύνου. Οι βέλτιστες πρακτικές στην χρήση των ICQ αφορούν την εφαρμογή τους σε έργα που απευθύνονται σε πολλαπλές μονάδες με τις ίδιες διαδικασίες, κινδύνους και δικλίδες ελέγχου. Οι βασικοί περιορισμοί στη χρήση τους είναι ότι περιορίζονται σε ερωτήσεις με απαντήσεις ναι/όχι σχετικά με τις διαδικασίες και δεν παρέχουν τη δυνατότητα διερεύνησης σε βάθος.

Μια σημαντική παραδοχή κατά τη χρήση ενός τέτοιου ερωτηματολογίου είναι ότι ο εσωτερικός ελεγκτής γνωρίζει εκ των προτέρων πως οφείλουν να εκτελούνται οι διαδικασίες. Η συνεχής επανεξέταση των διαδικασιών βοηθά να διασφαλιστεί ότι οι ερωτήσεις που τίθενται και οι πληροφορίες που συλλέγονται παραμένουν σχετικές. Πολλές από αυτές τις

ερωτήσεις μπορεί να προσδιορίζουν δραστηριότητες που πρέπει να ελεγχθούν κατά τη διάρκεια της διεξαγωγής του έργου. Ένα τέτοιο ερωτηματολόγιο μπορεί να έχει την κάτωθι μορφή και ενδεικτικό περιεχόμενο:

α/α	Ερωτήσεις	Απαντήσεις	Σχόλια
1	Η κατάρτιση του προϋπολογισμού πραγματοποιείται βάσει της προβλεπόμενης νομοθεσίας;	ναι <input type="checkbox"/> όχι <input type="checkbox"/>	
2	Το περιβάλλον του φορέα είναι το ενδεδειγμένο για τους εργαζόμενους;	ναι <input type="checkbox"/> όχι <input type="checkbox"/>	
3	Είναι σαφώς καθορισμένες οι ευθύνες και οι αρμοδιότητες των ανώτερων στελεχών και των υπαλλήλων;	ναι <input type="checkbox"/> όχι <input type="checkbox"/>	
4	Υπάρχουν εγκεκριμένες διαδικασίες και Κανονισμοί στα επιμέρους τμήματα;	ναι <input type="checkbox"/> όχι <input type="checkbox"/>	
5	Τηρούνται οι βασικοί κανόνες ασφάλειας των υπαλλήλων;	ναι <input type="checkbox"/> όχι <input type="checkbox"/>	
6	Τηρούνται αρχεία στον φορέα;	ναι <input type="checkbox"/> όχι <input type="checkbox"/>	
7	Υπάρχει μέριμνα τα αρχεία του φορέα να φυλάσσονται σε ασφαλή τοποθεσία;	ναι <input type="checkbox"/> όχι <input type="checkbox"/>	
8	Οι διαδικασίες είναι οι προβλεπόμενες από τον Κανονισμό του φορέα;	ναι <input type="checkbox"/> όχι <input type="checkbox"/>	



<b>9</b>	Εργαζόμενοι με βαθμό συγγένειας απασχολούνται με τέτοιον τρόπο ώστε να αποτρέπεται ο δόλος για την εκτέλεση παράτυπων ή παράνομων πράξεων;	ναι <input type="checkbox"/>	όχι <input type="checkbox"/>	
<b>10</b>	Εκτελείται η εργασία των αδειούχων εργαζομένων από αντικαταστάτες;	ναι <input type="checkbox"/>	όχι <input type="checkbox"/>	
<b>11</b>	Ακολουθείται η πολιτική του φορέα όλοι οι εργαζόμενοι να λαμβάνουν την ετήσια άδειά τους;	ναι <input type="checkbox"/>	όχι <input type="checkbox"/>	
<b>12</b>	Ο φορέας τηρεί βιβλίο αδειών των υπαλλήλων του;	ναι <input type="checkbox"/>	όχι <input type="checkbox"/>	
<b>13</b>	Υπάρχουν καταγεγραμμένες διαδικασίες που ακολουθούν οι υπάλληλοι ανάλογα με τα καθήκοντα του περιγράμματος της θέσης εργασίας;	ναι <input type="checkbox"/>	όχι <input type="checkbox"/>	

Οι αρνητικές απαντήσεις ή οι παρατηρήσεις που εμπεριέχουν κίνδυνο για την εύρυθμη λειτουργία του Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου του Φορέα, μπορούν να αναφέρονται με παραπομπή ή με τροποποίηση του προγράμματος ελέγχου, με σκοπό την αντιμετώπιση της αδυναμίας ή την ανάλυση της σημαντικότητας του προβλήματος.

### 3.9 Αποδεικτικά στοιχεία – τεκμήρια ελέγχου

Είτε η αφορμή είναι ένα διαβεβαιωτικό ή ένα συμβουλευτικό έργο, είτε η παροχή γνώμης για το Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου, η πιο πειστική σύσταση ή πρόταση εδράζεται σε μια σειρά από αντικειμενικά αποδεικτικά στοιχεία. Όχι απλά οποιαδήποτε τεκμήρια, αλλά τα κατάλληλα ώστε να υποστηρίξουν επιτυχώς την υπόθεση, το επιχείρημα ή τα συμπεράσματα

και τις συστάσεις του Εσωτερικού Ελέγχου. Σε αυτή την ενότητα εστιάζουμε στους τύπους των αποδεικτικών στοιχείων που μπορούν να χρησιμοποιηθούν ως πηγαίο υλικό για τα έργα του Εσωτερικού Ελέγχου, καθώς και στον τρόπο αξιολόγησης της επάρκειας, της αξιοπιστίας, της συνάφειας και της χρησιμότητας των εν λόγω αποδεικτικών στοιχείων.

Τα ελεγκτικά αποδεικτικά στοιχεία -τα γεγονότα που χρησιμοποιούνται για την υποστήριξη των γνωμών, των συμπερασμάτων και των συστάσεων του ελέγχου- μπορεί να είναι φυσικά, τεκμηριωμένα, να βασίζονται σε μαρτυρίες ή να είναι αναλυτικής φύσεως.

#### **(α) Φυσικά αποδεικτικά στοιχεία**

Τα φυσικά αποδεικτικά στοιχεία θεωρούνται γενικά πιο αξιόπιστα από τη μαρτυρία ενός προσώπου. Περιλαμβάνουν δηλώσεις παρατηρητών, φωτογραφίες, διαγράμματα, χάρτες, γραφήματα ή άλλες εικόνες. Οι εικόνες, όπως μια φωτογραφία ή μια βιντεοσκόπηση μιας πράξης ή μιας κατάστασης, παρέχουν τα πιο πειστικά αποδεικτικά στοιχεία φυσικών γεγονότων, αλλά και οι παρατηρούμενες διαδικασίες και τα αντικείμενα αποτελούν επίσης φυσικά αποδεικτικά στοιχεία. Σημειώνεται ότι η απλή παρατήρηση από έναν εσωτερικό ελεγκτή δεν αποτελεί ισχυρότερη απόδειξη από τη μαρτυρία ενός ατόμου (αδύναμη απόδειξη). Η παρατήρηση μιας κατάστασης από δύο ή περισσότερους ελεγκτές αποτελεί ισχυρότερη απόδειξη, ενώ κάποια μορφή καταγραφής καθιστά αυτή τη μορφή απόδειξης πολύ ισχυρή. Ακόμη και τα αποδεικτικά έγγραφα μπορούν να ενισχύσουν τις φυσικές αποδείξεις. Για παράδειγμα, η φυσική καταμέτρηση ενός στόλου οχημάτων μπορεί να είναι υποστηρίξιμη από την τεκμηρίωση του αριθμού κυκλοφορίας κάθε οχήματος, δηλαδή με την αντιπαραβολή του κάθε αριθμού με την λίστα των αριθμών κυκλοφορίας των επίσημων οχημάτων του φορέα για να διασφαλιστεί ότι κανένα όχημα δεν αντικαταστάθηκε με δόλο.

#### **(β) Τεκμηριωμένα αποδεικτικά στοιχεία**

Τα έγγραφα αποδεικτικά στοιχεία είναι ο πιο συνηθισμένος τύπος αποδεικτικών στοιχείων ελέγχου. Περιλαμβάνουν μεταξύ άλλων, επιστολές, υπομνήματα, μηνύματα ηλεκτρονικού ταχυδρομείου, τιμολόγια (εξωτερικά έγγραφα) και λογιστικά ή δημοσιονομικά αρχεία, ροές διαδικασιών (συμπεριλαμβανομένων των διαγραμμάτων ροής), καταλόγους προγραμμάτων, εσωτερικά έγγραφα (αποφάσεις ανάληψης υποχρέωσης, δεσμεύσεις πιστώσεων), ημερολόγια δραστηριοτήτων και ελέγχων κ.λπ.

Τα έγγραφα μπορούν φυσικά να πλαστογραφηθούν, αλλά και άλλες συνθήκες επηρεάζουν την αξιοπιστία των αποδεικτικών εγγράφων. Για παράδειγμα, ένα σημείωμα μπορεί να

παρέχει αποδεικτικά στοιχεία ότι ένα άτομο πραγματοποίησε μια επικοινωνία μια συγκεκριμένη ημέρα, αλλά μπορεί η ημερομηνία να είναι παραποιημένη. Ομοίως, τα αρχεία που περιέχονται σε πληροφοριακά συστήματα είναι τόσο αξιόπιστα όσο και οι έλεγχοι επί των αρχείων αυτών. Κάποιος θα μπορούσε να τα αλλοιώσει, ή θα μπορούσαν να περιέχουν σφάλματα επεξεργασίας. Η απόκτηση εξωτερικών αποδεικτικών στοιχείων είναι ένας άλλος τρόπος επιβεβαίωσης της εσωτερικής τεκμηρίωσης, ιδίως όταν ο εσωτερικός ελεγκτής ξεκινάει επαφή με τις εξωτερικές πηγές για να εξετάσει περιπτώσεις όπως το να γίνει επικοινωνία με άλλο φορέα προκειμένου να επιβεβαιωθεί μια ενέργεια.

### **(γ) Μαρτυρίες**

Οι μαρτυρίες, οι οποίες αποκαλούνται επίσης και μαρτυρικές αποδείξεις, περιλαμβάνουν δηλώσεις ή γραπτές απαντήσεις σε έρευνες ή συνεντεύξεις, ερωτηματολόγια κ.λπ. Θεωρούνται ως η πιο αδύναμη μορφή αποδεικτικών στοιχείων ελέγχου και, ως εκ τούτου, θα πρέπει να συνοδεύονται από τεκμηριωμένη υποστήριξη, όπως διαγράμματα ροής του συστήματος ή γραπτές πολιτικές και διαδικασίες. Η πηγή της μαρτυρίας έχει επίσης σημασία: Ο υπεύθυνος της διαδικασίας ή ο χειριστής της δικλίδας ελέγχου θα παρέχει καλύτερη μαρτυρία σχετικά με τον τρόπο με τον οποίο εκτελείται πραγματικά μια διαδικασία από ότι ο προϊστάμενός του, ο οποίος μπορεί να είναι σε θέση να πει μόνο πώς θα έπρεπε να εκτελείται μια διαδικασία. Ωστόσο, ακόμη και η μαρτυρία των υπεύθυνων των διαδικασιών είναι αδύναμη απόδειξη, επειδή το άτομο μπορεί να έχει κίνητρο να περιγράψει πώς θα έπρεπε να εκτελείται μια διαδικασία και όχι πώς την εκτελεί στην πραγματικότητα. Η χρήση ανοικτών ερωτήσεων που παραλείπουν λεπτομέρειες σχετικά με συγκεκριμένες δικλίδες ελέγχου μπορεί να βοηθήσει να αποκαλυφθεί πώς ακριβώς αυτές εκτελούνται στην πραγματικότητα. Για παράδειγμα, αντί να ρωτήσει ο εσωτερικός ελεγκτής πώς διαχωρίζονται τα ασυμβίβαστα καθήκοντα ανάμεσα σε δύο υπαλλήλους που εμπλέκονται σε μία διαδικασία εκκαθάρισης δαπανών, θα μπορούσε να είναι πιο γενικός και λιγότερο επικεντρωμένος στην ερώτηση του, αφήνοντας τον υπεύθυνο της διαδικασίας να συμπληρώσει τα βήματα. Η λήψη μαρτυρίας από δύο ή περισσότερα πρόσωπα μπορεί επίσης να συμβάλει στο να καταστεί αυτή η μορφή αποδεικτικών στοιχείων πιο αξιόπιστη.

### **(δ) Αναλυτικά αποδεικτικά στοιχεία**

Τα αναλυτικά αποδεικτικά στοιχεία περιλαμβάνουν υπολογισμούς, συγκρίσεις διαφόρων τύπων, συλλογισμούς, αναλύσεις που πραγματοποιούνται από τον εσωτερικό ελεγκτή. Μπορούν να δείξουν ότι υπάρχει μια συγκεκριμένη σχέση, αναλογία ή διαφορά (διακύμανση)

μεταξύ δύο συνόλων δεδομένων είτε σε ένα χρονικό σημείο είτε κατά τη διάρκεια μιας συγκεκριμένης χρονικής περιόδου. Τα αναλυτικά αποδεικτικά στοιχεία πρέπει να αξιολογούνται περαιτέρω ως προς τη συνάφεια, τη σημασία και τη βασική αιτία τους - γιατί υπάρχει η σχέση ή η διαφορά (διακύμανση).

#### **(ε) Άλλα θέματα προς διερεύνηση**

Το είδος των αποδεικτικών στοιχείων δεν είναι πάντοτε το μοναδικό μέλημα του ελεγκτή όταν αποφασίζει τον καλύτερο τρόπο υποστήριξης των συμπερασμάτων και των συστάσεων. Ο ελεγκτής πρέπει επίσης να εξετάσει θέματα πηγής, διαθεσιμότητας και εμπιστευτικότητας.

#### **-Πηγή**

Η πηγή των ελεγκτικών τεκμηρίων μπορεί να αυξήσει ή να μειώσει την πειστικότητά τους. Τα επιβεβαιωτικά αποδεικτικά στοιχεία που λαμβάνονται απευθείας από έναν ανεξάρτητο τρίτο μέρος μπορεί να είναι πιο αξιόπιστα από τα ελεγκτικά τεκμήρια του ελεγχόμενου φορέα. Τα αποδεικτικά στοιχεία τρίτων μπορεί να αποκαλούνται "εξωτερικά αποδεικτικά στοιχεία" για να διακρίνονται από τα "εσωτερικά αποδεικτικά στοιχεία" που παρέχονται από τον ελεγχόμενο. Η ισχύς ή η αδυναμία των αποδεικτικών στοιχείων εξαρτάται από το πόσο πειστικά είναι. Μια πηγή είναι πειστική εάν επιτρέπει στον εσωτερικό ελεγκτή να διατυπώσει με αυτοπεποίθηση τεκμηριωμένα συμπεράσματα και συμβουλές. Για να είναι πειστική, η πηγή των αποδεικτικών στοιχείων πρέπει να είναι επαρκής, αξιόπιστη, σχετική και χρήσιμη, όπως περιγράφεται στη συνέχεια του παρόντος θέματος.

#### **-Διαθεσιμότητα**

Ο εσωτερικός ελεγκτής θα πρέπει να εξετάσει το χρονικό διάστημα κατά το οποίο τα αποδεικτικά στοιχεία θα είναι διαθέσιμα για έλεγχο. Αυτό ισχύει ιδιαίτερα όταν τα αποδεικτικά στοιχεία είναι ηλεκτρονικά αποθηκευμένα. Τα αποδεικτικά στοιχεία ελέγχου που αφορούν την ηλεκτρονική ανταλλαγή δεδομένων, την επεξεργασία εικόνας ή εγγράφων και τα ηλεκτρονικά αρχεία, ενδέχεται να μην είναι ανακτήσιμα μετά από ένα καθορισμένο χρονικό διάστημα, εάν τα αρχεία αναθεωρούνται χωρίς να ελέγχονται ή να δημιουργούνται αντίγραφα ασφαλείας.

#### **-Εμπιστευτικότητα**

Ο εσωτερικός ελεγκτής πρέπει πάντα να έχει κατά νου την εντολή ελέγχου που του έχει ανατεθεί, τον Κώδικα Δεοντολογίας των Εσωτερικών Ελεγκτών και να τηρεί τις απαιτήσεις

εμπιστευτικότητας των ιδιοκτητών των ελεγχόμενων δεδομένων. Όταν εξάγονται δεδομένα από βάσεις δεδομένων υπολογιστών μέσω τεχνικών ελέγχου με τη βοήθεια υπολογιστή, ο ελεγκτής πρέπει να επιδεικνύει ιδιαίτερη προσοχή ώστε να μην διανέμει ευαίσθητες πληροφορίες σε μη εξουσιοδοτημένες πηγές ή να μην αλλοιώνει τα δεδομένα κατά τη διαδικασία εξαγωγής τους (βλ. και Ενότητα 3.12).

#### **(στ) Αξιολόγηση των πηγών αποδεικτικών στοιχείων**

Σύμφωνα με το Πρότυπο 2310, "Προσδιορισμός πληροφοριών" *"Οι εσωτερικοί ελεγκτές πρέπει να προσδιορίζουν επαρκείς, αξιόπιστες, σχετικές και χρήσιμες πληροφορίες για την επίτευξη των στόχων της ανάθεσης"*.

Τα ελεγκτικά αποδεικτικά στοιχεία θα πρέπει να είναι τα καλύτερα διαθέσιμα στον ελεγκτή όσον αφορά την επάρκεια, την αξιοπιστία, τη συνάφεια και τη χρησιμότητά τους. (Σημειώνεται ότι στις ακόλουθες περιγραφές αυτών των ιδιοτήτων, το κείμενο με πλάγια γράμματα προέρχεται από την ερμηνεία του Προτύπου 2310).

*-Επαρκείς* πληροφορίες είναι πραγματικές, επαρκείς και πειστικές, ώστε ένα συνετό, ενημερωμένο άτομο να καταλήξει στα ίδια συμπεράσματα με τον εσωτερικό ελεγκτή. Επαρκής σημαίνει ότι θα πρέπει να υπάρχουν αρκετά αποδεικτικά στοιχεία και ότι διαφορετικά αλλά και συναφή αποδεικτικά στοιχεία θα πρέπει να επιβεβαιώνουν το ένα το άλλο. Η επάρκεια των αποδεικτικών στοιχείων θα υπόκειται αναγκαστικά σε ερμηνεία από διαφορετικούς παρατηρητές, επηρεαζόμενη από παράγοντες όπως η έκταση των σχετικών γνώσεών τους και, ίσως, οι προκαταλήψεις τους. Τα στατιστικά δείγματα, για παράδειγμα, μπορεί να θεωρηθούν από ορισμένους παρατηρητές ανεπαρκή στοιχεία για τα χαρακτηριστικά του πληθυσμού από τον οποίο ελήφθησαν. Τέτοιου είδους διαφωνίες σχετικά με τα αποδεικτικά στοιχεία μπορεί να ξεκινήσουν είτε από εκείνους που διαθέτουν ειδικές γνώσεις, όπως οι εκπαιδευμένοι στατιστικολόγοι, είτε από εκείνους που δεν έχουν καμία ικανότητα στη μεθοδολογία και είναι απλώς σκεπτικιστές. Μερικές φορές τα αποδεικτικά στοιχεία πρέπει όχι μόνο να είναι επαρκή αλλά και να παρουσιάζονται με τέτοιο τρόπο ώστε η επάρκειά τους να είναι προφανής στους χρήστες ή αναγνώστες των εκθέσεων ελέγχου.

*-Αξιόπιστη* πληροφορία είναι η καλύτερη δυνατή πληροφορία η οποία λαμβάνεται μέσω της χρήσης των κατάλληλων τεχνικών διενέργειας εσωτερικού ελέγχου. Η αξιοπιστία συνεπάγεται ότι τα αποδεικτικά στοιχεία πρέπει να προέρχονται από μια αξιόπιστη πηγή. Αυτό εξετάζει αν ο εσωτερικός ελεγκτής απέκτησε ή όχι απευθείας τα αποδεικτικά στοιχεία. Η αξιοπιστία (ή

επάρκεια) των πληροφοριών ελέγχου εξαρτάται επίσης από το είδος των αποδεικτικών στοιχείων. Ένα πρωτότυπο έγγραφο είναι πιο αξιόπιστο από το αντίγραφο του, μια επιβεβαιωμένη προφορική δήλωση είναι πιο αξιόπιστη από μια δήλωση που παραμένει αστήρικτη και ανεπιβεβαίωτη, και τα άμεσα αποδεικτικά στοιχεία είναι πιο αξιόπιστα από τις μαρτυρίες ή τις φήμες. Οι τεχνικές δειγματοληψίας, και πάλι, μπορούν να αμφισβητηθούν ως προς την αξιοπιστία τους ως βάση για συμπεράσματα σχετικά με τον ευρύτερο πληθυσμό. Επίσης, ο παραδοσιακός σκεπτικισμός σχετικά με την αξιοπιστία των φωτογραφικών αποδεικτικών στοιχείων έχει γίνει ακόμη πιο έντονος με την έλευση λογισμικών εφαρμογών όπως το Photoshop, με το οποίο οι φωτογραφίες μπορούν εύκολα να τροποποιηθούν. Ως εκ τούτου, οι φωτογραφίες θα πρέπει και αυτές να επιβεβαιώνονται από ικανή μαρτυρία. Τα συμπεράσματα του ελέγχου θα πρέπει να υποστηρίζονται από τα πιο αξιόπιστα αποδεικτικά στοιχεία που έχει στη διάθεσή του ο εσωτερικός ελεγκτής.

*Οι σχετικές πληροφορίες υποστηρίζουν τις παρατηρήσεις και τις συστάσεις του έργου και συνάδουν με τους στόχους του. Τα αποδεικτικά στοιχεία μπορεί να είναι αξιόπιστα από μόνα τους, αλλά δεν έχουν καμία χρησιμότητα αν δεν είναι συναφή με το υπό εξέταση θέμα. Η στήριξη σε αποδεικτικά στοιχεία που έχουν μικρή ή καθόλου συνάφεια αυξάνει τον ελεγκτικό κίνδυνο - τον κίνδυνο να καταλήξουμε σε άκυρα συμπεράσματα και να παράσχουμε εσφαλμένες συμβουλές. Ως παράδειγμα, μια απόφαση προμήθειας προϊόντων, αν και νομίμως εγκεκριμένη και εκδοθείσα, δεν μπορεί να είναι σχετική με την απόδειξη ότι τα παραγγελθέντα αγαθά παραλήφθηκαν πράγματι.*

Παράδειγμα: Ένας εσωτερικός ελεγκτής πρέπει να αποδείξει την φυσική ύπαρξη ενός συγκεκριμένου οχήματος που περιλαμβάνεται στο μητρώο των περιουσιακών στοιχείων ενός φορέα. Ο εντοπισμός του οχήματος στο χώρο στάθμευσης επιτρέπει στον ελεγκτή να συμπεράνει εύλογα ότι το όχημα υπάρχει. Ωστόσο, προκειμένου να συμπεράνει ότι ο φορέας είναι ιδιοκτήτης του συγκεκριμένου οχήματος, ο εσωτερικός ελεγκτής θα πρέπει να επιθεωρήσει τα σχετικά αποδεικτικά έγγραφα, όπως ο τίτλος ιδιοκτησίας.

*-Οι χρήσιμες πληροφορίες βοηθούν τον φορέα να επιτύχει τους στόχους του. Η χρησιμότητα των πληροφοριών είναι συνάρτηση του κατά πόσον οι πληροφορίες είναι ουσιώδεις για αυτόν. Ο χρόνος που λαμβάνονται οι πληροφορίες μπορεί να κάνει τη διαφορά στο κατά πόσον είναι χρήσιμες ή όχι (δηλαδή, οι πληροφορίες θα μπορούσαν να επηρεάσουν αποφάσεις που λαμβάνονται επί του παρόντος).*

Δεν υπάρχουν αυστηροί και σταθεροί κανόνες όσον αφορά την επάρκεια, την αξιοπιστία, τη συνάφεια και τη χρησιμότητα των αποδεικτικών στοιχείων. Για παράδειγμα, ενώ τα αποδεικτικά στοιχεία που λαμβάνονται από ανεξάρτητα (εξωτερικά) τρίτα μέρη θεωρούνται γενικά πιο αξιόπιστα από τα αποδεικτικά στοιχεία που παρέχει το προσωπικό του φορέα και τα επιβεβαιωμένα αποδεικτικά στοιχεία είναι πιο επαρκή από τα μη επιβεβαιωμένα ή αντιφατικά αποδεικτικά στοιχεία, είναι σπάνιο ο εσωτερικός ελεγκτής να στραφεί απευθείας σε εξωτερικές πηγές χωρίς να διερευνήσει πρώτα τα εσωτερικά αποδεικτικά στοιχεία. Τα εσωτερικά αποδεικτικά στοιχεία δημιουργούν μια βασική υπόθεση επί της οποίας αναζητείται η εξωτερική επιβεβαίωση.

### (ζ) Συγκέντρωση ελεγκτικών αποδεικτικών στοιχείων

Τα ελεγκτικά αποδεικτικά στοιχεία μπορούν να συγκεντρωθούν με διάφορους μεθόδους και ο ελεγκτής θα πρέπει να επιλέξει τη διαδικασία που είναι καταλληλότερη για τα αποδεικτικά στοιχεία που πρόκειται να χρησιμοποιηθούν. Οι συνήθεις μέθοδοι περιλαμβάνουν την έρευνα, την παρατήρηση, την επιθεώρηση, την επιβεβαίωση, την επανεκτέλεση ή τον επαναυπολογισμό και την σύγκριση μέσω των αναλυτικών διαδικασιών. Ο παρακάτω πίνακας παρέχει μια συνοπτική παρουσίαση των ελεγκτικών διαδικασιών και των τεκμηρίων που προκύπτουν ως αποτέλεσμα της εφαρμογής τους.

### (η) Διαδικασίες ελέγχου και ελεγκτικά τεκμήρια

ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑΤΑ
Έρευνα	Η υποβολή ερωτήσεων στο προσωπικό της ελεγχόμενης υπηρεσίας ή σε άλλες υπηρεσίες του φορέα και η λήψη προφορικών ή γραπτών απαντήσεων τους παράγει έμμεσες αποδείξεις, οι οποίες από μόνες τους σπάνια είναι πειστικές.	-Υποβάλλετε ένα ερωτηματολόγιο στα ανώτερα στελέχη της Διοίκησης ζητώντας τους να προσδιορίσουν τους δέκα κυριότερους κινδύνους που απειλούν την λειτουργία του φορέα.  -Ζητήστε από την αρμόδια νομική υπηρεσία του φορέα να σας παρέχει πληροφορίες σχετικά με τυχόν δικαστικές διενέξεις ή αξιώσεις



		έναντι του φορέα.
<b>Παρατήρηση</b>	Παρακολούθηση ανθρώπων, διαδικασιών ή διεργασιών. Γενικά θεωρείται πιο πειστική από την έρευνα, καθώς ο εσωτερικός ελεγκτής αποκτά άμεσες αποδείξεις.	-Ξενάγηση στους χώρους ή τις εγκαταστάσεις της ελεγχόμενης υπηρεσίας για την απόκτηση μίας γενικότερης κατανόησης των καθημερινών λειτουργιών.
<b>Επιθεώρηση</b>	Μελέτη εγγράφων και αρχείων και φυσική εξέταση υλικών πόρων. Η επιθεώρηση εγγράφων και αρχείων παρέχει άμεσες αποδείξεις για το περιεχόμενό τους. Η φυσική εξέταση υλικών πόρων (π.χ. ενός κτιρίου ή ενός εξοπλισμού) παρέχει στον εσωτερικό ελεγκτή άμεση προσωπική γνώση της ύπαρξης και της φυσικής κατάστασης του πόρου. Η επιθεώρηση αντανακλά γενικά το επίπεδο εμπειρογνωμοσύνης των εσωτερικών ελεγκτών - την ικανότητά τους να κατανοούν αυτά που διαβάζουν και βλέπουν.	-Ανασκόπηση των πρακτικών συνεδριάσεων επιτροπών αναζητώντας την έγκριση σημαντικών γεγονότων.  -Επιθεώρηση επιλεγμένων υλικών της απογραφής για να προσδιοριστεί η κατάσταση τους.
<b>Εντοπισμός</b>	Παρακολούθηση των πληροφοριών από ένα έγγραφο ή αρχείο σε ένα μεταγενέστερο έγγραφο ή αρχείο.	-Παρακολούθηση των καταμετρήσεων των αποθεμάτων από τον εσωτερικό ελεγκτή στα αρχεία σύνταξης απογραφών του ελεγχόμενου ώστε να επαληθευτεί



	<p>Πραγματοποιείται ειδικά για τον έλεγχο της πληρότητας των τεκμηριωμένων ή καταγεγραμμένων πληροφοριών.</p>	<p>ότι οι καταμετρήσεις περιλαμβάνονται σωστά στις καταστάσεις.</p> <p>-Παρακολούθηση των εκκαθαρίσεων δαπανών που χρονολογούνται εντός περιόδου αρκετών ημερών πριν και μετά το τέλος του έτους στα αρχεία με σκοπό να εντοπίσουμε εάν οι εκκαθαρίσεις έχουν καταγράψει στο σωστό έτος.</p>
<p><b>Επανεκτέλεση της λειτουργίας των δικλίδων ελέγχου/ επανυπολογισμός</b></p>	<p>Επανάληψη δραστηριοτήτων των δικλίδων ελέγχου ή άλλων διαδικασιών - επαναληπτική εκτέλεση υπολογισμών για να αξιολογηθεί κατά πόσον οι υπολογισμοί είναι σωστοί. Παρέχει άμεσα ελεγκτικά τεκμήρια όσον αφορά τη λειτουργική αποτελεσματικότητα.</p>	<p>-Ανεξάρτητος από τον ελεγχόμενο, υπολογισμός των προβλέψεων για δαπάνες ώστε να αξιολογηθεί το εύλογο της εκτίμησης της Διοίκησης.</p>
<p><b>Αναλυτικές διαδικασίες</b></p>	<p>Σύγκριση των πληροφοριών με τις προσδοκίες που εντοπίστηκαν ή αναπτύχθηκαν από τον εσωτερικό ελεγκτή. Αναζήτηση πιθανών λαθών, φαινομένων ενδεχόμενης απάτης ή διαφθοράς, ή άλλων ασυνήθιστων φαινομένων που χρήζουν περαιτέρω έρευνας.</p>	<p>-Ανάλυση οικονομικών μεγεθών σε δημοσιονομικές αναφορές.</p> <p>-Εξωτερική και εσωτερική σύγκριση με οικονομικά ή μη μεγέθη.</p> <p>-Ανάλυση σχέσεων και τάσεων.</p>

Επιβεβαίωση	Άμεση γραπτή επαλήθευση της ακρίβειας των πληροφοριών (θετική ή αρνητική) από ανεξάρτητα τρίτα μέρη.	-Επιβεβαίωση των υπολοίπων των λογαριασμών όψεως ή διαθεσίμων από τις ίδιες τις τράπεζες.
-------------	--	---

### 3.10 Σύνταξη προσωρινής και οριστικής έκθεσης ελέγχου

Η Έκθεση Ελέγχου αποτελεί το σημαντικότερο έγγραφο του εσωτερικού ελέγχου που έχει σκοπό να ενημερώσει τη Διοίκηση του φορέα για τα αποτελέσματα του εσωτερικού ελέγχου και να βοηθήσει στην βελτίωση του Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου.

Στα στάδια του διαβιβαιωτικού έργου, όπως αυτά αναφέρονται στην παρ.1 του άρθρου 15 του ν.4795/2021, περιλαμβάνονται η Προσωρινή Έκθεση Ελέγχου και η Οριστική Έκθεση Ελέγχου. Η διαφορά της Προσωρινής από την Οριστική Έκθεση έγκειται στο ότι η πρώτη είναι πιο σύντομη και προσανατολισμένη στα ευρήματα και τις προτάσεις, προκειμένου να δοθεί η ευκαιρία στα εμπλεκόμενα μέρη να εκφράσουν τις απόψεις τους επί των αυτών, ώστε στη συνέχεια να οριστικοποιηθεί το περιεχόμενό της.

3.10.1

#### Προσωρινή Έκθεση Ελέγχου<sup>34</sup>

##### 3.10.1.1 Σύνταξη Προσωρινής Έκθεσης Ελέγχου

Η Προσωρινή Έκθεση εσωτερικού ελέγχου πρέπει συντάσσεται το συντομότερο δυνατόν μετά

την ολοκλήρωση της εκτέλεσης των ελεγκτικών ενεργειών, τηρώντας το χρονοδιάγραμμα που έχει τεθεί. ώστε αυτή να μην χάνει τον επίκαιρο χαρακτήρα της, καθώς η Διοίκηση χρειάζεται έγκαιρη ενημέρωση. Η Προσωρινή Έκθεση θα πρέπει να γράφεται με μεθοδικότητα, προσοχή και με κατάλληλη τεχνική (θα προκύπτει από το Εγχειρίδιο

<sup>34</sup> (α) Διεθνές Πλαίσιο για την Επαγγελματική Εφαρμογή του Εσωτερικού Ελέγχου, (IPPF) Institute of Internal Auditors (IIA), 2017. Διεθνή Πρότυπα: 2330-Καταγραφή Πληροφοριών, 2400 - Κοινοποίηση Αποτελεσμάτων, 2410 - Κριτήρια Κοινοποιήσεων, 2410.A2, 2420- Ποιότητα των Κοινοποιήσεων, 2430-Χρήση της φράσης «Συμμορφώνεται με τα Διεθνή Πρότυπα για την Επαγγελματική Εφαρμογή του Εσωτερικού Ελέγχου», 2440 - Διάδοση Αποτελεσμάτων του Έργου.

(β) Διεθνές Πλαίσιο για την Επαγγελματική Εφαρμογή του Εσωτερικού Ελέγχου, (IPPF) Institute of Internal Auditors (IIA), 2017. Οδηγοί Εφαρμογής

Εσωτερικών Ελέγχων της Μονάδας Εσωτερικού Ελέγχου). Πρέπει να έχει επαγγελματικό ύφος, χωρίς να μεγαλοποιούνται ή να υποβαθμίζονται τα γεγονότα, κάτι που επιδρά αρνητικά στην αποδοχή του πορίσματος και στην αξιοπιστία του έργου της Μονάδας Εσωτερικού Ελέγχου.

Η Προσωρινή Έκθεση Ελέγχου είναι σύντομη, περιεκτική και επικεντρωμένη στα ευρήματα και τις προτάσεις-συστάσεις, προκειμένου να εντοπίζει άμεσα τα θέματα που χρήζουν βελτίωση ώστε να προσανατολίζει τη Διοίκηση στις αδυναμίες του Συστήματος, βοηθώντας τη να προβεί στις απαραίτητες ενέργειες, ακολουθώντας την διαδικασία της οριστικοποίησης του ελέγχου.

Η Προσωρινή Έκθεση δύναται να περιλαμβάνει κυρίως τις παρακάτω ενότητες:

- Εισαγωγή

- αναφέρονται στοιχεία της εντολής (ο σκοπός, το αντικείμενο, το εύρος, η διάρκεια του ελέγχου)
- τα αποτελέσματα της δειγματοληψίας
- η νομική βάση του ελέγχου: γίνεται καταγραφή των νομοθετικών διατάξεων (νόμοι, αποφάσεις, κανονισμοί, Εγχειρίδιο Εσωτερικών Ελέγχων), που παρέχουν τη δικαιοδοσία και τον τρόπο να ασκείται ελεγκτικό έργο.

- Αποτελέσματα εσωτερικού ελέγχου

-Ευρήματα: διατυπώνονται με σαφήνεια, με ακρίβεια και τεκμηρίωση, με περιεκτικό και καθαρό νόημα που να μην επιδέχεται παρερμηνείες, με αντικειμενικότητα και ευθύτητα, αποφεύγοντας τις περιττές λέξεις και εκφράσεις. Επισημαίνονται τα προβληματικά σημεία και γίνεται περιγραφή αυτών με σαφήνεια, με αναφορά στο μέγεθός τους, απαριθμούνται οι αιτίες που τα προκάλεσαν και αναφέρονται εφόσον είναι εφικτό, οι οικονομικές επιπτώσεις που υπέστη ο φορέας. Αποφεύγονται χαρακτηρισμοί και συμπεράσματα που δεν βασίζονται σε τεκμήρια, αλλά σε προσωπικές εκτιμήσεις.

-Προτάσεις: Οι προτάσεις θα πρέπει να αντιστοιχίζονται με τα ευρήματα, να διατυπώνονται με σαφήνεια, με περιεκτικό και καθαρό νόημα, να είναι σύντομες, απλές και σχετικές με το πνεύμα των λειτουργιών του φορέα και της δυνατότητας που υπάρχει για υλοποίηση αυτών (ρεαλιστικές). Επίσης να λαμβάνουν υπόψη τη σχέση κόστος-όφελος-προσδοκώμενο αποτέλεσμα.

Τα ευρήματα κατά την ανάπτυξη τους στην Προσωρινή Έκθεση, ιεραρχούνται και ταξινομούνται κατά σειρά σπουδαιότητας, αρχίζοντας από τα σημαντικά προς τα ασήμαντα. Παρουσιάζονται οργανωμένα κατά ελεγκτική/ές ενέργεια/ες και μπορούν να καταγραφούν σε πίνακα ή όπως κατωτέρω (Υπόδειγμα 2):

### Υπόδειγμα 2

#### Ευρήματα, Προτάσεων, Ημερομηνία Υλοποίησης

- Ελεγκτική ενέργεια/Ελεγκτικές ενέργειες: η ελεγκτική ενέργεια ή οι ελεγκτικές ενέργειες που πραγματοποιήθηκαν για το συγκεκριμένο εύρημα
- Εύρημα : Περιγράφεται το εύρημα
- Τεκμηρίωση του ευρήματος: αναφέρεται κάθε τι που τεκμηριώνει το εύρημα, πως επηρεάζει την ελεγχόμενη δραστηριότητα, τις αιτίες που προκαλούν το πρόβλημα και τις πιθανές επιπτώσεις
- Κίνδυνος : περιγράφεται το είδος κινδύνου που εντοπίστηκε και οι επιπτώσεις που μπορεί να έχει στους στόχους του φορέα
- Πρόταση: για λήψη διορθωτικών μέτρων, που συμβάλλουν στη διαχείριση του ανωτέρω κινδύνου και στη βελτίωση του Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου του φορέα, καθώς με την αποδοχή της πρότασης τίθεται η κατάλληλη δικλίδα ελέγχου για αντιμετώπιση του κινδύνου. Η πρόταση διαμορφώνεται μετά από ανάλυση της θεμελιώδους αιτίας του προβλήματος και θα πρέπει να αναδεικνύει προστιθέμενη αξία.
- Προτεινόμενη ημερομηνία υλοποίησης: Για την ημερομηνία που τίθεται θα πρέπει να λαμβάνονται υπόψη οι δυσκολίες υλοποίησης, όσον αφορά το πλήθος των ενεργειών που απαιτούνται, τον αριθμό των Υπηρεσιών που εμπλέκονται. Όμως το δυνατόν συντομότερο. Για παράδειγμα ανάπτυξη λογισμικού: δέκα μήνες, σύνταξη εγχειρίδιου: τέσσερις μήνες, καταγραφή διαδικασίας: ένας μήνα, ανάπτυξη μηχανογραφικής εφαρμογής δύο έτη και άλλα
- Αρμόδια Υπηρεσία υλοποίησης: Αναφέρεται η Υπηρεσία που θα πρέπει να αποδεχτεί και να υλοποιήσει την πρόταση

[Στο Παράρτημα παρατίθεται [Υπόδειγμα Προσωρινής Έκθεσης](#) που έχει χορηγηθεί από την Εθνική Αρχή Διαφάνειας στα εργαλεία εσωτερικού ελέγχου που βρίσκονται στο Δίκτυο των Εσωτερικών Ελεγκτών, στον ιστότοπο της Αρχής].

### 3.10.1.2 Υποβολή Προσωρινής Έκθεσης Ελέγχου

Η Προσωρινή Έκθεση Εσωτερικού Ελέγχου, υποβάλλεται στον επικεφαλής της Μονάδας Εσωτερικού Ελέγχου, ο οποίος την διαβιβάζει στον επικεφαλής της/των υπηρεσιών που ενεπλάκησαν στον έλεγχο. Ο Κανονισμός Λειτουργίας της Μονάδας Εσωτερικού Ελέγχου ορίζει τα της κοινοποίησης. Επίσης, μπορεί να κοινοποιηθεί και στον επικεφαλής του φορέα, εφόσον αυτό προβλέπεται στον Κανονισμό Λειτουργίας.

Στο στάδιο αυτό είναι δυνατόν να υπάρξουν δύο περιπτώσεις, (οι οποίες θα να περιγράφονται στο Εγχειρίδιο της Μονάδας Εσωτερικού Ελέγχου):

- Η ελεγχόμενη Υπηρεσία, να διατυπώσει εγγράφως την αποδοχή ή μη των προτάσεων που εμπεριέχονται στην Προσωρινή Έκθεση Ελέγχου και του χρονοδιαγράμματος υλοποίησης αυτών. Σε περίπτωση που δεν γίνονται αποδεκτές οι προτάσεις ή γίνονται αποδεκτές εν μέρει θα πρέπει να υπάρξει αιτιολόγηση.
- Σε περίπτωση που δεν γίνονται αποδεκτές οι προτάσεις ή γίνονται αποδεκτές εν μέρει μπορεί να πραγματοποιηθεί συνάντηση του εσωτερικού ελεγκτή ή της ελεγκτικής ομάδας με τα στελέχη της ελεγχόμενης υπηρεσίας ή και άλλων εμπλεκόμενων υπηρεσιών του φορέα. Κατά το στάδιο αυτό, πραγματοποιείται μια δημιουργική συζήτηση, σε πνεύμα συνεργασίας και όχι αντιπαλότητας, συζητούνται τα ευρήματα του ελέγχου, παρέχονται διευκρινίσεις και από τις δύο πλευρές.

Το αποτέλεσμα της συζήτησης καταγράφεται με ορθό δομημένο τρόπο. Καταγράφονται προτάσεις και εναλλακτικές για υλοποίηση (οι συμφωνηθείσες ενέργειες), όπως διαμορφώθηκαν από τη συζήτηση, καθώς και η ημερομηνία μέχρι την οποία θα πρέπει να υλοποιηθούν. Οι συμφωνηθείσες ενέργειες δεν θα πρέπει να χάνουν τα χαρακτηριστικά, που πρέπει να έχουν οι προτάσεις, όπως σχετικά αναφέρθηκε ανωτέρω, ούτε να τελούν υπό αίρεση, δηλαδή θα υλοποιηθούν, εφόσον πραγματοποιηθεί κάτι άλλο. Συνιστάται επίσης, το χρονικό διάστημα υλοποίησης να μην υπερβαίνει το έτος. Σε περίπτωση όμως, που απαιτείται μεγαλύτερο χρονικό διάστημα, μπορεί να τεθεί ένα χρονοδιάγραμμα με επιμέρους ορόσημα. Το αποτέλεσμα της συζήτησης ενδείκνυται να υπογράφεται από τους συμμετέχοντες. Μετά την ανωτέρω διαδικασία συντάσσεται η Οριστική Έκθεση Εσωτερικού Ελέγχου.

Όλα τα ανωτέρω πρέπει να προβλέπονται τόσο στον Κανονισμό Λειτουργίας της Μονάδας Εσωτερικού Ελέγχου, όπου προσδιορίζονται οι σχέσεις της Μονάδας με τις

λοιπές υπηρεσίες του φορέα αλλά και αναλυτικότερα στο Εγχειρίδιο Εσωτερικών Ελέγχων.

### Οριστική Έκθεση Ελέγχου

#### 3.10.2.1 Σύνταξη Οριστικής Έκθεσης Ελέγχου

3.10.2

Ο ελεγκτής ή η ομάδα εσωτερικών ελεγκτών προβαίνουν το συντομότερο δυνατόν στη σύνταξη της Οριστικής Έκθεσης Εσωτερικού Ελέγχου, ώστε να διατηρεί τον επίκαιρο χαρακτήρα της. Η Οριστική Έκθεση Ελέγχου περιλαμβάνει κυρίως:

- Επιτελική Σύνοψη

Η Οριστική Έκθεση Ελέγχου, ενδείκνυται να περιέχει μία επιτελική σύνοψη, στην οποία αφενός μεν παρατίθεται η ταυτότητα του ελέγχου (στοιχεία της εντολής ελέγχου), αφετέρου δίνει τη δυνατότητα στον αναγνώστη να πληροφορηθεί για τα σημαντικότερα ευρήματα και τις συμφωνηθείσες ενέργειες αυτών καθώς και για κάθε άλλο σημαντικό ζήτημα του ελέγχου, όπως ενέργειες που υλοποιήθηκαν κατά τη διάρκεια του ελέγχου, τα ευρήματα για τα οποία δεν προέκυψε συμφωνία ή τυχόν ενδείξεις απάτης.

- Εισαγωγή

Η Εισαγωγή περιλαμβάνει όσα αναφέρθηκαν και στην αντίστοιχη ενότητα της Προσωρινής Έκθεσης Ελέγχου (βλ. Ενότητα 4.10.1) και επιπλέον:

- Σύντομη αναφορά σε προηγούμενους ελέγχους που πραγματοποιήθηκαν στο συγκεκριμένου αντικείμενο ελέγχου
- Τις υπηρεσίες που ελέγχθηκαν καθώς και αν κατά την διάρκεια του ελέγχου προέκυψε η ανάγκη ελέγχου και άλλης υπηρεσίας πέραν αυτής, που αναφέρεται στην εντολή,
- Το δείγμα υποθέσεων που ελέγχθηκε. Αναφέρεται βάσει ποιας επεξεργασίας δεδομένων προέκυψε το δείγμα υποθέσεων που επελέγη για έλεγχο.
- Τυχόν ιδιαίτερα θέματα, δυσκολίες, προβλήματα που αντιμετωπίστηκαν κατά τη διενέργεια του ελέγχου (π.χ. θέματα παρεμπόδισης του ελέγχου).

- Η περίπτωση κατά την οποία έχουν διαπιστωθεί ενδείξεις απάτης κατά τη διάρκεια του εσωτερικού ελέγχου. Γίνεται απλή αναφορά χωρίς να αποκαλυφτούν τα σχετικά στοιχεία.
- Δήλωση του Ελεγκτή ή της ομάδας Εσωτερικών Ελεγκτών για τις αρχές και τους κανόνες που ακολουθήθηκαν κατά τον έλεγχο (Κώδικα Δεοντολογίας, Εγχειρίδιο Εσωτερικών Ελέγχων).
- Δήλωση του Ελεγκτή ή της ομάδας Εσωτερικών Ελεγκτών για τη μη ύπαρξη αμεροληψίας, και αντικειμενικότητας.

- Συνοπτική Περιγραφή της ελεγχόμενης διαδικασίας/λειτουργίας/συστήματος

Μπορεί να περιλαμβάνει εκτός του νομοθετικού και κανονιστικού πλαισίου και οι σημαντικότεροι εγγενείς κίνδυνοι καθώς και οι δικλίδες ελέγχου που έχουν τεθεί από την Διοίκηση για την αποτροπή τους.

- Αποτελέσματα του ελέγχου και συμφωνηθείσες ενέργειες.

Αναφέρονται τα ευρήματα, οι προτάσεις της Προσωρινής Έκθεσης Ελέγχου, οι συμφωνηθείσες ενέργειες που προέκυψαν με τη διαδικασία της οριστικοποίησης, η ημερομηνία υλοποίησής τους καθώς και η αρμόδια υπηρεσία για την υλοποίηση.

Οι συμφωνηθείσες ενέργειες:

- πρέπει να αποτυπώνονται με σαφήνεια και να οδηγούν σε συγκεκριμένο παραδοτέο έργο (για παράδειγμα κανονιστική απόφαση, εισήγηση, μελέτη, αλλαγή πληροφοριακού συστήματος),
- να υπάρχει ακριβής αντιστοίχιση των ευρημάτων και των προτάσεων των ελεγκτών, με τις συμφωνηθείσες ενέργειες, ανά υπηρεσία και προθεσμία.

Επίσης ενδείκνυται για καλύτερη παρουσίαση της Έκθεσης να αναφέρονται, ομαδοποιημένα, οι προτάσεις του ελεγκτή ή της ομάδας ελεγκτών που:

- έχουν πλήρως συμφωνηθεί από τους ελεγχόμενους,
- έχει επιτευχθεί μερική συμφωνία για την υλοποίησή τους,
- δεν έχει επιτευχθεί συμφωνία για την υλοποίηση,
- έχουν ήδη υλοποιηθεί από τις εμπλεκόμενες υπηρεσίες,

- έχουν ήδη υλοποιηθεί μερικώς από τις εμπλεκόμενες υπηρεσίες,

Σε Παράρτημα της Έκθεσης τίθεται η τεκμηρίωση της δειγματοληψίας του ελέγχου.

*[Στο Παράρτημα παρατίθεται [Υπόδειγμα Οριστικής Έκθεσης](#) που έχει χορηγηθεί από την Εθνική Αρχή Διαφάνειας στα εργαλεία εσωτερικού ελέγχου που βρίσκονται στο Δίκτυο των Εσωτερικών Ελεγκτών, στον ιστότοπο της Αρχής].*

### 3.10.2.2 Υποβολή Οριστικής Έκθεσης Ελέγχου

Η Οριστική Έκθεση Εσωτερικού Ελέγχου, υποβάλλεται στον επικεφαλής της Μονάδας Εσωτερικού Ελέγχου, ο οποίος την διαβιβάζει στον επικεφαλής της/των υπηρεσιών που ενεπλάκησαν στον έλεγχο, προκειμένου να προβούν στην υλοποίηση των συμφωνηθεισών ενεργειών. Επίσης, η Οριστική Έκθεση κοινοποιείται και στον επικεφαλής του φορέα. Συστήνεται στο ίδιο έγγραφο της κοινοποίησης να γίνεται αναφορά στους κινδύνους που εξακολουθούν να υφίστανται στις περιπτώσεις που δεν έχει επιτευχθεί συμφωνία ή έχει επιτευχθεί μερική συμφωνία για την υλοποίηση των προτάσεων.

Επισημαίνεται ότι η Οριστική Έκθεση Ελέγχου γνωστοποιείται σε άλλες υπηρεσίες εντός του φορέα, που δεν ενεπλάκησαν στον έλεγχο ή εκτός αυτού, ύστερα από έγκριση του επικεφαλής του φορέα. Ο Κανονισμός Λειτουργίας της Μονάδας Εσωτερικού Ελέγχου ορίζει τα της κοινοποίησης.

## 3.11 Φάκελος ελέγχου

Ο επικεφαλής της Μονάδας Εσωτερικού Ελέγχου πρέπει να καταρτίζει πολιτικές και διαδικασίες που αφορούν τη τήρηση και φύλαξη του αρχείου των έργων που έχουν παρασχεθεί από τους Εσωτερικούς Ελεγκτές, οι οποίες θα πρέπει να περιγράφονται στο Εγχειρίδιο Εσωτερικών Ελέγχων.

Το αρχείο των έργων τηρείται, οργανωμένα και με τάξη. Μια καλή πρακτική αποτελεί η τήρηση των φακέλων ελέγχου και παροχής συμβουλευτικών έργων, σύμφωνα με το Ετήσιο Πρόγραμμα Εργασιών, δηλαδή κάθε έτος να περιλαμβάνει τους φακέλους των έργων που διενεργήθηκαν κατά το έτος αυτό.



Σε κάθε φάκελο ελέγχου προστίθεται και ο φάκελος με το σχετικό αρχείο παρακολούθησης της υλοποίησης των συμφωνηθεισών ενεργειών, όταν περατώνεται και έχει υποβληθεί η Αναφορά στον επικεφαλής του φορέα.

Ο φάκελος ελέγχου και ο φάκελος παροχής συμβουλευτικού έργου θα πρέπει να περιέχει με οργανωμένο τρόπο, σε υποφακέλους:

- (α) την εντολή ελέγχου,
- (β) τη σχετική αλληλογραφία με τις υπηρεσίες,
- (γ) τα στοιχεία του σχεδιασμού του ελέγχου ή της παροχής συμβουλευτικού έργου (ερωτηματολόγια, δειγματοληψία, αντίγραφα υποθέσεων και άλλα), το πρόγραμμα έργου,
- (δ) το υλικό τεκμηρίωσης με κατάλληλη αρίθμηση, ανά ενέργεια,
- (ε) την Προσωρινή Έκθεση Ελέγχου, με τα έγγραφα κοινοποίησης, καθώς και την Οριστική Έκθεση Ελέγχου, μαζί με τον πίνακα των συμφωνηθεισών ενεργειών, που προέκυψε μετά από τη συζήτηση των αρμοδίων, κατάλληλα υπογεγραμμένο (σημαντικό έγγραφο) και τα έγγραφα κοινοποίησης (αν πρόκειται για διαβεβαιωτικό / ελεγκτικό έργο),
- (ζ) την Έκθεση Συμβουλευτικού Έργου, με τα έγγραφα υποβολής (αν πρόκειται για συμβουλευτικό έργο),
- (θ) τα έγγραφα παρακολούθησης της υλοποίησης των συμφωνηθεισών ενεργειών και η Αναφορά με τα έγγραφα κοινοποίησης (αν πρόκειται για διαβεβαιωτικό /ελεγκτικό έργο),

Τίθεται χρονική περίοδος φύλαξης των αρχείων των έργων, η οποία ακολουθεί συνήθως την πολιτική που έχει καθιερώσει ο φορέας. Επίσης, μπορεί να ορισθεί υπεύθυνος για την διαχείριση του αρχείου της Μονάδας, καθώς και πολιτική πρόσβασης σε αυτό, τα οποία πρέπει να προβλέπονται λεπτομερώς στον Κανονισμό Λειτουργίας της Μονάδας αλλά και στο Εγχειρίδιο Εσωτερικών Ελέγχων.

### 3.12 Παρακολούθηση υλοποίησης ενεργειών (follow-up)

Ο ν.4795/2021 προβλέπει:

#### **Παρακολούθηση της υλοποίησης των συστάσεων του Εσωτερικού Ελέγχου**

**1. Μετά το στάδιο της οριστικοποίησης της έκθεσης ελέγχου, οι συστάσεις που αναφέρονται στην έκθεση και έχουν συμφωνηθεί με τους ελεγχόμενους, καθώς και τα σχέδια διορθωτικών ενεργειών και δράσεων για την εφαρμογή τους, παρακολουθούνται από τη Μονάδα Εσωτερικού Ελέγχου. Η παρακολούθηση συνίσταται στην επιβεβαίωση της υλοποίησης και αξιολόγησης του αντίκτυπου κάθε ενέργειας που συμφωνήθηκε, εντός του προκαθορισμένου χρονοδιαγράμματος που τέθηκε από τον Εσωτερικό Ελεγκτή.**

**2. Μετά την υλοποίηση όλων των ενεργειών που συμφωνήθηκαν, συντάσσεται αναφορά στην οποία, εκτός των άλλων, περιλαμβάνεται η αξιολόγηση της αποτελεσματικότητας των ενεργειών που πραγματοποιήθηκαν από τις υπηρεσίες, με σκοπό την ανάδειξη της προστιθέμενης αξίας, καθώς και της ύπαρξης τυχόν υπολειμματικών, μη ανεκτών για τον φορέα κινδύνων. (άρθρο 16)**

Η υλοποίηση των ενεργειών που συμφωνήθηκαν, έχει πολύ μεγάλη σπουδαιότητα για όλο τον φορέα, καθώς επιφέρει προστιθέμενη αξία σε αυτόν.

Ο επικεφαλής της Μονάδας Εσωτερικού Ελέγχου πρέπει να καθιερώσει και να διατηρεί ένα σύστημα παρακολούθησης της υλοποίησης των συμφωνηθεισών-διορθωτικών ενεργειών που έχουν συμπεριληφθεί στην Οριστική Έκθεση Ελέγχου.

Οι υπεύθυνοι Εσωτερικοί Ελεγκτές για μια αποτελεσματική και αποδοτική διαδικασία παρακολούθησης, θα πρέπει να αναπτύξουν μια άριστη συνεργασία με τους αρμόδιους για την υλοποίηση των διορθωτικών ενεργειών, καθόσον περιοδικά και ίσως αρκετά συχνά θα <sup>3.12.1</sup>έρχονται σε επαφή μαζί τους για την επιτυχή έκβαση των αποτελεσμάτων.

#### **Παρακολούθηση Υλοποίησης των Συμφωνηθεισών Ενεργειών**

Μια διαδικασία παρακολούθησης της υλοποίησης των συμφωνηθεισών ενεργειών μπορεί να περιλαμβάνει τα παρακάτω βήματα:

- Καταγραφή των κυριότερων στοιχείων των συμφωνηθεισών ενεργειών, οι οποίες βρίσκονται στο στάδιο παρακολούθησης. Η ύπαρξη κατάλληλης ηλεκτρονικής εφαρμογής θα ήταν πολύ χρήσιμη, καθώς τα στοιχεία της Οριστικής Έκθεσης του παρακάτω πίνακα (Υπόδειγμα 3) θα είχαν ήδη συμπληρωθεί κατά το στάδιο της οριστικοποίησης της έκθεσης ελέγχου. Ο πίνακας διαμορφώνεται ανάλογα με τις ανάγκες της Μονάδας Εσωτερικού Ελέγχου, κάθε φορέα και με αποκλειστικό σκοπό την καλύτερη παρουσίαση και αποτελεσματική παρακολούθηση των προς υλοποίηση ενεργειών.

### Υπόδειγμα 3

#### Πίνακας Παρακολούθησης Υλοποίησης Συμφωνηθεισών Ενεργειών

Αριθμός Εντολής Ελέγχου: .....

ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΤΗΣ ΟΡΙΣΤΙΚΗΣ ΕΚΘΕΣΗΣ ΕΛΕΓΧΟΥ	
α/α Ευρήματος	
Εύρημα	Καταγράφεται το εύρημα.
Είδος και Επίπεδο Εγγενούς Κινδύνου	Υψηλός ή Μέτριος ή Χαμηλός
Συμφωνηθείσες Ενέργειες	Μπορεί να είναι μια ή περισσότερες
Αρμόδια Υπηρεσία Υλοποίησης	Μπορεί να είναι μια ή περισσότερες
Χρονοδιάγραμμα Υλοποίησης	Μπορεί να είναι μια ή περισσότερες ημερομηνίες και εξαρτάται από το είδος και το πλήθος των προς υλοποίηση ενεργειών
ΠΑΡΑΚΟΛΟΥΘΗΣΗ ΥΛΟΠΟΙΗΣΗΣ ΕΝΕΡΓΕΙΩΝ	
Ημερομηνία Έναρξης Υλοποίησης	Αποδεικνύεται από την ημερομηνία αποστολής του πρώτου έγγραφου, προς τις αρμόδιες Υπηρεσίες για την υλοποίηση
Ενέργεια Παρακολούθησης από Μονάδα Εσωτερικού Ελέγχου με ημερομηνία	Επικοινωνία αρμόδιου εσωτερικού ελεγκτή με υπηρεσίες (έγγραφα, ηλεκτρονικά μηνύματα, τηλεφωνικές επικοινωνίες)
Αποτελέσματα Παρακολούθησης με ημερομηνία	Αφορά την πληροφόρηση που λαμβάνεται από την επικοινωνία των αρμοδίων για την παρακολούθηση της Μονάδας Εσωτερικού Ελέγχου, με τους υπεύθυνους για την υλοποίηση
Στάδιο Εξέλιξης Ενέργειας .....	Αναφέρεται σε ποιο στάδιο βρίσκεται η υλοποίηση. Καταγράφονται οι συγκεκριμένες ενέργειες που έχουν πραγματοποιηθεί από τους αρμόδιους για την υλοποίηση και το έργο που έχει παραχθεί.
Ημερομηνία Ολοκλήρωσης	Η ημερομηνία αυτή δεν θα πρέπει να είναι πέραν της

<b>Συμφωνηθείσας Ενέργειας</b>	ανωτέρω που συμφωνήθηκε. Αν υπάρχει ανάγκη να μην τηρηθεί η ανωτέρω ημερομηνία θα πρέπει η αρμόδια για την υλοποίηση να το αιτιολογήσει επαρκώς
<b>Βαθμός Υλοποίησης</b>	Αξιολογούνται αν οι ενέργειες που πραγματοποιήθηκαν από τους αρμόδιους για την υλοποίηση καλύπτουν τις απαιτήσεις που είχαν συμφωνηθεί; (Πλήρως ή Μερικώς ή Καθόλου)
<b>Εκκρεμότητες από τη μη Υλοποίηση</b>	Καταγράφονται ελλείψεις στην υλοποίηση, δηλαδή ό,τι δεν έχει υλοποιηθεί ακόμη
<b>Υπολειμματικός Κίνδυνος</b>	Καταγράφεται ο κίνδυνος που τυχόν παραμένει παρότι υλοποιήθηκε η συμφωνηθείσα ενέργεια
<b>Κίνδυνος που εξακολουθεί να υπάρχει</b>	Ισχύει για μη υλοποίηση και μερικώς υλοποίηση
<b>Ανάγκη Διενέργειας Επανελέγχου</b>	Αρνητικό ή καταγράφεται ο λόγος για τον οποίο θα πρέπει να διενεργηθεί επανέλεγχος

- Επικοινωνία με τους αρμόδιους για την υλοποίηση, όσον αφορά στην πρόοδο των ενεργειών και λήψη του σχετικού υλικού που υποστηρίζει τις ενέργειες υλοποίησης. Σημαντικό είναι να τηρείται το χρονοδιάγραμμα που έχει τεθεί.

Μετά την ολοκλήρωση της υλοποίησης των συμφωνηθεισών ενεργειών διαπιστώνεται από τον Εσωτερικό Ελεγκτή, ο βαθμός υλοποίησης αυτών, δηλαδή αξιολογούνται αν οι ενέργειες που υλοποιήθηκαν, στο συμφωνημένο χρόνο, καλύπτουν τις απαιτήσεις που είχαν συμφωνηθεί, έλυσαν ζητήματα και συνέβαλαν στην αντιμετώπιση των κινδύνων, που είχαν εντοπιστεί κατά τον έλεγχο, επιφέροντας προστιθέμενη αξία στο φορέα.

Καταγράφεται ο υπολειμματικός κίνδυνος, που τυχόν παραμένει παρότι η υπηρεσία προέβη σε κάποιες ενέργειες, καθώς και ο κίνδυνος που εξακολουθεί να υφίσταται λόγω της μη υλοποίησης των συμφωνηθέντων.

Ο αρμόδιος για την παρακολούθηση δύναται να προτείνει επανέλεγχο, για περιπτώσεις που θα πρέπει να καταγράφονται στο Εγχειρίδιο Εσωτερικών Ελέγχων και οι οποίες, ενδεικτικά, μπορεί να είναι:

- Η επιβεβαίωση της αποτελεσματικότητας των ενεργειών που υλοποιήθηκαν, ειδικά στις περιπτώσεις που πρόκειται για σοβαρό εύρημα που αφορά στο Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου του φορέα (π.χ. το πληροφοριακό σύστημα)
- Η ύπαρξη σοβαρών υπολειμματικών κινδύνων, μετά την υλοποίηση των συμφωνηθέντων,

Είναι χρήσιμο για την αποτελεσματικότερη και έγκαιρη υλοποίηση των συμφωνηθεισών ενεργειών να προβλεφθούν στο Εγχειρίδιο Εσωτερικών Ελέγχων διαδικασίες συνεργασίας με τις αρμόδιες υπηρεσίες που θα βοηθήσουν στην αποτελεσματικότερη παρακολούθηση αυτών.

### Σύνταξη Αναφοράς για την Υλοποίηση των Συμφωνηθεισών Ενεργειών

3.1. Μετά την υλοποίηση όλων των ενεργειών που συμφωνήθηκαν, συντάσσεται Αναφορά, στην οποία, εκτός των άλλων, περιλαμβάνεται η αξιολόγηση της αποτελεσματικότητας των ενεργειών που πραγματοποιήθηκαν από τις υπηρεσίες, με σκοπό την ανάδειξη της προστιθέμενης αξίας, καθώς και της ύπαρξης τυχόν υπολειμματικών, μη ανεκτών για τον φορέα κινδύνων.

Η Αναφορά περιλαμβάνει:

- την εντολή ελέγχου,
- τον αριθμό των συμφωνηθεισών ενεργειών,
- τις συμφωνηθείσες ενέργειες που υλοποιήθηκαν με την αντίστοιχη τεκμηρίωση
- αξιολόγηση της αποτελεσματικότητας των υλοποιημένων ενεργειών
- τις συμφωνηθείσες ενέργειες που δεν υλοποιήθηκαν και για ποιο λόγο, καθώς και αυτές που υλοποιήθηκαν μερικώς,
- τον υπολειμματικό κίνδυνο που απομένει παρότι λήφθηκαν μέτρα από τη Διοίκηση,
- τους κινδύνους που εξακολουθούν να υφίστανται από τη μη υλοποίηση συμφωνηθεισών ενεργειών ή τη μερική υλοποίηση.

Η Αναφορά με τα αποτελέσματα της παρακολούθησης της υλοποίησης υποβάλλεται στον επικεφαλής του Φορέα.

### 3.13 Ετήσια Έκθεση με Γνώμη

Στο ν.4795/2021 γίνεται ρητή αναφορά στην σύνταξη Ετήσιας Έκθεσης με Γνώμη της Μονάδας Εσωτερικού Ελέγχου:

**Έως τις 31 Μαρτίου κάθε έτους, ο Προϊστάμενος της Μονάδας Εσωτερικού Ελέγχου υποβάλλει την Ετήσια Έκθεση του προηγούμενου έτους, στον επικεφαλής του φορέα και στην Επιτροπή Ελέγχου. Η Έκθεση συντάσσεται σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα για την Επαγγελματική Εφαρμογή του Εσωτερικού Ελέγχου.**

Η Ετήσια Έκθεση κοινοποιείται αμελλητί στο Ελεγκτικό Συνέδριο, στην Εθνική Αρχή Διαφάνειας και στη Γενική Διεύθυνση Δημοσιονομικών Ελέγχων του Υπουργείου Οικονομικών. Ειδικά για τους ΟΤΑ α' βαθμού, η Ετήσια Έκθεση κοινοποιείται και στο Δημοτικό Συμβούλιο.

Ο Προϊστάμενος της Μονάδας Εσωτερικού Ελέγχου παρέχει Γνώμη στον επικεφαλής του φορέα, για τη συνολική επάρκεια των δομών και συστημάτων διακυβέρνησης, τη διαχείριση κινδύνων και των δικλίδων ελέγχου σε συνολικό επίπεδο ή για μεμονωμένες διαδικασίες, λειτουργίες και οργανικές μονάδες του φορέα. Η Γνώμη συνοδεύει την Ετήσια Έκθεση που υποβάλλεται στον επικεφαλής του φορέα, βασίζεται στα αποτελέσματα του έργου και των δραστηριοτήτων της Μονάδας και λαμβάνει τη μορφή της διαβεβαίωσης (θετικής, αρνητικής ή με επιφύλαξη). (άρθρο 13).

«Γνώμη: το συμπέρασμα/διαπίστωση που διατυπώνεται από τον Προϊστάμενο της Μονάδας Εσωτερικού Ελέγχου σχετικά με τη διακυβέρνηση, τη διαχείριση κινδύνων και τις δικλίδες ελέγχου του φορέα. Η Γνώμη μπορεί να βασίζεται σε αποτελέσματα μεμονωμένων έργων και άλλων δραστηριοτήτων που εκτελέστηκαν σε μία δεδομένη χρονική περίοδο. Η Γνώμη που παρέχεται μπορεί να χαρακτηρίζεται ως θετική, αρνητική ή με επιφύλαξη. (άρθρο 3)

3.13.1

#### Ετήσια Έκθεση Μονάδας Εσωτερικού Ελέγχου

Ανάλογα με την ιδιαιτερότητα κάθε φορέα και τα ζητήματα που προκύπτουν, ο επικεφαλής της Μονάδας Εσωτερικού Ελέγχου, δύναται να συμπεριλάβει στην Ετήσια Έκθεση διάφορα σημαντικά θέματα που αφορούν στη Μονάδα του. Το περιεχόμενο της Ετήσιας Έκθεσης και η σειρά με την οποία καταγράφονται τα διάφορα θέματα, έγκειται στην απόφαση του επικεφαλής της Μονάδας Εσωτερικού Ελέγχου και πρέπει να αναφέρονται στο Εγχειρίδιο Εσωτερικών Ελέγχων.

Η Ετήσια Έκθεση<sup>35</sup> περιλαμβάνει τουλάχιστον θέματα όπως:

(α) Τον Κανονισμό Λειτουργίας της Μονάδας Εσωτερικού Ελέγχου<sup>36</sup>

<sup>35</sup> (α) Διεθνές Πλαίσιο για την Επαγγελματική Εφαρμογή του Εσωτερικού Ελέγχου, (IPPF) Institute of Internal Auditors (IIA), 2017. Διεθνή Πρότυπα: 2060 -Υποβολή Αναφοράς στο Συμβούλιο και την Ανώτερη Διοίκηση, 1000 Σκοπός, Δικαιοδοσία και Ευθύνη,

1010 - Αναγνώριση των Υποχρεωτικών Οδηγιών στον Κανονισμό Εσωτερικού Ελέγχου

(β) Διεθνές Πλαίσιο για την Επαγγελματική Εφαρμογή του Εσωτερικού Ελέγχου, (IPPF) Institute of Internal Auditors (IIA), 2017. Οδηγοί Εφαρμογής

Καθώς ο επικεφαλής της Μονάδας Εσωτερικού Ελέγχου είναι αρμόδιος να αναθεωρεί περιοδικά τον Κανονισμό Λειτουργίας της Μονάδας Εσωτερικού Ελέγχου και να τον υποβάλει για έγκριση στον επικεφαλής του φορέα, μπορεί να περιληφθούν στην Ετήσια Έκθεση και θέματα που τον αφορούν, εφόσον έχουν συμβεί κατά το συγκεκριμένο έτος αναφοράς αυτής.

Επίσης, όταν για πρώτη φορά δημοσιεύεται ο Κανονισμός Λειτουργίας πρέπει να γίνεται συνοπτική παρουσίαση αυτού στην Ετήσια Έκθεση, με ιδιαίτερη έμφαση στον σκοπό, τη δικαιοδοσία, την ευθύνη του εσωτερικού ελέγχου και τα υποχρεωτικά στοιχεία του Διεθνούς Πλαισίου για την Επαγγελματική Εφαρμογή του Εσωτερικού Ελέγχου (IPPF), που θα πρέπει να έχουν συμπεριληφθεί στον Κανονισμό.

#### (β) Την Ανεξαρτησία της Λειτουργίας του Εσωτερικού Ελέγχου<sup>37</sup>

Η ανεξαρτησία του εσωτερικού ελέγχου πρέπει να επιβεβαιώνεται τουλάχιστον ετησίως. Έτσι στην Ετήσια Έκθεση περιλαμβάνονται θέματα που αφορούν οποιαδήποτε παρέμβαση στη λειτουργία του εσωτερικού ελέγχου, για παράδειγμα:

- Η αναρμόδια επέμβαση για μεταβολή αδικαιολόγητα, του ήδη καθορισμένου εύρους του έργου,
- η άσκηση πίεσης για κοινοποίηση των αποτελεσμάτων σε φορείς που δεν προβλέπεται ή χωρίς έγκριση από τον επικεφαλής του φορέα.

Εκτός από την περιγραφή των παρεμβάσεων αυτών, αναφέρονται και οι τυχόν επιπτώσεις μιας αυτής, για παράδειγμα οι κίνδυνοι που αναδεικνύονται με τη συγκεκριμένη παρέμβαση.

Σημειώνεται ότι τα ανωτέρω θέματα έχουν ήδη γνωστοποιηθεί από τον επικεφαλής της Μονάδας Εσωτερικού Ελέγχου στον επικεφαλής του φορέα, έγκαιρα, προκειμένου να αντιμετωπιστούν αποτελεσματικά.

---

<sup>36</sup> (α) Διεθνές Πλαίσιο για την Επαγγελματική Εφαρμογή του Εσωτερικού Ελέγχου, (IPPF) Institute of Internal Auditors (IIA), 2017. Διεθνή Πρότυπα: 1000 Σκοπός, Δικαιοδοσία και Ευθύνη, 1010 - Αναγνώριση των Υποχρεωτικών Οδηγιών στον Κανονισμό Εσωτερικού Ελέγχου,

(β) Διεθνές Πλαίσιο για την Επαγγελματική Εφαρμογή του Εσωτερικού Ελέγχου, (IPPF) Institute of Internal Auditors (IIA), 2017. Οδηγοί Εφαρμογής

<sup>37</sup> (α) Διεθνές Πλαίσιο για την Επαγγελματική Εφαρμογή του Εσωτερικού Ελέγχου, (IPPF) Institute of Internal Auditors (IIA), 2017. Διεθνή Πρότυπα: 1110 - Ανεξαρτησία εντός του Οργανισμού, 1111 - Σχέση με το Συμβούλιο

(β) Διεθνές Πλαίσιο για την Επαγγελματική Εφαρμογή του Εσωτερικού Ελέγχου, (IPPF) Institute of Internal Auditors (IIA), 2017. Οδηγοί Εφαρμογής



(γ) Το Ετήσιο Πρόγραμμα Εργασιών και η Πρόοδος κατά την Υλοποίηση αυτού

Στην Ετήσια Έκθεση αξιολογείται το Πρόγραμμα Εργασιών του έτους. Περιλαμβάνονται θέματα που αφορούν την αποδοτικότητα του εσωτερικού ελέγχου σε σχέση με το Πρόγραμμά Εργασιών. Για να ποσοτικοποιήσει το επίπεδο απόδοσης, ο επικεφαλής της Μονάδας Εσωτερικού Ελέγχου δύναται να χρησιμοποιεί βασικούς δείκτες απόδοσης.

Παραδείγματα δεικτών απόδοσης είναι:

- Συνολικός αριθμός ελέγχων που προγραμματίστηκαν / Συνολικός αριθμός ελέγχων που πραγματοποιήθηκαν = ... (Η επιτυχέστερη έκβαση: το αποτέλεσμα να είναι ίσο με 1).
- Συνολικός αριθμός ελέγχων που προγραμματίστηκαν / Αριθμός ελέγχων που προγραμματίστηκε ανά Τομέα του Φορέα = ...
- Συνολικός αριθμός ενεργειών που συμφωνήθηκαν / Συνολικός αριθμός ενεργειών που υλοποιήθηκαν = ...

Ανάλογα με την ιδιαιτερότητα του κάθε φορέα ο επικεφαλής της Μονάδας Εσωτερικού Ελέγχου, δύναται να ορίζει διάφορους σχετικούς δείκτες. Επίσης γίνεται και σχετικός σχολιασμός των αποτελεσμάτων που προκύπτουν από την εφαρμογή των δεικτών.

Για καλύτερη παρουσίαση όλων των ανωτέρω χρησιμοποιούνται πίνακες και διαγράμματα.

(δ) Απαιτήσεις σε Πόρους<sup>38</sup>

Ο επικεφαλής της Μονάδας Εσωτερικού Ελέγχου υποχρεούται να διαχειρίζεται τους διαθέσιμους πόρους της Μονάδας, ώστε να εξασφαλίζεται ότι αυτοί είναι κατάλληλοι, επαρκείς και αξιοποιούνται αποτελεσματικά για την υλοποίηση του ετήσιου Προγράμματος Εργασιών. Επίσης υποχρεούται να κοινοποιεί τις πραγματικές απαιτήσεις της λειτουργίας του εσωτερικού ελέγχου σε πόρους, καθώς και τη σχετική επίδραση του ελλείμματος αυτών.

Για θέματα που σχετίζονται με τα ανωτέρω γίνεται κατάλληλη περιγραφή στην Ετήσια Έκθεση (χωρίς αυτό να σημαίνει ότι δεν έχουν γίνει από τον επικεφαλής της Μονάδας

<sup>38</sup> (α) Διεθνές Πλαίσιο για την Επαγγελματική Εφαρμογή του Εσωτερικού Ελέγχου, (IPPF) Institute of Internal Auditors (IIA), 2017. Διεθνή Πρότυπα: 2020-Κοινοποίηση και έγκριση, 2030-Διαχείριση Πόρων,

(β) Διεθνές Πλαίσιο για την Επαγγελματική Εφαρμογή του Εσωτερικού Ελέγχου, (IPPF) Institute of Internal Auditors (IIA), 2017. Οδηγοί Εφαρμογής



Εσωτερικού Ελέγχου, οι ενέργειες που απαιτούνται για την αντιμετώπιση τυχόν προβλημάτων). Ενδεικτικά, μπορεί να γίνει αναφορά:

- στις γνώσεις, δεξιότητες και λοιπές ικανότητες των εσωτερικών ελεγκτών της Μονάδας, καθώς και σε θέματα που αφορούν την εκπαίδευση των ελεγκτών,
- στην υλικοτεχνική υποδομή της Μονάδας.

Για καλύτερη παρουσίαση όλων των ανωτέρω χρησιμοποιούνται πίνακες και διαγράμματα.

(ε) Τα Αποτελέσματα των Έργων του Εσωτερικού Ελέγχου

Γίνεται συνοπτική παρουσίαση των διαβεβαιωτικών/ελεγκτικών έργων που διενεργήθηκαν εντός του έτους, καταγράφονται οι σπουδαιότερες διαπιστώσεις, οι σημαντικές διαπιστώσεις, καθώς και οι διαπιστώσεις σε σχέση με τους στόχους του φορέα.

Καταγράφεται το συμβουλευτικό έργο συνοπτικά.

Γίνεται καταγραφή της προόδου υλοποίησης των συμφωνηθεισών ενεργειών. Επίσης παρουσιάζονται συνοπτικά οι Αναφορές της παρακολούθησης αυτών.

Επιπλέον περιλαμβάνεται η αξιολόγηση της αποτελεσματικότητας των ενεργειών που πραγματοποιήθηκαν από τις υπηρεσίες, με σκοπό την ανάδειξη της προστιθέμενης αξίας, καθώς και της ύπαρξης τυχόν υπολειμματικών, μη ανεκτών για τον φορέα, κινδύνων.

(στ) Τη συμμόρφωση με τον Κώδικα Δεοντολογίας και τον βαθμό εφαρμογής των Προτύπων

Στην Ετήσια Έκθεση καταγράφονται τα αποτελέσματα των εσωτερικών και εξωτερικών αξιολογήσεων και το επίπεδο συμμόρφωσης του εσωτερικού ελέγχου με τον Κώδικα Δεοντολογίας καθώς και ο βαθμός εφαρμογής των προτύπων.

Από τις αξιολογήσεις αυτές μπορεί να προκύψουν επιπτώσεις στην ανεξαρτησία, στην αντικειμενικότητα, περιορισμοί στο εύρος του ελεγκτικού έργου, στους πόρους ή άλλα θέματα που επηρεάζουν τους εσωτερικούς ελεγκτές να ασκήσουν το έργο τους.

Καταγράφεται η τυχόν μη συμμόρφωση που εντοπίστηκε. Για παράδειγμα:

- Η ανάθεση έργου σε Εσωτερικό Ελεγκτή χωρίς να πληρούνται οι απαιτήσεις της ατομικής αντικειμενικότητας (σύγκρουση συμφερόντων), όπως είναι η ανάθεση σε Εσωτερικό Ελεγκτή, ο έλεγχος μιας οργανικής μονάδας του φορέα, όπου υπηρετούσε πρόσφατα, λόγω των ιδιαίτερων γνώσεων, δεξιοτήτων που έχει ή επειδή ο αριθμός των ελεγκτών στην Μονάδα είναι ανεπαρκής. (Πρότυπο 1120 - Ατομική Αντικειμενικότητα).

Σε κάθε περίπτωση ο επικεφαλής της Μονάδας Εσωτερικού Ελέγχου αξιολογεί τη μη συμμόρφωση και προσδιορίζει τον αντίκτυπο που έχει αυτή στη λειτουργία του εσωτερικού ελέγχου.

Σοβαρά θέματα μη συμμόρφωσης που έχουν σημαντική επίπτωση στη λειτουργία του εσωτερικού ελέγχου έχουν γνωστοποιηθεί άμεσα στον επικεφαλής του φορέα, ώστε να συζητούνται και να λαμβάνονται μέτρα.

Επίσης στην Ετήσια Έκθεση αναφέρονται συνοπτικά, τα σχέδια δράσης που αναπτύχθηκαν για την αντιμετώπιση σημαντικών ζητημάτων μη συμμόρφωσης, όπως για παράδειγμα ότι στο Εγχειρίδιο Εσωτερικών Ελέγχων έχουν προβλεφθεί περιπτώσεις που πιθανότατα θα υπονομεύσουν την ατομική αντικειμενικότητα, όπως είναι ο έλεγχος μιας οργανικής μονάδας του φορέα, όπου υπηρετούσε πρόσφατα ο εσωτερικός ελεγκτής ή υπηρετεί συγγενικό, φιλικό του πρόσωπο και άλλα.

#### (ζ) Την Ανταπόκριση της Διοίκησης στους Κινδύνους

Καταγράφονται θέματα σχετικά με την ανταπόκριση των ανώτερων στελεχών της Διοίκησης στους κινδύνους, οι οποίοι, κατά την κρίση του επικεφαλής της Μονάδας Εσωτερικού Ελέγχου, πιθανώς να μην είναι αποδεκτοί από τον φορέα. Για παράδειγμα, περιγράφεται η περίπτωση κατά την οποία από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι ανώτερο στέλεχος της Διοίκησης έχει αποδεχτεί ένα επίπεδο κινδύνου που ο φορέας όμως, θεωρεί μη αποδεκτό και είτε μετά τον έλεγχο υπήρξε αντιμετώπιση του κινδύνου με τη λήψη κατάλληλων μέτρων από τον αρμόδιο, είτε δεν προέβη σε οποιαδήποτε ενέργεια. Στην περίπτωση αυτή ο επικεφαλής της Μονάδας Εσωτερικού Ελέγχου αναφέρει τυχόν επιπτώσεις που μπορεί να επιφέρει η μη αντιμετώπιση του κινδύνου αυτού στους στρατηγικούς στόχους του φορέα. Βέβαια σε περίπτωση που πρόκειται για πολύ σοβαρό κίνδυνο, για παράδειγμα παράνομες πράξεις, απάτες, ο επικεφαλής της Μονάδας Εσωτερικού Ελέγχου έχει ήδη ενημερώσει τον

επικεφαλής του φορέα με ιδιαίτερη αναφορά για να αντιμετωπιστούν έγκαιρα τα σοβαρά αυτά προβλήματα.

### Γνώμη<sup>39</sup>

Η Γνώμη συνοδεύει την Ετήσια Έκθεση που υποβάλλεται στον επικεφαλής του φορέα.

3.13.2

Ο επικεφαλής της Μονάδας Εσωτερικού Ελέγχου για να διατυπώσει τη «Γνώμη» πρέπει να έχει κατανοήσει τη στρατηγική, τους στόχους και τους κινδύνους του φορέα, καθώς και τις προσδοκίες του επικεφαλής και της ανώτερης διοίκησης αυτού. Επίσης η «Γνώμη» του πρέπει να βασίζεται σε πληροφορίες που είναι σχετικές με αυτά που διατυπώνει, οι οποίες να είναι πειστικές, αληθινές, αξιόπιστες και χρήσιμες να βοηθήσουν το φορέα να επιτύχει τους στόχους του.

Η Γνώμη βασίζεται στο αποτέλεσμα όλων των έργων, δραστηριοτήτων της Μονάδας Εσωτερικού Ελέγχου κατά το συγκεκριμένο έτος και βάσει αυτού ο επικεφαλής της Μονάδας γνωμοδοτεί, για τη συνολική επάρκεια των δομών και συστημάτων διακυβέρνησης, τη διαχείριση κινδύνων και των δικλίδων ελέγχου σε συνολικό επίπεδο ή για μεμονωμένες διαδικασίες, λειτουργίες και οργανικές μονάδες του φορέα.

Είναι σημαντικό η Γνώμη του επικεφαλής της Μονάδας Εσωτερικού Ελέγχου να διατυπωθεί με τρόπο που αυτή θα προσθέσει αξία στο φορέα. Επίσης να είναι αξιόπιστη, ώστε να δύναται να την εμπιστευτεί ο επικεφαλής του φορέα, σχετικά με την κατάσταση και την προοπτική του. Ο επικεφαλής της Μονάδας διατυπώνει τη Γνώμη με τρόπο ευκρινή, συνοπτικό και τη σχετίζει με τη στρατηγική, τους στόχους και τους κινδύνους του φορέα.

Η Γνώμη που παρέχεται μπορεί να χαρακτηρίζεται ως θετική, αρνητική ή με επιφύλαξη.

Σε περίπτωση που δεν υπάρχουν σημαντικά ευρήματα που να επηρεάζουν την εικόνα του Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου ο επικεφαλής μπορεί να χορηγήσει θετική Γνώμη. Αν η «Γνώμη» είναι αρνητική, ο επικεφαλής του Εσωτερικού Ελέγχου θα πρέπει να αναφέρει τους λόγους που οδήγησαν σε αυτό το συμπέρασμα. Η «Γνώμη» με επιφύλαξη διατυπώνεται, αν ο επικεφαλής έχει ενδοιασμούς, αμφιβολία για κάτι που καταγράφει, για παράδειγμα αναφέρει

<sup>39</sup> (α) Διεθνές Πλαίσιο για την Επαγγελματική Εφαρμογή του Εσωτερικού Ελέγχου, (IPPF) Institute of Internal Auditors (IIA), 2017. Διεθνή Πρότυπα: 1110 - Ανεξαρτησία εντός του Οργανισμού, 1111 - Σχέση με το Συμβούλιο (β) Διεθνές Πλαίσιο για την Επαγγελματική Εφαρμογή του Εσωτερικού Ελέγχου, (IPPF) Institute of Internal Auditors (IIA), 2017. Οδηγοί Εφαρμογής

ότι διαπιστώθηκε κάποιος σημαντικός κίνδυνος κατά τον έλεγχο μιας διαδικασίας, όμως διατηρεί τις επιφυλάξεις του για το αν πραγματικά ισχύει αυτό κυρίως γιατί υπάρχει αδυναμία να διαπιστωθεί πλήρως (για παράδειγμα όταν δεν έχουν χορηγηθεί τα κατάλληλα αποδεικτικά στοιχεία από την ελεγχόμενη υπηρεσία ή αυτά εκλείπουν). Επισημαίνεται ότι για να είναι εφικτό να διατυπωθεί «Γνώμη» από τον επικεφαλής της Μονάδας, θα πρέπει να έχει οριστεί το ικανοποιητικό επίπεδο ελέγχου και αυτό να αποτελεί κοινή αντίληψη του επικεφαλής του φορέα και γενικότερα των ανώτερων στελεχών της Διοίκησης, για παράδειγμα ότι ικανοποιητικό επίπεδο σημαίνει ότι το 85% των συνολικών δικλίδων ελέγχου λειτουργούν αποτελεσματικά, καθώς επίσης και η ανοχή της Διοίκησης απέναντι στους κινδύνους.

Η Γνώμη γνωστοποιείται μόνο στον επικεφαλής του φορέα ενώ μπορεί να γνωστοποιηθεί σε τρίτους μόνο ύστερα από έγκρισή του.



#### ΑΤΟΜΙΚΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ

*Με την βοήθεια του εκπαιδευτικού υλικού (διαφάνειες), ανατρέξτε στα θέματα που πιστεύετε ότι θα μπορούσαν να βρουν άμεση εφαρμογή αλλά και αυτά που θα παρουσιάσουν σημαντικές δυσκολίες στην λειτουργία της Μονάδας Εσωτερικού Ελέγχου στον φορέα σας. Επίσης καταγράψτε τις πιθανές αναγκαίες δράσεις στις οποίες πρέπει να προβεί μία νέα Μονάδα Εσωτερικού Ελέγχου, στην προσπάθεια να οργανώσει και να προάγει το έργο της.*

## 4 ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

- Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO), Internal Control Integrated Framework, COSO 2013
- European Commission, C (2017) 2373 final, COMMUNICATION TO THE COMMISSION FROM COMMISSIONER OETTINGER - Revision of the Internal Control Framework, 2017.

- Expertise France, Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου για τον Δημόσιο Τομέα - Τεχνική Βοήθεια για τη Διοικητική Μεταρρύθμιση στην Ελλάδα, EF 2018.
- United States Government Accountability Office (GAO) - Standards for Internal Control in the Federal Government, GAO 2014.
- Internal Audit Service, European Commission, “Reflections on the Three Lines of Defense”, 2019, Brussels.
- The Institute of Internal Auditors, “Leveraging COSO across the three lines of Defense” July 2015.
- The Institute of Internal Auditors, (2020), “The IIA’s Three Lines Model - An update of the Three Lines of Defense”
- <https://www.complianceweek.com/risk-management/analysis-comparing-the-iias-new-three-lines-model-to-the-old-one/29252.article>
- The Institute of Internal Auditors, (2013), Position Paper: ‘The Three Lines of Defense in Effective Risk Management and Control’
- <https://www.grantthornton.co.uk/insights/what-the-new-three-lines-model-means-for-internal-audit/>
- Urton Anderson, (2017) “Internal Auditing: Assurance & Advisory Services”, Fourth Edition
- Larry B. Sawyer, (2019) “Internal Auditing: Enhancing and Protecting Organizational Value”, 7th Edition
- The Institute of Internal Auditors, (2018) Position Paper “Internal auditing’s role in Corporate governance”
- Dana R. Hermanson, Larry E. Rittenberg (2003) “Chapter 2 Internal Audit and Organizational Governance”
- Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων (ΕΛΤΕ 174/2/2019), Διεθνές Πρότυπο Ελέγχου 610 (Αναθεωρημένο 2013), «Χρησιμοποίηση της εργασίας των Εσωτερικών Ελεγκτών»
- The Institute of Internal Auditors, (2011), Practice Guide “Reliance by Internal Audit on Other Assurance Providers”
- The Institute of Internal Auditors, (2016), Practice Guide “Internal Audit and the Second Line of Defense,”
- The Institute of Internal Auditors, (2018), Practice Guide “Coordination and Reliance: Developing an Assurance Map”

- The Institute of Internal Auditors, (2017), “Global Perspectives and insights: Internal Audit and External Audit-Distinctive Roles in Organizational Governance”
- ΠΑ (2017) Διεθνή Πρότυπα για την Επαγγελματική Εφαρμογή Εσωτερικού Ελέγχου, μετάφραση στα ελληνικά από το Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών Ελλάδος
- Βαρβατσουλάκης Ι. (2003) Οι χρηματοοικονομικές επιπτώσεις της Οργάνωσης Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου σε Μικρομεσαίες Νοσηλευτικές Μονάδες. Διδακτορική διατριβή, ΕΚΠΑ
- Νεγκάκης Χ., Ταχυνάκης Π. (2017) Ελεγκτική- Εσωτερικός Έλεγχος Θεωρία και Εφαρμογές. Εκδόσεις Αειφόρος Λογιστική
- IPPF- Practice Guide (2009) Internal Auditing and Fraud. ΠΑ
- ΟΟΣΑ (2018) Εγχειρίδιο Εσωτερικού Ελέγχου για την Ελληνική Δημόσια Διοίκηση
- ΣΕΒ (2017) Οδηγός καταπολέμησης της διαφθοράς σε κράτος και επιχειρήσεις. Τεύχος 11
- The Institute of Internal Auditors (2014), Practice Guide “Independent Audit Committees in Public Sector Organizations”
- The Institute of Internal Auditors Research Foundation (IIARF) (2013), White Paper “The Audit Committee and the CAE - Sustaining a Strategic Partnership”
- The Institute of Internal Auditors (2014), Practice Guide “The Audit Committee – Purpose, Process, Professionalism”
- R. Trent Gazzaway, Robert h. Colson, Sridhar Ramamoorti (2015) “The Audit Committee Handbook”, 5th Edition
- ΕΑΔ (2020) Εγχειρίδιο Εσωτερικού Ελέγχου για τους Οργανισμούς Τοπικής Αυτοδιοίκησης στην Ελλάδα
- Παπαστάθης Π. (2014) Ο Σύγχρονος εσωτερικός έλεγχος και η πρακτική εφαρμογή του. Εκδόσεις Σταμούλη
- ΠΑ- Οδηγός Εφαρμογής 1000, 2017
- ΠΑ (2017) Model Internal Audit Activity Charter, Recommended Guidance
- Ν. 4795/2021 «Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου του Δημόσιου Τομέα, Σύμβουλος Ακεραιότητας στη δημόσια διοίκηση και άλλες διατάξεις για τη δημόσια διοίκηση και την τοπική αυτοδιοίκηση».
- “Code of Ethics, Implementation Guides”, 2019, IPPF The Institute of Internal Auditors (Global)
- Οδηγοί Εφαρμογής, Διεθνές πλαίσιο για την Επαγγελματική Εφαρμογή του Εσωτερικού Ελέγχου, (IPPF), 2017, Institute of Internal Auditors (ΠΑ).

- «Κώδικας Δεοντολογίας Εσωτερικών Ελεγκτών», 2021, Εθνική Αρχή Διαφάνειας.
- ΟΟΣΑ (2018) Τεχνική Αναφορά επί του Εσωτερικού Ελέγχου
- ΟΟΣΑ (2018) Χαρτογράφηση και την Ανάλυση Αποκλίσεων της Ελληνικής Δημόσιας Διοίκησης
- Φύλος Γ. (2004) Εγχειρίδιο Πολιτικών & Διαδικασιών. Εκδόσεις IQ Group
- ΠΑ- Οδηγός Εφαρμογής (2020) Developing a Risk-based Internal Audit Plan.
- Consulting & Auditing, The complementary competencies of conflicting professionals' logics, 2015, Institute of Internal Auditors Netherlands & Erasmus School of Accounting & Assurance.
- ΠΑ- Practice Guide (2017) Engagement Planning.
- Apostolou B. (2004) Sampling: A guide for Internal Auditors.
- ΠΑ-Practice Advisory (2013) Practice Advisory 2320-3: Audit Sampling
- «Εγχειρίδιο Εσωτερικού Ελέγχου για την Ελληνική Δημόσια Διοίκηση», 2018, OECD.
- «Internal Audit Practices», MBA-Internal Audit, Μ. Πετροδασκαλάκης, ΕΚΠΑ-Οικονομική Σχολή-Τμήμα Οικονομικών Επιχειρήσεων & Οικονομικό Κέντρο Χρηματοοικονομικών Μελετών, Εργαστήριο Εφαρμογών Επενδύσεων
- «Σύγχρονη Ελεγκτική : Θεωρία και πρακτική σύμφωνα με τα διεθνή ελεγκτικά πρότυπα», Αθήνα 2008, Κ. Καραμάνης, εκδόσεις Ο.Π.Α.
- «Σύγχρονα θέματα ελεγκτικής & Εσωτερικού ελέγχου», Αθήνα 2013, Χ. Νεγκάκης Χ. & Π. Ταχυνάκης, Εκδόσεις Διπλογραφία.
- “Unique Aspects of Internal Auditing in the Public Sector”, Practice Guide, October 2019, Institute of Internal Auditors (IIA).
- «Πρόγραμμα Αξιολόγησης Βασικών Δικλίδων Ελέγχου», 2018, Ελλάδα–ΟΟΣΑ: Παροχή Τεχνικής Βοήθειας για την Καταπολέμηση της Διαφθοράς.
- Jeffords, Raymond, and Greg M. Thibadoux. (1991) - Effective Interviewing Strategies. Journal of Accountancy
- <https://www.accountingweb.com/community-voice/blogs/sue-anderson/steps-to-conducting-an-audit-interview>
- K. H. Spencer Pickett (2010) - The Internal Auditing Handbook, Third edition
- Εθνικό Συντονιστικό Όργανο Ελέγχου και Λογοδοσίας (ΕΣΟΕΛ) (Ιούνιος 2021), Τεχνικές συνεντεύξεων - Η συνέντευξη ως εργαλείο ελέγχου

- The Institute of Internal Auditors, (2009), Practice Guide “Assessing the Adequacy of Control Processes”
- The Institute of Internal Auditors, (2010), Practice Guide “Analytical Procedures”
- Iain Gray; Stuart Manson (2007) “The Audit Process: Principles, Practice and Cases
- N. 4622/2019 (Α’ 133) «Επιτελικό Κράτος: οργάνωση, λειτουργία και διαφάνεια της Κυβέρνησης, των κυβερνητικών οργάνων και της κεντρικής δημόσιας διοίκησης».
- N. 4270/2014 (Α’ 143) «Αρχές δημοσιονομικής διαχείρισης και εποπτείας (ενσωμάτωση της Οδηγίας 2011/85/ΕΕ) – δημόσιο λογιστικό και άλλες διατάξεις».
- N. 3492/2006 (Α’ 210) «Οργάνωση συστήματος ελέγχου για τη διασφάλιση της χρηστής δημοσιονομικής διαχείρισης του Κρατικού Προϋπολογισμού και των εκτός του Κρατικού Προϋπολογισμού φορέων και άλλες διατάξεις».



## 5 ΠΑΡΑΡΤΗΜΑΤΑ

### 5.1 Παράρτημα 1

#### Άρθρο 104 ν.4622/2019

##### Σύσταση κλάδου

1. Συστήνεται διυπουργικός κλάδος προσωπικού για την υποστήριξη ειδικών λειτουργιών των φορέων της Κεντρικής Διοίκησης, όπως αυτή ορίζεται στο άρθρο 18 του παρόντος νόμου, ως εξής: Κλάδος ΠΕ Επιτελικών Στελεχών της Διοίκησης με τις κάτωθι ειδικότητες: (α) Αναλυτών Δημοσίων Πολιτικών, (β) Νομοτεχνών και (γ) Αναλυτών Ψηφιακής Πολιτικής. Οι ειδικότητες του διυπουργικού Κλάδου δύνανται να επικαιροποιούνται και να τροποποιούνται με απόφαση του αρμόδιου για θέματα δημόσιας διοίκησης Υπουργού.

2. Αντικείμενο εργασίας των υπαλλήλων της ειδικότητας Αναλυτών Δημοσίων Πολιτικών, είναι η τεκμηριωμένη υποστήριξη της πολιτικής και διοικητικής ηγεσίας του φορέα στον οποίο υπηρετούν κατά το σχεδιασμό, την υλοποίηση, την παρακολούθηση και την αξιολόγηση των δημοσίων πολιτικών του τομέα πολιτικής ειδίκευσής τους, και η παροχή ενημέρωσης αναφορικά με τις επιλογές, τις παραμέτρους, τους περιορισμούς, τους κινδύνους και τις συνέπειες των δημοσίων πολιτικών. Στο πλαίσιο αυτό, οι υπάλληλοι του κλάδου πρέπει να είναι σε θέση: (α) να συλλέγουν, ταξινομούν, αναλύουν, αξιολογούν και επικοινωνούν δεδομένα, πληροφορίες, έρευνες και μετρήσεις χρησιμοποιώντας αναγνωρισμένες ποσοτικές και ποιοτικές μεθόδους και εργαλεία, (β) να παρακολουθούν το κοινωνικό, πολιτικό, οικονομικό και τεχνολογικό περιβάλλον εντός του οποίου οι δημόσιες πολιτικές σχεδιάζονται, εφαρμόζονται και ανασχεδιάζονται με ιδιαίτερη έμφαση στον έγκαιρο και συστηματικό εντοπισμό των τάσεων, εξελίξεων, καλών πρακτικών, στη Ελλάδα και διεθνώς, και των κάθε φορά υφιστάμενων κενών και προβλημάτων στους τομείς πολιτικής αρμοδιότητας των φορέων τους, (γ) να συνεργάζονται και διαβουλεύονται με ομάδες ερευνητών, αναλυτές δεδομένων, εμπειρογνώμονες και την κοινωνία ευρύτερα στο πλαίσιο εκπλήρωσης των καθηκόντων τους.

3. Αντικείμενο εργασίας των υπαλλήλων της ειδικότητας Νομοτεχνών είναι η υποστήριξη της πολιτικής και διοικητικής ηγεσίας του φορέα στον οποίο υπηρετούν κατά τη σύνταξη, αξιολόγηση και τροποποίηση σχεδίων νόμων, κανονιστικών πράξεων και λοιπών συνοδευτικών εγγράφων, της αρμοδιότητας τους. Στο πλαίσιο αυτό, οι υπάλληλοι του κλάδου πρέπει να είσαι σε θέση: (α) να εφαρμόζουν τις αρχές και τα εργαλεία της Καλής Νομοθέτησης κατά τη νομοπαρασκευαστική διαδικασία, (β) να συντάσσουν απλά και κατανοητά νομοθετικά και κανονιστικά κείμενα με μέριμνα για τη χαμηλότερη, δυνατή επιβάρυνση των πολιτών και των επιχειρήσεων, καθώς και τα συνοδευτικά αυτών κείμενα, (γ) να έχουν γνώση των καλών πρακτικών, στην Ελλάδα και διεθνώς, του τομέα πολιτικής

που διαχειρίζονται, (δ) να γνωρίζουν τις τεχνικές απλούστευσης, κωδικοποίησης και αναμόρφωσης του δικαίου.

4. Αντικείμενο εργασίας των υπαλλήλων της ειδικότητας Αναλυτών Ψηφιακής Πολιτικής είναι η υποστήριξη της πολιτικής και διοικητικής ηγεσίας του φορέα στον οποίο υπηρετούν κατά τον σχεδιασμό, την υλοποίηση, την παρακολούθηση και την αξιολόγηση πολιτικών, προγραμμάτων και δράσεων ψηφιακού μετασχηματισμού του ελληνικού Κράτους και, εν γένει, της ελληνικής οικονομίας και κοινωνίας. Σε αυτό το πλαίσιο, οι υπάλληλοι του κλάδου πρέπει να είναι σε θέση: (α) να αναλύουν, σχεδιάζουν και ανασχεδιάζουν διαδικασίες και υπηρεσίες, φιλικές προς τους χρήστες και χρήσιμες για τους πολίτες και τις επιχειρήσεις - αξιοποιώντας εδραιωμένες και καινοτόμες τεχνολογίες πληροφορικής, επικοινωνιών και λοιπών τομέων της οικονομίας, (β) να παρακολουθούν και αξιολογούν τις τεχνολογικές εξελίξεις, να εντοπίζουν και να αναλύουν καλές πρακτικές, να διαγιγνώσκουν ευκαιρίες και απειλές και να συντάσσουν ολοκληρωμένες προτάσεις για το σχεδιασμό πολιτικών, προγραμμάτων και δράσεων με αντικείμενο τον ψηφιακό μετασχηματισμό του φορέα ή των φορέων που τους έχουν ανατεθεί, (γ) να σχεδιάζουν, να υλοποιούν και να διαχειρίζονται έργα ψηφιακού μετασχηματισμού σύμφωνα με τις αρχές της διοίκησης έργων και ανάλυσης κινδύνων, καλύπτοντας όχι μόνο το τεχνικό σκέλος αλλά όλες τις πτυχές του εγχειρήματος: οργανωτικές, οικονομικές και νομικές και (δ) να συνεργάζονται με εμπειρογνώμονες, αναλυτές και ερευνητές του χώρου για τη βέλτιστη εκτέλεση των καθηκόντων τους.

5. Ο αριθμός των οργανικών θέσεων προσωπικού του κλάδου της παραγράφου 1 καθορίζεται με διάταγμα που εκδίδεται κατόπιν πρότασης των αρμόδιων για θέματα δημόσιας διοίκησης και προϋπολογισμού υπουργών. Οι οργανικές θέσεις του προηγούμενου εδαφίου κατανέμονται, με απόφαση του αρμόδιου για θέματα δημόσιας διοίκησης Υπουργού, στις υπηρεσίες των φορέων της Κεντρικής Διοίκησης όπως αυτή ορίζεται στο άρθρο 18 του παρόντος νόμου.

## 5.2 Παράρτημα 2

Μελέτη Περίπτωσης: Ετήσιο Πλάνο Ελέγχων βάσει Εκτίμησης Κινδύνων  
από το Α έως το Ω

Η συγκεκριμένη Μελέτη Περίπτωσης παρουσιάζει τα βήματα που πρέπει να ακολουθηθούν από τον Εσωτερικό Ελεγκτή ενός ΟΤΑ, για τον καθορισμό ενός Ετησίου Πλάνου ελέγχων βάσει εκτίμησης της βαρύτητας κινδύνων (ΕΑΔ, 2020):

### 1. Λίστα πιθανών κινδύνων σε ΟΤΑ Α βαθμού:

Τμήμα	Κίνδυνος
Οικονομικό Τμήμα	Δημοσιονομικές αναφορές που περιέχουν ανακρίβειες
Τεχνικό Τμήμα	Ζημιές στον εξοπλισμό του ΟΤΑ
Διοικητικό Τμήμα	Καθυστερήσεις στην αναπλήρωση θέσεων
Διοικητικό-Οικονομικό Τμήμα	Καθυστερήσεις στον Προϋπολογισμό
Τμήμα Περιβάλλοντος	Ακάθαρτοι δημόσιοι χώροι
Νομικό Τμήμα	Μη συμμόρφωση με τον Νόμο περί προστασίας προσωπικών δεδομένων (GDPR)
Τμήμα πληροφορικής	Απώλεια δεδομένων πληροφορικής
Οικονομικές διαχειρίσεις	Απώλειες μετρητών -χρημάτων

### 2. Αξιολόγηση κύριων κινδύνων

Τα δυο προφανή και σημαντικά κριτήρια για την εκτίμηση κινδύνου είναι η **πιθανότητα** εμφάνισης και η **επίπτωση** στους στόχους του οργανισμού εφόσον οι κίνδυνοι λάβουν χώρα.

Παραδείγματα εκτίμησης/βαθμονόμησης των δυο αυτών κύριων διαστάσεων είναι :

#### Για την Πιθανότητα

5	Σχεδόν σίγουρο	Πιθανότητα μεγαλύτερη του 90% να λάβει χώρα το γεγονός στους επόμενους 12 μήνες
4	Πιθανό	Πιθανότητα μεταξύ 75% και 90% να λάβει χώρα το γεγονός στους επόμενους 12 μήνες
3	Μέτριο	Πιθανότητα μεταξύ 50% και 75% να λάβει χώρα το γεγονός στους επόμενους 12 μήνες
2	Απίθανο	Πιθανότητα μεταξύ 10% και 50% να λάβει χώρα το γεγονός στους επόμενους 12 μήνες
1	Σπάνιο	Πιθανότητα μικρότερη του 10% να λάβει χώρα το γεγονός στους επόμενους 12 μήνες

#### Για την επίπτωση

- Σωρευτική επίπτωση μεγαλύτερη ή ίση του X% των Συνολικών Εξόδων (€XXXX) του ΟΤΑ (Αμελητέα-1: λιγότερο του 10%, Χαμηλή-2: μεταξύ 10-50%, Μεσαία-3: μεταξύ 50-75%, Πολύ Υψηλή-4: μεταξύ 75-90%, Ακραία-5: μεγαλύτερη του 90%)
- Απόκλιση μεγαλύτερη του X% από καθιερωμένα κριτήρια απόδοσης (Αμελητέα-1: λιγότερη του 1%, Χαμηλή-2: μεταξύ 1-3%, Μεσαία-3: μεταξύ 3-7%, Πολύ υψηλή-4: μεταξύ 7-10%, Ακραία-5: περισσότερο του 10%)
- Αρνητική δημοσιότητα/βλάβη στη φήμη σε διεθνές/εθνικό/τοπικό κοινό (Αμελητέα-1: περιστατικά με επίδραση σε τοπικό επίπεδο, Χαμηλή-2: περιστατικά με επίδραση σε εθνικό επίπεδο, Μέτρια-3: περιστατικά με επίδραση σε διεθνές επίπεδο, Πολύ υψηλή-4: περιστατικά συνεχιζόμενης επίδρασης σε εθνικό επίπεδο, Ακραία-5: περιστατικά συνεχιζόμενης επίδρασης σε διεθνές επίπεδο)
- Αποτυχία συμμόρφωσης με νομοθετικό πλαίσιο που οδηγεί σε βαριά πρόστιμα και/ή βλάβη της φήμης (Αμελητέα-1: μη συμμόρφωση με τη νομοθεσία που οδηγεί σε ελάχιστη αρνητική δημοσιότητα, Χαμηλή-2: μη συμμόρφωση με τη νομοθεσία που

οδηγεί σε αρνητική δημοσιότητα, Μέτρια-3: μη συμμόρφωση με τη νομοθεσία που οδηγεί σε σοβαρή αρνητική δημοσιότητα, Πολύ Υψηλή-4: μη συμμόρφωση με τη νομοθεσία που οδηγεί σε πρόστιμα, Ακραία-5: μη συμμόρφωση με τη νομοθεσία που οδηγεί σε σοβαρά πρόστιμα)

- Εσφαλμένη, απολεσθείσα ή σημαντικά καθυστερημένη διοικητική πληροφόρηση (Αμελητέα-1: συγκεκριμένη/απομονωμένη περίπτωση λανθασμένης, απολεσθείσας ή σημαντικά καθυστερημένης διοικητική πληροφόρησης, Χαμηλή-2: ελάχιστου βαθμού λανθασμένη, απολεσθείσας ή σημαντικά καθυστερημένης διοικητική πληροφόρηση, Μέτρια-3: μέρος της διοικητικής πληροφόρησης είναι λανθασμένη, απολεσθείσα ή σημαντικά καθυστερημένη, Πολύ Υψηλή-4: η διοικητική πληροφόρηση είναι σε κάποιο βαθμό λανθασμένη, απολεσθείσα ή σημαντικά καθυστερημένη, Ακραία-5: η διοικητική πληροφόρηση είναι λανθασμένη, απολεσθείσα ή σημαντικά καθυστερημένη)
- Αποτυχία κρίσιμης δραστηριότητας συμπεριλαμβανομένης της διακοπής κρίσιμου(ων) πληροφοριακού(ων) συστήματος(ων) με αποτέλεσμα τη σοβαρή διακοπή δραστηριοτήτων πέρα από ένα αποδεκτό όριο ή/και απώλεια δεδομένων/αποκάλυψη εμπιστευτικών πληροφοριών (Αμελητέα-1: αποτυχία κρίσιμης δραστηριότητας συμπεριλαμβανομένης της διακοπής κρίσιμου(ων) πληροφοριακού(ων) συστήματος(ων) με αποτέλεσμα ασήμαντες περιπτώσεις διαταραχής δραστηριοτήτων πέρα από ένα αποδεκτό όριο ή/και απώλεια δεδομένων/αποκάλυψη εμπιστευτικών πληροφοριών, Χαμηλή-2: αποτυχία κρίσιμης δραστηριότητας συμπεριλαμβανομένης της διακοπής κρίσιμου(ων) πληροφοριακού(ων) συστήματος(ων) με αποτέλεσμα λιγότερο σημαντικές περιπτώσεις διαταραχής δραστηριοτήτων πέρα από ένα αποδεκτό όριο ή/και απώλεια δεδομένων/αποκάλυψη εμπιστευτικών πληροφοριών, Μέτρια-3: αποτυχία κρίσιμης δραστηριότητας συμπεριλαμβανομένης της διακοπής κρίσιμου(ων) πληροφοριακού(ων) συστήματος(ων) με αποτέλεσμα σημαντικές περιπτώσεις διαταραχής δραστηριοτήτων πέρα από ένα αποδεκτό όριο ή/και απώλεια δεδομένων/αποκάλυψη εμπιστευτικών πληροφοριών, Πολύ Υψηλή-4: αποτυχία κρίσιμης δραστηριότητας συμπεριλαμβανομένης της διακοπής κρίσιμου(ων) πληροφοριακού(ων) συστήματος(ων) με αποτέλεσμα πολύ σημαντικές περιπτώσεις διαταραχής δραστηριοτήτων πέρα από ένα αποδεκτό όριο ή/και απώλεια δεδομένων/αποκάλυψη εμπιστευτικών πληροφοριών, Ακραία-5: αποτυχία κρίσιμης δραστηριότητας συμπεριλαμβανομένης της διακοπής κρίσιμου(ων) πληροφοριακού(ων) συστήματος(ων) με αποτέλεσμα πολύ σημαντικές σοβαρές περιπτώσεις διαταραχής

δραστηριοτήτων πέρα από ένα αποδεκτό όριο ή/και απώλεια δεδομένων/αποκάλυψη εμπιστευτικών πληροφοριών)

- Εσφαλμένα στοιχεία πέραν του επιπέδου σημαντικότητας της οντότητας (Αμελητέο-1: σφάλμα έως 10% του επιπέδου σημαντικότητας της οντότητας, Χαμηλό-2: σφάλμα μεταξύ 10-15% του επιπέδου σημαντικότητας της οντότητας, Μέτριο -3: σφάλμα μεταξύ 50-85% του επιπέδου σημαντικότητας της οντότητας, Πολύ υψηλό-4: σφάλμα μεταξύ 85-100% του επιπέδου σημαντικότητας της οντότητας, Ακραίο-5: σφάλμα μεγαλύτερο του επιπέδου σημαντικότητας της ομάδας)
- Ευρήματα εξωτερικού ελέγχου (κρίσιμο) (Αμελητέα-1: ασήμαντα ευρήματα εξωτερικού ελέγχου, Χαμηλά-2: ευρήματα εξωτερικού ελέγχου, Μέτρια-3: λιγότερο κρίσιμα ευρήματα εξωτερικού ελέγχου, Πολύ υψηλά-4: κρίσιμα ευρήματα εξωτερικού ελέγχου, Ακραία-5: εξαιρετικά κρίσιμα ευρήματα εξωτερικού ελέγχου)
- Ενέργειες κατά του ΟΤΑ με εκτιμώμενες σοβαρές συνέπειες (Αμελητέες-1: ενέργειες κατά του ΟΤΑ με ασήμαντες συνέπειες, Χαμηλές-2: ενέργειες κατά του ΟΤΑ με συνέπειες, Μέτριες-3: ενέργειες κατά του ΟΤΑ με σημαντικές συνέπειες, Υψηλές-4: ενέργειες κατά του ΟΤΑ με εκτιμώμενες σοβαρές συνέπειες, Ακραίες-5: ενέργειες κατά του ΟΤΑ με εκτιμώμενες πολύ σοβαρές συνέπειες)

### 3. Ανάπτυξη του μητρώου κινδύνων και χαρτογράφηση

#### Υπολογισμός του κινδύνου (Κίνδυνος=Πιθανότητα Χ Επίπτωση)

Βάσει της ακόλουθης μήτρας υπολογίζουμε τους Κινδύνους και τους ταξινομούμε στο Χάρτη Κινδύνων:

<b>ΕΠΙΠΤΩΣΗ</b>	<b>Ακραίο-5</b>	<b>5</b>	<b>10</b>	<b>15</b>	<b>20</b>	<b>25</b>
	<b>Πολύ Υψηλό-4</b>	<b>4</b>	<b>8</b>	<b>12</b>	<b>16</b>	<b>20</b>
	<b>Μέτριο-3</b>	<b>3</b>	<b>6</b>	<b>9</b>	<b>12</b>	<b>15</b>
	<b>Χαμηλό -2</b>	<b>2</b>	<b>4</b>	<b>6</b>	<b>8</b>	<b>10</b>

	Αμελητέο -1	1	2	3	4	5
		Σπάνιο-1	Απίθανο-2	Μέτριο-3	Πιθανό-4	Σχεδόν σίγουρο-5
	<b>ΠΙΘΑΝΟΤΗΤΑ</b>					

Τμήμα	Κίνδυνος	Πιθανότητα(*)	Επίπτωση(*)	Ρίσκο	Χαρτογράφηση κινδύνου
Τμήμα Περιβάλλοντος	Ακάθαρτοι δημόσιοι χώροι	3	5	15	
Νομικό Τμήμα	Μη συμμόρφωση με τον Νόμο περί προστασίας προσωπικών δεδομένων (GDPR)	3	5	15	
Τμήμα πληροφορικής	Απώλεια δεδομένων πληροφορικής	2	4	8	
Οικονομικό Τμήμα	Δημοσιονομικές Αναφορές που περιέχουν λάθη	1	4	4	
Τεχνικό Τμήμα	Ζημιές στον εξοπλισμό	1	4	4	
Διοικητικό-Οικονομικό Τμήμα	Καθυστερήσεις στον Προϋπολογισμό	2	2	4	
Οικονομικές διαχειρίσεις	Απώλειες μετρητών -χρημάτων	1	2	2	

Διοικητικό Τμήμα	Καθυστερήσεις στην πλήρωση θέσεων- διαγωνισμούς	1	2	2	
------------------	---	---	---	---	--

(\*) Υποθετικά στοιχεία

4. Επιλογή κύριων κινδύνων - Οι υψηλοί κίνδυνοι απεικονίζονται στην κόκκινη περιοχή, οι υπόλοιποι στην κίτρινη και οι χαμηλοί στην πράσινη
5. Ανάπτυξη ενός ετήσιου πλάνου ελέγχων βάσει βαρύτητας κινδύνων, λαμβάνοντας υπόψιν την διαθεσιμότητα των ανθρωποωρών της ομάδας ελέγχου. Το υπόδειγμα του ετήσιου πλάνου έχει ως ακολούθως:
6. το ετήσιο πρόγραμμα εργασιών εγκρίνεται από τον Επικεφαλής του φορέα



### 5.3 Παράρτημα 3

#### Ερωτηματολόγιο εσωτερικού ελέγχου

*«Το παρόν ερωτηματολόγιο είναι ενδεικτικό και δίνεται ως ένα παράδειγμα εφαρμογής. Αποτελεί απόσπασμα από ολοκληρωμένο ερωτηματολόγιο το οποίο καταρτίστηκε για τις ανάγκες Εσωτερικού Ελέγχου από τη Μονάδα Εσωτερικού Ελέγχου του Υπουργείου Εσωτερικών. Επισημαίνουμε ότι χρειάζεται προσαρμογή στις ανάγκες της κάθε υπηρεσίας και σε καμία περίπτωση δεν πρέπει να χρησιμοποιηθεί αυτούσιο»,*

*Πηγή ΕΑΔ-ΟΤΑ, 2020*

## Ερωτηματολόγιο Εσωτερικού Ελέγχου

Ερωτηματολόγιο Ελέγχου Διεύθυνσης Διοικητικής Υποστήριξης					
	Ερωτήματα	Απαντήσεις	Βαρύτητα	Αποδεικτικά Στοιχεία	Παρατηρήσεις
1	Πόσες οργανικές θέσεις προβλέπονται στον οργανισμό του φορέα σας, ανά κατηγορία;				
2	Οι μισθοδοτούμενοι υπάγονται στις διατάξεις του ν. 4024/2011(μετά των τροποποιήσεων του) περί μισθοδοσίας μονίμων υπαλλήλων;				
3	Υπηρετούν στο φορέα υπάλληλοι με σύμβαση εργασίας Ιδιωτικού Δικαίου αορίστου χρόνου;				
4	Υπηρετούν στο φορέα υπάλληλοι με σύμβαση εργασίας Ιδιωτικού Δικαίου ορισμένου χρόνου;				
5	Υπηρετούν στο φορέα υπάλληλοι με άδειες άνευ αποδοχών;				
6	Υπάρχουν υπάλληλοι αποσπασμένοι από άλλες Υπηρεσίες;				
7	Ελέγχεται και πώς ότι εργάζονται στις θέσεις απόσπασης;				
8	Υπάρχουν υπάλληλοι που τελούν σε οποιαδήποτε κατηγορίας άδεια (γονική, εκπαιδευτική κτλ)				
9	Έχουν εκδοθεί αποφάσεις αρμοδίου οργάνου για υπερωριακή απασχόληση των εργαζομένων				
10	Υπάρχουν εργαζόμενοι που λαμβάνουν ειδικά επιδόματα;				
11	Πόσοι υπάλληλοι της Διεύθυνσή σας έχουν αντικείμενο σχετικό με τη Μισθοδοσία των υπαλλήλων;				
12	Λειτουργεί μηχανογραφημένο σύστημα έκδοσης της μισθοδοσίας και διαχείρισης προσωπικού;				
13	Πιστεύετε ότι το μηχανογραφημένο σύστημα έκδοσης της μισθοδοσίας και διαχείρισης προσωπικού πετυχαίνει το				
14	Υπάρχουν διακριτοί ρόλοι (μοναδική πρόσβαση) των χρηστών της εφαρμογής της μισθοδοσίας;				
15	Υπάρχουν δικαιώματα πρόσβασης (δημιουργία, τροποποίηση, ανάγνωση καρτέλας) ανάλογα με το χρήστη της εφαρμογής βάσει αρμοδιοτήτων;				

16	Ποιες άλλες υπηρεσίες έχουν δικαιώματα πρόσβασης στο πρόγραμμα μισθοδοσίας και ποια είναι αυτά;				
17	Έχει γίνει ανάθεση καθηκόντων στους υπαλλήλους που χειρίζονται την έκδοση της μισθοδοσίας και γενικότερα το μητρώο των μισθοδοτούμενων υπαλλήλων;				
18	Εκδίδονται από την υπηρεσία σας εντολές παρακράτησης αποδοχών των υπαλλήλων;				
19	Υπάρχει πλήρως αυτοματοποιημένο σύστημα διαχείρισης παρουσιολογίου προσωπικού ;				
20	Ποια είναι η διαδικασία ελέγχου τήρησης ωραρίου των υπαλλήλων και της ενσωμάτωσης των αποτελεσμάτων του σχετικού ελέγχου στην μισθοδοσία ;				
21	Στις περιπτώσεις περικοπής αποδοχών λόγω ασθένειας ποια η διαδικασία διασταύρωσης των σχετικών στοιχείων;				
22	Στις περιπτώσεις περικοπής αποδοχών λόγω απεργίας ποια η διαδικασία διασταύρωσης των σχετικών στοιχείων;				
23	Πραγματοποιείται επιβεβαίωση της ορθής ενσωμάτωσης των πράξεων που αφορούν την μισθοδοσία των υπαλλήλων ;				
24	Ποιος ο χρόνος ενσωμάτωσης των κάθε είδους μεταβολών που αφορούν στη μισθοδοσία των υπαλλήλων (χρόνος έκδοσης σχετικής απόφασης);				
25	Υπάρχουν εγκεκριμένα εγχειρίδια διαδικασιών για την ενημέρωση της αρμόδιας υπηρεσίας μισθοδοσίας;				
26	Ποιος είναι ο υπεύθυνος διαχείρισης της εφαρμογής απογραφής των δημοσίων υπαλλήλων; Έχουν δοθεί εξουσιοδοτήσεις σε άλλους υπαλλήλους με διακριτούς κωδικούς πρόσβασης;				
27	Γίνεται ενημέρωση της εφαρμογής απογραφής δημοσίων υπαλλήλων σε κάθε περίπτωση διορισμού ή παραίτησης;				
28	Χορηγούνται αμοιβές για τη συμμετοχή εργαζομένων σε συλλογικά όργανα;				

29	Έχετε αναπτύξει συστήματα εσωτερικού ελέγχου που να μετριάζουν τους κινδύνους που προέρχονται από το ανθρώπινο δυναμικό, τα υποστηρικτικά ΠΣ, το κανονιστικό πλαίσιο, το τρόπο οργάνωσης και λειτουργίας και την παρακολούθηση από τον οικείο προϊστάμενο σε αποδεκτά επίπεδα;				
30	Διενεργούνται προβλέψεις για συνταξιοδοτήσεις υπαλλήλων λόγω κανονικής ή πρόωρης αποχωρήσεώς τους από την υπηρεσία;				
Ο ΕΛΕΓΚΤΗΣ ΤΗΣ ΜΟΝΑΔΑΣ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ			.		

## 5.4 Παράρτημα 4

### Υποδείγματα Προσωρινής και Οριστικής Έκθεσης Εσωτερικού Ελέγχου

#### ΠΡΟΣΩΡΙΝΗ ΕΚΘΕΣΗ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ

Εντολή Ελέγχου

...../20....

Αριθμός Πρωτοκόλλου Εντολής

.....

Εσωτερικός Ελεγκτής ή

.....

Ομάδα Εσωτερικών Ελεγκτών

.....

**Περιεχόμενα**

A. ΕΙΣΑΓΩΓΗ .....

B. ΕΥΡΗΜΑΤΑ - ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ .....

### Α. ΕΙΣΑΓΩΓΗ

- 1) Σκοπός του ελέγχου:.....
- 2) Αντικείμενο του ελέγχου:.....
- 3) Διάρκεια του ελέγχου:.....
- 4) Έτος αναφοράς του ελέγχου:.....

(Τα ανωτέρω καταγράφονται, σύμφωνα με τα αναφερόμενα στην εντολή εσωτερικού ελέγχου)

- 5) Αποτελέσματα της δειγματοληψίας:.....
- 6) Νομική βάση του ελέγχου :
- 7) Κατά τον έλεγχο τηρήθηκαν οι αρχές και οι κανόνες του Κανονισμού Λειτουργίας της Μονάδας Εσωτερικού Ελέγχου καθώς και του Εγχειριδίου Εσωτερικών Ελέγχων , συμπεριλαμβανομένου του Κώδικα Δεοντολογίας .

Δεν υπήρξε ζήτημα αμεροληψίας και αντικειμενικότητας από τον Εσωτερικό Ελεγκτή ή την ομάδα Ελέγχου, για τη συμμετοχή του/τους στον έλεγχο.

### Β. ΕΥΡΗΜΑΤΑ-ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ

**Εύρημα (1)(Τίτλος του ευρήματος).....**

Ελεγκτική ενέργεια/Ελεγκτικές ενέργειες: .....

Τεκμηρίωση του ευρήματος: .....

*(Αναλυτική τεκμηρίωση του ευρήματος και κυρίως όσον αφορά στην επιρροή του στην ελεγχόμενη δραστηριότητα, τις αιτίες που το προκάλεσαν και όχι αποκλειστικά τα συμπτώματα)*

Κίνδυνος : .....

*(Αναφέρεται το είδος του κινδύνου που εντοπίστηκε και οι επιπτώσεις αυτού στον φορέα.)*

Πρόταση:.....

*(για λήψη διορθωτικών μέτρων, που συμβάλλουν στη διαχείριση των ανωτέρω κινδύνων και στη βελτίωση των μηχανισμών ελέγχου του φορέα. Η πρόταση διαμορφώνεται μετά από ανάλυση της θεμελιώδους αιτίας του προβλήματος)*

Προτεινόμενη ημερομηνία υλοποίησης:.....

Αρμόδια Υπηρεσία υλοποίησης:.....

**Εύρημα (2) (Τίτλος του ευρήματος).....**

Ελεγκτική ενέργεια/Ελεγκτικές ενέργειες: .....

Τεκμηρίωση του ευρήματος: .....

*(Αναλυτική τεκμηρίωση του ευρήματος και κυρίως όσον αφορά στην επιρροή του στην ελεγχόμενη δραστηριότητα, τις αιτίες που το προκάλεσαν και όχι αποκλειστικά τα συμπτώματα)*

Κίνδυνος : .....

*(Αναφέρεται το είδος του κινδύνου που εντοπίστηκε και οι επιπτώσεις αυτού στον φορέα)*

Πρόταση (2.1):.....

*(για λήψη διορθωτικών μέτρων, που συμβάλλουν στη διαχείριση των ανωτέρω κινδύνων και στη βελτίωση των μηχανισμών ελέγχου του φορέα. Η πρόταση διαμορφώνεται μετά από ανάλυση της θεμελιώδους αιτίας του προβλήματος)*

Προτεινόμενη ημερομηνία υλοποίησης:.....

Αρμόδια Υπηρεσία υλοποίησης:.....

Πρόταση (2.2):.....



Προτεινόμενη ημερομηνία υλοποίησης .....

Αρμόδια Υπηρεσία.....

Επισπεύδουσα Υπηρεσία: .....

Η υλοποίηση των βελτιωτικών ενεργειών, που προτείνονται, θα ενισχύσει την ασφάλεια της διαδικασίας που ελέγχθηκε και θα περιορίσει τους κινδύνους που απειλούν την επίτευξη των στόχων του φορέα.

Ημερομηνία.....

Ο Εσωτερικός Ελεγκτής ή

Η ομάδα ελέγχου

**ΟΡΙΣΤΙΚΗ ΕΚΘΕΣΗ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ****Εντολή Ελέγχου**

...../202....

**Αριθμός Πρωτοκόλλου Εντολής**

.....

.....

**Εσωτερικός Ελεγκτής ή****Ομάδα Ελέγχου**

.....

.....

## Περιεχόμενα

ΣΥΝΤΟΜΟΓΡΑΦΙΕΣ .....	
A. ΕΠΙΤΕΛΙΚΗ ΣΥΝΟΨΗ .....	
B. ΕΙΣΑΓΩΓΗ – ΠΛΑΙΣΙΟ ΤΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ .....	
Γ. ΣΥΝΟΠΤΙΚΗ ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΟΥ ΣΥΣΤΗΜΑΤΟΣ/ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑΣ/ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑΣ .....	
Δ. ΕΥΡΗΜΑΤΑ - ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ .....	
Ε. ΕΝΕΡΓΕΙΕΣ ΠΟΥ ΣΥΜΦΩΝΗΘΗΚΑΝ.....	
ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ I: Ενέργειες που Συμφωνήθηκαν .....	
ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ II: Θεσμικό πλαίσιο / Περιγραφή Διαδικασίας .....	
ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ III: Δειγματοληψία .....	

## ΣΥΝΤΟΜΟΓΡΑΦΙΕΣ

(Διαγράφονται και προστίθενται εγγραφές, ανάλογα με τις συντομογραφίες που υπάρχουν στην έκθεση.)

### A. ΕΠΙΤΕΛΙΚΗ ΣΥΝΟΨΗ

“Η επιτελική σύνοψη δεν πρέπει να υπερβαίνει τις δύο (2) σελίδες!”

#### 1. Σκοπός του ελέγχου

Ο σκοπός του ελέγχου είναι.....

(όπως αναφέρεται στην εντολή)

#### 2. Ευρήματα – Συμφωνηθείσες Ενέργειες

Για παράδειγμα:

Εύρημα

1.....

Συμφωνηθείσα Ενέργεια 1.2.....

κλπ

(Αναφέρονται τα πέντε -κατά μέγιστο αριθμό- σημαντικότερα ευρήματα με τις αντίστοιχες συμφωνηθείσες ενέργειές τους. Τα ευρήματα και οι συμφωνηθείσες ενέργειές τους, διατυπώνονται εδώ κατά τρόπο συνοπτικό και εύκολο να κατανοηθεί από μη ειδικούς)

#### 3. Ενέργειες που δεν συμφωνήθηκαν

Για παράδειγμα:

Εύρημα

1.....

Μη Συμφωνηθείσα Ενέργεια 1.1.....

κλπ

“σε περιπτώσεις διαφωνίας με τις αρμόδιες Υπηρεσίες”

#### 4. Ενέργειες που υλοποιήθηκαν κατά τη διάρκεια του ελέγχου

Για παράδειγμα:

Εύρημα

1.....

Υλοποιηθείσα Ενέργεια: π.χ. Έκδοση απόφασης Υπουργού αριθμ.....

**5. Τα θετικά συμπεράσματα του ελέγχου.....**

**6. Ενδείξεις απάτης**

Κατά τη διάρκεια του ελέγχου βρέθηκαν ενδείξεις απάτης και ενημερώθηκε σχετικά η  
.....με το αρ. ΕΜΠ έγγραφο.

## B. ΕΙΣΑΓΩΓΗ – ΠΛΑΙΣΙΟ ΤΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ

*“Η εισαγωγή θα πρέπει να έχει έκταση 1-2 σελίδες.”*

1. Η διαδικασία θεωρείται ως υψηλού κινδύνου, διότι ... (συνεκτίμηση πιθανότητας και σοβαρότητας επιπτώσεων) εφόσον ισχύει.

*(Κατά το έτος 20XX είχε ελεγχθεί από ... τη ΜΕΕ ή άλλο φορέα και είχε διαπιστωθεί ότι ...)*

2. Ο σκοπός του παρόντος ελέγχου .....

*(όπως αναφέρεται στην εντολή)*

3. Εύρος του ελέγχου. Ο έλεγχος κάλυψε ....

*(Εύρος του ελέγχου, όπως αυτό αναφέρεται στην εντολή ή όπως συμφωνήθηκε, κατά τη διάρκεια του ελέγχου, μεταξύ της Ομάδας Ελέγχου και του Προϊσταμένου της ΜΕΕ)*

4. Στο πλαίσιο του ελέγχου έγιναν συζητήσεις με ..... *(αρμόδιες Υπηρεσίες).*

5. Το δείγμα επελέγη μετά από επεξεργασία δεδομένων που ελήφθησαν από..... Η

προσέγγιση της δειγματοληψίας παρουσιάζεται συνοπτικά στο Παράρτημα ...

6. Η νομική βάση του ελέγχου στηρίζεται στις ακόλουθες διατάξεις:

7. Κατά τον έλεγχο τηρήθηκαν οι αρχές και οι κανόνες του Κανονισμού Λειτουργίας της ΜΕΕ, του Εγχειριδίου Εσωτερικών Ελέγχων και του Κώδικα Δεοντολογίας.....

Δεν υπήρξε ζήτημα αμεροληψίας και αντικειμενικότητας από τον Εσωτερικό Ελεγκτή ή την Ομάδα Ελέγχου, για τη συμμετοχή του/τους στον έλεγχο.

### Γ. ΣΥΝΟΠΤΙΚΗ ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΗΣ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑΣ/ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑΣ/ΥΠΗΡΕΣΙΑΣ

#### 1. Θεσμικό Πλαίσιο

Η διαδικασία ..... διέπεται από τις διατάξεις του ν.....,

#### 2. Σκοπός

Η υπό έλεγχο διαδικασία θεσπίστηκε με σκοπό ...

#### 3. Σύντομη Περιγραφή

Η διαδικασία προβλέπει, συνοπτικά, τα εξής:.....

*(Το διάγραμμα ροής επισυνάπτεται σε Παράρτημα)*

#### 4. Κίνδυνοι

Οι σημαντικότεροι εγγενείς κίνδυνοι της διαδικασίας είναι:

#### 5. Δικλίδες Ελέγχου

Έναντι των πιθανών κινδύνων η Διοίκηση έχει θέσει δικλίδες ελέγχου, ως εξής: .....

*(Ακολουθεί πίνακας )*

### Δ. ΕΥΡΗΜΑΤΑ - ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ –ΣΥΜΦΩΝΗΘΕΙΣΕΣ ΕΝΕΡΓΕΙΕΣ

#### 1. Εύρημα:

.....

...

Τεκμηρίωση του ευρήματος .....

Ελεγκτική ..... ενέργεια:

.....

Κίνδυνος:

.....

.....

Πρόταση:

.....

Συμφωνηθείσα

Ενέργεια

.....

Ημερομηνία

υλοποίησης.....

.....

Αρμόδια

Υπηρεσία:

.....

.....

Επισπεύδουσα

Υπηρεσία:

.....

Κ.Ο.Κ.

(Η διατύπωση των ευρημάτων είναι συνοπτική και δεν υπερβαίνει, μαζί με την τεκμηρίωση, τις 10 γραμμές.

Ημερομηνία .....

Ο Εσωτερικός Ελεγκτής ή Η ομάδα ελέγχου