



**ΠΑΝΤΕΙΟ ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟ
ΚΟΙΝΩΝΙΚΩΝ ΚΑΙ ΠΟΛΙΤΙΚΩΝ ΕΠΙΣΤΗΜΩΝ**

**ΤΜΗΜΑ ΔΗΜΟΣΙΑΣ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ
ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΩΝ ΣΠΟΥΔΩΝ
ΚΑΤΕΥΘΥΝΣΗ: ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ & ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ**

Διπλωματική Εργασία

**“ΕΚΤΙΜΗΣΗ ΤΗΣ ΑΝΕΞΑΡΤΗΣΙΑΣ
ΤΟΥ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΚΤΗ”**

Η περίπτωση των ΔΕΚΟ και των εισηγμένων στο ΧΑΑ εταιριών.



**Φοιτήτρια : ΛΥΜΠΟΥΣΗ ΙΩΑΝΝΑ
Α.Μ. : 7110Μ025
Επιβλέπων Καθηγητής : ΚΟΥΤΟΥΠΗΣ ΑΝΔΡΕΑΣ
Εξεταστική Επιτροπή : ΚΑΘΗΓΗΤΗΣ ΤΣΑΜΗΣ ΑΝΑΣΤΑΣΙΟΣ
ΚΑΘΗΓΗΤΗΣ ΦΙΛΟΣ ΙΩΑΝΝΗΣ**

**Αθήνα,
Σεπτέμβριος 2012**

| | |
|------------------------|---|
| Τίτλος: | “ΕΚΤΙΜΗΣΗ ΤΗΣ ΑΝΕΞΑΡΤΗΣΙΑΣ ΤΟΥ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΚΤΗ” Η περίπτωση των ΔΕΚΟ και των εισηγμένων στο ΧΑΑ εταιριών. |
| Περιγραφή: | Διπλωματική εργασία στο πλαίσιο του προγράμματος Μεταπτυχιακών Σπουδών «Φορολογία και Ελεγκτική» |
| Λέξεις κλειδιά: | Εσωτερικός έλεγχος, Εσωτερικός ελεγκτής, Ανεξαρτησία |
| Δημιουργός: | Λυμπούση Ιωάννα |
| Ημερομηνία: | 25/09/2012 |
| Χρόνος έκδοσης: | 2012 |
| Χώρα έκδοσης: | GR |

**ΠΑΝΤΕΙΟ ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟ
ΤΜΗΜΑ ΔΗΜΟΣΙΑΣ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ**

**ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΩΝ ΣΠΟΥΔΩΝ
«ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΚΑΙ ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ»**

ΔΙΠΛΩΜΑΤΙΚΗ

Ακαδημαϊκό έτος: 2011-2012

Τίτλος εργασίας: “ΕΚΤΙΜΗΣΗ ΤΗΣ ΑΝΕΞΑΡΤΗΣΙΑΣ ΤΟΥ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ
ΕΛΕΓΚΤΗ”- Η περίπτωση των ΔΕΚΟ και των εισηγμένων
στο ΧΑΑ εταιριών.

Επιβλέπων καθηγητής: Δρ. ΚΟΥΤΟΥΠΗΣ ΑΝΔΡΕΑΣ

ΥΠΟΓΡΑΦΗ

.....

Υπεύθυνος προγράμματος: ΚΑΘΗΓΗΤΗΣ ΤΣΑΜΗΣ ΑΝΑΣΤΑΣΙΟΣ

Δήλωση: Βεβαιώνω ότι η παρούσα διπλωματική εργασία είναι αποτέλεσμα δικής μου δουλειάς και δεν αποτελεί προϊόν αντιγραφής. Στις δημοσιευμένες ή μη δημοσιευμένες πηγές που αναφέρω έχω χρησιμοποιήσει εισαγωγικά όπου απαιτείται και έχω παραθέσει τις πηγές τους στο τμήμα της βιβλιογραφίας.

ΛΥΜΠΟΥΣΗ ΙΩΑΝΝΑ : ΥΠΟΓΡΑΦΗ

.....

ΕΥΧΑΡΙΣΤΙΕΣ

Θα ήθελα να ευχαριστήσω τον επιβλέποντα καθηγητή μου κύριο Ανδρέα Κουτούπη για τις πολύτιμες συμβουλές του και την στήριξη στη διάρκεια της διπλωματικής εργασίας μου, καθώς και για τις γνώσεις που μου παρείχε μέσω της διδασκαλίας του.

Θερμές ευχαριστίες θα ήθελα να εκφράσω και στους καθηγητές μου κ.Τσάμη Αναστάσιο και κ.Φίλο Ιωάννη για τις γνώσεις που μου παρείχαν σε όλη την διάρκεια των σπουδών μου.

Επίσης, θα ήθελα να ευχαριστήσω τον πρόεδρο της Ένωσης Εισηγμένων Εταιριών κ. Δράκο Παναγιώτη για τη συμβολή του στην προσπάθειά μου να συγκεντρώσω τα απαραίτητα στοιχεία σχετικά με τις εισηγμένες εταιρείες στο ΧΑΑ.

Θα ήταν παράλειψη αν δεν ανέφερα την πολύτιμη βοήθεια της κ. Μακρή, υπαλλήλου της Ειδικής Γραμματείας Δημοσίων Επιχειρήσεων και Οργανισμών (ΕΓΔΕΚΟ) του Υπουργείου Οικονομικών, στην προσπάθεια συλλογής στοιχείων επικοινωνίας με τις ΔΕΚΟ και τους Εσωτερικούς Ελεγκτές τους.

Ακόμη θα ήθελα να ευχαριστήσω τον κ.Πελεκανάκη Γιώργο για τις πολύτιμες συμβουλές και την καθοδήγηση που μου παρείχε.

Τέλος, θα ήθελα να ευχαριστήσω τους γονείς μου για την στήριξη και ηθική συμπαράσταση σε όλη τη διάρκεια των φοιτητικών μου χρόνων, το σύζυγό μου, που στάθηκε στο πλευρό μου σε όλη τη διάρκεια του μεταπτυχιακού και το γιο μου, που μου έδινε δύναμη να ολοκληρώσω την διπλωματική μου εργασία.

ΑΦΙΕΡΩΣΗ:

Στο γιό μου με πολύ αγάπη

ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Η έννοια της ανεξαρτησίας και αντικειμενικότητας των εσωτερικών ελεγκτών διαδραματίζει έναν πολύ σημαντικό ρόλο στις σύγχρονες απαιτήσεις των επιχειρήσεων και οργανισμών.

Ο εσωτερικός ελεγκτής αντιμετωπίζει πιθανές απειλές για την ανεξαρτησία του, τόσο σε προσωπικό όσο και σε οργανωτικό επίπεδο.

Σκοπός της διπλωματικής εργασίας ήταν η μελέτη του εσωτερικού ελέγχου και η διερεύνηση των πιθανών απειλών που επηρεάζουν τον βαθμό ανεξαρτησίας και αντικειμενικότητας των εσωτερικών ελεγκτών σε σχέση με τρεις βασικές παραμέτρους, τη Διοίκηση, την Ελεγκτική Επιτροπή και τους Εξωτερικούς Ελεγκτές των εισηγμένων επιχειρήσεων στο Χρηματιστήριο Αθηνών και τις ΔΕΚΟ που διέθεταν εσωτερικό ελεγκτή.

Βάσει των αποτελεσμάτων της έρευνας οι εσωτερικοί ελεγκτές αντιμετωπίζουν τις περισσότερες πιθανές απειλές για την ανεξαρτησία τους από την σχέση τους με την Διοίκηση. Πιθανές απειλές ανεξαρτησίας προκύπτουν από το γεγονός ότι η πλειοψηφία των Εσωτερικών Ελεγκτών των επιχειρήσεων (55%) συμφώνησε με την πρόταση ότι η Διοίκηση αποφασίζει για τον τρόπο σχεδιασμού και οργάνωσης του τμήματος Εσωτερικού Ελέγχου, έχοντας και τον πρωταρχικό ρόλο στην απόφαση για τον καθορισμό του προϋπολογισμού του τμήματος Εσωτερικού Ελέγχου. Αν προσθέσουμε στα παραπάνω ότι η Διοίκηση έχει σε ποσοστό 34% την αποκλειστική αρμοδιότητα να προσλαμβάνει, να απολύει και να ελέγχει τους εσωτερικούς ελεγκτές, τότε η ένταση της απειλής ανεξαρτησίας των εσωτερικών ελεγκτών αυξάνεται ακόμα περισσότερο. Έμμεση απειλή ανεξαρτησίας προκύπτει και από το γεγονός της τακτικής που ακολουθούν αρκετές επιχειρήσεις σε σχέση με την διάρκεια παραμονής των εσωτερικών ελεγκτών στο τμήμα Εσωτερικού Ελέγχου και την μετέπειτα μετακίνησή τους σε άλλα τμήματα της επιχείρησης, καθώς στο 1/3 των επιχειρήσεων οι εσωτερικοί ελεγκτές μετακινούνται σε άλλα τμήματα της επιχείρησης, έχοντας παραμείνει στο τμήμα εσωτερικού ελέγχου σε ποσοστό 44% λιγότερο από 4 χρόνια. Η απειλή αυτή ενισχύεται ακόμα περισσότερο αν συνυπολογίσουμε τα υψηλά ποσοστά των εσωτερικών ελεγκτών που θεωρούν ότι οι εργαζόμενοι τους βλέπουν ως «συνεργάτες» τους.

Ελάχιστες είναι οι πιθανές απειλές για την ανεξαρτησία τους που οφείλονται στην Ελεγκτική Επιτροπή και στην σχέση τους με τους Εξωτερικούς Ελεγκτές, με πιο σημαντική την απειλή από τα χαμηλά ποσοστά των Ελεγκτικών Επιτροπών που διαθέτουν μέλη με γνώσεις Λογιστικής.

ABSTRACT

Internal auditors are facing significant threats concerning crucial meanings such as independence and objectivity. The main causes are private and organizational pressures.

The purpose of the study is the analysis of internal audit and the investigation for potential threats that could have an impact on independence for the internal auditors of companies listed in the Athens Stock Exchange Market and Public Enterprises based on a questionnaire that examines the relationship between internal auditors – management – audit committee – external auditors.

The results indicate that the most potential threats to independence are stemming from the relationship of the internal auditors with the Management, while there are no significant threats from the relationship with the Audit Committee and the External Auditors. The potential direct threats to independence with respect to the internal auditors relationship with Management are the following: management provides input for the internal audit plan (55% of the cases) and approves the internal audit department's budget; management is responsible to appoint or to dismiss and evaluate the Chief Audit Executive (34% of the cases). Indirect potential threats include the short term presence of the internal auditors in the internal audit department of the organizations (44% of the cases less than 4 years) and the practice to move to another department within the organization. This potential threat is enhanced by the fact that the majority of internal auditors believes that the employees of the organizations that are audited by them considers them as “partners”.

The potential threats to independence with respect to Audit Committee and the External Auditors are fewer with the most important one the low percentage of Audit Committees that include a member that is qualified in Accounting.

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

| | |
|---|-----------|
| ΕΥΧΑΡΙΣΤΙΕΣ | 5 |
| ΑΦΙΕΡΩΣΗ:..... | 7 |
| ΠΕΡΙΛΗΨΗ | 9 |
| ABSTRACT..... | 11 |
| ΛΙΣΤΑ ΠΙΝΑΚΩΝ & ΣΧΗΜΑΤΩΝ | 15 |
| ΣΥΝΤΟΜΟΓΡΑΦΙΕΣ | 19 |
| | |
| Κεφάλαιο 1^ο: Εισαγωγή..... | 21 |
| 1.1 Τοποθέτηση προβλήματος | 21 |
| 1.2 Σκοπός διπλωματικής εργασίας | 22 |
| 1.3 Σημασία και αναγκαιότητα της Διπλωματικής εργασίας..... | 22 |
| 1.4 Διάρθρωση διπλωματικής εργασίας..... | 23 |
| | |
| Κεφάλαιο 2^ο: Εννοιολογική προσέγγιση Εσωτερικού Ελέγχου | 25 |
| 2.1 Έννοια και Περιεχόμενο Εσωτερικού Ελέγχου | 25 |
| 2.2 Σκοπός εσωτερικού ελέγχου | 28 |
| 2.2 Είδη εσωτερικού ελέγχου..... | 30 |
| 2.3 Διάκριση εσωτερικών – εξωτερικών ελεγκτών | 31 |
| 2.4 Σύστημα εσωτερικού ελέγχου..... | 33 |
| 2.5 Κώδικας Δεοντολογίας Εσωτερικού Ελέγχου | 35 |
| | |
| Κεφάλαιο 3^ο: Διεθνή Πρότυπα Εσωτερικού Ελέγχου και Νομικό Πλαίσιο | 37 |
| 3.1 Νομικό Πλαίσιο Εσωτερικού Ελέγχου στην Ελλάδα | 37 |
| 3.2 Αρχές και Σημασία Προτύπων..... | 42 |
| 3.3 Είδη προτύπων | 43 |
| 3.3.1 Πρότυπα Χαρακτηριστικών Ιδιοτήτων (<i>Attribute Standards - Σειρά 1000</i>) | 44 |
| 3.3.2 Πρότυπα Απόδοσης (<i>Performance Standards - Σειρά 2000</i>) | 49 |

| | |
|---|------------|
| Κεφάλαιο 4^ο: Ανεξαρτησία Εσωτερικού Ελέγχου..... | 59 |
| 4.1 Εννοιολογική Προσέγγιση ανεξαρτησίας..... | 59 |
| 4.2 Σημασία ανεξαρτησίας..... | 60 |
| 4.3 Σχέση Εταιρικής Διακυβέρνησης και ανεξαρτησίας Εσωτερικού Ελέγχου | 61 |
| 4.4 Είδη ανεξαρτησίας | 64 |
| 4.4.1 Προσωπική ανεξαρτησία εσωτερικού ελεγκτή | 64 |
| 4.4.2 Οργανωτική ανεξαρτησία | 65 |
| 4.4.3 Ανεξαρτησία υπηρεσιών | 68 |
| 4.5 Παράγοντες που επηρεάζουν τον βαθμό ανεξαρτησίας του εσωτερικού ελεγκτή..... | 69 |
| 4.6 Πλαίσιο αντιμετώπισης κινδύνων ανεξαρτησίας και αντικειμενικότητας..... | 74 |
| 4.7 Βιβλιογραφική επισκόπηση εμπειρικών μελετών για την ανεξαρτησία των εσωτερικών ελεγκτών | 75 |
| | |
| Κεφάλαιο 5^ο: Μεθοδολογία έρευνας..... | 81 |
| 5.1 Σκοπός, Ερευνητικά ερωτήματα και Υποθέσεις..... | 81 |
| 5.2 Ερωτηματολόγιο έρευνας | 84 |
| 5.3 Δειγματοληψία | 84 |
| | |
| Κεφάλαιο 6^ο: Αποτελέσματα έρευνας..... | 87 |
| 6.1 Εισαγωγή..... | 87 |
| 6.2 Αποτελέσματα περιγραφικής ανάλυσης | 88 |
| | |
| Κεφάλαιο 7^ο: Συζήτηση – Συμπεράσματα..... | 117 |
| 7.1 Συζήτηση αποτελεσμάτων | 117 |
| 7.2 Συμπεράσματα | 121 |
| 7.3 Περιορισμοί έρευνας..... | 123 |
| 7.4 Προτάσεις για μελλοντικές έρευνες..... | 124 |
| | |
| Βιβλιογραφία | 129 |
| | |
| Παραρτήματα | 136 |

ΛΙΣΤΑ ΠΙΝΑΚΩΝ & ΣΧΗΜΑΤΩΝ

| | |
|---|----|
| ΣΧΗΜΑ 2.1 Σκοπός εσωτερικού ελέγχου..... | 30 |
| ΣΧΗΜΑ 6.2.1 Κλάδος δραστηριοποίησης επιχειρήσεων εισηγμένων στο Χρηματιστήριο Αθηνών και Δ.Ε.Κ.Ο. του δείγματος της έρευνας – ποσοστιαία κατανομή..... | 88 |
| ΣΧΗΜΑ 6.2.2 Ποσοστιαία κατανομή ανά τομέα (Ιδιωτικός – Δημόσιος) των επιχειρήσεων εισηγμένων στο Χρηματιστήριο Αθηνών και των Δ.Ε.Κ.Ο. | 89 |
| ΣΧΗΜΑ 6.2.3 Ποσοστιαία κατανομή Εισηγμένων ή μη επιχειρήσεων του δείγματος στο Χρηματιστήριο Αθηνών. | 90 |
| ΣΧΗΜΑ 6.2.4 Ποσοστιαία κατανομή μεγέθους τμήματος εσωτερικού ελέγχου (αριθμός ατόμων) των επιχειρήσεων εισηγμένων στο Χρηματιστήριο Αθηνών και των Δ.Ε.Κ.Ο. | 91 |
| ΣΧΗΜΑ 6.2.5 Ποσοστιαία κατανομή εμπειρίας στον εσωτερικό έλεγχο των ερωτηθέντων εσωτερικών ελεγκτών (σε έτη) των επιχειρήσεων εισηγμένων στο Χρηματιστήριο Αθηνών και των Δ.Ε.Κ.Ο. | 92 |
| ΠΙΝΑΚΑΣ 6.2.6-6.2.8: Απεικόνιση κατανομής τεταρτημορίων των επιχειρήσεων και ΔΕΚΟ βάσει τζίρου, καθαρών αποτελεσμάτων και συνόλου ενεργητικού. | 93 |
| ΣΧΗΜΑ 6.2.9 Ποσοστιαία κατανομή ιεραρχικού επιπέδου επιχείρησης στο οποίο υπάγεται ο εσωτερικός έλεγχος | 94 |
| ΣΧΗΜΑ 6.2.10 Ποσοστιαία κατανομή ενδεχομένου συχνών μετακινήσεων εσωτερικών ελεγκτών σε άλλα τμήματα της επιχείρησης | 95 |
| ΣΧΗΜΑ 6.2.11 Ποσοστιαία κατανομή των εσωτερικών ελεγκτών βάσει ετών παραμονής στις θέσεις ως εσωτερικοί ελεγκτές | 96 |
| ΣΧΗΜΑ 6.2.12 Ποσοστιαία κατανομή ανά όργανο των επιχειρήσεων ή οργανισμών της αρμοδιότητας έγκρισης του προϋπολογισμού του τμήματος εσωτερικού ελέγχου. | 97 |
| ΣΧΗΜΑ 6.2.13 Α) Ποσοστιαία κατανομή βαθμού συμφωνίας στην δήλωση πως η Διοίκηση αποφασίζει για τον τρόπο σχεδιασμού και οργάνωσης του τμήματος εσωτερικού ελέγχου. | 98 |
| ΣΧΗΜΑ 6.2.13 Β) Ποσοστιαία κατανομή βαθμού συμφωνίας στην δήλωση πως η Οικονομική Διεύθυνση αποφασίζει για τον τρόπο σχεδιασμού και οργάνωσης του τμήματος εσωτερικού ελέγχου. | 99 |

| | |
|---|-----|
| ΣΧΗΜΑ 6.2.13 Γ) Ποσοστιαία κατανομή βαθμού συμφωνίας στην δήλωση πως οι ελεγχόμενοι αντιλαμβάνονται τους εσωτερικούς ελεγκτές ως συνεργάτες..... | 100 |
| ΣΧΗΜΑ 6.2.14 Ποσοστιαία κατανομή απαντήσεων των ερωτηθέντων εσωτερικών ελεγκτών των επιχειρήσεων εισηγμένων στο Χρηματιστήριο Αθηνών και των Δ.Ε.Κ.Ο. στην ερώτηση αν υπάρχει ελεγκτική επιτροπή..... | 101 |
| ΣΧΗΜΑ 6.2.15 Ποσοστιαία κατανομή των αριθμών μελών της ελεγκτικής επιτροπής των επιχειρήσεων εισηγμένων στο Χρηματιστήριο Αθηνών και των Δ.Ε.Κ.Ο..... | 102 |
| ΣΧΗΜΑ 6.2.16 Ποσοστιαία κατανομή των ανεξάρτητων μελών ελεγκτικής επιτροπής των επιχειρήσεων εισηγμένων στο Χρηματιστήριο Αθηνών και των Δ.Ε.Κ.Ο..... | 103 |
| ΣΧΗΜΑ 6.2.17 Ποσοστιαία κατανομή των μελών της ελεγκτικής επιτροπής με γνώσεις Λογιστικής των επιχειρήσεων εισηγμένων στο Χρηματιστήριο Αθηνών και των Δ.Ε.Κ.Ο..... | 104 |
| ΣΧΗΜΑ 6.2.18 Ποσοστιαία κατανομή των οργάνων στα οποία οι εσωτερικοί ελεγκτές αναφέρονται λειτουργικά των επιχειρήσεων εισηγμένων στο Χρηματιστήριο Αθηνών και των Δ.Ε.Κ.Ο..... | 106 |
| ΣΧΗΜΑ 6.2.19 Ποσοστιαία κατανομή των οργάνων στα οποία οι εσωτερικοί ελεγκτές αναφέρονται διοικητικά των επιχειρήσεων εισηγμένων στο Χρηματιστήριο Αθηνών και των Δ.Ε.Κ.Ο..... | 107 |
| ΣΧΗΜΑ 6.2.20 Ποσοστιαία κατανομή απαντήσεων εσωτερικών ελεγκτών στην ερώτηση αν συμμετέχουν τακτικά στις συνεδριάσεις της Ελεγκτικής Επιτροπής. | 108 |
| ΣΧΗΜΑ 6.2.21 Ποσοστιαία κατανομή βαθμού συμφωνίας στην δήλωση πως οι εσωτερικοί ελεγκτές έχουν συχνές επαφές με τον Πρόεδρο και τα μέλη της Ελεγκτικής Επιτροπής..... | 109 |
| ΣΧΗΜΑ 6.2.22 Ποσοστιαία κατανομή βαθμού συμφωνίας στην δήλωση πως η Ελεγκτική Επιτροπή αποφασίζει για τον τρόπο σχεδιασμού και οργάνωσης του τμήματος Εσωτερικού Ελέγχου | 110 |
| ΣΧΗΜΑ 6.2.23 Ποσοστό του χρόνου που αφιερώνουν οι Ελεγκτικές Επιτροπές σε θέματα εσωτερικού ελέγχου | 111 |
| ΣΧΗΜΑ 6.2.24 Ποσοστιαία κατανομή απαντήσεων Εσωτερικών Ελεγκτών στην ερώτηση αν παρέχουν βοήθεια στο έργο των Εξωτερικών Ελεγκτών | 112 |

| | |
|---|-----|
| ΣΧΗΜΑ 6.2.25 Ποσοστιαία κατανομή απαντήσεων Εσωτερικών Ελεγκτών στην ερώτηση αν παρέχουν στοιχείο για τον προγραμματισμό του έργου των Εξωτερικών Ελεγκτών | 113 |
| ΣΧΗΜΑ 6.2.26 Ποσοστιαία κατανομή απαντήσεων Εξωτερικών Ελεγκτών στην ερώτηση αν παρέχουν στοιχείο για τον προγραμματισμό του έργου των Εσωτερικών Ελεγκτών..... | 114 |
| ΣΧΗΜΑ 6.2.27 Ποσοστιαία κατανομή απαντήσεων στην ερώτηση αν υπάρχει αλληλεπίδραση μεταξύ Εξωτερικών και Εσωτερικών αναφορικά με τον τρόπο οργάνωσης της διαδικασίας ελέγχου | 115 |
| ΣΧΗΜΑ 6.2.28 -29 Ποσοστιαία κατανομή απαντήσεων για την υφιστάμενη και προσδοκώμενη μελλοντική σχέση με τους εξωτερικούς ελεγκτές | 116 |
| ΠΙΝΑΚΑΣ 7.1: ΣΥΝΟΨΗ ΠΙΘΑΝΩΝ ΑΠΕΙΛΩΝ ΑΝΕΞΑΡΤΗΣΙΑΣ ΕΣΩΤΕΡΙΚΩΝ ΕΛΕΓΚΤΩΝ ΑΝΑ ΕΡΕΥΝΗΤΙΚΟ ΕΡΩΤΗΜΑ | 126 |

ΣΥΝΤΟΜΟΓΡΑΦΙΕΣ

| | |
|---------------|---|
| ΓΛΛΕ | ΓΕΝΙΚΗ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΔΗΜΟΣΙΟΝΟΜΙΚΩΝ ΕΛΕΓΧΩΝ |
| ΔΕΚΟ | ΔΗΜΟΣΙΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ ΚΑΙ ΟΡΓΑΝΙΣΜΟΙ |
| ΔΕΠ | ΔΙΕΘΝΗ ΠΡΟΤΥΠΑ ΕΛΕΓΧΟΥ |
| ΕΓΔΕΚΟ | ΕΙΔΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ ΚΑΙ ΟΡΓΑΝΙΣΜΩΝ |
| ΕΙΕΕ | ΕΛΛΗΝΙΚΟ ΙΝΣΤΙΤΟΥΤΟ ΕΣΩΤΕΡΙΚΩΝ ΕΛΕΓΚΤΩΝ |
| ΙΕΣΟΕΛ | ΙΝΣΤΙΤΟΥΤΟ ΕΚΠΑΙΔΕΥΣΕΩΣ ΣΩΜΑΤΟΣ ΟΡΚΩΤΩΝ ΕΛΕΓΚΤΩΝ ΛΟΓΙΣΤΩΝ |
| ΦΕΚ | ΦΥΛΛΟ ΕΦΗΜΕΡΙΔΑΣ ΚΥΒΕΡΝΗΣΕΩΣ |
| ΑΙCΡΑ | AMERICAN INSTITUTE OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS |
| CAE | CHIEF AUDIT EXECUTIVE |
| CBOK | COMMON BODY OF KNOWLEDGE |
| CEO | CHIEF EXECUTIVE OFFICE |
| COSO | COMIMITEE OF SPONSORING ORGANIZATIONS OF THE TREADWAY COMMISIION |
| IAA | THE INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS |
| IAASB | INTERNATIONAL AUDITING AND ASSURANCE STANDARDS BOARD |
| IFAC | INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS |

Κεφάλαιο 1^ο: Εισαγωγή

1.1 Τοποθέτηση προβλήματος

Η εποχή όπου ο εσωτερικός έλεγχος ταυτίζονταν με τον λογιστικό και διαχειριστικό και μόνο έλεγχο έχει ξεπεραστεί¹. Ειδικότερα, από τις αρχές της προηγούμενης δεκαετίας προστέθηκε και η συμβουλευτική διάσταση του εσωτερικού ελέγχου στην προσπάθεια κατανόησης και αξιολόγησης της αποτελεσματικότητας των ελέγχων στην διαχείριση του επιχειρηματικού κινδύνου, σε περιπτώσεις συγχωνεύσεων και εξαγορών και δυνητικών στρατηγικών συμμαχιών επιχειρήσεων και οργανισμών².

Υπό αυτή την έννοια, ο εσωτερικός έλεγχος αποτελεί ενδεχομένως μία από της σημαντικότερες υπηρεσίες προστιθέμενης αξίας που είναι διαθέσιμες στο διοικητικό συμβούλιο των εταιρειών συνεισφέροντας στην αποδοτικότητα, αποτελεσματικότητα και κερδοφορία των επιχειρήσεων και οργανισμών. Μια υπηρεσία εσωτερικού ελέγχου που διαθέτει εξειδικευμένα στελέχη και έχει επαρκή χρηματοδότηση αποτελεί, μαζί με το διοικητικό συμβούλιο, την επιτροπή ελέγχου και τους εξωτερικούς ελεγκτές, τους ακρογωνιαίους λίθους της εταιρικής διακυβέρνησης.

Οι εσωτερικοί ελεγκτές είναι ειδικοί στην διαχείριση του κινδύνου και ελέγχου, παρέχοντας συμβουλές που χαρακτηρίζονται από ανεξαρτησία και αντικειμενικότητα στην προσπάθεια ένταξης στις επιχειρήσεις και οργανισμούς διαδικασιών αντιμετώπισης κινδύνων (risk management processes).

Ωστόσο οι εσωτερικοί ελεγκτές, βρίσκονται στην ξεχωριστή θέση να παρέχουν τόσο υπηρεσίες διαχείρισης κινδύνου μέσα στην επιχείρηση ή τον οργανισμό όσο και συμβουλευτικές υπηρεσίες προς την διοίκηση. Ο διττός αυτός τους ρόλος, σε συνδυασμό με το γεγονός ότι οι εσωτερικοί ελεγκτές είναι συνήθως υπάλληλοι της επιχείρησης, έχει δημιουργήσει ερευνητικά ερωτήματα

¹ Μπαλής Θ. *Σύγχρονη ελεγκτική – Εσωτερικός έλεγχος*, Εκδόσεις Σταμούλης, Αθήνα. 1998, σελ. 27

² Brody R.G., Lowe D. J., The new role of Internal Auditor: Implications for Internal Auditor Objectivity, *International Journal of Auditing*, 4, 2000, pp.169

για το γεγονός κατά πόσο μπορούν να εξασκήσουν με ανεξαρτησία και αντικειμενικότητα τα καθήκοντά τους και τους παράγοντες που τους επηρεάζουν κατά την εξάσκηση των καθηκόντων τους³.

1.2 Σκοπός διπλωματικής εργασίας

Σκοπός της παρούσας διπλωματικής εργασίας είναι η μελέτη του εσωτερικού ελέγχου, καθώς και η διερεύνηση των πιθανών απειλών που επηρεάζουν τον βαθμό ανεξαρτησίας και αντικειμενικότητας των εσωτερικών ελεγκτών.

Θα διερευνηθεί, μέσα από περιγραφική στατιστική ανάλυση, ο βαθμός ανεξαρτησίας του εσωτερικού ελέγχου σε σχέση με τρεις βασικές παραμέτρους, τη Διοίκηση, την Ελεγκτική Επιτροπή και τους Εξωτερικούς Ελεγκτές των επιχειρήσεων του δείγματος. **Στοιχεία που θα διερευνηθούν θα είναι το ιεραρχικό επίπεδο του εσωτερικού ελέγχου στις επιχειρήσεις και τους οργανισμούς, η εμπειρία των εσωτερικών ελεγκτών, το μέγεθος των επιχειρήσεων σε συνδυασμό με το μέγεθος του τμήματος εσωτερικού ελέγχου και αν παρέχεται η δυνατότητα στα στελέχη να εκφράζουν την ανεξάρτητη και αντικειμενική άποψή τους σε ζητήματα για τις λειτουργίες του οργανισμού.** Επιπρόσθετα θα διερευνηθούν οι σχέσεις του τμήματος εσωτερικού ελέγχου με την διοίκηση και το διοικητικό συμβούλιο της επιχείρησης ή του οργανισμού και η σχέση και αλληλεπίδραση των εσωτερικών και εξωτερικών ελεγκτών.

1.3 Σημασία και αναγκαιότητα της Διπλωματικής εργασίας

Στον απόηχο των εταιρικών σκανδάλων και της παγκόσμιας οικονομικής κρίσης η εταιρική διακυβέρνηση και ο εσωτερικός έλεγχος έχουν τεθεί στο επίκεντρο του ενδιαφέροντος τόσο σε ακαδημαϊκό όσο και σε θεσμικό επίπεδο. Ενδεικτικά αναφέρουμε τα οικονομικά σκάνδαλα των εταιρειών «Enron Corporation», «Xerox», «WorldCom», «Parmalat», «Tyco» που επηρέασαν σε

³ Stewart J. & Subramaniam N. Internal audit independence and objectivity: emerging research opportunities, *Managerial Auditing Journal*, 25 (4), 210, pp. 328-360.

σημαντικό βαθμό την ανάγκη για αλλαγές στην εταιρική διακυβέρνηση και στον ρόλο που διαδραματίζει ο εσωτερικός έλεγχος⁴.

Οι τελευταίες έρευνες στον χώρο αναδεικνύουν τις σημαντικές αλλαγές που έχουν επέλθει στον ρόλο του εσωτερικού ελεγκτή στα πλαίσια της εταιρικής διακυβέρνησης και τονίζουν την αναγκαιότητα για περαιτέρω έρευνα⁵.

Η διερεύνηση του βαθμού ανεξαρτησίας και αντικειμενικότητας των εσωτερικών ελεγκτών αποτελεί ένα πεδίο όπου οι ερευνητές μπορούν να συνεισφέρουν σημαντικά στα πλαίσια της συνεχούς εξέλιξης του ρόλου των εσωτερικών ελεγκτών⁶.

1.4 Διάρθρωση διπλωματικής εργασίας

Η διπλωματική εργασία δομείται σε επτά κεφάλαια. Στο πρώτο κεφάλαιο παρουσιάζεται ο σκοπός, η σημασία και η αναγκαιότητα της μελέτης, ύστερα από μία πρώτη εισαγωγή στην τοποθέτηση του ερευνητικού σκοπού.

Στο δεύτερο κεφάλαιο επιχειρείται η εννοιολογική προσέγγιση του εσωτερικού ελέγχου, αναλύοντας την έννοια, το περιεχόμενο και τον σκοπό του. Πραγματοποιείται αναφορά στα είδη του εσωτερικού ελέγχου και αναλύεται η σχέση εσωτερικών – εξωτερικών ελεγκτών. Το κεφάλαιο ολοκληρώνεται με την παρουσίαση του συστήματος εσωτερικού ελέγχου και την αναφορά στον κώδικα δεοντολογίας του εσωτερικού ελέγχου.

Στο τρίτο κεφάλαιο γίνεται αναφορά στο νομικό πλαίσιο του εσωτερικού ελέγχου στην Ελλάδα και αναλύονται διεξοδικά τα διεθνή πρότυπα εσωτερικού ελέγχου.

Στο τέταρτο κεφάλαιο αναλύεται η έννοια της ανεξαρτησίας και αντικειμενικότητας του εσωτερικού ελεγκτή και η σχέση εσωτερικού ελέγχου και εταιρικής διακυβέρνησης, με παράλληλη αναφορά στα εμπόδια ανεξαρτησίας και τους παράγοντες που επηρεάζουν την ανεξαρτησία και αντικειμενικότητα του εσωτερικού ελεγκτή, με την μέθοδο της βιβλιογραφικής επισκόπησης.

⁴ Moeller R. R., *Brink's Modern Internal Auditing*, John Willey & Sons, New Jersey, 6th edition, 2005, p.24

⁵ Soh S.B. D. & Martinov N., The internal audit function: Perceptions of internal roles, effectiveness and evaluation, *Managerial Auditing Journal*, **26** (7), 2011, pp. 605-622.

⁶ Stewart J. & Subramaniam N., Internal audit independence and objectivity: emerging research opportunities», *Managerial Auditing Journal*, **25** (4), 2010, pp.328-360.

Στο πέμπτο κεφάλαιο αναλύεται λεπτομερώς η μεθοδολογία της έρευνας που ακολουθήθηκε, παρουσιάζοντας τον σκοπό, το είδος και το ερωτηματολόγιο που χρησιμοποιήθηκε.

Στο έκτο κεφάλαιο αναλύονται διεξοδικά τα αποτελέσματα της έρευνας μέσω περιγραφικής ανάλυσης, ενώ η διπλωματική εργασία ολοκληρώνεται με το έβδομο κεφάλαιο όπου παρουσιάζονται τα συμπεράσματα και οι περιορισμοί της έρευνας με αναφορά σε δυνατότητες για μελλοντική έρευνα.

Κεφάλαιο 2^ο: Εννοιολογική προσέγγιση Εσωτερικού Ελέγχου

2.1 Έννοια και Περιεχόμενο Εσωτερικού Ελέγχου

Σύμφωνα με το Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών⁷:

ο εσωτερικός έλεγχος είναι μια ανεξάρτητη, αντικειμενική, διαβεβαιωτική και συμβουλευτική δραστηριότητα, οργανωμένη και σχεδιασμένη να προσθέτει αξία και να βελτιώνει τις λειτουργίες του οργανισμού. Συντελεί στην επίτευξη των στόχων του οργανισμού με την υιοθέτηση μιας συστηματικής και πειθαρχημένης προσέγγισης για την εκτίμηση και βελτίωση της αποτελεσματικότητας διαχείρισης κινδύνου, του ελέγχου και των διαδικασιών διακυβέρνησης.

Από την άλλη σύμφωνα με την επιτροπή Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO)⁸, «ο εσωτερικός έλεγχος ορίζεται ως μια διαδικασία που πραγματοποιείται από το διοικητικό συμβούλιο μιας οικονομικής οντότητας, διευθυντικών στελεχών και λοιπού προσωπικού, που αποσκοπεί στην παροχή εύλογης βεβαιότητας όσον αφορά την επίτευξη των στόχων στις παρακάτω κατηγορίες»:

- Της αποτελεσματικότητας και της αποδοτικότητας των επιχειρήσεων.
- Της αξιοπιστίας των δημοσιονομικών εκθέσεων.
- Της συμμόρφωσης με τους ισχύοντες νόμους και κανονισμούς

⁷ The Institute of Internal Auditors, Ιστοσελίδα Ινστιτούτου Εσωτερικών Ελεγκτών (IAA),2012 Διαθέσιμο στο: <https://global.theiia.org/standards-guidance/mandatory-guidance/Pages/Definition-of-Internal-Auditing.aspx>, πλοήγηση 10/8/2012

⁸ American Institute of Certified Public Accountants, Ιστοσελίδα Ινστιτούτου Αμερικανών Ορκωτών Λογιστών, *Understanding Internal Control and Internal Control Services*, 2009, pp. 2-3, Διαθέσιμο στο: http://media.journalofaccountancy.com/JOA/Issues/2009/09/Understanding_Internal_Control_Services_2.pdf, πλοήγηση 10/8/2012

Επιπρόσθετα, σύμφωνα με το Ινστιτούτο των Αμερικανών Ορκωτών Λογιστών (American Institute of Certified Public Accountants)⁹, ο εσωτερικός έλεγχος προϋποθέτει: 1) την ύπαρξη σχεδίου οργάνωσης και 2) μεθόδους, διαδικασίες και μέτρα που έχουν ως στόχο:

- Την διαφύλαξη και προστασία των περιουσιακών στοιχείων της επιχείρησης
- Τον έλεγχο της ακρίβειας και αξιοπιστίας των λογιστικών στοιχείων
- Την προώθηση της αποτελεσματικής λειτουργίας της επιχείρησης, σύμφωνα με τις πολιτικές της εταιρείας
- Την ενίσχυση της επιχειρηματικής πολιτικής που έχει χαραχθεί με σκοπό να λειτουργούν οι διαδικασίες όπως έχουν προβλεφθεί.

Σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου και τα Διεθνή Πρότυπα Δικλίδων Ποιότητας, που εκδόθηκαν το 2009 από το Διεθνές Συμβούλιο Προτύπων Ελέγχου και Διασφάλισης (International Auditing and Assurance Standards Board -IAASB) της Διεθνούς Ομοσπονδίας Λογιστών (International Federation of Accountants - IFAC), οι στόχοι των λειτουργιών εσωτερικού ελέγχου ποικίλλουν ευρέως και εξαρτώνται από το μέγεθος και τη δομή της οντότητας καθώς και τις απαιτήσεις της διοίκησης και, όπου έχει εφαρμογή, εκείνων που είναι υπεύθυνοι για τη διακυβέρνηση¹⁰. Ειδικότερα, οι δραστηριότητες της λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου μπορεί να περιλαμβάνουν ένα ή περισσότερα από τα κατωτέρω:

- *Παρακολούθηση του εσωτερικού ελέγχου:* Στη λειτουργία εσωτερικού ελέγχου μπορεί να ανατεθεί συγκεκριμένη ευθύνη για επισκόπηση δικλίδων, παρακολούθηση της λειτουργίας τους και προτάσεις βελτιώσεων επί αυτών.
- *Εξέταση των χρηματοοικονομικών και λειτουργικών πληροφοριών:* Στη λειτουργία εσωτερικού ελέγχου μπορεί να ανατεθεί η επιθεώρηση των μέσων που χρησιμοποιούνται για τον εντοπισμό, την επιμέτρηση, την ταξινόμηση και την αναφορά χρηματοοικονομικών και λειτουργικών πληροφοριών, καθώς και για τη συγκεκριμένη διερεύνηση επί

⁹ Μπαλής Θ., *Σύγχρονη Ελεγκτική – Εσωτερικός έλεγχος*, Εκδόσεις Σταμούλης, Αθήνα, 1998, σελ.27

¹⁰ International Federation of Accountants, *IFAC Handbook of International Standards on Auditing and Quality Control*, ΔΠΕ 610 παρ.3,13 βλ. μετάφραση από Σ.Ο.Ε.Λ., 2010, σελ. 722,725.

επιμέρους κονδυλίων, περιλαμβανομένης λεπτομερούς δοκιμασίας των συναλλαγών, των υπολοίπων και των διαδικασιών.

- *Επισκόπηση των λειτουργικών δραστηριοτήτων:* Στη λειτουργία εσωτερικού ελέγχου μπορεί να ανατεθεί η επισκόπηση της οικονομίας, της αποδοτικότητας και αποτελεσματικότητας των λειτουργικών δραστηριοτήτων, περιλαμβανομένων των μη οικονομικών δραστηριοτήτων μιας οντότητας.
- *Επισκόπηση της συμμόρφωσης με τους νόμους και τους κανονισμούς:* Στη λειτουργία εσωτερικού ελέγχου μπορεί να ανατεθεί η επισκόπηση της συμμόρφωσης με νόμους, κανονισμούς και άλλες εξωτερικές απαιτήσεις, καθώς και με διοικητικές πολιτικές και οδηγίες και άλλες εσωτερικές απαιτήσεις.
- *Διαχείριση κινδύνου:* Η λειτουργία εσωτερικού ελέγχου μπορεί να συνδράμει τον οργανισμό εντοπίζοντας και αξιολογώντας σημαντικές εκθέσεις σε κίνδυνο και συμβάλλοντας στη βελτίωση των συστημάτων διαχείρισης και ελέγχου του κινδύνου.
- *Διακυβέρνηση:* Η λειτουργία εσωτερικού ελέγχου μπορεί να αξιολογήσει τη διαδικασία διακυβέρνησης κατά την επίτευξη από μέρους της στόχων σχετικά με τη δεοντολογία και τις αξίες, τη διαχείριση των επιδόσεων και τη λογοδοσία, τη γνωστοποίηση πληροφοριών προς κατάλληλους τομείς του οργανισμού σχετικά με κινδύνους και δικλίδες και την αποτελεσματικότητα της επικοινωνίας μεταξύ εκείνων που είναι επιφορτισμένοι με τη διακυβέρνηση, των εξωτερικών και εσωτερικών ελεγκτών και της διοίκησης.

Τέλος, σύμφωνα με τον Ν.3492/2006 (ΦΕΚ 210/τ'Α'/5-10-2006) άρθρο 4 παρ.2, *εσωτερικός έλεγχος (internal audit) είναι η ανεξάρτητη ελεγκτική – συμβουλευτική δραστηριότητα παροχής διαβεβαίωσης περί της επάρκειας των συστημάτων διαχείρισης και ελέγχου ενός φορέα, με στόχο τη βελτίωση των λειτουργιών του και την επίτευξη των στόχων του, χρησιμοποιώντας συστημικές και δομημένες μεθοδολογίες. Οι μεθοδολογίες αυτές στοχεύουν κυρίως στη βελτίωση της αποτελεσματικότητας των διαδικασιών που διέπουν τη λειτουργία του, των διαδικασιών διαχείρισης κινδύνου και των διαδικασιών ελέγχου. Η μονάδα Εσωτερικού Ελέγχου είναι η*

ανεξάρτητη ελεγκτική – συμβουλευτική υπηρεσία, η οποία θα παρέχει διαβεβαίωση περί της επάρκειας των συστημάτων διαχείρισης και ελέγχου ενός φορέα¹¹.

2.2 Σκοπός εσωτερικού ελέγχου

Ο βασικός σκοπός του εσωτερικού ελέγχου είναι η προώθηση της αποτελεσματικής λειτουργίας μιας οργάνωσης¹². Το σύστημα οργάνωσης της διαδικασίας εκτελέσεως των διαχειριστικών πράξεων και της λογιστικής απεικονίσεως αυτών αποτελούν το ουσιαστικό περιεχόμενο του εσωτερικού ελέγχου με τον έλεγχο των αριθμητικών σφαλμάτων, της παραποίησης των εγγράφων και της αποκαταστάσεως της ορθότητας του λογαριασμού να θεωρούνται ως δευτερεύων σκοπός¹³.

Επιπλέον η δραστηριότητα του Εσωτερικού Ελέγχου αξιολογεί και συμβάλλει στην βελτίωση των συστημάτων Διαχείρισης Κινδύνων, Ελέγχου και Εταιρικής Διακυβέρνησης¹⁴. Σύμφωνα με τα διεθνή πρότυπα εσωτερικού ελέγχου¹⁵, η δραστηριότητα του εσωτερικού ελέγχου πρέπει να αξιολογήσει και να διατυπώσει τις κατάλληλες συστάσεις για τη βελτίωση της διαδικασίας εταιρικής διακυβέρνησης και να εκτελέσει τους ακόλουθους στόχους:

- Προώθηση κατάλληλης ηθικής και αξιών εντός του οργανισμού
- Εξασφάλιση αποτελεσματικής οργανωτικής διαχείρισης των επιδόσεων και της λογοδοσίας
- Επικοινωνιακή προβολή των κινδύνων και των πληροφοριών ελέγχου σε κατάλληλες περιοχές της οργάνωσης

¹¹ Ν.3492/2006 (ΦΕΚ 210/τ'Α'5-10-2006) Οργάνωση συστήματος ελέγχου για τη διασφάλιση της χρηστής δημοσιονομικής διαχείρισης του Κρατικού Προϋπολογισμού και των εκτός του Κρατικού Προϋπολογισμού φορέων και άλλες διατάξεις, διαθέσιμος από ιστοσελίδα Εθνικού Τυπογραφείου, πλοήγηση 10/8/2012

http://www.et.gr/index.php?option=com_wrapper&view=wrapper&Itemid=104&lang=en

¹² Meigs B. W., Larsen J., Meigs F.R. , *Ελεγκτική*, Εκδόσεις Παπαζήση, Αθήνα, 1984, σελ.187.

¹³ Πρωτοψάλτης Ν. & Σαρακοστίδης Σ., *Ελεγκτική Ναυτιλιακών Επιχειρήσεων*, Εκδόσεις Αθ. Σταμούλης, Αθήνα, 2003, σελ.23, 26.

¹⁴ Pickett S., *The internal auditing handbook*, 2^η έκδοση, Εκδόσεις John Willey & Sons, 2003, pp. 243-244.

¹⁵ Institute of Internal Auditors, *International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing – Πρότυπα*, 2012, 2100, 2110, 2120, 2130, διαθέσιμα από ιστοσελίδα του «Institute of Internal Auditors», https://global.theiia.org/standards-guidance/Public%20Documents/IPPF_Standards_2011-011.pdf, πλοήγηση 15/8/2012.

- Το συντονισμό των δραστηριοτήτων και την κοινοποίηση πληροφοριών μεταξύ του διοικητικού συμβουλίου, εξωτερικών και εσωτερικών ελεγκτών, και της διαχείρισης.

Σημαντικός επίσης είναι ο ρόλος του εσωτερικού ελέγχου στην αξιολόγηση της αποτελεσματικότητας και την βελτίωση των διαδικασιών διαχείρισης κινδύνων. Η δραστηριότητα του εσωτερικού ελέγχου πρέπει να αξιολογήσει την αποτελεσματικότητα και να συμβάλει στη βελτίωση των διαδικασιών διαχείρισης κινδύνων. Ο προσδιορισμός εάν οι διαδικασίες διαχείρισης κινδύνου είναι αποτελεσματικές είναι στην κρίση του ελεγκτή που προκύπτει από την αξιολόγηση των παρακάτω:

- Οι οργανωτικοί στόχοι υποστηρίζονται και ευθυγραμμίζονται με την αποστολή του οργανισμού.
- Οι σημαντικοί κίνδυνοι εντοπίζονται και αξιολογούνται
- Οι κατάλληλες απαντήσεις των κινδύνων που επιλέγονται είναι ίδιοι με τους κινδύνους που υπάρχει διάθεση να αναλάβει η επιχείρηση
- Σχετικές πληροφορίες για τον κίνδυνο συλλέγονται και ανακοινώνονται εγκαίρως σε όλο τον οργανισμό, επιτρέποντας στο προσωπικό, τη διαχείριση, και το συμβούλιο να εκτελέσουν αναλόγως τα καθήκοντα τους.

Η δραστηριότητα του εσωτερικού ελέγχου σκοπός έχει να βοηθάει τον οργανισμό να διατηρήσει την αποτελεσματικότητα των ελέγχων, με την αξιολόγηση αυτής της αποτελεσματικότητας και της αποδοτικότητάς της, με την προώθηση της συνεχούς βελτίωσης. Επιπρόσθετα, ο εσωτερικός έλεγχος συμβάλλει στην αξιολόγηση της επάρκειας και της αποτελεσματικότητας των ελέγχων για την αντιμετώπιση των κινδύνων εντός της διακυβέρνησης, τις δραστηριότητες του οργανισμού, και τα συστήματα πληροφοριών σχετικά με την:

- Αξιοπιστία και ακεραιότητα των χρηματοδοτικών και επιχειρησιακών πληροφοριών
- Αποτελεσματικότητα και αποδοτικότητα των πράξεων και των προγραμμάτων
- Φύλαξη των περιουσιακών στοιχείων.
- Συμμόρφωση με νόμους, κανονισμούς, πολιτικές, διαδικασίες και συμβάσεις.



ΣΧΗΜΑ 2.1 Σκοπός εσωτερικού ελέγχου

Πηγή: Για την δημιουργία του σχήματος βασιστήκαμε στην μελέτη των προτύπων 2100, 2110, 2120,2130 του Ινστιτούτου Εσωτερικών Ελεγκτών βλ. Institute of Internal Auditors (2012): «International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing» - Πρότυπα 2100, 2110, 2120, 2130, διαθέσιμα από ιστοσελίδα του «Institute of Internal Auditors», πλοήγηση 15/8/2012. https://global.theiia.org/standards-guidance/Public%20Documents/IPPF_Standards_2011-011.pdf

2.2 Είδη εσωτερικού ελέγχου

Πριν αναλύσουμε τα είδη του εσωτερικού ελέγχου θα αναφερθούμε στην διάκριση των επιπέδων του εσωτερικού ελέγχου. Τα επίπεδα του εσωτερικού ελέγχου είναι τα ακόλουθα¹⁶:

- Εσωτερικός έλεγχος επιχειρηματιών (κεφαλαιούχων)
- Εσωτερικός έλεγχος Διευθύνσεως
- Εσωτερικός έλεγχος Προσωπικού
- Εσωτερικός έλεγχος Τμήματος.

Βάσει του πρώτου επιπέδου εσωτερικού ελέγχου που είναι το υψηλότερο, ο εσωτερικός ελεγκτής θεωρείται ως αντιπρόσωπος του επιχειρηματία και

¹⁶ Πρωτοψάλτης Ν. & Σαρακοστίδης Σ., *Ελεγκτική Ναυτιλιακών Επιχειρήσεων*, Εκδόσεις Αθ. Σταμούλης, Αθήνα, 2003, σελ.24- 25.

αναφέρεται σε αυτόν. Το δεύτερο επίπεδο ελέγχου που θεωρείται ως το πιο σύνηθες σε κάθε επιχείρηση ασκείται με την εποπτεία του Διευθυντή της επιχείρησης. Τα υπόλοιπα επίπεδα εσωτερικού ελέγχου είναι μικρότερης σημασίας, καθώς ο εσωτερικός ελεγκτής ορίζεται από τον προϊστάμενο της υπηρεσίας ή ακόμη χαμηλότερα, ως ελεγκτής μέσα στα πλαίσια ενός τμήματος¹⁷.

Ο εσωτερικός έλεγχος μπορεί επίσης να διακριθεί σε φυσικό εσωτερικό έλεγχο, σε μηχανικό εσωτερικό έλεγχο, τεχνικό και περιοριστικό.

Στη διεθνή πρακτική και θεωρία ο εσωτερικός έλεγχος διακρίνεται σε:

- Εσωτερικό διοικητικό έλεγχο (Internal administrative control)
- Εσωτερικό λογιστικό έλεγχο (Internal accounting control)
- Έλεγχο διαδικασιών (Internal check)

Σημειώνεται ότι, ο εσωτερικός διοικητικός έλεγχος ξεχωρίζει από τα υπόλοιπα είδη του εσωτερικού ελέγχου καθώς αφορά κυρίως την επιχειρηματική πολιτική και δεν ασχολείται με την οικονομική ή λογιστική λειτουργία των επιχειρήσεων. Από την άλλη ο εσωτερικός λογιστικός έλεγχος αναφέρεται στην ακρίβεια και αξιοπιστία των λογιστικών δεδομένων, ενώ ο έλεγχος διαδικασιών στις λογιστικές διαδικασίες ή στατιστικές, φυσικές ή άλλες που εξασφαλίζουν την παρουσία από καταχρήσεις και άλλες παρόμοιες ανωμαλίες¹⁸.

2.3 Διάκριση εσωτερικών – εξωτερικών ελεγκτών

Η ελεγκτική είναι ένας ξεχωριστός επαγγελματικός κλάδος των διοικητικών –οικονομικών επιστημών που πραγματεύεται τους γενικούς κανόνες, όρους και προϋποθέσεις για τη διενέργεια ελέγχου σε κάθε οργανισμό που στοχεύει στην ορθή διαχείριση των οικονομικών πόρων, καθώς και στην ανάπτυξη και αξιοποίηση του ανθρώπινου δυναμικού¹⁹.

¹⁷ Πρωτοψάλτης Ν. & Σαρακοστίδης Σ. (2003), «*Ελεγκτική Ναυτιλιακών Επιχειρήσεων*», Εκδόσεις Αθ. Σταμούλης, Αθήνα, σελ.24- 25.

¹⁸ Πρωτοψάλτης Ν. & Σαρακοστίδης Σ. (2003), «*Ελεγκτική Ναυτιλιακών Επιχειρήσεων*», Εκδόσεις Αθ. Σταμούλης, Αθήνα, σελ.24- 25.

¹⁹ Παπαστάθης Π. (2003), «Ο σύγχρονος Εσωτερικός Έλεγχος στις επιχειρήσεις - οργανισμούς και η πρακτική εφαρμογή του, τόμος Α'», σελ.21, Ιδιωτική Έκδοση, Αθήνα.

Αντικειμενικός σκοπός των εξωτερικών ελεγκτών είναι η έκφραση γνώμης επί των οικονομικών καταστάσεων και εκθέσεων του πελάτη, σε αντίθεση με τους εσωτερικούς ελεγκτές των οποίων ο σκοπός όπως αναλύσαμε και στις

προηγούμενες παραγράφους δεν είναι η επαλήθευση των οικονομικών καταστάσεων και εκθέσεων αλλά η υποβοήθηση της διοίκησης στην επίτευξη της αποτελεσματικότερης διοίκησης της επιχείρησης.

Οι στόχοι της λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου καθορίζονται από τη διοίκηση, και όπου έχει εφαρμογή, από τους υπευθύνους για τη διακυβέρνηση²⁰. Στα πλαίσια αυτά οι εσωτερικοί ελεγκτές είναι επιφορτισμένοι και με διοικητικούς ελέγχους. **Οι ομοιότητες μεταξύ των εξωτερικών ελέγχων και της εσωτερικής ελεγκτικής αναφέρονται στους μηχανισμούς και στις τεχνικές και όχι στους αντικειμενικούς στόχους και τα τελικά αποτελέσματα²¹.**

Η λειτουργία εσωτερικού ελέγχου της οντότητας είναι πιθανό να είναι σχετική για τον έλεγχο αν η φύση των ευθυνών και δραστηριοτήτων της λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου σχετίζεται με τη χρηματοοικονομική αναφορά της οντότητας, και ο ελεγκτής προσδοκά να χρησιμοποιήσει την εργασία των εσωτερικών ελεγκτών για να τροποποιήσει τη φύση ή το χρόνο, ή να μειώσει την έκταση, των διαδικασιών ελέγχου που πρέπει να διενεργηθούν²².

Οι εξωτερικοί ελεγκτές με σκοπό να πραγματοποιήσουν την έρευνά τους αποτελεσματικά μέσα σε περιορισμένα χρονικά όρια, πρέπει να προσδιορίσουν την επάρκεια της εργασίας του εσωτερικού ελέγχου. Η μελέτη και η αξιολόγηση του εσωτερικού ελέγχου είναι ένας σημαντικός παράγοντας για τον προσδιορισμό της φύσης, του χρόνου και της έκτασης των ελέγχων τεκμηρίωσης, που είναι απαραίτητοι για τους εξωτερικούς ελεγκτές για την επαλήθευση των κονδυλίων των οικονομικών καταστάσεων και εκθέσεων.

Ειδικότερα ο εξωτερικός ελεγκτής πρέπει να αξιολογήσει αν²³:

- Η εργασία διενεργήθηκε από εσωτερικούς ελεγκτές που έχουν επαρκή τεχνική κατάρτιση και ικανότητα.

²⁰ International Federation of Accountants (2009), «*IFAC Handbook of International Standards on Auditing and Quality Control*», ΔΠΕ 610 παρ.3, βλ. μετάφραση από Σ.Ο.Ε.Λ., 2010, σελ.722

²¹ Meigs B. W., Larsen J., Meigs F.R., (1984): «*Ελεγκτική*», Εκδόσεις Παπαζήση, Αθήνα, σελ.202.

²² International Federation of Accountants (2009), «*IFAC Handbook of International Standards on Auditing and Quality Control*», ΔΠΕ 315 παρ.101, βλ. μετάφραση από Σ.Ο.Ε.Λ., 2010, σελ.338.

²³ International Federation of Accountants (2009), «*IFAC Handbook of International Standards on Auditing and Quality Control*», ΔΠΕ 610 παρ.12, βλ. μετάφραση από Σ.Ο.Ε.Λ., 2010, σελ.724

- Η εργασία επιβλέφθηκε, επισκοπήθηκε και τεκμηριώθηκε κατάλληλα.
- Έχουν αποκτηθεί επαρκή ελεγκτικά τεκμήρια για να επιτρέψουν τους εσωτερικούς ελεγκτές να συναγάγουν εύλογα συμπεράσματα.
- Τα συμπεράσματα που συνάγονται είναι τα ενδεδειγμένα για τις περιστάσεις και οι οποιοσδήποτε εκθέσεις καταρτίζονται από τους εσωτερικούς ελεγκτές είναι συνεπείς με τα ευρήματα της εργασίας που έχει εκτελεστεί.
- Οι οποιοσδήποτε εξαιρέσεις ή τα ασυνήθιστα ζητήματα που γνωστοποιούνται από τους εσωτερικούς ελεγκτές επιλύονται κατάλληλα.

Ωστόσο ανεξάρτητα από το βαθμό αυτονομίας και αντικειμενικότητας της λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου, αυτή η λειτουργία δεν είναι ανεξάρτητη από την οντότητα όπως απαιτείται από τον εξωτερικό ελεγκτή κατά την έκφραση γνώμης επί των οικονομικών καταστάσεων. Ο εξωτερικός ελεγκτής έχει αποκλειστική ευθύνη για τη γνώμη ελέγχου που εκφράζεται, και αυτή η ευθύνη δεν μειώνεται από τη χρήση της εργασίας των εσωτερικών ελεγκτών από τον εξωτερικό ελεγκτή²⁴.

2.4 Σύστημα εσωτερικού ελέγχου

Σύστημα εσωτερικού ελέγχου είναι το σύνολο των μέτρων ελέγχου εκείνων που έχουν επινοηθεί και χρησιμοποιούνται σε μια επιχείρηση για να προωθήσουν, να κατευθύνουν, να περιορίσουν, να διοικήσουν και να ελέγξουν τις διάφορες δραστηριότητες αποβλέποντας στην ικανοποίηση των στόχων της επιχείρησης. Τέτοια μέτρα ελέγχου, αλλά όχι και τα μοναδικά, είναι ο τρόπος οργάνωσης, οι πολιτικές, τα συστήματα, οι διαδικασίες, οι εντολές, τα πρότυπα, οι επιτροπές, τα λογιστικά σχέδια, οι προϋπολογισμοί, τα χρονοδιαγράμματα, οι εκθέσεις, η τεκμηρίωση της εργασίας και η υπηρεσία εσωτερικού ελέγχου²⁵.

²⁴ International Federation of Accountants (2009), «*IFAC Handbook of International Standards on Auditing and Quality Control*», ΔΠΕ 610 παρ.4, βλ. μετάφραση από Σ.Ο.Ε.Λ., 2010, σελ.722

²⁵ Φίλος Ιωάννης (2004), «Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου Επιχειρήσεων», Εκδόσεις IQ Group, Αθήνα 2004, σελ.15.

Οι βασικές αρχές ενός επαρκούς συστήματος εσωτερικού ελέγχου είναι οι ακόλουθες²⁶:

1. *Ο σαφής διαχωρισμός της συναλλακτικής, διαχειριστικής και λογιστικής λειτουργίας.* Οι λειτουργίες θα πρέπει να είναι, υπηρεσιακώς, ανεξάρτητες και να ασκούνται από πρόσωπα, τα οποία δεν συνδέονται με στενό προσωπικό ή οικογενειακό δεσμό.

2. *Η κατανομή συγκεκριμένων αρμοδιοτήτων και ευθυνών του προσωπικού της επιχειρήσεως και ο διαχωρισμός των λειτουργικών διαδικασιών.* Η κατανομή των αρμοδιοτήτων πρέπει να σχεδιάζεται κατά τέτοιο τρόπο, ώστε καμία συναλλακτική ή διαχειριστική πράξη και λογιστική καταχώρηση να ολοκληρώνεται από ένα και μόνο υπάλληλο, αλλά η εργασία του καθενός να είναι συμπληρωματική της εργασίας ενός, τουλάχιστον, άλλου υπαλλήλου και να ελέγχεται από ένα τρίτο υπάλληλο (εσωτερικό ελεγκτή).

3. *Η άμεση έκδοση προκαθορισμένων στοιχείων για κάθε είσπραξη ή πληρωμή, καθώς και για κάθε δημιουργία απαιτήσεως ή υποχρεώσεως της επιχειρήσεως.* Τα στοιχεία αυτά πρέπει να φέρουν σχετική αρίθμηση και να επικυρώνονται από αρμόδια εξουσιοδοτημένα πρόσωπα της επιχειρήσεως. Για τα ανωτέρω στοιχεία, πρέπει να εξασφαλίζεται η ορθή λογιστικοποίησή τους.

4. *Η καθιέρωση μέτρων φυσικής προστασίας των λογιστικών βιβλίων και στοιχείων, καθώς και μέτρων, τα οποία να αποκλείουν οποιαδήποτε πρόσβαση σε αυτά, μη αρμοδίων υπαλλήλων της επιχειρήσεως.*

5. *Η διενέργεια, σε τακτά χρονικά διαστήματα, φυσικών επαληθεύσεων των περιουσιακών στοιχείων της επιχειρήσεως, καθώς και των σχετικών συμφωνιών των λοιπών λογαριασμών (πελατών, προμηθευτών, τραπεζών κ.λ.π.) από αρμόδιο υπάλληλο, ανεξάρτητο από εκείνον, που έχει την ευθύνη της ορθής λογιστικής παρακολουθήσεως και συμφωνίας των λογαριασμών.*

6. *Η λήψη μέτρων φυσικής προστασίας των περιουσιακών στοιχείων, καθώς και η χρήση ή διάθεση αυτών μόνο κατόπιν προκαθορισμένης διαδικασίας.*

Στο σύστημα εσωτερικού ελέγχου περιλαμβάνεται τόσο ο εσωτερικός λογιστικός έλεγχος, όσο και ο έλεγχος διαδικασιών ενώ δεν περιλαμβάνεται ο διοικητικός έλεγχος ο οποίος δεν ασκεί καμία επίδραση στα λογιστικά δεδομένα²⁷.

²⁶ Λουμιώτης Β., (2004), «Συνοπτικές Σημειώσεις επί των Ελεγκτικών Προτύπων», Έκδοση Ινστιτούτου Εκπαιδύσεως Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών (Ι.Ε.Σ.Ο.Ε.Λ.), Αθήνα, 2004, σελ. 16-18.

Τα ανωτέρω περιλαμβάνονται και στον Ν.3492/2006 (ΦΕΚ 210/τ'Α'5-10-2006) άρθρο 4 παρ.2, όπου στο άρθρο 4 παρ.4 ορίζονται τα εξής: *Σύστημα εσωτερικού ελέγχου (internal control) είναι το συνολικό σύστημα διαχειριστικών και άλλων ελέγχων, συμπεριλαμβανομένων των ελέγχων της οργανωτικής δομής, των μεθοδολογιών, των διαδικασιών και του εσωτερικού ελέγχου (internal audit), 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*²⁸.

2.5 Κώδικας Δεοντολογίας Εσωτερικού Ελέγχου

Ο Κώδικας Δεοντολογίας Εσωτερικού Ελέγχου (Code of Ethics) περιλαμβάνει τις αρχές και το πλαίσιο αρχών που θα πρέπει να ακολουθούν οι επαγγελματίες Εσωτερικοί Ελεγκτές και αποτελούν συστατικό στοιχείο κάθε Εσωτερικού Κανονισμού των Διευθύνσεων Εσωτερικού Ελέγχου. Ο ρόλος του Κώδικα Δεοντολογίας Εσωτερικού Ελέγχου (Code of Ethics) δεν είναι η υποχρεωτική εφαρμογή του αλλά περισσότερο καθοδηγητικός²⁹.

Οι Εσωτερικοί Ελεγκτές αναμένεται ότι θα εφαρμόζουν και θα υπερασπίζονται τις ακόλουθες αρχές³⁰:

- Ακεραιότητα

²⁷ Πρωτοψάλτης Ν. & Σαρακοστίδης Σ. (2003), «*Ελεγκτική Ναυτιλιακών Επιχειρήσεων*», Εκδόσεις Αθ. Σταμούλης, Αθήνα, σελ.25.

²⁸ Ν.3492/2006 (ΦΕΚ 210/τ'Α'5-10-2006) «Οργάνωση συστήματος ελέγχου για τη διασφάλιση της χρηστής δημοσιονομικής διαχείρισης του Κρατικού Προϋπολογισμού και των εκτός του Κρατικού Προϋπολογισμού φορέων και άλλες διατάξεις», διαθέσιμος από ιστοσελίδα Εθνικού Τυπογραφείου, πλοήγηση 10/8/2012

http://www.et.gr/index.php?option=com_wrapper&view=wrapper&Itemid=104&lang=en

²⁹ The Institute of Internal Auditors (2012), «*Code of Ethics*», Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών (IAA), διαθέσιμα από την ιστοσελίδα του IAA, πλοήγηση 15/8/2012.

<https://global.theiia.org/standards-guidance/mandatory-guidance/Pages/Code-of-Ethics.aspx>

³⁰ The Hellenic Institute of Internal Auditors (2012): «*Κώδικας Δεοντολογίας*», Ελληνικό Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών (HIAA), διαθέσιμος από την ιστοσελίδα του HIAA, πλοήγηση 15/8/2012.

http://www.hiia.gr/internal_audit_code.htm

Η Ακεραιότητα των Εσωτερικών Ελεγκτών εδραιώνει την εμπιστοσύνη και παρέχει έτσι τη βάση εμπιστοσύνης της κρίσης τους.

- Αντικειμενικότητα

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

- Εμπιστευτικότητα

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.

- Επάρκεια

Οι Εσωτερικοί Ελεγκτές χρησιμοποιούν τις γνώσεις, τις δεξιότητες και τις εμπειρίες που χρειάζονται για την παροχή των υπηρεσιών του Εσωτερικού Ελέγχου.

Κεφάλαιο 3^ο: Διεθνή Πρότυπα Εσωτερικού Ελέγχου και Νομικό Πλαίσιο

3.1 Νομικό Πλαίσιο Εσωτερικού Ελέγχου στην Ελλάδα

Το Νομικό Πλαίσιο του Εσωτερικού Ελέγχου στην Ελλάδα είναι άρρηκτα συνδεδεμένο με τις εξελίξεις της εταιρικής διακυβέρνησης.

Στις ακόλουθες παραγράφους θα πραγματοποιηθεί μια σύντομη επισκόπηση των σημαντικότερων νόμων που διέπουν τον εσωτερικό έλεγχο στα πλαίσια της εταιρικής διακυβέρνησης.

Σύμφωνα με την **υπ' αριθμ.5/204/14-11-2000** απόφασης της Επιτροπής Κεφαλαιαγοράς με θέμα: «Κανόνες συμπεριφοράς των εταιρειών που έχουν εισαγάγει τις μετοχές τους στο Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών και των συνδεδεμένων με αυτές προσώπων»³¹, **κάθε εταιρεία οφείλει να διαθέτει τμήμα εσωτερικού ελέγχου** το οποίο θα αποσκοπεί στη συνεχή παρακολούθηση της λειτουργίας της εταιρείας και θα έχει την ευθύνη να ενημερώνει εγγράφως, σε τακτά χρονικά διαστήματα, το διοικητικό συμβούλιο για την εφαρμογή του κανονισμού εσωτερικής λειτουργίας της εταιρείας. Το διοικητικό συμβούλιο της εταιρείας ορίζει τον επικεφαλής του τμήματος εσωτερικού ελέγχου, ο οποίος αναφέρεται σε αυτό και είναι πρόσωπο με επαρκή προσόντα και εμπειρία. Το διοικητικό συμβούλιο της εταιρείας οφείλει να παρέχει στα μέλη του Τμήματος όλα τα απαραίτητα μέσα που θα διευκολύνουν την άσκηση κατάλληλου και αποδοτικού εσωτερικού ελέγχου.

Στον εσωτερικό κανονισμό λειτουργίας της εταιρείας πρέπει να περιγράφονται με ακρίβεια οι αρμοδιότητες, η σύνθεση, ο τρόπος επικοινωνίας με τα λοιπά τμήματα της εταιρείας και οι όροι λειτουργίας του τμήματος εσωτερικού ελέγχου.

³¹ Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών (2000), Υπ' αριθμ. 5/204/14-11-2000 Απόφαση της Επιτροπής Κεφαλαιαγοράς με θέμα: «Κανόνες συμπεριφοράς των εταιρειών που έχουν εισαγάγει τις μετοχές τους στο Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών και των συνδεδεμένων με αυτές προσώπων», διαθέσιμη από την ιστοσελίδα του ΧΑΑ, πλοήγηση 16/8/2012.

<http://www.ase.gr/content/gr/about/Regulations/Files/apofash5204EK.pdf>

Στις αρμοδιότητες του τμήματος εσωτερικού ελέγχου, όπως αναφερθήκαμε στο 2^ο κεφάλαιο, συμπεριλαμβάνονται επιπροσθέτως, βάσει του νόμου, και οι εξής:

- Ο έλεγχος τήρησης των υποχρεώσεων που προβλέπονται από την υπ' αριθμ.5/204/14-11-2000 απόφασης της Επιτροπής Κεφαλαιαγοράς με θέμα «Κανόνες συμπεριφοράς των εταιρειών που έχουν εισαγάγει τις μετοχές τους στο Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών και των συνδεδεμένων με αυτές προσώπων»
- Ο έλεγχος της τήρησης των δεσμεύσεων που περιέχονται στα ενημερωτικά δελτία και τα επιχειρηματικά σχέδια της εταιρείας σχετικά με τη χρήση των κεφαλαίων που αντλήθηκαν από το χρηματιστήριο.
- Ο έλεγχος της νομιμότητας των αμοιβών και πάσης φύσεως παροχών προς τα μέλη της διοικήσεως αναφορικά με τις αποφάσεις των αρμοδίων οργάνων της Εταιρίας.
- Ο έλεγχος των σχέσεων και συναλλαγών της Εταιρίας με τις συνδεδεμένες με αυτήν εταιρίες, κατά την έννοια του άρθρου 42ε παράγραφος 5 του κ.ν. 2190/1920, καθώς και των σχέσεων της Εταιρίας με τις εταιρίες στο κεφάλαιο των οποίων συμμετέχουν σε ποσοστό τουλάχιστον 10% μέλη του Διοικητικού Συμβουλίου της Εταιρίας ή μέτοχοί της με ποσοστό τουλάχιστον 10%.

Στην συνέχεια **το 2002**, που θεωρείτε ως έτος ορόσημο για την εταιρική διακυβέρνηση και τον εσωτερικό έλεγχο³², μέσω του **Ν.3016/2002³³ επιβλήθηκε η συμμετοχή μη εκτελεστικών και ανεξάρτητων μη εκτελεστικών μελών στα Διοικητικά Συμβούλια** των ελληνικών εισηγμένων εταιρειών, τη θέσπιση και την λειτουργία μονάδας εσωτερικού ελέγχου και την υιοθέτηση εσωτερικού κανονισμού λειτουργίας. Σύμφωνα με το άρθρο 8 του Ν.3016/2002 που ορίζει τις αρμοδιότητες των υπηρεσιών εσωτερικού ελέγχου των εισηγμένων στο Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών εταιρειών, η υπηρεσία Εσωτερικού Ελέγχου:

³² Koutoupis G. A., (2012), «Importing Corporate Governance Codes in Greek Publicly Listed Enterprises – A Case Study Analysis», *International Journal of Organizational Analysis*, Vol.20 (4), pp.1-22

³³ Ν.3016/2002 (ΦΕΚ 110 τ.Α'/17.5.2002), «Για την εταιρική διακυβέρνηση, θέματα μισθολογίου και άλλες διατάξεις», διαθέσιμο από ιστοσελίδα Εθνικού Τυπογραφείου, πλοήγηση 10/8/2012 http://www.et.gr/index.php?option=com_wrapper&view=wrapper&Itemid=104&lang=en

- Παρακολουθεί την εφαρμογή και τη συνεχή τήρηση του Εσωτερικού Κανονισμού Λειτουργίας και του καταστατικού της εταιρίας, καθώς και της εν γένει νομοθεσίας που αφορά την εταιρία και ιδιαίτερα της νομοθεσίας των ανωνύμων εταιριών και της χρηματιστηριακής.
- Αναφέρει στο διοικητικό συμβούλιο της εταιρίας περιπτώσεις σύγκρουσης των ιδιωτικών συμφερόντων των μελών του διοικητικού συμβουλίου ή των διευθυντικών στελεχών της εταιρίας με τα συμφέροντα της εταιρίας, τις οποίες διαπιστώνει κατά την άσκηση των καθηκόντων του.
- Οι εσωτερικοί ελεγκτές οφείλουν να ενημερώνουν εγγράφως μια φορά τουλάχιστον το τρίμηνο το διοικητικό συμβούλιο για το διενεργούμενο από αυτούς έλεγχο και να παρίστανται κατά τις γενικές συνελεύσεις των μετόχων.
- Οι εσωτερικοί ελεγκτές παρέχουν, μετά από έγκριση του Δ.Σ. της εταιρίας, οποιαδήποτε πληροφορία ζητηθεί εγγράφως από Εποπτικές Αρχές, συνεργάζονται με αυτές και διευκολύνουν με κάθε δυνατό τρόπο το έργο παρακολούθησης, ελέγχου και εποπτείας που αυτές ασκούν.

Οι εξελίξεις επηρέασαν και τον Δημόσιο Τομέα. Η αφετηρία ήταν οι «**Δημόσιες Επιχειρήσεις και Οργανισμοί (Δ.Ε.Κ.Ο.) με τον Ν.3429/2005**³⁴ (ΦΕΚ 314'/τ.Α'/ 27-12-2005) «Δημόσιες Επιχειρήσεις και Οργανισμοί (Δ.Ε.Κ.Ο.). Σύμφωνα με το άρθρο 4 παρ. 3 του νόμου κάθε δημόσια επιχείρηση οργανώνει υπηρεσία εσωτερικού ελέγχου με τις εξής αρμοδιότητες:

- Παρακολούθηση της εφαρμογής και της συνεχούς τήρησης του εσωτερικού κανονισμού λειτουργίας και του καταστατικού της δημόσιας επιχείρησης, καθώς και της εν γένει νομοθεσίας που αφορά την επιχείρηση.
- Παρακολούθηση και αναφορά στο διοικητικό συμβούλιο της δημόσιας επιχείρησης και στη γενική συνέλευση των μετόχων περιπτώσεις σύγκρουσης των ιδιωτικών συμφερόντων των μελών του διοικητικού

³⁴ Ν.3429/2005: (ΦΕΚ 314'/τ.Α'/ 27-12-2005) «Δημόσιες Επιχειρήσεις και Οργανισμοί (Δ.Ε.Κ.Ο.)» Διαθέσιμος από την ιστοσελίδα του Εθνικού Τυπογραφείου, πλοήγηση 12/8/2010 http://www.et.gr/index.php?option=com_wrapper&view=wrapper&Itemid=104&lang=en

συμβουλίου με τα συμφέροντα της επιχείρησης ή παράβασης των διατάξεων του νόμου αυτού από μέλη του διοικητικού συμβουλίου, συμπεριλαμβανομένου του προέδρου και του διευθύνοντος συμβούλου.

- Ενημέρωση εγγράφως μία φορά τουλάχιστον κάθε τρίμηνο του διοικητικού συμβουλίου καθώς και τη γενική συνέλευση των μετόχων για τους ελέγχους που διενεργεί.
- Παροχή με ακρίβεια οποιασδήποτε πληροφορίας ζητηθεί από την Ειδική Γραμματεία Δημοσίων Επιχειρήσεων και Οργανισμών.

Στην υπηρεσία εσωτερικού ελέγχου απασχολείται τουλάχιστον ένας εσωτερικός ελεγκτής, που ορίζεται από τη γενική συνέλευση των μετόχων. **Οι εσωτερικοί ελεγκτές είναι ανεξάρτητοι, δεν υπάγονται ιεραρχικά σε καμία υπηρεσιακή μονάδα της δημόσιας επιχείρησης, παρέχουν υπηρεσίες με έμμισθη εντολή και δεν αποκτούν ιδιότητα υπαλλήλου ή σχέση εξαρτημένης εργασίας.**

Σύμφωνα με τον Ν.3492/2006 (ΦΕΚ 210/τ'Α'5-10-2006) άρθρο 12 παρ.2, συνιστώνται μονάδες εσωτερικού ελέγχου στους φορείς που εποπτεύονται από τα Υπουργεία ή τις Περιφέρειες της χώρας, με προϋπολογισμό άνω των τριών εκατομμυρίων (3.000.000) ευρώ³⁵.

Η υπ' αριθμ. **2577/9-3-2006 Πράξη του Διοικητή της Τράπεζας της Ελλάδος**³⁶ με θέμα « Πλαίσιο αρχών λειτουργίας και κριτηρίων αξιολόγησης της οργάνωσης και των Συστημάτων Εσωτερικού Ελέγχου των πιστωτικών και χρηματοδοτικών ιδρυμάτων και σχετικές αρμοδιότητες των διοικητικών τους οργάνων», καθόρισε τις βασικές αρχές και κριτήρια τα οποία έπρεπε να διαθέτουν τα πιστωτικά ιδρύματα ως προς την επάρκεια του Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου³⁷. Στην απόφαση πραγματοποιείται ειδική αναφορά στον ορισμό και στόχο του Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου, παραθέτονται οι βασικές αρχές και

³⁵ Ν.3492/2006 (ΦΕΚ 210/τ'Α'5-10-2006) «Οργάνωση συστήματος ελέγχου για τη διασφάλιση της χρηστής δημοσιονομικής διαχείρισης του Κρατικού Προϋπολογισμού και των εκτός του Κρατικού Προϋπολογισμού φορέων και άλλες διατάξεις», διαθέσιμος από ιστοσελίδα Εθνικού Τυπογραφείου, πλοήγηση 10/8/2012

http://www.et.gr/index.php?option=com_wrapper&view=wrapper&Itemid=104&lang=en

³⁶ Τράπεζα της Ελλάδος (2006), Υπ' αριθμ. 2577/9-3-2006 Πράξη του Διοικητή της Τράπεζας της Ελλάδος, Διαθέσιμη από ιστοσελίδα της Τράπεζας της Ελλάδος, πλοήγηση 11/8/2012, <http://www.bankofgreece.gr/Pages/default.aspx>,

³⁷ Κουτούπης Α., (2009α): «*Νομοθετικό πλαίσιο και βέλτιστες πρακτικές Εσωτερικού Ελέγχου σε Ασφαλιστικές Εταιρείες*», παρουσίαση στα πλαίσια Ημερίδας με θέμα «*Ο Εσωτερικός Έλεγχος στην Ασφαλιστική Αγορά*», διοργάνωση Ένωση Ασφαλιστικών Εταιρειών Ελλάδος, 21-1-2009, παρουσίαση διαθέσιμη από <http://www.insurancedaily.gr/upload/2009/01/5koytoupis.pdf>, πλοήγηση 16/8/2012.

τα κριτήρια αξιολόγησης της δομής του Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου των Πιστωτικών Ιδρυμάτων και οι σχέσεις του με το Διοικητικό Συμβούλιο, τη Διοίκηση, τις Επιτροπές Ελέγχου και Επιτροπές Κινδύνου.

Ο Ν.3693/2008 (ΦΕΚ 174'/τ.Α'/ 25-8-2008) «Εναρμόνιση της ελληνικής νομοθεσίας με την Οδηγία 2006/43/ΕΚ περί υποχρεωτικών ελέγχων των ετήσιων και των ενοποιημένων λογαριασμών, για την τροποποίηση των Οδηγιών 78/660/ΕΟΚ και 83/349/ΕΟΚ του Συμβουλίου και για την κατάργηση της Οδηγίας 84/253/ΕΟΚ του Συμβουλίου και άλλες διατάξεις», επέβαλλε τη σύσταση επιτροπών ελέγχου, καθώς και σημαντικές υποχρεώσεις γνωστοποίησης, όσον αφορά στο ιδιοκτησιακό καθεστώς και τη διακυβέρνηση μιας εταιρείας. Ειδικότερα στο άρθρο 37 του νόμου, ορίζεται ότι η Επιτροπή Ελέγχου, θα αποτελείται από δύο τουλάχιστον μη εκτελεστικά μέλη και ένα ανεξάρτητο μη εκτελεστικό μέλος του οργάνου διοίκησής της. Όλα τα μέλη της Επιτροπής Ελέγχου ορίζονται από τη Γενική Συνέλευση των μετόχων ή εταίρων και το ανεξάρτητο μη εκτελεστικό μέλος της Επιτροπής Ελέγχου πρέπει να έχει αποδεδειγμένη επαρκή γνώση σε θέματα λογιστικής και ελεγκτικής³⁸.

Την διενέργεια εσωτερικών ελέγχων σε όλους τους φορείς της Γενικής Κυβέρνησης από τις Μονάδες Εσωτερικού Ελέγχου, με τη συνολική καθοδήγηση και επίβλεψη του Γενικού Λογιστηρίου του Κράτους, επέβαλλε ο Ν. 3871/2010 (ΦΕΚ 141/τ'Α'/17-8-2010)³⁹.

Σύμφωνα με τον Ν. 3873/2010 (ΦΕΚ 150'/ τ.Α'/ 6-9-2010) «Ενσωμάτωση στην ελληνική έννομη τάξη της Οδηγίας 2006/46/ΕΚ του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου σχετικά με τους ετήσιους και ενοποιημένους λογαριασμούς εταιρειών ορισμένων μορφών και της Οδηγίας 2007/63/ΕΚ του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου για την απαίτηση για τη σύνταξη έκθεσης από ανεξάρτητο εμπειρογνώμονα σε περίπτωση συγχώνευσης ή διάσπασης ανωνύμων εταιρειών», οι ανώνυμες εταιρείες οι μετοχές ή άλλες κινητές αξίες της οποίας έχουν εισαχθεί προς διαπραγμάτευση σε οργανωμένη αγορά πρέπει να συμπεριλαμβάνουν στην ετήσια έκθεση διαχείρισης τους και δήλωση εταιρικής διακυβέρνησης. Επιπρόσθετα απαιτείται η περιγραφή των

³⁸ Ν.3693/2008, Διαθέσιμος από την ιστοσελίδα του Εθνικού Τυπογραφείου, πλοήγηση 12/8/2010. http://www.et.gr/index.php?option=com_wrapper&view=wrapper&Itemid=104&lang=en

³⁹ Ν.3871/2010 (ΦΕΚ 141/τ'Α'/17-8-2010) «Δημοσιονομική διαχείριση και Ευθύνη», άρθρο 25, Διαθέσιμος από την ιστοσελίδα του Εθνικού Τυπογραφείου, πλοήγηση 12/8/2010.

κύριων χαρακτηριστικών των συστημάτων εσωτερικού ελέγχου και διαχείρισης κινδύνων της εταιρείας σε σχέση με τη διαδικασία σύνταξης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων⁴⁰.

Ο Ν. 3884/2010 (ΦΕΚ 168'/ τ.Α'/ 24-9-2010) « Ενσωμάτωση στο ελληνικό δίκαιο της Οδηγίας 2007/36/ΕΚ του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου, της 11ης Ιουλίου 2007, σχετικά με την άσκηση ορισμένων δικαιωμάτων από μετόχους εισηγμένων εταιρειών – Τροποποίηση και προσαρμογή του κωδικοποιημένου νόμου 2190/1920 Περί ανωνύμων εταιρειών και του ν. 2396/1996», περιέλαβε τις πρόσθετες εταιρικές υποχρεώσεις γνωστοποιήσεων προς τους μετόχους στο πλαίσιο της προετοιμασίας της Γενικής τους Συνέλευσης⁴¹.

3.2 Αρχές και Σημασία Προτύπων

Σύμφωνα με τον Κώδικα Δεοντολογίας Εσωτερικού Ελέγχου (Code of Ethics), οι εσωτερικοί ελεγκτές παρέχουν τις υπηρεσίες τους σύμφωνα με τα διεθνή πρότυπα εσωτερικού ελέγχου.

Η εφαρμογή των διεθνών προτύπων εσωτερικού ελέγχου στοχεύει στα ακόλουθα⁴²:

1. Να εκπαιδεύσει και να επιμορφώσει τους εσωτερικούς ελεγκτές για τον ρόλο και τις ευθύνες τους.
2. Να αποτελέσουν την βάση αξιολόγησης του έργου των εσωτερικών ελεγκτών.
3. Να βελτιώσουν την υλοποίηση του εσωτερικού ελέγχου.

Η εφαρμογή των προτύπων επηρεάζεται θετικά από παράγοντες όπως η τα χρόνια που ο εσωτερικός ελεγκτής είναι μέλος στο Ινστιτούτο Εσωτερικών

⁴⁰ Ν.3873/2010: Διαθέσιμος από την ιστοσελίδα του Εθνικού Τυπογραφείου, πλοήγηση 14/8/2010. http://www.et.gr/index.php?option=com_wrapper&view=wrapper&Itemid=104&lang=en

⁴¹ Ν.3884/2010: Διαθέσιμος από την ιστοσελίδα του Εθνικού Τυπογραφείου, πλοήγηση 14/8/2010. http://www.et.gr/index.php?option=com_wrapper&view=wrapper&Itemid=104&lang=en

⁴² Burnaby et.al (2009): «Usage of Internal Auditing Standards by companies in the United States and select European countries», *Managerial Auditing Journal*, Vol. 24(9), pp.835-860.

Ελεγκτών, η επαγγελματική πιστοποίηση στον εσωτερικό έλεγχο και οι ώρες επιμόρφωσης⁴³.

Ωστόσο, σύμφωνα με την τελευταία δημοσιευμένη παγκόσμια έρευνα του Διεθνούς Ινστιτούτου Εσωτερικών Ελεγκτών (IAA), τα διεθνή πρότυπα εσωτερικού ελέγχου ακολουθούνται στο σύνολό τους από το 46,3% των επιχειρήσεων. Οι λόγοι για τους οποίους δεν ακολουθούνται στο σύνολό τους είναι το μικρό μέγεθος των επιχειρήσεων και των τμημάτων εσωτερικού ελέγχου, το κόστος και ο χρόνος που απαιτείται για την πλήρη εφαρμογή τους⁴⁴.

Τα υψηλότερα ποσοστά μη εφαρμογής έχουν τα πρότυπα 1300 «Quality Assurance and Improvement Program» («Πρόγραμμα Ποιοτικής Διασφάλισης και Βελτίωσης») και 2600 «Resolution of Management's Acceptance of Risks» («Αποδοχή των Κινδύνων από τη Διοίκηση»)⁴⁵.

3.3 Είδη προτύπων

Τα πρότυπα χωρίζονται σε τρεις κατηγορίες:

1. **Πρότυπα Χαρακτηριστικών Ιδιοτήτων (Attribute Standards - Σειρά 1000)**, τα οποία περιγράφουν τα χαρακτηριστικά των οργανισμών και των προσώπων που ασκούν Εσωτερικό Έλεγχο.
2. **Πρότυπα Απόδοσης (Performance Standards - Σειρά 2000)**, τα οποία περιγράφουν τη φύση των δραστηριοτήτων του Εσωτερικού Ελέγχου και παρέχουν κριτήρια βάσει των οποίων μπορεί να αξιολογηθεί η απόδοση του Εσωτερικού Ελέγχου.
3. **Πρότυπα Εφαρμογής (Implementation Standards)**, τα οποία εξειδικεύουν τις δύο πρώτες κατηγορίες προτύπων σε συγκεκριμένους τομείς δραστηριότητας, διερευνώντας παραπέρα τα πρότυπα και παρέχοντας τους τις απαραίτητες διαβεβαιώσεις «Assurance», τα οποία

⁴³ Abdolmohammadi M & Sarens G. (2011): ««An Investigation of the Association between Cultural Dimensions and Variations in Perceived Use of and Compliance with Internal Auditing Standards in 19 Countries», *The International Journal of Accounting*, 46, 365-389.

⁴⁴ The Institute of Internal Auditors (2011): «Core Competencies for Today's Internal Auditor - Report II. » - A component of the CBOK study», *IAA's Global Internal Audit Survey*, p.31

⁴⁵ Burnaby P., Abdolmohammadi M., Haas S., Sarens G., Allegrini M. (2009): «Usage of Internal Auditing Standards by companies in the United States and select European countries», *Managerial Auditing Journal*, 24(9), pp.835-860.

συμβολίζονται με (A) και συμβουλευτικές δραστηριότητες «Consulting» τα οποία συμβολίζονται με (C)⁴⁶.

3.3.1 Πρότυπα Χαρακτηριστικών Ιδιοτήτων (Attribute Standards - Σειρά 1000)

Στην ενότητα αυτή θα αναλυθούν τα πρότυπα χαρακτηριστικών ιδιοτήτων (Attribute Standards – Σειρά 1000)⁴⁷.

1000 - Σκοπός, Αρμοδιότητες, Υπευθυνότητες (Purpose, Authority, and Responsibility)

Ο σκοπός, οι αρμοδιότητες και οι υπευθυνότητες της δραστηριότητας του Εσωτερικού Ελέγχου πρέπει να καθορίζονται εγγράφως στο Καταστατικό Έγγραφο, το οποίο θα πρέπει να είναι συμβατό με τα Πρότυπα, και να παρουσιάζεται στα ανώτερα στελέχη και να εγκρίνεται από το Διοικητικό Συμβούλιο.

Το Καταστατικό Έγγραφο είναι ένα επίσημο έγγραφο που καθορίζει τον σκοπό, τις αρμοδιότητες και τις υπευθυνότητες της δραστηριότητας του Εσωτερικού Ελέγχου. Το έγγραφο αυτό καθορίζει τη θέση του εσωτερικού ελέγχου στα πλαίσια της επιχείρησης ή του οργανισμού, την σχέση του εσωτερικού ελεγκτή και του Διοικητικού Συμβουλίου, επιτρέποντας του την πρόσβαση σε αρχεία και σε οποιοδήποτε στοιχείο θα τον βοηθήσει να εκπληρώσει το έργο του. Την τελική έγκριση του Καταστατικού Έγγραφου την έχει το Διοικητικό Συμβούλιο.

1000.A1 - Η φύση των υπηρεσιών διαβεβαιώσεων (Assurance Services) που παρέχονται στον οργανισμό πρέπει να ορίζονται στο καταστατικό έγγραφο.

⁴⁶ The Institute of Internal Auditors (2010): «International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing», διαθέσιμα από <https://global.theiia.org/standards-guidance/attribute-standards/Pages/Attribute-Standards.aspx>, πλοήγηση στις 22/8/2012.

⁴⁷ Για αναλυτική παράθεση των προτύπων:

A) The Institute of Internal Auditors (2010): «International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing», διαθέσιμα από <https://global.theiia.org/standards-guidance/attribute-standards/Pages/Attribute-Standards.aspx>, πλοήγηση 22/8/2012

B) The Hellenic Institute of Internal Auditors (2012): «Πρότυπα», διαθέσιμα από http://www.hiia.gr/internal_audit_protipa.htm, πλοήγηση

1000.C1 - Η φύση των συμβουλευτικών υπηρεσιών πρέπει να καθοριστούν στο πλαίσιο του καταστατικού εγγράφου.

1010 - Αναγνώριση του Ορισμού του εσωτερικού ελέγχου, του Κώδικα Δεοντολογίας, και των Πρότυπων στο Καταστατικό Έγγραφο. (Recognition of the Definition of Internal Auditing, the Code of Ethics, and the Standards in the Internal Audit Charter)

Τα παραπάνω θα πρέπει να ορίζονται από το καταστατικό έγγραφο. Ο επικεφαλής ελεγκτής θα πρέπει να συζητήσει τον καθορισμό των τριών εννοιών με τα ανώτερα διοικητικά στελέχη και το διοικητικό συμβούλιο.

1100 - Ανεξαρτησία και Αντικειμενικότητα (Independence and Objectivity)

Η δραστηριότητα του Εσωτερικού Ελέγχου πρέπει να είναι ανεξάρτητη και οι Εσωτερικοί Ελεγκτές να ασκούν τα καθήκοντά τους με αντικειμενικό τρόπο. Η *ανεξαρτησία* είναι η ελευθερία από τις συνθήκες που απειλούν την ικανότητα του εσωτερικού ελεγκτή διεξάγει το έργο του κατά τρόπο αμερόληπτο. Για να επιτευχθεί ο βαθμός της ανεξαρτησίας που απαιτείται για την αποτελεσματική εκτέλεση των καθηκόντων τους οι εσωτερικοί ελεγκτές, πρέπει ο επικεφαλής ελεγκτής να έχει άμεση και απεριόριστη πρόσβαση στο διοικητικό συμβούλιο, και αυτό επιτυγχάνεται μέσω μιας αμφίδρομης σχέσης. Απειλές κατά της ανεξαρτησία θα πρέπει να διαχειρίζονται και να λύνονται σε ατομικό, λειτουργικό, και οργανωτικό επίπεδο.

Η *αντικειμενικότητα* είναι μια αμερόληπτη νοητική στάση που επιτρέπει στους εσωτερικούς ελεγκτές να εκτελούν τις δεσμεύσεις με τέτοιο τρόπο ώστε να πιστεύουν στο έργο τους μη θέτοντας σε κίνδυνο την ποιότητα του. Η αντικειμενικότητα επιβάλλει στους εσωτερικούς ελεγκτές να μην επηρεάζονται στην κρίση τους από άλλους σε θέματα ελέγχου. Όπως και στην περίπτωση της ανεξαρτησίας, θα πρέπει οι απειλές κατά της ανεξαρτησία να διαχειρίζονται και να λύνονται σε ατομικό, λειτουργικό, και οργανωτικό επίπεδο.

1110 – Οργανωτική Ανεξαρτησία (Organizational Independence)

Ο επικεφαλής ελεγκτής πρέπει να υποβάλει την έκθεση ελέγχου στο κατάλληλο επίπεδο εντός του οργανισμού που θα επιτρέπει στους εσωτερικούς ελεγκτές να ανταποκρίνονται στις ευθύνες τους. Ο επικεφαλής ελεγκτής πρέπει να

επιβεβαιώσει στο διοικητικό συμβούλιο, τουλάχιστον σε ετήσια βάση, τη οργανωτική ανεξαρτησία των εσωτερικών ελέγχων.

1110.A1 - Η δραστηριότητα του εσωτερικού ελέγχου πρέπει να είναι απαλλαγμένη από τυχόν παρεμβολές στον προσδιορισμό του πεδίου εφαρμογής του εσωτερικού ελέγχου, την εκτέλεση καθηκόντων και την ανακοίνωση των αποτελεσμάτων.

1111 – Άμεση αλληλεπίδραση με το Διοικητικό Συμβούλιο (Direct Interaction with the Board)

Ο επικεφαλής ελεγκτής πρέπει να επικοινωνεί και να αλληλεπιδρά άμεσα με το διοικητικό συμβούλιο.

1120 – Ατομική Αντικειμενικότητα (Individual Objectivity)

Οι εσωτερικοί ελεγκτές πρέπει να έχουν μια ανεξάρτητη, αμερόληπτη στάση και να αποφεύγουν οποιαδήποτε σύγκρουση συμφερόντων.

1130 – Απομείωση στην ανεξαρτησία ή την αντικειμενικότητα (Impairment to Independence and Objectivity)

Αν η ανεξαρτησία ή η αντικειμενικότητα είναι μειωμένη στην πραγματικότητα ή στην εμφάνιση, οι λεπτομέρειες της απομείωσης πρέπει να γνωστοποιούνται στα κατάλληλα μέρη.

Η απομείωση της ανεξαρτησίας και της αντικειμενικότητας μπορεί να περιλαμβάνει, αλλά δεν περιορίζεται σε αυτά, σύγκρουση συμφερόντων, το περιορισμένο πεδίο εφαρμογής, περιορισμούς στην πρόσβαση σε αρχεία, το προσωπικό και περιορισμούς των πόρων.

1200 - Επάρκεια Γνώσεων και Δέουσα Επαγγελματική Επιμέλεια. (Proficiency and Due Professional Care)

Οι Εσωτερικοί Έλεγκτοι θα πρέπει να εκτελούνται με επάρκεια γνώσεων και την δέουσα επαγγελματική επιμέλεια.

1210 – Επάρκεια Γνώσεων (Proficiency)

Οι εσωτερικοί ελεγκτές πρέπει να διαθέτουν τις γνώσεις, τις δεξιότητες, και ικανότητες που απαιτούνται για την εκτέλεση των καθηκόντων τους. Η δραστηριότητα του εσωτερικού ελέγχου συλλογικά πρέπει να διαθέτει ή να αποκτά τις γνώσεις, τις δεξιότητες, και άλλες ικανότητες που απαιτούνται για την εκτέλεση των ευθυνών τους. Όταν ο προϊστάμενος εσωτερικός ελεγκτής πρόκειται να χρησιμοποιήσει εξωτερικό συνεργάτη, πρέπει να ελέγξει την ικανότητα, την ανεξαρτησία και την αντικειμενικότητά του σε σχέση με την ελεγκτική εργασία που πρόκειται να του ανατεθεί. Ο προϊστάμενος εσωτερικός ελεγκτής πρέπει να βεβαιωθεί ότι δεν υπάρχουν οικονομικές, προσωπικές ή οργανωσιακές σχέσεις οι οποίες θα στέκονταν ως εμπόδιο για τον εξωτερικό συνεργάτη να εκφράσει αμερόληπτες και αντικειμενικές κρίσεις και απόψεις κατά την διάρκεια των ελεγκτικών διαδικασιών⁴⁸.

1220 – Δέουσα Επαγγελματική Επιμέλεια (Due Professional Care)

Οι εσωτερικοί ελεγκτές πρέπει να εφαρμόζουν την επιμέλεια και την ικανότητα που αναμένεται από κάθε συνετό εσωτερικό ελεγκτή.

1230 – Συνεχιζόμενη Επαγγελματική Ανάπτυξη (Continuing Professional Development)

Οι εσωτερικοί ελεγκτές πρέπει να βελτιώνουν τις γνώσεις, τις δεξιότητες τους, και τα λοιπά προσόντα τους μέσω της διαρκούς επαγγελματικής επιμόρφωσης.

1300 - Πρόγραμμα Ποιοτικής Διασφάλισης και Βελτίωσης (Quality, Assurance and Improvement Program)

Ο προϊστάμενος Εσωτερικού Ελέγχου θα πρέπει να αναπτύσσει και να τηρεί ένα πρόγραμμα ποιοτικής διασφάλισης και βελτίωσης, το οποίο να καλύπτει όλες τις πλευρές της δραστηριότητας του Εσωτερικού Ελέγχου και να εποπτεύει συνεχώς την αποτελεσματικότητά του. Το πρόγραμμα αυτό θα πρέπει να σχεδιάζεται με τρόπο ώστε να βοηθάει τον Εσωτερικό Έλεγχο και να προσθέτει αξία και να βελτιώνει τις λειτουργίες του οργανισμού, διαβεβαιώνοντας ότι η

⁴⁸ Ελληνικό Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών (2008), «Το Πλαίσιο Επαγγελματικής Εφαρμογής», , έκδοση Ελληνικού Ινστιτούτου Εσωτερικών Ελεγκτών, σελ.139-144.

δραστηριότητα του Εσωτερικού Ελέγχου διενεργείται σύμφωνα με τα Πρότυπα και τον Κώδικα Δεοντολογίας.

1310 – Απαιτήσεις της Διασφάλισης Ποιότητας και Πρόγραμμα βελτίωσης (Requirements of the Quality Assurance and Improvement Program)

Η διασφάλιση της ποιότητας και το πρόγραμμα βελτίωσης πρέπει να περιλαμβάνει τόσο εσωτερικές όσο και εξωτερικές αξιολογήσεις.

1311 – Εσωτερικές αξιολογήσεις (Internal Assessments)

Η εσωτερική αξιολόγηση πρέπει να περιλαμβάνει:

- Συνεχής παρακολούθηση των αποδόσεων των εσωτερικών ελέγχων
- Περιοδικές αξιολογήσεις που εκτελούνται μέσω της αυτοαξιολόγησης ή από άλλα άτομα εντός του οργανισμού με επαρκή γνώση των πρακτικών εσωτερικού ελέγχου.

1312 – Εξωτερικές αξιολογήσεις (External Assessments)

Οι εξωτερικές αξιολογήσεις πρέπει να διενεργούνται τουλάχιστον μία φορά κάθε πέντε χρόνια από ένα αρμόδιο και ανεξάρτητο κριτή ή ομάδα ελέγχου έξω από τον οργανισμό. Ο επικεφαλής ελεγκτής πρέπει να συζητά με το διοικητικό συμβούλιο:

- Την ανάγκη για πιο συχνές εξωτερικές αξιολογήσεις
- Τα προσόντα και η ανεξαρτησία του εξωτερικού κριτή ή ομάδας ελέγχου, συμπεριλαμβανομένων τυχόν σύγκρουση συμφερόντων.

1320 – Έκθεση για τη Διασφάλιση της Ποιότητας και Πρόγραμμα Βελτίωσης. (Reporting on the Quality Assurance and Improvement Program)

Ο προϊστάμενος εσωτερικού ελέγχου πρέπει να ανακοινώνει τα αποτελέσματα της διασφάλισης της ποιότητας και το πρόγραμμα βελτίωσης στα ανώτερα διευθυντικά στελέχη και το διοικητικό συμβούλιο.

1321 – Χρήση του "Συμμορφώνεται με τα Διεθνή Πρότυπα για την επαγγελματική πρακτική του εσωτερικού ελέγχου"(Use of "Conforms with

the International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing”)

Ο προϊστάμενος εσωτερικού ελέγχου μπορεί να αναφέρει ότι η δραστηριότητα του εσωτερικού ελέγχου είναι σύμφωνο με τα διεθνή πρότυπα για την επαγγελματική πρακτική του εσωτερικού ελέγχου μόνο εάν τα αποτελέσματα της διασφάλισης της ποιότητας και το πρόγραμμα βελτίωσης υποστηρίζει αυτή την δήλωση.

1322 – Γνωστοποίηση Μη συμμόρφωσης. (Disclosure of Nonconformance)

Όταν η μη συμμόρφωση με τον ορισμό του εσωτερικού ελέγχου, τον Κώδικα Δεοντολογίας, ή των Προτύπων έχει επιπτώσεις στο συνολικό πεδίο εφαρμογής ή την λειτουργία των εσωτερικών ελέγχων, ο επικεφαλής του ελέγχου πρέπει να ενημερώσει για αυτήν την μη συμμόρφωση και τις επιπτώσεις στα ανώτερα διευθυντικά στελέχη και το διοικητικό συμβούλιο.

3.3.2 Πρότυπα Απόδοσης (Performance Standards - Σειρά 2000)

Στην ενότητα αυτή θα αναλυθούν τα πρότυπα απόδοσης (Performance Standards – Σειρά 2000) ⁴⁹.

2000 - Διοίκηση του Εσωτερικού Ελέγχου (Managing the Internal Audit Activity)

Ο προϊστάμενος εσωτερικού ελέγχου θα πρέπει να διοικεί αποτελεσματικά την δραστηριότητα του εσωτερικού ελέγχου, ώστε να διασφαλίζεται ότι προσθέτει αξία στην επιχείρηση.

Η δραστηριότητα του εσωτερικού ελέγχου είναι η αποτελεσματική, όταν:

- Τα αποτελέσματα των εργασιών του εσωτερικού ελέγχου έχουν επιτύχει τον σκοπό και την υπευθυνότητα που περιλαμβάνονται στο καταστατικό έγγραφο.

⁴⁹ Για αναλυτική παράθεση των προτύπων:

A) The Institute of Internal Auditors (2010): «International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing», διαθέσιμα από <https://global.theiia.org/standards-guidance/performance-standards/Pages/Performance-Standards.aspx> , πλοήγηση 22/8/2012

B) The Hellenic Institute of Internal Auditors (2012): «Πρότυπα», διαθέσιμα από http://www.hiia.gr/internal_audit_protipa.htm, πλοήγηση 22/8/2012

- Η δραστηριότητα του εσωτερικού ελέγχου είναι σύμφωνη με τον ορισμό του
- εσωτερικού ελέγχου και τα Πρότυπα.
- Τα άτομα που είναι μέρος της υπηρεσίας εσωτερικού ελέγχου αποδέχονται τον Κώδικα Δεοντολογίας και τα Πρότυπα.

2010 – Σχεδιασμός (Planning)

Ο προϊστάμενος εσωτερικού ελέγχου πρέπει να δημιουργήσει με βάση τον κίνδυνο ένα σχέδιο για να προσδιορίσει τις προτεραιότητες των εσωτερικών ελέγχων, σύμφωνα με τους στόχους της οργάνωσης.

Ο προϊστάμενος εσωτερικού ελέγχου λαμβάνει υπόψη το πλαίσιο διαχείρισης κινδύνου του φορέα, συμπεριλαμβανομένου και τον κίνδυνο σε κάθε επίπεδο που καθορίζεται από την Διοίκηση για τις διάφορες δραστηριότητες ή τμήματα του οργανισμού. Αν το πλαίσιο δεν υπάρχει, ο επικεφαλής ελεγκτής χρησιμοποιεί το δικό του μετά από διαβουλεύσεις με ανώτερα στελέχη και το Διοικητικό συμβούλιο.

2020 – Επικοινωνία και Έγκριση (Communication and Approval)

Ο προϊστάμενος εσωτερικού ελέγχου πρέπει να ανακοινώσει το σχέδιο του εσωτερικού ελέγχου και τους απαιτούμενους πόρους, συμπεριλαμβανομένων των σημαντικών ενδιάμεσων αλλαγών, στα ανώτερα διευθυντικά στελέχη και το διοικητικό συμβούλιο για εξέταση και έγκριση. Ο επικεφαλής ελεγκτής πρέπει επίσης να κοινοποιεί τις επιπτώσεις από τον περιορισμό των πόρων.

2030 – Διαχείριση των Πόρων (Resource Management)

Ο προϊστάμενος εσωτερικού ελέγχου πρέπει να εξασφαλίσει ότι πόροι για τον εσωτερικό έλεγχο είναι κατάλληλοι, επαρκείς και μπορούν να χρησιμοποιούνται αποτελεσματικά για την επίτευξη του εγκεκριμένου σχεδίου.

2040 – Πολιτικές και Διαδικασίες (Policies and Procedures)

Ο προϊστάμενος εσωτερικού ελέγχου πρέπει να καθιερώσει πολιτικές και διαδικασίες για τον προσανατολισμό του εσωτερικού ελέγχου. Η μορφή και το περιεχόμενο των πολιτικών και των διαδικασιών εξαρτώνται από το μέγεθος, τη δομή και την πολυπλοκότητα των εργασιών του εσωτερικού ελέγχου.

2050 – Συντονισμός (Coordination)

Ο προϊστάμενος εσωτερικού ελέγχου πρέπει να ανταλλάσσει πληροφορίες και να συντονίζει δραστηριότητες στο πλαίσιο ελαχιστοποίησης της επικάλυψης των προσπαθειών.

2060 – Αναφορά στην Ανώτατη Διεύθυνση και το Διοικητικό Συμβούλιο (Reporting to Senior Management and the Board)

Ο προϊστάμενος εσωτερικού ελέγχου πρέπει να υποβάλλει περιοδικά εκθέσεις στα ανώτερα διευθυντικά στελέχη και το διοικητικό συμβούλιο σχετικά με τον σκοπό, τις αρμοδιότητες, τα καθήκοντα του εσωτερικού ελέγχου, αλλά και την απόδοση σε σχέση με το υπάρχον ελεγκτικό σχέδιο. Πρέπει επίσης να περιλαμβάνονται αναφορές σε σημαντικούς κινδύνους και θέματα ελέγχου, συμπεριλαμβανομένων των κινδύνων απάτης, ζητήματα της διακυβέρνησης, και άλλα θέματα που χρειάζονται ή απαιτούνται από την ανώτερη διοίκηση και το διοικητικό συμβούλιο.

Η συχνότητα και το περιεχόμενο των εκθέσεων έχουν προσδιοριστεί κατά τις συζητήσεις με ανώτερα διοικητικά στελέχη και το διοικητικό συμβούλιο και εξαρτάται από τη σημασία των πληροφοριών που πρέπει να κοινοποιούνται και του επείγοντος χαρακτήρα των εν λόγω ενεργειών που πρέπει να ληφθούν από την ανώτερη διοίκηση ή το διοικητικό συμβούλιο.

Οι επιτροπές ελέγχου και οι εσωτερικοί ελεγκτές έχουν αλληλένδετους σκοπούς και απαιτείται η στενή συνεργασία των δύο μερών για την εκπλήρωση των ευθυνών και καθηκόντων τους.

Για την αποτελεσματική σχέση μεταξύ της λειτουργίας του εσωτερικού ελέγχου (και ειδικότερα του προϊσταμένου εσωτερικού ελέγχου) και της ελεγκτικής επιτροπής υπάρχουν τρεις περιοχές δραστηριότητας που είναι καθοριστικές:

1. Ενίσχυση της επιτροπής ελέγχου στην προσπάθειά της να διασφαλίσει ότι το καταστατικό, οι λειτουργίες και οι διεργασίες είναι κατάλληλες για την εκπλήρωση των αρμοδιοτήτων της.

2. Διασφάλιση έτσι ώστε το καταστατικό, ο ρόλος και οι λειτουργίες του εσωτερικού ελέγχου να είναι απόλυτα κατανοητές και να ανταποκρίνονται στις ανάγκες της επιτροπής ελέγχου και του συμβουλίου.

3. Διατήρηση ανοιχτής και αποτελεσματικής επικοινωνίας με την επιτροπή ελέγχου και τον πρόεδρο.

Η σχέση του επικεφαλής εσωτερικού ελέγχου με την επιτροπή ελέγχου πρέπει να διαμορφώνεται με κεντρικό άξονα τον ρόλο του επικεφαλής ελέγχου, διασφαλίζοντας ότι η επιτροπή ελέγχου κατανοεί, υποστηρίζει και λαμβάνει όλη την υποστήριξη που χρειάζεται από την λειτουργία του εσωτερικού ελέγχου.

Η συνολική αποτελεσματικότητα της σχέσης μεταξύ του επικεφαλής εσωτερικού ελέγχου και της επιτροπής ελέγχου εξαρτάται σε μεγάλο ποσοστό από την επικοινωνία των μερών. Μέσω της επικοινωνίας επιτυγχάνεται ώστε ο επικεφαλής εσωτερικός ελεγκτής να αντιμετωπιστεί ως έμπιστος σύμβουλος της επιτροπής. Για να επιτευχθεί το παραπάνω συμβάλλουν μεταξύ άλλων οι τακτικές ιδιαίτερες συναντήσεις του επικεφαλής ελέγχου με την επιτροπή ελέγχου, η ενημέρωση της επιτροπής μέσω περιοδικών αναφορών ελέγχου και η ενημέρωση της επιτροπής για τις νέες τάσεις και πρακτικές του εσωτερικού ελέγχου και η εξακρίβωση του επιπέδου αποτελεσματικότητας και αποδοτικότητας συντονισμού των εργασιών μεταξύ των δύο μερών⁵⁰.

2070 – Εξωτερικός πάροχος υπηρεσιών και οργανωτική ευθύνη για τον Εσωτερικό Έλεγχο (External Service Provider and Organizational Responsibility for Internal Auditing)

Αν ένας εξωτερικός πάροχος εξασκεί τον εσωτερικό έλεγχο, θα πρέπει αυτός να ενημερώσει την επιχείρηση ότι αυτή έχει την ευθύνη για την αποτελεσματικότητα του ελέγχου. Η ευθύνη αυτή αποδεικνύεται μέσω της διασφάλισης της ποιότητας και του προγράμματος βελτίωσης τα οποία αξιολογούνται αν είναι σύμφωνα με τον ορισμό του εσωτερικού ελέγχου, τον Κώδικα Δεοντολογίας, και τα Πρότυπα.

2100 - Φύση Εργασιών. (Nature of Work)

Η δραστηριότητα του Εσωτερικού Ελέγχου αξιολογεί και συμβάλλει στην βελτίωση των συστημάτων Διαχείρισης Κινδύνων, Ελέγχου και Εταιρικής Διακυβέρνησης.

⁵⁰ Ελληνικό Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών (2008), «Το Πλαίσιο Επαγγελματικής Εφαρμογής», έκδοση Ελληνικού Ινστιτούτου Εσωτερικών Ελεγκτών, σελ.263-270.

2110 – Διακυβέρνηση (Governance)

Η δραστηριότητα του εσωτερικού ελέγχου πρέπει να αξιολογήσει και να διατυπώσει τις κατάλληλες συστάσεις για τη βελτίωση της διαδικασίας διακυβέρνησης και να επιτύχει τους ακόλουθους στόχους:

- Προώθηση της κατάλληλης ηθικής και αξιών εντός του οργανισμού.
- Εξασφάλιση αποτελεσματικής οργανωτικής διαχείρισης των επιδόσεων και της λογοδοσίας.
- Επικοινωνιακή προβολή των κινδύνων και των πληροφοριών ελέγχου σε κατάλληλες περιοχές της οργάνωσης.
- Συντονισμό των δραστηριοτήτων και την κοινοποίηση πληροφοριών μεταξύ του διοικητικού συμβουλίου, εξωτερικών και εσωτερικών ελεγκτών, και της διαχείρισης.

2120 – Διαχείριση Κινδύνων (Risk Management)

Η δραστηριότητα του εσωτερικού ελέγχου πρέπει να αξιολογήσει την αποτελεσματικότητα και να συμβάλει στη βελτίωση των διαδικασιών διαχείρισης κινδύνων. Ο προσδιορισμός αν οι διαδικασίες διαχείρισης κινδύνου είναι αποτελεσματικές είναι στην κρίση που προκύπτει από την αξιολόγηση του εσωτερικού ελεγκτή ότι ισχύουν τα παρακάτω:

- Οι οργανωτική στόχοι υποστηρίζονται και ευθυγραμμίζονται με την αποστολή του οργανισμού.
- Οι σημαντικοί κίνδυνοι εντοπίζονται και αξιολογούνται.
- Οι κατάλληλες απαντήσεις των κινδύνων που επιλέγονται είναι ίδιοι με τους κινδύνους που υπάρχει διάθεση να αναλάβει η επιχείρηση.
- Σχετικές πληροφορίες για τον κίνδυνο συλλέγονται και ανακοινώνονται εγκαίρως σε όλο τον οργανισμό, επιτρέποντας στο προσωπικό, τη διοίκηση και το διοικητικό συμβούλιο να εκτελέσουν αναλόγως τα καθήκοντα τους.

2130 – Έλεγχος (Control)

Η δραστηριότητα του εσωτερικού ελέγχου πρέπει να βοηθάει τον οργανισμό να διατηρήσει την αποτελεσματικότητα των ελέγχων, με την αξιολόγηση αυτής της αποτελεσματικότητας και της αποδοτικότητάς της, με την προώθηση της συνεχούς βελτίωσης. Κάθε μέτρο που λαμβάνεται από τη διοίκηση, το διοικητικό

συμβούλιο, και τα άλλα μέρη για τη διαχείριση κινδύνου και αυξάνει την πιθανότητα θα επιτευχθούν οι στόχοι είναι ο έλεγχος.

2130.A1 - Η δραστηριότητα του εσωτερικού ελέγχου πρέπει να αξιολογεί την επάρκεια και την αποτελεσματικότητα των ελέγχων για την αντιμετώπιση των κινδύνων εντός της διακυβέρνησης, τις δραστηριότητες του οργανισμού, και τα πληροφορικά συστήματα σχετικά με την:

- Αξιοπιστία και ακεραιότητα των χρηματοδοτικών και επιχειρησιακών πληροφοριών.
- Αποτελεσματικότητα και αποδοτικότητα των πράξεων και των προγραμμάτων.
- Φύλαξη των περιουσιακών στοιχείων.
- Συμμόρφωση με νόμους, κανονισμούς, πολιτικές, διαδικασίες και συμβάσεις.
- 2130.C1 - Οι εσωτερικοί ελεγκτές πρέπει να ενσωματώνουν τη γνώση από τους ελέγχους που αποκτήθηκε από συμβουλευτικές υπηρεσίες σε αξιολόγηση των διαδικασιών του ελέγχου του οργανισμού.

2200 - Σχεδιασμός Ελεγκτικών Εργασιών (Engagement Planning)

Οι Εσωτερικοί Ελεγκτές θα πρέπει να αναπτύσσουν και να συντάσσουν ένα πλάνο για κάθε ελεγκτική ενασχόλησή τους.

2201 – Θέματα Σχεδιασμού (Planning Considerations)

Κατά το σχεδιασμό των αναθέσεων ελεγκτικών εργασιών, οι εσωτερικοί ελεγκτές πρέπει να εξετάζουν:

- Τους στόχους της δραστηριότητας που επανεξετάζονται και τα μέσα με τα οποία η δραστηριότητα ελέγχει την απόδοσή της
- Τους σημαντικότερους κινδύνους της δραστηριότητας, τους στόχους, τους πόρους και τις πράξεις και τα μέσα με τα οποία οι πιθανές επιπτώσεις του κινδύνου διατηρούνται σε αποδεκτά επίπεδα
- Τις ευκαιρίες για να επιτευχθούν σημαντικές βελτιώσεις στη διαχείριση του κινδύνου και τις διαδικασίες ελέγχου.

2210 – Στόχοι των Ελεγκτικών Εργασιών (Engagement Objectives)

Οι στόχοι πρέπει να καθορίζονται για κάθε ελεγκτική διαδικασία.

2210.A1 – Ο προϊστάμενος εσωτερικού ελέγχου πρέπει να διενεργήσει προκαταρκτική αξιολόγηση των κινδύνων που σχετίζονται με τη δραστηριότητα υπό αναθεώρηση..

2210.A2 – Ο προϊστάμενος εσωτερικού ελέγχου πρέπει να εξετάσει την πιθανότητα σημαντικών λαθών, απάτης, ή μη συμμόρφωσης κατά την ανάπτυξη των στόχων της δέσμευσης.

2210.A3 - Τα κατάλληλα κριτήρια που απαιτούνται για την αξιολόγηση των ελέγχων.

Οι εσωτερικοί ελεγκτές πρέπει να εξακριβώσουν τον βαθμό στον οποίο η διοίκηση έχει διαμορφώσει κατάλληλα κριτήρια για να προσδιοριστούν οι στόχοι και αν οι στόχοι έχουν επιτευχθεί. Αν υπάρχουν, οι εσωτερικοί ελεγκτές πρέπει να χρησιμοποιούν αυτά τα κριτήρια στην αξιολόγησή τους. Αν δεν υπάρχουν, οι εσωτερικοί ελεγκτές πρέπει να εργαστούν με τη διοίκηση για την ανάπτυξη κατάλληλων κριτηρίων αξιολόγησης.

2220 – Πεδίο εφαρμογής των Ελεγκτικών Εργασιών (Engagement Scope)

Η σύσταση του πεδίου εφαρμογής πρέπει να είναι επαρκής για την ικανοποίηση των στόχων της ελεγκτικής εργασίας.

2230 – Κατανομή Πόρων των Ελεγκτικών Εργασιών (Engagement Resource Allocation)

Οι εσωτερικοί ελεγκτές πρέπει να καθορίσουν τους κατάλληλους και επαρκείς πόρους για την επίτευξη των στόχων των ελεγκτικών εργασιών με βάση την αξιολόγηση της φύσης και της πολυπλοκότητας της κάθε εργασίας, τους χρονικούς περιορισμούς, και τους διαθέσιμους πόρους.

2240 – Πρόγραμμα Ελεγκτικών Εργασιών (Engagement Work Program)

Οι εσωτερικοί ελεγκτές πρέπει να αναπτύσσουν και να τεκμηριώνουν τα προγράμματα εργασίας που συμβάλλουν στην επίτευξη των στόχων των ελεγκτικών διαδικασιών.

2300 - Διενέργεια των Ελεγκτικών Εργασιών (Performing the Engagement)

Οι Εσωτερικοί Ελεγκτές θα πρέπει να προσδιορίζουν, να αναλύουν, να αξιολογούν και να καταγράφουν όλες τις επαρκείς πληροφορίες για την επίτευξη των στόχων των ελεγκτικών ενασχολήσεών τους.

2310 – Προσδιορισμός των πληροφοριών (Identifying Information)

Οι εσωτερικοί ελεγκτές πρέπει να προσδιορίσουν επαρκείς, αξιόπιστες, συναφείς και χρήσιμες πληροφορίες για την επίτευξη των στόχων των ελεγκτικών εργασιών.

Επαρκής πληροφορία είναι η πραγματική, κατάλληλη και πειστική ώστε ένα συνετό και ενήμερο άτομο να φτάσει στα ίδια συμπεράσματα με τον ελεγκτή.

Αξιόπιστη πληροφορία είναι η καλύτερη εφικτή πληροφορία με τη χρήση κατάλληλων τεχνικών δέσμευσης.

Συναφή πληροφορία υποστηρίζει τις παρατηρήσεις και συστάσεις μιας ανάθεσης και είναι συνεπής με τους στόχους της.

Χρήσιμη πληροφορία βοηθάει την οργάνωση να επιτύχει τους στόχους της.

2320 – Ανάλυση και Αξιολόγηση (Analysis and Evaluation)

Οι εσωτερικοί ελεγκτές πρέπει να στηρίζουν τα συμπεράσματα και τα αποτελέσματα των ελεγκτικών εργασιών σε κατάλληλες αναλύσεις και αξιολογήσεις.

2330 – Τεκμηρίωση των πληροφοριών (Documenting Information)

Οι εσωτερικοί ελεγκτές πρέπει να τεκμηριώνουν τις σχετικές πληροφορίες για την υποστήριξη των συμπερασμάτων και τα αποτελέσματα των ελεγκτικών εργασιών.

2340 – Εποπτεία των ελεγκτικών διαδικασιών (Engagement Supervision)

Οι ελεγκτικές εργασίες πρέπει να εποπτεύονται κατάλληλα για την διασφαλιστεί η επιτυχία των στόχων, της ποιότητας, και η ανάπτυξη του προσωπικού. Η έκταση της εποπτείας που απαιτείται εξαρτάται από την επάρκεια και την εμπειρία των εσωτερικών ελεγκτών και την πολυπλοκότητα των ελέγχων. Ο προϊστάμενος εσωτερικού ελέγχου έχει τη συνολική ευθύνη για την εποπτεία των εργασιών, είτε γίνονται από ή για την εσωτερική ελεγκτική δραστηριότητα. Τα κατάλληλα αποδεικτικά στοιχεία της εποπτείας πρέπει να είναι τεκμηριωμένα και να διατηρούνται.

2400 - Επικοινωνία των Αποτελεσμάτων. (Communicating Results)

Οι Εσωτερικοί Ελεγκτές θα πρέπει να επικοινωνούν τα αποτελέσματα της εργασίας τους καταλλήλως.

2410 – Κριτήρια για την επικοινωνιακή προβολή (Criteria for Communicating)

Η επικοινωνία πρέπει να περιλαμβάνει τους στόχους και το πεδίο εφαρμογής των ελεγκτικών εργασιών, καθώς και ανάλογα με την περίπτωση συμπεράσματα, συστάσεις και σχέδια δράσης.

2420 – Ποιότητα της Επικοινωνίας (Quality of Communications)

Η επικοινωνία πρέπει να είναι ακριβής, αντικειμενική, σαφής, συνοπτική, εποικοδομητική, ολοκληρωμένη και έγκαιρη.

2421 – Λάθη και παραλείψεις (Errors and Omissions)

Αν μια τελική ανακοίνωση περιέχει ένα σημαντικό σφάλμα ή παράλειψη, ο επικεφαλής του ελέγχου οφείλει να γνωστοποιήσει διορθωμένες πληροφορίες σε όλα τα μέρη που έλαβαν την αρχική ανακοίνωση.

2430 – Χρήση του "διεξάγεται η συμμόρφωση με τα διεθνή πρότυπα για την επαγγελματική πρακτική του εσωτερικού ελέγχου" (Use of "Conducted in Conformance with the International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing")

Οι εσωτερικοί ελεγκτές μπορούν να αναφέρουν ότι η ελεγκτική εργασία τους "διεξάγεται σε συμμόρφωση με τα διεθνή πρότυπα για την επαγγελματική πρακτική του εσωτερικού ελέγχου", μόνο αν τα αποτελέσματα του ποιοτικού ελέγχου και του προγράμματος βελτίωσης υποστηρίζεται από αυτή τη δήλωση.

2431 – Αποκάλυψη ελεγκτικών εργασιών μη συμμόρφωσης (Engagement Disclosure of Nonconformance)

Αν η μη συμμόρφωση με τον ορισμό του εσωτερικού ελέγχου, τον κώδικα δεοντολογίας ή τα πρότυπα έχει επιπτώσεις στις ελεγκτικές εργασίες, τότε η ανακοίνωση των αποτελεσμάτων του ελέγχου πρέπει να περιλαμβάνει τα εξής :

- Τις αρχές ή τους κανόνες συμπεριφοράς του Κώδικα Δεοντολογίας ή τα Πρότυπα με τα οποία δεν επιτεύχθηκε η πλήρης συμμόρφωση.
- Οι λόγοι για την μη συμμόρφωση.
- Οι επιπτώσεις της μη συμμόρφωσης και τα αποτελέσματα των ελεγκτικών εργασιών.

2440 – Διάδοση των αποτελεσμάτων (Disseminating Results)

Ο προϊστάμενος εσωτερικού ελέγχου πρέπει να ανακοινώνει τα αποτελέσματα στα αρμόδια μέρη.

2450 – Συνολικές Γνώμες (Overall Opinions)

Όταν γνωστοποιείται η συνολική γνώμη, θα πρέπει να λαμβάνει υπόψη τις προσδοκίες των ανώτερων διοικητικών στελεχών, του διοικητικού συμβουλίου, και τα άλλα ενδιαφερόμενα μέρη ενώ πρέπει να υποστηρίζεται από επαρκής, αξιόπιστες, συναφείς και χρήσιμες πληροφορίες.

2500 - Διαδικασία Επόπτευσης (Monitoring Progress)

Ο προϊστάμενος εσωτερικού ελέγχου θα πρέπει να εφαρμόζει ένα σύστημα παρακολούθησης της εξέλιξης των διαπιστώσεων που έχουν γνωστοποιηθεί στη Διοίκηση.

2600 - Αποδοχή των Κινδύνων από τη Διοίκηση (Resolution of Senior Management's Acceptance of Risks)

Όταν ο προϊστάμενος εσωτερικού ελέγχου θεωρεί ότι η διοίκηση έχει κάνει αποδεκτό ένα επίπεδο κινδύνου το οποίο είναι υπερβολικό για την επιχείρηση, θα πρέπει να συζητάει το θέμα με την ανώτερη διοίκηση. Αν δεν υπάρξει κοινή λύση, τότε ο προϊστάμενος εσωτερικού ελέγχου και η ανώτερη διοίκηση θα πρέπει να αναφέρουν το θέμα στο Διοικητικό Συμβούλιο για επίλυση.

Κεφάλαιο 4^ο: Ανεξαρτησία Εσωτερικού Ελέγχου

4.1 Εννοιολογική Προσέγγιση ανεξαρτησίας

Στην προηγούμενη ενότητα αναλύθηκαν τα είδη προτύπων. Η εννοιολογική προσέγγιση της έννοιας της «ανεξαρτησίας» και «αντικειμενικότητας» του εσωτερικού ελεγκτή, θα βασιστεί στα διεθνή πρότυπα εσωτερικού ελέγχου.

Στο πρότυπο 1100 «Ανεξαρτησία και Αντικειμενικότητα» σημειώνεται πως η δραστηριότητα του Εσωτερικού Ελέγχου πρέπει να είναι ανεξάρτητη και οι Εσωτερικοί Ελεγκτές πρέπει να ασκούν τα καθήκοντά τους με αντικειμενικό τρόπο⁵¹.

Βάσει του προτύπου, η **ανεξαρτησία είναι η ελευθερία από τις συνθήκες που απειλούν την ικανότητα του εσωτερικού ελεγκτή να διεξάγει το έργο του κατά τρόπο αμερόληπτο**. Για να επιτευχθεί ο βαθμός της ανεξαρτησίας που απαιτείται για την αποτελεσματική εκτέλεση των αρμοδιοτήτων τους οι εσωτερικοί ελεγκτές, πρέπει ο επικεφαλής ελεγκτής να έχει άμεση και απεριόριστη πρόσβαση στο διοικητικό συμβούλιο, και αυτό επιτυγχάνεται μέσω μιας αμφίδρομης σχέσης. Απειλές κατά της ανεξαρτησία θα πρέπει να διαχειρίζονται και να λύνονται σε ατομικό, λειτουργικό, και οργανωτικό επίπεδο.

Σε **ατομικό επίπεδο**, ο εσωτερικός ελεγκτής οφείλει να έχει μια ανεξάρτητη, αμερόληπτη στάση και να αποφεύγει οποιαδήποτε σύγκρουση συμφερόντων⁵².

Η **οργανωτική ανεξαρτησία** επιτυγχάνεται όταν ο επικεφαλής ελεγκτής (chief audit executive) υποβάλλει την έκθεσή του στο κατάλληλο επίπεδο εντός του οργανισμού που επιτρέπει στους εσωτερικούς ελεγκτές να ανταποκρίνονται στις ευθύνες τους. Ο επικεφαλής ελεγκτής πρέπει να επιβεβαιώσει στο διοικητικό συμβούλιο, τουλάχιστον σε ετήσια βάση, τη οργανωτική ανεξαρτησία των

⁵¹ The Institute of Internal Auditors (2010): «International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing», *Internal Auditing Standard 1100 «Independence and Objectivity»*, διαθέσιμο από <https://global.theiia.org/standards-guidance/attribute-standards/Pages/Attribute-Standards.aspx>, πλοήγηση στις 22/8/2012.

⁵² The Institute of Internal Auditors (2010): «International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing», *Internal Auditing Standard 1120 «Individual Objectivity»*, διαθέσιμο από <https://global.theiia.org/standards-guidance/attribute-standards/Pages/Attribute-Standards.aspx>, πλοήγηση στις 22/8/2012.

εσωτερικών ελέγχων. Η δραστηριότητα του εσωτερικού ελέγχου πρέπει να είναι απαλλαγμένη από τυχόν παρεμβολές στον προσδιορισμό του πεδίου εφαρμογής του εσωτερικού ελέγχου, την εκτέλεση καθηκόντων και την ανακοίνωση των αποτελεσμάτων⁵³.

Η *αντικειμενικότητα*⁵⁴ είναι μια αμερόληπτη νοητική στάση που επιτρέπει στους εσωτερικούς ελεγκτές να εκτελούν τις δεσμεύσεις με τέτοιο τρόπο ώστε να πιστεύουν στο έργο τους και ότι δεν θέτουν σε κίνδυνο την ποιότητα του. Η αντικειμενικότητα επιβάλλει στους εσωτερικούς ελεγκτές να μην επηρεάζουν την κρίση τους σε θέματα ελέγχου από άλλους. Και στην περίπτωση αυτή θα πρέπει οι απειλές κατά της ανεξαρτησίας να διαχειρίζονται και να λύνονται σε ατομικό, λειτουργικό, και οργανωτικό επίπεδο.

4.2 Σημασία ανεξαρτησίας

Η σημασία της ανεξαρτησίας στον εσωτερικό έλεγχο είναι τόσο θεμελιώδης στοιχείο για τον εσωτερικό έλεγχο ώστε το Διεθνές Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών (IAA) να περιλαμβάνει τον όρο στον ορισμό της έννοιας του εσωτερικού ελέγχου⁵⁵:

Ο εσωτερικός έλεγχος είναι μια ανεξάρτητη, αντικειμενική, διαβεβαιωτική και συμβουλευτική δραστηριότητα, οργανωμένη και σχεδιασμένη να προσθέτει αξία και να βελτιώνει τις λειτουργίες του οργανισμού. Συντελεί στην επίτευξη των στόχων του οργανισμού με την υιοθέτηση μιας συστηματικής και πειθαρχημένης προσέγγισης για την

⁵³ The Institute of Internal Auditors (2010): «International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing», », *Internal Auditing Standard 1110 & 1110-A1*, διαθέσιμο από <https://global.theiia.org/standards-guidance/attribute-standards/Pages/Attribute-Standards.aspx>, πλοήγηση στις 22/8/2012.

⁵⁴ Institute of Internal Auditors (2010): «International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing», *Internal Auditing Standard 1100 «Independence and Objectivity»* διαθέσιμο από <https://global.theiia.org/standards-guidance/attribute-standards/Pages/Attribute-Standards.aspx>, πλοήγηση στις 22/8/2012.

⁵⁵ The Institute of Internal Auditors (2012), Ιστοσελίδα Ινστιτούτου Εσωτερικών Ελεγκτών (IAA), Διαθέσιμο στο: <https://global.theiia.org/standards-guidance/mandatory-guidance/Pages/Definition-of-Internal-Auditing.aspx>, πλοήγηση 10/8/2012

εκτίμηση και βελτίωση της αποτελεσματικότητας διαχείρισης κινδύνου, του ελέγχου και των διαδικασιών διακυβέρνησης.

Η σημασία της ανεξαρτησίας στον εσωτερικό έλεγχο φαίνεται από την σημασία που αποδίδουν οι εσωτερικοί ελεγκτές στην ανεξαρτησία, αποδίδοντάς της τον ρόλο ως του πιο σημαντικού παράγοντα συνεισφοράς προστιθέμενης αξίας του εσωτερικού ελέγχου στην επιχείρηση, σύμφωνα με την δημοσιευμένη παγκόσμια έρευνα του Διεθνούς Ινστιτούτου Εσωτερικών Ελεγκτών.⁵⁶

Ιδιαίτερη σημασία στην ανεξαρτησία του εσωτερικού ελέγχου αποδίδεται και από τους επενδυτές των εταιρειών, αυξάνοντας την εμπιστοσύνη τους και τις θετικές αντιλήψεις τους για μια εταιρεία ή οργανισμό⁵⁷.

4.3 Σχέση Εταιρικής Διακυβέρνησης και ανεξαρτησίας Εσωτερικού Ελέγχου

Η εταιρική διακυβέρνηση είναι ένα σύστημα αρχών επί τη βάση του οποίου οργανώνεται, λειτουργεί και διοικείται η οικονομική μονάδα, ώστε διαφυλάσσονται και ικανοποιούνται τα έννομα συμφέροντα όλων όσων συνδέονται με την εν λόγω επιχείρηση.

Στο κεφάλαιο 3.1 «Νομικό Πλαίσιο Εσωτερικού Ελέγχου στην Ελλάδα» αναλύθηκε το νομικό πλαίσιο του εσωτερικού ελέγχου στην Ελλάδα και διαφάνηκε πως είναι άρρηκτα συνδεδεμένο με τις ανάγκες και τις εξελίξεις της Εταιρικής Διακυβέρνησης.

Στην ενότητα αυτή θα παρουσιάσουμε τους νόμους αυτούς με αναφορά μόνο στα θέματα ανεξαρτησίας του εσωτερικού ελέγχου.

Καθοριστική διαφαίνεται η συμβολή του διοικητικού συμβουλίου της εταιρείας στην ανεξαρτησία του εσωτερικού ελεγκτή, αφού αυτό ορίζει τον επικεφαλής του τμήματος εσωτερικού ελέγχου ο οποίος αναφέρεται σε αυτό, βάσει της υπ' αριθμ.5/204/14-11-2000 απόφασης της Επιτροπής Κεφαλαιαγοράς με

⁵⁶ The Institute of Internal Auditors (2011): « *Measuring Internal Auditing's Value - Report III.* » - A component of the CBOK study», IAA's Global Internal Audit Survey, p.5

⁵⁷ Holt T.& DeZoort T. (2009): «The Effects of Internal Audit Report Disclosure on Investor Confidence and Investment Decisions», *International Journal of Auditing*, 13, pp.61-77.

θέμα: «Κανόνες συμπεριφοράς των εταιρειών που έχουν εισαγάγει τις μετοχές τους στο Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών και των συνδεδεμένων με αυτές προσώπων»⁵⁸. Παράλληλα το διοικητικό συμβούλιο της εταιρείας οφείλει να παρέχει στα μέλη του Τμήματος όλα τα απαραίτητα μέσα που θα διευκολύνουν την άσκηση κατάλληλου και αποδοτικού εσωτερικού ελέγχου. Επιπρόσθετα στον εσωτερικό κανονισμό λειτουργίας της εταιρείας πρέπει να περιγράφονται με ακρίβεια οι αρμοδιότητες, η σύνθεση, ο τρόπος επικοινωνίας με τα λοιπά τμήματα της εταιρείας και οι όροι λειτουργίας του τμήματος εσωτερικού ελέγχου. Τα παραπάνω είναι σε συνάφεια και με τα Διεθνή Πρότυπα για τον εσωτερικό έλεγχο⁵⁹.

Τα παραπάνω ενισχύθηκαν και μέσω του Ν.3016/2002⁶⁰, όταν επιβλήθηκε η συμμετοχή μη εκτελεστικών και ανεξάρτητων μη εκτελεστικών μελών στα Διοικητικά Συμβούλια των ελληνικών εισηγμένων εταιρειών, και η υποχρεωτική θέσπιση και λειτουργία μονάδας εσωτερικού ελέγχου με την ταυτόχρονη υιοθέτηση εσωτερικού κανονισμού λειτουργίας, ενισχύοντας την οργανωτική ανεξαρτησία του εσωτερικού ελέγχου⁶¹.

Προς αυτή την κατεύθυνση της ανεξαρτησίας του εσωτερικού ελέγχου στον χρηματοοικονομικό κλάδο, ήταν και η υπ' αριθμ. 2577/9-3-2006 Πράξη του Διοικητή της Τράπεζας της Ελλάδος⁶², με θέμα « Πλαίσιο αρχών λειτουργίας και κριτηρίων αξιολόγησης της οργάνωσης και των Συστημάτων Εσωτερικού Ελέγχου των πιστωτικών και χρηματοδοτικών ιδρυμάτων και σχετικές αρμοδιότητες των διοικητικών τους οργάνων», αφού καθορίζονται με σαφήνεια οι σχέσεις του τμήματος εσωτερικού ελέγχου με το Διοικητικό Συμβούλιο, τη Διοίκηση, τις Επιτροπές Ελέγχου και τις Επιτροπές Κινδύνου.

⁵⁸Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών (2000), Υπ' αριθμ. 5/204/14-11-2000 Απόφαση της Επιτροπής Κεφαλαιαγοράς με θέμα: «Κανόνες συμπεριφοράς των εταιρειών που έχουν εισαγάγει τις μετοχές τους στο Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών και των συνδεδεμένων με αυτές προσώπων», διαθέσιμη από την ιστοσελίδα του ΧΑΑ, πλοήγηση 16/8/2012.

<http://www.ase.gr/content/gr/about/Regulations/Files/apofash5204EK.pdf>

⁵⁹ Βλ. ανάλυση στο κεφ. 4.1 «Εννοιολογική προσέγγιση της ανεξαρτησίας».

⁶⁰ Ν.3016/2002 (ΦΕΚ 110 τ.Α'/17.5.2012), «Για την εταιρική διακυβέρνηση, θέματα μισθολογίου και άλλες διατάξεις», διαθέσιμη από ιστοσελίδα Εθνικού Τυπογραφείου, πλοήγηση 10/8/2012 http://www.et.gr/index.php?option=com_wrapper&view=wrapper&Itemid=104&lang=en

⁶¹ Koutoupis G. A., (2012), «Importing Corporate Governance Codes in Greek Publicly Listed Enterprises – A Case Study Analysis», International Journal of Organizational Analysis, Vol.20 (4), pp.1-22

⁶² Τράπεζα της Ελλάδος (2006), Υπ' αριθμ. 2577/9-3-2006 Πράξη του Διοικητή της Τράπεζας της Ελλάδος. Διαθέσιμη από ιστοσελίδα της Τράπεζας της Ελλάδος, πλοήγηση 11/8/2012, <http://www.bankofgreece.gr/Pages/default.aspx>,

Η σύσταση των Επιτροπών Ελέγχου, βάσει του Ν.3693/2008 (ΦΕΚ 174'/τ.Α'/ 25-8-2008) «Εναρμόνιση της ελληνικής νομοθεσίας με την Οδηγία 2006/43/ΕΚ περί υποχρεωτικών ελέγχων των ετήσιων και των ενοποιημένων λογαριασμών, για την τροποποίηση των Οδηγιών 78/660/ΕΟΚ και 83/349/ΕΟΚ του Συμβουλίου και για την κατάργηση της Οδηγίας 84/253/ΕΟΚ του Συμβουλίου και άλλες διατάξεις», συνέβαλλε ακόμη περισσότερο στην ανεξαρτησία των εσωτερικών μελών. Η Επιτροπή Ελέγχου, θα αποτελείται από δύο τουλάχιστον μη εκτελεστικά μέλη και ένα ανεξάρτητο μη εκτελεστικό μέλος του οργάνου διοίκησής της. Όλα τα μέλη της Επιτροπής Ελέγχου ορίζονται από τη Γενική Συνέλευση των μετόχων ή εταίρων και το ανεξάρτητο μη εκτελεστικό μέλος της Επιτροπής Ελέγχου πρέπει να έχει αποδεδειγμένη επαρκή γνώση σε θέματα λογιστικής και ελεγκτικής⁶³.

Σύμφωνα με το πρότυπο εσωτερικού ελέγχου 2110 «Διακυβέρνηση»⁶⁴, η δραστηριότητα του εσωτερικού ελέγχου πρέπει να αξιολογήσει και να διατυπώσει τις κατάλληλες συστάσεις για τη βελτίωση της διαδικασίας εταιρικής διακυβέρνησης και να εκτελέσει τους ακόλουθους στόχους:

- Προώθηση κατάλληλης ηθικής και αξιών εντός του οργανισμού
- Εξασφάλιση αποτελεσματικής οργανωτικής διαχείρισης των επιδόσεων και της λογοδοσίας
- Επικοινωνιακή προβολή των κινδύνων και των πληροφοριών ελέγχου σε κατάλληλες περιοχές της οργάνωσης
- Το συντονισμό των δραστηριοτήτων και την κοινοποίηση πληροφοριών μεταξύ του διοικητικού συμβουλίου, εξωτερικών και εσωτερικών ελεγκτών, και της διαχείρισης.

⁶³ Ν.3693/2008, Διαθέσιμος από την ιστοσελίδα του Εθνικού Τυπογραφείου, πλοήγηση 12/8/2010. http://www.et.gr/index.php?option=com_wrapper&view=wrapper&Itemid=104&lang=en

⁶⁴The Institute of Internal Auditors (2012), «*International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing*» - Πρότυπο 2110 «Governance», διαθέσιμο από https://global.theiia.org/standards-guidance/Public%20Documents/IPPF_Standards_2011-011.pdf, πλοήγηση 15/8/2012.

4.4 Είδη ανεξαρτησίας

Στις επόμενες παραγράφους θα αναλυθούν τα είδη ανεξαρτησίας του εσωτερικού ελέγχου.

4.4.1 Προσωπική ανεξαρτησία εσωτερικού ελεγκτή

Οι εσωτερικοί ελεγκτές, βρίσκονται στην ξεχωριστή θέση να παρέχουν τόσο **υπηρεσίες διαχείρισης κινδύνου** μέσα στην επιχείρηση ή τον οργανισμό όσο και **συμβουλευτικές υπηρεσίες** προς την διοίκηση. Ο διττός αυτός τους ρόλος, σε συνδυασμό με το γεγονός ότι οι εσωτερικοί ελεγκτές είναι συνήθως υπάλληλοι της επιχείρησης, θέτει ζητήματα για την προσωπική ανεξαρτησίας και αντικειμενικότητα κατά την εξάσκηση των καθηκόντων τους⁶⁵.

Ο εσωτερικός ελεγκτής οφείλει να έχει μια ανεξάρτητη, αμερόληπτη στάση και να αποφεύγει οποιαδήποτε σύγκρουση συμφερόντων⁶⁶.

Η μείωση της ανεξαρτησίας και της αντικειμενικότητας μπορεί να περιλαμβάνει, αλλά δεν περιορίζεται, σε σύγκρουση συμφερόντων (όταν ο εσωτερικός ελεγκτής απολαμβάνει οικονομικά οφέλη, π.χ. δικαιώματα μετοχών, από την επιχείρηση ή οργανισμό που ελέγχει), σε παρεμβολές για περιορισμό του πεδίου εφαρμογής του εσωτερικού ελέγχου (από τρίτα μέρη, π.χ. Διοικητικό Συμβούλιο), σε περιορισμούς στην πρόσβαση σε αρχεία και προσωπικό της επιχείρησης κατά την διάρκεια του ελέγχου και στους περιορισμούς των πόρων.

Απειλή για την μείωση της ανεξαρτησίας υπάρχει και σε περίπτωση λήψης δώρων που δεν είναι ξεκάθαρα αμελητέας αξίας και δεν δίνονται στα πλαίσια των εθιμοτυπικών κανόνων. Παράμετροι που θα πρέπει να λάβει υπόψη του ο ελεγκτής για να αξιολογήσει αν υπάρχει πιθανός κίνδυνος για την απειλή ανεξαρτησίας από την λήψη των δώρων είναι η φύση του δώρου, η περίσταση και

⁶⁵ Stewart J. & Subramaniam N. (2010), «Internal audit independence and objectivity: emerging research opportunities», *Managerial Auditing Journal*, Vol.25 (4), pp. 328-360.

⁶⁶ The Institute of Internal Auditors (2010): «International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing», *Internal Auditing Standard 1120 «Individual Objectivity»*, διαθέσιμο από <https://global.theiia.org/standards-guidance/attribute-standards/Pages/Attribute-Standards.aspx>, πλοήγηση στις 22/8/2012.

η χρονική στιγμή κατά την οποία προσφέρεται το δώρο, η συχνότητα που προσφέρονται δώρα⁶⁷.

Σύμφωνα με το Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών, προκειμένου να μην υπάρξει κίνδυνος μείωσης της ανεξαρτησίας και της αντικειμενικότητας, ο εσωτερικός ελεγκτής δεν μπορεί να είναι υπεύθυνος για τον έλεγχο σε τμήμα ή δραστηριότητες για τις οποίες ήταν υπεύθυνος τον προηγούμενο χρόνο.

Σημαντικά ζητήματα που πρέπει να λαμβάνονται υπόψη για την ανεξαρτησία των εσωτερικών ελεγκτών σε προσωπικό επίπεδο είναι και τα ακόλουθα:

- Γνώση των Διεθνών Προτύπων Εσωτερικού Ελέγχου και τις Βέλτιστες Πρακτικές σε θέματα Ανεξαρτησίας και Αντικειμενικότητας.
- Σε περίπτωση που στέλεχος έχει τοποθετηθεί προσωρινά στο τμήμα εσωτερικού ελέγχου και αναμένεται να επιστρέψει στο τμήμα της επιχείρησης που εργάζονταν, η ανάθεση σε ανεξάρτητο στέλεχος της επιχείρησης της επανεξέτασης της ελεγκτικής εργασίας του εσωτερικού ελεγκτή.
- Καθορισμός επαρκούς αριθμού συναντήσεων με την Επιτροπή Ελέγχου και την Διοίκηση της επιχείρησης ή του οργανισμού⁶⁸.

4.4.2 Οργανωτική ανεξαρτησία

Σύμφωνα με το Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών, η υπηρεσία εσωτερικού ελέγχου πρέπει να βρίσκεται στο **κατάλληλο οργανωτικό επίπεδο** στην επιχείρηση ή στον οργανισμό⁶⁹. Οι εσωτερικοί ελεγκτές λόγω της ιδιαιτερότητας να είναι ταυτόχρονα ελεγκτές-εργαζόμενοι και σύμβουλοι της διοίκησης πρέπει να έχουν την δυνατότητα από την θέση που βρίσκεται το τμήμα εσωτερικού ελέγχου να έχουν **ελεύθερη πρόσβαση σε πληροφορίες** και στοιχεία όλων των τμημάτων της επιχείρησης και του οργανισμού. Παράλληλα η έκθεσή

⁶⁷ AICPA (2012): «*Plain English Guide to Independence*», σελ.24, διαθέσιμο από ιστοσελίδα <http://www.aicpa.org/Pages/Default.aspx>, πλοήγηση 15/9/2012.

⁶⁸ The Institute of Internal Auditors (2011): «Practice Guide Independence and Objectivity», έκδοση Διεθνούς Ινστιτούτου Εσωτερικών Ελεγκτών, Οκτώβριος 2011, p.11.

⁶⁹ The Institute of Internal Auditors (2010): «International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing», *Internal Auditing Standard 1110 «Organizational Independence*», διαθέσιμο από <https://global.theiia.org/standards-guidance/attribute-standards/Pages/Attribute-Standards.aspx>, πλοήγηση στις 22/8/2012.

τους θα πρέπει να υποβάλλεται κατάλληλο επίπεδο εντός του οργανισμού. Αυτό διασφαλίζει ότι οι εσωτερικοί ελεγκτές θα είναι ανεξάρτητοι και αντικειμενικοί.

Ο ρόλος της **Ελεγκτικής Επιτροπής** είναι ιδιαίτερα καθοριστικός για την διατήρηση της ανεξαρτησίας των εσωτερικών ελεγκτών, ιδιαίτερα όσον αφορά την οργανωτική ανεξαρτησία του εσωτερικού ελέγχου. **Η Ελεγκτική Επιτροπή μπορεί να θεωρηθεί ως ένας μηχανισμός διασφάλισης της ανεξαρτησίας των εσωτερικών ελεγκτών**⁷⁰. Η Ελεγκτική Επιτροπή εγκρίνει τον σκοπό, τις αρμοδιότητες και τις υπευθυνότητες της δραστηριότητας του Εσωτερικού Ελέγχου (πρότυπο 1000). Παράλληλα εγκρίνει τον προϋπολογισμό και λαμβάνει περίληψη των προγραμματισμένων δραστηριοτήτων του εσωτερικού ελέγχου, των πλάνων στελέχωσης. Η Επιτροπή Ελέγχου επικοινωνεί απευθείας με τον επικεφαλής ελέγχου ο οποίος πρέπει να έχει τακτικές συναντήσεις με την επιτροπή και εξετάζει τις αξιολογήσεις του τμήματος εσωτερικού ελέγχου σχετικά με τις αρχές διακυβέρνησης που ακολουθούνται από τον οργανισμό και τον βαθμό έκθεσης του οργανισμού σε σημαντικούς κινδύνους⁷¹.

Καθοριστικός είναι ο ρόλος και του **Διοικητικού Συμβουλίου** στην διασφάλιση της ανεξαρτησίας των εσωτερικών ελεγκτών. Αυτό διαφαίνεται από το γεγονός ότι σύμφωνα με τα διεθνή πρότυπα εσωτερικού ελέγχου πρέπει να διασφαλίζεται η επικοινωνία και η αλληλεπίδραση μεταξύ του προϊσταμένου εσωτερικού ελέγχου και του διοικητικού συμβουλίου. Αυτό επιτυγχάνεται με την έγκριση από το διοικητικό συμβούλιο του καταστατικού του τμήματος εσωτερικού ελέγχου, με την έγκριση του πλάνου ελέγχου λαμβάνοντας υπόψη τις ιδιαιτερότητες κινδύνου της επιχείρησης ή του οργανισμού, με την έγκριση της τοποθέτησης ή παύσης του προϊσταμένου εσωτερικού ελεγκτή⁷². Το Διοικητικό Συμβούλιο δεν θα πρέπει να καθορίζει την έκταση του ελέγχου που θα

⁷⁰ Stewart J. & Subramaniam N. (2010): «*Internal audit independence and objectivity: emerging research opportunities*», *Managerial Auditing Journal*, Vol.25 (4), pp.328-360.

⁷¹ Gleim N.Irvin (2004), «CIA Review –Part 1 Internal Audit Role in Governance, Risk and Control», Gleim Publications, pp. 246-250..

⁷² The Institute of Internal Auditors (2010): «International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing», », *Internal Auditing Standard 1111 «Direct interaction with the Board»*, διαθέσιμο από <https://global.theiia.org/standards-guidance/attribute-standards/Pages/Attribute-Standards.aspx>, πλοήγηση στις 22/8/2012.

πραγματοποιείται, ούτε να υπάρχουν παρεμβολές στον έλεγχο και στις διαδικασίες επικοινωνίας των εσωτερικών ελεγκτών⁷³.

Σημαντική είναι και η σχέση με την **Διοίκηση** και την **Οικονομική Διεύθυνση** της εταιρείας. Τίθενται ζητήματα ανεξαρτησίας όσον αφορά τις διαδικασίες πρόσληψης, απόλυσης και προαγωγών των εσωτερικών ελεγκτών και το επίπεδο ενεργούς υποστήριξης της ανεξαρτησίας των εσωτερικών ελεγκτών. Ένα άλλο σημαντικό ζήτημα είναι η ανεξαρτησία του προϋπολογισμού του τμήματος εσωτερικού ελέγχου που καθορίζεται από την Οικονομική Διεύθυνση.

Τα παραπάνω ζητήματα οργανωτικής ανεξαρτησίας ρυθμίζονται με τα πρότυπα 1110 «Οργανωτική Ανεξαρτησία», 1111 «Άμεση αλληλεπίδραση με το Διοικητικό Συμβούλιο και το πρότυπο 2060 – «Αναφορά στην Ανώτατη Διεύθυνση και το Διοικητικό Συμβούλιο».

Ο προϊστάμενος εσωτερικού ελέγχου πρέπει να υποβάλει την έκθεση ελέγχου στο επίπεδο εντός της επιχείρησης ή του οργανισμού που θα επιτρέπει στους εσωτερικούς ελεγκτές να ανταποκρίνονται στις ευθύνες τους. Ο προϊστάμενος εσωτερικού ελέγχου πρέπει να επιβεβαιώσει στο διοικητικό συμβούλιο, τουλάχιστον σε ετήσια βάση, τη οργανωτική ανεξαρτησία των εσωτερικών ελέγχων. Η δραστηριότητα του εσωτερικού ελέγχου πρέπει να είναι απαλλαγμένη από τυχόν παρεμβολές στον προσδιορισμό του πεδίου εφαρμογής του εσωτερικού ελέγχου, την εκτέλεση καθηκόντων και την ανακοίνωση των αποτελεσμάτων.

Ο προϊστάμενος εσωτερικού ελέγχου πρέπει να επικοινωνεί και να αλληλεπιδρά άμεσα με το διοικητικό συμβούλιο. Ο προϊστάμενος του εσωτερικού ελέγχου πρέπει να υποβάλλει περιοδικά εκθέσεις στα ανώτερα διευθυντικά στελέχη και το διοικητικό συμβούλιο σχετικά με τον σκοπό, τις αρμοδιότητες και τα καθήκοντα του εσωτερικού ελέγχου, αλλά και την απόδοση σε σχέση με το υπάρχον ελεγκτικό πλάνο. Στις εκθέσεις πρέπει να πραγματοποιούνται αναφορές σε σχέση με σημαντικούς κινδύνους και θέματα ελέγχου, συμπεριλαμβανομένων των κινδύνων απάτης, ζητημάτων εταιρικής διακυβέρνησης άλλα και θέματα που

⁷³ The Institute of Internal Auditors (2010): «International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing», », *Internal Auditing Standard 1110-A1*, διαθέσιμο από <https://global.theiia.org/standards-guidance/attribute-standards/Pages/Attribute-Standards.aspx>, πλοήγηση στις 22/8/2012.

χρειάζονται ή απαιτούνται από την ανώτερη διοίκηση και το διοικητικό συμβούλιο⁷⁴.

4.4.3 Ανεξαρτησία υπηρεσιών

Από το ορισμό για τον εσωτερικό έλεγχο του Ινστιτούτου Εσωτερικών Ελεγκτών⁷⁵, που αναλύσαμε στο κεφάλαιο 2.1, προκύπτει πως οι εσωτερικοί ελεγκτές παρέχουν υπηρεσίες επιβεβαίωσης ή υπηρεσίες συμβουλευτικού περιεχομένου στους πελάτες τους. Πολλές φορές προκύπτει η περίπτωση ταυτόχρονα να ζητούνται και τα δύο είδη υπηρεσιών, με αποτέλεσμα οι εσωτερικοί ελεγκτές να γίνονται συνεργάτες (partners) με την διοίκηση.

Σε συγκριτική έρευνα για τον ρόλο των εσωτερικών ελεγκτών που πραγματοποιήθηκε σε τρεις χώρες στην Αγγλία, Ιρλανδία και Ιταλία το 2009⁷⁶, διαφαίνεται ξεκάθαρα από τα αποτελέσματα η σημαντική αύξηση των συμβουλευτικών υπηρεσιών που προσφέρουν οι εσωτερικοί ελεγκτές, σε σύγκριση με την προηγούμενη δεκαετία. Ένα αξιοσημείωτο εύρημα της έρευνας ήταν πως ενώ στην Αγγλία και Ιρλανδία σε ποσοστό 38% οι εσωτερικοί ελεγκτές θεώρησαν πως η ενασχόληση και με συμβουλευτικές υπηρεσίες μειώνει την ανεξαρτησία και αντικειμενικότητά τους και σε ποσοστό 64% οδηγεί σε σύγκρουση συμφερόντων, οι Ιταλοί συνάδελφοι σε ποσοστό 51% δεν θεώρησαν απειλή για την ανεξαρτησία και αντικειμενικότητά τους την ενασχόληση και με συμβουλευτικές υπηρεσίες, αφού δεν είχε καμία επίδραση στο επίπεδο των παρεχομένων υπηρεσιών διασφάλισης που παρείχαν.

Ο διττός αυτός ρόλος των εσωτερικών ελεγκτών διαφαίνεται να μην δημιουργεί πρόβλημα στην ανεξαρτησία του εσωτερικού ελεγκτή σύμφωνα και με άλλες έρευνες. Ο van Peursem το 2005 από την έρευνά του για τον διττό αυτό ρόλο των εσωτερικών ελεγκτών κατέληξε στο συμπέρασμα πως επίδραση στην

⁷⁴ The Institute of Internal Auditors (2012), «*International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing*» - Πρότυπα 1110, «Οργανωτική Ανεξαρτησία», 1111 «Άμεση αλληλεπίδραση με το Διοικητικό Συμβούλιο και το πρότυπο 2060 – «Αναφορά στην Ανώτατη Διεύθυνση και το Διοικητικό Συμβούλιο», διαθέσιμα από: <https://global.theiia.org/standards-guidance/attribute-standards/Pages/Attribute-Standards.aspx>, πλοήγηση 20/8/2012.

⁷⁵ The Institute of Internal Auditors (2012), Ιστοσελίδα Ινστιτούτου Εσωτερικών Ελεγκτών (IAA), Διαθέσιμο από: <https://global.theiia.org/standards-guidance/mandatory-guidance/Pages/Definition-of-Internal-Auditing.aspx>, πλοήγηση 10/8/2012.

⁷⁶ Selim et.al (2009): «Internal auditing and consulting practice: a comparison between UK, Ireland, Italy», *International Journal of Auditing*, 13(1), pp.9-25.

ανεξαρτησία δεν έχει από μόνη της η ενδεχόμενη ασάφεια στους ρόλους που έχει κληθεί να αναλάβει ο εσωτερικός ελεγκτής αλλά επίδραση έχει η οριοθέτηση από τον ίδιο τον εσωτερικό ελεγκτή του ρόλου του και των καθηκόντων του, του επαγγελματικού του status και το είδος της επικοινωνίας που αναπτύσσεται μεταξύ του ελεγκτή και τους ελεγχόμενους και λήπτες συμβουλευτικών υπηρεσιών⁷⁷.

4.5 Παράγοντες που επηρεάζουν τον βαθμό ανεξαρτησίας του εσωτερικού ελεγκτή

Στην ενότητα αυτή θα αναλυθούν οι παράγοντες που επηρεάζουν τον βαθμό ανεξαρτησίας και αντικειμενικότητας του εσωτερικού ελεγκτή.

Ο βαθμός ανεξαρτησίας του εσωτερικού ελεγκτή επηρεάζεται από το όργανο στο οποίο υπάγεται ο εσωτερικός έλεγχος. Με τον όρο «υπάγεται» εννοείται σε ποιο όργανο απευθείας αναφέρεται ο προϊστάμενος εσωτερικού ελέγχου. Αν οι εσωτερικοί ελεγκτές εξαρτώνται απευθείας από την Ελεγκτική Επιτροπή του Διοικητικού Συμβουλίου, από τον πρόεδρο ή κάποιο άλλο ανώτατο στέλεχος της εταιρείας, μπορούν να πετύχουν έναν μεγαλύτερο βαθμό ελευθερίας, ανεξαρτησίας και αντικειμενικότητας, παρά αν εξαρτώνται από ένα στέλεχος μικρότερου βαθμού στην ιεραρχία της εταιρείας⁷⁸.

Ένας άλλος παράγοντας που επηρεάζει τον βαθμό ανεξαρτησίας του εσωτερικού ελεγκτή είναι το ιεραρχικό επίπεδο του τμήματος εσωτερικού ελέγχου στην επιχείρηση ή τον οργανισμό. Η ιεραρχική θέση του τμήματος εσωτερικού ελέγχου στην επιχείρηση ή τον οργανισμό, σε σχέση με τα υπόλοιπα τμήματα, θα πρέπει να διασφαλίζει δυνατότητες απρόσκοπτης συνεργασίας με τα υπόλοιπα τμήματα και την ελεύθερη πρόσβαση σε πληροφορίες.

Η αυτονομία του τμήματος εσωτερικού ελέγχου στην επιχείρηση ή τον οργανισμό επηρεάζει επίσης τον βαθμό ανεξαρτησίας του εσωτερικού ελεγκτή.

⁷⁷ Van Peurse K.(2005): «Conversations with the internal auditors :the power of ambiguity», *Managerial Auditing Journal*, 20(5), 489-512.

⁷⁸ Meigs B. W., Larsen J., Meigs F.R. (1984), «*Ελεγκτική*», Εκδόσεις Παπαζήση, Αθήνα, σελ.203.

Αν το τμήμα εσωτερικού ελέγχου δεν διαθέτει επαρκής αυτονομία και εξουσία τότε προκύπτουν προβλήματα ανεξαρτησίας.

Οι τελικοί χρήστες (δημόσιο – ιδιωτικός τομέας) των εκθέσεων εσωτερικού ελέγχου.

Τα Διεθνή Πρότυπα Εσωτερικού Ελέγχου και ο Κώδικας Δεοντολογίας του Διεθνούς Ινστιτούτου Εσωτερικών Ελεγκτών τονίζουν την σημασία της ανεξαρτησίας και αντικειμενικότητας των εσωτερικών ελεγκτών ανεξάρτητα αν οι παρεχόμενες ελεγκτικές ή συμβουλευτικές υπηρεσίες παρέχονται για δημόσιους ή ιδιωτικούς οργανισμούς και επιχειρήσεις⁷⁹.

Η σημασία που αποδίδεται από το Διεθνές Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών στην ανεξαρτησία των ελεγκτικών διαδικασιών του εσωτερικού ελέγχου φαίνεται και από το γεγονός ότι αναφέρεται ως πρώτη προϋπόθεση για έναν αποδοτικό εσωτερικό έλεγχο στον Δημόσιο Τομέα⁸⁰.

Ωστόσο πρέπει να τονίσουμε μια σημαντική διαφορά μεταξύ Ιδιωτικού και Δημόσιου τομέα.

Στον **Ιδιωτικό τομέα** οι εσωτερικοί ελεγκτές ορίζονται από το **διοικητικό συμβούλιο της εταιρείας**⁸¹ και μπορεί να είναι και υπάλληλοι της εταιρείας, αντιμετωπίζοντας, εκτός από προσωπικές και οργανωτικές προκλήσεις για την διατήρηση της ανεξαρτησίας τους. Αν και προβλέπεται να αναφέρονται στην Ελεγκτική Επιτροπή, εντούτοις, παρατηρείται συχνά το φαινόμενο ο προϊστάμενος του τμήματος εσωτερικού ελέγχου να αναφέρεται μόνο μέχρι τον Διευθύνοντα Σύμβουλο⁸².

Στον **Δημόσιο τομέα**, βάσει του Ν.3871/2010⁸³ διενεργείται εσωτερικός έλεγχος σε όλους τους Φορείς της Γενικής Κυβέρνησης. Οι εσωτερικοί ελεγκτές ανήκουν στην **Γενική Διεύθυνση Δημοσιονομικών Ελέγχων που υπάγεται στη**

⁷⁹ The International Organization of Supreme Audit Institutions (2009): «*Internal Audit Independence in the Public Sector*», διαθέσιμο από: [http://www.issai.org/media\(801,1033\)/INTOSAI_GOV_9140_E.pdf](http://www.issai.org/media(801,1033)/INTOSAI_GOV_9140_E.pdf), πλοήγηση 23/8/2012.

⁸⁰ The Institute of Internal Auditors (2006): «*Practice Guide The Role of Auditing in Public Sector Governance*», έκδοση Διεθνούς Ινστιτούτου Εσωτερικών Ελεγκτών, Νοέμβριος 2006, p.4.

⁸¹ Ν.3016/2002 (ΦΕΚ 110 τ.Α'/17.5.2002), «*Για την εταιρική διακυβέρνηση, θέματα μισθολογίου και άλλες διατάξεις*», Άρθρο 7 παρ.2. Διαθέσιμος από την ιστοσελίδα Εθνικού Τυπογραφείου, πλοήγηση 10/8/2012 http://www.et.gr/index.php?option=com_wrapper&view=wrapper&Itemid=104&lang=en

⁸² The Institute of Internal Auditors (2011): «*Characteristics of an Internal Audit Activity – Report I - A component of the CBOK study*», IAA's Global Internal Audit Survey, pp.28, 34-35.

⁸³ Ν.3871/2010 (ΦΕΚ 141/τ'Α'/17-8-2010) «*Δημοσιονομική διαχείριση και Ευθύνη*», άρθρο 25, Διαθέσιμος από την ιστοσελίδα του Εθνικού Τυπογραφείου, πλοήγηση 12/8/2010. http://www.et.gr/index.php?option=com_wrapper&view=wrapper&Itemid=104&lang=en

Γενική Γραμματεία Δημοσιονομικής Πολιτικής⁸⁴. Οι δημοσιονομικοί έλεγχοι διενεργούνται με εντολή του Προϊσταμένου της Γενικής Διεύθυνσης Δημοσιονομικών Ελέγχων (Γ.Δ.Δ.Ε.) και διακρίνονται σε προγραμματισμένους και έκτακτους. Τα συμπεράσματα των ελέγχων της Γ.Δ.Δ.Ε., η αξιολόγηση των ελέγχων και των ευρημάτων των μονάδων εσωτερικού ελέγχου των Υπουργείων, Περιφερειών και λοιπών φορέων και οι σχετικές συστάσεις περιλαμβάνονται στην ετήσια έκθεση ελέγχου της Γ.Δ.Δ.Ε., η οποία αποτελεί τη βάση για την παροχή επαρκούς διαβεβαίωσης προς τον Υπουργό Οικονομίας και Οικονομικών ή για τη διατύπωση επιφυλάξεων για το σύνολο ή για μέρος του συστήματος διαχείρισης και ελέγχου των δημοσιονομικών του Κράτους. Η ετήσια έκθεση ελέγχου του συγκεκριμένου έτους συνοδεύει το Γενικό Προϋπολογισμό του Κράτους του μεθεπόμενου έτους⁸⁵. Επιπρόσθετα για τα υπαλληλικά ζητήματα που απασχολούν τους εσωτερικούς ελεγκτές της Γενικής Διεύθυνσης Δημοσιονομικών Ελέγχων, υπεύθυνη είναι η Διεύθυνση Προσωπικού του Γενικού Λογιστηρίου⁸⁶.

Στις **Δημόσιες Επιχειρήσεις και Οργανισμούς (Δ.Ε.Κ.Ο.)**, βάσει του Ν.3429/2005⁸⁷ άρθρο 4 παρ.4 στην υπηρεσία εσωτερικού ελέγχου απασχολείται τουλάχιστον ένας εσωτερικός ελεγκτής, που ορίζεται από τη **γενική συνέλευση των μετόχων**. Οι εσωτερικοί ελεγκτές είναι ανεξάρτητοι, **δεν υπάγονται ιεραρχικά σε καμία υπηρεσιακή μονάδα της δημόσιας επιχείρησης, παρέχουν υπηρεσίες με έμμισθη εντολή και δεν αποκτούν ιδιότητα υπαλλήλου ή σχέση εξαρτημένης εργασίας**.

Από τα παραπάνω προκύπτει και η σημαντικότερη διαφορά μεταξύ εσωτερικών ελεγκτών ιδιωτικών και δημοσίων επιχειρήσεων και οργανισμών. Στις **ιδιωτικές εταιρείες οι εσωτερικοί ελεγκτές είναι υπάλληλοι της εταιρείας**⁸⁸,

⁸⁴ Ν.3492/2006 (ΦΕΚ 210/τ'Α'/5-10-2006) «Οργάνωση συστήματος ελέγχου για τη διασφάλιση της χρηστής δημοσιονομικής διαχείρισης του Κρατικού Προϋπολογισμού και των εκτός του Κρατικού Προϋπολογισμού φορέων και άλλες διατάξεις» Άρθρο 1 παρ.1. Διαθέσιμος από ιστοσελίδα Εθνικού Τυπογραφείου, πλοήγηση 10/8/2012 http://www.et.gr/index.php?option=com_wrapper&view=wrapper&Itemid=104&lang=en

⁸⁵ Ν.3492/2006 Άρθρο 22 παρ.1

⁸⁶ Ν.3492/2006 Άρθρο 7 παρ.7

⁸⁷ Ν.3429/2005: (ΦΕΚ 314/τ.Α'/ 27-12-2005) «Δημόσιες Επιχειρήσεις και Οργανισμοί (Δ.Ε.Κ.Ο.)» Διαθέσιμος από την ιστοσελίδα του Εθνικού Τυπογραφείου, πλοήγηση 12/8/2010 http://www.et.gr/index.php?option=com_wrapper&view=wrapper&Itemid=104&lang=en

⁸⁸ Η περίπτωση outsourcing δραστηριοτήτων του εσωτερικού ελέγχου δεν είναι συνήθης τακτική βλ. έρευνα Ινστιτούτου Εσωτερικών Ελεγκτών - The Institute of Internal Auditors (2011): «*Characteristics of an Internal Audit Activity – Report I - A component of the CBOK study*», IAA's Global Internal Audit Survey, σελ.29.

ενώ στις δημόσιες επιχειρήσεις και οργανισμούς οι εσωτερικοί ελεγκτές δεν αποκτούν την ιδιότητα του υπαλλήλου αφού παρέχουν τις υπηρεσίες τους με έμμισθη εντολή. Το γεγονός της παροχής εξαρτημένης εργασίας των εσωτερικών ελεγκτών των ιδιωτικών εταιρειών αυξάνει τους πιθανούς κινδύνους ανεξαρτησίας σε σχέση με τους εσωτερικούς ελεγκτές των δημοσίων επιχειρήσεων και οργανισμών. Υπάρχει ο κίνδυνος, ο έλεγχος που ασκείται από τον εσωτερικό ελεγκτή των ιδιωτικών εταιρειών, να συμμορφώνεται με τους κανόνες και τους όρους της Διοικήσεως και να επιδεικνύεται συναδελφική αλληλεγγύη προς τους ελεγχόμενους συναδέλφους του⁸⁹.

Προκειμένου να ενισχυθεί η ανεξαρτησία των εσωτερικών ελεγκτών στην επιχείρηση ή στον οργανισμό θα μπορούσαν να πραγματοποιηθούν οι ακόλουθες ενέργειες:

- Ενίσχυση του κύρους και της σημασίας του εσωτερικού ελέγχου στην επιχείρηση μέσα από επίσημες διατυπώσεις για παράδειγμα με αναφορές στον κώδικα της επιχείρησης και σε άλλα επίσημα μέσα επικοινωνίας της επιχείρησης.
- Υποστηρικτικό περιβάλλον από τα όργανα της επιχείρησης ή του οργανισμού. Η Επιτροπή Ελέγχου, το Διοικητικό Συμβούλιο, Οικονομική Διεύθυνση συμβάλλουν καθοριστικά με την στάση τους στην ανεξαρτησία των εσωτερικών ελεγκτών.
- Διατύπωση καθηκόντων, αρμοδιοτήτων, αυτονομίας του τμήματος εσωτερικού ελέγχου στο καταστατικό του τμήματος (audit charter)
- Διασφάλιση ανεξαρτησίας εσωτερικών ελεγκτών μέσα από διεξοδική έρευνα κατά την διαδικασία πρόσληψής τους για περιπτώσεις σύγκρουσης συμφερόντων. Κατά την διαδικασία πρόσληψης του εσωτερικού ελεγκτή θα έπρεπε να υπάρχουν διαβεβαιώσεις για μη ύπαρξη κατοχής μετοχών της εταιρείας από τον ελεγκτή ή συγγενικών του προσώπων ή αν ο ελεγκτής έχει αναπτύξει σχέσεις με άλλες εταιρείες που θα μπορούσαν να αμφισβητήσουν την ανεξαρτησία του.
- Αποσύνδεση ύψους αμοιβής εσωτερικού ελεγκτή από τα αποτελέσματα της επιχείρησης ή του οργανισμού. Το σύστημα αμοιβών του

⁸⁹ Πρωτονόλης Ν. & Σαρακοστίδης Σ. (2003), «Ελεγκτική Ναυτιλιακών Επιχειρήσεων», Εκδόσεις Αθ. Σταμούλης, Αθήνα, σελ.26.

εσωτερικού ελεγκτή θα πρέπει να είναι σχεδιασμένο με τέτοιο τρόπο ώστε να διασφαλίζει την ανεξαρτησία του εσωτερικού ελεγκτή.

Η αντικειμενικότητα των εσωτερικών ελεγκτών επηρεάζεται από τους ακόλουθους παράγοντες:

- **Κοινωνική πίεση.** Η αντικειμενικότητα στην κρίση κατά την διάρκεια του ελέγχου των εσωτερικών ελεγκτών επηρεάζεται από την πίεση που αισθάνονται από τρίτα μέρη (π.χ. εξωτερικούς ελεγκτές) στο να υπάρχει ένας ικανός αριθμός ευρημάτων από τον έλεγχό τους που θα μπορούσε να αποτελέσει ένδειξη της καλής απόδοσής τους. Μια άλλη μορφή κοινωνικής πίεσης είναι η πίεση που αισθάνονται οι εσωτερικοί ελεγκτές από τους ελεγχόμενους κατά την διάρκεια του ελέγχου τους και ειδικότερα στο να παραβλέψουν ζητήματα που υποπίπτουν στην αντίληψή τους ή η άρνηση των ελεγχομένων να αλλάξουν διαδικασίες και συμπεριφορά.
- **Οικονομικά συμφέροντα.** Σε περίπτωση που ο εσωτερικός ελεγκτής διατηρεί οικονομικά συμφέροντα (π.χ. δικαιώματα μετοχών), υπάρχει κίνδυνος να μειωθεί η αντικειμενικότητά του καθώς τυχόν σημαντικά αρνητικά ευρήματα του ελέγχου του μπορεί να έχουν αρνητικό αντίκτυπο στα οικονομικά αποτελέσματα της επιχείρησης ή του οργανισμού. Επιπρόσθετα, αν ο εσωτερικός ελεγκτής θεωρεί ότι τα ευρήματα του ελέγχου του μπορεί να έχουν σημαντική επίδραση στην μελλοντική βιωσιμότητα της επιχείρησης ή του οργανισμού, με συνέπεια να κινδυνεύει η θέση εργασίας του, τότε μπορεί να μειωθεί η αντικειμενικότητά του.
- **Προσωπικές σχέσεις και Οικειότητα.** Σε ανθρώπινο επίπεδο, αν ο εσωτερικός ελεγκτής έχει αναπτύξει στενές σχέσεις με τους ελεγχόμενους, τότε υπάρχει η πιθανότητα να παραβλέψει ζητήματα που μειώνουν την κρίση και την αντικειμενικότητά του.
- **Πολιτισμικές και φυλετικές προκαταλήψεις.** Ο κίνδυνος αυτός αναπτύσσεται κυρίως σε πολυεθνικές επιχειρήσεις και μεγάλους οργανισμούς που απασχολούν εργαζομένους από πολλές χώρες με διαφορετικούς πολιτισμούς και παραδόσεις, όπου υπάρχει η περίπτωση η

κρίση του εσωτερικού ελεγκτή να επηρεάζεται αν έχει έναν ομοεθνή ή μη υπάλληλο ή διευθυντή απέναντί του⁹⁰.

4.6 Πλαίσιο αντιμετώπισης κινδύνων ανεξαρτησίας και αντικειμενικότητας

Σύμφωνα με το πλαίσιο αντιμετώπισης κινδύνων ανεξαρτησίας και αντικειμενικότητας, βάσει των Βέλτιστων Πρακτικών του Διεθνούς Ινστιτούτου Εσωτερικών Ελεγκτών⁹¹, η **ανεξαρτησία** του εσωτερικού ελέγχου είναι πρωτίστως **οργανωτικό ζήτημα** ενώ η **αντικειμενικότητα** **προσωπικό ζήτημα**.

Ο ρόλος του προϊσταμένου εσωτερικού ελέγχου είναι καθοριστικός στον εντοπισμό και την αντιμετώπιση των κινδύνων ανεξαρτησίας και αντικειμενικότητας.

Η διαδικασία αντιμετώπισης των κινδύνων ανεξαρτησίας και αντικειμενικότητας περιλαμβάνει τα ακόλουθα βήματα:

1. **Εντοπισμός απειλής.** Τα μέλη του εσωτερικού ελέγχου θα πρέπει να εντοπίσουν ενδεχόμενες απειλές στην ανεξαρτησία και αντικειμενικότητά τους, τόσο σε ατομικό όσο και οργανωτικό επίπεδο, και να τις κοινοποιήσουν στον προϊστάμενο εσωτερικού ελέγχου.
2. **Αξιολόγηση σημαντικότητας της απειλής.** Σε αυτό το στάδιο απαιτείται η αξιολόγηση της σημαντικότητας της απειλής και κυρίως η αξιολόγηση της διάρκειας της απειλής.
3. **Εντοπισμός παραγόντων που θα μειώσουν την απειλή ανεξαρτησίας ή αντικειμενικότητας.** Κατά το τρίτο στάδιο πραγματοποιείται προσπάθεια εντοπισμού παραγόντων που θα μπορούσαν να μειώσουν την απειλή, όπως για παράδειγμα η υποστήριξη από την Επιτροπή Ελέγχου, οι διασφαλίσεις για την θέση εργασίας.

⁹⁰ The Institute of Internal Auditors (2011): «*Practice Guide Independence and Objectivity*», έκδοση Διεθνούς Ινστιτούτου Εσωτερικών Ελεγκτών, Οκτώβριος 2011, pp.1-8.

⁹¹ The Institute of Internal Auditors (2011): «*Practice Guide Independence and Objectivity*», έκδοση Διεθνούς Ινστιτούτου Εσωτερικών Ελεγκτών, Οκτώβριος 2011, pp.12-14.

4. **Αξιολόγηση της συμβολής των παραγόντων μείωσης της απειλής ανεξαρτησίας ή αντικειμενικότητας.** Σε περιπτώσεις όπου ο εσωτερικός ελεγκτής αμφιβάλλει για την συμβολή των ανωτέρω παραγόντων στην μείωση κινδύνου της ανεξαρτησίας ή αντικειμενικότητας, οφείλει να ζητάει να επανέλεγχο της ελεγκτικής του εργασίας από τον προϊστάμενο εσωτερικού ελέγχου ή την Ελεγκτική Επιτροπή.
5. **Προληπτική διαχείριση υπόλοιπου κινδύνου.** Η προληπτική διαχείριση του κινδύνου της ανεξαρτησίας ή αντικειμενικότητας, που απομένει μετά τα βήματα 3 και 4, μπορεί να περιλαμβάνουν ένα ξεκάθαρο καταστατικό εσωτερικού ελέγχου, διαχωρισμό ελεγκτικών καθηκόντων και ανάθεση μέρους ελεγκτικών διαδικασιών σε τρίτα μέρη (outsourcing).
6. **Αξιολόγηση τελικού εναπομένου κινδύνου.**
7. **Υποβολή τεκμηριωμένων εκθέσεων κινδύνου ανεξαρτησίας και αντικειμενικότητας.** Απαιτείται η επαρκής τεκμηρίωση των κινδύνων ανεξαρτησίας και αντικειμενικότητας καθώς θα αποτελέσει σημαντικό στοιχείο για την αξιολόγηση της ποιότητας της ελεγκτικής εργασίας από τρίτα μέρη, κάτω από συνθήκες απειλής της ανεξαρτησίας και αντικειμενικότητας.
8. **Τελικός γενικός έλεγχος της ελεγκτικής διαδικασίας.** Ο προϊστάμενος εσωτερικού ελέγχου οφείλει να προχωρήσει σε τελικό συνολικό έλεγχο και αξιολόγηση της ποιότητας των ελεγκτικών διαδικασιών υπό των απειλών ανεξαρτησίας και αντικειμενικότητας.

4.7 Βιβλιογραφική επισκόπηση εμπειρικών μελετών για την ανεξαρτησία των εσωτερικών ελεγκτών

Στην ενότητα αυτή θα παρουσιαστεί η βιβλιογραφική επισκόπηση εμπειρικών μελετών για την ανεξαρτησία των εσωτερικών ελεγκτών με επισκόπηση επιστημονικών περιοδικών από τον χώρο της Λογιστικής και Ελεγκτικής.

Σαν αφετηρία της βιβλιογραφικής επισκόπησης στάθηκε ο κύκλος ερευνών στα πλαίσια το Common Body of Knowledge (CBOOK) που πραγματοποιήθηκε

από το Institute of Internal Auditors (IAA) – (Διεθνές Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών) το 2010 και αποτελεί την τελευταία δημοσιευμένη έρευνα του Ινστιτούτου (έτος δημοσίευσης 2011), σε συνδυασμό με επισκόπηση επιστημονικών περιοδικών από τον χώρο της Λογιστικής και Ελεγκτικής⁹².

Βάσει της έρευνας που πραγματοποιήθηκε σε παγκόσμιο επίπεδο ανάμεσα σε περισσότερους από 13.500 εσωτερικούς ελεγκτές από 107 χώρες δημοσιεύτηκαν πέντε ξεχωριστές εκθέσεις (reports) από το Διεθνές Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών:

1. «Χαρακτηριστικά της δραστηριότητας του Εσωτερικού Ελέγχου» («Characteristics of an Internal Audit Activity – Report I».)
2. «Κύριες ικανότητες εσωτερικού ελεγκτή – Διεθνή Πρότυπα Εσωτερικού Ελέγχου» («Core Competencies for Today’s Internal Auditor - Report II.»)
3. «Μετρώντας την αξία του εσωτερικού ελέγχου» («Measuring Internal Auditing’s Value - Report III.»)
4. «Προοπτικές για τον εσωτερικό έλεγχο» («What’s Next for Internal Auditing? - Report IV»)
5. «Ανάγκες για αλλαγή» («Imperatives for Change: The IIA’s Global Internal Audit Survey in Action Report V»)

Θα εστιάσουμε στις πέντε εκθέσεις σε ζητήματα που αφορούν την ανεξαρτησία και αντικειμενικότητα των εσωτερικών ελεγκτών και την εταιρική διακυβέρνηση.

Σύμφωνα με τα αποτελέσματα της έρευνας, η ανεξαρτησία και αντικειμενικότητα αποτελούν σημαντικά στοιχεία για τους εσωτερικούς ελεγκτές προκειμένου να παρέχουν υπηρεσίες προστιθέμενης αξίας στην επιχείρηση ή τον οργανισμό⁹³.

Παρόλα που ο ρόλος της Ελεγκτικής Επιτροπής είναι ιδιαίτερα καθοριστικός για την διατήρηση της ανεξαρτησίας των εσωτερικών ελεγκτών⁹⁴, ιδιαίτερα όσον αφορά την οργανωτική ανεξαρτησία του εσωτερικού ελέγχου, εντούτοις το

⁹² Για αναλυτική παρουσίαση της βιβλιογραφίας βλ. κεφάλαιο βιβλιογραφίας

⁹³ The Institute of Internal Auditors (2011): «*Characteristics of an Internal Audit Activity – Report I - A component of the CBOK study*», IAA’s Global Internal Audit Survey, p.34

⁹⁴ Asare S.K, Davidson R., Gramling A. (2008): «Internal Auditors’ Evaluation of Fraud Factors in Planning an Audit: The Importance of the Audit Committee Quality and Management Incentives», *International Journal of Auditing*, 12, pp. 181-203.

ποσοστό των προϊσταμένων εσωτερικού ελέγχου που υπάγεται απευθείας σε αυτήν ανέρχεται σε 33%, με την πλειοψηφία (43%) να απαντάει ότι υπάγεται στον διευθύνοντα σύμβουλο (CEO) ή πρόεδρο της εταιρείας. Στον επικεφαλής οικονομικών υπηρεσιών ή τον αντιπρόεδρο της εταιρείας υπάγεται ένα αισθητά χαμηλότερο ποσοστό προϊσταμένων εσωτερικού ελέγχου. Αν εστιάσουμε στην Ευρώπη, τα ποσοστά των προϊσταμένων εσωτερικού ελέγχου που υπάγονται απευθείας στην Ελεγκτική Επιτροπή είναι ακόμα χαμηλότερα αφού ανέρχονται σε 25%, με το 55% να δηλώνει ότι υπάγεται στον διευθύνοντα σύμβουλο (CEO) ή πρόεδρο της εταιρείας⁹⁵. Τα χαμηλά ποσοστά επιβεβαιώνονται και σε άλλες έρευνες από τον ακαδημαϊκό χώρο. Η έρευνα των Leung P., Cooper B. και Robertson P. το 2004 στην Αυστραλία ανέδειξε πως ποσοστό 22% των εσωτερικών ελεγκτών αναφέρεται μέχρι τον Διευθύνοντα Σύμβουλο ή τον Οικονομικό Διευθυντή, αν και έχουν ευθύνη να αναφέρονται στην Επιτροπή Ελέγχου⁹⁶. Παρόμοια είναι και τα προβλήματα που ανέδειξε η έρευνα των Christopher J., Sarens G. και Leung P. το 2009, με τους προϊσταμένους εσωτερικού ελέγχου να δηλώνουν, πως δεν υπάγονται απευθείας στην Ελεγκτική Επιτροπή. Επιπρόσθετα, επειδή στην Ελεγκτική Επιτροπή δεν μετέχει τουλάχιστον ένα μέλος με πιστοποιημένες γνώσεις Λογιστικής, προκύπτουν προβλήματα ακόμα και για την ανεξαρτησία τους⁹⁷. Ο βαθμός στον οποίο τα μέλη της Ελεγκτικής Επιτροπής έχουν πιστοποιημένες γνώσεις Λογιστικής επηρεάζει ακόμα και την διάρκεια και την ποιότητα των συναντήσεων με τον εσωτερικό ελεγκτή⁹⁸.

Σημαντικός παράγοντας για την σχέση Ελεγκτικής Επιτροπής και προϊσταμένου εσωτερικού ελέγχου θεωρείται και ο κλάδος δραστηριοποίησης της επιχείρησης. Στον χρηματοοικονομικό κλάδο ποσοστό 39% των ερωτηθέντων δήλωσε πως υπάγεται απευθείας στην Ελεγκτική Επιτροπή, ενώ τα ποσοστά είναι σαφώς μειωμένα για τον κλάδο των υπηρεσιών, μεταφορών, κατασκευών

⁹⁵ The Institute of Internal Auditors (2011): «*Characteristics of an Internal Audit Activity – Report I - A component of the CBOK study*», IAA's Global Internal Audit Survey, pp.28, 34-35.

⁹⁶ Stewart J. & Subramaniam N. (2010), «Internal audit independence and objectivity: emerging research opportunities», *Managerial Auditing Journal*, Vol.25 (4), pp. 328-360.

⁹⁷ Christopher J., Sarens G., Leung P. (2009): «A critical analysis of the independence of the internal audit function: evidence from Australia», *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 22(2), pp.200-220.

⁹⁸ Abbott L.J., Parker S., Peters G. (2004): «Audit Committee Characteristics and Restatements», *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 23(1), pp.69-87.

(ποσοστά από 12 έως 17%). Στον Δημόσιο Τομέα το ποσοστό ανέρχεται μόλις στο 5%.

Ωστόσο, επτά στις δέκα επιχειρήσεις των εσωτερικών ελεγκτών που μετείχαν στην έρευνα διέθεταν Ελεγκτική Επιτροπή και κατά μέσο όρο πραγματοποιούνταν τέσσερις συναντήσεις τον χρόνο με τον προϊστάμενο εσωτερικού ελέγχου. Επιπρόσθετα, ποσοστό 74% των ερωτηθέντων, πραγματοποιούσε συχνές συναντήσεις με τον πρόεδρο της Ελεγκτικής Επιτροπής ανεβάζοντας σε ποσοστό 90% των ερωτηθέντων την ικανοποίηση στις συνθήκες πρόσβασης στην Ελεγκτική Επιτροπή⁹⁹. Η δυνατότητα πρόσβασης στην Ελεγκτική Επιτροπή θεωρείται και ως ένας σημαντικός παράγοντας που διασφαλίζει την προστιθέμενη αξία των υπηρεσιών του εσωτερικού ελέγχου. Η επιλογή του προϊσταμένου εσωτερικού ελέγχου πραγματοποιείται στην πλειονότητα των επιχειρήσεων από τον Διευθύνοντα Σύμβουλο της Επιχείρησης (CEO) σε ποσοστό που αγγίζει το 60%. Η Ελεγκτική Επιτροπή ακολουθεί με ποσοστό λίγο πάνω από το 40% ενώ σημαντικός είναι και ο ρόλος του Διοικητικού Συμβουλίου (30%). Από την έρευνα φαίνεται ότι και ο Οικονομικός Διευθυντής διαδραματίζει ρόλο στην επιλογή του προϊσταμένου εσωτερικού ελέγχου αλλά σε χαμηλότερο ποσοστό.¹⁰⁰ Το παραπάνω γεγονός αποτελεί απειλή για την οργανωτική ανεξαρτησία του τμήματος εσωτερικού ελέγχου. Η πρακτική της επιλογής του προϊσταμένου εσωτερικού ελέγχου όχι από την Ελεγκτική Επιτροπή αλλά ως επί το πλείστον από τον Διευθύνοντα Σύμβουλο της Επιχείρησης (CEO) επιβεβαιώνεται και από μελέτες στον ακαδημαϊκό χώρο¹⁰¹.

Η επιλογή του προϊσταμένου εσωτερικού ελέγχου πραγματοποιείται στην πλειονότητα των επιχειρήσεων από τον Διευθύνοντα Σύμβουλο της Επιχείρησης (CEO) σε ποσοστό που αγγίζει το 60%. Η Ελεγκτική Επιτροπή ακολουθεί με ποσοστό λίγο πάνω από το 40% ενώ σημαντικός είναι και ο ρόλος του Διοικητικού Συμβουλίου (30%). Από την έρευνα φαίνεται ότι και ο Οικονομικός

⁹⁹ The Institute of Internal Auditors (2011): «*Characteristics of an Internal Audit Activity – Report I - A component of the CBOK study*», IAA’s Global Internal Audit Survey, pp.36-37.

¹⁰⁰ The Institute of Internal Auditors (2011): «*Measuring Internal Auditing’s Value - Report III.*» - *A component of the CBOK study*», IAA’s Global Internal Audit Survey, p.36.

¹⁰¹ Christopher J., Sarens G., Leung P. (2009): «A critical analysis of the independence of the internal audit function: evidence from Australia», *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 22(2), pp.200-220

Διευθυντής διαδραματίζει ρόλο στην επιλογή του προϊσταμένου εσωτερικού ελέγχου αλλά σε χαμηλότερο ποσοστό.

Απειλή για την ανεξαρτησία και αντικειμενικότητά τους, στα πλαίσια του προτύπου 1100 «Ανεξαρτησία και Αντικειμενικότητα», δήλωσε το 22% των προϊσταμένων εσωτερικών ελεγκτών, αφού δέχτηκαν ισχυρές πιέσεις να αλλάξουν ή να παραλείψουν να αναφέρουν ευρήματα του ελέγχου τους στην Ετήσια Έκθεση Ελέγχου¹⁰².

Ωστόσο, ποσοστό που αγγίζει το 80% των προϊσταμένων εσωτερικού ελέγχου, θεωρεί πως η επιχείρηση ή ο οργανισμός εφαρμόζει πλήρως τα πρότυπα της σειράς 1100 «Ανεξαρτησία και Αντικειμενικότητα», κατατάσσοντας την σειρά αυτή των προτύπων πρώτη στην σχετική κατάταξη¹⁰³.

Βασικός παράγοντας για την διασφάλιση της ανεξαρτησίας και αντικειμενικότητας του εσωτερικού ελεγκτή, όπως αναφέρθηκε, είναι η αποσύνδεση του ύψους της αμοιβής του εσωτερικού ελεγκτή από τα αποτελέσματα της επιχείρησης ή του οργανισμού. Ωστόσο η έρευνα αναδεικνύει πως είναι συνηθισμένη πρακτική στις Η.Π.Α. και τον Καναδά η παροχή δικαιωμάτων προαίρεσης αγοράς μετοχών (stock options). Το ποσοστό ανέρχεται στο 39% επί του συνόλου των εσωτερικών ελεγκτών με την Ασία και την Ευρώπη να ακολουθούν με έναν στους τέσσερις εσωτερικούς ελεγκτές. Στις υπόλοιπες ηπείρους το ποσοστό είναι αισθητά πιο χαμηλό, κυμαίνεται κάτω από 10%¹⁰⁴.

Το ιεραρχικό επίπεδο του τμήματος εσωτερικού ελέγχου στην επιχείρηση ή τον οργανισμό κρίνεται ως κατάλληλο για να διασφαλίζει στους εσωτερικούς ελεγκτές την τις προϋποθέσεις για οργανωτική ανεξαρτησία¹⁰⁵. Παράλληλα παρατηρούνται αυξήσεις στους προϋπολογισμούς και την στελέχωση των τμημάτων εσωτερικού ελέγχου εταιρειών, αν και υπάρχουν διαφορές ανάλογα με τον κλάδο δραστηριοποίησης και το μέγεθος των εταιρειών¹⁰⁶.

¹⁰² The Institute of Internal Auditors (2011): «*Characteristics of an Internal Audit Activity – Report I - A component of the CBOK study*», IAA’s Global Internal Audit Survey, p.41.

¹⁰³ The Institute of Internal Auditors (2011): «*Core Competencies for Today’s Internal Auditor - Report II. » - A component of the CBOK study*», IAA’s Global Internal Audit Survey, p.32

¹⁰⁴ The Institute of Internal Auditors (2011): «*Characteristics of an Internal Audit Activity – Report I - A component of the CBOK study*», IAA’s Global Internal Audit Survey, p.18

¹⁰⁵ The Institute of Internal Auditors (2011): «*Measuring Internal Auditing’s Value - Report III*» - *A component of the CBOK study*», IAA’s Global Internal Audit Survey, p.14

¹⁰⁶ Carcello J., Hermanson D., Raghunandan K.(2005): «*Changes in Internal Auditing During the time of Major US Accounting Scandals*», *International Journal of Auditing*, 9, pp.117-127.

Οι εσωτερικοί ελεγκτές αναμένεται να ασχοληθούν τα επόμενα χρόνια περισσότερο με θέματα εταιρικής διακυβέρνησης αλλά και θέματα ελέγχου στρατηγικής και απόδοσης της επιχείρησης, αναδεικνύοντας έτσι την στενή σχέση εσωτερικού ελέγχου και εταιρικής διακυβέρνησης αλλά και του συμβουλευτικού ρόλου προς την διοίκηση¹⁰⁷. Το νομοθετικό πλαίσιο δραστηριοποίησης των επιχειρήσεων σε ιδιωτικό και δημόσιο τομέα απαιτεί την παρουσία τμήματος εσωτερικού ελέγχου στο 77% του συνόλου των επιχειρήσεων που συμμετείχαν στην έρευνα, σε παγκόσμιο επίπεδο¹⁰⁸.

Κυριότερη μέθοδος αξιολόγησης των εσωτερικών ελεγκτών είναι η αξιολόγηση που πραγματοποιείται από τον προϊστάμενο του τμήματος εσωτερικού ελέγχου (Chief Audit Executive). Σημαντικό ρόλο παίζει και η αυτοαξιολόγηση αλλά και η αξιολόγηση που πραγματοποιείται από την πλευρά του ελεγχόμενου¹⁰⁹.

Η περίπτωση ολικής ή μερικής ανάθεσης του εσωτερικού ελέγχου σε τρίτα μέρη (outsourcing) φαίνεται να μην είναι πια συνηθισμένη πρακτική, καθώς 57% των ερωτηθέντων δεν αναθέτει καμία απολύτως δραστηριότητα του εσωτερικού ελέγχου σε τρίτα μέρη, ενώ οι αναθέσεις εργασιών της τάξεως 11-25% της συνολικής δραστηριότητας δεν αγγίζει το 10%. Τα ποσοστά ανάθεσης είναι ακόμη χαμηλότερα σε μεγαλύτερα ποσοστά της συνολικής δραστηριότητας¹¹⁰. Από τα παραπάνω διαφαίνεται η ισχυροποίηση σημασίας της υπηρεσίας του εσωτερικού ελέγχου στην επιχείρηση ή τον οργανισμό, συμβάλλοντας έτσι στην οργανωτική ανεξαρτησία του τμήματος εσωτερικού ελέγχου.

¹⁰⁷ The Institute of Internal Auditors (2011): «*Characteristics of an Internal Audit Activity – Report I - A component of the CBOK study*», IAA’s Global Internal Audit Survey, p.26

¹⁰⁸ The Institute of Internal Auditors (2011): «*What’s next for Internal Auditing? - Report IV*» - A component of the CBOK study», IAA’s Global Internal Audit Survey, p.5

¹⁰⁹ The Institute of Internal Auditors (2011): «*Characteristics of an Internal Audit Activity – Report I - A component of the CBOK study*», IAA’s Global Internal Audit Survey, p.21

¹¹⁰ The Institute of Internal Auditors (2011): «*Characteristics of an Internal Audit Activity – Report I - A component of the CBOK study*», IAA’s Global Internal Audit Survey, p.29

Κεφάλαιο 5^ο: Μεθοδολογία έρευνας

5.1 Σκοπός, Ερευνητικά ερωτήματα και Υποθέσεις

Σκοπός της έρευνας ήταν η μελέτη της ανεξαρτησίας των εσωτερικών ελεγκτών.

Στα προηγούμενα κεφάλαια αναλύθηκε η έννοια και οι παράγοντες που επηρεάζουν την ανεξαρτησία του εσωτερικού ελεγκτή και παράλληλα πραγματοποιήθηκε αναφορά για τον ρόλο του εσωτερικού ελέγχου στο σύγχρονο οικονομικό περιβάλλον και της σχέσης του με τον εξωτερικό έλεγχο.

Διαπιστώθηκε, βάσει βιβλιογραφικής επισκόπησης, ο σημαντικός ρόλος που διαδραματίζει τόσο η Διοίκηση όσο και η Ελεγκτική Επιτροπή για την ανεξαρτησία των εσωτερικών ελεγκτών.

Μέσα από περιγραφική στατιστική ανάλυση, θα διερευνηθεί ο βαθμός ανεξαρτησίας του εσωτερικού ελέγχου σε σχέση με την Διοίκηση, την Ελεγκτική Επιτροπή και τους Εξωτερικούς Ελεγκτές των επιχειρήσεων του δείγματος.

Τα ερευνητικά ερωτήματα διαμορφώθηκαν ως εξής:

1^ο Ερευνητικό Ερώτημα: Σε ποιο βαθμό η λειτουργία του εσωτερικού ελέγχου είναι ανεξάρτητη από τη διοίκηση της επιχείρησης;

Το ερευνητικό αυτό ερώτημα θα επιχειρηθεί να απαντηθεί αρχικά μέσα από διερεύνηση του ιεραρχικού επιπέδου στον οποίο υπάγεται ο εσωτερικός έλεγχος (ερώτηση 9 ερωτηματολογίου). Όπως αναλύθηκε στο κεφ.4, σύμφωνα με το Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών, η υπηρεσία εσωτερικού ελέγχου πρέπει να βρίσκεται στο κατάλληλο οργανωτικό επίπεδο στην επιχείρηση ή στον οργανισμό που θα του εξασφαλίζει την ανεξαρτησία. Άλλοι παράμετροι που θα εξεταστούν για να απαντηθεί το ερώτημα θα είναι η κινητικότητα των εσωτερικών ελεγκτών από τμήμα σε τμήμα και η διάρκεια παραμονής τους στο τμήμα εσωτερικού ελέγχου (Ερώτηση 10 & 11). Σε περίπτωση που υπάρχει μεγάλη κινητικότητα και μικρή διάρκεια παραμονής στο τμήμα εσωτερικού ελέγχου, τότε υπάρχει αυξημένος κίνδυνος μείωσης της ανεξαρτησίας.¹¹¹

¹¹¹ The Institute of Internal Auditors (2011): «*Practice Guide Independence and Objectivity*», έκδοση Διεθνούς Ινστιτούτου Εσωτερικών Ελεγκτών, Οκτώβριος 2011.

Ζητήματα απειλής της ανεξαρτησίας προκύπτουν και από τον βαθμό υψηλής ανάμιξης της Διοίκησης όσον αφορά τις διαδικασίες σχεδιασμού του εσωτερικού ελέγχου (Ερώτηση 13Α.), πρόσληψης, απόλυσης και προαγωγών των εσωτερικών ελεγκτών (Ερώτηση 19), αρμοδιότητας έγκρισης του προϋπολογισμού του τμήματος εσωτερικού ελέγχου (Ερώτηση 12) και της σχέσης των εσωτερικών ελεγκτών με το υπόλοιπο προσωπικό της επιχείρησης (Ερώτηση 13 Γ.), καθώς όπως αναλύθηκε και στο 4^ο κεφ. η οικειότητα που αναπτύσσεται με τον ελεγχόμενο με το πέρασ του χρόνου αποτελεί απειλή για την ανεξαρτησία¹¹².

2^ο Ερευνητικό Ερώτημα: Η σχέση Ελεγκτικής Επιτροπής και τμήματος Εσωτερικού Ελέγχου των επιχειρήσεων προσφέρει ανεξαρτησία στους εσωτερικούς ελεγκτές;

Η ύπαρξη της Ελεγκτικής Επιτροπής (Ερώτηση 14) και η στενή σχέση με το τμήμα Εσωτερικού Ελέγχου είναι ιδιαίτερα καθοριστική για την διατήρηση της ανεξαρτησίας των εσωτερικών ελεγκτών, ιδιαίτερα όσον αφορά την οργανωτική ανεξαρτησία του εσωτερικού ελέγχου¹¹³.

Σημαντικοί παράγοντες που επηρεάζουν την σχέση της Ελεγκτικής Επιτροπής και του τμήματος Εσωτερικού Ελέγχου, που προέκυψαν από την βιβλιογραφική επισκόπηση, ήταν τόσο παράγοντες που σχετίζονται με την σύνθεση της Ελεγκτικής Επιτροπής, όπως ο αριθμός των μελών (Ερώτηση 15), ο αριθμός των ανεξάρτητων μελών της (Ερώτηση 16) και ο αριθμός των μελών με γνώσεις Λογιστικής (Ερώτηση 17), όσο και παράγοντες που επηρεάζουν άμεσα την ανεξαρτησία του εσωτερικού ελέγχου, όπως ζητήματα ευθύνης πρόσληψης και απόλυσης του προϊσταμένου εσωτερικού ελέγχου (Ερώτηση 19), προσωπικές επαφές με τον προϊστάμενο εσωτερικού ελέγχου (Ερώτηση 21), συχνή συμμετοχή του προϊσταμένου εσωτερικού ελέγχου στις συνεδριάσεις της Ελεγκτικής Επιτροπής (Ερώτηση 20), συμβολή στις διαδικασίες σχεδιασμού του εσωτερικού ελέγχου (Ερώτηση 22), ποσοστό από το χρόνο της Ελεγκτικής Επιτροπής που

¹¹² Christopher J., Sarens G., Leung P. (2009): «A critical analysis of the independence of the internal audit function: evidence from Australia», *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 22(2), pp.200-220

¹¹³ Stewart J. & Subramaniam N. (2010): «*Internal audit independence and objectivity: emerging research opportunities*», *Managerial Auditing Journal*, Vol.25 (4), pp.328-360.

δαπανάται σε θέματα εσωτερικού ελέγχου και το αν παραδίδετε η Έκθεση Ελέγχου στην Ελεγκτική Επιτροπή (Ερώτηση 18).

Όσο πιο στενή είναι η σχέση του Εσωτερικού Ελέγχου με την Ελεγκτική Επιτροπή, τόσο διασφαλίζονται οι κατάλληλες συνθήκες για την ανεξαρτησία των εσωτερικών ελεγκτών.

3ο Ερευνητικό Ερώτημα: Η αλληλεξάρτηση μεταξύ Εσωτερικού και Εξωτερικού Ελέγχου προσφέρει ανεξαρτησία στους Εσωτερικούς Ελεγκτές;

Αν και υπάρχουν διαφορές στον σκοπό του ελέγχου, υπάρχει ωστόσο αλληλεξάρτηση μεταξύ των εξωτερικών και εσωτερικών ελεγκτών. Στο κεφ. 2.3 αναλύθηκαν τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου (ΔΕΠ) 315¹¹⁴ και 610¹¹⁵ και το συμπέρασμα που προκύπτει είναι πως ο εξωτερικός ελεγκτής αξιολογεί την επάρκεια εσωτερικού ελέγχου προκειμένου να βασιστεί στο πορίσματα του στα πλαίσια των δικών του ελεγκτικών διαδικασιών και να βοηθηθεί στο ελεγκτικό του έργο. Θετική, για την ανεξαρτησία των εσωτερικών ελεγκτών, είναι η γνώση από τα στελέχη της επιχείρησης και τους εσωτερικούς ελεγκτές πως τα πορίσματα της ελεγκτικής τους εργασίας θα χρησιμοποιηθούν από τους εξωτερικούς ελεγκτές, ώστε να διασφαλίζεται η οργανωτική ανεξαρτησία και αυτονομία του τμήματος εσωτερικού ελέγχου.¹¹⁶

Στα πλαίσια αυτά θα διερευνηθεί αν οι εσωτερικοί ελεγκτές παρέχουν βοήθεια στο έργο των εξωτερικών ελεγκτών (Ερώτηση 24), η αλληλεπίδραση αναφορικά με τον προγραμματισμό των διαδικασιών ελέγχου (Ερώτηση 25-26-27) και το επίπεδο των σχέσεων (Ερώτηση 28-29).

Όπως και στο 2^ο Ερευνητικό Ερώτημα, έτσι και εδώ όσο πιο στενή είναι η σχέση του Εσωτερικού με τον Εξωτερικό Έλεγχο, τόσο ευνοϊκότερες είναι οι προϋποθέσεις για την ανεξαρτησία των εσωτερικών ελεγκτών.

¹¹⁴ International Federation of Accountants (2009), «*IFAC Handbook of International Standards on Auditing and Quality Control*», ΔΠΕ 315 παρ.101, βλ. μετάφραση από Σ.Ο.Ε.Λ., 2010, σελ.338.

¹¹⁵ International Federation of Accountants (2009), «*IFAC Handbook of International Standards on Auditing and Quality Control*», ΔΠΕ 610 παρ.12, βλ. μετάφραση από Σ.Ο.Ε.Λ., 2010, σελ.724

¹¹⁶ The Institute of Internal Auditors (2011): «*Practice Guide Independence and Objectivity*», έκδοση Διεθνούς Ινστιτούτου Εσωτερικών Ελεγκτών, Οκτώβριος 2011.

5.2 Ερωτηματολόγιο έρευνας

Το ερωτηματολόγιο αποτελείται από 29 ερωτήσεις που χωρίζονται σε 4 ενότητες¹¹⁷:

Α' ενότητα: Γενικές Πληροφορίες για την επιχείρηση και το τμήμα εσωτερικού ελέγχου, όπως κλάδος δραστηριοποίησης, τζίρος, κέρδη, εμπειρία ερωτώμενου στον εσωτερικό έλεγχο, μέγεθος τμήματος εσωτερικού ελέγχου.

Β' ενότητα: Μελέτη της σχέσης Εσωτερικού Ελέγχου με Διοίκηση (βλ. 1^ο ερευνητικό ερώτημα)

Γ' ενότητα: Μελέτη της σχέσης Εσωτερικού Ελέγχου με την Ελεγκτική Επιτροπή (βλ. 2^ο ερευνητικό ερώτημα)

Δ' ενότητα: Μελέτη της σχέσης Εσωτερικού και Εξωτερικού Ελέγχου (βλ. 3^ο ερευνητικό ερώτημα).

Στο τέλος του ερωτηματολογίου υπάρχει η προαιρετική επιλογή για προσθήκη προσωπικών πληροφοριών του ερωτώμενου όσον αφορά όνομα, επιχείρηση και στοιχεία επικοινωνίας.

Οι κλίμακες μέτρησης ήταν τόσο τακτικές (Likert αλλά) όσο και ονομαστικές κλίμακες μέτρησης, διχοτομικές και ανοιχτές ερωτήσεις.

Το ερωτηματολόγιο δημιουργήθηκε ηλεκτρονικά μέσα από εφαρμογή google και η συλλογή των ερωτηματολογίων πραγματοποιήθηκε αυτόματα ηλεκτρονικά.¹¹⁸

Πραγματοποιήθηκε pre-testing του ερωτηματολογίου για την διερεύνηση της σαφήνειας των ερωτήσεων σε 3 εσωτερικούς ελεγκτές και στην συνέχεια η ηλεκτρονική αποστολή του μέσω ηλεκτρονικού ταχυδρομείου, στον πληθυσμό που αναλύεται στο αμέσως επόμενο κεφάλαιο.

5.3 Δειγματοληψία

Η δειγματοληψία της έρευνάς στηρίχτηκε στα ακόλουθα¹¹⁹:

¹¹⁷ Η έρευνα βασίστηκε στο ερωτηματολόγιο των Christopher J., Sarens G., Leung P. (2009): «A critical analysis of the independence of the internal audit function: evidence from Australia», *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 22(2), pp.200-220.

¹¹⁸ Το ερωτηματολόγιο είναι διαθέσιμο από τον σύνδεσμο:

<https://docs.google.com/spreadsheet/viewform?fromEmail=true&formkey=dElhSGdMS1k0ZjFVT HNjUEUwQmNtUFE6MQ>

¹¹⁹ Δαφέρμος Βασίλης (2011): «Κοινωνική Στατιστική & Μεθοδολογία Έρευνας με το SPSS», Εκδόσεις Ζήτη, Ιούνιος 2011, Θεσσαλονίκη, σελ.30.

- Σαφής καθορισμός του πληθυσμού
- Κάθε στοιχείο του πληθυσμού θα πρέπει να έχει ίσες πιθανότητες να συμπεριληφθεί στο τελικό δείγμα.
- Αντιπροσωπευτικότητα του δείγματος, δηλαδή το δείγμα θα πρέπει να έχει τα χαρακτηριστικά και τις ιδιότητες του πληθυσμού από τον οποίο προέρχεται.

Ο πληθυσμός της έρευνας ήταν όλες οι εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Αθηνών επιχειρήσεις και οι Δ.Ε.Κ.Ο., εξαιρουμένων των επιχειρήσεων που ήταν σε κατάσταση «υπό επιτήρηση», «διαγραφή» ή «σε αναστολή».

Την στιγμή της έρευνας, βάσει στοιχείων του Χρηματιστηρίου Αθηνών¹²⁰, ο συνολικός αριθμός των επιχειρήσεων ανέρχονταν σε 272. Από τις επιχειρήσεις αυτές υπό επιτήρηση ήταν 43 επιχειρήσεις, σε αναστολή 40 επιχειρήσεις και προς διαγραφή 5 επιχειρήσεις. Βάσει των ανωτέρω ο τελικός αριθμός των επιχειρήσεων του Χρηματιστηρίου Αθηνών ανέρχεται σε 184. Στο παράρτημα ΙΙ. παρατίθενται αναλυτικά οι εταιρείες στις οποίες στάλθηκαν τα e-mail και υπήρξε επικοινωνία για την συμπλήρωση του ερωτηματολογίου.

Οι Δημόσιες Επιχειρήσεις και Οργανισμοί (ΔΕΚΟ), βάσει στοιχείων της Ειδικής Γραμματείας Δημοσίων Επιχειρήσεων και Οργανισμών (ΕΓΔΕΚΟ), ανέρχονται σε 58. Βάσει επικοινωνίας τηλεφωνικής και μέσω e-mail που έγινε με την αρμόδια υπάλληλο της ΕΓΔΕΚΟ κ.Μακρή, ο τελικός επίσημος αριθμός των ΔΕΚΟ που διαθέτει εσωτερικό ελεγκτή ανέρχεται σε 22. Υπήρξε σχετική αποστολή της επίσημης λίστας με τους εσωτερικούς ελεγκτές από την κ.Μακρή και στο παράρτημα Ι. παρατίθεται ο τελικός κατάλογος των ΔΕΚΟ και το όνομα του εσωτερικού ελεγκτή με τον οποίο υπήρξε επικοινωνία για την συμπλήρωση του ερωτηματολογίου. Στο παράρτημα με πράσινο χρώμα είναι οι ΔΕΚΟ που διαθέτουν εσωτερικό ελεγκτή, με πορτοκαλί χρώμα είναι οι ΔΕΚΟ που δεν διαθέτουν εσωτερικό ελεγκτή και με κόκκινο χρώμα είναι οι ΔΕΚΟ που έχουν καταργηθεί από τις 20/9/2011 και μετά.

Από τα παραπάνω προκύπτει ότι ο πληθυσμός της έρευνας αποτελείται συνολικά από 206 επιχειρήσεις (N=184) και ΔΕΚΟ (N=22).

¹²⁰ Ιστοσελίδα Χρηματιστηρίου Αθηνών, <http://www.ase.gr/>, πλοήγηση 20/8/2012.

Κάθε επιχείρηση κλήθηκε να απαντήσει στο ερωτηματολόγιο μέσω αποστολής ηλεκτρονικού μηνύματος e-mail, όπου υπήρχε ο σύνδεσμος του ερωτηματολογίου. Προκειμένου να εξασφαλιστούν μεγαλύτερα ποσοστά απόκρισης, στο ηλεκτρονικό μήνυμα γίνονταν αναφορά στην εμπιστευτικότητα των απαντήσεων της έρευνας και στην ανωνυμία (προαιρετική η αναφορά προσωπικών στοιχείων του ερωτώμενου και της επωνυμίας της εταιρείας). Παράλληλα υπήρχαν τα προσωπικά μου στοιχεία (όνομα, τηλέφωνο, e-mail) προκειμένου να υπάρχει η δυνατότητα για παροχή διευκρινίσεων και η ευκολία στην επικοινωνία και προκειμένου το ηλεκτρονικό μήνυμα με τον σύνδεσμο του ερωτηματολογίου να έχει τον κατάλληλο αποδέκτη. Πηγή για την αποστολή του ερωτηματολογίου ήταν τα επίσημα στοιχεία επικοινωνίας στο προφίλ των επιχειρήσεων στην ιστοσελίδα του Χρηματιστηρίου Αθηνών και επιπρόσθετα πραγματοποιήθηκε επιβεβαίωση ορθής αποστολής του μηνύματος. Σε περιπτώσεις όπου το ηλεκτρονικό μήνυμα δεν στάλθηκε στον σωστό προορισμό υπήρξε επικοινωνία με την επιχείρηση για την επιβεβαίωση της διεύθυνσης επικοινωνίας και του κατάλληλου αποδέκτη του μηνύματος.

Προκειμένου να καθοριστεί το προσδοκώμενο ποσοστό αποκρίσεων ανατρέξαμε στην διεθνή βιβλιογραφία. Σε παρόμοιες έρευνες στον χώρο του Εσωτερικού Ελέγχου τα ποσοστά αποκρίσεων ήταν ιδιαίτερα χαμηλά¹²¹. Επιπρόσθετα, λόγω ότι η έρευνα διεξήχθη τον Αύγουστο (μήνας αδειών), υπήρχαν δυσκολίες για την έγκαιρη απάντηση στο ερωτηματολόγιο από τους εσωτερικούς ελεγκτές των επιχειρήσεων. Βάσει των ανωτέρω τέθηκε ως προσδοκώμενη απόκριση το 20% του συνόλου του πληθυσμού.

Ύστερα από την αρχική αποστολή του μηνύματος και λόγω ότι ο ρυθμός ανταπόκρισης ήταν χαμηλός (κάτω του 5%), υπήρξε και δεύτερη αποστολή ηλεκτρονικού μηνύματος και τηλεφωνική επικοινωνία με τις εταιρείες.

Συνολικά απάντησαν 58 επιχειρήσεις και ΔΕΚΟ και το τελικό ποσοστό απόκρισης ανήλθε στο 28,2% του πληθυσμού.

¹²¹ Βλέπε Christopher J., Sarens G., Leung P. (2009): «A critical analysis of the independence of the internal audit function: evidence from Australia», *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 22(2), pp.200-220, όπου γίνεται αναφορά για έρευνες με ποσοστά αποκρίσεων 17%-22%.

Κεφάλαιο 6^ο: Αποτελέσματα έρευνας

6.1 Εισαγωγή

Η παρουσίαση των αποτελεσμάτων της έρευνας θα πραγματοποιηθεί βάσει των τεσσάρων ενοτήτων του ερωτηματολογίου:

- **Α' ενότητα: Γενικές Πληροφορίες**

- **Β' ενότητα: Μελέτη της σχέσης Εσωτερικού Ελέγχου με Διοίκηση**

- **Γ' ενότητα: Μελέτη της σχέσης Εσωτερικού Ελέγχου με την Ελεγκτική Επιτροπή**

- **Δ' ενότητα: Μελέτη της σχέσης Εσωτερικού και Εξωτερικού Ελέγχου**

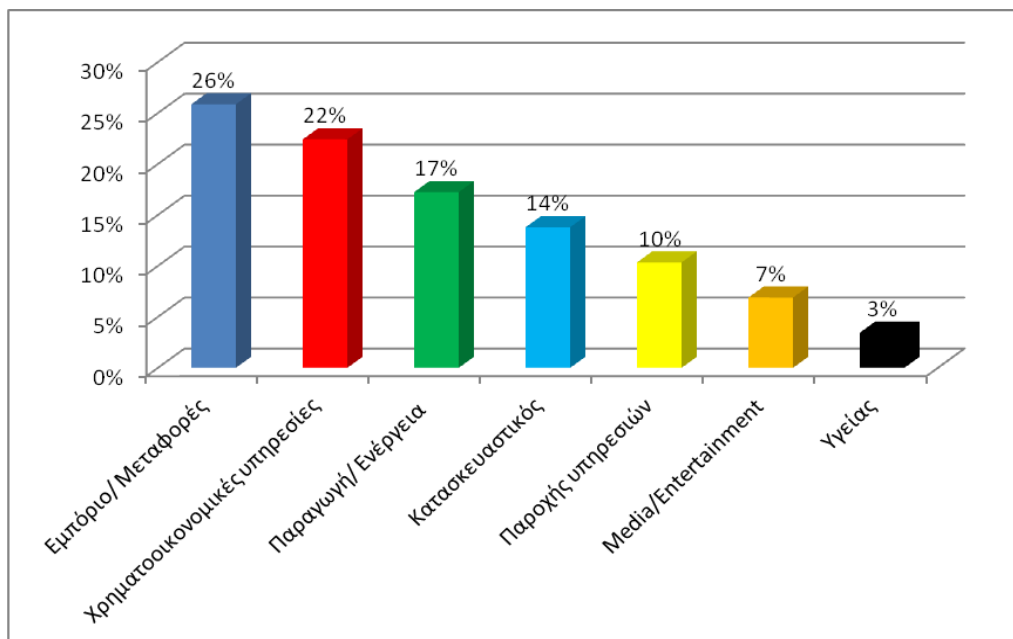
6.2 Αποτελέσματα περιγραφικής ανάλυσης

Α' ενότητα: Γενικές Πληροφορίες:

1. Κλάδος δραστηριοποίησης επιχείρησης

Βάσει των απαντήσεων του δείγματος των επιχειρήσεων εισηγμένων στο Χρηματιστήριο Αθηνών και Δ.Ε.Κ.Ο, διαπιστώνουμε πως υπάρχει αντιπροσώπευση των περισσότερων κλάδων. Περίπου το ένα τέταρτο ανήκει στον κλάδο του εμπορίου – μεταφορών, το 22% στον κλάδο των χρηματοοικονομικών υπηρεσιών, το 17% στον κλάδο της παραγωγής – ενέργειας και το 14% στον κατασκευαστικό κλάδο. Παράλληλα υπάρχουν απαντήσεις από τον κλάδο παροχής υπηρεσιών, των μέσων μαζικής ενημέρωσης και τον χώρο της υγείας.

Στον ακόλουθο πίνακα παρουσιάζεται η ποσοστιαία κατανομή ανά κλάδο δραστηριοποίησης του συνόλου των επιχειρήσεων εισηγμένων στο Χρηματιστήριο Αθηνών και των Δ.Ε.Κ.Ο.

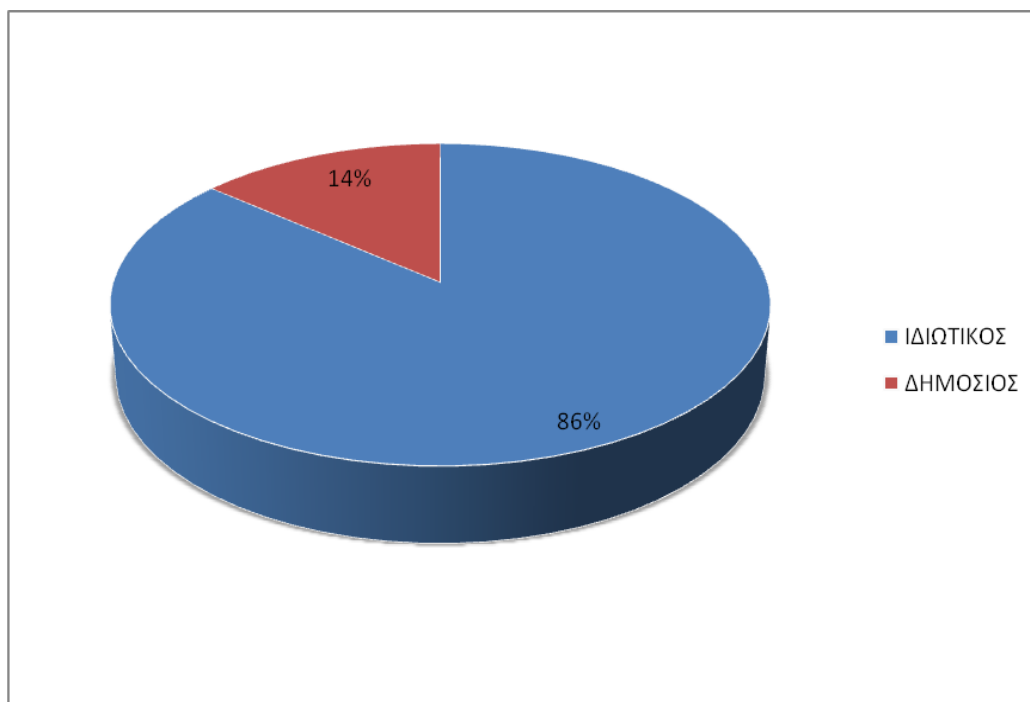


ΣΧΗΜΑ 6.2.1 Κλάδος δραστηριοποίησης επιχειρήσεων εισηγμένων στο Χρηματιστήριο Αθηνών και Δ.Ε.Κ.Ο. του δείγματος της έρευνας – ποσοστιαία κατανομή.

2. Τομέας που ανήκει η επιχείρηση

Η συντριπτική πλειοψηφία των επιχειρήσεων (86%) ανήκει στον Ιδιωτικό Τομέα και το αποτέλεσμα είναι λογικό, βάσει και της ανάλυσης που προηγήθηκε στο κεφ.5.4 «Δειγματοληψία». Το 14% ανήκει σε επιχειρήσεις και οργανισμούς του Δημοσίου Τομέα.

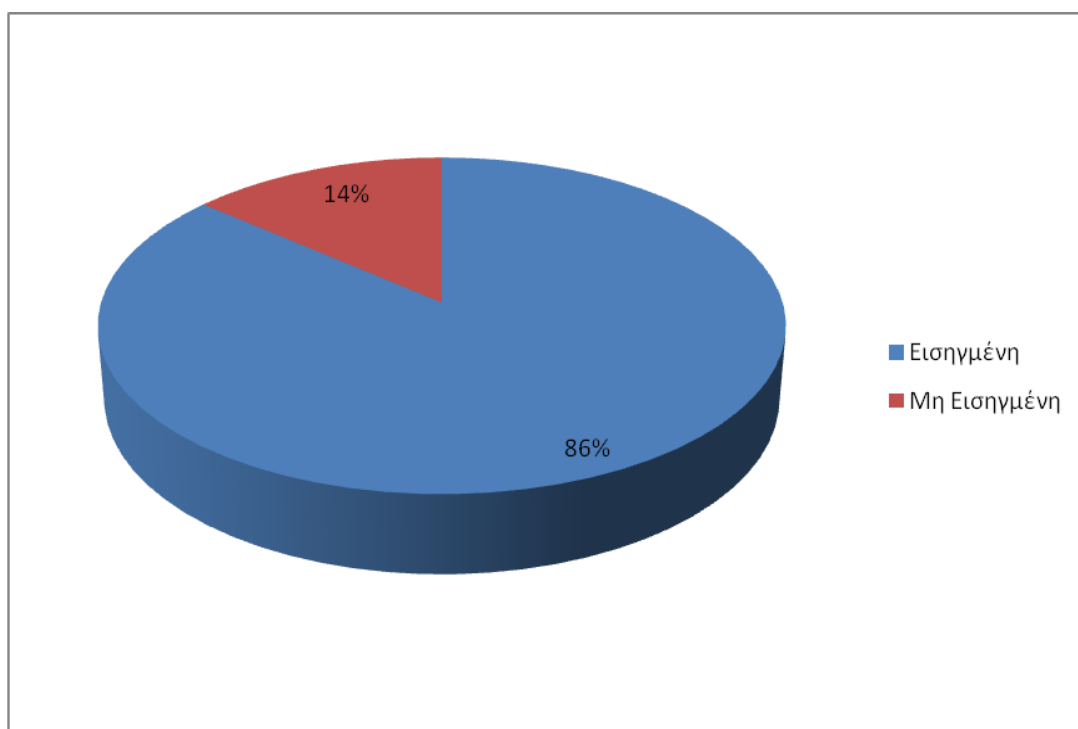
Στο ακόλουθο σχεδιάγραμμα απεικονίζεται η ποσοστιαία κατανομή ανά τομέα (Ιδιωτικό ή Δημόσιο) του συνόλου των επιχειρήσεων εισηγμένων στο Χρηματιστήριο Αθηνών και των Δ.Ε.Κ.Ο του δείγματος της έρευνας.



ΣΧΗΜΑ 6.2.2 Ποσοστιαία κατανομή ανά τομέα (Ιδιωτικός – Δημόσιος) των επιχειρήσεων εισηγμένων στο Χρηματιστήριο Αθηνών και των Δ.Ε.Κ.Ο.

3. Εισηγμένη ή μη επιχείρηση

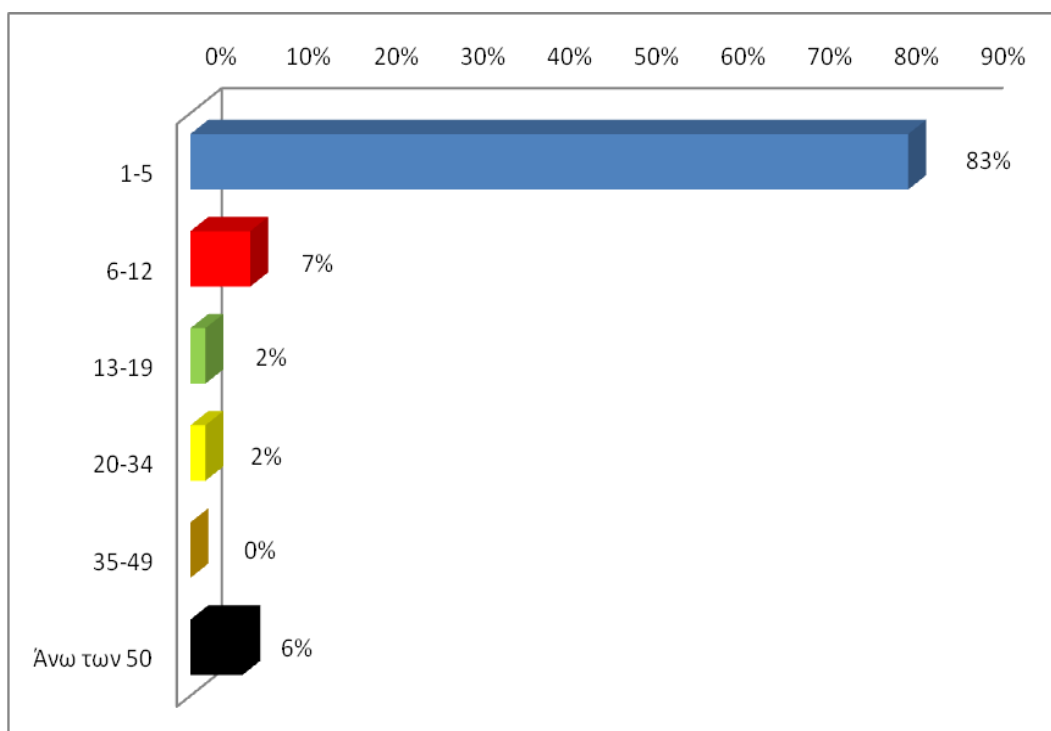
Στην ερώτηση αν η επιχείρηση ή ο οργανισμός είναι εισηγμένοι στο Χρηματιστήριο Αθηνών η ποσοστιαία κατανομή ήταν ακριβώς ίδια με την προηγούμενη ερώτηση που αναφέρονταν στο τομέα (ιδιωτικό – δημόσιο), γεγονός που μας οδηγεί στο συμπέρασμα πως καμία Δ.Ε.Κ.Ο. που απάντησε δεν είναι εισηγμένη στο Χρηματιστήριο Αθηνών.



ΣΧΗΜΑ 6.2.3 Ποσοστιαία κατανομή Εισηγμένων ή μη επιχειρήσεων του δείγματος στο Χρηματιστήριο Αθηνών.

4. Μέγεθος τμήματος εσωτερικού ελέγχου

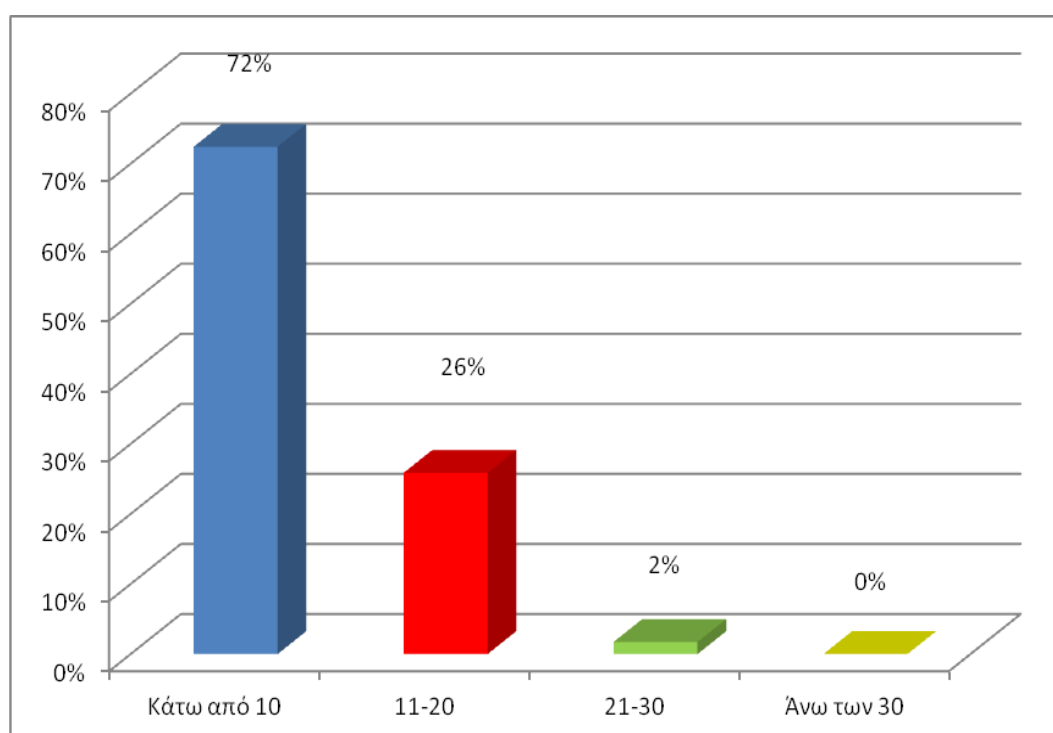
Η συντριπτική πλειοψηφία των ερωτηθέντων εσωτερικών ελεγκτών (83%) των επιχειρήσεων εισηγμένων στο Χρηματιστήριο Αθηνών και Δ.Ε.Κ.Ο δήλωσε πως το τμήμα εσωτερικού ελέγχου αποτελείται από 1-5 άτομα. Στην αμέσως επόμενη κατηγορία των 6-12 ατόμων απάντησε το 7%. Αξιοσημείωτο είναι πως ενώ στις ενδιάμεσες κατηγορίες δεν υπάρχουν υψηλά ποσοστά, εντούτοις στην τελευταία κατηγορία (άνω των 50 ατόμων) απάντησε το 6% των ερωτηθέντων από επιχειρήσεις του κλάδου των Χρηματοοικονομικών Υπηρεσιών, Εμπορίου – Μεταφορές και Υγείας.



ΣΧΗΜΑ 6.2.4 Ποσοστιαία κατανομή μεγέθους τμήματος εσωτερικού ελέγχου (αριθμός ατόμων) των επιχειρήσεων εισηγμένων στο Χρηματιστήριο Αθηνών και των Δ.Ε.Κ.Ο.

5. Εμπειρία (έτη) στελέχους στον εσωτερικό έλεγχο

Στην ερώτηση διερεύνησης των ετών προϋπηρεσίας στον εσωτερικό έλεγχο του στελέχους που συμμετείχε στην έρευνα, διαπιστώνουμε ότι η πλειοψηφία των ερωτηθέντων απάντησε πως έχει προϋπηρεσία κάτω από 10 έτη (72% των ερωτηθέντων). Περίπου το ένα τέταρτο των ερωτηθέντων (26%) απάντησε πως διαθέτει προϋπηρεσία από 11-20 έτη¹²².



ΣΧΗΜΑ 6.2.5 Ποσοστιαία κατανομή εμπειρίας στον εσωτερικό έλεγχο των ερωτηθέντων εσωτερικών ελεγκτών (σε έτη) των επιχειρήσεων εισηγμένων στο Χρηματιστήριο Αθηνών και των Δ.Ε.Κ.Ο.

¹²² Το ποσοστό αυτό είναι περίπου το ίδιο με το ποσοστό της έρευνας έτους 2010 του Διεθνούς Ινστιτούτου Εσωτερικών Ελεγκτών που πραγματοποιήθηκε σε παγκόσμιο επίπεδο ανάμεσα σε περισσότερους από 13.500 εσωτερικούς ελεγκτές από 107 χώρες «Χαρακτηριστικά της δραστηριότητας του Εσωτερικού Ελέγχου» («Characteristics of an Internal Audit Activity – Report I».) βλ. σελ. 11.

Βάσει των απαντήσεων από το σύνολο του δείγματος των επιχειρήσεων εισηγμένων στο Χρηματιστήριο Αθηνών και Δ.Ε.Κ.Ο που συμπλήρωσαν τα πληροφοριακά στοιχεία για τον τζίρο (ερώτηση 7), τα καθαρά αποτελέσματα (ερώτηση 8) και το σύνολο του πάγιου ενεργητικού (ερώτηση 9) έτους 2011, δημιουργείται ο πίνακας απεικόνισης τεταρτημορίων της κατανομής:

| ΤΕΤΑΡΤΗΜΟΡΙΟ | Τζίρος 2011 | Καθαρά αποτελέσματα 2011 | Σύνολο Πάγιου Ενεργητικού 2011 |
|------------------------|--------------------|---------------------------------|---------------------------------------|
| 1ο τεταρτημόριο | 25.018.997 | -7.472.000 | 39.878.191 |
| 2ο τεταρτημόριο | 92.500.000 | 567.866 | 192.903.482 |
| 3ο τεταρτημόριο | 240.970.045 | 10.000.000 | 716.239.500 |
| 4ο τεταρτημόριο | 1.570.000.000 | 1.460.000.000 | 30.000.000.000 |

ΠΙΝΑΚΑΣ 6.2.6-6.2.8: Απεικόνιση κατανομής τεταρτημορίων των επιχειρήσεων και ΔΕΚΟ βάσει τζίρου, καθαρών αποτελεσμάτων και συνόλου ενεργητικού.

Σύμφωνα με τα αποτελέσματα:

- Το 25% των επιχειρήσεων του δείγματος είχε τζίρο έως 25.018.997 ευρώ, καθαρά αποτελέσματα ζημιές έως -7.472.000 ευρώ και σύνολο πάγιου ενεργητικού έως 39.878.191 ευρώ.
- Το 50% των επιχειρήσεων του δείγματος είχε τζίρο έως 92.500.000 ευρώ, καθαρά αποτελέσματα κέρδη έως 567.866 ευρώ και σύνολο πάγιου ενεργητικού έως 192.903.482 ευρώ.
- Το 75% των επιχειρήσεων του δείγματος είχε τζίρο έως 240.970.045 ευρώ, καθαρά αποτελέσματα κέρδη έως 10.000.000 ευρώ και σύνολο πάγιου ενεργητικού έως 716.239.500 ευρώ.
- Στο τελευταίο τεταρτημόριο ανήκουν οι επιχειρήσεις που είχαν τζίρο από 240.970.045 έως 1.570.000.000 ευρώ, καθαρά αποτελέσματα από 10.000.000 έως 1.460.000.000 ευρώ και σύνολο πάγιου ενεργητικού από 716.239.500 έως 30.000.000.000 ευρώ.

Στο σύνολο των επιχειρήσεων του δείγματος εισηγμένων στο Χρηματιστήριο Αθηνών και Δ.Ε.Κ.Ο, που συμπλήρωσαν τα ανωτέρω πληροφοριακά στοιχεία, ο μέσος όρος του τζίρου για το 2011 κυμαίνεται στα 241.541.039 ευρώ, ο μέσος όρος των κερδών στα 34.987.006 ευρώ και ο μέσος όρος του παγίου ενεργητικού στα 1.412.374.355 ευρώ.

Β' ενότητα: Μελέτη της σχέσης Εσωτερικού Ελέγχου με Διοίκηση

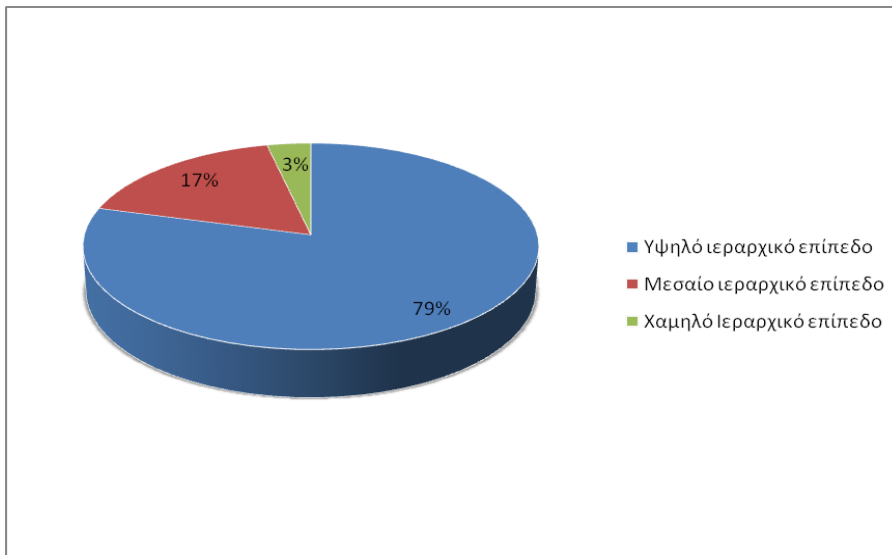
9. Ιεραρχικό Επίπεδο της επιχείρησης που υπάγεται το τμήμα Εσωτερικού Ελέγχου

Από τα αποτελέσματα της έρευνας προκύπτει πως το τμήμα του εσωτερικού ελέγχου βρίσκεται σε υψηλό ιεραρχικό επίπεδο στην συντριπτική πλειοψηφία των εισηγμένων στο Χρηματιστήριο Αθηνών επιχειρήσεων και Δ.Ε.Κ.Ο. του δείγματος (ποσοστό 79%). Μόλις το 3% απάντησε πως βρίσκεται σε χαμηλό ιεραρχικό επίπεδο, ενώ το 17% βρίσκεται στο μεσαίο ιεραρχικό επίπεδο των επιχειρήσεων και οργανισμών του δείγματος.

Σύμφωνα με το Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών, η υπηρεσία εσωτερικού ελέγχου πρέπει να βρίσκεται στο κατάλληλο οργανωτικό επίπεδο στην επιχείρηση ή στον οργανισμό που θα του εξασφαλίζει την ανεξαρτησία.¹²³

Συνεπώς από την απάντηση αυτή **δεν διαπιστώνουμε απειλή για την ανεξαρτησία των εσωτερικών ελεγκτών.**

Στο ακόλουθο σχεδιάγραμμα απεικονίζεται η ποσοστιαία κατανομή των απαντήσεων:



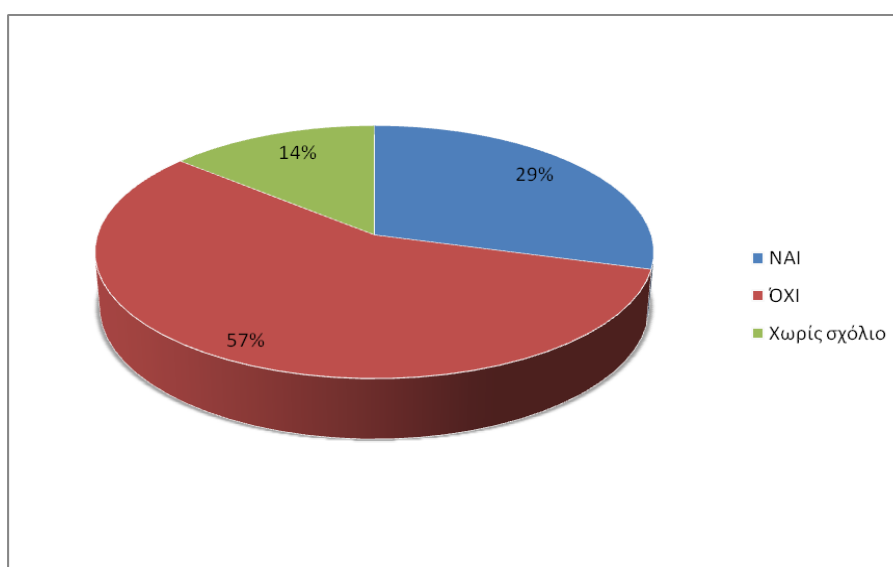
ΣΧΗΜΑ 6.2.9 Ποσοστιαία κατανομή ιεραρχικού επιπέδου επιχείρησης στο οποίο υπάγεται ο εσωτερικός έλεγχος

¹²³ The Institute of Internal Auditors (2011): «*Practice Guide Independence and Objectivity*», έκδοση Διεθνούς Ινστιτούτου Εσωτερικών Ελεγκτών, Οκτώβριος 2011.

10. Μετακινήσεις εσωτερικών ελεγκτών σε άλλα τμήματα της επιχείρησης

Όπως αναλύθηκε σε προηγούμενα κεφάλαια, σε περίπτωση που παρατηρείται μεγάλη κινητικότητα και μικρή διάρκεια παραμονής στο τμήμα εσωτερικού ελέγχου, τότε υπάρχει αυξημένος κίνδυνος μείωση της ανεξαρτησίας.¹²⁴

Στην ερώτηση αν είναι κοινή πολιτική της επιχείρησης να μετακινούνται οι εσωτερικοί ελεγκτές σε άλλα τμήματα εκτός από αυτό του εσωτερικού ελέγχου, ποσοστό 29% των ερωτηθέντων απάντησε καταφατικά. Αρνητικά απάντησε το 57% ενώ ένα ποσοστό 14% επέλεξε την απάντηση «Χωρίς Σχόλιο».



ΣΧΗΜΑ 6.2.10 Ποσοστιαία κατανομή ενδεχομένου συχνών μετακινήσεων εσωτερικών ελεγκτών σε άλλα τμήματα της επιχείρησης

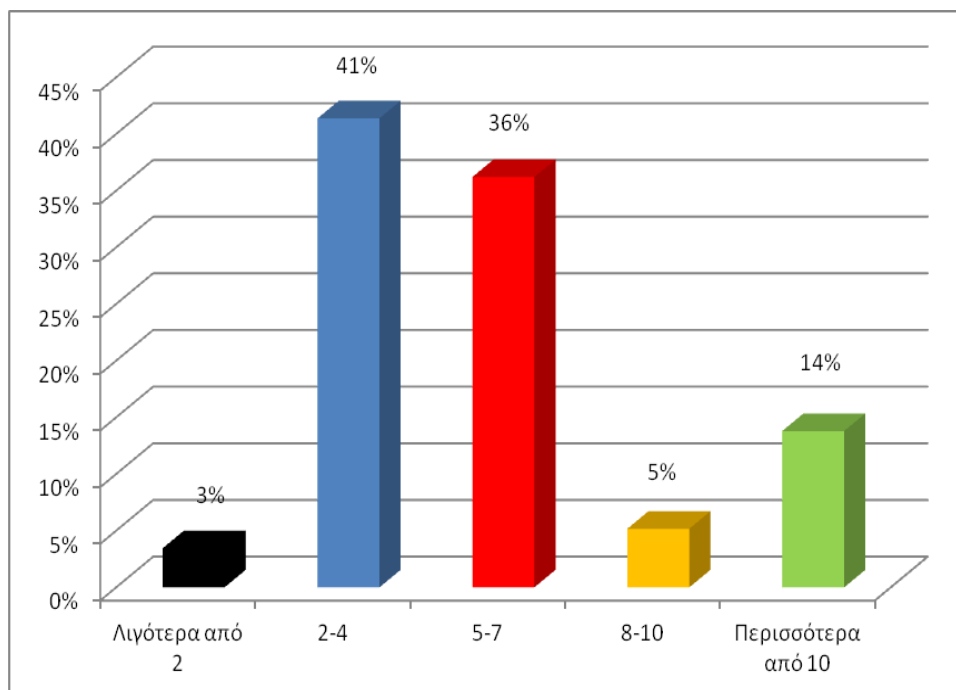
Το ποσοστό αυτό αν και είναι αισθητά χαμηλότερο από άλλες διεθνείς έρευνες¹²⁵, εντούτοις **πρέπει να διερευνηθεί συνδυαστικά** και με την παράμετρο του χρόνου παραμονής των εσωτερικών ελεγκτών στην θέση τους, για να μπορέσουμε να απαντήσουμε στο ερώτημα αν ελλοχεύουν πιθανές απειλές ανεξαρτησίας.

¹²⁴ The Institute of Internal Auditors (2011): «*Practice Guide Independence and Objectivity*», έκδοση Διεθνούς Ινστιτούτου Εσωτερικών Ελεγκτών, Οκτώβριος 2011.

¹²⁵ Βλ. Christopher J., Sarens G., Leung P. (2009): «A critical analysis of the independence of the internal audit function: evidence from Australia», *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 22(2), pp.200-220. Το ποσοστό σε αντίστοιχη ερώτηση ανέρχονταν σε 55,88%.

11. Χρόνος παραμονής εσωτερικού ελεγκτή στο τμήμα εσωτερικού ελέγχου

Ο μέσος χρόνος παραμονής των εσωτερικών ελεγκτών στο τμήμα εσωτερικού ελέγχου ανέρχεται σε ποσοστό 41% σε 2-4 έτη και 3% κάτω από 2 έτη (συνολικά 44%), ένα χρονικό διάστημα και ποσοστό που αν συνδυαστεί με την προηγούμενη ερώτηση και το ποσοστό 29% των εσωτερικών ελεγκτών που μετακινούνται εντός της επιχείρησης από το τμήμα εσωτερικού ελέγχου, τότε **υπάρχει πιθανός κίνδυνος για την ανεξαρτησία των εσωτερικών ελεγκτών**. Η αμέσως επόμενη κατηγορία, σε ποσοστό 36% είναι οι εσωτερικοί ελεγκτές που παραμένουν κατά μέσο όρο 5-7 έτη, ενώ από 8 και πάνω έτη στην ίδια θέση παραμένει συνολικά μόνο το 19% των ερωτηθέντων εσωτερικών ελεγκτών.



ΣΧΗΜΑ 6.2.11 Ποσοστιαία κατανομή των εσωτερικών ελεγκτών βάσει ετών παραμονής στις θέσεις ως εσωτερικοί ελεγκτές

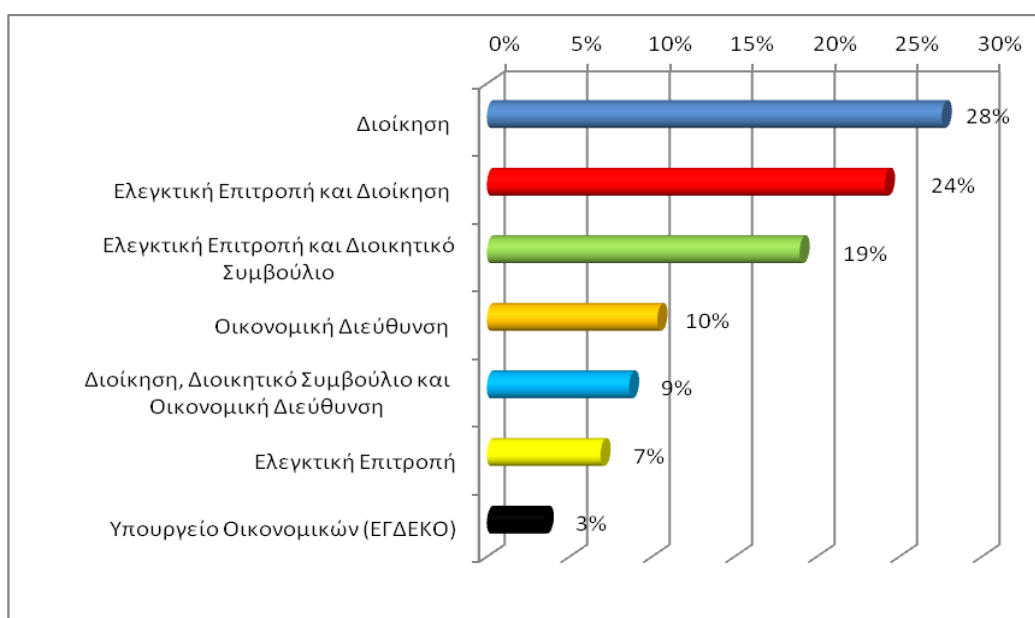
Βάσει των ανωτέρω απαντήσεων στις ερωτήσεις 10 και 11 **υπάρχει συνδυαστικά πιθανός κίνδυνος μη ανεξαρτησίας για τους εσωτερικούς ελεγκτές**.

12. Υπεύθυνος έγκρισης προϋπολογισμού τμήματος εσωτερικού ελέγχου.

Η αυτονομία του τμήματος εσωτερικού ελέγχου στην επιχείρηση ή τον οργανισμό επηρεάζει τον βαθμό ανεξαρτησίας του εσωτερικού ελεγκτή. Βάσει των απαντήσεων στην ερώτηση ποιος είναι υπεύθυνος για την έγκριση του προϋπολογισμού του τμήματος εσωτερικού ελέγχου των επιχειρήσεων ή οργανισμών, μόνο ποσοστό 7% των ερωτηθέντων απάντησε πως η Ελεγκτική Επιτροπή έχει αποκλειστικά αυτή την αρμοδιότητα, γεγονός που μπορεί να υποκρύπτει πιθανές απειλές ανεξαρτησίας για το τμήμα εσωτερικού ελέγχου. Το γεγονός αυτό ενισχύεται από την επικρατέστερη απάντηση που δόθηκε που ήταν η Διοίκηση σε ποσοστό 28%.

Η απειλή ανεξαρτησίας **μετριάζεται** από τις επόμενες απαντήσεις, όπου διαφαίνεται η συναρμοδιότητα της Επιτροπής Ελέγχου με την Διοίκηση (24%) και το Διοικητικό Συμβούλιο (19%) για την έγκριση του προϋπολογισμού του τμήματος εσωτερικού ελέγχου.

Στο ακόλουθο σχεδιάγραμμα απεικονίζεται η ποσοστιαία κατανομή ανά όργανο των επιχειρήσεων ή οργανισμών της αρμοδιότητας έγκρισης του προϋπολογισμού του τμήματος εσωτερικού ελέγχου.

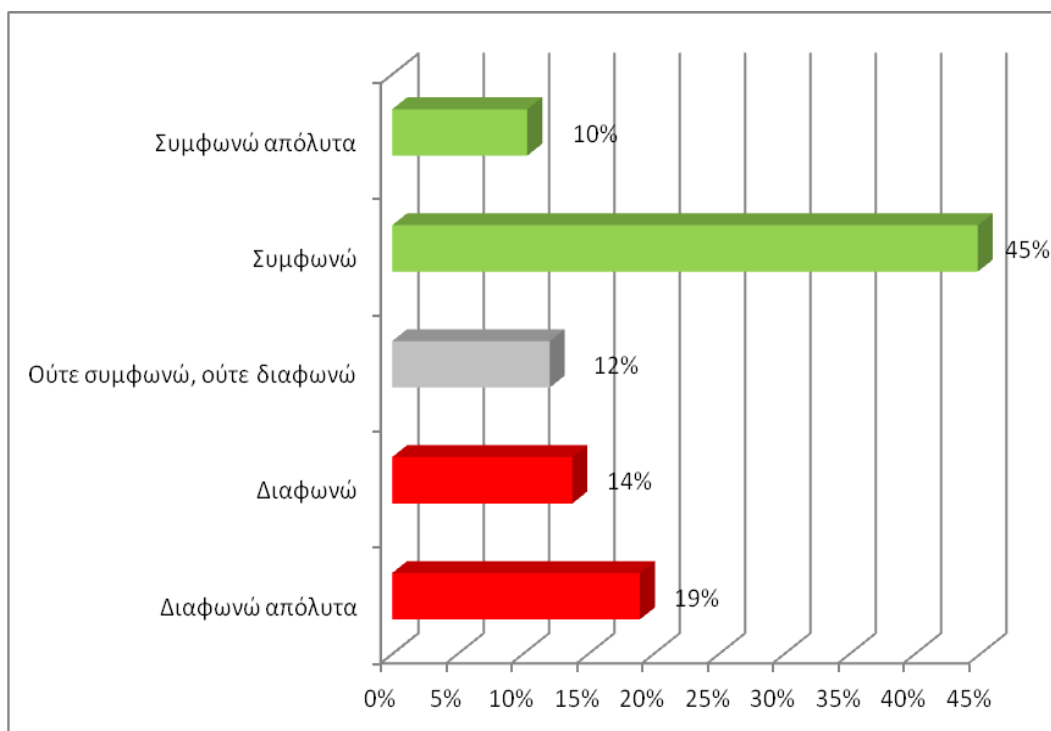


ΣΧΗΜΑ 6.2.12 Ποσοστιαία κατανομή ανά όργανο των επιχειρήσεων ή οργανισμών της αρμοδιότητας έγκρισης του προϋπολογισμού του τμήματος εσωτερικού ελέγχου.

13. Α) Διερεύνηση βαθμού ανάμιξης της Διοίκησης στον τρόπο σχεδιασμού και οργάνωσης του τμήματος εσωτερικού ελέγχου.

Υψηλός βαθμός ανάμιξης της Διοίκησης στον τρόπο σχεδιασμού και οργάνωσης του τμήματος εσωτερικού ελέγχου, **υποκρύπτει πιθανές απειλές ανεξαρτησίας**, γεγονός που ανέδειξαν και οι απαντήσεις των ερωτηθέντων. Συνδυαστικά πάνω από τους μισούς ερωτηθέντες (55%) συμφωνούν απόλυτα (10%) ή συμφωνούν (45%) ότι η Διοίκηση αποφασίζει για τον τρόπο σχεδιασμού και οργάνωσης του τμήματος εσωτερικού ελέγχου. Μόνο ένας στους τρεις συνδυαστικά ερωτηθέντες εσωτερικοί ελεγκτές διαφωνούν (14%) ή διαφωνούν απόλυτα (19%) με την παραπάνω δήλωση. Ουδέτερη στάση κράτησε το 12% των ερωτηθέντων.

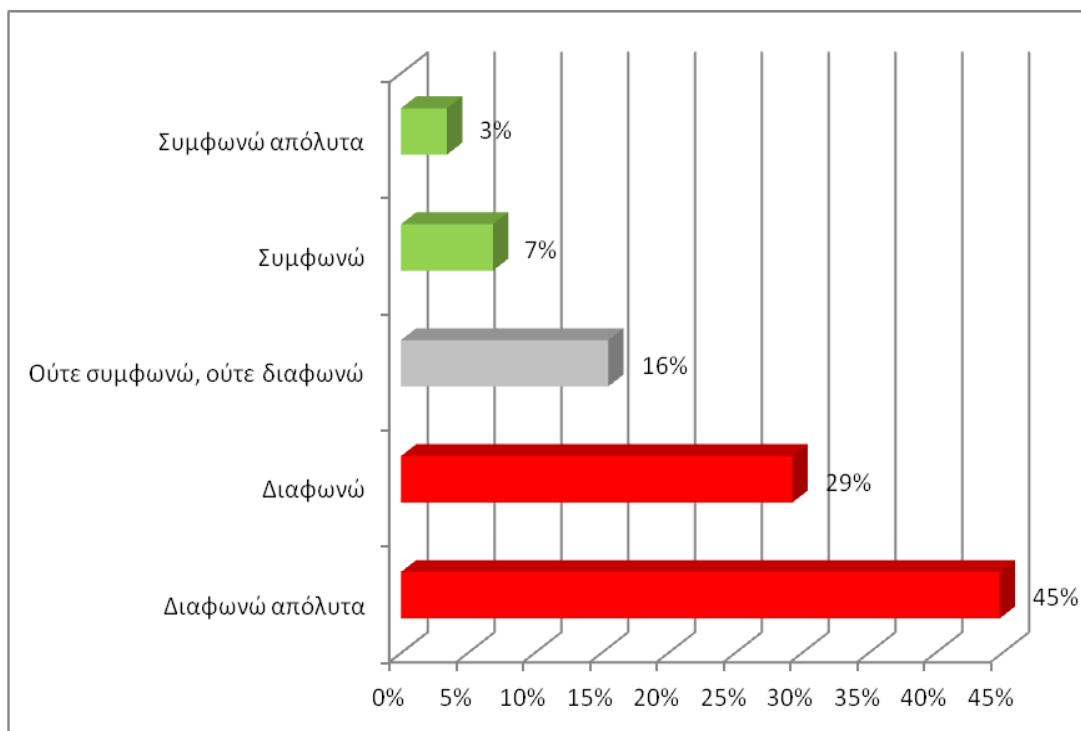
Στο ακόλουθο σχεδιάγραμμα απεικονίζεται η ποσοστιαία κατανομή βαθμού συμφωνίας στην δήλωση πως η Διοίκηση αποφασίζει για τον τρόπο σχεδιασμού και οργάνωσης του τμήματος εσωτερικού ελέγχου.



ΣΧΗΜΑ 6.2.13 Α) Ποσοστιαία κατανομή βαθμού συμφωνίας στην δήλωση πως η Διοίκηση αποφασίζει για τον τρόπο σχεδιασμού και οργάνωσης του τμήματος εσωτερικού ελέγχου.

13. Β) Διερεύνηση βαθμού ανάμιξης της Οικονομικής Διεύθυνσης στον τρόπο σχεδιασμού και οργάνωσης του τμήματος εσωτερικού ελέγχου.

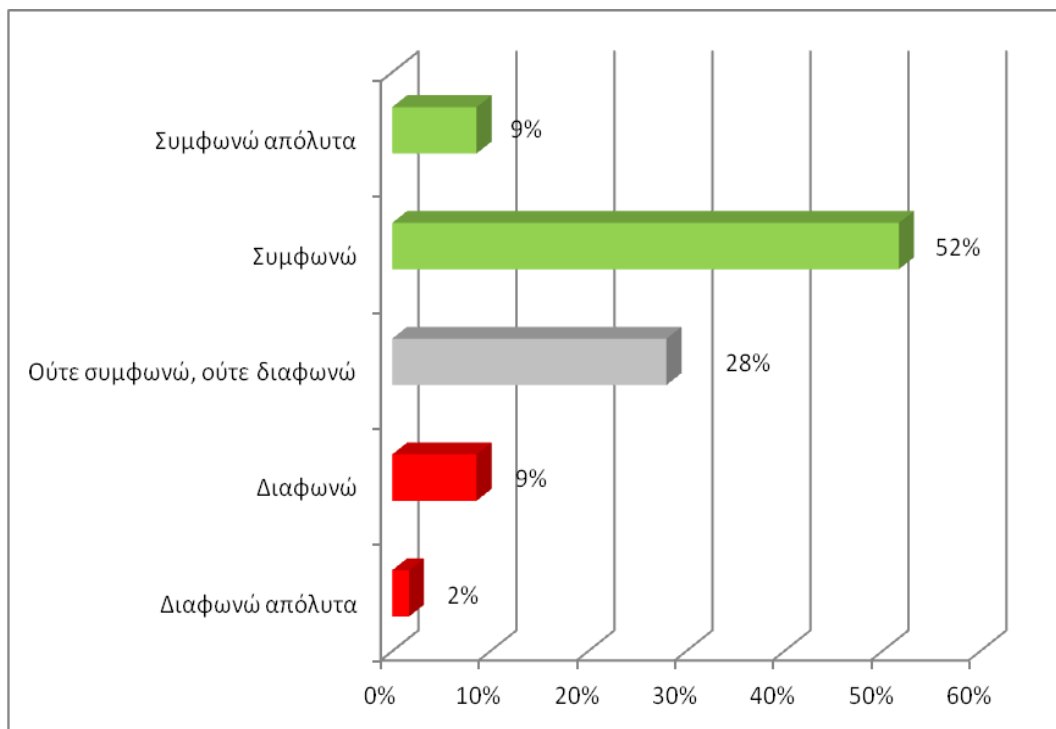
Αντίθετα με την αμέσως προηγούμενη ερώτηση ήταν τα αποτελέσματα στην ερώτηση για τον βαθμό ανάμιξης της Οικονομικής Διεύθυνσης στον τρόπο σχεδιασμού και οργάνωσης του τμήματος εσωτερικού ελέγχου. Μόνο συνολικά το 10% των ερωτηθέντων απάντησε πως συμφωνεί απόλυτα (3%) ή συμφωνεί (7%) ότι η Οικονομική Διεύθυνση της επιχείρησης ή του οργανισμού αποφασίζει για τον τρόπο σχεδιασμού και οργάνωσης του τμήματος εσωτερικού ελέγχου. Συνολικά το 74% των ερωτηθέντων διαφωνεί απόλυτα (45%) ή διαφωνεί (29%) με την παραπάνω πρόταση, με το 16% των ερωτηθέντων να κρατάει ουδέτερη στάση. Σύμφωνα με τα παραπάνω αποτελέσματα **δεν υπάρχει απειλή ανεξαρτησίας από την Οικονομική Διεύθυνση.**



ΣΧΗΜΑ 6.2.13 Β) Ποσοστιαία κατανομή βαθμού συμφωνίας στην δήλωση πως η Οικονομική Διεύθυνση αποφασίζει για τον τρόπο σχεδιασμού και οργάνωσης του τμήματος εσωτερικού ελέγχου.

13. Γ) Διερεύνηση βαθμού αντίληψης των εσωτερικών ελεγκτών ως «συνεργάτες» από τους ελεγχόμενους

Όπως αναλύθηκε και σε προηγούμενο κεφάλαιο, αν ο εσωτερικός ελεγκτής έχει αναπτύξει στενές σχέσεις με τους ελεγχόμενους, τότε υπάρχει η πιθανότητα να παραβλέψει ζητήματα που μειώνουν την κρίση και την αντικειμενικότητά του. Για αυτό τον λόγο ζητήθηκε από τους ερωτώμενους να κρίνουν την πρόταση αν οι εργαζόμενοι της επιχείρησης τους αντιλαμβάνονται ως «συνεργάτες». Έξι στους δέκα εσωτερικοί ελεγκτές θεωρούν ότι οι ελεγχόμενοι τους αντιλαμβάνονται ως «συνεργάτες τους. Ειδικότερα, ποσοστό 9% συμφωνεί απόλυτα, ενώ ποσοστό 52% συμφωνεί με την παραπάνω πρόταση. Με την πρόταση διαφωνεί μόνο ένας στους δέκα ερωτώμενους, με το 28% των ερωτηθέντων να κρατάει ουδέτερη στάση. Από τα παραπάνω προκύπτει μια πιθανή απειλή για την ανεξαρτησία των εσωτερικών ελεγκτών.

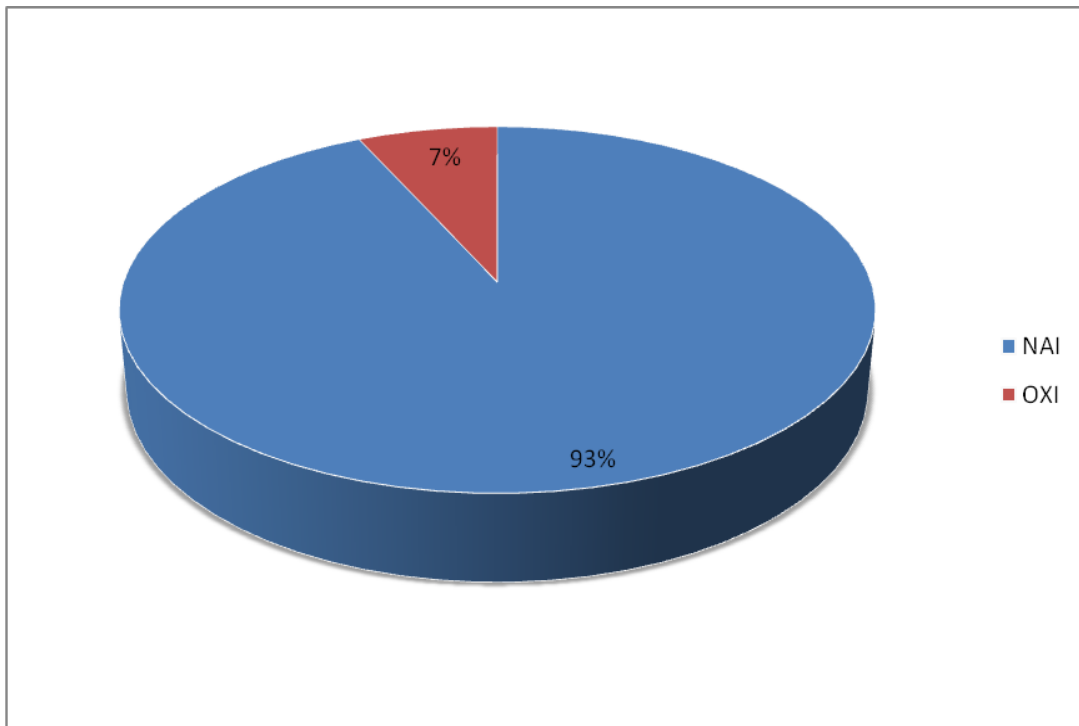


ΣΧΗΜΑ 6.2.13 Γ) Ποσοστιαία κατανομή βαθμού συμφωνίας στην δήλωση πως οι ελεγχόμενοι αντιλαμβάνονται τους εσωτερικούς ελεγκτές ως συνεργάτες.

- Γ' ενότητα: Μελέτη της σχέσης Εσωτερικού Ελέγχου με την Ελεγκτική Επιτροπή

14. Ύπαρξη Ελεγκτικής Επιτροπής

Ο ρόλος της Ελεγκτικής Επιτροπής είναι ιδιαίτερα σημαντικός για την διατήρηση της ανεξαρτησίας των εσωτερικών ελεγκτών, ιδιαίτερα όσον αφορά την οργανωτική ανεξαρτησία του εσωτερικού ελέγχου. Σύμφωνα με τα αποτελέσματα της έρευνας στο 93% των επιχειρήσεων και οργανισμών του δείγματος υπάρχει ελεγκτική επιτροπή, γεγονός **θετικό για την διασφάλιση της ανεξαρτησίας των εσωτερικών ελεγκτών.**

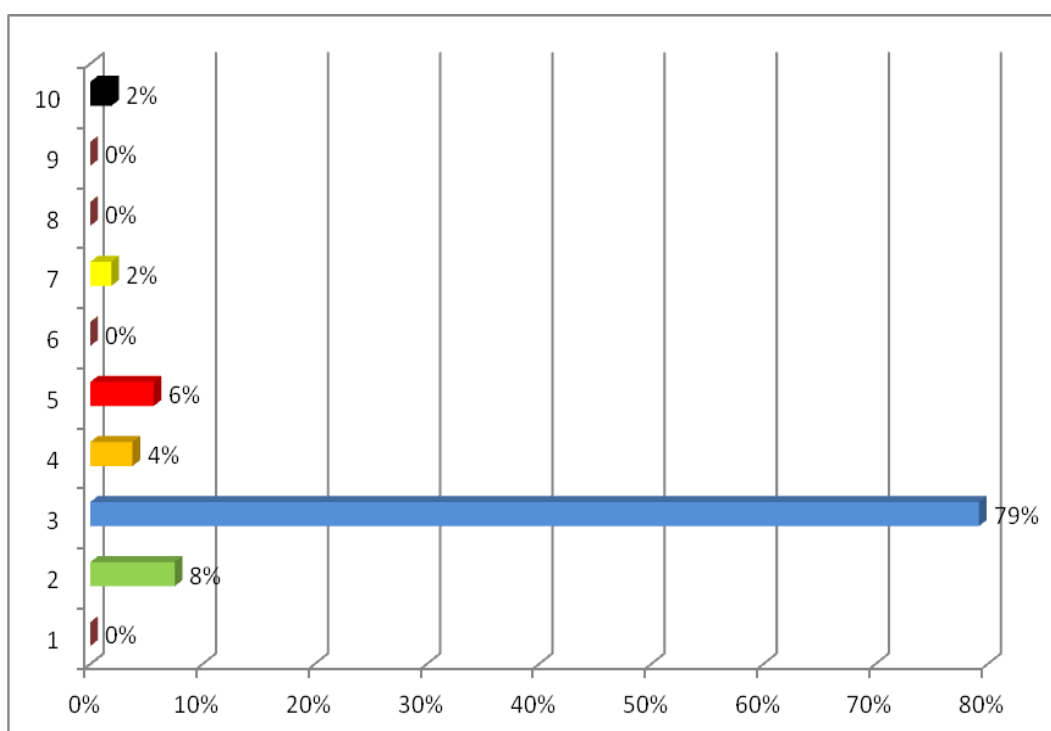


ΣΧΗΜΑ 6.2.14 Ποσοστιαία κατανομή απαντήσεων των ερωτηθέντων εσωτερικών ελεγκτών των επιχειρήσεων εισηγμένων στο Χρηματιστήριο Αθηνών και των Δ.Ε.Κ.Ο. στην ερώτηση αν υπάρχει ελεγκτική επιτροπή.

15. Αριθμός μελών Ελεγκτικής Επιτροπής

Η συντριπτική πλειοψηφία των ερωτηθέντων (79%) απάντησε πως ο αριθμός των μελών της Ελεγκτικής Επιτροπής ανέρχεται σε τρεις. Τέσσερα μέλη διαθέτει η Ελεγκτική Επιτροπή στο 4% των επιχειρήσεων, ενώ πέντε μέλη στο 6% των επιχειρήσεων.

Στο ακόλουθο σχεδιάγραμμα απεικονίζεται η ποσοστιαία κατανομή των αριθμών μελών της ελεγκτικής επιτροπής των επιχειρήσεων εισηγμένων στο Χρηματιστήριο Αθηνών και των Δ.Ε.Κ.Ο.

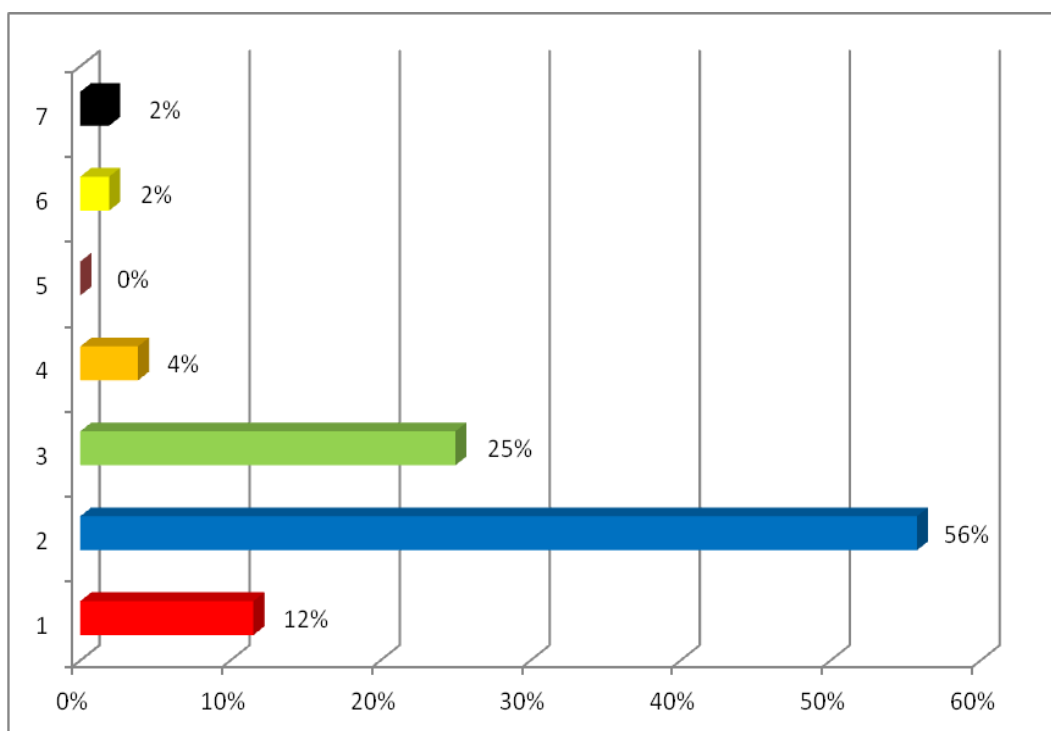


ΣΧΗΜΑ 6.2.15 Ποσοστιαία κατανομή των αριθμών μελών της ελεγκτικής επιτροπής των επιχειρήσεων εισηγμένων στο Χρηματιστήριο Αθηνών και των Δ.Ε.Κ.Ο.

16. Αριθμός ανεξάρτητων μελών ελεγκτικής επιτροπής

Σε όλες τις ελεγκτικές επιτροπές υπάρχει τουλάχιστον ένα ανεξάρτητο μέλος. Ο αριθμός των ανεξάρτητων μελών των ελεγκτικών επιτροπών κατά πλειοψηφία ανέρχεται σε δύο (56%), ενώ τρία ανεξάρτητα μέλη διαθέτει το 25% των επιχειρήσεων και οργανισμών του δείγματος. Τα υψηλά αυτά ποσοστά ανεξάρτητων μελών της ελεγκτικής επιτροπής **μειώνουν τον κίνδυνο** της μη ανεξαρτησίας των εσωτερικών ελεγκτών.

Στο ακόλουθο σχεδιάγραμμα παρουσιάζεται η ποσοστιαία κατανομή των ανεξάρτητων μελών ελεγκτικής επιτροπής των επιχειρήσεων εισηγμένων στο Χρηματιστήριο Αθηνών και των Δ.Ε.Κ.Ο.



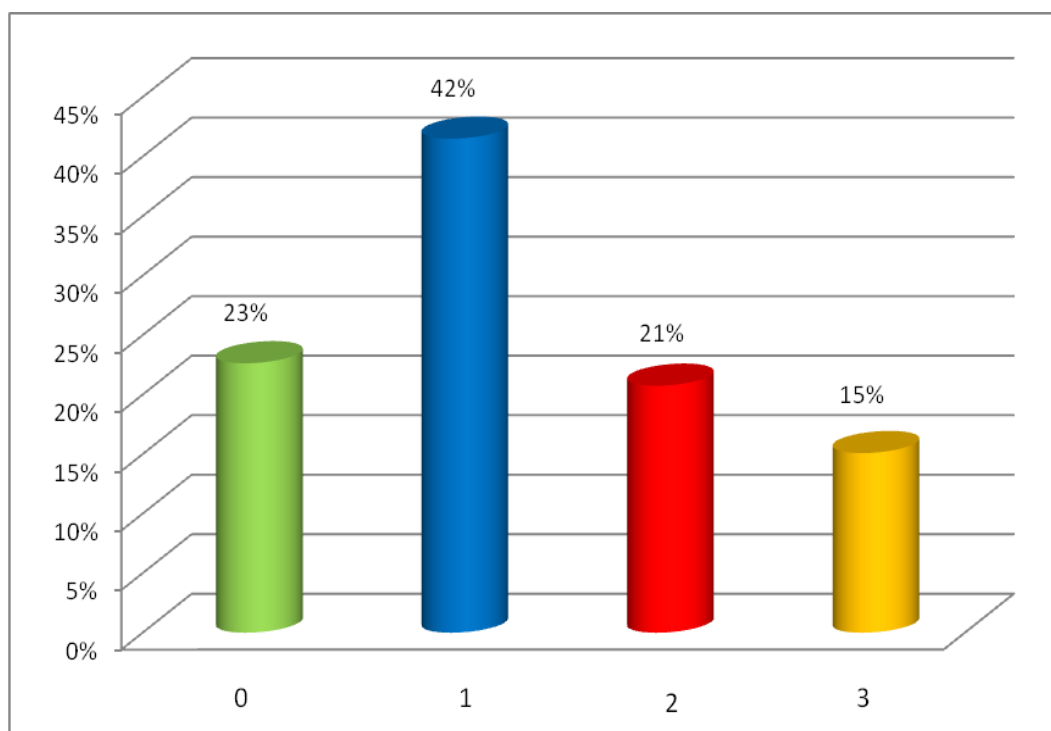
ΣΧΗΜΑ 6.2.16 Ποσοστιαία κατανομή των ανεξάρτητων μελών ελεγκτικής επιτροπής των επιχειρήσεων εισηγμένων στο Χρηματιστήριο Αθηνών και των Δ.Ε.Κ.Ο.

17. Αριθμός μελών Ελεγκτικής Επιτροπής με γνώσεις Λογιστικής

Σημαντική παράμετρος για την ανεξαρτησία της Ελεγκτικής Επιτροπής είναι να διαθέτει μέλη με επαρκείς γνώσεις Λογιστικής.

Ωστόσο σύμφωνα με τις απαντήσεις των ερωτηθέντων, **υπάρχει πιθανή απειλή ανεξαρτησίας**, αφού στο 25% των Ελεγκτικών Επιτροπών δεν υπάρχει μέλος με γνώσεις Λογιστικής, ενώ στο 42% το ένα μέλος με γνώσεις Λογιστικής μειοψηφεί στην Ελεγκτική Επιτροπή. Δύο μέλη με γνώσεις Λογιστικής διαθέτει το 21% των Ελεγκτικών Επιτροπών, ενώ τρία μέλη το 15% των Ελεγκτικών Επιτροπών.

Στο ακόλουθο σχεδιάγραμμα παρουσιάζεται η ποσοστιαία κατανομή των μελών της ελεγκτικής επιτροπής με γνώσεις Λογιστικής των επιχειρήσεων εισηγμένων στο Χρηματιστήριο Αθηνών και των Δ.Ε.Κ.Ο.



ΣΧΗΜΑ 6.2.17 Ποσοστιαία κατανομή των μελών της ελεγκτικής επιτροπής με γνώσεις Λογιστικής των επιχειρήσεων εισηγμένων στο Χρηματιστήριο Αθηνών και των Δ.Ε.Κ.Ο.

18. Όργανο στο οποίο παραδίδετε η τελική αναφορά Ελέγχου των Εσωτερικών Ελεγκτών.

Ο επικεφαλής ελεγκτής πρέπει να υποβάλει την έκθεση ελέγχου στο κατάλληλο επίπεδο εντός του οργανισμού που θα επιτρέπει στους εσωτερικούς ελεγκτές να ανταποκρίνονται στις ευθύνες τους. Ο επικεφαλής ελεγκτής πρέπει να επιβεβαιώσει στο διοικητικό συμβούλιο, τουλάχιστον σε ετήσια βάση, τη οργανωτική ανεξαρτησία των εσωτερικών ελέγχων¹²⁶. Ο επικεφαλής ελεγκτής πρέπει να επικοινωνεί και να αλληλεπιδρά άμεσα με το διοικητικό συμβούλιο¹²⁷.

Επιπρόσθετα, σύμφωνα με το ελεγκτικό πρότυπο απόδοσης «2060 – Αναφορά στην Ανώτατη Διεύθυνση και το Διοικητικό Συμβούλιο (Reporting to Senior Management and the Board)», ο προϊστάμενος εσωτερικού ελέγχου πρέπει να υποβάλλει περιοδικά εκθέσεις στα ανώτερα διευθυντικά στελέχη και το διοικητικό συμβούλιο σχετικά με τον σκοπό, τις αρμοδιότητες, τα καθήκοντα του εσωτερικού ελέγχου, αλλά και την απόδοση σε σχέση με το υπάρχον ελεγκτικό σχέδιό.

Σύμφωνα με το Διεθνές Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών, **ο προϊστάμενος εσωτερικού ελέγχου θα πρέπει να αναφέρεται λειτουργικά και διοικητικά στην Επιτροπή Ελέγχου**¹²⁸.

Βάσει των ανωτέρω, τέθηκε το ερώτημα σε ποιο όργανο παραδίδεται η Έκθεση Ελέγχου, διερευνώντας με αυτό τον τρόπο σε ποιο όργανο αναφέρεται λειτουργικά ο εσωτερικός έλεγχος.

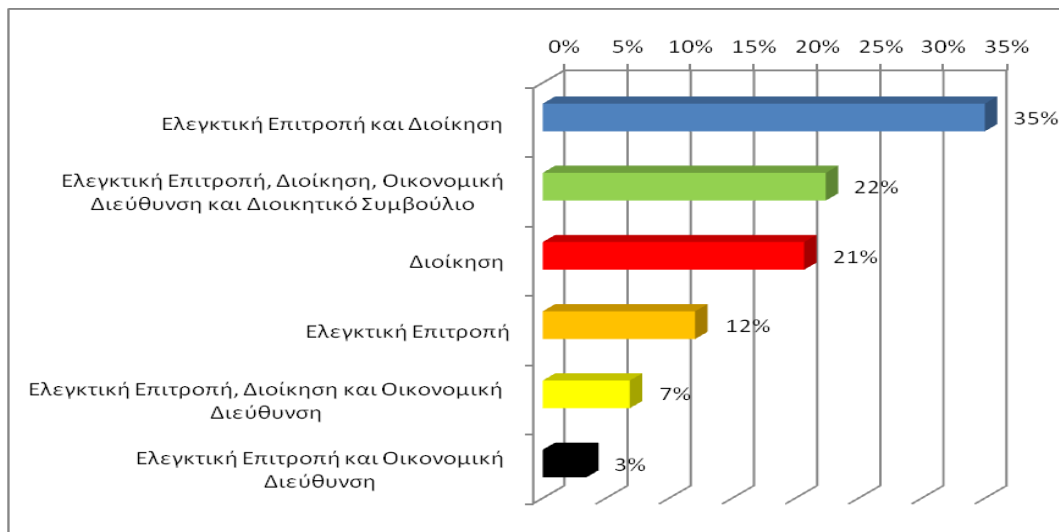
Σύμφωνα με τις απαντήσεις, μόνο το 12% αναφέρεται λειτουργικά αποκλειστικά στην Ελεγκτική Επιτροπή με έναν στους τρεις εσωτερικούς ελεγκτές να αναφέρονται και στην Ελεγκτική Επιτροπή και στην Διοίκηση. Με εξαίρεση ποσοστό 21% των ερωτηθέντων που αναφέρεται μόνο στην Διοίκηση, σε όλες τις άλλες απαντήσεις υπήρχε παράλληλη αναφορά στην Ελεγκτική Επιτροπή και άλλο όργανο.

¹²⁶ Βλ. Ελεγκτικό Πρότυπο 1110 «Οργανωτική Ανεξαρτησία» - (Organizational Independence)

¹²⁷ Βλ. Ελεγκτικό Πρότυπο 1111 «Άμεση Αλληλεπίδραση με το Διοικητικό Συμβούλιο» - (Direct Interaction with the Board).

¹²⁸ The Institute of Internal Auditors (2011): «*Characteristics of an Internal Audit Activity – Report I - A component of the CBOK study*», IAA's Global Internal Audit Survey, p.33

Στο ακόλουθο σχεδιάγραμμα παρουσιάζεται η ποσοστιαία κατανομή των οργάνων στα οποία οι εσωτερικοί ελεγκτές αναφέρονται λειτουργικά των επιχειρήσεων εισηγμένων στο Χρηματιστήριο Αθηνών και των Δ.Ε.Κ.Ο.

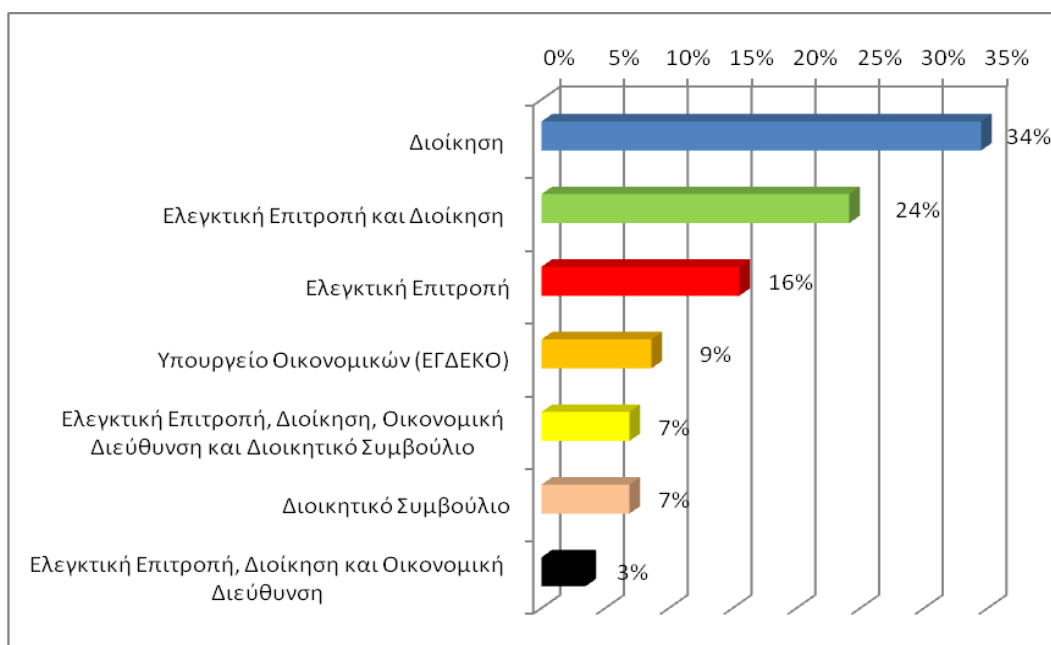


ΣΧΗΜΑ 6.2.18 Ποσοστιαία κατανομή των οργάνων στα οποία οι εσωτερικοί ελεγκτές αναφέρονται λειτουργικά των επιχειρήσεων εισηγμένων στο Χρηματιστήριο Αθηνών και των Δ.Ε.Κ.Ο.

19. Όργανο που έχει αρμοδιότητα πρόσληψης, απόλυσης, ελέγχου των εσωτερικών ελεγκτών.

Σε συνέχεια των όσων αναλύθηκαν στην αμέσως προηγούμενη ερώτηση, η πλειοψηφία των εσωτερικών ελεγκτών **αναφέρεται διοικητικά στην Διοίκηση** (34%), η οποία έχει την αρμοδιότητα πρόσληψης, απόλυσης και ελέγχου των εσωτερικών ελεγκτών. Το γεγονός αυτό αποτελεί **απειλή ανεξαρτησίας για τους εσωτερικούς ελεγκτές**, σύμφωνα με το Διεθνές Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών. Ιδανικό θα ήταν την αρμοδιότητα αυτή να την είχε η Ελεγκτική Επιτροπή αλλά το ποσοστό της είναι αρκετά χαμηλό (16%). Ωστόσο παρατηρείται το γεγονός της συναρμοδιότητας της Ελεγκτικής Επιτροπής με άλλα όργανα σε όλες σχεδόν τις υπόλοιπες απαντήσεις, γεγονός που μετριάζει την απειλή ανεξαρτησίας. Έτσι η Ελεγκτική Επιτροπή έχει την συναρμοδιότητα μαζί με την Διοίκηση σε ποσοστό 24% και με το Διοικητικό Συμβούλιο σε ποσοστό 7%, ενώ ποσοστό 9% δήλωσε πως αναφέρεται διοικητικά στην Ειδική Γραμματεία Δημοσίων Επιχειρήσεων και Οργανισμών (ΕΓΔΕΚΟ).

Στο ακόλουθο σχεδιάγραμμα παρουσιάζεται η ποσοστιαία κατανομή των οργάνων στα οποία οι εσωτερικοί ελεγκτές αναφέρονται διοικητικά των επιχειρήσεων εισηγμένων στο Χρηματιστήριο Αθηνών και των Δ.Ε.Κ.Ο.

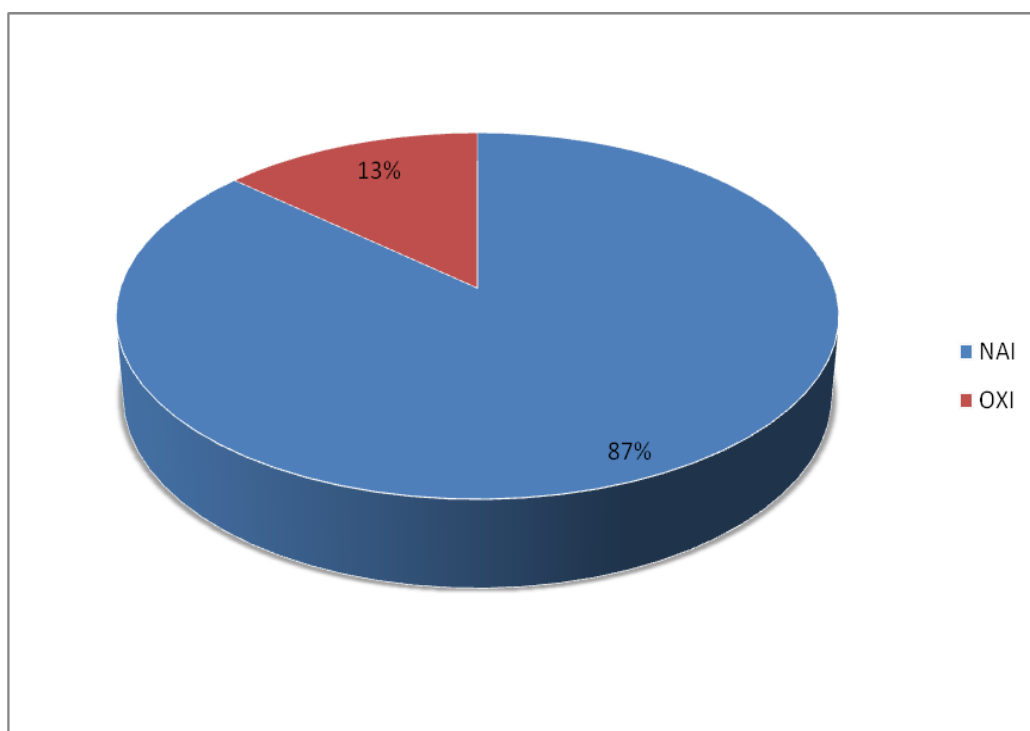


ΣΧΗΜΑ 6.2.19 Ποσοστιαία κατανομή των οργάνων στα οποία οι εσωτερικοί ελεγκτές αναφέρονται διοικητικά των επιχειρήσεων εισηγμένων στο Χρηματιστήριο Αθηνών και των Δ.Ε.Κ.Ο.

20. Διερεύνηση βαθμού επαφών εσωτερικών ελεγκτών με την Ελεγκτική Επιτροπή

Σημαντικό στοιχείο προκειμένου να διασφαλιστεί η ανεξαρτησία των εσωτερικών ελεγκτών είναι η **συχνότητα και ποιότητα των επαφών των εσωτερικών ελεγκτών με την Ελεγκτική Επιτροπή**¹²⁹.

Βάσει των απαντήσεων των ερωτηθέντων εσωτερικών ελεγκτών, συμμετέχουν τακτικά σε συνεδριάσεις της Ελεγκτικής Επιτροπής (87%) με **αποτέλεσμα να μην υπάρχει πιθανός κίνδυνος ανεξαρτησίας**.

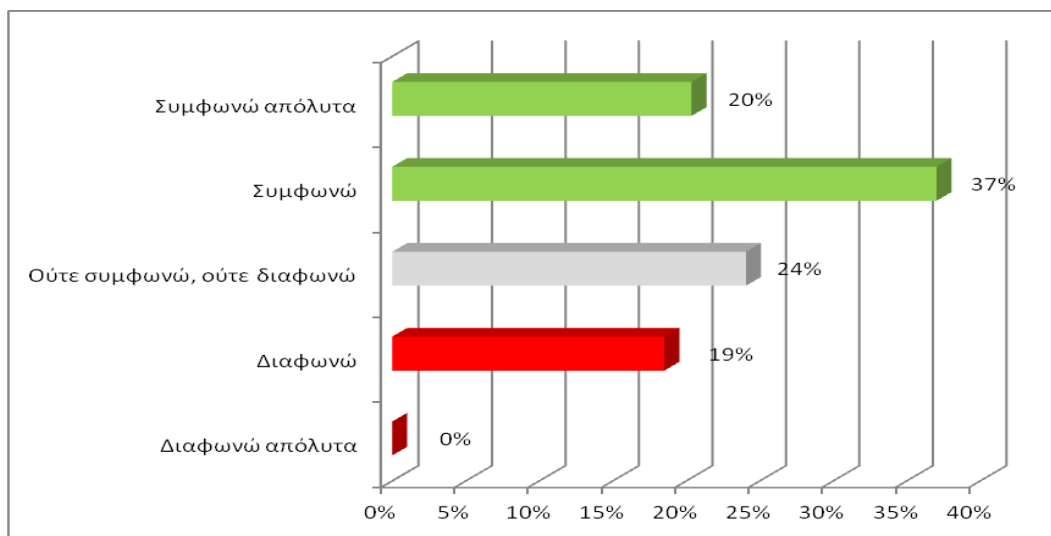


ΣΧΗΜΑ 6.2.20 Ποσοστιαία κατανομή απαντήσεων εσωτερικών ελεγκτών στην ερώτηση αν συμμετέχουν τακτικά στις συνεδριάσεις της Ελεγκτικής Επιτροπής.

¹²⁹ Βλ. Christopher J., Sarens G., Leung P. (2009): «A critical analysis of the independence of the internal audit function: evidence from Australia», *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 22(2), pp.200-220.

21. Διερεύνηση βαθμού προσωπικών σχέσεων εσωτερικών ελεγκτών με τον πρόεδρο και τα μέλη της Ελεγκτικής Επιτροπής

Σε συνέχεια της προηγούμενης ερώτησης, διερευνήθηκε ο βαθμός των προσωπικών σχέσεων εσωτερικών ελεγκτών με τον πρόεδρο και τα μέλη της Ελεγκτικής Επιτροπής. Οι ερωτώμενοι κλήθηκαν να απαντήσουν στην ερώτηση αν έχουν συχνά ως εσωτερικοί ελεγκτές προσωπικές επαφές με τον Πρόεδρο και τα μέλη της Ελεγκτικής Επιτροπής. Οι προσωπικές επαφές μεταξύ προϊσταμένου εσωτερικού ελεγκτή και μελών της Ελεγκτικής Επιτροπής, χωρίς την παρουσία μελών της Διοίκησης, είναι ένας αποτελεσματικός τρόπος για την διασφάλιση της ανεξαρτησίας των εσωτερικών ελεγκτών.¹³⁰ Με την παραπάνω πρόταση διαφωνεί μόνο το 19% των ερωτηθέντων. Ουδέτερη στάση τήρησε περίπου ένας στους τέσσερις ερωτώμενους (24%), ενώ συνολικά ποσοστό 57% των ερωτηθέντων συμφωνεί απόλυτα (20%) ή συμφωνεί με την παραπάνω πρόταση (37%). Αν και από τις απαντήσεις **δεν υπάρχει απειλή ανεξαρτησίας**, εντούτοις θα ήταν θετικότερο να υπήρχαν υψηλότερα ποσοστά που συμφωνούσαν με την παραπάνω πρόταση.



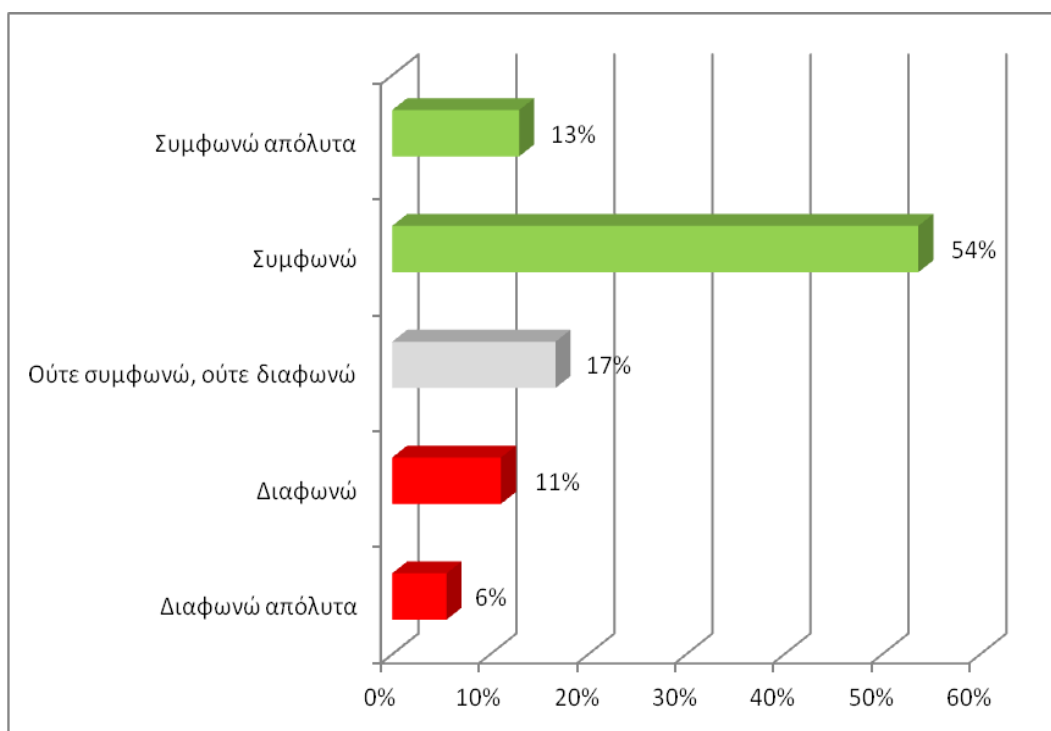
ΣΧΗΜΑ 6.2.21 Ποσοστιαία κατανομή βαθμού συμφωνίας στην δήλωση πως οι εσωτερικοί ελεγκτές έχουν συχνές επαφές με τον Πρόεδρο και τα μέλη της Ελεγκτικής Επιτροπής

¹³⁰ Βλ. Christopher J., Sarens G., Leung P. (2009): «A critical analysis of the independence of the internal audit function: evidence from Australia», *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 22(2), pp.200-220.

22. Διερεύνηση βαθμού που η Ελεγκτική Επιτροπή αποφασίζει για τον τρόπο σχεδιασμού και οργάνωσης του τμήματος Εσωτερικού Ελέγχου.

Μια άλλη παράμετρος που εξετάστηκε ήταν ο βαθμός που η Ελεγκτική Επιτροπή αποφασίζει για τον τρόπο σχεδιασμού και οργάνωσης του τμήματος Εσωτερικού Ελέγχου. Η συμβολή της Ελεγκτικής Επιτροπής στον καθορισμό του σχεδιασμού και οργάνωσης του ελέγχου και του τμήματος εσωτερικού ελέγχου είναι καθοριστική για την διασφάλιση της ανεξαρτησίας των εσωτερικών ελεγκτών.

Βάσει των απαντήσεων, η Ελεγκτική Επιτροπή συμβάλλει καθοριστικά στον τρόπο σχεδιασμού και οργάνωσης του τμήματος Εσωτερικού Ελέγχου, αφού συνολικά 67% των ερωτηθέντων συμφωνεί απόλυτα (13%) ή συμφωνεί (54%), με την παραπάνω πρόταση. Με την παραπάνω πρόταση διαφωνεί απόλυτα μόνο το 6%, ενώ διαφωνεί το 11%.

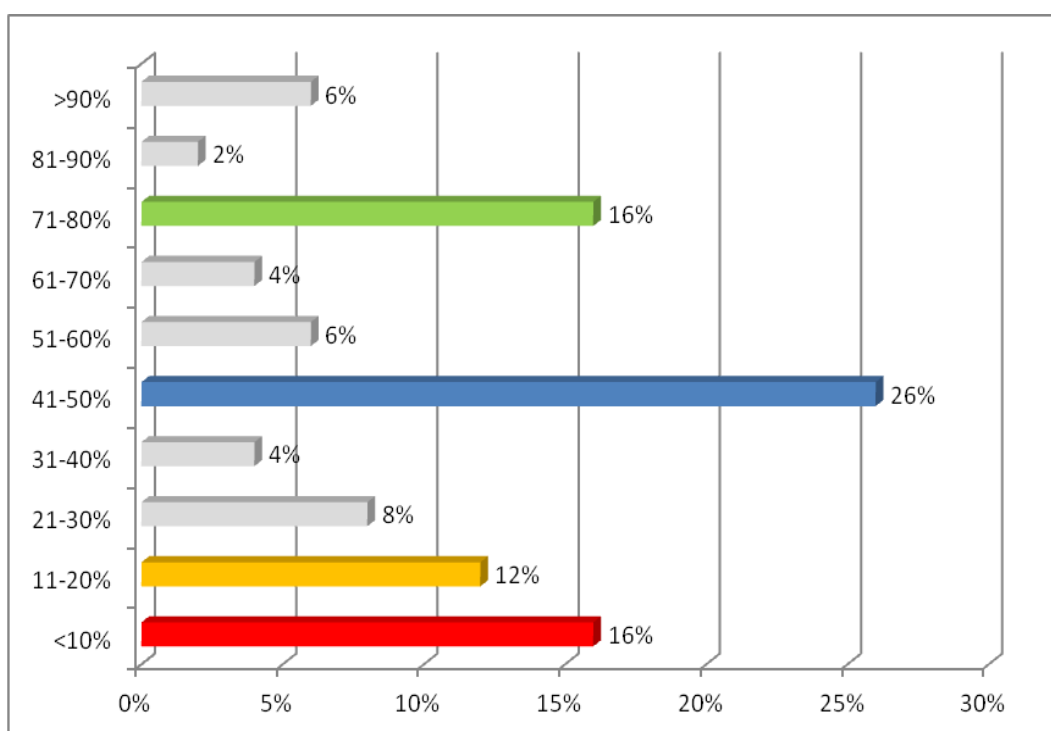


ΣΧΗΜΑ 6.2.22 Ποσοστιαία κατανομή βαθμού συμφωνίας στην δήλωση πως η Ελεγκτική Επιτροπή αποφασίζει για τον τρόπο σχεδιασμού και οργάνωσης του τμήματος Εσωτερικού Ελέγχου

23. Διερεύνηση ποσοστού χρόνου της Ελεγκτικής Επιτροπής που αφιερώνεται σε θέματα Εσωτερικού Ελέγχου.

Η ύπαρξη της Ελεγκτικής Επιτροπής αλλά και ο χρόνος που αφιερώνεται σε θέματα Εσωτερικού Ελέγχου συμβάλλει στην ανεξαρτησία των Εσωτερικών Ελεγκτών.

Βάσει των απαντήσεων των ερωτηθέντων, οι Ελεγκτικές Επιτροπές των επιχειρήσεων και ΔΕΚΟ του δείγματος αφιερώνουν σε ποσοστό 72% το 1/5 του συνολικού χρόνου των συνεδριάσεών τους σε θέματα εσωτερικού ελέγχου.



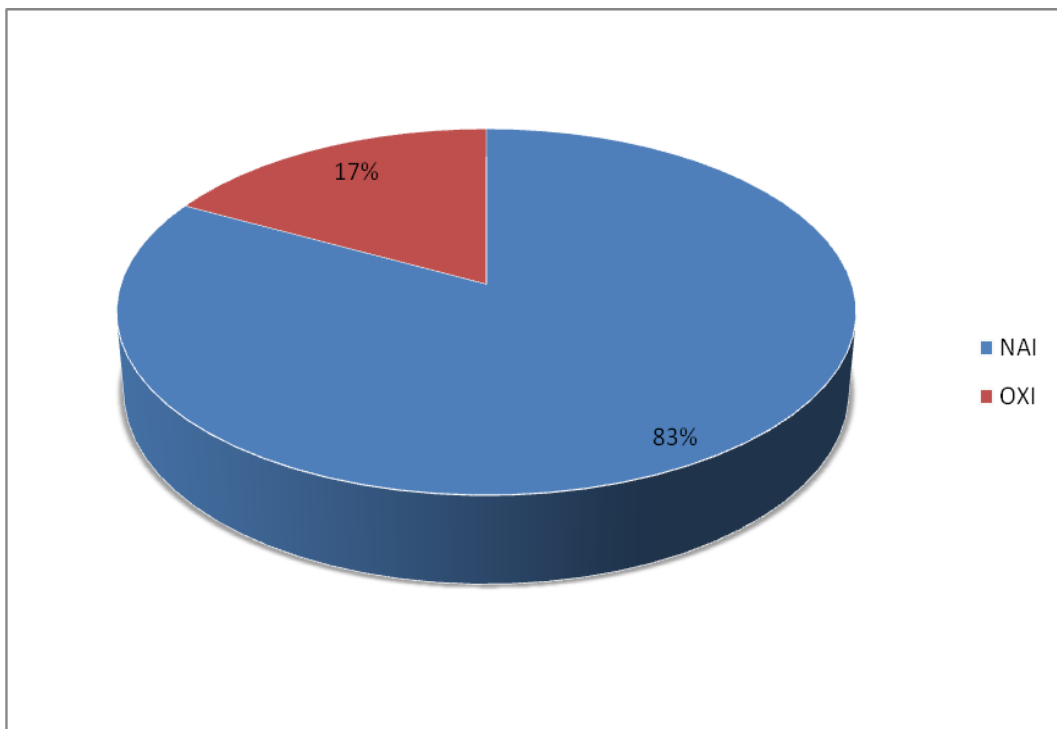
ΣΧΗΜΑ 6.2.23 Ποσοστό του χρόνου που αφιερώνουν οι Ελεγκτικές Επιτροπές σε θέματα εσωτερικού ελέγχου

- Δ' ενότητα: Μελέτη της σχέσης Εσωτερικού και Εξωτερικού Ελέγχου

24. Διερεύνηση αν οι Εσωτερικοί Ελεγκτές παρέχουν βοήθεια στο έργο των Εξωτερικών Ελεγκτών

Από την συντριπτική πλειοψηφία των απαντήσεων των Εσωτερικών Ελεγκτών (83%) προκύπτει ότι παρέχουν βοήθεια στο έργο των Εξωτερικών Ελεγκτών.

Στο ακόλουθο σχεδιάγραμμα απεικονίζεται η ποσοστιαία κατανομή των απαντήσεων των Εσωτερικών Ελεγκτών στην ερώτηση αν παρέχουν βοήθεια στο έργο των Εξωτερικών Ελεγκτών.

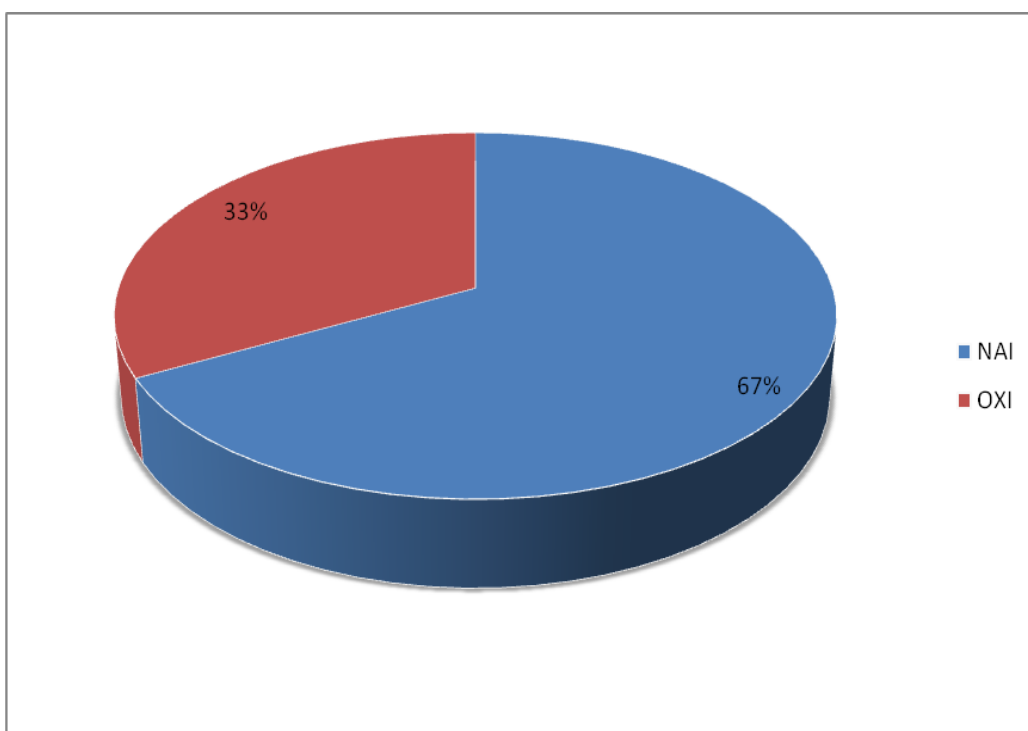


ΣΧΗΜΑ 6.2.24 Ποσοστιαία κατανομή απαντήσεων Εσωτερικών Ελεγκτών στην ερώτηση αν παρέχουν βοήθεια στο έργο των Εξωτερικών Ελεγκτών

25. Διερεύνηση αν οι Εσωτερικοί Ελεγκτές παρέχουν στοιχεία για τον προγραμματισμό του έργου των Εξωτερικών Ελεγκτών

Δύο στους τρεις Εσωτερικούς Ελεγκτές (67%) απάντησαν πως παρέχουν στοιχεία για τον προγραμματισμό του έργου των Εξωτερικών Ελεγκτών.

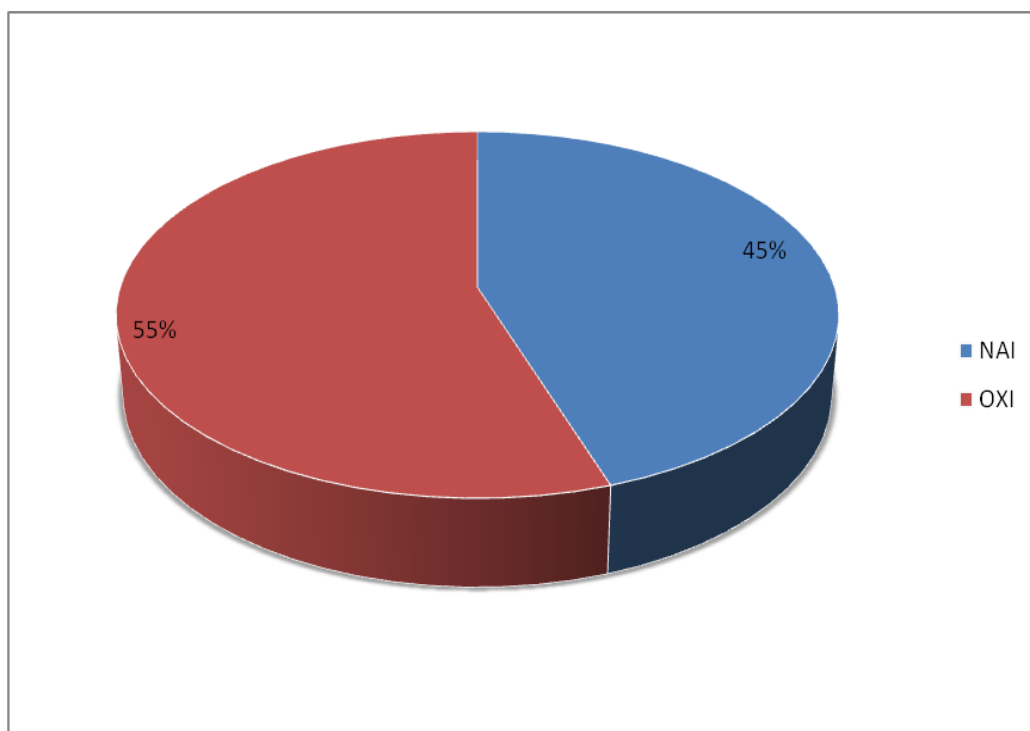
Στο ακόλουθο σχεδιάγραμμα απεικονίζεται η ποσοστιαία κατανομή των απαντήσεων των Εσωτερικών Ελεγκτών στην ερώτηση αν παρέχουν στοιχεία για τον προγραμματισμό του έργου των Εξωτερικών Ελεγκτών.



ΣΧΗΜΑ 6.2.25 Ποσοστιαία κατανομή απαντήσεων Εσωτερικών Ελεγκτών στην ερώτηση αν παρέχουν στοιχείο για τον προγραμματισμό του έργου των Εξωτερικών Ελεγκτών

26. Διερεύνηση αν οι Εξωτερικοί Ελεγκτές παρέχουν στοιχεία για τον προγραμματισμό του έργου των Εσωτερικών Ελεγκτών

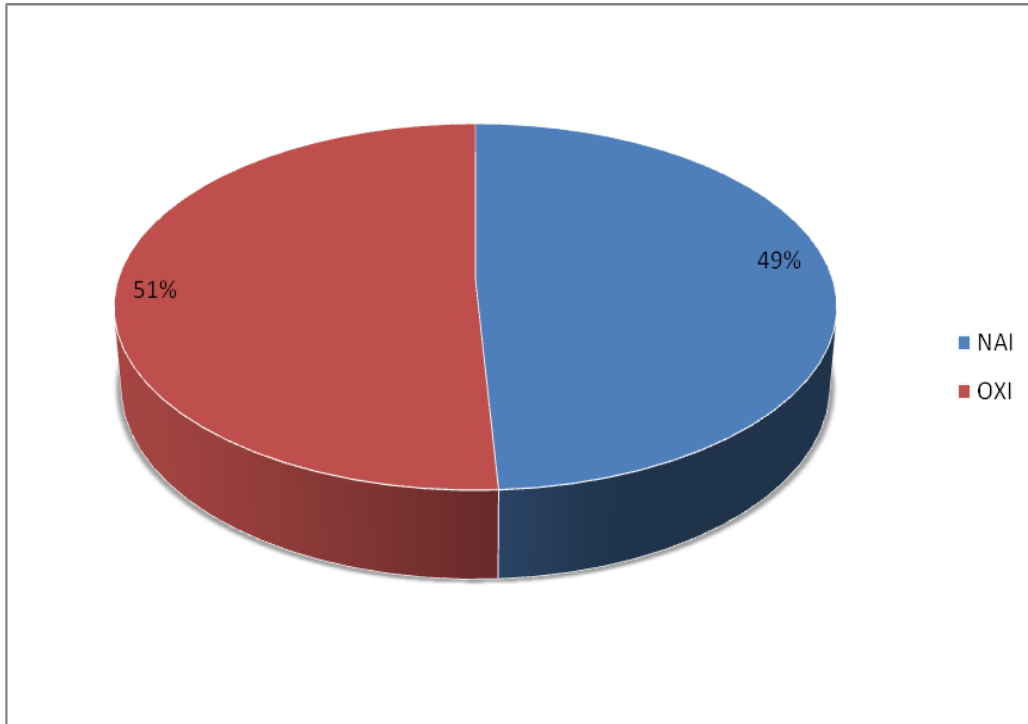
Οι Εσωτερικοί Ελεγκτές ήταν πιο επιφυλακτικοί στην ερώτηση αν οι Εξωτερικοί Ελεγκτές παρέχουν στοιχεία για τον προγραμματισμό του έργου των Εσωτερικών Ελεγκτών και οι απαντήσεις τους ήταν σχεδόν ισόποσα μοιρασμένες. Η πλειοψηφία (55%) θεωρεί ότι δεν ισχύει η παραπάνω πρόταση.



ΣΧΗΜΑ 6.2.26 Ποσοστιαία κατανομή απαντήσεων Εξωτερικών Ελεγκτών στην ερώτηση αν παρέχουν στοιχείο για τον προγραμματισμό του έργου των Εσωτερικών Ελεγκτών

27. Διερεύνηση αν υπάρχει αλληλεπίδραση μεταξύ Εξωτερικών και Εσωτερικών Ελεγκτών αναφορικά με τον τρόπο οργάνωσης της διαδικασίας ελέγχου

Μοιρασμένες ήταν οι απαντήσεις στην ερώτηση αν υπάρχει αλληλεπίδραση μεταξύ Εξωτερικών και Εσωτερικών Ελεγκτών αναφορικά με τον τρόπο οργάνωσης της διαδικασίας ελέγχου.

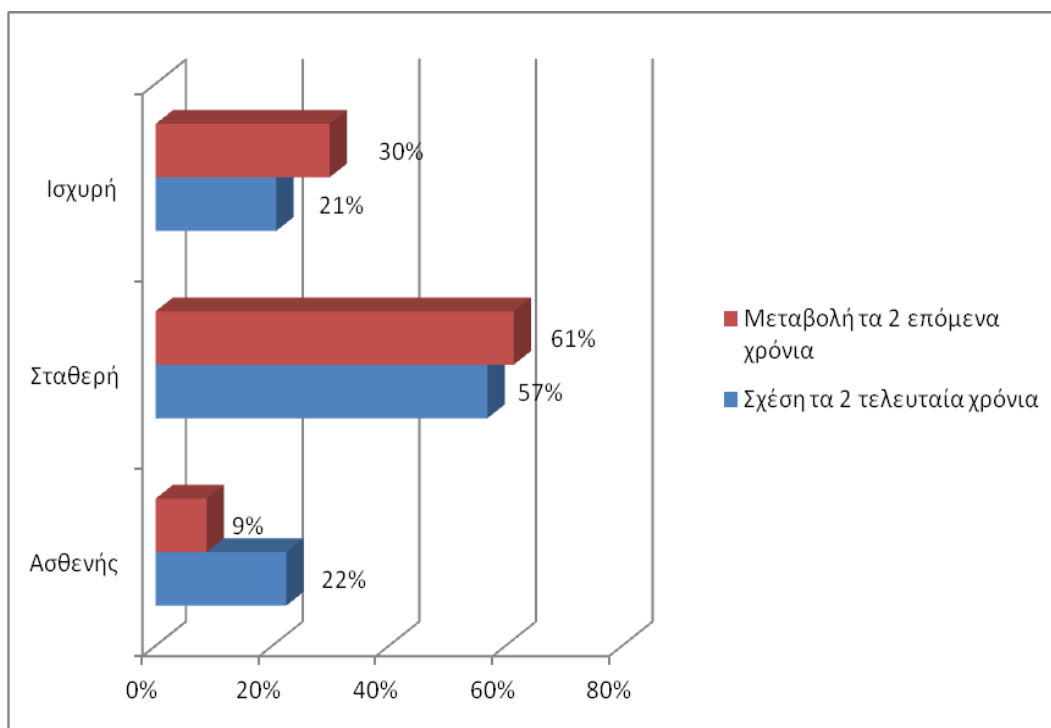


ΣΧΗΜΑ 6.2.27 Ποσοστιαία κατανομή απαντήσεων στην ερώτηση αν υπάρχει αλληλεπίδραση μεταξύ Εξωτερικών και Εσωτερικών αναφορικά με τον τρόπο οργάνωσης της διαδικασίας ελέγχου

28– 29. Διερεύνηση υφιστάμενης και μελλοντικής σχέσης εσωτερικών – εξωτερικών ελεγκτών.

Οι προσδοκίες των Εσωτερικών Ελεγκτών για την μελλοντική σχέση τους με τους Εξωτερικούς Ελεγκτές είναι πως θα παραμείνουν σταθερές τα επόμενα χρόνια (61%), όπως σταθερές ήταν και τα προηγούμενα χρόνια (57%). Παρατηρείται στις απαντήσεις μια ελαφρά τάση στις προσδοκίες να ισχυροποιηθούν οι σχέσεις τα επόμενα χρόνια (μεταβολή από 21% στο 30%).

Στο ακόλουθο σχεδιάγραμμα με μπλε χρώμα απεικονίζεται η ποσοστιαία κατανομή των απαντήσεων των ερωτηθέντων στην ερώτηση πως ήταν η σχέση τους με τους εξωτερικούς ελεγκτές τα δύο τελευταία χρόνια ενώ στο ίδιο σχεδιάγραμμα με κόκκινο χρώμα απεικονίζεται η ποσοστιαία κατανομή των απαντήσεων των ερωτηθέντων στην ερώτηση πως αναμένεται η σχέση τους με τους εξωτερικούς ελεγκτές τα δύο τελευταία χρόνια. Οι ερωτηθέντες μπορούσαν να επιλέξουν ανάμεσα σε τρεις απαντήσεις «Ασθενής», «Σταθερή», «Ισχυρή».



ΣΧΗΜΑ 6.2.28 -29 Ποσοστιαία κατανομή απαντήσεων για την υφιστάμενη και προσδοκώμενη μελλοντική σχέση με τους εξωτερικούς ελεγκτές

Κεφάλαιο 7^ο: Συζήτηση – Συμπεράσματα

7.1 Συζήτηση αποτελεσμάτων

Στο προηγούμενο κεφάλαιο παρουσιάστηκαν αναλυτικά τα αποτελέσματα των απαντήσεων των εσωτερικών ελεγκτών στο ερωτηματολόγιο έρευνας της ανεξαρτησίας τους καλύπτοντας τα τρεις βασικούς άξονες:

- Σχέση εσωτερικών ελεγκτών με Διοίκηση
- Σχέση εσωτερικών ελεγκτών με Ελεγκτική Επιτροπή
- Σχέση εσωτερικών και εξωτερικών Ελεγκτών

Από τα αποτελέσματα προκύπτει πως οι πιθανές απειλές ανεξαρτησίας των εσωτερικών ελεγκτών προέρχονται κυρίως από την σχέση τους με την Διοίκηση.

Αν και από τις απαντήσεις διαπιστώθηκε πως το τμήμα εσωτερικού ελέγχου υπάγεται στο κατάλληλο ιεραρχικό επίπεδο, καθώς στο 79% των επιχειρήσεων και ΔΕΚΟ το τμήμα Εσωτερικού Ελέγχου υπάγεται σε υψηλό ιεραρχικό εντούτοις προέκυψαν πιθανές απειλές ανεξαρτησίας των εσωτερικών ελεγκτών σε άλλα διερευνητικά ερωτήματα της σχέσεώς τους με την Διοίκηση.

Στο 1/3 περίπου των επιχειρήσεων είναι συνήθης τακτική οι εσωτερικοί ελεγκτές να μετακινούνται και σε άλλα τμήματα εκτός από αυτό του Εσωτερικού Ελέγχου. Αν προσθέσουμε στο παραπάνω γεγονός ότι κατά μέσο όρο ένας εσωτερικός ελεγκτής παραμένει σε ποσοστό 44% στο τμήμα Εσωτερικού Ελέγχου λιγότερα από 4 χρόνια, τότε υπάρχει πιθανή απειλή ανεξαρτησίας των εσωτερικών ελεγκτών καθώς ο συνδυασμός μικρής παραμονής στο τμήμα εσωτερικού ελέγχου και μετακίνησης σε άλλα τμήματα αποτελεί ένδειξη ενδεχόμενης απειλής ανεξαρτησίας, σύμφωνα με το Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών.¹³¹

Έμμεση απειλή της ανεξαρτησίας των εσωτερικών ελεγκτών προκύπτει από το γεγονός ότι η Διοίκηση των επιχειρήσεων εγκρίνει τον προϋπολογισμό του τμήματος Εσωτερικού Ελέγχου σε ποσοστό 28%. Η Ελεγκτική Επιτροπή είναι αποκλειστικά υπεύθυνη να εγκρίνει τον προϋπολογισμό του τμήματος Εσωτερικού Ελέγχου σε ποσοστό μόλις 7%, αλλά η απειλή ανεξαρτησίας μετριάζεται από το

¹³¹ The Institute of Internal Auditors (2011): «*Practice Guide Independence and Objectivity*», έκδοση Διεθνούς Ινστιτούτου Εσωτερικών Ελεγκτών, Οκτώβριος 2011.

γεγονός ότι συνήθως παρατηρείται συναρμοδιότητα έγκρισης του προϋπολογισμού από την Ελεγκτική Επιτροπή και την Διοίκηση (24%) ή το Διοικητικό Συμβούλιο (19%).

Συνολικά το 55% των ερωτηθέντων συμφωνεί απόλυτα (10%) ή συμφωνεί (45%) ότι η Διοίκηση αποφασίζει για τον τρόπο σχεδιασμού και οργάνωσης του τμήματος Εσωτερικού Ελέγχου. Αν συνδυαστεί το παραπάνω με το γεγονός ότι η Διοίκηση αποφασίζει σε θέματα προϋπολογισμού του τμήματος εσωτερικού ελέγχου και ότι υπάρχουν συχνές μετακινήσεις των εσωτερικών ελεγκτών μετά από μια μικρή σχετικά θητεία στο τμήμα εσωτερικού ελέγχου, τότε παρατηρείται άλλη μια έμμεση απειλή της ανεξαρτησίας των εσωτερικών ελεγκτών. Ωστόσο θα πρέπει να σημειώσουμε ότι οι εσωτερικοί ελεγκτές συμφώνησαν συνολικά σε ποσοστό 67% σε αντίστοιχη ερώτηση πως και η Ελεγκτική Επιτροπή έχει την ευθύνη για τον τρόπο σχεδιασμού και οργάνωσης του τμήματος Εσωτερικού Ελέγχου, γεγονός που αναδεικνύει την συναρμοδιότητα Διοίκησης και Ελεγκτικής Επιτροπής στις αποφάσεις για τον τρόπο σχεδιασμού και οργάνωσης του τμήματος Εσωτερικού Ελέγχου.

Σε αντίθεση με την παραπάνω απειλή, δεν παρατηρήθηκε απειλή από την Οικονομική Διεύθυνση στην ανεξαρτησία των εσωτερικών ελεγκτών, καθώς μόνο το 10% των ερωτηθέντων συμφωνεί απόλυτα (3%) ή συμφωνεί (7%) ότι η Οικονομική Διεύθυνση αποφασίζει για τον τρόπο σχεδιασμού και οργάνωσης του τμήματος Εσωτερικού Ελέγχου.

Απειλή ανεξαρτησίας των εσωτερικών ελεγκτών προκύπτει από το γεγονός ότι οι εργαζόμενοι μέσα στην επιχείρηση αντιλαμβάνονται τους εσωτερικούς ελεγκτές ως «συνεργάτες» τους, καθώς συνολικά 6 στους 10 εσωτερικούς ελεγκτές συμφωνεί με την παραπάνω πρόταση και μόνο 1 στους δέκα διαφωνεί, με το 28% να κρατάει ουδέτερη στάση. Αν οι εργαζόμενοι αντιλαμβάνονται τους εσωτερικούς ελεγκτές ως «συνεργάτες» και όχι ως υπαλλήλους ενός αυτοτελούς τμήματος, τότε ο συνδυασμός κοινωνικής πίεσης, των προσωπικών σχέσεων και της οικειότητας που αναπτύσσεται αποτελεί απειλή ανεξαρτησίας των εσωτερικών ελεγκτών¹³².

¹³² The Institute of Internal Auditors (2011): «*Practice Guide Independence and Objectivity*», έκδοση Διεθνούς Ινστιτούτου Εσωτερικών Ελεγκτών, Οκτώβριος 2011, pp.1-8.

Το συμπέρασμα από την διερεύνηση των πιθανών απειλών ανεξαρτησίας των εσωτερικών ελεγκτών από την σχέση τους με την Ελεγκτική Επιτροπή με παράμετρο την σύνθεση της Ελεγκτικής Επιτροπής είναι πως η μόνη απειλή ανεξαρτησίας προέρχεται από το γεγονός ότι ο αριθμός μελών με γνώσεις Λογιστικής είναι μικρός, καθώς στο 25% των Ελεγκτικών Επιτροπών δεν υπάρχει μέλος με γνώσεις Λογιστικής, ενώ στο 42% το ένα μέλος μειοψηφεί στην Ελεγκτική Επιτροπή. Το ποσοστό ύπαρξης Ελεγκτικών Επιτροπών θεωρείτε υψηλό (93%), αν και βάσει του νομοθετικού πλαισίου, που αναλύθηκε στο 3^ο κεφάλαιο, θα έπρεπε να υπήρχε Ελεγκτική Επιτροπή σε κάθε επιχείρηση και ΔΕΚΟ. **Απειλή ανεξαρτησίας δεν παρατηρείται και από τον αριθμό των μελών των Ελεγκτικών Επιτροπών και των ανεξάρτητων μελών τους**, αφού το 79% των Ελεγκτικών Επιτροπών των επιχειρήσεων και ΔΕΚΟ του δείγματος αποτελείται από 3 τουλάχιστον μέλη και αθροιστικά στο 92% τα μέλη είναι από 3 έως 10 ενώ στο 56% των Ελεγκτικών Επιτροπών υπάρχουν 2 ανεξάρτητα μέλη και στο 25% υπάρχουν 3 ανεξάρτητα μέλη.

Απειλές ανεξαρτησίας δεν υπάρχουν και στα υπόλοιπα διερευνητικά ερωτήματα μελέτης της σχέσεως των εσωτερικών ελεγκτών με την Ελεγκτική Επιτροπή, καθώς οι Εσωτερικοί Ελεγκτές συμμετέχουν τακτικά στις συνεδριάσεις της Ελεγκτικής Επιτροπής όπου αφιερώνεται περισσότερο από 20% του συνολικού χρόνου της συνεδρίασης σε θέματα Εσωτερικού Ελέγχου στο 72% των Ελεγκτικών Επιτροπών και έχουν συχνές προσωπικές επαφές με τον πρόεδρο και τα μέλη της Ελεγκτικής Επιτροπής. Προβλήματα ανεξαρτησίας δεν προέκυψαν και από το όργανο στο οποίο αναφέρονται λειτουργικά οι εσωτερικοί ελεγκτές, καθώς το 35% των εσωτερικών ελεγκτών των επιχειρήσεων και ΔΕΚΟ αναφέρονται λειτουργικά στην Διοίκηση και Ελεγκτική Επιτροπή, με την Ελεγκτική Επιτροπή να υπάρχει ως δεύτερο μέλος σχεδόν σε όλες τις άλλες κατηγορίες συνδυασμών απαντήσεων. Μοναδική εξαίρεση και απειλή για την ανεξαρτησία των εσωτερικών ελεγκτών αποτελεί το γεγονός ότι στο 34% των επιχειρήσεων και ΔΕΚΟ η Διοίκηση έχει την ευθύνη για τον διοικητικό έλεγχο των εσωτερικών ελεγκτών με αρμοδιότητες πρόσληψης, απόλυσης και ελέγχου των εσωτερικών ελεγκτών. Ο κίνδυνος μετριάζεται με τα υψηλά ποσοστά συμμετοχής της Ελεγκτικής Επιτροπής σε όλες τις υπόλοιπες κατηγορίες απαντήσεων.

Η σχέση των εσωτερικών ελεγκτών με τους εξωτερικούς ελεγκτές είναι πολύ σημαντική. Μέσα στα καθήκοντα των εξωτερικών ελεγκτών είναι ο προσδιορισμός της επάρκειας της εργασίας του εσωτερικού ελέγχου με την ανεξαρτησία των εσωτερικών ελεγκτών να διαδραματίζει ένα σημαντικό παράγοντα για την αξιολόγηση της ποιότητας του εσωτερικού ελέγχου από τους εξωτερικούς ελεγκτές, όπως αναλύσαμε και στα κεφ. 2.3 & 5.1. **Δεν προέκυψαν απειλές ανεξαρτησίας από την σχέση των εσωτερικών ελεγκτών με τους εξωτερικούς ελεγκτές**, με εξαίρεση τις απαντήσεις που δόθηκαν στις ερωτήσεις αν υπάρχει αλληλεπίδραση εσωτερικών με τους εξωτερικούς ελεγκτές και αν οι εξωτερικοί ελεγκτές παρέχουν στοιχεία για τον προγραμματισμό του έργου των Εσωτερικών Ελεγκτών όπου μειωθήσαν οριακά εκείνοι που θεωρούν πως υπάρχει αλληλεπίδραση και παροχή στοιχείων. Θεωρούμε πως δεν υπάρχει απειλή ανεξαρτησίας λόγω των υψηλών ποσοστών που δόθηκαν στις ερωτήσεις αν οι Εσωτερικοί Ελεγκτές παρέχουν βοήθεια στο έργο των Εξωτερικών Ελεγκτών και αν οι Εσωτερικοί Ελεγκτές παρέχουν στοιχεία για τον προγραμματισμό του έργου των Εξωτερικών Ελεγκτών. Αν συνδυάσουμε τα παραπάνω και με τις θετικές αναμενόμενες σχέσεις των εσωτερικών ελεγκτών με τους εξωτερικούς ελεγκτές θεωρούμε ότι τελικά υπάρχει αλληλεπίδραση (αν και όπως προείπαμε στην απευθείας ερώτηση οι απαντήσεις ήταν πιο μετριασμένες), γεγονός που συνηγορεί στην ενδυνάμωση της ανεξαρτησίας των εσωτερικών ελεγκτών.

Στον πίνακα 7.1 στο τέλος του κεφαλαίου, συνοψίζουμε τις πιθανές απειλές ανεξαρτησίας των εσωτερικών ελεγκτών ανά ερευνητικό ερώτημα του ερωτηματολογίου.

7.2 Συμπεράσματα

Η έρευνα επικεντρώθηκε στην μελέτη των πιθανών απειλών ανεξαρτησίας που αντιμετωπίζουν οι εσωτερικοί ελεγκτές σε σχέση με τρεις βασικές παραμέτρους, την Διοίκηση, την Ελεγκτική Επιτροπή και τους Εξωτερικούς Ελεγκτές.

Από την σχέση τους με την Διοίκηση οι εσωτερικοί ελεγκτές αντιμετωπίζουν τις περισσότερες και σοβαρότερες πιθανές απειλές ανεξαρτησίας. Πιθανές απειλές ανεξαρτησίας προκύπτουν από το γεγονός ότι η πλειοψηφία των Εσωτερικών Ελεγκτών των επιχειρήσεων (55%) συμφώνησε με την πρόταση ότι **η Διοίκηση αποφασίζει για τον τρόπο σχεδιασμού και οργάνωσης του τμήματος Εσωτερικού Ελέγχου**, έχοντας και τον πρωταρχικό ρόλο στην απόφαση για τον **καθορισμό του προϋπολογισμού του τμήματος** Εσωτερικού Ελέγχου. Αν προσθέσουμε στα παραπάνω ότι η Διοίκηση έχει σε ποσοστό 34% την **αποκλειστική αρμοδιότητα να προσλαμβάνει, να απολύει και να ελέγχει τους εσωτερικούς ελεγκτές**, τότε η ένταση της απειλής ανεξαρτησίας των εσωτερικών ελεγκτών αυξάνεται ακόμα περισσότερο. Έμμεση απειλή ανεξαρτησίας προκύπτει και από το γεγονός της τακτικής που ακολουθούν αρκετές επιχειρήσεις σε σχέση με την **διάρκεια παραμονής** των εσωτερικών ελεγκτών στο τμήμα Εσωτερικού Ελέγχου και την μετέπειτα **μετακίνησή τους σε άλλα τμήματα της επιχείρησης**, καθώς στο 1/3 των επιχειρήσεων οι εσωτερικοί ελεγκτές μετακινούνται σε άλλα τμήματα της επιχείρησης, έχοντας παραμείνει στο τμήμα εσωτερικού ελέγχου σε ποσοστό 44% λιγότερο από 4 χρόνια. Η απειλή αυτή ενισχύεται ακόμα περισσότερο αν συνυπολογίσουμε τα υψηλά ποσοστά των εσωτερικών ελεγκτών που θεωρούν ότι **οι εργαζόμενοι τους βλέπουν ως «συνεργάτες» τους**.

Οι παραπάνω πιθανές απειλές ανεξαρτησίας των εσωτερικών ελεγκτών έκαναν ακόμα πιο σημαντική την διερεύνηση της σχέσεως των Εσωτερικών Ελεγκτών με την Ελεγκτική Επιτροπή που αποτέλεσε το δεύτερο ερευνητικό ερώτημα. Η συμβολή της Ελεγκτικής Επιτροπής στην ανεξαρτησία των Εσωτερικών Ελεγκτών είναι καθοριστική. Πιθανά **προβλήματα ανεξαρτησίας δεν προέκυψαν εξετάζοντας την ύπαρξη, τον αριθμό μελών και τον αριθμό ανεξάρτητων μελών της Ελεγκτικής Επιτροπής, με εξαίρεση την παράμετρο**

του μικρού ποσοστού μελών της Ελεγκτικής Επιτροπής με γνώσεις Λογιστικής. Για να αντιμετωπιστεί αυτή η πιθανή απειλή ανεξαρτησίας για τους εσωτερικούς ελεγκτές, θα πρέπει οι επιτροπές ελέγχου να στελεχώνονται από άτομα που αποδεδειγμένα κατέχουν τις γνώσεις και δεξιότητες που απαιτούνται για την αποτελεσματική άσκηση των καθηκόντων τους¹³³. Η σχέση των Εσωτερικών Ελεγκτών με την Ελεγκτική Επιτροπή κρίνεται στενή καθώς υπάρχει συχνά η συμμετοχή των Εσωτερικών Ελεγκτών στις συνεδριάσεις της Ελεγκτικής Επιτροπής, όπου αφιερώνεται αρκετός χρόνος της συνεδρίασης σε θέματα εσωτερικού ελέγχου. Παράλληλα οι Εσωτερικοί Ελεγκτές έχουν συχνές προσωπικές επαφές με τον πρόεδρο και τα μέλη της Ελεγκτικής Επιτροπής, έχοντας με αυτό τον τρόπο την δυνατότητα να αναλύσουν και εκτός συνεδριάσεων ζητήματα που τους απασχολούν και αφορούν τον εσωτερικό έλεγχο.

Το σημείο που πρέπει να σταθούμε είναι πως οι εσωτερικοί ελεγκτές δεν υπάγονται λειτουργικά αποκλειστικά στην Ελεγκτική Επιτροπή, αλλά παρατηρείται συναρμοδιότητα Ελεγκτικής Επιτροπής και Διοίκησης, που υποκρύπτει πιθανή απειλή ανεξαρτησίας των Εσωτερικών Ελεγκτών. Το 35% των εσωτερικών ελεγκτών των επιχειρήσεων αναφέρονται λειτουργικά και στην Διοίκηση και την Ελεγκτική Επιτροπή, με την Ελεγκτική Επιτροπή όμως να υπάρχει ως δεύτερο μέλος σχεδόν σε όλες τις υπόλοιπες κατηγορίες απαντήσεων.

Από την μελέτη της **σχέσεως των εσωτερικών ελεγκτών με τους εξωτερικούς ελεγκτές δεν προέκυψαν σημαντικές πιθανές απειλές** για την ανεξαρτησία των εσωτερικών ελεγκτών, αφού αν και σε ορισμένα ερωτήματα οι απαντήσεις των εσωτερικών ελεγκτών ήταν διαφορούμενες εντούτοις υπάρχει το κατάλληλο επίπεδο σχέσεων μεταξύ εσωτερικών και εξωτερικών ελεγκτών που διασφαλίζει την ανεξαρτησία τους.

¹³³ Κουτούπης, Α. (2009b): «Οι επιδράσεις του Θεσμικού Πλαισίου Εταιρικής Διακυβέρνησης και των Βέλτιστων Πρακτικών στην Ανάπτυξη των Συστημάτων Εσωτερικού Ελέγχου των Επιχειρήσεων. Η περίπτωση των εισηγμένων στο Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών Εταιρειών», Διδακτορική Διατριβή Πάντειο Πανεπιστήμιο Κοινωνικών και Πολιτικών Επιστημών, Τμήμα Δημόσιας Διοίκησης

7.3 Περιορισμοί έρευνας

Στόχος της έρευνας ήταν η ανάδειξη πιθανών απειλών ανεξαρτησίας των Εσωτερικών Ελεγκτών που προέρχονται από την Διοίκηση, την Ελεγκτική Επιτροπή και τους Εξωτερικούς Ελεγκτές και δεν μελετήθηκαν με απευθείας ερωτήσεις ζητήματα ατομικής ανεξαρτησίας των Εσωτερικών Ελεγκτών, όπως για παράδειγμα περιπτώσεις σύγκρουσης συμφερόντων των Εσωτερικών Ελεγκτών, παρεμβολές για περιορισμό του πεδίου εφαρμογής του εσωτερικού ελέγχου.

Επιπρόσθετα δεν μελετήθηκε η ποσοτική επίδραση των πιθανών απειλών ανεξαρτησίας στην συνολική ανεξαρτησία των Εσωτερικών Ελεγκτών, καθώς ο στόχος της έρευνας ήταν διερευνητικός.

Ένας άλλος περιορισμός της έρευνας προέρχεται από το γεγονός της ηλεκτρονικής αποστολής του ερωτηματολογίου μέσω ηλεκτρονικού ταχυδρομείου και του ποσοστού απόκρισης 28,2%, στο σύνολο του πληθυσμού των επιχειρήσεων εισηγμένων στο Χρηματιστήριο Αθηνών και ΔΕΚΟ. Μέσω της ηλεκτρονικής αποστολής και ηλεκτρονικής καταγραφής των απαντήσεων δεν ήταν δυνατόν να καταγραφούν πλήρως τα στοιχεία όσων απάντησαν με σκοπό την εξασφάλιση μεγαλύτερης εγκυρότητας των απαντήσεων, αφού η συντριπτική πλειοψηφία των ερωτηθέντων δεν έδωσε καμία πληροφορία για προσωπικά στοιχεία (ονοματεπώνυμο, e-mail επικοινωνίας, επωνυμία εταιρείας) που ζητήθηκαν (προαιρετικά) στο τέλος του ερωτηματολογίου. Το ποσοστό απόκρισης 28,2%, στο σύνολο του πληθυσμού των επιχειρήσεων εισηγμένων στο Χρηματιστήριο Αθηνών και ΔΕΚΟ κρίνεται ικανοποιητικό, σε σχέση με άλλα ποσοστά απόκρισης εσωτερικών ελεγκτών σε παρόμοιες μελέτες της διεθνούς βιβλιογραφίας, αλλά ο χαμηλός αριθμός ΔΕΚΟ που διαθέτουν Εσωτερικό Ελεγκτή (συνολικά 22) δεν μπορούσε να αποτελέσει ένα ικανοποιητικό δείγμα προς συγκριτική διερεύνηση με το σύνολο των επιχειρήσεων εισηγμένων στο Χρηματιστήριο Αθηνών για ζητήματα απειλών ανεξαρτησίας των Εσωτερικών Ελεγκτών, με αποτέλεσμα να θεωρηθούν ΔΕΚΟ και επιχειρήσεις εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Αθηνών ένας ενιαίος πληθυσμός.

7.4 Προτάσεις για μελλοντικές έρευνες

Η έρευνα ανέδειξε πιθανές απειλές ανεξαρτησίας των εσωτερικών ελεγκτών. Θα ήταν ενδιαφέρον να εξακριβωθεί αν οι πιθανές απειλές ανεξαρτησίας που αναδείχθηκαν από την έρευνα, μετατρέπονται σε επόμενο στάδιο σε πραγματικές απειλές για την ανεξαρτησία των Εσωτερικών Ελεγκτών. Σε περίπτωση που παρατηρούνταν απειλή στην ανεξαρτησία των Εσωτερικών Ελεγκτών, χρήσιμο θα ήταν η μελέτη της ποσοτικής επίδρασης της κάθε απειλής στην συνολική ανεξαρτησία των εσωτερικών ελεγκτών και η ανάδειξη πρακτικών μετριασμού της συνολικής απειλής ανεξαρτησίας. Χρήσιμο θα ήταν επίσης να διερευνηθούν και άλλοι παράγοντες που επιδρούν στην ανεξαρτησία των Εσωτερικών Ελεγκτών σε συνδυασμό με τους παράγοντες της υφιστάμενης έρευνας.

| Ερευνητικό ερώτημα ερωτηματολογίου ανεξαρτησίας εσωτερικού ελεγκτή | Πιθανή Απειλή για ανεξαρτησία | | Παρατηρήσεις |
|--|-------------------------------|-----|--|
| | NAI | OXI | |
| Σχέση Εσωτερικού Ελεγκτή με Διοίκηση | | | |
| 9. Σε ποιο ιεραρχικό επίπεδο της επιχείρησης υπάγεται το τμήμα Εσωτερικού Ελέγχου; | | OXI | Στο 79% των επιχειρήσεων και ΔΕΚΟ το τμήμα Εσωτερικού Ελέγχου υπάγεται σε υψηλό ιεραρχικό επίπεδο |
| 10. Είναι κοινή πολιτική της επιχείρησης, οι εσωτερικοί ελεγκτές να μετακινούνται και σε άλλα τμήματα εκτός από αυτό του Εσωτερικού Ελέγχου; | NAI | | Στο 1/3 περίπου των επιχειρήσεων είναι συνήθης τακτική |
| 11. Κατά μέσο όρο πόσα χρόνια παραμένει ένας Εσωτερικός Ελεγκτής στο τμήμα Εσωτερικού Ελέγχου; | NAI | | Αθροιστικά το 44% παραμένει κάτω από 4 χρόνια |
| 12. Ποιος εγκρίνει τον προϋπολογισμό του τμήματος Εσωτερικού Ελέγχου; | NAI | | Μόνο 7% αποκλειστικά η Ελεγκτική Επιτροπή, 28% η Διοίκηση. Η απειλή μετριάζεται λόγω συνήθως συναρμοδιότητας έγκρισης της Ελεγκτικής Επιτροπής με την Διοίκηση (24%) ή το Διοικητικό Συμβούλιο (19%) |
| 13α. Η Διοίκηση αποφασίζει για τον τρόπο σχεδιασμού και οργάνωσης του τμήματος Εσωτερικού Ελέγχου | NAI | | Συνολικά το 55% των ερωτηθέντων συμφωνεί απόλυτα (10%) ή συμφωνεί (45%). |
| 13β. Η Οικονομική Διεύθυνση αποφασίζει για τον τρόπο σχεδιασμού και οργάνωσης του τμήματος Εσωτερικού Ελέγχου | | OXI | Συνολικά μόνο το 10% των ερωτηθέντων συμφωνεί απόλυτα (3%) ή συμφωνεί (7%) |
| 13 γ. Οι εργαζόμενοι μέσα στην επιχείρηση αντιλαμβάνονται τους εσωτερικούς ελεγκτές ως «συνεργάτες» τους | NAI | | Συνολικά 6 στους 10 συμφωνεί. Ουδέτερη στάση το 28%. Μόνο 1 στους δέκα διαφωνεί. |
| Σχέση Εσωτερικού Ελεγκτή με Ελεγκτική Επιτροπή | | | |
| 14. Στην επιχείρηση στην οποία εργάζεστε υπάρχει ελεγκτική επιτροπή; | | OXI | Στο 93% των επιχειρήσεων και ΔΕΚΟ του δείγματος υπάρχει Ελεγκτική Επιτροπή |
| 15. Από πόσα μέλη αποτελείται η ελεγκτική επιτροπή; | | OXI | Το 79% των Ελεγκτικών Επιτροπών των επιχειρήσεων και ΔΕΚΟ του δείγματος αποτελείται από 3 τουλάχιστον μέλη. Αθροιστικά στο 92% τα μέλη είναι από 3 έως 10. |
| 16. Πόσα από τα μέλη της ελεγκτικής επιτροπής είναι ανεξάρτητα μέλη; | | OXI | Στο 56% των Ελεγκτικών Επιτροπών υπάρχουν 2 ανεξάρτητα μέλη, στο 25% υπάρχουν 3 ανεξάρτητα μέλη. |
| 17. Πόσα από τα μέλη της ελεγκτικής επιτροπής έχουν γνώσεις λογιστικής; | NAI | | Στο 25% των Ελεγκτικών Επιτροπών δεν υπάρχει μέλος με γνώσεις Λογιστικής, ενώ στο 42% το ένα μέλος μειοψηφεί στην Ελεγκτική Επιτροπή. |

| | | | |
|--|-----|-----|---|
| 18.Την τελική αναφορά του εσωτερικού ελέγχου (Εκθεση Ελέγχου) την παραδίδετε στους: | | OXI | Το 35% των εσωτερικών ελεγκτών των επιχειρήσεων και ΔΕΚΟ αναφέρονται λειτουργικά στην Διοίκηση και Ελεγκτική Επιτροπή, με την Ελεγκτική Επιτροπή να υπάρχει ως δεύτερο μέλος σχεδόν σε όλες τις κατηγορίες |
| 19.Ποιος έχει την ευθύνη να προσλαμβάνει, απολύει και ελέγχει τους εσωτερικούς ελεγκτές; | NAI | | Στο 34% των επιχειρήσεων και ΔΕΚΟ η Διοίκηση έχει την ευθύνη για τον διοικητικό έλεγχο των εσωτερικών ελεγκτών. Ο κίνδυνος μετριάζεται από την συμμετοχή της Ελεγκτικής Επιτροπής στις άλλες κατηγορίες απαντήσεων. |
| 20.Οι Εσωτερικοί Ελεγκτές συμμετέχουν τακτικά στις συνεδριάσεις της Ελεγκτικής Επιτροπής; | | OXI | Οι εσωτερικοί ελεγκτές συμμετέχουν τακτικά στις συνεδριάσεις της Ελεγκτικής Επιτροπής |
| 21.Οι Εσωτερικοί Ελεγκτές έχουν συχνές προσωπικές επαφές με τον πρόεδρο και τα μέλη της Ελεγκτικής Επιτροπής; | | OXI | Μόνο 19% διαφωνεί ότι έχει συχνές επαφές με μέλη της Ελεγκτικής Επιτροπής, αν και 24% τήρησε ουδέτερη στάση. |
| 22.Η Ελεγκτική Επιτροπή αποφασίζει για τον τρόπο σχεδιασμού και οργάνωσης του τμήματος Εσωτερικού Ελέγχου; | | OXI | 67% των εσωτερικών ελεγκτών των επιχειρήσεων και ΔΕΚΟ συμφωνεί απόλυτα ή συμφωνεί |
| 23.Σε ετήσια βάση τι ποσοστό (%) από το χρόνο της Ελεγκτικής Επιτροπής δαπανάται σε θέματα εσωτερικού ελέγχου; | | OXI | Στο 72% των επιχειρήσεων και ΔΕΚΟ αφιερώνεται περισσότερο από 20% του συνολικού χρόνου της συνεδρίασης της Ελεγκτικής Επιτροπής σε θέματα Εσωτερικού Ελέγχου. |
| Σχέση Εσωτερικών Ελεγκτών με Εξωτερικούς Ελεγκτές | | | |
| 24.Οι Εσωτερικοί Ελεγκτές παρέχουν βοήθεια στο έργο των Εξωτερικών Ελεγκτών; | | OXI | Το 83% των εσωτερικών ελεγκτών παρέχει βοήθεια στο έργο των εξωτερικών ελεγκτών |
| 25.Οι Εσωτερικοί Ελεγκτές παρέχουν στοιχεία για τον προγραμματισμό του έργου των Εξωτερικών Ελεγκτών; | | OXI | Δύο στους τρεις εσωτερικούς ελεγκτές παρέχει στοιχεία για τον προγραμματισμό του έργου των εξωτερικών ελεγκτών |
| 26.Οι Εξωτερικοί Ελεγκτές παρέχουν στοιχεία για τον προγραμματισμό του έργου των Εσωτερικών Ελεγκτών; | NAI | | Το 55% θεωρεί πως δεν υφίσταται τέτοιο θέμα |
| 27.Υπάρχει αλληλεπίδραση μεταξύ Εξωτερικών και Εσωτερικών ελεγκτών αναφορικά με τον τρόπο οργάνωσης της διαδικασίας ελέγχου; | NAI | | Το 51% θεωρεί πως δεν υπάρχει αλληλεπίδραση |
| 28.Πως ήταν η σχέση σας με τους Εξωτερικούς Ελεγκτές κατά τα τελευταία δύο χρόνια; | | OXI | Μόνο το 22% των εσωτερικών ελεγκτών απάντησε πως ήταν ασθενής. |
| 29.Πως πιστεύετε ότι θα μεταβληθεί η σχέση σας με τους Εξωτερικούς Ελεγκτές στα επόμενα δύο χρόνια; | | OXI | Υπάρχει μείωση από 22% σε 9% των εσωτερικών ελεγκτών που πιστεύει πως η μελλοντική σχέση θα είναι ασθενής |

ΠΙΝΑΚΑΣ 7.1: ΣΥΝΟΨΗ ΠΙΘΑΝΩΝ ΑΠΕΙΛΩΝ ΑΝΕΞΑΡΤΗΣΙΑΣ ΕΣΩΤΕΡΙΚΩΝ ΕΛΕΓΚΤΩΝ ΑΝΑ ΕΡΕΥΝΗΤΙΚΟ ΕΡΩΤΗΜΑ

Βιβλιογραφία

Abbott L.J., Parker S., Peters G. (2004): «Audit Committee Characteristics and Restatements», *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 23(1), pp.69-87.

Abdolmohammadi M. & Sarens G. (2011): «An Investigation of the Association between Cultural Dimensions and Variations in Perceived Use of and Compliance with Internal Auditing Standards in 19 Countries», *The International Journal of Accounting*, 46, 365-389.

American Institute of Certified Public Accountants (2012): Ιστοσελίδα Ινστιτούτου Αμερικανών Ορκωτών Λογιστών, «*Plain English Guide to Independence*», διαθέσιμο από <http://www.aicpa.org/Pages/Default.aspx>, πλοήγηση 15/9/2012.

American Institute of Certified Public Accountants (2009): Ιστοσελίδα Ινστιτούτου Αμερικανών Ορκωτών Λογιστών, «*Understanding Internal Control and Internal Control Services*», διαθέσιμο από http://media.journalofaccountancy.com/JOA/Issues/2009/09/Understanding_Internal_Control_Services_2.pdf, πλοήγηση 10/8/2012.

Asare S.K, Davidson R., Gramling A. (2008): «Internal Auditors' Evaluation of Fraud Factors in Planning an Audit: The Importance of the Audit Committee Quality and Management Incentives», *International Journal of Auditing*, 12, pp. 181-203.

Brody R.G., Lowe D. J., (2000): «The new role of Internal Auditor: Implications for Internal Auditor Objectivity», *International Journal of Auditing*, (4), pp.169

Burnaby P., Abdolmohammadi M., Haas S., Sarens G., Allegrini M. (2009): «Usage of Internal Auditing Standards by companies in the United States and select European countries», *Managerial Auditing Journal*, 24(9), pp.835-860.

Carcello J., Hermanson D., Raghunandan K.(2005): «Changes in Internal Auditing During the time of Major US Accounting Scandals», *International Journal of Auditing*, 9, pp.117-127.

Christopher J., Sarens G., Leung P. (2009): «A critical analysis of the independence of the internal audit function: evidence from Australia», *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 22(2), pp.200-220.

Gleim N.Irvin (2004), «*CIA Review –Part 1 Internal Audit Role in Governance, Risk and Control*», Gleim Publications.

Holt T.& DeZoort T. (2009): «The Effects of Internal Audit Report Disclosure on Investor Confidence and Investment Decisions», *International Journal of Auditing*, 13, pp.61-77.

International Federation of Accountants (2009): «*IFAC Handbook of International Standards on Auditing and Quality Control*», μετάφραση από Σ.Ο.Ε.Λ., 2010.

Koutoupis G. A., (2012): «Importing Corporate Governance Codes in Greek Publicly Listed Enterprises – A Case Study Analysis», *International Journal of Organizational Analysis*, Vol.20 (4), pp.1-22.

Meigs B. W., Larsen J., Meigs F.R. (1984), «*Ελεγκτική*», Εκδόσεις Παπαζήση, Αθήνα.

Moeller R. R., (2005), «*Brink's Modern Internal Auditing*», John Willey & Sons, New Jersey, 6th edition.

Pickett S. (2003), «*The internal auditing handbook*», 2^η έκδοση, Εκδόσεις John Willey & Sons, pp. 243-244.

Selim G., Woodward S., Allegrini M. (2009): «Internal auditing and consulting practice: a comparison between UK, Ireland, Italy», *International Journal of Auditing*, 13(1), pp.9-25.

Soh D. & Martinov N. (2011): «The internal audit function: Perceptions of internal roles, effectiveness and evaluation», *Managerial Auditing Journal*, Vol.26 (7), pp. 605-622.

Stewart J. & Subramaniam N. (2010): «Internal audit independence and objectivity: emerging research opportunities», *Managerial Auditing Journal*, Vol.25 (4), pp. 328-360.

The Hellenic Institute of Internal Auditors (2012): «Κώδικας Δεοντολογίας», Ελληνικό Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών (HIAA), διαθέσιμος από την ιστοσελίδα του HIAA, πλοήγηση 15/8/2012.

http://www.hiaa.gr/internal_audit_code.htm

The Institute of Internal Auditors (2012): «Code of Ethics», Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών (IAA), διαθέσιμα από την ιστοσελίδα του IAA, πλοήγηση 15/8/2012.

<https://global.theiia.org/standards-guidance/mandatory-guidance/Pages/Code-of-Ethics.aspx>

The Institute of Internal Auditors (2010): «International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing», διαθέσιμα από την ιστοσελίδα του IAA πλοήγηση στις 22/8/2012.

<https://global.theiia.org/standards-guidance/attribute-standards/Pages/Attribute-Standards.aspx>

The Institute of Internal Auditors (2011): «Characteristics of an Internal Audit Activity – Report I - A component of the CBOK study», IAA’s Global Internal Audit Survey.

The Institute of Internal Auditors (2011): «*Core Competencies for Today's Internal Auditor - Report II.* » - A component of the CBOOK study», IAA's Global Internal Audit Survey.

The Institute of Internal Auditors (2011): «*Measuring Internal Auditing's Value - Report III.*» - A component of the CBOOK study», IAA's Global Internal Audit Survey.

The Institute of Internal Auditors (2011): «*What's next for Internal Auditing? - Report IV*» - A component of the CBOOK study», IAA's Global Internal Audit Survey.

The Institute of Internal Auditors (2011): «*Practice Guide Independence and Objectivity*», έκδοση Διεθνούς Ινστιτούτου Εσωτερικών Ελεγκτών, Οκτώβριος 2011, p.11.

The Institute of Internal Auditors (2006): «*Practice Guide The Role of Auditing in Public Sector Governance*», έκδοση Διεθνούς Ινστιτούτου Εσωτερικών Ελεγκτών, Νοέμβριος 2006.

The International Organization of Supreme Audit Institutions (2009): «*Internal Audit Independence in the Public Sector*». Διαθέσιμο από ιστοσελίδα I.S.S.A.I., πλοήγηση 23/8/2012.
[http://www.issai.org/media\(801,1033\)/INTOSAI_GOV_9140_E.pdf](http://www.issai.org/media(801,1033)/INTOSAI_GOV_9140_E.pdf),

Van Peursem K.(2005): «Conversations with the internal auditors :the power of ambiguity», *Managerial Auditing Journal*, 20(5), 489-512.

Δαφέρμος Βασίλης (2011), «*Κοινωνική Στατιστική & Μεθοδολογία Έρευνας με το SPSS*», Εκδόσεις Ζήτη, Θεσσαλονίκη.

Ελληνικό Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών (2008), «*Το Πλαίσιο Επαγγελματικής Εφαρμογής*», έκδοση Ελληνικού Ινστιτούτου Εσωτερικών Ελεγκτών.

Κουτουπής Α. (2009a): «*Νομοθετικό πλαίσιο και βέλτιστες πρακτικές Εσωτερικού Ελέγχου σε Ασφαλιστικές Εταιρείες*», παρουσίαση στα πλαίσια Ημερίδας με θέμα «*Ο Εσωτερικός Έλεγχος στην Ασφαλιστική Αγορά*», διοργάνωση Ένωση Ασφαλιστικών Εταιρειών Ελλάδος, 21-1-2009, παρουσίαση διαθέσιμη από <http://www.insurancedaily.gr/upload/2009/01/5kouytoupis.pdf>, πλοήγηση 16/8/2012.

Κουτούπης, Α. (2009b): «*Οι επιδράσεις του Θεσμικού Πλαισίου Εταιρικής Διακυβέρνησης και των Βέλτιστων Πρακτικών στην Ανάπτυξη των Συστημάτων Εσωτερικού Ελέγχου των Επιχειρήσεων. Η περίπτωση των εισηγμένων στο Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών Εταιρειών*», Διδακτορική Διατριβή, Πάντειο Πανεπιστήμιο Κοινωνικών και Πολιτικών Επιστημών, Τμήμα Δημόσιας Διοίκησης

Λουμιώτης Β., (2004), «*Συνοπτικές Σημειώσεις επί των Ελεγκτικών Προτύπων*», Έκδοση Ινστιτούτου Εκπαιδύσεως Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών (Ι.Ε.Σ.Ο.Ε.Λ.), Αθήνα, 2004.

Μπαλής Θ., (1998), «*Σύγχρονη ελεγκτική – Εσωτερικός έλεγχος*», Εκδόσεις Σταμούλης, Αθήνα.

Ν.3016/2002 (ΦΕΚ 110 τ.Α'/17.5.2002), «*Για την εταιρική διακυβέρνηση, θέματα μισθολογίου και άλλες διατάξεις*», Διαθέσιμος από ιστοσελίδα Εθνικού Τυπογραφείου, πλοήγηση 10/8/2012
http://www.et.gr/index.php?option=com_wrapper&view=wrapper&Itemid=104&lang=en

Ν.3429/2005 (ΦΕΚ 314'/τ.Α'/ 27-12-2005) «*Δημόσιες Επιχειρήσεις και Οργανισμοί (Δ.Ε.Κ.Ο.)*», Διαθέσιμος από την ιστοσελίδα του Εθνικού Τυπογραφείου, πλοήγηση 12/8/2010
http://www.et.gr/index.php?option=com_wrapper&view=wrapper&Itemid=104&lang=en

N.3492/2006 (ΦΕΚ 210/τ'Α'/5-10-2006) «Οργάνωση συστήματος ελέγχου για τη διασφάλιση της χρηστής δημοσιονομικής διαχείρισης του Κρατικού Προϋπολογισμού και των εκτός του Κρατικού Προϋπολογισμού φορέων και άλλες διατάξεις», Διαθέσιμος από ιστοσελίδα Εθνικού Τυπογραφείου, πλοήγηση 10/8/2012

http://www.et.gr/index.php?option=com_wrapper&view=wrapper&Itemid=104&lang=en

N.3693/2008 (ΦΕΚ 174/τ'Α/ 25-8-2008) «Εναρμόνιση της ελληνικής νομοθεσίας με την Οδηγία 2006/43/ΕΚ περί υποχρεωτικών ελέγχων των ετήσιων και των ενοποιημένων λογαριασμών, για την τροποποίηση των Οδηγιών 78/660/ΕΟΚ και 83/349/ΕΟΚ του Συμβουλίου και για την κατάργηση της Οδηγίας 84/253/ΕΟΚ του Συμβουλίου και άλλες διατάξεις», Διαθέσιμος από την ιστοσελίδα του Εθνικού Τυπογραφείου, πλοήγηση 12/8/2010.

http://www.et.gr/index.php?option=com_wrapper&view=wrapper&Itemid=104&lang=en

N.3871/2010 (ΦΕΚ 141/τ'Α'/17-8-2010) «Δημοσιονομική διαχείριση και Ευθύνη», Διαθέσιμος από την ιστοσελίδα του Εθνικού Τυπογραφείου, πλοήγηση 12/8/2010.

http://www.et.gr/index.php?option=com_wrapper&view=wrapper&Itemid=104&lang=en

N.3873/2010 (ΦΕΚ 150'/ τ.Α'/ 6-9-2010) «Ενσωμάτωση στην ελληνική έννομη τάξη της Οδηγίας 2006/46/ΕΚ του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου σχετικά με τους ετήσιους και ενοποιημένους λογαριασμούς εταιρειών ορισμένων μορφών και της Οδηγίας 2007/63/ΕΚ του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου για την απαίτηση για τη σύνταξη έκθεσης από ανεξάρτητο εμπειρογνώμονα σε περίπτωση συγχώνευσης ή διάσπασης ανωνύμων εταιρειών», Διαθέσιμος από την ιστοσελίδα του Εθνικού Τυπογραφείου, πλοήγηση 14/8/2010.

http://www.et.gr/index.php?option=com_wrapper&view=wrapper&Itemid=104&lang=en

N.3884/2010 (ΦΕΚ 168'/ τ.Α'/ 24-9-2010) « Ενσωμάτωση στο ελληνικό δίκαιο της Οδηγίας 2007/36/ΕΚ του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου, της 11ης Ιουλίου 2007, σχετικά με την άσκηση ορισμένων δικαιωμάτων από μετόχους εισηγμένων εταιρειών – Τροποποίηση και προσαρμογή του κωδικοποιημένου νόμου 2190/1920 Περί ανωνύμων εταιρειών και του ν. 2396/1996»
Διαθέσιμος από την ιστοσελίδα του Εθνικού Τυπογραφείου, πλοήγηση 14/8/2010.
http://www.et.gr/index.php?option=com_wrapper&view=wrapper&Itemid=104&lang=en

Παπαστάθης Π. (2003), «*Ο σύγχρονος Εσωτερικός Έλεγχος στις επιχειρήσεις - οργανισμούς και η πρακτική εφαρμογή του, τόμος Α΄*», Ιδιωτική Έκδοση, Αθήνα.

Πρωτοψάλτης Ν. & Σαρακοστίδης Σ. (2003), «*Ελεγκτική Ναυτιλιακών Επιχειρήσεων*», Εκδόσεις Αθ. Σταμούλης, Αθήνα.

Τράπεζα της Ελλάδος (2006): Υπ' αριθμ. 2577/9-3-2006 Πράξη του Διοικητή της Τράπεζας της Ελλάδος. Διαθέσιμη από ιστοσελίδα της Τράπεζας της Ελλάδος, πλοήγηση 11/8/2012, <http://www.bankofgreece.gr/Pages/default.aspx>,

Φίλος Ιωάννης (2004), «*Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου Επιχειρήσεων*», Εκδόσεις IQ Group, Αθήνα 2004.

Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών (2000): Υπ' αριθμ. 5/204/14-11-2000 Απόφαση της Επιτροπής Κεφαλαιαγοράς με θέμα: «*Κανόνες συμπεριφοράς των εταιρειών που έχουν εισαγάγει τις μετοχές τους στο Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών και των συνδεδεμένων με αυτές προσώπων*», διαθέσιμη από την ιστοσελίδα του ΧΑΑ, πλοήγηση 16/8/2012.
<http://www.ase.gr/content/gr/about/Regulations/Files/apofash5204EK.pdf>

Παραρτήματα

Ι. ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ – ΔΗΜΟΣΙΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ ΚΑΙ ΟΡΓΑΝΙΣΜΟΙ (Δ.Ε.Κ.Ο.)

Πηγή: Ειδική Γραμματεία ΔΕΚΟ (ΕΓΔΕΚΟ) – κ.Μακρή (τηλ. 210-33.75.773) - για επεξήγηση διαδικασίας επιλογής του τελικού αριθμού του δείγματος ΔΕΚΟ βλ.κεφ.5.3

| Όνομα (ΟΠΣ) | Περιγραφή | Εποπτεύον Υπουργείο | Email | ΤΗΛΕΦΩΝΑ/FAX | ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ | ΥΠΑΡΞΗ ΕΣΩΤ. ΕΛΕΓΚΤΗ (ΝΑΙ - ΌΧΙ) | ΟΝΟΜΑ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΚΤΗ |
|-------------------------------------|--|--|------------------------|--------------------------------|--|----------------------------------|--------------------------|
| HELEXPO | HELEXPO | ΑΝΑΠΤΥΞΗΣ, ΑΝΤΑΓΩΝΙΣΤΙΚΟΤΗΤΑ Σ & ΝΑΥΤΙΛΙΑΣ | gm@helexpo.gr; | 2310 291279, 291226 | Εγνατίας 154, 54636, Θεσσαλονίκη | Όχι | |
| A.Z.K. | ΑΛΕΞΑΝΔΡΕΙΑ ΖΩΝΗ ΚΑΙΝΟΤΟΜΙΑΣ ΑΕ | ΑΝΑΠΤΥΞΗΣ, ΑΝΤΑΓΩΝΙΣΤΙΚΟΤΗΤΑ Σ & ΝΑΥΤΙΛΙΑΣ | info@thessinnozone.gr; | 2310379481 FAX 2310379334 | Διοικητήριο Θεσσαλονίκης TK 54123 | | |
| ΑΕΔΑΚ ΑΣΦΑΛΙΣΤΙΚΩΝ ΟΡΓΑΝΙΣΜΩΝ | ΑΕΔΑΚ ΑΝΩΝΥΜΟΣ ΕΤΑΙΡΕΙΑ ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΕΩΣ ΑΜΟΙΒΑΙΩΝ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ ΑΣΦΑΛΙΣΤΙΚΩΝ ΟΡΓΑΝΙΣΜΩΝ | ΕΡΓΑΣΙΑΣ ΚΑΙ ΚΟΙΝΩΝΙΚΗΣ ΑΣΦΑΛΙΣΗΣ | pfaedak@otenet.gr; | 3387900-3387940 FAX 3387903 | Αμερικής 9 10672 Αθήνα | Όχι | |
| ΑΕΔΙΚ | ΑΝΩΝΥΜΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ ΔΙΩΡΥΓΑΣ ΚΟΡΙΝΘΟΥ | ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ | info@aedik.gr; | 210 3632185-6 FAX:3609082 | #Δ/Υ | Όχι | |
| ΑΕΜΥ | ΑΝΩΝΥΜΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ ΜΟΝΑΔΩΝ ΥΓΕΙΑΣ | ΥΓΕΙΑΣ ΚΑΙ ΚΟΙΝΩΝΙΚΗΣ ΑΛΛΗΛΕΓΓΥΗΣ | apanagaina@aemy.gr; | 210 2420000, 210 2420201 | Γ. Δαμάσκου 1, Τ.Κ. 136 77, Αχαρναί, Ολυμπιακό Χωριό | ΝΑΙ | Σαρδέλης Ιωάννης |

| | | | | | | | |
|---------------------|---|---|------------------------------|---------------------------------|--|-----|------------------|
| ΑΠΕ-ΜΠΕ | ΑΘΗΝΑΙΚΟ ΠΡΑΚΤΟΡΕΙΟ ΕΙΔΗΣΕΩΝ-ΜΑΚΕΔΟΝΙΚΟ ΠΡΑΚΤΟΡΕΙΟ ΕΙΔΗΣΕΩΝ (ΑΠΕ-ΜΠΕ) Α.Ε | ΕΠΙΚΡΑΤΕΙΑΣ | matsik@ana-mpa.gr; | 6400560 FAX6400581-2 6400529 | Τσόχα 36, 11521 ΑΘΗΝΑ | Όχι | |
| ΑΤΤΙΚΟ ΜΕΤΡΟ | ΑΤΤΙΚΟ ΜΕΤΡΟ Α.Ε. | ΥΠΟΔΟΜΩΝ, ΜΕΤΑΦΟΡΩΝ & ΔΙΚΤΥΩΝ | zkounelle@ametro.gr; | 2106792399 FAX 2106726126 | Λεωφ. Μεσογείων 191-193, 11525 ΑΘΗΝΑ | ΝΑΙ | Γράβαρης Λάμπρος |
| ΓΑΙΑΟΣΕ | ΓΑΙΑΟΣΕ (ΘΥΓΑΤΡΙΚΗ ΟΣΕ) | ΥΠΟΔΟΜΩΝ, ΜΕΤΑΦΟΡΩΝ & ΔΙΚΤΥΩΝ | gaiaose@gaiaose.gr; | 210 8318158, FAX: 210 8318558 | Λεωφόρος Λιοσίων 301,104 45 Αθήνα | ΝΑΙ | Σκούρη Θεανώ |
| ΔΕΘ | ΔΙΕΘΝΗΣ ΕΚΘΕΣΗ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ | ΑΝΑΠΤΥΞΗΣ, ΑΝΤΑΓΩΝΙΣΤΙΚΟΤΗΤΑΣ & ΝΑΥΤΙΛΙΑΣ | gramp1@tif.gr; gramp@tif.gr; | 2310 291129-31 FAX 2310 284732 | Εγνατίας 154, 546 36 ΘΕΣ/ΝΙΚΗ | ΝΑΙ | Πετακάκη Άννα |
| ΔΕΠΑΝΟΜ | ΔΗΜΟΣΙΑ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ ΑΝΕΓΕΡΣΗΣ ΝΟΣΗΛΕΥΤΙΚΩΝ ΜΟΝΑΔΩΝ | ΥΠΟΔΟΜΩΝ, ΜΕΤΑΦΟΡΩΝ & ΔΙΚΤΥΩΝ | papalabrou@depanom.gr; | 210 8701741-2 FAX: 210 8701745 | Τσόχα 5, 115 21 Αθήνα | ΝΑΙ | Θανόγλου Μάνος |
| ΕΑΒ | ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΑΕΡΟΠΟΡΙΚΗ ΒΙΟΜΗΧΑΝΙΑ | ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ | BEZIANI.Efi@haicorp.com; | 22620 52119,52136 FAX:7790421 | Μεσογείων 2-4, Πύργος Αθηνών, 11527, Αθήνα | ΝΑΙ | Μουστάκα Παυλίνα |
| ΕΑΣ | ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΑΜΥΝΤΙΚΑ ΣΥΣΤΗΜΑΤΑ | ΕΘΝΙΚΗΣ ΑΜΥΝΑΣ | info@eas.gr; | 210 9799000 FAX: 210 9799831 | Λεωφ. Ηλιουπόλεως 1, 172 36 Υμηττός | Όχι | |
| ΕΑΧΑ | ΕΝΟΠΙΟΙΣΗ ΑΡΧΑΙΟΛΟΓΙΚΩΝ ΧΩΡΩΝ ΚΑΙ ΑΝΑΠΛΑΣΕΙΣ Α.Ε. | ΠΟΛΙΤΙΣΜΟΥ ΚΑΙ ΤΟΥΡΙΣΜΟΥ | info@astynet.gr; | 5200400 FAX 5230155 | Λυκούργου 17, 10552 ΑΘΗΝΑ | Όχι | |
| ΕΒΕΤΑΜ | ΕΤΑΙΡΕΙΑ ΒΙΟΜΗΧΑΝΙΚΗΣ ΕΡΕΥΝΑΣ ΚΑΙ ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΗΣ ΑΝΑΠΤΥΞΗΣ | ΑΝΑΠΤΥΞΗΣ, ΑΝΤΑΓΩΝΙΣΤΙΚΟΤΗΤΑΣ & ΝΑΥΤΙΛΙΑΣ | volos.office@ebetam.gr; | 24210995340-2fax2421095364 | Μ. Μερκούρη 76, Αγ. Δημήτριος - 173 42 ΑΘΗΝΑ | Όχι | |

| | | | | | | | |
|---------------------|---|--|--------------------------|------------------------------|---|-----|-----------------------|
| | ΜΕΤΑΛΛΩΝ ΑΕ | | | | | | |
| ΕΓΝΑΤΙΑ ΟΔΟΣ | ΕΓΝΑΤΙΑ ΟΔΟΣ ΑΕ | ΥΠΟΔΟΜΩΝ, ΜΕΤΑΦΟΡΩΝ & ΔΙΚΤΥΩΝ | fgaga@egnatia.gr; | 2310470200 FAX 2310475936 | 6ο χλμ. Θεσ/νίκης – Θέρμης Τ.Θ. 60030, Τ.Κ. 57001, ΘΕΡΜΗ ΘΕΣ/ΝΙΚΗΣ | Όχι | |
| ΕΔΕΤ | ΕΘΝΙΚΟ ΔΙΚΤΥΟ ΕΡΕΥΝΑΣ ΚΑΙ ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΑΣ Α.Ε | ΠΑΙΔΕΙΑΣ, ΔΙΑ ΒΙΟΥ ΜΑΘΗΣΗΣ & ΘΡΗΣΚΕΥΜΑΤΩΝ | info@grnet.gr; | 2107474274 FAX 2107474490 | Λ. Μεσογείων 56, 11527, Αθήνα | Όχι | |
| ΕΕΔΔΠΒΙΕΔ | ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΗΣ ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΩΝ ΠΝΕΥΜΑΤΙΚΗΣ ΚΑΙ ΒΙΟΜΗΧΑΝΙΚΗΣ ΙΔΙΟΚΤΗΣΙΑΣ ΕΛ. ΔΗΜΟΣ. Α.Ε | ΥΠΟΔΟΜΩΝ, ΜΕΤΑΦΟΡΩΝ & ΔΙΚΤΥΩΝ | | 6857408-6814289-6814719 | Λυκαβηττού 5, Αθήνα, 10671 | Όχι | |
| ΕΚΕΒΥΛ | ΕΡΕΥΝΗΤΙΚΟ ΚΕΝΤΡΟ ΒΙΟΛΟΓΙΚΩΝ ΥΛΙΚΩΝ | ΥΓΕΙΑΣ ΚΑΙ ΚΟΙΝΩΝΙΚΗΣ ΑΛΛΗΛΕΓΓΥΗΣ | info@ekevyl.gr; | 213 2026200 | Σμύρνης 13-15, 165 62 Γλυφάδα | Όχι | |
| ΕΚΕΠΥ | ΕΤΑΙΡΕΙΑ ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΗΣ ΑΝΑΠΤΥΞΗΣ ΚΕΡΑΜΙΚΩΝ & ΠΥΡΙΜΑΧΩΝ ΑΕ-ΥΠΟ ΣΥΓΧΩΝΕΥΣΗ | ΑΝΑΠΤΥΞΗΣ, ΑΝΤΑΓΩΝΙΣΤΙΚΟΤΗΤΑ Σ & ΝΑΥΤΙΛΙΑΣ | cereco@otenet.gr; | 2262071226 FAX 2267071461 | 72ο χλμ. Ε.Ο Αθ- Λαμίας ΤΘ 146, 34100, Χαλκίδα | | |
| ΕΛΒΟ | ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΒΙΟΜΗΧΑΝΙΑ ΟΧΗΜΑΤΩΝ Α.Β.Ε | ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ | fsourvali@elvo.gr; | 2310717138 FAX 2310798426 | Βιομηχανική Ζώνη Σίνδος, 57022 ΘΕΣ/ΝΙΚΗ | Όχι | |
| ΕΛΚΑ | ΕΛΛΗΝΙΚΟ ΚΕΝΤΡΟ ΑΡΓΥΡΟΧΡΥΣΟΧΟΪΑΣ | ΑΝΑΠΤΥΞΗΣ, ΑΝΤΑΓΩΝΙΣΤΙΚΟΤΗΤΑ Σ & ΝΑΥΤΙΛΙΑΣ | info@elka.gr; | 210 9730763, 210 9730986 | Βύρωνος 7, 172 39 Δάφνη | | |
| ΕΛΚΕ | ΕΛΛΗΝΙΚΟ ΚΕΝΤΡΟ ΕΠΕΝΔΥΣΕΩΝ (INVEST IN GREECE) | ΑΝΑΠΤΥΞΗΣ, ΑΝΤΑΓΩΝΙΣΤΙΚΟΤΗΤΑ Σ & ΝΑΥΤΙΛΙΑΣ | ceo@investgreece.gov.gr; | 210 3355714 | Μητροπόλεως 3, 10557 ΑΘΗΝΑ | ΝΑΙ | Αναστασιάδης Χάρης |

| | | | | | | | |
|--------------------------|---|---|---------------------------|----------------------------------|--|-----|-------------------------|
| ΕΛΚΕΑ | ΕΛΛΗΝΙΚΟ ΚΕΝΤΡΟ ΑΡΓΙΛΛΟΜΑΖΗΣ | ΑΝΑΠΤΥΞΗΣ, ΑΝΤΑΓΩΝΙΣΤΙΚΟΤΗΤΑΣ & ΝΑΥΤΙΛΙΑΣ | elkea@otenet.gr; | | Γ. Λύρα 55 145 64 Ν. Κηφισιά | | |
| ΕΛΚΕΔΕ | ΚΕΝΤΡΟ ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΑΣ & ΣΧΕΔΙΑΣΜΟΥ (ΕΛΚΕΔΕ) ΑΕ | ΑΝΑΠΤΥΞΗΣ, ΑΝΤΑΓΩΝΙΣΤΙΚΟΤΗΤΑΣ & ΝΑΥΤΙΛΙΑΣ | elkede@elkede.gr; | 210 2855580 | 12ο χλμ Εθν. Οδού Αθηνών Λαμίας 144 52 Μεταμόρφωση | | |
| ΕΛΛΗΝΙΚΕΣ ΑΛΥΚΕΣ | ΕΛΛΗΝΙΚΕΣ ΑΛΥΚΕΣ | ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ | alykes@saltworks.gr; | 210 3617510, 210 3617450 | Ασκληπιού 1, 10679, Αθήνα | ΝΑΙ | Μπουμπούκης Ιωάννης |
| ΕΛΛΗΝΙΚΟ ΦΕΣΤΙΒΑΛ | ΕΛΛΗΝΙΚΟ ΦΕΣΤΙΒΑΛ | ΠΟΛΙΤΙΣΜΟΥ ΚΑΙ ΤΟΥΡΙΣΜΟΥ | pdouros@greekfestival.gr; | 210 9282946 | Χατζηχρήστου 23 & Μακρυγιάννη, 11742, Αθήνα | ΌΧΙ | |
| ΕΛΟΤ | ΕΛΛΗΝΙΚΟΣ ΟΡΓΑΝΙΣΜΟΣ ΤΥΠΟΠΟΙΗΣΗΣ | ΑΝΑΠΤΥΞΗΣ, ΑΝΤΑΓΩΝΙΣΤΙΚΟΤΗΤΑΣ & ΝΑΥΤΙΛΙΑΣ | aea@elot.gr; | 210 2120311 | Αχαρνών 313, 11145, Αθήνα | ΌΧΙ | |
| ΕΟΜΜΕΧ | ΕΛΛΗΝΙΚΟΣ ΟΡΓΑΝΙΣΜΟΣ ΜΙΚΡΩΝ - ΜΕΣΑΙΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ ΚΑΙ ΧΕΙΡΟΤΕΧΝΙΑΣ | ΑΝΑΠΤΥΞΗΣ, ΑΝΤΑΓΩΝΙΣΤΙΚΟΤΗΤΑΣ & ΝΑΥΤΙΛΙΑΣ | president@eommex.gr; | 210 7491100, 210 7491351-5 | Ξενίας 16, 11528, Αθήνα | ΌΧΙ | |
| ΕΠΠ | ΕΠΙΣΤΗΜΟΝΙΚΟ ΠΑΡΚΟ ΠΑΤΡΩΝ | ΠΑΙΔΕΙΑΣ, ΔΙΑ ΒΙΟΥ ΜΑΘΗΣΗΣ & ΘΡΗΣΚΕΥΜΑΤΩΝ | info@psp.org.gr; | 2610911550-1, FAX 2610994106 | Σταδίου, Πλατάκι 265 04 Πάτρα | ΌΧΙ | |
| ΕΡΓΟΣΕ | ΕΡΓΑ ΟΣΕ Α.Ε. (ΘΥΓΑΤΡΙΚΗ ΟΣΕ) | ΥΠΟΔΟΜΩΝ, ΜΕΤΑΦΟΡΩΝ & ΔΙΚΤΥΩΝ | grdioikisis@ergose.gr; | 2105283152-3 FAX 2105283122 | Καρόλου 27, 104 37 Αθήνα | ΝΑΙ | Ευγενίδης Γιάννης |
| ΕΡΤ | ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΡΑΔΙΟΦΩΝΙΑ ΤΗΛΕΟΡΑΣΗ Α.Ε | ΕΠΙΚΡΑΤΕΙΑΣ | managingdirector@ert.gr; | 6092525-7 6075942 FAX 6009325 | Μεσογειών 432, 15342, Αγ. Παρασκευή | ΝΑΙ | Βαρβατσούλης Γιάννης |
| ΕΣΥΔ | ΕΘΝΙΚΟ ΣΥΣΤΗΜΑ ΔΙΑΠΙΣΤΕΥΣΗΣ Α.Ε | ΑΝΑΠΤΥΞΗΣ, ΑΝΤΑΓΩΝΙΣΤΙΚΟΤΗΤΑΣ & ΝΑΥΤΙΛΙΑΣ | esyd@esyd.gr; | 2107204600 FAX 2107204555 | Θησέως 7, Καλλιθέα, Τ.Κ. 176 76 | ΌΧΙ | |
| ΕΤΑ | ΕΤΑΙΡΕΙΑ ΤΟΥΡΙΣΤΙΚΗΣ ΑΝΑΠΤΥΞΗΣ | ΠΟΛΙΤΙΣΜΟΥ ΚΑΙ ΤΟΥΡΙΣΜΟΥ | ceo@etasa.gr; | 210 3339510, 210 3339566 | Βουλής 7, 10564, Αθήνα | ΝΑΙ | Ψωμά Χριστίνα |

| | | | | | | | |
|-----------------------------|---|--|--------------------------------|--|--|-----|---------------------------------------|
| ΕΤΑΚΕΙ | ΕΤΑΙΡΕΙΑ ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΗΣ ΑΝΑΠΤΥΞΗΣ ΚΛΩΣΤΟΥΨΑΝΤΟΥΡΓΙΑΣ, ΕΝΔΥΣΗΣ, ΙΝΩΝ Α.Ε.-ΥΠΟ ΣΥΓΧΩΝΕΥΣΗ | ΑΝΑΠΤΥΞΗΣ, ΑΝΤΑΓΩΝΙΣΤΙΚΟΤΗΤΑΣ & ΝΑΥΤΙΛΙΑΣ | gmanager@etakei.gr; | 9234932 9237355 FAX 9235603 | Ελ. Βενιζέλου 4, 17676, Καλλιθέα | | |
| ΕΤΑΝΑΛ | ΕΤΑΙΡΕΙΑ ΑΝΑΠΤΥΞΗΣ ΑΛΙΕΙΑΣ-ΣΥΓΧΩΝΕΥΣΗ | ΑΝΑΠΤΥΞΗΣ, ΑΝΤΑΓΩΝΙΣΤΙΚΟΤΗΤΑΣ & ΝΑΥΤΙΛΙΑΣ | etsecgen@etanal.gr; | 210 9234664 | Αριστοτέλους 8, 17671 Καλλιθέα | | |
| ΕΤΑΤ | ΕΤΑΙΡΕΙΑ ΒΙΟΜΗΧΑΝΙΚΗΣ ΕΡΕΥΝΑΣ ΚΑΙ ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΗΣ ΑΝΑΠΤΥΞΗΣ ΒΙΟΜΗΧΑΝΙΚΩΝ ΤΡΟΦΙΜΩΝ Α.Ε.-ΥΠΟ ΚΑΤΑΡΓΗΣΗ (ΣΥΓΧΩΝΕΥΣΗ ΜΕ ΕΦΕΤ-ΝΠΔΔ) | ΠΑΙΔΕΙΑΣ, ΔΙΑ ΒΙΟΥ ΜΑΘΗΣΗΣ & ΘΡΗΣΚΕΥΜΑΤΩΝ | | 2109270040 FAX 2109270041 | Λεωφ. Βουλιαγμένης 80, 111 74 Αθήνα | | |
| ΕΤΕΑΝ | ΕΘΝΙΚΟ ΤΑΜΕΙΟ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΟΤΗΤΑΣ ΚΑΙ ΑΝΑΠΤΥΞΗΣ Α.Ε | ΑΝΑΠΤΥΞΗΣ, ΑΝΤΑΓΩΝΙΣΤΙΚΟΤΗΤΑΣ & ΝΑΥΤΙΛΙΑΣ | info@tempme.gr; | 2107450400 & 2103311201 FAX 2107450500 | Ξενίας 24 Αθήνα 115 28 | ΝΑΙ | Ντούμας Γιάννης και Φουσέκης Γεώργιος |
| ΗΔΙΚΑ | ΗΛΕΚΤΡΟΝΙΚΗ ΔΙΑΚΥΒΕΡΝΗΣΗ ΚΟΙΝΩΝΙΚΗΣ ΑΣΦΑΛΙΣΗΣ | ΕΡΓΑΣΙΑΣ ΚΑΙ ΚΟΙΝΩΝΙΚΗΣ ΑΣΦΑΛΙΣΗΣ | ds@idika.gr; | 210 9227518 | Λεωφ. Συγγρού 101 & Λαγουμιτζή 40, 11745 ΑΘΗΝΑ | ΌΧΙ | |
| ΗΛ.ΚΥ | ΗΛΕΚΤΡΟΜΗΧΑΝΙΚΗ ΚΥΜΗΣ ΕΠΕ | ΕΘΝΙΚΗΣ ΑΜΥΝΑΣ | dsarri@eas.gr; | 2109799405 fax 2109799803 | Λεωφ. Ηλιουπόλεως 1 Υμηττός 172 36 | ΝΑΙ | ΕΪΝΑΙ ΘΥΓΑΤΡΙΚΗ ΤΗΣ ΕΑΣ |
| ΘΕΜΙΣ ΚΑΤΑΣΚΕΥΑΣΤΙΚΗ | ΘΕΜΙΣ ΚΑΤΑΣΚΕΥΑΣΤΙΚΗ Α.Ε | ΔΙΚΑΙΟΣΥΝΗΣ, ΔΙΑΦΑΝΕΙΑΣ & ΑΝΘΡΩΠΙΝΩΝ ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΩΝ | athanasopoulouk@themis.com.gr; | 2107728100 fax 2107728200 | Λεωφ. Μεσογειών 96, 115 27 ΑΘΗΝΑ | ΝΑΙ | Γρηγορούδης Άγγελος |
| ΙΦΕΤ | ΙΝΣΤΙΤΟΥΤΟ ΦΑΡΜΑΚΕΥΤΙΚΗΣ ΕΡΕΥΝΑΣ ΚΑΙ | ΥΓΕΙΑΣ ΚΑΙ ΚΟΙΝΩΝΙΚΗΣ ΑΛΛΗΛΕΓΓΥΗΣ | info@ifet.gr; | 210 6603400, 210 6603442 | 18ο χλμ Λεωφ. Μαραθώνος 153 51 Παλλήνη | ΌΧΙ | |

| | | | | | | | |
|---------------------|---|--|---------------------------|-------------------------------|---|-----|------------------------|
| | ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΑΣ | | | | | | |
| ΚΑΘ | ΚΕΝΤΡΙΚΗ ΑΓΟΡΑ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ | ΑΝΑΠΤΥΞΗΣ, ΑΝΤΑΓΩΝΙΣΤΙΚΟΤΗΤΑΣ & ΝΑΥΤΙΛΙΑΣ | kathgram@otenet.gr; | 2310 764023 | Νέα Μενεμένη, 546 28 Θεσσαλονίκη | ΝΑΙ | Πετακάκη Άννα |
| ΚΕΓ | ΚΕΝΤΡΟ ΕΛΛΗΝΙΚΗΣ ΓΟΥΝΑΣ | ΑΝΑΠΤΥΞΗΣ, ΑΝΤΑΓΩΝΙΣΤΙΚΟΤΗΤΑΣ & ΝΑΥΤΙΛΙΑΣ | info@furs.gr; | 24670 85453, 24670 85476 | 10 χλμ Δησπηλιού – Καστοριάς Τ.Θ 27, 52 1 00 Καστοριά | | |
| ΚΕΔ | ΚΤΗΜΑΤΙΚΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΟΥ | ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ | katerina.boti@ked.gr; | 210 6400200-1, 210 6426220 | Λεωφ. Αλεξάνδρας 158Α, 11471, Αθήνα | ΌΧΙ | |
| ΚΤΗΜΑΤΟΛΟΓΙΟ | ΚΤΗΜΑΤΟΛΟΓΙΟ Α.Ε | ΠΕΡΙΒΑΛΛΟΝΤΟΣ, ΕΝΕΡΓΕΙΑΣ ΚΑΙ ΚΛΙΜΑΤΙΚΗΣ ΑΛΛΑΓΗΣ | ktimagen@ktimatologio.gr; | 2106505600-59 FAX 2106537729 | Λεωφ. Μεσογείων 288, 15562 ΑΘΗΝΑ | ΌΧΙ | |
| ΚτΠ | ΚΟΙΝΩΝΙΑ ΤΗΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΑΣ | ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΜΕΤΑΡΡΥΘΜΙΣΗΣ & ΗΛΕΚΤΡΟΝΙΚΗΣ ΔΙΑΚΥΒΕΡΝΗΣΗΣ | info@ktpae.gr; | 213 1300710 | Ηλιουπόλεως 2-4, 172 37 ΑΘΗΝΑ | ΌΧΙ | |
| ΜΒΗ | ΜΕΤΑΛΛΟΥΡΓΙΚΗ ΒΙΟΜΗΧΑΝΙΑ ΗΠΕΙΡΟΥ | ΕΘΝΙΚΗΣ ΑΜΥΝΑΣ | mbhgram@eas.gr; | FAX: 210 9799162 | Κεφαλόβρυσο Πωγωνίου Ιωαννίνων 440 06 Ιωάννινα | ΌΧΙ | |
| ΟΑΣΑ | ΟΡΓΑΝΙΣΜΟΣ ΑΣΤΙΚΩΝ ΣΥΓΚΟΙΝΩΝΙΩΝ ΑΘΗΝΩΝ | ΥΠΟΔΟΜΩΝ, ΜΕΤΑΦΟΡΩΝ & ΔΙΚΤΥΩΝ | Grafeio_proedrou@oasa.gr; | 210 8200826, FAX. 210 8200946 | Μετσόβου 15, 10682, Αθήνα | ΝΑΙ | Θεοδώρου Ειρηναίος |
| ΟΔΔΥ | ΟΡΓΑΝΙΣΜΟΣ ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΗΣ ΔΗΜΟΣΙΟΥ ΥΛΙΚΟΥ | ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ | T.AGRAFIOTIS@oddy.gr; | 210 3241220, 210 3244204 | Σταδίου 60, 10564, Αθήνα | | |
| ΟΔΙΕ | ΟΡΓΑΝΙΣΜΟΣ ΔΙΕΞΑΓΩΓΗΣ ΙΠΠΟΔΡΟΜΙΩΝ ΕΛΛΑΔΟΣ | ΠΟΛΙΤΙΣΜΟΥ ΚΑΙ ΤΟΥΡΙΣΜΟΥ | odie@otenet.gr; | 22990 81261, 22990 81038-9 | Μαρκόπουλο Μεσογαίας, Ν. ΑΤΤΙΚΗΣ Ιππόδρομος | ΝΑΙ | Καρατασάκης Αναστάσιος |

| | | | | | | | |
|-------------|------------------------------------|---|------------------------|------------------------------|---|-----|----------------------|
| ΟΚΑΑ | ΟΡΓΑΝΙΣΜΟΣ ΚΕΝΤΡΙΚΗΣ ΑΓΟΡΑΣ ΑΘΗΝΩΝ | ΑΝΑΠΤΥΞΗΣ, ΑΝΤΑΓΩΝΙΣΤΙΚΟΤΗΤΑΣ & ΝΑΥΤΙΛΙΑΣ | ceo@okaa.gr; | 210 4821111 | Κέννεντυ 1 & Πύργου Αγ. Ι. Ρέντη | ΝΑΙ | Παλτατζίδου Αγγελική |
| ΟΛΑ | ΟΡΓΑΝΙΣΜΟΣ ΛΙΜΕΝΟΣ ΑΛΕΞΑΝΔΡΟΥΠΟΛΗΣ | ΑΝΑΠΤΥΞΗΣ, ΑΝΤΑΓΩΝΙΣΤΙΚΟΤΗΤΑΣ & ΝΑΥΤΙΛΙΑΣ | ola@otenet.gr; | 25510 28463, 25510 26251 | Μακράς Γέφυρας 2, 68100, Αλεξανδρούπολη | ΌΧΙ | |
| ΟΛΒ | ΟΡΓΑΝΙΣΜΟΣ ΛΙΜΕΝΟΣ ΒΟΛΟΥ | ΑΝΑΠΤΥΞΗΣ, ΑΝΤΑΓΩΝΙΣΤΙΚΟΤΗΤΑΣ & ΝΑΥΤΙΛΙΑΣ | admin@port-volos.gr; | 2410 23434 | Κεντρική Προβλήτα 38221, Βόλος | ΌΧΙ | |
| ΟΛΕ | ΟΡΓΑΝΙΣΜΟΣ ΛΙΜΕΝΟΣ ΕΛΕΥΣΙΝΑΣ | ΑΝΑΠΤΥΞΗΣ, ΑΝΤΑΓΩΝΙΣΤΙΚΟΤΗΤΑΣ & ΝΑΥΤΙΛΙΑΣ | grammatiads@olesa.gr; | 210 5562804-807, 210 5540459 | Κανελλοπούλου 6, 19200, Ελευσίνα | ΌΧΙ | |
| ΟΛΗ | ΟΡΓΑΝΙΣΜΟΣ ΛΙΜΕΝΟΣ ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ | ΑΝΑΠΤΥΞΗΣ, ΑΝΤΑΓΩΝΙΣΤΙΚΟΤΗΤΑΣ & ΝΑΥΤΙΛΙΑΣ | info@portheraklion.gr; | 2810 338110, 2810 338115 | Λιμ. Ηρακλείου ΤΘ 1068,71110 Ηράκλειο | ΌΧΙ | |
| ΟΛΗΓ | ΟΡΓΑΝΙΣΜΟΣ ΛΙΜΕΝΟΣ ΗΓΟΥΜΕΝΙΤΣΑΣ | ΑΝΑΠΤΥΞΗΣ, ΑΝΤΑΓΩΝΙΣΤΙΚΟΤΗΤΑΣ & ΝΑΥΤΙΛΙΑΣ | olig@olig.gr; | 26650 99300, 26650 99304-5 | Κεντρικός Επιβ. Σταθμός Νέος Λιμ. Ηγουμεν. 46100, Ηγουμενίτσα | ΌΧΙ | |
| ΟΛΚ | ΟΡΓΑΝΙΣΜΟΣ ΛΙΜΕΝΑ ΚΑΒΑΛΑΣ | ΑΝΑΠΤΥΞΗΣ, ΑΝΤΑΓΩΝΙΣΤΙΚΟΤΗΤΑΣ & ΝΑΥΤΙΛΙΑΣ | olkavala@otenet.gr; | 2510 22000 | Αβέρωφ 1, Καβάλα | ΌΧΙ | |
| ΟΛΚΕ | ΟΡΓΑΝΙΣΜΟΣ ΛΙΜΕΝΑ ΚΕΡΚΥΡΑΣ | ΑΝΑΠΤΥΞΗΣ, ΑΝΤΑΓΩΝΙΣΤΙΚΟΤΗΤΑΣ & ΝΑΥΤΙΛΙΑΣ | info@corfuport.gr; | 26610 45551, 26610 39824 | Ελ. Βενιζέλου 20, Κέρκυρα-Νέος Επιβ. Σταθμός / Ν. Λιμ. Κέρκυρας | ΌΧΙ | |
| ΟΛΛ | ΟΡΓΑΝΙΣΜΟΣ ΛΙΜΕΝΑ ΛΑΥΡΙΟΥ | ΑΝΑΠΤΥΞΗΣ, ΑΝΤΑΓΩΝΙΣΤΙΚΟΤΗΤΑΣ & ΝΑΥΤΙΛΙΑΣ | info@oll.gr; | 22920 22089, 22920 27711 | Ακτή Α. Παπανδρέου 19500, Λαύριο | ΌΧΙ | |
| ΟΛΠΑ | ΟΡΓΑΝΙΣΜΟΣ ΛΙΜΕΝΑ ΠΑΤΡΩΝ | ΑΝΑΠΤΥΞΗΣ, ΑΝΤΑΓΩΝΙΣΤΙΚΟΤΗΤΑΣ & ΝΑΥΤΙΛΙΑΣ | info@patrasport.gr; | 2610 362640 | Κτ. Υπηρεσ. Λιμένα, ΤΘ 3167, 26110 Πάτρα | ΌΧΙ | |

| | | | | | | | |
|--------------------------------|--|--|--------------------------|---------------------------------------|--|-----|---|
| ΟΛΡ | ΟΡΓΑΝΙΣΜΟΣ ΛΙΜΕΝΟΣ ΡΑΦΗΝΑΣ | ΑΝΑΠΤΥΞΗΣ, ΑΝΤΑΓΩΝΙΣΤΙΚΟΤΗΤΑ Σ & ΝΑΥΤΙΛΙΑΣ | grammateia@rafinaport.gr | 22940 22840, 22940 22850 | Ακτή Α. Παπανδρέου 19009, Ραφήνα | Όχι | |
| ΟΠΕ | ΕΛΛΗΝΙΚΟΣ ΟΡΓΑΝΙΣΜΟΣ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΜΠΟΡΙΟΥ | ΑΝΑΠΤΥΞΗΣ, ΑΝΤΑΓΩΝΙΣΤΙΚΟΤΗΤΑ Σ & ΝΑΥΤΙΛΙΑΣ | info@hepo.gr; | 210 9982100 | Μαρίνου Αντύπα 86, 163 46 ΗΛΙΟΥΠΟΛΗ | Όχι | |
| ΟΣΕ | ΟΡΓΑΝΙΣΜΟΣ ΣΙΔΗΡΟΔΡΟΜΩΝ ΕΛΛΑΔΑΣ ΑΕ (ΕΤΑΙΡΙΑ) | ΥΠΟΔΟΜΩΝ, ΜΕΤΑΦΟΡΩΝ & ΔΙΚΤΥΩΝ | a.papoulaidou@osenet.gr; | 210 5297842 | Καρόλου1, 10437, Αθήνα | ΝΑΙ | Δούνης Παναγιώτης και Μπελιμπάση Μαρία |
| ΟΣΚ | ΟΡΓΑΝΙΣΜΟΣ ΣΧΟΛΙΚΩΝ ΚΤΙΡΙΩΝ | ΥΠΟΔΟΜΩΝ, ΜΕΤΑΦΟΡΩΝ & ΔΙΚΤΥΩΝ | admin@osk.gr; | 210 5220130 | Φαβιέρου 30, 10438, Αθήνα | ΝΑΙ | Λοντόρφος Ιωάννης |
| ΟΣΥ | ΟΔΙΚΕΣ ΣΥΓΚΟΙΝΩΝΙΕΣ Α.Ε | ΥΠΟΔΟΜΩΝ, ΜΕΤΑΦΟΡΩΝ & ΔΙΚΤΥΩΝ | grgdy@ethel.gr; | 4922074,4922187fax492214 7 | Παρνασσού 6, Αγιος Ιωάννης Ρέντης 182 33 | ΝΑΙ | Αρώνης Χρήστος |
| ΣΤΑΣΥ | ΣΤΑΘΕΡΕΣ ΣΥΓΚΟΙΝΩΝΙΕΣ ΑΕ | ΥΠΟΔΟΜΩΝ, ΜΕΤΑΦΟΡΩΝ & ΔΙΚΤΥΩΝ | gds@isap.gr; | 2103248311-17 ΦΑΞ 2103223935 | Αθηνάς 67, 105 52 Αθήνα | ΝΑΙ | Κουτίδου Μαγδαληνή |
| ΤΕΟ | ΤΑΜΕΙΟ ΕΘΝΙΚΗΣ ΟΔΟΠΟΙΙΑΣ | ΠΕΡΙΒΑΛΛΟΝΤΟΣ, ΕΝΕΡΓΕΙΑΣ ΚΑΙ ΚΛΙΜΑΤΙΚΗΣ ΑΛΛΑΓΗΣ | zstamati@teo.org.gr; | 210 2598006 | Βυτίνης 14-18, 14342 Αθήνα | Όχι | |
| ΤΡΑΙΝΟΣΕ | ΤΡΑΙΝΟΣΕ | ΥΠΟΔΟΜΩΝ, ΜΕΤΑΦΟΡΩΝ & ΔΙΚΤΥΩΝ | k.libadou@osenet.gr; | 210 5297628, 2105297601- 643 Σακκά | Καρόλου 1, 10437 Αθήνα | ΝΑΙ | Τσέλης Κωνσταντίνος |
| ΨΗΦΙΑΚΕΣ ΕΝΙΣΧΥΣΕΙΣ | ΨΗΦΙΑΚΕΣ ΕΝΙΣΧΥΣΕΙΣ-ΥΠΟ ΣΥΓΧΩΝΕΥΣΗ | ΑΝΑΠΤΥΞΗΣ, ΑΝΤΑΓΩΝΙΣΤΙΚΟΤΗΤΑ Σ & ΝΑΥΤΙΛΙΑΣ | evlachou@digitalaid.gr; | 2103377940- 1,2103237130(fax) | Κολοκοτρώνη 8, Αθήνα 10561 | | |

II. ΕΤΑΙΡΕΙΕΣ ΕΙΣΗΓΜΕΝΕΣ ΣΤΟ ΧΑ ΣΤΙΣ ΟΠΟΙΕΣ ΣΤΑΛΘΗΚΕ E-MAIL

| ΣΥΜΒΟΛΟ ΕΤΑΙΡΕΙΑΣ ΣΤΟ ΧΑ | ΕΠΩΝΥΜΙΑ ΕΤΑΙΡΕΙΑΣ | E-MAIL |
|--------------------------|---|---------------------------------|
| ΑΒΑΞ | J. & P. - ΑΒΑΞ Α.Ε. ΕΡΓ.-ΤΟΥΡ.-ΕΜΠ.-ΒΙΟΜ.-ΟΙΚ.ΥΛ. & ΜΗΧ. | info@jp-avax.gr |
| ΑΒΕ | ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ ΗΧΟΥ ΚΑΙ ΕΙΚΟΝΟΣ ΑΝΩΝΥΜΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ | info@ave.gr |
| ΑΒΕΝΙΡ | ΑΒΕΝΙΡ LEISURE & ENTERTAINMENT ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΚΗ ΑΝΩΝΥΜΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ | info@avenir.gr |
| ΑΕΓΕΚ | ΑΕΓΕΚ Α.Ε. | stavrogiannim@aegek.gr |
| ΑΘΗΝΑ | ΑΘΗΝΑ ΑΝΩΝΥΜΗ ΤΕΧΝΙΚΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ | athena@athena-sa.gr |
| ΑΙΟΛΚ | ΑΙΟΛΙΚΗ Α.Ε.Ε.Χ. | inv.rel@aeolian.gr |
| ΑΚΡΙΤ | ΑΚΡΙΤΑΣ Α.Ε. | info@akritas.gr |
| ΑΛΚΑΤ | NEXANS ΕΛΛΑΣ Α.Β.Ε. | shares.hellas@nexans.com |
| ΑΛΚΟ | ΑΛΚΟ ΕΛΛΑΣ Α.Β.Ε.Ε. | info@alco.gr |
| ΑΛΜΥ | ΑΛΟΥΜΥΛ ΒΙΟΜΗΧΑΝΙΑ ΑΛΟΥΜΙΝΙΟΥ Α.Ε. | investors@alumil.com |
| ΑΛΦΑ | ΑΛΦΑ ΤΡΑΠΕΖΑ Α.Ε. | communication@alpha.gr |
| ΑΝΔΡΟ | ΑΛΦΑ TRUST ΑΝΔΡΟΜΕΔΑ ΑΕΕΧ | k.tzinieris@alphatrust.gr |
| ΑΝΕΚ | ΑΝΩΝΥΜΗ ΝΑΥΤΙΛΙΑΚΗ ΕΤΑΙΡΙΑ ΚΡΗΤΗΣ Α.Ε. | metoxes@anek.gr |
| ΑΝΕΠ | ΑΝΩΝΥΜΗ ΝΑΥΤΙΛΙΑΚΗ ΕΤΑΙΡΙΑ ΚΡΗΤΗΣ Α.Ε. | metoxes@anek.gr |
| ΑΝΕΠΟ | ΑΝΩΝΥΜΗ ΝΑΥΤΙΛΙΑΚΗ ΕΤΑΙΡΙΑ ΚΡΗΤΗΣ Α.Ε. | metoxes@anek.gr |
| ΑΡΑΙΓ | ΑΕΡΟΠΟΡΙΑ ΑΙΓΑΙΟΥ ΑΝΩΝΥΜΗ ΑΕΡΟΠΟΡΙΚΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ | investors@aegeanair.com |
| ΑΡΒΑ | S & B ΒΙΟΜΗΧΑΝΙΚΑ ΟΡΥΚΤΑ, ΜΕΤΑΛ., ΛΑΤΟΜ., ΒΙΟΜΗΧ., ΕΜΠΟΡ., ΤΟΥΡ., ΝΑΥΤ., ΤΕΧΝΙΚΗ Α.Ε. | h.kotsokolos@sandb.com |
| ΑΣΚΟ | A.S. ΕΜΠΟΡΙΚΗ-ΒΙΟΜ. ΕΤΑΙΡΙΑ Η/Υ & ΠΑΙΧΝΙΔΙΩΝ Α.Ε. | tkoufou@ascompany.gr |
| ΑΣΤΑΚ | ΑΛΦΑ ΑΣΤΙΚΑ ΑΚΙΝΗΤΑ Α.Ε. | astika@tee.gr |
| ΑΣΤΗΡ | ΑΣΤΗΡ ΠΑΛΑΣ ΒΟΥΛΙΑΓΜΕΝΗΣ Α.Ε.Ε. | financial@astir.gr |
| ΑΤΕΚ | ΑΤΤΙΚΕΣ ΕΚΔΟΣΕΙΣ Α.Ε. | panopoulos@atticamedia.gr |
| ΑΤΤ | ΑΤΤΙΚΑ BANK ΑΝΩΝΥΜΗ ΤΡΑΠΕΖΙΚΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ | InvestorRelations@atticabank.gr |
| ΒΑΛΚ | ΒΑΛΚΑΝ ΑΝΑΠΤΥΞΙΑΚΗ ΑΚΙΝΗΤΩΝ Α.Ε. | balkan@compulink.gr |
| ΒΙΟΚΑ | ΒΙΟΚΑΡΠΕΤ ΑΝΩΝΥΜΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ ΒΙΟΜΗΧΑΝΙΚΕΣ ΚΑΙ ΕΜΠΟΡΙΚΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ | gpapageorg@albio.gr |
| ΒΙΟΣΚ | UNIBIOS Α.Ε. ΣΥΜΜΕΤΟΧΩΝ | a.svoronos@unibios.gr |
| ΒΙΟΧΚ | ΒΙΟΧΑΛΚΟ ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΒΙΟΜΗΧΑΝΙΑ ΧΑΛΚΟΥ ΚΑΙ ΑΛΟΥΜΙΝΙΟΥ Α.Ε. | ase@viohalco.vionet.gr |
| ΒΙΣ | ΒΙΣ Α.Ε. | info@vis.gr |
| ΒΟΣΥΣ | ΒΟΓΙΑΤΖΟΓΛΟΥ SYSTEMS Α.Ε. | aperaki@voyatzoglou.gr |
| ΒΥΤΕ | ΒΥΤΕ COMPUTER Α.Β.Ε.Ε. | xtsenes@byte.gr |
| ΓΑΛΛΞ | ΓΑΛΛΞΙΔΙ ΘΑΛΑΣΣΙΕΣ ΚΑΛΛΙΕΡΓΕΙΕΣ Α.Ε. | gmf-sa@hol.gr |

| | | |
|----------|--|-----------------------------------|
| ΓΕΒΚΑ | ΓΕΝ. ΕΜΠΟΡΙΟΥ & ΒΙΟΜΗΧΑΝΙΑΣ | Th.Konidaris@geb.gr |
| ΓΕΔ | Γ.Ε. ΔΗΜΗΤΡΙΟΥ Α.Ε.Ε. | a.tsamouris@gedsa.gr |
| ΓΕΚΤΕΡΝΑ | ΓΕΚ ΤΕΡΝΑ Α.Ε. ΣΥΜΜΕΤΟΧΩΝ, ΑΚΙΝΗΤΩΝ, ΚΑΤΑΣΚΕΥΩΝ | gek@gekgroup.gr |
| ΓΤΕ | ΓΕΝΙΚΗ ΤΡΑΠΕΖΑ ΤΗΣ ΕΛΛΑΔΟΣ Α.Ε. | kleopatra.kyriazi@geniki.gr |
| ΔΑΙΟΣ | ΔΑΙΟΣ ΠΛΑΣΤΙΚΑ ΑΒΕΕ | info@daiosplastics.com |
| ΔΕΗ | ΔΗΜΟΣΙΑ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ ΗΛΕΚΤΡΙΣΜΟΥ ΑΕ | info@dei.com.gr |
| ΔΙΟΝ | ΝΤΙΟΝΙΚ Α.Ε.Β.Ε. ΣΥΣΤΗΜΑΤΩΝ ΗΛΕΚΤΡΟΝ.ΤΕΧΝΟΛΟΓ.ΕΦΑΡΜΟΓΩΝ ΓΕΝ.ΧΟΝΔΡ/ΡΙΟΥ & ΔΙΑΝΟΜΩΝ | dimitris.makariou@dionic.com.gr |
| ΔΙΧΘ | ΔΙΑΣ ΙΧΘΥΟΚΑΛΛΙΕΡΓΕΙΕΣ Α.Β.Ε.Ε. | f.renga@diassa.gr |
| ΔΟΜΙΚ | ΔΟΜΙΚΗ ΚΡΗΤΗΣ Α.Ε. | finance@domik.gr |
| ΔΡΟΜΕ | ΠΑΠΑΠΑΝΑΓΙΩΤΟΥ ΑΒΕΕΑ - ΔΡΟΜΕΑΣ | dromfin@otenet.gr |
| ΔΡΟΥΚ | ΝΤΡΟΥΚΦΑΡΜΠΕΝ ΕΛΛΑΣ Α.Ε.ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ ΕΜΠΟΡΙΑΣ & ΑΝΤΙΠΡΟΣΩΠΕΙΑΣ ΤΥΠΟΓΡΑΦΙΚΩΝ ΜΕΛΑΝΩΝ & ΧΡΩΜΑΤΩΝ | contact.us@druckfarben.gr |
| ΕΒΖ | ΕΛΛ. ΒΙΟΜ. ΖΑΧΑΡΗΣ Α.Ε. | shares@ebz.gr |
| ΕΒΡΟΦ | ΕΒΡΟΦΑΡΜΑ ΑΒΕΕ - ΒΙΟΜΗΧΑΝΙΑ ΓΑΛΑΚΤΟΣ | info@evrofarma.gr |
| ΕΔΡΙΠ | EURODRIP Α.Β.Ε.Γ.Ε. | ir@eurodrip.gr |
| ΕΕΕΚ | COCA-COLA Ε.Ε.Ε. Α.Ε. | investor.relations@cchellenic.com |
| ΕΚΤΕΡ | ΕΚΤΕΡ Α.Ε. | stock@ekter.gr |
| ΕΛΒΑ | ΕΛΒΑΛ Α.Ε ΒΙΟΜ/ΝΙΑ ΕΠΕΞΕΡΓ. ΑΛΟΥΜ. | invrel@elval.vionet.gr |
| ΕΛΒΕ | ΕΛΒΕ ΑΝΩΝΥΜΗ ΒΙΟΜΗΧΑΝΙΚΗ ΕΜΠΟΡΙΚΗ ΕΤΑΙΡΙΑ | elve@otenet.gr |
| ΕΛΓΕΚ | ΕΛΓΕΚΑ Α.Ε. | info@elgeka.gr |
| ΕΛΙΝ | ΕΛΙΝΟΙΛ ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΕΤΑΙΡΙΑ ΠΕΤΡΕΛΑΙΩΝ ΑΝΩΝΥΜΗ ΕΤΑΙΡΙΑ | |
| ΕΛΚΑ | ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΚΑΛΩΔΙΑ Α.Ε. | ezisop@cablel.vionet.gr |
| ΕΛΛ | ΤΡΑΠΕΖΑ ΤΗΣ ΕΛΛΑΔΟΣ | sec.secretariat@bankofgreece.gr |
| ΕΛΛΑΚΤΩΡ | ΕΛΛΑΚΤΩΡ ΑΝΩΝΥΜΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ | spitoskas@etae.com |
| ΕΛΜΠΙ | ELBISCO Α.Ε ΣΥΜΜΕΤΟΧΩΝ | elbisco@elbisco.gr |
| ΕΛΠΕ | ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΠΕΤΡΕΛΑΙΑ Α.Ε. | info@hellenic-petroleum.gr |
| ΕΛΣΤΡ | ΕΛΑΣΤΡΟΝ Α.Ε.Β.Ε. - ΧΑΛΥΒΟΥΡΓΙΚΑ ΠΡΟΪΟΝΤΑ | kalsim@otenet.gr |
| ΕΛΤΚ | ΕΛΤΡΑΚ Α.Ε. | hhatzidakis@eltrak.gr |
| ΕΛΤΟΝ | ΕΛΤΟΝ ΔΙΕΘΝΟΥΣ ΕΜΠΟΡΙΟΥ ΑΝΩΝΥΜΗ ΕΜΠΟΡΙΚΗ ΒΙΟΜΗΧΑΝΙΚΗ ΕΤΑΙΡΙΑ | investors@elton.gr |
| ΕΠΙΛΚ | ΕΠΙΛΕΚΤΟΣ ΚΛΩΣ/ΡΓΙΑ Α.Ε.Β.Ε. | epil@stiafilco.com |
| ΕΤΕ | ΕΘΝΙΚΗ ΤΡΑΠΕΖΑ ΤΗΣ ΕΛΛΑΔΟΣ Α.Ε. | ir@nbg.gr |
| ΕΤΕΜ | ΕΤΕΜ Α.Ε. | etem.gr@etem.com |
| ΕΥΑΠΣ | ΕΤ. ΥΔΡΕΥΣΗΣ & ΑΠΟΧΕΤΕΥΣΗΣ ΘΕΣ/ΚΗΣ Α.Ε. | info@eyath.gr |
| ΕΥΔΑΠ | Ε.ΥΔ.Α.Π. Α.Ε. | eydap-met@eydap.gr |
| ΕΥΠΙΚ | ΕΥΡΩΠΑΪΚΗ ΠΙΣΤΗ Α.Ε.Γ.Α. | info@europisti.gr |
| ΕΥΠΡΟ | EUROBANK PROPERTIES ΑΝΩΝΥΜΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ ΕΠΕΝΔΥΣΕΩΝ ΣΕ ΑΚΙΝΗΤΗ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑ | eurobankproperties@eurobank.gr |
| ΕΥΡΩΒ | ΤΡΑΠΕΖΑ EUROBANK ERGASIAS Α.Ε. | investor_relations@eurobank.gr |

| | | |
|--------|--|-----------------------------|
| ΕΦΤΖΙ | F.G. EUROPE A.E. | info@fgeurope.gr |
| ΕΧΑΕ | ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΧΡΗΜΑΤΙΣΤΗΡΙΑ Α.Ε ΣΥΜΜΕΤΟΧΩΝ ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΗΣ ΔΙΑΚΑΝΟΝΙΣΜΟΥ & ΚΑΤΑΧΩΡΗΣΗΣ | Investor-Relations@helex.gr |
| ΗΡΑΚ | Α.Γ.Ε.Τ. ΗΡΑΚΛΗΣ | info@lafarge.gr |
| ΙΑΣΩ | ΙΑΣΩ Α.Ε. | metoxes@iaso.gr |
| ΙΑΤΡ | ΙΑΤΡΙΚΟ ΑΘΗΝΩΝ Ε.Α.Ε. | metox@iatriko.gr |
| ΙΚΤΙΝ | ΙΚΤΙΝΟΣ ΕΛΛΑΣ Α.Ε. - ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΒΙΟΜΗΧΑΝΙΑ ΜΑΡΜΑΡΩΝ | info@iktinos.gr |
| ΙΛΥΔΑ | ΙΛΥΔΑ ΑΝΩΝΥΜΟΣ ΕΜΠΟΡΙΚΗ ΚΑΤΑΣΚΕΥΑΣΤΙΚΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ ΣΥΣΤΗΜΑΤΩΝ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΚΗΣ & ΠΑΡΟΧΗΣ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ | info@ilyda.com |
| ΙΝΚΑΤ | ΙΝΤΡΑΚΟΜ ΚΑΤΑΣΚΕΥΕΣ Α.Ε. ΤΕΧΝ. ΕΡΓΩΝ & ΜΕΤΑΛ. ΚΑΤΑΣΚ. | info@intrakat.gr |
| ΙΝΛΟΤ | ΙΝΤΡΑΛΟΤ Α.Ε. - ΟΛΟΚΛΗΡΩΜΕΝΑ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΑΚΑ ΣΥΣΤΗΜΑΤΑ & ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ ΤΥΧΕΡΩΝ ΠΑΙΧΝΙΔΙΩΝ | info@intralot.com |
| ΙΝΤΕΚ | ΟΜΙΛΟΣ ΙΝΤΕΑΛ Α.Β.Ε.Ε.Δ.Ε.Σ. | investor@ideal.gr |
| ΙΝΤΕΤ | ΙΝΤΕΡΤΕΚ Α.Ε. ΔΙΕΘΝΕΙΣ ΤΕΧΝ/ΓΙΕΣ | eofficer@intertech.gr |
| ΙΝΤΚΑ | ΙΝΤΡΑΚΟΜ ΑΝΩΝΥΜΗ ΕΤΑΙΡΙΑ ΣΥΜΜΕΤΟΧΩΝ | intracom@intracom.gr |
| ΙΟΝΑ | ΙΟΝΙΚΗ (ΞΕΝ/ΚΕΣ ΕΠΙΧ/ΣΕΙΣ) | ionianhotels@alpha.gr |
| ΚΑΘΗ | Η ΚΑΘΗΜΕΡΙΝΗ Α.Ε. | logistirio@kathimerini.gr |
| ΚΑΜΠ | REDS Α.Ε. ΑΝΑΠΤΥΞΗΣ ΑΚΙΝΗΤΩΝ & ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ | reds@etae.com |
| ΚΑΝΑΚ | ΣΤΕΛΙΟΣ ΚΑΝΑΚΗΣ ΑΒΕΕ ΠΡΩΤΩΝ ΥΛΩΝ ΖΑΧΑΡΟΠΛΑΣΤΙΚΗΣ, ΑΡΤΟΠΟΪΑΣ ΚΑΙ ΠΑΓΩΤΟΥ | info@stelioskanakis.gr |
| ΚΑΡΕΛ | ΚΑΠΝΟΒΙΟΜΗΧΑΝΙΑ ΚΑΡΕΛΙΑ Α.Ε. | info@karelia.gr |
| ΚΑΡΤΖ | ΚΑΡΑΤΖΗ Α.Ε. | hermes@karatzis.gr |
| ΚΕΚΡ | ΚΕΚΡΟΥ Α.Ε. | info@kekrops.gr |
| ΚΕΠΕΝ | ΜΥΛΟΙ ΚΕΠΕΝΟΥ Α.Β.Ε.Ε. | mkepenos@kepenos.gr |
| ΚΛΕΜ | KLEEMANN HELLAS Α.Β.Ε.Ε. | headoffice@kleemann.gr |
| ΚΛΜ | Ι. ΚΛΟΥΚΙΝΑΣ - Ι. ΛΑΠΠΑΣ ΤΕΧΝΙΚΗ ΚΑΙ ΕΜΠΟΡΙΚΗ Α.Ε. | mprintsiou@klmate.gr |
| ΚΜΟΛ | ΑΡΤΟΒΙΟΜΗΧΑΝΙΑ ΚΑΡΑΜΟΛΕΓΚΟΣ Α.Ε. | karamolegos@ath.forthnet.gr |
| ΚΟΡΔΕ | ΑΦΟΙ Χ. ΚΟΡΔΕΛΛΟΥ Α.Ε.Β.Ε. | kordelos@otenet.gr |
| ΚΟΡΡΕΣ | ΚΟΡΡΕΣ Α.Ε. ΦΥΣΙΚΑ ΠΡΟΪΟΝΤΑ | info@korres.com |
| ΚΟΥΑΛ | QUALITY AND RELIABILITY Α.Β.Ε.Ε. | npet@qnr.com.gr |
| ΚΟΥΕΣ | QUEST ΣΥΜΜΕΤΟΧΩΝ Α.Ε. | anakin@quest.gr |
| ΚΡΕΚΑ | ΚΡΕ.ΚΑ Α.Ε. | kreka@otenet.gr |
| ΚΡΕΤΑ | ΚΡΕΤΑ ΦΑΡΜ ΑΒΕΕ | elouraki@cretafarm.gr |
| ΚΡΙ | ΚΡΙ-ΚΡΙ ΒΙΟΜΗΧΑΝΙΑ ΓΑΛΑΚΤΟΣ ΑΒΕΕ | info@krikri.gr |
| ΚΤΗΛΑ | ΚΤΗΜΑ ΚΩΣΤΑ ΛΑΖΑΡΙΔΗ Α.Ε. | amethystos@otenet.gr |
| ΚΥΠΡ | ΤΡΑΠΕΖΑ ΚΥΠΡΟΥ ΔΗΜΟΣΙΑ ΕΤΑΙΡΙΑ ΛΙΜΙΤΕΔ | investors@bankofcyprus.com |
| ΚΥΡΙΟ | ΚΥΡΙΑΚΟΥΛΗΣ Μ.Κ.Ν. Α.Ε. | charter@kiriacoulis.com |
| ΚΥΡΜ | F.H.L. Η. ΚΥΡΙΑΚΙΔΗΣ ΜΑΡΜΑΡΑ - ΓΡΑΝΙΤΕΣ Α.Β.Ε.Ε. | fhl@dra.forthnet.gr |
| ΛΑΒΙ | LAVIPHARM Α.Ε. | knikol@lavipharm.gr |
| ΛΑΙΚΗ | CYPRUS POPULAR BANK PUBLIC CO LTD | laiki.telebank@laiki.com |
| ΛΑΜΔΑ | LAMDA DEVELOPMENT Α.Ε. | lamda@lamda-development.net |

| | | |
|-------|---|---------------------------------|
| ΛΑΜΨΑ | ΛΑΜΨΑ Α.Ε. ΕΛΛΗΝΙΚΩΝ ΞΕΝΟΔΟΧΕΙΩΝ | info@hotelgrandebretagne-ath.gr |
| ΛΑΝΑΚ | ΛΑΝΑΚΑΜ Α.Ε. | info@lanakam.gr |
| ΛΕΒΚ | Ν. ΛΕΒΕΝΤΕΡΗΣ Α.Ε. | levederi@otenet.gr |
| ΛΙΒΑΝ | ΕΚΔΟΤΙΚΟΣ ΟΡΓΑΝΙΣΜΟΣ ΛΙΒΑΝΗ ΑΒΕ | info@livanis.gr |
| ΛΟΓΟΣ | Logismos ΣΥΣΤΗΜΑΤΑ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΚΗΣ Α.Ε. | ir@logismos.gr |
| ΛΟΥΛΗ | ΜΥΛΟΙ ΛΟΥΛΗ Α.Ε. | loulisathens@loulisgroup.com |
| ΛΥΚ | INFORM Π. ΛΥΚΟΣ Α.Ε. | ir@lykos.gr |
| ΜΑΘΙΟ | ΜΑΘΙΟΣ ΠΥΡΙΜΑΧΑ Α.Ε. | santonaki@mathios.gr |
| ΜΕΒΑ | ΜΕΒΑCO ΜΕΤΑΛΛΟΥΡΓΙΚΗ Α.Β.Ε.Ε. | info@mevaco.gr |
| ΜΕΝΤΙ | MEDICON ΕΛΛΑΣ ΑΝΩΝΥΜΗ ΕΤΑΙΡΙΑ | staboulis@mediconsa.com |
| ΜΕΡΚΟ | MERMEREN KOMBINAT A.D. PRILEP | info@mermeren-sivec.com.mk |
| ΜΕΤΚ | ΜΕΤΚΑ Α.Ε. | info@metka.gr |
| ΜΙΓ | MARFIN INVESTMENT GROUP Α.Ε. ΣΥΜΜΕΤΟΧΩΝ | sharesdept@marfingroup.gr |
| ΜΙΓΡΕ | MIG REAL ESTATE Α.Ε.Ε.Α.Π. | migre@migre.gr |
| ΜΙΝ | ΑΦΟΙ Ι. & Β. ΛΑΔΕΝΗΣ Α.Ε. "ΜΙΝΕΡΒΑ" Β. ΠΛΕΚΤΙΚΗΣ | e-avrami@minerva.gr |
| ΜΙΝΟΑ | ΜΙΝΩΙΚΕΣ ΓΡΑΜΜΕΣ Α.Ν.Ε. | ir@minoan.gr |
| ΜΛΣ | M.L.S. ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΚΗ Α.Ε. | mail@mls.gr |
| ΜΟΗ | ΜΟΤΟΡ ΟΪΛ (ΕΛΛΑΣ) ΔΙΥΛΙΣΤΗΡΙΑ ΚΟΡΙΝΘΟΥ ΑΕ | info@moh.gr |
| ΜΟΝΤΑ | Ν. ΒΑΡΒΕΡΗΣ-MODA BAGNO Α.Ε. | info@modabagno.gr |
| ΜΟΤΟ | ΕΜΠΟΡΙΚΗ ΕΙΣΑΓΩΓΙΚΗ ΑΥΤΟΚΙΝΗΤΩΝ ΔΙΤΡΟΧΩΝ ΚΑΙ ΜΗΧΑΝΩΝ ΘΑΛΑΣΣΗΣ ΑΝΩΝΥΜΗ ΕΜΠΟΡΙΚΗ ΕΤΑΙΡΙΑ | yamahsupport@yamaha-motor.gr |
| ΜΟΥΖΚ | ΕΛ. Δ. ΜΟΥΖΑΚΗΣ Α.Ε.Β.Ε.Μ. & Ε. | accounting@mouzakis.gr |
| ΜΟΧΛ | ΜΟΧΛΟΣ Α.Ε. | info@mochlos.com |
| ΜΠΕΛΑ | JUMBO ΑΝΩΝΥΜΗ ΕΜΠΟΡΙΚΗ ΕΤΑΙΡΙΑ | jb@jumbo.gr |
| ΜΠΤΚ | ΜΠΗΤΡΟΣ ΣΥΜΜΕΤΟΧΙΚΗ Α.Ε. | info@bitros.gr |
| ΜΥΤΙΑ | ΜΥΤΙΑΛΗΝΑΙΟΣ Α.Ε. ΟΜΙΛΟΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ | ir@mytilneos.gr |
| ΝΑΚΑΣ | ΦΙΛΙΠΠΟΣ ΝΑΚΑΣ ΑΝΩΝΥΜΟΣ ΒΙΟΤΕΧΝΙΚΗ ΕΜΠΟΡΙΚΗ ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΗ & ΤΕΧΝΙΚΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ (Α.Β.Ε.Τ.Ε.) | marise@nakas.gr |
| ΝΑΥΠ | ΚΛΩΣΤΟΨΦΑΝΤΟΥΡΓΙΑ ΝΑΥΠΑΚΤΟΥ Α.Β.Ε.Ε. | investors@nafpaktos-yarns.gr |
| ΝΑΥΤ | Η ΝΑΥΤΕΜΠΟΡΙΚΗ - Π. ΑΘΑΝΑΣΙΑΔΗΣ & ΣΙΑ Α.Ε. | kren@naftemporiki.gr |
| ΝΗΡ | ΝΗΡΕΥΣ ΙΧΘΥΟΚΑΛΛΙΕΡΓΕΙΕΣ Α.Ε. | irodpt@nireus.com |
| ΝΙΟΥΣ | ΕΙΔΗΣΕΟΦΩΝΙΚΗ ΕΛΛΑΣ Α.Ε.Ε. ΥΠΗΡ. ΤΗΛΕΧΟΠΛΗΡΟΦΟΡΗΣΗΣ - ΟΛΟΚΛ. ΥΠΗΡ. ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΚΗΣ & ΕΠΙΚΟΙΝΩΝΙΩΝ | info@newsphone.gr |
| ΞΥΛΚ | ΙΝΤΕΡΓΟΥΝΤ-ΞΥΛΕΜΠΟΡΙΑ Α.Τ.Ε.Ν.Ε. Ανώνυμος Τεχνική Εμποροβιομηχανική Ναυτιλιακή Εταιρεία | info@xylemboria.gr |
| ΟΛΘ | ΟΡΓΑΝΙΣΜΟΣ ΛΙΜΕΝΟΣ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ Α.Ε. | shares@thpa.gr |
| ΟΛΠ | ΟΡΓΑΝΙΣΜΟΣ ΛΙΜΕΝΟΣ ΠΕΙΡΑΙΩΣ Α.Ε. | olp-audit@olp.gr |

| | | |
|---------|--|--------------------------------|
| ΟΛΥΜΠΙ | ΤΕΧΝΙΚΗ ΟΛΥΜΠΙΑΚΗ Α.Ε. | info@techol.gr |
| ΟΠΑΠ | ΟΡΓΑΝΙΣΜΟΣ ΠΡΟΓΝΩΣΤΙΚΩΝ ΑΓΩΝΩΝ ΠΟΔΟΣΦΑΙΡΟΥ Α.Ε. | metopap@otenet.gr |
| ΟΤΕ | ΟΤΕ Α.Ε. | metoxologio@ote.gr |
| ΟΤΟΕΛ | ΑΥΤΟΗΕΛΛΑΣ ΑΝΩΝΥΜΟΣ ΤΟΥΡΙΣΤΙΚΗ & ΕΜΠΟΡΙΚΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ | investor.Relations@hertz.gr |
| ΠΑΙΡ | Ε. ΠΑΙΡΗΣ Α.Β.Ε.Ε ΠΛΑΣΤΙΚΩΝ | Sofia.Christopoulou@pairis.gr |
| ΠΑΠ | ΠΑΠΟΥΤΣΑΝΗΣ ΑΒΕΕ ΚΑΤΑΝΑΛΩΤΙΚΩΝ ΑΓΑΘΩΝ | info@plias.gr |
| ΠΑΡΝ | ΠΑΡΝΑΣΣΟΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ Α.Β.Ε.Τ.Ε. | info@parnassos-sa.gr |
| ΠΑΣΑΛ | PASAL ΑΝΩΝΥΜΟΣ ΕΤΑΙΡΕΙΑ ΑΝΑΠΤΥΞΕΩΣ ΑΚΙΝΗΤΩΝ | info@pasal.gr |
| ΠΕΙΡ | ΤΡΑΠΕΖΑ ΠΕΙΡΑΙΩΣ Α.Ε. | |
| ΠΕΡΣ | ΠΕΡΣΕΥΣ ΠΡΟΪΟΝΤΑ ΕΙΔΙΚΗΣ ΔΙΑΤΡΟΦΗΣ Α.Β.Ε.Ε. | info@perseusgroup.gr |
| ΠΕΤΡΟ | ΠΕΤΡΟΣ ΠΕΤΡΟΠΟΥΛΟΣ Α.Ε.Β.Ε | ppaebe@petropoulos.com |
| ΠΛΑΘ | ΠΛΑΣΤΙΚΑ ΘΡΑΚΗΣ Α.Β.Ε.Ε. | hoffice@thraceplastics.gr |
| ΠΛΑΙΣ | ΠΛΑΙΣΙΟ COMPUTERS Α.Ε.Β.Ε. | ir@plaisio.gr |
| ΠΛΑΚΡ | ΠΛΑΣΤΙΚΑ ΚΡΗΤΗΣ Α.Β.Ε.Ε. | info@plastikakritis.com |
| ΠΠΑΚ | ΠΕΪΠΕΡΠΑΚ ΑΝΩΝΥΜΟΣ ΒΙΟΜΗΧΑΝΙΚΗ ΕΤΑΙΡΙΑ ΕΚΤΥΠΩΣΕΩΣ, ΚΥΤΙΟΠΟΪΑΣ ΚΑΙ ΕΙΔΩΝ ΧΑΡΤΙΝΗΣ ΣΥΣΚΕΥΑΣΙΑΣ | info@paperpack.gr |
| ΠΡΑ | ΠΡΟΟΔΕΥΤΙΚΗ Α.Τ.Ε. | proodser@otenet.gr |
| ΠΡΕΖΤ | ΓΕΚΕ Α.Ε. | president@president.gr |
| ΠΡΟΦ | PROFILE Α.Ε.Β.Ε. ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΚΗΣ | info@profile.gr |
| ΡΕΒΟΙΛ | ΡΕΒΟΪΛ ΑΝΩΝΥΜΟΣ ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΕΤΑΙΡΙΑ ΠΕΤΡΕΛΑΙΟΕΙΔΩΝ | admin@revoil.gr |
| ΡΙΛΚΕ | RILKEN ΒΙΟΜΗΧΑΝΙΑ ΚΑΛΛΥΝΤΙΚΩΝ ΠΡΟΙΟΝΤΩΝ Α.Ε. | investor.rilken@gr.henkel.com |
| ΣΑΙΚΛ | ΣΥΚΛΟΝ ΕΛΛΑΣ Α.Β.Ε. Επεξ/ίας & Εμπορίας Λιπαντικών & Πετρ/ών | ksarafoglou@cyclon.gr |
| ΣΑΡ | ΓΡ. ΣΑΡΑΝΤΗΣ Α.Β.Ε.Ε. | epappa@sarantis.gr |
| ΣΑΡΑΝ | ΚΥΛΙΝΔΡΟΜΥΛΟΙ Κ. ΣΑΡΑΝΤΟΠΟΥΛΟΣ Α.Ε. | sarantopoulos@internet.gr |
| ΣΕΛΟ | ΙΧΘΥΟΤΡΟΦΕΙΑ ΣΕΛΟΝΤΑ Α.Ε.Γ.Ε. | selonda@gr.selonda.com |
| ΣΕΝΤΡ | CENTRIC ΣΥΜΜΕΤΟΧΩΝ Α.Ε. | marbaniti@centric.gr |
| ΣΙΔΕ | ΣΙΔΕΝΟΡ Α.Ε. (ΠΡΩΗΝ ΕΡΛΙΚΟΝ) | shareholders@sidenor.vionet.gr |
| ΣΠΕΙΣ | SPACE HELLAS ΑΝΩΝΥΜΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ ΣΥΣΤΗΜΑΤΑ ΚΑΙ ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ ΤΗΛΕΠΙΚΟΙΝΩΝΙΩΝ, ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΚΗΣ, ΑΣΦΑΛΕΙΑΣ - ΙΔΙ | mdell@space.gr |
| ΣΠΙ | CPI Α.Ε ΗΛΕΚΤΡΟΝΙΚΩΝ ΥΠΟΛΟΓΙΣΤΩΝ | stsa@cpi.gr |
| ΣΠΥΡ | ΑΓΡΟΤΙΚΟΣ ΟΙΚΟΣ ΣΠΥΡΟΥ Α.Ε.Β.Ε. | finance@spirou.gr |
| ΣΩΔΚ | ΣΩΛΗΝΟΥΡΓΕΙΑ ΚΟΡΙΝΘΟΥ Α.Ε. | dpapadimitriou@cpw.vionet.gr |
| TENERG | ΤΕΡΝΑ ΕΝΕΡΓΕΙΑΚΗ ΑΝΩΝΥΜΗ ΒΙΟΜΗΧΑΝΙΚΗ ΕΜΠΟΡΙΚΗ ΤΕΧΝΙΚΗ ΕΤΑΙΡΙΑ Α.Ε. | info@terna-energy.gr |
| ΤΖΚΑ | ΣΩΛΗΝΟΥΡΓΕΙΑ ΤΖΙΡΑΚΙΑΝ ΠΡΟΦΙΛ Α.Ε. | info@tzirakian.com |
| ΤΙΤΚ | ΤΙΤΑΝ ΑΝΩΝΥΜΗ ΕΤΑΙΡΙΑ ΤΣΙΜΕΝΤΩΝ | kalesin@titan.gr |
| ΤΡΑΣΤΟΡ | TRASTOR Α.Ε.Ε. ΑΚΙΝΗΤΗΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ | info@trastor-reic.gr |
| ΤΤ | ΤΑΧΥΔΡΟΜΙΚΟ ΤΑΜΙΕΥΤΗΡΙΟ | investor_relations@ttbank.gr |

| | | |
|--------|---|--------------------------------------|
| ΥΓΕΙΑ | ΔΙΑΓΝΩΣΤΙΚΟ & ΘΕΡΑΠΕΥΤΙΚΟ ΚΕΝΤΡΟ ΑΘΗΝΩΝ ΥΓΕΙΑ Α.Ε. | ir@hygeia.gr |
| ΦΙΕΡ | ΦΙΕΡΑΤΕΞ ΑΦΟΙ ΑΝΕΖΟΥΛΑΚΗ Α.Ε. | thakour@fieratex.gr |
| ΦΛΕΞΟ | FLEXOPACK Α.Ε.Β.Ε.Π. | anastasios.lyberopoulos@flexopack.gr |
| ΦΡΙΓΟ | FRIGOGLOSS Α.Β.Ε.Ε. | jstamatakos@frigoglass.com |
| ΦΡΑΚ | FOURLIS Α.Ε ΣΥΜΜΕΤΟΧΩΝ | mail@fourlis.gr |
| ΦΦΓΚΡΠ | ΚΑΤΑΣΤΗΜΑΤΑ ΑΦΟΡΟΛΟΓΗΤΩΝ ΕΙΔΩΝ Α.Ε. ΕΚΜΕΤΑΛ. Κ.Α.Ε. & ΒΙΟΜ., ΒΙΟΤ., ΤΕΧΝ. & ΕΜΠΟΡ. ΕΤΑΙΡΕΙΑ Α.Ε. | ir@follifollie.gr |
| ΧΑΙΔΕ | ΧΑΙΔΕΜΕΝΟΣ Α.Ε.Β.Ε. | info@haidemenos.gr |
| ΧΑΚΟΡ | ΧΑΛΚΟΡ Α.Ε (ΠΡΩΗΝ ΒΕΚΤΩΡ) | tpanag@halcor.vionet.gr |
| ΧΑΤΖΚ | ΧΑΤΖΗΩΑΝΝΟΥ ΑΝΩΝΥΜΟΣ ΒΙΟΜΗΧΑΝΙΚΗ ΚΑΙ ΕΜΠΟΡΙΚΗ ΕΤΑΙΡΙΑ ΚΑΛΣΟΝ, ΚΑΛΤΣΩΝ, ΕΣΩΡΟΥΧΩΝ, ΝΗΜΑΤΩΝ,ΥΦΑΣΜΑΤΩΝ | dpapad@hatzi.gr |
| ΧΚΡΑΝ | ΥΙΟΙ Ε.ΧΑΤΖΗΚΡΑΝΙΩΤΗ - ΑΛΕΥΡΟΒΙΟΜ. ΤΥΡΝΑΒΟΥ Α.Ε | xkran@otenet.gr |

III. Α)ΕΡΩΤΗΜΑΤΟΛΟΓΙΟ
B) ΚΑΤΑΝΟΜΗ ΑΠΑΝΤΗΣΕΩΝ ΑΝΑ ΕΝΟΤΗΤΑ

.....
Α)ΕΡΩΤΗΜΑΤΟΛΟΓΙΟ

ΕΡΕΥΝΑ: Η ΑΝΕΞΑΡΤΗΣΙΑ ΤΟΥ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΚΤΗ

Στα πλαίσια εκπόνησης της διπλωματικής μου εργασίας, με θέμα "Ανεξαρτησία εσωτερικού ελεγκτή", για το πρόγραμμα Μεταπτυχιακών Σπουδών του Τμήματος Δημόσιας Διοίκησης του Παντείου Πανεπιστημίου στην κατεύθυνση "Φορολογία και Ελεγκτική, θα παρακαλούσα να συμπληρώσετε το παρακάτω ερωτηματολόγιο. Οι απαντήσεις θα χρησιμοποιηθούν αποκλειστικά και μόνο για τους σκοπούς της έρευνας στα πλαίσια εκπόνησης της διπλωματικής και η συλλογή τους πραγματοποιείται ηλεκτρονικά και ανώνυμα. Σας ευχαριστώ για τον χρόνο και την βοήθειά σας. Για οποιαδήποτε διευκρίνιση μη διστάσετε να επικοινωνήσετε μαζί μου. Με εκτίμηση, Ιωάννα Λυμπούση ilimprousi@yahoo.gr

* Απαιτείται

Α'ΕΝΟΤΗΤΑ - ΓΕΝΙΚΕΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΕΣ

1.Παρακαλούμε επιλέξτε τον κλάδο δραστηριότητας της επιχείρησής σας: *

- Χρηματοοικονομικές υπηρεσίες
- Κατασκευαστικός
- Υγείας
- Εκπαίδευση
- Τηλεπικοινωνίες/ Πληροφορική
- Εμπόριο/ Μεταφορές
- Παραγωγή/ Ενέργεια
- Άλλο:

2.Τομέας: *

- Ιδιωτικός
- Δημόσιος

3.Εάν εργάζεστε σε επιχείρηση, αυτή είναι εισηγμένη; *

- ΝΑΙ

- ΟΧΙ

4. Πόσα άτομα εργάζονται στο τμήμα Εσωτερικού Ελέγχου; *

- 1-5
- 6-12
- 13-19
- 20-34
- 35-49
- >50

5. Πόσα χρόνια έχετε εμπειρία στον εσωτερικό έλεγχο; *

- 1-10
- 11-20
- 21-30
- >30

6. Ποιος ήταν ο τζίρος της επιχείρησής σας το 2011;

7. Καθαρά αποτελέσματα (προ φόρων) το 2011;

8. Σύνολο Ενεργητικού το 2011;

9. Σε ποιο ιεραρχικό επίπεδο της επιχείρησης υπάγεται το τμήμα Εσωτερικού Ελέγχου; *

- Υψηλό ιεραρχικό επίπεδο
- Μεσαίο ιεραρχικό επίπεδο
- Χαμηλό ιεραρχικό επίπεδο

Β'ΕΝΟΤΗΤΑ - ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ

10.Είναι κοινή πολιτική της επιχείρησης, οι εσωτερικοί ελεγκτές να μετακινούνται και σε άλλα τμήματα εκτός από αυτό του Εσωτερικού Ελέγχου; *

- ΝΑΙ
- ΟΧΙ
- Χωρίς Σχόλιο

11.Κατά μέσο όρο πόσα χρόνια παραμένει ένας Εσωτερικός Ελεγκτής στο τμήμα Εσωτερικού Ελέγχου; *

- Λιγότερα από 2
- 2-4
- 5-7
- 8-10
- Περισσότερα 10

12.Ποιος εγκρίνει τον προϋπολογισμό του τμήματος Εσωτερικού Ελέγχου; *

- Ελεγκτική Επιτροπή
- Διοίκηση
- Οικονομική Διεύθυνση
- Ελεγκτική Επιτροπή και Διοίκηση
- Ελεγκτική Επιτροπή και Διοικητικό Συμβούλιο
- Ελεγκτική Επιτροπή και Οικονομική Διεύθυνση
- Διοίκηση, Διοικητικό Συμβούλιο και Οικονομική Διεύθυνση
- Ελεγκτική Επιτροπή και Γενική Γραμματεία
- Άλλο:

13. Παρακαλώ δηλώστε τον βαθμό στον οποίο συμφωνείτε με τις παρακάτω προτάσεις *

| | Διαφωνώ απόλυτα | Διαφωνώ | Ούτε συμφωνώ, ούτε διαφωνώ | Συμφωνώ | Συμφωνώ απόλυτα |
|---|-----------------------|-----------------------|-------------------------------------|-----------------------|-----------------------|
| 1. Η Διοίκηση αποφασίζει για τον τρόπο σχεδιασμού και οργάνωσης του τμήματος Εσωτερικού Ελέγχου | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> |
| 2. Η Οικονομική Διεύθυνση αποφασίζει για τον τρόπο σχεδιασμού και οργάνωσης του τμήματος Εσωτερικού Ελέγχου | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> |
| 3. Οι εργαζόμενοι μέσα στην επιχείρηση αντιλαμβάνονται τους εσωτερικούς ελεγκτές ως «συνεργάτες» τους | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> |

Γ' ΕΝΟΤΗΤΑ - ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ ΕΠΙΤΡΟΠΗ

14. Στην επιχείρηση στην οποία εργάζεστε υπάρχει ελεγκτική επιτροπή; *

- ΝΑΙ
- ΟΧΙ

15. Από πόσα μέλη αποτελείται η ελεγκτική επιτροπή;

16. Πόσα από τα μέλη της ελεγκτικής επιτροπής είναι ανεξάρτητα μέλη;

17. Πόσα από τα μέλη της ελεγκτικής επιτροπής έχουν γνώσεις λογιστικής;

18.Την τελική αναφορά του εσωτερικού ελέγχου (Έκθεση Ελέγχου) την παραδίδετε στους: *

- Ελεγκτική Επιτροπή
- Διοίκηση
- Ελεγκτική Επιτροπή και Διοίκηση
- Ελεγκτική Επιτροπή και Οικονομική Διεύθυνση
- Ελεγκτική Επιτροπή, Διοίκηση και Οικονομική Διεύθυνση
- Ελεγκτική Επιτροπή, Διοίκηση, Οικονομική Διεύθυνση και Διοικητικό Συμβούλιο

19.Ποιος έχει την ευθύνη να προσλαμβάνει, απολύει και ελέγχει τους εσωτερικούς ελεγκτές; *

- Ελεγκτική Επιτροπή
- Διοίκηση
- Ελεγκτική Επιτροπή και Διοίκηση
- Ελεγκτική Επιτροπή και Οικονομική Διεύθυνση
- Ελεγκτική Επιτροπή, Διοίκηση και Οικονομική Διεύθυνση
- Ελεγκτική Επιτροπή, Διοίκηση, Οικονομική Διεύθυνση και Διοικητικό Συμβούλιο
- Άλλο:

20.Οι Εσωτερικοί Ελεγκτές συμμετέχουν τακτικά στις συνεδριάσεις της Ελεγκτικής Επιτροπής;

- ΝΑΙ
- ΟΧΙ

21.Οι Εσωτερικοί Ελεγκτές έχουν συχνές προσωπικές επαφές με τον πρόεδρο και τα μέλη της Ελεγκτικής Επιτροπής;

- Διαφωνώ απόλυτα
- Διαφωνώ
- Ούτε συμφωνώ, ούτε διαφωνώ
- Συμφωνώ
- Συμφωνώ απόλυτα

22. Η Ελεγκτική Επιτροπή αποφασίζει για τον τρόπο σχεδιασμού και οργάνωσης του τμήματος Εσωτερικού Ελέγχου;

- Διαφωνώ απόλυτα
- Διαφωνώ
- Ούτε συμφωνώ, ούτε διαφωνώ
- Συμφωνώ
- Συμφωνώ απόλυτα

23. Σε ετήσια βάση τι ποσοστό (%) από το χρόνο της Ελεγκτικής Επιτροπής δαπανάται σε θέματα εσωτερικού ελέγχου;

- <10%
- 11-20%
- 21-30%
- 31-40%
- 41-50%
- 51-60%
- 61-70%
- 71-80%
- 81-90%
- >90%

Δ'ΕΝΟΤΗΤΑ - ΑΛΛΗΛΕΞΑΡΤΗΣΗ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ - ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ

24. Οι Εσωτερικοί Ελεγκτές παρέχουν βοήθεια στο έργο των Εξωτερικών Ελεγκτών;
*

- ΝΑΙ
- ΟΧΙ

25.Οι Εσωτερικοί Ελεγκτές παρέχουν στοιχεία για τον προγραμματισμό του έργου των Εξωτερικών Ελεγκτών; *

- ΝΑΙ
- ΟΧΙ

26.Οι Εξωτερικοί Ελεγκτές παρέχουν στοιχεία για τον προγραμματισμό του έργου των Εσωτερικών Ελεγκτών; *

- ΝΑΙ
- ΟΧΙ

27.Υπάρχει αλληλεπίδραση μεταξύ Εξωτερικών και Εσωτερικών ελεγκτών αναφορικά με τον τρόπο οργάνωσης της διαδικασίας ελέγχου; *

- ΝΑΙ
- ΟΧΙ

28.Πως ήταν η σχέση σας με τους Εξωτερικούς Ελεγκτές κατά τα τελευταία δύο χρόνια; *

- Ασθενής
- Σταθερή
- Ισχυρή

29.Πως πιστεύετε ότι θα μεταβληθεί η σχέση σας με τους Εξωτερικούς Ελεγκτές στα επόμενα δύο χρόνια; *

- Ασθενής
- Σταθερή
- Ισχυρή

ΠΡΟΣΩΠΙΚΕΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΕΣ (ΠΡΟΑΙΡΕΤΙΚΑ)

Προσωπικές πληροφορίες στελέχους της εταιρείας που συμμετέχει στην έρευνα:

α) Ονοματεπώνυμο

Προσωπικές πληροφορίες στελέχους της εταιρείας που συμμετέχει στην έρευνα:

β) Επωνυμία εταιρείας

Προσωπικές πληροφορίες στελέχους της εταιρείας που συμμετέχει στην έρευνα:

γ) e-mail

Ευχαριστούμε πολύ για την συμμετοχή και την βοήθειά σας!

B) ΚΑΤΑΝΟΜΗ ΑΠΑΝΤΗΣΕΩΝ Α ΕΝΟΤΗΤΑΣ ΕΡΩΤΗΜΑΤΟΛΟΓΙΟΥ

| 1.Κλάδος δραστηριότητας επιχείρησης | n | % |
|--|-----------|-------------|
| Εμπόριο/ Μεταφορές | 15 | 26% |
| Κατασκευαστικός | 8 | 14% |
| Παραγωγή/ Ενέργεια | 10 | 17% |
| Υγείας | 2 | 3% |
| Χρηματοοικονομικές υπηρεσίες | 13 | 22% |
| Media/Entertainment | 4 | 7% |
| Παροχής υπηρεσιών | 6 | 10% |
| | 58 | 100% |

2.Τομέας (Δημόσιος - Ιδιωτικός)

| | | |
|-----------|-----------|-----|
| ΙΔΙΩΤΙΚΟΣ | 50 | 86% |
| ΔΗΜΟΣΙΟΣ | 8 | 14% |
| | 58 | |

3.Η επιχείρηση είναι εισηγμένη στο Χρηματιστήριο;

| | | |
|-----|-----------|-----|
| ΝΑΙ | 50 | 86% |
| ΟΧΙ | 8 | 14% |
| | 58 | |

4. Πόσα άτομα εργάζονται στο τμήμα Εσωτερικού Ελέγχου;

| | | |
|------------|-----------|-----|
| 1-5 | 48 | 83% |
| 6-12 | 4 | 7% |
| 13-19 | 1 | 2% |
| 20-34 | 1 | 2% |
| 35-49 | 0 | 0% |
| Άνω των 50 | 4 | 7% |
| | 58 | |

5.Πόσα χρόνια έχετε εμπειρία στον εσωτερικό έλεγχο;

| | | |
|-------------|-----------|-----|
| Κάτω από 10 | 42 | 72% |
| 11-20 | 15 | 26% |
| 21-30 | 1 | 2% |
| Άνω των 30 | 0 | 0% |
| | 58 | |

| 6. Ποιος ήταν ο τζίρος της επιχείρησής σας το 2011; | 7. Καθαρά αποτελέσματα (προ φόρων) το 2011; | 8. Σύνολο Ενεργητικού το 2011; |
|--|--|---------------------------------------|
| 1.570.000.000 | 208.000.000 | 2.683.752.000 |
| 1.100.000.000 | 37.700.000 | 3.300.000.000 |
| 1.000.000.000 | 32.000.000 | 1.000.000.000 |
| 800.000.000 | 87.000.000 | 850.000.000 |
| 774.000.000 | -74.434.000 | 1.060.700.000 |
| 750.000.000 | | |
| 555.213.000 | 35.017.000 | 689.958.000 |

| | | | |
|----------------|--------------------|-------------------|----------------------|
| 436.033.000 | 1.487.000 | 491.076.000 | |
| 307.000.000 | 12.828.000 | 331.000.000 | |
| 300.000.000 | | | |
| 221.293.393 | 12.653.128 | 240.704.808 | |
| 173.000.000 | 10.000.000 | 457.000.000 | |
| 160.000.000 | 10.000.000 | 256.000.000 | |
| 140.436.000 | -19.851.000 | 153.692.000 | |
| 124.110.597 | -25.341.524 | 267.943.931 | |
| 118.000.000 | -7.472.000 | 134.000.000 | |
| 115.000.000 | -18.600.000 | | |
| 109.000.000 | 1.460.000.000 | 3.800.000.000 | |
| 97.424.532 | 197.556 | 203.306.964 | |
| 95.000.000 | -8.300.000 | 182.500.000 | |
| 90.000.000 | 5.000.000 | 725.000.000 | |
| 89.131.000 | -21.713.000 | 258.678.000 | |
| 84.600.000 | -33.600.000 | 165.300.000 | |
| 73.849.201 | -2.173.964 | 124.136.108 | |
| 70.000.000 | | | |
| 61.907.803 | 4.093.203 | 32.601.651 | |
| 46.973.316 | -5.149.902 | 146.757.638 | |
| 40.000.000 | 1.000.000 | 25.000.000 | |
| 29.099.086 | 728.378 | 52.272.257 | |
| 25.025.329 | 980.177 | 31.515.973 | |
| 25.000.000 | 2.000.000 | 21.000.000 | |
| 15.800.000 | -1.725.000 | 36.700.000 | |
| 13.995.472 | -3.835.175 | 37.201.436 | |
| 13.000.000 | -1.319.000 | 25.123.831 | |
| 10.886.434 | -173.568.883 | 1.641.891.013 | |
| 9.307.582 | 163.429 | 7.200.000 | |
| 6.372.260 | 567.866 | 57.868.341 | |
| 5.000.000 | | | |
| 4.864.049 | 100.457 | 47.908.457 | |
| 1.319.487 | -339.913.538 | 4.094.179.163 | |
| | | 17.257.924 | |
| | 110.000.000 | 30.000.000.000 | |
| | | 21.000.000 | |
| AVERAGE | 241.541.039 | 34.987.006 | 1.412.374.355 |
| MEDIAN | 92.500.000 | 567.866 | 192.903.482 |
| N | 41 | 38 | 39 |

ΚΑΤΑΝΟΜΗ ΑΠΑΝΤΗΣΕΩΝ ΒΕΝΟΤΗΤΑΣ ΕΡΩΤΗΜΑΤΟΛΟΓΙΟΥ

| 9. Σε ποιο ιεραρχικό επίπεδο της επιχείρησης υπάγεται το τμήμα Εσωτερικού Ελέγχου; | n | % |
|--|----------|----------|
| Υψηλό ιεραρχικό επίπεδο | 46 | 79% |
| Μεσαίο ιεραρχικό επίπεδο | 10 | 17% |
| Χαμηλό Ιεραρχικό επίπεδο | 2 | 3% |
| | 58 | |
| <hr/> | | |
| 10.Είναι κοινή πολιτική της επιχείρησης, οι εσωτερικοί ελεγκτές να μετακινούνται και σε άλλα τμήματα εκτός από αυτό του Εσωτερικού Ελέγχου; | | |
| ΝΑΙ | 17 | 29% |
| ΌΧΙ | 33 | 57% |
| Χωρίς σχόλιο | 8 | 14% |
| | 58 | |
| <hr/> | | |
| 11.Κατά μέσο όρο πόσα χρόνια παραμένει ένας Εσωτερικός Ελεγκτής στο τμήμα Εσωτερικού Ελέγχου; | | |
| Λιγότερα από 2 | 2 | 3% |
| 2-4 | 24 | 41% |
| 5-7 | 21 | 36% |
| 8-10 | 3 | 5% |
| Περισσότερα από 10 | 8 | 14% |
| | 58 | |
| <hr/> | | |
| 12.Ποιος εγκρίνει τον προϋπολογισμό του τμήματος Εσωτερικού Ελέγχου; | | |
| Διοίκηση | 16 | 28% |
| Ελεγκτική Επιτροπή | 4 | 7% |
| Ελεγκτική Επιτροπή και Διοίκηση | 14 | 24% |
| Ελεγκτική Επιτροπή και Διοικητικό Συμβούλιο | 11 | 19% |
| Οικονομική Διεύθυνση | 6 | 10% |
| Υπουργείο Οικονομικών (ΕΓΔΕΚΟ) | 2 | 3% |
| Διοίκηση, Διοικητικό Συμβούλιο και Οικονομική Διεύθυνση | 5 | 9% |
| | 58 | |
| <hr/> | | |

13.Α) Παρακαλώ δηλώστε τον βαθμό στον οποίο συμφωνείτε με τις παρακάτω προτάσεις [1. Η Διοίκηση αποφασίζει για τον τρόπο σχεδιασμού και οργάνωσης του τμήματος Εσωτερικού Ελέγχου]

| | | |
|----------------------------|----|-----|
| Διαφωνώ απόλυτα | 11 | 19% |
| Διαφωνώ | 8 | 14% |
| Ούτε συμφωνώ, ούτε διαφωνώ | 7 | 12% |
| Συμφωνώ | 26 | 45% |
| Συμφωνώ απόλυτα | 6 | 10% |

58

13.Β) Παρακαλώ δηλώστε τον βαθμό στον οποίο συμφωνείτε με τις παρακάτω προτάσεις [2. Η Οικονομική Διεύθυνση αποφασίζει για τον τρόπο σχεδιασμού και οργάνωσης του τμήματος Εσωτερικού Ελέγχου]

| | | |
|----------------------------|----|-----|
| Διαφωνώ απόλυτα | 26 | 45% |
| Διαφωνώ | 17 | 29% |
| Ούτε συμφωνώ, ούτε διαφωνώ | 9 | 16% |
| Συμφωνώ | 4 | 7% |
| Συμφωνώ απόλυτα | 2 | 3% |

58

13.Γ) Παρακαλώ δηλώστε τον βαθμό στον οποίο συμφωνείτε με τις παρακάτω προτάσεις [3. Οι εργαζόμενοι μέσα στην επιχείρηση αντιλαμβάνονται τους εσωτερικούς ελεγκτές ως «συνεργάτες» τους]

| | | |
|----------------------------|----|-----|
| Διαφωνώ απόλυτα | 1 | 2% |
| Διαφωνώ | 5 | 9% |
| Ούτε συμφωνώ, ούτε διαφωνώ | 17 | 29% |
| Συμφωνώ | 30 | 52% |
| Συμφωνώ απόλυτα | 5 | 9% |

58

ΚΑΤΑΝΟΜΗ ΑΠΑΝΤΗΣΕΩΝ Γ' ΕΝΟΤΗΤΑΣ ΕΡΩΤΗΜΑΤΟΛΟΓΙΟΥ

| 14. Στην επιχείρηση στην οποία εργάζεστε υπάρχει ελεγκτική επιτροπή; | n | % |
|---|----------|----------|
| ΝΑΙ | 54 | 93% |
| ΟΧΙ | 4 | 7% |

58

| 15. Από πόσα μέλη αποτελείται η ελεγκτική επιτροπή; | | | |
|--|----|----|-----|
| | 1 | 0 | 0% |
| | 2 | 4 | 8% |
| | 3 | 42 | 79% |
| | 4 | 2 | 4% |
| | 5 | 3 | 6% |
| | 6 | 0 | 0% |
| | 7 | 1 | 2% |
| | 8 | 0 | 0% |
| | 9 | 0 | 0% |
| | 10 | 1 | 2% |

53

| 16. Πόσα από τα μέλη της ελεγκτικής επιτροπής είναι ανεξάρτητα μέλη; | | | |
|---|----|----|-----|
| | 0 | 1 | 2% |
| | 1 | 6 | 12% |
| | 2 | 29 | 56% |
| | 3 | 13 | 25% |
| | 4 | 2 | 4% |
| | 5 | 0 | 0% |
| | 6 | 1 | 2% |
| | 7 | 1 | 2% |
| | 8 | 0 | 0% |
| | 9 | 0 | 0% |
| | 10 | 0 | 0% |

52

17.Πόσα από τα μέλη της ελεγκτικής επιτροπής έχουν γνώσεις λογιστικής;

| | | |
|---|----|-----|
| 0 | 12 | 23% |
| 1 | 22 | 42% |
| 2 | 11 | 21% |
| 3 | 8 | 15% |

53

18.Την τελική αναφορά του εσωτερικού ελέγχου (Εκθεση Ελέγχου) την παραδίδετε στους:

| | | |
|---|----|-----|
| Ελεγκτική Επιτροπή και Διοίκηση | 20 | 34% |
| Ελεγκτική Επιτροπή, Διοίκηση, Οικονομική Διεύθυνση και Διοικητικό Συμβούλιο | 13 | 22% |
| Διοίκηση | 12 | 21% |
| Ελεγκτική Επιτροπή | 7 | 12% |
| Ελεγκτική Επιτροπή, Διοίκηση και Οικονομική Διεύθυνση | 4 | 7% |
| Ελεγκτική Επιτροπή και Οικονομική Διεύθυνση | 2 | 3% |

58

19.Ποιος έχει την ευθύνη να προσλαμβάνει, απολύει και ελέγχει τους εσωτερικούς ελεγκτές;

| | | |
|---|----|-----|
| Διοίκηση | 20 | 34% |
| Ελεγκτική Επιτροπή και Διοίκηση | 14 | 24% |
| Ελεγκτική Επιτροπή | 9 | 16% |
| Υπουργείο Οικονομικών (ΕΓΔΕΚΟ) | 5 | 9% |
| Ελεγκτική Επιτροπή, Διοίκηση, Οικονομική Διεύθυνση και Διοικητικό Συμβούλιο | 4 | 7% |
| Διοικητικό Συμβούλιο | 4 | 7% |
| Ελεγκτική Επιτροπή, Διοίκηση και Οικονομική Διεύθυνση | 2 | 3% |

58

20.Οι Εσωτερικοί Ελεγκτές συμμετέχουν τακτικά στις συνεδριάσεις της Ελεγκτικής Επιτροπής;

| | | |
|-----|----|-----|
| ΝΑΙ | 45 | 87% |
| ΟΧΙ | 7 | 13% |

52

21.Οι Εσωτερικοί Ελεγκτές έχουν συχνές προσωπικές επαφές με τον πρόεδρο και τα μέλη της Ελεγκτικής Επιτροπής;

| | | |
|----------------------------|----|-----|
| Διαφωνώ απόλυτα | 0 | 0% |
| Διαφωνώ | 10 | 19% |
| Ούτε συμφωνώ, ούτε διαφωνώ | 13 | 24% |
| Συμφωνώ | 20 | 37% |
| Συμφωνώ απόλυτα | 11 | 20% |

54

22.Η Ελεγκτική Επιτροπή αποφασίζει για τον τρόπο σχεδιασμού και οργάνωσης του τμήματος Εσωτερικού Ελέγχου;

| | | |
|----------------------------|----|-----|
| Διαφωνώ απόλυτα | 3 | 6% |
| Διαφωνώ | 6 | 11% |
| Ούτε συμφωνώ, ούτε διαφωνώ | 9 | 17% |
| Συμφωνώ | 29 | 54% |
| Συμφωνώ απόλυτα | 7 | 13% |

54

23.Σε ετήσια βάση τι ποσοστό (%) από το χρόνο της Ελεγκτικής Επιτροπής δαπανάται σε θέματα εσωτερικού ελέγχου;

| | | |
|--------|----|-----|
| <10% | 8 | 16% |
| 11-20% | 6 | 12% |
| 21-30% | 4 | 8% |
| 31-40% | 2 | 4% |
| 41-50% | 13 | 26% |
| 51-60% | 3 | 6% |
| 61-70% | 2 | 4% |
| 71-80% | 8 | 16% |
| 81-90% | 1 | 2% |
| >90% | 3 | 6% |

50

ΚΑΤΑΝΟΜΗ ΑΠΑΝΤΗΣΕΩΝ Δ' ΕΝΟΤΗΤΑΣ ΕΡΩΤΗΜΑΤΟΛΟΓΙΟΥ

| | | |
|---|----------|----------|
| 24.Οι Εσωτερικοί Ελεγκτές παρέχουν βοήθεια στο έργο των Εξωτερικών Ελεγκτών; | n | % |
| NAI | 48 | 83% |
| OXI | 10 | 17% |
| | 58 | |
| <hr/> | | |
| 25.Οι Εσωτερικοί Ελεγκτές παρέχουν στοιχεία για τον προγραμματισμό του έργου των Εξωτερικών Ελεγκτών; | | |
| NAI | 39 | 67% |
| OXI | 19 | 33% |
| | 58 | |
| <hr/> | | |
| 26.Οι Εξωτερικοί Ελεγκτές παρέχουν στοιχεία για τον προγραμματισμό του έργου των Εσωτερικών Ελεγκτών; | | |
| NAI | 26 | 45% |
| OXI | 32 | 55% |
| | 58 | |
| <hr/> | | |
| 27.Υπάρχει αλληλεπίδραση μεταξύ Εξωτερικών και Εσωτερικών ελεγκτών αναφορικά με τον τρόπο οργάνωσης της διαδικασίας ελέγχου; | | |
| NAI | 28 | 49% |
| OXI | 29 | 51% |
| | 57 | |
| <hr/> | | |
| 28.Πως ήταν η σχέση σας με τους Εξωτερικούς Ελεγκτές κατά τα τελευταία δύο χρόνια; | | |
| Ασθενής | 13 | 22% |
| Σταθερή | 33 | 57% |
| Ισχυρή | 12 | 21% |
| | 58 | |
| <hr/> | | |
| 29.Πως πιστεύετε ότι θα μεταβληθεί η σχέση σας με τους Εξωτερικούς Ελεγκτές στα επόμενα δύο χρόνια; | | |
| Ασθενής | 5 | 9% |
| Σταθερή | 35 | 61% |
| Ισχυρή | 17 | 30% |
| | 57 | |
| <hr/> | | |