



**Πανεπιστήμιο Πελοποννήσου**  
**Σχολή Κοινωνικών και Πολιτικών Επιστημών**  
**Τμήμα Πολιτικής Επιστήμης και Διεθνών Σχέσεων**

**Πρόγραμμα Μεταπτυχιακών Σπουδών**  
**«Τοπική και Περιφερειακή Ανάπτυξη και Αυτοδιοίκηση»**

**Τα χαρακτηριστικά του Εξωτερικού Ελέγχου στις**  
**μη Κερδοσκοπικές Δημοτικές Επιχειρήσεις**  
**Ελένη Καλώτη**

**Κόρινθος, Νοέμβριος 2021**

**University of Peloponnese**  
**Faculty of Social and Political Sciences**  
**Department of Political Studies and International Relations**

**Master Program in**  
**«Local and Regional Government and Development»**

**The characteristics of External Audit in the nonprofit**  
**Municipal Enterprises**  
**Eleni Kaloti**

**Corinth, November 2021**

## **ΕΥΧΑΡΙΣΤΙΕΣ**

Με την ολοκλήρωση της Διπλωματικής μου εργασίας θα ήθελα να ευχαριστήσω τον επιβλέποντα καθηγητή μου κ. Ιωάννη Ντόκα για την καθοδήγηση και τις πολύτιμες επιστημονικές υποδείξεις που μου προσέφερε καθ' όλη την διάρκεια της συγγραφής της. Επίσης θα ήθελα να ευχαριστήσω την οικογένεια μου για την αμέριστη συμπαράσταση που προσέφεραν καθ' όλη τη διάρκεια της προσπάθειας μου.

# **Τα χαρακτηριστικά του Εξωτερικού Ελέγχου στις μη Κερδοσκοπικές Δημοτικές Επιχειρήσεις**

**Σημαντικοί Όροι:** Εξωτερικός Έλεγχος, Ελεγκτική, Δημοτικές Κοινοτικές Επιχειρήσεις, IPSAS, IAS, IFRS, Προεδρικό Διάταγμα 54/ 2018, Διπλογραφικό Σύστημα, Ετήσιες Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις, Αποτίμηση, Σύγκριση.

## **ΠΕΡΙΛΗΨΗ**

Όπως υποδηλώνει και ο τίτλος της η παρούσα διπλωματική εργασία, εξελισσόμενη σε επτά κεφάλαια, στοχεύει να διερευνήσει τα χαρακτηριστικά του εξωτερικού ελέγχου στους οργανισμούς Τοπικής Αυτοδιοίκησης και, δη, στις μη κερδοσκοπικές Δημοτικές Επιχειρήσεις και να αναδείξει την σημασία της εφαρμογής του. Πιο συγκεκριμένα, εξετάζεται το νέο πλαίσιο λογιστικής τυποποίησης για τον δημόσιο τομέα με βάση το Π.Δ. 54/2018, το οποίο είναι σε άμεση συνάρτηση με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα του Δημοσίου (IPSAS) και θα ισχύσει από 1-1-2023 για τους φορείς της Γενικής Κυβέρνησης. Επιπλέον, αναλύονται οι λόγοι που καθιστούν υποχρεωτική την εφαρμογή του εξωτερικού ελέγχου και συμβάλλουν στην απόδοση μιας ρεαλιστικής οικονομικής εικόνας του φορέα και στην διαφύλαξη της φορολογικής ακεραιότητας και αξιοπιστίας του. Εν κατακλείδι, θα ακολουθήσει η αντιστοίχιση που έχουν τα IAS και τα IFRS με τα IPSAS στον λογιστικό χειρισμό των μη κερδοσκοπικών δημοτικών επιχειρήσεων

Η επιλογή του θέματος έγινε πρωτίστως λόγω της συνάφειας του με το αντικείμενο της εργασίας μου, γεγονός που θα προσδώσει προστιθέμενη αξία στον οργανισμό της Τοπικής Αυτοδιοίκησης που εργάζομαι καθώς θα συμβάλει στην διεύρυνση του γνωστικού μου πεδίου και στην ενίσχυση της απόδοσης μου.



# **The characteristics of External Audit in the nonprofit Municipal Enterprises**

**KEY WORDS:** External Audit, Auditing, Non – profit Municipal Enterprises, IPSAS, IAS, IFRS, Presidential Decree 54/2018, Accrual Basis of Accounting, Annual Financial Statements, Assessment, Comparison.

## **ABSTRACT**

As the title already implies, this present thesis consisting of seven chapters, will attempt to investigate the characteristics of external audit in the local government and, specifically, in the fields of the nonprofit municipal enterprises and it will also emphasize the importance of its implementation. Specifically, the new Public Sector Accounting framework, related to IPSAS, already published in the 54/2018 Presidential Decree which is to be mandatory implemented from the 1<sup>st</sup> January 2023 onwards, is being thoroughly examined. Moreover, the reasons that reinforce the implementation of external audit and contribute to the enhancement of reliability and effectiveness of the annual financial statements are being extensively analyzed. Finally, a comparison of IAS and IFRS with IPSAS is being applied for the entities of nonprofit municipal enterprises.

The specific topic was chosen due to its relevance with my work object, a fact that on the one hand will give an added value to the municipal institution where I work and on the other hand will contribute to my knowledge broadening and therefore my performance enhancement.

## ΥΠΕΥΘΥΝΗ ΔΗΛΩΣΗ

Με την παρούσα δήλωση:

Δηλώνω ρητά και ανεπιφύλακτα ότι η διπλωματική εργασία που σας καταθέτω αποτελεί προϊόν δικής μου πνευματικής προσπάθειας, δεν παραβιάζει τα δικαιώματα τρίτων μερών και ακολουθεί τα διεθνώς αναγνωρισμένα πρότυπα επιστημονικής συγγραφής, τηρώντας πιστά την ακαδημαϊκή δεοντολογία.

Οι απόψεις που εκφράζονται αποτελούν αποκλειστικά ευθύνη του/ης συγγραφέα/ως και ο/η επιβλέπων/ουσα, οι εξεταστές, το Τμήμα και το Πανεπιστήμιο Πελοποννήσου δεν υιοθετούν κατ' ανάγκη τις εκφραζόμενες απόψεις ούτε φέρουν οποιαδήποτε ευθύνη για τυχόν λάθη και παραλείψεις.

Ο/Η δηλών/ούσα

.....

(Υπογραφή)

## Περιεχόμενα

Περίληψη

Abstract

Κατάλογος Πινάκων

Κατάλογος Διαγραμμάτων

Εισαγωγή 14

### **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1: Βασικές Έννοιες – Σκοπός και Δομή της Έρευνας**

1.1 Ιστορική Αναδρομή - Διαδικασίες που συνέβαλαν στην λογιστική  
εναρμόνιση 16

1.2 Αντικείμενο της Διπλωματικής Εργασίας 19

1.3 Σκοπός και Δομή της έρευνας-Ερευνητικά Ερωτήματα, βασικές υποθέσεις 20

### **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2 : Θεωρητικό και Θεσμικό Πλαίσιο**

2.1 Βιβλιογραφική Επισκόπηση 21

2.2 Η έννοια της Δημόσιας διοίκησης στην Ελλάδα 22

2.3 Το απλογραφικό λογιστικό σύστημα 23

2.4 Παράγοντες που ενισχύουν την ανάγκη μετάβασης στο Διπλογραφικό  
Λογιστικό σύστημα 24

2.5 Ορισμός της Ελεγκτικής 26

2.6 Διακρίσεις Ελέγχου 27

2.7 Εξωτερικός Έλεγχος 28

2.8 Λόγοι που επιβάλλουν την εφαρμογή του Εξωτερικού Ελέγχου 30

2.9 Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (IAS) 31

2.10 Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα Δημοσίου Τομέα (IPSAS) 32

2.11 Διερεύνηση της πορείας εφαρμογής των IPSAS στην Ελλάδα 34



2.12 Το νέο πλαίσιο λογιστικής τυποποίησης Π.Δ. 54/2018	36
<b>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3: Τα Χαρακτηριστικά του Εξωτερικού Ελέγχου</b>	41
<b>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4: Μεθοδολογία της Έρευνας</b>	
4.1 Μέθοδος μελέτης του ερευνητικού ερωτήματος	43
<b>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5 : Ανάλυση Ερωτηματολόγιου – Discussion Results</b>	
5.1 Παρουσίαση των συμπερασμάτων της έρευνας	44
<b>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6: Αντιστοίχιση IAS &amp; IFRS με τα IPSAS</b>	74
<b>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 7: Συμπεράσματα – Προτάσεις για Μελλοντική Έρευνα</b>	
7.1 Χρησιμότητα και Οφέλη από την χρήση των IPSAS	77
<b>ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ</b>	79
<b>ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ</b>	87

## Κατάλογος Πινάκων

<b>Αριθμός Πίνακα</b>	<b>Τίτλος Πίνακα</b>	<b>Σελίδα</b>
5.1	Κατανομή Φύλου	44
5.2	Κατανομή Ηλικιακών Κατηγοριών	45
5.3	Κατανομή Μορφωτικού Επιπέδου	47
5.4	Κατανομή Εργασιακής Θέσης	48
5.5	Περιγραφικά στατιστικά για τις εργασιακές συνθήκες	50
5.6	Περιγραφικά στατιστικά για εργασιακές συνθήκες	55
5.7	Περιγραφικά στατιστικά για τον τρόπο διεκπεραίωσης του ελέγχου των οικονομικών καταστάσεων	60
5.8	Περιγραφικά στατιστικά για το επίπεδο γνώσης των ερωτώμενων σχετικά με τα IPSAS και τα οφέλη που ενδεχομένως θεωρούν ότι θα προκύψουν από την εφαρμογή τους	64



## Κατάλογος Διαγραμμάτων

Αριθμός Διαγράμματος	Τίτλος Διαγράμματος	Σελίδα
1.1	Ορόσημα στην εξέλιξη της πορείας των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων	17
2.2	Δομή του Δημοσίου Τομέα	22
2.3	Προϋποθέσεις εφαρμογής των IPSAS στην Ελλάδα	35
2.4	Ποιοτικά χαρακτηριστικά που πρέπει να διέπουν τις Χρηματοοικονομικές Αναφορές, όπως περιγράφονται στις διατάξεις του Π.Δ/τος 54/2018	37
2.5	Δομή των Χρηματοοικονομικών Αναφορών	38
2.6	Ανάλυση των ενοποιημένων Χρηματοοικονομικών Αναφορών	39
5.7	Διάγραμμα για την ερώτηση 1 του ερωτηματολογίου	44
5.8	Διάγραμμα για την ερώτηση 2 του ερωτηματολογίου	45
5.9	Διάγραμμα Σχετικών Συχνοτήτων Κατανομής Ηλικιακών Κατηγοριών	46
5.10	Διάγραμμα για την ερώτηση 3 του ερωτηματολογίου	47
5.11	Διάγραμμα για Σχετικές Συχνότητες Κατανομής Μορφωτικού Επιπέδου	48
5.12	Διάγραμμα για την ερώτηση 4 του ερωτηματολογίου	48
5.13	Διάγραμμα Σχετικών Συχνοτήτων Κατανομής Εργασιακής Θέσης	50
5.14	Διάγραμμα για την ερώτηση 5 του ερωτηματολογίου	50
5.15	Διάγραμμα για την ερώτηση 6	50
5.16	Διάγραμμα για την ερώτηση 7	51
5.17	Διάγραμμα για την ερώτηση 8	52
5.18	Διάγραμμα για την ερώτηση 9	52
5.19	Διάγραμμα για την ερώτηση 10	53
5.20	Διάγραμμα για την ερώτηση 11	54
5.21	Διάγραμμα για την ερώτηση 12	54
5.22	Διάγραμμα για την ερώτηση 13	56
5.23	Διάγραμμα για την ερώτηση 14	57
5.24	Διάγραμμα για την ερώτηση 15	57
5.25	Διάγραμμα για την ερώτηση 16	58
5.26	Διάγραμμα για την ερώτηση 17	59
5.27	Διάγραμμα για την ερώτηση 18	59
5.28	Διάγραμμα για την ερώτηση 19	61
5.29	Διάγραμμα για την ερώτηση 20	61

5.30	Διάγραμμα για την ερώτηση 21	62
5.31	Διάγραμμα για την ερώτηση 22	63
5.32	Διάγραμμα για την ερώτηση 23	63
5.33	Διάγραμμα για την ερώτηση 24	65
5.34	Διάγραμμα για την ερώτηση 25	66
5.35	Διάγραμμα για την ερώτηση 26	67
5.36	Διάγραμμα για την ερώτηση 27	67
5.37	Διάγραμμα για την ερώτηση 28	68
5.38	Διάγραμμα για την ερώτηση 29	69
5.39	Διάγραμμα για την ερώτηση 30	69
5.40	Διάγραμμα για την ερώτηση 31	70
5.41	Διάγραμμα για την ερώτηση 32	71

## ΕΙΣΑΓΩΓΗ

«Είναι μίμηση, μανία ή αναγκαιότητα η λογιστική μεταρρύθμιση για τους φορείς της Γενικής Κυβέρνησης;» Η διερεύνηση αυτού του ζητήματος σε συνδυασμό με την κοινωνική αξία των κυβερνητικών λογιστικών μετασχηματισμών και την συνεισφορά τους στον αναπτυξιακό σχεδιασμό και την εξασφάλιση της οικονομικής ευημερίας αναδείχθηκε σε θεμελιώδη προβληματική των αναπτυσσόμενων κρατών και αποτέλεσε την αφετηρία πάνω στην οποία θεμελιώθηκε το 2006 το 10<sup>ο</sup> Διεθνές Συνέδριο πάνω στην Συγκριτική Έρευνα για την Διεθνή Κυβερνητική Λογιστική (Comparative International Government Accounting Research – CIGAR). Απόρροια αυτής της συλλογιστικής ήταν η απόδοση ιδιαίτερης έμφασης στην καθολική υιοθέτηση της λογιστικής δεδουλευμένης βάσης για την επίτευξη της οικονομικής ακεραιότητας, γεγονός που κατέστησε απαραίτητη την εφαρμογή των IPSAS (Chan, 2006).

Συν τοις άλλοις, ως συνέπεια της παγκόσμιας χρηματοοικονομικής κρίσης και των ανυπολόγιστων οικονομικών ελλειμμάτων που επέφερε, οι κυβερνητικοί φορείς στις διάφορες χώρες επιδόθηκαν σε διάφορες στοχευμένες πρωτοβουλίες για την εξασφάλιση της διαφάνειας, της βέλτιστης οικονομικής διαχείρισης και λογιστικής παρακολούθησης ενός οργανισμού ή μιας επιχείρησης μέσω των διαδικασιών οικονομικού ελέγχου (Chytis et al, 2020).

Στην περίπτωση της Ελλάδας, τις τρεις τελευταίες δεκαετίες ενισχύθηκαν οι προσπάθειες για την αποσαφήνιση των νομοθετικών κενών αναφορικά με την αποτελέματωση των λογιστικών πρακτικών στον δημόσιο τομέα, προκειμένου να επιτευχθεί η θωράκιση των διαφόρων οργανισμών από φαινόμενα διαφθοράς και κακοδιαχείρισης και, ως εκ τούτου, η εναρμόνισή τους με τις αρχές μιας χρηστής οικονομικής διαχείρισης. Ειδικότερα, κατά την περίοδο της οικονομικής κρίσης, ήδη από την υπογραφή του πρώτου Μνημονίου ένα από τα μέτρα που εισηγήθηκε το Διεθνές Νομισματικό Ταμείο και η Ευρωπαϊκή Ένωση ήταν η αναβάθμιση του δημοσίου λογιστικού. Προς αυτήν την κατεύθυνση κινήθηκε η πρόταση για ενίσχυση του εξωτερικού ελέγχου μέσω της υιοθέτησης των IPSAS, η οποία θα προσδώσει την δυνατότητα στους δημόσιους φορείς του αποτελεσματικού οικονομικού ελέγχου των περιουσιακών τους στοιχείων και των οικονομικών δραστηριοτήτων τους καθώς επίσης και την βελτίωση της ποιότητας και την δυνατότητα σύγκρισης των οικονομικών πληροφοριών μεταξύ των διαφόρων χωρών (Chytis et al, 2020).

Κομβικής σημασίας για τα ελληνικά δεδομένα υπήρξε η έκδοση του Π. Δ/τος 54/2018, το οποίο αναφέρεται στην υποχρεωτική εφαρμογή ενός νέου πλαισίου λογιστικής τυποποίησης για τον δημόσιο τομέα από 1<sup>η</sup> Ιανουαρίου 2023 και το οποίο θεμελιώνεται στα IPSAS.

Η θεματική της παρούσας διπλωματικής επικεντρώνεται στην ανίχνευση και αποσαφήνιση των χαρακτηριστικών του εξωτερικού ελέγχου στις μη κερδοσκοπικές δημοτικές επιχειρήσεις του δημοσίου τομέα και στην ανάδειξη της σημασίας του μέσα από την κριτική επισκόπηση της σχετικής βιβλιογραφίας. Θα διερευνηθεί ο τρόπος με τον οποίο ο εξωτερικός έλεγχος συμβάλει στην εκτενή παρακολούθηση όλων των λογιστικών κινήσεων μέσω της εξαγωγής αντικειμενικά δομημένων λογιστικών πληροφοριών και οικονομικών καταστάσεων και, ως εκ τούτου, στην εναρμόνιση του με ορθολογιστικά κριτήρια και διαδικασίες επαλήθευσης. Το πρώτο κεφάλαιο της Διπλωματικής συνιστά μια προσπάθεια σκιαγράφησης του θέματος καθώς μέσα από μία ιστορική αναδρομή, θα γίνει ιδιαίτερη μνεία στον σκοπό και την διάρθρωση της διπλωματικής εργασίας, θα παρουσιαστεί το ερευνητικό ερώτημα στο οποίο προτίθεται να δώσει απαντήσεις και οι βασικές υποθέσεις.

Στο δεύτερο κεφάλαιο γίνεται αναφορά στο θεωρητικό και θεσμικό πλαίσιο των εννοιών που διέπουν την παρούσα διπλωματική καθώς επίσης και στο υλικό της βιβλιογραφίας. Θα αποσαφηνιστεί η δομή της Δημόσιας διοίκησης, ο ορισμός της ελεγκτικής και οι διακρίσεις του ελέγχου, ενώ θα γίνει εκτενής ανάλυση στην έννοια και το αντικείμενο του εξωτερικού ελέγχου καθώς και τους λόγους που επιβάλλουν την εφαρμογή του. Συν τοις άλλοις, θα παρουσιάσουμε τα IPSAS καθώς και το νέο πλαίσιο λογιστικής τυποποίησης για τον δημόσιο τομέα, το οποίο τέθηκε σε ισχύ με το Π.Δ. 54/2018, θα εφαρμοστεί στις αρχές του 2023 και αποσκοπεί στην αναβάθμιση του δημοσίου λογιστικού μέσω της ενσωμάτωσης όλων των φορέων της Γενικής Κυβέρνησης σε ένα ενιαίο λογιστικό πλαίσιο.

Στο τρίτο κεφάλαιο θα γίνει μια περιγραφή των χαρακτηριστικών του εξωτερικού ελέγχου στον δημόσιο τομέα, η οποία θεμελιώνεται σε βιβλιογραφικές αναφορές.

Στο τέταρτο κεφάλαιο θα παρουσιαστεί η μεθοδολογία της έρευνας και θα γίνει αναφορά στο ερευνητικό δείγμα και το ερωτηματολόγιο που χρησιμοποιήθηκε. Για την διεξαγωγή της έρευνας θα χρησιμοποιηθεί η ποιοτική μέθοδος καθώς θα σταλούν ερωτηματολόγια σε μη κερδοσκοπικές Δημοτικές Επιχειρήσεις προκειμένου να εξαχθούν χρήσιμα συμπεράσματα.

Στο πέμπτο κεφάλαιο θα γίνει η ανάλυση των δεδομένων που θα προκύψουν από τις απαντήσεις των ερωτηματολογίων.

Εν συνεχεία, στο έκτο κεφάλαιο θα επιχειρήσουμε να αντιστοιχήσουμε τα IPSAS με τα IAS και IFRS στον λογιστικό χειρισμό των μη κερδοσκοπικών δημοτικών επιχειρήσεων.

Η παράθεση των συμπερασμάτων καθώς και οι προτάσεις για μελλοντική έρευνα θα τεθούν στο έβδομο κεφάλαιο.

# ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1

## ΒΑΣΙΚΕΣ ΕΝΝΟΙΕΣ–ΣΚΟΠΟΣ ΚΑΙ ΔΟΜΗ ΤΗΣ ΕΡΕΥΝΑΣ

### 1.1 ΙΣΤΟΡΙΚΗ ΑΝΑΔΡΟΜΗ – ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΕΣ ΠΟΥ ΣΥΝΕΒΑΛΑΝ ΣΤΗΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΕΝΑΡΜΟΝΙΣΗ

Η ανάγκη για αναδιαμόρφωση της οικονομικής διαχείρισης και της λογιστικής παρακολούθησης εξακολουθεί να θεωρείται και σήμερα, περισσότερο από ποτέ θεμελιώδους σημασίας για την ενίσχυση της αντικειμενικότητας των λογιστικών δεδομένων αφενός λόγω της διευρυμένης οικονομικής κρίσης και αφετέρου εξαιτίας των συχνών φαινομένων διαφθοράς στον δημόσιο τομέα,. (Καραγιάνης, 2006 ; ΥΠΕΣΔΑΑ, 1999). Μέσα στα πλαίσια της ρευστής αυτής πραγματικότητας η υλοποίηση της διαδικασίας του ελέγχου σε έναν δημόσιο φορέα καθίσταται κομβικής σημασίας για την εξασφάλιση της διαφάνειας και την θεμελίωση της επιστημονικής επάρκειας στο δημόσιο γεγονός που συμβάλλει στην διασφάλιση της βιωσιμότητας και της αποδοτικότητας του. Στο πλαίσιο της προσπάθειας επίτευξης αυτών καθώς και για την αποτροπή εμφάνισης φαινομένων κατάχρησης και κακοδιαχείρισης, εφαρμόστηκαν τα λογιστικά πρότυπα, τα οποία υιοθέτησε ένας μεγάλος αριθμός χωρών και αναφέρονταν σε ένα σύστημα λογιστικών κανόνων και κωδικών που εφαρμόζονται κατά την διάρκεια της σύνταξης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και αναφορών (Chan, 2006).

Στον ελληνικό χώρο οι συνεχείς μετασχηματισμοί στις διοικητικές δομές σε συνδυασμό με τις αδυναμίες του υφιστάμενου δημοσιονομικού συστήματος να ανταποκριθούν σε αυτές συνέβαλαν καταλυτικά στην ανάγκη για αναβάθμιση της λειτουργίας και της οργάνωσης της δημοσιονομικής πολιτικής στον δημόσιο τομέα στην Ελλάδα. Η αδήριτη ανάγκη μιας άμεσης νομοθετικής πρωτοβουλίας που θα συντελούσε στον δομικό ανασχηματισμό της δημοσιονομικής διαχείρισης εκφράστηκε, κατ' αρχάς, με την ψήφιση του Π.Δ/τος 315/1999, ο οποίος εισήγαγε την εφαρμογή της διπλογραφικής μεθόδου στους Οργανισμούς Τοπικής Αυτοδιοίκησης από το 2001 (ΥΠΕΣΔΑΑ, 1999). Αποτέλεσμα αυτής ήταν η εκτενής παρακολούθηση όλων των λογιστικών κινήσεων των περιουσιακών στοιχείων του εκάστοτε δημοσίου φορέα, μέσω της αναλυτικής απεικόνισής τους στις ετήσιες χρηματοοικονομικές καταστάσεις, προκειμένου να διασφαλιστεί η χρηστή διαχείριση του δημοσίου χρήματος. Στην Ελλάδα, αρχικά, το 2008 εφαρμόστηκαν, τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (ΔΛΠ) με την



ψήφιση του Ν. 3693/2008, άρθρο 24, ο οποίος προέβλεπε την υποχρεωτική εφαρμογή ενιαίων κανόνων για την διενέργεια ελέγχων, ανάλογα με τη φύση των εργασιών, βάσει των Διεθνών Προτύπων Ελέγχου (International Standards of Auditing), των Διεθνών Προτύπων Επισκόπησης (International Standards on Review Engagements) και των Διεθνών Προτύπων Συναφών Εργασιών (International Standards on Related Services). Ωστόσο, η ενσωμάτωση της Κοινοτικής Οδηγίας 2013/34 ΕΕ συνέβαλε στην θέσπιση του Ν. 4308/2014 και, ως εκ τούτου, συνέβαλε στην εφαρμογή των νέων Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων.

Σε παγκόσμια κλίμακα, σύμφωνα με όσα υποστηρίζει ο Χαϊνάλ, ήδη από την δεκαετία του 1960 τέθηκε το ζήτημα της μετάβασης σε μία τυποποιημένη λογιστική πληροφόρηση που θεμελιώθηκε με την εισαγωγή των GAAP (Γενικά Αποδεκτά Λογιστικές Αρχές) στις Η.Π.Α, Αναλυτικά, η διαδρομή προς την θεμελίωση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων είναι η ακόλουθη:

### Διάγραμμα 1.1

#### Ορόσημα στην εξέλιξη της πορείας των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων

Έτος	Γεγονός
<b>Δεκαετία 1960</b>	Αίτημα για ύπαρξη διεθνών προτύπων
<b>1970</b>	Πρώτη τροποποίηση της Κοινοτικής Οδηγίας για το εταιρικό δίκαιο (68/151/EEC) αναφορικά με την αποκάλυψη εταιρικών πληροφοριών και την λογιστική νομοθεσία στην Ευρωπαϊκή Ένωση.
<b>1973</b>	Θεμελίωση των <i>IASC (Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων)</i>
<b>1977</b>	Ίδρυση της <i>IFAC (Διεθνής Ομοσπονδία Λογιστών)</i> , η οποία εκπροσωπούσε 63 λογιστικά σώματα από 44 χώρες.
<b>1978</b>	Σύνταξη προτύπων έλεγχου από την <i>IFAC</i> μέσω της <i>IAPC (Διεθνής Επιτροπή Ελεγκτικών Πρακτικών)</i>
<b>1978</b>	Εδραίωση Λογιστικών Κοινοτικών Οδηγιών
<b>1986</b>	Ίδρυση της <i>PSC (Επιτροπή Δημοσίου Τομέα)</i>
<b>1995</b>	Η εφαρμογή των Λογιστικών Κοινοτικών Οδηγιών δεν συνέβαλε στην συνολική εναρμόνιση. Αλλαγή στρατηγικού πλάνου για την Ευρωπαϊκή Ένωση μέσω της υιοθέτησης των <i>IAS</i>
<b>1996</b>	Θεμελίωση από την <i>PSC</i> του «Σχεδίου Προτύπων» με σκοπό την έκδοση των πρώτων <i>IPSAS</i>

<b>1995-2000</b>	Σχέδιο της <i>IASB</i> (Συμβούλιο των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων) «Βασικά Πρότυπα» με σκοπό την ανάπτυξη ενός πλαισίου κεντρικών προτύπων για εφαρμογή από παγκόσμιους παράγοντες
<b>2000</b>	Υιοθέτηση από <i>IOSCO</i> (Διεθνής Οργανισμός Επιτροπών Ασφαλείας) των Εθνικών Λογιστικών Προτύπων
<b>2001</b>	Δυνατότητα χρήσης της «Λογιστικής της Εύλογης Αξίας» μέσω της Κοινοτικής Οδηγίας 2001/65/EC του Ευρωπαϊκού Δικαστηρίου
<b>2001</b>	Συνεργασία του <i>IFRS</i> και του <i>IASB</i> (Συμβούλιο των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων)
<b>2002</b>	Υπογραφή της «Συμφωνίας του Norwalk», μεταξύ της <i>FASB</i> - (Συμβούλιο Χρηματοοικονομικών Προτύπων) και της <i>IASC</i> (Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων) για την επίτευξη συμβατότητας
<b>2002</b>	Συμβολή του Κανονισμού της Ε.Ε. 1606/2002 στην εναρμόνιση της χρηματοοικονομικής λογιστικής μέσω της επιβολής της υποχρεωτικής χρήσης των <i>IFRS</i> για τις εταιρείες που ενεργοποιούνται στις αγορές της Ε.Ε.
<b>2002</b>	Σύνταξη προτύπων έλεγχου από την <i>IFAC</i> (Διεθνής Ομοσπονδία Λογιστών) μέσω του <i>IASBB</i> (Διεθνές Συμβούλιο Ελέγχου και Διασφάλισης)
<b>2004</b>	Μετονομασία της <i>PSC</i> (Επιτροπή Δημοσίου Τομέα) σε <i>IPSASB</i> (Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου για τον Δημόσιο Τομέα)
<b>2005</b>	Πρόταση της Ευρωπαϊκής Ένωσης σε όλα τα κράτη μέλη για υποχρεωτική χρήση των <i>IAS/IFRS</i> για ενοποιημένους λογαριασμούς.
<b>2006</b>	Υλοποίηση της παραπάνω πρότασης με την Κοινοτική Οδηγία 46/2006/EE
<b>2007</b>	Το <i>SEC</i> (Επιτροπή Ασφαλούς Συναλλαγής) επέτρεψε την σύνταξη χρηματοοικονομικών καταστάσεων με την χρήση των <i>IFRS</i> (Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς)
<b>2008</b>	Οι χώρες της G20 αποφάσισαν ότι η χρήση των <i>IFRS</i> και <i>FASB</i> μπορούν να συμβάλλουν στην εναρμόνιση
<b>2009</b>	Χρήση των <i>IFRS</i> στις μικρομεσαίες επιχειρήσεις
<b>2013</b>	Θέσπιση της Κοινοτικής Οδηγίας 2013/34/EE για την αποσαφήνιση

	των λογιστικών υποχρεώσεων των επιχειρήσεων με σκοπό την πάταξη της διαφθοράς
<b>2014</b>	Κομβικής σημασίας η ψήφιση της Κοινοτικής Οδηγίας 2014/56/ΕΕ, η οποία προέβλεπε την υποχρεωτική εφαρμογή ελέγχων των ετήσιων και ενοποιημένων λογαριασμών

## **1.2 ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΟ ΤΗΣ ΔΙΠΛΩΜΑΤΙΚΗΣ ΕΡΓΑΣΙΑΣ**

Η παρούσα διπλωματική θα επιχειρήσει μία κριτική αξιολόγηση του υφιστάμενου γνωστικού πεδίου καθώς και του νομοθετικού πλαισίου που διέπει τον εξωτερικό έλεγχο μέσω της άντλησης δεδομένων από την ελληνική και ξενόγλωσσα βιβλιογραφία.

Θα εστιάσει στην διερεύνηση των χαρακτηριστικών του εξωτερικού ελέγχου στους οργανισμούς Τοπικής Αυτοδιοίκησης και, δη, στις μη κερδοσκοπικές Δημοτικές Επιχειρήσεις. Συν τοις άλλοις, θα αναφερθεί στο νέο πλαίσιο λογιστικής τυποποίησης που θα ισχύσει από 1-1-2023 για τους φορείς της Γενικής Κυβέρνησης και το οποίο είναι σε άμεση συνάρτηση με τα IPSAS καθώς και τους λόγους που επιβάλλουν την εφαρμογή τους. Εν κατακλείδι, θα ακολουθήσει η αντιστοίχιση που έχουν τα IAS και τα IFRS με τα IPSAS στον λογιστικό χειρισμό των μη κερδοσκοπικών δημοτικών επιχειρήσεων.

Η έρευνά μου θα επικεντρωθεί στις περιπτώσεις των μη κερδοσκοπικών Δημοτικών Επιχειρήσεων στην Ελλάδα, οι οποίες εντάσσονται στους φορείς της Γενικής Κυβέρνησης και έχουν συσταθεί σύμφωνα με το άρθρο 252 του Ν. 3463/2006 με αντικείμενο της την ανάπτυξη δραστηριοτήτων, συναφών με αντίστοιχου περιεχομένου αρμοδιότητες αυτών, σύμφωνα με όσα προβλέπονται στο άρθρο 254 παράγραφος 1 του ίδιου Νόμου.

### **1.3 ΣΚΟΠΟΣ ΚΑΙ ΔΟΜΗ ΤΗΣ ΕΡΕΥΝΑΣ - ΕΡΕΥΝΗΤΙΚΑ ΕΡΩΤΗΜΑΤΑ – ΒΑΣΙΚΕΣ ΥΠΟΘΕΣΕΙΣ**

Το ερευνητικό ερώτημα της Διπλωματικής Έρευνας εστιάζει στην αναζήτηση των χαρακτηριστικών του εξωτερικού ελέγχου και πως συνδέεται με το νέο λογιστικό σύστημα για τον Δημόσιο τομέα, το οποίο θα τεθεί σε εφαρμογή από 1-1-2023 και βρίσκεται σε άμεση συνάρτηση με τα IPSAS. Το ερωτηματολόγιο της διπλωματικής έρευνας κλήθηκαν να συμπληρώσουν εργαζόμενοι σε μη κερδοσκοπικές δημοτικές επιχειρήσεις που εντάσσονται στους φορείς της Γενικής Κυβέρνησης αποσκοπώντας στην διερεύνηση της επίδρασης του εξωτερικού ελέγχου στις οικονομικές καταστάσεις του νέου πλαισίου λογιστικής τυποποίησης για το δημόσιο .

Οι βασικές υποθέσεις στις οποίες θα βασιστούμε είναι τα οφέλη που απορρέουν από την υιοθέτηση του νέου πλαισίου λογιστικής πληροφόρησης θεμελιωμένο επάνω στα IPSAS στις μη κερδοσκοπικές δημοτικές επιχειρήσεις και η θετική τους επίδραση στην ποιότητα της λογιστικής πληροφόρησης.

Επιπλέον, θα θεωρήσουμε ότι είναι εφικτή η υιοθέτηση και η εφαρμογή τους στον ελληνικό δημόσιο τομέα και, δη, στην αποτύπωση των λογιστικών πληροφοριών στις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις.

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2**

### **ΘΕΩΡΗΤΙΚΟ ΚΑΙ ΘΕΣΜΙΚΟ ΠΛΑΙΣΙΟ**

#### **2.1 ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΚΗ ΕΠΙΣΚΟΠΗΣΗ**

Για την διεκπεραίωση της παρούσας Διπλωματικής χρησιμοποιήθηκε πληροφοριακό υλικό που βασίστηκε στην ελληνική και ξενόγλωσση βιβλιογραφία, στην δικτυογραφία καθώς και σε επιστημονικά άρθρα που αναζητήθηκαν σε ηλεκτρονικές βιβλιοθήκες και περιοδικά.

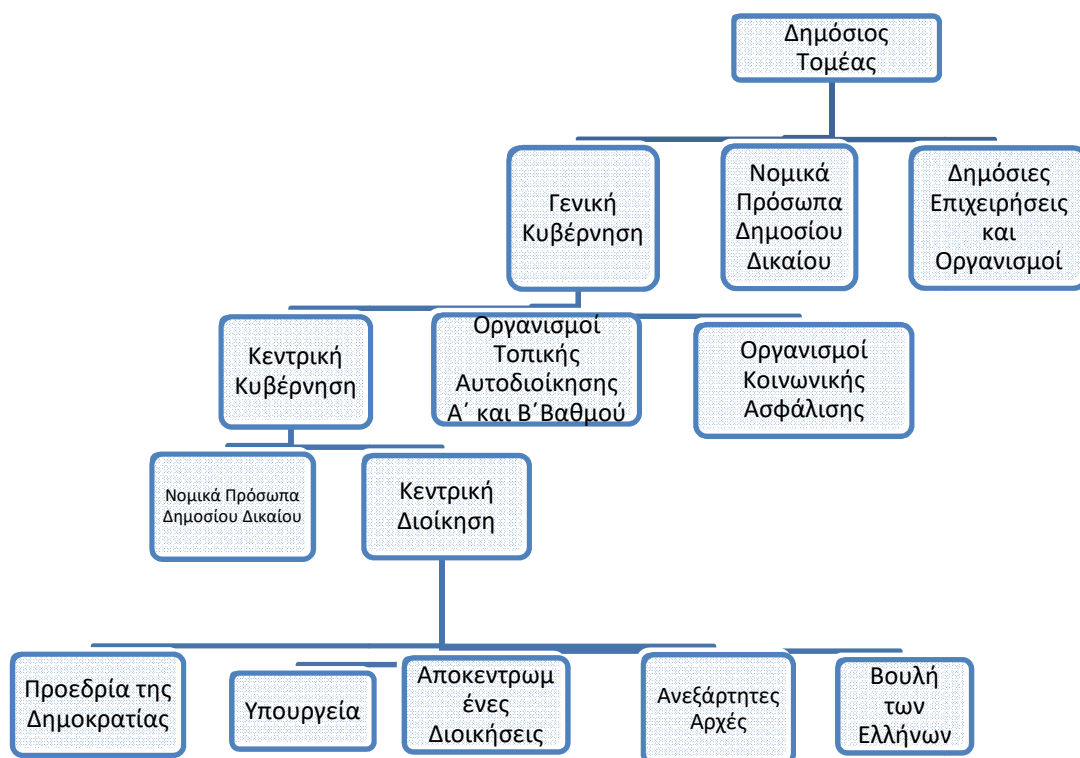
Η αναζήτηση για την ανεύρεση πληροφοριών πραγματοποιήθηκε με βάση τις ακόλουθες λέξεις – κλειδιά:

- Δημοτικές Κοινοτικές Επιχειρήσεις
- Δημόσια Διοίκηση
- Διπλογραφικό Λογιστικό Σύστημα ήτοι Λογιστική Δεδολευμένης Βάσης
- Απλογραφικό Λογιστικό Σύστημα ήτοι Λογιστική Ταμειακής Βάσης
- Προεδρικό Διάταγμα 54/2018
- Ελεγκτική
- Εξωτερικός έλεγχος
- IPSAS
- IAS
- IFRS
- Ετήσιες Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις
- Η λογιστική των Ο.Τ.Α.
- [www.ifac.org/PublicSector](http://www.ifac.org/PublicSector)
- [www.soel.gr](http://www.soel.gr)

## 2.2 Η ΕΝΝΟΙΑ ΤΗΣ ΔΗΜΟΣΙΑΣ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ

*Δημόσια διοίκηση* σύμφωνα με τον Μπαμπινιώτη είναι «το σύνολο των κρατικών υπηρεσιών και των διοικητικών υπαλλήλων τους, καθώς και ο τρόπος με τον οποίο αυτές διοικούνται και λειτουργούν» (Μπαμπινιώτης, 2002). Ωστόσο, οι διαρθρωτικές αλλαγές που εφαρμόζονταν κατά διαστήματα στις διοικητικές δομές του Δημόσιου τομέα αποσαφηνίστηκαν με το άρθρο 14 του Ν. 4270/2014, στο οποίο διατυπώνεται ότι συγκροτείται από την Γενική Κυβέρνηση, τα ΝΠΔΔ που βρίσκονται εκτός Γενικής Κυβέρνησης και τις δημόσιες επιχειρήσεις και οργανισμούς που δεν συμπεριλαμβάνονται σε αυτήν. Η Γενική Κυβέρνηση διαρθρώνεται σε 3 επιμέρους σύνολα, τα οποία περιλαμβάνουν φορείς της Κεντρικής Κυβέρνησης, τους Οργανισμούς Τοπικής Αυτοδιοίκησης και τους Οργανισμούς Κοινωνικής Ασφάλισης. Σχηματικά η δομή της Δημόσιας διοίκησης στην Ελλάδα απεικονίζεται ως εξής:

**Διάγραμμα 2.1**  
**Δομή Δημοσίου Τομέα**



Πηγή: Ν. 4270/2014, αρθ.14.

Παρόλα αυτά μέχρι 31-12-2018, οι οντότητες του Δημοσίου τομέα δεν εφάρμοζαν ένα ενιαίο λογιστικό σύστημα καθώς ακολουθούσαν διαφορετικούς δημοσιονομικούς κανόνες και υπάγονταν σε διαφορετικά θεσμικά πλαίσια. Η οικονομική δραστηριότητα των Οργανισμών Κοινωνικής Ασφάλισης προσδιορίζονταν από τις διατάξεις του Π.Δ/τος 80/1997, τα Νομικά Πρόσωπα Δημοσίου Δικαίου εναρμονίζονταν με το Κλαδικό Λογιστικό Σχέδιο όπως διατυπώνονταν στο Π.Δ. 205/1998, οι Οργανισμοί Τοπικής Αυτοδιοίκησης διέπονταν από το Π.Δ. 315/1999, οι Δημόσιες Μονάδες Υγείας από το Π.Δ. 146/2003. Οι συνεχώς μεταβαλλόμενες διοικητικές δομές σε συνδυασμό με τις αδυναμίες του υφιστάμενου δημοσιονομικού συστήματος να ανταποκριθούν σε αυτές συνέβαλαν καταλυτικά στην ανάγκη για αναβάθμιση της λειτουργίας και της οργάνωσης της δημοσιονομικής πολιτικής. Η αδήριτη ανάγκη μιας άμεσης νομοθετικής πρωτοβουλίας που θα συντελούσε στον δομικό ανασχηματισμό του δημοσιονομικού συστήματος εκφράστηκε την θέσπιση του Π.Δ/τος 15/2011, το οποίο εισήγαγε την αναδιάρθρωση του δημοσιονομικού συστήματος μέσω της υποχρεωτικής μετάβασης από το Απλογραφικό στο Διπλογραφικό Λογιστικό σύστημα.

## **2.3 ΤΟ ΑΠΛΟΓΡΑΦΙΚΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΣΥΣΤΗΜΑ**

Ο έλεγχος της οικονομικής δραστηριότητας και η διαχείριση των λογιστικών με βάση την απλογραφική μέθοδο θεμελιώνεται στον προϋπολογισμό. Η σύνταξη και η κατάρτισή του βασίζεται σε ένα θεσμικό πλαίσιο, το οποίο θεμελιωμένο στις διατάξεις του Ν.Δ. 496 /1974, προσδιορίζει την κατανομή των εσόδων και των εξόδων του εκάστοτε δημόσιου φορέα μέσα στα πλαίσια του οικονομικού έτους. Ωστόσο, οι έννοιες «έσοδο» και «έξοδο» στα πλαίσια του δημόσιου λογιστικού δεν ταυτίζονται με τις αντίστοιχες έννοιες όπως προσδιορίζονται από τις αρχές της λογιστικής επιστήμης καθώς ως έσοδο νοείται κάθε ποσό που συμβάλει στην αύξηση του ενεργητικού και ως έξοδο κάθε δαπάνη που χρεώνεται στο παθητικό. Επιπλέον, καθίσταται ανέφικτη η παροχή ολοκληρωμένης ποσοτικής πληροφόρησης για έννοιες όπως είναι το κόστος, οι κρατήσεις, οι αποσβέσεις και το τελικό αποτέλεσμα του κέρδους ή της ζημίας. Το γεγονός αυτό έχει ως αποτέλεσμα, το απλογραφικό σύστημα να θεμελιώνεται σε μία μονοδιάστατη μεθοδολογία καταχώρησης και ταξινόμησης των οικονομικών στοιχείων, η οποία συμβάλλει στην αποτυχία εναρμόνισης του προϋπολογισμού με ορθολογιστικά κριτήρια και διαδικασίες επαλήθευσης και στην αδυναμία εξαγωγής αντικειμενικά δομημένων

λογιστικών πληροφοριών και οικονομικών καταστάσεων (ισολογισμός και αποτελέσματα χρήσης (Καραγιλάνης, 2006).

## **2.4 ΠΑΡΑΓΟΝΤΕΣ ΠΟΥ ΕΝΙΣΧΥΟΥΝ ΤΗΝ ΑΝΑΓΚΗ ΜΕΤΑΒΑΣΗΣ ΣΤΟ ΔΙΠΛΟΓΡΑΦΙΚΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΣΥΣΤΗΜΑ**

Όπως αναφέρουν οι Ben Amor και Damak Ayadi, η μετάβαση στην διπλογραφική λογιστική μέθοδο ήτοι στην λογιστική δεδουλευμένης βάσης συνιστά βασική προϋπόθεση για την εφαρμογή της νέας λογιστικής τυποποίησης, η οποία εδράζεται στα IPSAS, καθώς μπορεί να συμβάλει στην βέλτιστη καταχώρηση των λογιστικών συναλλαγών και στην ορθή οικονομική διαχείριση και έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων. Η χρήση της δεδουλευμένης λογιστικής αντανακλά την επίγνωση της εκάστοτε κυβέρνησης για την σημασία ενός λογιστικού μοντέλου που προσδίδει ενημέρωση, διαφάνεια και αξιοπιστία. Ωστόσο, η αλλαγή αυτή δύναται να συντελεστεί με επιτυχία και να αποτελέσει ουσιαστική δύναμη ανανέωσης και επίτευξης στόχων μόνο εφόσον γίνει με οργάνωση και συστηματικότητα και οι εργαζόμενοι μπορέσουν να αφομοιώσουν τις καινοτόμες και αποδοτικές πολιτικές και τεχνολογικές πρακτικές (Ben Amor & Damak Ayadi, 2019). Η αναδιαμόρφωση της οικονομικής δραστηριότητας και της λογιστικής διαχείρισης για την μετάβαση στο διπλογραφικό εκφράστηκε, κατ' αρχάς, με την ψήφιση του Ν.1041 /1980 (άρθρο 47 & 49 παρ. 2) και αργότερα με τον Ν. 1819/ 1988 (άρθρο 10), οι οποίοι εισήγαγαν το Γενικό Λογιστικό Σχέδιο στην ελληνική οικονομία. Ωστόσο, το 1997 τέθηκε σε ισχύ ο Ν. 2539/ 1997 και αργότερα το Π.Δ. 205/ 1998, οι οποίοι διατύπωναν την υποχρεωτική εφαρμογή της διπλογραφικής μεθόδου στους ΟΤΑ από το 2001 (ΥΠΕΣΔΑΑ, 1999).

Η εύρυθμη διοικητική οργάνωση και ο αποτελεσματικός προγραμματισμός ενός δημόσιου φορέα είναι απόρροια της έγκυρης οικονομικής αξιολόγησης και πρόβλεψης εσόδων και εξόδων. Επιπλέον, μείζονος σημασίας αποτελεί η αναγκαιότητα της ρεαλιστικής αποτύπωσης της οικονομικής δραστηριότητας καθώς η δυνατότητα εξαγωγής των οικονομικών συμπερασμάτων με την μορφή του ισολογισμού, των αποτελεσμάτων χρήσης κ.λπ., αφενός, θα ενισχύσει την διαφάνεια και την επιστημονική επάρκεια στο δημόσιο λογιστικό και, αφετέρου, θα συντελέσει στην αποτροπή εμφάνισης φαινομένων κατάχρησης και κακοδιαχείρισης (Καραγιλάνης, 2006 ; ΥΠΕΣΔΑΑ, 1999).



Με την εφαρμογή του διπλογραφικού συστήματος θα επιτευχθεί η εκτενής παρακολούθηση όλων των λογιστικών κινήσεων των περιουσιακών στοιχείων του δημόσιου φορέα. Ειδικότερα, κάθε συναλλαγή θα καταγράφεται ταυτόχρονα στον λογαριασμό εσόδων του ενεργητικού ως χρέωση και στον λογαριασμό εξόδων του παθητικού ως πίστωση αποτυπώνοντας ευκρινώς τόσο την ημερομηνία ενταλματοποίησης της δαπάνης όσο και την ημερομηνία εξόφλησης του εντάλματος. Η παράλληλη αποτύπωση των εσόδων και εξόδων θεμελιώνεται σε μαθηματική ισότητα της λογιστικής διαχείρισης, η οποία ορίζει ότι το «ενεργητικό» ισούται με το «παθητικό» συν «την καθαρή θέση». Οι οικονομικές καταχωρήσεις, οι οποίες θα προκύπτουν καθ' όλη την διάρκεια του διαχειριστικού έτους θα απεικονίζονται στις ετήσιες χρηματοοικονομικές καταστάσεις όπως ο ισολογισμός και τα αποτελέσματα χρήσης εξασφαλίζοντας, ως εκ τούτου, αφενός, το σύνολο του πληροφοριακού υλικού που απαιτείται για την απόδοση μιας ρεαλιστικής οικονομικής εικόνας και, αφετέρου, διαφυλάττοντας την φορολογική ακεραιότητα και την αξιοπιστία του (Καραγιλάνης, 2006; ΥΠΕΣΔΑΑ, 1999).

Πόσο έχει ανταποκριθεί, όμως, το δημόσιο στην τήρηση του Διπλογραφικού Συστήματος, δεδομένου ότι από το 2001 είναι υποχρεωτική η εφαρμογή του; Παρά τις αδιαμφισβήτητες δυνατότητες που προσφέρει στις οικονομικές υπηρεσίες και γενικότερα στους ΟΤΑ καθώς αποτελεί ένα πολύτιμο εργαλείο πρόληψης από περιστατικά κακοδιαχείρισης και διασφάλισης της αξιοπιστίας, της διαφάνειας και της αναβάθμισης δεν έχει επικρατήσει η καθολική εφαρμογή του σε όλη την χώρα.

Σύμφωνα με έρευνα που διεξήχθη το 2016 σε 111 από τους 325 Δήμους της χώρας, διαπιστώθηκε ότι :

- Το 94,55% των ερωτηθέντων Δήμων χρησιμοποιούν την γενική λογιστική
- Το 35,78% χρησιμοποιούν την αναλυτική λογιστική
- το 63,46% εφαρμόζουν την διπλογραφική μέθοδο βασιζόμενοι στο δικό τους ανθρώπινο δυναμικό χωρίς την συνδρομή εξωτερικών συνεργατών και
- το 98,17 διαθέτουν δική τους ταμειακή υπηρεσία. (Κρίσπης, 2015-2016).

## 2.5 ΟΡΙΣΜΟΣ ΤΗΣ ΕΛΕΓΚΤΙΚΗΣ

Η ελεγκτική, σύμφωνα με τον *Montgomery*, είναι ο πιο σημαντικός κλάδος της λογιστικής επιστήμης και είναι άρρηκτα συνδεδεμένος με την αναλυτική ικανότητα που αποσκοπεί, αφενός, στην ανίχνευση ή αποτροπή της απάτης και, αφετέρου, στην ανίχνευση ή αποτροπή του λάθους (*Montgomery*, 1913). Ωστόσο, οι *Mautz and Sharf* υποστηρίζουν ότι ελεγκτική εδράζεται στην λογική ικανότητα και όχι στην λογιστική επιστήμη καθώς υποστηρίζουν ότι επικεντρώνεται στην απόδειξη, τα οικονομικά δεδομένα και τις πληροφορίες που απορρέουν από τις οικονομικές καταστάσεις. Διέπεται από ορθολογιστικούς κανόνες και αρχές και λειτουργεί ως θεωρητικό και πρακτικό εργαλείο διενέργειας ελέγχου κάθε οικονομικής δραστηριότητας (*Mautz and Sharaf*, 1961).

Σύμφωνα με τον *Soltani* αντικείμενό της αποτελεί η διενέργεια οικονομικού ελέγχου της περιουσιακής δομής και των οικονομικών δραστηριοτήτων ενός οργανισμού ή μιας επιχείρησης, σύμφωνα με όσα ορίζει η εκάστοτε κείμενη νομοθεσία. Εν προκειμένω, μέσω της ρεαλιστικής αποτύπωσης της οικονομικής τους δραστηριότητας, είναι εφικτή η δυνατότητα εξαγωγής οικονομικών συμπερασμάτων με την μορφή του ισολογισμού, των αποτελεσμάτων χρήσης κ.λπ. (*Soltani*, 2007).

Σκοπός της ελεγκτικής και του ελεγκτή είναι να διασφαλίσει την αξιοπιστία και την ποιότητα των πληροφοριών που απεικονίζονται στις οικονομικές καταστάσεις, γεγονός που συμβάλει στην ενίσχυση της εμπιστοσύνης και της διαφάνειας. Αυτό οφείλεται στο γεγονός ότι οι οικονομικές καταστάσεις συνιστούν το πιο σημαντικό τεκμήριο χρηστής οικονομικής διαχείρισης και άπτονται της ευθύνης του υπό εξέταση οργανισμού ή επιχείρησης (*Soltani*, 2007).

## 2.6 ΔΙΑΚΡΙΣΕΙΣ ΕΛΕΓΧΟΥ

Σύμφωνα με τους Porter et al, η διαδικασία του ελέγχου μπορεί να διαχωριστεί είτε με βάση τον πρωταρχικό σκοπό του ελέγχου είτε με βάση τους αρχικούς δικαιούχους του ελέγχου. Αναφορικά με τον πρωταρχικό σκοπό του ελέγχου δύναται να διακριθεί στους κάτωθι επιμέρους ελέγχους:

1. Στους ελέγχους των οικονομικών καταστάσεων που αναφέρονται στην ετήσια επισκόπηση της οικονομικής κατάστασης της επιχείρησης ή του οργανισμού και οι οποίοι οφείλουν να αποτυπώνουν μια ρεαλιστική οικονομική εικόνα της επιχείρησης ή του οργανισμού και να διαφυλάττουν την φορολογική ακεραιότητα και την αξιοπιστία του.
2. Στους ελέγχους συμμόρφωσης που αποσκοπούν να αποσαφηνίσουν κατά πόσο οι ενέργειες του ελεγχόμενου (είτε πρόκειται για μεμονωμένο άτομο είτε για οργανισμό) είναι σύμφωνες με την ισχύουσα νομοθεσία (φορολογική νομοθεσία, νομοθετικό καθεστώς για εισαγωγές και εξαγωγές κλπ). Οι έλεγχοι διενεργούνται από ικανά, έμπειρα στελέχη επιφορτισμένα με την διερεύνηση της νομοθετικής συμμόρφωσης (Porter et al, 2008).
3. Στους επιχειρησιακούς ελέγχους που αναφέρονται σε συστηματικές και διεξοδικές διερευνήσεις με σκοπό την ενίσχυση της αποδοτικότητας και της αποτελεσματικότητας του οργανισμού ή της επιχείρησης.

Επιπλέον, οι έλεγχοι μπορούν να διαχωριστούν με βάση τον πρωταρχικό σκοπό του ελέγχου:

1. Σε εσωτερικό έλεγχο, όταν διεξάγεται από προσωπικό που πρεσβεύει τα συμφέροντα του ίδιου του φορέα και διενεργείται σύμφωνα με τις απαιτήσεις του.
2. Σε εξωτερικό έλεγχο, ο οποίος πραγματοποιείται από εξωτερικά στελέχη, ανεξάρτητα προς την ελεγχόμενη επιχείρηση.

Ωστόσο, κοινό χαρακτηριστικό γνώρισμα όλων των ελέγχων συνιστά:

1. Η διεξοδική διερεύνηση και η αξιολόγηση των αποτελεσμάτων προκειμένου να επιβεβαιωθεί ότι οι οικονομικές καταστάσεις είναι σε συνάφεια με τα κριτήρια που θέτει ο εκάστοτε φορέας.
2. Κοινοποίηση των αποτελεσμάτων του ελέγχου υπό την μορφή γραπτής αναφοράς στον φορέα που τελεί υπό έλεγχο (Porter et al, 2008).

Επίσης, ο έλεγχος των οικονομικών καταστάσεων μπορεί να είναι είτε οριζόντιος (ή προοδευτικός) είτε κάθετος (ή αναδρομικός).

1. Ο οριζόντιος έλεγχος αφορά στον λογιστικό έλεγχο που διενεργείται και αρχίζει με την διαδικασία ελέγχου των δικαιολογητικών της οικονομικής περιόδου και, ο οποίος διεκπεραιώνεται με την εξέταση των οικονομικών καταστάσεων, καταλήγοντας στον ισολογισμό.
2. Εν αντιθέσει, στον κάθετο έλεγχο εξετάζεται κατ' αρχάς ο ισολογισμός και εν συνεχεία ακολουθεί ο έλεγχος των ισοζυγίων και των αναλυτικών καθολικών και ολοκληρώνεται με τον έλεγχο των δικαιολογητικών.

## 2.7 ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΣ ΈΛΕΓΧΟΣ

Στην Ελλάδα, η ψήφιση του Ν.Δ. 3329/1955 «περί συστάσεως Σώματος Ελλήνων Ορκωτών Λογιστών» παρείχε το θεσμικό πλαίσιο, το οποίο, εν πρώτοις, έθεσε σε ισχύ την ανάγκη σύστασης και λειτουργίας του εξωτερικού ελέγχου ως ανεξάρτητο και ουδέτερο λειτούργημα. Ωστόσο, το νομικό πλαίσιο για την συγκρότηση και λειτουργία του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών τέθηκε σε εφαρμογή μόλις το 1991 με την θέσπιση του Ν. 1969 και αργότερα με τα Π.Δ. 226/1992 και 121/1993, τα οποία έθεσαν τα θεμέλια συγκρότησης των ελεγκτικών εταιριών και την υποχρέωση διενέργειας οικονομικών ελέγχων σε ιδιωτικούς και δημόσιους φορείς ([www.soel.gr](http://www.soel.gr)).

Σύμφωνα με τους Porter et al ο εξωτερικός έλεγχος ενός οργανισμού ή μιας επιχείρησης αποτελεί μια διεξοδική διαδικασία, η οποία ολοκληρώνεται μέσα από διακριτά στάδια. Ο εξωτερικός ελεγκτής οφείλει να διεξάγει με αμεροληψία και αντικειμενικότητα τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων, να συλλέξει και να αξιολογήσει τα οικονομικά στοιχεία με ακρίβεια και υπευθυνότητα και να παρουσιάσει γραπτώς τα συμπεράσματά του στον φορέα που τελεί υπό έλεγχο (Porter et al, 2008).

Πιο συγκεκριμένα, υποστηρίζουν ότι ο εξωτερικός έλεγχος συνιστά μια συστηματική μέθοδο συλλογής και αξιολόγησης οικονομικών δεδομένων που συμβάλει στην διαπίστωση του βαθμού συνάφειας ανάμεσα στους λογιστικούς κανόνες και οφείλει να ακολουθεί ο υπό έλεγχο φορέας, στα συμπεράσματα που συνάγει και στις οικονομικές καταστάσεις που εκδίδει.

Σύμφωνα με τον Power η διαδικασία του εξωτερικού ελέγχου θεωρείται ως μία αυτορυθμιζόμενη οικονομική διαδικασία, τα συστατικά της οποίας (προγράμματα επιμόρφωσης, επαγγελματικά πρότυπα, έλεγχος ποιότητας των επιμέρους συστημάτων, πειθαρχικοί μηχανισμοί) βρίσκονται σε άμεση αλληλεπίδραση και υπόκεινται συνεχώς σε μία θεσμική, οικονομική και πολιτική πίεση για αλλαγή (Power, 2003).

Οι Porter et al υπογραμμίζουν ότι η ανάγκη για διαμοιρασμό της οικονομικής πληροφορίας προέκυψε από τον μετασχηματισμό των επιχειρηματικών οργανισμών από μικρές ατομικές επιχειρήσεις συχνά με μέλη της ίδιας οικογένειας σε τεράστιες πολυεθνικές με χιλιάδες εργαζομένους. Η ανάπτυξη των προαναφερόμενων οργανισμών τέθηκε σε εφαρμογή από επενδύσεις μέσω χρηματοοικονομικών και πιστωτικών ιδρυμάτων σε αναπτυσσόμενες εταιρίες. Ακολούθησε η αλλαγή στο προφίλ της διεύθυνσης της εταιρίας από ιδιοκτήτες μετοχών σε μικρές ομάδες επαγγελματιών διευθυντικών στελεχών, γεγονός που συνετέλεσε στον διαχωρισμό των ιδιοκτησιακών συμφερόντων από την διαχείριση της διοίκησης. Φυσικό επακόλουθο υπήρξε η ανάγκη απεικόνισης των οικονομικών στοιχείων και, ως εκ τούτου, ελέγχου των δραστηριοτήτων της εταιρίας και η παρουσίαση τους στους ιδιοκτήτες και πιστωτές προκειμένου να διασφαλιστεί η αξιοπιστία της επιχείρησης ( Porter et al, 2008).

Τα τρία ερωτήματα που ανακύπτουν αναφορικά με την αναγκαιότητα διεξαγωγής του εξωτερικού ελέγχου των οικονομικών καταστάσεων είναι τα εξής:

- 1) Γιατί υπάρχει πιθανότητα να μην είναι αξιόπιστες οι πληροφορίες που παρατίθενται στις οικονομικές καταστάσεις;
- 2) Γιατί είναι σημαντικό για τους αποδέκτες των οικονομικών καταστάσεων οι πληροφορίες να είναι αξιόπιστες;
- 3) Γιατί δεν ελέγχουν οι ίδιοι οι αποδέκτες των οικονομικές καταστάσεων τις οικονομικές καταστάσεις ; ( Porter et al, 2008)

Οι απαντήσεις στις προηγούμενες ερωτήσεις συνοψίζονται στην υπογράμμιση 4 βασικών παραμέτρων:

- i) Για την αποφυγή σύγκρουσης συμφερόντων, καθώς θεμελιώδους σημασίας είναι ο ρόλος του εξωτερικού ελέγχου στην εξάλειψη οποιασδήποτε διασύνδεσης μεταξύ των αρμόδιων ατόμων που ασκούν συγκεκριμένες δραστηριότητες και ενδέχεται να εκπροσωπούν διαφορετικά συμφέροντα. (π.χ. μεταξύ των διευθυντών και των διαχειριστών των οικονομικών καταστάσεων)
- ii) Γιατί οι συνέπειες των σφαλμάτων στις οικονομικές καταστάσεις δύνανται αφενός να πλήξουν οικονομικά τον φορέα και αφετέρου να επιφέρουν ολέθρια αποτελέσματα στην αξιοπιστία και την εγκυρότητα του.
- iii) Για λόγους πρακτικής, νομικής και οικονομικής φύσεως καθώς και για να υπάρχει αποστασιοποίηση των μετόχων από ενδεχόμενη ανάμειξη στα οικονομικά του φορέα, θεωρείται απαραίτητη η ύπαρξη ενός ανεξάρτητου προσώπου για να εκτιμήσει την αξιοπιστία των οικονομικών πληροφοριών που παρατίθενται.

iv) Η περιπλοκότητα των οικονομικών συναλλαγών, των λογιστικών συστημάτων και των προτύπων χρηματοοικονομικής αναφοράς αλλά και η αλληλουχία νομοθετικών μεταρρυθμίσεων αυξάνουν τις πιθανότητες σφαλμάτων στην σύνταξη και αποτύπωση των οικονομικών πληροφοριών. Ως εκ τούτου, καθίσταται σαφές ότι μέσα στα πλαίσια των σύγχρονων επιχειρηματικών δομών κρίνεται απαραίτητη η ύπαρξη ενός ανεξάρτητου καταρτισμένου εξωτερικού ελεγκτή που θα κατέχει την απαραίτητη τεχνογνωσία και εμπειρογνωμοσύνη για να ανταποκριθεί με ακρίβεια και ορθότητα στις νέες απαιτήσεις (Porter et al, 2008).

## **2.8 ΛΟΓΟΙ ΠΟΥ ΕΠΙΒΑΛΛΟΥΝ ΤΗΝ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΟΥ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ**

Σύμφωνα με τον Power η σημασία του εξωτερικού ελέγχου έγκειται στην αξιοπιστία που προσδίδει στον φορέα αναφορικά με την αποτελεσματικότητα και την ποιότητα των παρεχόμενων υπηρεσιών. Η εκτενής παρακολούθηση των λογιστικών κινήσεων και των περιουσιακών στοιχείων του εκάστοτε οργανισμού ή επιχείρησης συμβάλει στην απόδοση μιας ρεαλιστικής οικονομικής εικόνας και διαφυλάττει την φορολογική ακεραιότητα και φερεγγυότητα του. Μέσω του εξωτερικού ελέγχου, ο ελεγχόμενος φορέας καταφέρνει να εμψύσει την εμπιστοσύνη και να κάμψει κάθε ενδεχόμενη αμφισβήτηση για την ρεαλιστική απεικόνιση των οικονομικών καταστάσεων και την, εν γένει, χρηστή οικονομική διαχείριση.

Ειδικότερα, μέσα στα πλαίσια της σύγχρονης ελληνικής πραγματικότητας, η εκτεταμένη οικονομική κρίση ενίσχυσε την αναγκαιότητα του εξωτερικού ελέγχου σε έναν δημόσιο φορέα καθώς καταφέρνει να «εισάγει» και να «εξάγει» νομιμότητα μέσα από μια διαδικασία συνεχών μετασχηματισμών κατά την διάρκεια της οποίας κάθε αλλαγή βρίσκεται υπό την σκέπη του Νόμου (Power, 2003).

## **2.9 Η ΕΞΕΛΙΞΗ ΤΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ ΜΕΧΡΙ ΤΑ IPSAS**

Σε παγκόσμια κλίμακα, από πολύ νωρίς διαπιστώθηκε η ανάγκη υπαγωγής των διαφόρων οργανισμών σε διαδικασίες ελέγχου της οικονομικής διαχείρισης για την διασφάλιση της ορθότητας των οικονομικών πληροφοριών. Κομβικής σημασίας υπήρξε το 1973 η ίδρυση της IASC (Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων), η οποία αποσκοπούσε στην εφαρμογή κανόνων μέσω ενός ενιαίου πλαισίου λογιστικής τυποποίησης. Ως εκ τούτου, μετά από διάφορες θεσμικές διεργασίες και την εφαρμογή λογιστικών οδηγιών και κανονισμών οριστικοποιήθηκε ο προσδιορισμός των κανόνων που διήπε τα ελεγκτικά πρότυπα και, συνεπώς, το 1994 εκδόθηκε το πρώτο IAS που καθόριζε την μεθοδολογία σύνταξης των οικονομικών καταστάσεων ενός οργανισμού. Ωστόσο, η θέσπιση του Κανονισμού της Ε.Ε. 1606/2002 συνέβαλε στην προώθηση της εναρμόνισης της χρηματοοικονομικής λογιστικής μέσω της επιβολής της υποχρεωτικής χρήσης των IFRS, παράλληλα με τα IAS - και, ως εκ τούτου, το 2003 εκδόθηκε το πρώτο IFRS για τις εταιρείες που ενεργοποιούνται στις αγορές της Ε.Ε. ([www.iasplus.com](http://www.iasplus.com)).

Στην Ελλάδα, αρχικά, το 2008 εφαρμόστηκαν, τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (ΔΛΠ) βάσει των Διεθνών Προτύπων Ελέγχου (International Standards of Auditing), των Διεθνών Προτύπων Επισκόπησης (International Standards on Review Engagements) και των Διεθνών Προτύπων Συναφών Εργασιών (International Standards on Related Services). Ωστόσο, η ενσωμάτωση της Κοινοτικής Οδηγίας 2013/34 ΕΕ συνέβαλε στην θέσπιση του Ν. 4308/2014 και οδήγησε στην εφαρμογή των νέων Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων. Συνολικά εκδόθηκαν 41 IAS και 17 δεκαεπτά IFRS, τα οποία αποσκοπούσαν στην διασφάλιση της εγκυρότητας της ελεγκτικής διαδικασίας.

## 2.10 ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ ΔΗΜΟΣΙΟΥ ΤΟΜΕΑ (IPSAS)

Ωστόσο την βέλτιστη μέθοδο για την ενίσχυση της διαφάνειας και της λογοδοσίας αποτελεί η εφαρμογή των IPSAS, τα οποία καταρτίζονται από το IPSASB που ιδρύθηκε το 1987. Το IPSASB συνιστά ένα από τα συμβούλια της IFAC και συγκροτείται από 18 μέλη, 3 εκ των οποίων δημοσίου συμφέροντος. Το IPSASB έχει ολοκληρώσει την έκδοση 42 λογιστικών προτύπων IPSAS, 29 από τα οποία έχουν προσαρμοστεί στα IAS και 5 στα IFRS ([www.iasplus.com](http://www.iasplus.com)).

Σύμφωνα με όσα υποστηρίζουν οι Λιάπης και Σπανός, η εφαρμογή των IPSAS είναι μείζονος σημασίας καθώς αποσκοπεί στην εξασφάλιση της συνέπειας και της αξιοπιστίας των δημοσίων οικονομικών στοιχείων και μεγεθών. Επιπλέον, η σύγκλιση των δημόσιων συστημάτων λογιστικής μεταξύ κρατών και οργανισμών μέσω της ομοιόμορφης εφαρμογής των IPSAS αναμένεται να συμβάλει στον εκσυγχρονισμό των δημόσιων οργανισμών σε εθνικό και παγκόσμιο επίπεδο και την αναβάθμιση των παρεχόμενων χρηματοοικονομικών πληροφοριών (Liapis & Spanos, 2015). Η υιοθέτηση των προτύπων αυτών προσδίδει προστιθέμενη αξία στον εκάστοτε δημόσιο φορέα καθώς επιταχύνει την λογιστική αναμόρφωση του και ενισχύει την ικανότητά του να θέτει και να χαράζει δημόσια πολιτική. Το IPSASB ενθαρρύνει την εφαρμογή των Λογιστικών Προτύπων γιατί αποσκοπούν στην αναβάθμιση των λογιστικών πληροφοριών και οικονομικών καταστάσεων των οργανισμών του δημοσίου τομέα συμβάλλοντας, αφενός στην ενίσχυση της αποτελεσματικότητας και της αποδοτικότητας του εκάστοτε φορέα και, αφετέρου, στην διαφύλαξη της φορολογικής ακεραιότητας και αξιοπιστίας του. Η αναδιάρθρωση του δημοσιονομικού συστήματος του εκάστοτε οργανισμού μέσω των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων Δημοσίου Τομέα συμβάλλει στον εκσυγχρονισμό της χρηματοπιστωτικής πληροφόρησης (Chan, 2006).

Ακρογωνιαίος λίθος για την υλοποίηση του λογιστικού εγχειρήματος συνιστούν η πολιτική βούληση, ένα ολοκληρωμένο νομοθετικό πλαίσιο και οι απαραίτητες κυβερνητικές παρεμβάσεις, τα οποία απαιτούνται ώστε η μετάβαση στα νέα λογιστικά δεδομένα να είναι ομαλή και αποτελεσματική. Η υιοθέτηση των IPSAS, ωστόσο, προϋποθέτει σωστή προετοιμασία και οργάνωση καθώς θα πρέπει να ληφθούν υπόψη το εσωτερικό περιβάλλον με την οργανωτική δομή του φορέα, οι υποδομές σε μηχανογραφικό εξοπλισμό, η επιμόρφωση και εξειδίκευση των εργαζομένων πάνω στις νέες δημοσιονομικές απαιτήσεις (ACCA, 2017) Κομβικής σημασίας για την εφαρμογή τους συνιστά η μετάβαση στην διπλογραφική μέθοδο



ήτοι στην λογιστική δεδουλευμένης βάσης καθώς αποτελεί την βέλτιστη μέθοδο καταχώρησης των λογιστικών συναλλαγών και ορθής οικονομικής διαχείρισης και ελέγχου του. Η διασφάλιση της οικονομικής ακεραιότητας και η ορθή χρήση της λογιστικής δεδουλευμένης βάσης συνιστούν την συνεισφορά της σύγχρονης λογιστικής στην αποτροπή φαινομένων κατάχρησης και κακοδιαχείρισης (Chan, 2006). Τα 42 λογιστικά πρότυπα είναι εναρμονισμένα με τις αρχές της λογιστικής σε δεδουλευμένη βάση ενώ η λογιστική ταμειακής βάσης χρησιμοποιείται για την απεικόνιση τυποποιημένων οικονομικών καταχωρήσεων (Chytis et al, 2020).

Όπως αναφέρουν οι Chytis et al, οι Οργανισμοί και οι χώρες, κυρίως οι αναπτυσσόμενες, οι οποίοι έχουν ολοκληρώσει ή ξεκινήσει την εφαρμογή των IPSAS, θεμελιώνουν τον έλεγχο της οικονομικής δραστηριότητας και την διαχείριση των λογιστικών τους στις αρχές της λογιστικής σε δεδουλευμένη βάση. Ωστόσο, το γεγονός ότι τα IPSAS συνιστούν την διεθνή προσαρμογή στο Αγγλο-Αμερικάνικο μοντέλο του Δημόσιου Λογιστικού, καταδεικνύεται από το γεγονός ότι η εφαρμογή τους συντελείται μόνο σε δημόσιους φορείς όπως εθνικές και περιφερειακές κυβερνήσεις στην Αυστραλία, τον Καναδά, τις Ηνωμένες Πολιτείες, την Μεγάλη Βρετανία και την Νέα Ζηλανδία και Οργανισμούς όπως η Ευρωπαϊκή Ένωση, το Συμβούλιο της Ευρώπης, ο Οργανισμός Βορειοατλαντικού Συμφώνου – NATO, τα Ηνωμένα Έθνη, η Παγκόσμια Τράπεζα, ο Οργανισμός Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης – OECD. Ο στρατηγικός προγραμματισμός του IPSASB για την πενταετία 2019-2023 επικεντρώνεται στην αναβάθμιση της διαχείρισης του Δημόσιου Λογιστικού σε παγκόσμια κλίμακα μέσω της αυξανόμενης εδραίωσης των IPSAS. Η εστίαση στην προσέλκυση του δημόσιου ενδιαφέροντος θα αποτελέσει το εφελτήριο α) για την εκτεταμένη χρήση των IPSAS καθώς και άλλων υψηλού επιπέδου οδηγιών αναφορικά με την αποτύπωση των οικονομικών πληροφοριών του δημοσίου τομέα β) για την αφύπνιση, η οποία θα αποτελέσει μοχλό κινητοποίησης για τα IPSAS και των πλεονεκτημάτων που απορρέουν από την εφαρμογή του (Chytis et al, 2020).

## 2.11 ΔΙΕΡΕΥΝΗΣΗ ΤΗΣ ΠΟΡΕΙΑΣ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΤΩΝ IPSAS ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ

Άραγε η υιοθέτηση των IPSAS θα αποβεί θετική για την Ελλάδα; Σύμφωνα με τον Ball για να απαντήσουμε σε αυτήν την ερώτηση θα πρέπει, κατ' αρχάς, να αναφέρουμε τα πλεονεκτήματα που αποφέρει η χρήση των IPSAS στην κυβερνητική λογιστική της χώρας:

- Καλή λογιστική διαχείριση που συνιστά απαραίτητο στοιχείο καλής διακυβέρνησης
- Υψηλής ποιότητας οικονομική διαχείριση του δημοσίου τομέα που δίνει την δυνατότητα πιο αυστηρού δημοσιονομικού ελέγχου
- Εξασφάλιση της διαφάνειας στην λογιστική παρακολούθηση των οικονομικών καταστάσεων που συμβάλει στην καλύτερη πληροφόρηση των πολιτών και στην ανάδειξη της υπεύθυνης στάσης της κυβερνητικής πολιτικής

Μέσα σε αυτό το πλαίσιο, η κυβερνητική λογιστική συνιστά απαραίτητο στοιχείο για την συγκρότηση ενός εύρυθμου συστήματος οικονομικής διαχείρισης που επιτρέπει στους κυβερνώντες αφενός την παρακολούθηση και αξιολόγηση της απόδοσης και, αφετέρου, την δημιουργία κινήτρων ώστε να αποφεύγεται η λήψη αποφάσεων που θα λειτουργήσουν ανασχετικά στην πορεία ενός οργανισμού. Ο Ball υποστηρίζει ότι η εφαρμογή των IPSAS θα συμβάλει σταδιακά στην υλοποίηση των προαναφερόμενων οικονομικών στόχων (Ball, 2015). Συγκεκριμένα, σημειώνει ότι η κακή δημοσιονομική πολιτική στην Ελλάδα είχε καταστροφικές συνέπειες για την ίδια την χώρα και δυσάρεστες για όλη την Ευρώπη, καθώς σηματοδότησε την κυρίαρχη ευρωπαϊκή κρίση χρέους. Θεωρεί ότι η τήρηση της δέσμευσης για χρήση των διεθνών λογιστικών προτύπων για τον δημόσιο τομέα θα ωφελήσει την Ελλάδα αλλά και ολόκληρη την Ευρώπη καθώς η εστίαση σε μία ορθολογική διακυβέρνηση θα συμβάλει στην οικοδόμηση της εμπιστοσύνης και αξιοπιστίας που χρειάζεται η κυβέρνηση για την αναζωογόνηση της ιδιωτικής κεφαλαιαγοράς. Επιπλέον, θα καταφέρει να ανατρέψει την αρνητική εικόνα για τα οικονομικά και λογιστικά πεπραγμένα της Ελλάδας καθώς θα παρέχει μια ρεαλιστική εικόνα του χρέους και ορθολογιστικές οικονομικές εκτιμήσεις και μετρήσεις ([publicfinancefocus.org](http://publicfinancefocus.org)).

Όπως διατυπώνει, τα δύο πιο σημαντικά οφέλη, ειδικά για την περίπτωση της Ελλάδας σχετίζονται :

- 1) Κατ' αρχάς με τον ρόλο της λογιστικής στην καταπολέμηση της διαφθοράς καθώς τα IPSAS παρέχουν υψηλής ποιότητας δημοσιονομικές πληροφορίες, οι οποίες μέσω της

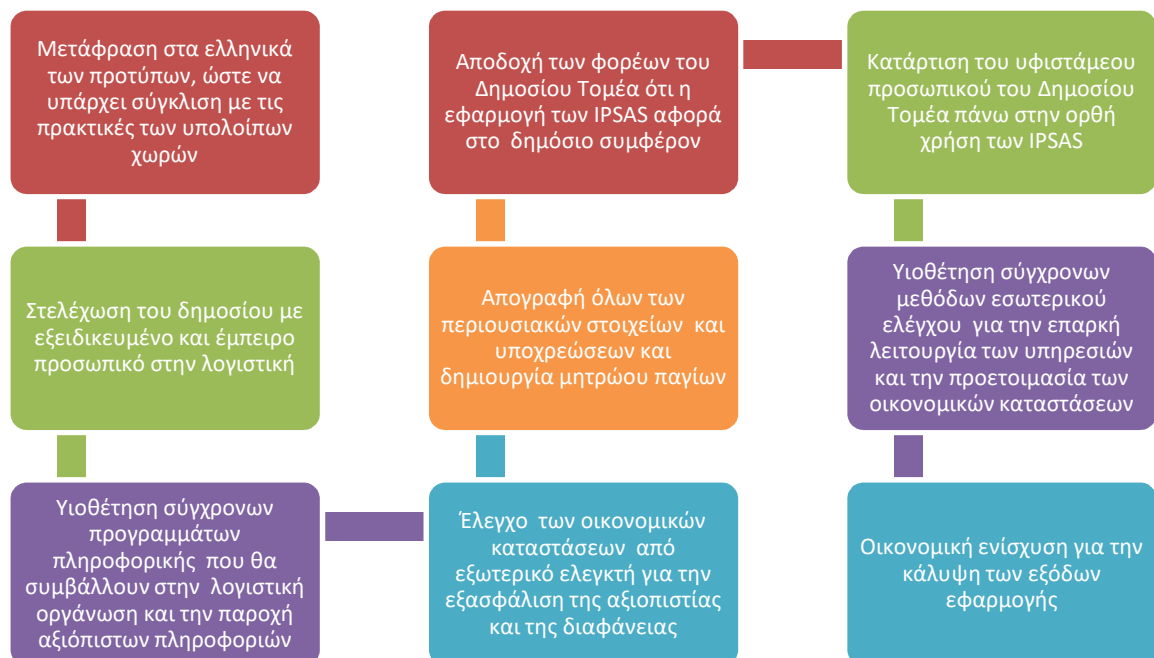
διαφάνειας και των λογιστικών ελέγχων θα προκαλέσουν την ανάσχεση της. Αυτό καθίσταται ιδιαίτερα εμφανές στον χώρο των μεγάλης κλίμακας προγραμμάτων των ιδιωτικών επιχειρήσεων, στις οποίες η διαχείριση των πωλήσεων των περιουσιακών στοιχείων πραγματοποιείται με την χρήση των διεθνών λογιστικών προτύπων μέσα από διαφανείς διαδικασίες και διαφοροποιείται από την πολιτική λογιστικής ταμειακής βάσης που επικρατεί στην ελληνική δημόσια διοίκηση.

- 2) Δευτερευόντως, η εφαρμογή των διεθνών λογιστικών προτύπων θα μειώσει την αρνητική επίδραση που οφείλεται σε δημοσιονομικές ψευδαισθήσεις από την ανάληψη βραχυπρόθεσμων αποφάσεων και θα συμβάλει στην αποτροπή λήψης αποφάσεων και ενεργειών που θεμελιώνονται στην τρέχουσα δημοσιονομική κατάσταση και δεν συνάδουν με την οικονομική πραγματικότητα ([publicfinancefocus.org](http://publicfinancefocus.org)).

Ωστόσο, σύμφωνα με τους Chytis et al, η διαδικασία εναρμόνισης και εφαρμογής των προτύπων στην Ελλάδα προϋποθέτει συγκεκριμένες ενέργειες, οι οποίες είναι απαραίτητες για την εκτέλεση των εργασιών και των ελεγκτών:

### Διάγραμμα 2.3

#### Προϋποθέσεις εφαρμογής των IPSAS στην Ελλάδα



Εν κατακλείδι, ο Ball υποστηρίζει ότι στην περίπτωση της Ελλάδας, η ενδεχόμενη αδυναμία της να υιοθετήσει τα IPSAS θα επιτρέψει την συνέχιση της οικονομικής αδιαφάνειας που υπήρξε πριν την κρίση προκαλώντας αρνητικές επιπτώσεις στην οικονομία της χώρας, ωστόσο η καταπολέμηση της αδιαφάνειας είναι εφικτή μόνο μέσω της υιοθέτησης των διεθνών λογιστικών προτύπων ([publicfinancefocus.org](http://publicfinancefocus.org)).

## **2.12 ΤΟ ΝΕΟ ΠΛΑΙΣΙΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΤΥΠΟΠΟΙΗΣΗΣ Π.Δ. 54/2018**

Η ψήφιση του Π.Δ/τος 54/2018 (ΦΕΚ 103 Α΄ 13-06-2018) σηματοδότησε την πρόθεση της Κυβέρνησης για ριζικό ανασχηματισμό του δημόσιου λογιστικού από 01-01-2023 μέσω της εφαρμογής του νέου πλαισίου λογιστικής τυποποίησης σε όλους τους φορείς της Γενικής Κυβέρνησης. Με το λογιστικό πλαίσιο που προτείνεται επιδιώκεται η ομοιόμορφη και ρεαλιστική αποτύπωση της οικονομικής κατάστασης των φορέων της Γενικής Κυβέρνησης. Σύμφωνα με όσα διατυπώνονται στις διατάξεις του όλη η οικονομική δραστηριότητα ενός φορέα θα προσδιορίζεται σύμφωνα με τις αρχές της λογιστικής της δεδουλευμένης βάσης σε άμεση συνάρτηση με τα πρότυπα του Ευρωπαϊκού Συστήματος Λογαριασμών (ESA) και λαμβάνοντας υπόψη τα IPSAS. Εν προκειμένω, η Διεύθυνση Λογιστικής Γενικής Κυβέρνησης του Γενικού Λογιστηρίου του Κράτους καθώς και η Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχου θα είναι επιφορτισμένες με την εισήγηση ενδεχόμενων ανασχεδιασμών και τροποποιήσεων των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων όπως των IPSAS και η προσαρμογή τους πάνω στις ελληνικές δημοσιονομικές συνθήκες

Οι διάφορες οντότητες του δημοσίου τομέα θα είναι υποχρεωμένες να ακολουθούν ένα συγκεκριμένο λογιστικό σχέδιο, σύμφωνα με το οποίο το σύνολο των λογιστικών διαδικασιών όπως λογιστικά γεγονότα, οικονομικές συναλλαγές, λογιστικά αρχεία, χρηματοοικονομικές αναφορές και λοιπές πράξεις θα βρίσκονται σε διαλεκτική σχέση μεταξύ τους αλλά και με τα άτομα που τις διαχειρίζονται βάσει της θεσμοθετημένης εκχώρησης αρμοδιοτήτων.

Οι λογαριασμοί του λογιστικού σχεδίου θα υπόκεινται σε οικονομική, διοικητική και λειτουργική ταξινόμηση.

Κατ' αρχάς, η οικονομική ταξινόμηση θα σχετίζεται με το είδος των λογιστικών πληροφοριών οι οποίες θα διαχωρίζονται σε 8 λογαριασμούς πεμπτοβάθμιας εξειδίκευσης :

- 1<sup>η</sup> Ομάδα: Έσοδα
- 2<sup>η</sup> Ομάδα: Δαπάνες

- 3<sup>η</sup> Ομάδα: Ενσώματα Πάγια, Άυλα Πάγια και Αποθέματα
- 4<sup>η</sup> Ομάδα: Χρηματοοικονομικά Περιουσιακά Στοιχεία
- 5<sup>η</sup> Ομάδα: Χρηματοοικονομικές Υποχρεώσεις
- 6<sup>η</sup> Ομάδα: Προβλέψεις
- 7<sup>η</sup> Ομάδα: Λοιπές Οικονομικές Ροές
- 8<sup>η</sup> Ομάδα: Λογαριασμοί Καθής Θέσης

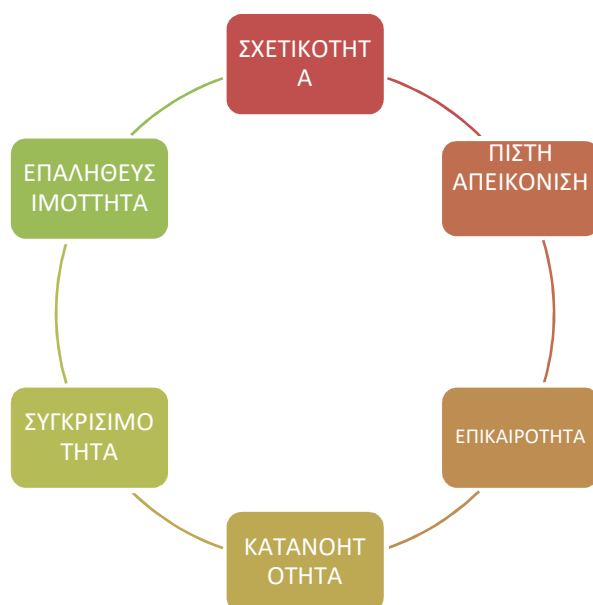
Εν συνεχεία, η διοικητική ταξινόμηση, στην οποία θα συμπεριλαμβάνονται 3 βαθμοί πληροφοριών, θα εστιάζει στα εργασιακά και οργανωτικά δεδομένα του εκάστοτε οργανισμού και θα καθορίζει την εκχώρηση αρμοδιοτήτων συναφών με οικονομικές δραστηριότητες.

Εν κατακλείδι, η λειτουργική ταξινόμηση θα καταρτίζεται σύμφωνα με την μεθοδολογία που θέτουν τα Διεθνή Πρότυπα COFOG (Ταξινόμηση των Λειτουργιών των Κυβερνήσεων) που δημοσιεύονται από τα Ηνωμένα Έθνη και θα αποτυπώνουν τις κατηγορίες ανάλωσης των εξόδων.

Σύμφωνα με το συγκεκριμένο Προεδρικό Διάταγμα θα είναι εφικτή η διεξοδική παρακολούθηση όλων των λογιστικών συναλλαγών και η αποτύπωσή τους σε χρηματοοικονομικές αναφορές, οι οποίες θα πρέπει να διέπονται από τα εξής ποιοτικά χαρακτηριστικά:

#### Διάγραμμα 2.4

**Ποιοτικά χαρακτηριστικά που πρέπει να διέπουν τις Χρηματοοικονομικές Αναφορές, σύμφωνα με τις διατάξεις του Π.Δ/τος 54/2018.**



Οι χρηματοοικονομικές αναφορές που θα εκδίδει ο κάθε δημόσιος φορέας θα αποτελούνται από τις παρακάτω λογιστικές καταστάσεις :

### Διάγραμμα 2.5

**Δομή των Χρηματοοικονομικών Αναφορών,  
όπως περιγράφεται στις διατάξεις του άρθρ. 9 του Π.Δ/τος 54/2018.**

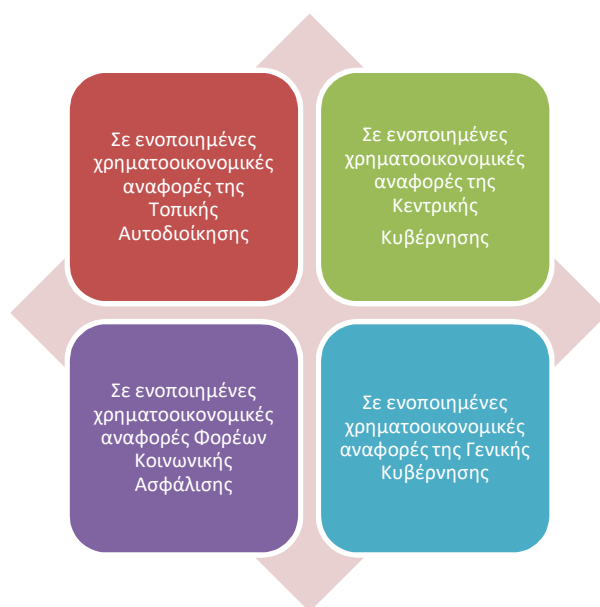


Οι προαναφερόμενες χρηματοοικονομικές καταστάσεις θα καταρτίζονται σύμφωνα με τις αρχές α) του δεδουλευμένου, εκτός από την κατάσταση ταμιακών ροών και β) της συνέχισης της δραστηριότητας και θα βρίσκονται σε άμεση συνάρτηση με όσα ορίζουν Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα όπως τα IPSAS.

Επίσης, σύμφωνα με όσα ορίζονται στο άρθρο 10, θα είναι εφικτή η συγχώνευση των χρηματοοικονομικών αναφορών των διαφόρων φορέων σε τέσσερις επιμέρους βαθμίδες:

## Διάγραμμα 2.6

**Ανάλυση των ενοποιημένων Χρηματοοικονομικών Αναφορών,  
όπως περιγράφονται στις διατάξεις του άρθρ. 10 του Π.Δ/τος 54/2018.**



Συν τοις άλλοις, σύμφωνα με το άρθρο 11 στην δημοσιονομική αναφορά του εκάστοτε δημόσιου φορέα, η οποία θα συντάσσεται με βάση την παραδοχή του δεδουλευμένου, θα καταχωρούνται οικονομικά στοιχεία, όπως προσδιορίζονται από το Ευρωπαϊκό Σύστημα Λογαριασμών (ESA) και τα οποία θα περιλαμβάνουν:

1. Το πλεόνασμα/ έλλειμμα της οικονομικής περιόδου και
2. Την καθαρή χρηματοδότηση

Εν κατακλείδι, η σύνταξη του προϋπολογισμού του εκάστοτε φορέα θα υπόκειται σε οικονομική ταξινόμηση και θα περιλαμβάνει όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την καταχώρηση και παρακολούθηση των εσόδων και εξόδων που διενεργούνται εντός του οικονομικού έτους, η οποία θα συμβάλλει στην εναρμόνιση του προϋπολογισμού με ορθολογιστικά κριτήρια και διαδικασίες επαλήθευσης και στην δυνατότητα εξαγωγής αντικειμενικά δομημένων λογιστικών πληροφοριών. Συγκεκριμένα, θα είναι εφικτή η παροχή αντικειμενικής πληροφόρησης αναφορικά με:

1. Τον εγκεκριμένο προϋπολογισμό του συνόλου των εσόδων του φορέα καθώς και όλες τις τροποποιήσεις.
2. Τα βεβαιωθέντα έσοδα
3. Τα έσοδα που έχουν εισπραχθεί αλλά και όσα παραμένουν ανείσπραχτα.
4. Τις επιστροφές των εσόδων
5. Τον εγκεκριμένο προϋπολογισμό του συνόλου των εξόδων του φορέα καθώς και όλες τις τροποποιήσεις
6. Τις προτάσεις δεσμεύσεων
7. Τις αδιάθετες πιστώσεις
8. Τα βεβαιωθέντα έξοδα (βάσει παραστατικών)
9. Τα ενταλθέντα έξοδα
10. Τις απλήρωτες υποχρεώσεις
11. Τις εκκρεμείς δεσμεύσεις

Τέλος, σύμφωνα με το νέο πλαίσιο λογιστικής τυποποίησης για τον Δημόσιο τομέα, ο έλεγχος του προϋπολογισμού θα συντελείται αφενός μέσω των εγκεκριμένων ετήσιων χρηματοοικονομικών αναφορών, οι οποίες θα υποβάλλονται για έλεγχο εντός 3 μηνών μετά την έγκρισή τους και θα αναρτώνται στην ιστοσελίδα του εκάστοτε φορέα και αφετέρου με τους απολογιστικούς πίνακες, οι οποίοι θα αποστέλλονται για έγκριση στους αρμόδιους εποπτικούς φορείς (Ελεγκτικό Συνέδριο) μέχρι τέλους Ιουνίου του επόμενου έτους.



## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3

### ΤΑ ΧΑΡΑΚΤΗΡΙΣΤΙΚΑ ΤΟΥ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ

Εδώ και πέντε δεκαετίες πλήθος ερευνών έχουν διεξαχθεί με αντικείμενο τους τον εξωτερικό έλεγχο και τους λόγους που επιβάλλουν την εφαρμογή του στις διάφορες οντότητες. Μέσα από αυτές τις έρευνες έχουν αποσαφηνιστεί τα χαρακτηριστικά γνωρίσματα του εξωτερικού ελέγχου και οι ιδιαίτερες ικανότητες που οφείλουν να διέπουν τους εξωτερικούς ελεγκτές.

Αρχικά, η American Accounting Association (Αμερικανική Ένωση Λογιστικής) περιγράφει τον εξωτερικό έλεγχο ως μια *μεθοδική διαδικασία* μέσω της οποίας, αφενός, λαμβάνονται με αντικειμενικό τρόπο και αξιολογούνται τα οικονομικά δεδομένα που απορρέουν από τις οικονομικές δραστηριότητες και, αφετέρου, ελέγχεται η συνάφεια που διέπει τις αναφορές των ελεγκτών με τα καθιερωμένα κριτήρια (AAA, 1973).

Λίγο αργότερα, οι Mautz and Sharaf αναφέρθηκαν στην άμεση συνάφεια του εξωτερικού ελέγχου με την *επαλήθευση* των χρηματοοικονομικών δεδομένων συντελώντας στην *ακρίβεια* και την *αξιοπιστία* των οικονομικών καταστάσεων και αναφορών (Mautz and Sharaf, 1986).

Οι Arens et al προσδιόρισαν τον εξωτερικό έλεγχο ως μία διαδικασία με *αντικειμενικό* χαρακτήρα αναφορικά με τον τρόπο λήψης και αξιολόγησης των οικονομικών δεδομένων περιγράφοντας το άτομο ή την εταιρία που διεξάγει τον έλεγχο ως ικανό και ανεξάρτητο (Arens et al, 2007).

Εν συνεχεία, ο Salehi στην έρευνά του χαρακτηρίζει τον εξωτερικό έλεγχο ως μία *συστηματική διαδικασία*, υπονοώντας την *ορθολογιστική* και την *οργανωτική* δομή που διέπει τις λογιστικές διαδικασίες. Διευκρινίζει ότι συνιστά ένα ολοκληρωμένο σύστημα που περιλαμβάνει επεξεργασία δεδομένων, εισροές και εκροές κεφαλαίων, το οποίο μέσα από λογικά δομημένες και οργανωμένες διαδικασίες αντιμετωπίζει όλα τα κρίσιμα στοιχεία (Salehi, 2011).

Ο Salehi εξήρε την *ανεξαρτησία* που οφείλει να διέπει τον εξωτερικό έλεγχο και διατύπωσε ότι η ισορροπία που υπάρχει ανάμεσα στους μετόχους και πιστωτές από την μία πλευρά και στην διοίκηση από την άλλη καθίσταται εφικτή μέσα από τις οικονομικές καταστάσεις της εταιρίας, οι οποίες με τον έλεγχο εξασφαλίζουν την αξιοπιστία. Η επικύρωση του ελέγχου επιτυγχάνεται μέσα από την εφαρμογή του κώδικα επαγγελματικής δεοντολογίας του ελεγκτή καθώς ο εξωτερικός έλεγχος λειτουργεί ταυτόχρονα ως κεντρομόλος αλλά και ως φυγόκεντρος δύναμη μέσα στον κόσμο της λογιστικής επιστήμης. Καταλήγει στο συμπέρασμα ότι ο έλεγχος, στην πραγματικότητα, συνιστά μια ανεξάρτητη λειτουργία που πραγματώνεται μέσω διατεταγμένων

και δομημένων σταδίων που εξετάζουν κριτικά τις εκτιμήσεις του ελεγκτή ή της εξωτερικής εταιρείας που έχει αναλάβει να ελέγξει τις οικονομικές καταστάσεις και να γνωστοποιήσει τα αποτελέσματα του ελέγχου στους χρήστες (Salehi, 2011).

Ο Salehi έκανε ιδιαίτερη μνεία στα προτερήματα που οφείλουν να διέπουν το άτομο (ή την εταιρία) που διεξάγει τον εξωτερικό έλεγχο, το οποίο πρέπει να έχει την *κατάρτιση* που απαιτείται για να μπορεί να κατανοήσει τα κριτήρια ελέγχου, *υπευθυνότητα* και *ικανότητες* για να προβεί στην ορθή αξιολόγηση των οικονομικών στοιχείων και να καταλήξει στα σωστά συμπεράσματα και *ανεξαρτησία* ώστε να λειτουργεί *αντικειμενικά* και με *ακεραιότητα* χωρίς να υπόκειται σε οποιαδήποτε είδους μεροληψία ή προκατάληψη (Salehi, 2011).

Επιπλέον, ο Salehi υπερθεματίζει για την *αξιοπιστία* στην οποία οδηγεί ο εξωτερικός έλεγχος καθώς οι ελεγμένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις χρησιμοποιούνται από την διοίκηση του εκάστοτε φορέα προκειμένου να προστατέψουν τα συμφέροντά του, να διευρύνουν την εμπιστοσύνη στην οικονομική διαχείριση και να μειώσουν την παραποίηση της πληροφορίας (Salehi, 2011).

Σύμφωνα με τους Reichborn-Kjennerud et al, η *διαφάνεια* και η *λογοδοσία* συνιστούν θεμελιώδεις συνιστώσες του εξωτερικού ελέγχου για την καταπολέμηση της διαφθοράς στον δημόσιο τομέα, και κατέληξαν στο συμπέρασμα ότι ο εξωτερικός έλεγχος όταν είναι αποτελεσματικός συμβάλλει στην μείωση της παραπληροφόρησης και παρέχει τα απαραίτητα εχέγγυα για την εγκυρότητα των οικονομικών απολογισμών. Συνεπώς, ο εξωτερικός έλεγχος συνεισφέρει στην διασφάλιση της *αξιοπιστίας* και της *ακεραιότητας* που προσδίδει η χρηστή οικονομική διοίκηση των φορέων του δημοσίου. (Reichborn-Kjennerud et al, 2019).

Προς την ίδια κατεύθυνση κινείται και η έρευνα του Ezo Abosedo, στην οποία αναφέρεται ότι ο ρόλος του εξωτερικού ελεγκτή είναι να διασφαλίσει την *αντικειμενικότητα* και *ορθότητα* των χρηματοοικονομικών πεπραγμένων ώστε να αποδώσει την πραγματική οικονομική εικόνα του εκάστοτε φορέα. Η αντικειμενικότητα του εξωτερικού ελέγχου εξασφαλίζεται όταν ο ελεγκτής δεν βρίσκεται υπό τον οικονομική δικαιοδοσία του φορέα καθώς οι οικονομικές δεσμοί διαβρώνουν την ανεξαρτησία του ελέγχου,

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4**

### **ΜΕΘΟΔΟΛΟΓΙΑ ΤΗΣ ΕΡΕΥΝΑΣ**

#### **4.1 Μέθοδος μελέτης του ερευνητικού ερωτήματος**

Για τη διεξαγωγή της έρευνας ζητήθηκε από στελέχη που ανήκουν σε μη κερδοσκοπικές δημοτικές επιχειρήσεις σε όλη την Ελλάδα να συμπληρώσουν ένα ερωτηματολόγιο, αναφορικά με τις διαδικασίες ελέγχου και ειδικότερα τον εξωτερικό έλεγχο. Το δείγμα αποτελείται από Προϊστάμενους/Διευθυντές, αιρετούς και υπαλλήλους μη κερδοσκοπικών Δημοτικών επιχειρήσεων. Απεστάλησαν 129 ερωτηματολόγια σε διάφορους εργαζόμενους που εργάζονται στις οικονομικές υπηρεσίες καθώς λόγω του αντικειμένου της εργασίας τους μπορούν να εκτιμήσουν τις ανάγκες και τις συνθήκες στην υπηρεσία τους και να απαντήσουν στις συγκεκριμένες ερωτήσεις. Ελήφθησαν 100 απαντήσεις ώστε να μπορεί το δείγμα να θεωρείται αποδεκτό. Ως εκ τούτου, θα χρησιμοποιηθεί η ποιοτική μέθοδος προκειμένου να εξαχθούν χρήσιμα συμπεράσματα.

Η συναγωγή των συμπερασμάτων θα γίνει μέσω της απαγωγικής έρευνας καθώς θα τεθεί αρχικά ένα γενικό ερώτημα για την διενέργεια του εξωτερικού ελέγχου στο δημόσιο και στην συνέχεια θα εξειδικευτεί στις περιπτώσεις των μη κερδοσκοπικών Δημοτικών Επιχειρήσεων.

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5

### ΑΝΑΛΥΣΗ ΕΡΩΤΗΜΑΤΟΛΟΓΙΟΥ – DISCUSSION RESULTS

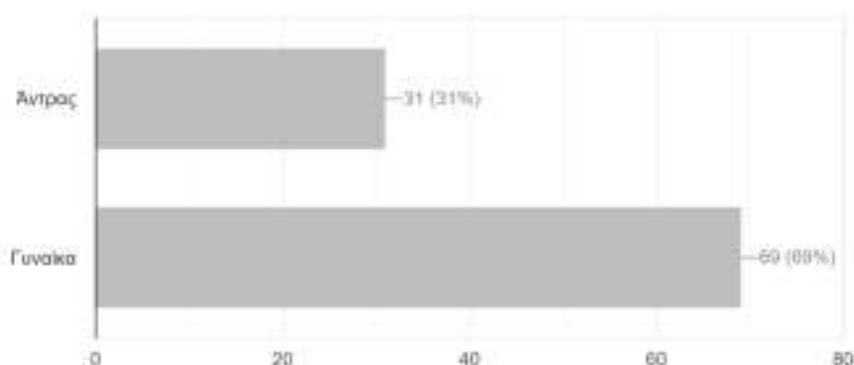
#### 5.1 Παρουσίαση των συμπερασμάτων της έρευνας

Κατ' αρχάς η πρώτη κατηγορία ερωτήσεων περιλαμβάνει 4 ερωτήσεις και εξετάζει δημογραφικές πληροφορίες, όπως το φύλο, ηλικιακή κατηγορία, το μορφωτικό επίπεδο και την θέση που κατέχει ο ερωτώμενος στην μη κερδοσκοπική δημοτική επιχείρηση στην οποία εργάζεται.

Διάγραμμα 5.7

Ερώτηση 1

1. Ποιο είναι το φύλο σας;  
0 / 100 correct responses



Πίνακας 5.1

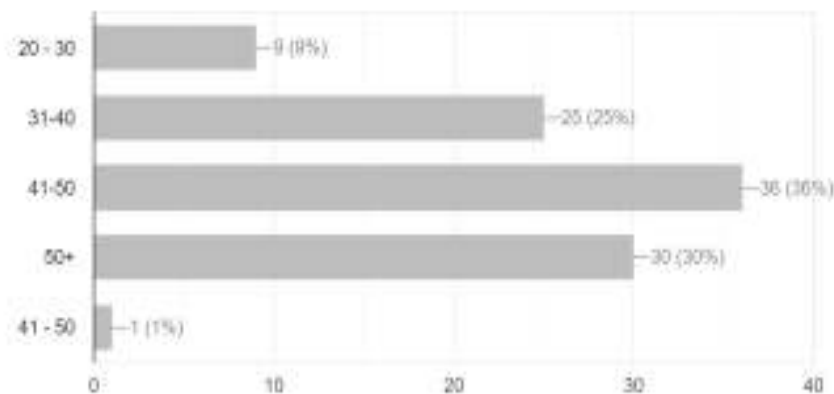
Κατανομή Φύλου

Φύλο	Πλήθος Απαντήσεων	Ποσοστό Δείγματος	Σχετική συχνότητα
Άντρες	31	31%	0,31
Γυναίκες	69	69%	0,69

Όπως φαίνεται από το προηγούμενο διάγραμμα από τα 100 άτομα που απάντησαν στο ερωτηματολόγιο το μεγαλύτερο ποσοστό των εργαζομένων που απάντησαν στο ερωτηματολόγιο είναι γυναίκες ήτοι 69% σε σχέση με το υπόλοιπο 31% που είναι άντρες .

**Διάγραμμα 5.8**  
**Ερώτηση 2**

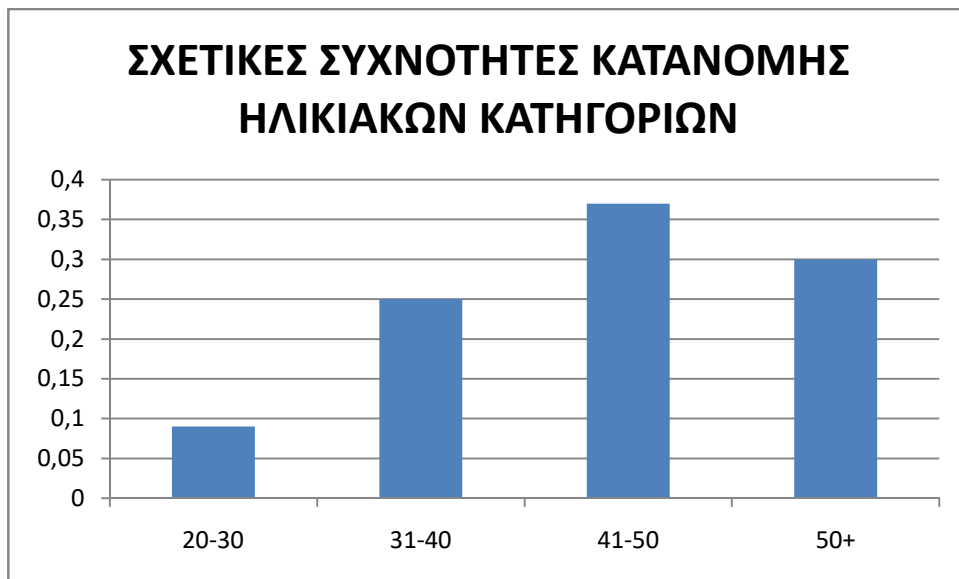
2. Σε ποια ηλικιακή ομάδα ανήκετε;  
0 / 100 correct responses.



**Πίνακας 5.2**  
**Κατανομή Ηλικιακών κατηγοριών**

Ηλικιακή Ομάδα	Πλήθος Απαντήσεων	Ποσοστό Δείγματος	Σχετική Συχνότητα
20-30	9	9%	0,09
31-40	25	25%	0,25
41-50	37	37%	0,37
50+	30	30%	0,30

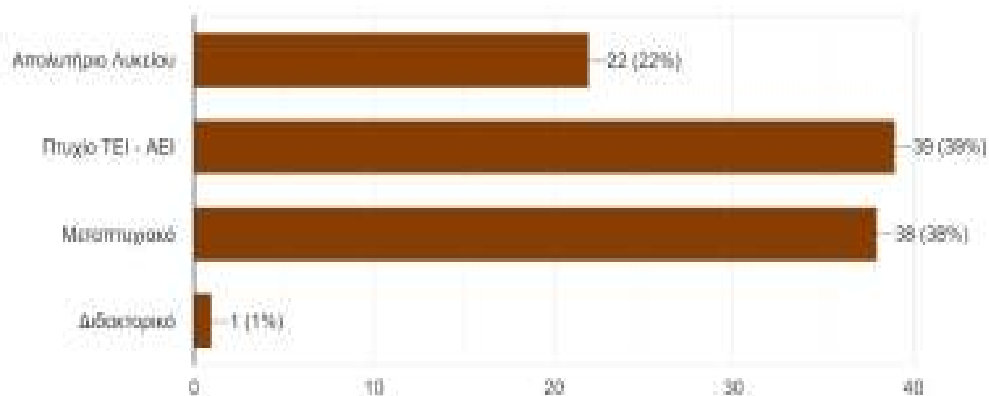
**Διάγραμμα 5.9**  
**Σχετικές Συχνότητες Κατανομής Ηλικιακών Κατηγοριών**



Στην 2<sup>η</sup> ερώτηση καταλήγουμε στο συμπέρασμα βάσει των αποτελεσμάτων της έρευνας ότι το μεγαλύτερο ποσοστό των ερωτηθέντων ανήκει στην ηλικιακή κατηγορία 41–50 (ποσοστό 37%), ενώ ακολουθούν οι ηλικίες άνω των 50 (ποσοστό 30%), 31–40 ετών (ποσοστό 25%) και 20 – 30 ετών μόλις το 9%.

**Διάγραμμα 5.10**  
**Ερώτηση 3**

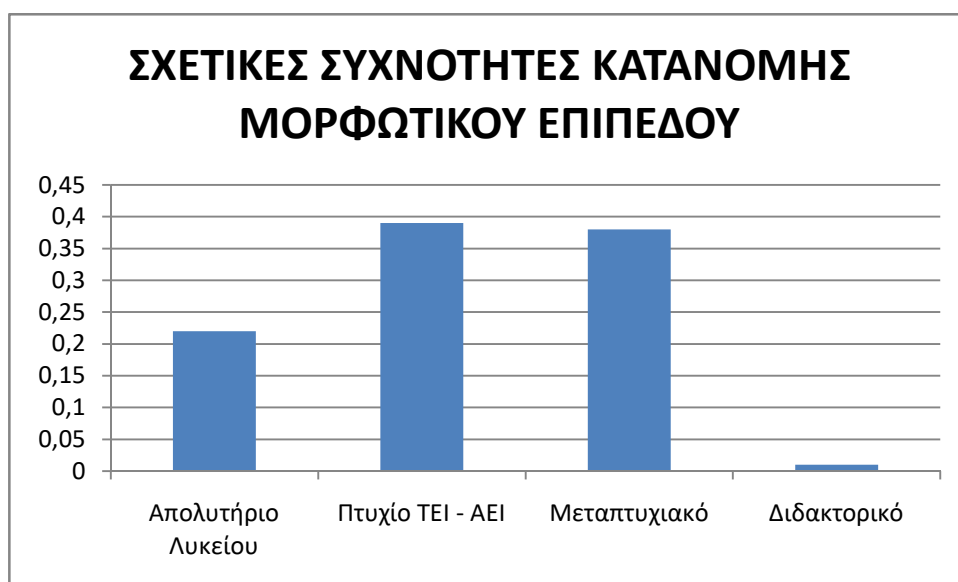
3. Ποιος είναι ο ανώτερος τίτλος σπουδών που διαθέτετε;  
100 απαντήσεις



**Πίνακας 5.3**  
**Κατανομή Μορφωτικού Επιπέδου**

Ανώτερος τίτλος Σπουδών	Πλήθος Απαντήσεων	Ποσοστό Δείγματος	Σχετική Συχνότητα
Απολυτήριο Λυκείου	22	22%	0,22
Πτυχίο ΤΕΙ - ΑΕΙ	39	39%	0,39
Μεταπτυχιακό	38	38%	0,38
Διδακτορικό	1	1%	0,01

**Διάγραμμα 5.11**  
**Σχετικές Συχνότητες Κατανομής Μορφωτικού Επιπέδου**



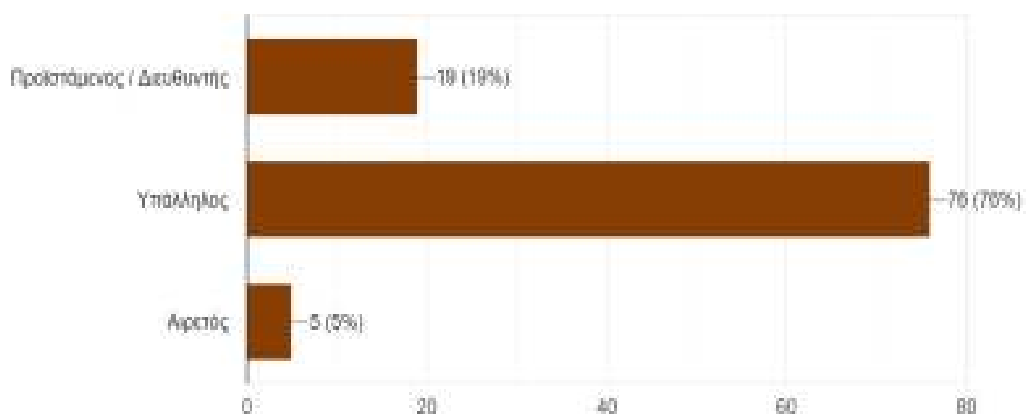
Σε ότι αφορά το επίπεδο μόρφωσης, διαπιστώνουμε ότι είναι αρκετά υψηλό καθώς οι εργαζόμενοι, οι οποίοι είναι κάτοχοι πτυχίου Τριτοβάθμιας Εκπαίδευσης (ΑΕΙ – ΤΕΙ) είναι το 39% των ερωτηθέντων, οι κάτοχοι μεταπτυχιακού τίτλου το 38%, οι απόφοιτοι Λυκείου το 22%, ενώ μόλις 1% είναι κάτοχοι διδακτορικού τίτλου.

## Διάγραμμα 5.12

### Ερώτηση 4

4. Ποια είναι η εργασιακή σας θέση :

100 responses



Πίνακας 5.4

### Κατανομή Εργασιακής Θέσης

Ανώτερος τίτλος Σπουδών	Πλήθος Απαντήσεων	Ποσοστό Δείγματος	Σχετική Συχνότητα
Προϊστάμενος/Διευθυντής	19	19%	0,19
Υπάλληλος	76	76%	0,76
Αιρετός	5	5%	0,05



**Διάγραμμα 5.13**  
**Σχετικές Συχνότητες Κατανομής Εργασιακής Θέσης**



Από το προηγούμενο διάγραμμα καθίσταται εμφανές ότι το μεγαλύτερο ποσοστό των ερωτηθέντων κατέχουν υπαλληλικές θέσεις (76%), ενώ μόλις το 19% έχουν θέση ευθύνης (προϊστάμενοι/διευθυντές) και το 5% είναι αιρετοί.

Στην δεύτερη κατηγορία περιλαμβάνονται 8 ερωτήσεις με πληροφορίες για τις εργασιακές συνθήκες του ερωτώμενου στον φορέα που εργάζεται, όπως την οικονομική κατάσταση της επιχείρησης και τον τρόπο κατανομής αρμοδιοτήτων.

Στον παρακάτω πίνακα αναφέρονται τα βασικά περιγραφικά στοιχεία για τις παρακάτω ερωτήσεις που σχετίζονται με τις συνθήκες εργασίας:

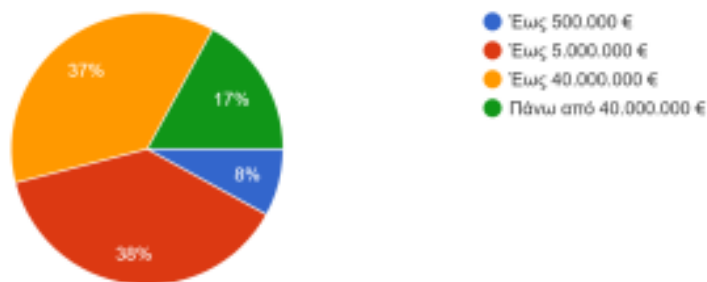
**Πίνακας 5.5**  
**Περιγραφικά στατιστικά για τις εργασιακές συνθήκες**

Ερώτηση:	Μέσος	Διάμεσος	Τυπική Απόκλιση
Ποιος είναι ο κύκλος εργασιών του φορέα σας;	2,64	3	0,85
Ποια είναι η εργασιακή σας εμπειρία στον φορέα;	3,31	4	0,89
Πως εκτιμάται την οικονομική κατάσταση του	2,37	2	0,93

φορέα σας με βάση την διαχείριση των οικονομικών πόρων;			
Υπάρχουν κανόνες ή κώδικες επαγγελματικής δεοντολογίας, οι οποίοι καθορίζουν τι συνιστά επαγγελματική συμπεριφορά;	2,06	2	0,83
Υπάρχει εσωτερικός κανονισμός λειτουργίας;	1,1	1	0,30
Έχετε καταρτίσει και χρησιμοποιείτε περιγράμματα θέσεων εργασίας;	1,06	1	0,24
Είναι σαφώς διακριτές οι αρμοδιότητες των υπαλλήλων;	1,28	1	0,45
Υπάρχουν συγκεκριμένες προσδοκίες για το τι είναι αποδεκτή επαγγελματική συμπεριφορά από την υπηρεσία προς τους εργαζόμενους ;	1,97	2	0,90

**Διάγραμμα 5.14**  
**Ερώτηση 5**

5. Ποιος είναι ο κύκλος εργασιών του φορέα σας;  
100 responses



Από τις απαντήσεις των ερωτηθέντων διαπιστώνουμε ότι η πλειοψηφία αυτών ήτοι το 38% εργάζεται σε επιχειρήσεις με κύκλο εργασιών έως 5.000.000 €, το 37% σε επιχειρήσεις έως 40.000.000 €, το 17% σε επιχειρήσεις άνω των 40.000.000 € και μόλις το 8% έως 500.000 €.

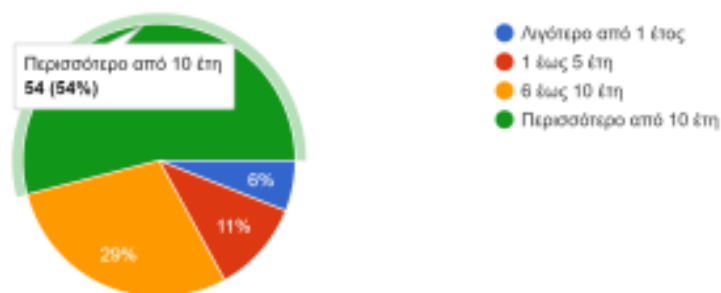
Παρατηρείται ότι σε γενικές γραμμές οι ερωτηθέντες συμφωνούν ότι ο κύκλος εργασιών του φορέα τους είναι έως 5.000.000 € (Μέσος 2,64) και συνεπώς η τυπική απόκλιση είναι σχετικά μικρή (T.A. 0,85) καταδεικνύοντας ότι υπάρχει κανονική κατανομή στις απαντήσεις.

### Διάγραμμα 5.15

#### Ερώτηση 6

6. Πόση είναι η εργασιακή σας εμπειρία στον συγκεκριμένο φορέα;

100 responses



Από τις απαντήσεις της 6<sup>ης</sup> ερώτησης καταλήγουμε στο συμπέρασμα ότι οι περισσότεροι εργαζόμενοι (54%) έχουν μεγάλη εργασιακή εμπειρία καθώς εργάζονται πάνω από 10 έτη, ενώ το 29% εργάζεται από 6 έως 10 έτη, το 11% από ένα έως 5 έτη και μόλις το 6% λιγότερο από ένα έτος.

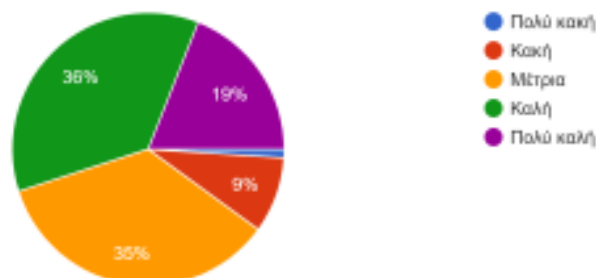
Σε αυτήν την ερώτηση διαπιστώνεται ότι οι περισσότεροι ερωτηθέντες συμφωνούν μεταξύ τους καθώς η εργασιακή τους εμπειρία υπερβαίνει τα 10 έτη (Μέσος 3,31) γεγονός που καταδεικνύεται και από την τιμή της τυπικής απόκλισης (T.A. 0,89), η οποία παραμένει μικρή.

### Διάγραμμα 5.16

#### Ερώτηση 7

7. Πως εκτιμάτε την οικονομική κατάσταση του φορέα σας με βάση την διαχείριση των οικονομικών πόρων;

100 responses



Οι περισσότεροι εργαζόμενοι είναι σχετικά αισιόδοξοι με την οικονομική κατάσταση του φορέα στον οποίο εργάζονται καθώς το 36% την αξιολογεί ως καλή, το 35% θεωρεί ότι είναι μέτρια, το 19% εξ' αυτών θεωρεί ότι είναι πολύ καλή και μόνο το 9% και το 1% θεωρούν ότι είναι κακή και πολύ κακή αντίστοιχα.

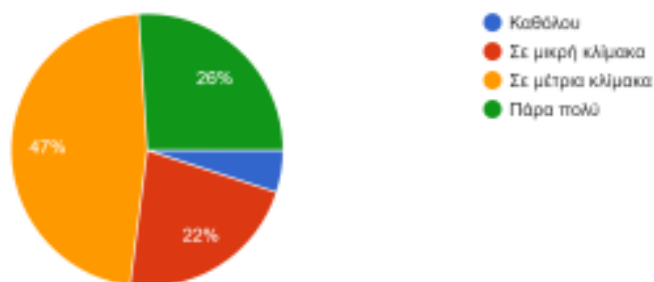
Στην ερώτηση αυτή που αφορά στην οικονομική εικόνα της επιχείρησης, οι περισσότεροι ερωτηθέντες έχουν μία σχετικά θετική εικόνα του φορέα τους γεγονός που φαίνεται και από την μέση τιμή 2,37 και συνεπώς η τυπική απόκλιση είναι σχετικά μικρή (Τ.Α. 0,93)

### Διάγραμμα 5.17

#### Ερώτηση 8

8. Υπάρχουν κανόνες ή κώδικες επαγγελματικής δεοντολογίας, οι οποίοι καθορίζουν τη συνιστά ηθική και επαγγελματική συμπεριφορά μέσα στα πλαίσια του φορέα στον οποίο εργάζεστε;

100 responses

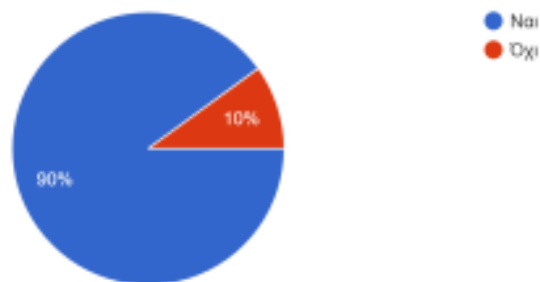


Στην 8<sup>η</sup> ερώτηση, η οποία αναφέρεται σε κανόνες ή κώδικες επαγγελματικής δεοντολογίας, η πλειοψηφία των ερωτηθέντων (το 47%) θεωρεί ότι υπάρχουν σε μέτρια κλίμακα μέσα στα πλαίσια του φορέα στον οποίο εργάζονται, το 26% απάντησε πάρα πολύ, ενώ το 22% σε μικρή κλίμακα και μόλις το 5% απάντησε αρνητικά ότι δεν υπάρχουν καθόλου.

Καθίσταται εμφανές από τις απαντήσεις ότι οι περισσότεροι συμμετέχοντες συμφωνούν ότι οι κανόνες επαγγελματικής δεοντολογίας εφαρμόζονται σε μέτρια κλίμακα καθώς η μέση τιμή είναι μικρή (2,06) όπως και η τυπική απόκλιση (T.A. 0,83) καθώς δεν υπάρχει διασπορά απαντήσεων.

### Διάγραμμα 5.18 Ερώτηση 9

9. Υπάρχει εσωτερικός κανονισμός λειτουργίας μέσα στα πλαίσια του φορέα σας;  
100 responses



Η συντριπτική πλειοψηφία των ερωτηθέντων ήτοι το 90% απάντησε θετικά ότι υπάρχει εσωτερικός κανονισμός σε αντίθεση με το υπόλοιπο 10% που απάντησε αρνητικά.

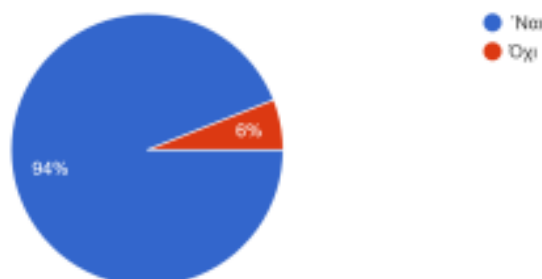
Παρατηρείται σε αυτήν την ερώτηση ότι υπάρχει απόλυτη συμφωνία σχετικά με την ύπαρξη του εσωτερικού κανονισμού γεγονός που φαίνεται από την τιμή της μέσης τιμής (1,1) και την ελάχιστη απόκλιση (T.A. 0,30) και η οποία επιβεβαιώνει το σχετικό εύρημα.

### Διάγραμμα 5.19

#### Ερώτηση 10

10. Έχετε καταρτίσει και χρησιμοποιείτε περιγράμματα θέσεων εργασίας στον φορέα σας ;

100 responses



Ομοίως και στην 10<sup>η</sup> ερώτηση, η πλειοψηφία των ερωτηθέντων (94%) χρησιμοποιεί στον φορέα τους περιγράμματα θέσεων εργασίας σε αντίθεση με το 6% που δεν χρησιμοποιεί.

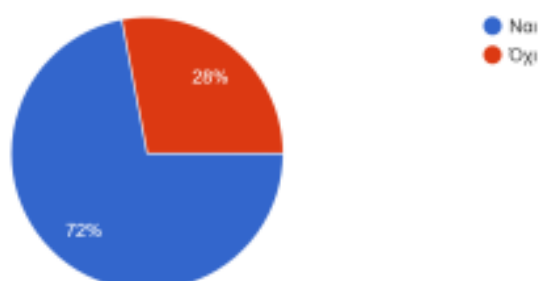
Παρατηρείται ότι σχεδόν όλοι οι συμμετέχοντες απαντούν θετικά σχετικά με την χρήση περιγραμμάτων θέσεων εργασίας γεγονός που φαίνεται από την τιμή της μέσης τιμής (1,06) και την ελάχιστη απόκλιση (T.A. 0,24), η οποία εξηγείται από την μεγάλη συμφωνία στις απαντήσεις. Η συγκεκριμένη τιμή είναι η χαμηλότερη που εμφανίζεται στην παρούσα έρευνα .

### Διάγραμμα 5.20

#### Ερώτηση 11

11. Είναι σαφώς διακριτές οι αρμοδιότητες των υπαλλήλων;

100 responses



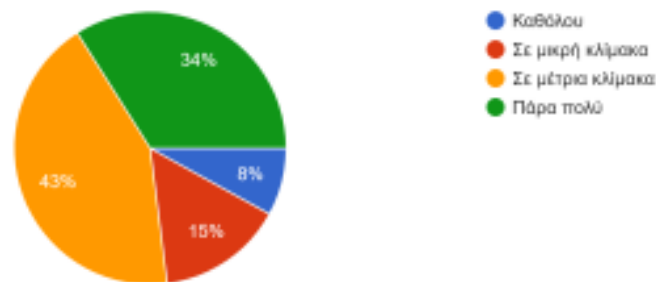
Από το παραπάνω διάγραμμα καθίσταται εμφανές ότι σε μεγάλο ποσοστό ήτοι 72%, οι ερωτηθέντες πιστεύουν ότι είναι σαφώς διακριτές οι αρμοδιότητες των υπαλλήλων εντός του φορέα σε σχέση με το 28% που έχει αντίθετη άποψη.

Από τις απαντήσεις διαπιστώνεται ότι η πλειονότητα των ερωτηθέντων τάσσονται υπέρ της άποψης ότι είναι διακριτές οι αρμοδιότητες των εργαζομένων, όπως φαίνεται και από την μέση τιμή (1,28) και την πολύ μικρή απόκλιση (T.A. 0,45) που υπάρχει στις απαντήσεις των εργαζομένων καθώς δεν υφίσταται διασπορά στις απαντήσεις των συμμετεχόντων.

### Διάγραμμα 5.21

#### Ερώτηση 12

12. Υπάρχουν συγκεκριμένες προσδοκίες για το τι είναι αποδεκτή επαγγελματική συμπεριφορά από την υπηρεσία προς τους εργαζόμενους;  
100 responses



Το μεγαλύτερο ποσοστό των ερωτηθέντων (43%) πιστεύει ότι υπάρχουν σε μέτρια κλίμακα συγκεκριμένες προσδοκίες σχετικά με το τι συνιστά αποδεκτή επαγγελματική συμπεριφορά από την υπηρεσία προς τους εργαζόμενους, ενώ το 34% απάντησε πάρα πολύ και μόλις το 15% απάντησε σε μικρή κλίμακα και το 6% καθόλου.

Στην τελευταία ερώτηση αυτής της κατηγορίας παρατηρείται ότι η πλειοψηφία των συμμετεχόντων συμμερίζονται την ίδια άποψη, γεγονός που διαπιστώνεται από την τιμή της μέσης τιμής (1,97) και την σχετικά μικρή απόκλιση (T.A 0,90)

Στην τρίτη κατηγορία περιλαμβάνονται 6 ερωτήσεις, οι οποίες αποσκοπούν στην συναγωγή συμπερασμάτων για το αν οι συνθήκες στον χώρο εργασίας μπορούν να οδηγήσουν σε φαινόμενα έκνομης συμπεριφοράς .

Στον παρακάτω πίνακα αναφέρονται τα βασικά περιγραφικά στοιχεία για τις παρακάτω ερωτήσεις:

**Πίνακας 6**  
**Περιγραφικά στατιστικά για εργασιακές συνθήκες**  
**σε σχέση με φαινόμενα έκνομης συμπεριφοράς**

<b>Ερώτηση:</b>	<b>Μέσος</b>	<b>Διάμεσος</b>	<b>Τυπική Απόκλιση</b>
Θεωρείτε ότι οι επικρατούσες συνθήκες στο εργασιακό περιβάλλον μπορούν να ωθήσουν τους εργαζόμενους σε έκνομη συμπεριφορά;	2,66	3	0,84
Η ύπαρξη δυσαρέσκειας προς τις αποφάσεις/ενέργειες της εργοδοσίας μπορεί να ωθήσει τους εργαζόμενους σε έκνομη συμπεριφορά;	2,72	3	0,85
Η συγκέντρωση εξουσίας σε ένα πρόσωπο ή μικρή ομάδα δημιουργούν συνθήκες για πραγματοποίηση έκνομης συμπεριφοράς;	2,93	3	0,89
Πιστεύετε οι γενικότερες οικονομικές συνθήκες ευνοούν καταστάσεις διαφθοράς και απάτης;	2,88	3	0,93
Υπάρχει επαρκής εκπαίδευση προκειμένου ο υπάλληλος να τηρεί ορθά τις διαδικασίες χωρίς το περιθώριο παρέκκλισης;	2,28	2	0,85
Υπάρχουν και έχουν γνωστοποιηθεί τα επίπεδα και όρια των εγκρίσεων/ ευθυνών του κάθε υπαλλήλου;	2,19	2	0,94

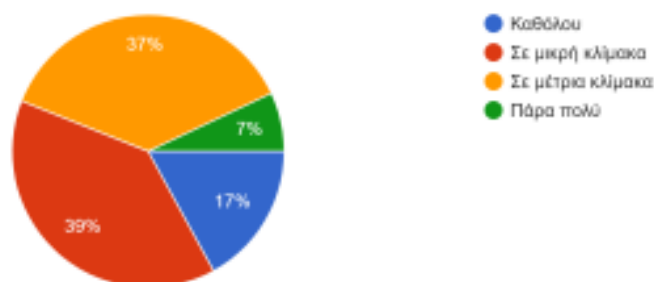


## Διάγραμμα 5.22

### Ερώτηση 13

13. Θεωρείτε ότι οι επικρατούσες συνθήκες στο εργασιακό περιβάλλον μπορούν να ωθήσουν τους εργαζόμενους σε έκνομη συμπεριφορά;

100 responses



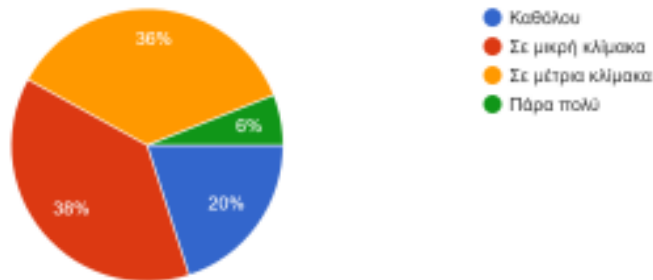
Όπως διαπιστώνουμε από τις απαντήσεις, οι ερωτηθέντες διχάζονται καθώς το 39% πιστεύει ότι οι επικρατούσες συνθήκες εντός του εργασιακού περιβάλλοντος σε μικρή κλίμακα μπορούν να ωθήσουν τους εργαζόμενους σε έκνομη συμπεριφορά και το 37% σε μέτρια κλίμακα. Το 17% έχει απαντήσει αρνητικά καθώς απορρίπτει ότι οι εργασιακές συνθήκες μπορούν να συμβάλλουν στην πρόκληση έκνομης συμπεριφοράς και μόλις το 7% έχει απαντήσει πάρα πολύ.

Ως εκ τούτου, αξιολογείται η επίδραση του εργασιακού χώρου στην εμφάνιση φαινομένων παρέκκλισης και καταλήγουμε στο συμπέρασμα ότι σε μικρή κλίμακα μπορεί να οδηγήσει τον εργαζόμενο σε έκνομη συμπεριφορά, γεγονός που καταδεικνύεται από την μέση τιμή (2,66) και την σχετικά μικρή τιμή απόκλισης (T.A. 0,84).

## Διάγραμμα 5.23

### Ερώτηση 14

14. Η ύπαρξη δυσαρέσκειας προς τις αποφάσεις / ενέργειες της εργοδοσίας μπορεί να ωθήσει τους εργαζόμενους σε έκνομη συμπεριφορά:  
100 responses



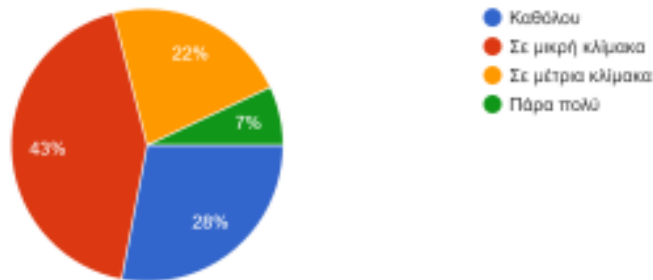
Στην 14<sup>η</sup> ερώτηση, διαπιστώνουμε ότι εξακολουθεί να υπάρχει διχογνωμία καθώς το 38% απάντησε ότι σε μικρή κλίμακα μπορεί η ύπαρξη δυσαρέσκειας προς τις αποφάσεις ή ενέργειες της εργοδοσίας να ωθήσει τους εργαζόμενους σε έκνομη συμπεριφορά, το 36% απάντησε σε μικρή κλίμακα, το 20% έδωσε αρνητική απάντηση (καθόλου) και το 6% έδωσε θετική (πάρα πολύ).

Σε γενικές γραμμές οι ερωτηθέντες συμφωνούν ότι σε μέτρια κλίμακα μπορεί η ύπαρξη δυσαρέσκειας προς την διοίκηση να είναι ενισχυτικός παράγοντας έκνομης συμπεριφοράς όπως φαίνεται και από την μέση τιμή (2,72) και την μικρή τιμής απόκλισης (T.A. 0,85) στις απαντήσεις.

### Διάγραμμα 5.24

#### Ερώτηση 15

15. Η συγκέντρωση εξουσίας σε ένα πρόσωπο ή μικρή ομάδα ατόμων δημιουργούν συνθήκες για πραγματοποίηση έκνομης συμπεριφοράς;  
100 responses



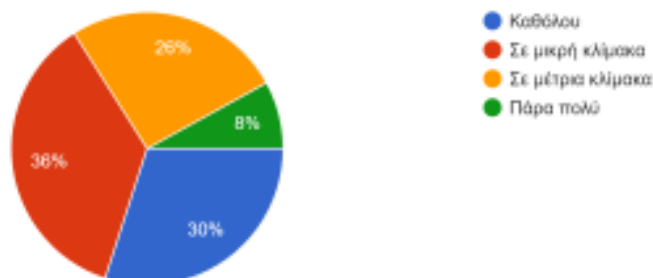
Η 15<sup>η</sup> ερώτηση διερευνά αν η συγκέντρωση εξουσίας σε ένα πρόσωπο ή μικρή ομάδα ατόμων δημιουργούν τις συνθήκες για την πραγματοποίηση έκνομης συμπεριφοράς και η συντριπτική πλειοψηφία των ερωτηθέντων (43%) απάντησε σε μικρή κλίμακα, ενώ το 28% απάντησε καθόλου, το 22% σε μέτρια κλίμακα και το 7% πάρα πολύ.

Διαπιστώνεται από την μέση τιμή (2,93) ότι η πλειονότητα των ερωτηθέντων τάσσεται υπέρ της άποψης ότι σε μικρή κλίμακα μπορεί η συγκέντρωση εξουσίας σε ένα πρόσωπο ή μια μικρή ομάδα ατόμων να συμβάλλει στην εμφάνιση φαινομένων παρέκκλισης, γεγονός που αποδεικνύεται και από την χαμηλή τιμή απόκλισης (T.A. 0,89).

### Διάγραμμα 5.25

#### Ερώτηση 16

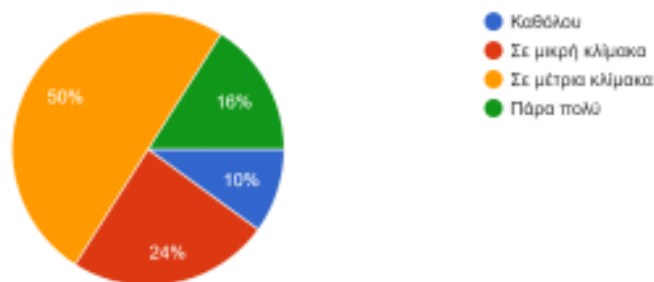
16. Πιστεύετε οι γενικότερες οικονομικές συνθήκες ευνοούν καταστάσεις διαφθοράς και απάτης;  
100 responses



Στην 16<sup>η</sup> ερώτηση τίθεται το ερώτημα αν οι γενικότερες οικονομικές συνθήκες ευνοούν καταστάσεις διαφθοράς και απάτης. Η πλειονότητα των συμμετεχόντων απάντησε αρνητικά ήτοι ότι σε μικρή κλίμακα (36%) ευνοούν καταστάσεις διαφθοράς, ενώ το 24% απάντησε ότι αυτό είναι εφικτό σε μέτρια κλίμακα. Το 10% έδωσε αρνητική απάντηση και το 16% θετική. Παρατηρείται ότι σε γενικές γραμμές οι ερωτηθέντες τείνουν να συμφωνούν με την άποψη ότι ελάχιστα συμβάλουν οι οικονομικές συνθήκες σε παραβατικές συμπεριφορές όπως διαφαίνεται και από την μέση τιμή (2,88), κάτι που επιβεβαιώνεται και από την έλλειψη διασποράς και την τιμή απόκλισης (T.A. 0,93).

### Διάγραμμα 5.26 Ερώτηση 17

17. Υπάρχει επαρκής εκπαίδευση προκειμένου ο υπάλληλος να τηρεί ορθά τις διαδικασίες χωρίς το περιθώριο παρέκκλισης;  
100 responses



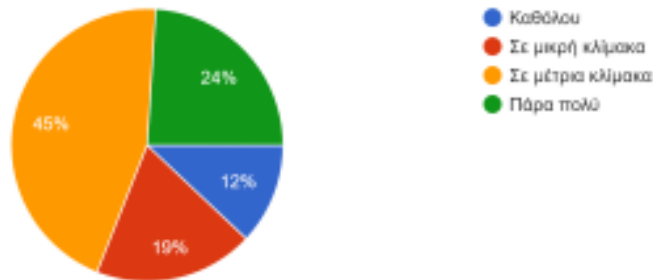
Όπως μπορούμε να συμπεράνουμε από το παραπάνω διάγραμμα, η πλειοψηφία των ερωτηθέντων (50%) πιστεύει ότι η εκπαίδευση που δέχονται οι υπάλληλοι επαρκεί σε μέτρια κλίμακα για την ορθή τήρηση των οικονομικών διαδικασιών, σε αντίθεση με το 24% που θεωρεί σε μικρή κλίμακα, το 16% πάρα πολύ και το 10% καθόλου.

Στο παραπάνω ερώτημα λοιπόν οι μισοί συμμετέχοντες στην έρευνα απάντησαν ότι σε μέτριο βαθμό επαρκεί η εκπαίδευση των υπαλλήλων ώστε να μην παρεκκλίνουν από την ορθή τήρηση των διαδικασιών κάτι που διαπιστώνεται και από την μέση τιμή (2,28) και την σχετικά χαμηλή τιμή απόκλισης (T.A. 0,85).

## Διάγραμμα 5.27

### Ερώτηση 18

18. Υπάρχουν και έχουν γνωστοποιηθεί τα επίπεδα και όρια των εγκρίσεων/ευθυνών του κάθε υπαλλήλου;  
100 responses



Στην τελευταία ερώτηση της κατηγορίας για τις συνθήκες στο χώρο εργασίας που αφορά την γνωστοποίηση των επιπέδων και των ορίων των εγκρίσεων και των ευθυνών του κάθε υπαλλήλου εντός του φορέα, το 45% απάντησε σε μέτρια κλίμακα, το 24% απάντησε πάρα πολύ, το 19% σε μικρή κλίμακα και το 12% καθόλου.

Ομοίως και σε αυτήν την ερώτηση οι ερωτηθέντες φαίνεται να συμφωνούν ότι σε μέτριο βαθμό υπάρχουν και έχουν γνωστοποιηθεί τα όρια των αρμοδιοτήτων του κάθε εργαζόμενου, κάτι που επιβεβαιώνεται και από την μέση τιμή (2,19) και από την σχετικά χαμηλή τιμή απόκλισης (T.A. 0,94).

Στην τέταρτη κατηγορία ζητήθηκε από τους ερωτώμενους να απαντήσουν σε 5 ερωτήσεις προκειμένου να εξαχθούν χρήσιμα συμπεράσματα σχετικά τον τρόπο διεκπεραίωσης του ελέγχου των οικονομικών καταστάσεων στον φορέα του εργαζόμενου .

Στον παρακάτω πίνακα αναφέρονται τα βασικά περιγραφικά στοιχεία για τις παρακάτω ερωτήσεις:

## Πίνακας 5.7

### Περιγραφικά στατιστικά για τον τρόπο διεκπεραίωσης του ελέγχου των οικονομικών καταστάσεων

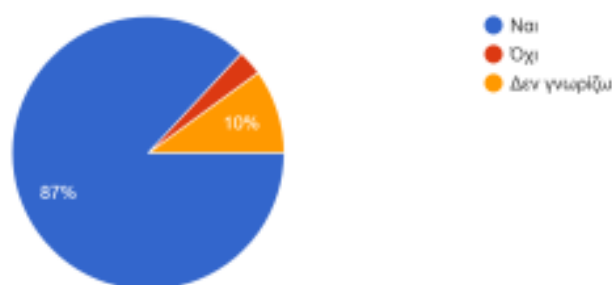
Ερώτηση:	Μέσος	Διάμεσος	Τυπική Απόκλιση
Γνωρίζετε εάν εφαρμόζεται το διπλογραφικό σύστημα στον φορέα σας;	1,16	1	0,44
Γνωρίζετε εάν ελέγχονται από αρμόδιο στέλεχος που έχει ορίσει ο φορέας οι καταστάσεις εσόδων/εξόδων;	1,17	1	0,47
Η επιχείρηση στην οποία εργάζεστε έχει ελεγχθεί από το Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών;	1,42	1	0,74
Η επιχείρηση στην οποία εργάζεστε έχει ελεγχθεί από μία από τις 4 μεγάλες ελεγκτικές εταιρίες;	2,13	2	0,56
Ποια ήταν η βασική μέθοδος ελέγχου που ακολούθησε ο εξωτερικός ελεγκτής;	2,82	3	0,54

## Διάγραμμα 5.28

### Ερώτηση 19

19. Γνωρίζετε εάν εφαρμόζεται το διπλογραφικό σύστημα στον φορέα σας;

100 responses



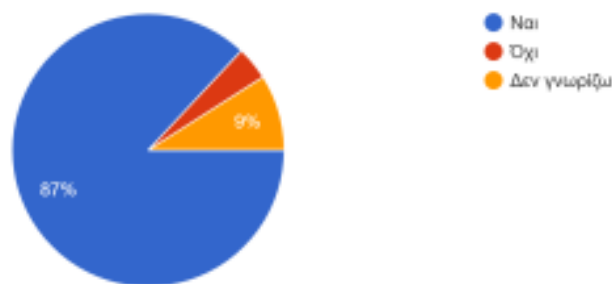
Από το παραπάνω διάγραμμα διαπιστώνουμε ότι οι περισσότεροι υπάλληλοι (87%) είναι ενήμεροι για την χρήση του διπλογραφικού στον φορέα τους, το 10% δεν γνωρίζουν και το 3% απάντησε ότι δεν εφαρμόζεται το διπλογραφικό στον φορέα τους.

Παρατηρείται ότι οι συμμετέχοντες στην έρευνα συμφωνούν σχεδόν απόλυτα στην χρήση του διπλογραφικού όπως καθίσταται εμφανές από την μέση τιμή (1,16) καθώς και από την χαμηλή τιμή της απόκλισης (Τ.Α. 0,44), η οποία φανερώνει την μικρή διασπορά στις απαντήσεις.

### Διάγραμμα 5.29

#### Ερώτηση 20

20. Γνωρίζονται εάν ελέγχονται από αρμόδιο στέλεχος που έχει θεσπίσει ο φορέας οι καταστάσεις εσόδων/εξόδων;  
100 responses



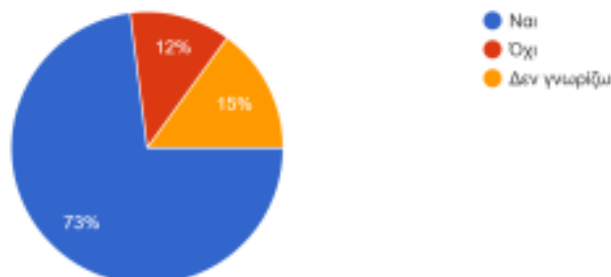
Ομοίως και στο προηγούμενο διάγραμμα παρατηρούμε ότι το 87% των ερωτηθέντων απάντησε ότι οι καταστάσεις εσόδων και εξόδων εντός του φορέα τους ελέγχονται από αρμόδιο στέλεχος ενώ το 9% απάντησε ότι δεν γνωρίζει και το 4% απάντησε αρνητικά ότι δεν ελέγχονται.

Οι συμμετέχοντες συμφώνησαν σε πολύ μεγάλο βαθμό ότι είναι ενήμεροι για τον έλεγχο των χρηματοοικονομικών καταστάσεων του φορέα από αρμόδιο στέλεχος, γεγονός που επιβεβαιώνεται από την μέση τιμή (1,17) και αντιστοίχως την πολύ χαμηλή απόκλιση (Τ.Α. 0,47) που καταδεικνύει την εγκυρότητα του ευρήματος.

### Διάγραμμα 5.30

#### Ερώτηση 21

21. Η επιχείρησή στην οποία εργάζεστε έχει ελεγχθεί από το Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών;  
100 responses



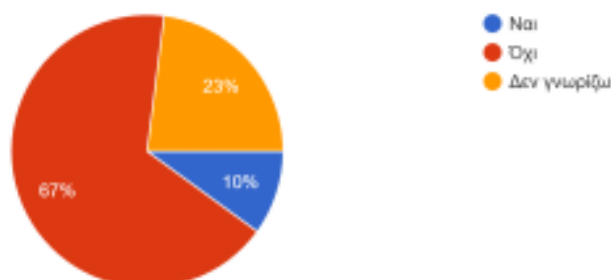
Στην 21<sup>η</sup> ερώτηση για το αν η επιχείρηση στην οποία εργάζονται έχει ελεγχθεί από το Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών, η συντριπτική πλειοψηφία των εργαζομένων (73%) απάντησε θετικά, ενώ το 12% αρνητικά και το 15% απάντησε ότι δεν γνωρίζει.

Διαπιστώνεται ότι υπάρχει μεγάλη συμφωνία ως προς το αν έχει ελεγχθεί ο φορέας του συμμετέχοντα από το Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών καθώς σχεδόν το σύνολο των ερωτηθέντων (73%) απάντησε θετικά, γεγονός που συναρτάται και από την μέση τιμή (1,42) και την σημαντικά χαμηλή απόκλιση (T.A. 0,74).

### Διάγραμμα 5.31

#### Ερώτηση 22

22. Η επιχείρηση στην οποία εργάζεστε έχει ελεγχθεί από μία από τις 4 μεγάλες ελεγκτικές εταιρίες;  
100 responses





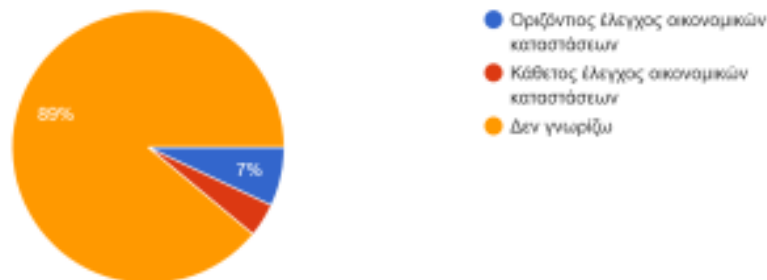
Από το παραπάνω διάγραμμα καθίσταται εμφανές ότι το 67% των επιχειρήσεων στις οποίες εργάζονται οι ερωτηθέντες δεν έχουν ελεγχθεί από μία από τις 4 μεγάλες ελεγκτικές εταιρίες, ενώ μόνο το 10% απάντησε θετικά ότι έχουν υποβληθεί σε οικονομικό έλεγχο και το 23% απάντησε ότι δεν γνωρίζει.

Από τις απαντήσεις παρατηρείται ότι η πλειοψηφία των ερωτηθέντων συμφωνεί απόλυτα όπως καταδεικνύεται από την μέση τιμή (2,13) και από την τιμή της απόκλισης που παραμένει ιδιαίτερα χαμηλή (Τ.Α. 0,56) καθώς δεν υπάρχει διασπορά στις απαντήσεις.

### Διάγραμμα 5.32

#### Ερώτηση 23

23. Ποια ήταν η βασική μέθοδος ελέγχου των οικονομικών καταστάσεων που ακολούθησε ο εξωτερικός ελεγκτής  
100 responses



Στην τελευταία ερώτηση της πέμπτης κατηγορίας που αφορά στον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων, οι ερωτηθέντες ρωτήθηκαν για την μέθοδο ελέγχου των οικονομικών καταστάσεων. Το 89% εξ' αυτών απάντησε ότι δεν γνωρίζουν, το 7% απάντησε ο οριζόντιος έλεγχος και το 4% ο κάθετος έλεγχος των οικονομικών καταστάσεων.

Όπως διαπιστώνεται υπάρχει μια συντριπτική ομοφωνία στους συμμετέχοντες, γεγονός που επιβεβαιώνεται από την μέση τιμή (2,82) και την χαμηλή τιμή απόκλισης (Τ.Α. 0,54)

Στην πέμπτη κατηγορία ζητήθηκε από τους ερωτώμενους να απαντήσουν σε 9 ερωτήσεις προκειμένου να εξαχθούν χρήσιμα συμπεράσματα σχετικά με το επίπεδο γνώσης των

ερωτώμενων σχετικά με τα IPSAS και τα οφέλη που ενδεχομένως θεωρούν ότι θα προκύψουν από την εφαρμογή τους.

Στον παρακάτω πίνακα αναφέρονται τα βασικά περιγραφικά στοιχεία για τις παρακάτω ερωτήσεις:

### Πίνακας 5.8.

#### Περιγραφικά στατιστικά για το επίπεδο γνώσης των ερωτώμενων σχετικά με τα IPSAS και τα οφέλη που ενδεχομένως θεωρούν ότι θα προκύψουν από την εφαρμογή τους

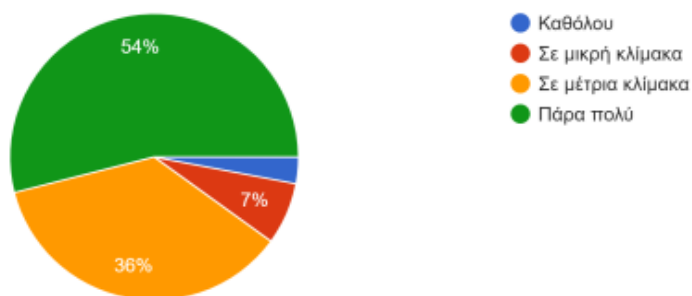
Ερώτηση:	Μέσος	Διάμεσος	Τυπική Απόκλιση
Θεωρείτε ότι η εφαρμογή των IPSAS θα ενισχύσει την πιστοληπτική ικανότητα της επιχείρησης;	1,59	1	0,75
Θεωρείτε ότι η υιοθέτηση των IPSAS μπορεί να συμβάλει στην αναβάθμιση της ποιότητας της λογιστικής πληροφορίας;	1,62	1	0,76
Θεωρείτε απαραίτητη την εφαρμογή των IPSAS για την εξασφάλιση μεγαλύτερου βαθμού αξιοπιστίας της επιχείρησης;	1,60	1	0,76
Πόσο εύκολα μπορεί να προσαρμοστεί ένας δημόσιος φορέας στην υιοθέτηση των IPSAS;	2,13	2	0,88
Θεωρείτε ότι κατά την διάρκεια του ελέγχου σε μια επιχείρηση μπορεί ο εξωτερικός ελεγκτής να διατηρήσει την ακεραιότητα και την ανεξαρτησία του;	1,74	2	0,87
Θεωρείτε ότι η Έκθεση Αποτελεσμάτων Ελέγχου που εκδίδει στο τέλος της έρευνας ο εξωτερικός ελεγκτής παρουσιάζει μια ρεαλιστική εικόνα της οικονομικής κατάστασης της επιχείρησης;	1,66	2	0,78
Θεωρείτε ότι η εξαγωγή των συμπερασμάτων που απορρέουν από την Έκθεση Αποτελεσμάτων Ελέγχου καθορίζουν την εικόνα που έχουν οι τρίτοι αναφορικά με την οικονομική κατάσταση της εταιρίας;	1,57	1	0,75
Θεωρείτε ότι η διενέργεια εξωτερικού ελέγχου σε μια επιχείρηση συμβάλει στην δημιουργία ενός	1,55	1	0,81

«κλίματος ασφαλείας» στους εργοδότες και εργαζόμενους;			
Θεωρείτε ότι το ποσοστό των δειγματοληπτικών ελέγχων που πραγματοποιούνται κατά την διάρκεια του εξωτερικού ελέγχου και έχουν ως βάση τα IPSAS επαρκούν για την εξασφάλιση της αξιοπιστίας της επιχείρησης;	1,60	1	0,79

### Διάγραμμα 5.33

#### Ερώτηση 24

24. Θεωρείτε ότι η εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων για τον Δημόσιο Τομέα θα ενισχύσει την πιστοληπτική ικανότητα της επιχείρησης  
100 responses



Στο διάγραμμα της 24<sup>ης</sup> ερώτησης για το αν η εφαρμογή των IPSAS θα ενισχύσει την πιστοληπτική ικανότητα της επιχείρησης, το 54% των ερωτηθέντων απάντησε πάρα πολύ, το 36% απάντησε σε μέτρια κλίμακα, ενώ πιο απαισιόδοξοι ήταν το 7% που απάντησαν σε μέτρια κλίμακα και το 3% που απάντησε καθόλου.

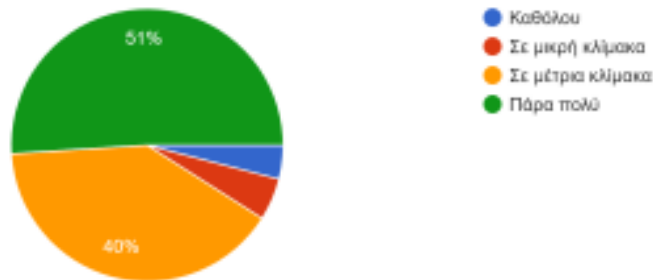
Οι πλειοψηφία των συμμετεχόντων (54%) στην έρευνα τάσσονται υπέρ της άποψης ότι η εφαρμογή των IPSAS θα αποτελέσει βασικό παράγοντα ενίσχυσης της πιστοληπτικής ικανότητας της επιχείρησης όπως καταδεικνύεται και από την μέση τιμή (1,59) και την ιδιαίτερα χαμηλή απόκλιση (T.A. 0,75).

### Διάγραμμα 5.34

#### Ερώτηση 25

25. Θεωρείτε ότι η υιοθέτηση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων για το Δημόσιο Τομέα μπορεί να συμβάλει στην αναβάθμιση της ποιότητας της λογιστικής πληροφόρησης

100 responses



Ομοίως και στο διάγραμμα της 25<sup>ης</sup> ερώτησης οι περισσότεροι ερωτηθέντες (51%) απάντησαν ότι η υιοθέτηση των IPSAS θα συμβάλει πάρα πολύ στην αναβάθμιση της ποιότητας της λογιστικής πληροφόρησης, το 40% σε μέτρια κλίμακα, και μόλις το 5% απάντησε σε μικρή κλίμακα και το 4% καθόλου.

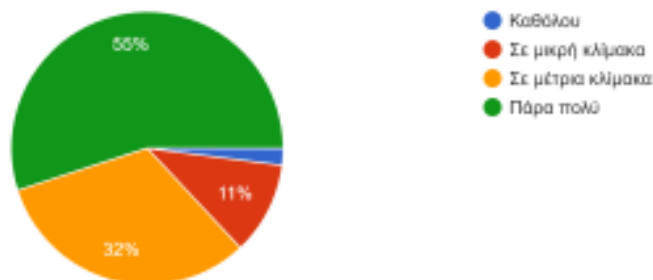
Παρατηρείται ότι κατά μέσο όρο συμφωνούν σε πολύ μεγάλο βαθμό για την θετική συμβολή των IPSAS στην ποιότητα της λογιστικής πληροφόρησης, όπως φαίνεται και από την μέση τιμή (1,62) και την τιμή της απόκλισης (T.A. 0,76), η οποία εξακολουθεί να παραμένει χαμηλή καθώς δεν υπάρχει διαφωνία ως προς τις απαντήσεις.

### Διάγραμμα 5.35

#### Ερώτηση 26

26. Θεωρείτε απαραίτητη την εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων για τον Δημόσιο Τομέα για την εξασφάλιση μεγαλύτερου βαθμού αξιοπιστίας της επιχείρησης;

100 responses



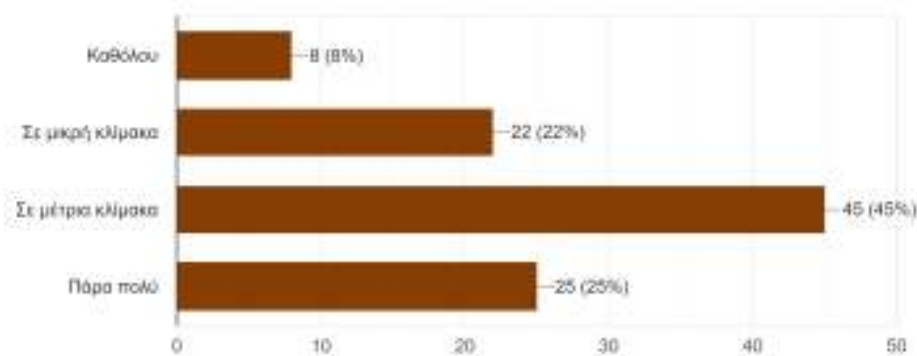
Στο προηγούμενο διάγραμμα καθίσταται εμφανές σύμφωνα με τις απαντήσεις που έδωσαν οι ερωτηθέντες ότι το μεγαλύτερο ποσοστό (55%) θεωρεί ότι η εφαρμογή των IPSAS θα προσδώσει πάρα πολύ μεγαλύτερη αξιοπιστία στην επιχείρηση, το 32% σε μέτρια κλίμακα, το 11% σε μικρή κλίμακα και το 2% καθόλου.

Και σε αυτήν την ερώτηση η μεγάλη πλειοψηφία των συμμετεχόντων (55%) τάσσεται υπέρ της εφαρμογής των IPSAS, όπως διαπιστώνεται και από την μέση τιμή (Μέσος 1,60) και από την τιμή της απόκλισης (Τ.Α. 0,76), η οποία δείχνει την ύπαρξη ομοιογένειας στις απαντήσεις.

### Διάγραμμα 5.36

#### Ερώτηση 27

27. Πόσο εύκολα μπορεί να προσαρμοστεί ένας δημόσιος φορέας στην υιοθέτηση Διεθνών Λογιστικών Προτύπων για τον Δημόσιο τομέα;  
100 responses



Σύμφωνα με το παραπάνω διάγραμμα καταλήγουμε στο συμπέρασμα ότι οι ερωτηθέντες είναι περισσότερο σκεπτικοί σχετικά με την ευκολία προσαρμογής ενός δημόσιου φορέα στην υιοθέτηση των IPSAS, καθώς το 45% απάντησε ότι σε μέτρια κλίμακα, το 25% απάντησε πάρα πολύ, το 22% απάντησε σε μικρή κλίμακα και μόλις το 8% απάντησε καθόλου.

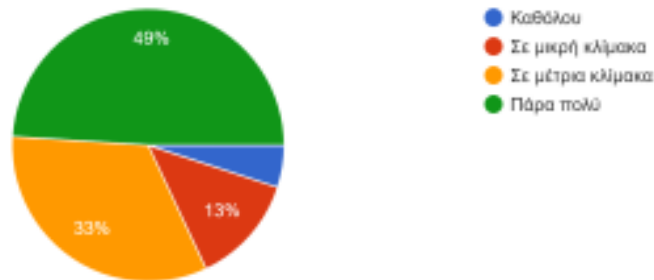
Σε αυτήν την ερώτηση εντοπίζεται η επιφυλακτικότητα που διακρίνει την πλειοψηφία των συμμετεχόντων (45%) ως προς την ευκολία προσαρμογής στην εφαρμογή των IPSAS, όπως διαπιστώνεται και από την μέση τιμή (2,13) και την χαμηλή τιμή απόκλισης (Τ.Α.0,88).

### Διάγραμμα 5.37

#### Ερώτηση 28

28. Θεωρείτε ότι κατά την διάρκεια του ελέγχου σε μία επιχείρηση μπορεί ο εξωτερικός ελεγκτής να διατηρήσει την ακεραιότητα και την ανεξαρτησία του;

100 responses



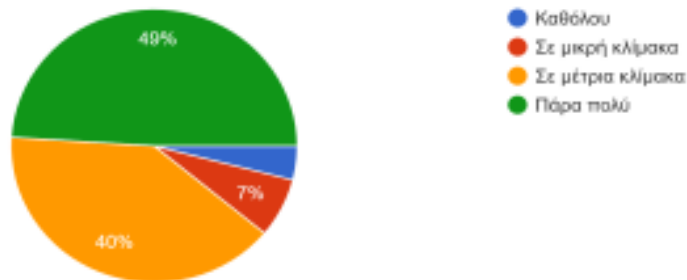
Όπως φαίνεται από το παραπάνω διάγραμμα, το 49% των ερωτηθέντων θεωρεί ότι κατά την διάρκεια του ελέγχου σε μία επιχείρηση ο εξωτερικός ελεγκτής μπορεί να διατηρήσει σε μεγάλο βαθμό (πάρα πολύ) την ακεραιότητα και την ανεξαρτησία του, ενώ το 33% είναι πιο επιφυλακτικό καθώς πιστεύει σε μέτρια κλίμακα, το 13% σε μικρή κλίμακα και το 5% καθόλου.

Πράγματι, οι συμμετέχοντες στην έρευνα τείνουν να συμφωνούν σε πολύ μεγάλο βαθμό για την δυνατότητα του εξωτερικού ελεγκτή να διατηρήσει την ακεραιότητα και ανεξαρτησία του. Η ομοφωνία αυτή επιβεβαιώνεται και από την μέση τιμή (1,74) και αντίστοιχα την χαμηλή τιμή απόκλισης (T.A. 0,87).

### Διάγραμμα 5.38

#### Ερώτηση 29

29. Θεωρείτε ότι η Έκθεση Αποτελεσμάτων Ελέγχου που εκδίδει στο τέλος της έρευνας ο εξωτερικός ελεγκτής παρουσιάζει μια ρεαλιστική ...όνα της οικονομικής κατάστασης της επιχείρησης;  
100 responses



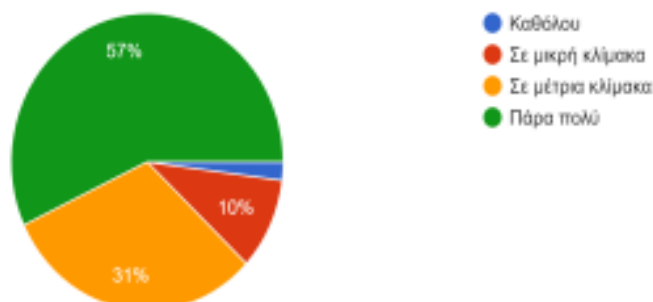
Ομοίως και στο παραπάνω διάγραμμα διαπιστώνουμε ότι οι περισσότεροι ερωτηθέντες (49%) πιστεύουν ότι τα αποτελέσματα του εξωτερικού ελεγκτή παρουσιάζουν μια ρεαλιστική εικόνα της οικονομικής κατάστασης της επιχείρησης, ενώ το 40% διατηρούν την επιφυλακτικότητα τους καθώς πιστεύουν ότι αυτό είναι εφικτό σε μέτρια κλίμακα και μόλις το 7% πιστεύει σε μικρή κλίμακα και το 4% έχουν αρνητική άποψη και πιστεύουν καθόλου.

Οι απαντήσεις που έδωσαν οι συμμετέχοντες δεν διαφοροποιούνται καθώς υπάρχει σε μεγάλο βαθμό ομοφωνία όπως διαπιστώνεται από την μέση τιμή (1,66) και την τιμή της απόκλισης (T.A. 0,78).

### Διάγραμμα 5.39

#### Ερώτηση 30

30. Θεωρείτε ότι η εξαγωγή των συμπερασμάτων που απορρέουν από την Έκθεση Αποτελεσμάτων Ελέγχου του εξωτερικού ελεγκτή κα...ρικό με την οικονομική κατάσταση της εταιρίας;  
100 responses



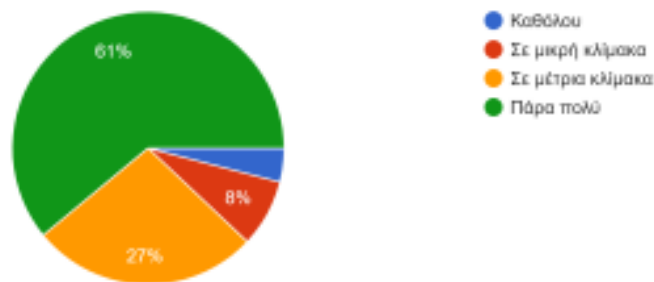
Στο παραπάνω διάγραμμα φαίνεται ότι η πλειοψηφία των ερωτηθέντων (57%) πιστεύει ότι η εξαγωγή των συμπερασμάτων που απορρέουν από την Έκθεση Αποτελεσμάτων Ελέγχου του εξωτερικού ελεγκτή καθορίζουν σε συντριπτικό βαθμό (πάρα πολύ) την εικόνα που έχουν οι τρίτοι σχετικά με την οικονομική κατάσταση της εταιρίας, ενώ το 31% πιστεύει σε μέτρια κλίμακα, το 10% σε μικρή κλίμακα και το 2% καθόλου.

Η εγκυρότητα του ευρήματος αποδεικνύεται από την ομοιογένεια στις απαντήσεις όπως φαίνεται και από την μέση τιμή (1,57) και την χαμηλή τιμή απόκλισης (T.A. 0,75).

### Διάγραμμα 5.40

#### Ερώτηση 31

31. Θεωρείτε ότι η διενέργεια εξωτερικού ελέγχου σε μία επιχείρηση συμβάλει στην δημιουργία ενός «κλίματος ασφαλείας» στους εργοδότες και εργαζόμενους;  
100 responses



Η συντριπτική πλειοψηφία των ερωτηθέντων, ήτοι το 61%, πιστεύει η διενέργεια εξωτερικού ελέγχου θα ενισχύσει το αίσθημα ασφαλείας στους εργοδότες και τους εργαζόμενους σχετικά με την οικονομική κατάσταση της επιχείρησης δημιουργώντας ένα «κλίμα ασφαλείας», ενώ πιο σκεπτικοί είναι το 27% που πιστεύουν ότι αυτό είναι εφικτό σε μέτρια κλίμακα, το 8% που θεωρεί σε μικρή κλίμακα και το 4% που έχει τελείως αρνητική άποψη (καθόλου).

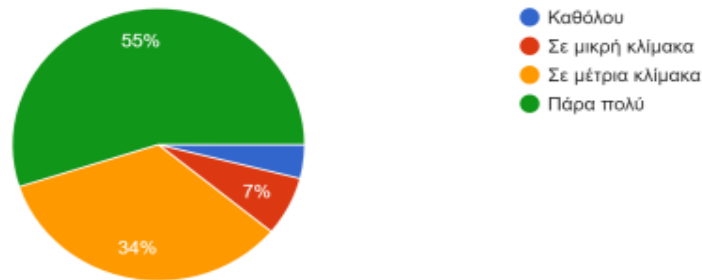
Παρατηρείται συνεπώς ότι δεν υπάρχει σημαντική διαφοροποίηση στις απαντήσεις των συμμετεχόντων αφού το 61% θεωρεί ότι ο εξωτερικός έλεγχος θα λειτουργήσει ενισχυτικά στην δημιουργία αισθήματος ασφαλείας σε εργοδότες και εργαζόμενους, όπως διαφαίνεται και από την μέση τιμή (1,55) και την χαμηλή τιμή της απόκλισης (T.A. 0,81).



## Διάγραμμα 5.41

### Ερώτηση 32

32.Θεωρείτε ότι το ποσοστό των δειγματοληπτικών ελέγχων που πραγματοποιούνται κατά την διάρκεια του εξωτερικού ελέγχου και έχουν ως βά...την εξασφάλιση της αξιοπιστίας της επιχείρησης;  
100 responses



Στην τελευταία ερώτηση διαπιστώνουμε ότι οι ερωτηθέντες υπερθεματίζουν για την χρήση των IPSAS καθώς το μεγαλύτερο ποσοστό αυτών (55%) θεωρεί ότι το ποσοστό των δειγματοληπτικών ελέγχων που πραγματοποιούνται κατά την διάρκεια του εξωτερικού ελέγχου και έχουν ως βάση τα IPSAS επαρκούν για την εξασφάλιση της αξιοπιστίας του φορέα, ενώ το 34% θεωρούν ότι αυτό είναι εφικτό σε μέτρια κλίμακα, το 7% σε μικρή και μόλις το 4% καθόλου.

Ομοίως και στην τελευταία ερώτηση της έρευνας καθίσταται σαφές ότι η συντριπτική πλειοψηφία των συμμετεχόντων (55%) τάσσεται υπέρ της διενέργειας εξωτερικού ελέγχου θεμελιωμένου στα IPSAS για την εξασφάλιση της αξιοπιστίας. Η επιβεβαίωση του ευρήματος αποδεικνύεται και από την μέση τιμή (1,60) και την ιδιαίτερα χαμηλή τιμή απόκλισης (T.A 0,79).

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6

### ΑΝΤΙΣΤΟΙΧΙΣΗ IAS ΚΑΙ IFRS ΜΕ ΤΑ IPSAS

Όπως έχουμε ήδη διαπιστώσει σε προηγούμενα κεφάλαια, η έκδοση IPSAS αποσκοπούσε στην ύπαρξη ομοιογένειας στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις των δημοσίων φορέων και ως εκ τούτου στην ενίσχυση της αξιοπιστίας, της εγκυρότητας και της λογιστικής επάρκειας των οργανισμών.

Η κατάρτιση των IPSAS βασίστηκε στα λογιστικά πρότυπα των IAS και τα IFRS και παρακάτω παρατίθεται η αντιστοίχιση των 42 εκδοθέντων IPSAS με τα IAS και IFRS καθώς και η ημερομηνία θεμελίωσής τους:

IPSAS	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΗ IAS & IFRS	Ημερομηνία Εφαρμογής
IPSAS 1	Παρουσίαση των Χρηματοοικονομικών Καταστάσεων	IAS 1	1/1/2008
IPSAS 2	Κατάσταση Ταμειακών Ροών	IAS 7	1/7/2001
IPSAS 3	Λογιστικές Πολιτικές, Μεταβολές στις Λογιστικές Εκτιμήσεις και Λάθη	IAS 8	1/1/2008
IPSAS 4	Οι επιδράσεις των μεταβολών στις τιμές του Ξένου Συναλλάγματος	IAS 21	1/1/2008
IPSAS 5	Κόστος Δανεισμού	IAS 23	1/7/2001
IPSAS 6	Ενοποιημένες και Ξεχωριστές Οικονομικές Καταστάσεις (αντικαταστάθηκε)	IAS 27	1/1/2008
IPSAS 7	Επενδύσεις σε Συνδεδεμένες	IAS 28	1/1/2008
IPSAS 8	Συμφέροντα σε Κοινοπραξίες	IAS 31	1/1/2008
IPSAS 9	Έσοδα από συναλλαγματικές πράξεις	IAS 18	1/7/2002
IPSAS 10	Χρηματοοικονομική Αναφορά σε Οικονομίες με Υπερπληθωρισμό	IAS 29	1/7/2002
IPSAS 11	Κατασκευαστικά Συμβόλαια	IAS 11	1/7/2002
IPSAS 12	Αποθέματα	IAS 2	1/1/2008
IPSAS 13	Μισθώσεις	IAS 17	1/1/2008

<b>IPSAS</b>	<b>ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ</b>	<b>ΒΑΣΗ IAS &amp; IFRS</b>	<b>Ημερομηνία Εφαρμογής</b>
IPSAS 14	Γεγονότα μεταγενέστερα της Περιόδου Αναφοράς	IAS 10	1/1/2008
IPSAS 15	Χρηματοοικονομικά εργαλεία: Γνωστοποίηση και Παρουσίαση (αντικαταστάθηκε)		1/1/2003
IPSAS 16	Ακίνητα για Επένδυση	IAS 40	1/1/2008
IPSAS 17	Υλικά Πάγια Στοιχεία Ενεργητικού	IAS 16	1/1/2008
IPSAS 18	Πληροφόρηση κατά Τομέα	IAS 14	1/1/2003
IPSAS 19	Προβλέψεις, Ενδεχόμενες Υποχρεώσεις και Ενδεχόμενα Στοιχεία Ενεργητικού	IAS 37	1/1/2004
IPSAS 20	Γνωστοποιήσεις Συνδεμένων Μερών	IAS 24	1/1/2004
IPSAS 21	Απομείωση Αξίας Στοιχείων Ενεργητικού	IAS 36	1/1/2006
IPSAS 22	Γνωστοποιήσεις Χρηματοοικονομικών Πληροφοριών για τον Ευρύτερο Δημόσιο Τομέα	–	1/1/2008
IPSAS 23	Έσοδα από Μη Συναλλαγματικές Πράξεις	–	30/6/2008
IPSAS 24	Παρουσίαση Πληροφοριών Προϋπολογισμού στις Οικονομικές Καταστάσεις	–	1/1/2009
IPSAS 25	Ωφελήματα Προσωπικού (αντικαταστάθηκε)	IAS 19	1/1/2011
IPSAS 26	Απομείωση Περιουσιακών Στοιχείων που δημιουργούν ταμειακές ροές	IAS 36	1/4/2009
IPSAS 27	Γεωργία	IAS 41	1/4/2011
IPSAS 28	Χρηματοοικονομικά εργαλεία: Παρουσίαση	IAS 32	1/1/2013
IPSAS 29	Χρηματοοικονομικά εργαλεία: Αναγνώριση και Επιμέτρηση	IAS 39	1/1/2013
IPSAS 30	Χρηματοοικονομικά εργαλεία: Γνωστοποιήσεις	IFRS 7	1/1/2013
IPSAS 31	Άυλα Περιουσιακά Στοιχεία	IAS 38	1/4/2011
IPSAS 32	Συμφωνίες Συναίνεσης Υπηρεσίας:	IFRIC 12	1/1/2014

IPSAS	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΗ IAS & IFRS	Ημερομηνία Εφαρμογής
	Παραχωρήσεις		
IPSAS 33	Υιοθέτηση IPSAS δεδουλευμένης βάσης για πρώτη φορά		1/1/2017
IPSAS 34	Χωριστές Οικονομικές Καταστάσεις	IAS 27	1/1/2017
IPSAS 35	Ενοποιημένες Οικονομικές Καταστάσεις	IFRS 10	1/1/2017
IPSAS 36	Επενδύσεις σε Συνδεδεμένες Επιχειρήσεις και Κοινοπραξίες	IAS 28	1/1/2017
IPSAS 37	Κοινές Ρυθμίσεις	IFRS 11	1/1/2017
IPSAS 38	Γνωστοποιήσεις Συμφερόντων άλλων Οντοτήτων	IFRS 12	1/1/2017
IPSAS 39	Ωφελήματα Προσωπικού	IAS 19	1/1/2018
IPSAS 40	Συνδυασμοί Δημοσίου Τομέα	-	
IPSAS 41	Χρηματοοικονομικά Εργαλεία	IFRS 9	
IPSAS 42	Κοινωνικά Οφέλη		

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 7**

### **ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ–ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ**

### **ΓΙΑ ΜΕΛΛΟΝΤΙΚΗ ΕΡΕΥΝΑ**

Στόχος της παρούσας διπλωματικής ήταν να διερευνήσει τα χαρακτηριστικά του εξωτερικού ελέγχου στις μη κερδοσκοπικές δημοτικές επιχειρήσεις και πως συνδέεται με το νέο λογιστικό σύστημα για τον Δημόσιο τομέα. Επίσης, επιχείρησε να εξετάσει την επίδραση του εξωτερικού ελέγχου στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις και αν η εφαρμογή του συμβάλει στην βελτίωση της αξιοπιστίας και αντικειμενικότητας του φορέα μέσα στα πλαίσια της ραγδαία εξελισσόμενης οικονομικής πραγματικότητας.

Από την αρθρογραφική επισκόπηση, την ανάλυση των απαντήσεων των ερωτηματολογίων, τα οποία απεστάλησαν αποκλειστικά σε εργαζόμενους και αιρετούς μη κερδοσκοπικών δημοτικών επιχειρήσεων καθώς και τα ευρήματα της περιγραφικής στατιστικής κατέστησαν σαφή τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά του εξωτερικού ελέγχου καθώς και οι λόγοι που επιβάλλουν την εφαρμογή του.

Εν προκειμένω, τα αποτελέσματα κατέδειξαν ότι ο εξωτερικός έλεγχος, ο οποίος θεμελιώνεται στο νέο πλαίσιο λογιστικής τυποποίησης ανταποκρίνεται στις προσδοκίες των εργαζομένων ως μια μεθοδική και ορθολογιστική διαδικασία, η οποία λειτουργεί ως ενισχυτικός παράγοντας αξιοπιστίας της επιχείρησης μέσω της επαλήθευσης των χρηματοοικονομικών πληροφοριών και, ως εκ τούτου, αναβάθμισης της λογιστικής πληροφορίας.

Επιπλέον, από τις έρευνες προέκυψε ότι ο εξωτερικός έλεγχος συνιστά σημαντικό εργαλείο εξασφάλισης της αντικειμενικότητας και διεύρυνσης της πιστοληπτικής ικανότητας της επιχείρησης καθώς τα οικονομικά δεδομένα που συλλέγονται από τις οικονομικές δραστηριότητες λαμβάνονται και αξιολογούνται με αντικειμενικό τρόπο και καταλήγουν στα ορθά συμπεράσματα. Η χρηστή οικονομική διοίκηση που επιτυγχάνεται μέσω της εφαρμογής του εξωτερικού ελέγχου συμβάλει στην εξασφάλιση της διαφάνειας, της λογοδοσίας και την καταπολέμηση της διαφθοράς.

Επίσης, από την αξιολόγηση των δεδομένων καθίσταται εμφανές ότι η ανεξαρτησία που διέπει τον εξωτερικό έλεγχο κατά την διάρκεια του ελέγχου και της αξιολόγησης των οικονομικών καταστάσεων και αναφορών συντελεί στο να λειτουργεί με υπευθυνότητα και ακεραιότητα χωρίς να υπόκειται σε οποιαδήποτε είδους μεροληψία ή προκατάληψη.

Επιπλέον, οι ελεγμένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις που προκύπτουν μετά την διαδικασία του εξωτερικού ελέγχου χρησιμοποιούνται από την διοίκηση του εκάστοτε φορέα προκειμένου να προστατέψουν τα συμφέροντά του, να δημιουργήσουν αίσθημα ασφαλείας στους εργαζόμενους και να μειώσουν την παραποίηση της πληροφορίας.

Η συγκεκριμένη διπλωματική επικεντρώθηκε στην θεωρητική διερεύνηση του ζητήματος. Υπό το πρίσμα αυτού του περιορισμού, η πρόταση για μελλοντική έρευνα θα μπορούσε ενδεχομένως να εστιάσει σε μία εμπειρική έρευνα προσανατολισμένη σε μία μελέτη περίπτωσης μιας συγκεκριμένης μη κερδοσκοπικής δημοτικής επιχείρησης, και ειδικότερα, σε ένα χρονικό πλαίσιο μετά την εφαρμογή του νέου πλαισίου λογιστικής τυποποίησης ώστε να αξιολογηθεί εν τω πράγματι η αποτελεσματικότητα του εξωτερικού ελέγχου.

## ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ

### ΕΡΩΤΗΜΑΤΟΛΟΓΙΟ

#### Στοιχεία:

Μεταπτυχιακή Φοιτήτρια:	Ελένη Καλώτη
Μεταπτυχιακό Πρόγραμμα:	Τοπική και Περιφερειακή Ανάπτυξη και Αυτοδιοίκηση
Τμήμα:	Πολιτικής Επιστήμης & Διεθνών Σχέσεων
Σχολή:	Κοινωνικών & Πολιτικών Επιστημών
Πανεπιστήμιο:	Πελοποννήσου
Επιβλέπων καθηγητής:	Ιωάννης Ντόκας

Αξιότιμοι κύριοι και κυρίες,

Το παρόν ερωτηματολόγιο έχει συνταχθεί στα πλαίσια του Μεταπτυχιακού Προγράμματος «Τοπική και Περιφερειακή Ανάπτυξη και Αυτοδιοίκηση» του Πανεπιστημίου Πελοποννήσου, του τμήματος Πολιτικής Επιστήμης και Διεθνών Σχέσεων για την εκπόνηση της διπλωματικής εργασίας με θέμα: «Τα χαρακτηριστικά του εξωτερικού ελέγχου στις μη κερδοσκοπικές επιχειρήσεις του Δημοσίου τομέα». Η έρευνα είναι ανώνυμη και τα δεδομένα των απαντήσεων θα τύχουν επεξεργασίας προκειμένου να εξαχθούν χρήσιμα συμπεράσματα. Παρακαλώ αν μπορείτε να αφιερώσετε λίγο από τον χρόνο σας γιατί η συμμετοχή σας είναι ιδιαίτερα σημαντική για την ερευνητική μου προσπάθεια.

Σας ευχαριστώ.

### ΕΡΩΤΗΜΑΤΟΛΟΓΙΟ

1. Ποιο είναι το φύλο σας;

- a) Άνδρας
- b) Γυναίκα

2. Σε ποια ηλικιακή ομάδα ανήκετε;

- a) 20-30
- b) 31-40
- c) 41-50
- d) 51>

3. Ποιος είναι ο ανώτερος τίτλος σπουδών που διαθέτετε;

- a) Απολυτήριο Λυκείου
- b) Πτυχίο ΤΕΙ - ΑΕΙ
- c) Μεταπτυχιακό
- d) Διδακτορικό

4. Ποια είναι η εργασιακή σας θέση;

- a) Προϊστάμενος / Διευθυντής
- b) Υπάλληλος
- c) Αιρετός

<b>ΠΛΗΡΟΦΟΡΟΙΕΣ ΣΧΕΤΙΚΑ ΜΕ ΤΟΝ ΦΟΡΕΑ, ΣΤΟΝ ΟΠΟΙΟ ΕΡΓΑΖΕΣΤΕ:</b>
---

5. Ποιος είναι ο κύκλος εργασιών του φορέα σας;

- a) Έως 500.000 €
- b) Έως 5.000.000 €
- c) Έως 40.000.000 €
- d) Πάνω από 40.000.000 €

6. Πόση είναι η εργασιακή σας εμπειρία στον συγκεκριμένο φορέα;

- a) Λιγότερο από 1 έτος
- b) 1 έως 5 έτη
- c) 6 έως 10 έτη
- d) Περισσότερο από 10 έτη

7. Πως εκτιμάτε την οικονομική διοίκηση του φορέα σας με βάση την διαχείριση των οικονομικών πόρων;

- a) Πολύ κακή
- b) Κακή
- c) Μέτρια
- d) Καλή
- e) Πολύ καλή



8. Υπάρχουν κανόνες ή κώδικες επαγγελματικής δεοντολογίας, οι οποίοι καθορίζουν τι συνιστά ηθική και επαγγελματική συμπεριφορά μέσα στα πλαίσια του φορέα στον οποίο εργάζεστε;

- a) Καθόλου
- b) μικρή κλίμακα
- c) Σε μέτρια κλίμακα
- d) Σε μεγάλη κλίμακα
- e) Πάρα πολύ

9. Υπάρχει εσωτερικός κανονισμός λειτουργίας μέσα στα πλαίσια του φορέα στον οποίο εργάζεστε;

- a) Ναι
- b) Όχι

10. Έχετε καταρτίσει και χρησιμοποιείτε περιγράμματα θέσεων εργασίας στον φορέα σας ;

- a) Ναι
- b) Όχι

11. Είναι σαφώς διακριτές οι αρμοδιότητες των υπαλλήλων;

- a) Ναι
- b) Όχι

12. Υπάρχουν συγκεκριμένες προσδοκίες για το τι είναι αποδεκτή επαγγελματική συμπεριφορά από την υπηρεσία προς τους εργαζόμενους;

- a) Καθόλου
- b) μικρή κλίμακα
- c) Σε μέτρια κλίμακα
- d) Σε μεγάλη κλίμακα
- e) Πάρα πολύ

13. Θεωρείτε ότι οι επικρατούσες συνθήκες στο εργασιακό περιβάλλον μπορούν να ωθήσουν τους εργαζόμενους σε έκνομη συμπεριφορά;

- a) Καθόλου
- b) Σε μικρή κλίμακα

- c) Σε μέτρια κλίμακα
- d) Σε μεγάλη κλίμακα
- e) Πάρα πολύ

14. Η ύπαρξη δυσαρέσκειας προς τις αποφάσεις / ενέργειες της εργοδοσίας μπορεί να ωθήσει τους εργαζόμενους σε έκνομη συμπεριφορά;

- a) Καθόλου
- b) Σε μικρή κλίμακα
- c) Σε μέτρια κλίμακα
- d) Σε μεγάλη κλίμακα
- e) Πάρα πολύ

15. Η συγκέντρωση εξουσίας σε ένα πρόσωπο ή μικρή ομάδα ατόμων δημιουργούν συνθήκες για πραγματοποίηση έκνομης συμπεριφοράς;

- a) Καθόλου
- b) Σε μικρή κλίμακα
- c) Σε μέτρια κλίμακα
- d) Σε μεγάλη κλίμακα
- e) Πάρα πολύ

16. Πιστεύετε οι γενικότερες οικονομικές συνθήκες ευνοούν καταστάσεις διαφθοράς και απάτης;

- a) Καθόλου
- b) Σε μικρή κλίμακα
- c) Σε μέτρια κλίμακα
- d) Σε μεγάλη κλίμακα
- e) Πάρα πολύ

17. Υπάρχει επαρκής εκπαίδευση προκειμένου ο υπάλληλος να τηρεί ορθά τις διαδικασίες χωρίς το περιθώριο παρέκκλισης;

- a) Καθόλου
- b) Σε μικρή κλίμακα
- c) Σε μέτρια κλίμακα

- d) Σε μεγάλη κλίμακα
- e) Πάρα πολύ

18. Υπάρχουν και έχουν γνωστοποιηθεί τα επίπεδα και όρια των εγκρίσεων/ευθυνών του κάθε υπαλλήλου;

- a) Καθόλου
- b) Σε μικρή κλίμακα
- c) Σε μέτρια κλίμακα
- d) Σε μεγάλη κλίμακα
- e) Πάρα πολύ

19. Γνωρίζετε εάν εφαρμόζεται το διπλογραφικό σύστημα στον φορέα σας;

- a) Ναι
- b) Όχι

20. Γνωρίζεται εάν ελέγχονται από αρμόδιο στέλεχος που έχει θεσπίσει ο φορέας οι καταστάσεις εσόδων/εξόδων;

- a) Καθόλου
- b) Σε μικρή κλίμακα
- c) Σε μέτρια κλίμακα
- d) Σε μεγάλη κλίμακα
- e) Πάρα πολύ

<b>ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ ΚΑΙ ΚΑΤΑΣΤΟΛΗ ΑΠΑΤΗΣ</b>
---

21. Η επιχείρησή στην οποία εργάζεστε έχει ελεγχθεί από το Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών;

- a) Ναι
- b) Όχι
- c) Δεν γνωρίζω

22. Η επιχείρηση στην οποία εργάζεστε έχει ελεγχθεί από μία από τις 4 μεγάλες ελεγκτικές εταιρίες;

- a) Ναι
- b) Όχι
- c) Δεν γνωρίζω

23. Ποια ήταν η βασική μέθοδος ελέγχου των οικονομικών καταστάσεων που ακολούθησε ο εξωτερικός ελεγκτής;

- a) Οριζόντιος έλεγχος οικονομικών καταστάσεων
- b) Κάθετος έλεγχος οικονομικών καταστάσεων
- c) Δεν γνωρίζω

24. Θεωρείτε ότι η εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων για τον Δημόσιο Τομέα θα ενισχύσει την πιστοληπτική ικανότητα της επιχείρησης;

- a) Καθόλου
- b) Σε μικρή κλίμακα
- c) Σε μέτρια κλίμακα
- d) Σε μεγάλη κλίμακα
- e) Πάρα πολύ

25. Θεωρείτε ότι η υιοθέτηση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων για το Δημόσιο Τομέα μπορεί να συμβάλει στην αναβάθμιση της ποιότητας της λογιστικής πληροφόρησης;

- a) Καθόλου
- b) Σε μικρή κλίμακα
- c) Σε μέτρια κλίμακα
- d) Σε μεγάλη κλίμακα
- e) Πάρα πολύ

26. Θεωρείτε απαραίτητη την εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων για τον Δημόσιο Τομέα για την εξασφάλιση μεγαλύτερου βαθμού αξιοπιστίας της επιχείρησης;

- a) Καθόλου
- b) Σε μικρή κλίμακα
- c) Σε μέτρια κλίμακα
- d) Σε μεγάλη κλίμακα

e) Πάρα πολύ

27. Πόσο εύκολα μπορεί να προσαρμοστεί ένας δημόσιος φορέας στην υιοθέτηση Διεθνών Λογιστικών Προτύπων για τον Δημόσιο τομέα;

a) Καθόλου

b) Σε μικρή κλίμακα

c) Σε μέτρια κλίμακα

d) Σε μεγάλη κλίμακα

e) Πάρα πολύ

28. Θεωρείτε ότι κατά την διάρκεια του ελέγχου σε μία επιχείρηση μπορεί ο εξωτερικός ελεγκτής να διατηρήσει την ακεραιότητα και την ανεξαρτησία του;

a) Καθόλου

b) Σε μικρή κλίμακα

c) Σε μέτρια κλίμακα

d) Σε μεγάλη κλίμακα

e) Πάρα πολύ

29. Θεωρείτε ότι η Έκθεση Αποτελεσμάτων Ελέγχου που εκδίδει στο τέλος της έρευνας ο εξωτερικός ελεγκτής παρουσιάζει μια ρεαλιστική εικόνα της οικονομικής κατάστασης της επιχείρησης;

a) Καθόλου

b) Σε μικρή κλίμακα

c) Σε μέτρια κλίμακα

d) Σε μεγάλη κλίμακα

e) Πάρα πολύ

30. Θεωρείτε ότι η εξαγωγή των συμπερασμάτων που απορρέουν από την Έκθεση Αποτελεσμάτων Ελέγχου του εξωτερικού ελεγκτή καθορίζουν την εικόνα που έχουν οι τρίτοι αναφορικά με την οικονομική κατάσταση της εταιρίας;

a) Καθόλου

b) Σε μικρή κλίμακα

c) Σε μέτρια κλίμακα

- d) Σε μεγάλη κλίμακα
- e) Πάρα πολύ

31. Θεωρείτε ότι η διενέργεια εξωτερικού ελέγχου σε μία επιχείρηση συμβάλει στην δημιουργία ενός «κλίματος ασφαλείας» στους εργοδότες και εργαζόμενους;

- a) Καθόλου
- b) Σε μικρή κλίμακα
- c) Σε μέτρια κλίμακα
- d) Σε μεγάλη κλίμακα
- e) Πάρα πολύ

32. Θεωρείτε ότι το ποσοστό των δειγματοληπτικών ελέγχων που πραγματοποιούνται κατά την διάρκεια του εξωτερικού ελέγχου και έχουν ως βάση τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα για τον Δημόσιο Τομέα επαρκούν για την εξασφάλιση της αξιοπιστίας της επιχείρησης;

- a) Καθόλου
- b) Σε μικρή κλίμακα
- c) Σε μέτρια κλίμακα
- d) Σε μεγάλη κλίμακα
- e) Πάρα πολύ

# ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

## Ελληνική

- Εφαρμογή του Διπλογραφικού Λογιστικού Συστήματος στους ΟΤΑ, 1999, ΥΠΕΣΔΔΑ.
- Καραγιάνης, Σ. (2006). *Η Οικονομική Διαχείριση των Ν.Π.Δ.Δ., εφαρμογή της Διπλογραφικής Λογιστικής Μεθόδου (Π.Δ. 205 /1998-Π.Δ. 146 /2003)*, Εκδόσεις Γ. Μ. Καραναστάση, Αθήνα.
- Κρίσπη. Αθ. (2015 – 2016). *Διερεύνηση της έκτασης εφαρμογής και του βαθμού αξιοποίησης του διπλογραφικού λογιστικού συστήματος στους δήμους της χώρας.*
- Μπαμπινιώτης, Γ. (2002). *Λεξικό της Νέας Ελληνικής Γλώσσας, Β' έκδ.*, Κέντρο Λεξικολογίας ΕΠΕ, Αθήνα.

## Ξενόγλωσση

- ACCA. 2017. IPSAS Implementation: Current Status and Challenges. Ανακτήθηκε στις 11 Ιουνίου 2021 από:  
[https://www.accaglobal.com/content/dam/ACCA\\_Global/Technical/pubsect/piIPSAS-implementation-current-status-and-challenge](https://www.accaglobal.com/content/dam/ACCA_Global/Technical/pubsect/piIPSAS-implementation-current-status-and-challenge)
- American Accounting Association (AAA) (1973). A Statement on Basic Auditing Concepts, Sarasota, Florida. Ανακτήθηκε στις 11 Ιουνίου 2021 από:  
<https://www.readonbooks.net/pdf/a-statement-of-basic-auditing-concepts>
- Arens A., Best P., Shailer G., Fiedler B., Elder R.J., Beasley M., (2007). Auditing and Assurance Services in Australia: An integrated approach, 7<sup>th</sup> Edition, China: Pearson Education Australia. Ανακτήθηκε στις 5 Ιουνίου 2021 από: [Auditing and Assurance Services in Australia: An Integrated Approach \(7th ed.\)20072A. Arens, P. Best, G. Shailor, B. Fiedler, R. Elder and M. Beasley. Auditing and Assurance Services in Australia: An Integrated Approach \(7th ed.\) . China: Pearson Education Australia 2007. 814 pp., ISBN: 13 9 780 7339 8384 9 | \(researchgate.net\)](#)

- Ball I. (2015), Would IPSAS help Greece, *Public Management and Money*, 35:6, 397-398.  
Ανακτήθηκε στις 16 Ιουνίου 2021 από: [https:// Debate: Would IPSAS help Greece?:  
Public Money & Management: Vol 35, No 6 \(tandfonline.com\)](https://Debate: Would IPSAS help Greece?: Public Money & Management: Vol 35, No 6 (tandfonline.com))
- Ben Amor D. & Damak Ayadi S., (2019) The Profile of IPSAS Adopters, *Journal of Accounting and Management Information Systems*, 18 (2). Ανακτήθηκε στις 16 Ιουνίου 2021 από : [https:// \(PDF\) The profile of IPSAS-adopters \(researchgate.net\)](https://(PDF) The profile of IPSAS-adopters (researchgate.net))
- Chan J.L. (2006), IPSAS and Government Accounting Reform in Developing Countries. University of Illinois at Chicago. Ανακτήθηκε στις 2 Ιουνίου 2021 από:[http://www.jameslchan.com/papers/Chan2006IPSAS/ %26GAFDC.pdf](http://www.jameslchan.com/papers/Chan2006IPSAS/%26GAFDC.pdf)
- Chytis E., Georgopoulos I., Tasios S. & Vrodou E. (2020), Accounting Reform and IPSAS adoption in Greece, *European Research Studies Journal, Volume XXIII, Issue 4, 2020*. Ανακτήθηκε 16 Ιουνίου 2021 από : [https://www.ersj.eu/ \(researchgate.net\)](https://www.ersj.eu/(researchgate.net))
- Eso Abosede E. (2021), Client Characteristics and Audit Quality, *FUO Quarterly Journal of Contemporary Research*, Vol. 9 No.2, June 2020. Ανακτήθηκε στις 16 Ιουνίου 2021 από :[https://fuojournal.com/books/read/QUARTERLY\\_JOURNAL\\_OF\\_CONTEMPORARY\\_RESEARCH\\_VOLUME\\_9\\_NUMBER\\_2\\_JUNE\\_20219602CLIENT\\_CHARACTERISTICS\\_AND\\_AUDIT\\_QUALITY.pdf](https://fuojournal.com/books/read/QUARTERLY_JOURNAL_OF_CONTEMPORARY_RESEARCH_VOLUME_9_NUMBER_2_JUNE_20219602CLIENT_CHARACTERISTICS_AND_AUDIT_QUALITY.pdf)
- Hajnal N. (2017). The harmonization of Accounting. Department of Economics, Faculty of Economics and Human Sciences, Sapientia Hungarian University of Transylvania, Miercurea Ciuc. Αναρτήθηκε στις 15 Αυγούστου 2021 από:  
[https://www.researchgate.net/publication/321015731\\_The\\_Harmonization\\_of\\_Accounting](https://www.researchgate.net/publication/321015731_The_Harmonization_of_Accounting)
- Liapis K., Spanos P. (2015). Public accounting analysis under budgeting and controlling process: the Greek evidence. 7<sup>th</sup> International Conference, The Economies of Balkan and Eastern Europe Countries in the changed world, EBEEC 2015. Ανακτήθηκε από:  
<http://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S2212567115016974>
- Mautz R. K. and Sharaf H. A. (1961). *The Philosophy of Auditing*. American Accounting Association, Monograph.
- Montgomery H.R. (1913). *Auditing Theory and Practice*, New York: The Ronald Press Company. Ανακτήθηκε από :  
<http://www.archive.org/details/auditingtheorya00montgoog/page/n6/mode/2up>



- Porter B., Simon J. & Hatherly D. (2014). *Principles of External Auditing*. West Sussex: Wiley.
- Power M. (2003). Auditing and the production of legitimacy. Department of Accounting & Finance and ESRC Centre for Analysis of Risk and Regulation, London School of Economics and Political Science. Ανακτήθηκε στις 2 Ιουνίου 2021 από : <http://www.sciencedirect.com/science/article/abs/pii/S0361368201000472>
- Reichborn-Kjennerud K., Gonzalez-Díaz B., Bracci E., Carrington T., Hathaway J., Klarskov K., Jeppesen, Steccolini I., (2019). Sais work against corruption in Scandinavian, SouthEuropean and African countries: An institutional analysis. *The British Accounting Review*, 51. Ανακτήθηκε στις 2 Ιουνίου 2021 από: [Sais work against corruption in Scandinavian, South-European and African countries: An institutional analysis - ScienceDirect](#)
- Salehi M (2008). Evolution of Accounting and Auditors in Iran, *J. Audit Practice*, 5(4): 57-74 Ανακτήθηκε στις 2 Ιουνίου 2021 από : [\(PDF\) Audit expectation gap: Concept, nature and trace \(researchgate.net\)](#)
- Soltani B. (2007). *Auditing An International Approach*. Essex: Prentice Hall Financial Times, Pearson Education.

### Διαδικτυακοί Τόποι / Ιστοσελίδες

**Public Finance Focus**, 2014, IPSAS: The Greek elephant in the room / Ian Ball Ανακτήθηκε στις 20 Ιουνίου 2021 από : [IPSAS: the Greek elephant in the room | Public Finance Focus](#)  
[www.iasplus.com](http://www.iasplus.com)  
[www.ifac.org/PublicSector](http://www.ifac.org/PublicSector)  
[www.ifrs.org](http://www.ifrs.org)  
[www.soel.gr](http://www.soel.gr)  
[www.Train the Trainer: Introduction to IPSAS | IFAC](#)