



International Professional
Practices Framework

Οδηγοί Εφαρμογής

Οι **Οδηγοί Εφαρμογής** βοηθούν τους εσωτερικούς ελεγκτές στην εφαρμογή των Ορισμών του Εσωτερικού Ελέγχου, του Κώδικα Ηθικής Δεοντολογίας και των Προτύπων και προωθεί τις καλές πρακτικές. Οι Οδηγοί Εφαρμογής αναφέρονται επίσης στην προσέγγιση, στις μεθοδολογίες και στα στοιχεία που λαμβάνει υπόψη του ο Εσωτερικός Έλεγχος, χωρίς ωστόσο να περιγράφουν διαδικασίες σε λεπτομέρεια. Περιλαμβάνουν πρακτικές που σχετίζονται με ζητήματα διεθνή, εθνικά, που άπτονται συγκεκριμένων τομέων της οικονομίας και της παραγωγής, συγκεκριμένου είδους έργων, καθώς και νομικού ή κανονιστικού χαρακτήρα.

Πρώτη Έκδοση: 1η Ιανουαρίου 2017

Μετάφραση / Επικαιροποίηση:	Παναγιώτης Βαλαντάσης, FCCA, CISA Βασίλης Κατσανάκης, ACCA Λάμπρος Κληρονόμος, CICA Βαλεντίνη Κώνστα, CIA, CICA, CRMA Ιωάννης Μιχαλόπουλος, CIA Ελευθερία Σπυριδωνος, CIA Θεόδωρος Τζανετάκος Σταυρούλα Τομαρά, CPA(GR), CFE, CSOE Αναστάσιος Χατζηδήμας, CIA Παναγιώτα Χατζηπαντελή
Επιμέλεια:	Παναγιώτης Βαλαντάσης, FCCA, CISA Μαρία Κυριάκου
Επεξεργασία κειμένου:	Ζώης Σόμπολος, CIA, CISA

Περιεχόμενα

Πρότυπο 1000 - Σκοπός, Δικαιοδοσία και Ευθύνη.....	1
Πρότυπο 1010 - Αναγνώριση των Υποχρεωτικών Οδηγιών στον Κανονισμό Εσωτερικού Ελέγχου	4
Πρότυπο 1100 – Ανεξαρτησία και Αντικειμενικότητα.....	6
Πρότυπο 1110 – Ανεξαρτησία εντός του Οργανισμού	10
Πρότυπο 1111 – Άμεση σχέση με το Συμβούλιο.....	13
Πρότυπο 1112 – Οι ρόλοι του Επικεφαλής Εσωτερικού Ελέγχου πέραν του Εσωτερικού Ελέγχου	15
Πρότυπο 1120 – Ατομική Αντικειμενικότητα.....	19
Πρότυπο 1130 – Παρεμπόδιση Ανεξαρτησίας ή Αντικειμενικότητας	22
Πρότυπο 1200 – Επαγγελματική Επάρκεια και Δέουσα Επαγγελματική Επιμέλεια	26
Πρότυπο 1210 – Επαγγελματική Επάρκεια	29
Πρότυπο 1220 – Δέουσα Επαγγελματική Επιμέλεια.....	33
Πρότυπο 1230 – Συνεχής Επαγγελματική Επιμόρφωση	36
Πρότυπο 1300 – Πρόγραμμα Διαβεβαίωσης και Βελτίωσης Ποιότητας	39
Πρότυπο 1310 – Απαιτήσεις του Προγράμματος Διαβεβαίωσης και Βελτίωσης Ποιότητας	44
Πρότυπο 1311 – Εσωτερικές Αξιολογήσεις.....	47
Πρότυπο 1312 – Εξωτερικές Αξιολογήσεις	53
Πρότυπο 1320 – Υποβολή Αναφοράς για το Πρόγραμμα Διαβεβαίωσης και Βελτίωσης Ποιότητας	59
Πρότυπο 1321 – Χρήση της φράσης «Συμμορφώνεται με τα Διεθνή Πρότυπα για την Επαγγελματική Εφαρμογή του Εσωτερικού Ελέγχου».....	64
Πρότυπο 1322 – Αποκάλυψη της μη Συμμόρφωσης	67
Πρότυπο 2000 – Διαχείριση της Λειτουργίας Εσωτερικού Ελέγχου	70
Πρότυπο 2010 – Προγραμματισμός.....	74
Πρότυπο 2020 – Κοινοποίηση και Έγκριση	77
Πρότυπο 2030 – Διαχείριση Πόρων.....	80
Πρότυπο 2040 – Πολιτικές και Διαδικασίες	83
Πρότυπο 2050 – Συντονισμός και Επίκληση στην εργασία λοιπών παρόχων	86
Πρότυπο 2060 – Υποβολή Αναφοράς στο Συμβούλιο και την Ανώτερη Διοίκηση	90
Πρότυπο 2070 – Πάροχος Εξωτερικών Υπηρεσιών και Ευθύνη του Οργανισμού για τον Εσωτερικό Έλεγχο	96
Πρότυπο 2100 – Φύση των Εργασιών.....	100
Πρότυπο 2110 – Διακυβέρνηση.....	103
Πρότυπο 2120 – Διαχείριση Κινδύνων.....	109
Πρότυπο 2130 – Μηχανισμοί Ελέγχου.....	113
Πρότυπο 2200 – Σχεδιασμός Έργου	118
Πρότυπο 2201 – Παράγοντες Σχεδιασμού.....	121
Πρότυπο 2210 – Αντικειμενικοί Σκοποί Έργου	125
Πρότυπο 2220 – Εύρος του Έργου.....	127
Πρότυπο 2230 – Κατανομή Πόρων του Έργου.....	129
Πρότυπο 2240 – Πρόγραμμα Έργου	132

Πρότυπο 2300 – Εκτέλεση του Έργου.....	134
Πρότυπο 2310 – Εντοπισμός Πληροφοριών.....	138
Πρότυπο 2320 – Ανάλυση και Αξιολόγηση	141
Πρότυπο 2330 – Καταγραφή Πληροφοριών	146
Πρότυπο 2340 – Εποπτεία Έργων	149
Πρότυπο 2400 – Κοινοποίηση Αποτελεσμάτων.....	152
Πρότυπο 2410 – Κριτήρια Κοινοποιήσεων	154
Πρότυπο 2420 – Ποιότητα των Κοινοποιήσεων.....	157
Πρότυπο 2421 – Λάθη και Παραλείψεις.....	161
Πρότυπο 2430 – Χρήση της φράσης «Συμμορφώνεται με τα Διεθνή Πρότυπα για την Επαγγελματική Εφαρμογή του Εσωτερικού Ελέγχου».....	163
Πρότυπο 2431 – Αποκάλυψη μη Συμμόρφωσης Έργου.....	165
Πρότυπο 2440 – Διάδοση Αποτελεσμάτων του Έργου.....	168
Πρότυπο 2450 – Συνολική Γνώμη.....	171
Πρότυπο 2500 – Παρακολούθηση Προόδου.....	174
Πρότυπο 2600 – Κοινοποίηση της Αποδοχής Κινδύνων	177

Πρότυπο 1000 - Σκοπός, Δικαιοδοσία και Ευθύνη

Ο σκοπός, η δικαιοδοσία και η ευθύνη της λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου πρέπει επίσης να καθορίζονται σε έναν, εγκεκριμένο από το συμβούλιο, κανονισμό εσωτερικού ελέγχου, σύμφωνα με την Αποστολή του Εσωτερικού Ελέγχου και τα υποχρεωτικά στοιχεία του Διεθνούς Πλαισίου Επαγγελματικής Εφαρμογής (τις Θεμελιώδεις Αρχές για την Επαγγελματική Εφαρμογή του Εσωτερικού Ελέγχου, τον Κώδικα Ηθικής, τα *Πρότυπα* και τον Ορισμό του Εσωτερικού Ελέγχου). Ο επικεφαλής εσωτερικού ελέγχου πρέπει να αναθεωρεί τον κανονισμό εσωτερικού ελέγχου σε τακτική βάση και να τον θέτει υπόψη της ανώτερης διοίκησης και του συμβουλίου για έγκριση.

Επεξήγηση:

Ο κανονισμός εσωτερικού ελέγχου είναι ένα επίσημο έγγραφο, το οποίο προσδιορίζει τον σκοπό, τη δικαιοδοσία και την ευθύνη της λειτουργίας του εσωτερικού ελέγχου. Ο κανονισμός εσωτερικού ελέγχου εδραιώνει τη θέση της λειτουργίας του εσωτερικού ελέγχου σε έναν οργανισμό, ορίζει τη λειτουργική σχέση αναφοράς του επικεφαλής εσωτερικού ελέγχου με το συμβούλιο, εξουσιοδοτεί για την πρόσβαση σε αρχεία, στοιχεία που αφορούν στο ανθρώπινο δυναμικό και κάθε φυσικό περιουσιακό στοιχείο που είναι σχετικό με τη διεξαγωγή του ελεγκτικού έργου και καθορίζει το πλαίσιο των εργασιών της λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου. Η τελική έγκριση του κανονισμού εσωτερικού ελέγχου δίνεται από το συμβούλιο.

Αναθεωρημένα Πρότυπα, Έναρξη ισχύος: 1 Ιανουαρίου 2017

Εισαγωγή

Ο κανονισμός εσωτερικού ελέγχου είναι ένα ουσιώδες έγγραφο γιατί καταγράφει τον συμφωνηθέντα σκοπό, τη δικαιοδοσία και την ευθύνη της λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου ενός οργανισμού. Για τη δημιουργία αυτού του εγγράφου, ο επικεφαλής εσωτερικού ελέγχου (ΕΕΕ) πρέπει να κατανοήσει την Αποστολή του Εσωτερικού Ελέγχου και τις Υποχρεωτικές Διατάξεις του Διεθνούς Πλαισίου για την Επαγγελματική Εφαρμογή του Εσωτερικού Ελέγχου (ΔΠΕΕ) του ΙΙΑ – συμπεριλαμβανομένων των Θεμελιωδών Αρχών για την Επαγγελματική Εφαρμογή του Εσωτερικού Ελέγχου, του Κώδικα Ηθικής (Δεοντολογίας), των *Διεθνών Προτύπων για την Επαγγελματική Εφαρμογή του Εσωτερικού Ελέγχου* και του Ορισμού του Εσωτερικού Ελέγχου.

Η κατανόηση αυτή αποτελεί το θεμέλιο για μια συζήτηση μεταξύ του ΕΕΕ, του συμβουλίου και της ανώτερης διοίκησης προκειμένου να καταλήξουν σε αμοιβαία συμφωνία για:

- ✓ Τους αντικειμενικούς σκοπούς και τις ευθύνες του εσωτερικού ελέγχου.
- ✓ Τις προσδοκίες για τον εσωτερικό έλεγχο.
- ✓ Τις λειτουργικές και διοικητικές γραμμές αναφοράς του ΕΕΕ.

- ✓ Το επίπεδο δικαιοδοσίας (συμπεριλαμβανομένης της πρόσβασης σε αρχεία, περιουσιακά στοιχεία και προσωπικό) του εσωτερικού ελέγχου που απαιτείται για την εκτέλεση των έργων και την εκπλήρωση των συμφωνηθέντων αντικειμενικών σκοπών και ευθυνών.

Ο ΕΕΕ μπορεί να χρειαστεί να συμβουλευτεί το νομικό σύμβουλο του οργανισμού ή τον γραμματέα του συμβουλίου σχετικά με την προτιμώμενη μορφή των κανονισμών καθώς και τον πλέον αποτελεσματικό και αποδοτικό τρόπο υποβολής του προτεινόμενου κανονισμού εσωτερικού ελέγχου για έγκριση από το συμβούλιο.

Εφαρμογή του Προτύπου

Με βάση τα προαναφερόμενα συμφωνηθέντα στοιχεία, ο ΕΕΕ (ή άλλο εξουσιοδοτημένο πρόσωπο) συντάσσει ένα σχέδιο του κανονισμού εσωτερικού ελέγχου. Το ΙΙΑ προσφέρει ένα μοντέλο κανονισμού εσωτερικού ελέγχου που μπορεί να χρησιμοποιηθεί ως οδηγός. Αν και οι κανονισμοί διαφέρουν από οργανισμό σε οργανισμό, κατά κανόνα περιλαμβάνουν τις παρακάτω ενότητες:

- **Εισαγωγή** – εξηγεί τον συνολικό ρόλο και τον επαγγελματισμό του εσωτερικού ελέγχου, αναφέροντας τα σχετικά στοιχεία του Διεθνούς Πλαισίου για την Επαγγελματική Εφαρμογή του Εσωτερικού Ελέγχου
- **Δικαιοδοσία** – καθορίζει την πλήρη πρόσβαση του εσωτερικού ελέγχου σε αρχεία, περιουσιακά στοιχεία και προσωπικό, που απαιτούνται για την εκτέλεση των έργων και δηλώνει την ευθύνη των εσωτερικών ελεγκτών για την προστασία των περιουσιακών στοιχείων και της εμπιστευτικότητας.
- **Οργάνωση και Δομή Αναφορών** – τεκμηριώνει τη δομή των αναφορών του ΕΕΕ. Ο ΕΕΕ συνιστάται να αναφέρεται λειτουργικά στο συμβούλιο και διοικητικά σε ένα (ιεραρχικό) επίπεδο εντός του οργανισμού που επιτρέπει στον εσωτερικό έλεγχο να ασκεί τις αρμοδιότητές του (βλέπε Πρότυπο 1110 Ανεξαρτησία εντός του Οργανισμού). Αυτή η ενότητα μπορεί να εμβαθύνει στις ειδικές λειτουργικές αρμοδιότητες, όπως είναι η έγκριση του κανονισμού και του προγράμματος ελέγχων, καθώς και η πρόσληψη, η αμοιβή και η ανάκληση του ΕΕΕ από τα καθήκοντά του. Μπορεί επίσης να περιγράψει τις διοικητικές αρμοδιότητες, όπως είναι η υποστήριξη της ροής των πληροφοριών εντός του οργανισμού ή η έγκριση της διαχείρισης των ανθρώπινων πόρων και προϋπολογισμών.
- **Ανεξαρτησία και Αντικειμενικότητα** - περιγράφει τη σπουδαιότητα της ανεξαρτησίας και της αντικειμενικότητας του εσωτερικού ελέγχου και εξηγεί πως αυτές θα διαφυλαχθούν. Για παράδειγμα αναφέρουμε την απαγόρευση των εσωτερικών ελεγκτών να ασκούν επιχειρησιακές αρμοδιότητες και εξουσία στις ελεγχόμενες περιοχές.
- **Ευθύνες** – θέτει το πλαίσιο των σημαντικών περιοχών διαρκών ευθυνών, όπως είναι ο καθορισμός του εύρους των αξιολογήσεων, η κατάρτιση ενός προγράμματος ελέγχων και της υποβολής του στο συμβούλιο για έγκριση, η εκτέλεση των έργων, η κοινοποίηση των αποτελεσμάτων, η σύνταξη της

έκθεσης ελέγχου και η παρακολούθηση των διορθωτικών ενεργειών στις οποίες προβαίνει η διοίκηση.

- **Διαβεβαίωση και Βελτίωση Ποιότητας** – περιγράφει τις απαιτήσεις για την ανάπτυξη, τη διατήρηση σε εφαρμογή, την αξιολόγηση και την κοινοποίηση των αποτελεσμάτων ενός προγράμματος διαβεβαίωσης και βελτίωσης ποιότητας που καλύπτει όλες τις πτυχές της λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου.
- **Υπογραφές** - τεκμηριώνει τη συμφωνία μεταξύ του ΕΕΕ, ενός εκπροσώπου του συμβουλίου και του προσώπου στο οποίο αναφέρεται ιεραρχικά ο ΕΕΕ. Αυτή η ενότητα περιλαμβάνει την ημερομηνία, τα ονόματα και τους τίτλους των υπογραφόντων.

Αφού συνταχθεί, το σχέδιο του κανονισμού συνιστάται να συζητείται με την ανώτερη διοίκηση και το συμβούλιο προκειμένου να επιβεβαιωθεί ότι περιγράφει με ακρίβεια τον ρόλο και τις προσδοκίες που συμφωνήθηκαν ή για να προσδιοριστούν οι επιθυμητές αλλαγές. Μόλις το σχέδιο γίνει αποδεκτό, ο ΕΕΕ το παρουσιάζει επίσημα σε συνεδρίαση του συμβουλίου για συζήτηση και έγκριση. Ο ΕΕΕ και το συμβούλιο μπορούν επίσης να συμφωνήσουν τη συχνότητα της αναθεώρησης για να επανεπιβεβαιώνεται ότι οι διατάξεις της συμφωνίας επιτρέπουν πάντα στον εσωτερικό έλεγχο να εκπληρώνει τους σκοπούς του ή να δικαιολογεί κάθε αλλαγή. Για κάθε ζήτημα που προκύπτει μεταξύ δύο αναθεωρήσεων, ο ΕΕΕ και το συμβούλιο μπορούν να προσφεύγουν στον κανονισμό και αν είναι ανάγκη να το αντιμετωπίζουν με επικαιροποίηση αυτού.

Επίδειξη Συμμόρφωσης

Τα πρακτικά των συνεδριάσεων του συμβουλίου, κατά τις οποίες ο ΕΕΕ είχε τις πρώτες συζητήσεις και στη συνέχεια παρουσίασε επίσημα τον κανονισμό του εσωτερικού ελέγχου, παρέχουν την τεκμηρίωση της συμμόρφωσης.

Επιπλέον, ο ΕΕΕ διατηρεί τον εγκεκριμένο κανονισμό. Κατά κανόνα, ο ΕΕΕ ζητά από το συμβούλιο να εγγράφει κάθε χρόνο, σε ημερήσια διάταξη, τη συζήτηση, την επικαιροποίηση και την έγκριση του κανονισμού, όπως απαιτείται. Το τεκμήριο ότι ο ΕΕΕ έχει κατά περιόδους αναθεωρήσει τον κανονισμό με το συμβούλιο και την ανώτερη διοίκηση εμφανίζεται επίσης στα πρακτικά αυτών των συνεδριάσεων.

Πρότυπο 1010 - Αναγνώριση των Υποχρεωτικών Οδηγιών στον Κανονισμό Εσωτερικού Ελέγχου

Ο κανονισμός εσωτερικού ελέγχου πρέπει να τονίζει σαφώς την υποχρεωτική φύση των Θεμελιωδών Αρχών για την Επαγγελματική Εφαρμογή του Εσωτερικού Ελέγχου, του Κώδικα Ηθικής, των *Προτύπων* και του Ορισμού του Εσωτερικού Ελέγχου. Ο επικεφαλής εσωτερικού ελέγχου συνιστάται να συζητά την Αποστολή Εσωτερικού Ελέγχου και τα υποχρεωτικά στοιχεία του Διεθνούς Πλαισίου Επαγγελματικής Εφαρμογής με την ανώτερη διοίκηση και το συμβούλιο.

Αναθεωρημένα Πρότυπα, Έναρξη ισχύος: 1 Ιανουαρίου 2017

Εισαγωγή

Πριν από τη σύνταξη ή αναθεώρηση του κανονισμού εσωτερικού ελέγχου, ο επικεφαλής εσωτερικού ελέγχου (ΕΕΕ) συμβουλευεται το Διεθνές Πλαίσιο Επαγγελματικής Εφαρμογής του ΙΙΑ με σκοπό να κατανοήσει εκ νέου την Αποστολή του Εσωτερικού Ελέγχου και τις υποχρεωτικές διατάξεις, συμπεριλαμβανομένων των Θεμελιωδών Αρχών για την Επαγγελματική Εφαρμογή του Εσωτερικού Ελέγχου, του Κώδικα Ηθικής (Δεοντολογίας), των *Διεθνών Προτύπων για την Επαγγελματική Εφαρμογή του Εσωτερικού Ελέγχου (Πρότυπα)* και του Ορισμού του Εσωτερικού Ελέγχου. Ο ΕΕΕ οφείλει να επανεξετάζει κατά περιόδους τον κανονισμό και να τον υποβάλει στην ανώτερη διοίκηση και το συμβούλιο για έγκριση (Πρότυπο 1000: Σκοπός, Δικαιοδοσία και Ευθύνη). Είναι χρήσιμο να γνωρίζει ο ΕΕΕ τη διαδικασία του οργανισμού για την έγκριση του κανονισμού του εσωτερικού ελέγχου. Ο ΕΕΕ μπορεί επίσης να προνοήσει μία συζήτηση για τον κανονισμό με το συμβούλιο και την ανώτερη διοίκηση στα πλαίσια αυτής της διαδικασίας της περιοδικής επανεξέτασης και αναθεώρησης του κανονισμού.

Εφαρμογή του προτύπου

Για να αναγνωριστούν οι υποχρεωτικές διατάξεις του Διεθνούς Πλαισίου Επαγγελματικής Εφαρμογής στον κανονισμό του εσωτερικού ελέγχου, ο ΕΕΕ μπορεί να προβεί σε συγκεκριμένες αναφορές. Ένα παράδειγμα είναι το ακόλουθο:

«Η λειτουργία εσωτερικού ελέγχου υιοθετεί έναν μηχανισμό αυτορρύθμισης συμμορφούμενη με τις Υποχρεωτικές Διατάξεις του Διεθνούς Ινστιτούτου Εσωτερικών Ελεγκτών, οι οποίες περιλαμβάνουν τις Θεμελιώδεις Αρχές για την Επαγγελματική Εφαρμογή του Εσωτερικού Ελέγχου, τον Κώδικα Ηθικής (Δεοντολογίας), τα Διεθνή Πρότυπα για την Επαγγελματική Εφαρμογή του Εσωτερικού Ελέγχου και τον Ορισμό του Εσωτερικού Ελέγχου. Οι Υποχρεωτικές Διατάξεις του ΙΙΑ αποτελούν τις θεμελιώδεις απαιτήσεις για την επαγγελματική εφαρμογή του εσωτερικού ελέγχου και τις βασικές αρχές για την αξιολόγηση της αποτελεσματικότητας της λειτουργίας του εσωτερικού ελέγχου».

Μία εναλλακτική λύση είναι να έχει ο εσωτερικός έλεγχος έναν κανονισμό του οποίου η μορφή και το περιεχόμενο απαιτούν τη συμμόρφωση με αυτές τις υποχρεωτικές διατάξεις.

Οι συζητήσεις μεταξύ του ΕΕΕ, της ανώτερης διοίκησης και του συμβουλίου αναφορικά με τον κανονισμό εσωτερικού ελέγχου παρέχουν μια καλή ευκαιρία για να εξηγηθούν η Αποστολή του Εσωτερικού Ελέγχου και οι Υποχρεωτικές Διατάξεις του Διεθνούς Πλαισίου Επαγγελματικής Εφαρμογής, καθώς και ο τρόπος με τον οποίον ο κανονισμός αναγνωρίζει τις διατάξεις αυτές. Μετά την υιοθέτηση του κανονισμού, είναι σημαντικό ο ΕΕΕ να παρακολουθεί την εξέλιξη των Υποχρεωτικών Διατάξεων του ΙΙΑ και να συζητά κάθε αναγκαία αλλαγή κατά την επόμενη αναθεώρηση του κανονισμού.

Επίδειξη Συμμόρφωσης

Η συμμόρφωση με το Πρότυπο 1010 αποδεικνύεται από τη σύνταξη και την επικύρωση του κανονισμού εσωτερικού ελέγχου στον οποίον αναγνωρίζεται ο υποχρεωτικός χαρακτήρας των Θεμελιωδών Αρχών για την Επαγγελματική Εφαρμογή του Εσωτερικού Ελέγχου, του Κώδικα Ηθικής (Δεοντολογίας), των *Προτύπων* και του Ορισμού του Εσωτερικού Ελέγχου.

Τα πρακτικά των συνεδριάσεων όπου οι υποχρεωτικές διατάξεις και η Αποστολή του Εσωτερικού Ελέγχου συζητήθηκαν με την ανώτερη διοίκηση και το συμβούλιο, μαρτυρούν τη συμμόρφωση. Επίσης, τα πρακτικά των συνεδριάσεων κατά τις οποίες ο ΕΕΕ σχολίασε την περιοδική αναθεώρηση του κανονισμού, μπορούν να ληφθούν υπόψη.

Πρότυπο 1100 – Ανεξαρτησία και Αντικειμενικότητα

Η λειτουργία εσωτερικού ελέγχου πρέπει να είναι ανεξάρτητη και οι εσωτερικοί ελεγκτές πρέπει να είναι αντικειμενικοί κατά την εκτέλεση του έργου τους.

Επεξήγηση:

Ανεξαρτησία είναι η απαλλαγή από συνθήκες που εμποδίζουν τη λειτουργία του εσωτερικού ελέγχου να εκτελέσει καθήκοντα με αμερόληπτο τρόπο. Προκειμένου να επιτευχθεί ο απαραίτητος βαθμός ανεξαρτησίας, ο επικεφαλής εσωτερικού ελέγχου έχει άμεση και απρόσκοπτη πρόσβαση στην ανώτερη διοίκηση και το συμβούλιο. Αυτό κατορθώνεται μέσω μιας αμφίδρομης σχέσης αναφοράς. Οι απειλές κατά της ανεξαρτησίας πρέπει να αντιμετωπίζονται σε ατομικό επίπεδο ελεγκτή, σε επίπεδο έργου, αλλά και σε λειτουργικό και οργανωτικό επίπεδο.

Αντικειμενικότητα είναι η αμερόληπτη στάση και νοοτροπία, η οποία επιτρέπει στους εσωτερικούς ελεγκτές να εκτελούν το έργο τους όπως πιστεύουν οι ίδιοι και να μη δέχονται συμβιβασμούς ως προς την ποιότητά του. Η αντικειμενικότητα απαιτεί να μην επηρεάζεται η κρίση των ελεγκτών για θέματα ελέγχου από άλλους. Οι απειλές κατά της αντικειμενικότητας πρέπει να αντιμετωπίζονται σε ατομικό επίπεδο ελεγκτή, σε επίπεδο έργου, αλλά και σε λειτουργικό και οργανωτικό επίπεδο.

Αναθεωρημένα Πρότυπα, Έναρξη ισχύος: 1 Ιανουαρίου 2017

Εισαγωγή

Η ανεξαρτησία ορίζεται ως «η απαλλαγή από συνθήκες που εμποδίζουν τον εσωτερικό έλεγχο να ασκεί τις αρμοδιότητές του με αμερόληπτο τρόπο». Συχνά, τέτοιες συνθήκες προκαλούνται από τη θέση που κατέχει ο εσωτερικός έλεγχος εντός του οργανισμού και από τις αρμοδιότητες που του έχουν ανατεθεί. Για παράδειγμα, όταν ο εσωτερικός έλεγχος αναφέρεται σε άλλη λειτουργία του οργανισμού δεν θεωρείται ανεξάρτητος από τη συγκεκριμένη λειτουργία, η οποία αποτελεί αντικείμενο του ελέγχου. Παρομοίως, εάν ο επικεφαλής του εσωτερικού ελέγχου (ΕΕΕ) έχει αρμοδιότητες πέραν του εσωτερικού ελέγχου, όπως είναι η αρμοδιότητα της διαχείρισης των κινδύνων ή της κανονιστικής συμμόρφωσης, ο εσωτερικός έλεγχος δεν είναι ανεξάρτητος από αυτές τις πρόσθετες λειτουργίες, οι οποίες αποτελούν επίσης αντικείμενο του ελέγχου.

Ωστόσο, ο ΕΕΕ δεν μπορεί μόνος του να καθορίσει την ανεξαρτησία και τη θέση του εσωτερικού ελέγχου εντός του οργανισμού. Χρειάζεται την υποστήριξη του συμβουλίου και της ανώτερης διοίκησης για να είναι αποτελεσματικά ανεξάρτητος. Κατά κανόνα, ο ΕΕΕ, το συμβούλιο και η ανώτερη διοίκηση μοιράζονται μία κοινή θεώρηση όσον αφορά στις αρμοδιότητες, τις δικαιοδοσίες και τις προσδοκίες του εσωτερικού ελέγχου. Αυτή η κοινή θεώρηση αποτελεί τη βάση της συζήτησης για την ανεξαρτησία και τη θέση εντός του οργανισμού.

Ανάλογα με την εμπειρία και τις προσδοκίες του συμβουλίου και τις ανώτερης διοίκησης, η επίτευξη ενός κοινού οράματος μπορεί να χρειαστεί πολλές συζητήσεις για να μεγιστοποιηθεί η ευαισθητοποίηση του συμβουλίου και της ανώτερης διοίκησης σχετικά με τη σπουδαιότητα της ανεξαρτησίας, τα μέσα για την επίτευξή της και με σημαντικά ζητήματα όπως είναι οι γραμμές αναφοράς, οι επαγγελματικές και κανονιστικές απαιτήσεις, η συγκριτική αξιολόγηση και θέματα που άπτονται της κουλτούρας του οργανισμού.

Κατά κανόνα, ο κανονισμός του εσωτερικού ελέγχου αντικατοπτρίζει τις αποφάσεις που ελήφθησαν αναφορικά με τις αρμοδιότητες, τις εξουσίες και τις προσδοκίες του εσωτερικού ελέγχου καθώς και τη θέση του εντός του οργανισμού και τις γραμμές αναφοράς.

Η αντικειμενικότητα παραπέμπει στην αμερόληπτη διανοητική συμπεριφορά των εσωτερικών ελεγκτών. Για την εφαρμογή του συγκεκριμένου προτύπου, ο ΕΕΕ θα πρέπει να κατανοήσει τις πολιτικές και διαδικασίες του οργανισμού και του εσωτερικού ελέγχου που θα μπορούσαν να ενισχύσουν ή να αμβλύνουν τη διανοητική αυτή κατάσταση. Για παράδειγμα, πολλοί οργανισμοί διαθέτουν τυποποιημένες πολιτικές αμοιβών και αξιολόγησης της απόδοσης καθώς και πολιτικές διαχείρισης της σύγκρουσης των συμφερόντων των υπαλλήλων. Ο ΕΕΕ μπορεί να εντοπίσει τις σχετικές πολιτικές, να κατανοήσει τη φύση τους και να εκτιμήσει τις πιθανές επιπτώσεις τους στην αντικειμενικότητα του εσωτερικού ελέγχου. Επειδή οι πολιτικές που εφαρμόζονται στο σύνολο του οργανισμού είναι γενικές, συχνά ο εσωτερικός έλεγχος εξειδικεύει αυτές τις γενικές πολιτικές για να καλύψει συγκεκριμένες ανάγκες και αναπτύσσει άλλες πιο σχετικές όπως είναι οι πολιτικές οι οποίες αφορούν στις απαιτήσεις της εκπαίδευσης.

Εφαρμογή του Προτύπου

Όπως σημειώνεται παραπάνω, ο ΕΕΕ συνεργάζεται με το συμβούλιο και την ανώτερη διοίκηση για την αποφυγή συνθηκών που θα μπορούσαν να επηρεάσουν την ικανότητα του εσωτερικού ελέγχου να ασκεί τις αρμοδιότητές του με αμερόληπτο τρόπο. Συχνά, ο ΕΕΕ έχει μία απευθείας λειτουργική γραμμή αναφοράς στο συμβούλιο και μία διοικητική γραμμή αναφοράς σε ένα μέλος της ανώτερης διοίκησης. Η γραμμή αναφοράς στο συμβούλιο επιτρέπει στον ΕΕΕ να έχει άμεση πρόσβαση στο συγκεκριμένο όργανο για ευαίσθητα θέματα και το απαραίτητο κύρος εντός του οργανισμού. Η διοικητική γραμμή αναφοράς σε ένα μέλος της ανώτερης διοίκησης επιτρέπει επίσης στον ΕΕΕ να έχει το απαραίτητο κύρος εντός του οργανισμού και ταυτόχρονα παρέχει σ' αυτόν τη δικαιοδοσία να εκτελεί τα καθήκοντά του χωρίς εμπόδια και να χειρίζεται δύσκολα ζητήματα σε συνεργασία με άλλα ανώτερα διευθυντικά στελέχη. Για παράδειγμα, ο ΕΕΕ δεν θα πρέπει, γενικά, να αναφέρεται σε έναν ελεγκτή της οικονομικής διαχείρισης (controller) ή σε έναν μέσου ιεραρχικού επιπέδου διευθυντή, ο οποίος μπορεί να αποτελεί αντικείμενο ελέγχου.

Το ΙΙΑ προτείνει ο ΕΕΕ να αναφέρεται διοικητικά στον διευθύνοντα σύμβουλο (CEO), προκειμένου να κατέχει μία θέση καθαρά διευθυντικού στελέχους και να αποφεύγει την τοποθέτηση του εσωτερικού ελέγχου μέσα σε μία λειτουργία που αποτελεί

αντικείμενο ελέγχου. Ο ΕΕΕ συνιστάται επίσης να γνωρίζει τις διάφορες απαιτήσεις των ρυθμιστικών αρχών ή άλλων οργάνων της διοίκησης τα οποία μπορεί να απαιτούν κάποιο επίπεδο ιεραρχικής αναφοράς. Ο Οδηγός Εφαρμογής του Προτύπου 1110 - Ανεξαρτησία εντός του Οργανισμού παρέχει πρόσθετη καθοδήγηση για τις σχέσεις αναφοράς του ΕΕΕ.

Επίσης προτείνεται ο ΕΕΕ να μην ασκεί επιχειρησιακές αρμοδιότητες πέραν του εσωτερικού ελέγχου, επειδή αυτές μπορεί να αποτελέσουν αντικείμενο ελέγχου. Σε κάποιους οργανισμούς ζητείται από τον ΕΕΕ να αναλάβει επιχειρησιακές αρμοδιότητες, όπως είναι η διαχείριση κινδύνων ή η κανονιστική συμμόρφωση. Σε τέτοιες περιπτώσεις, ο ΕΕΕ συνήθως συζητά τα προβλήματα ανεξαρτησίας και τις πιθανές επιπτώσεις στην αντικειμενικότητα με το συμβούλιο και την ανώτερη διοίκηση, οι οποίοι θα λάβουν τα αναγκαία μέτρα προστασίας για τον περιορισμό τους. Τα μέτρα προστασίας περιλαμβάνουν εποπτικές δραστηριότητες, που κατά κανόνα ασκούνται από το συμβούλιο για την παρακολούθηση και αντιμετώπιση της πιθανής υπονόμησης της ανεξαρτησίας. Αυτά τα μέτρα μπορούν να περιλαμβάνουν την περιοδική αξιολόγηση των αρμοδιοτήτων του ΕΕΕ, την ανάπτυξη εναλλακτικών διεργασιών για την απόκτηση διασφάλισης αναφορικά με τις πρόσθετες αρμοδιότητες και την επίγνωση για πιθανή παρεμπόδιση της αντικειμενικότητας κατά την εξέταση των αξιολογήσεων κινδύνου από τον εσωτερικό έλεγχο.

Για την αποτελεσματική διαχείριση της αντικειμενικότητας του εσωτερικού ελέγχου, πολλοί ΕΕΕ διαθέτουν ένα εγχειρίδιο πολιτικών εσωτερικού ελέγχου ή έναν οδηγό που περιγράφει τις προσδοκίες και τις απαιτήσεις για μία αμερόληπτη διανοητική συμπεριφορά. Ένα τέτοιο εγχειρίδιο πολιτικών μπορεί να περιγράφει:

- Την κρίσιμη σημασία της αντικειμενικότητας για το επάγγελμα του εσωτερικού ελέγχου.
- Συνηθισμένες καταστάσεις που μπορούν να υπονομεύσουν την αντικειμενικότητα λόγω ιδιοτέλειας, αυτοαξιολόγησης, σχέσεων οικειότητας, μεροληψίας και ανεπίτρεπτης επιρροής. Παραδείγματα τέτοιων καταστάσεων περιλαμβάνουν τον έλεγχο σε μία περιοχή όπου πρόσφατα εργαζόταν ο εσωτερικός ελεγκτής ή ένα μέλος της οικογένειάς του ή ένα φιλικό του πρόσωπο; το συμπέρασμα χωρίς τεκμηρίωση σύμφωνα με το οποίο μία ελεγχόμενη περιοχή κρίνεται ικανοποιητική, βασιζόμενο αποκλειστικά σε προηγούμενες θετικές εμπειρίες.
- Τις ενέργειες στις οποίες συνιστάται να προβαίνει ο εσωτερικός ελεγκτής εάν αυτός ή αυτή λαμβάνει γνώση ενός υφιστάμενου ή πιθανολογούμενου προβλήματος αντικειμενικότητας, όπως είναι η συζήτηση του προβλήματος με έναν διευθυντή εσωτερικού ελέγχου ή τον ΕΕΕ.
- Τις απαιτήσεις αναφοράς σύμφωνα με τις οποίες κάθε εσωτερικός ελεγκτής περιοδικά εξετάζει και αποκαλύπτει συγκρούσεις συμφερόντων.

Για να ενισχύσουν τη σπουδαιότητα των πολιτικών αυτών και να διασφαλίσουν ότι όλοι οι εσωτερικοί ελεγκτές αποδέχονται τη σπουδαιότητα αυτή, κάποιοι ΕΕΕ πραγματοποιούν τακτικά σεμινάρια ή εκπαίδευση σε αυτές τις θεμελιώδεις έννοιες.

Τέτοιες εκπαιδευτικές συνεδρίες συχνά επιτρέπουν στους εσωτερικούς ελεγκτές να κατανοήσουν καλύτερα την έννοια της αντικειμενικότητας εξετάζοντας σενάρια παρεμπόδισης της και του καλύτερου τρόπου αντιμετώπισής της. Επιπλέον, όταν ο ΕΕΕ αναθέτει στους εσωτερικούς ελεγκτές συγκεκριμένα έργα, θα λάβει υπόψη πιθανές περιπτώσεις παρεμπόδισης της αντικειμενικότητας και θα αποφύγει την ανάθεση σε μέλη της ομάδας που μπορεί να έχουν σύγκρουση συμφερόντων.

Είναι ευρέως αποδεκτό ότι οι πρακτικές που σχετίζονται με την απόδοση και τις αμοιβές μπορούν να έχουν σημαντική αρνητική επίδραση στην αντικειμενικότητα του ατόμου. Για παράδειγμα, εάν η αξιολόγηση της απόδοσης, του μισθού ή του *bonus* ενός εσωτερικού ελεγκτή βασίζονται κυρίως σε έρευνες ικανοποίησης πελατών, ο εσωτερικός ελεγκτής μπορεί να διστάσει να αναφέρει αρνητικά αποτελέσματα που θα προκαλούσαν τον πελάτη να δώσει χαμηλή βαθμολογία ικανοποίησης. Κατά συνέπεια, ο ΕΕΕ οφείλει να είναι προσεκτικός όταν σχεδιάζει το σύστημα αξιολόγησης της απόδοσης και των αμοιβών του εσωτερικού ελέγχου και να λαμβάνει υπόψη του ότι οι δείκτες που χρησιμοποιούνται θα μπορούσαν να υπονομεύσουν την αντικειμενικότητα ενός εσωτερικού ελεγκτή. Ιδανικά, η διαδικασία αξιολόγησης θα πρέπει να συνδυάζει διάφορους δείκτες που αφορούν στην απόδοση του εσωτερικού ελεγκτή, στα αποτελέσματα του ελέγχου και στην ανατροφοδότηση (feedback) των πελατών. Ο Οδηγός Εφαρμογής για το Πρότυπο 1120 – Ατομική Αντικειμενικότητα παρέχει πρόσθετη καθοδήγηση για την αντικειμενικότητα.

Επίδειξη Συμμόρφωσης

Πολλά στοιχεία μπορούν να αποδείξουν τη συμμόρφωση με το πρότυπο, συμπεριλαμβανομένων:

- του ίδιου του κανονισμού εσωτερικού ελέγχου,
- ενός οργανογράμματος στο οποίο απεικονίζονται οι γραμμές αναφοράς,
- ενός εγχειρίδιου πολιτικών εσωτερικού ελέγχου που περιλαμβάνει πολιτικές για την ανεξαρτησία, την αντικειμενικότητα, την αντιμετώπιση συγκρούσεων και την αξιολόγηση της απόδοσης,
- αρχεία εκπαίδευσης και
- υποδείγματα ανάδειξης της σύγκρουσης συμφερόντων.

Σε δεδομένη περίπτωση, η τεκμηρίωση που μαρτυρεί την παρεμπόδιση της ανεξαρτησίας και αντικειμενικότητας σύμφωνα με το Πρότυπο 1130 – Παρεμπόδιση Ανεξαρτησίας ή Αντικειμενικότητας, μπορεί επίσης να αποδεικνύει συμμόρφωση.

Πρότυπο 1110 – Ανεξαρτησία εντός του Οργανισμού

Ο επικεφαλής εσωτερικού ελέγχου πρέπει να υποβάλλει αναφορές σε τέτοιο επίπεδο ιεραρχίας μέσα στον οργανισμό που να επιτρέπει στη λειτουργία εσωτερικού ελέγχου να ανταποκρίνεται στις ευθύνες της. Ο επικεφαλής εσωτερικού ελέγχου πρέπει να επιβεβαιώνει στο συμβούλιο, τουλάχιστον μία φορά ετησίως, την ανεξαρτησία εντός του οργανισμού της λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου.

Επεξήγηση :

Η ανεξαρτησία εντός του οργανισμού επιτυγχάνεται ουσιαστικά όταν ο επικεφαλής εσωτερικού ελέγχου έχει λειτουργική σχέση αναφοράς με το συμβούλιο. Παραδείγματα λειτουργικής σχέσης αναφοράς περιλαμβάνουν, εκ μέρους του συμβουλίου, τα εξής:

- Την έγκριση του κανονισμού εσωτερικού ελέγχου.
- Την έγκριση του προγράμματος ελέγχων με βάση την εκτίμηση κινδύνων.
- Την έγκριση του οικονομικού προϋπολογισμού και του προγραμματισμού διάθεσης πόρων της λειτουργίας του εσωτερικού ελέγχου.
- Την παραλαβή κοινοποιήσεων από τον επικεφαλής εσωτερικού ελέγχου σχετικά με την απόδοση της λειτουργίας του εσωτερικού ελέγχου, την υλοποίηση του προγράμματος και λοιπά ζητήματα.
- Την έγκριση αποφάσεων σχετικά με τον διορισμό και την απομάκρυνση του επικεφαλής εσωτερικού ελέγχου.
- Την έγκριση της αμοιβής του επικεφαλής εσωτερικού ελέγχου.
- Την υποβολή κατάλληλων ερωτημάτων στη διοίκηση και τον επικεφαλής εσωτερικού ελέγχου, για να διαπιστωθεί εάν υπάρχουν περιορισμοί στο πλαίσιο εργασιών του ελέγχου ή στην δυνατότητα διάθεσης πόρων.

Αναθεωρημένα Πρότυπα, Έναρξη ισχύος: 1 Ιανουαρίου 2017

Εισαγωγή

Το πρότυπο απαιτεί ο επικεφαλής εσωτερικού ελέγχου (ΕΕΕ) να αναφέρεται σε ένα (ιεραρχικό) επίπεδο εντός του οργανισμού που να επιτρέπει στον εσωτερικό έλεγχο να ασκεί τις αρμοδιότητές του. Κατά συνέπεια, είναι αναγκαίο να λαμβάνει υπόψη τη θέση και τις γραμμές εποπτείας και αναφοράς του εσωτερικού ελέγχου για να διασφαλίσει την ανεξαρτησία εντός του οργανισμού.

Ο ΕΕΕ δεν καθορίζει μόνος του τη θέση του εσωτερικού ελέγχου εντός του οργανισμού, τις σχέσεις αναφοράς ή τη φύση της εποπτείας που ασκείται από την ανώτερη διοίκηση ή το συμβούλιο. Χρειάζεται την υποστήριξη του συμβουλίου και της ανώτερης διοίκησης για να αντιμετωπίσει αποτελεσματικά τα συγκεκριμένα ζητήματα.

Κατά κανόνα, ο ΕΕΕ, το συμβούλιο και η ανώτερη διοίκηση μοιράζονται μία κοινή θεώρηση όσον αφορά στις αρμοδιότητες, τις εξουσίες και τις προσδοκίες του εσωτερικού ελέγχου, καθώς και τον ρόλο του συμβουλίου και της ανώτερης διοίκησης στην εποπτεία του εσωτερικού ελέγχου.

Συνήθως, ο κανονισμός εσωτερικού ελέγχου τεκμηριώνει τις αποφάσεις που ελήφθησαν για τη θέση εντός του οργανισμού και τις γραμμές αναφοράς.

Μπορεί επίσης να αποδειχθεί χρήσιμο να γνωρίζει ο ΕΕΕ τις κανονιστικές απαιτήσεις τόσο για τη θέση του εσωτερικού ελέγχου όσο και για τις γραμμές αναφοράς του.

Εφαρμογή του Προτύπου

Όπως σημειώνεται παραπάνω, ο ΕΕΕ συνεργάζεται με το συμβούλιο και την ανώτερη διοίκηση προκειμένου να καθορίσει τη θέση του εσωτερικού ελέγχου εντός του οργανισμού, συμπεριλαμβανομένων των σχέσεων αναφοράς του ίδιου. Για να διασφαλισθεί η αποτελεσματική ανεξαρτησία εντός του οργανισμού, ο ΕΕΕ έχει μία άμεση λειτουργική γραμμή αναφοράς προς το συμβούλιο. Κατά κανόνα, ο ΕΕΕ έχει επίσης, και μία διοικητική ή «έμμεση» γραμμή αναφοράς σε ένα μέλος της ανώτερης διοίκησης.

Μία λειτουργική γραμμή αναφοράς στο συμβούλιο επιτρέπει στον ΕΕΕ να έχει άμεση πρόσβαση στο συγκεκριμένο όργανο για ευαίσθητα θέματα και το απαραίτητο κύρος εντός του οργανισμού. Το γεγονός αυτό διασφαλίζει ότι ο ΕΕΕ έχει απεριόριστη πρόσβαση στο συμβούλιο που κατά κανόνα αποτελεί το ανώτατο επίπεδο διακυβέρνησης του οργανισμού.

Η λειτουργική εποπτεία απαιτεί από το συμβούλιο να δημιουργεί τις κατάλληλες συνθήκες εργασίας που επιτρέπουν την άσκηση μιας ανεξάρτητης και αποτελεσματικής λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου. Όπως σημειώνεται, το συμβούλιο αναλαμβάνει την ευθύνη για την έγκριση του κανονισμού του εσωτερικού ελέγχου, του προγράμματος ελέγχων, του προϋπολογισμού του εσωτερικού ελέγχου και των προβλεπόμενων πόρων του, της αξιολόγησης και των αποδοχών του ΕΕΕ καθώς και του διορισμού και της απομάκρυνσής του. Επιπλέον, το συμβούλιο παρακολουθεί την ικανότητα του εσωτερικού ελέγχου να λειτουργεί ανεξάρτητα. Αυτό το πράττει, υποβάλλοντας στον ΕΕΕ και σε μέλη της διοίκησης ερωτήσεις σχετικά με το εύρος του εσωτερικού ελέγχου, τους περιορισμούς στους πόρους ή άλλες πιέσεις ή εμπόδια στον εσωτερικό έλεγχο.

Οι ΕΕΕ που συνυπάρχουν με ένα συμβούλιο που δεν αναλαμβάνει αυτά τα σημαντικά εποπτικά καθήκοντα, μπορούν να μοιραστούν με το συμβούλιο το Πρότυπο 1110 και τις προτεινόμενες πρακτικές διακυβέρνησης – περιλαμβανομένων των ευθυνών του συμβουλίου – προκειμένου να βελτιώσουν, με την πάροδο του χρόνου, τη λειτουργική τους σχέση.

Για να διευκολύνει την εποπτεία από το συμβούλιο, ο ΕΕΕ παρέχει τακτικά σε αυτό επίκαιρη ενημέρωση αναφορικά με την πρόοδο των εργασιών, κατά κανόνα, κατά τις τριμηνιαίες συνεδριάσεις του συμβουλίου. Συχνά, ο ΕΕΕ εμπλέκεται στη σύνταξη της ημερήσιας διάταξης των συνεδριάσεων του συμβουλίου και μπορεί να προβλέψει να υπάρχει επαρκής χρόνος για να συζητηθεί η πρόοδος των εργασιών του εσωτερικού ελέγχου σε σχέση με το πρόγραμμα ελέγχων, καθώς και άλλα θέματα, τα οποία πρέπει να τύχουν της προσοχής του συμβουλίου, όπως σημαντικά ευρήματα ή αναδυόμενοι κίνδυνοι. Επιπλέον, για να διασφαλίσει ότι η ανεξαρτησία εντός του οργανισμού συζητείται σε ετήσια βάση, όπως απαιτεί το πρότυπο αυτό, ο ΕΕΕ

προτείνει να περιλαμβάνεται συστηματικά αυτό το θέμα στην ημερήσια διάταξη μιας συγκεκριμένης συνεδρίασης κάθε έτους.

Κατά κανόνα, ο ΕΕΕ έχει μία διοικητική γραμμή αναφοράς στην ανώτερη διοίκηση, η οποία επιπλέον παρέχει στον εσωτερικό έλεγχο το απαιτούμενο κύρος και τη δικαιοδοσία για την άσκηση των αρμοδιοτήτων του. Για παράδειγμα, ο ΕΕΕ δεν αναφέρεται συνήθως στον ελεγκτή οικονομικής διαχείρισης (controller), στον διευθυντή λογιστηρίου ή σε έναν μέσου επιπέδου διευθυντή μιας λειτουργίας. Για την ενίσχυση του κύρους και της αξιοπιστίας, το ΙΙΑ προτείνει ο ΕΕΕ να αναφέρεται διοικητικά στον διευθύνοντα σύμβουλο (CEO) έτσι ώστε ο ΕΕΕ να κατέχει θέση ανώτερη, έχοντας τη δικαιοδοσία να εκτελεί τα καθήκοντά του χωρίς εμπόδια.

Επίδειξη Συμμόρφωσης

Υπάρχουν αρκετά έγγραφα που μπορούν να αποδείξουν τη συμμόρφωση με το πρότυπο αυτό, συμπεριλαμβανομένων των κανονισμών του εσωτερικού ελέγχου και της επιτροπής ελέγχου, τα οποία περιγράφουν τα εποπτικά καθήκοντα της επιτροπής ελέγχου. Η περιγραφή της θέσης εργασίας και η αξιολόγηση της απόδοσης του ΕΕΕ θα μπορούσαν να ορίζουν ακριβώς τις γραμμές αναφοράς και το καθεστώς εποπτείας. Αν είναι διαθέσιμα, τα έγγραφα πρόσληψης του ΕΕΕ μπορούν να περιέχουν το όνομα του προσώπου που διεξήγαγε τη συνέντευξη και αυτού που έλαβε την απόφαση για την πρόσληψή του. Επιπλέον, ένα εγχειρίδιο πολιτικών εσωτερικού ελέγχου που περιλαμβάνει κυρίως τις πολιτικές σχετικά με την ανεξαρτησία και τις απαιτήσεις επικοινωνίας με το συμβούλιο ή ένα οργανόγραμμα που εμφανίζει τις ευθύνες αναφοράς μπορούν να αποδείξουν τη συμμόρφωση. Αναφορές του συμβουλίου, πρακτικά συνεδριάσεων και ημερήσιες διατάξεις μπορούν να αποδείξουν ότι ο εσωτερικός έλεγχος γνωστοποίησε, με κατάλληλο τρόπο, κάποια στοιχεία όπως είναι το πρόγραμμα ελέγχων, ο προϋπολογισμός και η πρόοδος των εργασιών, καθώς και το καθεστώς της ανεξαρτησίας εντός του οργανισμού.

Πρότυπο 1111 – Άμεση σχέση με το Συμβούλιο

Ο επικεφαλής εσωτερικού ελέγχου πρέπει να επικοινωνεί και να συνεργάζεται άμεσα με το συμβούλιο.

Αναθεωρημένα Πρότυπα, Έναρξη ισχύος: 1 Ιανουαρίου 2017

Εισαγωγή

Κατά κανόνα, ο επικεφαλής εσωτερικού ελέγχου (ΕΕΕ), το συμβούλιο και η ανώτερη διοίκηση συζητούν και συμφωνούν τις αρμοδιότητες, τις εξουσίες και τις προσδοκίες του εσωτερικού ελέγχου, καθώς και την αναγκαία θέση του εσωτερικού ελέγχου εντός του οργανισμού και τις σχέσεις αναφοράς του ΕΕΕ, που επιτρέπουν στον εσωτερικό έλεγχο να εκπληρώνει τις υποχρεώσεις του. Η σχέση αναφοράς περιλαμβάνει συνήθως μία άμεση λειτουργική σχέση αναφοράς στο συμβούλιο. Για συμπληρωματική καθοδήγηση ανατρέξτε στον Οδηγό Εφαρμογής 1100 – Ανεξαρτησία και Αντικειμενικότητα και στον Οδηγό Εφαρμογής 1110 – Ανεξαρτησία εντός του Οργανισμού.

Εφαρμογή του Προτύπου

Στην περίπτωση που ο ΕΕΕ έχει μία άμεση λειτουργική σχέση αναφοράς στο συμβούλιο, τότε το συμβούλιο αναλαμβάνει την ευθύνη για την έγκριση του κανονισμού του εσωτερικού ελέγχου, του προγράμματος ελέγχων, του προϋπολογισμού του εσωτερικού ελέγχου και των προβλεπόμενων πόρων του, της αξιολόγησης και της αμοιβής του ΕΕΕ καθώς και του διορισμού του και της απομάκρυνσής του. Επιπλέον το συμβούλιο παρακολουθεί την ικανότητα του εσωτερικού ελέγχου να λειτουργεί με ανεξάρτητο τρόπο και σύμφωνα με τον κανονισμό του.

Αυτός ο τύπος της σχέσης αναφοράς προσφέρει στον ΕΕΕ πολλές ευκαιρίες άμεσης επικοινωνίας και συνεργασίας με το συμβούλιο, όπως απαιτεί το συγκεκριμένο πρότυπο. Για παράδειγμα, ο ΕΕΕ μπορεί να συμμετέχει στις συνεδριάσεις της επιτροπής ελέγχου ή / και του συμβουλίου, που λαμβάνουν χώρα, κατά κανόνα, κάθε τρίμηνο, και να παρουσιάζει με αυτή την ευκαιρία το προτεινόμενο πρόγραμμα ελέγχων, τον προϋπολογισμό, την πρόοδο εργασιών και πιθανές προκλήσεις. Επιπλέον, ο ΕΕΕ έχει τη δυνατότητα να έρχεται σε επαφή με τον πρόεδρο ή οποιοδήποτε άλλο μέλος του συμβουλίου προκειμένου να τους καθιστά συμμετόχους σε ευαίσθητα θέματα ή προβλήματα στα οποία είναι εκτεθειμένος ο εσωτερικός έλεγχος ή ο οργανισμός. Συνήθως, και τουλάχιστον μία φορά το χρόνο, πραγματοποιείται μια κλειστή συνάντηση μεταξύ του συμβουλίου ή της επιτροπής ελέγχου και του ΕΕΕ (χωρίς τη συμμετοχή της ανώτερης διοίκησης) με σκοπό να συζητούνται επίσημα τέτοια θέματα. Είναι επίσης χρήσιμο να συμμετέχει ο ΕΕΕ περιοδικά σε διμερείς (κατ' ιδίαν) συναντήσεις ή σε τηλεφωνικές συσκέψεις με το συμβούλιο ή τον πρόεδρο της επιτροπής ελέγχου, είτε πριν από προγραμματισμένες

συνεδριάσεις είτε τακτικά κατά τη διάρκεια του έτους, για να διασφαλίζει την άμεση και ανοικτή επικοινωνία.

Οι ΕΕΕ που δεν έχουν άμεση πρόσβαση στο συμβούλιο μπορούν να μοιράζονται μαζί του το Πρότυπο 1111 (καθώς και τα Πρότυπα 1100 και 1110), τις προτεινόμενες πρακτικές διακυβέρνησης καθώς και τις μελέτες για τις βέλτιστες πρακτικές του συμβουλίου και της επιτροπής ελέγχου προκειμένου να βελτιώσουν τη μεταξύ τους σχέση και να εγκαθιδρύσουν μία άμεση πρόσβαση. Επιπλέον, οι ΕΕΕ που βρίσκονται σε μια τέτοια κατάσταση μπορούν να εξετάζουν να επικοινωνούν εγγράφως με το συμβούλιο έως ότου είναι διαθέσιμη μία άμεση γραμμή επικοινωνίας, όπως απαιτείται από το παρόν πρότυπο.

Επίδειξη Συμμόρφωσης

Οι ημερήσιες διατάξεις και τα πρακτικά των συνεδριάσεων του συμβουλίου, συνήθως, επαρκούν για να αποδείξουν ότι ο ΕΕΕ έχει επικοινωνήσει ή συνεργαστεί άμεσα με το συμβούλιο. Το ημερολόγιο του ΕΕΕ θα μπορούσε επίσης να αποδείξει τη συμμόρφωση. Επιπλέον, μία πολιτική που να απαιτεί από τον ΕΕΕ να πραγματοποιεί περιοδικά ιδιωτικές συναντήσεις με το συμβούλιο μπορεί να είναι καταγεγραμμένη στους κανονισμούς του συμβουλίου ή της επιτροπής ελέγχου.

Πρότυπο 1112 – Οι ρόλοι του Επικεφαλής Εσωτερικού Ελέγχου πέραν του Εσωτερικού Ελέγχου

Όπου ο επικεφαλής εσωτερικού ελέγχου έχει ή αναμένεται να έχει ρόλους ή / και ευθύνες εκτός του εσωτερικού ελέγχου, πρέπει να υπάρχουν μέτρα προστασίας για τον περιορισμό της παρεμπόδισης της ανεξαρτησίας ή της αντικειμενικότητας.

Επεξήγηση:

Μπορεί να ζητηθεί από τον επικεφαλής εσωτερικού ελέγχου να αναλάβει επιπρόσθετους ρόλους και αρμοδιότητες εκτός του εσωτερικού ελέγχου, όπως την ευθύνη για τις δραστηριότητες κανονιστικής συμμόρφωσης ή διαχείρισης κινδύνων. Αυτοί οι ρόλοι και υπευθυνότητες μπορεί να παρεμποδίσουν, ή να φανεί ότι παρεμποδίζουν, την ανεξαρτησία εντός του οργανισμού της λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου ή την ατομική αντικειμενικότητα του εσωτερικού ελεγκτή. Τα μέτρα προστασίας είναι αυτές οι εποπτικές δραστηριότητες, που συχνά αναλαμβάνονται από το συμβούλιο, για την αντιμετώπιση αυτών των πιθανών παρεμποδίσεων και μπορεί να περιλαμβάνουν δραστηριότητες όπως την περιοδική αξιολόγηση των γραμμών και ευθυνών αναφοράς και την ανάπτυξη εναλλακτικών διεργασιών για την απόκτηση διασφάλισης που να σχετίζεται με τις περιοχές επιπλέον ευθυνών.

Αναθεωρημένα Πρότυπα, Έναρξη ισχύος: 1 Ιανουαρίου 2017

Εισαγωγή

Η επεξήγηση του Προτύπου 1112 επισημαίνει ότι, όταν ο επικεφαλής εσωτερικού ελέγχου(ΕΕΕ) αναλαμβάνει ρόλους ή/και αρμοδιότητες εκτός του εσωτερικού ελέγχου, η ανεξαρτησία του εσωτερικού ελέγχου εντός του οργανισμού και η ατομική αντικειμενικότητα του εσωτερικού ελεγκτή μπορεί να διακινδυνεύσουν ή να φαίνεται ότι διακινδυνεύουν. Όμως σε ορισμένες περιστάσεις, το συμβούλιο και η ανώτερη διοίκηση μπορεί να κρίνουν ότι είναι προς όφελος του οργανισμού η διεύρυνση του ρόλου του ΕΕΕ πέραν του εσωτερικού ελέγχου.

Παραδείγματα καταστάσεων, όπου μπορεί να ζητηθεί από τον ΕΕΕ να εκτελέσει ρόλους για τους οποίους είναι συνήθως υπεύθυνη η διοίκηση, αποτελούν τα ακόλουθα:

- Μία νέα κανονιστική απαίτηση υπαγορεύει, επείγοντως, την ανάπτυξη πολιτικών, διαδικασιών, μηχανισμών ελέγχου και δραστηριοτήτων διαχείρισης των κινδύνων για τη διασφάλιση της συμμόρφωσης.
- Ένας οργανισμός χρειάζεται να προσαρμόσει τις υφιστάμενες δραστηριότητες διαχείρισης των κινδύνων λόγω της προσθήκης ενός νέου επιχειρησιακού (business) τομέα ή μιας γεωγραφικής αγοράς (market).
- Οι πόροι του οργανισμού είναι πολύ περιορισμένοι ή ο οργανισμός είναι πολύ μικρός για να έχει μια διακριτή λειτουργία κανονιστικής συμμόρφωσης.

- Οι διαδικασίες του οργανισμού είναι ανώριμες και ο ΕΕΕ διαθέτει την πλέον κατάλληλη τεχνογνωσία για να εισάγει τις αρχές διαχείρισης των κινδύνων στον οργανισμό.

Σε μερικές περιπτώσεις, είναι δυνατόν να αναμένεται να αναλάβει ο ΕΕΕ αρμοδιότητες σε περιοχές της διαχείρισης των κινδύνων, του σχεδιασμού και της λειτουργίας των μηχανισμών ελέγχου και της κανονιστικής συμμόρφωσης. Για παράδειγμα, εάν ζητηθεί από τον ΕΕΕ να αναλάβει ένα ρόλο που αναφέρεται λειτουργικά στην ανώτερη διοίκηση αντί για το συμβούλιο, η ανεξαρτησία του ΕΕΕ που σχετίζεται με τις αρμοδιότητες του εσωτερικού ελέγχου μπορεί να διακινδυνεύσει. (Βλέπε Οδηγό Εφαρμογής 1130 – Παρεμπόδιση Ανεξαρτησίας ή Αντικειμενικότητας για πρόσθετα παραδείγματα από πιθανές επιρροές). Το Πρότυπο 1112 καθοδηγεί τον ΕΕΕ σε τέτοιες περιπτώσεις.

Για την εφαρμογή του Προτύπου 1112, ο ΕΕΕ πρέπει να έχει πλήρως κατανοήσει τον Κώδικα Ηθικής (Δεοντολογίας) του ΙΙΑ και τις έννοιες της ανεξαρτησίας και αντικειμενικότητας, όπως αυτές περιγράφονται στην ομάδα προτύπων 1100 και στους οδηγούς εφαρμογής. Επιπλέον, αρκετές από τις βασικές αρχές του ΙΙΑ για την Επαγγελματική Εφαρμογή του Εσωτερικού Ελέγχου αναφέρονται στην ανεξαρτησία και την αντικειμενικότητα του ΕΕΕ. Η δήλωση της αποστολής και ο κανονισμός του εσωτερικού ελέγχου, ο κανονισμός της επιτροπής ελέγχου, οι πολιτικές και ο κώδικας δεοντολογίας του οργανισμού μπορεί να περιλαμβάνουν πρόσθετη σχετική καθοδήγηση ειδικά για τον οργανισμό.

Για να αντιμετωπίσει τους κινδύνους παρεμπόδισης της ανεξαρτησίας και αντικειμενικότητας, ο ΕΕΕ συνιστάται να κατανοήσει πλήρως τον ρόλο που του προτείνεται εκτός του εσωτερικού ελέγχου και να αρχίσει ένα διάλογο με την ανώτερη διοίκηση και το συμβούλιο για τις σχέσεις αναφοράς, τις ευθύνες και τις προσδοκίες που αφορούν στον συγκεκριμένο ρόλο. Κατά τη διάρκεια μιας τέτοιας συζήτησης, ο ΕΕΕ συνιστάται να τονίζει τα *Πρότυπα* του ΙΙΑ που σχετίζονται με την ανεξαρτησία και την αντικειμενικότητα, την πιθανή παρεμπόδιση αυτών που εμφανίζει ο προτεινόμενος ρόλος, τους κινδύνους που συνδέονται με τον προτεινόμενο ρόλο και τα μέτρα προστασίας που θα μπορούσαν να μειώσουν τους κινδύνους αυτούς.

Εφαρμογή του Προτύπου

Το Πρότυπο 1112 τονίζει τη σπουδαιότητα των μέτρων προστασίας, όπως είναι οι εποπτικές δραστηριότητες, οι οποίες κατά κανόνα αναλαμβάνονται από το συμβούλιο για την αντιμετώπιση των πιθανών παρεμποδίσεων της αντικειμενικότητας και ανεξαρτησίας του ΕΕΕ. Ένα μέτρο προστασίας είναι η θέση του ΕΕΕ στον οργανισμό και οι σχέσεις αναφοράς. Σύμφωνα με το Πρότυπο 1110 – Ανεξαρτησία εντός του Οργανισμού, «Ο επικεφαλής εσωτερικού ελέγχου πρέπει να υποβάλλει αναφορές σε ένα (ιεραρχικό) επίπεδο του οργανισμού που επιτρέπει στον εσωτερικό έλεγχο να ασκεί τις αρμοδιότητές του». Αυτή η απαίτηση του προτύπου εκπληρώνεται αποτελεσματικά όταν ο ΕΕΕ αναφέρεται λειτουργικά στο συμβούλιο. Η λειτουργική αυτή αναφορά εμπεριέχει την εποπτεία του συμβουλίου στην πρόσληψη, την αξιολόγηση και τον καθορισμό της αμοιβής του ΕΕΕ, καθώς και την έγκριση του κανονισμού, του προγράμματος ελέγχων, του προϋπολογισμού και των πόρων του

εσωτερικού ελέγχου. Όπως αναφέρεται στο Πρότυπο 1000 – Σκοπός, Δικαιοδοσία και Ευθύνη, ο κανονισμός του εσωτερικού ελέγχου τεκμηριώνει τη φύση της λειτουργικής σχέσης αναφοράς του ΕΕΕ στο συμβούλιο.

Αλλαγές σε επίπεδο οργανισμού και σε πρόσωπα «κλειδιά» μπορεί να οδηγήσουν στην ανακατανομή ή τον επαναπροσδιορισμό των ρόλων και αρμοδιοτήτων. Σύμφωνα με την επεξήγηση του Προτύπου 1112, ένα μέτρο προστασίας που μπορεί να διαχειρισθεί αυτή την κατάσταση είναι η περιοδική αξιολόγηση των γραμμών αναφοράς και των ευθυνών. Η ανασκόπηση του κανονισμού εσωτερικού ελέγχου από τον ΕΕΕ και οι συζητήσεις με την ανώτερη διοίκηση και το συμβούλιο, όπως περιγράφονται στο Πρότυπο 1000, συνιστάται να περιλαμβάνουν την εξέταση των αλλαγών των ρόλων ή αρμοδιοτήτων που θα μπορούσαν να επηρεάσουν τον εσωτερικό έλεγχο, ειδικότερα αυτές που ενδέχεται να επιφέρουν παρεμπόδιση, πραγματικά ή φαινομενικά, της ανεξαρτησίας και αντικειμενικότητας του ΕΕΕ. Εάν οι μη ελεγκτικές αρμοδιότητες του ΕΕΕ είναι διαρκείς, ο κανονισμός εσωτερικού ελέγχου συνιστάται να περιγράφει τη φύση των εργασιών αυτών. Αντίθετα, εάν οι αρμοδιότητες αυτές είναι βραχυπρόθεσμες, οι αλλαγές στον κανονισμό εσωτερικού ελέγχου και σε άλλα έγγραφα μπορεί να μην είναι απαραίτητες. Σε αυτές τις περιπτώσεις, μπορεί να εφαρμοστεί ένα σχέδιο μεταφοράς των αρμοδιοτήτων αυτών στη διοίκηση προκειμένου να προστατευθεί η ανεξαρτησία και η αντικειμενικότητα του ΕΕΕ. Το σχέδιο αυτό <μεταφοράς> θα πρέπει να διασφαλίζει τους κατάλληλους πόρους και τα χρονοδιαγράμματα για τη διευκόλυνση της διοίκησης να αποδεχτεί τις συγκεκριμένες αρμοδιότητες.

Το Πρότυπο 1130 απαιτεί να γνωστοποιεί ο ΕΕΕ τις λεπτομέρειες οποιασδήποτε παρεμπόδισης της αντικειμενικότητας ή ανεξαρτησίας, είτε πραγματικής είτε φαινομενικής. Οι πληροφορίες που θα επιτρέψουν στο συμβούλιο να αξιολογήσει τον συνολικό κίνδυνο από τις πιθανές παρεμποδίσεις, συνήθως κατατίθενται κατά τις συνεδριάσεις του συμβουλίου όπου μπορεί να συζητηθούν τα ακόλουθα θέματα:

- Οι ρόλοι και οι αρμοδιότητες που ζητήθηκε να αναλάβει ο ΕΕΕ.
- Οι κίνδυνοι που συνδέονται με αυτούς τους ρόλους και τις αρμοδιότητες.
- Τα μέτρα προστασίας της ανεξαρτησίας και της αντικειμενικότητας του ΕΕΕ, συμπεριλαμβανομένης της εκτίμησης των κινδύνων φαινομενικής εξασθένησης αυτών.
- Οι μηχανισμοί ελέγχου που έχουν εγκαθιδρυθεί για να επιβεβαιώνουν ότι τα μέτρα προστασίας λειτουργούν αποτελεσματικά.
- Τα σχέδια μεταφοράς, εάν η ανάθεση είναι βραχυπρόθεσμη.
- Η συμφωνία με την ανώτερη διοίκηση και το συμβούλιο.

Το συμβούλιο μπορεί να επιβλέπει την αντικειμενικότητα του ΕΕΕ, εξετάζοντας σχολαστικά την αξιολόγηση των κινδύνων που πραγματοποιείται από τον ΕΕΕ, το πρόγραμμα ελέγχων και τις κοινοποιήσεις του έργου. Το συμβούλιο διασφαλίζει επίσης αυτή την επίβλεψη, εκτιμώντας κάθε πιθανή μεροληψία του ΕΕΕ σε ένα τομέα όπου αυτός ασκεί αρμοδιότητες πέραν του εσωτερικού ελέγχου. Για να προστατεύσει τον ΕΕΕ από την παρεμπόδιση της αντικειμενικότητας, το Πρότυπο 1130.A1 απαγορεύει στους εσωτερικούς ελεγκτές να αξιολογούν δραστηριότητες για τις οποίες ήταν υπεύθυνοι κατά το προηγούμενο έτος, και το Πρότυπο 1130.A2 απαιτεί

ότι τα έργα διαβεβαίωσης που αφορούν λειτουργίες των οποίων την ευθύνη έχει ο ΕΕΕ να εποπτεύονται από ένα πρόσωπο εκτός του εσωτερικού ελέγχου. Εάν ο ΕΕΕ έχει αρμοδιότητες σε περιοχές εκτός της λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου οι οποίες αποτελούν αντικείμενο εσωτερικού ελέγχου, η παροχή διαβεβαίωσης θα πρέπει να ανατεθεί σε έναν αντικειμενικό και ικανό πάροχο διαβεβαίωσης ο οποίος θα αναφέρεται με ανεξάρτητο τρόπο στο συμβούλιο κατά κύριο λόγο, παρά στον ΕΕΕ. Ένας τέτοιος πάροχος διαβεβαίωσης μπορεί να είναι είτε εσωτερικός είτε εξωτερικός.

Μία εξωτερική αξιολόγηση της λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου (βλέπε Πρότυπο 1312 – Εξωτερικές Αξιολογήσεις) η οποία περιλαμβάνει μία εξέταση της ανεξαρτησίας και αντικειμενικότητας του ΕΕΕ, - κυρίως σε περιοχές όπου ο ΕΕΕ ασκούσε αρμοδιότητες πέραν του εσωτερικού ελέγχου - μπορεί να παράσχει συμπληρωματική διαβεβαίωση στο συμβούλιο με την προϋπόθεση ότι μπορεί να επικυρωθεί η ανεξαρτησία του εξωτερικού αξιολογητή.

Επίδειξη Συμμόρφωσης

Η τεκμηρίωση των διαφόρων μέτρων προστασίας που ελήφθησαν για την αντιμετώπιση πιθανής παρεμπόδισης της ανεξαρτησίας και αντικειμενικότητας του ΕΕΕ μπορεί να συμβάλουν στην απόδειξη της συμμόρφωσης με το Πρότυπο 1112. Μία τέτοια τεκμηρίωση μπορεί να περιλαμβάνει δηλώσεις που προβλέπονται από τις πολιτικές και τον κώδικα δεοντολογίας του οργανισμού, τον κανονισμό της επιτροπής ελέγχου και την αποστολή του εσωτερικού ελέγχου, καθώς και από τον εγκεκριμένο κανονισμό του εσωτερικού ελέγχου, που ορίζει τους ρόλους και τις ευθύνες του ΕΕΕ όπως έχουν συμφωνηθεί με την ανώτερη διοίκηση και το συμβούλιο. Η συμμόρφωση μπορεί επίσης να αποδειχθεί μέσω περιοδικών αναθεωρήσεων του κανονισμού εσωτερικού ελέγχου, οι οποίες αντικατοπτρίζουν τις αλλαγές των ρόλων και αρμοδιοτήτων του εσωτερικού ελέγχου. Επίσης, τα σχέδια για τη μεταφορά των ρόλων και αρμοδιοτήτων που δεν εμπίπτουν στον εσωτερικό έλεγχο (πχ. δραστηριότητες κανονιστικής συμμόρφωσης ή διαχείρισης κινδύνων) από τον ΕΕΕ στη διοίκηση μπορεί επίσης να αποδείξουν συμμόρφωση. Πρόσθετη τεκμηρίωση θα μπορούσαν να περιλαμβάνουν τα πρακτικά των συνεδριάσεων του συμβουλίου κατά τις οποίες ο ΕΕΕ γνωστοποίησε πιθανές παρεμπόδισεις της ανεξαρτησίας ή αντικειμενικότητας και πρότεινε μέτρα προστασίας για τη μείωση των κινδύνων παρεμπόδισης σε αποδεκτά επίπεδα.

Ο ΕΕΕ μπορεί να αποδείξει τη συμμόρφωση επισημαίνοντας ότι άλλοι πάροχοι διαβεβαίωσης αξιολόγησαν τις περιοχές όπου ασκούσε ρόλους πέραν του εσωτερικού ελέγχου και ότι η ανεξαρτησία και αντικειμενικότητα του προγράμματος ελέγχων, των αξιολογήσεων των κινδύνων και των κοινοποιήσεων των έργων εκτιμήθηκαν με τρόπο ανεξάρτητο. Οι έρευνες σε πελάτες του ελέγχου και οι αξιολογήσεις της απόδοσης του ΕΕΕ από το συμβούλιο μπορούν να περιλαμβάνουν ανατροφοδότηση για το πώς αντιλαμβάνονται την ανεξαρτησία και αντικειμενικότητα του ΕΕΕ. Η συμμόρφωση μπορεί επίσης να επικυρωθεί από τα αποτελέσματα των εξωτερικών αξιολογήσεων που διενεργήθηκαν από ανεξάρτητο αξιολογητή.

Μετάφραση / Επικαιροποίηση: Αναστάσιος Χατζηδήμας, CIA

Πρότυπο 1120 – Ατομική Αντικειμενικότητα

Οι εσωτερικοί ελεγκτές πρέπει να τηρούν μια απροκατάληπτη, αμερόληπτη στάση και να αποφεύγουν συγκρούσεις συμφερόντων.

Επεξήγηση:

Η σύγκρουση συμφερόντων αφορά μία κατάσταση κατά την οποία ο εσωτερικός ελεγκτής, ο οποίος χαίρει της εμπιστοσύνης του οργανισμού, έχει ένα αντικρουόμενο επαγγελματικό ή προσωπικό συμφέρον. Τα αντικρουόμενα συμφέροντα ενδέχεται να καταστήσουν δύσκολη την αμερόληπτη εκτέλεση των καθηκόντων του/της.

Σύγκρουση συμφερόντων υφίσταται ακόμη κι αν δεν προκύψουν αντιδεοντολογικές ή ανάρμοστες πράξεις. Μια σύγκρουση συμφερόντων μπορεί να προκαλέσει την εντύπωση ενός ατοπήματος, υπονομεύοντας την εμπιστοσύνη προς τον εσωτερικό ελεγκτή, τη λειτουργία του εσωτερικού ελέγχου και γενικότερα το επάγγελμα του εσωτερικού ελεγκτή. Μια σύγκρουση συμφερόντων θα μπορούσε να επηρεάσει την ικανότητα του εσωτερικού ελεγκτή να εκτελέσει τα καθήκοντα και τις υποχρεώσεις του/της αντικειμενικά.

Αναθεωρημένα Πρότυπα, Έναρξη ισχύος: 1 Ιανουαρίου 2017

Εισαγωγή

Η αντικειμενικότητα προϋποθέτει ότι ο εσωτερικός ελεγκτής είναι αμερόληπτος και χωρίς προκαταλήψεις, γεγονός που τον διευκολύνει να αποφεύγει τις συγκρούσεις συμφερόντων. Επομένως, για την εφαρμογή του προτύπου αυτού, ο επικεφαλής εσωτερικού ελέγχου (ΕΕΕ) θα πρέπει κατ' αρχήν να κατανοήσει τις πολιτικές ή δραστηριότητες του οργανισμού και του εσωτερικού ελέγχου οι οποίες θα μπορούσαν να ενισχύσουν ή να αμβλύνουν αυτή τη διανοητική κατάσταση. Για παράδειγμα, πολλοί οργανισμοί διαθέτουν πρότυπα αξιολόγησης της απόδοσης και πολιτικές αμοιβών, καθώς και πολιτικές σύγκρουσης συμφερόντων των υπαλλήλων τους. Επειδή οι πολιτικές που εφαρμόζονται στο σύνολο του οργανισμού είναι γενικές, συχνά ο εσωτερικός έλεγχος εξειδικεύει αυτές τις πολιτικές για να καλύψει συγκεκριμένες ανάγκες και μπορεί να έχει και άλλες πιο σχετικές όπως είναι οι πολιτικές οι οποίες αφορούν στις απαιτήσεις της εκπαίδευσης. Ο ΕΕΕ μπορεί να εντοπίσει τις σχετικές πολιτικές, να κατανοήσει τη φύση τους και να εκτιμήσει τις πιθανές επιπτώσεις τους στην αντικειμενικότητα του εσωτερικού ελέγχου.

Εφαρμογή του Προτύπου

Για την αποτελεσματική διαχείριση της αντικειμενικότητας του εσωτερικού ελέγχου, πολλοί ΕΕΕ διαθέτουν ένα εγχειρίδιο πολιτικών εσωτερικού ελέγχου ή έναν οδηγό που περιγράφει τις προσδοκίες και απαιτήσεις μιας αμερόληπτης διανοητικής συμπεριφοράς κάθε εσωτερικού ελεγκτή. Ένα τέτοιο εγχειρίδιο πολιτικών μπορεί να περιγράψει:

- Την κρίσιμη σημασία της αντικειμενικότητας για το επάγγελμα του εσωτερικού ελέγχου.
- Συνηθισμένες καταστάσεις που μπορούν να υπονομεύσουν την αντικειμενικότητα, όπως ο έλεγχος μιας περιοχής όπου εργαζόταν πρόσφατα ένας εσωτερικός ελεγκτής, ή ένα μέλος της οικογένειάς του ή ένα φιλικό του πρόσωπο; το συμπέρασμα χωρίς τεκμηρίωση σύμφωνα με το οποίο μία ελεγχόμενη περιοχή κρίνεται ικανοποιητική, βασιζόμενο αποκλειστικά σε προηγούμενες θετικές εμπειρίες.
- Τις ενέργειες στις οποίες συνιστάται να προβαίνει ο εσωτερικός ελεγκτής εάν αυτός ή αυτή λαμβάνει γνώση ενός υφιστάμενου ή πιθανολογούμενου προβλήματος αντικειμενικότητας, όπως είναι η συζήτηση του προβλήματος με έναν διευθυντή εσωτερικού ελέγχου ή τον ΕΕΕ.
- Οι απαιτήσεις αναφοράς, όπου ο κάθε εσωτερικός ελεγκτής εξετάζει περιοδικά και αποκαλύπτει συγκρούσεις συμφερόντων.

Συχνά, οι πολιτικές απαιτούν από τους εσωτερικούς ελεγκτές να αποδεικνύουν ότι έχουν κατανοήσει την πολιτική σύγκρουσης συμφερόντων και να γνωστοποιούν πιθανές συγκρούσεις. Οι εσωτερικοί ελεγκτές υπογράφουν ετήσιες δηλώσεις όπου βεβαιώνουν την απουσία πιθανών απειλών ή αναγνωρίζουν την ύπαρξη διαφόρων γνωστών απειλών.

Για να ενισχύσουν τη σπουδαιότητα των συγκεκριμένων πολιτικών και να διασφαλίσουν ότι όλοι οι εσωτερικοί ελεγκτές αποδέχονται τη σπουδαιότητα αυτή, κάποιοι ΕΕΕ πραγματοποιούν τακτικά σεμινάρια ή εκπαίδευση σε αυτές τις θεμελιώδεις έννοιες. Τέτοιες εκπαιδευτικές συνεδρίες συχνά επιτρέπουν στους εσωτερικούς ελεγκτές να κατανοήσουν καλύτερα την έννοια της αντικειμενικότητας εξετάζοντας σενάρια παρεμπόδισης της και του καλύτερου τρόπου αντιμετώπισής της. Για παράδειγμα πολλοί έμπειροι ελεγκτές και προϊστάμενοι μπορούν να μοιράζονται προσωπικές εμπειρίες όπου η αντικειμενικότητα αμφισβητήθηκε ή όπου οι ίδιοι αποκάλυψαν μία σχέση αναφοράς ή περίπτωση σύγκρουσης συμφερόντων. Ένα άλλο κοινό θέμα εκπαίδευσης είναι η επαγγελματική κρίση. Μία τέτοια εκπαίδευση ενισχύει το κριτικό πνεύμα και επιμένει στη σπουδαιότητα της αποφυγής των προκαταλήψεων και της καλλιέργειας ενός ανοικτού πνεύματος και της περιέργειας.

Επιπλέον, όταν αναθέτει συγκεκριμένα έργα στους εσωτερικούς ελεγκτές, ο ΕΕΕ (ή ο εκπρόσωπος του) θα λάβει υπόψη τις πιθανές παρεμπόδισεις της αντικειμενικότητας και θα αποφύγει την ανάθεση σε μέλη της ομάδας που μπορεί να έχουν σύγκρουση συμφερόντων, όπως περιγράφεται παραπάνω. Για παράδειγμα, όταν εσωτερικοί ελεγκτές έχουν μετακινηθεί στον εσωτερικό έλεγχο από άλλα τμήματα, ο ΕΕΕ πρέπει να συμμορφωθεί με το Πρότυπο 1130.A1, το οποίο απαιτεί από τους εσωτερικούς ελεγκτές να απέχουν από την αξιολόγηση δραστηριοτήτων για τις οποίες ήταν υπεύθυνοι στο παρελθόν, για τουλάχιστον ένα έτος από τη στιγμή που αποχώρησαν από τη δραστηριότητα αυτή. Επιπλέον, ο ΕΕΕ (ή ο εκπρόσωπός του) πρέπει να συζητά με τα πιθανά μέλη της ομάδας για τη φύση κάθε έργου, τα εμπλεκόμενα άτομα και τμήματα προκειμένου να προσδιορίσει εάν υπάρχει σύγκρουση συμφερόντων που θα μπορούσε να υπονομεύσει (ή να φαίνεται ότι υπονομεύει) την

αντικειμενικότητα ενός εσωτερικού ελεγκτή. Οι εσωτερικοί ελεγκτές ενθαρρύνονται να μοιράζονται τις όποιες ανησυχίες τους προκειμένου η διοίκηση του εσωτερικού ελέγχου να μπορεί να αποφασίσει εάν ένας εσωτερικός ελεγκτής μπορεί να συμμετάσχει σε ένα έργο.

Είναι ευρέως αποδεκτό ότι οι πρακτικές αμοιβών και αξιολόγησης της απόδοσης μπορούν να έχουν σημαντική αρνητική επίδραση στην αντικειμενικότητα του ατόμου. Για παράδειγμα, εάν η αξιολόγηση της απόδοσης, ο μισθός ή το bonus ενός εσωτερικού ελεγκτή βασίζονται σε μεγάλο βαθμό σε έρευνες ικανοποίησης πελατών, ο εσωτερικός ελεγκτής μπορεί να διστάσει να αναφέρει αρνητικά αποτελέσματα που θα προκαλούσαν τον πελάτη να δώσει χαμηλή βαθμολογία ικανοποίησης. Ή, εάν η διαδικασία αξιολόγησης του ελεγκτή επικεντρώνεται σε μεγάλο βαθμό στον αριθμό των παρατηρήσεων ή στην τήρηση του προϋπολογισμού του ελέγχου, η αντικειμενικότητα του εσωτερικού ελεγκτή θα μπορούσε να κλονιστεί και είτε να αναφέρει ένα σχετικά ήσσονος σημασίας ζήτημα σαν εύρημα του ελέγχου είτε να αγνοήσει προειδοποιητικές ενδείξεις για νέα ζητήματα τα οποία εμφανίζονται προς το τέλος του έργου, όταν ο προϋπολογισμός έχει σχεδόν εξαντληθεί. Για όλους αυτούς τους λόγους, ο ΕΕΕ πρέπει να είναι προσεκτικός στον σχεδιασμό του συστήματος αμοιβών και αξιολόγησης της απόδοσης του εσωτερικού ελέγχου και να εξετάζει εάν οι δείκτες που χρησιμοποιούνται θα μπορούσαν να υπονομεύσουν την αντικειμενικότητα ενός εσωτερικού ελεγκτή. Ιδανικά, η διαδικασία αξιολόγησης θα πρέπει να συνδυάζει διάφορους δείκτες που αφορούν στην απόδοση του εσωτερικού ελεγκτή, στα αποτελέσματα του ελέγχου και στην ανατροφοδότηση (feedback) των πελατών.

Επίδειξη Συμμόρφωσης

Η τεκμηρίωση που θα μπορούσε να αποδείξει τη συμμόρφωση με το πρότυπο περιλαμβάνει το εγχειρίδιο πολιτικών του εσωτερικού ελέγχου, το οποίο περιέχει τις διαδικασίες αξιολόγησης της απόδοσης και καθορισμού των αμοιβών, καθώς και πολιτικές καθαρά για την αντικειμενικότητα, την αποφυγή και αναφορά συγκρούσεων συμφερόντων. Αρχεία ή υλικό εκπαίδευσης μπορούν να αποδείξουν ότι οι εσωτερικοί ελεγκτές έχουν ενημερωθεί για τη σπουδαιότητα της αντικειμενικότητας, τη φύση των απειλών προς αυτήν και παραδείγματα σύγκρουσης συμφερόντων.

Επιπλέον, εάν υπάρχει μία σχετική πολιτική σε επίπεδο οργανισμού ή εσωτερικού ελέγχου, έντυπα που μαρτυρούν την ύπαρξη (ή μη ύπαρξη) σύγκρουσης συμφερόντων θα μπορούν να υπογράφονται. Φύλλα εργασίας του έργου που δεικνύουν τη σύνθεση της ομάδας μπορούν να διασταυρωθούν με τον επαγγελματικό φάκελο των ελεγκτών ο οποίος διευκρινίζει τις λειτουργίες με τις οποίες απασχολήθηκαν ή να συγκριθούν με τα αποδεικτικά στοιχεία που βεβαιώνουν ότι γνωστές συγκρούσεις συμφερόντων αποφεύχθηκαν.

Πρότυπο 1130 – Παρεμπόδιση Ανεξαρτησίας ή Αντικειμενικότητας

Εφόσον η ανεξαρτησία ή η αντικειμενικότητα παρεμποδίζεται, πραγματικά ή φαινομενικά, οι λεπτομέρειες της παρεμπόδισης πρέπει να κοινοποιούνται στα αρμόδια όργανα. Η φύση της κοινοποίησης θα εξαρτάται από το είδος της παρεμπόδισης.

Επεξήγηση:

Η παρεμπόδιση της ανεξαρτησίας εντός του οργανισμού και της ατομικής αντικειμενικότητας αφορά, μεταξύ άλλων, σε ατομική σύγκρουση συμφερόντων, περιορισμούς στο πλαίσιο λειτουργίας του εσωτερικού ελέγχου, περιορισμούς πρόσβασης σε αρχεία, σε στοιχεία που αφορούν στο ανθρώπινο δυναμικό, σε φυσικά περιουσιακά στοιχεία του οργανισμού και περιορισμούς σε πόρους, όπως η χρηματοδότηση.

Τα αρμόδια όργανα στα οποία πρέπει να γνωστοποιηθούν οι λεπτομέρειες για την παρεμπόδιση της ανεξαρτησίας ή της αντικειμενικότητας, ορίζονται ανάλογα με τη φύση της παρεμπόδισης, καθώς και τις προσδοκίες που υπάρχουν για τη λειτουργία του εσωτερικού ελέγχου και τις ευθύνες του επικεφαλής εσωτερικού ελέγχου προς τη διοίκηση και το συμβούλιο, όπως περιγράφονται στον κανονισμό εσωτερικού ελέγχου.

Αναθεωρημένα Πρότυπα, Έναρξη ισχύος: 1 Ιανουαρίου 2017

Εισαγωγή

Το πρότυπο απαιτεί να αποκαλύπτει ο επικεφαλής εσωτερικού ελέγχου (ΕΕΕ) πραγματικές ή φαινομενικές παρεμποδίσεις της ανεξαρτησίας ή της αντικειμενικότητας. Για το λόγο αυτόν, ο ΕΕΕ πρέπει να έχει κατανοήσει καλά τις απαιτήσεις της ανεξαρτησίας και αντικειμενικότητας, όπως αυτές περιγράφονται στον Κώδικα Ηθικής (Δεοντολογίας) και τα *Πρότυπα 1100, 1110, 1111, 1112 και 1120*. Γνωστοποιώντας τις συγκεκριμένες απαιτήσεις στο συμβούλιο και την ανώτερη διοίκηση, ο ΕΕΕ θα βοηθήσει τα συγκεκριμένα όργανα να κατανοήσουν την κρισιμότητα της ανεξαρτησίας και της αντικειμενικότητας για μια αποτελεσματική λειτουργία εσωτερικού ελέγχου. Κατά κανόνα, το συμβούλιο και η ανώτερη διοίκηση αποφασίζουν με ποιο τρόπο και σε ποιον αποκαλύπτονται οι παρεμποδίσεις, ανάλογα με τη φύση και τις πιθανές επιπτώσεις τους.

Οι εσωτερικοί ελεγκτές, για να κατανοήσουν πλήρως και να εκτιμήσουν την ανεξαρτησία και την αντικειμενικότητα, είναι σημαντικό να λαμβάνουν υπόψη τις απόψεις των διαφόρων ενδιαφερομένων μερών καθώς και τις συνθήκες οι οποίες θα μπορούσαν να θεωρηθούν ότι υπονομεύουν (η φαίνεται ότι υπονομεύουν) την ανεξαρτησία ή την αντικειμενικότητα. Συχνά, ο ΕΕΕ αναπτύσσει έναν οδηγό ή ένα εγχειρίδιο πολιτικών εσωτερικού ελέγχου το οποίο περιλαμβάνει ένα τμήμα για την ανεξαρτησία του εσωτερικού ελέγχου εντός του οργανισμού και την αντικειμενικότητα

του εσωτερικού ελεγκτή, τη φύση των παρεμποδίσεων και τον τρόπο με τον οποίο συνιστάται οι εσωτερικοί ελεγκτές να τις διαχειρίζονται.

Εφαρμογή του Προτύπου

Όπως σημειώνεται παραπάνω, για την αποτελεσματική διαχείριση της ανεξαρτησίας και της αντικειμενικότητας, συμπεριλαμβανομένων των παρεμποδίσεων, πολλοί ΕΕΕ διαθέτουν έναν οδηγό ή ένα εγχειρίδιο πολιτικών του εσωτερικού ελέγχου το οποίο περιγράφει τις σχετικές προσδοκίες και απαιτήσεις. Εκτός από τον ορισμό των όρων «ανεξαρτησία» και «αντικειμενικότητα», ένα τέτοιο εγχειρίδιο μπορεί να προσδιορίζει τα αντίστοιχα ειδικά πρότυπα, να περιγράφει τους τύπους των καταστάσεων που δημιουργούν, ή φαίνεται ότι δημιουργούν, παρεμποδίσεις και να καθορίζει τις αναμενόμενες ενέργειες στις οποίες συνιστάται να προβαίνει ο εσωτερικός ελεγκτής όταν αντιμετωπίζει μια τέτοια πιθανότητα.

Κατά κανόνα, οι καταστάσεις που υπονομεύουν την ανεξαρτησία και αντικειμενικότητα περιλαμβάνουν ιδιοτέλεια, αυτοαξιολογήσεις, σχέσεις οικειότητας, μεροληψία ή ανεπίτρεπτη επιρροή. Οι καταστάσεις αυτές μπορεί να οδηγήσουν σε προσωπικές συγκρούσεις συμφερόντων, σε περιορισμούς του εύρους και των πόρων του έργου ή σε περιορισμούς της πρόσβασης σε αρχεία, προσωπικό ή περιουσιακά στοιχεία. Παραδείγματα παρεμπόδισης της ανεξαρτησίας του εσωτερικού ελέγχου εντός του οργανισμού περιλαμβάνουν τις παρακάτω περιπτώσεις, οι οποίες μπορούν επίσης να υπονομεύσουν την αντικειμενικότητα του εσωτερικού ελεγκτή:

- Ο ΕΕΕ έχει την ευθύνη μιας άλλης λειτουργίας πέραν του εσωτερικού ελέγχου και διενεργεί έλεγχο σε μια λειτουργική περιοχή η οποία είναι επίσης υπό την εποπτεία του.
- Ο ιεραρχικά ανώτερος του ΕΕΕ έχει αρμοδιότητες ευρύτερες του εσωτερικού ελέγχου και ο ΕΕΕ διενεργεί έλεγχο σε μια από τις περιοχές που υπάγεται στις λειτουργικές αρμοδιότητες αυτού/της.
- Ο ΕΕΕ δεν έχει άμεση επικοινωνία ή συνεργασία με το συμβούλιο.
- Ο προϋπολογισμός της λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου έχει μειωθεί σε σημείο που ο εσωτερικός έλεγχος δεν μπορεί να ασκήσει τις αρμοδιότητές του όπως αυτές περιγράφονται στον κανονισμό του (Το Πρότυπο 2020 – Κοινοποίηση και Έγκριση, παρέχει πρόσθετη καθοδήγηση για τη γνωστοποίηση των επιπτώσεων από τους περιορισμούς στους πόρους).

Παραδείγματα παρεμπόδισης της αντικειμενικότητας περιλαμβάνουν:

- Ένας εσωτερικός ελεγκτής ελέγχει μία περιοχή στην οποία εργαζόταν πρόσφατα, όπως και όταν ένας υπάλληλος μετακινείται στον εσωτερικό έλεγχο από μία διαφορετική λειτουργία του οργανισμού και κατόπιν του ανατίθεται ο έλεγχος αυτής της λειτουργίας (Το Πρότυπο 1130.A1 αντιμετωπίζει ειδικά αυτή την κατάσταση).
- Ένας εσωτερικός ελεγκτής ελέγχει μία περιοχή όπου απασχολείται ένας συγγενής ή στενός του φίλος.

- Ένας εσωτερικός ελεγκτής συμπεραίνει εκ προοιμίου, χωρίς αποδείξεις, ότι η περιοχή που ελέγχεται έχει αποτελεσματικά περιορίσει τους κινδύνους, βασιζόμενος αποκλειστικά σε προηγούμενες θετικές εμπειρίες στο πλαίσιο του εσωτερικού ελέγχου ή σε προσωπικές εμπειρίες (πχ. απουσία επαγγελματικής κρίσης).
- Ένας εσωτερικός ελεγκτής τροποποιεί την προγραμματισμένη προσέγγιση ή τα αποτελέσματα υπό την ανεπίτρεπτη επιρροή ενός τρίτου προσώπου, συχνά ενός εσωτερικού ελεγκτή πιο έμπειρου από αυτόν, χωρίς την κατάλληλη αιτιολόγηση.

Συχνά, το εγχειρίδιο πολιτικών του εσωτερικού ελέγχου περιγράφει τις κατάλληλες ενέργειες στις οποίες συνιστάται να προβαίνει ένας εσωτερικός ελεγκτής όταν αντιλαμβάνεται, ή όταν προβληματίζεται με τέτοιες παρεμποδίσεις της ανεξαρτησίας και αντικειμενικότητας. Συνήθως, το πρώτο βήμα είναι να συζητήσει τον προβληματισμό του με έναν προϊστάμενο του εσωτερικού ελέγχου ή τον ΕΕΕ προκειμένου να προσδιορίσει εάν η κατάσταση συνιστά πραγματικά μία παρεμπόδιση και ποιος είναι ο καλύτερος τρόπος αντιμετώπισής της.

Τόσο η φύση της παρεμπόδισης όσο και οι προσδοκίες του συμβουλίου και/ή της ανώτερης διοίκησης θα καθορίσουν τα κατάλληλα πρόσωπα τα οποία θα πρέπει να ενημερωθούν για την παρεμπόδιση καθώς και την πλέον κατάλληλη στρατηγική επικοινωνίας. Για παράδειγμα:

- Όταν ο ΕΕΕ εκτιμά ότι η παρεμπόδιση δεν είναι πραγματική, αλλά αναγνωρίζει ότι υπάρχει μία υπόνοια παρεμπόδισης, τότε μπορεί να επιλέξει να συζητήσει τον προβληματισμό του με τη διοίκηση <της λειτουργίας> κατά τη διάρκεια των συναντήσεων για τον σχεδιασμό του έργου, να καταγράψει τη συζήτηση (ίσως σε ένα υπόμνημα προγραμματισμού του ελέγχου) και να εξηγήσει γιατί ο προβληματισμός είναι άνευ ουσίας. Μία τέτοια γνωστοποίηση μπορεί επίσης να αποδειχθεί κατάλληλη για την τελική αναφορά του έργου.
- Όταν ο ΕΕΕ είναι πεπεισμένος ότι η παρεμπόδιση είναι πραγματική και επηρεάζει την ικανότητα του εσωτερικού ελέγχου να εκτελέσει τις δραστηριότητές του με κάθε ανεξαρτησία και αντικειμενικότητα, είναι πιθανό να τη συζητήσει με το συμβούλιο και την ανώτερη διοίκηση προκειμένου να επιτύχει την υποστήριξή τους για την επίλυση της κατάστασης.
- Όταν μία παρεμπόδιση «έρχεται στο φως» μετά την εκτέλεση ενός έργου και επηρεάζει την αξιοπιστία (ή την εντύπωση που δίνεται για την αξιοπιστία) των αποτελεσμάτων του έργου, ο ΕΕΕ θα τη συζητήσει με τη διοίκηση <της λειτουργίας> και την ανώτερη διοίκηση καθώς και με το συμβούλιο. (Το Πρότυπο 2421 – Λάθη και Παραλήψεις αναφέρει ότι εάν μία τελική αναφορά περιλαμβάνει ένα σημαντικό λάθος ή παράλειψη, ο ΕΕΕ οφείλει να κοινοποιήσει τη διορθωμένη πληροφόρηση σε όλα τα μέρη που έλαβαν την αρχική πληροφόρηση).

Ο ΕΕΕ εμπλέκεται συνήθως προσωπικά στον καθορισμό της καλύτερης προσέγγισης γνωστοποιήσεων.

Επίδειξη Συμμόρφωσης

Πολλά έγγραφα θα μπορούσαν να αποδείξουν τη συμμόρφωση με το πρότυπο, περιλαμβανομένου του εγχειριδίου πολιτικών του εσωτερικού ελέγχου που περιέχει πολιτικές για την ανεξαρτησία, την αντικειμενικότητα, την αντιμετώπιση συγκρούσεων συμφερόντων και τη φύση των παρεμποδίσεων, καθώς και τις διαδικασίες γνωστοποίησης αυτών. Άλλη τεκμηρίωση μπορεί να περιλαμβάνει τα πρακτικά των συνεδριάσεων του συμβουλίου, αν έχουν συζητηθεί παρεμποδίσεις της ανεξαρτησίας ή της αντικειμενικότητας, υπομνήματα στο φάκελο του ελέγχου ή αναφορές που περιλαμβάνουν τέτοιες γνωστοποιήσεις

Πρότυπο 1200 – Επαγγελματική Επάρκεια και Δέουσα Επαγγελματική Επιμέλεια

Τα έργα πρέπει να εκτελούνται με επαγγελματική επάρκεια και δέουσα επαγγελματική επιμέλεια.

Αναθεωρημένα Πρότυπα, Έναρξη ισχύος: 1 Ιανουαρίου 2017

Εισαγωγή

Κάθε εσωτερικός ελεγκτής είναι υπεύθυνος να υλοποιεί τα έργα εφόσον διαθέτει (επαγγελματική) επάρκεια γνώσεων και επιδεικνύει τη δέουσα επαγγελματική επιμέλεια. Για να το επιτύχει, θα πρέπει κατ' αρχήν να κατανοήσει τις Υποχρεωτικές Διατάξεις του Διεθνούς Πλαισίου Επαγγελματικής Εφαρμογής και ιδιαίτερα του Κώδικα Ηθικής (Δεοντολογίας) του IIA.

Οι εσωτερικοί ελεγκτές αποκτούν, κατά κανόνα, επαρκείς γνώσεις χάρη στην αρχική εκπαίδευσή τους, την εμπειρία τους ή επωφελούμενοι των ευκαιριών επαγγελματικής ανάπτυξης και των επαγγελματικών πιστοποιήσεων όπως είναι το CIA (Certified Internal Auditor), η κυριότερη πιστοποίηση του επαγγέλματος του εσωτερικού ελέγχου που χορηγείται από το Διεθνές Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών (IIA). Οι εσωτερικοί ελεγκτές που έχουν αποκτήσει επαγγελματικές πιστοποιήσεις πρέπει να γνωρίζουν τις απαιτήσεις της διαρκούς εκπαίδευσης για να διατηρούν σε ισχύ τις πιστοποιήσεις τους.

Η δέουσα επαγγελματική επιμέλεια απαιτεί την κατανόηση της συστηματικής και μεθοδικής προσέγγισης του εσωτερικού ελέγχου που αναφέρεται στο Διεθνές Πλαίσιο Επαγγελματικής Εφαρμογής και συμπληρώνεται από τις ειδικές για τον οργανισμό πολιτικές και διαδικασίες που καθιερώνονται από τον επικεφαλής εσωτερικού ελέγχου (EEE)

Ο EEE είναι αρμόδιος για τη διασφάλιση της συμμόρφωσης με το συγκεκριμένο πρότυπο του συνόλου της ομάδας εσωτερικού ελέγχου. Στα πλαίσια της διοίκησης του εσωτερικού ελέγχου, ο EEE θεσπίζει πολιτικές και διαδικασίες που επιτρέπουν στους εσωτερικούς ελεγκτές να εκτελούν τα έργα εφόσον διαθέτουν (επαγγελματική) επάρκεια γνώσεων και επιδεικνύουν τη δέουσα επαγγελματική επιμέλεια. Αυτό εμπεριέχει την πρόσληψη και την κατάρτιση των εσωτερικών ελεγκτών από τον EEE, καθώς και έναν σωστό προγραμματισμό θεμάτων προσωπικού και μία εποπτεία των έργων. Προηγουμένως όμως, ο EEE οφείλει να εξετάζει τις ευθύνες που καθορίζονται στον κανονισμό και στο πρόγραμμα ελέγχων και να αναλογίζεται τις γνώσεις, τις δεξιότητες και λοιπές ικανότητες που είναι απαραίτητες για την ολοκλήρωση των έργων που έχουν προγραμματισθεί.

Εφαρμογή του Προτύπου

Για τους εσωτερικούς ελεγκτές, η δέουσα επαγγελματική επιμέλεια απαιτεί τη συμμόρφωση με τον Κώδικα Ηθικής (Δεοντολογίας) του ΙΙΑ και μπορεί να συνεπάγεται τη συμμόρφωση με τον κώδικα συμπεριφοράς του οργανισμού και με κάθε άλλον κώδικα <συμπεριφοράς> που συνδέεται με άλλους επαγγελματικούς τίτλους που κατέχουν. Η λειτουργία εσωτερικού ελέγχου ενδέχεται να διαθέτει μία τυπική διαδικασία που απαιτεί από τον εσωτερικό ελεγκτή να υπογράψει μία ετήσια δήλωση σχετικά με τον Κώδικα Ηθικής (Δεοντολογίας) του ΙΙΑ ή τον κώδικα συμπεριφοράς του οργανισμού.

Οι εσωτερικοί ελεγκτές αναπτύσσουν, κατά κανόνα, ατομική επάρκεια κατά τη διάρκεια της σταδιοδρομίας τους με την απόκτηση και διατήρηση των κατάλληλων πιστοποιήσεων, με την εμπειρία και την επαγγελματική εκπαίδευση η οποία περιλαμβάνει τη συνεχή επαγγελματική ανάπτυξη. Ο ΕΕΕ μπορεί να χρησιμοποιεί το Γενικό Πλαίσιο Ικανοτήτων Εσωτερικού Ελέγχου του ΙΙΑ ή κάθε άλλο παρόμοιο πλαίσιο προκειμένου να καθορίζει τα κριτήρια αξιολόγησης της επάρκειας των εσωτερικών ελεγκτών. Τα κριτήρια μπορούν να χρησιμοποιούνται για τις περιγραφές των θέσεων εργασίας και για την καταγραφή των απαιτούμενων ικανοτήτων για την άσκηση του εσωτερικού ελέγχου. Επιπλέον, ο ΕΕΕ μπορεί να αναπτύξει μία στρατηγική για την πρόσληψη, την ανάθεση των εργασιών, την κατάρτιση και την επαγγελματική ανάπτυξη του προσωπικού με σκοπό να δημιουργήσει μία ικανή ομάδα εσωτερικού ελέγχου και να διασφαλίσει ότι οι ικανότητές της είναι επίκαιρες και επαρκείς .

Κατά την ανάπτυξη του προγράμματος ελέγχων, ο ΕΕΕ αναζητά, κατά κανόνα, την ευθυγράμμιση μεταξύ των γνώσεων, των δεξιοτήτων και λοιπών ικανοτήτων που απαιτούνται για την ολοκλήρωσή του και των διαθέσιμων πόρων τόσο της λειτουργίας εσωτερικού ελέγχων όσο και των άλλων παρόχων διαβεβαιωτικών και συμβουλευτικών υπηρεσιών. Ο ΕΕΕ και οι επιβλέποντες εσωτερικοί ελεγκτές μπορούν να συγκρίνουν τις δεξιότητες που απαιτούνται για την κάλυψη του εύρους και των σκοπών κάθε έργου με την επάρκεια κάθε διαθέσιμου εσωτερικού ελεγκτή.

Για τη διασφάλιση της εφαρμογής της δέουσας επαγγελματικής επιμέλειας, ο ΕΕΕ πρέπει να θεσπίσει πολιτικές και διαδικασίες (Πρότυπο 2040), οι οποίες κατά κανόνα ενσωματώνουν τις Υποχρεωτικές Διατάξεις του Διεθνούς Πλαισίου Επαγγελματικής Εφαρμογής και παρέχουν μία συστηματική και μεθοδική προσέγγιση της διαδικασίας εκτέλεσης του έργου. Ο ΕΕΕ μπορεί να απαιτεί από τους εσωτερικούς ελεγκτές να υπογράφουν ατομική δήλωση ότι έχουν κατανοήσει τις πολιτικές και διαδικασίες.

Οι εσωτερικοί ελεγκτές μπορούν να χρησιμοποιούν τις γνώσεις τους για να αξιολογήσουν το εύρος και τους σκοπούς του έργου και να καθορίσουν τον τρόπο της αποτελεσματικής υλοποίησής του. Εφαρμόζοντας τις Υποχρεωτικές Διατάξεις του Διεθνούς Πλαισίου Επαγγελματικής Εφαρμογής και τις πολιτικές και διαδικασίες του εσωτερικού ελέγχου που αφορούν στον προγραμματισμό, την εκτέλεση και την τεκμηρίωση των ελεγκτικών έργων, οι εσωτερικοί ελεγκτές επιδεικνύουν στην πράξη τη δέουσα επαγγελματική επιμέλεια. Τα *Πρότυπα 1220 έως 1220.A3* προσδιορίζουν

τα θεμελιώδη στοιχεία που θα πρέπει να μεταχειρίζονται οι εσωτερικοί ελεγκτές για να επιδείξουν τη δέουσα επαγγελματική επιμέλεια.

Μετά την ολοκλήρωση των έργων, ο ΕΕΕ ή ο επιβλέπων το έργο, προβαίνει σε επισκόπηση της εφαρμοζόμενης διαδικασίας, των αποτελεσμάτων και των συμπερασμάτων. Αυτό μπορεί να γίνει ύστερα από μία συνάντηση με τους εσωτερικούς ελεγκτές που υλοποίησαν το έργο προκειμένου να συζητηθούν οι σχετικές συστάσεις και να ενημερωθεί ο επόπτης της αξιολόγησης για τον τρόπο με τον οποίο εφαρμόστηκαν οι διαδικασίες που έχουν καθιερωθεί.

Επίδειξη Συμμόρφωσης

Τα τεκμήρια της συμμόρφωσης με το Πρότυπο 1200 θα μπορούσαν να περιλαμβάνουν οποιοδήποτε από τα ακόλουθα στοιχεία:

- Τις αξιολογήσεις των ικανοτήτων του εσωτερικού ελέγχου.
- Τα αποδεικτικά στοιχεία της στρατηγικής για την πρόσληψη και εκπαίδευση, τις περιγραφές των θέσεων εργασίας και τα βιογραφικά σημειώματα.
- Τις πολιτικές και διαδικασίες του εσωτερικού ελέγχου και υποδείγματα φύλλων εργασίας.
- Τα τεκμήρια ότι οι πολιτικές και διαδικασίες του εσωτερικού ελέγχου έχουν κοινοποιηθεί και την υπογραφή των εσωτερικών ελεγκτών ότι τις έχουν κατανοήσει.
- Τα τεκμήρια που υποστηρίζουν την ετήσια δήλωση σχετικά με τον Κώδικα Δεοντολογίας του ΙΙΑ και τον κώδικα συμπεριφοράς του οργανισμού.
- Το πρόγραμμα ελέγχων και τα προγράμματα των έργων, τα οποία αποδεικνύουν την επαρκή και κατάλληλη κατανομή των εσωτερικών ελεγκτών.

Η δέουσα επαγγελματική επιμέλεια των εσωτερικών ελεγκτών μπορεί να υποστηριχθεί από τα φύλλα εργασίας ή από άλλα έγγραφα σχετικά με τις διεργασίες και διαδικασίες που εφαρμόστηκαν κατά τη διάρκεια του ελεγκτικού έργου.

Τα τεκμήρια της εποπτείας των έργων και των ερευνών που πραγματοποιούνται στους πελάτες μετά την εκτέλεση των έργων ή κάθε άλλη μορφή ανατροφοδότησης μπορούν να αποδεικνύουν την επάρκεια <γνώσεων> και τη δέουσα επαγγελματική επιμέλεια που επιδεικνύει κάθε εσωτερικός ελεγκτής. Ανεξάρτητες εξωτερικές αξιολογήσεις που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο του προγράμματος διαβεβαίωσης και βελτίωσης της ποιότητας, μπορούν να παρέχουν πρόσθετη διαβεβαίωση ότι τα έργα πραγματοποιήθηκαν με επάρκεια <γνώσεων> και τη δέουσα επαγγελματική επιμέλεια.

Πρότυπο 1210 – Επαγγελματική Επάρκεια

Οι εσωτερικοί ελεγκτές πρέπει να διαθέτουν τις γνώσεις, τις δεξιότητες και τις λοιπές ικανότητες που απαιτούνται για την εκπλήρωση των ατομικών καθηκόντων τους. Η λειτουργία εσωτερικού ελέγχου πρέπει συλλογικά να κατέχει ή να αποκτήσει τις γνώσεις, τις δεξιότητες και τις λοιπές ικανότητες που απαιτούνται για την εκπλήρωση των υποχρεώσεών της.

Επεξήγηση:

Η <επαγγελματική> επάρκεια είναι ένας συλλογικός όρος που αναφέρεται στις γνώσεις, δεξιότητες και λοιπές ικανότητες που απαιτούνται από τους εσωτερικούς ελεγκτές ώστε να εκπληρώνουν αποτελεσματικά τα επαγγελματικά τους καθήκοντα. Περιλαμβάνει εξέταση των τρεχουσών δραστηριοτήτων, τάσεων και αναδυόμενων ζητημάτων για να εγείρει σχετικές συμβουλές και συστάσεις. Συνιστάται στους εσωτερικούς ελεγκτές να επικυρώνουν την επάρκεια των γνώσεών τους αποκτώντας τις κατάλληλες επαγγελματικές πιστοποιήσεις όπως, μεταξύ άλλων, είναι ο τίτλος του Πιστοποιημένου Εσωτερικού Ελεγκτή (Certified Internal Auditor, CIA) που προσφέρονται από το Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών (IIA) και άλλες σχετικές επαγγελματικές οργανώσεις.

Αναθεωρημένα Πρότυπα, Έναρξη ισχύος: 1 Ιανουαρίου 2017

Εισαγωγή

Για την εφαρμογή του συγκεκριμένου Προτύπου, είναι σημαντικό οι εσωτερικοί ελεγκτές να κατανοούν και να εφαρμόζουν τις Υποχρεωτικές Διατάξεις του Διεθνούς Πλαισίου Επαγγελματικής Εφαρμογής του IIA και να διαθέτουν ορισμένες γνώσεις, δεξιότητες και ικανότητες. Η διασφάλιση της συλλογικής επάρκειας του εσωτερικού ελέγχου αποτελεί αποκλειστική ευθύνη του επικεφαλής εσωτερικού ελέγχου (ΕΕΕ), ο οποίος οφείλει να διοικεί με αποτελεσματικό τρόπο τη λειτουργία εσωτερικού ελέγχου και τους πόρους της, προκειμένου να ολοκληρώσει το πρόγραμμα ελέγχων και να προσθέσει αξία στον οργανισμό. (Η ομάδα προτύπων 2000 αφορά στις λεπτομέρειες της διοίκησης της λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου και των πόρων του εσωτερικού ελέγχου).

Το Γενικό Πλαίσιο Ικανοτήτων Εσωτερικού Ελέγχου του IIA ορίζει τις βασικές ικανότητες που απαιτούνται για την εφαρμογή του Διεθνούς Πλαισίου Επαγγελματικής Εφαρμογής σε όλα τα επίπεδα άσκησης του επαγγέλματος του εσωτερικού ελέγχου, συμπεριλαμβανομένων των εσωτερικών ελεγκτών, των διευθυντών και των επικεφαλής εσωτερικού ελέγχου. Για τη συμμόρφωση με το Πρότυπο 1210, ο ΕΕΕ και οι εσωτερικοί ελεγκτές καλούνται να επανεξετάζουν, να κατανοούν και να αντιπροσωπεύουν τις ικανότητες που περιλαμβάνονται στο Γενικό Πλαίσιο Ικανοτήτων του IIA.

Εφαρμογή του Προτύπου

Ο ΕΕΕ, για να δημιουργήσει και να διατηρήσει την επάρκεια του εσωτερικού ελέγχου, μπορεί να αναπτύξει ένα εργαλείο αξιολόγησης των ικανοτήτων ή δεξιοτήτων με βάση το Γενικό Πλαίσιο Ικανοτήτων του ΙΙΑ ή άλλο πλαίσιο (π.χ. μία ώριμη λειτουργία εσωτερικού ελέγχου). Στη συνέχεια, ο ΕΕΕ μπορεί να ενσωματώσει τα βασικά κριτήρια των ικανοτήτων του εσωτερικού ελέγχου στις περιγραφές των θέσεων εργασίας και στα σχετικά με την πρόσληψη έγγραφα προκειμένου να προσελκύσει και να προσλάβει εσωτερικούς ελεγκτές που διαθέτουν την απαιτούμενη κατάρτιση και εμπειρία. Ο ΕΕΕ μπορεί επίσης να χρησιμοποιήσει το εργαλείο αξιολόγησης ικανοτήτων για να ολοκληρώσει μία περιοδική αξιολόγηση δεξιοτήτων του εσωτερικού ελέγχου και για να εντοπίσει τα κενά. Όταν αξιολογεί τις δεξιότητες των εσωτερικών ελεγκτών, συνιστάται να εξετάζει αυτές αναφορικά με τους κινδύνους που σχετίζονται με την απάτη και τα πληροφοριακά συστήματα (IT), καθώς και τις διαθέσιμες τεχνικές ελέγχου που βασίζονται στη τεχνολογία, όπως απαιτείται από τα *Πρότυπα 1210.A2 και 1210.A3*.

Ο ΕΕΕ έχει πρόσθετες υποχρεώσεις σχετικά με τη διασφάλιση της συλλογικής επάρκειας της λειτουργίας του εσωτερικού ελέγχου. Σε αυτές περιλαμβάνονται η διοίκησή της σύμφωνα με τις Υποχρεωτικές Διατάξεις του Διεθνούς Πλαισίου Επαγγελματικής Εφαρμογής (Πρότυπο 2000 Διοίκηση της Λειτουργίας Εσωτερικού Ελέγχου) και η διαβεβαίωση ότι διαθέτει τον κατάλληλο συνδυασμό γνώσεων, δεξιοτήτων και άλλων ικανοτήτων για την υλοποίηση του προγράμματος ελέγχων (*Πρότυπο 2030 - Διαχείριση Πόρων*). Εάν ο εσωτερικός έλεγχος δεν διαθέτει τους απαραίτητους και επαρκείς ανθρώπινους πόρους, αναμένεται από τον ΕΕΕ να ζητήσει συμβουλή ή βοήθεια, κατάλληλες για να καλύψει τα κενά. Ο ΕΕΕ μπορεί να χρησιμοποιήσει τα κριτήρια που ορίζονται στο Γενικό Πλαίσιο Ικανοτήτων του ΙΙΑ προκειμένου να εντοπίσει τα κενά σχετικά με τη συλλογική επάρκεια του εσωτερικού ελέγχου και να καταρτίσει σχέδια κάλυψης των κενών μέσω της πρόσληψης, της κατάρτισης, της ανάθεσης σε εξωτερικούς παρόχους και άλλων μεθόδων. (Το *Πρότυπο 2050* και ο αντίστοιχος οδηγός εφαρμογής του αναφέρουν τις λεπτομέρειες του συντονισμού των δραστηριοτήτων με άλλους εσωτερικούς και εξωτερικούς παρόχους διαβεβαιωτικών και συμβουλευτικών υπηρεσιών).

Προκειμένου να ενισχύσει την επάρκεια του εσωτερικού ελέγχου, ο ΕΕΕ καλείται να διευκολύνει την επαγγελματική ανάπτυξη των εσωτερικών ελεγκτών, τόσο μέσω της εκπαίδευσης στο χώρο εργασίας, όσο και με τη συμμετοχή σε επαγγελματικά συνέδρια και σεμινάρια ή ενθαρρύνοντας την απόκτηση επαγγελματικών πιστοποιήσεων. Με την τακτική παρακολούθηση της απόδοσης των εσωτερικών ελεγκτών, ο ΕΕΕ μπορεί να διακρίνει τις εκπαιδευτικές ανάγκες και να συνεισφέρει έτσι στην επαγγελματική τους ανάπτυξη.

Το *Πρότυπο* αυτό απαιτεί επίσης κάθε εσωτερικός ελεγκτής να διαθέτει τις γνώσεις, δεξιότητες και ικανότητες που απαιτούνται για την αποτελεσματική εκτέλεση των καθηκόντων του. Οι εσωτερικοί ελεγκτές μπορούν να χρησιμοποιούν το Γενικό Πλαίσιο ικανοτήτων του ΙΙΑ ως βάση για αυτοαξιολόγηση. Επιπλέον, το πρότυπο ενθαρρύνει τους εσωτερικούς ελεγκτές να αποκτήσουν τις κατάλληλες πιστοποιήσεις και προσόντα, προκειμένου να υποστηρίξουν την επαγγελματική τους ανάπτυξη και

να μεγιστοποιήσουν την επάρκεια τόσο σε ατομικό επίπεδο όσο και σε επίπεδο λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου. Με τον ίδιο τρόπο, το *Πρότυπο 1230 - Συνεχής Επαγγελματική Επιμόρφωση* απαιτεί από τους εσωτερικούς ελεγκτές να βελτιώνουν τις ικανότητές τους μέσω της διαρκούς επαγγελματικής κατάρτισης. Οι εσωτερικοί ελεγκτές συνιστάται να ενημερώνονται για τη διαρκή εκπαίδευση η οποία ενδέχεται να απαιτείται για τη διατήρηση των επαγγελματικών πιστοποιήσεων που κατέχουν.

Επειδή το *Πρότυπο 1210* απαιτεί επαγγελματική επάρκεια που αφορά στις υφιστάμενες δραστηριότητες, τάσεις και αναδυόμενα θέματα, η διαρκής εκπαίδευση θα μπορούσε να περιλαμβάνει ευκαιρίες μαθητείας σχετικά με τις αλλαγές στον κλάδο δραστηριοποίησης του οργανισμού που μπορεί να επηρεάσουν τον οργανισμό ή το επάγγελμα του εσωτερικού ελέγχου. Σε αυτό το πλαίσιο, ο ΕΕΕ μπορεί να βοηθήσει στη διασφάλιση της συλλογικής επάρκειας του εσωτερικού ελέγχου. Για παράδειγμα, ο ΕΕΕ μπορεί να εγγραφεί σε υπηρεσίες ενημέρωσης του τομέα που τον ενδιαφέρει ή σε ηλεκτρονικά δελτία ενημέρωσης τα οποία ενδέχεται να περιλαμβάνουν πληροφορίες σχετικά με πρόσφατες δημοσιευμένες μελέτες και λευκές βίβλους. Ο ΕΕΕ μπορεί επίσης να συμμετέχει ή να συστήνει στο ελεγκτικό προσωπικό σεμινάρια διαδικτυακά ή με φυσική παρουσία. Περιοδικά, ο ΕΕΕ μπορεί να οργανώνει ημερίδες εκπαίδευσης του προσωπικού στο χώρο εργασίας με σκοπό να παρουσιάσει νέες τεχνολογίες ή αλλαγές στις πρακτικές εσωτερικού ελέγχου.

Σε επίπεδο έργου, ο ΕΕΕ έχει τη συνολική ευθύνη για την εποπτεία του έργου προκειμένου να διασφαλίσει την ποιότητα, την επίτευξη του σκοπού του και την επαγγελματική ανάπτυξη των εσωτερικών ελεγκτών (*Πρότυπο 2340 - Εποπτεία Έργων*). Η επάρκεια και η εμπειρία των εσωτερικών ελεγκτών συμβάλλουν στον προσδιορισμό της έκτασης της απαιτούμενης εποπτείας. Για τον σκοπό αυτό, ο ΕΕΕ ή ένας επιβλέπων το έργο μπορεί να επαναξιολογεί περιοδικά τις δεξιότητες των εσωτερικών ελεγκτών. Επίσης, με την ολοκλήρωση ενός έργου, ο ΕΕΕ ή ένας επιβλέπων το έργο μπορεί να διερευνά και/ ή να πραγματοποιεί συνέντευξη με τον πελάτη του έργου (επίσημα ή ανεπίσημα), προκειμένου να επιτύχει ανατροφοδότηση (feedback) σχετικά με την επάρκεια των εσωτερικών ελεγκτών στην υλοποίηση του έργου.

Σε επίπεδο σχεδιασμού του έργου, οι ατομικές ευθύνες των εσωτερικών ελεγκτών συνίστανται στον προσδιορισμό της καταλληλότητας και της επάρκειας των πόρων για την επίτευξη των σκοπών του έργου (*Πρότυπο 2230 – Διάθεση Πόρων στο Έργο*). Οι εσωτερικοί ελεγκτές επισκοπούν συνήθως τον σκοπό και το εύρος των ελεγκτικών έργων και στη συνέχεια συζητούν με τον ΕΕΕ για τυχόν περιορισμούς στις δεξιότητές τους που θα μπορούσαν να τους εμποδίσουν να επιτύχουν τους σκοπούς του έργου.

Επίδειξη Συμμόρφωσης

Οι εσωτερικοί ελεγκτές μπορούν να αποδείξουν την επαγγελματική τους επάρκεια μέσω του βιογραφικού τους σημειώματος και με τη διατήρηση των τεκμηρίων των πιστοποιήσεων και της διαρκούς επαγγελματικής ανάπτυξης (π.χ. μόρια διαρκούς επιμόρφωσης, συμμετοχή σε συνέδρια, εργαστήρια και σεμινάρια, αξιολογήσεις απόδοσης).

Η προσπάθεια του ΕΕΕ να δημιουργήσει και να διατηρήσει μία αποτελεσματική λειτουργία εσωτερικού ελέγχου μπορεί να αποδειχθεί μέσω της χρήσης ενός εργαλείου αξιολόγησης ικανοτήτων και της ανάπτυξης πολιτικών, διαδικασιών και εκπαιδευτικού υλικού. Οι προσπάθειες για πρόσληψη καταρτισμένων εσωτερικών ελεγκτών μπορεί να αντικατοπτρίζονται στις περιγραφές των θέσεων εργασίας και σε άλλο έγγραφο υλικό προσλήψεων.

Ο ΕΕΕ ή ο επιβλέπων το ελεγκτικό έργο, μπορεί να διατηρεί φακέλους για την αξιολόγηση κάθε εσωτερικού ελεγκτή και του συνόλου της λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου. Αυτές οι αξιολογήσεις μπορεί να περιλαμβάνουν ατομικές αξιολογήσεις απόδοσης και συζητήσεις μετά από το έργο, σημειώματα (memos) και πρακτικά συνεδριάσεων. Τα τεκμηριωμένα σχόλια από τις έρευνες πελατών και οι συνεντεύξεις μετά το έργο μπορούν επίσης να αποδείξουν την επάρκεια της λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου, κάθε εσωτερικού ελεγκτή ή και των δύο.

Οποιοδήποτε από τα ακόλουθα έγγραφα θα μπορούσε να αποδείξει τη συνολική συμμόρφωση της λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου:

- Το πρόγραμμα ελέγχων που περιλαμβάνει ανάλυση των απαιτήσεων σε πόρους.
- Η απογραφή των διαθέσιμων δεξιοτήτων του ελεγκτικού προσωπικού ή των ατομικών προφίλ με αποτύπωση των προσόντων.
- Μία χαρτογράφηση των προσφερόμενων υπηρεσιών διαβεβαίωσης καθώς και μία κατάσταση των προσόντων των παρόχων υπηρεσιών των οποίων την εργασία χρησιμοποιεί ο εσωτερικός έλεγχος.
- Τα τεκμηριωμένα αποτελέσματα των εσωτερικών αξιολογήσεων.

Πρότυπο 1220 – Δέουσα Επαγγελματική Επιμέλεια

Οι εσωτερικοί ελεγκτές πρέπει να εφαρμόζουν την επιμέλεια και τις δεξιότητες ενός εύλογα συνετού και ικανού εσωτερικού ελεγκτή. Η δέουσα επαγγελματική επιμέλεια δεν υπονοεί το αλάθητο.

Αναθεωρημένα Πρότυπα, Έναρξη ισχύος: 1 Ιανουαρίου 2017

Εισαγωγή

Η απόκτηση της κατάλληλης εκπαίδευσης, εμπειρίας, πιστοποιήσεων και επαγγελματικής κατάρτισης βοηθούν τους εσωτερικούς ελεγκτές να αναπτύξουν το επίπεδο των δεξιοτήτων και της εξειδίκευσης που απαιτούνται για να εκτελέσουν τα καθήκοντά τους με τη δέουσα επαγγελματική επιμέλεια. Επιπλέον, οι εσωτερικοί ελεγκτές συνιστάται να κατανοούν και να εφαρμόζουν τις Υποχρεωτικές Διατάξεις του Διεθνούς Πλαισίου Επαγγελματικής Εφαρμογής και ίσως κρίνουν χρήσιμο να εξοικειωθούν με τις βασικές ικανότητες που περιγράφονται στο Γενικό Πλαίσιο Ικανοτήτων Εσωτερικού Ελέγχου του IIA.

Σε επίπεδο έργου, η εφαρμογή της κατάλληλης επαγγελματικής επιμέλειας προϋποθέτει την κατανόηση των σκοπών και του εύρους του έργου καθώς και των ικανοτήτων που απαιτούνται για την εκτέλεση των ελεγκτικών εργασιών και όλων των πολιτικών και των διαδικασιών, ειδικών για τον εσωτερικό έλεγχο και τον οργανισμό.

Εφαρμογή του Προτύπου

Για τους εσωτερικούς ελεγκτές, η δέουσα επαγγελματική επιμέλεια απαιτεί συμμόρφωση με τον Κώδικα Ηθικής (Δεοντολογίας) του IIA και μπορεί να συνεπάγεται συμμόρφωση με τον κώδικα συμπεριφοράς του οργανισμού και με κάθε άλλον κώδικα <συμπεριφοράς> που συνδέεται με άλλους επαγγελματικούς τίτλους που κατέχουν. Η λειτουργία εσωτερικού ελέγχου μπορεί να διαθέτει μία τυπική διαδικασία που απαιτεί από τους εσωτερικούς ελεγκτές να υπογράφουν μία ετήσια δήλωση σχετικά με τον Κώδικα Ηθικής (Δεοντολογίας) του IIA ή τον κώδικα συμπεριφοράς του οργανισμού.

Παράλληλα με το Διεθνές Πλαίσιο Επαγγελματικής Εφαρμογής, οι πολιτικές και οι διαδικασίες του εσωτερικού ελέγχου καθορίζουν μία συστηματική και μεθοδική προσέγγιση του σχεδιασμού, της εκτέλεσης και της τεκμηρίωσης των εργασιών του εσωτερικού ελέγχου. Υιοθετώντας αυτή τη συστηματική και μεθοδική προσέγγιση, οι εσωτερικοί ελεγκτές εφαρμόζουν ουσιαστικά τη δέουσα επαγγελματική επιμέλεια. Ωστόσο, αυτό που συνιστά τη δέουσα επαγγελματική επιμέλεια εξαρτάται κατά ένα μέρος από την πολυπλοκότητα του έργου. Τα *Πρότυπα 1220.A1, 1220.A2, 1220.A3 και 1220.C1* περιγράφουν τα στοιχεία που πρέπει να λαμβάνουν υπόψη οι εσωτερικοί ελεγκτές για την άσκηση της δέουσας επαγγελματικής επιμέλειας. Για

παράδειγμα, οι εσωτερικοί ελεγκτές πρέπει να εξετάζουν τη δυνατότητα σημαντικών λαθών, απάτης και μη συμμόρφωσης και αναμένεται να προβούν σε εξετάσεις και επαληθεύσεις στον ίδιο βαθμό που θα μπορούσε ένας εύλογα συνετός και ικανός εσωτερικός ελεγκτής να πραγματοποιήσει υπό τις ίδιες ή παρόμοιες συνθήκες. Ωστόσο, το *Πρότυπο 1220* ορίζει επίσης ότι η δέουσα επαγγελματική επιμέλεια δεν υποδηλώνει το αλάθητο. Κατά συνέπεια, οι εσωτερικοί ελεγκτές δεν αναμένεται να δώσουν απόλυτη διαβεβαίωση της απουσίας μη συμμόρφωσης ή παρατυπιών.

Για να διασφαλιστεί η δέουσα επαγγελματική επιμέλεια σε επίπεδο έργου, το *Πρότυπο 2340 – Εποπτεία Έργων* απαιτεί τη σωστή εποπτεία των έργων, η οποία κατά κανόνα περιλαμβάνει επισκόπηση των φύλλων εργασίας, των αποτελεσμάτων και των συμπερασμάτων του έργου που προορίζονται για κοινοποίηση. Ύστερα από τέτοιες επισκοπήσεις, οι επόπτες συνήθως διατυπώνουν σχόλια στους εσωτερικούς ελεγκτές που διενήργησαν το έργο στα πλαίσια των συναντήσεων μετά το έργο. Στοιχεία σχετικά με τη δέουσα επαγγελματική επιμέλεια των εσωτερικών ελεγκτών είναι δυνατόν να αντληθούν μέσω των ερευνών που απευθύνονται στους πελάτες (ελεγχόμενους) του ελέγχου μετά το έργο.

Στα πλαίσια της διοίκησης της λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου (ομάδα *Προτύπων 2000*) και την εφαρμογή του προγράμματος διαβεβαίωσης και βελτίωσης ποιότητας (ομάδα *Προτύπων 1300*), ο επικεφαλής εσωτερικού ελέγχου (ΕΕΕ) αναλαμβάνει την πλήρη ευθύνη για τη διασφάλιση της δέουσας επαγγελματικής επιμέλειας. Έτσι, ο ΕΕΕ αναπτύσσει συνήθως εργαλεία μέτρησης, όπως αυτοαξιολογήσεις, βασικούς δείκτες απόδοσης και μία διαδικασία που αποβλέπει στην ατομική αξιολόγηση της απόδοσης των εσωτερικών ελεγκτών και του συνόλου της λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου. Επίσης, έρευνες πελατών, εργαλεία για την ατομική αξιολόγηση των εσωτερικών ελεγκτών θα μπορούσαν να περιλαμβάνουν επισκοπήσεις από ομοιόβαθμους συναδέλφους <ελεγκτές> και επόπτες. Το σύνολο της λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου μπορεί να αξιολογηθεί μέσω εσωτερικών και εξωτερικών αξιολογήσεων, σύμφωνα με τα *Πρότυπα 1310* έως *1312*, καθώς και με έρευνες πελατών ή παρόμοιες μεθόδους που επιτρέπουν την ανατροφοδότηση.

Επίδειξη Συμμόρφωσης

Οι εσωτερικοί ελεγκτές επιδεικνύουν τη συμμόρφωση με το *Πρότυπο 1220* μέσω της ορθής εφαρμογής των Υποχρεωτικών Διατάξεων του Διεθνούς Πλαισίου Επαγγελματικής Εφαρμογής, η οποία αντικατοπτρίζεται στα προγράμματα έργου, στα προγράμματα εργασίας και τα φύλλα εργασίας. Οι επισκοπήσεις της απόδοσης των εσωτερικών ελεγκτών μπορούν να αναφέρονται στην εφαρμογή της δέουσας επαγγελματικής επιμέλειας. Οι κατάλληλες επισκοπήσεις των έργων από τους επιβλέποντες ελεγκτές είναι πιθανόν να τεκμηριώνονται στα φύλλα εργασίας. Η δέουσα επαγγελματική επιμέλεια μπορεί επίσης να αποδειχθεί όταν ο επιβλέπων το έργο ελεγκτής διενεργεί συναντήσεις με το προσωπικό μετά το έργο και ζητά την ανατροφοδότηση από τους πελάτες μέσω ερευνών ή άλλων εργαλείων. Επιπλέον, στα τεκμήρια ενδέχεται να περιλαμβάνεται η ετήσια δήλωση σχετικά με τον Κώδικα Ηθικής (Δεοντολογίας) του ΙΙΑ ή τον κώδικα συμπεριφοράς του οργανισμού. Τέλος, οι εσωτερικές και εξωτερικές αξιολογήσεις που πραγματοποιούνται στα πλαίσια του

προγράμματος διαβεβαίωσης και βελτίωσης ποιότητας του εσωτερικού ελέγχου μπορούν επίσης να αποδείξουν ότι έχει τηρηθεί η δέουσα επαγγελματική επιμέλεια.

Πρότυπο 1230 – Συνεχής Επαγγελματική Επιμόρφωση

Οι εσωτερικοί ελεγκτές πρέπει να βελτιώνουν τις γνώσεις, τις δεξιότητες και τις λοιπές ικανότητές τους μέσω συνεχούς επαγγελματικής επιμόρφωσης.

Αναθεωρημένα Πρότυπα, Έναρξη ισχύος: 1 Ιανουαρίου 2017

Εισαγωγή

Για να βελτιώσουν τις ικανότητές τους και να συνεχίσουν την επαγγελματική τους ανάπτυξη, οι εσωτερικοί ελεγκτές μπορούν να αναλογιστούν τις απαιτήσεις της θέσης εργασίας τους, συμπεριλαμβανομένων των πολιτικών εκπαίδευσης και των απαιτήσεων για <επαγγελματική> κατάρτιση του επαγγέλματός τους, του οργανισμού τους, του τομέα δραστηριότητάς τους καθώς και των πιστοποιήσεων ή των τομέων εξειδίκευσης. Επιπλέον, οι εσωτερικοί ελεγκτές καλούνται να λαμβάνουν υπόψη την ανατροφοδότηση από τις πρόσφατες <ετήσιες> αξιολογήσεις απόδοσης, τα αποτελέσματα των αξιολογήσεων συμμόρφωσής τους με τις Υποχρεωτικές Διατάξεις του Διεθνούς Πλαισίου Επαγγελματικής Εφαρμογής και τα αποτελέσματα αυτοαξιολογήσεών τους με βάση το Γενικό Πλαίσιο Ικανοτήτων Εσωτερικού Ελέγχου του IIA ή άλλο παρόμοιο πλαίσιο. Αναλογιζόμενοι τους στόχους της σταδιοδρομίας τους οι εσωτερικοί ελεγκτές μπορούν να βοηθηθούν στον μακροπρόθεσμο σχεδιασμό της επαγγελματικής τους ανάπτυξης.

Εφαρμογή του Προτύπου

Ένας εσωτερικός ελεγκτής μπορεί να χρησιμοποιήσει ένα εργαλείο αυτοαξιολόγησης, όπως είναι το Γενικό Πλαίσιο Ικανοτήτων του IIA, ως βάση για τη δημιουργία ενός σχεδίου επαγγελματικής ανάπτυξης. Το σχέδιο επαγγελματικής ανάπτυξης μπορεί να περιλαμβάνει την κατάρτιση στο χώρο εργασίας, το coaching (στοχευμένη επαγγελματική καθοδήγηση), το mentoring (τη μεταφορά γνώσης και εμπειρίας) και άλλες ευκαιρίες εσωτερικής και εξωτερικής εκπαίδευσης, εθελοντικής εργασίας σε επαγγελματικούς οργανισμούς ή πιστοποίησης. Κατά κανόνα, ο εσωτερικός ελεγκτής συζητά το σχέδιο επαγγελματικής ανάπτυξης με τον επικεφαλής εσωτερικού ελέγχου (ΕΕΕ) και μπορούν να συμφωνήσουν να το θέσουν ως βάση για να αναπτύξουν μέτρα <βελτίωσης> της απόδοσης του εσωτερικού ελεγκτή (πχ βασικούς δείκτες απόδοσης), τα οποία θα μπορούσαν να ενσωματωθούν στην επίβλεψη των ελέγχων, στις έρευνες πελατών και στις ετήσιες αξιολογήσεις απόδοσης. Τα αποτελέσματα των αξιολογήσεων αυτών μπορούν να βοηθήσουν τον ΕΕΕ και τον εσωτερικό ελεγκτή να εντοπίσουν περιοχές για συνεχή επαγγελματική ανάπτυξη. Τελικά, ο εσωτερικός ελεγκτής έχει προσωπική ευθύνη για τη συμμόρφωση με το *Πρότυπο 1230*.

Οι ευκαιρίες επαγγελματικής ανάπτυξης περιλαμβάνουν τη συμμετοχή σε συνέδρια, σεμινάρια, επιμορφωτικά προγράμματα, online μαθήματα και διαδικτυακά σεμινάρια, προγράμματα αυτοδιδασκαλίας ή μαθήματα σε τάξεις <με φυσική παρουσία>.

διεξαγωγή ερευνών, εθελοντική εργασία σε επαγγελματικούς οργανισμούς και απόκτηση επαγγελματικών πιστοποιήσεων όπως είναι το CIA® (Certified Internal Auditor®) του IIA, δηλαδή ο Πιστοποιημένος Εσωτερικός Ελεγκτής. Η διαρκής επαγγελματική κατάρτιση που σχετίζεται με συγκεκριμένο τομέα ή εξειδίκευση (π.χ. ανάλυση δεδομένων, χρηματοοικονομικές υπηρεσίες, πληροφοριακά συστήματα (IT), φορολογική νομοθεσία ή σχεδιασμό συστημάτων) μπορεί να οδηγήσει σε πρόσθετες επαγγελματικές ικανότητες βελτιώνοντας έτσι τις εργασίες του εσωτερικού ελέγχου σε αυτούς τους εξειδικευμένους τομείς.

Μερικές φορές, οι έρευνες πελατών του εσωτερικού ελέγχου ενδέχεται να αποκαλύψουν ένα πρόβλημα σχετικά με τις γνώσεις που έχουν οι εσωτερικοί ελεγκτές για τις επιχειρησιακές δραστηριότητες του οργανισμού. Ο ΕΕΕ και οι εσωτερικοί ελεγκτές μπορούν να επιλύσουν τέτοια προβλήματα συμμετέχοντας σε διάφορα εκπαιδευτικά προγράμματα ή ευκαιρίες που προσφέρονται μέσα στον οργανισμό τους για την καλύτερη κατανόηση αυτών των δραστηριοτήτων (understand the business).

Για να διασφαλιστεί ότι οι εσωτερικοί ελεγκτές έχουν την ευκαιρία να βελτιώνουν τις γνώσεις τους, τις δεξιότητές και άλλες ικανότητες, ο ΕΕΕ μπορεί να θεσπίσει μία πολιτική εκπαίδευσης και ανάπτυξης που να υποστηρίζει τη διαρκή επαγγελματική ανάπτυξη. Μία τέτοια πολιτική μπορεί να καθορίζει έναν ελάχιστο αριθμό ωρών επιμόρφωσης για κάθε ελεγκτή, όπως για παράδειγμα 40 ώρες, σύμφωνα με τις απαιτήσεις πολλών επαγγελματικών πιστοποιήσεων. Οι ΕΕΕ μπορούν να καταφεύγουν σε συγκριτικές μελέτες προκειμένου να αξιολογήσουν τις τρέχουσες και αναδυόμενες ανάγκες του επαγγέλματος του εσωτερικού ελέγχου, καθώς και συγκεκριμένες τάσεις εντός του κλάδου ή του εξειδικευμένου τομέα.

Για να διασφαλιστεί ότι οι γνώσεις του εσωτερικού ελέγχου επικαιροποιούνται συνεχώς, οι εσωτερικοί ελεγκτές μπορούν να αναφέρονται στις κατευθυντήριες οδηγίες του IIA όσον αφορά στα *Πρότυπα*, στις βέλτιστες πρακτικές, στις διαδικασίες και στις τεχνικές που ενδέχεται να επηρεάσουν το επάγγελμα του εσωτερικού ελέγχου ή τον οργανισμό τους και τον εξειδικευμένο τομέα. Αυτό μπορεί να προϋποθέτει τη διατήρηση της υφιστάμενης συμμετοχής στο IIA και άλλους επαγγελματικούς οργανισμούς, τη δικτύωση σε τοπικές εκδηλώσεις καθώς και την ενεργή παρακολούθηση ή την εγγραφή σε υπηρεσίες διάχυσης ή κοινοποίησης πληροφοριών που σχετίζονται με το επάγγελμα του εσωτερικού ελέγχου και ειδησεογραφικά νέα για εξειδικευμένους τομείς .

Επίδειξη Συμμόρφωσης

Οι εσωτερικοί ελεγκτές μπορούν να αποδείξουν τη συμμόρφωση με το *Πρότυπο 1230* διατηρώντας έγγραφα ή οποιαδήποτε από τα ακόλουθα αποδεικτικά στοιχεία:

- Αυτοαξιολογήσεις με βάση το πλαίσιο ικανοτήτων ή ένα συγκριτικό στοιχείο (benchmark).
- Σχέδια επαγγελματικής ανάπτυξης και κατάρτισης.
- Εγγραφή και συμμετοχή σε επαγγελματικές οργανώσεις.
- Συνδρομές σε πηγές επαγγελματικών πληροφοριών.

- Πραγματοποιηθείσα εκπαίδευση (π.χ. μόρια διαρκούς εκπαίδευσης, πιστοποιήσεις ή πιστοποιητικά επιμόρφωσης).

Η βελτίωση της επάρκειας που επιτυγχάνεται χάρη στην εκπαίδευση στο χώρο εργασίας και στην ενδοεπιχειρησιακή κατάρτιση επισημαίνεται στις <ετήσιες> αξιολογήσεις των επιδόσεων, οι οποίες μπορούν επίσης να εντοπίζουν ευκαιρίες για περαιτέρω επαγγελματική ανάπτυξη. Οι δείκτες απόδοσης ενδέχεται να αντανακλούν τις παρατηρήσεις των επιβλεπόντων ή των ομοιόβαθμων συναδέλφων ελεγκτών που αφορούν νέες γνώσεις ή ενισχυμένες δεξιότητες. Οι πολιτικές εσωτερικού ελέγχου, το πρόγραμμα εκπαίδευσης και οι έρευνες του προσωπικού του εσωτερικού ελέγχου μπορούν να αποδείξουν ότι ευκαιρίες διαρκούς επαγγελματικής ανάπτυξης παρέχονται από τον ΕΕΕ.

Πρότυπο 1300 – Πρόγραμμα Διαβεβαίωσης και Βελτίωσης Ποιότητας

Ο επικεφαλής εσωτερικού ελέγχου πρέπει να αναπτύσσει και να διατηρεί ένα πρόγραμμα διαβεβαίωσης και βελτίωσης ποιότητας.

Επεξήγηση:

Το Πρόγραμμα Διαβεβαίωσης και Βελτίωσης Ποιότητας είναι σχεδιασμένο κατά τρόπο που δίνει τη δυνατότητα να γίνεται μία εκτίμηση για τον βαθμό συμμόρφωσης της λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου με τα Πρότυπα, καθώς και μια εκτίμηση για τον βαθμό τήρησης του Κώδικα Ηθικής από τους εσωτερικούς ελεγκτές. Επίσης, το πρόγραμμα αξιολογεί την αποδοτικότητα και την αποτελεσματικότητα της λειτουργίας του εσωτερικού ελέγχου και εντοπίζει πεδία που χρήζουν βελτίωσης. Ο επικεφαλής εσωτερικού ελέγχου θα πρέπει να ενθαρρύνει την εποπτεία από το συμβούλιο στο Πρόγραμμα Διαβεβαίωσης και Βελτίωσης Ποιότητας.

Αναθεωρημένα Πρότυπα, Έναρξη ισχύος: 1 Ιανουαρίου 2017

Εισαγωγή

Το Πρότυπο 1300 αναθέτει στον επικεφαλής εσωτερικού ελέγχου (ΕΕΕ) την ευθύνη να αναπτύσσει και να διατηρεί σε εφαρμογή ένα περιεκτικό Πρόγραμμα Διαβεβαίωσης και Βελτίωσης Ποιότητας (ΠΔΒΠ). Το ΠΔΒΠ συνιστάται να καλύπτει όλες τις πτυχές των δραστηριοτήτων και της διοίκησης της λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου - συμπεριλαμβανομένων των συμβουλευτικών έργων – όπως προβλέπεται στις Υποχρεωτικές Διατάξεις του Διεθνούς Πλαισίου Επαγγελματικής Εφαρμογής (ΔΠΕΕ). Επίσης, θα ήταν χρήσιμο να λαμβάνει υπόψη τις βέλτιστες πρακτικές του επαγγέλματος του εσωτερικού ελέγχου.

Το ΠΔΒΠ σχεδιάζεται με τέτοιο τρόπο που επιτρέπει την αξιολόγηση της συμμόρφωσης της λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου με τα Διεθνή Πρότυπα για την Επαγγελματική Εφαρμογή του Εσωτερικού Ελέγχου (Πρότυπα), καθώς και την αξιολόγηση της εφαρμογής του Κώδικα Ηθικής (Δεοντολογίας) του ΙΙΑ από τους εσωτερικούς ελεγκτές. Για τον λόγο αυτόν, πρέπει να περιλαμβάνει διαρκείς και περιοδικές εσωτερικές αξιολογήσεις, καθώς και εξωτερικές αξιολογήσεις οι οποίες πραγματοποιούνται από έναν εξειδικευμένο ανεξάρτητο αξιολογητή ή μία ομάδα αξιολόγησης (βλέπε: Πρότυπο 1310 - Απαιτήσεις του Προγράμματος Διαβεβαίωσης και Βελτίωσης Ποιότητας).

Ο ΕΕΕ πρέπει να έχει μία σε βάθος γνώση των Υποχρεωτικών Διατάξεων του Διεθνούς Πλαισίου Επαγγελματικής Εφαρμογής (ΔΠΕΕ) και ειδικότερα των Προτύπων και του Κώδικα Ηθικής (Δεοντολογίας). Κατά κανόνα, ο ΕΕΕ συναντάται με το συμβούλιο προκειμένου να κατανοήσει τις προσδοκίες του για τον εσωτερικό έλεγχο, να συζητήσει μαζί του τη σπουδαιότητα των Προτύπων και του ΠΔΒΠ και να το ενθαρρύνει να τα υποστηρίξει.

Συνήθως, ο ΕΕΕ αναζητά παραδείγματα ανάπτυξης και εφαρμογής ΠΔΒΠ σε άλλους οργανισμούς – ανάλογης φύσης και επιπέδου ωρίμανσης - προκειμένου να τα χρησιμοποιήσει ως μέτρο σύγκρισης. Επιπλέον, μπορεί να συμβουλευτεί τη Συμπληρωματική Καθοδήγηση του ΙΙΑ και άλλες, σχετικές με το θέμα, δημοσιευμένες οδηγίες, συμπεριλαμβανομένου του Εγχειριδίου Αξιολόγησης της Ποιότητας για τη Λειτουργία Εσωτερικού Ελέγχου του ΙΙΑ.

Εφαρμογή του Προτύπου

Ένα καλά αναπτυγμένο ΠΔΒΠ διασφαλίζει ότι, η έννοια της ποιότητας είναι ενσωματωμένη στη λειτουργία εσωτερικού ελέγχου και σε όλες τις δραστηριότητές της. Η αξιολόγηση της συμμόρφωσης με τα *Πρότυπα* συνιστάται να μη πραγματοποιείται συστηματικά σε επίπεδο κάθε έργου. Αντίθετα, είναι προτιμότερο τα έργα να αναλαμβάνονται σύμφωνα με τη μεθοδολογία που έχει καθιερωθεί για να προωθεί την ποιότητα, γεγονός που σηματοδοτεί τη συμμόρφωση με τα *Πρότυπα*. Επιπλέον, η συγκεκριμένη μεθοδολογία προωθεί τη συνεχή βελτίωση της λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου.

Σύμφωνα με τις απαιτήσεις του *Προτύπου 1300*, ο ΕΕΕ αναπτύσσει και διατηρεί σε εφαρμογή ένα ΠΔΒΠ που καλύπτει, από κάθε άποψη, το σύνολο των δραστηριοτήτων της λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου, με απώτερο σκοπό την ανάπτυξη μιας λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου με εύρος και ποιότητα εργασιών που περιλαμβάνουν τη συμμόρφωση με τα *Πρότυπα* και την εφαρμογή του Κώδικα Ηθικής (Δεοντολογίας). Το ΠΔΒΠ επιτρέπει την αξιολόγηση της συμμόρφωσης της λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου με τα *Πρότυπα* και την αξιολόγηση της εφαρμογής του Κώδικα Ηθικής (Δεοντολογίας) από τους εσωτερικούς ελεγκτές. Για τον λόγο αυτόν, το ΠΔΒΠ περιλαμβάνει αξιολογήσεις της αποδοτικότητας και της αποτελεσματικότητας της λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου, οι οποίες συμβάλλουν στον εντοπισμό ευκαιριών βελτίωσης.

Ο ΕΕΕ αξιολογεί περιοδικά το ΠΔΒΠ και το επικαιροποιεί, όπου χρειάζεται. Για παράδειγμα, όσο η λειτουργία εσωτερικού ελέγχου ωριμάζει ή οι συνθήκες άσκησης του εσωτερικού ελέγχου αλλάζουν, οι προσαρμογές του ΠΔΒΠ μπορεί να θεωρηθούν απαραίτητες για να διασφαλιστεί ότι ο εσωτερικός έλεγχος θα συνεχίσει να λειτουργεί με αποτελεσματικό και αποδοτικό τρόπο και για να βεβαιωθούν τα ενδιαφερόμενα μέρη ότι προσθέτει αξία βελτιώνοντας τις δραστηριότητες του οργανισμού.

Για την εφαρμογή του *Προτύπου 1300*, ο ΕΕΕ πρέπει να μελετά τις απαιτήσεις που σχετίζονται με τα πέντε ακόλουθα βασικά στοιχεία:

1. Εσωτερικές αξιολογήσεις (*Πρότυπο 1311*).
2. Εξωτερικές αξιολογήσεις (*Πρότυπο 1312*).
3. Κοινοποίηση των αποτελεσμάτων του ΠΔΒΠ (*Πρότυπο 1320*).
4. Κατάλληλη χρήση της δήλωσης συμμόρφωσης (*Πρότυπο 1321*).
5. Αποκάλυψη της μη συμμόρφωσης (*Πρότυπο 1322*).

1. Εσωτερικές Αξιολογήσεις

Οι εσωτερικές αξιολογήσεις περιλαμβάνουν διαρκή παρακολούθηση και περιοδικές αυτοαξιολογήσεις (βλέπε: *Πρότυπο 1311 - Εσωτερικές αξιολογήσεις*).

Οι εσωτερικές αξιολογήσεις συνίστανται στην αξιολόγηση:

1. Της συμμόρφωσης της λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου με τις Υποχρεωτικές Διατάξεις του Διεθνούς Πλαισίου Επαγγελματικής Εφαρμογής (ΔΠΕΕ).
2. Της ποιότητας και της επίβλεψης της εκτέλεσης των εργασιών του ελέγχου.
3. Της επάρκειας των πολιτικών και των διαδικασιών του εσωτερικού ελέγχου.
4. Της αξίας που προσθέτει η λειτουργία εσωτερικού ελέγχου στον οργανισμό.
5. Της καθιέρωσης και επιτυχούς εφαρμογής βασικών δεικτών απόδοσης.

Ο ΕΕΕ συνιστάται να καθιερώσει μία διαδικασία διαρκούς παρακολούθησης και να εξασφαλίσει ότι οι επισκοπήσεις της λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου θα πραγματοποιούνται περιοδικά.

Η διαρκής παρακολούθηση επιτυγχάνεται κυρίως μέσω συνεχών δραστηριοτήτων, όπως είναι:

- Ο σχεδιασμός και η επίβλεψη του έργου.
- Οι τυποποιημένες πρακτικές εργασίας.
- Οι διαδικασίες που αφορούν στα φύλλα εργασίας και την επικύρωσή τους.
- Οι επισκοπήσεις των εκθέσεων.
- Ο προσδιορισμός τυχόν αδυναμιών ή τομέων που χρήζουν βελτίωσης και τα σχέδια δράσης για την αντιμετώπισή τους.

Η διαρκής παρακολούθηση βοηθά τον ΕΕΕ να προσδιορίσει τον βαθμό που οι διαδικασίες εσωτερικού ελέγχου συμβάλουν στην ποιότητα κάθε έργου που αναλαμβάνεται.

Περιοδικές αυτοαξιολογήσεις πραγματοποιούνται για να επιβεβαιώνεται η αποτελεσματικότητα της διαρκούς παρακολούθησης και για να αξιολογείται η συμμόρφωση της λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου με τα *Πρότυπα*, καθώς και η εφαρμογή του Κώδικα Ηθικής (Δεοντολογίας) από τους εσωτερικούς ελεγκτές. Εφαρμόζοντας τα *Πρότυπα* και τον Κώδικα Ηθικής (Δεοντολογίας), η λειτουργία εσωτερικού ελέγχου επιτυγχάνει, επίσης, τη συμμόρφωση με τον Ορισμό του Εσωτερικού Ελέγχου και τις Θεμελιώδεις Αρχές για την Επαγγελματική Εφαρμογή του Εσωτερικού Ελέγχου.

Ο Οδηγός Εφαρμογής 1311 - Εσωτερικές αξιολογήσεις παρέχει πρόσθετη καθοδήγηση σχετικά με την απαίτηση του ΠΔΒΠ για εσωτερικές αξιολογήσεις.

2. Εξωτερικές Αξιολογήσεις

Εκτός των εσωτερικών αξιολογήσεων, ο ΕΕΕ έχει την ευθύνη να διασφαλίζει ότι πραγματοποιείται μία εξωτερική αξιολόγηση τουλάχιστον μία φορά κάθε πέντε χρόνια (βλέπε: *Πρότυπο 1312 - Εξωτερικές αξιολογήσεις*). Ο σκοπός της αξιολόγησης αυτής, η οποία πρέπει να διενεργείται από έναν ανεξάρτητο αξιολογητή ή μία ομάδα

αξιολόγησης εκτός του οργανισμού, είναι να επικυρώνει τη συμμόρφωση της λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου με τα *Πρότυπα* και την εφαρμογή του Κώδικα Ηθικής (Δεοντολογίας) από τους εσωτερικούς ελεγκτές.

Αντί της πλήρους εξωτερικής αξιολόγησης, μπορεί να πραγματοποιηθεί αυτοαξιολόγηση υπό την προϋπόθεση ότι αυτή επικυρώνεται από έναν πιστοποιημένο, ανεξάρτητο, ικανό και επαγγελματία εξωτερικό αξιολογητή. Σε αυτή την περίπτωση, το εύρος της αυτοαξιολόγησης με εξωτερική ανεξάρτητη επικύρωση περιλαμβάνει α) μία αναλυτική και πλήρως τεκμηριωμένη διαδικασία αυτοαξιολόγησης που εξομοιώνεται με την πλήρη εξωτερική διαδικασία <αξιολόγησης> και β) μία ανεξάρτητη επιτόπια επικύρωση από έναν πιστοποιημένο, ανεξάρτητο αξιολογητή.

Ο Οδηγός Εφαρμογής 1312 - Εξωτερικές αξιολογήσεις παρέχει πρόσθετη καθοδήγηση σχετικά με την απαίτηση του ΠΔΒΠ για εξωτερικές αξιολογήσεις.

3. Κοινοποίηση Αποτελεσμάτων ΠΔΒΠ

Ο ΕΕΕ πρέπει να κοινοποιεί τα αποτελέσματα του ΠΔΒΠ στην ανώτερη διοίκηση και στο συμβούλιο, όπως αναφέρεται στο *Πρότυπο 1320 - Υποβολή Αναφοράς για το Πρόγραμμα Διαβεβαίωσης και Βελτίωσης Ποιότητας*.

Η συγκεκριμένη επικοινωνία θα πρέπει να περιλαμβάνει:

- Το εύρος και τη συχνότητα των εσωτερικών και εξωτερικών αξιολογήσεων.
- Τα προσόντα και την ανεξαρτησία του αξιολογητή/των ή της ομάδας αξιολόγησης.
- Τα συμπεράσματα των αξιολογητών.
- Κάθε σχέδιο διορθωτικών ενεργειών που έχει καταρτισθεί ως προϊόν των αξιολογήσεων για να αντιμετωπίσει είτε τις περιοχές μη συμμόρφωσης με τα *Πρότυπα* είτε τις ευκαιρίες για βελτίωση που έχουν εντοπισθεί.

Ο Οδηγός Εφαρμογής 1320 - Υποβολή Αναφοράς για το Πρόγραμμα Διαβεβαίωσης και Βελτίωσης Ποιότητας παρέχει πρόσθετη καθοδήγηση για την υποβολή σχετικής με το συγκεκριμένο πρόγραμμα αναφοράς.

4. Κατάλληλη Χρήση της Δήλωσης Συμμόρφωσης

Ο εσωτερικός έλεγχος μπορεί να γνωστοποιεί – εγγράφως ή προφορικά – ότι συμμορφώνεται με τα *Πρότυπα* μόνο στην περίπτωση που τα αποτελέσματα των εσωτερικών και εξωτερικών αξιολογήσεων του ΠΔΒΠ υποστηρίζουν μία τέτοια δήλωση.

Ο Οδηγός Εφαρμογής 1321 – Χρήση της φράσης «Συμμορφώνεται με τα Διεθνή Πρότυπα για την Επαγγελματική Εφαρμογή του Εσωτερικού Ελέγχου» παρέχει πρόσθετη καθοδήγηση σχετικά με την ορθή χρήση της δήλωσης συμμόρφωσης.

5. Αποκάλυψη της μη Συμμόρφωσης.

Στην περίπτωση που το συμπέρασμα μιας εσωτερικής ή εξωτερικής αξιολόγησης είναι ότι ο εσωτερικός έλεγχος δεν συμμορφώνεται με τις Υποχρεωτικές Διατάξεις του Διεθνούς Πλαισίου Επαγγελματικής Εφαρμογής (ΔΠΕΕ) και ότι η έλλειψη συμμόρφωσης επηρεάζει το συνολικό εύρος των εργασιών του ή τη λειτουργία του, ο

ΕΕΕ υποχρεούται να αποκαλύψει τη μη συμμόρφωση και τις επιπτώσεις της στην ανώτερη διοίκηση και το συμβούλιο.

Ο Οδηγός Εφαρμογής 1322 – Αποκάλυψη της μη Συμμόρφωσης παρέχει πρόσθετη καθοδήγηση σχετικά με τον τρόπο και τον χρόνο αναφοράς της μη συμμόρφωσης.

Επίδειξη Συμμόρφωσης

Πολλαπλές δραστηριότητες και έγγραφα επιδεικνύουν τη συμμόρφωση με το *Πρότυπο 1300*. Τα σημαντικότερα εξ αυτών είναι

- Το ίδιο το τεκμηριωμένο κείμενο του ΠΔΒΠ που συντάσσει ο ΕΕΕ.
- Τα αποτελέσματα των εσωτερικών και εξωτερικών αξιολογήσεων.
- Η τεκμηρίωση που επιβεβαιώνει την κοινοποίηση στο συμβούλιο των αποτελεσμάτων του ΠΔΒΠ εκ μέρους του ΕΕΕ.

Η κοινοποίηση των αποτελεσμάτων του ΠΔΒΠ περιλαμβάνει συνήθως τα ευρήματα, τα σχέδια διορθωτικών ενεργειών και τα διορθωτικά μέτρα που λαμβάνονται με σκοπό τη βελτίωση της συμμόρφωσης της λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου με τα *Πρότυπα* και τον Κώδικα Ηθικής (Δεοντολογίας).

Επιπλέον, οποιαδήποτε τεκμηρίωση των διορθωτικών μέτρων που έχουν ληφθεί για τη βελτίωση της αποδοτικότητας και αποτελεσματικότητας της λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου μπορεί να συμβάλει στην επίδειξη της συμμόρφωσης με το *Πρότυπο 1300*.

Όσον αφορά στις εξωτερικές αξιολογήσεις, η τεκμηρίωση από τον εξωτερικό αξιολογητή ή την ομάδα αξιολόγησης ή η γραπτή ανεξάρτητη επικύρωση μιας αυτοαξιολόγησης μπορεί να αποτελέσουν ένδειξη για τη συμμόρφωση με το *Πρότυπο 1300*.

Τα πρακτικά των συνεδριάσεων του συμβουλίου, όπου συζητήθηκε το ΠΔΒΠ και τα αποτελέσματά του, καθώς και οι σχετικές παρουσιάσεις στο συμβούλιο ή την ανώτερη διοίκηση μπορεί επίσης να συμβάλουν στην απόδειξη της συμμόρφωσης.

Πρότυπο 1310 – Απαιτήσεις του Προγράμματος Διαβεβαίωσης και Βελτίωσης Ποιότητας

Το πρόγραμμα διαβεβαίωσης και βελτίωσης ποιότητας πρέπει να περιλαμβάνει τόσο εσωτερικές όσο και εξωτερικές αξιολογήσεις.

Αναθεωρημένα Πρότυπα, Έναρξη ισχύος: 1 Ιανουαρίου 2017

Εισαγωγή

Το *Πρότυπο 1310* περιλαμβάνει τις απαιτήσεις που συνθέτουν το Πρόγραμμα Διαβεβαίωσης και Βελτίωσης Ποιότητας (ΠΔΒΠ), το οποίο καλύπτει όλες τις πλευρές της λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου. Συγκεκριμένα, το Πρότυπο υποδεικνύει ότι απαιτούνται εσωτερικές και εξωτερικές αξιολογήσεις.

Συνιστάται ο ΕΕΕ να είναι ενήμερος με τις απαιτήσεις αυτές.

- ⇒ Οι **εσωτερικές αξιολογήσεις** αποτελούνται από ενδεδειγμένες, αναλυτικές διαδικασίες συνεχούς επίβλεψης και επαλήθευσης (testing) των ελεγκτικών και συμβουλευτικών εργασιών και περιοδικές επικυρώσεις της συμμόρφωσης με τα Διεθνή Πρότυπα Επαγγελματικής Πρακτικής του Εσωτερικού Ελέγχου (*Πρότυπα*) και της εφαρμογής του Κώδικα Ηθικής (Δεοντολογίας) του ΙΙΑ από τους εσωτερικούς ελεγκτές.
- ⇒ Οι **εξωτερικές αξιολογήσεις** παρέχουν την ευκαιρία σε έναν ανεξάρτητο αξιολογητή ή ομάδα αξιολόγησης να συμπεράνει τη συμμόρφωση της λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου με τα *Πρότυπα* και την εφαρμογή του Κώδικα Ηθικής (Δεοντολογίας) από τους εσωτερικούς ελεγκτές και να εντοπίσει τις περιοχές βελτίωσης. Το ΠΔΒΠ περιλαμβάνει επίσης συνεχείς μετρήσεις και αναλύσεις μετρήσεων απόδοσης, όπως είναι η ολοκλήρωση του προγράμματος ελέγχων, η διάρκεια <του> κύκλου <ενός ελέγχου>, οι συστάσεις που έγιναν αποδεκτές και η ικανοποίηση του πελάτη.

Κατά κανόνα, ο επικεφαλής εσωτερικού ελέγχου (ΕΕΕ) είναι ενήμερος των προηγούμενων αποτελεσμάτων των εσωτερικών και των εξωτερικών αξιολογήσεων που υποδεικνύουν περιοχές στις οποίες μπορεί να βελτιωθεί η λειτουργία εσωτερικού ελέγχου. Ο ΕΕΕ εφαρμόζει σχέδια δράσεων που σχετίζονται με οποιοδήποτε βελτιώσεις εντοπίζονται μέσω του ΠΔΒΠ.

Εφαρμογή του Προτύπου

Το *Πρότυπο 1310* απαιτεί το ΠΔΒΠ να περιλαμβάνει εσωτερικές και εξωτερικές αξιολογήσεις.

- ⇒ Οι **εσωτερικές αξιολογήσεις** αποτελούνται από διαρκή παρακολούθηση και περιοδικές αυτοαξιολογήσεις (*Πρότυπο 1311 - Εσωτερικές Αξιολογήσεις*), οι οποίες αξιολογούν τη συμμόρφωση της λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου με τις υποχρεωτικές διατάξεις του Διεθνούς Πλαισίου Επαγγελματικής Εφαρμογής

(ΔΠΕΕ), την ποιότητα και την επίβλεψη του ελεγκτικού έργου, την επάρκεια των πολιτικών και των διαδικασιών του εσωτερικού ελέγχου, την αξία που προσθέτει η λειτουργία εσωτερικού ελέγχου στον οργανισμό και την καθιέρωση και επίτευξη βασικών δεικτών απόδοσης (key performance indicators - KPIs).

- Ο ΕΕΕ συνιστάται να καθιερώσει διαρκή παρακολούθηση και να εξασφαλίσει ότι οι επισκοπήσεις της λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου θα πραγματοποιούνται περιοδικά. Η διαρκής παρακολούθηση επιτυγχάνεται κυρίως μέσω συνεχών δραστηριοτήτων, όπως είναι:
 - Ο σχεδιασμός και η επίβλεψη του έργου.
 - Οι τυποποιημένες πρακτικές εργασίας.
 - Οι διαδικασίες που αφορούν στα φύλλα εργασίας και την επικύρωσή τους.
 - Οι επισκοπήσεις των εκθέσεων.
 - Ο προσδιορισμός τυχόν αδυναμιών ή τομέων που χρήζουν βελτίωσης και τα σχέδια δράσης για την αντιμετώπισή τους.

Η διαρκής παρακολούθηση βοηθά τον ΕΕΕ να προσδιορίσει τον βαθμό που οι διαδικασίες εσωτερικού ελέγχου συμβάλουν στην ποιότητα κάθε έργου που αναλαμβάνεται.

- Περιοδικές **αυτοαξιολογήσεις** εκτελούνται για να επιβεβαιώνεται ότι η διαρκής παρακολούθηση ασκείται αποτελεσματικά και για να εκτιμάται εάν η λειτουργία εσωτερικού ελέγχου είναι σε συμμόρφωση με τα *Πρότυπα* και εάν οι εσωτερικοί ελεγκτές εφαρμόζουν τον Κώδικα Ηθικής (Δεοντολογίας). Μέσω της συμμόρφωσης με τα *Πρότυπα* και τον Κώδικα Ηθικής (Δεοντολογίας), η λειτουργία εσωτερικού ελέγχου επιτυγχάνει επίσης ευθυγράμμιση με τον Ορισμό του Εσωτερικού Ελέγχου και τις Θεμελιώδεις Αρχές για την Επαγγελματική Εφαρμογή του Εσωτερικού Ελέγχου.
- ⇒ Επιπλέον των εσωτερικών αξιολογήσεων, ο ΕΕΕ είναι υπεύθυνος για την εξασφάλιση της διεξαγωγής εξωτερικής αξιολόγησης τουλάχιστον μία φορά κάθε πέντε χρόνια (*Πρότυπο 1311 - Εσωτερικές Αξιολογήσεις*). Ο σκοπός της αξιολόγησης αυτής, ο οποίος πρέπει να εκτελείται από ανεξάρτητο αξιολογητή ή ομάδα αξιολόγησης εκτός του οργανισμού, είναι να επικυρώνει εάν η λειτουργία εσωτερικού ελέγχου συμμορφώνεται με τα *Πρότυπα* και εάν οι εσωτερικοί ελεγκτές εφαρμόζουν τον Κώδικα Ηθικής (Δεοντολογίας).
- Αυτοαξιολόγηση μπορεί να διενεργηθεί αντί της πλήρους εξωτερικής αξιολόγησης υπό την προϋπόθεση ότι επικυρώνεται από πιστοποιημένο, ανεξάρτητο, ικανό και επαγγελματία εξωτερικό αξιολογητή. Σε τέτοιες περιπτώσεις, το πεδίο εφαρμογής της **αυτοαξιολόγησης με εξωτερική ανεξάρτητη επικύρωση** θα συνίστατο από μια αναλυτική και πλήρως τεκμηριωμένη διαδικασία αυτοαξιολόγησης που θα εξομοιωνόταν με την πλήρη εξωτερική διαδικασία και από μία ανεξάρτητη επιτόπια επικύρωση από έναν ανεξάρτητο πιστοποιημένο αξιολογητή.

Οι οδηγοί εφαρμογής για τα *Πρότυπα 1311 και 1312* παρέχουν πρόσθετη καθοδήγηση σχετικά με τις απαιτήσεις του ΠΔΒΠ για εσωτερικές και εξωτερικές αξιολογήσεις.

Επίδειξη Συμμόρφωσης

Πολλαπλά στοιχεία ενδέχεται να υποδεικνύουν τη συμμόρφωση με το *Πρότυπο 1310*, συμπεριλαμβανομένης όλης της τεκμηρίωσης που επιδεικνύει τη συμμόρφωση με τα *Πρότυπα 1311 και 1312*. Επιπλέον, η συμμόρφωση μπορεί να επιδεικνύεται από τα πρακτικά συνεδριάσεων του συμβουλίου, όπου συζητήθηκαν τα προγράμματα (plans) των αξιολογήσεων και τα αποτελέσματα αυτών. Τα αιτήματα <για υποβολή προσφορών> για παροχή υπηρεσιών αξιολόγησης και η έκθεση συγκριτικής αξιολόγησης <των προσφορών οι οποίες υποβλήθηκαν> μπορεί να δείξουν τη δέουσα επιμέλεια του οργανισμού κατά την εξέταση των εξωτερικών αξιολογητών.

⇒ Συγκεκριμένα, στις εσωτερικές αξιολογήσεις, οποιαδήποτε τεκμηρίωση ότι η διαρκής παρακολούθηση δραστηριοτήτων ολοκληρώθηκε σύμφωνα με το ΠΔΒΠ της λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου μπορεί να επιδεικνύει συμμόρφωση (π.χ. επισκοπήσεις βασικών δεικτών απόδοσης (KPIs) ή επισκοπήσεις φύλλων εργασίας).

Επιπλέον, η συμμόρφωση μπορεί να επιδειχθεί με την τεκμηρίωση των περιοδικών αξιολογήσεων που έχουν ολοκληρωθεί, συμπεριλαμβανομένου του πεδίου εφαρμογής της επισκόπησης και του σχεδίου προσέγγισης (approach plan), των φύλλων εργασίας και των εκθέσεων που κοινοποιούνται.

Τέλος, τα αποτελέσματα του ΠΔΒΠ (π.χ. σχέδια διορθωτικών ενεργειών, διορθωτικές ενέργειες που έλαβαν χώρα για τη βελτίωση της συμμόρφωσης, της αποδοτικότητας και της αποτελεσματικότητας) ενδέχεται να επιδεικνύουν συμμόρφωση.

⇒ Για τις εξωτερικές αξιολογήσεις, η σημαντικότερη ένδειξη συμμόρφωσης είναι η έκθεση του εξωτερικού αξιολογητή, η οποία περιλαμβάνει ένα συμπέρασμα ως προς το βαθμό συμμόρφωσης και τα σχέδια διορθωτικών ενεργειών. Η έκθεση αυτή συχνά περιλαμβάνει συστάσεις του εξωτερικού αξιολογητή σχετικά με τρόπους βελτίωσης της ποιότητας, αποδοτικότητας και αποτελεσματικότητας του εσωτερικού ελέγχου, οι οποίες μπορεί να βοηθήσουν τη λειτουργία εσωτερικού ελέγχου να εξυπηρετήσει καλύτερα τα ενδιαφερόμενα μέρη του οργανισμού και να προσθέσει αξία.

Πρότυπο 1311 – Εσωτερικές Αξιολογήσεις

Οι εσωτερικές αξιολογήσεις θα πρέπει να περιλαμβάνουν:

- Διαρκή παρακολούθηση της απόδοσης της λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου.
- Περιοδικές αυτοαξιολογήσεις ή αξιολογήσεις από άτομα εντός του οργανισμού που διαθέτουν επαρκή γνώση των πρακτικών εσωτερικού ελέγχου.

Επεξήγηση:

Η διαρκής παρακολούθηση αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα της καθημερινής εποπτείας και μέτρησης της αποδοτικότητας της λειτουργίας του εσωτερικού ελέγχου. Η διαρκής επισκόπηση ενσωματώνεται στις πολιτικές και πρακτικές που ακολουθούνται για τη διαχείριση της λειτουργίας του εσωτερικού ελέγχου και χρησιμοποιεί τις διαδικασίες, εργαλεία και πληροφορίες που θεωρούνται απαραίτητες για την εκτίμηση του βαθμού συμμόρφωσης με τον Ορισμό του Εσωτερικού Ελέγχου, τον Κώδικα Ηθικής και τα Πρότυπα.

Οι περιοδικές αξιολογήσεις διενεργούνται για να εκτιμηθεί ο βαθμός συμμόρφωσης με τον Κώδικα Ηθικής και τα Πρότυπα.

Η επαρκής γνώση των πρακτικών εσωτερικού ελέγχου προϋποθέτει την κατανόηση όλων των στοιχείων του Διεθνούς Πλαισίου Επαγγελματικής Εφαρμογής.

Αναθεωρημένα Πρότυπα, Έναρξη ισχύος: 1 Ιανουαρίου 2017

Εισαγωγή

Σύμφωνα με το *Πρότυπο 1311*, ο επικεφαλής εσωτερικού ελέγχου (ΕΕΕ) έχει την ευθύνη να εξασφαλίζει ότι διενεργούνται εσωτερικές αξιολογήσεις, οι οποίες περιλαμβάνουν διαρκή παρακολούθηση και περιοδικές αυτοαξιολογήσεις. Οι εσωτερικές αξιολογήσεις επικυρώνουν ότι η λειτουργία εσωτερικού ελέγχου εξακολουθεί να συμμορφώνεται με τα Διεθνή Πρότυπα για την Επαγγελματική Εφαρμογή του Εσωτερικού Ελέγχου (*Πρότυπα*) και τον Κώδικα Ηθικής (Δεοντολογίας) του ΙΙΑ. Ο ΕΕΕ κατανοεί ότι οι εσωτερικές αξιολογήσεις επικεντρώνονται στη συνεχή βελτίωση της λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου και περιλαμβάνουν την παρακολούθηση της αποδοτικότητας και της αποτελεσματικότητάς της.

Το [Εγχειρίδιο Αξιολόγησης της Ποιότητας για τη Λειτουργία Εσωτερικού Ελέγχου](#) του ΙΙΑ ή παρόμοιες οδηγίες και εργαλεία μπορούν να παρέχουν κατευθύνσεις για την πραγματοποίηση μιας εσωτερικής αξιολόγησης.

Εφαρμογή του Προτύπου

Τα δύο αλληλένδετα μέρη των εσωτερικών αξιολογήσεων – η διαρκής παρακολούθηση και οι περιοδικές αυτοαξιολογήσεις - αποτελούν μία αποτελεσματική

δομή της λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου για τη συνεχή αξιολόγηση της συμμόρφωσής της με τα *Πρότυπα* και της εφαρμογής του Κώδικα Ηθικής (Δεοντολογίας) από τους εσωτερικούς ελεγκτές. Επιπλέον, είναι δυνατόν να επιτρέπουν τον εντοπισμό ευκαιριών βελτίωσης.

1. Διαρκής Παρακολούθηση

Η διαρκής παρακολούθηση επιτυγχάνεται κυρίως μέσω συνεχών δραστηριοτήτων, όπως είναι:

- Ο σχεδιασμός και η επίβλεψη του έργου.
- Οι τυποποιημένες πρακτικές εργασίας.
- Οι διαδικασίες που αφορούν στα φύλλα εργασίας και την επικύρωσή τους.
- Οι επισκοπήσεις των εκθέσεων.
- Ο προσδιορισμός τυχόν αδυναμιών ή τομέων που χρήζουν βελτίωσης και τα σχέδια δράσης για την αντιμετώπισή τους.

Η διαρκής παρακολούθηση βοηθά τον ΕΕΕ να προσδιορίσει τον βαθμό που οι διαδικασίες εσωτερικού ελέγχου συμβάλουν στην ποιότητα κάθε έργου που αναλαμβάνεται. Κατά κανόνα, η διαρκής παρακολούθηση πραγματοποιείται συστηματικά καθ' όλη τη διάρκεια του έτους χάρη στην εφαρμογή τυποποιημένων πρακτικών εργασίας. Για διευκόλυνση, ο ΕΕΕ μπορεί να αναπτύξει υποδείγματα εγγράφων που θα χρησιμοποιούνται από τους εσωτερικούς ελεγκτές καθ' όλη τη διάρκεια εκτέλεσης των έργων που αναλαμβάνονται, εξασφαλίζοντας έτσι τη συνέπεια στην εφαρμογή των Προτύπων.

Η επαρκής επίβλεψη αποτελεί βασικό στοιχείο κάθε Προγράμματος Διαβεβαίωσης και Βελτίωσης Ποιότητας (ΠΔΒΠ). Η επίβλεψη αρχίζει με τον σχεδιασμό και συνεχίζεται καθ' όλη τη διάρκεια των φάσεων εκτέλεσης και επικοινωνίας του έργου. Η επαρκής επίβλεψη εξασφαλίζεται με τον προσδιορισμό των προσδοκιών, με τη συνεχή επικοινωνία μεταξύ των εσωτερικών ελεγκτών καθ' όλη τη διάρκεια του έργου και με τις διαδικασίες επισκόπησης των φύλλων εργασίας, συμπεριλαμβανομένης της έγκαιρης επικύρωσής τους από το άτομο που είναι επιφορτισμένο με την επίβλεψη των έργων. Ο Οδηγός Εφαρμογής 2340 – Εποπτεία Έργων παρέχει πρόσθετη καθοδήγηση για την επίβλεψη του εσωτερικού ελέγχου.

Οι Οδηγοί Εφαρμογής των ομάδων Προτύπων 2200, 2300 και 2400 παρέχουν πρόσθετη καθοδήγηση σχετικά με την κατάλληλη υλοποίηση ενός έργου από τον σχεδιασμό του μέχρι την κοινοποίηση των αποτελεσμάτων του.

Πρόσθετοι μηχανισμοί που χρησιμοποιούνται κατά κανόνα για τη διαρκή παρακολούθηση, περιλαμβάνουν:

- **Λίστες ελέγχου** (checklists) ή αυτοματοποιημένα εργαλεία για τη διασφάλιση της συμμόρφωσης των εσωτερικών ελεγκτών με τις πρακτικές και διαδικασίες που έχουν καθιερωθεί και για τη διασφάλιση της συνεπούς εφαρμογής των προτύπων διεξαγωγής.
- **Ανατροφοδότηση** (feedback) από πελάτες του εσωτερικού ελέγχου και άλλα ενδιαφερόμενα μέρη σχετικά με την αποδοτικότητα και την αποτελεσματικότητα της ομάδας εσωτερικού ελέγχου. Η ανατροφοδότηση μπορεί να επιδιώκεται αμέσως μετά την ολοκλήρωση του έργου ή σε

περιοδική βάση (π.χ. σε εξαμηνιαία ή ετήσια βάση) με τη χρήση εργαλείων έρευνας ή με τη διεξαγωγή συζητήσεων μεταξύ του ΕΕΕ και της διοίκησης.

- **Βασικούς δείκτες απόδοσης** (key performance indicators - KPIs) των εσωτερικών ελεγκτών και του έργου, όπως είναι:
 - Ο αριθμός των πιστοποιημένων εσωτερικών ελεγκτών.
 - Τα έτη εμπειρίας τους στον εσωτερικό έλεγχο.
 - Ο αριθμός των ωρών διαρκούς επαγγελματικής κατάρτισης που πραγματοποιήσαν κατά τη διάρκεια του έτους.
 - Η τήρηση των προθεσμιών των έργων.
 - Η ικανοποίηση των ενδιαφερομένων μερών.
- **Άλλες μετρήσεις** (measurements) που μπορεί να είναι χρήσιμες για τον προσδιορισμό της αποδοτικότητας και της αποτελεσματικότητας της λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου. Για παράδειγμα, δείκτες όπως:
 - Ο προϋπολογισμός ανά έργο.
 - Τα συστήματα καταγραφής χρόνου <των εργασιών>.
 - Η ολοκλήρωση του προγράμματος ελέγχων.

μπορεί να βοηθήσουν να προσδιορισθεί αν ο χρόνος που αφιερώθηκε για την ολοκλήρωση κάθε πλευράς ενός ελεγκτικού έργου ήταν ο κατάλληλος. Η απόκλιση «προϋπολογισθεισών προς πραγματοποιούμενων» <ωρών έργου> μπορεί επίσης να αποτελεί πολύτιμη μέτρηση για τον προσδιορισμό της αποδοτικότητας και αποτελεσματικότητας της λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου.

Εκτός από την επικύρωση της συμμόρφωσης με τα *Πρότυπα* και τον Κώδικα Δεοντολογίας, η διαρκής παρακολούθηση μπορεί να εντοπίζει ευκαιρίες βελτίωσης της λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου. Ο ΕΕΕ, συνήθως, σε αυτές τις περιπτώσεις επεξεργάζεται τις συγκεκριμένες ευκαιρίες και μπορεί να αναπτύξει ένα σχέδιο δράσης. Μόλις οι αλλαγές εφαρμοστούν, μπορεί να χρησιμοποιηθούν βασικοί δείκτες απόδοσης για την παρακολούθηση της επιτυχούς έκβασής τους. Τα αποτελέσματα της διαρκούς παρακολούθησης συνιστάται να υποβάλλονται στο συμβούλιο τουλάχιστον μία φορά κάθε χρόνο, όπως απαιτείται από το *Πρότυπο 1320 - Υποβολή Αναφοράς για το Πρόγραμμα Διαβεβαίωσης και Βελτίωσης Ποιότητας*.

2. Περιοδικές Αυτοαξιολογήσεις

Σε αντίθεση με τη διαρκή παρακολούθηση που επικεντρώνεται, κατά κανόνα, σε επισκοπήσεις που διενεργούνται σε επίπεδο έργου, οι περιοδικές αυτοαξιολογήσεις διαφοροποιούνται ως προς το σημείο εστίασης, επειδή επιτρέπουν γενικά μία πιο ολιστική και εκτενή επισκόπηση των Προτύπων και της λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου. Επιπλέον, οι περιοδικές αυτοαξιολογήσεις εξετάζουν τη συμμόρφωση με κάθε *Πρότυπο*, ενώ η διαρκής παρακολούθηση συχνά επικεντρώνεται περισσότερο στην εξέταση της συμμόρφωσης με τα *Πρότυπα Διεξαγωγής* σε επίπεδο έργου.

Οι περιοδικές αυτοαξιολογήσεις διενεργούνται, κατά κανόνα, από ανώτερα στελέχη της λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου, από μία ειδική ομάδα διασφάλισης ποιότητας ή από ένα άτομο που ανήκει στο δυναμικό της λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου με εκτεταμένη εμπειρία στο Διεθνές Πλαίσιο Επαγγελματικής Εφαρμογής (ΔΠΕΕ), από πιστοποιημένους εσωτερικούς ελεγκτές ή από άλλους ικανούς επαγγελματίες του εσωτερικού ελέγχου, οι οποίοι μπορεί να έχουν τοποθετηθεί σε άλλη θέση εργασίας

εντός του οργανισμού. Όποτε είναι δυνατόν, θεωρείται χρήσιμο να συμμετέχει στη διαδικασία αυτοαξιολόγησης προσωπικό της λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου, επειδή η συγκεκριμένη συμμετοχή μπορεί να αποτελέσει ευκαιρία εκπαίδευσης των εσωτερικών ελεγκτών για την καλύτερη κατανόηση του Διεθνούς Πλαισίου Επαγγελματικής Εφαρμογής .

Ο εσωτερικός έλεγχος πραγματοποιεί περιοδικές αυτοαξιολογήσεις για να επικυρωθεί η συνεχής συμμόρφωσή του με τα *Πρότυπα* και τον Κώδικα Ηθικής (Δεοντολογίας) και για να αξιολογηθούν:

- Η ποιότητα και η επίβλεψη των εργασιών που εκτελούνται.
- Η επάρκεια και η καταλληλότητα των πολιτικών και διαδικασιών του εσωτερικού ελέγχου.
- Οι τρόποι με τους οποίους ο εσωτερικός έλεγχος προσθέτει αξία.
- Η επίτευξη των σκοπών των βασικών δεικτών απόδοσης.
- Ο βαθμός ικανοποίησης των προσδοκιών των ενδιαφερομένων μερών.

Για να επιτευχθούν τα παραπάνω, το άτομο ή η ομάδα που διενεργεί την αυτοαξιολόγηση, συνήθως, αξιολογεί την εφαρμογή κάθε προτύπου προκειμένου να προσδιορίσει τον βαθμό συμμόρφωσης της λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου. Η συγκεκριμένη διαδικασία μπορεί να περιλαμβάνει έρευνες και διεξοδικές συνεντεύξεις με τα ενδιαφερόμενα μέρη. Με την εφαρμογή αυτής της διαδικασίας, ο ΕΕΕ είναι ουσιαστικά σε θέση να αξιολογήσει την ποιότητα των πρακτικών εσωτερικού ελέγχου, συμπεριλαμβανομένης της τήρησης των πολιτικών και των διαδικασιών για την εκτέλεση των έργων. Οι περιοδικές αυτοαξιολογήσεις μπορεί να διενεργούνται από ένα μέλος της λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου ή από άλλα άτομα του οργανισμού με επαρκείς γνώσεις στις πρακτικές του εσωτερικού ελέγχου και ειδικότερα στα *Πρότυπα* και τον Κώδικα Ηθικής (Δεοντολογίας).

Ο εσωτερικός έλεγχος μπορεί να προβεί σε πρόσθετες ενέργειες για την υποστήριξη της περιοδικής αυτοαξιολόγησης, όπως είναι η διενέργεια επισκοπήσεων μετά την εκτέλεση του έργου ή η ανάλυση βασικών δεικτών απόδοσης (KPIs).

- **Επισκόπηση μετά την εκτέλεση του έργου** (post engagement review) – Ο εσωτερικός έλεγχος μπορεί να επιλέξει ένα δείγμα έργων που εκτελέστηκαν εντός συγκεκριμένης χρονικής περιόδου και να προβεί σε επισκόπηση αυτών, προκειμένου να αξιολογήσει τη συμμόρφωση με τις πολιτικές του εσωτερικού ελέγχου (βλέπε: *Πρότυπο 2040 - Πολιτικές και Διαδικασίες*), τα *Πρότυπα* και τον Κώδικα Ηθικής (Δεοντολογίας). Οι επισκοπήσεις αυτές διενεργούνται συνήθως από εσωτερικούς ελεγκτές που δεν συμμετείχαν στην εκτέλεση του έργου που επισκοπείται. Σε έναν μεγαλύτερο ή πιο ώριμο οργανισμό, αυτή η διαδικασία θα μπορούσε να εφαρμοσθεί από έναν ειδικό ή μία ομάδα διασφάλισης ποιότητας. Σε μικρότερους οργανισμούς, για την πραγματοποίηση της συγκεκριμένης επισκόπησης, ο ΕΕΕ ή ο υπεύθυνος για την επισκόπηση των φύλλων εργασίας μπορεί να χρησιμοποιεί λίστες ελέγχου (checklists), τις οποίες θα συμπληρώνει μετά την έκδοση της τελικής έκθεσης, για να ολοκληρώσει έτσι την επισκόπηση και να κλείσει τον φάκελο του ελέγχου.

- **Ανάλυση Βασικών Δεικτών Απόδοσης** (key performance indicators - KPIs)
 - Ο εσωτερικός έλεγχος μπορεί επίσης να παρακολουθεί και να αναλύει βασικούς δείκτες απόδοσης που σχετίζονται με την αποδοτικότητα των τυποποιημένων πρακτικών εργασίας του εσωτερικού ελέγχου όπως είναι:
 - Η συσχέτιση των προϋπολογισθαισών και πραγματοποιούμενων ωρών εκτέλεσης του έργου.
 - Το ποσοστό ολοκλήρωσης του προγράμματος ελέγχων.
 - Ο αριθμός ημερών που μεσολάβησαν μεταξύ της ολοκλήρωσης του επιτόπιου ελέγχου και της έκδοσης της έκθεσης.
 - Το ποσοστό παρατηρήσεων ελέγχου που εφαρμόστηκαν.
 - Η τήρησης των χρονοδιαγραμμάτων εφαρμογής των διορθωτικών ενεργειών που σχετίζονται με τις παρατηρήσεις του ελέγχου.

Άλλοι δείκτες, που χρησιμοποιούνται κατά κανόνα, είναι

- Ο αριθμός των πιστοποιημένων εσωτερικών ελεγκτών.
- Ο αριθμός των ετών εμπειρίας τους στον εσωτερικό έλεγχο.
- Ο αριθμός των ωρών διαρκούς επαγγελματικής κατάρτισης που συμπλήρωσαν κατά τη διάρκεια του έτους.

Μετά από μία περιοδική αυτοαξιολόγηση, όπου απαιτείται, ο ΕΕΕ μπορεί να αναπτύξει ένα σχέδιο δράσεων το οποίο επιλαμβάνεται των ευκαιριών βελτίωσης που έχουν εντοπισθεί. Το σχέδιο αυτό συνιστάται να περιλαμβάνει χρονοδιαγράμματα για τις προτεινόμενες δράσεις.

Τα αποτελέσματα των περιοδικών αυτοαξιολογήσεων, τα οποία δεικνύουν το επίπεδο συμμόρφωσης της λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου με τα *Πρότυπα* και τον Κώδικα Ηθικής (Δεοντολογίας), πρέπει να γνωστοποιούνται στο συμβούλιο μετά την ολοκλήρωση των συγκεκριμένων αξιολογήσεων, όπως απαιτείται από το *Πρότυπο 1320*.

Μία περιοδική αυτοαξιολόγηση που διενεργείται χρονικά λίγο πριν από μία εξωτερική αξιολόγηση μπορεί να συμβάλει στη μείωση του χρόνου και της προσπάθειας που απαιτούνται για την ολοκλήρωση της εξωτερικής αξιολόγησης (βλέπε: *Πρότυπο 1312 - Εξωτερικές Αξιολογήσεις*).

Επίδειξη Συμμόρφωσης

Πολλαπλά στοιχεία είναι δυνατόν να επιδεικνύουν τη συμμόρφωση με το *Πρότυπο 1311*, συμπεριλαμβανομένων τυχόν αποδεικτικών στοιχείων της ολοκλήρωσης των δραστηριοτήτων παρακολούθησης σύμφωνα με το ΠΔΒΠ της λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου. Παραδείγματα τεκμηρίωσης της συμμόρφωσης μπορεί να περιλαμβάνουν:

- Τις συμπληρωμένες λίστες ελέγχου (checklists), οι οποίες υποστηρίζουν τις επισκοπήσεις των φύλλων εργασίας,
- Τα αποτελέσματα έρευνας και βασικών δεικτών απόδοσης (KPIs), που σχετίζονται με την αποδοτικότητα και την αποτελεσματικότητα της λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου, όπως είναι η ανάλυση των προϋπολογισθαισών και πραγματοποιούμενων ωρών εκτέλεσης του έργου.

Επιπλέον, η συμμόρφωση μπορεί να αποδειχθεί με την τεκμηρίωση των ολοκληρωμένων περιοδικών αξιολογήσεων, οι οποίες περιλαμβάνουν το εύρος της επισκόπησης και το σχέδιο προσέγγισης, τα φύλλα εργασίας και την υποβολή εκθέσεων.

Τέλος, οι παρουσιάσεις στο συμβούλιο και την ανώτερη διοίκηση, τα πρακτικά των συνεδριάσεων και τα αποτελέσματα τόσο της διαρκούς παρακολούθησης όσο και της περιοδικής αυτοαξιολόγησης - συμπεριλαμβανομένων του σχεδίου διορθωτικών ενεργειών και των μέτρων που έχουν ληφθεί για τη βελτίωση της συμμόρφωσης, της αποδοτικότητας και της αποτελεσματικότητας - μπορεί να υποδηλώνουν συμμόρφωση.

Πρότυπο 1312 – Εξωτερικές Αξιολογήσεις

Οι εξωτερικές αξιολογήσεις πρέπει να διεξάγονται τουλάχιστον μία φορά κάθε πέντε χρόνια από έναν πιστοποιημένο, ανεξάρτητο αξιολογητή ή ομάδα αξιολόγησης εκτός του οργανισμού. Ο επικεφαλής εσωτερικού ελέγχου πρέπει να συζητά με το συμβούλιο σχετικά με :

- Τη μορφή και τη συχνότητα διεξαγωγής των εξωτερικών αξιολογήσεων
- Τα προσόντα και την ανεξαρτησία του εξωτερικού αξιολογητή ή της ομάδας αξιολόγησης, συμπεριλαμβανομένων των πιθανών συγκρούσεων συμφερόντων.

Επεξήγηση:

Οι εξωτερικές αξιολογήσεις μπορεί να επιτευχθούν είτε μέσω εξ' ολοκλήρου εξωτερικής αξιολόγησης είτε μέσω αυτοαξιολόγησης με ανεξάρτητη εξωτερική επικύρωση. Ο εξωτερικός αξιολογητής θα πρέπει να αποφανθεί ως προς τη συμμόρφωση με τον Κώδικα Ηθικής και τα Πρότυπα; η εξωτερική αξιολόγηση μπορεί να συμπεριλάβει και σχόλια για λειτουργικά ή στρατηγικά θέματα.

Ένας πιστοποιημένος αξιολογητής ή μία ομάδα αξιολόγησης επιδεικνύει ικανότητες σε δύο τομείς: την επαγγελματική πρακτική του εσωτερικού ελέγχου και τη διαδικασία εξωτερικής αξιολόγησης. Η ικανότητα που επιδεικνύει είναι συνδυασμός εμπειρίας και θεωρητικής κατάρτισης. Η εμπειρία που έχει αποκτηθεί σε οργανισμούς αντίστοιχου μεγέθους, πολυπλοκότητας, τομέα ή κλάδου και η εμπειρία σε συγκεκριμένα τεχνικά ζητήματα είναι πολύτιμη. Στην περίπτωση της ομάδας αξιολόγησης, δεν χρειάζεται όλα τα μέλη να διαθέτουν όλες τις ικανότητες, αρκεί το σύνολο της ομάδας να διαθέτει τα απαραίτητα προσόντα. Ο επικεφαλής εσωτερικού ελέγχου βασίζεται στην επαγγελματική του κρίση για να εκτιμήσει εάν ένας αξιολογητής ή μια ομάδα αξιολόγησης διαθέτει επαρκείς ικανότητες.

Θεωρείται αυτονόητο ότι ένας ανεξάρτητος αξιολογητής ή μία ομάδα αξιολόγησης δεν βρίσκεται σε καμία κατάσταση σύγκρουσης συμφερόντων και δεν αποτελεί μέρος, ούτε βρίσκεται υπό τον έλεγχο του οργανισμού στον οποίο δραστηριοποιείται η λειτουργία εσωτερικού ελέγχου.

Αναθεωρημένα Πρότυπα, Έναρξη ισχύος: 1 Ιανουαρίου 2017

Εισαγωγή

Σύμφωνα με το συγκεκριμένο πρότυπο, ο επικεφαλής εσωτερικού ελέγχου (ΕΕΕ) υποχρεούται να διασφαλίζει ότι η λειτουργία εσωτερικού ελέγχου υπόκειται σε εξωτερική αξιολόγηση τουλάχιστον μία φορά κάθε πέντε χρόνια, η οποία διενεργείται από έναν εξωτερικό αξιολογητή ή μία ομάδα αξιολόγησης εκτός του οργανισμού. Μία απαίτηση του Προγράμματος Διαβεβαίωσης και Βελτίωσης Ποιότητας (ΠΔΒΠ) της λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου είναι η επικύρωση με εξωτερική αξιολόγηση της

συμμόρφωσης της λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου με τα Διεθνή Πρότυπα για την Επαγγελματική Εφαρμογή του Εσωτερικού Ελέγχου (*Πρότυπα*) και της εφαρμογής του Κώδικα Ηθικής (Δεοντολογίας) του ΙΙΑ από τους εσωτερικούς ελεγκτές. Επομένως, είναι κρίσιμο ο ΕΕΕ να επισκοπεί τακτικά το Διεθνές Πλαίσιο Επαγγελματικής Εφαρμογής προκειμένου να γνωρίζει τις διάφορες αλλαγές του, οι οποίες είναι απαραίτητο να γνωστοποιούνται σε όλη τη λειτουργία εσωτερικού ελέγχου.

Ο ΕΕΕ, κατά κανόνα, γνωρίζει τους διάφορους τύπους των εξωτερικών αξιολογήσεων όπως και τους διάφορους διαθέσιμους πόρους για την παροχή υπηρεσιών αξιολόγησης, καθώς και τις πολιτικές για τις προμήθειες που έχει καθορίσει ο οργανισμός για να εξασφαλίζει παρόχους εξωτερικών υπηρεσιών. Επιπλέον, ο ΕΕΕ συνιστάται να γνωρίζει τις προϋποθέσεις που πρέπει να συντρέχουν για τη διασφάλιση της ανεξαρτησίας του εξωτερικού αξιολογητή ή της ομάδας αξιολόγησης και να κατανοεί τις περιπτώσεις που μπορεί να θέσουν σε κίνδυνο την ανεξαρτησία ή την αντικειμενικότητα των αξιολογητών ή να προκαλέσουν σύγκρουση συμφερόντων.

Εφαρμογή του Προτύπου

Συνήθως, ο ΕΕΕ συζητά με την ανώτερη διοίκηση και το συμβούλιο για τη συχνότητα και τον τύπο της εξωτερικής αξιολόγησης που θα πραγματοποιηθεί. Τέτοιου είδους συζητήσεις διαδραματίζουν εκπαιδευτικό ρόλο που διευκολύνει τον ΕΕΕ να επιτύχει την κατανόηση και την εκτίμηση των ενδιαφερομένων μερών για τις προσδοκίες του οργανισμού.

Τα *Πρότυπα* απαιτούν η λειτουργία εσωτερικού ελέγχου να υποβάλλεται σε εξωτερική αξιολόγηση τουλάχιστον μία φορά κάθε πέντε χρόνια. Όμως ο ΕΕΕ, συζητώντας τις απαιτήσεις αυτές με την ανώτερη διοίκηση και το συμβούλιο, μπορεί να εκτιμήσει ότι είναι απαραίτητο να πραγματοποιείται μία εξωτερική αξιολόγηση σε ποιο σύντομο χρονικό διάστημα. Υπάρχουν πολλοί λόγοι για τους οποίους μπορεί να επιλέξει συχνότερη αξιολόγηση. Σε αυτούς περιλαμβάνονται μεταβολές στην ηγεσία (π.χ. ανώτερη διοίκηση, επικεφαλής εσωτερικού ελέγχου), σημαντικές αλλαγές στις πολιτικές και διαδικασίες του εσωτερικού ελέγχου, συγχωνεύσεις δύο ή περισσότερων ελεγκτικών οργανισμών σε μία λειτουργία εσωτερικού ελέγχου ή σημαντικές αλλαγές στο προσωπικό. Επιπλέον, θέματα που αφορούν στον τομέα δραστηριοποίησης του οργανισμού ή το περιβάλλον αυτού μπορεί να επιβάλλουν πιο συχνή επισκόπηση.

Οι εξωτερικές αξιολογήσεις συνιστανται στην αξιολόγηση της συμμόρφωσης της λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου με τα *Πρότυπα* και της εφαρμογής του Κώδικα Δεοντολογίας από τους εσωτερικούς ελεγκτές. Όπως αναφέρεται στο *Πρότυπο 1320 – Υποβολή Αναφοράς για το Πρόγραμμα Διαβεβαίωσης και Βελτίωσης Ποιότητας*, τα αποτελέσματα της εξωτερικής αξιολόγησης, συμπεριλαμβανομένου του συμπεράσματος του αξιολογητή ή της ομάδας αξιολόγησης που αφορά στη συμμόρφωση, πρέπει να κοινοποιούνται στην ανώτερη διοίκηση και το συμβούλιο μόλις ολοκληρωθούν.

Δύο Προσεγγίσεις

Οι εξωτερικές αξιολογήσεις μπορεί να πραγματοποιηθούν χρησιμοποιώντας μία από τις δύο παρακάτω προσεγγίσεις:

Η πρώτη προσέγγιση συνίσταται στην πλήρη εξωτερική αξιολόγηση και η δεύτερη στην αυτοαξιολόγηση με ανεξάρτητη εξωτερική επικύρωση.

⇒ Η **πλήρης εξωτερική αξιολόγηση** μπορεί να διενεργηθεί από έναν πιστοποιημένο, ανεξάρτητο αξιολογητή ή μία ομάδα αξιολόγησης εκτός του οργανισμού. Η ομάδα συνιστάται να αποτελείται από ικανούς επαγγελματίες με επικεφαλής έναν έμπειρο επαγγελματία αξιολογητή.

Το εύρος της πλήρους εξωτερικής αξιολόγησης συνήθως περιλαμβάνει τρία βασικά στοιχεία:

- **Το επίπεδο συμμόρφωσης με τα Πρότυπα και τον Κώδικα Ηθικής (Δεοντολογίας).** Το στοιχείο αυτό μπορεί να αξιολογηθεί μέσω της επισκόπησης του κανονισμού, των σχεδίων, των πολιτικών, των διαδικασιών και των πρακτικών εσωτερικού ελέγχου. Σε ορισμένες περιπτώσεις, η επισκόπηση μπορεί να περιλαμβάνει και τις ισχύουσες νομοθετικές και κανονιστικές απαιτήσεις.
- **Την αποδοτικότητα και αποτελεσματικότητα της λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου.** Το συγκεκριμένο στοιχείο μπορεί να μετρηθεί μέσω της αξιολόγησης των διαδικασιών και των δομών της λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου, συμπεριλαμβανομένου του ΠΔΒΠ, καθώς και μέσω της αξιολόγησης των γνώσεων, της εμπειρίας και της τεχνογνωσίας των εσωτερικών ελεγκτών.
- **Τον βαθμό στον οποίο η λειτουργία του εσωτερικού ελέγχου ανταποκρίνεται στις προσδοκίες** του συμβουλίου, της ανώτερης διοίκησης και των διοικητικά υπευθύνων των λειτουργιών του οργανισμού και προσθέτει αξία στον οργανισμό.

⇒ Η δεύτερη προσέγγιση, για να ικανοποιήσει την απαίτηση για εξωτερική αξιολόγηση, αφορά στην **αυτοαξιολόγηση με ανεξάρτητη εξωτερική επικύρωση**. Αυτός ο τύπος της εξωτερικής αξιολόγησης συνήθως διενεργείται από την ίδια τη λειτουργία εσωτερικού ελέγχου και επικυρώνεται από έναν πιστοποιημένο, ανεξάρτητο εξωτερικό αξιολογητή.

Το εύρος της αυτοαξιολόγησης με ανεξάρτητη εξωτερική επικύρωση περιλαμβάνει:

- **Μία ολοκληρωμένη και πλήρως τεκμηριωμένη διαδικασία αυτοαξιολόγησης**, που εξομοιώνεται με τη διαδικασία της πλήρους εξωτερικής αξιολόγησης, τουλάχιστον όσον αφορά στην αξιολόγηση της συμμόρφωσης της λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου με τα *Πρότυπα* και τον Κώδικα Ηθικής (Δεοντολογίας).
- **Την επιτόπια επικύρωση** από έναν πιστοποιημένο, ανεξάρτητο εξωτερικό αξιολογητή.
- Περιορισμένη έμφαση σε άλλους τομείς, όπως είναι η συγκριτική ανάλυση, η επισκόπηση, η διαβούλευση και η υιοθέτηση προηγμένων πρακτικών <εσωτερικού ελέγχου>, και οι συνεντεύξεις με την ανώτερη διοίκηση και τη διοίκηση των λειτουργιών του οργανισμού.

Τα Προσόντα του Εξωτερικού Αξιολογητή

Ανεξάρτητα από το ποια προσέγγιση θα υιοθετηθεί για την εξωτερική αξιολόγηση, θα πρέπει να επιλεγεί ένας πιστοποιημένος, ανεξάρτητος εξωτερικός αξιολογητής ή μια ομάδα αξιολόγησης για την υλοποίησή της. Συνήθως, ο ΕΕΕ διαβουλεύεται με την ανώτερη διοίκηση και το συμβούλιο για την επιλογή του αξιολογητή ή της ομάδας αξιολόγησης. Οι αξιολογητές ή οι ομάδες αξιολόγησης πρέπει να είναι ικανοί σε δύο κύριους τομείς:

- Στην επαγγελματική άσκηση του εσωτερικού ελέγχου (συμπεριλαμβανομένης της πλήρους και σε βάθος γνώσης του Διεθνούς Πλαισίου Επαγγελματικής Εφαρμογής) και
- Στην εφαρμογή της διαδικασίας εξωτερικής αξιολόγησης της ποιότητας.

Μεταξύ των προσόντων και των δεξιοτήτων που αναζητούνται, συγκαταλέγονται κατά κανόνα τα ακόλουθα:

- Η επαγγελματική πιστοποίηση του εσωτερικού ελεγκτή (πχ πιστοποιημένος εσωτερικός ελεγκτής – Certified Internal Auditor - CIA).
- Η γνώση των προηγμένων πρακτικών του εσωτερικού ελέγχου.
- Η επαρκής πρόσφατη εμπειρία άσκησης του εσωτερικού ελέγχου σε επίπεδο διοίκησης, που αποδεικνύει γνώση και εφαρμογή στην πράξη του Διεθνούς Πλαισίου Επαγγελματικής Εφαρμογής.

Οι οργανισμοί μπορεί να αναζητούν πρόσθετα προσόντα και δεξιότητες για τους επικεφαλής της ομάδας αξιολόγησης και τους ανεξάρτητους αξιολογητές. Στα πρόσθετα προσόντα και τις δεξιότητες μπορεί να συμπεριλαμβάνονται:

- Ένα υψηλότερο επίπεδο ικανοτήτων και εμπειρίας που αποκτήθηκε από προηγούμενες εργασίες εξωτερικής αξιολόγησης.
- Η ολοκλήρωση του προγράμματος επιμόρφωσης του IIA για την ποιοτική αξιολόγηση ή παρόμοια εκπαίδευση.
- Η εμπειρία ως επικεφαλής εσωτερικού ελέγχου (ή σε αντίστοιχη θέση στην ανώτερη διοίκηση του εσωτερικού ελέγχου).
- Η σχετική τεχνογνωσία και η εμπειρία στον κλάδο δραστηριοποίησης του οργανισμού.

Άτομα με εμπειρία σε άλλους τομείς μπορεί να παρέχουν βοήθεια, ανάλογα με την περίπτωση. Παραδείγματα περιλαμβάνουν ειδικούς στον τομέα της διαχείρισης των επιχειρησιακών κινδύνων, στον έλεγχο πληροφοριακών συστημάτων, στη στατιστική δειγματοληψία, στα συστήματα παρακολούθησης και στον έλεγχο της αυτοαξιολόγησης.

Ο ΕΕΕ συνιστάται να καθορίζει τις επιθυμητές δεξιότητες για την εξωτερική αξιολόγηση και να χρησιμοποιεί την επαγγελματική του κρίση για να επιλέξει τον αξιολογητή ή την ομάδα αξιολόγησης. Για παράδειγμα, ο ΕΕΕ, βασιζόμενος στις ανάγκες της λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου, μπορεί να προτιμήσει άτομα με εμπειρία στον εσωτερικό έλεγχο σε έναν οργανισμό παρόμοιου μεγέθους, πολυπλοκότητας και κλάδου δραστηριοποίησης, καθώς οι συγκεκριμένοι επαγγελματίες μπορεί να είναι περισσότερο χρήσιμοι. Κάθε άτομο της ομάδας

αξιολόγησης δεν χρειάζεται να διαθέτει όλες τις επιθυμητές δεξιότητες, αλλά η ομάδα, ως σύνολο, συνιστάται να διαθέτει τα απαραίτητα προσόντα για να παρέχει τα βέλτιστα αποτελέσματα.

Η Ανεξαρτησία και η Αντικειμενικότητα του Αξιολογητή

Πριν επιλέξουν έναν εξωτερικό αξιολογητή ή μια ομάδα αξιολόγησης, ο ΕΕΕ, η ανώτερη διοίκηση και το συμβούλιο συνιστάται να εξετάζουν και να συζητούν τους διάφορους παράγοντες που συνδέονται με την ανεξαρτησία και την αντικειμενικότητα αυτών. Οι εξωτερικοί αξιολογητές, οι ομάδες αξιολόγησης και οι οργανισμοί συνιστάται να είναι ελεύθεροι από πραγματικές, πιθανές ή φαινομενικές συγκρούσεις συμφερόντων που θα μπορούσαν να επηρεάσουν την αντικειμενικότητα. Πιθανά προβλήματα μπορεί να αποτελούν οι σχέσεις του παρελθόντος, του παρόντος και του μέλλοντος με τον οργανισμό και το προσωπικό του ή με τη λειτουργία εσωτερικού ελέγχου (π.χ. ο εξωτερικός έλεγχος των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, όταν ο εξωτερικός έλεγχος βασίζεται στην εργασία της λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου; Παροχή υπηρεσιών στη λειτουργία εσωτερικού ελέγχου; προσωπικές σχέσεις; προηγούμενη ή μελλοντική συμμετοχή σε εσωτερικές αξιολογήσεις ποιότητας ή σε συμβουλευτικές υπηρεσίες για τη διακυβέρνηση, τη διαχείριση κινδύνων, τις χρηματοοικονομικές αναφορές, τους μηχανισμούς ελέγχου ή για άλλες σχετικές περιοχές).

Σε περιπτώσεις όπου οι υποψήφιοι αξιολογητές είναι πρώην υπάλληλοι της λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου του οργανισμού, θα πρέπει να εκτιμηθεί η χρονική διάρκεια που ο αξιολογητής ήταν ανεξάρτητος. (Ανεξάρτητος σε αυτή την περίπτωση σημαίνει να είναι ελεύθερος από σύγκρουση συμφερόντων και να μην αποτελεί μέρος ή να βρίσκεται υπό την επιρροή του οργανισμού στον οποίο ανήκει η λειτουργία εσωτερικού ελέγχου).

Άτομα από άλλο τμήμα του οργανισμού, παρόλο που αυτό αποτελεί διακριτή οργανική οντότητα από τη λειτουργία εσωτερικού ελέγχου, δεν θεωρούνται ανεξάρτητα για τον σκοπό διενέργειας μιας εξωτερικής αξιολόγησης. Στον δημόσιο τομέα, οι μονάδες εσωτερικού ελέγχου που ανήκουν σε διακριτές διοικητικές οντότητες του ίδιου φορέα (π.χ. Γενικές Γραμματείες, Ανεξάρτητες Αρχές του ίδιου Υπουργείου) δεν θεωρούνται ανεξάρτητες εάν αναφέρονται στον ίδιο επικεφαλής εσωτερικού ελέγχου. Επίσης, τα άτομα που απασχολούνται σε έναν συνδεδεμένο οργανισμό (πχ σε έναν μητρικό οργανισμό, σε μία θυγατρική του ίδιου ομίλου οντοτήτων ή σε μία οντότητα που ασκεί εργασίες εποπτείας, παρακολούθησης ή διαβεβαίωσης της ποιότητας για τον εποπτευόμενο οργανισμό) δεν θεωρούνται ανεξάρτητα.

Αμοιβαίες αξιολογήσεις από ομοιόβαθμους αξιολογητές μεταξύ δύο οργανισμών δεν θα πρέπει να θεωρούνται ανεξάρτητες. Όμως, αμοιβαίες αξιολογήσεις μεταξύ τριών ή περισσότερων οργανισμών - οργανισμών που ανήκουν στον ίδιο τομέα δραστηριοποίησης, στον ίδιο περιφερειακό συνεταιρισμό ή άλλη ομάδα συγγενικών ενδιαφερόντων - μπορεί να θεωρηθούν ανεξάρτητες. Όμως, σ' αυτές τις περιπτώσεις πρέπει να δίνεται προσοχή ώστε να εξασφαλίζεται ότι η ανεξαρτησία και η αντικειμενικότητα δεν τίθενται σε κίνδυνο και ότι όλα τα μέλη της ομάδας αξιολόγησης είναι σε θέση να ασκήσουν πλήρως τις αρμοδιότητές τους.

Επίδειξη Συμμόρφωσης

Η έκθεση του εξωτερικού αξιολογητή είναι το βασικό έγγραφο που χρησιμοποιείται για να αποδειχθεί η συμμόρφωση με το *Πρότυπο 1312*. Η συγκεκριμένη έκθεση συχνά περιλαμβάνει συστάσεις από τον εξωτερικό αξιολογητή και σχέδια δράσης της διοίκησης του οργανισμού για τη βελτίωση της ποιότητας, της αποδοτικότητας και αποτελεσματικότητας του εσωτερικού ελέγχου. Μπορεί επίσης να παρέχει νέες ιδέες ή τρόπους δραστηριοποίησης της λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου προκειμένου αυτή να εξυπηρετεί καλύτερα τα ενδιαφερόμενα μέρη του οργανισμού και να προσθέτει αξία.

Συμπληρωματικά έγγραφα που μπορεί να βοηθήσουν στην απόδειξη της συμμόρφωσης είναι τα πρακτικά των συνεδριάσεων του συμβουλίου, όπου έχουν συζητηθεί τα σχέδια και τα αποτελέσματα των εξωτερικών αξιολογήσεων. Τα αιτήματα <για υποβολή προσφορών> για παροχή υπηρεσιών αξιολόγησης και η έκθεση συγκριτικής αξιολόγησης <των προσφορών οι οποίες υποβλήθηκαν> μπορεί να αποδείξουν ότι ο οργανισμός επιδεικνύει τη δέουσα επιμέλεια κατά την επιλογή των εξωτερικών αξιολογητών.

Πρότυπο 1320 – Υποβολή Αναφοράς για το Πρόγραμμα Διαβεβαίωσης και Βελτίωσης Ποιότητας

Ο επικεφαλής εσωτερικού ελέγχου πρέπει να γνωστοποιεί τα αποτελέσματα του Προγράμματος Διαβεβαίωσης και Βελτίωσης Ποιότητας στο συμβούλιο. Οι γνωστοποιήσεις περιλαμβάνουν:

- Το εύρος και τη συχνότητα τόσο των εσωτερικών όσο και των εξωτερικών αξιολογήσεων.
- Τα προσόντα και ανεξαρτησία του αξιολογητή ή της ομάδας αξιολόγησης, συμπεριλαμβανομένων των συγκρούσεων συμφερόντων.
- Τα συμπεράσματα των αξιολογητών.
- Διορθωτικά σχέδια δράσης.

Επεξήγηση:

Ο τρόπος, το περιεχόμενο και η συχνότητα κοινοποίησης των αποτελεσμάτων του προγράμματος διαβεβαίωσης και βελτίωσης ποιότητας καθορίζονται μέσα από συζητήσεις με τη διοίκηση και το συμβούλιο, λαμβάνοντας υπόψη τις υποχρεώσεις της λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου και του επικεφαλής εσωτερικού ελέγχου, σύμφωνα με τον κανονισμό λειτουργίας. Προκειμένου να υπάρξει συμμόρφωση με τον Ορισμό Εσωτερικού Ελέγχου, τον Κώδικα Ηθικής και τα Πρότυπα, τα αποτελέσματα των εξωτερικών και των περιοδικών εσωτερικών αξιολογήσεων αναφέρονται μόλις ολοκληρωθούν, ενώ τα αποτελέσματα από την τρέχουσα παρακολούθηση του προγράμματος ποιότητας αναφέρονται τουλάχιστον ετησίως. Τα αποτελέσματα περιλαμβάνουν τα συμπεράσματα του αξιολογητή ή της ομάδας αξιολόγησης όσον αφορά στον βαθμό συμμόρφωσης.

Αναθεωρημένα Πρότυπα, Έναρξη ισχύος: 1 Ιανουαρίου 2017

Εισαγωγή

Το Πρότυπο 1320 προβλέπει τα ελάχιστα κριτήρια τα οποία ο επικεφαλής εσωτερικού ελέγχου (ΕΕΕ) πρέπει να κοινοποιεί στην ανώτερη διοίκηση και το συμβούλιο αναφορικά με το Πρόγραμμα Διαβεβαίωσης και Βελτίωσης Ποιότητας (ΠΔΒΠ). Η εξέταση των απαιτήσεων που προκύπτουν από κάθε στοιχείο του προτύπου, μπορεί να βοηθήσει τον ΕΕΕ να προετοιμασθεί για την εφαρμογή του.

Όπως προκύπτει από το συγκεκριμένο Πρότυπο, ο ΕΕΕ είναι υπεύθυνος για την ανακοίνωση των αποτελεσμάτων του συνόλου του ΠΔΒΠ. Για να εκπληρώσει αυτή την αρμοδιότητα ο ΕΕΕ, πρέπει να κατανοήσει τις απαιτήσεις του ΠΔΒΠ (Πρότυπο 1300 – Πρόγραμμα Διαβεβαίωσης και Βελτίωσης Ποιότητας). Κατά κανόνα, ο ΕΕΕ συσκέπτεται τακτικά με τη διοίκηση και το συμβούλιο προκειμένου να κατανοήσουν και να συμφωνήσουν τις προσδοκίες για την επικοινωνία των δράσεων της λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου, συμπεριλαμβανομένων εκείνων που αφορούν στο ΠΔΒΠ. Ο ΕΕΕ λαμβάνει, επίσης, υπόψη του τις ευθύνες που απορρέουν από το

συγκεκριμένο πρόγραμμα, όπως αυτές περιγράφονται στον κανονισμό εσωτερικού ελέγχου

Ο ΕΕΕ συνιστάται να ενημερώνεται για τις εσωτερικές αξιολογήσεις, συμπεριλαμβανομένων των περιοδικών <αυτό>αξιολογήσεων και της διαρκούς παρακολούθησης, καθώς και για τις εξωτερικές αξιολογήσεις που έχουν πραγματοποιηθεί. Για τον λόγο αυτόν, συνιστάται ο ΕΕΕ να γνωρίζει τον βαθμό συμμόρφωσης της λειτουργίας του εσωτερικού ελέγχου με τα Διεθνή Πρότυπα για την Επαγγελματική Εφαρμογή του Εσωτερικού Ελέγχου και τον Κώδικα Ηθικής (Δεοντολογίας).

Εφαρμογή του Προτύπου

Συνήθως, οι σχετικές με το ΠΔΒΠ λεπτομέρειες καταγράφονται στο εγχειρίδιο πολιτικών και διαδικασιών του εσωτερικού ελέγχου (Πρότυπο 2040 - Πολιτικές και Διαδικασίες) και στον κανονισμό του (Πρότυπο 1010 – Αναγνώριση των Υποχρεωτικών Οδηγιών στον Κανονισμό Εσωτερικού Ελέγχου). Ο ΕΕΕ μπορεί να αρχίσει με τη μελέτη των πληροφοριών αυτών προκειμένου να κατανοήσει τις απαιτήσεις επικοινωνίας για την υποβολή εκθέσεων που αφορούν στο ΠΔΒΠ οι οποίες περιλαμβάνουν τα ακόλουθα τέσσερα βασικά στοιχεία:

1. Το εύρος και τη συχνότητα των εσωτερικών και εξωτερικών αξιολογήσεων.
2. Τα προσόντα και την ανεξαρτησία των αξιολογητών.
3. Τα συμπεράσματα των αξιολογήσεων.
4. Τα σχέδια διορθωτικών ενεργειών.

1. Το Εύρος και η Συχνότητα των Εσωτερικών και Εξωτερικών Αξιολογήσεων

Το εύρος και η συχνότητα των εσωτερικών και εξωτερικών αξιολογήσεων πρέπει να συζητούνται με το συμβούλιο και την ανώτερη διοίκηση (Πρότυπο 1311 - Εσωτερικές Αξιολογήσεις και Πρότυπο 1312 - Εξωτερικές Αξιολογήσεις). Συνιστάται, το εύρος να περιλαμβάνει την εξέταση των ευθυνών των εσωτερικών ελεγκτών και του ΕΕΕ, όπως αυτές ορίζονται στον κανονισμό εσωτερικού ελέγχου. Επίσης, το εύρος μπορεί να καλύπτει τις προσδοκίες του συμβουλίου και της ανώτερης διοίκησης αναφορικά με τον εσωτερικό έλεγχο καθώς και τις προσδοκίες που εκφράζονται από άλλους ενδιαφερομένους. Μπορεί επίσης, να καλύπτει τις πρακτικές εσωτερικού ελέγχου, όπως αυτές αξιολογούνται σε σχέση με τα *Πρότυπα*, καθώς και οποιεσδήποτε άλλες κανονιστικές απαιτήσεις που είναι δυνατόν να επηρεάζουν τον εσωτερικό έλεγχο. Όσον αφορά στη συχνότητα διενέργειας των εξωτερικών αξιολογήσεων, αυτή ποικίλλει ανάλογα με το μέγεθος και την ωριμότητα της λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου.

⇒ Εσωτερικές Αξιολογήσεις

Συνιστάται, ο ΕΕΕ να καθορίζει τους τρόπους με τους οποίους θα κοινοποιεί, τουλάχιστον μία φορά κάθε χρόνο, τα αποτελέσματα των εσωτερικών αξιολογήσεων, προκειμένου να ενισχύει την αξιοπιστία και αντικειμενικότητα του εσωτερικού ελέγχου. Ο Οδηγός Εφαρμογής του Προτύπου 1320 συνιστά, τα αποτελέσματα της περιοδικής εσωτερικής αξιολόγησης να ανακοινώνονται μετά την ολοκλήρωση αυτής

και τα αποτελέσματα της διαρκούς παρακολούθησης να γνωστοποιούνται τουλάχιστον μία φορά κάθε χρόνο.

- Οι **περιοδικές εσωτερικές αξιολογήσεις** μπορεί να περιλαμβάνουν μία αξιολόγηση της συμμόρφωσης της λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου με τα *Πρότυπα* για την υποστήριξη της σχετικής δήλωσης συμμόρφωσης (*Πρότυπο 1321 – Χρήση της φράσης «Συμμορφώνεται με τα Διεθνή Πρότυπα για την Επαγγελματική Εφαρμογή του εσωτερικού Ελέγχου»*). Μεγάλοι οργανισμοί μπορεί να πραγματοποιούν περιοδικές εσωτερικές αξιολογήσεις σε ετήσια βάση, ενώ μικροί οργανισμοί ή με λιγότερο ώριμες λειτουργίες εσωτερικού ελέγχου, μπορεί να τις πραγματοποιούν σε μεγαλύτερα χρονικά διαστήματα (π.χ. κάθε δύο χρόνια). Για παράδειγμα, η λειτουργία εσωτερικού ελέγχου μπορεί να πραγματοποιεί μία περιοδική αξιολόγηση η οποία να καλύπτει πολλαπλά έτη και να κοινοποιεί τα αποτελέσματα της αξιολόγησης των εργασιών που πραγματοποιήθηκαν κατά τη διάρκεια κάθε ετήσιας περιόδου.
- Η **διαρκής παρακολούθηση**, συνήθως, περιλαμβάνει την υποβολή αναφοράς σχετικά με τους βασικούς δείκτες απόδοσης του εσωτερικού ελέγχου. Ο ΕΕΕ μπορεί να υποβάλλει στην ανώτερη διοίκηση και το συμβούλιο ετήσια έκθεση των αποτελεσμάτων της διαρκούς παρακολούθησης η οποία περιλαμβάνει συστάσεις για βελτίωση.

Κατά κανόνα, οι υπεύθυνοι για τη διενέργεια της διαρκούς παρακολούθησης και των περιοδικών εσωτερικών <αυτό>αξιολογήσεων ανακοινώνουν τα αποτελέσματα απευθείας στον ΕΕΕ κατά τη διάρκεια πραγματοποίησης των αξιολογήσεων. Σε μία μικρή λειτουργία εσωτερικού ελέγχου, ο ΕΕΕ αναλαμβάνει έναν μεγαλύτερο άμεσο ρόλο στη διαδικασία της εσωτερικής αξιολόγησης. Τα αποτελέσματα των εσωτερικών αξιολογήσεων περιλαμβάνουν, όπου αυτό προβλέπεται, σχέδια διορθωτικών ενεργειών και την πρόοδο που έχει γίνει για την εφαρμογή τους. Ο ΕΕΕ μπορεί να κοινοποιεί τις εκθέσεις εσωτερικών αξιολογήσεων σε διάφορους ενδιαφερομένους, συμπεριλαμβανομένων της ανώτερης διοίκησης, του συμβουλίου και των εξωτερικών ελεγκτών.

Ο Οδηγός Εφαρμογής 1311 - Εσωτερικές Αξιολογήσεις αναφέρει περισσότερες λεπτομέρειες σχετικά με τη διαρκή παρακολούθηση και τις περιοδικές εσωτερικές <αυτό>αξιολογήσεις.

⇒ **Εξωτερικές Αξιολογήσεις**

Ο ΕΕΕ πρέπει να συζητά τη συχνότητα των εξωτερικών αξιολογήσεων με την ανώτερη διοίκηση και το συμβούλιο. Τα *Πρότυπα* απαιτούν η λειτουργία εσωτερικού ελέγχου να υποβάλλεται σε εξωτερική αξιολόγηση, τουλάχιστον μία φορά κάθε πέντε χρόνια. Όμως ο ΕΕΕ, συζητώντας αυτήν την απαίτηση με την ανώτερη διοίκηση και το συμβούλιο, μπορεί να εκτιμήσει ότι είναι σκόπιμο να προβαίνει σε εξωτερική αξιολόγηση σε ποιο σύντομο χρονικό διάστημα. Υπάρχουν πολλοί λόγοι για τους οποίους μπορεί να επιλέξει συχνότερη αξιολόγηση. Σε αυτούς περιλαμβάνονται μεταβολές στην ηγεσία (π.χ. ανώτερη διοίκηση, ΕΕΕ), σημαντικές αλλαγές στις πολιτικές και διαδικασίες του εσωτερικού ελέγχου, συγχωνεύσεις δύο ή περισσότερων ελεγκτικών οργανισμών σε μία λειτουργία εσωτερικού ελέγχου, ή σημαντικές αλλαγές στο προσωπικό. Επιπλέον, θέματα που αφορούν στον κλάδο

δραστηριοποίησης του οργανισμού ή το περιβάλλον αυτού μπορεί να απαιτούν πιο συχνή επισκόπηση.

2. Προσόντα και Ανεξαρτησία των Αξιολογητών

Για την επιλογή ενός εξωτερικού αξιολογητή ή μιας ομάδας αξιολόγησης, ο ΕΕΕ συνήθως, συζητά με την ανώτερη διοίκηση και το συμβούλιο τα προσόντα των υποψηφίων αξιολογητών και τους διάφορους παράγοντες που επηρεάζουν την ανεξαρτησία και την αντικειμενικότητά τους, συμπεριλαμβανομένης της πραγματικής, πιθανής ή φαινομενικής σύγκρουσης συμφερόντων.

Στη συνέχεια, όταν ο ΕΕΕ αναφέρει τα αποτελέσματα της εξωτερικής αξιολόγησης, συνήθως επιβεβαιώνει τα προσόντα και την ανεξαρτησία του εξωτερικού αξιολογητή ή της ομάδας αξιολόγησης. Κάθε πραγματική, πιθανή ή φαινομενική σύγκρουση συμφερόντων, συνιστάται να αναφέρεται στην ανώτερη διοίκηση και στο συμβούλιο.

Ο Οδηγός Εφαρμογής 1312 - Εξωτερικές Αξιολογήσεις περιλαμβάνει περισσότερες λεπτομέρειες σχετικά με τα προσόντα και την ανεξαρτησία των αξιολογητών.

3. Συμπέρασμα των Αξιολογητών

Οι εκθέσεις εξωτερικής αξιολόγησης περιλαμβάνουν την έκφραση γνώμης ή τη διατύπωση συμπεράσματος σχετικά με τα αποτελέσματα της εξωτερικής αξιολόγησης. Εκτός από το γενικό συμπέρασμα για τη συμμόρφωση με τα *Πρότυπα* του συνόλου των δραστηριοτήτων της λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου, η έκθεση μπορεί να περιλαμβάνει μία αξιολόγηση για την εφαρμογή κάθε Πρότυπου ή / και κάθε ομάδας προτύπων χωριστά. Συνιστάται, ο ΕΕΕ να αιτιολογεί στην ανώτερη διοίκηση και το συμβούλιο, το συμπέρασμα της αξιολόγησης, καθώς και τις επιπτώσεις των αποτελεσμάτων της. Ένα παράδειγμα μιας βαθμολογικής κλίμακας, που μπορεί να χρησιμοποιείται για να δείχνει τον βαθμό συμμόρφωσης, είναι το ακόλουθο:

- **Γενική συμμόρφωση** – Αυτή είναι η υψηλότερη βαθμολογία, που σημαίνει ότι η λειτουργία εσωτερικού ελέγχου διαθέτει κανονισμό, πολιτικές και διαδικασίες, η εφαρμογή και τα αποτελέσματα των οποίων κρίνονται σύμφωνα με τα *Πρότυπα*.
- **Μερική συμμόρφωση** – Ελλείψεις στις πρακτικές του εσωτερικού ελέγχου που κρίνονται ως αποκλίσεις από τα *Πρότυπα*, χωρίς όμως αυτό να εμποδίζει τη λειτουργία εσωτερικού ελέγχου να εκτελεί τις αρμοδιότητές της.
- **Μη συμμόρφωση** – Ελλείψεις στις πρακτικές του εσωτερικού ελέγχου που κρίνονται τόσο σημαντικές ώστε να επηρεάζουν τη λειτουργία εσωτερικού ελέγχου ή να την εμποδίζουν να εκτελεί επαρκώς τις αρμοδιότητές της στο σύνολό τους ή σε σημαντικούς τομείς.

4. Σχέδια Διορθωτικών Ενεργειών

Κατά τη διάρκεια μιας εξωτερικής αξιολόγησης, ο αξιολογητής μπορεί να παρέχει συστάσεις για τομείς που δεν συμμορφώνονται με τα *Πρότυπα* και να υποδεικνύει ευκαιρίες για βελτίωση. Ο ΕΕΕ συνιστάται να γνωστοποιεί στην ανώτερη διοίκηση και στο συμβούλιο κάθε σχέδιο δράσης σε απάντηση των συστάσεων της εξωτερικής αξιολόγησης. Ο ΕΕΕ μπορεί επίσης να εξετάζει τη δυνατότητα να εντάξει τις συστάσεις και τα σχέδια δράσης που συνδέονται με την εξωτερική αξιολόγηση στις

υφιστάμενες διαδικασίες παρακολούθησης των ευρημάτων του εσωτερικού ελέγχου (Πρότυπο 2500 – Παρακολούθηση Προόδου). Ύστερα από την εφαρμογή των συστάσεων της εξωτερικής αξιολόγησης, ο ΕΕΕ, κατά κανόνα, γνωστοποιεί το γεγονός της συγκεκριμένης εφαρμογής στο συμβούλιο, είτε στα πλαίσια της παρακολούθησης της προόδου των έργων του εσωτερικού ελέγχου είτε ως διακριτή διαδικασία παρακολούθησης της επόμενης εσωτερικής αξιολόγησης (Πρότυπο 1311), ως μέρος του ΠΔΒΠ.

Επίδειξη Συμμόρφωσης

Πολλαπλά στοιχεία είναι δυνατόν να επιδεικνύουν τη συμμόρφωση με το Πρότυπο 1320, συμπεριλαμβανομένων των πρακτικών των συνεδριάσεων του συμβουλίου ή των πρακτικών από άλλες συναντήσεις που τεκμηριώνουν τις συζητήσεις με την ανώτερη διοίκηση και το συμβούλιο αναφορικά με το εύρος και τη συχνότητα των εσωτερικών και εξωτερικών αξιολογήσεων. Τα πρακτικά των συνεδριάσεων του συμβουλίου ή άλλων συναντήσεων συνιστάται να παρέχουν επίσης τεκμηρίωση που να υποστηρίζει τα προσόντα και την αντικειμενικότητα του εξωτερικού αξιολογητή ή της ομάδας αξιολόγησης. Επιπλέον, τα έγγραφα που αφορούν στις προμήθειες του οργανισμού μπορεί να καταδείξουν τη διαδικασία που σχετίζεται με τις απαιτήσεις <λήψης> προσφορών για την απόκτηση υπηρεσιών.

Πρόσθετα έγγραφα που μπορεί να αποδεικνύουν τη συμμόρφωση με το Πρότυπο, είναι κυρίως αυτά που σχετίζονται με την κοινοποίηση των περιοδικών εσωτερικών και εξωτερικών αξιολογήσεων. Οι κοινοποιήσεις του εσωτερικού ελέγχου μπορεί να περιλαμβάνουν και ένα αντίγραφο της έκθεσης εξωτερικής αξιολόγησης. Η συγκεκριμένη έκθεση, γενικά, αναφέρει τις λεπτομέρειες που υποστηρίζουν το συμπέρασμα του αξιολογητή και μπορεί να περιλαμβάνει μία διαβαθμισμένη αξιολόγηση της συμμόρφωσης με κάθε Πρότυπο. Ο εξωτερικός αξιολογητής μπορεί να παρουσιάζει στην ανώτερη διοίκηση και στο συμβούλιο τα αποτελέσματα της αξιολόγησης ή ο ΕΕΕ μπορεί να κοινοποιεί απευθείας τα αποτελέσματα του ΠΔΒΠ.

Πρότυπο 1321 – Χρήση της φράσης «Συμμορφώνεται με τα Διεθνή Πρότυπα για την Επαγγελματική Εφαρμογή του Εσωτερικού Ελέγχου»

Η επισήμανση ότι η λειτουργία εσωτερικού ελέγχου «συμμορφώνεται με τα Διεθνή Πρότυπα για την Επαγγελματική Εφαρμογή του Εσωτερικού Ελέγχου» αρμόζει να γίνεται μόνο εφόσον αυτό υποστηρίζεται από τα αποτελέσματα της αξιολόγησης του προγράμματος διαβεβαίωσης και βελτίωσης ποιότητας.

Επεξήγηση:

Η λειτουργία εσωτερικού ελέγχου θεωρείται ότι συμμορφώνεται με τον Κώδικα Ηθικής και τα Πρότυπα όταν επιτυγχάνει τα αποτελέσματα που περιγράφονται σε αυτά. Τα αποτελέσματα του προγράμματος διαβεβαίωσης και βελτίωσης ποιότητας συμπεριλαμβάνουν τα συμπεράσματα των εσωτερικών και εξωτερικών αξιολογήσεων. Οι λειτουργίες εσωτερικού ελέγχου θα έχουν στη διάθεσή τους τα αποτελέσματα των εσωτερικών αξιολογήσεων. Οι λειτουργίες εσωτερικού ελέγχου που δραστηριοποιούνται για τουλάχιστον πέντε έτη θα έχουν στη διάθεσή τους και τα αποτελέσματα των εξωτερικών αξιολογήσεων.

Αναθεωρημένα Πρότυπα, Έναρξη ισχύος: 1 Ιανουαρίου 2017

Εισαγωγή

Οι εσωτερικές και εξωτερικές αξιολογήσεις πραγματοποιούνται προκειμένου να αξιολογήσουν και να διατυπώσουν άποψη σχετικά με τη συμμόρφωση της λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου με τα Διεθνή Πρότυπα για την Επαγγελματική Εφαρμογή του Εσωτερικού Ελέγχου (Πρότυπα) και τον Κώδικα Ηθικής (Δεοντολογίας) του ΙΙΑ. Οι συγκεκριμένες αξιολογήσεις μπορεί να περιλαμβάνουν και συστάσεις για βελτίωση.

Ο επικεφαλής εσωτερικού ελέγχου (ΕΕΕ), συνιστάται, να γνωρίζει τις απαιτήσεις για το Πρόγραμμα Διαβεβαίωσης και Βελτίωσης Ποιότητας (ΠΔΒΠ) και να είναι ενήμερος για τα αποτελέσματα των πρόσφατων εσωτερικών και εξωτερικών αξιολογήσεων της λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου. Επιπλέον, ο ΕΕΕ γενικά, έχει ήδη κατανοήσει τις προσδοκίες του συμβουλίου αναφορικά με τη χρήση της φράσης «Συμμορφώνεται με τα Διεθνή Πρότυπα για την Επαγγελματική Εφαρμογή του Εσωτερικού Ελέγχου». Ο ΕΕΕ μπορεί να συζητά κατά περιόδους με το συμβούλιο τη χρήση της συγκεκριμένης φράσης προκειμένου να επιτύχει και να διατηρήσει την κατανόηση των προσδοκιών του συμβουλίου για το θέμα αυτό.

Εφαρμογή του Προτύπου

Οι εσωτερικοί ελεγκτές μπορούν να γνωστοποιούν – γραπτά ή προφορικά - ότι η λειτουργία εσωτερικού ελέγχου ασκείται σύμφωνα με τα Πρότυπα μόνο στην περίπτωση που τα αποτελέσματα του ΠΔΒΠ, το οποίο περιλαμβάνει τα

αποτελέσματα της εσωτερικής και της εξωτερικής αξιολόγησης, όπως ορίζεται στο Πρότυπο 1312, υποστηρίζουν μία τέτοια δήλωση. Από τη στιγμή που μία εξωτερική αξιολόγηση επικυρώνει τη συμμόρφωση με τα *Πρότυπα*, η λειτουργία εσωτερικού ελέγχου μπορεί να συνεχίζει να χρησιμοποιεί τη δήλωση συμμόρφωσης – όσο βέβαια οι εσωτερικές αξιολογήσεις συνεχίζουν να υποστηρίζουν τέτοια δήλωση-μέχρι την επόμενη εξωτερική αξιολόγηση.

Τα ακόλουθα «σενάρια» δείχνουν τη σωστή χρήση της δήλωσης συμμόρφωσης:

- Αν τα αποτελέσματα, είτε της τρέχουσας εσωτερικής αξιολόγησης είτε της πιο πρόσφατης εξωτερικής αξιολόγησης δεν επιβεβαιώνουν τη γενική συμμόρφωση με τα *Πρότυπα* και τον Κώδικα Ηθικής (Δεοντολογίας) του IIA, η λειτουργία εσωτερικού ελέγχου πρέπει να διακόψει να δηλώνει ότι βρίσκεται σε κατάσταση συμμόρφωσης.
- Αν μία λειτουργία εσωτερικού ελέγχου υφίσταται τουλάχιστον τα τελευταία πέντε χρόνια, αλλά δεν έχει ολοκληρώσει μία εξωτερική αξιολόγηση, δεν μπορεί να δηλώνει ότι ασκείται σύμφωνα με τα *Πρότυπα*.
- Αν μία λειτουργία εσωτερικού ελέγχου έχει υποβληθεί μεν σε εξωτερική αξιολόγηση κατά τη διάρκεια των τελευταίων πέντε ετών, αλλά δεν προέβη σε εσωτερική αξιολόγηση σύμφωνα με τη συχνότητα που έχει γνωστοποιήσει στο συμβούλιο, τότε ο ΕΕΕ συνιστάται να εξετάσει εάν η λειτουργία εσωτερικού ελέγχου εξακολουθεί να συμμορφώνεται με τα *Πρότυπα* και αν μπορεί να κάνει χρήση της δήλωσης συμμόρφωσης μέχρι να επικυρωθεί αυτή από μία εσωτερική αξιολόγηση.
- Μία λειτουργία εσωτερικού ελέγχου που υφίσταται λιγότερο από πέντε χρόνια, μπορεί να επιδεικνύει ότι ασκείται σύμφωνα με τα *Πρότυπα* μόνο στην περίπτωση που μία τεκμηριωμένη εσωτερική αξιολόγηση (π.χ. η περιοδική αυτοαξιολόγηση) υποστηρίζει αυτό το συμπέρασμα.
- Αν έχουν παρέλθει περισσότερα από πέντε χρόνια από την τελευταία εξωτερική αξιολόγηση η οποία είχε διενεργηθεί σύμφωνα με το *Πρότυπο 1312 – Εξωτερικές Αξιολογήσεις*, τότε η λειτουργία εσωτερικού ελέγχου πρέπει να διακόψει να δηλώνει ότι ασκείται σύμφωνα με τα *Πρότυπα*, μέχρι να ολοκληρωθεί μία εξωτερική αξιολόγηση που να υποστηρίζει αυτό το συμπέρασμα.
- Αν μία εξωτερική αξιολόγηση καταλήγει στο γενικό συμπέρασμα ότι η λειτουργία εσωτερικού ελέγχου δεν ασκείται σύμφωνα με τα *Πρότυπα*, τότε αυτή πρέπει αμέσως να διακόψει τη χρήση δηλώσεων που εκφράζουν συμμόρφωση με τα *Πρότυπα*. Η λειτουργία εσωτερικού ελέγχου δεν μπορεί να επαναλάβει τη χρήση της δήλωσης συμμόρφωσης μέχρι να αποκατασταθεί η μη συμμόρφωση και να διενεργηθεί μία εξωτερική αξιολόγηση που να επικυρώνει μία συνολική αξιολόγηση της συμμόρφωσης με τα *Πρότυπα*.

Είναι σημαντικό να σημειωθεί ότι τα *Πρότυπα* βασίζονται σε αρχές. Κατά την αξιολόγηση της συμμόρφωσης με τα *Πρότυπα*, μπορεί να υπάρξουν περιπτώσεις όπου η λειτουργία εσωτερικού ελέγχου επιτυγχάνει μόνο μερική συμμόρφωση με ένα ή περισσότερα *Πρότυπα*. Τότε η λειτουργία εσωτερικού ελέγχου μπορεί να επιδείξει σαφή πρόθεση και δέσμευση για την τελική επιτυχή εφαρμογή των Θεμελιωδών Αρχών για την Επαγγελματική Εφαρμογή του Εσωτερικού Ελέγχου στις οποίες

βασίζονται τα *Πρότυπα*, έχοντας ακόμα βελτιώσεις να πραγματοποιήσει για να επιτύχει την πλήρη συμμόρφωση με τα Πρότυπα. Στις περιπτώσεις αυτές, η λειτουργία εσωτερικού ελέγχου συνιστάται να εξετάζει το συμπέρασμα της συνολικής συμμόρφωσης για να προσδιορίζει την ικανότητά της να χρησιμοποιεί τη δήλωση συμμόρφωσης.

Σε περίπτωση όπου, μία συγκεκριμένη δέσμευση αποτυγχάνει να επιτύχει συμμόρφωση με τα Πρότυπα, μπορεί να απαιτηθεί από τη λειτουργία εσωτερικού ελέγχου να αποκαλύψει την έλλειψη συμμόρφωσης. Ο ΕΕΕ είναι υπεύθυνος για την αποκάλυψη τέτοιων περιπτώσεων μη συμμόρφωσης. Ο Οδηγός Εφαρμογής 1322 – Αποκάλυψη της μη Συμμόρφωσης παρέχει πρόσθετες πληροφορίες σχετικά με τη μη συμμόρφωση με τα Πρότυπα.

Επίδειξη Συμμόρφωσης

Πολλαπλά στοιχεία είναι δυνατόν να αποδείξουν τη συμμόρφωση με το *Πρότυπο 1321*, συμπεριλαμβανομένων των αντιγράφων των εσωτερικών και εξωτερικών αξιολογήσεων, όπου ο αξιολογητής καταλήγει στο συμπέρασμα ότι η λειτουργία εσωτερικού ελέγχου έχει επιτύχει συμμόρφωση με τα *Πρότυπα*. Οι εκθέσεις έργου, ο κανονισμός του εσωτερικού ελέγχου, το υλικό του συμβουλίου και τα πρακτικά των συναντήσεων, καθώς και άλλες κοινοποιήσεις είναι δυνατόν επίσης να βοηθήσουν στο να αποδειχθεί η συμμόρφωση με αυτό το *Πρότυπο*.

Πρότυπο 1322 – Αποκάλυψη της μη Συμμόρφωσης

Σε περίπτωση όπου η μη συμμόρφωση με τον Κώδικα Ηθικής ή τα Πρότυπα επηρεάζει το συνολικό πλαίσιο ή τις δραστηριότητες της λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου, τότε ο επικεφαλής εσωτερικού ελέγχου πρέπει να κοινοποιεί τη μη συμμόρφωση και τις επιπτώσεις της στην ανώτερη διοίκηση και το συμβούλιο.

Αναθεωρημένα Πρότυπα, Έναρξη ισχύος: 1 Ιανουαρίου 2017

Εισαγωγή

Ο επικεφαλής εσωτερικού ελέγχου (ΕΕΕ) έχει την ευθύνη να διασφαλίζει ότι η λειτουργία εσωτερικού ελέγχου υποβάλλεται σε διαρκείς παρακολουθήσεις, περιοδικές αυτοαξιολογήσεις και ανεξάρτητες εξωτερικές αξιολογήσεις, όπως απαιτείται από το Πρόγραμμα Διαβεβαίωσης και Βελτίωσης Ποιότητας (ΠΔΒΠ). Οι εσωτερικές και εξωτερικές αξιολογήσεις πραγματοποιούνται κατά ένα μέρος, για να αξιολογήσουν και να εκφράσουν άποψη σχετικά με τη συμμόρφωση της λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου με τα Διεθνή Πρότυπα Επαγγελματικής Εφαρμογής του Εσωτερικού Ελέγχου (*Πρότυπα*) και τον Κώδικα Δεοντολογίας του ΙΙΑ. Για τον λόγο αυτόν, ο ΕΕΕ συνιστάται να είναι ενήμερος για τα αποτελέσματα των πρόσφατων εσωτερικών και εξωτερικών αξιολογήσεων της λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου.

Το *Πρότυπο 1322* εφαρμόζεται σε περιπτώσεις όπου ο ΕΕΕ καταλήγει στο συμπέρασμα ότι η λειτουργία εσωτερικού ελέγχου δεν συμμορφώνεται με τα *Πρότυπα* και τον Κώδικα Ηθικής (Δεοντολογίας) και ότι η έλλειψη συμμόρφωσης μπορεί να έχει αντίκτυπο στο συνολικό εύρος ή στην άσκηση της λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου. Είναι σημαντικό λοιπόν ο ΕΕΕ να έχει κατανοήσει τις υποχρεωτικές διατάξεις του Διεθνούς Πλαισίου Επαγγελματικής Εφαρμογής, τον τρόπο με τον οποίον ενδεχόμενες αποκλίσεις της συμμόρφωσης θα μπορούσαν να επηρεάσουν το συνολικό εύρος του εσωτερικού ελέγχου και τις προσδοκίες του συμβουλίου και της ανώτερης διοίκησης για κοινοποιήσεις τέτοιου είδους θεμάτων συμμόρφωσης.

Εφαρμογή του Προτύπου

Τα αποτελέσματα των εσωτερικών και εξωτερικών αξιολογήσεων και το επίπεδο συμμόρφωσης του εσωτερικού ελέγχου με τα *Πρότυπα* πρέπει να κοινοποιούνται στην ανώτερη διοίκηση και το συμβούλιο τουλάχιστον μία φορά κάθε χρόνο. Οι αξιολογήσεις αυτές μπορεί να αποκαλύψουν εξασθένηση της ανεξαρτησίας ή της αντικειμενικότητας, περιορισμούς στο εύρος του ελεγκτικού έργου, περιορισμούς στους πόρους ή άλλες συνθήκες που ενδέχεται να επηρεάσουν την ικανότητα των εσωτερικών ελεγκτών να αναλάβουν τις ευθύνες τους έναντι των ενδιαφερομένων μερών. Όταν εντοπίζονται τέτοιες περιπτώσεις μη συμμόρφωσης, γενικά αναφέρονται στο συμβούλιο και καταγράφονται στα πρακτικά της συνεδρίασης αυτού. Για παράδειγμα, αν μία λειτουργία εσωτερικού ελέγχου δεν υποβάλλεται σε

εξωτερική αξιολόγηση τουλάχιστον μία φορά κάθε πέντε χρόνια, δεν θα είναι σε θέση να δηλώνει ότι συμμορφώνεται με τα *Πρότυπα* (Οδηγός εφαρμογής 1321 - Χρήση της φράσης «Συμμορφώνεται με τα Διεθνή Πρότυπα για την Επαγγελματική Εφαρμογή του Εσωτερικού Ελέγχου»). Σε αυτή την περίπτωση, ο ΕΕΕ θα αξιολογήσει τις επιπτώσεις της μη συμμόρφωσης.

Άλλα παραδείγματα μη συμμόρφωσης μπορεί να αποτελούν οι παρακάτω περιπτώσεις, χωρίς αυτό να σημαίνει ότι δεν μπορούν να εμφανιστούν και άλλες.

- Ένας εσωτερικός ελεγκτής αναλαμβάνει ένα ελεγκτικό έργο χωρίς να πληροί τις απαιτήσεις της ατομικής αντικειμενικότητας (Πρότυπο 1120 - Ατομική Αντικειμενικότητα).
- Μία λειτουργία εσωτερικού ελέγχου αναλαμβάνει ένα έργο χωρίς να διαθέτει τις συλλογικές γνώσεις, δεξιότητες και εμπειρία που απαιτούνται για την εκτέλεση των αρμοδιοτήτων της (Πρότυπο 1210 - Επαγγελματική Επάρκεια).
- Ο ΕΕΕ αποτυγχάνει να εξετάσει τον κίνδυνο κατά την προετοιμασία του προγράμματος ελέγχων (Πρότυπο 2010 - Προγραμματισμός).

Στις προαναφερόμενες περιπτώσεις, ο ΕΕΕ θα χρειαστεί να αξιολογήσει τη μη συμμόρφωση και να προσδιορίσει τον αντίκτυπο που αυτή έχει στο συνολικό εύρος ή την άσκηση της λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου. Είναι επίσης σημαντικό για τον ΕΕΕ να εξετάσει την πιθανότητα και τον βαθμό επίδρασης μιας περίπτωσης μη συμμόρφωσης στην ικανότητα των εσωτερικών ελεγκτών να αναλάβουν τις επαγγελματικές ευθύνες τους ή/και <να ανταποκριθούν> στις προσδοκίες των ενδιαφερομένων μερών. Οι ευθύνες που επηρεάζονται μπορεί να αφορούν στην ικανότητα παροχής αξιόπιστης διαβεβαίωσης σε συγκεκριμένους τομείς εντός του οργανισμού, στην ολοκλήρωση του προγράμματος ελέγχων και στην αντιμετώπιση περιοχών υψηλού κινδύνου.

Μετά από αυτήν την αξιολόγηση, ο ΕΕΕ θα γνωστοποιήσει τη μη συμμόρφωση καθώς και τις επιπτώσεις της στην ανώτερη διοίκηση και το συμβούλιο. Συχνά οι γνωστοποιήσεις αυτού του είδους συνεπάγονται συζήτηση με την ανώτερη διοίκηση και κοινοποιήσεις στο συμβούλιο κατά τη διάρκεια συνεδρίασης αυτού. Ο ΕΕΕ μπορεί επίσης να συζητήσει τη μη συμμόρφωση κατά τη διάρκεια ιδιωτικών συναντήσεων με το συμβούλιο, κατά τις προσωπικές συναντήσεις του με τον πρόεδρο του συμβουλίου ή να χρησιμοποιήσει άλλες κατάλληλες μεθόδους επικοινωνίας.

Επίδειξη Συμμόρφωσης

Για να αποδειχθεί η συμμόρφωση με το Πρότυπο 1322, η λειτουργία εσωτερικού ελέγχου συνιστάται, να διατηρεί τεκμήρια σχετικά με την εμφάνιση και τη φύση τυχόν περιπτώσεων μη συμμόρφωσης με τα *Πρότυπα* ή τον Κώδικα Ηθικής (Δεοντολογίας). Άλλα στοιχεία που είναι δυνατόν να υποδεικνύουν συμμόρφωση με το Πρότυπο 1322 περιλαμβάνουν την τεκμηρίωση που υποστηρίζει τον προσδιορισμό των συνολικών επιπτώσεων της μη συμμόρφωσης, τα πρακτικά των συνεδριάσεων του συμβουλίου όπου αναφέρθηκε η μη συμμόρφωση της λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου με τον Κώδικα Ηθικής (Δεοντολογίας) ή τα *Πρότυπα*, σημειώματα ή ηλεκτρονικά μηνύματα προς την ανώτερη διοίκηση και το συμβούλιο

όπου αναφέρεται η μη συμμόρφωση. Τα στοιχεία αυτά μπορεί να περιλαμβάνουν τα αποτελέσματα διαφόρων εσωτερικών ή εξωτερικών αξιολογήσεων που έχουν ολοκληρωθεί, καθώς και κάθε επικοινωνία που τεκμηριώνει την έλλειψη συμμόρφωσης και τις επιπτώσεις της στο εύρος ή στην άσκηση της λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου.

Πρότυπο 2000 – Διαχείριση της Λειτουργίας Εσωτερικού Ελέγχου

Ο επικεφαλής εσωτερικού ελέγχου πρέπει να διοικεί αποτελεσματικά τη λειτουργία εσωτερικού ελέγχου έτσι ώστε να εξασφαλίζει ότι η λειτουργία προσθέτει αξία στον οργανισμό.

Επεξήγηση:

Η διοίκηση της λειτουργίας του εσωτερικού ελέγχου θεωρείται αποτελεσματική όταν:

- *Επιτυγχάνει τον σκοπό και την ευθύνη που αναφέρονται στον κανονισμό λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου.*
- *Συμμορφώνεται με τα Πρότυπα.*
- *Κάθε μέλος της συμμορφώνεται με τον Κώδικα Ηθικής και τα Πρότυπα.*
- *Λαμβάνει υπόψη τάσεις και αναδυόμενα ζητήματα που θα μπορούσαν να επηρεάσουν τον οργανισμό.*

Η λειτουργία του εσωτερικού ελέγχου προσθέτει αξία στον οργανισμό και στα ενδιαφερόμενα μέρη όταν λαμβάνει υπόψη στρατηγικές, αντικειμενικούς σκοπούς και κινδύνους προσπαθεί να βρει τρόπους για να βελτιώσει τη διακυβέρνηση, τη διαχείριση κινδύνων και των διαδικασιών ελέγχου και αντικειμενικά παρέχει συναφή προς αυτά διαβεβαίωση.

Αναθεωρημένα Πρότυπα, Έναρξη ισχύος: 1 Ιανουαρίου 2017

Εισαγωγή

Αυτό το πρότυπο υποδεικνύει τα ελάχιστα κριτήρια τα οποία ο επικεφαλής εσωτερικού ελέγχου (ΕΕΕ) πρέπει να ικανοποιεί όταν διοικεί μία λειτουργία εσωτερικού ελέγχου. Η επισκόπηση κάθε στοιχείου των απαιτήσεων που προκύπτουν από την επεξήγηση του προτύπου θα βοηθήσει τον ΕΕΕ να προετοιμαστεί για την εφαρμογή του.

Όπως αναφέρει το πρότυπο, ο ΕΕΕ είναι υπεύθυνος να διοικεί τη λειτουργία εσωτερικού ελέγχου με τέτοιον τρόπο ώστε να διασφαλίζει τη συνολική συμμόρφωση με τα *Πρότυπα* και τη συμμόρφωση κάθε εσωτερικού ελεγκτή με τα *Πρότυπα* και τον Κώδικα Ηθικής (Δεοντολογίας). Είναι λοιπόν κρίσιμο ο ΕΕΕ να μελετά τακτικά το Διεθνές Πλαίσιο Επαγγελματικής Εφαρμογής για να εντοπίζει κάθε λεπτομέρεια των απαιτήσεων συμμόρφωσης.

Το *Πρότυπο 2000* ορίζει τα βασικά στοιχεία που απαιτούνται για να τηρείται η αρχή σύμφωνα με την οποία ο εσωτερικός έλεγχος προσθέτει αξία στον οργανισμό. Ο ΕΕΕ μπορεί να ξεκινήσει από τη μελέτη του σκοπού και της δικαιοδοσίας του εσωτερικού ελέγχου που έχουν συμφωνηθεί από κοινού με την ανώτερη διοίκηση και το συμβούλιο και καταγράφονται στον κανονισμό εσωτερικού ελέγχου. Η μελέτη του οργανογράμματος θα βοηθήσει τον ΕΕΕ να εντοπίσει τα ενδιαφερόμενα μέρη μέσα στον οργανισμό, τη δομή και τις γραμμές αναφοράς. Η μελέτη του στρατηγικού σχεδίου θα επιτρέψει στον ΕΕΕ να κατανοήσει καλά τους σκοπούς, τις στρατηγικές

και τους κινδύνους που απειλούν την επίτευξή τους. Η διερεύνηση των κινδύνων θα πρέπει να περιλαμβάνει τις τάσεις και τους αναδυόμενους κινδύνους, τις απαιτήσεις κανονιστικής συμμόρφωσης καθώς και πολιτικούς και οικονομικούς παράγοντες. Ο ΕΕΕ πιθανότατα θα αντλήσει περισσότερες πληροφορίες για το στρατηγικό σχέδιο από συζητήσεις με την ανώτερη διοίκηση και το συμβούλιο.

Αυτή η προνοητικότητα και η προετοιμασία θα αποτελέσουν το υπόβαθρο για να διοικεί ο ΕΕΕ τη λειτουργία εσωτερικού ελέγχου με έναν τρόπο ο οποίος θα προσθέτει αξία στον οργανισμό βελτιώνοντας την αποτελεσματικότητα των διαδικασιών διαχείρισης κινδύνων, των μηχανισμών ελέγχου και της διακυβέρνησης και θα παρέχει σχετικές διαβεβαιώσεις.

Εφαρμογή του Προτύπου

Αφού λάβει υπόψη του τις πληροφορίες που αναφέρονται στην εισαγωγή του Οδηγού αυτού, ο ΕΕΕ αναπτύσσει τη στρατηγική και τη μεθοδολογική προσέγγιση του εσωτερικού ελέγχου που θα ευθυγραμμίζονται με τους στόχους και τις προσδοκίες της ηγεσίας του οργανισμού. Επιπλέον, όπως αναφέρεται στο *Πρότυπο 2010 – Προγραμματισμός*, ο ΕΕΕ θα αναπτύξει ένα πρόγραμμα ελέγχων με βάση τους κινδύνους για να καθορίσει τις προτεραιότητες των διαβεβαιωτικών και συμβουλευτικών έργων της λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου. Η άποψη της ανώτερης διοίκησης και του συμβουλίου καθώς και η τεκμηριωμένη εκτίμηση των κινδύνων πρέπει να ληφθούν υπόψη σε αυτή τη διαδικασία (*Πρότυπο 2010.A1*).

Στο πρόγραμμα ελέγχων, ο ΕΕΕ συνήθως,

- καθορίζει το εύρος του εσωτερικού ελέγχου και τα παραδοτέα,
- αναγνωρίζει τις ανάγκες σε πόρους για την επιτυχή ολοκλήρωση του προγράμματος και
- σκιαγραφεί τον τρόπο επαγγελματικής ανάπτυξης των εσωτερικών ελεγκτών <έμμεσα σχετίζεται με την εκπλήρωση του προγράμματος> καθώς και της αξιολόγησης της προόδου σε σχέση με το πρόγραμμα.

Σύμφωνα με το Πρότυπο 2020 - Κοινοποίηση και Έγκριση, ο ΕΕΕ είναι υπεύθυνος να κοινοποιεί στην ανώτερη διοίκηση και το συμβούλιο το πρόγραμμα ελέγχων, τις απαιτήσεις σε πόρους και τις επιπτώσεις των περιορισμών των πόρων και να λάβει την έγκρισή τους. Οφείλει επίσης να επισημαίνει κάθε σημαντική αλλαγή που οδηγεί σε παρέμβαση στο εκτελούμενο πρόγραμμα.

Όπως αναφέρεται στο *Πρότυπο 2030 - Διαχείριση Πόρων*, ο ΕΕΕ θα πρέπει επίσης να εξασφαλίσει ότι οι πόροι του εσωτερικού ελέγχου αξιοποιούνται αποτελεσματικά ώστε να υλοποιείται το εγκεκριμένο πρόγραμμα.

Ο ΕΕΕ, υιοθετώντας μία συστηματική και επαγγελματική προσέγγιση για τη διοίκηση της λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου, λαμβάνει υπόψη του τις Υποχρεωτικές Διατάξεις του Διεθνούς Πλαισίου Επαγγελματικής Εφαρμογής (ΔΠΕΕ) και σχεδιάζει πολιτικές και διαδικασίες εσωτερικού ελέγχου (*Πρότυπο 2040*). Τα έγγραφα των πολιτικών και διαδικασιών, συχνά, <σε μία μεγάλη και ώριμη λειτουργία εσωτερικού ελέγχου> συνθέτουν το τυποποιημένο εγχειρίδιο εργασιών εσωτερικού ελέγχου. Τα έγγραφα αυτά μπορεί να περιλαμβάνουν μεθόδους και εργαλεία για την εκπαίδευση

των εσωτερικών ελεγκτών. Ο ΕΕΕ μπορεί να απαιτεί από τους εσωτερικούς ελεγκτές την ενυπόγραφη γνωστοποίησή τους ότι έχουν διαβάσει και κατανοήσει τις πολιτικές και διαδικασίες εσωτερικού ελέγχου.

Το *Πρότυπο 2000* εισάγει την ευθύνη που έχει ο ΕΕΕ να διασφαλίζει ότι η λειτουργία εσωτερικού ελέγχου προσθέτει αξία στον οργανισμό παρέχοντας με αντικειμενικό τρόπο σχετικές <επίκαιρες και συναφείς> διαβεβαιώσεις και διατυπώνοντας προτάσεις για τη βελτίωση των διαδικασιών διαχείρισης κινδύνων, των μηχανισμών ελέγχου και της διακυβέρνησης. Η ομάδα Προτύπων και Οδηγών Εφαρμογής 2100 περιγράφουν τις απαιτήσεις και τις διαδικασίες που παρέχουν στον εσωτερικό έλεγχο τη δυνατότητα να επιτυγχάνει αυτούς τους στόχους.

Ο ΕΕΕ διασφαλίζει την αποτελεσματικότητα της διοίκησης παρακολουθώντας τη συμμόρφωση με τις Υποχρεωτικές Διατάξεις του Διεθνούς Πλαισίου Επαγγελματικής Εφαρμογής (ΔΠΕΕ), τόσο σε επίπεδο κάθε εσωτερικού ελεγκτή όσο και σε επίπεδο συνολικής λειτουργίας του εσωτερικού ελέγχου. Ο ΕΕΕ είναι επίσης υπεύθυνος για την εφαρμογή ενός Προγράμματος Διαβεβαίωσης και Βελτίωσης Ποιότητας, όπως προβλέπεται από το Πρότυπο 1300 και για την εφαρμογή ειδικών μέτρων και εργαλείων σύμφωνα με την ομάδα Προτύπων 1200 – Επαγγελματική Επάρκεια και Δέουσα Επαγγελματική Επιμέλεια.

Ο ΕΕΕ θα πρέπει επίσης να αξιολογεί το επίπεδο συμμόρφωσης της λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου με το Πρότυπο 2000. Κατά κανόνα, ο ΕΕΕ αναπτύσσει συστήματα και δείκτες μέτρησης για την αξιολόγηση της αποδοτικότητας και αποτελεσματικότητας της λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου. Τα εργαλεία που ο ΕΕΕ μπορεί να χρησιμοποιήσει προς αυτή την κατεύθυνση περιλαμβάνουν την ανατροφοδότηση μετά το πέρας του ελέγχου από τους <εσωτερικούς> πελάτες, τη διεξαγωγή ετήσιας αξιολόγησης της απόδοσης σε επίπεδο κάθε εσωτερικού ελεγκτή, την εφαρμογή ενός Προγράμματος Διαβεβαίωσης και Βελτίωσης Ποιότητας και τη σύγκριση του τρόπου λειτουργίας του εσωτερικού ελέγχου με αυτόν σύγχρονων οργανισμών του ίδιου <κατά προτίμηση> κλάδου (benchmarking).

Επίδειξη Συμμόρφωσης

Αποδείξεις για την αποτελεσματικότητα της διοίκησης της λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου και εάν αυτή προσθέτει αξία στον οργανισμό μπορούν να αναζητηθούν στα αποτελέσματα των ανατροφοδοτήσεων μετά το πέρας του ελέγχου από τους <εσωτερικούς> πελάτες καθώς και σε άλλες μορφές ανατροφοδότησης. Επιπλέον, οι εσωτερικές και εξωτερικές αξιολογήσεις βοηθούν στη διαπίστωση της συμμόρφωσης με τις Υποχρεωτικές Διατάξεις του Διεθνούς Πλαισίου Επαγγελματικής Εφαρμογής (ΔΠΕΕ), συμπεριλαμβανομένων των δεικτών μέτρησης που σχετίζονται με τον τρόπο διοίκησης της λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου. Τα αποτελέσματα συγκρίσεων με τις ισχύουσες πρακτικές στον κλάδο που ανήκει ο οργανισμός (benchmarking) μπορούν επίσης να χρησιμοποιηθούν.

Επειδή το Πρότυπο 2000 απαιτεί αποδείξεις συμμόρφωσης όχι μόνο σε επίπεδο <συνολικής> λειτουργίας του εσωτερικού ελέγχου αλλά και σε επίπεδο κάθε εσωτερικού ελεγκτή, στοιχεία που αποδεικνύουν τη συμμόρφωση με την ομάδα Προτύπων 1200 μπορεί επίσης να φανούν χρήσιμα. Αυτό μπορεί να περιλαμβάνει τις

αξιολογήσεις των επιβλεπόντων εσωτερικών ελεγκτών και τις επισκοπήσεις που διενεργούν ομοιόβαθμοι εσωτερικοί ελεγκτές άλλων οργανισμών (peer reviews) τόσο για τον κάθε έναν εσωτερικό ελεγκτή όσο και για τον ΕΕΕ, με δείκτες που αφορούν στην εκτέλεση <των καθηκόντων> και τη συμμόρφωση <με το ΔΠΕΕ>.

Τέλος, οι αποδείξεις συμμόρφωσης με την ομάδα *Προτύπων 2000* (δηλαδή τα *Πρότυπα 2010 – 2070*) προσφέρουν συμπληρωματική απόδειξη της συμμόρφωσης με το *Πρότυπο 2000*.

Πρότυπο 2010 – Προγραμματισμός

Ο επικεφαλής εσωτερικού ελέγχου πρέπει να καταρτίζει ένα πρόγραμμα ελέγχων με βάση την εκτίμηση κινδύνων, με σκοπό να προσδιορίσει τις προτεραιότητες της λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου, σύμφωνα με τους στόχους του οργανισμού.

Επεξήγηση:

Προκειμένου να αναπτυχθεί το πρόγραμμα ελέγχων βάσει κινδύνων, ο επικεφαλής εσωτερικού ελέγχου συσκέπτεται με την ανώτερη διοίκηση και το συμβούλιο και κατανοεί τις στρατηγικές του οργανισμού, τους βασικούς επιχειρησιακούς σκοπούς, τους κινδύνους που συνδέονται με αυτούς και τις διαδικασίες διαχείρισης κινδύνων.

Ο επικεφαλής εσωτερικού ελέγχου πρέπει να επισκοπεί και να προσαρμόζει το πρόγραμμα ελέγχων, ανάλογα με τις αλλαγές στη δραστηριότητα, τους κινδύνους, τις λειτουργίες, τα προγράμματα, τα συστήματα και τους ελεγκτικούς μηχανισμούς του οργανισμού.

Αναθεωρημένα Πρότυπα, Έναρξη ισχύος: 1 Ιανουαρίου 2017

Εισαγωγή

Το πρόγραμμα ελέγχων (internal audit plan) έχει ως στόχο να διασφαλίζει ότι ο εσωτερικός έλεγχος καλύπτει επαρκώς τις εξεταζόμενες περιοχές με τη μεγαλύτερη έκθεση σε σημαντικούς κινδύνους που θα μπορούσαν να επηρεάσουν την ικανότητα του οργανισμού να επιτύχει τους στόχους του. Το Πρότυπο 2010 κατευθύνει τον επικεφαλής εσωτερικού ελέγχου (ΕΕΕ) να αρχίζει την προετοιμασία του προγραμματισμού του εσωτερικού ελέγχου ύστερα από διαβούλευση με την ανώτερη διοίκηση και το συμβούλιο προκειμένου να κατανοήσει πλήρως τις στρατηγικές του οργανισμού, τους επιχειρησιακούς στόχους, τους κινδύνους, και τις διαδικασίες διαχείρισης των κινδύνων. Έτσι, ο ΕΕΕ εξετάζει την ωριμότητα των διαδικασιών διαχείρισης κινδύνων του οργανισμού, λαμβάνοντας υπόψη αν ο οργανισμός χρησιμοποιεί ένα επίσημο πλαίσιο διαχείρισης κινδύνων για την αξιολόγηση, την τεκμηρίωση και τη διαχείριση των κινδύνων. Λιγότερο ώριμοι οργανισμοί μπορούν να χρησιμοποιούν λιγότερο επίσημα μέσα για τη διαχείριση των κινδύνων.

Η προετοιμασία του ΕΕΕ συνήθως περιλαμβάνει και την επισκόπηση των αποτελεσμάτων της αξιολόγησης των κινδύνων που μπορεί να έχει πραγματοποιήσει η ίδια η διοίκηση του οργανισμού. Ο ΕΕΕ μπορεί να χρησιμοποιεί εργαλεία, όπως συνεντεύξεις, έρευνες (ερωτηματολόγια), συσκέψεις και εργαστήρια (workshops) για τη συγκέντρωση πρόσθετων δεδομένων που αφορούν στους κινδύνους, από τη διοίκηση στα διάφορα επίπεδα του οργανισμού, καθώς και το συμβούλιο και άλλα ενδιαφερόμενα μέρη.

Εφαρμογή του Προτύπου

Η επισκόπηση της προσέγγισης που ακολουθεί ο οργανισμός για τη διαχείριση κινδύνων μπορεί να βοηθήσει τον ΕΕΕ να αποφασίσει πως να οργανώσει ή να επικαιροποιήσει το ελεγκτικό σύμπαν. Το ελεγκτικό σύμπαν περιλαμβάνει όλες τις

περιοχές κινδύνου που θα μπορούσαν να αποτελέσουν αντικείμενο ελέγχου, με αποτέλεσμα τη δημιουργία ενός καταλόγου των πιθανών ελεγκτικών έργων που θα μπορούσαν να πραγματοποιηθούν. Το ελεγκτικό σύμπαν περιλαμβάνει έργα και πρωτοβουλίες που σχετίζονται με το στρατηγικό σχέδιο του οργανισμού (organization's strategic plan), και μπορεί να οργανωθεί κατά επιχειρησιακές μονάδες, γραμμές παραγωγής προϊόντων ή παροχής υπηρεσιών, διαδικασίες, προγράμματα, συστήματα ή μηχανισμούς ελέγχου.

Η σύνδεση σημαντικών κινδύνων με συγκεκριμένους στόχους και επιχειρησιακές διαδικασίες του οργανισμού βοηθά τον ΕΕΕ να οργανώσει το ελεγκτικό σύμπαν και να ιεραρχήσει τους κινδύνους. Η προσέγγιση που χρησιμοποιεί ο ΕΕΕ για να εκτιμήσει τόσο τους εσωτερικούς όσο και εξωτερικούς κινδύνους λαμβάνει υπόψη διάφορους παράγοντες:

- ⇒ Οι εσωτερικοί κίνδυνοι μπορεί να επηρεάσουν βασικά προϊόντα και υπηρεσίες του οργανισμού, το προσωπικό και τα συστήματα αυτού.
 - Παράγοντες, που σχετίζονται με τους εσωτερικούς κινδύνους, αποτελούν ο βαθμός αλλαγής του κινδύνου από την τελευταία φορά που ελέγχθηκε η περιοχή, η ποιότητα των μηχανισμών ελέγχου και άλλα.
- ⇒ Οι εξωτερικοί κίνδυνοι μπορεί να σχετίζονται με τον ανταγωνισμό, τους προμηθευτές, ή άλλα ζητήματα του κλάδου δραστηριοποίησης του οργανισμού.
 - Παράγοντες εξωτερικών κινδύνων μπορεί να αποτελούν οι εκκρεμείς ρυθμιστικές ή νομοθετικές αλλαγές και άλλοι πολιτικοί ή οικονομικοί παράγοντες.

Για να εξασφαλιστεί ότι το ελεγκτικό σύμπαν καλύπτει όλους τους σημαντικούς κινδύνους του οργανισμού (στο μέτρο του δυνατού), ο εσωτερικός έλεγχος συνήθως εξετάζει ανεξάρτητα και επιβεβαιώνει τους σημαντικούς κινδύνους που εντοπίστηκαν από την ανώτερη διοίκηση. Σύμφωνα με το Πρότυπο 2010.A1, το πρόγραμμα ελέγχων πρέπει να βασίζεται σε τεκμηριωμένη αξιολόγηση του κινδύνου, η οποία να πραγματοποιείται τουλάχιστον σε ετήσια βάση, λαμβάνοντας υπόψη τη γνώμη της ανώτερης διοίκησης και του συμβουλίου. Όπως σημειώνεται στο Γλωσσάριο, οι κίνδυνοι μετρούνται σε σχέση με την επίδραση και την πιθανότητα εκδήλωσής τους.

Κατά την κατάρτιση του προγράμματος ελέγχων, ο ΕΕΕ λαμβάνει υπόψη κάθε αίτημα του συμβουλίου ή / και της διοίκησης, καθώς και τη δυνατότητα του εσωτερικού ελέγχου να βασίζεται στο έργο των άλλων εσωτερικών και εξωτερικών παρόχων διαβεβαιωτικών ή συμβουλευτικών υπηρεσιών (Πρότυπο 2050).

Μόλις συγκεντρωθούν και εξετασθούν οι προαναφερόμενες πληροφορίες, ο ΕΕΕ αναπτύσσει ένα πρόγραμμα ελέγχων το οποίο συνήθως περιλαμβάνει:

- Έναν κατάλογο των προτεινόμενων ελεγκτικών έργων (και τις προδιαγραφές που προσδιορίζουν τον επιβεβαιωτικό ή συμβουλευτικό χαρακτήρα αυτών)
- Την αιτιολογία για την επιλογή κάθε προτεινόμενου ελεγκτικού έργου (π.χ. την αξιολόγηση κινδύνου, το χρονικό διάστημα που έχει μεσολαβήσει από τον τελευταίο έλεγχο, αλλαγές στη διοίκηση, κλπ.).

- Τους σκοπούς και το εύρος του κάθε προτεινόμενου έργου.
- Έναν κατάλογο των πρωτοβουλιών ή έργων που προκύπτουν από τη στρατηγική εσωτερικού ελέγχου, τα οποία μπορεί να μην είναι άμεσα συνδεδεμένα με το ελεγκτικό έργο.

Ο συνήθης κύκλος προγραμματισμού των ελέγχων είναι ετήσιος. Όμως μπορεί να είναι και διαφορετικός. Για παράδειγμα, ο ΕΕΕ μπορεί να καταρτίσει ένα κυλιόμενο πρόγραμμα ελέγχων δώδεκα (12) μηνών και να αξιολογεί εκ νέου τα έργα σε τριμηνιαία βάση. Επίσης μπορεί να αναπτύσσει ένα πολυετές πρόγραμμα ελέγχων το οποίο θα αξιολογείται σε ετήσια βάση.

Ο ΕΕΕ συζητά το πρόγραμμα ελέγχων με το συμβούλιο, την ανώτερη διοίκηση, και άλλους ενδιαφερομένους προκειμένου να ευθυγραμμισθούν οι προτεραιότητές τους. Ο ΕΕΕ αναγνωρίζει επίσης περιοχές κινδύνου που δεν καλύπτονται από το πρόγραμμα ελέγχων. Για παράδειγμα, η συζήτηση με το συμβούλιο και την ανώτερη διοίκηση μπορεί να αποτελεί μια ευκαιρία για τον ΕΕΕ, προκειμένου να επανεξετάσει τους ρόλους και τις αρμοδιότητες του συμβουλίου και της διοίκησης που σχετίζονται με τη διαχείριση των κινδύνων, καθώς και τα *Πρότυπα* που σχετίζονται με τη διατήρηση της ανεξαρτησίας και της αντικειμενικότητας του εσωτερικού ελέγχου (*Πρότυπο 1100, Πρότυπο 1130.C2*). Ο ΕΕΕ εξετάζει κάθε ανταπόκριση που λαμβάνει από τους ενδιαφερομένους πριν από την οριστικοποίηση του προγράμματος.

Το πρόγραμμα ελέγχων είναι αρκετά ευέλικτο ώστε να επιτρέπει στον ΕΕΕ να το επανεξετάζει και να το προσαρμόζει στις ανάγκες που προκύπτουν από αλλαγές στις εργασίες του οργανισμού, στους κινδύνους, στις δραστηριότητες, στα προγράμματα, στα συστήματα και τους ελεγκτικούς μηχανισμούς αυτού. Σημαντικές αλλαγές στο πρόγραμμα ελέγχων θα πρέπει να κοινοποιούνται στο συμβούλιο και τη διοίκηση για έλεγχο και έγκριση, σύμφωνα με το Πρότυπο 2020.

Επίδειξη Συμμόρφωσης

Η απόδειξη της συμμόρφωσης με το *Πρότυπο 2010* ενυπάρχει στο τεκμηριωμένο πρόγραμμα ελέγχων και στην αξιολόγηση των κινδύνων στην οποία βασίζεται.

Αποδεικτικά στοιχεία, επίσης, μπορεί να αναζητηθούν στα πρακτικά των συνεδριάσεων με το συμβούλιο και την ανώτερη διοίκηση, όπου ο ΕΕΕ συζήτησε το ελεγκτικό σύμπαν και την αξιολόγηση των κινδύνων.

Επιπλέον, τα αρχειοθετημένα σημειώματα θα μπορούσαν να χρησιμοποιηθούν για την τεκμηρίωση παρόμοιων συναντήσεων με μεμονωμένα διοικητικά στελέχη από διάφορα επίπεδα του οργανισμού.

Πρότυπο 2020 – Κοινοποίηση και Έγκριση

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

Αναθεωρημένα Πρότυπα, Έναρξη ισχύος: 1 Ιανουαρίου 2017

Εισαγωγή

Πριν από την κοινοποίηση στην ανώτερη διοίκηση και το συμβούλιο του προγράμματος ελέγχων και των απαιτήσεων σε πόρους της λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου, καθώς και των επιπτώσεων των περιορισμών των πόρων, ο επικεφαλής εσωτερικού ελέγχου (ΕΕΕ) καθορίζει τους πόρους που απαιτούνται για την υλοποίηση του προγράμματος ελέγχων, το οποίο περιλαμβάνει τις προτεραιότητες που προσδιορίστηκαν κατά τη διάρκεια της διαδικασίας του προγραμματισμού με βάση τους κινδύνους (Πρότυπο 2010). Οι πόροι μπορεί να περιλαμβάνουν το προσωπικό (π.χ. ώρες εργασίας και δεξιότητες), την τεχνολογία (π.χ. εργαλεία και τεχνικές ελέγχου), το χρονοδιάγραμμα (διαθεσιμότητα των πόρων) και τη χρηματοδότηση.

Ένα μέρος των πόρων συνήθως διατίθεται για την αντιμετώπιση τυχόν αλλαγών του προγράμματος ελέγχων, οι οποίες μπορεί να προκύψουν από απρόβλεπτους κινδύνους, που θα μπορούσαν να επηρεάσουν τον οργανισμό και τις απαιτήσεις της ανώτερης διοίκησης και του συμβουλίου για συμβουλευτικά έργα. Για παράδειγμα, η ανάγκη για ένα νέο ελεγκτικό έργο μπορεί να προκύψει όταν νέοι κίνδυνοι εμφανίζονται λόγω οργανωτικών εκποιήσεων ή συγχωνεύσεων, πολιτικής αβεβαιότητας ή αλλαγών στις κανονιστικές απαιτήσεις.

Είναι χρήσιμο, ο ΕΕΕ, το συμβούλιο και η ανώτερη διοίκηση να συμφωνήσουν εκ των προτέρων για τα κριτήρια που θα χαρακτηρίζουν μία αλλαγή ως αρκετά σημαντική που να απαιτεί συζήτηση, καθώς και για το πρωτόκολλο κοινοποίησης τέτοιων αλλαγών. Επίσης μπορεί να θεωρηθεί χρήσιμο να καταγράφονται τα συμφωνηθέντα κριτήρια στον κανονισμό εσωτερικού ελέγχου ή σε άλλα έγγραφα.

Εφαρμογή του Προτύπου

Ο ΕΕΕ συνήθως καταγράφει με τρόπο διακριτό τους ελέγχους που περιλαμβάνει το πρόγραμμα ελέγχων και στη συνέχεια αξιολογεί τους τύπους και την ποσότητα των πόρων που απαιτούνται για την υλοποίηση κάθε ελεγκτικού έργου. Οι αξιολογήσεις των πόρων βασίζονται, κατά κανόνα, στην εμπειρία από ένα συγκεκριμένο έργο ή σε συγκρίσεις με ένα παρόμοιο έργο. Ο ΕΕΕ μπορεί να συγκρίνει τους πόρους που απαιτούνται για την υλοποίηση των προτεραιοτήτων του προγράμματος ελέγχων με αυτούς που είναι διαθέσιμοι συνολικά για τη λειτουργία εσωτερικού ελέγχου,

προκειμένου να διαπιστωθεί αν υπάρχουν ελλείψεις. Η σύγκριση αυτή μπορεί να χρησιμοποιηθεί ως βάση για τον προσδιορισμό της επίδρασης των περιορισμών που υπάρχουν σε πόρους.

Ο ΕΕΕ συνήθως συναντάται με κάθε ανώτατο στέλεχος χωριστά, με σκοπό να επιτύχει τη συναίνεσή του στο προτεινόμενο πρόγραμμα ελέγχων πριν από την τυπική παρουσιάσή του στο συμβούλιο για έγκριση. Κατά τη διάρκεια των συναντήσεων αυτών, ο ΕΕΕ μπορεί να αντιμετωπίσει οποιουδήποτε προβληματισμούς που μπορεί να εκφράσουν τα ανώτατα στελέχη, να ενσωματώσει τα σχόλιά τους (ανάλογα με την περίπτωση), και να λάβει την υποστήριξή τους. Η διαδικασία αυτή μπορεί επίσης να περιλαμβάνει τη συλλογή πρόσθετων πληροφοριών σχετικά με το χρονοδιάγραμμα των προτεινόμενων ελεγκτικών έργων και τη διαθεσιμότητα των πόρων. Θα μπορούσε επίσης <η διαδικασία αυτή> να εισάγει αλλαγές που επηρεάζουν το εύρος του έργου. Η εμπάθунση <σε γνώσεις> την οποία αποκομίζει ο ΕΕΕ από αυτές τις συζητήσεις, τον βοηθά να κρίνει εάν θα πρέπει να γίνουν κάποιες αναπροσαρμογές στο πρόγραμμα ελέγχων πριν από την υποβολή του στο συμβούλιο για έγκριση.

Η παρουσίαση από τον ΕΕΕ του προγράμματος ελέγχων στο συμβούλιο πραγματοποιείται συνήθως κατά τη διάρκεια συνεδρίασης αυτού στην οποία μπορεί να συμμετέχει και η ανώτερη διοίκηση.

Το προτεινόμενο πρόγραμμα ελέγχων μπορεί να περιλαμβάνει:

- ✓ Έναν κατάλογο των προτεινόμενων έργων (με επαρκή περιγραφή που να προσδιορίζει τον επιβεβαιωτικό ή συμβουλευτικό χαρακτήρα αυτών),
- ✓ Την αιτιολογία για την επιλογή κάθε προτεινόμενου έργου (π.χ. την αξιολόγηση κινδύνου, το χρονικό διάστημα που έχει μεσολαβήσει από τον τελευταίο έλεγχο, αλλαγές στη διοίκηση, κλπ.),
- ✓ Τους σκοπούς και το εύρος του κάθε προτεινόμενου έργου,
- ✓ Έναν κατάλογο των πρωτοβουλιών ή έργων που προκύπτουν από τη στρατηγική εσωτερικού ελέγχου, αλλά μπορεί να μη συνδέονται άμεσα με ένα ελεγκτικό έργο.

Οι περιορισμοί των πόρων επηρεάζουν τις προτεραιότητες του προγράμματος ελέγχων. Για παράδειγμα, αν οι πόροι δεν επαρκούν για την ολοκλήρωση κάθε έργου που προτείνεται στο πρόγραμμα, τότε μερικά έργα μπορεί να αναβληθούν και η διαχείριση ορισμένων κινδύνων μπορεί να μην αξιολογηθεί. Κατά τη διάρκεια της παρουσίασης στο συμβούλιο, ο ΕΕΕ συζητά το προτεινόμενο πρόγραμμα ελέγχων και την αξιολόγηση των κινδύνων στην οποία αυτό βασίζεται, υποδεικνύοντας τους κινδύνους των οποίων η διαχείριση θα εξεταστεί, καθώς και τυχόν κινδύνους των οποίων η διαχείριση δεν θα εξεταστεί λόγω περιορισμένων πόρων. Τα μέλη του συμβουλίου μπορούν να συζητήσουν αυτές τις πληροφορίες και να διατυπώσουν προτάσεις πριν από την οριστική έγκριση του προγράμματος ελέγχων.

Το πρόγραμμα ελέγχων αναπτύσσεται με αρκετή ευελιξία, ώστε ο ΕΕΕ να μπορεί να το προσαρμόζει στις αλλαγές του αντικειμένου των δραστηριοτήτων, των κινδύνων, των λειτουργιών, των προγραμμάτων, των συστημάτων και των μηχανισμών ελέγχου του οργανισμού. Ωστόσο, ο ΕΕΕ πρέπει να εξετάζει σημαντικές αλλαγές στο πρόγραμμα ελέγχων, τις αιτίες τους και τις πιθανές επιπτώσεις τους με το συμβούλιο

και την ανώτερη διοίκηση ώστε να λάβει την έγκρισή τους. Οι τακτικές προγραμματισμένες τριμηνιαίες ή εξαμηνιαίες συνεδριάσεις του συμβουλίου παρέχουν ευκαιρίες για να επανεξετάζεται και να αναπροσαρμόζεται το πρόγραμμα ελέγχων.

Επίδειξη Συμμόρφωσης

Ο ΕΕΕ μπορεί να αποδείξει τη συμμόρφωση με το Πρότυπο 2020, τηρώντας αρχεία της κατανομής των έργων του προγράμματος ελέγχων. Η συμμόρφωση μπορεί επίσης να αποδεικνύεται μέσω ενός αντιγράφου των πρακτικών της συνεδρίασης του συμβουλίου, όπου περιλαμβάνεται και το πρόγραμμα ελέγχων, όπως αυτό προτείνεται για επισκόπηση και έγκριση.

Οι κατ' ιδίαν συζητήσεις με ανώτερα στελέχη θα μπορούσαν να τεκμηριωθούν μέσω υπομνημάτων, μηνυμάτων ηλεκτρονικού ταχυδρομείου ή σημειώσεων κατά τη διαδικασία αξιολόγησης των κινδύνων από τον εσωτερικό έλεγχο. Συνήθως, τα πρακτικά της συνεδρίασης του συμβουλίου περιλαμβάνουν την καταγραφή των συζητήσεων, την έγκριση του προγράμματος ελέγχων, τις σημαντικές αλλαγές που θα μπορούσαν να προκύψουν κατά τον χρόνο εκτέλεσης του προγράμματος ελέγχων και / ή τις επιδράσεις τυχόν περιορισμών των πόρων.

Πρότυπο 2030 – Διαχείριση Πόρων

Ο επικεφαλής εσωτερικού ελέγχου πρέπει να εξασφαλίζει ότι οι πόροι του εσωτερικού ελέγχου είναι κατάλληλοι, επαρκείς και αξιοποιούνται αποτελεσματικά ώστε να επιτυγχάνεται το εγκεκριμένο πρόγραμμα.

Επεξήγηση:

Ο όρος “κατάλληλος” αναφέρεται στον συνδυασμό γνώσεων, δεξιοτήτων και λοιπών ικανοτήτων που είναι απαραίτητες για την εκτέλεση του προγράμματος. Ο όρος “επαρκής” αναφέρεται στην ποσότητα των πόρων που είναι απαραίτητοι για την ολοκλήρωση του σχεδίου. Οι πόροι αξιοποιούνται αποτελεσματικά όταν χρησιμοποιούνται με βέλτιστο τρόπο για την επίτευξη του εγκεκριμένου προγράμματος.

Αναθεωρημένα Πρότυπα, Έναρξη ισχύος: 1 Ιανουαρίου 2017

Εισαγωγή

Κατά την ανάπτυξη του προγράμματος ελέγχων (Πρότυπο 2010) και την επισκόπησή του από το συμβούλιο και την ανώτερη διοίκηση (Πρότυπο 2020), ο επικεφαλής εσωτερικού ελέγχου (ΕΕΕ) εξετάζει και συζητά τους πόρους που απαιτούνται για την υλοποίηση των προτεραιοτήτων του προγράμματος. Για την εφαρμογή του προτύπου 2030, ο ΕΕΕ πρέπει κατ’ αρχήν να αποκτήσει μία σε βάθος γνώση των διαθέσιμων πόρων της λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου για το εγκεκριμένο πρόγραμμα ελέγχων.

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

Για να αποκτήσει μια ολοκληρωμένη θεώρηση των συνολικών γνώσεων, δεξιοτήτων και λοιπών ικανοτήτων, ο ΕΕΕ μπορεί να επανεξετάζει την τεκμηριωμένη αξιολόγηση των δεξιοτήτων, εάν υπάρχει, ή να συγκεντρώνει πληροφορίες από τις αξιολογήσεις απόδοσης των εσωτερικών ελεγκτών, καθώς και από ερωτηματολόγια ικανοποίησης που συμπληρώθηκαν μετά τον έλεγχο <από τους ελεγχόμενους>.

Ο ΕΕΕ μπορεί επίσης να θέλει να ανταποκριθεί στον εγκεκριμένο προϋπολογισμό και να εξετάσει τους διαθέσιμους οικονομικούς πόρους για εκπαίδευση, τεχνολογία ή για πρόσθετο προσωπικό, προκειμένου να υλοποιηθεί με επιτυχία το πρόγραμμα ελέγχων.

Εφαρμογή του Προτύπου

Κατά την κατανομή των ειδικών ελεγκτικών πόρων στα έργα, τα οποία προσδιορίζονται στο εγκεκριμένο πρόγραμμα ελέγχων, ο ΕΕΕ μπορεί να εξετάζει τον τρόπο με τον οποίον οι διαθέσιμοι πόροι αντιστοιχούν στις ειδικές ικανότητες και στο χρόνο που απαιτούνται για την εκτέλεση των έργων. Κατά τη διάρκεια αυτής της διαδικασίας, ο ΕΕΕ συνήθως εργάζεται για να καλυφθούν τυχόν ελλείψεις που μπορεί να έχουν εντοπιστεί.

Για να καλυφθούν οι ελλείψεις που αφορούν στις γνώσεις των εσωτερικών ελεγκτών, στις δεξιότητες και τις ικανότητες αυτών, ο ΕΕΕ θα μπορούσε:

- ✓ να παράσχει εκπαίδευση στο υπάρχον προσωπικό,
- ✓ να ζητήσει από ένα εξειδικευμένο στέλεχος του οργανισμού να χρησιμεύσει ως επισκέπτης ελεγκτής,
- ✓ να ζητήσει την πρόσληψη πρόσθετου προσωπικού, ή να προσλάβει έναν εξωτερικό πάροχο υπηρεσιών.

Εάν οι διαθέσιμοι πόροι δεν επαρκούν για να καλύψουν αποδοτικά και αποτελεσματικά τις ανάγκες των προτεινόμενων ελεγκτικών έργων, ο ΕΕΕ μπορεί:

- ✓ να προσλάβει πρόσθετο προσωπικό,
- ✓ να αναθέσει ελεγκτικά έργα μερικώς ή εξ' ολοκλήρου σε εσωτερικούς ή εξωτερικούς συνεργάτες,
- ✓ να χρησιμοποιήσει έναν ή περισσότερους επισκέπτες ελεγκτές,
- ✓ να καταρτίσει ένα κυλιόμενο πρόγραμμα ελέγχων.

Κατά την κατάρτιση του χρονοδιαγράμματος των ελεγκτικών εργασιών, ο ΕΕΕ εξετάζει τα χρονοδιαγράμματα του οργανισμού, τα χρονοδιαγράμματα κάθε εσωτερικού ελεγκτή και τη διαθεσιμότητα των ελεγχόμενων οντοτήτων. Για παράδειγμα, εάν ένα ελεγκτικό έργο πρέπει να εκτελεστεί κατά τη διάρκεια μιας συγκεκριμένης χρονικής περιόδου, ο ΕΕΕ εξετάζει αν οι πόροι που απαιτούνται για να ολοκληρωθεί το έργο είναι διαθέσιμοι τη συγκεκριμένη περίοδο. Επίσης, εάν μια ελεγχόμενη οντότητα δεν είναι διαθέσιμη ή υφίσταται περιορισμούς κατά τη διάρκεια μιας ορισμένης περιόδου του έτους λόγω επιχειρησιακών αναγκών, ο έλεγχος θα πρέπει να προγραμματιστεί μια άλλη χρονική περίοδο.

Επειδή ο ΕΕΕ πρέπει να υποβάλει έκθεση σχετικά με τις επιπτώσεις από τους περιορισμούς στους πόρους (Πρότυπο 2020) και με την απόδοση της λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου σε σχέση με το πρόγραμμα ελέγχων (Πρότυπο 2060), είναι σημαντικό γι' αυτόν να υπολογίζει συνεχώς τη συνολική επάρκεια των πόρων. Για να επιβεβαιώσει ότι οι πόροι είναι κατάλληλοι, επαρκείς και αξιοποιούνται αποτελεσματικά, ο ΕΕΕ θεσπίζει μετρήσεις αξιολόγησης των επιδόσεων των εσωτερικών ελεγκτών και αναζητά την άποψη των πελατών του εσωτερικού ελέγχου.

Επίδειξη Συμμόρφωσης

Η τεκμηρίωση της συμμόρφωσης με το Πρότυπο 2030 θα μπορούσε να περιλαμβάνει το πρόγραμμα ελέγχων, το οποίο περιέχει το προβλεπόμενο χρονοδιάγραμμα εκτέλεσης των ελεγκτικών έργων και την κατανομή των πόρων. Επιπλέον, η σύγκριση μετά το πέρας των ελέγχων των προϋπολογισθεισών ωρών

εργασίας με τις πραγματικές ώρες μπορεί να αποτελεί τεκμήριο της αποτελεσματικής αξιοποίησης των πόρων. Οι αξιολογήσεις των πελατών του εσωτερικού ελέγχου που σχετίζονται με τη λειτουργία του εσωτερικού ελέγχου συνολικά και των εσωτερικών ελεγκτών ατομικά, αναφέρονται συχνά σε ξεχωριστές αναφορές μετά το πέρας των ελέγχων, σε ερωτηματολόγια ικανοποίησης και στις ετήσιες εκθέσεις.

Πρότυπο 2040 – Πολιτικές και Διαδικασίες

Ο επικεφαλής εσωτερικού ελέγχου πρέπει να καταρτίζει πολιτικές και διαδικασίες για να καθοδηγεί τη λειτουργία εσωτερικού ελέγχου.

Επεξήγηση:

Η φύση και το περιεχόμενο των πολιτικών και των διαδικασιών εξαρτώνται από το μέγεθος και τη δομή της λειτουργίας του εσωτερικού ελέγχου, όπως επίσης από την πολυπλοκότητα των εργασιών της.

Αναθεωρημένα Πρότυπα, Έναρξη ισχύος: 1 Ιανουαρίου 2017

Εισαγωγή

Για τον καθορισμό των πολιτικών και των διαδικασιών που διέπουν τη λειτουργία εσωτερικού ελέγχου, ο επικεφαλής εσωτερικού ελέγχου (ΕΕΕ) λαμβάνει υπόψη του διάφορους παράγοντες. Κατ' αρχήν είναι σημαντικό να εξασφαλιστεί ότι οι πολιτικές και οι διαδικασίες του εσωτερικού ελέγχου έχουν καθορισθεί και σχεδιαστεί σύμφωνα με τις Υποχρεωτικές Διατάξεις του Διεθνούς Πλαισίου Επαγγελματικής Εφαρμογής (ΔΠΕΕ). Επιπλέον, η εναρμόνιση με τον κανονισμό εσωτερικού ελέγχου βοηθά στο να διασφαλιστεί ότι ικανοποιούνται οι προσδοκίες των ενδιαφερομένων μερών.

Ο ΕΕΕ μπορεί να αρχίζει να σχεδιάζει τις πολιτικές και τις διαδικασίες βασιζόμενος σε πληροφορίες, παραδείγματα και πρότυπα, τα οποία διατίθενται από το ΙΙΑ. Όσον αφορά στα *Πρότυπα*, παρέχεται η δυνατότητα προσαρμογής αυτών στις ανάγκες τόσο του οργανισμού όσο και της λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου.

Είναι σημαντικό για τον ΕΕΕ να λαμβάνει υπόψη του τις υφιστάμενες στρατηγικές, πολιτικές και διαδικασίες του οργανισμού, και αν η ανώτερη διοίκηση του οργανισμού αναμένει να επισκοπήσει ή / και να εγκρίνει τις πολιτικές και διαδικασίες του εσωτερικού ελέγχου.

Εφαρμογή του Προτύπου

Η εφαρμογή του Προτύπου 2040 από τον ΕΕΕ θα εξαρτηθεί σε μεγάλο βαθμό από τη δομή, την ωριμότητα και την πολυπλοκότητα των εργασιών του οργανισμού και της λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου. Ενώ μία μεγάλη και ώριμη λειτουργία εσωτερικού ελέγχου μπορεί να διαθέτει ένα τυποποιημένο εγχειρίδιο εργασιών εσωτερικού ελέγχου, το οποίο θα περιλαμβάνει τις πολιτικές και διαδικασίες, μία μικρή ή λιγότερη ώριμη λειτουργία, μπορεί να μην έχει. Σε μία τέτοια περίπτωση, οι πολιτικές και οι διαδικασίες μπορούν να γνωστοποιούνται με απλά σχετικά έγγραφα ή να αποτελούν μέρος ενός λογισμικού διαχείρισης ελέγχων (management software program).

Τα ακόλουθα θέματα περιλαμβάνονται συνήθως σε ένα εγχειρίδιο εσωτερικού ελέγχου ή τεκμηριώνονται με οποιοδήποτε άλλον τρόπο και στοχεύουν στην καθοδήγηση των εσωτερικών ελεγκτών:

- ⇒ Οι πολιτικές του εσωτερικού ελέγχου.
 - ✓ Ο γενικός σκοπός και οι αρμοδιότητες της λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου.
 - ✓ Η εφαρμογή των Υποχρεωτικών Διατάξεων του Διεθνούς Πλαισίου Επαγγελματικής Εφαρμογής.
 - ✓ Η ανεξαρτησία και αντικειμενικότητα.
 - ✓ Η δεοντολογία.
 - ✓ Η προστασία εμπιστευτικών πληροφοριών.
 - ✓ Η τήρηση αρχείων.
- ⇒ Οι διαδικασίες εσωτερικού ελέγχου:
 - ✓ Η προετοιμασία του προγράμματος ελέγχων με βάση τους κινδύνους.
 - ✓ Ο σχεδιασμός του έργου και η προετοιμασία του προγράμματος ελέγχων.
 - ✓ Η εκτέλεση των ελεγκτικών έργων.
 - ✓ Η τεκμηρίωση των ελεγκτικών έργων.
 - ✓ Η κοινοποίηση / αναφορά των αποτελεσμάτων.
 - ✓ Η διαδικασία παρακολούθησης προόδου και εφαρμογής <των συστάσεων>
- ⇒ Το Πρόγραμμα Διαβεβαίωσης και Βελτίωσης Ποιότητας
- ⇒ Τα διοικητικά θέματα:
 - ✓ Η εκπαίδευση και οι ευκαιρίες πιστοποίησης.
 - ✓ Οι απαιτήσεις διαρκούς εκπαίδευσης.
 - ✓ Οι αξιολογήσεις των επιδόσεων.

Για να διασφαλιστεί ότι οι εσωτερικοί ελεγκτές είναι κατάλληλα ενημερωμένοι σχετικά με τις πολιτικές και διαδικασίες του εσωτερικού ελέγχου, ο ΕΕΕ μπορεί να συντάσσει και να τους εφοδιάζει με ενημερωτικά έγγραφα, εκπαιδευτικό υλικό ή με ένα ολοκληρωμένο εγχειρίδιο, και να πραγματοποιεί εκπαιδευτικές συναντήσεις για να επανεξετάζει την πληροφόρηση που έλαβαν. Επιπλέον ο ΕΕΕ μπορεί να ζητά από τους εσωτερικούς ελεγκτές να υπογράφουν αποδεικτικό έγγραφο, βεβαιώνοντας ότι έχουν μελετήσει και κατανοήσει τις πολιτικές και τις διαδικασίες.

Οι πολιτικές και διαδικασίες του εσωτερικού ελέγχου θα πρέπει να επανεξετάζονται περιοδικά, είτε από τον ΕΕΕ είτε από έναν διευθυντή της λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου στον οποίο έχει ανατεθεί η παρακολούθηση των διαδικασιών εσωτερικού ελέγχου και των θεμάτων που προκύπτουν κατά την εφαρμογή τους. Η επανεξέταση αυτή μπορεί να πραγματοποιείται στα πλαίσια των εσωτερικών (Πρότυπο 1311) και εξωτερικών αξιολογήσεων (Πρότυπο 1312) της λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου (η εξωτερική αξιολόγηση λαμβάνει χώρα τουλάχιστον μία φορά κάθε πέντε χρόνια).

Προτάσεις για αλλαγές στις διαδικασίες εσωτερικού ελέγχου μπορεί να προκύψουν στα πλαίσια του Προγράμματος Διαβεβαίωσης και Βελτίωσης Ποιότητας και από τα σχόλια των εσωτερικών ελεγκτών ή των ελεγχόμενων οντοτήτων του οργανισμού (π.χ., μέσω έρευνας της ικανοποίησης των πελατών). Αν πραγματοποιηθούν αλλαγές στις διαδικασίες, αυτές μπορούν να γνωστοποιηθούν εγγράφως ή / και να συζητηθούν κατά τη διάρκεια των συνεδριάσεων των εσωτερικών ελεγκτών για να διασφαλιστεί ότι οι αλλαγές έχουν γίνει κατανοητές. Επίσης μπορεί να πραγματοποιηθεί και σχετική εκπαίδευση των εσωτερικών ελεγκτών (π.χ. για την παρουσίαση των νέων διαδικασιών).

Επίδειξη Συμμόρφωσης

Η ύπαρξη γραπτών πολιτικών και διαδικασιών τεκμηριώνει τη συμμόρφωση με το πρότυπο 2040.

Ως αποδεικτικά στοιχεία της γνωστοποίησης, με σαφή τρόπο, των πολιτικών και διαδικασιών στο προσωπικό της λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου μπορεί να θεωρηθούν οι ημερήσιες διατάξεις και τα πρακτικά των συναντήσεων των εσωτερικών ελεγκτών, μηνύματα ηλεκτρονικού ταχυδρομείου, υπογραφές γνωστοποίησης, ένα πρόγραμμα εκπαίδευσης ή άλλα σχετικά έγγραφα.

Πρότυπο 2050 – Συντονισμός και Επίκληση στην εργασία λοιπών παρόχων

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

Επεξήγηση:

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

Αναθεωρημένα Πρότυπα, Έναρξη ισχύος: 1 Ιανουαρίου 2017

Εισαγωγή

Οι ρόλοι αυτών που παρέχουν διαβεβαιωτικές και συμβουλευτικές υπηρεσίες ποικίλλουν ανά οργανισμό. Έτσι, για να αρχίσει το έργο του συντονισμού των ενεργειών τους, ο επικεφαλής εσωτερικού ελέγχου (ΕΕΕ) ταυτοποιεί τους διάφορους ρόλους των υφιστάμενων παρόχων διαβεβαιωτικών και συμβουλευτικών υπηρεσιών, μελετώντας το οργανόγραμμα του οργανισμού και τις ημερήσιες διατάξεις ή τα πρακτικά του συμβουλίου. Οι ρόλοι διακρίνονται σε δύο γενικές κατηγορίες: εσωτερικοί και εξωτερικοί πάροχοι.

- Οι **εσωτερικοί πάροχοι** αντιστοιχούν σε λειτουργίες εποπτείας, οι οποίες είτε αναφέρονται στην ανώτερη διοίκηση είτε αποτελούν μέρος της ανώτερης διοίκησης. Η εμπλοκή τους αφορά στην εποπτεία σε τομείς, όπως είναι ο περιβαλλοντικός και οικονομικός τομέας, η υγιεινή και ασφάλεια, η ασφάλεια πληροφοριακών συστημάτων, οι νομικές υπηρεσίες, η διαχείριση κινδύνων, η κανονιστική συμμόρφωση ή η διασφάλιση ποιότητας. Οι λειτουργίες εποπτείας θεωρούνται συχνά ως η «δεύτερη γραμμή άμυνας», σύμφωνα με το μοντέλο των [Τριών Γραμμών Άμυνας](#) του Ινστιτούτου Εσωτερικών Ελεγκτών (IIA).

- Οι **εξωτερικοί πάροχοι** διαβεβαίωσης μπορεί να αναφέρονται στην ανώτερη διοίκηση ή σε εξωτερικά ενδιαφερόμενα μέρη, ή μπορεί να προσλαμβάνονται από τον ΕΕΕ και να αναφέρονται σε αυτόν.

Όταν οι πάροχοι διαβεβαιωτικών και συμβουλευτικών υπηρεσιών έχουν ταυτοποιηθεί, ο ΕΕΕ εξετάζει το είδος και τον όγκο των πληροφοριών που μπορεί να μοιραστεί μαζί τους, σύμφωνα με τις απαιτήσεις εμπιστευτικότητας του οργανισμού. Είναι σημαντικό να εξετάζει ο ΕΕΕ τους περιορισμούς στη διάθεση εμπιστευτικών πληροφοριών, ιδιαίτερα σε εξωτερικά ενδιαφερόμενα μέρη.

Εφαρμογή του Προτύπου

Ο ΕΕΕ πραγματοποιεί συναντήσεις με κάθε έναν από τους παρόχους, για να συλλέξει επαρκείς πληροφορίες προκειμένου να επιτευχθεί ο συντονισμός μεταξύ των διαβεβαιωτικών και συμβουλευτικών δραστηριοτήτων του οργανισμού. Εντός των περιορισμών εμπιστευτικότητας του οργανισμού, τα εμπλεκόμενα μέρη μοιράζονται πληροφορίες για τους αντικειμενικούς σκοπούς, το εύρος, τον χρονικό προγραμματισμό των επικείμενων επισκοπήσεων, αξιολογήσεων και ελέγχων, για τα αποτελέσματα προηγούμενων ελέγχων και για τη δυνατότητα να βασιστεί ο ένας στην εργασία του άλλου.

Η διαδικασία του συντονισμού των δραστηριοτήτων διαβεβαίωσης ποικίλλει από οργανισμό σε οργανισμό. Στους μικρότερους οργανισμούς, ο συντονισμός μπορεί να είναι άτυπος. Σε μεγάλους οργανισμούς και σε οργανισμούς που υπόκεινται σε πλήθος κανονιστικών ρυθμίσεων, ο συντονισμός μπορεί να είναι επίσημος και πολύπλοκος.

- ⇒ Ένας τρόπος συντονισμού <πλήρους κάλυψης διαβεβαίωσης> είναι η δημιουργία μιας χαρτογράφησης διαβεβαιωτικών υπηρεσιών (assurance map), μέσω της σύνδεσης σημαντικών κατηγοριών κινδύνων που έχουν αναγνωριστεί με τις αντίστοιχες πηγές διαβεβαίωσης και το επίπεδο διαβεβαίωσης που παρέχεται για κάθε κατηγορία κινδύνων. Επειδή η χαρτογράφηση είναι συνολική, εμφανίζει τα κενά και τις επικαλύψεις μεταξύ των υπηρεσιών διαβεβαίωσης, παρέχοντας τη δυνατότητα στον ΕΕΕ να αξιολογήσει την επάρκεια αυτών για κάθε περιοχή κινδύνων. Τα αποτελέσματα μπορούν να συζητηθούν με τους άλλους παρόχους διαβεβαίωσης, προκειμένου τα διάφορα εμπλεκόμενα μέρη να καταλήξουν σε συμφωνία για τον τρόπο με τον οποίο μπορούν να συντονίσουν τις δραστηριότητές τους, έτσι ώστε να ελαχιστοποιήσουν τις αλληλοεπικαλύψεις των εργασιών και να μεγιστοποιήσουν την αποδοτικότητα και την αποτελεσματικότητα των διαβεβαιωτικών υπηρεσιών.
- ⇒ Μία άλλη προσέγγιση του συντονισμού των διαβεβαιωτικών υπηρεσιών είναι ένα μοντέλο συνδυασμένης διαβεβαίωσης (combined assurance model), όπου ο εσωτερικός έλεγχος μπορεί να συντονίζει τις εργασίες του για διαβεβαίωση με τις λειτουργίες της δεύτερης γραμμής άμυνας, όπως είναι η λειτουργία της κανονιστικής συμμόρφωσης, έτσι ώστε να περιοριστούν η φύση, η συχνότητα και οι πλεονασμοί των έργων εσωτερικού ελέγχου.

Παραδείγματα συντονισμού δραστηριοτήτων αποτελούν:

- Ο συγχρονισμός της φύσης, της έκτασης και του χρόνου διενέργειας των προγραμματισμένων εργασιών.
- Η διασφάλιση κοινής αντίληψης για τις τεχνικές διαβεβαίωσης, τις μεθόδους και την ορολογία.
- Η παροχή αμοιβαίας πρόσβασης στα προγράμματα ελέγχου, στα φύλλα εργασίας και στις αναφορές.
- Η αμοιβαία εμπιστοσύνη στα έργα των άλλων, έτσι ώστε να ελαχιστοποιηθεί η αλληλοεπικάλυψη των εργασιών.
- Οι ενδιάμεσες συναντήσεις για να καθοριστεί κατά πόσο είναι αναγκαίο να προσαρμοστεί ο χρόνος διενέργειας των προγραμματισμένων έργων, με βάση τα αποτελέσματα των έργων που έχουν ολοκληρωθεί.

Ο ΕΕΕ μπορεί να επιλέξει να εμπιστευτεί την εργασία άλλων παρόχων για διάφορους λόγους, όπως, όταν πρόκειται να αξιολογήσει τομείς ειδικότητας που βρίσκονται εκτός της τεχνογνωσίας του εσωτερικού ελέγχου ή για να επεκτείνει την κάλυψη των κινδύνων πέρα από το πρόγραμμα ελέγχων. Ωστόσο, αν η λειτουργία εσωτερικού ελέγχου επαφίεται στο έργο ενός άλλου παρόχου υπηρεσιών, ο ΕΕΕ διατηρεί την τελική ευθύνη για τα συμπεράσματα και τις απόψεις του εσωτερικού ελέγχου. Έτσι, είναι σημαντικό να καθιερώσει ο ΕΕΕ μία συνεπή διαδικασία και ένα σύνολο κριτηρίων για να καθορίσει αν ο εσωτερικός έλεγχος θα μπορεί να εμπιστευτεί την εργασία ενός άλλου παρόχου. Στη διαδικασία αυτή, ο ΕΕΕ μπορεί να:

- Αξιολογεί την αντικειμενικότητα, εξετάζοντας αν ο πάροχος έχει, ή μπορεί να εμφανίζεται ότι έχει, οποιαδήποτε σύγκρουση συμφερόντων και αν αυτή έχει αποκαλυφθεί.
- Εξετάζει την ανεξαρτησία, ελέγχοντας τις σχέσεις αναφοράς του παρόχου και τις επιπτώσεις αυτής της ρύθμισης.
- Επιβεβαιώνει την επάρκεια, επαληθεύοντας εάν η επαγγελματική εμπειρία του παρόχου, τα τυπικά προσόντα, οι πιστοποιήσεις και η συμμετοχή σε επαγγελματικούς φορείς είναι κατάλληλα και εξακολουθούν να ισχύουν.
- Αξιολογεί τη δέουσα επαγγελματική επιμέλεια, εξετάζοντας στοιχεία της πρακτικής που εφαρμόζει ο πάροχος για να ολοκληρώσει την εργασία (δηλαδή, τη μεθοδολογία του παρόχου και εάν το έργο σχεδιάστηκε, εποπτεύθηκε, τεκμηριώθηκε και επισκοπήθηκε με τον κατάλληλο τρόπο).

Ο ΕΕΕ μπορεί, επίσης, να επιδιώξει να αποκτήσει γνώση του εύρους, των αντικειμενικών σκοπών και των αποτελεσμάτων του έργου που επιτελείται στην πράξη, για να καθορίσει τον βαθμό στον οποίο μπορεί να εμπιστευτεί το έργο του παρόχου. Ο ΕΕΕ κατά κανόνα εξετάζει εάν τα ευρήματα του παρόχου φαίνονται εύλογα και βασίζονται σε επαρκή, αξιόπιστη και σχετική με το αντικείμενο του ελέγχου τεκμηρίωση. Ο ΕΕΕ αποφασίζει αν πρόσθετη εργασία ή ελεγκτικές επαληθεύσεις είναι απαραίτητες, ώστε να αποκτηθεί επαρκής τεκμηρίωση για υποστήριξη ή αύξηση του επιθυμητού επιπέδου εμπιστοσύνης. Αν απαιτείται πρόσθετη εργασία, ο εσωτερικός έλεγχος μπορεί να επανεξετάσει τα αποτελέσματα του άλλου παρόχου.

Επίδειξη Συμμόρφωσης

Η απόδειξη της συμμόρφωσης με το Πρότυπο 2050 θα μπορούσε να περιλαμβάνει επικοινωνίες σχετικές με διακριτούς ρόλους και αρμοδιότητες διαβεβαιωτικών και συμβουλευτικών υπηρεσιών, οι οποίες μπορεί να τεκμηριώνονται στις σημειώσεις από συναντήσεις με μεμονωμένους παρόχους διαβεβαιωτικών και συμβουλευτικών υπηρεσιών ή στα πρακτικά συσκέψεων με το συμβούλιο και την ανώτερη διοίκηση.

Η συμμόρφωση με τις απαιτήσεις που αφορούν στην εμπιστοσύνη στο έργο άλλων παρόχων μπορεί, επίσης, να επιδειχθεί μέσω της τεκμηρίωσης της διαδικασίας και των κριτηρίων που εφαρμόζει ο ΕΕΕ για να αποφασίσει αν μία δραστηριότητα του εσωτερικού ελέγχου μπορεί να βασιστεί στο έργο ενός παρόχου.

Η συμμόρφωση με την απαίτηση του συντονισμού των παρόχων διαβεβαιωτικών και συμβουλευτικών υπηρεσιών αποδεικνύεται μέσω της χαρτογράφησης της διαβεβαίωσης και/ή συνδυασμένων προγραμμάτων εσωτερικού ελέγχου όπου καταγράφεται ο πάροχος που είναι αρμόδιος για την παροχή διαβεβαιωτικών ή συμβουλευτικών υπηρεσιών σε κάθε περιοχή.

Πρότυπο 2060 – Υποβολή Αναφοράς στο Συμβούλιο και την Ανώτερη Διοίκηση

Ο επικεφαλής εσωτερικού ελέγχου πρέπει περιοδικά να υποβάλλει αναφορά στην ανώτερη διοίκηση και το συμβούλιο σχετικά με τον σκοπό, τη δικαιοδοσία, την ευθύνη και την απόδοση της λειτουργίας του εσωτερικού ελέγχου σε σχέση με το ελεγκτικό πλάνο καθώς και με τη συμμόρφωσή της με τον Κώδικα Ηθικής και τα Πρότυπα. Η αναφορά πρέπει επίσης να περιλαμβάνει σημαντικούς κινδύνους, μνημονεύοντας και κινδύνους απάτης, καθώς και ζητήματα ελεγκτικών μηχανισμών, διακυβέρνησης και λοιπά θέματα τα οποία χρήζουν προσοχής από την ανώτερη διοίκηση και/ή το συμβούλιο.

Επεξήγηση:

Η συχνότητα υποβολής και το περιεχόμενο των αναφορών καθορίζονται έπειτα από συνεργασία μεταξύ του επικεφαλής εσωτερικού ελέγχου, της ανώτερης διοίκησης και του συμβουλίου. Η συχνότητα και το περιεχόμενο των αναφορών εξαρτώνται από τη σπουδαιότητα των πληροφοριών που πρόκειται να κοινοποιηθούν και από τον επείγοντα χαρακτήρα των σχετικών ενεργειών της ανώτερης διοίκησης και του συμβουλίου.

Η επικοινωνία του επικεφαλής εσωτερικού ελέγχου με την ανώτερη διοίκηση και το συμβούλιο πρέπει να περιλαμβάνει πληροφόρηση σχετικά με :

- Τον κανονισμό εσωτερικού ελέγχου.
- Την ανεξαρτησία της λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου.
- Το πρόγραμμα ελέγχων και την πρόοδο σε σχέση με αυτό.
- Απαιτήσεις σε πόρους.
- Τα αποτελέσματα των ελεγκτικών δραστηριοτήτων.
- Τη συμμόρφωση με τον Κώδικα Ηθικής και τα Πρότυπα, και σχέδια δράσης για την αντιμετώπιση τυχόν σημαντικών θεμάτων συμμόρφωσης.
- Την ανταπόκριση της διοίκησης στους κινδύνους, οι οποίοι κατά την κρίση του επικεφαλής εσωτερικού ελέγχου, πιθανώς να είναι μη αποδεκτοί για τον οργανισμό.

Σχετικές παραπομπές τόσο για τα παραπάνω όσο και για άλλες απαιτήσεις σχετικά με την επικοινωνία του επικεφαλής εσωτερικού ελέγχου, γίνονται στο σύνολο των Προτύπων.

Αναθεωρημένα Πρότυπα, Έναρξη ισχύος: 1 Ιανουαρίου 2017

Εισαγωγή

Η αποτελεσματική επικοινωνία με την ανώτερη διοίκηση και το συμβούλιο συνιστά ουσιώδη ευθύνη του επικεφαλής εσωτερικού ελέγχου (ΕΕΕ). Αυτό το πρότυπο συγκεντρώνει σε ένα κείμενο τις κύριες απαιτήσεις που τίθενται προς τον ΕΕΕ στο σύνολο των προτύπων για την υποβολή αναφορών. Κατά την εφαρμογή των

προτύπων που συνδέονται με την υποβολή αναφορών, ο ΕΕΕ συνήθως επιθυμεί να κατανοήσει τις προσδοκίες του συμβουλίου και της ανώτερης διοίκησης σχετικά με την υποβολή αναφορών, οι οποίες μπορεί να διατυπώνονται στον κανονισμό της επιτροπής ελέγχου. Τα τρία μέρη, κατά κανόνα, συζητούν και καθορίζουν από κοινού τη συχνότητα και τον τύπο των αναφορών του εσωτερικού ελέγχου, το πρόγραμμα υποβολής αναφορών που είναι το πλέον κατάλληλο για τον οργανισμό, καθώς και τη σημασία και τον επείγοντα χαρακτήρα των διαφόρων ειδών πληροφόρησης αναφορικά με τον εσωτερικό έλεγχο. Μπορεί, επίσης, να είναι χρήσιμο να συμφωνηθεί εκ των προτέρων ο τρόπος με τον οποίον ο ΕΕΕ θα γνωστοποιεί σημαντικά και επείγοντα γεγονότα που αφορούν σε κινδύνους ή σε μηχανισμούς ελέγχου, καθώς και στις σχετικές διορθωτικές δράσεις που πρέπει να αναληφθούν από την ανώτερη διοίκηση και το συμβούλιο.

Επιπλέον, ο ΕΕΕ μπορεί να θεωρήσει χρήσιμο να θεσπίσει ή να ανασκοπήσει:

- Τον κανονισμό εσωτερικού ελέγχου, περιλαμβανομένου του σκοπού, της δικαιοδοσίας και της ευθύνης του εσωτερικού ελέγχου.
- Το πρόγραμμα ελέγχων και τους βασικούς δείκτες απόδοσης για τη μέτρηση της προόδου της λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου στην εκτέλεσή του.
- Το πρόγραμμα διαβεβαίωσης και βελτίωσης ποιότητας, το οποίο ελέγχει τη συμμόρφωση της λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου με τις Υποχρεωτικές Διατάξεις του Διεθνούς Πλαισίου Επαγγελματικής Εφαρμογής (ΔΠΕΕ).
- Τις διαδικασίες για τη διάγνωση σημαντικών ζητημάτων κινδύνων και των αντίστοιχων μηχανισμών ελέγχου.

Εφαρμογή του Προτύπου

Παρόλο που το Πρότυπο 2060 επιτρέπει ευελιξία στη συχνότητα και στο περιεχόμενο των αναφορών, επισημαίνει ότι οι παράγοντες αυτοί πρέπει να εξαρτώνται από τη σπουδαιότητα των πληροφοριών και από τον επείγοντα χαρακτήρα της διορθωτικής δράσης, η οποία ενδεχομένως είναι αναγκαία από την πλευρά της ανώτερης διοίκησης ή/και του συμβουλίου σε σχέση με την αναφορά που υποβλήθηκε. Επιπλέον, κάποια *Πρότυπα* έχουν συγκεκριμένες απαιτήσεις αναφορικά με τη συχνότητα. Για παράδειγμα, τα θέματα επί των οποίων πρέπει να υποβάλλεται αναφορά, τουλάχιστον ετησίως, περιλαμβάνουν την ανεξαρτησία του εσωτερικού ελέγχου εντός του οργανισμού (Πρότυπο 1110) και τα αποτελέσματα της διαρκούς παρακολούθησης της απόδοσης αυτού (Πρότυπο 1320).

Με σκοπό τη διατήρηση και παρακολούθηση της συνεπούς και αποτελεσματικής επικοινωνίας με το συμβούλιο και την ανώτερη διοίκηση, ο ΕΕΕ μπορεί να εξετάζει τη δυνατότητα να χρησιμοποιεί έναν κατάλογο όλων των απαιτήσεων υποβολής αναφοράς που ορίζουν τα *Πρότυπα*, ο οποίος θα περιλαμβάνει τα ακόλουθα θέματα:

- Τον κανονισμό εσωτερικού ελέγχου.
- Την ανεξαρτησία του εσωτερικού ελέγχου εντός του οργανισμού.
- Τα προγράμματα ελέγχων, τους απαιτούμενους πόρους και την απόδοση.
- Τα αποτελέσματα των έργων του εσωτερικού ελέγχου.

- Το πρόγραμμα διαβεβαίωσης και βελτίωσης ποιότητας.
- Τη συμμόρφωση με τον Κώδικα Ηθικής (Δεοντολογίας) και τα *Πρότυπα*.
- Τα σημαντικά ζητήματα κινδύνων και μηχανισμών ελέγχου, καθώς και την αποδοχή κινδύνων από τη διοίκηση.

Ένας τέτοιος κατάλογος μπορεί να περιλαμβάνει ένα χρονοδιάγραμμα επικοινωνίας και υπενθυμίσεις σχετικά με τυχόν απαιτήσεις εγκρίσεων. Η καθιέρωση ενός μόνιμου θέματος στις ημερήσιες διατάξεις των συνεδριάσεων του συμβουλίου διασφαλίζει την τακτική επικοινωνία του ΕΕΕ με το συμβούλιο.

Ο Κανονισμός Λειτουργίας Εσωτερικού Ελέγχου

Σύμφωνα με το Πρότυπο 1000 – Σκοπός, Δικαιοδοσία και Ευθύνη, ο σκοπός, η δικαιοδοσία και η ευθύνη του εσωτερικού ελέγχου πρέπει να ορίζονται επισήμως στον κανονισμό λειτουργίας του. Ο ΕΕΕ είναι αρμόδιος να αναθεωρεί περιοδικά τον κανονισμό και να τον υποβάλει στην ανώτερη διοίκηση και στο συμβούλιο για έγκριση. Η Αποστολή του Εσωτερικού Ελέγχου και τα υποχρεωτικά στοιχεία του ΔΠΕΕ, τα οποία αναφέρονται στον κανονισμό εσωτερικού ελέγχου, συνιστάται επίσης να συζητούνται, σύμφωνα με το Πρότυπο 1010 – Αναγνώριση των Υποχρεωτικών Οδηγιών στον Κανονισμό Εσωτερικού Ελέγχου.

Ανεξαρτησία του Εσωτερικού Ελέγχου εντός του Οργανισμού

Η ανεξαρτησία του εσωτερικού ελέγχου εντός του οργανισμού πρέπει να επιβεβαιώνεται στο συμβούλιο ετησίως, σύμφωνα με το Πρότυπο 1110 – Ανεξαρτησία εντός του Οργανισμού. Επιπλέον, οποιαδήποτε παρέμβαση στον καθορισμό του εύρους διενέργειας του εσωτερικού ελέγχου, της εκτέλεσης των εργασιών ή της κοινοποίησης των αποτελεσμάτων – καθώς και οι επιπτώσεις μιας τέτοιας παρέμβασης – πρέπει να αποκαλύπτονται στο συμβούλιο, σύμφωνα με το Πρότυπο 1110.A1. Μία σχέση ανεξάρτητης αναφοράς είναι αναγκαία για να ενισχυθεί η δυνατότητα του ΕΕΕ να επικοινωνεί απ' ευθείας με το συμβούλιο, όπως απαιτείται στο Πρότυπο 1111 – Σχέση με το Συμβούλιο.

Προγράμματα Ελέγχων, Απαιτήσεις σε Πόρους και Απόδοση

Το Πρότυπο 2020 – Κοινοποίηση και Έγκριση και ο σχετικός Οδηγός Εφαρμογής ορίζει τις λεπτομέρειες για την κοινοποίηση των προγραμμάτων ελέγχων και τις απαιτήσεις σε πόρους. Το Πρότυπο 2060 προσθέτει την απαίτηση να υποβάλλεται αναφορά για την απόδοση του εσωτερικού ελέγχου σε σχέση με το πρόγραμμά του. Η απαίτηση αυτή αποτελεί ευκαιρία για τον ΕΕΕ να αποδείξει την αξία που προστέθηκε και προστατεύτηκε από τον εσωτερικό έλεγχο, καθώς και την εφαρμογή των συστάσεών του. Για να ποσοτικοποιηθεί το επίπεδο απόδοσης, πολλοί ΕΕΕ χρησιμοποιούν βασικούς δείκτες απόδοσης, όπως είναι το ποσοστό του προγράμματος ελέγχων που ολοκληρώθηκε, το ποσοστό των συστάσεων του ελέγχου που έγιναν αποδεκτές ή εφαρμόστηκαν, η κατάσταση των διορθωτικών ενεργειών της διοίκησης ή ο μέσος χρόνος που απαιτείται για την υποβολή των εκθέσεων ελέγχου. Επιπλέον, κατά τη διάρκεια των συνεδριάσεων του συμβουλίου μπορεί να συζητείται η ενημέρωση σχετικά με ειδικά αιτήματα που υποβλήθηκαν από το συμβούλιο ή/και την ανώτερη διοίκηση.

Αποτελέσματα Ελεγκτικών Έργων

Η ομάδα των Προτύπων 2400 καλύπτει τις απαιτήσεις για την κοινοποίηση των αποτελεσμάτων των ελεγκτικών έργων περιλαμβανομένων των πληροφοριών που πρέπει να περιέχουν οι κοινοποιήσεις οι σχετικές με τα έργα, της ποιότητας των πληροφοριών αυτών και της διαδικασίας που ακολουθείται στην περίπτωση σφαλμάτων και παραλείψεων ή μη συμμόρφωσης με τον Κώδικα Ηθικής (Δεοντολογίας) ή τα *Πρότυπα*, η οποία επηρεάζει ένα συγκεκριμένο έργο. Το Πρότυπο 2440 – Διάδοση των Αποτελεσμάτων του Έργου αναφέρεται στις ευθύνες του ΕΕΕ σε σχέση με την τελική κοινοποίηση των αποτελεσμάτων ενός έργου, ενώ το Πρότυπο 2450 – Συνολική Γνώμη περιγράφει τα κριτήρια για τη διατύπωση συνολικής γνώμης.

Πρόγραμμα Διαβεβαίωσης και Βελτίωσης Ποιότητας

Η ομάδα των Προτύπων 1300 καλύπτει την ευθύνη του ΕΕΕ για την ανάπτυξη και την τήρηση ενός Προγράμματος Διαβεβαίωσης και Βελτίωσης Ποιότητας, το οποίο περιλαμβάνει εσωτερικές και εξωτερικές αξιολογήσεις.

Το Πρότυπο 1320 – Υποβολή Αναφοράς για το Πρόγραμμα Διαβεβαίωσης και Βελτίωσης Ποιότητας καταγράφει τις απαιτήσεις για την αναφορά του ΕΕΕ προς το συμβούλιο και την ανώτερη διοίκηση, περιλαμβανομένης της απαίτησης να υποβάλλεται η συγκεκριμένη αναφορά αμέσως μετά την ολοκλήρωση των αξιολογήσεων. Ωστόσο, τα αποτελέσματα της διαρκούς παρακολούθησης της απόδοσης του εσωτερικού ελέγχου, η οποία αποτελεί μέρος της διαδικασίας εσωτερικής αξιολόγησης, πρέπει να κοινοποιούνται τουλάχιστον μία φορά κάθε χρόνο.

Αναφορικά με την εξωτερική αξιολόγηση της λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου, η οποία πρέπει να διενεργείται τουλάχιστον μία φορά κάθε πέντε χρόνια, το Πρότυπο 1312 – Εξωτερικές Αξιολογήσεις απαιτεί να συζητά ο ΕΕΕ με το συμβούλιο τα τυπικά προσόντα και την ανεξαρτησία του εξωτερικού αξιολογητή ή της ομάδας αξιολόγησης, περιλαμβανομένης της τυχόν σύγκρουσης συμφερόντων. Ο ΕΕΕ πρέπει να ενθαρρύνει την εποπτεία του συμβουλίου στην εξωτερική αξιολόγηση, έτσι ώστε να περιορίζονται οι φαινομενικές ή δυνητικές συγκρούσεις συμφερόντων.

Συμμόρφωση με τον Κώδικα Ηθικής (Δεοντολογίας) και τα Πρότυπα

Το Πρότυπο 1320 – Υποβολή Αναφοράς για το Πρόγραμμα Διαβεβαίωσης και Βελτίωσης Ποιότητας και ο Οδηγός Εφαρμογής του περιγράφουν, επίσης, τις λεπτομέρειες της υποβολής αναφοράς για τη συμμόρφωση της λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου με τον Κώδικα Ηθικής (Δεοντολογίας) και τα *Πρότυπα*. Το Πρότυπο 1322 – Αποκάλυψη της μη Συμμόρφωσης ορίζει ότι, «Σε περίπτωση όπου η μη συμμόρφωση με τον Κώδικα Ηθικής ή τα *Πρότυπα* επηρεάζει το συνολικό πλαίσιο ή τις δραστηριότητες της λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου, τότε ο επικεφαλής εσωτερικού ελέγχου πρέπει να κοινοποιεί τη μη συμμόρφωση και τις επιπτώσεις της στην ανώτερη διοίκηση και το συμβούλιο». Το Πρότυπο 1322 περιγράφει, επίσης,

τους παράγοντες που πρέπει να λαμβάνονται υπόψη για τη γνωστοποίηση της μη συμμόρφωσης.

Το Πρότυπο 2431 – Αποκάλυψη μη Συμμόρφωσης Έργου ορίζει τις πληροφορίες που πρέπει να αποκαλυφθούν όταν η μη συμμόρφωση έχει επιπτώσεις σε ένα συγκεκριμένο έργο. Επιπλέον, το Πρότυπο 2060 απαιτεί από τον ΕΕΕ να γνωστοποιήσει τα σχέδια δράσης που έχει αναπτύξει για την αντιμετώπιση τυχόν σημαντικών ζητημάτων που σχετίζονται με τη συμμόρφωση.

Σημαντικά Ζητήματα Κινδύνων και Μηχανισμών Ελέγχου και Αποδοχή Κινδύνου από τη Διοίκηση.

Πρωταρχικός σκοπός των αναφορών που υποβάλλει ο ΕΕΕ είναι να παρέχει διαβεβαίωση και συμβουλές στο συμβούλιο και στην ανώτερη διοίκηση αναφορικά με τη διακυβέρνηση του οργανισμού (Πρότυπο 2110), τη διαχείριση κινδύνων (Πρότυπο 2120) και τους μηχανισμούς ελέγχου (Πρότυπο 2130). Η σε βάθος κατανόηση αυτών των διαδικασιών μπορεί να αποκτηθεί μέσω της εφαρμογής της ομάδας προτύπων 2100. Το Πρότυπο 2060 επισημαίνει την ευθύνη του ΕΕΕ να αναφέρει σημαντικά ζητήματα κινδύνων και μηχανισμών ελέγχου, τα οποία θα μπορούσαν να επηρεάσουν αρνητικά τον οργανισμό και την ικανότητά του να επιτυγχάνει τους αντικειμενικούς σκοπούς του. Σημαντικά ζητήματα είναι εκείνα τα οποία απαιτούν την προσοχή της ανώτερης διοίκησης και του συμβουλίου και τα οποία μπορεί να περιλαμβάνουν συγκρούσεις συμφερόντων, αδυναμίες των μηχανισμών ελέγχου, σφάλματα, απάτες, παράνομες πράξεις, αναποτελεσματικότητα και χαμηλή αποδοτικότητα.

Αν ο ΕΕΕ πιστεύει ότι η ανώτερη διοίκηση έχει αποδεχτεί ένα επίπεδο κινδύνου που ο οργανισμός θα θεωρούσε μη αποδεκτό, συνιστάται να το συζητήσει πρώτα μαζί της. Αν ο ΕΕΕ και η ανώτερη διοίκηση δεν μπορούν να επιλύσουν το ζήτημα, το Πρότυπο 2600 καθοδηγεί τον ΕΕΕ να γνωστοποιήσει το θέμα στο συμβούλιο. Αν το ζήτημα είναι πολύ επείγον για να περιμένει την προγραμματισμένη συνεδρίαση του συμβουλίου (π.χ. μία μεγάλη απάτη), ο ΕΕΕ θα πρέπει να μεριμνήσει να το γνωστοποιήσει νωρίτερα.

Επίδειξη Συμμόρφωσης

Οι συζητήσεις του ΕΕΕ με την ανώτερη διοίκηση και το συμβούλιο – αναφορικά με το περιεχόμενο του κανονισμού, την απόδοση του εσωτερικού ελέγχου σε σχέση με το πρόγραμμα ελέγχων και τα σημαντικά ζητήματα έκθεσης σε κινδύνους ή μηχανισμών ελέγχου – μπορεί να τεκμηριώνονται σε ημερήσιες διατάξεις και πρακτικά συναντήσεων με το συμβούλιο και την ανώτερη διοίκηση. Οι συζητήσεις μεταξύ αυτών των μερών μπορούν, επίσης, να τεκμηριώνονται σε αναφορές και παρουσιάσεις με συνημμένους πίνακες αποδεκτών.

Τα πρακτικά ad hoc συναντήσεων και η τεκμηρίωση από αναφορές και άλλα έγγραφα που αποστέλλονται ηλεκτρονικά μπορούν, επίσης, να επιδείξουν τη συμμόρφωση με το Πρότυπο 2060.

Τα αποτελέσματα ερευνών ικανοποίησης του συμβουλίου και της ανώτερης διοίκησης και οι αξιολογήσεις της απόδοσης του ΕΕΕ μπορεί να περιέχουν στοιχεία

που καταδεικνύουν την ποιότητα και την αποτελεσματικότητα της επικοινωνίας του ΕΕΕ αναφορικά με αυτό το πρότυπο.

Ο ΕΕΕ μπορεί, επίσης, να τηρεί πίνακα ελέγχου των αναφορών που υποβάλλει, ο οποίος τεκμηριώνει τη συχνότητα των αναφορών και τις απαιτήσεις για έγκριση.

Πρότυπο 2070 – Πάροχος Εξωτερικών Υπηρεσιών και Ευθύνη του Οργανισμού για τον Εσωτερικό Έλεγχο

Όταν ένας εξωτερικός φορέας παρέχει υπηρεσίες για τη λειτουργία του εσωτερικού ελέγχου, είναι υποχρεωμένος να επισημαίνει στον οργανισμό ότι ο οργανισμός είναι υπεύθυνος για τη διατήρηση μίας αποτελεσματικής δραστηριότητας εσωτερικού ελέγχου.

Επεξήγηση:

Η υποχρέωση αυτή καταδεικνύεται μέσω του προγράμματος διαβεβαίωσης και βελτίωσης ποιότητας, το οποίο αξιολογεί τη συμμόρφωση με τον Κώδικα Ηθικής και τα Πρότυπα.

Αναθεωρημένα Πρότυπα, Έναρξη ισχύος: 1 Ιανουαρίου 2017

Εισαγωγή

Όταν ένας πάροχος εξωτερικών υπηρεσιών προσλαμβάνεται από έναν οργανισμό για να υπηρετήσει ως εσωτερικός ελεγκτής, είναι σημαντικό να κατανοεί την ομάδα προτύπων 1300 και να μπορεί να καταστήσει τον οργανισμό γνώστη της υποχρέωσής του να τηρεί σε εφαρμογή ένα Πρόγραμμα Διαβεβαίωσης και Βελτίωσης Ποιότητας (ΠΔΒΠ), το οποίο καλύπτει το σύνολο των δραστηριοτήτων της λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου. Ο πάροχος εξωτερικών υπηρεσιών πρέπει να διασφαλίζει ότι το ΠΔΒΠ περιλαμβάνει το σύνολο των δραστηριοτήτων και της διοίκησης της λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου σύμφωνα με τις Υποχρεωτικές Διατάξεις του Διεθνούς Πλαισίου Επαγγελματικής Εφαρμογής (ΔΠΕΕ) και τις βέλτιστες πρακτικές του επαγγέλματος του εσωτερικού ελεγκτή.

Το ΠΔΒΠ εξάγει συμπεράσματα για την ποιότητα της λειτουργίας του εσωτερικού ελέγχου και των υπηρεσιών που παρέχει εντός του οργανισμού και μπορεί να οδηγήσει σε συστάσεις για τη διαρκή βελτίωση. Το ΠΔΒΠ πρέπει να περιλαμβάνει διαρκή παρακολούθηση, περιοδικές αυτοαξιολογήσεις και εξωτερικές αξιολογήσεις που διενεργούνται από ανεξάρτητο φορέα, ο οποίος πληροί τις προϋποθέσεις επάρκειας, έτσι ώστε να υποστηρίζεται η συμμόρφωση με τα *Διεθνή Πρότυπα για την Επαγγελματική Εφαρμογή του Εσωτερικού Ελέγχου (Πρότυπα)* και τον Κώδικα Ηθικής (Δεοντολογίας) του ΙΙΑ.

Οι Οδηγοί Εφαρμογής της ομάδας προτύπων 1300 παρέχουν περισσότερες πληροφορίες για τις απαιτήσεις του ΠΔΒΠ, περιλαμβανομένων των εσωτερικών και εξωτερικών αξιολογήσεων, της κοινοποίησης των αποτελεσμάτων στο συμβούλιο και στην ανώτερη διοίκηση και της χρήσης της φράσης «συμμορφώνεται με τα *Διεθνή Πρότυπα για την Επαγγελματική Εφαρμογή του Εσωτερικού Ελέγχου*».

Εφαρμογή του Προτύπου

Όταν ένας οργανισμός αναθέτει σε εξωτερικούς παρόχους υπηρεσιών (νομικά ή φυσικά πρόσωπα) εργασίες εσωτερικού ελέγχου, δεν απαλλάσσεται από την ευθύνη της τήρησης μιας αποτελεσματικής λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου. Έτσι, ακόμη κι όταν η λειτουργία εσωτερικού ελέγχου ανατίθεται σε εξωτερικούς συνεργάτες, ο οργανισμός διατηρεί την ευθύνη να διασφαλίζει ότι η λειτουργία εσωτερικού ελέγχου ασκείται αποτελεσματικά και αποδοτικά και σύμφωνα με τα *Πρότυπα* και ότι οι εσωτερικοί ελεγκτές, ως πρόσωπα, συμμορφώνονται με τα *Πρότυπα* και τον Κώδικα Ηθικής (Δεοντολογίας).

Ένα ΠΔΒΠ, όπως απαιτείται από το Πρότυπο 1300 - Πρόγραμμα Διαβεβαίωσης και Βελτίωσης Ποιότητας, περιλαμβάνει τόσο εσωτερικές όσο και εξωτερικές αξιολογήσεις. Όταν ένας οργανισμός αναθέτει σε έναν πάροχο εξωτερικών υπηρεσιών να ασκεί τα καθήκοντα του επικεφαλής εσωτερικού ελέγχου (ΕΕΕ), αυτός ο πάροχος υπηρεσιών πρέπει να καθιστά τον οργανισμό γνώστη της ευθύνης του να τηρεί μια αποτελεσματική λειτουργία εσωτερικού ελέγχου, η οποία έχει την ευθύνη να διασφαλίζει ότι το ΠΔΒΠ περιέχει τόσο εσωτερικές όσο και εξωτερικές αξιολογήσεις σε συμμόρφωση με τα *Πρότυπα*.

Ο ΕΕΕ – ή ο πάροχος εξωτερικών υπηρεσιών στον οποίο ανατίθεται ο ρόλος του ΕΕΕ – συνιστάται να διασφαλίζει ότι ο οργανισμός έχει επίγνωση των ευθυνών του σε σχέση με το ΠΔΒΠ. Κατά κανόνα, μία σύμβαση (δηλαδή, έγγραφη ανάθεση) μεταξύ του οργανισμού και του παρόχου εξωτερικών υπηρεσιών εξειδικεύει τις ευθύνες και τα παραδοτέα του παρόχου αναφορικά με το ΠΔΒΠ. Ένας πάροχος εξωτερικών υπηρεσιών, ο οποίος προσλαμβάνεται για να ασκεί τα καθήκοντα του ΕΕΕ και τη λειτουργία εσωτερικού ελέγχου που του αναθέτει ο οργανισμός, μπορεί επίσης να συναντάται με την ανώτερη διοίκηση και το συμβούλιο για να συζητά τις ευθύνες του οργανισμού, τη φύση και τις απαιτήσεις ενός ΠΔΒΠ. Οι απαιτήσεις αυτές διατυπώνονται στην ομάδα προτύπων 1300.

- Το **Πρότυπο 1300 - Πρόγραμμα Διαβεβαίωσης και Βελτίωσης Ποιότητας** εξηγεί ότι ο ΕΕΕ πρέπει να αναπτύσσει και να τηρεί σε εφαρμογή ένα ΠΔΒΠ το οποίο περιλαμβάνει το σύνολο των δραστηριοτήτων της λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου. Όπου ένας πάροχος εξωτερικών υπηρεσιών έχει αναλάβει τον ρόλο του ΕΕΕ, μπορεί στην πραγματικότητα να αναπτύσσει και να εφαρμόζει το ΠΔΒΠ στην περίπτωση που αυτό αποτελεί μέρος της σύμβασής του. Ωστόσο, ο αναθέτων οργανισμός εξακολουθεί να διατηρεί την τελική ευθύνη για την ποιότητα της λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου.
- Το **Πρότυπο 1310 – Απαιτήσεις του Προγράμματος Διαβεβαίωσης και Βελτίωσης Ποιότητας** ορίζει ότι το ΠΔΒΠ πρέπει να περιλαμβάνει τόσο εσωτερικές όσο και εξωτερικές αξιολογήσεις.
- Το **Πρότυπο 1311 – Εσωτερικές Αξιολογήσεις** δηλώνει ότι οι υποχρεωτικές εσωτερικές αξιολογήσεις πρέπει να περιλαμβάνουν τόσο διαρκή παρακολούθηση όσο και περιοδικές αυτοαξιολογήσεις. Όπου μία λειτουργία εσωτερικού ελέγχου ανατίθεται εξ ολοκλήρου σε έναν πάροχο εξωτερικών υπηρεσιών, η διαρκής παρακολούθηση και οι περιοδικές αυτοαξιολογήσεις

μπορούν να διενεργούνται από τον πάροχο εξωτερικών υπηρεσιών σύμφωνα με τη σύμβαση.

- Το **Πρότυπο 1312 – Εξωτερικές Αξιολογήσεις** εξηγεί τις απαιτήσεις για τις εξωτερικές αξιολογήσεις, περιλαμβανομένων του τύπου και της συχνότητάς τους (τουλάχιστον μία φορά κάθε πέντε χρόνια), καθώς και τις απαιτήσεις επάρκειας και ανεξαρτησίας για τον εξωτερικό αξιολογητή ή την ομάδα αξιολόγησης. Είναι σημαντικό να επισημάνουμε ότι σε περιπτώσεις όπου το σύνολο των δραστηριοτήτων της λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου έχει ανατεθεί σε έναν πάροχο εξωτερικών υπηρεσιών, το εύρος εφαρμογής των εξωτερικών αξιολογήσεων βασίζεται αποκλειστικά στο έργο που εκτελείται για τον αναθέτοντα οργανισμό. Επιπλέον, ο οργανισμός πρέπει να διασφαλίζει ότι ο εξωτερικός αξιολογητής ή η ομάδα αξιολόγησης που επιλέγη για να διενεργήσει την εξωτερική αξιολόγηση πληροί τις απαιτήσεις ανεξαρτησίας.
- Το **Πρότυπο 1320 – Αναφορά για το Πρόγραμμα Διαβεβαίωσης και Βελτίωσης Ποιότητας** περιγράφει τις ευθύνες του ΕΕΕ για την κοινοποίηση των αποτελεσμάτων του ΠΔΒΠ στην ανώτερη διοίκηση και το συμβούλιο. Ένας πάροχος εξωτερικών υπηρεσιών στον οποίο ανατίθενται τα καθήκοντα του ΕΕΕ και της λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου του οργανισμού, κατά κανόνα συναντάται με το συμβούλιο και την ανώτερη διοίκηση για να συζητήσει τις απαιτήσεις και τις προσδοκίες τους ως προς τις αναφορές.
- Το **Πρότυπο 1321 – Χρήση της φράσης «Συμμορφώνεται με τα Διεθνή Πρότυπα για την Επαγγελματική Εφαρμογή του Εσωτερικού Ελέγχου»** υποδεικνύει ότι ο εσωτερικός έλεγχος επιτρέπεται να γνωστοποιεί – εγγράφως ή προφορικά – τη συμμόρφωση με τα *Πρότυπα* μόνο αν τα αποτελέσματα του ΠΔΒΠ (περιλαμβανομένων των εσωτερικών και εξωτερικών αξιολογήσεων) υποστηρίζουν μια τέτοια δήλωση.
- Το **Πρότυπο 1322 – Αποκάλυψη της μη Συμμόρφωσης** απαιτεί να αποκαλύπτει ο ΕΕΕ – ή ο πάροχος εξωτερικών υπηρεσιών που έχει προσληφθεί ως ΕΕΕ – στην ανώτερη διοίκηση και στο συμβούλιο οποιαδήποτε περίπτωση μη συμμόρφωσης των εσωτερικών ελεγκτών με τα *Πρότυπα* ή τον Κώδικα Ηθικής (Δεοντολογίας) και πώς η έλλειψη συμμόρφωσης επηρεάζει το συνολικό εύρος εφαρμογής ή τη λειτουργία του εσωτερικού ελέγχου.

Επίδειξη Συμμόρφωσης

Πλήθος εγγράφων μπορεί να τεκμηριώνει τη συμμόρφωση με το Πρότυπο 2070.

Κατ' αρχήν, η σύμβαση (δηλαδή το έγγραφο της ανάθεσης) μεταξύ του οργανισμού και του παρόχου εξωτερικών υπηρεσιών μπορεί να αποτελεί τεκμήριο της ευθύνης του οργανισμού αναφορικά με την τήρηση ενός ΠΔΒΠ.

Τα δύο κύρια προϊόντα αυτής της ευθύνης είναι το τεκμηριωμένο ΠΔΒΠ και τα αποτελέσματα των εσωτερικών και εξωτερικών αξιολογήσεων:

- ⇒ Για τις εσωτερικές αξιολογήσεις, η τεκμηρίωση συνίσταται συνήθως από τα αποτελέσματα των εργασιών διαρκούς παρακολούθησης, καθώς και από τα ευρήματα, τα σχέδια διορθωτικών δράσεων και τις διορθωτικές δράσεις που αναλήφθηκαν ως αποτέλεσμα των περιοδικών εσωτερικών αξιολογήσεων για τη

βελτίωση της συμμόρφωσης με τις Υποχρεωτικές Διατάξεις του ΔΠΕΕ. Επιπλέον, κάθε τεκμηρίωση δράσεων που αναλήφθηκαν με σκοπό τη βελτίωση της αποδοτικότητας και της αποτελεσματικότητας μπορεί να βοηθήσει στην επίδειξη συμμόρφωσης με το πρότυπο.

- ⇒ Για τις εξωτερικές αξιολογήσεις, η τεκμηρίωση από τον εξωτερικό αξιολογητή ή την ομάδα αξιολόγησης, ή η έγγραφη ανεξάρτητη επικύρωση μιας αυτοαξιολόγησης, μπορεί να χρησιμοποιηθεί για να επιδείξει συμμόρφωση.

Ημερήσιες διατάξεις και πρακτικά από συναντήσεις με την ανώτερη διοίκηση και το συμβούλιο μπορεί να υποδεικνύουν ότι ο πάροχος εξωτερικών υπηρεσιών γνωστοποίησε τις ευθύνες του οργανισμού αναφορικά με τη διατήρηση μιας αποτελεσματικής λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου. Τα πρακτικά συσκέψεων θα μπορούσαν επίσης να αποτελούν τεκμήρια ότι ο ΕΕΕ γνωστοποίησε τα αποτελέσματα του ΠΔΒΠ, όπως απαιτείται από τα *Πρότυπα*. Τα τεκμήρια μιας τέτοιας γνωστοποίησης θα μπορούσαν να περιλαμβάνουν υπομνήματα που υποβλήθηκαν ή άλλα έγγραφα.

Πρότυπο 2100 – Φύση των Εργασιών

Η λειτουργία εσωτερικού ελέγχου πρέπει να αξιολογεί και να συμβάλλει στη βελτίωση της διακυβέρνησης, της διαχείρισης κινδύνων και των διαδικασιών ελέγχου του οργανισμού υιοθετώντας μια συστηματική, πειθαρχημένη και βάσει κινδύνων προσέγγιση. Η αξία και η αξιοπιστία του εσωτερικού ελέγχου ενισχύονται όταν οι εσωτερικοί ελεγκτές δρουν προληπτικά και οι εκτιμήσεις τους παρέχουν καινοτόμες ιδέες και λαμβάνουν υπόψη μελλοντικές επιπτώσεις.

Αναθεωρημένα Πρότυπα, Έναρξη ισχύος: 1 Ιανουαρίου 2017

Εισαγωγή

Η συμμόρφωση με το Πρότυπο 2100 προϋποθέτει την πλήρη κατανόηση των εννοιών της διακυβέρνησης, της διαχείρισης των κινδύνων και των μηχανισμών ελέγχου, όπως αυτές ορίζονται στα Διεθνή Πρότυπα για την Επαγγελματική Εφαρμογή του Εσωτερικού Ελέγχου, και αναλύονται στα επιμέρους εξειδικευμένα Πρότυπα: Πρότυπο 2110 – Διακυβέρνηση, Πρότυπο 2120 – Διαχείριση Κινδύνων και Πρότυπο 2130 – Μηχανισμοί Ελέγχου. Είναι, επίσης, σημαντικό να κατανοούνται οι αντικειμενικοί σκοποί του οργανισμού.

Όταν αυτό επιτευχθεί, ο επικεφαλής εσωτερικού ελέγχου (ΕΕΕ) συνήθως συνομιλεί με την ανώτερη διοίκηση και το συμβούλιο, με σκοπό να κατανοήσει τον ρόλο και τις αρμοδιότητές τους αναφορικά με τη διακυβέρνηση, τη διαχείριση κινδύνων και τους μηχανισμούς ελέγχου. Κατά κανόνα, το συμβούλιο είναι αρμόδιο για την καθοδήγηση της διαδικασίας διακυβέρνησης και η ανώτερη διοίκηση φέρει την ευθύνη για τον επικεφαλής των διαδικασιών της διαχείρισης κινδύνων και των μηχανισμών ελέγχου.

Οι εσωτερικοί ελεγκτές είναι αναγκαίο να κατανοούν το αντικείμενο των εργασιών του οργανισμού προκειμένου να διενεργούν χρήσιμες αξιολογήσεις και μπορούν να χρησιμοποιούν τα θεσμοθετημένα πλαίσια διακυβέρνησης, διαχείρισης κινδύνων και μηχανισμών ελέγχου ως οδηγούς στις αξιολογήσεις τους. Επιπλέον, οι εσωτερικοί ελεγκτές μπορούν να χρησιμοποιούν τις γνώσεις και την εμπειρία τους, καθώς και τις βέλτιστες πρακτικές έτσι ώστε να επισημαίνουν προληπτικά τις αδυναμίες που παρατηρούνται και να κάνουν συστάσεις για βελτίωση.

Για να βοηθήσει ο ΕΕΕ τους εσωτερικούς ελεγκτές να κατανοήσουν την επιχειρησιακή στρατηγική και τους κινδύνους, μελετά τον κανονισμό του συμβουλίου και της επιτροπής, τις ημερήσιες διατάξεις και τα πρακτικά συνεδριάσεων καθώς και το στρατηγικό σχέδιο του οργανισμού. Ο ΕΕΕ μελετά, επίσης, την αποστολή του οργανισμού, τους βασικούς αντικειμενικούς σκοπούς αυτού, τους κρίσιμους κινδύνους και τους βασικούς ελεγκτικούς μηχανισμούς που χρησιμοποιούνται για να περιορίσουν τους κινδύνους αυτούς σε ένα αποδεκτό επίπεδο. Κατά τη διάρκεια αυτής της μελέτης, οι εσωτερικοί ελεγκτές μπορούν να αποκτήσουν μία σε βάθος γνώση των ορισμών, πλαισίων, υποδειγμάτων και διαδικασιών της διακυβέρνησης, της διαχείρισης κινδύνων και των μηχανισμών ελέγχου που χρησιμοποιούνται από

τον οργανισμό. Μπορεί, επίσης, να είναι χρήσιμο για τους εσωτερικούς ελεγκτές να κατανοήσουν τους βασικούς ρόλους που συνδέονται με τις τρεις αυτές διαδικασίες, οι οποίοι μπορεί να περιλαμβάνουν τον πρόεδρο του συμβουλίου, τον γενικό διευθυντή και άλλα ανώτερα στελέχη (π.χ. τους επικεφαλής των οικονομικών, της δεοντολογίας, των κινδύνων, της συμμόρφωσης, των ανθρώπινων πόρων, της πληροφορικής), καθώς και άλλους.

Για περισσότερες πληροφορίες αναφορικά με τη διακυβέρνηση, τη διαχείριση κινδύνων και τους μηχανισμούς ελέγχου, παρακαλούμε να συμβουλευθείτε τους οδηγούς εφαρμογής για τα *Πρότυπα 2110, 2120 και 2130*.

Εφαρμογή του Προτύπου

Για την εφαρμογή του προτύπου, κατά κανόνα ο ΕΕΕ συζητά με το συμβούλιο και την ανώτερη διοίκηση τις απαιτήσεις του προτύπου, τους ρόλους και τις αρμοδιότητες, καθώς και την επιλογή της καλύτερης στρατηγικής ώστε ο εσωτερικός έλεγχος να αξιολογήσει <τη δομή αυτή> και να συνεισφέρει αποδοτικά και αποτελεσματικά στη διακυβέρνηση, στη διαχείριση κινδύνων και στους μηχανισμούς ελέγχου.

Ο ΕΕΕ μπορεί να καταγράψει στον κανονισμό εσωτερικού ελέγχου τις προσδοκίες που συνδέονται με τους ρόλους, τις αρμοδιότητες και τη λογοδοσία του συμβουλίου, της ανώτερης διοίκησης και του εσωτερικού ελέγχου. Η καταγραφή αυτή έχει ως σκοπό να διαφυλάξει την ανεξαρτησία του εσωτερικού ελέγχου μέσω της επιβεβαίωσης του γεγονότος ότι η ανώτερη διοίκηση και το συμβούλιο είναι αρμόδιοι και λογοδοτούν για τη διακυβέρνηση, τη διαχείριση κινδύνων και τους μηχανισμούς ελέγχου, ενώ ο εσωτερικός έλεγχος είναι αρμόδιος για την παροχή αντικειμενικής διαβεβαίωσης και συμβουλευτικών υπηρεσιών που συνδέονται με τις τρεις αυτές διαδικασίες.

Για να σχεδιαστεί μία στρατηγική κατάλληλη για την αξιολόγηση της διακυβέρνησης, της διαχείρισης κινδύνων και των μηχανισμών ελέγχου του οργανισμού, κατά κανόνα ο ΕΕΕ λαμβάνει υπόψη το επίπεδο ωριμότητας των τριών αυτών διαδικασιών, την κουλτούρα του οργανισμού και το ιεραρχικό επίπεδο των προσώπων που έχουν την αρμοδιότητα για τις διαδικασίες αυτές. Στη συνέχεια, ο ΕΕΕ αξιολογεί τους κινδύνους που συνδέονται με τις τρεις διαδικασίες. Ο ΕΕΕ μπορεί να χρησιμοποιεί καθιερωμένα πλαίσια που έχουν υιοθετηθεί από την ανώτερη διοίκηση (π.χ. τα πλαίσια μηχανισμών ελέγχου και διαχείρισης κινδύνων COSO, την Έκθεση King για την Εταιρική Διακυβέρνηση ή το πρότυπο ISO 31000) για την καθοδήγηση της αξιολόγησης. Κατά τη διάρκεια της αξιολόγησης, ο ΕΕΕ καταγράφει και συζητά με την ανώτερη διοίκηση κάθε σχετική παρατήρηση και συμπέρασμα. Ο ΕΕΕ διατυπώνει, επίσης, συστάσεις για τη βελτίωση των διαδικασιών και μπορεί να παραπέμψει τις σημαντικές παρατηρήσεις στο συμβούλιο.

Αν δεν έχει υιοθετηθεί κάποιο καθιερωμένο πλαίσιο για την καθοδήγηση της διακυβέρνησης, της διαχείρισης κινδύνων και των μηχανισμών ελέγχου του οργανισμού, ο ΕΕΕ μπορεί να εξετάσει την περίπτωση να συστήσει ένα κατάλληλο πλαίσιο, το οποίο θα καθοδηγήσει την ανώτερη διοίκηση στην επιδίωξη της βελτίωσης αυτών των διαδικασιών.

Επίδειξη Συμμόρφωσης

Η τεκμηρίωση, που μπορεί να στοιχειοθετήσει τη συμμόρφωση με το πρότυπο, περιλαμβάνει τον κανονισμό εσωτερικού ελέγχου, όπου καταγράφονται οι ρόλοι και οι αρμοδιότητες του εσωτερικού ελέγχου που συνδέονται με τη διακυβέρνηση, τη διαχείριση κινδύνων και τους μηχανισμούς ελέγχου. Επιπλέον, η συμμόρφωση μπορεί να τεκμηριώνεται με το πρόγραμμα ελέγχων ή με τα πρακτικά συναντήσεων κατά τις οποίες οι απαιτήσεις του προτύπου συζητήθηκαν από τον ΕΕΕ με το συμβούλιο και την ανώτερη διοίκηση. Τα προγράμματα των έργων μπορεί να επιδεικνύουν την πειθαρχημένη, συστηματική και βασισμένη στους κινδύνους προσέγγιση του εσωτερικού ελέγχου και οι αναφορές των έργων μπορεί να επιδεικνύουν αποτελέσματα που έχουν άμεση σχέση με τις ανάγκες του οργανισμού και προσθέτουν αξία.

Πρόσθετη τεκμηρίωση της συμμόρφωσης περιγράφεται στους οδηγούς εφαρμογής για τα *Πρότυπα 2110, 2120 και 2130*.

Πρότυπο 2110 – Διακυβέρνηση

Η λειτουργία εσωτερικού ελέγχου πρέπει να αξιολογεί και να υποβάλλει κατάλληλες εισηγήσεις για τη βελτίωση της διαδικασίας διακυβέρνησης του οργανισμού σχετικά με :

- ✓ Τη λήψη στρατηγικών και λειτουργικών αποφάσεων,
- ✓ Την εποπτεία της διαχείρισης κινδύνων και των μηχανισμών ελέγχου,
- ✓ Την προώθηση των κατάλληλων ηθικών αρχών και αξιών μέσα στον οργανισμό
- ✓ Τη διασφάλιση της αποτελεσματικής διαχείρισης της απόδοσης του οργανισμού και της λογοδοσίας,
- ✓ Την κοινοποίηση πληροφοριών σχετικά με τους κινδύνους και τους ελεγκτικούς μηχανισμούς προς τους αρμόδιους μέσα στον οργανισμό,
- ✓ Το συντονισμό των δραστηριοτήτων και κοινοποίηση πληροφοριών μεταξύ των μελών του συμβουλίου, των εξωτερικών και εσωτερικών ελεγκτών, άλλων παρόχων διαβεβαίωσης και της διοίκησης.

Αναθεωρημένα Πρότυπα, Έναρξη ισχύος: 1 Ιανουαρίου 2017

Εισαγωγή

Για να ανταποκριθούν στις απαιτήσεις του συγκεκριμένου προτύπου, ο επικεφαλής εσωτερικού ελέγχου (ΕΕΕ) και οι εσωτερικοί ελεγκτές προσπαθούν κατ' αρχήν να κατανοήσουν την έννοια της διακυβέρνησης και τα χαρακτηριστικά των τυπικών διαδικασιών διακυβέρνησης. Συνιστάται επίσης σε αυτούς να εξετάζουν τον ορισμό του όρου «διακυβέρνηση» στο γλωσσάριο των Διεθνών Προτύπων για την Επαγγελματική Εφαρμογή του Εσωτερικού Ελέγχου και να εξοικειώνονται με τα διεθνώς αναγνωρισμένα πλαίσια και μοντέλα διακυβέρνησης (όπως το πλαίσιο COSO - Committee of Sponsoring Organizations ή το ISO 31000).

Τα πλαίσια διακυβέρνησης, τα μοντέλα, και οι κανόνες ποικίλλουν ανάλογα με τον τύπο του οργανισμού και τις νομοθετικές ρυθμίσεις που τον διέπουν. Ο τρόπος με τον οποίο ένας οργανισμός αντιλαμβάνεται και εφαρμόζει τις αρχές μιας αποτελεσματικής διακυβέρνησης εξαρτάται επίσης από παράγοντες όπως είναι το μέγεθός του, η πολυπλοκότητά του, ο κύκλος ζωής του, η ωριμότητά του, η δομή των ενδιαφερομένων μερών και οι νομοθετικές ρυθμίσεις στις οποίες υπόκειται ο οργανισμός. Η προσέγγιση του ΕΕΕ όσον αφορά στην αξιολόγηση της διακυβέρνησης και τις συστάσεις θα ποικίλλει ανάλογα με το πλαίσιο ή το μοντέλο που χρησιμοποιεί ο οργανισμός.

Στη συνέχεια, ο ΕΕΕ αναλογίζεται εάν το τρέχον πρόγραμμα ελέγχων περιλαμβάνει τις διαδικασίες διακυβέρνησης του οργανισμού και επιλαμβάνεται των συναφών κινδύνων. Η διακυβέρνηση δεν συνίσταται από μία σειρά ανεξάρτητων διαδικασιών και δομών. Αντίθετα, η διακυβέρνηση, η διαχείριση κινδύνων και οι μηχανισμοί ελέγχου είναι αλληλένδετα. Για παράδειγμα,

- ✓ Στα πλαίσια μιας αποτελεσματικής διακυβέρνησης οι κίνδυνοι λαμβάνονται υπόψη κατά τον καθορισμό της στρατηγικής.
- ✓ Επίσης, η διαχείριση κινδύνων βασίζεται σε μία αποτελεσματική διακυβέρνηση (π.χ. υποδειγματική στον μέγιστο βαθμό, ύψιστη διάθεση ανάληψης κινδύνων, ελάχιστη ανεκτικότητα στον κίνδυνο και κουλτούρα του κινδύνου, καθώς και εποπτεία της διαχείρισης των κινδύνων).
- ✓ Με τη σειρά της, η αποτελεσματική διακυβέρνηση βασίζεται σε μηχανισμούς ελέγχου και στην κοινοποίηση στο συμβούλιο της αποτελεσματικότητας αυτών.

Ο ΕΕΕ μπορεί να επανεξετάσει τους κανονισμούς του συμβουλίου και των επιτροπών, καθώς και τις ημερήσιες διατάξεις και τα πρακτικά των συνεδριάσεων για να αποκτήσει μια ιδέα του ρόλου που διαδραματίζει το συμβούλιο στη διακυβέρνηση του οργανισμού, κυρίως όσον αφορά στη λήψη στρατηγικών και επιχειρησιακών αποφάσεων. Ο ΕΕΕ μπορεί επίσης να συνδιαλέγεται με άλλα στελέχη «κλειδιά» της διακυβέρνησης (για παράδειγμα, με τον πρόεδρο του συμβουλίου, τον ανώτερο εκλεγμένο ή διορισμένο δημόσιο λειτουργό μιας οντότητας του δημόσιου τομέα, τον επικεφαλής δεοντολόγος, τον επικεφαλής των ανθρώπινων πόρων, τον ανεξάρτητο εξωτερικό ελεγκτή, τον επικεφαλής της κανονιστικής συμμόρφωσης και τον επικεφαλής της διαχείρισης κινδύνων, κλπ), προκειμένου να κατανοήσει καλύτερα τις ειδικές διαδικασίες στον οργανισμό και τις υφιστάμενες δραστηριότητες διαβεβαίωσης. Εάν ο οργανισμός υπόκειται σε κανονιστικές ρυθμίσεις, ο ΕΕΕ μπορεί να θελήσει να εξετάσει οποιεσδήποτε ανησυχίες εκφράζονται από τις ρυθμιστικές αρχές αναφορικά με τη διακυβέρνηση.

Είναι θεμελιώδες να κατανοεί καλά τη διακυβέρνηση ο ΕΕΕ, προκειμένου να μπορεί να συζητά με το συμβούλιο και την ανώτερη διοίκηση για τα ακόλουθα θέματα:

- ✓ Τον ορισμό της διακυβέρνησης και τη φύση των διαδικασιών διακυβέρνησης εντός του οργανισμού.
- ✓ Τις απαιτήσεις του Προτύπου 2110.
- ✓ Τον ρόλο του εσωτερικού ελέγχου.
- ✓ Τις πιθανές αλλαγές στην προσέγγιση του εσωτερικού ελέγχου και του προγράμματος ελέγχων, που μπορεί να βελτιώσουν τη συμμόρφωση με το πρότυπο.

Η συζήτηση αυτή θα συμβάλει στην εξασφάλιση της συμφωνίας με το συμβούλιο και την ανώτερη διοίκηση και στην ευθυγράμμιση των προσδοκιών σχετικά με το τι συνιστά τη διακυβέρνηση, έτσι ώστε να μπορεί να εκτελεστεί το κατάλληλο πρόγραμμα εσωτερικών ελέγχων καθώς και η κατάλληλη προσέγγιση.

Εφαρμογή του Προτύπου

Οι διαδικασίες της διακυβέρνησης λαμβάνονται υπόψη κατά την αξιολόγηση των κινδύνων από τον εσωτερικό έλεγχο και κατά την κατάρτιση του προγράμματος ελέγχων. Κατά κανόνα, ο ΕΕΕ εντοπίζει τις διαδικασίες διακυβέρνησης του οργανισμού με τον υψηλότερο κίνδυνο, οι οποίες λαμβάνονται υπόψη στα διαβεβαιωτικά και συμβουλευτικά έργα που περιγράφονται στο τελικό πρόγραμμα ελέγχων. Επιπλέον, το Πρότυπο 2110 προσδιορίζει την ειδική ευθύνη του

εσωτερικού ελέγχου για την αξιολόγηση των διαδικασιών διακυβέρνησης του οργανισμού και για τη συνεισφορά του στη βελτίωσή τους μέσω των κατάλληλων συστάσεων που αφορούν στα ακόλουθα:

- **Στη λήψη στρατηγικών και επιχειρησιακών αποφάσεων** - Για την αξιολόγηση των διαδικασιών διακυβέρνησης του οργανισμού που αφορούν στη λήψη των στρατηγικών και επιχειρησιακών αποφάσεων, ο εσωτερικός έλεγχος μπορεί να αναλύσει προηγούμενες εκθέσεις ελέγχου καθώς και τα πρακτικά και τις διαδικασίες του συμβουλίου ή έγγραφα σχετικά με τη διακυβέρνηση τα οποία θα του επιτρέψουν να κατανοήσει καλύτερα τον τρόπο με τον οποίο συζητούνται και τελικά λαμβάνονται οι αποφάσεις. Αυτός ο τύπος της ανάλυσης αποκαλύπτει κατά κανόνα, αν έχουν εγκαθιδρυθεί διαδικασίες λήψης συναφών και αποτελεσματικών αποφάσεων. Επίσης, συζητώντας με τους διευθυντές των διαφόρων υπηρεσιών, ο εσωτερικός έλεγχος μπορεί να καταδείξει ποιες διαδικασίες οδήγησαν στη μια ή την άλλη στρατηγική ή επιχειρησιακή απόφαση.

- **Στην εποπτεία των διαδικασιών διαχείρισης κινδύνων και των μηχανισμών ελέγχου** - Για να προσδιορίσει τον τρόπο με τον οποίο ένας οργανισμός εποπτεύει τη διαχείριση κινδύνων και τους μηχανισμούς ελέγχου, ο εσωτερικός έλεγχος εξετάζει κατά κανόνα τις διαδικασίες της ετήσιας αξιολόγησης των κινδύνων. Ο εσωτερικός έλεγχος μπορεί επίσης να εξετάσει τα πρακτικά των συνεδριάσεων κατά τις οποίες συζητήθηκε η στρατηγική της διαχείρισης των κινδύνων καθώς και τις προηγούμενες αξιολογήσεις των κινδύνων, να συνομιλήσει με τους κύριους υπευθύνους της διαχείρισης των κινδύνων όπως είναι οι υπεύθυνοι της συμμόρφωσης, των κινδύνων και των οικονομικών. Οι πληροφορίες που αποκτώνται μπορούν να συγκριθούν με στοιχεία αναφοράς (benchmarking) άλλων οργανισμών καθώς και με τις τάσεις του τομέα δραστηριοποίησης του οργανισμού προκειμένου να εξασφαλιστεί ότι όλοι οι σημαντικοί κίνδυνοι έχουν καλά αντιμετωπισθεί.

- **Στην προώθηση των κατάλληλων κανόνων ηθικής και αξιών εντός του οργανισμού** - Για την αξιολόγηση του τρόπου με τον οποίο ένας οργανισμός προωθεί την ηθική και τις αξίες, τόσο στο εσωτερικό περιβάλλον του όσο και μεταξύ των εξωτερικών συνεργατών του, ο εσωτερικός έλεγχος επισκοπεί τους σκοπούς, τα προγράμματα και τις δραστηριότητες που έχει καθορίσει ο οργανισμός γι' αυτό το λόγο. Αυτό μπορεί να περιλαμβάνει:

- τη δήλωση της αποστολής και των αξιών του οργανισμού,
- τον κώδικα ηθικής (δεοντολογίας),
- τις διαδικασίες προσλήψεων και εκπαίδευσης,
- την πολιτική για την καταπολέμηση της απάτης και τις καταγγελίες δυσλειτουργιών και
- μια διαδικασία ανοικτής γραμμής επικοινωνίας και διερεύνησης.

Έρευνες και συνεντεύξεις μπορούν να χρησιμοποιηθούν για την αξιολόγηση των προσπάθειών που καταβάλλονται από τον οργανισμό για την ευαισθητοποίηση στους κανόνες ηθικής του και τις αξίες του.

- **Στη διασφάλιση μιας αποτελεσματικής διαχείρισης των επιδόσεων του οργανισμού και της λογοδοσίας** - Για την αξιολόγηση του τρόπου με τον οποίο ένας οργανισμός διασφαλίζει την αποτελεσματική διαχείριση της απόδοσης και της λογοδοσίας, ο εσωτερικός έλεγχος μπορεί να εξετάζει τις πολιτικές και διαδικασίες του οργανισμού που αφορούν στις αμοιβές του προσωπικού, στον καθορισμό των στόχων και στην αξιολόγηση της απόδοσης. Ο εσωτερικός έλεγχος μπορεί επίσης να εξετάζει συναφείς παραμέτρους (π.χ. τους βασικούς δείκτες απόδοσης) και τα προγράμματα παροχής κινήτρων (π.χ. τα bonus) για να διαπιστώσει εάν είναι κατάλληλα σχεδιασμένα και εκτελούνται με σκοπό την πρόληψη ή την καταστολή ανάρμοστης συμπεριφοράς ή υπερβολικής ανάληψης κινδύνων και για να υποστηρίξει ενέργειες που συνάδουν με τους στρατηγικούς σκοπούς του οργανισμού.

- **Στην κοινοποίηση στις κατάλληλες περιοχές των πληροφοριών των σχετικών με τους κινδύνους και τους μηχανισμούς ελέγχου** - Για την εκτίμηση του τρόπου με τον οποίο ένας οργανισμός κοινοποιεί στις κατάλληλες περιοχές τις πληροφορίες αναφορικά με τους κινδύνους και τους μηχανισμούς ελέγχου, ο εσωτερικός έλεγχος μπορεί να συμβουλευτεί τα ακόλουθα στοιχεία:

- ο εσωτερικές εκθέσεις,
- ο ενημερωτικά δελτία,
- ο σχετικά υπομνήματα
- ο ηλεκτρονική αλληλογραφία, καθώς και
- ο πρακτικά συναντήσεων του προσωπικού,

για να διαπιστώσει εάν οι πληροφορίες που αφορούν στους κινδύνους και τους μηχανισμούς ελέγχου είναι πλήρεις, ακριβείς και διανέμονται τον κατάλληλο χρόνο. Έρευνες και συνεντεύξεις θα μπορούσαν να χρησιμοποιηθούν για να αξιολογηθεί η κατανόηση από το προσωπικό των ευθυνών τους αναφορικά με τις διαδικασίες διαχείρισης των κινδύνων και των μηχανισμών ελέγχου, καθώς και των επιπτώσεων στον οργανισμό στην περίπτωση που δεν εκπληρώνονται οι συγκεκριμένες ευθύνες. Κατά κανόνα, κατά τη διάρκεια των διαβεβαιωτικών και συμβουλευτικών έργων ο εσωτερικός έλεγχος αξιολογεί επίσης τον τρόπο ροής εντός της ελεγχόμενης περιοχής των πληροφοριών σχετικών με τους κινδύνους και τους μηχανισμούς ελέγχου.

- **Στον συντονισμό των δραστηριοτήτων του συμβουλίου, των εξωτερικών και εσωτερικών ελεγκτών, των άλλων παρόχων διαβεβαίωσης και της διοίκησης και στη μεταξύ τους κοινοποίηση των πληροφοριών** - Για την αξιολόγηση της ικανότητας ενός οργανισμού να συντονίζει τις δραστηριότητες και να κοινοποιεί τις πληροφορίες μεταξύ των διαφόρων οργάνων, ο εσωτερικός έλεγχος μπορεί να εντοπίσει τις συναντήσεις στις οποίες συμμετέχουν αυτά τα όργανα (π.χ. το διοικητικό συμβούλιο, η επιτροπή ελέγχου, και η επιτροπή χρηματοοικονομικών) και να προσδιορίσει τη συχνότητά τους. Μέλη της λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου μπορούν να παρίστανται στις συναντήσεις, είτε ως συμμετέχοντες είτε ως παρατηρητές και μπορούν να εξετάζουν τα πρακτικά των συναντήσεων, τα προγράμματα εργασίας και τις εκθέσεις που διανέμονται μεταξύ των συμμετεχόντων

για να αποκτήσουν γνώση του τρόπου με τον οποίο αυτοί συντονίζουν τις δραστηριότητες και επικοινωνούν μεταξύ τους.

Οι εσωτερικοί ελεγκτές μπορούν να παρεμβαίνουν με διαφορετικές ιδιότητες για να αξιολογήσουν τις πρακτικές της διακυβέρνησης και να συστήσουν βελτιώσεις.

- Μπορούν να παρέχουν ανεξάρτητες, αντικειμενικές αξιολογήσεις του σχεδιασμού και της αποτελεσματικότητας των διαδικασιών διακυβέρνησης εντός του οργανισμού.
- Επιπλέον - ή αντί - της παροχής διαβεβαίωσης, οι εσωτερικοί ελεγκτές μπορούν να επιλέξουν να παρέχουν συμβουλευτικές υπηρεσίες. Αυτή η προσέγγιση μπορεί να προτιμηθεί κυρίως όταν υπάρχουν γνωστά ζητήματα και η διαδικασία της διακυβέρνησης είναι ανώριμη.

Είτε πρόκειται για παροχή διαβεβαίωσης είτε για παροχή συμβουλών, ο ΕΕΕ μπορεί να αποφασίσει να χρησιμοποιήσει μεθόδους διαρκούς παρακολούθησης, αποστέλλοντας για παράδειγμα εσωτερικούς ελεγκτές, ως παρατηρητές, στις συνεδριάσεις που συζητούνται θέματα διακυβέρνησης προκειμένου να παρέχουν συμβουλές σε συνεχή βάση. Συνήθως, δεν επιχειρείται ένας μοναδικός έλεγχος της διακυβέρνησης. Ο εσωτερικός έλεγχος αξιολογεί τις διαδικασίες της διακυβέρνησης βασιζόμενος περισσότερο σε πληροφορίες που απέκτησε με την πάροδο του χρόνου κατά τη διάρκεια διαφόρων ελεγκτικών έργων.

Αν μια συνολική αξιολόγηση της διακυβέρνησης θεωρείται ότι είναι κατάλληλη, θα πρέπει να λαμβάνει υπόψη:

- ✓ Τα αποτελέσματα των ελέγχων των ειδικών διαδικασιών διακυβέρνησης που αναφέρονται παραπάνω.
- ✓ Τα ζητήματα διακυβέρνησης που προκύπτουν από τους ελέγχους που δεν επικεντρώνονται ειδικά στη διακυβέρνηση, όπως είναι:
 - Ο στρατηγικός σχεδιασμός,
 - Οι διαδικασίες διαχείρισης κινδύνων,
 - Η επιχειρησιακή αποδοτικότητα και αποτελεσματικότητα,
 - Οι μηχανισμοί ελέγχου επί των χρηματοοικονομικών εκθέσεων,
 - Οι κίνδυνοι που σχετίζονται με τα πληροφοριακά συστήματα (IT), την απάτη, και άλλες περιοχές.
 - Η συμμόρφωση με τους ισχύοντες νόμους και κανονισμούς.
- ✓ Τα αποτελέσματα των αξιολογήσεων της διοίκησης (π.χ. επιθεωρήσεις συμμόρφωσης, έλεγχοι ποιότητας, αυτοαξιολογήσεις των μηχανισμών ελέγχου).
- ✓ Την εργασία των εξωτερικών παρόχων διαβεβαίωσης (π.χ., νομικοί ερευνητές, ελεγκτές των δημοσίων οικονομικών, ορκωτοί ελεγκτές) και των ρυθμιστικών αρχών.
- ✓ Την εργασία των εσωτερικών παρόχων διαβεβαίωσης ή των λειτουργιών της δεύτερης γραμμής άμυνας (π. χ υγεία και ασφάλεια, συμμόρφωση, ποιότητα).
- ✓ Άλλες πληροφορίες σχετικά με θέματα διακυβέρνησης, όπως δυσμενή συμβάντα που υποδεικνύουν μια ευκαιρία για βελτίωση των διαδικασιών διακυβέρνησης.

Κατά τη διάρκεια των φάσεων του σχεδιασμού, της εκτέλεσης και της κοινοποίησης των αποτελεσμάτων του έργου, οι εσωτερικοί ελεγκτές εξετάζουν τη φύση και τις ενδεχόμενες συνέπειες των αποτελεσμάτων αυτών και διασφαλίζουν την κατάλληλη επικοινωνία με το συμβούλιο και την ανώτερη διοίκηση.

Επίδειξη Συμμόρφωσης

Η συμμόρφωση με το Πρότυπο 2110 μπορεί να τεκμηριωθεί μέσα από διακριτές εκθέσεις ελέγχου για κάθε διαδικασία της διακυβέρνησης ή μέσω μιας συνολικής έκθεσης για τη διακυβέρνηση, η οποία θα περιλαμβάνει αξιολογήσεις ως αποτέλεσμα έργων παροχής διαβεβαίωσης και συστάσεις από συμβουλευτικές υπηρεσίες. Τα πρακτικά μιας συνεδρίασης του συμβουλίου κατά την οποία ο ΕΕΕ παρουσίασε τη συνολική αξιολόγηση των πρακτικών διακυβέρνησης εκ μέρους του εσωτερικού ελέγχου μπορεί επίσης να αποτελεί μέρος της τεκμηρίωσης αυτής. Έγγραφα που αφορούν στις συνεδριάσεις του συμβουλίου μπορούν να αποδείξουν ότι τα στελέχη ήσαν σωστά ενημερωμένα για τα προγράμματα αμοιβών και τα συστήματα παροχής κινήτρων και ότι οι αποδόσεις των ανώτατων στελεχών εποπτεύονταν. Δηλώσεις ότι έλαβαν γνώση, υπογεγραμμένες από το προσωπικό και τους συνεργάτες (business partners) του οργανισμού αποδεικνύουν τις προσπάθειες που καταβλήθηκαν για την ευαισθητοποίηση στους κανόνες ηθικής και τις αξίες που προάγει.

Πρότυπο 2120 – Διαχείριση Κινδύνων

Η λειτουργία εσωτερικού ελέγχου πρέπει να εκτιμά την αποτελεσματικότητα των διαδικασιών διαχείρισης κινδύνων και να συμβάλλει στη βελτίωσή τους.

Επεξήγηση:

Ο εσωτερικός ελεγκτής κρίνει την αποτελεσματικότητα των διαδικασιών διαχείρισης κινδύνων αξιολογώντας εάν:

- Οι αντικειμενικοί σκοποί του οργανισμού υποστηρίζουν και ευθυγραμμίζονται με την αποστολή του οργανισμού.
- Οι σημαντικοί κίνδυνοι εντοπίζονται και αξιολογούνται.
- Τα μέτρα αντιμετώπισης των κινδύνων είναι τα κατάλληλα, ανάλογα με τα αποδεκτά όρια ανάληψης κινδύνων από τον οργανισμό.
- Οι πληροφορίες σχετικά με τους κινδύνους συλλέγονται και κοινοποιούνται εγκαίρως σε όλο τον οργανισμό, δίνοντας τη δυνατότητα στο ανθρώπινο δυναμικό, τη διοίκηση και το συμβούλιο να αναλάβουν τις ευθύνες τους.

Η λειτουργία του εσωτερικού ελέγχου μπορεί να συγκεντρώσει πληροφορίες για να υποστηρίξει την αξιολόγηση αυτή κατά την εκτέλεση διαφόρων έργων. Η συνολική εξέταση αυτών των πληροφοριών επιτρέπει την κατανόηση των διαδικασιών διαχείρισης κινδύνων του οργανισμού και της αποτελεσματικότητάς τους.

Οι διαδικασίες διαχείρισης κινδύνων παρακολουθούνται μέσα από τις τρέχουσες δραστηριότητες της διοίκησης, από ξεχωριστές αξιολογήσεις ή σε συνδυασμό και των δύο.

Αναθεωρημένα Πρότυπα, Έναρξη ισχύος: 1 Ιανουαρίου 2017

Εισαγωγή

Για την εφαρμογή του συγκεκριμένου προτύπου, ο επικεφαλής εσωτερικού ελέγχου (ΕΕΕ) και οι εσωτερικοί ελεγκτές προσπαθούν κατ' αρχήν να κατανοήσουν πλήρως την αποστολή, τους αντικειμενικούς σκοπούς και τις στρατηγικές του οργανισμού, τους κινδύνους που έχουν αναγνωριστεί από τη διοίκηση καθώς και τη διάθεση για ανάληψη κινδύνων.

Οι κίνδυνοι μπορεί να είναι χρηματοοικονομικοί, λειτουργικοί, νομικοί/συμμόρφωσης ή στρατηγικοί ως προς τη φύση τους. Κατά την αξιολόγηση αυτών, συνιστάται να ληφθεί υπόψη ο ορισμός της διαχείρισης κινδύνων, όπως αυτός καταγράφεται στο γλωσσάριο των Διεθνών Προτύπων για την Επαγγελματική Εφαρμογή του Εσωτερικού Ελέγχου (ΔΠΕΕ), καθώς και στα πλαίσια και μοντέλα διαχείρισης κινδύνων που έχουν δημοσιευθεί διεθνώς. Επιπλέον, ο Οδηγός Εφαρμογής 2100 –

Φύση Εργασιών μπορεί να φανεί χρήσιμος για τη δημιουργία της απαραίτητης υποδομής για την εφαρμογή του Προτύπου 2120.

Καθώς το συγκεκριμένο πρότυπο αναθέτει στον εσωτερικό έλεγχο την αξιολόγηση της αποτελεσματικότητας της διαχείρισης κινδύνων, οι εσωτερικοί ελεγκτές, κατά κανόνα, θα πρέπει να κατανοήσουν το υφιστάμενο περιβάλλον διαχείρισης κινδύνων του οργανισμού και τις διορθωτικές ενέργειες που έχουν αναληφθεί για την αντιμετώπιση προγενέστερων κινδύνων. Είναι σημαντικό να γίνει κατανοητός ο τρόπος με τον οποίο ο οργανισμός αναγνωρίζει, αξιολογεί και εμποττεύει τους κινδύνους πριν οι εσωτερικοί ελεγκτές ξεκινήσουν την εφαρμογή του Προτύπου 2120.

Κατά την αξιολόγησή των κινδύνων, ο εσωτερικός έλεγχος θα πρέπει να λαμβάνει υπόψη του το μέγεθος του οργανισμού, την πολυπλοκότητά του, τον κύκλο ζωής του, την ωριμότητά του, τη δομή των ενδιαφερομένων μερών καθώς και το νομικό και ανταγωνιστικό περιβάλλον του. Πρόσφατες αλλαγές στο περιβάλλον του οργανισμού (π.χ. νέοι κανονισμοί, νέο προσωπικό διοίκησης, νέα οργανωτική δομή, νέες διαδικασίες και νέα προϊόντα) μπορεί να εισάγουν νέους κινδύνους. Ο ΕΕΕ θα πρέπει να εξετάζει την ωριμότητα των πρακτικών διαχείρισης κινδύνων του οργανισμού και να προσδιορίζει τον βαθμό κατά τον οποίο η λειτουργία εσωτερικού ελέγχου μπορεί να εξαρτάται από την αξιολόγηση κινδύνων την οποία έχει πραγματοποιήσει η διοίκηση.

Τέλος, ο εσωτερικός έλεγχος συνιστάται να καθιερώσει μία διαδικασία για τον σχεδιασμό, τον έλεγχο και την αναφορά ζητημάτων διαχείρισης κινδύνων. Οι εσωτερικοί ελεγκτές θα πρέπει επίσης να αξιολογούν τη διαχείριση κινδύνων κατά τη διάρκεια παροχής διαβεβαιωτικών ή συμβουλευτικών υπηρεσιών σχετικά με μία συγκεκριμένη περιοχή ή διαδικασία.

Εφαρμογή του Προτύπου

Με την εφαρμογή του Προτύπου 2120, παρέχεται η δυνατότητα στον ΕΕΕ και στους εσωτερικούς ελεγκτές να κατανοούν τις διαδικασίες διαχείρισης κινδύνων του οργανισμού και να αναζητούν τρόπους βελτίωσης. Συζητώντας με την ανώτερη διοίκηση και το συμβούλιο, ο ΕΕΕ θα μπορεί να κρίνει τη διάθεση της διοίκησης για ανάληψη κινδύνου, την ανοχή στον κίνδυνο και την κουλτούρα του οργανισμού όσον αφορά στον κίνδυνο. Ο εσωτερικός έλεγχος συνιστάται να ενημερώνει τη διοίκηση για νέους κινδύνους, καθώς και για κινδύνους που δεν έχουν περιοριστεί επαρκώς και να παρέχει συστάσεις και σχέδια δράσης για την ενδεδειγμένη αντιμετώπιση των κινδύνων (π.χ. την αποδοχή, την εξάλειψη, τη μεταφορά, τον περιορισμό ή την αποφυγή). Επίσης, ο εσωτερικός έλεγχος συνιστάται να αποκτά επαρκή πληροφόρηση, αναγκαία για την αξιολόγηση της αποτελεσματικότητας των διαδικασιών διαχείρισης κινδύνων του οργανισμού.

Εξετάζοντας το στρατηγικό σχέδιο του οργανισμού, το επιχειρησιακό σχέδιο (business plan) και τις πολιτικές και έχοντας συζητήσει με το συμβούλιο και την ανώτερη διοίκηση, ο ΕΕΕ μπορεί να αποκτήσει τη γνώση που είναι απαραίτητη για να εκτιμήσει αν οι στρατηγικοί στόχοι του οργανισμού υποστηρίζουν και ευθυγραμμίζονται με την αποστολή, το όραμα και τη διάθεση ανάληψης κινδύνου του

οργανισμού. Συνεντεύξεις με μεσαία στελέχη μπορεί να βοηθήσουν στην καλύτερη κατανόηση της ευθυγράμμισης της αποστολής, των στόχων και της διάθεσης ανάληψης κινδύνων του οργανισμού σε επίπεδο επιχειρησιακής μονάδας (business-unit).

Οι εσωτερικοί ελεγκτές συνιστάται να διερευνούν σχολαστικά τον τρόπο με τον οποίο ο οργανισμός αναγνωρίζει και αντιμετωπίζει τους κινδύνους και τον τρόπο με τον οποίο καθορίζει τους αποδεκτούς κινδύνους. Κατά κανόνα, ο εσωτερικός έλεγχος αξιολογεί τις σχετιζόμενες με κινδύνους ευθύνες και διεργασίες του συμβουλίου και των στελεχών του οργανισμού που διαδραματίζουν σημαντικό ρόλο στη διαχείριση κινδύνων. Για να επιτευχθεί αυτό, οι εσωτερικοί ελεγκτές μπορούν να επισκοπήσουν τις πρόσφατες ολοκληρωμένες αξιολογήσεις κινδύνων και τις σχετικές αναφορές από την ανώτερη διοίκηση, τους εξωτερικούς ελεγκτές, τις ρυθμιστικές αρχές και άλλες πηγές.

Επιπλέον, ο εσωτερικός έλεγχος συνηθίζει να προβαίνει σε δική του αξιολόγηση κινδύνων. Οι συζητήσεις με τη διοίκηση και το συμβούλιο, η εξέταση των πολιτικών του οργανισμού και τα πρακτικά των συναντήσεων, συνήθως αποκαλύπτουν τη διάθεση του οργανισμού για ανάληψη κινδύνου, επιτρέποντας στον ΕΕΕ και τους εσωτερικούς ελεγκτές να διατυπώνουν τις κατάλληλες συστάσεις για την αντιμετώπιση των κινδύνων. Ο εσωτερικός έλεγχος μπορεί να εξετάζει τη χρήση ενός καθιερωμένου πλαισίου μηχανισμών ελέγχου και διαχείρισης κινδύνων (πχ. τα πλαίσια COSO ή το ISO 31000) για την αναγνώριση των κινδύνων. Για να παραμένει ενήμερος όσον αφορά στις πιθανές ευκαιρίες και εκθέσεις σε κίνδυνους, ο εσωτερικός έλεγχος μπορεί επίσης να ερευνά για νέες εξελίξεις και τάσεις που σχετίζονται με τον κλάδο δραστηριοποίησης του οργανισμού, καθώς και τις διαδικασίες που μπορούν να χρησιμοποιηθούν για την παρακολούθηση, αξιολόγηση και αντιμετώπιση παρόμοιων κινδύνων και ευκαιριών.

Προβαίνοντας σε αυτές τις ενέργειες, οι εσωτερικοί ελεγκτές μπορούν να πραγματοποιούν ανεξάρτητες αναλύσεις αποκλίσεων για να διαπιστώσουν αν οι σημαντικοί κίνδυνοι αναγνωρίζονται και αξιολογούνται επαρκώς και ο εσωτερικός έλεγχος είναι σε θέση να εκτιμήσει τη διαδικασία αξιολόγησης κινδύνων της διοίκησης. Όταν οι εσωτερικοί ελεγκτές εξετάζουν τη διαδικασία αξιολόγησης κινδύνων, είναι σημαντικό γι' αυτούς να αναγνωρίζουν και να συζητούν τους κινδύνους και τα αντίστοιχα μέτρα αντιμετώπισης που έχουν επιλεγεί. Για παράδειγμα, η διοίκηση μπορεί να επιλέξει να αποδεχθεί τον κίνδυνο και ο ΕΕΕ θα πρέπει να διαπιστώσει αν η απόφαση αυτή είναι η ενδεδειγμένη σύμφωνα με τη διάθεση ανάληψης κινδύνου και τη στρατηγική διαχείρισης κινδύνων του οργανισμού. Αν ο ΕΕΕ συμπεράνει ότι η διοίκηση έχει αποδεχθεί επίπεδο κινδύνου που είναι μη αποδεκτό από τον οργανισμό, θα πρέπει να το συζητήσει με την ανώτερη διοίκηση και να γνωστοποιήσει το θέμα στο συμβούλιο σύμφωνα με το Πρότυπο 2600 – Επικοινωνία και Αποδοχή Κινδύνων. Σε περίπτωση που η διοίκηση επιλέγει να εφαρμόσει στρατηγική περιορισμού των κινδύνων για την αντιμετώπιση κινδύνων που έχουν αναγνωρισθεί, ο εσωτερικός έλεγχος μπορεί να αξιολογήσει την επάρκεια και την επικαιρότητα των πραγματοποιούμενων διορθωτικών ενεργειών, αν το κρίνει απαραίτητο. Αυτό μπορεί να επιτευχθεί μέσω της εξέτασης του σχεδιασμού των

μηχανισμών ελέγχου και της επαλήθευσης αυτών καθώς και των διαδικασιών παρακολούθησης.

Οι εσωτερικοί ελεγκτές, προκειμένου να αξιολογήσουν αν οι σχετικές με τον κίνδυνο πληροφορίες καταγράφονται και γνωστοποιούνται έγκαιρα σε όλο τον οργανισμό, μπορούν να πραγματοποιήσουν συνεντεύξεις με το προσωπικό σε διάφορα επίπεδα του οργανισμού για να διαπιστώσουν αν οι αντικειμενικοί στόχοι, οι σημαντικοί κίνδυνοι και η διάθεση του οργανισμού για ανάληψη κινδύνου εκφράζονται επαρκώς και είναι κατανοητοί από όλο τον οργανισμό. Συνήθως, ο εσωτερικός έλεγχος αξιολογεί την επάρκεια και επικαιρότητα των διοικητικών αναφορών όσον αφορά στα αποτελέσματα της διαχείρισης κινδύνων. Ο εσωτερικός έλεγχος θα μπορεί να εξετάζει τα πρακτικά του συμβουλίου για να διαπιστώσει αν οι περισσότερο σημαντικοί κίνδυνοι γνωστοποιούνται έγκαιρα στο συμβούλιο και αν το συμβούλιο ενεργεί για να εξασφαλίσει ότι η διοίκηση ανταποκρίνεται κατάλληλα.

Επιπλέον, ο εσωτερικός έλεγχος θα μπορεί να προβαίνει στις απαραίτητες ενέργειες για να εξασφαλίσει ότι και αυτός διαχειρίζεται τους δικούς του κινδύνους, όπως είναι η αποτυχία του ελέγχου, η λανθασμένη διαβεβαίωση και ο κίνδυνος φήμης. Επίσης, όλες οι διορθωτικές ενέργειες θα πρέπει να παρακολουθούνται.

Επίδειξη Συμμόρφωσης

Τα έγγραφα στοιχεία, που μπορούν να αποδείξουν τη συμμόρφωση με το Πρότυπο 2120, είναι το πρόγραμμα ελέγχων και ο κανονισμός εσωτερικού ελέγχου ο οποίος καταδεικνύει τους ρόλους και τις αρμοδιότητες του εσωτερικού ελέγχου που σχετίζονται με τη διαχείριση κινδύνων.

Επιπλέον, η συμμόρφωση μπορεί να αποδεικνύεται από τα πρακτικά των συναντήσεων, κατά τις οποίες κάποια στοιχεία του προτύπου – όπως οι συστάσεις του εσωτερικού ελέγχου που αφορούν στη διαχείριση κινδύνων – συζητούνται μεταξύ του ΕΕΕ, του συμβουλίου και της ανώτερης διοίκησης ή από τα πρακτικά των συναντήσεων μεταξύ των στελεχών της λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου και των σχετικών επιτροπών, ομάδων εργασίας και βασικών ανώτατων στελεχών του οργανισμού.

Η αξιολόγηση κινδύνων που πραγματοποιείται από τον εσωτερικό έλεγχο και τα σχέδια δράσης για την αντιμετώπισή τους αποδεικνύουν τη συνεισφορά του στην αξιολόγηση και τη βελτίωση των διαδικασιών διαχείρισης κινδύνων.

Πρότυπο 2130 – Μηχανισμοί Ελέγχου¹

Η λειτουργία εσωτερικού ελέγχου πρέπει να βοηθά τον οργανισμό να τηρεί αποτελεσματικούς μηχανισμούς ελέγχου, αξιολογώντας την αποτελεσματικότητα και την αποδοτικότητά τους και ενθαρρύνοντας τη διαρκή βελτίωσή τους.

Αναθεωρημένα Πρότυπα, Έναρξη ισχύος: 1 Ιανουαρίου 2017

Εισαγωγή

Για την εφαρμογή του συγκεκριμένου προτύπου, η πρώτη ενέργεια στην οποία προβαίνουν ο επικεφαλής εσωτερικού ελέγχου (ΕΕΕ) και οι εσωτερικοί ελεγκτές είναι να αποκτήσουν μία πλήρη και ακριβή γνώση της έννοιας του μηχανισμού ελέγχου και των χαρακτηριστικών των διαδικασιών ελέγχου που συνήθως εφαρμόζονται. Θα πρέπει επίσης να λάβουν υπόψη τον επίσημο ορισμό «μηχανισμοί ελέγχου», όπως αυτός καταγράφεται στο Γλωσσάριο των Διεθνών Προτύπων για την Επαγγελματική Εφαρμογή του Εσωτερικού Ελέγχου, καθώς και στον Οδηγό Εφαρμογής 2100 – Φύση των Εργασιών. Μέσω των συζητήσεων με την ανώτερη διοίκηση και το συμβούλιο, ο ΕΕΕ θα μπορεί να διαπιστώσει τη διάθεση ανάληψης κινδύνου, την ανοχή στον κίνδυνο και την κουλτούρα του οργανισμού όσον αφορά στον κίνδυνο. Είναι σημαντικό για τους εσωτερικούς ελεγκτές να κατανοήσουν τους κρίσιμους κινδύνους που θα μπορούσαν να περιορίσουν την ικανότητα του οργανισμού να επιτύχει τους στόχους του και τους μηχανισμούς ελέγχου που έχουν εφαρμοστεί για τον περιορισμό των κινδύνων σε αποδεκτό επίπεδο.

Οι εσωτερικοί ελεγκτές μπορεί να θεωρήσουν χρήσιμο να εξετάσουν τα αποτελέσματα προηγούμενων ολοκληρωμένων αξιολογήσεων των κύριων μηχανισμών ελέγχου, τα σχετικά σχέδια δράσης και τις πιθανές επιπτώσεις πρόσφατων αλλαγών στον οργανισμό οι οποίες θα μπορούσαν να εισάγουν νέους κινδύνους. Οι εσωτερικοί ελεγκτές μπορεί να θελήσουν να συμβουλευτούν τη νομική υπηρεσία του οργανισμού, τον επικεφαλής της κανονιστικής συμμόρφωσης ή άλλα εμπλεκόμενα μέρη όσον αφορά στους νόμους και κανονισμούς με τους οποίους

¹ Οι Μηχανισμοί Ελέγχου ομαδοποιούνται με βάση τη γενική κατηγοριοποίηση των στόχων του οργανισμού, την επίτευξη των οποίων καλούνται να διασφαλίσουν σύμφωνα με το μοντέλο COSO: την πραγματοποίηση και μεγιστοποίηση της απόδοσης των δραστηριοτήτων, την αξιοπιστία των οικονομικών πληροφοριών και τη συμμόρφωση με τους ισχύοντες νόμους και κανονισμούς. Συχνά όμως σχεδιάζονται για να μειώσουν πολλαπλούς κινδύνους οι οποίοι μπορεί να απειλούν περισσότερες από μία κατηγορία στόχων. Εξετάζονται είτε ανά κατηγορία των συγκεκριμένων στόχων είτε συνολικά. Όταν εξετάζονται και οι τρεις κατηγορίες μαζί τότε μιλάμε για το Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου (ΣΕΕ). Σύμφωνα με το COSO, «*αυτοί που το επιθυμούν μπορούν να επικεντρωθούν σε μηχανισμούς ελέγχου σχετικούς με τις οικονομικές πληροφορίες ή τη συμμόρφωση με τους νόμους και κανονισμούς, σε μηχανισμούς ελέγχου που αφορούν στις μονάδες ή ειδικές δραστηριότητες*». Επιπλέον ένας οργανισμός μπορεί να επιλέξει να επικεντρωθεί στο συνολικό ΣΕΕ Έτσι ο Εσωτερικός Έλεγχος αξιολογεί τους μηχανισμούς ελέγχου είτε ως κάποια στοιχεία του ΣΕΕ ή το συνολικό ΣΕΕ. («*La pratique du Contrôle Interne*», IFACI 2004, «*Le Manuel de l' Audit Interne : Améliorer l'efficacité de la gouvernance, du contrôle interne, et du management des risques*», IFACI 2011).

πρέπει να συμμορφώνεται ο οργανισμός. Είναι συμφέρον για τους εσωτερικούς ελεγκτές να κατανοούν τον τρόπο με τον οποίο ο οργανισμός ενημερώνεται για τις αλλαγές στις κανονιστικές απαιτήσεις και διασφαλίζει τη συμμόρφωση με αυτές.

Είναι σημαντικό για τους εσωτερικούς ελεγκτές να κατανοούν σε βάθος τους μηχανισμούς ελέγχου που έχουν υιοθετηθεί είτε επίσημα είτε ανεπίσημα από τον οργανισμό και να εξοικειώνονται με τα διεθνώς αναγνωρισμένα και περιεκτικά πλαίσια μηχανισμών ελέγχου, όπως είναι ο «Εσωτερικός Έλεγχος – Ολοκληρωμένο Πλαίσιο», που εκδόθηκε από την επιτροπή COSO - Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission. Αν και τα συστατικά στοιχεία, οι διαδικασίες και η ανάθεση αρμοδιοτήτων που αφορούν στους μηχανισμούς ελέγχου εμφανίζουν ομοιότητες στα διάφορα πλαίσια ελέγχου, η ορολογία όμως που χρησιμοποιείται από αυτά μπορεί να διαφέρει.

Οι εσωτερικοί ελεγκτές συνιστάται να κατανοούν τις ευθύνες που σχετίζονται με την τήρηση αποτελεσματικών μηχανισμών ελέγχου. Η ανώτερη διοίκηση συνήθως επιβλέπει την εφαρμογή, διαχείριση και αξιολόγηση του συστήματος ελέγχου (control system). Τα διοικητικά στελέχη είναι γενικά υπεύθυνα για την αξιολόγηση των μηχανισμών ελέγχου στις περιοχές ευθύνης τους. Ο εσωτερικός έλεγχος παρέχει ποικίλους βαθμούς διαβεβαίωσης για την αποτελεσματικότητα των υφιστάμενων διαδικασιών ελέγχου. Ο καταμερισμός των ευθυνών μπορεί να περιλαμβάνεται σε μια πολιτική διοικητικού ελέγχου (management control policy) του οργανισμού.

Τέλος, ο εσωτερικός έλεγχος συνιστάται να θεσμοθετήσει μία διαδικασία για τον σχεδιασμό, τον έλεγχο και την αναφορά ζητημάτων που σχετίζονται με τους μηχανισμούς ελέγχου.

Εφαρμογή του Προτύπου

Η εφαρμογή του προτύπου επιτρέπει στον ΕΕΕ και στους εσωτερικούς ελεγκτές να κατανοούν τις διαδικασίες ελέγχου του οργανισμού, να ενημερώνουν τη διοίκηση για νέα θέματα ελέγχου και να παρέχουν συστάσεις και σχέδια δράσης για διορθωτικές ενέργειες και παρακολούθηση. Ο εσωτερικός έλεγχος συνιστάται να αποκτά επαρκή πληροφόρηση για να αξιολογεί την αποτελεσματικότητα των διαδικασιών ελέγχου (control processes) του οργανισμού.

Οι μηχανισμοί ελέγχου είναι σχεδιασμένοι για να περιορίζουν τους κινδύνους σε επίπεδο οντότητας, λειτουργίας και συναλλαγής. Μία επαρκής αξιολόγηση της αποτελεσματικότητας των μηχανισμών ελέγχου προϋποθέτει την εκτίμησή τους σε σχέση με τους κινδύνους που απειλούν την επίτευξη των αντικειμενικών σκοπών που έχουν καθορισθεί σε κάθε ένα από τα προαναφερόμενα επίπεδα. Ένας πίνακας διπλής εισόδου κινδύνων και μηχανισμών ελέγχου (risk control matrix) θα μπορούσε να διευκολύνει τον εσωτερικό ελεγκτή στις εκτιμήσεις αυτές. Ο πίνακας αυτός μπορεί να βοηθήσει τον εσωτερικό έλεγχο στις ακόλουθες ενέργειες:

- Στον εντοπισμό των αντικειμενικών σκοπών και των κινδύνων που απειλούν την επίτευξή τους.
- Στον προσδιορισμό της σημαντικότητας των κινδύνων λαμβάνοντας υπόψη την επίδραση και την πιθανότητα εκδήλωσης αυτών.

- Στην επιβεβαίωση της κατάλληλης απόκρισης για την αντιμετώπιση των σημαντικών κινδύνων (πχ. αποδοχή, εξάλειψη, μεταφορά, περιορισμό ή αποφυγή).
- Στην επιβεβαίωση των κύριων μηχανισμών ελέγχου που χρησιμοποιεί η διοίκηση για να διαχειρίζεται τους κινδύνους.
- Στην αξιολόγηση της επάρκειας του σχεδιασμού των μηχανισμών ελέγχων, για να καθοριστεί αν πρέπει να ελεγχθεί η αποτελεσματικότητα αυτών .
- Στην επαλήθευση (testing) της εφαρμογής των μηχανισμών ελέγχου που κρίνονται ότι έχουν σχεδιαστεί επαρκώς, προκειμένου να διαπιστωθεί ότι λειτουργούν έτσι όπως έχουν σχεδιασθεί.

Για να χρησιμοποιήσει έναν πίνακα κινδύνων και μηχανισμών ελέγχου (risk control matrix), ο εσωτερικός έλεγχος μπορεί να κρίνει χρήσιμο

- ⇒ Να αποκτήσει τις σχετικές με την επάρκεια του σχεδιασμού των μηχανισμών ελέγχου πληροφορίες μέσω συνεντεύξεων με τη διοίκηση, με την εξέταση των οργανογραμμάτων, των πολιτικών και διαδικασιών του οργανισμού, με την επαλήθευση της πορείας εκτέλεσης (walk-throughs), μέσω ερευνών, ερωτηματολογίων εσωτερικού ελέγχου και διαγραμμάτων ροής.
- ⇒ Να αξιοποιήσει επιθεωρήσεις, επιβεβαιώσεις, διαρκείς ελέγχους και αναλύσεις δεδομένων για να επαληθεύσει την αποτελεσματικότητα των μηχανισμών ελέγχου.

Για να αξιολογήσει την αποδοτικότητα των μηχανισμών ελέγχου, ο εσωτερικός έλεγχος συνήθως εξετάζει αν η διοίκηση μετρά και παρακολουθεί το κόστος και τα οφέλη της εφαρμογής των μηχανισμών ελέγχου. Η ενέργεια αυτή θα μπορούσε να περιλαμβάνει την επισήμανση εάν οι πόροι που χρησιμοποιούνται για τις διαδικασίες ελέγχου υπερβαίνουν τα οφέλη και αν οι διαδικασίες ελέγχου δημιουργούν σημαντικά προβλήματα στην επιχειρησιακή λειτουργία του οργανισμού (πχ. λάθη, καθυστερήσεις ή αλληλοεπικαλύψεις ενεργειών).

Επίσης, θα μπορούσε να είναι χρήσιμη για τους εσωτερικούς ελεγκτές η αξιολόγηση του επιπέδου των μηχανισμών ελέγχου σε σχέση με τους κινδύνους που αντιμετωπίζουν. Ένα εργαλείο που χρησιμοποιούν πολλοί εσωτερικοί ελεγκτές για να τεκμηριώσουν οπτικά τη σχέση αυτή είναι η χαρτογράφηση κινδύνων και μηχανισμών ελέγχου (risk and control map) όπου απεικονίζεται η σημαντικότητα² των κινδύνων σε σύγκριση με την αποτελεσματικότητα των μηχανισμών ελέγχου.

Για να προωθήσει τη διαρκή βελτίωση της αποτελεσματικότητας των μηχανισμών ελέγχου, ο εσωτερικός έλεγχος συνήθως παρέχει στο συμβούλιο και την ανώτερη διοίκηση μία συνολική εκτίμηση αυτών ή συγκεντρώνει τα αποτελέσματα των αξιολογήσεων των μηχανισμών ελέγχου από επιμέρους ελεγκτικές εργασίες. Ο ΕΕΕ μπορεί να προτείνει την εφαρμογή ενός πλαισίου μηχανισμών ελέγχου αν δεν υπάρχει. Επιπλέον, οι εσωτερικοί ελεγκτές μπορούν να προβούν σε συστάσεις ενίσχυσης του περιβάλλοντος ελέγχου [πχ. μία γνωστοποίηση της διοίκησης (tone at

² Υπενθυμίζουμε ότι σύμφωνα με το γλωσσάριο και για τους σκοπούς του παρόντος κειμένου η σημαντικότητα ενός κινδύνου είναι το γινόμενο της επίδρασης και της πιθανότητας εμφάνισής του.

the top) που θα προωθεί μία κουλτούρα ηθικής συμπεριφοράς και χαμηλής ανεκτικότητας στη μη συμμόρφωση].

Οι επιπλέον ενέργειες στις οποίες μπορεί να προβεί ο εσωτερικός έλεγχος για να προωθήσει τη διαρκή βελτίωση της αποτελεσματικότητας των μηχανισμών ελέγχου είναι οι ακόλουθοι:

- Να παρέχει εκπαίδευση σε μηχανισμούς ελέγχου και διαρκείς διαδικασίες αυτό-εποπτείας.
- Να διευκολύνει συναντήσεις για την αξιολόγηση των μηχανισμών ελέγχου (ή των κινδύνων και μηχανισμών ελέγχου) για τη διοίκηση.
- Να βοηθά τη διοίκηση να εγκαταστήσει μία λογική δομή για την τεκμηρίωση, ανάλυση και αξιολόγηση του σχεδιασμού και της λειτουργίας των μηχανισμών ελέγχου του οργανισμού.
- Να υποστηρίζει την ανάπτυξη μιας διαδικασίας για τον εντοπισμό, την αξιολόγηση και τη θεραπεία αδυναμιών στους μηχανισμούς ελέγχου.
- Να βοηθά τη διοίκηση στην ενημέρωση για εμφανιζόμενα ζητήματα, νόμους και κανονισμούς που σχετίζονται με τις απαιτήσεις του ελέγχου.
- Να παρακολουθεί τις τεχνολογικές εξελίξεις που θα μπορούσαν να βοηθήσουν την αποδοτικότητα και αποτελεσματικότητα των μηχανισμών ελέγχου.

Επίδειξη Συμμόρφωσης

Τα έγγραφα που θα μπορούσαν να αποδείξουν τη συμμόρφωση με το Πρότυπο 2130 είναι αυτά που αφορούν στην αξιολόγηση και την επαλήθευση των μηχανισμών ελέγχου από τον εσωτερικό έλεγχο. Η τεκμηρίωση αυτή συνήθως υπάρχει στα φύλα εργασίας των εσωτερικών ελεγκτών και μπορεί να περιλαμβάνει:

- Πρακτικά συναντήσεων με τα ενδιαφερόμενα μέρη όπου συζητούνται θέματα μηχανισμών ελέγχου.
- Πίνακες (matrices) και χάρτες (maps) κινδύνων και μηχανισμών ελέγχου.
- Σχόλια από την παρακολούθηση της πορείας εκτέλεσης (walkthroughs).
- Αποτελέσματα από έρευνες και συνεντεύξεις με τη διοίκηση.
- Αποτελέσματα των επαληθεύσεων των μηχανισμών ελέγχου.

Η συμμόρφωση μπορεί επίσης να αποδειχθεί μέσω προγραμμάτων, αναφορών επιμέρους έργων, παρακολούθησης των ζητημάτων που αναδείχθηκαν σε εκθέσεις ελέγχου, ή / και μια συνολική αξιολόγηση των μηχανισμών ελέγχου.

Αν η διοίκηση τηρεί έναν ενδεδειγμένο μηχανισμό διαδικασιών λειτουργίας και ελέγχου για να κοινοποιεί τους αναμενόμενους μηχανισμούς ελέγχου στο προσωπικό, το γεγονός αυτό θα μπορούσε να αποδείξει τη συμμόρφωση.

Η διαρκής βελτίωση των μηχανισμών ελέγχου μπορεί να τεκμηριωθεί από τη διαρκή επικαιροποίηση των τυποποιημένων διαδικασιών λειτουργίας και ελέγχου (standard operating and control procedures) προορισμένων να αντικατοπτρίζουν το μεταβαλλόμενο περιβάλλον.

Μετάφραση / Επικαιροποίηση: Αναστάσιος Χατζηδήμας, CIA

Πρότυπο 2200 – Σχεδιασμός Έργου

Οι εσωτερικοί ελεγκτές πρέπει να αναπτύσσουν και να αποτυπώνουν τον σχεδιασμό κάθε έργου, ο οποίος θα περιλαμβάνει τους αντικειμενικούς σκοπούς, το εύρος, το χρονοδιάγραμμα και την κατανομή των πόρων. Ο σχεδιασμός θα πρέπει να λαμβάνει υπόψη τις στρατηγικές του οργανισμού, σκοπούς και κινδύνους που σχετίζονται με το έργο.

Αναθεωρημένα Πρότυπα, Έναρξη ισχύος: 1 Ιανουαρίου 2017

Εισαγωγή

Ο σχεδιασμός του ελεγκτικού έργου είναι καθοριστικός για την αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου. Θεωρείται σημαντικός όχι μόνο για την εφαρμογή του *Προτύπου 2200*, αλλά επίσης και για άλλα *Πρότυπα* της ίδιας ομάδας.

Όταν οι εσωτερικοί ελεγκτές σχεδιάζουν ένα ελεγκτικό έργο, κατά κανόνα οφείλουν να έχουν κατανοήσει το <ετήσιο> πρόγραμμα εσωτερικού ελέγχου του οργανισμού (annual internal audit plan), τη διαδικασία του σχεδιασμού και τις συζητήσεις που οδήγησαν στην κατάρτισή του (Οδηγός Εφαρμογής 2010 – Προγραμματισμός). Επίσης, οφείλουν να κατανοήσουν τις διάφορες σημαντικές αλλαγές που επηρέασαν τον οργανισμό από τη στιγμή που το ελεγκτικό έργο συμπεριελήφθη στο <ετήσιο> πρόγραμμα ελέγχων. Οι εσωτερικοί ελεγκτές επίσης πρέπει να κατανοήσουν πως επιδρούν στο ελεγκτικό έργο οι στρατηγικές του οργανισμού, οι αντικειμενικοί σκοποί και οι κίνδυνοι.

Είναι σημαντικό για τους εσωτερικούς ελεγκτές να κατανοούν τη διαδικασία σχεδιασμού του ελεγκτικού έργου που εφαρμόζεται από τη λειτουργία εσωτερικού ελέγχου του οργανισμού, η οποία συχνά περιγράφεται στο εγχειρίδιο πολιτικών και διαδικασιών του εσωτερικού ελέγχου. Οι εσωτερικοί ελεγκτές θα πρέπει επίσης να κατανοήσουν το εύρος του έργου και τις προσδοκίες των ενδιαφερομένων μερών και να εξοικειωθούν με προηγούμενους ελέγχους (εσωτερικούς ή εξωτερικούς) ή με μελέτες συμμόρφωσης που έγιναν στην υπό εξέταση περιοχή. Επιπλέον, οι εσωτερικοί ελεγκτές συνήθως εξοικειώνονται με τις στρατηγικές, τους αντικειμενικούς σκοπούς και κινδύνους που σχετίζονται με το τμήμα, την περιοχή ή τη διαδικασία που θα εξεταστεί στο προτεινόμενο έργο. Θα ήταν χρήσιμο για τους εσωτερικούς ελεγκτές να ερευνήσουν εάν η διοίκηση έχει πραγματοποιήσει αξιολόγηση κινδύνων στην περιοχή που εξετάζεται και σε θετική περίπτωση να κατανοήσουν την άποψη της διοίκησης για την αξιολόγηση των κινδύνων, καθώς και τους συναφείς με την περιοχή κινδύνους και τους αντίστοιχους μηχανισμούς ελέγχου που προβλέπεται να ελεγχθούν.

Οι εσωτερικοί ελεγκτές συνιστάται να λαμβάνουν υπόψη τους πόρους που απαιτούνται για το έργο (Οδηγός Εφαρμογής 2030 – Διαχείριση Πόρων) και να καθορίζουν τον τρόπο της αποτελεσματικής αξιοποίησης αυτών.

Οι οδηγίες εφαρμογής για τα *Πρότυπα 2201 - Παράγοντες Σχεδιασμού, 2210 - Αντικειμενικοί Σκοποί Έργου, 2220 - Εύρος έργου, 2230 - Διάθεση Πόρων στο Έργο και 2240 - Πρόγραμμα Έργου* παρέχουν πρόσθετη καθοδήγηση για τη διαδικασία σχεδιασμού των έργων.

Εφαρμογή του Προτύπου

Για την εφαρμογή του Προτύπου 2200, είναι σημαντικό για τους εσωτερικούς ελεγκτές να καθορίζουν τους αντικειμενικούς σκοπούς του έργου, οι οποίοι αποτελούν μέρος του σχεδιασμού. Για τον σκοπό αυτόν, οι εσωτερικοί ελεγκτές συνιστάται να εξετάζουν οποιαδήποτε πρόσφατη αξιολόγηση των κινδύνων που διενεργήθηκε από τη διοίκηση, καθώς και αυτή που ολοκληρώθηκε από τον εσωτερικό έλεγχο κατά τον ετήσιο σχεδιασμό ελέγχων, επειδή οι αντικειμενικοί σκοποί του έργου θα συνδεθούν με τους κινδύνους που εντοπίζονται στην περιοχή που εξετάζεται. Άλλες παράμετροι που θα πρέπει να εξετασθούν, είναι οι αξιολογήσεις κινδύνων από παλαιότερα έργα και οι εκθέσεις ελέγχου για την υπό εξέταση περιοχή. Από τη στιγμή που έχουν καθορισθεί οι αντικειμενικοί σκοποί με βάση τους κινδύνους, μπορεί να προσδιορισθεί το εύρος του ελεγκτικού έργου, θέτοντας τα όρια εντός των οποίων θα εργαστούν οι εσωτερικοί ελεγκτές.

Για τον προσδιορισμό των αντικειμενικών σκοπών του έργου, οι εσωτερικοί ελεγκτές εντοπίζουν, σε γενικές γραμμές, τα δεδομένα που απαιτούνται στα πλαίσια του εύρους του έργου και γνωστοποιούν το εύρος αυτό στον διοικητικά υπεύθυνο της υπό εξέταση περιοχής, παρέχοντας επαρκές χρονικό περιθώριο για να προετοιμαστεί. Επίσης, οι εσωτερικοί ελεγκτές επικοινωνούν με τη διοίκηση ή άλλα πρόσωπα που κατέχουν σημαντικές θέσεις στην περιοχή που εξετάζεται, προκειμένου να εξασφαλίσουν τη διαθεσιμότητάς τους από τα αρχικά στάδια της διαδικασίας.

Καθ' όλη τη διάρκεια του σχεδιασμού του έργου, οι εσωτερικοί ελεγκτές, κατά κανόνα, τηρούν αποδεικτικά στοιχεία των συζητήσεων και των συμπερασμάτων στα οποία κατέληξαν κατά τη διάρκεια συναντήσεων και τα οποία ενσωματώνουν ή επισυνάπτουν στα φύλλα εργασίας του έργου. Κατά το στάδιο σχεδιασμού του έργου, οι εσωτερικοί ελεγκτές θα καθορίσουν τα επίπεδα της τυποποίησης και τεκμηρίωσης που απαιτούνται. Το εγχειρίδιο πολιτικών εσωτερικού ελέγχου του οργανισμού μπορεί να καθορίζει τα βήματα μιας τυποποιημένης διαδικασίας, περιλαμβάνοντας και τα σχετικά υποδείγματα (templates).

Κατά τον σχεδιασμό του έργου, οι εσωτερικοί ελεγκτές μπορούν να αρχίσουν να αναπτύσσουν το πρόγραμμα εργασιών του έργου, λαμβάνοντας υπόψη τους προϋπολογισμούς, την υλικοτεχνική υποστήριξη και τη διαμόρφωση της τελικής κοινοποίησης των αποτελεσμάτων του έργου. Ο ΕΕΕ συνήθως καθορίζει το πώς, τότε και σε ποιόν θα κοινοποιηθούν τα αποτελέσματα του έργου (Πρότυπο 2440 - Διάδοση Αποτελεσμάτων του Έργου), καθώς και το επίπεδο των αναγκών άμεσης εποπτείας του ελεγκτικού προσωπικού, ειδικά για το πρόγραμμα εργασιών του έργου (Πρότυπο 2340 - Εποπτεία Έργων). Το τελευταίο βήμα του σχεδιασμού, πριν την έναρξη εκτέλεσης του ελεγκτικού έργου, συνήθως περιλαμβάνει την έγκριση του προγράμματος εργασιών του έργου από τη διοίκηση του εσωτερικού ελέγχου.

Ωστόσο, το σχέδιο του έργου και το πρόγραμμα εργασιών αυτού μπορούν να αναπροσαρμοστούν – μετά από έγκριση της διοίκησης του εσωτερικού ελέγχου - κατά τη διάρκεια εκτέλεσης των εργασιών όταν αποκτώνται νέες πληροφορίες.

Επίδειξη Συμμόρφωσης

Τα έγγραφα που μπορούν να αποδείξουν τη συμμόρφωση με το Πρότυπο 2200 συνίστανται σε ένα τεκμηριωμένο σχέδιο του έργου που καλύπτει τα ζητήματα του σχεδιασμού, το εύρος του έργου, τους αντικειμενικούς σκοπούς, τους διαθέσιμους πόρους και το εγκεκριμένο πρόγραμμα εργασιών του έργου. Ένα εγχειρίδιο πολιτικών και διαδικασιών εσωτερικού ελέγχου μπορεί να περιέχει εγκεκριμένα υποδείγματα τεκμηρίωσης που να σχετίζονται με τον σχεδιασμό του έργου. Η τεκμηρίωση μπορεί να περιλαμβάνει σημειώσεις από τις συναντήσεις για τον σχεδιασμό, που προηγούνται της εκτέλεσης του ελεγκτικού έργου, όπως είναι τα πρακτικά, οι συμμετέχοντες, το χρονοδιάγραμμα του έργου, οι διαθέσιμοι πόροι και άλλα σημαντικά στοιχεία. Οι σημειώσεις αυτές συνήθως καταγράφονται στα φύλα εργασίας του έργου.

Επίσης, οι κοινοποιήσεις στον πελάτη του έργου που αφορούν στο προβλεπόμενο έργο, στους αντικειμενικούς σκοπούς του και το εύρος του, μπορεί να αποδεικνύουν τη συμμόρφωση.

Οποιαδήποτε τεκμηρίωση από μία αρχική ή εναρκτήρια συνάντηση μετά την ανάπτυξη του προγράμματος εργασιών του έργου μπορεί να χρησιμοποιηθεί για να αποδείξει τη συμμόρφωση με το Πρότυπο 2200.

Πρόσθετα τεκμήρια συμμόρφωσης περιγράφονται στους οδηγούς εφαρμογής των Προτύπων 2201 - Παράγοντες Σχεδιασμού, 2220 – Εύρος του Έργου, 2230 - Διάθεση Πόρων στο Έργο και 2240 - Πρόγραμμα Έργου.

Πρότυπο 2201 – Παράγοντες Σχεδιασμού

Κατά τη διαδικασία του σχεδιασμού του έργου, οι εσωτερικοί ελεγκτές πρέπει να λαμβάνουν υπόψη:

- Τη στρατηγική και τους αντικειμενικούς σκοπούς της δραστηριότητας που εξετάζεται και τα μέσα με τα οποία ελέγχεται η απόδοσή της.
- Τους σημαντικούς κινδύνους που απειλούν τους αντικειμενικούς σκοπούς της δραστηριότητας, τους πόρους, τις διαδικασίες εκτέλεσής της και τα μέσα με τα οποία η ενδεχόμενη επίδραση των κινδύνων διατηρείται σε ένα αποδεκτό επίπεδο.
- Την επάρκεια και αποτελεσματικότητα των διαδικασιών διακυβέρνησης, διαχείρισης κινδύνων και των διαδικασιών ελέγχου της δραστηριότητας, σε σύγκριση με ένα σχετικό πλαίσιο ή μοντέλο.
- Τις ευκαιρίες για να γίνουν σημαντικές βελτιώσεις σε θέματα διακυβέρνησης, διαχείρισης κινδύνων και διαδικασιών ελέγχου της δραστηριότητας.

Αναθεωρημένα Πρότυπα, Έναρξη ισχύος: 1 Ιανουαρίου 2017

Εισαγωγή

Οι εσωτερικοί ελεγκτές πρέπει να σχεδιάζουν τα έργα με προσοχή προκειμένου να επιτυγχάνουν τους σκοπούς και στόχους του προγράμματος ελέγχων και να συμμορφώνονται με τις πολιτικές και διαδικασίες που έχει καθορίσει ο οργανισμός για τη λειτουργία εσωτερικού ελέγχου. Ο σχεδιασμός του έργου συνήθως αρχίζει με μία επισκόπηση της τεκμηρίωσης που υποστηρίζει το <ετήσιο> πρόγραμμα εσωτερικού ελέγχου (annual internal audit plan).

Οι εσωτερικοί ελεγκτές μπορούν να σχεδιάσουν αποτελεσματικά ένα έργο αν έχουν κατανοήσει την αποστολή, το όραμα, τους αντικειμενικούς σκοπούς, τους κινδύνους, τη διάθεση για ανάληψη των κινδύνων, το περιβάλλον ελέγχου, τη δομή διακυβέρνησης και τις διαδικασίες διαχείρισης κινδύνων της περιοχής που εξετάζεται. Μία προκαταρκτική μελέτη θα μπορούσε να αποτελέσει ένα πολύτιμο εργαλείο που θα βοηθήσει τους εσωτερικούς ελεγκτές να αποκτήσουν επαρκή γνώση της περιοχής ή της διαδικασίας που πρόκειται να εξεταστεί.

Η ανάπτυξη ενός πίνακα κινδύνων και μηχανισμών ελέγχου (risk and control matrix) – ή η εξέταση ενός ήδη υπάρχοντος – είναι μία συνήθης πρακτική που χρησιμοποιείται από τους εσωτερικούς ελεγκτές για την αναγνώριση των κινδύνων που θα μπορούσαν να επηρεάσουν τους αντικειμενικούς σκοπούς, τους πόρους ή / και τις δραστηριότητες της περιοχής που εξετάζεται. Ο πίνακας κινδύνων και μηχανισμών ελέγχου (risk and control matrix) μπορεί να παρέχει κρίσιμες πληροφορίες για τους κινδύνους που έχουν εντοπιστεί, καθώς και για τους μηχανισμούς ελέγχου που έχουν εγκαθιδρυθεί για τον περιορισμό τους. Μπορεί επίσης να χρησιμοποιηθεί και για την αναγνώριση σημαντικών αντικειμενικών

σκοπών ή επιμέρους διαδικασιών (sub-processes) εντός της περιοχής ή της διαδικασίας που θα ελεγχθεί.

Κατά τον σχεδιασμό του έργου, οι εσωτερικοί ελεγκτές, κατά κανόνα, συλλέγουν πληροφορίες αναφορικά με τις πολιτικές και διαδικασίες του ελεγχόμενου και προσπαθούν να κατανοήσουν τα πληροφοριακά συστήματα που χρησιμοποιούνται στην περιοχή που εξετάζεται, μαζί με τις πηγές, τις μορφές και την αξιοπιστία των πληροφοριών, οι οποίες χρησιμοποιούνται για την εκτέλεση της διαδικασίας και τα οποία θα αξιολογηθούν ως αποδεικτικά στοιχεία. Οι εσωτερικοί ελεγκτές επίσης συλλέγουν και εξετάζουν τα αποτελέσματα της εργασίας που έχει πραγματοποιηθεί από άλλους εσωτερικούς ή εξωτερικούς παρόχους διαβεβαίωσης ή / και τα αποτελέσματα προηγούμενων ελέγχων στην περιοχή ή τη διαδικασία που εξετάζεται, αν αυτό είναι εφικτό.

Είναι σημαντικό, οι εσωτερικοί ελεγκτές να εντοπίζουν νέες διαδικασίες ή συνθήκες που έχουν εισάγει νέους κινδύνους. Επίσης, είναι χρήσιμο για τους εσωτερικούς ελεγκτές να καθορίζουν τις προκαταρκτικές πηγές και πληροφορίες, συμπεριλαμβανομένων των δεξιοτήτων για τη διενέργεια εσωτερικού ελέγχου, που απαιτούνται για την αποτελεσματική υλοποίηση του έργου.

Εφαρμογή του Προτύπου

Για να εφαρμοστεί το Πρότυπο 2201, είναι σημαντικό για τους εσωτερικούς ελεγκτές να αναγνωρίζουν, να αντιλαμβάνονται και να καταγράφουν την αποστολή, τους στρατηγικούς σκοπούς και στόχους, τους βασικούς δείκτες απόδοσης, τους κινδύνους και μηχανισμούς ελέγχου στην περιοχή που θα ελεγχθεί. Κατά κανόνα, οι εσωτερικοί ελεγκτές αξιολογούν αν η διαχείριση των κινδύνων περιορίζει τους κινδύνους σε αποδεκτά επίπεδα μέσω των υφιστάμενων διαδικασιών διακυβέρνησης, διαχείρισης κινδύνων και ελέγχου.

Οι εσωτερικοί ελεγκτές μπορεί να διεξάγουν συζητήσεις με τη διοίκηση της περιοχής που εξετάζεται, προκειμένου να κατανοήσουν τις στρατηγικές και τους σκοπούς της. Οι συζητήσεις αυτές μπορούν να συμπληρωθούν με την εξέταση των εγγράφων στρατηγικής, επιχειρησιακών σχεδίων, προϋπολογισμών και πρακτικών από συναντήσεις. Οι σημαντικοί κίνδυνοι μπορούν να εντοπιστούν στα υποστηρικτικά έγγραφα. Οι εσωτερικοί ελεγκτές μπορούν να χρησιμοποιήσουν τις γνώσεις τους για τις δραστηριότητες του οργανισμού και του περιβάλλοντός του, προκειμένου να αξιολογήσουν με ανεξάρτητο τρόπο τους παράγοντες κινδύνου που λαμβάνει υπόψη η διοίκηση.

Η κατανόηση των στρατηγικών, των σκοπών και των κινδύνων της περιοχής ή της διαδικασίας που θα ελεγχθεί μπορεί να βοηθήσει τους εσωτερικούς ελεγκτές στην αξιολόγηση της επάρκειας και της αποτελεσματικότητας των διαδικασιών διακυβέρνησης, διαχείρισης κινδύνων και ελέγχου. Οι εσωτερικοί ελεγκτές μπορούν να εξετάσουν τη δομή του οργανισμού, τους ρόλους και τις αρμοδιότητες της διοίκησης, τις αναφορές της διοίκησης και τις διαδικασίες λειτουργίας για να κατανοήσουν τη διακυβέρνηση, τη διαχείριση κινδύνων και τους μηχανισμούς ελέγχου. Είναι επίσης σημαντικό για τους εσωτερικούς ελεγκτές να εξετάζουν τα πρακτικά των συναντήσεων που πραγματοποιήθηκαν στη φάση του σχεδιασμού

ενός έργου για να αποφασίσουν αν θα πρέπει να προστεθούν συμπληρωματικές επαληθεύσεις (tests) στο πρόγραμμα εργασίας.

Η διοίκηση μπορεί να τηρεί τεκμηρίωση της ροής των διαδικασιών και των μηχανισμών ελέγχου για να συμμορφώνεται με κανονιστικές ρυθμίσεις, όπως οι Sarbanes-Oxley (ΗΠΑ), Turnbull (ΗΒ) ή άλλους κανονισμούς που αφορούν εισηγμένες εταιρείες. Οι εσωτερικοί ελεγκτές θα μπορούν να εξετάζουν τη σχετική τεκμηρίωση για να εντοπίζουν σημαντικούς μηχανισμούς ελέγχου. Στη συνέχεια, οι εσωτερικοί ελεγκτές μπορούν να συνεκτιμήσουν τη χρήση ενός συναφούς πλαισίου ή μοντέλου, όπως το COSO ή το ISO 31000, σαν εργαλείο στην αξιολόγηση.

Κατά τον σχεδιασμό του έργου, είναι σημαντικό για τους εσωτερικούς ελεγκτές να αναλογίζονται πώς η λειτουργία εσωτερικού ελέγχου μπορεί να προσθέσει αξία στον οργανισμό. Γι' αυτό τον σκοπό, οι εσωτερικοί ελεγκτές χρησιμοποιούν την επαγγελματική τους κρίση, γνώση και εμπειρία για να εντοπίσουν ευκαιρίες σημαντικών βελτιώσεων στις διαδικασίες διακυβέρνησης, διαχείρισης κινδύνων και ελέγχου του οργανισμού.

Κατά τον σχεδιασμό του έργου, οι εσωτερικοί ελεγκτές καθορίζουν τους αντικειμενικούς σκοπούς και το εύρος του έργου σύμφωνα με τα *Πρότυπα 2210 - Αντικειμενικοί Σκοποί Έργου* και *2220 - Εύρος Έργου*. Η ενέργεια αυτή επιτρέπει στους εσωτερικούς ελεγκτές να προσδιορίζουν αυτό το οποίο πρέπει να επαληθευτεί (tested) στη διαδικασία ή περιοχή που εξετάζεται. Επίσης τους επιτρέπει να κατηγοριοποιούν τις περιοχές που περιλαμβάνονται στο εύρος του έργου βασιζόμενοι στην σημαντικότητα των κινδύνων που εντοπίζονται. Η προτεραιότητα καθορίζεται συνήθως από την πιθανότητα εκδήλωσης ενός κινδύνου και την επίπτωση που θα είχε στον οργανισμό στην περίπτωση που εκδηλωνόταν. Στους κινδύνους με την υψηλότερη πιθανότητα εκδήλωσης και τη μεγαλύτερη επίπτωση δίνεται κατά κανόνα η μεγαλύτερη προτεραιότητα για επαλήθευση (testing).

Επιπλέον, οι εσωτερικοί ελεγκτές συνήθως συνομιλούν με πρόσωπα που εργάζονται στην υπό εξέταση περιοχή ή διαδικασία. Αυτό μπορεί να βελτιώσει την κατανόηση και να οδηγήσει σε αποτελεσματικότερο σχεδιασμό του έργου.

Οι Οδηγοί Εφαρμογής 2210 – Αντικειμενικοί Σκοποί Έργου και 2220 – Εύρος Έργου παρέχουν πρόσθετη καθοδήγηση.

Επίδειξη Συμμόρφωσης

Τα έγγραφα που θα μπορούσαν να επιδείξουν τη συμμόρφωση με το πρότυπο, είναι αυτά που περιλαμβάνουν ένα καλά τεκμηριωμένο υπόμνημα σχεδιασμού το οποίο δείχνει, μεταξύ άλλων, ότι οι εσωτερικοί ελεγκτές έλαβαν υπόψη τους τα στοιχεία που αναφέρονται στο Πρότυπο 2201.

Άλλη τεκμηρίωση που θα μπορούσε να επιδείξει τη συμμόρφωση είναι οι σημειώσεις από μία παρακολούθηση της πορείας εκτέλεσης (walk-through), τα διαγράμματα ροής διαδικασιών, τα φύλλα εργασίας και ένας πίνακας κινδύνων και μηχανισμών ελέγχου (risk and control matrix).

Επιπλέον, οι εσωτερικοί ελεγκτές διαθέτουν συνήθως τεκμηρίωση για τα διάφορα κενά που μπορεί να έχουν εντοπίσει στις πολιτικές και διαδικασίες της υπό εξέταση

περιοχής. Η τεκμηρίωση αυτή θα μπορούσε να χρησιμοποιηθεί για την επίδειξη συμμόρφωσης.

Οι ευκαιρίες για την πραγματοποίηση σημαντικών βελτιώσεων στις διαδικασίες διακυβέρνησης, διαχείρισης κινδύνων και ελέγχου του οργανισμού μπορούν να τεκμηριωθούν σε πρακτικά συναντήσεων ή στην τελική αναφορά προς τη διοίκηση.

Πρότυπο 2210 – Αντικειμενικοί Σκοποί Έργου

Για κάθε έργο πρέπει να καθορίζονται αντικειμενικοί σκοποί.

Αναθεωρημένα Πρότυπα, Έναρξη ισχύος: 1 Ιανουαρίου 2017

Εισαγωγή

Το Πρότυπο 2210 ορίζει με σαφήνεια ότι οι εσωτερικοί ελεγκτές πρέπει να καθορίζουν αντικειμενικούς σκοπούς οι οποίοι αποτελούν μέρος του σχεδιασμού κάθε έργου. Οι αντικειμενικοί αυτοί σκοποί συνήθως καθορίζονται με βάση τους κύριους κινδύνους που έχουν εντοπιστεί και σχετίζονται με την περιοχή ή τη διαδικασία που εξετάζεται.

Γενικά, οι εσωτερικοί ελεγκτές αρχίζουν τη διαδικασία καθορισμού των αντικειμενικών σκοπών του έργου με την εξέταση των παραγόντων σχεδιασμού (Οδηγός Εφαρμογής 2201 - Παράγοντες Σχεδιασμού) και του <ετήσιου> προγράμματος εσωτερικού ελέγχου (annual internal audit plan) προκειμένου να κατανοήσουν πλήρως γιατί διεξάγεται το συγκεκριμένο έργο και τι επιθυμεί να επιτύχει μέσω αυτού ο οργανισμός. Οι εσωτερικοί ελεγκτές μπορεί να θεωρήσουν χρήσιμο να ξεκινήσουν με την κατανόηση της αποστολής, του οράματος και των βραχυπρόθεσμων και μακροπρόθεσμων στόχων του οργανισμού, καθώς και των βασικών πολιτικών και διαδικασιών και του τρόπου που αυτά σχετίζονται με την περιοχή ή τη διαδικασία που εξετάζεται. Επιπλέον, είναι σημαντικό για τους εσωτερικούς ελεγκτές να κατανοούν σε βάθος τις στρατηγικές, την αποστολή και τους αντικειμενικούς σκοπούς της περιοχής ή της διαδικασίας που εξετάζεται, καθώς και τις εισροές και εκροές της.

Πριν από τον καθορισμό των αντικειμενικών σκοπών του έργου, είναι χρήσιμο για τους εσωτερικούς ελεγκτές να εξετάζουν αν έχει πραγματοποιηθεί αξιολόγηση κινδύνων κατά τη φάση σχεδιασμού του έργου και να κατανοήσουν σε βάθος τους κινδύνους, τόσο αυτούς που απειλούν τον οργανισμό στο σύνολό του όσο και αυτούς που απειλούν την υπό εξέταση περιοχή ή διαδικασία. Επίσης, είναι σημαντικό να κατανοούνται οι προσδοκίες των ενδιαφερομένων μερών περιλαμβανομένης της ανώτερης διοίκησης και του συμβουλίου.

Εφαρμογή του Προτύπου

Οι εσωτερικοί ελεγκτές μπορούν να καθορίζουν προκαταρκτικούς αντικειμενικούς σκοπούς βασιζόμενοι στο ετήσιο πρόγραμμα εσωτερικού ελέγχου και στα αποτελέσματα προηγούμενων έργων, σε συζητήσεις με ενδιαφερόμενα μέρη και μελετώντας την αποστολή, το όραμα και τους αντικειμενικούς σκοπούς της περιοχής ή της διαδικασίας που εξετάζεται. Οι προκαταρκτικοί αντικειμενικοί σκοποί συγκεκριμενοποιούνται στη συνέχεια μέσω αξιολόγησης κινδύνων που σχετίζονται με τη διακυβέρνηση, τη διαχείριση κινδύνων και τους μηχανισμούς ελέγχου της περιοχής ή της διαδικασίας που εξετάζεται. Οι αντικειμενικοί σκοποί του έργου

εκφράζουν με ακρίβεια τις συγκεκριμένες επιδιώξεις του έργου και καθορίζουν το εύρος αυτού (Οδηγός Εφαρμογής 2220 – Εύρος του Έργου).

Οι αντικειμενικοί σκοποί του έργου βοηθούν τους εσωτερικούς ελεγκτές να προσδιορίσουν τις διαδικασίες που θα εφαρμόσουν. Επίσης, τους βοηθούν να καθορίσουν τους κινδύνους και τους μηχανισμούς ελέγχου που θα ελεγχθούν κατά προτεραιότητα σε διαδικασίες και συστήματα κατά τη διάρκεια εκτέλεσης του έργου. Οι έλεγχοι των κινδύνων και των μηχανισμών ελέγχου, κατά κανόνα, παρέχουν διαβεβαίωση όσον αφορά στον σχεδιασμό, την επάρκεια, τη λειτουργική αποτελεσματικότητα, τη συμμόρφωση, την αποδοτικότητα, την ακρίβεια και την υποβολή αναφορών.

Είναι σημαντικό για τους εσωτερικούς ελεγκτές να καθορίζουν σαφείς και περιεκτικούς αντικειμενικούς σκοπούς που συνδέονται με την αξιολόγηση κινδύνων. Συχνά οι εσωτερικοί ελεγκτές αξιοποιούν βέλτιστες πρακτικές και πλαίσια, όπως το πλαίσιο COSO³ ή το ISO 31000, όταν καθορίζουν αντικειμενικούς σκοπούς που συνδέονται με κινδύνους και μηχανισμούς ελέγχου.

Κατά τον σχεδιασμό του έργου, είναι χρήσιμο για τους εσωτερικούς ελεγκτές να εκπονούν ένα υπόμνημα σχεδιασμού, όπου μπορούν να καταγράψουν τους αντικειμενικούς σκοπούς, το εύρος του έργου, την εκτίμηση των κινδύνων και τις προτεραιότητες των περιοχών που θα ελεγχθούν. Το υπόμνημα σχεδιασμού είναι επίσης ένα σημαντικό έγγραφο για την κοινοποίηση των αντικειμενικών σκοπών του έργου, του εύρους αυτού και άλλων σημαντικών βασικών πληροφοριών στα μέλη της ομάδας ελέγχου.

Ο Οδηγός Εφαρμογής 2300 - Διεξαγωγή του Έργου παρέχει πρόσθετη καθοδήγηση για την επίτευξη των αντικειμενικών σκοπών του έργου.

Επίδειξη Συμμόρφωσης

Τα έγγραφα που θα μπορούσαν να αποδείξουν τη συμμόρφωση με το Πρότυπο 2210 συνίστανται στο υπόμνημα του σχεδιασμού που περιλαμβάνει τους αντικειμενικούς σκοπούς του έργου και το εγκεκριμένο πρόγραμμα εργασίας (audit work program), στο οποίο επίσης αναφέρονται οι αντικειμενικοί σκοποί. Οι αντικειμενικοί σκοποί συνιστάται να διατυπώνονται επίσης και στην τελική αναφορά του έργου.

Πρόσθετη τεκμηρίωση που θα μπορούσε να αποδείξει τη συμμόρφωση, περιλαμβάνεται στα υποστηρικτικά έγγραφα του έργου, όπως είναι τα πρακτικά συναντήσεων ή οι σημειώσεις των συζητήσεων από την επικοινωνία με τα ενδιαφερόμενα μέρη. Τα έγγραφα αυτά μπορούν να δείξουν πώς προέκυψαν οι αντικειμενικοί σκοποί του έργου. Επίσης, οι πολιτικές και διαδικασίες του εσωτερικού ελέγχου που περιγράφουν τα βήματα που θα πρέπει να ακολουθήσουν οι εσωτερικοί ελεγκτές κατά τη διάρκεια εκτέλεσης του έργου, θα μπορούσαν να βοηθήσουν στην επίδειξη της συμμόρφωσης με το Πρότυπο 2210.

Μετάφραση / Επικαιροποίηση: Αναστάσιος Χατζηδήμας, CIA

³ Της Επιτροπής για την Υποστήριξη των Οργανισμών της Επιτροπής Treadway (των ΗΠΑ).

Πρότυπο 2220 – Εύρος του Έργου

Το καθορισμένο εύρος του έργου πρέπει να είναι επαρκές για την επίτευξη των αντικειμενικών σκοπών του έργου.

Αναθεωρημένα Πρότυπα, Έναρξη ισχύος: 1 Ιανουαρίου 2017

Εισαγωγή

Για την εφαρμογή του Προτύπου 2220, οι εσωτερικοί ελεγκτές υποχρεούνται να προσδιορίσουν το εύρος του έργου, το οποίο πρέπει να επαρκεί για την επίτευξη των αντικειμενικών σκοπών του. Επειδή ένα έργο, κατά κανόνα, δεν μπορεί να καλύψει τα πάντα, οι εσωτερικοί ελεγκτές πρέπει να προσδιορίσουν τι θα περιληφθεί σε αυτό και τι θα παραληφθεί. Όταν οι εσωτερικοί ελεγκτές ορίζουν το εύρος του έργου, συνήθως λαμβάνουν υπόψη παράγοντες όπως είναι τα όρια της περιοχής ή της διαδικασίας, οι τοποθεσίες εντός ή εκτός του εύρους, οι επιμέρους διαδικασίες (sub-processes), τα στοιχεία της περιοχής ή της διαδικασίας και το χρονικό πλαίσιο.

Οι εσωτερικοί ελεγκτές συνήθως εξετάζουν τους παράγοντες σχεδιασμού (Οδηγός Εφαρμογής 2201 – Παράγοντες Σχεδιασμού) και τους αντικειμενικούς σκοπούς του έργου (Οδηγός Εφαρμογής 2210 – Αντικειμενικοί Σκοποί του Έργου), προκειμένου να κατανοήσουν τους κύριους κινδύνους που εντοπίστηκαν κατά τη φάση του σχεδιασμού. Η εργασία αυτή τους επιτρέπει να κατανοήσουν σε βάθος τον βέλτιστο τρόπο σύνδεσης του εύρους του έργου με τους αντικειμενικούς σκοπούς του. Είναι σημαντικό για τους εσωτερικούς ελεγκτές να καθορίζουν με προσοχή τα όρια του έργου, καθώς το εύρος αυτού θα πρέπει να καλύπτει αρκετή έκταση της ελεγχόμενης περιοχής ώστε να επιτυγχάνονται οι αντικειμενικοί σκοποί του έργου.

Εφαρμογή του Προτύπου

Κατά τον σχεδιασμό, οι εσωτερικοί ελεγκτές συνήθως συντάσσουν ένα σχέδιο δήλωσης για το εύρος του έργου, το οποίο αναφέρει ρητά τι περιλαμβάνεται σε αυτό και τι παραλείπεται (πχ. τα όρια της περιοχής ή της διαδικασίας, τις τοποθεσίες εντός και εκτός εύρους, τις επιμέρους διαδικασίες, τα στοιχεία της περιοχής ή της διαδικασίας και το χρονικό πλαίσιο). Το χρονικό πλαίσιο μπορεί να αναφέρεται σε μία χρονική στιγμή, σε ένα οικονομικό τρίμηνο, ένα ημερολογιακό έτος ή άλλη προκαθορισμένη χρονική περίοδο.

Για να διασφαλίσουν οι εσωτερικοί ελεγκτές ότι το εύρος του έργου είναι επαρκές για την επίτευξη των αντικειμενικών σκοπών αυτού και σύμφωνα με το <ετήσιο> πρόγραμμα εσωτερικού ελέγχου (annual internal audit plan) του οργανισμού, πρέπει να χρησιμοποιούν ορθή επαγγελματική κρίση που βασίζεται σε σχετική εμπειρία ή / και βοήθεια από έναν επιβλέποντα. Όταν προσδιορίζουν το εύρος, είναι χρήσιμο γι' αυτούς να εξετάζουν τους αντικειμενικούς σκοπούς του έργου για να διασφαλίζουν ότι κάθε σκοπός μπορεί να επιτευχθεί με τις παραμέτρους που έχουν καθορισθεί. Οι εσωτερικοί ελεγκτές, γενικά, προσδιορίζουν και καταγράφουν κάθε περιορισμό στο

εύρος του έργου, καθώς και κάθε αίτημα από τους εμπλεκόμενους ή τα ενδιαφερόμενα μέρη για στοιχεία που θα πρέπει να περιληφθούν ή να εξαιρεθούν από το εύρος του έργου. Αν οι εσωτερικοί ελεγκτές αντιμετωπίζουν περιορισμούς στο εύρος του έργου, θα πρέπει να τους αναφέρουν στην τελική αναφορά του έργου.

Κατά διαστήματα, οι εσωτερικοί ελεγκτές μπορεί να βασίζονται σε εργασία που έχει πραγματοποιηθεί από τρίτους – όπως είναι οι εξωτερικοί ελεγκτές ή οι ομάδες συμμόρφωσης εντός του οργανισμού – και μπορεί να είναι χρήσιμο να καταγράφουν αυτή την ενέργεια στη δήλωση του εύρους του έργου. Το Πρότυπο 2050 – Συντονισμός και Επίκληση στην εργασία λοιπών παρόχων και ο Οδηγός Εφαρμογής του παρέχουν πρόσθετη καθοδήγηση για την υποστήριξη των εσωτερικών ελεγκτών σε παρόμοιες περιπτώσεις.

Επίδειξη Συμμόρφωσης

Τα έγγραφα που θα μπορούσαν να αποδείξουν τη συμμόρφωση με το Πρότυπο 2220 είναι εκείνα που αναφέρονται στην περιγραφή της διαδικασίας σχεδιασμού του έργου, στον κανονισμό ή τις πολιτικές και διαδικασίες του εσωτερικού ελέγχου και τα οποία συνήθως εξηγούν τον τρόπο καθορισμού του εύρους του έργου.

Το πρόγραμμα εργασίας (work program) του έργου που εγκρίνεται από τη διοίκηση του εσωτερικού ελέγχου, συνήθως καταδεικνύει αν το εύρος ελέγχου ευθυγραμμίζεται επαρκώς με τους αντικειμενικούς σκοπούς και καλύπτει τους σημαντικούς κινδύνους οι οποίοι έχουν εντοπιστεί.

Κατά κανόνα, η δήλωση του εύρους τεκμηριώνεται με σαφήνεια στις κοινοποιήσεις των αποτελεσμάτων του έργου.

Άλλα τεκμήρια που θα μπορούσαν να χρησιμοποιηθούν για να αποδείξουν τη συμμόρφωση είναι τα υπομνήματα του σχεδιασμού, οι υπογεγραμμένες εγκρίσεις, οι ανακοινώσεις του έργου και οι σημειώσεις από συναντήσεις όπου συζητήθηκε το εύρος του έργου.

Πρότυπο 2230 – Κατανομή Πόρων του Έργου

Οι εσωτερικοί ελεγκτές πρέπει να προσδιορίζουν τους κατάλληλους και επαρκείς πόρους που απαιτούνται για την επίτευξη των αντικειμενικών σκοπών του έργου, βασιζόμενοι σε μία αξιολόγηση της φύσης και της πολυπλοκότητας κάθε έργου, των χρονικών περιορισμών και των διαθέσιμων πόρων.

Επεξήγηση:

Ο όρος κατάλληλοι αναφέρεται στο μίγμα γνώσεων, δεξιοτήτων και άλλων ικανοτήτων που χρειάζονται για την εκτέλεση του έργου. Ο όρος επαρκείς αναφέρεται στην ποσότητα των πόρων που χρειάζονται για να επιτευχθεί η ολοκλήρωση του έργου με τη δέουσα επαγγελματική επιμέλεια.

Αναθεωρημένα Πρότυπα, Έναρξη ισχύος: 1 Ιανουαρίου 2017

Εισαγωγή

Για την εφαρμογή του Πρότυπου 2230, οι εσωτερικοί ελεγκτές πρέπει να εξασφαλίσουν ότι διατίθενται πόροι για την επίτευξη των αντικειμενικών σκοπών του έργου. Είναι κρίσιμο, οι εσωτερικοί ελεγκτές, στους οποίους ανατίθεται ένα έργο, να διαθέτουν τις απαραίτητες γνώσεις, εμπειρία και δεξιότητες για να ολοκληρώσουν το έργο με αποτελεσματικότητα και τη δέουσα επιμέλεια. Είναι επίσης σημαντικό για τη λειτουργία εσωτερικού ελέγχου να διαθέσει επαρκείς πόρους προκειμένου να καλυφθούν οι ανάγκες του έργου με την απαιτούμενη προσοχή στη λεπτομέρεια και την απαιτούμενη επαγγελματική επιμέλεια.

Πριν καθοριστεί ο βέλτιστος τρόπος διάθεσης των πόρων του έργου, οι εσωτερικοί ελεγκτές πρέπει να κατανοήσουν τους αντικειμενικούς σκοπούς και το εύρος του έργου εξετάζοντας τα έγγραφα του σχεδιασμού. Είναι επίσης ουσιώδες για τους εσωτερικούς ελεγκτές να κατανοούν τη φύση και την πολυπλοκότητα του έργου συζητώντας με τα κύρια ενδιαφερόμενα μέρη, συμπεριλαμβανομένης της διοίκησης της περιοχής που θα ελεγχθεί.

Είναι σημαντικό για τους εσωτερικούς ελεγκτές να καταγράφουν, όχι μόνο τους ανθρώπινους πόρους, αλλά και τη διαθέσιμη τεχνολογία που θα ήταν χρήσιμη ή απαραίτητη για την εκτέλεση ενός ποιοτικού έργου. Θα μπορούσαν επίσης να αναλογιστούν αν απαιτούνται πρόσθετοι εξωτερικοί πόροι ή πρόσθετη τεχνολογία για την ολοκλήρωση του έργου.

Με την εξέταση του προγράμματος εργασίας του έργου, οι εσωτερικοί ελεγκτές μπορούν να αποκτήσουν μια σαφή γνώση του χρόνου που απαιτείται για κάθε ελεγκτική εργασία. Θα πρέπει να γνωρίζουν τον αριθμό των ωρών που έχουν προϋπολογιστεί για το έργο, καθώς και κάθε χρονικό, γλωσσικό, υλικοτεχνικό ή άλλο περιορισμό που σχετίζεται με τα εμπλεκόμενα μέρη (π.χ. τα στελέχη της λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου, τη διοίκηση της υπό εξέταση περιοχής, την ανώτερη διοίκηση, το συμβούλιο ή / και τους εξωτερικούς φορείς).

Εάν η λειτουργία εσωτερικού ελέγχου δεν έχει αρκετούς και κατάλληλους ανθρώπινους πόρους, ο επικεφαλής εσωτερικού ελέγχου (ΕΕΕ) αναμένεται να λάβει ικανή βοήθεια ή συμβουλές για την κάλυψη των διαφόρων ελλείψεων. Ο Οδηγός Εφαρμογής 1210 – Επαγγελματική Επάρκεια παρέχει πρόσθετη καθοδήγηση για την απόκτηση των γνώσεων, ικανοτήτων και άλλων δεξιοτήτων απαραίτητων για την εκτέλεση των καθηκόντων του εσωτερικού ελεγκτή.

Εφαρμογή του Προτύπου

Οι εσωτερικοί ελεγκτές συνήθως αξιολογούν το πρόγραμμα εργασιών του έργου και χρησιμοποιούν στο μέγιστο βαθμό την επαγγελματική τους κρίση για να καθορίσουν τους τύπους και τις ποσότητες των πόρων που θα διαθέσουν σε ένα έργο, προκειμένου να επιτύχουν τους αντικειμενικούς του σκοπούς με τον καλύτερο τρόπο. Είναι σημαντικό να διατίθεται στο έργο το κατάλληλο ανθρώπινο δυναμικό με βάση τη διαθεσιμότητα, τις γνώσεις, τις δεξιότητες και την εμπειρία. Εξειδικευμένα πακέτα ικανοτήτων (π.χ. χρηματοοικονομική πληροφόρηση, τεχνολογία πληροφορικής (IT, information technology), ανάλυση κόστους, διάθεση περιουσιακών στοιχείων, κατασκευές, ειδικές ικανότητες του κλάδου και άλλες) μπορεί να θεωρηθούν πολύτιμα για τη λειτουργία του εσωτερικού ελέγχου με την προϋπόθεση ότι αξιοποιούνται με τον πλέον κατάλληλο τρόπο. Κατά συνέπεια είναι σημαντικό για τους εσωτερικούς ελεγκτές να επιδεικνύουν προσοχή όταν επιλέγουν τους καλύτερους διαθέσιμους πόρους για το έργο.

Αν οι εξειδικευμένες ικανότητες των διαθέσιμων εσωτερικών ελεγκτών δεν επαρκούν για την εκτέλεση του έργου, οι εσωτερικοί ελεγκτές, κατά κανόνα, εξετάζουν αν η πρόσθετη εκπαίδευση είναι μια καλή επιλογή ή αν θα ήταν προτιμότερη η διαρκής επιτήρηση. Σε περιπτώσεις όπου το υπάρχον ανθρώπινο δυναμικό της λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου δεν διαθέτει την απαιτούμενη εμπειρία ή γνώση για την εκτέλεση του έργου, οι εσωτερικοί ελεγκτές θα μπορούσαν να σκεφτούν άλλες επιλογές για τη συμπλήρωση των υπάρχοντων ανθρώπινων πόρων, όπως είναι η χρησιμοποίηση επισκεπτών ελεγκτών, η πρόσληψη ενός εμπειρογνώμονα επί του αντικειμένου του έργου ή η συν-ανάθεση (co-sourcing) του έργου.

Οι εσωτερικοί ελεγκτές συνιστάται να συζητούν με τον ΕΕΕ τις ανησυχίες τους που σχετίζονται με τους πόρους που έχουν διατεθεί στο έργο. Οι εσωτερικοί ελεγκτές θα μπορούσαν να εξετάσουν τη δυνατότητα παρακολούθησης του πραγματικού χρόνου που απαιτείται για την εκτέλεση του έργου σε αντιπαραβολή με τον προϋπολογισμένο χρόνο. Οι αιτίες και οι επιπτώσεις σημαντικών υπερβάσεων μπορούν να καταγράφονται προκειμένου να χρησιμοποιηθούν για εκπαίδευση με σκοπό μελλοντικό σχεδιασμό έργου.

Επίδειξη Συμμόρφωσης

Τα έγγραφα που θα μπορούσαν να επιδείξουν τη συμμόρφωση με το Πρότυπο 2230 συνίστανται στο εγκεκριμένο πρόγραμμα εργασίας του έργου, το οποίο συνήθως καταδεικνύει ότι η λειτουργία εσωτερικού ελέγχου έχει αξιοποιήσει τους κατάλληλους και επαρκείς πόρους για το έργο, συμπεριλαμβανομένου του ανθρώπινου δυναμικού με την κατάλληλη εμπειρία, ικανότητες και δεξιότητες για τη διενέργεια του

εσωτερικού ελέγχου. Τα συνοδευτικά έγγραφα συνήθως αποδεικνύουν την ανάθεση των εργασιών σε κάθε εσωτερικό ελεγκτή καθώς και το χρονοδιάγραμμα του έργου.

Άλλη τεκμηρίωση που θα μπορούσε να καταδείξει τη συμμόρφωση με το Πρότυπο 2230 περιλαμβάνει τις σημειώσεις του σχεδιασμού, οι οποίες μπορεί να περιγράψουν την τεχνολογία και τους άλλους πόρους που ελήφθησαν υπόψη κατά τη φάση του σχεδιασμού του έργου.

Επιπλέον, φύλα καταγραφής του χρόνου εργασίας ή άλλα τεκμήρια παρακολούθησης που χρησιμοποιούνται για τη σύγκριση των προϋπολογισθεισών ωρών εργασίας με τις πραγματικές ώρες, μπορεί να βοηθήσουν στην επίδειξη συμμόρφωσης.

Μία έρευνα της ικανοποίησης των πελατών που θα πραγματοποιούταν μετά τον έλεγχο αναφορικά με την ποιότητα των πόρων του εσωτερικού ελέγχου και την κοινοποίηση της έκθεσης ελέγχου την κατάλληλη χρονική στιγμή, θα μπορούσε επίσης να επιδείξει συμμόρφωση.

Πρότυπο 2240 – Πρόγραμμα Έργου

Οι εσωτερικοί ελεγκτές πρέπει να αναπτύσσουν και να καταγράφουν προγράμματα έργου έτσι ώστε να επιτυγχάνονται οι αντικειμενικοί σκοποί του έργου.

Αναθεωρημένα Πρότυπα, Έναρξη ισχύος: 1 Ιανουαρίου 2017

Εισαγωγή

Για την εφαρμογή του Προτύπου 2240, οι εσωτερικοί ελεγκτές πρέπει κατ' αρχήν να αποκτήσουν μία σε βάθος γνώση των αντικειμενικών σκοπών και του εύρους του έργου, καθώς και των σημαντικότερων κινδύνων και μηχανισμών ελέγχου που αφορούν στην περιοχή ή τη διαδικασία που εξετάζεται. Κατά κανόνα κατανοούν πλήρως τους πόρους που είναι διαθέσιμοι για το έργο.

Πριν την ανάπτυξη ενός προγράμματος εργασίας, οι εσωτερικοί ελεγκτές θα μπορούσαν να θεωρήσουν χρήσιμο να εξετάσουν πολλά στοιχεία του προβλεπόμενου έργου, συμπεριλαμβανομένων:

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

Εφαρμογή του Προτύπου

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

Για να αναπτύξουν ένα αποτελεσματικό πρόγραμμα εργασίας, οι εσωτερικοί ελεγκτές λαμβάνουν υπόψη τη φύση, την έκταση και τον χρόνο εκτέλεσης των ελεγκτικών

επαληθεύσεων (audit tests) που απαιτούνται για την επίτευξη των αντικειμενικών σκοπών του έργου. Στο πρόγραμμα εργασίας, κάθε διαδικασία που αφορά στο έργο συνιστάται να είναι σχεδιασμένη να επαληθεύει (to test) έναν συγκεκριμένο μηχανισμό ελέγχου που αντιμετωπίζει κινδύνους. Είναι επίσης σημαντικό το πρόγραμμα εργασίας να αναπτύσσεται και να τεκμηριώνεται με τέτοιο τρόπο ώστε να διασφαλίζει ότι όλα τα μέλη της ομάδας έργου κατανοούν τις εργασίες που πρέπει να εκτελέσουν και αυτές που απομένουν για εκτέλεση.

Η μορφή των προγραμμάτων εργασίας μπορεί να ποικίλει ανάλογα με το έργο ή τον οργανισμό. Οι πιο συνηθισμένες μορφές περιλαμβάνουν τυποποιημένα υποδείγματα εγγράφων ή λίστες ελέγχου για την καταγραφή της ολοκλήρωσης των προκαταρκτικών βημάτων, σημειώματα που συνοψίζουν τα βήματα ελέγχου που ολοκληρώθηκαν και πρόσθετες στήλες στον πίνακα κινδύνων και μηχανισμών ελέγχων (risk and control matrix). Τα καλά τεκμηριωμένα προγράμματα εργασίας βοηθούν τα μέλη της ομάδας έργου στην επικοινωνία των ρόλων, καθηκόντων και εργασιών και μπορεί να περιλαμβάνουν υπογραφές για την ολοκλήρωση των εργασιών, τα ονόματα των εσωτερικών ελεγκτών που τις ολοκλήρωσαν και την ημερομηνία ολοκλήρωσής τους.

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

Επίδειξη Συμμόρφωσης

Το ίδιο το πρόγραμμα εργασίας με τεκμηριωμένη την έγκρισή του, αποδεικνύει, σε γενικές γραμμές, τη συμμόρφωση με το Πρότυπο 2240. Τυχόν αλλαγές στο πρόγραμμα εργασίας συνιστάται να έχουν τεκμηριωμένη την έγκριση.

Η επίβλεψη του έργου και οι απαραίτητες υπογραφές για κάθε εργασία του προγράμματος εργασίας από τον υπεύθυνο για την ολοκλήρωση αυτής εσωτερικό ελεγκτή μπορεί επίσης να αποτελούν τεκμήρια συμμόρφωσης.

Άλλα έγγραφα που θα μπορούσαν να αποδείξουν τη συμμόρφωση με το Πρότυπο 2240 συνίστανται στις σημειώσεις ή τα υπομνήματα συναντήσεων που καταδεικνύουν τα βήματα σχεδιασμού για την κατάρτιση του προγράμματος εργασίας.

Επιπλέον οι σημειώσεις από τις συναντήσεις σχεδιασμού των μελών της ομάδας έργου κατά τη διάρκεια των οποίων ο σκοπός και τα παραδοτέα του έργου συζητήθηκαν με τον ελεγχόμενο ή αποδεικτικά στοιχεία παρόμοιων συναντήσεων θα μπορούσαν να επιδείξουν τη συμμόρφωση.

Πρότυπο 2300 – Εκτέλεση του Έργου

Οι εσωτερικοί ελεγκτές πρέπει να αναγνωρίζουν, να αναλύουν, να αξιολογούν και να καταγράφουν τις απαραίτητες πληροφορίες για την επίτευξη των αντικειμενικών σκοπών του έργου.

Αναθεωρημένα Πρότυπα, Έναρξη ισχύος: 1 Ιανουαρίου 2017

Εισαγωγή

Σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα για την Επαγγελματική Εφαρμογή του Εσωτερικού Ελέγχου ένα έργο εσωτερικού ελέγχου διεξάγεται σε τρεις (3) φάσεις κάθε μία εκ των οποίων διέπεται από μία ομάδα προτύπων:

- Σχεδιασμός - ομάδα 2200.
- Εκτέλεση και Επίβλεψη - ομάδα 2300.
- Κοινοποίηση (επικοινωνία) - ομάδα 2400.

Στην πράξη, τα *Πρότυπα* κάθε ομάδας δεν εφαρμόζονται χωριστά για κάθε φάση και με αυστηρή σειρά. Κι αυτό γιατί εργασίες που αναφέρονται στα *Πρότυπα* μιας φάσης μπορεί να εκτελεστούν και κατά τη διάρκεια άλλης φάσης. Για παράδειγμα, εργασίες κοινοποίησης που υπόκεινται στις ρυθμίσεις των προτύπων της τρίτης φάσης διεξάγονται και στην πρώτη και στη δεύτερη φάση ή ακόμα εργασίες, όπως είναι ο σχεδιασμός, η επίβλεψη και η κοινοποίηση τελούνται καθ' όλη τη διάρκεια του έργου (και στις τρεις φάσεις). Έτσι, για την προετοιμασία της υλοποίησης ενός έργου, οι εσωτερικοί ελεγκτές συνιστάται να εξετάζουν και τις τρεις ομάδες προτύπων και οδηγών εφαρμογής ταυτόχρονα.

Πριν την εκτέλεση του ελεγκτικού έργου, ο εσωτερικός ελεγκτής μπορεί να επωφεληθούν από την εξέταση των πληροφοριών που διαμορφώνονται κατά τη διαδικασία του σχεδιασμού, οι οποίες συνιστάται να περιλαμβάνουν:

- Τους αντικειμενικούς σκοπούς του έργου που αντικατοπτρίζουν τα αποτελέσματα μιας προκαταρκτικής εκτίμησης κινδύνων που πραγματοποιήθηκε από τον εσωτερικό έλεγχο (Πρότυπο 2210 – Αντικειμενικοί Σκοποί του Έργου και Πρότυπο 2210.A1).
- Τα κριτήρια που θα χρησιμοποιηθούν για την αξιολόγηση της διακυβέρνησης, της διαχείρισης κινδύνων και των μηχανισμών ελέγχου στην περιοχή ή τη διαδικασία που εξετάζεται (Πρότυπο 2210.A3).
- Το πρόγραμμα εργασιών του έργου (το οποίο περιέχει τα αποτελέσματα της φάσης του σχεδιασμού), οι εργασίες εκτέλεσης του έργου και οι διαδικασίες που θα χρησιμοποιηθούν για τον εντοπισμό, την ανάλυση και την τεκμηρίωση των πληροφοριών που αφορούν στο έργο (Πρότυπο 2240 – Πρόγραμμα Εργασιών του Έργου και Πρότυπο 2240.A1).

Οι εργασίες που εκτελούνται κατά τη φάση του σχεδιασμού καταγράφονται συνήθως σε φύλλα εργασίας με αναφορά στο πρόγραμμα εργασιών. Οι εργασίες αυτές μπορεί να περιλαμβάνουν:

- Έναν πίνακα κινδύνων και μηχανισμών ελέγχων (risk and control matrix), ο οποίος συνδέει τους κινδύνους και τους μηχανισμούς ελέγχου με την προσέγγιση των επαληθεύσεων (testing), τα αποτελέσματα, τις παρατηρήσεις και τα αντίστοιχα συμπεράσματα.
- Χαρτογραφήσεις διαδικασιών (process maps), διαγράμματα ροής (flow-charts) ή / και περιγραφές των διαδικασιών ελέγχου.
- Τα αποτελέσματα της αξιολόγησης της επάρκειας του σχεδιασμού των μηχανισμών ελέγχου
- Ένα σχέδιο και μία προσέγγιση για την επαλήθευση (testing) της αποτελεσματικότητας των σημαντικότερων (key) μηχανισμών ελέγχου.

Το επίπεδο ανάλυσης και λεπτομέρειας των πληροφοριών που εφαρμόζεται κατά τη φάση του σχεδιασμού ποικίλει ανάλογα με τη λειτουργία εσωτερικού ελέγχου και το έργο. Η αξιολόγηση της επάρκειας του σχεδιασμού των μηχανισμών ελέγχου συχνά ολοκληρώνεται στα πλαίσια της φάσης του σχεδιασμού του έργου, γιατί έτσι βοηθά τους εσωτερικούς ελεγκτές να αναγνωρίζουν με σαφήνεια τους σημαντικούς μηχανισμούς ελέγχου, των οποίων θα ελεγχθεί η αποτελεσματικότητα. Ωστόσο, ο καταλληλότερος χρόνος για την πραγματοποίηση της αξιολόγησης αυτής εξαρτάται από τη φύση του έργου. Εάν η αξιολόγηση του σχεδιασμού των μηχανισμών ελέγχου δεν έχει γίνει κατά τη φάση του σχεδιασμού του έργου, μπορεί αυτή να πραγματοποιηθεί στα πλαίσια της φάσης εκτέλεσης του ελεγκτικού έργου ως μία διακριτή εργασία αυτής ή οι εσωτερικοί ελεγκτές μπορούν να την πραγματοποιήσουν κατά την εξέταση της αποτελεσματικότητας των μηχανισμών ελέγχου.

Εφαρμογή του Προτύπου

Η ομάδα Προτύπων 2300 αφορά στην πραγματοποίηση των επαληθεύσεων (tests), που υποδεικνύονται κατά τη φάση του σχεδιασμού καθώς και την αξιολόγηση και τεκμηρίωση των αποτελεσμάτων. Οι εσωτερικοί ελεγκτές αναλογιζόμενοι τις αναγκαίες πληροφορίες για την επίτευξη των αντικειμενικών σκοπών του έργου, συνιστάται να λαμβάνουν υπόψη τις προσδοκίες του συμβουλίου και της ανώτερης διοίκησης. Ο τύπος των απαιτούμενων πληροφοριών και οι αναλύσεις που εφαρμόζονται εξαρτώνται από το εάν το έργο είναι σχεδιασμένο να παράσχει διαβεβαίωση με συμπεράσματα ή / και γνώμη (Πρότυπο 2410.A1) ή συμβουλευτικές υπηρεσίες και υποδείξεις (Πρότυπο 2410.C1).

Οι εσωτερικοί ελεγκτές προσεγγίζουν τα έργα με αντικειμενικό αλλά και διερευνητικό πνεύμα και ακολουθούν μία στρατηγική στην αναζήτηση πληροφοριών (π.χ. ελεγκτικά τεκμήρια) οι οποίες θα μπορέσουν να βοηθήσουν στην επίτευξη των αντικειμενικών σκοπών του έργου. Σε κάθε βήμα της διαδικασίας εκτέλεσης του έργου, οι εσωτερικοί ελεγκτές επιδεικνύουν επαγγελματισμό στην αξιολόγηση των πληροφοριών. Κρίνουν αν οι πληροφορίες είναι κατάλληλες και επαρκείς ώστε να αποτελούν μία λογική βάση για την εξαγωγή συμπερασμάτων και τη διαμόρφωση συστάσεων ή αν θα πρέπει να αναζητήσουν πρόσθετες πληροφορίες. Το Πρότυπο

2330 - Καταγραφή Πληροφοριών απαιτεί από τους εσωτερικούς ελεγκτές να καταγράφουν τις πληροφορίες που προκύπτουν κατά την εκτέλεση του έργου. Τα τεκμήρια θα πρέπει λογικά να υποστηρίζουν τα συμπεράσματα και τα αποτελέσματα του έργου.

Η επεξήγηση του Προτύπου 2310 - Εντοπισμός Πληροφοριών αναφέρει ότι «Επαρκείς πληροφορίες είναι οι αληθινές και πειστικές πληροφορίες, τις οποίες εάν χρησιμοποιούσε ένα λογικό άτομο θα κατέληγε στα ίδια συμπεράσματα με τον ελεγκτή». Έτσι, οι πληροφορίες συνιστάται να συλλέγονται και να καταγράφονται με τέτοιο τρόπο, ώστε ένα λογικό και καλά ενημερωμένο άτομο, όπως ένας άλλος εσωτερικός ελεγκτής ή εξωτερικός αξιολογητής, θα μπορούσε να ακολουθήσει την ίδια πορεία εκτέλεσης του έργου και να καταλήξει σε ένα αποτέλεσμα που να επιβεβαιώνει τα αποτελέσματα του εσωτερικού ελεγκτή και να οδηγεί λογικά στα ίδια συμπεράσματα.

Οι εσωτερικοί ελεγκτές πρέπει να βασίζονται στα συμπεράσματα και τα αποτελέσματα του ελέγχου στις κατάλληλες αναλύσεις και αξιολογήσεις (Πρότυπο 2320 – Ανάλυση και Αξιολόγηση). Για τα έργα διαβεβαίωσης και κάποια συμβουλευτικά έργα, ο τελικός στόχος είναι η εξαγωγή συμπερασμάτων σχετικά με τη δυνατότητα του σχεδιασμού και της λειτουργίας σημαντικών μηχανισμών ελέγχου να υποστηρίζουν την ικανότητα του ελεγχόμενου να επιτύχει τους αντικειμενικούς του σκοπούς.

Ως μέρος του προγράμματος εργασιών, οι εσωτερικοί ελεγκτές καταρτίζουν ένα σχέδιο επαληθεύσεων (testing plan) για τη συλλογή τεκμηρίων σχετικά με την αποτελεσματική λειτουργία επαρκώς σχεδιασμένων σημαντικών μηχανισμών ελέγχου (Πρότυπο 2240 – Πρόγραμμα Εργασιών του Έργου). Γενικά, για δευτερεύοντες μηχανισμούς ελέγχου (δηλ. αυτούς που βελτιώνουν τη διαδικασία αλλά δεν είναι ουσιώδεις) ή και για μηχανισμούς ελέγχου με σχεδιαστική αδυναμία (δηλαδή αυτούς που είναι απίθανο να επιτύχουν το σκοπό τους ακόμη και αν λειτουργούν επαρκώς) δεν είναι ανάγκη οι εσωτερικοί ελεγκτές να προχωρούν στο στάδιο επαλήθευσης της αποτελεσματικότητάς τους. Αν οι λεπτομέρειες του σχεδίου επαληθεύσεων (testing plan) δεν είναι επαρκείς, οι εσωτερικοί ελεγκτές μπορεί να χρειαστεί να παράσχουν πρόσθετες λεπτομέρειες των επαληθεύσεων (testing), όπως είναι:

- • Τα κριτήρια των επαληθεύσεων και ο πληθυσμός.
- • Η μεθοδολογία δειγματοληψίας.
- • Το μέγεθος του δείγματος που απαιτείται για την απόκτηση επαρκούς πληροφόρησης.

Το Πρότυπο 2240.A1 απαιτεί οι όποιες αναπροσαρμογές να έχουν εγκριθεί έγκαιρα.

Η προσέγγιση που χρησιμοποιούν οι εσωτερικοί ελεγκτές για την αξιολόγηση, συχνά περιλαμβάνει ένα συνδυασμό χειρόγραφων ελεγκτικών διαδικασιών και τεχνικών ελέγχου που υποστηρίζονται από Η/Υ (computer-assisted audit techniques ή CAATs).

- Οι γενικές κατηγορίες χειρόγραφων ελεγκτικών διαδικασιών περιλαμβάνουν την αναζήτηση πληροφοριών (π.χ. συνεντεύξεις ή μετρήσεις/έρευνες), την παρατήρηση, την επιθεώρηση, τον έλεγχο παραστατικών, την ιχνηλάτηση,

την επανεκτέλεση, την επιβεβαίωση και αναλυτικές διαδικασίες (πχ ανάλυση δεικτών, τάσεων ή συγκριτική αξιολόγηση).

- Οι τεχνικές ελέγχου που υποστηρίζονται από Η/Υ (CAATs) περιλαμβάνουν γενικό λογισμικό ελέγχου καθώς και εξειδικευμένο λογισμικό που επαληθεύει (test) τη λογική της επεξεργασίας και τους μηχανισμούς ελέγχου άλλων εφαρμογών λογισμικού και συστημάτων.

Οι διαδικασίες αξιολόγησης αναφέρονται με μεγάλη λεπτομέρεια στον Οδηγό Εφαρμογής 2320 – Ανάλυση και Αξιολόγηση.

Όταν ολοκληρώνονται οι αξιολογήσεις, τα αποτελέσματα αυτών μπορεί να καταγράφονται σε μία στήλη, η οποία προστίθεται στον πίνακα κινδύνων και μηχανισμών ελέγχου (risk and control matrix), ο οποίος συνήθως έχει καταχωρηθεί ως φύλλο εργασίας. Οι καταχωρήσεις στον πίνακα (matrix) περιλαμβάνουν, σε γενικές γραμμές, αναφορές ή παραπομπές σε πρόσθετα φύλλα εργασίας όπου τεκμηριώνονται οι λεπτομέρειες των επαληθεύσεων (testing) και των αναλύσεων που χρησιμοποιήθηκαν, τα αποτελέσματα και οποιαδήποτε επιπλέον υποστήριξη των συμπερασμάτων του εσωτερικού ελεγκτή. Οι πληροφορίες του εσωτερικού ελέγχου, τα αποτελέσματα των επαληθεύσεων (testing) και η επιχειρηματολογία των συμπερασμάτων μπορούν επίσης να παρουσιαστούν ως σύνοψη των εργασιών που πραγματοποιήθηκαν.

Ο ΕΕΕ συνήθως καθορίζει μία κοινή προσέγγιση για τη συμπλήρωση των φύλων εργασίας στο εγχειρίδιο πολιτικών και διαδικασιών του εσωτερικού ελέγχου. Η τεκμηρίωση αναφέρεται με μεγαλύτερη λεπτομέρεια στον Οδηγό Εφαρμογής 2330 - Καταγραφή Πληροφοριών.

Επίδειξη Συμμόρφωσης

Η συμμόρφωση με το Πρότυπο 2300 μπορεί να αποδειχθεί με τα φύλλα εργασίας του έργου που περιγράφουν τις ενέργειες, τις αναλύσεις και τις αξιολογήσεις που πραγματοποιήθηκαν κατά τη διάρκεια εκτέλεσης του έργου, καθώς και τη λογική υποστήριξη των συμπερασμάτων, των γνωμών ή / και των συμβουλών. Τα φύλλα εργασίας κανονικά περιλαμβάνουν μία περιγραφή κάθε μηχανογραφημένης τεχνικής ελέγχου (CAATs) ή λογισμικού που χρησιμοποιήθηκε κατά τη διάρκεια εκτέλεσης του έργου.

Επιπλέον, οι τελικές κοινοποιήσεις του έργου συνήθως αποδεικνύουν τη συμμόρφωση.

Έρευνες (surveys) μετά την ολοκλήρωση του έργου ή άλλοι μηχανισμοί ανατροφοδότησης μπορούν να επιβεβαιώσουν την επίτευξη των αντικειμενικών σκοπών του έργου από την οπτική του συμβουλίου και της ανώτερης διοίκησης.

Απόδειξη της συμμόρφωσης μπορεί να παρέχει η τεκμηρίωση της εποπτείας του έργου.

Πρότυπο 2310 – Εντοπισμός Πληροφοριών

Οι εσωτερικοί ελεγκτές πρέπει να εντοπίζουν επαρκείς, αξιόπιστες, σχετικές και χρήσιμες πληροφορίες για την επίτευξη των αντικειμενικών σκοπών του έργου.

Επεξήγηση:

- **Επαρκείς** πληροφορίες είναι οι αληθινές και πειστικές πληροφορίες, τις οποίες, εάν χρησιμοποιούσε ένα λογικό άτομο, θα κατέληγε στα ίδια συμπεράσματα με τον εσωτερικό ελεγκτή.
- **Αξιόπιστες** πληροφορίες είναι οι βέλτιστες πληροφορίες που είναι εφικτό να εντοπιστούν μέσω της χρήσης κατάλληλων τεχνικών έργου.
- Οι **σχετικές** πληροφορίες υποστηρίζουν τις παρατηρήσεις και τις εισηγήσεις που προκύπτουν από το έργο και είναι συναφείς με τους αντικειμενικούς σκοπούς του έργου.
- Οι **χρήσιμες** πληροφορίες βοηθούν τον οργανισμό να επιτύχει τους σκοπούς του.

Αναθεωρημένα Πρότυπα, Έναρξη ισχύος: 1 Ιανουαρίου 2017

Εισαγωγή

Ο εσωτερικός έλεγχος χρησιμοποιεί μία συστηματική και πειθαρχημένη προσέγγιση για να αξιολογεί και να βελτιώνει την αποτελεσματικότητα των διαδικασιών διακυβέρνησης, διαχείρισης κινδύνων και μηχανισμών ελέγχου. Η συστηματική και πειθαρχημένη αυτή προσέγγιση απαιτεί από τους εσωτερικούς ελεγκτές να εντοπίζουν, αναλύουν, αξιολογούν και να καταγράφουν πληροφορίες προκειμένου να υποστηρίζουν τα αποτελέσματα ενός έργου και τα συμπεράσματά τους. Το Πρότυπο 2310 αποσαφηνίζει τα κριτήρια εντοπισμού των αναγκαίων πληροφοριών.

Οι εσωτερικοί ελεγκτές αρχίζουν να συλλέγουν πληροφορίες που περιλαμβάνουν ελεγκτικά τεκμήρια από τη στιγμή του σχεδιασμού του έργου. Μία εξέταση των αντικειμενικών σκοπών και του προγράμματος εργασιών του έργου βοηθά στην προετοιμασία των εσωτερικών ελεγκτών για τον εντοπισμό επαρκών, αξιόπιστων, σχετικών και χρήσιμων πληροφοριών. Το πρόγραμμα εργασιών ορίζει τις διαδικασίες τις οποίες θα εφαρμόσουν οι εσωτερικοί ελεγκτές προκειμένου να εκτελέσουν το έργο.

Θα μπορούσε να είναι χρήσιμη για τους εσωτερικούς ελεγκτές η εξέταση των πολιτικών του οργανισμού και της νομοθεσίας που σχετίζονται με τα προσωπικά δεδομένα πριν από την έναρξη των εργασιών του έργου. Θα μπορούσαν επίσης να συμβουλευθούν το νομικό σύμβουλο του οργανισμού και άλλους εμπειρογνώμονες επί του θέματος για να βρουν απαντήσεις στις ερωτήσεις ή τους προβληματισμούς που θα μπορούσαν να προκύψουν λόγω της πρόσβασης σε προσωπικά δεδομένα.

Η διαδικασία εντοπισμού πληροφοριών διευκολύνεται από την ανοιχτή και συνεργατική επικοινωνία μεταξύ του εσωτερικού ελεγκτή και του προσωπικού του οργανισμού, ειδικά αυτού που εμπλέκεται άμεσα με την περιοχή ή τη διαδικασία που εξετάζεται. Η καθιέρωση και η τήρηση αποτελεσματικών καναλιών επικοινωνίας αποτελεί μία σημαντική πτυχή της εκτέλεσης του έργου. Η ανεξαρτησία εντός του οργανισμού της λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου είναι επίσης ουσιώδης για την ανοιχτή επικοινωνία (βλέπε Πρότυπο 1110 – Ανεξαρτησία εντός του Οργανισμού).

Εφαρμογή του Προτύπου

Κατά τον σχεδιασμό του έργου, οι εσωτερικοί ελεγκτές συγκεντρώνουν πληροφορίες για τον ελεγχόμενο και τις τεκμηριώνουν σε φύλλα εργασίας. Το επίπεδο της ανάλυσης και της λεπτομέρειας των πληροφοριών που εφαρμόζεται κατά τη φάση του σχεδιασμού, ποικίλει ανάλογα με τη λειτουργία εσωτερικού ελέγχου και το έργο. Η αξιολόγηση της επάρκειας του σχεδιασμού των μηχανισμών ελέγχου ολοκληρώνεται συχνά στη φάση του σχεδιασμού του έργου, επειδή βοηθά τους εσωτερικούς ελεγκτές να εντοπίζουν τους σημαντικούς μηχανισμούς ελέγχου που θα επαληθευθούν (tested) στη συνέχεια για την αποτελεσματικότητά τους. Έτσι, η ελεγκτική τεκμηρίωση μπορεί να είναι αποτέλεσμα της επαλήθευσης (testing) του σχεδιασμού των διαδικασιών ελέγχου (control processes).

Σύμφωνα με το Πρότυπο 2310, η αξιοπιστία των ελεγκτικών πληροφοριών εξαρτάται από τη χρήση των κατάλληλων τεχνικών κατά τη διάρκεια εκτέλεσης του έργου. Κάποιες τεχνικές χρειάζονται περισσότερο χρόνο ή απαιτούν περισσότερους πόρους από άλλες, αλλά μπορεί να αξίζει η επένδυση σε αυτές επειδή επιτρέπουν υψηλότερο βαθμό διαβεβαίωσης.

Γενικά, οι απλές χειρόγραφες διαδικασίες ελέγχου περιλαμβάνουν:

- Την επιθεώρηση φυσικών αποδεικτικών στοιχείων (physical evidence), όπως των ενσώματων περιουσιακών στοιχείων της περιοχής που εξετάζεται.
- Την εξέταση των εγγράφων είτε του ελεγχόμενου είτε άλλων εξωτερικών πηγών.
- Τη συγκέντρωση πειστικών τεκμηρίων μέσω συνεντεύξεων, ερευνών ή αυτο-αξιολογήσεων κινδύνων και μηχανισμών ελέγχου.
- Την πραγματοποίηση επαληθεύσεων της πορείας εκτέλεσης (walk-throughs) για παρατήρηση μίας διαδικασίας στην πράξη.
- Την εξέταση δεδομένων που παρακολουθούνται διαρκώς μέσω της τεχνολογίας.

Πιο σύνθετες διαδικασίες για την ανάλυση και την αξιολόγηση πληροφοριών αναφέρονται με μεγαλύτερη λεπτομέρεια στον Οδηγό Εφαρμογής 2320 – Ανάλυση και Αξιολόγηση.

⇒ Η **επάρκεια** και η **αξιοπιστία** των πληροφοριών μεγιστοποιείται όταν η πληροφορία είναι πρόσφατη, διασταυρωμένη, ή / και έχει αποκτηθεί απευθείας από έναν εσωτερικό ελεγκτή (πχ με την παρατήρηση μιας διαδικασίας ή την εξέταση εγγράφων) ή από ένα ανεξάρτητο τρίτο μέρος. Οι πληροφορίες είναι

επίσης περισσότερο αξιόπιστες όταν συγκεντρώνονται από ένα σύστημα του οποίου οι μηχανισμοί ελέγχου λειτουργούν αποτελεσματικά.

Ένα από τα πιο σημαντικά χαρακτηριστικά των επαρκών και αξιόπιστων πληροφοριών είναι ότι θα πρέπει να συγκεντρώνονται και να τεκμηριώνονται με τέτοιο τρόπο ώστε ένα συνετό και καλά ενημερωμένο πρόσωπο (π.χ. ένας επιβλέπων του εσωτερικού ελέγχου ή ένας εξωτερικός αξιολογητής) επαναλαμβάνοντας τα βήματα και τις επαληθεύσεις (tests) που περιγράφονται στα φύλλα εργασίας, να επιτύχει τα ίδια αποτελέσματα και λογικά να καταλήξει στα ίδια συμπεράσματα με τους αρχικούς εσωτερικούς ελεγκτές που εκτέλεσαν το έργο. Κατά συνέπεια, είναι σημαντικό ο επικεφαλής εσωτερικού ελέγχου (ΕΕΕ) να καθιερώνει ένα σύστημα τεκμηρίωσης, στο οποίο να περιλαμβάνεται η προτεινόμενη ορολογία και τυποποιημένοι συμβολισμοί (π.χ. σύμβολα και σημάδια ελέγχου – tick marks) και το οποίο θα χρησιμοποιούν οι εσωτερικοί ελεγκτές με συνέπεια. Η τεκμηρίωση αναφέρεται με μεγαλύτερη λεπτομέρεια στον Οδηγό Εφαρμογής 2330 - Καταγραφή Πληροφοριών.

⇒ Επειδή οι πόροι του έργου δεν είναι απεριόριστοι, είναι σημαντικό για τους εσωτερικούς ελεγκτές να εντοπίζουν και να ιεραρχούν τις περισσότερο **σχετικές** και **χρήσιμες** πληροφορίες (π.χ. τις πληροφορίες που υποστηρίζουν ή μεγιστοποιούν την αξιοπιστία των παρατηρήσεων και των προτάσεων του έργου). Είναι επίσης σημαντικό για τους εσωτερικούς ελεγκτές να αξιολογούν αυστηρά τις πληροφορίες του έργου στο σύνολό τους, παρά να βασίζονται σε μοναδικά παραδείγματα, καθώς τα συμπεράσματα και οι συμβουλές τους βασίζονται σε αποδείξεις που είναι πειστικές και όχι απόλυτες.

Επίδειξη Συμμόρφωσης

Η συμμόρφωση με το Πρότυπο 2310 μπορεί να αποδειχθεί με το πρόγραμμα εργασιών του έργου και τα υποστηρικτικά αυτού φύλλα εργασίας, τα οποία μπορεί να διαφυλάσσονται ηλεκτρονικά ή σε έντυπη μορφή. Τα φύλλα εργασίας είναι συνήθως οργανωμένα με τη σειρά των ενεργειών που προβλέπονται στο πρόγραμμα εργασιών και συνδέονται με αυτό, είτε υπάρχουν σαν ξεχωριστά φύλλα εργασίας είτε σαν βήματα ελέγχου σε ένα αυτοματοποιημένο σύστημα ελέγχου. Σαν αποτέλεσμα της επίβλεψης, η τεκμηρίωση για την υποστήριξη των αντικειμενικών σκοπών επιτυγχάνεται μέσω του εντοπισμού επαρκών, αξιόπιστων, σχετικών και χρήσιμων

Για να επιβεβαιωθεί ότι οι πληροφορίες που δόθηκαν ήταν χρήσιμες για τον οργανισμό, θα μπορούσαν να διεξαχθούν σχετικές έρευνες στο προσωπικό της περιοχής που εξετάζεται (αφού έχουν ολοκληρωθεί οι κοινοποιήσεις του έργου).

Επιπλέον, ο ΕΕΕ εμποπτεύει τη διάθεση των αποτελεσμάτων του έργου που έχουν κοινοποιηθεί στη διοίκηση, η οποία μπορεί να παρέχει αποδείξεις για τη χρησιμότητα των κοινοποιούμενων πληροφοριών.

Πρότυπο 2320 – Ανάλυση και Αξιολόγηση

Οι εσωτερικοί ελεγκτές πρέπει να βασίζονται τα συμπεράσματα και τα αποτελέσματα των έργων σε κατάλληλες αναλύσεις και αξιολογήσεις.

Αναθεωρημένα Πρότυπα, Έναρξη ισχύος: 1 Ιανουαρίου 2017

Εισαγωγή

Κατά τον σχεδιασμό του έργου, οι εσωτερικοί ελεγκτές πρέπει να αναπτύξουν ένα πρόγραμμα εργασιών (work program) για την επίτευξη των αντικειμενικών σκοπών του έργου (Πρότυπο 2240 – Πρόγραμμα Έργου). Για έργα διαβεβαίωσης, το πρόγραμμα εργασιών πρέπει να περιλαμβάνει τις ενέργειες για τον εντοπισμό, την ανάλυση, την αξιολόγηση και την τεκμηρίωση της αναγκαίας πληροφόρησης για την εκτέλεση του έργου (Πρότυπο 2240.A1). Η ομάδα Προτύπων 2300 περιγράφει την πρακτική εφαρμογή αυτών των προγραμματισμένων διαδικασιών.

Το Πρότυπο 2320 απαιτεί οι εσωτερικοί ελεγκτές να αναλύουν και να αξιολογούν τις πληροφορίες που λαμβάνουν κατά τη διάρκεια του έργου, προτού εξάγουν συμπεράσματα. Κατά τον σχεδιασμό του έργου και την επεξεργασία του προγράμματος εργασιών, οι εσωτερικοί ελεγκτές μπορεί να έχουν ολοκληρώσει αρκετά βήματα της εκτέλεσης του έργου και να έχουν παράξει σημαντικές πληροφορίες, περιλαμβανομένων του πίνακα κινδύνων και μηχανισμών ελέγχου (risk and control matrix) και μιας αξιολόγησης της επάρκειας του σχεδιασμού των μηχανισμών ελέγχου. Το πρόγραμμα εργασιών συχνά συνδέεται με φύλλα εργασίας που καταγράφουν τις εργασίες που ολοκληρώθηκαν, τις πληροφορίες που παράχθηκαν και τις αποφάσεις που ελήφθησαν. Παραδείγματα συνηθισμένων φύλων εργασίας αποτελούν: ένα υπόμνημα σχεδιασμού ή μια λίστα (checklist) ελέγχου, τα διαγράμματα ροής (flow charts) ή οι περιγραφές των κύριων διαδικασιών, μία χαρτογράφηση κινδύνων σε επίπεδο διαδικασιών (process level risk map), ένας πίνακας κινδύνων και μηχανισμών ελέγχου που τεκμηριώνει τις σχέσεις μεταξύ των κινδύνων και των μηχανισμών ελέγχου, η προσέγγιση των επαληθεύσεων, οι περιλήψεις από τις συνεντεύξεις, τα αποτελέσματα, τα τεκμήρια και τα συμπεράσματα.

Εφαρμογή του Προτύπου

Η μετάβαση από τον σχεδιασμό στην εκτέλεση του έργου μπορεί να μην είναι απόλυτα διακριτή, επειδή και οι δύο φάσεις περιλαμβάνουν κάποιο βαθμό ανάλυσης και αξιολόγησης ελεγκτικής πληροφόρησης. Συχνά κατά τη διαδικασία του σχεδιασμού, οι εσωτερικοί ελεγκτές εντοπίζουν μηχανισμούς ελέγχου και αξιολογούν την επάρκεια του σχεδιασμού τους, επειδή αυτό τους βοηθά να εντοπίζουν σημαντικούς (key) μηχανισμούς ελέγχου που θα επαληθευθούν (tested) στη συνέχεια για την αποτελεσματικότητά τους.

Η εκτέλεση του έργου σε γενικές γραμμές, περιλαμβάνει τη διενέργεια των επαληθεύσεων (tests) που προβλέπονται στο πρόγραμμα εργασιών του έργου για τη συλλογή τεκμηρίων σχετικά με την αποτελεσματικότητα της λειτουργίας των σημαντικών μηχανισμών ελέγχου. Με βάση τον πίνακα κινδύνων και μηχανισμών ελέγχου (risk and control matrix) και το πρόγραμμα εργασιών του έργου, οι εσωτερικοί ελεγκτές είναι πιθανό να αποκτήσουν έναν κατάλογο συγκεκριμένων ενεργειών και επαληθεύσεων (tests) που πρέπει να υλοποιηθούν. Άλλοι παράγοντες που συνήθως καθορίζονται στο πρόγραμμα εργασιών του έργου περιλαμβάνουν τις παραδοχές της διοίκησης, τους σκοπούς των επαληθεύσεων (tests), τα κριτήρια, την προσέγγιση, τις διαδικασίες, τον πληθυσμό, τη μεθοδολογία της δειγματοληψίας και το μέγεθος των δειγμάτων. Ωστόσο, κάποιες λεπτομέρειες μπορεί να κριθούν απαραίτητες από τα αρχικά στάδια της εκτέλεσης του έργου.

Τελικά, οι εσωτερικοί ελεγκτές επιδιώκουν να καταλήξουν σε συμπεράσματα ως αποτέλεσμα της εκτέλεσης του προγράμματος εργασιών του έργου (πχ ένα συμπέρασμα αποτελεί η αποτελεσματικότητα των μηχανισμών ελέγχου σε σχέση με τον περιορισμό των κινδύνων σε αποδεκτό επίπεδο). Επίσης, με την απόκτηση επαρκών πληροφοριών για την επάρκεια του σχεδιασμού και την αποτελεσματική λειτουργία των μηχανισμών ελέγχου, οι εσωτερικοί ελεγκτές μπορούν να συμπεράνουν αν οι υφιστάμενοι μηχανισμοί ελέγχου είναι επαρκείς για την επίτευξη των αντικειμενικών σκοπών της περιοχής που εξετάζεται.

Το εύρος των επαληθεύσεων (testing) εξαρτάται από το εάν τα αποτελέσματά τους έχουν παράξει επαρκή ελεγκτικά τεκμήρια στα οποία οι εσωτερικοί ελεγκτές μπορούν να βασίσουν τα συμπεράσματα ή τις συμβουλές τους. Αν οι διαδικασίες των επαληθεύσεων (testing procedures) που προβλέπονται στο πρόγραμμα εργασιών του έργου δεν τους παρέχουν επαρκείς πληροφορίες για να εξάγουν συμπεράσματα και να διατυπώσουν συστάσεις, οι εσωτερικοί ελεγκτές μπορεί να χρειαστεί να αναπροσαρμόσουν το σχέδιο των επαληθεύσεων (testing plan) και να εκτελέσουν συμπληρωματικές επαληθεύσεις (testing). Το Πρότυπο 2240.A1 απαιτεί οι αναπροσαρμογές στο πρόγραμμα εργασιών να εγκρίνονται έγκαιρα.

Αναλύσεις

Οι προσεγγίσεις των επαληθεύσεων (testing approaches) συχνά περιλαμβάνουν ένα συνδυασμό χειρόγραφων ελεγκτικών διαδικασιών και τεχνικών ελέγχου που υποστηρίζονται από Η/Υ (CAATs). Οι τελευταίες περιλαμβάνουν γενικό λογισμικό ελέγχου και εξειδικευμένο λογισμικό που επαληθεύει τη λογική της επεξεργασίας καθώς και τους μηχανισμούς ελέγχου άλλων εφαρμογών λογισμικού και συστημάτων. Όπως και οι πληροφορίες των επαληθεύσεων που περιγράφηκαν παραπάνω έτσι και οι διαδικασίες των επαληθεύσεων του έργου καθορίζονται συνήθως κατά την ανάπτυξη του προγράμματος εργασιών του έργου (Πρότυπο 2240).

Οι εσωτερικοί ελεγκτές μπορούν να επαληθεύσουν έναν συνολικό πληθυσμό ή ένα αντιπροσωπευτικό δείγμα πληροφοριών.

- Αν επιλέξουν ένα **δείγμα**, είναι υπεύθυνοι για την εφαρμογή μεθόδων που να διασφαλίζουν ότι το δείγμα που επιλέχθηκε αντιπροσωπεύει το σύνολο του

πληθυσμού ή / και τη χρονική περίοδο στην οποία θα αναχθούν τα αποτελέσματα.

- Η χρήση των τεχνικών ελέγχου που υποστηρίζονται από Η/Υ (CAATs) μπορεί να επιτρέψει την ανάλυση ενός **συνολικού πληθυσμού** πληροφοριών αντί ενός δείγματος.

Πρόσθετες λεπτομέρειες για τις τεχνικές δειγματοληψίας και τις τεχνικές ελέγχου CAATs μπορούν να αναζητηθούν στη Συμπληρωματική Καθοδήγηση του IIA.

Οι απλές χειρόγραφες διαδικασίες ελέγχου (manual audit procedures) περιλαμβάνουν τη συλλογή πληροφοριών μέσω διερεύνησης (πχ. συνεντεύξεων ή ερωτηματολογίων), παρατηρήσεων και επιθεωρήσεων. Η πραγματοποίηση άλλων χειρόγραφων διαδικασιών ελέγχου μπορεί να απαιτεί περισσότερο χρόνο, αλλά συνήθως αυτές παρέχουν υψηλότερο βαθμό διαβεβαίωσης.

Παραδείγματα χειρόγραφων διαδικασιών ελέγχου αποτελούν:

- Η **εξέταση παραστατικών (vouching)** – Οι εσωτερικοί ελεγκτές εξετάζουν την εγκυρότητα καταγεγραμμένων πληροφοριών ανατρέχοντας σε μία φυσική πηγή ή μία προηγούμενη εγγραφή.
- Η **ιχνηλάτηση (tracing)** – Οι εσωτερικοί ελεγκτές εξετάζουν την πληρότητα τεκμηριωμένων ή καταγεγραμμένων πληροφοριών ιχνηλατώντας τη ροή της πληροφορίας από ένα έγγραφο, καταχώρηση ή φυσική πηγή προς ένα επόμενο έγγραφο.
- Η **επανεκτέλεση (reperformance)** – Οι εσωτερικοί ελεγκτές εξετάζουν την ακρίβεια ενός μηχανισμού ελέγχου με την επανεκτέλεσή του, που μπορεί να δώσει άμεση απόδειξη της αποτελεσματικής λειτουργίας του.
- Η **ανεξάρτητη επιβεβαίωση (independent confirmation)** – Οι εσωτερικοί ελεγκτές αναζητούν και λαμβάνουν γραπτή επιβεβαίωση της ακρίβειας των πληροφοριών από ένα ανεξάρτητο τρίτο πρόσωπο.

Οι αναλυτικές διαδικασίες χρησιμοποιούνται για να συγκρίνουν πληροφορίες έναντι προσδοκιών, βασιζόμενες σε μία ανεξάρτητη (πχ αμερόληπτη) πηγή και με την προϋπόθεση ότι ορισμένες σχέσεις μεταξύ των πληροφοριών μπορούν εύλογα να αναμένονται λόγω απουσίας συνθηκών για το αντίθετο. Οι αναλυτικές διαδικασίες μπορεί επίσης να χρησιμοποιηθούν κατά τον σχεδιασμό του έργου (ομάδα Προτύπων 2200).

Παραδείγματα αναλυτικών διαδικασιών αποτελούν:

- Η ανάλυση δεικτών, τάσεων και παλινδρόμησης (ratio, trend, regression analysis)
- Οι επαληθεύσεις της ευλογοφάνειας (λογικότητας).
- Οι συγκρίσεις μεταξύ χρονικών περιόδων.
- Οι προγνώσεις.
- Η συγκριτική αξιολόγηση πληροφοριών που αφορούν παρόμοιες επιχειρήσεις ή οργανικές μονάδες.

Οι εσωτερικοί ελεγκτές μπορούν να ερευνούν περισσότερο τις διάφορες σημαντικές αποκλίσεις από το προσδοκώμενο αποτέλεσμα προκειμένου να καθορίσουν την αιτία ή / και τη λογική της απόκλισης (πχ απάτη, λάθος ή μεταβολή των συνθηκών). Τα μη δυνάμενα να εξηγηθούν αποτελέσματα μπορούν να υποδεικνύουν την ανάγκη για

πρόσθετη παρακολούθηση και μπορεί να υποδηλώνουν την ύπαρξη ενός σημαντικού προβλήματος το οποίο συνιστάται να γνωστοποιείται στην ανώτερη διοίκηση και το συμβούλιο (Πρότυπο 2060 - Υποβολή Αναφοράς στο Συμβούλιο και την Ανώτερη Διοίκηση).

Αξιολογήσεις

Οι εσωτερικοί ελεγκτές χρησιμοποιούν την εμπειρία, τη λογική και την επαγγελματική τους κρίση για να αξιολογήσουν τις πληροφορίες που αποκτούν καθ' όλη τη διάρκεια του έργου και να καταλήξουν σε λογικά συμπεράσματα. Οι εσωτερικοί ελεγκτές συνήθως προσεγγίζουν τα έργα με αντικειμενικό και ερευνητικό πνεύμα, αναζητώντας τη στρατηγική που θα τους οδηγήσει σε πληροφορίες ικανές για την επίτευξη των αντικειμενικών σκοπών του έργου. Σε κάθε βήμα της διαδικασίας εκτέλεσης του έργου, χρησιμοποιούν επαγγελματική εμπειρία και κρίση για να αξιολογήσουν αν τα αποδεικτικά στοιχεία είναι επαρκή και κατάλληλα για τη διαμόρφωση συμπερασμάτων ή / και συστάσεων. Σύμφωνα με το Πρότυπο 2330 - Καταγραφή Πληροφοριών, οι εσωτερικοί ελεγκτές πρέπει να καταγράφουν τις πληροφορίες που με λογικό τρόπο υποστηρίζουν τα αποτελέσματα και συμπεράσματα του έργου. Ωστόσο, αυτό δεν σημαίνει ότι οι εσωτερικοί ελεγκτές θα πρέπει να αποκλείουν σχετική πληροφόρηση που μπορεί να έρχεται σε αντίθεση με τα συμπεράσματά τους.

Οι εσωτερικοί ελεγκτές συχνά πραγματοποιούν μία **ανάλυση θεμελιώδους αιτίας** για να εντοπίσουν το βαθύτερο αίτιο της εκδήλωσης ενός λάθους, προβλήματος, χαμένης ευκαιρίας ή περίπτωσης μη συμμόρφωσης. Η ανάλυση θεμελιώδους αιτίας επιτρέπει στους εσωτερικούς ελεγκτές να διατυπώσουν άποψη που βελτιώνει την αποτελεσματικότητα και αποδοτικότητα των διαδικασιών διακυβέρνησης, διαχείρισης κινδύνων και ελέγχου του οργανισμού. Ωστόσο, οι αναλύσεις αυτές μπορεί μερικές φορές να απαιτούν υπερβολικά πολλούς πόρους, όπως χρόνο και εμπειρία επί του αντικειμένου. Έτσι, όταν πραγματοποιούν μία ανάλυση θεμελιώδους αιτίας, οι εσωτερικοί ελεγκτές πρέπει να επιδεικνύουν τη δέουσα επαγγελματική επιμέλεια μετρώντας τη συγκεκριμένη εργασία σε σχέση με τα πιθανά οφέλη (Πρότυπο 1220.A1).

Παρόλο που πολύπλοκα θέματα μπορεί να απαιτούν πιο ενδελεχείς αναλύσεις, σε ορισμένες περιπτώσεις μία ανάλυση θεμελιώδους αιτίας μπορεί να είναι τόσο απλή όσο μια σειρά ερωτήσεων «γιατί» στην προσπάθεια εντοπισμού της θεμελιώδους αιτίας μίας απόκλισης.

Για παράδειγμα:

- *Ο εργάτης έπεσε.*
- *Γιατί?*
 - *Γιατί υπήρχε λάδι στο πάτωμα.*
 - *Γιατί?*
 - *Γιατί ένα εξάρτημα είχε διαρροή.*
 - *Γιατί?*
 - *Γιατί το εξάρτημα συνεχώς παθαίνει βλάβες.*
 - *Γιατί?*

- ο *Επειδή τα ποιοτικά πρότυπα των προμηθευτών είναι ανεπαρκή.*

Οι περισσότερες θεμελιώδεις αιτίες μπορούν να εντοπισθούν σε αποφάσεις, ενέργειες ή αδράνεια ενός ή περισσοτέρων προσώπων. Ωστόσο, ο καθορισμός της πραγματικής θεμελιώδους αιτίας μπορεί να είναι δύσκολος και υποκειμενικός, ακόμη και μετά την εκτέλεση μίας ανάλυσης ποσοτικών και ποιοτικών στοιχείων από τους εσωτερικούς ελεγκτές.

Σε κάποιες περιπτώσεις, πολλαπλά σφάλματα με ποικίλους βαθμούς επίδρασης μπορεί να συνδυάζονται για να διαμορφώσουν μία θεμελιώδη αιτία ενός ζητήματος ή η θεμελιώδης αιτία θα μπορούσε να περιλαμβάνει έναν κίνδυνο σχετιζόμενο με ένα ευρύτερο θέμα όπως είναι η κουλτούρα του οργανισμού. Συνεπώς, οι εσωτερικοί ελεγκτές μπορεί να επιλέξουν τη συνδρομή από διάφορα εσωτερικά ή εξωτερικά ενδιαφερόμενα μέρη. Σε κάποιες περιπτώσεις, οι εσωτερικοί ελεγκτές μπορούν να υποβάλουν στη διοίκηση μια ποικιλία πιθανών θεμελιωδών αιτιών για να τις λάβει υπόψη, βασιζόμενοι σε μια ανεξάρτητη και αντικειμενική αξιολόγηση διαφόρων σεναρίων θεμελιώδους αιτίας ενός θέματος. Όταν τα χρονικά πλαίσια ή τα επίπεδα ικανοτήτων που απαιτούνται για την ολοκλήρωση της ανάλυσης θεμελιώδους αιτίας υπερβαίνουν αυτά που είναι διαθέσιμα εντός της λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου, ο επικεφαλής εσωτερικού ελέγχου (ΕΕΕ) μπορεί να εισηγηθεί στη διοίκηση να αντιμετωπίσει το βασικό πρόβλημα και να εργαστεί για τον εντοπισμό της θεμελιώδους αιτίας.

Επίδειξη Συμμόρφωσης

Τα φύλλα εργασίας κατά κανόνα παρέχουν επαρκείς πληροφορίες σχετικά με τις αναλύσεις, τα αποτελέσματα και τα συμπεράσματα του έργου, οι οποίες επιτρέπουν στον αναγνώστη να κατανοεί τη βάση των συμπερασμάτων. Τα φύλλα εργασίας, επίσης, συνήθως περιγράφουν τον εξεταζόμενο πληθυσμό, τη διαδικασία και τη μέθοδο δειγματοληψίας που χρησιμοποίησαν οι εσωτερικοί ελεγκτές. Για τα φύλλα εργασίας υπάρχουν παραπομπές στο πρόγραμμα εργασιών του έργου. Η επισκόπηση του έργου για σκοπούς εποπτείας (Πρότυπο 2340 - Εποπτεία Έργων) μπορεί να μεγιστοποιήσει την επίδειξη συμμόρφωσης.

Πρότυπο 2330 – Καταγραφή Πληροφοριών

Οι εσωτερικοί ελεγκτές πρέπει να καταγράφουν τις κατάλληλες πληροφορίες για την υποστήριξη των συμπερασμάτων και των αποτελεσμάτων των έργων.

Αναθεωρημένα Πρότυπα, Έναρξη ισχύος: 1 Ιανουαρίου 2017

Εισαγωγή

Τα φύλλα εργασίας του έργου χρησιμοποιούνται για την καταγραφή των πληροφοριών που παράγονται καθ' όλη τη διάρκεια του έργου, συμπεριλαμβανομένων του σχεδιασμού, των επαληθεύσεων (testing), των αναλύσεων, της αξιολόγησης των δεδομένων και της διαμόρφωσης των αποτελεσμάτων και των συμπερασμάτων. Τα φύλλα εργασίας μπορεί να τηρούνται σε έντυπη μορφή, ηλεκτρονικά ή και με τους δύο τρόπους. Η χρήση λογισμικού εσωτερικού ελέγχου μπορεί να ενισχύσει την ομοιογένεια και την αποδοτικότητα αυτών.

Το περιεχόμενο, η οργάνωση και η μορφή των φύλλων εργασίας ποικίλουν ανάλογα με τον οργανισμό και τη φύση του έργου. Ωστόσο, είναι σημαντικό να επιτευχθεί όσο το δυνατόν μεγαλύτερη ομοιογένεια των φύλλων εργασίας της λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου, καθώς αυτό γενικά διευκολύνει την ανταλλαγή των σχετικών με το έργο πληροφοριών και τον συντονισμό των δραστηριοτήτων του εσωτερικού ελέγχου.

Επειδή ο επικεφαλής εσωτερικού ελέγχου (ΕΕΕ) είναι υπεύθυνος για τον συντονισμό και την ανάπτυξη των πολιτικών και διαδικασιών του εσωτερικού ελέγχου (βλέπε Πρότυπο 2050 – Συντονισμός και Επίκληση στην εργασία λοιπών παρόχων και Πρότυπο 2040 - Πολιτικές και Διαδικασίες, αντίστοιχα), είναι λογικό να δίδει οδηγίες και να καθορίζει διαδικασίες συμπλήρωσης των φύλλων εργασίας για διάφορους τύπους έργων.

Η χρήση τυποποιημένων αλλά ευέλικτων μορφών ή υποδειγμάτων φύλλων εργασίας βελτιώνει την αποδοτικότητα και την ομοιογένεια της διαδικασίας του εσωτερικού ελέγχου. Τα στοιχεία των φύλλων εργασίας που χρησιμοποιούνται ευρέως περιλαμβάνουν τη γενική διάταξη, τη σήμανση (tick-mark, π.χ. με σύμβολα που χρησιμοποιούνται για την απεικόνιση συγκεκριμένων ελεγκτικών ενεργειών), ένα σύστημα παραπομπών σε άλλα φύλλα εργασίας και καθορισμένη πληροφόρηση που θα πρέπει να διατηρηθεί μόνιμα ή να προωθηθεί σε άλλα έργα.

Πριν την καταγραφή των σχετικών με το έργο πληροφοριών <που συλλέγονται κατά τη διάρκεια εκτέλεσης του έργου>, οι εσωτερικοί ελεγκτές συνιστάται να εξετάζουν και να κατανοούν τις διαδικασίες του οργανισμού για την ανάπτυξη συγκεκριμένων φύλλων εργασίας, τους τυποποιημένους συμβολισμούς και κάθε διαθέσιμο πρότυπο ή λογισμικό που χρησιμοποιούνται από τον εσωτερικό έλεγχο.

Εφαρμογή του Προτύπου

Το Πρότυπο 2310 - Εντοπισμός Πληροφοριών δηλώνει ότι «Οι εσωτερικοί ελεγκτές πρέπει να εντοπίζουν επαρκείς, αξιόπιστες, σχετικές και χρήσιμες πληροφορίες, έτσι ώστε να επιτύχουν τους αντικειμενικούς σκοπούς του έργου». Τα χαρακτηριστικά αυτά των πληροφοριών είναι εξίσου ουσιώδη και οι εσωτερικοί ελεγκτές πρέπει να τα λαμβάνουν υπόψη όταν καταγράφουν τις πληροφορίες στα φύλλα εργασίας. Τα αποτελεσματικά φύλλα εργασίας περιέχουν πληροφορίες που είναι επαρκείς και σχετικές με τους αντικειμενικούς σκοπούς του έργου, τις παρατηρήσεις, τα συμπεράσματα και τις εισηγήσεις, και παρέχουν χρήσιμη πληροφόρηση στον οργανισμό για την επίτευξη των στόχων του.

Η πληροφόρηση που καταγράφεται σε αποτελεσματικά φύλλα εργασίας είναι επίσης αξιόπιστη επειδή προκύπτει από τη χρήση κατάλληλων τεχνικών κατά την εκτέλεση του έργου, οι οποίες έχουν τεκμηριωθεί. Ίσως είναι πιο σημαντικό, τα φύλλα εργασίας να περιέχουν **επαρκή** και **σχετική** πληροφόρηση που θα μπορούσε να επιτρέψει σε ένα συνετό και καλά ενημερωμένο άτομο, όπως ένας άλλος εσωτερικός ελεγκτής ή ένας εξωτερικός ελεγκτής, να καταλήξει στα ίδια συμπεράσματα με τον εσωτερικό ελεγκτή που υλοποίησε το έργο. Έτσι, η τεκμηρίωση στα φύλλα εργασίας αποτελεί ένα σημαντικό μέρος μίας συστηματικής και πειθαρχημένης πορείας εκτέλεσης του έργου, επειδή οργανώνει τα τεκμήρια του ελέγχου με τρόπο που επιτρέπει την επανεκτέλεση της εργασίας και υποστηρίζει τα συμπεράσματα και αποτελέσματα του έργου.

Τα φύλλα εργασίας μπορεί να περιέχουν τα ακόλουθα στοιχεία:

- Το ευρετήριο ή τον αριθμό αναφοράς.
- Τον τίτλο ή την επικεφαλίδα που προσδιορίζει την περιοχή ή τη διαδικασία που εξετάζεται.
- Την ημερομηνία ή την περίοδο εκτέλεσης του έργου.
- Το εύρος της εργασίας που εκτελείται.
- Τη δήλωση του σκοπού της απόκτησης και ανάλυσης των δεδομένων.
- Την πηγή των δεδομένων που περιλαμβάνονται στα φύλλα εργασίας.
- Την περιγραφή του πληθυσμού που αξιολογήθηκε, περιλαμβανομένου του μεγέθους του δείγματος και της μεθόδου επιλογής αυτού.
- Τη μεθοδολογία που χρησιμοποιήθηκε για την ανάλυση δεδομένων
- Τις λεπτομέρειες των επαληθεύσεων (tests) που διενεργήθηκαν και των αναλύσεων που πραγματοποιήθηκαν.
- Τα συμπεράσματα, συμπεριλαμβανομένων των παραπομπών στα φύλλα εργασίας με τις παρατηρήσεις του ελέγχου.
- Την προτεινόμενη παρακολούθηση των εργασιών του έργου που θα πρέπει να διενεργηθεί.
- Το όνομα του εσωτερικού ελεγκτή ή των ελεγκτών που υλοποίησαν το έργο.
- Τη σημείωση για την πραγματοποίηση επισκόπησης και το όνομα του εσωτερικού ελεγκτή ή των ελεγκτών που τη διενήργησαν.

Γενικά, τα φύλλα εργασίας είναι οργανωμένα σύμφωνα με τη δομή με την οποία αναπτύσσεται το πρόγραμμα εργασιών του έργου και με τις παραπομπές σε σχετικές πληροφορίες. Το τελικό αποτέλεσμα είναι μια πλήρης συλλογή τεκμηρίων (ηλεκτρονικών, σε έντυπη μορφή ή και τα δύο) για τις διαδικασίες που εφαρμόστηκαν, τις πληροφορίες που αποκτήθηκαν, τα συμπεράσματα που προέκυψαν, τις συστάσεις που διαμορφώθηκαν σιγά - σιγά από τα προηγούμενα βήματα και τη λογική επιχειρηματολογία που υποστηρίζει κάθε ένα από αυτά τα βήματα. Η τεκμηρίωση αυτή αποτελεί τη βασική υποστήριξη των εσωτερικών ελεγκτών για την επικοινωνία με τα ενδιαφερόμενα μέρη, συμπεριλαμβανομένης της ανώτερης διοίκησης, του συμβουλίου και της διοίκησης της υπό εξέταση περιοχής ή διαδικασίας.

Η επισκόπηση των φύλλων εργασίας από τον επιβλέποντα εσωτερικό ελεγκτή χρησιμοποιείται συνήθως για την εκπαίδευση των εσωτερικών ελεγκτών (βλέπε Πρότυπο 2340 – Εποπτεία Έργων). Η επισκόπηση αυτή μπορεί επίσης να χρησιμοποιηθεί σαν βάση για την αξιολόγηση της συμμόρφωσης με τα Διεθνή Πρότυπα για την Επαγγελματική Εφαρμογή του Εσωτερικού Ελέγχου και για την τήρηση του Προγράμματος Διαβεβαίωσης και Βελτίωσης Ποιότητας (βλέπε Πρότυπο 1300 - Πρόγραμμα Διαβεβαίωσης και Βελτίωσης Ποιότητας).

Επίδειξη Συμμόρφωσης

Τα φύλλα εργασίας, κατάλληλα προετοιμασμένα και συμπληρωμένα, είτε τηρούνται σε έντυπη μορφή είτε σε ηλεκτρονική, επιδεικνύουν τη συμμόρφωση με το Πρότυπο 2330.

Απόδειξη ότι οι πληροφορίες, που αφορούν στην υλοποίηση του έργου, είναι επαρκείς, αξιόπιστες, σχετικές και χρήσιμες μπορεί να επιδειχθεί με την αποτελεσματική εφαρμογή από τη διοίκηση των προτεινόμενων διορθωτικών ενεργειών.

Όταν τα αποτελέσματα του έργου κοινοποιούνται στα αρμόδια ενδιαφερόμενα μέρη, ο ΕΕΕ μπορεί επίσης να επιτύχει ανατροφοδότηση για την ποιότητα των καταγεγραμμένων πληροφοριών του έργου.

Παρομοίως, η διερεύνηση (survey), μετά την ολοκλήρωσή του έργου, των απόψεων των ατόμων που έλαβαν τις σχετικές με την εκτέλεση του έργου πληροφορίες μπορεί επίσης να αποδείξει τη συμμόρφωση.

Πρότυπο 2340 – Εποπτεία Έργων

Τα έργα πρέπει να εποπτεύονται κατάλληλα, ώστε να εξασφαλίζεται η επίτευξη των αντικειμενικών σκοπών τους, η διασφάλιση της ποιότητας και η βελτίωση του ανθρώπινου δυναμικού.

Επεξήγηση:

Ο βαθμός της απαιτούμενης εποπτείας εξαρτάται από την επάρκεια γνώσεων, την εμπειρία των εσωτερικών ελεγκτών και την πολυπλοκότητα των έργων. Ο επικεφαλής εσωτερικού ελέγχου έχει τη συνολική ευθύνη για την εποπτεία των έργων, είτε εκτελούνται από τη ή για τη λειτουργία του εσωτερικού ελέγχου, αλλά έχει και τη δυνατότητα να τοποθετήσει έμπειρα μέλη της λειτουργίας του εσωτερικού ελέγχου να πραγματοποιήσουν την επισκόπηση. Τα στοιχεία που προκύπτουν από την εποπτεία καταγράφονται και διατηρούνται

Αναθεωρημένα Πρότυπα, Έναρξη ισχύος: 1 Ιανουαρίου 2017

Εισαγωγή

Ο επικεφαλής εσωτερικού ελέγχου (ΕΕΕ) έχει τη συνολική ευθύνη για την εποπτεία των έργων, για τη διασφάλιση της επίτευξης των αντικειμενικών σκοπών, της ποιότητας και της επαγγελματικής ανάπτυξης των εσωτερικών ελεγκτών.

Έτσι, όταν σχεδιάζει την επίβλεψη ενός έργου ο ΕΕΕ, συνιστάται να εξετάζει τους αντικειμενικούς σκοπούς του έργου και τις πολιτικές και διαδικασίες του εσωτερικού ελέγχου που υποστηρίζουν την εφαρμογή του Προτύπου 2340. Πριν ακόμη ξεκινήσει η διαδικασία του σχεδιασμού του έργου, ο ΕΕΕ έχει συνήθως καθορίσει πολιτικές και διαδικασίες εσωτερικού ελέγχου που αφορούν στον σχεδιασμό, την εκτέλεση και εποπτεία των έργων (βλέπε Πρότυπο 2040 – Πολιτικές και Διαδικασίες). Τέτοιες πολιτικές και διαδικασίες μπορεί να καθορίζουν τα προγράμματα λογισμικού ή τα υποδείγματα που οι εσωτερικοί ελεγκτές θα πρέπει να χρησιμοποιούν προκειμένου να δημιουργήσουν ομοιογενείς «φόρμες» προγραμμάτων και φύλλων εργασίας.

Επίσης, οι πολιτικές και διαδικασίες μπορεί να προσφέρουν ευκαιρίες για την ανάπτυξη των εσωτερικών ελεγκτών, όπως μία πολιτική που να απαιτεί συναντήσεις μετά την εκτέλεση του ελεγκτικού έργου μεταξύ του εσωτερικού ελεγκτή ή των ελεγκτών που το υλοποίησαν και του ΕΕΕ ή του διορισμένου επόπτη του έργου.

Η αξιολόγηση των ικανοτήτων των εσωτερικών ελεγκτών είναι συνεχής, και δεν αποτελεί αποκλειστική ενέργεια κατά την εκτέλεση του έργου. Η αξιολόγηση των ικανοτήτων συνήθως παρέχει επαρκείς πληροφορίες για τις δεξιότητες των εσωτερικών ελεγκτών οι οποίες επιτρέπουν στον ΕΕΕ να κατανέμει κατάλληλα τους εσωτερικούς ελεγκτές σε έργα για τα οποία διαθέτουν τις απαραίτητες γνώσεις, ικανότητες και άλλες δεξιότητες. Επίσης, επιτρέπουν στον ΕΕΕ να ορίζει τον κατάλληλο επόπτη για το έργο.

Εφαρμογή του Προτύπου

Η εποπτεία του έργου είναι μια διαδικασία που αρχίζει με τον σχεδιασμό και συνεχίζεται καθ' όλη την διάρκεια υλοποίησης του έργου. Κατά τη φάση του σχεδιασμού, ο επιβλέπων το έργο είναι υπεύθυνος για την έγκριση του προγράμματος εργασιών του έργου και μπορεί να αναλάβει την ευθύνη και για άλλες ενέργειες της διαδικασίας του σχεδιασμού (βλέπε Πρότυπο 2240.A1). Το πρωταρχικό κριτήριο για την έγκριση του προγράμματος εργασιών είναι αν αυτό έχει σχεδιασθεί για την αποδοτική επίτευξη των αντικειμενικών σκοπών του έργου. Επιπλέον, το πρόγραμμα εργασιών πρέπει να περιλαμβάνει διαδικασίες για τον εντοπισμό, την ανάλυση, την αξιολόγηση και την τεκμηρίωση των πληροφοριών του έργου. Το Πρότυπο 2240.A1 αναφέρει ότι οι όποιες αναπροσαρμογές στο πρόγραμμα εργασιών πρέπει να εγκρίνονται. Η εποπτεία του έργου περιλαμβάνει επίσης τη διαβεβαίωση ότι το πρόγραμμα εργασιών ολοκληρώνεται και ότι εγκρίνονται οι διάφορες αλλαγές σε αυτό.

Ο επιβλέπων το έργο κατά κανόνα διατηρεί μόνιμη επικοινωνία με τον εσωτερικό ελεγκτή ή τους ελεγκτές στους οποίους έχει ανατεθεί το έργο και τη διοίκηση της υπό εξέταση περιοχής ή διαδικασίας. Συνήθως, επανεξετάζει τα φύλλα εργασίας του έργου που περιγράφουν τις ελεγκτικές διαδικασίες που εφαρμόστηκαν, τις πληροφορίες που εντοπίστηκαν και συλλέχθηκαν, τις παρατηρήσεις και τα αρχικά συμπεράσματα που διατυπώθηκαν κατά τη διάρκεια υλοποίησης του έργου. Ο επιβλέπων αξιολογεί αν οι πληροφορίες, οι επαληθεύσεις (testing), και τα αποτελέσματα είναι επαρκή, αξιόπιστα, σχετικά και χρήσιμα για την επίτευξη των αντικειμενικών σκοπών του έργου και την υποστήριξη των αποτελεσμάτων και συμπερασμάτων του έργου, όπως απαιτείται από το Πρότυπο 2330 - Καταγραφή Πληροφοριών.

Το Πρότυπο 2420 - Ποιότητα των Κοινοποιήσεων απαιτεί οι κοινοποιήσεις του έργου να είναι ακριβείς, αντικειμενικές, σαφείς, περιεκτικές, εποικοδομητικές, πλήρεις και επίκαιρες. Οι επιβλέποντες το έργο εξετάζουν αν οι κοινοποιήσεις και τα φύλλα εργασίας του έργου διαθέτουν τα συγκεκριμένα χαρακτηριστικά, επειδή τα φύλλα εργασίας παρέχουν τη βασική υποστήριξη στις κοινοποιήσεις του έργου.

Καθ' όλη τη διάρκεια εκτέλεσης του έργου, ο επιβλέπων ή / και ο ΕΕΕ συναντούν τον εσωτερικό ελεγκτή ή τους ελεγκτές στους οποίους έχει ανατεθεί η υλοποίηση του έργου και συζητούν τη διαδικασία του έργου, γεγονός που παρέχει ευκαιρίες για εκπαίδευση, επαγγελματική ανάπτυξη και αξιολόγηση του εσωτερικού ελεγκτή ή των ελεγκτών. Όταν επανεξετάζουν τις κοινοποιήσεις και τα φύλλα εργασίας του έργου, τα οποία καταγράφουν όλες τις πτυχές της διαδικασίας του έργου, οι επιβλέποντες μπορεί να ζητήσουν επιπλέον αποδεικτικά στοιχεία ή διευκρινήσεις. Οι εσωτερικοί ελεγκτές μπορεί να έχουν τη δυνατότητα να βελτιώσουν την εργασία τους μέσω των απαντήσεων στις ερωτήσεις που θέτει ο επιβλέπων το έργο.

- ⇒ Συνήθως, οι σημειώσεις της επισκόπησης από τον επιβλέποντα απομακρύνονται από την τελική τεκμηρίωση όταν έχουν δοθεί επαρκή αποδεικτικά στοιχεία ή τα φύλλα εργασίας έχουν συμπληρωθεί με πρόσθετες

πληροφορίες που ανταποκρίνονται στους προβληματισμούς ή / και τις ερωτήσεις του επιβλέποντος.

- ⇒ Μία άλλη επιλογή είναι να τηρείται ένα ξεχωριστό αρχείο με τους προβληματισμούς και τις ερωτήσεις των επιβλεπόντων το έργο, με τις ενέργειες που έγιναν για την επίλυση τους και με τα αποτελέσματα των ενεργειών αυτών.

Ο ΕΕΕ είναι υπεύθυνος για όλα τα έργα του εσωτερικού ελέγχου και όλες τις σημαντικές επαγγελματικές εκτιμήσεις που έγιναν κατά τη διάρκεια της εκτέλεσής τους είτε από τη λειτουργία εσωτερικού ελέγχου είτε από τρίτους που εκτέλεσαν το έργο για λογαριασμό της λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου. Επομένως, ο ΕΕΕ συνήθως καθορίζει πολιτικές και διαδικασίες με σκοπό την ελαχιστοποίηση του κινδύνου να προβούν οι εσωτερικοί ελεγκτές σε εκτιμήσεις ή πράξεις που δεν συνάδουν με την επαγγελματική εκτίμηση του ΕΕΕ, γεγονός που θα μπορούσε να επηρεάσει αρνητικά το έργο.

Ο ΕΕΕ συνήθως καθιερώνει ένα μέσο επίλυσης των διαφορών επαγγελματικής κρίσης. Αυτό μπορεί να περιλαμβάνει τη συζήτηση των σχετικών γεγονότων, συμπληρωματική αναζήτηση ή διερεύνηση των γεγονότων και εξαγωγή συμπερασμάτων επί των διαφορετικών απόψεων και την καταγραφή αυτών στα φύλλα εργασίας. Εάν υπάρχει μια διαφορά στην επαγγελματική κρίση για ένα ηθικό ζήτημα, το ζήτημα αυτό θα πρέπει να παραπέμπεται στα στελέχη του οργανισμού που έχουν την αρμοδιότητα για ηθικά ζητήματα.

Επίδειξη Συμμόρφωσης

Αποδείξεις συμμόρφωσης με το Πρότυπο 2340 μπορεί να αποτελούν τα φύλλα εργασίας του έργου με μονογραφή και ημερομηνία από τον επιβλέποντα το έργο (αν είναι χειρόγραφα) ή με ηλεκτρονική έγκριση (αν καταγράφονται σε ανάλογο λογισμικό).

Επιπλέον τεκμήρια μπορεί να αποτελούν μια ολοκληρωμένη λίστα ελέγχου των φύλλων εργασίας του έργου ή / και ένα υπόμνημα με σχόλια της επισκόπησης.

Η διαβεβαίωση της ποιότητας των έργων μπορεί επίσης να επιδειχθεί μέσω της κατάρτισης από τον ΕΕΕ ενός Προγράμματος Διαβεβαίωσης και Βελτίωσης της Ποιότητας και μέσω των αποτελεσμάτων των ερευνών για αναζήτηση σχολίων σχετικών με το έργο από τα άμεσα εμπλεκόμενα με το έργο πρόσωπα.

Οι εσωτερικοί ελεγκτές μπορεί να έχουν την ευκαιρία να σχολιάσουν αυτόν που επιβλέπει το έργο με τη χρησιμοποίηση μηχανισμών αξιολόγησης από άλλους ελεγκτές, όπως είναι οι έρευνες.

Πρότυπο 2400 – Κοινοποίηση Αποτελεσμάτων

Οι εσωτερικοί ελεγκτές πρέπει να κοινοποιούν τα αποτελέσματα των έργων.

Αναθεωρημένα Πρότυπα, Έναρξη ισχύος: 1 Ιανουαρίου 2017

Εισαγωγή

Το πρότυπο απαιτεί οι εσωτερικοί ελεγκτές να κοινοποιούν τα αποτελέσματα των έργων. Κατά συνέπεια, οι εσωτερικοί ελεγκτές πρέπει να έχουν μια σαφή αντίληψη των απαιτήσεων για τις κοινοποιήσεις των έργων. Ο επικεφαλής εσωτερικού ελέγχου (ΕΕΕ) συνιστάται επίσης να κατανοεί τις προσδοκίες του συμβουλίου και της ανώτερης διοίκησης σχετικά με τις κοινοποιήσεις των αποτελεσμάτων του έργου.

Οι εσωτερικοί ελεγκτές συνιστάται να κατανοούν τις πολιτικές και τις διαδικασίες που καταγράφονται στο εγχειρίδιο εσωτερικού ελέγχου - ή οποιεσδήποτε άλλες προσδοκίες των ενδιαφερομένων μερών - καθώς και τη χρήση κάθε τυποποιημένου προτύπου, προκειμένου να διασφαλισθεί η ομοιογένεια κατά την ανάπτυξη των παρατηρήσεων και των συμπερασμάτων. Το Πρότυπο 2040 - Πολιτικές και Διαδικασίες, και ο αντίστοιχος Οδηγός Εφαρμογής, παρέχουν περισσότερες πληροφορίες για τις αρμοδιότητες του ΕΕΕ που αφορούν στις πολιτικές και διαδικασίες.

Εφαρμογή του Προτύπου

Κατά κανόνα, το εγχειρίδιο των πολιτικών και διαδικασιών του εσωτερικού ελέγχου καθορίζει τη διαδικασία τεκμηρίωσης των παρατηρήσεων και των συμπερασμάτων του έργου. Η λειτουργία εσωτερικού ελέγχου μπορεί να αναπτύξει ένα σχέδιο επικοινωνίας του έργου το οποίο θα παρέχει λεπτομερή καθοδήγηση για τον τρόπο με τον οποίο οι εσωτερικοί ελεγκτές θα κοινοποιούν τις παρατηρήσεις τους κατά τη διάρκεια του έργου, και τα τελικά αποτελέσματα του έργου.

Κατά την κοινοποίηση των αποτελεσμάτων, οι εσωτερικοί ελεγκτές λαμβάνουν υπόψη το σχέδιο επικοινωνίας, το οποίο περιλαμβάνει τα Κριτήρια Κοινοποιήσεων (Πρότυπο 2410), την Ποιότητα των Κοινοποιήσεων (Πρότυπο 2420), και τη Διάδοση των Αποτελεσμάτων του Έργου (Πρότυπο 2440). Μετά τη διαπίστωση ότι τα συγκεκριμένα *Πρότυπα* κοινοποιήσεων έχουν τηρηθεί, ο εσωτερικός ελεγκτής πιστοποιεί τον τρόπο κοινοποίησης των αποτελεσμάτων του έργου. Τα έγγραφα εργασίας προσδιορίζουν με ακρίβεια τα αποτελέσματα που θα κοινοποιηθούν προφορικά και αυτά που θα γνωστοποιηθούν εγγράφως.

Επίδειξη Συμμόρφωσης

Η τεκμηρίωση, η οποία μπορεί να αποδεικνύει τη συμμόρφωση με το Πρότυπο 2400, περιλαμβάνει το εγχειρίδιο των πολιτικών και διαδικασιών του εσωτερικού ελέγχου το οποίο περιέχει:

- Τις πολιτικές που αφορούν στην κοινοποίηση περιπτώσεων μη συμμόρφωσης με νόμους, κανονισμούς ή στην κοινοποίηση άλλων ζητημάτων.
- Τις πολιτικές που αφορούν στην κοινοποίηση ευαίσθητων πληροφοριών εντός και εκτός της ιεραρχικής κλίμακας της διοίκησης.
- Τις πολιτικές που αφορούν στην κοινοποίηση εκτός του οργανισμού.
- Άλλη τεκμηρίωση <η οποία> θα μπορούσε να <αποδείξει τη συμμόρφωση> περιλαμβάνει
- Ένα σχέδιο επικοινωνίας.
- Αρχεία των παρατηρήσεων και της κλιμάκωσης <της συζήτησης γύρω από αυτές>.
- Έγγραφα της ενδιάμεσης και προκαταρκτικής κοινοποίησης.
- Έγγραφα των τελικών κοινοποιήσεων του έργου.
- Έγγραφα των κοινοποιήσεων της εποπτείας και της παρακολούθησης υλοποίησης (follow-up).

Πρότυπο 2410 – Κριτήρια Κοινοποιήσεων

Στις κοινοποιήσεις πρέπει να περιλαμβάνονται οι αντικειμενικοί σκοποί, το εύρος και τα αποτελέσματα του έργου.

Αναθεωρημένα Πρότυπα, Έναρξη ισχύος: 1 Ιανουαρίου 2017

Εισαγωγή

Οι κοινοποιήσεις του έργου αποτελούν ένα κρίσιμο αποδεικτικό στοιχείο της προστιθέμενης αξίας του εσωτερικού ελέγχου. Η μορφή και το περιεχόμενο των κοινοποιήσεων μπορεί να ποικίλλουν ανάλογα με τον οργανισμό ή τον τύπο του έργου.

Η κοινοποίηση στα ενδιαφερόμενα μέρη απαιτεί προσεκτικό σχεδιασμό. Είναι χρήσιμο να αναπτυχθεί ένα σχέδιο επικοινωνίας του έργου, να συζητηθεί και να συμφωνηθεί εκ των προτέρων με τα ενδιαφερόμενα μέρη, εάν βέβαια αυτό είναι δυνατόν.

Για να διασφαλιστεί ότι τηρούνται τα κριτήρια για τις κοινοποιήσεις, οι εσωτερικοί ελεγκτές πρέπει να γνωρίζουν καλά τα *Πρότυπα 2200 – Σχεδιασμός Έργου, 2210 – Αντικειμενικοί Σκοποί Έργου, 2220 – Εύρος Έργου, 2300 - Διεξαγωγή του Έργου, 2310 - Εντοπισμός Πληροφοριών, 2320 - Ανάλυση και Αξιολόγηση, 2330 - Καταγραφή Πληροφοριών, και 2340 – Εποπτεία Έργων.*

Το εύρος και οι σκοποί του έργου, κατά κανόνα, κοινοποιούνται:

- Κατά τη διάρκεια του σχεδιασμού του έργου.
- Κατά τη διάρκεια εκτέλεσης του έργου εάν διαπιστωθούν αποκλίσεις από το εύρος και τους σκοπούς που έχουν καθορισθεί κατά τον σχεδιασμό.
- Στην τελική κοινοποίηση του έργου.

Η επαρκής εποπτεία διασφαλίζει ότι το εύρος και οι σκοποί του έργου επιτυγχάνονται και ότι εφαρμόζονται κατάλληλοι μηχανισμοί ελέγχου οι οποίοι σχετίζονται με την ποιότητα της κοινοποίησης των αποτελεσμάτων.

Εφαρμογή του Προτύπου

Είναι σημαντικό να μελετάται με προσοχή το σχέδιο επικοινωνίας κατά την έναρξη του έργου ή χρονικά κοντά σε αυτήν. Κατά κανόνα, το σχέδιο επικοινωνίας απαντά στις ερωτήσεις γιατί, τι, σε ποιον, και πώς οι εσωτερικοί ελεγκτές θα προβαίνουν σε κοινοποιήσεις. Για παράδειγμα, οι εσωτερικοί ελεγκτές θα κοινοποιούν τους σκοπούς, το εύρος, τα ενδιάμεσα και τα τελικά αποτελέσματα του έργου. Το σχέδιο επικοινωνίας μπορεί επίσης να προσδιορίζει τη χρήση μιας ειδικής μορφής κοινοποίησης. (Η διαδικασία λήψης αποφάσεων σχετικά με αυτό που πρέπει ή δεν πρέπει να αναφερθεί επίσημα θα τεκμηριώνεται στα φύλλα εργασίας του έργου). Το σχέδιο επικοινωνίας συζητείται με τα ενδιαφερόμενα μέρη, όπως είναι οι διοικητικά

υπεύθυνοι της εξεταζόμενης περιοχής, κατά κανόνα πριν από κάθε εκτέλεση έργου. Το σχέδιο μπορεί να αναπροσαρμόζεται κατά περιόδους, εάν οι περιστάσεις απαιτούν αλλαγές.

Κατά τον σχεδιασμό της τελικής κοινοποίησης του έργου, οι εσωτερικοί ελεγκτές λαμβάνουν υπόψη τις αρχικές συζητήσεις και την ενδιάμεση επικοινωνία που μπορεί να είχαν με τη διοίκηση της εξεταζόμενης περιοχής. Μελετούν με προσοχή όλα τα σχετικά έγγραφα εργασίας και τα συνοπτικά έγγραφα, καθώς και ορισμένους πρόσθετους παράγοντες, όπως:

- Τις προσδοκίες των ενδιαφερομένων μερών.
- Τους σκοπούς του έργου.
- Τους στρατηγικούς σκοπούς της εξεταζόμενης περιοχής.
- Το εύρος του έργου και πιθανούς περιορισμούς αυτού.
- Τα αποτελέσματα του έργου.

Οι εσωτερικοί ελεγκτές συνιστάται επίσης να μελετούν το Πρότυπο 2410.A1, το οποίο απαιτεί να συμπεριλαμβάνονται στην τελική κοινοποίηση του έργου τα εφαρμόσιμα συμπεράσματα και οι εφαρμόσιμες συστάσεις καθώς και /ή τα σχέδια δράσης. Οι γνώμες που διατυπώνονται σε επίπεδο έργου μπορεί να έχουν τη μορφή διαβαθμισμένης αξιολόγησης, συμπερασμάτων ή κάθε άλλης περιγραφής των αποτελεσμάτων και της σπουδαιότητάς τους, όπως προβλέπεται στην επεξήγηση του Προτύπου 2410.A1.

Η επικοινωνία με την ανώτερη διοίκηση είναι μία συνεχής διαδικασία καθ' όλη τη διάρκεια του έργου. Η λειτουργία του εσωτερικού ελέγχου δημιουργεί προστιθέμενη αξία με την ανάπτυξη κοινοποιήσεων (προφορικών ή γραπτών) που έχουν θετική επίπτωση στον οργανισμό. Κατά την κοινοποίηση των αποτελεσμάτων του έργου, οι εσωτερικοί ελεγκτές ενθαρρύνονται να επισημαίνουν τα σημεία με ικανοποιητική απόδοση που διαπιστώνουν και να προσδιορίζουν με ακρίβεια τους περιορισμούς που παρατηρούν σχετικά με τη διανομή και/ή τη χρήση των αποτελεσμάτων, όπως αναφέρεται στο Πρότυπο 2410.A2 και στο Πρότυπο 2410.A3.

Επίδειξη Συμμόρφωσης

Τα έγγραφα, τα οποία μπορούν να αποδεικνύουν τη συμμόρφωση με το Πρότυπο 2410, περιλαμβάνουν τις γραπτές πολιτικές και διαδικασίες του εσωτερικού ελέγχου, οι οποίες διευκολύνουν τη συνέπεια στη μορφή της έκθεσης του έργου και οποιοδήποτε άλλο υποστηρικτικό υλικό - όπως είναι τα αρχεία, τα εσωτερικά σημειώματα ή η ηλεκτρονική αλληλογραφία - που αποδεικνύουν τον τρόπο με τον οποίο αναπτύχθηκε το τελικό σχέδιο επικοινωνίας.

Η συμμόρφωση μπορεί να αποδειχθεί μέσω της τήρησης του σχεδίου επικοινωνίας, μέσω της γραπτής έκθεσης (και του κατάλληλου περιεχομένου της), μέσω των φύλλων εργασίας, και/ή των πρακτικών των συναντήσεων κατά τις οποίες τα θέματα και τα αποτελέσματα <του ελέγχου> συζητήθηκαν.

Μία επιστολή ανάθεσης <ελέγχου> ή μία αναφορά του εσωτερικού ελέγχου κατά τις αρχικές συναντήσεις με τον ελεγχόμενο μπορεί να αποδείξουν τη συμμόρφωση,

καθώς τα συγκεκριμένα έγγραφα δίνουν συνήθως μια γενική περιγραφή του προγράμματος εργασιών του έργου, των σκοπών και του εύρους του, καθώς και των προσυμφωνημένων παραμέτρων των τελικών κοινοποιήσεων.

Μία τελική έκθεση, η οποία περιλαμβάνει τους σκοπούς του έργου, το εύρος και τα αποτελέσματά του, καθώς και τα σχετικά συμπεράσματα με τις αντίστοιχες συστάσεις και/ή τα σχέδια δράσης, μπορούν επίσης να αποδεικνύουν τη συμμόρφωση.

Η τελική έκθεση μπορεί να επισημαίνει σημεία με ικανοποιητική απόδοση και κάθε περιορισμό στην κοινοποίηση ή τη χρήση των αποτελεσμάτων από τρίτους εκτός του οργανισμού.

Πρότυπο 2420 – Ποιότητα των Κοινοποιήσεων

Οι κοινοποιήσεις πρέπει να είναι ακριβείς, αντικειμενικές, σαφείς, περιεκτικές, εποικοδομητικές, ολοκληρωμένες και έγκαιρες.

Επεξήγηση:

- Οι **ακριβείς** κοινοποιήσεις δεν περιέχουν σφάλματα και αλλοιώσεις και αποτυπώνουν πιστά τα γεγονότα τα οποία αφορούν.
- Οι **αντικειμενικές** κοινοποιήσεις είναι δίκαιες, απροκατάληπτες και αμερόληπτες και αποτελούν το αποτέλεσμα μιας ακριβοδίκαιης και ισορροπημένης αξιολόγησης όλων των σχετικών στοιχείων και συνθηκών.
- Οι **σαφείς** κοινοποιήσεις γίνονται εύκολα αντιληπτές και είναι λογικές, αποφεύγοντας περιττούς τεχνικούς όρους και παρέχοντας όλες τις σημαντικές και σχετικές πληροφορίες.
- Οι **περιεκτικές** κοινοποιήσεις είναι ακριβείς και αποφεύγουν τις περιττές επεξηγήσεις, τις υπερβολικές λεπτομέρειες, τους πλεονασμούς και τη μακρηγορία.
- Οι **εποικοδομητικές** κοινοποιήσεις είναι κατατοπιστικές για τον πελάτη και τον οργανισμό που σχετίζεται με το έργο και οδηγούν σε βελτιώσεις, όπου κρίνεται απαραίτητο.
- Οι **ολοκληρωμένες** (πλήρεις) κοινοποιήσεις περιέχουν κάθε σημαντικό στοιχείο για το κοινό στο οποίο απευθύνονται και περιλαμβάνουν όλες τις σημαντικές και σχετικές πληροφορίες και παρατηρήσεις για την υποστήριξη των συστάσεων και των συμπερασμάτων.
- Οι **έγκαιρες** κοινοποιήσεις πραγματοποιούνται σε κατάλληλο χρόνο και με αποτελεσματικό τρόπο, ανάλογα με τη σημαντικότητα του ζητήματος, επιτρέποντας στη διοίκηση να λάβει κατάλληλα διορθωτικά μέτρα.

Αναθεωρημένα Πρότυπα, Έναρξη ισχύος: 1 Ιανουαρίου 2017

Εισαγωγή

Η επικοινωνία λαμβάνει χώρα καθ' όλη τη διάρκεια του έργου. Κατά συνέπεια, το Πρότυπο 2420 εφαρμόζεται σε όλα τα στάδια του έργου, συμπεριλαμβανομένου του σχεδιασμού και της εκτέλεσης του έργου, της κοινοποίησης των αποτελεσμάτων, της παρακολούθησης της προόδου και της κοινοποίησης της αποδοχής του κινδύνου. Δεδομένου ότι είναι κρίσιμο οι κοινοποιήσεις του έργου να έχουν υψηλή ποιότητα, οι εσωτερικοί ελεγκτές δίνουν μεγάλη προσοχή στη λεπτομέρεια κατά την κατάρτιση των σχεδίων επικοινωνίας και λαμβάνουν υπόψη τα χαρακτηριστικά της ποιότητας των κοινοποιήσεων που περιγράφονται στην επεξήγηση του Προτύπου 2420.

Για να διασφαλισθεί η συμμόρφωση με το Πρότυπο 2420, οι εσωτερικοί ελεγκτές συνιστάται να κατανοούν τις προσδοκίες του οργανισμού για την επικοινωνία, συμπεριλαμβανομένων και των προσδοκιών των ενδιαφερομένων μερών αναφορικά

με τις προθεσμίες της κοινοποίησης. Οι προσδοκίες αυτές, γενικά, λαμβάνονται υπόψη μέσω ενός προκαθορισμένου σχεδίου επικοινωνίας, όπως εξηγείται στον Οδηγό Εφαρμογής 2410 - Κριτήρια Κοινοποιήσεων.

Οι εσωτερικοί ελεγκτές μπορούν να επισκοπούν τις πολιτικές και διαδικασίες του εσωτερικού ελέγχου, οι οποίες συχνά είναι συγκεντρωμένες σε ένα εγχειρίδιο εσωτερικού ελέγχου, προκειμένου να εντοπίζουν τα υποδείγματα τα οποία θα πρέπει να χρησιμοποιούν. Κατά κανόνα, τα υποδείγματα αυτά βοηθούν ώστε να διασφαλιστεί η επαρκής και συνεπής επικοινωνία κατά τη διάρκεια όλων των φάσεων του έργου. Οι εσωτερικοί ελεγκτές, πριν από την κατάρτιση του προσχεδίου της τελικής κοινοποίησης <του έργου>, μελετούν τις κατευθυντήριες οδηγίες για τον τρόπο σύνταξης των εγγράφων που χρησιμοποιεί ο οργανισμός. Η μελέτη αυτή μπορεί να τους βοηθήσει να παρουσιάσουν την τελική κοινοποίηση σύμφωνα με τον κοινώς αποδεκτό τρόπο σύνταξης των εγγράφων του οργανισμού.

Εφαρμογή του Προτύπου

Η επεξήγηση του Προτύπου 2420 καθορίζει τα ειδικά χαρακτηριστικά της ποιότητας των κοινοποιήσεων, τα οποία είναι: ακριβής, αντικειμενική, σαφής, συνοπτική, εποικοδομητική, πλήρης και έγκαιρη. Οι εσωτερικοί ελεγκτές μπορούν να αναζητούν τις ακόλουθες συμπληρωματικές πληροφορίες σχετικά με κάθε χαρακτηριστικό:

- **Ακριβείς (A-accurate)** - Η επεξήγηση του προτύπου επισημαίνει ότι οι ακριβείς κοινοποιήσεις είναι απαλλαγμένες από λάθη και διαστρεβλώσεις και είναι πιστές σε πραγματικά περιστατικά. Για να επιτευχθεί η ακρίβεια, είναι σημαντικό να χρησιμοποιείται μία σωστή φρασεολογία υποστηριζόμενη από στοιχεία που συγκεντρώθηκαν κατά τη διάρκεια του έργου. Επιπλέον, σύμφωνα με τον Κώδικα Δεοντολογίας του IIA, οι εσωτερικοί ελεγκτές απαιτείται να «κοινοποιούν όλες τις σημαντικές πληροφορίες που τους γνωστοποιούνται και οι οποίες ενδέχεται να παραπονήσουν, εάν δεν κοινοποιηθούν, την έκθεση των υπό έλεγχο δραστηριοτήτων» <παρ. 2.3>. Εάν μία τελική κοινοποίηση περιέχει ένα σημαντικό λάθος, ο ΕΕΕ πρέπει να κοινοποιεί τις διορθωμένες πληροφορίες, όπως περιγράφεται στο Πρότυπο 2421 - Λάθη και παραλείψεις.
- **Αντικειμενικές (O-objective)** - Για να διασφαλιστεί η αντικειμενικότητα στις κοινοποιήσεις, οι εσωτερικοί ελεγκτές χρησιμοποιούν αμερόληπτες διατυπώσεις και επικεντρώνονται σε ελλείψεις στις διαδικασίες και στην εκτέλεσή τους. Το σημείο έναρξης της αντικειμενικότητας είναι η απροκατάληπτη διανοητική συμπεριφορά των εσωτερικών ελεγκτών την οποία συνιστάται να επιδεικνύουν κατά την εκτέλεση των έργων. Η αντικειμενικότητα είναι μία ηθική αρχή που περιγράφεται στον Κώδικα Δεοντολογίας του IIA <παρ. 2> και στο Πρότυπο 1120 - Ατομική Αντικειμενικότητα. Οι Θεμελιώδεις Αρχές για την Επαγγελματική Εφαρμογή του Εσωτερικού Ελέγχου υπογραμμίζουν επίσης τη σπουδαιότητα της αντικειμενικότητας και καθιστούν σαφές ότι για την αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου, η λειτουργία του

εσωτερικού ελέγχου και οι εσωτερικοί ελεγκτές συνιστάται να είναι αντικειμενικοί και ελεύθεροι από κάθε αδικαιολόγητη επιρροή (ανεξάρτητοι).

- **Σαφείς (C-clear)** - Η σαφήνεια στην επικοινωνία ενισχύεται όταν οι εσωτερικοί ελεγκτές χρησιμοποιούν γλώσσα η οποία είναι εύκολα κατανοητή από τους αποδέκτες των κοινοποιήσεων και είναι συνεπής με την ορολογία που χρησιμοποιείται από τον κλάδο δραστηριοποίησης του οργανισμού και από τον ίδιο τον οργανισμό. Επιπλέον, η σαφής επικοινωνία αποφεύγει να χρησιμοποιεί γλώσσα υπερβολικά τεχνική. Η επεξήγηση του Προτύπου 2420 επισημαίνει επίσης ότι οι σαφείς κοινοποιήσεις είναι λογικές, με χαρακτηριστικά γνωρίσματα τη συστηματική, πειθαρχημένη, και βασιζόμενη στους κινδύνους των εργασιών του εσωτερικού ελέγχου προσέγγιση. Έτσι, η σαφήνεια ενισχύεται όταν οι εσωτερικοί ελεγκτές κοινοποιούν σημαντικές παρατηρήσεις και ευρήματα, τα οποία υποστηρίζουν με λογικό τρόπο τις συστάσεις και τα συμπεράσματα ενός συγκεκριμένου έργου.
- **Συνοπτικές (C-concise)** - Οι εσωτερικοί ελεγκτές διασφαλίζουν την κατάλληλη συντομία των κοινοποιήσεων, αποφεύγοντας την περιττολογία και αποκλείοντας κάθε ανώφελη, ασήμαντη και άσχετη με το έργο πληροφορία.
- **Εποικοδομητικές (C-constructive)** - Συνιστάται στους εσωτερικούς ελεγκτές να χρησιμοποιούν έναν εποικοδομητικό τόνο καθ' όλη τη διάρκεια της επικοινωνίας, ο οποίος θα αντανακλά τη σοβαρότητα των παρατηρήσεων. Οι εποικοδομητικές κοινοποιήσεις επιτρέπουν τη συνεργασία κατά τον καθορισμό των λύσεων, η οποία διευκολύνει τη θετική αλλαγή στο ελεγχόμενο αντικείμενο και στον οργανισμό. Τελικά, όπως αποτυπώνεται και στον Ορισμό του Εσωτερικού Ελέγχου, οι εσωτερικοί ελεγκτές επιδιώκουν να συνεισφέρουν στην επίτευξη των στόχων του οργανισμού.
- **Ολοκληρωμένες / Πλήρεις (C-complete)** - Για να διασφαλιστεί η πληρότητα των κοινοποιήσεων, οι εσωτερικοί ελεγκτές καλούνται να εξετάζουν κάθε ουσιώδη πληροφορία για τους αποδέκτες στους οποίους απευθύνονται. Οι πλήρεις γραπτές κοινοποιήσεις επιτρέπουν στον αναγνώστη να καταλήξει στο ίδιο συμπέρασμα με αυτό του εσωτερικού ελεγκτή.
- **Έγκαιρες (T-timely)** - Τέλος, είναι σημαντικό οι εσωτερικοί ελεγκτές να υποβάλουν όλες τις κοινοποιήσεις εντός των προθεσμιών που καθορίζονται κατά τη φάση του σχεδιασμού. Η προθεσμία υποβολής των κοινοποιήσεων μπορεί να είναι διαφορετική για κάθε οργανισμό. Προκειμένου να καθοριστεί τι είναι έγκαιρο, οι εσωτερικοί ελεγκτές συχνά καταφεύγουν σε συγκριτικές μελέτες και άλλες έρευνες που συνδέονται με το αντικείμενο του έργου. Επιπλέον, ο ΕΕΕ ή ο εσωτερικός ελεγκτής μπορεί να καθορίσει βασικούς δείκτες απόδοσης για τη μέτρηση της τήρησης των προθεσμιών.

Επίδειξη Συμμόρφωσης

Το υλικό, το οποίο μπορεί να αποδεικνύει τη συμμόρφωση με το Πρότυπο 2420, περιλαμβάνει την τελική κοινοποίηση που εγκρίθηκε από τον ΕΕΕ, καθώς και τα έγγραφα που την υποστηρίζουν. Οι εσωτερικοί ελεγκτές συνιστάται να είναι σε θέση να αποδεικνύουν ότι τα συγκεκριμένα έγγραφα ευθυγραμμίζονται με το τελικό σχέδιο επικοινωνίας. Στην περίπτωση των προφορικών κοινοποιήσεων (χωρίς γραπτή έκθεση), τα πρακτικά των συναντήσεων μπορεί να αποτελούν αποδεικτικό συμμόρφωσης.

Πρότυπο 2421 – Λάθη και Παραλείψεις

Εάν μια τελική κοινοποίηση περιέχει ένα σημαντικό λάθος ή παράλειψη, ο επικεφαλής εσωτερικού ελέγχου πρέπει να κοινοποιεί τις διορθωμένες πληροφορίες σε όλους όσοι έλαβαν την αρχική κοινοποίηση.

Αναθεωρημένα Πρότυπα, Έναρξη ισχύος: 1 Ιανουαρίου 2017

Εισαγωγή

Ο επικεφαλής εσωτερικού ελέγχου (ΕΕΕ) συνιστάται να κατανοεί τις προσδοκίες του συμβουλίου και της ανώτερης διοίκησης σχετικά με το ποια λάθη ή ποιες παραλείψεις θα θεωρήσουν σημαντικά (significant). Ως σημαντικότητα (significance) ορίζεται στο γλωσσάριο των Διεθνών Προτύπων για την Επαγγελματική Εφαρμογή του Εσωτερικού Ελέγχου «Το ειδικό βάρος ενός ζητήματος, εντός του πλαισίου στο οποίο εξετάζεται, υπό το πρίσμα ποσοτικών και ποιοτικών παραγόντων, όπως οι διαστάσεις του ζητήματος, η φύση του, τα αποτελέσματα που προκαλεί, η σχέση του με άλλα θέματα και οι επιπτώσεις του στον οργανισμό. Η επαγγελματική κρίση βοηθά τους εσωτερικούς ελεγκτές στην αξιολόγηση της σπουδαιότητας των ζητημάτων στο πλαίσιο των αντικειμενικών σκοπών που σχετίζονται με αυτά».

Εφαρμογή του Προτύπου

Αν ο επικεφαλής εσωτερικού ελέγχου (ΕΕΕ) αντιληφθεί ένα σφάλμα ή παράλειψη κατά την τελική κοινοποίηση των αποτελεσμάτων του έργου, τότε μπορεί να σκεφθεί τις ακόλουθες ερωτήσεις για να προσδιορίσει τη σπουδαιότητά του:

- Το σφάλμα ή η παράλειψη θα αλλάξει τα αποτελέσματα του έργου;
- Το σφάλμα ή η παράλειψη θα αλλάξει την άποψη κάποιου για τη σοβαρότητα των ευρημάτων;
- Το σφάλμα ή η παράλειψη θα αλλάξει ένα συμπέρασμα;
- Το σφάλμα ή η παράλειψη θα αλλάξει μία γνώμη;
- Το σφάλμα ή η παράλειψη θα αλλάξει μία προτεινόμενη ενέργεια;

Εάν η απάντηση σε οποιαδήποτε από τις παραπάνω ερωτήσεις είναι «ναι», τότε ο ΕΕΕ μπορεί να κρίνει ότι το σφάλμα ή η παράλειψη είναι σημαντικά. Ο ΕΕΕ, συνήθως προσπαθεί να βρει την αιτία του σφάλματος ή της παράλειψης για να αποφύγει να επανεμφανιστεί στο μέλλον μία παρόμοια κατάσταση και να αποφασίσει αν η αιτία θα πρέπει να συμπεριληφθεί στην κοινοποίηση προς την ανώτερη διοίκηση και το συμβούλιο. Στη συνέχεια, ο ΕΕΕ καθορίζει την πιο κατάλληλη μέθοδο κοινοποίησης για να διασφαλίσει ότι η διορθωμένη πληροφορία θα ληφθεί από όλα τα μέρη που παρέλαβαν την αρχική κοινοποίηση. Η αποτελεσματική κοινοποίηση σε σχέση με σφάλματα, παραλείψεις και τις αιτίες που τα προκάλεσαν, χρησιμεύει στην προστασία της ακεραιότητας και του κύρους της λειτουργίας του εσωτερικού ελέγχου.

Επίδειξη Συμμόρφωσης

Η συμμόρφωση με το Πρότυπο 2421, μπορεί να αποδειχθεί από την ύπαρξη πολιτικών και διαδικασιών του εσωτερικού ελέγχου για τη διαχείριση των λαθών και των παραλείψεων.

Η αλληλογραφία του ηλεκτρονικού ταχυδρομείου και άλλα αρχεία μπορούν να τεκμηριώσουν τον τρόπο με τον οποίο ο ΕΕΕ προσδιόρισε τη σπουδαιότητα και την αιτία του σφάλματος ή της παράλειψης.

Αποδεικτικό υλικό - όπως το ημερολόγιο του ΕΕΕ, τα πρακτικά του συμβουλίου ή άλλων συναντήσεων όπου συζητήθηκε ένα σφάλμα ή μία παράλειψη, τα εσωτερικά σημειώματα, και η ηλεκτρονική αλληλογραφία - μπορεί να υποδείξει τις συγκεκριμένες πληροφορίες οι οποίες κοινοποιήθηκαν, καθώς και τον τρόπο και τον χρόνο που έλαβε χώρα η κοινοποίηση.

Τέλος, τα αρχικά και τα διορθωμένα έγγραφα της τελικής κοινοποίησης αποτελούν τεκμήρια συμμόρφωσης.

Πρότυπο 2430 – Χρήση της φράσης «Συμμορφώνεται με τα Διεθνή Πρότυπα για την Επαγγελματική Εφαρμογή του Εσωτερικού Ελέγχου»

Η αναφορά ότι τα έργα διενεργήθηκαν σε συμμόρφωση με τα Διεθνή Πρότυπα για την Επαγγελματική Εφαρμογή του Εσωτερικού Ελέγχου, είναι κατάλληλη μόνο εφόσον αυτό υποστηρίζεται από τα αποτελέσματα της αξιολόγησης του προγράμματος διαβεβαίωσης και βελτίωσης ποιότητας.

Αναθεωρημένα Πρότυπα, Έναρξη ισχύος: 1 Ιανουαρίου 2017

Εισαγωγή

Για να συμμορφωθεί με το Πρότυπο 2430, ο επικεφαλής του εσωτερικού ελέγχου (ΕΕΕ) συνιστάται να κατανοεί τις απαιτήσεις αναφορικά με την ανάπτυξη και διατήρηση σε εφαρμογή ενός Προγράμματος Διαβεβαίωσης και Βελτίωσης Ποιότητας (ΠΔΒΠ) (ομάδα 1300 των προτύπων) και να είναι εξοικειωμένος με τα αποτελέσματα των εσωτερικών και εξωτερικών αξιολογήσεων της λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου. Ο ΕΕΕ μπορεί επίσης να λαμβάνει υπόψη του τις προσδοκίες του συμβουλίου για τη χρήση της δήλωσης «διεξάγεται σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα για την Επαγγελματική Εφαρμογή του Εσωτερικού Ελέγχου» στις εκθέσεις του έργου.

Εφαρμογή του Προτύπου

Όταν ο εσωτερικός έλεγχος κάνει μία αναφορά για ένα έργο, δεν υπάρχει απαίτηση να αποδείξει ότι το έργο υλοποιήθηκε σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα για την Επαγγελματική Εφαρμογή του Εσωτερικού Ελέγχου (*Πρότυπα*). Όμως, η χρήση της δήλωσης συμμόρφωσης ενισχύει την αξιοπιστία του εσωτερικού ελέγχου.

Το Πρότυπο 2430 απαγορεύει τη χρήση της συγκεκριμένης δήλωσης, εκτός εάν τα αποτελέσματα του ΠΔΒΠ - συμπεριλαμβανομένων και των αποτελεσμάτων των εσωτερικών και εξωτερικών αξιολογήσεων – υποστηρίζουν το συμπέρασμα της γενικής συμμόρφωσης του εσωτερικού ελέγχου με τα *Πρότυπα*. Ο Οδηγός Εφαρμογής 1300 - Πρόγραμμα Διαβεβαίωσης και Βελτίωσης Ποιότητας παρέχει συμπληρωματική καθοδήγηση σχετικά με τις απαιτήσεις του ΠΔΒΠ.

Όταν μία λειτουργία εσωτερικού ελέγχου δεν συμμορφώνεται με τα *Πρότυπα*, τότε μπορεί να επιλέξει να δηλώσει ότι το έργο δεν υλοποιήθηκε σύμφωνα με τα *Πρότυπα*. Όμως, μία τέτοια δήλωση δεν απαιτείται.

Επίδειξη Συμμόρφωσης

Όταν οι αναφορές του έργου περιλαμβάνουν τη δήλωση «διεξάγεται σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα για την Επαγγελματική Εφαρμογή του Εσωτερικού Ελέγχου», τα αποτελέσματα του ΠΔΒΠ αρκούν πολλές φορές, για να αποδείξουν τη συμμόρφωση με το Πρότυπο 2340.

Ο καθορισμός του τρόπου χρησιμοποίησης της δήλωσης συμμόρφωσης στην τελική κοινοποίηση του έργου μπορεί να τεκμηριωθεί σε ένα υπόδειγμα έκθεσης έργου ή σε άλλα έγγραφα κοινοποίησης και/ή στις πολιτικές και διαδικασίες του εσωτερικού ελέγχου. Η αναλυτική επισκόπηση των συγκεκριμένων εγγράφων αποδεικνύει εάν η δήλωση έχει χρησιμοποιηθεί κατάλληλα.

Αντίθετα, ο εσωτερικός έλεγχος μπορεί να επιλέξει να μη συμπεριλάβει μία δήλωση συμμόρφωσης στις αναφορές του έργου. Η τεκμηρίωση αυτής της απόφασης είναι επίσης αποδεκτή ως απόδειξη της συμμόρφωσης με το Πρότυπο 2430.

Πρότυπο 2431 – Αποκάλυψη μη Συμμόρφωσης Έργου

Όταν η μη συμμόρφωση με τον Κώδικα Ηθικής ή τα *Πρότυπα* επηρεάζει ένα συγκεκριμένο έργο, η κοινοποίηση των αποτελεσμάτων πρέπει να αποκαλύπτει:

- Αρχή/ές ή κανόνα/ες συμπεριφοράς του Κώδικα Ηθικής ή του/των Προτύπων με τα οποία δεν προέκυψε πλήρης συμμόρφωση,
- Λόγο/ους της μη συμμόρφωσης, και
- Την επίδραση της μη συμμόρφωσης στο έργο και τα κοινοποιηθέντα αποτελέσματα του έργου.

Αναθεωρημένα Πρότυπα, Έναρξη ισχύος: 1 Ιανουαρίου 2017

Εισαγωγή

Το Πρότυπο 2431 απαιτεί την αποκάλυψη των περιπτώσεων της μη συμμόρφωσης με τον Κώδικα Δεοντολογίας ή τα Διεθνή Πρότυπα για την Επαγγελματική Εφαρμογή του Εσωτερικού Ελέγχου (*Πρότυπα*) όταν αυτές έχουν επίπτωση στα αποτελέσματα ενός συγκεκριμένου έργου. Για τον λόγο αυτό συνιστάται, οι εσωτερικοί ελεγκτές να κατανοούν τον Κώδικα Ηθικής (Δεοντολογίας) του ΙΙΑ και τα *Πρότυπα*. Συνιστάται επίσης, να γνωρίζουν τις πιθανές περιοχές της μη συμμόρφωσης σε επίπεδο έργου και τις προσδοκίες της ανώτερης διοίκησης και του συμβουλίου για την αναφορά οποιουδήποτε ζητήματος μη συμμόρφωσης.

Ο Κώδικας Ηθικής (Δεοντολογίας) του ΙΙΑ περιλαμβάνει τις γενικές αρχές που αφορούν στο επάγγελμα και στις πρακτικές του εσωτερικού ελέγχου, καθώς και περισσότερο εξειδικευμένους κανόνες συμπεριφοράς, οι οποίοι περιγράφουν την αναμενόμενη συμπεριφορά από τις οντότητες και τα άτομα που εκτελούν τις υπηρεσίες εσωτερικού ελέγχου, σύμφωνα με τον Ορισμό του Εσωτερικού Ελέγχου (συμπεριλαμβανομένων των μελών του ΙΙΑ, των κατόχων των πιστοποιήσεων και των υποψηφίων για πιστοποίηση). Ο σκοπός του Κώδικα Ηθικής (Δεοντολογίας) είναι να προωθήσει μια κουλτούρα ηθικής στο επάγγελμα του εσωτερικού ελέγχου.

Όπως αναφέρεται στην εισαγωγή των Προτύπων, «Ο σκοπός των Προτύπων είναι να:

- Καθοδηγούν ως προς την τήρηση των υποχρεωτικών στοιχείων του Διεθνούς Πλαισίου Επαγγελματικής Εφαρμογής.
- Παρέχουν ένα πλαίσιο για την εφαρμογή και προώθηση ενός ευρέος φάσματος προστιθέμενης αξίας υπηρεσιών εσωτερικού ελέγχου.
- Θέτουν τη βάση για την αξιολόγηση της απόδοσης του εσωτερικού ελέγχου.
- Προάγουν τη βελτίωση των διαδικασιών και λειτουργιών του οργανισμού.

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

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

Εφαρμογή του Προτύπου

Κατά διαστήματα, ορισμένες περιστάσεις μπορεί να εμποδίζουν τους εσωτερικούς ελεγκτές να ενεργούν σύμφωνα με τον Κώδικα Ηθικής (Δεοντολογίας) ή τα *Πρότυπα* κατά την υλοποίηση ενός έργου. Γενικά, πρόκειται για περιστάσεις όπου η ανεξαρτησία και η αντικειμενικότητα του εσωτερικού ελεγκτή παρεμποδίζονται ή όταν ένας εσωτερικός ελεγκτής διαπιστώνει ότι τα δεδομένα δεν είναι αξιόπιστα, οι πληροφορίες είναι ελλειμματικές, το εύρος του ελέγχου είναι περιορισμένο ή αντιμετωπίζει άλλους περιορισμούς.

Σε τέτοιες περιπτώσεις, ο εσωτερικός ελεγκτής συνιστάται να εντοπίζει τις αρχές, τους κανόνες συμπεριφοράς ή τα *Πρότυπα* με τα οποία δεν έχει επιτευχθεί πλήρης συμμόρφωση και να προσδιορίζει εάν η συγκεκριμένη μη συμμόρφωση έχει επίπτωση στα αποτελέσματα του έργου. Αν η μη συμμόρφωση επηρεάζει πράγματι τα αποτελέσματα του έργου, τότε στις κοινοποιήσεις του έργου θα περιγράφεται ο λόγος της μη συμμόρφωσης και οι επιπτώσεις στις τελικές κοινοποιήσεις και τα αποτελέσματα.

Μπορεί να είναι χρήσιμο να εξετασθούν τα ακόλουθα σενάρια για τα οποία το Πρότυπο 2431 τίθεται σε εφαρμογή:

- Στην περίπτωση που η παρεμπόδιση της αντικειμενικότητας και ανεξαρτησίας του εσωτερικού ελεγκτή έχει επίπτωση στα αποτελέσματα του έργου, η κοινοποίηση των αποτελεσμάτων πρέπει να αποκαλύπτει τη μη συμμόρφωση με το Πρότυπο 1120 - Ατομική Αντικειμενικότητα και την αρχή της αντικειμενικότητας του Κώδικα Ηθικής (Δεοντολογίας) (παρ. 2).
- Εάν ο εσωτερικός έλεγχος αναλαμβάνει ένα έργο χωρίς να διαθέτει τις συλλογικές γνώσεις, ικανότητες και εμπειρία που απαιτούνται για την εκτέλεση των αρμοδιοτήτων του, η κοινοποίηση των αποτελεσμάτων πρέπει να αποκαλύπτει τη μη συμμόρφωση με το Πρότυπο 1210 - Επαγγελματική Επάρκεια και την αρχή της επάρκειας του Κώδικα Ηθικής (Δεοντολογίας) (παρ. 4).
- Όταν ο εσωτερικός έλεγχος συναντά οποιουσδήποτε περιορισμούς στην πρόσβαση σε δεδομένα, σε προσωπικό ή στα περιουσιακά στοιχεία και αυτοί οι περιορισμοί έχουν επίπτωση στο εύρος του έργου, η κοινοποίηση των αποτελεσμάτων θα πρέπει να αποκαλύπτει τη μη συμμόρφωση με το Πρότυπο 2220.A1.
- Αν οι πόροι του εσωτερικού ελέγχου δεν επαρκούν για την επίτευξη των στόχων του έργου, τότε η κοινοποίηση πρέπει να αποκαλύπτει τη μη συμμόρφωση με το Πρότυπο 2230 - Διάθεση Πόρων στο Έργο.

Οι δηλώσεις αυτού του τύπου συνήθως τεκμηριώνονται στα φύλλα εργασίας του έργου. Είναι σημαντικό για τον επικεφαλής του εσωτερικού ελέγχου (ΕΕΕ) να εξετάζει σε ποιο βαθμό οι περιστάσεις της μη συμμόρφωσης επηρεάζουν την ικανότητα των εσωτερικών ελεγκτών να εκπληρώσουν τις επαγγελματικές τους ευθύνες και να ικανοποιήσουν τις προσδοκίες των ενδιαφερομένων μερών. Στη συνέχεια, ο ΕΕΕ θα αποφασίσει εάν πρέπει και πώς πρέπει να κοινοποιηθούν τα συγκεκριμένα ζητήματα στην ανώτερη διοίκηση και στο συμβούλιο.

Συχνά, οι αποκαλύψεις αυτές αποτελούν αντικείμενο συζήτησης με την ανώτερη διοίκηση και ενημέρωσης του συμβουλίου κατά τη διάρκεια μιας συνεδριάσής του. Ο ΕΕΕ μπορεί να συζητήσει τη μη συμμόρφωση εκ των προτέρων, κατά τη διάρκεια ειδικής για το συγκεκριμένο θέμα συνάντησης με το συμβούλιο είτε σε απευθείας προσωπική συνάντηση με τον πρόεδρο είτε χρησιμοποιώντας μια άλλη κατάλληλη μέθοδο. Για να διασφαλισθεί η πλήρης αποκάλυψη, ο ΕΕΕ συνιστάται επίσης να κρίνει εάν η μη συμμόρφωση θα πρέπει να συμπεριληφθεί στην τελική κοινοποίηση του έργου.

Επίδειξη Συμμόρφωσης

Το υλικό που μπορεί να αποδεικνύει τη συμμόρφωση με το Πρότυπο 2431 περιλαμβάνει:

- Τις γραπτές πολιτικές και διαδικασίες του εσωτερικού ελέγχου που αφορούν στην αποκάλυψη της μη συμμόρφωσης με τον Κώδικα Ηθικής (Δεοντολογίας) και τα *Πρότυπα* στα φύλλα εργασίας του έργου.
- Σημειώματα, μηνύματα ηλεκτρονικού ταχυδρομείου ή άλλες γραπτές ανακοινώσεις που υποδεικνύουν τις αρχές του Κώδικα Ηθικής (Δεοντολογίας) ή τους κανόνες συμπεριφοράς και τα *Πρότυπα* με τα οποία δεν επετεύχθη συμμόρφωση, επεξηγώντας τον/τους λόγους της μη συμμόρφωσης και περιγράφοντας τις επιπτώσεις της μη συμμόρφωσης στο έργο και στα κοινοποιούμενα αποτελέσματα του έργου.
- Τα πρακτικά των συνεδριάσεων ή άλλα αρχεία που τεκμηριώνουν την προφορική γνωστοποίηση της μη συμμόρφωσης, τον/τους λόγους της μη συμμόρφωσης, καθώς και τις επιπτώσεις της μη συμμόρφωσης στο έργο και στα κοινοποιούμενα αποτελέσματα του έργου.
- Ένδειξη της αποκάλυψης της μη συμμόρφωσης στην τελική κοινοποίηση του έργου.
-

Πρότυπο 2440 – Διάδοση Αποτελεσμάτων του Έργου

Ο επικεφαλής εσωτερικού ελέγχου πρέπει να κοινοποιεί τα αποτελέσματα του έργου στα κατάλληλα μέρη.

Επεξήγηση:

Ο επικεφαλής εσωτερικού ελέγχου είναι υπεύθυνος για την επισκόπηση και έγκριση της τελικής κοινοποίησης των αποτελεσμάτων των έργων, πριν την ανακοίνωσή τους, και αποφασίζει σε ποιους και με ποιον τρόπο θα κοινοποιηθούν τα αποτελέσματα. Ο επικεφαλής εσωτερικού ελέγχου διατηρεί την τελική ευθύνη, ακόμα και σε περίπτωση που αναθέσει αυτά τα καθήκοντα αλλού.

Αναθεωρημένα Πρότυπα, Έναρξη ισχύος: 1 Ιανουαρίου 2017

Εισαγωγή

Το Πρότυπο 2440 αναφέρει ότι ο επικεφαλής εσωτερικού ελέγχου (ΕΕΕ) έχει την ευθύνη για την τελική κοινοποίηση των αποτελεσμάτων σε όλα τα ενδιαφερόμενα μέρη μετά από κάθε έργο. Κατά την προετοιμασία για την εφαρμογή αυτού του προτύπου, ο ΕΕΕ μπορεί να κρίνει ότι τον εξυπηρετεί να επανεξετάσει τις απαιτήσεις που υποδεικνύονται στην επεξήγηση.

Ο ΕΕΕ, κατά κανόνα, θα πρέπει να κατανοεί όλα τα πρωτόκολλα της επικοινωνίας και το οργανόγραμμα του οργανισμού. Επίσης συνιστάται, ο ΕΕΕ να λαμβάνει υπόψη τις προσδοκίες της ανώτερης διοίκησης και του συμβουλίου αναφορικά με τις κοινοποιήσεις του έργου.

Ο κανονισμός <εσωτερικού> ελέγχου και τα πρωτόκολλα επικοινωνίας του οργανισμού μπορούν να βοηθήσουν τον ΕΕΕ να καθορίσει τη διαδικασία επικοινωνίας εκτός του οργανισμού. Θα λάβει υπόψη του διάφορους παράγοντες, όπως είναι οι αποδέκτες της τελικής κοινοποίησης ή τα πρόσωπα που θα τη λάβουν σε αντίγραφο και η προθεσμία κοινοποίησης στις ρυθμιστικές αρχές που εποπτεύουν τον κλάδο δραστηριοποίησης του οργανισμού.

Οι οδηγοί εφαρμογής των Προτύπων 2400 - Κοινοποίηση Αποτελεσμάτων, 2410 - Κριτήρια Κοινοποιήσεων, και 2420 - Ποιότητα των Κοινοποιήσεων παρέχουν συμπληρωματική καθοδήγηση για την τελική κοινοποίηση των αποτελεσμάτων.

Εφαρμογή του Προτύπου

Μέσα από τις συζητήσεις με το συμβούλιο και την επισκόπηση των διαφόρων πρωτοκόλλων επικοινωνίας του οργανισμού, ο ΕΕΕ καθορίζει ποιοι θα είναι οι αποδέκτες των αποτελεσμάτων του έργου και ποια θα είναι η μορφή των κοινοποιήσεων. Πριν από την κοινοποίηση των αποτελεσμάτων, μπορεί να είναι χρήσιμο για τον ΕΕΕ να επανεξετάσει το προσχέδιο της/των κοινοποιήσεων του έργου.

Όταν προσδιορίζει τους αποδέκτες της έκθεσης, ο ΕΕΕ μπορεί να λαμβάνει υπόψη σε ποιο βαθμό κάποια <ενδιαφερόμενα> μέρη έχουν επιχειρησιακή ανάγκη για τη λήψη των αποτελεσμάτων, όπως επίσης και σε ποιο βαθμό <κάποια ενδιαφερόμενα μέρη> έχουν ευθύνη για τη διαχείριση των σχεδίων δράσης. Μπορεί επίσης να λαμβάνει υπόψη τα πρωτόκολλα του οργανισμού προκειμένου να διασφαλίσει ότι τα πρόσωπα με το κατάλληλο επίπεδο αρμοδιότητας θα λάβουν ένα αντίγραφο της έκθεσης. Η ανώτερη διοίκηση και το συμβούλιο μπορούν να συμπεριληφθούν στον πίνακα διανομής λόγω των προσδοκιών τους. Για να διασφαλισθεί η συνέπεια, ο εσωτερικός έλεγχος μπορεί να αναπτύξει ένα τυποποιημένο πίνακα διανομής με τους αποδέκτες όλων των κοινοποιήσεων, καθώς και με τα επίπεδα διοίκησης που θα πρέπει να περιληφθούν στον πίνακα διανομής για τα αποτελέσματα του έργου τα οποία αφορούν στην περιοχή ευθύνης τους. Για τον λόγο αυτό, ο ΕΕΕ μπορεί να διευρύνει τον πίνακα διανομής, όταν αυτό απαιτείται, ο οποίος, συχνά, περιλαμβάνει την ανώτερη διοίκηση του οργανισμού.

Τα αποτελέσματα μπορούν να ανακοινώνονται προφορικά ή εγγράφως και η μορφή κοινοποίησης μπορεί να διαφέρει ανάλογα με τον αποδέκτη. Ο ΕΕΕ καθορίζει ποια μορφή θα χρησιμοποιηθεί για κάθε αποδέκτη. Για παράδειγμα, ορισμένοι αποδέκτες μπορούν να λάβουν μία περίληψη, ενώ άλλοι θα λάβουν μία πλήρη έκθεση. Μπορεί να είναι κατάλληλο, τα αποτελέσματα να παρουσιασθούν στα πλαίσια μιας συνεδρίασης, παρέχοντας έτσι την ευκαιρία να συζητηθούν. Ανεξάρτητα από τη μέθοδο κοινοποίησης, ο ΕΕΕ συνιστάται να καθορίζει ποιος θα διανείμει και ποιος θα λάβει τα αποτελέσματα.

Η τελική κοινοποίηση απαιτεί την έγκριση του ΕΕΕ ή του εκπροσώπου του. Σε μια μικρή λειτουργία εσωτερικού ελέγχου, ο ΕΕΕ μπορεί να προετοιμάζει την τελική κοινοποίηση του έργου προσωπικά. Αντίθετα, σε μεγαλύτερους οργανισμούς, ο ΕΕΕ θα παραλάβει και θα επισκοπήσει τις κοινοποιήσεις που ετοιμάστηκαν από άλλον εσωτερικό ελεγκτή και θα προσδιορίσει μέχρι ποιο βαθμό μπορεί να εμπιστευθεί τον εσωτερικό ελεγκτή που ετοίμασε την έκθεση πριν δώσει την τελική έγκριση.

Ο ΕΕΕ μπορεί να διανείμει, σε ηλεκτρονική ή έντυπη μορφή, αντίγραφα των τελικών κοινοποιήσεων του έργου στα κατάλληλα εσωτερικά και εξωτερικά μέρη, όπως συμφωνήθηκε κατά τη φάση του σχεδιασμού του έργου και/ή όπως απαιτείται από τον κανονισμό του εσωτερικού ελέγχου και τα πρωτόκολλα επικοινωνίας. Κατά κανόνα, οι αποδέκτες είναι τα ενδιαφερόμενα μέρη που είναι ικανά να ασχοληθούν με τα αποτελέσματα του έργου.

Είναι σημαντικό να τηρείται ένας πλήρης πίνακας διανομής αποδεκτών των αποτελεσμάτων του εσωτερικού ελέγχου για το ενδεχόμενο να διαπιστωθεί λάθος ή παράληψη κατά τη διανομή των αποτελεσμάτων. Το Πρότυπο 2421 επισημαίνει την ευθύνη του ΕΕΕ για την κοινοποίηση των λαθών ή των παραλείψεων.

Για να διασφαλισθεί η συμμόρφωση με τις νομικές υποχρεώσεις και τα πρωτόκολλα του οργανισμού, είναι σημαντικό ο ΕΕΕ να επιδεικνύει μεγάλη φροντίδα και προσοχή κατά την προετοιμασία της διανομής των αποτελεσμάτων εκτός του οργανισμού.

Επιπλέον, ο ΕΕΕ συνιστάται να λαμβάνει υπόψη τις συνέπειες της κοινοποίησης ευαίσθητων πληροφοριών, στο βαθμό που αυτές οι πληροφορίες μπορεί να έχουν

αντίκτυπο στην τιμή της μετοχής, τη φήμη, τα κέρδη ή την ανταγωνιστικότητα του οργανισμού. Ο ΕΕΕ μπορεί να συμβουλευτεί το νομικό σύμβουλο ή την κανονιστική συμμόρφωση του οργανισμού.

Είναι σημαντικό να σημειωθεί ότι ο ΕΕΕ μπορεί να μεταβιβάζει την αρμοδιότητα εφαρμογής του Προτύπου 2440, αλλά δεν μπορεί να μεταβιβάζει την ευθύνη. Όταν η δικαιοδοσία για την εφαρμογή του Προτύπου 2440 έχει ανατεθεί σε τρίτους, ο ΕΕΕ διατηρεί την ευθύνη και τη λογοδοσία.

Επίδειξη Συμμόρφωσης

Ο ΕΕΕ μπορεί να αποδείξει τη συμμόρφωση με το Πρότυπο 2440, επαληθεύοντας το επίπεδο επισκόπησης και διασφαλίζοντας την επικύρωση όλων των φύλλων εργασίας πριν από την έκδοση της/των τελικών κοινοποιήσεων.

Επιπλέον, η διατήρηση αντιγράφων κάθε γραπτής κοινοποίησης των αποτελεσμάτων - από τη Διοίκηση, την Επιτροπή Ελέγχου, τον Διευθύνοντα Σύμβουλο, εξωτερικά ή άλλα μέρη – μπορεί να αποδείξει τη συμμόρφωση.

Η απόδειξη της προφορικής κοινοποίησης των αποτελεσμάτων μπορεί να αναζητηθεί στα πρακτικά των συνεδριάσεων, στις παρουσιάσεις και τα υπηρεσιακά σημειώματα που δεικνύουν ότι οι συμμετέχοντες έλαβαν την κοινοποίηση.

Είναι σημαντικό να τηρούνται αρχεία που επαληθεύουν την έγκριση από τον ΕΕΕ της τελικής κοινοποίησης και της διανομής των αποτελεσμάτων του έργου στους αποδέκτες που αναφέρονται στο σχέδιο επικοινωνίας του έργου.

Πρότυπο 2450 – Συνολική Γνώμη

Όταν εκδοθεί μια συνολική γνώμη, πρέπει να λαμβάνει υπόψη τις στρατηγικές, αντικειμενικούς σκοπούς και κινδύνους του οργανισμού και τις προσδοκίες της ανώτερης διοίκησης, του συμβουλίου και των λοιπών ενδιαφερόμενων μερών. Η συνολική γνώμη πρέπει να υποστηρίζεται από επαρκείς, αξιόπιστες, σχετικές και χρήσιμες πληροφορίες.

Επεξήγηση:

Η επικοινωνία θα περιλαμβάνει:

- *Το εύρος και τη χρονική περίοδο στα οποία αναφέρεται η γνώμη.*
- *Τους περιορισμούς του εύρους.*
- *Την αναφορά σε σχετικά έργα, συμπεριλαμβανομένων των έργων από άλλους παρόχους διαβεβαίωσης.*
- *Μία σύνοψη των πληροφοριών που υποστηρίζουν την ελεγκτική γνώμη.*
- *Το πλαίσιο κινδύνων ή μηχανισμών ελέγχου ή άλλα κριτήρια που χρησιμοποιήθηκαν ως βάση για τη συνολική γνώμη.*
- *Τη συνολική γνώμη, κρίση ή συμπέρασμα που εξήχθη.*

Οι λόγοι που οδήγησαν σε δυσμενή συνολική γνώμη πρέπει να αναφερθούν.

Αναθεωρημένα Πρότυπα, Έναρξη ισχύος: 1 Ιανουαρίου 2017

Εισαγωγή

Μία συνολική γνώμη αφορά στη διαβαθμισμένη αξιολόγηση, στο συμπέρασμα και/ή στην περιγραφή των αποτελεσμάτων και διατυπώνεται από τον επικεφαλής εσωτερικού ελέγχου (ΕΕΕ) όταν αυτός επιλαμβάνεται – σε μία συνολική θεώρηση – των διαδικασιών διακυβέρνησης, της διαχείρισης των κινδύνων, και/ή των διαδικασιών ελέγχου <συστήματος εσωτερικού ελέγχου> του οργανισμού. Μία συνολική γνώμη επικαλείται την επαγγελματική κρίση του ΕΕΕ η οποία βασίζεται στα αποτελέσματα ενός ορισμένου αριθμού έργων ή άλλων παρεμφερών δραστηριοτήτων - όπως είναι οι επισκοπήσεις από άλλους παρόχους διαβεβαίωσης - για ένα συγκεκριμένο χρονικό διάστημα.

Οι συνολικές γνώμες διαφέρουν από τα συμπεράσματα, καθώς το συμπέρασμα προκύπτει από ένα συγκεκριμένο έργο ενώ η συνολική γνώμη διαμορφώνεται από πολλαπλά έργα. Επιπλέον, το συμπέρασμα αποτελεί μέρος των κοινοποιήσεων του έργου, ενώ η συνολική γνώμη κοινοποιείται ξεχωριστά από τις κοινοποιήσεις του έργου.

Η Επεξήγηση του Προτύπου 2310 – Εντοπισμός Πληροφοριών καθορίζει την ποιότητα των πληροφοριών με βάση τα ακόλουθα κριτήρια:

- **Επαρκείς** πληροφορίες είναι οι αληθινές και πειστικές πληροφορίες, τις οποίες εάν χρησιμοποιούσε ένα λογικό άτομο θα κατέληγε στα ίδια συμπεράσματα με τον εσωτερικό ελεγκτή.
- **Αξιόπιστες** πληροφορίες είναι οι βέλτιστες πληροφορίες που είναι εφικτό να εντοπιστούν μέσω της χρήσης κατάλληλων τεχνικών ελέγχου.
- Οι **σχετικές** πληροφορίες υποστηρίζουν τις παρατηρήσεις και τις συστάσεις που προκύπτουν από το έργο και είναι συναφείς με τους αντικειμενικούς σκοπούς αυτού.
- Οι **χρήσιμες** πληροφορίες βοηθούν τον οργανισμό να επιτύχει τους σκοπούς του.

Η Επεξήγηση του Προτύπου 2450 επισημαίνει τα απαιτούμενα στοιχεία για την κοινοποίηση της συνολικής γνώμης. Ο ΕΕΕ συνιστάται να γνωρίζει όλα αυτά τα στοιχεία πριν να διατυπώσει τη συνολική γνώμη. Επιπλέον, ο ΕΕΕ, πριν να διατυπώσει τη συνολική γνώμη, συνιστάται να έχει κατανοήσει καλά τις στρατηγικές του οργανισμού, τους στόχους, και τους κινδύνους, καθώς και τις προσδοκίες του συμβουλίου και της ανώτερης διοίκησης.

Εφαρμογή του Προτύπου

Κατ' αρχήν, ο ΕΕΕ αναλογίζεται με ποιο τρόπο η γνώμη θα σχετισθεί με τις στρατηγικές, τους στόχους και τους κινδύνους του οργανισμού. Στη συνέχεια, σκέπτεται εάν η γνώμη θα λύσει ένα πρόβλημα, θα προσθέσει αξία ή/και αν θα ενισχύσει την εμπιστοσύνη της ανώτερης διοίκησης ή των άλλων ενδιαφερομένων μερών αναφορικά με τη συνολική προοπτική και την κατάσταση του οργανισμού. Οι συζητήσεις με την ανώτερη διοίκηση, το συμβούλιο και με άλλα ενδιαφερόμενα μέρη μπορούν να βοηθήσουν τον ΕΕΕ να κατανοήσει τις προσδοκίες τους για το εύρος της συνολικής γνώμης.

Στη συνέχεια, ο ΕΕΕ καθορίζει το εύρος της συνολικής γνώμης, συμπεριλαμβανομένης της χρονικής περιόδου στην οποία αναφέρεται, και εξετάζει αν υπάρχουν περιορισμοί στο εύρος. Έχοντας κατά νου αυτές τις πληροφορίες, ο ΕΕΕ είναι σε θέση να προσδιορίσει ποια ελεγκτικά έργα θα μπορούσαν να είναι σχετικά με τη συνολική γνώμη. Όλα τα ελεγκτικά ή άλλα έργα λαμβάνονται υπόψη, συμπεριλαμβανομένων των έργων που ολοκληρώνονται από άλλους εσωτερικούς και εξωτερικούς παρόχους διαβεβαίωσης. Οι εσωτερικοί πάροχοι διαβεβαίωσης μπορούν να περιλαμβάνουν άλλες λειτουργίες που αποτελούν τη δεύτερη γραμμή άμυνας για τον οργανισμό. Οι εξωτερικοί πάροχοι υπηρεσιών μπορούν να περιλαμβάνουν τους εξωτερικούς ελεγκτές ή τις ρυθμιστικές αρχές. Κάθε έργο εσωτερικού ή εξωτερικού παρόχου που λαμβάνει υπόψη ο ΕΕΕ, θα πρέπει να το αξιολογεί για να προσδιορίσει μέχρι ποιο βαθμό μπορεί να το επικαλεστεί (εμπιστευθεί). Αν ο ΕΕΕ επικαλείται (εμπιστεύεται) την εργασία ενός άλλου παρόχου διαβεβαίωσης, τότε ο ίδιος διατηρεί εξ ολοκλήρου την ευθύνη για τη συνολική γνώμη που διαμορφώθηκε ως αποτέλεσμα αυτής της επίκλησης (εμπιστοσύνης).

Για παράδειγμα, μια συνολική γνώμη μπορεί να βασίζεται στη συνένωση πολλών συμπερασμάτων του έργου σε τοπικό, περιφερειακό και εθνικό επίπεδο του οργανισμού, και στα αποτελέσματα που αναφέρθηκαν από εξωτερικές οντότητες,

όπως ανεξάρτητα τρίτα μέρη ή ανεξάρτητες ρυθμιστικές αρχές. Η δήλωση του εύρους <της ελεγκτικής παρέμβασης> παρέχει το πλαίσιο για μία συνολική γνώμη, εξειδικεύοντας τη χρονική περίοδο, τις δραστηριότητες, τους περιορισμούς και άλλες μεταβλητές που καθορίζουν τα όρια της συνολικής γνώμης.

Στα πλαίσια της επισκόπησης των συμπερασμάτων του έργου και άλλων κοινοποιήσεων στα οποία βασίζεται η συνολική γνώμη, ο ΕΕΕ διασφαλίζει ότι τα συμπεράσματα αυτά και τα αποτελέσματα των άλλων κοινοποιήσεων βασίζονται σε επαρκή, αξιόπιστη, σχετική και χρήσιμη πληροφορία. Στη συνέχεια, ο ΕΕΕ προβαίνει σε σύνθεση της πληροφορίας στην οποία βασίζεται η συνολική γνώμη. Επίσης, ο ΕΕΕ αναγνωρίζει τους σχετικούς κινδύνους ή τους μηχανισμούς ελέγχου ή άλλα κριτήρια που χρησιμοποιούνται για τη διαμόρφωση της συνολικής γνώμης.

Μετά την εξέταση κάθε σχετικής πληροφορίας, ο ΕΕΕ διατυπώνει μία συνολική γνώμη χρησιμοποιώντας ευκρινή και συνοπτική φρασεολογία και διευκρινίζει πώς η γνώμη σχετίζεται με τις στρατηγικές, τους σκοπούς και τους κινδύνους του οργανισμού. Η επικοινωνία συνιστάται να περιλαμβάνει τα έξι (6) στοιχεία που απαριθμούνται στην Επεξήγηση του Προτύπου 2450.

Εάν η συνολική γνώμη είναι δυσμενής, ο ΕΕΕ πρέπει να εξηγήσει τους λόγους που υποστηρίζουν αυτό το συμπέρασμα.

Τέλος, ο ΕΕΕ αποφασίζει τον τρόπο κοινοποίησης (προφορικά ή εγγράφως) της συνολικής γνώμης. Οι συνολικές γνώμες, κατά κανόνα, κοινοποιούνται εγγράφως, παρόλο που δεν υπάρχει τέτοια απαίτηση στα *Πρότυπα*. Ο Οδηγός Εφαρμογής 2440 - Διάδοση Αποτελεσμάτων του Έργου παρέχει πρόσθετη καθοδήγηση που λαμβάνεται υπόψη για τις κοινοποιήσεις.

- ⇒ Είναι σημαντικό να σημειωθεί ότι ο ΕΕΕ δεν υποχρεούται να διατυπώσει μία συνολική γνώμη. Η διατύπωση μιας τέτοιας γνώμης ανήκει στη διακριτική ευχέρεια του οργανισμού και συζητείται με την ανώτερη διοίκηση και το συμβούλιο. Όμως, όταν ζητείται μια συνολική γνώμη, το Πρότυπο 2450 παρέχει πρόσθετες πληροφορίες που βοηθούν τον ΕΕΕ να υποστηρίξει τις απαιτήσεις που σχετίζονται με την κοινοποίηση της συνολικής γνώμης.

Επίδειξη Συμμόρφωσης

Στην περίπτωση των γραπτών συνολικών γνωμών, ένα αντίγραφο της γνώμης θεωρείται κατά κανόνα αρκετό για να αποδείξει τη συμμόρφωση. Στην περίπτωση των συνολικών γνωμών που διατυπώνονται προφορικά, η συμμόρφωση μπορεί να αποδειχθεί μέσω των σύντομων περιγραφών, των σημειώσεων, των διαφανειών ή παρόμοιων εγγράφων του ΕΕΕ.

Στα πρόσθετα στοιχεία που μπορούν να αποδείξουν τη συμμόρφωση με το Πρότυπο 2450 περιλαμβάνονται οι τελικές κοινοποιήσεις του έργου και οι εξωτερικές κοινοποιήσεις στις οποίες βασίζεται η συνολική γνώμη, τα υπομνήματα, η ηλεκτρονική αλληλογραφία, οι ημερήσιες διατάξεις των συσκέψεων του συμβουλίου ή άλλων συναντήσεων και τα αντίστοιχα πρακτικά.

Μετάφραση / Επικαιροποίηση: Βαλεντίνη Κώνστα, CIA, CICA, CRMA

Πρότυπο 2500 – Παρακολούθηση Προόδου

Ο επικεφαλής εσωτερικού ελέγχου πρέπει να καθιερώσει και να διατηρεί ένα σύστημα παρακολούθησης της τακτοποίησης των αποτελεσμάτων που κοινοποιούνται στη διοίκηση.

Αναθεωρημένα Πρότυπα, Έναρξη ισχύος: 1 Ιανουαρίου 2017

Εισαγωγή

Για την εφαρμογή του συγκεκριμένου προτύπου, ο επικεφαλής εσωτερικού ελέγχου (ΕΕΕ) αρχίζει με την απόκτηση μιας σαφούς γνώσης του είδους των πληροφοριών και του επιπέδου λεπτομέρειας που αναμένουν το συμβούλιο και η ανώτερη διοίκηση αναφορικά με την παρακολούθηση των αποτελεσμάτων των έργων εσωτερικού ελέγχου. Τα αποτελέσματα αυτά, κατά κανόνα, συμφωνούν με τις παρατηρήσεις που διατυπώθηκαν κατά τη διενέργεια των διαβεβαιωτικών και συμβουλευτικών έργων και οι οποίες κοινοποιήθηκαν στη διοίκηση προκειμένου να προβεί σε διορθωτικές ενέργειες.

Δεδομένου ότι θα απαιτηθεί να συνεργασθούν, περιοδικά, ο εσωτερικός έλεγχος με τις αρμόδιες για την εφαρμογή των διορθωτικών ενεργειών υπηρεσίες της διοίκησης, είναι γενικά χρήσιμο να ζητηθεί η άποψη αυτών σχετικά με τους τρόπους εφαρμογής μιας αποτελεσματικής και αποδοτικής διαδικασίας παρακολούθησης.

Επιπλέον, ο ΕΕΕ ενδέχεται να θέλει να συγκρίνει τη δική του πορεία με αυτήν άλλων ΕΕΕ ή με αυτήν της κανονιστικής συμμόρφωσης που παρακολουθούν τα σημαντικά ζητήματα, προκειμένου να εντοπίσει βέλτιστες πρακτικές με αποδεδειγμένη αποτελεσματικότητα. Τέτοιες συζητήσεις μπορούν να εστιάζονται σε περιοχές όπως:

- ✓ Τα επίπεδα αυτοματοποίησης και λεπτομέρειας.
- ✓ Τα είδη των παρατηρήσεων που παρακολουθούνται (δηλ. το σύνολο των παρατηρήσεων ή μόνο αυτές που αντιστοιχούν στους υψηλότερους κινδύνους).
- ✓ Οι τρόποι και η συχνότητα προσδιορισμού της κατάστασης των σημαντικών διορθωτικών ενεργειών.
- ✓ Οι περιπτώσεις όπου ο εσωτερικός έλεγχος επιβεβαιώνει με τρόπο ανεξάρτητο την αποτελεσματικότητα των διορθωτικών ενεργειών.
- ✓ Η συχνότητα, ο τύπος και το επίπεδο των πραγματοποιούμενων αναφορών.

Εφαρμογή του Προτύπου

Οι διαδικασίες παρακολούθησης μπορεί να είναι πολύπλοκες ή πολύ απλές. Αυτό εξαρτάται από έναν αριθμό παραγόντων, συμπεριλαμβανομένων του μεγέθους και της πολυπλοκότητας του ελεγχόμενου οργανισμού και της διαθεσιμότητας ενός λογισμικού παρακολούθησης των αποκλίσεων. Είτε είναι πολύπλοκη η διαδικασία παρακολούθησης είτε είναι απλή, είναι σημαντικό ο ΕΕΕ να αναπτύξει μία διαδικασία η οποία θα καλύπτει τις παρατηρήσεις που χρήζουν παρακολούθησης, τις

συμφωνηθείσες διορθωτικές ενέργειες και την υφιστάμενη κατάστασή τους. Για τις παρατηρήσεις των οποίων εκκρεμεί η τακτοποίηση, συλλέγονται και παρακολουθούνται πληροφορίες οι οποίες συνήθως αφορούν:

- ✓ Στις παρατηρήσεις που έχουν κοινοποιηθεί στη διοίκηση με την αντίστοιχη βαθμολόγηση του κινδύνου.
- ✓ Στη φύση της συμφωνηθείσας διορθωτικής ενέργειας.
- ✓ Στο χρονοδιάγραμμα /τις προθεσμίες /την εξέλιξη των διορθωτικών ενεργειών και τις αλλαγές μέσα στις προβλεπόμενες ημερομηνίες.
- ✓ Στον υπεύθυνο της διοίκησης / τον υπεύθυνο της διαδικασίας που είναι αρμόδιος για κάθε διορθωτική ενέργεια.
- ✓ Στην υφιστάμενη κατάσταση των διορθωτικών ενεργειών διευκρινίζοντας αν αυτή έχει επιβεβαιωθεί από τον εσωτερικό έλεγχο.

Συχνά, ο ΕΕΕ θα αναπτύξει ή θα αγοράσει ένα εργαλείο, μηχανισμό ή σύστημα ώστε να εντοπίζει, να παρακολουθεί και να αναφέρει τέτοιες πληροφορίες. Με βάση τις πληροφορίες που παρέχονται στον εσωτερικό έλεγχο από την <υπεύθυνη> διοίκηση, η κατάσταση των διορθωτικών ενεργειών επικαιροποιείται στο σύστημα περιοδικά. Πολύ συχνά, η επικαιροποίηση αυτή γίνεται απευθείας από τη διοίκηση που είναι αρμόδια για την εφαρμογή των διορθωτικών ενεργειών με τη χρήση ενός συστήματος συμμετοχικής παρακολούθησης των αποκλίσεων.

Η συχνότητα και η προσέγγιση της παρακολούθησης (δηλαδή η έκταση της εργασίας από το ελεγκτικό προσωπικό για την επαλήθευση της λήψης διορθωτικών μέτρων) καθορίζεται με βάση την επαγγελματική κρίση του ΕΕΕ και τις προσδοκίες που έχουν καθοριστεί από το συμβούλιο και την ανώτερη διοίκηση. Για παράδειγμα:

- ✓ Ορισμένοι ΕΕΕ ενδέχεται να επιλέξουν να ενημερώνονται σε περιοδική βάση, πχ ανά τρίμηνο, για την κατάσταση όλων των διορθωτικών ενεργειών που έπρεπε να είχαν ολοκληρωθεί κατά την προηγούμενη περίοδο.
- ✓ Άλλοι μπορεί να επιλέξουν να εκτελέσουν, περιοδικά, έργα επανελέγχου (follow-up engagements) για τους ελέγχους με σημαντικές παρατηρήσεις, με σκοπό να αξιολογήσουν ειδικά την ποιότητα των διορθωτικών ενεργειών.
- ✓ Άλλοι ενδέχεται να επιλέξουν να επανελέγξουν (follow-up) τις σημαντικές διορθωτικές ενέργειες κατά τη διάρκεια ενός μελλοντικού προγραμματισμένου ελέγχου στην ίδια περιοχή του οργανισμού.

Η προσέγγιση καθορίζεται με βάση το εκτιμώμενο επίπεδο του κινδύνου, καθώς και τη διαθεσιμότητα των πόρων.

Ομοίως, η μορφή της αναφοράς καθορίζεται με βάση την κρίση του ΕΕΕ και τις συμφωνηθείσες προσδοκίες. Για παράδειγμα:

- ✓ Ορισμένοι ΕΕΕ θα αναφέρουν την κατάσταση του συνόλου των παρατηρήσεων κάθε έργου με λεπτομερή τρόπο.
- ✓ Άλλοι θα αναφέρουν μόνο τις παρατηρήσεις που αντιστοιχούν σε υψηλό κίνδυνο. Οι παρατηρήσεις αυτές ενδέχεται να συνοψίζονται ανά επιχειρησιακή διαδικασία ή ανά επιχειρησιακό υπεύθυνο και να συνοδεύονται από στατιστικά στοιχεία όπως είναι το ποσοστό των διορθωτικών ενεργειών που είναι σε εξέλιξη, σε καθυστέρηση, και αυτών που ολοκληρώθηκαν εγκαίρως,

- ✓ Σε ορισμένες περιπτώσεις, ο ΕΕΕ μπορεί να κληθεί να υποβάλει έκθεση όχι μόνο αν η διορθωτική ενέργεια έχει ολοκληρωθεί, αλλά και αν αυτή η ενέργεια επέτρεψε τη διόρθωση του βασικού προβλήματος < της θεμελιώδους αιτίας - Οδηγός εφαρμογής 2320 - Ανάλυση και Αξιολόγηση>.

Η ταυτοποίηση και η μέτρηση της θετικής βελτίωσης με βάση την εκτέλεση των διορθωτικών ενεργειών θεωρείται βέλτιστη πρακτική.

Επίδειξη Συμμόρφωσης

Η συμμόρφωση συνήθως αποδεικνύεται από την ύπαρξη ενός συστήματος παρακολούθησης των παρατηρήσεων, το οποίο επικαιροποιείται με βάση τα προαναφερόμενα κριτήρια. Μπορεί να είναι ένα υπολογιστικό φύλλο (πχ MS Excel), μία βάση δεδομένων ή ένα άλλο εργαλείο με ενσωματωμένες τις παρατηρήσεις προηγούμενων ελέγχων, το αντίστοιχο πρόγραμμα διορθωτικών ενεργειών που έχει συμφωνηθεί, την πρόοδο υλοποίησής τους και την επιβεβαίωσή της από τον εσωτερικό έλεγχο.

Επίσης, αναφορές για την κατάσταση εξέλιξης των διορθωτικών ενεργειών προετοιμάζονται κατά κανόνα, για την ενημέρωση της ανώτερης διοίκησης και του συμβουλίου.

Πρότυπο 2600 – Κοινοποίηση της Αποδοχής Κινδύνων

Όταν ο επικεφαλής εσωτερικού ελέγχου συμπεράνει ότι η διοίκηση έχει αποδεχτεί έναν βαθμό κινδύνου στον οποίο δεν μπορεί να ανταποκριθεί ο οργανισμός, τότε ο επικεφαλής εσωτερικού ελέγχου πρέπει να συζητήσει το θέμα με τη διοίκηση. Εάν το ζήτημα σχετικά με τον κίνδυνο δεν επιλυθεί, ο επικεφαλής εσωτερικού ελέγχου πρέπει να αναφέρει το θέμα στο συμβούλιο προς διευθέτηση.

Επεξήγηση:

Η αναγνώριση των κινδύνων που έχουν γίνει αποδεκτοί από τη διοίκηση μπορεί να γίνει μέσω ενός έργου διαβεβαίωσης ή ενός συμβουλευτικού έργου, παρακολουθώντας την πρόοδο των ενεργειών που υλοποιεί η διοίκηση ως αποτέλεσμα προηγούμενων έργων ή με άλλους τρόπους. Ο επικεφαλής εσωτερικού ελέγχου δεν είναι υπεύθυνος για την αντιμετώπιση του κινδύνου.

Αναθεωρημένα Πρότυπα, Έναρξη ισχύος: 1 Ιανουαρίου 2017

Εισαγωγή

Για την επιτυχή εφαρμογή του προτύπου, ο επικεφαλής εσωτερικού ελέγχου (EEE) πρέπει κατ' αρχήν να κατανοήσει την άποψη του οργανισμού για τους διάφορους τύπους κινδύνων εντός του οργανισμού, καθώς και για το επίπεδο ανοχής σε αυτούς. Το επίπεδο και ο τύπος των κινδύνων που κρίνονται αποδεκτοί ποικίλουν από οργανισμό σε οργανισμό. Για παράδειγμα, κάποιοι οργανισμοί μπορεί να αποδέχονται υψηλότερο επίπεδο οικονομικού κινδύνου - αναλαμβάνοντας δράσεις όπως είναι η επέκταση σε νέες γεωγραφικές περιοχές με ασταθές κυβερνητικό περιβάλλον ή επενδύοντας σημαντικά ποσά σε νέα επενδυτικά προϊόντα τα οποία έχουν σχετικά μικρές πιθανότητες επιτυχίας αλλά υψηλές αποδόσεις σε περίπτωση που αποδειχθούν επιτυχή. Άλλοι οργανισμοί είναι αντίθετοι σε τέτοιου είδους οικονομικούς κινδύνους, αποφεύγοντας τέτοιες καταστάσεις. Επιπλέον, οι οργανισμοί λαμβάνουν υπόψη διαφορετικούς παράγοντες όταν προσδιορίζουν το αποδεκτό επίπεδο κινδύνου. Για παράδειγμα αναφέρουμε: την πιθανή επίπτωση και την πιθανότητα εκδήλωσης του κινδύνου, το γεγονός ότι ο οργανισμός είναι ευάλωτος και τον χρόνο που χρειάζεται η διοίκηση για να αντιμετωπίσει έναν μη αποδεκτό κίνδυνο.

Αν ο οργανισμός διαθέτει πολιτική διαχείρισης κινδύνων η οποία μπορεί να περιλαμβάνει μια διαδικασία αποδοχής των κινδύνων, είναι σημαντικό ο EEE και οι εσωτερικοί ελεγκτές να την κατανοήσουν.

Όπως απαιτεί το Πρότυπο 2500, ο EEE πρέπει να υιοθετήσει και να διατηρήσει σε εφαρμογή ένα σύστημα παρακολούθησης και τακτοποίησης των αποτελεσμάτων των έργων του εσωτερικού ελέγχου.

Είναι επίσης χρήσιμο ο EEE να γνωρίζει τον τρόπο με τον οποίο γνωστοποιούνται εντός του οργανισμού ζητήματα υψηλού κινδύνου. Οι υπάρχουσες πολιτικές ενδέχεται να καθορίζουν την προτιμώμενη μέθοδο επικοινωνίας. Για παράδειγμα, η

πολιτική διαχείρισης κινδύνων ενός οργανισμού μπορεί να καθορίζει χρονοδιαγράμματα <κοινοποίησης των κινδύνων>, το ιεραρχικό επίπεδο αναφοράς και παρεμφερή ζητήματα.

Εφαρμογή του Προτύπου

Ο ΕΕΕ, κατά τη διαδικασία παρακολούθησης της τακτοποίησης των αποτελεσμάτων μέσω σχετικών διορθωτικών ενεργειών, ενδέχεται να αντιληφθεί υψηλούς κινδύνους που υπήρξαν αντικείμενο παρατηρήσεων που δεν διορθώθηκαν εγκαίρως ή παρατηρήσεων που μπορεί να παρουσιάζουν για τον οργανισμό ένα επίπεδο κινδύνου μεγαλύτερο από αυτό που θα μπορούσε να ανεχθεί και κατά συνέπεια μη αποδεκτό.

Παρόλα αυτά, η διαδικασία της διαρκούς παρακολούθησης δεν αποτελεί τον μοναδικό τρόπο για να αναγνωρίζει ο ΕΕΕ τους μη αποδεκτούς κινδύνους. Ένας αποτελεσματικός ΕΕΕ υιοθετεί διάφορους τρόπους προκειμένου να είναι ενήμερος σχετικά με τους κινδύνους του οργανισμού. Για παράδειγμα, ο ΕΕΕ μπορεί να λαμβάνει πληροφόρηση από την ομάδα εσωτερικού ελέγχου αναφορικά με σημαντικούς κινδύνους που έχουν εντοπίσει κατά τη διάρκεια των διαβεβαιωτικών ή συμβουλευτικών έργων. Εναλλακτικά, ο οργανισμός μπορεί να υιοθετήσει μια διαδικασία διαχείρισης επιχειρησιακών κινδύνων προκειμένου να αναγνωρίζει και να παρακολουθεί σημαντικούς κινδύνους, και ο ΕΕΕ μπορεί να εμπλακεί σε αυτή τη διαδικασία. Επιπλέον ο ΕΕΕ, αναπτύσσοντας και διατηρώντας ένα δίκτυο συνεργασίας και επικοινωνίας με τη διοίκηση, μπορεί να είναι ενήμερος σχετικά με αναδυόμενες περιοχές κινδύνων στον οργανισμό. Οι ΕΕΕ προσπαθούν επίσης, να είναι ενήμεροι σχετικά με τις τάσεις του τομέα δραστηριοποίησης του οργανισμού καθώς και με τις νομοθετικές αλλαγές προκειμένου να μπορούν να αναγνωρίζουν πιο εύκολα τους πιθανούς και αναδυόμενους κινδύνους.

Ανεξάρτητα από τον τρόπο με τον οποίο αναγνωρίζεται ο μη αποδεκτός κίνδυνος, εάν ο ΕΕΕ εκτιμήσει ότι ο κίνδυνος είναι τόσο υψηλός που ο οργανισμός υπό κανονικές συνθήκες δεν θα μπορούσε να τον ανεχτεί, και εφόσον πιστεύει ότι ο κίνδυνος δεν έχει περιορισθεί σε ένα αποδεκτό επίπεδο, τότε υποχρεούται να γνωστοποιήσει τη συγκεκριμένη κατάσταση στην ανώτερη διοίκηση. Πριν τη γνωστοποίηση αυτή, ο ΕΕΕ συζητά το θέμα με τα στελέχη της διοίκησης τα οποία είναι υπεύθυνα για τη συγκεκριμένη περιοχή κινδύνου, προκειμένου να μοιραστεί μαζί τους τις ανησυχίες του, να κατανοήσει τις απόψεις της διοίκησης και να συμφωνήσουν σε μια λύση αναφορικά με την αντιμετώπιση του κινδύνου. Αν παρόλα αυτά, η συμφωνία δεν επιτευχθεί σε αυτό το επίπεδο, ο ΕΕΕ θα πρέπει να ενημερώσει την ανώτερη διοίκηση. Και, εάν καμία λύση δεν βρεθεί κατά τις συζητήσεις με την ανώτερη διοίκηση και ο κίνδυνος εξακολουθεί να υφίσταται, ο ΕΕΕ θα πρέπει να γνωστοποιήσει το θέμα στο συμβούλιο. Ανήκει στη δικαιοδοσία του συμβουλίου να αποφασίσει πως θα επιλύσει το πρόβλημα με τη διοίκηση.

Ο ΕΕΕ χρησιμοποιεί την κρίση του προκειμένου να αποφασίσει σε ποιον, τότε και πώς θα γνωστοποιήσει τέτοια θέματα με τον πιο γρήγορο και αποτελεσματικό τρόπο λαμβάνοντας υπόψη τη φύση, το επείγον του ζητήματος, τις πιθανές συνέπειές του και τυχόν εφαρμοζόμενες πολιτικές. Για παράδειγμα, συνιστάται να ζητείται η γνώμη

του νομικού συμβούλου σε περιπτώσεις που ένας νόμος ή κανονισμός ενδέχεται να έχει παραβιαστεί; συνιστάται να γνωστοποιείται ο κίνδυνος εμπιστευτικά σε ένα ανώτερο διευθυντικό στέλεχος ή στα πλαίσια μιας σύσκεψης των υπηρεσιών στην οποία θα παρευρίσκονται διάφοροι ειδικοί επί του θέματος;

Το συγκεκριμένο πρότυπο εφαρμόζεται σε σημαντικούς κινδύνους οι οποίοι κατά την κρίση του ΕΕΕ υπερβαίνουν το επίπεδο ανοχής του οργανισμού. Οι κίνδυνοι αυτοί μπορεί να περιλαμβάνουν:

- Κινδύνους που μπορεί να βλάψουν τη φήμη του Οργανισμού,
- Κινδύνους που μπορεί να βλάψουν άτομα,
- Κινδύνους επιβολής υψηλών ρυθμιστικών – κανονιστικών προστίμων, περιορισμών επιχειρησιακής δραστηριότητας ή προστίμων οικονομικής φύσης ή συμβατικών ρήτρων,
- Σημαντικές ανακρίβειες,
- Απάτη ή λοιπές μη νόμιμες πράξεις,
- Σημαντικά εμπόδια στην υλοποίηση των στρατηγικών στόχων του οργανισμού.

Επίδειξη Συμμόρφωσης

Αποδεικτικό συμμόρφωσης θα μπορούσε να περιλαμβάνεται σε πρακτικά συνεδριάσεων κατά τις οποίες έχουν συζητηθεί ζητήματα σημαντικών κινδύνων με τη διοίκηση, το συμβούλιο ή με μία επιτροπή κινδύνων. Αν ο ΕΕΕ κάνει γνωστό το θέμα του μη αποδεκτού κινδύνου στα πλαίσια διμερών συναντήσεων ή κατά τη διάρκεια ιδιωτικών συναντήσεων, θα μπορεί να συνταχθεί ένα υπόμνημα το οποίο θα περιγράφει τα λαμβανόμενα μέτρα για την κινητοποίηση της διοίκησης και του συμβουλίου. Επίσης, μία έμμεση ένδειξη συμμόρφωσης μπορεί να αποτελέσει η ύπαρξη μιας πολιτικής στο εγχειρίδιο εσωτερικού ελέγχου που να περιγράφει τις απαιτήσεις του παρόντος προτύπου και τη διαδικασία υποβολής των αναφορών εντός του οργανισμού.

Σχετικά με το IIA

Το Ινστιτούτο των Εσωτερικών Ελεγκτών (The IIA) είναι ο πιο ευρέως αναγνωρισμένος οργανισμός, υπέρμαχος, εκπαιδευτικός και πάροχος προτύπων, καθοδήγησης και πιστοποιήσεων, αναφορικά με το επάγγελμα του Εσωτερικού Ελεγκτή. Ιδρυθέν το 1941, το IIA εξυπηρετεί περισσότερα από 180.000 μέλη σε περισσότερες από 170 χώρες και περιφέρειες.

Τα Κεντρικά Γραφεία του διεθνούς αυτού οργανισμού είναι στο Lake Mary, Florida. Για περισσότερες πληροφορίες, μπορείτε να επισκεφτείτε το: www.globaliia.org ή www.theiia.org.

Σχετικά με τις Οδηγίες Εφαρμογής:

Οι Οδηγίες Εφαρμογής, ως μέρος του Πλαισίου Διεθνών Επαγγελματικών Προτύπων (IPPF) του IIA, συνιστούν τις προτεινόμενες (μη υποχρεωτικές) οδηγίες για το επάγγελμα του Εσωτερικού Ελεγκτή. Είναι έτσι σχεδιασμένες ώστε να υποβοηθούν τόσο τους Εσωτερικούς Ελεγκτές όσο και όλες τις λειτουργίες που σχετίζονται με τον Εσωτερικό Έλεγχο, προκειμένου να επιτύχουν τη συμμόρφωση με τα *Διεθνή Πρότυπα για την επαγγελματική πρακτική του Εσωτερικού Ελέγχου (Standards)*.

Οι Οδηγοί Εφαρμογής βοηθούν τους Εσωτερικούς Ελεγκτές να εφαρμόσουν τα *Διεθνή Πρότυπα (Standards)*. Αναφέρονται συλλογικά στην προσέγγιση, στις μεθοδολογίες και εν γένει θεωρήσεις του Εσωτερικού Ελέγχου, αλλά δεν αναλύουν περαιτέρω τις επιμέρους διαδικασίες.

Για επιπλέον καθοδηγητικό υλικό από το IIA, μπορείτε να επισκεφτείτε το: www.globaliia.org/standards-guidance ή www.theiia.org/guidance.

Αποποίηση ευθυνών:

Το IIA συντάσσει αυτό το έγγραφο για πληροφοριακούς και εκπαιδευτικούς σκοπούς μόνο. Το καθοδηγητικό υλικό δεν έχει σκοπό να παράσχει συγκεκριμένες απαντήσεις σε εξατομικευμένες περιπτώσεις, και σαν τέτοιο, πρέπει να χρησιμοποιηθεί μόνο ως καθοδήγηση.

Το IIA προτείνει ο Εσωτερικός Ελεγκτής να ζητά τη συμβολή ενός ανεξάρτητου ειδικού, προκειμένου να διερευνηθεί οποιαδήποτε εξατομικευμένη περίπτωση.

Το IIA δεν αναλαμβάνει οποιαδήποτε ευθύνη για κάποιον που έχει στηριχθεί αποκλειστικά στην παρούσα καθοδήγηση.

Αναπαραγωγή:

Copyright© 2016 The Institute of Internal Auditors. Για οποιαδήποτε χρήση ή αναπαραγωγή, παρακαλώ επικοινωνήστε με guidance@theiia.org.