

++



ΤΜΗΜΑ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΕΠΙΣΤΗΜΗΣ & ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΑΣ
(ΠΡΩΗΝ ΤΕΙ ΔΥΤΙΚΗΣ ΕΛΛΑΔΑΣ)

ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

«Ο Εσωτερικός Έλεγχος στον Δημόσιο Τομέα»

Επιμελήθηκε: Μαζούτη Ευαγγελία

Επιβλέπων καθηγητής: Θανάσας Γεώργιος

ΠΑΤΡΑ 2023

ΕΥΧΑΡΙΣΤΙΕΣ

Ευχαριστώ θερμά τον επιβλέπων καθηγητή μου, κύριο Γεώργιο Θανάσα, για την εμπιστοσύνη που μου έδειξε εξ' αρχής, την επιστημονική του καθοδήγηση, τις υποδείξεις του και την κατανόησή του.

Επίσης, θα ήθελα να εκφράσω την ευγνωμοσύνη μου στη μητέρα μου και στο παιδί μου για όλη τη στήριξη, τη συμπαράσταση και την κατανόησή τους, καθ' όλη τη διάρκεια των σπουδών μου.

Στην κόρη μου, Σοφία – Άννα

Περιεχόμενα

ΠΕΡΙΛΗΨΗ	5
ABSTRACT	6
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1: ΔΗΜΟΣΙΟΣ ΤΟΜΕΑΣ	7
1.1 Εισαγωγή.....	7
1.2 Σκοπός και στόχοι της εργασίας.....	9
1.3 Δομή της εργασίας	9
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2: ΔΙΑΚΥΒΕΡΝΗΣΗ ΚΑΙ ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ ΕΠΙΣΤΗΜΗ	10
2.1 Η έννοια της Διακυβέρνησης	10
2.2 Αρχές της εταιρικής διακυβέρνησης με βάση τον Ο.Ο.Σ.Α.....	12
2.3 Ο Εσωτερικός Έλεγχος ως μέσο διακυβέρνησης.....	13
2.4 Ορισμός και περιεχόμενα της Ελεγκτικής Επιστήμης.....	13
2.5 Ιστορική αναδρομή της Ελεγκτικής Επιστήμης.....	14
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3: ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ	16
3.1 Ορισμός Εσωτερικού Ελέγχου	16
3.2 Σκοπός Εσωτερικού Ελέγχου	18
3.3 Είδη ελέγχου.....	18
3.4 Διαφορές Εσωτερικού – Εξωτερικού Ελέγχου	19
3.5 Κώδικας Δεοντολογίας Ελέγχου	21
3.6 Στάδια του ελέγχου	25
3.7 Πρότυπα Εσωτερικού Ελέγχου	26
3.8 Παράγοντες αποτελεσματικότητας του συστήματος ελέγχων	27
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4: Ο ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ ΣΤΟ ΔΗΜΟΣΙΟ ΤΟΜΕΑ	31
4.1 Ο Ελληνικός Δημόσιος Τομέας	31
4.2 Αποδοτικότητα του Δημόσιου Τομέα	33
4.3 Οι ελεγκτικές διαδικασίες στο Δημόσιο Τομέα.....	35
4.5 Αδυναμίες της Δημόσιας Διοίκησης.....	41
4.6 Αδυναμίες του συστήματος ελέγχων.....	42
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5: ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ - ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ	43
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ.....	48

ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Ο εσωτερικός έλεγχος αποτελεί κυρίαρχο συστατικό του νέου μοντέλου διακυβέρνησης, της ονομαζόμενης «Νέας Δημόσιας Διοίκησης». Παρέχει μία σειρά σημαντικών υπηρεσιών σε ένα πολύπλοκο και αβέβαιο οικονομικό περιβάλλον βοηθώντας στην επίτευξη των στόχων της οικονομικής μονάδας και βελτιώνοντας τις διαδικασίες διοίκησης. Στοχεύει στη διασφάλιση των αρχών της λογοδοσίας, της διαφάνειας, της ακεραιότητας και της δικαιοσύνης στο Δημόσιο Τομέα, ενώ συντελεί στη χρηστή διακυβέρνηση.

Στην Ελλάδα, οι υπηρεσίες δημόσιας διοίκησης εμφανίζουν δυσλειτουργίες που επηρεάζουν αρνητικά τη διαχείριση των οικονομικών τους πόρων και την αποτελεσματικότητα των υπηρεσιών τους, ενώ ο εσωτερικός έλεγχος δεν θεωρείται ιδιαίτερα αποτελεσματικός. Η πολυπλοκότητα της Δημόσιας Διοίκησης και η γραφειοκρατία που τη συνοδεύει καταδεικνύουν ότι ο δημόσιος τομέα χρειάζεται να αξιοποιήσει σε μεγάλο βαθμό το εργαλείο του Εσωτερικού Ελέγχου. Ανάγκη που κατέστη εντονότερη μετά και από την κατάργηση του προληπτικού ελέγχου από το Ελεγκτικό Συνέδριο που έλαβε χώρα το 2019.

Η παρούσα εργασία έχει ως στόχο να παρουσιάσει και να αναλύσει τις βασικές πτυχές του θεσμικού πλαισίου του Εσωτερικού Ελέγχου στο Δημόσιο Τομέα και του έργου που καλείται να διατελέσει ο Εσωτερικός Ελεγκτής. Επιχειρείται η αναζήτηση τρόπων ενίσχυσης της αποτελεσματικότητάς του και ανάδειξής του, σε κρίσιμη λειτουργία για την παρακολούθηση, την αποτίμηση και τη βελτίωση των διαδικασιών του.

Η χρησιμότητα του εσωτερικού ελέγχου στη δημόσια διοίκηση είναι ιδιαίτερα σημαντική σε μια εποχή κατά την οποία, παρά τις προσπάθειες εκσυγχρονισμού, ο δημόσιος τομέας αντιμετωπίζει έντονες κριτικές ως προς τα χαρακτηριστικά που τον διέπουν και εν τέλει την αποτελεσματικότητά με την οποία επιτελεί τις λειτουργίες του.

Λέξεις - κλειδιά: Εσωτερικός Έλεγχος, Δημόσιος Τομέας, διακυβέρνηση, αποτελεσματικότητα, διαφάνεια

ABSTRACT

Internal control is an integral part of the modern model of the "New Public Administration". It provides a range of important services in a complex and uncertain economic environment by helping to achieve the objectives of the economic unit and improving the management and governance processes. It aims to ensure the principles of accountability, transparency, integrity and justice in the Public Sector, aiming finally at good governance.

In Greece, public administration services are governed by deficiencies that negatively affect the management of their financial resources and the effectiveness of their services. In addition, internal control has not been proved to be particularly effective. Due to the complexity of the Public Administration and the bureaucratic structure of its services, the public sector needs to utilize the Internal Control tool to a great extent, especially if considering the abolition of the preventive audit of the Court of Auditors that took place on 1.1.2019.

The aims of this thesis are to present and analyze the most important aspects of the theoretical and conceptual framework of Internal Audit in the Public Sector, as well as the job of the Internal Auditor, who is called upon to play a dominant role in the formation and implementation of an integrated and effective Public Administration. and to suggest ways to strengthen the effectiveness of Internal Audit in the Public Sector and make it a critical function to monitor, evaluate and improve processes.

The utility of internal audit in public administration is particularly important at a time when, despite modernization efforts, the public sector faces intense criticism regarding its characteristics and its effectiveness.

Key – words: Internal Audit, Public Sector, governance, efficiency, transparency

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1: ΔΗΜΟΣΙΟΣ ΤΟΜΕΑΣ

1.1 Εισαγωγή

Ο «**Δημόσιος Τομέας**» παρέχει υπηρεσίες όπως εκπαίδευση, υπηρεσίες επικοινωνιών, υγειονομική περίθαλψη, αστυνόμευση, μεταφορές, ασφάλεια, οι οποίες ωφελούν το κοινωνικό σύνολο. Στόχος είναι να δοθούν ίσες ευκαιρίες ώστε να επωφεληθούν από τις παρεχόμενες υπηρεσίες όλοι οι πολίτες των κρατών (Mihret and Yismaw, 2007).

Ένας οργανισμός θεωρείται επιτυχημένος όταν κατά την κατάρτιση Ετήσιου ή Πολυετούς Προγράμματος Εργασιών λαμβάνει υπόψη τις στρατηγικές και επιχειρησιακές προτεραιότητές του, καθώς και τις αξιολογήσεις των κινδύνων και των ευκαιριών του. Ο κίνδυνος αναφέρεται στον πιθανό αρνητικό αντίκτυπο ή βλάβη που μπορεί να προκύψει από διάφορους παράγοντες στις λειτουργίες, τις διαδικασίες ή το περιβάλλον ενός οργανισμού. Περιλαμβάνει τον εντοπισμό, την αξιολόγηση και τη διαχείριση των κινδύνων που μπορούν να επηρεάσουν την επίτευξη των στόχων ενός οργανισμού. Η ύπαρξη κινδύνων στις δημόσιες υπηρεσίες και οργανισμούς μπορεί να εμποδίσει την παροχή υψηλής ποιότητας υπηρεσιών προς τον πολίτη.

Στόχος κάθε χώρας είναι η παροχή αποτελεσματικών, αποδοτικών και οικονομικών υπηρεσιών. Σε αυτό μπορεί να συμβάλει ο έλεγχος, ο οποίος βελτιώνει τις δημόσιες υπηρεσίες και οδηγεί στην υγιή διακυβέρνηση (Asare, 2009, Aikins, 2011, Alzeban & Gwilliam, 2014), και τελικά σε επαναπροσδιορισμό των εννοιών της «**Κεντρικής Κυβέρνησης**» και του Δημόσιου Τομέα.

Η σημασία της «**Υγιούς Εταιρικής Διακυβέρνησης**» έρχεται ολοένα και περισσότερο στο επίκεντρο τις τελευταίες δεκαετίες. Η έννοια εστίασε αρχικά στον ιδιωτικό τομέα, έπειτα όμως από τη σειρά των οικονομικών κρίσεων των τελευταίων ετών, η έννοια της «**Χρηστής Διακυβέρνησης**», αναμφίβολα, ισχύει και για το δημόσιο τομέα (OECD, 2016). Ο εσωτερικός έλεγχος αποτελεί βασικό συντελεστή που συμβάλλει στην επίτευξη της χρηστής διακυβέρνησης (OECD, 2004). Κάθε κράτος που λειτουργεί υπό δημοκρατικό καθεστώς οφείλει να είναι υπόλογο για τη χρήση του δημόσιου χρήματος. Η λειτουργία του εσωτερικού ελέγχου συμβάλει προς την κατεύθυνση αυτή.

Ο εσωτερικός έλεγχος παρέχει ασφάλεια, ενώ πρωταρχικός του στόχος είναι «ο εντοπισμός περιπτώσεων κακοδιοίκησης, κακοδιαχείρισης, κατάχρησης, σπατάλης ή απάτης, καθώς και η εξέταση του κατά πόσο ο φορέας αναπτύσσει κατάλληλες δικλίδες για την αποτροπή τέτοιων φαινομένων στο μέλλον» (Αρ. Απόφ.171437/2022 (ΦΕΚ 6122/Β'/1/12/2022)). «**Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου**» είναι το πλέγμα των λειτουργιών και διαδικασιών, καθώς και των δικλίδων ελέγχου που υιοθετεί ο φορέας και είναι σχεδιασμένο για να παρέχει εύλογη διαβεβαίωση στον φορέα για την επίτευξη των στόχων του σχετικά με την:

- α) αποτελεσματικότητα και αποδοτικότητα των επιχειρησιακών του λειτουργιών,
- β) αξιοπιστία των οικονομικών και λοιπών αναφορών,
- γ) συμμόρφωση με τους νόμους, τους κανονισμούς και τις πολιτικές που διέπουν τη λειτουργία του.

Από αυτή την άποψη, οι D'Onza και Sarens (2018) τονίζουν τη συμβολή του συστήματος εσωτερικού ελέγχου στην επίτευξη των στόχων της οικονομικής μονάδας και στη διαχείριση της νομιμότητας.

Στο μοντέλο της «**Νέας Δημόσιας Διοίκησης**», προτεραιότητα αποτελεί η υπεύθυνη και αποτελεσματική χρήση των δημόσιων πόρων με στόχο την επίτευξη των προκαθορισμένων στόχων. Ο έλεγχος στοχεύει στο να διασφαλίσει την απαραίτητη λογοδοσία και εμπιστοσύνη

μέσω της παροχής αμερόληπτης και αντικειμενικής κρίσης. Τελικά αποσκοπεί στον περιορισμό των λανθασμένων δημοσιονομικών συμπεριφορών.

Σύμφωνα με το Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών «ο **Εσωτερικός Έλεγχος** είναι μια ανεξάρτητη, αντικειμενική, διαβεβαιωτική και συμβουλευτική δραστηριότητα, σχεδιασμένη να προσθέτει αξία και να βελτιώνει τις λειτουργίες ενός οργανισμού. Βοηθάει τον οργανισμό να επιτύχει τους αντικειμενικούς σκοπούς του, υιοθετώντας μια συστηματική, επαγγελματική προσέγγιση στην αξιολόγηση και βελτίωση της αποτελεσματικότητας των διαδικασιών διαχείρισης κινδύνων, των συστημάτων εσωτερικού ελέγχου και εταιρικής διακυβέρνησης» (ΙΕΕ, 2019).

Κάθε οργανισμός πρέπει να έχει οργανωμένο το δικό του «**Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου**», το οποίο αποσκοπεί στην εξάλειψη των κινδύνων που σχετίζονται με τις δραστηριότητές του. Ο εσωτερικός έλεγχος τελικά συμβάλλει στην κοινωνική ευημερία και στη μείωση της φτώχειας (Baltaci και Yilmaz, 2006).

Μία αποτελεσματική «**Μονάδα Εσωτερικού Ελέγχου**» αποτελεί απαραίτητο στοιχείο του σύγχρονου συστήματος διακυβέρνησης στο δημόσιο τομέα. Ο εσωτερικός έλεγχος εντοπίζει αδύναμα σημεία στο σύστημα, καθώς επίσης δημιουργεί πιθανές ευκαιρίες για βελτίωση και λειτουργεί ως μηχανισμός ανατροφοδότησης για την ανώτατη διοίκηση. Συνεπώς, οι οργανισμοί που αναζητούν ένα κατάλληλο και αποτελεσματικό σύστημα διαχείρισης ποιότητας πρέπει να διεξάγουν εσωτερικούς ελέγχους για να διασφαλίσουν ότι το σύστημα λειτουργεί όπως προβλέπεται από τα πρότυπα, νομικά, ηθικά ή οικονομικά (Lindow and Race, 2002). Στόχος των συστημάτων εσωτερικού ελέγχου των δημόσιων υπηρεσιών είναι η αποφυγή της διαφθοράς, η διασφάλιση του συστήματος καλής εταιρικής διακυβέρνησης, η προώθηση της λογοδοσίας και η μεγαλύτερη διαφάνεια (Coram et al, 2008, Van Peursesem 2005, Belay, 2007).

Παλαιότερα οι εσωτερικοί ελεγκτές θεωρούνταν απλώς ως βοηθοί των λογιστών και των εξωτερικών ελεγκτών, αλλά πλέον οι εσωτερικοί ελεγκτές θεωρείται ότι αποτελούν ένα ανεξάρτητο τμήμα, το οποίο κατέχει σημαντικό ρόλο στη διοίκηση των οργανισμών. Παρόλο που ο Εσωτερικός Έλεγχος αναπτύχθηκε περισσότερο τα τελευταία χρόνια, η αναγκαιότητά του προέκυψε πολλά χρόνια νωρίτερα και συνδεόταν πάντα με τις λογιστικές εργασίες. Η ανάγκη ελέγχου πρωτοεμφανίστηκε στα προϊστορικά χρόνια με την ανταλλαγή αγαθών μεταξύ ανθρώπων και την ανάγκη να υπάρχει αξιοπιστία στις συναλλαγές.

Οι σοβαρές οικονομικές κρίσεις, η ανάπτυξη της βιοτεχνίας και της βιομηχανίας συνετέλεσαν στην εγκαθίδρυση των ελέγχων και την αύξηση του αριθμού τους. Ο αντίκτυπος και η προστιθέμενη αξία που παρέχει ο εσωτερικός έλεγχος στους οργανισμούς θεωρούνται πλέον υψίστης σημασίας. Στις μέρες μας ο εσωτερικός έλεγχος αποτελεί ένα ανεπτυγμένο και αναγνωρισμένο αντικείμενο. Η αρχή της πορείας αυτής συντελέστηκε με την εμφάνιση του Σώματος των Ελεγκτών το 1931 με τον νόμο 5076/1931 περί «Ανωνύμων Εταιρειών και Τραπεζών» και τελικά των «**Ορκωτών Λογιστών**» που ιδρύθηκαν το 1955 με τον νόμο 3329/1955 περί «Συστάσεως Σώματος Ορκωτών Λογιστών (Σ.Ο.Λ.). Τα πρότυπα του ΙΑASB (International Assurance and Auditing Standards Board) και ο Κώδικας Επαγγελματικής Δεοντολογίας της IFAC (Διεθνής Ομοσπονδία Λογιστών) που υιοθετήθηκαν και στην Ελλάδα, στοχεύουν στη διασφάλιση της επαγγελματικής ανεξαρτησίας των Ελεγκτών και της αμεροληψίας των λειτουργιών τους.

Ωστόσο, η εφαρμογή εσωτερικού ελέγχου σε δημόσιους οργανισμούς δεν είναι εύκολη υπόθεση, καθώς οι δημόσιοι οργανισμοί χαρακτηρίζονται από ορισμένες ιδιαιτερότητες και βασικές αξίες που διαφέρουν από εκείνες του ιδιωτικού τομέα. (Onumah and Yao Kraah, 2012, Elg et al., 2017). Ειδικά στην Ελλάδα, η διαφθορά στη δημόσια διοίκηση είναι ένα μείζον πρόβλημα που πηγάζει από έναν δυσλειτουργικό δημόσιο τομέα (Zacharakis et al., 2017)

Υπό ορισμένες συνθήκες, ο κρατικός μηχανισμός μπορεί να γίνει εξαιρετικά αναποτελεσματικός και να επηρεάσει αρνητικά το οικονομικό και δημοσιονομικό επίπεδο.

Στην Ελλάδα, οι υπηρεσίες δημόσιας διοίκησης διέπονται από ελλείψεις που επηρεάζουν αρνητικά τη διαχείριση των οικονομικών τους πόρων και την αποτελεσματικότητα των υπηρεσιών τους. Ως εκ τούτου, είναι απαραίτητο να οργανωθούν επαρκείς διαδικασίες εσωτερικού ελέγχου, ώστε να καλλιεργηθεί η αξιοπιστία, η διαφάνεια και να μειωθεί η κακοδιαχείριση του δημόσιου πλούτου (Koutoumpis et al, 2018, Pazarskis et al, 2019).

Τα τελευταία χρόνια, έχει αυξηθεί το ενδιαφέρον για θέματα που συνδέονται με την εκτίμηση της ποιότητας του εσωτερικού ελέγχου, ιδίως μετά την πρόσφατη διεθνή χρηματοπιστωτική κρίση που ξεκίνησε από τις ΗΠΑ το 2007 που επηρέασε δυσμενώς και την ελληνική οικονομία, σε συνδυασμό με την εγχώρια κρίση χρέους.

1.2 Σκοπός και στόχοι της εργασίας

Σκοπός αυτής της εργασίας είναι η κατανόηση των μηχανισμών εσωτερικού ελέγχου στους δημόσιους οργανισμούς. Οι μελέτες για τον εσωτερικό έλεγχο στον ελληνικό δημόσιο τομέα είναι περιορισμένες. Συνεπώς, η εργασία αυτή μπορεί να συνεισφέρει στην υπάρχουσα βιβλιογραφία, επισημαίνοντας αδυναμίες και προτάσεις βελτίωσης του εσωτερικού ελέγχου στους Ελληνικούς Δημόσιους Οργανισμούς.

Επιμέρους στόχοι της εργασίας είναι:

- Η ανάλυση της έννοιας της Διακυβέρνησης και του ρόλου του εσωτερικού ελέγχου ως μέσο διασφάλισης αυτής.
- Ο ορισμός της Ελεγκτικής Επιστήμης και η μελέτη της εξέλιξής της.
- Ο ορισμός του Εσωτερικού Ελέγχου και η περιγραφή των βασικών χαρακτηριστικών του.
- Η εξέταση του κατά πόσο ο εσωτερικός έλεγχος συμβάλλει στην αποτελεσματική λειτουργία της διοίκησης των οργανισμών και πότε αυτός είναι πιο αποτελεσματικός.
- Η μελέτη του Ελληνικού Δημόσιου Τομέα, των χαρακτηριστικών του και των ελεγκτικών διαδικασιών που λαμβάνουν χώρα σε αυτόν.
- Η παροχή προτάσεων για πιο αποτελεσματικά Συστήματα Εσωτερικού Ελέγχου στο Δημόσιο Τομέα που θα αντιμετωπίζουν τις παθογένειες αυτού.

1.3 Δομή της εργασίας

Η εργασία διαρθρώνεται σε πέντε κεφάλαια. Στο πρώτο γίνεται μία εισαγωγή στο θέμα του εσωτερικού ελέγχου στο δημόσιο τομέα και αναφορά στις βασικές έννοιες με τις οποίες θα ασχοληθούμε στην υπόλοιπη εργασία. Αναφέρεται ο προβληματισμός των ανύπαρκτων ή αναποτελεσματικών εσωτερικών ελέγχων, αναλύονται ο σκοπός και οι στόχοι της εργασίας, και τέλος παρουσιάζεται η δομή αυτής.

Στο δεύτερο κεφάλαιο αναλύεται η έννοια της διακυβέρνησης και η συμβολή του εσωτερικού ελέγχου στην αποτελεσματική λειτουργία αυτής. Αναλύεται η έννοια της Ελεγκτικής Επιστήμης, στην οποία στηρίζεται η διαδικασία του εσωτερικού ελέγχου, και γίνεται συνοπτική αναφορά στα Διεθνή και Ελληνικά Ελεγκτικά Πρότυπα.

Στο τρίτο κεφάλαιο οριοθετείται εννοιολογικά ο εσωτερικός έλεγχος, καθορίζονται οι στόχοι και τα πρότυπα αυτού, περιγράφεται η διαδικασία ελέγχου και το νομικό πλαίσιο που διέπει την εφαρμογή του. Τέλος, αναφέρονται οι παράγοντες που τον καθιστούν πιο αποτελεσματικό.

Στο τέταρτο κεφάλαιο γίνεται αναφορά στην εφαρμογή του εσωτερικού ελέγχου στο Δημόσιο τομέα, προσεγγίζοντας την έννοια αυτού και την εξέλιξη των βασικών μεγεθών του.

Αναλύονται οι έννοιες της αποδοτικότητας και της αποτελεσματικότητας σε αυτόν, αλλά και οι αδυναμίες και προκλήσεις που αυτός αντιμετωπίζει. Ειδικότερα γίνεται αναφορά στο φαινόμενο της διαφθοράς και στην εξέλιξή της. Τέλος, περιγράφονται οι ελεγκτικές διαδικασίες που λαμβάνουν χώρα στο Δημόσιο Τομέα και οι αδυναμίες που τις συνοδεύουν.

Τέλος, στο πέμπτο κεφάλαιο επιχειρείται η σύνοψη των συμπερασμάτων που προέκυψαν καθ' όλη την έκταση της εργασίας και η παροχή προτάσεων για πιο αποτελεσματικά συστήματα εσωτερικών ελέγχων με στόχο την εύρυθμη λειτουργία της Δημόσιας Διοίκησης και γενικότερα, του Ελληνικού Κράτους.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2: ΔΙΑΚΥΒΕΡΝΗΣΗ ΚΑΙ ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ ΕΠΙΣΤΗΜΗ

2.1 Η έννοια της Διακυβέρνησης

Ο όρος «*Διακυβέρνηση*» συναντάται σε μεγάλο πλήθος ερευνών και μελετών, είτε αφορούν σε θέματα ανάπτυξης, είτε σε θέματα κοινωνικής οργάνωσης και λειτουργίας. Πλέον, η έννοια του όρου «διακυβέρνηση» χρησιμοποιείται με παρεμφερή τρόπο με τον όρο «ανάπτυξη». Ο Bevir (2011) υποστηρίζει ότι δεν υπάρχει σαφής ορισμός της διακυβέρνησης επειδή η έννοια επικεντρώνεται στις διαδικασίες και τις αλληλεπιδράσεις που συνδέουν το κράτος με την κοινωνία των πολιτών, κάτι που διαφέρει από χώρα σε χώρα.

Στη σύγχρονη έρευνα ο όρος «διακυβέρνηση» εμφανίστηκε, για πρώτη φορά, το 1989, όπου ως διακυβέρνηση οριζόταν «η άσκηση της πολιτικής εξουσίας με σκοπό τη διοίκηση των υποθέσεων ενός έθνους» (Παγκόσμια Τράπεζα, 1989). Τα Ηνωμένα Έθνη έχουν περιγράψει επίσης τη Διακυβέρνηση ως «διαδικασία, μέσω της οποίας θεσμοί, επιχειρήσεις και ομάδες πολιτών οργανώνουν τα ενδιαφέροντα ή συμφέροντά τους, ασκούν τα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις τους και διαμεσολαβούν για την επίλυση των διαφορών τους». Η Διακυβέρνηση μπορεί επίσης να εννοηθεί ως «ένα σύνολο ενεργειών και μέτρων που στοχεύουν στη βελτίωση της ποιότητας ζωής των πολιτών» (Lynn et al., 2000).

Οι Edwards et al (2012) υποστηρίζουν ότι η διακυβέρνηση είναι «ο τρόπος με τον οποίο η κυβέρνηση λαμβάνει αποφάσεις, χρησιμοποιεί την εξουσία και διαχειρίζεται τις σχέσεις της». Οι Klijn και Korpenjan (2016) ορίζουν τη Διακυβέρνηση ως «τις αρχές μιας αποτελεσματικής δημόσιας διοίκησης που χαρακτηρίζεται από δίκαιη μεταχείριση των πολιτών και τήρηση των κανόνων δικαίου».

Το «**Πλαίσιο διακυβέρνησης**» έχει θεσπιστεί για να προωθήσει την αποτελεσματική χρήση των πόρων και, στον ίδιο βαθμό, να λογοδοτήσει για τη διαχείριση αυτών. Σκοπός του είναι να επιτύχει τον υψηλότερο δυνατό βαθμό συντονισμού μεταξύ των συμφερόντων των ατόμων, των εταιρειών και της κοινωνίας.

Με βάση τις αρχές του Οργανισμού Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης (Ο.Ο.Σ.Α), μπορούν να διακριθούν δύο πρακτικές διακυβέρνησης: η **επιχειρηματική διακυβέρνηση** που εστιάζει στην εσωτερική συμπεριφορά των οργανισμών και η **εταιρική διακυβέρνηση** που εστιάζει σε κανονισμούς, νομικά και δικαστικά συστήματα, χρηματοπιστωτικές αγορές κ.λπ. (GCGF, 2005, Nestor, 2000).

Ο όρος «*Χρηστή Διακυβέρνηση*» εισήχθη από την Παγκόσμια Τράπεζα το 1989. Η διακυβέρνηση θεωρείται χρηστή εάν περιλαμβάνει τις ακόλουθες τέσσερις διαστάσεις:

- ❖ αποτελεσματικές δημόσιες υπηρεσίες
- ❖ υπεύθυνη διοίκηση
- ❖ αξιόπιστο δικαστικό σύστημα

❖ ισορροπία μεταξύ του διοικούμενου και της κυβέρνησης (World Bank, 1989)

Διεθνείς οργανισμοί και μελετητές επαναπροσδιόρισαν τη χρηστή διακυβέρνηση, ενώ άλλοι προσέθεσαν νέες διαστάσεις. Η χρηστή διακυβέρνηση έχει τα εξής σημαντικά χαρακτηριστικά:

- προσανατολίζεται με βάση την συναίνεση,
- είναι υπεύθυνη,
- διαφανής,
- αποτελεσματική και δίκαιη αλλά και χωρίς αποκλεισμούς αφού ακολουθεί το κράτος δικαίου.

Με την εφαρμογή της η διαφθορά ελαχιστοποιείται, καθώς δίνει αξία στα συμφέροντα των μειονοτήτων και των πιο ευάλωτων στην κοινωνία. Σε παγκόσμιο επίπεδο, η χρηστή διακυβέρνηση έχει αποδειχθεί κεντρική έννοια για την αντιμετώπιση της κακής διοίκησης. Παράλληλα, συμβάλει σε κρατικό επίπεδο σε πιο αποτελεσματικές και αποδοτικές δημόσιες υπηρεσίες. Οι κυβερνήσεις διερευνούν συνεχώς τρόπους για να ενισχύσουν τη χρηστή διακυβέρνηση στις χώρες τους και ιδρύουν θεσμούς παρακολούθησης και αξιολόγησης για την προώθησή της.

Η διαφάνεια στη δημόσια διοίκηση προϋποθέτει την παροχή πρόσβασης του κοινού σε πληροφορίες σχετικά με τις αποφάσεις και τις επιδόσεις, οι οποίες συνεπάγεται ότι θα είναι αξιόπιστες και θα παρέχονται έγκαιρα (Sandu, 2016). Είναι σημαντικό να σημειωθεί ότι η ποιότητα της διακυβέρνησης δεν ισοδυναμεί με δημοκρατία (Rothstein και Teorell, 2008).

Παράλληλα με τον ορισμό της έννοιας «Διακυβέρνηση» από την Παγκόσμια Τράπεζα, εμφανίστηκε στη δεκαετία του 1990 ο όρος «**Εταιρική Διακυβέρνηση**» (Corporate Governance), με παρεμφερές περιεχόμενο, στο χώρο των επιχειρήσεων. Με τον όρο αυτόν αναφερόμαστε στη σχέση μεταξύ διοίκησης και εμπλεκόμενων εταίρων στη διοίκηση μιας επιχείρησης.

Η Εταιρική Διακυβέρνηση εκτείνεται πέρα από τα στενά όρια της διαχείρισης και περιλαμβάνει τον συστημικό έλεγχο, τους κανόνες και τους κανονισμούς των εταιρειών σύμφωνα με τους Gillan και Starks (1998). Ο Ο.Ο.Σ.Α ορίζει ότι η Εταιρική Διακυβέρνηση είναι «το σύστημα με το οποίο κατευθύνονται και ελέγχονται οι επιχειρηματικές οντότητες» (Ο.Ο.Σ.Α 1999, 2004, 2006). Είναι η δημιουργία οργανωτικών δομών που καθορίζουν τους στόχους και την παρακολούθηση της απόδοσης του οργανισμού για να διασφαλίσουν ότι επιτυγχάνονται οι καθορισμένοι στόχοι.

Αξίζει να αναφερθεί ότι ο Οργανισμός Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης έχει καθιερώσει μια σειρά οργανωτικών αναφορών που ονομάζονται «**Αρχές Εταιρικής Διακυβέρνησης**» του G20/ΟΟΣΑ και δηλώνουν ότι: «Η εταιρική διακυβέρνηση περιλαμβάνει ένα σύνολο σχέσεων μεταξύ της διοίκησης μιας εταιρείας, του διοικητικού συμβουλίου της, των μετόχων της και άλλων ενδιαφερομένων». Η εταιρική διακυβέρνηση συμβάλει στη θέσπιση των στόχων της εταιρείας και καθορίζει τα μέσα για την επίτευξη αυτών των στόχων και την παρακολούθηση της απόδοσής της. (Ο.Ο.Σ.Α, 2004). Ο σκοπός της εταιρικής διακυβέρνησης είναι «να βοηθήσει στην οικοδόμηση ενός περιβάλλοντος εμπιστοσύνης, διαφάνειας και λογοδοσίας που είναι απαραίτητο για την ενίσχυση των μακροπρόθεσμων επενδύσεων, της χρηματοπιστωτικής σταθερότητας και της επιχειρηματικής ακεραιότητας, υποστηρίζοντας έτσι ισχυρότερη ανάπτυξη και κοινωνίες χωρίς αποκλεισμούς» (Ο.Ο.Σ.Α, 2015).

Όλοι οι ορισμοί που έχουν δοθεί για την εταιρική διακυβέρνηση προσπαθούν να δημιουργήσουν ένα σύστημα ή ένα μηχανισμό για τον έλεγχο επενδύσεων των μετόχων καθώς και τα συμφέροντα των ενδιαφερομένων μερών. Αυτή η ανάγκη οφείλεται στο ότι η ιδιοκτησία και ο έλεγχος διαχωρίζονται, κάτι που αποτελεί χαρακτηριστικό της οικονομίας της αγοράς. Έτσι, η έννοια της διακυβέρνησης προέκυψε όταν η διαχείριση των εταιρειών ανατέθηκε σε

τρίτους εκτός από τους ιδιοκτήτες τους, λόγω του διαχωρισμού μεταξύ των μετόχων και/ή των ιδιοκτητών από την ανώτερη διοίκηση ή το διοικητικό συμβούλιο (Hoogervorst, 2009).

2.2 Αρχές της εταιρικής διακυβέρνησης με βάση τον Ο.Ο.Σ.Α

Οι Αρχές Εταιρικής Διακυβέρνησης των G20/Ο.Ο.Σ.Α παρέχουν καθοδήγηση για να βοηθήσουν τους υπεύθυνους χάραξης πολιτικής να αξιολογήσουν και να βελτιώσουν το πλαίσιο για την εταιρική διακυβέρνηση, με σκοπό τη στήριξη της εμπιστοσύνης και της ακεραιότητας της αγοράς, της οικονομικής αποτελεσματικότητας, της βιώσιμης ανάπτυξης και της χρηματοπιστωτικής σταθερότητας.

Οι αρχές της εταιρικής διακυβέρνησης του Ο.Ο.Σ.Α υιοθετήθηκαν το 1999 από τις περισσότερες χώρες παγκοσμίως, ενώ υποβλήθηκαν σε συνολική αναθεώρηση το 2021-2023 για να επικαιροποιηθούν υπό το φως των πρόσφατων εξελίξεων στην εταιρική διακυβέρνηση και στις κεφαλαιαγορές. Οι αναθεωρημένες αρχές εγκρίθηκαν από το Συμβούλιο του Ο.Ο.Σ.Α σε Υπουργικό Επίπεδο τον Ιούνιο του 2023 και εγκρίθηκαν από τους ηγέτες των G20 τον Σεπτέμβριο του 2023.

Αυτές οι αρχές είναι η βάση της εταιρικής διακυβέρνησης και το σημείο αναφοράς όλων των χωρών στην προσπάθεια εφαρμογής της παγκοσμίως. Οι αρχές της εταιρικής διακυβέρνησης έχουν σαν σκοπό να συμβάλλουν στη καλύτερευση του νομοθετικού και του ρυθμιστικού πλαισίου των χωρών όσον αφορά την εφαρμογή της εταιρικής διακυβέρνησης, σε παγκόσμιο επίπεδο. Το πρώτο πεδίο που καλύπτουν οι αρχές είναι η διασφάλιση της βάσης για ένα αποτελεσματικό πλαίσιο εταιρικής διακυβέρνησης. Το πλαίσιο εταιρικής διακυβέρνησης θα πρέπει να προωθεί τις διαφανείς και δίκαιες αγορές ώστε να επιτυγχάνεται αποτελεσματική κατανομή των οικονομικών πόρων. Θα πρέπει να συνάδει με το κράτος δικαίου και να διατυπώνει με σαφήνεια την κατανομή των αρμοδιοτήτων μεταξύ των διαφόρων εποπτικών, ρυθμιστικών και αρχών επιβολής.

Τα δικαιώματα και η δίκαιη μεταχείριση των μετόχων και οι λειτουργίες βασικής ιδιοκτησίας εμπεριέχονται στο δεύτερο πεδίο. Το πλαίσιο εταιρικής διακυβέρνησης θα πρέπει να επιτρέπει την ελεύθερη άσκηση των δικαιωμάτων των μετόχων και να διασφαλίζει τη δίκαιη μεταχείριση αυτών, συμπεριλαμβανομένων των μικρομετόχων και των ξένων μετόχων.

Το τρίτο πεδίο καλύπτει τους θεσμικούς επενδυτές, τα χρηματιστήρια και άλλους μεσάζοντες. Το πλαίσιο εταιρικής διακυβέρνησης θα πρέπει να παρέχει υγιή κίνητρα σε όλη την επενδυτική αλυσίδα και να προβλέπει τη λειτουργία των χρηματιστηρίων με τρόπο που συμβάλλει στην καλή εταιρική διακυβέρνηση.

Η γνωστοποίηση και διαφάνεια αποτελούν το τέταρτο πεδίο εφαρμογής των αρχών του Ο.Ο.Σ.Α. Το πλαίσιο εταιρικής διακυβέρνησης θα πρέπει να διασφαλίζει ότι γίνεται έγκαιρη και ακριβής γνωστοποίηση για όλα τα σημαντικά ζητήματα που αφορούν την εταιρεία, συμπεριλαμβανομένης της οικονομικής κατάστασης, της απόδοσης, της βιωσιμότητας, της ιδιοκτησίας και της διακυβέρνησης της εταιρείας.

Στο πέμπτο πεδίο των αρχών εντάσσονται οι αρμοδιότητες του Δ.Σ. Το πλαίσιο εταιρικής διακυβέρνησης θα πρέπει να διασφαλίζει τη στρατηγική καθοδήγηση της εταιρείας, την αποτελεσματική παρακολούθηση της διοίκησης από το διοικητικό συμβούλιο και τη λογοδοσία του διοικητικού συμβουλίου προς την εταιρεία και τους μετόχους.

Η βιωσιμότητα και ανθεκτικότητα αποτελούν το έκτο πεδίο που καλύπτουν οι αρχές του Ο.Ο.Σ.Α. Το πλαίσιο εταιρικής διακυβέρνησης θα πρέπει να παρέχει κίνητρα στις εταιρείες και τους επενδυτές τους να λαμβάνουν αποφάσεις και να διαχειρίζονται τους κινδύνους τους, με τρόπο που συμβάλλει στη βιωσιμότητα και την ανθεκτικότητα της εταιρείας.

2.3 Ο Εσωτερικός Έλεγχος ως μέσο διακυβέρνησης

Η πτυχή ελέγχου της εταιρικής διακυβέρνησης περιλαμβάνει τις έννοιες: συμμόρφωση, λογοδοσία και διαφάνεια (MacMillan, Money, Downing and Hillenbrad, 2004). Οι αρχές, που υιοθετήθηκαν αρχικά από τις 30 χώρες μέλη του Ο.Ο.Σ.Α το 1999, έχουν γίνει σημείο αναφοράς και σε άλλες χώρες σε όλο τον κόσμο (Jesover and Kirkpatrick, 2005), παρέχοντας ένα διεθνές σημείο αναφοράς για την εταιρική διακυβέρνηση, η οποία θεωρείται μέγιστη προτεραιότητα στις περισσότερες από τις δημόσιες και σε ορισμένες μη δημόσιες επιχειρήσεις.

Πολυάριθμες μελέτες καταλήγουν στο συμπέρασμα ότι συσχετίζεται η δομή εταιρικής διακυβέρνησης με τη λειτουργία εσωτερικού ελέγχου και τις πρακτικές διαχείρισης. Επίσης, οι Yudianti και Suryandari (2015) απέδειξαν ότι ο Εσωτερικός Έλεγχος και η «**Διαχείριση Κινδύνων**» είχαν θετική επίδραση στην εφαρμογή της Καλής Διακυβέρνησης.

Θεωρείται ότι ένας αποτελεσματικός Εσωτερικός Έλεγχος καθιστά την Εταιρική Διακυβέρνηση ισχυρή. Αποτελεί θεμελιώδη παράγοντα όσον αφορά την επίτευξη των στόχων της διοίκησης. Με ένα αποτελεσματικό σύστημα εσωτερικού ελέγχου, μπορεί να αποφευχθεί η ακατάλληλη ή άσκοπη χρήση των περιουσιακών στοιχείων της επιχείρησης. Στην Ελλάδα, οι «**Κώδικες Εταιρικής Διακυβέρνησης**» εισήχθησαν το 2011 από το Ελληνικό Συμβούλιο Εταιρικής Διακυβέρνησης, το οποίο εισήγαγε συγκεκριμένες πρακτικές Εταιρικής Διακυβέρνησης που θα πρέπει να ενσωματωθούν σε εθελοντική βάση από τις εισηγμένες στο χρηματιστήριο επιχειρήσεις. Σημειώνεται, ότι για κάθε εταιρεία υπάρχει η δυνατότητα θέσπισης του δικού της Κώδικα Εταιρικής Διακυβέρνησης (Ν. 3873/2010).

2.4 Ορισμός και περιεχόμενα της Ελεγκτικής Επιστήμης

Η αναξιόπιστη πληροφόρηση κατά τη λήψη των αποφάσεων μπορεί να προκαλέσει αναποτελεσματική χρήση των πόρων εις βάρος της κοινωνίας, αλλά και του ίδιου του οργανισμού. Μέσο για την αντιμετώπιση του προβλήματος των αναξιόπιστων πληροφοριών είναι η διενέργεια κάποιου τύπου επαλήθευσης (ελέγχου) από ανεξάρτητα άτομα. Οι ελεγμένες πληροφορίες χρησιμοποιούνται στη συνέχεια στη διαδικασία λήψης αποφάσεων με την παραδοχή ότι είναι πλήρεις, ακριβείς και αμερόληπτες. Ο υπεύθυνος λήψης αποφάσεων πρέπει να σταθμίσει το κόστος απόκτησης αξιόπιστων πληροφοριών σε σχέση με τα αναμενόμενα οφέλη.

Η «**Ελεγκτική**» ανήκει στην ευρύτερη Λογιστική επιστήμη, ενώ έχει αποκτήσει εξαιρετική δυναμικότητα τα τελευταία χρόνια. Παρουσιάζεται ως μία εξαιρετικά ενδιαφέρουσα και ιδιαίτερα απαιτητική εργασία (Kaplan & Schultz, 2007). Όσοι την ασκούν απαιτείται να έχουν άριστες γνώσεις στα γνωστικά αντικείμενα της Λογιστικής, της Οργάνωσης και Διοίκησης Επιχειρήσεων καθώς και της Χρηματοοικονομικής Επιστήμης.

Η Ελεγκτική είναι ο κλάδος που ασχολείται με το σύνολο των διαδικασιών ελέγχου που στοχεύουν στον εντοπισμό και τη πρόληψη εσκεμμένων ή μη λογιστικών λαθών ή οικονομικών ατασθαλιών. Επιπλέον, ο έλεγχος στοχεύει «στην πιστοποίηση της αξιοπιστίας των οικονομικών δεδομένων του ελεγχόμενου φορέα» (Νεγκάκης και Ταχυνάκης, 2013).

Ο Τσιμάρας (1956) ορίζει την Ελεγκτική ως «το σύνολο των ιδιαίτερων κανόνων και τεχνικών διαδικασιών, που απορρέουν από τη βαθιά γνώση της οικονομικής των εκμεταλλεύσεων, της λογιστικής και του δικαίου, με τους οποίους διενεργείται ο έλεγχος των εμπορικών βιβλίων, των οικονομικών καταστάσεων, των λογιστικών εγγραφών, των δικαιολογητικών εγγράφων και συναφών στοιχείων προς διαπίστωση πράξεων ή παραλείψεων και συναγωγή συμπερασμάτων σχετικών προς ορισμένη οικονομική διαχείριση».

Κατά τον J. Baude, «Ελεγκτική είναι η συστηματική έρευνα των βιβλίων και των δικαιολογητικών μιας επιχείρησης που επιτρέπει:

- Να επαληθεύεται αν οι λογαριασμοί εκφράζουν την πραγματική κατάσταση της επιχείρησης σε δεδομένη στιγμή.
- Να ελέγχεται η ακρίβεια των λογιστικών εγγραφών, τόσο από αριθμητική άποψη, όσο και από την άποψη του λογιστικού περιεχομένου.
- Να βεβαιώνεται ότι η τηρούμενη λογιστική είναι σαφής, κατανοητή και καλά οργανωμένη, καθώς και ότι οι εσωτερικοί έλεγχοι λειτουργούν κανονικά.
- Να κρίνεται ενδεχομένως μία οικονομική διαχείριση».

2.5 Ιστορική αναδρομή της Ελεγκτικής Επιστήμης

Όπως και άλλα εξειδικευμένα επαγγέλματα, έτσι η λογιστική και ο λογιστικός έλεγχος εξελίχθηκαν ως απάντηση στις ανάγκες μιας όλο και πιο περίπλοκης και αλληλοεξαρτώμενης κοινωνίας. Όπως παρατήρησε η Iuliana (2012), ο έλεγχος εξελίσσεται διαρκώς, ανταποκρινόμενος στις αλλαγές στο οικονομικό περιβάλλον. Ο έλεγχος πρωτοεμφανίστηκε στα προϊστορικά χρόνια με την ανταλλαγή αγαθών μεταξύ ανθρώπων. Οι συναλλαγές μεταξύ των πρωτόγονων κοινωνιών επεσήμαναν την αναγκαιότητα λογιστικού ελέγχου προκειμένου να διασφαλίζονται αξιόπιστες συναλλαγές. Υπάρχουν αποδείξεις ότι το 3000 π.Χ. οι αρχαίοι κάτοικοι από τη Βαβυλώνα άσκησαν τη λογιστική αναφορά προκειμένου να εξετάσουν τη διαφάνεια των καθημερινών οικονομικών συναλλαγών (Sawyer, 1996, Ramamoorti, 2003).

Η αναγκαιότητα του ελέγχου είχε διαπιστωθεί και θεσμοθετηθεί από τους αρχαιότερους χρόνους. Στην αρχαία Αθήνα, γύρω στο 300 π.Χ., υπήρχε ο θεσμός των «**Λογιστών**» που ήταν αιρετοί άρχοντες εκλεγόμενοι από τη Βουλή των 500 με αρμοδιότητα τον έλεγχο των δημοσίων λογαριασμών. Ήταν 10 στον αριθμό και αυτοί ακολουθώντας εξέλεγαν 10 «ευθύνους» και 10 «πάρεδρους» και όλοι μαζί αποτελούσαν πλέον την αρχή των 30 λογιστών. Ανάλογοι θεσμοί υπήρχαν και σε αρκετές άλλες πόλεις της αρχαιότητας (Γούλας, 1996).

Στα τέλη του Μεσαίωνα, στην Ιταλία αναπτύχθηκε ιδιαίτερα η Λογιστική Επιστήμη (Ramamoorti, 2003). Το 1581 στη Βενετία δημιουργήθηκε η πρώτη επίσημη Ένωση Επαγγελματιών Ελεγκτών (Collegio dei Raxonati). Έλεγχοι εντοπίστηκαν και στην Αγγλία στο Υπουργείο Οικονομικών. Για πρώτη φορά στην Αγγλία το 1525 συναντάται ο όρος «ελεγκτής». Οι οικονομικές κρίσεις των ετών 1825 και 1836, η ανάπτυξη της βιοτεχνίας και η ενίσχυση της βιομηχανίας συνέβαλαν στον πολλαπλασιασμό και τη συστηματοποίηση των ελέγχων στη Μεγάλη Βρετανία με αποτέλεσμα η Αγγλία να θεωρείται κέντρο του σύγχρονου ελέγχου.

Πριν από το 1941, ο εσωτερικός έλεγχος ήταν μόνο μια λειτουργία γραφείου, ενώ η τήρηση αρχείων γινόταν στο χέρι. Το 1941 ιδρύθηκε το Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών και εισήχθησαν τα επαγγελματικά πρότυπα συμβάλλοντας στην ενίσχυση του ρόλου του «Εσωτερικού Ελεγκτή».

Σύμφωνα με τον Porter (1997), πριν από τον εικοστό αιώνα, ένας από τους στόχους των ελεγκτών ήταν η ανίχνευση της απάτης. Ήταν ευθύνη του ελεγκτή να αναφέρει στους μετόχους όλες τις ανέντιμες πράξεις που είχαν συμβεί και που μπορεί να επηρέασαν την ορθότητα του περιεχομένου των χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Στη δεκαετία του 1930, ο Vanasco (1998) εξήγησε ότι ο κύριος στόχος του ελέγχου ήταν η επαλήθευση των λογαριασμών και όχι η ανίχνευση απάτης, η οποία ήταν ευθύνη της διοίκησης, αφού η διοίκηση είχε την ευθύνη να εφαρμόζει κατάλληλα συστήματα εσωτερικού ελέγχου.

Οι καταρρεύσεις μεγάλων διεθνών εταιρειών προκάλεσαν κρίση εμπιστοσύνης στο έργο των ελεγκτών (Boynton & Johnson, 2006). Επιπλέον, μια σειρά ριζικών μεταρρυθμίσεων αναλήφθηκε σε διάφορες χώρες, από τα λογιστικά σώματα, τις κυβερνήσεις, τις χρηματιστηριακές επιτροπές και τους ακαδημαϊκούς για την ενίσχυση της ελεγκτικής πρακτικής (Leung, et al., 2014).

Ο πρώτος τύπος επίσημης νομοθεσίας που εισήγαγε τις Λογιστικές και Ελεγκτικές Αρχές στην Ελλάδα ήταν το Π.Δ. 1123/1980 - ΦΕΚ Α 283/15.12.1980. Με βάση αυτή τη νομοθεσία, καθιερώθηκε η πρώτη λογιστική εποπτική αρχή στην Ελλάδα. Επρόκειτο για το Εθνικό Συμβούλιο Λογιστικής που ιδρύθηκε το 1988 βάσει του Ν. 1819/1988 (ΦΕΚ 256/Α'/1988). Από το 2003, η ρυθμιστική και εποπτική λογιστική αρχή στην Ελλάδα είναι το Συμβούλιο Λογιστικής και Ελεγκτικής Εποπτείας (ΓΑΑΟΒ). Αυτό ιδρύθηκε το 2003 βάσει του Ν.3148/2003 . Αποτελείται από το Συμβούλιο Εποπτείας Λογιστικής και το Συμβούλιο Εποπτείας Ελέγχου.

Η ιστορική εξέλιξη του ελεγκτικού επαγγέλματος στην Ελλάδα διακρίνεται στις ακόλουθες τέσσερις περιόδους:

i) Η περίοδος μέχρι την έναρξη λειτουργίας του **Σώματος Ορκωτών Λογιστών (ΣΟΛ)** το 1957, κατά την οποία ο έλεγχος των ετήσιων εκθέσεων των εταιριών ήταν ο βασικός λόγος της ύπαρξης οργανωμένου ελεγκτικού επαγγέλματος. Οι υποχρεώσεις του ελέγχου περιγράφονται στο Ν. 2190/1920 (ΦΕΚ Α' 216/19.09.1920). Σύμφωνα με τον Ν. 2190/1920, όλες οι εισηγμένες Εταιρείες, οι εισηγμένες ή μη τράπεζες και οι εισηγμένες ή μη ασφαλιστικές εταιρείες, πρέπει να ελέγχονται από ορκωτό ελεγκτή. Ο μεμονωμένος ελεγκτής (αλλά όχι η ελεγκτική εταιρεία) πρέπει να εναλλάσσεται κάθε τέσσερα χρόνια, στοχεύοντας στη μέγιστη δυνατή διαφάνεια.

ii) Το διάστημα από την έναρξη λειτουργίας του Σώματος Ορκωτών Λογιστών το 1957 έως το 1992, οπότε το ελεγκτικό επάγγελμα οργανώθηκε και λειτουργούσε υπό συγκεκριμένη νομική μορφή του επαγγελματικού φορέα των ορκωτών ελεγκτών. Το Εποπτικό Συμβούλιο των Ελεγκτών, ορίστηκε με βάση κοινή υπουργική απόφαση. Οι ορκωτοί ελεγκτές δεν θεωρούνται ως δημόσιοι υπάλληλοι, αλλά ότι ασκούν δημόσιο καθήκον. Κατά την εκτέλεση του έργου του Ορκωτού Ελεγκτή, αυτοί θα έπρεπε να είναι ανεξάρτητοι. Με το άρθρο 13 του Ν.Δ. 3329/1955 (ΦΕΚ/Α/230/25.8.55) θεσπίζονται αυστηροί κανόνες ασυμβίβαστου, προκειμένου να επιτευχθεί ανεξαρτησία μεταξύ των αμοιβών ελέγχου και της ποιότητας του ελεγκτικού έργου και αυστηρές απαιτήσεις ως προς την ακεραιότητα του χαρακτήρα και τα απαιτούμενα υψηλά πρότυπα και προσόντα για όλους τους ορκωτούς ελεγκτές (άρθρο 10 διάταγμα 3329/1955 και άρθρο 2 ΝΔ 737/1961).

Ακολουθώντας όλες αυτές τις συστάσεις καταρτίστηκαν τα πρώτα πρότυπα ελέγχου. Αυτά τα πρότυπα αναθεωρήθηκαν το 1979 και προσαρμόστηκαν στις βασικές αρχές των *Διεθνών Ελεγκτικών Προτύπων* και στις ειδικές απαιτήσεις του *Ελληνικού Εταιρικού Δικαίου*.

Κατά το έτος 1988 ενσωματώθηκαν στην Ελληνική νομοθεσία οι διατάξεις της 8ης Οδηγίας 84/253/ΕΟΚ της ΕΕ σχετικά με τους ελεγκτές και το ελεγκτικό επάγγελμα. Το ΠΔ 15/15-1-1989 (ΦΕΚ 5/1989) επέφερε περαιτέρω προσαρμογές στα προσόντα των ελεγκτών και στο επάγγελμα του ελεγκτή (Ν.Δ. 3329/1955 και 4107/1960 και 737/1961 ΒΔ).

iii) Το χρονικό διάστημα από το 1993 έως το 2003, δηλαδή από την κατάργηση του ΣΟΛ και τη σύσταση του **Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών** και τη δημιουργία μεμονωμένων ελεγκτικών εταιρειών. Πρόκειται για μια μεταβατική περίοδο μέχρι την πλήρη ανεξαρτησία του επαγγέλματος και την ανάπτυξη μιας έμπειρης εποπτικής αρχής.

iv) Από το 2003 που συστάθηκε το *Ελληνικό Συμβούλιο Λογιστικής και Ελεγκτικής Εποπτείας*, έως σήμερα. Για τη διενέργεια υποχρεωτικών ελέγχων, οι ελεγκτές πρέπει να συμμορφώνονται με τα Ελληνικά Ελεγκτικά Πρότυπα, τα οποία δημοσιεύθηκαν στην Επίσημη Εφημερίδα της Ελληνικής Δημοκρατίας (ΦΕΚ 1119/Β/1979 και ΦΕΚ/ 126/Β/1993 και είναι σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου (ISA). Ο νόμος 3693 /2008 (ΦΕΚ Α 174/25.08.2008) ενσωμάτωσε τις ρυθμίσεις της Οδηγίας της ΕΕ του 43/2006 στο Ελληνικό Δίκαιο. Οι ελεγκτές πρέπει επίσης να συμμορφώνονται με τον «**Κώδικα Δεοντολογίας**» που δημοσιεύτηκε στην Επίσημη Εφημερίδα της Ελληνικής Δημοκρατίας (Υ.Α 623/1997 ΦΕΚ 364/Β'/1997).

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3: ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ

3.1 Ορισμός Εσωτερικού Ελέγχου

Ο επίσημος ορισμός του εσωτερικού ελέγχου σύμφωνα με το **Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών** είναι ο ακόλουθος: «Εσωτερικός Έλεγχος είναι μια ανεξάρτητη και αντικειμενική, διαβεβαιωτική και συμβουλευτική δραστηριότητα, σχεδιασμένη να προσθέτει αξία και να βελτιώνει τις λειτουργίες ενός Οργανισμού. Υποστηρίζει τον οργανισμό στην επίτευξη των στόχων του, υιοθετώντας μία συστηματική, επαγγελματική προσέγγιση, με σκοπό την αξιολόγηση και την αποτελεσματική διαχείριση των κινδύνων, των δικλίδων και των διαδικασιών διακυβέρνησης».

Ο εσωτερικός έλεγχος εισήχθη για πρώτη φορά στην ελληνική νομοθεσία με το Ν. 3492/2006 (ΦΕΚ Α 210/5.10.2006) με βάση τον οποίο:

- *«Εσωτερικός έλεγχος» (internal audit) είναι η ανεξάρτητη ελεγκτική – συμβουλευτική δραστηριότητα παροχής διαβεβαίωσης περί της επάρκειας των συστημάτων διαχείρισης και ελέγχου ενός φορέα, με στόχο τη βελτίωση των λειτουργιών του και την επίτευξη των στόχων του, χρησιμοποιώντας συστημικές και δομημένες μεθοδολογίες. Οι μεθοδολογίες αυτές στοχεύουν κυρίως στη βελτίωση της αποτελεσματικότητας των διαδικασιών που διέπουν τη λειτουργία του, των διαδικασιών διαχείρισης κινδύνου και των διαδικασιών ελέγχου.*

Στην παρ. 3 του άρθρου 4 του νόμου 3492/2006 δίδεται ο ορισμός της **«Μονάδας Εσωτερικού Ελέγχου»**, η οποία νοείται ως «η ανεξάρτητη ελεγκτική συμβουλευτική υπηρεσία, η οποία θα παρέχει διαβεβαίωση περί της επάρκειας των συστημάτων διαχείρισης και ελέγχου ενός φορέα». Με τον **«Κανονισμό Λειτουργίας της Μονάδας Εσωτερικού Ελέγχου»** καθορίζονται ιδίως ο σκοπός, οι αρμοδιότητες, η ευθύνη και η θέση της Μονάδας στον φορέα, λαμβανομένων υπόψη των Διεθνών Προτύπων για την Επαγγελματική Εφαρμογή του Εσωτερικού Ελέγχου.

Με βάση τον πιο πρόσφατο Ν. 4795/2021 (ΦΕΚ Α 62- 17.04.2021), **στόχοι της Μονάδας Εσωτερικού Ελέγχου** είναι οι κάτωθι:

- α) ο έλεγχος των συστημάτων διακυβέρνησης και λειτουργίας και η παροχή διαβεβαίωσης περί της επάρκειας αυτών, με σκοπό την υποστήριξη του φορέα για την επίτευξη των στρατηγικών του στόχων και για τη λήψη μέτρων, όπου απαιτείται,
- β) η παροχή συμβουλευτικών υπηρεσιών, είτε ως αρωγή προς τον επικεφαλής του φορέα είτε στο πλαίσιο του ετήσιου προγράμματος εργασιών, με στόχο τη βελτίωση της αποτελεσματικότητας του φορέα,
- γ) η διασφάλιση της ορθής, αποτελεσματικής και ασφαλούς διαχείρισης και χρήσης των πληροφοριακών συστημάτων και
- δ) η αξιολόγηση της λειτουργίας, των δραστηριοτήτων και των προγραμμάτων του φορέα βάσει των αρχών της χρηστής δημοσιονομικής διαχείρισης.

Η **Μονάδα Εσωτερικού Ελέγχου** ασκεί τις παρακάτω αρμοδιότητες:

- α) Συντάσσει και αναθεωρεί το Εγχειρίδιο Εσωτερικών Ελέγχων, το οποίο εγκρίνεται από τον επικεφαλής του φορέα,
- β) καταρτίζει Ετήσιο ή Πολυετές Πρόγραμμα Εργασιών, λαμβανομένων υπόψη των στρατηγικών και επιχειρησιακών προτεραιοτήτων του φορέα, καθώς και της αξιολόγησης των κινδύνων και των ευκαιριών του φορέα,
- γ) σχεδιάζει και διενεργεί προγραμματισμένους και έκτακτους ελέγχους επί του συνόλου των υπηρεσιών του φορέα, των λειτουργιών, των συλλογικών οργάνων αυτού, των διαδικασιών του, των εκτελούμενων έργων, καθώς και των πληροφοριακών του συστημάτων, όπως αυτά εντοπίζονται μέσω της διαδικασίας αξιολόγησης και ιεράρχησης των κινδύνων που απειλούν τη λειτουργία τους,

- δ) παρέχει συμβουλευτικό έργο επί του συνόλου των υπηρεσιών του φορέα, των λειτουργιών, των συλλογικών οργάνων αυτού, των διαδικασιών του, των εκτελούμενων έργων, καθώς και των πληροφοριακών του συστημάτων,
- ε) ελέγχει και παρέχει διαβεβαίωση περί της επάρκειας του Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου του φορέα και εισηγείται σχετικές βελτιωτικές προτάσεις,
- στ) αξιολογεί τη λειτουργία του φορέα βάσει των αρχών της χρηστής δημοσιονομικής διαχείρισης,
- ζ) ελέγχει την ορθή εφαρμογή των διαδικασιών εκτέλεσης του προϋπολογισμού, σύνταξης και αποστολής στο Υπουργείο Οικονομικών των δημοσιονομικών και λοιπών αναφορών, καθώς και διενέργειας των δαπανών και διαχείρισης της περιουσίας του οικείου φορέα για τον εντοπισμό τυχόν ενδείξεων φαινομένων κακοδιοίκησης, κακοδιαχείρισης, κατάχρησης, σπατάλης ή απάτης, καθώς και εάν ο φορέας αναπτύσσει κατάλληλες δικλίδες για την αποτροπή τους στο μέλλον,
- η) ελέγχει και αξιολογεί τις διαδικασίες κατάρτισης των οικονομικών και μη αναφορών του φορέα,
- θ) αξιολογεί τις διαδικασίες σχεδιασμού και εκτέλεσης των λειτουργιών και των προγραμμάτων του φορέα,
- ι) ελέγχει τη συμμόρφωση του φορέα προς την ισχύουσα νομοθεσία, τους κανονισμούς και τις πολιτικές που διέπουν τη λειτουργία του,
- ια) ελέγχει τα πληροφοριακά συστήματα ως προς την αποτελεσματικότητά τους για την επίτευξη των στόχων του φορέα,
- ιβ) παρακολουθεί, αξιολογεί και επιβεβαιώνει τις διορθωτικές ή βελτιωτικές ενέργειες που πραγματοποιούνται από τις υπηρεσίες του φορέα σε συμμόρφωση με τις προτάσεις του εσωτερικού ελέγχου, μέχρι την οριστική υλοποίησή τους,
- ιγ) καταρτίζει Ετήσια Έκθεση με Γνώμη,
- ιδ) γνωστοποιεί αμελλητί στις αρμόδιες υπηρεσίες και στον πειθαρχικό Προϊστάμενο, σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις, τυχόν ενδείξεις απάτης ή έλλειψης ακεραιότητας ή πειθαρχικής ευθύνης υπαλλήλων και
- ιε) μεριμνά για την εκπαίδευση και την επιμόρφωση των εσωτερικών ελεγκτών.

Ο «**Κώδικας Δεοντολογίας Εσωτερικών Ελεγκτών**» αποτελεί μια ολοκληρωμένη δήλωση των αξιών και αρχών, οι οποίες θα πρέπει να καθοδηγούν την ηθική και επαγγελματική συμπεριφορά των Εσωτερικών Ελεγκτών εντός και εκτός υπηρεσίας (ΕΑΔ, 2021). Είναι αναγκαίος για τη διεξαγωγή του Εσωτερικού Ελέγχου, καθώς εδραιώνει την εμπιστοσύνη ως προς την αντικειμενικότητα της παρεχόμενης διαβεβαίωσης σε θέματα διακυβέρνησης, διαχείρισης κινδύνων και συμμόρφωσης, ενώ μαζί με τα Διεθνή Πρότυπα Εσωτερικού Ελέγχου αποτελούν τα βασικά εργαλεία που έχουν οι Εσωτερικοί Ελεγκτές στη διάθεσή τους.

Έως τις 31 Μαρτίου κάθε έτους, ο Προϊστάμενος της Μονάδας Εσωτερικού Ελέγχου υποβάλλει την *Ετήσια Έκθεση* του προηγούμενου έτους. Η Ετήσια Έκθεση που συντάσσεται σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα κοινοποιείται στο Ελεγκτικό Συνέδριο, στην Εθνική Αρχή Διαφάνειας και στη Γενική Διεύθυνση Δημοσιονομικών Ελέγχων του Υπουργείου Οικονομικών.

Ο Προϊστάμενος της Μονάδας Εσωτερικού Ελέγχου παρέχει «Γνώμη» στον επικεφαλής του φορέα, για τη συνολική επάρκεια των δομών και συστημάτων διακυβέρνησης, τη διαχείριση κινδύνων και των δικλίδων ελέγχου σε συνολικό επίπεδο ή για μεμονωμένες διαδικασίες, λειτουργίες και οργανικές μονάδες του φορέα. Η «Γνώμη» συνοδεύει την Ετήσια Έκθεση που υποβάλλεται στον επικεφαλής του φορέα, βασίζεται στα αποτελέσματα του έργου και των δραστηριοτήτων της Μονάδας και λαμβάνει τη μορφή της διαβεβαίωσης (θετική, αρνητική ή με επιφύλαξη) (άρθρο 13).

«**Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου**» σύμφωνα με το σχέδιο νόμου του Υπουργείου Εσωτερικών «Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου του Δημόσιου Τομέα, Σύμβουλος Ακεραιότητας

στη δημόσια διοίκηση και άλλες διατάξεις για τη δημόσια διοίκηση και την τοπική αυτοδιοίκηση» είναι «το σύνολο των λειτουργιών και διαδικασιών, καθώς και των δικλίδων ελέγχου που υιοθετεί ο φορέας και είναι σχεδιασμένο για να παρέχει εύλογη διαβεβαίωση σε αυτόν για την επίτευξη των στόχων του σχετικά με την:

- α) αποτελεσματικότητα και αποδοτικότητα των επιχειρησιακών του λειτουργιών,
- β) αξιοπιστία των οικονομικών και λοιπών αναφορών,
- γ) συμμόρφωση με τους νόμους, τους κανονισμούς και τις πολιτικές που διέπουν τη λειτουργία του».

Το 1992 η COSO (Committee of Sponsoring Organization of the Treadway Commission) δημοσιοποίησε ένα πλαίσιο συστήματος εσωτερικού ελέγχου με σκοπό τη βελτίωση της ποιότητας των οικονομικών καταστάσεων και των μεθόδων ελέγχου των επιχειρήσεων. Το έργο της επιτροπής COSO (Internal Control Integrated Framework) αποτελεί το πιο διαδεδομένο Πλαίσιο σχεδιασμού, υλοποίησης αλλά και αξιολόγησης Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου (Internal Control System).

3.2 Σκοπός Εσωτερικού Ελέγχου

Ο εσωτερικός έλεγχος καθορίζει τον βαθμό στον οποίο οι οργανισμοί επιτυγχάνουν τους προκαθορισμένους στόχους τους, ενώ πρέπει να βασίζεται στα πρότυπα που αναπτύχθηκαν από το Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών, καθώς είναι τα μόνα αναγνωρισμένα και αποδεκτά σε διεθνές επίπεδο για τον εσωτερικό έλεγχο, παρέχοντας ένα πλαίσιο για τη διενέργεια και την προώθηση του εσωτερικού ελέγχου.

Ο εσωτερικός έλεγχος πιστοποιεί την καλή λειτουργία μίας οικονομικής μονάδας μέσα από εκθέσεις ελέγχου, εντοπίζει τις αδυναμίες του συστήματος που επιδέχονται βελτίωση και διαμορφώνει γνώμη προς τη διοίκηση για τον τρόπο αντιμετώπισης των προβλημάτων (Παπαστάθης, 2003). Σκοπός του ελέγχου είναι η πρόληψη, η αποκάλυψη και η καταστολή φαινομένων κακοδιαχείρισης, διαφθοράς, κλοπών, απάτης ή λαθών, ακούσιων ή εκούσιων, στο πλαίσιο της λειτουργίας μίας οντότητας. Προς την κατεύθυνση αυτή συμβάλει ο νέος «**Δημοσιονομικός Κανονισμός**» της Ε.Ε., ο οποίος διευκολύνει τη δημιουργία ενιαίας ελεγκτικής προσέγγισης προς αποφυγή των επικαλύψεων και των πολλαπλών ελέγχων, ενισχύοντας ταυτόχρονα τα μέτρα για την καταπολέμηση της απάτης. Ανάλογα με το εύρος δραστηριοτήτων και λειτουργιών μίας οικονομικής μονάδας, οι εσωτερικοί έλεγχοι που πραγματοποιούνται είναι: διοικητικοί, οικονομικοί, λειτουργικοί, παραγωγής, διαχείρισης ανθρωπίνου δυναμικού, ποιοτικοί, υγιεινής και ασφάλειας των εργαζομένων, μηχανογράφησης και διαχείρισης αποθεμάτων.

3.3 Είδη ελέγχου

Οι έλεγχοι διακρίνονται σε «**Έκτακτους Ελέγχους**», οι οποίοι πραγματοποιούνται με αφορμή κάποιο σοβαρό θέμα που ανέκυψε, και σε «**Προγραμματισμένους -Τακτικούς Ελέγχους**» που προγραμματίζονται ετήσια από την οικονομική μονάδα.

Ανάλογα με το σκοπό, τη δραστηριότητα και λειτουργία του οργανισμού - φορέα, οι έλεγχοι διακρίνονται σε:

- ❖ «**Διοικητικό Έλεγχο**», ο οποίος συνίσταται στο να εξετάζει και να αξιολογεί, βάσει αντικειμενικών και επιστημονικών μεθόδων, τη συνολική διοικητική αποτελεσματικότητα του φορέα, καθώς και τις επιμέρους διοικητικές λειτουργίες αυτής, σύμφωνα με τις τεχνικές- μεθόδους και τους αποδεκτούς κανόνες της διοικητικής επιστήμης. Οι διοικητικοί εσωτερικοί έλεγχοι εξετάζουν το βαθμό διοικητικής αποτελεσματικότητας, οργάνωσης, συνεργασίας και επικοινωνίας όλων των διοικητικών ιεραρχικών επιπέδων του

οργανισμού, καθώς επίσης τις ιδιαιτερότητες και τις αδυναμίες του τρόπου λειτουργίας τους. Διερευνούν, εξετάζουν και αξιολογούν την αποτελεσματικότητα του σχεδιασμού και τη στρατηγική του φορέα ως προς το βαθμό υλοποίησης και την επίτευξη των τεθέντων στόχων.

- ❖ **«Οικονομικό Έλεγχο ή Δημοσιονομικό»** που αποσκοπεί στην επαλήθευση της ακρίβειας, της ειλικρίνειας και της αξιοπιστίας των οικονομικών καταστάσεων και στοιχείων, στην εξασφάλιση της σωστής απεικόνισης των συναλλαγών, στην εξακρίβωση της νομιμότητας, της αποδοτικότητας των οικονομικών πόρων, της σωστής διαχείρισης αυτών, μέσω διαδικασιών για συγκεκριμένη χρονική περίοδο. Πρέπει να τονισθεί ότι οι εσωτερικοί ελεγκτές δεν συντάσσουν ισολογισμούς, αντικείμενο που αφορά στον προϊστάμενο του λογιστηρίου.
- ❖ **«Λειτουργικό Έλεγχο»** που έχει σκοπό την διερεύνηση λειτουργίας των διαδικασιών, την αξιολόγηση και εκτίμηση της δομής του υπάρχοντος συστήματος και την πρόταση ανάπτυξης νέων και βελτίωσης υπάρχοντων. Βεβαιώνει ότι λειτουργεί το οργανόγραμμα, ότι εφαρμόζονται οι νόμοι, οι αποφάσεις του Διοικητικού Συμβουλίου, οι νόμοι της πολιτείας, ενώ ελέγχει εάν οι συναλλαγές γίνονται σύμφωνα με τις θεσπισμένες εξουσιοδοτήσεις καθώς και αν τα επιμέρους τμήματα λειτουργούν αρμονικά και αποδοτικά.
- ❖ **«Έλεγχο Απάτης»** που μπορεί να χρησιμοποιηθεί για την καταπολέμηση των κακών πρακτικών, της απάτης και της μη συμμόρφωσης με τους κανονισμούς. Μέσω των μέτρων ελέγχου, οι χρηματοοικονομικές διαδικασίες του οργανισμού βρίσκονται υπό συνεχή παρακολούθηση, ώστε να εντοπίζονται καταχρήσεις, υπεξαιρέσεις, παραποιήσεις και λοιπές δόλιες πράξεις. Οι ισχυροί εσωτερικοί έλεγχοι μειώνουν την ευκαιρία για διάπραξη απάτης και λειτουργούν αποτρεπτικά. Οι εργαζόμενοι που έχουν επίγνωση των ισχυρών εσωτερικών ελέγχων θα έχουν λιγότερα κίνητρα να διαπράξουν απάτη.
- ❖ **«Έλεγχο Αποδοτικότητας»** που στοχεύει να τεκμηριώσει εάν ο οργανισμός αξιοποιεί «παραγωγικά» τους διαθέσιμους πόρους προκειμένου να επιτύχει το παραγόμενο αποτέλεσμα (προϊόν ή υπηρεσία). Για να το επιτύχει αυτό θα πρέπει να συγκρίνει τη σχέση εισροών (πόρων, συντελεστών παραγωγής) και εκροών (παραγόμενου έργου, προϊόντος ή υπηρεσίας) με στόχους, πρότυπα ή αντίστοιχα δεδομένα από οργανισμούς που έχουν όμοιο αντικείμενο λειτουργίας, ή δεδομένα από οργανισμούς που εφαρμόζουν ομοειδείς διαδικασίες παραγωγής (ΕΣΟΕΛ, 2021).
- ❖ **«Έλεγχο Συμμόρφωσης»** ο οποίος συνίσταται σε έλεγχο για το εάν ένα συγκεκριμένο θέμα (δραστηριότητα, χρηματοοικονομική συναλλαγή, πληροφόρηση) τελεί σε συμφωνία με το ισχύον δίκαιο, τους κανόνες, τις χαραχθείσες πολιτικές, τους καθιερωμένους κώδικες ή τις γενικές αρχές που διέπουν τη χρηστή δημοσιονομική διαχείριση και τη συμπεριφορά των δημόσιων αξιωματούχων (ΕΣΟΕΛ, 2021).
- ❖ **«Έλεγχοι Παραγωγής»** που σκοπός τους είναι η διαπίστωση της υιοθέτησης των διαδικασιών σε όλο το εύρος της παραγωγικής διαδικασίας, του αν και σε ποιο βαθμό οι παραγόμενες ποσότητες συμφωνούν με τον προγραμματισμό της διοίκησης, αν γίνεται σωστή διαχείριση και χρήση του μηχανολογικού εξοπλισμού, αν το προσωπικό είναι σωστά εκπαιδευμένο, αν ο εφοδιασμός της παραγωγής με υλικά πραγματοποιείται με τον προσήκοντα τρόπο.

3.4 Διαφορές Εσωτερικού – Εξωτερικού Ελέγχου

Ο «Εσωτερικός Έλεγχος» έχει κυρίως προληπτικό χαρακτήρα, ενώ ο «Εξωτερικός Έλεγχος» κατασταλτικό. Οι εξωτερικοί ελεγκτές πραγματοποιούν έλεγχο για το αν η παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων του οργανισμού είναι ακριβής, σύμφωνη με τις γενικά παραδεκτές λογιστικές αρχές. Ο εσωτερικός έλεγχος δεν είναι υποχρεωτικός σε όλες τις εταιρείες- οργανισμούς, αντίθετα με τον εξωτερικό. Η Μονάδα Εσωτερικού Ελέγχου

συστήνεται στα Υπουργεία ως οργανική μονάδα επιπέδου Διεύθυνσης και στους λοιπούς φορείς επιπέδου ανάλογου με την οργανωτική τους δομή. Συστήνεται Μονάδα Εσωτερικού Ελέγχου, εφόσον συντρέχουν τα κριτήρια του αριθμού των υπαλλήλων που υπηρετούν στον φορέα ή οργανισμό, και του ύψους του προϋπολογισμού τους. Το άρθρο 12 του Ν.3492/2006 (ΦΕΚ210 Α΄/05-10-2006), όπως τροποποιήθηκε από το άρθρο 1 παρ. 3 του Ν.4081/2012(ΦΕΚ 184 Α΄/27-09-2012), υποχρεώνει τα υπουργεία και τους φορείς γενικής κυβέρνησης με προϋπολογισμό άνω των 3 εκατομμυρίων ευρώ να θεσπίσουν λειτουργία εσωτερικού ελέγχου σύμφωνα με τα πρότυπα του *Ινστιτούτου Εσωτερικών Ελεγκτών*. Πρόσθετα ή διαφορετικά κριτήρια μπορεί να τεθούν σύμφωνα με την παρ.3 του άρθρου 79 του Ν.3492/2006 (ΦΕΚ210 Α΄/05-10-2006, ανάλογα με τα χαρακτηριστικά των εν λόγω φορέων.

Οι προαπαιτούμενες γνώσεις και δεξιότητες των εσωτερικών και των εξωτερικών ελεγκτών διαφέρουν. Οι εσωτερικοί ελεγκτές μπορεί να έχουν διάφορες ιδιότητες, αρκεί να γνωρίζουν σε μεγάλο βαθμό την επιχείρηση- οργανισμό και να έχουν μακροχρόνια εμπειρία. Αντίθετα, δεν απαιτούνται από τους εσωτερικούς ελεγκτές απαραίτητες προϋποθέσεις σπουδών ή προϋπηρεσίας. Πολλές φορές είναι πιστοποιημένοι, χωρίς ωστόσο αυτό να αποτελεί αναγκαία προϋπόθεση. Αντίθετα, οι εξωτερικοί ελεγκτές πρέπει να προέρχονται από το σώμα των ορκωτών ελεγκτών και να κατέχουν τις απαραίτητες πιστοποιήσεις.

Οι διαφορές μεταξύ των δύο ειδών ελέγχου συνοψίζονται στον **Πίνακα 3.1**.

Κριτήριο διάκρισης	Εσωτερικός έλεγχος	Εξωτερικός έλεγχος
1 Θέση μέσα στον οργανισμό	Οι εσωτερικοί ελεγκτές είναι υπάλληλοι του οργανισμού και οι αντικειμενικοί σκοποί τους προσδιορίζονται από τα επαγγελματικά πρότυπα και τη διοίκηση αυτού	Οι εξωτερικοί ελεγκτές δεν έχουν υπαλληλική σχέση με τον ελεγχόμενο οργανισμό και οι αντικειμενικοί στόχοι τους καθορίζονται από το νόμο.
2 Αντικειμενικοί σκοποί	Ο εσωτερικός ελεγκτής συμβάλλει στην επίτευξη των αντικειμενικών σκοπών και στη βελτίωση των διαδικασιών, στη διαχείριση του κινδύνου, στην εταιρική διακυβέρνηση. Ασχολείται με όλες τις πτυχές του οργανισμού -τόσο τις οικονομικές όσο και τις μη-οικονομικές.	Στόχος του εξωτερικού ελεγκτή είναι η διαμόρφωση και έκφραση γνώμης επί των οικονομικών καταστάσεων.
3 Ανεξαρτησία	Ο εσωτερικός ελεγκτής οφείλει να είναι ανεξάρτητος από τις ελεγχόμενες δραστηριότητες	Ο εξωτερικός ελεγκτής οφείλει να είναι ανεξάρτητος από τον ελεγχόμενο φορέα
4 Έκταση ελέγχου	Ο εσωτερικός έλεγχος καλύπτει το σύνολο των συναλλαγών του οργανισμού	Ο εξωτερικός ελεγκτής ενδιαφέρεται μόνο για τα χρηματοοικονομικά αποτελέσματα και την επίδοση του οργανισμού
5 Συχνότητα ελέγχου	Ο εσωτερικός έλεγχος εκτελείται συνεχώς κατά τη διάρκεια του έτους	Ο εξωτερικός έλεγχος διενεργείται στο τέλος συνήθως του οικονομικού έτους
6 Προσέγγιση του κινδύνου	Η αξιολόγηση του κινδύνου κατά το σχεδιασμό του ελέγχου συνδυάζεται με διάφορες χρηματοοικονομικές και λειτουργικές πληροφορίες και	Ο εξωτερικός ελεγκτής κατά το σχεδιασμό της ελεγκτικής διαδικασίας λαμβάνει υπόψη μόνο τις χρηματοοικονομικές πτυχές και τους παράγοντες

	παράγοντες κινδύνου, όπως ο κώδικας ηθικής, η ικανότητα, η επάρκεια, το μέγεθος, η ρευστότητα και ο όγκος συναλλαγών, οι οικονομικές και χρηματοοικονομικές συνθήκες, οι συνθήκες ανταγωνισμού, οι προηγούμενοι έλεγχοι, ο βαθμός μηχανοργάνωσης, η γεωγραφική διασπορά των διαδικασιών, οι εσωτερικές δικλίδες ασφαλείας.	που μπορούν να επηρεάσουν τις οικονομικές καταστάσεις, όπως: <ul style="list-style-type: none"> ▪ ο τρόπος διοίκησης και οι συνθήκες λήψης αποφάσεων, ▪ η κερδοφορία, ▪ οι παράγοντες που δημιουργούν αβεβαιότητα ▪ οι συνθήκες που επικρατούν στον κλάδο
7 Προσέγγιση των σφαλμάτων	Ο εσωτερικός έλεγχος ενδιαφέρεται για το σύνολο των σφαλμάτων που εντοπίζονται σε όλες τις δραστηριότητες του οργανισμού – φορέα	Ο εξωτερικός έλεγχος ενδιαφέρεται μόνο για τα σφάλματα των χρηματοοικονομικών του οργανισμού – φορέα
8 Εκθέσεις ελέγχου	Αποτελούν αναλυτικές εκθέσεις που απευθύνονται στη διοίκηση και την Επιτροπή Ελέγχου	Αποτελούν τυποποιημένες εκθέσεις ελέγχου που απευθύνονται στους μετόχους και τους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων

Πηγή: (Atanasiu P. et al, 2008)

Πίνακας 3.1: Σύγκριση του εσωτερικού με τον εξωτερικό έλεγχο.

Προτείνεται να υπάρχει συνεργασία μεταξύ εσωτερικών και εξωτερικών ελεγκτών ώστε «να ωφελείται ο φορέας από τις γνώσεις και αξιολογήσεις τόσο του εσωτερικού όσο και του εξωτερικού ελέγχου και να βελτιώνεται η μακροπρόθεσμη απόδοση και αποτελεσματικότητά του» (Ζωιτσάς, 2017).

3.5 Κώδικας Δεοντολογίας Ελέγχου

Η «**Δεοντολογία**» ορίζεται ως «σύστημα ηθικής σύμφωνα με το οποίο ηθικές είναι οι πράξεις που εναρμονίζονται με το καθήκον, ανεξάρτητα από τις συνέπειες που μπορεί να έχουν για το άτομο που εκτελεί το ηθικό καθήκον, ή και συνολικά» (McNaughton και Rawling, 2006). Η δεοντολογικού τύπου ηθική έχει συχνά τη μορφή κωδικοποιημένων κανόνων που όταν αφορούν σε συγκεκριμένα επαγγέλματα ορίζουν ποιες πράξεις και συμπεριφορές είναι ηθικά αποδεκτές.

Ο «**Κώδικας Δεοντολογίας**» εσωτερικών ελεγκτών αποσκοπεί στην προώθηση μιας δεοντολογικής νοοτροπίας στους εσωτερικούς ελεγκτές και στη διασφάλιση ενός πρότυπου εργασιακού περιβάλλοντος μέσω της περιγραφής της φιλοσοφίας, των αρχών και των κανόνων σχετικά με την ηθική και επαγγελματική συμπεριφορά των Εσωτερικών Ελεγκτών, εντός και εκτός υπηρεσίας. Οποιαδήποτε ανεπάρκεια στη συμπεριφορά τους μπορεί να θέσει σε αμφισβήτηση την ακεραιότητά τους, την ποιότητα και εγκυρότητα του ελεγκτικού τους έργου, αλλά και να εκθέσει τον φορέα στον οποίο υπάγονται.

Ο κύριος στόχος του Κώδικα Δεοντολογίας είναι η προώθηση της ηθικής κουλτούρας στο λειτούργημα του Εσωτερικού Ελεγκτή. Οι ελεγκτές οφείλουν να συμμορφώνονται με το άρθ. 48, παράγραφος 2, υποπαράγραφος 2 του Ν. 4795/2021 για τον Εσωτερικό Έλεγχο στο Δημόσιο Τομέα.

Ο ελεγκτής επιβάλλεται να τηρεί κατά την άσκηση των καθηκόντων του την εθνική, ευρωπαϊκή και διεθνή νομοθεσία, να αποβλέπει στην ικανοποίηση του γενικού (Δημόσιου)

συμφέροντος και να εξυπηρετεί τους διοικούμενους - φορολογούμενους, με αμεροληψία, αντικειμενικότητα και ανιδιοτέλεια.

Οι Αρχές του Κώδικα Δεοντολογίας που σχετίζονται με τη δραστηριότητα και την πρακτική του Εσωτερικού Ελέγχου και εφαρμόζονται από τους Εσωτερικούς Ελεγκτές είναι οι παρακάτω:

- ***Ακεραιότητα***

Η ακεραιότητα των Εσωτερικών Ελεγκτών εδραιώνει την εμπιστοσύνη και παρέχει τη βάση για την στήριξη της κρίσης τους.

Οι Εσωτερικοί Ελεγκτές:

- Εκτελούν την εργασία τους με εντιμότητα, επιμέλεια και υπευθυνότητα.
- Τηρούν τους νόμους και προβαίνουν στις κοινοποιήσεις που απαιτούνται από τη νομοθεσία.
- Δεν εμπλέκονται συνειδητά, ως μέρη, σε οποιαδήποτε παράνομη δραστηριότητα, ούτε σε πράξεις ατιμωτικές για τους ίδιους ή τον φορέα.
- Σέβονται και συμβάλλουν στους νόμιμους και ηθικούς σκοπούς του φορέα, όπως αυτοί ορίζονται στην κείμενη νομοθεσία.
- Καλλιεργούν, με κάθε τρόπο, το αίσθημα εμπιστοσύνης και αποφεύγουν κάθε ενέργεια που θα μπορούσε να θέσει σε αμφισβήτηση την εντιμότητα, την προσήλωση στο καθήκον ή την ηθική τους ακεραιότητα. Σε περίπτωση αμφιβολίας, αποφεύγουν κάθε πράξη που θα μπορούσε να δημιουργήσει υπόνοιες ότι παραβιάζουν τους νόμους ή τις ηθικές αρχές και την δεοντολογία που πρέπει να διέπουν τις ενέργειές τους.
- Να είναι έντιμοι και να μην αποδέχονται, άμεσα ή έμμεσα, οποιοδήποτε δώρο.
- Να μην χρησιμοποιούν το αξίωμά τους ή την θέση τους στην υπηρεσία για να αποκομίσουν προσωπικά οφέλη ή για να ευνοήσουν κάποιο προϊόν, υπηρεσία ή επιχείρηση και γενικά το ιδιωτικό συμφέρον τρίτων, ούτε πρέπει να επιτρέπουν σε συγγενείς ή φίλους τους να επικαλεστούν άμεσα ή έμμεσα την ιδιότητά τους για να προωθήσουν τα συμφέροντά τους.
- Να χαρακτηρίζονται από υψηλή ευσυνειδησία και σεβασμό για την αξιοπρέπεια των συναδέλφων τους και των πολιτών. Οφείλουν να ενεργούν με τρόπο δίκαιο, και η συμπεριφορά τους να είναι απαλλαγμένη από οποιαδήποτε πρόθεση δόλου ή απάτης.

- ***Αντικειμενικότητα***

Οι Εσωτερικοί Ελεγκτές επιδεικνύουν το υψηλότερο επίπεδο αντικειμενικότητας κατά τη συγκέντρωση, αξιολόγηση και κοινοποίηση των πληροφοριών για τη λειτουργία ή τη διαδικασία που εξετάζεται. Προβαίνουν σε μια ισορροπημένη εκτίμηση όλων των σχετικών περιπτώσεων και δεν επηρεάζονται από δικά τους συμφέροντα, ή συμφέροντα άλλων, κατά τον σχηματισμό της κρίσης τους.

Οι Εσωτερικοί Ελεγκτές:

- Δεν συμμετέχουν σε οποιαδήποτε δραστηριότητα ή δεν συνάπτουν σχέσεις που ενδέχεται να βλάψουν την αμερόληπτη εκτίμησή τους. Συμπεριλαμβάνονται οι δραστηριότητες ή οι σχέσεις εκείνες οι οποίες ενδέχεται να συγκρούονται με τα συμφέροντα του φορέα.

- Δεν αποδέχονται οτιδήποτε μπορεί να βλάψει ή να θεωρείται ότι βλάπτει την επαγγελματική τους εκτίμηση.
- Κοινοποιούν όλες τις σημαντικές πληροφορίες που τους γνωστοποιούνται, οι οποίες ενδέχεται να παραποιήσουν, εάν δεν κοινοποιηθούν, τα ελεγκτικά αποτελέσματα.
- Αντιμετωπίζουν όμοιες περιπτώσεις με τον ίδιο τρόπο και διαφορετικές περιπτώσεις με διαφορετικό τρόπο.
- Λαμβάνουν ορθές και αντικειμενικές αποφάσεις.

- **Εμπιστευτικότητα**

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

Οι Εσωτερικοί Ελεγκτές:

- Είναι συνετοί στη χρήση και προστασία των πληροφοριών που αποκτούν κατά τη διάρκεια άσκησης των καθηκόντων τους.
- Δεν χρησιμοποιούν πληροφορίες για προσωπικό κέρδος ή κατά τρόπο αντίθετο με τη νομοθεσία ή επιβλαβή για τους νόμιμους και ηθικούς αντικειμενικούς σκοπούς του φορέα.
- Τηρούν τα οριζόμενα στον Γενικό Κανονισμό για την Προστασία των Προσωπικών Δεδομένων κατά την κοινοτική οδηγία (ΕΕ) 2016/679 και τον Ν. 4624/2019.

- **Επαγγελματική συμπεριφορά - επάρκεια**

Οι εσωτερικοί ελεγκτές χρησιμοποιούν τις γνώσεις, τις δεξιότητες και τις εμπειρίες τους προκειμένου να παρέχουν τις υπηρεσίες τους στον εσωτερικό έλεγχο.

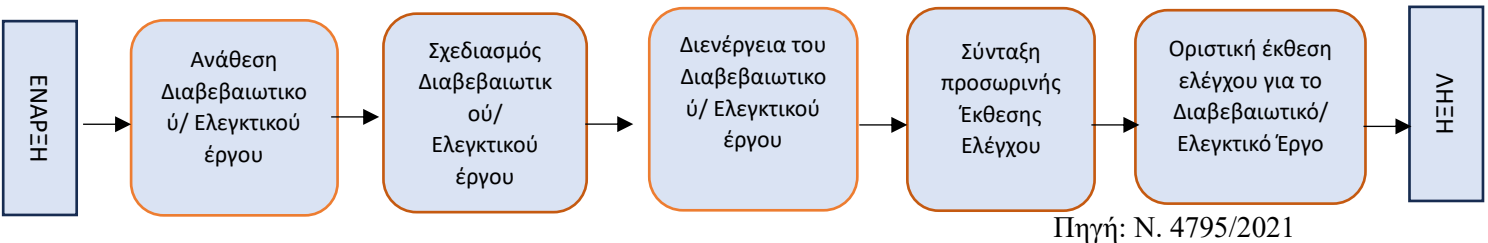
Οι Εσωτερικοί Ελεγκτές:

- Αναλαμβάνουν όλα εκείνα τα έργα για τα οποία διαθέτουν τις γνώσεις και την εμπειρία.
- Παρέχουν υπηρεσίες Εσωτερικού Ελέγχου λαμβάνοντας υπόψη τα Διεθνή Πρότυπα για την Επαγγελματική Εφαρμογή του Εσωτερικού Ελέγχου και την Δεοντολογία.
- Βελτιώνουν συνεχώς την επάρκεια, την αποτελεσματικότητα και την ποιότητα των υπηρεσιών τους.
- Οφείλουν να καταβάλουν κάθε προσπάθεια για τη διατήρηση των επαγγελματικών γνώσεων και δεξιοτήτων στο επίπεδο που απαιτείται για να διασφαλιστεί ότι παρέχουν τις κατάλληλες και υψηλού επιπέδου υπηρεσίες, μέσω συνεχούς επιμόρφωσης με βάση τις τρέχουσες εξελίξεις στη νομοθεσία, τις πρακτικές και τις τεχνικές .
- Παρέχουν υπηρεσίες σύμφωνα με τους Νόμους και την Δεοντολογία.
- Βελτιώνουν συνεχώς την επάρκεια και την αποτελεσματικότητα, ενώ οι προϊστάμενοί τους οφείλουν να τους αναθέτουν μόνο εκείνες τις αρμοδιότητες για τις οποίες διαθέτουν τις απαραίτητες γνώσεις, δεξιότητες και εμπειρίες.
- Έχουν άριστη γνώση του αντικειμένου, στο οποίο έχουν κληθεί να υπηρετήσουν και ενημερώνονται συνεχώς για τις εξελίξεις που σημειώνονται στον επαγγελματικό τους χώρο.
- Υποστηρίζουν ένα χώρο εργασίας ανοικτό στην ελεύθερη έκφραση των ιδεών, όπου εκτιμάται η ποικιλομορφία, ενθαρρύνεται η ειλικρίνεια και επιβραβεύεται η καινοτομία, η ομαδική εργασία και η δεκτικότητα απέναντι στην αλλαγή.

Ο Κώδικας Δεοντολογίας Εσωτερικών Ελεγκτών ισχύει συμπληρωματικά με τον Κώδικα Δημοσίων Υπαλλήλων (ν. 3528/2007), τον Κώδικα Κατάστασης Δημοτικών και Κοινοτικών Υπαλλήλων (ν. 3584/2007) και τον Κώδικα Ορθής Διοικητικής Συμπεριφοράς (2012, Υπουργείο Διοικητικής Μεταρρύθμισης και Ηλεκτρονικής Διακυβέρνησης) που αφορούν όλους τους δημοσίους υπαλλήλους ανάλογα με το φορέα στον οποίο ανήκουν.

3.6 Στάδια του ελέγχου

Κάθε έλεγχος που πραγματοποιείται σε ένα δημόσιο φορέα διαρθρώνεται στα ακόλουθα στάδια σύμφωνα με το Ν. 4795/2021 (Γράφημα 3.1):



Γράφημα 3.1: Στάδια διενέργειας του εσωτερικού ελέγχου σύμφωνα με τον Ν. 4795/2021

Στάδιο 1^ο «Ανάθεση»

Μετά την έγκριση του *Ετήσιου Προγράμματος Εργασιών της Μονάδας Εσωτερικού Ελέγχου*, από τον επικεφαλής του φορέα, αρχίζει η υλοποίηση αυτού. Η ανάθεση των έργων που περιέχονται στο *Ετήσιο Πρόγραμμα Εργασιών της Μονάδας Εσωτερικού Ελέγχου*, πραγματοποιείται με την έκδοση εντολών Διαβεβαιωτικού /Ελεγκτικού Έργου (*εντολών ελέγχου*).

Στάδιο 2^ο «Σχεδιασμός»

Κατά τη διαδικασία σχεδιασμού, η ομάδα εσωτερικού ελέγχου θα καθορίσει τα πεδία εφαρμογής και τους στόχους του ελέγχου, καθώς και τα σημεία που θα επικεντρωθεί ο έλεγχος. Ο σχεδιασμός του ελέγχου είναι καθοριστικός για την αποτελεσματικότητά του. Τα κύρια στάδια του σχεδιασμού είναι:

- α) η προκαταρκτική μελέτη η οποία επικουρεί τον εσωτερικό ελεγκτή να λάβει τις απαραίτητες πληροφορίες για την εκτέλεση του ελέγχου
- β) ο προσδιορισμός πιθανών προβληματικών περιοχών
- γ) η αξιολόγηση κινδύνων
- δ) η προετοιμασία του προγράμματος ελέγχου που περιγράφει τι θα ελεγχθεί και ποια ελεγκτικά βήματα πρέπει να ακολουθηθούν ώστε να επιτευχθούν οι σκοποί του ελέγχου
- ε) το χρονοδιάγραμμα του ελέγχου
- στ) η σύνταξη ενημερωτικού σημειώματος προς την ελεγχόμενη μονάδα με σκοπό την ανακοίνωση του επικείμενου ελέγχου
- ζ) η διεξαγωγή εναρκτήριας συνάντησης με τον Προϊστάμενο και τα αρμόδια στελέχη της ελεγχόμενης μονάδας.

Στάδιο 3^ο «Διενέργεια»

Στις ελεγκτικές διαδικασίες, που δύνανται να ακολουθηθούν, περιλαμβάνονται η έρευνα μέσω συνεντεύξεων ή ερωτηματολογίων, η παρατήρηση, η επιθεώρηση, ο εντοπισμός, η επανεκτέλεση της λειτουργίας των δικλίδων ελέγχου/ επανυπολογισμός, οι αναλυτικές διαδικασίες και η επιβεβαίωση. Ο ελεγκτής, ανά ελεγκτική ενέργεια καταγράφει καθετί που διαπιστώθηκε από την πραγματοποίηση της ελεγκτικής ενέργειας, δηλαδή καταγράφονται διαπιστώσεις-ευρήματα, ανεξάρτητα από την αρνητική ή θετική αξιολόγηση των πραγμάτων. Τα ευρήματα και οι προτάσεις που θα υποβληθούν μέσω της *Προσωρινής Έκθεσης Ελέγχου*, θα στηρίζονται σε αυτά που καταγράφονται στο αντίστοιχο φύλλο ελέγχου. Για κάθε *εύρημα*

αξιολογούνται οι συνέπειες και οι κίνδυνοι που συνδέονται με αυτό. Επίσης, καταγράφονται και οι θετικές διαπιστώσεις.

Στάδιο 4^ο «Σύνταξη προσωρινής έκθεσης»

Η Προσωρινή Έκθεση Εσωτερικού Ελέγχου, υποβάλλεται στον Προϊστάμενο της Μονάδας Εσωτερικού Ελέγχου, ο οποίος την διαβιβάζει στον Προϊστάμενο/ Προϊσταμένους της/των τμημάτων που μετείχαν στον έλεγχο. Ο Κανονισμός Λειτουργίας της Μονάδας Εσωτερικού Ελέγχου ορίζει τις υποχρεώσεις και τη διαδικασία κοινοποίησης. Επίσης, η προσωρινή έκθεση, μπορεί να κοινοποιηθεί και στον επικεφαλής του φορέα, εφόσον αυτό προβλέπεται στον Κανονισμό Λειτουργίας. Στις ελεγχόμενες/ εμπλεκόμενες μονάδες κοινοποιείται η προσωρινή Έκθεση Ελέγχου για την υποβολή σχολίων ή παρατηρήσεων. Εάν η πρόταση γίνει αποδεκτή, συμφωνείται το είδος των ενεργειών και το χρονοδιάγραμμα υλοποίησής τους. Εάν η πρόταση απορριφθεί, θα πρέπει να παρέχεται αιτιολόγηση ως προς το λόγο μη αποδοχής της.

Στάδιο 5^ο «Οριστικοποίηση και υποβολή της έκθεσης»

Η Οριστική Έκθεση Εσωτερικού Ελέγχου, υποβάλλεται στον Προϊστάμενο της Μονάδας Εσωτερικού Ελέγχου, ο οποίος την διαβιβάζει στον Προϊστάμενο/ Προϊσταμένους της/των τμημάτων που μετείχαν στον έλεγχο, προκειμένου να προβούν στην υλοποίηση των συμφωνηθεισών ενεργειών. Επίσης, η Οριστική Έκθεση κοινοποιείται και στον επικεφαλής του φορέα.

Στάδιο 6^ο «Παρακολούθηση και υλοποίηση των συστάσεων»

Η διαδικασία της παρακολούθησης της υλοποίησης των διορθωτικών ενεργειών (follow up) λαμβάνει χώρα μετά την οριστικοποίηση της έκθεσης ελέγχου. Η διαδικασία follow up περιλαμβάνει:

- ▶ την επιβεβαίωση της πραγματοποίησης των ενεργειών που είχαν συμφωνηθεί.
- ▶ την εξακρίβωση του βαθμού υλοποίησης τους, σε σχέση με την επίτευξη των επιθυμητών αποτελεσμάτων
- ▶ την αξιολόγηση του αντίκτυπου της κάθε ενέργειας που συμφωνήθηκε και της αποτελεσματικότητας της κάθε ενέργειας που πραγματοποιήθηκε με σκοπό την ανάδειξη υπολειμματικών κινδύνων.

3.7 Πρότυπα Εσωτερικού Ελέγχου

Με την πάροδο του χρόνου οι επαγγελματικές ενώσεις των ελεγκτών καθόρισαν ορισμένους κανόνες επαγγελματικής συμπεριφοράς, δηλαδή ορισμένα πρότυπα ή standards ελεγκτικής, που πρέπει να ακολουθούνται από όλα τα μέλη τους. Τα **Πρότυπα Επαγγελματικής Εφαρμογής Εσωτερικού Ελέγχου** αφορούν τους εσωτερικούς ελεγκτές ως άτομα και τη λειτουργία εσωτερικού ελέγχου συνολικά.

Σκοπός των «ελεγκτικών προτύπων» είναι η καθιέρωση βασικών αρχών, με τις οποίες καθορίζεται ο σκοπός των ελεγκτικών διαδικασιών και η ομοιομορφία ανάμεσα στους ελεγκτές, με τρόπο που να είναι κατανοητή, τόσο η ελεγκτική διαδικασία, όσο και η ευθύνη του ελεγκτή. Στις περισσότερες χώρες, όπου υπάρχει οργανωμένο το επάγγελμα του ελεγκτή, υφίστανται ελεγκτικά πρότυπα. Στην Ελλάδα το Σ.Ο.Λ. έχει καθορίσει τα «πρότυπα» για τα μέλη του, τα οποία δημοσιεύτηκαν στο ΦΕΚ 1119β/18-12- 79 και 126B/5.3.1993.

Τα πρότυπα διακρίνονται σε τέσσερις κατηγορίες:

- Τα βασικά πρότυπα.
- Τα πρότυπα καλής εκτέλεσης της εργασίας.

- Τα πρότυπα εκθέσεων.
- Τα πρότυπα επαγγελματικής δεοντολογίας

Τα **Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου**, εκδόθηκαν το 2009 από το Διεθνές Συμβούλιο Προτύπων Ελέγχου και Διασφάλισης (IAASB) της IFAC (Διεθνής Ομοσπονδία Λογιστών) και μεταφράστηκαν στην ελληνική γλώσσα από το ΣΟΕΛ (Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών) το 2010. Η ανάπτυξη και γνωστοποίηση των Προτύπων είναι μία συνεχής διαδικασία.

3.8 Παράγοντες αποτελεσματικότητας του συστήματος ελέγχων

Σύμφωνα με το πλαίσιο C.O.S.O το σύστημα εσωτερικού ελέγχου αποτελείται από πέντε αλληλεξαρτώμενες συνιστώσες οι οποίες πηγάζουν από τον τρόπο διοίκησης του οργανισμού. Εάν και οι πέντε αυτές συνιστώσες εσωτερικού ελέγχου, λειτουργούν σωστά, τότε μπορεί κανείς να πει ότι ο εσωτερικός έλεγχος έχει σχεδιαστεί και εκτελεστεί επαρκώς. Όπως αναλύουν οι Koutouris et al. (2009), τα πέντε αυτά στοιχεία είναι τα ακόλουθα:

«Περιβάλλον ελέγχου»: Ενώ κάθε στοιχείο από τα πέντε είναι σημαντικό, το περιβάλλον ελέγχου αποτελεί το θεμέλιο για όλα τα άλλα. Το περιβάλλον ελέγχου αντικατοπτρίζει τη συνολική στάση, την ευαισθητοποίηση και τις ενέργειες του διοικητικού συμβουλίου και της διοίκησης σχετικά με τη σημασία των δραστηριοτήτων ελέγχου. Συνολικά, το περιβάλλον ελέγχου παρέχει πειθαρχία και δομή για το σύνολο των λειτουργιών του ελέγχου. Τα στοιχεία ενός περιβάλλοντος ελέγχου περιλαμβάνουν:

- Ακεραιότητα και ηθικές αξίες του προσωπικού
- Δέσμευση για επάρκεια
- Συμμετοχή του διοικητικού συμβουλίου ή/και της ελεγκτικής επιτροπής
- Συνολική επιρροή της φιλοσοφίας και του τρόπου λειτουργίας της διοίκησης
- Κατάλληλη και επαρκή οργανωτική δομή
- Σαφής ανάθεση αρμοδιοτήτων και ευθύνης
- Αποτελεσματικές πολιτικές και πρακτικές ανθρώπινου δυναμικού

«Εκτίμηση του κινδύνου»: Κάθε μονάδα αντιμετωπίζει πληθώρα κινδύνων από εσωτερικές και εξωτερικές πηγές. Η εκτίμηση κινδύνου είναι η διαδικασία που χρησιμοποιούν το διοικητικό συμβούλιο και η διοίκηση για τον εντοπισμό και την ανάλυση κινδύνων που θα μπορούσαν να εμποδίσουν τον οργανισμό να επιτύχει τους προγραμματισμένους στόχους. Η αξιολόγηση θα πρέπει να βοηθήσει στον προσδιορισμό των κινδύνων, του τρόπου διαχείρισής τους και των ελέγχων που απαιτούνται. Κίνδυνοι μπορεί να προκύψουν ή να αλλάξουν λόγω περιστάσεων όπως:

- Αλλαγή στο λειτουργικό περιβάλλον του οργανισμού
- Νέο προσωπικό
- Νέα ή ανανεωμένα πληροφοριακά συστήματα
- Ταχεία ανάπτυξη
- Νέα τεχνολογία
- Νέες ή διευρυμένες γραμμές επιχειρήσεων, προϊόντων ή δραστηριοτήτων
- Συγχωνεύσεις ή άλλες εταιρικές αναδιαρθρώσεις
- Αλλαγές στις λογιστικές απαιτήσεις

Για κάθε κίνδυνο που εντοπίζεται, η διοίκηση θα πρέπει να αποφασίζει αν θα αποδεχθεί τον κίνδυνο, αν θα τον μειώσει σε ένα αποδεκτό επίπεδο, ή αν θα τον αποφύγει.

«Δραστηριότητες ελέγχου»: Ο έλεγχος δραστηριοτήτων βοηθά τη διοίκηση να βεβαιωθεί ότι οι πολιτικές της εφαρμόζονται στις καθημερινές λειτουργίες της μονάδας. Οι δραστηριότητες

ελέγχου περιλαμβάνουν τις πολιτικές, τις διαδικασίες και τις πρακτικές που έχουν θεσπιστεί για να διασφαλιστεί ότι το προσωπικό του οργανισμού εφαρμόζει τις οδηγίες του διοικητικού συμβουλίου και της διοίκησης. Οι δραστηριότητες ελέγχου είναι οι οδηγίες, οι κανόνες, οι μέθοδοι και οι αποφάσεις που θεσπίζονται σε διάφορες δραστηριότητες από τη διοίκηση, για την πρόληψη ή τη μείωση των κινδύνων που επηρεάζουν την μονάδα και στοχεύουν στην επίτευξη των αντικειμενικών της στόχων, αλλά και στη συμμόρφωση του οργανισμού με το νομοθετικό και κανονιστικό πλαίσιο, όπως και με τους κώδικες δεοντολογίας.

«Πληροφορία και επικοινωνία»: Η ACCA (2005) θεωρεί τη ροή πληροφοριών ως μια διαδικασία μέσω της οποίας τα σωστά μέλη του οργανισμού λαμβάνουν τις σωστές πληροφορίες τη κατάλληλη στιγμή. Οι εργαζόμενοι θα πρέπει να έχουν γνώση των στόχων της μονάδας για να έχουν γίνει «Κοινωνοί» της πολιτικής της. Τα λογιστικά συστήματα περιλαμβάνουν μεθόδους και αρχεία που προσδιορίζουν, συγκεντρώνουν, αναλύουν, ταξινομούν, καταγράφουν και αναφέρουν τις συναλλαγές ενός οργανισμού. Τα πληροφοριακά συστήματα παράγουν αναφορές για τις λειτουργίες, τα οικονομικά, τη διαχείριση κινδύνου και τη συμμόρφωση και επιτρέπουν στη διοίκηση και στο διοικητικό συμβούλιο να διαχειρίζονται τον οργανισμό. Τα συστήματα επικοινωνίας μεταδίδουν πληροφορίες σε όλο τον οργανισμό και σε εξωτερικούς φορείς όπως ρυθμιστικές αρχές, εξεταστές, μετόχους και πελάτες.

«Εποπτεία-Παρακολούθηση»: μπορεί να παρέχει επίβλεψη της απόδοσης του συστήματος ελέγχου ενός φορέα. Η Διοίκηση παρακολουθεί τους εσωτερικούς ελέγχους για να εξετάσει εάν λειτουργούν όπως προβλέπεται και ότι τροποποιούνται κατάλληλα όταν αλλάζουν οι συνθήκες. Η αυτοαξιολόγηση, με τη μορφή περιοδικών αξιολογήσεων των ελέγχων ενός τμήματος είναι ένας τύπος μηχανισμού εποπτείας. Η διαρκής παρακολούθηση και η αξιολόγηση των δικλίδων ελέγχου, διασφαλίζει ότι κάθε μία από τις υπόλοιπες συνιστώσες του Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου υφίσταται και λειτουργεί. Η συνεχής αξιολόγηση ενσωματώνεται στις διαδικασίες κάθε μονάδας, παρέχοντας έγκαιρη και έγκυρη πληροφόρηση για τις ελλείψεις, τις ανεπάρκειες και τις αδυναμίες που υπάρχουν. Οι εντοπισμένες ελλείψεις κοινοποιούνται και διορθώνονται σε εύλογο χρονικό διάστημα.

Οι φορείς μπορούν να επιλέξουν και να εφαρμόσουν μια σειρά από διαδικασίες παρακολούθησης, που περιλαμβάνουν τις ακόλουθες επιλογές: περιοδική αξιολόγηση μέσω των διαβεβαιωτικών έργων της Μονάδας Εσωτερικού Ελέγχου, συνεχή προγράμματα παρακολούθησης (συναλλαγών, καταχωρήσεων, πράξεων, εντολών, αναφορών) ενσωματωμένα στα πληροφοριακά συστήματα, ανάλυση και παρακολούθηση λαθών, παρακολούθηση των αποτελεσμάτων στο πλαίσιο του ιεραρχικού ελέγχου ως αναπόσπαστο στάδιο ενσωματωμένο στις λειτουργικές διαδικασίες του οργανισμού και αυτοαξιολογήσεις (υπό τη μορφή ερωτηματολογίων) για τον τόνο και τον τρόπο διοίκησης του φορέα και την αποτελεσματικότητα των διαδικασιών εποπτείας τους.

Ο εσωτερικός έλεγχος οφείλει να προσδίδει αξία στις οικονομικές μονάδες και να συμβάλει στην επίτευξη των προκαθορισμένων στόχων τους (Arena και Azzone, 2009). Αυτή η προοπτική, εστιάζει σε θέματα όπως η αξιολόγηση της απόδοσης και η αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου (Dittenhofer, 2001). Η βασική λειτουργία του εσωτερικού ελέγχου έχει, πλέον, μεταβληθεί, μετακινούμενη από την έμφαση στην υποχρέωση λογοδοσίας που κυριαρχούσε στο παρελθόν, στη βελτίωση των μελλοντικών αποτελεσμάτων, με απώτερο στόχο να βοηθήσει τους ελεγχόμενους να λειτουργήσουν αποδοτικότερα και αποτελεσματικότερα (Nagy και Cenker, 2002, Goodwin, 2004).

Είναι σημαντικό για τη διοίκηση και το διοικητικό συμβούλιο να εκτιμούν και να αξιολογούν περιοδικά την αποτελεσματικότητα του συστήματος εσωτερικού ελέγχου.

Σύμφωνα με την COSO, ένα σύστημα εσωτερικού ελέγχου μπορεί να κριθεί αποτελεσματικό εάν το διοικητικό συμβούλιο και η διοίκηση παρέχουν εύλογη βεβαιότητα ότι:

1. κατανοούν τον βαθμό στον οποίο επιτυγχάνονται οι επιχειρησιακοί στόχοι της οικονομικής οντότητας,
2. οι δημοσιευμένες οικονομικές καταστάσεις προετοιμάζονται αξιόπιστα και
3. τηρούνται οι ισχύοντες νόμοι και κανονισμοί.

Η αποτελεσματικότητα είναι ο βαθμός στον οποίο η οργάνωση επιτυγχάνει τους στόχους της. Ο εσωτερικός έλεγχος είναι αποτελεσματικός εάν ικανοποιεί το επιδιωκόμενο αποτέλεσμα που πρέπει να επιτύχει ένας οργανισμός αποδοτικά, οικονομικά και δεοντολογικά. (Mihret και Yismaw, 2007). Ιδιαίτερα στο δημόσιο τομέα, οι φορείς του οφείλουν πρώτον να εκπληρώνουν το καταστατικό τους καθήκον, δεύτερον να λογοδοτούν και τρίτον να επιτελούν τη λειτουργία τους με τρόπο διαφανή προς το κοινό.

Ωστόσο, μέχρι τώρα, δεν υπάρχει συναίνεση μεταξύ των ερευνητών σχετικά με το βέλτιστο πλαίσιο για την αποτελεσματικότητα του Εσωτερικού Ελέγχου. Αυτό θα μπορούσε να σχετίζεται με την έλλειψη ενός ολοκληρωμένου εννοιολογικού μοντέλου που να περιλαμβάνει τους βασικούς παράγοντες της αποτελεσματικότητάς του.

Οι Mihret και Yismaw (2007) προσδιόρισαν εκείνους τους παράγοντες οι οποίοι επηρεάζουν την αποτελεσματικότητα του ελέγχου. Η αποτελεσματικότητα ενός συστήματος εσωτερικού ελέγχου είναι συνάρτηση της λειτουργίας των πέντε στοιχείων του συστήματος που αναφέρθηκαν παραπάνω. Η αποτελεσματικότητα θεωρείται ως μια δυναμική διαδικασία που διαμορφώνεται συνεχώς από τις αλληλεπιδράσεις μεταξύ των ακόλουθων τεσσάρων παραγόντων:

α) της ποιότητας του εσωτερικού ελέγχου

Η ποιότητα του εσωτερικού ελέγχου καθορίζεται από την ικανότητα του τμήματος εσωτερικού ελέγχου να παρέχει χρήσιμα ευρήματα και συστάσεις οι οποίες θα κινούν το ενδιαφέρον των διοικήσεων για να τις ακολουθήσουν.

Ιδιαίτερο στοιχείο αυτού του παράγοντα αποτελεί η επάρκεια της *ελεγκτικής ομάδας*. Ο ανθρώπινος παράγοντας αποτελεί το σημαντικότερο στοιχείο επιτυχίας κάθε συστήματος εσωτερικού ελέγχου. Η ικανότητα του προσωπικού είναι ένα σημαντικό κλειδί για την αποτελεσματικότητα των δραστηριοτήτων εσωτερικού ελέγχου (Al-Twajry et al.2003, Alzeban & Gwilliam 2014). Η επιστημονική του κατάρτιση, οι εξειδικευμένες γνώσεις, η δυνατότητα γρήγορης αξιολόγησης, εκτίμησης και ανάλυσης στοιχείων, καταστάσεων και γεγονότων καθώς και η διεξαγωγή ορθών συμπερασμάτων είναι τα κύρια χαρακτηριστικά ενός εσωτερικού ελεγκτή, στα οποία θα πρέπει να δοθεί μεγάλη βαρύτητα κατά την επιλογή του. Αυτά θα πρέπει να συμπληρώνονται από χαρακτηριστικά όπως εντιμότητα, ικανότητα, εμπιστοσύνη και αποδοτικότητα.

Ο ελεγκτής θα πρέπει να εφαρμόζει διαδικασίες ποιοτικού ελέγχου σε όλη τη διαδικασία ελέγχου. Αυτές οι διαδικασίες θα πρέπει να στοχεύουν στη διασφάλιση της συμμόρφωσης του ελέγχου με τα ισχύοντα πρότυπα και στην παροχή διασφάλισης ότι η έκθεση ελέγχου, το συμπέρασμα ή η γνώμη είναι σύμφωνα με τις περιστάσεις.

β) της υποστήριξης της διοίκησης

Η υποστήριξη της διοίκησης με πόρους και η δέσμευση για την εφαρμογή των συστάσεων του εσωτερικού ελέγχου οδηγούν στην αποτελεσματικότητα αυτού (Zhao, 2012). Πράγματι, το τμήμα εσωτερικού ελέγχου θα πρέπει να διαθέτει επαρκείς πόρους για τη βελτίωση της αποτελεσματικότητας των δραστηριοτήτων του. Προηγούμενες μελέτες έχουν δείξει ότι η υποστήριξη των εσωτερικών ελεγκτών από την ανώτατη διοίκηση είναι κρίσιμη για την αποτελεσματικότητά του. Η ανώτατη διοίκηση πρέπει να γνωρίζει πραγματικά τη σημασία του ρόλου του ελέγχου μέσα σε έναν οργανισμό και να υποστηρίζει πλήρως τα

επιτελεία εσωτερικού ελέγχου για να διασφαλίσει τη νομιμότητα και την αξιοπιστία του (Van Gansberghe 2005, Sarens & De Beelde 2006).

γ) των οργανωτικών ρυθμίσεων

Το *οργανωτικό πλαίσιο* εντός του οποίου λειτουργεί ο εσωτερικός έλεγχος, δηλαδή η οργανωτική κατάσταση της μονάδας και η εσωτερική της οργάνωση σε επίπεδο πολιτικών και διαδικασιών, καθώς και η ύπαρξη οργανωτικού σχεδίου που να καθορίζει με σαφήνεια τους τομείς ευθύνης όλων των τμημάτων ενός φορέα αποτελεί βασική αρχή ενός επαρκούς συστήματος εσωτερικού ελέγχου.

δ) των χαρακτηριστικών του ελεγχόμενου

Το επίπεδο στο οποίο η ελεγχόμενη οντότητα συνεργάζεται με τον ελεγκτή έχουν αντίκτυπο στην αποτελεσματικότητα των ελέγχων (Mihret και Yismaw, 2007). Σύμφωνα με τους ίδιους, ο έλεγχος είναι αποτελεσματικός μόνο στην περίπτωση που η διεύθυνση δεσμεύεται να τις εφαρμόσει και, εν τέλει, τις εφαρμόζει. Με άλλα λόγια, μπορεί να ειπωθεί ότι η αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου, εξαρτάται από την ποιότητα που αντιλαμβάνονται οι ελεγχόμενοι για αυτόν (Arena και Azzone, 2009).

Ιδιαίτερη έμφαση αξίζει να δοθεί στον παράγοντα της «*ανεξαρτησίας*» των εσωτερικών ελεγκτών. Ως ανεξαρτησία καλείται η ελεύθερη πρόσβαση των ελεγκτών στο σύνολο των δραστηριοτήτων, αρχείων και διαδικασιών του οργανισμού. Η ανεξαρτησία επιτρέπει τον αμερόληπτο έλεγχο και τη δημιουργία μίας αντικειμενικής έκθεσης ελέγχου, ενώ αποτρέπει τις παρεμβάσεις από τον υπό έλεγχο φορέα.

Η ανεξαρτησία σημαίνει ότι ένας εσωτερικός ελεγκτής μπορεί να λάβει θέση σχετικά με θέματα ουσιαστικότητας, χωρίς να επηρεάζεται από οποιαδήποτε εύνοια ή εξαναγκασμό ή αδικαιολόγητη επιρροή (Rameesh, 2003). Ωστόσο, έχει παρατηρηθεί ότι το προσωπικό είναι συχνά απρόθυμο να αναλάβει το έργο του εσωτερικού ελέγχου εξαιτίας των ιδιαίτερων συνθηκών που συχνά επικρατούν σε αυτό. Αποτελεί διαπίστωση ότι οι περισσότεροι δημόσιοι φορείς δεν διαθέτουν αποτελεσματική και αποδοτική μονάδα εσωτερικού ελέγχου (Rameesh, 2003).

Το Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών, όπως και άλλοι διεθνείς επαγγελματικοί φορείς των ελεγκτών, έχουν αναπτύξει πρότυπα, υποδείγματα και οδηγούς που μπορούν να κατευθύνουν τους Ελεγκτές ώστε να παρέχουν αποτελεσματικές και αποδοτικές υπηρεσίες. Το Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών των ΗΠΑ (IIA), το 2012, επικαιροποίησε τις σχετικές οδηγίες για τον έλεγχο στο δημόσιο τομέα, εκδίδοντας τον οδηγό «The Role of Auditing in Public Sector Governance, 2nd edition» – «Ο ρόλος του ελέγχου στον τομέα της Διακυβέρνησης του δημοσίου τομέα, 2η έκδοση».

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4: Ο ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ ΣΤΟ ΔΗΜΟΣΙΟ ΤΟΜΕΑ

4.1 Ο Ελληνικός Δημόσιος Τομέας

Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 1 παρ. 6 του ν. 1256/1982 ο Δημόσιος Τομέας περιλαμβάνει:

- α) Τις κάθε είδους δημόσιες υπηρεσίες, που υπάγονται στο νομικό πρόσωπο του Δημοσίου και εκπροσωπούνται από αυτό.
- β) Τα κάθε είδους Ν.Π.Δ.Δ., εξαιρουμένων των *Χρηματιστηρίων Αξιών*, της *Επιτροπής Κεφαλαιαγοράς* και της *Επιτροπής Εποπτείας της Ιδιωτικής Ασφάλισης*.
- γ) Τις κάθε είδους κρατικές ή δημόσιες και παραχωρηθείσες επιχειρήσεις και οργανισμούς.
- δ) Τις τράπεζες που ανήκουν στο νομικό πρόσωπο του Δημοσίου, είτε στο σύνολό τους είτε κατά πλειοψηφία και
- ε) Τις κάθε είδους θυγατρικές εταιρείες των Νομικών Προσώπων που αναφέρονται στις περιπτώσεις β' και γ' αυτού του άρθρου, εκτός από τις επιχειρήσεις των Ο.Τ.Α

Με την παράγραφο 6 του άρθρου 4 του Ν. 1943/1991, τροποποιείται η παράγραφος 1γ του άρθρου 51 του Ν.1892/1990, προσθέτοντας στο φάσμα του Δημόσιου Τομέα τα Νομικά Πρόσωπα Ιδιωτικού Δικαίου (Ν.Π.Ι.Δ) Δημόσιου χαρακτήρα που επιδιώκουν κοινωφελείς ή άλλους δημόσιους σκοπούς.

Στο άρθρο 14 του Ν. 2190/1994 προστίθενται στις διατάξεις της παραγράφου 6 του άρθρου 1 του Ν. 1256/1982, οι εξής φορείς:

- α) οι *Οργανισμοί Τοπικής Αυτοδιοίκησης Α' και Β' βαθμού*,
- β) οι *Τοπικές Ενώσεις Δήμων και Κοινοτήτων (Τ.Ε.Δ.Κ.) και η Κεντρική Ένωση Δήμων και Κοινοτήτων Ελλάδος (Κ.Ε.Δ.Κ.Ε.)*,

γ) οι Δημόσιες Επιχειρήσεις και οργανισμοί που έχουν εξαιρεθεί από το Δημόσιο Τομέα βάσει των διατάξεων του άρθρου 30 του ν. 1914/1990 και του άρθρου 22 του ν. 1947/1991,

δ) οι Τράπεζες στις οποίες ο διορισμός Προέδρου του Δ.Σ. ή Διοικητή, υπάγεται στις διατάξεις του άρθρου 49Α του *Κανονισμού της Βουλής*, καθώς και οι θυγατρικές ανώνυμες εταιρείες αυτών,

ε) τα Νομικά Πρόσωπα Ιδιωτικού Δικαίου που ανήκουν στο Κράτος ή επιχορηγούνται τακτικά από κρατικούς πόρους κατά 50% τουλάχιστον του ετήσιου προϋπολογισμού τους, καθώς και το *Εθνικό Ίδρυμα Υποδοχής και Αποκατάστασης Αποδήμων και Παλιννοστούντων ομογενών Ελλήνων*.

Προς διευκόλυνση της οριοθέτησης του Δημόσιου Τομέα, τα τελευταία χρόνια το Υπουργείο Διοικητικής Μεταρρύθμισης και Ηλεκτρονικής Διακυβέρνησης εκδίδει μητρώο υπηρεσιών και φορέων της Ελληνικής Δημόσιας Διοίκησης, στο οποίο γίνεται αναλυτική και συστηματική καταγραφή όλων των φορέων και υπηρεσιών που υπάγονται στο δημόσιο τομέα.

Η εύρεση του άριστου μεγέθους ενός κράτους απασχολεί τους οικονομολόγους παγκοσμίως. Μετά τον Δεύτερο Παγκόσμιο Πόλεμο επικράτησε η τάση μεγέθυνσης του κράτους, ενώ τις τελευταίες τρεις δεκαετίες η άποψη ότι οι αγορές λειτουργούν και αποδίδουν καλύτερα χωρίς κρατική παρέμβαση τείνει να επικρατήσει (Ράπανος, 2009).

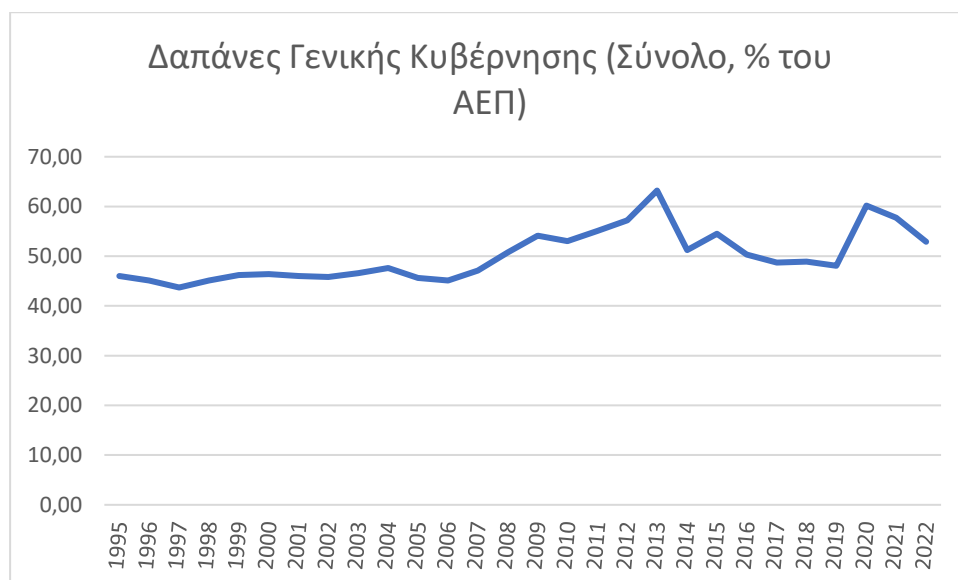
Το μέγεθος του δημοσίου τομέα στην Ελλάδα αυξανόταν συνεχώς καθ' όλη τη μεταπολεμική περίοδο και μέχρι το ξέσπασμα της χρηματοοικονομικής κρίσης. Οι *Δαπάνες της Γενικής Κυβέρνησης* ως ποσοστό του ΑΕΠ και ο αριθμός των εργαζομένων στο Δημόσιο Τομέα είναι οι πιο συχνά χρησιμοποιούμενοι δείκτες για τη μέτρηση του μεγέθους ενός κράτους, και θα αναλυθούν πιο κάτω (Πίνακες 4.1 ,4.2 και Γραφήματα 4.1,4.2):

Πίνακας 4.1: Εξέλιξη του μεγέθους δαπανών Γενικής Κυβέρνησης.

ΕΤΟΣ	Δαπάνες Γενικής Κυβέρνησης (Σύνολο, % του ΑΕΠ)	ΕΤΟΣ	Δαπάνες Γενικής Κυβέρνησης (Σύνολο, % του ΑΕΠ)
1995	46,00	2009	54,10
1996	45,10	2010	53,00
1997	43,70	2011	55,10
1998	45,10	2012	57,20
1999	46,20	2013	63,20
2000	46,40	2014	51,20
2001	46,00	2015	54,50
2002	45,80	2016	50,30
2003	46,60	2017	48,70
2004	47,60	2018	48,90
2005	45,60	2019	48,10
2006	45,10	2020	60,20
2007	47,10	2021	57,470
2008	50,80	2022	52,90

Πηγή: Eurostat

Γραφημα 4.1: Εξέλιξη του μεγέθους δαπανών Γενικής Κυβέρνησης.



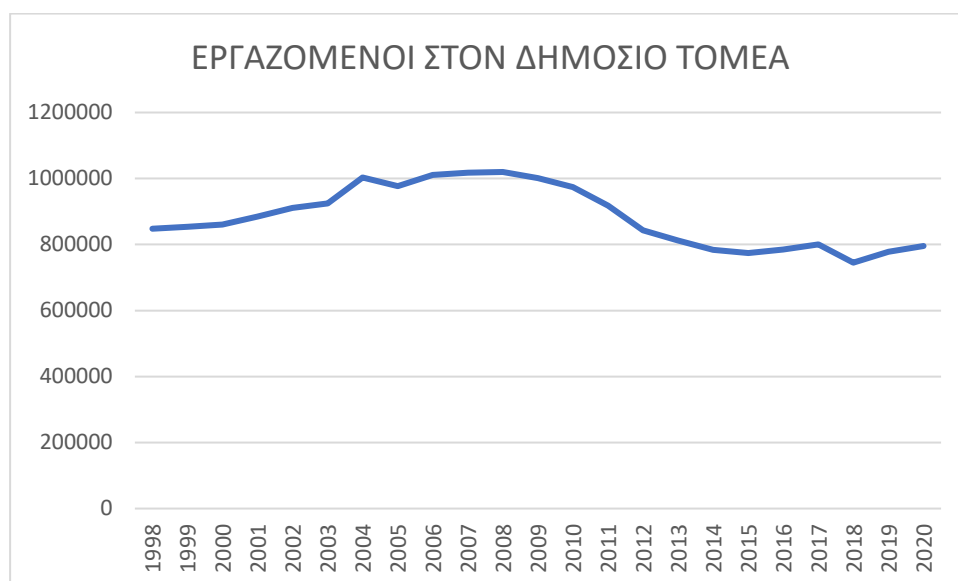
Από την άλλη μεριά το μέγεθος του δημοσίου τομέα μπορεί να αποδοθεί μέσω του αριθμού των υπαλλήλων που απασχολεί (Πίνακας 4.2 και Γράφημα 4.2).

Πίνακας 4.2: Εξέλιξη του αριθμού των εργαζομένων στο Δημόσιο Τομέα.

ΕΤΟΣ	ΕΡΓΑΖΟΜΕΝΟΙ ΣΤΟ ΔΗΜΟΣΙΟ ΤΟΜΕΑ	ΕΤΟΣ	ΕΡΓΑΖΟΜΕΝΟΙ ΣΤΟ ΔΗΜΟΣΙΟ ΤΟΜΕΑ
1998	848231	2010	974371
1999	853521	2011	917965
2000	860113	2012	842688
2001	884991	2013	811626
2002	910937	2014	784339
2003	924537	2015	774496
2004	1003399	2016	784899
2005	976659	2017	800359
2006	1011283	2018	745056
2007	1018099	2019	777812
2008	1019792	2020	795841
2009	1000941		

Πηγή: Έρευνα Εργατικού Δυναμικού, ΕΛΣΤΑΤ

Γράφημα 4.2: Εξέλιξη του αριθμού των εργαζομένων στο Δημόσιο Τομέα



4.2 Αποδοτικότητα του Δημόσιου Τομέα

Η ποιότητα είναι ένα μέτρο της εκπλήρωσης μιας απαίτησης ή διαφορετικά ορίζεται ως ένα αντιλαμβανόμενο ή υποκειμενικό μέτρο λόγω του ότι μετράται διαφορετικά από διαφορετικούς ανθρώπους. Οι ορισμοί που έχουν δοθεί για την έννοια της «Ποιότητας» είναι αρκετοί και ποικίλουν. Το ISO 8402: 1986 δίνει τον ορισμό: «Ποιότητα είναι το σύνολο των ιδιοτήτων και των χαρακτηριστικών ενός προϊόντος ή μιας υπηρεσίας που συμβάλλουν στην ικανότητά του να ικανοποιεί εκφρασμένες ή υπονοούμενες ανάγκες». Σύμφωνα με το ISO 9000:2005: 18 η ποιότητα συνδέεται με το βαθμό αριστείας που κατέχει ένα προϊόν.

Για τη μέτρηση της ποιότητας των παρεχόμενων υπηρεσιών στο Δημόσιο Τομέα αξιοποιούνται οι δείκτες μέτρησης *αποτελεσματικότητας* και *αποδοτικότητας*. Σύμφωνα με το νόμο Ν 3230/2004, καθιερώνεται το σύστημα «Διοίκηση μέσω Στόχων», με το οποίο επιδιώκεται η αποτελεσματικότερη λειτουργία των δημοσίων υπηρεσιών και η ανταπόκριση του ανθρώπινου δυναμικού στις σύγχρονες ανάγκες και τα νέα πρότυπα διοίκησης. Για τις ανάγκες του νόμου αυτού η Διοίκηση μέσω Στόχων ορίζεται ως η διαδικασία προσδιορισμού σαφών επιδιώξεων - επιδόσεων στα ανώτατα ιεραρχικά επίπεδα κάθε φορέα και εν συνεχεία η διάχυση των γενικότερων αυτών επιδιώξεων υπό μορφή εξειδικευμένων δράσεων σε κάθε κατώτερο ιεραρχικό επίπεδο.

Ως «Δείκτες μέτρησης ορίζονται τα μέσα τα οποία χρησιμοποιούνται για την αποτίμηση της αποδοτικότητας και αποτελεσματικότητας.» Σύμφωνα με το τελευταίο εδάφιο της παρ. 2 του άρθρου 1 του ν. 3230/2004 «.....Δείκτες μέτρησης είναι τα μέσα που χρησιμοποιούνται για την αποτίμηση της αποδοτικότητας και αποτελεσματικότητας. Σύμφωνα με τις παραγράφους 2 & 3 του άρθρου 5 του ν. 3230/2004 οι Δείκτες διακρίνονται σε *Γενικούς* και σε *Ειδικούς*. Οι Δείκτες Μέτρησης είναι διαφορετικοί μεταξύ των οργανισμών και καθορίζονται από τους σκοπούς της μέτρησης.

Ως **αποτελεσματικότητα** μιας υπηρεσίας ορίζεται ο βαθμός επίτευξης των στόχων που θέτει ο σχεδιασμός και ο προγραμματισμός τους. Για τη μέτρηση της αποτελεσματικότητας απαιτείται η σύγκριση του αποτελέσματος που επιδιώκεται προς το κόστος που απαιτείται για το αποτέλεσμα αυτό. Όταν δύο μέθοδοι έχουν το ίδιο αποτέλεσμα, αρκεί να επιλεγεί αυτή με το μικρότερο κόστος ως η πιο αποτελεσματική. Η **αποδοτικότητα** αξιολογεί τα αποτελέσματα μιας υπηρεσίας σε σχέση με τους πόρους (οικονομικούς, υλικούς και ανθρώπινους) που χρησιμοποιούνται. Είναι η ικανότητα μιας οντότητας να μεγιστοποιεί ένα αποτέλεσμα με δεδομένους πόρους ή να ελαχιστοποιεί τη χρήση πόρων για ένα συγκεκριμένο αποτέλεσμα (Διαμαντόπουλος, 1986). Η ανάγκη για αποδοτικότητα προκύπτει από την στενότητα των πόρων.

Ο Farrell προσδιόρισε τρεις τύπους αποδοτικότητας, την τεχνική αποδοτικότητα, την καταναλωτική αποδοτικότητα (αναφέρεται από τον Farrell ως «αποδοτικότητα τιμής») και την οικονομική αποδοτικότητα (αναφέρεται από τον Farrell ως «συνολική αποδοτικότητα»).

Η αποδοτικότητα και η αποτελεσματικότητα των υπηρεσιών μετρούνται με βάση γενικούς και ειδικούς δείκτες. Γενικός δείκτης είναι ο χρόνος ανταπόκρισης στα αιτήματα των πολιτών, το ποσοστό ικανοποίησης των παραπόνων που υποβάλλονται, η εφαρμογή νέων τεχνολογιών, το κόστος διαχείρισης και η ποιότητα των παρεχόμενων υπηρεσιών. Συμπληρωματικά, για κάθε υπηρεσιακή μονάδα μπορεί να εφαρμόζονται ειδικοί δείκτες που αντιστοιχούν στο είδος των παρεχόμενων από αυτές υπηρεσιών. Με κοινή απόφαση του Υπουργού Εσωτερικών, Δημόσιας Διοίκησης και Αποκέντρωσης και του αρμόδιου Υπουργού εξειδικεύονται περαιτέρω οι γενικοί και ορίζονται οι ειδικοί δείκτες, καθορίζεται ο τρόπος και η περιοδικότητα της μέτρησης και κάθε άλλο αναγκαίο θέμα.

Η αποτελεσματικότητα και αποδοτικότητα του δημόσιου τομέα, αποτελεί προτεραιότητα όλων των σύγχρονων κρατών. Ονομάζεται «εξυγίανση ή αναδιάρθρωση» του δημοσίου και συνίσταται σε χρηματοπιστωτική σταθερότητα, σε ανάκαμψη της οικονομίας και σε ανάπτυξη της με ρυθμούς ικανούς να βελτιώσουν το οικονομικό περιβάλλον. Απώτερος στόχος είναι η παροχή ποιοτικών υπηρεσιών προς τους πολίτες και η διαφάνεια και λογοδοσία στο δημόσιο τομέα.

Με τις διατάξεις του άρθρου 1, παρ. 2 του ν.3230/2004, καθιερώθηκε η μέτρηση της αποτελεσματικότητας και αποδοτικότητας της Δημόσιας Διοίκησης.

Η μέτρηση της αποδοτικότητας γενικά απαιτεί:

- (α) εκτίμηση του κόστους.
- (β) εκτίμηση της παραγωγής. και
- (γ) σύγκριση μεταξύ των δύο.

4.3 Οι ελεγκτικές διαδικασίες στο Δημόσιο Τομέα

Τα τελευταία χρόνια, ο ρόλος του εσωτερικού ελέγχου τόσο στον ιδιωτικό όσο και στον δημόσιο τομέα, έχει γίνει κεντρικό θέμα συζήτησης. Απώτερος στόχος των ελεγκτικών διαδικασιών στο δημόσιο τομέα είναι η παροχή αμερόληπτης, αντικειμενικής αξιολόγησης για το εάν οι δημόσιοι πόροι διαχειρίζονται υπεύθυνα και αποτελεσματικά για την επίτευξη των επιδιωκόμενων αποτελεσμάτων. Οι ελεγκτές βοηθούν τους κυβερνητικούς οργανισμούς να επιτύχουν υπευθυνότητα και ακεραιότητα, βελτιώνουν τις λειτουργίες και ενσταλάσσουν εμπιστοσύνη μεταξύ των πολιτών και των ενδιαφερομένων, μη στοχεύοντας μόνο στην κανονιστική συμμόρφωση.

Υπάρχουν τρεις μορφές ελέγχου που συνδέονται με τους Κρατικούς Οργανισμούς. Η πρώτη μορφή είναι ο *πολιτικός – κοινοβουλευτικός έλεγχος*, η δεύτερη ο *δικαστικός έλεγχος* και η τρίτη ο *διοικητικός έλεγχος*. Η τελευταία μορφή ελέγχου στοχεύει στην αποδοτικότητα, στη νομιμότητα και στην ορθολογικότητα κάθε διοικητικής δράσης. Σκοπός του συγκεκριμένου ελέγχου είναι η επίτευξη αποτελεσματικής και αποδοτικής δημόσιας διοίκησης.

Οι αποτελεσματικές μέθοδοι διακυβέρνησης, χωρίζονται σε τρία επίπεδα και αυτά είναι οι εσωτερικές διαδικασίες ελέγχου (*internal controls*), ο εσωτερικός έλεγχος (*internal audit*) και ο εξωτερικός έλεγχος (*external audit*). Το Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου στρέφεται ενάντια σε κινδύνους που σχετίζονται με την κακοδιαχείριση του δημόσιου χρήματος, τη διαφθορά, την κακοδιοίκηση και την κατάχρηση αξιώματος και γενικώς ενάντια στην οικονομική απάτη, καταστάσεις οι οποίες οδηγούν σε κακή διακυβέρνηση.

Η *καλή διακυβέρνηση* στον δημόσιο τομέα πρέπει να διέπεται από τις ακόλουθες αρχές :

1. Λογοδοσία

Στον πυρήνα της, η λογοδοσία αφορά τη σχέση μεταξύ των κυβερνώντων και των κυβερνώμενων (Schedler et al., 1999) και υπονοεί ότι οι πολίτες έχουν πρόσβαση σε πληροφορίες σχετικά με τις δεσμεύσεις που έχει αναλάβει το κράτος και εάν τις έχει τηρήσει, ότι είναι σε θέση να απαιτούν από το κράτος να δικαιολογήσει τις πράξεις του, αλλά και ότι είναι σε θέση να επιβάλλουν κυρώσεις στο κράτος εάν δεν πληροί ορισμένα πρότυπα. Το ποιος είναι υπόλογος σε ποιον ποικίλλει ανάλογα με το αν οι αποφάσεις ή οι ενέργειες που λαμβάνονται είναι εσωτερικές ή εξωτερικές σε έναν οργανισμό ή ίδρυμα. Γενικά, ένας οργανισμός ή ένα ίδρυμα είναι υπόλογο σε εκείνους που θα επηρεαστούν από τις αποφάσεις ή τις ενέργειές του. Η λογοδοσία δεν μπορεί να επιβληθεί χωρίς διαφάνεια και κράτος δικαίου.

2. Διαφάνεια

Η αρχή της διαφάνειας ανταποκρίνεται στο δικαίωμα των πολιτών να έχουν πρόσβαση σε πληροφορίες σχετικά με το πώς δρα η κυβέρνηση και πώς έχουν ληφθεί οι αποφάσεις. Από αυτή την άποψη, οι κυβερνητικοί αξιωματούχοι θα πρέπει να είναι όσο το δυνατόν πιο ανοιχτοί όσον αφορά τις αποφάσεις, τις ενέργειες και τις συναλλαγές τους, αιτιολογώντας τις. Η αποκάλυψη βασικών πληροφοριών προϋποθέτει τη σύνταξη εύκολα κατανοητών δημόσιων εγγράφων διαθέσιμων κατόπιν αιτήματος. Οι πληροφορίες θα πρέπει να περιορίζονται μόνο σε ορισμένες περιπτώσεις, όπως αυτές που σχετίζονται με την εσωτερική ασφάλεια. Η αρχή της διαφάνειας σχετίζεται με αυτή του κράτους δικαίου, καθώς επιτρέπει στους πολίτες να κρίνουν εάν οι κυβερνητικές αποφάσεις, ενέργειες και συναλλαγές ακολουθούν κανόνες και κανονισμούς.

3. Ακεραιότητα

Η ακεραιότητα των δημοσίων υπαλλήλων θεωρείται βασικός καθοριστικός παράγοντας της εμπιστοσύνης του κοινού στην κυβέρνηση και κεντρική έννοια της χρηστής διακυβέρνησης. Από μια οργανωτική άποψη, η ακεραιότητα ή η ηθική συμπεριφορά δεν αναφέρεται μόνο στο ότι είναι δόλιο, αλλά έγκειται επίσης στην ποιότητα ή το χαρακτηριστικό της ατομικής ή οργανωτικής συμπεριφοράς που αντιπροσωπεύει τον τρόπο δράσης σύμφωνα

με ηθικές αξίες, πρότυπα και κανόνες που αποδέχονται οι μέλη ενός οργανισμού και της κοινωνίας (Kolthoff et al., 2010; Bauman, 2013).

Η ακεραιότητα θεωρείται επίσης ως θέμα συνοχής και συνέπειας μεταξύ των οργανωτικών στόχων, των προσωπικών αξιών και πεποιθήσεων και της ατομικής συμπεριφοράς (Badaracco & Ellsworth, 1991). Ως εκ τούτου, η ακεραιότητα ή η ηθική συμπεριφορά θεωρείται ότι έχει άμεση επιρροή στις οργανωτικές ενέργειες και αποφάσεις ή ηθικές επιλογές (Treviño Rodríguez, 2007). Επιπλέον, η διοίκηση διαδραματίζει σημαντικό ρόλο στη διαμόρφωση της ακεραιότητας ενός οργανισμού (Kartein, 2003).

4. Δικαιοσύνη

Ακρογωνιαίος λίθος της χρηστής διακυβέρνησης είναι το κράτος δικαίου. Σύμφωνα με το κράτος δικαίου, τα άτομα και η κυβέρνηση υπακούουν και καθοδηγούνται από το νόμο και όχι από αυθαίρετες ενέργειες από ένα άτομο ή μια ομάδα ατόμων. Επομένως, το κράτος δικαίου σημαίνει ότι ο νόμος είναι πάνω από όλους και εφαρμόζεται δίκαια σε όλους.

Ο νόμος 3492/2006 καθιέρωσε την οργάνωση συστήματος ελέγχου για τη διασφάλιση της χρηστής δημοσιονομικής διαχείρισης του κρατικού προϋπολογισμού και των οργανισμών που δεν χρηματοδοτούνται από τον κρατικό προϋπολογισμό.

Με τον παραπάνω νόμο ορίζεται ο εσωτερικός έλεγχος ως ανεξάρτητη συμβουλευτική δραστηριότητα, παρέχοντας διαβεβαίωση σχετικά με την επάρκεια των συστημάτων διαχείρισης και ελέγχου ενός οργανισμού, με στόχο τη βελτίωση της λειτουργίας του και την επίτευξη των στόχων του. Ο προαναφερόμενος νόμος καθιέρωσε τη δημιουργία μονάδων εσωτερικού ελέγχου σε όλα τα Υπουργεία και Περιφέρειες της χώρας, καθώς και τους φορείς υπό την εποπτεία Υπουργείων και Περιφερειών με προϋπολογισμό άνω των 3 εκ ευρώ. Ο νόμος αριθ. 3871/2010 σχετικά με τη «*Δημοσιονομική διαχείριση και ευθύνη*» τροποποίησε και συμπλήρωσε τις διατάξεις του νόμου 2362/95.

Με τον ν.4795/2021 θεσπίστηκαν ενιαίες αρχές, κανόνες και οδηγίες ως προς τη λειτουργία των συστημάτων εσωτερικού ελέγχου του δημόσιου τομέα σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου και σε συμμόρφωση με τις βέλτιστες πρακτικές που διαμορφώνονται από φορείς όπως η Επιτροπή COSO και το Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών.

4.4 Η διαφθορά στο Δημόσιο Τομέα και οι συνέπειές της

Η *διαφθορά* αποτελεί ένα διαχρονικό φαινόμενο στη χώρα μας,. Τα φαινόμενα αυτά δυστυχώς έχουν αποκτήσει έναν ιδιότυπο χαρακτήρα «*κανονικότητας*». Το Παγκόσμιο Οικονομικό Φόρουμ εκτιμά ότι το κόστος της διαφθοράς είναι τουλάχιστον 2,6 τρισεκατομμύρια δολάρια - ή το 5% του παγκόσμιου ακαθάριστου εθνικού προϊόντος. Οι ετήσιες απώλειες της ελληνικής οικονομίας εξαιτίας της διαφθοράς κυμαίνονται από 12 έως 20 δις € (περίπου 1/9 του Α.Ε.Π.). Ωστόσο, μετά την οικονομική κρίση πολλές πρωτοβουλίες αναλήφθηκαν για την αντιμετώπισή της.

Ως διαφθορά ορίζεται η κατάχρηση δημόσιου αξιώματος για ίδιο όφελος, το οποίο, συνήθως μπορεί να πάρει τη μορφή χρήματος αλλά και μμεροληψίας για την οικογένεια ή φίλους ή και προς όφελος μιας ομάδας συμφερόντων, όπως ενός κόμματος εξουσίας και όχι μόνο, είτε για να την διατηρήσει, είτε για να την αποκτήσει. Κατά μια «νεοφιλελεύθερη» άποψη, διαφθορά είναι η δωροδοκία και τα συναφή αδικήματά της, που ασκούν αθέμιτη επιρροή στις εγχώριες και διεθνείς επιχειρηματικές συναλλαγές. Ο ορισμός που δίνει ο ΟΟΣΑ για τη διαφθορά είναι «η κατάχρηση του δημόσιου ή ιδιωτικού αξιώματος προς ίδιον όφελος. Η ενεργητική ή παθητική κατάχρηση των εξουσιών των δημόσιων λειτουργών (διορισμένων ή αιρετών) για τον προσπορισμό οικονομικού ή άλλου οφέλους».

Σε νομοθετικό επίπεδο, ο ορισμός της διαφθοράς έχει δοθεί στο Ν. 2957/2001 σύμφωνα με τον οποίο, ως διαφθορά νοείται: «κάθε επιδίωξη, προσφορά, παροχή ή αποδοχή, ευθέως ή πλαγίως, μιας παράνομης προμήθειας ή άλλου μη οφειλόμενου οφέλους, η οποία επηρεάζει την ομαλή άσκηση ενός λειτουργήματος ή την αναμενόμενη συμπεριφορά εκείνου που ωφελείται την παράνομη προμήθεια ή το μη οφειλόμενο όφελος ή την υπόσχεση ενός τέτοιου μη οφειλόμενου οφέλους».

Η διαφθορά είναι άρρηκτα συνδεδεμένη με την έννοια της κακοδιοίκησης και της αδιαφάνειας, ενώ οδηγεί στην εμφάνιση φαινομένων αναποτελεσματικότητας και διαφθοράς. Η Διαφθορά μπορεί να διακριθεί σε:

- Γραφειοκρατική (bureaucratic corruption)

Λαμβάνει χώρα στην καθημερινή φάση παροχής υπηρεσιών του δημόσιου τομέα, των τοπικών αρχών και των νομικών προσώπων δημοσίου και ιδιωτικού δικαίου. Παραδείγματα αυτής της μορφής γραφειοκρατίας αποτελούν η έκδοση από τον δημόσιο τομέα φωτογραφικών διατάξεων νόμου, φωτογραφικών προκήρυξεων για κενές θέσεις εργασίας ενώ συχνά παίρνουν τη μορφή έκδοσης ευνοϊκών δικαστικών αποφάσεων.

- Πολιτική (political corruption)

Εμφανίζεται στα υψηλότερα επίπεδα των πολιτικών αρχών (Holmes, 2006), δηλαδή σε αρχηγούς κρατών, υπουργούς, ανώτατους δημόσιους υπαλλήλους, κ.λπ. Αυτό το φαινόμενο συμβαίνει όταν η συμπεριφορά των ανθρώπων αποκλίνει από τις ηθικές αξίες και τις παγκόσμιες αρχές, όταν υπερισχύουν τα ατομικά συμφέροντα και τα κοινά συμφέροντα παραμερίζονται.

Διάφοροι παράγοντες συμβάλλουν στη διαφθορά (Tanzi, 1998). Μερικοί από αυτούς τους παράγοντες έχουν άμεσο αντίκτυπο. Άλλοι έμμεσο. Μεταξύ των παραγόντων αυτών συγκαταλέγονται:

- ✓ τα σύνθετα φορολογικά συστήματα
- ✓ η δημόσια παροχή αγαθών και υπηρεσιών σε τιμές χαμηλότερες της αγοράς
- ✓ καταστάσεις στις οποίες οι δημόσιοι υπάλληλοι έχουν διακριτική εξουσία επί των οικονομικών αποφάσεων
- ✓ η γραφειοκρατία
- ✓ το χαμηλό επίπεδο των μισθών του Δημοσίου
- ✓ η αυστηρότητα του συστήματος κυρώσεων

Η υπερβολική κρατική παρέμβαση στην οικονομία, συγκεκριμένα στον τομέα της ρύθμισης, μπορεί επίσης να συμβάλει στη διαφθορά. Ένα υψηλό επίπεδο οικονομικής ελευθερίας ή η ελευθερία επιλογής του τρόπου παραγωγής, πώλησης και χρήσης ιδίων πόρων, συνδέεται με χαμηλότερο επίπεδο διαφθοράς. Η ελευθερία του Τύπου διαδραματίζει σημαντικό ρόλο στη διάδοση των προτύπων κατά της διαφθοράς, καθώς και στην αύξηση του δυνητικού κοινωνικού κόστους από την αναφορά φαινομένων διαφθοράς. Επιπλέον, η συμμετοχή των πολιτών με τη μορφή της δημοκρατίας μπορεί να καταπολεμήσει τη διαφθορά, καθώς οι τακτικές εκλογές δίνουν στο κοινό την ευκαιρία να απομακρύνουν τους διεφθαρμένους πολιτικούς. Τόσο ο εκδημοκρατισμός όσο και η ελευθερία των μέσων ενημέρωσης έχουν αρνητικό αντίκτυπο στη διαφθορά.

Η διαφθορά αυξάνεται μαζί με το επίπεδο της φτώχειας. Πρώτον, οι φτωχότερες χώρες είναι λιγότερο πιθανό να αφιερώσουν τους απαραίτητους πόρους για την οικοδόμηση ενός αποτελεσματικού νομικού συστήματος. Δεύτερον, το κύριο κίνητρο για την πληρωμή δωροδοκιών σε αυτή την περίπτωση θα ήταν η πρόσβαση σε βασικές δημόσιες υπηρεσίες (όπως εκπαίδευση, άδειες και άδειες) για τις οποίες το κράτος έχει το μονοπώλιο, δηλαδή ισχυρό κίνητρο για παράβαση του νόμου. Η αύξηση του επιπέδου διαφάνειας και του εμπορίου ή η ενσωμάτωση στην παγκόσμια οικονομία θα πρέπει να μειώσει το επίπεδο της διαφθοράς.

Αυτό συμβαίνει επειδή η μεγαλύτερη ολοκλήρωση μπορεί να αλλάξει τόσο την πολιτική και οικονομική δομή μιας χώρας όσο και τα πολιτιστικά πρότυπα. Επιπλέον, η αύξηση του επιπέδου του ελεύθερου εμπορίου θα στερήσει από τα γραφειοκρατικά μονοπώλια ορισμένες διοικητικές άδειες και άδειες, μειώνοντας την πιθανότητα διεφθαρμένης συμπεριφοράς. Η αυξημένη διαφάνεια συνδέεται με χαμηλότερο επίπεδο διαφθοράς.

Αιτίες της Διαφθοράς στο ελληνικό σύστημα αποτελούν:

- Οι πελατειακές αντιλήψεις
- Η συνήθης καταστρατήγηση νόμων
- Η έλλειψη ακεραιότητας στην ηγεσία
- Η πολυνομία
- Το ασταθές πολιτικό περιβάλλον
- Η έλλειψη ή ανεπάρκεια εσωτερικών ελέγχων

Η διαφθορά στην Ελλάδα έχει επίσης το ενδιαφέρον χαρακτηριστικό ότι συνδυάζει στοιχεία ανεπτυγμένων και αναπτυσσόμενων χωρών. Ως εκ τούτου, ο ελληνικός δημόσιος τομέας βρίσκεται να λειτουργεί σε επίπεδο διαφθοράς που δεν διαφέρει από αυτό των αναπτυσσόμενων γειτόνων του (Anastasakis et al., 2009), ενώ ταυτόχρονα φιλοδοξεί να επιτύχει ευρωπαϊκά επίπεδα ακεραιότητας.

Ένα ερώτημα παραμένει το γιατί η διαφθορά επιμένει, ακόμα κι αν η ύπαρξή της είναι γνωστή. Σύμφωνα με τον Κολλίντζα (2000) η διαφθορά στο δημόσιο τομέα θα μπορούσε να διευκολυνθεί είτε λόγω έλλειψης ελέγχου και παρακολούθησης των δημοσίων υπαλλήλων είτε επειδή οι παράνομες ενέργειες μένουν ατιμώρητες λόγω της ύπαρξης διαφθοράς στο νομικό σύστημα. Το πρώτο φαινόμενο είναι πιο διαδεδομένο στις δυτικές χώρες, ενώ το δεύτερο στις αναπτυσσόμενες χώρες (Blundo et al., 2013). Στην Ελλάδα, οι δύο τύποι εμφανίζονται με την ίδια περίπου συχνότητα (Κολλίντζας, 2000).

Η διαφθορά συνήθως δεν παρατηρείται σε επίσημο επίπεδο, επομένως είναι δύσκολο να τεκμηριωθεί η έκτασή της και να συλλεχθούν αξιόπιστα δεδομένα για το μέγεθός της. Για το λόγο αυτό τα συγκρίσιμα επίσημα στατιστικά στοιχεία διασυνοριακού χαρακτήρα σχετικά με τα αδικήματα διαφθοράς είναι σπάνια. Συνήθως δεν είναι δυνατή η ποσοτικοποίηση της πλήρους έκτασης του προβλήματος.

Ένα σημαντικό ερώτημα είναι εάν η διαφθορά μπορεί να μετρηθεί άμεσα. Με μία πρώτη σκέψη φαίνεται ότι μια τέτοια προσπάθεια είναι δύσκολη καθώς δεν είναι καν σαφές τι θα ήθελε κανείς να μετρήσει. Πρέπει να μετρήσει πράξεις διαφθοράς; Ή το ποσό των δωροδοκιών που καταβλήθηκαν; Ή τον αριθμό των εμπλεκόμενων ατόμων; Ή τον αριθμό των συναλλαγών που συνδέονται με διαφθορά; Για το λόγο αυτό, δεν αποτελεί έκπληξη το γεγονός ότι δεν υπάρχει άμεση μέτρηση της διαφθοράς διαθέσιμη για όλες τις χώρες. Ακολουθώντας μια τάση που γίνεται όλο και πιο κοινή στα οικονομικά και σε άλλους τομείς, όπως η πολιτική επιστήμη και η κοινωνιολογία, τα τελευταία χρόνια έχουν γίνει διαθέσιμα δεδομένα που προσπαθούν να μετρήσουν όχι τη διαφθορά αυτή καθαυτή αλλά τις αντιλήψεις των ανθρώπων για την επικράτηση της διαφθοράς.

Στο πλαίσιο αυτό, ο μη κερδοσκοπικός οργανισμός *Διεθνής Διαφάνεια (Transparency International)* παρέχει στοιχεία για τον ετήσιο **Δείκτη Αντίληψης για τη διαφθορά (Corruption Perceptions Index – CPI)**. Ο Δείκτης Αντίληψης Διαφθοράς (CPI) καθιερώθηκε το 1995 ως σύνθετος δείκτης που χρησιμοποιείται για τη μέτρηση των αντιλήψεων για τη διαφθορά στο δημόσιο τομέα σε διάφορες χώρες σε όλο τον κόσμο. Τα τελευταία 20 χρόνια, τόσο οι πηγές που χρησιμοποιούνται για την κατάρτιση του δείκτη όσο και η μεθοδολογία που ακολουθείται για τον υπολογισμό του έχουν προσαρμοστεί.

Οι χώρες με υψηλή βαθμολογία του δείκτη διέπονται από δημοκρατικά χαρακτηριστικά. Αυτά περιλαμβάνουν πρόσβαση σε ανεξάρτητες πηγές πληροφοριών και ελευθερία του τύπου, ισχυρούς θεσμούς, κράτος δικαίου, ανεξάρτητο δικαστικό σώμα, υψηλά επίπεδα οικονομικής

ανάπτυξης, υψηλά επίπεδα ακεραιότητας των ατόμων που βρίσκονται σε θέσεις εξουσίας και υψηλό ανταγωνισμό. Ωστόσο, αυτό δεν σημαίνει ότι αυτές οι χώρες είναι απαλλαγμένες από τη διαφθορά.

Οι χαμηλότερες βαθμολογίες συνήθως αποδίδονται σε χώρες οι οποίες διακρίνονται από έλλειψη ανεξαρτησίας του τύπου, συχνές πράξεις δωροδοκιών, συγκρούσεις συμφερόντων, κακοδιοίκηση, ανεπαρκή ανταγωνισμό, συγκρούσεις και ανεπαρκή λειτουργία θεσμών. Οι χώρες με υψηλότερα επίπεδα διαφθοράς έχουν χαμηλότερα επίπεδα πολιτικών ελευθεριών. Η σχέση μεταξύ του επιπέδου οικονομικής ανάπτυξης μιας χώρας και του επιπέδου της διαφθοράς οδήγησε τη Διεθνή Διαφάνεια στο συμπέρασμα ότι η διαφθορά είναι ένα από τα βασικά εμπόδια για τη βιώσιμη ανάπτυξη. Οι ιδιαίτερα διεφθαρμένες χώρες τείνουν να υποεπενδύουν σε ανθρώπινο κεφάλαιο ξοδεύοντας λιγότερα στην εκπαίδευση και να υπερεπενδύουν σε δημόσιες υποδομές σε σχέση με τις ιδιωτικές επενδύσεις (Esty and Porter 2002). Τα υψηλά επίπεδα διαφθοράς οδηγούν σε πιο άνιση κατανομή του εισοδήματος.

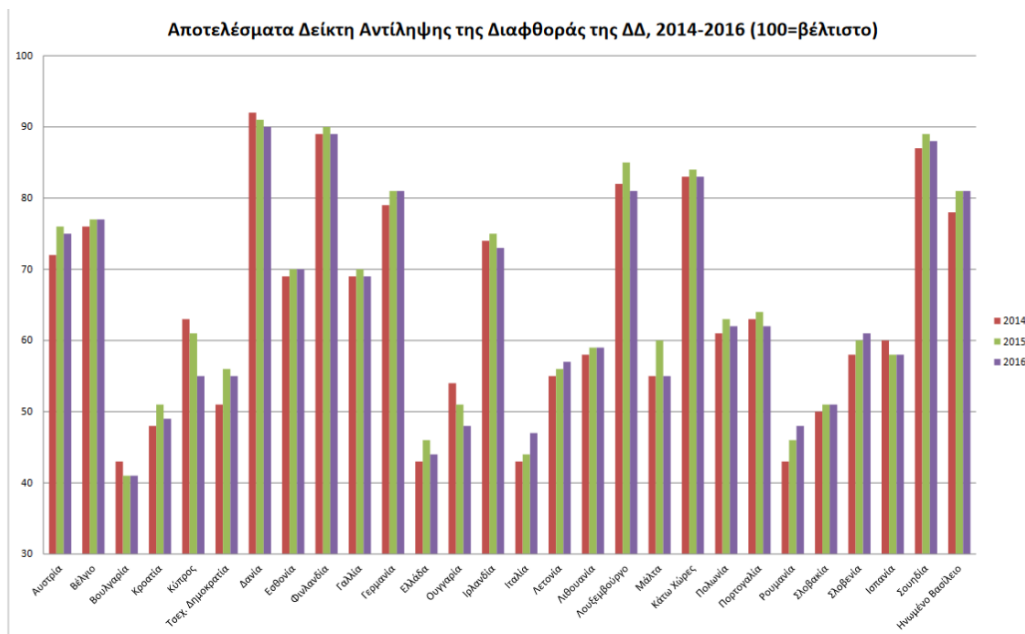
Αναφορικά με την Ελλάδα, μετά την έναρξη της κρίσης παρατηρείται μια σημαντική βελτίωση της θέσης της χώρας που οδηγεί στο να επιστρέψει στα προ κρίσης επίπεδα αντιλαμβανόμενης διαφθοράς, απόρροια των πρωτοβουλιών που αναλήφθηκαν για την καταπολέμησή της.

Πίνακας 4.3: Τιμές ετήσιου Δείκτη Αντίληψης για τη Διαφθορά στην Ελλάδα κατά τα έτη 2006-2017.

ΕΤΟΣ	ΤΙΜΗ ΔΕΙΚΤΗ CPI	ΘΕΣΗ ΣΤΗΝ ΠΑΓΚΟΣΜΙΑ ΚΑΤΑΤΑΞΗ
2006	44	54
2007	46	56
2008	47	57
2009	38	71
2010	35	78
2011	34	80
2012	36	96
2013	40	80
2014	43	69
2015	46	58
2016	44	69
2017	48	59

Πηγή: Transparency International

Γράφημα 4.3: Αποτελέσματα Δείκτη Αντίληψης της Διαφθοράς της ΔΔ, 2014-2016.



Πηγή: Transparency International

Φαινόμενα, όπως η διαφθορά και η κακοδιοίκηση, θα πρέπει να αντιμετωπίζονται με μέτρα που έχουν τρεις στόχους, την πρόληψη, την καταστολή και την εκπαίδευση. Είναι αναγκαία συνεπώς η καλλιέργεια κοινωνικής και ακαδημαϊκής παιδείας. Ο Εσωτερικός Έλεγχος μπορεί να συμβάλει στην αντιμετώπιση των προβλημάτων αυτών.

Όταν ένα από τα δύο συμβαλλόμενα μέρη είναι το Δημόσιο, τότε αναφερόμαστε στη διαφθορά της Δημόσιας Διοίκησης. Η διαπλοκή αποτελεί τη συνηθέστερη μορφή διαφθοράς στο δημόσιο τομέα. Έτσι εύκολα μπορούμε να κάνουμε λόγο για δυσλειτουργία του κράτους και αναποτελεσματικότητα του κρατικού μηχανισμού. Κατά τους Shleifer και Vishney, ως διαφθορά στο δημόσιο τομέα ορίζεται η πώληση κρατικής περιουσίας από δημοσίους λειτουργούς με σκοπό το προσωπικό όφελος.

Μελέτες που χρησιμοποιούν αυτά τα δεδομένα έχουν βρει ότι τα υψηλά επίπεδα διαφθοράς συνδέονται με χαμηλότερα επίπεδα επενδύσεων και ανάπτυξης και ότι η διαφθορά αποθαρρύνει τόσο τις εισροές κεφαλαίων όσο και τις άμεσες ξένες επενδύσεις (Lambsdorff 2003, Mauro 1995, Wei 2000). Η διαφθορά μειώνει την παραγωγικότητα, μειώνει την αποτελεσματικότητα των βιομηχανικών πολιτικών και ενθαρρύνει τις επιχειρήσεις να λειτουργούν στην ανεπίσημη οικονομία κατά παράβαση των φορολογικών και κανονιστικών νόμων (Ades and Di Tella, 1997, Lambsdorff 2003, Kaufmann, 1997).

Η διαφθορά θέτει σε κίνδυνο τη βιωσιμότητα των κρατικών προϋπολογισμών και μειώνει τα διαθέσιμα δημόσια κονδύλια και παροχές προς τον πολίτη και τις δημόσιες επενδύσεις - έργα. Η διαφθορά τροφοδοτεί και ενισχύει τις κοινωνικές ανισότητες, ενώ παράλληλα διαβρώνει την εμπιστοσύνη στο κράτος, τους θεσμούς και τις κυβερνήσεις. Τέλος, σε ακραίες περιπτώσεις, η διαφθορά μπορεί απειλεί την ίδια τη Δημοκρατία. Η κακή διακυβέρνηση συχνά συνδέεται με τη διαφθορά. Οι μηχανισμοί ελέγχου εντός των δημόσιων φορέων διαδραματίζουν σημαντικό ρόλο στην πρόληψη και την ανίχνευση της διαφθοράς.

4.5 Αδυναμίες της Δημόσιας Διοίκησης

Σε ένα γενικό πλαίσιο, η ελληνική δημόσια διοίκηση εμφανίζει πλήρη εξάρτηση από τις πολιτικές διακυμάνσεις. Χαρακτηρίζεται από ασυνέχεια, συγκεντρωτισμό, έλλειψη προσαρμοστικότητας και ευελιξίας, ανορθολογικές και χρονοβόρες διαδικασίες, μικρή εστίαση στην αποτελεσματικότητα. Η συγκέντρωση στο κεντρικό κράτος πολλών αρμοδιοτήτων που θα εξυπηρετούνταν αποτελεσματικότερα από την τοπική αυτοδιοίκηση είναι έντονη, ενώ επιδεινώνεται από την έλλειψη συντονισμού και επικοινωνίας μεταξύ των φορέων της διοίκησης.

Η πολυνομία και η πολυπλοκότητα των κανονιστικών κειμένων και ρυθμίσεων καθώς και η υποκειμενικότητα στην ερμηνεία αυτών, δυσχεραίνουν τη συμμόρφωση και το αίσθημα δικαίου τόσο στους πολίτες και τις επιχειρήσεις, όσο και στην ίδια τη δημόσια διοίκηση.

Οι κύριες όψεις της διοικητικής παθολογίας, κατά τον Βαρβαρέσο (1952), είναι: η ανισοκατανομή του ανθρώπινου δυναμικού με αποτέλεσμα κάποιες δομές να υποστελεχώνονται, γεγονός που πηγάζει από την έλλειψη μακροπρόθεσμου σχεδίου και προγράμματος, η απουσία διαβάθμισης των θέσεων και καθηκόντων, το καθεστώς των πελατειακών σχέσεων, της ευνοιοκρατίας, του κομματισμού, της αυθαιρεσίας και αναξιοκρατίας. Σημαντική αδυναμία αποτελεί ο αυξημένος μέσος όρος ηλικίας των δημοσίων υπαλλήλων.

Τα προαναφερόμενα, σε συνδυασμό με το χαμηλό ύψος των αμοιβών συντελεί στη μείωση του ενδιαφέροντος και την απομάκρυνση των ικανών από νευραλγικές θέσεις. Σε αυτά έρχονται να προστεθούν ο νομικισμός, η τυπολατρία και η γραφειοκρατική νοοτροπία που ταλαιπωρούν τον πολίτη (Μακρυδημήτρης, 1999) και καταλήγουν στην ευθυνοφοβία και την απουσία δημιουργικού πνεύματος και πρωτοβουλίας. Η έλλειψη αξιολόγησης της αποδοτικότητας του προσωπικού, η υπερπολιτικοποίηση, η αστοχία των μεταρρυθμίσεων και η υπερβολική διεύρυνση του αρμοδιοτήτων του κράτους αποτελούν επιπρόσθετες αδυναμίες της Δημόσιας Διοίκησης.

Η ηλεκτρονική διακυβέρνηση και η παροχή ηλεκτρονικών υπηρεσιών στους πολίτες παραμένουν σε πρώιμο στάδιο, ενώ υπάρχουν ζωτικές ελλείψεις στη συλλογή, επεξεργασία και διαχείριση δεδομένων. Παρά το γεγονός ότι ηλεκτρονικά συστήματα όπως το Taxis, η Διαύγεια και η Ηλεκτρονική Συνταγογράφηση λειτουργούν ικανοποιητικά, η χώρα μας υπολείπεται έναντι των περισσότερων κρατών μελών της ΕΕ ως προς την ενσωμάτωση ψηφιακών εφαρμογών στη δημόσια διοίκηση όπως καταδεικνύει η επίδοσή της στον ευρωπαϊκό δείκτη Digital Scoreboard όπου καταλαμβάνει μια από τις τελευταίες θέσεις (26η). Επίσης, σημαντική αδυναμία στην αποτελεσματική λειτουργία της δημόσιας διοίκησης αποτελεί η έλλειψη ηλεκτρονικής διασύνδεσης μεταξύ των υπηρεσιών του Δημοσίου.

Η ανυπαρξία, ανεπάρκεια ή αδράνεια των μηχανισμών ελέγχου χαρακτηρίζουν το ελληνικό οικονομικό σύστημα. Οι οικονομικές υπηρεσίες των Υπουργείων υπολειτουργούν ή λειτουργούν με εντελώς πεπαλαιωμένο τρόπο, χωρίς σύγχρονα πρότυπα λογιστικής διαχείρισης. Παρά τις προσπάθειες εξορθολογισμού, εξακολουθεί να υπάρχει πολυμορφία των χρηματοδοτικών μέσων (απ' ευθείας χρηματοδοτήσεις, μεταβιβαστικές πληρωμές, ενισχύσεις κ.λπ.), χωρίς να υπάρχουν αντίστοιχες δικλίδες ελέγχου.

Τα ανωτέρω καταλήγουν σε αντιπαραγωγική δημόσια διοίκηση. Το 2015, κατόπιν ευρείας διαβούλευσης ξεκίνησε μια συντονισμένη προσπάθεια για την αναμόρφωση της δημόσιας διοίκησης, τον εκσυγχρονισμό και την αναβάθμιση της ποιότητας των παρεχόμενων υπηρεσιών στους πολίτες και τις επιχειρήσεις, με τη διαμόρφωση από το υπουργείο Εσωτερικών και Διοικητικής Ανασυγκρότησης της «Εθνικής Στρατηγικής για τη Διοικητική Μεταρρύθμιση 2016-2018».

Με βάση τις αρχές του νέου δημόσιου management (διαχείριση - διεύθυνση), κατά τα τελευταία χρόνια επιχειρείται η μεταφορά αρμοδιοτήτων στο κατώτερο επίπεδο διοίκησης, τις

τοπικές αυτοδιοικήσεις, δίνοντάς τους τη δικαιοδοσία να αποφασίζουν χωρίς κεντρική καθοδήγηση ή εποπτεία.

4.6 Αδυναμίες του συστήματος ελέγχων

Η διαδικασία του εσωτερικού ελέγχου ενέχει κάποιο κόστος. Στόχος της μονάδας είναι τα οφέλη, τα οποία προκύπτουν από μια διαδικασία ελέγχου, να υπερβαίνουν το κόστος της διαδικασίας αυτής. Ωστόσο, δεν πρέπει να παραβλέπεται ότι είναι δύσκολο να μετρηθούν επακριβώς το κόστος και τα οφέλη μιας διαδικασίας ελέγχου.

Πολλές εταιρείες που εμφανίζουν αδυναμίες στα συστήματα εσωτερικού ελέγχου τους συνήθως έχουν οικονομικά προβλήματα και οικονομικές εκκρεμότητες. Ο τύπος και το μέγεθος της επιχείρησης, η έλλειψη διαχωρισμού των καθηκόντων των εργαζομένων, οι λογιστικές ασυμφωνίες των λογαριασμών είναι ορισμένοι βασικοί παράγοντες που σχετίζονται με τις αδυναμίες του εσωτερικού ελέγχου.

Οι Schantl και Wagenhofer (2021) αποδεικνύουν ότι το κόστος του ελέγχου καθορίζει το επίπεδο της αποδοτικότητας του και το αντίστροφο. Επειδή τα συστήματα εσωτερικού ελέγχου βασίζονται κυρίως σε ανθρώπους, μπορεί να συναχθεί ότι απροσεξίες, αβλεψίες μπορούν να αποδυναμώσουν σε μεγάλο βαθμό την αποτελεσματικότητα του συστήματος εσωτερικού ελέγχου.

Ο διαχωρισμός των καθηκόντων είναι αποτελεσματικός όταν οι εμπλεκόμενοι εργαζόμενοι εκτελούν σωστά το έργο που τους έχει ανατεθεί. Ωστόσο, μπορεί να τεθεί σε κίνδυνο όταν οι εργαζόμενοι αποφασίσουν να συνεργαστούν μεταξύ τους για να παρακάμψουν το σύστημα. Η διεύθυνση χρειάζεται να διαχωρίζει αρμοδιότητες, καθήκοντα και υποχρεώσεις μεταξύ των τμημάτων και των εργαζομένων ώστε να συμβάλλει αποτελεσματικά στον βαθμό συνεργασίας μεταξύ των απασχολούμενων. Η εσφαλμένη κρίση των ελεγκτών είναι μία άλλη πιθανή αιτία αδυναμίας του συστήματος εσωτερικών ελέγχων, καθώς και τα μη ακριβή και περιεκτικά δεδομένα.

Η έγκαιρη εύρεση των αδυναμιών του εσωτερικού ελέγχου παρέχει ασφάλεια και εμπιστοσύνη στη διοίκηση μίας οικονομικής οντότητας, ενώ παράλληλα έχει θετικό αντίκτυπο σε πιθανούς επενδυτές. Η δημοσιοποίηση των αδυναμιών του συστήματος εσωτερικών ελέγχων αποτελεί μία συνηθισμένη πρακτική για τις επιχειρήσεις που συμβάλλει στη βελτίωση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων μιας οικονομικής οντότητας. Ωστόσο, σύμφωνα με τους Drogalas et al. (2017), διαφορετικοί τύποι επιχειρήσεων είναι πολύ πιθανό να γνωστοποιούν ανόμοια είδη αδυναμιών του εσωτερικού ελέγχου.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5: ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ - ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ

Αντικείμενο της παρούσας εργασίας είναι η αναφορά στους όρους της *Διακυβέρνησης* και της *Ελεγκτικής Επιστήμης*. Έγινε πιο λεπτομερής αναφορά στον όρο του *Εσωτερικού Ελέγχου*, στη διαδικασία και τα στάδια εφαρμογής του στον Δημόσιο Τομέα. Η Ελεγκτική αποτελεί μια από τις πιο ενδιαφέρουσες αλλά και εξίσου σημαντικές πτυχές της λογιστικής επιστήμης και πρακτικής. Ωστόσο, η εξέλιξη και η ανάπτυξη της Ελεγκτικής Επιστήμης αποδεικνύει ότι συχνά συνδέεται με οικονομικά σκάνδαλα και οικονομικές ατασθαλίες. Επιχειρηματικούς κολοσσοί έχουν οδηγηθεί σε κατάρρευση υπό το βάρος της αποκάλυψης τέτοιων φαινομένων.

Συνεπώς, κρίνεται απαραίτητη η αντιμετώπιση κακοδιαχειρίσεων που επιχειρούνται από οργανισμούς - επιχειρήσεις όλων των μεγεθών. Τα άτομα που καταφεύγουν συνήθως σε τέτοιες πρακτικές έχει αποδειχτεί ότι είναι μέλη της ίδιας της επιχείρησης - οργανισμού, όπως για παράδειγμα η διοίκησή της, οι εσωτερικοί ή και εξωτερικοί ελεγκτές της.

Τέτοιες παρατυπίες αποκαλύπτονται στις περισσότερες περιπτώσεις μέσω υποδείξεων ή καταγγελιών από τρίτους ή εντοπίζονται κατά τη διάρκεια εσωτερικών ή εξωτερικών ελέγχων και οικονομικών επιθεωρήσεων. Μια παγκόσμια έρευνα για την απάτη που διεξήχθη το 2016, διαπίστωσε ότι η κυβέρνηση και ο τομέας της δημόσιας διοίκησης ήταν ο δεύτερος πιο εκπροσωπούμενος τομέας, μετά τις τραπεζικές και χρηματοοικονομικές υπηρεσίες σε περιπτώσεις απάτης.

Στην Ελλάδα, η διαφθορά στη δημόσια διοίκηση είναι ένα χαρακτηριστικό φαινόμενο που πηγάζει από έναν δυσλειτουργικό δημόσιο τομέα (Zacharakis et al., 2017, Paparolychroniadis et al., 2017). Υπό αυτές τις συνθήκες, ο κρατικός μηχανισμός είναι εξαιρετικά αναποτελεσματικός και επηρεάζει αρνητικά το οικονομικό και δημοσιονομικό επίπεδο. Σε σύγκριση με άλλους δημόσιους οργανισμούς, τα φαινόμενα κακοδιαχείρισης και διαφθοράς είναι πιο έντονα στους Οργανισμούς Τοπικής Αυτοδιοίκησης (ΟΤΑ). Ως εκ τούτου, είναι απαραίτητο να οργανωθούν επαρκείς διαδικασίες εσωτερικού ελέγχου, ώστε να καλλιεργηθεί η αξιοπιστία και η διαφάνεια, να μειωθεί η κακοδιαχείριση που θα οδηγήσει σε σπατάλη του δημόσιου πλούτου (Koutourpis et al, 2018, Pazarskis et al, 2019).

Ο δημόσιος τομέας πρέπει να μεριμνά ώστε οι διαθέσιμοι πόροι να δαπανώνται κατά τρόπο αποδοτικό και αποτελεσματικό. Ο εσωτερικός έλεγχος αποτελεί μια ανεξάρτητη, συμβουλευτική, αντικειμενική και διαβεβαιωτική δραστηριότητα, σχεδιασμένη για να προσθέτει αξία και να βελτιώνει τη λειτουργία ενός οργανισμού με τελικό στόχο την επίτευξη των αντικειμενικών του στόχων. Συμβάλλει στη διαφάνεια, τη λογοδοσία και την αποτελεσματική χρήση των δημόσιων πόρων (Alzeban & Gwilliam, 2014). Ο δημόσιος εσωτερικός έλεγχος προσθέτει αξία όσον αφορά τη δημοσιονομική διαχείριση, ιδίως όταν πληροί τα διεθνή πρότυπα.

Μετά τη μακρόχρονη οικονομική κρίση από την οποία πέρασε η Ελλάδα, βρίσκεται πλέον σε φάση μετασχηματισμού των δομών της. Προς τη κατεύθυνση αυτή ο εσωτερικός έλεγχος αποτελεί ένα πολύτιμο εργαλείο για κάθε οργανισμό της δημόσιας διοίκησης. Στο πλαίσιο των μεταρρυθμίσεων της «Νέας Δημόσιας Διοίκησης» αναπτύσσεται και αξιοποιείται η δυναμική του ψηφιακού μετασχηματισμού.

Μετά την χρηματοοικονομική κρίση, το παρόν δημοσιονομικό σύστημα τέθηκε σε δοκιμασία και αναδείχθηκε η σημασία των δεδομένων και της τεχνολογίας στη λήψη ορθολογικών αποφάσεων. Η πανδημία αποτέλεσε καταλύτη της πορεία προς μια «Προληπτική Δημόσια Διοίκηση», η οποία αξιοποιεί αναδυόμενες τεχνολογίες, όπως η τεχνητή νοημοσύνη και η ανάλυση μεγάλου όγκου δεδομένων.

Η μελέτη του εσωτερικού ελέγχου στο Δημόσιο παρουσιάζει ιδιαίτερο ενδιαφέρον. Το 2016 η Ελληνική Κυβέρνηση σε συνεργασία με τον Οργανισμό Οικονομικής Συνεργασίας και

Ανάπτυξης και την Ευρωπαϊκή Επιτροπή, ξεκίνησαν μία αμοιβαία προσπάθεια για την πρόληψη και την αντιμετώπιση της διαφθοράς στη χώρα μας. Ένας από τους στόχους αυτής της προσπάθειας, είναι ο εκσυγχρονισμός των μηχανισμών εσωτερικού ελέγχου σε δημόσιους οργανισμούς.

Ένα επιτυχημένο σύστημα εσωτερικού ελέγχου θα είναι σε θέση να:

- ❖ ενδυναμώνει τη διακυβέρνηση
- ❖ προωθεί την αξιοπιστία
- ❖ διασφαλίζει το δημόσιο συμφέρον
- ❖ μειώνει τον κίνδυνο της διαφθοράς
- ❖ προασπίζει τη νομιμότητα και τη διαφάνεια της δημόσιας διοίκησης
- ❖ παρέχει βοήθεια σε όλα τα στελέχη ενός φορέα για τη βελτίωση της λειτουργίας του και την επίτευξη των σκοπών και στόχων του.

Στο πεδίο του Εσωτερικού Ελέγχου στο Δημόσιο, οι περισσότερες μεταρρυθμίσεις σημειώνονται από τη δεκαετία του 2000 και έπειτα. Η Ελλάδα, ως κράτος μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης, προσπάθησε να συμβαδίσει με αυτές τις εξελίξεις και να ακολουθήσει τη διεθνή πρακτική, η οποία αντιμετωπίζει τον δημοσιονομικό έλεγχο ως βασικό στοιχείο εξασφάλισης μίας χρηστής δημοσιονομικής διαχείρισης. Με συγκεκριμένες νομοθετικές πρωτοβουλίες, ιδιαίτερα κατά την περίοδο 2006-2014, θεσπίστηκαν καινούργιες μορφές ελέγχου των δημόσιων δαπανών και αναδιοργανώθηκε ο ελεγκτικός μηχανισμός προς την κατεύθυνση της αποτελεσματικότητας και της αποδοτικότητας.

Στην Ελλάδα, ο εσωτερικός έλεγχος εφαρμόστηκε στον δημόσιο τομέα, για πρώτη φορά, το 2005. Με το νόμο 3871/2010 «Δημοσιονομική Διαχείριση και Ευθύνη» (ΦΕΚ Α' 141/17-08-2010), όλοι οι φορείς της Γενικής Κυβέρνησης υποχρεούνταν να συστήσουν μονάδες εσωτερικού ελέγχου. Εν συνεχεία, ο νόμος 4081/2012 επικαιροποίησε τις διατάξεις για τη λειτουργία των μονάδων εσωτερικού ελέγχου. Ο εσωτερικός έλεγχος έγινε υποχρεωτικός το 2019 (Ν. 4622/2019). Ο πρόσφατα ψηφισμένος Νόμος 4795/21 διέπει το *Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου* και τις λειτουργίες των *Μονάδων Εσωτερικού Ελέγχου*.

Με το νόμο αυτό γίνεται προσπάθεια αποσαφήνισης του πεδίου λειτουργίας του Εσωτερικού Ελέγχου, του οποίου το νομικό πλαίσιο μέχρι τότε χαρακτηριζόταν από κατακερματισμό και από εννοιολογικές αντιφάσεις, ενώ διακρίνονται οι αρμοδιότητες των φορέων και αρχών που έχουν ελεγκτική αρμοδιότητα (Ελεγκτικό Συνέδριο, Υπουργείο Οικονομικών, Εθνική Αρχή Διαφάνειας).

Σύμφωνα με το Ελληνικό Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών, ο εσωτερικός ελεγκτής πρέπει να χαρακτηρίζεται από ακεραιότητα και δέουσα επαγγελματική επιμέλεια. Ο ελεγκτής πρέπει να διακρίνεται για τις διοικητικές ικανότητες, τις ηθικές αρχές του, την συνεχή κατάρτιση, την κριτική σκέψη του, όπως επίσης και να τηρεί τον κώδικα δεοντολογίας.

Προς το παρόν, στη χώρα μας, ο εσωτερικός έλεγχος δεν παρουσιάζεται ως ιδιαίτερα αποτελεσματικός, καθώς δεν έχει καταφέρει έως σήμερα να ανταπεξέλθει στο βαθμό που μπορεί, στις προκλήσεις της σύγχρονης διακυβέρνησης, παρουσιάζοντας πολλαπλά φαινόμενα διαφθοράς, κακοδιοίκησης, απάτης, λαθών, γραφειοκρατίας και έλλειψης αποδοτικότητας διότι δεν έχει διαρθρωθεί με έναν ενιαίο τρόπο.

Το έργο των ελεγκτικών υπηρεσιών στο Δημόσιο Τομέα δυσχεραίνεται εξαιτίας της πολυνομίας και της πολυπλοκότητας των διατάξεων, της αδυναμίας για εφαρμογή στρατηγικού σχεδίου και των ελλিপών βάσεων δεδομένων. Αναγκαία και σκόπιμη αποτελεί η υιοθέτηση στη Δημόσια Διοίκηση των διεθνών ελεγκτικών προτύπων για το Δημόσιο Τομέα.

Ακολουθούν προτάσεις που μπορούν να συμβάλλουν στην ενίσχυση του θεσμού του εσωτερικού ελέγχου στο Δημόσιο Τομέα:

- 1) Να καταργηθούν όλες οι επιμέρους εγκύκλιοι που αφορούν στα καθήκοντα των εσωτερικών ελεγκτών και να εκδοθεί μία νέα, βάσει διεθνών πρακτικών, με τη συνεργασία του Ελληνικού Ινστιτούτου Εσωτερικών ελεγκτών.

- 2) Απαραίτητη είναι η ενσωμάτωσή στην ελληνική νομοθεσία του σχετικού πλαισίου προτύπων, του Internal Audit Capability Model for the Public Sector (Μοντέλο Δυνατοτήτων Εσωτερικού Ελέγχου για το Δημόσιο Τομέα) στην έκδοση του οποίου έχει προχωρήσει το Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών.
- 3) Να πραγματοποιείται ανάλυση κόστους – οφέλους πριν τον έλεγχο. Και να διενεργείται μόνο στην περίπτωση που το όφελος για τον οργανισμό είναι μεγαλύτερο από το κόστος διεξαγωγής του.
- 4) Να διενεργούνται έλεγχοι βάσει ανάλυσης κινδύνου κάνοντας δυνατή τη διεξαγωγή στοχευμένων ελέγχων σε περιοχές υψηλού κινδύνου. Η ανάλυση των κινδύνων πέρα από την αναγνώριση των πιθανών κινδύνων περιλαμβάνει και την κατηγοριοποίησή τους σε υψηλούς, μεσαίους και χαμηλούς ανάλογα με την πιθανότητα να συμβούν (likelihood), αλλά και τις επιπτώσεις που θα έχουν (impact) για τον οργανισμό. Ο ελεγκτής θα πρέπει να διενεργεί εκτίμηση κινδύνου για να προσδιορίσει τη φύση, το χρονοδιάγραμμα και την έκταση των ελεγκτικών διαδικασιών που θα εκτελεστούν. Θα πρέπει να λαμβάνεται υπόψη ο εντοπισμός των κινδύνων μη συμμόρφωσης και ο πιθανός αντίκτυπός τους στις ελεγκτικές διαδικασίες σε όλη τη διαδικασία ελέγχου. Ως μέρος της αξιολόγησης κινδύνου, ο ελεγκτής θα πρέπει να αξιολογήσει τυχόν γνωστές περιπτώσεις μη συμμόρφωσης προκειμένου να προσδιορίσει τη σημασία τους.
- 5) Να γίνει τυποποίηση των ελέγχων κατά τους οποίους θα ακολουθείται ομοιόμορφη μεθοδολογία και θα συμπληρώνονται τυποποιημένα ερωτηματολόγια (check list) με αποτέλεσμα να παράγονται ομοιόμορφες και συγκρίσιμες εκθέσεις ελέγχου. αρχή της πληρότητας απαιτεί από τον ελεγκτή να εξετάζει όλα τα σχετικά ελεγκτικά τεκμήρια πριν από την έκδοση έκθεσης. Η αρχή της αντικειμενικότητας απαιτεί από τον ελεγκτή να έχει επαγγελματική κρίση και σκεπτικισμό προκειμένου να διασφαλίσει ότι όλες οι εκθέσεις είναι ορθές και ότι τα ευρήματα ή τα συμπεράσματα παρουσιάζονται με ισορροπημένο τρόπο. Η αρχή της επικαιρότητας συνεπάγεται την προετοιμασία της έκθεσης σε εύθετο χρόνο. Η αρχή της αντιφατικής διαδικασίας συνεπάγεται τον έλεγχο της ακρίβειας των γεγονότων με την ελεγχόμενη οντότητα και την ενσωμάτωση απαντήσεων από αρμόδιους υπαλλήλους, κατά περίπτωση.
- 6) Οι ελεγκτές να είναι υπάλληλοι αυξημένων προσόντων που θα έχουν πιστοποιηθεί με επαγγελματικά διπλώματα από διεθνείς οργανισμούς. Η ομάδα ελέγχου θα πρέπει να διαθέτει συλλογικά τις γνώσεις, τις δεξιότητες και την τεχνογνωσία που απαιτούνται για την επιτυχή ολοκλήρωση του ελέγχου. Αυτό περιλαμβάνει κατανόηση και πρακτική εμπειρία του είδους του ελέγχου που διενεργείται, εξοικείωση με τα ισχύοντα πρότυπα και αρχές, κατανόηση των λειτουργιών της ελεγχόμενης οντότητας. Η αξιολόγηση των εσωτερικών ελεγκτών πρέπει να γίνεται συστηματικά.
- 7) Να γίνεται επιμόρφωση και διαρκής εκπαίδευση των ελεγκτών. Οι ελεγκτές συμμετέχουν σε σεμινάρια και σε προγράμματα συνεχούς κατάρτισης. Προτείνεται η συνεργασία με το Εθνικό Κέντρο Δημόσιας Διοίκησης και Αυτοδιοίκησης (ΕΚΔΔΑ) για τη διοργάνωση σεμιναρίων με στόχο τη διαρκή κατάρτιση των εσωτερικών ελεγκτών.
- 8) Οι νέες μορφές κινδύνων υποχρεώνουν τα στελέχη των ΜΕΕ να εμπλουτίσουν τις γνώσεις τους σε θέματα που σχετίζονται με την ασφάλεια δεδομένων, κυβερνοεπιθέσεις, κανονιστική συμμόρφωση, καθώς και την υιοθέτηση κριτηρίων *ESG - Environmental, social, and governance* (διακυβέρνησης, κοινωνικών και περιβαλλοντικών) στις δραστηριότητες των δημοσίων φορέων.
- 9) Οι ελεγκτές θα πρέπει να είναι σε θέση να μπορούν να παράγουν άρτιες και τεκμηριωμένες αναφορών προς τις Επιτροπές Ελέγχου, την Διοίκηση, και τους εξωτερικούς αρμόδιους φορείς (Εθνική Αρχή Διαφάνειας, Υπουργείο Οικονομικών, Ελεγκτικό Συνέδριο). Για το λόγο αυτό πρέπει να έχουν αντιληφθεί επαρκώς το σκοπό του εσωτερικού ελέγχου.

- 10) Να γίνει πλήρης μηχανογράφηση στους φορείς του Δημοσίου. Αυτό θα έχει ως αποτέλεσμα να, διεξάγεται ευκολότερα και σε μικρότερο χρονικό διάστημα ο έλεγχος, να παράγονται ανά πάσα στιγμή αξιόπιστα στοιχεία και αναφορές προς τη διοίκηση, να ελαχιστοποιούνται οι πιθανότητες λαθών και να καθίσταται δυνατή η επεξεργασία μεγάλου όγκου δεδομένων. Τέλος, εξασφαλίζεται μεγαλύτερη διαφάνεια στις συναλλαγές.
- 11) Τα τμήματα εσωτερικού ελέγχου αναγνωρίζουν όλο και περισσότερο τις δυνατότητες του αυτοματισμού για τη βελτίωση της κάλυψης του ελέγχου, την επιτάχυνση της εκτέλεσης της διαδικασίας και την απελευθέρωση πόρων από εργασίες ρουτίνας, ώστε να μπορούν να επικεντρωθούν σε στρατηγικές δραστηριότητες που παράγουν αξία. Οι αυτοματοποιημένες διαδικασίες είναι πιο συνεπείς και ευκολότερες στη διαχείριση, μειώνουν τη γραφειοκρατία και τον χρόνο για τον προγραμματισμό και την τεκμηρίωση ενός ελέγχου. Η «Αυτοματοποίηση του Ελέγχου» μπορεί να οριστεί ως: «η χρήση των υπολογιστών στην διεύθυνση, στον προγραμματισμό, στην απόδοση και στην ολοκλήρωση των ελέγχων προκειμένου να εξαλειφθεί ή να μειωθεί ο χρόνος που ξοδεύεται στις υπολογιστικές ή στις εργασίες γραφείου, ώστε να βελτιωθεί η ποιότητα στην ελεγκτική κρίση και να εξασφαλιστεί η συνέπεια στην ποιότητα του ελέγχου». Εκτός όμως από τα οφέλη αυτά, η αυτοματοποίηση του ελέγχου μπορεί να βελτιώσει τα κίνητρα, την ικανοποίηση από την εργασία και την απόδοση του προσωπικού, με την εξάλειψη των μη παραγωγικών βημάτων ελέγχου.
- 12) Καθώς οι κυβερνήσεις και άλλοι οργανισμοί μεταβαίνουν στο ψηφιακό περιβάλλον, παράγουν, επεξεργάζονται και αποθηκεύουν ογκώδη δεδομένα. Η Δημόσια Διοίκηση πρέπει να αξιοποιήσει τη δυναμική του ψηφιακού μετασχηματισμού. *Επενδύοντας σε ικανότητες που θα την καταστήσουν «προληπτική», θα μπορεί να προσφέρει σημαντικά οφέλη σε εξυπηρετούμενους πολίτες και επιχειρήσεις, διασφαλίζοντας παράλληλα την αποτελεσματικότητά της σε συνθήκες έντονης αβεβαιότητας και ισχυρών τεχνολογικών εξελίξεων.* (Μπατζιάς, 2022)
- 13) Να υφίσταται ανεξαρτησία των εσωτερικών ελεγκτών. Αυτό μπορεί να επιτευχθεί με την απευθείας υπαγωγή των υπηρεσιών ελέγχου στο ανώτατο επίπεδο διοίκησης. Για να εξασφαλιστεί η ανεξαρτησία και συνεπώς η αντικειμενικότητα, προτείνεται ότι κάθε τμήμα εσωτερικού ελέγχου θα πρέπει να έχει μια γραμμή αναφοράς που θα την καθιστά ανεξάρτητη από τη διοίκηση (Schylf, 2000). Ταυτόχρονα, όμως, οι εσωτερικοί ελεγκτές πρέπει να προστατεύονται επαρκώς από τη νομοθεσία.
- 14) Να συντελεστεί αλλαγή κλίματος και νοοτροπίας απέναντι στο θεσμό του εσωτερικού ελέγχου.
- 15) Σύνθητες φαινόμενο είναι να εμποδίζεται η διαδικασία ροής πληροφοριών στον ελεγκτή. Προς αποφυγή αυτού του φαινομένου, θα μπορούσαν να εφαρμοστούν οι ακόλουθες τακτικές:
- Τακτικός επανέλεγχος των συμβάσεων,
 - Έλεγχος των οικονομικών καταστάσεων και των μεθόδων που χρησιμοποιούνται για τη σύνταξη αυτών,
 - Έλεγχος της Διοίκησης και εναλλαγή των μελών του Δ.Σ.,
 - Εναλλαγή των ελεγκτών της ελεγκτικής εταιρείας με την οποία συνεργάζεται η επιχείρηση, οργανισμός, φορέας.
 - Συγκρότηση «ομάδων» πολλών ελεγκτών προκειμένου να διασφαλίζεται η αξιοπιστία και η διαφάνεια, και
 - Διεξαγωγή απροειδοποίητων ελέγχων.

Παρά τις προτάσεις και τις βελτιώσεις που έχουν συντελεστεί στους δημόσιους οργανισμούς τα τελευταία χρόνια, υφίστανται στην ελληνική κοινωνία μερικοί περιορισμοί, όπως η πολυνομία, η επικάλυψη των νόμων, οι αντικρουόμενες διατάξεις, η έλλειψη σωστής

εκπαίδευσης και κατάρτισης κτλ. Γι' αυτό το λόγο κρίνεται απολύτως αναγκαίο να αξιοποιηθούν όλες οι προτάσεις και τα μέτρα που μπορούν να ενισχύσουν τον εσωτερικό έλεγχο στις ελληνικές υπηρεσίες του δημοσίου.

Στην παρούσα εργασία πραγματοποιήθηκε μελέτη σε βιβλιογραφικό και νομοθετικό επίπεδο. Η εκπόνησή της, συμβάλλει στην καλύτερη κατανόηση της φύσης των εσωτερικών ελέγχων στον δημόσιο τομέα της Ελλάδας. Οι δημόσιοι φορείς, μπορούν να επωφεληθούν από την εφαρμογή τους και να κερδίσουν ανταγωνιστικό πλεονέκτημα.

Ο μετασχηματισμός του Δημόσιου Τομέα μπορεί να επιφέρει αλλαγή στη φιλοσοφία, την κουλτούρα και στη μέθοδο που ασκείται ο εσωτερικός έλεγχος. Ένα από τα κλειδιά της επιτυχίας του ελέγχου είναι ο άνθρωπος και στην προκειμένη περίπτωση ο Υπάλληλος, ο οποίος πρέπει να διακατέχεται από ηθική και επαγγελματική δεοντολογία και να αντιμετωπίζεται ως συνάδελφος από το εσωτερικό περιβάλλον του οργανισμού και ως ελεγκτής από το εξωτερικό περιβάλλον.

Η στενή συνεργασία και ο συντονισμός των δράσεων όλων των συνεμπλεκόμενων τμημάτων του οργανισμού αποτελεί προϋπόθεση για την αποτελεσματική λειτουργία του εσωτερικού ελέγχου και για την αξιοποίησή του ως κύριο εργαλείο διοίκησης στο Ελληνικό Δημόσιο.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

ΞΕΝΟΓΛΩΣΣΗ ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

- Ahmad, N., Radiah, O., Rohana, O. and Kamaruzaman J. (2009). The effectiveness of internal audit in Malaysian public sector. *Journal of Modern Accounting and Auditing*, 5
- Anthony, M. (2004). Internal Control: Governance Framework and Business Risk Assessment at Reed Elsevier in Auditing. *Journal of Practice and Theory*, 3(6)
- Arena, M., & Azzone, G. (2009). Identifying Organizational Drivers of Internal Audit Effectiveness. *International Journal of Auditing*, 13. <https://doi.org/10.1111/j.1099-1123.2008.00392.x>
- Asairy, S.M. (1993). Evaluating the extent of effectiveness of internal auditing: an applied study on Saudi joint stock companies, MSc dissertation, King Abdul'aziz University
- Asare, T. (2009). Internal auditing in the public sector: Promoting good governance and performance improvement. *International Journal on Governmental Financial Management*, 9(1)
- ASX Corporate Governance Council. 2007. Corporate Governance Principles and Recommendations with 2010 Amendments. Sydney, 1-51, Internet document, Australian Stock Exchange, Διαθέσιμο στο: http://www.asxgroup.com.au/media/PDFs/cg_principles_recommendations_with_2010_amendments.pdf
- Baker, K., & Rubin, E. (2011). Understanding accountability and governance in post-invasion Iraq. *Administration & Society*, 43(5), 515-536. <https://doi.org/10.1177/0095399711412929>
- Barrett, P. (2002). Expectation and Perception of Better Practice: Corporate Governance in the Public Sector from an Audit Perspective, Speech at CPA Australia's Government Business Symposium, Melbourne
- Bevir, M. (2011). Public Administration as storytelling. *Public Administration*, 89: 183-195. <https://doi.org/10.1111/j.1467-9299.2011.01908.x>
- Boynton W.C. & Johnson R.N. (2006). *Modern Auditing. Assurance Services and the Integrity of Financial Reporting*, 8th Edition, John Wiley & Sons, Inc., USA,852
- Chan, K.C., Farrell, B., Lee, P. (2008). Earnings management of firms reporting material internal control weaknesses under Section 404 of the Sarbanes-Oxley Act. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 27(2)
- Committee of Sponsoring Organisations (COSO) of the Treadway, C. (1992). *Internal Control - Integrated Framework*, New York: AICPA
- Desai, R. and Desai, V. (2010). Towards a decision aid for external audit evaluation of the internal audit function, *The Journal of Global Business Issues*, Vol. 4 No. 1
- Drogalas, G., Pazarskis, M., Anagnostopoulou, E., & Papachristou, A. (2017). The effect of internal audit effectiveness, auditor responsibility and training in fraud detection. *Accounting and Management Information Systems*, 16(4)
- Drogalas, G., Soubeniotis, D. and Fotiadis, T. (2005). *Conceptual Framework of Internal Auditing: theoretical approach and case study analysis*, Dioikitiki Enimerosi
- Edwards, M., Halligan, J., Horrigan, B. and Nicoll, G. (2012). *Public Sector Governance in Australia*, Australian National University Press, Canberra

- Ellul, L., & Buttigieg, R. (2021). Benefits and challenges of applying data analytics in government auditing. *Journal of Accounting, Finance and Auditing Studies*, 7(3)
- Endaya, K.A. and Hanefah, M.M. (2016). Internal auditor characteristics, internal audit effectiveness, and moderating effect of senior management, *Journal of Economic and Administrative Sciences*, Vol. 32 No. 2. <https://doi.org/10.1108/JEAS-07-2015-0023>
- Farrell, M.J. (1957). The Measurement of Productive Efficiency. *Journal of the Royal Statistical Society: Series A (General)*, 120. <https://doi.org/10.2307/2343100>
- Furubotn, E.G. & Richter, R. (1991). The Economics and Law of Banking Regulation. *Zeitschrift für Bankrecht und Bankwirtschaft*, vol. 3, (4), 295-296. <https://doi.org/10.15375/zbb-1991-0411>
- GCGF (2005). Developing Corporate Governance Codes of Best Practice. In *Global Corporate Governance Forum*. https://doi.org/10.1007/978-1-4302-0148-9_6
- Gepp, A., Linnenluecke, M., O'Neill, T. and Smith, T. (2018). Big data techniques in auditing research and practice: Current trends and future opportunities. *Journal of Accounting Literature*, 40
- Gillan, S.L. and Starks, L.T. (1998). A Survey of Shareholder Activism: Motivation and Empirical Evidence. *Contemporary Finance Digest 2* (No. 3, Autumn), 10-34
- Gupta, S., Davoodi, H. and Alonso-Terme, R. (2002). Does Corruption Affect Income Inequality and Poverty? *Economics of Governance*, 3. <http://dx.doi.org/10.1007/s101010100039>
- Groenewegen, P. D. (1990). Market ideology and public sector efficiency: Introduction to symposium on the market and the state. *Australian Journal of Public Administration*, 49(2)
- Hoitash, R., Hoitash, U., Bedard, J.C. (2008). Internal control quality and audit pricing under the sarbanes-oxley act. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 27(1)
- Hoogervorst, J. A. P. (2009). *Enterprise governance and enterprise engineering*. Diemen: Springer
- Institute of Internal Auditors. (2009). *Standards for the Professional Practice of Internal Auditing*. Florida: IIA
- Institute of Internal Auditors-UK (1995). *Standards for the Professional practice of Internal Audit*, Altamonte Springs, FL
- Iuliana, L. P. (2012). The Evolution and the Perspectives of the Audit. *International Journal of Academic Research in Business and Social Sciences*, 2(4), 264- 280
- Jesover, F. & Kirkpatrick, G. (2005). The Revised OECD Principles of Corporate Governance and their Relevance to Non-OECD Countries, *Corporate Governance: An International Review*, Wiley Blackwell, 13(2), 127-136
- Jiang, G., Lee, C. M., & Yue, H. (2010). Tunneling through intercorporate loans: The China experience. *Journal of Financial Economics*, 98(1)
- Joyce, P. (1999). The politics of the liberal archive. *History of the Human Sciences*, 12(2), 35–49. <https://doi.org/10.1177/09526959922120234>
- Khan, M. (2006). Determinants of Corruption in Developing Countries: the Limits of Conventional Economic Analysis. In S. Rose-Ackerman (Ed.), *International Handbook on the Economics of Corruption*. Cheltenham, UK: Edward Elgar

- Klijin, E. H. & Koppenjan, J. (2016). Governance Networks in the Public Sector. 10.4324/9781315887098
- Kotler, P., & Lee, N. R. (2007). Marketing in the Public Sector: The Final Frontier. *The Public Manager*, 36, 12-17
- Letza, S., Sun, X. and Kirkbride, J. (2004). Shareholding Versus Stakeholding: A Critical Review of Corporate Governance, *Corporate Governance: An International Review*, Vol. 12, No. 2, Pp242-262
- Leung, S., Richardson, G., & Jaggi, B. (2014). Corporate board and board committee independence, firm performance, and family ownership concentration: An analysis based on Hong Kong firms. *Journal of Contemporary Accounting & Economics*. 10(1), 16–31
- Lynn, L.E. Jr. et al. (2000). Studying Governance and Public Management: Challenges and Prospects, *Journal of Public Administration Research and Theory*, 10(2), 233–262, <https://doi.org/10.1093/oxfordjournals.jpart.a024269>
- Macmillan, K., Money, K., Downing, S., & Hillenbrand, C. (2004). Giving your organisation SPIRIT: an overview and call to action for directors on issues of corporate governance, corporate reputation and corporate responsibility. *Journal of General Management*, 30(2), 15–42. <https://doi.org/10.1177/030630700403000203>
- McGuire, W.L. and Clark, G.M. (1992). Prognostic factors and treatment decisions in axillary-Mιγαλόπουλος N., (2007). Η δημόσια διοίκηση στην εποχή των αποτελεσμάτων, Παπαζήσης: Αθήνα
- McNaughton, D. and Rawling, P. (2006), Deontology. *In The Oxford Handbook of Ethical Theory*. Edited by David Copp, 424–458. Oxford: Oxford University Press
- Mihret, D. G. and Grant, B. (2017). The Role of Internal Auditing in Corporate Governance: A Foucauldian Analysis. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 30(3), 699-719
- Mihret D. G. and Yismaw A. W. (2007). Internal audit effectiveness: an Ethiopian public sector case study, *Managerial Auditing Journal*, 22, 5
- Nerantzidis, M. (2018). The role of weighting in corporate governance ratings. *Journal of Management & Governance*. 22. 10.1007/s10997-017-9393-5
- Nestor, S. (2000). International Efforts to Improve Corporate Governance: Why and How. In Organization for Economic Cooperation and Development
- OECD (2023). *G20/OECD Principles of Corporate Governance 2023*, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/ed750b30-en>.
- OECD (2018). Εγχειρίδιο Εσωτερικού Ελέγχου για την Ελληνική Δημόσια Διοίκηση, OECD Publishing, Paris. <https://doi.org/10.1787/9789264309715-el>
- OECD (2006). *OECD Guidelines on the Corporate Governance of State-Owned Enterprises*, OECD Publishing
- OECD (2004). *Principles of Corporate Governance*. Organization for Economic Cooperation and Development, Paris
- Olken, B. (2006). Corruption and the Costs of Redistribution: Micro Evidence from Indonesia. *Journal of Public Economics*, 90(4-5)
- Pop, A. & Bota-Avram, C. & Bota-Avram, F. (2008). The Relationship Between Internal and External Audit. *Annales Universitatis Apulensis Series Oeconomica*. 1. 10.29302/oconomica.2008.10.1.18

- Profiroi, M. (2001). *Managementul organizatiilor publice* (The management of public organisations), Bucuresti: Editura Economica
- Ramamoorti, S. (2003). *Internal Auditing: History, Evolution, and Prospects. Books and Book Chapters* by University of Dayton Faculty. 30. <https://ecommons.udayton.edu/books/30>
- Rameesh, K. (2003). *Best Practices for Internal Audit in Government Departments*. Working Paper 10, Centre for Good Governance, Hyderabad
- Rothstein, B. & Teorell, J. (2008). What Is Quality of Government? A Theory of Impartial Government Institutions. *Governance*, 21: 165-190. <https://doi.org/10.1111/j.1468-0491.2008.00391.x>
- Sandhu, N. (2016). Behavioural Red Flags of Fraud— A Qualitative Assessment. *Journal of Human Values*, 22(3), 221–237. <https://doi.org/10.1177/0971685816650579>
- Sari, M., de Fatma Lubis, A., Maksun, A., & Lumbanraja, P. (2018). The Influence of Organization's Culture and Internal Control to Corporate Governance and its Impact on BUMN (State-Owned Enterprises) Corporate Performance in Indonesia. *Journal of Advanced Research in Law and Economics*, 9(2 (32))
- Sawyer, D.C. (1996), Competing against too much competition. *Comp. Int. Rev.*, 7: 84-85. <https://doi.org/10.1002/cir.3880070212>
- Schantl, S. F., & Wagenhofer, A. (2021). Optimal internal control regulation: Standards, penalties, and leniency in enforcement. *Journal of Accounting and Public Policy*, 40(3), 106803. <https://doi.org/10.1016/j.jaccpubpol.2020.106803>
- Schedler, A. (1999). *Conceptualizing Accountability* in A. Schedler, Larry Diamond and Marc F. Plattner (eds), *The Self-Restraining State: Power and Accountability in New Democracies*, Boulder and London: Lynne Rienner
- Shleifer, A. & Vishny, R.W. (1993). Corruption, *The Quarterly Journal of Economics*, Volume 108, Issue 3. <https://doi.org/10.2307/2118402>
- Stensjo, G. (2020). *The Changing Nature of the Audit Profession - Opportunities and Challenges with Digital Transformation and the Use of Audit Support Systems, Big Data and Data Analytics*. University of Gotheburh, School of Business, Economics and Law
- Sternberg, E. (2004). *Corporate governance: Accountability in the marketplace*, 2nd Edition, The Institute of Economic Affairs, London, UK
- Success, G. (2004). The relationship between internal audit and senior management: an analysis of expectations and perceptions. *International Journal of Auditing*. 10(3)
- van der Schyf, D.B. (2000). Obstacles in establishing and operating a public sector internal auditing function in a developing country: The South African experience. *Meditari Accountancy Research*, Vol. 8 No. 1. <https://doi.org/10.1108/10222529200000009>
- Yaman, A. (2008). Kamu Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması Sürecinde Türk Denetim Sistemine Genel Bir Bakış, *Güncel Sorunlara İlişkin Değerlendirme ve Öneriler*, Mali Hukuk Dergisi, Sayı 33
- World Bank. (1989). *World Development Report 1989: Financial Systems and development-World Development Indicators*. Oxford University Press: Washington, D.C.

ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

Διαμαντόπουλος, Χ., (1986), Παραγωγικότητα, Αποδοτικότητα και η σύγχρονη Διοίκηση, Αθήνα

Εθνική Αρχή Διαφάνειας. (2020)., Κώδικας Δεοντολογίας Εσωτερικών Ελεγκτών, Γενική Διεύθυνση Ακεραιότητας & Λογοδοσίας: Αθήνα.
<https://aead.gr/publications/manuals/kodikas-deontologias-esoterikon-elegkton>

ΕΣΟΕΛ. (2021). Οδηγός Ελέγχου Επίδοσης, Έκδοση 1.0

Ζωιτσάς, Α. (2017) Σύγχρονη ελεγκτική & ελεγκτικός κίνδυνος. Αθήνα: Εκδόσεις Σοφία

Καρακατσούλης Π. (2001). Η διακυβέρνηση ως περιεχόμενο και διαδικασία λήψης απόφασης για τις δημόσιες υποθέσεις. Επιστήμη και Κοινωνία: Επιθεώρηση Πολιτικής και Ηθικής Θεωρίας, 7, 205–224. <https://doi.org/10.12681/sas.633>

Καράνη, Ε. (2018). Παράγοντες που επηρεάζουν τον δημοσιονομικό έλεγχο στους φορείς ΟΤΑ στην Ελλάδα. Πανεπιστήμιο Μακεδονίας

Κολλίντζας, Τ. (2000). Η Αδράνεια του Status Quo και άλλα Παθογόνα Αίτια της Ελληνικής Οικονομίας, Αθήνα, Εκδόσεις Κριτική

Μακρυδημήτρης, Α. (1999). Διοίκηση και Κοινωνία, η Δημόσια Διοίκηση στην Ελλάδα, Θεμέλιο: Αθήνα

Νεγκάκης Χ. (2013). Σύγχρονα θέματα ελεγκτικής και εσωτερικού ελέγχου, εκδόσεις Διπλογραφία

Παπαστάθης, Π. (2014). Ο σύγχρονος εσωτερικός έλεγχος (Internal audit) και η πρακτική εφαρμογή του, Αθήνα: Ιδιωτική Έκδοση

Ράπανος, Β., (2009). Μέγεθος και Εύρος Δραστηριοτήτων του Δημοσίου Τομέα, Ίδρυμα Οικονομικών & Βιομηχανικών Ερευνών.
http://www.euro2day.gr/dm_documents/iobe_nBSaW.doc

Σταμπούλογλου, Ι. (2017). Απάτη, Διαφθορά και κακοδιαχείριση στο Δημόσιο Τομέα: Ο ρόλος του Γενικού Λογιστηρίου του Κράτους (Γ.Λ.Κ.) στα πλαίσια του Δημοσιονομικού Ελέγχου. Σέρρες: ΤΕΙ Κεντρικής Μακεδονίας

Υπουργείο Διοικητικής Μεταρρύθμισης και Ηλεκτρονικής Διακυβέρνησης και

Συνήγορος του Πολίτη (2012), Οδηγός Ορθής Διοικητικής Συμπεριφοράς, στο http://www.ydmed.gov.gr/wpcontent/uploads/20120405_oods54_odigos_orthis_dioikitikis_siberiforas.pdf

Τσακλάγκανος Α. (2005). Ελεγκτική, Εκδόσεις: Κυριακίδη Α.Ε.

ΝΟΜΟΙ

Νόμος 3492/2006- ΦΕΚ 210/1/5-10-2006. Οργάνωση συστήματος ελέγχου για τη διασφάλιση της χρηστής δημοσιονομικής διαχείρισης του Κρατικού Προϋπολογισμού και των εκτός του Κρατικού Προϋπολογισμού φορέων και άλλες διατάξεις. Διαθέσιμο διαδικτυακά στο: <https://www.e-nomothesia.gr/kat-oikonomia/n-3492-2006.html>

Νόμος 3230/2004 - ΦΕΚ 44/11-2-2004 «Καθιέρωση συστήματος διοίκησης με στόχους, μέτρηση της αποδοτικότητας και άλλες διατάξεις»

Νόμος 3074/2002 - ΦΕΚ 296/Α/4-12-2002. Γενικός Επιθεωρητής Δημόσιας Διοίκησης. Αναβάθμιση του Σώματος Επιθεωρητών- Ελεγκτών Δημόσιας Διοίκησης και του Συντονιστικού οργάνου Επιθεώρησης και Ελέγχου και άλλες διατάξεις. Διαθέσιμο διαδικτυακά στο: <https://www.e-nomothesia.gr/kat-demosia-dioikese/n-3074-2002.html>

Νόμος 2343/1995 - ΦΕΚ 211/Α/11-10-1995. Αναδιοργάνωση υπηρεσιών του Υπουργείου Οικονομικών και άλλες διατάξεις. Διαθέσιμο διαδικτυακά στο: <https://www.enomothesia.gr/kat-oikonomia/n-2343-1995.ht>