

Πρόγραμμα Μεταπτυχιακών Σπουδών

΄΄ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ–ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ΄΄

Θέμα εργασίας:

**<<Η Αυτοματοποίηση και Συνεχής
Παρακολούθηση των Ελεγκτικών Διαδικασιών
στα πλαίσια της προστασίας κατά του
COVID>>.**

ΕΠΙΜΕΛΕΙΑ : ΚΑΠΕΤΑΝΑΚΗ ΑΜΑΛΙΑ-ANNA

ΕΠΙΒΛΕΠΩΝ ΚΑΘΗΓΗΤΗΣ: ΚΟΥΤΟΥΠΗΣ ΑΝΔΡΕΑΣ

ΒΟΛΟΣ, ΙΑΝΑΟΥΑΡΙΟΣ 2023

Υπεύθυνη δήλωση

Βεβαιώνω ότι είμαι συγγραφέας αυτής της μεταπτυχιακής διπλωματικής εργασίας και ότι κάθε βοήθεια την οποία είχα για την προετοιμασία της, είναι πλήρως αναγνωρισμένη και αναφέρεται στην μεταπτυχιακή διπλωματική εργασία. Επίσης έχω αναφέρει τις όποιες πηγές από τις οποίες έκανα χρήση δεδομένων, ιδεών ή λέξεων, είτε αυτές αναφέρονται ακριβώς είτε παραφρασμένες. Επίσης βεβαιώνω ότι αυτή η πτυχιακή εργασία προετοιμάστηκε από εμένα προσωπικά ειδικά για τις απαιτήσεις του Διατμηματικού Προγράμματος μεταπτυχιακών σπουδών στην «Λογιστική και Ελεγκτική» Τμήματα Οικονομικών Επιστημών-Χρηματοοικονομικής και Λογιστικής, Πανεπιστήμιο Θεσσαλίας, Βόλος 2023

Περίληψη

Υπάρχει διαφορά μεταξύ του τρόπου με τον οποίο οι οργανισμοί του δημόσιου τομέα και οι οργανισμοί του ιδιωτικού τομέα εφαρμόζουν τις διαδικασίες εσωτερικού ελέγχου. Οι διαφορές μεταξύ των δύο τύπων ελεγκτών έγκεινται στις ευθύνες τους, στο ρόλο των εσωτερικών ελεγκτών και στη μέθοδο που ακολουθούν για την εκτέλεση της εργασίας τους. Αυτό δεν προκαλεί έκπληξη, καθώς οι οργανισμοί του δημόσιου τομέα διαφέρουν από τους ιδιωτικούς οργανισμούς ως προς το μέγεθος, τη λειτουργία και την πολυπλοκότητα.

Η ύπαρξη μιας λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου βοηθά τους οργανισμούς να συμμορφώνονται με τις διοικητικές πολιτικές, προστατεύει την περιουσία και τους πόρους τους και παρέχει αξιόπιστες πληροφορίες σχετικά με τη σωστή διαχείρισή τους. Τις τελευταίες δεκαετίες, η λειτουργία του εσωτερικού ελέγχου έχει λάβει αυξημένη προσοχή στις δυτικές χώρες. Προκειμένου να βελτιωθεί η αποτελεσματικότητα, οι ρυθμιστικές αρχές έχουν επιβάλει αυστηρότερους ελέγχους στις λειτουργίες εξωτερικού ελέγχου. Με αυτόν τον τρόπο, ελπίζουν να αξιοποιήσουν τον εσωτερικό έλεγχο και να βελτιώσουν τη συνολική απόδοση.

Όπως σημειώνεται από τους Lenz και Hahn (2015), ο εσωτερικός έλεγχος έχει υποστεί μετασχηματισμό και έχει γίνει ουσιαστικό μέρος του επιχειρηματικού περιβάλλοντος. Αυτή η αλλαγή ήταν απαραίτητη ιδίως στο πλαίσιο της εξάπλωσης της πανδημίας Covid-19, όπου υπήρξε αδήριτη ανάγκη για ψηφιοποίηση της ελεγκτικής διαδικασίας των ελεγκτικών αρχών του δημοσίου.

Στο πλαίσιο αυτό, το ελληνικό κράτος επιδιώκει τη δημιουργία τμημάτων εσωτερικού ελέγχου σε όλους τους δημόσιους φορείς για την προώθηση της δημοσιονομικής ευθύνης και την πρόληψη της διαφθοράς. Ιστορικά, βέβαια, αξίζει να σημειωθεί ότι ο εσωτερικός έλεγχος στην Ελλάδα έχει επικεντρωθεί κυρίως στη λογιστική και τις συναφείς χρηματοοικονομικές συναλλαγές εντός των δημοσίων οργανισμών. Πριν από αυτό, ο εσωτερικός έλεγχος δεν είχε καθιερωθεί ή αναπτυχθεί πλήρως στην Ελλάδα.

Abstract

There is a distinction between how organizations in the public and private sectors conduct internal control procedures. There are distinctions between the two types of auditors in terms of their tasks, the function of internal auditors, and the methods they use to do their work. This is not surprising, as public sector organizations differ in size, operation, and complexity from private sector companies.

Having an internal audit function assists organizations in adhering to administrative policies, safeguarding their property and resources, and providing accurate information on their effective management. In recent decades, Western nations have paid more attention to the function of internal control. Regulators have imposed stronger controls on external control functions in order to increase efficiency. In this manner, they seek to increase overall performance by leveraging internal control.

According to Lenz and Hahn (2015), internal audit has experienced a change and evolved into a vital component of the company environment. This modification was especially important in light of the rapid growth of the Covid-19 pandemic, which necessitated the urgent necessity to digitalize the auditing procedures of public audit bodies.

In this regard, the Greek government intends to establish internal audit offices in all government agencies in order to encourage fiscal responsibility and combat corruption. In Greece, internal auditing was never founded nor completely developed.

Πίνακας περιεχομένων

Περίληψη.....	1
Abstract	4
Εισαγωγή.....	7
Κεφάλαιο 1 ^ο : Ο εσωτερικός έλεγχος στην Ελλάδα	9
1.1 Εννοιολογικός Προσδιορισμός του εσωτερικού ελέγχου	9
1.2 Σκοποί εσωτερικού ελέγχου	10
1.3 Τα ιδιαίτερα γνωρίσματα του εσωτερικού ελέγχου.....	11
1.4 Διεθνή Πρότυπα Εσωτερικού Ελέγχου.....	11
1.4 Η αναγκαιότητα της χρήσεως των Διεθνών Προτύπων.....	13
1.5 Εσωτερικός έλεγχος στο εσωτερικό του κράτους	15
Κεφάλαιο 2 ^ο : Ο εσωτερικός έλεγχος στον ιδιωτικό και δημόσιο τομέα στην Ελλάδα και στο εξωτερικό.....	17
2.1 Ο εσωτερικός έλεγχος των ιδιωτικών και δημόσιων επιχειρήσεων και η αποτελεσματικότητα αυτού	17
2.2 Διεθνείς μελέτες αναφορικά με την αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου	20
2.3 Εννοιολογικός προσδιορισμός του εσωτερικού ελέγχου στο δημόσιο τομέα.....	27
3.1.Εισαγωγή.....	30
3.2. Εξουσία και διαχείριση στον δημόσιο τομέα	31
3.3.Παράγοντες κρίσιμοι για την εκτέλεση μιας επιτυχημένης δραστηριότητας ελέγχου του δημόσιου τομέα	31
3.4. Εσωτερικός Έλεγχος εντός του Ελληνικού Δημοσίου	34
3.5. Μοντέλο με τρία επίπεδα άμυνας	41
Κεφάλαιο 4 ^ο : Δημόσια Διοίκηση και Ψηφιακός Μετασχηματισμός	44
4.1. Ο Γενικός Ψηφιακός Μετασχηματισμός της Δημόσιας Διοίκησης	44
4.2. Ο Ψηφιακός Μετασχηματισμός επίκεντρο τον Πολίτη	45
4.3. Οι στρατηγικές κατευθύνσεις για την ψηφιοποίηση της διακυβέρνησης της διοίκησης	46
4.4. Επεξήγηση της έννοιας της ηλεκτρονικής διακυβέρνησης και της σχέσης της με την ψηφιακή διακυβέρνηση	49
4.5 Η στροφή προς μια πιο σύγχρονη δημόσια διοίκηση και η σημασία της ψηφιακής διακυβέρνησης	53

Κεφάλαιο 5ο : «Εσωτερικός Έλεγχος στη Δημόσια Διοίκηση-Μελέτη Περίπτωσης Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων -ΑΑΔΕ».....	57
5.1 Η ίδρυση της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων-ΑΑΔΕ.....	57
2.2 Οι αρμοδιότητες της Α.Δ.Δ.Ε.....	61
2.3 Στόχοι και στρατηγικές της Α.Α.Δ.Ε.	62
2.4 Τεχνολογίες Δεδομένων και Επικοινωνιών	63
2.4.1 Ηλεκτρονικές υπηρεσίες	63
2.4.2 Δεδομένα ταυτοποίησης πολιτών	64
2.5 Το επιχειρησιακό σχέδιο Α.Δ.Δ.Ε.	66
Επίλογος.....	67
Βιβλιογραφία.....	69

Εισαγωγή

Είναι ευθύνη όλων των χωρών και των κυβερνήσεων να χρησιμοποιούν αποτελεσματικά και οικονομικά τους εθνικούς και δημόσιους πόρους με σκοπό την παροχή δημόσιων υπηρεσιών. Το IAF (Internal Audit Function) είναι ένας βασικός μηχανισμός για την παρακολούθηση της αποτελεσματικής χρήσης των πόρων του δημοσίου. Αυτή η λειτουργία διαδραματίζει κεντρικό ρόλο σε οργανισμούς, ειδικά σε μεγάλα και πολύπλοκα συστήματα που πρέπει να χρησιμοποιούν τους διαθέσιμους πόρους πιο αποτελεσματικά προκειμένου να αυξήσουν το ανταγωνιστικό πλεονέκτημα. Στο παρελθόν, οι εσωτερικοί ελεγκτές δεν θεωρούνταν αυτόνομοι εργαζόμενοι, αλλά απλώς βοηθοί λογιστών και εξωτερικοί ελεγκτές. Οι εσωτερικοί ελεγκτές θεωρούνται πλέον ως ανεξάρτητοι επαγγελματίες που διαδραματίζουν ζωτικό ρόλο στη διασφάλιση της αποτελεσματικής και συνετής χρήσης των οργανωτικών πόρων (Alzeban & Gwilliam 2014, Norman, Rose & Rose 2010).

Ωστόσο, η ανεξαρτησία των εσωτερικών ελεγκτών θεωρείται συχνά σημαντικό ζήτημα, ιδιαίτερα όταν οι εσωτερικοί ελεγκτές είναι μέλη του προσωπικού των οργανισμών που ελέγχουν. Αυτό το ζήτημα καθίσταται πιο προβληματικό στον δημόσιο τομέα εξαιτίας της απουσίας οργανωτικών δομών και κατάλληλων γραμμών αναφοράς για εσωτερικούς ελεγκτές (Alzeban & Gwilliam 2014, Norman, Rose & Rose 2010).

Τις τελευταίες δεκαετίες, η λειτουργία του εσωτερικού ελέγχου έχει λάβει μεγάλη προσοχή ιδίως στις δυτικές χώρες. Προκειμένου να βελτιωθεί η αποτελεσματικότητα, οι ρυθμιστικές αρχές έχουν επιβάλει αυστηρότερους ελέγχους στις λειτουργίες εξωτερικού ελέγχου, προκειμένου να αξιοποιήσουν τον εσωτερικό έλεγχο. Όπως σημειώθηκε από τους Lenz και Hahn (2015), ο εσωτερικός έλεγχος έχει υποστεί μετασχηματισμό και έχει καταστεί ουσιαστικό μέρος του επιχειρηματικού περιβάλλοντος (Lenz και Hahn, 2015).

Επιπλέον, οι Mihret και Yismaw (2007) υποστηρίζουν ότι οι περισσότεροι μεγάλοι οργανισμοί στον δημόσιο τομέα χρειάζονται ένα IAF προκειμένου να ευδοκιμήσουν. Όπως επισημαίνουν οι Roussy, Barbe και Raimbault (2020), η αυξημένη εστίαση στη λειτουργία εσωτερικού ελέγχου καθοδηγείται από τους

αυξανόμενους κινδύνους που αντιμετωπίζουν οι επιχειρήσεις, τόσο από εσωτερικές όσο και από εξωτερικές πηγές. Ο εσωτερικός έλεγχος έχει γίνει σημαντικό μέρος της διασφάλισης ότι οι οργανισμοί λειτουργούν αποτελεσματικά και αποδοτικά και περαιτέρω ότι τα οικονομικά τους αρχεία είναι ακριβή και αξιόπιστα.

Όπως επισημαίνουν οι Shamki και Alhajri (2017), οι εσωτερικοί έλεγχοι αποτελούν ιδιαίτερη πρόκληση για τους οργανισμούς του δημόσιου τομέα. Όχι μόνο επικεντρώνονται στον εσωτερικό έλεγχο και τη συμμόρφωση με τους κανονισμούς, αλλά επίσης αποσκοπούν επίσης στην παροχή συμβουλών και προτάσεων για τη βελτίωση των οργανωτικών λειτουργιών στο μέτρο που είναι εφικτό.

Σημειώνεται δε, στο πλαίσιο αυτό, ότι ο εσωτερικός έλεγχος αποτελεί μια ανεξάρτητη, αντικειμενική δραστηριότητα η οποία έχει σχεδιαστεί προκειμένου να βελτιώσει τις λειτουργίες ενός οργανισμού και να προσθέσει αξία σε αυτές. Οι διαδικασίες διαχείρισης κινδύνου, ελέγχου και ελέγχου ενός οργανισμού είναι απαραίτητες για την επίτευξη των στόχων του. Απαιτείται ως εκ τούτου μια συστηματική, πειθαρχημένη προσέγγιση για την αξιολόγηση και τη βελτίωση αυτών των διαδικασιών. Ο κεντρικός παράγοντας για τη διασφάλιση ότι τα οργανωτικά περιουσιακά στοιχεία χρησιμοποιούνται αποτελεσματικά και σύμφωνα με τους στόχους του οργανισμού αποτελεί το κλειδί για την επιτυχία (Van der Schyf, 2000).

Άλλωστε, δε θα πρέπει να λησμονηθεί ότι οι οργανισμοί του δημόσιου τομέα θεωρούνται ότι αποτελούν μέρος του δημόσιου φορέα. Σύμφωνα με τον ιστότοπο της ελληνικής κυβέρνησης και το Υπουργείο Οικονομικών (2022), οι φορείς του δημόσιου τομέα χρηματοδοτούνται εν μέρει ή πλήρως από τον εθνικό προϋπολογισμό και αναμένεται να παρέχουν βασικές κρατικές υπηρεσίες στους πολίτες. Εάν αυτές οι κρατικές οντότητες χρηματοδοτούνται τουλάχιστον εν μέρει από τον εθνικό προϋπολογισμό, τότε έχουν άλλες πηγές εσόδων για να καλύψουν το κόστος. Ορισμένα δημόσια ιδρύματα λαμβάνουν ένα μικρό μέρος της χρηματοδότησής τους από την κυβέρνηση, καθώς συνήθως έχουν τις δικές τους πηγές χρηματοδότησης από την παροχή υπηρεσιών. Ο δημόσιος τομέας περιλαμβάνει πολλούς διαφορετικούς οργανισμούς με διαφορετικούς σχηματισμούς και λειτουργίες. Ο κύριος σκοπός αυτών των φορέων είναι να βοηθήσουν τις κυβερνήσεις να επιτύχουν τους στόχους τους. Ο δημόσιος τομέας είναι υπεύθυνος για ζωτικές υπηρεσίες όπως η ασφάλεια, η ενέργεια, οι μεταφορές, η αστυνόμευση, η υγειονομική περίθαλψη, η επικοινωνία, η εκπαίδευση

και τα οικονομικά. Όλες οι δημόσιες υπηρεσίες ωφελούν το έθνος ως σύνολο παρέχοντας ίσες ευκαιρίες σε όλους τους πολίτες. Οι οργανισμοί του ιδιωτικού και του δημόσιου τομέα εφαρμόζουν τις διαδικασίες εσωτερικού ελέγχου με διαφορετικούς τρόπους.

Σημειώνεται ότι οι διαφορές μεταξύ των δύο τύπων ελεγκτών έγκεινται στο επίπεδο ευθύνης και του ρόλου που διαδραματίζουν στην εταιρεία, καθώς και στη μέθοδο που ακολουθούν για την εκτέλεση της εργασίας τους. Αυτό δεν προκαλεί έκπληξη, καθώς οι οργανισμοί του δημόσιου τομέα διαφέρουν από τους ιδιωτικούς οργανισμούς ως προς το μέγεθος, τη λειτουργία και την πολυπλοκότητα. Ωστόσο, η αποτελεσματικότητα των εσωτερικών ελέγχων μιας κυβέρνησης μπορεί να παρεμποδιστεί από το επίπεδο ωριμότητας ενός έθνους και πολιτιστικούς παράγοντες. Ο εσωτερικός έλεγχος μπορεί να παρεμποδιστεί και από τους δύο αυτούς παράγοντες, καθιστώντας πιο δύσκολο για τους οργανισμούς να επιτύχουν τους στόχους.

Η παρούσα διπλωματική εργασία εξετάζει τους εξωτερικούς και εσωτερικούς παράγοντες που επηρεάζουν το πόσο καλά γίνονται οι έλεγχοι στους ελληνικούς δημόσιους οργανισμούς στο πλαίσιο της ψηφιοποίησης που επήλθε λόγω της πανδημίας του Covid-19. Μάλιστα, ο ερευνητής θα αναζητήσει πιθανούς τρόπους βελτίωσης της αποδοτικότητας και της αποτελεσματικότητας των εσωτερικών ελέγχων που πραγματοποιούνται στο δημόσιο. Περαιτέρω, διερευνά τους τρόπους με τους οποίους τρεις εξωτερικοί παράγοντες - η υποστήριξη ανώτατης διοίκησης, η οργανωτική κουλτούρα και η ανεξαρτησία εσωτερικού ελέγχου - μπορούν να επηρεάσουν την αποτελεσματικότητα της διοικήσεως στο πλαίσιο της επελθούσας ψηφιοποίησης. Περαιτέρω, η μελέτη εξετάζει επίσης πώς τέσσερις εσωτερικοί παράγοντες - το κίνητρο του ελεγκτικού προσωπικού, το μέγεθος της ομάδας εργασίας, η χρήση της τεχνολογίας των πληροφοριών και η ικανότητα των εσωτερικών ελεγκτών - μπορούν να επηρεάσουν την αποτελεσματικότητα των εσωτερικών ελέγχων στο δημόσιο τομέα.

Κεφάλαιο 1^ο : Ο εσωτερικός έλεγχος στην Ελλάδα

1.1 Εννοιολογικός Προσδιορισμός του εσωτερικού ελέγχου

Έχουν αναφερθεί πολλοί ορισμοί του εσωτερικού ελέγχου από διάφορους ερευνητές όλα αυτά τα έτη. Σύμφωνα με την COSO (2012), ο εσωτερικός έλεγχος αποτελεί ένα σύνολο διαδικασιών που έχουν σχεδιαστεί για να βοηθήσουν έναν

οργανισμό να επιτύχει τους στόχους του όσον αφορά την αποτελεσματικότητα, την αποδοτικότητα και τη συμμόρφωση με νόμους και κανονισμούς. Αυτές οι διαδικασίες διενεργούνται από το διοικητικό συμβούλιο, τη διοίκηση και το λοιπό προσωπικό.

1.2 Σκοποί εσωτερικού ελέγχου

Οι σκοποί για τους οποίους προορίζεται να εξυπηρετήσει η λειτουργία ενός συστήματος εσωτερικού ελέγχου είναι οι εξής (Φακός, 2004):

- i. *Θα πρέπει να είναι το εργαλείο ελέγχου για την υλοποίηση επιλεγμένων στρατηγικών στόχων και να επιτρέπει την αξιολόγηση μετρώντας το αποτέλεσμα και συγκρίνοντάς το με τους αρχικούς στόχους.*
- ii. *Θα πρέπει να κινείται με οργανωτικό και επιχειρηματικό πνεύμα για την επίτευξη ζωτικών αναγκών.*
- iii. *Θα πρέπει να είναι σε θέση να προσαρμόζεται σε διαφορετικές συνθήκες και πρέπει να διασφαλίζει ότι μπορεί να ανταγωνιστεί αποτελεσματικά.*
- iv. *Ο δημόσιος τομέας θα πρέπει να μπορεί να κάνει χρήση των πόρων που έχει στη διάθεσή του, να παράγει ό,τι χρειάζεται, να χρησιμοποιεί σωστά τους ανθρώπινους πόρους και να προστατεύει τα περιουσιακά του στοιχεία.*
- v. *Ο δημόσιος τομέας θα πρέπει να διέπεται από κανόνες λειτουργίας και επιχειρηματικής συμπεριφοράς που παρέχουν τις απαραίτητες εγγυήσεις και προϋποθέσεις για να επιτύχει τους υψηλότερους στόχους του και να βελτιώσει τη δύναμη και τη βιωσιμότητά του.*
- vi. *Το σύστημα θα πρέπει να έχει μια δομή εσωτερικού ελέγχου για να αξιολογεί τις δικές του λειτουργικές επιδόσεις.*
- vii. *Θα πρέπει να κατανέμει προσεκτικά και προσεκτικά τις ευθύνες και τα καθήκοντα στα διάφορα τμήματα και τους υπαλλήλους του δημοσίου τομέα. Για να συνεισφέρουν αποτελεσματικά, πρέπει να υπάρχει ρύθμιση στις μεταξύ τους σχέσεις.*
- viii. *Θα πρέπει να παρέχει δωρεάν πρωτοβουλίες ανάπτυξης για δημιουργική εργασία και να μην θέτει περιορισμούς στην ανάπτυξη της δημιουργικότητας. Στόχος πρέπει να είναι η θέσπιση συγκεκριμένων διασφαλίσεων που θα συμβάλλουν στον συντονισμό και την αρμονική συνύπαρξη μεταξύ των διαφόρων λειτουργιών.*

1.3 Τα ιδιαίτερα γνωρίσματα του εσωτερικού ελέγχου

Ο εσωτερικός έλεγχος αποτελεί μια αντικειμενική και ανεξάρτητη αξιολόγηση του συστήματος εσωτερικού ελέγχου μιας εταιρείας ή οργανισμού. Οι έλεγχοι της εταιρείας ή του οργανισμού τους βοηθούν αντίστοιχα να βελτιώσουν τις δραστηριότητές τους και να μειώσουν τους κινδύνους που αντιμετωπίζουν. Ο εσωτερικός έλεγχος είναι μια ζωτικής σημασίας διαδικασία που βοηθά στη διασφάλιση της αποδοτικότητας και της αποτελεσματικότητας όλων των τομέων του οργανισμού, από τα οικονομικά μέχρι την προστασία των περιουσιακών στοιχείων. Παράλληλα, ο εσωτερικός έλεγχος είναι ένα κρίσιμο εργαλείο για τη μείωση των δυσκολιών που αντιμετωπίζουν οι οργανισμοί. Βοηθά να διασφαλιστεί ότι τα ζητήματα εντοπίζονται και αντιμετωπίζονται γρήγορα και αποτελεσματικά. Ο οργανισμός πρέπει να λαμβάνει υπόψη την προστασία των περιουσιακών στοιχείων, την αξιοπιστία των λογιστικών αρχείων και την ακρίβεια της χρηματοοικονομικής αναφοράς.

Σε επίπεδο δημοσίου τομέα, η Υπηρεσία Εσωτερικού Ελέγχου περιλαμβάνει τα βήματα που κάνει η διοίκηση για να σχεδιάσει, να οργανώσει και να επιβλέπει όλες τις πτυχές του οργανισμού. Αυτές οι ενέργειες θα βοηθήσουν να διασφαλιστεί ότι επιτυγχάνονται οι στόχοι της διοικήσεως, συμπεριλαμβανομένης της αποτελεσματικής χρήσης πόρων, της προστασίας των περιουσιακών μας στοιχείων και της διασφάλισης της ακρίβειας και της συμμόρφωσης των πληροφοριών (Φακός, 2004).

Ο έλεγχος έχει σχεδιαστεί προκειμένου να εξετάσει προσεκτικά τα οικονομικά αρχεία και τις καταστάσεις της εταιρείας. Η διαδικασία ελέγχου βασίζεται στην οργανωτική μονάδα του λογιστικού συστήματος για την επαλήθευση της έκθεσης και τον εντοπισμό τυχόν προβλημάτων που μπορεί να απασχολούν την εταιρεία. Ο έλεγχος, ο οποίος τηρεί ένα σύνολο επαγγελματικών προτύπων, διενεργείται από τον αρμόδιο ελεγκτή. Τα Πρότυπα Επιτόπιας Εργασίας (τα λεγόμενα Standards of Fieldwork) υπάρχουν με απώτερο στόχο να διασφαλίζουν την επιτυχή ολοκλήρωση των διαδικασιών ελέγχου.

1.4 Διεθνή Πρότυπα Εσωτερικού Ελέγχου

Η ΠΑ δημοσιεύει το IPPF για να διασφαλίσει ότι οι επιχειρήσεις λειτουργούν αποτελεσματικά και αποδοτικά. Το πλαίσιο επαγγελματικής πρακτικής περιέχει τις βασικές αρχές που καθοδηγούν το επάγγελμα. Το IPPF αποτελείται από τρία υποχρεωτικά σύνολα προτύπων (πρότυπα ιδιοτήτων και πρότυπα απόδοσης,

κατευθυντήριες γραμμές) τα οποία παρέχουν ένα πλαίσιο για τη λήψη ορθών αποφάσεων. Τα κατάλληλα χαρακτηριστικά των ατόμων και των μονάδων που εκτελούν εργασίες εσωτερικού ελέγχου περιγράφονται στα Πρότυπα Ιδιοτήτων (Colbert, 2002). Οι κύριες κατηγορίες προτύπων χαρακτηριστικών περιλαμβάνουν εκείνα που σχετίζονται με το σκοπό, την εξουσία και την ευθύνη, την αντικειμενικότητα και την ανεξαρτησία, τη δέουσα επαγγελματική φροντίδα και επάρκεια και τη διασφάλιση ποιότητας.

Τα πρότυπα απόδοσης εσωτερικού ελέγχου αφορούν την ποιότητα κάθε μεμονωμένης εργασίας. Υπάρχουν πολλές βασικές πτυχές για τη διεξαγωγή ενός αποτελεσματικού εσωτερικού ελέγχου: πώς γίνεται η διαχείριση της δραστηριότητας, η φύση της εργασίας που εκτελείται, πώς σχεδιάζονται οι δεσμεύσεις, πώς εκτελούνται, πώς κοινοποιούνται τα αποτελέσματα και πώς παρακολουθείται η πρόοδος. Η αποδοχή και η διαχείριση των κινδύνων είναι επίσης ένα κρίσιμο μέρος της διαδικασίας.

Στο πλαίσιο αυτό, το ΠΑ παρέχει πρακτικές οδηγίες σχετικά με τον τρόπο σωστής εφαρμογής των προτύπων του. Αυτό περιλαμβάνει την έκδοση μιας σειράς οδηγιών που διευκρινίζουν τις απαιτήσεις των προτύπων. Υπάρχουν δύο τύποι συμβουλευτικών οδηγιών. Η πρώτη κατηγορία περιλαμβάνει επεξηγήσεις που μπορούν να χρησιμοποιηθούν για επιχειρήσεις όλων των μεγεθών. Αυτή η κατηγορία παρέχει οδηγίες για οντότητες που διαθέτουν συγκεκριμένες ιδιότητες. Το Πλαίσιο Επαγγελματικής Πρακτικής Εσωτερικού Ελέγχου είναι ένα σύνολο κατευθυντήριων γραμμών που διέπουν το επάγγελμα του εσωτερικού ελέγχου. Περιλαμβάνει την έννοια του εσωτερικού ελέγχου, τα πρότυπα, τον κώδικα δεοντολογίας και τις συμβουλευτικές κατευθυντήριες γραμμές (Baker, 2009).

Το ΠΑ εξετάζει τακτικά τα Διεθνή Πρότυπα Εσωτερικού Ελέγχου για να βεβαιωθεί ότι είναι ενημερωμένα. Η πιο πρόσφατη έκδοση των προτύπων περιλαμβάνει ορισμένες αλλαγές σε σύγκριση με την τελευταία. Αν και το παλιό πλαίσιο παρέμεινε το ίδιο, διάφορες έννοιες μέσα σε αυτό άλλαξαν με την πάροδο του χρόνου. Ο αριθμός των συμβουλευτικών κατευθυντήριων γραμμών μειώθηκε από 84 σε 42. Η πιο αξιοσημείωτη αλλαγή στη νέα έκδοση των Διεθνών Προτύπων Εσωτερικού Ελέγχου είναι η προσθήκη δύο προτύπων χαρακτηριστικών και τεσσάρων προτύπων απόδοσης. Αυτό θα βοηθήσει στη βελτίωση της ποιότητας και της αποτελεσματικότητας του εσωτερικού ελέγχου παγκοσμίως. Ο καταστατικός χάρτης

εσωτερικού καταστήματος αναγνωρίζει τον ορισμό του συστήματος εσωτερικού ελέγχου, τα πρότυπα και τον κώδικα δεοντολογίας ως υποχρεωτικά.

Επιπλέον, το CAE θα πρέπει να διατηρεί επικοινωνία με το διοικητικό όργανο και την ανώτατη διοίκηση της ελεγχόμενης οντότητας. Το CAE πρέπει να επικοινωνεί απευθείας με το διοικητικό συμβούλιο σύμφωνα με το Πρότυπο III. Η λειτουργία εσωτερικού ελέγχου πρέπει να αξιολογήσει εάν η διακυβέρνηση ΤΠ του οργανισμού υποστηρίζει τις στρατηγικές και τους στόχους του, όπως αναφέρεται στο Πρότυπο 2110.A2. Το Πρότυπο 2120.A2 αναφέρει ότι το τμήμα ελέγχου πρέπει να αξιολογήσει την πιθανότητα απάτης και τον τρόπο με τον οποίο η οντότητα διαχειρίζεται τον κίνδυνο απάτης. Το Πρότυπο 2120.C3 δηλώνει ότι οι εσωτερικοί ελεγκτές πρέπει να βοηθούν τη διοίκηση στον εντοπισμό, την αξιολόγηση και τον μετριασμό των κινδύνων.

Το IASB προτείνει αλλαγές στο IAS που θα επηρεάσουν τη διεθνή κοινότητα των εσωτερικών ελεγκτών. Αυτές οι αλλαγές έχουν σχεδιαστεί για να βελτιώσουν την αποτελεσματικότητα και την αποδοτικότητα του IAS προκειμένου να προστατεύεται καλύτερα το δημόσιο συμφέρον. Το IASB θεωρεί ότι ο ρόλος του Διευθύνοντος Συμβούλου Ελεγκτή θα πρέπει να καθοριστεί με μεγαλύτερη σαφήνεια. Παράλληλα, θεωρεί ότι ο ρόλος του CAE στην επικοινωνία των κινδύνων θα πρέπει να καθοριστεί με μεγαλύτερη σαφήνεια.

1.4 Η αναγκαιότητα της χρήσεως των Διεθνών Προτύπων

Τα πρότυπα παρέχουν ένα πλαίσιο για τον εντοπισμό δραστηριοτήτων που προσθέτουν αξία και τη μέτρηση της αποτελεσματικότητας των εσωτερικών ελέγχων. Ο κώδικας δεοντολογίας και τα πρότυπα έχουν σχεδιαστεί για την προώθηση των επαγγελματικών υπηρεσιών των εσωτερικών ελεγκτών. Η υιοθέτηση προτύπων εσωτερικού ελέγχου παρέχει διαβεβαίωση στους μετόχους, τους διευθυντές και τους επενδυτές ότι οι αρχές του εσωτερικού ελέγχου εφαρμόζονται αποτελεσματικά. Η αναγκαιότητα ενός κώδικα δεοντολογίας και προτύπων έχει αποτελέσει αντικείμενο συζήτησης μεταξύ των θεωρητικών. Κάποιοι πιστεύουν ότι είναι απαραίτητο συστατικό κάθε κοινωνίας, ενώ άλλοι υποστηρίζουν ότι καταπνίγει τη δημιουργικότητα και την ατομική έκφραση. Η πρώτη θεωρία είναι η πιο σημαντική και η άλλη είναι αυτή που την επικρίνει.

Συνήθως, θεωρείται ότι πρέπει να δημιουργηθεί ένας κώδικας δεοντολογίας για αυτό το επάγγελμα, παρόμοιος με αυτόν που υπάρχει σε άλλους τομείς εργασίας. Διαφορετικά επαγγέλματα έχουν συγκεκριμένους κώδικες συμπεριφοράς που υπαγορεύουν πώς υποτίθεται ότι πρέπει να συμπεριφέρονται τα μέλη αυτού του επαγγέλματος. Υποστηρίζεται ότι οι εσωτερικοί ελεγκτές έχουν αναλάβει περισσότερες λειτουργίες από αυτά τα επαγγέλματα επειδή οι εσωτερικοί ελεγκτές, εκτός από πιστοί στον εργοδότη τους, δεν πρέπει να εμπλέκονται σε παράνομες ενέργειες και ανάρμοστες συμπεριφορές (Sawyer, 1987). Ο Κώδικας Δεοντολογίας καθορίζει τις απαιτήσεις για να γίνει κάποιος ελεγκτής και τα πρότυπα συμπεριφοράς που πρέπει να τηρούνται κατά την εκτέλεση εργασιών ελέγχου. Περιλαμβάνει επίσης την ιδέα της ανεξαρτησίας του ελεγκτή, διευκρινίζοντας πότε μπορεί να τεθεί σε κίνδυνο και ποιος πρέπει να είναι ο κώδικας δεοντολογίας ενός εσωτερικού ελεγκτή. Η δεύτερη θεωρία απαιτεί περισσότερη κριτική ανάλυση. Υποστηρίζει ότι οι κώδικες δεοντολογίας είναι απλώς ένας τρόπος για τους κοινωνικούς θεσμούς να πείσουν τους άλλους για τον «επαγγελματισμό» τους και να εξασφαλίσουν τα δικά τους προνόμια, όπως η αυτοδιοίκηση και το μονοπώλιο στον έλεγχο. Άλλοι θεωρούν ότι τα πρότυπα και ο κώδικας δεοντολογίας για τους εσωτερικούς ελεγκτές δίδουν την εντύπωση ότι οι ελεγκτές είναι ηθικοί και αξιόπιστοι ως προς την εκτέλεση των καθηκόντων τους.

Οι εταιρείες που εφαρμόζουν αποτελεσματικά τη λειτουργία εσωτερικού ελέγχου θα έχουν ανταγωνιστικό πλεονέκτημα. Η επιτυχής εκτέλεση των μέτρων εσωτερικού ελέγχου βοηθά τον διαχειριστή της εταιρείας να εκτελεί αποτελεσματικά τις ευθύνες του. Η εφαρμογή εσωτερικού ελέγχου συμβάλλει στη δημιουργία ενός περιβάλλοντος που προσελκύει προσωπικό με πολλές δεξιότητες. Ο σύγχρονος εσωτερικός ελεγκτής θα πρέπει να έχει βαθιά κατανόηση της Διακυβέρνησης, του Κινδύνου και της Συμμόρφωσης (GRC) προκειμένου να είναι αποτελεσματικός στο ρόλο του.

Ο εσωτερικός έλεγχος βοηθά την εταιρεία να εντοπίσει και να διαχειριστεί μελλοντικούς κινδύνους. Η αποτυχία εντοπισμού των κινδύνων μπορεί να έχει αρνητικό αντίκτυπο στην επίτευξη των στρατηγικών στόχων της εταιρείας. Η διαδικασία εσωτερικού ελέγχου μπορεί να βοηθήσει στη βελτίωση της επιχειρηματικής δραστηριότητας στο σύνολό της. Ο εσωτερικός έλεγχος μπορεί να παρακολουθεί το συναίσθημα των πελατών, την παραγωγικότητα της επιχείρησης και πολλά άλλα σημαντικά ζητήματα.

Τα Διεθνή Πρότυπα Εσωτερικού Ελέγχου παρέχουν μια σημαντική διασφάλιση ότι η λειτουργία εσωτερικού ελέγχου είναι αποτελεσματική και αποδοτική. Ο εσωτερικός έλεγχος είναι μια εξαιρετική συνεισφορά στην εταιρεία και θα πρέπει να συντηρείται σωστά. Τα Διεθνή Πρότυπα Εσωτερικού Ελέγχου είναι απαραίτητα για την επιτυχία μιας εταιρείας.

1.5 Εσωτερικός έλεγχος στο εσωτερικό του κράτους

Η διασταύρωση των ευρωπαϊκών ερευνών με τις διερευνητικές δράσεις που πραγματοποιούνται στην Ελλάδα παρουσιάζεται πιο αποτελεσματικά μέσα από τέσσερα έργα που εκπονήθηκαν στην Ελλάδα. Το πρώτο έργο με θέμα τον εσωτερικό έλεγχο των ελληνικών τραπεζικών ιδρυμάτων εκδόθηκε το έτος 2004. Χρησιμοποιώντας ένα εκτενές ερωτηματολόγιο, με ποσοστό ανταπόκρισης 44%, διερευνήθηκαν τέσσερις βασικές υποθέσεις: η συμμόρφωση των εσωτερικών ελεγκτών με επαγγελματικά μοντέλα εσωτερικού ελέγχου και η επίδραση του μεγέθους, η μορφή ιδιοκτησίας και η παλαιότητα των χρηματοπιστωτικών ιδρυμάτων. Το βασικό εύρημα της έρευνας ήταν ότι οι ελεγκτές συμμορφώθηκαν με τα Επαγγελματικά Μοντέλα Εφαρμογής Εσωτερικού Ελέγχου (Φακός, 2004).

Η ρύθμιση των περιουσιακών στοιχείων της τράπεζας είχε σαφή επίδραση στη συμμόρφωση, ενώ η ηλικία και το μέγεθος της τράπεζας δεν είχαν σημαντική επίδραση. Το δεύτερο έργο (Πρωτοψάλτης, 2003) διερευνά τις οικονομικές επιπτώσεις της οργάνωσης του Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου σε μικρές και μεσαίες μονάδες νοσηλευτικών ιδρυμάτων. Στο εν λόγω έργο ο ερευνητής παρουσιάζει μια οικονομική μελέτη των νοσοκομειακών μονάδων αφού αναλύσει εκτενώς το θεωρητικό πλαίσιο εσωτερικού ελέγχου στον τομέα της υγείας. Αναλύθηκαν οι οικονομικές επιπτώσεις της εφαρμογής του Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου στο μαιευτήριο «Λητώ». Η Παπαδάτου (2001) εξέτασε πώς ο τρόπος διαχείρισης του κινδύνου και οι ενέργειες εταιρικής διακυβέρνησης από την κυβέρνηση επηρεάζουν τη μεθοδολογία και τις ενέργειες ελέγχου των ελληνικών εταιρειών που είναι εισηγμένες στις κεφαλαιαγορές.

Εξετάζοντας την εικόνα των συστημάτων εσωτερικού ελέγχου, ιδιαίτερα ως προς την ικανότητα και το ακλόνητο, ο ερευνητής διαπίστωσε ότι προτάθηκαν κυρίως αναβαθμίσεις στη σχετική νομοθεσία καθώς και οργάνωση συστημάτων εσωτερικού ελέγχου στις εταιρείες. Η έρευνα κατέδειξε την ανάγκη για τις εταιρείες να υιοθετήσουν πρότυπα προκειμένου να ενστερνιστούν τις βέλτιστες διεθνείς πρακτικές

στους τομείς της εταιρικής διακυβέρνησης, της διαχείρισης επιχειρηματικού κινδύνου και των συστημάτων και δραστηριοτήτων εσωτερικού ελέγχου.

Περαιτέρω, ο Φακός (2004) πραγματοποίησε μελέτη για τα Συστήματα Εσωτερικού Ελέγχου σε ξενοδοχειακές επιχειρήσεις στην Ελλάδα, αξιολογώντας την επίδρασή τους στη λογιστική και τη χρηματοοικονομική. Ο συγγραφέας διαπίστωσε ότι οι επιχειρήσεις με σύστημα εσωτερικού ελέγχου δεν έχουν μόνο καλύτερες οικονομικές επιδόσεις, αλλά καλύτερες συνολικές επιδόσεις. Ως εκ τούτου, ο συγγραφέας πρότεινε ένα μοντέλο ολοκληρωμένου συστήματος εσωτερικού ελέγχου. Στο σημερινό εξαιρετικά ανταγωνιστικό επιχειρηματικό περιβάλλον, η ακριβής διαχείριση βασίζεται σε μεγάλο βαθμό στους εσωτερικούς ελέγχους. Αυτοί οι έλεγχοι διαδραματίζουν καταλυτικό ρόλο στην κατανομή των επιχειρηματικών πόρων, διασφαλίζοντας την αποτελεσματική και αποδοτική χρήση τους.

Μέσα σε αυτό το ερευνητικό περιβάλλον, έχει διεξαχθεί σημαντικός όγκος έρευνας για τον εσωτερικό έλεγχο (Γρηγοράκος, 2003). Η εν λόγω έρευνα παρουσιάζει τις σημαντικότερες ερευνητικές προσπάθειες που πραγματοποιήθηκαν στην Ευρώπη, συμπεριλαμβανομένης της Ελλάδας, μέσα από μια εκτενή βιβλιογραφική ανασκόπηση. Κύριο συμπέρασμα της έρευνας είναι ότι υπάρχει σύζευξη ερευνητικών αντικειμένων στην Ευρώπη και στην Ελλάδα υπάρχουν τεράστια περιθώρια επέκτασης των ερευνητικών προσπαθειών. Απαιτείται περαιτέρω έρευνα για τον προσδιορισμό των επιπτώσεων των ευρημάτων, όπως είναι κοινή πρακτική με άλλες μελέτες αυτού του είδους. Ένα πιθανό μειονέκτημα των ευρημάτων της έρευνας είναι ότι δεν έχει γίνει πολλή δουλειά με τη χρήση των εμπειρικών δεδομένων. Προκειμένου να βελτιωθεί ο ελληνικός επιχειρηματικός τομέας, θα πρέπει να διεξαχθεί μελλοντική έρευνα για τη συλλογή εμπειρικών στοιχείων. Αυτά τα στοιχεία θα παρείχαν πιο εμπειριστατωμένα και σχετικά αποτελέσματα που θα μπορούσαν να χρησιμοποιηθούν για τη διατύπωση πρακτικών συστάσεων. Η επιτυχία στην επιχείρηση απαιτεί τη διατήρηση του πλήρους ελέγχου σε όλες τις πτυχές της λειτουργίας.

Κεφάλαιο 2^ο: Ο εσωτερικός έλεγχος στον ιδιωτικό και δημόσιο τομέα στην Ελλάδα και στο εξωτερικό

2.1 Ο εσωτερικός έλεγχος των ιδιωτικών και δημόσιων επιχειρήσεων και η αποτελεσματικότητα αυτού

Η Coso (2012) θεωρεί ότι το πόσο καλά λειτουργούν οι εσωτερικοί έλεγχοι μπορεί να φανεί από το πόσο κοντά βρίσκονται στην επίτευξη των στόχων τους. Για έναν αποτελεσματικό εσωτερικό έλεγχο, πρέπει πρωτίστως να επιτευχθεί ένας επιδιωκόμενος στόχος ή αποτέλεσμα σύμφωνα με τους Shamki και Alhajri (2017). Η αποτελεσματικότητα του ελέγχου εντός των επιχειρήσεων συχνά καθορίζεται από τα τελικά αποτελέσματα ή επιτεύγματα (Roussy, Barbe & Raimbault 2020). Η αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου θεωρείται συχνά ως μυστήριο από τους ερευνητές. Διαφορετικοί ερευνητές και επαγγελματίες έχουν εκφράσει την ανάγκη μέτρησης και αξιολόγησης της αποτελεσματικότητας των εσωτερικών ελέγχων, επειδή αυτά τα καθήκοντα είναι απαραίτητα για να εξηγήσουν τους δείκτες της αποτελεσματικότητας του εσωτερικού ελέγχου. Η έλλειψη ενός πανταχού γενικού πλαισίου θεωρήθηκε σημαντική πρόκληση για να επιτευχθεί αυτό.

Εκτός από τη χρήση παραδοσιακών προσεγγίσεων μέτρησης, προηγούμενες μελέτες έχουν επίσης χρησιμοποιήσει τα Διεθνή Πρότυπα για την Επαγγελματική Πρακτική του Εσωτερικού Ελέγχου (ISPPIA) για την αξιολόγηση της αποτελεσματικότητας του εσωτερικού ελέγχου. Αυτή η μέθοδος έχει επικριθεί επειδή επικεντρώνεται στην υλοποίηση της διαδικασίας χωρίς να δίνει προσοχή στα επιθυμητά αποτελέσματα των ενδιαφερομένων. Άλλες μελέτες εξέτασαν πόσο καλά οι διαδικασίες εσωτερικού ελέγχου ανταποκρίνονται στις ανάγκες των ελεγκτών και πόσο ικανοποιημένοι είναι οι πελάτες με την εργασία (Abbott et al., 2016; Carcello et al., 2018).

Υπάρχει σύνδεση μεταξύ της εσωτερικής αποτελεσματικότητας και των στόχων, και των δραστηριοτήτων προστιθέμενης αξίας. Σε μια μελέτη που διεξήχθη από τους Al-Twajry et al. (2003), διαπιστώθηκε ότι οι IAF μπορούν να είναι επωφελείς για οργανισμούς, βελτιώνοντας τις λειτουργίες και τις οικονομικές επιδόσεις. Σύμφωνα με τους Alzeban and Gwilliam (2014), Dellai and Omri (2016) και Gros, Koch and Wallek (2017), μια αποτελεσματική λειτουργία εσωτερικού ελέγχου μπορεί να

βελτιώσει το ανταγωνιστικό πλεονέκτημα ενός οργανισμού παρέχοντας οικονομικές αναφορές υψηλής ποιότητας και ενισχύοντας τις κυβερνητικές διαδικασίες.

Είναι σημαντικό να εξεταστεί η αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου για δύο λόγους. Ο πρώτος λόγος είναι η αξιολόγηση της ποιότητας των λειτουργιών απόδοσης. Ο δεύτερος λόγος είναι να καθοριστεί εάν η IAF εφαρμόζεται ικανοποιητικά. Η εκτίμηση μπορεί να χρησιμεύσει ως κίνητρο για τους οργανισμούς και τα άτομα να βελτιώσουν την απόδοσή τους (Mihret et al., 2003).

Σημειώνεται περαιτέρω ότι ο εσωτερικός έλεγχος είναι πολύτιμος για τον οργανισμό επειδή βοηθά στην επίτευξη σημαντικών στόχων που θέτει η Coso (2012). Όταν ο εσωτερικός έλεγχος είναι αποτελεσματικός, μπορεί να έχει πολλά οφέλη (Al-Twajry et al., 2003). Σύμφωνα με τους Alzeban και Gwilliam (2014), ο ισχυρός και αποτελεσματικός εσωτερικός έλεγχος μπορεί να βελτιώσει τη διακυβέρνηση, τη λογοδοσία, την απόδοση, τον προγραμματισμό και την ικανότητα ελέγχου. Αυτό το επιχείρημα βασίζεται στον τρέχοντα ορισμό του εσωτερικού ελέγχου, σύμφωνα με τον οποίο η λειτουργία μπορεί να βελτιώσει τις διαδικασίες ελέγχου, διαχείρισης κινδύνου και διακυβέρνησης.

Όταν ο εσωτερικός έλεγχος είναι αποτελεσματικός στη διαχείριση του κινδύνου, επιτυγχάνει επίσης τους στόχους του για έλεγχο και διακυβέρνηση. Η αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου μπορεί να φανεί σε περιπτώσεις όπου υπάρχει σαφής διαχωρισμός των καθηκόντων μεταξύ των εργαζομένων, επαρκής παρακολούθηση της δραστηριότητας των εργαζομένων και σαφής επικοινωνία των προσδοκιών σχετικά με τη συμμόρφωση με την πολιτική της εταιρείας (Badara, 2012; Sarens & Abdolmohammadi 2011).

Έχουν προταθεί πολλά κριτήρια για την αξιολόγηση της αποτελεσματικότητας του εσωτερικού ελέγχου (Abdolmohammadi & Sarens 2011). Το 2009, οι Alzeban και Gwilliam δημοσίευσαν μια μελέτη σχετικά με τη χρήση των μέσων κοινωνικής δικτύωσης στην τριτοβάθμια εκπαίδευση. Το 2014, η Arena και ο Azzone δημοσίευσαν μια εργασία για το ίδιο θέμα. Ορισμένα από αυτά τα κριτήρια σχετίζονται με οικονομικούς παράγοντες όπως το εισόδημα και η απασχόληση. Η αποτελεσματικότητα των IAF έχει προταθεί ως κριτήριο για τη μέτρηση της επίδρασης της εταιρικής διακυβέρνησης στην ποιότητα ή την αποτελεσματικότητα. Η αποτελεσματικότητα των εσωτερικών ελεγκτών επηρεάζεται σε μεγάλο βαθμό από την

υποστήριξη που λαμβάνουν από τους ανωτέρους τους και την εμπιστοσύνη και τον σεβασμό που λαμβάνουν από τους ελεγχόμενους. Αυτό που καθορίζει τον τρόπο με τον οποίο θα πρέπει να εφαρμοστούν οι συστάσεις τους είναι αυτοί οι παράγοντες.

Οι Turetken, Jethefer και Ozkan (2019) χρησιμοποίησαν ένα διαφορετικό σύνολο δεικτών για να εκτιμήσουν την αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου. Υποστήριξαν ότι ο τύπος της οντότητας που μετράται μπορεί να χρησιμοποιηθεί για την ταξινόμηση των εθνικών δεικτών αποτελεσματικότητας του ελέγχου σε τρεις κατηγορίες: δείκτες διαδικασίας, εκροών και αποτελέσματος. Η αξιολόγηση των δραστηριοτήτων που πραγματοποιήθηκαν από τον ελεγκτή παρέχει τη βάση για δείκτες διαδικασίας. Οι δραστηριότητες ελέγχου περιλαμβάνουν τη διασφάλιση της συμμόρφωσης με τα πρότυπα, τον σχεδιασμό και τη διενέργεια ελέγχων και τη διαβίβαση ευρημάτων. Οι δείκτες εκροών για τον εσωτερικό έλεγχο φαίνεται να ευθυγραμμίζονται με τις προσδοκίες των ενδιαφερομένων και να ανταποκρίνονται στις αλλαγές αυτών των προσδοκιών. Οι δείκτες αποτελέσματος αξιολογούν τον αντίκτυπο ενός συγκεκριμένου αποτελέσματος της διαδικασίας ελέγχου στην απόδοση της επιχείρησης. Οι δείκτες επιτυχίας για το τμήμα εσωτερικού ελέγχου ενός οργανισμού μπορεί να περιλαμβάνουν μειωμένο κόστος, αυξημένα κέρδη και βελτιωμένη απόδοση.

Ως εκ τούτου, ο εσωτερικός έλεγχος είναι ζωτικής σημασίας για τη διασφάλιση της αποτελεσματικότητας των οικονομικών και επιχειρησιακών ελέγχων (Dittenhofer 2001b). Επιπλέον, τα πρότυπα ΠΑ λειτουργούν ως μια μορφή διασφάλισης ότι οι οργανισμοί συμμορφώνονται με τυχόν ισχύοντες κανονισμούς, πολιτικές και διαδικασίες. Όλες αυτές οι λειτουργίες βοηθούν να διασφαλιστεί ότι οι οργανωτικοί πόροι χρησιμοποιούνται αποτελεσματικά και προστατεύονται κατάλληλα. Η αποτελεσματικότητα της IAF τυπικά μετριέται από την ποιότητα της απόδοσης που παράγει (Alzeban & Gwilliam 2014, Salehi 2016). Η μελέτη των Alzeban και Gwilliam (2014) χρησιμοποίησε ένα συγκεκριμένο μέτρο της αποτελεσματικότητας του εσωτερικού ελέγχου με βάση την ποιότητα της απόδοσης που παρέχεται από τα τμήματα εσωτερικού ελέγχου. Η αποτελεσματικότητα των εσωτερικών ελέγχων μετριέται με βάση διάφορους παράγοντες, όπως η ικανότητα προγραμματισμού, η οργανωτική δραστηριότητα, η συνέπεια των αποτελεσμάτων με καθορισμένους στόχους, η χρήση συστάσεων εσωτερικού ελέγχου, η αξιολόγηση και η αντιμετώπιση των κινδύνων και η διενέργεια εσωτερικών ελέγχων.

2.2 Διεθνείς μελέτες αναφορικά με την αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου

Η αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου έχει απασχολήσει σημαντικά τόσο τον δημόσιο όσο και τον ιδιωτικό τομέα στις δυτικές χώρες. Για αυτόν ακριβώς το λόγο, η αποτελεσματικότητα και η απόδοση του εσωτερικού ελέγχου έχει διερευνηθεί και αξιολογηθεί σε αρκετές μελέτες. Το 2004, ο Van Peursem εξέτασε τις βασικές λειτουργίες των εσωτερικών ελεγκτών στη Νέα Ζηλανδία. Συνολικά ελήφθησαν 161 απαντήσεις από ελεγκτές που ήταν μέλη του κλάδου ΠΑ. Αυτές οι απαντήσεις ήταν χρήσιμες για την παροχή πληροφοριών σχετικά με τον κλάδο. Τα ευρήματα υποδηλώνουν ότι το δίλημμα του ρόλου του εσωτερικού ελέγχου πηγάζει από την προσδοκία ότι οι εσωτερικοί ελεγκτές μπορούν να βοηθήσουν τη διοίκηση και να την αξιολογήσουν μεμονωμένα.

Άλλες μελέτες έχουν προτείνει ότι οι εσωτερικοί ελεγκτές πρέπει να αναλαμβάνουν περισσότερο συμβουλευτικό ρόλο παρά ρόλο επιβολής του νόμου (Arena & Azzone 2009, Cohen & Sayag 2010).

Ως αποτέλεσμα, οι εσωτερικοί ελεγκτές πρέπει να παρέχουν περισσότερη καθοδήγηση με απώτερο σκοπό να βοηθήσουν τη διοίκηση να εντοπίσει τους κινδύνους, να επανεξετάσει τις επιχειρηματικές δραστηριότητες και να βελτιώσει την αποτελεσματικότητα των οργανισμών τους.

Σημειώνεται δε ότι η ευρωπαϊκή βιβλιογραφία για τον εσωτερικό έλεγχο καταδεικνύει ότι η IAF έχει προσαρμοστεί γρήγορα στις μεταβαλλόμενες παγκόσμιες επιχειρηματικές πρακτικές. Αυτό οφείλεται σε μεγάλο βαθμό στη σημαντική πρόοδο στον τομέα της πληροφορικής και στην αυξανόμενη πολυπλοκότητα των λογιστικών συναλλαγών. Η αυξημένη πολυπλοκότητα των οργανισμών έχει δημιουργήσει νέες προκλήσεις για τους ελεγκτές, οι οποίοι έπρεπε να χρησιμοποιήσουν τις εξειδικευμένες δεξιότητες και τις γνώσεις τους για να προσαρμοστούν και να αποδώσουν με επιτυχία.

Το 2006, οι Goodwin-Stewart και Kent εξέτασαν τις εταιρικές ετήσιες εκθέσεις 450 εταιρειών εισηγμένων στο Χρηματιστήριο της Αυστραλίας και διαπίστωσαν ότι μόνο το ένα τρίτο εξ αυτών διεξήγαγαν εσωτερικούς ελέγχους. Τα αποτελέσματα της μελέτης έδειξαν ότι υπάρχει ισχυρή συσχέτιση μεταξύ παραγόντων όπως το μέγεθος της επιχείρησης και το επίπεδο δέσμευσης στη διαχείριση κινδύνου και η παρουσία του εσωτερικού ελέγχου. Η μελέτη έδειξε δε ότι οι περισσότερες μεγάλες εταιρείες στο

Χρηματιστήριο της Αυστραλίας χρησιμοποιούσαν μόνο έναν ή δύο εσωτερικούς ελεγκτές, ενώ άλλες εταιρείες δεν είχαν λειτουργία εσωτερικού ελέγχου. Δεν φαίνεται να υπάρχει ισχυρή συσχέτιση μεταξύ της χρήσης μέτρων εσωτερικού ελέγχου και της ισχυρής εταιρικής διακυβέρνησης στην περίπτωση της Αυστραλίας.

Ωστόσο, οι πρόσφατοι κανονισμοί έχουν γίνει πιο απαιτητικοί, τόσο για τις γνωστοποιήσεις εσωτερικού ελέγχου όσο και για την εφαρμογή των IAF. Η αρχή 7 του συμβουλίου εταιρικής διακυβέρνησης του Αυστραλιανού Χρηματιστηρίου Αξιών απαιτεί από τις εισηγμένες εταιρείες να αποκαλύπτουν την ύπαρξη IAF (εάν η εταιρεία διαθέτει τέτοιο πρόγραμμα), καθώς και τη δομή και το ρόλο του εσωτερικού ελέγχου. Αυτό βοηθά να διασφαλιστεί ότι οι εισηγμένες εταιρείες είναι υπόλογες για τις διαδικασίες εσωτερικής διακυβέρνησης και ελέγχου τους.

Σύμφωνα με την Αρχή 7 της IAF, οι εισηγμένες εταιρείες υποχρεούνται να αποκαλύπτουν εάν δεν διαθέτουν IAF. Ο ρόλος της εταιρείας στον μετριασμό των κινδύνων και στην εφαρμογή ισχυρών διαδικασιών εσωτερικού ελέγχου είναι κρίσιμος.

Στην Ιταλία, οι Arena και Azzone (2009) χρησιμοποίησαν έρευνα 153 μεγάλων ιταλικών εισηγμένων και μη εισηγμένων εταιρειών για να προσδιορίσουν τους οργανωτικούς παράγοντες του εσωτερικού ελέγχου. Η μελέτη διαπίστωσε ότι η αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου επηρεάστηκε από διάφορους οργανωτικούς παράγοντες, όπως τα χαρακτηριστικά της ομάδας που εκτελεί τον έλεγχο, οι δραστηριότητες και οι διαδικασίες ελέγχου και οι οργανωτικοί δεσμοί. Αν και η μελέτη δεν επικεντρώθηκε στον δημόσιο τομέα, τα χαρακτηριστικά της αποτελεσματικότητας που βρέθηκαν στη μελέτη είναι πολύ πιθανό να ισχύουν και για τον δημόσιο τομέα.

Σε μια μελέτη 108 οργανισμών στο Ισραήλ, οι Cohen και Sayag (2010) διαπίστωσαν ότι η υποστήριξη από την ανώτατη διοίκηση και η αυτονομία των εσωτερικών ελεγκτών συνδέονται με πιο αποτελεσματικές λειτουργίες εσωτερικού ελέγχου τόσο στον δημόσιο όσο και στον ιδιωτικό τομέα. Οι ερευνητές συνέλεξαν δεδομένα από τους γενικούς διευθυντές και τους εσωτερικούς ελεγκτές των οργανισμών προκειμένου να κατανοήσουν με τον βέλτιστο δυνατό τρόπο την εσωτερική λειτουργία των οργανισμών.

Στην Ελλάδα, η αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου βρέθηκε να επηρεάζεται από την ποιότητα του εσωτερικού ελέγχου, την ικανότητα της ομάδας

ελέγχου, την ανεξαρτησία του εσωτερικού ελεγκτή και την υποστήριξη της ανώτατης διοίκησης. Η αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου βρέθηκε ότι εξαρτάται περισσότερο από την ανεξαρτησία του εσωτερικού ελέγχου. Τα αποτελέσματα αυτής της μελέτης αναφέρθηκαν από τους Drogalas, Karagiorgos και Arampatzis το 2015, χρησιμοποιώντας δεδομένα από 40 απαντήσεις σε έρευνες επιχειρήσεων. Η αποτυχία εσωτερικού ελέγχου στην Toshiba οδήγησε σε λογιστικό σκάνδαλο το 2015 (Bhattacharyya, 2015).

Σύμφωνα με πρόσφατη έκθεση, η εταιρεία είχε διογκώσει τα κέρδη της κατά περίπου 1,2 δισεκατομμύρια δολάρια κατά την περίοδο 2009-2014. Το τμήμα εσωτερικού ελέγχου παρείχε μόνο συμβουλευτικές υπηρεσίες αντί να διενεργεί ελέγχους. Ο καθορισμός ανέφικτων στόχων για τα στελέχη προκειμένου να κερδίσουν αυξήσεις με βάση την απόδοση ήταν η κινητήρια δύναμη πίσω από τη χειραγώγηση των δεδομένων κερδών. Το σύστημα εσωτερικού ελέγχου απέτυχε να ανιχνεύσει τον χειρισμό. Η ανώτατη διοίκηση υποστήριξε επίσης τη χειραγώγηση των κερδών περιορίζοντας τον ρόλο του εσωτερικού ελέγχου σε συμβουλευτικές υπηρεσίες χωρίς λογαριασμούς ελέγχου.

Οι Blackwelder et al. (2016), οι ερευνητές τόνισαν την αξία του εσωτερικού ελέγχου στην περίπτωση της Volkswagen. Παρά τις προειδοποιήσεις, η Volkswagen συνέχισε να παρακάμπτει παράνομα τους κανόνες εκπομπών ρύπων.

Οι Abbott et al. (2016) διαπίστωσε ότι οι εισηγμένες στο NASDAQ εταιρείες υπερτερούν των άλλων εταιρειών όσον αφορά την αγοραία αξία: διαπίστωσε ότι ο αποτελεσματικός εσωτερικός έλεγχος απαιτεί συνδυασμό ικανότητας και ανεξαρτησίας. Η επίδραση της ικανότητας στην ποιότητα του εσωτερικού ελέγχου μετριάστηκε από την ανεξαρτησία της IAF.

Σύμφωνα με την έρευνα, 189 προϊστάμενοι εσωτερικοί ελεγκτές βρήκαν τις πληροφορίες χρήσιμες (Carcello et al., 2018). Οι ερευνητές εξέτασαν την αξία της χρήσης του IAF ως εκπαιδευτικού χώρου διαχείρισης. Διαπίστωσαν ότι το IAF ήταν ένα αποτελεσματικό έδαφος εκπαίδευσης για δεξιότητες διαχείρισης. Αυτή η μελέτη εξέτασε 355 διευθυντές ελεγκτών από οργανισμούς στην Αυστρία, τη Γερμανία και την Ελβετία για να διερευνήσει τις περιφερειακές διαφορές στις ελεγκτικές πρακτικές. Η μελέτη διαπίστωσε ότι τα κορυφαία διευθυντικά στελέχη ήταν πιο πιθανό να εκλάβουν τις συστάσεις των εσωτερικών ελεγκτών ως ευκαιρία κατάρτισης για τη

διοίκηση σε σχέση με εκείνους που δεν συμμετείχαν σε προγράμματα κατάρτισης στελεχών. Έχει προταθεί ότι οι εσωτερικοί ελεγκτές είναι πιο πιθανό να είναι επιτυχείς σε διευθυντικούς ρόλους επειδή έχουν αυτό που είναι γνωστό ως «φυσική ικανότητα». Η μελέτη, ωστόσο, περιοριζόταν σε έναν τύπο συστάσεων εσωτερικού ελέγχου για οργανωτικές λειτουργίες.

Σε μια μελέτη που διεξήχθη από τους Chang et al. (2019) στην Ταϊβάν, διαπιστώθηκε ότι πώς διαφορετικά χαρακτηριστικά εσωτερικού ελέγχου μπορούν να επηρεάσουν την αποτελεσματικότητα των εσωτερικών ελέγχων. Η μελέτη εξέτασε τη σχέση μεταξύ της ποιότητας των λειτουργιών εσωτερικού ελέγχου και των ελλείψεων εσωτερικού ελέγχου τόσο στις λειτουργίες όσο και στη συμμόρφωση με τους κανονισμούς χρησιμοποιώντας ένα μοναδικό σύνολο δεδομένων από εισηγμένες εταιρείες.

Τα ευρήματα έδειξαν ότι για να βελτιωθούν οι επιδόσεις της IAF, το μέγεθος της ομάδας εσωτερικού ελέγχου θα πρέπει να αυξηθεί για λειτουργικούς λόγους και λόγους συμμόρφωσης. Η μελέτη διαπίστωσε ότι όσο πιο συμβατός είναι ένας εσωτερικός ελεγκτής με τους κανονισμούς, τόσο πιο αποτελεσματικοί είναι οι εσωτερικοί έλεγχοι για τη διασφάλιση της συμμόρφωσης (Chang et al., 2019).

Οι προκλήσεις της δημιουργίας τμημάτων εσωτερικού ελέγχου στον δημόσιο τομέα των αναπτυσσόμενων χωρών έχουν διερευνηθεί από ερευνητές στη Νότια Αφρική, το Σουδάν και την Αιθιοπία. Έχουν διεξαχθεί μελέτες για την αξιολόγηση της αποτελεσματικότητας των υπηρεσιών εσωτερικού ελέγχου μέσω διαφορετικών μεθόδων. Διαφορετικές μελέτες έχουν χρησιμοποιήσει συνεντεύξεις και έρευνες για να προσπαθήσουν να κατανοήσουν την αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου σε ποικίλα περιβάλλοντα που είναι διαφορετικά από τις δυτικές χώρες (Mihret και Yismaw, 2007).

Σύμφωνα με τον Van der Schyf (2000), η καθιέρωση εσωτερικού ελέγχου στον δημόσιο τομέα επηρεάζεται από διάφορους παράγοντες. Στη μελέτη του, χρησιμοποίησε τη μέθοδο της συνέντευξης προκειμένου να εντοπίσει έξι βασικές κατηγορίες που συμβάλλουν σε αυτό το φαινόμενο. Εντόπισε εμπόδια όπως ο βαθμός ανεξαρτησίας των μεμονωμένων εσωτερικών ελεγκτών, η κακή εικόνα του εσωτερικού ελέγχου, η αδυναμία της ανώτατης διοίκησης να επωφεληθεί από το τμήμα εσωτερικού ελέγχου, η έλλειψη έμπειρων εσωτερικών ελεγκτών, η έλλειψη επαγγελματισμού από

την πλευρά του εσωτερικού ελέγχου, οι ελεγκτές και η αδυναμία της ελεγκτικής επιτροπής να εκμεταλλευτεί τη χρησιμότητα του εσωτερικού ελέγχου.

Ομοίως, οι Brierley et al. (2001) διαπίστωσε ότι υπήρχαν ορισμένα προβλήματα με την καθιέρωση εσωτερικού ελέγχου στον δημόσιο τομέα του Σουδάν, συμπεριλαμβανομένης της έλλειψης προσωπικού εσωτερικού ελέγχου, των χαμηλών μισθών και της έλλειψης υποκείμενων κανονισμών. Άλλα προβλήματα περιελάμβαναν εσφαλμένες αντιλήψεις σχετικά με τον ρόλο του εσωτερικού ελέγχου, την έλλειψη κατάλληλης τεχνολογικής υποδομής και την απροθυμία για τον εντοπισμό απάτης και διαφθοράς.

Επιπλέον, η μελέτη διαπίστωσε ότι το τμήμα εσωτερικού ελέγχου ήταν ανεπαρκώς εκπαιδευμένο και παρακινημένο και ότι οι κοινωνικές σχέσεις ήταν αντιεπαγγελματικές. Η αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου βρέθηκε ότι επηρεάζεται από όλους αυτούς τους παράγοντες (Brierley et al., 2001).

Στην Αιθιοπία, οι Mihret και Yismaw (2007) εντόπισαν παράγοντες που επηρεάζουν την αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου και διαπίστωσαν ότι αυτή η λειτουργία επηρεάζεται από την υποστήριξη της διοίκησης και την ποιότητα του εσωτερικού ελέγχου. Αυτά τα ευρήματα συνάδουν με τα αποτελέσματα που αναφέρθηκαν από τον Van der Schyf (2000), μελέτη η οποία έδειξε μια σχέση μεταξύ της αποτελεσματικότητας του εσωτερικού ελέγχου και της αποτελεσματικότητας του οργανισμού στην επίτευξη των επιχειρηματικών στόχων και με τη βέλτιστη χρήση των πόρων.

Οι συγγραφείς διαπίστωσαν επίσης ότι ο εσωτερικός έλεγχος δεν είχε σημαντική επίδραση στην αποτελεσματικότητά του, είτε από τις ελεγχόμενες οντότητες είτε από το οργανωτικό πλαίσιο. Οι εσωτερικοί ελεγκτές παρείχαν υπηρεσίες χαμηλής ποιότητας λόγω έλλειψης τεχνικής επάρκειας. Οι Ahmad et al. (2009) διεξήγαγαν μια μελέτη στο πλαίσιο της ταχείας ανάπτυξης υποδομών στη Μαλαισία, δεδομένης της ανάγκης οι οργανισμοί να ικανοποιούν ένα ευρύτερο κοινό ενδιαφερομένων εκτός του δημόσιου τομέα (Ahmad et al., 2009).

Οι συγγραφείς συμμετείχαν σε έρευνα προϊσταμένων εσωτερικού ελέγχου, εσωτερικών ελεγκτών και άλλων υπαλλήλων μονάδων εσωτερικού ελέγχου διαφόρων κυβερνητικών φορέων. Η μελέτη αποκάλυψε την υποστελέχωση, την ανεπαρκή υποστήριξη των ανώτερων διευθυντικών στελεχών, την έλλειψη συνεργασίας των

ελεγκτών και την έλλειψη κατάρτισης και γνώσης αποτελεσματικών μεθόδων εσωτερικού ελέγχου μεταξύ των εσωτερικών ελεγκτών ως εμπόδια στον αποτελεσματικό εσωτερικό έλεγχο. Οι αρνητικές αντιλήψεις για την IAF οδήγησαν τη διοίκηση να αγνοήσει τις συστάσεις εσωτερικού ελέγχου. Επομένως, δεν ήταν δυνατή η θετική συμβολή του εσωτερικού ελέγχου.

Οι Unegbu και Kida (2011) πραγματοποίησαν μια μελέτη περίπτωσης στο Υπουργείο Οικονομικών της Πολιτείας Kano στη Νιγηρία. Διαπιστώθηκε ότι οι εσωτερικοί ελεγκτές σε πολλά τμήματα ήταν αναποτελεσματικοί στον εντοπισμό απάτης στον δημόσιο τομέα λόγω έλλειψης προσωπικού και ηλεκτρονικής επεξεργασίας. Ο δημόσιος τομέας στην Πολιτεία Kano διέθετε σημαντικό αριθμό τμημάτων εσωτερικού ελέγχου που δεν λειτουργούσαν αποτελεσματικά.

Οι Mihret et al. (2012) τόνισαν τη σημασία της εξέτασης του εσωτερικού ελέγχου στην Αιθιοπία βάσει θεσμικών κανόνων. Η μελέτη έδειξε ότι οι κυβερνητικοί κανονισμοί ήταν το κύριο στοιχείο απαραίτητο για τη δημιουργία μιας IAF. Σύμφωνα με τις απαντήσεις των εσωτερικών ελεγκτών του δημόσιου και του ιδιωτικού τομέα, η μελέτη ανακάλυψε ότι αντιμετωπίζουν πιέσεις από το περιβάλλον του θεσμικού ισομορφισμού, συγκεκριμένα, καταναγκαστικές, κανονιστικές και μιμητικές πιέσεις. Θεωρήθηκε απαραίτητο για την αποτελεσματική πρακτική εσωτερικού ελέγχου να υπάρχουν αυτές οι πιέσεις.

Σε μια μελέτη του 2012, ο Badara εξέτασε τον ρόλο των εσωτερικών ελεγκτών στη διασφάλιση αποτελεσματικού οικονομικού ελέγχου υπό την Τοπική Κυβέρνηση Alkaleri στην Πολιτεία Bauchi της Νιγηρίας. Ο εσωτερικός έλεγχος είναι απαραίτητος για τη διασφάλιση ότι οι λογιστικές συναλλαγές συμμορφώνονται με τις νομικές απαιτήσεις, τα λογιστικά πρότυπα και τους οργανωτικούς κανονισμούς. Η μελέτη έδειξε ότι οι εσωτερικοί ελεγκτές διαδραματίζουν σημαντικό ρόλο στη διασφάλιση υγιούς δημοσιονομικού ελέγχου στον δημόσιο τομέα. Σε μια μελέτη που διεξήχθη από τους Shamki και Alhajri (2017) στην Γκάνα, διαπιστώθηκε ότι υπήρξε υψηλή συμμόρφωση με διεθνή πρότυπα και τοπικούς κανονισμούς, επαρκή προσόντα εσωτερικών ελεγκτών και αποτελεσματικότητα παράνομων ένοπλων σχηματισμών στις τοπικές κυβερνήσεις. Τα θετικά αποτελέσματα που επιτυγχάνονται από την ομάδα εσωτερικού ελέγχου μπορούν να αποδοθούν στον επαγγελματισμό, την ανεξαρτησία και τη δέσμευση της ομάδας για επαγγελματική ανάπτυξη. Οι συγγραφείς διαπίστωσαν

ότι όταν η διοίκηση δεν υποστηρίζει την ελεγχόμενη οντότητα, επηρεάζει αρνητικά την αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου.

Σε μια μελέτη των τунησιακών οργανισμών, ο Omri (2016) διαπίστωσε ότι παράγοντες όπως ο τομέας της εκπαίδευσης σε θέματα διαχείρισης και ο τομέας στον οποίο δραστηριοποιήθηκε ο οργανισμός συνέβαλαν σημαντικά. Μια μελέτη του 2017 από τους Shamki και Alhajri στο Ομάν διαπίστωσε ότι η αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου συσχετίζεται σημαντικά με την εμπειρία των υπαλλήλων εσωτερικού ελέγχου.

Ωστόσο, βρέθηκε μια μικρή σχέση κατά την ανάλυση των απαντήσεων των διευθυντών. Η μελέτη διαπίστωσε ότι δεν υπήρχε σχέση μεταξύ της αποτελεσματικότητας του εσωτερικού ελέγχου και της ανταπόκρισης της ανώτατης διοίκησης. Υπάρχει σαφής ανάγκη οι εργαζόμενοι να είναι πιο ευσυνείδητοι προκειμένου να καταστεί δυνατή η αποτελεσματική συνεργασία με εσωτερικούς ελεγκτές στον δημόσιο τομέα του Ομάν.

Σε μια μελέτη που διεξήχθη από τους Yee et al. (2008) στη Σιγκαπούρη, πραγματοποιήθηκαν συνεντεύξεις με ανώτερα, μεσαία και κατώτερα στελέχη που ήταν χρήστες εσωτερικού ελέγχου από 25 οργανισμούς. Η μελέτη καταδεικνύει ότι τα ανώτερα και κατώτερα στελέχη βλέπουν το ρόλο της IAF ως συνεργάτη, ενώ τα μεσαία στελέχη έχουν γενικά αρνητική στάση απέναντι στις υπηρεσίες εσωτερικού ελέγχου, θεωρώντας τους εσωτερικούς ελεγκτές ως «φύλακες». Οι δραστηριότητες εσωτερικού ελέγχου θα μπορούσαν να βελτιωθούν εάν οι ελεγκτές και οι ελεγχόμενοι συνεργάζονταν πιο συνεργατικά και συμμετοχικά.

Τέλος, στην Ινδονησία, ο Gamayuni (2018) χρησιμοποίησε ερωτηματολόγια για να εξετάσει την αποτελεσματικότητα της IAF σε σχέση με την ποιότητα της χρηματοοικονομικής αναφοράς. Η μελέτη διαπίστωσε ότι η IAF ήταν αποτελεσματική στην βελτίωση της ποιότητας της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης. Η μελέτη διαπίστωσε ότι η IAF ήταν πιο αποτελεσματική όταν η χρηματοοικονομική αναφορά ήταν υψηλότερης ποιότητας. Εντοπίστηκαν διάφορες αδυναμίες στη διαχείριση των πόρων, την υποβολή εκθέσεων, τον συντονισμό, την ανάπτυξη προγράμματος, τον ποιοτικό έλεγχο και τη συμμόρφωση της IAF. Σύμφωνα με τον Gamayuni (2018), η βελτίωση της ποιότητας της χρηματοοικονομικής αναφοράς στην τοπική αυτοδιοίκηση απαιτεί την αντιμετώπιση τυχόν ελλείψεων.

2.3 Εννοιολογικός προσδιορισμός του εσωτερικού ελέγχου στο δημόσιο τομέα

Ο Goodwin (2004) διαπίστωσε ότι υπάρχουν σημαντικές διαφορές στον εσωτερικό έλεγχο μεταξύ του δημόσιου και του ιδιωτικού τομέα. Σύμφωνα με τον ίδιο, υπάρχουν δύο πιθανές εξηγήσεις για αυτές τις διαφορές. Πρώτον, οι υπηρεσίες του δημόσιου τομέα λειτουργούν σε ένα άκαμπτο πλαίσιο όπου οι δραστηριότητες επιτρέπονται από νομοθεσία που δεν είναι ευέλικτη. Δεύτερον, αυτές οι εταιρείες δίνουν προτεραιότητα στις υπηρεσίες έναντι του κόστους και της κερδοφορίας.

Σύμφωνα με το Εθνικό Γραφείο Ελέγχου της Αυστραλίας, οι ελεγκτικές δραστηριότητες στο δημόσιο τομέα συνήθως περιλαμβάνουν την παροχή υπηρεσιών διασφάλισης, οι οποίες περιλαμβάνουν αντικειμενική αξιολόγηση αποδεικτικών στοιχείων για την παροχή ανεξάρτητης αξιολόγησης της διακυβέρνησης, της διαχείρισης κινδύνων και των διαδικασιών ελέγχου. Αυτό θα μπορούσε να περιλαμβάνει αναθεωρήσεις πολιτικών, προγραμμάτων, λειτουργιών, εσωτερικών ελέγχων, πληροφοριών διαχείρισης, πλαισίων διακυβέρνησης και συστημάτων τεχνολογίας πληροφοριών. Αυτές οι ανασκοπήσεις θα στοχεύουν στον εντοπισμό τυχόν τομέων βελτίωσης προκειμένου να βελτιστοποιηθεί η αποδοτικότητα και η αποτελεσματικότητα.

Περαιτέρω, ο ρόλος του εσωτερικού ελέγχου στο δημόσιο τομέα εξελίσσεται τα τελευταία χρόνια, μετά τις μεταρρυθμίσεις στον ιδιωτικό τομέα. Ο ρόλος του εσωτερικού ελέγχου στο δημόσιο τομέα αποσκοπεί στο να επανεξετάζει τα συστήματα εσωτερικού ελέγχου μιας οντότητας και να παρέχει ανεξάρτητη διασφάλιση ότι οι εσωτερικοί έλεγχοι της οντότητας είναι επαρκείς και αποτελεσματικοί. Αυτό ισχύει ιδιαίτερα για ελέγχους χρηματοοικονομικών συστημάτων, αλλά οι καλύτερες λειτουργίες εσωτερικού ελέγχου εστιάζουν τις δραστηριότητές τους στους σημαντικότερους κινδύνους για τον οργανισμό και στους ελέγχους που υπάρχουν για τη διαχείρισή τους.

Ο ρόλος του εσωτερικού ελέγχου έχει μετατοπιστεί για να επικεντρωθεί περισσότερο στη βελτίωση και την επίβλεψη των διαδικασιών διαχείρισης κινδύνου. Η εφαρμογή μιας προσέγγισης εσωτερικού ελέγχου βάσει κινδύνου στον δημόσιο τομέα μιας χώρας όπως η Ελλάδα αποτελεί σημαντική συμβολή στην εταιρική διακυβέρνηση.

Σύμφωνα με τον Asare (2009), υπάρχουν τρία κύρια στοιχεία που εμπλέκονται στο ρόλο του εσωτερικού ελέγχου στο δημόσιο τομέα, δηλαδή η αξιολόγηση και η βελτίωση του τρόπου με τον οποίο αντιμετωπίζεται, παρακολουθείται και διαχειρίζεται ο κίνδυνος. Η διοίκηση μπορεί να βελτιώσει την επιχειρηματική απόδοση μέσω της χρήσης εσωτερικού ελέγχου. Ο σκοπός αυτού του είδους βοήθειας είναι να βοηθήσει τις οντότητες να βελτιώσουν την οικονομική τους απόδοση, την αποδοτικότητα και την αποτελεσματικότητά τους. Αυτό θα μπορούσε να περιλαμβάνει τη βελτίωση των υπηρεσιών, την αποτελεσματικότερη διαχείριση των συμβάσεων και των έργων, την εξάλειψη των αποβλήτων και τη μείωση του κόστους.

Το εύρος του ελέγχου θα πρέπει να καλύπτει όλες τις πτυχές της επιχείρησης ή να στοχεύει σε ένα στενότερο σύνολο δραστηριοτήτων που σχετίζονται με τον διασφαλιστικό ρόλο του εσωτερικού ελέγχου, όπως η διακυβέρνηση, οι έλεγχοι ή η διαχείριση κινδύνου (ANAO, 2012). Για τη βελτίωση της αποδοτικότητας και της αποτελεσματικότητας στον δημόσιο τομέα, ο εσωτερικός έλεγχος θα πρέπει να χρησιμοποιεί μια συστηματική, μεθοδική προσέγγιση για την αξιολόγηση και τη βελτίωση της διαχείρισης με βάση τον κίνδυνο, τον έλεγχο και τη διαχείριση διαδικασιών.

Ο σκοπός του εσωτερικού ελέγχου είναι να παρέχει πληροφορίες στα ανώτερα στελέχη σχετικά με κινδύνους που θα μπορούσαν να επηρεάσουν την επίτευξη των στόχων του οργανισμού και την αποτελεσματικότητα της διαχείρισης κινδύνου (Turlea, Stefanescu, 2009). Ο ρόλος του εσωτερικού ελέγχου περιλαμβάνει τη διασφάλιση ότι υπάρχουν αποτελεσματικές ρυθμίσεις διαχείρισης κινδύνου.

Σημειώνεται ότι ο κίνδυνος ορίζεται συνήθως ως η συσχέτιση μεταξύ της πιθανότητας να συμβεί ένα γεγονός και των πιθανών συνεπειών αυτού του γεγονότος. Ο δημόσιος τομέας κατανοεί τον κίνδυνο ως ένα γεγονός ή μια κατάσταση που προέρχεται είτε από εσωτερικές είτε από εξωτερικές πηγές που θα μπορούσαν να επηρεάσουν αρνητικά την ικανότητα μιας οντότητας να ολοκληρώσει την αποστολή της, να βλάψει τη φήμη της ή να θέσει σε κίνδυνο τους υπαλλήλους της.

Σύμφωνα με τους Turlea και Stefanescu (2009), ο κίνδυνος αναφέρεται σε οποιοδήποτε γεγονός, ενέργεια ή συμπεριφορά που θα μπορούσε να επηρεάσει αρνητικά την ικανότητα μιας εταιρείας να επιτύχει τους στόχους της. Οι Turlea and Stefanescu (2009) προσδιόρισαν τους ακόλουθους κινδύνους ως τους πιο σημαντικούς:

παγκόσμιους κινδύνους, κινδύνους που προκύπτουν από το ρυθμιστικό περιβάλλον, κινδύνους που σχετίζονται με τη μη συμμόρφωση με χρηματοοικονομικούς λογιστικούς ή χρηματοοικονομικούς κανόνες, κινδύνους που εντοπίζονται από ελλείψεις σε λειτουργικές και υποστηρικτικές διαδικασίες, κίνδυνοι που σχετίζονται με τους κοινούς λογαριασμούς του κράτους και τον έλεγχο των οντοτήτων που ενεργούν για λογαριασμό του κράτους, κίνδυνοι που συνδέονται με την ανάθεση διαχείρισης, κίνδυνοι για την ασφάλεια των ατόμων, κίνδυνοι που προκύπτουν από κακή δημόσια διακυβέρνηση όσον αφορά την πολιτική και το δημόσιο δίκαιο, και κίνδυνοι που προκύπτουν από ανεπάρκειες στη διαχείριση περιουσιακών στοιχείων.

Οι κίνδυνοι που συνδέονται με την απάτη και την κακοδιοίκηση πρέπει να αντιμετωπίζονται στο δημόσιο τομέα. Η λειτουργία εσωτερικού ελέγχου μπορεί να παίξει σημαντικό ρόλο στην ανίχνευση απάτης και στην αξιολόγηση πιθανών απειλών απάτης (Norman, Rose & Rose, 2010).

Ο πρωταρχικός ρόλος του εσωτερικού ελέγχου δεν είναι να ανιχνεύει την απάτη, αλλά να βοηθά μια οικονομική οντότητα να διαχειριστεί το πρόγραμμα ελέγχου της απάτης παρέχοντας συμβουλές αξιολόγησης κινδύνου και σχεδιασμού ελέγχου. Το Εθνικό Γραφείο Ελέγχου της Αυστραλίας (ANAO, 2012) πρότεινε ότι η ενσωμάτωση της εξέτασης των κινδύνων και των δεικτών απάτης στα σχέδια ελέγχου μπορεί να βοηθήσει στον εντοπισμό πιθανών απειλών.

Ομοίως, ο εσωτερικός έλεγχος μπορεί να βοηθήσει έναν οργανισμό να αποφύγει τον κίνδυνο κακής διαχείρισης παρέχοντας συμβουλές για τον τρόπο αποφυγής ή μετριασμού κινδύνων που προκύπτουν από παράγοντες όπως η πολυπλοκότητα του νομικού πλαισίου, η ανεπαρκής δομή διαχείρισης, η έλλειψη απαραίτητων πόρων, η ανεπαρκής εκπαίδευση των εργαζομένων και η ανεπαρκής πληροφοριακά συστήματα. Η παραπάνω ανάλυση καταδεικνύει ότι υπάρχουν τόσο γενικοί όσο και στενοί στόχοι εσωτερικού ελέγχου στον δημόσιο τομέα. Η αυξημένη εστίαση στον κίνδυνο επιτρέπει στους ελεγκτές να επικεντρωθούν σε τομείς υψηλού ενδιαφέροντος ή κινδύνου, παρέχοντας παράλληλα αξία στον οργανισμό ως σύνολο. Ο έλεγχος επικεντρώνεται σε συγκεκριμένες συναλλαγές για να διασφαλίσει τη συμμόρφωση με τους συμβατικούς όρους, τις πολιτικές, τους κανονισμούς ή τους νόμους.

Το πλαίσιο εργασίας των εσωτερικών ελεγκτών περιορίζεται από συγκεκριμένους περιορισμούς, αλλά περιλαμβάνει ενέργειες όπως η επαναξιολόγηση των εσωτερικών ελέγχων, η αξιολόγηση της αποτελεσματικότητας του συστήματος εσωτερικού ελέγχου, η αξιολόγηση της απόδοσης του οργανισμού και η εξέταση της συμμόρφωσης με τη νομοθεσία και τις πολιτικές. Σκοπός αυτών των δραστηριοτήτων είναι ο εντοπισμός συστημικών αδυναμιών και η πρόταση λειτουργικών βελτιώσεων. Υπάρχουν ενδείξεις ότι τόσο οι προληπτικές όσο και οι αντιδραστικές προσεγγίσεις στον δημόσιο έλεγχο είναι απαραίτητες για αποτελεσματικά αποτελέσματα (Goodson et al., 2012).

Κεφάλαιο 3^ο: Έλεγχος των εσωτερικών λειτουργιών του κράτους

3.1.Εισαγωγή

Ο έλεγχος αποτελεί ουσιώδες στοιχείο της οργάνωσης του δημόσιου τομέα, το οποίο χρησιμεύει ως θεμέλιο για τη χρηστή διακυβέρνηση στον εν λόγω τομέα. Ο ρόλος του εσωτερικού ελέγχου, εκτός από τη διασφάλιση, την παροχή αντικειμενικών ελέγχων και αξιολογήσεων της ορθής και αποτελεσματικής διαχείρισης της δημόσιας περιουσίας, είναι επίσης συμβουλευτικός, βοηθώντας στη διαχείριση των δημόσιων οργανισμών και στη βελτίωση των διαδικασιών, ενώ ταυτόχρονα αποτρέπει άμεσα τις λανθασμένες διαδικασίες, εντοπίζει έγκαιρα τις αδυναμίες και συμβάλλει στην ορθολογική λήψη αποφάσεων. Αυτό το οποίο προστίθεται στον ρόλο του εσωτερικού ελέγχου αφορά τη διασφάλιση, την παροχή αντικειμενικών ελέγχων και αξιολογήσεων της ορθής και αποτελεσματικής διαχείρισης της δημόσιας περιουσίας. Σημειώνεται ότι οι ελεγκτές βοηθούν τους οργανισμούς του δημόσιου τομέα στην επίτευξη των στόχων που σχετίζονται με τη λογοδοσία και την ακεραιότητα, καθώς και στην ενίσχυση των λειτουργιών τους και στην απόκτηση της εμπιστοσύνης των κατοίκων και άλλων ενδιαφερόμενων μερών. Ο έλεγχος στον δημόσιο τομέα πρέπει να έχει την εξουσία και την εμπειρογνωμοσύνη για την αξιολόγηση της νομιμότητας, της αποτελεσματικότητας, της αποδοτικότητας και της σχέσης κόστους-αποτελεσματικότητας των δράσεων και της χρήσης των πόρων. Επιπλέον, οι ελεγκτές έχουν ευθύνη να προστατεύουν τις βασικές αξίες του δημόσιου τομέα, διότι ο τομέας αυτός είναι υπεύθυνος για την εξυπηρέτηση όλων των πολιτών. Αυτό το κεφάλαιο εξετάζει τις βασικές αρχές του ελέγχου στον δημόσιο τομέα, καθώς και τους νόμους και τους κανονισμούς που σχετίζονται με την εφαρμογή συστημάτων εσωτερικού ελέγχου σε πολλές κυβερνητικές υπηρεσίες σε όλη τη χώρα.

3.2. Εξουσία και διαχείριση στον δημόσιο τομέα

Όσον αφορά τη διακυβέρνηση στον δημόσιο τομέα, οι λειτουργίες εποπτείας, κατανόησης και πρόβλεψης υποστηρίζονται από τον ρόλο του Ελεγκτή. Οι ελεγκτές αξιολογούν κατά πόσον ή κατά πόσον οι οργανισμοί εκτελούν επιτυχώς τα καθήκοντά τους, αξιοποιούν τους πόρους που διαθέτουν και ενεργούν σύμφωνα με τους νόμους και τις οδηγίες που τους έχουν δοθεί μέσω της διαδικασίας άσκησης εποπτείας. Οι έλεγχοι εποπτείας συμβάλλουν στη λογοδοσία των δημόσιων φορέων, παρέχοντας στα ενδιαφερόμενα μέρη, τόσο εντός όσο και εκτός του ελεγχόμενου οργανισμού, πρόσβαση σε δεδομένα σχετικά με τις επιδόσεις του ελεγχόμενου φορέα. Επιπλέον, η εποπτεία συνεπάγεται συμμετοχή στη διερεύνηση και την πρόληψη της διαφθοράς, η οποία μπορεί να λάβει τη μορφή απάτης, σπατάλης, κακής διοίκησης και διαφόρων άλλων μορφών ακατάλληλης χρήσης της εξουσίας και των δημόσιων πόρων.

Οι ελεγκτές είναι εκεί για να βοηθήσουν τους υπεύθυνους λήψης αποφάσεων να αποκτήσουν μια ολοκληρωμένη εικόνα και επίγνωση των περιστάσεων που αντιμετωπίζουν. Αυτό επιτυγχάνεται με την ανάλυση των υφιστάμενων πολιτικών και προγραμμάτων προκειμένου να αναγνωριστούν αποτελεσματικές διαδικασίες, καθώς και με τη διερεύνηση των σχέσεων οριζόντια μεταξύ διαφορετικών δημόσιων φορέων και κάθετα μεταξύ των διαφόρων επιπέδων του δημόσιου τομέα, προκειμένου να εντοπιστούν ευκαιρίες υιοθέτησης, προσαρμογής ή επανασχεδιασμού των υφιστάμενων διοικητικών πρακτικών. Τέλος, οι ελεγκτές βοηθούν τους οργανισμούς για τους οποίους εργάζονται να εξετάσουν το μέλλον, προβλέποντας τις μελλοντικές τάσεις και κινδύνους, έτσι ώστε οι οργανισμοί να μπορούν να αξιοποιήσουν τις δυνατότητες και να αποφύγουν πιθανούς κινδύνους. Η ικανότητα του δημόσιου τομέα να αντιμετωπίζει προβλήματα και να αμφισβητεί την αποτελεσματικότητα των δραστηριοτήτων του αυξάνεται μέσω του ελέγχου (Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών, 2017).

3.3. Παράγοντες κρίσιμοι για την εκτέλεση μιας επιτυχημένης δραστηριότητας ελέγχου του δημόσιου τομέα

Η ικανότητα των πολιτών να καθιστούν υπόλογο το ίδρυμα του δημόσιου τομέα αυξάνεται σημαντικά όταν διεξάγεται αποτελεσματική ελεγκτική δραστηριότητα στον δημόσιο τομέα. Αυτό συμβάλλει στην ενίσχυση της διακυβέρνησης. Οι ελεγκτές είναι υπεύθυνοι για την εκτέλεση ενός ιδιαίτερα ουσιώδους καθήκοντος σε εκείνα τα τμήματα της διακυβέρνησης που είναι κρίσιμα για τη μείωση του κινδύνου διαφθοράς,

προωθώντας ταυτόχρονα την αξιοπιστία, την ισότητα και την αποδεκτή συμπεριφορά του προσωπικού που εργάζεται για οργανισμούς του δημόσιου τομέα. Για τον λόγο αυτόν, είναι σημαντικό οι επιχειρήσεις ελέγχου να διαθέτουν κατάλληλο πλαίσιο και ευρεία εντολή προκειμένου να επιτευχθούν αυτοί οι στόχοι. Αν και οι συγκεκριμένες μέθοδοι με τις οποίες οι ελεγκτές επιτυγχάνουν αυτούς τους στόχους μπορεί να διαφέρουν, η ελεγκτική δραστηριότητα θα πρέπει να έχει την εξουσία να συμπεριφέρεται με έντιμο τρόπο και να προσφέρει υπηρεσίες στις οποίες μπορεί να βασιστεί κανείς.

Οι ελεγκτικές δραστηριότητες στον δημόσιο τομέα πρέπει να έχουν τουλάχιστον (Goodson, Mary και Lapointe, 2012):

- Πλήρη αυτονομία του οργανισμού. Η ελεγκτική δραστηριότητα είναι σε θέση να λειτουργεί χωρίς παρέμβαση της ελεγχόμενης οντότητας, διότι διαθέτει την οργανωτική ανεξαρτησία που απαιτείται για τον σκοπό αυτό. Η ελεγκτική δραστηριότητα θα πρέπει να έχει επαρκή ανεξαρτησία από εκείνους που είναι απαραίτητοι για τον έλεγχο, ώστε να μπορεί να εκτελεί τα καθήκοντά της ανεμπόδιστα και να κρίνεται ότι εκτελεί το έργο της χωρίς παρεμβάσεις. Η ανεξαρτησία εντός μιας εταιρείας, όταν συνδυάζεται με αντικειμενικότητα, είναι ένας παράγοντας που συμβάλλει στην ακρίβεια του έργου των ελεγκτών στον βαθμό στον οποίο μπορεί κανείς να βασιστεί στα ευρήματα που παρέχονται.

- Νομοθεσία. Πρέπει να ακολουθείται η κείμενη νομοθεσία που διέπει το δημόσιο τομέα προκειμένου να εξακριβώνονται τα εξουσιοδοτημένα καθήκοντα και αρμοδιότητες της ελεγκτικής δραστηριότητας. Η κείμενη νομοθεσία προβλέπει, μεταξύ άλλων θεμάτων, τις διαδικασίες και τις απαιτήσεις υποβολής εκθέσεων, καθώς και την υποχρέωση του ελεγχόμενου οργανισμού να συνεργάζεται με τον ελεγκτή.

- Πρόσβαση χωρίς όρια. Οι έλεγχοι θα πρέπει να διενεργούνται με πλήρη και απρόσκοπτη πρόσβαση σε υπαλλήλους, ακίνητα και αρχεία, σύμφωνα με όσα απαιτούνται για τις επιχειρήσεις που ελέγχονται.

- Επαρκή ποσά χρηματοδότησης. Είναι αναγκαίο να παρέχεται επαρκής χρηματοδότηση για την ελεγκτική δραστηριότητα κατ' αναλογία προς το πεδίο των ελεγκτικών καθηκόντων της. Αυτή η σημαντική συνιστώσα δεν θα πρέπει να συνεχίσει να βρίσκεται υπό τον έλεγχο του οργανισμού που υποβάλλεται σε έλεγχο, διότι ο

προϋπολογισμός έχει αντίκτυπο στην ικανότητα της ελεγκτικής δραστηριότητας να εκτελεί τα καθήκοντά της.

- Μια ικανή ηγετική θέση. Χωρίς να υποκύπτει σε αδικαιολόγητες διοικητικές ή πολιτικές πιέσεις, το πρόσωπο που είναι υπεύθυνο για τη διαδικασία ελέγχου πρέπει να είναι σε θέση να προσλαμβάνει, να διατηρεί και να διαχειρίζεται με ανεξαρτησία και επιτυχία προσωπικό υψηλής ειδίκευσης. Ο επόπτης είναι υπεύθυνος για την εποπτεία και τη διαχείριση μιας λειτουργίας ελέγχου, επομένως πρέπει να έχει γνώση των εφαρμοστέων προτύπων ελέγχου, των επαγγελματικών προσόντων (ιδανικά πιστοποίηση) και των ευθυνών για την επίβλεψη των ελέγχων.

- Αμερόληπτο προσωπικό. Το προσωπικό που συμμετέχει στη διαδικασία ελέγχου πρέπει να διατηρήσει την αντικειμενικότητά του. Αναμένεται από τους επαγγελματίες του τομέα του ελέγχου να συμπεριφέρονται αντικειμενικά και να αποφεύγουν τυχόν συγκρούσεις συμφερόντων. Όταν ένας εσωτερικός ελεγκτής, ο οποίος βρίσκεται σε θέση εμπιστοσύνης, έχει ανταγωνιστικό επαγγελματικό ή προσωπικό συμφέρον, αυτό θεωρείται σύγκρουση συμφερόντων τόσο για τον ελεγκτή όσο και για την εταιρεία.

- Προσωπικό με κατάρτιση. Μια ελεγκτική δραστηριότητα απαιτεί προσωπικό που διαθέτει συλλογικά τα κατάλληλα προσόντα και την ικανότητα να διενεργεί το πλήρες φάσμα των ελέγχων που απαιτούνται από την εντολή του. Επιπλέον, το προσωπικό πρέπει να είναι σε θέση να εκτελεί την ελεγκτική δραστηριότητα. Οι ελεγκτές υποχρεούνται να ολοκληρώνουν ένα ελάχιστο ποσό συνεχούς εκπαίδευσης προκειμένου να πληρούν τα κριτήρια και τις απαιτήσεις που καθορίζονται από τις κατάλληλες επαγγελματικές οργανώσεις.

- Υποστήριξη των ενδιαφερόμενων μερών.

- Επαγγελματικά ελεγκτικά πρότυπα. Η νομιμότητα της ελεγκτικής δραστηριότητας και ο στόχος που εξυπηρετεί πρέπει να κατανοηθούν και να υποστηριχθούν από ένα ευρύ φάσμα εκλεγμένων και διορισμένων αξιωματούχων του δημόσιου τομέα, καθώς και από τα μέσα ενημέρωσης και τους πολίτες που εμπλέκονται. Τα πρότυπα επαγγελματικού ελέγχου, όπως το Διεθνές Πλαίσιο Επαγγελματικών Προτύπων (IPPF), το οποίο εκδόθηκε από το Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών, παρέχουν ένα πλαίσιο για την προώθηση συστηματικών, αντικειμενικών και ποιοτικών αποδεικτικών στοιχείων. Αυτά τα πρότυπα υποστηρίζουν την εφαρμογή των

στοιχείων που συζητήθηκαν σε προηγούμενες ενότητες της ανά χείρας διπλωματικής εργασίας.

3.4. Εσωτερικός Έλεγχος εντός του Ελληνικού Δημοσίου

Ο εσωτερικός έλεγχος των δημόσιων φορέων παρουσιάζει μοναδικές προκλήσεις λόγω του γεγονότος ότι είναι μη κερδοσκοπικοί οργανισμοί που ακολουθούν τις δικές τους μοναδικές δομές και λογιστικές στρατηγικές. Η αναγκαιότητα, η αξία και η αξιολόγηση της αποτελεσματικότητας του εσωτερικού ελέγχου στον δημόσιο τομέα αξιολογούνται διαφορετικά από ό,τι στον ιδιωτικό τομέα, όπως αποδείχθηκε στο κεφάλαιο της βιβλιογραφικής μελέτης. Ο εσωτερικός έλεγχος στον δημόσιο τομέα διεξάγεται για διαφορετικό σκοπό από ό,τι στον ιδιωτικό τομέα, σύμφωνα με τους Carhill και Kincaid (1989). Αρχικά, οι οργανισμοί του δημόσιου τομέα εργάζονται σε ένα περιορισμένο πλαίσιο στο οποίο οι δραστηριότητές τους επιβάλλονται από τη νομοθεσία.

Δεύτερον, δεδομένου ότι οι οργανισμοί αυτοί επικεντρώνονται στην παροχή υπηρεσιών στο ευρύ κοινό, αποδίδουν μικρότερη σημασία σε παράγοντες που σχετίζονται με το κόστος και ζητήματα που αφορούν την κερδοφορία. Εξαιτίας αυτού, ορισμένοι πιστεύουν ότι οι δράσεις που σχετίζονται με τον εσωτερικό έλεγχο στον δημόσιο τομέα θα έπρεπε να έχουν σημαντικά ευρύτερο πεδίο εφαρμογής από εκείνες του ιδιωτικού τομέα.

Οι πολίτες είναι οι άμεσοι ενδιαφερόμενοι και, ως εκ τούτου, είναι επίσης οι κύριοι χρήστες των οικονομικών καταστάσεων. Παρά το γεγονός ότι ο σκοπός του κράτους είναι να λειτουργεί χωρίς κέρδος και παρά το γεγονός ότι ο πρωταρχικός στόχος είναι η προστασία των συμφερόντων των πολιτών, τα μέσα με τα οποία επιτυγχάνεται αυτός ο στόχος μπορεί να διαφέρουν σημαντικά από την απλή επίτευξη ικανοποιητικών λογιστικών αποτελεσμάτων. Τόσο η αξιοπιστία των οικονομικών καταστάσεων όσο και η διαφάνεια στον δημόσιο τομέα συμβάλλουν στη βελτίωση της εικόνας του δημόσιου τομέα ενώπιον των πιστωτών, γεγονός που μπορεί να οδηγήσει σε βελτίωση των συνθηκών δανεισμού.

Ένα λογιστικό σχέδιο ταμειακής βάσης, το οποίο εφαρμόζεται κυρίως σε δημόσιους φορείς ως αποτέλεσμα των διαφορών στον έλεγχο που έχει το κράτος σε σύγκριση με τον ιδιωτικό τομέα, προκύπτει επίσης ως αποτέλεσμα αυτών των διαφορών. Αυτό το σχέδιο οδηγεί σε μια διαφορετική προσέγγιση στον έλεγχο καθώς

και στην ποικιλομορφία των οικονομικών καταστάσεων. Η μέθοδος της αυτοτέλειας των χρήσεων θα εφαρμοστεί στο λογιστικό σύστημα της Γενικής Κυβέρνησης από την 1η Ιανουαρίου 2019, με σταδιακές προσαρμογές μέχρι την πλήρη εφαρμογή των διατάξεων του Προεδρικού Διατάγματος 54/2018. Η αλλαγή αυτή έχει ως στόχο να συμβάλει στη βελτίωση της εποπτείας των οικονομικών καταστάσεων των δημόσιων φορέων μέσω της εφαρμογής τεχνικών που είναι πιο συνηθισμένες στον ιδιωτικό τομέα.

Πρέπει να είμαστε εξοικειωμένοι με τη δομή του κράτους για να κατανοήσουμε την πολυπλοκότητα και τη μοναδικότητα του κράτους. Η Γενική Κυβέρνηση, τα νομικά πρόσωπα που λειτουργούν εκτός αυτής και διέπονται από το δημόσιο δίκαιο, καθώς και οι δημόσιοι οργανισμοί και οι επιχειρήσεις που λειτουργούν εκτός αυτής περιλαμβάνονται στο Δημόσιο τομέα. Η Κεντρική Κυβέρνηση, οι Οργανισμοί Τοπικής Αυτοδιοίκησης (ΟΤΑ) και οι Οργανισμοί Κοινωνικής Ασφάλισης αποτελούν τους τρεις υποτομείς που απαρτίζουν τον τομέα της Γενικής Κυβέρνησης (ΟΚΑ). Στο Μητρώο Φορέων της Γενικής Κυβέρνησης, το οποίο τηρείται με ευθύνη της Ελληνικής Στατιστικής Αρχής, προσδιορίζονται οι οντότητες εκτός της Κεντρικής Διοίκησης που περιλαμβάνονται στους υποτομείς της Γενικής Κυβέρνησης. Οι οντότητες αυτές είναι χωριστές νομικές οντότητες που εποπτεύονται είτε από φορείς της Κεντρικής Διοίκησης είτε από οργανισμούς τοπικής αυτοδιοίκησης.

Τα νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου που περιλαμβάνονται στη Γενική Κυβέρνηση αλλά δεν ανήκουν στους υποτομείς των τοπικών αρχών θεωρούνται ότι ανήκουν στον υποτομέα της Κεντρικής Κυβέρνησης. Ο υποτομέας αυτός περιλαμβάνει επίσης την Κεντρική Κυβέρνηση καθώς και νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου. Οι τοπικές αρχές περιλαμβάνονται στον υποτομέα των ΟΤΑ. Οι εν λόγω τοπικές αρχές περιλαμβάνουν δήμους (ΟΤΑ πρώτου βαθμού) και περιφέρειες (ΟΤΑ δευτέρου βαθμού), καθώς και νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου και νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου που ανήκουν, ελέγχονται ή χρηματοδοτούνται από ΟΤΑ.

Η Προεδρία της Δημοκρατίας, διάφορα Υπουργεία και Αποκεντρωμένες Διοικήσεις, καθώς και Ανεξάρτητες Αρχές που δεν έχουν τις δικές τους διακριτές νομικές ταυτότητες περιλαμβάνονται στον υποτομέα της Κεντρικής Διοίκησης, συχνά γνωστό ως Δημόσια ή Κρατική Διοίκηση. Σύμφωνα με τον Κανονισμό της, η Βουλή των Ελλήνων θεωρείται μέρος της Κεντρικής Διοίκησης για τους σκοπούς της

στατιστικής ταξινόμησης. Αυτό ισχύει τόσο για τον προϋπολογισμό δαπανών όσο και για τον ισολογισμό της Κεντρικής Διοίκησης. Ως διοικητικές και δημοσιονομικές μονάδες της Κεντρικής Διοίκησης νοούνται τα όργανα της Κεντρικής Διοίκησης και οι υποδιαίρεσεις τους σε ειδικά όργανα. Κανένας από αυτούς τους τύπους μονάδων δεν έχει τη δική του ανεξάρτητη νομική ταυτότητα.

Επειδή η σύσταση ενός ενιαίου ελεγκτικού οργανισμού δεν μπορεί να καλύψει αποτελεσματικά το σύνολο του δημόσιου τομέα, το καταστατικό ορίζει ότι κάθε φορέας είναι υπεύθυνος για την οργάνωση του δικού του συστήματος εσωτερικού ελέγχου, το οποίο στη συνέχεια εποπτεύεται από το Ελεγκτικό Συνέδριο. Προκειμένου να επιτευχθεί ο συντονισμός του έργου και η συνεχής και απρόσκοπτη ροή πληροφοριών, είναι απαραίτητο το έργο αυτό να προϋποθέτει τη συνεχή εκπαίδευση του προσωπικού σε όλα τα επίπεδα του δημόσιου τομέα, την παρουσία κατάλληλων στελεχών στα διάφορα επίπεδα διοίκησης και την ύπαρξη επαρκών κανόνων συμπεριφοράς και λειτουργίας. Η καλλιέργεια μιας αίσθησης ηθικής μεταξύ του προσωπικού ως μέσο υποστήριξης της συνολικής διαδικασίας είναι ίσως το πιο κρίσιμο στοιχείο. Σύμφωνα με τα ευρήματα μελέτης που δημοσιεύτηκε το 2018 σε Οργανισμούς Τοπικής Αυτοδιοίκησης από τον Δήμο, δυσκολίες στον εσωτερικό έλεγχο μπορεί να προκύψουν από έλλειψη εκπαίδευσης των εργαζομένων, ανεπαρκή αριθμό προσωπικού ή έλλειψη κανόνων. Αυτές είναι μόνο μερικές από τις πιθανές αιτίες.

Η παροχή υπηρεσιών στο ευρύ κοινό από οργανισμούς που δραστηριοποιούνται στον δημόσιο τομέα καθοδηγείται συνήθως περισσότερο από τη δέσμευση για την εξυπηρέτηση του δημόσιου συμφέροντος παρά από την επιθυμία μεγιστοποίησης του οικονομικού οφέλους από επιχειρηματικές δραστηριότητες. Από την άλλη, προκειμένου να επιτύχουν τους στόχους που έχουν θέσει για τον εαυτό τους, θα πρέπει να αντιμετωπίσουν διάφορους κινδύνους, οι οποίοι μπορεί να προέρχονται από το εσωτερικό ή από τον οργανισμό.

Ως εκ τούτου, ο βαθμός στον οποίο μια δημόσια επιχείρηση είναι σε θέση να προβλέψει και να ανταποκριθεί σε κινδύνους θα καθορίσει πόσο επιτυχημένη είναι. Ο εσωτερικός έλεγχος είναι μία από τις πολλές τεχνικές ελέγχου που χρησιμοποιούνται στη διαχείριση κινδύνων. Συνήθως χρησιμοποιείται ως αποτελεσματικό εργαλείο για τη διαχείριση λειτουργικών, οικονομικών, νομικών και ρυθμιστικών κινδύνων. Επιπλέον, ο εσωτερικός έλεγχος χρησιμεύει ως χρήσιμο εργαλείο για τη δημιουργία

στρατηγικών πολιτικών, οι οποίες με τη σειρά τους βοηθούν τις επιχειρήσεις να επιτύχουν τους στόχους τους.

i. Εξωτερικός έλεγχος

Σύμφωνα με το άρθρο 168 του Ν. 4270/2014, το Ελεγκτικό Συνέδριο είναι το αρμόδιο όργανο για τη διενέργεια εξωτερικών ελέγχων των οικονομικών καταστάσεων και λογαριασμών, καθώς και των συστημάτων λογιστικής και χρηματοοικονομικής πληροφόρησης σύμφωνα με το άρθρο 3 παρ.1 της Οδηγίας 2011/85/ΕΕ, για όλα τα όργανα της Γενικής Κυβέρνησης. Αυτό οφείλεται στο γεγονός ότι το Ελεγκτικό Συνέδριο είναι το αρμόδιο όργανο για τη διενέργεια εξωτερικών ελέγχων των οικονομικών καταστάσεων και των λογαριασμών (ΕΣ). Το Ελεγκτικό Συνέδριο είναι υπεύθυνο για την εποπτεία, τον έλεγχο και την αξιολόγηση της αποτελεσματικότητας και της επάρκειας όλων των Υπηρεσιών Εσωτερικού Ελέγχου και των εσωτερικών ελέγχων που εφαρμόζονται στις διάφορες οντότητες της Γενικής Κυβέρνησης.

Εκτός από ανώτατο δικαστήριο, το Ελεγκτικό Συνέδριο διαθέτει επίσης διοικητική εξουσία. Η κύρια ευθύνη του είναι να διενεργεί ελέγχους των δαπανών που πραγματοποιούνται από το κράτος καθώς και από άλλους δημόσιους φορείς και τοπικές κυβερνήσεις. Εκτός από τις δικαστικές του εξουσίες, έχει την εξουσία να προβαίνει σε καταλογισμό των «δημοσίων υπολόγων» (έλεγχος και απόδοση ευθυνών σε δημόσιους διαχειριστές).

Τον έλεγχο των δημόσιων φορέων δεν ασκεί μόνο το ΕΣ, αλλά και η Γενική Διεύθυνση Δημοσιονομικού Ελέγχου (Γ.Δ.Ι.Ε.), η οποία υπάγεται στο Υπουργείο Οικονομικών, και η Οικονομική Επιθεώρηση του Υπουργείου. Το Γενικό Λογιστήριο του Κράτους είναι τμήμα που υπάγεται στη Γενική Γραμματεία Δημοσιονομικής Πολιτικής. Το τμήμα αυτό διενεργεί ελέγχους σε ευρύ φάσμα φορέων του δημόσιου τομέα και «έχει ως κύρια αποστολή τη διασφάλιση της χρηστής δημοσιονομικής διαχείρισης του Κρατικού Προϋπολογισμού και άλλων δημόσιων φορέων». Περαιτέρω, σημειώνεται πως η Γενική Γραμματεία Δημοσιονομικής Πολιτικής είναι τμήμα που υπάγεται στο Γενικό Λογιστήριο του Κράτους. Πέραν αυτού, είναι ευθύνη του Γενικού Επιθεωρητή Δημόσιας Διοίκησης καθώς και του Σώματος Επιθεωρητών – Ελεγκτών της Δημόσιας Διοίκησης για τη διενέργειά εξωτερικού ελέγχου στη δημόσια διοίκηση.

ii. Εσωτερικός Έλεγχος

Με την ψήφιση του Ν. 3429/05, με τίτλο «Δημόσιες Επιχειρήσεις και Οργανισμοί (Δ.Ε.Κ.Ο.)», το ελληνικό κράτος νομοθετεί, για πρώτη φορά, την υποχρέωση διενέργειας εσωτερικού ελέγχου. Ειδικότερα, το άρθρο 4 ορίζει ότι όλες οι δημόσιες επιχειρήσεις, όπως ορίζονται στο άρθρο 1, δηλαδή κάθε ανώνυμη εταιρεία, επί της οποίας το Ελληνικό Δημόσιο μπορεί να ασκήσει άμεσα ή έμμεσα αποφασιστική επιρροή λόγω της συμμετοχής της στο μετοχικό ή χρηματοοικονομικό της μερίδιο ή στους κανόνες που τη διέπουν, πρέπει να έχουν τη δομή μιας υπηρεσίας εσωτερικού ελέγχου. Η διάταξη αυτή περιλαμβάνεται στο άρθρο ως διάταξη αναγκαστικού δικαίου.

Η Υπηρεσία Εσωτερικού Ελέγχου είναι αρμόδια, μεταξύ άλλων, για τα ακόλουθα:

- Διασφαλίζει ότι τηρούνται οι εσωτερικοί κανόνες λειτουργίας της δημόσιας επιχείρησης, το καταστατικό της και τυχόν εφαρμοστέοι γενικοί νόμοι, καθώς και η γενική νομοθεσία που αφορά την εταιρεία, και παρακολουθεί την εφαρμογή και τη συνεχή συμμόρφωσή τους.

- Παρακολουθεί και αναφέρει στο διοικητικό συμβούλιο της δημόσιας εταιρείας και στη γενική συνέλευση των μετόχων περιπτώσεις στις οποίες τα μέλη του διοικητικού συμβουλίου έχουν ιδιωτικά συμφέροντα που συγκρούονται με τα συμφέροντα της εταιρείας ή περιπτώσεις στις οποίες τα μέλη του διοικητικού συμβουλίου, συμπεριλαμβανομένου του προέδρου και του διευθύνοντος συμβούλου, παραβίασαν τις διατάξεις του παρόντος νόμου.

- Παρέχει στο διοικητικό συμβούλιο και στην ετήσια συνέλευση των μετόχων γραπτή έκθεση σχετικά με τους ελέγχους που διενεργεί τουλάχιστον μία φορά κάθε τρεις μήνες.

- Είναι υπεύθυνη για την παροχή οιασδήποτε πληροφορίας ζητηθεί από την Ειδική Γραμματεία Δημοσίων Επιχειρήσεων και Οργανισμών και διασφαλίζει την ακρίβειά τους. Επιπρόσθετα, διευκολύνει με κάθε πρόσφορο μέσο το έργο παρακολούθησης, ελέγχου και εποπτείας που επιτελεί η Ειδική Γραμματεία.

Τουλάχιστον ένας εσωτερικός ελεγκτής είναι στο προσωπικό της υπηρεσίας εσωτερικού ελέγχου και αυτό το άτομο επιλέγεται από τη γενική συνέλευση των μετόχων. Οι εσωτερικοί ελεγκτές δεν συνδέονται με καμία επιχειρηματική μονάδα της δημόσιας επιχείρησης, δεν λαμβάνουν αποζημίωση για τις υπηρεσίες που προσφέρουν

και δεν αποκτούν την ιδιότητα του υπαλλήλου ούτε συνάπτουν συμβατική συμφωνία με τη δημόσια επιχείρηση κατά τη διάρκεια της εργασίας τους.

Τα επόμενα χρόνια ψηφίστηκε ο νόμος 3492/06 για την «Οργάνωση συστήματος ελέγχου για τη διασφάλιση της χρηστής δημοσιονομικής διαχείρισης του Κρατικού Προϋπολογισμού και των φορέων εκτός κρατικού προϋπολογισμού και άλλες διατάξεις». Ο νόμος αυτός προβλέπει τη σύσταση μονάδων εσωτερικού ελέγχου με Προεδρικό Διάταγμα, το οποίο εκδίδεται μετά από πρόταση των Υπουργών Εσωτερικών, Δημόσιας Διοίκησης και Αποκέντρωσης, Οικονομίας και Οικονομικών . Οι ορισμοί του εσωτερικού ελέγχου, οι και άλλοι σχετικοί όροι βρίσκονται στον ίδιο νόμο. Ακολουθεί περιγραφή της Μονάδας Εσωτερικού Ελέγχου και του συστήματος εσωτερικού ελέγχου:

Ο εσωτερικός έλεγχος είναι η ανεξάρτητη ελεγκτική-συμβουλευτική δραστηριότητα διασφάλισης της επάρκειας των συστημάτων διαχείρισης και ελέγχου ενός φορέα, με στόχο τη βελτίωση των λειτουργιών του φορέα και την επίτευξη των στόχων που έχει θέσει για τον εαυτό του, χρησιμοποιώντας μεθοδολογικές προσεγγίσεις που είναι συστηματικές και οργανωμένες.

Η Ανεξάρτητη Ελεγκτική Μονάδα είναι η συμβουλευτική υπηρεσία που θα παρέχει διασφάλιση σχετικά με την επάρκεια των συστημάτων διαχείρισης και ελέγχου ενός φορέα. Η διασφάλιση αυτή παρέχεται από τη Μονάδα Εσωτερικού Ελέγχου, η οποία είναι η ανεξάρτητη ελεγκτική μονάδα.

Ένα σύστημα εσωτερικού ελέγχου ορίζεται ως το συνολικό σύστημα διαχείρισης και άλλων ελέγχων, συμπεριλαμβανομένων των ελέγχων της οργανωτικής δομής, των μεθοδολογιών, των διαδικασιών και του εσωτερικού ελέγχου, που η Διοίκηση ενός οργανισμού έχει εφαρμόσει στις λειτουργίες του οργανισμού προκειμένου να υποστηρίξει την επίτευξη των στόχων του οργανισμού με τρόπο αποτελεσματικό, αποτελεσματικό και οικονομικά αποδοτικό. Είναι ευθύνη του συστήματος εσωτερικού ελέγχου να διασφαλίζει τη συμμόρφωση με τις πολιτικές που καθορίζονται από τη Διοίκηση, να προστατεύει τα περιουσιακά στοιχεία και τους πόρους του οργανισμού πιστοποιώντας την πληρότητα και την ακρίβεια των λογιστικών εγγραφών και καταστάσεων και να παρέχει πληροφορίες που είναι τρέχουσες, ακριβείς και αξιόπιστες τόσο για διαχειριστικούς όσο και για οικονομικούς σκοπούς.

Σημειώνεται περαιτέρω ότι ο εσωτερικός έλεγχος διενεργείται σε όλα τα όργανα της Γενικής Κυβέρνησης, κατά την έννοια που ορίζεται στην παράγραφο 2 του άρθρου 4 του ν. 3492/2006, και ανατίθεται στις Μονάδες Εσωτερικού Ελέγχου που συνιστώνται με το άρθρο 12, με τη συνολική καθοδήγηση και εποπτεία του Γενικού Λογιστηρίου του Κράτους.

Περαιτέρω, σημειώνεται ότι το άρθρο 12 του ν. 4081/2012, με τίτλο «Μείωση δημοσίων δαπανών, ρύθμιση θεμάτων δημοσιονομικού ελέγχου και άλλες διατάξεις» (ΦΕΚ Α 184), περιέχει επίσης διατάξεις για τη σύσταση μονάδων εσωτερικού ελέγχου. Η διάταξη αυτή ορίζει ότι, με κοινή απόφαση των Υπουργών, πρέπει να συσταθεί μονάδα εσωτερικού ελέγχου σε κάθε υπουργείο. Σύμφωνα με την εν λόγω νομοθεσία, μονάδες εσωτερικού ελέγχου έχουν συσταθεί σε όλα τα Υπουργεία και τις Αποκεντρωμένες Διοικήσεις της Χώρας από την Κυβέρνηση, το Υπουργείο Οικονομικών και τον αρμόδιο Υπουργό. Οι μονάδες αυτές υπάγονται απευθείας στον αρμόδιο Υπουργό ή στον αρμόδιο προϊστάμενο της Αποκεντρωμένης Διοίκησης του Κράτους. Η στελέχωσή τους ρυθμίζεται από το προσωπικό που υπηρετεί στα αντίστοιχα όργανα και οι αρμοδιότητές τους καθορίζονται ως προς τη διενέργεια εσωτερικών ελέγχων.

Οι ακόλουθες είναι πρόσθετες υποχρεώσεις που εμπίπτουν στην αρμοδιότητα των τμημάτων εσωτερικού ελέγχου των οντοτήτων:

- Ο περιοδικός έλεγχος των πάγιων προκαταβολών που έχουν συσταθεί εντός του οργανισμού
- Η δικαιοδοσία του οργανισμού επί των οικονομικών και διαχειριστικών πτυχών των δημόσιων υπολόγων και των δημόσιων διοικήσεων που εμπίπτουν στην αρμοδιότητά του.
- Η διερεύνηση της ύπαρξης αντικειμενικής αδυναμίας εκτέλεσης λογαριασμού εντολής προπληρωμής.
- Η διενέργεια ενόρκως διοικητικής εξέτασης σε περίπτωση απώλειας δικαιολογητικών για την πληρωμή δημόσιας δαπάνης, πριν από την έκδοση παραστατικού πληρωμής, προκειμένου να διαπιστωθεί αν η απώλεια αυτή έχει επέλθει στην αρμόδια υπηρεσία ή στα ΕΛΤΑ.

Τέλος, αξίζει να σημειωθεί ότι αναφέρεται ότι ο εσωτερικός έλεγχος διενεργείται σε όλα τα όργανα της Γενικής Κυβέρνησης, όπως ορίζονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 4 του ν. 3492/2006, και ότι ο έλεγχος αυτός ανατίθεται στις Υπηρεσίες Εσωτερικού Ελέγχου που συστάθηκαν με το άρθρο 12 του ίδιου νόμου. Όλα αυτά γίνονται υπό τη γενική καθοδήγηση και εποπτεία του Γενικού Λογιστηρίου του Κράτους.

Περαιτέρω, σημειώνεται ότι το Ελληνικό Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών ιδρύθηκε το 1985 στην πόλη της Αθήνας. Αυτή τη στιγμή είναι ο μοναδικός επαγγελματικός φορέας στην Ελλάδα που είναι διαπιστευμένος από το Διεθνές Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών των Ηνωμένων Πολιτειών της Αμερικής και είναι επίσης συνδεδεμένο μέλος αυτού του οργανισμού.

Σήμερα αριθμεί πάνω από 650 ενεργά μέλη σε όλη την Ελλάδα, η πλειονότητα των οποίων κατέχει επίσημη πιστοποίηση ως εσωτερικός ελεγκτής και δραστηριοποιείται σε επιχειρήσεις και οργανισμούς τόσο στον ιδιωτικό όσο και στον δημόσιο τομέα».

Οι στόχοι του Ινστιτούτου περιλαμβάνουν, μεταξύ άλλων, τα ακόλουθα:

- i. *Την προαγωγή της Ελεγκτικής Επιστήμης, την εμπέδωση της επιστημονικής γνώσης και εμπειρίας μεταξύ των μελών του, τη βελτίωση των συνθηκών άσκησης του επαγγέλματος, την επαγγελματική αναβάθμιση του επαγγέλματος των Εσωτερικών Ελεγκτών, καθώς και την προστασία του.*
- ii. *Η συνεργασία με οργανισμούς δημοσίου και ιδιωτικού δικαίου στην Ελλάδα, καθώς και με αντίστοιχους φορείς εγκατεστημένους σε άλλες χώρες που εργάζονται για την επίτευξη ανάλογων στόχων.*
- iii. *Ο προσδιορισμός των εννοιών και των κανόνων που προάγουν την Ελεγκτική Επιστήμη. την έκδοση αναγνωρισμένων πιστοποιητικών, τα οποία θα επαληθεύουν ότι πληρούνται οι αναγκαίες προϋποθέσεις εσωτερικού ελέγχου.*
- iv. *Η γνωριμία και η γενικότερη ανάπτυξη της αλληλεγγύης μεταξύ των μελών της (έκθεση 2018 του Ινστιτούτου Εσωτερικών Ελεγκτών) .*

3.5. Μοντέλο με τρία επίπεδα άμυνας

Το Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών έχει παράσχει την προσέγγιση «Τρεις Γραμμές Άμυνας» ως μέσο παροχής διαχείρισης και ελέγχου κινδύνων. Σύμφωνα με αυτό το μοντέλο, η πρώτη γραμμή άμυνας στη διαχείριση κινδύνων είναι ο

διαχειριστικός έλεγχος, η δεύτερη γραμμή άμυνας αποτελείται από τις διάφορες λειτουργίες διαχείρισης κινδύνων και επισκόπησης της συμμόρφωσης που καθορίζονται από τη διοίκηση και η τρίτη γραμμή άμυνας αποτελείται από ανεξάρτητη διασφάλιση. Σύμφωνα με έρευνα που δημοσίευσε το Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών (2013), κάθε μία από αυτές τις τρεις «γραμμές» έχει διακριτό σκοπό εντός του γενικού πλαισίου διακυβέρνησης του οργανισμού.

Η διαχείριση των επιχειρήσεων χρησιμεύει ως αρχική αμυντική γραμμή.

Η προσέγγιση των Τριών Γραμμών Άμυνας προσδιορίζει και διαφοροποιεί μεταξύ των ακόλουθων τριών ομάδων (ή γραμμών) που ασχολούνται με την αποτελεσματική διαχείριση κινδύνων:

- Λειτουργίες που ενέχουν κινδύνους και τους διαχειρίζονται ενεργά.
- Λειτουργίες που εποπτεύουν την ανάληψη κινδύνων.
- Εξαρτήματα που συνοδεύονται από τις δικές τους μεμονωμένες εγγυήσεις.

Οι επιχειρησιακοί διευθυντές είναι η πρώτη γραμμή άμυνας και είναι υπεύθυνοι για την κατοχή και τη διαχείριση των κινδύνων. Επιπλέον, είναι επίσης ευθύνη τους να εφαρμόσουν διορθωτικά μέτρα προκειμένου να διορθώσουν τις ελλείψεις στις διαδικασίες και τους ελέγχους. Η εκτέλεση διαδικασιών διαχείρισης κινδύνων και ελέγχου σε καθημερινή βάση εμπίπτει στην αρμοδιότητα της επιχειρησιακής διαχείρισης, η οποία είναι υπεύθυνη για τη διατήρηση αποτελεσματικών εσωτερικών ελέγχων. Η επιχειρησιακή διαχείριση είναι η διαδικασία προσδιορισμού, ανάλυσης, ελέγχου και μετριασμού των κινδύνων με σκοπό την καθοδήγηση της δημιουργίας και της εφαρμογής εσωτερικών κανόνων και διαδικασιών και τη διασφάλιση ότι οι λειτουργίες είναι σύμφωνες με τους σκοπούς και τους στόχους της ελεγκτικής διαδικασίας.

Η δεύτερη γραμμή άμυνας αποτελείται από τις λειτουργίες διαχείρισης κινδύνων και συμμόρφωσης. Σε έναν ιδανικό κόσμο, δεν θα χρειαζόταν περισσότερες από μία γραμμές άμυνας για να επαληθευτεί ότι εφαρμόζεται αποτελεσματική διαχείριση κινδύνων. Ωστόσο, στον πραγματικό κόσμο, μια ενιαία γραμμή άμυνας δεν αποδεικνύεται πάντα αρκετή για να αποκρούσει μια επίθεση. Προκειμένου να συμβάλει στη διαχείριση και/ή την παρακολούθηση των αμυντικών ελέγχων πρώτης γραμμής, η διοίκηση θεσπίζει ποικίλες λειτουργίες διαχείρισης κινδύνων και

συμμόρφωσης. Οι συγκεκριμένες λειτουργίες θα αλλάξουν ανάλογα με τον οργανισμό, ωστόσο οι ακόλουθες είναι μερικές από τις συνήθεις λειτουργίες που εκτελούνται σε αυτή τη δεύτερη γραμμή άμυνας:

- Μια λειτουργία διαχείρισης κινδύνου
- Μια λειτουργία συμμόρφωσης, η οποία παρακολουθεί μια ποικιλία συγκεκριμένων κινδύνων, όπως η ανυπακοή στους σχετικούς κανόνες και κανονισμούς.
- Μια λειτουργία ελέγχου που προσέχει για τυχόν προβλήματα με την οικονομική αναφορά και κινδύνους για τα οικονομικά της εταιρείας.

Τέλος, ο εσωτερικός έλεγχος αποτελεί την τρίτη γραμμή άμυνας. Το διοικητικό όργανο και η ανώτερη διοίκηση δικαιούνται να λάβουν πλήρη διασφάλιση από τους εσωτερικούς ελεγκτές του οργανισμού, η οποία πρέπει να βασίζεται στο υψηλότερο δυνατό επίπεδο ανεξαρτησίας και αντικειμενικότητας του οργανισμού. Στη δεύτερη γραμμή άμυνας, δεν υπάρχει δυνατότητα για τόσο υψηλό επίπεδο ανεξάρτητης δράσης. Ο εσωτερικός έλεγχος παρέχει διασφάλιση της αποτελεσματικότητας της διακυβέρνησης, της διαχείρισης κινδύνων και άλλων εσωτερικών ελέγχων, συμπεριλαμβανομένου του τρόπου με τον οποίο η πρώτη και η δεύτερη γραμμή άμυνας επιτυγχάνουν τους στόχους διαχείρισης κινδύνων και ελέγχου.

Σύμφωνα με όσα αναφέρει ο Μπίνης (2017), «*Το μοντέλο των Τριών Γραμμών Άμυνας μας βοηθά να εξηγήσουμε καλύτερα την κατανομή των ρόλων και των ευθυνών σχετικά με τις επιμέρους λειτουργίες ενός Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου σε επίπεδο δημόσιου οργανισμού και τη θέση των εξωτερικών και εποπτικών οργάνων στην Ελλάδα. Αυτό επιτυγχάνεται μέσω της χρήσης του μοντέλου των τριών γραμμών άμυνας. Κάθε δημόσιος φορέας, είτε πρόκειται για υπουργείο είτε για φορέα που μπορεί να λειτουργεί με τη μορφή νομικών οργανισμών δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου, υπόκειται στις δραστηριότητες και τις λειτουργίες ελέγχου που έχουν ανατεθεί σε καθεμία από τις τρεις γραμμές άμυνας*».

Σύμφωνα με τον Μπίνη (2017) για άλλη μια φορά, οι έλεγχοι που είναι ριζωμένοι στις λειτουργίες ενός δημόσιου οργανισμού και το έργο που επιτελείται για την επίτευξη του σκοπού του, δηλαδή των καθημερινών δραστηριοτήτων των επιχειρησιακών οργανωτικών μονάδων, τίθενται στην πρώτη γραμμή άμυνας. Η

δεύτερη γραμμή άμυνας αποτελείται από καθήκοντα ελέγχου και εποπτείας που δεν συνδέονται άμεσα με την παροχή αγαθών ή υπηρεσιών σε ιδιώτες και εμπορικές επιχειρήσεις. Αυτή η γραμμή άμυνας είναι επίσης γνωστή ως «γραμμή ελέγχου». Αυτή η γραμμή άμυνας δεν συμμετέχει άμεσα στη διαχείριση κινδύνων· Ωστόσο, είναι υπεύθυνη για την εποπτεία των διαδικασιών διαχείρισης και μετριασμού τυχόν κινδύνων που θέτουν σε κίνδυνο την ικανότητα του οργανισμού να επιτύχει τους επιχειρησιακούς του στόχους

Συνοψίζοντας δέον όπως επισημανθεί ότι ο εσωτερικός έλεγχος παρέχει ανεξάρτητες υπηρεσίες διασφάλισης σχετικά με την επάρκεια και την αποτελεσματικότητα των μηχανισμών ελέγχου και διαχείρισης κινδύνων που απειλούν τον οργανισμό και τον εμποδίζουν να επιτύχει τους στόχους του. Οι στόχοι αυτοί περιλαμβάνουν την παροχή ποιοτικών υπηρεσιών στους πολίτες και τις επιχειρήσεις, με παράλληλη τήρηση των δημοσιονομικών στόχων και περιορισμών.

Κεφάλαιο 4^ο : Δημόσια Διοίκηση και Ψηφιακός Μετασχηματισμός

4.1. Ο Γενικός Ψηφιακός Μετασχηματισμός της Δημόσιας Διοίκησης

Στο πλαίσιο της τέταρτης βιομηχανικής επανάστασης, η ψηφιοποίηση της δημόσιας διοίκησης θεωρείται μία από τις σημαντικότερες αλλαγές που θα πραγματοποιηθούν. Προκειμένου να διευκολυνθεί η απλούστερη πρόσβαση των κατοίκων και των επιχειρήσεων της Ευρώπης στις δημόσιες υπηρεσίες μέσω της χρήσης ψηφιακής τεχνολογίας, ένας από τους στόχους του ευρωπαϊκού θεματολογίου είναι η ψηφιοποίηση των θεμελιωδών πτυχών της δημόσιας διοίκησης. Η εφαρμογή ψηφιακών λύσεων στη διαδικασία της δημόσιας διοίκησης ανοίγει προοπτικές όχι μόνο για τους φορείς που εργάζονται στον τομέα της διοίκησης αλλά και για τις αλληλεπιδράσεις τους με κατοίκους και επιχειρήσεις.

Μια αξιόλογη δημόσια διοίκηση θα έχει ως στόχο να επαναπροσδιορίσει το σύστημα διαχείρισής της, αξιοποιώντας ψηφιακές διαδικασίες για να παρέχει στους ανθρώπους καλύτερες, υψηλότερης ποιότητας υπηρεσίες και εμπειρίες, καθώς και να τους παρέχει ελεύθερη πρόσβαση σε δεδομένα και δημόσιες υπηρεσίες. Οι ηλεκτρονικές υπογραφές, η ψηφιοποίηση εγγράφων και πληροφοριών και η ηλεκτρονική τιμολόγηση είναι μερικές περιπτώσεις ψηφιοποιημένων διαδικασιών που μπορούν να βρεθούν στη δημόσια διοίκηση.

Η ιδέα της ψηφιακής ιθαγένειας είναι κάτι που είναι συνυφασμένο με τη διαδικασία του ψηφιακού μετασχηματισμού της δημόσιας διοίκησης. Ιθαγένεια στην ψηφιακή εποχή σημαίνει «όχι μόνο παροχή στους ανθρώπους της δυνατότητας να χρησιμοποιούν και να έχουν πρόσβαση σε ψηφιακές τεχνολογίες που έχουν σχεδιαστεί για να προσφέρουν δημόσιες υπηρεσίες, αλλά και προώθηση της αποτελεσματικής και ανοικτής διαχείρισης των δημόσιων υποθέσεων». Η ιδιότητα του πολίτη στον ψηφιακό τομέα περιλαμβάνει επίσης τα νόμιμα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις των πολιτών. Η παροχή στους πολίτες της δυνατότητας να έχουν ελεύθερη πρόσβαση σε ψηφιακές υπηρεσίες, η οριοθέτηση των δικαιωμάτων και των υποχρεώσεων των πολιτών σε σχέση με την προστασία των προσωπικών δεδομένων και της ιδιωτικής ζωής, πάντα σε σχέση με την τεχνολογική νομοθεσία, η απαίτηση κάθε πολίτη να έχει στέρεες βάσεις στον ψηφιακό γραμματισμό προκειμένου να αξιοποιήσει στο έπακρο τις υπηρεσίες που του παρέχονται, και η εξάλειψη της ανάγκης των πολιτών και του κράτους να διατηρούν φυσική παρουσία για την εκτέλεση των καθηκόντων τους, αποτελούν τα πρωταρχικά σημεία αναφοράς για την έννοια της ψηφιακής ιθαγένειας.

4.2. Ο Ψηφιακός Μετασχηματισμός επίκεντρο τον Πολίτη

Προκειμένου να καθιερώσουμε διοικητικές λειτουργίες υψηλής ποιότητας, αναφερόμαστε όχι μόνο στη διαδικασία της ψηφιοποίησης αλλά και στην αλλαγή που συντελείται στον τρόπο λειτουργίας των ανθρώπων. Οι αλλαγές συνδέονται κυρίως με το οργανωτικό επίπεδο, καθώς και με το εσωτερικό ενός οργανισμού, την κουλτούρα του οργανισμού και τον βαθμό στον οποίο ένας οργανισμός μπορεί να προσαρμοστεί σε τυχόν αλλαγές που ενδέχεται να λάβουν χώρα. Ο όρος «ψηφιακός μετασχηματισμός» αναφέρεται σε μια αρκετά περίπλοκη διαδικασία που αλλάζει τον τρόπο με τον οποίο διαχειριζόμαστε ψηφιακά τις υπηρεσίες.

Επειδή η χρήση της τεχνολογίας πληροφοριών και επικοινωνιών (ΤΠΕ) έχει επεκταθεί τόσο γρήγορα στη σύγχρονη δημόσια διοίκηση, είναι πολύ απαραίτητο για τους κατοίκους και τους υπαλλήλους να αποκτήσουν ψηφιακές δεξιότητες. Ως εκ τούτου, η ταχεία μετάβαση από την ενδοσκόπηση σε ένα νέο στυλ εργασίας που χρησιμοποιεί τεχνολογίες για την ψηφιοποίηση ολόκληρης της επιχείρησης πρέπει να γίνει κατανοητή ως «μετασχηματισμός». Επιπλέον, ο μετασχηματισμός όχι μόνο αλλάζει την κουλτούρα της γραφειοκρατίας, αλλά αλλάζει επίσης τις συνδέσεις μεταξύ κατοίκων, καταναλωτών, εργαζομένων και διοίκησης. Άμεσος στόχος είναι η

σκιαγράφηση των νέων Ψηφιακών Υπηρεσιών με τη χρήση δεικτών ως πλαισίου συζήτησης.

Μακροπρόθεσμα, ο αντίκτυπος θα είναι ορατός σε όλα τα εμπλεκόμενα μέρη, συμπεριλαμβανομένων των οργανώσεων (δημιουργών), των ενδιαφερόμενων μερών και της κοινωνίας των πολιτών (τελικοί χρήστες). Όταν οι υπηρεσίες υψηλής αξίας παρέχονται σε πραγματικό χρόνο, η αποτελεσματικότητα και η αποδοτικότητα μπορούν να μετρηθούν από τον βαθμό στον οποίο οι πολίτες, οι οποίοι είναι οι καταναλωτές, είναι ικανοποιημένοι με αυτές τις υπηρεσίες. Επιπλέον, τα ευρήματα που συγκεντρώθηκαν παρέχουν στοιχεία που αποδεικνύουν ότι οι στόχοι του ψηφιακού μετασχηματισμού, της διαφάνειας, της εξωστρέφειας, της διαλειτουργικότητας και της μεγαλύτερης ευτυχίας των πολιτών έχουν επιτευχθεί.

4.3. Οι στρατηγικές κατευθύνσεις για την ψηφιοποίηση της διακυβέρνησης της διοίκησης

Η ψηφιακή διακυβέρνηση και η στρατηγική της ολιστικής ψηφιοποίησης έχουν ως πρωταρχικό στόχο την απλοποίηση, επιτάχυνση και βελτίωση της αποτελεσματικότητας των διαδικασιών εντός της δημόσιας διοίκησης, καθώς και των υπηρεσιών που προσφέρονται στους πολίτες, τόσο ατομικά όσο και επιχειρηματικά, αξιοποιώντας πάντα στο έπακρο τις νέες δυνατότητες διακυβέρνησης που προσφέρουν οι νέες τεχνολογίες πληροφορικής. Σύμφωνα με αυτό που παλαιότερα ήταν γνωστό ως Υπουργείο Διοικητικής Ανασυγκρότησης και τώρα είναι γνωστό ως Υπουργείο Εσωτερικών, «η απλούστευση των διαδικασιών ορίζεται ως η συνεχής και συστηματική αναθεώρηση των νομοθετικών και κανονιστικών ρυθμίσεων γενικά, καθώς και των διοικητικών πρακτικών που καθορίζουν τις διοικητικές διαδικασίες έτσι ώστε να είναι συμβατές με τις αρχές της καλής νομοθέτησης και της αποτελεσματικής λειτουργίας των δημόσιων υπηρεσιών στην υπηρεσία του πολίτη».

Το συμπέρασμα που μπορεί να εξαχθεί από αυτό είναι ότι ο στόχος δεν είναι μόνο η ψηφιοποίηση, αλλά και η βελτίωση των διαδικασιών που χρησιμοποιούνται στον δημόσιο τομέα σε αυτήν την περίπτωση. Παράλληλα, ένας από τους σημαντικότερους στρατηγικούς στόχους είναι η παροχή απομακρυσμένων υπηρεσιών στους πολίτες και τις επιχειρήσεις μέσω του διαδικτύου. Αυτό θα καταστήσει τις παρεχόμενες υπηρεσίες πιο πρόσφορες και φιλικές προς τον χρήστη, και θα είναι

συνεπές με την ανάπτυξη του ηλεκτρονικού εμπορίου και τις πρακτικές πολλών ευρωπαϊκών και αναπτυσσόμενων εθνών.

Η λεγόμενη «Βίβλος Ψηφιακού Μετασχηματισμού 2020-2025» περιέχει σημαντικό όγκο πληροφοριών που είναι εξαιρετικά συγκεκριμένες σχετικά με τους στρατηγικούς προσανατολισμούς για την ψηφιοποίηση της δημόσιας διοίκησης. Όσον αφορά την ολοκληρωμένη ψηφιακή διακυβέρνηση του ελληνικού κράτους, το παρόν αρχείο περιλαμβάνει όλες τις δραστηριότητες που έχουν ήδη πραγματοποιηθεί, καθώς και εκείνες που βρίσκονται σε διαδικασία υλοποίησης ή πρόκειται να εκτελεστούν στο μέλλον. Είναι αξιοσημείωτο ότι η στρατηγική της ψηφιοποίησης της δημόσιας διοίκησης δεν περιλαμβάνει μόνο τη βελτίωση και απλοποίηση διαδικασιών και υπηρεσιών προς τους πολίτες και τις επιχειρήσεις, αλλά περιλαμβάνει και στρατηγικές δράσεις παρέμβασης σε τεχνολογικές δομές του κράτους, προκειμένου να καταστεί δυνατή η ομαλή λειτουργία και η προσφορά ψηφιακών υπηρεσιών. Αυτό είναι ένα από τα καθοριστικά χαρακτηριστικά της στρατηγικής. Η αστραπιαία ανάπτυξη υποδομών που έχουν σχεδιαστεί για την πέμπτη γενιά (5G) είναι εξέχουσα από αυτή την άποψη. Παράλληλα, στόχος είναι η μεταρρύθμιση των τεχνολογικών δεξιοτήτων των εργαζομένων που εργάζονται στον δημόσιο τομέα, καθώς και η καλύτερη εξοικείωση και ανάπτυξη των ικανοτήτων των ίδιων των πολιτών.

Συμπερασματικά, απώτερος στρατηγικός στόχος είναι η διαμόρφωση μιας Ψηφιακής Ελλάδας σε όλους τους τομείς, συμπεριλαμβανομένης της εκπαίδευσης, της υγείας, της οικονομίας, της εκπαίδευσης γενικότερα και της πολιτικής, συμβάλλοντας έτσι στον εκσυγχρονισμό του τρόπου με τον οποίο τόσο ο δημόσιος όσο και ο εμπορικός τομέας διεξάγουν τη λειτουργία τους. Είναι προφανές, όπως αναφέρει η ίδια η ελληνική κυβέρνηση στην επίσημη ιστοσελίδα της, ότι είναι απαραίτητη η στενή παρακολούθηση της υλοποίησης των ψηφιακών δράσεων, αλλά και η τήρηση του χρονοδιαγράμματός τους, πάντα σε συνεργασία με φορείς της δημόσιας διοίκησης και με σκοπό τη διόρθωση τυχόν αστοχιών, αλλά και την παρακολούθηση των ευρύτερων εξελίξεων, προκειμένου να ανακαλυφθούν και να προστεθούν νέες πτυχές υπηρεσιών και διακυβέρνησης μέσα από τις ευκαιρίες που προκύπτουν στον χώρο της κινητής τηλεφωνίας. Αυτό είναι απαραίτητο προκειμένου να ανακαλυφθούν και να προστεθούν νέες πτυχές των υπηρεσιών και της διακυβέρνησης μέσω των ευκαιριών που προκύπτουν στον χώρο της κινητής τηλεφωνίας.

Όπως φαίνεται από το γενικό πλαίσιο που διαμορφώθηκε στην προηγούμενη ενότητα, στόχος της ελληνικής κυβέρνησης και κατ' επέκταση της στρατηγικής για την ψηφιακή διακυβέρνηση είναι η ανάπτυξη της οικονομίας και της κοινωνίας. Η εξέλιξη αυτή έχει επιβραδυνθεί, μεταξύ άλλων, λόγω της έντονης γραφειοκρατίας που κυριαρχεί στο ελληνικό κράτος εδώ και δεκαετίες. Σύμφωνα με ένα απόσπασμα που βρίσκεται σε περίοπτη θέση στη Βίβλο ψηφιακού μετασχηματισμού, «*το Υπουργείο Ψηφιακής Διακυβέρνησης λειτουργεί συντονισμένα και συνεργάζεται με τον δημόσιο και ιδιωτικό τομέα, τους ερευνητικούς και τεχνολογικούς φορείς της χώρας, την ακαδημαϊκή και επιστημονική κοινότητα και την κοινωνία. πολιτών για τον ψηφιακό μετασχηματισμό της Ελλάδας, τον εκσυγχρονισμό της Δημόσιας Διοίκησης, την καλύτερη εξυπηρέτηση του πολίτη και της επιχείρησης, αλλά και τη δημιουργία μιας πιο αποτελεσματικής κυβέρνησης*».

Η ενίσχυση της ανταγωνιστικότητας της Ελλάδας σε διάφορους τομείς, συμπεριλαμβανομένης της οικονομίας, είναι αναμφισβήτητα ένας από τους πρωταρχικούς στόχους της στρατηγικής ψηφιακής διακυβέρνησης που ακολουθεί η χώρα. Είναι γνωστό ότι η λεγόμενη «ψηφιακή ωριμότητα» της Ελλάδας βρίσκεται σε σχετικά χαμηλά επίπεδα, καθώς πρόκειται για ένα κοινό παράπονο για τη χώρα. Πιο συγκεκριμένα, σύμφωνα με τον Δείκτη Ψηφιακής Οικονομίας και Κοινωνίας, η χώρα κατατάσσεται σήμερα στην 27η θέση από τις 28 χώρες της ΕΕ (με βάση την αξιολόγηση για το 2020).

Επιπλέον, σύμφωνα με τον Δείκτη Ανάπτυξης ηλεκτρονικής διακυβέρνησης (EGDI), η χώρα κατατάσσεται σήμερα στην 42η θέση μεταξύ 193 χωρών και ξανά στην 27η θέση μεταξύ των 28 χωρών της Ε.Ε. Στον Δείκτη Ανάπτυξης ΤΠΕ, η Ελλάδα κατατάσσεται στην 38η θέση μεταξύ 192 χωρών και στην 25η θέση στην Ε.Ε. Στον Δείκτη Ψηφιακής Εξέλιξης (ΔΕΗ), η Ελλάδα κατατάχθηκε στην 38η θέση μεταξύ 60 χωρών το 2017, ενώ στον Δείκτη Διευκόλυνσης Ψηφιοποίησης (Enabling Digitalization Index - EDI), η Ελλάδα κατατάχθηκε στην 43η θέση μεταξύ 115 χωρών με βάση την πιο πρόσφατη σχετική αξιολόγηση που πραγματοποιήθηκε το 2019.

Εκτός από τα οφέλη που αναφέρονται παραπάνω, η ψηφιοποίηση της δημόσιας διοίκησης περιλαμβάνει και οικονομικά οφέλη, τα οποία είναι επωφελή όχι μόνο για τον δημόσιο τομέα αλλά και, έμμεσα, για το ευρύ κοινό. Ο δημόσιος τομέας είναι σε θέση να μειώσει σημαντικά τα λειτουργικά του έξοδα ψηφιοποιώντας και

αυτοματοποιώντας πλήρως τις αλληλεπιδράσεις και τις συναλλαγές του. Αυτό είναι δυνατό, φυσικά, επειδή θα είναι δυνατή η πρόσληψη λιγότερων ατόμων για εργασία σε ορισμένα τμήματα. Με τη μείωση των δαπανών που πραγματοποιούνται από την κυβέρνηση, μπορούν να εξοικονομηθούν μεγάλοι πόροι, οι οποίοι στη συνέχεια απελευθερώνουν πόρους για χρήση σε αναπτυξιακά προγράμματα.

Λόγω όλων αυτών των αλλαγών που επιφέρει η ανάπτυξη, οι κάτοικοι αντιμετωπίζουν λιγότερη οικονομική πίεση από πριν. Ως αποτέλεσμα, έχουν στη διάθεσή τους περισσότερο διαθέσιμο εισόδημα, το οποίο μπορούν να χρησιμοποιήσουν είτε για να ασκήσουν μια δραστηριότητα είτε για να αυξήσουν το συνολικό βιοτικό τους επίπεδο. Η πρόσβαση στο διαδίκτυο για όλους τους κατοίκους και τις επιχειρήσεις αποτελεί, κατ' αρχήν, στρατηγικό άξονα της διαδικασίας ψηφιοποίησης της δημόσιας διοίκησης. Το επόμενο βήμα είναι να καταστεί πρωταρχικός στόχος η σταδιακή μετάβαση σε ψηφιακά επιχειρηματικά μοντέλα για όλες τις εταιρείες.

4.4. Επεξήγηση της έννοιας της ηλεκτρονικής διακυβέρνησης και της σχέσης της με την ψηφιακή διακυβέρνηση

Η ιδέα της ηλεκτρονικής διακυβέρνησης συνδέεται στενά με την έννοια της ψηφιακής διακυβέρνησης. Η ηλεκτρονική διακυβέρνηση, όπως και η έννοια της ψηφιακής διακυβέρνησης, αναφέρεται σε κάθε δράση ή στρατηγική του κράτους που μπορεί να εφαρμοστεί ηλεκτρονικά. Με άλλα λόγια, η ηλεκτρονική διακυβέρνηση είναι συνώνυμη με την ψηφιακή διακυβέρνηση. Αυτό φέρνει στο φως τον ευρύ ορισμό της ηλεκτρονικής διακυβέρνησης, ο οποίος, ως επί το πλείστον, αντιστοιχεί στον ορισμό της ψηφιακής διακυβέρνησης.

Υπό το πρίσμα αυτό, ο όρος «ηλεκτρονική διακυβέρνηση» αναφέρεται στην ενσωμάτωση των αναδυόμενων τεχνολογιών της πληροφορίας, κυρίως του Διαδικτύου, στη λειτουργία του δημόσιου τομέα με στόχο να καταστεί δυνατή η εκτέλεση διοικητικών καθηκόντων σε ηλεκτρονική μορφή χρησιμοποιώντας τις προαναφερθείσες τεχνολογίες. Ο όρος «ηλεκτρονική διακυβέρνηση» αναφέρεται σε όλες τις δραστηριότητες και τις διοικητικές διαδικασίες που δεν υπήρχαν στο παρελθόν, αλλά που εφευρέθηκαν από το μηδέν ως αποτέλεσμα της ανάπτυξης νέων τεχνολογιών.

Η ηλεκτρονική διακυβέρνηση επιδιώκει να βελτιώσει την ταχύτητα και την ποιότητα των υπηρεσιών που παρέχονται από τον δημόσιο τομέα και συμβάλλει σε

αυτό συμβάλλοντας στην παροχή υπηρεσιών απευθείας από το κράτος στους πολίτες, χωρίς να χρειάζεται οι πολίτες να συναλλάσσονται με μεσάζοντες όπως, για παράδειγμα, υπάλληλοι υπηρεσιών του δημόσιου τομέα. Στο ίδιο πνεύμα με την εισαγωγή νέων τεχνολογιών, ιδίως του Διαδικτύου, σε όλους τους τομείς της οικονομίας και της επιχειρηματικότητας, η ηλεκτρονική διακυβέρνηση στοχεύει και συμβάλλει στη βελτίωση της ταχύτητας και της ποιότητας των υπηρεσιών που παρέχονται από τον δημόσιο τομέα.

Η ιδέα της ηλεκτρονικής διακυβέρνησης, παρόμοια με εκείνη της ψηφιακής διακυβέρνησης, περιλαμβάνει ένα ευρύ πεδίο εφαρμογής και ενσωματώνει συναλλαγές στις οποίες συμμετέχουν διάφορα μέρη. Ειδικότερα, η ηλεκτρονική διακυβέρνηση αναφέρεται στη διαδικασία ψηφιοποίησης των συναλλαγών που λαμβάνουν χώρα μεταξύ του κράτους και των πολιτών, του κράτους και των επιχειρήσεων, των διαφόρων δημόσιων φορέων μεταξύ τους, των κυβερνητικών φορέων μεταξύ τους, των κυβερνητικών φορέων και διαφόρων δημόσιων φορέων, καθώς και μεταξύ του κράτους και των εργαζομένων που εργάζονται τόσο στον δημόσιο όσο και στον ιδιωτικό τομέα.

Στην περίπτωση του υπό εξέταση ελληνικού κράτους, ενέργειες όπως η δημιουργία και λειτουργία της Gov.gr ιστοσελίδας, μέσω της οποίας δίνεται η δυνατότητα στους πολίτες και τις επιχειρήσεις να ενημερώνονται, αλλά και να εξυπηρετούνται για τις διάφορες συναλλαγές τους με το ελληνικό κράτος, τις οποίες μέχρι τότε οι πολίτες μπορούσαν να πραγματοποιούν μόνο με φυσική παρουσία σε κάθε δημόσια υπηρεσία, αποτελούν παραδείγματα δράσεων που έχουν αναληφθεί. Ο ιστότοπος Gov.gr, ο οποίος συστάθηκε με το άρθρο 52 του Ν. 4635/2019 (Α' 167), αποτελεί, κατ' ουσίαν, τη λεγόμενη Ενιαία Ψηφιακή Πύλη της Δημόσιας Διοίκησης. Μέσω αυτής της πύλης, δίδεται η δυνατότητα στο ελληνικό κράτος να συγκεντρώσει όλους τους φορείς και τις υπηρεσίες της Δημόσιας Διοίκησης σε ένα κεντρικό σημείο, δηλαδή σε μια κεντρική ιστοσελίδα, όπου οι πολίτες και οι επιχειρήσεις μπορούν να εξυπηρετηθούν για όλες τις συναλλαγές που παραδοσιακά έχουν με το Ελληνικό Δημόσιο.

Οι χρήστες αυτής της πύλης, είτε είναι πολίτες, επιχειρήσεις, εργαζόμενοι ή απλοί επισκέπτες στη χώρα, είτε οποιοσδήποτε άλλος, έχουν τη δυνατότητα να έχουν πρόσβαση σε όλες τις πληροφορίες που χρειάζονται μέσω ενός ενιαίου ιστότοπου, κάτι που αποτελεί πολύ σημαντικό πλεονέκτημα για αυτούς τους χρήστες. Αυτό το

πλεονέκτημα ισχύει για όλους τους χρήστες αυτής της πύλης. Είναι σημαντικό να σημειωθεί ότι τη διαχείριση των αιτημάτων που υποβάλλονται μέσω της πλατφόρμας αναλαμβάνει και πάλι η αντίστοιχη δημόσια υπηρεσία, τα στελέχη της οποίας εργάζονται στο παρασκήνιο, ενώ υπάρχει κοινή ρεσεψιόν για τους χρήστες σε όλες τις υπηρεσίες.

Είναι αξιοσημείωτο, για να κατανοήσουμε πόσο σημαντική θεωρεί η ελληνική κυβέρνηση την ηλεκτρονική διακυβέρνηση και την ψηφιακή διακυβέρνηση, ότι οι υπηρεσίες που περιλαμβάνονται στην Ενιαία Ψηφιακή Πύλη Δημόσιας Διοίκησης προσφέρονται πλέον αποκλειστικά από εκεί και όχι με φυσική παρουσία σε δημόσιες υπηρεσίες. Αυτό μπορεί να γίνει κατανοητό λαμβάνοντας υπόψη το γεγονός ότι η ελληνική κυβέρνηση δεν διατηρεί πλέον φυσική παρουσία στις δημόσιες υπηρεσίες.

Η περίπτωση της Διαύγειας είναι ένα ακόμη χαρακτηριστικό παράδειγμα. Το πρόγραμμα αυτό (το οποίο συνενεστήθη με το Ν. 3861/2010), το οποίο αποτελεί και μια νέα διαδικτυακή πύλη της Γενικής Κυβέρνησης του κράτους της Ελλάδας, δίδει τη δυνατότητα – η οποία είναι πλέον υποχρεωτική – σε όλους τους δημόσιους φορείς και τους κρατικούς φορείς να αναρτούν στο διαδίκτυο και συγκεκριμένα στην πύλη της Διαύγειας όλες τις αποφάσεις που λαμβάνονται και τις πράξεις που εκτελούνται από αυτούς τους δημόσιους φορείς σε καθημερινή βάση.

Η ανάπτυξη στοχεύει κυρίως σε δύο διαφορετικούς στόχους. Η πρώτη σύσταση είναι ότι οι ιδιωτικές εταιρείες και οι ιδιώτες θα πρέπει πάντα να ενημερώνονται για κάθε απόφαση που λαμβάνεται σε επίπεδο δημόσιας διοίκησης και η οποία ενδέχεται να έχει αντίκτυπο στις δραστηριότητες που ασκούν. Το δεύτερο πλεονέκτημα αυτής της διαδικασίας είναι ότι επιτυγχάνεται μεγαλύτερη σαφήνεια και διαφάνεια (εξ ου και ο όρος «ΔΙΑΥΓΕΙΑ») ως αποτέλεσμα του γεγονότος ότι όλες οι αποφάσεις και οι πράξεις οποιουδήποτε κυβερνητικού φορέα έρχονται στο φως και είναι ανοιχτές στη δημόσια συμβολή και κριτική.

Με άλλα λόγια, μέσω του προγράμματος Διαύγεια, οι πολίτες ενημερώνονται για κάθε απόφαση που λαμβάνεται σε επίπεδο δημόσιας διοίκησης. Με τον τρόπο αυτό διασφαλίζεται η ευρεία ενημέρωση σχετικά με την ποικιλία των δημόσιων αποφάσεων που λαμβάνονται, καθώς και σχετικά με το ποιος είναι υπεύθυνος για τις αποφάσεις αυτές και τους λόγους για τους οποίους ελήφθησαν. Μέσω αυτής της διαδικασίας, οι φορείς της δημόσιας διοίκησης καλούνται επίσης να ενεργήσουν πιο υπεύθυνα.

Παράλληλα, οι φορείς αυτοί λογοδοτούν για κάθε χρηματοδότηση που χορηγούν σε μη κυβερνητικές οργανώσεις (άρθρο 15 Ν. 4305/2014), καθώς και για τα τμήματα του εθνικού (ή τοπικού) προϋπολογισμού που υλοποιούν (άρθρο 16 Ν. 4305/2014).

Στο ίδιο πνεύμα, σύμφωνα με τον Ν. 4325/2015, οι φορείς της δημόσιας διοίκησης υποχρεούνται να γνωστοποιούν τις συμβάσεις ανάθεσης έργων σε τρίτους μέσω του διαδικτυακού τόπου «Διαύγεια». Αν αναλογιστεί κανείς το γεγονός ότι η πλατφόρμα αυτή χρησιμοποιείται από περίπου 5.000 κυβερνητικούς και ευρύτερους δημόσιους φορείς, καθώς και το γεγονός ότι περίπου 200.000 μεμονωμένοι χρήστες πραγματοποιούν πάνω από 2 εκατομμύρια αναζητήσεις για θέματα που τους ενδιαφέρουν κάθε εβδομάδα, μπορεί να συμπεράνει ότι η χρήση της πλατφόρμας «Διαύγεια» έχει υιοθετηθεί ευρέως. Σημαντικό είναι επίσης το γεγονός ότι περίπου 30.000 αναρτήσεις γίνονται σε καθημερινή βάση, αν και από τη στιγμή που πρωτολειτούργησε η πλατφόρμα μέχρι σήμερα, έχουν ανέβει περίπου 40 εκατομμύρια έγγραφα που περιλαμβάνουν αποφάσεις και δράσεις. Η καθιέρωση ηλεκτρονικού συστήματος διαχείρισης δημόσιων εγγράφων θεωρείται υψίστης σημασίας στο πλαίσιο της ηλεκτρονικής διακυβέρνησης (ΚΣΕΔΕ). Το σύστημα αυτό είναι ένα κεντρικό ηλεκτρονικό σύστημα που δίνει σε όλους τους δημόσιους φορείς τη δυνατότητα να ανταλλάσσουν επίσημα έγγραφα. Αυτά τα έγγραφα μπορούν να ανταλλάσσονται μόνο εάν υπογράφονται με τη χρήση ψηφιακών υπογραφών που έχουν πιστοποιηθεί κατάλληλα. Η Γενική Γραμματεία Πληροφοριακών Συστημάτων Δημόσιας Διοίκησης είναι ο μόνος οργανισμός που είναι υπεύθυνος για την παροχή αυτής της υπηρεσίας.

Δεν πρέπει να προκαλεί έκπληξη το γεγονός ότι μια αλλαγή αυτού του είδους βελτιώνει την αποτελεσματικότητα της διαβίβασης εγγράφων μεταξύ οργανισμών εντός του δημόσιου τομέα, μειώνοντας παράλληλα το επίπεδο γραφειοκρατίας και αυξάνοντας το επίπεδο διαφάνειας εντός της δημόσιας διοίκησης στο σύνολό της. Είναι προφανές ότι η ανταλλαγή δημόσιων εγγράφων με αυτόν τον τρόπο αυξάνει επίσης την οργάνωση του δημόσιου τομέα στο σύνολό του.

Επιπλέον, οι δημόσιοι υπάλληλοι είναι επίσης σε θέση να εκτελούν τα καθήκοντά τους γρήγορα τόσο μέσω ψηφιακών υπογραφών όσο και σε πραγματικό χρόνο, γεγονός που βελτιώνει την ποιότητα των υπηρεσιών που παρέχουν και των συναλλαγών που πραγματοποιούν με τους πολίτες.

4.5 Η στροφή προς μια πιο σύγχρονη δημόσια διοίκηση και η σημασία της ψηφιακής διακυβέρνησης

Σύμφωνα με την ανακοίνωση του υπουργείου Ψηφιακής Διακυβέρνησης, η διαδικασία ψηφιοποίησης της δημόσιας διοίκησης είναι η πιο πρόσφατη – και μέχρι στιγμής, η πιο ολοκληρωμένη – πράξη της συνεχιζόμενης προσπάθειας εκσυγχρονισμού του δημόσιου τομέα. Ωστόσο, οι προσπάθειες αυτές απομακρύνθηκαν στο επίπεδο των αντίστοιχων οργάνων της δημόσιας διοίκησης και σε σημαντικό βαθμό αποδιοργανώθηκαν, με αποτέλεσμα τελικά να εγκαταλειφθούν. Καθώς συνεχώς προέκυπταν ζητήματα που θεωρούνταν πιο σημαντικά, γεγονός που οδήγησε στο συμπέρασμα ότι τελικά ο εκσυγχρονισμός και η ψηφιοποίηση θα πρέπει να θεωρούνται δευτερεύουσες προτεραιότητες.

Ένας άλλος εξίσου σημαντικός λόγος, ο οποίος προκύπτει τόσο από εμπειρικά δεδομένα όσο και από τις απόψεις έγκριτων ακαδημαϊκών θεμάτων, ήταν ότι δεν ακολουθήθηκε συγκεκριμένη μεθοδολογία για όλους τους οργανισμούς, με τελικό αποτέλεσμα οι πολίτες και οι επιχειρήσεις – αλλά και οι ίδιοι οι δημόσιοι φορείς στο τέλος – να μην εισέλθουν στη διαδικασία υιοθέτησης μιας νέας κουλτούρας, που επικεντρώνεται στην απλοποίηση και τη σταδιακή ψηφιοποίηση των διαδικασιών, όταν το συνεχώς αναπτυσσόμενο διεπιστημονικό πεδίο της επιστήμης και της τεχνολογίας της πληροφορίας (διεπιστημονικό πεδίο) αναμένεται να διαδραματίσει ολοένα και σημαντικότερο ρόλο στη δημόσια διοίκηση.

Ως συνέπεια αυτού, ακόμη και οι φορείς της δημόσιας διοίκησης που είχαν αναπτύξει με επιτυχία λειτουργικές και ενεργές πλατφόρμες, εκτός από τα προηγμένα για την εποχή πληροφοριακά συστήματα που εξυπηρετούσαν τους πολίτες, τελικά τις εγκατέλειψαν, καθώς τόσο η ενημέρωση όσο και η ανταπόκριση των επιχειρήσεων και των πολιτών μετακινήθηκαν σε εξαιρετικά χαμηλά επίπεδα.

Αναμφίβολα, όμως, ένας από τους πρωταρχικούς λόγους εφαρμογής της λεγόμενης στρατηγικής απλοποίησης των διαδικασιών της ελληνικής δημόσιας διοίκησης ήταν η απαλλαγή των διαδικασιών από χρόνιες γραφειοκρατικές δυσκολίες, τόσο σε διοικητικό όσο και σε γενικότερο πολιτικό επίπεδο. Αυτός ήταν ένας από τους πρωταρχικούς λόγους για τον τρόπο εφαρμογής της λεγόμενης στρατηγικής απλοποίησης των διαδικασιών της ελληνικής δημόσιας διοίκησης.

Η μετάβαση στη σύγχρονη δημόσια διοίκηση και ψηφιακή διακυβέρνηση έχει πολύ σημαντικά οφέλη, όπως προκύπτει από την ανάλυση που έχει γίνει μέχρι στιγμής, όπως προκύπτει από την ανάλυση που έχει γίνει μέχρι στιγμής. Τα ευρήματα της βιβλιογραφικής ανασκόπησης που πραγματοποίησαν οι Fischer, Heuberger και Heine (2021) δείχνουν προς αυτή τη γενική κατεύθυνση. Οι ερευνητές πιστεύουν ότι η ψηφιοποίηση συγκεκριμένων διαδικασιών και υπηρεσιών στον δημόσιο τομέα, όπως η τιμολόγηση, η συμμετοχή και η χρήση δεδομένων, έχει οδηγήσει σε σημαντικές βελτιώσεις ως αποτέλεσμα της εφαρμογής της ψηφιακής τεχνολογίας.

Η βιβλιογραφική ανασκόπηση του Joseph (2015) έχει επίσης διερευνήσει τις επιπτώσεις της ψηφιακής διακυβέρνησης και έχει καταλήξει στο συμπέρασμα ότι, στην πραγματικότητα, έχει πολλαπλά οφέλη και αυτά τα οφέλη μοιράζονται πολλοί αποδέκτες. Συγκεκριμένα, ο ερευνητής αναφέρει ότι η ψηφιακή διακυβέρνηση συμβάλλει στην αύξηση της αποτελεσματικότητας και στη μείωση του κόστους παροχής υπηρεσιών στους πολίτες. Αυτό το κάνει κυρίως αναφερόμενος στις περιπτώσεις των Ηνωμένων Πολιτειών της Αμερικής και της Κίνας, οι οποίες και οι δύο έχουν εξοικονομήσει σημαντικούς πόρους μέσω της ηλεκτρονικής διακυβέρνησης, τους οποίους έχουν διαθέσει σε αναπτυξιακά έργα για τις αντίστοιχες χώρες τους. Οι πολίτες μπορούν να έχουν περισσότερο ελεύθερο χρόνο για άλλες επαγγελματικές ή μη επαγγελματικές δραστηριότητες, ενώ το κράτος είναι επίσης σε θέση να εξυπηρετεί τους πολίτες πιο γρήγορα, γεγονός που μπορεί να βοηθήσει στη διάσωση θέσεων εργασίας. Επιπλέον, το κράτος εξοικονομεί πολύ χρόνο, το οποίο προσφέρει επίσης οφέλη κόστους, ενώ παράλληλα η ψηφιακή διακυβέρνηση διασφαλίζει επίσης, σε μεγαλύτερο βαθμό, τη διαφάνεια των δημόσιων συναλλαγών, καθώς και την καλύτερη εξυπηρέτηση και επικοινωνία μεταξύ του δημόσιου τομέα και των επιχειρήσεων και των πολιτών.

Εκτός από την έρευνα που περιγράφηκε παραπάνω, ο Naz (2009) διεξήγαγε επίσης έρευνα για τη συγκεκριμένη περίπτωση των νησιών Φίτζι, η οποία είναι γνωστή για τις δυσκολίες που υπάρχουν στη δημόσια διοίκησή της, προκειμένου να διερευνήσει την επιρροή που έχει η ψηφιακή διακυβέρνηση στη δημόσια διοίκηση. Στο πλαίσιο της έρευνάς του για το θέμα αυτό, διένειμε τυχαία ερωτηματολόγια σε 198 πολίτες των νησιών Φίτζι, προκειμένου να συγκεντρώσει πληροφορίες σχετικά με τις απόψεις τους και να συναγάγει συμπεράσματα με βάση αυτές τις απόψεις. Τα ευρήματά της υποδηλώνουν ότι η ηλεκτρονική διακυβέρνηση έχει τη δυνατότητα να βελτιώσει

τόσο την παροχή υπηρεσιών όσο και την ικανοποίηση των πολιτών, οι οποίοι είναι οι πελάτες.

Ωστόσο, υπάρχει σημαντικό χάσμα μεταξύ των αντιλήψεων και των προσδοκιών των πολιτών στη χώρα όσον αφορά την παροχή και την ποιότητα των υπηρεσιών, και αυτό το χάσμα έχει αρνητικό αντίκτυπο στα επίπεδα ικανοποίησης των πολιτών εδώ και αρκετά χρόνια. Η έρευνα οδηγεί τον ερευνητή στο συμπέρασμα ότι υπάρχει άμεση απαίτηση στα νησιά Φίτζι για την εφαρμογή της ηλεκτρονικής διακυβέρνησης σε όλους τους δημόσιους φορείς.

Αναφορικά με τον στρατηγικό στόχο της μεγαλύτερης διαφάνειας στις δημόσιες οικονομικές συναλλαγές, ο οποίος αποτελεί επίσης σημαντικό στόχο της ψηφιακής διακυβέρνησης, οι Muoz, Bolvar και Hernández (2003) ανακάλυψαν στη βιβλιογραφική τους ανασκόπηση ότι η ηλεκτρονική υποβολή και ανάλυση οικονομικών δεδομένων προσφέρει πολύ μεγαλύτερη διαφάνεια σε σύγκριση με τον παραδοσιακό γραφειοκρατικό τρόπο δράσης. Αυτό ανακαλύφθηκε υπό το πρίσμα του γεγονότος ότι ο στρατηγικός στόχος της μεγαλύτερης διαφάνειας στις δημόσιες οικονομικές συναλλαγές αποτελεί επίσης σημαντικό στόχο της ψηφιακής διακυβέρνησης. Φυσικά, η προθυμία κάθε κυβέρνησης να προωθήσει δυναμικά τις αξίες της ψηφιακής διακυβέρνησης, καθώς και τον τρόπο διακυβέρνησης που υιοθετεί κάθε κυβέρνηση γενικότερα, αποτελεί σημαντικό ρυθμιστικό παράγοντα στην παραπάνω σχέση. Αυτή η προθυμία είναι επίσης ένα σημαντικό συστατικό της προαναφερθείσας σχέσης.

Παρά το γεγονός ότι η ψηφιακή διακυβέρνηση έχει στρατηγικά, οικονομικά και κοινωνικά οφέλη, η ορθή και πλήρως επιτυχής εφαρμογή της έχει αποδειχθεί δύσκολη και χρονοβόρα. Αυτό ισχύει ιδιαίτερα σε σύγκριση με την εφαρμογή της ψηφιακής διακυβέρνησης σε άλλα προηγμένα έθνη σε όλο τον κόσμο. Η αντίληψη ότι η κυβέρνηση είναι υπερβολικά γραφειοκρατική όχι μόνο από μεγάλο αριθμό πολιτικών, αλλά και από απλούς πολίτες, είναι ένας σημαντικός παράγοντας που συμβάλλει στο φαινόμενο που περιγράφηκε παραπάνω. Άλλωστε, η γραφειοκρατική προσέγγιση είναι μια βαθιά ριζωμένη προσέγγιση για τους πολίτες, οι οποίοι, ακόμη και αν αναπτύσσονται καινοτόμες υπηρεσίες γύρω τους, αρνούνται να πιστέψουν ότι είναι δυνατόν κάποια στιγμή να χαλιναγωγήσουν την ισχυρή γραφειοκρατία. Αυτό ισχύει ακόμη και αν η γραφειοκρατία ελέγχεται από καινοτόμες υπηρεσίες. Σε αυτό το

γεγονός, φυσικά, συμβάλλει και η προσπάθεια ορισμένων πολιτικών και δημόσιων φορέων και των εκπροσώπων τους, οι οποίοι βλέπουν στην ψηφιακή διακυβέρνηση την απειλή της εξάλειψης των ευθυνών και των περιουσιακών στοιχείων που είχαν, καθώς και τη δύναμη που είχαν να ελέγχουν ορισμένες διαδικασίες με συγκεκριμένους τρόπους.

Παράλληλα, η ίδια η ελληνική κυβέρνηση παραδέχεται ότι η ψηφιακή διακυβέρνηση των κρατών πρέπει να διαχειριστεί την πρόκληση της ραγδαίας ανάπτυξης των τεχνολογιών της πληροφορίας. Αυτό είναι κάτι που πρέπει να γίνει προκειμένου να συμβαδίσουμε με τον ρυθμό της τεχνολογικής προόδου. Για να γίνω πιο συγκεκριμένος, η ανάπτυξη των τεχνολογιών έχει φτάσει σε ένα σημείο όπου είναι αδύνατο ακόμη και για τα ίδια τα κράτη να την παρακολουθήσουν. Δεδομένου του οποιουδήποτε βαθμού γραφειοκρατίας, καθώς και της κλίμακας του έργου, μέχρι να ολοκληρωθεί η υλοποίηση συγκεκριμένων έργων ψηφιακής διακυβέρνησης, θα έχουν ήδη αναπτυχθεί νεότερες τεχνολογίες. Αυτές οι νεότερες τεχνολογίες δημιουργούν ήδη νέες ευκαιρίες για τη βελτίωση ακόμη και εκείνων των δράσεων που βρίσκονται ακόμη στη διαδικασία υλοποίησης. Από τη μία πλευρά, οι κυβερνήσεις καταβάλλουν προσπάθειες να ενσωματώσουν αυτές τις νέες ευκαιρίες στην αναπτυξιακή τους πολιτική, αλλά από την άλλη πλευρά, αυτό οδηγεί σε πρόσθετες καθυστερήσεις.

Σε πιο εμπειρικό επίπεδο, τα ερευνητικά ευρήματα των Fischer et al. (2021) ανέδειξαν όχι μόνο τα πλεονεκτήματα, αλλά και τις δυσκολίες που προκύπτουν όσον αφορά την πλήρη εφαρμογή της ψηφιακής διακυβέρνησης. Πιο συγκεκριμένα, οι ερευνητές κατέληξαν στο συμπέρασμα ότι παρά τα οφέλη της ψηφιακής διακυβέρνησης, δεν υπάρχει επαρκής συντονισμός μεταξύ δημόσιων υπηρεσιών και εργαζομένων. Οι πολίτες δεν είναι πλήρως ενημερωμένοι και πολλοί από αυτούς δεν είναι εξοικειωμένοι με το νέο μοντέλο ψηφιακής διακυβέρνησης.

Εν τω μεταξύ, ο γραφειοκρατικός δημόσιος τομέας σε όλο τον κόσμο πάσχει από έλλειψη υιοθέτησης μιας οργανωτικής κουλτούρας που να συνάδει με τις στρατηγικές κατευθύνσεις της ψηφιακής διακυβέρνησης και της νέας διαχείρισης στη δημόσια διοίκηση. Στον δημόσιο τομέα, αντιδρούν στις ψηφιακές μεταρρυθμίσεις. Οι πολίτες δεν είναι πλήρως ενημερωμένοι και πολλοί από αυτούς δεν είναι εξοικειωμένοι με το νέο μοντέλο ψηφιακής διακυβέρνησης.

Παρόλο που η βιβλιογραφική ανασκόπηση του Joseph διαπίστωσε πολλά σημαντικά πλεονεκτήματα της ψηφιακής διακυβέρνησης και της μετάβασης στη νέα εποχή της διαχείρισης στη δημόσια διοίκηση, διαπίστωσε επίσης πολλά σημαντικά μειονεκτήματα και δυσκολίες. Αυτά τα μειονεκτήματα και οι δυσκολίες περιλαμβάνουν: Ένα από αυτά είναι η άνιση πρόσβαση στις νέες τεχνολογίες, η οποία τελικά οδηγεί στο να μην αποκομίζονται τα οφέλη αυτών των τεχνολογιών από όλους τους πολίτες στον ίδιο βαθμό και όχι από όσο το δυνατόν περισσότερους πολίτες. Επιπλέον, οι πολίτες εκφράζουν συχνά την αντίθεσή τους στην εφαρμογή ενός νέου μοντέλου διακυβέρνησης, ιδίως της ψηφιακής διακυβέρνησης, με το επιχείρημα ότι δεν έχουν εμπιστοσύνη στην ασφάλεια των τεχνολογιών της πληροφορίας όσον αφορά την προστασία των προσωπικών τους δεδομένων και τον τρόπο με τον οποίο το κράτος χρησιμοποιεί τα δεδομένα αυτά και τους στόχους που επιδιώκει. Υπάρχει μια άλλη ομάδα ανθρώπων που ζουν στη χώρα που είναι της άποψης ότι οι πλατφόρμες και οι τεχνολογίες που χρησιμοποιούνται για την ψηφιακή διακυβέρνηση είναι τελικά ακριβές λύσεις που τελικά θα πληρωθούν από τους ίδιους τους πολίτες μέσω των φόρων τους.

Κεφάλαιο 5^ο : «Εσωτερικός Έλεγχος στη Δημόσια Διοίκηση-Μελέτη Περίπτωσης Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων -ΑΑΔΕ»

5.1 Η ίδρυση της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων-ΑΑΔΕ

Η ελληνική κυβέρνηση υποσχέθηκε στην Ευρωπαϊκή Κεντρική Τράπεζα (ΕΚΤ), στην Ευρωπαϊκή Επιτροπή (ΕΕΠ) και στο Διεθνές Νομισματικό Ταμείο (ΔΝΤ) ότι θα διασφαλίσει την αυτονομία των φορέων που είναι αρμόδιοι για την εποπτεία της είσπραξης των δημοσίων εσόδων, προκειμένου να μεγιστοποιηθεί η αποτελεσματικότητά τους. Για την επίτευξη αυτού του στόχου, η Ελλάδα και οι δανειστές της υπέγραψαν μνημόνιο που ζητούσε τη διάλυση της Γενικής Γραμματείας Φορολογικών και Τελωνειακών Υποθέσεων και την αντικατάστασή της από τη Γενική Γραμματεία Δημοσίων Εσόδων, όπως προέβλεπε ο νόμος 4093/2012 (ΦΕΚ 222, Α', 12/11/2012). Για να μην εμπίπτουν οι μηχανισμοί είσπραξης φόρων του Υπουργείου Οικονομικών στην κυριαρχία οιασδήποτε πολιτικής εξουσίας, αποφασίστηκε στο τρίτο Μνημόνιο ότι οι εν λόγω μηχανισμοί θα είναι ανεξάρτητοι από οιαδήποτε τέτοια επιρροή.

Σε αντικατάσταση της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, της πλέον πρόσφατης Ανεξάρτητης Αρχής στην ελληνική έννομη τάξη, ο νόμος 4389/2016

(«Επείγουσες διατάξεις για την εφαρμογή της συμφωνίας δημοσιονομικών στόχων και διαρθρωτικών μεταρρυθμίσεων και άλλες διατάξεις») επέβαλε τη δημιουργία της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων. Το εναρκτήριο Διοικητικό Συμβούλιο της Α.Α.Δ.Ε. εξελέγη τον Σεπτέμβριο του 2016 και η επιτροπή ξεκίνησε επίσημα τις εργασίες της την 1η Ιανουαρίου 2017.

Οι στόχοι της Α.Α.Δ.Ε. περιλαμβάνουν την πρόληψη της φοροδιαφυγής και του λαθρεμπορίου, την παροχή υπηρεσιών υψηλής ποιότητας στους πολίτες και τον σχεδιασμό και την εποπτεία των φορολογικών και τελωνειακών κανονισμών. Μόλις συνεστήθη η επιτροπή, όλες οι υποδομές (Δημόσιες Υπηρεσίες, Τελωνεία, Χημικές Υπηρεσίες) που στεγάζονταν προηγουμένως στο Υπουργείο Οικονομικών θα μεταφέρθηκαν σε αυτήν. Τα καθήκοντα της πλέον καταργηθείσας Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, των Δημόσιων Οικονομικών Υπηρεσιών (Δ.Ο.Υ.) και μέρος των αρμοδιοτήτων του Φορέα Διερεύνησης Οικονομικού Εγκλήματος ενοποιήθηκαν και τέθηκαν υπό την εποπτεία της Α.Α.Δ.Ε.

Η Α.Α.Δ.Ε. απολαύει διοικητικής, οικονομικής και λειτουργικής ανεξαρτησίας λόγω της ιδιότητάς της ως μιας από τις νόμιμα συσταθείσες Ανεξάρτητες Αρχές. Μία φορά κάθε χρόνο, η Κοινοβουλευτική Επιτροπή Θεσμών και Διαφάνειας εξετάζει τη γραπτή έκθεση της επιτροπής για να διασφαλίσει ότι συμμορφώνεται με τις κοινοβουλευτικές απαιτήσεις. Ενώ ο Υπουργός Οικονομικών δεν αναφέρεται απευθείας στον διευθυντή αυτού του τμήματος, έχει την εξουσία να κάνει συστάσεις σχετικά με τη στρατηγική εφαρμογή της κυβερνητικής φορολογικής πολιτικής στην Α.Α.Δ.Ε. Σημειώνεται δε ότι ο νόμος προβλέπει αμφίδρομη ενημέρωση μεταξύ της Α.Α.Δ.Ε. και του Υπουργού Οικονομικών (ν. 4389/16). Μάλιστα, επισημαίνεται ότι σύμφωνα με την κείμενη νομοθεσία εάν ο Πρόεδρος της Επιτροπής και ο αρμόδιος Υπουργός έχουν διαφορετικές απόψεις για τον τρόπο εφαρμογής της φορολογικής πολιτικής, ο Υπουργός αναθέτει την εξουσία λήψης αποφάσεων στο Διοικητικό Συμβούλιο της Αρχής.

Το άρθρο 22 του ν. 4389/2016 ορίζει ότι τα μέλη της Αρχής είναι υπεύθυνα για την ανάπτυξη του επιχειρηματικού και στρατηγικού σχεδίου, καθώς και των δικών τους σχεδίων και δραστηριοτήτων, για την εκτέλεση της δημοσιονομικής πολιτικής που αποφασίζεται από την πολιτική ηγεσία της χώρας. Επιπλέον, όπως αναφέρεται στο άρθρο 23, οι επιμέρους υπηρεσίες που υπάγονται στην εν λόγω αρχή ενημερώνονται για το στρατηγικό σχέδιο και τους ποιοτικούς και ποσοτικούς στόχους που πρέπει να επιτευχθούν, προσδιορίζοντας ταυτόχρονα μεθόδους για την εφαρμογή τους και

τρόπους αξιολόγησης της δράσης τους. Τέλος, το άρθρο 28 του ως άνω νόμου ορίζει ότι η Α.Α.Δ.Ε. καταρτίζει και εφαρμόζει, σε τακτά χρονικά διαστήματα, προγράμματα αξιολόγησης των εργαζομένων της, τόσο ποιοτικά όσο και ποσοτικά, με βάση τους διακηρυγμένους στόχους.

Σύμφωνα με το ιδρυτικό της καταστατικό, η Α.Α.Δ.Ε., στερείται νομικής προσωπικότητας και, όπως όλες οι ανεξάρτητες αρχές, υπάγεται στα όργανα του νομικού προσώπου του κράτους και θεωρείται όργανο της εκτελεστικής εξουσίας. Εκτός από την οργάνωση, την άσκηση και τη λειτουργία της φορολογικής πολιτικής, αυτή η αρχή είναι επίσης υπεύθυνη για τον υπολογισμό, τον καθορισμό και την είσπραξη φορολογικών υποχρεώσεων και τελωνειακών εσόδων από τους πολίτες. Τα διοικητικά όργανα της εν λόγω αρχής έχουν το νόμιμο δικαίωμα να εκδίδουν τελικές εκτελεστικές διοικητικές πράξεις. Επιπλέον, ο ιδρυτικός νόμος της Α.Α.Δ.Ε. παρέχει στα μέλη της τη δυνατότητα να προτείνουν μεταρρυθμίσεις στις διαδικασίες είσπραξης εσόδων του κράτους.

Η Διοίκηση της ανεξάρτητης αυτής αρχής είναι αρμόδια για την ενημέρωση του αρμόδιου Υπουργού Οικονομικών και την προετοιμασία τους να απαντήσουν σε επίκαιρες ερωτήσεις στο πλαίσιο διενέργειας του κοινοβουλευτικού ελέγχου που προβλέπεται από την Επιτροπή Θεσμών και Διαφάνειας της Βουλής, επιβεβαιώνοντας περαιτέρω τον ανεξάρτητο χαρακτήρα της Α.Α.Δ.Ε. όπως αυτός προκύπτει από τον ιδρυτικό της νόμο. Περαιτέρω, τονίζεται ότι η Κοινοβουλευτική Επιτροπή Οικονομικής Πολιτικής εξετάζει τις ενημερωτικές εκθέσεις που συντάσσουν τα μέλη της ΑΑΔΕ και τις παρουσιάζει στην εν λόγω επιτροπή.

Μάλιστα, ως μία από τις αυτόνομες αρχές, το ιδρυτικό καταστατικό της Α.Α.Δ.Ε. κατοχυρώνει την ατομική και συλλογική αυτονομία της Α.Α.Δ.Ε.

Θα πρέπει να υπογραμμιστεί ότι το νομοθετικό πλαίσιο που καθορίζει τη δομή και τη λειτουργία της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων είναι απολύτως εναρμονισμένο με το άρθρο 101Α του Συντάγματος και την ελληνική έννομη τάξη.

Το άρθρο 7 του νόμου 4389/2016 που ίδρυσε την Α.Α.Δ.Ε. ορίζει ότι ο Διοικητής και η Διοίκηση του Συμβουλίου θα λειτουργούν ως διοικητικό όργανο της αρχής. Το Διοικητικό Συμβούλιο της Α.Α.Δ.Ε. αποτελείται από πέντε (5) μέλη, συμπεριλαμβανομένου του Προέδρου, και η θητεία τους διαρκεί πέντε (5) έτη σύμφωνα με τις παραγράφους 1 και 2 του άρθρου 8 του ως άνω νόμου. Τα τέσσερα μέλη πλήρους απασχόλησης του Διοικητικού Συμβουλίου της Α.Α.Δ.Ε. δεν θεωρούνται «εργαζόμενοι» σύμφωνα με τους όρους του νόμου περί δίκαιων προτύπων

εργασίας. Ο διοικητής έχει το δικαίωμα να παρίσταται στις συνόδους του Συμβουλίου και να συμμετέχει στις διασκέψεις τους χωρίς να απαιτείται αρνησικυρία.

Τα άρθρα 13, 14 και 15 του ν. 4389/2016 περιγράφουν τις αρμοδιότητες του Διευθυντή, καθώς και τις προϋποθέσεις για να γίνει κάποιος και τη διαδικασία επιλογής του. Εκτός εάν προβλέπεται διαφορετικά από την ισχύουσα νομοθεσία, ο Διοικητής της Αρχής είναι επιφορτισμένος με όλες τις υποχρεώσεις της Αρχής όπως ορίζεται από τον παρόντα νόμο ή οποιονδήποτε άλλο σχετικό νόμο, όπως ορίζεται στην πρώτη παράγραφο του άρθρου 14. Με την ανάληψη των καθηκόντων τους, ο Διοικητής και ο Υπουργός Οικονομικών συνάπτουν σύμβαση απόδοσης στην οποία περιγράφονται οι αρμοδιότητες του Διοικητή καθώς και οι ετήσιοι ποιοτικοί και ποσοτικοί στόχοι που πρέπει να επιτευχθούν κατά τη διάρκεια της θητείας του. Ο Διοικητής είναι υπεύθυνος για την εποπτεία όλων των δραστηριοτήτων της Αρχής, πέραν των λοιπών αρμοδιοτήτων της, οι οποίες περιλαμβάνουν το σχεδιασμό και την υλοποίηση εκπαιδευτικών προγραμμάτων, καθώς και προγραμμάτων επιμόρφωσης και εξειδικευμένης κατάρτισης των ατόμων που στελεχώνουν τις οργανωτικές μονάδες της ΑΑΔΕ.

Σύμφωνα με το άρθρο 10 του ν. 4389/2016, ο Υπουργός Οικονομικών είναι αρμόδιος για τον διορισμό των μελών του Διοικητικού Συμβουλίου της ΑΑΔΕ κατόπιν πρόσκλησης εκδήλωσης ενδιαφέροντος και ο Υπουργός Οικονομικών είναι επίσης αρμόδιος για τον διορισμό των μελών της Ανεξάρτητης Επιτροπής Επιλογής της ΑΑΔΕ. Το άρθρο 9 του ιδρυτικού νόμου της Α.Α.Δ.Ε. ορίζει ποια είναι τα μέλη του Συμβουλίου τα οποία είναι επιφορτισμένα με την εκτέλεση ποικίλων καθηκόντων, όλα με τελικό στόχο τη διευκόλυνση των δηλωμένων στόχων της Αρχής. Το Διοικητικό Συμβούλιο της Α.Α.Δ.Ε. είναι επίσης υπεύθυνο για την παροχή εκπαιδευτικών συμβουλών, την επικύρωση των στρατηγικών και επιχειρησιακών σχεδίων της Αρχής και την κατάρτιση ετήσιων εκθέσεων σχετικά με τις δράσεις και τα σχέδια της Αρχής.

Αρχικά, εναπόκειται στο Διοικητικό Συμβούλιο να προτείνει στον Υπουργό Οικονομικών δύο (2) ειδικευμένα άτομα για τη θέση του Διοικητή της Αρχής, ενώ περαιτέρω το διοικητικό συμβούλιο διαδραματίζει καίριο ρόλο στη διαδικασία πρόσληψης της Αρχής, διότι τα μέλη της πρέπει να εγκρίνουν τον σχεδιασμό και την εφαρμογή της πολιτικής προτού τεθεί σε ισχύ. Το Διοικητικό Συμβούλιο παρέχει επίσης συμβουλές για θέματα όπως ο τρόπος προαγωγής των στελεχών της Αρχής, ο τρόπος μέτρησης της απόδοσής τους και το ύψος των αποδοχών τους.

Τέλος, το διοικητικό συμβούλιο πρέπει να εγκρίνει οποιεσδήποτε

προτεινόμενες αλλαγές στον εσωτερικό κανονισμό ή στην εφαρμοζόμενη πολιτική για τις διοικητικές διαδικασίες πριν από την εφαρμογή τους. Επιπρόσθετα, τα μέλη του Διοικητικού Συμβουλίου γνωμοδοτούν προς τον Διευθυντή της Αρχής επί του προτεινόμενου προϋπολογισμού πριν από την υποβολή του στο Γενικό Λογιστήριο του Κράτους (ΓΛΚ) για επικύρωσή του από τη Βουλή, εποπτεύουν την υλοποίησή του και ασκούν έλεγχο επί της σκοπιμότητας δαπανών που υπερβαίνουν τις διακόσιες χιλιάδες (200.000) ευρώ στο Ενιαίο Πρόγραμμα Προμηθειών.

Σύμφωνα με την παράγραφο 3 του άρθρου 8 του ιδρυτικού νόμου της Α.Α.Δ.Ε., πραγματογνώμονας επιφορτισμένος με την παροχή συμβουλών για τη βελτιστοποίηση των φορολογικών πρακτικών με βάση τη διεθνή εμπειρία υπηρετεί στο προσωπικό της Αρχής για τα πρώτα πέντε (5) έτη λειτουργίας της, με δυνατότητα παράτασης πέντε (5) ετών. Ειδικευμένος εμπειρογνώμονας σε θέματα διεθνών φορολογικών διαδικασιών καλείται να παρίσταται και να συμμετέχει σε όλες τις συνεδριάσεις της Αρχής και σε όλες τις συνεδριάσεις του Διοικητικού Συμβουλίου στις οποίες συζητείται συναφείς υποθέσεις με το αντικείμενο του.

2.2 Οι αρμοδιότητες της Α.Α.Δ.Ε

Η Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων διαδραματίζει κρίσιμο ρόλο στην εφαρμογή της φορολογικής πολιτικής που έχει χαράξει η πολιτική ηγεσία της χώρας, οι ενέργειες της οποίας έχουν εκτεταμένες συνέπειες για τον προϋπολογισμό της χώρας.

Σύμφωνα με τις σχετικές νομοθετικές διατάξεις, συμπεριλαμβανομένων των κανονιστικών πράξεων του Υπουργού Οικονομικών, του Υφυπουργού και του Υφυπουργού Οικονομικών, η Α.Α.Δ.Ε. είναι επιφορτισμένη με όλες τις αρμοδιότητες της καταργηθείσας Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων (Γ.Γ.Δ.Ε.) που υπαγόταν στο Υπουργείο Οικονομικών.

Πλέον συγκεκριμένα, οι αρμοδιότητες της ΑΑΔΕ είναι οι κάτωθι:

- Διασφάλιση της τήρησης όλων των σχετικών νομικών απαιτήσεων, συμπεριλαμβανομένης της επαλήθευσης και της είσπραξης δημόσιων πόρων.
- Καθορισμός και εφαρμογή των μέτρων που απαιτούνται για την αύξηση των δεικτών αποτελεσματικότητας και απόδοσης των υπηρεσιών που υπάγονται σε αυτήν και είναι αρμόδιες για την είσπραξη των φορολογικών και τελωνειακών εσόδων και για την αύξηση της προσπάθειας πρόληψης της φοροδιαφυγής, της φορολογικής απάτης, του λαθρεμπορίου και άλλων τομέων της παραοικονομίας.

- Καθορίζει τους στόχους και τους Καίριους Δείκτες Απόδοσης (Key Performance Indicators- KPIs) για κάθε υπηρεσία, δημιουργεί μια επιχειρηματική στρατηγική για κάθε υπηρεσία ξεχωριστά και προετοιμάζει ένα γενικό επιχειρησιακό και στρατηγικό σχέδιο για όλες τις υπηρεσίες της.

- Η αρμοδιότητά της περιλαμβάνει τον εντοπισμό και την πρόληψη φαινομένων διαφθοράς, αδιαφάνειας στη διαδικασία, χαμηλής αποτελεσματικότητας και ποιότητας υπηρεσιών και παρανομίας στην παροχή υπηρεσιών (φορολογικών, τελωνειακών κ.λπ.). Παράλληλα, πρέπει να διαφυλαχθούν τα δικαιώματα της δημόσιας υγείας, του περιβάλλοντος και των καταναλωτών και να καθοριστούν και να εφαρμοστούν κατάλληλες δράσεις.

- Διαχείριση και συντονισμός των διαφόρων φορολογικών και τελωνειακών υπηρεσιών που εμπίπτουν στην αρμοδιότητά της, καθώς και εκτίμηση της απόδοσής τους σύμφωνα με προκαθορισμένους στόχους που περιγράφονται στο επιχειρησιακό σχέδιο ελέγχου και στα επιχειρησιακά προγράμματα που αναπτύσσονται.

- Γνωμοδότηση σχετικά με την προτεινόμενη νομοθεσία που εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής της.

2.3 Στόχοι και στρατηγικές της Α.Α.Δ.Ε.

Απώτερος στόχος της Α.Α.Δ.Ε. είναι να καταστεί και πάλι αξιόπιστος θεσμός και να μετατραπεί το τμήμα είσπραξης φόρων σε πρότυπο. Οι θεμελιώδεις αρχές με τις οποίες λειτουργεί αυτός ο θεσμός είναι: δικαιοσύνη, ειλικρίνεια, ευθύνη, πρωτοβουλία, άνοιγμα σε νέες ιδέες, λογοδοσία, επιτυχία και πρόοδος.

Επιπλέον, η πιο πρόσφατη Ανεξάρτητη Αρχή στο πλαίσιο της ελληνικής έννομης τάξης έχει θέσει ως αποστολή της τους εξής βασικούς στόχους:

Φορολογική συμμόρφωση

Καταπολέμηση της φοροδιαφυγής

Καταπολέμηση του λαθρεμπορίου

Διευκόλυνση της επιχειρηματικής δράσης

Παροχή ποιοτικών υπηρεσιών στον πολίτη

Προστασία της δημόσιας υγείας

Οικοδόμηση εμπιστοσύνης σε όλες τις λειτουργίες της Αρχής.

Το λογότυπο της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων φτιάχτηκε με γνώμονα αυτούς τους στόχους και τα ιδανικά. Για να τονίσει το κύρος και την αυτονομία της Αρχής, ο σχεδιαστής επέλεξε μια μορφή που διαθέτει ένα ενιαίο σημείο

επαφής μεταξύ όλων των πολλών αξιών που απαρτίζουν την Αρχή. Όλοι οι στόχοι και τα ιδανικά της Αρχής επικεντρώνονται στη συνεργασία της Φορολογικής Διοίκησης και των μελών της, με την τελευταία να παρέχει την καθοριστική συμβολή από το έλλειμμα της.

2.4 Τεχνολογίες Δεδομένων και Επικοινωνιών

Μέσω της ιστοσελίδας της, www.aade.gr/, η Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων διαδραματίζει ουσιαστικό ρόλο στην εφαρμογή της ηλεκτρονικής διακυβέρνησης της χώρας, παρέχοντας ένα ευρύ φάσμα υπηρεσιών σε ιδιώτες, επιχειρήσεις και τη ΔΕΗ. Περαιτέρω, θα πρέπει να σημειωθεί ότι νέες ηλεκτρονικές υπηρεσίες σχεδιάζονται, αναπτύσσονται και ενοπτεύονται από την Α.Α.Δ.Ε. σε συνεργασία με τη Γενική Γραμματεία Πληροφοριακών Συστημάτων, ενώ οι υφιστάμενες υπηρεσίες συντηρούνται συστηματικά.

Οι ηλεκτρονικές υπηρεσίες της ιστοσελίδας Α.Α.Δ.Ε. έχουν σχεδιαστεί για να επιταχύνουν την επεξεργασία των αιτημάτων των πολιτών από το κράτος και να μειώσουν το χρόνο που πρέπει να περιμένουν για απάντηση από την κυβέρνηση. Οι πολίτες χρειάζονται έναν κωδικό πρόσβασης και έναν λογαριασμό στον οποίο μπορούν να έχουν πρόσβαση χρησιμοποιώντας προσωπικά διαπιστευτήρια ασφαλείας προκειμένου να χρησιμοποιήσουν τις ηλεκτρονικές υπηρεσίες *taxisnet*.

Τα κύρια εργαλεία για τη διεξαγωγή δραστηριοτήτων ηλεκτρονικά περιλαμβάνουν: το Σύστημα Εγγραφής Τραπεζικών Λογαριασμών, το Ολοκληρωμένο Πληροφοριακό Σύστημα Φορολογίας, τις Ολοκληρωμένες Ελεγκτικές Υπηρεσίες του Δημόσιου Τομέα και το Ολοκληρωμένο Σύστημα Τελωνειακών Πληροφοριών.

Επιπλέον, η Α.Α.Δ.Ε. είναι εξοπλισμένη με τα ακόλουθα συστήματα δεδομένων:

- Πληροφοριακά Συστήματα Διαχείρισης MIS
- Υποδομές:
- Κέντρο Εξυπηρέτησης Φορολογουμένων*
- Πληροφοριακό Σύστημα Ακινήτων
- Σύστημα Διαχείρισης Ανθρώπινου Δυναμικού σε Ηλεκτρονικές Βιβλιοθήκες*
- Σύστημα Ηλεκτρονικού Πρωτοκόλλου για Οργανισμούς*

2.4.1 Ηλεκτρονικές υπηρεσίες

Tax Information System: Χρησιμοποιείται από εφοριακούς υπαλλήλους και μέλη της ΑΑΔΕ και αποτελεί σήμερα μέρος του ολοκληρωμένου φορολογικού

συστήματος της χώρας, το οποίο συνδέεται με την εκτέλεση της κρατικής φορολογικής πολιτικής.

Taxisnet: Είναι η «ραχοκοκαλιά» της υποδομής δεδομένων της Α.Α.Δ.Ε., επιτρέποντας στους ανθρώπους να επιλύουν ζητήματα που σχετίζονται με το κράτος διαδικτυακά και όχι αυτοπροσώπως και παρακάμπτοντας τις ουρές στην εφορία. Χρηματοδοτήθηκε από το ελληνικό κράτος και την Ευρωπαϊκή Ένωση στο πλαίσιο του Επιχειρησιακού Προγράμματος «Κλεισθένης».

Δεδομένου ότι οι φορολογικές δηλώσεις μπορούν πλέον να υποβάλλονται ηλεκτρονικά μέσω της κατάλληλης πλατφόρμας, η οποία είναι διαθέσιμη όλο το εικοσιτετράωρο, το σύστημα αυτό αποτελεί σημαντική πρόοδο προς τον στόχο της ταχύτερης εξυπηρέτησης των πολιτών και της μείωσης των γραφειοκρατικών εμποδίων για τις συναλλαγές τους με την Πολιτεία.

Επιπλέον, η τεχνολογία αυτή διευκολύνει την πρόσβαση των πολιτών στις δημόσιες υπηρεσίες και τη λήψη εξατομικευμένων ενημερώσεων περιπτώσεων μέσω ηλεκτρονικού ταχυδρομείου.

2.4.2 Δεδομένα ταυτοποίησης πολιτών

Οι πελάτες που επωφελούνται από τις ψηφιακές προσφορές της Α.Α.Δ.Ε. πρέπει να επαληθευτούν. Οι χρήστες επαληθεύονται χρησιμοποιώντας τους μεμονωμένους κωδικούς taxis. Στο πλαίσιο της διαδικασίας ταυτοποίησης, ζητείται η άδεια των πολιτών να χρησιμοποιούν τα δεδομένα καταχώρισής τους στο πλαίσιο της προστασίας των προσωπικών δεδομένων.

Το Υπουργείο Διοικητικής Μεταρρύθμισης και Ηλεκτρονικής Διακυβέρνησης δημιούργησε το Εθνικό Δίκτυο Δημόσιας Διοίκησης («ΣΥΖΕΥΞΙΣ») με σκοπό τη βελτίωση και ενημέρωση των τηλεπικοινωνιακών δικτύων του δημόσιου τομέα της χώρας. Το δίκτυο πρόσβασης είναι το κύριο μέσο μέσω του οποίου οι κυβερνητικές υπηρεσίες διεξάγουν λειτουργίες τηλεφώνου, μεταφοράς δεδομένων και τηλεδιάσκεψης (<http://www.syzefxis.gov.gr/>). Το 2001, η υπηρεσία ξεκίνησε την πειραματική της λειτουργία και μέχρι το 2004, ήταν σε πλήρη παραγωγική λειτουργία. Οι πρωταρχικοί στόχοι αυτού του έργου είναι η αύξηση της αποτελεσματικότητας των κυβερνητικών λειτουργιών, η διευκόλυνση της άμεσης σύνδεσης μεταξύ πολιτών μέσω τηλεματικών υπηρεσιών χαμηλού κόστους και ο εξορθολογισμός της παροχής υπηρεσιών σε όλους τους πολίτες μέσω ενοποιημένων, εξορθολογισμένων δικτύων υπολογιστών.

Περαιτέρω, αξίζει να σημειωθεί ότι με στόχο την επικαιροποίηση και βελτίωση της ποιότητας των υπηρεσιών που προσφέρονται στους κατοίκους, υλοποιήθηκε το έργο «Κεντρική κυβερνητική πύλη- ΕΡΜΗΣ». Χρησιμοποιώντας μια ενοποιημένη βάση δεδομένων, αυτή η υπηρεσία παρέχει στους καταναλωτές και τις επιχειρήσεις λεπτομερείς πληροφορίες σχετικά με τις προηγούμενες, παρούσες και μελλοντικές αλληλεπιδράσεις τους με το κοινό, συμπεριλαμβανομένων τόσο των προσωπικών όσο και των διαδικτυακών αλληλεπιδράσεων. (<http://www.ermis.gov.gr/portal/page/portal/ermis/>).

Προς όφελος των πολιτών και των επιχειρήσεων, είναι σημαντικό η κυβέρνηση να παρέχει πρόσβαση σε αξιόπιστες πληροφορίες από όλες τις υπηρεσίες που εμπíπτουν στην αρμοδιότητά της μέσω ηλεκτρονικών φορέων.

Η πύλη ΕΡΜΗΣ προσφέρει την υποδομή που επιτρέπει πλήρως τη διαλειτουργικότητα μεταξύ των πληροφοριακών συστημάτων που χρησιμοποιούνται από τον δημόσιο τομέα.

Επίσης, το 2010 ξεκίνησε το Πρόγραμμα «ΔΙΑΥΓΕΙΑ» για την αύξηση και διασφάλιση της διαφάνειας των διαδικασιών που διεξάγονται από τους φορείς της Δημόσιας Διοίκησης. Ο απώτερος στόχος του προγράμματος είναι να διασφαλίσει ότι οι πολιτικές της κυβέρνησης λαμβάνουν την ευρύτερη δυνατή προσοχή.

Μέσω του προγράμματος αυτού, 3.660 οργανισμοί δημοσιεύουν τις πράξεις και τις αποφάσεις τους στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως και τους αποδίδεται ένας μοναδικός αριθμός ανάρτησης Α.Δ.Α., ο οποίος επιτρέπει στους πολίτες να ελέγχουν τη νομιμότητα των διαδικασιών που χρησιμοποιούνται για την εξασφάλιση χρηματοδότησης και την εκτέλεση άλλων πτυχών της καθημερινής τους λειτουργίας (<https://diavgeia.gov.gr/>).

Τέλος, η υπηρεσία gov.gr αποσκοπεί στη διευκόλυνση της συμμετοχής των πολιτών στην κυβέρνηση. Η διαφάνεια, η συμμετοχή, η λογοδοσία και η αποκέντρωση είναι οι πυλώνες πάνω στους οποίους χτίζεται αυτή η υπηρεσία (<http://www.opengov.gr/home/services>).

Προκειμένου να βοηθήσει στο σχεδιασμό και την εκτέλεση εξαιρετικών πρακτικών που θα ευνοήσουν ένα καλύτερο στυλ διακυβέρνησης, αυτή η υπηρεσία χρησιμοποιεί λογισμικό και πόρους ανοιχτού κώδικα. Η κάλυψη των απαιτήσεων των πολιτών για διαφάνεια, δικαιοσύνη και συμμετοχή στη λήψη αποφάσεων είναι κεντρικής σημασίας για αυτό το πρόγραμμα.

2.5 Το επιχειρησιακό σχέδιο Α.Α.Δ.Ε.

Η Διεύθυνση Στρατηγικού Σχεδιασμού της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων ανέπτυξε και έθεσε σε εφαρμογή το πρώτο μακροπρόθεσμο σχέδιο της Αρχής. Για την τετραετία 2018-2022, το σχέδιο περιγράφει τους στρατηγικούς στόχους της Αρχής για τις φορολογικές, τελωνειακές και άλλες υπηρεσίες που εμπίπτουν στην αρμοδιότητά της, καθώς και τους τρόπους δράσης και τις προτεραιότητές της. Τελικά, οι στόχοι αυτής της στρατηγικής θα επιτευχθούν εάν εφαρμοστεί σύμφωνα με τις κατευθυντήριες αρχές της.

Σκοπός του επιχειρηματικού σχεδίου είναι να δώσει συγκεκριμένα αριθμητικά και ποσοτικά στοιχεία στους πέντε (5) στρατηγικούς στόχους του στρατηγικού σχεδίου. Περιγράφει επίσης λεπτομερώς τις επαρκείς υπηρεσίες, τον αριθμό στοχευμένου ελέγχου και τα έσοδα που επιτεύχθηκαν.

Υπάρχουν 497 στόχοι, 51 δραστηριότητες που πρέπει να ολοκληρωθούν πριν από το τέλος του έτους, 12 δραστηριότητες που πρέπει να ολοκληρωθούν εντός του επόμενου έτους και 14 μεσοπρόθεσμες πρωτοβουλίες στο επιχειρησιακό σχέδιο για το 2019. Η στρατηγική μεταρρύθμισης της Αρχής και η επίτευξη των πέντε στρατηγικών στόχων βρίσκονται στο επίκεντρο του επιχειρησιακού σχεδίου.

Στόχος είναι η καλύτερη και ταχύτερη εξυπηρέτηση των πολιτών και των επιχειρήσεων, εξ ου και καταβάλλονται προσπάθειες για τον εκσυγχρονισμό των διαδικασιών μέσω της χρήσης ηλεκτρονικών υπηρεσιών και τον περιορισμό των χειρόγραφων δηλώσεων. Περιλαμβάνεται επίσης η ιεράρχηση των στόχων και των πρωτοβουλιών ανάλογα με τη σημασία τους για την υλοποίηση της μακροπρόθεσμης στρατηγικής της Α.Α.Δ.Ε.

Η αυξημένη φορολογική συμμόρφωση αποτελεί την πρώτη προτεραιότητα στο στρατηγικό σχέδιο του οργανισμού. Με την προώθηση ενός ανταγωνιστικού περιβάλλοντος που ενθαρρύνει την ανάπτυξη της υγιούς επιχειρηματικής δραστηριότητας των πολιτών και τοποθετεί τη χώρα ως μαγνήτη για ξένους επενδυτές, ο στόχος αυτός έχει άμεση σχέση με την ενίσχυση της ικανότητας λειτουργίας του κράτους πρόνοιας.

Δίδεται ιδιαίτερη έμφαση στον εξορθολογισμό της διαδικασίας είσπραξης των φόρων, στην εκκαθάριση των ελέγχων το συντομότερο δυνατόν και στην καταβολή επιστροφών στους φορολογούμενους το συντομότερο δυνατό. Επιπλέον, δίδεται προτεραιότητα στον εντοπισμό φοροδιαφυγής με την ελπίδα να μειωθεί όσο το δυνατόν περισσότερο η διαρροή εσόδων.

Ο δεύτερος μακροπρόθεσμος στόχος της Α.Α.Δ.Ε. αφορά στοχευμένους ελέγχους από ΔΟΥ. Εκτός από τις ταχείες επιστροφές φόρων, δημιουργείται πρόβλεψη για δειγματοληπτικούς ελέγχους των επιχειρήσεων που ζητούν επιστροφή φόρου.

Στόχος των αυξημένων τελωνειακών ελέγχων για την καταπολέμηση του λαθρεμπορίου και του παρα-λαθρεμπορίου είναι η διασφάλιση όχι μόνο της υγείας του κοινού, του περιβάλλοντος, αλλά και η πρόληψη της απώλειας χρημάτων. Η διατήρηση ιστορικού και πολιτιστικού υλικού. Έχουν προγραμματιστεί περισσότερες από 20.000 επιθεωρήσεις από κινητές ομάδες ελέγχου και θα ενταθούν οι επιθεωρήσεις για ποτά και τσιγάρα. Έχουν προγραμματιστεί επίσης οκτώ χιλιάδες έλεγχοι για την καταπολέμηση της νομιμοποίησης εσόδων από παράνομες δραστηριότητες.

Τρίτος στρατηγικός στόχος της Α.Α.Δ.Ε. είναι η καλλιέργεια μιας αξιόπιστης σχέσης με το φορολογούμενο κοινό μέσω της παροχής άριστων υπηρεσιών σε κατοίκους και επιχειρήσεις. Για τον σκοπό αυτό, δοκιμάζει τώρα μια νέα διαδικτυακή πλατφόρμα και μια σειρά τεχνικών υπηρεσιών που έχουν σχεδιαστεί για τη βελτίωση της αποδοτικότητας και της αποτελεσματικότητας της εναλλακτικής επίλυσης διαφορών αντί των παραδοσιακών δικαστικών διαδικασιών.

Οι υπάλληλοί της έχουν πρόσβαση σε ένα «Εγχειρίδιο επιλεγμένων λειτουργικών διαδικασιών των Υπηρεσιών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ)» που συντάχθηκε με στρατηγικό στόχο τη διασφάλιση της ορθής και ομοιόμορφης εφαρμογής των διαδικασιών από το προσωπικό της.

Τέλος, ένας από τους βασικούς στόχους της Α.Α.Δ.Ε. είναι η προστασία της κοινωνίας στο σύνολό της, του περιβάλλοντος, της δημόσιας υγείας και της πολιτιστικής κληρονομιάς. Για το λόγο αυτό, προγραμματίζονται τυχαίες επιθεωρήσεις τροφίμων, ποτών, χημικών ουσιών και αλκοολούχων ποτών. Μαζί με αυτούς τους ελέγχους, σχεδιάζεται επίσης η εκπαίδευση του κοινού σχετικά με τους νόμους που ισχύουν σήμερα.

Επίλογος

Η απαίτηση τόσο του ιδιωτικού όσο και του δημόσιου τομέα να προσαρμοστούν άμεσα στη νέα πραγματικότητα είναι ζωτικής σημασίας σε μια εποχή που οι κοινωνικοοικονομικές συνθήκες μεταβάλλονται ραγδαία λόγω της ταχείας τεχνολογικής ανάπτυξης και των αλληλεπιδράσεων στην παγκόσμια σκηνή.

Οι δημόσιοι θεσμοί πρέπει να υιοθετήσουν πιο αποδοτικές και αποτελεσματικές μεθόδους διαχείρισης προκειμένου να επιβιώσουν στη νέα παγκόσμια τάξη, να

επιτύχουν τους στόχους τους και να ανταποκριθούν στις πολλές δυσκολίες που αντιμετωπίζουν (συμπεριλαμβανομένων των οικονομικών), οι οποίες δεν μπορούν να αντιμετωπιστούν με τις ίδιες παλιές στρατηγικές και νοοτροπίες.

Με τη χρήση του Εσωτερικού Ελέγχου, ο οποίος λειτουργεί ως φίλτρο για νέες πληροφορίες, οι οργανισμοί είναι σε θέση να ανταποκριθούν γρήγορα στις μεταβαλλόμενες συνθήκες, να μεγιστοποιήσουν τη χρήση των διαθέσιμων πόρων, να οικοδομήσουν εμπιστοσύνη στις οικονομικές τους συναλλαγές και να αποτρέψουν τυχόν προσπάθειες απάτης ή σπατάλης. Εκτός από τις καταστροφικές οικονομικές επιπτώσεις, η έλλειψη ενός αξιόπιστου συστήματος εσωτερικού ελέγχου δημιουργεί αβεβαιότητα για τους φορολογούμενους των κρατών, οι οποίοι απαιτούν καλή διαχείριση των πόρων και αποτελεσματικές υπηρεσίες και επιμερισμό του κόστους. Στο πλαίσιο αυτό, ιδρύθηκε το έτος 2017 η Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων.

Η διοίκηση της Ελλάδας είναι σε θέση να επικοινωνεί και να συντονίζεται με εκείνες άλλων κρατών μελών της Ε.Ε προκειμένου να επιτύχει τους στόχους στους οποίους συμβάλλει. Ως αποτέλεσμα, μια καλά μελετημένη διαδικασία εσωτερικού ελέγχου στον δημόσιο τομέα προστατεύει όχι μόνο τη χρηματοπιστωτική σταθερότητα αλλά και την εμπιστοσύνη των δημόσιων οργανισμών προς τους φορολογούμενους και αυξάνει την αξία των δημόσιων επιχειρήσεων.

Βιβλιογραφία

Ελληνική

Γρηγοράκος, ΘΓ., (2003), *Γενικές Αρχές Ελεγκτικής*, Επανεκδοση ΙΕΟΕΛ.

Μπίνης Π. (2001), «Νέο Δημόσιο Μάνατζμεντ: Αρχές, Εξελίξεις, Προοπτικές», *Διοικητική Ενημέρωση*, τεύχος 20, 23-29.

Πρωτοψάλτης, Ν.Γ., (2003), *Σύστημα Οργανώσεων Εσωτερικού Ελέγχου Επιχειρήσεων*, Αθήνα.

Παπαδάτου Θ., (2001), *Εσωτερικός και Εξωτερικός Έλεγχος Ανωνύμων Εταιριών*, Εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα-Θεσσαλονίκη.

Φάκος, Δ., (2004), *Ο Εσωτερικός Έλεγχος των Επιχειρήσεων*, Αθήνα.

Ξενόγλωσση

ANAO (2012), *Public Sector Internal Audit – An Investment in Assurance and Business Improvement*, Australian National Audit Office.

Abbott, LJ, Daugherty, B, Parker, S & Peters, GF. (2016), ‘Internal audit quality and financial reporting quality: the joint importance of independence and competence’, *Journal of Accounting Research*, vol. 54, no. 1, pp. 3-40.

Abdolmohammadi, MJ & Sarens, G. (2011), ‘An investigation of the association between cultural dimensions and variations in perceived use of and compliance with internal auditing standards in 19 countries’, *International Journal of Accounting*, vol. 46, no. 4, pp. 365-389.

Ahmad, N, Othman, R, Othman, R & Jusoff, K. (2009), ‘The effectiveness of internal audit in Malaysian public sector’, *Journal of Modern Accounting and Auditing*, vol. 5, no. 9, pp. 53-62.

Al-Twaijry, AA, Brierley, JA & Gwilliam, DR. (2003), ‘The development of internal audit in Saudi Arabia: an institutional theory perspective’, *Critical Perspectives on Accounting*, vol. 14, no. 5, pp. 507-531.

Alzeban, A & Gwilliam, D. (2014), 'Factors affecting the internal audit effectiveness: a survey of the Saudi public sector', *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, vol. 23, no. 2, pp. 74-86.

Arena, M & Azzone, G. (2009), 'Identifying organisational drivers of internal audit effectiveness', *International Journal of Auditing*, vol. 13, no. 1, pp. 43-60.

Asare, T. (2009), 'Internal auditing in the public sector: promoting good governance and performance improvement', *International Journal on Governmental Financial Management*, vol. 9, no. 1, pp. 15-28.

Baker, N. (2009), "A renewed framework", *The Internal Auditor*, Vol. 66, pp. 55-59.

Bhattacharyya, AK. (2015), *Toshiba - a case of internal audit failure*, viewed 18 September 2022, http://www.businessstandard.com/article/opinion/toshiba-a-case-of-internal-audit-failure-115080900760_1.html.

Blackwelder, B, Coleman, K, Colunga-Santoyo, S, Harrison, JS & Wozniak, D. (2016), 'The Volkswagen Scandal' *Journal of Management*, vol. 6, no. 1, pp. 1-25.

Chambers, A.D. and Odar, M. (2015), 'A new vision for internal audit', *Managerial Auditing Journal*, Vol. 30, No. 1, pp.34–55.

COSO (2012), *Enterprise Risk Management – Integrated Framework*, AICPA, Committee of Sponsoring Organization of Treadway Commission, New York.

Colbert, J. (2002), "New and expanded Internal Audit Standards", *The CPA Journal*, Vol. 72 No. 5, pp. 34-38.

Carcello, JV, Eulerich, M, Masli, A & Wood, DA. (2018), 'The value to management of using the IAF as a management training ground', *Accounting Horizons*, vol. 86, no. 6, pp.2131-2154.

Carhill, KM και Kincaid, JK. (1989), 'Applying the standards in governmental internalauditing'. *Internal Auditor*, 46 (5): 50–55.

Chambers, R (2015), *Getting at the truth: companies such as VW discover internal audit's credibility*, viewed 21 September 2022, <https://iaonline.theiia.org/blogs/chambers/2015/getting-at-the-truth-companies-such-as-vw-discover-internal-audits-credibility>.

Chang, Y-T, Chen, H, Cheng, RK & Chi, W. (2019), 'The impact of internal audit attributes on the effectiveness of internal control over operations and compliance', *Journal of Contemporary Accounting & Economics*, vol. 15, no. 1, pp. 1-19.

Cohen, A & Sayag, G. (2010), 'The effectiveness of internal auditing: an empirical examination of its determinants in Israeli organisations', *Australian Accounting Review*, vol. 20, no. 3, pp. 296-307.

Dittenhofer, M. (2001b), 'Reengineering the internal auditing organisation', *Managerial Auditing Journal*, vol. 16, no. 8, pp. 458-468.

Drogalas, G, Karagiorgos, T & Arabatzis, K. (2015), 'Factors Associated with Internal Audit Effectiveness: Evidence from Greece', *Journal of Accounting and Taxation*, vol. 7, no. 7, pp. 113-22.

Fischer, C., Heuberger, M., & Heine, M. (2021), "The Impact of Digitalization in the Public Sector: A Systematic Literature Review", *Zeitschrift für Public Policy, Recht und Management*, Vol. 14,] pp. 1-21.

Gamayuni, RR. (2018), 'The effect of IAF effectiveness and implementation of accrual-based government accounting standard on financial reporting quality', *Review of Integrative Business and Economics Research*, vol. 7, pp. 46-58.

Goodson, S. G., Mary, K. J. και Lapointe, J. R. (2010). Supplemental Guidance: The role of auditing in Public Sector Governance, *International Journal of Auditing*, 7 (3): 263–78. [Online]. Διαθέσιμο στο: <https://doi.org/10.1046/j.1099-1123.2003.00074.x>.

Goodson, S., Morey, K. and Lapointe, J. (2012), Supplemental Guidance: The role of Internal Auditing in the Public Sector Governance, *The Institute of Internal Auditors*, Global, Altamore Springs, Florida.

Goodwin, J. (2004), 'A comparison of internal audit in the private and public sectors', *Managerial Auditing Journal*, Vol. 19, No. 5, pp.640–650.

Goodwin-Stewart, J & Kent, P. (2006), 'The use of internal audit by Australian companies', *Managerial Auditing Journal*, vol. 21, no. 1, pp. 81- 101.

Institute of Internal Auditors. (2013), *The three lines of defense in effective risk management and control*. [Online]. Διαθέσιμο

στο:

<https://global.theiia.org/standardsguidance/recommendedguidance/Pages/The-Three-Lines-of-Defense-inEffective-Risk-Management-and-Control.aspx>.

Joseph, S. R. (2015), Advantages and Disadvantages of E-Government Implementation: Literature Review, *International Journal of Marketing and Technology*, Vol. 5, No. 9, pp. 18-34.

Kida, MI & Unegbu, AO. (2011), 'Effectiveness of internal audit as instrument of improving public sector management', *Journal of Emerging Trends in Economics and Management Sciences*, vol. 2, no. 4, pp. 304-309.

Lenz, R & Hahn, U. (2015), 'A synthesis of empirical internal audit effectiveness literature pointing to new research opportunities', *Managerial Auditing Journal*, vol. 30, no. 1, pp. 5-33.

Mihret, DG & Yismaw, AW. (2007), 'Internal audit effectiveness: an Ethiopian public sector case study', *Managerial Auditing Journal*, vol. 22, no. 5, pp. 470-484.

Muñoz, L. A., Bolívar, M. P. R., Hernández, A. M. L.(2003), Transparency in Governments: A Meta-Analytic Review of Incentives for Digital Versus Hard-Copy Public Financial, *Public Performance & Management Review*, Vol. 26.No. 4, 376-390.

Naz, R. (2009), "E-Governance for Improved Public Service Delivery in Fiji", *Journal of Service Science & Management*, Vol. 3, No. 1, pp. 190-200.

Norman, CS, Rose, AM & Rose, JM. (2010), 'Internal audit reporting lines, fraud risk decomposition and assessments of fraud risk', *Accounting, Organisations and Society*, vol. 35, no. 5, pp. 546-557.

Omri, HD. (2016), 'Factors affecting the internal audit effectiveness in Tunisian organisations', *Research Journal of Finance and Accounting*, vol. 5, no. 2, pp. 208-221.

Roussy, M, Barbe, O & Raimbault, S. (2020), 'Internal audit: from effectiveness to organisational significance', *Managerial Auditing Journal*, vol. 35, no.2, pp. 322-342.

Salehi, T. (2016), 'Investigation factors affecting the effectiveness of internal auditors in the company: case study Iran', *Review of European Studies*, vol. 8, no. 2, pp. 224- 235.

Sawyer, L. (1987), "Professionalism", *Managerial Auditing Journal*, Vol. 2, pp. 7-11.

Shamki, D & Alhajri, TA. (2017), 'Factors influence internal audit effectiveness', *International Journal of Business and Management*, vol. 12, no. 10, pp. 143-152.

Turlea, E. and Stefanescu, A. (2009), 'Internal audit and risk management in public sector entities, between tradition and actuality', *Annales Universitatis Apulensis: Series Oeconomica*, Vol. 11, No. 1, pp.210–217.

Van Peurse, K. (2004), 'Internal auditors' role and authority: New Zealand evidence', *Managerial Auditing Journal*, vol. 19, no. 3, pp. 378-393.

Yee, CS, Sujana, A, James, K & Leung, JK. (2008), 'Perceptions of Singaporean internal audit customers regarding the role and effectiveness of internal audit', *Asian Journal of Business and Accounting*, vol. 1, no. 2, pp. 147-174.

Νομοθεσία:

N.2362/95 «Περί Δημοσίου Λογιστικού, ελέγχου των δαπανών του Κράτους και άλλες διατάξεις».

N.3429/05 «Δημόσιες Επιχειρήσεις και Οργανισμοί (Δ.Ε.Κ.Ο.)».

N.3492/06 «Οργάνωση συστήματος ελέγχου για τη διασφάλιση της χρηστής δημοσιονομικής διαχείρισης του Κρατικού Προϋπολογισμού και των εκτός του Κρατικού Προϋπολογισμού φορέων και άλλες διατάξεις».

N.4081/12 «Περιστολή δημοσίων δαπανών, ρύθμιση θεμάτων δημοσιονομικών ελέγχων και άλλες διατάξεις» (ΦΕΚ Α' 184).

N.4270/14 «Αρχές δημοσιονομικής διαχείρισης και εποπτείας (ενσωμάτωση της Οδηγίας 2011/85/ΕΕ) – δημόσιο λογιστικό και άλλες διατάξεις».

Ν.4494/17 2017 «Ρυθμίσεις περί σταδιοδρομίας και εξέλιξης στελεχών και οικονομικής μέριμνας και λογιστικού των Ενόπλων Δυνάμεων, σύσταση Κοινού Σώματος Οικονομικών Επιθεωρητών και άλλες διατάξεις».

Δικτυακοί Ιστότοποι:

www.aade.gr

<http://www.syzefxis.gov.gr/>

<http://www.ermis.gov.gr/portal/page/portal/ermis/>

<http://www.opengov.gr/home/services>