



ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟ ΘΕΣΣΑΛΙΑΣ
ΣΧΟΛΗ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΙ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΩΝ ΕΠΙΣΤΗΜΩΝ
ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΚΑΙ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ
ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΩΝ ΣΠΟΥΔΩΝ
«ΒΙΩΣΙΜΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ, ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΚΑΙ
ΔΙΑΚΥΒΕΡΝΗΣΗ»

**[Ο Ρόλος του Εσωτερικού Ελέγχου στον Δημόσιο Τομέα:
Αποδοτικότητα και Διαφάνεια]**

ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΗ ΔΙΠΛΩΜΑΤΙΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ
[ΠΡΑΜΑΓΚΙΟΥΛΗΣ ΠΑΝΤΕΛΗΣ]

ΕΠΙΒΛΕΠΩΝ ΚΑΘΗΓΗΤΗΣ: [ΚΟΥΤΟΥΠΗΣ ΑΝΔΡΕΑΣ]

ΛΑΡΙΣΑ, ΙΑΝΟΥΑΡΙΟΣ 2025

Ευχαριστίες

Η παρούσα διπλωματική εργασία εκπονήθηκε στο πλαίσιο του μεταπτυχιακού προγράμματος του Τμήμα Λογιστικής και Χρηματοοικονομικής του Πανεπιστημίου Θεσσαλίας.

Θα ήθελα να εκφράσω την ειλικρινή μου εκτίμηση και ευγνωμοσύνη προς τον επιβλέποντα καθηγητή κ. Ανδρέα Κουτούπη για την πολύτιμη καθοδήγηση, τις χρήσιμες συμβουλές και τη διαρκή υποστήριξή του καθ' όλη τη διάρκεια της εκπόνησης της εργασίας μου.

Επιπλέον, νιώθω την ανάγκη να ευχαριστήσω όλους όσους με υποστήριξαν και συνέβαλαν με οποιονδήποτε τρόπο στην ολοκλήρωση της παρούσας μελέτης. Η συμβολή τους ήταν καθοριστική και ιδιαίτερα πολύτιμη σε αυτή τη διαδρομή.

0. Περιεχόμενα

0. Περιεχόμενα.....	3
1. Εισαγωγή.....	5
Περιγραφή του θέματος.....	5
Σκοπός και στόχοι της εργασίας.....	6
2. Έναρξη Εσωτερικού Ελέγχου.....	7
Η έναρξη του εσωτερικού ελέγχου στην ιστορία.....	7
Σύγχρονη Ιστορία στον Έλεγχο.....	10
3. Εσωτερικός Έλεγχος χαρακτηριστικά.....	12
Έννοια και Ορισμός.....	12
Αποστολή του Εσωτερικού Ελέγχου.....	13
Επιτροπή Ελέγχου και Κανονιστικό Πλαίσιο.....	13
Σκοπός.....	14
Αναγκαιότητα.....	15
Είδη Εσωτερικού Ελέγχου.....	16
Διοικητικός Έλεγχος.....	16
Διαχειριστικός (ή Λογιστικός) Έλεγχος.....	16
Έλεγχος Παραγωγής.....	17
Λειτουργικός Έλεγχος.....	17
Η Δεοντολογία στον Εσωτερικό Έλεγχο.....	17
Ο Κώδικας Δεοντολογίας του Εσωτερικού Ελέγχου.....	18
Βασικές Αρχές του Κώδικα Δεοντολογίας.....	18
4. Η έννοια και το αντικείμενο της Δημόσιας Διοίκησης.....	21
Η Έννοια της Διοίκησης και η Διάκριση μεταξύ Δημόσιας και Ιδιωτικής Διοίκησης.....	21
Κυριότερα όργανα Εσωτερικού Ελέγχου στο Δημόσιο.....	22
5. Εννοιολογική Προσέγγιση της Διαφθοράς.....	26
Αδυναμίες κρατικού, οικονομικού περιβάλλοντος- η περίπτωση της κακοδιαχείρισης ...	27
Προκλήσεις και Παράγοντες που Ενισχύουν τη Διαφθορά στην Ελλάδα.....	27
Απαραίτητα Μέτρα για την Αντιμετώπιση της Διαφθοράς και της Κακοδιοίκησης.....	29
Διεθνές και Εθνικό Νομοθετικό Πλαίσιο.....	29
Προκλήσεις και Αδυναμίες του Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου.....	30
Αδυναμίες του Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου.....	30
Νομοθετικά και Θεσμικά Ζητήματα.....	31
Ζητήματα Ανθρώπινου Δυναμικού.....	31
Ζητήματα Υποδομών και Διαδικασιών.....	32

Τα Θεμελιώδη Στοιχεία του Εσωτερικού Ελέγχου στη Δημόσια Διοίκηση	33
Διαχείριση Κινδύνων στον Δημόσιο Τομέα	33
Ο Ρόλος του Εσωτερικού Ελέγχου στη Λογοδοσία και τη Διαχείριση Δημοσίων Πόρων	33
Εσωτερικός Έλεγχος και Διακυβέρνηση.....	34
Η Σημασία της Αντικειμενικότητας και της Αποτελεσματικότητας	34
Παράγοντες που Επηρεάζουν την Αποτελεσματικότητα του Εσωτερικού Ελέγχου	35
Βασικές Προϋποθέσεις για την Ενίσχυση της Αποτελεσματικότητας	35
Ο Δημόσιος Τομέας και η Σημασία του Εσωτερικού Ελέγχου	36
Η Έννοια και η Λειτουργία του Εσωτερικού Ελέγχου	36
Ο Ρόλος της Επιθεώρησης και των Εσωτερικών Επιθεωρητών.....	36
Βασικοί Στόχοι του Εσωτερικού Ελέγχου	37
Εφαρμογή του Εσωτερικού Ελέγχου στην Πράξη	37
6. Πλαίσιο εφαρμογών εσωτερικού ελέγχου	39
Ο Δήμος Θεσσαλονίκης ως Παράδειγμα Ανάπτυξης Εσωτερικού Ελέγχου	39
Ο Δήμος Αργιθέας και η Αναμόρφωση του Οργανισμού Εσωτερικής Υπηρεσίας	39
Ο Δήμος Κρωπίας και η Ανάθεση του Εσωτερικού Ελέγχου στην Αποκεντρωμένη Διοίκηση	40
Ο Δήμος Πρεσπών και η Ανάθεση Ελέγχων σε Ανώτερους Φορείς	40
Εφαρμογή Εσωτερικού Ελέγχου στον Φο.Δ.Σ.Α. Κεντρικής Μακεδονίας	40
Βελτίωση του Εσωτερικού Ελέγχου στις Δημόσιες Υπηρεσίες	41
Ανεξαρτησία και Αμεροληψία των Εσωτερικών Ελεγκτών.....	41
Εξειδίκευση και Συνεχής Εκπαίδευση των Ελεγκτών.....	42
Ενίσχυση της Συνεργασίας και της Τυποποίησης των Διαδικασιών Ελέγχου	42
Ανάγκη για Ενίσχυση των Μονάδων Εσωτερικού Ελέγχου	43
7. Συμπεράσματα των κυριότερων ευρημάτων	44
Η Σημασία του Εσωτερικού Ελέγχου στη Δημόσια Διοίκηση	44
Ο Ρόλος του Εσωτερικού Ελέγχου στη Διασφάλιση της Ομαλής Λειτουργίας της Δημόσιας Διοίκησης.....	44
Η Συμβολή του Εσωτερικού Ελέγχου στη Διοίκηση και τη Διακυβέρνηση	45
Εμπόδια και Προκλήσεις στην Εφαρμογή του Εσωτερικού Ελέγχου	45
Η Ανάγκη για Βελτίωση των Ελεγκτικών Μηχανισμών.....	46
Πόρισμα.....	46
8. Βιβλιογραφία.....	48
Ελληνική	48
Ξενόγλωσση	49

1. Εισαγωγή

Περιγραφή του θέματος

Το σύστημα ελέγχου στη δημόσια διοίκηση της Ελλάδας βρίσκεται σε φάση εκσυγχρονισμού, με την εφαρμογή μιας σύγχρονης προσέγγισης στον εσωτερικό έλεγχο να αποτελεί κεντρικό στοιχείο αυτής της μετάβασης. Η υιοθέτηση ενός μοντέρνου πλαισίου εσωτερικού ελέγχου ενισχύει τη λογοδοσία των δημόσιων οργανισμών, απαιτώντας την αποτελεσματική διαχείριση των εσωτερικών ελεγκτικών διαδικασιών, με στόχο τη βέλτιστη αξιοποίηση των οικονομικών πόρων για την επίτευξη των επιθυμητών αποτελεσμάτων.

Στο πλαίσιο αυτό, οι δημόσιοι φορείς υποχρεούνται να εγκαθιδρύσουν μηχανισμούς οικονομικού ελέγχου, οι οποίοι λειτουργούν ως εποπτικοί μηχανισμοί ενσωματωμένοι στα διοικητικά και λειτουργικά τους συστήματα. Αντί οι κανόνες και οι αρχές να επιβάλλονται εξωτερικά, καλλιεργούνται εντός του οργανισμού, δημιουργώντας ένα εσωτερικό σύστημα ελέγχων και ισορροπιών που λειτουργεί σε όλα τα επίπεδα. Η αποτελεσματικότητα αυτού του συστήματος απαιτεί την κατανομή ευθυνών σε όλο το προσωπικό, πέρα από τα τμήματα οικονομικής διαχείρισης και προϋπολογισμού.

Η επιτυχία του συστήματος εσωτερικού ελέγχου επηρεάζεται σε μεγάλο βαθμό από τη στάση των εκλεγμένων αξιωματούχων, της διοίκησης και των υπαλλήλων, καθώς και από την ύπαρξη αποτελεσματικών δικλίδων ασφαλείας. Για την ενίσχυση της αποτελεσματικότητάς του, απαιτείται η δημιουργία μιας ισχυρής και ανεξάρτητης λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου σε κάθε υπουργείο, υποστηρίζοντας παράλληλα την ανάπτυξη ενός αποκεντρωμένου συστήματος εσωτερικού ελέγχου.

Η λογοδοσία στον δημόσιο τομέα ενισχύεται με την υποχρέωση όλων των δημόσιων οργανισμών να υιοθετήσουν ένα σύγχρονο ελεγκτικό σύστημα, που διασφαλίζει τη διαφανή και αποδοτική διαχείριση των οικονομικών πόρων. Ως εκ τούτου, οι δημόσιοι οργανισμοί καλούνται να δημιουργήσουν μηχανισμούς οικονομικού και εποπτικού

ελέγχου, οι οποίοι λειτουργούν ως ενσωματωμένα συστήματα ελέγχων και ισορροπιών, εφαρμόσιμα σε κάθε διοικητικό επίπεδο.

Στα σύγχρονα ελεγκτικά συστήματα, η έμφαση δίνεται όχι μόνο στη συμμόρφωση με κανονισμούς αλλά και στην προώθηση οριζόντιων και ιεραρχικών αλληλεπιδράσεων εντός των οργανισμών. Η ευθύνη για τη λειτουργία του εσωτερικού ελέγχου δεν περιορίζεται στα οικονομικά τμήματα αλλά επεκτείνεται σε όλο το προσωπικό, προάγοντας μια κουλτούρα διαφάνειας και συνεχούς βελτίωσης.

Ένα αποτελεσματικό ελεγκτικό σύστημα εξαρτάται από πολλούς παράγοντες, όπως η ακεραιότητα της ηγεσίας, η σαφήνεια στον σχεδιασμό και τη λειτουργία των ελεγκτικών διαδικασιών, η ύπαρξη αφοσιωμένων υπαλλήλων που λειτουργούν με βάση θεσμοθετημένους κανόνες, η αποτελεσματική διαχείριση κινδύνων και η ανεξάρτητη εποπτεία. Οι εσωτερικοί ελεγκτές διαδραματίζουν καθοριστικό ρόλο, διασφαλίζοντας τη συμμόρφωση με τις ελεγκτικές διαδικασίες και συμβάλλοντας στην αξιοπιστία και την αποδοτικότητα των δημόσιων οργανισμών

Σκοπός και στόχοι της εργασίας

Η ενίσχυση της αποτελεσματικότητας του εσωτερικού ελέγχου αποτελεί βασική στρατηγική της χώρας για την αντιμετώπιση της διαφθοράς. Η παρούσα διπλωματική εργασία εστιάζει στη διερεύνηση των στόχων που θέτει ο εκσυγχρονισμός του εσωτερικού ελέγχου στη δημόσια διοίκηση, καθώς και στις δυνατότητες ενίσχυσης των αρμοδιοτήτων των αντίστοιχων μονάδων για την αντιμετώπιση της διαφθοράς και τη βελτίωση της διοικητικής λειτουργίας, στο πλαίσιο ενός ολοκληρωμένου εθνικού σχεδίου. Οι αρχές και τα μέσα που θα εξεταστούν έχουν προσαρμοστεί στο ελληνικό θεσμικό και λειτουργικό πλαίσιο, ενώ παράλληλα, τα διδάγματα και οι εμπειρίες που προκύπτουν από αυτή την ανάλυση μπορούν να αξιοποιηθούν από οποιοδήποτε σύστημα δημόσιας διοίκησης επιδιώκει να βελτιώσει τον εσωτερικό του έλεγχο και τη συνολική ελεγκτική του ικανότητα.

Επιπλέον, η εργασία αυτή εξετάζει την αποδοτικότητα του εσωτερικού ελέγχου στον δημόσιο τομέα και αξιολογεί τον βαθμό στον οποίο ανταποκρίνεται στον σκοπό του. Παρουσιάζονται τα βασικά χαρακτηριστικά του εσωτερικού ελέγχου, οι θεμελιώδεις

αρχές που τον διέπουν, οι λειτουργίες και οι διάφορες κατηγορίες του, ενώ παράλληλα γίνεται αναφορά στον Κώδικα Δεοντολογίας που καθορίζει το πλαίσιο άσκησης του ελέγχου. Στην αρχή, η εργασία αναλύει τις βασικές έννοιες του εσωτερικού ελέγχου και, στη συνέχεια, εξετάζει τις υπηρεσίες των ελεγκτικών φορέων στη δημόσια διοίκηση.

Επιπρόσθετα, γίνεται εκτενής αναφορά στις περιπτώσεις κακοδιαχείρισης σε δημόσιους οργανισμούς, αναδεικνύονται οι αδυναμίες του συστήματος ελέγχου και προτείνονται λύσεις για την αντιμετώπιση των προβλημάτων αυτών. Ιδιαίτερη έμφαση δίνεται στον ρόλο του εσωτερικού ελέγχου ως εργαλείου διαφάνειας και βελτίωσης της διοικητικής λειτουργίας. Οι υπηρεσίες επιθεώρησης διαδραματίζουν κρίσιμο ρόλο σε αυτή τη διαδικασία, δεδομένων των εξειδικευμένων αρμοδιοτήτων τους και της ευθύνης τους για την τήρηση των ελεγκτικών διαδικασιών.

2. Έναρξη Εσωτερικού Ελέγχου

Η έναρξη του εσωτερικού ελέγχου στην ιστορία

Η έννοια του Εσωτερικού Ελέγχου απαντάται από την αρχαιότητα, όταν αναδύθηκε η ανάγκη διασφάλισης της αξιοπιστίας στις συναλλαγές αγαθών. Οι ιστορικές πηγές αναφέρουν ότι ήδη από το 4000 π.Χ., οι πρώτοι οργανωμένοι κρατικοί και επιχειρηματικοί σχηματισμοί της Ανατολής εφάρμοσαν επίσημα συστήματα τήρησης αρχείων, με σκοπό την αξιόπιστη διαχείριση της είσπραξης φόρων και των δημόσιων εσόδων. Ανάλογες πρακτικές καταγράφονται στη δυναστεία Zhao στην Κίνα (1122-256 π.Χ.), επιβεβαιώνοντας την ανάγκη υιοθέτησης ελεγκτικών μηχανισμών.

Η ύπαρξη ελεγκτικών πρακτικών είναι εμφανής σε οικονομικά συστήματα της Βαβυλωνίας, της αρχαίας Ελλάδας, της Ρωμαϊκής Αυτοκρατορίας και των ιταλικών πόλεων, όπου αναπτύχθηκαν δομημένα συστήματα ελέγχου. Αυτές οι διοικήσεις αναγνώρισαν την ανάγκη περιορισμού της ανικανότητας και των λαθών στις λογιστικές διαδικασίες, αλλά και την καταπολέμηση της διαφθοράς, δεδομένου ότι η απουσία ελέγχων ενίσχυε την πιθανότητα οικονομικών παρατυπιών. Ακόμη και η Βίβλος (1800 π.Χ. – 95 μ.Χ.) αναφέρεται στην αναγκαιότητα ελεγκτικών μηχανισμών, περιγράφοντας παραδείγματα εσωτερικού ελέγχου, όπως ο διαχωρισμός

αρμοδιοτήτων, η πρόσβαση στα περιουσιακά στοιχεία και η επιλογή ικανών υπαλλήλων. Η ανάπτυξη της διπλογραφικής λογιστικής το 1494 μ.Χ. συνδέεται άμεσα με την ανάγκη θεσμοθέτησης ελέγχου και διαχείρισης οικονομικών διαδικασιών.

Με την πάροδο των αιώνων, τα ευρωπαϊκά πρότυπα τήρησης βιβλίων και ελέγχων μεταφέρθηκαν στις Ηνωμένες Πολιτείες, όπου η αυξανόμενη πολυπλοκότητα των επιχειρηματικών δραστηριοτήτων οδήγησε στην ανάπτυξη μιας διακριτής ελεγκτικής λειτουργίας. Κατά τις αρχές του 20ού αιώνα, η επίσημη καθιέρωση του εσωτερικού ελέγχου κρίθηκε απαραίτητη για την υποστήριξη της διοίκησης, εξασφαλίζοντας τόσο την αποτελεσματικότητα των επιχειρηματικών δραστηριοτήτων όσο και την ακεραιότητα των εργαζομένων. Σταδιακά, η λειτουργία του εσωτερικού ελέγχου επεκτάθηκε πέρα από τη χρηματοοικονομική εποπτεία, καλύπτοντας ευρύτερα πεδία όπως η διαχείριση κινδύνων και η οργανωτική απόδοση. Εταιρείες από διάφορους κλάδους, όπως ο σιδηρόδρομος, το λιανικό εμπόριο και η βιομηχανία, αναγνώρισαν την προστιθέμενη αξία του εσωτερικού ελέγχου, αξιοποιώντας τον για τη διαμόρφωση αναφορών που περιλάμβαναν τόσο χρηματοοικονομικά όσο και επιχειρησιακά δεδομένα.

Η εξέλιξη του εσωτερικού ελέγχου επιταχύνθηκε κατά τον 19ο αιώνα στο Ηνωμένο Βασίλειο, ως απάντηση στην οικονομική κρίση και τη βιομηχανική επέκταση (1825, 1836). Το 1941, ιδρύθηκε το **Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών (ΙΑ)**** στη Νέα Υόρκη, ενώ αργότερα ακολούθησε η ίδρυση του Ευρωπαϊκού Ινστιτούτου Εσωτερικών Ελεγκτών (ECIA). Μέχρι τότε, ο εσωτερικός έλεγχος είχε περιοριστεί σε πρακτικές επιτήρησης και συμμόρφωσης, ωστόσο, με τον καιρό, η προσέγγισή του μετασχηματίστηκε.

Στα πρώτα χρόνια της λειτουργίας του ΙΑ, ο εσωτερικός έλεγχος αντιμετωπιζόταν ως προέκταση του έργου των εξωτερικών ελεγκτών, με τους εσωτερικούς ελεγκτές να αναλαμβάνουν κυρίως τη διευκόλυνση ελέγχων ή λογιστικών διαδικασιών, όπως οι συμφωνίες τραπεζικών λογαριασμών. Ο ρόλος τους περιοριζόταν σε υποστηρικτικό επίπεδο και δεν είχε ενσωματωθεί πλήρως στη διοικητική λειτουργία των οργανισμών.

Δύο προσωπικότητες που καθόρισαν την εξέλιξη του κλάδου ήταν ο **Victor Z. Brink** και ο **Lawrence B. Sawyer**. Ο Brink, ως πρώτος διευθυντής έρευνας του ΙΑ, συνέβαλε στη διαμόρφωση της πρώτης **Δήλωσης Ευθυνών των Εσωτερικών Ελεγκτών** (1947),

η οποία διεύρυνε σταδιακά το αντικείμενο του ελέγχου ώστε να συμπεριλάβει και λειτουργικά ζητήματα πέρα από τα χρηματοοικονομικά. Το 1971, ο Sawyer αναθεώρησε εκ νέου τη δήλωση, επεκτείνοντας τις αρμοδιότητες των εσωτερικών ελεγκτών.

Το 1978, η ΠΑ υιοθέτησε **τα πρώτα Διεθνή Πρότυπα Επαγγελματικής Πρακτικής του Εσωτερικού Ελέγχου**, τα οποία αποσκοπούσαν στην προτυποποίηση του ελέγχου, τη βελτίωση της ποιότητάς του και την εδραίωσή του ως ξεχωριστού επαγγελματικού κλάδου. Μέχρι το 1993, το πεδίο εφαρμογής του εσωτερικού ελέγχου διευρύνθηκε, ώστε να περιλαμβάνει όχι μόνο την οικονομική εποπτεία αλλά και τη διασφάλιση της συμμόρφωσης με πολιτικές, διαδικασίες και νομικές απαιτήσεις, καθώς και τη βελτίωση της επιχειρησιακής αποδοτικότητας.

Στη δεκαετία του 1990, η σημασία του εσωτερικού ελέγχου αυξήθηκε κατακόρυφα, λόγω της ανάγκης για ενίσχυση των μηχανισμών διακυβέρνησης. Αναπτύχθηκαν θεσμικά πλαίσια, όπως το **COSO** στις ΗΠΑ, το **Turnbull** στο Ηνωμένο Βασίλειο και το **CoCo** στον Καναδά, τα οποία επέκτειναν τη λειτουργία του εσωτερικού ελέγχου, υιοθετώντας προσεγγίσεις βασισμένες στη διαχείριση κινδύνων. Αυτά τα πρότυπα αποτέλεσαν τη βάση για σύγχρονα μοντέλα εσωτερικού ελέγχου, παρέχοντας σαφείς κατευθύνσεις για την εφαρμογή ελέγχων που καλύπτουν όχι μόνο τα χρηματοοικονομικά στοιχεία αλλά και την εταιρική διακυβέρνηση.

Η ανάγκη για ισχυρότερη ελεγκτική εποπτεία έγινε ακόμη πιο επιτακτική στις αρχές του 21ου αιώνα, εξαιτίας μεγάλων επιχειρηματικών σκανδάλων, όπως αυτά των **Enron** και **WorldCom**. Τα γεγονότα αυτά οδήγησαν τις κυβερνήσεις και τις ρυθμιστικές αρχές να ενισχύσουν το θεσμικό πλαίσιο του εσωτερικού ελέγχου, με στόχο τη διασφάλιση της αξιοπιστίας των εταιρικών και δημόσιων οργανισμών.

Συνοψίζοντας, ο εσωτερικός έλεγχος εξελίχθηκε από ένα βασικό εργαλείο εποπτείας σε ένα ολοκληρωμένο σύστημα διακυβέρνησης και διαχείρισης κινδύνων. Από τις πρώτες μορφές ελεγκτικών μηχανισμών στην αρχαιότητα έως τις σύγχρονες πρακτικές, η εφαρμογή του έχει προσαρμοστεί στις διαρκώς μεταβαλλόμενες ανάγκες των επιχειρήσεων και των δημόσιων οργανισμών, καθιστώντας τον αναπόσπαστο μέρος της χρηστής διοίκησης.

Σύγχρονη Ιστορία στον Έλεγχο

Στην Ελλάδα, η πρώτη προσπάθεια θεσμοθέτησης της επαγγελματικής δραστηριότητας των ελεγκτών έγινε με τον Νόμο 5076/1931, χωρίς ωστόσο να καταστεί δυνατή η εφαρμογή του θεσμού των Ορκωτών Ελεγκτών. Στο πλαίσιο της αναβάθμισης της ελεγκτικής διαδικασίας, η ελληνική Πολιτεία προχώρησε στην ίδρυση του Σώματος Ορκωτών Λογιστών (Σ.Ο.Λ.) με το Νομοθετικό Διάταγμα 3329/1955. Ο ρόλος του Σ.Ο.Λ. δεν περιοριζόταν απλώς στον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων των ανωνύμων εταιρειών, αλλά επεκτεινόταν και στον διαχειριστικό έλεγχο κάθε είδους οικονομικού φορέα, καθώς και στην ανάλυση της λογιστικής τους δομής, ανάλογα με τις ανάγκες τους (Ν.Δ. 4107/1960, άρθρο 2). Επιπλέον, η καθιέρωση του ασυμβίβαστου μεταξύ της ιδιότητας του μέλους του Σ.Ο.Λ. και άλλων επαγγελματικών δραστηριοτήτων (Ν. 3329/1955, άρθρο 13) ενίσχυσε την ανεξαρτησία των ελεγκτών, αποτρέποντας τυχόν συγκρούσεις συμφερόντων.

Με το Προεδρικό Διάταγμα 226/1992, το Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών (Σ.Ο.Ε.) αντικατέστησε το Σ.Ο.Λ., εναρμονίζοντας την άσκηση του επαγγέλματος των Ορκωτών Λογιστών στην Ελλάδα με τα διεθνή ελεγκτικά πρότυπα. Ο νέος φορέας λειτουργούσε ως αυτοδιοικούμενος και ανεξάρτητος οργανισμός υψηλών προδιαγραφών, επιτρέποντας την εγγραφή όχι μόνο των μελών του πρώην Σ.Ο.Λ., αλλά και άλλων ελεγκτών και ελεγκτικών εταιρειών που πληρούσαν τις προϋποθέσεις του θεσμικού πλαισίου.

Η επαγγελματική αναγνώριση του εσωτερικού ελεγκτή στην Ελλάδα άρχισε να διαμορφώνεται τα τελευταία τριάντα χρόνια (Ραφελέτος, 2013). Ωστόσο, το θεσμικό πλαίσιο για το επάγγελμα εδραιώθηκε ουσιαστικά με την υιοθέτηση του Νόμου 3016/2002 για την εταιρική διακυβέρνηση των εισηγμένων εταιρειών στο Χρηματιστήριο. Ο νόμος αυτός κατοχύρωσε την ανεξαρτησία των εσωτερικών ελεγκτών, διασφαλίζοντας ότι δεν υπάγονται σε άλλα τμήματα της επιχείρησης, αλλά αναφέρουν απευθείας στο Διοικητικό Συμβούλιο. Με άλλα λόγια, οι εσωτερικοί ελεγκτές οφείλουν να λειτουργούν ανεξάρτητα από τις διαδικασίες και τις λειτουργίες που ελέγχουν.

Αρχικά, οι εσωτερικοί ελεγκτές εντάσσονταν στα λογιστήρια των επιχειρήσεων. Ωστόσο, αυτή η πρακτική έχει αρχίσει να αλλάζει, καθώς οι διοικήσεις των εταιρειών και τα στελέχη αποκτούν βαθύτερη κατανόηση του ρόλου και της σημασίας του εσωτερικού ελέγχου. Μέσω εξειδικευμένων επαγγελματικών σεμιναρίων, η ανεξαρτησία του εσωτερικού ελεγκτή αναγνωρίζεται όλο και περισσότερο, αποτρέποντας τη σύγχυσή του με άλλες κρίσιμες εταιρικές λειτουργίες.

3. Εσωτερικός Έλεγχος χαρακτηριστικά

Έννοια και Ορισμός

Σύμφωνα με τον ορισμό που παρέχει το Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών, ο εσωτερικός έλεγχος αποτελεί μια ανεξάρτητη και αντικειμενική διαδικασία αξιολόγησης και παροχής συμβουλών, με στόχο την προστιθέμενη αξία και τη βελτίωση των λειτουργιών ενός οργανισμού. Ο εσωτερικός έλεγχος υποστηρίζει τον οργανισμό στην επίτευξη των στρατηγικών του στόχων, εφαρμόζοντας μια συστηματική και επαγγελματική προσέγγιση για τη διαχείριση κινδύνων, τη βελτίωση των ελεγκτικών μηχανισμών και την ενίσχυση της εταιρικής διακυβέρνησης.

Οι έλεγχοι που διεξάγονται από τη Μονάδα Εσωτερικού Ελέγχου διαφοροποιούνται με βάση συγκεκριμένα κριτήρια, όπως η συχνότητα και η φύση τους. Υπάρχουν δύο κύριες κατηγορίες:

Τακτικοί έλεγχοι, οι οποίοι εκτελούνται προγραμματισμένα, στο πλαίσιο ενός ετήσιου ή εξαμηνιαίου σχεδίου. Έκτακτοι έλεγχοι, που πραγματοποιούνται σε περιπτώσεις επείγουσας ανάγκης, όταν προκύπτουν σημαντικά ζητήματα που απαιτούν άμεση αντιμετώπιση. Επιπλέον, οι έλεγχοι διακρίνονται με βάση τον σκοπό και το αντικείμενό τους:

Οικονομικοί ή Φορολογικοί Έλεγχοι: Αξιολογούν την ακρίβεια και την ποιότητα των οικονομικών αναφορών και καταστάσεων.

Έλεγχοι Συμμόρφωσης: Διαπιστώνουν αν οι οργανισμοί ακολουθούν τη σχετική νομοθεσία και τους κανονιστικούς κανόνες.

Έλεγχοι Επιδόσεων: Αναλύουν την αποδοτικότητα, την αποτελεσματικότητα και την οικονομική χρήση των πόρων ενός οργανισμού.

Έλεγχοι Παρακολούθησης Εφαρμογής Προτάσεων/Διορθωτικών Δράσεων: Αξιολογούν την πρόοδο και την εφαρμογή συστάσεων ή διορθωτικών ενεργειών από

προηγούμενους ελέγχους (Εγχειρίδιο Εσωτερικού Ελέγχου για τους Οργανισμούς Τοπικής Αυτοδιοίκησης στην Ελλάδα, 2019).

Αποστολή του Εσωτερικού Ελέγχου

Η αποστολή του εσωτερικού ελέγχου, σύμφωνα με το Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών, είναι η ενίσχυση και διαφύλαξη της αξίας του οργανισμού, παρέχοντας αντικειμενική αξιολόγηση κινδύνων, εξειδικευμένες συμβουλές και χρήσιμες πληροφορίες. Για να επιτευχθεί η αποστολή αυτή, μια Μονάδα Εσωτερικού Ελέγχου οφείλει να λειτουργεί με βάση συγκεκριμένες βασικές αρχές:

- ✓ Ακεραιότητα στη λειτουργία και τη διαδικασία ελέγχου.
- ✓ Επαγγελματική επάρκεια και υψηλό επίπεδο δεξιοτήτων.
- ✓ Ανεξαρτησία και αντικειμενικότητα, χωρίς εξωτερικές επιρροές.
- ✓ Σύνδεση με τις στρατηγικές, τους στόχους και τους κινδύνους του οργανισμού.
- ✓ Δέσμευση στη συνεχή βελτίωση και την ποιότητα.
- ✓ Αποτελεσματική επικοινωνία εντός και εκτός του οργανισμού.
- ✓ Διαβεβαίωση με βάση την ανάλυση κινδύνων.
- ✓ Προνοητική και προληπτική προσέγγιση με έμφαση στο μέλλον.
- ✓ Συμβολή στη βελτίωση και την ανάπτυξη του οργανισμού.

Ισχυρή θέση εντός της οργανωτικής δομής και διασφάλιση επαρκών πόρων για τη λειτουργία της (Εγχειρίδιο Εσωτερικού Ελέγχου για τους Οργανισμούς Τοπικής Αυτοδιοίκησης στην Ελλάδα, 2019).

Επιτροπή Ελέγχου και Κανονιστικό Πλαίσιο

Σύμφωνα με το άρθρο 37 του Ν. 3693/2008, κάθε οργανισμός δημοσίου ενδιαφέροντος υποχρεούται να διαθέτει Επιτροπή Ελέγχου, η οποία αποτελείται από τουλάχιστον δύο μη εκτελεστικά μέλη και ένα ανεξάρτητο μη εκτελεστικό μέλος της διοίκησης. Η Γενική Συνέλευση των μετόχων ή των εταίρων έχει την αρμοδιότητα να διορίζει τα μέλη της Επιτροπής Ελέγχου, ενώ το ανεξάρτητο μέλος πρέπει να διαθέτει τεκμηριωμένη γνώση σε λογιστικά και ελεγκτικά θέματα.

- ✓ Η Επιτροπή Ελέγχου έχει τις εξής βασικές αρμοδιότητες:
- ✓ Εποπτεία της χρηματοοικονομικής αναφοράς και διασφάλιση της διαφάνειας.
- ✓ Παρακολούθηση της εφαρμογής του συστήματος διαχείρισης κινδύνων και της λειτουργίας της Μονάδας Εσωτερικού Ελέγχου.

- ✓ Εποπτεία των ελέγχων που διενεργούνται στις οικονομικές καταστάσεις (εσωτερικών και εξωτερικών).
- ✓ Εξασφάλιση της ανεξαρτησίας των ελεγκτικών φορέων, ειδικά σε περιπτώσεις όπου η ελεγκτική εταιρεία παρέχει πρόσθετες υπηρεσίες στον οργανισμό.

Ο διορισμός της ελεγκτικής εταιρείας ή του νόμιμου ελεγκτή γίνεται με βάση τις προτάσεις της Επιτροπής Ελέγχου, ενώ η ελεγκτική εταιρεία υποχρεούται να ενημερώνει την επιτροπή για τυχόν αδυναμίες του συστήματος εσωτερικού ελέγχου, ιδίως όσον αφορά τη σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων και τη χρηματοοικονομική πληροφόρηση.

Σκοπός

Ο πρωταρχικός σκοπός του εσωτερικού ελέγχου είναι η αξιολόγηση των εσωτερικών διαδικασιών και πρωτοκόλλων που εφαρμόζει ένας οργανισμός, με στόχο τον εντοπισμό πιθανών αδυναμιών ή σφαλμάτων που ενδέχεται να επηρεάσουν την εύρυθμη λειτουργία του. Παράλληλα, περιλαμβάνει τη διερεύνηση των αιτιών πίσω από τις εντοπισμένες δυσλειτουργίες και την ανάλυση των στόχων που είχαν τεθεί, αλλά δεν επιτεύχθηκαν. Για την αντιμετώπιση αυτών των ζητημάτων, ο εσωτερικός ελεγκτής προτείνει διορθωτικές ενέργειες και βελτιωμένες διαδικασίες, διασφαλίζοντας ότι ο οργανισμός λειτουργεί με τη μέγιστη δυνατή αποδοτικότητα και αποτελεσματικότητα.

Ο εσωτερικός έλεγχος αποτελεί βασικό στοιχείο της χρηστής εταιρικής διακυβέρνησης, συμβάλλοντας στην προστασία του οργανισμού από δόλιες πρακτικές και εξασφαλίζοντας τη μακροπρόθεσμη βιωσιμότητά του. Είναι ζωτικής σημασίας να ευθυγραμμίζεται με τους στρατηγικούς στόχους του οργανισμού, να καλύπτει όλες τις λειτουργίες και να λαμβάνει υπόψη τους πιθανούς κινδύνους που μπορεί να επηρεάσουν την επίτευξη αυτών των στόχων.

Για να είναι αποτελεσματικό ένα σύστημα εσωτερικού ελέγχου, πρέπει να περιλαμβάνει συγκεκριμένα βασικά υποσυστήματα, όπως:

- ✓ Ανεξάρτητο τμήμα εσωτερικού ελέγχου για τη διασφάλιση της αντικειμενικότητας και της ανεξαρτησίας των ελεγκτικών διαδικασιών.
- ✓ Οργανόγραμμα εγκεκριμένο από τη διοίκηση, με σαφή διαχωρισμό αρμοδιοτήτων και καθηκόντων.

- ✓ Μηχανογραφικά συστήματα ελέγχου, που διευκολύνουν τη διαχείριση και την ανάλυση των δεδομένων.
- ✓ Γραπτή καταγραφή διαδικασιών, ώστε να διασφαλίζεται η τυποποίηση και η διαφάνεια στη λειτουργία του οργανισμού.
- ✓ Βραχυπρόθεσμος και μακροπρόθεσμος προγραμματισμός ενεργειών και απολογισμού, για τη διαρκή αξιολόγηση της επίδοσης του οργανισμού.
- ✓ Εξειδικευμένες πολιτικές διαχείρισης προμηθειών, προσωπικού και αγορών, που μειώνουν τους επιχειρησιακούς κινδύνους.
- ✓ Αποτελεσματική διαχείριση παγίων, επενδυτικών χαρτοφυλακίων και λοιπών οικονομικών πόρων, διασφαλίζοντας τη βιώσιμη ανάπτυξη του οργανισμού.

Στη σύγχρονη οικονομική πραγματικότητα, η εμπιστοσύνη των τραπεζών, των επενδυτών και των ενδιαφερόμενων μερών προς τους οργανισμούς έχει κλονιστεί, λόγω των πολλών οικονομικών σκανδάλων που έχουν αποκαλυφθεί κατά καιρούς. Ως αποτέλεσμα, ο ρόλος του εσωτερικού ελεγκτή καθίσταται πιο σημαντικός από ποτέ, καθώς συμβάλλει καθοριστικά στην ενίσχυση της αξιοπιστίας και της διαφάνειας ενός οργανισμού, παρέχοντας εξειδικευμένες συμβουλές στη διοίκηση.

Ωστόσο, είναι σημαντικό να τονιστεί ότι ο εσωτερικός έλεγχος δεν υποκαθιστά τη σωστή λειτουργία των επιμέρους τμημάτων του οργανισμού. Αντίθετα, λειτουργεί υποστηρικτικά, βελτιώνοντας τις διαδικασίες και ενισχύοντας την αποτελεσματικότητα των επιχειρησιακών μονάδων, χωρίς να επεμβαίνει άμεσα στις καθημερινές τους δραστηριότητες.

Αναγκαιότητα

Η ανθρώπινη φύση χαρακτηρίζεται από διάφορες αδυναμίες και ελλείψεις, μεταξύ των οποίων συγκαταλέγονται η κλοπή, η φοροδιαφυγή, η ανεντιμότητα και η απάτη, φαινόμενα που συνεχίζουν να υφίστανται σε όλη τη διάρκεια της κοινωνικής και οικονομικής δραστηριότητας. Παρά την πρόοδο σε επίπεδο οικονομίας, κοινωνίας, τεχνολογίας και πολιτισμού, οι ατέλειες αυτές δεν εξαλείφονται πλήρως, αλλά διαμορφώνονται και εξελίσσονται ανάλογα με τις εκάστοτε συνθήκες.

Για την αντιμετώπιση αυτών των προκλήσεων, οι δημόσιοι οργανισμοί εφαρμόζουν μηχανισμούς εσωτερικού ελέγχου, προκειμένου να διασφαλίσουν την ακρίβεια, την αξιοπιστία και την έγκαιρη συλλογή πληροφοριών. Παράλληλα, ο εσωτερικός έλεγχος

συμβάλλει στη διαχείριση των συγκρούσεων συμφερόντων, που προκύπτουν λόγω της ασύμμετρης κατανομής πληροφοριών μεταξύ των διάφορων επιπέδων διοίκησης.

Η ταχεία βιομηχανική και οικονομική ανάπτυξη της σύγχρονης εποχής έχει επιφέρει σημαντικές αλλαγές στο πεδίο εφαρμογής του εσωτερικού ελέγχου, ενσωματώνοντας καινοτόμες τεχνικές και πρακτικές που ενισχύουν την αποδοτικότητά του. Ωστόσο, οι διαχρονικές χρηματοοικονομικές κρίσεις και εταιρικά σκάνδαλα έχουν διαμορφώσει ένα κλίμα δυσπιστίας απέναντι στις διοικητικές πρακτικές των οργανισμών. Τα περιστατικά κακοδιαχείρισης και έλλειψης ηθικής δεοντολογίας καθιστούν τον εσωτερικό έλεγχο ακόμα πιο απαραίτητο, καθώς συμβάλλει στην εξάλειψη αυτών των φαινομένων στον τομέα της Δημόσιας Διοίκησης, αντιμετωπίζοντας εγγενείς διοικητικές αδυναμίες.

Είδη Εσωτερικού Ελέγχου

Ο εσωτερικός έλεγχος καλύπτει το σύνολο των διαδικασιών και των ευθυνών ενός οργανισμού, διαφοροποιούμενος σε διάφορους τύπους, ανάλογα με το αντικείμενο και τον σκοπό του. Συγκεκριμένα, μπορεί να εφαρμοστεί σε τομείς όπως η οικονομική διαχείριση, η ποιότητα των υπηρεσιών, η διοίκηση, η διαχείριση αποθεμάτων, οι ανθρωπίνοι πόροι και η παραγωγή. Σε γενικές γραμμές, οι κύριες κατηγορίες του εσωτερικού ελέγχου είναι οι εξής (Νεγκάκης Χ., Ταχυνάκης Π., 2013):

Διοικητικός Έλεγχος

Ο διοικητικός έλεγχος καλύπτει ένα ευρύ φάσμα λειτουργιών, αξιολογώντας την αποδοτικότητα και την αποτελεσματικότητα των διοικητικών μηχανισμών ενός οργανισμού. Εξετάζει την ικανότητα της διοίκησης να πετυχαίνει τους στρατηγικούς της στόχους και να διασφαλίζει την εύρυθμη λειτουργία του οργανισμού (Παπάς Α., 1999).

Διαχειριστικός (ή Λογιστικός) Έλεγχος

Ο διαχειριστικός ή λογιστικός έλεγχος στοχεύει στην εξασφάλιση της ακρίβειας και της αξιοπιστίας των οικονομικών καταστάσεων και δεδομένων. Περιλαμβάνει την επαλήθευση των οικονομικών συναλλαγών, τη βέλτιστη διαχείριση των οικονομικών πόρων και τη διασφάλιση της ορθής χρηματοοικονομικής παρουσίασης ενός οργανισμού.

Έλεγχος Παραγωγής

Ο έλεγχος παραγωγής εστιάζει στην παρακολούθηση και αξιολόγηση των διαδικασιών παραγωγής. Εξετάζει τη στελέχωση και εκπαίδευση του προσωπικού, τη διαθεσιμότητα και τη σωστή χρήση του εξοπλισμού, την ποιότητα των πρώτων υλών, τη συμμόρφωση με τα πρότυπα ποιότητας, καθώς και την παραγωγική ικανότητα ενός οργανισμού.

Λειτουργικός Έλεγχος

Οι λειτουργικοί ή διαχειριστικοί έλεγχοι αφορούν την αξιολόγηση των επιχειρησιακών δραστηριοτήτων ενός οργανισμού σε σχέση με τους στρατηγικούς στόχους του. Ο λειτουργικός έλεγχος επαληθεύει την αποτελεσματικότητα των διαδικασιών και εντοπίζει ευκαιρίες για βελτίωση και ενίσχυση της παραγωγικότητας. Παράλληλα, συμμετέχει στη διαμόρφωση και εφαρμογή του οργανωτικού πλαισίου, ελέγχοντας τη συνεργασία μεταξύ των τμημάτων, την τήρηση των κανονισμών και την ορθή κατανομή των ευθυνών. Έχει επίσης κρίσιμο ρόλο στην αποτροπή κινδύνων που μπορεί να οδηγήσουν στην αποτυχία επίτευξης των οργανωτικών στόχων (Παπαστάθης, 2003).

Η Δεοντολογία στον Εσωτερικό Έλεγχο

Σύμφωνα με τους McNaughton και Rawling (2006), ο όρος «Δεοντολογία» περιγράφει ένα ηθικό σύστημα, στο οποίο οι πράξεις που συνάδουν με τις ηθικές και επαγγελματικές υποχρεώσεις ενός ατόμου θεωρούνται ορθές, ανεξάρτητα από τις συνέπειες που μπορεί να προκύψουν για το ίδιο ή την ευρύτερη κοινότητα.

Η δεοντολογία περιλαμβάνει ένα σύνολο κανόνων και αρχών, οι οποίοι καθορίζουν ποιες πρακτικές και συμπεριφορές είναι ηθικά αποδεκτές, ιδίως σε επαγγελματικά περιβάλλοντα. Ο Εσωτερικός Έλεγχος λειτουργεί ως εργαλείο διακυβέρνησης, βοηθώντας τις διοικήσεις να αξιολογήσουν τη λειτουργία του οργανισμού, να εντοπίσουν προβλήματα και τις αιτίες τους και να λάβουν μέτρα πρόληψης για τη διαχείριση μελλοντικών κινδύνων.

Η ανεξαρτησία, οι αρμοδιότητες και οι ευθύνες του Εσωτερικού Ελέγχου στον Δημόσιο Τομέα επιβάλλουν υψηλά ηθικά πρότυπα στους εργαζομένους των Διευθύνσεων Εσωτερικού Ελέγχου. Οι εσωτερικοί ελεγκτές καλούνται να διατηρούν αμερόληπτη στάση σε κάθε περίπτωση. Τυχόν αμφισβητήσιμη συμπεριφορά από πλευράς ελεγκτών μπορεί να επηρεάσει αρνητικά την ακεραιότητα, την ποιότητα και την αξιοπιστία της

ελεγκτικής διαδικασίας, καθώς και να θέσει σε κίνδυνο τη λειτουργία του οργανισμού και της ελεγκτικής υπηρεσίας.

Η ύπαρξη ενός Κώδικα Δεοντολογίας είναι ουσιώδης για την αποτελεσματική λειτουργία του Εσωτερικού Ελέγχου. Ο Κώδικας Δεοντολογίας, σε συνδυασμό με τα Διεθνή Πρότυπα Εσωτερικού Ελέγχου, αποτελεί ένα θεμελιώδες εργαλείο που καθοδηγεί τους ελεγκτές στην άσκηση των καθηκόντων τους (Κώδικας Δεοντολογίας Εσωτερικών Ελεγκτών, 2023).

Ο Κώδικας Δεοντολογίας του Εσωτερικού Ελέγχου

Σύμφωνα με το άρθρο 12 του Νόμου 4795/2021, ο Κώδικας Δεοντολογίας των Εσωτερικών Ελεγκτών καθορίζει τις βασικές αρχές και τους κανόνες συμπεριφοράς, με στόχο τη διασφάλιση της ακεραιότητας και της αντικειμενικότητας στο επάγγελμα του εσωτερικού ελεγκτή. Ο Κώδικας περιλαμβάνει δύο βασικά μέρη:

Τις Αρχές, που καθορίζουν τα ηθικά και επαγγελματικά πρότυπα του ελέγχου.

Τους Κανόνες Συμπεριφοράς, που οφείλουν να τηρούν οι εσωτερικοί ελεγκτές στην καθημερινή τους εργασία.

Οι Κανόνες Συμπεριφοράς λειτουργούν ως κατευθυντήριες οδηγίες για την αντιμετώπιση ηθικών διλημμάτων κατά την άσκηση του εσωτερικού ελέγχου.

Οι αρχές και οι κανόνες του Κώδικα είναι δεσμευτικοί για όλους τους εσωτερικούς ελεγκτές και καθορίζουν το πλαίσιο λειτουργίας της Διεύθυνσης Εσωτερικού Ελέγχου.

Βασικές Αρχές του Κώδικα Δεοντολογίας

Οι κύριες αρχές που διέπουν τον εσωτερικό έλεγχο είναι:

Ακεραιότητα

Η διατήρηση υψηλού ηθικού επιπέδου είναι απαραίτητη για τη δημιουργία εμπιστοσύνης και την ενίσχυση της αξιοπιστίας του ελεγκτικού έργου.

Αντικειμενικότητα

Οι εσωτερικοί ελεγκτές υποχρεούνται να αξιολογούν και να παρουσιάζουν τις πληροφορίες με αμεροληψία, αποφεύγοντας εξωτερικές επιρροές και συγκρούσεις συμφερόντων.

Εμπιστευτικότητα

Οι ελεγκτές οφείλουν να διαχειρίζονται με διακριτικότητα τις πληροφορίες που συλλέγουν και να αποφεύγουν τη διαρροή εμπιστευτικών δεδομένων, εκτός εάν υπάρχει νομική ή επαγγελματική υποχρέωση κοινοποίησής τους.

Επάρκεια

Οι εσωτερικοί ελεγκτές οφείλουν να διαθέτουν τις απαραίτητες γνώσεις, δεξιότητες και επαγγελματική εμπειρία για την αποτελεσματική άσκηση των ελεγκτικών τους καθηκόντων.

Κανόνες Συμπεριφοράς του Κώδικα Δεοντολογίας

Οι Κανόνες Συμπεριφοράς εξειδικεύουν τις αρχές του Κώδικα και καθορίζουν τις υποχρεώσεις των εσωτερικών ελεγκτών.

Ακεραιότητα

Οι εσωτερικοί ελεγκτές:

- 1.1 Δρουν με ακεραιότητα, συνέπεια και επαγγελματισμό.
- 1.2 Συμμορφώνονται με τους νόμους και τις κανονιστικές ρυθμίσεις.
- 1.3 Αποφεύγουν τη συμμετοχή σε παράνομες ή ανήθικες πρακτικές που μπορεί να θέσουν σε κίνδυνο την ακεραιότητα του οργανισμού.
- 1.4 Προάγουν την ηθική και τη διαφάνεια εντός του οργανισμού, συνεισφέροντας στην ενίσχυση της εταιρικής διακυβέρνησης.

Αντικειμενικότητα

Οι εσωτερικοί ελεγκτές:

- 2.1 Αποφεύγουν προσωπικές σχέσεις ή επαγγελματικές δραστηριότητες που θα μπορούσαν να επηρεάσουν την ανεξαρτησία της κρίσης τους.
- 2.2 Δεν δέχονται δώρα ή ανταλλάγματα που θα μπορούσαν να θέσουν υπό αμφισβήτηση την αντικειμενικότητά τους.
- 2.3 Αποκαλύπτουν όλες τις σημαντικές πληροφορίες που σχετίζονται με το ελεγκτικό τους έργο.

Εμπιστευτικότητα

Οι εσωτερικοί ελεγκτές:

- 3.1 Διαχειρίζονται εμπιστευτικά τις πληροφορίες που συλλέγουν και δεν τις κοινοποιούν σε μη εξουσιοδοτημένα άτομα.
- 3.2 Δεν χρησιμοποιούν εμπιστευτικές πληροφορίες για προσωπικό όφελος.
- 3.3 Λειτουργούν σύμφωνα με τον Γενικό Κανονισμό για την Προστασία Δεδομένων (GDPR, 2016/679) και τον Ν. 4624/2019.

Επάρκεια

Οι εσωτερικοί ελεγκτές:

- 4.1 Αναλαμβάνουν μόνο ελέγχους για τους οποίους διαθέτουν επαρκή γνώση και εμπειρία.
- 4.2 Συμμορφώνονται με τα Διεθνή Πρότυπα Εσωτερικού Ελέγχου, εξασφαλίζοντας υψηλά επαγγελματικά πρότυπα.
- 4.3 Επιδιώκουν τη συνεχή εκπαίδευση και επαγγελματική τους ανάπτυξη, ώστε να διατηρούν υψηλό επίπεδο ελεγκτικής ικανότητας.

Οι επαγγελματίες του Εσωτερικού Ελέγχου οφείλουν να τηρούν τις πολιτικές και τις κατευθυντήριες γραμμές της οργάνωσης, καθώς και τους εσωτερικούς κανονισμούς και οδηγίες. Σε ορισμένες περιπτώσεις, μπορεί να απαιτείται ετήσια υπογραφή δήλωσης συμμόρφωσης με τον Κώδικα Δεοντολογίας. Ο Κώδικας Δεοντολογίας είναι διαθέσιμος διαδικτυακά για λόγους διαφάνειας και προάγει την εμπιστοσύνη και την αξιοπιστία του ελεγκτικού έργου.

4. Η έννοια και το αντικείμενο της Δημόσιας Διοίκησης

Η Έννοια της Διοίκησης και η Διάκριση μεταξύ Δημόσιας και Ιδιωτικής Διοίκησης

Η διοίκηση, στη γενική της έννοια, περιλαμβάνει τη διαχείριση, την οργάνωση και την εποπτεία διαφόρων θεμάτων και ανθρώπων, με εφαρμογή τόσο σε ιδιωτικό όσο και σε δημόσιο επίπεδο. Η διαφορά μεταξύ Δημόσιας και Ιδιωτικής Διοίκησης έγκειται κυρίως στους στόχους που επιδιώκουν και στα μέσα που χρησιμοποιούν για την επίτευξή τους.

Η Δημόσια Διοίκηση, εστιάζοντας στην εξυπηρέτηση του κοινωνικού συνόλου, διαχειρίζεται και ρυθμίζει κοινωνικά ζητήματα μέσω των δράσεών της. Κύριος στόχος της είναι η εφαρμογή γενικών και αφηρημένων κανόνων σε συγκεκριμένες διοικητικές πράξεις, διασφαλίζοντας τη νομιμότητα και τη λειτουργικότητα του κρατικού μηχανισμού.

Ως εκ τούτου, η Δημόσια Διοίκηση συγκροτείται από το σύνολο των δημοσίων υπηρεσιών, εξαιρουμένων του Κοινοβουλίου, των υπηρεσιών της Βουλής και των Δικαστηρίων. Είναι άμεσα συνδεδεμένη με το Κράτος, καθώς αναλαμβάνει τη διαχείριση κρατικών, νομικών προσώπων δημοσίου δικαίου και άλλων δημοσίων φορέων. Η λειτουργία της διέπεται από κανόνες και διαδικασίες, οι οποίοι διασφαλίζουν τη νομιμότητα, το κράτος δικαίου και τη χρηστή διοίκηση (Μαρκαντωνάτου, Σκαλτσά, 2013).

Διακρίσεις της Δημόσιας Διοίκησης

Η Δημόσια Διοίκηση μπορεί να διακριθεί βάσει του νομικού πλαισίου οργάνωσης και δράσης της σε:

1. Οργανική (Τυπική) και Λειτουργική (Ουσιαστική) Διάσταση

Οργανική (Τυπική) Διοίκηση: Αναφέρεται στη δομημένη ύπαρξη φορέων με συγκεκριμένη οργάνωση και αρμοδιότητες, οι οποίοι ασκούν διοικητικές λειτουργίες. Περιλαμβάνει κρατικές υπηρεσίες, νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου και δημόσιες ή δημοτικές επιχειρήσεις.

Λειτουργική (Ουσιαστική) Διοίκηση: Σχετίζεται με την εκτέλεση νομικών πράξεων και διοικητικών ενεργειών, που στοχεύουν στη διαμόρφωση κοινωνικών συνθηκών και καταστάσεων μέσω αποφάσεων και δράσεων της διοίκησης.

2. Εξουσιαστική και Συναλλακτική Διοίκηση

Εξουσιαστική Διοίκηση: Λειτουργεί σύμφωνα με τους κανόνες του Διοικητικού Δικαίου, παρεμβαίνοντας στις δραστηριότητες των πολιτών και επιβάλλοντας περιορισμούς ή μέτρα για τη ρύθμιση του κοινωνικού συνόλου.

Η Εξουσιαστική Διοίκηση μπορεί να διακριθεί σε επιμέρους κατηγορίες:

Περιοριστική Διοίκηση: Επιβάλλει περιορισμούς στα δικαιώματα των πολιτών, όπως στην ιδιοκτησία και την ελευθερία τους, μέσω νομικών ρυθμίσεων.

Διοίκηση Παροχών: Αφορά την παροχή υπηρεσιών, ωφελημάτων και αγαθών στους πολίτες από το κράτος.

Ρυθμιστική Διοίκηση: Στοχεύει στη ρύθμιση οικονομικών, κοινωνικών και πολιτιστικών ζητημάτων, καθώς και στον σχεδιασμό και την οργάνωση της αγοράς.

Δεσμευμένη Διοίκηση: Οι ενέργειες της καθορίζονται από εξειδικευμένες νομοθετικές διατάξεις, διευρύνοντας το πλαίσιο δράσης της χωρίς περιορισμούς.

Τομεακή Διοίκηση: Περιλαμβάνει οικονομική, στρατιωτική, κοινωνική και άλλες μορφές διοίκησης, ανάλογα με τον τομέα δράσης.

Συναλλακτική Διοίκηση: Αντίθετα από την εξουσιαστική, η συναλλακτική διοίκηση βασίζεται στο Ιδιωτικό Δίκαιο και λειτουργεί χωρίς την άσκηση κρατικής εξουσίας.

Η Δημόσια Διοίκηση αποτελεί το σύστημα οργάνωσης και διαχείρισης των κρατικών λειτουργιών, παρακολουθώντας και αξιολογώντας τις ενέργειες των διοικητικών οργάνων. Ο βασικός της στόχος είναι η εξασφάλιση της αποδοτικότητας και της αποτελεσματικότητας των διοικητικών μηχανισμών, προς όφελος του κοινωνικού συνόλου (Κόρσου, Παναγοπούλου, 2005).

Κυριότερα όργανα Εσωτερικού Ελέγχου στο Δημόσιο

Στην Ελλάδα, λειτουργεί ένα εκτεταμένο δίκτυο ελεγκτικών μηχανισμών και υπηρεσιών επιθεώρησης, που διαθέτουν την αρμοδιότητα να διενεργούν ελέγχους σε ιδιωτικούς και δημόσιους οργανισμούς, καθώς και σε φορείς του ευρύτερου δημόσιου τομέα. Αυτές οι ελεγκτικές αρχές καλύπτουν ένα ευρύ φάσμα τομέων, όπως η οικονομία, η φορολογία, η υγεία, η δικαιοσύνη, το περιβάλλον, η εργασία, η δημόσια διοίκηση, τα τρόφιμα και οι μεταφορές.

Ακολουθεί αναλυτική παρουσίαση των βασικών ελεγκτικών σωμάτων που δραστηριοποιούνται στην ελληνική επικράτεια:

Α) Σώμα Επιθεωρητών - Ελεγκτών Δημόσιας Διοίκησης

Το Σώμα Επιθεωρητών - Ελεγκτών Δημόσιας Διοίκησης (ΣΕΕΔΔ) συστάθηκε με τον Νόμο 2477/1997 και ενισχύθηκε με τον Νόμο 3074/2002. Αποτελεί έναν από τους πλέον σημαντικούς ελεγκτικούς μηχανισμούς στη δημόσια διοίκηση, καθώς έχει την αποκλειστική ευθύνη της εσωτερικής εποπτείας του δημόσιου τομέα, επιδιώκοντας τη διασφάλιση της αποτελεσματικής και ομαλής λειτουργίας του (Π. Πουλής, 2001).

Β) Ελεγκτικό Συνέδριο

Το Ελεγκτικό Συνέδριο (Ν. 4129/2013) είναι το ανώτατο δημοσιονομικό δικαστήριο της χώρας και διαθέτει αρμοδιότητα ελέγχου των κρατικών δαπανών, των οικονομικών στοιχείων των Οργανισμών Τοπικής Αυτοδιοίκησης (ΟΤΑ) και άλλων νομικών προσώπων. Επιπλέον, ασκεί κατασταλτικό έλεγχο στους απολογισμούς των φορέων της Γενικής Κυβέρνησης, εποπτεύει τα δημόσια έσοδα και επιλαμβάνεται υποθέσεων αστικής ευθύνης, όπου προκύπτουν οικονομικές ζημίες για το Δημόσιο.

Γ) Γενική Διεύθυνση Δημοσιονομικών Ελέγχων

Υπάγεται στο Υπουργείο Οικονομικών και λειτουργεί με βάση το Π.Δ. 142/2017. Στόχος της είναι η εξασφάλιση της ορθής δημοσιονομικής διαχείρισης του κρατικού προϋπολογισμού και των οικονομικών πόρων των δημόσιων φορέων, παρέχοντας αξιόπιστες διαβεβαιώσεις για την ποιότητα του ελεγκτικού συστήματος.

Δ) Οικονομική Επιτροπή

Σύμφωνα με τον Νόμο 3852/2010 ("Καλλικράτης"), η Οικονομική Επιτροπή είναι υπεύθυνη για την εποπτεία των οικονομικών λειτουργιών των Δήμων. Διαχειρίζεται την κατάρτιση και έγκριση προϋπολογισμών, την αποδοχή δαπανών και πιστώσεων, καθώς και τη διαμόρφωση προτάσεων σχετικά με τα τέλη και τις εισφορές.

Ε) Σώμα Οικονομικών Επιθεωρητών και Υπηρεσία Εσωτερικών Υποθέσεων

Λειτουργεί βάσει του Ν. 4494/2017, έχοντας ως αντικείμενο τη διενέργεια οικονομικών επιθεωρήσεων και εσωτερικών ελέγχων, με ειδική έμφαση στα οικονομικά εγκλήματα που αφορούν το Υπουργείο Εθνικής Άμυνας και τους υπαγόμενους φορείς του.

ΣΤ) Γενικός Επιθεωρητής Δημόσιας Διοίκησης

Έχει ως κύρια αποστολή την παρακολούθηση της εύρυθμης λειτουργίας της δημόσιας διοίκησης, επιβλέποντας τις δραστηριότητες του ΣΕΕΔΔ και των υπόλοιπων ελεγκτικών υπηρεσιών. Παράλληλα, δραστηριοποιείται στην αντιμετώπιση φαινομένων διαφθοράς και κακοδιοίκησης (Ετήσια έκθεση του Γενικού Επιθεωρητή Δημόσιας Διοίκησης, 2016-2017).

Ζ) Σώμα Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος (Σ.Δ.Ο.Ε.)

Αποτελεί ανεξάρτητο φορέα υπό την εποπτεία του Υπουργείου Επικρατείας, με κύριο έργο:

- ✓ Τη διερεύνηση οικονομικών εγκλημάτων και υποθέσεων διαφθοράς.
- ✓ Τον φορολογικό και τελωνειακό έλεγχο.
- ✓ Την αποκάλυψη οικονομικών απατών, μέσω διαδικτύου και νέων τεχνολογιών.
- ✓ Την καταπολέμηση του λαθρεμπορίου και της φοροδιαφυγής.

Θ) Σώμα Επιθεώρησης Εργασίας (Σ.ΕΠ.Ε.)

Το Σώμα Επιθεώρησης Εργασίας (Σ.ΕΠ.Ε.), που ιδρύθηκε με τον Ν. 2639/1998, εποπτεύει την τήρηση της εργατικής νομοθεσίας, καταπολεμά την παράνομη εργασία και διερευνά εργατικά ατυχήματα και καταγγελίες εργαζομένων.

Ι) Σώμα Επιθεωρητών Υπηρεσιών Υγείας & Πρόνοιας (Σ.Ε.Υ.Υ.Π.)

Ιδρύθηκε με τον Ν. 2920/2001 και αναλαμβάνει τον έλεγχο και την εποπτεία των υπηρεσιών υγείας και κοινωνικής πρόνοιας, με σκοπό τη διασφάλιση της ποιότητας των παρεχόμενων υπηρεσιών και την αντιμετώπιση φαινομένων κακοδιοίκησης στον τομέα της υγείας.

Κ) Σώμα Επιθεώρησης και Ελέγχου των Καταστημάτων Κράτησης (Σ.Ε.Ε.Κ.Κ.)

Το Σ.Ε.Ε.Κ.Κ. υπάγεται στο Υπουργείο Δικαιοσύνης και είναι υπεύθυνο για τη διενέργεια ελέγχων στις φυλακές, με στόχο την εξασφάλιση της τήρησης των κανονισμών ασφάλειας και των δικαιωμάτων των κρατούμενων.

Λ) Συνήγορος του Πολίτη

Ο Συνήγορος του Πολίτη είναι ανεξάρτητη αρχή, που ιδρύθηκε με τον Νόμο 2477/1997, και δραστηριοποιείται στην προστασία των δικαιωμάτων των πολιτών, την καταπολέμηση της κακοδιοίκησης και την εξασφάλιση της ισότητας και της νομιμότητας.

Ο Συνήγορος του Πολίτη λειτουργεί με έξι Βοηθούς Συνηγότες, οι οποίοι διαχειρίζονται ζητήματα όπως:

- ✓ Δικαιώματα του Ανθρώπου
- ✓ Κοινωνική Προστασία
- ✓ Ποιότητα Ζωής
- ✓ Σχέσεις Κράτους-Πολίτη
- ✓ Δικαιώματα του Παιδιού
- ✓ Ισότητα των Φύλων

Ο ρόλος του επεκτείνεται και σε υποθέσεις ιδιωτών, όταν αυτές σχετίζονται με διακρίσεις και παραβιάσεις δικαιωμάτων. Το ελληνικό ελεγκτικό σύστημα αποτελείται από ένα ευρύ φάσμα ελεγκτικών μηχανισμών, οι οποίοι διασφαλίζουν τη διαφάνεια, τη λογοδοσία και την εύρυθμη λειτουργία της δημόσιας διοίκησης και των ιδιωτικών φορέων.

5. Εννοιολογική Προσέγγιση της Διαφθοράς

Η διαφθορά αναγνωρίζεται σήμερα ως ένα παγκόσμιο φαινόμενο, με πολύπλοκες και πολυεπίπεδες διαστάσεις, το οποίο έχει σοβαρές οικονομικές και κοινωνικές επιπτώσεις. Αποτελεί ένα δυσχερώς αντιμετωπίσιμο ζήτημα, καθώς είναι δύσκολο να προσδιοριστεί, να αναλυθεί και να καταπολεμηθεί πλήρως. Τα τελευταία 20 χρόνια, η ποινικοποίηση των πράξεων διαφθοράς έχει αποτελέσει βασικό αντικείμενο ενασχόλησης της διεθνούς κοινότητας, η οποία επιδιώκει τη δημιουργία ενιαίου νομικού πλαισίου τόσο σε διεθνές και ευρωπαϊκό επίπεδο όσο και σε εθνικές νομοθεσίες.

Παρά τις πολυάριθμες πρωτοβουλίες, ένας σαφής και καθολικά αποδεκτός ορισμός της διαφθοράς δεν έχει ακόμη διαμορφωθεί. Ωστόσο, υπάρχουν διάφορες προσεγγίσεις που αναδεικνύουν διαφορετικές πτυχές της: Ο Montesquieu θεωρούσε τη διαφθορά ως την αλλοίωση της καλής πολιτικής τάξης και τη μετατροπή της σε μια δυσλειτουργική και διεφθαρμένη μορφή εξουσίας.

Ο Rousseau περιέγραψε τη διαφθορά ως τη φυσική συνέπεια της ανθρώπινης επιδίωξης για δύναμη και εξουσία. Σύγχρονες αναλύσεις θεωρούν τη διαφθορά ως κατάχρηση δημόσιων πόρων για ιδιωτικό όφελος (Porta, Vannucci, 2021). Σύμφωνα με το Oxford English Dictionary, η διαφθορά ορίζεται ως η κατάλυση της ακεραιότητας και της νομιμότητας κατά την άσκηση δημοσίων καθηκόντων, με σκοπό την απόκτηση οφέλους για ίδιον ή ξένο λογαριασμό (Φαρμακίδης, Μάρκου, 2001).

Το Συμβούλιο της Ευρώπης περιγράφει τη διαφθορά ως την απαίτηση, την προσφορά, την παροχή ή την αποδοχή, άμεσα ή έμμεσα, δώρου ή άλλου μη προσήκοντος ωφελήματος, το οποίο επηρεάζει την αμερόληπτη εκτέλεση των καθηκόντων ενός δημόσιου λειτουργού (Ράϊκου, 2006). Ένας από τους πλέον διαδεδομένους ορισμούς προέρχεται από την Παγκόσμια Τράπεζα, η οποία ορίζει τη διαφθορά ως την κατάχρηση δημόσιας εξουσίας για προσωπικό ή ιδιωτικό όφελος.

Διαφθορά στον Δημόσιο και Ιδιωτικό Τομέα

Παρότι οι περισσότεροι ορισμοί επικεντρώνονται στον δημόσιο τομέα, η πραγματικότητα δείχνει ότι η διαφθορά δεν περιορίζεται αποκλειστικά σε κρατικούς φορείς. Αντιθέτως, επεκτείνεται σε όλες τις οικονομικές δραστηριότητες της κοινωνίας, επηρεάζοντας τόσο τον ιδιωτικό όσο και τον δημόσιο τομέα.

Η διαφθορά μπορεί να εκδηλωθεί με πολλές μορφές, όπως:

- ✓ Δωροδοκία (bribery)
- ✓ Ευνοιοκρατία (favoritism)
- ✓ Νεποτισμός (nepotism – προώθηση συγγενικών προσώπων σε θέσεις εξουσίας)
- ✓ Πλαστογραφία και παραποίηση εγγράφων

Η πολυμορφία και η προσαρμοστικότητα της διαφθοράς καθιστούν δύσκολη την πρόβλεψη και την αυστηρή νομική ρύθμιση όλων των πιθανών εκδοχών της. Σε πολλές περιπτώσεις, ανήθικες και κοινωνικά κατακριτέες πρακτικές μπορεί να μην είναι ποινικά διώξιμες, ελλείψει σαφούς νομικού πλαισίου (Νικολοπούλου, 2008).

Αδυναμίες κρατικού, οικονομικού περιβάλλοντος- η περίπτωση της κακοδιαχείρισης

Προκλήσεις και Παράγοντες που Ενισχύουν τη Διαφθορά στην Ελλάδα

Εκτός από τις γενικές δυσκολίες στην αντιμετώπιση του φαινομένου της διαφθοράς, η κατάσταση στην Ελλάδα επιβαρύνεται από μια σειρά παραγόντων που συμβάλλουν στην κακοδιαχείριση και την εξάπλωση διεφθαρμένων πρακτικών (Βενετσανοπούλου, 2014).

Οι βασικές αιτίες που διευκολύνουν την ανάπτυξη φαινομένων διαφθοράς είναι οι εξής:

Ανεπαρκείς μηχανισμοί ελέγχου στον δημόσιο τομέα

Παρά την ύπαρξη ανεξάρτητων επιθεωρητών και ελεγκτικών οργανισμών στα υπουργεία, ο κατακερματισμός των αρμοδιοτήτων, η έλλειψη συντονισμού, η επικάλυψη αρμοδιοτήτων και οι διαφορετικές μεθοδολογίες ελέγχου συχνά οδηγούν σε αδυναμία συνεργασίας ή ακόμη και ανταγωνισμό μεταξύ των ελεγκτικών φορέων. Αυτή η ασυνεννοησία επηρεάζει αρνητικά την αποτελεσματικότητα και την ποιότητα του ελεγκτικού έργου.

Γραφειοκρατικές αγκυλώσεις και αλληλοεπικάλυψη διαδικασιών

Οι περίπλοκες διοικητικές διαδικασίες και οι ασάφειες στον καθορισμό των αρμοδιοτήτων δημιουργούν περιθώρια για τη διατήρηση διεφθαρμένων πρακτικών.

Καθυστερήσεις στη διενέργεια ελέγχων και ασάφεια στα πορίσματα

Η έλλειψη ταχείας ανταπόκρισης των ελεγκτικών μηχανισμών και η ασαφής τεκμηρίωση των συμπερασμάτων απαιτούν συχνά επανελέγχους, γεγονός που καθυστερεί τη λήψη μέτρων.

Αυθαίρετη άσκηση εξουσίας από διοικητικούς υπαλλήλους

Η ανεξέλεγκτη λήψη αποφάσεων χωρίς σαφείς περιορισμούς ευνοεί φαινόμενα κατάχρησης εξουσίας.

Περιορισμένη διαφάνεια

Η δυσκολία πρόσβασης των πολιτών και των ΜΚΟ σε διοικητικές πληροφορίες ενισχύει τη μυστικοπάθεια και επιτρέπει την άνθηση παράνομων πρακτικών.

Αργές και αναποτελεσματικές δικαστικές διαδικασίες

Οι χρονοβόρες δικαστικές διαδικασίες και η δυσκολία εφαρμογής των νόμων, ειδικά σε υποθέσεις οικονομικού εγκλήματος, οδηγούν στη διαιώνιση της ατιμωρησίας για δημοσίους υπαλλήλους που εμπλέκονται σε διεφθαρμένες πρακτικές.

Κακοδιοίκηση και Διαφθορά

Η κακοδιοίκηση, αν και διακριτή από τη διαφθορά, συχνά αποτελεί το προοίμιο της τελευταίας. Περιλαμβάνει περιπτώσεις δυσλειτουργίας και αναποτελεσματικότητας, που μπορεί να μην είναι παράνομες, αλλά καταδεικνύουν κακή διαχείριση, αδιαφορία ή αναποτελεσματικότητα.

Η σύγχυση μεταξύ κακοδιοίκησης, διαφθοράς και διαπλοκής προκαλεί προβλήματα στην καταπολέμησή τους, καθώς όλα τα φαινόμενα αυτά παραβιάζουν τις αρχές της διαφάνειας, της νομιμότητας και της αποτελεσματικής διοίκησης.

Εκφάνσεις της Κακοδιοίκησης (Βαβούρας, 2011):

- ✓ Παράλειψη εκτέλεσης των απαιτούμενων ενεργειών από τη διοίκηση.
- ✓ Άρνηση παροχής πληροφοριών ή υπηρεσιών στους πολίτες.
- ✓ Διοικητικές παρατυπίες και καταχρηστικές αποφάσεις.
- ✓ Καθυστερήσεις στην εξέταση ατομικών υποθέσεων.
- ✓ Μη ίση μεταχείριση πολιτών από τη διοίκηση.

Σύμφωνα με την Ετήσια Έκθεση του Γενικού Επιθεωρητή Δημόσιας Διοίκησης (2013), η κακοδιοίκηση στην Ελλάδα οφείλεται κυρίως στη μακροχρόνια αδράνεια και στον φόβο ανάληψης ευθυνών από τους δημοσίους υπαλλήλους.

Ο Ευρωπαϊκός Κώδικας Ορθής Συμπεριφοράς ορίζει την κακοδιοίκηση ως την αποτυχία ενός δημόσιου οργανισμού να λειτουργήσει σύμφωνα με τις αρχές που τον διέπουν. Η καλή

διοίκηση προϋποθέτει ότι τα διοικητικά όργανα δρουν όχι μόνο σύμφωνα με τον νόμο, αλλά και με ευσυνειδησία και υπευθυνότητα, διασφαλίζοντας την κατάλληλη μεταχείριση των πολιτών.

Απαραίτητα Μέτρα για την Αντιμετώπιση της Διαφθοράς και της Κακοδιοίκησης
Για την καταπολέμηση της διαφθοράς, απαιτείται η υιοθέτηση στοχευμένων προληπτικών και κατασταλτικών μέτρων.

Η κρατική στρατηγική θα πρέπει να εστιάζει:

- ✓ Στη μείωση της γραφειοκρατίας και την απλούστευση των διοικητικών διαδικασιών.
- ✓ Στην ενίσχυση της διαφάνειας στη δημόσια διοίκηση.
- ✓ Στην εκπαίδευση και ενημέρωση των πολιτών για τα δικαιώματά τους.
- ✓ Στην άμεση ενεργοποίηση και ενίσχυση των ελεγκτικών μηχανισμών.

Επιπλέον, τόσο η Ελλάδα όσο και άλλες χώρες έχουν ενσωματώσει στο νομικό τους πλαίσιο νομοθετικές διατάξεις για την αντιμετώπιση της διαφθοράς. Παρά τα διαθέσιμα νομικά εργαλεία, η εφαρμογή τους παρεμποδίζεται από:

- ✓ Την πολυπλοκότητα και την επικάλυψη των διατάξεων.
- ✓ Την έλλειψη σαφούς καθοδήγησης για την εφαρμογή των νόμων.
- ✓ Την ασάφεια που δημιουργείται λόγω των πολλαπλών νομοθετικών ρυθμίσεων.

Η υπερβολική νομική ρύθμιση, αντί να προσφέρει ξεκάθαρη καθοδήγηση, οδηγεί σε σύγχυση και δυσκολία εφαρμογής των νόμων, καθιστώντας αναποτελεσματικό το ελεγκτικό σύστημα.

Διεθνές και Εθνικό Νομοθετικό Πλαίσιο

Η αλληλοεπικάλυψη μεταξύ διεθνών συμβάσεων και εθνικών νομοθεσιών δημιουργεί πρόσθετες δυσκολίες στην καταπολέμηση της διαφθοράς. Οι νομοθεσίες επαναλαμβάνουν παρόμοιες διατυπώσεις, χωρίς να παρέχουν ουσιαστική καθοδήγηση για την εφαρμογή των κανόνων.

Για να αντιμετωπιστεί αποτελεσματικά η διαφθορά, η κρατική πολιτική πρέπει να επικεντρωθεί σε:

- ✓ Την ενίσχυση των ελεγκτικών μηχανισμών με σαφή καθοδήγηση και αρμοδιότητες.
- ✓ Την επιτάχυνση των δικαστικών διαδικασιών για υποθέσεις διαφθοράς.

- ✓ Την ενοποίηση και απλοποίηση του νομοθετικού πλαισίου, αποφεύγοντας τις περιττές επικαλύψεις.

Σε γενικές γραμμές, η διαφθορά συνδέεται άμεσα με τις αρχές της νομιμότητας και της διαφάνειας, που αποτελούν βασικές προϋποθέσεις για τη χρηστή διοίκηση και τη διασφάλιση του δημόσιου συμφέροντος (Βενετσανοπούλου, 2014).

Προκλήσεις και Αδυναμίες του Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου

Ένα αποτελεσματικά δομημένο Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου είναι απαραίτητο για τη διασφάλιση της προστασίας των περιουσιακών στοιχείων ενός οργανισμού, την ακρίβεια των οικονομικών του στοιχείων και την εφαρμογή ορθών επιχειρηματικών πρακτικών. Ωστόσο, η λειτουργία ενός τέτοιου συστήματος δεν είναι άνευ κόστους, και σε πολλές περιπτώσεις, τα έξοδα που σχετίζονται με τη διαχείριση και τη λειτουργία του εσωτερικού ελέγχου μπορεί να επηρεάσουν αρνητικά την επίτευξη των επιχειρησιακών στόχων.

Παρόλο που η αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου είναι δύσκολο να ποσοτικοποιηθεί, είναι ζωτικής σημασίας να διασφαλίζεται ότι τα οφέλη υπερτερούν του κόστους. Αυτό μπορεί να επιτευχθεί μέσω τακτικών αξιολογήσεων και εκτιμήσεων της αποδοτικότητας των ελεγκτικών μηχανισμών.

Αδυναμίες του Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου

Μη συμμόρφωση με βασικές αρχές

Ένα συχνό πρόβλημα είναι η έλλειψη τήρησης των θεμελιωδών αρχών του εσωτερικού ελέγχου, γεγονός που μειώνει την αποτελεσματικότητά του.

Παρεμβάσεις από τη Διοίκηση

Η ανεξαρτησία του εσωτερικού ελέγχου μπορεί να τεθεί σε κίνδυνο λόγω διοικητικών παρεμβάσεων, όταν η ηγεσία επιδιώκει να αποκρύψει λάθη, ατασθαλίες ή παραλείψεις.

Ανθρώπινος παράγοντας και πιθανότητα λαθών

Το σύστημα εσωτερικού ελέγχου εξαρτάται από το ανθρώπινο δυναμικό, γεγονός που καθιστά αναπόφευκτες τις παραλείψεις, τις απροσεξίες ή ακόμη και τις εσκεμμένες πράξεις που μπορούν να μειώσουν την αποτελεσματικότητά του.

Θεσμικά, νομοθετικά και διαδικαστικά προβλήματα

Οι αδυναμίες αυτές μπορούν να κατηγοριοποιηθούν σε τρεις βασικές κατηγορίες:

- ✓ Νομοθετικά και θεσμικά ζητήματα
- ✓ Ανθρώπινοι πόροι
- ✓ Υποδομές και διαδικασίες

Νομοθετικά και Θεσμικά Ζητήματα

Ελλιπές νομοθετικό πλαίσιο

Το θεσμικό πλαίσιο που διέπει τον εσωτερικό έλεγχο παρουσιάζει κενά και αδυναμίες, καθιστώντας την εφαρμογή του δύσκολη. Χαρακτηριστικό παράδειγμα αποτελεί η ασάφεια του άρθρου 12, παράγραφος 4 του Ν. 3492/2006.

Δυσκολία ενσωμάτωσης των μονάδων εσωτερικού ελέγχου

Η ένταξη των μονάδων εσωτερικού ελέγχου στους οργανισμούς παραμένει περίπλοκη, ενώ συχνά αντιμετωπίζονται με επιφυλακτικότητα, λόγω της ασαφούς οργανωτικής τους τοποθέτησης.

Σύγχυση αρμοδιοτήτων μεταξύ ελεγκτικών φορέων

Οι αντιφάσεις και οι επικαλύψεις μεταξύ των ελεγκτικών μηχανισμών δημιουργούν προβλήματα τόσο στην εσωτερική εποπτεία όσο και στη σχέση μεταξύ εσωτερικού και εξωτερικού ελέγχου.

Ζητήματα Ανθρώπινου Δυναμικού

Έλλειψη κουλτούρας εσωτερικού ελέγχου

Σε πολλούς οργανισμούς, το προσωπικό δεν διαθέτει επαρκή κατανόηση του ρόλου και της σημασίας του εσωτερικού ελέγχου.

Υποστελέχωση

Οι μονάδες εσωτερικού ελέγχου πάσχουν από έλλειψη ανθρώπινου δυναμικού, με αποτέλεσμα να μην μπορούν να ανταποκριθούν αποτελεσματικά στις ανάγκες των οργανισμών.

Ανεπαρκής κατάρτιση και πιστοποίηση

Πολλοί εσωτερικοί ελεγκτές δεν διαθέτουν την απαιτούμενη εκπαίδευση και πιστοποίηση, γεγονός που επηρεάζει την ποιότητα και την αποτελεσματικότητα των ελέγχων.

Ζητήματα Υποδομών και Διαδικασιών

Έλλειψη σύγχρονων τεχνολογικών εργαλείων

Οι τεχνολογικές υποδομές και τα ψηφιακά εργαλεία που είναι απαραίτητα για την αποτελεσματική εκτέλεση των ελέγχων συχνά απουσιάζουν.

Απουσία οργανωμένου κανονιστικού πλαισίου

Δεν υπάρχει συγκεκριμένος κανονισμός λειτουργίας και κώδικας δεοντολογίας για το προσωπικό των μονάδων εσωτερικού ελέγχου.

Περιορισμένη πρόσβαση σε πληροφορίες

Η έλλειψη καταγεγραμμένων και δομημένων διαδικασιών καθιστά δύσκολη την πρόσβαση σε κρίσιμα δεδομένα που είναι απαραίτητα για την εκπλήρωση των καθηκόντων του εσωτερικού ελέγχου (Εκθεση ΕΚΔΔΑ, 2018).

Η ενίσχυση της αποτελεσματικότητας του εσωτερικού ελέγχου απαιτεί την εξάλειψη των θεσμικών αδυναμιών, τη βελτίωση του νομοθετικού πλαισίου, την επένδυση στο ανθρώπινο δυναμικό και την ανάπτυξη σύγχρονων υποδομών.

Για την αντιμετώπιση αυτών των προβλημάτων, είναι απαραίτητες:

- ✓ Η σαφής νομική κατοχύρωση του εσωτερικού ελέγχου.
- ✓ Η οργανωτική ένταξη των μονάδων εσωτερικού ελέγχου με καθορισμένες αρμοδιότητες.
- ✓ Η διασφάλιση της ανεξαρτησίας και αντικειμενικότητας των ελεγκτών.
- ✓ Η εκπαίδευση και πιστοποίηση του προσωπικού.
- ✓ Η ενίσχυση των τεχνολογικών υποδομών.
- ✓ Η υιοθέτηση σαφών διαδικασιών και προτύπων λειτουργίας.

Η εφαρμογή αυτών των βελτιώσεων θα διασφαλίσει ότι το Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου δεν αποτελεί απλώς ένα διοικητικό εργαλείο, αλλά έναν αποτελεσματικό μηχανισμό διαφάνειας και διαχείρισης κινδύνων, ενισχύοντας τη λογοδοσία και την επιχειρησιακή αποτελεσματικότητα.

Τα Θεμελιώδη Στοιχεία του Εσωτερικού Ελέγχου στη Δημόσια Διοίκηση

Σύμφωνα με τον Asare (2009), τρία βασικά στοιχεία συνθέτουν τη βάση του εσωτερικού ελέγχου στις δημόσιες οργανώσεις:

- ✓ Διαχείριση κινδύνων και βελτίωση των ελεγκτικών μεθόδων,
- ✓ Επιθεώρηση και έλεγχος διαδικασιών,
- ✓ Διοικητική οργάνωση και διακυβέρνηση.

Αυτές οι λειτουργίες διαμορφώνουν τις πολιτικές και τις πρακτικές που εφαρμόζονται για να διασφαλίσουν ότι οι δημόσιοι φορείς επιτυγχάνουν τη σωστή διαχείριση των κινδύνων, τη διαφάνεια στις εσωτερικές αναφορές και τη συμμόρφωση με τους νόμους και τους κανονισμούς.

Διαχείριση Κινδύνων στον Δημόσιο Τομέα

Η πολυπλοκότητα του σύγχρονου περιβάλλοντος, οι κοινωνικές απαιτήσεις και οι περιορισμένοι πόροι καθιστούν τη διαχείριση κινδύνων κρίσιμο ζήτημα στον δημόσιο τομέα. Για την αποτελεσματική διαχείριση αυτών των κινδύνων, οι δημόσιοι φορείς πρέπει να έχουν πλήρη επίγνωση των πιθανών απειλών και να λαμβάνουν συνετές αποφάσεις που μειώνουν τις πιθανότητες απώλειας σε αβέβαιες συνθήκες (Griffiths, 2012).

Σύμφωνα με τον Khan (2006), η διαφθορά αποτελεί τον μεγαλύτερο κίνδυνο που πρέπει να αξιολογηθεί στον δημόσιο τομέα. Οι εσωτερικοί ελεγκτές διαδραματίζουν καθοριστικό ρόλο στην έρευνα καταγγελιών και στην αποκάλυψη σκόπιμων σφαλμάτων και παρατυπιών.

Ο Ρόλος του Εσωτερικού Ελέγχου στη Λογοδοσία και τη Διαχείριση Δημοσίων Πόρων
Ο εσωτερικός έλεγχος στον δημόσιο τομέα είναι ζωτικής σημασίας για την προώθηση της λογοδοσίας και την ορθολογική διαχείριση των δημόσιων οικονομικών πόρων. Οι νομοθετικές και οργανωτικές δομές που ρυθμίζουν τον εσωτερικό έλεγχο στοχεύουν

στη διασφάλιση της δημοσιονομικής υπευθυνότητας και στην ορθή κατανομή των κρατικών χρηματοδοτήσεων.

Σύμφωνα με τους Baltacı και Yılmaz (2006), ο εσωτερικός έλεγχος βοηθά:

- ✓ Στην καλύτερη κατανόηση της κατανομής των χρηματοδοτικών πόρων,
- ✓ Στην ενίσχυση της διαφάνειας στις δημόσιες συμβάσεις,
- ✓ Στην ανίχνευση και πρόληψη φαινομένων διαφθοράς.

Εσωτερικός Έλεγχος και Διακυβέρνηση

Η διακυβέρνηση αναφέρεται στο πλαίσιο με το οποίο καθορίζονται και επιτυγχάνονται οι στόχοι των δημόσιων οργανισμών, διασφαλίζοντας την αξιοπιστία και την αποτελεσματικότητα της δημόσιας διοίκησης.

- ✓ Ένας σωστά δομημένος εσωτερικός έλεγχος πρέπει να:
- ✓ Αξιολογεί και να προτείνει βελτιώσεις στις αρχές διακυβέρνησης.
- ✓ Διασφαλίζει τη λογοδοσία και τη διαφάνεια στη δημόσια διοίκηση.
- ✓ Συντονίζει τις ενέργειες μεταξύ διοίκησης και ελεγκτικών φορέων.

Η Σημασία της Αντικειμενικότητας και της Αποτελεσματικότητας

Οι Nagy και Cenker (2002) επισημαίνουν ότι η αντικειμενικότητα και η αποτελεσματικότητα αποτελούν κρίσιμους παράγοντες στη λειτουργία του εσωτερικού ελέγχου. Η ποιότητα του ελέγχου κρίνεται από την ικανότητά του να αναγνωρίζει σημαντικές πτυχές, όπως:

- ✓ Τις προσδοκίες και τις απαιτήσεις της διοίκησης,
- ✓ Τη δομή και τη λειτουργία της διακυβέρνησης,
- ✓ Την εφαρμογή των νομικών προτύπων,
- ✓ Τον επαγγελματισμό και την εξειδίκευση των ελεγκτών,

Την πρόσβαση σε οικονομικούς, ανθρώπινους και διαχειριστικούς πόρους.

Σύμφωνα με τον Dittenhofer (2001), ο εσωτερικός έλεγχος πρέπει να εξασφαλίζει ακριβείς αξιολογήσεις της χρηματοοικονομικής και λειτουργικής κατάστασης των δημοσίων οργανισμών.

Η ποιότητα του ελέγχου εξαρτάται από την ικανότητα των ελεγκτών να συλλέγουν και να ερμηνεύουν πληροφορίες με αποτελεσματικότητα (Ziegenfuss, 2000).

Παράγοντες που Επηρεάζουν την Αποτελεσματικότητα του Εσωτερικού Ελέγχου
Μελέτες των Sarens και Beedle (2006), καθώς και των Mihret και Yismaw (2007), τονίζουν ότι η επιτυχία του εσωτερικού ελέγχου εξαρτάται από:

- ✓ Το οργανωτικό πλαίσιο – τις πολιτικές, τις διαδικασίες και τη διαμόρφωση σαφών κανόνων λειτουργίας.
- ✓ Τη διοικητική υποστήριξη – την ανταπόκριση στις εκθέσεις ελέγχου και τη δέσμευση της διοίκησης στην ενίσχυση του ελέγχου.
- ✓ Τα χαρακτηριστικά του ελέγχου – την επαγγελματική κατάρτιση, την εμπειρία και την αντικειμενικότητα των ελεγκτών.
- ✓ Την ποιότητα του εσωτερικού ελέγχου – τη σαφήνεια στη διαδικασία, τη σωστή επικοινωνία και την αποτελεσματικότητα της ελεγκτικής προσέγγισης.

Βασικές Προϋποθέσεις για την Ενίσχυση της Αποτελεσματικότητας

Ο Mebratu (2015) επισημαίνει ότι, λόγω των ιδιαίτερων χαρακτηριστικών των δημόσιων οργανισμών, η αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου εξαρτάται από:

- ✓ Την πλήρη ανεξαρτησία των ελεγκτών από τις διοικητικές λειτουργίες.
- ✓ Τη συμμόρφωση με τις θεμελιώδεις αρχές της δημόσιας διοίκησης.
- ✓ Την παροχή ακριβών και αξιόπιστων πληροφοριών.
- ✓ Τη διασφάλιση επαρκούς χρηματοδότησης για την υποστήριξη των ελεγκτικών διαδικασιών.

Η ύπαρξη ενός ισχυρού και ανεξάρτητου εσωτερικού ελέγχου μπορεί να βελτιώσει τη διαφάνεια, να προλάβει φαινόμενα διαφθοράς και να ενισχύσει τη λογοδοσία στη δημόσια διοίκηση.

Ο εσωτερικός έλεγχος δεν αποτελεί απλά ένα εργαλείο εποπτείας, αλλά έναν καθοριστικό μηχανισμό για τη σωστή λειτουργία των δημόσιων οργανισμών. Η αποτελεσματικότητά του εξαρτάται από:

- ✓ Τη δέσμευση της διοίκησης στη διαφάνεια.
- ✓ Την ενίσχυση της ανεξαρτησίας των ελεγκτικών οργάνων.
- ✓ Την επαγγελματική εκπαίδευση και κατάρτιση των ελεγκτών.
- ✓ Τη δημιουργία ενός οργανωμένου και λειτουργικού ελεγκτικού συστήματος.

Η βελτίωση της ποιότητας του εσωτερικού ελέγχου είναι απαραίτητη για τη διασφάλιση της χρηστής διοίκησης και της αποτελεσματικής διαχείρισης των δημόσιων πόρων.

Ο Δημόσιος Τομέας και η Σημασία του Εσωτερικού Ελέγχου

Ο δημόσιος τομέας περιλαμβάνει ένα ευρύ φάσμα οργανισμών, όπως οι Οργανισμοί Τοπικής Αυτοδιοίκησης (Α' και Β' βαθμού), οι δημόσιες επιχειρήσεις και οργανισμοί, καθώς και ιδιωτικά νομικά πρόσωπα που βρίσκονται υπό την ιδιοκτησία του κράτους ή λαμβάνουν κρατική χρηματοδότηση που καλύπτει τουλάχιστον το 50% του ετήσιου προϋπολογισμού τους, όπως ορίζεται στον Νόμο 2190/1994.

Επιπλέον, ο Νόμος 1256/1982 προσδιορίζει ως μέρος του δημόσιου τομέα όλες τις κρατικές αρχές, συμπεριλαμβανομένων των δημόσιων υπηρεσιών, κρατικών οργανισμών, κοινωφελών και πιστωτικών ιδρυμάτων, είτε ανήκουν μερικώς είτε εξ ολοκλήρου στο κράτος.

Η Έννοια και η Λειτουργία του Εσωτερικού Ελέγχου

Ο εσωτερικός έλεγχος αποτελεί μια συστηματική διαδικασία που διασφαλίζει την επίτευξη των στόχων των δημόσιων οργανισμών, συγκρίνοντας τα αποτελέσματα με τους προκαθορισμένους στόχους, τις νομοθετικές διατάξεις και τα κανονιστικά πλαίσια. Ο βασικός του ρόλος είναι να προστατεύει τους πολίτες από αυθαίρετες διοικητικές ενέργειες, καθώς και να καταπολεμά τη διαφθορά και την κακοδιοίκηση. Ο εσωτερικός έλεγχος λειτουργεί ως μηχανισμός αξιολόγησης, ενισχύοντας τη διαφάνεια, την αποδοτικότητα και την ορθολογική διαχείριση των δημόσιων λειτουργιών.

Ο Ρόλος της Επιθεώρησης και των Εσωτερικών Επιθεωρητών

Η επιθεώρηση αποτελεί αναπόσπαστο μέρος του συστήματος ελέγχου και εφαρμόζεται σε κάθε στάδιο και επίπεδο μιας διοικητικής διαδικασίας. Ο εσωτερικός επιθεωρητής επιτελεί καθοριστικό ρόλο, καθώς:

- ✓ Αξιολογεί τις διαδικασίες και τις δραστηριότητες του οργανισμού.
- ✓ Εντοπίζει και αναλύει προβλήματα και δυσλειτουργίες.
- ✓ Διατυπώνει προτάσεις και συστάσεις για τη βελτίωση της λειτουργικότητας των οργανισμών.

- ✓ Προλαμβάνει και αποκαλύπτει φαινόμενα κακοδιαχείρισης και διαφθοράς.

Οι επιθεωρητές λειτουργούν ως σύμβουλοι της διοίκησης, παρέχοντας προειδοποιήσεις και λύσεις που συμβάλλουν στην εξασφάλιση της ορθής λειτουργίας των οργανισμών.

Βασικοί Στόχοι του Εσωτερικού Ελέγχου

Ο κύριος σκοπός του εσωτερικού ελέγχου είναι:

- ✓ Η προστασία των πολιτών από αυθαίρετες διοικητικές ενέργειες.
- ✓ Η πρόληψη και καταπολέμηση της διαφθοράς και της κακοδιοίκησης.
- ✓ Η ενίσχυση της διαφάνειας και της νομιμότητας στις δημόσιες υπηρεσίες.
- ✓ Η βελτίωση της λογοδοσίας και της επίλυσης διαφορών μεταξύ πολιτών και διοίκησης.
- ✓ Η αποφυγή της ανάγκης χρονοβόρων ελεγκτικών διαδικασιών για την αποκατάσταση διοικητικών παρατυπιών.

Επιπλέον, ο εσωτερικός έλεγχος επιδιώκει:

- ✓ Την ενίσχυση της ικανότητας των στελεχών να εκτελούν αποτελεσματικά τα καθήκοντά τους.
- ✓ Τη διαρκή αξιολόγηση των δραστηριοτήτων και των πολιτικών που εφαρμόζει ο οργανισμός.
- ✓ Την παρακολούθηση της συμμόρφωσης με τη νομοθεσία και τις εσωτερικές κατευθυντήριες γραμμές.
- ✓ Τη βελτίωση της αποδοτικότητας και της ποιότητας των παρεχόμενων υπηρεσιών.

Εφαρμογή του Εσωτερικού Ελέγχου στην Πράξη

Ο εσωτερικός έλεγχος επικεντρώνεται στη διαρκή αξιολόγηση και παρακολούθηση της εφαρμογής των διοικητικών αποφάσεων, διασφαλίζοντας ότι κάθε ενέργεια εκτελείται νόμιμα και αποδοτικά.

Οι βασικές λειτουργίες του περιλαμβάνουν:

- ✓ Αξιολόγηση και βελτίωση των εσωτερικών διαδικασιών.
- ✓ Διασφάλιση της συμμόρφωσης με τα νομικά και κανονιστικά πλαίσια.

- ✓ Έλεγχο της κατανομής των δημόσιων πόρων και της δημοσιονομικής διαχείρισης.
- ✓ Αξιολόγηση της απόδοσης των δημοσίων υπηρεσιών.

Τέλος, η συνεχής εξέταση και βελτίωση των εσωτερικών ελεγκτικών μηχανισμών αποτελεί απαραίτητη προϋπόθεση για την προώθηση της διαφάνειας και της λογοδοσίας στη δημόσια διοίκηση.

6. Πλαίσιο εφαρμογών εσωτερικού ελέγχου

Η υιοθέτηση και εφαρμογή του εσωτερικού ελέγχου σε διάφορους δήμους και δημόσιους φορείς στην Ελλάδα αναδεικνύει τη σημασία του ως εργαλείου ελέγχου, λογοδοσίας και βελτίωσης της διακυβέρνησης.

Ο Δήμος Θεσσαλονίκης ως Παράδειγμα Ανάπτυξης Εσωτερικού Ελέγχου

Στον Δήμο Θεσσαλονίκης, η εφαρμογή του εσωτερικού ελέγχου ξεκίνησε με τη δημιουργία ενός ανεξάρτητου τμήματος ελέγχου. Το συγκεκριμένο τμήμα εντάχθηκε στη νέα εσωτερική δομή του Δήμου το 2012 και ενισχύθηκε με προσωπικό τον Μάρτιο του 2013, επιτρέποντας έτσι τη διενέργεια συστηματικών εσωτερικών ελέγχων.

Στις 18 Φεβρουαρίου 2019, με απόφαση του Δημοτικού Συμβουλίου (239/18-2-2019, ΑΔΑ: ΩΠ04ΩΠ5-ΖΓΤ), ιδρύθηκε Επιτροπή Ελέγχου, με σκοπό να ενισχύσει την ανεξαρτησία και τη λειτουργία του τμήματος εσωτερικού ελέγχου. Οι βασικοί στόχοι της επιτροπής περιλάμβαναν:

- ✓ Τη βελτίωση της ακεραιότητας και της αποτελεσματικότητας των ελεγκτικών διαδικασιών.
- ✓ Τη διασφάλιση της καλής διακυβέρνησης μέσω της σωστής διαχείρισης κινδύνων.
- ✓ Την ενίσχυση των μηχανισμών ελέγχου και τη συμμόρφωση με τη νομοθεσία.

Η Επιτροπή περιλαμβάνει ανεξάρτητα μέλη με εμπειρία σε θέματα ελέγχου, οικονομικών και διαχείρισης κινδύνων, ενώ η διοικητική εποπτεία του επικεφαλής εσωτερικού ελέγχου ανατίθεται σε ένα από τα μέλη της.

Ο Δήμος Αργιθέας και η Αναμόρφωση του Οργανισμού Εσωτερικής Υπηρεσίας

Στον Δήμο Αργιθέας του Νομού Καρδίτσας, το Δημοτικό Συμβούλιο με την απόφαση 7/2020 προχώρησε σε τροποποίηση του Οργανισμού Εσωτερικής Υπηρεσίας (Ο.Ε.Υ.), εισάγοντας το Αυτοτελές Τμήμα Εσωτερικού Ελέγχου, το οποίο ανέλαβε κρίσιμα καθήκοντα, όπως:

- ✓ Παρακολούθηση της συμμόρφωσης με τη νομοθεσία και τους εσωτερικούς κανονισμούς.
- ✓ Εποπτεία των διαδικασιών λειτουργίας του Δήμου.
- ✓ Παροχή πληροφοριών στις εποπτικές αρχές και διευκόλυνση του έργου τους.

- ✓ Αξιολόγηση της αποτελεσματικότητας των δημοτικών υπηρεσιών.
- ✓ Πρόταση βελτιωτικών μέτρων στη διοίκηση του Δήμου.
- ✓ Σύνταξη εξαμηνιαίων εκθέσεων προς το Δημοτικό Συμβούλιο για την πρόοδο των ελέγχων.
- ✓ Συνεργασία με τις ελεγκτικές αρχές (Γενικό Λογιστήριο του Κράτους, Επιθεωρητής Δημόσιας Διοίκησης κ.λπ.).
- ✓ Έρευνα για ενδεχόμενες παρατυπίες ή καταχρηστικές πράξεις.
- ✓ Ανάλυση κινδύνου και παροχή κρίσιμων πληροφοριών για τη διαχείρισή τους.

Ο Δήμος Κρωπίας και η Ανάθεση του Εσωτερικού Ελέγχου στην Αποκεντρωμένη Διοίκηση

Στον Δήμο Κρωπίας του Νομού Αττικής, το Δημοτικό Συμβούλιο με την απόφαση 31/2020 αναγνώρισε την αδυναμία σύστασης ανεξάρτητου τμήματος εσωτερικού ελέγχου λόγω περιορισμένων πόρων. Έτσι, ο εσωτερικός έλεγχος ανατέθηκε στην Υπηρεσία Εσωτερικού Ελέγχου της Αποκεντρωμένης Διοίκησης Αττικής, σύμφωνα με το άρθρο 168 του Ν. 4270/2014.

Η συγκεκριμένη πρακτική στοχεύει στη διασφάλιση της ορθής εποπτείας των δήμων που δεν διαθέτουν την οργανωτική ή οικονομική δυνατότητα να διατηρήσουν αυτόνομο ελεγκτικό μηχανισμό.

Ο Δήμος Πρεσπών και η Ανάθεση Ελέγχων σε Ανώτερους Φορείς

Ο Δήμος Πρεσπών στον Νομό Φλώρινας, με την απόφαση 24/2019, αναγνώρισε την αδυναμία δημιουργίας εσωτερικού ελεγκτικού τμήματος και ανέθεσε τον έλεγχο στις αρμόδιες εποπτικές αρχές.

Εφαρμογή Εσωτερικού Ελέγχου στον Φο.Δ.Σ.Α. Κεντρικής Μακεδονίας

Ο Περιφερειακός Σύνδεσμος Φορέων Διαχείρισης Στερεών Αποβλήτων (Φο.Δ.Σ.Α.) Κεντρικής Μακεδονίας, μέσω της απόφασης 7/20-12-2019 του Διοικητικού Συμβουλίου (ΑΔΑ: ΩΧΤ3ΟΕΧΝ-6ΣΖ), ενσωμάτωσε τη λειτουργία Μονάδας Εσωτερικού Ελέγχου στο οργανόγραμμά του.

Η μονάδα αυτή:

- ✓ Παρακολουθεί τη διαχείριση και χρήση των πόρων.
- ✓ Συντάσσει αναφορές προς τον Πρόεδρο σχετικά με τις ελεγκτικές διαδικασίες και τα ευρήματα.

- ✓ Προτείνει μέτρα βελτίωσης για τις λειτουργίες του Συνδέσμου.

Τα παραδείγματα των Δήμων Θεσσαλονίκης, Αργιθέας, Αλμωπίας, Κρωπίας, Πρεσπών και του Φο.Δ.Σ.Α. Κεντρικής Μακεδονίας αποδεικνύουν ότι η εφαρμογή του εσωτερικού ελέγχου στις τοπικές αρχές ενισχύει:

- ✓ Τη διαφάνεια και τη λογοδοσία.
- ✓ Την αποδοτική διαχείριση των δημόσιων πόρων.
- ✓ Την αποτελεσματικότητα των δημοτικών υπηρεσιών.
- ✓ Την προστασία των οργανισμών από παρατυπίες και καταχρηστικές πρακτικές.

Η διαφορετική προσέγγιση κάθε Δήμου δείχνει πως, ανεξαρτήτως του μεγέθους και των πόρων ενός οργανισμού, ο εσωτερικός έλεγχος μπορεί να διαμορφωθεί και να προσαρμοστεί ώστε να συμβάλει στη χρηστή διοίκηση και την καλή διακυβέρνηση.

Βελτίωση του Εσωτερικού Ελέγχου στις Δημόσιες Υπηρεσίες

Η δημιουργία και η διαρκής επικαιροποίηση ενός ξεκάθολου οργανογράμματος στις δημόσιες υπηρεσίες, σε συνδυασμό με την σαφή διάκριση των αρμοδιοτήτων και των ευθυνών των τμημάτων και των εργαζομένων, καθώς και η τακτική διεξαγωγή ελέγχων – προγραμματισμένων και έκτακτων – συνιστούν βασικά εργαλεία για την πρόληψη λαθών και την επίτευξη των οργανωτικών στόχων. Αυτές οι ενέργειες αποτελούν τα θεμελιώδη βήματα για την ενίσχυση του εσωτερικού ελέγχου, προσφέροντας σημαντικά οφέλη στον τομέα της δημόσιας διοίκησης.

Ανεξαρτησία και Αμεροληψία των Εσωτερικών Ελεγκτών

Ένα βασικό εμπόδιο στην αποτελεσματική εφαρμογή του εσωτερικού ελέγχου είναι η έλλειψη θεσμικών εγγυήσεων για την ανεξαρτησία και την αμεροληψία των εσωτερικών ελεγκτών. Για την ενίσχυση της ποιότητας και της αποτελεσματικότητας του ελέγχου, είναι απαραίτητο να διασφαλιστεί ότι:

- ✓ Οι εσωτερικοί ελεγκτές δεν υπόκεινται σε διοικητικές πιέσεις.
- ✓ Η ελεγκτική διαδικασία παραμένει ανεξάρτητη από τις διοικητικές αποφάσεις.
- ✓ Τα πορίσματα των ελέγχων δεν επηρεάζονται από εξωτερικά συμφέροντα.

Η ενσωμάτωση των εσωτερικών ελεγκτών σε μια διαφοροποιημένη ιεραρχική δομή που τους προστατεύει από πιθανές συγκρούσεις συμφερόντων είναι καθοριστική για τη διατήρηση της διαφάνειας και της αξιοπιστίας του ελεγκτικού μηχανισμού.

Εξειδίκευση και Συνεχής Εκπαίδευση των Ελεγκτών

Μια σημαντική αδυναμία του υπάρχοντος ελεγκτικού συστήματος είναι η ανεπάρκεια εξειδικευμένης εκπαίδευσης και η έλλειψη συνεχούς επαγγελματικής ανάπτυξης των εσωτερικών ελεγκτών.

Για την αντιμετώπιση αυτών των ελλείψεων, προτείνεται:

- ✓ Η καθιέρωση προγραμμάτων κατάρτισης τόσο για τους εσωτερικούς όσο και για τους εξωτερικούς ελεγκτές.
- ✓ Η διαρκής ενημέρωση σχετικά με νέες μεθόδους ελέγχου και κανονιστικές απαιτήσεις.
- ✓ Η ενίσχυση των δημοσίων υπηρεσιών ώστε να μπορούν να διενεργούν ελέγχους χωρίς την ανάγκη εξωτερικών ιδιωτικών εταιρειών, διασφαλίζοντας την ακρίβεια, την αποδοτικότητα και τη διαφάνεια των διαδικασιών.

Ένα χαρακτηριστικό παράδειγμα είναι η παράγραφος 7 του άρθρου 80 του Νόμου 4478/2017, η οποία προβλέπει τη δημιουργία ενός ειδικού προγράμματος ελεγκτικής επάρκειας στο Εθνικό Κέντρο Δημόσιας Διοίκησης και Αυτοδιοίκησης (ΕΚΔΔΑ).

Σύμφωνα με τη σχετική Υπουργική Απόφαση αριθμ. 44281/2017, το πρόγραμμα αυτό περιλαμβάνει:

- ✓ Το περιεχόμενο και τη διάρκεια της εκπαίδευσης.
- ✓ Τις προϋποθέσεις συμμετοχής και τη διαδικασία πιστοποίησης.
- ✓ Την εγγραφή και επικαιροποίηση του μητρώου των πιστοποιημένων ελεγκτών.
- ✓ Η επιτυχής ολοκλήρωση του προγράμματος αυτού αποτελεί βασική προϋπόθεση για την ανάληψη της θέσης του Ειδικού Επιθεωρητή Δημόσιας Διοίκησης.

Ενίσχυση της Συνεργασίας και της Τυποποίησης των Διαδικασιών Ελέγχου

Η αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου μπορεί να βελτιωθεί μέσω της τυποποίησης των διαδικασιών και των ελέγχων.

Οι προτεινόμενες δράσεις περιλαμβάνουν:

- ✓ Τη δημιουργία τυποποιημένων ερωτηματολογίων και εγχειριδίων για τη διεξαγωγή ελέγχων.

- ✓ Την τυποποίηση των ελεγκτικών εκθέσεων ώστε να ακολουθούν ένα ενιαίο πρότυπο.
- ✓ Την προώθηση της συνεργασίας μεταξύ των μονάδων εσωτερικού και εξωτερικού ελέγχου.
- ✓ Ο Γενικός Επιθεωρητής Δημόσιας Διοίκησης (ΓΕΔΔ) μπορεί να διαδραματίσει κεντρικό ρόλο στη διαδικασία αυτή, μέσω της δημιουργίας ειδικού τομέα παρακολούθησης των μονάδων εσωτερικού ελέγχου.

Επιπλέον, οι δράσεις που προβλέπονται στο Εθνικό Σχέδιο Καταπολέμησης της Διαφθοράς μπορούν να συμβάλουν σημαντικά στη βελτίωση των ελεγκτικών διαδικασιών.

Ανάγκη για Ενίσχυση των Μονάδων Εσωτερικού Ελέγχου

Η κατάργηση του προληπτικού ελέγχου του Ελεγκτικού Συνεδρίου στις δαπάνες των Οργανισμών Τοπικής Αυτοδιοίκησης (ΟΤΑ) από την 1η Ιανουαρίου 2019 αναδεικνύει την ανάγκη ενίσχυσης των μονάδων εσωτερικού ελέγχου.

Σε αυτό το πλαίσιο, η Γενική Γραμματεία για την Καταπολέμηση της Διαφθοράς μπορεί να προσφέρει εξειδικευμένη υποστήριξη στους ΟΤΑ για τη βελτίωση των συστημάτων εσωτερικού ελέγχου.

Επιπλέον, ο Περιφερειακός Συμπαραστάτης του Πολίτη και της Επιχείρησης και ο Συμπαραστάτης του Δημότη μπορούν να συμβάλουν στην ενίσχυση της διαφάνειας και της αποτελεσματικότητας των διαδικασιών ελέγχου (Έκθεση ΕΚΔΔΑ, 2018).

Η ενίσχυση του εσωτερικού ελέγχου στον δημόσιο τομέα απαιτεί μια ολοκληρωμένη προσέγγιση, που θα περιλαμβάνει:

- ✓ Διασφάλιση της ανεξαρτησίας των εσωτερικών ελεγκτών.
- ✓ Εξειδίκευση και συνεχή εκπαίδευση των ελεγκτικών μηχανισμών.
- ✓ Τυποποίηση των διαδικασιών και των εκθέσεων ελέγχου.
- ✓ Βελτίωση της συνεργασίας μεταξύ εσωτερικού και εξωτερικού ελέγχου.
- ✓ Ενίσχυση των δομών ελέγχου στην Τοπική Αυτοδιοίκηση.

Μέσω αυτών των ενεργειών, η Δημόσια Διοίκηση θα μπορέσει να διασφαλίσει διαφάνεια, αποτελεσματικότητα και αποδοτικότητα, ενισχύοντας τη χρηστή διακυβέρνηση και την προστασία του δημόσιου συμφέροντος.

7. Συμπεράσματα των κυριότερων ευρημάτων

Η Σημασία του Εσωτερικού Ελέγχου στη Δημόσια Διοίκηση

Η ανάλυση της παρούσας μελέτης καταδεικνύει ότι οι δημόσιες υπηρεσίες, οι οργανισμοί και τα διοικητικά σώματα αντιμετωπίζουν διαρκώς την ανάγκη να προσαρμόζουν τις λειτουργίες τους και να επιτυγχάνουν τους στόχους τους σε ένα πολύπλοκο και απαιτητικό περιβάλλον. Η Δημόσια Διοίκηση, ως έννοια, περιλαμβάνει πολλαπλά επίπεδα λειτουργίας, απαιτώντας τη διαχείριση ενός ευρέος φάσματος προκλήσεων για την αποτελεσματική εκτέλεση των αποστολών της.

Το περιβάλλον στο οποίο λειτουργεί η Δημόσια Διοίκηση χαρακτηρίζεται από ταχείες τεχνολογικές εξελίξεις, τη χρήση σύνθετων εργαλείων και διαδικασιών, καθώς και από την ύπαρξη ενός περίπλοκου και πολυσύνθετου νομοθετικού πλαισίου. Επιπλέον, η παγκοσμιοποίηση και η διεθνής συνεργασία, που προκύπτει μέσα από τη συμμετοχή της χώρας σε διεθνείς και υπερεθνικούς οργανισμούς, αυξάνει τη γραφειοκρατία και περιπλέκει ακόμη περισσότερο τη διαδικασία εφαρμογής διοικητικών πολιτικών.

Ο Ρόλος του Εσωτερικού Ελέγχου στη Διασφάλιση της Ομαλής Λειτουργίας της Δημόσιας Διοίκησης

Για να διασφαλιστεί η αποτελεσματικότητα των δημόσιων οργανισμών και η κάλυψη των αναγκών της κοινωνίας, είναι αναγκαία η ορθή και συστηματική εφαρμογή του εσωτερικού ελέγχου. Ο εσωτερικός έλεγχος αποτελεί εργαλείο που βοηθά:

- ✓ Στην πρόληψη και αντιμετώπιση φαινομένων διαφθοράς και κακοδιοίκησης.

- ✓ Στην ενίσχυση της διαφάνειας και της χρηστής διοίκησης.
- ✓ Στην προστασία των πολιτών από διοικητικές αυθαιρεσίες.
- ✓ Στη διασφάλιση της συμμόρφωσης με τις βασικές αρχές του διοικητικού δικαίου.

Όπως αναπτύχθηκε στις προηγούμενες ενότητες της μελέτης, η Δημόσια Διοίκηση διαθέτει διάφορους μηχανισμούς και εργαλεία για τη διεξαγωγή ενός δομημένου και αποτελεσματικού εσωτερικού ελέγχου. Μέσω αυτών των μηχανισμών, εξασφαλίζεται η ορθή λειτουργία των διοικητικών οργάνων, ενώ ταυτόχρονα διευκολύνεται η λήψη σημαντικών αποφάσεων για τη βελτίωση των υπηρεσιών που παρέχει το κράτος στους πολίτες.

Η Συμβολή του Εσωτερικού Ελέγχου στη Διοίκηση και τη Διακυβέρνηση

Ο εσωτερικός έλεγχος, εκτός από την αποτροπή παρατυπιών, επιτρέπει τον έγκαιρο εντοπισμό και τη διόρθωση λαθών μέσα από τη συλλογή αξιόπιστων πληροφοριών. Με τη συμβολή του, επιτυγχάνονται:

- ✓ Η βελτίωση της λειτουργικότητας των δημόσιων οργανισμών.
- ✓ Η ενίσχυση της λογοδοσίας και της διαφάνειας στις διοικητικές διαδικασίες.
- ✓ Η αποτελεσματικότερη χρήση των δημόσιων πόρων.
- ✓ Η εναρμόνιση των διοικητικών αποφάσεων με τις αρχές του κράτους δικαίου.
- ✓ Η ποιότητα των ελέγχων είναι καθοριστικός παράγοντας στην εύρυθμη λειτουργία της Δημόσιας Διοίκησης, επιτρέποντας τη συνεχή βελτίωση των διαδικασιών και των διοικητικών πρακτικών.

Εμπόδια και Προκλήσεις στην Εφαρμογή του Εσωτερικού Ελέγχου

Παρά την εκτεταμένη νομοθεσία που έχει θεσπιστεί για την ενίσχυση του εσωτερικού ελέγχου, τα επιθυμητά αποτελέσματα δεν επιτυγχάνονται πάντα. Τα κυριότερα προβλήματα που διαπιστώνονται είναι:

- ✓ Η πολυπλοκότητα του νομικού πλαισίου, που δημιουργεί σύγχυση και αλληλοεπικαλύψεις αρμοδιοτήτων.
- ✓ Η έλλειψη αποτελεσματικής εφαρμογής των ελεγκτικών διαδικασιών.
- ✓ Η περιορισμένη ανεξαρτησία των εσωτερικών ελεγκτών, που σε ορισμένες περιπτώσεις δυσχεραίνει την αντικειμενικότητα των ελέγχων.

- ✓ Η χρονοβόρα διαδικασία συμμόρφωσης των δημόσιων υπηρεσιών με τις ελεγκτικές συστάσεις.
- ✓ Η ύπαρξη πολλαπλών ρυθμίσεων, χωρίς ξεκάθαρη ερμηνεία και κατεύθυνση, συχνά δυσχεραίνει την εφαρμογή των ελέγχων και οδηγεί σε βραδύτητα και αναποτελεσματικότητα στη λήψη αποφάσεων.

Η Ανάγκη για Βελτίωση των Ελεγκτικών Μηχανισμών

Για να ενισχυθεί η αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου, απαιτούνται τα εξής:

- ✓ Αναδιοργάνωση του νομοθετικού πλαισίου για τον εσωτερικό έλεγχο, ώστε να μειωθούν οι αλληλεπικαλύψεις και η γραφειοκρατία.
- ✓ Ενίσχυση της ανεξαρτησίας των εσωτερικών ελεγκτών, διασφαλίζοντας ότι μπορούν να επιτελέσουν το έργο τους χωρίς παρεμβάσεις.
- ✓ Απλούστευση των διαδικασιών ελέγχου, ώστε να είναι περισσότερο ευέλικτες και άμεσα εφαρμόσιμες.
- ✓ Ανάπτυξη συστημάτων παρακολούθησης της εφαρμογής των συστάσεων των ελέγχων, ώστε να διασφαλιστεί η συμμόρφωση των φορέων με τα ευρήματα των ελεγκτικών αρχών.
- ✓ Η αποτελεσματική εφαρμογή αυτών των μέτρων μπορεί να οδηγήσει σε έναν εσωτερικό έλεγχο που λειτουργεί προληπτικά και βελτιώνει τη δημόσια διοίκηση σε όλα τα επίπεδα.

Πόρισμα

Η Δημόσια Διοίκηση, ως θεσμός, λειτουργεί μέσα σε ένα πολύπλοκο και μεταβαλλόμενο περιβάλλον, το οποίο απαιτεί ευελιξία, αποτελεσματικότητα και διαφάνεια.

Ο εσωτερικός έλεγχος αποτελεί βασικό εργαλείο διαχείρισης κινδύνων και διασφάλισης της ορθής λειτουργίας της δημόσιας διοίκησης. Παρά τις υφιστάμενες προκλήσεις και δυσκολίες, η ενίσχυση του εσωτερικού ελέγχου είναι απαραίτητη για:

- ✓ Την καταπολέμηση της διαφθοράς και της κακοδιοίκησης.
- ✓ Την προστασία των πολιτών από διοικητικές αυθαιρεσίες.
- ✓ Την ορθολογική διαχείριση των δημόσιων πόρων.
- ✓ Την ενίσχυση της λογοδοσίας και της διαφάνειας.

Η επιτυχία των δημοσίων οργανισμών εξαρτάται από την προσαρμογή τους στις απαιτήσεις του σύγχρονου διοικητικού περιβάλλοντος και τη συνεχή βελτίωση των ελεγκτικών μηχανισμών, ώστε η Δημόσια Διοίκηση να παραμείνει αποτελεσματική, αξιόπιστη και προσανατολισμένη στο δημόσιο συμφέρον.

8. Βιβλιογραφία

Ελληνική

1. Αλ. Νικολοπούλου (επιμ), «Κράτος και Διαφθορά», πρόλ. Στ. Μάνου, εκδ. Ι. Σίδερη, Αθήνα, 2008, σελ.23
2. Ανδρ. Γ. Μαρκαντωνάτου-Σκαλτσά, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, Εκδόσεις Σάκκουλα Αθήνα – Θεσσαλονίκη, 2013
3. Βαβούρας Ι.Σ, (2011), Διακυβέρνηση και Διαφθορά, σελ. 9-35, Εκδόσεις Παπαζήσης, Αθήνα
4. Βενετσανοπούλου Γ. Μάρω, Κακοδιοίκηση και Διαφθορά στη Δημόσια Διοίκηση, Ελεγκτικοί Μηχανισμοί, Εκδόσεις Σακκουλάς Α.Ε., 2014
5. Δ. Κόρσου, Διοικητικό Δίκαιο – Γενικό Μέρος, Τρίτη Έκδοση Ενημερωμένη – Συμπληρωμένη από Μ.-
6. Δ. Φαρμακίδης-Μάρκου, Καταπολέμηση της Διαφθοράς των Κρατικών Λειτουργών και Υπαλλήλων, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα, 2001, σελ. 109
7. Δ.Ράϊκου, Δημόσια Διοίκηση και διαφθορά, Σάκκουλας, 2006, σ. 97
8. Ε. Κόρσου – Παναγοπούλου, Εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα Αθήνα - Κομοτηνή, 2005
9. Εγχειρίδιο Εσωτερικού Ελέγχου για τους Οργανισμούς Τοπικής Αυτοδιοίκησης στην Ελλάδα, 2019
10. Ετήσια Έκθεση ΓΕΔΔ, 2013, σελ. 6
11. Ετήσια έκθεση του Γενικού Επιθεωρητή Δημόσιας Διοίκησης, 2016 Αθήνα, Σεπτέμβριος 2017
12. Κώδικας Δεοντολογίας Εσωτερικών Ελεγκτών, 2023
13. Νεγκάκης Χ. , Ταχυνάκης Π. (2013), «Σύγχρονα θέματα Ελεγκτικής & Εσωτερικού Ελέγχου, σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου», Εκδόσεις Διπλογραφία, Αθήνα
14. Π. Πουλής, Ο θεσμός του Σώματος Επιθεωρητών Ελεγκτών Δημόσιας Διοίκησης (ΣΕΕΔΔ), Σκέψεις με αφορμή τις πρόσφατες νομοθετικές ρυθμίσεις, 2001
15. Παπάς Α. (1999), «Εισαγωγή στην Ελεγκτική», Εκδόσεις Μπένου, Αθήνα
16. Παπαστάθης Π. (2003), Ο Σύγχρονος Εσωτερικός Έλεγχος στις Επιχειρήσεις-Οργανισμούς και η Πρακτική Εφαρμογή του, Εκδόσεις ΟΠΑΠ, Αθήνα
17. Περιφερειακός Σύνδεσμος Φορέων Διαχείρισης Στερεών Αποβλήτων (Φο.Δ.Σ.Α.) Κεντρικής Μακεδονίας απόφαση 7/20-12-2019 (ΑΔΑ: ΩΧΤ3ΟΞΧΝ-6ΣΖ)

Ξενόγλωσση

1. Agumas Alamirew Mebratu (2015), Internal audit function and its challenges in public sector governance: Empirical evidence from Amhara National Regional State, Ethiopia, Bahir Dar University
2. Asare T. (2009), Internal auditing in the public sector: Promoting good governance and performance improvement, chapter 9(1), p.p. 15-28, International Journal on Governmental Financial Management
3. Baltaci M. και Yilmaz S. (2006), Keeping an Eye on Subnational Governments: Internal Control and Audit at Local Levels, Washington: World Bank Publications
4. Corrupt Exchanges: Actors, Resources, and Mechanisms of Political Corruption, Donatella Della Porta, Alberto Vannucci, 2021, σελ. 16
5. Dittenhofer M. (2001), Internal audit effectiveness: an expansion of present methods, p.p. 443-450, Managerial Auditing Journal.
6. Griffiths M.P. (2012), Risk – based auditing, Gower Publishing, London.
7. Internal Control: Guidance for Directors on the Combined Code (The Turnbull Report), Nigel Turnbull, London Institute of Chartered Accountants (1999).
8. Khan M.A. (2006), Role of Audit in Fighting corruption, Paper prepared for ad hoc Group Meeting on “Ethics, Integrity and Accountability in the Public Sector: Re-building Public Trust in Government through the Implementation of the UN Conventional against Corruption”, St. Petersburg, Russia.
9. Mautz, R.K., Fundamentals of Auditing, 2nd Ed. (New York: John Wiley & Sons, Inc., 1964).
10. McNaughton, D., Rawling, P. (2006). Deontology, The Oxford Handbook of Ethical Theory
11. Mihret D.G και Yismaw A.W (2007), Internal audit effectiveness: an Ethiopian public sector case study, p.p. 470-484, Managerial Auditing Journal.
12. Moeller, R., and H.N. Witt, Brink’s Modern Internal Auditing, 5th Ed. (New York: John Wiley & Sons, Inc., 1999).
13. Nagy A. και Cenker W. (2002), An assessment of the newly defined internal audit function, p.p. 130-137, Managerial Auditing Journal.
14. O’Reilly, V.M., P. McDonnell, B.N. Winograd, J.S. Gerson, and H.R. Jaenicke, Montgomery’s Auditing, 12th Ed. (New York: John Wiley & Sons, 1998).
15. Pickett Spencer, K.H., (2005). The essential handbook of internal auditing, Internal auditing handbook, John Wiley & Sons Publications, Chichester, West Sussex, England, Hoboken, NJ.
16. Reeve, John T., Internal Auditing, pp. 8-1 to 8-39. In Cashin, J.A., Neuwirth, P.D., and Levy, J.F. (eds.), Cashin’s Handbook for Auditors, 2nd Ed. (Englewood Cliffs, NJ: Prentice Hall, 1986).
17. Sarens G. και Beedle I.D. (2006), The Relationship between Internal Audit and Senior Management, A Qualitative Analysis of Expectations and Perceptions, p.p. 213-241, International Journal of Auditing.
18. Sawyer, L.B., and M.A. Dittenhofer, Sawyer’s Internal Auditing: The Practice of Modern Internal Auditing, 4th Ed. (Altamonte Springs, FL: The Institute of Internal Auditors, 1996).

19. Whittington, O.R., and K. Pany, Principles of Auditing, 12th Ed. (Boston, MA: Irwin McGraw Hill, 1998).
20. World Bank (2006), Keeping an Eye on Subnational Governments: Internal Control and Audit at Local Levels, Mustafa Baltaci and Serdar Yilmaz Copyright, the International Bank for Reconstruction and Development/The World Bank, Washington, DC. p. 11.
21. Ziegenfus D.E. (2000), Developing an internal auditing department balanced scorecard, p.p. 12-19, Managerial Auditing Journal.