

Πανεπιστήμιο Θεσσαλίας

Μεταπτυχιακό Πρόγραμμα: Διατμηματικό Μεταπτυχιακό

Πρόγραμμα Σπουδών «Λογιστική και Ελεγκτική»

Τμήμα Οικονομικών Επιστημών και Τμήμα Λογιστικής

και Χρηματοοικονομικής

Ο ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ ΣΤΟ ΔΗΜΟΣΙΟ: ΚΡΙΤΙΚΗ
ΕΠΙΣΚΟΠΗΣΗ ΚΑΙ ΕΦΑΡΜΟΓΗ

Εκπονητής: ΜΕΡΑ ΜΑΡΙΑ

Επιβλέπων καθηγητής: ΚΟΥΤΟΥΠΗΣ ΑΝΔΡΕΑΣ

Βόλος, Οκτώβριος, 2022

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 2020.

ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Η παρούσα διπλωματική επικεντρώνεται στον εσωτερικό έλεγχο και ως διαδικασία, αλλά και ως φιλοσοφία με στόχο τη βελτίωση της απόδοσης και της αποτελεσματικότητας στο δημόσιο τομέα. Στα πλαίσια της συγγραφής της παρούσας διπλωματικής, έλαβε χώρα μια κριτική βιβλιογραφική ανασκόπηση αλλά και μια ανάλυση της ισχύουσας νομοθεσίας σε σχέση με το θεσμικό πλαίσιο. Από την ανάλυση του θεωρητικού μέρους της διπλωματικής, προκύπτει πως ο εσωτερικός έλεγχος δεν έχει τιμωρητική ή αρνητική διάσταση. Αντ' αυτού, αποτελεί μια ιδιαίτερα σημαντική διαδικασία που οδηγεί σε βελτιώσεις στη διοίκηση και τη λειτουργία των δημόσιων οργανισμών καθώς και την αύξηση της αξιοπιστίας και της διαφάνειας του δημόσιου τομέα ευρύτερα. Μέσω της σύγκρισης του παραδείγματος της Ελλάδας με άλλα κράτη, διαπιστώνεται πως, διεθνώς, ακολουθείται η ίδια φιλοσοφία με αυτή της Ελλάδας, δηλαδή υπάρχει έμφαση στην αξιοπιστία, την ανεξαρτησία και την τυποποίηση της διαδικασίας του ελέγχου. Έτσι, και εντός της Ευρωπαϊκής Ένωσης και σε τρίτα κράτη, διακρίνεται πως το ρόλο του συντονισμού και της τυποποίησης του ελέγχου τον ασκούν ανεξάρτητες αρχές. Η ιδιαιτερότητα του παραδείγματος της Ελλάδας και ο λόγος που έμφαση δίνεται στο εν λόγω κράτος είναι το γεγονός πως, στη χώρα, ο έλεγχος γίνεται εσωτερικά και εξωτερικά και διαφέρει από τη διαδικασία της αξιολόγησης που την επιτελούν οι προϊστάμενοι. Οι ορκωτοί ελεγκτές, λοιπόν, ασκούν τον έλεγχο που συνιστά μια προσπάθεια για ευρύτερη εισαγωγή βελτιώσεων στο δημόσιο τομέα και τον έλεγχο του επιπέδου τήρησης της νομοθεσίας, του προϋπολογισμού και των δεσμεύσεων των οργανισμών απέναντι στους πολίτες. Συνεπώς, ο έλεγχος συνδράμει στο να αποδίδουν οι οργανισμοί καλύτερα και να μεταρρυθμίζεται και εξελίσσεται διαρκώς ο δημόσιος τομέας στην Ελλάδα.

Λέξεις κλειδιά

Εσωτερικός έλεγχος, ελεγκτική, δημόσια διοίκηση, ορκωτός λογιστής, δημόσιο

ABSTRACT

This thesis focuses on internal audit as both a process and a philosophy aimed at improving performance and efficiency in the public sector. In the context of the writing of this thesis, a critical literature review took place as well as an analysis of the current legislation in relation to the institutional framework. From the analysis of the theoretical part of the present dissertation, it is shown that the internal control does not have a punitive or negative dimension. Instead, it is a particularly important process that leads to improvements in the administration and operation of public organizations as well as increasing the credibility and transparency of the public sector more broadly. Through the comparison of the example of Greece with other states, it is found that, internationally, the same philosophy of internal audit is followed as in Greece. This means that there is an emphasis on reliability, independence and the standardization of the control process. Thus, both within the European Union and in third countries, it can be seen that the role of coordinating and standardizing internal audit is exercised by independent authorities. The particularity of the example of Greece and the reason that emphasis is placed on the said state is the fact that, in the country, the control is done internally and externally and differs from the evaluation process carried out by the superiors. Trained auditors, therefore, carry out the control that constitutes an effort to introduce improvements in the public sector more widely and control the level of compliance with the legislation, the budget and the commitments of the organizations towards the citizens. Consequently, it is concluded that audit helps organizations perform better and the public sector in Greece is constantly reformed and developed.

Keywords

Internal audit, auditing, public administration, auditors, public sector

Περιεχόμενα

Υπεύθυνη δήλωση.....	1
ΠΕΡΙΛΗΨΗ	2
Λέξεις κλειδιά.....	2
ABSTRACT.....	3
Keywords	3
Εισαγωγή	6
Κεφάλαιο 1	11
Βασικές θεωρητικές έννοιες της μελέτης.....	11
1.1. Ορισμοί	11
1.2. Η σημασία του ελέγχου στις επιχειρήσεις.....	12
1.3. Η σημασία της αξιολόγησης	15
Κεφάλαιο 2	17
Ο εσωτερικός έλεγχος στο δημόσιο τομέα διεθνώς	17
2.1. ΗΠΑ	17
2.2. Ευρωπαϊκή Ένωση	19
2.3. Ηνωμένο Βασίλειο.....	21
2.4. Σαουδική Αραβία.....	22
2.5. Αυστραλία.....	24

Κεφάλαιο 3	25
Το θεσμικό πλαίσιο του εσωτερικού ελέγχου στο δημόσιο στην Ελλάδα.....	25
3.1. Εσωτερικός και εξωτερικός έλεγχος στην Ελλάδα	25
3.2. Βασικά Στοιχεία Εσωτερικού Ελέγχου.	27
3.3. Ο ρόλος των διευθυντών στον εσωτερικό έλεγχο	31
3.4. Ηλεκτρονική αξιολόγηση	32
Κεφάλαιο 4	34
Συζήτηση και σχολιασμός	34
4.1. Σημασία του ελέγχου και της αξιολόγησης γενικά στους δημόσιους οργανισμούς	34
4.2. Σύνθεση αποτελεσμάτων για το διεθνές επίπεδο	35
Συμπεράσματα και προτάσεις για μελλοντική έρευνα	44
Βιβλιογραφία	48

Εισαγωγή

Οι οργανισμοί, είτε αυτοί είναι δημόσιοι είτε μη, έχουν ως στόχο το να λειτουργούν με το βέλτιστο δυνατό τρόπο ούτως ώστε να είναι σε θέση να καλύπτουν τις ανάγκες και τις προσδοκίες των καταναλωτών των υπηρεσιών τους. Επίσης, στοχεύουν στο να είναι αποδοτικοί και αποτελεσματικοί και, ως εκ τούτου, στο να είναι η δομή και η οργάνωση του εσωτερικού τους περιβάλλοντος η βέλτιστη δυνατή (Batalden et al., 2016; Brodtkin, 2011; Harrisson et al., 2011; Osterwalder, et al., 2015).

Για να διασφαλιστεί πως το εσωτερικό περιβάλλον των οργανισμών λειτουργεί με κατάλληλο τρόπο, χρησιμοποιείται ο έλεγχος. Ο έλεγχος, δεν έχει αρνητική διάσταση στη διοίκηση των επιχειρήσεων, αλλά αποτελεί μια διαδικασία αποτίμησης του τρόπου με τον οποίο παράγεται το προϊόν ή η υπηρεσία και, ακόμα, του πως αλληλεπιδρούν οι εργαζόμενοι. Το ρόλο του ελέγχου τον αναλαμβάνουν, τυπικά, οι μάνατζερ, λόγω του ότι είναι αυτά τα πρόσωπα τα οποία έχουν άμεση επικοινωνία και επαφή με το ανθρώπινο δυναμικό, αλλά και εξαιτίας του γεγονότος πως τα πρόσωπα αυτά κατανέμουν τους καθημερινούς ρόλους και αρμοδιότητες του ανθρώπινου δυναμικού (Cohen, Eimicke & Heikkila, 2013; Liebowitz & Beckman, 2020; Novikov, 2013; Wong & Laschinger, 2015).

Η ελεγκτική, ως κλάδος, ασχολείται με τις πρακτικές εφαρμογές της διαδικασίας τους ελέγχου, διακρίνοντας τη διαδικασία αυτή από την καθημερινή και ανεπίσημη, όντας μια συστηματική διαδικασία με συγκεκριμένους κανόνες, πρότυπα και εφαρμογές. Η ελεγκτική βασίζεται στη διενέργεια ελέγχων και μπορεί να πραγματοποιείται τον εσωτερικό ή τον εξωτερικό έλεγχο ή και τα δύο. Το ρόλο του εξωτερικού ελέγχου τον αναλαμβάνουν οι ορκωτοί λογιστές (ελεγκτές λογιστές) ενώ του εσωτερικού, αντίστοιχα, οι εσωτερικοί ελεγκτές (Μπαμπάτσικου, 2011; Τζαννάτου & Φραντζή, 2015).

Η έρευνα, επικεντρώνεται σε ένα ζήτημα το οποίο εντάσσεται, ακαδημαϊκά και ερευνητικά, στον τομέα της ελεγκτικής αλλά και τον τομέα της διοίκησης ευρύτερα. Το ζήτημα αυτό είναι του εσωτερικού ελέγχου στους οργανισμούς του δημοσίου τομέα. Ειδικότερα, πραγματοποιείται μια κριτική ανασκόπηση της διαθέσιμης βιβλιογραφίας

στην ελληνική και την αγγλική γλώσσα για να διαπιστωθούν οι προοπτικές, οι προκλήσεις και οι εφαρμογές του εσωτερικού ελέγχου στις δημόσιες επιχειρήσεις.

Η διπλωματική εργασία, λοιπόν, αναπτύσσεται στα πλαίσια των σπουδών του τμήματος Λογιστικής – Ελεγκτικής του πανεπιστημίου []. Αφορμή για την συγγραφή της αποτελεί η διαπίστωση πως, κατά τα τελευταία έτη παρατηρείται στην Ελλάδα μία εκτενής προσπάθεια αναδιάρθρωσης του δημόσιου τομέα, μέσω του περιορισμού των σπαταλών, αλλά και της αύξησης των ελέγχων των δημόσιων οργανισμών. Στο πλαίσιο αυτό σημαντική είναι η συμβολή των ψηφιακών εργαλείων και της μηχανογράφησης, η οποία ενισχύει την αποδοτικότητα των ελεγκτικών μηχανισμών, και προσδίδει υψηλότερο βαθμό αξιοπιστίας στις υπηρεσίες.

Βασικός σκοπός της εργασίας αποτελεί η διερεύνηση των υφιστάμενων μεθόδων εσωτερικού ελέγχου στους δημόσιους οργανισμούς, μέσω της εφαρμογής μίας κριτικής επισκόπησης των διαθέσιμων βιβλιογραφικών ερευνών. Στο πλαίσιο αυτό διερευνάται ο ευρύτερος δημόσιος τομέας, με επικέντρωση στις υπηρεσίες Υπουργείων, έναντι των ΟΤΑ, δεδομένης της διαφοροποίησης στην μεταξύ τους σύνθεση (Koutourpis & Pappa, 2018; Batsi & Karamanis, 2019).

Για την βέλτιστη δυνατή κατανόηση και ανάλυση του αντικειμένου μελέτης, η ανάλυση υλοποιείται τόσο με βάση την κριτική επισκόπηση των ελεγκτικών μηχανισμών, όσο και με βάση την συνολική σύγκριση πρακτικών του εξωτερικού. Παράλληλα εξετάζεται ο εκτεταμένος (πλέον) ρόλος της ψηφιακής διακυβέρνησης, στο πλαίσιο του εσωτερικού ελέγχου, ως βασικός καταλύτης για την επιτάχυνση των διαδικασιών και την βελτίωση της οικονομικής αποδοτικότητας των υπηρεσιών.

Βασικός στόχος της εργασίας, αποτελεί η απάντηση των ακόλουθων ερευνητικών ερωτημάτων:

- Ποια η υφιστάμενη κατάσταση των μηχανισμών εσωτερικού ελέγχου του δημόσιου τομέα.
- Ποιο το επίπεδο συμμόρφωσης με τις κατευθυντήριες εξυγίανσης του δημοσίου.
- Ποιος ο ρόλος της ψηφιακής διακυβέρνησης.

- Ποιοι οι τρόποι βελτίωσης της αποδοτικότητας των μηχανισμών εσωτερικού ελέγχου.

Η μέθοδος που ακολουθείται για την επίτευξη των παραπάνω στόχων, είναι η μέθοδος της κριτικής βιβλιογραφικής ανασκόπησης, μέσω της οποίας εξετάζεται εγχώριο και διεθνές υλικό, το οποίο έχει δημοσιευθεί σε διεθνή επιστημονικά περιοδικά. Τα βασικά βήματα για την υλοποίηση της παρούσας έρευνας αποτελούν:

- Εύρεση της βιβλιογραφίας.
- Μελέτη και επιλογή βιβλιογραφικών πηγών με βάση τα κριτήρια της συνάφειας του θέματος, επικαιρότητα του περιεχομένου, έτος έκδοσης, και τύπος έρευνας.
- Ανάλυση των βασικών στοιχείων των βιβλιογραφικών ερευνών και παρουσίασή τους περιληπτικά.
- Σύνθεση των βιβλιογραφικών ευρημάτων με το θεωρητικό πλαίσιο.

Πρόκειται για μέθοδο η οποία προτιμάται στις περιπτώσεις διερεύνησης ευρέων θεματολογιών στον δημόσιο τομέα, δεδομένου πως δεν απαιτείται η συμμετοχή των εργαζομένων, ή της διοίκησης, και άρα αποκλείεται το ενδεχόμενο υποκειμενικής διαμόρφωσης των αποτελεσμάτων. Εκτός των ανωτέρω, εξετάζονται και τα υφιστάμενα ψηφιακά εργαλεία, τα οποία αξιοποιούνται στα πλαίσια του εσωτερικού ελέγχου, προκειμένου να διατυπωθεί η κατά το δυνατόν πιο ολοκληρωμένη άποψη, αναφορικά με τον τρόπο λειτουργίας των μηχανισμών, και να εντοπιστούν τα ισχυρά και τα αδύναμα στοιχεία, τα οποία επηρεάζουν θετικά ή αρνητικά την αποδοτικότητα αντίστοιχα.

Το θέμα αποτελεί κεντρικό αντικείμενο του τομέα Λογιστικής – Ελέγχου, ιδίως κατά τα τελευταία έτη, λόγω και της αναδιαμόρφωσης θεμελιωδών υπηρεσιών του δημόσιου τομέα, και της μεταβολής από το γραφειοκρατικό μοντέλο διακυβέρνησης στο ψηφιακό. Στο πλαίσιο αυτό αποτελεί ιδιαίτερα σημαντικό το γεγονός πως οι σύγχρονες ελληνικές δημόσιες υπηρεσίες, παρουσιάζουν έντονη αντίσταση στις αλλαγές αυτές, οι οποίες παράλληλα αυξάνουν την διαφάνεια, και βελτιώνουν την αποδοτικότητα του δημόσιου τομέα ως σύνολο. Για την βαθύτερη κατανόηση του ζητήματος, το θέμα διερευνάται υπό την συγκριτική σκοπιά, όπου εξετάζονται εφαρμοζόμενα πρότυπα

χωρών εντός της ΕΕ, πέραν της κριτικής αποτίμησης των εφαρμογών στον ελληνικό δημόσιο τομέα.

Οι αλλαγές που επήλθαν λόγω της πανδημίας του COVID – 19, στον δημόσιο τομέα στην Ελλάδα, φαίνεται να αποτέλεσαν το έναυσμα για την συνολική ψηφιακή αναβάθμιση της χώρας. Βασικές υπηρεσίες όπως τα ΚΕΠ, οι Εφορίες κ.λπ. διαθέτουν πλατφόρμες μέσω των οποίων ο πολίτης διεκπεραιώνει ταχύτερα τις διαδικασίες. Παράλληλα η μετάβαση αυτή, αυξάνει σημαντικά τις δυνατότητες των ελεγκτικών μηχανισμών στο δημόσιο, δεδομένου πως η αποδοτικότητα των διεργασιών και του προσωπικού, γίνονται άμεσα διαθέσιμες μέσω των στοιχείων εργασίας, ενώ παράλληλα αυξάνεται και η οικονομική διαφάνεια των δημόσιων υπηρεσιών, μέσω της τήρησης ψηφιακού αρχείου.

Αναλυτικά, η διπλωματική αυτή δομείται ως εξής:

Στο πρώτο κεφάλαιο γίνεται μια βασική ανάλυση των κύριων όρων που χρησιμοποιούνται στη μελέτη και, έπειτα, μελετώνται κριτικά οι εφαρμογές του ελέγχου, της αξιολόγησης (στους οργανισμούς γενικά και στο δημόσιο τομέα) και της ελεγκτικής στο δημόσιο.

Στο δεύτερο κεφάλαιο μελετάται η έννοια της αξιολόγησης και του εσωτερικού ελέγχου στο δημόσιο τομέα διεθνώς. Εξετάζονται, λοιπόν, οι πρακτικές, στρατηγικές και διαδικασίες που ακολουθούνται για την αξιολόγηση και τον έλεγχο των οργανισμών, των διευθυντών/στελεχών και των εργαζόμενων στους οργανισμούς αυτούς.

Στο τρίτο κεφάλαιο, μελετάται το ισχύον θεσμικό πλαίσιο για τον εσωτερικό έλεγχο στην Ελλάδα. Ειδικά, γίνεται διαχωρισμός ανάμεσα στην αξιολόγηση του οργανισμού γενικά, των διευθυντών/προϊσταμένων και του ανθρώπινου δυναμικού.

Στο τέταρτο κεφάλαιο, συζητώνται και συνοψίζονται τα κύρια ευρήματα της μελέτης. Ειδικά, γίνεται σύνθεση των ευρημάτων της κριτικής βιβλιογραφικής ανασκόπησης και συζήτηση αυτών.

Κεφάλαιο 1

Βασικές θεωρητικές έννοιες της μελέτης

Το πρώτο αυτό κεφάλαιο της μελέτης είναι γενικό και θεωρητικό. Ειδικά, γίνεται ανάλυση των βασικών όρων της διπλωματικής (ελεγκτική, έλεγχος, αξιολόγηση, απόδοση, αποτελεσματικότητα, αποδοτικότητα) και, στη συνέχεια, αναλύονται ο έλεγχος και η αξιολόγηση ως διαδικασίες που εφαρμόζονται στους οργανισμούς γενικά, δημόσιους και μη.

1.1. Ορισμοί

Η ελεγκτική, ως κλάδος της λογιστικής, σχετίζεται με την εφαρμογή των προτύπων και αυξανόμενων απαιτήσεων στη διοίκηση των δημοσίων οργανισμών. Προϋπόθεση για να γίνει κανείς ορκωτός ελεγκτής λογιστής είναι να έχει λάβει τις απαραίτητες διαπιστεύσεις από το κράτος και να διαθέτει πρόσφατη αποδεδειγμένη εμπειρία στον τομέα (Ghafran & O'Sullivan, 2017, p. 580).

Ο έλεγχος, σε έναν οργανισμό, μπορεί να αναφέρεται στην εποπτεία εντός ενός οργανισμού ή και στα πρόσωπα που πραγματοποιούν τη διαδικασία της παρακολούθησης της απόδοσης του οργανισμού και των εργαζόμενων. Οι ελεγκτές είναι τα άτομα που πραγματοποιούν τον έλεγχο, τυπικά οι διευθυντές και οι προϊστάμενοι, και τα υποκείμενα του ελέγχου είναι οι εργαζόμενοι ή και ο ίδιος ο οργανισμός. Η διαδικασία του ελέγχου απαιτεί το να οριστούν σαφώς το υποκείμενο, η μεθοδολογία και τα πρότυπα του ελέγχου καθώς και οι δράσεις που θα πρέπει να εφαρμοστούν για να διασφαλιστεί η ακρίβεια και η καταλληλότητα του ελέγχου (Novikov, 2013, p. 5).

Η αξιολόγηση, σε έναν οργανισμό, γίνεται αντιληπτή ως ένα εργαλείο στη διοίκηση των επιχειρήσεων. Το εργαλείο αυτό έχει ως στόχο το να βελτιωθούν οι μέθοδοι, διαδικασίες και πρακτικές που εφαρμόζονται σε έναν οργανισμό, ενώ, ταυτόχρονα, στο

να αυξηθεί η απόδοση και η αποτελεσματικότητα του εν λόγω οργανισμού (Martínez-Blanco, Inaba & Finkbeiner, 2016, pp. 335-337).

Η απόδοση, σε έναν οργανισμό, αφορά δύο επιμέρους διαστάσεις: την αποτελεσματικότητα και την αποδοτικότητα (Jacks, et al., 2011, p. 848). Η αποτελεσματικότητα, σχετίζεται με την παραγωγική διαδικασία και περιλαμβάνει δύο επιμέρους διαστάσεις- αυτή της τεχνικής αποτελεσματικότητας και αυτή της κατανομικής αποτελεσματικότητας. Η τεχνική αποτελεσματικότητα σχετίζεται με την ικανότητα που διαθέτει ένας οργανισμός να παράγει το βέλτιστο και μέγιστο δυνατό αποτέλεσμα με τους λιγότερους πόρους και δεδομένη τεχνολογία. Η κατανομική αποτελεσματικότητα, από την άλλη, αφορά τη δυνατότητα ενός οργανισμού να παράγει το μέγιστο και βέλτιστο δυνατό αποτέλεσμα με τη χρήση της άριστης ποσότητας εισροών σε δεδομένο κόστος (Σωτηριάδου, 2010, σσ. 48-50).

Η αποδοτικότητα, έπειτα, αφορά την ικανότητα την οποία διαθέτει ένας οργανισμός να μετασχηματίζει αποτελεσματικά τις εισροές του σε εκροές με τον πλέον οικονομικό τρόπο. Ο μηχανισμός που εφαρμόζεται στην παραγωγή είναι άγνωστος, ενώ οι στόχοι της παραγωγής μπορούν να διακρίνονται από τις βέλτιστες πρακτικές στη διακυβέρνηση (Νικολαΐδου, 2019, σ. 15).

1.2. Η σημασία του ελέγχου στις επιχειρήσεις

Συχνά, ο έλεγχος γίνεται αντιληπτός από το ανθρώπινο δυναμικό με την αρνητική του χροιά, δηλαδή το micromanagement. Το micromanagement αφορά μια διαδικασία στενής παρακολούθησης της απόδοσης του εργαζόμενου, ορίζοντας σαφώς το αντικείμενο, τις διαδικασίες και τις επιμέρους δράσεις του κάθε ενός (Irani-Williams et al., 2017). Αυτό αποδεικνύεται ερευνητικά πως έχει ιδιαίτερα αρνητικές συνέπειες για τον εργαζόμενο αφού (Anuradha, Bhawana, Rakesh & Vijay, 2022; Capler, 2021; Mishra, Rajkumar & Mishra, 2019):

→ μειώνει την απόδοσή του καθώς δεν δίνεται η δυνατότητα για αυτόνομη δράση,

→ οδηγεί σε ευρύτερη μείωση της απόδοσης των ομάδων εργαζόμενων αφού δεν βασίζεται στην αξιοποίηση των ιδιαίτερων ταλέντων και δεξιοτήτων κάθε μέλους του ανθρώπινου δυναμικού και, αντίθετα, βασίζεται στις απόψεις ενός διαχειριστή/μάνατζερ/ηγέτη ομάδας σε σχέση με το πως θα πρέπει να εκτελούνται τα διάφορα έργα εντός του οργανισμού,

→ αυξάνει τον κίνδυνο μειωμένης ικανοποίησης του ανθρώπινου δυναμικού αφού υπάρχει μειωμένη εμπιστοσύνη στις ικανότητες και τα ταλέντα των εργαζόμενων και αυξημένη πίεση για απόδοση από μέρους της διοίκησης,

→ οδηγεί σε χαμηλή πρόθεση παραμονής στον οργανισμό αφού η πίεση οδηγεί στην επαγγελματική εξουθένωση,

→ αυξάνει την πιθανότητα συγκρούσεων μεταξύ των εργαζόμενων που συνδράμει στην εκδήλωση προβλημάτων συμπεριφοράς και απόδοσης στις ομάδες εργαζόμενων που εκτελούν ένα έργο.

Στις σύγχρονες επιχειρήσεις, τόσο ιδιωτικού όσο και δημοσίου τομέα, ο έλεγχος, στον τομέα του μάνατζμεντ, παύει να είναι συνώνυμος με την στενή εποπτεία και παρακολούθηση της απόδοσης κάθε εργαζόμενου. Αντ' αυτού, αποτελεί μια από τις λειτουργίες του μάνατζμεντ μαζί με την οργάνωση, τη διοίκηση και τον προγραμματισμό. Ως εκ τούτου, ο έλεγχος έχει θετική διάσταση στη διαδικασία της διοίκησης των ανθρωπίνων πόρων αφού σημαίνει, για τους μάνατζερ, την εξέταση του πως επιτελούνται τα καθημερινά έργα εντός των οργανισμών και, για το επίπεδο της ηγεσίας, οι ευρύτερες λειτουργίες του οργανισμού (Kotler & Keller, 2017).

Ο έλεγχος, έτσι, θα γίνεται περιοδικά ή συστηματικά και θα αφορά την αποτίμηση του βαθμού στον οποίο επιτυγχάνονται οι στρατηγικοί στόχοι του οργανισμού και θα είναι βραχυπρόθεσμος ή μακροπρόθεσμος. Ως λειτουργία του μάνατζμεντ, δεν έχει τιμωρητική διάσταση αλλά έχει ως στόχο το να βοηθηθεί το ανθρώπινο δυναμικό στο να βελτιώσει την απόδοσή του και να αυξηθεί η παραγωγικότητα και η αποδοτικότητα του οργανισμού μέσω της εστίασης σε πραγματικούς στόχους και πραγματικά προβλήματα στον οργανισμό (Kotler & Keller, 2017).

Στους οργανισμούς, ο έλεγχος αυτός μπορεί να είναι εξωτερικός ή εσωτερικός, κάτι που αναλύεται διεξοδικά και παρακάτω. Ο εξωτερικός έλεγχος, τυπικά, διεξάγεται από

ανεξάρτητους ελεγκτές που ορίζονται από το δημόσιο, στην περίπτωση των δημοσίων οργανισμών. Στους ιδιωτικούς οργανισμούς, το ρόλο αυτό μπορεί να τον αναλάβει και μια εταιρεία η οποία συνεργάζεται με πολλούς άλλους οργανισμούς και επιλέγεται λόγω τεχνογνωσίας και εμπειρίας στον τομέα. Η επιλογή εξωτερικών ελεγκτών αντί για εσωτερικούς γίνεται διότι τα πρόσωπα αυτά είναι ουδέτερα ως προς το εσωτερικό περιβάλλον του οργανισμού, δεν εξυπηρετούν συμφέροντα ενός ή περισσότερων μετόχων, διαθέτουν καλή πληροφόρηση για την αγορά και είναι εξειδικευμένοι στον τομέα (Novikov, 2013).

Ο εξωτερικός έλεγχος έχει, ωστόσο, και μειονεκτήματα. Ακριβώς επειδή, τόσο στους ιδιωτικούς όσο και τους δημόσιους οργανισμούς, τα πρόσωπα αυτά πραγματοποιούν τον έλεγχο σε μια δεδομένη χρονική στιγμή, δεν διαθέτουν πλήρη επίγνωση των δεδομένων που επικρατούν εντός του οργανισμού και, δυνητικά, οδηγούν στη μείωση της απόδοσης. Επίσης, ιδίως στην περίπτωση των ιδιωτικών οργανισμών, ο εξωτερικός έλεγχος μπορεί να γίνεται με έμφαση στα οικονομικά/ποσοτικά στοιχεία, πολλές φορές είναι περιορισμένη η ακρίβεια και η καταλληλότητα των μεθόδων που χρησιμοποιούνται (Hassan, Nordin & Azamin, 2021).

Σε σχέση με το δημόσιο τομέα, αντίστοιχα, ο εξωτερικός έλεγχος μπορεί να είναι ιδιαίτερα χρήσιμος για τους οργανισμούς διότι παρέχει την ευκαιρία στους διαχειριστές/προϊστάμενους και το κράτος να έχουν μια καλύτερη εικόνα της ουσιαστικής αποδοτικότητας του οργανισμού. Ωστόσο, έχει το μειονέκτημα του ότι βασίζεται, επίσης, σε μια εξωτερική εικόνα του οργανισμού και μια στατική ανάλυση (πολλές φορές) της απόδοσης, ενώ υφίσταται η δυνατότητα πραγματοποίησης μιας διαχρονικής διαδικασίας αξιολόγησης. Επομένως, και σε αυτή την περίπτωση, διαπιστώνεται πως το κατά πόσο ο έλεγχος θα είναι αποτελεσματικός ή ωφέλιμος ή όχι δεν καθορίζεται από την ίδια τη διαδικασία του ελέγχου αλλά από τις μεθόδους που εφαρμόζονται από τους ελεγκτές (Βασιλείου, Ηρειώτης, Μενεξιάδης & Μπάλιος, 2017). Σε σχέση με τον έλεγχο, αυτός μπορεί, ακόμα, να λαμβάνει χώρα είτε προκαταρκτικά, δηλαδή πριν την ανάληψη ενός έργου ή την εφαρμογή μιας στρατηγικής, είτε παράλληλα με αυτά ή και με το πέρας αυτών. Ο έλεγχος που λαμβάνει χώρα με την ολοκλήρωση μιας δράσης καλείται «ανατροφοδοτικός». Κάθε μια από τις επιμέρους διαδικασίες έχει οφέλη και μειονεκτήματα. Ο προληπτικός έλεγχος, για παράδειγμα, συνδράμει στον περιορισμό των λαθών και των παραλείψεων

ενώ, ο παράλληλος, στην επίλυση προβλημάτων που αντιμετωπίζονται. Έπειτα, ο ανατροφοδοτικός έλεγχος, έχει σημασία στην κατανόηση των λαθών που έγιναν και την αποτίμηση του κόστους σε σχέση με το όφελος (Robbins, Coulter & De Cenzo, 2017).

1.3. Η σημασία της αξιολόγησης

Η αξιολόγηση, ως διαδικασία, σχετίζεται στενά με τον έλεγχο. Η αξιολόγηση, ωστόσο, δεν γίνεται απαραίτητα από εξωτερικούς ορκωτούς λογιστές ή εμπειρογνώμονες αλλά μπορεί να γίνει και από μάνατζερ ή προϊσταμένους και από τους ίδιους τους εργαζόμενους. Επίσης, η διαδικασία αυτή μπορεί να περιλαμβάνει την αξιολόγηση των προφίλ των υποψήφιων εργαζόμενων, της καθημερινής τους απόδοσης ή και ενός συγκεκριμένου έργου και μέτρου (Neumann, Niessen & Meijer, 2021).

Ακόμα, η αξιολόγηση μπορεί να αφορά το κατά πόσο εξυπηρετούνται τα συμφέροντα του οργανισμού ή και των μετόχων (στον ιδιωτικό τομέα) όταν επιλέγεται μια στρατηγική ή ένα μέτρο. Η διαδικασία αυτή, τυπικά, γίνεται με την αξιολόγηση ποσοτικών δεδομένων μεγάλου όγκου. Τυπικά, αφορά και τη συλλογή δεδομένων ποσοτικού χαρακτήρα, όσο και την κατανόηση των δεδομένων που αφορούν τον κάθε εργαζόμενο ξεχωριστά, την κουλτούρα, το κλίμα του οργανισμού και την ικανοποίηση των πελατών (Neumann, Niessen & Meijer, 2021).

Στις σύγχρονες επιχειρήσεις, τόσο του ιδιωτικού όσο και του δημοσίου τομέα, η αξιολόγηση μπορεί, ωστόσο, να γίνει με διαφορετικούς τρόπους και έχει ξεπεραστεί η αντίληψη πως αφορά καθαρά τα ποσοτικά δεδομένα. Οι συχνές μέθοδοι που επιλέγονται είναι (Sengsri & Elangovan, 2018):

- η αξιολόγηση με βάση την απόδοση του οργανισμού
- η αξιολόγηση με βάση την απόδοση των εργαζομένων
- η αξιολόγηση 360 μοιρών που αφορά κάθε λειτουργία του οργανισμού

Στο δημόσιο τομέα, ωστόσο, το θεσμικό πλαίσιο για την αξιολόγηση είναι ιδιαίτερα σαφές και έχει μεταρρυθμιστεί από το 2006 και έπειτα. Με βάση το ισχύον θεσμικό πλαίσιο στην Ελλάδα, η αξιολόγηση στο δημόσιο τομέα γίνεται με έμφαση στην

αύξηση της ασφάλειας και της διαφάνειας στον τρόπο με τον οποίο λειτουργούν οι οργανισμοί του δημοσίου. Ο νόμος που, αρχικά, κατοχύρωσε την υποχρέωση της αξιολόγησης ήταν ο ν. 3463 του 2006 (ΦΕΚ Α 114) που αναφέρεται στη σύσταση της Γενικής Διεύθυνσης Δημοσιονομικών Ελέγχων και αφορά την αξιολόγηση σε όλα τα επίπεδα του δημοσίου. Ειδικά, κάνει αναφορά στην αξιολόγηση της ποιότητας της εσωτερικής διαχείρισης στους Δήμους καθώς και στα μέσα, τις διαδικασίες και τα προγράμματα που αναλαμβάνουν οι οργανισμοί. Σε σχέση με το ανθρώπινο δυναμικό, το άρθρο 207 του ν. 3463 του 2006, αναφέρεται και στην υποχρέωση της αξιολόγησης των ικανοτήτων των στελεχών και των υπαλλήλων για τα επιχειρησιακά προγράμματα που αναλαμβάνουν οι Οργανισμοί Τοπικής Αυτοδιοίκησης (ΟΤΑ) (Νόμος 3463/2006, ΦΕΚ Α 114).

Στη συνέχεια, λόγω, σε μεγάλο βαθμό, του ξεσπάσματος της οικονομικής κρίσης στην Ελλάδα, έγινε ακόμη πιο επιτακτική η ανάγκη του ελέγχου και της αξιολόγησης. Για το λόγο αυτό, η Τρόικα επέβαλε μέτρα για την αξιολόγηση της απόδοσης του δημοσίου τομέα με βάση το νόμο 3845 του 2010 (ΦΕΚ Α 65) που όριζε μέτρα για τη στήριξη της ελληνικής οικονομίας μέσω της μείωσης των δαπανών του δημοσίου τομέα (Νόμος 3845/2010, ΦΕΚ Α 65). Στην ίδια λογική, θεσμοθετήθηκε η απογραφή των δημοσίων υπαλλήλων σε ειδικά Μητρώα που ενσωματώθηκε και στο περιεχόμενο του νόμου 4223 του 2013 (ΦΕΚ Α 287). Λίγα έτη αργότερα, το 2016, θεσμοθετήθηκε η υποχρέωση των δημοσίων οργανισμών να καταγράφουν τα επιτελικά στελέχη τους με το νόμο 4369 του 2016 (ΦΕΚ Α 33).

Ως μέρος, έπειτα, της προσπάθειας για εκσυγχρονισμό της διοίκησης του δημοσίου τομέα, θεσμοθετήθηκε στη χώρα το σύστημα ηλεκτρονικής αξιολόγησης με το νόμο 4533 του 2018 (ΦΕΚ Α 75). Ο νόμος αυτός ορίζει σαφώς την υποχρέωση των δημοσίων οργανισμών να παρέχουν αναφορές το πρώτο τρίμηνο κάθε οικονομικού έτους. Την αξιολόγηση αυτή τη συμπληρώνουν οι προϊστάμενοι και γίνεται υποχρεωτικά δια νόμου. Σύμφωνα με το νόμο 4807 του 2021 (ΦΕΚ Α 96), οι εργαζόμενοι διαθέτουν τη δυνατότητα να υποβάλλουν εντάσεις σε διάστημα δώδεκα εργάσιμων ημερών από την ημέρα κοινοποίησης σε αυτούς των αποτελεσμάτων της αξιολόγησής τους.

Κεφάλαιο 2

Ο εσωτερικός έλεγχος στο δημόσιο τομέα διεθνώς

Έχοντας πραγματοποιήσει μια θεωρητική ανάλυση της σημασίας και των επιμέρους δεδομένων για τον εσωτερικό έλεγχο σε επίπεδο ακαδημαϊκό, εξετάζονται, έπειτα, παραδείγματα άλλων κρατών πλην της Ελλάδας σε σχέση με τον εσωτερικό έλεγχο (internal audit) και πώς αυτός εφαρμόζεται στο δημόσιο τομέα. Συγκεκριμένα, επιλέγονται τα παραδείγματα διαφόρων κρατών για να γίνει αντιληπτό το πώς διεξάγεται η διαδικασία του εσωτερικού ελέγχου σε κράτη με διαφορετικά καθεστάτα και τρόπο οργάνωσης του δημοσίου τομέα. Η επιλογή αυτών των κρατών έγινε προκειμένου να υπάρχει μια πιο σφαιρική κατανόηση των μεθόδων εσωτερικού ελέγχου που χρησιμοποιούνται εκτός των συνόρων και να καταστεί εφικτή η αντιπαραβολή και σύγκριση αυτών με το παράδειγμα της Ελλάδας.

2.1. ΗΠΑ

Ξεκινώντας από το παράδειγμα των ΗΠΑ, στην έρευνα των Martin, Sanders & Scalan (2014) αναφέρεται στην εφαρμογή του προγράμματος πλαισίου της COSO (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission). Το πλαίσιο της COSO επικεντρώνεται στην αποτίμηση της αποτελεσματικότητας της διοίκησης των οργανισμών εστιάζοντας αποκλειστικά στα λογιστικά αποτελέσματα ανά έτος αναφοράς. Επομένως, η διαδικασία ελέγχου είναι περιοδική και δομημένη. Το πλαίσιο αυτό βασίζεται σε συγκεκριμένες διαδικασίες που ορίζονται σαφώς και οι επιχειρήσεις διαθέτουν πλήρη ενημέρωση για τα κριτήρια αυτών.

Ο εσωτερικός έλεγχος, παράλληλα, στις ΗΠΑ γίνεται από άτομα τα οποία είναι καταρτισμένα στον τομέα και πιστοποιούνται από το Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών (Institute of Internal Auditors) που, το έτος 2014, διέθετε 1500 μέλη. Τα πρόσωπα αυτά διαθέτουν εκπαίδευση και κατάρτιση σε σχέση με το ισχύον θεσμικό πλαίσιο, τις απαιτήσεις και τις μεθόδους επιτέλεσης του εσωτερικού ελέγχου. Στα πλαίσια αυτών των διαδικασιών, έμφαση δίνεται στην καταπολέμηση της απάτης και της διαφθοράς (Martin, Sanders & Scalan, 2014).

Σύμφωνα, έπειτα, με τον Aikins (2011), μια από τις βασικές στοχεύσεις της διαδικασίας του εσωτερικού ελέγχου στις ΗΠΑ είναι η βελτίωση της οικονομικής απόδοσης των δημοσίων οργανισμών. Αυτό γίνεται μέσω της εστίασης στα ποσοτικά δεδομένα, δηλαδή το πως διαχειρίζονται οι οργανισμοί, ιδίως σε τοπικό επίπεδο, τους διαθέσιμους πόρους τους. Από την έρευνα αυτή προκύπτει πως ο εσωτερικός έλεγχος είναι ιδιαίτερα σημαντικός για τη βελτίωση της απόδοσης των οργανισμών του δημοσίου και έμμεσα και άμεσα.

Η άμεση συνέπεια είναι πως το κράτος διαθέτει δεδομένα και μια εικόνα του πως λειτουργούν αυτοί οι οργανισμοί και δύναται να επιβάλλει μέτρα συμμόρφωσης και αποκατάστασης των προβλημάτων που αντιμετωπίζουν οι εν λόγω οργανισμοί. Η έμμεση συνέπεια είναι πως, το γεγονός πως γίνεται έλεγχος, συνδράμει στο να αξιολογηθεί το πως θα βελτιωθεί η απόδοση, στο να έχουν τα στελέχη των οργανισμών του δημοσίου καλύτερη εποπτεία του πως λειτουργεί ο οργανισμός και να προταθούν λύσεις για τα προβλήματα που διαχειρίζονται (Aikins, 2011).

Ακόμα, με βάση την έρευνα των Hay & Cordery (2017), η διαδικασία του εσωτερικού ελέγχου έχει βελτιώσει το συντονισμό και την αξιολόγηση της απόδοσης του δημοσίου τομέα σε επίπεδο πολιτειών στις ΗΠΑ. Αυτό συνδράμει στη μείωση του δημοσίου χρέους καθώς και στην καλύτερη οργάνωση των δημοσίων υπηρεσιών σε πολιτείες όπου, ιστορικά, διαπιστώνεται η ύπαρξη χαμηλότερων δεικτών ανάπτυξης σε επίπεδο κράτους. Επίσης, υπάρχει βελτίωση στο επίπεδο εξυπηρέτησης των δημοσίων υπηρεσιών σε πολιτείες με σημαντικά κοινωνικά προβλήματα.

Στις ΗΠΑ, επίσης, εφαρμόζονται οι πρακτικές που προβλέπει το US Department of Treasury βάσει των οποίων εφαρμόζεται ένα απλοποιημένο σύστημα ελέγχου από το 2014. Στόχος είναι η κεντρική κυβέρνηση να διαθέτει καλύτερο επίπεδο συντονισμού

και να αντιμετωπιστούν μακροπρόθεσμα προβλήματα όπως αυτά του συντονισμού των ομοσπονδιακών πολιτικών με αυτές που εφαρμόζονται σε επίπεδο πολιτείας. Ακόμα, έχουν ως στόχο τη βελτίωση του επιπέδου πληροφόρησης των πολιτών σε σχέση με ζητήματα που αφορούν την διαχείριση των δαπανών του δημόσιου τομέα και την απόδοση των δημόσιων οργανισμών (Adhikari & Garseth-Nesbakk, 2016).

2.2. Ευρωπαϊκή Ένωση

Για το παράδειγμα των κρατών μελών της ΕΕ, αναφέρεται στην έρευνα των Adhikari & Garseth-Nesbakk (2016) πως υπάρχουν διαφορές στην αποτελεσματικότητα και τη διαδικασία του εσωτερικού ελέγχου ανά κράτος. Το κατά πόσο η διαδικασία του ελέγχου θα είναι επιτυχής ή όχι φαίνεται πως καθορίζεται από παράγοντες όπως η διαφάνεια και η αποτελεσματικότητα της δημόσιας διοίκησης γενικότερα. Πιο συγκεκριμένα, στο εν λόγω άρθρο προκύπτει πως στην Ιταλία και η Σλοβακία, διαχρονικά, υπάρχει έλλειψη συγκεκριμένων μεθόδων για την εσωτερική αξιολόγηση και ελλιπής προσαρμογή του τρόπου με τον οποίο λειτουργεί ο δημόσιος τομέας μη υιοθετώντας βέλτιστες πρακτικές από τον ιδιωτικό τομέα.

Από την άλλη, προκύπτει πως στη Γαλλία έχουν επενδυθεί 1,5 δισεκατομμύρια ευρώ στη βελτίωση της διαδικασίας του ελέγχου εισάγοντας, παράλληλα, μεταρρυθμίσεις στον τρόπο με τον οποίο πραγματοποιείται ο έλεγχος του προϋπολογισμού του δημοσίου τομέα. Αυτό έχει συνδράμει στην αύξηση των επιπέδων διαφάνειας και αξιοπιστίας του δημοσίου τομέα και αναμένεται να συνδράμει στην αύξηση της αξιοπιστίας της δημόσιας διοίκησης (Adhikari & Garseth-Nesbakk, 2016).

Κατόπιν, σύμφωνα με τις Rauskala & Saliterer (2015), στην Αυστρία, εφαρμόζεται ένα ομοσπονδιακό σύστημα καθορισμού της διαδικασίας του εσωτερικού ελέγχου το οποίο, ωστόσο, δομείται σε τρία επίπεδα- το ομοσπονδιακό, το επίπεδο των κρατιδίων και το τοπικό. Η Αυστρία διαθέτει μακρά παράδοση στον εσωτερικό έλεγχο και σαφείς νόμους που καθορίζουν το πως θα χρηματοδοτείται, ελέγχεται και μεταρρυθμίζεται ο δημόσιος τομέας, κάτι που καθιστά ευκολότερο τον εσωτερικό έλεγχο. Η μεταρρύθμιση των ετών 2007-2013 στο επίπεδο της κεντρικής κυβέρνησης ώθησε και στην αλλαγή

του τρόπου διεξαγωγής του εσωτερικού ελέγχου με έμφαση στην εισαγωγή διατάξεων για τη διασφάλιση α) της επικέντρωσης στην απόδοση, β) της ισότητας των φύλων, γ) της διαφάνειας, δ) της αποδοτικότητας, ε) της εφαρμογής του νόμου και, στ) της δικαιοσύνης κατά τον εσωτερικό έλεγχο.

Επίσης, στην Αυστρία υπάρχουν τρεις βασικοί τρόποι με τους οποίους πραγματοποιείται ο έλεγχος- αυτό του εσωτερικού ελέγχου, της εσωτερικής αξιολόγησης και του εξωτερικού ελέγχου. Τα περισσότερα Υπουργεία σε ομοσπονδιακό επίπεδο στα εννέα αυτόνομα κρατίδια, ορίζουν πως διαφορετικοί ελεγκτές θα διεξάγουν διαφορετικές κατηγορίες ελέγχου. Ο εσωτερικός έλεγχος στο εν λόγω κράτος συμπεριλαμβάνει (Rauskala & Saliterer, 2015):

- την ανάλυση κόστους οφέλους,
- την αξιολόγηση του βαθμού στον οποίο ο οργανισμός προσαρμόζεται στα εθνικά πρότυπα/το ισχύον θεσμικό πλαίσιο,
- το βαθμό στον οποίο υπάρχει απόδοση με κριτήριο τα λογιστικά πρότυπα και τους εθνικούς λογαριασμούς καθώς και τον ισολογισμό των οργανισμών.

Έπειτα, στην έρευνα των Christiaens & Neyt (2015) γίνεται αναφορά στον εσωτερικό έλεγχο στο Βέλγιο με έμφαση στις μεταρρυθμίσεις στα συστήματα αξιολόγησης της απόδοσης και του ελέγχου στο εν λόγω κράτος. Σύμφωνα με το εν λόγω άρθρο, ο ρόλος και η διαδικασία του ελέγχου καθορίζεται από το 2013 και έπειτα από το αντίστοιχο Ελεγκτικό Συνέδριο (Supreme Audit Institution). Ο εσωτερικός έλεγχος αναλαμβάνεται από εποπτικές αρχές και ελεγκτές που είναι ανεξάρτητοι. Συγκεκριμένα:

- το Department for Monitoring Commitments αναλαμβάνει την παρακολούθηση του βαθμού στον οποίο οι δεσμεύσεις των δημόσιων οργανισμών τηρούνται και βασίζεται στον έλεγχο των λογαριασμών και των αναφορών που υποβάλλονται.
- το Inspectorate of Finance επιβλέπει τον τρόπο με τον οποίο ασκείται ο δημοσιονομικός έλεγχος και είναι ανεξάρτητη αρχή που έχει συγκεκριμένες αρμοδιότητες που ορίζονται από τον Ομοσπονδιακό Υπουργό Οικονομικών.
- οι εσωτερικές υπηρεσίες ελέγχου είναι ανεξάρτητες και εποπτεύονται από την ομοσπονδιακή κυβέρνηση σε σχέση με τον τρόπο και το πλαίσιο λειτουργίας τους.

2.3. Ηνωμένο Βασίλειο

Κατόπιν, επικεντρώνοντας το ερευνητικό ενδιαφέρον στο παράδειγμα του Ηνωμένου Βασιλείου, τονίζεται πως το εν λόγω κράτος έχει μακρά εμπειρία στην εφαρμογή του εσωτερικού ελέγχου τόσο στον ιδιωτικό όσο και το δημόσιο τομέα (Alzeban & Sawan, 2015). Σημειώνεται, δε, πως, σύμφωνα με τον Carperchione (2015), στο Ηνωμένο Βασίλειο σημαντικό ρόλο διαδραμάτιζε και η Ευρωπαϊκή Ένωση.¹ Η ΕΕ καθόριζε τους μακροοικονομικούς στόχους των κρατών μελών και, συνεπώς, τον τρόπο με τον οποίο λάμβανε αποφάσεις το Financial Reporting Advisory Board του UK Treasury. Επίσης, όριζε πως ο εσωτερικός έλεγχος θα γινόταν με τρόπο ανάλογο με αυτό των άλλων κρατών μελών της ΕΕ.

Ο τρόπος με τον οποίο διεξάγεται ο εσωτερικός έλεγχος στο εν λόγω κράτος ορίζεται στο UK Corporate Governance Code και ρυθμίζεται ανάλογα με το θεσμικό πλαίσιο που ισχύει και τα δεδομένα από τους ετήσιους ελέγχους σε οργανισμούς στη Βρετανία. Τα χαρακτηριστικά του εσωτερικού ελέγχου ρυθμίζονται με βάση τέσσερα (4) κριτήρια- την ανεξαρτησία των εσωτερικών ελεγκτών, την εξειδίκευσή τους, τον αριθμό των εγγεγραμμένων μελών στα αντίστοιχα μητρώα και τη συχνότητα των συναντήσεων (Alzeban & Sawan, 2015).

Το σύστημα εσωτερικού ελέγχου που εφαρμόζεται στο Ηνωμένο Βασίλειο είναι, κατά βάση, υβριδικό. Αυτό σημαίνει πως συνδυάζονται οι πρακτικές του ελέγχου από ανεξάρτητους εμπειρογνώμονες με την υποβολή ατομικών αυτοαναφορών. Με τον τρόπο αυτό, γίνεται σταθερός και αξιόπιστος έλεγχος από έμπειρους ελεγκτές και, ταυτόχρονα, ωθείται το ανθρώπινο δυναμικό στο να αυξήσει την ικανότητά του να διατηρεί υψηλή απόδοση και να λειτουργεί με μεγαλύτερη διαφάνεια σε καθημερινό επίπεδο. Επομένως, επιλύεται το πρόβλημα της στατικότητας και της αξιοπιστίας του ελέγχου και καθίσταται ευκολότερη η επιβολή αλλαγών (Thomson, Grubnic & Georgakopoulos, 2014).

¹ Σημείωση: η έρευνα αυτή αναφέρεται για την περίοδο πριν το BREXIT, ωστόσο, συμπεριλήφθηκε λόγω του ότι η επίδραση της ΕΕ ήταν σημαντική για τη λειτουργία του δημοσίου τομέα στο Ηνωμένο Βασίλειο επί σειρά δεκαετιών.

Επιπροσθέτως, στο Ηνωμένο Βασίλειο σύμφωνα με τους Zaman & Sarens (2013) διαπιστώνεται πως το θεσμικό πλαίσιο του ελέγχου διαφέρει σημαντικά από άλλα κράτη καθώς βασίζεται, όπως αναφέρθηκε, και σε επίσημο και σε ανεπίσημο έλεγχο. Ο έλεγχος, ωστόσο, καθίσταται εφικτός σε πολλά επίπεδα λόγω της μακράς εμπειρίας του εν λόγω κράτους στη διεξαγωγή εσωτερικών ελέγχων. Σύμφωνα με τα όσα ορίζει το UK Corporate Governance Code η επιτροπή των διαχειριστών εξετάζει το πως θα εφαρμόζονται τα συστήματα εσωτερικού ελέγχου καθώς και το κατά πόσο απαιτούνται αλλαγές ανάλογα με το ρίσκο και τα συμφέροντα των οργανισμών.

Ο ρόλος της επιτροπής αυτής είναι συγκεκριμένος και συμπεριλαμβάνει τον καθορισμό του ρόλου των εξωτερικών και εσωτερικών ελεγκτών, τους πόρους που προβλέπονται για κάθε έλεγχο καθώς και τα επαγγελματικά προσόντα που απαιτούνται για να αναλάβει κανείς ελεγκτικό ρόλο. Επίσης, σε σχέση με τον εσωτερικό έλεγχο στο Ηνωμένο Βασίλειο σημειώνεται πως ο ανεπίσημος έλεγχος δεν είναι διακριτός από τον επίσημο. Αντίθετα, υπάρχει συντονισμός και αλληλεπίδραση ανάμεσα στους εσωτερικούς ανεξάρτητους ελεγκτές και τη διαδικασία του εσωτερικού ελέγχου που γίνεται αυτόνομα εντός του δημόσιου οργανισμού (Zaman & Sarens, 2013).

Επιπροσθέτως, σύμφωνα με τους Sarens, Abdolmohammadi & Lenz (2012) στο Ηνωμένο Βασίλειο προβλέπεται, εφόσον αυτό κριθεί αναγκαίο, να χρησιμοποιηθεί ένα πλάνο εσωτερικού ελέγχου το οποίο βασίζεται σε μια ανάλυση κινδύνων. Η ανάλυση αυτή γίνεται με έμφαση στο ποιο ρίσκο είναι αυτό το οποίο προβλέπεται και γίνεται σε συνεργασία με τους ελεγκτές. Αυτό σημαίνει πως οι ελεγκτές δεν αναλαμβάνουν αμιγώς διεκπεραιωτικό ρόλο αλλά μπορούν να συνδράμουν στην επίλυση προβλημάτων τα οποία αντιμετωπίζουν οι οργανισμοί προβλέποντας λύσεις.

2.4. Σαουδική Αραβία

Αναφορικά με το παράδειγμα της Σαουδικής Αραβίας, ο Sawan (2013) αναφέρει πως, ο εσωτερικός έλεγχος στο εν λόγω κράτος διεξάγεται από εξειδικευμένους ελεγκτές που ορίζονται από το κράτος κατ' εφαρμογή της ισχύουσας νομοθεσίας. Συγκεκριμένα, ο εσωτερικός έλεγχος, με βάση το ισχύον πλαίσιο, μέχρι και το 2004 δεν γινόταν επίσημα

αλλά ήταν μια πρόσθετη διαδικασία που βασίζονταν στην αξιολόγηση των λογιστικών αποτελεσμάτων των οργανισμών του δημοσίου τομέα. Ωστόσο, με τον Κανονισμό 325 του 2004, όλοι οι οργανισμοί του δημοσίου υποβάλλονται σε εσωτερικούς ελέγχους οι οποίοι γίνονται περιοδικά.

Σύμφωνα με τον Sawan (2013) τον εσωτερικό έλεγχο τον αναλαμβάνουν ανεξάρτητοι ελεγκτές που εφαρμόζουν μεθόδους ανάλογες με αυτές που εφαρμόζονταν παραδοσιακά στον ιδιωτικό τομέα. Αυτό αναδεικνύει το γεγονός πως η κυβέρνηση της Σαουδικής Αραβίας ωθεί προς τον εκσυγχρονισμό του δημοσίου τομέα δανειζόμενη πρακτικές και μέσα που επικεντρώνονται στην αξιολόγηση της απόδοσης με κριτήριο την αποδοτικότητα των εργαζόμενων. Ο νόμος, σήμερα, ορίζει πως τα πρόσωπα αυτά θα πρέπει να διαθέτουν συγκεκριμένη εμπειρία στον τομέα, αυξάνοντας την εξειδίκευση και την αξιοπιστία του εσωτερικού ελέγχου και συνδράμοντας στον εκσυγχρονισμό της διοίκησης του δημοσίου τομέα στη χώρα.

Επιπροσθέτως, για τη Σαουδική Αραβία, οι Alzeban & Gwilliam (2014) τονίζουν πως, στο εν λόγω κράτος, τα τελευταία έτη, έμφαση δίνεται στις διαδικασίες, τα αποτελέσματα και τη συμβολή του ελέγχου περισσότερο από την αμιγή αποτίμηση του βαθμού στον οποίο οι οργανισμοί πετυχαίνουν τους στόχους που θέτει η κεντρική κυβέρνηση. Μάλιστα, ο εσωτερικός έλεγχος έχει μεταρρυθμιστεί σε τέτοιο βαθμό ως διαδικασία που, σε πολλές περιπτώσεις, οι εσωτερικοί ελεγκτές αναλαμβάνουν και συμβουλευτικό ρόλο, προτείνοντας μέτρα και λύσεις για τη βελτίωση του τρόπου με τον οποίο λειτουργούν οι οργανισμοί του δημοσίου.

Βάσει της ισχύουσας νομοθεσίας, είναι προαπαιτούμενο τα πρόσωπα αυτά να είναι ανεξάρτητα και να διαθέτουν αναγνωρισμένη εμπειρία στον τομέα τους. Επίσης, καθίσταται απαραίτητο από μέρους των διοικητικών στελεχών να παρέχουν την απαραίτητη υποστήριξη στα πρόσωπα τα οποία επιτελούν το ρόλο του ελέγχου και να παρέχουν τα δεδομένα και τις καταστάσεις που απαιτούνται για να ολοκληρωθεί ο έλεγχος. Αυτό σημαίνει πως ο έλεγχος προϋποθέτει τη συνεργασία των μελών του ανθρώπινου δυναμικού όπως ορίζεται δια νόμου. Για το λόγο αυτό, η κυβέρνηση της Σαουδικής Αραβίας έχει λάβει μέτρα για να διασφαλίσει πως όλα τα στελέχη του δημοσίου διαθέτουν εκπαίδευση και κατάρτιση στον τομέα (Alzeban & Gwilliam, 2014).

2.5. Αυστραλία

Σε σχέση με το παράδειγμα της Αυστραλίας, οι Chowdhury & Shil (2019) αναφέρουν πως στην Αυστραλία² υιοθετούνται μέθοδοι και πρότυπα εσωτερικής αξιολόγησης που εφαρμόζονται στον ιδιωτικό τομέα στα πλαίσια της εφαρμογής του Νέου Δημόσιου Μάνατζμεντ (ΝΔΜ). Ο εσωτερικός έλεγχος αφορά κάθε οργανισμό του δημοσίου, είτε αυτός ελέγχεται από το κράτος απευθείας, είτε από την Κοινοπολιτεία ή τις Τοπικές Αρχές. Ο εσωτερικός έλεγχος ενθαρρύνεται και εφαρμόζεται στα πλαίσια της προσπάθειας για τον οικονομικό και διοικητικό εκσυγχρονισμό και τη μεταρρύθμιση του δημοσίου τομέα στην Αυστραλία.

Το πλαίσιο που εφαρμόζεται είναι προσαρμοσμένο για να είναι εύκολο στην υιοθέτηση και φιλικό για το χρήστη. Επίσης, έχει προσαρμοστεί ούτως ώστε να συνδράμει στη μείωση του κινδύνου και τον περιορισμό της διαφθοράς και της κατάχρησης των δημοσίων πόρων. Ακόμα, συμπεριλαμβάνει τον έλεγχο σε επίπεδο οργανισμού γενικά και, ειδικά, σε επίπεδο ελέγχου της απόδοσης των εργαζόμενων ξεχωριστά. Αυτό σημαίνει πως καλύπτει και τη διάσταση της απόδοσης με κριτήριο τις λογιστικές καταστάσεις όσο και με κριτήριο την απόδοση του ανθρώπινου δυναμικού (Chowdhury & Shil, 2019).

² Σημείωση: όπως και στη Σαουδική Αραβία όπως προέκυψε από την παραπάνω ανάλυση του Sawan (2013).

Κεφάλαιο 3

Το θεσμικό πλαίσιο του εσωτερικού ελέγχου στο δημόσιο στην Ελλάδα

Το παρόν κεφάλαιο επικεντρώνεται στο παράδειγμα της Ελλάδας ως μελέτη περίπτωσης. Ειδικά, εξετάζει την αντίληψη περί εσωτερικού και εξωτερικού ελέγχου και τη φιλοσοφία του εσωτερικού ελέγχου που εφαρμόζεται. Ακόμα, δίνεται έμφαση στο νομικό/θεσμικό πλαίσιο με στόχο το να αναδειχθούν τα επιμέρους στοιχεία που σχετίζονται με τον εσωτερικό έλεγχο στη χώρα.

3.1. Εσωτερικός και εξωτερικός έλεγχος στην Ελλάδα

Όπως προαναφέρθηκε το ζήτημα του ελέγχου στον δημόσιο τομέα στην Ελλάδα, αποτελεί ένα από τα αντικείμενα πρόκλησης διαφωνιών και διαμαχών, μεταξύ των κέντρων λήψης αποφάσεων και των κοινωνικών φορέων, λόγω της διαμόρφωσης του τομέα ήδη από τη σύσταση του κράτους, και την μετέπειτα μεταβολή στην σύγχρονη μορφή του. Συγκεκριμένα η έλλειψη ελέγχου των δημοσιονομικών διεργασιών, και των οικονομικών των δημόσιων υπηρεσιών, χαρακτηρίζεται εκτενής στον ελληνικό δημόσιο τομέα, τουλάχιστον έως και το 2012 όποτε και άρχισε η εφαρμογή των πλαισίων αξιολόγησης των δημοσίων υπαλλήλων, και εφαρμογής των διατάξεων για την διεξαγωγή των εσωτερικών και εξωτερικών ελέγχων στον τομέα (Kyriakidou & Vazakidis, 2020, pp 12-14).

.

Ο εσωτερικός έλεγχος στο ελληνικό δημόσιο, λαμβάνει όμοια μορφή με αυτή που υφίσταται στον ιδιωτικό τομέα, δηλαδή εντεταλμένος υπάλληλος του οργανισμού διεξάγει έλεγχο στις οικονομικές διεργασίες που πραγματοποιήθηκαν κατά το προσδιοριζόμενο χρονικό διάστημα που αναφέρεται στην εντολή του. Ωστόσο η

διαδικασία αυτή δεν παράγει αξιόπιστα δεδομένα, λόγω της απουσίας παγιωμένων πρακτικών ελέγχου, την έλλειψη προτυποποίησης και μηχανογράφησης στο ελληνικό δημόσιο, και την ψυχολογία του ελεγκτή, ο οποίος αποτελεί μέλος του προσωπικού του οργανισμού, και ως τέτοιο δεν θα είναι σε θέση να ασκήσει κριτική στους συναδέλφους ή τους προϊσταμένους του (Kyriakidou & Vazakidis, 2020, pp. 12-14).

Για τον λόγο αυτό, η επικρατέστερη μέθοδος για την διεξαγωγή του εσωτερικού ελέγχου στο ελληνικό δημόσιο αποτελεί η διεξαγωγή του με προσωπικό του υπουργείου στο οποίο υπάγεται η εκάστοτε υπηρεσία. Πρόκειται για ιδιαίτερη μορφή καθώς ο ελεγκτής αποτελεί μεν μέλος του προσωπικού του υπουργείου όπως και το προσωπικό της υπηρεσίας, ωστόσο λόγω της απουσίας συναδελφικών δεσμών, δεν επηρεάζεται από τον συγκεκριμένο παράγοντα. Το γεγονός αυτό, συνδέεται και με την προσπάθεια αναδιάρθρωσης του ελληνικού δημόσιου τομέα, προκειμένου να ενταθούν οι διαδικασίες εφαρμογής των μεταρρυθμίσεων, και να ασκείται καλύτερος έλεγχος από πλευράς υπουργείων (Chytis, et. al., 2020, p. 3).

Ο εξωτερικός έλεγχος λαμβάνει την μορφή του «θεσμικού» ελέγχου, καθώς διεξάγεται από όργανα και υπηρεσίες τα οποία δεν υπάγονται στα υπουργεία στα οποία ασκείται ο έλεγχος, και είναι σε θέση να εφαρμόσουν, με την χρήση των κατάλληλων προτύπων, τις ελεγκτικές διαδικασίες. Τον ρόλο του ελεγκτή αναλαμβάνει ορκωτός λογιστής ο οποίος λαμβάνει την εντολή από την ελεγκτική υπηρεσία. Για την διασφάλιση της ποιότητας της διαδικασίας, καθώς επίσης και για λόγους διαφάνειας, ο ελεγκτής προέρχεται γεωγραφικά από υπηρεσία κατά το δυνατόν μακρύτερα από την έδρα του οργανισμού ή της υπηρεσίας που υποβάλλεται σε έλεγχο (Chytis, et. al., 2020, pp. 3-5).

Ο εσωτερικός με τον εξωτερικό έλεγχο ενέχουν ορισμένες διαφοροποιήσεις ως προς το αντικείμενο ελέγχου, τον τρόπο διεξαγωγής, και τον χαρακτήρα. Ο χαρακτήρας του εσωτερικού ελέγχου λαμβάνει συνήθως προληπτικό χαρακτήρα, με στόχο την διασφάλιση της ορθής τήρησης των διαδικασιών από τον οργανισμό ή την υπηρεσία, και την προστασία αυτού από νομική ή ελεγκτική ευθύνη, για τις μέχρι τώρα διεξαχθείσες διεργασίες. Αντίθετα ο χαρακτήρας του εξωτερικού ελέγχου λαμβάνει την μορφή του κατασταλτικού χαρακτήρα, δεδομένου πως διεξάγεται σε περιπτώσεις όπου παρατηρήθηκαν πλημμελής τήρηση των προτύπων, μη ορθά εφαρμοσμένες διεργασίες, πολιτική σκοπιμότητα, ή άλλες συνθήκες οι οποίες χρήζουν εξέτασης (Chytis, et. al., 2020, pp. 4-6).

Ως προς τον τρόπο διεξαγωγής, ο εσωτερικός έλεγχος διεξάγεται με βάση τα πρότυπα του οργανισμού ο οποίος τον ασκεί, για παράδειγμα αν το Υπουργείο Οικονομικών προχωρήσει σε εσωτερικό έλεγχο μίας εκ των υπηρεσιών του, τότε θα εφαρμόσει τα πρότυπα που αφορούν το ίδιο το Υπουργείο, στην περίπτωση του εξωτερικού ελέγχου εφαρμόζονται οι διαδικασίες και τα πρότυπα που ορίζονται από την αρχή που διεξάγει τον έλεγχο. Αν για παράδειγμα η ΑΑΔΕ προχωρήσει σε έλεγχο μίας υπηρεσίας του Υπουργείου Αγροτικής Ανάπτυξης και Τροφίμων, τότε θα εφαρμοστούν οι διαδικασίες και η μεθοδολογία της ΑΑΔΕ (Kyriakidou & Vazakidis, 2020, pp. 12-14).

Τέλος ως προς το αντικείμενο του ελέγχου, η διαφοροποίηση εξαρτάται από τον τύπο του ελέγχου, και τον λόγο που προκάλεσε την διεξαγωγή του. Για παράδειγμα σε περίπτωση προληπτικού εσωτερικού ελέγχου, εξετάζονται οι εφαρμοζόμενες διαδικασίες, η αποδοτικότητα και οι γνώσεις του προσωπικού, καθώς επίσης και η μέχρι τώρα οικονομική αποδοτικότητα του οργανισμού, σε βάθος χρόνου που ορίζεται από την εντολή. Σε περίπτωση όπου ο εσωτερικός έλεγχος διεξάγεται με στόχο συγκεκριμένη διαδικασία ή διεργασία του οργανισμού, ελέγχεται ο τρόπος εφαρμογής της, και η συνάδεια αυτού με τα πρότυπα που θεσπίζονται από την κεντρική διοίκηση. Ομοίως στην περίπτωση του εξωτερικού ελέγχου, σημαντικό στοιχείο διαφοροποίησης αποτελεί το γεγονός που προκάλεσε την διεξαγωγή του ελέγχου, και ιδίως ο βαθμός μη συνάδειας με το νομοθετικό πλαίσιο που παρουσιάστηκε για την έναρξη των ελέγχων. Για παράδειγμα ο έλεγχος ακολουθεί διαφορετική μεθοδολογία σε περίπτωση υποψίας μη αποδοτικής εφαρμογής των προτύπων, και διαφορετική σε περίπτωση υποψίας υπεξαίρεσης χρημάτων (Spanos & Liapis, 2018; Polychronidou, et. al., 2020).

3.2. Βασικά Στοιχεία Εσωτερικού Ελέγχου.

Το 2021 ψηφίστηκε ο νόμος 4795/2021, με βάση τον οποίο ορίζεται το νέο πλαίσιο του εσωτερικού ελέγχου στους δημόσιους οργανισμούς και υπηρεσίες. Βασικές αρχές του εσωτερικού ελέγχου ορίζονται οι εξής (Ελληνική Δημοκρατία, 2021):

- Η διασφάλιση της αποτελεσματικότητας και της αποδοτικότητας των επιχειρησιακών λειτουργιών των δημοσίων υπηρεσιών και οργανισμών δημοσίου δικαίου.
- Η διασφάλιση της αξιοπιστίας των δημοσιονομικών και γενικότερα οικονομικών αναφορών στα πλαίσια της αξιοκρατίας και διαφάνειας του δημόσιου τομέα.
- Η διασφάλιση της συμμόρφωσης με τους νόμους, κανονισμούς και πολιτικές που χαρακτηρίζουν την λειτουργία της εκάστοτε υπηρεσίας ή οργανισμού.



Εικόνα 1 Διαμόρφωση βασικών αρχών εσωτερικού ελέγχου, πηγή (Εθνική Αρχή Διαφάνειας, 2021)

Με βάση το νομοθετικό πλαίσιο, για την τήρηση των βασικών αυτών αρχών, η δημόσια υπηρεσία ή οργανισμός ορίζει την «Επιτροπή Ελέγχου», η οποία αποτελείται από υπαλλήλους του οργανισμού ή του Υπουργείου στο οποίο υπάγονται οι αντίστοιχες υπηρεσίες. Η βασική αποστολή της επιτροπής ελέγχου συνοψίζεται ως εξής (Νόμος 4795/2021 ΦΕΚ Α 62):

- Η επιτροπή εγγυάται την ανεξαρτησία της μονάδας εσωτερικού ελέγχου, με τους υπαλλήλους που συμμετέχουν σε αυτή να είναι υπόλογοι μόνο στον

διευθυντή της υπηρεσίας, ανεξαρτήτως της κλίμακας από την οποία προέρχονται.

- Η επιτροπή διασφαλίζει την τήρηση των στόχων και την ποιότητα του ίδιου έργου της. Δηλαδή τα μέλη της επιτροπής φέρουν την ευθύνη για την ορθή διεξαγωγή των ελέγχων και την τήρηση των στόχων και των προτύπων που προσδιορίζονται από το νομοθετικό πλαίσιο.
- Η επιτροπή οφείλει να τηρεί οργανόγραμμα και προγραμματισμό των εργασιών της προκειμένου να βελτιώνεται η αποδοτικότητά της.
- Η επιτροπή διασφαλίζει την τήρηση των συστάσεων τις οποίες εκδίδει από τον φορέα στον οποίο ασκείται ο έλεγχος. Σε περίπτωση μη συμμόρφωσης με αυτές, η επιτροπή φέρει την ευθύνη να συντάξει και να αποστείλει αναφορά, σε ανώτερο φορέα, με το ανώτατο επίπεδο να φτάνει στο ελεγκτικό συνέδριο.



Εικόνα 2 Διαμόρφωση βασικής αποστολής της επιτροπής ελέγχου, πηγή (Εθνική Αρχή Διαφάνειας, 2021).

Ένα από τα βασικά στοιχεία του νέου θεσμικού αυτού πλαισίου αποτελεί το ζήτημα της «αποδοχής» του ελέγχου τόσο από πλευράς υπαλλήλων, όσο και από πλευράς διευθυντών. Για την εφαρμογή του νέου νόμου το Υπουργείο Εσωτερικών, το οποίο αποτελεί αρμόδιο για την υιοθέτηση θεσμικών αλλαγών στον δημόσιο τομέα και τους

δημόσιους οργανισμούς, έως και σε επίπεδο ΟΤΑ, πραγματοποιήθηκε προσπάθεια ενημέρωσης των υπαλλήλων και των στελεχών των υπηρεσιών αυτών. Συγκεκριμένα κεντρικό αποτέλεσε το σύνθημα πως ο εσωτερικός έλεγχος (Νόμος 4795/2021 ΦΕΚ Α 62):

- Δεν αποτελεί πειθαρχικός έλεγχος, και ως αποτέλεσμα δεν φέρει τον χαρακτήρα της δίωξης των υπαλλήλων οι οποίοι περιέπεσαν σε ατόπημα.
- Δεν διαθέτει τιμωρητικό χαρακτήρα, καθώς από τα συμπεράσματα του ελέγχου δεν προβλέπονται κυρώσεις απέναντι σε πρόσωπα τα οποία δεν τήρησαν τις διαδικασίες, αλλά εξετάζονται οι εφαρμοζόμενες πρακτικές.
- Δεν αποτελεί έρευνα για απάτη, και ως τέτοια δεν περιλαμβάνει προβλέψεις ποινικής δίωξης των συμμετεχόντων στις υπηρεσίες αυτές.
- Δεν έχει ρόλο πληροφοριοδότη για την διοίκηση, καθώς και η ίδια η διοίκηση υπάγεται στο καθεστώς του ελέγχου, και βασική αποστολή του είναι η εξέταση και η βελτιστοποίηση των διεργασιών.

Αντιθέτως βασικός χαρακτήρας του εσωτερικού ελέγχου, με βάση το νομοθετικό πλαίσιο αποτελεί (Νόμος 4795/2021 ΦΕΚ Α 62):

- Πρόληψη των ατοπημάτων και της μειωμένης αποδοτικότητας των δημοσίων υπηρεσιών και των οργανισμών δημοσίου δικαίου.
- Βελτιστοποίηση των παρεχόμενων, προς τους πολίτες και τις επιχειρήσεις, υπηρεσιών.
- Βελτιστοποίηση της εμπιστοσύνης του κοινού προς τον δημόσιο τομέα.
- Προστασία των δημοσίων υπηρεσιών και οργανισμών δημοσίου δικαίου από ενδεχόμενο εξωτερικό έλεγχο.

Για την βαθύτερη κατανόηση του ρόλου του εσωτερικού ελέγχου, ωστόσο, απαιτείται η κριτική εξέταση της δομής του νομοθετικού πλαισίου, ως προς τις μεθόδους διεξαγωγής των διαδικασιών ελέγχου. Κομβικής σημασίας αποτελεί το γεγονός πως ο εσωτερικός έλεγχος δεν αποτελεί μέρος του πειθαρχικού ελέγχου. Σε πρακτικό επίπεδο μέσω του εσωτερικού ελέγχου δεν επιρρίπτονται ευθύνες σε πρόσωπα, αλλά σε

διαδικασίες. Ωστόσο τα ευρήματα που προκύπτουν από τον εσωτερικό έλεγχο, μπορούν να πυροδοτήσουν έναν εξωτερικό έλεγχο, είτε λόγω του εντοπισμού νομικών ευθυνών, είτε λόγω της πλημμελούς εκτέλεσης της διαδικασίας ελέγχου (Νόμος 4795/2021 ΦΕΚ Α 62).

3.3. Ο ρόλος των διευθυντών στον εσωτερικό έλεγχο

Για την διασφάλιση της ποιότητας και της αξιοπιστίας του εσωτερικού ελέγχου, απαιτείται η μη συμμετοχή προσώπων που ανήκουν στα ανώτατα κλιμάκια της διοίκησης της υπηρεσίας, εντός της οποίας διεξάγεται ο έλεγχος. Συγκεκριμένα ο ρόλος του διευθυντή στην διαδικασία ελέγχου, είναι η τήρηση των συστάσεων, που προκύπτουν από τα συμπεράσματα της αναφοράς της επιτροπής του ελέγχου, προς βελτίωση της αποδοτικότητας του οργανισμού. Παράλληλα ο διευθυντής οφείλει να διασφαλίζει πως η επιτροπή ελέγχου εκτελεί ορθώς τα καθήκοντά της. Ως αποτέλεσμα δημιουργείται μία κατάσταση ισορροπίας κατά την οποία ο διευθυντής καλείται να εφαρμόσει τις συστάσεις της επιτροπής, και η επιτροπή τις συστάσεις του διευθυντή (Spanos & Liapis, 2018, pp. 5-8; Chalevas, et. al., 2021, p. 5).

Η βέλτιστη προσέγγιση στο ζήτημα αυτό είναι η τακτική εναλλαγή των μελών της επιτροπής, χωρίς την εμπλοκή του διευθυντή, προκειμένου να διασφαλιστεί η αξιοπιστία αυτής. Με βάση τα παραπάνω στοιχεία, προκύπτει πως ο ρόλος του «Διευθυντή», εννοώντας τον ανώτερο αξιωματούχο της υπηρεσίας, αποτελεί θολός στην διαδικασία διεξαγωγής του εσωτερικού ελέγχου. Βάσει νομοθετικού πλαισίου, είναι υπεύθυνος να συνδράμει και να διευκολύνει την επιτροπή ελέγχου στο έργο της, και να διασφαλίσει το αμερόληπτο της διαδικασίας. Ωστόσο αυτή η πρόβλεψη δεν ορίζει επακριβώς τις ευθύνες και τις αρμοδιότητές του, κάτι που έχει ως συνέπεια να προκύπτουν πολλές φορές αντικρουόμενα συμφέροντα (Chalevas, et. al., 2021, p. 5).

Για παράδειγμα, βασικό στοιχείο του κάθε εσωτερικού ελέγχου αποτελεί η απρόβλεπτη διεξαγωγή του, προκειμένου να μην υπάρχει χρόνος συγκάλυψης ή προετοιμασίας των υπαλλήλων σε περίπτωση ελέγχου. Στην περίπτωση όπου η διεύθυνση της υπηρεσίας, προς προστασία του ίδιου οφέλους, αποφασίσει να περιορίσει τον έλεγχο, μπορεί να

λάβει μέτρα για την μείωση της αποδοτικότητάς του, και την αποτροπή εντοπισμού στοιχείων τα οποία έχουν συγκαλυφθεί. Η συνέπεια της παραπάνω κατάστασης είναι η επιτροπή να μην είναι σε θέση να επιτελέσει το έργο της, και ζητήματα που υφίστανται σε μη αποδοτικές υπηρεσίες να εξακολουθούν να τις επηρεάζουν, με αποτέλεσμα την αδυναμία επίτευξης υψηλής ποιότητας και αποδοτικότητας (Polychronidou, et. al., 2020, p. 6).

Παράλληλα ωστόσο, ο διευθυντής είναι υπεύθυνος για την διασφάλιση του έργου της επιτροπής, και σε περίπτωση όπου τα μέλη αυτής, για ίδιες σκοπιμότητες, δεν τα εκτελούν ορθώς. Σε αυτή την περίπτωση ο διευθυντής θα πρέπει να είναι σε θέση να λάβει μέτρα για την εξυγίανση της επιτροπής ελέγχου, και την απομάκρυνση των στοιχείων εκείνων τα οποία επηρεάζουν αρνητικά τη λειτουργία τους. Στο πλαίσιο αυτό, προκύπτει πως ο ρόλος του διευθυντή δεν καθορίζεται με βάση την θεσμική διαμόρφωση του πλαισίου ελέγχου, αλλά με βάση τις κοινώς αποδεκτές πρακτικές στον δημόσιο τομέα, καθώς ο διευθυντής της εκάστοτε υπηρεσίας, φέρει ευθύνη να ενημερώσει την ηγεσία στα ανώτερα κλιμάκια, για τις περιπτώσεις αναποδοτικότητας, και μη ορθής εκτέλεσης των καθηκόντων από τους υπαλλήλους, είτε αυτοί ανήκουν στην επιτροπή ελέγχου, είτε όχι (Polychronidou, et. al., 2020, p. 6).

3.4. Ηλεκτρονική αξιολόγηση

Η υιοθέτηση των πρακτικών της ηλεκτρονικής διακυβέρνησης από το ελληνικό δημόσιο, αποτέλεσε ίσως η πιο σημαντική διαδικασία μεταρρύθμισης του ελληνικού δημόσιου τομέα, τόσο προς όφελος των πολιτών για την βελτίωση των υπηρεσιών που απευθύνονται προς αυτούς, όσο και για το ίδιο το δημόσιο το οποίο είναι πλέον σε θέση να λειτουργεί με την μέγιστη δυνατή αποδοτικότητα και διαφάνεια. Στον τομέα του εσωτερικού ελέγχου, στοιχεία όπως η ηλεκτρονική μηχανογράφηση, η ηλεκτρονική αξιολόγηση του προσωπικού, η διασυνδεσιμότητα μεταξύ των υπηρεσιών, και η ηλεκτρονική εξυπηρέτηση των πολιτών, καθιστούν τον εσωτερικό έλεγχο πιο απλοποιημένο, καθώς οι διαδικασίες μπορούν πλέον να αξιολογηθούν με ποσοτικά δεδομένα, τα οποία προκύπτουν αυτόματα από τις ηλεκτρονικές διαδικασίες (Kounadeas, et. al., 2022, pp. 4-7).

Η μεταβολή αυτή, έχει αλλάξει σημαντικά και την κουλτούρα γύρω από την έννοια του εσωτερικού ελέγχου στις δημόσιες υπηρεσίες. Η εφαρμογή του ηλεκτρονικού ελέγχου, αποτρέπει την φυσική επαφή μεταξύ των μελών της επιτροπής ελέγχου, και των υπαλλήλων των οποίων οι ενέργειες ελέγχονται, κάτι που έχει ως αποτέλεσμα την βελτίωση της αποδοχής από πλευράς υπαλλήλων των ελέγχων, λόγω της αναδιαμόρφωσης της ψυχολογικής κατάστασης κατά την διάρκεια των διαδικασιών ελέγχου. Λόγω της απουσίας επαφής μεταξύ των δύο μερών, από πλευράς υπαλλήλου, δεν προκαλεί στρεσογόνες καταστάσεις, στις οποίες η δουλειά του υπαλλήλου αξιολογείται και αυτός υποβάλλεται σε ερωτήσεις, με αποτέλεσμα να εκλαμβάνει τον έλεγχο ως απειλή (Kounadeas, et. al., 2022, pp. 4-7; Polychronidou, et. al., 2020, p. 6).

Επιπλέον η διαδικασία του εσωτερικού ελέγχου διαφέρει σημαντικά κατά την εφαρμογή της εσωτερικής αξιολόγησης, καθώς λαμβάνει χαρακτήρα πλήρως εκτάκτου ελέγχου. Συγκεκριμένα τα βήματα για την διεξαγωγή της ηλεκτρονικής αξιολόγησης αποτελούν (Polychronidou, et. al., 2020, p. 7):

- Η επιτροπή ελέγχου εξετάζει τα ηλεκτρονικά δεδομένα επιχειρησιακής λειτουργίας του οργανισμού ή υπηρεσίας στον οποίο ασκείται ο έλεγχος.
- Σχηματίζονται οι αναφορές ευρημάτων και συστάσεων προς την διεύθυνση της υπηρεσίας.

Οι προϊστάμενοι στις δημόσιες υπηρεσίες, πράγματι, όπως αναφέρεται και στο κεφάλαιο περί αξιολόγησης, έχουν ενισχυμένο ρόλο στις υπηρεσίες τους και ασκούν περισσότερο διοικητικές αρμοδιότητες από ό,τι συνέβαινε στο παρελθόν. Σε ένα βαθμό αυτό οφείλεται και στην οικονομική κρίση, η οποία ώθησε στο να εφαρμοστούν ριζικές και επιβεβλημένες αλλαγές στο δημόσιο τομέα. Επίσης, η ενίσχυση του ρόλου των προϊσταμένων αποδίδεται και στο γεγονός πως οι υπεύθυνοι των δημοσίων οργανισμών ανέλαβαν το ρόλο της εφαρμογής των νέων διατάξεων για την ηλεκτρονική μεταρρύθμιση του δημοσίου τομέα (Polychronidou, et. al., 2020, p. 7).

Κεφάλαιο 4

Συζήτηση και σχολιασμός

Στο σημείο αυτό και, έχοντας αναφερθεί στα αποτελέσματα ερευνών και αναφορών τρίτων, προκύπτουν κοινά και συγκριτικά αποτελέσματα, αρχικά για τη σημασία του ελέγχου και της αξιολόγησης και, επιπρόσθετα, για την Ελλάδα σε σχέση με άλλα κράτη. Το κεφάλαιο αυτό επικεντρώνεται, έτσι, στη σύνθεση της διαθέσιμης βιβλιογραφίας με στόχο τη σύνθεση των αποτελεσμάτων όλης της μελέτης και τη συζήτηση αυτών.

4.1. Σημασία του ελέγχου και της αξιολόγησης γενικά στους δημόσιους οργανισμούς

Ξεκινώντας με τη σημασία του ελέγχου και της αξιολόγησης, σύμφωνα με τη διαθέσιμη βιβλιογραφία, ο έλεγχος που γίνεται από επίσημες, ανεξάρτητες και πιστοποιημένες αρχές διαφέρει από τον τυπικό έλεγχο που γίνεται εντός, μεν, των οργανισμών, αλλά από τη διοίκηση των οργανισμών δε (Ghafran & O'Sullivan, 2017; Novikov, 2013). Ο εσωτερικός έλεγχος, πράγματι, που γίνεται από τους διευθυντές ή τους μάνατζερ χωρίς, ωστόσο, το πρόσωπο που τον πραγματώνει να είναι διαπιστευμένο, μπορεί να είναι τυπικός ή άτυπος και με συγκεκριμένα πρότυπα ή μη σε αντίθεση με την επίσημη διαδικασία του εσωτερικού ελέγχου που ορίζει το κράτος για τους δημόσιους οργανισμούς (Novikov, 2013).

Η ελεγκτική αποτελεί το πεδίο, δηλαδή τον κλάδο αυτό που ασχολείται ειδικά με τον εν λόγω ανεξάρτητο, πιστοποιημένο και τυποποιημένο έλεγχο. Οι ορκωτοί ελεγκτές λογιστές, αποτελούν πρόσωπα τα οποία δεν διαθέτουν συμφέροντα εντός του οργανισμού στον οποίο υλοποιούν τον έλεγχο. Ως εκ τούτου, η διαδικασία αυτή διασφαλίζεται πως γίνεται με ασφάλεια, ακεραιότητα και αξιοπιστία (Ghafran & O'Sullivan, 2017; Kotler & Keller, 2017).

Ακόμα, ο εσωτερικός έλεγχος στο δημόσιο τομέα συνεχίζει να αποτελεί ένα σημαντικό έργο το οποίο επιτρέπει το να λειτουργούν ορθά οι οργανισμοί, βάσει των κοινών στόχων που τίθενται για αντίστοιχους οργανισμούς και με κριτήριο την απόδοση και τον τρόπο διαχείρισης των δημοσίων πόρων (Martinez-Blanco, Inaba & Finkbeiner, 2016; Jacks et al., 2011). Η διαδικασία της αξιολόγησης διαφέρει από αυτή του ελέγχου ωστόσο, μπορούν να συνδέονται στενά. Τα κοινά τους στοιχεία αφορούν την εστίαση σε ποσοτικούς δείκτες, το στόχο της αποτίμησης της αποδοτικότητας του οργανισμού, των εργαζομένων και της διοίκησης καθώς και την αποτίμηση του βαθμού στον οποίο οι μέθοδοι διοίκησης είναι αξιόπιστες και κατάλληλες (Sengsri & Elangovan, 2018).

Όπως και στην περίπτωση του εσωτερικού ελέγχου, ωστόσο, έτσι και σε αυτή της αξιολόγησης από τους προϊσταμένους, απαιτείται να γίνεται σωστός σχεδιασμός και εφαρμογή των μεθόδων και εργαλείων. Αυτό συνδράμει στο να μειωθεί η ένταση, το άγχος καθώς και η πιθανότητα να επιφέρει αρνητικά αποτελέσματα ο έλεγχος (Anuradha, Bhawana, Rakesh & Vijay, 2022; Capler, 2021; Mishra, Rajkumar & Mishra, 2019; Irani-Williams, et al., 2017).

4.2. Σύνθεση αποτελεσμάτων για το διεθνές επίπεδο

Διεθνώς, όπως διαπιστώθηκε και στο κεφάλαιο 2, τα κράτη που μελετήθηκαν, στο σύνολό τους, επικεντρώνονται στον εσωτερικό έλεγχο. Η διαδικασία εσωτερικού ελέγχου διαφέρει, ωστόσο, ανάλογα με το σύστημα, το αν η διακυβέρνηση γίνεται κεντρικά σε επίπεδο κράτους ή σε επίπεδο πολιτειών καθώς και το αν το κράτος στο οποίο γίνεται αναφορά διαθέτει ή όχι παράδοση εσωτερικού ελέγχου (Adhikari & Garseth-Nesbakk, 2016; Christiaens & Neyt, 2015; Rauskala, 2015; Caperchione, 2015; Thomson, Grubnic & Georgakopoulos, 2014; Aikins, 2011).

Συνθέτοντας τα αποτελέσματα της κριτικής ανασκόπησης των πηγών για όλα τα κράτη συνολικά που επιλέχθηκαν, προκύπτει πως δεν υφίσταται παράδειγμα κράτους στο οποίο ο εσωτερικός έλεγχος γίνεται από μη ανεξάρτητες αρχές. Επίσης, όλα τα κράτη διαθέτουν ένα συγκεκριμένο νομικό πλαίσιο το οποίο εφαρμόζεται και καθορίζει τη διαδικασία του ελέγχου.

Αναλυτικά, στις ΗΠΑ, ο εσωτερικός έλεγχος γίνεται με βάση τα όσα ορίζει το COSO και με έμφαση στην αποτίμηση της απόδοσης των οργανισμών βάσει λογιστικών προτύπων. Το ρόλο της επιλογής, κατάρτισης και καταγραφής στα μητρώα των εσωτερικών ελεγκτών αναλαμβάνει το US Institute of Internal Auditors και του καθορισμού του πλαισίου εκπόνησης του εσωτερικού ελέγχου το US Department of Treasury. Ο εσωτερικός έλεγχος στις ΗΠΑ γίνεται περιοδικά, με τρόπο δομημένο και προσφέροντας πλήρη ενημέρωση στους δημόσιους οργανισμούς, είτε ο έλεγχος γίνεται σε επίπεδο ομοσπονδιακό είτε πολιτειών (Hay & Cordery, 2017; Adhikary & Garseth-Nesbakk, 2016; Martin, Sanders & Scalan, 2014; Aikins, 2011).

Στις ΗΠΑ στόχοι του εσωτερικού ελέγχου είναι η καταπολέμηση της απάτης, η εξειδίκευση, η βελτίωση της απόδοσης και της εξυπηρέτησης των πολιτών (Hay & Cordery, 2017; Adhikary & Garseth-Nesbakk, 2016; Martin, Sanders & Scalan, 2014; Aikins, 2011). Στην Ελλάδα, αντίστοιχα, οι στόχοι είναι η βελτίωση της απόδοσης και η προστασία από την ανορθολογική διαχείριση. Αυτό είναι ευκολότερο, ίσως, στην Ελλάδα σε σχέση με τις ΗΠΑ καθώς ο συντονισμός γίνεται σε επίπεδο κεντρικής κυβέρνησης (Kyriakidou & Vazakidis, 2020; Chytis et al., 2021).

Σε ό,τι αφορά τα κράτη μέλη της ΕΕ, το κοινό τους στοιχείο είναι πως εφαρμόζονται μέθοδοι που βασίζονται σε κοινούς στόχους και σε κοινά πρότυπα. Ωστόσο, σε κράτη όπως η Ιταλία και η Σλοβακία προκύπτει πως υιοθετούνται πρότυπα από τον ιδιωτικό τομέα, μεν, αλλά δεν υπάρχει συντονισμός (Adhikari & Garseth-Nesbakk, 2016).

Ακόμα, στη Γαλλία, το ρόλο του εσωτερικού ελέγχου τον ασκεί η κεντρική κυβέρνηση που στοχεύει στον έλεγχο του προϋπολογισμού, τη διαφάνεια και την αξιοπιστία της δημόσιας διοίκησης (Adhikari & Garseth-Nesbakk, 2016). Έπειτα, στο Βέλγιο εφαρμόζεται η διαδικασία που ορίζουν το Supreme Audit Institution και το Inspectorate of Finance. Στο Βέλγιο υπάρχει εξαιρετικός βαθμός εξειδίκευσης και γίνεται έλεγχος και των ισολογισμών όσο και του βαθμού στον οποίο οι οργανισμοί του δημοσίου ικανοποιούν τις δεσμεύσεις τους (Christiaens & Neyt, 2015).

Έπειτα, σε σχέση με την Αυστρία, ως ομοσπονδιακό κράτος, ασκεί εσωτερικό έλεγχο σε τρία επίπεδα- το ομοσπονδιακό, το επίπεδο των κρατιδίων και το τοπικό (Rauskala & Saliterer, 2015). Αντίστοιχα συμπεράσματα προέκυψαν και για τις ΗΠΑ (Hay &

Cordery, 2017; Adhikary & Garseth-Nesbakk, 2016; Martin, Sanders & Scalan, 2014; Aikins, 2011).

Ωστόσο, σε αντίθεση με τις ΗΠΑ, στην Αυστρία δίνεται έμφαση στην απόδοση αλλά και την ισότητα των φύλων, τη διαφάνεια και τη δικαιοσύνη. Τρεις είναι οι μέθοδοι που εφαρμόζονται κατά κόρον στην Αυστρία- η ανάλυση κόστους – οφέλους, η αξιολόγηση των αναφορών σε σχέση με την εφαρμογή της νομοθεσίας καθώς και ο έλεγχος των ισολογισμών (Rauskala & Saliterer, 2015).

Ως κράτος μέλος της ΕΕ, σύμφωνα με τους Kyriakidou & Vazakidis (2020), Polychronidou et al. (2020), Chytis et al. (2020), Chalevas et al. (2021) και Spanos & Liapis (2018), η αξιολόγηση γίνεται με επίκεντρο στην απόδοση. Η απόδοση αυτή αφορά και τον οργανισμό γενικά (εξυγίανση) και το ανθρώπινο δυναμικό. Επίσης, όμως, προστατεύεται και ο οργανισμός από τα προβλήματα μέσω του εσωτερικού ελέγχου αλλά και ο πολίτης από τα προβλήματα που μπορούν να προκύψουν εντός του οργανισμού.

Στη συνέχεια, για το Ηνωμένο Βασίλειο, διαπιστώνεται πως υπάρχουν κοινά με την ΕΕ. Για παράδειγμα, όπως στην Αυστρία, έτσι και στο Ηνωμένο Βασίλειο υπάρχει μακρά εμπειρία και παράδοση στον εσωτερικό έλεγχο, άρα και εμπειρία και εξειδίκευση στον τομέα (Alzeban & Sawan, 2015; Caperchione, 2015; Rauskala & Saliterer, Zaman & Sarens, 2013).

Στο Ηνωμένο Βασίλειο το ρόλο του συντονισμού του εσωτερικού ελέγχου ασκεί το Financial Reporting Advisory Board και το UK Corporate Governance Code. Το σύστημα ελέγχου στο Ηνωμένο Βασίλειο είναι υβριδικό, δηλαδή συμπεριλαμβάνει τον έλεγχο από ορκωτούς λογιστές και εσωτερικές αναφορές. Στόχοι του εσωτερικού ελέγχου είναι η αξιολόγηση της απόδοσης του ανθρώπινου δυναμικού και του οργανισμού, καθώς και ο συντονισμός της δυναμικής διαδικασίας της εξέλιξης και μεταρρύθμισης του δημοσίου τομέα (Alzeban & Sawan, 2015; Caperchione, 2015; Thomson, Grubnic & Georgakopoulos, 2014; Zaman & Sarens, 2013; Saren, Abdolmohammadi & Lenz, 2012).

Αναφορικά με τη Σαουδική Αραβία, προκύπτει με βάση τη σύνθεση των πηγών πως, πριν το 2004, αντιμετώπιζε το ζήτημα της μη εξειδίκευσης και θεσμικής κατοχύρωσης της διαδικασίας του ελέγχου. Ωστόσο, σήμερα, έχει γίνει εκσυγχρονισμός του δημοσίου

τομέα με στόχο τη βελτίωση της απόδοσης του δημοσίου τομέα. Οι στόχοι αυτοί τίθενται από την κεντρική κυβέρνηση. Οι έλεγχοι είναι περιοδικοί από εξειδικευμένους ελεγκτές. Η ιδιαιτερότητα της Σαουδικής Αραβίας είναι πως οι ελεγκτές παράσχουν και συμβουλές/προτάσεις βελτίωσης του δημοσίου τομέα (Alzeban & Gwilliam, 2014; Sawan, 2013). Αυτό ισχύει και στο παράδειγμα της Ελλάδας όπου ο έλεγχος γίνεται από την κυβέρνηση (χωρίς να έχει κομματική διάσταση) και που έμφαση δίνεται στο ανθρώπινο δυναμικό (Chytis et al., 2020; Spanos & Liapis, 2018).

Τέλος, για την Αυστραλία, διαπιστώνεται πως, όπως και στα άλλα ομοσπονδιακά κράτη όπως η Αυστρία και οι ΗΠΑ (Hay & Cordery, 2017; Adhikary & Garseth-Nesbakk, 2016; Rauskala & Saliterer, 2015; Martin, Sanders & Scalan, 2014; Aikins, 2011), το σύστημα και το πλαίσιο εσωτερικού ελέγχου ορίζεται από την κεντρική κυβέρνηση και σε επίπεδο πολιτειών.

Η ιδιαιτερότητα της Αυστραλίας ως μελέτη περίπτωσης είναι πως το πλαίσιο μπορεί να ορίζεται και σε επίπεδο Κοινοπολιτείας (Ghowdhury & Shil, 2019). Όπως και στην Ιταλία, τη Σλοβακία και τη Σαουδική Αραβία, έτσι και στην Αυστραλία εφαρμόζεται η φιλοσοφία του ΝΔΜ (Chowdhury & Shil, 2019; Adhikari & Garseth-Nesbakk, 2016; (Alzeban & Gwilliam, 2014; Sawan, 2013).

Συνοπτικά σε μορφή πίνακα:

Πίνακας 1, σύνοψη-σύγκριση κρατών διεθνώς σε σχέση με τον εσωτερικό έλεγχο

	Κράτος/κράτη	Αναφορές	Στόχος εσωτερικού ελέγχου	Πλαίσιο και φορέας	Ειδικά χαρακτηριστικά
	ΗΠΑ	Adhikari & Garseth-Nesbakk, 2016 Aikins, 2011 Hay & Cordery, 2017 Martin, Sanders & Scalan, 2014	Καταπολέμηση απάτης Εξειδίκευση και βελτίωση απόδοσης οργανισμών Αύξηση οικονομικής απόδοσης Συντονισμός δημοσίων οργανισμών Συμμόρφωση με νομοθεσία Περιορισμός δημοσίου χρέους Βελτίωση δεικτών ανάπτυξης Αντιμετώπιση κοινωνικών προβλημάτων Βελτίωση επιπέδου πληροφόρησης πολιτών	COSO (Αποτίμηση αποδοτικότητας, διοίκησης, λογιστικά αποτελέσματα) US Institute of Internal Auditors (εκπαίδευση, κατάρτιση σε σχέση με το ισχύον πλαίσιο, μέθοδοι επιτέλεσης ελέγχου, καταπολέμηση απάτης) US Department of Treasury (απλοποίηση συστήματος εσωτερικού ελέγχου από το 2014, μακροπρόθεσμα προβλήματα και έλεγχος σε επίπεδο κράτους όχι πολιτείας)	Περιοδικότητα Δομημένη διαδικασία Συγκεκριμένη διαδικασία τυποποίησης Πλήρης ενημέρωση δημοσίων οργανισμών Εσωτερικός έλεγχος και σε επίπεδο ομοσπονδιακό και σε επίπεδο πολιτειών
ΕΕ	Ιταλία και Σλοβακία	Adhikari & Garseth-Nesbakk, 2016	Εφαρμογή μεθόδων από τον ιδιωτικό τομέα	-	απουσία συγκεκριμένων μεθόδων για την εσωτερική

					αξιολόγηση
Γαλλία	Adhikari & Garseth-Nesbakk, 2016	Έλεγχος προϋπολογισμού ού δημοσίου τομέα Αύξηση επιπέδων διαφάνειας Αύξηση αξιοπιστίας της δημόσιας διοίκησης	Κεντρική κυβέρνηση	Επένδυση πόρων (1,5 δις ευρώ) στη βελτίωση της διαδικασίας του εσωτερικού ελέγχου	
Αυστρία	Rauskala & Saliterer, 2015	Εστίαση στην απόδοση των δημοσίων οργανισμών Ισότητα των φύλων στο δημόσιο τομέα Διαφάνεια Αποδοτικότητα Εφαρμογή νόμου δικαιοσύνη	3 επίπεδα: ομοσπονδιακό, κρατιδίων, τοπικό	Ομοσπονδιακό σύστημα εσωτερικού ελέγχου Μακρά παράδοση στον εσωτερικό έλεγχο 3 βασικές μέθοδοι εσωτερικού ελέγχου: ανάλυση-κόστους και οφέλους, αξιολόγηση εφαρμογής νομοθεσίας, έλεγχος ισολογισμού	
Βέλγιο	Christiaens & Neyt, 2015	Παρακολούθηση ισολογισμού Έλεγχος βαθμού ικανοποίησης	Ελεγκτικό Συνέδριο (Supreme Audit Institution) Ανεξάρτητοι	Εξαιρετικός βαθμός εξειδίκευσης αρμόδιων οργάνων Τακτικές	

			δεσμεύσεων δημοσίων οργανισμών Έλεγχος αναφορών που υποβάλλονται από τους δημόσιους οργανισμούς	ορκωτοί ελεγκτές (Department for Monitoring Commitments, Inspectorate of Finance, Ομοσπονδιακός Υπουργός Εσωτερικών, εσωτερικές υπηρεσίες ελέγχου)	αναφορές
Ελλάδα	Kyriakidou & Vazakidis, 2020 Polychronidou, et. al., 2020 Chytis, et. al., 2020 Chalevas, et. al., 2021 Spanos & Liapis, 2018	Απόδοση ανθρώπινου δυναμικού και οργανισμού Προστασία της επιχείρησης από μη ορθολογική διαχείριση πόρων Οικονομική εξυγίανση Περιορισμός της κατάχρησης πόρων Αντιμετώπιση κρίσεων Βελτίωση διοίκησης	Λογιστές οι οποίοι κατέχουν οργανικές θέσεις του οργανισμού Επιτροπές εσωτερικού ελέγχου Επιτροπή Διαφάνειας	Προληπτικός έλεγχος προς προστασία του οργανισμού από τη διαφθορά Υποχρεωτική διεξαγωγή ελέγχου σε υπηρεσίες οι οποίες διαχειρίζονται κονδύλια υψηλού όγκου.	

	<p>Ηνωμένο Βασίλειο</p>	<p>Alzeban & Sawan, 2015</p> <p>Caperchione, 2015</p> <p>Thomson, Grubnic & Georgakopoulos, 2014</p> <p>Sarens, Abdolmohammedi & Lenz, 2012</p> <p>Zaman & Sarens, 2013</p>	<p>Απόδοση ανθρώπινου δυναμικού</p> <p>Ικανότητα οργανισμού για υψηλή απόδοση</p> <p>Αξιοπιστία</p> <p>Μείωση στατικότητας της διαδικασίας διοίκησης των δημόσιων οργανισμών</p> <p>Υιοθέτηση αλλαγών χωρίς εμπόδια</p> <p>Εξυπηρέτηση συμφερόντων δημοσίων οργανισμών</p>	<p>Πριν το BREXIT → θεσμικά όργανα της ΕΕ</p> <p>Financial Reporting Advisory Board</p> <p>UK Corporate Governance Code</p>	<p>Μακρά εμπειρία στον εσωτερικό έλεγχο</p> <p>Πριν το BREXIT σημαντικός ο ρόλος που ασκούσε η ΕΕ</p> <p>Ετήσιοι έλεγχοι</p> <p>Υβριδικό σύστημα ελέγχου-ορκωτοί λογιστές και εσωτερικές αναφορές</p>
	<p>Σαουδική Αραβία</p>	<p>Alzeban & Gwilliam, 2014</p> <p>Sawan, 2013</p>	<p>Εκσυγχρονισμός δημόσιου τομέα</p> <p>Βελτίωση απόδοσης εργαζομένων</p> <p>Σύγκριση στόχων που θέτει η κεντρική κυβέρνηση με τους στόχους που θέτουν οι οργανισμοί ανά τομέα</p>	<p>Εξειδικευμένοι ελεγκτές (2004 και έπειτα)</p>	<p>Περιοδικοί έλεγχοι</p> <p>Εστίαση κατά κύριο λόγο στο πως λειτουργούν οι δημόσιοι οργανισμοί</p> <p>Οι ελεγκτές ασκούν και συμβουλευτικό ρόλο</p> <p>Κατάρτιση όλων των μελών του ανθρώπινου δυναμικού</p>

					στη διαδικασία της αξιολόγησης
	Αυστραλία	Ghowdhury & Shil, 2019	Διοικητικός εκσυγχρονισμός οικονομική αξιολόγηση μεταρρύθμιση δημοσίου τομέα φιλικότητα προς το χρήστη αποτίμηση απόδοσης ανθρώπινου δυναμικού	Είτε από το κράτος, είτε τοπικά ή και σε επίπεδο Κοινοπολιτείας	Εφαρμογή αρχών ΝΔΜ Έλεγχος και σε επίπεδο οργανισμού και σε επίπεδο διοίκησης και για κάθε εργαζόμενο ξεχωριστά

Συμπερασματικά παρατηρείται πως η περίπτωση η Ελλάδα βρίσκεται σημαντικά πίσω από άλλα ευρωπαϊκά και μη κράτη, στον τομέα του εσωτερικού ελέγχου, ιδίως ως προς το πλαίσιο της υποχρεωτικότητας και των μεθόδων διεξαγωγής. Η μη αντιμετώπιση των στοιχείων αυτών προκαλεί μείωση της αποδοτικότητας στον δημόσιο τομέα, και αυξάνει την κατασπατάληση πόρων, καθώς επίσης και το ενδεχόμενο διαφθοράς από συγκεκριμένα κέντρα λήψης αποφάσεων. Αντιθέτως σε χώρες όπως η Βρετανία, και η Σαουδική Αραβία, παρατηρείται πως το πλαίσιο εσωτερικού ελέγχου, διαφέρει σε κομβικά στοιχεία, τα οποία θέτουν το ζήτημα της διαφθοράς στο επίκεντρο της αποστολής των αρχών διεξαγωγής των ελέγχων.

Συμπεράσματα και προτάσεις για μελλοντική έρευνα

Η παρούσα μελέτη εστίασε στο πως ο εσωτερικός έλεγχος εφαρμόζεται και λαμβάνει χώρα στους δημόσιους οργανισμούς. Ειδικά, εξετάζονται οι διαδικασίες, τα πρότυπα και τα μέσα του εσωτερικού ελέγχου, καταρχήν στην Ελλάδα και με έμφαση στον ελληνικό δημόσιο τομέα, αλλά και, επιπροσθέτως, συγκριτικά σε διεθνές επίπεδο.

Αναλυτικά, εξετάζεται το πως ο ευρύτερος δημόσιος τομέας βελτιώνεται μέσω του εσωτερικού ελέγχου και το γιατί από το 2010 και μετά εισήχθησαν, γενικά, αλλαγές στον τρόπο με τον οποίο λειτουργεί ο δημόσιος τομέας. Αφορμή προκύπτει πως ήταν η οικονομική κρίση. Η οικονομική κρίση ώθησε σε μεταρρυθμίσεις την κυβέρνηση γενικά, μέτρο επιβεβλημένο και αναγκαίο για την επίλυση των σημαντικότερων προβλημάτων που αντιμετώπιζαν οι δημόσιοι οργανισμοί στην Ελλάδα.

Όπως και στην Ελλάδα, έτσι και διεθνώς, είναι υποχρέωση του κράτους να διασφαλίζει πως ο έλεγχος γίνεται από ανεξάρτητες αρχές και από άτομα εξειδικευμένα για να ασκούν εσωτερικό έλεγχο. Στόχος είναι το να είναι ο έλεγχος έγκυρος, αξιόπιστος και ακριβής, να γίνεται με ασφάλεια και διαφάνεια και να συνδράμει στη βελτίωση του τρόπου με τον οποίο ασκείται η διοίκηση.

Αναλυτικά, οι ειδικοί στόχοι που προκύπτει πως τίθενται συνολικά, και στην Ελλάδα και σε επίπεδο διεθνές, είναι οι κάτωθι:

- η αύξηση της απόδοσης των δημοσίων οργανισμών
- η συμμόρφωση του τρόπου με τον οποίο λειτουργούν οι δημόσιοι οργανισμοί με την εφαρμοστέα και ισχύουσα νομοθεσία
- η βελτίωση της ποιότητας των παρεχόμενων υπηρεσιών στους πολίτες
- η αντιμετώπιση των προβλημάτων (δομικών, λειτουργικών, οργανωτικών κοκ) στους δημόσιους οργανισμούς
- η αύξηση της αποδοτικότητας του ανθρώπινου δυναμικού
- η καταπολέμηση της διαφθοράς

→ η μείωση του δημόσιου χρέους

→ ο εκσυγχρονισμός της δημόσιας διοίκησης

Βασικός σκοπός της εργασίας αποτελεί η διερεύνηση των υφιστάμενων μεθόδων εσωτερικού ελέγχου στους δημόσιους οργανισμούς, μέσω της εφαρμογής μίας κριτικής επισκόπησης των διαθέσιμων βιβλιογραφικών ερευνών. Στο πλαίσιο αυτό διερευνάται ο ευρύτερος δημόσιος τομέας, με επικέντρωση στις υπηρεσίες Υπουργείων, έναντι των ΟΤΑ, δεδομένης της διαφοροποίησης στην μεταξύ τους σύνθεση (Koutoupis & Pappa, 2018; Batsi & Karamanis, 2019).

Για την βέλτιστη δυνατή κατανόηση και ανάλυση του αντικείμενου μελέτης, η ανάλυση υλοποιείται τόσο με βάση την κριτική επισκόπηση των ελεγκτικών μηχανισμών, όσο και με βάση την συνολική σύγκριση πρακτικών του εξωτερικού. Παράλληλα εξετάζεται ο εκτεταμένος (πλέον) ρόλος της ψηφιακής διακυβέρνησης, στο πλαίσιο του εσωτερικού ελέγχου, ως βασικός καταλύτης για την επιτάχυνση των διαδικασιών και την βελτίωση της οικονομικής αποδοτικότητας των υπηρεσιών.

Βασικός στόχος της εργασίας, αποτελεί η απάντηση των ακόλουθων ερευνητικών ερωτημάτων:

- Ποια η υφιστάμενη κατάσταση των μηχανισμών εσωτερικού ελέγχου του δημόσιου τομέα.
- Ποιο το επίπεδο συμμόρφωσης με τις κατευθυντήριες εξυγίανσης του δημοσίου.
- Ποιος ο ρόλος της ψηφιακής διακυβέρνησης.
- Ποιοι οι τρόποι βελτίωσης της αποδοτικότητας των μηχανισμών εσωτερικού ελέγχου.

Επίσης, βιβλιογραφικά προκύπτει πως σε περιόδους κρίσεων τα κράτη διεθνώς και, επιπλέον, και η Ελλάδα, εφαρμόζουν μεθόδους για τη μεταρρύθμιση και το μετασχηματισμό της δημόσιας διοίκησης. Το συμπέρασμα αυτό προκύπτει και με βάση το παράδειγμα της οικονομικής κρίσης και με βάση το παράδειγμα της υγειονομικής κρίσης.

Ο έλεγχος, σε σχέση με τη διαχείριση και την αντιμετώπιση κρίσεων, διαπιστώνεται πως συνδράμει και στο να υπάρξει μια παρακολούθηση του εάν οι οργανισμοί του δημοσίου εφαρμόζουν τη νομοθεσία και διαχειρίζονται με κατάλληλο τρόπο τον προϋπολογισμό τους αλλά και του να προταθούν βελτιώσεις. Ως εξειδικευμένοι επαγγελματίες, οι ορκωτοί λογιστές ελεγκτές, έτσι, αξιοποιούν την εμπειρία που διαθέτουν για να ορίσουν το που βρίσκεται ο οργανισμός σε σχέση με άλλους οργανισμούς και τους ειδικούς στόχους που τέθηκαν για την απόδοσή του.

Το κράτος, οφείλει να επιβάλει, με τη σειρά του, ένα σύστημα ελέγχου που να είναι κατάλληλο για το δημόσιο τομέα. Τα εργαλεία και οι μέθοδοι άσκησης εσωτερικού ελέγχου είναι προσαρμοσμένα στα πρότυπα της ΕΕ και, ανεξάρτητα με το ποιο είναι το κυβερνών κόμμα, επικεντρώνονται στον πολίτη και την κοινωνία. Αυτό σημαίνει πως ο εσωτερικός έλεγχος θα έχει μακροπρόθεσμο στόχο τη βελτίωση των κοινωνικών δικτύων, την προστασία των συμφερόντων των πολιτών και την παροχή ποιοτικών υπηρεσιών σε κάθε λήπτη.

Στην Ελλάδα, ο νόμος και το πλαίσιο εσωτερικού ελέγχου βελτιώθηκαν, ενισχύθηκαν, εκσυγχρονίστηκαν και μεταρρυθμίστηκαν παράλληλα με τα συστήματα αξιολόγησης στο δημόσιο. Ωστόσο, την αξιολόγηση στο δημόσιο τομέα την πραγματοποιούν οι προϊστάμενοι ενώ, τον εσωτερικό έλεγχο, οι ορκωτοί λογιστές. Σε πολλά συστήματα, όμως, όπως το Ηνωμένο Βασίλειο και η Αυστρία, διαπιστώνεται πως οι δύο έλεγχοι δεν είναι ανεξάρτητοι – αντίθετα, το σύστημα είναι υβριδικό δηλαδή τα αποτελέσματα της αξιολόγησης (αναφορές) συνεξετάζονται με τα αποτελέσματα του εσωτερικού ελέγχου. Με τον τρόπο αυτό, επιτρέπεται η σφαιρική αποτίμηση (360 μοιρών) του δημοσίου τομέα, του τρόπου με τον οποίο ασκείται η διοίκηση και της ποιότητας των παρεχόμενων υπηρεσιών.

Επίσης, στην παρούσα μελέτη και με έμφαση στην ελληνική περίπτωση, ασκήθηκε κριτική στους περιορισμούς και τα «λάθη» του εσωτερικού ελέγχου που παρατηρούνταν πριν την οικονομική κρίση. Αυτά είναι τα κάτωθι:

→ μέχρι και το 2012, ο έλεγχος δεν ήταν συστηματικός

→ η αξιολόγηση των δημόσιων υπαλλήλων ήταν μια διαδικασία μη θεσμοθετημένη ή τυποποιημένη

→ η εσωτερική αξιολόγηση επικεντρωνόταν στις οικονομικές αναφορές και στη σύγκριση του προϋπολογισμού με τον ισολογισμό

→ υπήρχε έλλειψη προτυποποίησης στο δημόσιο τομέα.

Η έρευνα αυτή, ως εκ τούτου, συνδράμει στο να κατανοηθούν και οι περιορισμοί και οι προοπτικές του εσωτερικού ελέγχου στην Ελλάδα με βάση τα παραδείγματα του εξωτερικού. Το πρώτο βασικό συμπέρασμα είναι πως, σήμερα, δίνεται έμφαση στα πρότυπα και τις διαδικασίες, αλλά δεν διαπιστώθηκε το αν αυτό συνεπάγεται την εκπαίδευση, κατάρτιση, επιμόρφωση και παρακίνηση των εργαζόμενων στο δημόσιο τομέα για να κατανοήσουν τη σημασία και την αναγκαιότητα του εσωτερικού ελέγχου. Αυτό φαίνεται πως έχει γίνει στην Αυστρία, το Ηνωμένο Βασίλειο και τη Σαουδική Αραβία, όπου ο εργαζόμενος είναι στο επίκεντρο.

Έπειτα, το δεύτερο κύριο συμπέρασμα είναι πως στην Ελλάδα υπάρχουν προοπτικές υβριδικού ελέγχου όπως γίνεται στο Ηνωμένο Βασίλειο. Αυτό συμβαίνει διότι διαπιστώνεται με βάση την κριτική βιβλιογραφική ανασκόπηση πως υπάρχει εσωτερικός και εξωτερικός έλεγχος στην Ελλάδα καθώς και αξιολόγηση. Οι αναφορές αυτές θα πρέπει να «συντίθενται» για να είναι ο έλεγχος πληρέστερος. Αυτό θα συνδράμει στο να περιοριστούν τα προβλήματα που προκύπτουν λόγω του γεγονότος πως ο εσωτερικός έλεγχος δεν λαμβάνει υπόψη ποιοτικά δεδομένα ή τις ιδιαιτερότητες των οργανισμών.

Έπειτα, τρίτον, σε σχέση με τον τρόπο διεξαγωγής, θα πρέπει να υπάρχει περαιτέρω ενίσχυση της διαδικασίας των προκαταρκτικών, ενδιάμεσων και τελικών ελέγχων. Το Υπουργείο Οικονομικών έχει ήδη εφαρμόσει διατάξεις για την ενθάρρυνση της εν λόγω διαδικασίας, ωστόσο, υπάρχουν προοπτικές για περαιτέρω βελτιώσεις και μεταρρυθμίσεις του τρόπου με τον οποίο λειτουργεί ο δημόσιος τομέας και ασκείται ο εσωτερικός έλεγχος στη χώρα.

Βιβλιογραφία

Ξενόγλωσσα περιοδικά

- Adhikari, P., & Gårseth-Nesbakk, L. (2016, June). Implementing public sector accruals in OECD member states: Major issues and challenges. In *Accounting Forum* (Vol. 40, No. 2, pp. 125-142). No longer published by Elsevier.
- Aikins, S. (2011). An examination of government internal audits' role in improving financial performance. *Public Finance and Management*, 11(4), 306-337.
- 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*, 23(2), 74-86.
- Alzeban, A., & Sawan, N. (2015). The impact of audit committee characteristics on the implementation of internal audit recommendations. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 24, 61-71.
- Anuradha, M., Li, B., Bhawana, A., Rakesh, S., & Vijay, R. (2022). Micromanagement During Clinical Supervision: Solutions to the Challenges. *Cureus*, 14(3).
- Batalden, M., Batalden, P., Margolis, P., Seid, M., Armstrong, G., Opipari-Arrigan, L., & Hartung, H. (2016). Coproduction of healthcare service. *BMJ quality & safety*, 25(7), 509-517. Doi: <https://qualitysafety.bmj.com/content/25/7/509.short>.
- Brodkin, E. Z. (2011). Policy work: Street-level organizations under new managerialism. *Journal of Public Administration Research and Theory*, 21(suppl_2), 253-277. Doi: https://academic.oup.com/jpart/article-abstract/21/suppl_2/i253/1011783.
- Capler, J. (2021). Death by Authoritative Leadership and Micro-management. In *When Leadership Fails: Individual, Group and Organizational Lessons from the Worst Workplace Experiences*. Emerald Publishing Limited.

- Chalevas, C., Giannopoulos, P., Koutoupis, A., & Samara, A. (2021). Evaluating the role and effectiveness of the audit committee on the quality of financial reporting: evidence from Greek PIEs. *International Journal of Banking, Accounting and Finance*, 12(4), 368-388.
- Chowdhury, A., & Shil, N. C. (2019). Influence of new public management philosophy on risk management, fraud and corruption control and internal audit: evidence from an Australian public sector organization. *Accounting and Management Information Systems*, 18(4), 486-508.
- Ghafran, C., & O'Sullivan, N. (2017). The impact of audit committee expertise on audit quality: Evidence from UK audit fees. *The British Accounting Review*, 49(6), 578-593. Doi: <https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S0890838917300586>.
- Harrison, T. M., Guerrero, S., Burke, G. B., Cook, M., Cresswell, A., Helbig, N., ... & Pardo, T. (2011, June). Open government and e-government: Democratic challenges from a public value perspective. In *Proceedings of the 12th Annual International Digital Government Research Conference: Digital Government Innovation in Challenging Times* (pp. 245-253). Doi: https://europa-eu-audience.typepad.com/files/dgo2011_opengov.pdf.
- Hassan, A., Nordin, N., & Azamin, A. (2021). The Influence of Organizational Culture and the External and Internal Factors on Performance Measurement System Adoption: A Conceptual Framework. *Asian Journal of Interdisciplinary Research*, 101-110.
- Hay, D., & Cordery, C. (2017). The value of public sector audit: Literature and history. *Journal of Accounting Literature*.
- Irani-Williams, F., Tribble, L., Rutner, P. S., Campbell, C., McKnight, D. H., & Hardgrave, B. C. (2021). Just Let Me Do My Job! Exploring the Impact of Micromanagement on IT Professionals. *ACM SIGMIS Database: the DATABASE for Advances in Information Systems*, 52(3), 77-95.

- Jacks, T., Palvia, P., Schilhavy, R., & Wang, L. (2011). A framework for the impact of IT on organizational performance. *Business Process Management Journal*. Doi: 10.1108/14637151111166213.
- Kounadeas, T., Eriotis, N., Boufounou, P., & Sofia, D. (2022). Analysis of the Factors Affecting Tax Evasion in Greece. *International Journal of Economics & Business Administration (IJEBA)*, 10(1), 140-158.
- Martin, K., Sanders, E., & Scalan, G. (2014). The potential impact of COSO internal control integrated framework revision on internal audit structured SOX work programs. *Research in Accounting Regulation*, 26(1), 110-117.
- Mishra, N., Rajkumar, M., & Mishra, R. (2019). Micromanagement: an employers' perspective. *International Journal of Scientific & Technology Research*, 8(10), 2949-2952.
- Neumann, M., Niessen, A. S. M., & Meijer, R. R. (2021). Implementing evidence-based assessment and selection in organizations: A review and an agenda for future research. *Organizational Psychology Review*, 11(3), 205-239.
- Polychronidou, P., Drogalas, G., & Tampakoudis, I. (2020). Mandatory rotation of audit firms and auditors in Greece. *International Journal of Disclosure and Governance*, 17(2), 141-154.
- Sarens, G., Abdolmohammadi, M. J., & Lenz, R. (2012). Factors associated with the internal audit function's role in corporate governance. *Journal of Applied Accounting Research*.
- Sawan, N. (2013). The role of internal audit function in the public sector context in Saudi Arabia. *African Journal of Business Management*, 7(6), 443-454.
- Sengsri, T., & Elangovan, I. (2018). The domain driven data mining (D3M) Approach for Performance Evaluation in virtual organizations using ICT Social Network Mining & 360 Assessment. *Veridian E-Journal, Silpakorn University (Humanities, Social Sciences and arts)*, 11(5), 207-230.

- Spanos, P., & Liapis, K. (2018). International Accounting Standards, Budgeting and Controlling in Private and Public Sector. *KnE Social Sciences*, 107-130.
- Thomson, I., Grubnic, S., & Georgakopoulos, G. (2014). Exploring accounting-sustainability hybridisation in the UK public sector. *Accounting, Organizations and Society*, 39(6), 453-476.
- Wong, C. A., & Laschinger, H. K. S. (2015). The influence of frontline manager job strain on burnout, commitment and turnover intention: A cross-sectional study. *International journal of nursing studies*, 52(12), 1824-1833. Doi: <https://www.sciencedirect.com/science/article/abs/pii/S0020748915002692>.
- Zaman, M., & Sarens, G. (2013). Informal interactions between audit committees and internal audit functions: Exploratory evidence and directions for future research. *Managerial Auditing Journal*.

Ξενόγλωσσα συγγράμματα

- Caperchione, E. (2015). Standard Setting in the Public Sector: State of the Art. In Brusca, I., Caperchione, E., Cohen, S., & Rossi, F. M. (Eds.). *Public sector accounting and auditing in Europe: The challenge of harmonization* (pp. 1-11). Basingstoke: Palgrave Macmillan.
- Christiaens, J. & Neyt, S. (2015). Public Sector Accounting and Auditing in Belgium. In Brusca, I., Caperchione, E., Cohen, S., & Rossi, F. M. (Eds.). *Public sector accounting and auditing in Europe: The challenge of harmonization* (pp. 27-41). Basingstoke: Palgrave Macmillan.
- Chytis, E., Georgopoulos, I., Tasios, S., & Vrodou, I. (2020). Accounting reform and IPSAS adoption in Greece.
- Cohen, S., Eimicke, W., & Heikkila, T. (2013). *The effective public manager: Achieving success in government organizations*. John Wiley & Sons.
- Kyriakidou, E., & Vazakidis, A. (2020). Financial Crisis and Public Reforms: Moving from Public Administration to Public Management. Cost Allocation and

Performance Information for Decision-making Process in the Public Sector. The Case of the Greek Public Sector under the Greek Crisis. In *HAICTA* (pp. 252-262).

Liebowitz, J., & Beckman, T. (2020). *Knowledge organizations: What every manager should know*. CRC press.

Martínez-Blanco, J., Inaba, A., & Finkbeiner, M. (2016). Life cycle assessment of organizations. In *Special types of life cycle assessment* (pp. 333-394). Springer, Dordrecht.

Novikov, D. (2013). *Theory of control in organizations*. Nova Publishers.

Osterwalder, A., Pigneur, Y., Bernarda, G., & Smith, A. (2015). *Value proposition design: How to create products and services customers want*. John Wiley & Sons.

Rauskala, I. & Saliterer, I. (2015). Public Sector Accounting and Auditing in Austria. In Brusca, I., Capercione, E., Cohen, S., & Rossi, F. M. (Eds.). *Public sector accounting and auditing in Europe: The challenge of harmonization* (pp. 12-26). Basingstoke: Palgrave Macmillan.

Ελληνόγλωσσα περιοδικά

Σωτηριάδου, Κ. (2010). Αποτελεσματικότητα: Έννοιες, Εμπειρική Διερεύνηση και Εφαρμογές στα Ελληνικά Νοσοκομεία. *Ελληνικό Περιοδικό της Νοσηλευτικής Επιστήμης*. 11(3), 48-55. Doi: http://journal-ene.gr/wp-content/uploads/2010/11/Tomos03_teyxos02gr-dragged2.pdf.

Ελληνόγλωσσα συγγράμματα

- Kotler, P. & Keller, K. L. (2017). *Μάρκετινγκ και Μάνατζμεντ*. (15^η Αμερικανική Έκδοση), επιμ.-μτφ. Γ. Μ. Κλήμης. Αθήνα: Κλειδάριθμος.
- Βασιλείου, Δ., Ηρειώτης, Ν., Μενεξιάδης, Μ. & Μπάλιος, Δ. Π. (2017). *Εσωτερικός Έλεγχος για επιχειρήσεις και οργανισμούς- Ολοκληρωμένη Μελέτη Περίπτωσης*. Αθήνα: Rosili.
- Robbins, S., Coulter, M. & De Cenzo, D. (2017). *Διοίκηση επιχειρήσεων- Αρχές και Εφαρμογές* (2^η Έκδοση), επιμ.-Ν. Π. Ραχανιώτης, Γ. Τσουλάρας, μτφ. Η. Νικολάου. Αθήνα: Κριτική.

Άλλες αναφορές

- Εθνική Αρχή Διαφάνειας, (2021). Το Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου στους φορείς της Γενικής Κυβέρνησης. Ο ρόλος των Μονάδων Εσωτερικού Ελέγχου. Ο Σύμβουλος Ακεραιότητας στην Ελληνική Δημόσια Διοίκηση.
- Μπαμπάτσικου, Ε. (2011). Εσωτερικός έλεγχος και εταιρική διακυβέρνηση: σύγχρονες εξελίξεις και προοπτικές. Πανεπιστήμιο Μακεδονίας- Τμήμα Λογιστικής και Χρηματοοικονομικής. url: <https://dspace.lib.uom.gr/bitstream/2159/14657/6/BampatsikouEuangeliaMsc2011.pdf>.
- Νικολαΐδου, Ε. (2019). Σχετική αποδοτικότητα της τοπικής διακυβέρνησης στην Ελλάδα μετά τη μεταρρύθμιση του Προγράμματος «Καλλικράτης». Εμπειρική διερεύνηση με τη χρήση μη παραμετρικών μεθόδων Περιβάλλοντος Ανάλυσης Δεδομένων (Data Envelopment Analysis-DEA). *Πανεπιστήμιο Πελοποννήσου, ΠΕΛΙΣ*.
- Τζαννάτου, Μ. Α., & Φραντζή, Α. Α. (2015). Η έννοια της ελεγκτικής και ο φορολογικός έλεγχος των επιχειρήσεων. ΤΕΙ Δυτικής Ελλάδος- Σχολή Διοίκησης και Οικονομίας. url: [http://repository.library.teiwest.gr/xmlui/bitstream/handle/123456789/3351/H%](http://repository.library.teiwest.gr/xmlui/bitstream/handle/123456789/3351/H%20)

[20ΕΝΝΟΙΑ%20ΤΗΣ%20ΕΛΕΓΚΤΙΚΗΣ%20ΚΑΙ%20Ο%20ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΣ%20ΕΛΕΓΧΟΣ%20ΤΩΝ%20ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ..pdf?sequence=1&isAllowed=y](#)

Νομοθετικό πλαίσιο

Νόμος 3463/2006. ΦΕΚ Α 114/8.6.2006.

Νόμος 3845/2010. ΦΕΚ Α 65/6.5.2010.

Νόμος 4223/2013 *ΦΕΚ Α 287 31.12.2013.*

Νόμος 4369/2016. *ΦΕΚ Α' 33/27.2.2016.*

Νόμος 4533/2018. *ΦΕΚ Α 75 27.4.2018.*

Νόμος 4807/2021. *ΦΕΚ Α 96/11.06.2021.*

Νόμος 4795/2021. *ΦΕΚ Α 62/17.4.2021.*