



ΣΧΟΛΗ ΕΠΙΣΤΗΜΩΝ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ
ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΚΑΙ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ
ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΩΝ ΣΠΟΥΔΩΝ ΣΤΗΝ ΕΦΑΡΜΟΣΜΕΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ
ΚΑΙ ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ

Διπλωματική Εργασία

ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ
ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΩΝ ΔΗΜΟΣΙΟΥ ΤΟΜΕΑ

του
ΠΑΝΑΓΙΩΤΗ ΑΝΤΩΝΟΠΟΥΛΟΥ

Υποβλήθηκε ως απαιτούμενο για την απόκτηση του Μεταπτυχιακού Διπλώματος στην
Εφαρμοσμένη Λογιστική και Ελεγκτική

ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗ 2019

Αφιερώνεται στην οικογένεια μου,

την σύζυγο μου, για την υπομονή και την δύναμη της να υποστηρίζει κάθε μου προσπάθεια,

τα παιδιά μου, για τις στιγμές που έλλειψα.

Επίσης το αφιερώνω σε κάθε νέο συνεργάτη Οικονομικό Επιθεωρητή – Εσωτερικό Ελεγκτή

με την ευχή να ασκήσει το επάγγελμα μας με σύνεση, αξιοπρέπεια και ειλικρίνεια.

Θα ήθελα να εκφράσω τις ευχαριστίες μου στον επιβλέποντα καθηγητή κ. Νεγκάκη Ι. Χρήστο για την άψογη συνεργασία την πολύτιμη βοήθειά και την οραματική του καθοδήγηση καθ' όλη τη διάρκεια αυτής της προσπάθειας.

Ευχαριστίες οφείλω να εκφράσω σε όλους τους καθηγητές του ΜΠΣ «Εφαρμοσμένη Λογιστική και Ελεγκτική» ο οποίοι με προθυμία μας οδήγησαν στο επιθυμητό αποτέλεσμα.

Τους συνεργάτες μου στην Υπηρεσία Εσωτερικών Υποθέσεων του ΥΠΕΘΑ, ευχαριστώ για την συνδρομή τους στα συνεχή ταξίδια και την υποστήριξη για να μπορέσω να παραβρεθώ σε όλες τις διαλέξεις.

Τέλος, θα ήθελα να ευχαριστήσω τους δικούς μου ανθρώπους για τη συμπαράσταση, υπομονή, κατανόηση και στήριξη που μου προσέφεραν το χρονικό διάστημα εκπόνησης της τελικής μου εργασίας.

Περίληψη

Ο Εσωτερικός έλεγχος είναι το νέο μεγάλο στοίχημα για την Ελληνική Δημοσία Διοίκηση. Σε μια οικονομία η οποία εξέρχεται από κρίση, με έλλειψη πόρων και ανάγκη για βέλτιστη χρήση κάθε λειτουργικού της τομέα, ο δομημένος εσωτερικός έλεγχος και οι ωφέλειες του αποτελούν μονόδρομο. Όχι πως δεν υπήρχε μέχρι σήμερα. Εφαρμοζόταν όμως αποσπασματικά, μυωπικά, πρωτόγονα. Η σχεδόν αστυνομικού τύπου εφαρμογή δημιουργούσε μια ενοχική στάση απέναντι του και από τους ελεγκτές και από τους υπόλοιπους εργαζόμενους.

Όμως η πεποίθηση για τον Εσωτερικό έλεγχο πρέπει να αλλάξει. Πρέπει η Δημοσία διοίκηση από τον τελευταίο υπάλληλο μέχρι τους κυβερνώντες να καταλάβουν την αξία του εσωτερικού ελέγχου ως «μια ανεξάρτητη και αντικειμενική διαβεβαιωτική και συμβουλευτική δραστηριότητα, σχεδιασμένη να προσθέτει αξία και να βελτιώνει τις λειτουργίες ενός οργανισμού». Μια υπηρεσία που βοηθάει τον οργανισμό να επιτύχει τους αντικειμενικούς σκοπούς του, υιοθετώντας μία συστηματική, επαγγελματική προσέγγιση στην αξιολόγηση και βελτίωση της αποτελεσματικότητας των διαδικασιών διαχείρισης κινδύνων, των συστημάτων εσωτερικού ελέγχου και εταιρικής διακυβέρνησης.

Με την εργασία που ακολουθεί προσπαθούμε να καταγράψουμε την αξία του εσωτερικού ελέγχου μέσω της αναφοράς του στην διεθνή βιβλιογραφία για το πώς αυτός τοποθετείται και ποιοι παράγοντες τον επηρεάζουν. Αναφερόμαστε επίσης στο σύνολο της ελεγκτικής επιστήμης η οποία αποτελεί το υπόβαθρο εφαρμογής του εσωτερικού ελέγχου και στα ειδικά εκείνα χαρακτηριστικά που συμβάλουν στην πραγμάτωση του. Στη συνέχεια αναφερόμαστε στον δημόσιο τομέα και τον τρόπο με τον οποίο ο εσωτερικός έλεγχος δύναται να ενσωματωματωθεί παραγωγικά στις λειτουργίες του, παράγοντας ωφέλιμα αποτελέσματα για την κοινωνική συνοχή και ευημερία.

Ολοκληρώνοντας αναλύουμε τον είδη εφαρμοζόμενο εσωτερικό έλεγχο στο Δημόσιο Τομέα, περιγράφοντας την δομή, οργάνωση και εξέλιξη του σε ένα φορέα της Κεντρικής Κυβέρνησης όπως το Υπουργείο Εθνικής Άμυνας, ένα κρατικό μη κερδοσκοπικό μηχανισμό, σιγουρά με ιδιαιτερότητες αλλά και με βαθιά ιστορία στο χώρο του ελέγχου και της λογοδοσίας.

Τα αποτελέσματα πολλά αλλά θετικά. Το ίδιο και οι εκκρεμείς αναζητήσεις. Ελπίζουμε οι μελετητές του μέλλοντος να αδράξουν την ευκαιρία για περαιτέρω διεύρυνση

και μετεξέλιξη του εσωτερικού ελέγχου ελπίζοντας στην αφομοίωση του από τα σύγχρονα διοικητικά συστήματα.

Λέξεις κλειδιά: Εσωτερικός Έλεγχος, Δημόσια Διοίκηση, Οικονομική Επιθεώρηση, Ελεγκτής.

Abstract

Internal control is the new big bet for the Greek Public Administration. In a crisis-ridden economy, with scarce resources and the need for optimal use of every operating sector, structured internal control and its benefits are one way. Not that it didn't exist until today. However, it was applied to fragmentary, myopic, primitive. The quasi-police application created a culpable attitude towards it by both the auditors and other employees.

But the belief in Internal Audit has to change. Public administration, from the last employee to the governors must understand the value of internal control as "an independent and objective reassurance and consulting activity designed to add value and improve the functions of an organization". A service that helps the organization achieve its objectives by adopting a systematic, professional approach to evaluating and improving the effectiveness of risk management processes, internal control systems, and corporate governance.

In the following work we try to capture the value of internal control by referring to the international literature on how it is placed and what factors influence it. We also refer to the whole of the audit science which is the background to the implementation of internal audit and to the specific features that contribute to its implementation. We are referring to the public sector and how internal control can be productively integrated into its functions, producing beneficial results for social cohesion and prosperity.

Concluding, we analyze the types of internal control applied in the Public Sector, describing its structure, organization and evolution into a central government body such as the Ministry of National Defense, a non-profit organization, certainly with particularities and deep history in the area of control and accountability.

The results are many but positive. So are the pending quests. We hope that future researchers will seize the opportunity to further expand and transform internal control, hoping that they will be absorbed by modern management systems.

Keywords: Internal Audit, Public Administration, Financial Audit, Auditor.

Πίνακας Περιεχομένων

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1 ^ο - ΕΙΣΑΓΩΓΗ.....	1
1.1. Αντικείμενο Διπλωματικής Εργασίας	2
1.2. Σκοπός της Διπλωματικής εργασίας.....	2
1.3. Δομή της Διπλωματικής εργασίας.....	3
1.4. Συνεισφορά στην Βιβλιογραφία	4
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2 ^ο - ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΚΗ ΕΠΙΣΚΟΠΗΣΗ	5
2.1. Εισαγωγή	5
2.2. Ο Μετασχηματισμός του Εσωτερικού Ελέγχου στον Δημόσιο Τομέα.....	5
2.3. Ο Εσωτερικός Έλεγχος στο Δημόσιο ως Ρεαλιστικός Ωφελιμισμός.....	9
2.4. Αναπτυσσόμενες Οικονομίες και Δημόσιος Εσωτερικός Έλεγχος.....	12
2.5. Σύγχρονη Θεώρηση και Κοινωνικό Υπόβαθρο	15
2.6. Σύνοψη	16
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3 ^ο - ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ ΚΑΙ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΣ ΈΛΕΓΧΟΣ.....	18
3.1. Εισαγωγή	18
3.2. Ορισμός και Έννοια της Ελεγκτικής Επιστήμης.....	18
3.3. Μορφές ελέγχου	19
3.4. Διάκριση (Διασαφήνιση) της εννοίας «Εσωτερικός Έλεγχος».....	20
3.5. Εσωτερικός Έλεγχος	21
3.6. Σκοπός - Στόχοι - Αναγκαιότητα.....	22
3.7. Είδη Εσωτερικού Ελέγχου.....	23
3.8. Κώδικας Ηθικής και Διεθνή Πρότυπα για την Επαγγελματική Εφαρμογή του Εσωτερικού Ελέγχου	25
3.9. Λειτουργική Διαμόρφωση του Εσωτερικού Ελέγχου	30
3.10. Διαδικασία Εσωτερικού Ελέγχου	32
3.11. Υλικό Διαβεβαίωσης και Διακρίβωσης του ελέγχου.....	34
3.12. Ελεγκτική Γνώμη	35
3.13. Σύνοψη.....	37
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4 ^ο - Ο ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ ΣΤΟ ΠΛΑΙΣΙΟ ΤΟΥ ΔΗΜΟΣΙΟΥ ΤΟΜΕΑ	38
4.1. Εισαγωγή	38
4.2. Έλεγχος στον Δημόσιο Τομέα.....	38

4.3.	Διαφθορά και κακοδιοίκηση στη Δημόσια Διοίκηση	41
4.4	Μοντέλο τριών Γραμμών Άμυνας στο Δημόσιο	42
4.5	Μοντέλο Ικανοτήτων Εσωτερικού Ελέγχου ΙΑ-CM για τον Δημόσιο Τομέα	45
4.6.	Ελληνική Δημόσια Διοίκηση.....	49
4.7	Σύστημα ελέγχου στην Ελληνική Δημόσια Διοίκηση.....	53
4.8.	Χαρτογράφηση Ελεγκτικών Φορέων	57
4.9.	Σύνοψη	58
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5° - ΤΟ ΣΥΣΤΗΜΑ ΤΟΥ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ ΤΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΩΝ ΠΟΛΙΤΙΚΩΝ ΑΣΦΑΛΕΙΑΣ ΚΑΙ ΑΜΥΝΑΣ		59
5.1.	Εισαγωγή	59
5.2.	Παρουσίαση και Λειτουργία του Υπουργείου Εθνικής Άμυνας.....	59
5.3.	Οικονομική Μέριμνα και Λογιστικό ΕΔ	62
5.4.	Ο Έλεγχος στο Υπουργείο Εθνικής Άμυνας	64
5.5.	Οργάνωση – Στελέχωση Εσωτερικού Ελέγχου.....	71
5.6.	Το μοντέλο τριών γραμμών Άμυνας στις ΕΔ.....	72
5.7	Κύκλοι δραστηριότητας εσωτερικού ελέγχου.....	76
5.8.	Προσόντα του Εσωτερικού Ελεγκτή – Εκπαίδευση	80
5.9.	Ευαισθητοποίηση Επιχειρησιακού Συνόλου	82
5.10.	Σύνοψη.....	84
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6° - ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ ΚΑΙ ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ.....		86
6.1.	Συμπεράσματα.....	86
6.2.	Προτάσεις.....	87
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ.....		89
1.	Βιβλιογραφικές Παραπομπές.....	89
2.	Νομοθεσία.....	94
3.	Κανονισμοί.....	95
4.	Πρόσθετη Βιβλιογραφία.....	96
ΠΑΡΑΤΗΜΑΤΑ.....		98
«Α» - Χαρτογράφηση Δικαστικών, Ελεγκτικών, Διοικητικών, Ανεξάρτητων Και Εποπτικών Αρχών Και Υπηρεσιών, Και Οργάνων/Σωμάτων/Υπηρεσιών Επιθεώρησης, Που Συμμετέχουν Στο Δίκτυο Των Φορέων Καταπολέμησης Της Διαφθοράς.....		98
«Β» Πίνακας Συντμήσεων και Συντομογραφιών.....		106

Κατάλογος των πινάκων

Πίνακας 1 - Η οργάνωση του συστήματος εσωτερικού ελέγχου / εσωτερικού ελέγχου και το πεδίο εφαρμογής στον δημόσιο τομέα στις χώρες της Ευρωπαϊκής Ένωσης (ΕΕ)	7
Πίνακας 2 – Διάκριση ελέγχων	19
Πίνακας 3 – Αρχές και Κανόνες Συμπεριφοράς Εσωτερικού Ελέγχου	26
Πίνακας 4 – Πρότυπα Εσωτερικού Ελέγχου.....	29
Πίνακας 5 – Έκφραση Γνώμης	36
Πίνακας 6 – Βασικούς Τομείς Διαχείρισης (Key Process Areas - KPAs) (ΠΑ,2017).....	48

Κατάλογος των διαγραμμάτων

Διάγραμμα 1 – Μοντέλο Τριών Γραμμών Άμυνας για την Ελληνική Δημόσια Διοίκηση.....	43
Διάγραμμα 2 – Οργανωτικές λειτουργίες	45
Διάγραμμα 3 – Μοντέλο IA-CM (Internal Audit – Capability Model)	46
Διάγραμμα 4 – Κρατική Οργάνωση.....	51
Διάγραμμα 5 – Δομή Διοίκησης Υπουργείου Εθνικής Άμυνας.....	60
Διάγραμμα 6 – Οικονομική Οργάνωση Τυπικής Μονάδας ΕΔ	66
Διάγραμμα 7 – Σύστημα Ελέγχου Υπουργείου Εθνικής Άμυνας	75
Διάγραμμα 8 – Λειτουργίες Εσωτερικού Ελέγχου Μισθοδοσίας (Νεγκάκης και Ταχυνάκης, 2018).....	80
Διάγραμμα 9 – Διαστρωμάτωση Ικανοτήτων Προσωπικού Εσωτερικού Ελέγχου	81
Διάγραμμα 10 – Διασπορά Προγράμματος NATO-BI	83

Κάθε ζωντανός οργανισμός, κάθε μηχανή, είναι προικισμένη είτε από τη φύση, είτε από την κατασκευαστή τους, από ρυθμιστικές διευθετήσεις, προοριζόμενες να πειθαρχούν τις κινήσεις του και να συγκρατούν τη συνοχή της δομής του. Υπό ομαλό καθεστώς πορείας ή καλής υγείας, ο αντανακλαστικός χαρακτήρας των οργάνων τούτων εγγυάται την ασφάλεια της πορείας και προφυλάσσει το σύνολο από περιπέτειες, υπό τον όρο, ότι από καιρό σε καιρό μία ενσυνείδητη παρέμβαση θα επιβεβαιώνει την καλή τους λειτουργία. Στις επιχειρήσεις, όπως και στους ζωντανούς οργανισμούς, η χρήση γεννά τη φθορά και η διάρκεια το γήρας. Προς τούτοις, οι γενικά λεπτοί αυτοί ρυθμιστικοί μηχανισμοί υπόκεινται και αυτοί σε φθορά ή στο γήρας, για αυτό και επιβάλλονται περιοδικές επαληθεύσεις εις το παρασκευαστήριο ή το εργαστήριο, μέσω ενός αξιόπιστου συστήματος που δεν είναι τίποτε άλλο από τον Εσωτερικό Έλεγχο (Internal Audit).

Pierre Cosso, Ο Εσωτερικός Έλεγχος των Επιχειρήσεων,
Εγκυκλοπαίδεια της Επιχειρήσεως νούμερο 31
Εκδόσεις Πάμισος, Αθήνα 1978.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1^ο - ΕΙΣΑΓΩΓΗ

1.1. Αντικείμενο Διπλωματικής Εργασίας

Ο εσωτερικός έλεγχος ως ανεξάρτητη επιχειρησιακή λειτουργία παροχής συμβουλευτικού έργου και εξασφάλισης προστιθέμενης αξίας, αξιολογώντας μέσω παραδεδεγμένης μεθοδολογίας τα προβλήματα διαχείρισης κινδύνων (risk management), είναι γνωστός και ανθεί στον ιδιωτικό τομέα επί μακρό χρονικό διάστημα. Σε αντίθεση ο δημόσιος τομέας της χώρας μόνο τα τελευταία χρόνια προσπαθεί να προσαρμοστεί στην σύγχρονη αυτή μορφή λειτουργίας, κυρίως μέσω νομοθετικών παρεμβάσεων υπό την συνδρομή διεθνών φορέων όπως ο ΟΟΣΑ.

Η υστέρηση αυτή δίνει το έναυσμα για την ανάπτυξη της παρούσας εργασίας, αντικείμενο της οποίας είναι η μελέτη του εσωτερικού ελέγχου στο Ελληνικό Δημόσιο και παρουσίαση ενός μοντέλου Εσωτερικού Ελέγχου με την χρήση ποιοτικής ερευνάς. Ως αντικείμενο της ποιοτικής ερευνάς (μελέτη περίπτωσης) είναι το σύστημα του εσωτερικού ελέγχου των οικονομικών λειτουργιών πολιτικών ασφαλείας και άμυνας του Υπουργείου Εθνικής Άμυνας (ΥΠΕΘΑ). Η ερευνά στηρίχθηκε σε ανοικτές (μη διαβαθμισμένες) πηγές παρέχοντας την πιο πρόσφατη δυνατή πληροφόρηση ενσωματώνοντας πρόσφατα νομοθετήματα όπως ο ν. 4622/19 για το επιτελικό κράτος και ο ν. 4494/17 για την δημιουργία σώματος Οικονομικών Επιθεωρητών και Υπηρεσίας Εσωτερικών Υποθέσεων στο ΥΠΕΘΑ.

1.2. Σκοπός της Διπλωματικής εργασίας

Κυρίως σκοπός της εργασίας είναι η μελέτη και παρουσίαση του εσωτερικού ελέγχου στο Ελληνικό Δημόσιο με πλατφόρμα αναφοράς το σύστημα εσωτερικού ελέγχου των οικονομικών λειτουργιών πολιτικών ασφαλείας και άμυνας του Υπουργείου Εθνικής Άμυνας (ΥΠΕΘΑ). Επιπρόσθετα γίνεται μια συγκριτική αναφορά των υπάρχοντος συστήματος εσωτερικού ελέγχου με την διεθνή πρακτική, για την αναγνώριση συγκλίσεων ή αποκλίσεων προς επαναπροσδιορισμό του ελέγχου με την εφαρμογή βέλτιστων πρακτικών.

Επιδιώκεται η ανάδειξη των ωφελειών του εσωτερικού ελέγχου στη δημοσία διοίκηση καθώς και η αναφορά σε όλα τα οργανωτικά χαρακτηριστικά που απαιτούνται για την έκφραση της αξίας του εσωτερικού ελέγχου, προσδίδοντας τις βασικές διαστάσεις για την εδραίωση του ως μια ανεξάρτητη, αντικειμενική, διασφαλιστική και συμβουλευτική δραστηριότητα, σχεδιασμένη να προσθέτει αξία και να βελτιώνει τις λειτουργίες ενός οργανισμού.

1.3. Δομή της Διπλωματικής εργασίας

Την εργασία συνθέτουν έξι κεφάλαια. Το πρώτο κεφάλαιο είναι εισαγωγικό και αναφέρεται στο σκοπό, τη δομή της εργασίας και στη συνεισφορά της στη βιβλιογραφία.

Το δεύτερο κεφάλαιο αποτελεί την βιβλιογραφική επισκόπηση και αναφέρεται σε έρευνες που έχουν πραγματοποιηθεί διεθνώς για την εφαρμογή του εσωτερικού ελέγχου στο δημόσιο τομέα.

Στο τρίτο κεφάλαιο αναπτύσσονται βασικές έννοιες της ελεγκτικής επιστήμης και του εσωτερικού ελέγχου. Ειδικότερα, γίνεται αναφορά στα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου, στα Διεθνή Πρότυπα για την Επαγγελματική Εφαρμογή του Εσωτερικού Ελέγχου, στον Κώδικα Ηθικής και καταγράφονται επιγραμματικά όλα τα απαραίτητα στοιχεία και διαδικασίες για την απόδοση του τελικού αποτελέσματος του ελέγχου.

Στο τέταρτο κεφάλαιο γίνεται μια περιγραφή του εσωτερικού ελέγχου στο Δημόσιο τομέα με τα στοιχεία που τον συνθέτουν, από το επίπεδο των επιδιώξεων αλλά και των απειλών, της αντιστοίχισης των διεθνών πρακτικών, το νομικό πλαίσιο εφαρμογής και την καταγραφή των φορέων ελέγχου.

Στο πέμπτο κεφάλαιο παρουσιάζεται η ισχύουσα μορφή και οι δομές εσωτερικού ελέγχου στο ΥΠΕΘΑ, ένα ιδιαίτερο μόνρφωμα κρατικής διοίκησης με ειδικό οικονομικό σύστημα στις παρυφές του Δημοσίου Λογιστικού. Ταυτόχρονα παρουσιάζεται ο συνδυασμός των υφιστάμενου πλαισίου και η δυνατότητα προσαρμογής του στις σύγχρονες διεθνείς αρχές και πρακτικές. Ολοκληρώνεται με την παρουσίαση του πραγματικού πολλαπλασιαστική ισχύος του ελέγχου τον ελεγκτή καθώς και την συμπεριφορική μεταβολή του ελεγκτικού περιβάλλοντος.

Τέλος στο έκτο κεφάλαιο, παρουσιάζονται τα συμπεράσματα της εργασίας και προτάσεις για περεταίρω έρευνα στο αντικείμενο.

1.4. Συνεισφορά στην Βιβλιογραφία

Οι περισσότερες μελέτες για το Δημόσιο τομέα αφορούν δημόσιες εταιρίες, νοσοκομεία, την τοπική αυτοδιοίκηση και γενικά μεμονωμένους κρατικούς φορείς στους οποίους η έννοια του ελέγχου είτε είναι πρόσφατα θεσμοθετημένη ή διαφέρει από την κοινή δημοσιολογιστική πρακτική. Στο πλαίσιο του ΥΠΕΘΑ όπου ο έλεγχος ή η οικονομική επιθεώρηση προϋπάρχουν από το 1914 και διαρκώς αναμορφώνονται, η ανάδειξη ενός σφικτά διαμορφωμένου συστήματος οικονομικής λειτουργίας μπορεί να προβάλλει πτυχές ικανές να κατευθύνουν ένα νέο μοντέλο εταιρικής διακυβέρνησης και λογοδοσίας και για τα άλλα μέλη τις Γενικής Κυβέρνησης.

Η παρούσα εργασία με την καταγραφή της δομής και της λειτουργίας του εσωτερικού ελέγχου ενός Δημοσίου οργανισμού, που υπάγεται στην Κεντρική Κυβέρνηση, συμβάλει στην περιορισμένη έρευνα που έχει πραγματοποιηθεί στο συγκεκριμένο χώρο. Ταυτόχρονα ανοίγει κανάλια διαλόγου για την βελτιστοποίηση του ήδη υπάρχοντος ελεγκτικού πλαισίου, τον εκμοντερνισμό του ή ακόμα και την αντικατάσταση του με νέες βέλτιστες πρακτικές στηριζόμενες και σε επαγγελματικές λειτουργίες του ιδιωτικού χώρου, όπως η διαχείριση κίνδυνου, η στατιστική δειγματοληψία και η πλήρης εφαρμογή του μοντέλου των τριών γραμμών άμυνας.

Στο πλαίσιο της δημόσιας διοίκησης, οι μηχανισμοί εσωτερικού ελέγχου αποτελούν σημαντικό εργαλείο βελτίωσης της λειτουργίας των δημόσιων οργανισμών και επίτευξης των δημοσιονομικών στόχων. Για την ενσωμάτωση των λειτουργιών ενός συστήματος εσωτερικού ελέγχου στις καθημερινές πρακτικές των δημόσιων οργανισμών, η ιδιοκτησία της προσπάθειας και το όλο εγχείρημα δεν μπορεί παρά να στηριχθεί στο σύνολο της ελληνικής δημόσιας διοίκησης (Μπίνης, 2018).

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2^ο - ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΚΗ ΕΠΙΣΚΟΠΗΣΗ

2.1. Εισαγωγή

Η παγκοσμιοποίηση της οικονομικής δράσης σε συνδυασμό με το σημερινό σύνθετο και συνεχώς μεταβαλλόμενο οικονομικό - κοινωνικό περιβάλλον, υπό το πρίσμα της αλματώδους ανάπτυξης της τεχνολογίας και του έντονου ανταγωνισμού απαιτεί την ύπαρξη συστημάτων ελέγχου τόσο στον ιδιωτικό όσο και στο δημόσιο τομέα της οικονομίας (Καζαντζής, 2006). Καθώς η ακεραιότητα, η διαφάνεια και η λογοδοσία παραμένουν στο κέντρο της χρηστής διακυβέρνησης του δημόσιου τομέα, οι ανάγκες για κατάλληλες επενδύσεις σε συστήματα, δραστηριότητες και μελέτη της αποδοτικότητας αυξάνονται (Australian National Audit Office, 2012) οδηγώντας και την ακαδημαϊκή κοινότητα στη συνεχή διερεύνηση μεθόδων ελέγχου - εσωτερικού και εξωτερικού - και την ανάγκη ανάδειξης του. Στο κεφάλαιο αυτό θα επισκοπήσουμε τη σύγχρονη βιβλιογραφία για τον εσωτερικό έλεγχο, την εφαρμογή και τις διαστάσεις του στο δημόσιο τομέα και παράλληλα τις σύγχρονες πρακτικές του σε συνδυασμό με το περιβάλλον που αναπτύσσεται.

2.2. Ο Μετασχηματισμός του Εσωτερικού Ελέγχου στον Δημόσιο Τομέα

Για μεγάλο χρονικό διάστημα, ο εσωτερικός έλεγχος ήταν μια απλή διοικητική διαδικασία ελέγχου εγγράφων, μέτρησης περιουσιακών στοιχείων και αναφοράς σε παρελθόντα γεγονότα σε διάφορα είδη διαχείρισης. Όμως η δημοκρατία απαιτεί από την κυβέρνηση να λογοδοτεί στη χρήση του δημόσιου χρήματος και στην παροχή αποτελεσματικής, αποδοτικής και οικονομικής παροχής υπηρεσιών (Nordin Van Gansberghe, 2005). Πολλοί διεθνείς κρατικοί και διακρατικοί φορείς όπως η Παγκόσμια Τράπεζα ανέπτυξαν διερευνητικές πρωτοβουλίες για την ανάπτυξη του εσωτερικού ελέγχου εντός των κρατικών κυβερνήσεων και των εξαρτημένων οντοτήτων τους.

Στο πλαίσιο φόρουμ για τη δημόσια δαπάνη και τη χρηματοοικονομική λογοδοσία για την Αφρική με αντικείμενο τον εσωτερικό έλεγχο, το τμήμα αναμορφώσεως της Παγκόσμιας Τράπεζας - WBIPR¹ και το Διεθνές Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών, προς εφαρμογή ενός συστήματος ολοκληρωμένων δημοσίων δαπανών και μεταρρυθμίσεων της

¹ World Bank Institute Reform Division

δημοσιονομικής λογοδοσίας για τα υπουργεία οικονομικών, αλλά και τα λοιπά υπουργεία, τις τοπικές κυβερνήσεις, τα ανώτατα όργανα ελέγχου, του κοινοβουλίου, των μέσων μαζικής ενημέρωσης και των οργανώσεων της κοινωνίας των πολιτών, κατέληξε στο συμπέρασμα για σχέδια δράσης όπου:

- Η ανάγκη δημιουργίας πλαισίου διακυβέρνησης για τη στήριξη του αποτελεσματικού εσωτερικού ελέγχου (ένας σημαντικός στόχος για τις επιχειρησιακές ομάδες) είναι να διασφαλιστεί ότι λαμβάνεται πλήρως υπόψη στα αναπτυσσόμενα πλαίσια διακυβέρνησης.
- Εφόσον οι χώρες αναλαμβάνουν μεταρρυθμίσεις στο πλαίσιο της διαχείρισης των δημόσιων οικονομικών, ο Εσωτερικός Έλεγχος πρέπει να ενσωματωθεί πλήρως.
- Η δημιουργία επιτροπών ελέγχου χαρακτηρίστηκε ως βασική απαίτηση διακυβέρνησης.
- Κάθε χώρα χρειάζεται να διαθέτει μια μόνιμη αντιπροσώπευση της Ένωσης Εσωτερικών Ελεγκτών, για να υποστηρίξει την ανάπτυξη του επαγγέλματος στη χώρα. Αφού καθιερωθεί, το γραφείο αυτό πρέπει να είναι πολύ δραστήριο για την προώθηση της επαγγελματισμού του εσωτερικού ελέγχου.
- Η πιστοποίηση και η εκπαίδευση είναι μια κοινή ανάγκη.

Η απλή ύπαρξη του εσωτερικού ελέγχου στην κλασική αρχική του μορφή δεν επαρκεί. Για να γίνει η μετάβαση από την απλή εξασφάλιση της συμμόρφωσης με τους κανόνες και τους κανονισμούς στην πραγματική προσφορά προστιθέμενης αξίας, απαιτούνται κάτι περισσότερο από οργανωτικές αλλαγές. Απαιτείται ουσιαστική μετατόπιση της εργασιακής κουλτούρας. Πέντε είναι οι βασικοί πυλώνες που θεωρούνται κρίσιμοι για την οικοδόμηση μιας αποτελεσματικής λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου στον δημόσιο τομέα: α) αντίληψη και ιδιοκτησία, β) βελτιωμένες διαδικασίες και διακυβέρνηση, γ) νομοθετική υποστήριξη, δ) βελτιωμένα κίνητρα και ε) δέσμευση για αλλαγή. Όμως απολυτή προϋπόθεση για την επιτυχή μεταρρύθμιση του εσωτερικού ελέγχου στον δημόσιο τομέα είναι η ισχυρή, ενεργός υποστήριξη της ηγεσίας για τη βελτίωση της διακυβέρνησης (Deloitte,2011).

Οι σοβαρές μεταρρυθμίσεις που συντελούνται σε υπερκρατικές οντότητες, όπως η Ευρωπαϊκή Ένωση, για την λειτουργία του δημοσίου τομέα οδηγούν σε αλλαγή και ανάπτυξη του πεδίου των εργασιών του εσωτερικού ελέγχου, σε κάθε χώρα μέλους αυτών (πίνακας 1), προκειμένου ο Εσωτερικός Έλεγχος να συμβάλει στη διαφάνεια, τη λογοδοσία

στη χρήση των δημόσιων πόρων, την πρόληψη της κατάχρησης του δημόσιου τομέα και της διαφθοράς. Έτσι

Πίνακας 1 - Η οργάνωση του συστήματος εσωτερικού ελέγχου / εσωτερικού ελέγχου και το πεδίο εφαρμογής στον δημόσιο τομέα στις χώρες της Ευρωπαϊκής Ένωσης (ΕΕ)

Χώρα	Μοντέλο συστήματος εσωτερικού ελέγχου / Καθιέρωση Εσωτερικού Ελέγχου
Αυστρία	Αποδεκτές συνιστώσες της πρόσβασης της Σύστημα Δημόσιου Δημοσιονομικού Ελέγχου στην ΕΕ. Εσωτερικός έλεγχος σε όλα τα υπουργεία, τις κρατικές αυτοδιοικήσεις και το 50% των οργανισμών και των δημόσιων επιχειρήσεων
Βέλγιο	Τα αποδεκτά στοιχεία από την πρόσβαση του Σύστημα Δημόσιου Δημοσιονομικού Ελέγχου στην ΕΕ / Εσωτερικός Έλεγχος εκτελείται σε 22 ιδρύματα εκτελεστικής εξουσίας
Βουλγαρία	Αποκεντρωμένος εσωτερικός έλεγχος. Εγκατεστημένο Σύστημα Δημόσιου Δημοσιονομικού Ελέγχου και Εσωτερικού Ελέγχου μέσα σε αυτό
Γαλλία	Ισχυρή συγκέντρωση του εσωτερικού ελέγχου. Έναρξη της διαδικασίας αποκέντρωσης του εσωτερικού ελέγχου
Γερμανία	Εσωτερικός Έλεγχος οργανωμένος σε όλα τα τμήματα της ομοσπονδιακής διοίκησης
Δανία	Αποκεντρωμένος εσωτερικός έλεγχος. Μέσα σε κάθε υπουργείο εσωτερικός έλεγχος ιδρύθηκε σε όλα τα τμήματα της ομοσπονδιακής διοίκησης
Ελλάδα	Η τάση αποκέντρωσης του Δημόσιου Εσωτερικού Ελέγχου. Κεντρικός Εσωτερικός Έλεγχος για τα υπουργεία και τις περιφέρειες
Εσθονία	Εγκατεστημένο Σύστημα Δημόσιου Δημοσιονομικού Ελέγχου και εσωτερικός έλεγχος μέσα σε αυτό
Ιρλανδία	Αποκεντρωμένος εσωτερικός έλεγχος. Εσωτερικός Έλεγχος που είναι εγκατεστημένος σε όλα τα κυβερνητικά τμήματα και κρατικά όργανα
Ισπανία	Ο κεντρικός εσωτερικός έλεγχος διεξάγεται από το Γενικό Διευθυντικό Στέλεχος της Γενικής διακυβέρνησης της κρατικής διοίκησης
Ιταλία	Τάση αποκέντρωσης, η εκτίμηση των επιπτώσεων γίνεται στο Υπουργείο Οικονομίας και Οικονομικών
Κροατία	Αποκεντρωμένος εσωτερικός έλεγχος. Εγκεκριμένο Σύστημα Δημόσιου Δημοσιονομικού Ελέγχου
Κύπρος	Κεντρικός εσωτερικός έλεγχος. Η ΙΑ είναι υπεύθυνη για την Υπηρεσία Εσωτερικού Ελέγχου (IAS), με επικεφαλής τον Επίτροπο Εσωτερικού Ελέγχου
Λετονία	Αποκεντρωμένος εσωτερικός έλεγχος. Εσωτερικός Έλεγχος που έχει συσταθεί σε υπουργεία και ιδρύματα που είναι άμεσα υπεύθυνοι για τον πρωθυπουργό

Λιθουανία	Αποκεντρωμένος εσωτερικός έλεγχος. Εγκατεστημένο Σύστημα Δημόσιου Δημοσιονομικού Ελέγχου
Χώρα	Μοντέλο συστήματος εσωτερικού ελέγχου / Καθιέρωση Εσωτερικού Ελέγχου
Λουξεμβούργο	Η ισχυρή συγκέντρωση του εσωτερικού ελέγχου. Εσωτερικός Έλεγχος εκτελείται από τη Γενική Επιθεώρηση Οικονομικών
Μάλτα	Ο κεντρικός Εσωτερικός Έλεγχος εκτελείται από το Τμήμα Εσωτερικού Ελέγχου και Διερεύνησης
Μεγάλη Βρετανία	Αποκεντρωμένος εσωτερικός έλεγχος - Εσωτερικός Έλεγχος οργανωμένος σε όλες τις οντότητες
Ολλανδία	Ο Εσωτερικός Έλεγχος είναι συγκεντρωμένος για τον υπουργό, αλλά είναι λειτουργικά παρούσα σε όλα τα υπουργεία. Εκτελείται από το Τμήμα Ελέγχου Κεντρικής Κυβέρνησης
Ουγγαρία	Αποκεντρωμένος εσωτερικός έλεγχος, Καθιερωμένο Σύστημα Δημόσιου Δημοσιονομικού Ελέγχου
Πολωνία	Αποκεντρωμένος εσωτερικός έλεγχος, Καθιερωμένο Σύστημα Δημόσιου Δημοσιονομικού Ελέγχου
Πορτογαλία	Αποκεντρωμένος εσωτερικός έλεγχος. Ο Εσωτερικός Έλεγχος οργανώνεται στο επίπεδο των υπουργείων και των περισσότερων φορέων του δημόσιου τομέα
Ρουμανία	Αποκεντρωμένος εσωτερικός έλεγχος. Εγκεκριμένο Σύστημα Δημόσιου Δημοσιονομικού Ελέγχου
Σλοβακία	Αποκεντρωμένος εσωτερικός έλεγχος. Εγκεκριμένο Σύστημα Δημόσιου Δημοσιονομικού Ελέγχου
Σλοβενία	Αποκεντρωμένος εσωτερικός έλεγχος. Εγκεκριμένο Σύστημα Δημόσιου Δημοσιονομικού Ελέγχου
Σουηδία	Αποδεκτά συστατικά Σύστημα Δημόσιου Δημοσιονομικού Ελέγχου κατά την πρόσβαση στην ΕΕ
Τσεχική Δημοκρατία	Αποκεντρωμένος εσωτερικός έλεγχος, καθιερωμένο Σύστημα Δημόσιου Δημοσιονομικού Ελέγχου και ΙΑ σε αυτό
Φινλανδία	Εγκατεστημένο Σύστημα Δημόσιου Δημοσιονομικού Ελέγχου. Ο Εσωτερικός Έλεγχος διεξάγεται σε υπουργεία και κρατικούς φορείς

Πηγή: Bonić, L., Jakšić, D. και Mijić, K. (2018), «Tendencies in Development of External and Internal Audit in The Public Sector»

εκτός από τον ρόλο ελέγχου (παροχή υπηρεσιών διασφάλισης), ο κρατικός έλεγχος λαμβάνει όλο και περισσότερο συμβουλευτικό ρόλο (παρέχοντας συστάσεις και συμβουλές), με

αποτέλεσμα την ανάπτυξη μιας ολιστικής προσέγγισης. Ο εσωτερικός έλεγχος στον δημόσιο τομέα γίνεται η τρίτη γραμμή άμυνας για τους χρήστες των δημόσιων κεφαλαίων. Μέσω της επικοινωνίας μεταξύ τριών επιπέδων εσωτερικής εποπτείας συμβάλλει στην άμυνα κατά της απρογραμμάτιστης και παράλογης δαπάνης δημόσιων πόρων και βοηθά τους διαχειριστές στη διαδικασία βελτίωσης της χρηματοοικονομικής διαχείρισης. (Bonici et al, 2018).

Ο εσωτερικός έλεγχος δεν λειτουργεί αποκομμένα και από μόνος του. Ο μετασχηματισμός του επηρεάζει άμεσα τη συνολική κρατική εποπτεία, επομένως και τον εξωτερικό έλεγχο. Ο Chowdhury (2018) στη μελέτη του αξιολογεί κατά πόσον ο βελτιωμένος και μεταβαλλόμενος ρόλος του εσωτερικού λογιστικού ελέγχου προσδίδει προστιθέμενη αξία στο σύστημα δημοσιονομικής διαχείρισης. Αφού μελετά τη μεταβολή στις λειτουργίες του εσωτερικού ελέγχου, την οργανωτική δομή που αυτός μπορεί να λάβει, το ρόλο του εσωτερικού ελέγχου στο δημόσιο τομέα, την εργασιακή σχέση εξωτερικού - εσωτερικού ελέγχου καθώς και την πιθανή αντικατάσταση του εξωτερικού ελέγχου από τον εσωτερικό έλεγχο καταλήγει στο συμπέρασμα ότι τόσο η εκτελεστική εξουσία όσο και ο Ανώτερος Δημοσιονομικός Έλεγχος χρειάζονται τις αποτελεσματικές και αποδοτικές υπηρεσίες που παρέχει ο εσωτερικός ελεγκτής. Ο νεότερος καθορισμός της λειτουργίας του εσωτερικού ελέγχου μπορεί να διαδραματίσει ζωτικό ρόλο στη διαχείριση των δημόσιων οικονομικών μέσω της αξιολόγησης της αποτελεσματικότητας του βασικού οργανωτικού ελέγχου, της διακυβέρνησης και της διαδικασίας διαχείρισης κινδύνων.

2.3. Ο Εσωτερικός Έλεγχος στο Δημόσιο ως Ρεαλιστικός Ωφελιμισμός

Οι κυριότεροι αντικειμενικοί στόχοι της σύγχρονης δημόσιας διοίκησης είναι η υποστήριξη και εξυπηρέτηση των πολιτών παρέχοντάς τους υψηλής ποιότητας υπηρεσίες (Καραχάλιος και άλλοι, 2012). Κεντρικό ζητούμενο στη λειτουργία του σημερινού κράτους είναι η αναδιοργάνωση του με σκοπό να παρέχονται από το δημόσιο ή άλλους κοινωνικούς εταίρους, με την εγγύηση του Κράτους, αγαθά και υπηρεσίες με τρόπο ευέλικτο και αποτελεσματικό (Σταμάτης, 2017). Αυτό ουσιαστικά μπορεί να επιτευχθεί μέσα από τη διοίκηση λειτουργιών που περιλαμβάνει το σχεδιασμό, τον προγραμματισμό, την οργάνωση, τον συντονισμό, αλλά και τον έλεγχο όλων των πόρων (ανθρώπινων, οικονομικών, τεχνολογίας, πληροφοριών) που απαιτούνται για την παροχή των υπηρεσιών ενός οργανισμού (Τσιότρας, 2015).

Μια καλά διαμορφωμένη λειτουργία εσωτερικού ελέγχου μπορεί να διαδραματίσει ζωτικό ρόλο στη διαδικασία διακυβέρνησης και λογοδοσίας των θεσμών του δημόσιου τομέα μέσω των αξιολογήσεών τους σχετικά με την αποτελεσματικότητα των βασικών διαδικασιών οργάνωσης, διαχείρισης και διαχείρισης κινδύνων. (Asare, 2009). Λειτουργία αποτελεσματική και αποδοτική με σαφή αποστολή απολύτως κατανοητή και υποστηριζόμενη από τα ανώτερα μέρη της διοίκησης. Ταυτόχρονα με στρατιωτική αυτοπειθαρχία κατανοώντας ότι βρίσκεται στο προσκήνιο και αποτελεί στρατηγικό εταίρο στην βελτίωση της διοίκησης και την διαχείριση των κινδύνων, ειδικά στον δημόσιο τομέα, όπου οι έλεγχοι είναι ακόμα αδύναμοι και οι προσδοκίες του κοινού είναι τεράστιες.

Οι Enofe, Mgbame, Osa-Erhabor και Ehiorobo (2013) διαπίστωσαν μέσω μιας εμπειρικής μελέτης ότι η αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου διαδραματίζει ρόλο στην εξασφάλιση αποτελεσματικής διαχείρισης στο δημόσιο τομέα και δεν επηρεάζει την καθοδήγηση της διαχείρισης από τη δημόσια διοίκηση. Απαραίτητη προϋπόθεση η γνώση, σε όλα τα επίπεδα του ελέγχου. Τόσο σε θέματα ακαδημαϊκής μόρφωσης και δεξιοτήτων, στα χαμηλόβαθμα στελέχη όσο και σε θέματα εφαρμοζόμενης πολιτικής, με τους προϊστάμενους της μονάδας εσωτερικού ελέγχου να παρευρίσκονται στις συνεδριάσεις της ανώτατης διοίκησης για να γνωρίζουν τις πολιτικές που επηρεάζουν τους οργανωτικούς στόχους.

Αν θέλουμε μετρήσιμη απόδειξη για την αποτελεσματικότητα και την παραγομένη ωφέλεια από τον εσωτερικό έλεγχο, μια διερεύνηση στις οικονομικές καταστάσεις και την μεταβολή των περιουσιακών στοιχείων προ και μετρά την επέμβαση του εσωτερικού ελέγχου μπορεί να οδηγήσει σε συμπεράσματα. Η μελέτη του Aikins (2011) για την εξέταση του ρόλου των εσωτερικών ελέγχων των κυβερνήσεων για τη βελτίωση της χρηματοοικονομικής απόδοσης διαπίστωσε πως:

- οι ελεγκτές εκτελούν περισσότερους ελέγχους σε επιχειρησιακούς τομείς που ασχολούνται με τις φορολογικές εισπράξεις και τις δαπάνες.
- οι εσωτερικοί ελεγκτές της κυβέρνησης συμβάλλουν σημαντικά στη χρηματοοικονομική απόδοση μέσω βελτιώσεων του εσωτερικού ελέγχου σε σχέση με τις διαδικασίες δημοσιονομικής διαχείρισης.
- οι συχνότεροι έλεγχοι και οι αποτελεσματικοί εσωτερικοί έλεγχοι που προκύπτουν οδηγούν σε υψηλότερη οικονομική απόδοση επηρεάζοντας θετικά την ποσοστιαία μεταβολή των καθαρών περιουσιακών στοιχείων.

Πέρα από την βελτίωση των αποτελεσμάτων μέσω της αύξησης της απόδοσης, εκκρεμεί και η αποφυγή απώλειας διαφυγόντων κερδών από δόλιες δραστηριότητες ή

απάτες. Ο Εσωτερικός έλεγχος μπορεί να ελέγξει αποτελεσματικά τις απάτες και τις δόλιες δραστηριότητες στον Δημόσιο Τομέα, αρκεί οι Δημόσιοι Τομείς να έχουν σημαντικό αριθμό Υπηρεσιών Εσωτερικού Ελέγχου για να λειτουργούν αποτελεσματικά. Συνιστάται η κυβέρνηση να παρέχει επαρκές προσωπικό και την ηλεκτρονική επεξεργασία δεδομένων και να διατηρεί επίσης ένα περιβάλλον εντός του οποίου οι εσωτερικοί ελεγκτές μπορούν να έχουν επαρκή ελευθερία για την αποτελεσματική εκπλήρωση των καθηκόντων τους.

(Unegbu και Kida, 2011).

Πάρα την διαφοροποίηση του δημόσιου από τον ιδιωτικό τομέα, κυρίως σε ότι αφορά την στοχοθεσία, η διοίκηση του φορέα και το προσωπικό της υπηρεσίας εσωτερικού ελέγχου είναι στοιχεία κοινά και στους δυο. Έτσι τα χαρακτηριστικά τους και η μεταξύ τους σχέση αποτελούν κριτήριο αποδοτικότητας. Τα χαρακτηριστικά του εσωτερικού ελεγκτή έχουν σημαντικό αντίκτυπο στην αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου και η υποστήριξη της ανώτερης διοίκησης έχει καταλυτική επίδραση (Endaya και Hanefah, 2016). Επομένως, υπάρχει η ανάγκη οι σημερινοί ελεγκτές να αποκτήσουν την απαιτούμενη γνώση, τεχνική και δεξιότητες στις λειτουργίες ψηφιακής τεχνολογίας και ηλεκτρονικών δεδομένων με σκοπό την αποτελεσματική διεκπεραίωση των εργασιών τους για την συνεχή υποστήριξη της αποτελεσματικότητας του εσωτερικού ελέγχου. Και η διοίκηση θα πρέπει να δημιουργήσει ένα ευνοϊκό περιβάλλον για τον εσωτερικό ελεγκτή να εκτελεί το καθήκον του (Enofe, et al, 2013).

Για να είναι ωφέλιμος ο εσωτερικός έλεγχος ως ουσιαστικό μέρος της διακυβέρνησης, θα πρέπει να είναι ικανή η λειτουργία εσωτερικού ελέγχου. Ανακύπτει το ερώτημα πώς μπορεί να μετρηθεί η ικανότητα των Εσωτερικών Ελεγκτών του δημόσιου τομέα. Το Ίδρυμα Ερευνών του Ινστιτούτου Εσωτερικών Ελεγκτών δημοσίευσε το 2009 το Μοντέλο Δυνατοτήτων Εσωτερικού Ελέγχου (IA-CM) για να παρέχει ένα εργαλείο αυτό-αξιολόγησης δυνατοτήτων για τους IAF του δημόσιου τομέα. Στην μελέτη τους οι Janse van Rensburg και Coetzee (2016) προσπάθησαν να προσδιορίσουν α) κατά πόσο το IA-CM μπορεί να χρησιμοποιηθεί με επιτυχία για τη μέτρηση των επιπέδων ικανότητας εσωτερικού ελέγχου και β) να καθοριστεί εάν το εργαλείο μπορεί να προσαρμοστεί επιτυχώς σε έναν συγκεκριμένο οργανισμό ή / και χώρα του δημόσιου τομέα. Όσον αφορά τον πρώτο στόχο, το μοντέλο δοκιμάστηκε επιτυχώς με τη μέτρηση του επιπέδου δυνατοτήτων εσωτερικού ελέγχου ενός οργανισμού του δημόσιου τομέα της Νοτίου Αφρικής. Μια σημαντική παρατήρηση είναι το γεγονός ότι το μοντέλο δεν φαίνεται να είναι ιεραρχικό όταν εφαρμόζεται – δεν είναι αναγκαία ικανή συνθήκη η επίτευξη των στόχων εκάστου επιπέδου για την μετάβαση στο επόμενο. Όσον αφορά τον δεύτερο στόχο της μελέτης, εντοπίστηκαν

πιθανά εμπόδια ή παρατηρήσεις σκοπιμότητας που θα μπορούσαν να επηρεάσουν αρνητικά την εφαρμογή του. Αυτά τα εμπόδια δείχνουν ότι δεν είναι πάντα εφικτό να εφαρμοστεί το IA-CM στην τρέχουσα μορφή του σε ένα παγκόσμιο πλαίσιο.

Ολοκληρώνοντας την ανάπτυξη της ωφέλειας του εσωτερικού ελέγχου του δημοσίου τομέα δεν πρέπει να παραλείψουμε την αξία του ελέγχου των οικονομικών καταστάσεων σε αυτόν. Η μελέτη των Hay και Cordery (2018) εφαρμόζει τη θεωρία σχετικά με τον έλεγχο από τον ιδιωτικό τομέα καθώς και από τον δημόσιο τομέα για να διερευνήσει τρόπους με τους οποίους ο έλεγχος του δημόσιου τομέα αναμένεται να είναι πολύτιμος. Υπάρχουν ορισμένες συμπληρωματικές αιτιολογίες που μπορούν να μελετηθούν για να εξεταστεί η αξία του δημόσιου ελέγχου: α) η συμμετοχή του ελέγχου επί των πρακτικών διοίκησης (agency or monitoring), β) ο έλεγχος στην πληροφόρηση εκτός του οργανισμού (signaling) γ) τη διασφάλιση από πιθανή ζημιά (insurance or deep pockets) μέσω ελέγχου δ) ο έλεγχος διαχείρισης (management control) και ε) η διακυβέρνηση (governance). Τα στοιχεία από την έρευνα και την ιστορία είναι γενικά συνεπή με τις εξηγήσεις επί των πρακτικών της θεωρίας των οργανισμών και του ελέγχου της διαχείρισης. Υπάρχει κάποια υποστήριξη για τις περιοχές της σηματοδότησης και ασφάλισης, ενώ τα στοιχεία της έρευνας δείχνουν ότι η διακυβέρνηση έχει διαφορετικό αντίκτυπο στον δημόσιο τομέα σε σύγκριση με τον ιδιωτικό τομέα.

2.4. Αναπτυσσόμενες Οικονομίες και Δημόσιος Εσωτερικός Έλεγχος

Υπάρχει ένας αυξανόμενος όγκος λογιστικής βιβλιογραφίας του δημόσιου τομέα, ο οποίος επικεντρώνεται στη λογιστική διαχείριση και σε άλλα λογιστικά θέματα, αλλά με περιορισμένες σε αριθμό ελεγκτικές μελέτες. Είναι αξιοσημείωτο ότι υπάρχει μια διχοτόμηση μεταξύ δύο κύριων ομάδων ερευνητικών εργασιών, εκείνων στις ΗΠΑ και των άλλων χωρών (Goddard, 2010, σελ. 76). Το να επισκόπησης τη βιβλιογραφία που αφορά τον εσωτερικό έλεγχο για τις αναπτυσσόμενες χώρες είναι ιδιαίτερα δελεαστικό γεγονός, γιατί οι χώρες αυτές παρουσιάζουν ένα σύνθετο όχι τόσο καλά δομημένο περιβάλλον το οποίο επηρεάζεται σίγουρα από την κουλτούρα, τα έντονα οικονομικά γεγονότα και τις ειδικές καταστάσεις που οι χώρες αυτές αναπτύσσουν.

Η Νιγηρία είναι αναδυόμενη αγορά μικτής οικονομίας, με ανεπτυγμένους οικονομικούς τομείς, τηλεπικοινωνίες, μεταφορές και χρηματιστήριο, το οποίο είναι το δεύτερο μεγαλύτερο στην Αφρική. Η Νιγηρία κατατάσσεται 30η στην κόσμο όσον αφορά το

ΑΕΠ, το μεγαλύτερο από οποιαδήποτε αφρικανική χώρα. Οι μελέτες για την λειτουργία του εσωτερικού ελέγχου στον δημόσιο τομέα έδειξαν ότι η αποτελεσματικότητα του συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου στις οργανώσεις του δημόσιου τομέα ήταν συγκρατημένη, δεδομένου ότι το σύστημα εσωτερικού ελέγχου στις δημόσιες οργανώσεις δεν ήταν απολύτως ανεξάρτητο και η επαγγελματική επάρκεια ήταν περιορισμένη εξαιτίας της πρόσκτησης ανεπαρκών πόρων για την επιτυχή εκπλήρωση των καθηκόντων της. Επιπλέον, η μελέτη αποκάλυψε ότι η ύπαρξη του συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου είχε σημαντική και θετική επίδραση στην ποιότητα της παροχής υπηρεσιών και στη διαχείριση των πόρων στους δημόσιους οργανισμούς (Asaolu et al,2016). Επίσης σε μελέτη για τον εσωτερικό έλεγχο και διαχείριση κινδύνων στο δημόσιο τομέα έδειξε ότι η έννοια του εσωτερικού ελέγχου δημιουργεί θετικό αντίκτυπο στον έλεγχο κινδύνων και τη χρηματοδότηση κινδύνων. Ο βασικός ρόλος του εσωτερικού ελεγκτή σε σχέση με τη διαχείριση κινδύνου είναι η παροχή ανεξάρτητης, αντικειμενικής και επαγγελματικής διασφάλισης στη διοίκηση και στο ανώτατο συμβούλιο σχετικά με την αποτελεσματικότητα της διαχείρισης κινδύνων (Ojo,2019).

Βασίλειο, όπου ο μονάρχης συγκεντρώνει την απόλυτη εξουσία είναι η Σαουδική Αραβία. Ο Βασιλιάς ασκεί τη νομοθετική λειτουργία με τη συνεργασία μιας συμβουλευτικής συνέλευσης και την εκτελεστική με τη βοήθεια υπουργών, που τους διορίζει ο ίδιος και λογοδοτούν σε αυτόν. Το 1960 εγκρίθηκε Σύνταγμα, το οποίο ωστόσο δεν απέκτησε ποτέ ισχύ. Πολιτικά κόμματα δεν υπάρχουν στη χώρα. Μελέτη των (Alzeban και Sawan,2014) η οποία στηρίχθηκε σε 29 ημιδομημένες συνεντεύξεις, αποκάλυψε ότι οι βάσεις του κανονισμού για τον εσωτερικό έλεγχο της Σαουδικής Αραβίας δεν συνδέονταν άμεσα με τις αντιληπτές διεθνείς βέλτιστες πρακτικές - τα διεθνή πρότυπα για την επαγγελματική πρακτική του εσωτερικού ελέγχου. Το αποτέλεσμα αυτό δεν ήταν μια αστοχία προσπάθειας αλλά συνειδητή επιλογή ελκόμενη από στοιχεία κουλτούρας η οποία όχι μόνο δεν επιτρέπει την ανάπτυξη του εσωτερικού ελέγχου στο δημόσιο αλλά μειώνει και την ποιότητα του γενικά, καθώς οι πολιτισμικές διαστάσεις (απόστασης εξουσίας, αποφυγή αβεβαιότητας, και ατομικισμός) επηρεάζουν τη ποιότητα του εσωτερικού ελέγχου (Alzeban, 2015).

Για τις αναδυόμενες οικονομίες του ευρωπαϊκού περιβάλλοντος το παράδειγμα της Ρουμανίας είναι χαρακτηριστικό – ως Βαλκανική Χώρα του πρώην ανατολικού μπλοκ. Η Stanciu (2018) προσπαθώντας να δώσει μία εικόνα του εσωτερικού ελέγχου στο Ρουμανικό δημόσιο κατέληξε σε συμπεράσματα ότι για την βελτίωση του εσωτερικού ελέγχου ο επαγγελματισμός, η επάρκεια, η πείρα, το κίνητρο, είναι βασικά χαρακτηριστικά τα οποία θα πρέπει να υπάρξουν. Επιπρόσθετα διαπίστωσε ότι υπάρχουν διάφοροι μηχανισμοί ή διάφορες οργανώσεις (όπως ο τελικός έλεγχος) που είναι εξαιρετικά ανεπτυγμένοι και χρειάζονται

απλές διορθώσεις σε αντίθεση με άλλα σημεία όπου πρέπει να δοθεί η προσπάθεια από την αρχή. Ο εσωτερικός δημόσιος έλεγχος της Ρουμανίας απαιτεί σημαντικές βελτιώσεις που πρέπει να στοχεύουν στην εδραίωση του ρόλου του και στην αύξηση της προβολής της συνεισφοράς που παρέχεται για την επίτευξη των στόχων των δημόσιων φορέων.

Η Μαλαισία διαθέτει μια εκβιομηχανισμένη οικονομία της αγοράς, η 4η μεγαλύτερη στη Νοτιοανατολική Ασία και η 38η στον κόσμο. Κατατάσσεται ως αναδυόμενη οικονομία από την Παγκόσμια Τράπεζα. Το Διεθνές Νομισματικό Ταμείο (ΔΝΤ) ταξινομεί επίσης τη Μαλαισία ως αναδυόμενη και αναπτυσσόμενη χώρα. Σύμφωνα με τον Δείκτη Αντίληψης Διαφθοράς της Διεθνούς Διαφάνειας για τη Διαφάνεια (Transparency International 2018), η Μαλαισία κατατάσσεται στην 61η θέση μεταξύ 180 χωρών². Οι μέχρι σήμερα μελέτες τόσο για την αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου στον δημόσιο τομέα της Μαλαισίας (Ahmad et al., 2009) όσο και για τους παράγοντες που ορίζουν την αποτελεσματικότητα των λειτουργιών εσωτερικού ελέγχου στους δημοσίων τομέων της Μαλαισίας (Shamsuddin, 2014) διαπιστώνουν μεγάλο επηρεασμό της ποιότητας από την επάρκεια του προσωπικού τόσο σε απολυτούς αριθμούς όσο και σε ικανότητες - δεξιότητες αλλά και από το βαθμό ανεξαρτησίας που τα όργανα του εσωτερικού ελέγχου φέρουν καθώς δεν είναι απολύτως δεδομένο η αποκλειστικότητα της εργασίας τους ως ελεγκτές. Καθώς υπάρχει αμφισβήτηση στον εσωτερικό έλεγχο, η ανώτατη διοίκηση δεν τον υποστηρίζει επαρκώς και κάθε νέο μετρό όχι μόνο δεν συμβάλει θετικά αλλά εξαλείφει την θετική συμβολή που μπορεί να έχει ο εσωτερικός έλεγχος για την αύξηση της ποιότητας παροχής υπηρεσιών του δημόσιου τομέα.

Στον αντίποδα η Σιγκαπούρη. Η Σιγκαπούρη ήταν μια αναπτυσσόμενη χώρα πριν από 50 χρόνια και τώρα είναι ιδιαίτερα ανεπτυγμένη μπορεί να είναι ιδιαίτερα χρήσιμη για τους αναγνώστες σε αναπτυσσόμενες χώρες που ελπίζουν να μιμηθούν ορισμένα πράγματα από την εμπειρία της Σιγκαπούρης. Σύμφωνα με τους Yee, Sujan, Kieran και Leung (2008) το σύνολο της ανώτερης διοίκησης εκτιμά τον εσωτερικό έλεγχο όχι σαν επιβεβαιωτικό όργανο αλλά ως επιχειρηματικό εταίρο. Η προσέγγιση των εσωτερικών ελεγκτών με την διοίκηση δίνουν σε αυτούς την αίσθηση της αποδοτικότερης προσφοράς. Όμως όσο επεκτεινόμαστε στα κατώτερα κλιμάκια της ιεραρχίας η αποδοχή και η προσφορά φθίνουν. Οι μεσαίου επιπέδου διευθυντές είναι λιγότερο πιθανό από τις άλλες ομάδες, να θεωρούν πληροφορίες και άλλα αιτήματα από τον εσωτερικό έλεγχο ως "εύλογες". Όμως στο σύνολο του ο

² <http://cpi.transparency.org/cpi2018/>

εσωτερικός έλεγχος είναι αποδεκτός και πλήθος ενδοεταιρικών εκπαιδευτικών δράσεων οδηγούν στην αγαστή συνύπαρξη και συνεργασία με τον εργασιακό πληθυσμό.

2.5. Σύγχρονη Θεώρηση και Κοινωνικό Υπόβαθρο

Στην διεθνή βιβλιογραφία βρισκόμαστε αντιμέτωποι με δύο όρους «Internal control» και «Internal audit». Οι δύο αυτοί όροι, όπως χρησιμοποιούνται στην αγγλική γλώσσα, δεν είναι συνώνυμοι και δεν περιγράφουν τις ίδιες λειτουργίες. Ο όρος "Internal control", ανεξάρτητα από το εάν συνοδεύεται ή όχι από τις λέξεις "system" ή "framework", ουσιαστικά αναφέρεται στο Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου (ΣΕΕ). Από την άλλη πλευρά ο όρος "Internal audit", ανεξάρτητα από το εάν συνοδεύεται ή όχι από τις λέξεις "function" ή "activity" αναφέρεται στη λειτουργία ή δραστηριότητα του Εσωτερικού Ελέγχου (ΕΕ) (Μπίνης, 2017).

Το Σύστημα του Εσωτερικού Ελέγχου είναι το εργαλείο με το οποίο ο Εσωτερικός Έλεγχος θα διαμορφώσει ένα σύστημα διαδικασιών, σύστημα το οποίο αποβλέπει στην κατάλληλη οργάνωση των οικονομικών, λογιστικών, μηχανογραφικών και λοιπών υπηρεσιών της επιχείρησης, στην κατάλληλη κατανομή των αρμοδιοτήτων και ευθυνών του προσωπικού της, στην προστασία των περιουσιακών της στοιχείων, στη διασφάλιση της ακρίβειας και αξιοπιστίας των λογιστικών εγγραφών και βιβλίων της, καθώς και στην αποτελεσματική λειτουργία της επιχείρησης εξασφαλίζοντας τη βιωσιμότητα της (Νεγκάκης και Ταχυνάκης, 2017).

Στο Δημόσιο Τομέα όπου η σχέση της ευημερίας των πολιτών, της ευμάρειας και της επίτευξης των οικονομικών στόχων είναι δυσδιάκριτη, ο εσωτερικός έλεγχος είναι πρωτίστως καταλύτης και βασικός μοχλός για τη στήριξη των αναπτυξιακών προσπαθειών της χώρας, την ανακούφιση όσων πλήττονται περισσότερο από την κρίση καθώς και για την αποκατάσταση της εμπιστοσύνης των πολιτών στους δημόσιους οργανισμούς και στους θεσμούς, ως βασική συνιστώσα των ρυθμίσεων κοινωνικής λογοδοσίας και διαφάνειας (Μπίνης, 2017). Ιδιαίτερα στην Ελληνική Διοίκηση και ειδικότερα στους Φορείς Γενικής Κυβέρνησης, μετά την κατάργηση του προληπτικού ελέγχου από το Ελεγκτικό Συνέδριο, ο εσωτερικός έλεγχος θα συμβάλλει και θα συμμετέχει στη διαδικασία των νέων Δημοσιονομικών ελέγχων (Καραγιλάνη, 2018).

Η ενσωμάτωση των λειτουργιών ενός συστήματος εσωτερικού ελέγχου στις καθημερινές πρακτικές των δημόσιων οργανισμών, η ιδιοκτησία της προσπάθειας και το όλο εγχείρημα δεν μπορεί παρά να στηριχθεί στα πολλά και ικανά στελέχη και εμπειρογνώμονες

της δημόσιας διοίκησης. (Μπίνης, 2018). Όμως υπάρχει αλληλεπίδραση μεταξύ της σύγχρονης ενσωμάτωσης των φορέων στις επαγγελματικές λειτουργίες και του εστιασμένου κατά περίπτωση κοινωνικού συστήματος, γεγονός που οδηγεί σε διαφοροποίηση του τρόπου κατανόησης και εφαρμογής του εσωτερικού ελέγχου, κυμαινόμενο από την απλή δραστηριότητα συμμόρφωσης ή τη δραστηριότητα διασφάλισης και παροχής συμβουλών, έως μια άκρως εξειδικευμένη δραστηριότητα. (Arena και Jeppesen, 2016). Στην Ελλάδα π.χ. η αποτελεσματικότητα του συστήματος εσωτερικού ελέγχου στον Δημόσιο Τομέα επηρεάζεται θετικά από την ανεξαρτησία του. Παράλληλα η υποστήριξη της ανώτατης διοίκησης, δηλαδή της πολιτικής ηγεσίας των υπουργείων, αναδεικνύεται ως η «αχίλλειος πτέρνα» για την αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου στην Ελλάδα (Γιαννάκης, 2018).

Η ανασκόπηση του ιστορικού του ελέγχου του δημόσιου τομέα δείχνει ότι πρόκειται για μια πολύ παλιά καθιερωμένη λειτουργία, αλλά και για έναν ζωντανό οργανισμό που συνεχίζει να αλλάζει. Ενώ είναι παλιό, δεν είναι αρχαίο και έχει υποστεί πρόσφατες αλλαγές. (Hay και Cordery, 2018). Όχι μόνο σε επίπεδο διάρθρωσης αλλά και σε επίπεδο στελεχών. Οι Liston-Heyes και Juillet (2018) σε έρευνα που αφορά μελέτη του επαγγέλματος του εσωτερικού ελεγκτή στο δημόσιο κατέληξε σε συμπέρασμα ότι η προτιμώμενη στην αλλαγή του επαγγέλματος εξαρτώνται άμεσα από την συναισθηματική και την κοινωνική κατάσταση του ελεγκτή, καθώς εσωτερικοί ελεγκτές οι οποίοι δεν θεωρούν τους εαυτούς τους επιχειρησιακά απομονωμένους και τυχαίνει να είναι επαγγελματικά συνδεδεμένοι μέσω εργασιακών ενώσεων όπως η Ένωση Εσωτερικών Ελεγκτών τείνουν προς την ανάλυση δεδομένων για τον μετασχηματισμό του επαγγέλματος. Οι προτάσεις αυτές γενικά ενισχύουν τη θέση του επαγγέλματος αυξάνοντας την πολυπλοκότητα των δεξιοτήτων και της εμπειρογνωμοσύνης που χρησιμοποιεί για την εκτέλεση ενός πιο παραδοσιακού οράματος του εσωτερικού ελεγκτή ως ανεξάρτητου φορέα ελέγχου. Από την άλλη πλευρά, όσοι θέλουν αλλαγή για να ανακουφίσουν τα συναισθήματα απομόνωσης προτιμούν τις υπηρεσίες διαχείρισης κινδύνων και συμβουλών σε σχέση με τις αναλύσεις δεδομένων στο πρόγραμμα μετασχηματισμού.

2.6. Σύνοψη

Ο εσωτερικός έλεγχος στο δημόσιο τομέα αποτελεί δέλεαρ για τη σύγχρονη έρευνα καθώς έλκοντας στοιχεία, πρακτικές και οργάνωση από τον εσωτερικό έλεγχο του ιδιωτικού τομέα

προσπαθεί να εδραιώσει και ταυτόχρονα να μετασχηματίσει τις λειτουργίες του, προσθέτοντας αξία και διαφάνεια στη δημόσια διοίκηση. Κοιτώντας ρεαλιστικά τα αποτελέσματα της εφαρμογής του, διαπιστώνουμε τη πολυσύνθετη αναγνώριση της αξίας και ωφέλειας του, αλλά ταυτόχρονα και μία διαφορετική πρακτική εφαρμογή του η οποία μεταβάλλεται ανάμεσα στις κρατικές οντότητες. Πέρα από την κρατική θεώρηση υπάρχει και η κοινωνική αλλά και η ατομική συμμετοχή στη διαμόρφωση του πλαισίου λειτουργίας, αλλά και της αποτελεσματικής διάρθρωσης και ανάπτυξης στο δημόσιο τομέα. Όλα αυτά εξετάστηκαν και αναφέρθηκαν στην αρθρογραφία που παρουσιάστηκε στο παραπάνω κεφάλαιο.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3^ο - ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ ΚΑΙ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΣ ΈΛΕΓΧΟΣ

3.1. Εισαγωγή

Στο τρίτο κεφάλαιο παρουσιάζεται η θεωρία του Εσωτερικού Ελέγχου ως μέρος της ελεγκτικής επιστήμης. Παρατίθενται οι μορφές και η διάκριση του εσωτερικού ελέγχου καθώς και το σύνολο των κανόνων και προτύπων πάνω στους οποίους λειτουργεί. Επιπρόσθετα αναφερόμαστε τόσο στη λειτουργική του διαμόρφωση όσο και στη μεθοδολογία και στα τεκμήρια που χρησιμοποιούνται για την εξαγωγή του τελικού έργου μέσω έκφρασης γνώμης.

3.2. Ορισμός και Έννοια της Ελεγκτικής Επιστήμης

Η ελεγκτική είναι κλάδος της οικονομικής των επιχειρήσεων και πραγματεύεται τους γενικούς κανόνες, όρους και προϋποθέσεις για τη διενέργεια ελέγχου σε κάθε οικονομική διαχείριση, επιχείρηση, οικονομική μονάδα ή φορέα που στοχεύει στη διαφύλαξη και στη σωστή διαχείριση των οικονομικών πόρων καθώς και στην ανάπτυξη και αξιοποίηση του ανθρώπινου δυναμικού (Λουμιώτης, 2015). Πέρα από επιστήμη είναι και τεχνική καθώς αξιοποιεί πρακτικές εφαρμογές ελέγχου, πρότυπα και διαδικασίες, που σε συνδυασμό με την παραγόμενη επιστημονική γνώση εξασφαλίζει το καλύτερο δυνατό αποτέλεσμα ικανοποιώντας τις ελεγκτικές ανάγκες. Ο ιδιωτικός ή δημόσιος χαρακτήρας της ελεγχόμενης μονάδας, καθώς και το κερδοσκοπικό ή μη αντικείμενο εκμετάλλευσης, δεν επηρεάζουν τις ελεγκτικές διαδικασίες μεθόδους και τεχνικές ελέγχου. (Παπαστάθης, 2014). Αντικείμενο της συνιστά ο έλεγχος των διαδικασιών και των μεθόδων που εφαρμόστηκαν από την επιχείρηση κατά τη διάρκεια του διαχειριστικού έτους και διενεργείται από πρόσωπα ανεξάρτητα προς την οικονομική μονάδα ορκωτοί ελεγκτές λογιστές (Νεγκάκης και Ταχυνάκης, 2017) ή και από προσωπικό της οντότητας όταν αναφερόμαστε στον εσωτερικό έλεγχο.

Η Αμερικανική Ένωση Λογιστικής (American Accounting Association) ορίζει την ελεγκτική ως «μία συστηματική διαδικασία αντικειμενική συγκέντρωσης και αξιολόγησης ελεγκτικών τεκμηρίων, που αφορούν σε πιστοποιήσεις οικονομικών ενεργειών και γεγονότων με σκοπό την εξακρίβωση του βαθμού ανταπόκρισης μεταξύ αυτών των πιστοποιήσεων και των προκαθορισμένων κριτηρίων για τη γνωστοποίηση των

αποτελεσμάτων σε ενδιαφερόμενους χρήστες». Το περιεχόμενο της ελεγκτικής μπορεί να κατηγοριοποιηθεί στις ακόλουθες τρεις θεματικές ενότητες :

α. Το **αντικείμενο** του ελέγχου, δηλαδή τι ελέγχεται, γιατί είναι αναγκαίος ο έλεγχος και ποιοι σκοποί επιδιώκονται και επιτυγχάνονται μέσω του ελέγχου.

β. Το **υποκείμενο** του ελέγχου, (οι ελεγκτές), δηλαδή ποια πρόσωπα διενεργούν τον έλεγχο και ποια πρέπει να είναι τα προσόντα τους.

γ. Τις ελεγκτικές **διαδικασίες**, (μεθοδολογία και τεχνική του ελέγχου), δηλαδή πως διενεργείται ο έλεγχος (Μπαθρέλλου, 2007).

3.3. Μορφές ελέγχου

Στον έλεγχο επιδρούν διάφοροι παράγοντες με αποτέλεσμα να παίρνει ιδιαίτερες μορφές. Οι μορφές αυτές εξαρτώνται από στοιχεία όπως ο νόμος, ο χρόνος, το πρόσωπο ή το αντικείμενο του ελέγχου και στον παρακάτω πίνακα τίθενται οι διακρίσεις αυτές.

Πίνακας 2 – Διάκριση ελέγχων

Κριτήρια διάκρισης ελέγχου	Κατηγορίες ελέγχων
<i>ανάλογα με:</i>	
A. το άτομο που διενεργεί τον έλεγχο και τη σχέση εργασίας του με τον ελεγχόμενο φορέα	α. εσωτερικός β. εξωτερικός γ. μικτός
B. την έκτασή τους	α. γενικός β. ειδικός
Γ. το σκοπό τους	α. προληπτικός β. κατασταλτικός
Δ. την περιοδικότητά τους	α. μόνιμος ή διαρκής β. τακτικός ή περιοδικός γ. έκτακτος ή περιστασιακός
Ε. το νομοθετικό πλαίσιο	α. υποχρεωτικός β. προαιρετικός
Στ. τον τομέα έρευνας	α. διαχειριστικός β. διοικητικός γ. φορολογικός

Ειδική αναφορά πρέπει να γίνει στη διάκριση του ελέγχου μεταξύ εσωτερικού και εξωτερικού. Εσωτερικός έλεγχος είναι αυτός που οργανώνεται από τον ίδιο το φορέα του εργαζόμενου, γίνεται από πρόσωπο που διαθέτει επιστημονικά και επαγγελματικά προσόντα γνώσης και εμπειρίας, αλλά έχει ταυτόχρονα και την ιδιότητα του υπαλλήλου της ελεγχόμενης εταιρείας. Εφαρμόζει τον εσωτερικό κανονισμό και τις υποδείξεις της διοίκησης, οι οποίες μπορεί να αποκλίνουν από τα γενικά ελεγκτικά πρότυπα. (Νεγκάκης και Ταχυνάκης, 2017). Διενεργούνται από καθορισμένα προς τούτο πρόσωπα τους εσωτερικούς ελεγκτές.

Εξωτερικός έλεγχος είναι ο έλεγχος που διενεργείται από άτομα ή οντότητες εκτός εταιρείας, που δεν έχουν εξαρτημένη σχέση ή υπαλληλική ιδιότητα με αυτή. Για τον έλεγχο αυτό προβλέπονται ειδικά αυξημένα προσόντα και εγγυήσεις και διενεργούνται από ειδικά προς τούτο πρόσωπα τους ορκωτούς ελεγκτές.

3.4 Διάκριση (Διασαφήνιση) της εννοίας «Εσωτερικός Έλεγχος»

Η λέξη «έλεγχος» ορίζεται ως «κάθε ενέργεια που αναλαμβάνει η διεύθυνση, το συμβούλιο και τα υπόλοιπα μέρη για τη διαχείριση του κινδύνου και την αύξηση της πιθανότητας ότι οι συμφωνημένοι σκοποί και στόχοι θα επιτευχθούν. Η διεύθυνση σχεδιάζει, οργανώνει και συντονίζει τις επιδόσεις επαρκών δράσεων για να προσφέρει ικανοποιητική ασφάλεια για την επίτευξη αυτών των σκοπών και των στόχων». Οι δομές, οι δραστηριότητες, οι διαδικασίες και τα συστήματα που βοηθούν τη διεύθυνση να μετριάσει το ρίσκο είναι το σύστημα εσωτερικού ελέγχου (Κουσενίδης, 2018).

Στην σύγχρονη επιχειρηματική πρακτική, μολονότι η ελληνική γλώσσα είναι πολύ πλούσια, ο όρος «Εσωτερικός έλεγχος» χρησιμοποιείται ταυτόχρονα για να αποδώσει δυο καταστάσεις, τόσο το Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου (Internal Control) όσο και τον Εσωτερικό Έλεγχο (Internal Audit). Η δυσκολία έγκειται στην δυνατότητα μετάφρασης του όρου audit, αλλά ταυτόχρονα και την αποσαφήνιση της εννοίας εφαρμογής του πλαισίου, από το ίδιο το πλαίσιο και τις λειτουργίες του. Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου (ΣΕΕ) νοείται, η αναλόγως των ειδικών συνθηκών κάθε οικονομικής μονάδας κατάλληλος σε αυτήν οργάνωση των διαφόρων τομέων και υπηρεσιών, κυρίως των οικονομικών και λογιστικών και κατανομή αρμοδιοτήτων και ευθυνών, όπως και η καθιέρωση και εφαρμογή κανόνων, διαδικασιών, μέτρων και ελέγχων προς σκοπό τον περιορισμό των κινδύνων λαθών και

εταίρων ανωμαλιών κατά τη διεξαγωγή των επιμέρους λειτουργιών και συναλλαγών, της επιτεύξεως της μεγαλύτερης δυνατής ακρίβειας και αξιοπιστίας των βιβλίων και στοιχείων και της συστηματικής διαφύλαξης της περιουσίας της οικονομικής μονάδας (Λουμιώτης, 2015). Οι δικλείδες που θέτει η οργάνωση λειτουργούν προληπτικά, σε αντίθεση τόσο με τον εσωτερικό όσο και με τον εξωτερικό έλεγχο που μπορεί να λειτουργούν και εκ των υστέρων» (Καραμάνης, 2008).

Ο Εσωτερικός Έλεγχος δεν είναι ταυτόσημος με το ΣΕΕ. Το ΣΕΕ προηγείται του εσωτερικού ελέγχου και ταυτόχρονα αποτελεί το κύριο αντικείμενο εφαρμογής του (Κουτούπης, 2012). Είναι η πλατφόρμα που χρησιμοποιεί, αξιολογεί και ταυτόχρονα επανακαθορίζει για να επιτύχει την αποστολή του.

3.5 Εσωτερικός Έλεγχος

Σύμφωνα με το Ελληνικό Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών³ «ο εσωτερικός έλεγχος είναι μία ανεξάρτητη και αντικειμενική διαβιβαστική και συμβουλευτική δραστηριότητα, σχεδιασμένη να προσθέτει αξία και να βελτιώνει τις λειτουργίες ενός οργανισμού. Βοηθάει τον οργανισμό να επιτύχει τους αντικειμενικούς σκοπούς του, υιοθετώντας μία συστηματική, επαγγελματική προσέγγιση στην αξιολόγηση και βελτίωση της αποτελεσματικότητας των διαδικασιών διαχείρισης κινδύνων, των συστημάτων εσωτερικού ελέγχου και εταιρικής διακυβέρνησης». Ο εσωτερικός έλεγχος είναι μια διαδικασία που πραγματοποιείται από το διοικητικό συμβούλιο, τη διοίκηση και άλλο προσωπικό μιας οντότητας, με σκοπό να παρέχει εύλογη βεβαιότητα σχετικά με την επίτευξη στόχων που σχετίζονται με τις λειτουργίες, την υποβολή εκθέσεων και τη συμμόρφωση. Ο εσωτερικός έλεγχος είναι:

- Προσανατολισμένος στην επίτευξη στόχων σε μία ή περισσότερες κατηγορίες - εργασίες, την αναφορά και τη συμμόρφωση.
- Μια διαδικασία που αποτελείται από συνεχιζόμενα καθήκοντα και δραστηριότητες - ένα μέσο για την επίτευξη του σκοπού, όχι αυτοσκοπό.
- Εφαρμοζόμενος από τους ανθρώπους - όχι μόνο εγχειρίδια, τα συστήματα και τις μορφές πολιτικής και διαδικασιών, αλλά για τους ανθρώπους και τις ενέργειες που λαμβάνουν σε κάθε επίπεδο ενός οργανισμού για να επηρεάσουν τον εσωτερικό έλεγχο.

³ www.hiia.gr

- Ικανός να παρέχει εύλογη διαβεβαίωση, αλλά όχι απόλυτη διαβεβαίωση, στην ανώτερη διοίκηση και το διοικητικό συμβούλιο μιας οντότητας
- Προσαρμόσιμος στη δομή της οντότητας - ευέλικτος σε εφαρμογή για ολόκληρη την οντότητα ή για μια συγκεκριμένη θυγατρική, διαίρεση, λειτουργική μονάδα ή επιχειρηματική διαδικασία (IAA, Internal Control - Integrated Framework, 2017).

3.6. Σκοπός - Στόχοι - Αναγκαιότητα

Παρά την πολυπλοκότητα του περιβάλλοντος ανάπτυξης, κοινωνικού και νομικού, καθώς και τη διαφορετική δόμηση και στόχευση κάθε φορέα ο αντικειμενικός σκοπός του Εσωτερικού Ελέγχου είναι κοινός: «Η παροχή εξειδικευμένων και επιστημονικά τεκμηριωμένων υπηρεσιών προς τη διοίκηση της επιχείρησης για την ορθή και αποτελεσματική εκπλήρωση των καθηκόντων της, παρέχοντας τις αναλύσεις, εκτιμήσεις, συστάσεις και παρατηρήσεις για τις λειτουργίες, συναλλαγές και δοσοληψίες της εταιρείας» (Νεγκάκης και Ταχυνάκης, 2017). Επίσης, η βοήθεια προς τα στελέχη για μία αποτελεσματική άσκηση των καθηκόντων τους μέσω επιστημονικών προσεγγίσεων, αναλύσεων, αξιολογήσεων και διαχείρισης των κινδύνων καθώς και η παροχή υλοποιήσιμος συμβουλευτικών υπηρεσιών με το ελάχιστο κόστος μεγιστοποιώντας τα οφέλη του οργανισμού (Παπαστάθης, 2014).

Συμπερασματικά, στόχος του εσωτερικού ελέγχου είναι η διαμόρφωση ενός συστήματος διαδικασιών σε όλο το φάσμα λειτουργιών της οντότητας, αποβλέποντας:

- στην βέλτιστη οργάνωση τόσο μεταξύ των λειτουργικών τμημάτων και των παραγωγικών μονάδων όσο και την διάρθρωση και συνέργεια του στελεχιακού δυναμικού τους,
- την διασφάλιση των περιουσιακών στοιχείων του οργανισμού,
- την εξασφάλιση του ελέγχου για την ακρίβεια, την πληρότητα και την αξιοπιστία των οικονομικών στοιχείων που απεικονίζονται στις οικονομικές καταστάσεις και τα λογιστικά βιβλία,
- την τήρηση των αρχών κανόνων και διαδικασιών του φορέα, τόσο των εργαζομένων όσο και των εξωτερικών συνεργατών,
- την αποφυγή ατασθαλιών, καταχρήσεων, κλοπών, φθορών, απόκρυψη στοιχείων, προσπορισμό οικονομικών ωφελειών, καθώς και την αδιαφορία των ιθυνόντων,

- την βελτίωση της εικόνας και των παρεχόμενων υπηρεσιών του οργανισμού προς την κοινωνία και τους συναλλασσόμενους,
- και τελικά την εξασφάλιση της βιωσιμότητας της.

Ακολούθως, αξιολόγηση αυτών των εσωτερικών διαδικασιών ούτως ώστε να διαπιστωθούν αδυναμίες και λάθη ως προς την αποτελεσματική λειτουργία τους, να αξιολογηθούν τα αίτια ύπαρξης της κάθε αδυναμίας και οι στόχοι που έπρεπε να επιτυγχάνονται. Βασιζόμενος σε αυτή την αξιολόγηση ο εσωτερικός ελεγκτής, ως όργανο του εσωτερικού ελέγχου, εισηγείται βελτιωτικές διαδικασίες που σκοπό έχουν την επίτευξη των στόχων του οργανισμού και την καλύτερη, αποτελεσματικότερη και αποδοτικότερη λειτουργία των τμημάτων του. Η εφαρμογή αποτελεσματικού εσωτερικού ελέγχου, σε συνδυασμό με τη χρηστή διοίκηση του οργανισμού, αποτελεί μέσο αποτελεσματικής εταιρικής διακυβέρνησης.

3.7. Είδη Εσωτερικού Ελέγχου

Η καθολικότητα της ύπαρξης του εσωτερικού ελέγχου εντός των επιχειρήσεων με την εφαρμογή του σε κάθε τομέα, λειτουργία, δράση και αποτέλεσμα, δίνει μία ευρεία παλέτα ορών με την οποία μπορεί να διακριθεί και να κατηγοριοποιηθεί. Συνήθης διάκριση είναι το τρίπτυχο **οικονομικός, διοικητικός, λειτουργικός**, όμως μπορεί να γίνει καλύτερα με βάση τα στοιχεία στα οποία επιλέγει να δώσει έμφαση ο κάθε έλεγχος παρά με βάση τον τρόπο ή μέθοδο που τούτος ακολουθεί (Κάντζος, 2006).

Ενδεικτικά μπορούμε να αναφερθούμε στα παρακάτω είδη (Παπασταθης,2014):

α. Διοικητικοί Έλεγχοι (Management Audits). Οι διοικητικοί έλεγχοι ελέγχουν την συνολική διοικητική αποτελεσματικότητα ενός οργανισμού, με την εξέταση των επιμέρους διοικητικών του λειτουργιών όπως η οργανωτική δομή, η αξιοποίηση του ανθρωπίνου δυναμικού, η εταιρική κουλτούρα και ηθική και γενικά η εφαρμογή της εταιρικής πολιτικής για την επίτευξη των ετήσιων στόχων και κερδών.

β. Λειτουργικοί έλεγχοι (Operational audits). Οι λειτουργικοί έλεγχοι εξετάζουν την εφαρμογή των αποφάσεων της διοίκησης μέσω της συμμόρφωσης τήρησης των κανόνων και διαδικασιών που αυτή θέτει, σε συνάρτηση με τους όρους των ρυθμιστικών και εποπτικών αρχών του οργανισμού.

γ. Έλεγχοι παραγωγής (Production Audits). Κατά τον έλεγχο παραγωγής ο εσωτερικός έλεγχος διερευνά κατά πόσο οι πόροι και τα μέσα της παραγωγικής

διαδικασίας συμβάλουν θετικά και πορεύονται σύμφωνα με το εγκεκριμένο πρόγραμμα της επιχείρησης στην επίτευξη του τελικού σκοπού. Η χρήση του μηχανολογικού εξοπλισμού, η διάρθρωση και το επίπεδο του προσωπικού της παραγωγικής διαδικασίας, ο εφοδιασμός της παραγωγής, οι πρώτες ύλες και τα τελικά προϊόντα είναι τα στοιχεία κλειδιά του συγκεκριμένου ελέγχου.

δ. Έλεγχος Αποδοτικότητας (Efficiency Audit). Η αξιολόγηση ενός εκάστου τμήματος και των λειτουργιών αυτού για την επίτευξη των στόχων συγκριτικά με τα ισχύοντα στην αγορά και τις διεθνείς πρακτικές αποτελεί αντικείμενο των ελέγχων αποδοτικότητας. Κύριο σημείο αναφοράς οι πωλήσεις και η περιστολή των ετήσιων δαπανών.

ε. Οικονομικοί έλεγχοι (Financial Audits). Είναι ο λεπτομερής έλεγχος επί των οικονομικών στοιχείων των επιμέρους δοσοληψιών συναλλαγών και επί κάθε είδους οικονομικού φαινομένου, στοχεύοντας στην επαλήθευση της ακρίβειας, της ειλικρίνειας, της αξιοπιστίας και της ορθής παρουσίασης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και των οικονομικών μεγεθών που αφορούν τη χρηματοοικονομική θέση και αποτελέσματα δράσης των οικονομικών μονάδων . Πεδίο αναφοράς το λογιστικό σύστημα. Παράλληλα διατυπώνεται έκφραση γνώμης μέσω μετρήσεων για την σωστή διαχείριση και την αποδοτικότητα των οικονομικών μεγεθών – πόρων σε συγκεκριμένη χρονική περίοδο.

στ. Έλεγχος Απάτης (Fraud Audits). Οι έλεγχοι που αποσκοπούν – προληπτικά ή κατασταλτικά – στην ανίχνευση, διερεύνηση και αντιμετώπιση δραστηριοτήτων που έχουν σχέση με την κατάχρηση, υπεξαίρεση, νοθεία των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, την παραποίηση λογιστικών καταστάσεων και των στοιχείων του ισολογισμού και όλες τις πράξεις που συνιστούν απιστία, αφορούν έλεγχοι απάτης.

ζ. Έλεγχος Συμμόρφωσης (Compliance Audits). Η διαβεβαίωση προς την διοίκηση της εφαρμογής προσυμφωνημένων κανόνων και όρων λειτουργίας, που έχουν τεθεί από κάποιο εξωτερικό φορέα διοικητικά, ιεραρχικά ή πολιτειακά ανώτερο, καθώς και κάθε εξαρτημένο μέλος με την επιχείρηση που οι αποφάσεις ή συνέργειες μαζί του καθορίζουν την πορεία της επιχείρησης π.χ. οι πιστωτές, αναφέρεται ως έλεγχος συμμόρφωσης.

η. Έλεγχος εταιρικής κοινωνικής ευθύνης (Corporate Social Responsibility Audits). Ακολουθώντας την σύγχρονη πρακτική της κοινωφελούς επιχειρηματικής δραστηριότητας οι έλεγχοι εταιρικής κοινωνικής ευθύνης αποσκοπούν στην διαβεβαίωση των κλιμάκων της διοίκησης στην αποτελεσματική λειτουργία του κοινωνικού προφίλ του οργανισμού σε δράσεις που αφορούν, τόσο το εσωτερικό όσο και το εξωτερικό

περιβάλλον αυτού. Το προσωπικό της επιχείρησης, οι πελάτες, οι προμηθευτές, το φυσικό περιβάλλον και το ευρύτερο κοινωνικό σύνολο και οι δράσεις που αναλαμβάνονται υπέρ αυτών αποτελούν το πεδίο ελέγχου.

3.8. Κώδικας Ηθικής και Διεθνή Πρότυπα για την Επαγγελματική Εφαρμογή του Εσωτερικού Ελέγχου

Η σπουδαιότητα του Εσωτερικού Ελέγχου ως διαβεβαιωτική – συμβουλευτική δραστηριότητα προστιθέμενης αξίας στην επιχείρηση, αυτόματα καθορίζεται από τον ανθρώπινο παράγοντα που συμβάλει στην επίτευξη του σκοπού. Η ανθρώπινη φύση και οι διαπροσωπικές σχέσεις, η επαγγελματική και κοινωνική αρτιότητα των εργαζόμενων, καθώς και οι μεταβαλλόμενες ροές του επιχειρηματικού περιβάλλοντος διαμορφώνουν ένα ευάλωτο πλαίσιο που πρέπει να οριοθετηθεί. Η διαμόρφωση της κουλτούρας του Εσωτερικού Ελέγχου και ο καθορισμός προτύπων διαμορφώνει τον οδικό χάρτη βέλτιστης απόδοσης της ελεγκτικής διαδικασίας. Το Διεθνές Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών εξέδωσε τον Κώδικα Δεοντολογίας με σκοπό να προάγει την κουλτούρα της ηθικής στο επάγγελμα του εσωτερικού ελέγχου. Εστίασε σε τόσο αρχές που οι εσωτερικοί ελεγκτές πρέπει να κατέχουν όσο και σε συμπεριφορές που πρέπει να αναπτύξουν. Καθώς η τιτλοδοσία κάθε κατηγορίας είναι κοινή, μπορούμε να συμπεράνουμε ότι το «ευκαίιο» (Αρχές) επιτυγχάνεται με το «πρακτέο» (Συμπεριφορά). Ανάλυση στον πίνακα 4 που ακολουθεί:

Πίνακας 3 – Αρχές και Κανόνες Συμπεριφοράς Εσωτερικού Ελέγχου

	Αρχές	Κανόνες συμπεριφοράς
Ακεραιότητα	<p>Η ακεραιότητα των εσωτερικών ελεγκτών εδραιώνει την εμπιστοσύνη και παρέχει έτσι τη βάση για στήριξη της κρίσης τους.</p>	<p>Οι εσωτερικοί ελεγκτές:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1.1 Θα εκτελούν την εργασία τους με εντιμότητα, επιμέλεια και υπευθυνότητα. 1.2 Θα τηρούν τους νόμους και θα προβαίνουν στις κοινοποιήσεις που απαιτούνται από τη νομοθεσία και το επάγγελμα. 1.3 Δεν θα εμπλέκονται συνειδητά, ως μέρη, σε οποιαδήποτε παράνομη δραστηριότητα, ούτε θα εμπλέκονται σε πράξεις ατιμωτικές για το επάγγελμα του εσωτερικού ελεγκτή ή για τον οργανισμό. 1.4 Θα σέβονται και θα συμβάλλουν στους νόμιμους και ηθικούς αντικειμενικούς σκοπούς του οργανισμού
Αντικειμενικότητα	<p>Οι εσωτερικοί ελεγκτές επιδεικνύουν το υψηλότερο επίπεδο επαγγελματικής αντικειμενικότητας κατά τη συγκέντρωση, αξιολόγηση και κοινοποίηση των πληροφοριών για τη δραστηριότητα ή τη διαδικασία που εξετάζεται. Οι εσωτερικοί ελεγκτές προβαίνουν σε μια ισορροπημένη εκτίμηση όλων των σχετικών περιπτώσεων και δεν επηρεάζονται αδικαιολόγητα από τα δικά τους συμφέροντα, ή τα συμφέροντα άλλων, κατά το σχηματισμό των κρίσεων.</p>	<p>Οι εσωτερικοί ελεγκτές:</p> <ol style="list-style-type: none"> 2.1 Δεν θα συμμετέχουν σε οποιαδήποτε δραστηριότητα ή θα συνάπτουν σχέσεις που ενδέχεται να βλάψουν ή να θεωρείται ότι βλάπτουν την αμερόληπτη εκτίμησή τους. Συμπεριλαμβάνονται οι δραστηριότητες ή οι σχέσεις εκείνες οι οποίες ενδέχεται να συγκρούονται με τα συμφέροντα του οργανισμού. 2.2 Δεν θα αποδέχονται οτιδήποτε μπορεί να βλάψει ή να θεωρείται ότι βλάπτει την επαγγελματική τους εκτίμηση. 2.3 Θα κοινοποιούν όλες τις σημαντικές πληροφορίες που τους γνωστοποιούνται και ενδέχεται να παραποιήσουν, εάν δεν κοινοποιηθούν, την έκθεση των υπό έλεγχο δραστηριοτήτων

	Αρχές	Κανόνες συμπεριφοράς
Εμπιστευτικότητα	Οι εσωτερικοί ελεγκτές σέβονται την αξία και την κυριότητα της πληροφόρησης που λαμβάνουν και δεν κοινοποιούν πληροφορίες χωρίς κατάλληλη εξουσιοδότηση, εκτός εάν υπάρχει νομική ή επαγγελματική υποχρέωση για να γίνει κάτι τέτοιο.	Οι εσωτερικοί ελεγκτές: 3.1 Θα είναι συνετοί στη χρήση και προστασία των πληροφοριών που αποκτούν κατά τη διάρκεια άσκησης των καθηκόντων τους. 3.2 Δεν θα χρησιμοποιούν πληροφορίες για προσωπικό κέρδος ή κατά τρόπο αντίθετο με τη νομοθεσία ή επιβλαβή για τους νόμιμους και ηθικούς αντικειμενικούς σκοπούς του οργανισμού
Επάρκεια	Οι εσωτερικοί ελεγκτές χρησιμοποιούν τις γνώσεις, τις δεξιότητες και τις εμπειρίες που απαιτούνται για την παροχή των υπηρεσιών εσωτερικού ελέγχου.	Οι εσωτερικοί ελεγκτές: 4.1 Θα ασχολούνται μόνο με εκείνες τις υπηρεσίες για τις οποίες διαθέτουν τις αναγκαίες γνώσεις, δεξιότητες και εμπειρία. 4.2 Θα παρέχουν υπηρεσίες εσωτερικού ελέγχου, σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα για την Επαγγελματική Εφαρμογή του Εσωτερικού Ελέγχου. 4.3 Θα βελτιώνουν συνεχώς την επάρκεια, την αποτελεσματικότητα και την ποιότητα των υπηρεσιών τους.

Πηγή: Ο πίνακας διαμορφώθηκε από την ανάπτυξη των κανόνων του The Institute of Internal Auditors Global (IIA).

Η διαμόρφωση επαγγελματικής κουλτούρας και εργασιακών συμπεριφορών δεν παύει να αποτελεί μια γενική κατεύθυνση μέσα στο πολυποίκιλο περιβάλλον επιχειρηματικής δράσης, η οποία πρέπει να καθοριστεί επακριβώς μέσω ενός συστήματος κανόνων και βέλτιστων πρακτικών. Το IIA Global ανέπτυξε τα Διεθνή Πρότυπα για την επαγγελματική εφαρμογή του Εσωτερικού Ελέγχου που σκοπό έχουν:

- Να σκιαγραφήσουν τις βασικές αρχές που αντιπροσωπεύουν την ήδη εφαρμοσμένη πρακτική του εσωτερικού ελέγχου.
- Να παράσχουν ένα πλαίσιο για την εφαρμογή και προώθηση ενός ευρέος φάσματος προστιθέμενης αξίας υπηρεσιών εσωτερικού ελέγχου.
- Να εγκαθιδρύσουν τη βάση για την αξιολόγηση της απόδοσης του εσωτερικού ελέγχου.
- Να προωθήσουν τις βελτιωμένες εργασιακές διαδικασίες και λειτουργίες.

Τα Πρότυπα περιλαμβάνουν δύο κατηγορίες: (α) Πρότυπα Χαρακτηριστικών και (β) Πρότυπα Διεξαγωγής. Τα Πρότυπα Χαρακτηριστικών ασχολούνται με τα χαρακτηριστικά των οργανισμών και των ατόμων που εφαρμόζουν εσωτερικό έλεγχο. Τα Πρότυπα Διεξαγωγής περιγράφουν τη φύση των υπηρεσιών εσωτερικού ελέγχου και παρέχουν ποιοτικά κριτήρια για την αξιολόγηση αυτών των υπηρεσιών. Τα Πρότυπα Χαρακτηριστικών και Διεξαγωγής έχουν εφαρμογή στο σύνολο των υπηρεσιών εσωτερικού ελέγχου. Τα Πρότυπα Εφαρμογής αναλύουν περαιτέρω τα Πρότυπα Χαρακτηριστικών και Διεξαγωγής και παρέχουν τις απαιτήσεις που έχουν εφαρμογή σε υπηρεσίες διαβεβαίωσης ή σε συμβουλευτικές υπηρεσίες.

Τα γενικά πρότυπα διεξαγωγής εσωτερικού ελέγχου αναφέρονται σε έννοιες και σε ορισμούς που αφορούν κυρίως στο ρόλο και στην προσωπικότητα του εσωτερικού ελεγκτή δηλαδή (Νεγκάκης και Ταχυνάκης, 2017):

- A. στην ανεξαρτησία και την αντικειμενικότητά του εσωτερικού ελεγκτή από τις δραστηριότητες της επιχείρησης (1110-1130)
- B. στη σωστή επαγγελματική κατάρτιση του εσωτερικού ελεγκτή (1200-1230)
- Γ. στο πλαίσιο μέσα στο οποίο δραστηριοποιείται ο εσωτερικός ελεγκτής (1300-1312)
- Δ. στην ποιότητα των διαδικασιών που ακολουθεί ο εσωτερικός ελεγκτής (1320-1322) και
- E. στον τρόπο διοίκησης του Τμήματος εσωτερικού ελέγχου (2000-2600)

Πίνακας 4 – Πρότυπα Εσωτερικού Ελέγχου

ΠΡΟΤΥΠΑ ΧΑΡΑΚΤΗΡΙΣΤΙΚΩΝ	ΠΡΟΤΥΠΑ ΔΙΕΞΑΓΩΓΗΣ
1000 - Σκοπός, Δικαιοδοσία και Ευθύνη	2000 - Διαχείριση της Λειτουργίας Εσωτερικού Ελέγχου
1010 - Αναγνώριση των Υποχρεωτικών Οδηγιών στον Κανονισμό Εσωτερικού Ελέγχου	2010 - Προγραμματισμός
1100 - Ανεξαρτησία και Αντικειμενικότητα	2020 - Κοινοποίηση και Έγκριση
1110 - Ανεξαρτησία εντός του Οργανισμού	2030 - Διαχείριση Πόρων
1111 - Σχέση με το Συμβούλιο	2040 - Πολιτικές και Διαδικασίες
1112 - Οι ρόλοι του Ανεξαρτησίας ελεγκτή πέρα από τον Εσωτερικό Έλεγχο	2050 - Συντονισμός και Επίκλιση στην εργασία λοιπών παρόχων
1120 - Ατομική Αντικειμενικότητα	2060 - Υποβολή Αναφοράς στο Συμβούλιο και την Ανώτερη Διοίκηση
1130 - Παρεμπόδιση Ανεξαρτησίας ή Αντικειμενικότητας	2070 - Πάροχος Εξωτερικών Υπηρεσιών και Ευθύνη του Οργανισμού για τον Εσωτερικό Έλεγχο
1200 - Επαγγελματική Επάρκεια και Δέουσα Επαγγελματική Επιμέλεια	2100 - Φύση των Εργασιών
1210 - Επαγγελματική Επάρκεια	2110 - Διακυβέρνηση
1220 - Δέουσα Επαγγελματική Επιμέλεια	2120 - Διαχείριση Κινδύνων
1230 - Συνεχής Επαγγελματική Επιμόρφωση	2130 - Μηχανισμοί Ελέγχου
1300 - Πρόγραμμα Διαβεβαίωσης και Βελτίωσης Ποιότητας	2200 - Σχεδιασμός Έργου
1310 - Απαιτήσεις του Προγράμματος Διαβεβαίωσης και Βελτίωσης Ποιότητας	2201 - Παράγοντες Σχεδιασμού
1311 - Εσωτερικές Αξιολογήσεις	2210 - Αντικειμενικοί Σκοποί Έργου
1312 - Εξωτερικές Αξιολογήσεις	2220 - Εύρος έργου
1320 - Υποβολή Αναφοράς για το Πρόγραμμα Διαβεβαίωσης και Βελτίωσης Ποιότητας	2230 - Διάθεση Πόρων στο Έργο
1321 - Χρήση της φράσης « Συμμορφώνεται με τα Διεθνή Πρότυπα για την Επαγγελματική Εφαρμογή του Εσωτερικού Ελέγχου »	2240 - Πρόγραμμα Έργου
1322 - Αποκάλυψη της μη Συμμόρφωσης	2300 - Διεξαγωγή του Έργου
	2310 - Εντοπισμός Πληροφοριών
	2320 - Ανάλυση και Αξιολόγηση
	2330 - Καταγραφή Πληροφοριών
	2340 - Εποπτεία Έργων
	2400 - Κοινοποίηση Αποτελεσμάτων
	2410 - Κριτήρια Κοινοποιήσεων
	2420 - Ποιότητα των Κοινοποιήσεων Οι κοινοποιήσεις πρέπει να είναι ακριβείς, αντικειμενικές, σαφείς, περιεκτικές, εποικοδομητικές, ολοκληρωμένες και έγκαιρες.
	2421 - Λάθη και Παραλείψεις
	2430 - Χρήση της φράσης «Συμμορφώνεται με τα Διεθνή Πρότυπα για την Επαγγελματική Εφαρμογή του Εσωτερικού Ελέγχου»
	2431 - Αποκάλυψη μη Συμμόρφωσης Έργου
	2440 - Διάδοση Αποτελεσμάτων του Έργου
	2450 - Συνολική Γνώμη
	2500 - Παρακολούθηση Προόδου
	2600 - Κοινοποίηση της Αποδοχής Κινδύνων

Η διαμόρφωση ενός πλαισίου Πρότυπων Εσωτερικού Ελέγχου ταυτόχρονα με κώδικα δεοντολογίας για την Επαγγελματική Εφαρμογή του Εσωτερικού Ελέγχου παρέχει μια δομημένη προσέγγιση του τρόπου με τον οποίον η γνωστική βάση και η καθοδήγηση συνταιριάζουν (ΠΑ, 2017). Περικλείοντας σε λίγες μόνο λέξεις το σύνολο των δεοντολογικά

βέλτιστων πρακτικών για την λειτουργία του εσωτερικού ελέγχου αυτές θα ήταν: (α) ανεξαρτησία εσωτερικού ελεγκτή, (β) επαγγελματική κατάρτιση, (γ) καταγεγραμμένο - προκαθορισμένο πλαίσιο δραστηριοτήτων, (δ) βέλτιστες διαδικασίες, (ε) εποπτεία δράσεως εσωτερικού ελέγχου, στοιχεία ιδιαίτερα κρίσιμα αν όχι πρωτόγνωρα για τον δημόσιο τομέα που είναι όμως αδηρίτως απαιτητά.

3.9. Λειτουργική Διαμόρφωση του Εσωτερικού Ελέγχου

Ο Εσωτερικός Έλεγχος ως λειτουργία - δραστηριότητα κάθε μορφής επιχείρησης ή οργανισμού, διαθέτει όλα τα απαραίτητα συστατικά που καλύπτουν τόσο την αυτονομία του όσο και τη θεσμική του διαλειτουργικότητα. Κύριος φορέας άσκησης του είναι η Μονάδα Εσωτερικού Ελέγχου (ΜΕΕ). Αποτελεί εάν ανεξάρτητο τμήμα της επιχειρηματικής οντότητας, οργανωμένη καταλληλά για την εκπλήρωση της αποστολής της. Η οργανωτική δομή του ΜΕΕ περιλαμβάνει:

- α. Το Οργανόγραμμα
- β. Την περιγραφή θέσεων εργασίας των Εσωτερικών ελεγκτών
- γ. Τις διαδικασίες και τη μεθοδολογία ελέγχου τα οποία και θα πρέπει να αποτυπώνονται με σαφήνεια σε ένα κανονισμό λειτουργίας της μονάδας του εσωτερικού ελέγχου.

Την ευθύνη για το πλαίσιο λειτουργίας του Τμήματος την έχει ο προϊστάμενος του ελέγχου. Αυτός μεριμνά για τη σύνταξη του κανονισμού λειτουργίας, την κατάρτιση και την υλοποίηση του ετήσιου προγράμματος ελέγχου. Ο κανονισμός πρέπει να είναι εφαρμόσιμος και να μην επιδέχεται αμφισβήτηση και θα πρέπει να προσδιορίζει με σαφήνεια:

- Το σκοπό του τμήματος καθώς και το πεδίο των εργασιών του.
- Το πλαίσιο δραστηριοτήτων του εσωτερικού ελέγχου.
- Το οργανόγραμμα τη θέση και την εποπτεύουσα αρχή του, δηλαδή αν θα υπάγεται στη διοίκηση, στον πρόεδρο του διοικητικού συμβουλίου, τον διευθύνοντα σύμβουλο ή σε επιτροπή ελέγχου.

Επίσης σχετική αναφορά θα πρέπει να γίνεται στις διαδικασίες:

- Κατάρτισης του ετήσιου προγράμματος ελέγχων και έγκρισής του από τη διοίκηση.
- Ελέγχων.
- Ενημέρωσης των ελεγχόμενων τμημάτων για τα ευρήματα.

- Υποβολής των πορισμάτων στη διοίκηση και στους επικεφαλής των εμπλεκόμενων τμημάτων.
- Υλοποίησης των αποφάσεων καθώς και σχετική ενημέρωση της διοίκησης για το βαθμό υλοποίησης τους. (Παπαστάθης, 2014)

Καθώς στην ανάλυση του κανονισμού θα αποτυπώνεται το σύνολο των αρχών, αξιών και δεοντολογίας του Κώδικα των Εσωτερικών Ελεγκτών και θα παρατίθεται η κατάλληλη μεριμνά για την νομική διαφύλαξη του κύρους των Εσωτερικών Ελεγκτών, θα πρέπει να τεθεί και στην σωστή του διάσταση η συμμετοχή του επικεφαλής της Μονάδας Εσωτερικού Ελέγχου στα συμβούλια λήψης αποφάσεων εντός του οργανισμού. Η στελέχωση της ΜΕΕ γίνεται από καταλληλά εκπαιδευμένο προσωπικό υψηλής ποιότητας τόσο σε επίπεδο ακαδημαϊκής επάρκειας όσο και σε επίπεδο και ποικιλία δεξιοτήτων. Προέρχονται από το υπάρχον δυναμικό της οντότητας και από προσθήκες από την αγορά, προσδίδοντας έτσι νέες ιδέες και παραστάσεις στην ήδη υπάρχουσα σταθερότητα. Κυρία σημεία αναφοράς, η οικονομική αντίληψη και κρίση, η ακεραιότητα και πειθαρχία του χαρακτήρα και η διάθεση για δια βίου μάθηση.

Ανώτατο όργανο του εσωτερικού ελέγχου – σε περίπτωση που τούτο κρίνεται αναγκαίο ή επιβάλλεται εκ του νομού - είναι η «Επιτροπή Ελέγχου» (Audit Committee). Εφαρμόζεται συνήθως σε μεγάλου μεγέθους επιχειρήσεις και ιδιαίτερα σε εισηγμένες. Αποσκοπεί στο να δοθεί μεγαλύτερη βαρύτητα στην εφαρμογή των Συστημάτων Διακυβέρνησης και στον Εσωτερικό Έλεγχο, στην αντιμετώπιση σύγκρουσης συμφερόντων μέσα στο φορέα και γενικότερα στην προαγωγή των συμφερόντων του οικονομικού φορέα και των μετόχων, μέσω της αρωγής του έργου του Διοικητικού Συμβουλίου ή της Διοίκησης. Στη χώρα μας η επιτροπή ελέγχου νομοθετείται με το νομό 3693/2008 όπου ορίζεται με σαφήνεια το πιο οργανισμοί έχουν υποχρέωση να συστήνουν επιτροπή ελέγχου, κυρίως όπου προέχει το δημόσιο συμφέρον. Πρόκειται για τις εισηγμένες εταιρείες για τη διασφάλιση των συμφερόντων των οικονομικών μονάδων των θεσμικών επενδυτών και του ευρύτερου κοινωνικού συνόλου, όπου στο άρθρο 37 αναφέρει ότι *«κάθε οντότητα δημοσίου ενδιαφέροντος του συστήνει και διατηρεί επιτροπή ελέγχου που αποτελείται από δύο τουλάχιστον μη εκτελεστικά μέλη της και ανεξάρτητο μη εκτελεστικό μέλος του οργάνου διοίκησης της»*. Επιτροπή ελέγχου μπορεί να συσταθεί και σε κάθε μορφή επιχείρησης φορέα ή οργανισμού είτε για την πλήρη διαφάνεια και επαρκή ανεξαρτησία του εσωτερικού ελέγχου, είτε για την διασφάλιση ότι ανωτέρα στοιχεία της διοίκησης δεν συμμετέχουν σε

δόλιες ή λοιπές παράνομες πράξεις. Αυτή η οπτική είναι ιδιαίτερα χρήσιμη στον Δημόσιο βίο και στην λειτουργία της κρατικής εξουσίας.

3.10. Διαδικασία Εσωτερικού Ελέγχου

Η διενέργεια κάθε ελέγχου προϋποθέτει την ύπαρξη τριών παραγόντων για την σωστή, αποτελεσματική, σύννομη και ρεαλιστική αποτύπωση των ευρημάτων και κατά συνέπεια στην παροχή διαβεβαιώσεων και συμβουλών προστιθέμενης αξίας στον οργανισμό για να επιτύχει τους αντικειμενικούς σκοπούς του βελτιώνοντας την αποτελεσματικότητα των διαδικασιών διαχείρισης κινδύνων, του συστήματος εσωτερικού ελέγχου και τα συστήματα εταιρικής διακυβέρνησης του. Η (α) οργάνωση - νομιμοποίηση, η (β) μεθόδευση (στάδια) ελέγχου και η ύπαρξη (γ) υλικού διαβεβαίωσης και συνδρομής του ελέγχου, είναι οι παράγοντες αυτοί.

Η σύνταξη προγραμματισμού ελέγχου και η έγκριση του από την διοίκηση ή την επιτροπή ελέγχου είναι η απαραίτητη προϋπόθεση για την εκκίνηση κάθε διαδικασίας. Όμως πριν από την σύνταξη του προγράμματος ελέγχου είναι αναγκαία η διενέργεια προκαταρκτικής έρευνας ώστε με την συγκέντρωση όλων των απαραίτητων πληροφοριών και δεδομένων να καταρτιστεί ένα ολοκληρωμένο αναλυτικό και εφαρμόσιμο πρόγραμμα ελέγχου. Τα στάδια της προκαταρκτικής έρευνας περιλαμβάνουν:

- Την προετοιμασία του ελέγχου με την μελέτη κάθε πληροφορίας και την αξιολόγηση της οργάνωσης της δραστηριότητας. Σημαντικά στοιχεία δύναται να ανευρεθούν σε προγενέστερες εκθέσεις ελέγχου αλλά κυρίως στον **Μόνιμο Φάκελο (Μ.Φ.)** που περιλαμβάνει όλα τα διαχρονικά στοιχεία της δραστηριότητας ή του λειτουργικού τομέα και εμπλουτίζεται διαρκώς με νέες εξειδικευμένες πληροφορίες.
- Απόκτηση γνώσης του τρόπου λειτουργίας, των στόχων της διοίκησης και του προσωπικού της εκάστοτε δραστηριότητας μέσα από συναντήσεις, συνεντεύξεις και επί τόπου φυσική επισκόπηση όλης της λειτουργίας του συστήματος.
- Δημιουργία ερωτηματολογίων και την εκτίμηση του συστήματος εσωτερικού ελέγχου.
- Κατάρτιση διαγραμμάτων ροής διαδικασιών και απεικόνισης λειτουργίας.
- Εκτίμηση των ενδεχόμενων κινδύνων.

- Παρουσίαση των αποτελεσμάτων της προκαταρκτικής έρευνας.

Σε περίπτωση που ο έλεγχος είναι επαναλαμβανόμενος σε γνωστές δραστηριότητες το στάδιο της προκαταρκτικής έρευνας μπορεί να παραληφθεί.

Αφού ληφθούν υπόψη όλα τα αποτελέσματα της προκαταρκτικής έρευνας, η διαμόρφωση ενός μακροπρόθεσμου πλάνου και ενός ετήσιου προγράμματος ελέγχου είναι το επόμενο στάδιο σε συνάρτηση με τις δυνατότητες του Τμήματος Εσωτερικού Ελέγχου. Το μακροπρόθεσμο πρόγραμμα περιγράφει γενικότερα τη μορφή και την ουσία του ελέγχου που καθορίζεται με βάση το μέγεθος και τον αναμενόμενο ρυθμό ανάπτυξης της εταιρίας, το είδος του κλάδου, τις σημαντικότερες λειτουργίες και τους κινδύνους κάθε δραστηριότητας, ενώ το ετήσιο πρόγραμμα ελέγχου περιλαμβάνει λεπτομερή περιγραφή των εργασιών κάθε ελεγκτικού έργου.

Τρίτο στάδιο ελέγχου αφορά την εκτέλεση του έργου ελέγχου με επιτόπια εργασία. Η επιτόπια εργασία διενεργείται συνήθως στο χώρο που εκτελείτε η δραστηριότητα αν και αυτό δεν είναι απολύτως αναγκαίο καθώς πολλές από τις ελεγκτικές εργασίες μπορούν να λάβουν χώρα στο γραφείο του εσωτερικού ελεγκτή αντί στο χώρο της δραστηριότητας που ελέγχεται. Οι έλεγχοι ταξινομούνται ως εξής:

- Έλεγχοι διαδικασιών (test of controls), για την αποτελεσματική εφαρμογή και την αξιολόγηση του συστήματος εσωτερικού ελέγχου. Τέτοιοι έλεγχοι είναι οι έλεγχοι εγκρίσεων, διενέργειας εργασιών και διαφύλαξης των περιουσιακών στοιχείων.
- Έλεγχοι τεκμηρίωσης εργασιών (substantive tests) για τον εντοπισμό σφαλμάτων μέσω αναλυτικών διαδικασιών (συγκρίσεις, ανάλυση αριθμοδεικτών κ.α.), αλλά και λεπτομερειακών ελέγχων, όπως παρακολούθηση των περιουσιακών στοιχείων, λήψη επιβεβαιωτικών απαντήσεων από εμπειρογνώμονες, λήψη επιβεβαιωτικών απαντήσεων από τρίτους, συμφωνίες λογαριασμών, έλεγχοι παραστατικών κλπ.

Επόμενο στάδιο η σύνταξη της έκθεσης ελέγχου. Η έκθεση ελέγχου των εσωτερικών ελεγκτών αποτελεί τη σημαντικότερη πληροφόρηση για την αξιολόγηση τόσο του έργου των εσωτερικών ελεγκτών όσο και του επαγγελματικού τους επιπέδου (Νεγκάκης και Ταχυνάκης, 2017). Υποβάλλεται στη διοίκηση, πρέπει να είναι σαφής και κατανοητή, ακριβής και πειστική ως προς τα συμπεράσματα που καταλήγει, αλλά και να παρουσιάζει εφικτές και βιώσιμες προτάσεις. Είναι γραπτή ή σε έκτακτη περίπτωση προηγείται προφορική ενημέρωση, επαρκής σε εύρος για την πλήρη πληροφόρηση αλλά αρκετά συνοπτική για

κέρδος χρόνου των πολυάσχολων αποδεκτών της. Για το λόγο αυτό μπορεί να διαχωρίζεται και να εκδίδεται σε δυο μορφές: την αναλυτική και την συνοπτική.

Το τελευταίο στάδιο ελέγχου αφορά τις Μεταγενέστερες Ενέργειες Ελέγχου. Με τον όρο μεταγενέστερες ενέργειες (follow-up) εννοείται η διαδικασία κατά την οποία οι εσωτερικοί ελεγκτές παρακολουθούν και αξιολογούν την επάρκεια, την αποτελεσματικότητα και το χρόνο υλοποίησης των ενεργειών που αποφασίζονται από τη διοίκηση σαν αποτέλεσμα των ευρημάτων του ελέγχου, καθώς και η ενημέρωση της Διοίκησης- Επιτροπής Ελέγχου για το βαθμό υλοποίησης των αποφάσεων από τους ελεγχόμενους.

3.11. Υλικό Διαβεβαίωσης και Διακρίβωσης του ελέγχου

Κατά την διάρκεια ανάπτυξης των σταδίων ελέγχου, μια σειρά από έντυπα ή μη στοιχεία πληροφόρησης και τεκμηρίωσης διατίθενται και χρησιμοποιούνται για την ολοκλήρωση της ελεγκτικής πράξης. Μέχρι στιγμής αναφερθήκαμε στην έκθεση ελέγχου οπύ αποτελεί την κοινοποίηση των αποτελεσμάτων ελέγχου στην διοίκηση και στον Μόνιμο Φάκελο που περιλαμβάνει διαρκείς χρήσιμες πληροφορίες για την οργάνωση και διαδικασία του ελέγχου σε κάθε λειτουργία η τομέα ξεχωριστά.

Ο σκοπός του ελεγκτή στα πλαίσια της εφαρμογής του ΔΠΕ⁴ 500 είναι να σχεδιάσει και να εκτελέσει ελεγκτικές διαδικασίες κατά τέτοιο τρόπο που να τον καθιστούν ικανό να αποκτά επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια ώστε να δύναται να εξάγει εύλογα συμπεράσματα επί των οποίων θα βασίσει τη γνώμη του (Λουμιώτης και Τζίφας, 2018). Ελεγκτικά τεκμήρια είναι πληροφορίες που χρησιμοποιούνται από τον ελεγκτή για να καταλήξει στα συμπεράσματα στα οποία βασίζει τη γνώμη του. Τα ελεγκτικά τεκμήρια περιλαμβάνουν πληροφορίες που εμπεριέχονται στα λογιστικά αρχεία που στηρίζουν τις οικονομικές καταστάσεις όσο και σε άλλες πληροφορίες (IFAC, 2016). Τα εκλεκτικά τεκμήρια αποτελούν υλικό διαβεβαίωσης και διακρίβωσης του ελέγχου.

Οι κατηγορίες δεδομένων που συλλέγονται είναι: λογιστικά στοιχεία – βιβλία, στοιχεία από τον εσωτερικό έλεγχο, υπολογιστικές εργασίες, αλληλογραφία της ελεγχόμενης μονάδας, αριθμοδείκτες και αναλυτική επισκόπηση αποτελεσμάτων, φυσικά αποδεικτικά στοιχεία, έγγραφα αποδεικτικά στοιχεία προς τον ελεγκτή και πληροφορίες από συνεντεύξεις και παρατηρήσεις. Η καταλληλότητα των αποδεικτικών στοιχείων συνδέεται με την ποιότητα

⁴ Δι εθνές Πρότυπο Ελέγχου

των ελεγκτικών τεκμηρίων, δηλαδή τη σχετικότητα και την αξιοπιστία τους ως προς την υποστήριξη των ελεγκτικών συμπερασμάτων που επηρεάζουν την αποδεικτική τους δύναμη (Νεγκάκης και Ταχυνάκης, 2017). Τα αποδεικτικά στοιχεία θεωρούνται κατάλληλα για το έργο του ελεγκτή όταν είναι σχετικά (ΔΠΕ 500 παρ. 26), αντικειμενικά (ΔΠΕ 500 παρ. 37), αξιόπιστα (ΔΠΕ 500 παρ. 31), επαληθεύσιμα (ΔΠΕ 500 παρ. 34), αυθεντικά (ΔΠΕ 500 παρ. 31).

Το δομημένο αρχείο των ελεγκτικών διαδικασιών που εκτελέστηκαν, τα σχετικά ελεγκτικά τεκμήρια που αποκτήθηκαν και τα συμπεράσματα στα οποία κατέληξε ο ελεγκτής καλούνται και φύλλα εργασίας ελέγχου (ΦΕΕ) (ΔΠΕ 230 παρ. 6). Τα ΦΕΕ τηρούνται από τους ελεγκτές μέσω των οποίων, τεκμηριώνουν τον σχεδιασμό και τις διαδικασίες ελέγχου, την εργασία που έκαναν, τις μεθόδους που εφάρμοσαν, τα ευρήματα, τα αποτελέσματα και τα συμπεράσματα στα οποία κατέληξαν. Ενδεικτικά βασικός σκοπός των φύλλων εργασίας είναι:

1. να συμβάλλουν στην τεκμηρίωση του πορίσματος ελέγχου για να μην επιδέχεται αμφισβήτηση στο πόρισμα,
2. να συμβάλλουν στην καλύτερη οργάνωση του ελεγκτικού έργου από το αρχικό μέχρι το τελικό στάδιο εξοικονομώντας χρόνο,
3. να αποτελούν πηγή στοιχείων για επαναλαμβανόμενους ελέγχους όταν περιέχουν αμετάβλητα στοιχεία,
4. να αποτελούν τα τεκμήρια σε περίπτωση αποκάλυψης κατάχρησης, κλοπής ή υπεξαίρεσης, τα οποία θα χρησιμοποιήσει η διοίκηση ως προϊόν του ελέγχου για να αποδοθούν διοικητικές ή και ποινικές ευθύνες (Παπαστάθης, 2014).

3.12. Ελεγκτική Γνώμη

Ολοκληρώνοντας το έργο του ο ελεγκτής με τη συλλογή των τεκμηρίων, των ΦΕΕ και μέσω της έκθεσης θα κληθεί να εκφράσει ενώπιον της διοίκησης ή ακόμα και του ίδιου του Διοικητικού Συμβουλίου τη γνώμη του για τα αποτελέσματα του ελέγχου ως μέρος κάθε μεμονωμένης έκθεσης ελέγχου, καθώς και σχετικά με τη συνολική επάρκεια της διακυβέρνησης, της διαχείρισης κινδύνων και του ελέγχου εντός του οργανισμού. Αυτά τα αιτήματα μπορεί να αφορούν τη διαβεβαίωση ή τη γνώμη σε ευρύ επίπεδο για τον οργανισμό στο σύνολό του όπως π.χ. το συνολικό σύστημα του οργανισμού για εσωτερικό έλεγχο της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης, ή για μεμονωμένα στοιχεία των δραστηριοτήτων του

οργανισμού π.χ. γνώμη σχετικά με μια μεμονωμένη επιχειρηματική διαδικασία ή δραστηριότητα σε έναν ενιαίο οργανισμό, τμήμα ή τοποθεσία.

Όποιο και αν είναι το εύρος επηρεασμού της ελεγκτικής πράξης σημαντικό είναι η θέσπιση μιας μεθοδολογίας που θα ακολουθηθεί για την αξιολόγηση των αποτελεσμάτων του ολοκληρωμένου ελέγχου. Αυτό μπορεί να συνεπάγεται την αξιολόγηση των αποτελεσμάτων των επιμέρους ελέγχων και τη σημασία τους σε σχέση με το μεμονωμένο έργο, τους μεμονωμένους κινδύνους / κατηγορίες κινδύνου ή τον οργανισμό στο σύνολό του. Τα στοιχεία που λαμβάνονται υπόψη είναι η σημαντικότητα και ο αντίκτυπος των ευρημάτων ελέγχου. Το μέγεθος ή η σημασία και η επίπτωση των θεμάτων / ευρημάτων του ελέγχου θεωρούνται τα κριτήρια στο πλαίσιο της γνωμοδότησης που πρέπει να δοθεί. Ανάλογα με τα αποτελέσματα του ελέγχου υπάρχουν διάφορες μορφές διατύπωσης γνώμης. Οι βασικές κατηγορίες γνώμης της έκθεσης ελέγχου είναι (α) σύμφωνη γνώμη (β) σύμφωνη γνώμη με έμφαση (γ) γνώμη με επιφύλαξη ή εξαίρεση (δ) άρνηση γνώμης και (ε) αρνητική γνώμη. (Νεγκάκης και Ταχυνάκης, 2018). Στις περισσότερες των περιπτώσεων η έκφραση γνώμης του ελεγκτή περιορίζεται πέραν της θετικής στην έκφραση τριών διαφοροποιημένων κρίσεων σε συνάρτηση με το ουσιώδες και την επίπτωση (διάχυτο) των ευρημάτων ή σφαλμάτων (ΔΠΕ 705) όπως στον πίνακα που ακολουθεί:

Πίνακας 5 – Έκφραση Γνώμης

Φύση του θέματος που προκαλεί τη διαφοροποίηση	Η κρίση του ελεγκτή για το διάχυτο των επιπτώσεων ή των πιθανών επιπτώσεων επί των στοιχείων των ελέγχων	
	Ουσιώδης αλλά όχι διάχυτη	Ουσιώδης και διάχυτη
Τα ελεγχόμενα στοιχεία είναι ουσιωδώς εσφαλμένα	Διατύπωση γνώμης, με την επιφύλαξη των αναγραφόμενων στις παραγράφους των παρατηρήσεων και των θεμάτων έμφασης	Διατύπωση αρνητικής γνώμης
Αδυναμία απόκτησης επαρκών και κατάλληλων ελεγκτικών	Διατύπωση γνώμης, με την επιφύλαξη των αναγραφόμενων στις	Αδυναμία διατύπωσης γνώμης

τεκμηρίων	παραγράφους των παρατηρήσεων και των θεμάτων έμφασης	
-----------	--	--

3.13. Σύνοψη

Ο έλεγχος καθίσταται ένα πολύτιμο και απολύτως αναγκαίο εργαλείο στα χέρια κάθε φορέα, Ιδιωτικού και Δημόσιου, στο σύνολο του. Η τοποθέτηση και αποδοχή του στο ανώτατο επίπεδο διοίκησης και λογοδοσίας, προϋποθέτει πέρα από την δημιουργία πλέγματος κανόνων και αρχών και την απόλυτη επιστημονική του τεκμηρίωση, με την εφαρμογή προτύπων αλλά και των κατάλληλων εκτελεστικών βημάτων. Ο εσωτερικός έλεγχος πέρα από την καθοδήγηση της ελεγκτικής επιστήμης διαθέτει την δική του μεθοδολογία και διαδικασίες. Ένα οργανωμένο σύστημα εσωτερικού ελέγχου, το οποίο οργανώνεται και λειτουργεί βάσει των διεθνών ελεγκτικών προτύπων και του αντίστοιχου κώδικα ηθικής, μπορεί να παρέχει στους οργανισμούς τη διασφάλιση αλλά και τις απαραίτητες κατευθύνσεις και συμβουλές για την βελτίωση των διαδικασιών τους και την αποτελεσματικότερη λειτουργία τους. Οι εσωτερικοί ελεγκτές πρέπει να διενεργούν το έργο τους αντικειμενικά και ανεξάρτητα, να εκφράζουν την άποψη τους συγκεντρώνοντας και αξιολογώντας επαρκή τεκμήρια και να παρέχουν υποστήριξη στη διοίκηση των οργανισμών.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4^ο - Ο ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ ΣΤΟ ΠΛΑΙΣΙΟ ΤΟΥ ΔΗΜΟΣΙΟΥ ΤΟΜΕΑ

4.1. Εισαγωγή

Ο έλεγχος ασκείται από το υψηλότερο επίπεδο οργανωτικής ιεραρχίας του δημόσιου τομέα αλλά αποτελεί τη βάση για την εγκαθίδρυση της καλής διακυβέρνησης του. Η διακυβέρνηση του δημόσιου τομέα περιλαμβάνει πολιτικές, δομές και διαδικασίες που χρησιμοποιούνται για να κατευθύνουν τις δραστηριότητες ενός οργανισμού, προκειμένου να παρέχει λογική διαβεβαίωση (reasonable assurance) ότι οι στόχοι επιτυγχάνονται και ότι οι διαδικασίες διενεργούνται κατά τρόπο ηθικό, υπεύθυνο και αποδοτικό (The Institute of Internal Auditors, 2006).

Ο εσωτερικός έλεγχος στο δημόσιο τομέα συνδράμει καταλυτικά στην εφαρμογή της αποτελεσματικής διακυβέρνησης παρέχοντας στους διαμορφωτές της εχέγγυα επιτυχίας μέσω της εποπτείας των αποτελεσμάτων. Παράλληλα καθώς οι δημόσιοι φορείς λειτουργούν ως «εντεταλμένοι» ο εσωτερικός έλεγχος συμβάλλει στην αναφορά λογοδοσίας με σκοπό την ακυρότητα των πράξεων. Τελικά σε περιπτώσεις «αστοχίας», ο επαναπροσδιορισμός των δράσεων και η παρακολούθηση αυτών, δύναται να οδηγήσει τους οργανισμούς στη θεραπεία των αδυναμιών και των ελλείψεων περιορίζοντας τον κίνδυνο διαφθοράς και κακοδιοίκησης στο δημόσιο.

4.2. Έλεγχος στον Δημόσιο Τομέα

Ο έλεγχος αποτελεί ακρογωνιαίο λίθο της καλής διακυβέρνησης του δημόσιου τομέα (ΙΕΕΕ, 2017). Καθώς οι ελεγκτές με την κατάλληλη εξουσία και επάρκεια αξιολογούν τη νομιμότητα, την αποτελεσματικότητα, την αποδοτικότητα και την οικονομικότητα των δράσεων και της χρήσης πόρων συνεισφέρουν στους οργανισμούς του δημοσίου να πετύχουν λογοδοσία και ακεραιότητα, να βελτιώσουν τις λειτουργίες τους και να κερδίσουν την εμπιστοσύνη των πολιτών και των ενδιαφερομένων μερών (stakeholders). Η επιτυχία του εσωτερικού ελέγχου έγκειται στην ανάπτυξη ρόλων και άσκησης δραστηριοτήτων. Ο ρόλος του ελεγκτή είναι η υποστήριξη της διακυβέρνησης στις λειτουργίες της **εποπτείας, κατανόησης και πρόβλεψης**.

Η εποπτεία ως ρόλος αφορά την αξιολόγηση της εφαρμογής των καθοριζόμενων δημόσιων λειτουργιών, με σχέση ποιότητας και τιμής, τηρώντας την ισχύουσα νομοθεσία. Παράλληλα συμβάλλει στην ανακάλυψη ή αποτροπή της διαφθοράς και της κακοδιοίκησης ελέγχοντας τους δημόσιους πόρους που έχει εμπιστευθεί η πολιτεία στους δημόσιους λειτουργούς αλλά και την αποτελεσματικότητα του Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου που έχει αναπτυχθεί για το σκοπό αυτό. Η αξιολόγηση δράσεων και πολιτικών, η εξέταση του πλέγματος της δημόσιας διοίκησης για αναζήτηση ευκαιριών, η ανάδειξη και υιοθέτηση βέλτιστων πρακτικών μέσω των ελεγκτών του εσωτερικού ελέγχου, βοηθούν αυτούς που λαμβάνουν αποφάσεις να αποκτήσουν βαθιά αντίληψη και γνώση των καταστάσεων, κατανοώντας το σύνολο των κινδύνων και ευκαιριών για την επίτευξη των στόχων των κέντρων εξουσίας. Η συστηματική εποπτεία του οργανισμού και ορθολογική κατανόηση της λειτουργίας του δίνουν τη γνωστική βάση στους εσωτερικούς ελεγκτές να διαβλέψουν τάσεις, προβλέποντας κρίσεις πριν ακόμα αυτές εξελιχθούν. Σε ένα ταχύτητα μεταβαλλόμενο τεχνολογικά – οικονομικά – πολιτικά και κοινωνικά περιβάλλον, η διαχείριση του κινδύνου συνδράμει αποφασιστικά στη μεταβολή πολιτικής, με σκοπό την κάλυψη αναγκών την ανάδειξη ευκαιριών ή την αποτροπή απωλειών.

Απαραίτητη προϋπόθεση για την επιτυχημένη εφαρμογή των ρολών του εσωτερικού Ελέγχου στο δημόσιο τομέα αποτελεί η δημιουργία ενός πλέγματος εξουσιών, διαδικασιών, ευρείας εξουσιοδότησης (mandate) και αυτονομίας, με ότι ποιοτικά καλύτερο από ανθρωπίνους πόρους δύναται να καλύψει το περιβάλλον ελέγχου. Η δράση του εσωτερικού ελέγχου πρέπει να διαθέτει:

- 1. Οργανωτική Ανεξαρτησία:** Η ελεγκτική δραστηριότητα θα πρέπει να λειτουργεί ανεξάρτητα από αυτούς που ελέγχει, έτσι ώστε να μην υπάρχουν παρεμβάσεις από την ελεγχόμενη οντότητα, την προϊστάμενη διοίκηση ή οποιανδήποτε έχει συγκεκριμένο όφελος.
- 2. Επίσημη Εντολή:** Η εξουσιοδότηση της εκτελεστικής εξουσίας στις υπηρεσίες ελέγχου θα πρέπει να νομιμοποιείται με νομικά ή κανονιστικά κείμενα που θα καθορίζουν το συνολικό φάσμα ενεργειών του ελέγχου, την αναφορά των αποτελεσμάτων αλλά και την σχέση με τις ελεγχόμενες οντότητες και την υποχρέωση τους να συνεργάζονται με τον ελεγκτή.
- 3. Απεριόριστη πρόσβαση:** Πλήρης πρόσβαση σε υπάλληλους, περιουσιακά στοιχεία και αρχεία.
- 4. Επαρκή χρηματοδότηση:** Επαρκής χρηματοδότηση ανάλογη με το μέγεθος των δραστηριοτήτων της , ανεξάρτητη από την ελεγχόμενη οντότητα.

5. Ικανή Ηγεσία: Η διεύθυνση, επίπτευση και η επικοινωνιακή εκπροσώπηση του ελέγχου πρέπει να ασκούνται από κατάλληλο, καταρτισμένο και έμπειρο πρόσωπο.

6. Αντικειμενικό Προσωπικό: Αμερόληπτη και αντικειμενική στάση και συμπεριφορά των εσωτερικών ελεγκτών αποκλείοντας κάθε κατάσταση σύγκρουσης συμφερόντων. Σύγκρουση συμφερόντων είναι μια κατάσταση κατά την οποία ένας εσωτερικός ελεγκτής, ο οποίος είναι σε θέση εμπιστοσύνης, έχει ανταγωνιστικό επαγγελματικό ή προσωπικό συμφέρον.

7. Ικανό Προσωπικό: Στελέχωση από επαγγελματίες με εκπαίδευση, ικανότητες και δεξιότητες, ικανοί να υποστηρίξουν τις εντολές ελέγχου. Πρέπει, επίσης, να συμμορφώνονται με τις διαρκείς εκπαιδευτικές απαιτήσεις που καθιερώνονται από τους σχετικούς επαγγελματικούς οργανισμούς εσωτερικού ελέγχου και τα πρότυπα τους.

8. Υποστήριξη από τα ενδιαφερόμενα μέρη: Η αιρετή και διορισμένη δημοσιά εξουσία, η κοινωνία και η διαμορφωτές της γνώμης της πρέπει να κατανοήσουν και να αποδεχθούν τα οφέλη του εσωτερικού ελέγχου.

9. Επαγγελματική προτυποποίηση: Η εφαρμογή επαγγελματικών πρότυπων ελέγχου όπως το Διεθνές Πλαίσιο για την Επαγγελματική Εφαρμογή του Εσωτερικού Ελέγχου (IPPF) παρέχει ένα πλαίσιο διασφάλισης συστηματικής, αντικειμενικής και βασιζόμενης σε στοιχεία ελεγκτικής εργασίας.

Οι διενεργούμενοι έλεγχοι στο δημόσιο τομέα καλύπτουν ένα ευρύ φάσμα αναγκών ελέγχου αξιολόγησης της δημοσιονομικής κανονικότητας και απόδοσης. Κινούμενοι μεταξύ ενός ευρύτερου πεδίου ελέγχου, όπου η επικέντρωση γίνεται σε τομείς υψηλότερου ενδιαφέροντος βάση αξιολόγησης κίνδυνου προσθέτοντας αξία στο σύνολο του οργανισμού, μέχρι το στενότερο πεδίο ελέγχου με την εξέταση μεμονωμένων συναλλαγών για την διαπίστωση σφαλμάτων και τη συμμόρφωση με νόμους, κανονισμούς και πολιτικές, οι έλεγχοι λαμβάνουν διάφορες μορφές και είδη. Επιγραμματικά:

- Διοικητικοί έλεγχοι, εξετάζουν τις διοικητικές και υποστηρικτικές λειτουργίες.
- Έλεγχοι λειτουργίας, ερευνούν τις επιχειρησιακές δραστηριότητες.
- Οικονομικοί έλεγχοι, εξετάζουν την οικονομική διαχείριση.
- Έλεγχοι συμμόρφωσης, εξετάζουν την τήρηση των κανόνων – νομοθεσία.
- Έλεγχοι απόδοσης της διακυβέρνησης του οργανισμού, εξετάζουν την αποδοτική και αποτελεσματική λειτουργία των ελεγχόμενων συστημάτων.

- Οι έλεγχοι συστημάτων πληροφορικής, εξετάζουν την επάρκεια, αποτελεσματικότητα και νομιμότητα των πληροφοριακών συστημάτων.
- Οι έλεγχοι των συστημάτων εσωτερικού ελέγχου που έχει εγκαθιδρύσει ο οργανισμός. Εξετάζουν την επάρκεια, αποτελεσματικότητα και αποδοτικότητα αυτών.

Παρόλη την οργάνωση του τόσο σε τακτικό όσο και σε επιχειρησιακό επίπεδο, ο εσωτερικός έλεγχος μπορεί να εμποδιστεί να τιμήσει την εμπιστοσύνη του κοινού αν δεν θεσπιστούν και δεν τηρούνται με συνέπεια μετρά για την προστασία της ανεξαρτησίας του (IEEE, 2017). Καίριο σημείο η οργανωτική δομή από την οποία διορίζεται και ελέγχεται ο επικεφαλής της Μονάδας εσωτερικού Ελέγχου. Ο ιδιωτικός τομέας κάνει χρήση των επιτροπων ελέγχου, μη εκτελεστικών οργάνων της διοίκησης και του διοικητικού συμβουλίου παρέχοντας ενισχυμένη εποπτεία για την οικονομική και ηθική ακεραιότητα των μετοχικών εταιρειών. Αντιστοίχως και στον δημόσιο τομέα η επιτροπή ελέγχου μπορεί να ενισχύσει σημαντικά την ανεξαρτησία, την ακεραιότητα και την αποτελεσματικότητα του ελέγχου.

Οι ελεγκτές διατηρώντας τη λειτουργική τους ανεξαρτησία μπορούν να παρέχουν ένα πλήθος συμβουλευτικών υπηρεσιών και τεχνικής βοήθειας προσφέροντας αντικειμενική εμπειρογνομosύνη σε ένα ευρύ φάσμα πεδίων στα οποία έχουν ειδική γνώση όπως καλή διακυβέρνηση, λογοδοσία, ηθικές πρακτικές, προγράμματα καταπολέμησης διαφθοράς και αποτελεσματική διοίκηση καθώς και σε πλήθος άλλα θέματα που επηρεάζουν την αποτελεσματικότητα, αποδοτικότητα και οικονομικότητα των λειτουργιών της οντότητας, όλα υπό το πρίσμα της χρήστης, νόμιμης κοινωνικά ωφέλιμης δημοσίας διοίκησης.

4.3. Διαφθορά και κακοδιοίκηση στη Δημόσια Διοίκηση

Δύο σοβαρές στρεβλώσεις της δημόσιας διοίκησης τις οποίες ο εσωτερικός έλεγχος τείνει να απαλύνει είναι η διαφθορά και η κακοδιοίκηση. Παρότι η διαφθορά και η κακοδιοίκηση δεν είναι χαρακτηριστικά μόνο της δημόσιας διοίκησης αλλά μπορούν να συναντηθούν και εμφανίζονται συνήθως και στους ιδιωτικούς φορείς, το μέγεθός τους, ο τρόπος με τον οποίον δρουν και ο αντίκτυπος που αυτές επιφέρουν βαρύνει ιδιαίτερα τον δημόσιο τομέα.

Διαφθορά θεωρείται οποιαδήποτε ποινικά κολάσιμη συμπεριφορά που ενέχει κατάχρηση δημόσιου αξιώματος ή ρόλου για την επίτευξη ιδιωτικού οφέλους και περιλαμβάνει κυρίως περιπτώσεις, οι οποίες μετά από έλεγχο ή επανέλεγχο ή προκαταρκτική έρευνα ή ένορκη διοικητική εξέταση, παραπέμφθηκαν στην Εισαγγελική Αρχή προς άσκηση ποινικής δίωξης για τα εγκλήματα της δωροδοκίας, της παράβασης καθήκοντος και λοιπά

σχετικά εγκλήματα. Ενώ ως **κακοδιοίκηση** νοείται κυρίως κάθε άλλη ενέργεια ή παράλειψη που αντιβαίνει στις αρχές της χρηστής διοίκησης ή επιφέρει παράνομα ζημία στο δημόσιο ή τρίτους (ΓΕΕΔ, 2004).

Συνήθη φαινόμενα διαφθοράς είναι σύμφωνα με πρόσφατες επισημάνσεις οι συναλλαγές κάτω από το τραπέζι, οι χαριστικές πράξεις της Διοίκησης έναντι αδρά αμοιβής, η γραφειοκρατία που ευνοεί τις μεσολαβητικές διαδικασίες, δηλαδή «το λάδωμα», η χαμηλή ποιότητα των υπηρεσιών, η κακή εξυπηρέτηση του πολίτη, η κακή οργάνωση, η έλλειψη μηχανοργάνωσης (Μπαθρέλλου, 2007). Ως μορφές κακοδιοίκησης αναφέρονται οι καθυστερήσεις και η μη τήρηση προθεσμιών, η έλλειψη ενημέρωσης - πληροφόρησης, η μη τήρηση της ουσιαστικής νομιμότητας, προβλήματα διοικητικής λειτουργίας, η αδράνεια της διοίκησης, η μη τήρηση της αρχής της χρηστής διοίκησης, η μη τήρηση των αρχών της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης, της διαφάνειας, της ισότητας και της αμεροληψίας, η ανεπάρκεια ή η έλλειψη αιτιολογίας διοικητικών πράξεων, ζητήματα πρόσβασης σε έγγραφα – επικύρωσης και χορήγησης αντιγράφων, η κακή χρήση της διακριτικής ευχέρειας (Φουστανάκης, 2011).

Ο εσωτερικός έλεγχος κάθε κρατικής οντότητας, ενσωματωμένος σε ένα κεντρικό σύστημα κρατικής εποπτείας, με την ανάπτυξη ενός ολοκληρωμένου πλέγματος ελέγχου των συστημάτων διακυβέρνησης (διοικητικών και πληροφοριακών), την αξιολόγηση της λειτουργίας των δραστηριοτήτων και την ανταλλαγή πληροφοριών και τεχνογνωσίας στο διεθνές περιβάλλον, δύναται να επιτύχει τον εντοπισμό και την άμεση και αποτελεσματική διερεύνηση και εξιχνίαση υποθέσεων παράτυπης συμπεριφοράς, παραβίασης της ακεραιότητας και διαφθοράς, η οποία συντελείται με την εμπλοκή υπαλλήλων της Γενικής Κυβέρνησης ή των εποπτευόμενων φορέων, σε ποινικά αδικήματα και πειθαρχικά παραπτώματα.

4.4 Μοντέλο τριών Γραμμών Άμυνας στο Δημόσιο

Για την ανάπτυξη ενός ισορροπημένου συστήματος εσωτερικού ελέγχου εντός ενός οργανισμού το Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών έχει παρουσιάσει το μοντέλο των τριών γραμμών άμυνας. Μέσα σε έναν οργανισμό, η διαίρεση μεταξύ των διαφορετικών γραμμών άμυνας είναι αρκετά ξεκάθαρη. Η τοποθέτηση των φορέων εσωτερικού ελέγχου σύμφωνα με τις τρεις γραμμές του αμυντικού μοντέλου σε κυβερνητικό επίπεδο είναι ωστόσο πιο δύσκολη (European Commission, 2017). Όμως τόσο οι αρχές όσο και οι επιδιώξεις παραμένουν

ακέραιες και ο επιθυμητός στόχος της διαμόρφωσης ελεγχόμενου περιβάλλοντος αρμοδιοτήτων προφανής.

Το μοντέλο Τριών Γραμμών Άμυνας διακρίνει μεταξύ τριών ομάδων (ή γραμμών) που εμπλέκονται στην αποτελεσματική διαχείριση κινδύνων:

- Λειτουργίες που κατέχουν και διαχειρίζονται τους κινδύνους.
- Λειτουργίες που επιβλέπουν τους κινδύνους.
- Λειτουργίες που παρέχουν ανεξάρτητες εγγυήσεις. (IIA, 2013)

Η **πρώτη γραμμή άμυνας** στις δημόσιες οντότητες περιγράφει τις ευθύνες των χειριστών του κινδύνου, που είναι η διοικητική διάρθρωση του δημόσιου φορέα. Μέσα από μια διαδοχική δομή ευθύνης, τα μεσαία στελέχη σχεδιάζουν και εφαρμόζουν λεπτομερείς διαδικασίες που χρησιμεύουν ως έλεγχοι και εποπτεύουν την ανάπτυξη, εφαρμογή και την



Προσαρμοσμένο από: ECIIA/FERMA Guidance on the 8th EU Company Law Directive, article 41 και IIA Position Paper, The Three Lines of Defense in effective Risk Management and Control, January 2013

Διάγραμμα 1 – Μοντέλο Τριών Γραμμών Άμυνας για την Ελληνική Δημόσια Διοίκηση

εκτέλεση εσωτερικών πολιτικών και διαδικασιών εξασφαλίζοντας ότι οι δραστηριότητες είναι συνεπείς με τους στόχους. Οι δημόσιοι υπάλληλοι έχουν ειδική ευθύνη δεδομένου ότι εργάζονται με δημόσιους πόρους. Το επίκεντρο της πρώτης γραμμής άμυνας είναι να διασφαλιστεί η σωστή λειτουργία και η παρακολούθηση της απόδοσης της οντότητας.

Η **δεύτερη γραμμή άμυνας** βοηθά τη διοίκηση αναπτύσσοντας ειδικοποιημένα τμήματα του πλαισίου διαχείρισης κινδύνου, παρακολουθώντας και διευκολύνοντας την εφαρμογή και τη λειτουργία αποτελεσματικών πρακτικών διαχείρισης κινδύνου που οδηγούνται από την επιχειρησιακή διαχείριση, βοηθώντας τους διαχειριστές των κινδύνων να

αναφέρουν επαρκείς πληροφορίες σχετικά με τον κίνδυνο σε όλα τα επίπεδα της οργάνωσης. Ειδικότερα, στο πλαίσιο του δημόσιου τομέα, εξακολουθεί να είναι σημαντικό να εργάζονται σύμφωνα με τη νομοθεσία και τους κανονισμούς. Η γραμμή αυτή περιλαμβάνει κεντρικές ή αποκεντρωμένες λειτουργίες υποστήριξης και συντονισμού στον τομέα, καθώς και τομείς ποιότητας ή άλλους ειδικούς τομείς όπως η χρηματοδότηση και η λογιστική. Αυτές οι λειτουργίες δεν ανήκουν στον κίνδυνο, αλλά εστιάζουν στην υποστήριξη του εσωτερικού ελέγχου και στην αναφορά των λειτουργιών αυτών των ελέγχων στους διαχειριστές των κινδύνων.

Η **τρίτη γραμμή άμυνας** είναι ο Εσωτερικός Έλεγχος. Η ανεξάρτητη λειτουργία εσωτερικού ελέγχου διαδραματίζει διπλό ρόλο. Πρώτον, ο εσωτερικός έλεγχος υποστηρίζει και συμβουλεύει την εκτελεστική διοίκηση σχετικά με την επάρκεια και την αποτελεσματικότητα των μηχανισμών ελέγχου και διαχείρισης των κινδύνων που απειλούν τον οργανισμό και τον εμποδίζουν να επιτύχει τους σκοπούς του, παραμένοντας παράλληλα εντός των δημοσιονομικών στόχων και περιορισμών. Δεύτερον, ενδεχομένως χρησιμεύει ως εποπτική λειτουργία για το εκτελεστικό πολιτικό επίπεδο. Η βέλτιστη πρακτική είναι να δημιουργηθεί και να διατηρηθεί μια ικανώς ανεξάρτητη και με επαρκή προσωπικό λειτουργία εσωτερικού ελέγχου, η οποία περιλαμβάνει:

- Εκτέλεση ελέγχου σύμφωνα με αναγνωρισμένα διεθνή πρότυπα για την άσκηση εσωτερικού ελέγχου.
- Αναφορά σε αρκετά υψηλό επίπεδο στον οργανισμό ώστε να είναι σε θέση να εκτελεί τα καθήκοντά του ανεξάρτητα.
- Παροχή και διατήρηση μιας ενεργής και αποτελεσματικής γραμμής αναφοράς στο διοικητικό όργανο.

Ο ρόλος του εσωτερικού ελεγκτή του δημόσιου τομέα είναι να στηρίζει τη διοίκηση και ενδεχομένως το πολιτικό εκτελεστικό επίπεδο μέσω εποπτείας. Ο εσωτερικός έλεγχος του δημόσιου τομέα θα πρέπει επίσης να ασκεί την προοπτική τέχνη, προωθώντας τον προορατικό προσδιορισμό των τάσεων και των αναδυόμενων προκλήσεων. Είναι σημαντικό να σημειωθεί ότι ο σύγχρονος ορισμός ενός Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου υπερβαίνει την παραδοσιακή εστίαση στον οικονομικό έλεγχο και παρέχει στη διοίκηση των δημόσιων οργανισμών τη δυνατότητα να επιβλέπει όλες τις παραμέτρους που επηρεάζουν την αποτελεσματική παροχή υπηρεσιών (Μπίνης, 2017).

Σύμφωνα με τον Διοικητή της Εθνικής Αρχής Διαφάνειας κ. Άγγελο Μπίνη η δημιουργία ενός αποτελεσματικού Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου είναι ευθύνη της

διοίκησης (πολιτική ηγεσία και ανώτερα υπηρεσιακά στελέχη) κάθε δημόσιου οργανισμού. Η λειτουργία του όμως διατρέχει όλο τον οργανισμό και περιλαμβάνει τόσο δραστηριότητες ελέγχου των λειτουργιών της διοίκησης όσο και της χρηματοοικονομικής διαχείρισης (managerial and financial control) με τις γραμμές άμυνας να αλληλοεπιδρούν αναθέτοντας επιμέρους καθήκοντα σε όλους τους υπαλλήλους. Οι δραστηριότητες ελέγχου που περιλαμβάνονται σ' ένα Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου αποτελούν ένα σύνολο δικλίδων ελέγχου (Internal Controls) που πρέπει να είναι πλήρως ενσωματωμένες στο σύνολο των λειτουργιών και διεργασιών του οργανισμού.

Το παρακάτω γράφημα αποτυπώνει το γεγονός ότι οι δικλίδες ελέγχου και η λειτουργία διαχείρισης κινδύνων, ως βασικά δομικά στοιχεία ενός Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου, υποστηρίζουν της αρχές της καλής και χρηστής δημόσια διακυβέρνησης (good and accountable public governance).



Διάγραμμα 2 – Οργανωτικές λειτουργίες

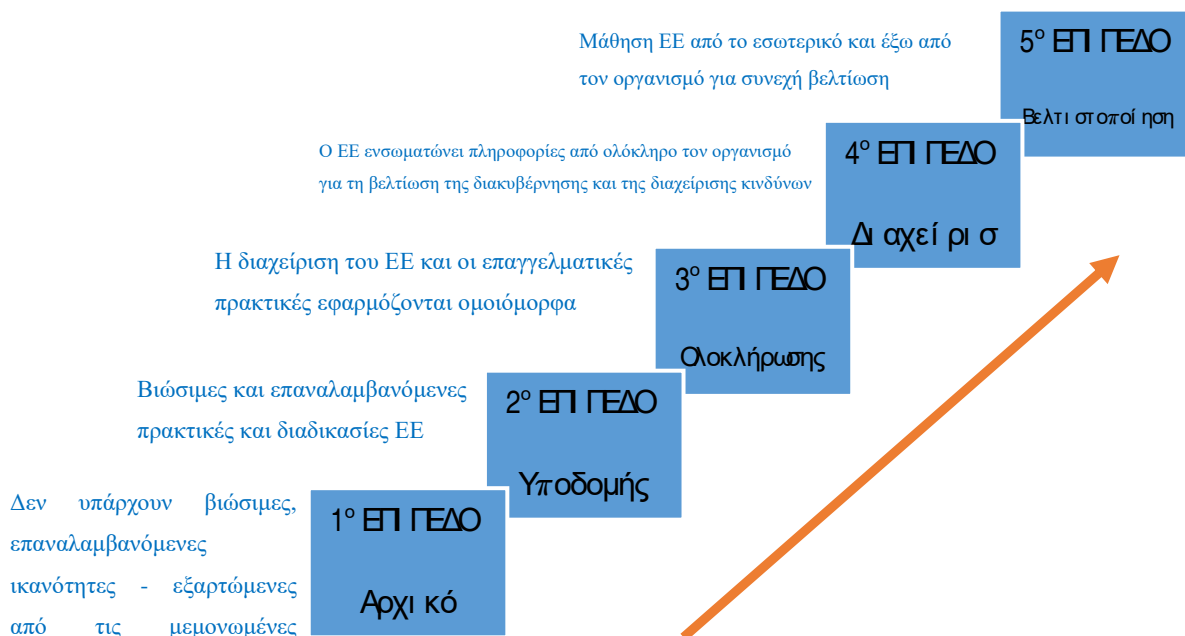
4.5 Μοντέλο Ικανοτήτων Εσωτερικού Ελέγχου IA-CM για τον Δημόσιο Τομέα

Ο εσωτερικός έλεγχος έχει ιδιαίτερα κρίσιμη σημασία για την ενίσχυση της οικονομίας, της αποδοτικότητας και της αποτελεσματικότητας όλων των επιπέδων της δημόσιας διοίκησης. Για την εφαρμογή του και την επιτυχία του χρειάζεται έναν οδικό χάρτη, ένα «μοντέλο» που θα παρέχει κατευθύνσεις και όρια λειτουργίας από την αρχική του εφαρμογή μέχρι την ολοκλήρωσή του, η οποία (ολοκλήρωση) δεν είναι ενιαία για όλη την οργάνωση του

δημοσίου αλλά εξαρτάται από την δομή, την οργάνωση και τους επιδιωκόμενους στόχους στο εύρος των οικονομικών δυνατοτήτων.

Το μοντέλο IA-CM (Internal Audit – Capability Model) σχεδιάστηκε για την εφαρμογή και τη θεσμοθέτηση του αποτελεσματικού εσωτερικού ελέγχου στον δημόσιο τομέα. Μέσω αυτού ένας οργανισμός του δημόσιου τομέα μπορεί να: α) Προσδιορίσει τις απαιτήσεις εσωτερικού ελέγχου σύμφωνα με τη φύση, την πολυπλοκότητα και τους συναφείς κινδύνους των δραστηριοτήτων του, β) Αξιολογήσει τις υπάρχουσες ικανότητες εσωτερικού ελέγχου σε σχέση με τις απαιτήσεις που έχει καθορίσει και γ) Προσδιορίσει τυχόν σημαντικά κενά μεταξύ αυτών των απαιτήσεων και των υφιστάμενων δυνατοτήτων εσωτερικού ελέγχου και να εργαστεί για την ανάπτυξη της αποτελεσματικότητας του εσωτερικού ελέγχου (IIARF, 2009).

Το μοντέλο αναπτύσσεται σε πέντε επίπεδα μέσα από τα οποία μπορεί να εξελιχθεί μια δραστηριότητα εσωτερικού ελέγχου: 1) Αρχικό, 2) Υποδομής, 3) Ολοκλήρωσης, 4) Διαχείρισης και 5) Βελτιστοποίησης.



Η επίτευξη της εφαρμογής και της εξέλιξης του εσωτερικού ελέγχου αλληλοεπιδρά με έξι βασικά στοιχεία: 1)Υπηρεσίες και Ρόλος Εσωτερικού Ελέγχου, 2)Διαχείριση Ανθρώπινου Δυναμικού, 3)Επαγγελματικές πρακτικές, 4)Διαχείριση Απόδοσης και Λογοδοσία, 5)Οργανωτικές Σχέσεις και Κουλτούρα και 6)Δομές Διακυβέρνησης. Τα πρώτα τέσσερα

αφορούν κυρίως τις διαδικασίες του εσωτερικού ελέγχου ενώ τα δυο τελευταία απαντώνται στην λειτουργία του οργανισμού ως σύνολο.

Η διασταύρωση των επίπεδων με τα βασικά στοιχεία του εσωτερικού ελέγχου παράγουν τους Βασικούς Τομείς Διαχείρισης (Key Process Areas - KPAs) που είναι τα κύρια δομικά στοιχεία που καθορίζουν την ικανότητα μιας εσωτερικής δραστηριότητας ελέγχου. (Πίνακας 7). Όταν μια εσωτερική ελεγκτική δραστηριότητα έχει εκπληρώσει και διασφαλίσει όλες τις KPAs που σχετίζονται με ένα δεδομένο επίπεδο ικανότητας εσωτερικού ελέγχου, μπορεί να

Πίνακας 6 – Βασικούς Τομείς Διαχείρισης (Key Process Areas - KPAs) (IIA, 2017)

	ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ ΚΑΙ ΡΟΛΟΣ ΤΟΥ Ε.Ε.	ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΗ ΑΝΘΡΩΠΙΝΟΥ ΔΥΝΑΜΙΚΟΥ	ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΙΚΕΣ ΠΡΑΚΤΙΚΕΣ	ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΗ ΑΠΟΔΟΣΗΣ ΚΑΙ ΛΟΓΟΔΟΣΙΑ	ΣΧΕΣΕΙΣ ΚΑΙ ΚΟΥΛΤΟΥΡΑ ΕΝΤΟΣ ΤΟΥ ΟΡΓΑΝΙΣΜΟΥ	ΔΟΜΕΣ ΔΙΑΚΥΒΕΡΝΗΣΗΣ
ΕΠΗΠΕΛΟ 5 Βελτιστοποίηση	Ο Ε.Ε. αναγνωρίζεται ως βασικός παράγοντας της αλλαγής	Συμμετέχει ενεργά στην εξέλιξη του επαγγέλματος. Προβλέπει τις μελλοντικές ανάγκες σε προσωπικό.	Βελτιώνει διαρκώς τις επαγγελματικές του πρακτικές. Κάνει στρατηγικό Σχεδιασμό.	Δίνει δημόσια αναφορά για την αποτελεσματικότητά του.	Έχει αποτελεσματικές και διαρκείς σχέσεις εντός του οργανισμού Έχει ανεξαρτησία, ισχύ και εξουσία	Έχει ανεξαρτησία, ισχύ και εξουσία
ΕΠΗΠΕΛΟ 4 Διαχείριση	Ο Ε.Ε. παρέχει συνολική διαβεβαίωση για τη διακυβέρνηση, τη διαχείριση κινδύνων και τους μηχανισμούς ελέγχου	Συμβάλλει στην ανάπτυξη των διοικητικών στελεχών. Κάνει σχεδιασμό για το προσωπικό	Η στρατηγική του ελέγχου βελτιώνει τη διαχείριση κινδύνων του φορέα	Χρησιμοποιεί δείκτες απόδοσης για την ποσότητα και την ποιότητα του έργου του	Ο επικεφαλής του Ε.Ε. συμβουλεύει και επηρεάζει την ανώτατη διοίκηση	Η μονάδα Ε.Ε. εποπτεύεται από ανεξάρτητη αρχή. Ο επικεφαλής του Ε.Ε. αναφέρεται σε αρχή ανώτατου επιπέδου
ΕΠΗΠΕΛΟ 3 Ένταξη	Ο Ε.Ε. παρέχει συμβουλευτικές υπηρεσίες. Διενεργεί ελέγχους αποτελεσματικότητας και αποδοτικότητας	Αναπτύσσει το ομαδικό πνεύμα και τις ικανότητες του προσωπικού. Απασχολεί προσωπικό με προσόντα. Συντονίζει το προσωπικό του.	Έχει πλαίσιο για τη διαχείριση της ποιότητας. Καταρτίζει πρόγραμμα ελέγχων με βάση τους κινδύνους	Χρησιμοποιεί δείκτες απόδοσης. Παρέχει στοιχεία κόστους. Συντάσσει αναφορές προς τη διοίκηση	Συντονίζεται με άλλα ελεγκτικά σώματα. Αποτελεί μέλος της ομάδας της ανώτατης διοίκησης	μονάδα Ε.Ε. εποπτεύεται από την ανώτατη διοίκηση. Υπάρχουν μηχανισμοί χρηματοδότησης
ΕΠΗΠΕΛΟ 2 Υποδομή	Ο Ε.Ε. διενεργεί ελέγχους συμμόρφωσης	Επιτυγχάνει την επαγγελματική ανάπτυξη ορισμένων στελεχών του. Επυλέγει προσωπικό με ικανότητες	Ακολουθεί πλαίσιο επαγγελματικής πρακτικής και διαδικασίας. Προγραμματίζει με βάση προτεραιότητες της ηγεσίας και της διοικητικής ιεραρχίας	Έχει προϋπολογισμό λειτουργίας. Έχει επιχειρησιακό σχέδιο	Υπάρχει αποτελεσματική εσωτερική διοίκηση της μονάδας ΕΕ	Υπάρχει πλήρης πρόσβαση στα στοιχεία, στα περιουσιακά στοιχεία και στο προσωπικό του οργανισμού. Έχουν θεσπιστεί σχέσεις αναφοράς
ΕΠΗΠΕΛΟ 1 Αρχικό	Ο Ε.Ε. λειτουργεί ad hoc και χωρίς δομή. Γίνονται μεμονωμένοι έλεγχοι εγγράφων και συναλλαγών για τη διαπίστωση της ακρίβειας και της συμμόρφωσης. Τα αποτελέσματα εξαρτώνται από τις δεξιότητες των συγκεκριμένων ατόμων που κατέχουν τις θέσεις των ελεγκτών. Δεν τηρούνται επαγγελματικές πρακτικές πέραν εκείνων που προβλέπουν οι επαγγελματικοί σύλλογοι. Η χρηματοδότηση εγκρίνεται από τη διοίκηση, κατά περίπτωση. Απουσία υποδομής. Οι Ελεγκτές ενδέχεται να ανήκουν σε άλλη, μεγαλύτερη οργανική μονάδα. Δεν υπάρχουν θεσπισμένες προϋποθέσεις ικανότητας και, συνεπώς, ούτε καθορισμένες ελεγκτικές λειτουργίες.					

θεωρηθεί ότι έχει επιτευχθεί αυτό το επίπεδο. Ταυτόχρονα, η δραστηριότητα εσωτερικού ελέγχου πρέπει να θεσμοθετήσει τις πρακτικές των ΚΡAs ενσωματώνοντας τις βασικές δραστηριότητες που σχετίζονται με αυτές στην κουλτούρα της δραστηριότητά της. Με αυτόν τον τρόπο, ο έλεγχος θα αποκτήσει δομικά στοιχεία που θα συμβάλουν στην επίτευξη ενός συγκεκριμένου επιπέδου δυνατοτήτων.

Η ικανότητα του εσωτερικού ελέγχου εξαρτάται από τη ίδια την εσωτερική ελεγκτική δραστηριότητα, την οργάνωση και το περιβάλλον. Αν και οι τρεις αυτές μεταβλητές δύναται να διαφέρουν μεταξύ των διαφόρων μορφών της δημοσίας διοίκησης, εντούτοις, το μοντέλο IA-CM προσδιορίζει τις βασικές αρχές για την διενέργεια του αποτελεσματικού εσωτερικού ελέγχου στον δημόσιο τομέα, προσπαθώντας να λειάνει τις όποιες αποκλίσεις ενδεχομένως να παρατηρούνται στην καθημερινή πρακτική.

4.6. Ελληνική Δημόσια Διοίκηση

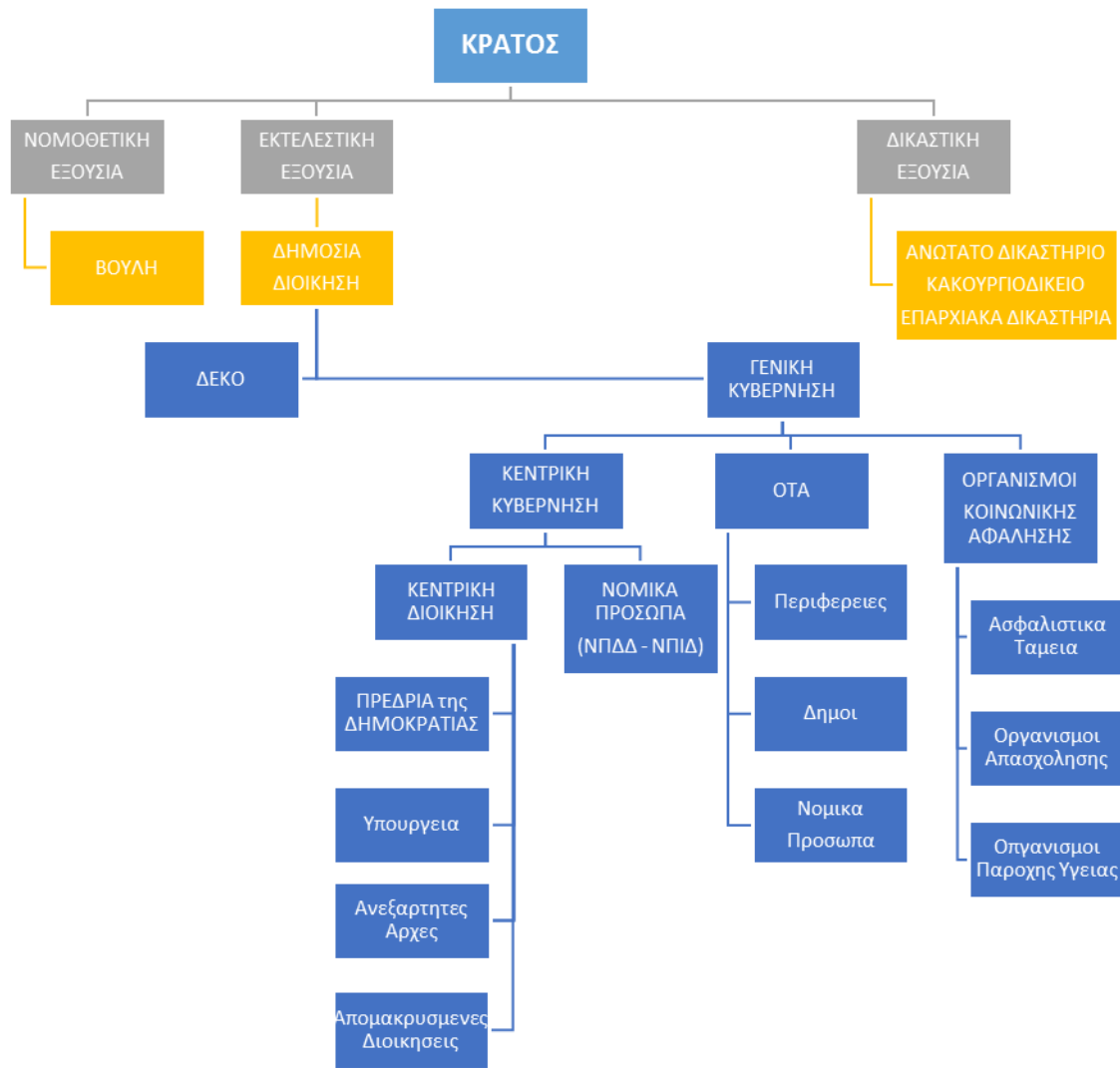
Η δημόσια διοίκηση επηρεάζει τον τρόπο ζωής μας καθώς είναι το σύνολο των μέσων και ενεργειών που αποσκοπούν στην επίτευξη γενικότερων και ειδικότερων σκοπών, ώστε να ικανοποιείτε το γενικότερο συμφέροντος των πολιτών ενός κράτους. Ο Δημόσιος Τομέας περιλαμβάνει το σύνολο των διοικητικών μηχανισμών ή οργανισμών ενός κράτους, που αναπτύσσουν την δραστηριότητά τους στο κεντρικό, το περιφερειακό, και το τοπικό επίπεδο και οι οποίοι είναι αρμόδιοι για την εφαρμογή των νόμων και προγραμμάτων της δημόσιας πολιτικής, όπως αυτή καθορίζεται από την εκάστοτε Κυβέρνηση (Καζάκου, 2018).

Η δομή της δημόσιας διοίκησης στην Ελλάδα βασίζεται πρωτίστως στις ρυθμίσεις του ν. 1892/1990 (άρθρο 51 παρ.1 – ΦΕΚ Α'101) και του ν. 1943/1991 (άρθρο 4 παρ.6 – ΦΕΚ Α' 50), όπως αντικαταστάθηκαν με το άρθρο 18 παρ.9 του ν. 2198/1994 (ΦΕΚ Α' 43) και το άρθρο 3 παρ. 6 του ν. 3229/2004 (ΦΕΚ Α' 38), και αποτυπώνεται στο «Μητρώο Υπηρεσιών και Φορέων της Ελληνικής Διοίκησης» όπου προσδιορίζονται, σύμφωνα με το οργανικό κριτήριο, οι κατηγορίες δημοσίων φορέων της Ελληνικής Διοίκησης, που συγκροτούν το δημόσιο τομέα. Στο «Μητρώο» περιλαμβάνονται ειδικότερα με προσδιορισμό της νομικής τους μορφής και ανά εποπτεύον υπουργείο και όλοι οι φορείς διακρινόμενοι, μεταξύ άλλων, σε υπαγόμενους και μη υπαγόμενους στο δημόσιο τομέα του άρθρου 51 του Ν. 1892/1990, που συνεπάγεται και διαφορετική, κάθε φορά, σχέση εξάρτησής τους από το κράτος.

Ειδικότερα το δημόσιο αποτελείτε, όπως σχηματικά απεικονίζεται στο διάγραμμα 4 από:

α. Τις κάθε είδους δημόσιες υπηρεσίες, που υπάγονται στο νομικό πρόσωπο του Δημοσίου και εκπροσωπούνται από αυτό.

β. Τα κάθε είδους Ν.Π.Δ.Δ., εξαιρουμένων των Χρηματιστηρίων Αξιών, είτε αυτά αποτελούν οργανισμούς κατά τόπο είτε καθ' ύλην αυτοδιοίκησης.



Διάγραμμα 4 – Κρατική Οργάνωση

γ. Τις κάθε είδους κρατικές ή δημόσιες και παραχωρηθείσες επιχειρήσεις

και οργανισμούς, καθώς και νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου δημόσιου χαρακτήρα που επιδιώκουν κοινωφελείς ή άλλους δημόσιους σκοπούς.

δ. Τις τράπεζες που ανήκουν στο νομικό πρόσωπο του Δημοσίου, είτε στο σύνολό τους είτε κατά πλειοψηφία και

ε. Τις κάθε είδους θυγατρικές εταιρείες των νομικών προσώπων που αναφέρονται στις περιπτώσεις β' και γ' αυτού του άρθρου, εκτός από τις επιχειρήσεις των Ο.Τ.Α.⁵

Επιπρόσθετα ο ν. 4622/2019 περί Επιτελικού Κράτους επιχειρεί μια σημαντική τομή στη λειτουργία του ελληνικού Κράτους, καθώς συστηματοποιείται και κωδικοποιείται σε ένα ενιαίο νομοθέτημα το σύνολο των διατάξεων που διέπουν την οργάνωση, τη λειτουργία και τη διαφάνεια της Κυβέρνησης, των κυβερνητικών οργάνων και της κεντρικής δημόσιας διοίκησης.

Κύριοι εκφραστές της δομικής λειτουργίας του κράτους και τις διάθεσης των μέσων για την επίτευξη των στόχων του είναι οι διαχειριστές του δημοσίου χρήματος. Διαχειριστές του δημοσίου χρήματος σύμφωνα με το Δημόσιο Δίκαιο και το Δημόσιο Λογιστικό είναι οι **Διατάκτες** και οι **δημόσιοι υπόλογοι**. Διατάκτες είναι τα κρατικά όργανα που έχουν από το νόμο την αρμοδιότητα διάθεσης των πιστώσεων που έχουν αναγραφεί στον προϋπολογισμό του φορέα τους. Διατάκτης κάθε Υπουργείου, ορίζεται ο Υπηρεσιακός Γραμματέας του οικείου Υπουργείου στις περιπτώσεις που αυτός υπάρχει ή ο Υπουργός στις λοιπές περιπτώσεις ή το προβλεπόμενο από την κείμενη νομοθεσία ή τις οργανικές διατάξεις όργανο κάθε φορέα της Γενικής Κυβέρνησης ή οποιοδήποτε άλλο εξουσιοδοτημένο από αυτούς όργανο, που είναι υπεύθυνο για τη διαχείριση του προϋπολογισμού του φορέα του, αναλαμβάνει υποχρεώσεις σε βάρος των πιστώσεων του προϋπολογισμού αυτού και προσδιορίζει τις απαιτήσεις σε βάρος του.(άρθρο 112 Ν.4622/2019). Οι Διατάκτες διακρίνονται σε κύριους και δευτερεύοντες. Κύριοι Διατάκτες είναι όσοι αναλαμβάνουν υποχρεώσεις σε βάρος των πιστώσεων, οι οποίες τίθενται στη διάθεσή του απευθείας από τον προϋπολογισμό του φορέα τους, αφού ακολουθήσουν την προβλεπόμενη από τον νόμο διαδικασία. Δευτερεύοντες Διατάκτες είναι εκείνοι που αναλαμβάνουν υποχρεώσεις σε βάρος πιστώσεων, που έχουν τεθεί στη διάθεσή τους κατ' εντολή του κύριου διατάκτη με επιτροπικό ένταλμα (Νόμος 4270/2014 Άρθρο 65 όπως αντικαταστάθηκε με το άρθρο 10 παρ. 20 Ν.4337/2015).

⁵ Υπουργείο Διοικητικής Ανασυγκρότησης - Γενική Διεύθυνση Δημοσίων Οργανώσεων - Διεύθυνση Δομών, Διαδικασιών και Αρχείων - Τμήμα Δομών Μητρώων Υπηρεσιών και Φορέων της Ελληνικής Διοίκησης, Αθήνα, Ιούνιος 2018

Η άλλη κατηγορία διαχειριστών του δημοσίου χρήματος είναι οι δημόσιοι υπόλογοι. Δημόσιος υπόλογος είναι όποιος διαχειρίζεται, έστω και χωρίς νόμιμη εξουσιοδότηση, χρήματα, αξίες ή υλικό που ανήκουν στο Δημόσιο ή σε Ν.Π.Δ.Δ., καθώς και οποιοσδήποτε άλλος θεωρείται από το νόμο δημόσιος υπόλογος.. (Ν. 4270/2014, Άρθρο 150)

Οι κύριοι Διατάκτες εφόσον είναι Υπουργοί, ελέγχονται ποινικά, αστικά και πολιτικά. Οι δευτερεύοντες Διατάκτες, εφόσον είναι όργανα ενταταμένα στην διοικητική ιεραρχία, υπέχουν ποινικές, αστικές και πειθαρχικές ευθύνες για τις διατιθέμενες από αυτούς πιστώσεις καθ' υπέρβαση των μεταβιβασθεισών σε αυτούς από τους κύριους διατάκτες. Οι Δημόσιοι Υπόλογοι στο σύνολο τους ελέγχονται από το δομημένο σύστημα ελέγχου του κρατικού μηχανισμού.

4.7 Σύστημα ελέγχου στην Ελληνική Δημόσια Διοίκηση

Το πολυδιάστατο των οργανωτικών δομών, η ποικιλία του έργου αλλά και της νομικής μορφής, η διαφοροποίηση των διοικητικών οργάνων σε αιρετά και υπηρεσιακά, με ότι αυτό συνεπάγεται στη διοίκηση, τη λειτουργία, άλλα και την αποτελεσματικότητα του δημοσίου τομέα καθιστούν τον έλεγχο ένα πολύτιμο και απολύτως αναγκαίο εργαλείο στα χέρια κάθε φορέα αλλά και της Δημόσιας Υπηρεσίας στο σύνολό της. Μία αποτελεσματική ελεγκτική λειτουργία στον δημόσιο τομέα ενισχύει τις συνιστώσες της διακυβέρνησης που είναι κρίσιμες για την προαγωγή της αξιοπιστίας, της ισονομίας και της χρηστής συμπεριφοράς των δημόσιων λειτουργών, μειώνοντας τον κίνδυνο της διαφθοράς και της αδιαφάνειας στη δράση τους (Αιτιολογική ν.4622/2019).

Στο Ελληνικό δημόσιο εφαρμόζεται τόσο εξωτερικός όσο και εσωτερικός έλεγχος. Ο εξωτερικός έλεγχος ασκείται από το Ελεγκτικό Συνέδριο σύμφωνα με τα καθοριζόμενα από τις διατάξεις του Κώδικα Νόμων για το Ελεγκτικό Συνέδριο, {ν.4129/2013 «Κύρωση του Κώδικα Νόμων για το Ελεγκτικό Συνέδριο» (ΦΕΚ Α' 52), του Π.Δ. 1225/1981 «Περί εκτελέσεως των περί Ελεγκτικού Συνεδρίου διατάξεων» (ΦΕΚ Α' 304)}, του Κώδικα Οργανισμού των δικαστηρίων και κατάστασης δικαστικών λειτουργών, που κυρώθηκε με το άρθρο πρώτο του ν.1756/1988 (ΦΕΚ Α' 35), καθώς και από τις κανονιστικές αποφάσεις της Ολομέλειας, που αφορούν στη σύσταση και συγκρότηση των δικαστικών σχηματισμών και των υπηρεσιών του Ελεγκτικού Συνεδρίου όπως εκάστοτε ισχύουν. Το Ελεγκτικό Συνέδριο εκτός από την ιδιότητα του ως ανώτατο δικαστήριο έχει και διοικητικές αρμοδιότητες. Κύρια αποστολή του είναι η διεξαγωγή ελέγχων των δαπανών του κράτους, φορέων του Δημοσίου

και Οργανισμών Τοπικής Αυτοδιοίκησης. (άρθρο 98 παρ.1 περίπτωση α' του Συντάγματος). Παράλληλα με τις δικαστικές του αρμοδιότητες έχει και αρμοδιότητα καταλογισμού των «δημοσίων υπόλογων» - έλεγχος και απόδοση ευθύνης σε διαχειριστές του Δημοσίου. Ταυτόχρονα λαμβάνει γνώση του έργου των Υπηρεσιών Εσωτερικού Ελέγχου των φορέων του Δημοσίου (ν.4270/2014, Άρθρο 168).

Με το ν.4622/2017 ιδρύθηκε η Εθνική Αρχή Διαφάνειας (Ε.Α.Δ) ως ανεξάρτητος εξωτερικός φορέας ελέγχου με βασική αποστολή τη βελτίωση της αποτελεσματικότητας των δράσεων για την ενίσχυση της ακεραιότητας και της διαφάνειας, την επίτευξη μετρήσιμων αποτελεσμάτων για την καταπολέμηση της διαφθοράς και τη διαρκή ενημέρωση των πολιτών για τις δράσεις αυτές. Η Αρχή είναι υπεύθυνη για τον συνολικό σχεδιασμό, τον συντονισμό, την εποπτεία και την αξιολόγηση της αποτελεσματικότητας του συνόλου των ελεγκτικών μηχανισμών, δομών και υπηρεσιών, που δραστηριοποιούνται στον έλεγχο της δράσης των δημόσιων φορέων και οργανισμών και στην καταπολέμηση της διαφθοράς. Επίσης ορίστηκε ως ο υπεύθυνος φορέας για τον σχεδιασμό, την εφαρμογή και την αξιολόγηση του Εθνικού Στρατηγικού Σχεδίου κατά της Διαφθοράς με την παρακολούθηση και την αξιολόγηση του έργου και της δράσης των ιδιαίτερων σωμάτων, υπηρεσιών και φορέων επιθεώρησης και ελέγχου, που δεν εντάσσονται στην Αρχή, συμπεριλαμβανομένων των Μονάδων Εσωτερικού Ελέγχου και των Μονάδων Εσωτερικών Υποθέσεων. Η Αρχή ασκεί τις αρμοδιότητές της, στο σύνολο των φορέων και υπηρεσιών της Γενικής Κυβέρνησης, (διάγραμμα 4) και των δημόσιων επιχειρήσεων ή επιχειρήσεων, τη διοίκηση των οποίων ορίζει άμεσα ή έμμεσα το Δημόσιο με διοικητική πράξη ή ως μέτοχος, ακόμα και στην περίπτωση που οι επιχειρήσεις αυτές εξαιρούνται ρητά από τους κανόνες περί δημοσίου τομέα, σύμφωνα με τους ιδρυτικούς τους νόμους. Η αρμοδιότητα της Αρχής επεκτείνεται και σε ιδιωτικούς φορείς.

Η Ε.Α.Δ έρχεται να συνδέσει επιχειρησιακά τον Εξωτερικό Έλεγχο με τον Εσωτερικό Έλεγχο που αναπτύσσεται ανεξάρτητα στις ενσωματωμένες κρατικές δομές. Ένα σύνολο νόμων κωδικοποιεί την εφαρμογή του εσωτερικού ελέγχου στο Ελληνικό Δημόσιο με βασικό τον ν.3492/2006 «Οργάνωση συστήματος ελέγχου για τη διασφάλιση της χρηστής δημοσιονομικής διαχείρισης του Κρατικού Προϋπολογισμού και των εκτός του Κρατικού Προϋπολογισμού φορέων και άλλες διατάξεις», όπου προβλέπεται η σύσταση μονάδων εσωτερικού ελέγχου, με υπουργική απόφαση. Στον ίδιο Νόμο δίνονται και οι ορισμοί του εσωτερικού ελέγχου, της Μονάδας Εσωτερικού Ελέγχου και του συστήματος εσωτερικού ελέγχου, ως εξής:

- Εσωτερικός Έλεγχος (Internal Audit) είναι η ανεξάρτητη ελεγκτική - συμβουλευτική δραστηριότητα παροχής διαβεβαίωσης περί της επάρκειας των συστημάτων διαχείρισης και ελέγχου ενός φορέα, με στόχο τη βελτίωση των λειτουργιών του και την επίτευξη των στόχων του, χρησιμοποιώντας συστημικές και δομημένες μεθοδολογίες. Οι μεθοδολογίες αυτές στοχεύουν κυρίως στη βελτίωση της αποτελεσματικότητας των διαδικασιών που διέπουν τη λειτουργία του, των διαδικασιών διαχείρισης κινδύνου και των διαδικασιών ελέγχου.
- Μονάδα Εσωτερικού Ελέγχου είναι η ανεξάρτητη ελεγκτική - συμβουλευτική υπηρεσία, η οποία θα παρέχει διαβεβαίωση περί της επάρκειας των συστημάτων διαχείρισης και ελέγχου ενός φορέα.
- Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου (Internal Control) είναι το συνολικό σύστημα διαχειριστικών και άλλων ελέγχων, συμπεριλαμβανομένων των ελέγχων της οργανωτικής δομής, των μεθοδολογιών, των διαδικασιών και του εσωτερικού ελέγχου (Internal Audit), που έχει εφαρμόσει η Διοίκηση στις λειτουργίες του φορέα, για την υποστήριξη της επίτευξης των στόχων του με αποδοτικό, αποτελεσματικό και οικονομικό τρόπο. Το σύστημα εσωτερικού ελέγχου εξασφαλίζει τη συμμόρφωση στις πολιτικές της Διοίκησης, διασφαλίζει τα περιουσιακό στοιχεία και πόρους του φορέα, μέσω πιστοποίησης της πληρότητας και ακρίβειας των λογιστικών εγγραφών και καταστάσεων και παρέχει επίκαιρες και αξιόπιστες δημοσιονομικές και διαχειριστικές πληροφορίες.

Η έννοια του εσωτερικού ελέγχου στο Δημόσιο προϋπήρχε με το ν.3429/2005 (τροποποιήθηκε με το ν.4465/2017), που προέβλεπε την υποχρεωτική διάρθρωση υπηρεσίας εσωτερικού ελέγχου, σε δημόσιες επιχειρήσεις, οργανισμούς, καθώς και τα νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου που είναι φορείς Γενικής Κυβέρνησης με προϋπολογισμό που υπερβαίνει το όριο της υπουργικής απόφασης της παρ. 2 του άρθρου 147 του ν.4270/2014 (Α'143).

Με τους νόμους:

1. ν.3871/2010 «Δημοσιονομική Διαχείριση και Ευθύνη» αναφέρεται ότι, σε όλους τους φορείς της Γενικής Κυβέρνησης διενεργείται εσωτερικός έλεγχος, όπως η έννοια αυτού προσδιορίζεται στην παράγραφο 2 του άρθρου 4 του Ν. 3492/2006

2. ν.4081/2012 «Περιστολή δημοσίων δαπανών, ρύθμιση θεμάτων δημοσιονομικών ελέγχων και άλλες διατάξεις» (ΦΕΚ Α' 184) προβλέπεται η σύσταση μονάδων εσωτερικού ελέγχου, όπου αναφέρεται ότι, με κοινή απόφαση των Υπουργών Διοικητικής Μεταρρύθμισης και Ηλεκτρονικής Διακυβέρνησης, Οικονομικών και του καθ'

ύλην αρμόδιου Υπουργού συνιστώνται μονάδες εσωτερικού ελέγχου σε όλα τα Υπουργεία και τις Αποκεντρωμένες Διοικήσεις της Χώρας, οι οποίες υπάγονται απευθείας στον οικείο Υπουργό ή τον οικείο προϊστάμενο της Αποκεντρωμένης Διοίκησης του Κράτους, ρυθμίζεται η στελέχωσή τους από του υπηρετούν στους αντίστοιχους φορείς προσωπικό και εξειδικεύονται οι αρμοδιότητες αυτών ως προς τη διενέργεια εσωτερικού ελέγχου.

3. ν.4270/2014 «Αρχές δημοσιονομικής διαχείρισης και εποπτείας (ενσωμάτωση της Οδηγίας 2011/85/ΕΕ) – δημόσιο λογιστικό και άλλες διατάξεις» αναφέρεται για τον εσωτερικό έλεγχο ότι αυτός πραγματοποιείται σε όλους τους φορείς της Γενικής Κυβέρνησης, όπως ορίζεται στην παράγραφο 2 του άρθρου 4 του ν. 3492/2006 και ανατίθεται στις Υπηρεσίες Εσωτερικού Ελέγχου που συστήνονται με το άρθρο 12 του ίδιου νόμου υπό την γενική καθοδήγηση και εποπτεία του Γενικού Λογιστηρίου του Κράτους.

Η ενσωμάτωση του εσωτερικού ελέγχου στους δημοσίους φορείς επέρχεται οριστικά με το ν.4622/2019 όπου επιχειρείται η οργάνωση ενός ορθά δομημένου και συγκροτημένου συστήματος ελέγχου, η ενίσχυση των λειτουργιών και των διαδικασιών του, καθώς και η αποφυγή αναποτελεσματικών πρακτικών με τη σύσταση, σε κάθε Υπουργείο, Μονάδας Εσωτερικού Ελέγχου, σε επίπεδο Διεύθυνσης, η οποία υπάγεται απευθείας στον οικείο Υπουργό και στην αρμόδια Επιτροπή Ελέγχου. Με τις διατάξεις του άρθρου 39 ορίζεται ότι οι Μονάδες Εσωτερικού Ελέγχου είναι αρμόδιες για το Υπουργείο και τους εποπτευόμενους από αυτό φορείς, οι οποίοι δεν έχουν δική τους Μονάδα Εσωτερικού Ελέγχου, αναλαμβάνουν να ελέγχουν τα συστήματα διακυβέρνησης και λειτουργίας, με σκοπό την υποστήριξη του Υπουργείου στους ακόλουθους επιχειρησιακούς στόχους:

(α) τον έλεγχο των συστημάτων διακυβέρνησης και λειτουργίας και την παροχή διαβεβαίωσης περί της επάρκειας αυτών, με σκοπό την υποστήριξη του Υπουργείου για την επίτευξη των στρατηγικών του στόχων και για τη λήψη μέτρων, όπου απαιτείται,

(β) την παροχή συμβουλευτικών υπηρεσιών στην ηγεσία του Υπουργείου με στόχο τη βελτίωση της αποτελεσματικότητας των διαδικασιών διαχείρισης κινδύνου και των διαδικασιών ενδογενούς ελέγχου (internal control),

(γ) τη διασφάλιση της ορθής, αποτελεσματικής και ασφαλούς διαχείρισης και χρήσης των πληροφοριακών συστημάτων,

(δ) την αξιολόγηση της λειτουργίας, των δραστηριοτήτων και των προγραμμάτων του Υπουργείου βάσει των αρχών της χρηστής δημοσιονομικής διαχείρισης,

(ε) τον εντοπισμό και την άμεση και αποτελεσματική διερεύνηση και εξιχνίαση υποθέσεων παράτυπης συμπεριφοράς, παραβίασης της ακεραιότητας και διαφθοράς, η οποία

συντελείται με την εμπλοκή υπαλλήλων του Υπουργείου ή των εποπτευόμενων φορέων, σε ποινικά αδικήματα και πειθαρχικά παραπτώματα.

Επίσης, στο άρθρο περιγράφεται αναλυτικά η διάρθρωση των αναβαθμισμένων μονάδων σε δύο (2) γραφεία, σε επίπεδο Τμήματος και ειδικότερα, στο Τμήμα Σχεδιασμού και Διενέργειας Εσωτερικών Ελέγχων και στο Τμήμα Εσωτερικών Ερευνών και Διερεύνησης Καταγγελιών καθώς και οι αρμοδιότητες που αναλογούν σε κάθε ένα από αυτά. Οι αρμοδιότητες των εν λόγω γραφείων οριοθετούνται και εξειδικεύονται σε μεγάλο βαθμό, με σκοπό αφενός μεν την απλούστευση των διαδικασιών του εσωτερικού ελέγχου, αφετέρου δε την ενίσχυση της αποδοτικότητας και της αποτελεσματικότητάς τους. Σημειώνεται ότι οι Μονάδες Εσωτερικού Ελέγχου διενεργούν προγραμματισμένους και έκτακτους εσωτερικούς ελέγχους με εντολή του Υπουργού και βάσει του εγκεκριμένου προγράμματος ελεγκτικών αποστολών.

4.8. Χαρτογράφηση Ελεγκτικών Φορέων

Ένα από τα σημαντικότερα προβλήματα για την αποτελεσματική καταπολέμηση του φαινομένου στην Ελλάδα, όπως και σε άλλες χώρες, είναι η διασπορά των υπηρεσιών και ελεγκτικών μηχανισμών και σωμάτων, που επιφορτίζονται με την καταπολέμηση της διαφθοράς, η υπαγωγή τους σε διάφορες δομές και Υπουργεία, η αλληλοεπικάλυψη αρμοδιοτήτων και η έλλειψη ουσιαστικού συντονισμού δράσης τους, με τελικό αποτέλεσμα την δυσλειτουργία τους και την αναποτελεσματικότητα στην καταπολέμηση της διαφθοράς.

Η σύσταση της ΕΑΔ δημιούργησε ένα νέο περιβάλλον ελεγκτικών μηχανισμών με την κατάργηση ελεγκτικών φορέων όπως: η Γενική Γραμματεία για την Καταπολέμηση της Διαφθοράς (ΓΕ.Γ.ΚΑ.Δ του Υπουργείου Δικαιοσύνης , οι υπαγόμενοι στη ΓΕ.Γ.ΚΑ.Δ φορείς: α) Σώμα Επιθεωρητών-Ελεγκτών Δημόσιας Διοίκησης (Σ.Ε.Ε.Δ.Δ.) και β) Σώμα Επιθεωρητών Δημόσιων Έργων (Σ.Ε.Δ.Ε), το Σώμα Επιθεωρητών Υπηρεσιών Υγείας και Πρόνοιας (Σ.Ε.Υ.Υ.Π.) που υπαγόταν στο Υπουργείο Υγείας και ελέγχονταν επιχειρησιακά από τη ΓΕ.Γ.ΚΑ.Δ., το Σώμα Επιθεωρητών-Ελεγκτών Μεταφορών του Υπουργείου Υποδομών και Μεταφορών (Σ.Ε.Ε.ΜΕ.), που υπαγόταν στο Υπουργείο Υποδομών και Μεταφορών, και ο Γενικός Επιθεωρητής Δημόσιας Διοίκησης (Γ.Ε.Δ.Δ.) που εποπτευόταν από το Υπουργείο Εσωτερικών. Επιδιωκόμενοι στόχοι της αναδιάρθρωσης αυτής είναι η μεγαλύτερη αποτελεσματικότητα στην καταπολέμηση της διαφθοράς, η ορθολογικότερη

αξιοποίηση του υπάρχοντος ανθρώπινου δυναμικού και η κατάργηση της αλληλοεπικάλυψης αρμοδιοτήτων.

Παράλληλα δημιουργήθηκε το Εθνικό Συντονιστικό Οργάνου Ελέγχου και Λογοδοσίας (Ε.Σ.Ο.Ε.Λ.), που αντικαθιστά το συσταθέν με το άρθρο 8α του ν.2477/1997 (Α' 59), όπως αντικαταστάθηκε και συμπληρώθηκε με την παράγραφο 4 του άρθρου 14 του ν.2946/2001 (Α' 224) και τις διατάξεις του άρθρου 8 του ν. 3074/2002 (Α'296), Συντονιστικό Όργανο Επιθεώρησης και Ελέγχου (Σ.Ο.Ε.Ε.), ως μία ενεργή πλατφόρμα διαλόγου και ανταλλαγής καλών πρακτικών μεταξύ των φορέων και των υπηρεσιών που δραστηριοποιούνται σε θέματα λογοδοσίας και καταπολέμησης της διαφθοράς, συντονισμού ενεργειών ανάληψης κοινών δράσεων και αποφυγής αλληλοκαλύψεων.

Η μέχρι σήμερα λίστα των δικαστικών, ελεγκτικών, διωκτικών, διοικητικών, ανεξάρτητων και εποπτικών αρχών και υπηρεσιών, και οργάνων/σωμάτων/υπηρεσιών επιθεώρησης, που συμμετέχουν στο δίκτυο των φορέων καταπολέμησης της διαφθοράς φαίνονται στο Παράτημα «Α».

4.9. Σύνοψη

Στο κεφάλαιο αυτό αναφερθήκαμε, ίσως πιο έντονα από το αναμενόμενο, στον έλεγχο του δημοσίου τομέα, στην γενική του εμφάνιση, αλλά και στην εξειδίκευση του στον Ελληνικό χώρο. Η εφαρμογή του ελέγχου ως δημοκρατική υποχρέωση αλλά και ως παράγοντας καταστολής της διαφθοράς και της κακοδιοίκησης με την υιοθέτηση συγχρόνων μοντέλων εσωτερικού ελέγχου είναι αυτοσκοπός και για την Ελληνική Δημόσια διοίκηση. Αυτή ανταποκρίνεται άλλες φορές αργά και ομολογουμένως άλλες φορές με γιγάντια βήματα στις επιταγές του ελέγχου και της λογοδοσίας, ως προϋπόθεση της ευρωπαϊκής σύγκλισης και της κοινωνικής ευημερίας. Ο έλεγχος και η λογοδοσία εμφανίζεται σε όλες τις εκφάνσεις της κρατικής λειτουργίας, ακόμα και στις πιο ιδιαίτερες ή αμιγώς εθνικές όπως η ασφάλεια και η άμυνα. Σε αυτές θα αναφερθούμε στο επόμενο κεφάλαιο.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5^ο - ΤΟ ΣΥΣΤΗΜΑ ΤΟΥ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ ΤΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΩΝ ΠΟΛΙΤΙΚΩΝ ΑΣΦΑΛΕΙΑΣ ΚΑΙ ΑΜΥΝΑΣ

5.1. Εισαγωγή

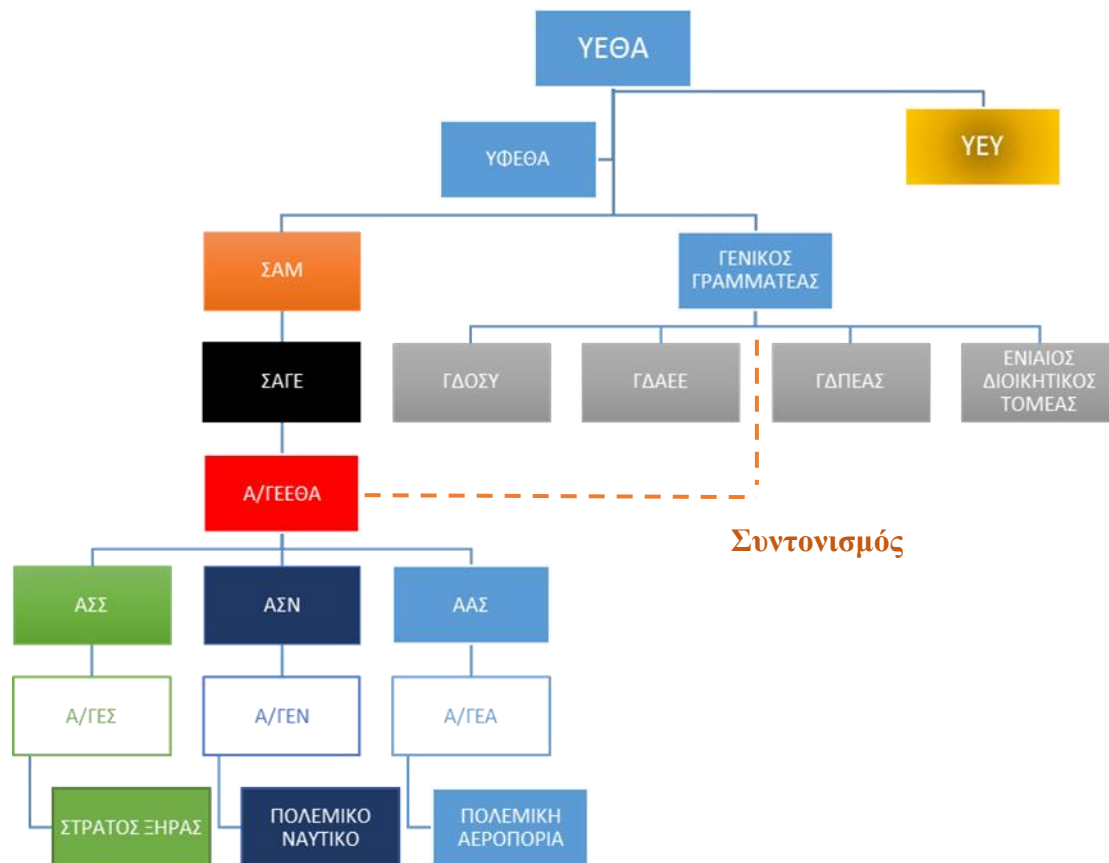
Στο παρόν κεφάλαιο θα προσπαθήσουμε να παρουσιάσουμε το Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου ενός Υπουργείου της Γενικής Κυβέρνησης και την εφαρμογή του Εσωτερικού Ελέγχου εντός αυτού. Ως μελέτη περίπτωσης θα ληφθεί το Υπουργείο Εθνικής Άμυνας (ΥΠΕΘΑ) καταγράφοντας τις υπάρχουσες δομές οικονομικής λειτουργίας, εποπτείας και ελέγχου εντός αυτού του οργανισμού.

5.2. Παρουσίαση και Λειτουργία του Υπουργείου Εθνικής Άμυνας

Η ευθύνη για την άμυνα της Χώρας ανήκει στην Κυβέρνηση, η οποία καθορίζει την Πολιτική Εθνικής Άμυνας και ασκεί σύμφωνα με το άρθρο 45 του Συντάγματος τη διοίκηση των Ενόπλων Δυνάμεων (ΕΔ) δια του Υπουργού Εθνικής Άμυνας (ΥΕΘΑ) που δρα στο πλαίσιο του νόμου και των σχετικών αποφάσεων του Υπουργικού Συμβουλίου και του Κυβερνητικού Συμβουλίου Εξωτερικών και Άμυνας (ΚΥΣΕΑ). Για την εφαρμογή της πολιτικής αυτής η Κυβέρνηση διαθέτει κυρίως το ΥΠΕΘΑ και τις υπαγόμενες σε αυτό ΕΔ της Χώρας, ήτοι Στρατό Ξηράς (ΣΞ), Πολεμικό Ναυτικό (ΠΝ) και Πολεμική Αεροπορία (ΠΑ). Η λεπτομερής οργάνωση του Υπουργείου Εθνικής Άμυνας προσδιορίζεται από το ν.2292/1995, τον ν.3433/2006 και το Π.Δ. υπ' αριθμόν 73 (Α.Ε.Κ. 76Α', 10 Απριλίου 2006), συμπεριλαμβανομένων και τυχόν τροποποιήσεων και παρουσιάζεται στο διάγραμμα 5.

Ο Υπουργός Εθνικής Άμυνας (ΥΕΘΑ), ως πολιτικός προϊστάμενος του ΥΠΕΘΑ, είναι ο υπεύθυνος έναντι της Κυβέρνησης για τη διοίκηση και τον έλεγχο των Ενόπλων Δυνάμεων με στόχο την υλοποίηση της Πολιτικής Εθνικής Άμυνας. Μετέχει στο ΚΥΣΕΑ όπου εγκρίνει την Εθνική Στρατιωτική Στρατηγική, εισηγείται τη δομή διοίκησης και την μελλοντική δομή των Ενόπλων Δυνάμεων, αποφασίζοντας παράλληλα για τη δομή και οργάνωση τους, ενώ εισηγείται και τη μακροπρόθεσμη σχεδίαση και προγραμματισμό των

εξοπλισμών. Επιπρόσθετα αποφασίζει για την κατανομή και τη χρησιμοποίηση των πιστώσεων που διατίθενται με τον προϋπολογισμό, εγκρίνει προγράμματα προμηθειών των Ενόπλων Δυνάμεων και τεχνολογικής έρευνας, διοικώντας, οργανώνοντας και ελέγχοντας τις Ένοπλες Δυνάμεις μέσω της ηγεσίας των Γενικών Επιτελείων.



Διάγραμμα 5 – Δομή Διοίκησης Υπουργείου Εθνικής Άμυνας

Ο Υφυπουργός Εθνικής Άμυνας (ΥΦΕΘΑ) και ο Γενικός Γραμματέας αποτελούν μαζί με τον ΥΕΘΑ την πολιτική ηγεσία του Υπουργείου και ασκούν τις αρμοδιότητες που τους ανατίθενται με κοινή απόφαση Πρωθυπουργού και Υπουργού Εθνικής Άμυνας. Οι αρμοδιότητες των ΥΦΕΘΑ εξειδικεύονται, μεταξύ άλλων, σε θέματα οικονομικά, υπηρεσιακής κατάστασης στελεχών, ασκήσεων των Ενόπλων Δυνάμεων, στρατολογίας και συνεργασίας με άλλους δημόσιους φορείς και Υπουργεία.

Ο Γενικός Γραμματέας του ΥΠΕΘΑ συμμετέχει στην πολιτική ηγεσία και συντονίζει τις Γενικές Διευθύνσεις, τις Διευθύνσεις του Υπουργείου και τα Γενικά Επιτελεία των τριών Κλάδων των Ενόπλων Δυνάμεων. Παράλληλα, είναι υπεύθυνος για την εναρμόνιση, τον συντονισμό και τη μέριμνα των θεμάτων που αφορούν στο πολιτικό προσωπικό του ΥΠΕΘΑ, σύμφωνα με τις αρμοδιότητες που του μεταβιβάστηκαν με απόφαση του ΥΕΘΑ, τις οποίες ασκεί μέσω της Διεύθυνσης Συντονισμού και Διαχείρισης Θεμάτων Πολιτικού Προσωπικού.

Το Συμβούλιο Άμυνας (ΣΑΜ) αποτελεί το ανώτατο συμβουλευτικό όργανο του Υπουργού Εθνικής Άμυνας σε θέματα δομής δυνάμεων, εξοπλιστικών και ερευνητικών προγραμμάτων, προϋπολογισμού και προγράμματος δημοσίων επενδύσεων. Συγκροτείται από τον ΥΕΘΑ, τον ΑΝΥΕΘΑ, τους Αρχηγούς Γενικών Επιτελείων Εθνικής Άμυνας, Στρατού, Ναυτικού, Αεροπορίας και τυχόν άλλα πρόσωπα που μπορεί να κληθούν από τον ΥΕΘΑ.

Το Συμβούλιο Αρχηγών Γενικών Επιτελείων (ΣΑΓΕ) αποτελείται από τους Αρχηγούς των Γενικών Επιτελείων Εθνικής Άμυνας, Στρατού, Ναυτικού, Αεροπορίας. Έχει αρμοδιότητα υποβολής εισηγήσεων ή γνωματεύσεων στον ΥΕΘΑ για στρατηγικά επιχειρησιακά θέματα.

Ο Αρχηγός Γενικού Επιτελείου Εθνικής Άμυνας (Α/ΓΕΕΘΑ) προΐσταται του ΓΕΕΘΑ και είναι ο κύριος σύμβουλος του ΚΥΣΕΑ και του Υπουργού Εθνικής Άμυνας για στρατιωτικά θέματα. Ασκεί την επιχειρησιακή διοίκηση των Διακλαδικών Στρατηγείων και των υπ' αυτών υπαγομένων μονάδων καθώς και των υπολοίπων δυνάμεων, μέσω των Αρχηγών των Γενικών Επιτελείων για τις περιπτώσεις εφαρμογής των σχεδίων επιχειρήσεων και του Συστήματος χειρισμού Κρίσεων, διεξαγωγής επιχειρήσεων εκτός της επικράτειας και συμμετοχής των Ενόπλων Δυνάμεων για την αντιμετώπιση εκτάκτων καταστάσεων κατά την περίοδο της ειρήνης. Συντάσσει την Εθνική Στρατιωτική Στρατηγική μετά από προτάσεις των Γενικών Επιτελείων των Κλάδων των Ενόπλων Δυνάμεων και σύμφωνα με τις κατευθύνσεις του Υπουργού Εθνικής Άμυνας, χειρίζεται και εισηγείται την προτεραιότητα των εξοπλιστικών προγραμμάτων και προτείνει τις γενικές κατευθύνσεις πολιτικής και τις προτεραιότητες για κάθε επιχειρησιακό στόχο.

Τα Ανώτατα Συμβούλια των Κλάδων των Ενόπλων Δυνάμεων (Ανώτατο Στρατιωτικό Συμβούλιο-ΑΣΣ, Ανώτατο Ναυτικό Συμβούλιο-ΑΝΣ και Ανώτατο Αεροπορικό Συμβούλιο-ΑΑΣ) αποφασίζουν ή γνωμοδοτούν για διάφορα θέματα (οργανωτικά, επιχειρησιακά, εξοπλιστικά, διοικητικά, οικονομικά, κ.λπ.) αρμοδιότητας του κλάδου τους. Οι Αρχηγοί των Γενικών Επιτελείων (Στρατού, Ναυτικού, Αεροπορίας) (Α/ΓΕΣ, Α/ΓΕΝ, Α/ΓΕΑ αντίστοιχα) είναι υπεύθυνοι για την άρτια οργάνωση, επάνδρωση, εξοπλισμό, εκπαίδευση, αξιολόγηση και προπαρασκευή για πόλεμο, ετοιμότητα και χρησιμοποίηση του Κλάδων των, ως προϊστάμενοι αυτών, σύμφωνα με τις γενικές κατευθύνσεις και οδηγίες του Υπουργού Εθνικής Άμυνας και του Α/ΓΕΕΘΑ. Οι Αρχηγοί των Επιτελείων ασκούν πλήρη διοίκηση των Δυνάμεων των Κλάδων τους, εκτός εκείνων που έχουν διατεθεί στα Διακλαδικά Στρατηγεία και εισηγούνται την προώθηση των νομοθετικών και κανονιστικών διαταγμάτων που αφορούν σ' αυτούς.

Η Διεύθυνση Οικονομικού Σχεδιασμού και Υποστήριξης (ΓΔΟΣΥ) συστάθηκε με σκοπό τη διασφάλιση της χρηστής δημοσιονομικής διαχείρισης του και των εποπτευόμενων από αυτό φορέων. Ο Γενικός Διευθυντής της Γενικής Διεύθυνσης Οικονομικού Σχεδιασμού και Υποστήριξης (ΓΔ/ΓΔΟΣΥ) είναι ο Προϊστάμενος Οικονομικών Υπηρεσιών υπεύθυνος για τη διασφάλιση της χρηστής δημοσιονομικής διαχείρισης του Υπουργείου και εποπτεύει τις διαδικασίες που αφορούν στον Π/Υ και την ορθή λογιστική αποτύπωση των δραστηριοτήτων του φορέα του κ.α.

5.3. Οικονομική Μέριμνα και Λογιστικό ΕΔ

Ως **οικονομική μέριμνα** θεωρείται το σύνολο των ενεργειών, με τις οποίες εκδηλώνεται η οικονομική δραστηριότητα των ΕΔ, με σκοπό την οικονομική υποστήριξη των μέσων που απαιτούνται για την πραγματοποίηση της αποστολής των. Ως **λογιστικό** θεωρούνται οι μέθοδοι, οι διαδικασίες και τα συστήματα οικονομικής μέριμνας των ΕΔ. Οι βασικοί νόμοι που διέπουν την οικονομική μέριμνα και το λογιστικό των ΕΔ είναι ο ν.4270/2014 «Αρχές δημοσιονομικής διαχείρισης & εποπτείας-δημόσιο λογιστικό» και το νδ.721/1970 «Οικονομική μερίμνα και λογιστικό ΕΔ».

Σύμφωνα με την ανωτέρω νομοθεσία η οργάνωση των οικονομικών υπηρεσιών των ΕΔ στηρίζεται στην αρχή της διάκρισης βάσει του έργου τους ως εξής :

α. **Διεύθυνση**, τη σχεδίαση των οικονομικών απαιτήσεων των ΕΔ και την εξασφάλιση των μέσων για την υλοποίησή τους, καθώς και το διοικητικό έλεγχο και τη διοικητική επιθεώρηση των Μονάδων και Υπηρεσιών της «Εκτέλεσης»

β. **Εκτέλεση**, την υλοποίηση του σχεδιασμού των οικονομικών απαιτήσεων των Υπηρεσιών της «Διεύθυνσης», τη διαχείριση και τη λογιστική παρακολούθηση των οικονομικών γεγονότων που προκύπτουν από την υλοποίησή αυτή.

γ. **Οικονομικό Έλεγχο**, τον έλεγχο και την εκκαθάριση των δαπανών κάθε κατηγορίας, τον έλεγχο και την αναγνώριση εσόδων, τον προληπτικό έλεγχο, τον έλεγχο των απολογιστικών στοιχείων, καθώς και το συγκεντρωτικό έλεγχο.

δ. **Οικονομική Επιθεώρηση**, τον επί τόπου έλεγχο διαχειρίσεων, λογιστηρίων και υπολόγων των Μονάδων και Υπηρεσιών της «Εκτέλεσης».

Οι ανωτέρω λειτουργίες ασκούνται από τα όργανα που προβλέπονται στο ισχύον νομοθετικό και θεσμικό πλαίσιο τα οποία έχουν:

- **Οικονομική Εξουσία**, είναι το δικαίωμα στη λήψη αποφάσεων σε οικονομικά θέματα. Οικονομική εξουσία έχει ο Υπουργός καθώς και κάθε άλλο όργανο στο οποίο έχει μεταβιβαστεί με Υπουργική Απόφαση σχετική εξουσιοδότηση.
- **Οικονομική Δικαιοδοσία**, είναι το δικαίωμα των υπηρεσιακών οργάνων να λαμβάνουν αποφάσεις για οικονομικά θέματα, εντός των ορίων αρμοδιότητάς τους. Οικονομική δικαιοδοσία έχουν οι Διοικητές των Μονάδων και Υπηρεσιών, καθώς και κάθε άλλο όργανο στο οποίο έχει μεταβιβαστεί με Υπουργική Απόφαση σχετική εξουσιοδότηση.
- **Οικονομική Αρμοδιότητα**, είναι το δικαίωμα εισήγησης σε οικονομικά θέματα. Οικονομική αρμοδιότητα έχει ο Διευθυντής Διεύθυνσης Οικονομικών Υπηρεσιών ή Οικονομικού (Δ/ΔΟΥ - ΔΟΙ) και ο Επόπτης Οικονομικών Υπηρεσιών (ΕΟΥ) των ανεξάρτητων οικονομικά Μονάδων.

Αντικείμενο του έργου τους η **περιουσία** των ΕΔ που αποτελείται από χρήματα, υλικά και εφόδια πάσης φύσεως, υπηρεσίες, κτήρια και εγκαταστάσεις, κτήνη, δικαιώματα και υποχρεώσεις και κάθε άλλο περιουσιακό στοιχείο του οποίου επιτρέπεται η διάθεση προς υποστήριξη των ΕΔ κατά τις ισχύουσες διατάξεις. Η περιουσία προέρχεται τόσο από τον κρατικό προϋπολογισμό όσο και από κεφάλαια σχηματιζόμενα εκτός αυτού με την λειτουργία Εκμεταλλεύσεων ΕΔ (Εργοστάσια, Συνεργεία κ.α.) και Εκμεταλλεύσεων εξυπηρετήσεως προσωπικού (Λέσχες, Θέρετρα, Πρατήρια). Οι έννοιες των διατακτών, δημοσίων υπολόγων φέρουν την γενική βαρύτητα που τους έχει δοθεί από το δημόσιο λογιστικό.

Ως **Λογιστικό Σύστημα** ορίζεται η «Μηχανογραφημένη Διπλογραφική Λογιστική Ταμειακής Βάσης» λαμβάνοντας υπόψη α)τα καθοριζόμενα στο ΠΔ. 15/2011 για εφαρμογή σε γενική χρήση και β)την Φ.800/189/210335/Σ.2482 (Β'1205/23 Ιουνίου 2015) Υπουργική Απόφαση Έγκρισης Γενικού Κανονισμού Διπλογραφικής Λογιστικής Στρατιωτικών Νοσοκομείων των Ενόπλων Δυνάμεων για τα στρατιωτικά νοσοκομεία. Το **Λογιστικό Σχέδιο των ΕΔ** περιλαμβάνει τα ακόλουθα στοιχεία:

- (1) Την εφαρμοστέα λογιστική μέθοδο και το σύστημα εγγραφών.
- (2) Τα τηρούμενα λογιστικά βιβλία.
- (3) Το διάγραμμα και ο τρόπος κίνησης των λογαριασμών.
- (4) Τα έντυπα εσωτερικής λογιστικής υπηρεσίας.
- (5) Τα παραστατικά που υποστηρίζουν τις οικονομικές πράξεις.

Βασικό οικονομικά αυτοτελές τμήμα καλείται **μονάδα**. Οι οικονομικές λειτουργίες που συνθέτουν τα περιουσιακά στοιχεία της μονάδας δεν αποτελούν ένα εφαρμοζόμενο

λογιστικό σύνολο αλλά λογιστικά ανεξάρτητες μεταξύ τους οντότητες που αποκαλούνται **διαχειρίσεις** υπό ένα κοινό έλεγχο και διοίκηση. Έτσι έχουμε διαχειρίσεις:

1. Χρηματικού
2. Μισθοτροφοδοσίας
3. Υλικού
4. Εφοδίων - Τροφίμων
5. Εφοδίων - Κουσίμων
6. Εκμεταλλεύσεων
7. Χρεογράφων
8. Εγκαταστάσεων

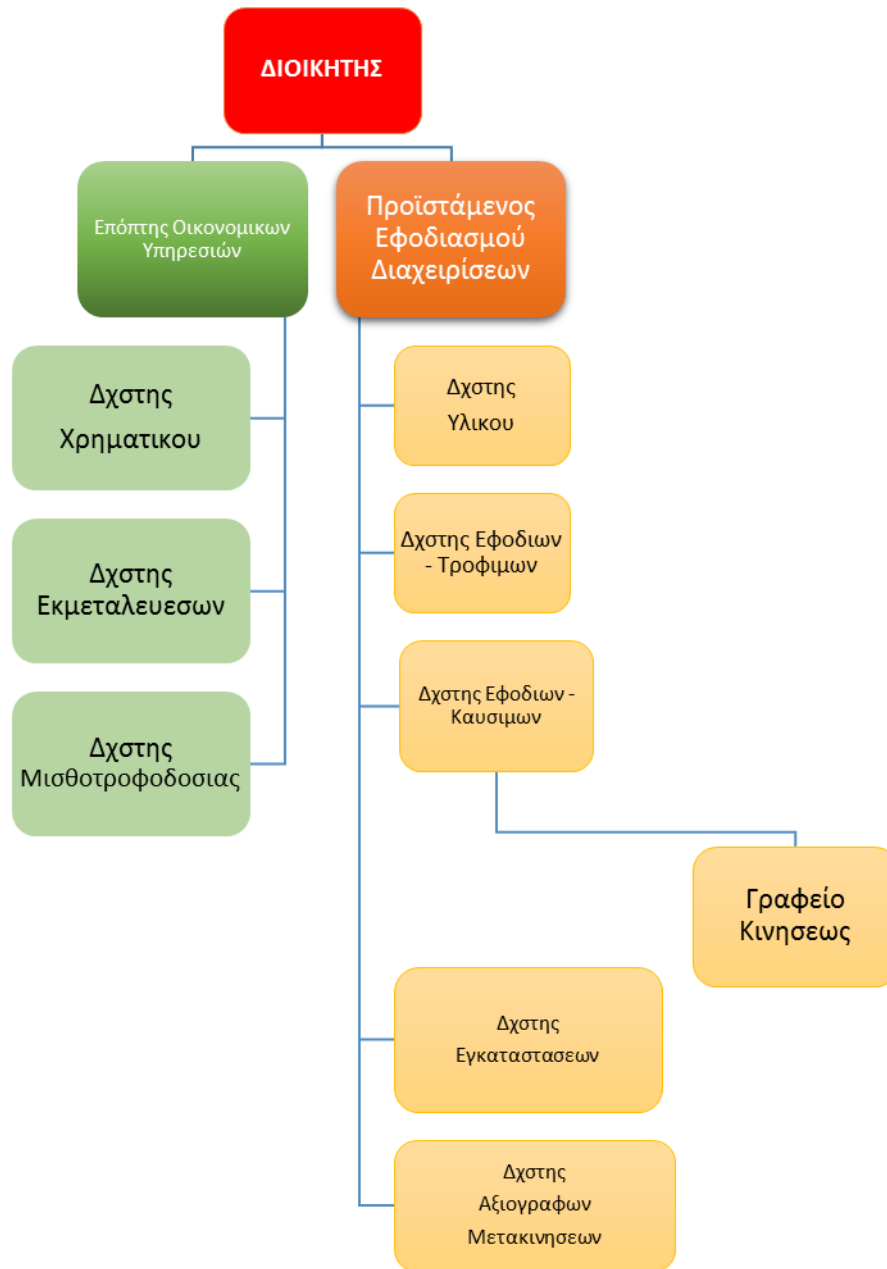
Όλα τα όργανα που διαχειρίζονται κρατική περιουσία (από τον διατάκτη υπουργό μέχρι τον τελικό υπόλογο) υπέχουν, στο μέτρο που τους αναλογεί και την ιδιότητα που φέρουν, διοικητικές, ποινικές και αστικές ευθύνες. Ο καταλογισμός των ευθυνών ή η αποφυγή της απόκλισης από την νομιμότητα και κανονικότητα αποτελεί προϊόν του ελέγχου.

5.4. Ο Έλεγχος στο Υπουργείο Εθνικής Άμυνας

Στις ΕΔ ο έλεγχος της λειτουργίας άσκησης δικαιωμάτων επί της περιουσίας των καθορίζεται ως: «μια μεθοδολογικά προγραμματισμένη, τεκμηριωμένη και τυποποιημένη διαδικασία, που συνίσταται στην παρακολούθηση των δραστηριοτήτων και λειτουργιών της Υπηρεσίας» (ΕΠΑ Δ-1, 2018). Ειδικότερα, επιδιώκεται η διαπίστωση καταστάσεων, η εξέταση της νομιμότητας και κανονικότητας, των οικονομικών πράξεων καθώς και της τήρησης του νομοθετικού και θεσμικού πλαισίου που διέπει την οικονομική λειτουργία των ΕΔ. Επιπρόσθετα η παρακολούθηση της αποτελεσματικότητας των ενεργειών, της απόδοσης των διαδικασιών και της εφαρμογής των προγραμμάτων και των στρατηγικών οικονομικής μέριμνας. Σκοπός η έγκαιρη διαπίστωση προβλημάτων, προτού αυτά διογκωθούν και η εφαρμογή διορθωτικών μέτρων. Ο έλεγχος έχει ως στόχο, την παροχή, με τη μορφή προτάσεων, βοήθειας και συμβουλών προς την ελεγχόμενη Μονάδα ή Υπηρεσία και τους Φορείς που έχουν την ευθύνη, ώστε να λάβουν τις απαραίτητες αποφάσεις που θα οδηγήσουν στην επίλυση των προβλημάτων και την εξάλειψη των φαινομένων παραβατικότητας που πιθανώς εντοπίστηκαν.

Το σύστημα ελέγχου οργανώνεται σε να πλέγμα οριζοντίων και κάθετων αξόνων ελεγκτικής διάρθρωσης τόσο σε επίπεδο αρμοδιοτήτων όσο και σε επίπεδο οργανωτικών δομών. Ταυτόχρονα διαφοροποιείται σε επίπεδο διαχειριζομένου αντικειμένου με την διαφορετική αντιμετώπισή των χρηματικών λειτουργιών, από την διαχείριση των ετέρων περιουσιακών στοιχείων (υλικά και εφόδια). Η αναγνώριση μηδενικού ρίσκου στην διαχείριση του χρήματος επιβάλλει μια πιο στενή, καθολική και πολυστρωματική κατάσταση ελέγχου με μηδενικά όρια ανοχής σε φαινόμενα διαφθοράς. Παράλληλα στα υλικά και τα εφόδια η ύπαρξη των οργανωτικών δομών ελέγχου περιλαμβάνει εκκαθάριση πράξεων και λιγότερο πρόβλεψη αποτελεσμάτων.

Η έναρξη του συστήματος εσωτερικού ελέγχου βρίσκεται πολύ πριν από την φάση ελέγχου, στη φάση της εκτέλεσης. Εντός των μονάδων η διοικητική διάρθρωση (διάγραμμα



Διάγραμμα 6 – Οικονομική Οργάνωση Τυπικής Μονάδας ΕΔ

6) παράγει ένα σύνολο ελεγκτικών ενεργειών για την χρηστή διαχείριση της κρατικής περιουσίας. Σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις και διαταγές τα όργανα των Μονάδων, τα οποία είναι αρμόδια και έχουν τις σχετικές ευθύνες για τον έλεγχο των πάσης φύσεως δημοσίων υπολόγων των διαχειρίσεων, είναι ο Επόπτης Οικονομικών Υπηρεσιών (ΕΟΥ) για τις διαχειρίσεις χρηματικής λειτουργίας, ο Προϊστάμενος Εφοδιασμού και Διαχειρίσεων

(ΠΕΔ) για τις διαχειρίσεις που διαχειρίζονται υλικά και εφόδια και ο Διοικητής για το σύνολο των οικονομικών λειτουργιών.

Ο ΕΟΥ και ο ΠΕΔ είναι ο κύριος βοηθός του Διοικητού και τα υπεύθυνα όργανα της Μονάδας στα θέματα Οικονομικής και Διοικητικής Μέριμνας και ορίζονται σύμφωνα με τις εκάστοτε ισχύουσες σχετικές διατάξεις χωρίς να αποκλειστεί η ταυτόχρονη εκτέλεση των καθηκόντων από ένα μόνο πρόσωπο. Εποπτεύουν και ελέγχουν τη λειτουργία της Οικονομικής και Διοικητικής Μέριμνας της Μονάδας, τόσο στα κύρια οικονομικά όργανα, όσο και επί παντός προσώπου, το οποίο διαχειρίζεται χρήματα, υλικά ή εφόδια του δημοσίου. Καθοδηγεί όλα αυτά τα όργανα και επιβλέπει την τήρηση των ισχυόντων οικονομικών και λογιστικών κανόνων. Λαμβάνει γνώση σ' όλα τα έγγραφα και στοιχεία, τα οποία αφορούν στην οικονομική και διαχειριστική υπηρεσία της Μονάδας και επιβλέπει για την τέλεια και ακριβή επίλυση των σχετικών ζητημάτων.

Ειδικότερα ο ΕΟΥ⁶ μεριμνά για την εξασφάλιση του χρηματικού εφοδιασμού της Μονάδας και για την εξακρίβωση του υπολοίπου ταμείου. Επιβλέπει για την έγκαιρη και ακριβή σύνταξη των δικαιολογητικών των δαπανών της Μονάδας. Προσυπογράφει όλα τα δικαιολογητικά και αποδείξεις σχετικές με χρηματικές δοσοληψίες. Ελέγχει όλα τα στοιχεία της λογιστικής υπηρεσίας τακτικά, και έκτακτα όποτε κρίνει σκόπιμο, βεβαιώνει την ακρίβεια των εγγραφών και ελέγχει την ύπαρξη του υπολοίπου του ταμείου, σύμφωνα με τις διαδικασίες που προβλέπονται. Ελέγχει τις ενεργούμενες χρηματικές δοσοληψίες. Επιβλέπει και εποπτεύει τις Στρατιωτικές Εκμεταλλεύσεις εξυπηρέτησης προσωπικού αρμοδιότητας της Μονάδας. Παρακολουθεί την πορεία ανάλωσης των πιστώσεων και μεριμνά για τη σύνταξη και υποβολή αρμοδίως αξιόπιστων δημοσιονομικών στοιχείων σύμφωνα με τις κανονιστικές πράξεις, τις σχετικές εγκυκλίους του Υπουργείου Οικονομικών και τις οδηγίες της Προϊστάμενης Αρχής, εντός του προβλεπόμενου χρονικού διαστήματος. Σε περίπτωση αρχικής διαθέσεως τμήματος του προϋπολογισμού, εάν διαπιστώσει αποκλίσεις στην εκτέλεση ενημερώνει τον Διοικητή και την Προϊστάμενη Αρχή, υποβάλλοντας προτάσεις για διορθωτικές ενέργειες.

Ο ΠΕΔ επιβλέπει ώστε η συντήρηση των αποθηκευμένων υλικών και εφοδίων, να ενεργείται σύμφωνα με τις εκάστοτε ισχύουσες διαταγές και οδηγίες. Λαμβάνει ειδική μέριμνα για τις αποθήκες υλικού επιστράτευσης, όπου πρέπει να ταξινομείται, διατηρείται και συντηρείται το υλικό, σε άριστη πάντοτε κατάσταση. Επιθεωρεί τις αποθήκες και βεβαιώνεται για τη συντήρηση, εξασφάλιση και ύπαρξη των υλικών και εφοδίων. Ενεργεί

⁶ Σύμφωνα με τα ΣΚ 20-2, 2017 και ΕΠΑ Δ-1, 2018

καταμετρήσεις στα υλικά και εφόδια, όταν κρίνει σκόπιμο ή κατά τις οριζόμενες από τους οικείους κανονισμούς ή διαταγές περιόδους, μετά από έγκριση του Διοικητή. Επιθεωρεί τα λογιστικά βιβλία των διαχειρίσεων και βεβαιώνεται για την ενημερότητα των σχετικών εγγράφων και των στοιχείων απόδοσης λογαριασμού. Παρακολουθεί την διενέργεια των διαφόρων προμηθειών.

Ο Διοικητής είναι επιφορτισμένος με την οικονομική μέριμνα της Μονάδας του και διαθέτει ως κύρια και άμεσα όργανα τον Επόπτη Οικονομικών Υπηρεσιών (ΕΟΥ) και τον Προϊστάμενο Εφοδιασμού - Διαχειρίσεων (ΠΕΔ) έχοντας αρμοδιότητα ελέγχου εφ' όλων των διαχειρίσεων και υπολόγων της Μονάδας, καθώς και των οικονομικά εξαρτημένων Μονάδων και Υπηρεσιών.

Πέρα από το επίπεδο της μονάδας, το σύστημα εσωτερικού ελέγχου λαμβάνει την δομή ολοκληρωμένων διοικητικών οντοτήτων με αποκλειστικό σκοπό την διενέργεια ελέγχου. Η λογοδοσία των υπολόγων επί των διαχειριστικών τους πράξεων καλείται «απόδοση λογαριασμού» και διαρθρώνεται α) στην εκκαθάριση και αναγνώριση λογαριασμών διαθέσεως περιουσιακών στοιχείων, β) στον έλεγχο και αναγνώριση εσοδών, γ) στον προληπτικό έλεγχο δ) τον διοικητικό έλεγχο και ε) τον κατασταλτικό έλεγχο.

Ο έλεγχος στην εκκαθάριση και αναγνώριση λογαριασμών διαθέσεως περιουσιακών στοιχείων, διενεργείται κατά την εκκαθάρισή τους από τις αρμόδιες Υπηρεσίες Ελέγχου. Τα Ελεγκτήρια Δαπανών (ΕΛΔΑΠ) εκκαθαρίζουν τους χρηματικούς λογαριασμούς προς εξακρίβωση εάν η ενέργεια είναι νόμιμος και κανονική και αν τα υποστηριζόμενά τις δαπάνες δικαιολογητικά είναι πλήρη προς αναγνώριση υποχρεώσεων σε βάρος του δημοσίου. Τα Ελεγκτήρια Υλικών (ΕΥ Στρατού, ΕΛΥ Αεροπορίας και η αντίστοιχη διεύθυνση για το ΠΝ) αντίστοιχα ενεργούν την εκκαθάριση λογαριασμών διαθέσεως περιουσιακών στοιχείων, πλην χρήματων, προς εξακρίβωση της νομιμότητας και κανονικότητας της διαθέσεως ή αναλώσεως και της πληρότητας των κατά περίπτωση δικαιολογητικών προς αναγνώριση της διαγραφής των υλικών εφοδίων ή άλλων περιουσιακών στοιχείων εις βάρος του δημοσίου.

Αντίστοιχα τα έσοδα των στρατιωτικών υπηρεσιών προερχόμενα από οποιαδήποτε αιτία του Δημοσίου και των Εκμεταλλεύσεων, υπόκεινται σε έλεγχο. Ο έλεγχος αποσκοπεί στην εξακρίβωση της νομιμότητας και κανονικότητας του, την πληρότητα των δικαιολογητικών που τα υποστηρίζουν, αλλά και την είσπραξη αυτών. Αρμόδιες Υπηρεσίες ελέγχου εσόδων είναι τα Ελεγκτήρια Δαπανών, τα Δημόσια Στρατιωτικά Ταμεία και οι Οικονομικοί Επιθεωρητές.

Ο προληπτικός έλεγχος ενεργείται με σκοπό να προβλεφθούν αντικανονικές, παράτυπες ή τυχόν παράνομες ενέργειες των υπευθύνων οργάνων της διοικήσεως προ της

αναλήψεως υπό αυτής οικονομικών υποχρεώσεων σε βάρος των πιστώσεων του προϋπολογισμού του δημοσίου ή κεφαλαίων εκτός κρατικού προϋπολογισμού οι οποίοι δεν στηρίζονται κατά περίπτωση σε γενικές και ειδικές διατάξεις νόμων διαταγμάτων και αποφάσεων.

Ο διοικητικός έλεγχος αφορά την εποπτεία των υποδεέστερων υπηρεσιών και οργάνων οικονομικής μέριμνας και λογιστικού, ασκούμενος υπό των προϊσταμένων διοικήσεων με τις υποβαλλόμενες οικονομικές αναφορές, απολογιστικά στοιχεία, εκθέσεων οικονομικής επιθεώρησης, ειδικές αναφορές και εκθέσεις διοικητικής επιθεώρησης. Η διοικητική επιθεώρηση αφορά τη διαπίστωση της ομαλής και απρόσκοπτης λειτουργίας υπηρεσιών, δια επιτόπου εξετάσεως με ειδικό προς τούτο εξουσιοδοτημένο αρμόδιο όργανο της προϊσταμένης διοικήσεως.

Ο κατασταλτικός έλεγχος διενεργείται από το Ελεγκτικό Συνέδριο στους λογαριασμούς δαπανών των υπολόγων, με αντικείμενο την εξακρίβωση της νομιμότητας και κανονικότητας των δαπανών αυτών και την απαλλαγή τους, για δε τις υπόλοιπες πράξεις και για δαπάνες εκτός κρατικού προϋπολογισμού με την διενέργεια Τακτικής Οικονομικής Επιθεώρησης και την έκδοση σχετικής απαλλακτικής πράξεως από τον ΥΕΘΑ ή τους νομιμά εξουσιοδοτημένα όργανα του.

Η οικονομική επιθεώρηση περιλαμβάνει τον επιτόπιο χρηματοοικονομικό έλεγχο της λειτουργίας των οικονομικών υπηρεσιών και των Διαχειρίσεων των ΕΔ, τον αντίστοιχο έλεγχο των νομικών προσώπων που εποπτεύονται από το Υπουργείο Εθνικής Άμυνας ή υπάγονται σε αυτό, κάθε περιουσιακού στοιχείου του Δημοσίου που διαχειρίζεται το Υπουργείο Εθνικής Άμυνας ή τα νομικά πρόσωπα που εποπτεύονται ή υπάγονται σε αυτό, κάθε περιουσιακού στοιχείου των ανωτέρω νομικών προσώπων και γενικά των υπολόγων(ν.4494/2017). Αρμοδιότητα της μέσω του Σώματος Οικονομικών Επιθεωρητών:

α) η διενέργεια επιτόπιου χρηματοοικονομικού ελέγχου στο προσυμβατικό στάδιο και κατά τη σύναψη και εκτέλεση των συμβάσεων με αντισυμβαλλόμενο το Υπουργείο Εθνικής Άμυνας, ή τα εποπτευόμενα από αυτό ή υπαγόμενα σε αυτό νομικά πρόσωπα και Υπηρεσίες των ΕΔ,

β) η διενέργεια χρηματοοικονομικού ελέγχου επί των πάσης φύσεως οικονομικών υπηρεσιών, δημοσίων υπολόγων και Διαχειρίσεων των Ενόπλων Δυνάμεων καθώς και επί των νομικών προσώπων και των Υπηρεσιών που υπάγονται στο Υπουργείο Εθνικής Άμυνας ή εποπτεύονται από αυτό και διαχειρίζονται δημόσιο χρήμα,

γ) η παροχή βεβαίωσης:

- για τη νόμιμη διαχείριση και τη νόμιμη σύνταξη των οικονομικών αναφορών και καταστάσεων,
- για τη νόμιμη σύναψη και εκτέλεση των συμβάσεων,
- ότι οι οικονομικές καταστάσεις και αναφορές είναι απαλλαγμένες από ουσιώδη σφάλματα και έχουν καταρτιστεί σύμφωνα με το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς,
- για την επάρκεια των συστημάτων διαχείρισης και ελέγχου του Υπουργείου Εθνικής Άμυνας, των εποπτευόμενων από αυτό ή υπαγόμενων σε αυτό νομικών προσώπων και των ΕΔ,

δ) η υποβολή προτάσεων για τη λήψη μέτρων αποκατάστασης δυσλειτουργιών και για την τροποποίηση και συμπλήρωση - βελτίωση μεθόδων, διαδικασιών και συστημάτων λογιστικού και εν γένει των συστημάτων διαχείρισης και ελέγχου της υποπερίπτωσης δδ' της περίπτωσης γ', με σκοπό την αποτελεσματική λειτουργία τους,

ε) η ενημέρωση του Υπουργού Εθνικής Άμυνας, δια του Αρχηγού του Γ.Ε.ΕΘ.Α., και αποστολή προς τα αρμόδια όργανα του Υπουργείου Εθνικής Άμυνας, των Γενικών Επιτελείων και των λοιπών επιθεωρούμενων - ελεγχόμενων φορέων των σχετικών εκθέσεων με τα πορίσματα επί των διενεργούμενων οικονομικών επιθεωρήσεων, με συγκεκριμένες προτάσεις προς υλοποίηση. Διά του Αρχηγού Γ.Ε.ΕΘ.Α. οι σχετικές εκθέσεις υποβάλλονται στις αρμόδιες Αρχές για την κατά περίπτωση υλοποίηση ενεργειών αρμοδιότητάς τους.

Με το ν.4494/2017 «Ρυθμίσεις περί σταδιοδρομίας και εξέλιξης στελεχών και οικονομικής μέριμνας και λογιστικού των Ενόπλων Δυνάμεων, σύσταση Κοινού Σώματος Οικονομικών Επιθεωρητών και άλλες διατάξεις», η οργάνωση, διενέργεια και λειτουργία της οικονομικής επιθεώρησης και του εσωτερικού ελέγχου, καθώς επίσης και η πρόληψη, έρευνα και καταστολή οικονομικών εγκλημάτων σε βάρος των οικονομικών συμφερόντων του Υπουργείου Εθνικής Άμυνας, των εποπτευόμενων από αυτό ή υπαγόμενων σε αυτό νομικών προσώπων και των Ενόπλων Δυνάμεων εκτελείτε από το Κοινό Σώμα Οικονομικών Επιθεωρητών (ΣΟΕ) των Ενόπλων Δυνάμεων, υπαγόμενο στον Αρχηγό του Γενικού Επιτελείου Εθνικής Άμυνας (Γ.Ε.ΕΘ.Α). Η αποστολή εκτελείτε με Τακτικές, Έκτακτες και Ειδικές οικονομικές επιθεωρήσεις καθώς και με Ειδικές Έρευνες και Ελέγχους.

Τόσο σε κάθε ανωτέρα περίπτωση, οι υπηρεσιακοί φορείς μπορούν να εφαρμόσουν συγκεντρωτικό έλεγχο, μέσω της συγκέντρωσης λογιστικών στοιχείων από όλες τις υπηρεσίες οικονομικής μέριμνας για τον έλεγχο ουσιωδών τομέων δραστηριότητας,

δειγματοληπτικό έλεγχο μόνο για λογαριασμούς υλικού και εφοδίων και μηχανογραφικό έλεγχο ως υποβοηθητικό του τακτικού ελέγχου.

5.5. Οργάνωση – Στελέχωση Εσωτερικού Ελέγχου

Με τα προαναφερθέντα ν.4494/2017 και ΠΔ 91/2018 «Περί Υπηρεσίας Εσωτερικών Υποθέσεων του Υπουργείου Εθνικής Άμυνας», συστήθηκε στο Υπουργείο Εθνικής Άμυνας Υπηρεσία Εσωτερικών Υποθέσεων ως οργανωτική μονάδα επιπέδου Διεύθυνσης υπαγόμενη απευθείας στον Υπουργό Εθνικής Άμυνας. Αρμοδιότητα της:

α) η παρακολούθηση, μελέτη, ανάλυση, αξιολόγηση και σχετική αξιοποίηση, αναλόγως, σημαντικών, ειδικών ή ιδιαίτερου ενδιαφέροντος οικονομικών γεγονότων, κινήσεων και μεταβολών που άπτονται των οικονομικών συμφερόντων του Υπουργείου Εθνικής Άμυνας ή των υπαγόμενων ή εποπτευόμενων από αυτό νομικών προσώπων, ή των ΕΔ, στο εσωτερικό και το εξωτερικό,

β) η πρόληψη και διερεύνηση οικονομικών εγκλημάτων και εγκλημάτων διαφθοράς που βλάπτουν τα οικονομικά συμφέροντα του Υπουργείου Εθνικής Άμυνας ή των υπαγόμενων σε αυτό ή εποπτευόμενων από αυτό νομικών προσώπων ή των Ενόπλων Δυνάμεων.

γ) η άσκηση των αρμοδιοτήτων της Μονάδας Εσωτερικού Ελέγχου του Υπουργείου Εθνικής Άμυνας, σύμφωνα με τη Φ.800/265/139770/23.12.2014 (Β` 3465) κοινή απόφαση των Υπουργών Οικονομικών, Εθνικής Άμυνας και Διοικητικής Μεταρρύθμισης και Ηλεκτρονικής Διακυβέρνησης. Ως Μονάδα Εσωτερικού ελέγχου έχει ελεγκτικές – συμβουλευτικές αρμοδιότητες, υλοποιεί πλήρως τις προδιαγραφές που ορίζονται από τα διεθνή ελεγκτικά πρότυπα, καθώς και από τα πρότυπα και τις μεθοδολογίες συστημάτων και διαχείρισης εσωτερικού ελέγχου, που διαμορφώνονται σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου 12 του Ν. 3492/2006.

Στην Υπηρεσία αυτή υπηρετούν αξιωματικοί του Σώματος και διαρθρώνεται στα ακόλουθα Τμήματα: α) Τμήμα Στρατηγικής και Διαχείρισης Πληροφοριών β) Τμήμα Ερευνών – Ελέγχων γ) Τμήμα Νομικής Υποστήριξης δ) Τμήμα Προσωπικού και Διοικητικής Μέριμνας και ε) Τμήμα Γραμματειακής Υποστήριξης

5.6. Το μοντέλο τριών γραμμών Άμυνας στις ΕΔ

Στην παράγραφο 4.4 αναφερθήκαμε ήδη στο μοντέλο των τριών γραμμών άμυνας του Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου και στον τρόπο που αυτό εφαρμόζεται στο δημόσιο. Κατά αντιστοιχία μπορούμε να εντάξουμε κάθε μια από τις προαναφερόμενες ελεγκτικές διαδικασίες και την ελεγκτική δομή του ΥΠΕΘΑ στις αντίστοιχες γραμμές ώστε να γίνει διακριτό το εύρος της διασποράς, η ειδικότητα των ενεργειών, και η αποκλειστικότητα η μη των αρμοδιοτήτων. Όπως θα δούμε παρακάτω οι αμυντικές γραμμές μπορεί να υπερβούν κατά μια τις τρεις. Σχηματικά φαίνεται στο διάγραμμα 7.

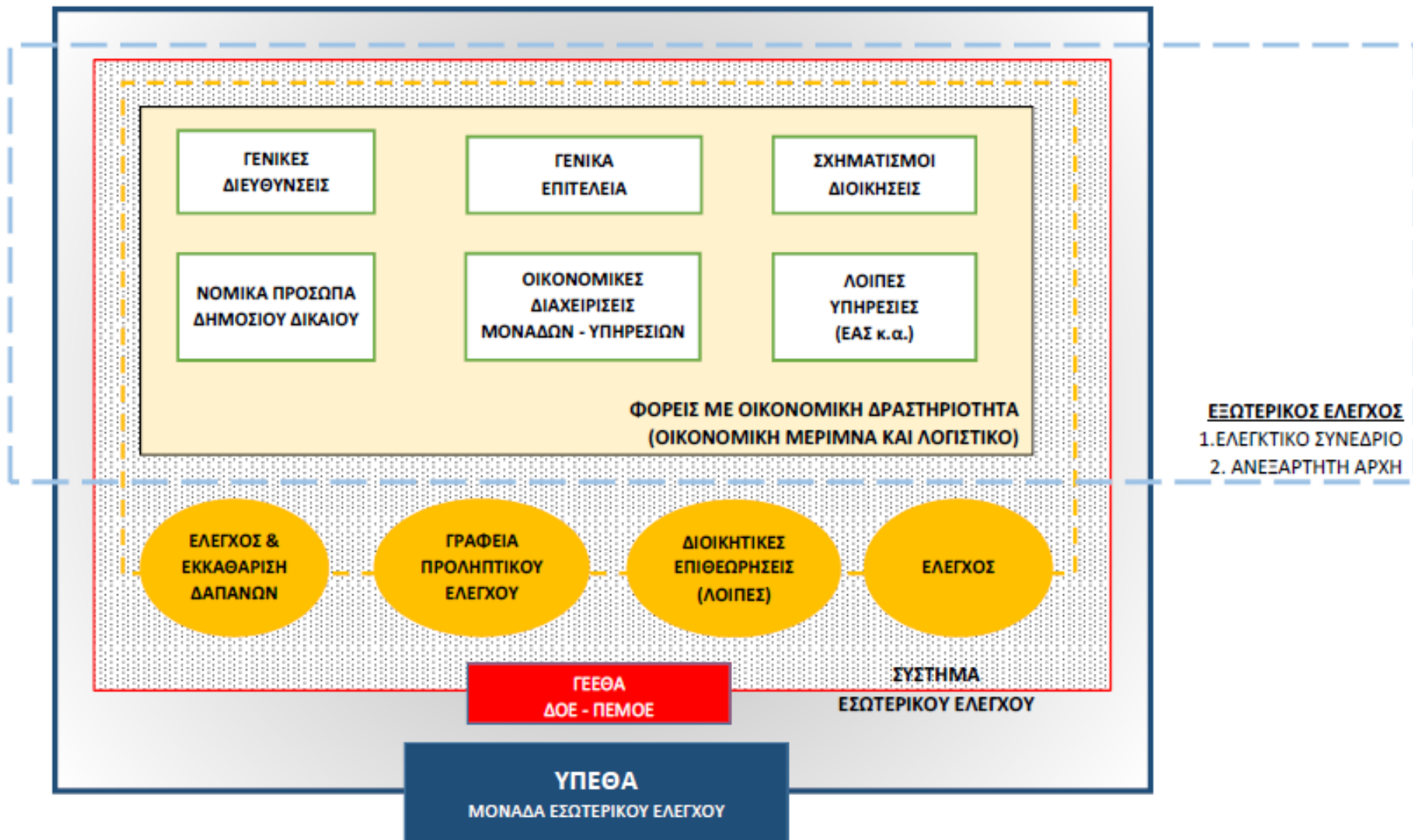
Στην πρώτη γραμμή άμυνας λαμβάνει μέρος όλο το προσωπικό που ασχολείται με τη διαχείριση της περιουσίας του οικονομικού φορέα (Μονάδα), με την καθημερινή ενασχόλησή του και με τον συνεχή έλεγχο καλής λειτουργίας και εκτέλεσης των καθηκόντων του. Στην πρώτη γραμμή άμυνας εντάσσονται οι μηχανισμοί λειτουργίας των υπηρεσιών, οι δικλίδες ασφαλείας τους και τα εποπτικά όργανα όπως οι Επόπτες Οικονομικών Υπηρεσιών οι Προϊστάμενοι Εφοδιασμού – Διαχειρίσεων.

Η δεύτερη γραμμή άμυνας θα πρέπει να επικεντρωθεί στο κομμάτι του διοικητικού ελέγχου και της διοικητικής επιθεώρησης, του προληπτικού ελέγχου και της εκκαθάρισης, όπως ορίζονται στο νδ.721/70. Δηλαδή στον έλεγχο των διαδικασιών, της νομιμότητας και κανονικότητας των ενεργειών και στον έλεγχο της οικονομικής δραστηριότητας των Μονάδων και Υπηρεσιών. Επίσης στην ενημέρωση των Προϊστάμενων Αρχών επί της οικονομικής, διαχειριστικής και γενικά της λειτουργικής κατάστασης των Μονάδων υπαγωγής τους και στην επί τόπου ή και εκ των υστέρων παροχή απαραίτητων κατευθυντήριων οδηγιών και την επιβολή διορθωτικών μέτρων για την τακτοποίηση δυσλειτουργιών, προβλημάτων, δυσχερειών.

Ο οικονομικός έλεγχος, η οικονομική επιθεώρηση και ο εσωτερικός έλεγχος αποτελούν αρμοδιότητες του ΣΟΕ κατά το ΦΕΚ σύστασής του. Από μονή της η οικονομική επιθεώρηση μπορεί να θεωρηθεί μια ανεξάρτητη γραμμή ελέγχου, η «νέα τρίτη» ως μια ανεξάρτητη υπηρεσία διασφάλισης σύμφωνα με το Διεθνές Πρότυπο Αναθέσεων Διασφάλισης (ΔΠΑΔ) 3000, «Αναθέσεις διασφάλισης εκτός από ελέγχους και επισκοπήσεις ιστορικών χρηματοοικονομικών πληροφοριών» και κοινοποίησης των αναφορών προς το εξωτερικό περιβάλλον.

Ο Εσωτερικός Έλεγχος αποτελεί την επόμενη γραμμή αμύνης, ασκείται από την Υπηρεσία Εσωτερικών Υποθέσεων του Υπουργείου και υπάγεται απευθείας στο ανώτατο επίπεδο εξουσίας τον Υπουργό.

Όπως προτείνουν και οι Chambers και Odar (2015), ο προσδιορισμός της γραμμής άμυνας στην οποία ανήκει το κάθε τμήμα είναι ζήτημα του σε ποιόν αυτό το τμήμα λογοδοτεί. Ο επικεφαλής υπεύθυνος συμμόρφωσης λογοδοτεί στον διευθύνοντα σύμβουλο – Α/ΓΕΕΘΑ, ως μέρος της τρίτης γραμμής άμυνας. Ο εσωτερικός έλεγχος (Internal audit) πρέπει να λογοδοτεί στο διοικητικό συμβούλιο (ΣΑΜ) ή στον ανώτατο λειτουργό (Υπουργό), ως μέρος της τελευταίας γραμμής άμυνας μαζί με άλλες υπηρεσίες που εξυπηρετούν άμεσα το διοικητικό συμβούλιο.



ΣΥΣΤΗΜΑ ΕΛΕΓΧΟΥ ΥΠΟΥΡΓΕΙΟΥ ΕΘΝΙΚΗΣ ΑΜΥΝΑΣ

Διάγραμμα

7

–

Σύστημα

Ελέγχου

Υπουργείου

Εθνικής

Αμυνας

5.7 Κύκλοι δραστηριότητας εσωτερικού ελέγχου

Παρατηρώντας τις καταγεγραμμένες διαδικασίες και τα θεσμοθετημένες πράξεις ελέγχου στις ΕΔ παρατηρούμε μια σταθερή σχεδόν αποκλειστική εφαρμογή του ελέγχου των οικονομικών καταστάσεων και μόνο. Όμως ο Εσωτερικός έλεγχος, ως «σύμβουλος της διοίκησης» δεν περιορίζεται στον παραδοσιακό οικονομικό έλεγχο (Financial Audit), δηλαδή έλεγχο επί των οικονομικών καταστάσεων, και μόνο. Αντίθετα κινείται σ' ένα ευρύτερο πεδίο φιλοσοφίας και πρακτικής εφαρμογής δίχως φραγμούς και περιορισμούς, κινείται σε επίπεδο συμβουλευτικού χαρακτήρα, σύμφωνα με το γενικότερο πνεύμα της ελεγκτικής και επιστήμης (Παπαστάθης 2014).

Το αντικείμενο του εσωτερικού ελέγχου στο δημόσιο αποσκοπεί στην εποπτεία την κατανόηση και την πρόβλεψη, αξιολογώντας κατά πόσο οι φορείς του δημοσίου επιτελούν τις καθορισμένες για αυτούς λειτουργίες, δαπανώντας τους πόρους για τους σκοπούς που τους έχουν τεθεί και συμμορφούμενοι προς τη νομοθεσία και τις οδηγίες που τους έχουν δοθεί. Οι Ελεγκτές βοηθούν αυτούς που λαμβάνουν τις αποφάσεις να αποκτήσουν βαθιά αντίληψη και γνώση των καταστάσεων. Οι Ελεγκτές βοηθούν, επίσης, τους οργανισμούς τους να κοιτάζουν μπροστά, διαβλέποντας τάσεις και επιστρώ ντας την προσοχή σε αναδυόμενες προκλήσεις πριν αυτές εξελιχθούν σε κρίσεις(ΠΑ, 2018). Οι έλεγχοι μπορούν να επεκταθούν και σε λειτουργίες οι οποίες δεν έχουν εμφανή αποτελέσματα στις οικονομικές καταστάσεις, αν και τις επηρεάζουν έστω και έμμεσα. Θα μπορούσαν δε να κατηγοριοποιηθούν βάση των λειτουργιών και όχι βάση των λογαριασμών (Παπαδόπουλος, 2018). Ο συσχετισμός των δραστηριοτήτων με τις υπάρχουσες διαχειρίσεις υπολόγων ή τις λειτουργικές δομές και τις υφιστάμενες διαδικασίες ελέγχου βάση λογαριασμού μπορεί να μας δώσει ένα ικανό περιβάλλον δράσης.

- Ομάδα 1: Πάγια. Οι ΕΔ έχουν πληθώρα ακινήτων που όμως το υπάρχον λογιστικό σύστημα δεν τα καταγραφεί. Όμως έχει προβλεφθεί η ύπαρξη Διαχείρισης Εγκαταστάσεων και το ανάλογο σύστημα καταγραφής και ελέγχου τόσο της διαθεσιμότητας όσο και τις ικανής τους κατάστασης. Με την εφαρμογή των διατάξεων του ΠΔ 54/18, αναμένεται η καταχώρηση των παγίων περιουσιακών στοιχείων στα λογιστικά βιβλία των δημοσίων οργανισμών, από 1-1-2023.

- Ομάδα 2^η: Αποθέματα. Το σύνολο των υλικών και εφοδίων που χρησιμοποιούν οι ΕΔ για την επίτευξη του σκοπού τους είναι καταγεγραμμένα και εποπτεύονται από τις διαχειρίσεις υλικού, εφοδίων-τροφίμων, εφοδίων-καυσίμων. Για την

παρακολούθηση τους εφαρμόζεται λογιστικό σύστημα αποθήκης με γενικό καθολικό και δικαιολογητικά δοσοληψιών, ελεγχόμενο αντίστοιχα.

- Ομάδα 3^η (α): Χρεόγραφα και απαιτήσεις. Μπορεί να μην υπάρχουν στην γνωστή τους μορφή αλλά την θέση τους, επομένως και τον αναλογικό τους έλεγχο μπορούν να πάρουν οι δημοσιές συμβάσεις μέχρι την ολοκλήρωση της εκτέλεσής τους. Καθώς οι συμβάσεις δημοσίου του ΥΕΘΑ διαρκούν μεγάλο χρονικό διάστημα το οποίο υπερβαίνει όχι μόνο την ετήσια οικονομική χρήση ή το μεσοπρόθεσμο αλλά πολύ παραπάνω, η λογιστική τους παρακολούθηση ως ανεξάρτητο πεδίο είναι επιβεβλημένη, αντίστοιχα και ο έλεγχος τους.

(β): Διαχείρισης Χρηματικών Διαθεσίμων. Οι διαχειρίσεις χρηματικού κρατικού προϋπολογισμού και οι αντίστοιχες εκμεταλλεύσεων αποτελούν το πεδίο εφαρμογής του συγκεκριμένου ελέγχου.

- Ομάδα 4^η: Καθαρή Θέση και Μακροχρόνιες Υποχρεώσεις. Οι Μονάδες όπως το σύνολο των φορέων της κεντρικής διοίκησης, δεν έχουν καθαρή θέση υπό την έννοια του κατατεθειμένου κεφαλαίου για την πραγματοποίηση του σκοπού τους. Στο λογαριασμό «Καθαρή Θέση Πολιτών» παρακολουθούνται οι υποχρεώσεις των Μονάδων προς την Κεντρική Διοίκηση. Ειδικότερα, η Παγία Προκαταβολή, τα Κεφάλαια των Εκμεταλλεύσεων και τα Αποθεματικά τους. Ως μακροχρόνιες Υποχρεώσεις παρακολουθούνται τα Χρηματικά Ενταλματα Πεοπληρωμής (ΧΕΠ) που αφορούν συνηθώς προμηθειές έργων που υπερβούν σε ολοκλήρωση το οικονομικό έτος.

- Ομάδα 5^η: Βραχυχρόνιων υποχρεώσεων. Αφορά τις χρηματικές διαχειρίσεις προϋπολογισμού και απαιτήσεων. Ενσωματώνονται υπό την ενιαία διαχείριση που αφορά την ομάδα 3.

- Ομάδα 6^η – 7^η: Έσοδα – Έξοδα. Αφορά τις δοσοληψίες των διαχειρίσεων εκμεταλλεύσεων προσωπικού και τα αποτελέσματά του. Ο έλεγχος αφορά το σύνολο της λειτουργίας μιας εκμετάλλευσης, όπως π.χ. το Στρατιωτικό Πρατήριο, από την προμήθεια των ειδών προς μεταπώληση, το συμβατικό και λογιστικό χειρισμό, έως την τελική απόδοση κερδών και δικαιωμάτων σε τρίτους.

Ο έλεγχος των ομάδων 3 έως 7 είναι πλέον συνήθης καθώς περιλαμβάνεται στην επιθεώρηση των διαχειρίσεων χρηματικού. Έτσι κατά την Τακτική Οικονομική Επιθεώρηση τηρούνται όλες οι προβλεπόμενες στην βιβλιογραφία συνθήκες (Νεγκάκης και Ταχυνάκης, 2017) για την διασφάλιση του Δημοσίου χρήματος. Συγκεκριμένα:

1. Η ύπαρξη των προβλεπόμενων λογιστικών βιβλίων, κανονισμών και διαταγών των σχετικών με τη λειτουργία της διαχείρισης.
2. Η θεώρηση και τήρηση των παραπάνω λογιστικών βιβλίων όπως προβλέπεται, η έγκαιρη και κανονική ενημέρωσή τους.
3. Η ύπαρξη των στοιχείων που συνιστούν το υπόλοιπο ταμείου της διαχείρισης.
4. Η νομιμότητα, πληρότητα και κανονικότητα των δικαιολογητικών και παραστατικών χρήματος.
5. Η ύπαρξη των δικαιολογητικών που κατά περίπτωση προβλέπονται για την υποστήριξη των υπολοίπων των λογαριασμών.
6. Η έγκαιρη είσπραξη των απαιτήσεων του Δημοσίου και τρίτων.
7. Η έγκαιρη απόδοση των δικαιωμάτων τρίτων.
8. Η έγκαιρη σύνταξη και αποστολή των προβλεπόμενων δικαιολογητικών δαπανών για έλεγχο-καταλογισμό, εκκαθάριση-ενταλματοποίηση ή εξαγορά.
9. Η έγκαιρη καταβολή στους δικαιούχους των πάσης φύσεως ληξιπρόθεσμων δικαιωμάτων τους.
10. Η υποστήριξη όλων των ημερολογιακών εγγραφών από τα προβλεπόμενα κατά περίπτωση νόμιμα και κανονικά δικαιολογητικά. Προς τούτο ελέγχονται όλες οι ημερολογιακές εγγραφές σε αντιπαραβολή με τα δικαιολογητικά που υποστηρίζουν την κάθε μία.
11. Η ύπαρξη διαχειριστικών εκκρεμοτήτων (οποιασδήποτε μορφής και αιτιολογίας) και οι ενέργειες που έγιναν για την τακτοποίησή τους.
12. Η διενέργεια από το διοικητή και τον ΕΟΥ της Μονάδας των προβλεπόμενων από τις σχετικές διατάξεις ελέγχων.
13. Η εξακρίβωση της εφαρμογής των αποφάσεων της διοίκησης, σε ότι αφορά τις συμβάσεις.
14. Στην ασφαλή φύλαξη και την προστασία των εγγυήσεων από κινδύνους, όπως κλοπή, φυσική καταστροφή, απώλεια.
15. Στον έλεγχο της άσκηση όλων των δικαιωμάτων και ωφελειών, επί αυτών.
16. Επιβεβαίωση των υπολοίπων με αποστολή επιστολών.
17. Έλεγχος των κινδύνων από επισφάλειες.
18. Επαλήθευση ότι τα μετρητά της επιχείρησης και οι τραπεζικοί λογαριασμοί απεικονίζονται ορθά στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις.

19. Επιβεβαίωση ότι δεν υπάρχουν υπερβολικά υπόλοιπα χρηματικών διαθεσίμων αλλά τόσα, όσα είναι απαραίτητα για την εξυπηρέτηση των καθημερινών αναγκών σύμφωνα με τον ταμειακό προϋπολογισμό της επιχείρησης.
20. Εξέταση ότι καμία συναλλαγή δεν διεκπεραιώνεται από την αρχή έως το τέλος από τον ίδιο υπάλληλο.
21. Συμφωνία των τραπεζικών κινήσεων για ένα χρονικό διάστημα σε σχέση με τις αντίστοιχες λογιστικές καταχωρήσεις που προκύπτουν από τα λογιστικά βιβλία της επιχείρησης.
22. Αποστολή απευθείας επιστολών σε τράπεζες για την επιβεβαίωση του ύψους και του είδους των τραπεζικών καταθέσεων της επιχείρησης.
23. Παρακολούθηση των τραπεζικών κινήσεων στο τέλος της διαχειριστικής περιόδου.
24. Ορθή και έγκαιρη λογιστική απεικόνιση των υποχρεώσεων προς τα ασφαλιστικά ταμεία και το Δημόσιο.
25. Εμπρόθεσμη απόδοση των οφειλόμενων εισφορών προς τα ασφαλιστικά ταμεία και των φόρων προς το Δημόσιο.
26. Ενημέρωση της διοίκησης ή εξουσιοδοτημένου οργάνου για την κατάσταση των δανείων που έχει λάβει η οικονομική μονάδα. Ιδίως όταν υποστηρίζονται Στρατιωτικές Εκμεταλλεύσεις.

- Έλεγχος Αμοιβών και εξόδων προσωπικού: Αφορά τις διαδικασίες ελέγχου στα Οικονομικά Λογιστικά Κέντρα των κλάδων (ΟΛΚΕΣ – ΟΛΚΑ –ΟΛΚΠΝ), αρμόδια για την μισθοδοσία του μόνιμου προσωπικού και στις διαχειρίσεις μισθοτροφοδοσίας (για την μισθοδοσία των οπλιτών), σε συσχέτισμό με τις διευθύνσεις προσωπικού υπεύθυνες για την κατάταξη και τις μεταβολές του. Στο διάγραμμα 8 που ακολουθεί εμφανίζονται οι διαδικασίες ελέγχου σε κάθε περίπτωση.



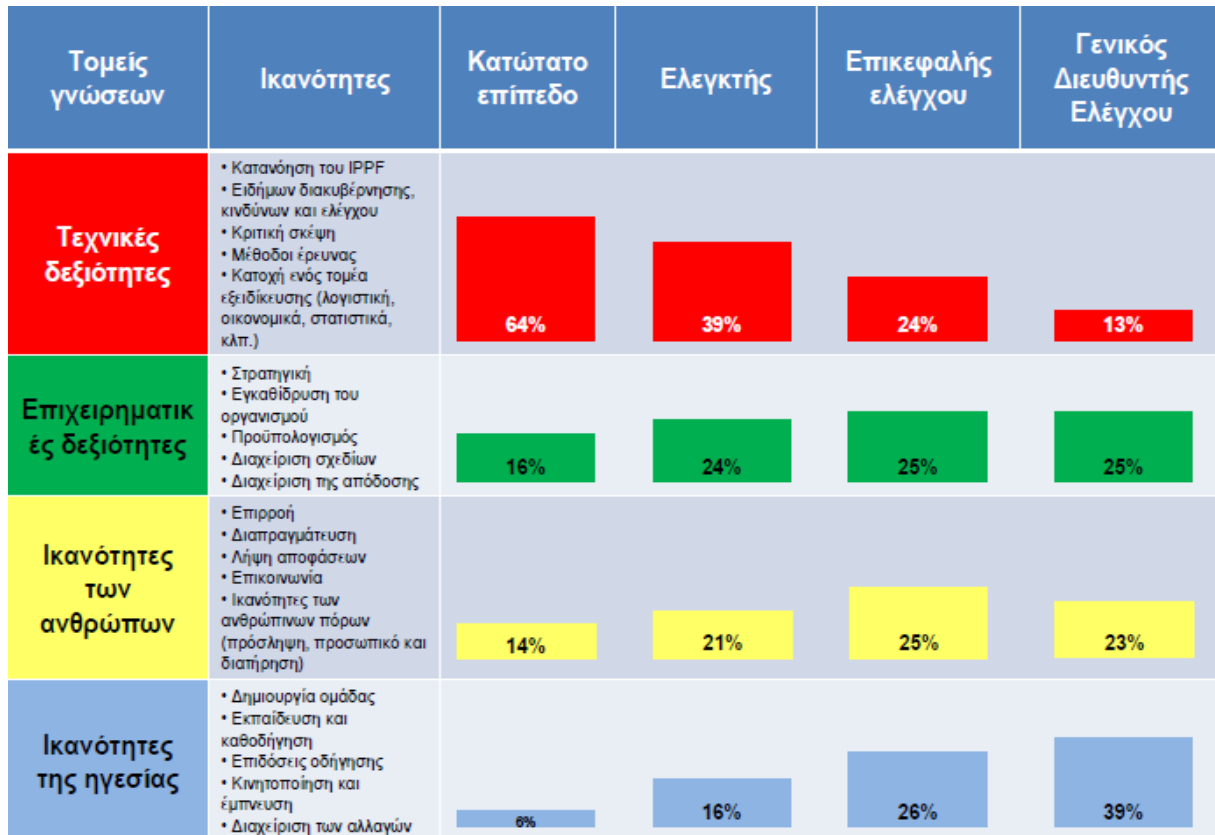
Διάγραμμα 8 – Λειτουργίες Εσωτερικού Ελέγχου Μισθοδοσίας (Νεγκάκης και Ταχυνάκης, 2018)

5.8. Προσόντα του Εσωτερικού Ελεγκτή – Εκπαίδευση

Όπως προαναφέραμε, πολλαπλασιαστής ισχύος για το εσωτερικού έλεγχο είναι το ανθρώπινο δυναμικό. Το επίπεδο της εκπαίδευσης, της κουλτούρας, οι δεξιότητες και ανθρώπινες ικανότητες που αυτό αναπτύσσει αντανακλούν στο επιχειρησιακό σύνολο που καλείται να διαμορφώσει, καθοδήγησει και ασκήσει τον εσωτερικού έλεγχο στις ΕΔ.

Σύμφωνα με το ΟΟΣΑ, κατά την συνδρομή του στην εφαρμογή και ολοκλήρωση του εσωτερικού ελέγχου στο Ελληνικό δημόσιο, απαιτείται ένα σύνολο ικανοτήτων / δεξιοτήτων για το ανθρώπινο δυναμικό, αλλά και διαφορετικό υπόβαθρο και επίπεδο εμπειρίας. Κατά το πρότυπο του ΙΕΕ 1210: Επαγγελματική Επάρκεια «Οι εσωτερικοί ελεγκτές πρέπει να διαθέτουν τις γνώσεις, τις δεξιότητες και τις λοιπές ικανότητες που απαιτούνται για την εκπλήρωση των ατομικών καθηκόντων τους. Η λειτουργία εσωτερικού ελέγχου πρέπει συλλογικά να κατέχει ή να αποκτήσει τις γνώσεις, τις δεξιότητες και τις λοιπές ικανότητες που απαιτούνται για την εκπλήρωση των υποχρεώσεών της». Το σύνολο των ικανοτήτων ανάλογα και η κατανομή τους στο σύνολο του ανθρωπίνου δυναμικού των ελεγκτών ενός

οργανισμού παρουσιάζεται στο διάγραμμα 9. Τα προαναφερόμενα ισχύουν και για τους οικονομικούς επιθεωρητές – εσωτερικούς ελεγκτές σε όλη την διάρκεια τις σταδιοδρομίας τους ανάλογα με τα καθήκοντα που τους ανατίθενται.



Διάγραμμα 9 – Διαστρωμάτωση Ικανοτήτων Προσωπικού Εσωτερικού Ελέγχου

Στις ΕΔ η εισαγωγή στο Σώμα Οικονομικών Επιθεωρητών, το οποίο είναι αρμόδιο για την εκτέλεση του εσωτερικού ελέγχου γίνεται με διαγωνισμό, υστέρη από συμπλήρωση 10ετους τουλάχιστον εργασιακής εμπειρίας στο βαθμό του Λοχαγού. Ως ακαδημαϊκό υπόβαθρο απαιτείται η κατοχή πτυχίου Ανώτατου Στρατιωτικού Εκπαιδευτικού Ιδρύματος (Α.Σ.Ε.Ι)⁷. Οι νεοεισερχόμενοι στο Σώμα ΟΕ εκπαιδεύονται για ένα (1) έτος, κατ' ελάχιστο, σε θεωρητικό και πρακτικό επίπεδο με τη συμμετοχή του σε οικονομικές επιθεωρήσεις και ελέγχους, υπό την εποπτεία αρχαιότερου Οικονομικού Επιθεωρητή. Επιπρόσθετα εκπαίδευση παρέχεται από ειδικά σχολεία οικονομικής επιθεώρησης (βασικό και ανώτερο), πολύμηνης διάρκειας και σε συνεργασία με το ΙΕΣΟΕΛ. Η εκπαίδευση συμπληρώνεται με την παρακολούθηση και απόκτηση επιπροσθέτων επαγγελματικών πιστοποιήσεων (CIA, CICA, CFE, CGAP, κ.α.) καθώς και με την απόκτηση μεταπτυχιακών τίτλων σπουδών κατά προτίμηση στην εφαρμοσμένη λογιστική και ελεγκτική).

Καθ' όλο τον εργασιακό τους βίο οι οικονομικοί επιθεωρητές, παρακολουθούν την εξέλιξη του εθνικού, του ευρωπαϊκού και του διεθνούς δικαίου, της νομολογίας των δικαστηρίων καθώς και την εν γένει λειτουργία των ΕΔ, την εθνική, ευρωπαϊκή και διεθνή νομοθεσία, που αφορά στην αποκάλυψη και δίωξη οικονομικών εγκλημάτων και διευρύνουν / ανανεώνουν τις γνώσεις και δεξιότητες τους με την συμμετοχή τους σε σεμινάρια, συνέδρια και επιμορφώσεις.

5.9. Ευαισθητοποίηση Επιχειρησιακού Συνόλου

Ο έλεγχος και η επιθεώρηση είναι συνυφασμένη με το στρατιωτικό περιβάλλον. Όσοι έχουν κάποια σχέση με τις ένοπλες δυνάμεις γνωρίζουν πολύ καλά ότι η ημέρα ξεκινά με επιθεώρηση και η εβδομάδα λήγει με τον ίδιο τρόπο. Όμως η μετάβαση ενός στρατιωτικά εποπτικού μοντέλου ευθυγράμμισης με την κανονικότητα, σε ένα μοντέλο συμβουλευτικής διαδικασίας όπως ο εσωτερικός έλεγχος δεν είναι εύκολη υπόθεση.

⁷ Στρατιωτική Σχολή Ευελπίδων (ΣΣΕ), Σχολή Ναυτικών Δοκίμων (ΣΝΔ), Σχολή Ικάρων (ΣΙ), Στρατιωτική Σχολή Αξιωματικών Σιμάτων (ΣΣΑΣ)

Καθώς η κουλτούρα του ελέγχου είναι εξασφαλισμένη, η υποβοήθηση των αλλαγών μέσα από διαρκές περιβάλλον ευαισθητοποίησης αποτελεί ακρογωνιαίο λίθο για την αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου. Χωρίς την συνεργασία κάθε ενδιαμέσου



Διάγραμμα 10 – Διασπορά Προγράμματος NATO-BI

διοικητικού μηχανισμού, την αποδοχή του εσωτερικού ελέγχου ως χρήσιμου εργαλείου και την διαπίστωση από το εργατικό δυναμικό, (στελέχη μόνιμα ή έφεδρα) της αναγκαιότητας της ύπαρξής του, η μετεξέλιξη δεν πρόκειται να επιτευχθεί.

Στην παρούσα φάση η ευαισθητοποίηση του προσωπικού των ΕΔ και όχι μόνο, προάγεται από την ενημέρωση σε θέματα διαφθοράς μέσω του Νατοϊκού εκπαιδευτικού προγράμματος «Building Integrity, (BI)». Τα διαφανή και υπεύθυνα αμυντικά ιδρύματα υπό δημοκρατικό έλεγχο είναι θεμελιώδη για τη σταθερότητα στην ευρωατλαντική περιοχή και πέραν αυτής και είναι απαραίτητα για τη διεθνή συνεργασία στον τομέα της ασφάλειας. Στο πλαίσιο της Πολιτικής και του Σχεδίου Δράσης για την Οικοδόμηση Ακεραιότητας, το NATO υποστηρίζει τους συμμάχους και τις χώρες εταίρους για την προώθηση της χρηστής διακυβέρνησης και την εφαρμογή των αρχών της ακεραιότητας, της διαφάνειας και της λογοδοσίας, σύμφωνα με τα διεθνή πρότυπα και πρακτικές που έχουν θεσπιστεί για την άμυνα στον τομέα της ασφάλειας.

Το BI του NATO συμβάλλει στα τρία βασικά καθήκοντα του NATO: συλλογική άμυνα, διαχείριση κρίσεων και συνεταιριστική ασφάλεια. Το BI του NATO συνεργάζεται στενά με άλλους διεθνείς οργανισμούς, συμπεριλαμβανομένων των Ηνωμένων Εθνών, της Παγκόσμιας Τράπεζας και της Ευρωπαϊκής Ένωσης για την προώθηση καλών πρακτικών και

υποστηρίζεται από μια ομάδα εμπειρογνομόνων που προέρχονται από τον δημόσιο και τον ιδιωτικό τομέα. Στο πλαίσιο της Διακήρυξης NATO-ΕΕ, η Ευρωπαϊκή Ένωση ανακοίνωσε την απόφασή της να συνεισφέρει οικονομικά στο Ταμείο Εμπιστοσύνης του ΝΑΤΟ. Στην Ελλάδα, η εκπαίδευση παρέχεται από το Πολυεθνικό Κέντρο Εκπαίδευσης Υποστήριξης Ειρήνης (ΠΚΕΕΥΕ) στο Κιλκίς, με δυνατότητα παρακολούθησης και σε μη εργαζομένους στο ΥΕΘΑ.

5.10. Σύνοψη

Στην κεφάλαιο αυτό, περιγράψαμε τις δομές ελέγχου ενός φορέα της δημόσιας διοίκησης χρησιμοποιώντας ως μελέτη περίπτωσης το Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου του ΥΠΕΘΑ. Διαπιστώσαμε ότι, οι υπάρχουσες δομές ελέγχου καλύπτουν όλο το φάσμα των λειτουργιών οικονομικής μέριμνας και λογιστικού, σε όλα τα επίπεδα λειτουργίας τόσο ως εξατομικευμένη διοικητική διάρθρωση όσο και ως λειτουργικές δομές ελέγχου.

Ο διαχωρισμός αρμοδιοτήτων Διαχειριστή - Επόπτη - Διοικητή εντός της Μονάδας, παρέχουν μια ιεραρχική δομή ευθυνών και ελέγχου με την ατομική διάκριση επιπέδου εξουσίας. Η ύπαρξη ανεξάρτητων οντοτήτων ή μηχανισμών για την διενέργεια αποκλειστικώς του ελέγχου όπως τα Ελεγκτήρια Δαπανών ή Υλικών και οι Διοικητικές Επιθεωρήσεις Οικονομικού παρέχουν επιπρόσθετη εξασφάλιση επιβάλλοντας ένα προσθετό επίπεδο ελέγχου που δεν χειρίζεται την περιουσία. Οι υφιστάμενες πρακτικές προληπτικού, συγκεντρωτικού, μηχανογραφικού και δειγματοληπτικού ελέγχου λειτουργούν ως εργαλεία για την εκπλήρωση της αποστολής του ελέγχου.

Τέλος ο κατασταλτικός έλεγχος μέσω των οικονομικών επιθεωρήσεων, η ύπαρξη ανεξάρτητου Σώματος Αξιωματικών Οικονομικών Επιθεωρητών με αποκλειστικότητα την εκτέλεση Οικονομικών Επιθεωρήσεων και την διενέργεια του εσωτερικού ελέγχου καθώς η ύπαρξη ειδικής Υπηρεσίας Εσωτερικών Υποθέσεων ολοκληρώνουν το πλέγμα του ελέγχου.

Η μέθοδος που ακολουθείτε είναι το μοντέλο των τριών γραμμών άμυνας καθώς ταιριάζει με το μοντέλο διοίκησης. Η κάθε Μονάδα είναι αυτόνομη και αυτοδιοικούμενη, με αποτέλεσμα να χρήζει ελέγχου στο επίπεδο της διοίκησής της. Ταυτόχρονα η κάθε Μονάδα υπάγεται σε μια προϊστάμενη αρχή η οποία απαιτείται να έχει ένα μηχανισμό ελέγχου των Μονάδων υπαγωγής της (πρώτη και δεύτερη γραμμή άμυνας). Με ένα διοικητικό άλμα καθώς τα αυτοδιοίκητα Γενικά Επιτελεία (ΓΕΣ-ΓΕΝ-ΓΕΑ) δεν έχουν μηχανισμό εσωτερικού ελέγχου, το σύνολο των Μονάδων και Υπηρεσιών ελέγχονται από την ανώτατη διοίκηση της

στρατιωτικής και της πολιτικής ηγεσίας (Α/ΓΕΕΘΑ – ΥΕΘΑ), στην οποία λογοδοτεί η τρίτη και όπως αναφέραμε ή η τέταρτη γραμμή άμυνας.

Η πρώτη ύλη του εσωτερικού ελέγχου, το προσωπικό, έχει ειδική προέλευση και εκπαίδευση σε όλη την διάρκεια της σταδιοδρομίας του, ενώ παράλληλα τείνει να αποκτά δεξιότητες και ιδιαίτερα χαρακτηριστικά κατά την μετάβαση του από τα αρχικά επίπεδα ενός ελεγκτή σε εκείνα του συντονιστή του ελέγχου. Ταυτόχρονα το σύνολο του προσωπικού που υπηρετεί στις ένοπλες δυνάμεις, ακόμα και αυτό που συμμετέχει πρόσκαιρα ως έφεδροι οπλίτες ευαισθητοποιείται σε θέματα εσωτερικού ελέγχου όπως η ακεραιότητα, η διαφάνεια και η λογοδοσία με σκοπό την απόδοση της πλήρους δυναμικής του εσωτερικού ελέγχου σε όλα τα επίπεδα διοίκησης και επιχειρησιακής λειτουργίας.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6^ο - ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ ΚΑΙ ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ

6.1. Συμπεράσματα

Με την παρούσα εργασία προσπαθήσαμε να αναδείξουμε την εφαρμογή του εσωτερικού ελέγχου στον Ελληνικό Δημόσιο Τομέα έχοντας ως μοντέλο αναφοράς (μελέτη περίπτωσης) το Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου του ΥΕΘΑ, παρουσιάζοντας τα ιδιαίτερα, λόγω μορφής και φύσης λειτουργίας χαρακτηριστικά του, σε συσχέτιση με την εφαρμογή του εσωτερικού ελέγχου στην ευρύτερη δημόσια διοίκηση καθώς και την παγκόσμια αντίστοιχη πραγματικότητα.

Παρουσιάστηκε ένα πλήρως οργανωμένο Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου το οποίο συμφωνεί με την επισκόπηση της διεθνούς βιβλιογραφίας για την αναγκαιότητα της ύπαρξης του αλλά και της εξειδίκευσης του ανάλογα με το εφαρμοζόμενο περιβάλλον. Ο ειδικός σκοπός λειτουργίας του εσωτερικού ελέγχου των οικονομικών λειτουργιών πολιτικών ασφαλείας και άμυνας, επηρεάζεται άμεσα από την κουλτούρα του οργανισμού, η οποία αναπτύσσεται τόσο από την μακρόχρονη στην ιστορία αποστολή του όσο και από την εφαρμογή των αξιών και κανόνων από το προσωπικό του οργανισμού. Στο συμμετέχων προσωπικό θα πρέπει να υπολογίσουμε όχι μόνο αυτούς που εκτελούν τον έλεγχο αλλά και τους διευθύνοντες και τα κατωτέρα όργανα, εφαρμοστές των διαδικασιών.

Το σύνολο της σύγχρονης ελεγκτικής επιστήμης όπως αυτή εφαρμόζεται στον Ιδιωτικό Τομέα έχει εφαρμογή και στο Δημόσιο. Όμως στη δημόσια του λειτουργία ο εσωτερικός έλεγχος λαμβάνει ισχυρότερες διαστάσεις καθώς η λογοδοσία, η αποδοτικότητα, η αποφυγή της κακοδιοίκησης και της διαφθοράς αποτελούν κοινωνικές επιταγές και ο στόχος δεν είναι κερδοσκοπικός. Ο εσωτερικός έλεγχος αποτελεί την κορωνίδα της καλής διακυβέρνησης του δημόσιου τομέα, καθώς παρέχει αντικειμενικά τεκμήρια για το κατά πόσο οι δημόσιοι πόροι διαχειρίζονται υπεύθυνα και αποτελεσματικά. Η διαφάνεια στις δραστηριότητες και τις λειτουργίες του δημοσίου, ο εντοπισμός και αντιμετώπιση παραλείψεων, λαθών και αδυναμιών, η έγκαιρη και πλήρης διοικητική πληροφόρηση, η αναγνώριση και αξιολόγηση ζημιολόγων και επικερδών λειτουργιών, η καταπολέμηση της απάτης, κλοπής ή παραπλάνησης είναι ορισμένα μόνο από τα προνομία της λειτουργίας ενός συστήματος εσωτερικού ελέγχου.

Η οργάνωση του πλέγματος εσωτερικού ελέγχου μέσα από μια στρατηγική διόπτευση όπως το Μοντέλο Τριών Γραμμών Άμυνας και η βελτίωση του από τα πρώτα αδόμητα

βήματα του αρχικού σχεδιασμού στο ανώτατο επίπεδο του Μοντέλου ΙΑ-CM καθώς και η διασαφήνιση αρμοδιοτήτων των Φορέων Ελέγχου είναι αδήριτη επιδίωξη. Τα Ελληνικό Κράτος μέσα από την συνδρομή διεθνών φορέων όπως ο ΟΟΣΑ, αναπτύσσει μια νέα προοπτική για τον έλεγχο των κρατικών λειτουργιών μέσα από την νομοθέτηση της Εθνικής Αρχής Διαφάνειας ως κεντρικό πυρήνα και φάρο διάδοση της εφαρμογής του εσωτερικού ελέγχου. Ο εκσυγχρονισμός του πλαισίου ελέγχου πέρα από τα θέματα χρηματοοικονομικής διαχείρισης αφορά και θέματα ελέγχου των επιχειρησιακών λειτουργιών και του τρόπου που λαμβάνονται οι αποφάσεις και ασκείται η διοίκηση στους δημόσιους οργανισμούς, με τις Μονάδες Εσωτερικού Ελέγχου να αναπτύσσονται σε κάθε Υπουργείο.

Το ΥΕΘΑ στοιχιζόμενο στις Κυβερνητικές επιδιώξεις ενισχύει το ήδη υπάρχον Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου με τη νέα λειτουργία του Εσωτερικού Ελέγχου. Παρέχοντας εξειδίκευση προσωπικού (οικονομικοί επιθεωρητές), ειδικό φορέα άσκησης (Σώμα Οικονομικών Επιθεωρητών) και ικανό επίπεδο εξουσίας, δημιούργησε δομές εσωτερικού ελέγχου (ΠΕΜΟΕ⁸-ΥΕΥ) υπαγόμενες στο ανώτατο διοικητικό του επίπεδο (Α/ΓΕΕΘΑ - Υπουργός), ακολουθώντας το μοντέλο Τριών Γραμμών Άμυνας. Να σημειωθεί ότι ο σύγχρονος ορισμός ενός Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου υπερβαίνει την παραδοσιακή εστίαση στον οικονομικό έλεγχο και παρέχει στη διοίκηση των δημόσιων οργανισμών τη δυνατότητα να επιβλέπει όλες τις παραμέτρους που επηρεάζουν την αποτελεσματική παροχή υπηρεσιών (Μπινης,2018). Γι' αυτό και η μετεξέλιξη και βελτίωση του ελέγχου θα πρέπει να κατευθυνθεί σε αυτό τον ορίζοντα. Το προσωπικό του εσωτερικού Ελέγχου στο ΥΕΘΑ καλείτε να καλύψει όλες τις επαγγελματικές, αξίες και ανθρώπινες προδιαγραφές, μέσα από ένα σύνολο διαρκούς εκπαίδευσης, επιμόρφωσης και εμπειρίας.

6.2. Προτάσεις

Στην προσπάθεια εκσυγχρονισμού των Δημοσίων οργανισμών με τον σαφή προσανατολισμό στην οργάνωση ενός αποτελεσματικότερου Δημοσίου τομέα, η μελέτη του εσωτερικού ελέγχου αποτελεί έναν μεγάλο εύρους παράγοντα και δεν εξαντλείται με την παρουσίαση του συστήματος εσωτερικού ελέγχου ενός μόνο κρατικού φορέα. Η συγκριτική θεώρηση μεταξύ των συστημάτων που εφαρμόζονται σε διαφορετικές οντότητες εντός του κρατικού μηχανισμού, ο έλεγχος για πλεονεκτήματα, μειονεκτήματα, προσόντα ή ελαττώματα ενός εκάστου αποτελούν ένα ικανό πεδίο μελλοντικής ερευνάς.

⁸ Περιφερειακή Μονάδα Οικονομικής Επιθεώρησης

Παράλληλα η κατανομή των οργάνων και υπηρεσιών εσωτερικού ελέγχου εντός της δημοσίας δομής με σκοπό την αμεσότητα της πληροφόρησης της διοίκησης, την εξοικονόμηση πόρων χωρίς την μείωση του αποτελέσματος και την εφαρμογή συγχρόνων μεθόδων εποπτείας αποτελεί ένα εξαιρετικό αντικείμενο μελέτης του μέλλοντος.

Το παραπάνω ερώτημα μπορεί να ερευνηθεί και εντός του ΥΠΕΘΑ, με την ιδιαιτερότητα της οργάνωσης αυτού το οποίο προσμοιάζει περισσότερο σε μοντέλο ομίλου εταιρειών. Έτσι μπορεί να ερευνηθεί και να αξιολογηθεί αν ο εσωτερικός έλεγχος μπορεί και πρέπει να παραμείνει στο ανώτατο επίπεδο διακυβέρνησης ή να διατεθεί και στα κατωτέρα, μερικώς ανεξάρτητα κλιμάκια διοίκησης (Γενικά Επιτελεία) και ποια μορφή μπορεί αυτός να φέρει.

Στο σύγχρονο περιβάλλον όπου η πληροφορία διαχέεται από πολλαπλά κανάλια και η ανάγκη για άμεση πληροφόρηση είναι επιτακτική το μοντέλο Τριών Γραμμών Άμυνας μπορεί να διαχωρίζει με απολυτή σαφήνεια τα επίπεδα του ελέγχου αλλά αυτό δεν είναι αρκετό. Είδαμε ότι το ΥΠΕΘΑ χρησιμοποιεί και ένα ενδιάμεσο επίπεδο μεταξύ 2^{ης} και 3^{ης} γραμμής. Η εξέταση της δομής αυτής και η πρόταση για τροποποίηση του μοντέλου ή διεύρυνση του αποτελεί ένα ακόμα καλό παράδειγμα μελλοντικής ερευνάς.

Ολοκληρώνοντας, καθώς ο σύγχρονος εσωτερικός έλεγχος δεν είναι μια αστυνομικής μορφής επιβολή ελέγχου αλλά *«μια ανεξάρτητη και αντικειμενική διαβεβαιωτική και συμβουλευτική δραστηριότητα, σχεδιασμένη να προσθέτει αξία και να βελτιώνει τις λειτουργίες ενός οργανισμού. βοηθώντας τον να επιτύχει τους αντικειμενικούς σκοπούς του, υιοθετώντας μία συστηματική, επαγγελματική προσέγγιση στην αξιολόγηση και βελτίωση της αποτελεσματικότητας των διαδικασιών διαχείρισης κινδύνων, των συστημάτων εσωτερικού ελέγχου και εταιρικής διακυβέρνησης»* θα ήταν εξαιρετικά επίκαιρη μια μελέτη για την διερεύνηση των στοιχείων που αποκλείουν την συναίνεση και την συνεργασία με το σύνολο του διοικητικού μηχανισμού κάθε φορέα στο δημόσιο.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

1. Βιβλιογραφικές Παραπομπές

- Abdulaziz Alzeban and Nedal Sawan (2013), «*The role of internal audit function in the public sector context in Saudi Arabia*», African Journal of Business Management Vol. 7(6), pp. 443-454, 14 February, 2013. Available online at <http://www.academicjournals.org/AJBM> DOI: 10.5897/AJBM12.1430 ISSN 1993-8233 ©2013 Academic Journals
- Alzeban A. (2015), «*The Impact of Culture on the Quality of Internal Audit: An Empirical Study*», Journal of Accounting, Auditing & Finance 2015, Vol. 30(1) 57–77 DOI: 10.1177/0148558X14549460
- Alzeban, A. και Gwilliam, D. (2014), «*Factors affecting the internal audit effectiveness: A survey of the Saudi public sector*», Journal of International Accounting, Auditing and Taxation
- Amanuddin Shamsuddin (2014), «*Factors That Determine the Effectiveness of Internal Audit Functions in The Malaysian Public Sectors*» International Journal of Business, Economics and Law, Vol. 5, Issue 1 (Dec.) ISSN 2289-1552, 2014
- Andrew Goddard (2010), «*Contemporary public sector accounting research – An international comparison of journal papers*», The British Accounting Review 42 75–87
- Asare, T. (2009), «*Internal auditing in the public sector: promoting good governance and performance improvement*», International Journal on Governmental Financial Management,9(1):15–28.
- Bonić, L., Jakšić, D. και Mijić, K. (2018), «*Tendencies in Development of External and Internal Audit in The Public Sector*» Facta Universitatis, Series: Economics and Organization: 057–072.

- Catherine Liston-Heyes & Luc Juillet (2019), «*Employee isolation and support for change in the public sector: a study of the internal audit profession*», *Public Management Review*, 21:3, 423-445, DOI: 10.1080/14719037.2018.1500628.
- Chambers, AD. και Odar, M. (2015), «*A new vision for internal audit*», *Managerial Auditing Journal*, 30 (1): 34–55. [Online]. Διαθέσιμο στο:<https://doi.org/10.1108/MAJ-08-2014-107>.
- Chowdhury S. H. (2018), «*Changing Role of External Audit at the Emergence of Internal Audit in Public Sector*» *The Cost and Management* ISSN 1817-5090, volume-46, number-06, November-December 2018.
- Deloitte (2011), «*Internal audit in the public sector. The quiet revolution*» *ME PoV Winter 2011 issue* page 45
- Dr A. O. Enofe, Dr C. J. Mgbame, V. E. Osa-Erhabor*, A. J. Ehiorobo (2013), «*The Role of Internal Audit in Effective Management in Public Sector*», *Research Journal of Finance and Accounting* www.iiste.org ISSN 2222-1697 (Paper) ISSN 2222-2847 (Online) Vol.4, No.6, 2013
- European Union / European Commission, (2017) «*Public Internal Control Systems in the European Union The three lines of defense in a Public Sector environment*» Discussion Paper No.9 Ref. 2017-2 Διαθέσιμο στο: https://ec.europa.eu/budget/pic/lib/docs/2017/CD_04_ThreeLinesOfDefenseInPublicSector.pdf
- Goodson, S., Morey, K. & Lapointe, J., (2012). «*Supplemental Guidance: The role of Internal Auditing in the Public Sector Governance*», Altamore Springs, Florida: The Institute of Internal Auditors, Global.
- Halimah @Nasibah Ahmad1, Radiah Othman, Rohana Othman, Kamaruzaman Jusoff (2009), «*The effectiveness of internal audit in Malaysian public sector*», Sep. 2009, Vol.5, No.9 (Serial No.52) *Journal of Modern Accounting and Auditing*, ISSN 1548-6583, USA.
- Hay, D. και Cordery, C. (2018), «*The value of public sector audit: Literature and history*» *Journal of Accounting Literature* 40: 1–15. [Online]. Διαθέσιμο στο: <https://doi.org/10.1016/j.acclit.2017.11.001>.
- IIA - The Institute of Internal Auditors, Global (2013) «*Position Paper: The Three Lines of Defense in Effective Risk Management and Control*», January 2013

- IIARF - The Institute of Internal Auditors Research Foundation, (2009) «*Internal Audit Capability Model (IA-CM) for the Public Sector*»
- Khaled Ali Endaya, Mustafa Mohd Hanefah, (2016), «*Internal auditor characteristics, internal audit effectiveness, and moderating effect of senior management*», Journal of Economic and Administrative Sciences, Vol. 32 Issue: 2, pp.160-176, <https://doi.org/10.1108/JEAS-07-2015-0023>
- MacRae, E. & Gils van, D., (2014). «*Nine Elements required for Internal Audit effectiveness in the public sector*», Altamore, Springs, FL: The Institute of Internal Auditors Research Foundation (IIARF).
- Marika Arena & Kim Klarskov Jeppesen (2016), «*Practice Variation in Public Sector Internal Auditing: An Institutional Analysis*», European Accounting Review, 25:2, 319-345, DOI: 10.1080/09638180.2015.1018917
- Nordin Van Gansberghe C. (2005), «*Internal Audit: Finding its Place in Public Finance Management*», The International Bank for Reconstruction and Development/The World Bank Stock No. 37246.
- Ojo A. (2019), «*Internal Audit and Risk Management in Nigeria's Public Sector*» International Journal of Business & Law Research 7(2):1-15, April-June, 2019
- Oosthuizen Janse van Rensburg¹ and Philna Coetzee² (2015), «*Internal audit public sector capability: a case study*» Jacobus Journal of Public Affairs Volume 16 Number 2 pp 181–191 (2016) Published online 19 June 2015 in Wiley Online Library (www.wileyonlinelibrary.com) DOI: 10.1002/pa.1574
- Portella, G. & Christie, O., (2012). «*Implementing a New Internal Audit Function in the Public Sector*», Altamore, Springs, FL: The Institute of Internal Auditors. Global
- Stanciu, V. (2018), «*Public internal audit – the awareness and necessity assumption. An investigation of the Romanian reality*», Audit Financial, vol. XVI, no. 4(152)/2018, pp. 544-552, DOI: 10.20869/AUDITF/2018/152/023
- Stephen Kwamena Aikins (2011), «*An Examination of Government Internal Audits' Role in Improving Financial Performance*», University of South Florida, USA.
- Taiwo Olufemi Asaolu, Samuel Adebayo Adedokun, James Unam Monday «*Promoting Good Governance through Internal Audit Function (IAF): The Nigerian Experience*»

- International Business Research; Vol. 9, No. 5; 2016 ISSN 1913-9004 E-ISSN 1913-9012
- Unegbu A. O., Kida M. (2011), «*Effectiveness of Internal Audit as Instrument of Improving Public Sector Management*», Journal of Emerging Trends in Economics and Management Sciences (JETEMS) 2 (4): 304-309
- Yee C. S. L., Sujana A., Kieran J.* and Leung J.K.S. (2008), «*Perceptions of Singaporean Internal Audit Customers Regarding the Role and Effectiveness of Internal Audit*», Asian Journal of Business and Accounting, 1(2), 2008, 147-174 ISSN 1985-4064
- ΓΕΕΔ - Γενικός Επιθεωρητής Δημόσιας Διοίκησης, (2004), «*Ετήσια Έκθεση Ελέγχου*», Αθήνα.
- Γιαννάκης Π.(2018), «*Ο Εσωτερικός Έλεγχος Στην Κεντρική Δημόσια Διοίκηση ως Μηχανισμός Προαγωγής της Αποτελεσματικότητας της Διοίκησης. Η Περίπτωση της Ελλάδας Συγκριτικά με τα Διεθνώς Ισχύοντα*», Πανεπιστήμιο Αιγαίου, Σχολή Επιστήμων της Διοίκησης, Τμήμα Διοίκησης Επιχειρήσεων, Διδακτορική Διατριβή.
- Ι.Ε.Ε.Ε.- Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών Ελλάδας, (2017) «*Εσωτερικός Έλεγχος και ο Ρόλος του στη Διακυβέρνηση του Δημοσίου Τομέα*», Αθήνα. Διαθέσιμο στο: www.hiia.gr
- Κάντζος Κωνσταντίνος, (2006), «*Ελεγκτική θεωρία και πρακτική*», Αθήνα Εκδόσεις: Αθ. Σταμούλης
- Καζάκου Β. (2018), «*Εσωτερικός Έλεγχος στη Δημόσια Διοίκηση*», ΕΑΠ - Πανεπιστήμιο Λευκωσίας, Θεσσαλονίκη.
- Καζαντζής Χ. (2006), «*Ελεγκτική και Εσωτερικός Έλεγχος μια Συστηματική Προσέγγιση Εννοιών, Αρχών και Προτύπων*», Business Plus ISBN 9789608898318
- Καραγιάνη Σ. (2018) «*Η κατάργηση του προληπτικού ελέγχου και οι νέοι Δημοσιονομικοί έλεγχοι του Ελεγκτικού Συνεδρίου από τη 1/1/2019*», <http://www.karagilanis.gr/analyseis-thematon/i-katargisi-tou-proliptikoy-elegxou-kai-oi-neoi-dimosionomikoi-elegxoi-tou-elegktikoy-synedriou-apo-1-1-2019.html>
- Καραμάνης, Κ. (2008) «*Σύγχρονη Ελεγκτική: Θεωρία και πρακτική σύμφωνα με τα Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα*». Πρώτη Έκδοση. Αθήνα: Εκδόσεις Ο.Π.Α.

- Καραγάλιος, Μ., Ντινιάκος Ι., Πρεβειάνου Κ., Πρωτοπαπάς Μ., (2012), «Σχέσεις Δημοσίων Υπαλλήλων και Πολιτών: Οδηγός Ορθής Διοικητικής Συμπεριφοράς», Υ.Α.Μ.Η.Α., Συνήγορος του Πολίτη, Εκδόσεις Εθνικό Τυπογραφείο, Αθήνα.
- Κουσενίδης Δ., (2018) «Εσωτερικός Έλεγχος Και Διαχείριση Κινδύνων» Σημειώσεις Μεταπτυχιακού Εφαρμοσμένη Λογιστική και Ελεγκτική, ΠΑΜΑΚ, Θεσσαλονίκη.
- Κουτούπης Α. (2012). «Έννοια και περιεχόμενο Ελεγκτικής . Διάκριση Εσωτερικού - Εξωτερικού Ελέγχου», Αθήνα.
- Λουμιώτης Β., (2015), «Διαχείριση Κινδύνων και Εσωτερικός Έλεγχος», Ινστιτούτο Εκπαίδευσης Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών, Αθήνα
- Λουμιώτης, Β. και Τζίφας, Β. (2018), «Βασικές Οδηγίες Εφαρμογής Διεθνών Προτύπων Ελέγχου (ΔΠΕ)», Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών, Αθήνα.
- Μπαθρέλλου, Ε. (2007). «Ο ρόλος του εσωτερικού ελέγχου στην ελληνική φορολογική διοίκηση», Διπλωματική εργασία, Πάντειο Πανεπιστήμιο, Τμήμα Δημόσιας Διοίκησης, Πρόγραμμα Μεταπτυχιακών Σπουδών : «Φορολογία & Ελεγκτική», Βιβλιοθήκη του Παντείου Πανεπιστημίου.
- Μπίνης, Α. (2017), «Ενισχύοντας τη λογοδοσία στους δημόσιους οργανισμούς», Capital.gr, 19 Δεκεμβρίου [Online]. Διαθέσιμο στο: <http://www.capital.gr/arthra/3261935/enisxuontas-ti-logodosia-stous-dimosious-organismous>.
- Μπίνης, Α. (2018). «Ενισχύοντας τις γραμμές άμυνας της ελληνικής δημόσιας διοίκησης - Προκλήσεις και Ευκαιρίες», Capital.gr, 19 Ιουνίου [Online]. Διαθέσιμο στο: <http://www.capital.gr/arthra/3299722/enisxuontas-tis-grammes-amunas-tis-ellinikis-dimosias-dioikisis-prokliseis-kai-eukairies>.
- Νεγκάκης, Χ. (2016), «Λογιστική Εταιρειών», Θεσσαλονίκη, ISBN:978-960-93-7208-4.
- Νεγκάκης, Χ. και Ταχυνάκης, Π. (2017), «Ελεγκτική, Εσωτερικός Έλεγχος: Θεωρία και Εφαρμογές», Αειφόρος Λογιστική, Θεσσαλονίκη.
- Παπαστάθης, Π. (2014), «Ο Σύγχρονος Εσωτερικός Έλεγχος (Internal Audit) και Η Πρακτική Εφαρμογή Του», Ιδιωτική Έκδοση, Αθήνα.
- Πικραμένος Π. και άλλοι, (2019) «Αιτιολογική Έκθεση ν.4422/2019», Βουλή των Ελλήνων, Αθήνα.

- Σταμάτη Σ. (2017) «Ο Εσωτερικός Έλεγχος στη Δημόσια Διοίκηση και η Συμβολή του Σώματος Επιθεωρητών - Ελεγκτών Δημόσιας Διοίκησης», Πανεπιστήμιο Μακεδονίας, Διπλωματική Εργασία.
- Τσιότρας (2015), «Διοίκηση Λειτουργιών - Τεχνικές Λήψεις Αποφάσεων», Πανεπιστημιακές παραδόσεις, Πρόγραμμα Μεταπτυχιακών Σπουδών στη Δημόσια Διοίκηση - Πανεπιστήμιο Μακεδονίας, Θεσσαλονίκη.
- Υπ. Διοικητικής Ανασυγκρότησης/Γ.Δ.Δ.Ο./ΔΙ.Δ.Δ.Α./Τμ. Δομών (2018), «Μητρώο Υπηρεσιών και Φορέων της Ελληνικής Διοίκησης», Αθήνα.
- Φουστανάκης Ι., (2011) «Εσωτερικός Έλεγχος Οργανισμών Τοπικής Αυτοδιοίκησης» Εθνική Σχολή Τοπικής Αυτοδιοίκησης, Αθήνα.

2. Νομοθεσία

- νδ. 721/1970 «Περί Οικονομικής μέριμνας και λογιστικού των Ενόπλων Δυνάμεων». (ΦΕΚ Α' 251)
- ν. 2362/1995 «Περί Δημοσίου Λογιστικού, ελέγχου των δαπανών του Κράτους και άλλες διατάξεις». (ΦΕΚ Α' 247) - Καταργήθηκε
- ν. 3429/2005 «Δημόσιες Επιχειρήσεις και Οργανισμοί (Δ.Ε.Κ.Ο.)». (ΦΕΚ Α' 314)
- ν. 3492/2006 «Οργάνωση συστήματος ελέγχου για τη διασφάλιση της χρηστής δημοσιονομικής διαχείρισης του Κρατικού Προϋπολογισμού και των εκτός του Κρατικού Προϋπολογισμού φορέων και άλλες διατάξεις». (ΦΕΚ Α' 000)
- πδ 15/2011 «Περί ορισμού του περιεχομένου και του χρόνου έναρξης της εφαρμογής της Διπλογραφικής Λογιστικής Τροποποιημένης Ταμειακής Βάσης» (ΦΕΚ Α' 103).
- ν. 4081/2012 «Περιστολή δημοσίων δαπανών, ρύθμιση θεμάτων δημοσιονομικών ελέγχων και άλλες διατάξεις» (ΦΕΚ Α' 184).
- ν. 4270/2014 «Αρχές δημοσιονομικής διαχείρισης και εποπτείας (ενσωμάτωση της Οδηγίας 2011/85/ΕΕ) – δημόσιο λογιστικό και άλλες διατάξεις». (ΦΕΚ Α' 143/28.06.2014)
- πδ 80/2016 «Ανάληψη Υποχρεώσεων από τους Διατάκτες». (ΦΕΚ Α' 145/05-08-2016)
- ν. 4494/17 2017 «Ρυθμίσεις περί σταδιοδρομίας και εξέλιξης στελεχών και οικονομικής μέριμνας και λογιστικού των Ενόπλων Δυνάμεων, σύσταση Κοινού Σώματος Οικονομικών Επιθεωρητών και άλλες διατάξεις». (ΦΕΚ Α' 247)

Εγκύκλιος 2/47972/0026/2018 Υπ. Οικονομικών «Οδηγίες για την τήρηση του Μητρώου Δεσμεύσεων» (ΑΔΑ: Ω8ΛΝΗ-4ΕΓ).

Υπουργική Απόφαση Φ. 800/265/139770/23-12-14 «Σύσταση και Οργάνωση Μονάδας Εσωτερικού Ελέγχου στο Υπουργείο Εθνικής Άμυνας». (ΦΕΚ Β' 3465)

πδ 54/2018 «Ορισμός του περιεχομένου και του χρόνου έναρξης της εφαρμογής του Λογιστικού Πλαισίου της Γενικής Κυβέρνησης».

πδ 91/2018 «Υπηρεσία Εσωτερικών Υποθέσεων του Υπουργείου Εθνικής Άμυνας»

πδ 96/2018 «Ειδικότερα Καθήκοντα Οικον. Επιθεωρητών των Ε.Δ., διαδικασία επιθεωρήσεων, ελέγχων κ.λπ.»

πδ 97/2018 «Τρόπος, κριτήρια κ.λπ. ποιοτικού ελέγχου της άσκησης των καθηκόντων των Οικον. Επιθεωρητών των Ε.Δ.»

ν. 4622/2019 «Επιτελικό Κράτος: οργάνωση, λειτουργία και διαφάνεια της Κυβέρνησης, των κυβερνητικών οργάνων και της κεντρικής δημόσιας διοίκησης». (ΦΕΚ Α' 133/07.08.2019)

3. Κανονισμοί

ΓΕΕΘΑ, «Γενικός Κανονισμός Ελέγχου των Υπηρεσιών και των Οργάνων οικονομικής Μέριμνας και Λογιστικού των ΕΔ» (1981), Αθήνα.

ΓΕΕΘΑ, (1974), «Γενικός Κανονισμός Ανεφοδιασμού και Διαχειρίσεως Υλικού ΕΔ» (Β' 1114/1974), Αθήνα

ΓΕΕΘΑ, (1981), «Γενικός Κανονισμός Εκμεταλλεύσεων Εξυπηρετήσεως Προσωπικού Ενόπλων Δυνάμεων», Αθήνα

ΕΠΑ ΓΕΑ/ΔΟΟΕ 20/ Ιούλιος 2013 «Έλεγχος Υπηρεσιών και οργάνων Οικονομικής Μέριμνας και Λογιστικού»

ΕΠΑ Δ - 1/ΜΑΡΤΙΟΣ 2018 «Οργάνωση και Λειτουργία Οικονομικών Υπηρεσιών ΠΑ/ Οικονομική Διαχείριση – Λογιστικό»

ΠαΔ 8-2/2019/ΓΕΕΘΑ «Περί Οικονομικών Επιθεωρήσεων

ΠαΔ 8-6/ΓΕΝ/ΟΕΠΝ/ΔΟΕΛ

ΠαΔ 8-7/2007/ΓΕΣ/ΔΕΛΟΕ «Περί Οικονομικών Επιθεωρήσεων»

ΣΚ 20-2 (2017), «Στρατιωτικός Κανονισμός Οργάνωσης και Λειτουργίας Του Στρατεύματος» Αθήνα.

ΣΚ 117-1/2007/ΓΕΣ/ΔΕΛΟΕ «Στρατιωτικός Κανονισμός Ελεγκτικού Σώματος

4. Πρόσθετη Βιβλιογραφία

- Dr. Theofanis Karagiorgos¹, Dr. George Drogalas^{2±} and Dr Nikolaos Giovani (2011), «*Evaluation of the Effectiveness of Internal Audit in Greek Hotel Business*» International Journal of Economic Sciences and Applied Research, Vol. 4, No. 1, pp. 19-34
- David McNamee, Thomas McNamee, (1995) "The transformation of internal auditing», Managerial Auditing Journal, Vol. 10 Issue:2, pp.34-37
- Imen Khelil, Khaled Hussainey, Hedi Noubbigh, (2016) "*Audit committee – internal audit interacts on and moral courage*", Managerial Auditing Journal, Vol. 31 Issue: 4/5, pp.403-433, <https://doi.org/10.1108/MAJ-06-2015-1205>
- Lindsay C. Hawkes, Michael B. Adams, (1995) "Total quality management and the internal audit: empirical evidence", Managerial Auditing Journal, Vol. 10 Issue: 1, pp.31-36, <https://doi.org/10.1108/02686909510077361>
- Marika Arena and Giovanni Azzone, (2009), «*Identifying Organizational Drivers of Internal Audit Effectiveness*» International Journal of Auditing Int. J. Audit. 13: 43–60
- Mazlina Mat Zain, Nava Subramaniam and Jenny Stewart, (2006), «*Internal Auditors' Assessment of their Contribution to Financial Statement Audits: The Relation with Audit Committee and Internal Audit Function Characteristics*» International Journal of Auditing Int. J. Audit. 10: 1–18
- Michael B. Adams, (1994) "*Agency Theory and the Internal Audit*", Managerial Auditing Journal, Vol. 9 Issue: 8, pp.8-12, <https://doi.org/10.1108/02686909410071133>
- Philomena Leung, Barry J. Cooper, Luckmika Perera, (2011) "*Accountability structures and management relationships of internal audit: An Australian study*", Managerial Auditing Journal, Vol. 26 Issue: 9, pp.794-816, <https://doi.org/10.1108/02686901111171457>

ΠΑΡΑΤΗΜΑΤΑ

«Α» - Χαρτογράφηση Δικαστικών, Ελεγκτικών, Διοικητικών, Διοικητικών, Ανεξάρτητων Και Εποπτικών Αρχών Και Υπηρεσιών, Και Οργάνων/Σωμάτων/Υπηρεσιών Επιθεώρησης, Που Συμμετέχουν Στο Δίκτυο Των Φορέων Καταπολέμησης Της Διαφθοράς

1. ΔΙΚΑΣΤΙΚΕΣ ΑΡΧΕΣ

- 1.1. Ελεγκτικό Συνέδριο
- 1.2. Εισαγγελέας και Ανακριτές Εγκλημάτων Διαφθοράς
- 1.3. Εισαγγελέας Οικονομικού Εγκλήματος

2. ΟΡΓΑΝΑ/ΣΩΜΑΤΑ/ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ ΕΠΙΘΕΩΡΗΣΗΣ, ΕΛΕΓΚΤΙΚΕΣ & ΔΙΩΚΤΙΚΕΣ ΑΡΧΕΣ ΚΑΙ ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ

- 2.1. Εθνικό Συντονιστικό Οργάνου Ελέγχου και Λογοδοσίας (Ε.Σ.Ο.Ε.Λ.)
- 2.2. Σώμα Επιθεώρησης Περιβάλλοντος, Δόμησης, Ενέργειας και Μεταλλείων (Άρθρο 10 και 11 ΠΔ 100/2014: Οργανισμός του Υπουργείου Περιβάλλοντος, Ενέργειας και Κλιματικής Αλλαγής)
- 2.3. Σώμα Επιθεώρησης και Ελέγχου των Καταστημάτων Κράτησης
- 2.4. Σώμα Επιθεώρησης Εργασίας (Σ.ΕΠ.Ε.) (Άρθρο 41 ΠΔ 113/2014: Οργανισμός Υπουργείου Εργασίας, Κοινωνικής Ασφάλισης και Πρόνοιας)
- 2.5. Υπηρεσία Ειδικών Επιθεωρητών (Άρθρο 42 ΠΔ 113/2014: Οργανισμός Υπουργείου Εργασίας, Κοινωνικής Ασφάλισης και Πρόνοιας)
- 2.6. Διεύθυνση Οικονομικής Εποπτείας και Επιθεώρησης Νομικών Προσώπων (Άρθρο 21 ΠΔ 113/2014: Οργανισμός Υπουργείου Εργασίας, Κοινωνικής Ασφάλισης και Πρόνοιας)
- 2.7. Διεύθυνση Προγραμματισμού και Συντονισμού Επιθεώρησης Εργασιακών Σχέσεων (Άρθρο 43 ΠΔ 113/2014: Οργανισμός Υπουργείου Εργασίας, Κοινωνικής Ασφάλισης και Πρόνοιας)

2.8. Διεύθυνση Προγραμματισμού και Συντονισμού Επιθεώρησης Ασφάλειας και Υγείας στην Εργασία (Ε.Α.Υ.Ε.) (Άρθρο 44 ΠΔ 113/2014: Οργανισμός Υπουργείου Εργασίας, Κοινωνικής Ασφάλισης και Πρόνοιας)

2.9. Περιφερειακές Διευθύνσεις Επιθεώρησης Εργασιακών Σχέσεων (Άρθρο 46 ΠΔ 113/2014: Οργανισμός Υπουργείου Εργασίας, Κοινωνικής Ασφάλισης και Πρόνοιας)

2.10. Περιφερειακές Διευθύνσεις Επιθεώρησης Ασφάλειας και Υγείας στην Εργασία (Άρθρο 47 ΠΔ 113/2014: Οργανισμός Υπουργείου Εργασίας, Κοινωνικής Ασφάλισης και Πρόνοιας)

2.11. Διεύθυνση Επιθεώρησης Υπουργείου ΠΕΧΩΔΕ (ΠΔ 207/1991)

2.12. Ειδική Γραμματεία Σώματος Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος (Άρθρο 30 του ν. 3296/2004 (ΦΕΚ Α΄ 253) όπως τροποποιήθηκε και με το άρθρο 88 του ν. 3842/2010 (ΦΕΚ Α΄ 58) και όπως ισχύει, Π.Δ. 85/2005 όπως ισχύει και άρθ. 107-113 Π.Δ. 111/2014 ‘‘Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών’’).

2.13. Συντονιστικό Επιχειρησιακό Κέντρο (Σ.Ε.Κ) για την αντιμετώπιση του Λαθρεμπορίου σε προϊόντα που υπόκεινται σε Ε.Φ.Κ. (Ν. 4410/2016)

2.14. Τελωνειακές Υπηρεσίες

2.14.1. Διεύθυνση Στρατηγικής Τελωνειακών Ελέγχων και Παραβάσεων (άρθρο 84 ΠΔ 111/2014) 66

2.14.2. Ελεγκτικές Υπηρεσίες Τελωνείων (ΕΛ.Υ.Τ.) (Άρθρο 88 ΠΔ 111/2014)

2.15. Υπηρεσίες της Ελληνικής Αστυνομίας (Π.Δ. 178/2014 ‘‘Οργάνωση Υπηρεσιών Ελληνικής Αστυνομίας’’)

2.15.1. Διεύθυνση Εσωτερικών Υποθέσεων της Ελληνικής Αστυνομίας

2.15.2. Διεύθυνση Οικονομικής Αστυνομίας

2.15.3. Διεύθυνση Εγκληματολογικών Ερευνών (Δ.Ε.Ε.) Άρθρο 27 του Ν. 4249/2014 και άρθρο 30 του Π.Δ. 178/2014 ‘‘Οργάνωση Υπηρεσιών Ελληνικής Αστυνομίας’’.

2.15.4. Διεύθυνση Δίωξης Ηλεκτρονικού Εγκλήματος (Άρθρο 31 του Π.Δ. 178/2014 ‘‘Οργάνωση Υπηρεσιών Ελληνικής Αστυνομίας’’)

2.15.5. Διεύθυνση Οικονομικής Επιθεώρησης (Άρθρο 35 του Π.Δ. 178/2014 ‘‘Οργάνωση Υπηρεσιών Ελληνικής Αστυνομίας’’ και άρθρο 29 του Ν.4249/2014)

2.16. Υπηρεσίες Υπουργείου Ναυτιλίας και Αιγαίου

2.16.1. Διάρθρωση Υπηρεσιών (Άρθρο 2 ΠΔ 103/2014 Οργανισμός Υπουργείου Ναυτιλίας και Αιγαίου)

2.16.2. Μονάδες Εσωτερικού Ελέγχου – Αρμοδιότητες (Άρθρο 4 ΠΔ 103/2014 Οργανισμός Υπουργείου Ναυτιλίας και Αιγαίου)

2.16.3. Διεύθυνση Λιμενικής Αστυνομίας (Άρθρο 15 ΠΔ 103/2014 Οργανισμός Υπουργείου Ναυτιλίας και Αιγαίου)

2.17. Υπηρεσίες Υπουργείου Εθνικής Άμυνας

2.17.1 Σώμα Οικονομικών Επιθεωρητών (Άρθρο 10 ν.4494/2017)

2.17.2 Υπηρεσία Εσωτερικών Υποθέσεων

3. ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΕΣ & ΕΛΕΓΚΤΙΚΕΣ ΑΡΧΕΣ ΚΑΙ ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ

3.1. Γενική Γραμματεία για την Καταπολέμηση της Διαφθοράς υπαγόμενη στο Υπουργείο Δικαιοσύνης

3.2. Υπηρεσίες Υπουργείου Οικονομικών

3.2.1. Μονάδα Εσωτερικού Ελέγχου υπαγόμενη απευθείας στον Υπουργό Οικονομικών (Άρθρο 5 του ΠΔ 111/2014 «Οργανισμός Υπουργείου Οικονομικών»)

3.2.2. Διεύθυνση Ανθρώπινου Δυναμικού και Οργάνωσης - παρ. 3(δ): Τμήμα Δ'- Πειθαρχικής Διαδικασίας (Άρθρο 14 του ΠΔ 111/2014 «Οργανισμός Υπουργείου Οικονομικών»)

3.2.3. Διεύθυνση Χρηματοοικονομικής Πολιτικής – παρ. 3(γ): Τμήμα Γ'- Καταπολέμησης της Νομιμοποίησης Εσόδων από Εγκληματικές δραστηριότητες και της χρηματοδότησης της τρομοκρατίας (άρθρο 29 του ΠΔ 111/2014)

3.2.4. Γενική Διεύθυνση Θησαυροφυλακίου και Δημοσίου Λογιστικού (άρθρο 35 του ΠΔ 111/2014)

3.2.5. Διεύθυνση Συντονισμού και Ελέγχου Εφαρμογής Δημοσιολογιστικών Διατάξεων (άρθρο 39 του ΠΔ 111/2014)

3.2.6. Υπηρεσίες Δημοσιονομικού Ελέγχου στην Προεδρία της Δημοκρατίας και στα Υπουργεία (άρθρο 40 του ΠΔ 111/2014) και Υπηρεσίες Δημοσιονομικού Ελέγχου στους νομούς, στις νομαρχίες και στα Ν.Π.Δ.Δ. (άρθρο 42 του ΠΔ 111/2014)

3.2.7. Γενική Διεύθυνση Δημοσιονομικών Ελέγχων (άρθρα 43, 44, 45 και 46 του ΠΔ 111/2014)

3.2.8. Διεύθυνση Εκτάκτων και Ειδικών Ελέγχων (άρθρο 47 του ΠΔ 111/2014)

3.2.9. Διεύθυνση Διενέργειας Μεταβολών και Δειγματοληπτικών Ελέγχων – παρ. 3(δ): Τμήμα Δ'- Δειγματοληπτικών Ελέγχων (Άρθρο 52 ΠΔ 111/2014)

3.2.10. Διεύθυνση Εσωτερικών Υποθέσεων (Άρθρο 60 ΠΔ 111/2014)

3.2.11. Διεύθυνση Εσωτερικού Ελέγχου (Άρθρο 61 ΠΔ 111/2014)

3.2.12. Υπηρεσία Ερευνών και Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων (Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.) (Άρθρο 62 ΠΔ 111/2014)

3.2.13. Διεύθυνση Διαχείρισης Ανθρώπινου Δυναμικού (Άρθρο 64 ΠΔ 111/2014)

3.2.14. Διεύθυνση Ελέγχων (Άρθρο 72 ΠΔ 111/2014)

3.2.15. Κέντρο Ελέγχου Μεγάλων Επιχειρήσεων (Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.). (Άρθρο 78 ΠΔ 111/2014)

3.2.16. Κέντρο Ελέγχου Φορολογουμένων Μεγάλου Πλούτου (Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.) (Άρθρο 79 ΠΔ 111/2014)

3.2.17. Κεντρικός Συντονιστικός Φορέας για την εφαρμογή των διατάξεων Ν. 3691/2008 (ΦΕΚ Α' 166, όπως ισχύει), οι οποίες αφορούν στην αντιμετώπιση της νομιμοποίησης εσόδων από εγκληματικές δραστηριότητες και της χρηματοδότησης της τρομοκρατίας, για την αξιολόγηση και ενίσχυση της αποτελεσματικότητας των σχετικών μηχανισμών και για το συντονισμό της δράσης των αρμόδιων αρχών.

3.2.18. Επιτροπή Επεξεργασίας Στρατηγικής και Πολιτικών για την αντιμετώπιση του ξεπλύματος χρήματος και της χρηματοδότησης της τρομοκρατίας του Υπουργείου Οικονομικών (άρθρο 9 του Ν. 3691/2008, ΦΕΚ Α' 166).

3.2.19. Διεύθυνση Επιθεώρησης Ταμείου Παρακαταθηκών και Δανείων (άρθρο 24 πδ 95/1996 «Οργανισμός Ταμείου Παρακαταθηκών και Δανείων»)

3.3. Υπηρεσίες Υπουργείου Ανάπτυξης

3.3.1. Αυτοτελές Τμήμα Εσωτερικού Ελέγχου (Άρθρο 5 του ΠΔ 116/2014 «Οργανισμός Υπουργείου Ανάπτυξης και Ανταγωνιστικότητας»)

3.3.2. Διεύθυνση Διαχείρισης και Ανάπτυξης Ανθρώπινου Δυναμικού (Άρθρο 10 του ΠΔ 116/2014 «Οργανισμός Υπουργείου Ανάπτυξης και Ανταγωνιστικότητας»)

3.3.3. Διεύθυνση Έγκρισης και Παρακολούθησης Επενδύσεων (Άρθρο 33 του ΠΔ 116/2014 «Οργανισμός Υπουργείου Ανάπτυξης και Ανταγωνιστικότητας»)

3.3.4. Γενική Γραμματεία Δημοσίων Επενδύσεων και Εθνικού Στρατηγικού Πλαισίου Αναφοράς (ΕΣΠΑ) (Άρθρο 36 του ΠΔ 116/2014 «Οργανισμός Υπουργείου Ανάπτυξης και Ανταγωνιστικότητας»)

3.3.5. Αρμόδιες Αρχές για τη Διαχείριση και Έλεγχο των ΕΠ του ΕΣΠΑ 2014-2020 (Άρθρο 4 του Ν. 4314/2014)

3.3.6. Ορισμός Αρχών για το Πρόγραμμα Αγροτικής Ανάπτυξης (Άρθρο 62 του Ν. 4314/2014)

3.3.7. Γενική Γραμματεία Εμπορίου και Προστασίας Καταναλωτή (Άρθρο 51 του ΠΔ 116/2014 «Οργανισμός Υπουργείου Ανάπτυξης και Ανταγωνιστικότητας»)

3.3.8. Γενική Διεύθυνση Δημοσίων Συμβάσεων και Προμηθειών (Άρθρο 56 του ΠΔ 116/2014 «Οργανισμός Υπουργείου Ανάπτυξης και Ανταγωνιστικότητας»)

3.3.9. Διεύθυνση Υποστήριξης και Σχεδιασμού (Άρθρο 57 του ΠΔ 116/2014 «Οργανισμός Υπουργείου Ανάπτυξης και Ανταγωνιστικότητας»)

3.3.10. Διεύθυνση Διαχείρισης και Εκτέλεσης Διαγωνιστικών Διαδικασιών (Άρθρο 58 του ΠΔ 116/2014 «Οργανισμός Υπουργείου Ανάπτυξης και Ανταγωνιστικότητας»)

3.3.11. Γενική Διεύθυνση Προστασίας Καταναλωτή και Εποπτείας της Αγοράς (Άρθρο 61 του ΠΔ 116/2014 «Οργανισμός Υπουργείου Ανάπτυξης και Ανταγωνιστικότητας»)

3.3.12. Διεύθυνση Προστασίας Καταναλωτή (Άρθρο 63 του ΠΔ 116/2014 «Οργανισμός Υπουργείου Ανάπτυξης και Ανταγωνιστικότητας»)

3.3.13. Διεύθυνση Θεσμικών Ρυθμίσεων και Εποπτείας Αγοράς Προϊόντων και Υπηρεσιών (Άρθρο 64 του ΠΔ 116/2014 «Οργανισμός Υπουργείου Ανάπτυξης και Ανταγωνιστικότητας»)

3.3.14. Συντονιστικό Κέντρο για την Αντιμετώπιση του Παραεμπορίου (ΣΥΚΑΠ) (Άρθρο 40 Ν 4155/2013)

3.4. Υπηρεσίες Υπουργείου Εσωτερικών και Διοικητικής Ανασυγκρότησης

3.4.1. Διεύθυνση Διαχείρισης Ανθρώπινου Δυναμικού (Άρθρο 15 ΠΔ 99/2014 «Οργανισμός του Υπουργείου Διοικητικής Μεταρρύθμισης και Ηλεκτρονικής Διακυβέρνησης»)

3.4.2. Τμήμα Εσωτερικού Ελέγχου (Άρθρο 18 ΠΔ 99/2014 «Οργανισμός του Υπουργείου Διοικητικής Μεταρρύθμισης και Ηλεκτρονικής Διακυβέρνησης»)

3.4.3. Τμήμα Εσωτερικού Ελέγχου (Άρθρο 2 ΠΔ 105/2014 «Οργανισμός Υπουργείου Εσωτερικών»)

3.4.4. Αυτοτελής Υπηρεσία Εποπτείας Ο.Τ.Α. -Αρμοδιότητες (Άρθρο 215 ν. 3852/2010)

3.4.5. Ελεγκτής Νομιμότητας (Άρθρο 216 ν. 3852/2010)

3.4.6. Συμβούλιο Ελεγκτών Νομιμότητας (Άρθρο 223 ν. 3852/2010)

3.4.7. Παρατηρητήριο Οικονομικής Αυτοτέλειας των Οργανισμών Τοπικής Αυτοδιοίκησης

3.5. Υπηρεσίες Υπουργείου Υγείας

3.5.1. Μονάδα Εσωτερικού Ελέγχου (Άρθρο 28 ΠΔ 106/2014: Οργανισμός του Υπουργείου Υγείας)

3.6. Εθνικός Οργανισμός Παροχής Υπηρεσιών Υγείας (Άρθρο 7 Ν. 3918/2011 Προμήθειες ΕΣΥ, ΕΟΠΥΥ, ΦΑΡΜΑΚΕΙΑ, Ιδιωτικές Κλινικές κ.λπ.)

3.7. Υπηρεσία Ελέγχου Δαπανών Υγείας Φορέων Κοινωνικής Ασφάλισης (ΥΠ.Ε.Δ.Υ.Φ.Κ.Α.)

3.8. Υπηρεσίες Υπουργείου Παιδείας

3.8.1. Μονάδα Εσωτερικού Ελέγχου (Άρθρο 55 ΠΔ 114/2014: Οργανισμός του Υπουργείου Παιδείας και Θρησκευμάτων)

3.9. Υπηρεσίες Υπουργείου Δικαιοσύνης, Διαφάνειας και Ανθρωπίνων Δικαιωμάτων

3.9.1. Γενική Διεύθυνση Διοίκησης Δικαιοσύνης, Διαφάνειας και Ανθρωπίνων Δικαιωμάτων (Άρθρα 5 και 7 του ΠΔ 101/2014: Οργανισμός Υπ. Δικαιοσύνης, Διαφάνειας και Ανθρωπίνων Δικαιωμάτων)

3.9.2. Γενική Γραμματεία Διαφάνειας και Ανθρωπίνων Δικαιωμάτων (Άρθρο 18 του ΠΔ 101/2014: Οργανισμός Υπ. Δικαιοσύνης, Διαφάνειας και Ανθρωπίνων Δικαιωμάτων)

3.9.3. Μονάδα Εσωτερικού Ελέγχου (Άρθρο 22 του ΠΔ 101/2014: Οργανισμός Υπ. Δικαιοσύνης, Διαφάνειας και Ανθρωπίνων Δικαιωμάτων)

3.10. Υπηρεσίες Γενικής Γραμματείας Ενημέρωσης και Γενικής Γραμματείας Επικοινωνίας και Προβολής

3.10.1. Αυτοτελές Τμήμα Εσωτερικού Ελέγχου (Άρθρο 8 ΠΔ 102/2014: Οργανισμός της Γενικής Γραμματείας Ενημέρωσης και της Γενικής Γραμματείας Επικοινωνίας και Προβολής)

3.11. Υπηρεσίες Υπουργείου Πολιτισμού και Αθλητισμού

3.11.1. Αυτοτελές Τμήμα Εσωτερικού Ελέγχου (Άρθρο 9 ΠΔ 104/2014: Οργανισμός Υπουργείου Πολιτισμού και Αθλητισμού)

3.12. Υπηρεσίες Υπουργείου Περιβάλλοντος και Ενέργειας

3.12.1. Τμήμα Εσωτερικού Ελέγχου (Άρθρο 9 ΠΔ 100/2014: Οργανισμός του Υπουργείου Περιβάλλοντος, Ενέργειας και Κλιματικής Αλλαγής)

3.12.2. Διεύθυνση Προστασίας και Διαχείρισης Υδάτινου Περιβάλλοντος (Άρθρο 49 ΠΔ 100/2014: Οργανισμός του Υπουργείου Περιβάλλοντος, Ενέργειας και Κλιματικής Αλλαγής)

3.12.3. Εθνική Επιτροπή Θαλάσσιας Περιβαλλοντικής Στρατηγικής (ΕΕΘΠΕΣ) (Άρθρο 18 του Ν. 3983/2011)

3.12.4. Ειδική Γραμματεία Υδάτων του Υπουργείου Περιβάλλοντος, Ενέργειας και Κλιματικής Αλλαγής (Άρθρο 19 του Ν. 3983/2011) 17

3.12.5. Γνωμοδοτική Επιτροπή Εμπειρογνομόνων Θαλάσσιας Περιβαλλοντικής Στρατηγικής» (ΓΕΕΘΠΕΣ) (Άρθρο 19 του Ν. 3983/2011)

3.13. Υπηρεσίες Του Υπουργείου Υποδομών, Μεταφορών Και Δικτύων

3.13.1. Τμήμα Εσωτερικού Ελέγχου (Άρθρο 4 ΠΔ 109/2014: Οργανισμός του Υπουργείου Υποδομών, Μεταφορών και Δικτύων)

3.13.2. Διεύθυνση Διαχείρισης Ανθρώπινου Δυναμικού (Άρθρο 22 ΠΔ 109/2014 του Οργανισμού του Υπουργείου Υποδομών, Μεταφορών και Δικτύων)

3.14. Υπηρεσίες Υπουργείου Αγροτικής Ανάπτυξης και Τροφίμων

3.14.1. Διεύθυνση Γεωργικών, Ζωικών, Κτηνιατρικών και Αλιευτικών Ελέγχων (Άρθρο 9 ΠΔ 107/2014: Οργανισμός Υπουργείου Αγροτικής Ανάπτυξης και Τροφίμων)

3.14.2. Διεύθυνση Οικονομικών Ελέγχων και Επιθεώρησης (άρθρο 10 ΠΔ 107/2014: Οργανισμός Υπουργείου Αγροτικής Ανάπτυξης και Τροφίμων)

3.14.3. Μονάδα Εσωτερικού Ελέγχου (άρθρο 15 ΠΔ 107/2014: Οργανισμός Υπουργείου Αγροτικής Ανάπτυξης και Τροφίμων)

3.15. Υπηρεσίες Υπουργείου Μακεδονίας και Θράκης

3.15.1. Μονάδα Εσωτερικού Ελέγχου (Άρθρο 4 ΠΔ 108/2014: Οργανισμός Υπουργείου Μακεδονίας και Θράκης)

3.16. Υπηρεσίες Υπουργείου Εργασίας, Κοινωνικής Ασφάλισης και Πρόνοιας . 229

3.16.1. Τμήμα Εσωτερικού Ελέγχου (Άρθρο 7 ΠΔ 113/2014: Οργανισμός Υπουργείου Εργασίας, Κοινωνικής Ασφάλισης και Πρόνοιας)

4. ΑΝΕΞΑΡΤΗΤΕΣ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΕΣ ΑΡΧΕΣ

4.1. Συνήγορος του Πολίτη

4.2. Αρχή Καταπολέμησης της Νομιμοποίησης Εσόδων από Εγκληματικές Δραστηριότητες και της Χρηματοδότησης της Τρομοκρατίας και Ελέγχου των Δηλώσεων Περιουσιακής Κατάστασης

4.3. Ενιαία Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Συμβάσεων

4.4. Αρχή Διασφάλισης του Απορρήτου των Επικοινωνιών

4.5. Αρχής Προστασίας Δεδομένων Προσωπικού Χαρακτήρα

- 4.6. Εθνική Επιτροπή Τηλεπικοινωνιών και Ταχυδρομείων
- 4.7. Εθνικό Συμβούλιο Ραδιοτηλεόρασης
- 4.8. Ρυθμιστική Αρχή Ενέργειας
- 4.9 Εθνική Αρχή Διαφάνειας

5. ΕΠΟΠΤΙΚΟΙ ΦΟΡΕΙΣ

- 5.1. Ενιαίος Φορέας Ελέγχου Τροφίμων (Ε.Φ.Ε.Τ.)
- 5.2. Εθνικός Οργανισμός Φαρμάκων (Ε.Ο.Φ.)
- 5.3. Επιτροπή Κεφαλαιαγοράς (ΠΔ 65/2009)
 - 5.3.1. Διεύθυνση Φορέων (Άρθρο 2 ΠΔ 65/2009 «Οργανισμός Επιτροπής Κεφαλαιαγοράς», ως ισχύει)
 - 5.3.2. Διεύθυνση Εισηγμένων Εταιρειών (Άρθρο 3 ΠΔ 65/2009 «Οργανισμός Επιτροπής Κεφαλαιαγοράς», ως ισχύει)
 - 5.3.3. Διεύθυνση Εσωτερικού Ελέγχου (Άρθρο 9 ΠΔ 65/2009 «Οργανισμός Επιτροπής Κεφαλαιαγοράς», ως ισχύει)
 - 5.3.4. Ειδική Υπηρεσιακή Μονάδα Αντιμετώπισης της Νομιμοποίησης Εσόδων από Εγκληματικές Δραστηριότητες (Άρθρο 15 ΠΔ 65/2009 «Οργανισμός Επιτροπής Κεφαλαιαγοράς», ως ισχύει)
- 5.4. Τράπεζα της Ελλάδος (ΤτΕ)
 - 5.4.1. Αρμοδιότητες στο πλαίσιο του Ευρωσυστήματος
 - 5.4.2. Άλλες Αρμοδιότητες της Τράπεζας της Ελλάδος
 - 5.4.3. Νομικό Πλαίσιο
 - 5.4.4. Καταστατικό της Τράπεζας της Ελλάδος
 - 5.4.5. Νόμοι
 - 5.4.6. Προεδρικά Διατάγματα
 - 5.4.7. Νομοθεσία και λοιπά κείμενα της Ευρωπαϊκής Ένωσης
 - 5.4.8. Κοινοτικοί Κανονισμοί
 - 5.4.9. Κοινοτικές Οδηγίες
 - 5.4.10. Αποφάσεις
 - 5.4.11. Λοιπά Κείμενα

«Β» Πίνακας Συντμήσεων και Συντομογραφιών

ν.	Νόμος
πδ	Προεδρικό Διάταγμα
νδ	Νομοθετικό Διάταγμα
Ο.Ο.Σ.Α.	Οργανισμός Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης
Ο.Τ.Α.	Οργανισμοί Τοπικής Αυτοδιοίκησης
Σ.Ο.Ε.Λ.	Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών
ΙΕΣΟΕ	Ινστιτούτο Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών
Σ.τ.Π.	Συνήγορος του Πολίτη
ΥΠΕΘΑ	Υπουργείο Εθνικής Άμυνας
ΥΕΘΑ	Υπουργός Εθνικής Άμυνας
ΥΦΕΘΑ	Υφυπουργός Εθνικής Άμυνας
ΕΔ	Ένοπλες Δυνάμεις
Α/ΓΕΕΘΑ	Αρχηγός Γενικού Επιτελείου Εθνικής Άμυνας
ΑΣΣ	Ανώτατο Στρατιωτικό Συμβούλιο
ΑΝΣ	Ανώτατο Ναυτικό Συμβούλιο
ΑΑΣ	Ανώτατο Αεροπορικό Συμβούλιο
ΓΕΣ	Γενικό Επιτελείο Στρατού
ΓΕΝ	Γενικό Επιτελείο Ναυτικού
ΓΕΑ	Γενικό Επιτελείο Αεροπορίας
ΓΔΟΣΥ	Γενική Διεύθυνση Οικονομικού Σχεδιασμού και Υποστήριξης
ΠΟΥ	Προϊστάμενος Οικονομικών Υπηρεσιών
ΕΟΥ	Επόπτης Οικονομικών Υπηρεσιών
ΠΕΔ	Προϊστάμενος Εφοδιασμού - Διαχείρισης
Ε.Α.Δ	Εθνική Αρχή Διαφάνειας
Σ.Ο.Ε	Σώμα Οικονομικών Επιθεωρητών
Σ.Ε.Ε.Δ.Δ.	Σώμα Επιθεωρητών Ελεγκτών Δημόσιας Διοίκησης

AICPA	American Institute Of Certified Public Accountants
CAF	Common Assessment Framework
CCSA	Certification in Control Self – Assessment
CGAP	Certified Government Auditing Professional
CIA	Certified Internal Auditor
CICA	Canadian Institute of Chartered Accountants
CPA	Certified Public Accountant
EMAS	Eco Management Audit Scheme
GAAS	Generally Accepted Auditing Standards
GAGAS	Generally Accepted Government Auditing Standards
GAO	Government Accountability Office
HACCP	Hazard Analysis Critical Control Points
IIA	Institute of Internal Auditors
INTOSAI	Internal Organization of Supreme Audit Institutions
ISO	International Organization for Standardization
MIS	Management Information System
PPF	Professional Practice Framework
TQM	Total Quality Management