



ΤΜΗΜΑ ΟΡΓΑΝΩΣΗΣ ΚΑΙ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ
Π.Μ.Σ ΣΤΗ ΔΗΜΟΣΙΑ ΔΙΟΙΚΗΣΗ

Διπλωματική Εργασία

ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ ΣΤΗ ΔΗΜΟΣΙΑ ΔΙΟΙΚΗΣΗ

Η ΜΕΛΕΤΗ ΠΕΡΙΠΤΩΣΗΣ ΤΗΣ Α.Α.Δ.Ε.

της

ΤΖΗΜΑ ΑΝΤΩΝΙΑΣ

Επιβλέπων καθηγητής: Θ.ΚΑΡΑΓΙΩΡΓΟΣ

ΦΕΒΡΟΥΑΡΙΟΣ 2021

ΑΦΙΕΡΩΣΗ

Στα παιδιά μου ,

Ευαγγελία και Βασίλειο Διγενή

ΕΥΧΑΡΙΣΤΙΕΣ

**Ευχαριστώ θερμά τον καθηγητή μου κ. Θεοφάνη Καραγιώργο
για την πολύτιμη συνδρομή του στην συγγραφή αυτής της διπλωματικής
εργασίας.**

Περίληψη

Στην συγκεκριμένη εργασία ασχοληθήκαμε με τον εσωτερικό έλεγχο στην Δημόσια Διοίκηση και ειδικότερα στην Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων(Α.Α.Δ.Ε.) . Το πρώτο κεφάλαιο μελετάει την έννοια του εσωτερικού ελέγχου και αναλύει τους παράγοντες που το επηρεάζουν. Στην συνέχεια επικεντρώνεται στις έννοιες για τον εσωτερικό έλεγχο και των συστημάτων που αποτελούν τον συγκεκριμένο έλεγχο, ώστε να καταλήξει σε διάφορα ζητήματα που μπορούν να προκύψουν και που έχουν αφορμή την σωστή διευθέτησή του.

Το επόμενο κεφάλαιο ασχολείται εκτενώς με την έννοια του εσωτερικού ελέγχου και τονίζει την σπουδαιότητα του μέσα σε μία επιχείρηση. Απαντάει στο ερώτημα αν πρέπει να υπάρχει αλλά και όταν υπάρχει σε μία επιχείρηση ποιες προϋποθέσεις χρειάζεται να καλύψει για να μπορέσει να είναι αποτελεσματικός. Η αξιολόγηση και η αποδοτικότητα του είναι το επόμενο κομμάτι που μας έχει απασχολήσει για να καταλήξουμε στο πλαίσιο της διενέργειας των εσωτερικών ελέγχων κατά την διεθνή οργάνωση της COSO

Στο τρίτο κεφάλαιο η εργασία τονίζει της αρχές που πρέπει να διέπουν την δημόσια διοίκηση, αλλά και αναφέρεται στην ανάλυση των απόψεων που υπάρχουν για την δημόσια διοίκηση και που έχουν άμεση σχέση με την αποτελεσματική λειτουργία της. Επίσης εδώ αναφερόμαστε στα όργανα της δημόσιας διοίκησης, στους ρόλους που πρέπει να εκτελέσουν, αλλά και στις ενέργειες που οφείλουν οι αρμόδιοι να πράξουν αν αντιληφθούν ότι υπάρχουν αδυναμίες και προβλήματα διαχείρισης

Το τελευταίο κεφάλαιο αναφέρεται στην μελέτη περίπτωσης του εσωτερικού ελέγχου στην ΑΑΔΕ. Η μελέτη περίπτωσης έχει να κάνει με την λειτουργία της εφαρμογής του εσωτερικού κανονισμού της υπηρεσίας αλλά και τους στόχους που πρέπει να καλύψει όταν εφαρμοστεί από τους αρμόδιους υπαλλήλους της.

Κυρίως έχει να κάνει με διαδικαστικά ζητήματα που όμως όταν εφαρμοστούν σωστά επιτυχαίνονται καλύτεροι από αποδοτικότεροι έλεγχοι. Η εργασία ολοκληρώνεται με τα συμπεράσματα και την βιβλιογραφία στο τέλος της

Λέξεις κλειδιά: Εσωτερικός έλεγχος, Δημόσια Διοίκηση, ΑΑΔΕ, Εσωτερικός κανονισμός

Abstract

In this work we studied the internal regulations that exist in AADE. Starting the first chapter, it studies the concept of internal control and analyzes the factors that affect it. It then focuses on the concepts of internal control and the systems that make up that control, in order to arrive at various issues that may arise that have the cause of its proper settlement.

The next chapter deals with an extensive reference to the concept of internal control and emphasizes its importance within a business. It answers the question of whether it should exist but also when it exists in a company, what conditions it needs to meet in order to be effective. Its evaluation and efficiency is the next part that we have to deal with in order to carry out the internal audits in the international organization of COSO

In the third chapter, the work emphasizes the principles that should govern public administration, but also refers to the analysis of views that exist for public administration and that are directly related to its effective operation. Here we also refer to the public administration bodies, the roles they have to perform, but also the actions that those in charge must take if they realize that there are weaknesses and management problems

The last chapter refers to the case study that in this work is the AADE. The case study has to do with the operation of the application of the internal regulations of the service but also the objectives that it must meet when it is implemented by its competent employees.

It mainly has to do with procedural issues, but when properly implemented, better than more efficient controls are achieved. The work is completed with the conclusions and the literature at the end

Keywords: internal control, public administration, AADE, internal regulation

Περιεχόμενα

Περίληψη.....	5
Abstract.....	6
Εισαγωγή εργασίας.....	10
Κεφάλαιο 1: Θεωρητικό πλαίσιο.....	11
Γενικά θέματα στον εσωτερικό έλεγχο	11
Αναφορά εννοιών για τον εσωτερικό έλεγχο.....	14
1. Γενικές έννοιες και σύστημα εσωτερικού ελέγχου.....	14
2. Ζητήματα που προκύπτουν για τον εσωτερικό έλεγχο	18
Κεφάλαιο 2:Εσωτερικός έλεγχος	21
2.1 Ποια είναι η μελέτη του συστήματος του εσωτερικού ελέγχου και πως αξιολογείται η αποτελεσματικότητά του.....	21
2.2. Ποια είναι η μελέτη συστήματος του εσωτερικού ελέγχου.....	22
2.3 Πως αξιολογείται η αποτελεσματικότητα του συστήματος εσωτερικού ελέγχου.....	24
2.4 Πλαίσιο του εσωτερικού ελέγχου κατά COSO.....	25
Κεφάλαιο 3: Δημόσια διοίκηση.....	26
3.1 Τι είναι η δημόσια διοίκηση.....	26
3.2 Ανάλυση των απόψεων της δημόσιας διοίκησης και συμπεράσματα που προκύπτουν.....	28
3.3 Σημασία της δημόσιας διοίκησης	30
3.4 Αναφορά στα όργανα δημόσιας διοίκησης, στον ρόλο και στις αρμοδιότητες τους	
3.4.1 Γενικός επιθεωρητής δημόσιας διοίκησης.....	32
3.4.2 Σώμα Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος.....	33
3.4.3 Σώμα Επιθεωρητών Ελεγκτών Δημόσιας Διοίκησης.....	37
3.4.4. Γενική Διεύθυνση Δημοσιονομικών Ελέγχων.....	38

3.4.5 Σώμα Επιθεώρησης Εργασίας.....	40
3.4.6 Διεύθυνση Οικονομικής αστυνομίας.....	43
3.5 Ανάλυση της δημόσιας διοίκησης στην περιφέρεια της Ευρώπης (παρουσίαση γενικών στοιχείων).....	46
Κεφάλαιο 4: Μελέτη περίπτωσης ΑΑΔΕ.....	48
Συμπεράσματα - Επίλογος.....	61
Βιβλιογραφία.....	63

Περιεχόμενα σχημάτων- γραφημάτων

Σχήμα – Γράφημα 1.....	25
Σχήμα –Γράφημα 2	45

Εισαγωγή

Ο εσωτερικός έλεγχος αποτελεί πολύτιμο εργαλείο για οποιονδήποτε οργανισμό συμβάλλει στην αντιμετώπιση φαινομένων διαφθοράς ,αντιμετώπισης απάτης και βελτίωσης εισπραξιμότητας των εσόδων του οργανισμού.

Ειδικότερα στην Α.Α.Δ.Ε. συμβάλλει στην βελτίωση λειτουργίας των υπηρεσιών της Αρχής στην αξιολόγηση των διαδικασιών διαχείρισης κινδύνου, των μηχανισμών ελέγχου(συστημάτων εσωτερικού ελέγχου)και της χρηστής διακυβέρνησης του φορέα.

Σκοπός της εργασίας είναι να παρουσιάσει την εφαρμογή του εσωτερικού ελέγχου στην Δημόσια Διοίκηση γενικά και αναλυτικότερα παρουσιάζει την έννοια, τις αρχές και τους κανόνες που διέπουν τον εσωτερικό έλεγχο στην Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων και περιγράφει τις διαδικασίες που ακολουθούνται κατά την εφαρμογή του.

Κεφάλαιο 1:Θεωρητικό πλαίσιο

Γενικά θέματα στον εσωτερικό έλεγχο

Ο εσωτερικός έλεγχος σημαίνει διαφορετικά πράγματα σε διαφορετικούς ανθρώπους. Αυτό προκαλεί σύγχυση ανάμεσα στους επιχειρηματίες, στους νομοθέτες και διάφορους άλλους. Ο ορισμός του εσωτερικού ελέγχου εξελίχθηκε τα τελευταία χρόνια, καθώς έχουν αναπτυχθεί διαφορετικά μοντέλα εσωτερικού ελέγχου. Σύμφωνα με δήλωση των προτύπων ελέγχου (SAS, 300), ο εσωτερικός έλεγχος ορίζεται ως όλες οι πολιτικές και οι διαδικασίες που υιοθετούνται από τους διευθυντές και τη διοίκηση μιας οντότητας για να βοηθήσουν στην επίτευξη των στόχων που η οντότητα ορίζει. Οι στόχοι αυτοί είναι άμεσα συνυφασμένοι με τους στόχους της διασφάλισης, στο μέτρο του δυνατού, της εύρυθμης και αποτελεσματικής διεξαγωγής των εργασιών της συμπεριλαμβανομένης της τήρησης των εσωτερικών πολιτικών, της διασφάλισης των περιουσιακών στοιχείων, της πρόληψης για την ανίχνευση απάτης και σφαλμάτων, της ακρίβειας και της πληρότητας των λογιστικών εγγραφών και της έγκαιρης προετοιμασίας αξιόπιστων χρηματοοικονομικών πληροφοριών (Ofori, 2013)

Σύμφωνα με τους J. Walsh, J. Seward (1990), H. K. Chung, H. LeeChong, H. K. Jung (1997) ο έλεγχος μπορεί να χωριστεί σε δύο τύπους - τους εσωτερικούς και εξωτερικούς ελέγχους. Ο εσωτερικός έλεγχος περιλαμβάνει την ανώτατη πηγή ελέγχου για την επιχείρηση ενώ ο εξωτερικός έλεγχος μπορεί να οριστεί ως η ισχυρή δύναμη της επιχείρησης που έχει να κάνει με το εξωτερικό περιβάλλον της όπως τον τρόπο που κινείται στην αγορά, αλλά και με το ανταγωνιστικό της περιβάλλον καθώς επίσης και με τις σχέσεις της με τις κρατικές επιχειρήσεις. Τέτοια αναλυτική διαίρεση είναι απαραίτητη όταν αναφέρεται σε βιομηχανικές ή άλλες επιχειρήσεις, επειδή αυτή η στάση του ελέγχου το καθιστά πιο συγκεκριμένο και σωστά καθορισμένο. (Vosylius et al, 2013).

Η χρησιμοποίηση του όρου σύστημα εσωτερικού ελέγχου έχει την εξής ερμηνεία

-κατάλληλη κατανομή των αρμοδιοτήτων αλλά και των ευθυνών του προσωπικού που αποτελούν τον οργανισμό

-κατάλληλη οργάνωση όλων των λειτουργιών της οικονομικής μονάδας και που περιλαμβάνουν τις οικονομικές, λογιστικές, μηχανογραφικές και υπόλοιπες υπηρεσίες της συγκεκριμένης οντότητας

-κατάλληλη εφαρμογή όλων των θεμάτων που άπτονται στα παρακάτω ζητήματα:

- Περιορισμό των λαθών και οτιδήποτε λανθασμένων χειρισμών κατά την εκτέλεση των συναλλαγών
- Απόκτηση μεγαλύτερης ακρίβειας και αξιοπιστίας των λογιστικών βιβλίων και στοιχείων της οικονομικής μονάδας
- Σωστή φύλαξη και έλεγχος των περιουσιακών στοιχείων της οικονομικής μονάδας που ελέγχουμε.(Λουμιώτης, 2011)

Αλλά και παλαιότερα οι Whittington και Pany, (2004), τονίζουν ότι τα συστήματα ελέγχου ορίζουν εσωτερικά τον έλεγχο ως ένα σύνολο διαδικασιών, λειτουργιών, δραστηριοτήτων, υποσυστημάτων και ατόμων που ομαδοποιούνται μαζί ή συνειδητά διαχωρισμένα για να διασφαλίσουν την αποτελεσματική επίτευξη στόχων και στόχων. (Whittington και Pany, 2004),

Η διοίκηση είναι υπεύθυνη για τη δημιουργία και τη συντήρηση για ένα αποτελεσματικό σύστημα εσωτερικού ελέγχου. Η επιτροπή ελέγχου είναι να εποπτεύει αυτές τις ενέργειες και να επανεξετάσει την αποτελεσματικότητα του συστήματος στο σύνολό του. Ένα αποτελεσματικό σύστημα εσωτερικού ελέγχου παρέχει λογική διαβεβαίωση ότι οι πολιτικές, οι διαδικασίες, τα καθήκοντα, οι συμπεριφορές και άλλες πτυχές ενός οργανισμού, λαμβανόμενες μαζί, διευκολύνει την αποτελεσματική και αποδοτική λειτουργία του, βοηθήστε να εξασφαλίζει την ποιότητα της εσωτερικής και εξωτερικής αναφοράς, και συμβάλλουν στη διασφάλιση της συμμόρφωσης με τους ισχύοντες νόμους και τους κανονισμούς.¹

Πρέπει να χρησιμοποιούνται εσωτερικοί έλεγχοι για τη αντιμετώπιση των κινδύνων που αντιμετωπίζει η εταιρεία. Η επιτροπή ελέγχου πρέπει να βεβαιωθεί ότι οι κατάλληλες πολιτικές και οι διαδικασίες ελέγχου έχουν δημιουργηθεί και λειτουργούν όπως προβλέπεται. Ένα αποτελεσματικό σύστημα εσωτερικών ελέγχων πρέπει να βρίσκεται στην κορυφή της εταιρείας. Μια εξίσου σοβαρή εργασία είναι ότι

¹<https://home.kpmg.com/content/dam/kpmg/pdf/2016/07/2-aci-assessing-system-internal-control-fs-uk-v4-lr.pdf> ημερομηνία πρόσβασης 10/12/2020

η επιτροπή συμβουλίου και ελέγχου θα πρέπει να στείλει ένα σαφές μήνυμα ότι οι ευθύνες εσωτερικού ελέγχου πρέπει να ληφθούν σοβαρά υπόψη.²

Η KPMG στο ίδιο άρθρο αναφέρει ότι η απόδοση του συστήματος εσωτερικού ελέγχου θα πρέπει να αξιολογείται μέσω της συνεχούς παρακολούθησης όλων των δραστηριοτήτων και επιχείρησης, αλλά και να περιλαμβάνονται και ξεχωριστές δραστηριότητες, όπως εσωτερικές αξιολογήσεις. Διαδικασίες για παρακολούθηση της καταλληλότητας αλλά και της αποτελεσματικότητας όπως προσφέρουν οι αναγνωρισμένοι έλεγχοι, θα πρέπει να ενσωματωθούν εντός των συνηθισμένων λειτουργιών του οργανισμού. Αν και οι διαδικασίες παρακολούθησης αποτελούν μέρος του συνολικού συστήματος του ελέγχου, οι διαδικασίες αυτές είναι σε μεγάλο βαθμό ανεξάρτητες των στοιχείων που ελέγχουν.

Ο Walsh & Seward (2015) αναφέρει ότι στις σημερινές οικονομικές συνθήκες που επικρατούν, το σύγχρονο σύστημα εσωτερικού ελέγχου έχει δημιουργηθεί και εξυπηρετεί τις ανάγκες της σύγχρονης επιχείρησης. (Walsh & Seward (2015) Με βάση τις καινούργιες τάσεις που επικρατούν στις οικονομίες ήδη από τον Ιούνιο του 1999 το Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών όρισε την εσωτερικό έλεγχο ως εξής: « ο εσωτερικός έλεγχος είναι μία διαδικασία ανεξάρτητη, αντικειμενική που περιέχει και συμβουλευτικό χαρακτήρα που έχει σχεδιαστεί για να προσθέτει αξία στην επιχείρηση, αλλά και να βελτιώνει τις λειτουργίες της» (ΠΑ, 1999)

Παρατηρούμε ότι για πρώτη φορά εισάγεται η έννοια της αξίας και μάλιστα της προστιθέμενης αξίας στην έννοια της οικονομικής μονάδας προκειμένου να ολοκληρωθεί η έννοια του εσωτερικού ελέγχου (Krogstad *et al.*, 1999; Bou-Raad, 2000; Nagy and Cenker, 2002; Mihret and Yismaw, 2007).

Ο Παπαστάθης το 2003 έδωσε έναν ευρύτερο ορισμό για τον εσωτερικό έλεγχο που τονίζει τον προληπτικό του ρόλο, λέγοντας ότι ο εσωτερικός έλεγχος θεωρείται ως η υπηρεσία που επιδιώκει την αξιολόγηση της επάρκειας λειτουργίας του όλου συστήματος μίας επιχείρησης, αλλά και προτείνει βελτιώσεις όπου κρίνει ότι χρειάζονται. (Παπαστάθης, 2003)

Ακολουθώντας την ίδια λογική, στην Ελλάδα, το Ελληνικό Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών³ ορίζει τον έλεγχο που διενεργείται στο εσωτερικό περιβάλλον της

²<https://home.kpmg.com/content/dam/kpmg/pdf/2016/07/2-aci-assessing-system-internal-control-fs-uk-v4-lr.pdf>

επιχείρησης ως μια ενέργεια που έχει ανεξαρτησία, αντικειμενικότητα, συμβουλευτικό ρόλο και είναι με επάρκεια σχεδιασμένη και οργανωμένη, ώστε χρησιμοποιώντας διάφορες ανάλογες τεχνικές και επιστημονικές προσεγγίσεις να μπορεί να είναι σε θέση να αξιολογεί την λειτουργία όλης της επιχείρησης με επικοινωνιακό και αποτελεσματικό τρόπο

Αναφορά εννοιών για τον εσωτερικό έλεγχο

1. Γενικές έννοιες και σύστημα εσωτερικού ελέγχου

Οι παραπάνω αναφορές των συστημάτων εσωτερικού ελέγχου έχουν εντοπίσει τους κύριους στόχους τους που πρέπει να εξυπηρετούν. Οι στόχοι αυτοί είναι δεν είναι τίποτα άλλο από το ότι πρέπει να υπάρχει η διασφάλιση ότι οι πόροι της επιχείρησης που χρησιμοποιούνται για την παραγωγική διαδικασία, θα είναι διαθέσιμοι, ώστε να μπορούν να εξελιχθούν σε οικονομική, αποδοτική και αποτελεσματική χρήση προκειμένου να υπάρχουν επίτευξη των στόχων για τους οποίους η επιχείρηση λειτουργεί (Ofori, 2013).

Η έννοια του εσωτερικού ελέγχου όπως αποτυπώνεται στις επιστήμες τόσο της λογιστικής όσο και της ελεγκτικής, θεωρείται μία συνεχόμενη διαδικασία που στοχεύει στο να εξασφαλίσει την επίτευξη των στόχων της οικονομικής μονάδας που αναφερόμαστε, που στοχεύει στην αποτελεσματικότητα των επιχειρηματικών κινήσεων, που στοχεύει στην αξιόπιστη αναφορά που έχει να κάνει με τα χρηματοοικονομικά της επιχείρησης και που τέλος επιθυμεί να συμμορφωθεί η εκάστοτε οικονομική μονάδα που γίνεται η αναφορά, τόσο με τους νόμους και τις ρυθμίσεις, όσο και με τους κανονισμούς του κράτους και τις οικονομικές πολιτικές. Εύλογο συμπέρασμα από τα παραπάνω θεωρείται το γεγονός ότι η έννοια του

³ <https://hiia.gr/> πρόσβαση στις 12/12/2020

εσωτερικού ελέγχου περιλαμβάνει την προστασία της οικονομικής μονάδας από ενδεχόμενους κινδύνους τόσο εξωτερικούς, όσο και εσωτερικούς⁴.

Ο έλεγχος που γίνεται από το εκάστοτε τμήμα που έχει αναλάβει το συγκεκριμένο έργο σε μία οικονομική μονάδα, στην ουσία τσεκάρει τον τρόπο με τον οποίο οι διαθέσιμοι πόροι κατευθύνονται στα αντίστοιχα τμήματα, παρακολουθούνται από τους αρμόδιους υπαλλήλους και μετριούνται όσο αφορά το προσδοκώμενο αποτέλεσμα που φέρνουν.

Ο σημαντικότερος όμως σκοπός που έχει να επιδείξει, θεωρείται το γεγονός ότι μπορεί και πρέπει να εντοπίσει την απάτη που ενδεχομένως να γίνει σε κάποια δραστηριότητα της επιχείρησης, αλλά και επιβάλλεται να προστατεύει τους πόρους της συγκεκριμένης οικονομικής μονάδας, τόσο τους φυσικούς πόρους της που έχουν να κάνουν με την προστασία μηχανημάτων, αλλά και γενικότερα διαφόρων περιουσιακών στοιχείων, όσο και τους άυλους που έχουν να κάνουν με την φήμη και την πνευματικής της ιδιοκτησία.

Ο Λουμιώτης (2011), αναφέρει ότι όσο αφορά το οργανωτικό επίπεδο της εκάστοτε οικονομικής μονάδας, οι στόχοι που πρέπει να εκπληρώσει ο εσωτερικός έλεγχος έχουν άμεση σχέση με την αξιοπιστία που είναι αποτέλεσμα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης και με την έγκαιρη ενημέρωση αναφορικά με την επίτευξη τόσο των επιχειρησιακών όσο και των στρατηγικών στόχων της οικονομικής μονάδας. Επιπλέον σε επίπεδο συγκεκριμένων συναλλαγών, οι αντίστοιχοι έλεγχοι που διεκπεραιώνονται, στοχεύουν στο να καλύψουν την επίτευξη ενός συγκεκριμένου στόχου που έχει τεθεί από την διοίκηση (Λουμιώτης, 2011).

Καθώς είναι γνωστό ότι οι διαδικασίες του εσωτερικού ελέγχου μπορούν και προβλέπουν την ανάλογη διαδικασία που πρέπει να γίνει και οδηγούν σε προβλέψιμα αποτελέσματα με βάση τα συγκεκριμένα δεδομένα. Να τονιστεί στο σημείο αυτό ότι οι νόμοι που διέπουν τον εσωτερικό έλεγχο, είναι απόρροια του νόμου Sarbanes – Oxley του 2002, που έμεινε στην ιστορία, καθώς απαιτούσε από τις δημόσιες επιχειρήσεις κυρίως, να μπορούν να βελτιώσουν τους ήδη υπάρχοντες κανονισμούς που ίσχυαν μέχρι τότε, προκειμένου να είναι λειτουργικοί και πρακτικοί βελτιώνοντας την καθημερινότητα των υπαλλήλων των επιχειρήσεων. Να τονιστεί

⁴ ["Commission Guidance Regarding Management's Report on Internal Control Over Financial Reporting Under Section 13\(a\) or 15\(d\) of the Securities Exchange Act of 1934"](#) (PDF). SEC Interpretive Guidance. Securities and Exchange Commission. June 20, 2007.

στο σημείο αυτό ότι καθώς έγινε εκτεταμένη έρευνα στο εν λόγω αντικείμενο, βρέθηκε ότι υπάρχουν πολλοί ορισμοί για το συγκεκριμένο θέμα, καθώς επηρεάζει η έννοια του εσωτερικού ελέγχου πολλά και διαφορετικά επίπεδα της ιεραρχίας που υπάρχει σε μία επιχείρηση (MacRae & Gils, 2014).

Η εταιρία COSO από την άλλη πλευρά, ορίζει τον εσωτερικό έλεγχο ως μία διαδικασία που περιλαμβάνει πολλά στάδια της διοικητικής ιεραρχίας όπως το διοικητικό συμβούλιο της επιχείρησης, τους προϊσταμένους της, τους υφιστάμενους της για να καταλήξει στους απλούς εργαζόμενους. Με την έρευνα αυτή που πραγματοποιήθηκε από τη συγκεκριμένη εταιρία, μπορεί κανείς να δει τους στόχους της επιχείρησης που σχετίζονται με την λειτουργία της, αλλά και την γενικότερη συμμόρφωσή της ως προς τις τρέχουσες νομοθετικές ρυθμίσεις.

Με βάση τα παραπάνω η COSO θεωρεί πέντε βασικά στοιχεία του εσωτερικού ελέγχου⁵:

- Το περιβάλλον έλεγχου: το στοιχείο αυτό έχει να κάνει με τον εκάστοτε οργανισμό που μελετάμε κάθε φορά, αλλά και με την αντίληψη που έχουν οι εργαζόμενοι του οργανισμού για το συγκεκριμένο θέμα. Η COSO πιστεύει ότι το συγκεκριμένο περιβάλλον είναι το θεμελιώδες περιβάλλον πάνω στο οποίο στηρίζονται τα στοιχεία που μπορεί να περιέχονται στον εσωτερικό έλεγχο και για αυτό θεωρεί ότι έχει ιδιαίτερη αξία για τον εσωτερικό έλεγχο
- Το δεύτερο στοιχείο είναι η αξιολόγηση του κινδύνου. Με την συγκεκριμένη αξιολόγηση μπορεί κανείς να προσδιορίσει τους σχετικούς κινδύνους που απειλούν τον οργανισμό που μελετάει κανείς και που μπορεί να αποτελέσουν τροχοπέδη για την ευρύτερη ανάπτυξη των στόχων του εκάστοτε οργανισμού.
- Το τρίτο στοιχείο είναι η εκμετάλλευση των πληροφοριακών αλλά και των επικοινωνιακών συστημάτων, προκειμένου να προσδιοριστούν η καταγραφή και η ανταλλαγή πληροφοριών που θα δίνει την δυνατότητα στους ανθρώπους που εργάζονται στο εκάστοτε τμήμα, να μπορούν να εκτελούν τις αντίστοιχες

⁵<https://home.kpmg.com/content/dam/kpmg/pdnμερομηνίαπρόσβασης 30/11/2020>

αρμοδιότητες τους με το αίσθημα της ελευθερίας και την ευθύνης της εκάστοτε θέσης που τους αναλογεί

- Το επόμενο στοιχείο είναι οι εκάστοτε δραστηριότητες του ελέγχου βάση των οποίων μπορούν και συμβάλλουν στην εξασφάλιση των αντίστοιχων οδηγιών της διαχείρισης από την πλευρά της διοίκησης
- Τέλος η COSO αναφέρει ότι μπορούν να χρησιμοποιηθούν ορισμένες διαδικασίες της διαδικασίας που έχουν γίνει και που αναφέρονται στην ποιότητα των διακρίσεων της εν λόγω επιχείρησης και που είναι αποτέλεσμα του συστήματος ελέγχου που χρησιμοποιεί η αντίστοιχη οικονομική μονάδα.

Να τονιστεί στο σημείο αυτό ότι ο ορισμός της COSO αφορά το συνολικό έργο του ελέγχου που δίνετε να πραγματοποιηθεί σε μία εταιρία και δεν αναφέρεται σε μεμονωμένες περιπτώσεις ελέγχου.

Κρίνεται σημαντικό στοιχείο στο σημείο αυτό να τονιστεί ότι οι εκάστοτε έλεγχοι που γίνονται έχουν ξεχωριστά χαρακτηριστικά γνωρίσματα, όπως το ότι χαρακτηρίζονται ως αυτοματοποιημένοι ή μη αυτοματοποιημένοι. Επίσης με βάση την ίδια φιλοσοφία διάκρισης των ελέγχων, μπορούν να χαρακτηριστούν ως έλεγχοι που έχουν σχέση με την χρηματοοικονομική πληροφόρηση και έλεγχοι που έχουν να κάνουν με την επίτευξη των ανάλογων επιχειρησιακών στόχων του οργανισμού⁶.

Γι αυτό και στο Λεξικό των Οικονομικών όρων (2005) η έννοια του ελέγχου έχει την απόδοση της συγκεκριμένης επιρροής που μπορεί να φέρει στην συνολική διαχείριση του οργανισμού και περιλαμβάνει δικαιώματα που βασίζονται σε νομικές ρυθμίσεις και νόμους άμεσα συνυφασμένους με το σύνολο της ιδιοκτησίας της επιχείρησης.

Η Επιτροπή Κεφαλαιαγοράς⁷ στο άρθρο 6 που αναφέρεται στην γενικότερη έννοια του εσωτερικού ελέγχου, περιλαμβάνει κανονισμούς και αναφορές σχετικά με την σωστή και ολοκληρωμένη λειτουργία της επιχείρησης στο σύνολο της. Κυρίως επικεντρώνεται στο γεγονός πως όταν η εταιρία επιθυμεί να εισάγει μετοχές το

⁶ ["Commission Guidance Regarding Management's Report on Internal Control Over Financial Reporting Under Section 13\(a\) or 15\(d\) of the Securities Exchange Act of 1934" \(PDF\). SEC Interpretive Guidance. Securities and Exchange Commission. June 20, 2007.](#)

⁷ <http://www.hcmc.gr/>

χρηματιστήριο χρειάζεται, εκτός όλων των άλλων υποχρεώσεων που αναγκαστικά θα καλύψει και να αρχίσει να εφαρμόζει μια σειρά από κανονισμούς που είναι άμεσα συνδεδεμένοι με τον εσωτερικό έλεγχο της επιχείρησης. Σε αντίθετη περίπτωση, το αίτημα της μπορεί και να απορριφθεί από την Επιτροπή.

Οι συγκεκριμένοι κανονισμοί που αναφέρονται στον εσωτερικό κανονισμό λειτουργίας πρέπει να ψηφιστούν από το Δ.Σ. και χρειάζεται να αναφέρονται στα παρακάτω ζητήματα ⁸:

- Ο τρόπος που διαρθρώνεται η λειτουργία της επιχείρησης στο σύνολό της όσο αφορά τις υπηρεσίες που παρέχει τόσο για την εξυπηρέτηση των πελατών, όσο και την ενημέρωση των μετόχων.
- Κατατοπισμός σε όλες τις δραστηριότητες των εκτελεστικών και μη εκτελεστικών οργάνων
- Αξιολόγηση αλλά και έλεγχος των υπαλλήλων που είναι υποψήφιοι για την στελέχωση των αντίστοιχων τμημάτων της επιχείρησης
- Παρακολούθηση των παρακάτω διαδικασιών:
 1. Όλες οι εργασίες που εκτελούνται από τους υπαλλήλους που έχουν καίρια και σημαντική θέση στην επιχείρηση.
 2. Όλες οι οικονομικές δραστηριότητες από τα οικονομικά και διευθυντικά στελέχη της επιχείρησης
 3. Όλες οι δραστηριότητες που αναφέρονται με άμεσο ή έμμεσο τρόπο στις συναλλαγές της επιχείρησης με τους μετόχους, με τους πελάτες αλλά και με τους προμηθευτές (Πάσχας & Τριανταφυλλίδης, 2016)
- 2. Ζητήματα που προκύπτουν για τον εσωτερικό έλεγχο
- 4. Από την άλλη πλευρά και προκειμένου να είναι εποικοδομητικός ο εσωτερικός έλεγχος, χρειάζεται να πραγματοποιηθούν ορισμένα ζητήματα

⁸<http://www.hcmc.gr/el/esoterikos-kanonismos-kai-esoterikos-elenchos> ημερομηνία πρόσβασης 09/12/2020

που κρίνεται αναγκαίο ότι πρέπει να γίνου και με αυτόν τον τρόπο θα βοηθήσουν την συνολική προσπάθεια για έναν καλύτερο εσωτερικό έλεγχο (Πάσχας & Τριανταφυλλίδης, 2016)

Αναγκαία λογιστική οργάνωση που θα περιλαμβάνει τις παρακάτω κατηγορίες:

1. Ολοκληρωμένο σύστημα συναλλαγματικών διαδικασιών και αποτελεσμάτων
2. Ολοκληρωμένο σύστημα διαχείρισης και προστασίας των περιουσιακών στοιχείων της επιχείρησης
3. Ολοκληρωμένο σύστημα λογιστικής παρακολούθησης σε κάθε στάδιο και έλεγχος των οποιονδήποτε αδυναμιών συμβαίνουν ώστε να μην δημιουργούνται κενά και προβλήματα.

Όλες οι παραπάνω λειτουργίες πρέπει να είναι ανεξάρτητες και σύμφωνες με την εφαρμογή των αντίστοιχων κανόνων και ρυθμίσεων που κάθε φορά ισχύουν

Όσο αφορά την κατανομή του προσωπικού της επιχείρησης, αλλά και την τοποθέτησή του στις ανάλογες θέσεις, οι αντίστοιχες ρυθμίσεις που χρειάζεται να υπάρχουν πρέπει να εφαρμόζονται από τους αρμόδιους προϊσταμένους. Ο Χαρίσης (2010) τονίζει ότι οι εργασίες που πρέπει να αναθέτονται σε κάθε υπάλληλο οφείλουν να είναι αντάξιες των ικανοτήτων που έχει, προκειμένου να μπορέσει από την μία πλευρά να τις εκτελέσει με σωστό και ολοκληρωμένο τρόπο, ενώ από την άλλη πλευρά να βοηθήσει το τμήμα του και κατ επέκταση την επιχείρηση που εργάζεται, στην υλοποίηση των στόχων που έχουν τεθεί (Χαρίσης, 2010).

Το ίδιο ισχύει και για τις εισπράξεις αλλά και τις πληρωμές που οφείλει να κάνει η επιχείρηση. Χωρίς ένα ολοκληρωμένο σύστημα εσωτερικού ελέγχου δεν μπορεί να ανταπεξέλθει στις ολοένα και μεταβαλλόμενες συνθήκες που επικρατούν στην χρηματιστηριακή αγορά. Για την ορθή εκτέλεση των παραπάνω διαδικασιών χρειάζεται να υπάρχει σωστή φύλαξη των λογιστικών βιβλίων, καθώς και όλων των οικονομικών εγγράφων που είναι απαραίτητα, προκειμένου να πραγματοποιούνται οι έλεγχοι με τον δέοντα τρόπο.

Ο Λουμιώτης (2011) αναφέρει ότι εκτός όλων των άλλων ο εσωτερικός έλεγχος πρέπει να έχει και στοιχεία επαλήθευσης από τους αρμόδιους υπαλλήλους προκειμένου να μπορέσει σαν σύστημα να είναι αποδοτικό. Η επαλήθευση αυτή αφορά τις συμφωνίες λογαριασμών προμηθευτών –πελατών και γενικότερα όλων των πιστωτών της επιχείρησης. Για την περιουσία της επιχείρησης αλλά και την ορθή διαχείριση της, οι αρμόδιοι προϊστάμενοι πρέπει να δίνουν την εξουσιοδότηση μόνο σε υπαλλήλους που μπορούν να την διαχειριστούν χωρίς να υπάρχει δόλος και αδυναμία εκτέλεσης των ανάλογων εργασιών (Λουμιώτης,2011)

Κεφάλαιο 2 Εσωτερικός έλεγχος

2.1 Ποια είναι η μελέτη του συστήματος του εσωτερικού ελέγχου και πως αξιολογείται η αποτελεσματικότητά του

Κρίνεται σημαντικό το γεγονός ότι χρειάζεται να υπάρχουν ορισμοί για το συγκεκριμένο θέμα, προκειμένου να μπορέσει κανείς να το μελετήσει καλύτερα

Ένα ολοκληρωμένο σύστημα εσωτερικού ελέγχου περιλαμβάνει όλες τις μεθόδους και τις διαδικασίες που πρέπει να ακολουθούνται από την διοίκηση της επιχείρησης ώστε να μπορέσει να εξασφαλίσει την συνεργασία των τμημάτων της για να υπάρχει εντοπισμός αλλά και έλεγχος, οποιασδήποτε ενέργειας που δεν είναι σύμφωνη με τα χρηστά ήθη και τους νόμους (Koutourpis & Tsamis, 2008)

Για τον ορθό χαρακτηρισμό ενός συστήματος εσωτερικού ελέγχου πρέπει να υπάρχουν τα παρακάτω στοιχεία με βάση τον ιστότοπο the Accounting tools⁹.

Οι λογιστές – ελεγκτές οφείλουν να γνωρίζουν τα συγκεκριμένα στοιχεία προκειμένου να μπορούν να διενεργούν καλύτερους ελέγχους. Πιο αναλυτικά ένα σύστημα ολοκληρωμένου εσωτερικού ελέγχου περιλαμβάνει τα παρακάτω στοιχεία:

- Το περιβάλλον που διενεργείται ο αντίστοιχος έλεγχος: το περιβάλλον του ελέγχου είναι πολύ σημαντικός παράγοντας και πρέπει να λαμβάνεται σοβαρά υπόψη προκειμένου να υπάρχει η ανάλογη συλλογή των κριτηρίων που θα βοηθήσουν προς αυτήν την κατεύθυνση.
- Η αξιολόγηση του κινδύνου βάση της οποίας οι αρμόδιοι υπάλληλοι, οφείλουν να γνωρίζουν που υπάρχει κίνδυνος για την επιχείρησή τους και με βάση τους κινδύνους που κάθε φορά προκύπτουν να κάνουν τις αντίστοιχες ενέργειες.

⁹<https://www.accountingtools.com/articles/components-of-an-internal-control-system.html>
ημερομηνία πρόσβασης 10/12/2020

- Ποιες είναι οι δραστηριότητες του ελέγχου, για παράδειγμα όταν αφορούν την χρήση των λογιστικών συστημάτων χρειάζεται να εξασφαλιστεί ότι οι ανάλογοι έλεγχοι διεκπεραιώνονται με σωστό και επαγγελματικό τρόπο ώστε να φέρουν τα ανάλογα αποτελέσματα.
- Οι σωστές πληροφορίες που λαμβάνονται ώστε να υπάρχει η ανάλογη ενημέρωση, αλλά και η επικοινωνία ανάμεσα στα αντίστοιχα τμήματα ώστε να εξασφαλιστεί μία συνεχόμενη και υγιής συνεργασίας και τέλος η
- Παρακολούθηση βάση της οποίας η διοίκηση του οργανισμού πρέπει να είναι σίγουρη ότι οι μέθοδοι και οι πρακτικές που χρησιμοποιεί είναι ανάλογες των απαιτήσεων που πρέπει να καλυφθούν, ώστε να υπάρχει αποτέλεσμα στο έργο της

2.2. Ποια είναι η μελέτη συστήματος του εσωτερικού ελέγχου

Οι Gerrit & Philomena(2009) τονίζουν ότι για να κάνει σωστά και με επαγγελματισμό την εργασία του ο εκάστοτε λογιστής πρέπει να είναι σε θέση να αξιολογήσει την υφιστάμενη κατάσταση προκειμένου να μπορέσει να έχει μία πλήρη και ολοκληρωμένη άποψη για το κάθε θέμα. Με τον ανάλογο έλεγχο που θα κάνει θα μπορέσει να εκφράσει όλες τις πτυχές των προβλημάτων που θα αντιμετωπίσει. Gerrit & Philomena(2009)

Για να πραγματοποιηθεί ένα σωστό και άρτιο όσο το δυνατόν μπορεί να συμβεί αυτό, σύστημα εσωτερικού ελέγχου πρέπει να υπάρχουν οι σχετικές πληροφορίες προς τον ελεγκτή με βάση τα παρακάτω:

- Την διεξαγωγή των συναλλαγών κάθε είδους
- Την διαχείριση και φύλαξη των στοιχείων της εταιρείας που έχουν να κάνουν με την περιουσία της

- Την μέθοδο που πρέπει να ακολουθηθεί για την παρακολούθηση όλων των οικονομικών και συναλλακτικών συναλλαγών
- Τις αρμοδιότητες του εκάστοτε τμήματος της επιχείρησης δοσμένες με ακριβή και σαφή τρόπο
- Τους ελέγχους που πρέπει να γίνουν και αφορούν την απόδοση των εργαζομένων της επιχείρησης
- Την αξιοπιστία των εσωτερικών ελεγκτών (κατά πόσο είναι σωστοί και επαγγελματίες στην εργασία τους)

Η σωστότερη άντληση των απαιτούμενων πληροφοριών είναι η χρησιμοποίηση του ερωτηματολογίου που βάση αυτού θα μπορέσει ο κάθε ελεγκτής να διεξάγει τα συμπεράσματα του. Το εν λόγω ακολουθεί μία σειρά από ερωτήσεις που καλύπτουν πολλές πτυχές της καθημερινής δραστηριότητας των εργαζομένων και με βάση τις απαντήσεις τους μπορεί ο ελεγκτής να διαμορφώσει σωστή και ολοκληρωμένη άποψη. Τις περισσότερες φορές είναι ΝΑΙ ή ΟΧΙ οι απαντήσεις που πρέπει να δοθούν και με αυτόν τον τρόπο δεν αφήνουν πολλά περιθώρια για διφορούμενες απόψεις για κάθε θέμα. Οι θετικές απαντήσεις θεωρούνται ότι στα μέτρα που έχουν ληφθεί δεν χρειάζεται να γίνουν άλλες αλλαγές, ενώ οι αρνητικές απαντήσεις αναφέρονται στο ότι πρέπει να γίνουν οι αντίστοιχες αλλαγές στο συγκεκριμένο θέμα (Wahl & Prause, 2013)

Οι παραπάνω μελετητές αναφέρουν ότι τις περισσότερες φορές οι πληροφορίες που συλλέγονται δεν είναι αξιόπιστες και δεν δίνουν την πραγματική διάσταση του θέματος εξαιτίας του τρόπου των απαντήσεων των ερωτηθέντων. Αλλά σε πολλές περιπτώσεις είναι το μοναδικό όπλο του ελεγκτή που πρέπει να το χρησιμοποιήσει στο βαθμό που του χρειάζεται. Τέλος μελετώντας το ερωτηματολόγιο αλλά και τις απαντήσεις που δίνονται σε αυτό μπορούμε να συμπεράνουμε τα εξής: (Wahl & Prause, 2013)

- Ο ελεγκτής διεξάγει μία αρχική γνώμη για τον ρόλο του αλλά και το έργο του μέσα στην επιχείρηση

- Τοποθετεί ανάλογες προτεραιότητες στα σημεία που χρίζουν άμεσου ελέγχου και τέλος
- Διαμορφώνει το πλάνο δράσης που έχει κατά νου με βάση τις ανάγκες που έχουν προκύψει στον καινούργιο του ρόλο

2.3 Πως αξιολογείται η αποτελεσματικότητα του συγκεκριμένου συστήματος

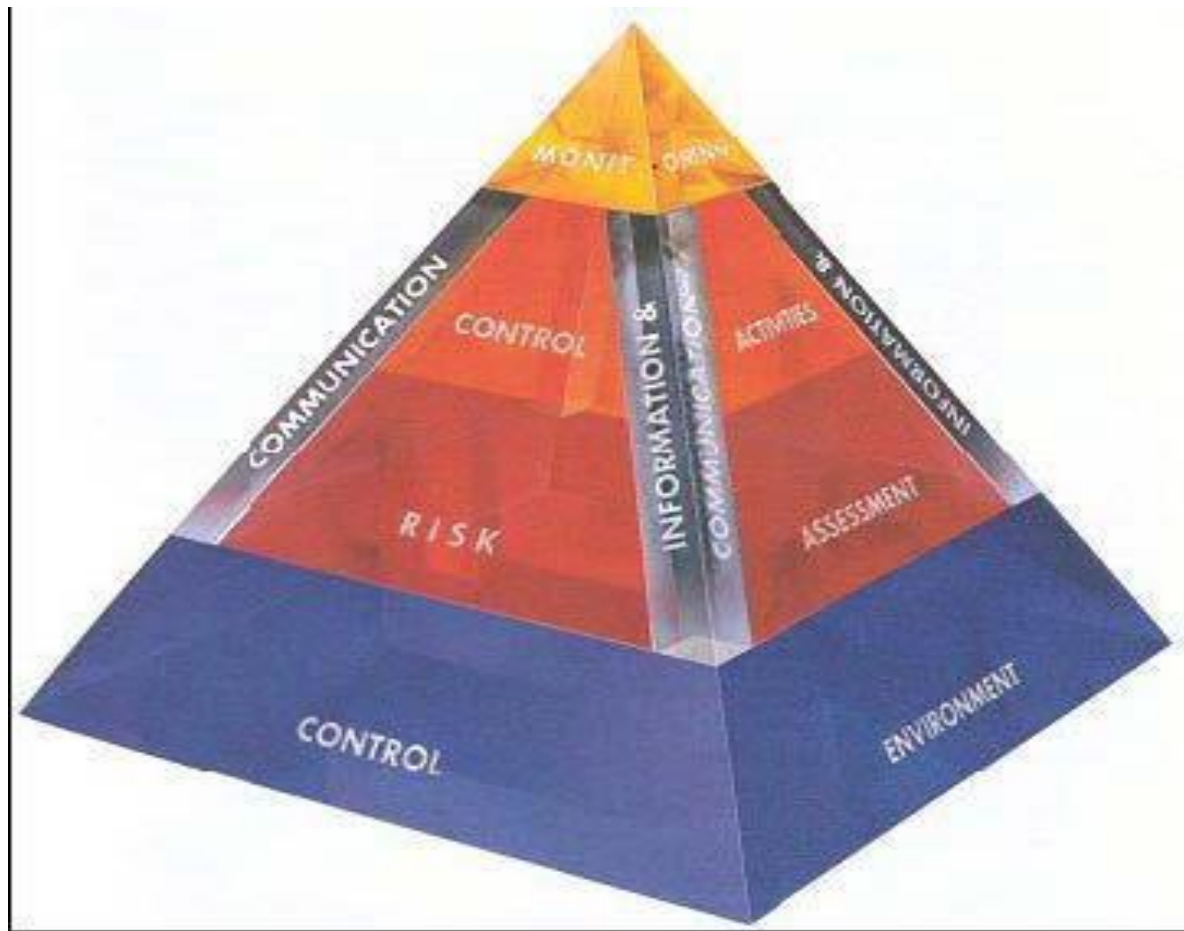
Αναφέρθηκε παραπάνω ότι βασίζεται στις πληροφορίες που είχαν συλλεχθεί και ακολουθούν οι επαληθεύσεις τους, που με βάση τον Λουμιώτη πρέπει να γίνουν δειγματοληπτικά (Λουμιώτης, 2011). Με βάση τις επαληθεύσεις μπορούμε α πούμε τα εξής:

-η σπουδαιότητα της επαλήθευσης: όταν ο ελεγκτής κρίνει ότι ορισμένοι λογαριασμοί πρέπει να ελεγχθούν κάτω από νέα βάση, πρέπει να το κάνει στο χρονικό διάστημα που θεωρεί ότι θα βγάλει τα αντίστοιχα συμπεράσματα

-η ικανότητα του προσωπικού: ένας από τους πιο σημαντικούς παράγοντες για την αποτελεσματικότητα του συστήματος εσωτερικού ελέγχου είναι η επάρκεια αλλά και η ικανότητα του προσωπικού της επιχείρησης.

Σε περίπτωση που διαπιστωθεί οποιαδήποτε έλλειψη ο ελεγκτής οφείλει να ενημερώσει την διοίκηση για το συγκεκριμένο πρόβλημα ώστε να κάνει τις ανάλογες κινήσεις για την άμεση αντικατάστασή του (Λουμιώτης, 2011)

2.4.Πλαίσιο του εσωτερικού ελέγχου κατά COSO



Πηγή: <https://docplayer.gr/docs-images/27/10721250/images/71-0.jpg>

Η ανάλυση των παραπάνω στοιχείων της πυραμίδας της COSO έχει ως εξής και είναι μία σύνοψη των στοιχείων που έχουν ήδη αναφερθεί και παραπάνω

1. Περιβάλλον ελέγχου
2. Αξιολόγηση κινδύνου
3. Δραστηριότητες ελέγχου
4. Εποπτεία ελέγχου
5. Πληροφόριση και επικοινωνία

Τέλος η παραπάνω μελέτη αναφέρει ότι ο εξωτερικός ελεγκτής των οικονομικών καταστάσεων μίας επιχείρησης πρέπει αρχικά να εντοπίσει και να εκτιμήσει τους κινδύνους που σχετίζονται με τον έλεγχο των καταστάσεων αυτών και στην συνέχεια να σχεδιάσει την στρατηγική του βάση των κινδύνων που έχει εντοπίσει. (Kazatzi, 2016)

Κεφάλαιο 3: Δημόσια διοίκηση

Τι είναι η δημόσια διοίκηση

Πριν προχωρήσουμε στην παρακάτω ανάλυση της εργασίας κρίνεται σκόπιμο να αναφερθούμε σε σημαντικές έννοιες που θα μας βοηθήσουν σε περαιτέρω ανάλυσή μας

Η δημόσια διοίκηση είναι όπως κάθε άλλη διοίκηση πραγματοποιείται για το δημόσιο συμφέρον. Προτού καταλάβουμε βαθύτερα την κατανόηση της δημόσιας διοίκησης, θα ήταν ωφέλιμο να δοκιμάσει κανείς να δει πώς διαφορετικοί συγγραφείς έχουν προσπαθήσει να ορίσουν τι είναι η διοίκηση και ποια είναι η χρησιμότητά της.

Ο Μαρξ (1875) ορίζει τη διοίκηση ως - Η διοίκηση είναι αποφασισμένη δράση που αναλαμβάνεται για την επίτευξη ενός συνειδητού σκοπού. Είναι η συστηματική τακτοποίηση των υποθέσεων και η υπολογισμένη χρήση των πόρων που στοχεύουν στην πραγματοποίηση αυτών που θέλει να συμβεί. (Μαρξ, 1875)

Αλλά και ο Lane (1950) ορίζει τη διοίκηση ως οργάνωση και διατήρηση ανθρώπινων και φορολογικών πόρων για την επίτευξη των στόχων μιας ομάδας.(Lane, 1950)

Ωστόσο, ένας πλήρης ορισμός για τη δημόσια διοίκηση είναι δύσκολο να επιτευχθεί λόγω του μεγάλου αριθμού εργασιών που εμπίπτουν σε αυτήν. Ορισμένοι ακαδημαϊκοί υποστηρίζουν ότι, όλο το έργο που σχετίζεται με την κυβέρνηση εμπίπτει σε αυτήν την κατηγορία, ενώ άλλοι επιλέγουν να υποστηρίξουν ότι μόνο η εκτελεστική πτυχή της κυβερνητικής λειτουργίας περιλαμβάνει τη δημόσια διοίκηση.

Σύμφωνα με τον Κέφη (2012) η δημόσια διοίκηση αποτελείται από όλες αυτές τις επιχειρήσεις που έχουν ως σκοπό την εκπλήρωση ή την επιβολή της δημόσιας πολιτικής. Από την άλλη πλευρά, η δημόσια διοίκηση είναι μια λεπτομερής και συστηματική εφαρμογή του νόμου. Κάποιος μπορεί επίσης να πει ότι η δημόσια διοίκηση δεν είναι τίποτα άλλο παρά τις πολιτικές, πρακτικές, κανόνες και κανονισμούς κ.λπ.(Κέφης, 2012)

Τώρα μπορεί η δημόσια διοίκηση να χωριστεί από κοινωνικά και πολιτικά συστήματα. Σίγουρα προέκυψε ένας άλλος ορισμός που παρέχεται από τον Καρκατσούλη (2013), ο οποίος υποστηρίζει πρώτον ότι η δημόσια διοίκηση είναι

ουσιαστικά μια προσπάθεια ομαδικής συνεργασίας σε δημόσιο περιβάλλον. Δεύτερον, καλύπτει και τους τρεις κλάδους των κυβερνητικών μηχανημάτων, του εκτελεστικού, του νομοθετικού και του δικαστικού. Πρόσθεσε επίσης ότι, η δημόσια διοίκηση διαδραματίζει κρίσιμο ρόλο στη διαμόρφωση πολιτικών, επομένως αποτελεί μέρος της πολιτικής διαδικασίας επίσης (για παράδειγμα νομοσχέδια και πράξεις). Ο μελετητής είπε επίσης ότι η δημόσια διοίκηση διαφέρει από την ιδιωτική διοίκηση με πολλούς τρόπους και ότι αλληλεπιδρά με διάφορες ιδιωτικές ομάδες και άτομα στην παροχή υπηρεσιών στην κοινότητα. (Καρκατσούλης, 2013)

Η δημόσια διοίκηση είναι ένας τομέας στον οποίο οι ηγέτες εξυπηρετούν τις κοινότητες για να προωθήσουν το κοινό καλό και να επιφέρουν θετικές αλλαγές. Οι επαγγελματίες της δημόσιας διοίκησης είναι εξοπλισμένοι με δεξιότητες για διαχείριση σε όλα τα επίπεδα διακυβέρνησης (τοπικό, πολιτειακό και ομοσπονδιακό), καθώς και μη κερδοσκοπικούς οργανισμούς. Οι δεξιότητες που χρησιμοποιούνται στον τομέα της δημόσιας διοίκησης, όπως η διαχείριση έργων και η διαχείριση προγραμμάτων, συχνά μεταβιβάζονται στον ιδιωτικό τομέα.

Επίσης, σχετικά με τη φύση της δημόσιας διοίκησης υπήρξαν δύο δημοφιλείς απόψεις, η μία είναι η ολοκληρωμένη άποψη και η άλλη είναι η διαχειριστική άποψη. Η ολοκληρωμένη άποψη περιλαμβάνει όλες τις κατηγορίες και αποτελείται από το σύνολο των διοικητικών, γραφικών, τεχνικών και χειροκίνητων δραστηριοτήτων και οι υπάλληλοι περιλαμβάνονται σε όλα τα επίπεδα.

Από την άλλη πλευρά, η διαχειριστική άποψη, όπως υποδηλώνει το όνομα λέει ότι η δημόσια διοίκηση περιλαμβάνει μόνο τις διαχειριστικές δραστηριότητες ενός δημόσιου οργανισμού και δεν ασχολείται με άλλες δραστηριότητες του, όπως λόγω χάρη οι διοικητικές δραστηριότητες Αυτή η άποψη υποστηρίχθηκε από τον Rubin (2005) αλλά και από τον Schneider(2010)

Ανάλυση των απόψεων της δημόσιας διοίκησης και συμπεράσματα που προκύπτουν

Η απάντηση βρίσκεται από την πλευρά που πλευρά που θέλουμε να εξετάσουμε την δημόσια διοίκηση αλλά και τους οργανισμούς που την αποτελούν. Επομένως, για να γίνει αντιληπτή η συγκεκριμένη έννοια οφείλει κανείς να καταλάβει το πλαίσιο και τη

ρύθμιση ενός οργανισμού, αλλά και την δυνατότητα να μπορεί να εξηγηθεί κατά προσέγγιση αυτό. Η κεντρική ηγεσία ή το διοικητικό συμβούλιο αποφασίζει το όραμα, την αποστολή, τους βραχυπρόθεσμους και μακροπρόθεσμους στόχους και οι επικεφαλές της επιχειρηματικής μονάδας καταρτίζουν σχέδια δράσης και δημιουργούν ή μεταρρυθμίζουν διαδικασίες, κατανέμουν ευθύνες, έχουν τον άμεσο σχεδιασμό, φέρνουν τους ανθρώπους στον οργανισμό και αρχίζουν να εργάζονται για την επίτευξη αυτών των συνόλων στόχους σύμφωνα με τις καθορισμένες οδηγίες.(Portella et al, 2012)

Έτσι, το διοικητικό συμβούλιο μπορεί να είναι οι κυβερνήτες και οι αρχηγοί των επιχειρησιακών μονάδων και οι ομάδες τους, μπορούν να είναι οι δημόσιοι διαχειριστές που είναι οι εκτελεστές και φαίνεται ότι οι παραπάνω αρχηγοί είναι οι άνθρωποι που στην ουσία ελέγχουν και προγραμματίζουν όλες τις δράσεις του οργανισμού (Sunder, 2012)

Η δημόσια διοίκηση είναι η μόνη πιο σημαντική πτυχή των κυβερνήσεων σε όλο τον κόσμο, είτε πρόκειται για δημοκρατικό, σοσιαλιστικό είτε καπιταλιστικό κράτος, περισσότερο ελέγχεται δε, σε σοσιαλιστικό κράτος, καθώς όλες οι πτυχές της ζωής των πολιτών επηρεάζονται και αποφασίζονται από την κυβέρνηση.(Κέφης, 2005)

Υπήρξε σημαντική αλλαγή στον τρόπο με τον οποίο η δημόσια διοίκηση διεξήχθη στους αρχαίους και μεσαιωνικούς χρόνους, όταν οι πρωτοβουλίες δεν ήταν τίποτα περισσότερο από σποραδικές διοικητικές λειτουργίες όπως η διατήρηση του νόμου και της τάξης και η συλλογή εσόδων με λίγες ή καθόλου κοινωνικές δραστηριότητες. Οι άνθρωποι που πραγματοποίησαν αυτές τις δραστηριότητες επιλέχθηκαν από τους μονάρχες και δεν ήταν καλύτεροι από τους προσωπικούς τους υπηρέτες.

Με τις μεταβαλλόμενες εποχές, ο στόχος της δημόσιας διοίκησης υπέστη επίσης αλλαγή και μέχρι τον 19ο αιώνα, υιοθετήθηκε μια οργανωμένη προσέγγιση για τους δημόσιους υπαλλήλους και τη δημόσια διοίκηση. Αυτή η προσέγγιση βασίστηκε σε ένα εξαντλητικό νομικό πλαίσιο που αντικαθιστά την πατριαρχική και κληρονομική λειτουργία με τη γραφειοκρατία.

Η έλευση αυτής της νέας προσέγγισης στη δημόσια διοίκηση έγινε για πολλούς λόγους. Το κυριότερο είναι η βιομηχανική επανάσταση. Με τη βιομηχανική επανάσταση, η κυβέρνηση εισχώρησε στο εμπόριο και όλη αυτή η αλλαγή που δημιουργήθηκε από την εισχώρηση της κυβέρνησης στην γενικότερη λειτουργία του

εμπορίου, ακολούθησε ο ιμπεριαλισμός, ο εθνικισμός και ο διεθνισμός που προστέθηκαν στις διευρυνόμενες οδούς των κυβερνητικών καθηκόντων και ευθυνών.(Warner & Burke, 2009)

Οι καιροί σήμερα είναι και πάλι πολύ διαφορετικοί από εκείνους που υπήρχαν πριν από έναν αιώνα και για άλλη μια φορά το πεδίο της δημόσιας διοίκησης έχει επίσης αλλάξει, καθώς είναι δύσκολο να αποφασιστεί εάν πρέπει να ακολουθηθεί ένα πρότυπο ή όχι. Ωστόσο, η αυξανόμενη ευαισθητοποίηση των ανθρώπων, ιδίως στις αναπτυσσόμενες χώρες καθώς υπάρχει μια επίκτητη γνώση δικαιωμάτων, προνομίων και νόμων μεταξύ των λαών των ανεπτυγμένων χωρών έχουν δημιουργήσει νέες προκλήσεις για τους δημόσιους διαχειριστές και τους υπεύθυνους χάραξης της δημόσιας πολιτικής.(Laskari et al, 2016)

Η απαίτηση για ενοποιημένες εθνικές υπηρεσίες, τα συγκρουόμενα συμφέροντα μεταξύ των διαφόρων οικονομικών τμημάτων της κοινωνίας έρχονται σε αντίθεση με την παγκόσμια μετανάστευση και στη συνέχεια την έννοια της παγκοσμιοποίησης. Η προστασία των συμφερόντων των πολυεθνικών ομάδων της κοινωνίας έχει κρατήσει τους αρμόδιους που ασχολούνται με την δημόσια διοίκηση να δείχνουν ιδιαίτερο ενδιαφέρον. (Laskari et al., 2016)

3.3 Σημασία της δημόσιας διοίκησης

Η δημόσια διοίκηση έχει μεγάλη σημασία γιατί δεν αρκεί η χάραξη πολιτικών και νόμων μόνο σε θεωρητικό πλαίσιο, αλλά πρέπει να υπάρχει και το αντίστοιχο πρακτικό σκέλος αυτής. Το πρακτικό σκέλος από την άλλη πλευρά, είναι η εφαρμογή του θεωρητικού πλαισίου, αλλά και ο σωστός προγραμματισμός του. Η ερμηνεία και η μετάφραση αυτών των πολιτικών και νόμων σε ενέργειες και η εφαρμογή τους είναι το δύσκολο κομμάτι των αρμόδιων φορέων της δημόσιας διοίκησης. Οι δημόσιοι διαχειριστές πρέπει επομένως να διαδραματίσουν σημαντικό ρόλο στη διοίκηση της κυβέρνησης και στην εφαρμογή των αντιστοιχών πολιτικών. Η γραφειοκρατία συχνά χλευάζεται και γελοιοποιείται, αλλά αν σταματήσει το διοικητικό έργο, τίποτα δεν θα μπορεί να λειτουργήσει σε ρεαλιστικό χρόνο (Taguiri & Litwin, 2011)

Να τονιστεί στο σημείο αυτό ότι από τους διάφορους σημαντικούς ρόλους που παίζει η δημόσια διοίκηση, ο πιο σημαντικός είναι η εφαρμογή νόμων και πολιτικών και η αντίστοιχη κριτική τους. Είναι επομένως σημαντικό ο αναγνώστης να προσεγγίσει τη μελέτη της δημόσιας διοίκησης με ανοιχτό μυαλό και χωρίς προκαταλήψεις να εκτιμήσει την πλήρη φύση, το ρόλο, τη σημασία και τη συνάφεια της γραφειοκρατίας.

Με μια πρώτη ματιά φαίνεται ευκολότερο να αποδεχθούμε τη δημόσια διοίκηση ως τέχνη. Είναι απλώς η διοίκηση κυβερνητικών υποθέσεων και ως επί το πλείστον δεν ακολουθεί τους νόμους της Επιστήμης όπως η απουσία κανονιστικής αξίας, η προβλεψιμότητα της συμπεριφοράς και η καθολική εφαρμογή.

Υπάρχουν πολλοί συγγραφείς που το υπερασπίστηκαν και υποστήριξαν ότι η δημόσια διοίκηση ως τομέας μελέτης είναι πράγματι Επιστήμη. Ο πρώτος από αυτούς ήταν ο Lorenz von Stein το 1855, ένας Γερμανός καθηγητής από τη Βιέννη, ο οποίος είπε ότι η δημόσια διοίκηση είναι μια ολοκληρωμένη Επιστήμη και το θεωρούσε ακριβώς όπως οι διοικητικοί νόμοι ήταν περιοριστικός ορισμός.

Στη σύγχρονη εποχή, ο χαρακτηρισμός της δημόσιας διοίκησης ως Επιστήμης ευνόησε πολλούς, με σημαντικότερο τον πατέρα της αμερικανικής δημόσιας διοίκησης, τον Πρόεδρο Ουίλσον. (1856-1924)

Ωστόσο, εξακολουθούν να υπάρχουν ορισμένες πτυχές που πρέπει να καθοριστούν προτού η δημόσια διοίκηση μπορεί πραγματικά και σε πραγματικούς όρους, να χαρακτηριστεί ως Επιστήμη. Οι θέσεις των κανονιστικών αξιών στη δημόσια διοίκηση πρέπει να καθοριστούν με σαφήνεια. Πρέπει να καταβληθούν περισσότερες προσπάθειες για την κατανόηση της ανθρώπινης φύσης και της δυναμικής που παίζει στη δημόσια διοίκηση. Τέλος, οι αρχές της δημόσιας διοίκησης πρέπει να προέρχονται από αναφορές σε ολόκληρο τον κόσμο, τους πολιτισμούς, τον τύπο των κρατών κ.λπ. για να τις καταστήσουν πιο καθολικές και απαλλαγμένες από πολιτισμικές, θρησκευτικές και πολιτικές προκαταλήψεις.

Η έλευση του ίδιου του σύγχρονου κράτους πρόνοιας έχει προσθέσει, στη μεταβαλλόμενη προσέγγιση της δημόσιας διοίκησης. Το είδος των δραστηριοτήτων και η σφαίρα των εργασιών δεν ήταν ποτέ πιο ποικίλα και δυναμικά και δεν υπήρξε ποτέ ενδιαφέρον για τη βελτίωση της αποτελεσματικότητας της κυβέρνησης.

Έτσι, μπορεί κανείς να πει με ασφάλεια ότι με τους μεταβαλλόμενους καιρούς και όλο και περισσότερες μελέτες που πραγματοποιούνται στον τομέα των κοινωνικών επιστημών, της διοίκησης και των ανθρώπινων σχέσεων, το θέμα της δημόσιας διοίκησης δεν μπορεί πλέον να καταφύγει στην τέχνη και θα έπρεπε να αναδειχθεί ισχυρότερο με σχετικές και θεμελιώδεις αρχές όπως αυτή της Επιστήμης.

3.4 Αναφορά στα όργανα δημόσιας διοίκησης, στον ρόλο και στις αρμοδιότητες τους

Παρακάτω γίνεται ανάλυση των οργάνων της δημόσιας διοίκησης, αλλά και των αρμοδιοτήτων και των υποχρεώσεων που απορρέουν από τα συγκεκριμένα καθήκοντα που έχουν. Πιο αναλυτικά:

→ Γενικός επιθεωρητής δημόσιας διοίκησης¹⁰

Ο συγκεκριμένος θεσμός είναι ένας θεσμός που δημιουργήθηκε στην Ελλάδα από το 2002 με τον Ν.3074/2002. Η αποστολή του συγκεκριμένου επιθεωρητή είναι να μπορεί να εντοπίζει φαινόμενα τόσο της διαφθοράς, όσο και της κακοδιαχείρισης που ενδεχομένως να συμβαίνουν στον ευρύτερο δημόσιο τομέα. Ο συγκεκριμένος επιθεωρητής οφείλει να εποπτεύει αλλά και να αξιολογεί τις δραστηριότητες αλλά και γενικότερα το έργο του Σώματος Ελεγκτών-Επιθεωρητών της Δημόσιας διοίκησης

Επιπλέον οφείλει να ελέγχει και τις υπόλοιπες υπηρεσίες επιθεώρησης και ελέγχου με κύριο σκοπό την εξασφάλιση της σωστής και ολοκληρωμένης λειτουργίας γενικότερα της δημόσιας διοίκησης. Οι κύριες δραστηριότητές του είναι η παρακολούθηση, αξιολόγηση, αλλά και ο έλεγχος των αρμοδίων οργάνων ελέγχου που απασχολούνται στα υπουργεία, στις περιφέρειες αλλά και γενικότερα στους οργανισμούς της τοπικής αυτοδιοίκησης στο σύνολό τους και των επιχειρήσεων που αναφέρονται στους παραπάνω φορείς.

¹⁰ <https://www.gedd.gr/> πρόσβαση στις 09/01/2021

Επιπλέον είναι υπεύθυνος για τον έλεγχο όλων των επιχειρήσεων που ανήκουν στους παραπάνω φορείς και τελούν υπό την γενικότερη εποπτεία τους, όπως διάφορα Νομικά Πρόσωπα Δημοσίου Δικαίου, ΔΕΚΟ και τα παραρτήματα αυτών.

Το γραφείο του συγκεκριμένου επιθεωρητή στελεχώνεται από μία σειρά από βοηθούς που βελτιώνουν το έργο του, εκτελώντας τις υπηρεσίες τους κάτω από την καθοδήγησή του. Συγκεκριμένα υπάρχουν 4 βοηθοί γενικοί επιθεωρητές δημόσιας διοίκησης, 8 ειδικοί επιθεωρητές και 15 άτομα γραμματεία που εκτελούν κυρίως διοικητικά καθήκοντα.

Ο συγκεκριμένος επιθεωρητής έχει την επίβλεψη όλων των παραπάνω, προκειμένου να εκτελεί με ακρίβεια την αποστολή του και είναι ένας όργανο της δημόσιας διοίκησης που επιλέγεται από το υπουργικό συμβούλιο, αφού γίνει εισήγηση του ανάλογου υπουργού των εσωτερικών. Στο σημείο αυτό να τονιστεί ότι ο Υπουργός εσωτερικών προτείνει το άτομο για να στελεχώσει την ανάλογη θέση, ενώ οι βοηθοί που θα τον περιβάλλουν διορίζονται απευθείας από τον ίδιο τον Υπουργό χωρίς εισήγηση. Τέλος οι ειδικοί επιθεωρητές διορίζονται μετά από δημόσια πρόσκληση.

→ Σώμα Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος¹¹

Η αποστολή του σώματος δίωξης οικονομικού εγκλήματος ήταν η ανακάλυψη αλλά και γενικότερα η καταπολέμηση όλων των εστιών οικονομικού εγκλήματος που υπάρχουν ανά την επικράτεια. Συγκεκριμένα, το παραπάνω σώμα ήταν υπεύθυνο για τον έλεγχο κεφαλαίων, και την μεταφορά μεγάλων χρηματικών ποσών, την κατοχή και διακίνηση απαγορευμένων ειδών αλλά και ουσιών, για τον έλεγχο της σωστής εφαρμογής των ρυθμίσεων που έχουν άμεση σχέση με τις περιπτώσεις διαφθοράς και απάτης, αλλά και των ρυθμίσεων για την σωστή εφαρμογή της απορρόφησης κονδυλίων που αναφέρονται στις εθνικές και κοινοτικές επιδοτήσεις και επιχορηγήσεις.

Το συγκεκριμένο σώμα ιδρύθηκε το 1997, καταργήθηκε ως αυτοτελή υπηρεσία τον Ιούλιο του 2019 και υπάγεται τώρα στον Υπουργό Επικράτειας για την

¹¹ <https://www.minfin.gr/web/g.g.-demosias-periousias/genike-dieuthynse-somatos-dioxes-oikonomikou-enklematos-s.d.o.e.- πρόσβαση στις 05/01/2021>

καταπολέμηση της Διαφθοράς. Στις μέρες μας συνηθίζεται να αναφέρεται ως ΣΔΟΕ, αλλά δεν είναι αυτοτελή υπηρεσία, όπως παλαιότερα, χωρίς αυτό να σημαίνει ότι αναρμοδιότητες του δεν υφίστανται.

Επιπλέον, άλλες αρμοδιότητες του παραπάνω σώματος είναι η αποκάλυψη όλων των περιπτώσεων απάτης και διαφθοράς χρηματικών ποσών, τόσο για τον ιδιωτικό αλλά και για τον δημόσιο τομέα, ο έλεγχος της σωστής εφαρμογής ρυθμίσεων που έχουν να κάνουν με την προστασία της δημόσιας περιουσίας με στόχο την πρόληψη των παραβιάσεων και διαφόρων παράνομων πράξεων, αλλά και την ολική συμμόρφωση των υπόχρεων προς τα χρηστά ήθη προκειμένου να προστατεύουν όλα τα παραπάνω θέματα.

Ακόμα σημαντικός ρόλος του συγκεκριμένου οργάνου είναι η δίωξη των υπεύθυνων παραβατών, αλλά και γενικότερα η προστασία των οικονομικών συμφερόντων που έχουν άμεση σχέση με τα συμφέροντα του ελληνικού δημοσίου και των περιουσιών που υπάγονται σε αυτό, την προστασία της εθνικής οικονομίας στο σύνολο της και εν γένει της περιουσίας του συνόλου της ευρωπαϊκής ένωσης (Ε.Ε.) που βρίσκεται στην χώρας μας

Διάρθρωση της Γενικής διεύθυνσης του Σώματος Δίωξης του Οικονομικού Εγκλήματος

- 1) Κεντρική υπηρεσία
- 2) Κεντρική διεύθυνση που ασχολείται με τον στρατηγικό σχεδιασμό και των προγραμματισμό των ανάλογων ερευνών
- 3) Κεντρική διεύθυνση της επιχειρησιακής υποστήριξης
- 4) Διεύθυνση των επιχειρήσεων που αναφέρονται στην Αττική
- 5) Διεύθυνση των επιχειρήσεων που αναφέρονται στην Μακεδονία

Αρμοδιότητες και ρόλος του συγκεκριμένου οργάνου

Αναφέρθηκαν παραπάνω με συντομία οι αρμοδιότητες που απορρέουν από το συγκεκριμένο όργανο της δημόσιας διοίκησης. Αναλυτικότερα όμως οι αρμοδιότητες του είναι πολλές και ποικίλες και περιλαμβάνουν μία ευρεία γκάμα δραστηριοτήτων

και ενεργειών που σκοπό έχουν να προστατέψουν το δημόσιο αλλά και το ιδιωτικό συμφέρον. Πιο συγκεκριμένα στις αρμοδιότητες του συγκεκριμένου οργάνου περιλαμβάνονται οι εξής:

- 1) Η έρευνα, αλλά και η καταστολή των διαφόρων οικονομικών παραβιάσεων που φέρνουν ιδιαίτερη βαρύτητα και έχουν σημασία για την διερεύνησή τους, όπως η νομιμοποίηση των διαφόρων εσόδων από δραστηριότητες που είναι παράνομες, όπως το ξέπλυμα του παράνομου χρήματος και οι συναφείς ενέργειες. Επίσης σημαντικό θέμα έχουν και οι απάτες και οι παρατυπίες αλλά και οι όποιες παραβιάσεις έχουν σχέση με προμήθειες, με επιδοτήσεις και επιχορηγήσεις καθώς και με παράνομες συναλλαγές των χρηματιστηριακών και χρηματοπιστωτικών ιδρυμάτων και γενικότερα με όλες τις απάτες οικονομικού χαρακτήρα που έχουν σχέση με τα συμφέροντα του ελληνικού δημοσίου στο σύνολό του, αλλά και των περιουσιών που προέρχονται από την ευρωπαϊκή ένωση ολόκληρου ποσού ή και μέρος αυτού.
- 2) Οι αρμοδιότητες του συγκεκριμένου οργάνου περιλαμβάνουν τον προληπτικό έλεγχο της εφαρμογής των ρυθμίσεων που αναφέρονται στην φορολογική νομοθεσία, αλλά και στις εφαρμογές του προσωρινού φορολογικού ελέγχου κυρίως δε στους παρακρατούμενους, αλλά και στους επιρριπτόμενους φόρους ιδιαίτερα στον ΦΠΑ, που είναι στην ουσία ο κύριος φόρος που αποφέρει έσοδα στις κρατικές υπηρεσίες. Στο σημείο αυτό να τονιστεί ότι το συγκεκριμένο όργανο είναι υπεύθυνο και για την εφαρμογή των διατάξεων που έχουν άμεση σχέση με την τελωνιακή νομοθεσία.
- 3) Άλλη σημαντική αρμοδιότητά του ΣΔΟΕ είναι η έρευνα, η αποκάλυψη αλλά και η καταπολέμηση των διαφόρων παράνομων συναλλαγών, απατών και ενεργειών, που οι συγκεκριμένες απάτες έχουν εφαρμογή μέσω των χρήσεων των ηλεκτρονικών μέσων τόσο του διαδικτύου, αλλά και όλων των νέων τεχνολογιών που κυκλοφορούν και εφαρμόζονται στις επιχειρήσεις και στους οργανισμούς.
- 4) Σημαντική αρμοδιότητα του εν λόγω οργάνου είναι η πρόληψη, η δίωξη και γενικότερα η καταπολέμηση άλλων παραβιάσεων όπως η παράνομη διακίνηση ουσιών, λόγου χάρη ναρκωτικών, αλλά και όπλων και γενικότερα εκρηκτικών και παρεμφερή στοιχείων, η παράνομη διακίνηση ψυχοτρόπων ουσιών αλλά και γενικότερα τοξικών και επικίνδυνων στοιχείων, όπως

πυρηνικών και ραδιενεργών ουσιών καθώς επίσης και τοξικών αποβλήτων. Τέλος σημαντική αρμοδιότητα του οργάνου είναι ο περιορισμός, αλλά και η εξαφάνιση των αρχαιοτήτων και των πολιτιστικών αγαθών ανά την επικράτεια.

- 5) Εξίσου σπουδαία αρμοδιότητα του εν λόγω οργάνου, είναι η επιτήρηση όλου του θαλάσσιου χώρου του ελληνικού εδάφους. Ο έλεγχος αυτός πραγματοποιείται με την καταπολέμηση της φοροδιαφυγής και γενικότερα του λαθρεμπορίου που πραγματοποιείται μέσω θαλάσσης. Το λαθρεμπόριο της ξηράς ανήκει και αυτό στην δικαιοδοσία του συγκεκριμένου οργάνου, που το πραγματοποιεί με την βοήθεια της Αστυνομίας
- 6) Τέλος σημαντική αρμοδιότητα του ΣΔΟΕ θεωρείται και η προστασία του εκάστοτε αιγιαλού και των παραλιών της ελληνικής επικράτειας, σε συνεργασία πάντα με τις αρμόδιες υπηρεσίες, αλλά και των ανταλλάξιμων και δημόσιων κτημάτων που είναι στην αρμοδιότητα του Υπουργείου Οικονομικών, και περιλαμβάνουν οι έλεγχοι αυτοί τις αυθαίρετες καταπατήσεις και διάφορες κατασκευές που μπορεί να γίνουν μέσα σε αυτά τα κτήματα, χωρίς να υπάρχει η ανάλογη άδεια και οι σχετικές βεβαιώσεις που χρειάζονται.

Το ΣΔΟΕ διερευνά μία ευρεία γκάμα υποθέσεις και οι ερευνώμενοι είναι πολίτες του ελληνικού κράτους που ζουν και δραστηριοποιούνται στην ελληνική επικράτεια. Ο κύριος όγκος των υποθέσεων που διερευνά το συγκεκριμένο όργανο είναι:

- Ελεύθεροι επαγγελματίες που συνήθως κρύβουν διάφορα εισοδήματα από την φορολογική τους δήλωση, με σκοπό την μείωση των φορολογικών τους υποχρεώσεων
- Ο έλεγχος των χρηματισμών που γίνεται στις προμήθειες των νοσοκομείων
- Ο έλεγχος στους χρηματισμούς που γίνεται στις προμήθειες του υπουργείου της Εθνικής Άμυνας
- Ο έλεγχος στις παράνομες επιστροφές του ΦΠΑ
- Ο έλεγχος στην φοροδιαφυγή που πραγματοποιείται μέσω της μεταβίβασης διαφόρων περιουσιακών στοιχείων σε εταιρίες που χαρακτηρίζονται ως υπεράκτιες

- Ο έλεγχος στο λαθρεμπόριο των καυσίμων
- Ο έλεγχος στις πλασματικές στιγμογραφήσεις και σε άλλα εγκλήματα που διενεργούνται σε βάρος των ασφαλιστικών ταμείων

Για την εποπτεία του συγκεκριμένου οργάνου έχει ψηφιστεί ο νέος φορολογικός νόμος Ν. 3943/2011 που την ασκεί ο Εισαγγελέας του Οικονομικού Εγκλήματος και οι αρμοδιότητες του συγκεκριμένου Εισαγγελέα επεκτείνονται σε όλη την επικράτεια που έχει εφαρμογή το συγκεκριμένο όργανο.

→ Σώμα Επιθεωρητών Ελεγκτών Δημόσιας Διοίκησης¹²

Στο συγκεκριμένο σώμα για τον έλεγχο της δημόσιας διοίκησης πρέπει να τονιστεί ότι υπάρχει Ειδικός Γραμματέας ο οποίος διορίζεται αφού υπάρχει κοινή απόφαση και συνεργασία τόσο του εκάστοτε Πρωθυπουργού, όσο και του Υπουργού της διοικητικής μεταρρύθμισης και της ηλεκτρονικής διακυβέρνησης.

Ο ειδικός γραμματέας που διοικεί το συγκεκριμένο σώμα έχει την ευθύνη για την εύρυθμη λειτουργία όλου του οργάνου και προΐστανται όλων των υπολοίπων δηλαδή των Προϊσταμένων - Επιθεωρητών, των Επιθεωρητών - Ελεγκτών, και των βοηθών Επιθεωρητών - Ελεγκτών, καθώς και όλου του προσωπικού της Γραμματείας και θεωρείται ότι είναι ο πειθαρχικός προϊστάμενος τους.

Από την άλλη πλευρά οι Επιθεωρητές –Ελεγκτές του συγκεκριμένου οργάνου είναι μόνιμοι υπάλληλοι του δημοσίου τομέα, έχουν τουλάχιστον δωδεκαετή δημόσια υπηρεσία και έχουν όλες τις προϋποθέσεις που ορίζονται από τον νόμο, προκειμένου να αναλάβουν την συγκεκριμένη θέση μέσα στο σώμα. Κυρίως δε, έχουν διακριθεί για την συγκεκριμένη επαγγελματική κατάρτιση τους και τις υπηρεσιακές τους επιδώσεις.

12

Αντίστοιχες προϋποθέσεις πρέπει να έχουν και οι Βοηθοί Επιθεωρητές –ελεγκτές , αλλά για αυτούς δεν απαιτούνται όλες οι παραπάνω προϋποθέσεις που αναφέρθηκαν για τους Επιθεωρητές Ελεγκτές. Συνήθως για την κάλυψη των εν λόγω θέσεων υπάρχει απόσπαση από άλλες υπηρεσίες με παρεμφερή δραστηριότητες των υπαλλήλων για να εργαστούν στην συγκεκριμένη υπηρεσία τριών χρόνων και η θητεία τους μπορεί να ανανεωθεί.

Για τον Ειδικό Γραμματέα που αναφερθήκαμε παραπάνω πρέπει κανείς να τονίσει ότι επικουρείται από δεκαοχτώ προϊστάμενους και η κύρια εργασία τους είναι η επιθεώρηση των οργάνων που αποτελούν την δημόσια διοίκηση. Επιπλέον υπάρχει ειδική εξουσιοδότηση από τον Ειδικό Γραμματέα προς τους Προϊστάμενους ώστε να εξασκούν παράλληλα με το έργο τους, που είναι η επιθεώρηση της δημόσιας διοίκησης, στο να προβαίνουν και σε ενέργειες που έχουν άμεση σχέση με τους ελεγκτικούς μηχανισμούς, αλλά και γενικότερα με την παρακολούθηση στο σύνολό τους των ελεγκτικών ενεργειών που πρέπει να γίνουν για κάθε έναν δημόσιο οργανισμό.

Οι γραμματείς από την άλλη πλευρά, πλαισιώνουν το παραπάνω έργο του ελέγχου της σωστής εκτέλεσης της δημόσιας διοίκησης και εκτελούν γραμματειακή υποστήριξη, προκειμένου να υπάρχει η κατάλληλη συνέχιση των αντίστοιχων δραστηριοτήτων.

Οι περιοχές που υπάρχει το παραπάνω σώμα είναι το κεντρικό τμήμα της υπηρεσίας που εδρεύει στην Αθήνα, αλλά υπάρχουν και τα περιφερειακά τμήματα με έδρα την Θεσσαλονίκη, τις Σέρρες, την Λάρισα, την Τρίπολη, την Πάτρα, το Ρέθυμνο και τέλος τα Ιωάννινα.

Κλείνοντας να τονιστεί ότι στο συγκεκριμένο σώμα υπάρχει η διεύθυνση διοικητικής υποστήριξης που αποτελείται από το τμήμα υποστήριξης του ελεγκτικού έργου και το τμήμα διοικητικού-οικονομικού με ανάλογες αρμοδιότητες.

→ Γενική Διεύθυνση Δημοσιονομικών Ελέγχων¹³

Η γενική διεύθυνση δημοσιονομικών ελέγχων είναι ένα επιπλέον σώμα της δημόσιας διοίκησης που στοχεύει στην ορθή και αποτελεσματική εκτέλεση των ελέγχων που πρέπει να πραγματοποιηθούν.

¹³ <https://www.minfin.gr/web/31351 πρόσβαση στις 15/01/2021>

Είναι ένα διαφορετικό σώμα από τα προηγούμενα που αναφέρθηκαν και οι στρατηγικοί στόχοι που πρέπει να καλύψει είναι οι ακόλουθοι:

- Την διασφάλιση της ορθής και ολοκληρωμένης δημοσιονομικής διαχείρισης του Κρατικού Προϋπολογισμού, αλλά και των προϋπολογισμών όλων των φορέων όπως αυτοί μπορούν και καθορίζονται με βάση ορισμένα άρθρα των νόμων που έχουν άμεση σχέση με αυτά. Κυρίως έχει να κάνει με τον έλεγχο τόσο του κρατικού προϋπολογισμού, όσο και των προϋπολογισμών των αντίστοιχων τμημάτων της πολιτείας
- Την παροχή μίας επαρκούς διαβεβαίωσης ή ακόμα και την διατύπωση των όποιων επιφυλάξεων που μπορεί να υπάρχουν και αφορούν το σύνολο ή μέρος του συστήματος διαχείρισης και του ελέγχου όλων των δημοσιονομικών παροχών και διευκολύνσεων του Υπουργείου Οικονομικών προς την κεντρική διεύθυνση

Η συγκεκριμένη διεύθυνση των δημοσιονομικών ελέγχων έχει την εξής διάρθρωση

- 1) Υπάρχει αυτοτελές τμήμα που ασχολείται με την νομική υποστήριξη, ώστε να μην γίνονται παρανομίες και να διαπιστώνονται λάθη στην εφαρμογή των ανάλογων νόμων
- 2) Υπάρχει διεύθυνση που ασχολείται με τον σχεδιασμό αλλά και την μεθοδολογία για την επιβολή κυρώσεων, όπου χρειάζεται και μετά από τον αντίστοιχο έλεγχο
- 3) Υπάρχει διεύθυνση που προγραμματίζει και συντονίζει όλους τους ελέγχους που πρέπει να γίνουν, προκειμένου να συνεχίσει, αλλά και να ολοκληρώσει η εν λόγω διεύθυνση την διαδικασία του προϋπολογισμού
- 4) Υπάρχουν υπηρεσίες που στο σύνολο τους ασχολούνται με την εποπτεία και τον έλεγχο όλων των παραπάνω διευθύνσεων.

Καταλαβαίνει κανείς ότι, το συγκεκριμένο όργανο της δημόσιας διοίκησης παράλληλα με τα υπόλοιπα, ασκεί σημαντικό έργο ως προς την εξασφάλιση όλων των κονδυλίων που θα χρειαστούν στον κατατιθέμενο προϋπολογισμό.

→ Σώμα Επιθεώρησης Εργασίας¹⁴

Το ΣΕΠΕ είναι ο ελεγκτικός μηχανισμός της πολιτείας που είναι αρμόδιος για την σωστή εφαρμογή της εργατικής νομοθεσίας, καθώς κύρια επιδίωξή του είναι η εξασφάλιση της παροχής όλων των εργασιακών δικαιωμάτων της ασφάλειας και της υγείας των εργαζομένων.

Επιπλέον μία από τις κύριες δραστηριότητές του είναι η πάταξη της αδήλωτης εργασίας. Εκτός όμως από το ελεγκτικό έργο που πρέπει να εκτελεστεί, ο συγκεκριμένος φορέας έχει και συμβουλευτικό, προληπτικό και συμφιλιωτικό χαρακτήρα ανάμεσα στους εργαζόμενους και στους εργοδότες, προκειμένου όλες οι διαφωνίες και οι αντιθέσεις που έχουν, να λύνονται με δίκαιο και γρήγορο τρόπο.

Το συγκεκριμένο σώμα έχει αλλάξει την αντιμετώπιση των καταστάσεων που δημιουργούνται και με αυτόν τον τρόπο έχει αλλάξει τελείως και η λειτουργία του. Συγκεκριμένα γίνονται προσπάθειες εκσυγχρονισμού του σώματος και ενδυνάμωσής του με σύγχρονα συστήματα τεχνολογίας και πληροφορικής καθώς χρειάζεται να αναπροσαρμόσει τον τρόπο λειτουργίας του. Αυτό γίνεται για να αντιμετωπίζει όλες τις νέες προκλήσεις που έχουν δημιουργηθεί και που μεταβάλλονται συνεχώς και επηρεάζουν τόσο τους εργαζόμενους, όσο και τους εργοδότες.

Η αποστολή του σώματος είναι ότι επιβάλλεται να λειτουργεί σε ένα σύγχρονο ψηφιακό περιβάλλον εργασίας, ώστε να μπορεί να είναι αποτελεσματικό και γρήγορο στις υπηρεσίες που προσφέρει. Τέλος με όλες αυτές τις εναλλαγές που γίνονται μπορεί και παρέχει σύγχρονες και βελτιωμένες ηλεκτρονικές υπηρεσίες, αντάξιες της σύγχρονης τεχνολογικής προόδου που υπάρχει.

Ποιος είναι ο ρόλος του ΣΕΠΕ

→ Το συγκεκριμένο όργανο οφείλει να επιβλέπει και να ελέγχει την εφαρμογή και την τήρηση της εργατικής νομοθεσίας που αναφέρεται τόσο στα εργασιακά δικαιώματα, όσο και στην ασφάλεια και την υγεία των εργαζομένων των επιχειρήσεων.

¹⁴ https://www.sepenet.gr/liferayportal/documents/20181/0/SEPE_entypo.pdf/5c6eb528-99ba-441e-9026-fb52d381c8f0 πρόσβαση στις 10/01/2021

- Πρέπει να εξετάζει τις καταγγελίες που γίνονται και που κατά βάση οι συγκεκριμένες καταγγελίες έχουν άμεση σχέση με την μη σωστή εφαρμογή της εργατικής νομοθεσίας και την καταπάτηση των δικαιωμάτων των εργαζομένων.
- Οφείλει να πληροφορεί τους εργαζομένους και τους εργοδότες για την σωστή και αποτελεσματική εφαρμογή των διατάξεων της εργατικής νομοθεσίας.
- Οφείλει να ερευνά και να ανακαλύπτει τα αίτια και τις συνθήκες των εργατικών ατυχημάτων, αλλά και των επαγγελματικών ασθενειών.
- Οφείλει να πραγματοποιεί στοχευόμενες εκστρατείες σε όλους τους εργασιακούς χώρους που θα έχουν κύριο σκοπό την ενημέρωση και τον έλεγχο των συγκεκριμένων εργασιακών χώρων.
- Οφείλει να λειτουργεί ως μεσάζοντας, προκειμένου να υπάρχει συμφιλίωση ανάμεσα στους εργαζόμενους και στους εργοδότες, ώστε να εξομαλύνονται οι όποιες διαφορές και οι ενστάσεις
- Οφείλει να επιβάλλει τις προβλεπόμενες κυρώσεις και να εισηγηθεί ποινικές ευθύνες όπου χρειάζεται καθώς έχει και κατασταλτικό ρόλο στην υπηρεσία.

Τι αλλάζει την λειτουργία του ΣΕΠΕ όσο αφορά την πλευρά των εργαζομένων

- 1) Δημιουργία ηλεκτρονικού μητρώου εργασίας ανηλίκων που είναι η εγγραφές όλων των ανηλίκων εργαζομένων που απασχολούνται σε επιχειρήσεις και οργανισμού
- 2) Δυνατότητα επικοινωνίας όλων των εργαζομένων με τις υπηρεσίες του σώματος, καθώς οι εργαζόμενοι μπορούν να δημιουργήσουν προσωπικούς λογαριασμούς στην επιχείρηση και να ενημερώνονται βάση αυτών των υπηρεσιών
- 3) Η δημιουργία του προσωπικού λογαριασμού των εργαζομένων με το ΣΕΠΕ, έχει ως αποτέλεσμα να μπορούν να εξυπηρετούνται άμεσα και να καλύπτονται οι ανάγκες τους με γρήγορο και αποδοτικό τρόπο.
- 4) Δυνατότητα υποβολής της οποιασδήποτε καταγγελίας μέσω των καναλιών επικοινωνίας μεταξύ εργαζομένου – ΣΕΠΕ.
- 5) Παροχή μίας αξιόπιστης και δομημένης πληροφόρησης όσο αφορά θέματα που άπτονται στα δικαιώματα , αλλά και στις υποχρεώσεις των εργαζομένων.

- 6) Αξιοποίηση όλων των σύγχρονων τεχνολογιών για την προάσπιση των εργαζομένων και την άμεση ενημέρωσή τους για κάθε πεδίο ενδιαφέροντος.

Τι αλλάζει στην λειτουργία του ΣΕΠΕ όσο αφορά τους εργοδότες-επιχειρήσεις

- 1) Δημιουργία λογαριασμού της επιχείρησης με το ΣΕΠΕ ώστε να υπάρχει η ανάλογη επικοινωνία με γρήγορο και ολοκληρωμένο τρόπο.
- 2) Δυνατότητα της ηλεκτρονικής παρακολούθησης ανάμεσα στα αιτήματα που υποβάλλουν οι εργοδότες και απαντήσεις στα ερωτήματα που θέτουν.
- 3) Αποτελεσματικός έλεγχος των ενεργειών του ΣΕΠΕ και αξιοποίηση της όποιας παραβατικότητας και καταγγελίας και αν γίνεται.
- 4) Δυνατότητα αναγγελίας ασθενείας ή διαφόρων επαγγελματικών ατυχημάτων μέσω της διαδικτυακής πύλης που υπάρχει
- 5) Παροχή αξιόπιστης πληροφόρησης και ενημέρωσης για όλα τα θέματα που αφορούν μία σύγχρονη επιχείρηση και έχουν άμεση σχέση με την εύρυθμη λειτουργία της
- 6) Κατάργηση της φυσικής παρουσίας της επιχείρησης στις εγκαταστάσεις του σώματος και αποφυγή συνωστισμού και χάσιμο χρόνου

Κλείνοντας να τονιστεί ότι το ΣΕΠΕ:

- Μπορεί και συλλέγει στατιστικά στοιχεία και τα αξιοποιεί με σωστό και επαγγελματικό τρόπο, ώστε να υπάρχει βελτίωση των υπηρεσιών του
- Υπάρχει αναβάθμιση του προγραμματισμού, της προετοιμασίας, και όλων των ενεργειών προκειμένου να πραγματοποιούνται οι ανάλογοι έλεγχοι.
- Υπάρχει βελτίωση της συνεργασίας του συγκεκριμένου φορέα με άλλους δημόσιους φορείς.
- Υπάρχει εναρμόνιση της λειτουργίας του με άλλους ευρωπαϊκούς φορείς παρεμφερών δραστηριοτήτων.
- Υπάρχει ενίσχυση της διαφάνειας και του έργου του.

- Υπάρχει ανασχεδιασμός στο γενικότερο τρόπο λειτουργίας του.
- Υπάρχει μείωση της τεράστιας γραφειοκρατίας που ίσχυε τον παλαιότερο καιρό και δημιούργουσε προβλήματα λειτουργικότητας.
- Υπάρχει γρήγορη και στοχευόμενη εξυπηρέτηση.

→ Διεύθυνση οικονομικής αστυνομίας¹⁵

Η συγκεκριμένη διεύθυνση της οικονομικής αστυνομίας έχει ως κύριο έργο της την πρόληψη, την έρευνα αλλά και την καταστολή όλων των οικονομικών εγκλημάτων που πραγματοποιήθηκαν σε βάρος των συμφερόντων οικονομικού περιεχομένου του δημοσίου βίου και γενικότερα της εθνικής οικονομίας. Τα εγκλήματα αυτά εμφανίζουν τα χαρακτηριστικά ενός οργανωμένου εγκλήματος και για αυτό είναι σημαντικά όχι μόνο να μελετηθούν, αλλά και να διερευνηθούν με απώτερο σκοπό να μην ξαναγινούν.

Άλλος ένας σημαντικός ρόλος της ίδρυσης της οικονομικής αστυνομίας είναι η έρευνα και η πρόληψη, αλλά κυρίως η καταστολή της αδήλωτης και ανασφάλιστης εργασίας, αλλά και της εισφοροδιαφυγής ακόμα και σε περιπτώσεις που δεν αποτελούν αξιόποινες πράξεις, αλλά θεωρούνται σε πρώτη φάση τουλάχιστον μόνο πλημμελήματα.

Όλη η παραπάνω δράση της οικονομικής αστυνομίας πραγματοποιείται με την βοήθεια του Λιμενικού Σώματος, αλλά και της Ελληνικής Ακτοφυλακής, καθώς οι αρμοδιότητες του εν λόγω οργάνου αναφέρονται σε όλη την ελληνική επικράτεια.

Στο πλαίσιο της σωστής και ολοκληρωμένης εργασίας της, η διεύθυνση της οικονομικής αστυνομίας μελετά όλες τις περιπτώσεις παραβατικότητας και ερευνά κινήσεις και γεγονότα που θα μπορούσαν να είναι επιβλαβή για την ελληνική οικονομία. Επιπλέον σημαντικός θεωρείται και ο ρόλος που έχει το τελευταίο διάστημα και περιλαμβάνει συνεργασίες με ανάλογους διεθνείς φορείς.

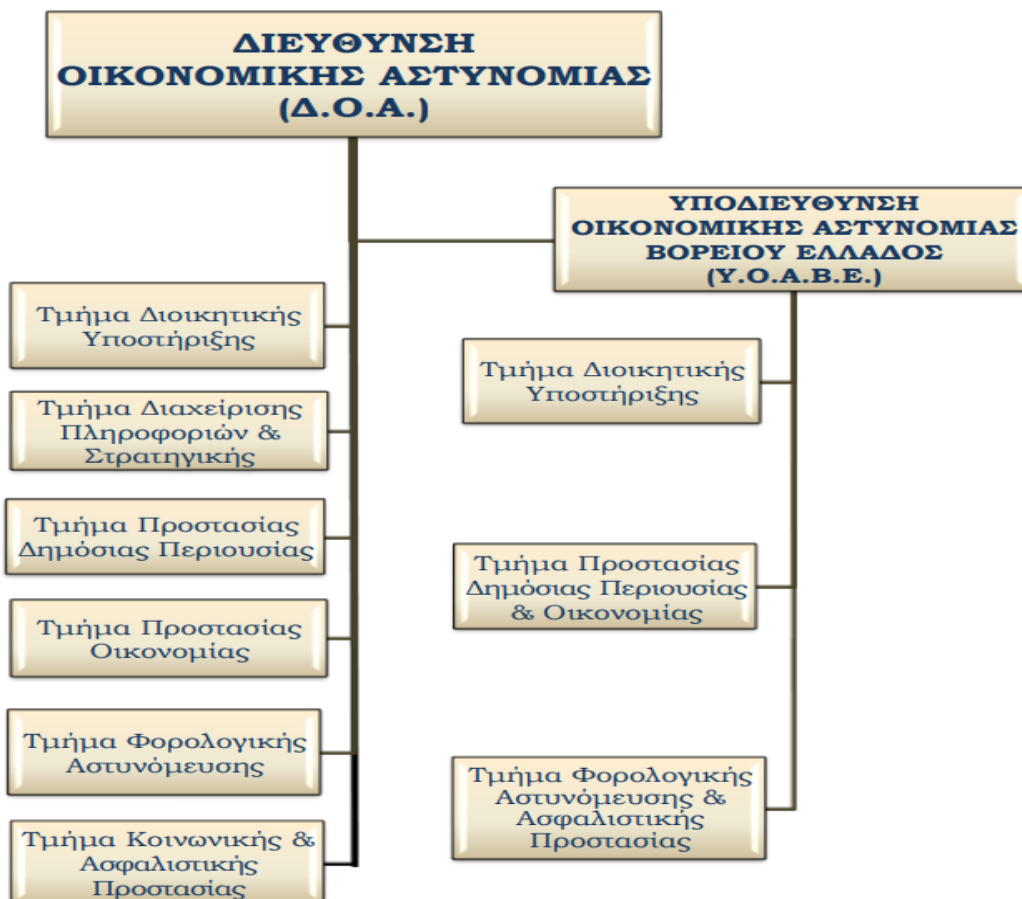
15

http://www.astynomia.gr/index.php?option=ozo_content&perform=view&id=8195&Itemid=378&lang

Η συγκεκριμένη διεύθυνση ιδρύθηκε με το Ν. 4249/2014 Άρθρο 24 και η οργανωτική της δομή είναι ως εξής:

- ❖ Τμήμα διοικητικής υποστήριξης: που αναφέρεται στην υποστήριξη του διευθυντή και του υποδιευθυντή προκειμένου να εκτελέσουν με σωστό τρόπο τα ανάλογα καθήκοντα τους.
- ❖ Τμήμα διαχείρισης πληροφοριών και στρατηγικής: που αναφέρεται στην συλλογή, ανάλυση, επεξεργασία και μελέτη των δεδομένων που συλλέγονται και που με βάση τους κινδύνους που αναφέρονται αποκτούν ιδιαίτερη βαρύτητα για περαιτέρω μελέτη
- ❖ Τμήμα προστασίας της δημόσιας περιουσίας: όπου εδώ αναφέρονται όλες οι παρατυπίες που διενεργούνται προκειμένου να υπάρχει η προστασία της δημόσιας περιουσίας
- ❖ Τμήμα προστασίας της οικονομίας: όπου εδώ ερευνούνται όλες οι περιπτώσεις που έχουν συμβεί, με επιζήμιες συνέπειες για την ελληνική οικονομία
- ❖ Τμήμα φορολογικής αστυνόμευσης και προστασίας: όπου εδώ μελετώνται όλες οι περιπτώσεις που αφορούν καταπάτηση της τελωνειακής, φορολογικής και ασφαλιστικής νομοθεσίας

Η κεντρική υπηρεσία της διεύθυνσης οικονομικής αστυνομίας βρίσκεται στην Αθήνα, αλλά υπάρχει και η εξυπηρέτηση της Βόρειας Ελλάδας με τα ανάλογα τμήματα που υπάρχουν στις εκάστοτε περιφέρειες, όπως παρουσιάζεται στο παρακάτω σχήμα:



Πηγή:

http://www.astynomia.gr/index.php?option=ozo_content&perform=view&id=8195&Itemid=378&lang

πρόσβαση στις 15/01/2021

3.5 Ανάλυση της δημόσιας διοίκησης στην περιφέρεια της Ευρώπης (παρουσίαση γενικών στοιχείων)

Ο Pollitt (2014) αναφέρει ότι στην Ευρώπη ο δημόσιος τομέας, αλλά και η διοίκηση του, έχουν έντονα τα στοιχεία της μεταρρύθμισης. Η μεταρρύθμιση στον δημόσιο τομέα είναι κύριο μέλημα των ευρωπαϊκών κυβερνήσεων και προκειμένου να πετύχουν τους στόχους που συνδέονται άμεσα με την εκάστοτε κυβέρνηση, βάζουν ιδιαίτερους στόχους και ψηφίζουν συγκεκριμένες διοικητικές μεταρρυθμίσεις (Pollitt, 2014)

Η μελέτη της επίτευξης των στόχων για την σωστή εφαρμογή της δημόσιας διοίκησης, θεωρείται ότι είναι ένα δυνητικό μέσο που ολοκληρώνεται σε πολλαπλούς σκοπούς. Οι στόχοι που επιδιώκονται να καλυφτούν, έχουν άμεση σχέση με την εξοικονόμηση των δημόσιων δαπανών, ώστε να υπάρχει η ανάλογη εργονομία και η σωστή κατανομή των πόρων. Ακόμα πρέπει να υπάρχει η βελτίωση της ποιότητας των προσφερόμενων υπηρεσιών που οφείλει να καλύψει ο δημόσιος τομέας, πρέπει να υπάρχει πιο μεγάλη απόδοση των λειτουργιών των κυβερνητικών πολιτικών, ώστε να χαρακτηρίζεται ότι έχει λειτουργικότητα ο συγκεκριμένος τομέας και τέλος να υπάρχουν αυξήσεις στην βελτίωση των ευκαιριών που παρουσιάζονται, ώστε οι πολιτικές τους να είναι περισσότερο αποτελεσματικές.

Κατά την διάρκεια των τελευταίων χρόνων και προκειμένου να επιτευχθούν όλοι οι παραπάνω στόχοι που αναφέρθηκαν, η μεταρρύθμιση που έγινε αλλά και συνεχίζει να πραγματοποιείται από την πλευρά των πολιτικών δυνάμεων οφείλει να εξυπηρετήσει μια σειρά από ενδιάμεσους στόχους που οφείλουν να περιλάβουν τα εξής: την ενίσχυση του ελέγχου των πολιτικών κινήσεων που αποφέρουν αρνητικά στοιχεία σε σχέση με την γραφειοκρατία, αλλά και την απελευθέρωση της εργασίας των δημοσίων υπαλλήλων από όλους τους περιορισμούς που μπορούν να θεωρηθούν τροχοπέδη για την διαχείριση του δημόσιου βίου, καθώς και την ενίσχυση του έργου που προσφέρει η κάθε κυβερνητική πολιτική, ώστε να καλύψει τις απαιτήσεις της εξουσίας που χρειάζεται να κάνει.

Επιπλέον, ο ΟΟΣΑ (2013) αναφέρει ότι για την απλοποίηση των αρχών της διακυβέρνησης και την βελτίωση όλων των παραμέτρων που απορρέουν από αυτήν, σε κάθε χώρα οι πολιτικές βαθμίδες πρέπει να οριοθετήσουν το μέτρο της διοίκησης

που επιθυμούν και να βρουν τις καταλληλότερες λύσεις που να μπορούν να ταιριάζουν τόσο στις δομές του ήδη υπάρχοντος κράτους, όσο και στα συστήματα και στις προκλήσεις που το κάθε κράτος αντιμετωπίζει. Για αυτό και με βάση τις οδηγίες του οργανισμού δεν μπορεί να υπάρχει ένα ενιαίο μοτίβο καθορισμού των πολιτικών που πρέπει να ακολουθηθούν, αλλά η κάθε κυβερνητική πολιτική να ακολουθεί το δικός της προγραμματισμό ώστε να μπορέσει να υλοποιήσει τις πολιτικές που θέλει (ΟΟΣΑ, 2013).

Με βάση πάντως την έρευνα του εργαστηρίου του Κοινού ερευνητικού κέντρου ¹⁶ όλες οι πρακτικές που έχουν εφαρμοστεί στην Ευρώπη, ίσως χρειαστεί να επαναξιολογηθούν και να διαμορφωθούν με βάση άλλες πολιτικές. Στην προσπάθεια τους οι εκάστοτε κυβερνήσεις να βρουν δημιουργικές λύσεις, ίσως χρειαστεί να ψάξουν πέρα από την συγκεκριμένη τεχνογνωσία που έχουν, αναζητώντας διαφορετικά πράγματα, πιο ευέλικτα και περισσότερο προσαρμοσμένα στην σύγχρονη τεχνολογική πρόοδο που συντελείται.

Χρειάζεται να ασχοληθούν περισσότερο με το εν λόγω ζήτημα, ώστε να βρουν λύσεις σε δύσκολες καταστάσεις που όλα τα ευρωπαϊκά κράτη βιώνουν. Τα αποτελέσματα οφείλουν να είναι τα καλύτερα δυνατά προκειμένου όλοι οι πολίτες της Ευρώπης να μπορέσουν να απολαύσουν τα πλεονεκτήματα της σωστής και ολοκληρωμένης εφαρμογής μία αποτελεσματικής δημόσιας διοίκησης, προσαρμοσμένης στα σημεία των καιρών που διανύουμε.

¹⁶ https://ec.europa.eu/info/departments/joint-research-centre_el

Κεφάλαιο 4: Μελέτη περίπτωσης ΑΑΔΕ ¹⁷

Η Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.) συστήθηκε σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν4389/2016 και ασκεί τις αρμοδιότητες που της παρέχονται με τον ανωτέρω Νόμο καθώς και όλες τις αρμοδιότητες τη Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών, όπως ορίστηκαν κατά την 1/1/2017, ημερομηνία έναρξης λειτουργίας της. Μεταξύ των υπηρεσιών που υπάγονται στον Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. είναι και η Διεύθυνση Εσωτερικών Ελέγχων (Δ.Ε.Σ.Ε.Λ.) (Ειδική Αποκεντρωμένη Υπηρεσία).

Ο Εσωτερικός Έλεγχος στην Α.Α.Δ.Ε.

Νομοθετικό πλαίσιο

Όσον αφορά τον εσωτερικό έλεγχο και την δημόσια διοίκηση πρέπει να αναφερθεί το γεγονός ότι τόσο για το θεσμικό πλαίσιο, τα πρότυπα αλλά και τις αρχές λειτουργίας του λαμβάνονται υπόψη οι διατάξεις των άρθρων 1 και 4 του Ν.3492/2006, αλλά και ο Ν.4254/2014. Επίσης βασίζεται στο Π.Δ. 111/2014 αλλά και στον Ν4389/2016.

Επίσης σημαντικό θεωρείται το γεγονός ότι υπολογίζονται τα Διεθνή πρότυπα για την εφαρμογή του εσωτερικού ελέγχου αλλά και ο κώδικας ηθικής και δεοντολογίας της Α.Α.Δ.Ε. Τέλος σημαντικό θεωρείται και ο Κώδικας δεοντολογίας των εσωτερικών ελεγκτών που εφαρμόζεται από το 2008.

Έννοια και σκοπός του εσωτερικού ελέγχου:

Ο εσωτερικός έλεγχος είναι μια ανεξάρτητη διαβεβαιωτική και συμβουλευτική δραστηριότητα που ασκείται από την Διεύθυνση Εσωτερικού Ελέγχου η οποία υπάγεται στον Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. Συμβάλλει στην επίτευξη της Αρχής μέσα από την αξιολόγηση και την βελτίωση των διαδικασιών διαχείρισης κινδύνων των μεθόδων ελέγχου καθώς και της διακυβέρνησης.

Για την επίτευξη των ανωτέρω η Διεύθυνση εσωτερικού ελέγχου προβαίνει στα κάτωθι:

¹⁷ Εσωτερικός κανονισμός της Α.Α.Δ.Ε. (Δ.ΟΡΓ.Α1074205/2019)
Εγχειρίδιο Εσωτερικού Ελέγχου Α.Α.Δ.Ε.

- Επισκόπηση, αξιολόγηση και έλεγχος όλων των λειτουργιών της συγκεκριμένης υπηρεσίας
- Επιβεβαίωση της σωστής εφαρμογής των κανόνων που διέπουν ένα ορθό σύστημα ελέγχου
- Εξέταση της ποσότητας και της ποιότητας του παραγόμενου έργου σε σχέση με τις υπηρεσίες που παράγονται, αλλά και τους εργαζόμενους που τις παράγουν
- Επιβεβαίωση της διασφάλισης των περιουσιακών στοιχείων της ΑΑΔΕ
- Αξιολόγηση των οργανωτικών αλλαγών και εντοπισμός των συνεπειών από την ανάπτυξη των νέων συστημάτων και ενεργειών
- Αξιολόγηση της πιθανότητας απάτης της ΑΑΔΕ από εργαζόμενους ή συνεργάτες
- Αξιολόγηση της τήρησης των χρηστών ηθών και αρχών από τους υπαλλήλους της

Πεδίο εφαρμογής του εσωτερικού ελέγχου: Το αντικείμενο του συγκεκριμένου ελέγχου είναι άμεσα συνυφασμένο με τα παρακάτω θέματα:

- Τις υπηρεσίες που αποτελούν τις κεντρικές, ειδικές και αποκεντρωμένες διοικήσεις
- Τις επιχειρησιακές αλλά και τις υποστηρικτικές λειτουργίες της υπηρεσίας
- Τις διαδικασίες που αφορούν τις όποιες συναλλαγές με το κοινό, αλλά και τις διαδικασίες για εσωτερικές υποθέσεις
- Τα έργα που είναι υπό εκτέλεση
- Τα όργανα που έχουν να κάνουν με το συλλογικό κομμάτι και οι εργασίες τους είναι κυρίως γνωμοδοτήσεις
- Τα συστήματα που έχουν να κάνουν με τις πληροφορίες

Η τελευταία παράμετρος που αφορά τα συστήματα της πληροφορίας, στις περισσότερες περιπτώσεις ελέγχονται από την κεντρική διεύθυνση της υπηρεσίας όπου παρουσιάζει τα εξής χαρακτηριστικά ελέγχου

- την πληρότητα που χρειάζεται στις εφαρμογές της συγκεκριμένης υπηρεσίας
- το να είναι φιλικά και εύκολα χρησιμοποιούμενα από τους χρήστες

→ την εφαρμογή στην ευρύτερη λειτουργία των προσφερόμενων υπηρεσιών

Οι εσωτερικοί ελεγκτές στην συγκεκριμένη υπηρεσία απαιτείται να διαθέτουν τα παρακάτω στοιχεία προκειμένου να μπορούν να ανταπεξέλθουν στα καθήκοντα τους

- 1) ικανή θεωρητική κατάρτιση που να αφορά τις λειτουργίες όλου του οργανισμού
- 2) γνώσεις γενικότερων οικονομικών εννοιών, λογιστικής και δικαίου
- 3) γνώσεις των αρχών της διοίκησης και οικονομίας στο σύνολό τους
- 4) γνώσεις νομοθετικού περιεχομένου που αφορούν, αλλά και επηρεάζουν την εύρυθμη λειτουργία της συγκεκριμένης υπηρεσίας
- 5) γνώσεις των διεθνών προτύπων αναφοράς, αλλά και διάφορες τεχνικές που είναι άμεσα συνυφασμένες με αυτά
- 6) επικοινωνιακές γνώσεις, τόσο γραπτές όσο και προφορικές

Κυρίως οι εσωτερικοί ελεγκτές της υπηρεσίας εσωτερικού ελέγχου χρειάζεται να τηρούν απαραίτητα τον κώδικα ηθικής και δεοντολογίας της ΑΑΔΕ, αλλά και τον κώδικα δεοντολογίας των εσωτερικών ελεγκτών(Παράρτημα Ι). Οι εσωτερικοί ελεγκτές της υπηρεσίας διενεργούν τους αντίστοιχους ελέγχους συμμετέχοντας σε ομάδες που επικουρούνται από εμπειρογνώμονες. Αφού αποδείξουν ότι έχουν τις παραπάνω προϋποθέσεις που ορίζουν οι αντίστοιχες ρυθμίσεις, εκπαιδεύονται από τα προκειμένου να μπορέσουν να καλύψουν τις απαιτήσεις που έχουν δημιουργηθεί.

Το επόμενο στάδιο είναι να ολοκληρώσουν την εκπαίδευση τους, και στη συνέχεια οι εσωτερικοί ελεγκτές αναλαμβάνουν καθήκοντα. Να τονιστεί στο σημείο αυτό ότι οφείλουν να διενεργούν τους ελέγχους τους με βάση ορισμένο χρονοδιάγραμμα.

Είδη Εσωτερικών Ελέγχων

- Οικονομικοί έλεγχοι: οι οποίοι εξετάζουν την ολοκληρωμένη διαχείριση των οικονομικών καταστάσεων της συγκεκριμένης υπηρεσίας
- Λειτουργικοί έλεγχοι που αναφέρονται στις επιχειρησιακές δραστηριότητες σε όλο το φάσμα τους

- Διοικητικοί έλεγχοι που αναφέρονται στις διοικητικές και υποστηρικτικές λειτουργίες της υπηρεσίας
- Έλεγχοι που είναι σχετικοί με την συμμόρφωση που εξετάζουν αν έχουν τηρηθεί όλοι οι κανόνες αναφορικά με την λειτουργία των συστημάτων που εξετάζουμε
- Έλεγχοι που αναφέρονται στην απόδοση του οργανισμού: στο σημείο αυτό οι έλεγχοι απόδοσης εξετάζουν αν παράγεται έργο υψηλής ποιότητας με την καλύτερη χρήση πόρων ώστε να επιτυγχάνονται οι στόχοι του οργανισμού
- Έλεγχοι που έχουν άμεση σχέση με την παρακολούθηση τόσο των τμημάτων της διοίκησης, όσο και των τμημάτων που σχετίζονται με την εύρυθμη λειτουργία της

Για τον προγραμματισμό των εσωτερικών ελέγχων, αλλά και το τι θα ελεγχτεί και με ποιο τρόπο σε μια υπηρεσία, πρέπει να επισημάνουμε τα εξής:

- 1)επιλέγονται τα συστήματα αυτά που αναφέρονται σε στρατηγικές και επιχειρησιακές προτεραιότητες
- 2)επιλέγονται με βάση τους κινδύνους που απειλούν την εύρυθμη λειτουργία της υπηρεσίας που ελέγχεται.

Οι κίνδυνοι που απειλούν τα τμήματα που οργανισμού και που συνήθως είναι άμεσης προτεραιότητας είναι οι εξής

- Το γενικότερο κανονιστικό πλαίσιο του οργανισμού
- Η έλλειψη αυτοματοποιημένων διαδικασιών, αλλά και η έλλειψη ολοκληρωμένων σχεδίων δράσης που θα βοηθήσουν την γενικότερη λειτουργία του οργανισμού
- Η ανεπάρκεια των συστημάτων που σχετίζονται με τις γενικότερες πληροφορίες
- Οι συναλλαγές και ο όγκος τους αλλά και η αξία που έχουν
- Η έλλειψη ενός ολοκληρωμένου διοικητικού ελέγχου

- Η έλλειψη του αντίστοιχου προσωπικού που θα ενισχύσει την δυναμική του οργανισμού και που θα επιταχύνει τις γενικότερες διαδικασίες που έχουν να κάνουν με την εύρυθμη λειτουργία του οργανισμού

Όταν προγραμματίζεται ένας έλεγχος καταγράφονται ορισμένα στοιχεία προκειμένου να ολοκληρωθούν οι αντίστοιχες διαδικασίες. Τα στοιχεία αυτά με βάση τον εσωτερικό κανονισμό της Διεύθυνσης Εσωτερικών Υποθέσεων μπορούν να παρουσιαστούν ως εξής:

- Παρουσιάζεται ο τίτλος του ελέγχου του κάθε συστήματος
- Παρουσιάζεται το είδος του συστήματος που ελέγχεται
- Παρουσιάζονται οι τομείς δράσης που αφορούν το συγκεκριμένο σύστημα που ελέγχεται
- Παρουσιάζεται ο σκοπός του ελέγχου
- Παρουσιάζεται το πλαίσιο του ελέγχου δηλαδή, ότι είναι για έλεγχο, ποια χρονική διάρκεια έγινε ο έλεγχος, τι είναι για έλεγχο, και γενικότερα αφορά στοιχεία στα οποία πρέπει να γίνει έλεγχος από τους αρμόδιους ελεγκτές
- Παρουσιάζεται η διάρκεια του ελέγχου, αλλά και πότε θα αρχίσει ο συγκεκριμένος έλεγχος
- Παρουσιάζονται τα τμήματα που θα ελεγχτούν και τι ακριβώς θα ελέγξουν οι αρμόδιοι ελεγκτές και τέλος
- Παρουσιάζεται οποιοδήποτε στοιχείο που μπορεί να βοηθήσει αλλά και να συμπληρώσει όλα τα παραπάνω

Όλες οι παραπάνω διαδικασίες αφού προγραμματιστούν χρειάζεται να πάρουν έγκριση από την ΑΑΔΕ, η οποία συνοδεύεται από μία ανάλυση όλων των στοιχείων που επιβάλλεται να υπάρχουν στην έκθεση ελέγχου και ολοκληρώνεται στο χρονικό περιθώριο που έχει τεθεί από την αρχή της διαδικασίας του συγκεκριμένου ελέγχου.

ΑΝΑΘΕΣΗ ΤΟΥ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ

Οι εσωτερικοί έλεγχοι εκτελούνται κυρίως από ομάδες εργασίας τουλάχιστον δύο ελεγκτών εκ των οποίων ο ένας είναι ο συντονιστής. Οι εργασίες του συντονιστή είναι οι παρακάτω:

- Εκπροσωπεί την συγκεκριμένη ομάδα προς όλες τις υπηρεσίες
- Καταρτίζει το χρονοδιάγραμμα δράσης που πρέπει να πραγματοποιηθεί ο έλεγχος
- Κάνει την επιλογή ποιων αρμοδιοτήτων θα εκτελέσει και σε τι εύρος το κάθε μέλος της ομάδας
- Βρίσκεται σε συνεργασία με τους προϊσταμένους των τμημάτων που έχει να ελέγξει η ομάδα τους

Τα υπόλοιπα μέλη της ομάδας συνεργασίας επιλέγονται με βάση την εμπειρία που έχουν στον εσωτερικό έλεγχο αλλά και την η γνώση του συγκεκριμένου συστήματος που εσωτερικού ελέγχου που πρέπει να ελέγξουν.

Σε περίπτωση που υπάρχουν ζητήματα που με κάποιο τρόπο θα επηρεάσουν την αντικειμενικότητα του κάθε ελεγκτή, τότε μπορεί και απαλλάσσεται από τη συγκεκριμένη εργασία και αναλαμβάνει άλλος συνάδελφος. Η δουλειά τους περιορίζεται σε τρεις εντολές ταυτόχρονα προκειμένου να μπορέσουν να τις εκτελέσουν με επιτυχία και να μην δημιουργηθούν προβλήματα όσο αφορά αδυναμίες και ελλείψεις κατά την εκτέλεσή τους.

Η εντολή για την εκτέλεση των εργασιών του εσωτερικού ελέγχου δίδεται από τον διοικητή της ΑΑΔΕ ή εξουσιοδοτημένο όργανο της υπηρεσίας και περιλαμβάνει όλα τα στοιχεία που χρειάζονται προκειμένου να αρχίσει ο εν λόγω έλεγχος. Εν συντομία η εντολή ελέγχου που εκδίδεται από τον προϊστάμενο της Διεύθυνσης Εσωτερικών Υποθέσεων περιλαμβάνει :

- Τον αριθμό και την ημερομηνία έκδοσης της εντολής ελέγχου
- Το ονοματεπώνυμο των ελεγκτών που θα διενεργήσουν τον έλεγχο
- Το αντικείμενο του ελέγχου
- Την διάρκεια του ελέγχου

Διενέργεια του εσωτερικού ελέγχου

Η διενέργεια του εσωτερικού ελέγχου¹⁸ περιλαμβάνει τρία σημαντικά στάδια: 1) τον σχεδιασμό του ελέγχου 2) την εκτέλεση και 3) την σύνταξη και οριστικοποίηση της ανάλογης έκθεσης

¹⁸ Εσωτερικός Κανονισμός Της Διεύθυνσης Εσωτερικών Υποθέσεων της Α.Α.Δ.Ε.Δ.ΟΡΓ.Α1074205/2019

- 1) Για τον σχεδιασμό του συγκεκριμένου ελέγχου γίνεται η συλλογή των απαιτούμενων πληροφοριών που χρειάζεται να υπάρχουν ώστε να χρησιμοποιηθούν για την περιγραφή αλλά και την ανάλυση του ελεγχόμενου αντικειμένου όπως είναι ο εντοπισμό κινδύνου και η αξιολόγησή του, η καταγραφή των δικλίδων ασφαλείας και η κατάρτιση του σχεδίου ελέγχου.
- 2) Για την εκτέλεση του ελέγχου χρειάζεται να τονιστεί ότι πρέπει να γίνουν επιτόπιες επισκέψεις και λοιπές ενέργειες που είναι αναγκαίες ώστε να υπάρχει πλήρης αλλά και σωστή εικόνα για την λειτουργία του συγκεκριμένου συστήματος, καθώς και για την διασφάλιση της επάρκειας του συστήματος του συγκεκριμένου ελέγχου.
- 3) Τέλος για την σύνταξη αλλά και την οριστικοποίηση της έκθεσης πρέπει να υπάρχει καταγραφή κάθε χρήσιμης πληροφορίας και στοιχείου που αφορά το συγκεκριμένο σύστημα και που συνάδει με τα αποτελέσματα που βρέθηκαν.

Η επιλογή των μεθόδων αλλά και των τεχνικών που χρησιμοποιούνται προκειμένου να επιτευχθεί ο συγκεκριμένος έλεγχος διαφέρει ανάλογα με τις ανάγκες που προκύπτουν κάθε φορά. Για αυτό και η συλλογή, η ανάλυση, η επεξεργασία των στοιχείων διαφέρουν κατά πολύ και δεν υπάρχει πανάκεια σε όλες τις περιπτώσεις που αντιμετωπίζουν οι ελεγκτές ώστε να υπάρχουν συγκεκριμένες διαδικασίες.

Η μεθοδολογία που χρησιμοποιείται έχει κύριο μέλημά της την συλλογή και επεξεργασία των στοιχείων αλλά και την εξασφάλιση δικλίδων ασφαλείας των συγκεκριμένων διαδικασιών.

Πάντως ανεξάρτητα από την μεθοδολογία που ακολουθείται πρέπει να τονιστεί ότι ο σκοπός του εσωτερικού ελέγχου απαντά στα παρακάτω ερωτήματα:

- Ποιος είναι ο σκοπός και οι ειδικοί στόχοι που εξυπηρετεί το ελεγχόμενο σύστημα
- Είναι αποτελεσματικό και αν ναι εξυπηρετεί το σκοπό που έχει δημιουργηθεί
- Υπάρχουν δικλίδες ασφαλείας στο συγκεκριμένο σύστημα που θα του γίνει έλεγχος
- Τηρούνται οι δικλίδες ασφαλείας που χρειάζεται να υπάρχουν

- Διασφαλίζεται με το συγκεκριμένο τρόπο το σύστημα ενάντια στους εσωτερικούς και εξωτερικούς κινδύνους που πιθανώς να έχει υποπέσει

Σχεδιασμός του εσωτερικού ελέγχου

Αφού εγκριθεί η συγκεκριμένη εντολή από τον Διοικητή της Αρχής και εκδοθεί από τον προϊστάμενο της Διεύθυνσης Εσωτερικών Υποθέσεων η ομάδα ελέγχου ξεκινά τις παρακάτω διαδικασίες:

- I. Δημιουργία του φακέλου ελέγχου που εμπλουτίζεται κατά την διάρκεια του ελέγχου
- II. Καταρτισμός του χρονοδιαγράμματος ελέγχου ώστε να τηρηθεί ο χρονικός περιορισμός που χρειάζεται να υπάρχει από την μία πλευρά, ενώ από την άλλη να οριοθετηθούν οι στόχοι που οφείλει η ομάδα των ελεγκτών να τηρήσει κατά την εκτέλεση των εργασιών της
- III. Διεξοδική μελέτη του αντικειμένου του ελέγχου ως προς τα παρακάτω:
 - Συγκέντρωση και μελέτη των κειμένων που συνιστούν το πλαίσιο που θα κινηθούν οι ελεγκτές αλλά και συγκέντρωση όλων των πληροφοριών που κρίνεται ότι χρειάζεται να υπάρχουν προκειμένου να υπάρχει μία ακριβής και πλήρης εικόνα του ελεγχόμενου αντικειμένου
 - Μελέτη των υπαρχόντων στοιχείων που αφορούν την λειτουργία του εν λόγω συστήματος
 - Καταγραφή του σκοπού και των ειδικών στόχων του συστήματος αλλά και ποιους στόχους οι ελεγκτές επιδιώκουν να καλύψουν
 - Σε περίπτωση που ο έλεγχος αφορά έλεγχο συγκεκριμένης διαδικασίας, τότε πρέπει να υπάρχει γραπτά και με λεπτομέρεια η καταγραφή της και οι εργασίες που πραγματοποιούνται μέσω αυτής
 - Αναζήτηση των πραγματικών κινδύνων που πιθανώς να υπάρχουν και να αποτελούν την γενικότερη λειτουργία του ελεγχόμενου συστήματος. Μετά από την καταγραφή των πιθανών κινδύνων πραγματοποιείται η αξιολόγησή τους και με βάση αυτήν οι εκάστοτε κίνδυνοι βαθμολογούνται ανάλογα
 - Αναζήτηση πιθανών κινδύνων που αναφέρθηκαν και παραπάνω. Η COSO έχει τονίσει μία σειρά από κανόνες και ρυθμίσεις που είναι

κατηγοριοποιημένοι και αναφέρονται στους κινδύνους που απειλούν τους οργανισμούς. Συγκεκριμένα:

- 1) κίνδυνοι κανονιστικού πλαισίου, όπου εδώ οι συγκεκριμένοι κίνδυνοι αφορούν τους κανόνες λειτουργίας του ρυθμιστικού πλαισίου,
- 2) κίνδυνοι εσωτερικού περιβάλλοντος όπου εδώ οι συγκεκριμένοι κίνδυνοι αφορούν την σωστή εφαρμογή των αρχών και των αξιών που συνδέονται με τα πρότυπα συμπεριφοράς που επικρατούν στο σύνολο του οργανισμού,
- 3) κίνδυνοι στοχοθέτησης όπου εδώ είναι οι κίνδυνοι που αναλύονται αν δεν έχουν τεθεί σωστά οι στόχοι του συγκεκριμένου οργανισμού
- 4) κίνδυνοι οργάνωσης και λειτουργίας, όπου εδώ είναι οι κίνδυνοι που συνδέονται με την δομή και τις μεθόδους εργασίας που ακολουθούνται,
- 5) κίνδυνοι ανθρώπινου δυναμικού όπου είναι οι κίνδυνοι που αφορούν την επιλογή και κατάρτιση του ανθρώπινου δυναμικού που στελεχώνει τον οργανισμό και που υπάρχει κίνδυνος για την ακεραιότητά τους και τον χαρακτήρα τους.
- 6) κίνδυνοι πληροφόρησης και επικοινωνίας
- 7) κίνδυνοι παρακολούθησης των πληροφοριακών συστημάτων

Αφού ολοκληρωθούν οι καταγραφές των παραπάνω κινδύνων τότε εφαρμόζεται η κατάρτιση του σχεδίου ελέγχου του ελεγχόμενου συστήματος, όπως παρακάτω:

- 1) Διενέργεια ελεγκτικών ενεργειών στο να αποκτηθεί πλήρης και ολοκληρωμένη εικόνα του έργου των ελεγκτών
- 2) Ελεγκτικές επαληθεύσεις όπου εδώ περιλαμβάνονται τα βήματα που θα γίνουν προκειμένου να επαλειφθούν οι διεργασίες που έχουν ήδη πραγματοποιηθεί
- 3) Τεχνικές επαλήθευσης όπου εδώ χρησιμοποιούνται στοιχεία που είναι απαραίτητα για την επαλήθευση όλων των ενεργειών που έχουν ήδη γίνει

Εκτέλεση του σχεδίου του εσωτερικού ελέγχου.

Αφού πραγματοποιηθούν τα παραπάνω προχωράει η ομάδα στην εκτέλεση του σχεδίου που έχει προγραμματίσει να κάνει ακολουθώντας τις οδηγίες του συντονιστή

της. Στο συγκεκριμένο κομμάτι και για τις εργασίες που πρέπει να γίνουν υπάρχουν τα φύλλα ελέγχου που καταγράφονται βήμα – βήμα οι ενέργειες των αρμόδιων ελεγκτών.

Έκθεση του εσωτερικού ελέγχου

- Αρχικά στάδια

Αφού ολοκληρωθούν όλες οι παραπάνω εργασίες η ομάδα ελέγχου συντάσσει την έκθεση εσωτερικού ελέγχου βάση της οποίας προσδοκούνται να ολοκληρωθούν δύο πράγματα, από την μία πλευρά να ενημερωθεί η Διοίκηση της ΑΑΔΕ, ενώ από την άλλη πλευρά να ενημερωθούν οι αρμόδιοι υπάλληλοι του συστήματος που πραγματοποιήθηκε ο έλεγχος προκειμένου να βελτιώσουν και να αναπτύξουν τις προσφερόμενες υπηρεσίες που παρέχουν.

Η πορεία που ακολουθείται μέχρι να υποβληθεί η έκθεση στην κεντρική διοίκηση αφορά τα παρακάτω βήματα:

- ❖ Συντάσσεται η προσωρινή έκθεση
- ❖ Υποβάλλεται από τους αρμόδιους οικονομικούς επιθεωρητές στον προϊστάμενο της Διεύθυνσης εσωτερικού ελέγχου
- ❖ Αξιολογείται από τους αρμόδιους προϊσταμένους των Γενικών Διευθύνσεων τις οποίες αφορά ο έλεγχος προκειμένου να διατυπώσουν εγγράφως την αποδοχή των προτάσεων που περιέχονται στην έκθεση ελέγχου ή να κάνουν συστάσεις σχετικά.
- ❖ Οριστικοποιείται η έκθεση ελέγχου
- ❖ Υποβάλλεται στον Διοικητή της ΑΑΔΕ

- Σύνταξη της έκθεσης

Για να συνταχθεί στην τελική της μορφή η έκθεση πρέπει να υπάρχουν τα παρακάτω στοιχεία:

- 1) Να είναι πλήρης, ακριβής και σαφής
- 2) Να είναι ισορροπημένη ως προς το περιεχόμενο και τον τόνο γραφής της
- 3) Να είναι αμερόληπτη και αντικειμενική
- 4) Να είναι αυτοτελής ώστε να μην χρειάζεται συνεχώς διευκρινήσεις και επεξηγήσεις
- 5) Να μπορούν να υποστηρίξονται από κατάλληλες και επαρκείς τεκμηριώσεις όπου και όταν χρειάζεται
- 6) Να παρουσιάζει την τεκμηρίωση με βάσιμο τρόπο και ολοκληρωμένο ώστε να πείθει τους αναγνώστες του
- 7) Να είναι προσεκτική στην διατύπωσή της
- 8) Να τοποθετούνται τα αποτελέσματα του ελέγχου στην σωστή προοπτική
- 9) Να παρουσιαστούν τα ευρήματα με αμερόληπτο και σαφή τρόπο χωρίς υπερβολές
- 10) Να παρουσιάσουν τα λειτουργικά προβλήματα που υπάρχουν και τέλος
- 11) Να αναδεικνύουν την χρηστή και εποικοδομητική διοίκηση, αλλά και τις καλές πρακτικές που μπορούν να εφαρμοστούν από αυτήν

Σε περίπτωση που κατά την διάρκεια του ελέγχου η διοίκηση λάβει μέτρα για ένα συγκεκριμένο ζήτημα, τότε γράφεται στην έκθεση ελέγχου και τέλος αν ανακαλυφθεί απάτη επισημαίνεται και αυτό μέσα στο περιεχόμενο της έκθεσης.

Αξιολόγηση της προσωρινής έκθεσης

Το σχέδιο της προσωρινής έκθεσης υποβάλλεται από τον συντονιστή της ομάδας ελέγχου στον προϊστάμενο του αντίστοιχου τμήματος και γίνεται και η ανάλογη κοινοποίηση όπου και σε όσους χρειάζεται

Οριστικοποίηση της έκθεσης

Μετά την αξιολόγηση αλλά και την δεύτερη ανάγνωση της υποβολή της, η προσωρινή έκθεση αποστέλλεται στους υπεύθυνους της λειτουργίας του ελεγχόμενου συστήματος με το σχετικό διαβιβαστικό έγγραφο και καλούνται οι εμπλεκόμενες υπηρεσίες ώστε να υπάρχει η ανάλογη συζήτηση και οι σχετικές προτάσεις όσο αφορά την συγκεκριμένη έκθεση του ελέγχου. Στο συγκεκριμένο κομμάτι οι ελεγκτές αναφέρουν και ενδεχόμενες προτάσεις που κατά την γνώμη τους θα βοηθήσουν το συγκεκριμένο σύστημα ώστε να έχει βελτίωση των παρεχόμενων υπηρεσιών του

Στο στάδιο αυτό ολοκληρώνεται η συμπλήρωση όλων των εντύπων που χρειάζονται και επισυνάπτονται στην σχετική έκθεση του ελέγχου. Κατά την οριστικοποίηση της συγκεκριμένης φάσης δεν μπορούν να τροποποιηθούν τα στοιχεία που έχουν ήδη παρουσιαστεί και αναφερθεί

Σε περίπτωση που ο υπεύθυνος λειτουργίας του ελεγχόμενου συστήματος δεν δεχθεί τις προτάσεις των ελεγκτών, τότε γίνεται η οριστική κατάθεση της έκθεσης και στην συνέχεια το θέμα παραπέμπεται στον Διοικητή της ΑΑΔΕ ώστε να επιλυθεί του θέματος.

Αξιολόγηση ελεγκτικού έργου

Ο προϊστάμενος της Διεύθυνσης Εσωτερικού ελέγχου συλλέγει αλλά και επεξεργάζεται τα αποτελέσματα των εσωτερικών ελέγχων και τα συμπεριλαμβάνει στο Ετήσιο Πρόγραμμα Έργου που υποβάλλει στον Διοικητή της Αρχής . Τα στοιχεία που προκύπτουν χρησιμοποιούνται τόσο για την ενημέρωση της διοίκησης της ΑΑΔΕ, όσο και για την αξιολόγηση του ελεγκτικού έργου αυτού καθεαυτού και των υπαλλήλων που το πραγματοποίησαν.

Στην ετήσια έκθεση απολογισμού, παρουσιάζεται το ελεγκτικό έργο που έγινε την πρόοδο που έχει επιτευχθεί. Δίνεται ιδιαίτερη έμφαση στους κινδύνους που απειλούν

την λειτουργία της Αρχής και στον βαθμό ανταπόκρισης των υπηρεσιών της Αρχής στους κινδύνους που παρουσιάζονται.

Ποια είναι η διασφάλιση της ποιότητας του ελεγκτικού έργου

Η διεύθυνση του εσωτερικού ελέγχου μπορεί και εφαρμόζει το σύστημα διασφάλισης της ποιότητας της λειτουργίας του εσωτερικού ελέγχου ώστε να κατοχυρώνεται ότι ο εσωτερικός έλεγχος :

- ότι πραγματοποιείται σύμφωνα με τους σκοπούς που έχουν οριστεί για αυτόν
- ότι είναι αποδοτικός αλλά και φέρνει αποτελέσματα και
- ότι προσθέτει αξία στην ΑΑΔΕ

Όσο αφορά το σύστημα διασφάλισης της ποιότητας του έργου του εσωτερικού ελέγχου περιλαμβάνονται τα εξής:

- Ευθύνη του προϊσταμένου της διεύθυνσης του εσωτερικού ελέγχου για την ποιότητα του ελεγκτικού έργου
- Εφαρμογή κατά τον σχεδιασμό και την εκτέλεση του ελεγκτικού έργου κατόπιν εφαρμογής των Διεθνών Προτύπων
- Διασφάλιση της ανεξαρτησίας και της επάρκειας των εσωτερικών ελεγκτών
- Διαρκής και επαρκής εποπτεία του εσωτερικού ελέγχου
- Πρόβλεψη για την αξιολόγηση των εκθέσεων ελέγχου ως προς την ικανοποίηση συγκεκριμένων απαιτήσεων ποιότητας
- Χρήση των δεικτών απόδοσης του ελεγκτικού έργου ώστε να μπορέσει να περιληφθεί στην έκθεση του ελέγχου
- Εξωτερική αξιολόγηση της ποιότητας του ελεγκτικού έργου όπως προβλέπουν τα διεθνή πρότυπα για την επαγγελματική εφαρμογή του εσωτερικού ελέγχου.

Συμπεράσματα – επίλογος

Ο εσωτερικός έλεγχος μέσω της ανεξάρτητης αντικειμενικής συμβουλευτικής δραστηριότητας που παρέχει αποτελεί αναπόφευκτα πολύτιμο εργαλείο για κάθε δημόσιο οργανισμό καθώς οργανώνει τα συστήματα ελέγχου, βοηθάει στην διαχείριση κινδύνων και στην επίτευξη των στόχων του οργανισμού με την ορθολογική χρήση των πόρων που αυτός διαθέτει.

Στον δημόσιο τομέα έχουν οργανωθεί υπηρεσίες εσωτερικού ελέγχου οι οποίες πάσχουν όσο αφορά την πολυνομία, την αδυναμία αξιοποίησης του ανθρωπίνου δυναμικού τους και την ελλειπή τεχνολογική υποστήριξη ώστε αυτές να λειτουργήσουν ευέλικτα και οργανωμένα προκειμένου να πατάξουν φαινόμενα απάτης και διαφθοράς .

Η Α.Α.Δ.Ε. έχει ήδη προχωρήσει στην οργάνωση σχετικής υπηρεσίας εσωτερικού ελέγχου(Δ.ΕΣ.ΕΛ)προκειμένου να καταπολεμήσει φαινόμενα διαφθοράς και να ενισχύσει την λογοδοσία των υπηρεσιών της. Έτσι συμβάλλει σημαντικά στην βελτίωση των υπηρεσιών της μέσω της αξιολόγησης των διαδικασιών διαχείρισης κινδύνων, των συστημάτων εσωτερικού ελέγχου και της χρηστής διακυβέρνησης της αρχής. Σύμφωνα με την Έκθεση Απολογισμού του 2019 ολοκληρώθηκαν 29 εσωτερικοί έλεγχοι έναντι 29 που ήταν ο στόχος του Επιχειρησιακού Σχεδίου του έτους 2019.Απαιτείται βέβαια συνεχής βελτίωση στην παρακολούθηση της προόδου των διαδικασιών και των συμφωνηθεισών ενεργειών με τις αρμόδιες υπηρεσίες(follow up)καθώς επίσης και συνεχής παροχή συμβουλευτικού έργου κατά την διαδικασία του ελέγχου .Αναμφισβήτητα η αντικειμενική αξιολόγηση του προσωπικού και η ανέλιξη του με σαφή κριτήρια καθώς και η διαρκής εξέλιξη της τεχνογνωσίας στους κόλπους της υπηρεσίας θα συνδράμει ακόμη περισσότερο στο έργο της Διεύθυνσης Εσωτερικού Ελέγχου.

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑΤΑ

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ Ι: Κώδικας Δεοντολογίας Εσωτερικών Ελεγκτών Αρχές

Οι εσωτερικοί ελεγκτές του Υπουργείου Οικονομικών αναμένεται ότι θα εφαρμόζουν και θα υπερασπίζονται τις ακόλουθες αρχές:

1. Δημόσιο Συμφέρον
Η αρχή του δημοσίου συμφέροντος είναι θεμελιώδης για τους εσωτερικούς ελεγκτές του δημοσίου και η σημασία της είναι κρίσιμη στο εσωτερικό περιβάλλον της δημόσιας διοίκησης. Η αποδοχή της ευθύνης για την εξυπηρέτηση του δημοσίου συμφέροντος αποτελεί διακριτό χαρακτηριστικό των εσωτερικών ελεγκτών του δημοσίου.
2. Ακεραιότητα
Η ακεραιότητα των εσωτερικών ελεγκτών εδραιώνει την εμπιστοσύνη και παρέχει έτσι τη βάση για στήριξη της κρίσης τους.
3. Αντικειμενικότητα
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.
4. Εμπιστευτικότητα
Οι εσωτερικοί ελεγκτές σέβονται την αξία και την κυριότητα της πληροφόρησης που λαμβάνουν και δεν κοινοποιούν πληροφορίες χωρίς κατάλληλη εξουσιοδότηση, εκτός αν υπάρχει νομική ή επαγγελματική υποχρέωση για κάτι τέτοιο.
5. Επάρκεια
Οι εσωτερικοί ελεγκτές χρησιμοποιούν τις γνώσεις, τις δεξιότητες και τις εμπειρίες που απαιτούνται για την παροχή των υπηρεσιών εσωτερικού ελέγχου.

Κανόνες συμπεριφοράς

1. Δημόσιο συμφέρον
Οι εσωτερικοί ελεγκτές:
1.1. Θέτουν τις γνώσεις, τις δεξιότητες και την εμπειρία τους στην υπηρεσία του δημοσίου συμφέροντος, τιμώντας την εμπιστοσύνη της Πολιτείας.

1.2 Ενσωματώνουν στην εργασία τους την έννοια της προστασίας του δημόσιου συμφέροντος, προτάσσοντας τις έννοιες της λογοδοσίας και της χρηστής χρήσης των πληροφοριών, πόρων και θέσεων του δημοσίου.

2. Ακεραιότητα

Οι εσωτερικοί ελεγκτές:

2.1. Θα εκτελούν την εργασία τους με εντιμότητα, επιμέλεια και υπευθυνότητα.

2.2 Θα τηρούν τους νόμους και θα προβαίνουν στις κοινοποιήσεις που απαιτούνται από τη νομοθεσία και το επάγγελμα.

2.3 Δεν θα εμπλέκονται συνειδητά, ως μέλη, σε οποιαδήποτε παράνομη δραστηριότητα, ούτε θα εμπλέκονται σε πράξεις ατιμωτικές για το επάγγελμα του εσωτερικού ελεγκτή ή τον οργανισμό.

2.4 Θα σέβονται και θα συμβάλλουν στους νόμιμους και ηθικούς αντικειμενικούς σκοπούς του οργανισμού.

3. Αντικειμενικότητα

Οι εσωτερικοί ελεγκτές:

3.1 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.

3.2 Δεν θα αποδέχονται οτιδήποτε μπορεί να βλάψει ή να θεωρείται ότι βλάπτει την επαγγελματική τους εκτίμηση.

3.3 Θα κοινοποιούν όλες τις σημαντικές πληροφορίες που τους γνωστοποιούνται και ενδέχεται να παραποιήσουν, αν δεν κοινοποιηθούν, την έκθεση των υπό έλεγχο δραστηριοτήτων.

4. Εμπιστευτικότητα

Οι εσωτερικοί ελεγκτές:

4.1 Θα είναι συνετοί στη χρήση και προστασία των πληροφοριών που αποκτούν κατά τη διάρκεια άσκησης των καθηκόντων τους.

4.2 Δεν θα χρησιμοποιούν πληροφορίες για προσωπικό όφελος ή κατά τρόπο αντίθετο με τη νομοθεσία ή επιβλαβή για τους νόμιμους και ηθικούς αντικειμενικούς σκοπούς του οργανισμού.

5. Επάρκεια

Οι εσωτερικοί ελεγκτές:

5.1 Θα ασχολούνται μόνο με εκείνες τις υπηρεσίες για τις οποίες διαθέτουν τις αναγκαίες γνώσεις, δεξιότητες και εμπειρία.

5.2 Θα παρέχουν υπηρεσίες εσωτερικού ελέγχου σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα για την Επαγγελματική Εφαρμογή του Εσωτερικού Ελέγχου.

5.3 Θα βελτιώνουν διαρκώς την επάρκεια, την αποτελεσματικότητα και την ποιότητα των υπηρεσιών τους.

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ ΙΙ: Παραδείγματα λειτουργιών της Α.Α.Δ.Ε.

- ✓ Είσπραξη φορολογικών εσόδων
- ✓ Φορολογικός έλεγχος
- ✓ Υποβολή και εκκαθάριση δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος
- ✓ Επιστροφή φόρων
- ✓ Διαχείριση εισόδου εμπορευμάτων
- ✓ Τελωνειακός έλεγχος
- ✓ Διαχείριση φακέλου φορολογουμένου
- ✓ Εισηγήση κανονιστικών ρυθμίσεων
- ✓ Παρακολούθηση εφαρμογής κανονιστικού πλαισίου
- ✓ Τήρηση αρχείων
- ✓ Διαχείριση ανθρώπινων πόρων
- ✓ Οικονομική διαχείριση (κατάρτιση και εκτέλεση Π/Υ)
- ✓ Προμήθειες
- ✓ Διαχείριση υλικών πόρων

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ ΙΙΙ: Παραδείγματα διαδικασιών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων

- ✓ Έκδοση αποδεικτικού φορολογικής ενημερότητας
- ✓ Εξόφληση τίτλων πληρωμής εισπραξης μισθωμάτων
- ✓ Έγκριση χορήγησης άδειας φορολογικής αποθήκης
- ✓ Χορήγηση βεβαίωσης υποβολής δήλωσης ελαχίστου κόστους
- ✓ Προμήθεια ειδικού σήματος τελών κυκλοφορίας
- ✓ Υποβολή δήλωσης φόρου κληρονομιάς
- ✓ Απόδοση ΑΦΜ
- ✓ Έναρξη δραστηριότητας επιτηδευματία - ελεύθερου επαγγελματία
- ✓ Διακοπή δραστηριότητας επιτηδευματία - ελεύθερου επαγγελματία
- ✓ Έκδοση άδειας εγκεκριμένου αποθηκευτή ενεργειακών προϊόντων
- ✓ Λογιστική παρακολούθηση εισπρακτέων απαιτήσεων Τελωνείων
- ✓ Επιθεώρηση μονάδας διακίνησης και παραγωγής χημικών προϊόντων

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ Χ: Δειγματοληψία

Για τους σκοπούς του εσωτερικού ελέγχου, είναι πολλές φορές απαραίτητη η εξέταση υποθέσεων, συναλλαγών ή λοιπών στοιχείων, των οποίων ο συνολικός αριθμός (πληθυσμός) είναι τόσο μεγάλος που καθιστά απαγορευτική την πλήρη κάλυψη του ελεγχόμενου αντικειμένου. Στις περιπτώσεις αυτές, η λήψη ενός δείγματος των στοιχείων μπορεί, υπό προϋποθέσεις, να οδηγήσει σε συμπεράσματα που προκύπτουν με ικανοποιητικό βαθμό ασφάλειας.

Η επιλογή του δείγματος, έτσι ώστε αυτό να είναι αντιπροσωπευτικό, αποτελεί ζήτημα κεφαλαιώδους σημασίας. Για την επιλογή της κατάλληλης μεθόδου δειγματοληψίας, ο ελεγκτής θα πρέπει να χρησιμοποιήσει την κρίση του, συνεκτιμώντας το σκοπό του ελέγχου, την απαιτούμενη ακρίβεια, τους εκτιμώμενους κινδύνους, τη φύση των συμπερασμάτων που επιδιώκονται και τις πιθανές χρήσεις των αποτελεσμάτων που θα ληφθούν.

Το πρώτο βήμα για μία σωστή δειγματοληψία είναι να αποκτηθεί ακριβής αντίληψη για τον συνολικό πληθυσμό, έτσι ώστε να αποφευχθούν πιθανές παραλείψεις κατά τη διεξαγωγή του ελέγχου. Η αντίληψη του πληθυσμού περιλαμβάνει το μέγεθός του (πλήθος), το εύρος του (π.χ. προκειμένου περί συναλλαγών, την κλίμακα ύψους), τη φύση του (π.χ. σταθερή ή μεταβαλλόμενη, εποχιακή κ.ά.), τις εσωτερικές διαφοροποιήσεις του κλπ. Στην ιδανική περίπτωση, υπάρχει διαθέσιμος πίνακας (ή άλλου είδους καταγραφή) με το σύνολο του πληθυσμού, όπου καταγράφονται, επίσης, τα χαρακτηριστικά εκείνα που έχουν ενδιαφέρον για τον έλεγχο.

Η επιλογή του δείγματος μπορεί να γίνει είτε απ' ευθείας από τον συνολικό πληθυσμό, είτε μετά από «στρωματοποίησή» του. Ως στρωματοποίηση εννοείται η διαίρεση του πληθυσμού σε ομάδες, με βάση κάποιο κριτήριο που θεωρείται σημαντικό. Παραδείγματα τέτοιων κριτηρίων είναι το είδος συναλλαγής (π.χ. αυτοματοποιημένη ή μη), το ύψος συναλλαγής, η συχνότητα συναλλαγών, ο πιθανός κίνδυνος (όπως εκτιμάται με βάση στοιχεία του παρελθόντος), ο αριθμός απασχολούμενων, ο αριθμός φορολογικών δηλώσεων κ.ά. Η στρωματοποίηση είναι απαραίτητη όταν θέλουμε να είμαστε βέβαιοι ότι στο δείγμα μας εκπροσωπούνται όλες οι ομάδες ενός πληθυσμού (π.χ. όλες οι σχέσεις εργασίας: μισθωτοί, αυτοαπασχολούμενοι, εργοδότες κλπ.).

Ας δούμε ένα παράδειγμα:

Έστω ότι έχουμε χωρίσει τις 190 Δ.Ο.Υ. σε τρεις ομάδες, ανάλογα με το ύψος εσόδων. Έστω ότι:

- στην πρώτη ομάδα (υψηλά έσοδα) ανήκουν 30 Δ.Ο.Υ.
- στην δεύτερη ομάδα (μεσαία έσοδα) ανήκουν 60 Δ.Ο.Υ.
- στην τρίτη ομάδα (χαμηλά έσοδα) ανήκουν 100 Δ.Ο.Υ.

Αν λάβουμε ένα δείγμα 10% του πληθυσμού των Δ.Ο.Υ., δηλαδή 19 Δ.Ο.Υ., θα πρέπει οι 3 να προέρχονται από την 1^η ομάδα, οι 6 από τη 2^η ομάδα και οι 10 από την 3^η ομάδα.

Η δειγματοληψία, είτε από το σύνολο του πληθυσμού είτε από τα «στρώματα» στα οποία έχει διαιρεθεί αυτός, μπορεί να γίνει κατά τρόπο τυχαίο ή με την τεχνική των σταθερών διαστημάτων. Για την τυχαία δειγματοληψία μπορούν να χρησιμοποιηθούν ως βοηθήματα οι Πίνακες Τυχαίων Αριθμών (Παράρτημα XI), καθώς και τα προγράμματα λογισμικού που παρέχουν τέτοια δυνατότητα (προγράμματα στατιστικής επεξεργασίας, πρόγραμμα SESAM ή ακόμη και απλά λογιστικά φύλλα).

Κατά την τεχνική των σταθερών διαστημάτων, που ονομάζεται και **συστηματική δειγματοληψία**, επιλέγεται τυχαία μόνο η πρώτη μονάδα του δείγματος. Στη συνέχεια, ο πληθυσμός διαιρείται δια το επιθυμητό μέγεθος δείγματος και προκύπτει το διάστημα μεταξύ των υπόλοιπων μονάδων. Για παράδειγμα, αν θέλουμε να ελέγξουμε 50 υποθέσεις από ένα σύνολο 2.000 υποθέσεων, το διάστημα θα είναι 40. Έτσι, αν τυχαία επιλεγεί ως πρώτη υπόθεση η υπόθεση με αριθμό 7, οι επόμενες θα είναι οι 47, 87, 127 κ.ο.κ.

Η τεχνική των σταθερών διαστημάτων προϋποθέτει ότι η κατανομή του πληθυσμού είναι τυχαία. Αν δεν συμβαίνει αυτό (για παράδειγμα, αν οι συναλλαγές για μεγάλα ποσά τείνουν να γίνονται συγκεκριμένες ημέρες ή ώρες), ο ελεγκτής θα πρέπει να υπολογίσει τα διαστήματα έτσι ώστε να διατρέξει τον πληθυσμό δύο, τουλάχιστον, φορές, ξεκινώντας κάθε φορά από ένα διαφορετικό, τυχαίο σημείο.

Η τυχαία δειγματοληψία επιτρέπει την εξαγωγή συμπερασμάτων για τις ιδιότητες του αρχικού πληθυσμού - και ιδίως για τον τρόπο κατανομής του διερευνώμενου χαρακτηριστικού - με τη βοήθεια της Επαγωγικής Στατιστικής, με την οποία μπορεί να γίνει αξιολόγηση των αποτελεσμάτων.

Ωστόσο, αντί των μεθόδων που προαναφέρθηκαν - και που αποσκοπούν στη λήψη τυχαίου και αντιπροσωπευτικού δείγματος - μπορεί να επιλεγεί η μέθοδος της δειγματοληψίας που βασίζεται στην εκτίμηση του κινδύνου. Κατά τη μέθοδο αυτή, ο ελεγκτής επιλέγει συγκεκριμένα στοιχεία ή συναλλαγές προκειμένου να συνθέσει το δείγμα. Αυτό μπορεί να συμβεί σε περιπτώσεις που:

- θέλουμε να περιορίσουμε τον έλεγχο κυρίως σε συγκεκριμένες περιοχές υψηλού κινδύνου,
- θέλουμε να συλλέξουμε πληροφορίες οι οποίες αποτελούν πιθανές ενδείξεις προβλημάτων ή ελλείψεων (ωστόσο δε χρειάζεται να αποδοθούν σε ολόκληρο τον πληθυσμό με μετρήσιμη στατιστική πιθανότητα).

Η επιλογή στηρίζεται σε πληροφορίες που έχουν συλλεχθεί από την αξιολόγηση κινδύνων, καθώς και στην εμπειρία του ελεγκτή. Το πλεονέκτημα της μεθόδου είναι ότι περιορίζει τους πόρους και τον χρόνο που απαιτούνται για την ολοκλήρωση του ελέγχου.

Συνήθως ενδείκνυται ο συνδυασμός των μεθόδων δειγματοληψίας, ιδίως όταν είναι αναγκαία η υψηλή κάλυψη διαφοροποιημένων πληθυσμών. Στην περίπτωση αυτή, για παράδειγμα, ο πληθυσμός στρωματοποιείται σε μικρότερες ομογενοποιημένες κατηγορίες, στις οποίες εφαρμόζονται διαφορετικές τεχνικές δειγματοληψίας, όπως:

- έλεγχος του συνόλου των στοιχείων σημαντικού μεγέθους (δείγμα = 100% του πληθυσμού)
- επιλογή, βάσει κρίσης, των συναλλαγών εκείνων που φέρουν έναν αριθμό προειδοποιητικών χαρακτηριστικών, δηλαδή ενέχουν υψηλό κίνδυνο
- τυχαία δειγματοληψία του υπόλοιπου πληθυσμού.

Παρόλο που, αν χρησιμοποιηθεί συνδυασμός μεθόδων, δεν μπορούμε με ασφάλεια να οδηγηθούμε σε ποσοτικοποιημένα συμπεράσματα αναφορικά με τον συνολικό πληθυσμό

(δηλαδή δεν μπορούμε να συμπεράνουμε π.χ. το ποσοστό λανθασμένων συναλλαγών στο σύνολο των συναλλαγών που πραγματοποιήθηκαν), ωστόσο είναι πιθανό να έχουμε μεγαλύτερη κάλυψη, δηλαδή να ανακαλύψουμε περισσότερες λανθασμένες συναλλαγές - οι οποίες θα μας βοηθήσουν στη συνέχεια να εντοπίσουμε τα αίτια ή τις πηγές των σφαλμάτων.

Μέγεθος δείγματος

Το μέγεθος του δείγματος είναι, επίσης, πολύ σημαντικό: ένα δείγμα μεγέθους μικρότερου από το απαιτούμενο μπορεί να επηρεάσει την ασφάλεια των συμπερασμάτων, ενώ ένα μεγαλύτερο δείγμα μπορεί να αυξήσει το κόστος και τη διάρκεια του ελέγχου.

Σε πολύπλοκες και απαιτητικές περιπτώσεις ελέγχου, όπου είναι κρίσιμη η εξαγωγή ασφαλών ποσοτικών συμπερασμάτων, χρησιμοποιείται η **στατιστική δειγματοληψία**, δηλαδή η εφαρμογή της επιστημονικής μεθόδου για τον προσδιορισμό του δείγματος.

Στην περίπτωση αυτή πρέπει να έχουν προκαθοριστεί τα ακόλουθα μεγέθη:

Επίπεδο εμπιστοσύνης: η πιθανότητα να είναι τα αποτελέσματα του δείγματος αντιπροσωπευτικά των πραγματικών συνθηκών του συνολικού πληθυσμού. Για παράδειγμα, επίπεδο εμπιστοσύνης 90% σημαίνει ότι υπάρχουν 90 στις εκατό πιθανότητες να αντιπροσωπεύουν τα αποτελέσματα του δείγματος τα πραγματικά χαρακτηριστικά του πληθυσμού.

Ακρίβεια ή αποδεκτό σφάλμα δείγματος: το εύρος εντός του οποίου η εκτίμηση των χαρακτηριστικών του πληθυσμού θα γίνει εντός του προκαθορισμένου επιπέδου εμπιστοσύνης. Ή, με άλλα λόγια, το διάστημα μεταξύ των ορίων + και - γύρω από το αποτέλεσμα του δείγματος μέσα στο οποίο αναμένεται ότι θα βρίσκεται το πραγματικό χαρακτηριστικό του πληθυσμού.

Ο προσδιορισμός του μεγέθους του δείγματος δίνεται από τον τύπο:

$$n = \frac{t^2 \times (p \times q)}{e^2}$$

όπου n= μέγεθος δείγματος

t= επίπεδο εμπιστοσύνης (95%= 1,96 99%=2,58)

e= αποδεκτό σφάλμα δείγματος

p= ποσοστό επιθυμητού χαρακτηριστικού στον πληθυσμό q=

100-p

Όσο μεγαλύτερο διάστημα εμπιστοσύνης ή όση μεγαλύτερη ακρίβεια θέλουμε, τόσο μεγαλύτερο θα πρέπει να είναι και το μέγεθος του δείγματος, θέμα το οποίο μένει στην κρίση του ελεγκτή και είναι σε άμεση σχέση τόσο με το επίπεδο της ακρίβειας, το οποίο, ανάλογα με την επικινδυνότητα της δραστηριότητας, μπορεί να γίνει αποδεκτό, όσο και με τη διαθεσιμότητα των απαιτούμενων πόρων.

Ωστόσο, για τις ανάγκες του εσωτερικού ελέγχου είναι, συνήθως, επαρκής ο καθορισμός του μεγέθους του δείγματος κατά την κρίση του Ελεγκτή.

Στον πίνακα που ακολουθεί, παρέχεται ένας πρακτικός οδηγός για το μέγεθος του δείγματος ανάλογα με τη συχνότητα με την οποία πραγματοποιείται η προς έλεγχο εργασία, συναλλαγή κλπ. Το μέγεθος που θα επιλεγεί, μεταξύ των εναλλακτικών τιμών που παρέχει ο πίνακας, εξαρτάται από το βαθμό κινδύνου που ενέχει η εργασία.

Συχνότητα Εργασίας	Δείγμα Εργασιών προς Εξέταση
1 ανά έτος	1 (το σύνολο)
1 ανά τρίμηνο	2
1 ανά μήνα	2-5
1 ανά εβδομάδα	5, 10, 15
1 ανά ημέρα	20, 30, 40
Πολλές φορές ανά ημέρα	25, 30, 45, 60

Ένα δείγμα 25 περιπτώσεων μας δίνει εμπιστοσύνη 95% ότι ο βαθμός σφάλματος στον πληθυσμό θα είναι μικρότερος από 12% - και θεωρείται ως ικανοποιητικό. Όταν αποφασίζεται να μην ακολουθηθεί η οδηγία του δείγματος 25 περιπτώσεων, πρέπει να τεκμηριώνεται επαρκώς.

Το δείγμα μπορεί να αυξηθεί, κατά την κρίση του Ελεγκτή, βάσει άλλων κριτηρίων όπως, για παράδειγμα, η υποψία απάτης. Επίσης, κατά τη διάρκεια του ελέγχου και μετά την εξέταση του δείγματος, ο Ελεγκτής μπορεί να αποφασίσει να λάβει και δεύτερο δείγμα (ίσο, μικρότερο ή μεγαλύτερο από το πρώτο), αν, για παράδειγμα, θέλει να διερευνήσει περαιτέρω ένα εύρημα ή αν θεωρεί ότι το πρώτο δείγμα δεν έδωσε τα αναμενόμενα αποτελέσματα.

Σε κάθε έλεγχο που πραγματοποιείται:

- Καταγράφεται η μέθοδος δειγματοληψίας και αναφέρεται η λογική βάσει της οποίας επελέγη η μέθοδος αυτή. Αν έγινε στρωματοποίηση του πληθυσμού, καταγράφεται το κριτήριο στο οποίο βασίστηκε.
- Καταγράφεται το κάθε αντικείμενο που περιλαμβάνεται στο υπό έλεγχο δείγμα. Η καταγραφή μπορεί να έχει τη μορφή πίνακα που καταρτίζεται από τον ελεγκτή ή να συνίσταται στην επισήμανση των ελεγχθέντων στοιχείων στην αναφορά που δόθηκε από τον ελεγχόμενο.
- Εξετάζεται κάθε στοιχείο (π.χ. έγγραφο) του δείγματος που έχει επιλεγεί και καταγράφονται τα αποτελέσματα του ελέγχου, ώστε να είναι δυνατή η εξαγωγή αξιόπιστων συμπερασμάτων.

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ ΧΙΙ: Συνέντευξη

Ο σκοπός μίας συνέντευξης ελέγχου είναι η συλλογή πληροφοριών και στοιχείων, από πρόσωπο που έχει άμεση σχέση με το ελεγχόμενο σύστημα, έτσι ώστε να εμπλουτιστεί η εικόνα που έχει ο Ελεγκτής για το σύστημα και τη λειτουργία του. Η συνέντευξη επιτρέπει επεξηγήσεις και σχόλια και, με τον τρόπο αυτό, συμβάλλει στην εις βάθος κατανόηση ορισμένων θεμάτων περισσότερο από ένα απλό ερωτηματολόγιο. Έτσι, με τη συνέντευξη διευκολύνονται η ανάλυση και η κρίση.

Η τεχνική της συνέντευξης θα πρέπει να προσαρμόζεται ανάλογα με το ερωτώμενο πρόσωπο. Η δημιουργία κλίματος ανοιχτής επικοινωνίας είναι σημαντική, διότι η συνεργασία του ερωτώμενου επηρεάζει όλες τις όψεις του ελέγχου. Οι δεξιότητες του Ελεγκτή για την πραγματοποίηση συνεντεύξεων αναπτύσσονται με την εμπειρία και με τον χειρισμό διαφορετικών περιπτώσεων.

Τα βήματα μίας συνέντευξης είναι:

Προετοιμασία: πριν τη συνέντευξη, ο Ελεγκτής καθορίζει τους στόχους της και το είδος των πληροφοριών που επιδιώκει να λάβει. Μελετά το θέμα του και καταγράφει συγκεκριμένες ερωτήσεις που πρέπει να απαντηθούν. Η προετοιμασία της συνέντευξης περιλαμβάνει και τον καθορισμό της διάρκειάς της, η οποία δεν θα πρέπει να υπερβαίνει τις δύο ώρες.

Δημιουργία κατάλληλου κλίματος: ο Ελεγκτής θα πρέπει να δημιουργεί κατά τη συνέντευξη κλίμα εμπιστοσύνης, εξηγώντας στον ερωτώμενο το σκοπό της συνέντευξης, τον τρόπο με τον οποίο θα αξιοποιηθούν οι πληροφορίες που θα παρασχεθούν και τι αναμένεται από

αυτόν. Σημειώνεται ότι οι Ελεγκτές δεν πρέπει να υπόσχονται σε έναν ερωτώμενο ότι θα τηρήσουν εμπιστευτικές τις πληροφορίες που θα λάβουν.

Αποτελεσματική υποβολή ερωτήσεων: ο Ελεγκτής πρέπει να έχει τον έλεγχο της συνέντευξης, ώστε να αποκτήσει όσο το δυνατόν περισσότερες πληροφορίες. Η συνέντευξη θα πρέπει να κυλά ομαλά και αυθόρμητα, δίνοντας την εντύπωση της συζήτησης και όχι της ανάκρισης. Ο τρόπος που τίθενται οι ερωτήσεις δεν πρέπει να είναι απειλητικός.

Ακρόαση: ο Ελεγκτής πρέπει να ακούει προσεκτικά και να έχει πάντα κατά νουν τους στόχους της συνέντευξης, ώστε να θέσει όλες τις αναγκαίες ερωτήσεις, τόσο εκείνες που είχε προετοιμάσει όσο και εκείνες που προέκυψαν από τις απαντήσεις. Η καταγραφή αναλυτικών σημειώσεων, η διαμόρφωση απόψεων και κρίσεων και η ανάλυση των πληροφοριών θα πρέπει να ακολουθούν τη συνέντευξη.

Ανακεφαλαίωση: κατά το κλείσιμο της συνέντευξης ο Ελεγκτής θα πρέπει να συνοψίζει τις πληροφορίες που δόθηκαν, έτσι ώστε ο ερωτώμενος να μπορεί να διορθώσει ανακρίβειες, να επεκταθεί, να εξηγήσει ή να αναθεωρήσει.

Ανάλυση: ο Ελεγκτής θα πρέπει να καταγράφει συμπληρωματικές σημειώσεις, καθώς και τις πληροφορίες που συνέλεξε, αμέσως μετά την ολοκλήρωση της συνέντευξης. Με τον τρόπο αυτό, θα μπορέσει να τις αξιολογήσει όσο ακόμη είναι πρόσφατες και να τις αντιπαραθέσει με τους στόχους της συνέντευξης για να κρίνει αν χρειάζεται πρόσθετα στοιχεία.

Βιβλιογραφία

Ελληνική

Καζαντζή, Ι. Χ. (2016). «Ελεγκτική & Εσωτερικός Έλεγχος. Μια συστηματική προσέγγιση Εννοιών, Αρχών και Προτύπων», εκδόσεις Business Plus ΑΕ, Πειραιάς.

Κέφης Β(2012) Δημόσιες Επιχειρήσεις και Δημόσιο Μάνατζμεντ στην Ελλάδα, ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗ ΕΝΗΜΕΡΩΣΗ, τεύχος 53, Απρίλιος-Μάϊος-Ιούνιος 2010. Επιστ. Συμβούλιο: Α. Μακρυδημήτρης (Καθηγ. Πανεπιστημίου Αθηνών), Κ. Κοσκινάς (Αναπλ. Καθηγ. Παντείου Πανεπιστημίου) και Γρ. Παπανίκος (Γ. Γ. Οικονομικής και Κοινωνικής Επιτροπής).

Λουμιώτης Β., (2011) Ελεγκτική και επαγγελματικές ικανότητες ελεγκτών- Εσωτερικός έλεγχος και διαχείριση κινδύνων, Εκδόσεις ΙΕΣΟΕΛ, Αθήνα

Παπαστάθης, Π. (2003). «Ο Σύγχρονος Εσωτερικός Έλεγχος στις Επιχειρήσεις – Οργανισμούς και η πρακτική εφαρμογή του», εκδόσεις ΟΠΑΠ, Αθήνα.

Πάσχας, Γ. και Τριανταφυλλίδης, Κ. (2016). «Εσωτερικός Έλεγχος – Επένδυση στο μέλλον », Ημερίδα του Ελληνικού Ινστιτούτου Εσωτερικών Ελεγκτών, Αθήνα.

Ξενόγλωσση

Abbott et al (2010) Serving two masters: The association between audit committee internal audit oversight and internal audit activities, Accounting Horizons: March 2010, Vol.24, No 1, pp.1-25

Abdulrahman, A.M., Al-Twajiry, J. A. and Gwilliam, D. R. (2004). “An examination of the relationship between internal and external audit in the Saudi Arabian corporate sector”, Managerial Auditing Journal, Vol.19, No. 7, pp. 929-944

Adams M. (1994) Agency Theory and the internal audit, Managerial Auditing Journal, Vol.9, pp8-15

Ahmad, A. A. (2008). "Information technology and its implications for internal auditing", *Managerial Auditing Journal*, Vol. 23, No. 5, pp. 438-466

Ahmad, Z. and Taylor, D. (2009). "Commitment to independence by internal auditors: the effects of role ambiguity and role conflict", *Managerial Auditing Journal*, Vol. 24, No. 9, pp. 899-925

Bitter, M. E. (2004). O. Ray, Whittington and Kurt Pany, *Principles of Auditing and Other Assurance Services. Issues in Accounting Education*, 16(2), 315-315.

Bushman, M. (2007). Designing an effective internal control system. Retrieved October 9, 2010, from: <http://www.associatedcontent.com>

Commission Guidance Regarding Management's Report on Internal Control Over Financial Reporting Under Section 13(a) or 15(d) of the Securities Exchange Act of 1934. SEC Interpretive Guidance. Securities and Exchange Commission. June 20, 2007

Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO). (1992). *Internal Control Integrated Framework*, AICPA, New York,

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.

Handbook of International Standards of Auditing and Quality Control (2009) International Federation of Accountants

Joe, C., Gerrit, S. and Philomena, L. (2009). "A critical analysis of the independence of the internal audit function: evidence from Australia", *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 22, No. 2, pp. 200-220

Juozas B. Vaclovas M., et al (2012) **ENERGY EFFICIENCY AS PRECONDITION OF ENERGY SECURITY**

Keitany, J. L. (2000). The internal audit control function and its implication for risk assessment by the external auditor. A case of quoted companies

Koutoupis, A. G. and Tsamis, A. (2008). "Risk based internal auditing within Greek banks: a case study approach", Springer Science + Business Media, LLC

Laskari, T. - Kostagiolas, P. - Kefis, V., An Intellectual Capital Perspective for Good Governance of the Public Sector, Proceedings of the 8th European Conference on 8th European Conference on Intellectual Capital, Ca' Foscari University of Venice, Dipartimento in Management, Italy 12 – 13 May 2016.

Loukis, E. and Spinellis, D. (2001). “Information systems security in the Greek publicsector”, *Information Management and Computer Security*, 9/1, pp. 21-31

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).

Ofori D. Aryeetey M., (2013) *Recruitment and Selection Practices in Small and Medium Enterprises: Perspectives from Ghana*

Palfi, C. and Murescan, M. (2009). “Survey on weaknesses of banks internal control systems”, *Journal of International Finance and Economics*, Vol. 9, No. 1

Pickett, K. H. S. (Assisted by Pickett, J. M.) (2003). “The internal auditing handbook”,
2nd edition, Wiley.

Portella, G. & Christie, O.(2012) . *Implementing a New Internal Audit Function in the Public Sector*, Altamore, Springs, FL: The Institute of Internal Auditors. Global.

Read W. and Rama D., (2003) Whistle-blowing to internal auditors, *Managerial Auditing Journal*, Vol.18, pp350-362

Sunder, S. (2002). *Theory of Accounting and Control*. South Western Publishing.

Sunder, S. (2012). “Management Controls, Expectations, Common Knowledge and Culture.” *Journal of Management Accounting Research*

Yan Jin’ e et al (1997)*Performance audit in the service of internal audit*

Vosylius, E.; Rakutis, V.; Tvaronavičienė, M. 2013. Economic growth, sustainable development and energy security interrelation, *Journal of Security and Sustainability Issues* 2(3): 5–14. DOI: [http://dx.doi.org/10.9770/jssi.2013.2.3\(1\)](http://dx.doi.org/10.9770/jssi.2013.2.3(1))

Wahl, M.; Prause, G. (2013) . Toward understanding resources, competencies, and capabilities: business model generation approach, Entrepreneurship and Sustainability Issues 1(2): 67–80. DOI: [http://dx.doi.org/10.9770/jesi.2013.1.2\(1\)](http://dx.doi.org/10.9770/jesi.2013.1.2(1))

Walsh J. Seward J., (2015) On the efficiency of internal and external Corporate Control Mechanisms

Whittington, R., & Pany, K. (2004). Principles of auditing and other assurance services. Boston, MA: McGrawHill/Irwin

Διαδικτυακή

<https://home.kpmg.com/content/dam/kpmg/pdf/2016/07/2-aci-assessing-system-internal-control-fs-uk-v4-lr.pdf>

<https://home.kpmg.com/content/dam/kpmg/pd>

<http://www.hcmc.gr/el/esoterikos-kanonismos-kai-esoterikos-elenchos>
<https://www.accountingtools.com/articles/components-of-an-internal-control-system.html>

<https://www.coso.org/Pages/default.aspx>
http://www.pinsdaddy.com/cosopyramid_thn_qkKG7xr*k9sNjAfRikkIkVbs1utXxg7X2XloUW%7Co/

<https://www.gedd.gr/>

<https://www.minfin.gr/web/g.g.-demosias-periousias/genike-dieuthynse-somatos-dioxes-oikonomikou-enklematos-s.d.o.e.- πρόσβαση στις 05/01/2021>

<https://www.minfin.gr/web/31351 πρόσβαση στις 15/01/2021>

https://www.sepenet.gr/liferayportal/documents/20181/0/SEPE_entypo.pdf/5c6eb528-99ba-441e-9026-fb52d381c8f0 πρόσβαση στις 10/01/2021

http://www.astynomia.gr/index.php?option=ozo_content&perform=view&id=8195&Itemid=378&lang

https://ec.europa.eu/info/departments/joint-research-centre_el