

**ΕΘΝΙΚΟΝ ΚΑΙ ΚΑΠΟΔΙΣΤΡΙΑΚΟΝ ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟ
ΑΘΗΝΩΝ**



**ΣΧΟΛΗ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΙ ΠΟΛΙΤΙΚΩΝ ΕΠΙΣΤΗΜΩΝ
ΤΜΗΜΑ ΠΟΛΙΤΙΚΗΣ ΕΠΙΣΤΗΜΗΣ ΚΑΙ ΔΗΜΟΣΙΑΣ
ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ**

**Θέμα πτυχιακής εργασίας: «Ο εσωτερικός έλεγχος
και η περίπτωση της δημόσιας διοίκησης»**

Ελένη Τσιπά

(αριθμός μητρώου: 1342201700206)

Επιβλέπουσα: Μαρία-Ηλιάννα Πραβίτα, Επίκουρη Καθηγήτρια

ΑΘΗΝΑ, Σεπτέμβριος 2021

Αφιερώνεται στην οικογένειά μου...

ΕΥΧΑΡΙΣΤΙΕΣ

Θα ήθελα να ευχαριστήσω θερμά την επιβλέπουσα καθηγήτριά μου, την κα Μαρία-Ηλιάννα Πραβίτα, για την δυνατότητα που μου έδωσε να ασχοληθώ με ένα τόσο ενδιαφέρον θέμα, όπως είναι ο εσωτερικός έλεγχος της δημόσιας διοίκησης. Για την εξαιρετική συνεργασία την οποία είχαμε, την καθοδήγηση και την βοήθεια που μου παρείχε, κατά την διάρκεια συγγραφής της παρούσας πτυχιακής εργασίας, αλλά και για το σύνολο των γνώσεων που μου έχει μεταδώσει, παρακολουθώντας τα μαθήματα που η ίδια διδάσκει στο Τμήμα.

Επίσης, θα ήθελα να ευχαριστήσω το σύνολο των διδασκόντων της σχολής, για τις πολύπλευρες γνώσεις τις οποίες αποκόμισα, στο πλαίσιο διεξαγωγής της τριτοβάθμιάς μου εκπαίδευσης. Ιδιαίτερα, θα ήθελα να ευχαριστήσω την κα Καλλιόπη Γκολομάζου, για την καλή συνεργασία που είχαμε κατά την διάρκεια της φοίτησής μου και για την πάντοτε καλή της πρόθεση, διάθεση να με βοηθήσει, δίνοντάς μου χρήσιμες συμβουλές.

Θα ήθελα να ευχαριστήσω προσωπικά τον κ. Δημήτρη Αμέντα, Προϊστάμενο της Διεύθυνσης Διοικητικών Υπηρεσιών και Ανθρώπινου Δυναμικού, τον κ. Θωμά Καντερέ, Προϊστάμενο του Τμήματος Ανάπτυξης Ανθρώπινου Δυναμικού και τον κ. Ιωάννη Καβάδδα, Προϊστάμενο της Μονάδας Εσωτερικού Ελέγχου, οι οποίοι κατά την διάρκεια υλοποίησης της πρακτικής μου στο ν.π.δ.δ. «Ελληνικό Κτηματολόγιο» μου έδωσαν την ευκαιρία να κατανοήσω πώς λειτουργεί ο εσωτερικός έλεγχος εν τοις πράγμασι, και με βοήθησαν σημαντικά, ώστε να επιτευχθεί η συγγραφή της πτυχιακής μου εργασίας.

Τέλος, ένα τεράστιο ευχαριστώ το οφείλω στην οικογένειά μου, η οποία βρίσκεται δίπλα μου όλα αυτά τα χρόνια, με υποστηρίζει με όποιον τρόπο μπορεί και μου δίνει δύναμη για να ακολουθήσω τους στόχους και τα όνειρά μου.

ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΩΝ

Εισαγωγή.....	5
1. Η ελεγκτική επιστήμη.....	7
2. Μορφές και είδη ελέγχου.....	9
3. Ο εσωτερικός έλεγχος της δημόσιας διοίκησης.....	11
3.1. Εννοιολογική αποσαφήνιση του όρου.....	11
3.2. Ο εσωτερικός έλεγχος ως μέσο διακυβέρνησης.....	17
3.3. Η λειτουργία του εσωτερικού ελέγχου.....	21
3.4. Ο εσωτερικός ελεγκτής.....	26
3.5. Η διενέργεια του ελέγχου.....	28
4. Η νομοθετική κατοχύρωση του εσωτερικού ελέγχου στη δημόσια διοίκηση.....	33
Συμπεράσματα.....	38
Πηγές.....	40

Εισαγωγή

Σε μια κοινωνία που μεταβάλλεται διαρκώς, οι οργανώσεις, τόσο του ιδιωτικού όσο και του δημοσίου τομέα, καλούνται να επιτελέσουν απρόσκοπτα τις λειτουργίες τους, διαγράφοντας μια σταθερή πορεία. Σε ένα περιβάλλον που αποτελεί μια διαρκή πρόκληση για τις ίδιες, θα πρέπει να προσαρμοστούν κατάλληλα, να λάβουν τα αναγκαία μέτρα και να οργανώσουν τον τρόπο λειτουργίας τους, ώστε να ανταπεξέλθουν στον ρόλο τους, να αυξήσουν την αποτελεσματικότητά τους και να προάγουν συνολικά τους στόχους τους.

Ειδικότερα, *«η απελευθέρωση των αγορών, οι νέες κουλτούρες που αναπτύσσονται, η επέκταση, οι εξαγορές και οι συγχωνεύσεις των επιχειρήσεων, οι ασταθείς οικονομικές συνθήκες, η ανάπτυξη νέων αγορών χρήματος, νέων προϊόντων-υπηρεσιών, η αύξηση των οικονομικών εγκλημάτων»* (Παπαστάθης, 2003: 21) αποτελούν νέα δεδομένα, τα οποία κάθε οργάνωση θα πρέπει να διαχειριστεί επαρκώς. Προκειμένου λοιπόν να το πετύχει αυτό, εφαρμόζει ποικίλες ελεγκτικές διαδικασίες, στο πλαίσιο λειτουργίας της. Μια εξ αυτών είναι ο εσωτερικός έλεγχος, τα οφέλη και η σπουδαιότητα του οποίου έχουν αναγνωριστεί από πολύ νωρίς.

Ο εσωτερικός έλεγχος συνιστά συνεπώς ένα μέσο για μια καλύτερη, αποδοτικότερη και παραγωγικότερη επιχείρηση ή δημόσια υπηρεσία. Είναι αναγκαίο δε αυτός να διεξάγεται στο σύνολο των λειτουργιών και των διαδικασιών όσο το δυνατόν κατά τρόπο ανεξάρτητο, ώστε οι διοικήσεις να λαμβάνουν υπόψη τους τα πορίσματα και τις συστάσεις που προκύπτουν. Ο ελεγκτής δηλαδή καταθέτει προτάσεις για την διασφάλιση της εύρυθμης λειτουργίας της οργάνωσης, ή την βελτίωσή της και την αντιμετώπιση πιθανών προβλημάτων που υφίστανται.

Η παρούσα εργασία έχει ως θέμα τον εσωτερικό έλεγχο που διενεργείται στο πλαίσιο της δημόσιας διοίκησης. Καθώς η τελευταία, μέσω των διαφορετικών της λειτουργιών, επιδιώκει έναν σκοπό (Κτιστάκη, 2014: 21), που στην συγκεκριμένη περίπτωση δεν είναι άλλος από την εξυπηρέτηση του δημοσίου συμφέροντος, τα συστήματα και οι μονάδες εσωτερικού ελέγχου που διαθέτει, επικουρούν τη δράση της.

Για την συγγραφή της πτυχιακής αυτής εργασίας αξιοποιήθηκε ένα πλήθος συγγραμμάτων από τις βιβλιοθήκες των Τμημάτων Πολιτικής Επιστήμης και Δημόσιας Διοίκησης, όπως και Οικονομικών Επιστημών - Διοίκησης Επιχειρήσεων και Οργανισμών του Εθνικού και Καποδιστριακού Πανεπιστημίου Αθηνών. Συμπληρωματικά, αντλήθηκαν πληροφορίες από το διαδίκτυο, από επίσημες ιστοσελίδες και κείμενα. Τέλος, καθοριστική ήταν η γνώση και η εξοικείωση όσον αφορά τον εσωτερικό έλεγχο, που αποκτήθηκε κατά την διεξαγωγή της πρακτικής μου άσκησης στο νομικό πρόσωπο δημοσίου δικαίου «Ελληνικό Κτηματολόγιο», καθώς είχα την δυνατότητα να διαπιστώσω πώς διεξάγεται ο έλεγχος σε πραγματικές συνθήκες εργασίας.

1. Η ελεγκτική επιστήμη

Η ανάπτυξη της ελεγκτικής επιστήμης δεν είναι ένα πρόσφατο φαινόμενο. Η πραγματικότητα, έτσι όπως έχει διαμορφωθεί με την πάροδο των χρόνων, όχι μόνο σε εγχώριο, αλλά και σε παγκόσμιο επίπεδο, έχει επηρεάσει καθοριστικά την διαμόρφωση και την εξέλιξή της. Ειδικότερα, «ο μεγάλος όγκος των συναλλαγών, η έλλειψη στοιχειώδους οργάνωσης, η έλλειψη χρηστής διαχείρισης των οικονομικών πόρων και μέσων στον δημόσιο και ιδιωτικό τομέα, η κατάχρηση άσκησης διοίκησης και εξουσίας, η μη καταβολή των οικονομικών-φορολογικών υποχρεώσεων προς το κράτος καθώς και η μη ανταπόκριση της πολιτείας στις υποχρεώσεις έναντι των πολιτών της, τα φαινόμενα της διαφθοράς, των κλοπών, ατασθαλιών, οι άσκοπες και αλόγιστες σπατάλες, καθώς και η έλλειψη σεβασμού στο φυσικό περιβάλλον και η κατασπατάληση του πλούτου» (Παπαστάθης, 2003: 13) είναι φαινόμενα τα οποία αναπαράγονται και διογκώνονται διαρκώς στο πλαίσιο της κοινωνίας, καθιστώντας επιτακτική την ανάγκη καθιέρωσης ποικίλων μορφών ελέγχου.

Ήδη λοιπόν από την αρχαιότητα, όπως αποτυπώνεται στα κείμενα των Ελλήνων φιλοσόφων, του Σωκράτη, του Πλάτωνα και του Αριστοτέλη, και συνεχίζοντας την περίοδο πριν αλλά και μετά την Αναγέννηση, φτάνοντας μέχρι και σήμερα (Παπαστάθης, 2003) ο θεσμός του ελέγχου αποτελεί ένα κοινό 'όπλο', έναν σύμμαχο απέναντι σε κάθε είδους προβληματικό στοιχείο που παρακωλύει την εύρυθμη λειτουργία της εκάστοτε κοινωνίας.

Αρκετοί ορισμοί έχουν διατυπωθεί προκειμένου να αποδοθεί με σαφήνεια το περιεχόμενο της ελεγκτικής επιστήμης. «*Ελεγκτική είναι και εκφράζεται ως ένας ξεχωριστός επαγγελματικός κλάδος των διοικητικών-οικονομικών επιστημών που πραγματεύεται τους γενικούς κανόνες, όρους και προϋποθέσεις για τη διενέργεια ελέγχου σε κάθε επιχείρηση-οικονομική μονάδα-φορέα που στοχεύει στη διαφύλαξη και τη σωστή διαχείριση των οικονομικών πόρων, καθώς και την ανάπτυξη και αξιοποίηση του ανθρώπινου δυναμικού*» (Παπαστάθης, 2003: 21-22)

Ο Τσιμάρας (1956: 282) ορίζει την ελεγκτική ως «*το σύνολο των αρχών, κανόνων και ενεργειών δια των οποίων – απορреουσών από βαθειάν γνώσιν της Οικονομικής των Εκμεταλλεύσεων (Επιχειρήσεων), της Λογιστικής και του Δικαίου (Εμπορικού, Αστικού, Φορολογικού) – διενεργείται η εξέλεξις (Verification)*

εμπορικών βιβλίων, οικονομικών καταστάσεων, λογιστικών και συναφών στοιχείων, προς διαπίστωση πράξεων ή παραλείψεων και συναγωγήν ητιολογημένων συμπερασμάτων σχετικών προς την οικονομική τινά διαχείρισιν» (Νεγκάκης, Ταχυνάκης, 2017: 19).

Η συμβολή της ελεγκτικής, ως μιας μορφής διοικητικής λειτουργίας, είναι πολύ σημαντική. Αξιοποιώντας ποικίλες επιστημονικές μεθόδους, αποβλέπει στην αντιμετώπιση διαφόρων προβλημάτων και αδυναμιών που παρουσιάζονται σε οποιαδήποτε μονάδα, επιχείρηση ή οργανισμό, στον ιδιωτικό αλλά και στον δημόσιο τομέα, εξασφαλίζοντας τη χρηστή διοίκηση (Παπαστάθης, 2003: 22). Ειδικότερα, ο Τσακλάγκανος αναφέρει ότι *«βασικοί σκοποί του ελέγχου είναι οι εξής:*

- εντοπισμός και πρόληψη ηθελημένων ή αθέλητων λογιστικών λαθών,*
- διερεύνηση, αποκάλυψη και καταστολή ακούσιων ή εκούσιων σφαλμάτων ως προς τις διαδικασίες,*
- έγκριση, ανάλυση και σχολιασμός της ακρίβειας και πιστότητας των διαφόρων οικονομικών καταστάσεων στο σύνολό τους,*
- αξιολόγηση της σύνταξης και της παράθεσης διαφόρων επιμέρους σημείων των οικονομικών καταστάσεων, που συνήθως αποτελούν ενδιαφέροντα και κατατοπιστικά στοιχεία για την πορεία και τις τάσεις που επικρατούν μέσα στην επιχείρηση,*
- πιστοποίηση της επάρκειας ή ανεπάρκειας της διαχρονικής κατάρτισης των κάθε είδους αριθμοδεικτών για την εξαγωγή των ανάλογων χρήσιμων συμπερασμάτων,*
- υπογράμμιση των ατελειών και καθορισμός των αδυναμιών στο όλο κύκλωμα της επιχειρηματικής και διαχειριστικής απεικόνισης,*
- στάθμιση των πιθανοτήτων ικανοποίησης των κάθε λογής απαιτήσεων της επιχείρησης, προκειμένου να υπολογιστούν οι πιθανές επισφαλείς και να γίνει έτσι δυνατός ο σχηματισμός των σωστών προβλέψεων» (Νεγκάκης, Ταχυνάκης, 2017: 19-20).*

Η ελεγκτική, ως επιστήμη και συγχρόνως ως τεχνική, παρέχει *«συνεχώς καινούρια γνώση»*, προκειμένου να *«ικανοποιεί τις ανάγκες του ελέγχου και να φέρει σε πέρας την αποστολή της»* (Παπαστάθης, 2003: 22). Η φιλοσοφία της διαπνέει την άσκηση

όλων των μορφών ελέγχου που διεξάγονται και θα αναλυθούν στην επόμενη ενότητα, δίχως ασφαλώς να αποτελεί εξαίρεση ο εσωτερικός έλεγχος. Καθώς ο τελευταίος αποτελεί και το αντικείμενο μελέτης της παρούσας εργασίας, κρίθηκε σκόπιμο να γίνει μια σύντομη αναφορά στην ενότητα αυτή για την ελεγκτική επιστήμη, με σκοπό την καλύτερη κατανόηση και εμβάθυνση του θέματος που θα αναπτυχθεί στην συνέχεια.

2. Μορφές και είδη ελέγχου

Ο έλεγχος που ασκείται στις επιχειρήσεις και στις οργανώσεις γενικότερα, μπορεί να κατηγοριοποιηθεί με διαφορετικά κριτήρια. Η *«έρευνα για την αλήθεια, την αιτία, την ορθότητα, την ικανότητα, τη λειτουργία αντικειμένων, προσώπων, καταστάσεων, ενεργειών»* (Τεγόπουλος, Φυτράκης, 1995: 238) μπορεί να διενεργηθεί ποικιλοτρόπως.

Αναλυτικότερα, ανάλογα με τη σχέση εργασίας που αναπτύσσεται μεταξύ του ελεγκτή και του ελεγχόμενου, ο έλεγχος διακρίνεται σε εξωτερικό, εσωτερικό και μικτό (Παπαστάθης, 2003). Ο εξωτερικός έλεγχος ασκείται από ελεγκτές, οι οποίοι δεν συνδέονται με σχέση εξαρτημένης εργασίας (Παπαστάθης, 2003: 22) με τον φορέα που πρόκειται να ελέγξουν, σε αντίθεση με τον εσωτερικό έλεγχο που πραγματοποιείται από τον αρμόδιο για τον σκοπό αυτόν υπάλληλο (Νεγκάκης, Ταχυνάκης, 2017: 21) της εκάστοτε ιδιωτικής ή δημόσιας οργάνωσης. Εκτενέστερη ανάλυση του εσωτερικού ελέγχου, των χαρακτηριστικών του, καθώς επίσης της συσχέτισης των δύο προαναφερθέντων μορφών ελέγχου, θα πραγματοποιηθεί στην επόμενη ενότητα. Επίσης όσον αφορά τον μικτό έλεγχο, θα πρέπει να σημειωθεί ότι οργανώνεται από το τμήμα εσωτερικού ελέγχου και είναι αποτέλεσμα συνεργασίας του εσωτερικού και του εξωτερικού ελεγκτή (Παπαστάθης, 2003).

Ο έλεγχος επιπλέον διακρίνεται σε γενικό και ειδικό ανάλογα με το εύρος του (Νεγκάκης, Ταχυνάκης, 2017). Ο γενικός έλεγχος αφορά *«ολόκληρη τη διαχείριση συγκεκριμένης χρονικής περιόδου»* (Παπαστάθης, 2003: 23), *«το σύνολο των δραστηριοτήτων»* (Νεγκάκης, Ταχυνάκης, 2017: 21). Ο ειδικός αντίθετα, όπως μαρτυρά και το όνομά του, αποσκοπεί στην εξέταση πιο συγκεκριμένων τομέων, έχοντας συνήθως αιφνίδιο χαρακτήρα (Νεγκάκης, Ταχυνάκης, 2017).

Ακόμα, ο έλεγχος ανάλογα με την περιοδικότητα με την οποία ασκείται, μπορεί να χαρακτηριστεί ως μόνιμος, τακτικός ή έκτακτος (Νεγκάκης, Ταχυνάκης, 2017). Πιο αναλυτικά, μόνιμος, ή αλλιώς διαρκής, είναι εκείνος ο οποίος διενεργείται σε συνεχή βάση (Παπαστάθης, 2003). Τακτικός ή περιοδικός καλείται ο έλεγχος ο οποίος ασκείται σε τακτικά χρονικά διαστήματα, συνήθως ανά τρίμηνο, εξάμηνο ή έτος (Παπαστάθης, 2003), ενώ ο έκτακτος, ή διαφορετικά περιστασιακός, διεξάγεται σε τυχαία χρονική στιγμή (Νεγκάκης, Ταχυνάκης, 2017), όταν υπάρχουν υπόνοιες για διάφορες μορφές καταχρήσεων, παρανομιών και γενικά ποικίλες αδυναμίες που παρακωλύουν την εύρυθμη λειτουργία του φορέα στον οποίο πραγματοποιείται ο έλεγχος (Παπαστάθης, 2003) .

Ο έλεγχος, με βάση τον σκοπό για τον οποίο διεξάγεται, διακρίνεται σε προληπτικό και κατασταλακτικό (Νεγκάκης, Ταχυνάκης, 2017). Ο προληπτικός είναι ο έλεγχος ο οποίος ασκείται ακριβώς για την πρόληψη, την αποτροπή σφαλμάτων που μπορεί να προκύψουν κατά την διενέργεια ορισμένων διαδικασιών (Νεγκάκης, Ταχυνάκης, 2017). Στόχος δηλαδή είναι ο εντοπισμός εκ των προτέρων των προβλημάτων που μπορεί να ανακύψουν και η αποσόβηση ενός μελλοντικού κινδύνου. Κατασταλακτικός είναι ο έλεγχος ο οποίος λαμβάνει χώρα μετά την εκτέλεση κάποιος πράξης και αποσκοπεί ουσιαστικά στην εκ των υστέρων εύρεση και καταστολή των εκούσιων ή ακούσιων σφαλμάτων (Νεγκάκης, Ταχυνάκης, 2017).

Κριτήριο επιπλέον για την κατηγοριοποίηση του ελέγχου είναι το θεσμικό πλαίσιο το οποίο επιβάλλει την υλοποίησή του (Νεγκάκης, Ταχυνάκης, 2017). Πιο συγκεκριμένα, υποχρεωτικός είναι ο έλεγχος ο οποίος προβλέπεται ως υποχρέωση από τον νόμο (Νεγκάκης, Ταχυνάκης, 2017: 21), ενώ προαιρετικός είναι αυτός που διενεργείται ύστερα από πρόταση της διοίκησης του οργανισμού, προκειμένου να εξεταστούν ορισμένα μελανά πεδία που υπάρχουν στον πλαίσιο λειτουργίας του (Νεγκάκης, Ταχυνάκης, 2017). Διεξάγονται συνεπώς προκειμένου να χρησιμοποιηθούν από τον ίδιο τον ελεγχόμενο φορέα.

Τέλος, ο έλεγχος ανάλογα με τον τομέα τον οποίο εξετάζει, διακρίνεται σε διαχειριστικό, που σχετίζεται με τον τρόπο διαχείρισης των οικονομικών λειτουργιών, σε διοικητικό, όταν πρόκειται για την τήρηση των προβλεπόμενων διαδικασιών και σε φορολογικό, σκοπός του οποίου είναι η διασφάλιση της

εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων και της κείμενης νομοθεσίας (Νεγκάκης, Ταχυνάκης, 2017).

Με βάση τα παραπάνω, γίνεται φανερό ότι ο έλεγχος, ο οποίος διεξάγεται σε επιχειρήσεις του ιδιωτικού τομέα, αλλά και σε δημόσιες οργανώσεις, μπορεί να προσλάβει ποικίλες μορφές, γεγονός που καθιστά αδύνατη την κατηγοριοποίηση των ελέγχων με ένα μόνο κριτήριο. Σε κάθε περίπτωση πάντως, ιδίως ως προς τις δημόσιες υπηρεσίες, ανεξάρτητα από το είδος του ελέγχου που ασκείται, αυτός αποσκοπεί στην καταπολέμηση της κακοδιοίκησης και της διαφθοράς, φαινόμενα τα οποία απειλούν σε ένα ευρύτερο πλαίσιο, ξεφεύγοντας από τα όρια της εκάστοτε ελεγχόμενης μονάδας, «τους δημοκρατικούς θεσμούς, την οικονομική, κοινωνική και πολιτική ζωή» (Βενετσανοπούλου, 2014: 2) κάθε πολιτείας.

3. Ο εσωτερικός έλεγχος της δημόσιας διοίκησης

3.1. Εννοιολογική αποσαφήνιση του όρου

Σύμφωνα με τον ορισμό που δίδεται από το Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών, «ο εσωτερικός έλεγχος είναι μια ανεξάρτητη αντικειμενική διαβεβαιωτική και συμβουλευτική δραστηριότητα, σχεδιασμένη να προσθέτει αξία και να βελτιώνει τις λειτουργίες ενός οργανισμού. Βοηθάει τον οργανισμό να επιτύχει τους αντικειμενικούς σκοπούς του, υιοθετώντας μία συστηματική, επαγγελματική προσέγγιση στην αξιολόγηση και βελτίωση της αποτελεσματικότητας των διαδικασιών διαχείρισης κινδύνων, των συστημάτων εσωτερικού ελέγχου και εταιρικής διακυβέρνησης»¹.

Ο παραπάνω ορισμός του ελέγχου είναι ιδιαίτερα περιεκτικός (Νεγκάκης, Ταχυνάκης, 2017: 104) και για τον λόγο αυτόν κρίνεται αναγκαία η αποκρυστάλλωση του περιεχομένου του, των εννοιών που περιλαμβάνει, προκειμένου να γίνει καλύτερα αντιληπτός ο ρόλος και η συμβολή του εσωτερικού ελέγχου στην βελτίωση της λειτουργίας μιας οργάνωσης.

¹ Ο ορισμός αυτός αναφέρεται στην ιστοσελίδα του Ινστιτούτου Εσωτερικών Ελεγκτών και συγκεκριμένα στον εξής σύνδεσμο: <https://na.theiia.org/standards-guidance/mandatory-guidance/Pages/Definition-of-Internal-Auditing.aspx> (ημερομηνία ανάκτησης πληροφοριών: 5/9/2021).

Ξεκινώντας την ανάλυση αναφορικά με τον εσωτερικό έλεγχο, πρόκειται για μια δράση η οποία απαιτείται να έχει ανεξάρτητο χαρακτήρα, οι δε καθ' ύλην αρμόδιοι ελεγκτές δεν θα πρέπει να υπόκεινται σε πιέσεις, αλλά να παραμένουν ανεπηρέαστοι και αντικειμενικοί, καθώς, σε αντίθετη περίπτωση, τα πορίσματα που προκύπτουν είναι αμφιβόλου ποιότητας και αξιοπιστίας. Το αποτέλεσμα της εργασίας του εσωτερικού ελεγκτή αναμένεται να συμβάλει στη διασφάλιση της κατάλληλης οργανωτικής δομής, στην καλύτερη αξιοποίηση του προσωπικού, αλλά και στην εξασφάλιση της σωστής οικονομικής διαχείρισης και εν γένει στη βελτίωση της αποτελεσματικότητας της οργάνωσης (Παπαστάθης, 2003: 54). *«Παρέχοντας της αναλύσεις, εκτιμήσεις, συστάσεις και παρατηρήσεις για τις λειτουργίες, συναλλαγές και δοσοληψίες της»* (Νεγκάκης, Ταχυνάκης, 2017: 105), ο εσωτερικός ελεγκτής συνεισφέρει στην προαγωγή των στόχων που θέτει η διοίκηση, η οποία επιδιώκοντας τη διαρκή βελτίωση αποβλέπει στην απόκτηση ανταγωνιστικού πλεονεκτήματος (Ξηροτύρη-Κουφίδου, 2010:1).

Ασφαλώς, λαμβανομένου υπόψη ότι το έργο του εσωτερικού ελεγκτή είναι ιδιαίτερα δύσκολο, είναι απαραίτητο εκείνος να διαθέτει τόσο τη γνώση όσο και την απαιτούμενη εμπειρία, *«προκειμένου να κατανοήσει και να εφαρμόσει τα κατάλληλα κριτήρια ελέγχου, να εξασκήσει τις ελεγκτικές του ικανότητες»* (Νεγκάκης, Ταχυνάκης, 2017: 20). Καθώς *«η θεωρία καθοδηγεί την πράξη»* αλλά και *«η πράξη καθοδηγεί τη θεωρία»* (Μακρυδημήτρης, 2013α: 8), είναι αναγκαίο ο ελεγκτής να έχει το κατάλληλο μορφωτικό υπόβαθρο, τις δεξιότητες, αλλά και τη σχετική εμπειρία, ώστε τα αποτελέσματα που προκύπτουν από τον έλεγχο και αποτυπώνονται στην αντίστοιχη έκθεση, να αποτελούν ένα δείγμα του επαγγελματισμού και των ικανοτήτων του συντάκτη. Καθοριστικός παράγοντας είναι και οι προσωπικές αρετές του ελεγκτή, όπως είναι το ήθος, η εχεμύθεια, η αμεροληψία, χαρακτηριστικά τα οποία θα αναπτυχθούν διεξοδικότερα στη συνέχεια.

Επιπλέον, με βάση τον προαναφερθέντα ορισμό, στον εσωτερικό έλεγχο περιλαμβάνεται, μεταξύ άλλων, και η αξιολόγηση των διαδικασιών διαχείρισης κινδύνων και των συστημάτων εσωτερικού ελέγχου. Όπως διατυπώνεται αλλού, ο εσωτερικός έλεγχος προσφέρει μια *«διασφάλιση σχετικά με το σχεδιασμό και τη λειτουργία των διαδικασιών διακυβέρνησης, διαχείρισης των κινδύνων και ελέγχου*

εντός των οργανισμών» (ΟΟΣΑ, 2018: 13). Με αυτόν τον τρόπο γίνεται, έτσι, προσπάθεια να αντιμετωπιστούν τυχόν προβλήματα κακοδιοίκησης και διαφθοράς, φαινόμενα τα οποία συνδέονται άμεσα μεταξύ τους, προσλαμβάνοντας παγκόσμιες διαστάσεις (Βενετσανοπούλου, 2014). Όπως έχει εξάλλου υποστηριχθεί, τα συστήματα εσωτερικού ελέγχου συνιστούν τον «ακρογωνιαίο λίθο της καλής διακυβέρνησης» (Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών Ελλάδας, 2017: 6), στον ιδιωτικό αλλά και στον δημόσιο τομέα. Ειδικότερα, ο εσωτερικός έλεγχος ως μέσο διακυβέρνησης της δημόσιας διοίκησης θα αναλυθεί εκτενέστερα στην επόμενη ενότητα.

Στο σημείο αυτό ας γίνει μια διευκρίνιση σχετικά με τα συστήματα εσωτερικού ελέγχου και τη μονάδα εσωτερικού ελέγχου, ή αλλιώς το τμήμα ή την υπηρεσία επιθεώρησης, όπως αποτυπώνεται μερικές φορές στην βιβλιογραφία. Αν και η απόδοση των δύο αυτών λειτουργιών με αγγλικούς όρους, Internal Control System και Internal Audit αντίστοιχα, μαρτυρά την διαφοροποίησή τους, στην Ελλάδα παρατηρείται συχνά μια τάση εννοιολογικής ταύτισης του συστήματος και της μονάδας εσωτερικού ελέγχου (Παναγιωτίδης, 1995).

Το σύστημα και η μονάδα εσωτερικού ελέγχου, αποτελούν ουσιαστικά δύο επίπεδα ελέγχου στο πλαίσιο της οργάνωσης (ΕΚΔΔΑ, 2018). Το πρώτο επίπεδο, η 'πρώτη γραμμή άμυνας' όπως ονομάζεται, περιλαμβάνει όλες τις εσωτερικές διαδικασίες ελέγχου που η διοίκηση κάθε οργανικής μονάδας έχει προγραμματίσει, προκειμένου να υλοποιεί απρόσκοπτα το έργο της, σεβόμενη πάντα τις σχετικές νομοθετικές προβλέψεις (ΕΚΔΔΑ, 2018). Πρόκειται για έναν διαρκή ιεραρχικό έλεγχο (ΕΚΔΔΑ, 2018). Το δεύτερο επίπεδο αντιστοιχεί στην μονάδα εσωτερικού ελέγχου, η οποία καλείται αφενός να βελτιώσει τις διαδικασίες που ακολουθούνται και αφετέρου να αξιολογήσει το υπάρχον σύστημα εσωτερικού ελέγχου, παρέχοντας συμβουλές και συστάσεις προς τη διοίκηση (ΕΚΔΔΑ, 2018).

Ειδικότερα, στην περίπτωση ιδίως των οργανώσεων του ιδιωτικού τομέα, κύριοι άξονες λειτουργίας ενός συστήματος εσωτερικού ελέγχου είναι η διασφάλιση της απαιτούμενης εξουσιοδότησης που χρειάζεται κατά την διενέργεια κάθε συναλλαγής, η λογιστική απεικόνισή της και η προστασία των περιουσιακών στοιχείων της επιχείρησης (Παναγιωτίδης, 1995). Αντίστοιχα, το τμήμα επιθεώρησης έχει ως βασική αρμοδιότητα την αξιολόγηση του συστήματος

εσωτερικού ελέγχου, την επιβεβαίωση της ορθής φύλαξης των περιουσιακών στοιχείων και της ύπαρξης και παροχής των αναγκαίων οικονομικών – και όχι μόνο – στοιχείων (Παναγιωτίδης, 1995). Επίσης, έχει ως στόχο να εξακριβώσει ότι η οργάνωση λειτουργεί σωστά και νόμιμα, σεβόμενη την νομοθεσία και τους κανόνες λειτουργίας που τη διέπουν, ερευνώντας παράλληλα και τυχόν παραβάσεις (Παναγιωτίδης, 1995). Γενικότερα, το τμήμα εσωτερικού ελέγχου παρέχει εισηγήσεις προκειμένου να επέλθουν οι αναγκαίες αλλαγές, συμβάλλοντας στην αύξηση της αποδοτικότητας και της αποτελεσματικότητας της οργάνωσης (Παναγιωτίδης, 1995).

Κατά συνέπεια, ο εσωτερικός έλεγχος ως όρος περιλαμβάνει και τις δύο αυτές λειτουργίες, διακρίνονται ωστόσο οι αρμοδιότητες και διεργασίες που πρέπει να εκπονηθούν στο πλαίσιο του συστήματος εσωτερικού ελέγχου, και ο καθαυτός εσωτερικός έλεγχος που ασκείται από το αντίστοιχο στην οργανωτική μονάδα τμήμα (Παπαστάθης, 2003). Η λειτουργία και η 'συνύπαρξη' και των δύο είναι το κλειδί για την διαρκή αύξηση της παραγωγικότητας, της αποδοτικότητας και της αποτελεσματικότητας του οργανισμού. Στην παρούσα εργασία, ο όρος εσωτερικός έλεγχος θα ταυτίζεται με τον έλεγχο που διεξάγεται από την μονάδα του εσωτερικού ελέγχου, ενώ, όταν απαιτείται, θα γίνεται ξεκάθαρη αναφορά στο σύστημα εσωτερικού ελέγχου.

Υπάρχουν πολλά διαφορετικά είδη εσωτερικού ελέγχου που μπορεί να διενεργηθούν, ανάλογα με την λειτουργία η οποία εξετάζεται κάθε φορά (Παπαστάθης, 2003: 35) – βέβαια στην πραγματικότητα, *«σε κάθε αντικείμενο ελέγχου υπεισέρχονται και άλλα είδη ελέγχου»* (Παπαστάθης, 2003: 10). Δεδομένου, πάντως, ότι όλες οι λειτουργίες εντάσσονται σε τέσσερις συγκεκριμένες κατηγορίες, ο εσωτερικός έλεγχος μπορεί να διακριθεί σε έλεγχο παραγωγής, οικονομικό, διοικητικό και λειτουργικό (Παπαστάθης, 2003).

Πιο αναλυτικά, ο έλεγχος παραγωγής περιλαμβάνει την εξέταση ολόκληρης της παραγωγικής διαδικασίας, προκειμένου να διαπιστωθεί αν τηρούνται οι προβλεπόμενες διαδικασίες (Παπαστάθης, 2003). Ο οικονομικός έλεγχος, στον οποίο δίδεται από την μονάδα που τον διενεργεί ιδιαίτερη βαρύτητα, αποσκοπεί στην εξακρίβωση της αποδοτικότητας των οικονομικών πόρων και της ορθής οικονομικής διαχείρισης (Παπαστάθης, 2003: 37). Κατά αντιστοιχία, ο διοικητικός,

έχοντας ένα ευρύτερο αντικείμενο ελέγχου, στοχεύει στην αξιολόγηση της αποδοτικότητας της οργάνωσης, ενώ ο λειτουργικός ερευνά, όπως άλλωστε δηλώνει και το όνομά του, τον τρόπο με τον οποίο λειτουργεί κάθε τμήμα, τους στόχους που επιτυγχάνει, την αποτελεσματικότητα και την παραγωγικότητά του δηλαδή, προτείνοντας και τις κατάλληλες βελτιωτικές αλλαγές και μεταρρυθμίσεις (Παπαστάθης, 2003).

Στο σημείο αυτό είναι σκόπιμο να γίνει αντιπαραβολή του εσωτερικού ελέγχου γενικότερα ως μορφής ελέγχου, ανεξάρτητα από το είδος του, και του εξωτερικού. Όπως αναφέρθηκε και προηγουμένως, η διαφοροποίηση των δύο αυτών μορφών ελέγχου και κατ' επέκταση το κριτήριο κατηγοριοποίησής τους, έγκειται στη σχέση εργασίας που αναπτύσσεται μεταξύ του ελεγκτή και του ελεγχόμενου. Επιπρόσθετα, υπάρχουν και ορισμένες ακόμα διαφορές, που οριοθετούν ουσιαστικά τις λειτουργίες δράσης και τις επιμέρους αρμοδιότητες. Πιο συγκεκριμένα, ο εσωτερικός ελεγκτής είναι διαρκής σύμβουλος της διοίκησης, καθώς διαθέτει περισσότερες γνώσεις για το εργασιακό περιβάλλον και τον τρόπο δράσης του (Παπαστάθης, 2017), κάτι το οποίο δικαιολογείται από την υπαλληλική σχέση την οποία έχει με την οργάνωση. Αυτό του επιτρέπει, σε αντίθεση με τον εξωτερικό ελεγκτή, να διεξάγει εκτενέστερο έλεγχο, να εμβαθύνει σε περισσότερα θέματα και να εισηγηθεί βελτιώσεις (ΕΚΔΔΑ, 2018: 15). Ο εξωτερικός έλεγχος ασχολείται κυρίως με την πραγματοποίηση οικονομικών ελέγχων, ερευνώντας και την τήρηση των προβλεπόμενων πρότυπων και αρχών (Παπαστάθης, 2017). Επικεντρώνεται κυρίως στον έλεγχο των χρηματοοικονομικών συστημάτων και των συναλλαγών, αξιολογώντας της ακεραιότητα, την ορθότητα ως προς τον τρόπο διαχείρισης και την αποτελεσματικότητα του ελεγχόμενου φορέα (ΟΟΣΑ). Παρά τις διαφορές ωστόσο που υπάρχουν θα πρέπει να σημειωθεί ότι και στις δύο περιπτώσεις ακολουθούνται όμοιες ελεγκτικές διαδικασίες και αξιοποιούνται τα ίδια εργαλεία (Παπαστάθης, 2017: 67).

Αμφότερες οι εν λόγω μορφές ελέγχου είναι ιδιαίτερα χρήσιμες, αποτελώντας συμμάχους της διοίκησης για την εξασφάλιση της εύρυθμης λειτουργίας της οργάνωσης. Είναι συνεπώς αναγκαίο ένα κλίμα συνεργασίας (Παπαστάθης, 2017: 67), προκειμένου ο οργανισμός να μπορέσει ωφεληθεί πλήρως από τον έλεγχο που διεξάγεται και στα δύο επίπεδα.

Γενικότερα, τα οφέλη που μπορούν να προκύψουν από τον εσωτερικό έλεγχο είναι ποικίλα. Ήδη από τον ορισμό του Ινστιτούτου Εσωτερικών Ελεγκτών, ο οποίος αναφέρθηκε στην αρχή της ενότητας, γίνεται φανερός ο ρόλος του στο πλαίσιο της ελεγχόμενης μονάδας. *«Η αποστολή του εσωτερικού ελέγχου είναι να ενισχύσει και να προστατέψει την αξία του οργανισμού μέσω της παροχής αντικειμενικής διασφάλισης, συμβουλών και πληροφόρησης βάσει αξιολόγησης των κινδύνων που απειλούν τον οργανισμό»* (ΟΟΣΑ, 2018: 19). Προκειμένου να επιτυγχάνεται δε η αποστολή του, χρειάζεται να ακολουθούνται ορισμένες αρχές. Με βάση τις αρχές² αυτές, όπως προσδιορίζονται από το Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών, θα πρέπει:

- να επιδεικνύεται ακεραιότητα,
- να επιδεικνύεται επάρκεια ικανοτήτων και δέουσας επαγγελματικής επιμέλειας,
- ο έλεγχος να είναι αντικειμενικός και απαλλαγμένος από αθέμιτες επιρροές,
- ο έλεγχος να εναρμονίζεται με τις στρατηγικές και τους αντικειμενικούς σκοπούς του οργανισμού,
- για την άσκηση του ελέγχου να διατίθενται επαρκείς πόροι,
- επιδεικνύεται δέσμευση στην ποιότητα και συνεχή βελτίωση,
- ο έλεγχος να επικοινωνείται με τρόπο αποτελεσματικό,
- παρέχεται διασφάλιση βάσει αξιολόγησης κινδύνων,
- ο έλεγχος να διενεργείται προληπτικά και να εστιάζει στο μέλλον,
- μέσω του ελέγχου να προάγεται η βελτίωση του οργανισμού.

Μονάδες εσωτερικού ελέγχου αναπτύσσονται στον ιδιωτικό αλλά και στον δημόσιο τομέα, όπου υπάρχουν ειδικές νομοθετικές προβλέψεις για τη σύστασή τους, οι οποίες θα αναλυθούν εκτενώς παρακάτω. Δεδομένου ότι θέμα της παρούσας εργασίας είναι ο εσωτερικός έλεγχος που διενεργείται ως επί το πλείστον στον δημόσιο τομέα, κρίνεται απαραίτητο στο σημείο αυτό και αφού έχει προηγηθεί η εννοιολογική αποσαφήνιση του εσωτερικού ελέγχου και η συμβολή του σε κάθε μορφή οργάνωσης, να εξεταστούν ειδικότερα τα οφέλη που προκύπτουν από την

² Το σύνολο των αρχών εμφανίζεται στον ιστότοπο του Ινστιτούτου Εσωτερικών Ελεγκτών στον εξής σύνδεσμο: <https://na.theiia.org/standards-guidance/mandatory-guidance/Pages/Core-Principles-for-the-Professional-Practice-of-Internal-Auditing.aspx> (ημερομηνία ανάκτησης πληροφοριών: 9/9/2021).

λειτουργία του και καθιστούν αναγκαίο τον εσωτερικό έλεγχο στο πλαίσιο της δημόσιας διοίκησης.

Ο ελεγκτής, με τις διεργασίες τις οποίες εκπονεί, συνεισφέρει καθοριστικά στην άσκηση εποπτείας της δημόσιας διοίκησης. Συνδράμει στο έργο των οργάνων που καλούνται να λάβουν τις αποφάσεις, αξιολογώντας ταυτόχρονα και τον τρόπο με τον οποίο αυτές τελικά εφαρμόζονται από τα αρμόδια όργανα. Έχοντας μια πιο άμεση πληροφόρηση για τον τρόπο λειτουργίας της εκάστοτε οργάνωσης, μπορεί να βοηθήσει με τις γνώσεις που διαθέτει στη διαμόρφωση των αποφάσεων, ασκώντας σημαντική επιρροή στον τρόπο με τον οποίο διαχειρίζεται κάθε φορά τα προβλήματα τα οποία ανακύπτουν. Κύριο μέλημά του είναι άλλωστε η αντιμετώπιση φαινομένων κακοδιοίκησης και διαφθοράς του δημοσίου τομέα. Τέλος, ο εσωτερικός ελεγκτής, έχοντας την δυνατότητα να προβλέψει ορισμένες μελλοντικές καταστάσεις, ζητήματα τα οποία θα ανακύψουν, μπορεί να διασφαλίσει την καλύτερη λειτουργία του ελεγχόμενου φορέα στο παρόν, αλλά και στο μέλλον (Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών Ελλάδας, 2017).

3.2. Ο εσωτερικός έλεγχος ως μέσο διακυβέρνησης

Σε συνέχεια της προηγούμενης ενότητας, όπου επισημάνθηκαν τα οφέλη του εσωτερικού ελέγχου για τη λειτουργία του ιδιωτικού και του δημοσίου τομέα, αξίζει να διερευνηθεί η σημασία του στον τρόπο διακυβέρνησης. Ήδη στον ορισμό που προαναφέρθηκε, ο έλεγχος αυτός αποτελεί ένα μέσο διακυβέρνησης στο πλαίσιο λειτουργίας τόσο των ιδιωτικών επιχειρήσεων όσο και των δημοσίων οργανώσεων. Για τις ανάγκες της παρούσας εργασίας, όπου το ενδιαφέρον επικεντρώνεται στη δημόσια διοίκηση, θα αναδειχθεί ο ρόλος του εσωτερικού ελέγχου στο πλαίσιο άσκησης της διακυβέρνησης του κράτους.

Σύμφωνα με τον Weber, *«η εξέλιξη της πολιτικής προϋπέθετε το χωρισμό των δημοσίων λειτουργιών σε δύο κατηγορίες»* (Μακρυδημήτρης, Πραβίτα, 2012: 1). Πρόκειται για τις πολιτικές και τις διοικητικές υπηρεσίες, με τις πρώτες, που διαθέτουν την λαϊκή εντολή, να καθορίζουν τι πρόκειται να συμβεί, και τις δεύτερες να προβαίνουν αντίστοιχα στην εκτέλεση των προβλεπόμενων ενεργειών. Ο διαχωρισμός αυτός, βάσει του οποίου οργανώνονται και λειτουργούν τα σύγχρονα

πολιτικοδιοικητικά συστήματα (Μακρουδημήτρης, Πραβίτα, 2012: 1), αποτυπώνεται συνταγματικά, στο άρθρο 26, όπου κατοχυρώνεται η αρχή της διάκρισης των εξουσιών. Κυβέρνηση και διοίκηση αποτελούν τα δύο κύρια μέρη της εκτελεστικής εξουσίας και αναπτύσσουν μια ιεραρχική σχέση μεταξύ τους (Μακρουδημήτρης, Πραβίτα, 2012). Η διάκριση των μερών της εκτελεστικής εξουσίας γίνεται αντιληπτή και από την κατηγοριοποίηση μεταξύ των πολιτικών και των γραφειοκρατικών στελεχών, των πολιτικών δηλαδή και διοικητικών υπαλλήλων, ή αλλιώς της πολιτικής και της διοίκησης αντίστοιχα (Heywood, 2014).

Η διοίκηση ως έννοια σχετίζεται με την «*διαχείριση, φροντίδα, εποπτεία υποθέσεων και προσώπων*» (Τάχος, 2008: 19). Σε αντίθεση με την ιδιωτική, η δημόσια διοίκηση έχει κοινωφελή χαρακτήρα, αποσκοπεί δηλαδή με το έργο της στην εξυπηρέτηση του δημοσίου συμφέροντος (Τάχος, 2008). Ως «*λειτουργία του διοικείν*» (Βενετσανοπούλου, 2014: 25) στοχεύει συνεπώς στην μεγιστοποίηση της κοινωνικής ευημερίας, όντας αρμόδια για την εφαρμογή της πολιτικής (Heywood, 2014: 362). Θα πρέπει ωστόσο να σημειωθεί ότι η δημόσια διοίκηση με τους πολιτικοδιοικητικούς μηχανισμούς που διαθέτει, μπορεί να αποτελέσει μέρος της πολιτικής, η οποία περιλαμβάνει «*συγχρόνως την πολιτική σφαίρα (polity), την πολιτική δραστηριότητα (politics) αλλά και τη δημόσια δράση (policies)*» (Muller, Surel, 2002: 31).

Αναμφίβολα, ο τρόπος με τον οποίο λειτουργεί η δημόσια διοίκηση επηρεάζει καθοριστικά την υλοποίηση των κυβερνητικών προγραμμάτων. Η σύσταση επομένως μονάδων εσωτερικού ελέγχου στις δημόσιες οργανώσεις, μπορεί να βελτιώσει τον τρόπο λειτουργίας τους, αυξάνοντας την αποτελεσματικότητά τους. Για τον λόγο αυτόν, ο εσωτερικός έλεγχος μπορεί να αποτελέσει ένα μέσο για την διασφάλιση της καλής ή χρηστής διακυβέρνησης. Ως διακυβέρνηση εν γένει νοείται «*ο συνδυασμός των διαδικασιών και των δομών που εφαρμόζονται από τη διοίκηση στο πλαίσιο της διαμόρφωσης, της καθοδήγησης, της διαχείρισης και της παρακολούθησης των δραστηριοτήτων που αναπτύσσει ένας οργανισμός για να επιτύχει τους στόχους του*» (Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών Ελλάδας, 2017: 3). Με βάση επομένως τον ορισμό αυτόν, ο τρόπος με τον οποίο δομείται το κοινωνικο-οργανωτικό περιβάλλον της δημόσιας διοίκησης, είναι ένας από τους παράγοντες που επιδρούν στον τρόπο της διακυβέρνησης (Muller, Surel, 2002).

Ο εσωτερικός έλεγχος ή ο αυτοέλεγχος, όπως διαφορετικά ονομάζεται (Τάχος, 2008), μπορεί να εξασφαλίσει ότι οι φορείς του δημοσίου τομέα, συνεπώς και οι εργαζόμενοί τους, λογοδοτούν για τις αποφάσεις τις οποίες λαμβάνουν, τις διαδικασίες που ακολουθούν και τον τρόπο με τον οποίο ενεργούν. Κάθε κρατικό όργανο θα πρέπει να είναι σε θέση να αναλαμβάνει τις ευθύνες που του αναλογούν. Μέσω του εσωτερικού ελέγχου μπορεί να γίνει αντιληπτός ο βαθμός που έχουν γίνει σαφείς οι οδηγίες, οι εντολές που πρέπει να εφαρμοστούν κατά την άσκηση των καθηκόντων των στελεχών (Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών Ελλάδας, 2017). Αυτό είναι ιδιαίτερα σημαντικό, καθώς έτσι μπορούν να αποτραπούν λάθη και μελλοντικά προβλήματα.

Επιπλέον, διαμέσου του εσωτερικού ελέγχου προάγονται οι αρχές της διαφάνειας και της ακεραιότητας στη δράση της δημόσιας διοίκησης, η οποία οφείλει να συμβαδίζει *«με τις αρχές, τις αξίες, τις προσδοκίες και την πολιτική δεοντολογία του δημόσιου τομέα»* (Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών Ελλάδας, 2017: 5). Αυτό αυξάνει την εμπιστοσύνη των πολιτών προς την δημόσια διοίκηση και τον τρόπο λειτουργίας της. Επιπρόσθετα, με τον εσωτερικό έλεγχο διασφαλίζεται ότι ο ελεγχόμενος φορέας σέβεται τις αρχές της αμεροληψίας, ισονομίας και δικαιοσύνης. Η δικαιοσύνη στον δημόσιο τομέα μπορεί αξιολογηθεί με βάση – μεταξύ άλλων – το κόστος των υπηρεσιών, το οποίο αντανακλάται μετέπειτα στην φορολογία, την ποιότητα των προσφερόμενων άμεσων και έμμεσων υπηρεσιών, τον τρόπο άσκησης της ρυθμιστικής εξουσίας, κ.ο.κ. (Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών Ελλάδας, 2017).

Ο έλεγχος, επομένως, ο οποίος διεξάγεται από την μονάδα εσωτερικού ελέγχου, αποσκοπώντας στην βελτίωση της αποτελεσματικότητας της δημόσιας διοίκησης, μπορεί να προάγει τις αρχές με βάση τις οποίες αναμένεται να λειτουργούν οι θεσμοί του κράτους. Πρόκειται για τις αρχές της χρηστής διακυβέρνησης, οι οποίες πρέπει να διέπουν το σύνολο των οργανισμών. *«Οι αρχές της λογοδοσίας, της διαφάνειας, της ακεραιότητας και της δικαιοσύνης έχουν βαρύνουσα σημασία»* (Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών Ελλάδας, 2017: 5), συνεπώς, για τον κρατικό μηχανισμό, ώστε αυτός να *«υπηρετεί τη δημοκρατία και να λογοδοτεί στην κοινωνία»* (Μακρυδημήτρης, 2013β: 97), αποσκοπώντας στην εξυπηρέτηση του δημοσίου συμφέροντος. Προάγοντας λοιπόν τις ως άνω αρχές, ο εσωτερικός

έλεγχος συνεισφέρει στην αντιμετώπιση της κακοδιοίκησης και της διαφθοράς στον δημόσιο τομέα. Οι χρόνιες παθολογίες της δημόσιας διοίκησης καταδεικνύονται σε μια σειρά από ειδικές εκθέσεις εμπειρογνομώνων, οι οποίες έχουν διαχρονική αξία, γιατί αποτελούν ένα απόθεμα *«έγκυρης... αποτίμησης των προβλημάτων και των προοπτικών της ελληνικής δημόσιας διοίκησης»* (Μακρυδημήτρης, Μιχαλόπουλος, 2000: 27).

Λαμβανομένων υπόψη των ανωτέρω, ένα από τα βασικότερα προβλήματα της δημόσιας διοίκησης είναι η ανάπτυξη πελατειακών σχέσεων στο πλαίσιο της λειτουργίας της (Μακρυδημήτρης, Μιχαλόπουλος, 2000). Ήδη από την δεκαετία του '40, όπου ο Βαρβαρέσσος συντάσσει την έκθεσή του για την ανασυγκρότηση της διοίκησης ως προϋπόθεση για την ανάπτυξη της χώρας συνολικά, εντοπίζει φαινόμενα νεποτισμού και ευνοιοκρατίας κατά την στελέχωση του διοικητικού μηχανισμού (Μακρυδημήτρης, Μιχαλόπουλος, 2000). *«Η ελλιπής εξωτερική διαφοροποίηση ή αποστασιοποίηση της διοίκησης από την πολιτική, αν όχι η ιδιοποίηση της διοίκησης από την πολιτική»* (Μακρυδημήτρης, Πραβίτα, 2012: 80) αποτελεί γενεσιουργό αιτία της διοικητικής κρίσης.

Ως αποτέλεσμα του πελατειακού συστήματος στελέχωσης της Διοίκησης εμφανίζεται η χαμηλή απόδοση του προσωπικού (Μακρυδημήτρης, Μιχαλόπουλος, 2000). Στην έκθεση του Μαραγκόπουλου γίνεται λόγος για διοικητικά στελέχη χαμηλής στάθμης, που επιλέγονται με ένα ανορθολογικό σύστημα, γεγονός που έχει ως άμεση συνέπεια την αναποτελεσματικότητα κατά την εκτέλεση των καθηκόντων τους. Για τον λόγο αυτόν, και στη μετέπειτα έκθεση της Επιτροπής για τον Ανθρώπινο Παράγοντα τονίζεται η ανάγκη για άμεση αναβάθμιση του ανθρώπινου δυναμικού της δημόσιας διοίκησης. Άλλωστε, η *«στάθμη τῆς δημοσίας υπηρεσίας είναι ανάλογος προς την αξίαν τῶν ὀργάνων της»* (Μακρυδημήτρης, Μιχαλόπουλος, 2000: 95).

Επιπλέον, η γραφειοκρατική νοοτροπία σε συνδυασμό με τον υπέρμετρο νομικισμό που χαρακτηρίζουν την δράση της Διοίκησης, υποκαθιστούν και υπονομεύουν την αρχή της νομιμότητας που πρέπει να διέπει συνολικά την λειτουργία της. Αυτός ο *«εκφυλισμός της νομικής νοοτροπίας»* (Μακρυδημήτρης, Μιχαλόπουλος, 2000: 37), όπως τον ονομάζει ο Langrod, οφείλεται δε σε μεγάλο βαθμό στην πολυνομία και

την κακονομία που εμποδίζουν την εξυπηρέτηση ακόμη και των λειτουργικών αναγκών της δημόσιας διοίκησης (Μακρυδημήτρης, Μιχαλόπουλος, 2000: 487).

Η κρίση της παραγωγικότητας και της αποτελεσματικότητας της Διοίκησης διαπιστώνεται και στην έκθεση του Κέντρου Προγραμματισμού και Οικονομικών Ερευνών. Η φτωχή ποιότητα των αποτελεσμάτων της, όπως αποτυπώνεται και στην μετέπειτα έκθεση για την Ποιότητα της Δημόσιας Διοίκησης, συνδυάζεται με ένα δυσανάλογο ύψος σε ό,τι αφορά το κόστος και τις δαπάνες της. Παράλληλα, η πολυδιάσπαση της κυβερνητικής δομής επιτείνει αυτή την κατάσταση, προσθέτοντας ταυτόχρονα προβλήματα όπως είναι η απουσία συνεκτικών θεσμών μεταξύ των διοικητικών μηχανισμών και η έλλειψη της αναγκαίας εποπτείας και μεταξύ τους επικοινωνίας (Μακρυδημήτρης, Μιχαλόπουλος, 2000).

Το σύνολο αυτών των παθολογιών που διαχρονικά εμφανίζονται στην δημόσια διοίκηση, έρχεται να αντιμετωπίσει, ή έστω να περιορίσει, ο εσωτερικός έλεγχος. Τη σημασία αλλά κυρίως την αναγκαιότητα του εσωτερικού ελέγχου τονίζουν και οι ειδικοί εμπειρογνώμονες, υπογραμμίζοντας μάλιστα τόσο την απουσία κατάλληλων μεθόδων οργάνωσης και διοίκησης όσο και την αξίωση για την υιοθέτηση μεθόδων και αρχών βελτιστοποίησης της αποδοτικότητας (Μακρυδημήτρης, Μιχαλόπουλος, 2000). Άλλωστε σε κάθε δημοκρατικά ευνομούμενη κοινωνία, φαινόμενα κακοδιοίκησης και διαφθοράς δεν έχουν θέση.

3.3. Η λειτουργία του εσωτερικού ελέγχου

Για να είναι αποτελεσματικός ο εσωτερικός έλεγχος και ο ελεγχόμενος φορέας να μπορεί να αντλήσει τα σχετικά οφέλη, θα πρέπει να οργανώνεται σωστά, ακολουθώντας τα διεθνή πρότυπα και υιοθετώντας τις βέλτιστες πρακτικές. Η αποτελεσματική συγκρότηση της μονάδας εσωτερικού ελέγχου είναι το αρχικό και το κυριότερο ίσως στάδιο, από το οποίο επηρεάζεται συνολικά η διαδικασία του ελέγχου. Είναι, έτσι, απαραίτητο τα στελέχη της μονάδας να αντιλαμβάνονται και να αναγνωρίζουν την συμβολή και την σπουδαιότητα του έργου τους στο πλαίσιο λειτουργίας της οργάνωσης. Ο σκοπός, η δικαιοδοσία και η ευθύνη της λειτουργίας

του εσωτερικού ελέγχου αποτυπώνονται στο επίσημο έγγραφο του κανονισμού εσωτερικού ελέγχου, με βάση το διεθνές πρότυπο³ με αριθμό 1000.

Το πλαίσιο διοίκησης του προσωπικού αποτελεί μια ακόμα σημαντική παράμετρο που επηρεάζει την αποδοτικότητα της μονάδας ελέγχου. Ο προσδιορισμός του επιχειρησιακού πεδίου της ελεγκτικής λειτουργίας, καθώς και του απαραίτητου ανθρώπινου δυναμικού, είναι αναγκαία για την εύρυθμη λειτουργία της μονάδας εσωτερικού ελέγχου. Η σωστή και επαρκής στελέχωσή της με το κατάλληλο προσωπικό, η ύπαρξη ειδικών περιγραμμάτων θέσεων εργασίας που οριοθετούν την δράση του, καθώς και η διαρκής ανάπτυξη και επιμόρφωση του είναι παράγοντες που αυξάνουν την αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου (ΟΟΣΑ, 2018). Όπως αποτυπώνεται και στο διεθνές πρότυπο με αριθμό 2030 για την διαχείριση των πόρων, *«ο επικεφαλής του εσωτερικού ελέγχου πρέπει να εξασφαλίζει ότι οι πόροι του εσωτερικού ελέγχου είναι κατάλληλοι, επαρκείς και αξιοποιούνται αποτελεσματικά ώστε να επιτυγχάνεται το εγκεκριμένο πρόγραμμα»*. Η καταλληλότητα σχετίζεται, όπως επισημαίνεται, με την ύπαρξη της αναγκαίας γνώσης και δεξιοτήτων ανάλογων προς το ελεγκτικό έργο, ενώ η επάρκεια αναφέρεται στην ποσότητα των πόρων που απαιτείται προκειμένου να διενεργηθεί επιτυχώς ο έλεγχος. Αντίστοιχα, σε κάθε έργο που εκτελείται θα πρέπει να διατίθενται πόροι ανάλογοι με τη φύση, τη δυσκολία του έργου και του διαθέσιμου χρόνου, όπως αποτυπώνεται στο πρότυπο 2230. Αναγκαία ασφαλώς για όλα αυτά είναι η διασφάλιση επαρκούς χρηματοδότησης για την λειτουργία της μονάδας εσωτερικού ελέγχου (Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών Ελλάδας, 2017).

Επιπρόσθετα, η υιοθέτηση επαγγελματικών πρακτικών είναι καθοριστική για την διασφάλιση της αποτελεσματικότητας του εσωτερικού ελέγχου (Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών Ελλάδας, 2017). Στις επαγγελματικές πρακτικές περιλαμβάνονται τόσο οι πολιτικές, όσο και οι διαδικασίες, αλλά και οι ακολουθούμενες πρακτικές (ΟΟΣΑ, 2018: 27) που συντελούν στην αποδοτική διεξαγωγή του ελέγχου. Με βάση το διεθνές πρότυπο 1300, *«ο επικεφαλής εσωτερικού ελέγχου πρέπει να αναπτύσσει... ένα πρόγραμμα διασφάλισης και βελτίωσης της ποιότητας»*, στο οποίο περιλαμβάνονται όχι μόνον αξιολογήσεις που

³ Το σύνολο των διεθνών προτύπων αποτυπώνεται στον ακόλουθο σύνδεσμο: <https://global.theiia.org/translations/PublicDocuments/IPPF-Standards-2017-Greek.pdf> (ημερομηνία ανάκτησης πληροφοριών: 12/9/2021).

πραγματοποιούνται περιοδικά, αλλά και παρακολούθηση της εξέλιξης των ελεγκτικών δραστηριοτήτων. Οι αξιολογήσεις αφορούν τη συμμόρφωση με τον κώδικα δεοντολογίας και τα πρότυπα του εσωτερικού ελέγχου, με τον νόμο, τους κανονισμούς και τις λοιπές ρυθμίσεις, τη συνεισφορά του ελέγχου στον τρόπο διαχείρισης κινδύνων και στην βελτίωση συνολικά της λειτουργίας της οργάνωσης (ΟΟΣΑ, 2018).

Περαιτέρω, η οργανωτική ανεξαρτησία είναι απαραίτητη προκειμένου ο έλεγχος να διεξάγεται κατά τον πλέον αποτελεσματικό τρόπο και τα πορίσματα στα οποία καταλήγει να είναι αξιόπιστα (Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών Ελλάδας, 2017). Όπως αναφέρεται και στο διεθνές πρότυπο 1110, *«ο επικεφαλής εσωτερικού ελέγχου πρέπει να υποβάλλει αναφορές σε τέτοιο επίπεδο ιεραρχίας μέσα στον οργανισμό»* που να *«προσδίδει κύρος, αντικειμενικότητα και αποτελεσματικότητα στο έργο του»* (Παπαστάθης, 2003: 59). Στο οργανόγραμμα, συνεπώς, το τμήμα εσωτερικού ελέγχου θα πρέπει να βρίσκεται κοντά στα ανώτερα όργανα της ιεραρχίας, ώστε αφενός να αποστασιοποιείται από τις υπηρεσίες που ελέγχει και αφετέρου να έχει καλύτερη ενημέρωση για το σύνολο των λειτουργιών της οργάνωσης (ΟΟΣΑ, 2018). Η σωστή και επαρκής πληροφόρηση είναι αναγκαία προκειμένου να διεξαχθεί ο έλεγχος επιτυχώς. Γι' αυτό ο ελεγκτής θα πρέπει να έχει πλήρη πρόσβαση στο σύνολο των αρχείων, των εγκαταστάσεων και να έχει άμεση επικοινωνία με τους εργαζομένους (Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών Ελλάδας, 2017).

Οι οργανωτικές σχέσεις επομένως που αναπτύσσονται μεταξύ του ελεγκτή και του ελεγχόμενου, συνιστούν έναν ακόμα παράγοντα που επηρεάζει την αποτελεσματικότητα του ελέγχου (ΟΟΣΑ, 2018). Η καλλιέργεια μιας εργασιακής κουλτούρας γενικότερα, που να αναγνωρίζει την χρησιμότητα και την αναγκαιότητα του εσωτερικού ελέγχου, είναι απαραίτητη προκειμένου να διευκολυνθεί το έργο του ελεγκτή και να ληφθούν σοβαρά υπόψη, να υλοποιηθούν οι προτάσεις που εισηγείται (ΟΟΣΑ, 2018). Η συνεργασία άλλωστε όλων των υπαλλήλων είναι αναγκαία για την ομαλή λειτουργία του οργανισμού και την επίτευξη των στόχων του.

Όπως έγινε φανερό, λοιπόν, η ποιότητα και η αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου εξαρτάται από πολλούς παράγοντες. Η σωστή συγκρότηση της μονάδας

ελέγχου και η εφαρμογή του συνόλου των διεθνών προτύπων εξασφαλίζουν την ορθή διεξαγωγή του ελέγχου. Τηρώντας τις εν λόγω καλές πρακτικές, τυχόν δυσκολίες και δυσλειτουργίες που εμφανίζονται, αίρονται, καθιστώντας αποδοτικότερη την ελεγκτική διαδικασία. Στο σημείο αυτό ας υπενθυμιστεί ότι ο χαρακτήρας, οι αξίες και το ήθος του ίδιου του ελεγκτή έχουν καθοριστική σημασία. Στην επόμενη ενότητα, θα αναλυθούν ειδικότερα οι αρμοδιότητες και ο ρόλος του εσωτερικού ελεγκτή.

Ολοκληρώνοντας την παρούσα ενότητα, έχοντας υπογραμμίσει τις παραμέτρους που επηρεάζουν τον έλεγχο, και τις καλές πρακτικές που πρέπει να υιοθετηθούν, κρίνεται σκόπιμο να γίνει αναφορά στα προβλήματα που χρειάζεται να αντιμετωπιστούν στο πλαίσιο λειτουργίας του τμήματος ελέγχου της δημόσιας διοίκησης. Πρόκειται για ορισμένες αδυναμίες που εντοπίζονται και περιορίζουν την αποδοτικότητα του ελέγχου.

Μία από τις βασικότερες δυσχέρειες που παρατηρείται, σχετίζεται με την συγκρότηση της μονάδας ελέγχου. Παρά τις αυξημένες ανάγκες για διαρκείς ελέγχους που επιτάσσει η νέα κοινωνική πραγματικότητα, όπου φαινόμενα απάτης, διαφθοράς και κακοδιοίκησης εμφανίζονται διαρκώς, οι μονάδες που διεξάγουν τον εσωτερικό έλεγχο φαίνεται να είναι υποστελεχωμένες (ΕΚΔΔΑ, 2018). Η απουσία των αναγκαίων ανθρώπινων πόρων περιορίζει την αποδοτικότητα του ελέγχου, αφού καθίσταται δύσκολη η διεξαγωγή ερευνών στο πλαίσιο λειτουργίας της οργάνωσης. Εξάλλου, προβλήματα υφίστανται και με το ίδιο το προσωπικό που στελεχώνει τις μονάδες ελέγχου: οι περισσότεροι εργαζόμενοι δεν διαθέτουν όλες εκείνες τις τεχνικές δεξιότητες και ικανότητες που απαιτούνται προκειμένου να ασκήσουν τα καθήκοντά τους. Σε συνδυασμό μάλιστα με την έλλειψη των απαραίτητων κινήτρων, όπως είναι οι μειωμένες χρηματικές απολαβές, τα πορίσματα του ελέγχου δεν χαρακτηρίζονται από την αναμενόμενη επιμέλεια και προσοχή (PwC, 2013). Ακόμα, στην δημόσια διοίκηση εμφανίζονται και προβλήματα στον σχεδιασμό των οργανογραμμάτων, έχοντας ως συνέπεια την δημιουργία ενός κλίματος σύγχυσης (ΕΚΔΔΑ, 2018), με παρεπόμενο κίνδυνο να τίθενται εν αμφιβόλω η αντικειμενικότητα και η ανεξαρτησία του εσωτερικού ελέγχου, αφού, όπως σημειώθηκε προηγουμένως, η συγκεκριμένη μονάδα θα πρέπει να υπάγεται στον επικεφαλής της ιεραρχίας.

Επιπλέον, εκτός από την συγκρότηση της μονάδας ελέγχου, η σωστή διεξαγωγή του ελέγχου παρεμποδίζεται από την απουσία των κατάλληλων υποδομών (ΕΚΔΔΑ, 2018). Η έλλειψη των αναγκαίων τεχνολογικών μέσων δυσχεραίνει το έργο των ελεγκτών, καθιστώντας το πιο βραδύ, σε μια εποχή όπου ο όγκος των ελεγκτικών διαδικασιών αυξάνεται συνεχώς (PwC, 2013). Επιπρόσθετα, οι μονάδες εσωτερικού ελέγχου του δημοσίου τομέα δεν έχουν πολλές φορές επαρκή πληροφόρηση, πρόσβαση σε στοιχεία (ΕΚΔΔΑ, 2018). Αξίζει να τονιστεί εν προκειμένω ότι ο έλεγχος συνήθως περιορίζεται στον έλεγχο των οικονομικών διαδικασιών, κάτι το οποίο είναι λάθος, καθώς σκοπός του εσωτερικού ελέγχου είναι η έρευνα του συνόλου των ενεργειών (PwC, 2013).

Η έλλειψη χρηματοδότησης, η οποία ίσως αποτελεί και μια αιτία για τα περισσότερα από τα προαναφερθέντα προβλήματα, είναι ένα ακόμα χαρακτηριστικό του δημοσίου τομέα και ειδικότερα του εσωτερικού ελέγχου. Η μείωση των κονδυλίων για επιτόπιες έρευνες, για εξειδικευμένη υποστήριξη από συμβούλους και για την επιμόρφωση του προσωπικού περιορίζουν την εν δυνάμει αποδοτικότητα του εσωτερικού ελέγχου (PwC, 2013). Τέλος, ένα ακόμη βασικό πρόβλημα είναι η απουσία της αντίστοιχης εργασιακής κουλτούρας. Είναι σημαντικό να αναγνωρίζονται η αξία και τα οφέλη που μπορούν να προκύψουν από την λειτουργία του εσωτερικού ελέγχου, ώστε όλοι μαζί – ελεγχόμενοι και ελεγκτές – να προσπαθούν να βελτιώσουν τυχόν δυσλειτουργίες που υφίστανται στο πλαίσιο της δημόσιας διοίκησης (ΕΚΔΔΑ, 2018).

Η υιοθέτηση των σωστών πρακτικών και των διεθνών προτύπων είναι αναγκαία προκειμένου να αντιμετωπιστούν οι ελλείψεις που υπάρχουν στις μονάδες εσωτερικού ελέγχου του δημοσίου τομέα. Πρόκειται για δυσλειτουργίες που, εφόσον αντιμετωπιστούν, θα επωφεληθεί συνολικά η δημόσια διοίκηση, η οποία συχνά χαρακτηρίζεται από ασυνέχεια, οι δε παρεχόμενες από αυτήν υπηρεσίες δεν ανταποκρίνονται στις ανάγκες (Χρυσανθάκης, 2019: 53) των πολιτών. Άλλωστε, όπως είχε τονίσει και ο Βαρβαρέσσος στην έκθεσή του, καμία βελτίωση δεν θα μπορέσει να υπάρξει στην χώρα, *«έφ' όσον δέν αντιμετωπίζεται τό βασικόν τοῦτο πρόβλημα τῆς πλημμελῶς λειτουργούσης διοικητικῆς μηχανῆς»* (Μακρυδημήτρης, Μιχαλόπουλος, 2000: 69).

3.4. Ο εσωτερικός ελεγκτής

Η άσκηση αποτελεσματικού εσωτερικού ελέγχου προϋποθέτει τον κατάλληλο ελεγκτή. Όπως έχει ήδη σημειωθεί, ο εσωτερικός ελεγκτής θα πρέπει να διαθέτει εκείνα τα χαρακτηριστικά που του επιτρέπουν να παρέχει τις προβλεπόμενες εξειδικευμένες και επιστημονικά τεκμηριωμένες υπηρεσίες (Νεγκάκης, Ταχυνάκης, 2017: 105). Ο Κώδικας Δεοντολογίας Εσωτερικών Ελεγκτών, ο οποίος εκδόθηκε από την Εθνική Αρχή Διαφάνειας, περιλαμβάνει ακριβώς τις αξίες και τις αρχές που απαιτείται να υιοθετούνται από τους ελεγκτές, προκειμένου να ασκούν με επαγγελματισμό τα καθήκοντά τους. Πρόκειται, με άλλα λόγια, για κανόνες συμπεριφοράς που χρειάζεται να ακολουθούνται, ώστε να εξασφαλίζεται ένα υψηλό επίπεδο στις προσφερόμενες υπηρεσίες (Νεγκάκης, Ταχυνάκης, 2017).

Κατ' αρχάς θα πρέπει να εργάζεται, όπως τονίζεται από τον Κώδικα, με *«εντιμότητα, επιμέλεια και υπευθυνότητα»* (Εθνική Αρχή Διαφάνειας, 2021: 14). Οφείλει να είναι ακέραιος χαρακτήρας και να παραμένει ανεπηρέαστος από οτιδήποτε μπορεί να στρεβλώσει τα πορίσματα και τις εκτιμήσεις του. Προσωπικά συμφέροντα και οφέλη, πολιτικές ή άλλου είδους πιέσεις, συγκρούσεις συμφερόντων, φαινόμενα κατάχρησης εξουσίας, τα οποία μπορούν να καταστήσουν το έργο του ελεγκτή λιγότερο αντικειμενικό και αξιόπιστο, θα πρέπει να παραμένουν στο περιθώριο. Ο ελεγκτής επιβάλλεται να είναι αντικειμενικός και να τηρεί αποστάσεις από κάθε τι που μπορεί να επηρεάσει την εργασία του. Θα πρέπει επίσης να είναι εχέμυθος, καθώς έχει πρόσβαση στο σύνολο των αρχείων και άρα και των προσωπικών δεδομένων κατά την διεξαγωγή της έρευνας (Εθνική Αρχή Διαφάνειας, 2021). Απαραίτητη κρίνεται, συνεπώς, η τήρηση της αρχής της εμπιστευτικότητας, χάρη στην οποία δημιουργείται καλό κλίμα μεταξύ του ίδιου και των ελεγχόμενων, γίνεται αποδεκτός ο έλεγχος και τα δύο μέρη συνυπάρχουν αρμονικά (Παπαστάθης, 2003). Είναι αναγκαίο, τέλος, ο ελεγκτής να διαθέτει τις κατάλληλες γνώσεις. Να είναι επαρκώς καταρτισμένος και να έχει όσο το δυνατόν περισσότερη εμπειρία, ώστε να ασκεί το έργο του αποτελεσματικά (Εθνική Αρχή Διαφάνειας, 2021).

Δρώντας με γνώμονα τον Κώδικα Δεοντολογίας, τα διεθνή πρότυπα και σεβόμενος το Σύνταγμα και την ισχύουσα νομοθεσία, όπως προβλέπεται και από τον Δημοσιοϋπαλληλικό Κώδικα, ο ελεγκτής αναμένεται να συμβάλλει στην ανάπτυξη

(Παπαστάθης, 2003: 21) της δημόσιας διοίκησης. Γενικά, τα καθήκοντα των υπαλλήλων της μονάδας ελέγχου διαφέρουν ανάλογα με την θέση την οποία κατέχουν. Πιο συγκεκριμένα, ο επικεφαλής της μονάδας εσωτερικού ελέγχου ασκεί τις κατωτέρω αρμοδιότητες:

- συντάσσει τον κανονισμό λειτουργίας του εσωτερικού ελέγχου,
- υποβάλλει στη διοίκηση για έγκριση το ετήσιο και μακροχρόνιο πρόγραμμα ελέγχων,
- συντονίζει τις προσπάθειες του εσωτερικού και εξωτερικού ελέγχου,
- παρακολουθεί την εξέλιξη των ελέγχων και δίνει κατευθύνσεις στους ελεγκτές,
- επεξεργάζεται τις τελικές εκθέσεις των ελεγκτών,
- ενημερώνει τον προϊστάμενο της ελεγχόμενης υπηρεσίας για το περιεχόμενο της έκθεσης,
- εισηγείται στη διοίκηση τη συζήτηση των πορισμάτων ελέγχου,
- παρακολουθεί την εξέλιξη υλοποίησης των αποφάσεων της διοίκησης σχετικά με τα ευρήματα της έκθεσης και ενημερώνει αντίστοιχα τη διοίκηση,
- ασχολείται με ειδικούς ελέγχους με πρωτοβουλία ή με εντολή της διοίκησης,
- παρέχει υπηρεσίες σε επίπεδο συμβούλου σε θέματα που αφορούν τη λειτουργία της οργάνωσης,
- συμμετέχει στα συμβούλια των προϊσταμένων,
- μεριμνά για την ανάπτυξη πνεύματος συνεργασίας με τις άλλες υπηρεσίες του φορέα,
- φροντίζει για την επαγγελματική επιμόρφωση και την αναβάθμιση του στελεχιακού δυναμικού της υπηρεσίας,
- αξιολογεί κατά τακτά διαστήματα το σύστημα εσωτερικού ελέγχου και υποβάλλει σχετικό υπόμνημα προς τη διοίκηση,
- συντάσσει τον απολογισμό δράσης για την πορεία των εργασιών της υπηρεσίας (Παπαστάθης, 2003).

Αντίστοιχα τα καθήκοντα των ελεγκτών που στελεχώνουν το τμήμα, είναι τα κάτωθι:

- συντάσσουν πρόγραμμα ελέγχων, αναθεωρούν τα παλαιά μετά από ελέγχους, τα οποία και υποβάλλουν στον επικεφαλής του τμήματος για έγκριση,

- διεξάγουν ελέγχους οικονομικούς, λειτουργικούς, διοικητικούς, τεχνικούς, παραγωγής και γενικά ελέγχουν όλες τις λειτουργίες,
 - συζητούν τα ευρήματα του ελέγχου και με τους ελεγχόμενους, κατά την διάρκεια του ελέγχου και πριν τη σύνταξη της συνοπτικής έκθεσης,
 - συντάσσουν τις εκθέσεις τις οποίες και υποβάλλουν στον προϊστάμενο του τμήματος για συζήτηση και τελική έγκριση,
 - παρακολουθούν την εφαρμογή των αποφάσεων της διοίκησης που προέκυψαν από τη συζήτηση των εκθέσεων του τμήματος (Παπαστάθης, 2003).
- Οι αρμοδιότητες των εσωτερικών ελεγκτών είναι γενικά αυξημένες, καθώς οι έρευνες που διεξάγουν αφορούν το σύνολο της οργάνωσης, είτε πρόκειται για δημόσια είτε για ιδιωτική. Εάν οι ελεγκτές διαθέτουν το προφίλ που περιγράφηκε προηγουμένως, τότε ο έλεγχος μπορεί να συμβάλει, όπως υποστήριζε ο Fayol, στην *«γεφύρωση ή σμίκρυνση του χάσματος μεταξύ επιδιωκόμενου και πραγματοποιημένου αποτελέσματος»* (Μακρυδημήτρης, 2013α: 225), στην εύρυθμη λειτουργία συνολικά της οργάνωσης.

3.5. Η διενέργεια του ελέγχου

Οι δραστηριότητες της μονάδας εσωτερικού ελέγχου προγραμματίζονται σε μακροχρόνια και βραχυχρόνια βάση. Ο σχεδιασμός του μακροχρόνιου ελέγχου αποσκοπεί στον καθορισμό των υπό έλεγχο αντικειμένων και της συχνότητας των ελέγχων που πρόκειται να διεξαχθούν (Νεγκάκης, Ταχυνάκης, 2017). Αντίστοιχα, ο βραχυχρόνιος έλεγχος, ο οποίος διεξάγεται ετησίως, προγραμματίζεται στο τέλος κάθε έτους για την επόμενη χρονιά, *«λαμβάνοντας υπόψη τους στόχους του φορέα, τις στρατηγικές και πολιτικές ως και την οργανωτική υποδομή και τις αδυναμίες του»* (Παπαστάθης, 2003: 141). Κατά την διάρκεια του έτους, πάντως, λαμβάνουν χώρα και έκτακτοι έλεγχοι, οι οποίοι δεν περιλαμβάνονται στον ετήσιο προγραμματισμό, ύστερα από εντολή του προϊσταμένου της υπηρεσίας ή της διοίκησης (Παπαστάθης, 2003).

Υπενθυμίζεται εν προκειμένω ότι ο έλεγχος ο οποίος ασκείται από την μονάδα εσωτερικού ελέγχου, αποσκοπεί στην έρευνα του συνόλου των διαδικασιών, των λειτουργιών της οργάνωσης. Ο όγκος συνεπώς των εργασιών που πρέπει να διεκπεραιωθούν είναι μεγάλος. Έχοντας υπόψη την στελέχωση της υπηρεσίας και

αντίστοιχα τον χρόνο που απαιτείται για την διεξαγωγή κάθε ελεγκτικής διαδικασίας (Παπαστάθης, 2003), επιλέγονται τα πεδία που πρόκειται να ελεγχθούν, τα οποία ενδιαφέρουν ιδιαίτερα την διοίκηση, καθώς αποτελούν 'περιοχές' υψηλού κινδύνου (Νεγκάκης, Ταχυνάκης, 2017). Ο έλεγχος περιλαμβάνει την προκαταρκτική έρευνα, την κατάρτιση προγράμματος ελέγχου, την επιτόπια έρευνα, τις εκθέσεις και μεταγενέστερες ενέργειες (Νεγκάκης, Ταχυνάκης, 2017: 117).

Η προκαταρκτική έρευνα είναι το πρώτο στάδιο διεξαγωγής του ελέγχου και είναι ιδιαίτερα σημαντικό, καθώς με βάση αυτό οικοδομείται στην συνέχεια το πρόγραμμα ελέγχου. Συγκεντρώνονται όλες οι πληροφορίες και τα στοιχεία που χρειάζονται προκειμένου να εκκινήσει η διαδικασία του ελέγχου (Νεγκάκης, Ταχυνάκης, 2017). Πρόκειται δηλαδή για ένα στάδιο κατά το οποίο σχεδιάζεται η αποστολή των ελεγκτών, δίνοντάς τους την δυνατότητα *«να προσδιορίσουν τους στόχους, το πεδίο εφαρμογής, τα κριτήρια και τη μεθοδολογία»* (ΟΟΣΑ, 2018: 56).

Ειδικότερα, κατά το πρώτο αυτό στάδιο, ο ελεγκτής, προκειμένου να συλλέξει τα στοιχεία που χρειάζονται για το έργο του, μελετά τις προηγούμενες εκθέσεις ελέγχου που είχαν συνταχθεί για την ίδια ή παρόμοια δραστηριότητα, και αξιολογεί τον τρόπο λειτουργίας της ελεγχόμενης μονάδας. Εν συνεχεία, διοργανώνει ορισμένες συζητήσεις με τους προϊσταμένους των διευθύνσεων ή των τμημάτων που πρόκειται να ελεγχθούν, ώστε αφενός να τους ενημερώσει για τους λόγους που καθιστούν απαραίτητη την πραγματοποίηση της έρευνας και αφετέρου να διασφαλίσει ότι θα υπάρξει καλή συνεργασία μεταξύ τους. Τις συναντήσεις αυτές ακολουθεί η επισκόπηση των δραστηριοτήτων για να αποκτήσει ο ίδιος σαφέστερη εικόνα και να σχηματίσει προσωπική άποψη σχετικά με τον τρόπο λειτουργίας των ελεγχόμενων μονάδων (Νεγκάκης, Ταχυνάκης, 2017). Βασικός σκοπός στο στάδιο της προκαταρκτικής έρευνας είναι ο ελεγκτής να αξιολογήσει τους κινδύνους που υπάρχουν, εξασφαλίζοντας ότι *«ο έλεγχος επικεντρώνεται στους τομείς όπου μπορεί να αποδώσει τη μεγαλύτερη αξία»* (ΟΟΣΑ, 2018: 55). Τα πορίσματα τα οποία προκύπτουν μετά τη λήξη της έρευνας, κοινοποιούνται στους προϊσταμένους. Ο ελεγκτής, έχοντας κατανοήσει τον τρόπο λειτουργίας του συστήματος εσωτερικού ελέγχου κάθε δραστηριότητας, συντάσσει και υποβάλλει φύλλα εργασίας, στα οποία αναφέρονται τα διαπιστωθέντα προβλήματα, οι ελεγκτικές διαδικασίες που πρέπει να διεκπεραιωθούν και ο εκτιμώμενος αντίστοιχα χρόνος που απαιτείται (Νεγκάκης, Ταχυνάκης, 2017).

Μετά το πέρας της προκαταρκτικής έρευνας, ακολουθεί η σύνταξη του προγράμματος ελέγχου. Πρόκειται για το πλάνο δράσης της μονάδας εσωτερικού ελέγχου, η απουσία ή η ανεπαρκής διαμόρφωση του οποίου καταδεικνύει «*αδυναμία οργάνωσης και λειτουργίας του τμήματος, την έλλειψη επαγγελματισμού*» (Παπαστάθης, 2003: 141) και άρα την μειωμένη αποτελεσματικότητα και την χαμηλή ποιότητα των εργασιών του. Για τον σχεδιασμό του μακροχρόνιου προγράμματος ελέγχου, όπου περιγράφεται η ουσία του ελέγχου, οι κίνδυνοι και οι δυσλειτουργίες που πιθανόν θα υπάρξουν στο μέλλον, εκτιμώντας τον ρυθμό ανάπτυξης του ελεγχόμενου φορέα, δεν διενεργείται προηγουμένως προκαταρκτική έρευνα. Η έρευνα αυτή είναι συνεπώς αναγκαία για την διαμόρφωση του ετήσιου προγράμματος, όπου αποτυπώνονται λεπτομερώς οι ενέργειες που πρέπει να γίνουν για κάθε έλεγχο, οι στόχοι κάθε ελεγκτικής διαδικασίας, ο αριθμός των εργαζομένων και ο απαιτούμενος χρόνος, όπως επίσης το εκτιμώμενο κόστος για την διενέργειά του (Νεγκάκης, Ταχυνάκης, 2017). Ο βραχυχρόνιος προγραμματισμός εξειδικεύει ουσιαστικά τις ελεγκτικές διαδικασίες που περιλαμβάνονται στο μακροχρόνιο και πρόκειται να διεκπεραιωθούν το προσεχές έτος. Για κάθε αντικείμενο ελέγχου που περιλαμβάνει το ετήσιο πρόγραμμα, δημιουργείται αντίστοιχα ένα ακόμα πρόγραμμα ελέγχου, στο οποίο περιγράφονται ειδικώς οι δράσεις που πρέπει να πραγματοποιηθούν, ώστε να διεξαχθεί ο συγκεκριμένος έλεγχος (Παπαστάθης, 2003).

Ο σωστός και πλήρης σχεδιασμός των προγραμμάτων ελέγχου είναι καθοριστικός για την αποτελεσματική λειτουργία της μονάδας εσωτερικού ελέγχου (Παπαστάθης, 2003: 11). Απαιτείται, επομένως, ιδιαίτερη προσοχή και επιμέλεια κατά την κατάρτισή τους. Ο εσωτερικός ελεγκτής, εκτός από τις γνώσεις, τις δεξιότητες και την εμπειρία που θα πρέπει να διαθέτει, οφείλει περαιτέρω να είναι επαρκώς πληροφορημένος αναφορικά με τις λειτουργίες της οργάνωσης. Αυτό επιτυγχάνεται με την προκαταρκτική έρευνα η οποία του παρέχει την δυνατότητα να αξιολογήσει ποιες διαδικασίες θα πρέπει να ελεγχθούν και συνεπώς να συμπεριληφθούν στον προγραμματισμό. Η σημασία των λειτουργιών αυτών για την οργάνωση και την λήψη αποφάσεων από την διοίκηση, τα άτομα και ο τρόπος άσκησης των λειτουργιών, είναι ορισμένοι από τους παράγοντες που συνεκτιμά ο ελεγκτής προκειμένου να διαμορφώσει το πρόγραμμα (Παπαστάθης, 2003).

Αφού το πρόγραμμα ελέγχου υποβληθεί μαζί με το συνοδευτικό υπηρεσιακό σημείωμα, και λάβει την έγκριση της διοίκησης (Παπαστάθης, 2003), ακολουθεί το επόμενο στάδιο. Η επιτόπια έρευνα (field-work) είναι *«η εργασία την οποία επιτελεί ο εσωτερικός ελεγκτής για να συμπληρώσει τα βήματα τα οποία του υπαγορεύονται από το πρόγραμμα ελέγχου»* (Νεγκάκης, Ταχυνάκης, 2017: 12). Πρόκειται για το στάδιο κατά το οποίο ξεκινούν να διενεργούνται τα διαφορετικά είδη ελέγχων που αναφέρθηκαν, στις διαφορετικές λειτουργίες της οργάνωσης. Καθώς λοιπόν συγκεντρώνονται περαιτέρω πληροφορίες, με την πραγματοποίηση επιπλέον συναντήσεων με τους ελεγχόμενους και τους προϊσταμένους τους αντίστοιχα, το αρχικό πρόγραμμα ελέγχου μπορεί να διαφοροποιηθεί, εφόσον υπάρξουν νέα δεδομένα (Παπαστάθης, 2003). Η τροποποίηση του ετήσιου προγράμματος επηρεάζει και το μακροχρόνιο, το οποίο θα πρέπει με την σειρά του να αναμορφωθεί αντίστοιχα. Υπάρχουν διαφορετικές μέθοδοι συλλογής στοιχείων που επιλέγονται ανάλογα με τις απαιτήσεις του εκάστοτε ελέγχου. Οι πιο συνηθισμένοι τρόποι συλλογής πληροφοριών, μεταξύ άλλων, περιλαμβάνουν: *«φυσική παρατήρηση των λειτουργιών, πακέτα δεδομένων που προμηθεύει ο ελεγχόμενος, λεπτομερή εξέταση συναλλαγών, εξέταση και ανάλυση εγγράφων, συνεντεύξεις, ομάδες εστίασης, έρευνες γνώμης και μελέτες»* (ΟΟΣΑ, 2018: 69). Μόλις η συλλογή των δεδομένων ολοκληρωθεί, ακολουθεί η αξιολόγησή τους (Παπαστάθης, 2003). Ο ελεγκτής προβαίνει σε αυτό το σημείο σε μια εκτενή, λεπτομερή εξέταση και ανάλυση των πληροφοριών που έχει συγκεντρώσει, προκειμένου να εντοπίσει τυχόν προβλήματα και δυσλειτουργίες. Απαιτείται ιδιαίτερη προσοχή, καθώς *«η συλλογή των στοιχείων, η ανάλυση, η εκτίμηση και η τεκμηρίωση αυτών, είναι αυτά που θα συνθέσουν το τελικό πόρισμα του»* (Παπαστάθης, 2003: 158) και άρα θα επηρεάσουν καθοριστικά την ποιότητα και την αποτελεσματικότητα συνολικά του έργου του.

Πριν την σύνταξη της έκθεσης ελέγχου, ο ελεγκτής προβαίνει σε επίσημη συνοπτική ενημέρωση της ελεγχόμενης υπηρεσίας. Η ενημέρωση αυτή είναι εξαιρετικά σημαντική και χρήσιμη τόσο για τον ελεγκτή όσο και για τον ελεγχόμενο. Αναλύονται κατά τη συνάντηση αυτή τα ευρήματα, τα συμπεράσματα από τον έλεγχο που έχει προηγηθεί. Με αυτό τον τρόπο διασφαλίζεται ότι δεν υπήρξαν παρερμηνείες και ελλείψεις όσον αφορά στα στοιχεία, τις πληροφορίες που διέθετε ο ελεγκτής για να διεκπεραιώσει το έργο του. Επιπλέον, ο ελεγχόμενος

ενημερώνεται εκ των προτέρων για τα πορίσματα που θα διατυπωθούν στην έκθεση, ώστε να μην υπάρξουν εκπλήξεις. Υπάρχει συνεπώς η δυνατότητα για μια περαιτέρω ανάλυση των ευρημάτων. Διατυπώνονται από την πλευρά του ελεγχόμενου διαφορετικές ίσως προτεινόμενες λύσεις και συζητούνται προβλήματα που διαπιστώθηκαν λιγότερο σημαντικά, τα οποία πιθανόν δεν θα αναγραφούν στην έκθεση ελέγχου (ΟΟΣΑ, 2018).

Το στάδιο της κατάρτισης της έκθεσης ελέγχου είναι κρίσιμο και απαιτεί ιδιαίτερη προσοχή, καθώς αποτελεί κριτήριο με βάση το οποίο αξιολογείται η ποιότητα και ο επαγγελματισμός του ελεγκτικού έργου (Νεγκάκης, Ταχυνάκης, 2017). Μια καλή έκθεση θα πρέπει να παρουσιάζει με σαφήνεια, ακρίβεια και αντικειμενικότητα τα δεδομένα που προέκυψαν από την διεξαγωγή του ελέγχου. Χρειάζεται να είναι περιεκτική, αλλά και ταυτόχρονα πλήρης. Επίσης, η έκθεση ελέγχου αναμένεται να είναι επείγουσα, ώστε να συμβάλλει στην άμεση αντιμετώπιση των προβλημάτων που υπάρχουν στον πλαίσιο της οργάνωσης (ΟΟΣΑ, 2018). Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει τρεις ενότητες. Στο συνοπτικό μέρος περιγράφονται περιληπτικά τα ευρήματα του ελέγχου, η εκτενής διατύπωση των οποίων γίνεται στο αναλυτικό μέρος, ενώ υπάρχουν και τα φύλλα εργασίας, τα οποία αποτελούν την πηγή του συνόλου των πληροφοριών που έχουν συλλεχθεί και με βάση αυτά διαμορφώνονται τα άλλα δύο μέρη της έκθεσης. Η έκθεση ελέγχου, και συγκεκριμένα το συνοπτικό μέρος της, κοινοποιείται στην διοίκηση, στην επιτροπή ελέγχου, εάν υπάρχει και στον προϊστάμενο της ελεγχόμενης υπηρεσίας (Παπαστάθης, 2003). Σκοπός της έκθεσης είναι να πείσει τους αποδέκτες της για την αναγκαιότητα υλοποίησης των συστάσεων που περιλαμβάνει, προκειμένου να προβούν στην συνέχεια στις προσήκουσες ενέργειες (Νεγκάκης, Ταχυνάκης, 2017: 122).

Στις μεταγενέστερες ενέργειες, ή αλλιώς follow-up, συμπεριλαμβάνονται η αποτίμηση από τον εσωτερικό ελεγκτή του βαθμού εφαρμογής των προτάσεων, των προτεινόμενων λύσεων. Αξιολογεί δηλαδή *«την επάρκεια, την αποτελεσματικότητα και το χρόνο εφαρμογής των ενεργειών που αποφασίζονται από τη διοίκηση, σαν αποτελεσμάτων ευρημάτων»* (Νεγκάκης, Ταχυνάκης, 2017: 122) που προήλθαν από τον έλεγχο. Το στάδιο αυτό είναι το τελευταίο στο πλαίσιο διεξαγωγής του εσωτερικού ελέγχου, ο οποίος συμβάλλει στην εύρυθμη λειτουργία

όχι μόνο των ιδιωτικών οργανώσεων, αλλά και των δημοσίων υπηρεσιών, επιδιώκοντας να διασφαλίσει μια *«ύψηλήν απόδοσιν διά να ανταποκριθοῦν εἰς τὰς ἠύξημένας ἀνάγκας τῆς διοικήσεως και εἰς τὰς διαρκῶς μεταβαλλομένας συνθήκας»* (Μακρυδημήτρης, Μιχαλόπουλος, 2000: 95).

4. Η νομοθετική κατοχύρωση του εσωτερικού ελέγχου στη δημόσια διοίκηση

Η καθιέρωση του εσωτερικού ελέγχου στην εγχώρια νομοθεσία αποτελεί ένα σχετικά πρόσφατο γεγονός. Αν και η αναγκαιότητα και η χρησιμότητά του έχει αναδειχθεί από μακρού χρόνου (Παπαστάθης, 2003), εντούτοις ο εσωτερικός έλεγχος θεσμοθετήθηκε για πρώτη φορά με τον νόμο 3016/2002 (ΦΕΚ Α΄ 110/17.5.2002) (Κουτούπης, Μπεκιάρης, Αργυρόπουλος, 2011). Έκτοτε έχουν ψηφισθεί μια σειρά από νομοθετήματα, με πιο πρόσφατο εξ αυτών τον νόμο 4795/2021 *«Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου του Δημόσιου Τομέα, Σύμβουλος Ακεραιότητας στη δημόσια διοίκηση και άλλες διατάξεις για τη δημόσια διοίκηση και την τοπική αυτοδιοίκηση»* (ΦΕΚ Α΄ 62/17.4.2021).

Ήδη στον νόμο 4622/2019 (ΦΕΚ Α΄ 133/7.8.2019), στον οποίο αποτυπώνονται όλες οι λειτουργίες και ο τρόπος οργάνωσης του 'επιτελικού κράτους', υπάρχει πρόβλεψη για την σύσταση μονάδων εσωτερικού ελέγχου στα υπουργεία. Πιο αναλυτικά, σύμφωνα με το άρθρο 39, *«σε κάθε υπουργείο συνιστάται μονάδα εσωτερικού ελέγχου, επιπέδου διεύθυνσης, η οποία υπάγεται απευθείας στον οικείο υπουργό»*. Οι μονάδες αυτές, που είναι αρμόδιες για το υπουργείο αλλά και τους φορείς που το ίδιο εποπτεύει (παράγραφος 2), διεξάγουν προγραμματισμένους αλλά και έκτακτους ελέγχους (παράγραφος 4), αποσκοπώντας στην *«υποστήριξη του υπουργείου για την επίτευξη των στρατηγικών του στόχων»* (παράγραφος 2).

Η λειτουργία του συστήματος και της μονάδας εσωτερικού ελέγχου εξειδικεύεται και επεκτείνεται στο σύνολο της δημόσιας διοίκησης με τον μεταγενέστερο νόμο 4795/2021. Σκοπός του, όπως αυτός αποτυπώνεται στο άρθρο 1, είναι *«η ενιαία ρύθμιση θεμάτων που αφορούν το σύστημα και την μονάδα εσωτερικού ελέγχου στον δημόσιο τομέα»*. Ειδικότερα, ας διευκρινιστεί ότι ο νόμος αυτός εφαρμόζεται στο δημόσιο τομέα και πιο συγκεκριμένα, στην γενική κυβέρνηση, τα εκτός αυτής νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου, καθώς και τις εκτός αυτής δημόσιες

επιχειρήσεις και οργανισμούς, κατά το άρθρο 14 παράγραφος 1 του νόμου 4270/2014 (ΦΕΚ Α' 143/28.6.2014).

Το σύστημα εσωτερικού ελέγχου, με βάση τον νόμο 4795/2021, δομείται σε τρία διαφορετικά επίπεδα (άρθρο 6 παράγραφος 1). Αποτελώντας «το πλέγμα των λειτουργιών και διαδικασιών, καθώς και των δικλίδων ελέγχου που υιοθετεί ο φορέας», παρέχει διαβεβαίωση για την αποτελεσματικότητα, την αποδοτικότητα, την αξιοπιστία και την νομιμότητα των λειτουργιών του (άρθρο 4 παράγραφος 1). Στο πρώτο επίπεδο εντάσσεται το σύνολο των οργανικών μονάδων και των εργαζομένων με οποιαδήποτε σχέση εργασίας, που ασκούν τα καθήκοντά τους με τέτοιο τρόπο ώστε να προλαμβάνονται φαινόμενα κακοδιοίκησης και διαφθοράς. Στο δεύτερο, περιλαμβάνονται οι οργανικές μονάδες και τα μονοπρόσωπα ή συλλογικά όργανα του φορέα, τα οποία είναι υπεύθυνα για την διασφάλιση γενικότερα της εύρυθμης λειτουργίας του, παρακολουθώντας παράλληλα τον τρόπο με τον οποίο δρα το πρώτο επίπεδο, η πρώτη γραμμή, όπως αναφέρεται στον νόμο, ως μια βασική δικλείδα ελέγχου. Στο τρίτο επίπεδο βρίσκεται η μονάδα εσωτερικού ελέγχου, η οποία διασφαλίζει την επάρκεια και την αποτελεσματικότητα συνολικά του συστήματος ελέγχου, παρέχοντας συμβουλευτικές αρμοδιότητες (άρθρο 6 παράγραφος 2).

Μονάδα εσωτερικού ελέγχου συνιστάται σε όλους τους φορείς του δημοσίου τομέα, οι οποίοι αναφέρθηκαν νωρίτερα, αλλά και στις ανεξάρτητες αρχές και στους οργανισμούς τοπικής αυτοδιοίκησης, πρώτου και δεύτερου βαθμού, εφόσον το επιτρέπει ο προϋπολογισμός του εκάστοτε φορέα και ο αριθμός των εργαζομένων που διαθέτει (άρθρο 9 παράγραφος 2).

Ειδικότερα, ως προς τους πρωτοβάθμιους και δευτεροβάθμιους οργανισμούς τοπικής αυτοδιοίκησης, έχουν ξεχωριστή νομική προσωπικότητα, δεν ανήκουν δηλαδή στο νομικό πρόσωπο του κράτους (Μακρυδημήτρης, Πραβίτα, 2012: 346), διαθέτουν δε διοικητική και οικονομική αυτοτέλεια η οποία κατοχυρώνεται συνταγματικά στο άρθρο 102 παράγραφος 2. Σε αυτούς, εξάλλου, αναγνωρίζεται το τεκμήριο αρμοδιότητας για τη διοίκηση των τοπικών υποθέσεων, όπως αποτυπώνεται στην πρώτη παράγραφο του ίδιου άρθρου. Σκοπός συνεπώς των οργανισμών τοπικής αυτοδιοίκησης είναι η διασφάλιση του τοπικού συμφέροντος (Μακρυδημήτρης, Πραβίτα, 2012: 368). Ενώ, στον Ευρωπαϊκό Χάρτη Τοπικής

Αυτονομίας (νόμος 1850/1989, ΦΕΚ Α΄ 114/10.5.1989), έχει κατοχυρωθεί «το δικαίωμα και η πραγματική ικανότητα των οργανισμών τοπικής αυτοδιοίκησης να ρυθμίζουν και να διευθύνουν στα πλαίσια του νόμου με δική τους ευθύνη και προς όφελος του πληθυσμού τους, ένα σημαντικό μέρος των δημοσίων υποθέσεων» (Χλέπας, 2020: 151). Λαμβάνοντας λοιπόν υπόψη τα ως άνω, γίνεται αντιληπτή η αναγκαιότητα της σύστασης μονάδων εσωτερικού ελέγχου στο πλαίσιο λειτουργίας της τοπικής αυτοδιοίκησης, η οποία αποτελεί «μια μικρογραφία του ευρύτερου πολιτικού συστήματος της χώρας» (Μακροδημήτρης, Πραβίτα, 2012: 354), πράγμα που άλλωστε είχε ήδη διατυπωθεί σε εκθέσεις της μέχρι πρότινος Γενικής Γραμματείας για την Καταπολέμηση της Διαφθοράς (βλ. λ.χ. την Ετήσια Έκθεση 2018: 26). Αποτελώντας ένα είδος ελέγχου, ο αυτοέλεγχος δρα ενισχυτικά στην εύρυθμη λειτουργία των οργανισμών, στην αντιμετώπιση ποικίλων προβλημάτων, στην εξάλειψη φαινομένων διαφθοράς και στην σωστότερη διαχείριση των πόρων που διαθέτουν.

Οι κύριοι στόχοι άλλωστε του εσωτερικού ελέγχου, όπως επισημαίνονται στον νόμο 4795/2021 (άρθρο 10 παράγραφος 1), συνίστανται:

- στον έλεγχο των συστημάτων διακυβέρνησης και λειτουργίας και την παροχή διαβεβαίωσης περί της επάρκειας αυτών, με σκοπό την υποστήριξη του φορέα για την επίτευξη των στρατηγικών του στόχων και για τη λήψη μέτρων, όπου απαιτείται,
- στην παροχή συμβουλευτικών υπηρεσιών,
- στη διασφάλιση της ορθής, αποτελεσματικής και ασφαλούς διαχείρισης και χρήσης των πληροφοριακών συστημάτων,
- στην αξιολόγηση της λειτουργίας, των δραστηριοτήτων και των προγραμμάτων του φορέα βάσει των αρχών της χρηστής δημοσιονομικής διαχείρισης.

Ο εσωτερικός ελεγκτής, κατά συνέπεια, σχεδιάζοντας και διενεργώντας τόσο προγραμματισμένους όσο και έκτακτους ελέγχους στον φορέα (άρθρο 10 παράγραφος 2), ακολουθώντας τα διεθνή πρότυπα επαγγελματικής εφαρμογής του εσωτερικού ελέγχου και τον κώδικα δεοντολογίας (άρθρο 12), αποσκοπεί στην επίτευξη όλων των προαναφερθέντων στόχων και σκοπών.

Για την καλύτερη λειτουργία της μονάδας εσωτερικού ελέγχου συνιστάται, βάσει του άρθρου 8 του νόμου, επιτροπή ελέγχου, η οποία λειτουργεί ως εγγυητής της ανεξαρτησίας της, παρακολουθώντας τις εργασίες της και μεριμνώντας για την εξασφάλιση της ποιότητας του έργου της (παράγραφος 1). Η επιτροπή ελέγχου λειτουργεί ως ανεξάρτητο σώμα (παράγραφος 2) και απαρτίζεται από τρία μέλη, τα οποία δεν θα πρέπει να διαθέτουν καμία σχέση εργασίας με τον ελεγχόμενο φορέα και επιπλέον το ένα από αυτά θα πρέπει να έχει ανάλογη ελεγκτική εμπειρία (παράγραφος 3). Η πρόβλεψη για τις επιτροπές ελέγχου αποτελεί μια καινοτομία του πρόσφατου αυτού νόμου, προκειμένου ο εσωτερικός έλεγχος της δημόσιας διοίκησης να καταστεί αποδοτικότερος.

Εκτός όμως από την επιτροπή ελέγχου, αρμόδια για τον συντονισμό, την παρακολούθηση και την αξιολόγηση της λειτουργίας των μονάδων εσωτερικού ελέγχου, είναι και η Εθνική Αρχή Διαφάνειας. Η Εθνική Αρχή Διαφάνειας συστάθηκε με τον νόμο για το επιτελικό κράτος (άρθρο 82 του νόμου 4622/2019), αναλαμβάνοντας τις αρμοδιότητες των φορέων που καταργήθηκαν με την έναρξη ισχύος του συγκεκριμένου νόμου. Πρόκειται για την Γενική Γραμματεία για την Καταπολέμηση της Διαφθοράς, το Σώμα Ελεγκτών-Επιθεωρητών Δημόσιας Διοίκησης, το Γραφείο του Γενικού Επιθεωρητή Δημόσιας Διοίκησης, το Σώμα Επιθεωρητών Υπηρεσιών Υγείας και Πρόνοιας και το Σώμα Επιθεωρητών-Ελεγκτών Μεταφορών (άρθρο 82 παράγραφος 4). Σύμφωνα με την αντίστοιχη πρόβλεψη, διαθέτει λειτουργική ανεξαρτησία, διοικητική και οικονομική αυτοτέλεια και δεν υπόκειται σε έλεγχο ή εποπτεία από κρατικά όργανα, κυβερνητικούς φορείς ή άλλες διοικητικές αρχές, παρά μόνο σε κοινοβουλευτικό έλεγχο (άρθρο 82 παράγραφος 2).

Στο πλαίσιο των αρμοδιοτήτων της που αποσκοπούν στην *«ενίσχυση της διαφάνειας, της ακεραιότητας και της λογοδοσίας»* και την αντιμετώπιση της απάτης και της διαφθοράς (άρθρο 82 παράγραφος 1) στην δημόσια διοίκηση, είναι υπεύθυνη για την σωστή και αποδοτική λειτουργία των μονάδων ελέγχου. Επιπρόσθετα, το Υπουργείο Οικονομικών ελέγχει την λειτουργία των συστημάτων εσωτερικού ελέγχου αναφορικά με την δημοσιονομική διαχείριση (άρθρο 22 παράγραφος 2 του νόμου 4795/2021), ενώ και το Ελεγκτικό Συνέδριο, ως όργανο

αρμόδιο για τον εξωτερικό έλεγχο, αξιολογεί την επάρκεια (άρθρο 22 παράγραφος 3 του νόμου 4795/2021) του εσωτερικού ελέγχου.

Γενικότερα, ο προσφάτως θεσπισθείς νόμος ρυθμίζει το σύνολο των λειτουργιών των συστημάτων και των μονάδων εσωτερικού ελέγχου στον δημόσιο τομέα, αποσκοπώντας στην ενδυνάμωση των μηχανισμών λογοδοσίας των δημοσίων φορέων⁴ και στην «διασφάλιση της παροχής στον πολίτη υψηλής ποιότητας υπηρεσιών με τη χαμηλότερη επιβάρυνση του κρατικού προϋπολογισμού», προάγοντας τις «αρχές της νομιμότητας, της χρηστής διοίκησης και της ορθολογικής οικονομικής διαχείρισης»⁵.

⁴ Βλ. την Έκθεση της Επιστημονικής Υπηρεσίας της Βουλής για τον νόμο 4795/2021 (σελίδα 1) στον παρακάτω σύνδεσμο: <https://www.hellenicparliament.gr/UserFiles/7b24652e-78eb-4807-9d68-e9a5d4576eff/11619658.pdf> (ημερομηνία ανάκτησης πληροφοριών: 28/9/2021).

⁵ Αποσπάσματα από την Αιτιολογική Έκθεση του νόμου 4795/2021 (σελίδα 49) που εντοπίζονται στον σύνδεσμο <https://www.hellenicparliament.gr/UserFiles/2f026f42-950c-4efc-b950-340c4fb76a24/11613746.pdf> (ημερομηνία ανάκτησης πληροφοριών: 28/9/2021).

Συμπεράσματα

Σε μια δύσκολη και απαιτητική εποχή για τις επιχειρήσεις και τις δημόσιες υπηρεσίες, καθίσταται αναγκαία η λήψη των κατάλληλων μέτρων, ώστε καθεμιά από αυτές να μπορέσει να διασφαλίσει την αποτελεσματικότητα και την παραγωγικότητά της, αποκτώντας τελικά ένα ανταγωνιστικό πλεονέκτημα έναντι των υπολοίπων. Στον δύσκολο αυτόν 'αγώνα' πολύτιμος σύμμαχος μπορεί να αποδειχθεί ο εσωτερικός έλεγχος, τα συστήματα και οι μονάδες ελέγχου που οι οργανώσεις του ιδιωτικού και του δημοσίου τομέα διαθέτουν.

Ο εσωτερικός έλεγχος που σηματοδοτεί τη μετάβαση ενός οργανισμού «*από τον παραδοσιακό στο σύγχρονο μοντέλο, τρόπο διοίκησης*» (Παπαστάθης, 2003: 21), συνεισφέρει στην διασφάλιση μιας «*ορθολογικής διοικητικής οργάνωσης*» (Νεγκάκης, Ταχυνάκης, 2017: 107). Συμβάλλει δηλαδή στην διαδικασία της οργανωτικής εκλογίκευσης, όπου κάθε επιχείρηση, προκειμένου να επιτύχει τους στρατηγικούς της στόχους, χρησιμοποιεί μηχανισμούς συντονισμού και ελέγχου, ώστε να οργανώσει κατάλληλα το εργασιακό της περιβάλλον (Μακρυδημήτρης, 2013α).

Όσον αφορά ειδικότερα την δημόσια διοίκηση, ο αυτοέλεγχος ο οποίος διεξάγεται είναι σημαντικός και ωφέλιμος. Ο εσωτερικός ελεγκτής, ασκώντας τα καθήκοντά του και διατυπώνοντας σχετικές προτάσεις, βοηθά στην αντιμετώπιση ποικίλων παθογενειών που ταλανίζουν τον διοικητικό μηχανισμό του κράτους, προάγοντας τις αρχές της καλής διακυβέρνησης. Κρίσιμη ωστόσο για την σωστή εφαρμογή του ελέγχου είναι η φυσιογνωμία του ελεγκτή, ο οποίος διαθέτοντας τις κατάλληλες γνώσεις και ικανότητες ασκεί τις αρμοδιότητές του κατά τρόπο αμερόληπτο. Οι ρυθμίσεις που έχουν θεσπιστεί στην πορεία του χρόνου, με τελευταίο μεταρρυθμιστικό εγχείρημα τον νόμο 4795/2021, επιδιώκουν την εξασφάλιση της εύρυθμης λειτουργίας των μονάδων και των συστημάτων εσωτερικού ελέγχου, στην κεντρική και την περιφερειακή διοίκηση. Η πρόσφατη νομοθεσία φιλοδοξεί να αντιμετωπίσει, αν όχι πλήρως, σε έναν μεγάλο βαθμό, τα προβλήματα που εντοπίστηκαν στο πεδίο του εσωτερικού ελέγχου κατά το παρελθόν. Μένει βέβαια αυτό να το διαπιστώσουμε στην πράξη, κατά την εφαρμογή της.

Είναι αναγκαίο να δοθεί ιδιαίτερη βαρύτητα στον τρόπο οργάνωσης και λειτουργίας των μονάδων και των συστημάτων εσωτερικού ελέγχου στη δημόσια διοίκηση. Καθώς η τελευταία περιλαμβάνει *«το σύνολο της πρακτικής δραστηριότητας του κράτους στις πολύμορφες εκδηλώσεις του»* (Δουβίτσας, 2002-2004: 674) ,θα πρέπει να λειτουργεί με τον καλύτερο δυνατό τρόπο, αξιοποιώντας στο έπακρο τις δυνατότητες που διαθέτει για να το πετύχει αυτό. Κάθε κράτος, άλλωστε, θέτοντας στο επίκεντρο τους πολίτες του και την εξυπηρέτηση του δημοσίου συμφέροντος, αναμένεται *«να προάγει την συμπληρωματικότητα και την εναρμόνιση των επιμέρους διακριτών ή διαφοροποιημένων κοινωνικών δράσεων»* (Μακρυδημήτρης, 2015: 151). Κάθε δημοκρατικά ευνομούμενη κοινωνία οφείλει να προστατεύει τα δικαιώματα των πολιτών, διασφαλίζοντας την εύρυθμη λειτουργία του συνόλου του κρατικού μηχανισμού και κατ' επέκταση την συλλογική ευημερία.

Πηγές

- Αιτιολογική Έκθεση του νόμου 4795/2021
διαθέσιμη διαδικτυακά στην ιστοσελίδα <https://www.hellenicparliament.gr/UserFiles/2f026f42-950c-4efc-b950-340c4fb76a24/11613746.pdf> (τελευταία περιήγηση: 28/9/2021)
- Βενετσανοπούλου Γ. Μαρία (2014), *Κακοδιοίκηση και Διαφθορά στη Δημόσια Διοίκηση, Ελεγκτικοί Μηχανισμοί*, Αθήνα-Θεσσαλονίκη: εκδόσεις ΣΑΚΚΟΥΛΑ
- Βουλή των Ελλήνων, *Σύνταγμα της Ελλάδας*
- Γενική Γραμματεία Καταπολέμησης της Διαφθοράς, *Ετήσια Έκθεση 2018*
- Δουβίτσας Βασίλης (2002-2004), *Εγκυκλοπαίδεια ΔΟΜΗ*, τόμος 7, Αθήνα: εκδόσεις ΔΟΜΗ
- Εθνική Αρχή Διαφάνειας (2021), *Κώδικας Δεοντολογίας Εσωτερικών Ελεγκτών*
διαθέσιμος διαδικτυακά στην ιστοσελίδα https://aead.gr/images/manuals/%CE%9A%CE%A9%CE%94%CE%99%CE%9A%CE%91%CE%A3_%CE%94%CE%95%CE%9F%CE%9D%CE%A4%CE%9F%CE%9B%CE%9F%CE%93%CE%99%CE%91%CE%A3_%CE%95%CE%A3%CE%A9%CE%A4.%CE%95%CE%9B%CE%95%CE%93%CE%9A%CE%A4%CE%A9%CE%9D.pdf (τελευταία περιήγηση: 28/9/2021)
- Εθνικό Τυπογραφείο
επίσημη ιστοσελίδα <http://www.et.gr/> (τελευταία περιήγηση 28/9/2021)
- ΕΚΔΔΑ (2018), *Ο Εσωτερικός Έλεγχος ως εργαλείο πολιτικής στο Δημόσιο Τομέα*, Αθήνα
διαθέσιμο διαδικτυακά στην ιστοσελίδα https://www.ekdd.gr/images/seminaria/esoterikos_elegchos.pdf (τελευταία περιήγηση: 28/9/2021)
- Έκθεση της Επιστημονικής Υπηρεσίας της Βουλής για τον νόμο 4795/2021
διαθέσιμη διαδικτυακά στην ιστοσελίδα <https://www.hellenicparliament.gr/UserFiles/7b24652e-78eb-4807-9d68-e9a5d4576eff/11619658.pdf> (τελευταία περιήγηση: 28/9/2021)
- Heywood Andrew (2014), *Εισαγωγή στην πολιτική*, τέταρτη έκδοση, Θεσσαλονίκη: εκδόσεις Επίκεντρο, μετάφραση Μεταξάς Γιάννης
- Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών, *Βασικές Αρχές για την Επαγγελματική Εφαρμογή του Εσωτερικού Ελέγχου*
διαθέσιμο διαδικτυακά στην ιστοσελίδα <https://na.theiia.org/standards-guidance/mandatory-guidance/Pages/Core-Principles-for-the-Professional-Practice-of-Internal-Auditing.aspx> (τελευταία περιήγηση: 28/9/2021)
- Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών, *Ορισμός Εσωτερικού Ελέγχου*

διαθέσιμος διαδικτυακά στην ιστοσελίδα <https://na.theiia.org/standards-guidance/mandatory-guidance/Pages/Definition-of-Internal-Auditing.aspx> (τελευταία περιήγηση: 28/9/2021)

- Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών Ελλάδας, *Διεθνή Πρότυπα, για την επαγγελματική εφαρμογή του εσωτερικού ελέγχου*

διαθέσιμο διαδικτυακά στην ιστοσελίδα <https://global.theiia.org/translations/PublicDocuments/IPPF-Standards-2017-Greek.pdf> (τελευταία περιήγηση: 28/9/2021)

- Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών Ελλάδας (2017), *Εσωτερικός Έλεγχος και ο ρόλος του στη διακυβέρνηση του Δημοσίου Τομέα*, Αθήνα

διαθέσιμο διαδικτυακά στην ιστοσελίδα https://www.hiia.gr/images/pgallery/Public_Sector/IA-PUBLIC_SECTOR-4_FINAL.pdf (τελευταία περιήγηση: 28/9/2021)

- Κουτούπης Ανδρέας, Μπεκιάρης Μιχαήλ, Αργυρόπουλος Αθανάσιος (2011), *Ο Εσωτερικός Έλεγχος στον Δημόσιο Τομέα*

διαθέσιμο διαδικτυακά στην ιστοσελίδα https://www.researchgate.net/publication/335758066_O_Esoterikos_Elenchos_ston_Demosio_Tomea (τελευταία περιήγηση: 28/9/2021)

- Κτιστάκη Ν. Σταυρούλα (2014), *Εισαγωγή στη δημόσια διοίκηση*, Αθήνα: εκδόσεις Παπαζήση

- Μακροδημήτρης Αντώνης (2013α), *Διοικητική Επιστήμη II, Προσεγγίσεις στη Θεωρία Οργανώσεων*, Ε΄ έκδοση, Αθήνα-Θεσσαλονίκη: εκδόσεις ΣΑΚΚΟΥΛΑ

- Μακροδημήτρης Αντώνης (2013β), *Υφαίνοντας τον ιστό της Πηνελόπης, Διοίκηση και Δημοκρατία στην Ελλάδα*, Αθήνα-Θεσσαλονίκη: εκδόσεις ΣΑΚΚΟΥΛΑ

- Μακροδημήτρης Αντώνης (2015), *Είναι ηθική η πολιτική; Και άλλα ερωτήματα*, Αθήνα-Θεσσαλονίκη: εκδόσεις ΣΑΚΚΟΥΛΑ

- Μακροδημήτρης Αντώνης, Μιχαλόπουλος Νίκος (2000), *Εκθέσεις Εμπειρογνομώνων για τη Δημόσια Διοίκηση 1950-1998*, Αθήνα: εκδόσεις Παπαζήση

- Μακροδημήτρης Αντώνης, Πραβίτα Μαρία-Ηλιάνα (2012), *Διοικητική Επιστήμη I, Δημόσια Διοίκηση, Στοιχεία διοικητικής οργάνωσης*, Ε΄ έκδοση, Αθήνα-Θεσσαλονίκη: εκδόσεις ΣΑΚΚΟΥΛΑ

- Muller Pierre, Surel Yves (2002), *Η ανάλυση των πολιτικών του κράτους, Ανάλυση των δημόσιων πολιτικών*, Αθήνα: εκδόσεις ΤΥΠΩΘΗΤΩ - ΓΙΩΡΓΟΣ ΔΑΡΔΑΝΟΣ, μετάφραση Παπαδοπούλου Δέσποινα, Ψύλλα Μαριάννα

- Νεγκάκης Ι. Χρήστος, Ταχυνάκης Δ. Παναγιώτης (2017), *Ελεγκτική Εσωτερικός Έλεγχος Θεωρία και Εφαρμογές*, Θεσσαλονίκη: εκδόσεις Αειφόρος Λογιστική

- Ξηροτύρη-Κουφίδου Στέλλα (2010) , *Διοίκηση Ανθρωπίνων Πόρων*, 4^η έκδοση, Θεσσαλονίκη: εκδόσεις ΑΝΙΚΟΥΛΑ
- ΟΟΣΑ (2018), *Εγχειρίδιο Εσωτερικού Ελέγχου για την Ελληνική Δημόσια Διοίκηση*
διαθέσιμο διαδικτυακά στην ιστοσελίδα https://aead.gr/images/manuals/manual_internal_audit_public_sector.pdf (τελευταία περιήγηση: 28/9/2021)
- ΟΟΣΑ, *Τεχνική Έκθεση για τον Εκσυγχρονισμό του Εσωτερικού Ελέγχου: Χαρτογράφηση και Ανάλυση Αποκλίσεων*
διαθέσιμη διαδικτυακά στην ιστοσελίδα <https://www.oecd.org/governance/ethics/1.1-technical-report-modernising-internal-audit-el.pdf> (τελευταία περιήγηση: 28/9/2021)
- Παναγιωτίδης Π. Χρήστος (1995), *Συστήματα Εσωτερικού Ελέγχου*, Αθήνα-Κομοτηνή: εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα
- Παπαστάθης Στυλ. Παντελής (2003), *Ο σύγχρονος εσωτερικός έλεγχος (Internal Audit) στις επιχειρήσεις - οργανισμούς και η πρακτική εφαρμογή του*, α΄ & β΄ τόμος, Αθήνα: έκδοση με τη χορηγία της Ο.Π.Α.Π. Α.Ε.
- PwC (2013), *Η κρίση ως ευκαιρία, Πρακτικές για πιο αποτελεσματικό εσωτερικό έλεγχο*
διαθέσιμο διαδικτυακά στην ιστοσελίδα https://www.hiia.gr/images/pgallery/Synedria/2013_Conference/04_PwC_K_Perris_HIIA_conference_presentation.pdf (τελευταία περιήγηση: 28/9/2021)
- Τάχος Ι. Αναστάσιος (2008), *Ελληνικό Διοικητικό Δίκαιο*, ένατη έκδοση, Αθήνα-Θεσσαλονίκη: εκδόσεις ΣΑΚΚΟΥΛΑ
- Τεγόπουλος, Φυτράκης (1995), *Ελληνικό Λεξικό*, 2^η έκδοση, Αθήνα: εκδόσεις ΑΡΜΟΝΙΑ Α.Ε.
- Υπουργείο Εσωτερικών και Διοικητικής Ανασυγκρότησης (2015), *Κώδικας Κατάστασης Δημοσίων Πολιτικών Διοικητικών Υπαλλήλων και Υπαλλήλων ΝΠΔΔ*
διαθέσιμος διαδικτυακά στην ιστοσελίδα https://www.ypes.gr/wp-content/uploads/2019/09/20150721_kodikas_katastasis_dimosion_ypallilon.pdf (τελευταία περιήγηση: 28/9/2021)
- Χλέπας Ε. Νικόλαος-Κομνηνός (2020), *Ο Ευρωπαϊκός Χάρτης Τοπικής Αυτονομίας, Διαμόρφωση και εφαρμογή μιας διεθνούς συνθήκης για την τοπική αυτοδιοίκηση*, Αθήνα: εκδόσεις Παπαζήση

- Χρυσανθάκης Χαράλαμπος (2019), *Η Στελέχωση της Δημόσιας Διοίκησης: Ελλείμματα και υπέρβασή τους*, σε Καϊάφα-Γκμπάντι Μαρία, *Παθογένειες της ελληνικής δημόσιας διοίκησης και προτάσεις υπέρβασής τους*, 3^{ος} τόμος, Αθήνα: Νομική Βιβλιοθήκη

απόσπασμα διαθέσιμο διαδικτυακά στην ιστοσελίδα
<http://abstracts.nb.org/17655/files/assets/common/downloads/publication.pdf?uni=fad55223491189bc36c2a4078e2d2697> (τελευταία περιήγηση: 28/9/2021)

ΝΟΜΟΘΕΣΙΑ

- Σύνταγμα της Ελλάδας, άρθρα 26 και 102
- Νόμος 1850/1989 (ΦΕΚ Α΄ 114/10.5.1989)
- Νόμος 3016/2002 (ΦΕΚ Α΄ 110/17.5.2002)
- Νόμος 4270/2014 (ΦΕΚ Α΄ 143/28.6.2014)
- Νόμος 4622/2019 (ΦΕΚ Α΄ 133/7.8.2019)
- Νόμος 4795/2021 (ΦΕΚ Α΄ 62/17.4.2021)