

**ΕΘΝΙΚΗ ΣΧΟΛΗ ΔΗΜΟΣΙΑΣ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ
ΚΑΙ ΑΥΤΟΔΙΟΙΚΗΣΗΣ**

**ΚΕ΄ ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΗ ΣΕΙΡΑ
ΤΕΛΙΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ**

ΤΙΤΛΟΣ

"Ο ρόλος των υπηρεσιών Εσωτερικού ελέγχου στη Δημόσια Διοίκηση και η αναγκαιότητα της ελεγκτικής τους δράσης στην καταπολέμηση της διαφθοράς, σύμφωνα με τις πρόσφατες εξελίξεις στην Ε.Ε και την Ελλάδα."

ΤΜ. ΕΞΕΙΔΙΚΕΥΣΗΣ: Γενικής Διοίκησης

Επιβλέπουσα:

Στυλιανή Χαρίτου

Σπουδαστής:

Σπυρίδων Γκολφινόπουλος

ΑΘΗΝΑ - 2018

ΚΕ΄ ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΗ ΣΕΙΡΑ ΤΕΛΙΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

ΤΙΤΛΟΣ

"Ο ρόλος των υπηρεσιών Εσωτερικού ελέγχου στη Δημόσια Διοίκηση και η αναγκαιότητα της ελεγκτικής τους δράσης στην καταπολέμηση της διαφθοράς, σύμφωνα με τις πρόσφατες εξελίξεις στην Ε.Ε και την Ελλάδα."

Επιβλέπουσα:

Στυλιανή Χαρίτου

Σπουδαστής:

Σπυρίδων Γκολφινόπουλος

«Ν' αγαπάς την ευθύνη. Να λες: Εγώ, εγώ μονάχος μου έχω χρέος να σώσω τη γη. Αν δε σωθεί, εγώ φταίω.»

- Νίκος Καζαντζάκης, *Ασκητική* (1927)


Ευχαριστήριο

Θα ήθελα να εκφράσω τις ειλικρινείς μου ευχαριστίες στην επιβλέπουσα της τελικής μου εργασίας, κα. Στέλλα Χαρίτου, για την ουσιαστική υποστήριξη και καθοδήγηση που μου παρείχε. Επίσης, θα ήθελα να ευχαριστήσω ιδιαίτερα την κα. Ζωή Παπαδάκη, στέλεχος της Μ.Ε.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών, για την πολύτιμη βοήθεια που μου παρείχε κατά την εκπόνηση της εργασίας μου.

Δήλωση

«Δηλώνω ρητά ότι, η παρούσα εργασία αποτελεί αποκλειστικά προϊόν προσωπικής εργασίας, δεν παραβιάζει καθ' οιονδήποτε τρόπο πνευματικά δικαιώματα τρίτων και δεν είναι προϊόν μερικής ή ολικής αντιγραφής.»

Αθήνα, 12/12/2018



Κορμιούλης Γιώργος

Υπογραφή

Περίληψη

Η παρούσα εργασία πραγματεύεται τον ρόλο που η λειτουργία Εσωτερικού Ελέγχου (Internal Audit) μπορεί να έχει στη διακυβέρνηση του δημοσίου τομέα, ενώ παράλληλα διερεύνα τη συμβολή που δύναται ο Εσωτερικός Έλεγχος να έχει στην αντιμετώπιση φαινομένων διαφθοράς στη Δημόσια Διοίκηση. Ως μεθοδολογία εκπόνησης της εργασίας επιλέχθηκε η βιβλιογραφική ανασκόπηση. Εξετάσθηκε σημαντικός αριθμός επιστημονικών δημοσιεύσεων από την ελληνική και διεθνή βιβλιογραφία, καθώς και σχετικά με τον Εσωτερικό Έλεγχο και την αντιμετώπιση της διαφθοράς εγχειρίδια που έχουν δημοσιευθεί από εγχώριους και διεθνείς φορείς. Πληροφορίες επίσης αντλήθηκαν από το Διαδίκτυο (Internet). Τα όποια ποσοτικά δεδομένα παρουσιάζονται, δεν αποτελούν αποτέλεσμα πρωτογενούς έρευνας, καθώς αντλήθηκαν από δημόσια προσβάσιμες βάσεις δεδομένων.

Στο 1^ο Κεφάλαιο της εργασίας παρουσιάζεται το γενικό πλαίσιο της λειτουργίας Εσωτερικού Ελέγχου, ο σκοπός αυτής, καθώς και το πεδίο εφαρμογής της. Στο 2^ο Κεφάλαιο εξετάζεται ο ρόλος που η λειτουργία Εσωτερικού Ελέγχου μπορεί να έχει στη Δημόσια Διοίκηση, ενώ παράλληλα γίνεται περιληπτική αναφορά στις υφιστάμενες δομές Εσωτερικού Ελέγχου στην Ελλάδα και τις χώρες-μέλη της Ε.Ε.. Στο 3^ο Κεφάλαιο της εργασίας γίνεται αναφορά στην έννοια της διαφθοράς, στους δείκτες μέτρησης της, καθώς στην επίδραση που αυτή ασκεί στη Δημόσια Διοίκηση. Ακόμη, περιληπτικά παρουσιάζονται οι διαστάσεις του φαινομένου στην Ελλάδα, ενώ περιγράφεται και ο ρόλος που ο Εσωτερικός Έλεγχος μπορεί να διαδραματίσει ως παράγοντας καταπολέμησης της διαφθοράς στη Δημόσια Διοίκηση. Τέλος, στο τελευταίο κεφάλαιο της εργασίας παρατίθενται τα συμπεράσματα που προέκυψαν από την διερεύνηση που προηγήθηκε στα προηγούμενα τμήματα της μελέτης, ενώ διατυπώνονται και προτάσεις για την καλύτερη εφαρμογή της λειτουργίας Εσωτερικού Ελέγχου και την ενίσχυση του ρόλου του Εσωτερικού Ελέγχου ως παράγοντα καταπολέμησης της διαφθοράς.

Προσδοκία μας είναι να αναδειχθούν μέσα από τη σύντομη αυτή μελέτη οι όποιες δυσλειτουργίες παρουσιάζονται στην εφαρμογή της λειτουργίας Εσωτερικού Ελέγχου στην ελληνική Δημόσια Διοίκηση και να προσδιορισθούν πρακτικές που δύναται να τις άρουν.

Λέξεις-κλειδιά: εσωτερικός έλεγχος, σύστημα εσωτερικού ελέγχου, επιτροπή ελέγχου, δημόσια διοίκηση, διαφθορά, καταπολέμηση

Abstract

This paper discusses the role of Internal Audit in public sector governance, while also exploring its contribution as an anti-corruption factor in Public Administration. Literature review was selected as the main research methodology. A large number of published papers from both Greek and international literature was reviewed, as well as a number of handbooks on Internal Audit and corruption, which have been published by domestic and international organizations. Information has also been retrieved from the Internet. Any quantitative data presented is not the result of primary research, as it was derived from publicly accessible databases.

The first chapter of this paper presents the general framework of the Internal Audit function, its purpose, and its scope. The second chapter examines the role of Internal Audit in Public Administration, while also presenting the existing Internal Audit structures in Greece and member countries of the EU. The third chapter presents the concept of corruption, its extent/size indicators, as well as its impact on Public Administration. Also, the extent of the phenomenon in Greece is presented in this chapter. A large part of this chapter discusses the role that Internal Audit can have as a contributing factor in the fight against corruption in the Public Administration. Finally, the last chapter of this paper presents our conclusions and suggestions for better implementation of Internal Audit function and strengthening the role of Internal Audit as an anti-corruption factor.

It is our expectation that through this short study, any malfunctions in the implementation of the Internal Audit function in the Hellenic Public Administration will be identified and a number of best practices for their obviation will be presented.

Keywords: internal audit, internal control system, audit committee, public administration, corruption, fight

Πίνακας περιεχομένων

Πίνακας γραφημάτων	ix
Πίνακας συντμήσεων και συντομογραφιών στην ελληνική γλώσσα	ix
Πίνακας ξενόγλωσσων συντμήσεων και συντομογραφιών	x
Εισαγωγή	1
Το γενικό πλαίσιο του Εσωτερικού Ελέγχου	2
Ιστορική εξέλιξη του Εσωτερικού Ελέγχου	3
Εννοιολογικός προσδιορισμός του Εσωτερικού Ελέγχου	6
Διάκριση Εσωτερικού Ελέγχου (Internal Audit) και Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου (Internal Control)	10
Μορφές του Εσωτερικού Ελέγχου	12
Θεμελιώδεις αρχές του Εσωτερικού Ελέγχου	13
Διεθνή Επαγγελματικά Πρότυπα και Κώδικας Επαγγελματικής Δεοντολογίας του Εσωτερικού Ελέγχου	14
Σκοπός του Εσωτερικού Ελέγχου	19
Το πεδίο εφαρμογής του Εσωτερικού Ελέγχου	21
Ο Εσωτερικός Έλεγχος στον δημόσιο τομέα	22
Εφαρμογή διαδικασιών Εσωτερικού Ελέγχου στον ιδιωτικό και τον δημόσιο τομέα. Ιδιαιτερότητες/Διαφοροποιήσεις	26
Κεφάλαιο 2° : Ο Εσωτερικός Έλεγχος στη Δημόσια Διοίκηση	27
Η Δημόσια Διοίκηση και η καλή Διακυβέρνηση του δημόσιου τομέα	27
Ο ρόλος του Εσωτερικού Ελέγχου στην καλή Διακυβέρνηση του δημοσίου τομέα	33
Η Επιτροπή Ελέγχου και η σημασία της	34
Ο Εσωτερικός Έλεγχος και η σχέση του με άλλες μορφές ελέγχου στη Δημόσια Διοίκηση	39
Ο Εσωτερικός Έλεγχος στην Ελληνική Δημόσια Διοίκηση	41
Ιστορική αναδρομή στην εφαρμογή του στη Δημόσια Διοίκηση	41
Υφιστάμενο νομοθετικό και κανονιστικό πλαίσιο	43
Υφιστάμενες δομές Εσωτερικού Ελέγχου στην ελληνική Δημόσια Διοίκηση	44
Διαπιστώσεις	46
Ο Εσωτερικός Έλεγχος στην Ε.Ε. και σε κράτη-μέλη της Ε.Ε.	47
Εφαρμογή βέλτιστων πρακτικών Εσωτερικού Ελέγχου στις χώρες-μέλη της Ε.Ε. και του Ο.Ο.Σ.Α.	51
Κεφάλαιο 3° : Η διαφθορά	52
Εννοιολογικός προσδιορισμός του όρου «διαφθορά»	53
Η διαφθορά στην Δημόσια Διοίκηση	54
Δείκτες μέτρησης της διαφθοράς	58
Η διαφθορά στην Ελλάδα	59

Η διαφθορά σε ευρωπαϊκό και διεθνές επίπεδο	65
Ο Εσωτερικός Έλεγχος ως παράγοντας καταπολέμησης της διαφθοράς στη Δημόσια Διοίκηση	67
Συμπεράσματα.....	71
Επίλογος.....	74
Βιβλιογραφία.....	75

Πίνακας γραφημάτων

Γράφημα.1: Εξέλιξη δράσεων και προαπαιτούμενων μνημονίων ως προς την καταπολέμηση της διαφθοράς. Πηγή: Σύνδεσμος Ελλήνων Βιομηχάνων, 2017.

Οδηγός καταπολέμησης της διαφθοράς σε κράτος και επιχειρήσεις ----- **64**

Γράφημα.2: Γραφική αναπαράσταση των τιμών που λαμβάνει ο δείκτης CPI σε

παγκόσμια κλίμακα για το 2017. Πηγή: www.transparency.org . ----- **66**

Πίνακας συντμήσεων και συντομογραφιών στην ελληνική γλώσσα

Α.Α.Δ.Ε.	Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων
Α.Ε.Π.	Ακαθάριστο Εθνικό Προϊόν
Α.Ξ.Ε.	Άμεσες Ξένες Επενδύσεις
αριθμ.	αριθμός
Γ.Γ.Δ.Ε.	Γενική Γραμματεία Δημοσίων Εσόδων
Γ.Ε.Δ.Δ.	Γενικός Επιθεωρητής Δημόσιας Διοίκησης
ΓΕ.Γ.ΚΑ.Δ.	Γενική Γραμματεία Καταπολέμησης της Διαφθοράς
Δ.Ε.Κ.Ο.	Δημόσιες Επιχειρήσεις και Οργανισμοί
Ε.Ε.	Ευρωπαϊκή Ένωση
Η.Π.Α.	Ηνωμένες Πολιτείες της Αμερικής
κλπ.	και λοιπά
Μ.Ε.Ε.	Μονάδα Εσωτερικού Ελέγχου
ν.	νόμος
Ν.Π.Δ.Δ.	Νομικά Πρόσωπα Ιδιωτικού Δικαίου
Ν.Π.Ι.Δ.	Νομικά Πρόσωπα Ιδιωτικού Δικαίου
Ο.Ο.Σ.Α.	Οργανισμός Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης
Ο.Τ.Α.	Οργανισμοί Τοπικής Αυτοδιοίκησης
Π.Δ.	Προεδρικό Διάταγμα
π.Χ.	προ Χριστού
π.χ.	παραδείγματος χάριν
παρ.	παράγραφος

Πρωτ.	Πρωτοκόλλου
Σ.Ε.Β.	Σύνδεσμος Ελλήνων Βιομηχάνων
Σ.Ε.Ε.Α.	Σώμα Επιθεωρητών Ελεγκτών Δημόσιας Διοίκησης
Σ.Ο.Ε.Ε.	Συντονιστικό Όργανο Επιθεώρησης και Ελέγχου
σ.σ.	σημείωση συγγραφέα
ΦΕΚ	Φύλλο Εφημερίδας της Κυβερνήσεως

Πίνακας ξενόγλωσσων συντμήσεων και συντομογραφιών

AICPA	American Institute of Certified Public Accountants
BPI	Bribe Payers Index
CHAI	Comité d'harmonisation de l'audit interne
CICA	Canadian Institute of Chartered Accountants
CMAI	Comité Ministériel d'audit interne
COSO	Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission
CPI	Corruption Perceptions Index
ESV	Ekonomistyrningsverket
EU	European Union
Global Corruption Barometer	Global Corruption Barometer
IAS	Internal Audit Service
IFAC	International Federation of Accountants
IIA	Institute of Internal Auditors
IPPF	International Professional Practices Framework
MMAI	Mission Ministérielle d'audit interne
NPM	New Public Management
SOX	Sarbanes – Oxley

WEF	World Economic Forum
WGI	Worldwide Governance Indicators

Εισαγωγή

Η ελληνική Δημόσια Διοίκηση βρίσκεται στις μέρες μας αντιμέτωπη με πρωτόγνωρες προκλήσεις. Καλείται να προσαρμοστεί σε ένα ταχύτητα μεταβαλλόμενο κοινωνικό, οικονομικό και τεχνολογικό περιβάλλον, έχοντας παράλληλα να αντιμετωπίσει τις «πληγές» που προκάλεσε η πολυετής οικονομική κρίση. Η κρίση αυτή κατέστησε εμφανείς τις χρόνιες δυσλειτουργίες του κρατικού μηχανισμού, καθώς και την έκταση που είχαν λάβει στον δημόσιο τομέα φαινόμενα διαφθοράς και κακοδιοίκησης. Είναι επιτακτική πλέον η ανάγκη να αναληφθούν μεταρρυθμιστικές πρωτοβουλίες στη Δημόσια Διοίκηση, που θα συμβάλλουν αποφασιστικά στην εξάλειψη των όποιων δυσλειτουργιών και στην αντιμετώπιση φαινομένων διαφθοράς και κακοδιοίκησης στη Δημόσια Διοίκηση. Ο Εσωτερικός Έλεγχος, έλκοντας την «καταγωγή» του από την ιδιωτική οικονομία, θεωρείται πως μπορεί να αποτελέσει μια τέτοια πρωτοβουλία, λειτουργώντας ως παράγοντας διασφάλισης της καλής διακυβέρνησης του δημοσίου τομέα, ενώ αντίστοιχη μπορεί να είναι και η συμβολή του στην αντιμετώπιση φαινομένων διαφθοράς.

Στις επόμενες σελίδες αυτής της εργασίας θα προσπαθήσουμε να περιγράψουμε το θεωρητικό πλαίσιο της λειτουργίας Εσωτερικού Ελέγχου, τον ρόλο που ο Εσωτερικός Έλεγχος μπορεί να έχει στη διακυβέρνηση του δημοσίου τομέα, καθώς τον ρόλο που ο Εσωτερικός Έλεγχος μπορεί να διαδραματίσει στη «μάχη» εναντίον της διαφθοράς.

Κεφάλαιο 1^ο : Ο Εσωτερικός Έλεγχος

Το γενικό πλαίσιο του Εσωτερικού Ελέγχου

Το πεδίο του Εσωτερικού Ελέγχου είναι μεταξύ των πλέον δυναμικών αντικειμένων που σχετίζονται με τη διαχείριση/διοίκηση ιδιωτικών και δημόσιων οργανισμών. Στις μέρες μας υφίσταται μια διαρκώς εντεινόμενη ανάγκη για την παροχή ελεγκτικών υπηρεσιών, αποτέλεσμα των εξελίξεων που παρατηρούνται στον ιδιωτικό και τον δημόσιο τομέα, την οποία ο Power (1999) παρομοιάζει με «έκρηξη». Η παγκόσμια οικονομική κρίση, τα οικονομικά σκάνδαλα που ανακύπτουν κατά περιόδους – και σε μεγάλο βαθμό είναι υπεύθυνα για την εμφάνιση της οικονομικής κρίσης – καθώς και οι περιπτώσεις διαφθοράς δημοσίων λειτουργιών που απασχολούν συχνά την επικαιρότητα, καθιστούν αναγκαία την υιοθέτηση μηχανισμών που θα συμβάλλουν αποφασιστικά στην «ενδυνάμωση» της διακυβέρνησης των οργανισμών, στην ενίσχυση της αποτελεσματικότητάς τους και στην αντιμετώπιση φαινομένων απάτης και διαφθοράς. Ο εσωτερικός έλεγχος θεωρείται πως μπορεί να συμβάλλει αποφασιστικά στην επίτευξη των παραπάνω επιδιώξεων. Όπως σημειώνει ο Juillet (2016), αν και δεν είναι δυνατό να αποτυπωθεί η πραγματική επίδραση του Εσωτερικού Ελέγχου – συνέπεια της πολυπλοκότητας των διαδικασιών που εντάσσονται στο πεδίο – αποτελεί κοινή παραδοχή πως ο Εσωτερικός Έλεγχος «προσθέτει αξία» σε έναν οργανισμό μέσω της συμβουλευτικής και διαβεβαιωτικής λειτουργίας του, της ικανότητάς του να ενισχύει την οργανωσιακή μάθηση καθώς και της λειτουργίας διαχείρισης κινδύνων που αποτρέπει σε ικανό βαθμό την εμφάνιση σοβαρών δυσλειτουργιών στο μέλλον.

Οι δραστηριότητες που σχετίζονται με τον Εσωτερικό Έλεγχο δεν είχαν ωστόσο πάντοτε την ίδια «απήχηση». Ο Vani (2010) αναφέρει πως έως και τα μέσα της δεκαετίας του '80 ο Εσωτερικός Έλεγχος, ακόμη και στον ιδιωτικό τομέα, αντιμετωπιζόταν ως μια απλή λειτουργία ελέγχου της συμμόρφωσης προς τις επιχειρησιακές πολιτικές και της εγκυρότητας των οικονομικών καταστάσεων. Εξωγενή γεγονότα, που σχετίζονταν με την οικονομική και πολιτική επικαιρότητα, ήταν αυτά που οδήγησαν στην αλματώδη ανάπτυξη του πεδίου.

Στο κεφάλαιο που ακολουθεί θα προσπαθήσουμε να αποτυπώσουμε το γενικό πλαίσιο του Εσωτερικού Ελέγχου. Ειδικότερα, θα παρουσιάσουμε το εννοιολογικό περιεχόμενο του όρου «Εσωτερικός Έλεγχος» και την ιστορική πορεία του

αντικειμένου, θα αναφερθούμε στις θεμελιώδεις του αρχές και τη σχέση του με άλλες μορφές ελέγχου, ενώ θα παρουσιάσουμε περιληπτικά τις ιδιαιτερότητες της εφαρμογής του σε ιδιωτικό και δημόσιο τομέα.

Ιστορική εξέλιξη του Εσωτερικού Ελέγχου

Η ανάπτυξη ελεγκτικών μηχανισμών/διαδικασιών είναι συνυφασμένη με την δημιουργία των πρώτων οργανωμένων ανθρώπινων κοινωνιών. Οι μηχανισμοί αυτοί, αν και είχαν μικρή σχέση με τα ολοκληρωμένα συστήματα εσωτερικού και εξωτερικού ελέγχου που αναπτύχθηκαν έπειτα από χιλιετηρίδες, εξυπηρετούσαν τις ίδιες θεμελιώδεις ανάγκες, τουλάχιστον σε ότι αφορά το «λογιστικό» σκέλος. Παραδείγματα τέτοιων μηχανισμών συναντώνται τόσο σε επίπεδο ιδιωτικών συναλλαγών, όσο και σε διοικητικές δομές αντίστοιχες των σημερινών. Σε «ιδιωτικό» επίπεδο η διενέργεια συναλλαγών, ακόμη και εντός του πλαισίου μιας ανταλλακτικής οικονομίας, απαιτούσε την δημιουργία ενός στοιχειώδους μηχανισμού παρακολούθησης των συναλλαγών προκειμένου να διασφαλιστεί η εμπιστοσύνη των συναλλασσόμενων. Προκειμένου να εξυπηρετηθεί η ανάγκη αυτή δημιουργήθηκαν λογιστικοί μηχανισμοί ελέγχου των συναλλαγών. Σε ότι αφορά το επίπεδο της διοίκησης, οι πρώιμες κρατικές δομές που αναπτύχθηκαν στις κοινωνίες αυτές φαινομενικά δεν είχαν ούτε την πολυπλοκότητα των σημερινών δημοσίων διοικήσεων, ούτε απαιτείτο να τηρούν θεμελιώδεις αρχές που απέρρεαν από συνταγματικές και άλλες διατάξεις. Σε αντιστοιχία όμως με τις σύγχρονες διοικητικές δομές, όφειλαν να παρακολουθούν τη συγκέντρωση και διάθεση των πόρων που μπορούσαν να αντλήσουν από την επικράτεια τους (φορολογικά έσοδα, σοδειές κλπ.).

Όπως αναφέρει ο Ramammorti (2003), ιστορικοί ερευνητές έχουν εντοπίσει ενδείξεις ύπαρξης επίσημων συστημάτων λογιστικής απεικόνισης που ανάγονται στο 4.000 π.Χ. στην περιοχή της Μέσης Ανατολής. Τα συστήματα αυτά χρησιμοποιούνταν από επιχειρήσεις και κράτη προκειμένου να διασφαλίσουν την ορθή διαχείριση των πληρωμών και των φορολογικών εσόδων. Οι σύνθετες κρατικές οντότητες που ανέπτυξαν λαοί όπως οι Βαβυλώνιοι, οι Χαλδαίοι και οι Ασύριοι στη Μεσοποταμία, είχαν ανάγκη από ελεγκτικούς μηχανισμούς που θα παρακολουθούσαν τη συγκέντρωση των φόρων από τους υποτελείς τους και την ακόλουθη διάθεση των εσόδων. Το ίδιο συνέβαινε και στην Αίγυπτο των Φαραώ, όπου σύμφωνα με τις Βιβλικές αναφορές υπήρχε σώμα ελεγκτών που παρακολουθούσε τη συγκέντρωση των σοδειών, διαφυλάσσοντας τα συμφέροντα του ηγέτη της χώρας. Ο Ramammorti

(2003) μας παραθέτει την ανάλυση των O'Reilly et al. (1998), σύμφωνα με την οποία στη Βίβλο εντοπίζονται άμεσες αναφορές στην αναγκαιότητα ύπαρξης ελεγκτικών μηχανισμών. Παρουσιάζονται μάλιστα και παραδείγματα ορθών πρακτικών εσωτερικού ελέγχου όπως η παροχή περιορισμένης πρόσβασης, ο διαχωρισμός καθηκόντων και η αξιοποίηση ικανών και τίμιων εργαζομένων.

Φυσικά, το φαινόμενο αυτό δε περιορίστηκε στη Μέση Ανατολή, αλλά εντοπίζεται ακόμη και σε απομακρυσμένες γεωγραφικές περιοχές. Ο Ramamoorti (2003) αναφέρεται στην ανάπτυξη ελεγκτικών μηχανισμών στις διοικητικές δομές της κινεζικής δυναστείας Zhao που ανάγονται στη 2^η χιλιετηρίδα π.Χ..

Αντίστοιχοι ελεγκτικοί μηχανισμοί εντοπίζονται σε όλους τους μεγάλους πολιτισμούς που αναπτύχθηκαν στη λεκάνη της Μεσογείου. Στην αρχαία Ελλάδα κάθε πόλη-κράτος ανέπτυξε μηχανισμούς ελέγχου συναφείς με το πολιτειακό του καθεστώς. Στην αρχαία Αθήνα συναντώνται οι θεσμοί των «Λογιστών» και των «Εύθυνων» που είχαν ως αρμοδιότητα την παρακολούθηση της διαχείρισης των δημοσίων ταμείων. Αντίστοιχα, στην αρχαία Σπάρτη η «Μεγάλη Ρήτρα» του Λυκούργου απέδιδε στους πέντε Εφόρους ελεγκτικές αρμοδιότητες επί των δημοσίων οικονομικών. Ο Καζαντζής (2006) αναφέρει την ύπαρξη των θεσμών των «Ταμιών», των «Υπάτων», των «Τιμητών» και των «Κηνσόρων» στην αρχαία Ρώμη που ήταν αρμόδιοι για την παρακολούθηση των δημοσίων οικονομικών της Res Publica.

Κατά τον ύστερο Μεσαίωνα και την Αναγέννηση, η Ιταλία υπήρξε κοιτίδα εξελίξεων που έδωσαν πραγματική «υπόσταση» στην ιδιότητα του Ελεγκτή. Το 1494 ο Ιταλός μοναχός Luca de Pacioli εφηύρε το διπλογραφικό σύστημα λογιστικής απεικόνισης που μεταξύ άλλων καθιστούσε ευκολότερο τον εντοπισμό ενδεχόμενων οικονομικών ατασθαλιών. Το 1581 στη Βενετία δημιουργήθηκε το Collegio dei Raxonati, η πρώτη επαγγελματική ένωση ελεγκτών στον κόσμο¹.

Η εδραίωση του καπιταλιστικού τρόπου οργάνωσης της οικονομίας και η αυξανόμενη πολυπλοκότητα των διοικητικών δομών κατέστησαν αναγκαία την δημιουργία θεσμοθετημένων ελεγκτικών μηχανισμών που θα διασφάλιζαν την διαφάνεια και την λογοδοσία και θα απέτρεπαν την εμφάνιση φαινομένων εξαπάτησης

¹ Διαθέσιμο στο: <https://partners-network.com/2012/09/20/accounting-history/> . Ημ/νία τελευταίας πρόσβασης: 14/11/18

και διαφθοράς, με τη Μ. Βρετανία να βρίσκεται ήδη από τις αρχές του 19^{ου} αιώνα στη πρωτοπορία των σχετικών εξελίξεων.

Όπως σημειώνει ο Ramamoorti (2003) ο Εσωτερικός Έλεγχος απέκτησε διακριτή υπόσταση ως μορφή ελέγχου στις αρχές του 20^{ου} αιώνα, ως αποτέλεσμα της αλματώδους αύξησης του μεγέθους των επιχειρήσεων και του όγκου των συναλλαγών. Οι διευθύνοντες των επιχειρήσεων χρειαζόνταν μια διαβεβαιωτική λειτουργία η οποία θα τους επιβεβαίωνε την ορθότητα των οικονομικών καταστάσεων και των λοιπών στοιχείων που τους παρέχονταν, ώστε να λάβουν ορθές αποφάσεις. Οι εσωτερικός έλεγχος ήταν η «απάντηση» σε αυτό το πρόβλημα.

Αποφασιστικής σημασίας για την εδραίωση του πεδίου του Εσωτερικού Ελέγχου υπήρξε η δημιουργία το Ινστιτούτου Εσωτερικών Ελεγκτών (The Institute of Internal Auditors, IIA) το 1941 στις Η.Π.Α.. Το IIA ενεργώντας μεθοδικά κατόρθωσε να καταστήσει τον Εσωτερικό Έλεγχο ένα αυτοδύναμο επαγγελματικό πεδίο διαθέτοντας στους επαγγελματίες του χώρου όλα εκείνα τα εφόδια που θα τους επέτρεπαν να ασκήσουν αποτελεσματικά τα καθήκοντα τους (Πρότυπα, Κώδικα Δεοντολογίας κλπ.).

Η εξέλιξη του πεδίου του Εσωτερικού Ελέγχου τις περασμένες δεκαετίες προσδιορίστηκε από γεγονότα που λάμβαναν χώρα σε οικονομικό και πολιτικό επίπεδο. Σε περιπτώσεις όπου γινόταν εμφανής η ύπαρξη φαινομένων εξαπάτησης και πολιτικής ή εταιρικής διαφθοράς, δυνάμωσαν οι φωνές που απαιτούσαν την ενίσχυση του ρόλου του Εσωτερικού Ελέγχου τόσο σε επίπεδο ιδιωτικής οικονομίας όσο και σε επίπεδο Δημόσιας Διοίκησης. Ενδεικτικά, η ψήφιση της νομοθετικής ρύθμισης Sarbanes – Oxley (SOX) το 2002 στις Η.Π.Α., στον απόηχο σημαντικών οικονομικών σκανδάλων (WorldCom, Enron), οδήγησε σε ενίσχυση του ρόλου του Εσωτερικού Ελέγχου. Η ανάγκη συμμόρφωσης με τις προβλέψεις της ρύθμισης SOX διεύρυνε το φάσμα δραστηριοτήτων των Εσωτερικών Ελεγκτών καθώς, πέρα από τα συνήθη καθήκοντα τους, ανέλαβαν και τη σύνταξη αναφορών επί των οικονομικών καταστάσεων που δημοσίευαν οι επιχειρήσεις².

² Διαθέσιμο στο: <https://deloitte.wsj.com/riskandcompliance/2014/10/08/internal-audit-moving-beyond-sarbanes-oxley-compliance/>. Ημ/νία τελευταίας πρόσβασης: 15/11/18

Οι Munteanu & Zaharia (2014), έχοντας επεξεργαστεί τα δεδομένα που περιέχονται στο έργο του Pickett (2004), διακρίνουν τα ακόλουθα στάδια στην εξέλιξη της λειτουργίας Εσωτερικού Ελέγχου τον 20^ο και 21^ο αιώνα,

1.	Έλεγχος των λογιστικών καταστάσεων	1950
2.	Αξιολόγηση της συμμόρφωσης	1960
3.	Εξέταση των διαδικασιών	1970
4.	Αξιολόγηση των ελεγκτικών μηχανισμών	1980
5.	Σύνταξη αναφορών σχετικά με το Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου	1990
6.	Αξιολόγηση του συστήματος διαχείρισης κινδύνων	2000
7.	Βελτίωση του συστήματος διαχείρισης κινδύνων	2001
8.	Σύνταξη αναφορών σχετικά με τις δραστηριότητες που υλοποιήθηκαν	2002
9.	Δημιουργία προστιθέμενης αξίας	2003
10.	Εδραίωση της λειτουργίας Εσωτερικού Ελέγχου	2004-09
11.	Ικανότητα διαχείρισης του χρηματοοικονομικού κινδύνου	2010-13

Πηγή: Munteanu, V. & Zaharia, D. L. (2014). Current Trends in Internal Audit, 5th World Conference on Educational Sciences 2013, Procedia –Social and Behavioral Sciences, 2014: 116, pp. 2239 –2242

Εννοιολογικός προσδιορισμός του Εσωτερικού Ελέγχου

Ο σημαίνοντας ρόλος του Εσωτερικού Ελέγχου, ως πολυδιάστατο «εργαλείο» επίτευξης των στρατηγικών στόχων που θέτουν οι διοικούντες ενός οργανισμού καθιστά αναγκαίο τον ακριβή προσδιορισμό του εννοιολογικού περιεχομένου του. Το εννοιολογικό περιεχόμενο του όρου «Εσωτερικός Έλεγχος» υπήρξε δυναμικό, γνωρίζοντας σημαντικές μεταβολές τις προηγούμενες δεκαετίες. Η διεύρυνση του πεδίου εφαρμογής του εσωτερικού ελέγχου καθώς και του εύρους των λειτουργιών που σχετίζονται με αυτόν κατέστησε αναγκαίο τον διαρκή επαναπροσδιορισμό του περιεχομένου του. Προς την κατεύθυνση αυτή συνέβαλε και το αυξανόμενο ακαδημαϊκό/ερευνητικό ενδιαφέρον για το αντικείμενο, καθώς διαδικασίες με κατά κύριο λόγο πρακτικό χαρακτήρα, απαιτείτο να ενταχθούν σε ένα αυστηρά δομημένο θεωρητικό πλαίσιο. Ανά τακτά χρονικά διαστήματα προτείνονταν νέοι ορισμοί, που επιχειρούσαν να ενσωματώσουν τις εξελίξεις που σημειώνονταν στο πεδίο, με αποτέλεσμα στις μέρες μας να συναντάται στη διεθνή βιβλιογραφία σημαντικός

αριθμός ορισμών. Η χρονολογική παράθεση κάποιων από αυτούς τους ορισμούς μας επιτρέπει να αντιληφθούμε πως ο Εσωτερικός Έλεγχος από μια μονοδιάστατη λειτουργία παρακολούθησης των λογιστικών καταστάσεων, που ο Morgan (1980) παρομοίαζε με «φύλακα», εξελίχθηκε σε ένα πολυδιάστατο εργαλείο, απαραίτητο για την αποτελεσματική λειτουργία ενός οργανισμού.

Σύμφωνα με τον Ramamoorti (2003), οι Brink & Chasin (1958) αρχικά παρέθεσαν τον ακόλουθο ορισμό του Εσωτερικού Ελέγχου, ο οποίος είχε «επιχειρησιακό» προσανατολισμό:

«Ο Εσωτερικός Έλεγχος κατά συνέπεια παρουσιάζεται ως ειδικό τμήμα του ευρύτερου πεδίου της λογιστικής, χρησιμοποιώντας τις βασικές τεχνικές και μεθοδολογίες ελέγχου. Το γεγονός ότι ο ορκωτός λογιστής και ο εσωτερικός ελεγκτής χρησιμοποιούν πολλές από τις ίδιες τεχνικές οδηγεί συχνά στην εσφαλμένη παραδοχή ότι υπάρχει μικρή διαφορά στο έργο ή στους τελικούς τους στόχους. Ο Εσωτερικός Ελεγκτής, όπως οποιοσδήποτε ελεγκτής, ασχολείται με τη διερεύνηση της εγκυρότητας των στοιχείων, αλλά στην περίπτωση του τα στοιχεία που εξετάζει καλύπτουν ένα πολύ ευρύτερο φάσμα και έχουν να κάνουν με πολλά ζητήματα που η σχέση τους με τις λογιστικές καταστάσεις είναι συχνά κάπως μακρινή. Επιπλέον, ο Εσωτερικός Ελεγκτής όντας στέλεχος της εταιρείας, έχει ζωτικότερο ενδιαφέρον για όλους τους τύπους επιχειρησιακών λειτουργιών και πολύ φυσικά ενδιαφέρεται περισσότερο να καταστήσει αυτές τις λειτουργίες όσο το δυνατόν πιο κερδοφόρες. Έτσι, σε μεγαλύτερο βαθμό, οι διοικητικές λειτουργίες ασκούν επίδραση στον τρόπο σκέψης και τη γενική προσέγγιση του».

Το Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών (The Institute of Internal Auditors, ΠΑ) άσκησε καταλυτική επίδραση στη διαμόρφωση του εννοιολογικού περιεχομένου του εσωτερικού ελέγχου. Το 1978 κατακύρωσε τα Πρότυπα για την Επαγγελματική Άσκηση του Εσωτερικού Ελέγχου (Standards for the Professional Practice of Internal Auditing), στα οποία θα αναφερθούμε εκτενέστερα σε επόμενο τμήμα της μελέτης. Στα Πρότυπα αυτά ο Εσωτερικός Έλεγχος οριζόταν ως «μια ανεξάρτητη δραστηριότητα αξιολόγησης που έχει καθιερωθεί εντός του οργανισμού ως υπηρεσία προς τον οργανισμό. Είναι ένας ελεγκτικός μηχανισμός που λειτουργεί μέσω της εξέτασης και της αξιολόγησης της επάρκειας και της αποτελεσματικότητας των άλλων μέσων ελέγχου. Ο στόχος του Εσωτερικού Ελέγχου είναι να υποστηρίξει τα στελέχη του οργανισμού ως προς την αποτελεσματική άσκηση των καθηκόντων τους. Για το σκοπό αυτό, ο Εσωτερικός

Έλεγχος τους παρέχει αναλύσεις, εκτιμήσεις, συστάσεις, συμβουλές και πληροφορίες σχετικά με τις δραστηριότητες που εξετάζονται. Ο στόχος του ελέγχου περιλαμβάνει την προαγωγή του αποτελεσματικού ελέγχου με λογικό κόστος».

Από τις αρχές της δεκαετίας του '90 παρατηρείται μια διαφοροποίηση του εννοιολογικού πλαισίου του εσωτερικού ελέγχου, καθώς το «κέντρο βάρους» μετατοπίζεται από την αξιολόγηση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων των οργανισμών στην ανάγκη αποτελεσματικής διακυβέρνησης τους, φαινόμενο που θα περιγράψουμε εκτενέστερα στη συνέχεια. Το 1991 το Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών (The Institute of Internal Auditors, ΙΙΑ) επαναδιατύπωσε τον ορισμό του Εσωτερικού Ελέγχου ως «*μια ανεξάρτητη λειτουργία εκτίμησης που έχει καθιερωθεί εντός ενός οργανισμού, ώστε να εξετάσει και να αξιολογήσει τις δραστηριότητες του, ως υπηρεσία προς τον οργανισμό*». Παρατηρούμε πως παραλείπεται οποιαδήποτε αναφορά στην εκτίμηση των οικονομικών στοιχείων του οργανισμού και στην θέση αυτής γίνεται μια πιο γενικευμένη αναφορά στην εξέταση και αξιολόγηση των δραστηριοτήτων. Σύμφωνα με τους Karagiorgos et al. (2010) ένας νέος ορισμός του Εσωτερικού Ελέγχου προτάθηκε το 1992 από την COSO (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission), ιδιωτικό φορέα στην ίδρυση του οποίου μετείχε μεταξύ άλλων και το ΙΙΑ. Η COSO όρισε τον Εσωτερικό Έλεγχο ως «*μια διαδικασία που προσφέρει θεμελιώδη ασφάλεια στην επιχείρηση αναφορικά με την αξιοπιστία των οικονομικών καταστάσεων*». Ο ορισμός αυτός όπως παρατηρούμε αναφέρεται κατά κύριο λόγο στον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων ιδιωτικών οργανισμών. Η εστίαση αυτή είναι ενδεχομένως αποτέλεσμα του γεγονότος πως οι 4 από τους 5 ιδρυτικούς φορείς της COSO υπήρξαν οργανισμοί που οι δραστηριότητες τους εστιάζουν στον έλεγχο οικονομικών καταστάσεων (American Accounting Association, American Institute of Certified Public Accountants, Financial Executives International, National Association of Accountants).

Ένα σχετικά σαφές εννοιολογικό περιεχόμενο στον όρο «Εσωτερικό Έλεγχο», τουλάχιστον όπως τον αντιλαμβανόμαστε σήμερα, προσέδωσε ο ορισμός που το ΙΙΑ πρότεινε το 1999 – με κάποιες ελάσσονες προσθήκες το 2004 - ο οποίος τυγχάνει σήμερα καθολικής αποδοχής. Ο Ramamoorti (2003) περιγράφει περιληπτικά πως προέκυψε αυτός ο νέος ορισμός. Το ΙΙΑ αναγνώρισε στα τέλη της δεκαετίας του '90 την αναγκαιότητα μιας συνολικής επανεκτίμησης και αξιολόγησης των θεμελιωδών αρχών του επαγγέλματος του Εσωτερικού Ελεγκτή, του προσανατολισμού και της

γνωστικής βάσης δεξιοτήτων των Ελεγκτών. Προς αυτή την κατεύθυνση συγκροτήθηκε η λεγόμενη Guidance Task Force που πραγματοποίησε μια εκτενή αξιολόγηση των υφιστάμενων επαγγελματικών προτύπων, του κώδικα δεοντολογίας και του ορισμού του Εσωτερικού Ελέγχου. Ο νέος ορισμός που προτάθηκε έλαβε υπόψη του διευρυμένο ρόλο και τις αρμοδιότητες του Εσωτερικού Ελέγχου και έχει ως εξής:

«Ο Εσωτερικός Έλεγχος είναι μια ανεξάρτητη και 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».

Ο συγκεκριμένος ορισμός έχει γίνει αντικείμενο εκτεταμένης ανάλυσης. Ο Ramamoorti (2003) παραθέτει την αξιολόγηση των Chapman & Anderson (2002), οι οποίοι διέκριναν 6 στοιχεία που διαφοροποιούν τον συγκεκριμένο ορισμό:

1. Προβλέπεται η δυνατότητα διενέργειας Εσωτερικού Ελέγχου από άτομα εκτός του οργανισμού, προσφέροντας τη δυνατότητα outsourcing τέτοιων δραστηριοτήτων.
2. Προσδίδεται στον Εσωτερικό Έλεγχο μια προληπτική και πελατοκεντρική αντίληψη με έμφαση στη διαχείριση κινδύνων και την εταιρική διακυβέρνηση.
3. Υπογραμμίζεται η σημασία του Εσωτερικού Ελέγχου για κάθε οργανισμό.
4. Διευρύνεται η αντιλαμβανόμενη αποστολή του Εσωτερικού Ελέγχου καθώς πλέον του «ανατίθεται» η υποβοήθηση του οργανισμού στην επίτευξη του συνόλου των στόχων του.
5. Δίνεται βαρύτητα στις διαδικασίες που σχετίζονται με τη διαχείριση κινδύνων και την εταιρική διακυβέρνηση.
6. Δίνεται έμφαση στην υιοθέτηση Προτύπων ως παράγοντα διασφάλισης της ποιοτικής παροχής υπηρεσιών.

Αξίζει να σημειώσουμε πως ο Pickett (2003) διενήργησε μια εμβριθέστατη ανάλυση του ορισμού αναλύοντας διεξοδικά το νόημα κάθε όρου όπως περιεχόταν στην αγγλόφωνη εκδοχή του ορισμού.

Η ελληνική βιβλιογραφία σχετικά με το πεδίο του Εσωτερικού Ελέγχου είναι αρκετά περιορισμένη συγκριτικά με την ξενόγλωσση και σχετικές με τον Εσωτερικό Έλεγχο δημοσιεύσεις έχουν γίνει κατά κύριο λόγο την τελευταία εικοσαετία. Ως

συνέπεια αυτών, δεν συναντώνται πρωτότυπες αποδόσεις του εννοιολογικού περιεχομένου του όρου «Εσωτερικός Έλεγχος» στην ελληνική βιβλιογραφία. Σε σχετικές εκθέσεις που δημοσιεύουν αρμόδιοι δημόσιοι φορείς (Σώμα Επιθεωρητών Ελεγκτών Δημόσιας Διοίκησης, Γενική Γραμματεία Καταπολέμησης της Διαφθοράς κλπ.) γίνεται χρήση ορισμών από την διεθνή βιβλιογραφία, και ειδικότερα ορισμών που έχουν προταθεί από το ΠΑ.

Διάκριση Εσωτερικού Ελέγχου (Internal Audit) και Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου (Internal Control)

Σε συνέχεια της προηγούμενης ανάλυσης μας αναφορικά με το εννοιολογικό περιεχόμενο του εσωτερικού ελέγχου, σκόπιμο είναι να αναφερθούμε στη διάκριση του Εσωτερικού Ελέγχου (Internal Audit) και του Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου (Internal Control), καθώς πολύ συχνά οι έννοιες αυτές συγχέονται. Αν και οι έννοιες δεν είναι ταυτόσημες, όπως σημειώνουν οι Baltaci & Yilmaz (2006) βρίσκονται σε άμεση συσχέτιση μεταξύ τους με αποτέλεσμα σε πολλές περιπτώσεις να χρησιμοποιείται η μία εναλλακτικά της άλλης. Ο Moeller (1997) μάλιστα σημειώνει πως οι ελεγκτές στο παρελθόν αξιοποίησαν την έννοια του Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου ώστε να «θεμελιώσουν» το επάγγελμα του Εσωτερικού Ελεγκτή (*“...to launch the internal audit profession.”*).

Όπως σημειώνει ο Moeller (1997), λογιστές και ελεγκτές αρχικά όριζαν το Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου στη βάση λογιστικών «προτύπων» και διαδικασιών. Στη συνέχεια, θεσμικοί φορείς όπως το Αμερικανικό Ινστιτούτο Ορκωτών Λογιστών (American Institute of Certified Public Accountants, AICPA) και το Καναδικό Ινστιτούτο Ορκωτών Λογιστών (Canadian Institute of Chartered Accountants, CICA) παρουσίασαν πρωτότυπους ορισμούς του Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου. Σύμφωνα με τον Moeller (1997), το AICPA όρισε στη Δήλωση Ελεγκτικών Προτύπων (SAS No1) πως το Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου *«περιλαμβάνει το σχέδιο ενός οργανισμού και όλες τις πρακτικές συντονισμού και τα μέτρα που υιοθετούνται σε μια επιχείρηση για να διαφυλάξουν τα περιουσιακά του στοιχεία, να ελέγξουν την ακρίβεια και αξιοπιστία των λογιστικών δεδομένων, να προάγουν την επιχειρησιακή αποτελεσματικότητα και να ενθαρρύνουν την τήρηση των προβλεπόμενων επιχειρησιακών πολιτικών»*. Σύμφωνα με τον Moeller (1997) ο ορισμός αυτός στη συνέχεια επεκτάθηκε περαιτέρω ώστε να περιλάβει τη χρήση διαχειριστικών εργαλείων και διαδικασιών που σχετίζονται με τη λήψη αποφάσεων.

Ιδιαίτερα δημοφιλής είναι ο ορισμός του Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου που πρότεινε η COSO (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission) σε έκθεση της τον Σεπτέμβριο του 1992. Σύμφωνα με τον επίσημο ορισμό της COSO, το Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου (Internal Control) είναι «*μια διαδικασία που δέχεται επίδραση από το διοικητικό συμβούλιο μια οντότητας, τους διαχειριστές, και το άλλο της προσωπικό, σχεδιασμένη ώστε να προσφέρει μια εκλογικευμένη διαβεβαίωση αναφορικά με την επίτευξη των αντικειμενικών στόχων της οντότητας στις ακόλουθες κατηγορίες:*

- *Αποτελεσματικότητα και οικονομικότητα των λειτουργιών*
- *Αξιοπιστία των οικονομικών αναφορών*
- *Συμμόρφωση με τους ισχύοντες νόμους και κανονισμούς»*

Συνοψίζοντας, θα μπορούσαμε να πούμε πως ο όρος Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου αναφέρεται στο σύνολο των κανόνων και διαδικασιών που ένας οργανισμός έχει θέσει σε εφαρμογή προκειμένου να διασφαλιστεί η ορθολογική διαχείριση και η αποτελεσματική παροχή υπηρεσιών.

Σε ότι αφορά την σχέση Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου (internal control) και Εσωτερικού Ελέγχου (internal audit) οι Ozuomba et al. (2016) παραθέτουν τη θέση του Adeniji (2004) σύμφωνα με την οποία ο Εσωτερικός Έλεγχος είναι τμήμα του Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου που έχει τεθεί σε εφαρμογή από τη διοίκηση του οργανισμού. Οι Baltaci & Yilmaz (2006) με τη σειρά τους υποστηρίζουν πως ο Εσωτερικός Έλεγχος λειτουργεί ως ελεγκτής του Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου ενός οργανισμού. Σημειώνουν πως το κύριο χαρακτηριστικό που διακρίνει τις δύο έννοιες (Εσωτερικός Έλεγχος και Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου) είναι πως ο Εσωτερικός Έλεγχος λειτουργεί ανεξάρτητα από την διοίκηση και τις υπόλοιπες ελεγκτικές δομές του οργανισμού.

Από την παραπάνω ανάλυση προκύπτει το συμπέρασμα πως Εσωτερικός Έλεγχος και Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου είναι έννοιες που αν και δεν ταυτίζονται βρίσκονται σε άμεση συσχέτιση μεταξύ τους. Το Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου είναι μια έννοια ευρύτερη του Εσωτερικού Ελέγχου που περιλαμβάνει πληθώρα διαδικασιών που αποσκοπούν στην επίτευξη συγκεκριμένων επιχειρησιακών στόχων. Ο Εσωτερικός Έλεγχος ως «υποσύστημα» του Συστήματος Εσωτερικού ελέγχου λειτουργεί ως ανεξάρτητος ελεγκτής του με στόχο τη διασφάλιση της λειτουργίας του.

Μορφές του Εσωτερικού Ελέγχου

Όπως προκύπτει από την προηγούμενη ανάλυση μας, ο Εσωτερικός Έλεγχος είναι μια πολυδιάστατη επιχειρησιακή λειτουργία που οι αρμοδιότητες της εκτείνονται στο σύνολο των διαδικασιών που λαμβάνουν χώρα εντός ενός οργανισμού. Σύμφωνα με το σχετικό Εγχειρίδιο Διενέργειας Εσωτερικών Ελέγχων της πρώην Γ.Γ.Δ.Ε. (νυν Α.Α.Δ.Ε.), οι δύο παράγοντες στη βάση των οποίων μπορεί να διακριθούν οι διάφορες μορφές Εσωτερικού Ελέγχου είναι η ένταξη τους ή όχι σε συγκεκριμένο προγραμματισμό του οργανισμού και το αντικείμενο τους³.

Ανάλογα με το αν οι έλεγχοι είναι προγραμματισμένοι ή όχι, μπορούν να διακριθούν σε:

- προγραμματισμένους, που περιλαμβάνονται στο Ετήσιο Πρόγραμμα Εσωτερικών Ελέγχων που έχει καταρτίσει ο οργανισμός, και
- έκτακτους, που διενεργούνται σε περίπτωση που διαπιστωθεί μια δυσλειτουργία που χρήζει άμεσης αντιμετώπισης.

Ανάλογα με το αντικείμενο τους, οι έλεγχοι μπορούν να διακριθούν σε:

- Οικονομικούς ελέγχους (Financial audits), που εξετάζουν την οικονομική διαχείριση ενός οργανισμού.
- Ελέγχους λειτουργίας (Operational audits), που ερευνούν τις επιχειρησιακές δραστηριότητες καθ' αυτές.
- Διοικητικούς ελέγχους (Management audits), που εξετάζουν τις διοικητικές λειτουργίες του οργανισμού και τις υποστηρικτικές αυτών.
- Ελέγχους συμμόρφωσης (Compliance audits), που εξετάζουν αν τηρούνται οι κανόνες που διέπουν τη λειτουργία των ελεγχόμενων συστημάτων.
- Ελέγχους απόδοσης της διακυβέρνησης του οργανισμού (Corporate governance audits), που εξετάζουν αν τα ελεγχόμενα συστήματα λειτουργούν αποτελεσματικά και αποδοτικά.
- Ελέγχους πληροφοριακών συστημάτων (Information systems audits), που εξετάζουν την επάρκεια και αποτελεσματικότητα των πληροφοριακών συστημάτων του οργανισμού.

³ Εγχειρίδιο Διενέργειας Εσωτερικών Ελέγχων, Υπουργείο Οικονομικών – Γενική Γραμματεία Δημοσίων Εσόδων, Αθήνα, 2015. Διαθέσιμο στο: <http://dfn.gr/files/pdf/egxeir.es.el.18.4.15.pdf> . Ημ/νία τελευταίας πρόσβασης:16/11/18

- Ελέγχους των Συστημάτων Εσωτερικού Ελέγχου (Internal control audits), που εξετάζουν την επάρκεια, αποτελεσματικότητα και αποδοτικότητα των συστημάτων Εσωτερικού Ελέγχου που έχει εγκαθιδρύσει ο οργανισμός.
- Ελέγχους παρακολούθησης (follow-up audits), που εξετάζουν την εφαρμογή των διορθωτικών ενεργειών που ανέλαβε να πραγματοποιήσει η διοίκηση ενός οργανισμού, ως αποτέλεσμα εσωτερικού ελέγχου.

Θεμελιώδεις αρχές του Εσωτερικού Ελέγχου

Σύμφωνα με το ΠΑ, η αποτελεσματική άσκηση της λειτουργίας Εσωτερικού Ελέγχου προϋποθέτει την εφαρμογή του συνόλου των θεμελιωδών αρχών (Core Principles for the Professional Practice of Internal Auditing) που διέπουν την άσκηση των καθηκόντων των Εσωτερικών Ελεγκτών⁴. Ο τρόπος που θα επιτευχθεί η εφαρμογή αυτών των αρχών από τους Εσωτερικούς Ελεγκτές κατά την άσκηση της λειτουργίας Εσωτερικού Ελέγχου ενδεχομένως να παρουσιάσει διαφοροποιήσεις από οργανισμό σε οργανισμό, είναι απαραίτητο ωστόσο να επιτευχθούν στο σύνολο τους, καθώς σε αντίθετη περίπτωση η λειτουργία Εσωτερικού Ελέγχου δεν θα επιτύχει σε απόλυτο βαθμό τον επιδιωκόμενο σκοπό της. Σύμφωνα με τις αρχές αυτές, ο Εσωτερικός ελεγκτής κατά την άσκηση των καθηκόντων του θα πρέπει να:

- ✓ Επιδεικνύει ακεραιότητα.
- ✓ Επιδεικνύει επάρκεια ικανοτήτων και δέουσα επαγγελματική επιμέλεια.
- ✓ Είναι αντικειμενικός και απαλλαγμένος από αθέμιτες επιρροές (ανεξάρτητος).
- ✓ Εναρμονίζεται με τις στρατηγικές, τους αντικειμενικούς σκοπούς και τους κινδύνους του οργανισμού.
- ✓ Έχει την κατάλληλη θέση στο οργανόγραμμα και να διαθέτει επαρκείς πόρους.
- ✓ Επιδεικνύει δέσμευση στην ποιότητα και συνεχή βελτίωση.
- ✓ Επικοινωνεί αποτελεσματικά.
- ✓ Παρέχει διασφάλιση βάσει αξιολόγησης κινδύνων.
- ✓ Είναι διορατικός, ενεργεί προληπτικά και εστιάζει στο μέλλον.
- ✓ Προάγει την βελτίωση του οργανισμού.

⁴ Διαθέσιμο στο: <https://na.theiia.org/standards-guidance/mandatory-guidance/Pages/Core-Principles-for-the-Professional-Practice-of-Internal-Auditing.aspx> . Ημ/νία τελευταίας πρόσβασης: 18/11/2018

Διεθνή Επαγγελματικά Πρότυπα και Κώδικας Επαγγελματικής Δεοντολογίας του Εσωτερικού Ελέγχου

Σε μια πολυδιάστατη λειτουργία όπως αυτή του Εσωτερικού Ελέγχου, στο πλαίσιο της οποίας εξετάζεται το σύνολο των διαδικασιών που λαμβάνουν χώρα εντός ενός οργανισμού – με κάθε οργανισμό να εμφανίζει τις δικές του ιδιαιτερότητες - είναι απαραίτητη η διασφάλιση ενός συγκεκριμένου *modus operandi* και ενός βέλτιστου επιπέδου παροχής υπηρεσιών. Η επίτευξη των συγκεκριμένων επιδιώξεων είναι δυνατή με τη χρήση κατάλληλων «δικλίδων ασφαλείας» που θα κατευθύνουν τις ενέργειες των ελεγκτών, διαφυλάττοντας παράλληλα το επαγγελματικό τους κύρος. Την ανάγκη αυτή έρχονται να καλύψουν τα Διεθνή Πρότυπα για την Επαγγελματική Εφαρμογή του Εσωτερικού Ελέγχου (International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing), ή απλά Πρότυπα, και ο Κώδικας Δεοντολογίας των Εσωτερικών Ελεγκτών (Code of Ethics). Σύμφωνα με το ΠΑ⁵, τα Πρότυπα και ο Κώδικας Δεοντολογίας περιλαμβάνουν όλα τα υποχρεωτικά στοιχεία του Διεθνούς Πλαισίου Επαγγελματικής Εφαρμογής (International Professional Practices Framework, IPPF)⁶.

Τι είναι όμως αυτά και ποιος είναι ο ρόλος τους στα πλαίσια της άσκησης της λειτουργίας Εσωτερικού Ελέγχου;

Τα Πρότυπα, που όπως προαναφέραμε για πρώτη φορά παρουσιάστηκαν το 1978, αποτελούν σύμφωνα με τον Ramamoorti (2003) τα κριτήρια στη βάση των οποίων μετρώνται ή εκτιμώνται οι δραστηριότητες που σχετίζονται με τον Εσωτερικό Έλεγχο. Σύμφωνα με το ΠΑ⁷, σκοπός των Προτύπων είναι να :

⁵ Διεθνή Πρότυπα για την Επαγγελματική Εφαρμογή του Εσωτερικού Ελέγχου, Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών Ελλάδας, Αθήνα, 2017. Διαθέσιμο στο:

<https://na.theiia.org/translations/PublicDocuments/IPPF-Standards-2017-Greek.pdf>.

Ημ/νία τελευταίας πρόσβασης: 19/11/2018

⁶ Το Διεθνές Πλαίσιο Επαγγελματικών Πρακτικών (IPPF) είναι το εννοιολογικό πλαίσιο που παρέχει υποχρεωτική καθοδήγηση στους Εσωτερικούς Ελεγκτές, εκδιδόμενο από το ΠΑ.

Η συμμόρφωση με τα καθοριζόμενα σε αυτό είναι απαραίτητη για την επαγγελματική πρακτική του Εσωτερικού Ελέγχου. Τα στοιχεία που αποτελούν το IPPF είναι:

- Οι θεμελιώδεις αρχές
- Ο ορισμός του Εσωτερικού Ελέγχου
- Ο Κώδικας Δεοντολογίας
- Τα Διεθνή Πρότυπα Επαγγελματικής Πρακτικής Εσωτερικού Ελέγχου, ή Πρότυπα

⁷ Διεθνή Πρότυπα για την Επαγγελματική Εφαρμογή του Εσωτερικού Ελέγχου, Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών Ελλάδας, Αθήνα, 2017. Διαθέσιμο στο:

<https://na.theiia.org/translations/PublicDocuments/IPPF-Standards-2017-Greek.pdf>.

Ημ/νία τελευταίας πρόσβασης: 19/11/2018

- Καθοδηγούν ως προς την τήρηση των υποχρεωτικών στοιχείων του Διεθνούς Πλαισίου Επαγγελματικής Εφαρμογής.
- Παρέχουν ένα πλαίσιο για την εφαρμογή και προώθηση ενός ευρέος φάσματος προστιθέμενης αξίας υπηρεσιών Εσωτερικού Ελέγχου.
- Θέτουν τη βάση για την αξιολόγηση της απόδοσης του Εσωτερικού Ελέγχου.
- Προωθήσουν τις βελτιωμένες διαδικασίες και λειτουργίες του οργανισμού.

Τα Πρότυπα, καθοδηγώντας τους Εσωτερικούς Ελεγκτές κατά την άσκηση των καθηκόντων τους, θέτουν ένα υποχρεωτικό πλαίσιο που διασφαλίζει την επαγγελματική παροχή υπηρεσιών από μέρους τους. Η σύνταξη τους έγινε στη βάση συγκεκριμένων αρχών, ενώ το περιεχόμενό τους αναθεωρείται ανά τακτά χρονικά διαστήματα από το ΠΑ, με την πλέον πρόσφατη τους εκδοχή στην ελληνική γλώσσα να έχει δημοσιευθεί το 2017. Σύμφωνα με το ΠΑ⁸, τα Πρότυπα μπορούν να μπορούν να εξειδικευθούν σε:

- Δηλώσεις θεμελιωδών απαιτήσεων για την άσκηση της λειτουργίας του Εσωτερικού Ελέγχου και για την αξιολόγηση της απόδοσής της, που είναι διεθνώς εφαρμόσιμα σε επίπεδο οργανισμού και σε ατομικό επίπεδο.
- Ερμηνείες, που διευκρινίζουν όρους ή έννοιες που συμπεριλαμβάνονται στα Πρότυπα.

Τα Πρότυπα μπορούν να διακριθούν στις ακόλουθες κατηγορίες:

- Πρότυπα Χαρακτηριστικών (Attribute Standards, με κωδικό: Σειρά 1000), που εξετάζουν τα χαρακτηριστικά ατόμων και οργανισμών που μετέχουν στη λειτουργία Εσωτερικού Ελέγχου.
- Πρότυπα Απόδοσης, ή Διεξαγωγής σύμφωνα με κάποιες εκδόσεις (Performance Standards, με κωδικό: Σειρά 2000), που περιγράφουν τη φύση των υπηρεσιών Εσωτερικού Ελέγχου και παράσχουν ποιοτικά κριτήρια στη βάση των οποίων αξιολογούνται οι υπηρεσίες αυτές.

Τα Πρότυπα Χαρακτηριστικών και Απόδοσης μπορούν να έχουν εφαρμογή σε όλες τις διαδικασίες Εσωτερικού Ελέγχου.

⁸ Διεθνή Πρότυπα για την Επαγγελματική Εφαρμογή του Εσωτερικού Ελέγχου, Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών Ελλάδας, Αθήνα, 2017. Διαθέσιμο στο: <https://na.theiia.org/translations/PublicDocuments/IPPF-Standards-2017-Greek.pdf>. Ημ/νία τελευταίας πρόσβασης: 19/11/2018

- Πρότυπα Εφαρμογής (Implementation Standards), που εξειδικεύουν περαιτέρω τις προηγούμενες μορφές Προτύπων και βρίσκουν κατά κύριο λόγο εφαρμογή σε συμβουλευτικές υπηρεσίες ή υπηρεσίες διαβεβαίωσης.

Όπως αναφέρει το ΠΑ⁹, οι υπηρεσίες διαβεβαίωσης σχετίζονται με την αντικειμενική αξιολόγηση των τεκμηρίων από τον Εσωτερικό Ελεγκτή, προκειμένου να παράσχει απόψεις ή συμπεράσματα σχετικά με μία μονάδα, δραστηριότητα, λειτουργία, διαδικασία, σύστημα ή άλλα θέματα. Οι συμβουλευτικές υπηρεσίες έχουν χαρακτήρα παραίνεσης και διενεργούνται γενικά κατόπιν συγκεκριμένου αιτήματος του πελάτη. Η φύση και το πλαίσιο των συμβουλευτικών υπηρεσιών υπόκεινται σε συμφωνία με τον πελάτη.

Το ΠΑ έχει προχωρήσει σε αναλυτική κωδικοποίηση των Προτύπων. Η εγκεκριμένη από το ΠΑ κωδικοποίηση των Προτύπων στην ελληνική γλώσσα μπορεί να ανακτηθεί από την ακόλουθη ηλεκτρονική διεύθυνση:

<https://global.theiia.org/translations/PublicDocuments/IPPF-Standards-2017Greek.pdf>

Το άλλο «εργαλείο» που βρίσκεται στη διάθεση των Ελεγκτών κατά την άσκηση των καθηκόντων τους είναι ο Κώδικας Δεοντολογίας (Code of Ethics). Ο Κώδικας Δεοντολογίας, που σύμφωνα με τον Ramamoorti (2003) παρουσιάστηκε για πρώτη φορά το 1968, έχει ως σκοπό την προαγωγή μιας κουλτούρας ηθικής στο επάγγελμα του Εσωτερικού Ελέγχου¹⁰. Ουσιαστικά, πρόκειται για ένα πλαίσιο αρχών που καθορίζουν τη συμπεριφορά ατόμων και οργανισμών κατά την άσκηση της λειτουργίας Εσωτερικού Ελέγχου. Σύμφωνα με το ΠΑ¹¹, η υιοθέτηση ενός Κώδικα Δεοντολογίας από τους Εσωτερικούς Ελεγκτές κρίνεται κατάλληλη και αναγκαία, προκειμένου να εδραιώσει την εμπιστοσύνη προς την αντικειμενικότητα της διαβεβαίωσης που

⁹ Διεθνή Πρότυπα για την Επαγγελματική Εφαρμογή του Εσωτερικού Ελέγχου, Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών Ελλάδας, Αθήνα, 2017. Διαθέσιμο στο:

<https://na.theiia.org/translations/PublicDocuments/IPPF-Standards-2017-Greek.pdf>.

Ημ/νία τελευταίας πρόσβασης: 19/11/2018

¹⁰ Κώδικας Ηθικής, Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών Ελλάδας, Αθήνα, 2017. Διαθέσιμο στο:

<https://na.theiia.org/translations/PublicDocuments/Code-of-Ethics-Greek.pdf>

Ημ/νία τελευταίας πρόσβασης: 19/11/2018

¹¹ Κώδικας Ηθικής, Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών Ελλάδας, Αθήνα, 2017. Διαθέσιμο στο:

<https://na.theiia.org/translations/PublicDocuments/Code-of-Ethics-Greek.pdf> Ημ/νία τελευταίας

πρόσβασης: 19/11/2018

παρέχεται επί θεμάτων εταιρικής διακυβέρνησης, διαχείρισης κινδύνων και συστημάτων εσωτερικού ελέγχου.

Τα δύο κύρια συστατικά στοιχεία του Κώδικα Δεοντολογίας είναι:

- Οι Αρχές που σχετίζονται με το επάγγελμα και την άσκηση της λειτουργίας του Εσωτερικού Ελέγχου.
- Οι Κανόνες Συμπεριφοράς που περιγράφουν τα πρότυπα αναμένεται να ακολουθήσουν οι Εσωτερικοί Ελεγκτές.

Οι Κανόνες εξειδικεύουν και δίνουν πρακτική διάσταση στις Αρχές, καθοδηγώντας την συμπεριφορά των Ελεγκτών. Τόσοι οι Αρχές όσο και οι Κανόνες συμπεριφοράς έχουν δεσμευτική ισχύ για άτομα και οργανισμούς που εμπλέκονται στην άσκηση της λειτουργίας Εσωτερικού Ελέγχου, ενώ προβλέπονται κυρώσεις για τους πιστοποιημένους Εσωτερικούς Ελεγκτές σε περίπτωση που διαπιστωθεί παρέκκλιση από αυτούς

Ειδικότερα, σύμφωνα με το ΠΑ¹², οι Εσωτερικοί Ελεγκτές καλούνται να υπερασπίσουν και να εφαρμόσουν τις ακόλουθες Αρχές:

- Ακεραιότητα. Η διασφάλιση της ακεραιότητας των Εσωτερικών Ελεγκτών εδραιώνει την εμπιστοσύνη προς το πρόσωπο τους, παρέχοντας κατά αυτό τον τρόπο στήριξη στην κρίση τους.
- Αντικειμενικότητα. Οι Εσωτερικοί Ελεγκτές απαιτείται να επιδεικνύουν το υψηλότερο δυνατό επίπεδο επαγγελματικής αντικειμενικότητας κατά την άσκηση των καθηκόντων τους. Οφείλουν να εξετάζουν κάθε περίπτωση ισορροπημένα, ανεπηρέαστοι από τα συμφέροντα των ενδιαφερομένων μερών, ώστε να σχηματίσουν μια αντικειμενική κρίση.
- Εμπιστευτικότητα. Οι Εσωτερικοί Ελεγκτές οφείλουν να διαφυλάττουν τις πληροφορίες που λαμβάνουν και να μην τις κοινοποιούν χωρίς την αντίστοιχη εξουσιοδότηση, με την αίρεση της ύπαρξης σχετικής νομικής ή επαγγελματικής υποχρέωσης.

¹² Κώδικας Ηθικής, Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών Ελλάδας, Αθήνα, 2017. Διαθέσιμο στο: <https://na.theiia.org/translations/PublicDocuments/Code-of-Ethics-Greek.pdf>
Ημ/νία τελευταίας πρόσβασης: 19/11/2018

- **Επάρκεια.** Είναι απαραίτητο οι Εσωτερικοί Ελεγκτές να διαθέτουν τις κατάλληλες γνώσεις, δεξιότητες και εμπειρίες για την εκτέλεση των καθηκόντων τους.

Οι κανόνες συμπεριφοράς που εξειδικεύουν τις παραπάνω Αρχές είναι σύμφωνα με το ΠΑ¹³ οι ακόλουθοι:

- Προκειμένου να διασφαλίσουν την ακεραιότητα οι Εσωτερικοί Ελεγκτές θα πρέπει:
 1. Να εκτελούν την εργασία τους με εντιμότητα, επιμέλεια και υπευθυνότητα.
 2. Να τηρούν τους νόμους και τους κανόνες του επαγγέλματος τους.
 3. Να μην εμπλέκονται συνειδητά σε οποιαδήποτε παράνομη δραστηριότητα, ούτε να εμπλέκονται σε πράξεις ατιμωτικές για το επάγγελμα του Εσωτερικού Ελεγκτή ή για τον οργανισμό.
 4. Να σέβονται και να συμβάλλουν στους νόμιμους και ηθικούς αντικειμενικούς σκοπούς του οργανισμού.
- Προκειμένου να διασφαλίσουν την αντικειμενικότητα οι Εσωτερικοί Ελεγκτές θα πρέπει:
 1. Να μη συμμετέχουν σε οποιαδήποτε δραστηριότητα ή να συνάπτουν σχέσεις που ενδέχεται να βλάψουν ή να θεωρείται ότι βλάπτουν την αμερόληπτη εκτίμησή τους. Συμπεριλαμβάνονται οι δραστηριότητες ή οι σχέσεις εκείνες, οι οποίες ενδέχεται να συγκρούονται με τα συμφέροντα του οργανισμού.
 2. Να μην αποδέχονται οτιδήποτε μπορεί να βλάψει ή να θεωρείται ότι βλάπτει την επαγγελματική τους εκτίμηση.
 3. Να κοινοποιούν όλες τις σημαντικές πληροφορίες που τους γνωστοποιούνται και ενδέχεται να παραποιήσουν, εάν δεν κοινοποιηθούν, την έκθεση των υπό έλεγχο δραστηριοτήτων.
- Προκειμένου να διασφαλίσουν την εμπιστευτικότητα οι Εσωτερικοί Ελεγκτές θα πρέπει:

¹³ *Κώδικας Ηθικής*, Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών Ελλάδας, Αθήνα, 2017. Διαθέσιμο στο: <https://na.theiia.org/translations/PublicDocuments/Code-of-Ethics-Greek.pdf>
 Ημ/νία τελευταίας πρόσβασης: 19/11/2018

1. Να είναι συνετοί στη χρήση και προστασία των πληροφοριών που αποκτούν κατά τη διάρκεια άσκησης των καθηκόντων τους.
 2. Να μη χρησιμοποιούν πληροφορίες για προσωπικό κέρδος ή κατά τρόπο αντίθετο με τη νομοθεσία ή επιβλαβή για τους νόμιμους και ηθικούς αντικειμενικούς σκοπούς του οργανισμού.
- Προκειμένου να διασφαλιστεί η επάρκεια οι Εσωτερικοί Ελεγκτές θα πρέπει:
 1. Να ασχολούνται μόνο με εκείνες τις υπηρεσίες για τις οποίες διαθέτουν τις αναγκαίες γνώσεις, δεξιότητες και εμπειρία.
 2. Να παρέχουν υπηρεσίες εσωτερικού ελέγχου, σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα για την Επαγγελματική Εφαρμογή του Εσωτερικού Ελέγχου.
 3. Να βελτιώνουν συνεχώς την επάρκεια, την αποτελεσματικότητα και την ποιότητα των υπηρεσιών τους.

Ένα ζήτημα που προκύπτει από την παράθεση των ανωτέρω είναι η δυνατότητα τήρησης των ανωτέρω Προτύπων, καθώς και του Κώδικα Δεοντολογίας, όταν ο ελεγκτής δραστηριοποιείται σε έναν οργανισμό που οι διατάξεις που ρυθμίζουν την λειτουργία του διαφοροποιούνται από αυτά. Το ενδεχόμενο αυτό ίσως να έχει μικρή πιθανότητα να προκύψει στον ιδιωτικό τομέα, όπου το καθεστώς που ρυθμίζει τη λειτουργία των οργανισμών χαρακτηρίζεται από σχετική ευελιξία και είναι συμβατό με τις εξελίξεις που σημειώνονται στο πεδίο του Εσωτερικού Ελέγχου. Στους δημόσιους οργανισμούς ωστόσο οι ελεγκτές καλούνται να ασκήσουν τα καθήκοντα τους σε ένα αυστηρά «δομημένο» περιβάλλον όπου η λειτουργία των οργανισμών – καθώς και η διεξαγωγή των ελέγχων - καθορίζεται από νομοθετικές διατάξεις που υπερέχουν κάθε Κανονισμού ή Κώδικα που έχει εκδώσει ένας ιδιωτικός φορέας. Στις περιπτώσεις αυτές, η μόνη ρεαλιστική επιλογή που υφίσταται κατά την άποψη μας είναι η αναφορά στην έκθεση που θα συνταχθεί μετά το πέρας του ελέγχου οποιασδήποτε απόκλισης υπήρξε από τα Πρότυπα, με παράλληλη αναφορά του λόγου που υπήρξε αυτή η απόκλιση.

Σκοπός του Εσωτερικού Ελέγχου

Μια γενική εικόνα αναφορικά με το σκοπό του Εσωτερικού Ελέγχου μπορεί να προσφέρει τόσο ο εννοιολογικός προσδιορισμός όσο και η περιγραφόμενη από το ΠΑ¹⁴

¹⁴ Διαθέσιμο στο: <https://na.theiia.org/standards-guidance/Pages/Mission-of-Internal-Audit.aspx>. Ημ/νία τελευταίας πρόσβασης: 19/11/18

αποστολή του Εσωτερικού Ελέγχου, η οποία είναι «να ενισχύει και να προστατεύει την αξία του οργανισμού, παρέχοντας αντικειμενική και βάσει κινδύνων διαβεβαίωση, συμβουλές και πληροφόρηση».

Ο Juillet (2016), σε μια αρκετά πρόσφατη αξιολόγηση του ρόλου του Εσωτερικού Ελέγχου στον δημόσιο τομέα, προσδιορίζει ως σκοπό του Εσωτερικού Ελέγχου την παροχή αμερόληπτης και επαγγελματικής αξιολόγησης των συστημάτων ελέγχου ενός οργανισμού, των διαδικασιών διακυβέρνησης του και της λειτουργίας διαχείρισης κινδύνου ώστε να διαβεβαιώσει τους διοικούντες πως οι πόροι του διαχειρίζονται αποτελεσματικά. Ακόμη, παραθέτει την θέση των Kennedy & Hunt (2015) πως σκοπός του Εσωτερικού Ελέγχου είναι η παροχή στα εκτελεστικά στελέχη γενικών εκτιμήσεων (“*strategic insights*”) αναφορικά με τον σχεδιασμό και τη λειτουργία των διαδικασιών διακυβέρνησης, διαχείρισης κινδύνου και ελέγχου των οργανισμών τους. Οι Enofe et al. (2013) θεωρούν πως σκοπός του Εσωτερικού Ελέγχου είναι η αξιολόγηση της ακρίβειας και αξιοπιστίας των αναφορών και καταστάσεων που υποβάλλονται στη διοίκηση του οργανισμού καθώς και η εισήγηση βελτιώσεων στο υφιστάμενο σύστημα ελέγχου του οργανισμού. Ο Barker (1999) παραθέτει την άποψη των Owler & Brown (1999) πως σκοπός του Εσωτερικού Ελέγχου είναι η προστασία της διοίκησης από ενδεχόμενα λάθη και παραλείψεις, ενώ προσθέτει την ανάγκη παρακολούθησης της λειτουργίας και ελέγχου των οικονομικών καταστάσεων του οργανισμού. Τέλος, ο Vos (1987) δηλώνει πως σκοπός του Εσωτερικού Ελεγκτή (σ.σ. και κατά συνέπεια του Εσωτερικού Ελέγχου) είναι η αξιολόγηση της αποτελεσματικότητας των συστημάτων οικονομικού και λειτουργικού ελέγχου του οργανισμού, η επιβεβαίωση της συμμόρφωσης προς εταιρικές πολιτικές και διαδικασίες, η προστασία των περιουσιακών στοιχείων του οργανισμού και η επιβεβαίωση της ακρίβειας και συνέπειας των αναφορών που σχετίζονται με τον εξωτερικό και εσωτερικό έλεγχο του οργανισμού.

Από την παράθεση των παραπάνω απόψεων διακρίνουμε τους ακόλουθους «κατευθυντήριους άξονες» αναφορικά με τον σκοπό του Εσωτερικού Ελέγχου:

- Έλεγχος της αποτελεσματικότητας των υφιστάμενων συστημάτων ελέγχου του οργανισμού.
- Έλεγχος της αξιοπιστίας των αναφορών και των οικονομικών καταστάσεων που υποβάλλονται από τις μονάδες του οργανισμού.

- Έλεγχος και υποστήριξη των λειτουργιών διακυβέρνησης και διαχείρισης κινδύνου του οργανισμού.
- Διερεύνηση της συμμόρφωσης προς τη νομοθεσία και υφιστάμενες πολιτικές του οργανισμού.
- Προστασία των περιουσιακών στοιχείων του οργανισμού.
- Υποβολή προτάσεων προς τη διοίκηση και υποστήριξη της στις διαδικασίες λήψης αποφάσεων.

Το πεδίο εφαρμογής του Εσωτερικού Ελέγχου

Το σημερινό οικονομικό και κοινωνικό περιβάλλον θέτει σημαντικές προκλήσεις σε ιδιωτικούς και δημόσιους οργανισμούς. Οι ιδιωτικοί οργανισμοί καλούνται να λειτουργήσουν σε ένα ιδιαίτερο ανταγωνιστικό οικονομικό περιβάλλον, όπου ακόμα και μια σχετικά ασήμαντη αβλεψία μπορεί να αποδειχθεί καταστροφική, ενώ οι νέες τεχνολογίες – και ιδιαίτερα η χρήση του διαδικτύου και των κοινωνικών δικτύων – έχουν καταστήσει όλες σχεδόν τις πτυχές της λειτουργίας τους ορατές στην κοινωνία, με αποτέλεσμα να υπάρχει αυξανόμενη πίεση για την υιοθέτηση πρακτικών που διασφαλίζουν την διαφάνεια και τη λογοδοσία. Αντιμέτωποι με τις ίδιες, αν όχι μεγαλύτερες, προκλήσεις βρίσκονται οι δημόσιοι οργανισμοί. Τις τελευταίες δεκαετίες ο δημόσιος τομέας δέχεται διαρκώς «βολές» από υπέρμαχους συγκεκριμένων πολιτικοοικονομικών προσεγγίσεων, που προτάσσουν την ανάγκη «υποχώρησης» ή «αποκένωσης» του κράτους, καθώς θεωρούν πως η δημόσια διοίκηση λειτουργεί εις βάρος της κοινωνίας και της οικονομίας εμποδίζοντας την ανέλιξη τους. Το πρόσταγμα της οικονομικής «επιβίωσης» δεν έχει ίσως την ίδια βαρύτητα για τους δημόσιους οργανισμούς, σε σχέση με τους ιδιωτικούς, υπάρχουν όμως αυξημένες απαιτήσεις της κοινωνίας προς αυτούς. Οι πολίτες δεν είναι απλοί «καταναλωτές» των υπηρεσιών που προσφέρει ο δημόσιος τομέας, αλλά πραγματικοί «μέτοχοι» των δημοσίων οργανισμών που με την αποφασιστική τους ψήφο επιλέγουν την Κυβέρνηση, η οποία στη συνέχεια θα λειτουργήσει ως «διευθύνων σύμβουλος» για το σύνολο του δημόσιου τομέα. Όπως ένας ιδιωτικός οργανισμός, και η διοίκηση του κατ' επέκταση, είναι υπεύθυνος απέναντι στους μετόχους τους, έτσι και οι δημόσιοι οργανισμοί έχουν την υποχρέωση να παρέχουν αξιόπιστη πληροφόρηση στους πολίτες αναφορικά με τις δραστηριότητες τους και να διασφαλίζουν την αποτελεσματική χρήση των πόρων που τους έχουν διατεθεί.

Η λειτουργία του Εσωτερικού Ελέγχου μπορεί να συμβάλλει αποφασιστικά στη διασφάλιση της διαφάνειας, της λογοδοσίας και της αποτελεσματικότητας τόσο στους ιδιωτικούς όσο και στους δημόσιους οργανισμούς. Στο επόμενο τμήμα της μελέτης θα αναφερθούμε στην εφαρμογή της λειτουργίας Εσωτερικού Ελέγχου στον δημόσιο τομέα, τις ιδιαιτερότητες που παρουσιάζει αυτή, καθώς και στους τρόπους με τους οποίους μπορεί να είναι επωφελής για έναν δημόσιο οργανισμό.

Ο Εσωτερικός Έλεγχος στον δημόσιο τομέα

Σύμφωνα με το ΠΑ¹⁵, η λειτουργία Εσωτερικού Ελέγχου στο πλαίσιο ενός δημόσιου οργανισμού έρχεται να συμβάλλει στην αντιμετώπιση του «προβλήματος εντολέα-εντολοδόχου» (Principal-Agent problem) που παρουσιάζεται στον δημόσιο τομέα. Οι επικεφαλής των δημοσίων οργανισμών – είτε στελέχη είτε πολιτικά πρόσωπα – λειτουργούν ως εντολοδόχοι των πολιτών, που σε αυτή τη περίπτωση λειτουργούν συλλογικά ως «εντολέας». Οι διοικούντες των δημοσίων οργανισμών, και η πολιτική ηγεσία κατ' επέκταση, πρέπει να ενεργούν με τρόπο που να εξυπηρετεί τα συμφέροντα των πολιτών και να διαχειρίζονται αποτελεσματικά τους πόρους που τους έχουν διατεθεί, έχοντας την υποχρέωση λογοδοσίας προς την κοινωνία. Υπάρχει πάντοτε ωστόσο ο κίνδυνος οι ενέργειες των διοικούντων να μην εξυπηρετούν τα συμφέροντα των πολιτών και οι αντίστοιχες «αναφορές» που κοινοποιούνται προς την κοινωνία να είναι αναληθείς. Οι εσωτερικές ελεγκτές, και οι ελεγκτικοί μηχανισμοί γενικότερα, παρεμβάλλονται σε αυτό το σημείο και διασφαλίζουν πως τα στοιχεία που κοινοποιούνται στους πολίτες είναι αληθή και πως οι διοικούντες των δημοσίων οργανισμών ενεργούν σύμφωνα με τις οδηγίες του «εντολέα» τους.

Οι αρμοδιότητες του Εσωτερικού Ελέγχου στον δημόσιο τομέα δεν ήταν πάντοτε το ίδιο εκτεταμένες όσο σήμερα. Όπως σημειώνουν οι Enofe et al. (2013) αρχικά λογίζόταν ως μια απλή διοικητική διεργασία που περιοριζόταν στην εξακρίβωση της εγκυρότητας των συναλλαγών και των οικονομικών καταστάσεων, την καταμέτρηση των περιουσιακών στοιχείων του οργανισμού και την υποβολή αναφορών προς τη διοίκηση. Εξωγενείς δυνάμεις ωστόσο οδήγησαν στον μετασχηματισμό της

¹⁵ *Supplemental guidance: The role of Auditing in public sector governance*. The Institute of Internal Auditors Global. 2d Edition, 2012, Διαθέσιμο στο: https://na.theiia.org/standards-guidance/Public%20Documents/Public_Sector_Governance1_1_.pdf . Ημ/νία τελευταίας πρόσβασης: 20/11/18

λειτουργίας Εσωτερικού Ελέγχου σε ένα πολυδύναμο «εργαλείο» με πολλαπλές αρμοδιότητες.

Ο Juillet (2016) διακρίνει δύο τρόπους που η λειτουργία Εσωτερικού Ελέγχου έχει πολύτιμη συνεισφορά σε έναν δημόσιο οργανισμό: 1) την παροχή εξασφαλίσεων στους ανώτερους διοικούντες του οργανισμού που τους απαλλάσσει εν μέρει από την υποχρέωση λογοδοσίας, και 2) την παροχή πληροφοριών στους διοικούντες αναφορικά με τη λειτουργική κατάσταση των οργανισμών τους και συμβουλών για το πώς μπορούν να τους βελτιώσουν. Χαρακτηρίζει μάλιστα τις εξασφαλίσεις και την μάθηση τους δύο «πυλώνες» της αξίας του Εσωτερικού Ελέγχου στον δημόσιο τομέα. Ο όρος μάθηση αναφέρεται στην οργανωσιακή μάθηση¹⁶. Ο Juillet (2016) θεωρεί πως η οργανωσιακή μάθηση, που θα καλλιεργηθεί από τη λειτουργία Εσωτερικού Ελέγχου, σε συνδυασμό με τις διαδικασίες διαχείρισης κινδύνου, που καθιστούν τους διοικούντες περισσότερο δεκτικούς στον κίνδυνο, είναι παράγοντες που μπορούν να λειτουργήσουν ως «καταλύτες» καινοτομίας στον δημόσιο τομέα. Η καινοτομία αυτή δεν έχει σκοπό την απόκτηση κάποιου ανταγωνιστικού πλεονεκτήματος, όπως στους ιδιωτικούς οργανισμούς, αλλά την βελτιστοποίηση της ικανότητας αναπροσαρμογής του δημοσίου τομέα σε αναδυόμενες προκλήσεις.

Ο Asare (2009) διακρίνει 3 «πυλώνες» που υποστηρίζουν την άσκηση της λειτουργίας Εσωτερικού Ελέγχου στον δημόσιο τομέα: τις πρακτικές αξιολόγησης και βελτίωσης των συστημάτων διαχείρισης κινδύνου, των διαδικασιών ελέγχου και των διαδικασιών διακυβέρνησης. Αν αυτοί οι «πυλώνες» βρίσκονται σε λειτουργία, θα διασφαλίσουν την επίτευξη των αντικειμενικών στόχων που έχει θέσει η διοίκηση του οργανισμού. Οι διαδικασίες διακυβέρνησης στο πλαίσιο της άσκησης του Εσωτερικού Ελέγχου στον δημόσιο τομέα θα αναλυθούν σε επόμενο τμήμα της μελέτης. Ο όρος διαδικασίες ελέγχου αναφέρεται στο Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου του οργανισμού. Οι διαδικασίες αυτές αποσκοπούν στην προαγωγή της λογοδοσίας σχετικά με τους διαθέσιμους πόρους του οργανισμού, και ειδικότερα στην επιτήρηση της δημοσιονομικής διαχείρισης. Την συνεισφορά του Εσωτερικού Ελέγχου στο πεδίο αυτό επισημαίνει και ο Khoury (2011), που χαρακτηρίζει τη λειτουργία Εσωτερικού Ελέγχου ουσιαστικό μέρος οποιουδήποτε συστήματος δημοσιονομικής διαχείρισης, καθώς είναι σε θέση να διασφαλίσει την τήρηση των προβλεπόμενων ορίων. Οι

¹⁶ Σύμφωνα με τον Shrivastava (1981), ο όρος «Οργανωσιακή μάθηση» αναφέρεται στον τρόπο με τον οποίο η γνωσιακή βάση ενός οργανισμού σχηματίζεται και αναπτύσσεται.

διαδικασίες εκτίμησης κινδύνου στον δημόσιο τομέα σύμφωνα με τον Asare (2009) θα πρέπει να αποτελούν αναπόσπαστο μέρος του στρατηγικού σχεδιασμού οποιουδήποτε δημόσιου οργανισμού με εθνική εμβέλεια. Μεταξύ των κυρίων κινδύνων που καλούνται να εκτιμήσουν είναι αυτοί της απάτης και της διαφθοράς. Μάλιστα, παρατίθενται οι απόψεις των Khan (2006) και Coram et al. (2007) σύμφωνα με τους οποίους η λειτουργία Εσωτερικού Ελέγχου έχει αποφασιστικό ρόλο στην αντιμετώπιση τέτοιων φαινομένων, έχοντας κατά αυτό τον τρόπο σημαντική προστιθέμενη αξία για τον οργανισμό.

Σύμφωνα με το ΠΑ¹⁷ η λειτουργία Εσωτερικού Ελέγχου στον δημόσιο τομέα καλείται να επιτελέσει τους ακόλουθους ρόλους,

- Επίβλεψη (Oversight). Αφορά την υποστήριξη των διοικούντων στην άσκηση επίβλεψης μέσω της αξιολόγησης της δράσης των επιμέρους οντοτήτων, του σκοπού για τον οποίο δαπανώνται οι πόροι και της συμμόρφωσης προς νόμους και κανονισμούς.
- Εντοπισμός (Detection). Αφορά τον εντοπισμό και ταυτοποίηση περιπτώσεων ακατάλληλης, έκνομης ή αναποτελεσματικής λειτουργίας, καθώς και τη συλλογή των απαραίτητων στοιχείων ώστε να κινηθούν οι απαραίτητες διαδικασίες.
- Αποτροπή (Deterrence). Αφορά τον εντοπισμό και αντιμετώπιση συνθηκών που θα μπορούσαν να οδηγήσουν στην εμφάνιση φαινομένων διαφθοράς. Η επιτυχής άσκηση του εντοπισμού θα έχει επίδραση και στην αποτροπή.
- Διορατικότητα (Insight). Αφορά την παροχή πληροφόρησης και υποστήριξης στους διοικούντες του οργανισμού αναφορικά την με αποτελεσματικότητα προγραμμάτων και πολιτικών, την ύπαρξη βέλτιστων πρακτικών και την δυνατότητα υιοθέτησης πρακτικών από άλλους δημόσιους οργανισμούς.
- Προνοητικότητα (Foresight). Αφορά την υποβοήθηση των οργανισμών στον εντοπισμό αναδυόμενων τάσεων και κινδύνων, προκειμένου να είναι σε θέση να τους αντιμετωπίσει μελλοντικά.

¹⁷ *Supplemental guidance: The role of Auditing in public sector governance*. The Institute of Internal Auditors Global. 2d Edition, 2012, Διαθέσιμο στο: https://na.theiia.org/standards-guidance/Public%20Documents/Public_Sector_Governance1_1_.pdf . Ημ/νία τελευταίας πρόσβασης: 20/11/18

Η επιτυχής άσκηση των συγκεκριμένων ρόλων από τη λειτουργία Εσωτερικού Ελέγχου του οργανισμού προϋποθέτει την ύπαρξη συνθηκών, τις οποίες το ΠΑ¹⁸ έχει επισημάνει:

- Οργανωσιακή ανεξαρτησία. Επιτρέπει την άσκηση της λειτουργίας Εσωτερικού Ελέγχου χωρίς παρεμβάσεις της υπό διερεύνηση οντότητας.
- Επίσημη εντολή. Οι αρμοδιότητες του της λειτουργίας Εσωτερικού Ελέγχου θα πρέπει να καθορίζονται μέσω εγγράφου ή διατάξεων με δεσμευτική ισχύ.
- Απεριόριστη πρόσβαση. Προκειμένου να καταστεί δυνατή η αποτελεσματική άσκηση της λειτουργίας, οι ελεγκτές θα πρέπει να έχουν πλήρη και απεριόριστη πρόσβαση σε στους εργαζομένους, τα περιουσιακά στοιχεία και τα αρχεία του οργανισμού.
- Επαρκής χρηματοδότηση. Η λειτουργία Εσωτερικού Ελέγχου θα πρέπει να έχει χρηματοδότηση αντίστοιχη με το εύρος των δραστηριοτήτων που της ανατίθενται.
- Ικανή ηγεσία. Το άτομο που είναι επικεφαλής σχετικών δραστηριοτήτων θα πρέπει να είναι σε θέση ανεξάρτητα και αποτελεσματικά να στρατολογήσουν, να διατηρήσουν και να διαχειριστούν εργαζόμενους υψηλών ικανοτήτων χωρίς να δέχονται παράτυπες εξωτερικές παρεμβάσεις.
- Αντικειμενικό προσωπικό. Οι υπάλληλοι που απασχολούνται σε σχετικές δραστηριότητες θα πρέπει να ασκούν τα καθήκοντα τους αμερόληπτα και να αποφεύγουν οποιαδήποτε σύγκρουση συμφερόντων.
- Ικανό προσωπικό. Η λειτουργία Εσωτερικού ελέγχου θα πρέπει να ασκείται από υπαλλήλους που διαθέτουν τα κατάλληλα προσόντα, ώστε να φέρουν σε πέρας τα καθήκοντα που τους έχουν ανατεθεί.
- Υποστήριξη ενδιαφερόμενων μερών (stakeholders). Η άσκηση της λειτουργίας θα πρέπει να υποστηρίζεται από όλα τα ενδιαφερόμενα μέρη που σχετίζονται με τον οργανισμό.
- Επαγγελματικά πρότυπα ελέγχου. Επαγγελματικά πρότυπα, όπως αυτά του ΠΑ, θα πρέπει να υποστηρίζουν την εφαρμογή των παραπάνω, ώστε να διασφαλιστεί η

¹⁸ *Supplemental guidance: The role of Auditing in public sector governance*. The Institute of Internal Auditors Global. 2d Edition, 2012, Διαθέσιμο στο: https://na.theiia.org/standards-guidance/Public%20Documents/Public_Sector_Governance1_1_.pdf . Ημ/νία τελευταίας πρόσβασης: 20/11/18

παροχή ποιοτικών υπηρεσιών με συστηματικό και αντικειμενικό χαρακτήρα, και στη βάση αποδείξεων.

Η εφαρμογή της λειτουργίας Εσωτερικού ελέγχου στον δημόσιο τομέα παρουσιάζει ιδιαιτερότητες, που την διαφοροποιούν σε ικανό βαθμό από την εφαρμογή αντίστοιχων διαδικασιών στον ιδιωτικό τομέα.

Στο επόμενο τμήμα της μελέτης θα εξετάσουμε ακριβώς το πώς διαφοροποιείται η εφαρμογή του Εσωτερικού Ελέγχου σε δημόσιο και ιδιωτικό τομέα.

Εφαρμογή διαδικασιών Εσωτερικού Ελέγχου στον ιδιωτικό και τον δημόσιο τομέα. Ιδιαιτερότητες/Διαφοροποιήσεις

Οι ιδιωτικοί και οι δημόσιοι οργανισμοί παρουσιάζουν συγκεκριμένες ιδιαιτερότητες, που ενδέχεται να έχουν κάποια επίδραση στην άσκηση της λειτουργίας Εσωτερικού Ελέγχου, χωρίς ωστόσο να «θίγουν» το πλαίσιο και της θεμελιώδεις αρχές άσκησης της λειτουργίας.

Η ύπαρξη ή μη διαφοροποιήσεων κατά την άσκηση της λειτουργίας Εσωτερικού Ελέγχου στις δύο μορφές οργανισμών έχει απασχολήσει την διεθνή βιβλιογραφία. Η Goodwin (2004) παραθέτει τις απόψεις των Carhill & Kincaid (1989) και Coupland (1993), σύμφωνα με τους οποίους υφίστανται σημαντικές διαφοροποιήσεις στην άσκηση Εσωτερικού Ελέγχου σε δημόσιους και ιδιωτικούς οργανισμούς σε ότι αφορά τον προσανατολισμό του πλαισίου άσκησης και το εύρος των δραστηριοτήτων. Στο πλαίσιο της ίδιας μελέτης πραγματοποιήθηκε ποσοτική έρευνα σε οργανισμούς σε Αυστραλία και Νέα Ζηλανδία που διαπίστωσε την ύπαρξη διαφοροποιήσεων σε ότι αφορά την «θεσμική» αντιμετώπιση του Εσωτερικού Ελέγχου. Οι δομές Εσωτερικού Ελέγχου στους δημόσιους οργανισμούς συνδέονται άμεσα με υψηλότερα ιεραρχικά κλιμάκια σε σχέση με ότι συμβαίνει στους ιδιωτικούς οργανισμούς, ενώ η άσκηση της λειτουργίας στους δημόσιους οργανισμούς δεν έχει τον ίδιο καταναγκαστικό χαρακτήρα (*“tour of duty”*) με τους ιδιωτικούς οργανισμούς. Με την θέση αυτή πιθανότατα σχετίζεται και η διαπίστωση της Julliet (2016) πως η έννοια της ανεξαρτησίας γίνεται διαφορετικά αντιληπτή σε δημόσιους και ιδιωτικούς οργανισμούς.

Στην προαναφερόμενη μελέτη τους οι Carhill & Kincaid (1989) εστιάζουν σε δύο ακόμη παράγοντες που διαφοροποιούν την άσκηση της λειτουργίας Εσωτερικού Ελέγχου σε δημόσιους και ιδιωτικούς οργανισμούς, την ευελιξία του θεσμικού

πλαίσιου και την προτεραιότητα που δίνεται στις «πηγές» κόστους και την αποτελεσματικότητα. Οι ελεγκτές των δημοσίων οργανισμών καλούνται να λειτουργήσουν σε ένα αυστηρά ρυθμιζόμενο περιβάλλον όπου, πέρα από τα Πρότυπα που διέπουν την διενέργεια του Εσωτερικού Ελέγχου, θα πρέπει να λάβουν υπόψη τους και όλες εκείνες τις νομοθετικές διατάξεις που ρυθμίζουν τη λειτουργία των δημοσίων οργανισμών και την διενέργεια ελέγχων σε αυτούς. Το γεγονός αυτό τους προσδίδει μικρότερη «ευελιξία» στην άσκηση των καθηκόντων τους συγκριτικά με τους ελεγκτές των ιδιωτικών οργανισμών. Ακόμη, στις περισσότερες των περιπτώσεων οι δημόσιοι οργανισμοί θέτουν την επίτευξη της οικονομικής αποτελεσματικότητας σε δευτερεύουσα θέση έναντι της επίτευξης άλλων στόχων όπως η εξυπηρέτηση του κοινωνικού συμφέροντος και η συμμόρφωση με το κανονιστικό πλαίσιο. Για αυτό το λόγο και στους δημόσιους οργανισμούς προκρίνονται μορφές ελέγχων που εξυπηρετούν τις επιδιώξεις αυτές. Στη θέση αυτή αντιτίθεται ο Spraaakman (1985) – όπως παραθέτει τις απόψεις του η Goodwin (2004) – που σε έρευνα του διαπίστωσε πως οι δημόσιοι οργανισμοί έδιναν μεγαλύτερη βαρύτητα, έναντι των ιδιωτικών, σε ελέγχους που αφορούσαν την αποδοτικότητα και την αποτελεσματικότητα.

Σε ότι αφορά τις ομοιότητες που παρουσιάζονται κατά την άσκηση της λειτουργίας του Εσωτερικού Ελέγχου σε ιδιωτικό και δημόσιο τομέα, η Julliet (2016) επισημαίνει πως οι παράγοντες που επηρεάζουν την αποτελεσματικότητα του Εσωτερικού Ελέγχου σε ιδιωτικό και δημόσιο τομέα φαίνεται να είναι ίδιοι, τουλάχιστον στον Καναδά.

Κεφάλαιο 2^ο : Ο Εσωτερικός Έλεγχος στη Δημόσια Διοίκηση

Η Δημόσια Διοίκηση και η καλή Διακυβέρνηση του δημόσιου τομέα

Η έννοια της Δημόσιας Διοίκησης, σύμφωνα με τους Ακριβοπούλου και Ανθόπουλο (2015), συνδέεται με τη φροντίδα και τη διαχείριση δημοσίων υποθέσεων, δηλαδή υποθέσεων του λαού. Σκοπός της είναι η εξυπηρέτηση των αναγκών του κοινωνικού συνόλου και για την επίτευξη αυτού του σκοπού χρησιμοποιεί κατά κύριο λόγο δημόσια εξουσία και καταναγκασμό. Σύμφωνα με τον Δαγτόγλου (2004), η Δημόσια Διοίκηση ως οντότητα (κατά την οργανική της έννοια), αποτελείται από τις δημόσιες υπηρεσίες και τα Νομικά Πρόσωπα Ιδιωτικού Δικαίου (Ν.Π.Δ.Δ.), όπως αυτά ορίζονται από τις νομοθετικές διατάξεις.

Το σύνολο των υπηρεσιών και φορέων εκείνων που συνθέτουν την ελληνική Δημόσια Διοίκηση περιγράφεται στο «Μητρώο Υπηρεσιών και Φορέων της Ελληνικής Διοίκησης» που δημοσιεύθηκε από το Υπουργείο Διοικητικής Ανασυγκρότησης και επικαιροποιήθηκε για τελευταία φορά τον Ιούνιο του 2018. Στο έγγραφο αυτό καταγράφονται δημόσιες υπηρεσίες και φορείς λαμβάνοντας υπόψη οργανικά και λειτουργικά κριτήρια, με αποτέλεσμα να περιλαμβάνονται σε αυτό φορείς που έχουν τοποθετηθεί εκτός του δημοσίου τομέα και Νομικά Πρόσωπα Ιδιωτικού Δικαίου (Ν.Π.Ι.Δ.) που έχουν επιφορτιστεί με την παροχή υπηρεσιών γενικότερου οικονομικού ή άλλου δημοσίου συμφέροντος. Σε ότι αφορά τη νομική βάση κατάρτισης του εγγράφου, όπως σημειώνουν οι συντάκτες του *«βασίζεται πρωτίστως στις ρυθμίσεις του ν. 1892/1990 (άρθρο 51 παρ.1 - ΦΕΚ Α'101) και του ν. 1943/1991 (άρθρο 4 παρ.6 - ΦΕΚ Α' 50), όπως αντικαταστάθηκαν με το άρθρο 18 παρ.9 του ν. 2198/1994 (ΦΕΚ Α' 43) και το άρθρο 3 παρ.6 του ν. 3229/2004 (ΦΕΚ Α' 38), οι οποίες προσδιορίζουν, σύμφωνα με το οργανικό κριτήριο, τις κατηγορίες δημοσίων φορέων της Ελληνικής Διοίκησης, που συγκροτούν το δημόσιο τομέα.»*.

Σύμφωνα με τους Ακριβοπούλου και Ανθόπουλο (2015), η Δημόσια Διοίκηση βασίζεται σε μια σειρά από αρχές που διέπουν και νομιμοποιούν την δράση της, που καλούνται θεμελιώδεις αρχές του διοικητικού δικαίου. Οι κυριότερες αυτών είναι οι παρακάτω:

- Η αρχή της νομιμότητας της δημόσιας διοίκησης.
- Η αρχή της υπεροχής και της προστασίας του δημοσίου συμφέροντος.
- Η αρχή της χρηστής διοίκησης και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικούμενου.
- Η αρχή της αναλογικότητας.
- Η αρχή της αμεροληψίας των οργάνων της δημόσιας διοίκησης.
- Η αρχή της ισότητας και της αξιοκρατίας
- Η αρχή της διαφάνειας και της αποτελεσματικότητας της διοικητικής δράσης.

Η τελευταία από αυτές τις αρχές αποκτά ιδιαίτερη σημασία υπό το πρίσμα της άσκησης της λειτουργίας Εσωτερικού Ελέγχου. Σύμφωνα με τους Ακριβοπούλου και Ανθόπουλο (2015), η αρχή της διαφάνειας ή της φανεράς δράσης της Δημόσιας Διοίκησης απορρέει από το Άρθρο 5Α του Συντάγματος με το οποίο κατοχυρώνεται το δικαίωμα των πολιτών στην πληροφόρηση. Η φανερή δράση και η διαφάνεια στη

διοικητικής δράση λειτουργεί ενάντια στη διαφθορά και τη διαπλοκής της Δημόσιας Διοίκησης, εγγυώμενη τον έλεγχο της και συμβάλλοντας στην επαύξηση της αποτελεσματικότητάς της αλλά και την προστασίας των δικαιωμάτων των διοικουμένων. Η αρχή της αποτελεσματικότητας της διοικητικής δράσης συνίσταται στην οικονομία χρόνου και μέσων, στην ευελιξία και την ταχύτητα, κατά την υλοποίηση των δημόσιων πολιτικών και της δημόσιας αποστολής των οργάνων της δημόσιας διοίκησης.

Η Δημόσια Διοίκηση καλείται στην εποχή μας να εκπληρώσει πληθώρα ρόλων, σε πολλές περιπτώσεις υπό αντίξοες συνθήκες, στο πλαίσιο ενός διαρκώς μεταβαλλόμενου κοινωνικού, οικονομικού και τεχνολογικού περιβάλλοντος. Οι προκλήσεις που αντιμετωπίζουν οι δημόσιοι οργανισμοί θα μπορούσαν να χαρακτηριστούν υπέρτερες ακόμη και αυτών των ιδιωτικών οργανισμών. Η Δημόσια Διοίκηση δεν ενεργεί απλά στη βάση της αποτελεσματικότητας και της αποδοτικότητας όπως ένας ιδιωτικός οργανισμός. Της ενέργειας προηγείται στάθμιση των απόψεων πλειάδας ενδιαφερομένων μερών (stakeholders), ενώ κατά την εφαρμογή μια πολιτικής η αποτελεσματικότητα αυτής είναι ισοβαρής της κανονιστικής συμμόρφωσης της πολιτικής.

Οι έννοιες της διαφάνειας, της λογοδοσίας και της αποτελεσματικότητας αποτελούν «κατευθυντήριους άξονες» της λειτουργίας της Δημόσιας Διοίκησης, όντας στο επίκεντρο της συζήτησης αναφορικά με τον μετασχηματισμό του δημοσίου τομέα. Η ανάδειξη του «Νέου Δημόσιου Management» (New Public Management, NPM) σε κυρίαρχο ρεύμα διοικητικής σκέψης σε συνδυασμό με τη σημαντική πίεση που ασκείτο στους διαθέσιμους πόρους των δημοσίων οργανισμών, έθεσαν στο επίκεντρο την έννοια της αποτελεσματικότητας. Παράλληλα, υπό τη σκιά σημαντικών οικονομικών σκανδάλων, από την κοινωνία εκδηλωνόταν μια ανάγκη για μεγαλύτερη διαφάνεια και λογοδοσία στη λειτουργία της Δημόσιας Διοίκησης και στη διαχείριση των περιορισμένων πόρων που της είχαν διατεθεί.

Στην επίτευξη αυτών των επιδιώξεων θα μπορούσε να συμβάλει αποφασιστικά η καλή διακυβέρνηση του δημοσίου τομέα. Σε σχετική έκθεση της¹⁹ η Διεθνής Ένωση

¹⁹ *Good Governance in the Public Sector—Consultation Draft for an International Framework*. International Federation of Accountants, 2013. Διαθέσιμο στο: <http://www.ifac.org/system/files/publications/files/Good-Governance-in-the-Public-Sector.pdf>
Ημ/νία τελευταίας πρόσβασης: 23/11/2018

Λογιστών (International Federation of Accountants, IFAC) σημειώνει πως η καλή διακυβέρνηση του δημοσίου τομέα βελτιστοποιεί τις διαδικασίες λήψης αποφάσεων, ενθαρρύνει την αποτελεσματική χρήση των διατιθέμενων πόρων και ενισχύσει την λογοδοσία των διαχειριστών αυτών. Η υιοθέτηση μάλιστα ισχυρών ελεγκτικών μηχανισμών στο πλαίσιο της καλής διακυβέρνησης, όπως σημειώνουν οι συντάκτες της έκθεσης, ασκεί σημαντικές πιέσεις προς την κατεύθυνση της αποτελεσματικής χρήσης των δημόσιων πόρων και της αντιμετώπισης της διαφθοράς. Ενδεικτική του καίριου ρόλου της λειτουργίας διακυβέρνηση στο δημόσιο τομέα είναι η αναφορά των Karagiorgos et al. (2010), πως τα ζητήματα που σχετίζονται με αυτή να έχουν λάβει εξέχουσα θέση τόσο στην ακαδημαϊκή βιβλιογραφία, όσο και στον διάλογο που έχει αναπτυχθεί αναφορικά με τη δημόσια πολιτική.

Τι ακριβώς όμως είναι η διακυβέρνηση;

Στη διεθνή βιβλιογραφία συναντάται πλήθος ορισμών της έννοιας «διακυβέρνηση», καθώς και του συγγενούς όρου «εταιρική διακυβέρνηση». Λόγω της περιορισμένης έκτασης της μελέτης αυτής, θα περιοριστούμε στην παρουσίαση του ορισμού που πρότεινε το ΠΑ. Σύμφωνα με το ΠΑ²⁰ η διακυβέρνηση ορίζεται ως «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». Σύμφωνα με το ΠΑ²¹ η διακυβέρνηση περιλαμβάνει όλα εκείνα τα μέσα διαμέσου των οποίων τίθενται και επιτυγχάνονται οι στόχοι του οργανισμού, καθώς και όλες εκείνες τις δραστηριότητες στις οποίες προβαίνει ώστε να διασφαλίσει,

- την αξιοπιστία του,
- την παροχή των υπηρεσιών του με ισονομία και δικαιοσύνη, και
- τη δέουσα συμπεριφορά των δημοσίων λειτουργών.

²⁰ Εσωτερικός Έλεγχος και ο ρόλος του στη διακυβέρνηση του δημοσίου τομέα. Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών Ελλάδας, Αθήνα, 2017. Διαθέσιμο στο: https://www.hiia.gr/images/pgallery/Public_Sector/IA-PUBLIC_SECTOR-4_FINAL.pdf. Ημ/νία τελευταίας πρόσβασης: 23/11/2018

²¹ Εσωτερικός Έλεγχος και ο ρόλος του στη διακυβέρνηση του δημοσίου τομέα. Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών Ελλάδας, Αθήνα, 2017. Διαθέσιμο στο: https://www.hiia.gr/images/pgallery/Public_Sector/IA-PUBLIC_SECTOR-4_FINAL.pdf. Ημ/νία τελευταίας πρόσβασης: 23/11/2018

Η διασφάλιση της δέουσας συμπεριφοράς των δημοσίων λειτουργών συνδέεται άμεσα και με την αντιμετώπιση φαινομένων κακοδιοίκησης και διαφθοράς στην Δημόσια Διοίκηση.

Η εφαρμογή ωστόσο πρακτικών καλής διακυβέρνησης στον δημόσιο τομέα δεν είναι μια απλή διαδικασία. Όπως σημειώνουν οι Mulyadi et al. (2012) η διακυβέρνηση στον δημόσιο τομέα εμφανίζει υψηλή περιπλοκότητα εξαιτίας των σχέσεων που αναπτύσσονται μεταξύ αυτών που έχουν την πρωταρχική υποχρέωση λογοδοσίας. Οι Mulyadi et al. (2012) παραθέτουν επίσης την άποψη του Barrett (2002) πως για την αποτελεσματική εφαρμογή της καλής διακυβέρνησης στον δημόσιο τομέα απαιτείται η υιοθέτηση ενός ολοκληρωμένου πλαισίου που διευκολύνει την επικοινωνία μεταξύ των διαφόρων ιεραρχικών επιπέδων και προάγει μια κουλτούρα διαφάνειας, λογοδοσίας, ακεραιότητας και δέσμευσης.

Η καλή διακυβέρνηση, τόσο στον ιδιωτικό όσο και στον δημόσιο τομέα, σύμφωνα με το ΠΑ διέπεται από τις ακόλουθες αρχές:

- Ορισμός της κατεύθυνσης
- Διαμόρφωση ηθικής
- Εποπτεία αποτελεσμάτων
- Αναφορά λογοδοσίας
- Διόρθωση της πορείας

Ειδικότερα, στη περίπτωση του δημοσίου τομέα υφίστανται ιδιαιτερότητες - που σχετίζονται με τον αριθμό των ενδιαφερομένων μερών (stakeholders) που εμπλέκονται και τον τρόπο που ασκείται η λειτουργία – που απαιτούν την προαγωγή συγκεκριμένων αρχών στο πλαίσιο της καλής διακυβέρνησης. Σύμφωνα με το ΠΑ οι αρχές αυτές είναι οι ακόλουθες:

- Λογοδοσία. Σύμφωνα με την IFAC²², λογοδοσία είναι η υποχρέωση που έχει κάποιος να παρέχει απαντήσεις για τις αρμοδιότητες που του ανατέθηκαν.

²² *Good Governance in the Public Sector—Consultation Draft for an International Framework*. International Federation of Accountants, 2013. Διαθέσιμο στο: <http://www.ifac.org/system/files/publications/files/Good-Governance-in-the-Public-Sector.pdf>
 Ημ/νία τελευταίας πρόσβασης: 23/11/2018

- Διαφάνεια. Η αρχή της διαφάνειας σχετίζεται με την ανοικτότητα ενός δημοσίου οργανισμού απέναντι στους συναλλασσόμενους με αυτόν.
- Ακεραιότητα. Η αρχή αυτή δεσμεύει τις ενέργειες των δημοσίων λειτουργών, οι οποίοι απαιτείται να ενεργούν σύμφωνα με τις αρχές, τις αξίες, τις προσδοκίες και την πολιτική δεοντολογίας του δημόσιου τομέα.
- Δικαιοσύνη. Η αρχή της δικαιοσύνης αναφέρεται στο βαθμό στον οποίο οι δημόσιοι λειτουργοί ασκούν τα καθήκοντα που τους έχουν ανατεθεί με ισονομία και αμεροληψία.

Ο Barrett (2002) με τη σειρά του επισημαίνει έξι χαρακτηριστικά που θα πρέπει να παρουσιάζει το σύστημα διακυβέρνησης των δημοσίων οργανισμών ώστε να είναι αποτελεσματικό. Τα χαρακτηριστικά αυτά μπορούν να διακριθούν σε δύο υποομάδες, σε αυτά που σχετίζονται με προσωπικά χαρακτηριστικά των δημοσίων λειτουργών και σε αυτά που αφορούν οργανωσιακά χαρακτηριστικά. Στην πρώτη υποομάδα εντάσσονται οι έννοιες της ηγεσίας, της ακεραιότητας και της δέσμευσης. Στη δεύτερη υποομάδα εντάσσονται οι έννοιες της λογοδοσίας, της ενσωμάτωσης και της διαφάνειας.

Όπως σημειώνουν οι Herworth & de Koning (2012) η προσπάθεια εφαρμογής ενός συστήματος καλής διακυβέρνησης στους δημόσιους οργανισμούς μπορεί να υπονομευθεί από σειρά κινδύνων. Μεταξύ άλλων αναφέρουν την ύπαρξη φαινομένων διαφθοράς, την επικέντρωση στις απόψεις μιας μόνο ομάδας ενδιαφέροντος, την συγκέντρωση υπερβολικής ισχύος σε ένα μικρό αριθμό προσώπων και, ιδιαίτερα σημαντικό για τους σκοπούς της παρούσας μελέτης, την ύπαρξη ενός αναποτελεσματικού Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου.

Όπως κατανοούμε από την παράθεση των ανωτέρω, η αποτυχία ενός δημόσιου οργανισμού, και της Δημόσιας Διοίκησης γενικότερα, να εφαρμόσει πρακτικές διακυβέρνησης θα έχει ως αποτέλεσμα την εμφάνιση φαινομένων αναποτελεσματικότητας και διαφθοράς. Στο επόμενο τμήμα της μελέτης θα παρουσιάσουμε τον ρόλο που διαδραματίζει ο Εσωτερικός Έλεγχος ως παράγοντας ενίσχυσης της καλής διακυβέρνησης στον δημόσιο τομέα.

Ο ρόλος του Εσωτερικού Ελέγχου στην καλή Διακυβέρνηση του δημοσίου τομέα

Η άσκηση της λειτουργίας Εσωτερικού Ελέγχου θεωρείται αποφασιστικής σημασίας παράγοντας για την εφαρμογή της καλής διακυβέρνησης στο πλαίσιο ενός δημόσιου οργανισμού. Το ΙΙΑ χαρακτηρίζει μάλιστα σε σχετική έκθεση του²³ τον Εσωτερικό Έλεγχο ακρογωνιαίο λίθο της καλής διακυβέρνησης. Άλλοι παράγοντες που μπορούν να υποστηρίξουν την καλή διακυβέρνηση ενός οργανισμού είναι το διοικητικό συμβούλιο και οι διοικούντες του οργανισμού, καθώς και οι εξωτερικοί ελεγκτές του. Οι Hermanson & Rittenberg (2003) υποστηρίζουν πως δείκτης της άμεσης συσχέτισης των δύο εννοιών αποτελεί η ύπαρξη κοινών στοιχείων στους διάφορους εννοιολογικούς τους προσδιορισμούς, και συγκεκριμένα των όρων «διαβεβαίωση, «κίνδυνος» και «έλεγχος». Η λειτουργία Εσωτερικού Ελέγχου μπορεί με πολλαπλούς τρόπους να συμβάλλει στην καλή διακυβέρνηση ενός οργανισμού και του δημοσίου τομέα γενικότερα. Η παροχή αμερόληπτων και αντικειμενικών διαβεβαιώσεων αναφορικά με την διαχείριση των διατιθέμενων πόρων διασφαλίζει την διαφάνεια και λογοδοσία εκ μέρους των στελεχών του δημοσίου τομέα, κερδίζοντας την εμπιστοσύνη των ενδιαφερόμενων μερών (stakeholders), ιδιαίτερα των πολιτών. Σε ότι αφορά το σκέλος της αποτελεσματικότητας, οι Karagiorgos et al. (2010) υποστηρίζουν πως η αποτελεσματική συνεργασία Εσωτερικού Ελέγχου και διακυβέρνησης οδηγεί σε απτά οικονομικά αποτελέσματα, βελτιώνοντας την απόδοση ενός οργανισμού και προσδίδοντας σε αυτόν ανταγωνιστικό πλεονέκτημα. Την ίδια θέση διατυπώνουν οι Drogalas et al. (2011), καθώς θεωρούν πως αν αντιμετωπιστούν κατάλληλα από τη διοίκηση του οργανισμού οι ελλείψεις και αστοχίες που εντοπίζουν οι Ελεγκτές μπορούν αυτές μακροχρόνια να καταστούν πηγές ανταγωνιστικού πλεονεκτήματος για τον οργανισμό. Οι έννοιες της αποδοτικότητας και του ανταγωνιστικού πλεονεκτήματος μπορεί να νοούνται διαφορετικά στον δημόσιο από ότι στον ιδιωτικό τομέα, καθώς πρωταρχικός σκοπός παραμένει η εξυπηρέτηση του δημόσιου/κοινωνικού συμφέροντος, ωστόσο η ορθολογική αξιοποίηση των πόρων που έχουν διατεθεί στους δημόσιους οργανισμούς παραμένει μία από τις κύριες επιδιώξεις ενός συστήματος καλής διακυβέρνησης.

²³ *Εσωτερικός Έλεγχος και ο ρόλος του στη διακυβέρνηση του δημοσίου τομέα*. Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών Ελλάδας, Αθήνα, 2017. Διαθέσιμο στο: https://www.hiia.gr/images/pgallery/Public_Sector/IA-PUBLIC_SECTOR-4_FINAL.pdf. Ημ/νία τελευταίας πρόσβασης: 23/11/2018

Όπως σημειώνει το ΠΑ²⁴, προκειμένου να επιτευχθεί το ζητούμενο της καλής διακυβέρνησης στον δημόσιο τομέα, θα πρέπει ο Εσωτερικός Έλεγχος να έχει την εξουσία και την επάρκεια ώστε να αξιολογεί τη νομιμότητα, την αποτελεσματικότητα, την αποδοτικότητα και την οικονομικότητα των δράσεων και της χρήσης των πόρων. Οι Ελεγκτές θα πρέπει να ενεργούν ως «φύλακες» των θεμελιωδών αξιών του δημοσίου τομέα και της αποστολής που έχει αυτός, να υπηρετεί όλους τους πολίτες.

Η Επιτροπή Ελέγχου και η σημασία της

Στην διεθνή βιβλιογραφία συχνά παρατίθεται η δημιουργία Επιτροπών Ελέγχου στον δημόσιο τομέα ως παράγοντας που διασφαλίζει την καλή διακυβέρνηση του. Οι Επιτροπές Ελέγχου (Audit Committees ή Governance Audit Committees) αποτελούν θεσμό ιδιαίτερα διαδεδομένο στον ιδιωτικό τομέα και θεωρούνται αποφασιστικός παράγοντας διασφάλισης της εταιρικής διακυβέρνησης στους ιδιωτικούς οργανισμούς. Ενδεικτικός της σημασίας που αποδίδεται στις Επιτροπές αυτές είναι, όπως σημειώνουν οι Hermanson & Rittenberg (2003), ο όγκος του συγγραφικού έργου και της ακαδημαϊκής έρευνας που έχει παραχθεί τα τελευταία έτη σχετικά με το αντικείμενο.

Η Επιτροπή Ελέγχου καλείται στο πλαίσιο της διακυβέρνησης ενός οργανισμού να εκπληρώσει πολλαπλούς ρόλους. Σύμφωνα με τους Herworth & de Koning (2012) οι Επιτροπές Ελέγχου παρέχουν ανεξάρτητη και εξειδικευμένη αξιολόγηση των δραστηριοτήτων της ανώτερης διοίκησης, της ποιότητας των διαδικασιών διαχείρισης κινδύνου, των οικονομικών αναφορών, της οικονομικής διαχείρισης και του Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου στο διοικητικό συμβούλιο του οργανισμού ή σε κάποιο άλλο επιβλέπων όργανο. Ακόμη, διασφαλίζει την εφαρμογή των συστάσεων των εξωτερικών ελεγκτών, την διατήρηση σε ένα αποδεκτό επίπεδο των ποιοτικών χαρακτηριστικών της λειτουργίας Εσωτερικού Ελέγχου και τη συμμόρφωση της κατώτερης διοίκησης με τις συστάσεις που έγιναν στο πλαίσιο του Εσωτερικού Ελέγχου. Όπως σημειώνουν οι Herworth & de Koning (2012), η αποτελεσματική εκπλήρωση των ρόλων που έχουν ανατεθεί στην Επιτροπή Ελέγχου θα έχει σαν αποτέλεσμα τη διασφάλιση της ανεξαρτησίας της λειτουργίας Εσωτερικού Ελέγχου

²⁴ Εσωτερικός Έλεγχος και ο ρόλος του στη διακυβέρνηση του δημοσίου τομέα. Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών Ελλάδας, Αθήνα, 2017. Διαθέσιμο στο: https://www.hiia.gr/images/pgallery/Public_Sector/IA-PUBLIC_SECTOR-4_FINAL.pdf. Ημ/νία τελευταίας πρόσβασης: 23/11/2018

και της εγκυρότητας των πληροφοριών που λαμβάνουν τα ενδιαφερόμενα μέρη (stakeholders), πληροφορίες που τους καθιστούν ικανούς να κρίνουν την ποιότητα της διοίκησης και τις μελλοντικές προοπτικές του οργανισμού. Οι Hermanson & Rittenberg (2003) σημειώνουν πως για την πλειονότητα των εξωτερικών παρατηρητών, κύρια αποστολή της Επιτροπής Ελέγχου είναι η παρακολούθηση της διαδικασίας κατάρτισης οικονομικών αναφορών.

Η «δημοφιλία» του θεσμού της Επιτροπής Ελέγχου στον ιδιωτικό τομέα – και τα οφέλη που επιβεβαιωμένα μπορεί να έχει για την διακυβέρνηση ενός οργανισμού – οδήγησε στην ανάπτυξη πρωτοβουλιών για την ανάπτυξη αντίστοιχων δομών στον δημόσιο τομέα.

Η λειτουργία τέτοιων δομών στον δημόσιο τομέα αναμένεται να έχει πολλαπλά οφέλη, που σε κάποιες περιπτώσεις ξεπερνούν τα «όρια» της Δημόσιας Διοίκησης. Οι Herworth & de Koning (2012) σημειώνουν πως η λειτουργία Επιτροπών Ελέγχου μπορεί να αποτελέσει παράγοντα ενίσχυσης του δημοκρατικού πολιτεύματος. Η λειτουργία του πολιτεύματος στηρίζεται, όπως σημειώνουν, στη λήψη αποφάσεων από το εκλογικό σώμα, στη βάση της έγκυρης πληροφόρησης που έχει, και στην ύπαρξη ενός λειτουργικού μηχανισμού λογοδοσίας. Η λειτουργία του θεσμού της Επιτροπής Ελέγχου συμβάλλει αποφασιστικά στη διασφάλιση αυτών των δύο «πυλώνων» του δημοκρατικού πολιτεύματος, προάγοντας το κατά αυτό τον τρόπο. Στο επίπεδο της Δημόσιας Διοίκησης η λειτουργία του θεσμού των Επιτροπών Ελέγχου, όπως σημειώνει το ΠΑ²⁵, μπορεί να ενισχύσει σημαντικά την ανεξαρτησία, την ακεραιότητα και την αποτελεσματικότητα του Ελέγχου στον δημόσιο τομέα. Ακόμη, αναφέρεται πως η λειτουργία των Επιτροπών αυτών μπορεί να διασφαλίσει, επίσης, ότι τα αποτελέσματα του Ελέγχου γνωστοποιούνται ευρέως και ότι οι προτεινόμενες από τον Έλεγχο βελτιωτικές ή διορθωτικές ενέργειες υλοποιούνται.

Όπως και στην περίπτωση των πρακτικών διακυβέρνησης όμως, δεν μπορεί να γίνει στον δημόσιο τομέα μια ακριβής αντιγραφή του «μοντέλου» που υιοθετήθηκε στον ιδιωτικό τομέα εξαιτίας των ιδιαιτεροτήτων που παρουσιάζει αυτός, ειδικά, σε ότι

²⁵ *Εσωτερικός Έλεγχος και ο ρόλος του στη διακυβέρνηση του δημοσίου τομέα*. Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών Ελλάδας, Αθήνα, 2017. Διαθέσιμο στο: https://www.hiia.gr/images/pgallery/Public_Sector/IA-PUBLIC_SECTOR-4_FINAL.pdf. Ημ/νία τελευταίας πρόσβασης: 23/11/2018

αφορά τις επιδιώξεις και τον αριθμό των ενδιαφερομένων μερών (stakeholders) που εμπλέκονται.

Σύμφωνα με τους Herworth & de Koning (2012), ο θεσμός των Επιτροπών Ελέγχου δεν έχει γνωρίσει έως τώρα την ίδια διάδοση στον δημόσιο τομέα όπως και στον ιδιωτικό. Κατά κύριο λόγο τέτοιες δομές εντοπίζονται σε χώρες του αγγλοσαξονικού «κόσμου» όπου η Δημόσια Διοίκηση θέτει την κανονιστική διοίκηση σε δευτερεύουσα μοίρα, με τον εξωτερικό έλεγχο να εστιάζει κατά κύριο λόγο στην εγκυρότητα της απεικόνισης της οικονομικής θέσης του οργανισμού. Στις χώρες αυτές, όπου δίνεται βαρύτητα στην οικονομική διαχείριση και τον εξωτερικό έλεγχο των οργανισμών, η επιρροή της «εμπορικής» λογιστικής είναι σημαντική, ενώ ο ιδιωτικός τομέας θεωρείται πως θέτει τα πρότυπα που πρέπει να υιοθετήσει η Δημόσια Διοίκηση.

Ο θεσμός των Επιτροπών Ελέγχου δεν έχει γνωρίσει την ίδια διάδοση, όπως σημειώνουν, σε χώρες όπου η κανονιστική συμμόρφωση έχει την απόλυτη προτεραιότητα έναντι όλων των άλλων επιδιώξεων της Δημόσιας Διοίκησης. Την θέση αυτή φαίνεται σε μεγάλο βαθμό να επιβεβαιώνουν τα αποτελέσματα σχετικής ποσοτικής διερεύνησης που διενήργησε ο Piper (2015). Στην έρευνα αυτή διαπιστώθηκε πως σε παγκόσμιο επίπεδο το 67% των δημοσίων διοικήσεων διαθέτει δομές αντίστοιχες της Επιτροπής Ελέγχου, έναντι του 83% των ιδιωτικών οργανισμών, επιβεβαιώνοντας την υστέρηση του δημοσίου τομέα στο συγκεκριμένο πεδίο. Ακόμη μεγαλύτερο είναι το «χάσμα» μεταξύ ιδιωτικού και δημοσίου τομέα στην Ευρώπη, όπου κυριαρχεί το «ηπειρωτικό» μοντέλο οργάνωσης της Δημόσιας Διοίκησης στη βάση της κανονιστικής συμμόρφωσης, καθώς μόλις το 51% των δημοσίων οργανισμών στην Ευρώπη διαθέτει κάποια δομή αντίστοιχη της Επιτροπής Ελέγχου. Όπως σημειώνουν ωστόσο οι Herworth & de Koning (2012), υφίστανται και εξαιρέσεις χωρών, όπου παρά την έμφαση που αποδίδεται από τις δημόσιες διοικήσεις τους στη διαφάνεια και τη λογοδοσία, δεν συναντάται σημαντικός αριθμός Επιτροπών Ελέγχου, με χαρακτηριστικότερο παράδειγμα την Σουηδία. Πραγματικά, σε σχετική έρευνα που πραγματοποίησε η σουηδική Εθνική Αρχή Οικονομικής Διαχείρισης (ESV)²⁶ το 2016

²⁶ *Conditions for internal audit in the public sector in Finland, Sweden and Iceland.*

Ekonomistyrningsverket (ESV), 2016. Διαθέσιμο στο:

<https://www.esv.se/contentassets/b9a7e94807fb400db891401471243861/presentation-conditions-for-internal-audit-in-the-public-sector-in-finland-sweden-and-iceland-2016.pdf>.

Ημ/νία τελευταίας πρόσβασης: 26/11/2018

σε Σουηδία, Φινλανδία και Ισλανδία διαπιστώθηκε πως στη Φινλανδία δεν υφίσταται καμία Επιτροπή Ελέγχου, στη Σουηδία υφίστανται μόλις 10 σε ισάριθμος οργανισμούς και στην Ισλανδία μόλις 1 στον δήμο του Reykjavik. Οι Herworth & de Koning (2012) αποδίδουν αυτή την «υστέρηση» στο γεγονός πως η λειτουργία των Επιτροπών Ελέγχου αντιμετωπίζεται ως παράγοντας που απαλλάσσει την ανώτερη διοίκηση ενός οργανισμού από την ευθύνη επίβλεψης της λειτουργίας Εσωτερικού Ελέγχου και του Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου.

Οι Herworth & de Koning (2012) σημειώνουν πως για να είναι αποτελεσματική η λειτουργία των δομών αυτών είναι απαραίτητη η δημιουργία των κατάλληλων συνθηκών, καθώς σε αντίθετη περίπτωση η ύπαρξη τους ενδέχεται να είναι βλαπτική για τους δημόσιους οργανισμούς. Θα πρέπει να έχουν προσδιοριστεί με σαφήνεια οι στόχοι καθώς η μορφή των δομών που επιδιώκουν οι οργανισμοί. Ακόμη, η ανάπτυξη αντίστοιχων δομών σε πολλές περιπτώσεις προϋποθέτει μια αλλαγή κουλτούρας εκ μέρους των δημόσιων οργανισμών, καθώς και τη διάθεση του κατάλληλου χρονικού προσαρμογής στις νέες αυτές δομές. Παρόμοιες συστάσεις διατυπώνει και το ΠΑ, που σε σχετική έκθεση αναφέρει πως κάθε δημόσιος οργανισμός πριν από τη δημιουργία αντίστοιχων δομών θα πρέπει να αξιολογήσει τη δομή διακυβέρνησής του για να αποφασίσει αν μία Επιτροπή Ελέγχου θα ήταν κατάλληλη για τις ιδιαίτερες συνθήκες του.

Σε ότι αφορά τη λειτουργία των Επιτροπών Ελέγχου, το ΠΑ²⁷ διατυπώνει συγκεκριμένες βέλτιστες πρακτικές που μπορούν να διασφαλίσουν την αποτελεσματική λειτουργία τους σε δημόσιους οργανισμούς. Συγκεκριμένα, σύμφωνα με το ΠΑ η Επιτροπή Ελέγχου ενός δημόσιου οργανισμού θα πρέπει:

- Να λειτουργεί με επίσημη εντολή, κατά προτίμηση με νομοθετική ρύθμιση, με επαρκή εξουσία για να εκπληρώνει την αποστολή της.
- Να περιλαμβάνει ανεξάρτητα μέλη τα οποία, συλλογικά, διαθέτουν επαρκείς γνώσεις ελεγκτικής, οικονομικών, διαχείρισης κινδύνων και μηχανισμών ελέγχου.

²⁷ Εσωτερικός Έλεγχος και ο ρόλος του στη διακυβέρνηση του δημοσίου τομέα. Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών Ελλάδας, Αθήνα, 2017. Διαθέσιμο στο: https://www.hiia.gr/images/pgallery/Public_Sector/IA-PUBLIC_SECTOR-4_FINAL.pdf. Ημ/νία τελευταίας πρόσβασης: 23/11/2018

- Να έχει ως πρόεδρο μέλος το οποίο δεν είναι το άτομο στο οποίο αναφέρεται ο επικεφαλής του Εσωτερικού Ελέγχου διοικητικά.
- Να αξιολογεί την αποτελεσματικότητα της διακυβέρνησης του οργανισμού, της διαχείρισης κινδύνων και των μηχανισμών ελέγχου, καθώς και τη συμμόρφωση προς το νομοθετικό και κανονιστικό πλαίσιο.
- Να εποπτεύει τις λειτουργίες εξωτερικού και Εσωτερικού Ελέγχου του οργανισμού, διασφαλίζοντας, μεταξύ άλλων, ότι οι λειτουργίες αυτές καλύπτουν το σύνολο του οργανισμού. Επιπλέον, να εγκρίνει τον κανονισμό Εσωτερικού Ελέγχου και το πρόγραμμα ελέγχων, να αξιολογεί την απόδοση της λειτουργίας του Εσωτερικού Ελέγχου και να εγκρίνει την πρόσληψη ή την απόλυση εσωτερικών και εξωτερικών Ελεγκτών.
- Να επιβλέπει την τήρηση των προτύπων του οργανισμού για τις χρηματοοικονομικές αναφορές και τη λογιστική.
- Να έχει άμεση σύνδεση με το διοικητικό συμβούλιο ή το ανώτατο όργανο διοίκησης του οργανισμού, προς το οποίο και να υποβάλλει τακτικές αναφορές.

Στη χώρα μας, η λειτουργία των Επιτροπών Ελέγχου τόσο στον ιδιωτικό όσο και στον δημόσιο τομέα δεν έχει λάβει την έκταση που συναντάται σε άλλες ανεπτυγμένες οικονομίες. Η πρώτη σχετική διάταξη στην ελληνική έννομη τάξη, που προέβλεπε τη λειτουργία Επιτροπών Ελέγχου σε όλες τις οντότητες δημοσίου συμφέροντος, ήταν το άρθρο 37 του ν.3693/2008 (ΦΕΚ Α'174). Αν και η αναγκαιότητα δημιουργίας Επιτροπών, κατ' ελάχιστο σε επίπεδο Κεντρικής Κυβέρνησης, έχει επισημανθεί επανειλημμένα σε σχετικές εκθέσεις που έχουν συντάξει αρμόδιοι φορείς, όπως η ΓΕ.Γ.ΚΑ.Δ., έως και σήμερα μικρή κινητικότητα έχει υπάρξει προς αυτή την κατεύθυνση. Μόνη εξαίρεση αποτελεί ίσως, η δημιουργία για σύντομο χρονικό διάστημα Επιτροπής Εσωτερικού Ελέγχου στο Υπουργείο Οικονομικών, στη βάση του άρθρου 13 του ν.4410/2013 (ΦΕΚ Α'141). Η πενταμελής αυτή Επιτροπή, της οποίας τα μέλη είχαν 3 θητεία, αποτελείτο από 4 στελέχη του Υπουργείου Οικονομικών και ιδιώτη πιστοποιημένο Εσωτερικό Ελεγκτή, μέλος του Μητρώου Ελεγκτών του Υπουργείου Οικονομικών. Η Επιτροπή αυτή είχε τις ακόλουθες αρμοδιότητες:

- Την έγκριση του ετήσιου προγράμματος Εσωτερικών Ελέγχων και την παρακολούθηση της εκτέλεσής του.

- Την έγκριση και υποβολή στον Υπουργό Οικονομικών ετήσιας έκθεσης στην οποία καταγράφονται οι δραστηριότητες και τα αποτελέσματα του Εσωτερικού Ελέγχου, καθώς και τα στοιχεία από την πρόοδο της υλοποίησης των προτάσεών του.
- Την παρακολούθηση της λειτουργίας του Εσωτερικού Ελέγχου και την υποβολή στον Υπουργό Οικονομικών προτάσεων για τη βελτίωση του θεσμικού πλαισίου και της μεθοδολογίας του.

Παρά το γεγονός πως η λειτουργία αυτής της Επιτροπής έθετε το πρότυπο που θα έπρεπε να ακολουθήσουν άλλοι φορείς του δημοσίου τομέα για τη δημιουργία αντίστοιχων δομών, οι βέλτιστες πρακτικές που εξήχθησαν από τη λειτουργία της δεν αξιοποιήθηκαν και η ίδια η Επιτροπή μετά από μικρό χρονικό διάστημα έπαυε να υπάρχει.

Στη περίπτωση της ελληνικής Δημόσιας Διοίκησης θεωρούμε πως αρμόζουν απόλυτα οι συστάσεις των Herworth & de Koning (2012). Σύμφωνα με αυτούς, σε μια χώρα με «παραδοσιακές» διοικητικές δομές που έχουν προσωποκεντρικό χαρακτήρα και περιορισμένη ή μηδενική εμπειρία στην οικονομική διαχείριση και τη λειτουργία Συστημάτων Εσωτερικού Ελέγχου, είναι προτιμότερη η συγκέντρωση όλων των πόρων και ενεργειών στην ανάπτυξη μιας κεντρικής μονάδας εναρμόνισης που θα αναλάβει την ανάπτυξη δομών Εσωτερικού Ελέγχου σε ολόκληρο τον δημόσιο τομέα.

Ο Εσωτερικός Έλεγχος και η σχέση του με άλλες μορφές ελέγχου στη Δημόσια Διοίκηση

Η λειτουργία του Εσωτερικού Ελέγχου, και κατ' επέκταση το Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου, δεν αποτελεί τον μοναδικό ελεγκτικό μηχανισμό των δημοσίων οργανισμών. Αποτελεί μέρος ενός ευρύτερου δικτύου ελεγκτικών μηχανισμών που ασκούνται από διαφορετικά όργανα και σε διαφορετικά ιεραρχικά επίπεδα. Η λειτουργία μιας τέτοιας ποικιλίας ελεγκτικών μηχανισμών στη Δημόσια Διοίκηση αποσκοπεί στη διασφάλιση της μέγιστης δυνατής διαφάνειας και λογοδοσίας και στην αντιμετώπιση φαινομένων απάτης, διαφθοράς και κακοδιοίκησης. Απαιτείται ωστόσο προσεκτικός σχεδιασμός αυτού του «δικτύου» ελεγκτικών μηχανισμών. Η ευκαιριακή δημιουργία ελεγκτικών μηχανισμών, χωρίς την ύπαρξη ενός γενικότερου στρατηγικού σχεδιασμού, μπορεί να έχει τα ακριβώς αντίθετα από τα επιδιωκόμενα αποτελέσματα. Η διασπάθιση πόρων στη δημιουργία νέων ελεγκτικών μηχανισμών μπορεί να οδηγήσει στην υποχρηματοδότηση και υπολειτουργία των υφιστάμενων δομών, ενώ υφίσταται πάντα

το ενδεχόμενο αλληλοεπικάλυψης των αρμοδιοτήτων των ελεγκτικών μηχανισμών που οδηγεί σε σύγχυση και αναποτελεσματικότητα κατά την άσκηση των καθηκόντων τους.

Ο Εσωτερικός και ο εξωτερικός έλεγχος αποτελούν τους δύο βασικούς «τυλώνες» της διακυβέρνησης των δημοσίων οργανισμών. Στα προηγούμενα τμήματα της παρούσας μελέτης αναφερθήκαμε εκτεταμένα στον Εσωτερικό Έλεγχο των δημοσίων οργανισμών. Ο εξωτερικός έλεγχος ασκείται από όργανα που εντάσσονται να μεν στις δομές της Δημόσιας Διοίκησης, αλλά δε διατηρούν κάποια σχέση με τον ελεγχόμενο οργανισμό. Εσωτερικός και εξωτερικός έλεγχος, πέρα από τη διαφορά που έχουν ως προς τη θέση τους έναντι του οργανισμού, διαφοροποιούνται και ως προς άλλους παράγοντες όπως το εύρος των δραστηριοτήτων τους και οι πρακτικές που ακολουθούν. Παρά τις όποιες διαφορές τους ωστόσο, κοινό τόπο αποτελεί στην ελληνική και διεθνή βιβλιογραφία η άποψη πως οι δύο αυτές μορφές ελέγχου βρίσκονται σε άμεση συσχέτιση μεταξύ και είναι αναγκαίο να συνεργάζονται. Οι Karagiorgos et al. (2010) παραθέτουν την θέση των Gramling & Myers (2003) πως η σχέση εσωτερικού και εξωτερικού ελέγχου πρέπει να είναι σχέση αμοιβαίας υποστήριξης και συνεργασίας, με στόχο την ενδυνάμωση της ποιότητας του ελέγχου και των μηχανισμών διακυβέρνησης. Την άποψη αυτή συμμερίζεται και ο Καζαντζής (2006) που υποστηρίζει πως η συνεργασία Εσωτερικού κα εξωτερικού ελέγχου μπορεί να αποφέρει πολλαπλά οφέλη, όπως μείωση του χρόνου διενέργειας των ελέγχων και μεγαλύτερα ποσοστά αποκάλυψης κάποιου λάθους ή απάτης. Τέλος, ο Asare (2009) υπογραμμίζει την αναγκαιότητα εγκαθίδρυσης μιας στενής επαγγελματικής σχέσης μεταξύ των Ελεγκτών και από τα δύο πεδία, που θα έχει πολλαπλά οφέλη και για τις δύο πλευρές. Όπως αναφέρει ο Κουτούπης (2009), σχετική πρόβλεψη υφίσταται και στα Πρότυπα, όπου ορίζεται πως ο Εσωτερικός Έλεγχος μπορεί κατά την διάρκεια των εργασιών του να χρησιμοποιεί την εργασία άλλων ελεγκτικών οργάνων.

Σε ότι αφορά τη μορφή της συνεργασίας που αναπτύσσεται μεταξύ Εσωτερικού και εξωτερικού ελέγχου, οι απόψεις συγκλίνουν πως θα πρέπει να είναι μια σχέση συμπληρωματική. Ο Κουτούπης (2009) αναφέρει πως από τη «σκοπιά» του Εσωτερικού Ελέγχου, πριν διενεργηθεί έλεγχος σε κάποιον οργανισμό, είναι σκόπιμο να γίνεται μελέτη των εκθέσεων ελέγχου και επισκόπηση των αναλυτικών ευρημάτων και προτάσεων άλλων ελεγκτικών οργάνων με στόχο να προσδιοριστούν με σαφήνεια

οι κίνδυνοι και τα προβλήματα που ενδέχεται να χαρακτηρίζουν την ελεγχόμενη δραστηριότητα, ενώ πρέπει να γίνεται αξιολόγηση και των ευρημάτων καθαυτών. Κατά αυτό τον τρόπο θα μειωθεί και η προσπάθεια που καλούνται να καταβάλλουν οι Εσωτερικοί Ελεγκτές. Από την «σκοπιά» του εξωτερικού ελέγχου, σύμφωνα με τον Asare (2009), τα ευρήματα που εξήχθησαν στο πλαίσιο του Εσωτερικού Ελέγχου μπορούν να αξιοποιηθούν προκειμένου οι εξωτερικοί ελεγκτές να αποκτήσουν μια καλύτερη κατανόηση του υπό διερεύνηση οργανισμού/δραστηριότητας. Ενεργώντας κατά αυτόν τον τρόπο εσωτερικοί και εξωτερικοί ελεγκτές αποφεύγουν τις αλληλοεπικαλύψεις και εξοικονομούν χρόνο και πόρους. Σε κάθε περίπτωση, Εσωτερικός και εξωτερικός έλεγχος, εργαζόμενοι σε ένα κλίμα αμοιβαίας κατανόησης και εμπιστοσύνης, είναι σε θέση να συμβάλλουν αποφασιστικά στην καταπολέμηση φαινομένων απάτης, διαφθοράς και κακοδιοίκησης ελέγχοντας διεξοδικά οργανισμούς και διαδικασίες στο σύνολο της Δημόσιας Διοίκησης.

Ο Εσωτερικός Έλεγχος στην Ελληνική Δημόσια Διοίκηση

Ιστορική αναδρομή στην εφαρμογή του στη Δημόσια Διοίκηση

Η ανάπτυξη δομών Εσωτερικού Ελέγχου στην ελληνική Δημόσια Διοίκηση έγινε με καθυστέρηση συγκριτικά με τις εξελίξεις που παρατηρούνταν στο διεθνές στερέωμα. Η πρώτη οργανωμένη δομή με καθήκοντα αντίστοιχα της λειτουργίας Εσωτερικού Ελέγχου υπήρξε η, υπαγόμενη στο Υπουργείο Οικονομίας και Οικονομικών, Ειδική Γραμματεία Δημοσίων Επιχειρήσεων και Οργανισμών (Δ.Ε.Κ.Ο.). Ο φορέας αυτός συστάθηκε στη βάση του άρθρου 11 του ν.3429/2005 (ΦΕΚ Α'314) έχοντας μεταξύ άλλων την διενέργεια ελέγχων σε Δ.Ε.Κ.Ο. που λάμβαναν κρατική χρηματοδότηση. Στο πλαίσιο της πρωτοβουλίας αυτής συγκροτήθηκε από το Υπουργείο Μητρώο Εσωτερικών Ελεγκτών, αποτελούμενο από ιδιώτες, ενώ δημιουργήθηκε και αντίστοιχο εγχειρίδιο διενέργειας Εσωτερικών Ελέγχων από τη Γραμματεία²⁸. Στο άρθρο 4 του ν.3429/2005 (ΦΕΚ Α'314) οριζόταν επίσης πως κάθε Δ.Ε.Κ.Ο. έχει την υποχρέωση να συστήσει υπηρεσία Εσωτερικού Ελέγχου.

Η πρώτη οργανωμένη προσπάθεια για την εγκαθίδρυση της λειτουργίας Εσωτερικού Ελέγχου στην ελληνική Δημόσια Διοίκηση υπήρξε η ψήφιση του ν.3492/2006 (ΦΕΚ Α'210). Με το νόμο αυτό θεσμοθετείται ο Εσωτερικός Έλεγχος στο δημόσιο τομέα, ενώ αποτελεί τη νομική βάση για την εγκαθίδρυση του Εσωτερικού

²⁸ Υπουργείο Δικαιοσύνης, Διαφάνειας και Ανθρωπίνων Δικαιωμάτων, 2016. Πρακτικά Ημερίδας με θέμα: «Μονάδες Εσωτερικού Ελέγχου: Παρεμβάσεις και νέες προοπτικές». 4 Μαρτίου 2016, Αθήνα

Ελέγχου σε Υπουργεία και Περιφέρειες. Συγκεκριμένα, στο νόμο προβλέπεται η δημιουργία Μονάδων Εσωτερικού Ελέγχου (Μ.Ε.Ε.) σε όλα τα Υπουργεία και τις Περιφέρειες της χώρας, ενώ καθορίζονταν και οι αρμοδιότητες τους. Ακόμη, στο νόμο προσδιορίζονταν οι ορισμοί των εννοιών «Εσωτερικός Έλεγχος», «Μονάδα Εσωτερικού Ελέγχου» και «Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου». Η νομοθέτηση ωστόσο των συγκεκριμένων διατάξεων δεν είχε τα αναμενόμενα αποτελέσματα, καθώς για πολλά έτη παρέμεναν ανενεργές. Η σύσταση Μονάδων Εσωτερικού Ελέγχου σε δημόσιους φορείς υλοποιήθηκε κατά κύριο λόγο μετά την έναρξη της οικονομικής κρίσης και στα πλαίσια των μνημονιακών υποχρεώσεων της χώρας. Ιδιαίτερο ενδιαφέρον παρουσιάζουν οι εξελίξεις που παρατηρούνται στο πεδίο και αφορούν φορείς του υπάγονται ή υπάγονταν στην αρμοδιότητα του Υπουργείου Οικονομικών. Στο ν.4254/2014 (ΦΕΚ Α'85) προβλεπόταν η σύσταση στην Γενική Γραμματεία Δημοσίων Εσόδων ειδικής αποκεντρωμένης υπηρεσίας, με τίτλο «Διεύθυνση Εσωτερικού Ελέγχου», υπαγόμενης απευθείας στον Γενικό Γραμματέα, καθώς επίσης και η σύσταση στο Υπουργείο Οικονομικών υπηρεσίας επιπέδου Διεύθυνσης, με τίτλο «Μονάδα Εσωτερικού Ελέγχου», η οποία θα υπάγεται απευθείας στον Υπουργό Οικονομικών. Οι αρμοδιότητες των δύο δομών αυτών προσδιορίστηκαν αναλυτικά στο Π.Δ.111/2014 (ΦΕΚ Α'178), το οποίο αφορά τον Οργανισμό του Υπουργείου Οικονομικών. Συγκεκριμένα, οι αρμοδιότητες της Μονάδας Εσωτερικού Ελέγχου προσδιορίζονται στο άρθρο 5 του Π.Δ., ενώ αυτές της Διεύθυνσης Εσωτερικού Ελέγχου στο άρθρο 61 του Π.Δ.. Οι αρμοδιότητες της Μονάδας Εσωτερικού Ελέγχου προσδιορίστηκαν εκ νέου στο άρθρο 5 του Π.Δ.142/2017 (ΦΕΚ Α'181) όπου περιγράφεται ο αναθεωρημένος Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών, μετά την ανεξαρτητοποίηση της Γ.Γ.Δ.Ε.. Αντίστοιχα, οι αρμοδιότητες της Διεύθυνσης Εσωτερικού Ελέγχου της Α.Α.Δ.Ε. προσδιορίστηκαν εκ νέου με την υπ' αριθμ. Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 (ΦΕΚ Β'968/2017) απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής. Οι δύο αυτές δομές είναι οι πλέον ενεργές μεταξύ αυτών που έχουν επιφορτιστεί με την άσκηση της λειτουργίας Εσωτερικού Ελέγχου στην ελληνική Δημόσια Διοίκηση. Το γεγονός αυτό επιβεβαιώνεται από την ετήσια έκθεση του Συντονιστικού Οργάνου Επιθεώρησης και Ελέγχου για το 2017²⁹, όπου γίνεται αναφορά στη δράση μόνο αυτών

²⁹ Γενικός Επιθεωρητής Δημόσιας Διοίκησης, 2018. *Συντονιστικό Όργανο Επιθεώρησης και Ελέγχου: Ετήσια έκθεση 2017*. Ιούλιος 2018, Αθήνα

των δύο δομών Εσωτερικού Ελέγχου (Μ.Ε.Ε. Υπουργείου Οικονομικών και Δ/ση Εσωτερικού Ελέγχου Α.Α.ΔΕ., πρώην Γ.Γ.Δ.Ε.).

Υφιστάμενο νομοθετικό και κανονιστικό πλαίσιο

Το υφιστάμενο θεσμικό πλαίσιο, που διέπει την άσκηση της λειτουργίας Εσωτερικού Ελέγχου στην ελληνική Δημόσια Διοίκηση, περιλαμβάνει τις ακόλουθες διατάξεις:

- Το άρθρο 4 παρ. 2, 3 και 4 του ν.3492/2006 (ΦΕΚ Α'210).
- Το άρθρο 12 παρ. 1, 2, 3 και 4 του ν.3492/2006 (ΦΕΚ Α'210), όπως αντικαταστάθηκε με το άρθρο 1 παρ. 3 του ν.4081/2012.
- Το άρθρο 12 παρ. 6 του ν.3492/2006 (ΦΕΚ Α'210), όπως προστέθηκε με το άρθρο 5 παρ.1(ε) του ν. 4281/2014 (ΦΕΚ Α'160).
- Το άρθρο 168 [άρθρο 3(1) Οδηγίας 2011/85/ΕΕ] του ν.4270/2014 (ΦΕΚ Α'143).
- Το άρθρο 169 [άρθρο 3(1) Οδηγίας 2011/85/ΕΕ] του ν.4270/2014 (ΦΕΚ Α'143).
- Το άρθρο 11 της με άρθρο ΦΓ8/28754/27-4-2015 (ΦΕΚ Β'1676/11-8-2015) απόφασης της Ολομέλειας του Ελεγκτικού Συνεδρίου, με την οποία ορίζονται οι ελεγκτικές διαδικασίες και η μεθοδολογία για τον κατασταλτικό έλεγχο των Ο.Τ.Α., Ν.Π.Δ.Δ. και Ειδικών Λογαριασμών που διενεργούνται βάσει των άρθρων 1 παράγραφος 2, 38 έως 41 και 51 έως 54 του ν.4129/2013 (ΦΕΚ Α'52).
- Το άρθρο 6 παρ. 1 και 2 του ν.3492/2006 (ΦΕΚ Α'210) .
- Το άρθρο 12 παρ. 5 του ν.3492/2006 (ΦΕΚ Α'210) .
- Το άρθρο 22 του ν.3492/2006(ΦΕΚ Α'210) .
- Το άρθρο 1 του ν.4254/2014 (ΦΕΚ Α'85).
- Το άρθρο 10 παρ. 1 και 2 του ν.3492/2006, όπως αντικαταστάθηκε με το άρθρο 5 παρ.1(γ) του ν.4281/2014 (ΦΕΚ Α'160).
- Την Υπουργική Απόφαση 2/40366/ΔΥΕΠ (ΦΕΚ Β' 1075/2013) περί « Έγκρισης Κανονισμού Λειτουργίας Διευθύνσεων της Γ.Δ/σης Δημοσιονομικών Ελέγχων (ΓΔΔΕ)».
- Την Υπουργική Απόφαση 2/40371/ΔΥΕΠ (ΦΕΚ Β' 1075/2013) περί «Έγκρισης Κώδικα Δεοντολογίας των Δημοσιονομικών Ελεγκτών της Γενικής Δ/σης Δημ/μικών ελέγχων (Γ.Δ.Δ.Ε.)».
- Τα Προεδρικά Διατάγματα που εκδόθηκαν τα έτη 2014 και 2017, στα οποία προβλέπεται η δημιουργία Μονάδων Εσωτερικού Ελέγχου.

Ειδικότερες διατάξεις καθορίζουν την οργάνωση και τις αρμοδιότητες των δομών Εσωτερικού Ελέγχου που λειτουργούν στους φορείς της ελληνικής Δημόσιας Διοίκησης.

Υφιστάμενες δομές Εσωτερικού Ελέγχου στην ελληνική Δημόσια Διοίκηση

Όπως αναφέρθηκε σε προηγούμενο τμήμα της παρούσας μελέτης, ο Εσωτερικός Έλεγχος αποτελεί έναν μόνο από τους ποικίλους ελεγκτικούς μηχανισμούς που η ελληνική Δημόσια Διοίκηση έχει στη διάθεση της. Οι μηχανισμοί αυτοί οφείλουν να λειτουργούν σε ένα περιβάλλον αμοιβαίας υποστήριξης και συνεργασίας ώστε να αντιμετωπίζονται αποτελεσματικά φαινόμενα κακοδιοίκησης, διαφθοράς και απάτης. Ρόλο συντονιστή των επιμέρους σωμάτων και υπηρεσιών ελέγχου και επιθεώρησης έχει αναλάβει το Συντονιστικό Όργανο Επιθεώρησης και Ελέγχου (Σ.Ο.Ε.Ε.). Το Σ.Ο.Ε.Ε., που συγκροτήθηκε στη βάση του άρθρου 5 του ν.2839/2000 (ΦΕΚ Α'196), λειτουργεί υπό την «αιγίδα» του Γενικού Επιθεωρητή Δημόσιας Διοίκησης (Γ.Ε.Δ.Δ.) αποτελώντας «πυλώνα» της προσπάθειας που καταβάλλεται για την αντιμετώπιση φαινομένων διαφθοράς στην ελληνική Δημόσια Διοίκηση. Εξίσου σημαντικό ρόλο στην προσπάθεια αυτή διαδραματίζει και η Γενική Γραμματεία Καταπολέμησης της Διαφθοράς (ΓΕ.Γ.ΚΑ.Δ.), τον ρόλο της οποίας θα παρουσιάσουμε σε επόμενο τμήμα της μελέτης μας.

Στο Σ.Ο.Ε.Ε. συμμετέχουν, μεταξύ άλλων, οι ακόλουθοι φορείς:

- Γενικός Επιθεωρητής Δημόσιας Διοίκησης (Γ.Ε.Δ.Δ.)
- Σώμα Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος (Σ.Δ.Ο.Ε.)
- Σώμα Επιθεωρητών Ελεγκτών Δημόσιας Διοίκησης (Σ.Ε.Ε.Δ.)
- Δ/ση Εσωτερικού Ελέγχου Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων
- Μονάδα Εσωτερικού Ελέγχου Υπουργείου Οικονομικών

Πέρα από τις μετέχουσες στο Σ.Ο.Ε.Ε. δομές Εσωτερικού Ελέγχου του Υπουργείου Οικονομικών και της Α.Α.Δ.Ε., ουσιαστικό ρόλο στην άσκηση της λειτουργίας Εσωτερικού Ελέγχου στην ελληνική Δημόσια Διοίκηση διαδραματίζει το Σ.Ε.Ε.Δ., που ελλείπει άλλων δομών αντίστοιχων της Επιτροπής Εσωτερικού Ελέγχου, ασκεί καθήκοντα «εξωτερικού ελεγκτή» των Συστημάτων Εσωτερικού Ελέγχου των δημόσιων φορέων.

Σε ότι αφορά τις δομές Εσωτερικού Ελέγχου αυτές καθαυτές, εμφανίζουν σημαντική υστέρηση τόσο σε επίπεδο Κεντρικής όσο και σε επίπεδο Γενικής

Κυβέρνησης. Αν και, όπως περιγράψαμε σε προηγούμενο τμήμα της μελέτης μας, το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο προβλέπει τη δημιουργία δομών Εσωτερικού Ελέγχου σε όλους του δημόσιους φορείς, όπως π.χ. Υπουργεία, Αποκεντρωμένες Διοικήσεις και Οργανισμούς Τοπικής Αυτοδιοίκησης (Ο.Τ.Α.), στην πλειονότητα των περιπτώσεων οι δομές αυτές είτε υπάρχουν μόνο κατ' όνομα, περιγραφόμενες στους Οργανισμούς των οικείων φορέων τους, είτε εμφανίζουν τόσο χαμηλά επίπεδα στελέχωσης, ώστε ουσιαστικά είναι μη ενεργές.

Σε σχετική έκθεση του Σ.Ε.Ε.Δ.³⁰ σημειώνεται πως η πλειονότητα των Μονάδων που έχουν συγκροτηθεί σε φορείς της Κεντρικής Κυβέρνησης είναι υποστελεχωμένη και υπολειτουργεί. Διαπιστώνονται ελλείψεις στη υλικοτεχνική υποδομή των Μονάδων, έλλειμμα σχετικής με τους Εσωτερικούς Ελέγχους τεχνογνωσίας, καθώς και έλλειμμα καθοδήγησης αναφορικά με την κατεύθυνση που πρέπει να ακολουθήσουν οι εν λόγω Μονάδες. Μια αντιπροσωπευτική εικόνα της δραστηριότητας που παρουσιάζουν οι Μονάδες Εσωτερικού Ελέγχου στα Υπουργεία παρουσιάζει η Ετήσια Έκθεση Ελέγχου του άρθρου 22 παρ.1 του ν.3492/2006 (ΦΕΚ Α'210) που συνέταξε η Γενική Διεύθυνση Δημοσιονομικών Ελέγχων για την ελεγκτική περίοδο από 01.07.2016 - 30.06.2017. Σύμφωνα με αυτή, εντός του 2016 ελεγκτική δραστηριότητα παρουσίασαν οι δομές Εσωτερικού Ελέγχου που βρίσκονται στα Υπουργεία Οικονομικών, Εσωτερικών, Ναυτιλίας και Νησιωτικής Πολιτικής, Εθνικής Άμυνας, Δικαιοσύνης, Εργασίας, Κοινωνικής Ασφάλισης και Κοινωνικής Αλληλεγγύης, Παιδείας, Έρευνας και Θρησκευμάτων, Πολιτισμού και Αθλητισμού και Υγείας. Για τις Μ.Ε.Ε. των Υπουργείων Οικονομίας και Ανάπτυξης, Αγροτικής Ανάπτυξης και Τροφίμων, Ψηφιακής Πολιτικής, Τηλεπικοινωνιών και Ενημέρωσης, Διοικητικής Ανασυγκρότησης, Τουρισμού και Εξωτερικών σημειώνεται πως δεν παρουσίασαν ελεγκτική δραστηριότητα, κυρίως λόγω υποστελέχωσης των υπηρεσιών τους.

Σε επίπεδο Αποκεντρωμένων Διοικήσεων η ανωτέρω έκθεση σημειώνει πως δεν έχουν ακόμα τροποποιηθεί οι Οργανισμοί τους, προκειμένου να ενταχθούν σε αυτές Μονάδες Εσωτερικού Ελέγχου σύμφωνα με τις προδιαγραφές του άρθρου 12 παρ. 4 του ν.3492/2006 (ΦΕΚ Α'210).

³⁰ Σώμα Επιθεωρητών Ελεγκτών Δημόσιας Διοίκησης, 2015. *Βελτίωσης της αποτελεσματικότητας του Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου της Δημόσιας Διοίκησης*. Μάιος 2015, Αθήνα

Παρόμοιες φαίνεται να είναι οι συνθήκες στους Ο.Τ.Α., καθώς μετά από σχετική έρευνα που πραγματοποιήσαμε, εντοπίστηκαν αναφορές για την ύπαρξη οργανωμένων και πλήρως λειτουργικών δομών Εσωτερικού Ελέγχου μόνο στους δήμους Αθηναίων, Πειραιώς και Θεσσαλονίκης. Η δημιουργία δομών Εσωτερικού Ελέγχου στους Ο.Τ.Α. αποτελεί προτεραιότητα του Υπουργείου Εσωτερικών που με το υπ' αριθμ. Πρωτ. 44754/28-08-2018 έγγραφο του καλεί τους φορείς να προχωρήσουν στις απαραίτητες ενέργειες για τη δημιουργία των δομών αυτών.

Διαπιστώσεις

Η περιορισμένη έκταση της παρούσας μελέτης δε μας επιτρέπει να αναλύσουμε σε βάθος όλες τις διαστάσεις της άσκησης της λειτουργίας Εσωτερικού Ελέγχου στην ελληνική Δημόσια Διοίκηση. Ως αποτέλεσμα αυτού του γεγονότος, οι όποιες μας διαπιστώσεις δεν έχουν εγκυρότητα αντίστοιχων μελετών που έχουν εξετάσει την άσκηση του Εσωτερικού Ελέγχου στην ελληνική Δημόσια Διοίκηση σε βάθος, έχοντας πρόσβαση σε πρωτογενείς πηγές. Προκειμένου να επιτύχουμε μια όσο το δυνατό πιο πλήρη και ισορροπημένη προσέγγιση, θα παρουσιάσουμε αρχικά τις δικές μας διαπιστώσεις και στις συνέχεια αυτές σε βάθος μελετών της λειτουργίας Εσωτερικού Ελέγχου.

Η καθυστερημένη ανάληψη πρωτοβουλιών και η επαναλαμβανόμενη ψήφιση νομοθετημάτων, χωρίς ουσιαστικά αυτά να μετουσιώνονται σε ενέργειες για την εφαρμογή του Εσωτερικού Ελέγχου στη Δημόσια Διοίκηση, οδήγησε σε «υστέρηση» της ανάπτυξης της λειτουργίας Εσωτερικού Ελέγχου στην ελληνική Δημόσια Διοίκηση. Ακόμη, η δημιουργία δομών Εσωτερικού Ελέγχου στα διάφορα υπουργεία, χωρίς να έχει προβλεφθεί η ύπαρξη κάποιας δομής αντίστοιχης με την Επιτροπή Ελέγχου αποτελεί δείγμα μιας αποσπασματικής προσέγγισης στην εφαρμογή του Εσωτερικού Ελέγχου στη Δημόσια Διοίκηση. Τέλος, η αδράνεια στην οποία φαίνεται πως έχει περιέλθει η πλειονότητα των δομών Εσωτερικού Ελέγχου που έχουν δημιουργηθεί στην Κεντρική Κυβέρνηση ενδεχομένως να οδηγήσει σε απαξίωση Εσωτερικού Ελέγχου στη συνείδηση του δημοσιοϋπαλληλικού σώματος, ως μια δευτερεύουσας σημασίας δραστηριότητα που σχετίζεται με την αποτελεσματική λειτουργία των φορέων.

Σε έρευνα τους για τη λειτουργία του Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου στην ελληνική Δημόσια Διοίκηση, οι Μανιάτης κ.ά. (2015) διαπίστωσαν την ύπαρξη σημαντικών δυσλειτουργιών όπως υποστελέχωση των δομών Εσωτερικού Ελέγχου, η

υπολειτουργία κάποιων από αυτές και η έλλειψη γνώσης αναφορικά με τις διαδικασίες Ελέγχου, ενώ διατυπώνουν την ανησυχία τους για την υποβάθμιση και περιθωριοποίηση των δομών αυτών.

Ο Εσωτερικός Έλεγχος στην Ε.Ε. και σε κράτη-μέλη της Ε.Ε.

Σε αυτό το τμήμα της μελέτης μας θα αναφερθούμε στην άσκηση της λειτουργίας Εσωτερικού Ελέγχου, τόσο σε κεντρικό/ενωσιακό επίπεδο όσο και σε επίπεδο κρατών-μελών.

Η άσκηση της λειτουργίας Εσωτερικού Ελέγχου σε ενωσιακό επίπεδο έχει ανατεθεί στην Υπηρεσία Εσωτερικού Ελέγχου της Ευρωπαϊκής Επιτροπής (IAS), μονάδα επιπέδου Γενικής Διεύθυνσης, που συνεστήθη με απόφαση της Επιτροπής τον Απρίλιο του 2000. Η μονάδα δημιουργήθηκε στη «σκιά» των οικονομικών ατασθαλιών που είχαν οδηγήσει σε παραίτηση την Επιτροπή Santer. Όπως ορίζεται στον καταστατικό της χάρτη³¹, αποστολή της Υπηρεσίας Εσωτερικού Ελέγχου είναι η ενίσχυση και η προστασία της οργανωτικής αξίας μέσω της παροχής διαβεβαιώσεων με βάση τον κίνδυνο, συμβουλών και γνώσης σε βάθος. Ως πρωταρχικός στόχος της IAS ορίζεται η παροχή στην Επιτροπή διαβεβαιώσεων αναφορικά με την αποτελεσματικότητα και αποδοτικότητα των διαδικασιών διαχείρισης κινδύνου, ελέγχου και διακυβέρνησης, με ιδιαίτερη βαρύτητα να δίνεται στις ακόλουθες πτυχές:

- Οι κίνδυνοι εντοπίζονται κατάλληλα και συνεχώς, αξιολογούνται και διαχειρίζονται.
- Οι σημαντικές οικονομικές, διαχειριστικές και λειτουργικές πληροφορίες είναι ακριβείς, αξιόπιστες και έγκαιρες.
- Οι πολιτικές, οι διαδικασίες και οι ισχύοντες νόμοι και κανονισμοί της Επιτροπής εφαρμόζονται.
- Οι στόχοι της Επιτροπής επιτυγχάνονται αποτελεσματικά και αποτελεσματικά.
- Προωθείται η ανάπτυξη και διατήρηση διαδικασιών ελέγχου υψηλής ποιότητας σε όλη την Επιτροπή.

³¹ European Commission, 2017. *Mission Charter of the Internal Audit Service of the European Commission*. June 2017, Brussels. Διαθέσιμο στο: https://ec.europa.eu/info/sites/info/files/ias_charter_en_0.pdf. Ημ/νία τελευταίας πρόσβασης: 01/12/2018

Οι αρμοδιότητες της IAS, όπως περιγράφονται στο ιστότοπο της³², περιλαμβάνουν:

- Την διενέργεια περίπου 150 ελέγχων ετησίως στις διάφορες υπηρεσίες της Επιτροπής.
- Την υποβολή συστάσεων στις υπηρεσίες για το πώς μπορούν να βελτιώσουν τις διαδικασίες διαχείρισης (αντιμετώπιση κινδύνων, έλεγχοι, διακυβέρνηση).
- Την καλλιέργεια πνεύματος αποδοτικής και αποτελεσματικής διαχείρισης στις υπηρεσίες της Ευρωπαϊκής Επιτροπής.
- Την διενέργεια λογιστικών ελέγχων στους οργανισμούς και άλλους φορείς της Ε.Ε. που χρηματοδοτούνται από τον προϋπολογισμό της Ε.Ε..

Αξίζει να σημειώσουμε πως η IAS εφαρμόζει πιστά τα Πρότυπα και τον Κώδικα Δεοντολογίας, όπως αυτά προσδιορίζονται από το ΠΑ.

Σε επίπεδο κρατών-μελών παρατηρούνται σημαντικές διαφοροποιήσεις ως προς τον βαθμό και τον τρόπο που η λειτουργία Εσωτερικού Ελέγχου ασκείται στους οικείους τους δημοσίους οργανισμούς. Κάθε κράτος-μέλος, ανάλογα με το διοικητικό μοντέλο που έχει υιοθετήσει («αγγλοσαξονικό», «ηπειρωτικό» κλπ.) και τις όποιες άλλες ιδιαιτερότητες παρουσιάζει, έχει υιοθετήσει συγκεκριμένες πρακτικές εφαρμογής της λειτουργίας Εσωτερικού Ελέγχου στη Δημόσια Διοίκηση του. Κάποιες από αυτές τις πρακτικές είναι συμβατές με τις πλέον πρόσφατες εξελίξεις στο πεδίο και χαρακτηρίζονται ως βέλτιστες, ενώ άλλες υπολείπονται σημαντικά υπονομεύοντας την αξιοπιστία και λειτουργικότητα των Συστημάτων Εσωτερικού Ελέγχου. Στη συνέχεια θα παρουσιάσουμε παραδείγματα εφαρμογής της λειτουργίας Εσωτερικού Ελέγχου σε κράτη-μέλη της Ε.Ε.

Κύπρος

Η Δημοκρατία της Κύπρου ήδη από την ίδρυση της μερίμνησε για την δημιουργία δομών Εσωτερικού Ελέγχου στη Δημόσια Διοίκηση της. Οι αρχές της Δημοκρατίας, έχοντας δεχθεί επιρροές από το «αγγλοσαξονικό» μοντέλο διοίκησης, προχώρησαν στη σύσταση μιας δομής Εσωτερικού Ελέγχου με αρμοδιότητες σχετικές με τον δημοσιονομικό έλεγχο. Επρόκειτο για της Διεύθυνση Εσωτερικού Ελέγχου του

³² Διαθέσιμο στο: https://ec.europa.eu/info/departments/internal-audit-service_el#responsibilities. Ημ/νία τελευταίας πρόσβασης: 01/12/2018

Γενικού Λογιστηρίου της Δημοκρατίας, μέσω της οποίας ασκούνταν έλεγχος επί των δημοσίων δαπανών και των εσόδων των δημοσίων ταμείων.

Η δομή αυτή ήταν η μοναδική στη Δημοκρατία της Κύπρου έως και το 2003. Το έτος αυτό, στα πλαίσια της ένταξης της Δημοκρατίας της Κύπρου στην Ε.Ε. και έχοντας διαπιστώσει την ανάγκη δημιουργίας μια νέας δομής Εσωτερικού Ελέγχου, από τις αρχές της Δημοκρατίας αποφασίστηκε η δημιουργία της Υπηρεσίας Εσωτερικού Ελέγχου. Η δομή αυτή, που με νόμο θεσπίστηκε τον Ιούλιο του 2003, λειτουργεί ως κεντρικό ελεγκτικό όργανο για το σύνολο Δημόσιας Διοίκησης, όντας εκτός του οργανογράμματος οποιουδήποτε άλλου δημοσίου φορέα και έχοντας ανεξαρτησία αντίστοιχη αυτής που έχουν οι Ανεξάρτητες Αρχές στην ελληνική Δημόσια Διοίκηση. Της Υπηρεσίας προϊστάται ο Έφορος Εσωτερικού Ελέγχου, που διορίζεται από το Υπουργείο Συμβούλιο για διάστημα 6 ετών, διάστημα μεγαλύτερο ενός εκλογικού κύκλου. Οι προβλέψεις αυτές διασφαλίζουν σε ικανό βαθμό την ανεξαρτησία και αντικειμενικότητα της Υπηρεσίας και των στελεχών της κατά την άσκηση της λειτουργίας Εσωτερικού Ελέγχου. Στο πλαίσιο της εφαρμογής της λειτουργίας Εσωτερικού Ελέγχου στη κυπριακή Δημόσια Διοίκηση, δημιουργήθηκε και το Συμβούλιο Εσωτερικού Ελέγχου, όργανο αντίστοιχο της Επιτροπής Εσωτερικού Ελέγχου που περιγράψαμε σε προηγούμενο τμήμα της μελέτης μας. Κατά αυτό τον τρόπο ενισχύεται η διακυβέρνηση του δημοσίου τομέα και η αποτελεσματικότητα της λειτουργίας Εσωτερικού Ελέγχου³³.

Γαλλία

Σε μια χώρα με τη διοικητική «παράδοση» της Γαλλίας, αναμενόμενο είναι οι δομές Εσωτερικού Ελέγχου να είναι αρκετά ανεπτυγμένες. Οι δομές Εσωτερικού Ελέγχου στη γαλλική Δημόσια Διοίκηση διαρθρώνονται σε υπουργικό επίπεδο. Σε κάθε υπουργείο έχει δημιουργηθεί μια Υπηρεσία Εσωτερικού Ελέγχου (Mission Ministérielle d' audit interne, MMAI) και μια Επιτροπή Εσωτερικού Ελέγχου (Comité Ministériel d' audit interne, CMAI). Η Επιτροπή έχει την αρμοδιότητα παρακολούθησης της εφαρμογής της λειτουργίας Εσωτερικού Ελέγχου. Τα καθήκοντα της καλύπτουν το σύνολο των διαδικασιών που εμπíπτουν στην αρμοδιότητα του υπουργείου, ενώ είναι αρμόδια για την κατάρτιση για τον προσδιορισμό της πολιτικής

³³ Διαθέσιμο στο:

http://www.internalaudit.gov.cy/internalaudit/internalaudit.nsf/dmlHistory_gr/dmlHistory_gr?opendocument . Ημ/νία τελευταίας πρόσβασης: 02/12/2018

Εσωτερικού Ελέγχου στον τομέα αρμοδιότητας του Υπουργείου. Η Επιτροπή λειτουργεί ως παράγοντας διασφάλισης της ανεξαρτησίας και της αποτελεσματικότητας της λειτουργίας Εσωτερικού Ελέγχου³⁴.

Προκειμένου να διασφαλισθεί η συνοχή και η αξιοπιστία της λειτουργίας Εσωτερικού Ελέγχου στο σύνολο της διοίκησης έχει συσταθεί μια Επιτροπή Εναρμόνισης για τον Εσωτερικό Έλεγχο (Comité d' harmonisation de l' audit interne, CHAI), η οποία έχει την ευθύνη της ετήσιας αξιολόγησης της πολιτικής Εσωτερικού Ελέγχου που εφαρμόστηκε από τα επιμέρους υπουργεία, καθώς επίσης και της κατάρτισης του στρατηγικού σχεδιασμού για την εφαρμογή του Εσωτερικού Ελέγχου στο σύνολο της Δημόσιας Διοίκησης.

Ολλανδία

Σύμφωνα με το νεότερο θεσμικό πλαίσιο, η άσκηση της λειτουργίας Εσωτερικού Ελέγχου στην ολλανδική Δημόσια Διοίκηση διαρθρώνεται σε υπουργικό επίπεδο. Σε κάθε υπουργείο έχει συσταθεί μία Επιτροπή Εσωτερικού Ελέγχου, που έχει συμβουλευτικό ρόλο προς την ανώτερη διοίκηση σε ζητήματα επιχειρησιακής λειτουργίας, διαχείρισης κινδύνου και Εσωτερικού Ελέγχου. Η λειτουργία Εσωτερικού Ελέγχου ασκείται από ένα κεντρικό όργανο, την Κεντρική Κυβερνητική Ελεγκτική Υπηρεσία (CGAS). Οι Επιτροπές Ελέγχου, μεταξύ άλλων, παρέχουν συμβουλευτικές υπηρεσίες σε ζητήματα σχετικά με τον ετήσιο σχεδιασμό ελέγχων και την ανταπόκριση της διοίκησης στα ευρήματα και στις συστάσεις που γίνονται στο πλαίσιο του Εσωτερικού Ελέγχου³⁵.

Σουηδία

Η σουηδική Δημόσια Διοίκηση έχει υιοθετήσει μια διαφορετική προσέγγιση στην εφαρμογή της λειτουργίας Εσωτερικού Ελέγχου, σε σχέση με τις προηγούμενες χώρες. Σύμφωνα με τους Jóhannesdóttir et al. (2018) στη Σουηδία έχει υιοθετηθεί μια

³⁴ European Commission, 2014. *Public Internal Control Systems in the European Union: Role of Audit Committees for Internal Audit in the public sector*. Discussion Paper No.4. 2014, Brussels. Διαθέσιμο στο: http://ec.europa.eu/budget/pic/lib/docs/pic_paper4_en.pdf. Ημ/νία τελευταίας πρόσβασης: 02/12/2018

³⁵ European Commission, 2014. *Public Internal Control Systems in the European Union: Role of Audit Committees for Internal Audit in the public sector*. Discussion Paper No.4. 2014, Brussels. Διαθέσιμο στο: http://ec.europa.eu/budget/pic/lib/docs/pic_paper4_en.pdf. Ημ/νία τελευταίας πρόσβασης: 02/12/2018

συγκεντρωτική προσέγγιση στην άσκηση του Εσωτερικού Ελέγχου σε επίπεδο υπουργείων. Προβλέπεται η ύπαρξη μίας μόνο δομής Εσωτερικού Ελέγχου, με μόλις 8 υπαλλήλους, η οποία υπάγεται απευθείας στο Γραφείο του Πρωθυπουργού. Η μονάδα αυτή έχει την ευθύνη της άσκησης της λειτουργίας Εσωτερικού Ελέγχου στο σύνολο των υπουργείων. Δεν υφίσταται κάποια δομή αντίστοιχη της Επιτροπής Εσωτερικού Ελέγχου. Στο παρελθόν είχε υιοθετηθεί μια προσέγγιση αντίστοιχη με την γαλλική, με τη λειτουργία δομών Εσωτερικού Ελέγχου σε κάθε υπουργείο. Εξαιτίας ωστόσο της ιδιαίτερης διάρθρωσης της σουηδικής Δημόσιας Διοίκησης, η πλειονότητα των δημοσίων φορέων βρίσκεται εξαιτίας των δομών των υπουργείων. Σύμφωνα με τους Jóhannesdóttir et al. (2018), από τους 250 αυτούς φορείς, οι 69 διαθέτουν κάποια δομή Εσωτερικού Ελέγχου. Σε επίπεδο τοπικής αυτοδιοίκησης, δεν υφίσταται κάποια δομή Εσωτερικού Ελέγχου. Εποπτικό ρόλο στην άσκηση της λειτουργίας Εσωτερικού Ελέγχου στη σουηδική Δημόσια Διοίκηση διατηρεί η σουηδική Εθνική Αρχή Οικονομικής Διαχείρισης (ESV). Σε ετήσια βάση συντάσσει έκθεση αναφορικά με την άσκηση Εσωτερικού Ελέγχου στη Δημόσια Διοίκηση, όπου επισημαίνει τα ευρήματα των εσωτερικών ελέγχων και εξωτερικών ελέγχων ποιότητας.

Εφαρμογή βέλτιστων πρακτικών Εσωτερικού Ελέγχου στις χώρες-μέλη της Ε.Ε. και του Ο.Ο.Σ.Α.

Η αποτελεσματική άσκηση του Εσωτερικού Ελέγχου και η καλή διακυβέρνηση του δημοσίου τομέα προϋποθέτουν την υιοθέτηση συγκεκριμένων ελεγκτικών πρακτικών και μηχανισμών. Οι πρακτικές αυτές που χαρακτηρίζονται ως βέλτιστες έχουν επισημανθεί σε πολλαπλές μελέτες που καταρτισθεί τόσο από ακαδημαϊκούς φορείς όσο και από επαγγελματικούς φορείς, όπως το ΠΑ. Κάποιες από αυτές τις πρακτικές, όπως η δημιουργία Επιτροπών Ελέγχου, έχουν επισημανθεί σε προηγούμενα τμήματα της μελέτης μας.

Πολλές από αυτές τις πρακτικές περικλείονται στο επονομαζόμενο «Μοντέλο 3 γραμμών άμυνας» (*“3 Lines of Defense Model”*). Το μοντέλο αυτό, που αναπτύχθηκε αρχικά για τον τραπεζικό τομέα, παρέχει μια ολοκληρωμένη προσέγγιση πάνω σε ζητήματα διαχείρισης κινδύνου και διακυβέρνησης. Ουσιαστικά προτείνει την χρήση ελεγκτικών πρακτικών σε διαφορετικά ιεραρχικά επίπεδα εντός ενός οργανισμού, ώστε να επιτευχθεί η κάλυψη του συνόλου των διαδικασιών που σχετίζονται με την λειτουργία του οργανισμού. Η 1^η γραμμή «άμυνας» του ενός οργανισμού είναι τα επιχειρησιακά στελέχη του οργανισμού που παρακολουθούν σε καθημερινή βάση τις

ελεγκτικές διαδικασίες που λαμβάνουν χώρα εντός του οργανισμού. Η 2^η γραμμή «άμυνας» αφορά τη χρήση ελεγκτικών μηχανισμών που εξετάζουν τις διαδικασίες διαχείρισης κινδύνου, καθώς και συγκεκριμένες πτυχές της λειτουργίας τους. Η 3^η γραμμή «άμυνας» είναι ο Εσωτερικός Έλεγχος αυτός καθαυτός, όπως διενεργείται από τις αντίστοιχες δομές που λειτουργούν στο πλαίσιο του οργανισμού. Ουσιαστικό ρόλο στο μοντέλο αυτό έχουν τόσο οι Επιτροπές Ελέγχου, όσο Μονάδες Εναρμόνισης (Harmonization Units). Οι Επιτροπές Ελέγχου έχουν διττό ρόλο, αφενός λειτουργούν ως «δίοδος» επικοινωνίας μεταξύ της πολιτικής ηγεσίας και των συστημάτων Εσωτερικού Ελέγχου των οργανισμών και αφετέρου διασφαλίζουν την ορθή λειτουργία του Εσωτερικού Ελέγχου. Οι Μονάδες Εναρμόνισης διατηρούν συντονιστικό, κατά κύριο λόγο, ρόλο μεταξύ των διαφόρων δομών Εσωτερικού Ελέγχου, ενώ παράλληλα διασφαλίζουν την εφαρμογή κοινών προτύπων και πρακτικών από αυτές. Σημαντική είναι ακόμη, όπως επισημάναμε, προηγουμένως, και η υιοθέτηση από τις δομές Εσωτερικού Ελέγχου των εγκεκριμένων από των ΠΑ Προτύπων.

Στοιχεία του παραπάνω μοντέλου μπορούν να εντοπισθούν στις δημόσιες διοικήσεις πολλών χωρών τόσο της Ε.Ε. όσο και του Ο.Ο.Σ.Α .. Όπως επισημάναμε, Επιτροπές Ελέγχου συναντώνται σε κράτη-μέλη της Ε.Ε. όπως η Γαλλία, η Ολλανδία και η Κύπρος, αλλά και σε κράτη μέλη του Ο.Ο.Σ.Α. όπως η Αυστραλία, ο Καναδάς και η Τουρκία. Ακόμη, αν και με μικρότερη συχνότητα, συναντώνται Μονάδες Εναρμόνισης, όπως αυτή στη Γαλλία, που έχουν αναλάβει συντονιστικό ρόλο στην άσκηση του Εσωτερικού Ελέγχου σε ολόκληρη τη Δημόσια Διοίκηση. Κατά την εξέταση της διεθνούς βιβλιογραφίας διαπιστώσαμε πως το σύνολο των χωρών που διερευνώνται εφαρμόζουν πιστά τα Πρότυπα του ΠΑ, καθώς και σειρά άλλων δεσμευτικών κειμένων που ο συγκεκριμένος οργανισμός έχει εκδώσει.

Κεφάλαιο 3^ο : Η διαφθορά

Η διαφθορά αποτελεί ένα πολυδιάστατο φαινόμενο με ιδιαίτερα αρνητικές επιπτώσεις σε πολιτικό, οικονομικό και κοινωνικό επίπεδο. Αν και η εμφάνιση φαινομένων διαφθοράς δεν αποτελεί πρόσφατη εξέλιξη - όπως παραθέτει η Marques (2014), σύμφωνα με τον Friedrich (2002) ο Πλάτωνας και ο Αριστοτέλης χρησιμοποιούσαν τον όρο – η διαφθορά έχει καταστεί πλέον μια πραγματική «ασθένεια» που πλήττει αναπτυσσόμενες και ανεπτυγμένες χώρες, τόσο σε επίπεδο ιδιωτικής οικονομίας όσο και στον δημόσιο τομέα. Χωρίς να παραγνωρίζονται οι

επιπτώσεις που η διαφθορά έχει στην ιδιωτική οικονομία, θα μπορούσαμε να υποστηρίξουμε πως η διαφθορά στον δημόσιο τομέα αποτελεί παράγοντα που απειλεί την ίδια τη συνοχή της κοινωνίας μας, λόγω της θεσμικής διάστασης που λαμβάνει.

Πριν προχωρήσουμε ωστόσο στην ανάλυση όλων των διαστάσεων του φαινομένου αυτού, δόκιμο είναι να προσδιορίσουμε με σαφήνεια την έννοια της διαφθοράς.

Εννοιολογικός προσδιορισμός του όρου «διαφθορά»

Στην διεθνή, κατά κύριο λόγο, βιβλιογραφία συναντάται πλήθος εννοιολογικών προσδιορισμών του «όρου» διαφθορά. Για λόγους οικονομίας θα περιορισθούμε στην παράθεση τριών από αυτούς.

Ο ορισμός που συναντάται πιο συχνά στη σχετική με τη διαφθορά βιβλιογραφία είναι αυτός που έχει διατυπώσει ο μη κυβερνητικός οργανισμός «Διεθνής Διαφάνεια» (“Transparency International”). Η Διεθνής Διαφάνεια ορίζει την διαφθορά ως «*την κατάχρηση ανατιθέμενης εξουσίας προς ίδιον όφελος*»³⁶. Η Παγκόσμια Τράπεζα (World Bank) διατυπώνει με τη σειρά της έναν αντίστοιχο ορισμό της διαφθοράς ως «*την κατάχρηση ενός δημοσίου αξιώματος προς ίδιον όφελος*»³⁷. Ένας πιο λεπτομερής ορισμός της διαφθοράς εκ μέρους της Παγκόσμιας Τράπεζας, διατυπώνεται εμμέσως στο «Εγχειρίδιο Επαγρύπνησης για την Απάτη και την Διαφθορά» (“Fraud and Corruption Awareness Handbook”), όπου ως πρακτική διαφθοράς ορίζεται «*η προσφορά, παροχή, λήψη ή αίτηση, άμεσα ή έμμεσα, οποιουδήποτε αντικειμένου αξίας, ώστε να επηρεαστούν παράτυπα οι ενέργειες ενός άλλου μέρους*»³⁸. Τέλος, η Marques (2014) παραθέτει τον ορισμό του Schilling (1997), σύμφωνα με τον οποίο η διαφθορά είναι «*μια ομάδα ποικίλων πρακτικών που αφορούν την συνδιαλλαγή μεταξύ αυτών που έχουν την εξουσία λήψης αποφάσεων και αυτών που έχουν την οικονομική ισχύ, με στόχο την απόκτηση συγκεκριμένα άτομα οι ομάδες αθέμιτων, έκνομων ή παράτυπων πλεονεκτημάτων*». Όπως παρατηρούμε, οι δύο πρώτοι ορισμοί εστιάζουν στους έχοντες την εξουσία και πως αυτοί παράτυπα χρησιμοποιούν το αξίωμα τους, ενώ ο τελευταίος

³⁶ Διαθέσιμο στο: <https://www.transparency.org/glossary/term/corruption> . Ημ/νία τελευταίας πρόσβασης: 06/12/18

³⁷ Διαθέσιμο στο: <http://www1.worldbank.org/publicsector/anticorrupt/corruptn/cor02.htm#note1> . Ημ/νία τελευταίας πρόσβασης: 06/12/18

³⁸ World Bank, 2014. *Fraud and corruption awareness handbook: a handbook for civil servants involved in public procurement*. Washington DC: World Bank Group. Διαθέσιμο στο: <http://documents.worldbank.org/curated/en/309511468156866119/Fraud-and-corruption-awareness-handbook-a-handbook-for-civil-servants-involved-in-public-procurement> . Ημ/νία τελευταίας πρόσβασης: 06/12/18

ορισμός παρουσιάζει μια πιο ολοκληρωμένη εικόνα του φαινομένου της διαφθοράς, αναδεικνύοντας και τους δύο «πόλους» των έκνομων συνδιαλλαγών, ή όπως τους χαρακτηρίζουν οι Heineman & Heimann (2006), την «πλευρά της προσφοράς» (ιδιώτες που δωροδοκούν) και την «πλευρά της ζήτησης» (δωρολήπτες δημοσίους αξιωματούχους).

Στο σημείο αυτό να σημειώσουμε πως ο εννοιολογικός προσδιορισμός της διαφθοράς, μεταξύ άλλων, εξυπηρετεί μια χρησιμότητα που σχετίζεται άμεσα την εφαρμογή της λειτουργίας Εσωτερικού Ελέγχου. Σε πολλές περιπτώσεις παρατηρείται μια σύγχυση μεταξύ των εννοιών «διαφθορά» και «απάτη». Αν και οι έννοιες είναι συγγενείς, δεν ταυτίζονται, και οι ελεγκτικές πρακτικές που χρησιμοποιούνται για την αντιμετώπιση των δύο φαινομένων είναι διαφορετικές. Τόσο ο Khan (2006) όσο και η Marques (2014) τονίζουν την ανάγκη διάκρισης των ελεγκτικών πρακτικών που σχετίζονται με την απάτη από αυτές που σχετίζονται με τη διαφθορά, καθώς πρόκειται για πεδία με διαφορετικό αντικείμενο και βαθμό ανάπτυξης.

Η διαφθορά στην Δημόσια Διοίκηση

Δεδομένου του κομβικού ρόλου που η Δημόσια Διοίκηση έχει στις σύγχρονες κοινωνίες, η ύπαρξη φαινομένων διαφθοράς στον δημόσιο τομέα έχει συνέπειες που ξεπερνούν τα στενά του όρια και διαχέονται σε ολόκληρη την κοινωνία και την οικονομία. Σε ότι αφορά τη Δημόσια Διοίκηση αυτή καθαυτή, όπως σημειώνει ο πρώην Γενικός Επιθεωρητής Δημόσιας Διοίκησης, Λέανδρος Ρακιντζής³⁹, η διαφθορά, πέρα από την οικονομική ζημία που προκαλεί, επιτείνει τα λειτουργικά προβλήματα του κρατικού μηχανισμού, ενισχύοντας τα φαινόμενα κακοδιοίκησης και αδιαφάνειας.

Παρά το γεγονός ότι στις περισσότερες των χωρών ο ρόλος του δημοσίου τομέα βαίνει φθίνοντας, ο δημόσιος τομέας εξακολουθεί να διατηρεί δεσπόζουσα θέση στην οικονομία όντας σε κάποιες περιπτώσεις αποκλειστικός πάροχος αγαθών και υπηρεσιών. Στο οικονομικό πεδίο, οι οικονομικές συνέπειες της διαφθοράς θα μπορούσαν να διακριθούν σε άμεσες και έμμεσες. Η πλέον εμφανής ίσως συνέπεια της διαφθοράς στην οικονομία είναι η δημιουργία στρεβλώσεων στην καταναμητική

³⁹ Γενικός Επιθεωρητής Δημόσιας Διοίκησης, 2014. *Ετήσια έκθεση 2013*. Ιούλιος 2014, Αθήνα. Διαθέσιμο στο https://www.gedd.gr/article_data/Linked_files/114/EktheshGEDD2013.pdf. Ημ/νία τελευταίας πρόσβασης: 07/12/18

λειτουργία του κράτους. Στο πλαίσιο της λειτουργίας αυτής ο κρατικός μηχανισμός αναλαμβάνει τον εφοδιασμό της οικονομίας με δημόσια ή ημιδημόσια αγαθά, την «εξομάλυνση» των εξωτερικοτήτων που παρατηρούνται, καθώς και την διόρθωση των μονοπωλιακών παρεκκλίσεων. Όταν ωστόσο οι δημόσιοι λειτουργοί έρχονται σε συνδιαλλαγή με ιδιώτες, δημιουργούνται σοβαρές στρεβλώσεις στην άσκηση της συγκεκριμένης λειτουργίας. Υπό συνθήκες διαφθοράς, η παροχή δημοσίων ή ημιδημοσίων αγαθών κάθε άλλο παρά αποτελεσματική και επωφελής για την κοινωνία είναι. Η ανάπτυξη σχέσεων συνδιαλλαγής ενδέχεται να οδηγήσει στην επιλογή του ιδιώτη προμηθευτή εκείνου που προσφέρει αγαθά ή υπηρεσίες είτε κατώτερης ποιότητας είτε υψηλότερου κόστους σε σχέση με τους ανταγωνιστές του. Στην περίπτωση αυτή οι περιορισμένοι δημόσιοι πόροι δεν διατίθενται βέλτιστα, ενώ οι πολίτες καλούνται να επωμιστούν το αυξημένο κόστος παροχής των αγαθών και υπηρεσιών. Σε περίπτωση μάλιστα όπου τα αγαθά ή υπηρεσίες παρουσιάζουν κατώτερα ποιοτικά χαρακτηριστικά, πλήττεται και η ευημερία της κοινωνίας συνολικά. Η ύπαρξη σχέσεων συνδιαλλαγής αμβλύνει επίσης τον «διορθωτικό» ρόλο της Δημόσιας Διοίκησης σε περιπτώσεις όπου παρατηρούνται αρνητικές εξωτερικότητες ή μονοπωλιακές παρεκκλίσεις στην οικονομία. Η κοινωνία επωμίζεται κατά αυτό τον τρόπο το σύνολο του πρόσθετου κόστους που συνεπάγονται οι εξωτερικότητες, ενώ η ευημερία των πολιτών πλήττεται από την ανάπτυξη μονοπωλιακών πρακτικών στην αγορά. Οι έμμεσες συνέπειες της διαφθοράς συνδέονται, κατά κύριο λόγο, με την άσκηση της αναδιανεμητικής και αναπτυξιακής-σταθεροποιητικής λειτουργίας του κράτους. Η άσκηση της αναδιανεμητικής λειτουργίας σχετίζεται με την άμβλυνση των εισοδηματικών ανισοτήτων που παρατηρούνται στην κοινωνία μέσω της φορολογίας και των μεταβιβαστικών πληρωμών. Η διαφθορά έχει σημαντική επίδραση στο φορολογικό σκέλος της λειτουργίας. Οι σχέσεις συνδιαλλαγής που αναπτύσσονται επιτρέπουν στους ιδιώτες που εμπλέκονται σε αυτές να αναλαμβάνουν μικρότερα φορολογικά βάρη από αυτά που τους αναλογούν, υπό την κάλυψη των διεφθαρμένων δημοσίων λειτουργών. Τα βάρη αυτά μετακυλούνται στους υπόλοιπους πολίτες, αυξάνοντας τη φορολογική τους επιβάρυνση. Αν λάβουμε μάλιστα υπόψη μας το γεγονός πως τα άτομα που εμπλέκονται στις σχέσεις συνδιαλλαγής είναι άτομα που διαθέτουν τα απαραίτητα κεφάλαια για να δωροδοκήσουν τους δημοσίους λειτουργούς, τότε καταλήγουμε στο συμπέρασμα πως δέκτες της πρόσθετης φορολογικής επιβάρυνσης γίνονται οι μη έχοντες, αυξάνοντας έτσι περαιτέρω την κοινωνική ανισότητα. Η επίδραση που ασκεί η διαφθορά στην αναπτυξιακή-

σταθεροποιητική λειτουργία του κράτους αφορά την διαμόρφωση αρνητικού κλίματος για την προσέλκυση επενδύσεων και την ανάπτυξη επιχειρηματικών δραστηριοτήτων. Η ανάπτυξη σχέσεων συνδιαλλαγής ενδέχεται να λειτουργήσει ανασταλτικά για την εφαρμογή απαραίτητων μεταρρυθμίσεων, ενώ η διαμόρφωση ενός δυσμενούς θεσμικού περιβάλλοντος σε μια οικονομία ενδέχεται να λειτουργήσει ανασταλτικά προς την επιχειρηματικότητα καθώς οι επιχειρήσεις θα κληθούν να επωμιστούν απροσδιόριστα κόστη που σχετίζονται με τη δυσλειτουργία του δημοσίου τομέα.

Οι επιπτώσεις που έχει η διαφθορά στην κοινωνία σε μεγάλο βαθμό σχετίζονται με αυτές που παρατηρούνται στην οικονομία. Η ύπαρξη φαινομένων διαφθοράς υποβαθμίζει την ευημερία της κοινωνίας συνολικά, ενώ μεγάλο μέρος του κοινωνικού συνόλου οδηγείται στην πτωχοποίηση, εντείνοντας έτσι τις κοινωνικές ανισότητες και εντάσεις, καθώς επίσης και την εμφάνιση φαινομένων κοινωνικής παθογένειας. Ακόμη, η ανάπτυξη μιας περιρρέουσας «ατμόσφαιρας» διαφθοράς οδηγεί στην ανάπτυξη μιας κουλτούρας ανομίας που έχει ενισχύει περαιτέρω τα φαινόμενα διαφθοράς, καθώς οι πολίτες έχοντας την πεποίθηση πως μόνο με «πλάγια» μέσα μπορούν να διεκπεραιώσουν τις υποθέσεις, ενεργά επιζητούν να δωροδοκήσουν τους δημοσίους λειτουργούς. Η «κουλτούρα» αυτή έχει επιπτώσεις και σε οικονομικό επίπεδο, καθώς μεγάλος αριθμός πολιτών παρατηρώντας το εκτεταμένο καθεστώς διαφθοράς και ατιμωρησίας και έχοντας πτωχοποιηθεί, στρέφεται προς έκνομες οικονομικές δραστηριότητες που συλλογικά αποδίδονται με τον όρο παραοικονομία. Οι αρνητικές επιπτώσεις που η παραοικονομία έχει στην οικονομική ανάπτυξη μιας χώρας έχουν διερευνηθεί διεξοδικά σε σχετικές έρευνες.

Η πλέον ίσως αφανής, αλλά και πλέον επικίνδυνη, επίδραση της διαφθοράς είναι αυτή που έχει στη ποιότητα των θεσμών και πως αντιλαμβάνονται αυτούς οι πολίτες. Η ανάπτυξη φαινομένων «συστημικής» διαφθοράς θα οδηγήσει σε υποβάθμιση σημαντικών θεσμών για τη λειτουργία του δημοκρατικού πολιτεύματος, όπως τα κόμματα και το κοινοβούλιο. Η δυσλειτουργία τέτοιων θεσμών προκαλεί την έντονη δυσφορία των πολιτών που τους αντιμετωπίζουν πλέον με απαξίωση. Η απαξίωση τους όμως συνεπάγεται και την απαξίωση του δημοκρατικού πολιτεύματος. Υπό αυτές τι συνθήκες βρίσκουν ευκαιρία να αναπτυχθούν λαϊκίστικα πολιτικά κινήματα, που σε πολλές περιπτώσεις είναι φορείς ξενοφοβικών και ρατσιστικών θέσεων, απειλώντας κατά αυτό τον τρόπο τη συνοχή της κοινωνίας μας.

Η διαφθορά στον δημόσιο τομέα μπορεί να διακριθεί στη βάση διαφόρων κριτηρίων όπως π.χ. η κλίμακα αυτής (μικρή και μεγάλη διαφθορά), η συχνότητα εμφάνισης φαινομένων διαφθοράς (δομική και σποραδική διαφθορά) και η στάση που διαμορφώνει η κοινωνία απέναντι της (λευκή, γκρίζα και μαύρη διαφθορά). Η συνηθέστερη ωστόσο διάκριση της είναι αυτή σε πολιτική (political corruption) και γραφειοκρατική διαφθορά (bureaucratic corruption). Η πολιτική διαφθορά αναπτύσσεται μεταξύ των ανώτερων πολιτικών και διοικητικών στελεχών που βρίσκονται στη κορυφή της διοικητικής «πυραμίδας» και εντοπίζεται κατά κύριο λόγο στο σχεδιασμό των δημοσίων πολιτικών και στις υψηλού προϋπολογισμού δημόσιες συμβάσεις. Η γραφειοκρατική διαφθορά αναπτύσσεται μεταξύ των μεσαίων και κατώτερων διοικητικών στελεχών, εντοπίζεται στην εφαρμογή των κυβερνητικών πολιτικών και της νομοθεσίας και περιλαμβάνει την παροχή σχετικά μικρών ποσών. Σε μεγάλο βαθμό σχετίζεται με τη λεγόμενη μικρή διαφθορά, αλλά είναι η διαφθορά αυτής της μορφής που γίνεται άμεσα αντιληπτή από τους πολίτες στην καθημερινότητα τους.

Η αντιμετώπιση ενός τέτοιου πολυδιάστατου φαινομένου, όπως είναι η διαφθορά, μόνο απλή υπόθεση δεν είναι. Όπως σημειώνει ο Khan (2006) για την αντιμετώπιση της διαφθοράς απαιτείται μια «πολυπρόσωπη» επίθεση με διαφορετικά μέσα, με τον Εσωτερικό Έλεγχο να είναι ένα από αυτά τα μέσα. Οι Heineman & Heimann (2006) διακρίνουν τέσσερις τυπολογίες μέτρων που μπορούν να ληφθούν για την αντιμετώπιση της διαφθοράς: καταστολή, πρόληψη, οικοδόμηση θεσμών και πολιτισμική «εκπαίδευση». Η καταστολή στοχεύει στην αποτροπή παρόμοιων μελλοντικών συμπεριφορών μέσω της διερεύνησης και της άσκησης διώξεων για υφιστάμενες υποθέσεις διαφθοράς. Η πρόληψη αφορά την θέσπιση και εφαρμογή νομοθετημάτων και διοικητικών κανονισμών που αντιμετωπίζουν πρακτικές που σχετίζονται με τη διαφθορά. Η οικοδόμηση θεσμών χαρακτηρίζεται ως μια ιδιαίτερα πολύπλοκη διαδικασία περιλαμβάνει την οικοδόμηση ενός κράτους δικαίου, το οποίο εδράζεται σε έννοιες όπως η διαφάνεια και η λογοδοσία. Η «εκπαίδευση» στοχεύει στη μετάδοση στην κοινωνία θετικών αξιών και συμπεριφορών που θα συμβάλλουν στην αντιμετώπιση της διαφθοράς. Ο Λέανδρος Ρακιντζής, πρώην Γ.Ε.Δ.Δ., επισημαίνει⁴⁰ πως για την αντιμετώπιση της διαφθοράς απαιτείται πολιτική βούληση και

⁴⁰ ⁴⁰ Γενικός Επιθεωρητής Δημόσιας Διοίκησης, 2014. *Ετήσια έκθεση 2013*. Ιούλιος 2014, Αθήνα. Διαθέσιμο στο https://www.gedd.gr/article_data/Linked_files/114/EktheshGEDD2013.pdf. Ημ/νία τελευταίας πρόσβασης: 07/12/18

τεχνογνωσία, ώστε να διαμορφωθούν οι κατάλληλες συνθήκες καταπολέμησης της. Ως προϋποθέσεις για την εμπέδωση αυτών των συνθηκών ορίζει την ανάπτυξη ενός κατάλληλου συστήματος ελέγχου της Δημόσιας Διοίκησης, την αξιολόγηση των υφιστάμενων συστημάτων ελέγχου και την απόκτηση της κατάλληλης τεχνογνωσίας για την αντιμετώπιση της διαφθοράς μέσω ανταλλαγών με δημόσιους και ιδιωτικούς φορείς που αντιμετώπισαν αντίστοιχα προβλήματα. Και ο πρώην Γ.Ε.Δ.Δ. διακρίνει την ανάγκη μεταβολής της στάσης και ευαισθητοποίησης της κοινωνίας απέναντι στη διαφθορά, ως αποφασιστικό παράγοντα αντιμετώπισης της. Τέλος, υπογραμμίζει η καταπολέμηση της διαφθοράς μπορεί να επιτευχθεί μόνο μέσα από το σχεδιασμό, την υλοποίηση και την παρακολούθηση ενός στρατηγικού προγράμματος δράσης υπό την αιγίδα του κράτους.

Δείκτες μέτρησης της διαφθοράς

Οι δραστηριότητες που σχετίζονται με τη διαφθορά, όντας έκνομες, έχουν από τη φύση τους χαρακτήρα συνωμοτικό, με αποτέλεσμα να μην υφίστανται στις περισσότερες των περιπτώσεων απτά στοιχεία που να πιστοποιούν τις συνδιαλλαγές μεταξύ ιδιωτών και δημοσίων λειτουργών. Η ΓΕ.Γ.ΚΑ.Δ. σε σχετική έκθεση⁴¹ της σημειώνει πως η απουσία αυτή των ποσοτικών στοιχείων σε συνδυασμό με την απουσία σταθερής μεθοδολογίας για τη μέτρηση του φαινομένου και την ευρύτητα που χαρακτηρίζει την έννοια της διαφθοράς, καθιστούν δυσχερή την μέτρηση της διαφθοράς με τη χρήση αντικειμενικών κλιμάκων. Αντ' αυτών γίνεται χρήση υποκειμενικών ποσοτικών δεικτών όπως ο, πλέον διαδεδομένος στη διεθνή και ελληνική βιβλιογραφία, Δείκτης Αντιλαμβανόμενης Διαφθοράς (Corruption Perceptions Index, CPI), που προτάθηκε από τον μη κυβερνητικό οργανισμό «Διεθνής Διαφάνεια». Ο σύνθετος αυτός δείκτης επιδιώκει να αποτυπώσει το αντιλαμβανόμενο επίπεδο διαφθοράς σε κάθε χώρα, αξιοποιώντας τα ποσοτικά στοιχεία που προκύπτουν από την συμπλήρωση ερωτηματολογίων από ειδήμονες. Στη συνέχεια καταρτίζεται αναλυτικός κατάλογος, όπου οι χώρες κατατάσσονται ανάλογα με το βαθμό αντίληψης της διαφθοράς, με τη βαθμολογία κάθε χώρας να κυμαίνεται εντός μίας εκατονταβάθμιας κλίμακας. Σε επόμενο τμήμα της μελέτης μας θα αναφερθούμε εκτενέστερα στη θέση που η Ελλάδα διαχρονικά λαμβάνει στη συγκεκριμένη κατάταξη.

⁴¹ ΓΕ.Γ.ΚΑ.Δ., *Απεικόνιση Συλλογής Δεδομένων Διαφθοράς*

Ένας άλλος δείκτης που έχει προταθεί από τη «Διεθνή Διαφάνεια» για τη μέτρηση της διαφθοράς είναι ο Δείκτης Χρηματισμού (Bribe Payers Index, BPI). Ο δείκτης αυτός, που για πρώτη προτάθηκε το 1999, εστιάζει στην «πλευρά της προσφοράς», εξετάζοντας κατά πόσο ο επιχειρηματικός κόσμος μια χώρας είναι διατεθειμένος να εμπλακεί σε σχέσεις συνδιαλλαγής που σχετίζονται με τη διαφθορά. Ως «εργαλείο» μέτρησης και σε αυτή τη περίπτωση χρησιμοποιούνται ερωτηματολόγια, τα οποία συμπληρώνονται από ανώτερα στελέχη ιδιωτικών επιχειρήσεων. Ο τρίτος δείκτης που έχει προταθεί από τη «Διεθνή Διαφάνεια» για τη μέτρηση της διαφθοράς είναι το Παγκόσμιο Βαρόμετρο Διαφθοράς (Global Corruption Barometer, GCB). Ο δείκτης αυτός είναι το αποτέλεσμα μιας ιδιαίτερα εκτεταμένης ποσοτικής έρευνας στο πλαίσιο της οποίας συγκεντρώνονται ερωτηματολόγια που απευθύνονται στο σύνολο της κοινωνίας. Στόχος της έρευνας είναι η αποτύπωση των εμπειριών και των αντιλήψεων των πολιτών αναφορικά με το φαινόμενο της διαφθοράς.

Αν και οι δείκτες αυτοί χαρακτηρίζονται από υψηλή υποκειμενικότητα, καθώς αποτυπώνουν προσωπικές αντιλήψεις χωρίς να λαμβάνουν υπόψη τα πραγματικά δεδομένα, σύμφωνα τη «Διεθνή Διαφάνεια» - όπως μας παραθέτει η ΓΕ.Γ.ΚΑ.Δ.⁴² - αποτελούν τον πλέον έγκυρο τρόπο μέτρησης της διαφθοράς, καθώς τα ποσοτικά στοιχεία που παρουσιάζονται κατά περιόδους από τις αρχές, κατά κύριο λόγο αποτυπώνουν την αποτελεσματικότητα των ελεγκτικών μηχανισμών και των διωκτικών αρχών.

Η διαφθορά στην Ελλάδα

Η διαφθορά αποτελεί ένα διαχρονικό φαινόμενο στη χώρα μας, που έχει αποτελέσει αντικείμενο έντονης συζήτησης και διερεύνησης. Όπως σημειώνει η Γ.Ε.Δ.Δ. κα. Μαρία Παπασπύρου⁴³, από νωρίς στη χώρα μας αναπτύχθηκαν πρακτικές διαφθοράς και κακοδιοίκησης, οι οποίες εξελίχθηκαν με ταχύτερο τρόπο από ό,τι γινόταν με τα μέσα και τους θεσμούς αντιμετώπισής τους. Επί δεκαετίες στη χώρα αναπτύχθηκε - σε πολλές περιπτώσεις υπό την ανοχή, αν όχι τη συγκάλυψη, του πολιτικού κόσμου - ένα εκτεταμένο δίκτυο μικρής και μεγάλης διαφθοράς, το οποίο εκτεινόταν σε ολόκληρη την κοινωνία «διαβρώνοντας» θεσμούς και συνειδήσεις. Η κοινωνία σε μεγάλο βαθμό ανέχθηκε αυτά τα φαινόμενα, τα οποία απέκτησαν έναν ιδιότυπο χαρακτήρα

⁴² ΓΕ.Γ.ΚΑ.Δ., *Απεικόνιση Συλλογής Δεδομένων Διαφθοράς*

⁴³ Γενικός Επιθεωρητής Δημόσιας Διοίκησης, 2018. *Συντονιστικό Όργανο Επιθεώρησης και Ελέγχου: Ετήσια έκθεση 2017*. Ιούλιος 2018, Αθήνα

«κανονικότητας». Η διαφθορά στη χώρα ήταν πλέον ένα «συστημικό» φαινόμενο. Παρά την έκταση που είχαν λάβει τα φαινόμενα διαφθοράς, οι υψηλοί ρυθμοί ανάπτυξης των προηγούμενων δεκαετιών, σε συνδυασμό με τη δυνατότητα του δημοσίου τομέα να αντλεί διαρκώς δανειακά κεφάλαια, σε μεγάλο βαθμό συγκάλυψαν τις αρνητικές συνέπειες που τα φαινόμενα αυτά είχαν, ιδιαίτερα στο οικονομικό πεδίο. Παρά τις κατά περιόδους διακηρύξεις της πολιτικής ηγεσίας, δεν υπήρξε κάποια οργανωμένη πρωτοβουλία αντιμετώπισης του φαινομένου, παρά μόνο αποσπασματικές πρωτοβουλίες, καθώς δεν ασκούνταν σημαντική πίεση προς αυτή τη κατεύθυνση από την κοινωνία ή φορείς εκτός της χώρας. Το ξέσπασμα της οικονομικής κρίσης πριν από περίπου μια δεκαετία υπήρξε «θρυαλλίδα» εξελίξεων στο συγκεκριμένο πεδίο. Στην κοινωνία κατέστη εμφανές πως τα φαινόμενα διαφθοράς είχαν οδηγήσει στην ανάπτυξη σημαντικών στρεβλώσεων στην οικονομία και τη λειτουργία του κρατικού μηχανισμού. Από το κοινό τέθηκε επιτακτικά το αίτημα της «κάθαρσης», της αντιμετώπισης των φαινομένων διαφθοράς που έπληξαν ανεπανόρθωτα τη χώρα οδηγώντας στην εκδήλωση μιας δίχως προηγούμενο οικονομικής κρίσης. Παράλληλα, οι διεθνείς φορείς που μετείχαν στις προσπάθειες αναδιάρθρωσης της ελληνικής οικονομίας και του δημοσίου τομέα, έθεσαν την ανάληψη πρωτοβουλιών για την αντιμετώπιση της διαφθοράς ως προαπαιτούμενο για την παροχή οικονομικής βοήθειας. Για τον σκοπό αυτό προσφέρθηκε στην ελληνική Δημόσια Διοίκηση τεχνική βοήθεια από διεθνείς φορείς, καθώς και κυβερνήσεις άλλων χωρών.

Ποια είναι όμως η πραγματική έκταση της διαφθοράς στη χώρα μας και ποιο το κόστος της;

Σε απόλυτους αριθμούς ο Ο.Ο.Σ.Α. εκτιμά πως η διαφθορά προκαλεί απώλειες περίπου 20 δις € κάθε χρόνο στην ελληνική οικονομία⁴⁴, ποσό που αντιστοιχεί στο 1/9 περίπου του Ακαθάριστου Εθνικού Προϊόντος (Α.Ε.Π.) της χώρας. Το μέγεθος αυτής της «ζημίας» γίνεται αντιληπτό αν λάβουμε υπόψη μας το γεγονός πως ως ποσοστό το του Α.Ε.Π. το κόστος της είναι υπερδιπλάσιο της δημόσιας δαπάνης για την παιδεία (περίπου 4,3% του Α.Ε.Π. της χώρας) και την υγεία (περίπου 4,8% του Α.Ε.Π.). Η διαφθορά, αν και αφανής, υπήρξε ένας από τους κύριους παράγοντες που οδήγησαν στην οικονομική κατάρρευση της χώρας, καθώς όχι μόνο δημιούργησε σοβαρές

⁴⁴ Διαθέσιμο στο: <http://www.fortunegreece.com/article/oosa-sta-20-dis-evro-i-apolies-apo-ti-diafthora/>. Ημ/νία τελευταίας πρόσβασης: 07/12/2018

στρεβλώσεις στη λειτουργία του δημοσίου τομέα, αυξάνοντας το κόστος λειτουργίας του και κατ' επέκταση τις δανειακές ανάγκες του κράτους, αλλά λειτούργησε και ανασταλτικά στην ανάπτυξη επιχειρηματικών πρωτοβουλιών και τη προσέλκυση Άμεσων Ξένων Επενδύσεων (Α.Ξ.Ε.). Η κοινή γνώμη φαίνεται να συμερίζεται την θέση αυτή, καθώς σε πανελλαδική έρευνα που διεξήγαγε ο μη κυβερνητικός οργανισμός «διαNEΟσις» το 92,6% των ερωτηθέντων απάντησαν ότι η ανεπάρκεια η διαφθορά των ελληνικών κυβερνήσεων ευθύνεται «Πολύ» για την οικονομική κρίση⁴⁵.

Το «έλλειμμα» πολιτικής για την αντιμετώπιση φαινομένων διαφθοράς τις προηγούμενες δεκαετίες είχε σαν αποτέλεσμα την ανάπτυξη, όπως προαναφέραμε, ενός δικτύου μικρής και μεγάλης διαφθοράς με προεκτάσεις σε όλες τις εκφάνσεις της οικονομικής και κοινωνικής ζωής. Στην κοινωνία δημιουργήθηκε η πεποίθηση πως ο δημόσιος τομέας είναι διεφθαρμένος, ακόμη και σε περιπτώσεις όπου οι πολίτες δεν είχαν υπάρξει μάρτυρες τέτοιων φαινομένων. Αυτό το «κλίμα» διαφθοράς αντικατοπτρίζεται στους δείκτες μέτρησης της διαφθοράς, οι οποίοι όπως αναφέραμε έχουν κατά κύριο λόγο υποκειμενικό χαρακτήρα, αποτυπώνοντας τις αντιλήψεις πολιτών και ειδικών για τα φαινόμενα διαφθοράς στη χώρα. Η χώρα παρουσιάζει ιδιαίτερα χαμηλές «επιδόσεις» στους συγκεκριμένους δείκτες, ειδικά αν λάβουμε υπόψη μας το γεγονός πως πρόκειται ένα κράτος-μέλος της Ε.Ε. με σχεδόν 4 δεκαετίες συμμετοχής στην Ένωση, απόρροια της παγιωμένης αντίληψης πως η διαφθορά βρίσκεται παντού γύρω μας.

Ο δείκτης που χρησιμοποιείται πιο συχνά για να παρουσιάσει την έκταση της διαφθοράς σε μια χώρα είναι ο Δείκτης Αντιλαμβανόμενης Διαφθοράς (CPI) του μη κυβερνητικού οργανισμού «Διεθνής Διαφάνεια». Στον παρακάτω πίνακα παρουσιάζεται η τιμή που έλαβε ο δείκτης για τη χώρας μας τα προηγούμενα έτη, καθώς και η θέση που έλαβε η χώρα στη σχετική παγκόσμια κατάταξη.

Έτος	Τιμή δείκτη CPI	Θέση στη παγκόσμια κατάταξη
2006	44	54
2007	46	56

⁴⁵ Διαθέσιμο στο: <https://www.dianeosis.org/2018/03/greeks-believe-2018/>. Ημ/νία τελευταίας πρόσβασης: 07/12/2018

2008	47	57
2009	38	71
2010	35	78
2011	34	80
2012	36	96
2013	40	80
2014	43	69
2015	46	58
2016	44	69
2017	48	59

Πηγή: www.transparency.org . Οι τιμές του δείκτη CPI πλησίον του 100 δηλώνουν απουσία διαφθοράς, ενώ αυτές πλησίον του 0 δηλώνουν ιδιαίτερα εκτεταμένη διαφθορά.

Όπως παρατηρούμε μετά την έναρξη της κρίσης παρατηρείται μια σημαντική υποβάθμιση της χώρας στη παγκόσμια κατάταξη. Αυτό κατά την άποψη μας οφείλεται στο γεγονός πως η οικονομική κρίση κατέστησε τα φαινόμενα διαφθοράς πιο εμφανή και οδήγησε σε μεγαλύτερη ευαισθητοποίηση της κοινωνίας απέναντι σε αυτά. Σταδιακά, όπως παρατηρούμε, η χώρα επιστρέφει στα προ κρίσης επίπεδα αντιλαμβανόμενης διαφθοράς, απόρροια των πρωτοβουλιών που αναλήφθηκαν για την αντιμετώπιση της, τις οποίες θα παρουσιάσουμε στη συνέχεια περιληπτικά. Παρόλα αυτά η χώρα εξακολουθεί να εμφανίζει υψηλά επίπεδα αντιλαμβανόμενης διαφθοράς, επίπεδα μη αποδεκτά για μια ανεπτυγμένη χώρα που μετέχει στην Ε.Ε. για δεκαετίες. Από τις χώρες-μέλη Ε.Ε., μόνο η Βουλγαρία βρίσκεται σε χαμηλότερη θέση από την Ελλάδα (71^η), η οποία ωστόσο χαρακτηρίζεται ως υπό μετάβαση οικονομία, έχοντας ενταχθεί στην Ένωση πριν από λίγα χρόνια. Αναπτυσσόμενες χώρες όπως η Ρουάντα (48^η) και η Μποτσουάνα (34^η) εμφανίζουν χαμηλότερα επίπεδα αντιλαμβανόμενης διαφθοράς, γεγονός που πρέπει να μας προβληματίσει.

Αντίστοιχη, ή και χειρότερη, είναι η εικόνα που παρουσιάζει η χώρα σε άλλους σχετικούς δείκτες. Στη σχετική έρευνα της Παγκόσμιας Τράπεζας για τους Παγκόσμιους Δείκτες Διακυβέρνησης (Worldwide Governance Indicators, WGI), η χώρα βρίσκεται στην 91^η της παγκόσμιας κατάταξης στη βάση του δείκτη “Control of Corruption”, ο οποίος εξετάζει τις αντιλήψεις αναφορικά με τον βαθμό που τα δημόσια αξιώματα χρησιμοποιούνται για ίδιον όφελος. Και πάλι η χώρα υπολείπεται σημαντικά, καθώς την υποσκελίζουν αναπτυσσόμενες χώρες με πολύ μικρότερη θεσμική υποδομή

και ιστορική πορεία. Τέλος, σε σχετική έρευνα του το Παγκόσμιο Οικονομικό Φόρουμ (World Economic Forum, WEF) κατέταξε τη χώρας στη 5^η θέση της λίστας με τις πλέον διεφθαρμένες χώρες στον ανεπτυγμένο κόσμο⁴⁶.

Μια πιο αισιόδοξη εικόνα για τη «μάχη» εναντίον της διαφθοράς στη χώρας μας προσφέρουν τα στοιχεία του Ευρωβαρόμετρου⁴⁷. Σύμφωνα με το Ευρωβαρόμετρο μεταξύ 2013 και 2017 παρατηρείται μείωση κατά 3 ποσοστιαίες μονάδες της, αντιλαμβανόμενης από τους πολίτες, διάδοσης του προβλήματος της διαφθοράς (από 99% σε 96%). Αύξηση παρατηρείται κατά την ίδια χρονική περίοδο στο ποσοστό των πολιτών που θεωρούν πως η διαφθορά στη χώρα έχει μειωθεί (κατά 2 ποσοστιαίες μονάδες), ενώ κατά 17 ποσοστιαίες μονάδες έχει μειωθεί ο αριθμός των πολιτών που δήλωσαν ότι επηρεάζονται από την διαφθορά στην καθημερινή τους ζωή.

Θα μπορούσαμε να αποδώσουμε αυτή την βελτιωμένη εικόνα στις πρωτοβουλίες που έχουν αναληφθεί για την αντιμετώπιση για την αντιμετώπιση της διαφθοράς τα τελευταία χρόνια. Όπως σημειώνει σε ομιλία του ο καθηγητής Δημήτριος Σωτηρόπουλος⁴⁸ και πριν την έναρξη της κρίσης υφίστατο εγχώριο νομοθετικό πλαίσιο για την καταπολέμηση της διαφθοράς τόσο στο πλαίσιο της άσκησης της νομοθετικής λειτουργίας εγχώρια όσο και μέσω της κύρωσης από τη Βουλή διεθνών συμβάσεων για τη καταπολέμηση της διαφθοράς.

Μετά την εκδήλωση της οικονομικής κρίσης ωστόσο, η κοινωνική πίεση για την αντιμετώπιση των φαινομένων διαφθοράς, σε συνδυασμό με τις έντονες πιέσεις που ασκούσαν διεθνείς φορείς και ξένες κυβερνήσεις για την αντιμετώπιση του φαινομένου, οδήγησαν στη ψήφιση νόμων και στην υιοθέτηση πολιτικών που συνθέταν ένα ολοκληρωμένο πλαίσιο καταπολέμησης της διαφθοράς. Πολλές από τις δράσεις που αναλήφθηκαν αποτελούσαν προαπαιτούμενα των μνημονίων και των άλλων συμβάσεων που συνήφθησαν με τους θεσμούς. Ο Σύνδεσμος Ελλήνων Βιομηχάνων (Σ.Ε.Β.) σε σχετική έκθεση του⁴⁹ παρουσίασε ένα «χάρτη» των δράσεων

⁴⁶ Διαθέσιμο στο: <https://www.businessinsider.com/wef-corruption-index-the-most-corrupt-countries-in-the-oecd-2016> . Ημ/νία τελευταίας πρόσβασης: 08/12/2018

⁴⁷ Διαθέσιμο στο: https://ec.europa.eu/greece/news/20182602_diafthora_eurobarometre_el . Ημ/νία τελευταίας πρόσβασης: 08/12/2018

⁴⁸ Βουλή των Ελλήνων, 2016. Πρακτικά Συνεδρίου με θέμα: «Μεταρρυθμίσεις στη Δημόσια Διοίκηση και Ανάπτυξη: Εμπειρίες και προτάσεις». 8-9 Φεβρουαρίου 2016, Αθήνα

⁴⁹ Σύνδεσμος Ελλήνων Βιομηχάνων, 2017. *Οδηγός καταπολέμησης της διαφθοράς σε κράτος και επιχειρήσεις*. Ιούλιος 2017, Αθήνα. Διαθέσιμο στο:

αυτών. Στον παρακάτω πίνακα παρουσιάζονται όλες οι δράσεις που αναλήφθηκαν έως τον Ιούλιο του 2017.

	1ο Μηνίο	2ο Μηνίο	3ο Μηνίο	4ο Μηνίο	5ο Μηνίο	6ο Μηνίο	7ο Μηνίο	8ο Μηνίο	9ο Μηνίο	10ο Μηνίο	11ο Μηνίο	12ο Μηνίο
	Αύγουστος 2010	Σεπτέμβριος 2010	Οκτώβριος 2010	Νοέμβριος 2010	Δεκέμβριος 2010	Ιανουάριος 2011	Φεβρουάριος 2011	Μάρτιος 2011	Απριλίου 2011	Μαΐου 2011	Ιουνίου 2011	Ιουλίου 2011
Καταπολέμηση διαφθοράς												
Δημιουργία εσωτερικής υπηρεσίας συλλογής πληροφορίας και διώξης υποθέσεων		✓				Μερικά	Μερικά					
Μεταρρυθμίσεις κατά διαφθοράς και μη ορθής συμπεριφοράς σε φορολογικές αρχές			✓	✓	Συνεχίζεται	OK						
Προστασία whistleblowers					✓	✓		Απρ-13	Απρ-13	Σεπτ. 2013		
Περιουσιολόγιο υπαλλήλων και πολιτικών											Ιούν 14	Ιούν 14
											Απρ 2014 (2)	Ιούνιος 2016
Πλήρες σχέδιο κατά διαφθοράς					Σεπ-12	✓	✓	✓			OK	✓ (2)
Καταπολέμηση σε τομέα υγείας					✓	✓		✓	✓			
Καταπολέμηση σε επιθεώρηση εργασίας					✓			Μαΐ 13				✓
Νόμος για Αρχή καταπολέμησης διαφθοράς								Μαΐ 13	Μαΐ 13	OK	OK	
Αρχή κατά διαφθοράς										OK	OK	
Νόμος για κώδικα συμπεριφοράς ΔΥ και δήλωση σύγκρουσης συμφερόντων								Απρ-13	Μαΐ 13	Σεπτ. 2013	Απρ-14	Απρ-14
Ευθυγράμμιση με διεθνείς καλές πρακτικές								✓	Ιουλ 13			
Χρηματοδότηση κομμάτων											Ιούν 14	Ιούν 14
Ανεξάρτητοι έλεγχοι διαφθοράς											Νοε 15 (2)	Νοε 15 (2)
Κέντρο για διαχείριση πληροφορίας και συντονισμό											✓	Οκτ-16
Στρατηγική κατά απάτης σε κονδύλια ΕΕ/ GRECO											✓	✓
Αξιολόγηση σε αλλαγές σε ποινές σε θέματα φοροδιαφυγής												Νοε-16

Γράφημα.1: Εξέλιξη δράσεων και προαπαιτούμενων μηνονίων ως προς την καταπολέμηση της διαφθοράς. Πηγή: Σύνδεσμος Ελλήνων Βιομηχάνων, 2017. Οδηγός καταπολέμησης της διαφθοράς σε κράτος και επιχειρήσεις

Ο καθηγητής Σωτηρόπουλος παραθέτει⁵⁰ στον παρακάτω πίνακα σημαντικούς νόμους που θεσπίστηκαν μετά την έναρξη της οικονομικής κρίσης και έως το 2016 για την αντιμετώπιση του φαινομένου της διαφθοράς.

Νόμος	Αντικείμενο
v. 3932/2011	Αρχή Καταπολέμησης Νομιμοποίησης Εσόδων από Εγκληματικές Δραστηριότητες, «πολιτικώς εκτεθειμένα πρόσωπα»
v. 3943/2011	Φοροδιαφυγή, οικονομικοί εισαγγελείς
v. 3961/2011	Ποινική ευθύνη υπουργών
v. 4013/2011	Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Συμβάσεων, Κεντρικό Ηλεκτρονικό Μητρώο Δημοσίων Συμβάσεων
v. 4022/2011	Εισαγγελείς κατά της διαφθοράς
v. 4057/2012	Ανασύσταση πειθαρχικών συμβουλίων δημοσίων υπαλλήλων με συμμετοχή δικαστών

http://www.sev.org.gr/Uploads/Documents/50462/Special_Report_25_7_2017.pdf . Ημ/νία τελευταίας πρόσβασης: 09/12/2018

⁵⁰ Βουλή των Ελλήνων, 2016. Πρακτικά Συνεδρίου με θέμα: «Μεταρρυθμίσεις στη Δημόσια Διοίκηση και Ανάπτυξη: Εμπειρίες και προτάσεις». 8-9 Φεβρουαρίου 2016, Αθήνα

v. 4170/2013	Ενίσχυση εποπτείας «πολιτικώς εκτεθειμένων προσώπων»
v. 4152/2013	Εθνικός Συντονιστής, επίσπευση πειθαρχικών διαδικασιών για δημόσιους υπαλλήλους
v. 4254/2014 και v. 4254/2014	Μάρτυρες δημοσίου συμφέροντος, δωροδοκίες, εμπορία επιρροής
v. 4281/2014	Σύγκρουση συμφερόντων στις δημόσιες συμβάσεις, νέες ρυθμίσεις για το «πόθεν έσχες»
v. 4304/2014	Χρηματοδότηση πολιτικών κομμάτων
v. 4312/2014	Ποινές για οικονομικά εγκλήματα
v. 4320/2015	Γενική Γραμματεία Καταπολέμησης της Διαφθοράς

Μεταξύ των άλλων πρωτοβουλιών που αναλήφθηκαν περιλαμβανόταν η δημιουργία φορέων με συντονιστικό ρόλο στη προσπάθεια καταπολέμησης της διαφθοράς, καθώς και ενός στρατηγικού σχεδίου για την αντιμετώπιση της. Το Εθνικό Στρατηγικό Σχέδιο για την Καταπολέμηση της Διαφθοράς παρουσιάστηκε για πρώτη φορά το 2013 και στη τρέχουσα εκδοχή του βρίσκεται σε ισχύ από τον Ιούλιο του 2018 έως και το 2021. Στο Σχέδιο αυτό προβλέπονται δράσεις που σχετίζονται με τη λειτουργία Εσωτερικού Ελέγχου όπως η δημιουργία δομών Εσωτερικού Ελέγχου στους Ο.Τ.Α., η ενίσχυση της λειτουργικής αποτελεσματικότητας των Μονάδων Εσωτερικού και η υποβολή τακτικών εκθέσεων από αυτές αναφορικά με τους ελέγχους που πραγματοποίησαν, ιδιαίτερα αν σε αυτούς εντοπίστηκαν ενδείξεις διαφθοράς.

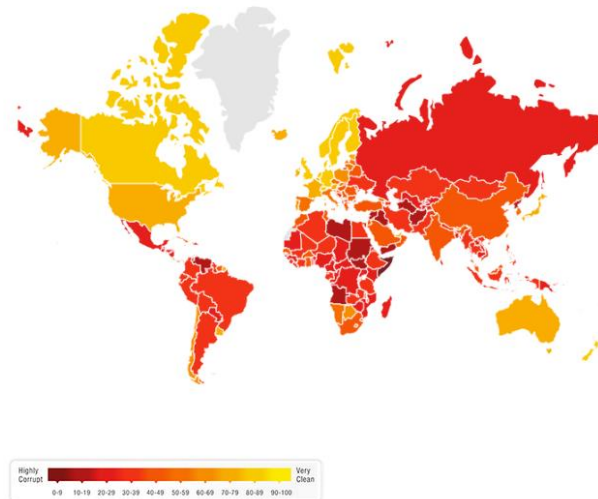
Η διαφθορά σε ευρωπαϊκό και διεθνές επίπεδο

Η διαφθορά δεν αποτελεί αποκλειστικά ελληνικό φαινόμενο. Φαινόμενα διαφθοράς παρατηρούνται, σε μικρότερο ή μεγαλύτερο βαθμό, τόσο σε αναπτυσσόμενες όσο και σε ανεπτυγμένες οικονομίες. Έχοντας αναλύσει σε προηγούμενο τμήμα της μελέτης μας τις αρνητικές επιπτώσεις που η διαφθορά μπορεί να έχει σε οικονομικό, κοινωνικό και θεσμικό επίπεδο, είμαστε σε θέση να αντιληφθούμε το πόσο καταστρεπτικά μπορεί να είναι τα φαινόμενα διαφθοράς για τις αναπτυσσόμενες χώρες. Το οικονομικό κόστος της διαφθοράς υπολογίζεται σε 2,6 τρις \$ ετησίως, ή 5% του παγκοσμίου Α.Ε.Π., το μεγαλύτερο μέρος του οποίου επωμίζονται τα ασθενέστερα κοινωνικά στρώματα⁵¹. Το

⁵¹ Διαθέσιμο στο: <https://news.un.org/en/story/2018/09/1018892> . Ημ/νία τελευταίας πρόσβασης: 08/12/2018

ποσό αυτό ενδεχομένως να αντιμετωπίζεται ως χαμηλό από τους εξωτερικούς παρατηρητές, αν λάβουμε υπόψη μας ωστόσο το γεγονός πως 6 δισεκατομμύρια άνθρωποι ζουν σε χώρες που εμφανίζουν υψηλά επίπεδα διαφθοράς⁵², με την πλειονότητα αυτών να είναι χώρες χαμηλού εισοδήματος, μπορούμε να αντιληφθούμε την έκταση του φαινομένου.

Όπως αναφέρθηκε προηγουμένως, ένα ιδιαίτερα διαδομένο μέσο για την μέτρηση της διαφθοράς αποτελεί ο Δείκτης Αντίληψης Διαφθοράς (CPI) του μη κυβερνητικού οργανισμού «Διεθνής Διαφάνεια». Στη βάση του δείκτη αυτού προκύπτει μια παγκόσμια κατάταξη των χωρών ανάλογα με το βαθμό της αντιλαμβανόμενης διαφθοράς σε αυτές. Το παρακάτω γράφημα παρουσιάζει το επίπεδο διαφθοράς ανά χώρα στη βάση του CPI.



Γράφημα.2: Γραφική αναπαράσταση των τιμών που λαμβάνει ο δείκτης CPI σε παγκόσμια κλίμακα για το 2017. Πηγή: www.transparency.org.

Όπως παρατηρούμε, τα υψηλότερα επίπεδα αντιλαμβανόμενης διαφθοράς παρουσιάζονται στις αναπτυσσόμενες χώρες της Αφρικής και της Ανατολικής Ασίας. Το γεγονός πως σε αυτές τις χώρες παρατηρούνται τα υψηλότερα επίπεδα διαφθοράς αποτελεί δείγμα των καταστρεπτικών συνεπειών που η διαφθορά μπορεί να έχει για μια χώρα. Αντίθετα, στο σύνολο σχεδόν των ανεπτυγμένων χωρών παρατηρούνται χαμηλά επίπεδα διαφθοράς, απόρροια του ισχυρού θεσμικού πλαισίου αντιμετώπισης της.

⁵²Διαθέσιμο στο: <https://www.economist.com/graphic-detail/2018/02/22/corruption-is-still-rife-around-the-world>. Ημ/νία τελευταίας πρόσβασης: 08/12/2018

Η Ε.Ε. παρουσιάζει ιδιαίτερα θετική εικόνα. Από 10 χώρες με τις καλύτερες επιδόσεις στον δείκτη CPI για το 2017, οι 5 είναι χώρες-μέλη της Ένωσης. Οι χώρες-μέλη της Ένωση, σχεδόν στο σύνολο τους, διατηρούν ισχυρά θεσμικά πλαίσια για την αντιμετώπιση φαινομένων διαφθοράς. Δεν απουσιάζουν εξαιρέσεις βέβαια, όπως η χώρα μας. Το πρόβλημα ωστόσο της διαφθοράς στην Ένωση δεν είναι αμελητέο. Έρευνες έχουν αποτιμήσει το κόστος της διαφθοράς στην Ένωση σε ποσά που ανέρχονται από 120 δις € έως και 990 δις €⁵³⁵⁴. Τα ενωσιακά όργανα οφείλουν να αναλάβουν συντονισμένες πρωτοβουλίες, ώστε σε συνεργασία με τα κράτη-μέλη να καταπολεμήσουν τα φαινόμενα διαφθοράς που παρουσιάζονται στην Ένωση.

Ο Εσωτερικός Έλεγχος ως παράγοντας καταπολέμησης της διαφθοράς στη Δημόσια Διοίκηση

Σε προηγούμενα τμήματα της μελέτης αυτής αναφερθήκαμε στην άσκηση της λειτουργίας Εσωτερικού ελέγχου και στους τρόπους που αυτή συμβάλλει στην εμπέδωση της διαφάνειας, της λογοδοσίας και της αποτελεσματικότητας στους δημοσίους οργανισμούς, διασφαλίζοντας κατά αυτό τον τρόπο την καλή διακυβέρνηση τους. Οι έννοιες που αναφέρθηκαν προηγουμένως σε μεγάλο βαθμό σχετίζονται αρνητικά με την έννοια της διαφθοράς και όπως έχουμε, κατά περιστάσεις, αναφέρει προηγουμένως ο Εσωτερικός Έλεγχος μπορεί να συμβάλλει στην αντιμετώπιση φαινομένων διαφθοράς στην Δημόσια Διοίκηση.

Ποιος είναι όμως ο τρόπος και ο βαθμός που η άσκηση της λειτουργίας Εσωτερικού Ελέγχου μπορεί να συμβάλλει στην αντιμετώπιση της διαφθοράς;

Σύμφωνα με τους Khan (2006) και Marques (2014), στην κοινωνία έχει διαμορφωθεί η άποψη πως ο Εσωτερικός Έλεγχος μπορεί να έχει άμεση συμβολή στην αντιμετώπιση, αν όχι εξάλειψη, της διαφθοράς. Η πραγματικότητα ωστόσο δεν επιβεβαιώνει απόλυτα αυτές τις προσδοκίες. Το αντικείμενο του Εσωτερικού Ελέγχου αρχικά αναπτύχθηκε, όπως σημειώνουν, στον ιδιωτικό τομέα όπου τα ενδιαφερόμενα μέρη (stakeholders) εστίαζαν στην αποτροπή περιστατικών εξαπάτησης ή υπεξαίρεσης των περιουσιακών στοιχείων του οργανισμού. Προκειμένου να αποτραπούν τα φαινόμενα αυτά αναπτύχθηκαν οι αντίστοιχες ελεγκτικές πρακτικές, που ακόμη και

⁵³ Διαθέσιμο στο: https://ec.europa.eu/home-affairs/what-we-do/policies/organized-crime-and-human-trafficking/corruption/anti-corruption-report_en . Ημ/νία τελευταίας πρόσβασης: 08/12/2018

⁵⁴ Διαθέσιμο στο: <https://www.politico.eu/article/corruption-costs-eu-990-billion-year-rand-study-fraud-funding/> . Ημ/νία τελευταίας πρόσβασης: 08/12/2018

σήμερα συνθέτουν το «σώμα» της λειτουργίας Εσωτερικού Ελέγχου. Η αποτροπή φαινομένων διαφθοράς δεν βρισκόταν υψηλά στις προτεραιότητες τους, με αποτέλεσμα οι πρακτικές που σχετίζονται με αυτή την επιδίωξη να μην έχουν αναπτυχθεί αντίστοιχα. Προς επίρρωση του ισχυρισμού αυτού, ο Khan (2006) αναφέρει πως στο σχετικό με την αντιμετώπιση της διαφθοράς εγχειρίδιο των Ηνωμένων Εθνών- και παρά την αναφορά τριάντα άλλων «εργαλείων» - δεν γίνεται οποιαδήποτε αναφορά στη χρήση του Εσωτερικού Ελέγχου ως μέσο αντιμετώπισης της διαφθοράς.

Η αντιμετώπιση φαινομένων διαφθοράς αποτελεί ωστόσο πάγια επιδίωξη των δημοσίων οργανισμών, που μεταξύ των άλλων ελεγκτικών μηχανισμών, κάνουν χρήση και της λειτουργίας του Εσωτερικού Ελέγχου για τον σκοπό αυτό. Οι Ελεγκτές που καλούνται να επιτελέσουν τα καθήκοντα τους, εξαιτίας της «υστέρησης» της λειτουργίας του Εσωτερικού Ελέγχου σε αυτό το πεδίο, δεν μπορούν να επιτύχουν τα βέλτιστα δυνατά αποτελέσματα. Σε πολλές περιπτώσεις οι Ελεγκτές, ενώ έχουν διαμορφώσει την πεποίθηση πως στον υπό διερεύνηση οργανισμό λαμβάνουν χώρα έκνομες συνδιαλλαγές, δεν μπορούν να το πιστοποιήσουν, καθώς στα υπηρεσιακά έγγραφα, που κατά κανόνα εξετάζουν, δεν εντοπίζονται «ίχνη» αυτών των συνδιαλλαγών. Το πλαίσιο των πρακτικών που βρίσκεται στη διάθεση δεν τους επιτρέπει να διερευνήσουν με άλλους τρόπους και σε «βάθος» τέτοια φαινόμενα. Η ύπαρξη ανακολουθιών και αποκλίσεων από το υφιστάμενο κανονιστικό πλαίσιο, αποτελεί ισχυρή ένδειξη φαινομένων διαφθοράς (red flags), που είναι σε θέση να εντοπίσουν ελεγκτές. Δεν υφίστανται ωστόσο σε όλες τις περιπτώσεις διαφθοράς ενδείξεις αυτής ή άλλης μορφής. Ο Khan (2006) αναφέρει ως τέτοια περίπτωση τον χρηματισμό κατώτερων στελεχών από πολίτες που επιδιώκουν την ταχύτερη διεκπεραίωση υποθέσεων τους (γραφειοκρατική διαφθορά). Στις περιπτώσεις αυτές οι ενδείξεις διαφθοράς, τουλάχιστον σε ότι αφορά την απόκλιση από το κανονιστικό πλαίσιο του οργανισμού, είναι απειροελάχιστες. Επαρκείς ενδείξεις διαφθοράς θα μπορούσαν να προκύψουν από την διερεύνηση της περιουσιακής κατάστασης των δημοσίων λειτουργών, η άσκηση ωστόσο τέτοιων ελεγκτικών βρίσκεται εκτός του πεδίου αρμοδιοτήτων του Εσωτερικού Ελέγχου.

Ο Khan (2006) υποστηρίζει πως προκειμένου ο Εσωτερικός Έλεγχος να καταστεί αποτελεσματικό εργαλείο στη «μάχη» εναντίον της διαφθοράς απαιτείται επαναπροσέγγιση του τρόπου άσκησης της λειτουργίας Εσωτερικού Ελέγχου και του

πλαίσιου συνεργασίας της με άλλους ελεγκτικούς μηχανισμούς. Οι ελεγκτές, όπως σημειώνει, θα πρέπει να κατανοήσουν τα όρια των αρμοδιοτήτων τους εντός του υφιστάμενου πλαισίου άσκησης του Εσωτερικού Ελέγχου. Κύρια αρμοδιότητα τους αποτελεί ο εντοπισμός ανακολουθιών που μπορούν να αποτελέσουν «πηγές» διαφθοράς εντός ενός δημοσίου οργανισμού. Τα ευρήματα αυτά θα πρέπει να διαβιβάζονται άμεσα τόσο στους διοικούντες του οργανισμού, ώστε να αποκατασταθούν ή όποιες ανακολουθίες και παραλείψεις, όσο και σε εξωτερικούς ελεγκτές, που θα πρέπει να διερευνήσουν αν εξαιτίας αυτών των ανακολουθιών έχουν ήδη προκύψει φαινόμενα διαφθοράς. Ακόμη, οι Εσωτερικοί Ελεγκτές, έχοντας σε βάθος γνώση των διαδικασιών που λαμβάνουν χώρα εντός του οργανισμού, είναι σε θέση να παρέχουν στα στελέχη των υπολοίπων ελεγκτικών μηχανισμών πολύτιμη πληροφόρηση που θα καταστήσει το έργο τους πολύ πιο εύκολο. Την ανάγκη αυτή στενής συνεργασίας και αλληλοϋποστήριξης μεταξύ των διαφόρων ελεγκτικών μηχανισμών, επισημάναμε και σε προηγούμενο τμήμα της μελέτης μας. Κάθε ομάδα ελεγκτών διαθέτει μοναδικές ικανότητες και τεχνογνωσία, που μπορούν να αναπτυχθούν και να τεθούν σε πλήρη εφαρμογή μόνο εντός ενός περιβάλλοντος συνεργασίας.

Σε επίπεδο ελεγκτικών πρακτικών, οι δομές Εσωτερικού Ελέγχου θα πρέπει να εστιάσουν σε νέες μορφές ελέγχων και να κάνουν χρήση πιο καινοτόμων προσεγγίσεων για τη συλλογή στοιχείων. Ο Khan (2006) υποστηρίζει πως αντί των καθιερωμένων ελέγχων συμμόρφωσης, που αποτελούν την κύρια μορφή ελέγχων που οι δομές Εσωτερικού Ελέγχου διεκπεραιώνουν, θα πρέπει έμφαση να δοθεί ελέγχους απόδοσης (performance audits) των δημοσίων οργανισμών. Οι έλεγχοι απόδοσης, όπως σημειώνει, μπορούν να ελαχιστοποιήσουν την εμφάνιση φαινομένων διαφθοράς, λειτουργώντας αποτρεπτικά. Η συγκεκριμένη προσέγγιση βασίζεται στο επιχείρημα πως ένας άρτια σχεδιασμένος και εκτελεσμένος έλεγχος θα μπορέσει να επισημάνει «γκρίζες περιοχές» στη λειτουργία ενός οργανισμού, όπου εντοπίζονται φαινόμενα αναποτελεσματικότητας και κατασπατάλησης των διαθέσιμων πόρων. Αν ο σχεδιασμός και η εκτέλεση των διαδικασιών ήταν σύννομη, δε θα παρατηρούνταν τέτοια φαινόμενα. Η ύπαρξη τους συνιστά επαρκή ένδειξη φαινομένων διαφθοράς. Ο Khan (2006) μάλιστα προτείνει την εφαρμογή βέλτιστων πρακτικών κατά την διενέργεια ελέγχων απόδοσης, όπως:

- Την προώθηση από την ανώτερη διοίκηση των ελέγχων απόδοσης, έναντι των ελέγχων συμμόρφωσης.
- Την ενημέρωση όλων των προϊσταμένων των οργανικών μονάδων πως θα διενεργούνται έλεγχοι και τη περιοδική διενέργεια ελέγχων απόδοσης σε αυτές.
- Την κατάρτιση, υπό την εποπτεία την ανώτερης διοίκησης, κοινά αποδεκτών κριτηρίων ελέγχου της απόδοσης και τη κοινοποίηση αυτών σε όλους τους προϊσταμένους των οργανικών μονάδων.
- Τον ακριβή προσδιορισμό από την διοίκηση ενός μηχανισμού συλλογής στοιχείων από τους ελεγκτές.
- Την διενέργεια workshops για τους προϊσταμένους των οργανικών μονάδων και τους project managers.
- Την κοινοποίηση σε όλο τον οργανισμό των αποτελεσμάτων των αξιολογήσεων, ώστε να αναπτυχθεί μια αντίστοιχη κουλτούρα ελέγχου.
- Την τυποποίηση μιας διαδικασίας πρόσθετης διερεύνησης από άλλα ελεγκτικά σώματα, σε περίπτωση όπου παρατηρούνται ενδείξεις διαφθοράς.
- Την πλήρη εφαρμογή των συστάσεων και των προτάσεων που έγιναν στους προϊσταμένους των οργανικών μονάδων και τους project managers από τους ελεγκτές.

Όπως παρατηρούμε ο Khan (2006) ουσιαστικά προτείνει μια επιστροφή της λειτουργίας Εσωτερικού Ελέγχου στις «ρίζες» της . Ο Εσωτερικός Έλεγχος αντιμετωπίζεται ως μια μορφή χρηματοοικονομικού ελέγχου, που εξετάζει την απόκλιση μονάδων και διαδικασιών από συγκεκριμένα ποσοτικά κριτήρια που έχουν τεθεί. Ακόμη, η υιοθέτηση των συγκεκριμένων ελεγκτικών πρακτικών θεωρούμε πως θα ήταν ενδεδειγμένη για τον εντοπισμό φαινομένων διαφθοράς σε διαδικασίες όπως η κατάρτιση και εκτέλεση δημοσίων συμβάσεων, όπου οι ελεγκτές μπορούν να ανατρέξουν σε συγκεκριμένα ποσοτικά δεδομένα. Οι συγκεκριμένες πρακτικές δεν θα είχαν ουσιαστική επίδραση στην αντιμετώπιση φαινομένων διαφθοράς που αναπτύσσονται κατά την επαφή ιδιωτών με μεσαία και κατώτερα στελέχη, καθώς σε αυτές τις περιπτώσεις η διαφθορά συνίσταται στη παροχή κάποιου χρηματικού ανταλλάγματος έναντι μιας διευκόλυνσης, φαινόμενο που δεν έχει κάποιο «αποτύπωμα» στις επιδόσεις των οργανικών μονάδων. Ο Khan (2006) επίσης συνιστά την διαφοροποίηση των «πηγών» από τις οποίες οι Εσωτερικοί Ελεγκτές αντλούν στοιχεία κατά τη διενέργεια των ελέγχων. Αντί της συνήθους πρακτικής να

χρησιμοποιούνται αποκλειστικά ενδοϋπηρεσιακά έγγραφα - τα οποία σε πολλές περιπτώσεις έχουν παραποιηθεί, ώστε να αποκρύπτουν έκνομες συνδιαλλαγές – προτείνει τη χρήση ανοικτών πηγών δεδομένων, όπως το διαδίκτυο, από τις οποίες μπορούν να αντληθούν πολύτιμα στοιχεία όπως π.χ. το κόστος προμήθειας συγκεκριμένων ειδών από την ελεύθερη αγορά.

Η Marques (2014) σε μεγάλο βαθμό ταυτίζεται με τις τοποθετήσεις του Khan (2006) σε ότι αφορά την «υστέρηση» των πρακτικών Εσωτερικού Ελέγχου για την αντιμετώπιση φαινομένων διαφθοράς. Θεωρεί ωστόσο ότι η αποτελεσματική εφαρμογή του υφιστάμενου πλαισίου μπορεί να λειτουργήσει ανασταλτικά στην εμφάνιση τους. Η Marques (2014) τονίζει την αναγκαιότητα διασφάλισης της ανεξαρτησίας των Εσωτερικών Ελεγκτών και για αυτό το σκοπό προτείνει τη δημιουργία δομών αντίστοιχων της Επιτροπής Ελέγχου.

Από τις παραπάνω τοποθετήσεις διαφαίνεται πως η λειτουργία Εσωτερικού Ελέγχου δε μπορεί να λειτουργήσει ως «πανάκεια» ενάντια στα φαινόμενα διαφθοράς στον δημόσιο τομέα. Η συμβολή του Εσωτερικού Ελέγχου μπορεί είναι αποφασιστική στην αντιμετώπιση της διαφθοράς εντός ενός ολοκληρωμένου πλαισίου αντιμετώπισης της όπου οι ελεγκτικοί και εποπτικοί μηχανισμοί κάθε είδους θα βρίσκονται σε στενή συνεργασία μεταξύ τους. Ακόμη, ο Εσωτερικός έλεγχος έχει αποφασιστική συμβολή στην εμπέδωση της διαφάνειας, της λογοδοσίας και της αποτελεσματικότητας στον δημόσιο τομέα ενισχύοντας περαιτέρω τις προσπάθειες καταπολέμησης της διαφθοράς.

Συμπεράσματα

Όπως παρουσιάσαμε στις προηγούμενες σελίδες αυτής της μελέτης, η λειτουργία Εσωτερικού μπορεί να συμβάλλει αποφασιστικά στην εμπέδωση της διαφάνειας, της λογοδοσίας και της αποτελεσματικότητας στον δημόσιο τομέα, διασφαλίζοντας την καλή διακυβέρνηση του. Ακόμη, η λειτουργία Εσωτερικού Ελέγχου μπορεί να έχει ουσιαστικό ρόλο στην αντιμετώπιση και εξάλειψη των φαινομένων διαφθοράς στη Δημόσια Διοίκηση. Απαραίτητες προϋποθέσεις για την επίτευξη αυτής της επιδίωξης αποτελούν η αποτελεσματική εφαρμογή της λειτουργίας Εσωτερικού Ελέγχου στο σύνολο της Δημόσιας Διοίκησης και η ανάπτυξη ενός ολοκληρωμένου πλαισίου εποπτείας και ελέγχου στον δημόσιο τομέα, κάνοντας χρήση τόσο εσωτερικών («3 γραμμές άμυνας») όσο και εξωτερικών ελεγκτικών μηχανισμών.

Ο δημόσιος τομέας στη χώρας μας εμφανίζει σημαντικές δυσλειτουργίες, δέκτες των οποίων γίνονται οι πολίτες που σε τακτική βάση αντιμετωπίζουν ή γίνονται μάρτυρες φαινομένων γραφειοκρατίας, κακοδιοίκησης και διαφθοράς. Οι αρνητικές συνέπειες αυτών των δυσλειτουργιών γίνονται εμφανέστερες υπό το φάσμα της οικονομικής κρίσης που μαστίζει τη τελευταία σχεδόν δεκαετία τη χώρα.

Η λειτουργία Εσωτερικού Ελέγχου μπορεί να συμβάλλει ουσιαστικά στην αντιμετώπιση των προαναφερόμενων δυσλειτουργιών, υπό την προϋπόθεση ότι θα υπάρξει ένας ευρύτερος στρατηγικός σχεδιασμός για την εφαρμογή της λειτουργίας Εσωτερικού Ελέγχου στο σύνολο της Δημόσιας Διοίκησης.

Οι πρωτοβουλίες που αναλήφθηκαν στο παρελθόν για την εφαρμογή του Εσωτερικού Ελέγχου στην ελληνική Δημόσια Διοίκηση είχαν κατά κύριο λόγο ευκαιριακό χαρακτήρα και δεν εντάσσονταν σε έναν ευρύτερο στρατηγικό σχεδιασμό. Αυτό είχε ως αποτέλεσμα την ουσιαστική «υποβάθμιση» του Εσωτερικού Ελέγχου στην ελληνική Δημόσια Διοίκηση, καθώς οι δομές που δημιουργήθηκαν στην πλειονότητα τους αδυνατούσαν να εκπληρώσουν αποτελεσματικά τα καθήκοντα τους.

Προκειμένου να καταστεί δυνατή η αποτελεσματική εφαρμογή της λειτουργίας Εσωτερικού Ελέγχου στην ελληνική Δημόσια Διοίκηση, και κατ' επέκταση η αντιμετώπιση φαινομένων διαφθοράς, απαιτούνται σημαντικές αλλαγές στο υφιστάμενο πλαίσιο άσκησης του, ως τμήμα της ευρύτερης μεταρρυθμιστικής προσπάθειας στον δημόσιο τομέα. Η χώρας μας θα μπορούσε να υιοθετήσει – και να προσαρμόσει στα δεδομένα της ελληνικής Δημόσιας Διοίκησης – βέλτιστες πρακτικές εφαρμογής του Εσωτερικού ελέγχου που έχουν υιοθετηθεί από τις δημόσιες διοικήσεις άλλων χωρών ή και από ιδιωτικούς οργανισμούς. Στα προηγούμενα τμήματα αυτής μελέτης αναφερθήκαμε στη συμβολή που έχουν οι Επιτροπές Ελέγχου (Audit Committees) και οι Μονάδες Εναρμόνισης (Harmonization Units) στην ενίσχυση της αποτελεσματικότητας της λειτουργίας Εσωτερικού Ελέγχου, καθώς επίσης και στην αναγκαιότητα εφαρμογής των Προτύπων και του Κώδικα Δεοντολογίας.

Τα τελευταία έτη έχουν αναληφθεί ουσιαστικές πρωτοβουλίες για την ενίσχυση της αποτελεσματικότητας της λειτουργίας Εσωτερικού Ελέγχου στην ελληνική Δημόσια Διοίκηση, χρειάζεται ωστόσο να γίνουν πολλά περισσότερα.

Πριν από την εφαρμογή μιας συνολικής «εθνικής» πολιτικής για τον Εσωτερικό Έλεγχο θα πρέπει να προηγηθεί μια εκτεταμένη διαβούλευση μεταξύ των

ενδιαφερομένων μερών (stakeholders) που εμπλέκονται στην άσκηση των δημόσιων πολιτικών και στον έλεγχο αυτών. Θα πρέπει να προσδιοριστούν με σαφήνεια οι στόχοι που τίθενται για τις δομές Εσωτερικού Ελέγχου και να υπάρξει σχετικά μέριμνα για τη διασφάλιση της ανεξαρτησίας τους. Οι όποιες πρακτικές υιοθετηθούν θα πρέπει να είναι προσαρμοσμένες στις ιδιαιτερότητες της ελληνικής Δημόσιας Διοίκησης και να ανταποκρίνονται στις πραγματικές της ανάγκες

Από την πλευρά μας, και κατόπιν της ανάλυσης που προηγήθηκε στα προηγούμενα τμήματα αυτής της μελέτης, καταλήγουμε σε μια σειρά από προτάσεις, οι οποίες θεωρούμε πως θα ενισχύσουν την αποτελεσματικότητα της λειτουργίας Εσωτερικού Ελέγχου και θα καταστήσουν δυνατή την αντιμετώπιση φαινομένων διαφθοράς στην ελληνική Δημόσια Διοίκηση.

Οι προτάσεις αυτές έχουν ως παρακάτω:

- Απλοποίηση του θεσμικού πλαισίου που διέπει την άσκηση της λειτουργίας Εσωτερικού Ελέγχου στην ελληνική Δημόσια Διοίκηση.
- Ενσωμάτωση στο υφιστάμενο θεσμικό πλαίσιο των Προτύπων και του Κώδικα Δεοντολογίας του ΠΑ.
- Υλοποίηση εκπαιδευτικών προγραμμάτων για τα στελέχη των υφιστάμενων δομών Εσωτερικού Ελέγχου, μέσω των οποίων θα επιδιώκεται η εξοικείωση τους με τα Πρότυπα και τον Κώδικα δεοντολογίας. Μετά το πέρας των προγραμμάτων θα πρέπει να παρέχεται η δυνατότητα συμμετοχής σε γραπτές δοκιμασίες για τη λήψη πιστοποιήσεων, αντίστοιχων αυτών που χορηγούνται στους Εσωτερικούς Ελεγκτές από το ΠΑ.
- Δημιουργία ελεγκτικών εγχειριδίων, που θα παρέχουν στους Ελεγκτές καθοδήγηση αναφορικά με τις διαδικασίες που πρέπει να ακολουθήσουν κατά τη διενέργεια ελέγχων.
- Δημιουργία Επιτροπής Ελέγχου (Audit Committee) σε κάθε φορέα που διαθέτει Μονάδα Εσωτερικού Ελέγχου. Η Επιτροπή θα πρέπει να έχει εποπτικό ρόλο στην άσκηση της λειτουργίας Εσωτερικού Ελέγχου. Στη σύνθεση της θα πρέπει να περιλαμβάνονται και ιδιώτες πιστοποιημένοι Εσωτερικοί Ελεγκτές, ώστε να διασφαλίζεται σε κάποιο βαθμό η ανεξαρτησία της.
- Δημιουργία Μονάδας Εναρμόνισης (Harmonization Unit), με τομέα ευθύνης το σύνολο της ελληνικής Δημόσιας Διοίκησης, που θα αναλάβει το έργο καθορισμού

των προτύπων και των διαδικασιών που θα εφαρμόζονται κατά τη διενέργεια ελέγχων σε δημοσίους φορείς. Η Μονάδα μπορεί να έχει τον ρόλο ενός άτυπου συντονιστικού οργάνου των επιμέρους Μ.Ε.Ε., ενώ παράλληλα θα λειτουργεί και ως «δίοδος» επικοινωνίας με την πολιτική ηγεσία.

- Συγκρότηση μικτών κλιμακίων από εσωτερικούς και εξωτερικούς ελεγκτές, που έχουν την ευθύνη διενέργειας αιφνιδιαστικών ελέγχων σε δημοσίους φορείς. Εσωτερικοί και εξωτερικοί ελεγκτές δε θα πρέπει να διατηρούν κάποια εργασιακή σχέση με τον ελεγχόμενο φορέα
- Σταδιακή μετατόπιση του «βάρους» των Εσωτερικών Ελέγχων που υλοποιούνται, από ελέγχους συμμόρφωσης σε ελέγχους απόδοσης, προκειμένου να εντοπισθούν «πηγές» αναποτελεσματικότητας και διαφθοράς στους δημοσίους φορείς.

Προκειμένου να υλοποιηθούν αυτές οι προτάσεις απαιτείται η διάθεση ενός κατάλληλου χρονικού διαστήματος προσαρμογής, καθώς και των απαραίτητων πόρων για την υλοποίησή τους. Πάνω από όλα όμως, απαιτεί η πολιτική βούληση για την πιστή εφαρμογή ενός ολοκληρωμένου πλαισίου μεταρρυθμίσεων που θα έχουν ως στόχο την ενίσχυση των ελεγκτικών μηχανισμών και την αντιμετώπιση φαινομένων διαφθοράς στην ελληνική Δημόσια Διοίκηση.

Επίλογος

Στα κεφάλαια που προηγήθηκαν επιχειρήσαμε να παρουσιάσουμε τους τρόπους εκείνους με τους οποίους η λειτουργία Εσωτερικού Ελέγχου συμβάλει στη καλή διακυβέρνηση του δημοσίου τομέα και στην αντιμετώπιση φαινομένων διαφθοράς. Το σχετικά μικρό χρονικό διάστημα που είχαμε στη διάθεση μας και η περιορισμένη έκταση της μελέτης δε μας επέτρεψαν να διερευνήσουμε σε βάθος και να παρουσιάσουμε τους μηχανισμούς εκείνους μέσω των οποίων ο Εσωτερικός Έλεγχος επιδρά στην οργανωσιακή κουλτούρα ενός δημοσίου οργανισμού, καθώς και τις αντιλήψεις που σχηματίζονται στα στελέχη του οργανισμού από την εφαρμογή της λειτουργίας Εσωτερικού Ελέγχου. Την επιδίωξη αυτή θα εξυπηρετούσε η διενέργεια μιας ποσοτικής έρευνας μεταξύ των υπαλλήλων δημοσίων φορέων, στο πλαίσιο της οποίας θα συγκεντρώνονταν πρωτογενή δεδομένα. Τα δεδομένα αυτά στη συνέχεια θα μπορούσαν να επεξεργασθούν με τη χρήση στατιστικών λογισμικών, ώστε να εξαχθούν συμπεράσματα που θα αναχθούν στο σύνολο της Δημόσιας Διοίκησης. Μια τέτοια έρευνα θα μπορούσε να διεξαχθεί στο μέλλον, υπό την αιγίδα αρμοδίων δημοσίων φορέων.

Βιβλιογραφία

Ελληνική:

- Ακριβοπούλου, Χ., Ανθόπουλος, Χ. (2015). *Εισαγωγή στο διοικητικό δίκαιο*. [ηλεκτρ. βιβλ.] Αθήνα: Σύνδεσμος Ελληνικών Ακαδημαϊκών Βιβλιοθηκών. Διαθέσιμο στο: <http://hdl.handle.net/11419/2533>
- Δαγτόγλου, Π. Δ. (2004). *Διοικητικό Δικονομικό Δίκαιο*. 3^η έκδοση. Αθήνα: Εκδόσεις Σάκκουλα
- Ελληνική Δημοκρατία. Γενικός Επιθεωρητής Δημόσιας Διοίκησης, (2014). *Ετήσια έκθεση 2013*. Αθήνα: Γενικός Επιθεωρητής Δημόσιας Διοίκησης Διαθέσιμο στο: https://www.gedd.gr/article_data/Linked_files/114/EktheshGEDD2013.pdf
- Ελληνική Δημοκρατία. Σώμα Επιθεωρητών Ελεγκτών Δημόσιας Διοίκησης, (2015). *Βελτίωσης της αποτελεσματικότητας του Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου της Δημόσιας Διοίκησης*. Αθήνα: Σώμα Επιθεωρητών Ελεγκτών Δημόσιας Διοίκησης
- Ελληνική Δημοκρατία. Υπουργείο Οικονομικών – Γενική Γραμματεία Δημοσίων Εσόδων, (2015). *Εγχειρίδιο Διενέργειας Εσωτερικών Ελέγχων*. Αθήνα: Υπουργείο Οικονομικών. Διαθέσιμο στο: <http://dfn.gr/files/pdf/egxeir.es.el.18.4.15.pdf>
- Ελληνική Δημοκρατία. Βουλή των Ελλήνων, (2016) Πρακτικά Συνεδρίου με θέμα: «*Μεταρρυθμίσεις στη Δημόσια Διοίκηση και Ανάπτυξη: Εμπειρίες και προτάσεις*». Αθήνα: Βουλή των Ελλήνων
- Ελληνική Δημοκρατία. Υπουργείο Δικαιοσύνης, Διαφάνειας και Ανθρωπίνων Δικαιωμάτων, (2016). Πρακτικά Ημερίδας με θέμα: «*Μονάδες Εσωτερικού Ελέγχου: Παρεμβάσεις και νέες προοπτικές*». 4 Μαρτίου 2016, Αθήνα: Υπουργείο Δικαιοσύνης, Διαφάνειας και Ανθρωπίνων Δικαιωμάτων
- Ελληνική Δημοκρατία. Γενικός Επιθεωρητής Δημόσιας Διοίκησης, (2018). *Συντονιστικό Όργανο Επιθεώρησης και Ελέγχου: Ετήσια έκθεση 2017*. Αθήνα: Γενικός Επιθεωρητής Δημόσιας Διοίκησης
- Ελληνική Δημοκρατία. Υπουργείο Διοικητικής Ανασυγκρότησης, (2018). *Μητρώο Υπηρεσιών και Φορέων της Ελληνικής Διοίκησης*. Αθήνα: Υπουργείο Διοικητικής Ανασυγκρότησης. Διαθέσιμο στο: <http://www.minadmin.gov.gr/?p=30254>

- Ελληνική Δημοκρατία. ΓΕ.Γ.ΚΑ.Δ., *Απεικόνιση Συλλογής Δεδομένων Διαφθοράς*
- Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών Ελλάδας, (2017). *Διεθνή Πρότυπα για την Επαγγελματική Εφαρμογή του Εσωτερικού Ελέγχου*. Αθήνα: Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών Ελλάδας . Διαθέσιμο στο:
<https://na.theiia.org/translations/PublicDocuments/IPPF-Standards-2017-Greek.pdf>
- Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών Ελλάδας, (2017). *Εσωτερικός Έλεγχος και ο ρόλος του στη διακυβέρνηση του δημοσίου τομέα*. Αθήνα: Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών Ελλάδας. Διαθέσιμο στο:
https://www.hiia.gr/images/pgallery/Public_Sector/IA-PUBLIC_SECTOR-4_FINAL.pdf .
- Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών Ελλάδας, (2017). *Κώδικας Ηθικής*. Αθήνα: Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών Ελλάδας .. Διαθέσιμο στο:
<https://na.theiia.org/translations/PublicDocuments/Code-of-Ethics-Greek.pdf>
- Καζαντζής, Χ. (2006). *Ελεγκτική & Εσωτερικός Έλεγχος: Μία συστηματική προσέγγιση Εννοιών, Αρχών και Προτύπων*. Πειραιάς: Εκδόσεις Business Plus
- Κουτούπης, Α. (2009). *Οι επιδράσεις του Θεσμικού Πλαισίου Εταιρικής Διακυβέρνησης και των Βέλτιστων Πρακτικών στην Ανάπτυξη των Συστημάτων Εσωτερικού Ελέγχου των Επιχειρήσεων. Η περίπτωση των εισηγμένων στο Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών Εταιρειών*. Διδακτορική διατριβή. Πάντειο Πανεπιστήμιο, Τμήμα Δημόσιας Διοίκησης
- Σύνδεσμος Ελλήνων Βιομηχάνων, (2017). *Οδηγός καταπολέμησης της διαφθοράς σε κράτος και επιχειρήσεις*. Αθήνα: Σύνδεσμος Ελλήνων Βιομηχάνων Διαθέσιμο στο:
http://www.sev.org.gr/Uploads/Documents/50462/Special_Report_25_7_2017.pdf

Ξενόγλωσση:

- Asare, T. (2009). *Internal Auditing in Public Sector: Promoting Good Governance and Performance Improvement*. International Journal on Governmental Financial Management, 3(1), pp. 15-27
- Baltaci, M., Yilmaz, S. (2006). *Keeping an eye on subnational governments: internal control and audit at local levels*. WBI working paper series.

Washington, DC: World Bank. Διαθέσιμο στο:

<http://documents.worldbank.org/curated/en/458411468178144890/Keeping-an-eye-on-subnational-governments-internal-control-and-audit-at-local-levels>

- Barker, E. (1999). *Organization and Management Accounting*. New York: Hill Book Company Inc.
- Drogalas, G., Pantelidis, P., Vouroutzidou, R. & Kesisi, E. (2011). *Assessment of corporate governance via internal audit: New horizons in industry*, Business and Education, pp. 1-5
- Enofe, A.O., Mgbame, C.J., Osa-Erhabor, V.E. & Ehiorobo A.J. (2013). *The Role of Internal Audit in Effective Management in Public Sector*. Research Journal of Finance and Accounting, 4 (6): pp. 162-168
- Ekonomistyrningsverket, (2016). *Conditions for internal audit in the public sector in Finland, Sweden and Iceland*. Διαθέσιμο στο: <https://www.esv.se/contentassets/b9a7e94807fb400db891401471243861/presentation-conditions-for-internal-audit-in-the-public-sector-in-finland-sweden-and-iceland-2016.pdf>
- European Commission, (2014). *Public Internal Control Systems in the European Union: Role of Audit Committees for Internal Audit in the public sector*. Discussion Paper No.4. Brussels: European Commission. Διαθέσιμο στο: http://ec.europa.eu/budget/pic/lib/docs/pic_paper4_en.pdf
- European Commission, (2017). *Mission Charter of the Internal Audit Service of the European Commission*. Brussels: European Commission. Διαθέσιμο στο: https://ec.europa.eu/info/sites/info/files/ias_charter_en_0.pdf.
- Goodwin, J. (2004). *A comparison of internal audit in the private and public sectors*. Managerial Auditing Journal, 19(5), pp. 640-650
- Heineman, B.W., Heimann, F. (2006). *The Long War against Corruption*. Διαθέσιμο στο: <https://www.foreignaffairs.com/articles/2006-05-01/long-war-against-corruption>
- Hepworth, N., De Koning, R. (2012). *Internal Audit in the public sector*. Διαθέσιμο στο: <http://www.picf.eu/wp>
- Hermanson D.R., Rittenberg L.E. (2003). *Internal Audit and Organizational Governance*. Altamonte Springs: The Institute of Internal Auditors Research Foundation

- International Federation of Accountants, (2013). *Good Governance in the Public Sector—Consultation Draft for an International Framework*. Διαθέσιμο στο: <http://www.ifac.org/system/files/publications/files/Good-Governance-in-the-Public-Sector.pdf>
- Jóhannesdóttir, A.M., Nielsson Kristiansson, S., Sipiläinen, N. & Koivunen, R. (2018). *Internal audit in the public sector – comparative study between the Nordic countries: The development of internal auditing within the public sector in the Nordic countries*. Icelandic Review of Politics and Administration, Vol.14, No 2
- Juillet, L. (2016). *Enhancing the value of Internal Auditing in the Public Sector*. Ottawa: University of Ottawa
- Karagiorgos, T., Drogalas, G., Gotzamanis, E. & Tampakoudis, I. (2010). *Internal auditing as an effective tool for corporate governance*. Journal of Business Management, 2(1), pp. 15-23
- Khan, M. A. (2006), *Role of Audit in Fighting corruption*, Group Meeting on “Ethics, Integrity, and Accountability in the Public Sector: Re-building Public Trust in Government through the Implementation of the UN Conventional against Corruption”, St. Petersburg, Russia
- Khoury, H.M. (2011). *Internal audit in the public sector: The quiet revolution*. A Middle East Point of View, February 2011. Διαθέσιμο στο: <https://www2.deloitte.com/eg/en/pages/about-deloitte/articles/>
- Marques, C.C.M. (2014). *Internal Audit in the Public Sector as a Tool for Risk Prevention of Corruption in Public Administration in Portugal*. Business and Management Research, Vol. 3, No. 3
- Moeller, R. (1997). *Changing definitions of Internal Control and Information Systems Integrity*. Integrity and Internal Control in Information Systems, Chapman & Hall, pp. 255-272
- Morgan, G. (1980). *Internal audit role conflict: A pluralist view*. Managerial Finance, 5(2), pp.160-170
- Mulyadi, M. S., Anwar, Y., and Ikbali, M. (2012). *The importance of corporate governance in public sector*. Global Business and Economics Research Journal, 1(1): pp. 25-31

- Munteanu, V. & Zaharia, D. L. (2014). *Current Trends in Internal Audit*, 5th World Conference on Educational Sciences 2013, Procedia –Social and Behavioral Sciences, 2014: 116, pp. 2239 –2242
- Ozuomba, C. N., Nwadior, E. O. & Ifureze, S. M. (2016). *Effective internal audit as a tool for improving institutional governance and accountability in the public sector*. *Advances in Applied Science Research*, 7(4): pp. 1-10
- Pickett, S. K. H. (2003). *The Internal Auditing Handbook*. 2nd Edn.. New York, Chichester: John Wiley & Sons
- Piper, A. (2015). *Auditing the Public Sector: Managing Expectations, Delivering Results*. Altamonte Springs: Institute of Internal Auditors Research Foundation
- Power, M. (1999). *The Audit Society: Rituals of Verification*. Oxford: Oxford University Press
- Ramamoorti, S. (2003). *Internal Auditing: History, Evolution, and Prospects. Research Opportunities in Internal Auditing*. Altamonte Springs: Institute of Internal Auditors Research Foundation
- The Institute of Internal Auditors Global, (2012). *Supplemental guidance: The role of Auditing in public sector governance*. 2nd Edition, Altamonte Springs: Institute of Internal Auditors Research Foundation.
- Vani, S. (2010). *Internal Audit in the Public Sector: Underdeveloped and Underused*. Διαθέσιμο στο: <https://blog-pfm.imf.org/pfmblog/2010/08/posted-by-sanjay-vani---of-107-countries-in-which-public-expenditure-and-financial-accountability-pefa-assessments-have-bee.html>
- Vos, P.M. (1987). *Auditing Practice*. London: Macdonald & Evans Press Ltd.
- World Bank, (2014). *Fraud and corruption awareness handbook: a handbook for civil servants involved in public procurement*. Washington DC: World Bank Group. Διαθέσιμο στο: <http://documents.worldbank.org/curated/en/309511468156866119/Fraud-and-corruption-awareness-handbook-a-handbook-for-civil-servants-involved-in-public-procurement>

Ιστοσελίδες:

- <https://partners-network.com>
- <https://deloitte.wsj.com>
- <https://na.theiia.org>
- <https://www.hiia.gr/>
- <https://ec.europa.eu>
- <http://www.internalaudit.gov.cy>
- <https://www.transparency.org>
- <http://www1.worldbank.org>
- <http://www.fortunegreece.com/>
- <https://www.dianeosis.org/>
- <https://www.businessinsider.com>
- <https://news.un.org>
- <https://www.economist.com/>



Ε.Π.
**ΜΕΤΑΡΡΥΘΜΙΣΗ
ΔΗΜΟΣΙΟΥ
ΤΟΜΕΑ**



Με τη συγχρηματοδότηση της Ελλάδας και της Ευρωπαϊκής Ένωσης

Εθνική Σχολή Δημόσιας Διοίκησης και Αυτοδιοίκησης (ΕΣΔΔΑ)

Πειραιώς 211, ΤΚ 177 78, Τάυρος

τηλ: 2131306349 , fax: 2131306479

www.ekdd.gr