



**ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟ ΔΥΤΙΚΗΣ ΑΤΤΙΚΗΣ**  
**ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΩΝ, ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΙ ΚΟΙΝΩΝΙΚΩΝ**  
**ΕΠΙΣΤΗΜΩΝ ΤΜΗΜΑ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ**

**ΠΜΣ “Δημόσια Διοίκηση- Δημόσιο Μάνατζμεντ”**

**ΔΙΠΛΩΜΑΤΙΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ**

**Θέμα:**

**Τίτλος στα Ελληνικά**

**«Ο εσωτερικός έλεγχος στον Δημόσιο Τομέα σε σύγκριση με τον εσωτερικό έλεγχο σε μια πολυεθνική εταιρεία στον Ιδιωτικό Τομέα»**

**Τίτλος στα αγγλικά**

**“The internal audit in the Public Sector compared to internal audit in a multinational company in the Private sector.”**

**Μαρία Παληκάρα (Α.Μ.: ΔΜ-21100)**

**Επιβλέπων Καθηγητής: Βασίλειος Γ. Τζέμος**

**Αθήνα 2024**

## Μέλη Τριμελούς Επιτροπής

1.

2.

3.

## ΔΗΛΩΣΗ ΣΥΓΓΡΑΦΕΑ ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΗΣ ΕΡΓΑΣΙΑΣ

Η κάτωθι υπογεγραμμένη Παληκάρη Μαρία του Κυριάκου, με αριθμό μητρώου ΔΜ-2100 φοιτήτρια του Προγράμματος Μεταπτυχιακών Σπουδών «Δημόσια Διοίκηση- Δημόσιο Μάνατζμεντ» του Τμήματος Διοίκησης Επιχειρήσεων της Σχολής Διοικητικών, Οικονομικών και Κοινωνικών Επιστημών του Πανεπιστημίου Δυτικής Αττικής, δηλώνω ότι:

«Είμαι συγγραφέας αυτής της μεταπτυχιακής εργασίας και ότι κάθε βοήθεια την οποία είχα για την προετοιμασία της, είναι πλήρως αναγνωρισμένη και αναφέρεται στην εργασία. Επίσης, οι όποιες πηγές από τις οποίες έκανα χρήση δεδομένων, ιδεών ή λέξεων, είτε ακριβώς είτε παραφρασμένες, αναφέρονται στο σύνολό τους, με πλήρη αναφορά στους συγγραφείς, τον εκδοτικό οίκο ή το περιοδικό, συμπεριλαμβανομένων και των πηγών που ενδεχομένως χρησιμοποιήθηκαν από το διαδίκτυο. Επίσης, βεβαιώνω ότι αυτή η εργασία έχει συγγραφεί από μένα αποκλειστικά και αποτελεί προϊόν πνευματικής ιδιοκτησίας τόσο δικής μου, όσο και του Ιδρύματος.

Παράβαση της ανωτέρω ακαδημαϊκής μου ευθύνης αποτελεί ουσιώδη λόγο για την ανάκληση του πτυχίου μου».

Επιθυμώ την απαγόρευση πρόσβασης στο πλήρες κείμενο της εργασίας μου μέχρι ..... και έπειτα από αίτηση μου στη Βιβλιοθήκη και έγκριση του επιβλέποντα καθηγητή.

Η Δηλούσα



*Στην κόρη μου Δανάη, και στους γονείς μου*

## **Ευχαριστίες**

Ολοκληρώνοντας τη διπλωματική μου εργασία, θα ήθελα να εκφράσω τις ευχαριστίες μου προς όλους τους σεβαστούς καθηγητές του Προγράμματος Μεταπτυχιακών Σπουδών "Δημόσια Διοίκηση-Δημόσιο Μάνατζμεντ" για την εποικοδομητική υποστήριξη και την εξαιρετική εκπαίδευση που μας παρείχαν. Ιδιαίτερως, θα ήθελα να ευχαριστήσω για την πλήρη καθοδήγηση και υποστήριξη, τον αγαπητό μου καθηγητή Βασίλειο Γ. Τζέμο που μου παρείχε τη γνώση και την πληροφορία που χρειαζόμουν για τη συγγραφή αυτής της εργασίας.

Σε αυτό το σημείο, να ευχαριστήσω ιδιαίτερως τον χρόνο και τη συνεισφορά του κ. Ηλία Στενού από την εταιρεία GSK για τη συνέντευξη που μου έδωσε για τη μελέτη περίπτωσης της εργασίας μου, την κα. Ολγα Σουλιώτη και τον κ. Χρήστο Κούκη για την πολύτιμη συνεργασία τους και την ευγενική υποδοχή στο Υπουργείο Υποδομών, οι οποίοι με δέχθηκαν επανειλημμένως στο γραφείο τους για τις συνεντεύξεις και με βοήθησαν απαντώντας στις ερωτήσεις μου και καλύπτοντας πολλές απορίες που προέκυψαν κατά τη διάρκεια της έρευνάς μου. Τέλος, θα ήθελα να ευχαριστήσω την οικογένεια μου για τη στήριξη της σε αυτή μου τη προσπάθεια.

## Περίληψη

Στο πλαίσιο αυτής της εργασίας, παρατίθενται κάποιες πληροφορίες σχετικά με την αύξηση των φαινομένων διαφθοράς και κακοδιοίκησης στη δημόσια διοίκηση η οποία καθιστά τον έλεγχο ιδιαίτερα σημαντικό, προκειμένου να εντοπίζονται και να καταπολεμούνται αυτά τα φαινόμενα. Η παρούσα εργασία έχει ως στόχο την ανάλυση της ευρύτερης λειτουργίας του εσωτερικού ελέγχου στη δημόσια και ιδιωτική διοίκηση και τον βαθμό αντιμετώπισης των φαινομένων διαφθοράς από έλλειψης αυτού. Παράλληλα, γίνεται προσπάθεια εντοπισμού πιθανών κενών στο σύστημα που επικρατεί στις μέρες μας.

Στα πρώτα κεφάλαια της εργασίας, γίνεται αναφορά στους ορισμούς και στους θεσμούς της διοίκησης επικεντρώνοντας την προσοχή στους κύριους πυλώνες που συνθέτουν τη δομή λειτουργίας των δημοσίων υπηρεσιών και των ιδιωτικών εταιρειών καθώς και της εταιρικής διακυβέρνησης.

Στη συνέχεια, παρουσιάζονται τα είδη και οι μορφές ελέγχου που χρησιμοποιούνται τόσο στην ελληνική δημόσια διοίκηση όσο και την ιδιωτική κατά ένα βαθμό, δίνοντας έμφαση στην έννοια του βασικού πυρήνα του εσωτερικού ελέγχου και στους δύο τομείς. Επισημαίνεται η σημασία του εσωτερικού ελέγχου στη δημόσια διοίκηση, παρουσιάζοντας λεπτομερώς το νομοθετικό πλαίσιο και τα όργανα που τον ορίζουν, τόσο τα κύρια όσο και τα επικουρικά.

Στο τελευταίο μέρος, παρουσιάζονται οι περιπτώσεις απάτης στον δημόσιο και ιδιωτικό τομέα και διακρίνονται τα συμπεράσματα που προκύπτουν από την εξέταση δύο διαφορετικών περιπτώσεων (case studies) ανάμεσα σε μια δημόσια υπηρεσία και σε μία πολυεθνική εταιρεία που είναι εισηγμένη στο χρηματιστήριο, στον ιδιωτικό τομέα. Τα συμπεράσματα αναδεικνύουν τη σημασία του εσωτερικού ελέγχου ως μέσου αφενός για καλύτερη και ορθότερη εσωτερική διακυβέρνηση αφετέρου, για την αντιμετώπιση της διαφθοράς και στους δύο τομείς και υπογραμμίζουν την ανάγκη εφαρμογής του εσωτερικού ελέγχου και στα δύο επίπεδα για στενότερη συνεργασία μεταξύ των οργάνων ελέγχου και των διοικούντων φορέων. Επίσης, αναφέρονται πιθανά κενά και προκλήσεις που πρέπει να αντιμετωπιστούν για τη βελτίωση του εσωτερικού ελέγχου στη δημόσια διοίκηση. Επιπλέον, ακολουθούν σκέψεις και ανησυχίες σχετικά με την εφαρμογή του εσωτερικού ελέγχου και των δυσκολιών που παρουσιάζονται κατά την άσκησή του. Τέλος, γίνεται αναφορά σε πιθανές συστάσεις

για την ενίσχυση του εσωτερικού ελέγχου και την προαγωγή της διαφάνειας και της ευθύνης κυρίως στη δημόσια διοίκηση.

## **Abstract**

Within the scope of this study, the provision of information pertains to the escalating occurrence of corruption phenomena within public administration, thereby accentuating the criticality of control mechanisms in the identification and mitigation of these phenomena. The primary objective of this study is to undertake an analysis of the broader operational aspects of internal control within both the public and private sectors while assessing its efficacy in addressing corruption phenomena arising from its absence. Additionally, endeavors are directed toward the identification of potential loopholes prevailing in the present system.

The initial segment of this study entails an examination of the definitions and institutions underpinning administrative structures, with a particular emphasis on the foundational elements that comprise the organizational framework of public services and private enterprises.

The subsequent section delves into the comprehensive presentation of the various types and forms of control employed in both Greek public administration and corporate management. Special attention is given to elucidating the fundamental concept of internal control within the public sector. Moreover, the salience of internal control in public administration is underscored through a meticulous exposition of the legislative framework and the primary as well as auxiliary bodies that govern its application.

The subsequent part elucidates the distinct types of control employed within private-sector enterprises. Lastly, the study delineates the conclusions derived from an examination of two disparate cases (case studies), one involving a public service and the other a multinational corporation in the private sector. These conclusions underscore the pivotal role of internal control in effectively addressing corruption

within both sectors, highlighting the imperative for its implementation at both levels to foster closer collaboration between control entities and governing bodies. Furthermore, the study acknowledges potential gaps and challenges that necessitate resolution to enhance internal control within public administration. Additionally, contemplations and concerns about the implementation of internal control and the difficulties encountered therein are expounded upon. Finally, the study offers potential recommendations to fortify internal control mechanisms and promote transparency and accountability, particularly within the realm of public administration.



## Πίνακας Περιεχομένων

Περίληψη .....	6
Abstract .....	7
Κεφάλαιο 1ο .....	11
Εισαγωγή.....	11
1.1 Έλεγχος, η έννοια του ελέγχου στον Δημόσιο και Ιδιωτικό τομέα: Ιστορική εξέλιξη και Διεθνής διάσταση .....	12
1.2 Λειτουργία Επιχείρησης και Εταιρικής Διακυβέρνησης .....	19
1.3 Διεθνές Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών (Ι.Ι.Α.) & Διεθνή Πρότυπα Ε.Ε .....	25
1.4 Μοντέλο Τριών Γραμμών Άμυνας .....	27
Κεφάλαιο 2ο .....	30
2.1 Ο Έλεγχος στον Δημόσιο τομέα. Μορφές Ελέγχου της Δημόσιας Διοίκησης.....	30
2.2 Ο Πολιτικός έλεγχος .....	33
2.3 Ο Εσωτερικός Έλεγχος και διοικητικός αυτοέλεγχος .....	34
2.4 Ο Δικαστικός Έλεγχος .....	37
2.5 Οι Ανεξάρτητες Αρχές .....	38
2.6 Ο Δημοσιονομικός Έλεγχος .....	40
Κεφάλαιο 3ο .....	47
3.1 Ο Έλεγχος στον Ιδιωτικό τομέα. Είδη Ελέγχου στον Ιδιωτικό Τομέα .....	47
3.2 Οι Έλεγχοι παραγωγής .....	48
3.3 Οι Οικονομικοί Έλεγχοι .....	49
3.4 Οι Διοικητικοί Έλεγχοι .....	49
3.5 Οι Λειτουργικοί Έλεγχοι .....	51
Κεφάλαιο 4ο .....	52
4.1 Απάτη και εσωτερικός έλεγχος .....	52
4.2 Διασύνδεση μεταξύ Εσωτερικών Ελεγκτών και Εξωτερικών Ελεγκτών .....	58
4.3 Δυναμική Σύνδεση μεταξύ Εσωτερικών Ελεγκτών και Υποκείμενων Ελέγχου ...	60
Κεφάλαιο 5ο .....	61
Μελέτες Περίπτωσης στον Δημόσιο και Ιδιωτικό τομέα .....	61
5.1 Υπουργείο Υποδομών Μεταφορών και Δικτύων .....	61
5.2 GlaxoSmithKline Φαρμακευτική Εταιρεία Α.Ε .....	66
5.3 Συμπεράσματα .....	70

Πίνακες .....	75
Βιβλιογραφία .....	87
Ελληνική .....	87
Εγχειρίδια.....	89
Ξενόγλωσση.....	89
Νομοθεσία.....	91
Σύνδεσμοι.....	92
Συνεντεύξεις.....	93

## Κεφάλαιο 1ο

### Εισαγωγή

Η παρούσα διπλωματική εργασία εκπονήθηκε στο πλαίσιο του Μεταπτυχιακού προγράμματος σπουδών του Πανεπιστημίου Δυτικής Αττικής για το τμήμα: «Δημόσια Διοίκηση- Δημόσιο Μάνατζμεντ». Η επιλογή του θέματος βασίστηκε στην ανάγκη των επιχειρήσεων να αποκτήσουν, να διατηρήσουν, και να εξελίξουν τις δυνατότητες και τις πτυχές του εσωτερικού ελέγχου, προκειμένου να επιτύχουν βέλτιστη οργάνωση και διακυβέρνηση. Οι επιχειρήσεις αντιμετωπίζουν σημαντικές προκλήσεις λόγω των αντίξοων κοινωνικοοικονομικών συνθηκών, περιλαμβανομένης της συνεχούς ζήτησης για αγαθά και υπηρεσίες, της έλλειψης πόρων, της ενεργειακής κρίσης, και της γρήγορης τεχνολογικής ανάπτυξης. Η επίτευξη βιωσιμότητας και αποτελεσματικότητας απαιτεί από τις επιχειρήσεις να εξεύρουν τρόπους προσαρμογής στο διαρκώς εξελισσόμενο περιβάλλον. Σε αυτό το πλαίσιο, η εφαρμογή του εσωτερικού ελέγχου αναδεικνύεται κρίσιμη για τη διοίκηση των επιχειρήσεων, είτε ανήκουν στον ιδιωτικό είτε στον δημόσιο τομέα. Ο εσωτερικός έλεγχος διαδραματίζει καίριο ρόλο στην αντιμετώπιση εσωτερικών και εξωτερικών προκλήσεων, προσφέροντας αποτελεσματική διοίκηση. Συνολικά, ο εσωτερικός έλεγχος παρέχει ασφάλεια στις επιχειρήσεις, εξασφαλίζοντας βέλτιστη οργάνωση και διακυβέρνηση. Στο πλαίσιο της δημόσιας υπηρεσίας, εξετάζεται η ουσιώδης συμβολή του εσωτερικού ελέγχου στην αξιοπιστία και αποτελεσματικότητα των υπηρεσιών που προσφέρονται στους πολίτες. Παρουσιάζονται πρακτικές περιπτώσεις και σενάρια όπου ο εσωτερικός έλεγχος διαδραματίζει καίριο ρόλο στη διαχείριση κρίσεων και την αποτελεσματική παροχή υπηρεσιών. Ενώ στην ιδιωτική επιχείρηση, συμβάλλει κατά κύριο λόγο στη συμμόρφωση προς το νομικό πλαίσιο και το κοινωνικό και οικονομικό αντίκτυπο που έχει στην κοινωνία. Έχοντας λοιπόν ως αφετηρία τα παραπάνω, ο εσωτερικός έλεγχος φαίνεται να είναι από τα πιο βασικά και σημαντικά εργαλεία και στους δύο τομείς της χώρας μας καθώς θα πρέπει σχεδόν ταυτόχρονα να βλέπουμε και να συγκρίνουμε τα αποτελέσματα σε συνδυασμό με το τι συμβαίνει στις χώρες της ευρωπαϊκής ένωσης αφού αποτελούμε μέρος αυτής. Γίνεται, λοιπόν, εύκολα αντιληπτό ότι ο εσωτερικός έλεγχος ξεπερνάει τα όρια του οικονομικού επιπέδου και αγγίζει περισσότερα πεδία εφαρμογής όπως αυτά των δημόσιων πολιτικών, των διοικητικών και των πολιτικών παραγωγής θέτοντας τις επιχειρήσεις και τη δημόσια διοίκηση μπροστά σε κρίσιμα

ερωτήματα για την αποτελεσματικότητα και αποδοτικότητά τους. Μέσα από αυτή την εργασία θα επιχειρήσω να προσεγγίσω τις σχετικές έννοιες του εσωτερικού ελέγχου εστιάζοντας στις ομοιότητες και στις διαφορές εφαρμογής του τόσο στον ιδιωτικό τομέα όσο και στον δημόσιο τομέα στην Ελλάδα.

## **1.1 Έλεγχος, η έννοια του ελέγχου στον Δημόσιο και Ιδιωτικό τομέα: Ιστορική εξέλιξη και διεθνής διάσταση**

Πριν γίνει λόγος για τον εσωτερικό έλεγχο θα πρέπει κανείς να δει την ελεγκτική επιστήμη ως έναν ξεχωριστό κλάδο με επιστημονική βάση και επαγγελματική πρακτική, αλλά συγχρόνως να αντιληφθεί ότι αποτελεί έναν ισχυρό θεσμό στον κόσμο των επιχειρήσεων. Καθορίζει κανόνες, νομοθεσία και συγκεκριμένα πρότυπα για τη διαδικασία ελέγχου, είτε αυτή πραγματοποιείται από εξωτερικούς ελεγκτές όπως είναι οι ορκωτοί λογιστές, είτε από τους εσωτερικούς ελεγκτές. Η ελεγκτική δραστηριότητα βασίζεται σε επιστημονικές αρχές, καθώς παράγει γνώση και χρησιμοποιεί αποδεδειγμένες διαδικασίες ελέγχου, πρότυπα και μεθοδολογίες καλύπτοντας όλο το φάσμα των αναγκών του ελέγχου. Η ελεγκτική δραστηριότητα εφαρμόζεται σε κάθε είδος οργανισμού, μικρού ή μεγάλου, χρησιμοποιώντας συγκεκριμένες μεθόδους και τεχνικές, όπως το σύστημα εσωτερικού ελέγχου, παρέχοντας λύσεις και τεχνικές που στοχεύουν στη διασφάλιση των συμφερόντων των μετόχων και του οργανισμού γενικότερα. Φυσικά, υπάρχει ένας σαφής διαχωρισμός στη δράση του ελέγχου. Αυτή η διαίρεση αναφέρεται στον εξωτερικό και τον εσωτερικό έλεγχο, ενώ μπορούμε να αναφέρουμε ότι ο εξωτερικός έλεγχος αναλαμβάνεται από εξειδικευμένους λογιστές τους Ορκωτούς Λογιστές, οι οποίοι προβαίνουν σε αυτόν κατόπιν πρόσκλησης των μετόχων. Μέσω του εξωτερικού ελέγχου, ο Ορκωτός Ελεγκτής αξιολογεί με ακρίβεια κυρίως την εικόνα των οικονομικών καταστάσεων που έχουν συνταχθεί και υλοποιηθεί από τη διοίκηση του οργανισμού σε όλα τα ιεραρχικά επίπεδα. Ποια ήταν όμως η βασική ανάγκη να δημιουργηθεί ο εσωτερικός έλεγχος ως μια ξεχωριστή οντότητα; Η ανάγκη προέκυψε με τον επιθεωρησιακό έλεγχο των καθημερινών οικονομικών συναλλαγών, ενώ η επιδίωξη διαφάνειας στη διαχείριση των πόρων φαίνεται να

οδήγησε στην αρμονική δημιουργία της διαδικασίας ελέγχου. Τα πρώτα ίχνη επαγγελματιών που ασχολούνταν με τον έλεγχο των οικονομικών δραστηριοτήτων χρονολογούνται σχεδόν από την αρχαιότητα. Οι πρώτοι επαγγελματίες που έχουν καταγραφεί είναι οι «γραμματείς»<sup>1</sup> στην αρχαία Ελλάδα, όπου κατέγραφαν τις σημαντικές οικονομικές συναλλαγές και δοσοληψίες και τις νομιμοποιούσαν με την υπογραφή τους, όπως αντίστοιχα συμβαίνει σήμερα με τους σημερινούς «Ορκωτούς Λογιστές». Λίγο αργότερα, συνεχίζοντας στην αρχαία Αθήνα, προ του 300 π.Χ., υπήρχε το «Συμβούλιο των Λογιστών», το οποίο ήταν αρμόδιο να επιβλέπει την οικονομική διαχείριση του κράτους. Υπήρχαν επίσης μερικά αξιώματα όπως οι «Εύθυνοι», που συνεργάζονταν με τους «Λογιστές» για τον έλεγχο των οικονομικών των ανθρώπων εκείνων που κατείχαν τέτοιες θέσεις κατά την αποχώρησή τους από το αξίωμα ώστε να ελέγχονται για ατασθαλίες. Σε όλη την αρχαία Ελλάδα, συναντάμε διάφορους ελεγκτικούς θεσμούς και αξιώματα, όπως τους «Εξεταστές», τους «Συνυγόρους» και τους «Απολόγους», οι οποίοι είχαν διάφορα καθήκοντα και αρμοδιότητες επιβεβαιώνοντας τη σημασία και την ανάγκη που έδιναν εκείνη την εποχή στο να διατηρήσουν κάποια δομή και έλεγχο σε ό,τι είχε να κάνει με οικονομικές συναλλαγές. Στο σύγχρονο κόσμο, η λέξη που έχει επίσημα καθιερωθεί είναι ο αγγλικός όρος «Auditor» «ελεγκτής» που εμφανίστηκε για πρώτη φορά το 1285, επί Εδουάρδου του Α' στην Αγγλία όπου οι υπηρέτες του βασιλιά υποχρεούνταν να διατηρούν οικονομικούς λογαριασμούς. Όσοι κατηγορούνταν από τους «Auditors»<sup>2</sup> για παραβάσεις καταδικάζονταν. Αρκετά χρόνια αργότερα, και για πρώτη φορά, βλέπουμε μια επίσημη επαγγελματική ένωση των ελεγκτών που δημιουργήθηκε το 1581 στη Βενετία με την ονομασία «Collegio dei Raxonati». <sup>3</sup>Αυτή η ένωση απέκτησε γρήγορα σημαντική επιρροή και επέβαλε αυστηρούς κανόνες για τις δραστηριότητες των μελών του. Η επιρροή αυτή επεκτάθηκε και σε άλλες χώρες στην Ευρώπη διακρίνοντας τη Γαλλία, κατά τα τέλη του 17ου αιώνα επί Colbert, όπου στο Ελεγκτικό Συνέδριο του Παρισιού υπήρχε ένας ελεγκτής που είχε αναλάβει την επαλήθευση όλων

---

<sup>1</sup> Μαπλής Θεοχάρης «Σύγχρονη Ελεγκτική - Εσωτερικός Έλεγχος» Εκδόσεις Σταμούλης Αθήνα 1998 σελ.19, Παπαστάθης Σ. Παντελής «Ο σύγχρονος Εσωτερικός έλεγχος και η Πρακτική Εφαρμογή του» Αθήνα 2014 σελ.33-34

<sup>2</sup> Τσακλαγκάνος Άγγελος, «Ελεγκτική», Εκδοτικός Οίκος Αδελφών Κυριακίδη, Θεσσαλονίκη 1987, σελ.10 Walter B. Meighs- E. John Larsen- "Principles of Auditing" p.4 Robert F. Meighs 1984

<sup>3</sup> Sridhar Ramamoorti, University of Dayton, 2003, Internal Auditing: History, Evolution, and Prospects p.6

των οικονομικών καταστάσεων. Αυτόν τον ρόλο επιτελούσε ο Francois Bertrand de Barrême γνωστός για το έργο του σχετικά με τη διπλογραφική λογιστική μέθοδο<sup>4</sup>. Στην Ελλάδα, η προσπάθεια δημιουργίας ενός οργανωμένου σώματος ελεγκτών ξεκίνησε με τον νόμο 5076/1931<sup>5</sup>. Ωστόσο, το «Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών» γνωστό και ως «Σ.Ο.Ε.Λ.» επίσημα ιδρύθηκε το 1955 μέσω του νόμου 3329/1955<sup>6</sup>. Ο εκσυγχρονισμός του δημόσιου τομέα συνεχίστηκε, και με τον νόμο 3492/2006,<sup>7</sup> πρωτοεμφανίστηκε ο Εσωτερικός Έλεγχος στη Δημόσια Διοίκηση όπου λίγο αργότερα με νέα νομοθεσία και συγκεκριμένα με τον νόμο 4270/2014<sup>8</sup>, η λειτουργία του επεκτάθηκε σε όλους τους φορείς της κυβέρνησης. Η λειτουργία του «Σ.Ο.Ε.Λ.» διευρύνθηκε ακόμα πιο πολύ σε όλα τα κυβερνητικά τμήματα, έπειτα από τον νόμο 4622/2019<sup>9</sup>. Σύμφωνα με αυτόν τον νόμο, όλα τα υπουργεία υποχρεώθηκαν να ιδρύσουν υπηρεσίες Εσωτερικού Ελέγχου, ενώ η Εθνική Αρχή Διαφάνειας (Ε.Α.Δ.)<sup>10</sup> ανέλαβε τον ρόλο της εποπτείας. Καίριο βήμα για την ίδρυση και την αποτελεσματική λειτουργία του Εσωτερικού Ελέγχου και του συστήματος που το συνοδεύει σε όλους τους τομείς του δημόσιου τομέα, αποτέλεσε ο νέος νόμος 4795/202<sup>11</sup> που θέτει τα θεμέλια για ένα ενιαίο και ολοκληρωμένο πλαίσιο λειτουργίας του εσωτερικού ελέγχου που είναι πλήρως εναρμονισμένο με τα Διεθνή Πρότυπα Εσωτερικού Ελέγχου.<sup>12</sup> Η ουσία αυτού του νομοθετικού πλαισίου είναι να διασφαλίσει την αποτελεσματικότητα των υπηρεσιών εσωτερικού ελέγχου σε όλα τα δημόσια όργανα, προάγοντας ταυτόχρονα την ανάπτυξη ενός ελεγκτικού «πνεύματος» βασισμένο σε αρχές όπως η διαφάνεια, η ακεραιότητα και η βέλτιστη διαχείριση των δημοσίων πόρων. Παρόλα αυτά, πολλές προκλήσεις διαφαίνονται στην εφαρμογή των θεωριών του εσωτερικού ελέγχου. Αυτό οφείλεται κυρίως στην πολυπλοκότητα της λειτουργίας των δημόσιων υπηρεσιών και τη διατήρηση των παραδοσιακών μεθόδων ελέγχου ωστόσο, η έννοια του εσωτερικού

---

4 Barrême, Francois Bertrand “Les comptes-faits; ou, Le tarif general de toutes les monnoyes,” The World of Books, India republished 2023, reprinted from 1742.

<sup>5</sup> ΦΕΚ Α 186/07.07.1931

<sup>6</sup> ΣΩΜΑ ΟΡΚΩΤΩΝ ΕΛΕΓΚΤΩΝ ΛΟΓΙΣΤΩΝ (soel.gr) προσβάσιμο στο: Ιστορικό - ΣΩΜΑ ΟΡΚΩΤΩΝ ΕΛΕΓΚΤΩΝ ΛΟΓΙΣΤΩΝ (soel.gr)

<sup>7</sup> Άρθρα 4 και 12 (ΦΕΚ 210/τ. Α’/5.10.06)

<sup>8</sup> ΦΕΚ 143/τ.Α’/28.6.14

<sup>9</sup> Άρθρο 39 (ΦΕΚ 133 /τ.Α’/7.8.2019)

<sup>10</sup> Η Εθνική Αρχή Διαφάνειας ιδρύθηκε με τον νόμο 4622/2019 (Α’ 133), και το πλαίσιο λειτουργίας της καθορίζεται στα άρθρα 82-103 και 118-119.

<sup>11</sup> ΦΕΚ 62/τ. Α’/17.4.2021

<sup>12</sup> Για την Επαγγελματική εφαρμογή του Εσωτερικού Ελέγχου 2017,σελ.4 προσβάσιμο στο: ippf-standards-2017-greek.pdf (theiia.org)

ελέγχου, όταν αντιμετωπίζεται με τον σωστό τρόπο, χαρακτηρίζεται από μια ευρεία γκάμα και υψηλή ποιότητα υπηρεσιών που παρέχει μόνο θετικά στους οργανισμούς που τον έχουν αποδεχθεί και υιοθετήσει. Φυσικά, λόγω έλλειψης ενημέρωσης από τους υπεύθυνους και τους ελεγκτές, συχνά υποτιμάται ή ακυρώνεται και δεν αναγνωρίζεται η πραγματική του σημασία. Ο εσωτερικός έλεγχος πρέπει να λογίζεται ως ένας «σύμβουλος της διοίκησης» ή αλλιώς ένας σύγχρονος «coach» της εταιρείας καθώς, δεν περιορίζεται μόνο στον παραδοσιακό οικονομικό έλεγχο που αφορά τις οικονομικές καταστάσεις μιας επιχείρησης όπως αναφέρθηκε αντίθετα, εκτελεί τη λειτουργία του σε ένα ευρύτερο πεδίο φιλοσοφίας και πρακτικής εφαρμογής, χωρίς περιορισμούς και φραγμούς, λειτουργώντας ως ένα συμβουλευτικό εργαλείο, συμπεριλαμβάνοντας το γενικότερο πνεύμα του ελέγχου. Επιπλέον, η εξέλιξη του εσωτερικού ελέγχου από τα παλαιότερα χρόνια μέχρι και σήμερα έχει δείξει πως κατάφερε να αποκτήσει σύγχρονη σκέψη και αντίληψη για το ευρύτερο διοικητικό και επιχειρηματικό έργο που καλύπτει. Αυτό σημαίνει ότι πραγματοποιείται αξιολόγηση και ελεγκτική διερεύνηση όλων των λειτουργιών και δραστηριοτήτων όπου υπάρχει ελεγκτικό ενδιαφέρον, ανάλογα με τις ανάγκες και τις επιχειρηματικές δραστηριότητες του κάθε οργανισμού. Η έννοια του εσωτερικού ελέγχου αφορά την εταιρική διακυβέρνηση<sup>13</sup>, μια έννοια που από το 2002<sup>14</sup> έγινε πολύ διαδεδομένη στην Ελλάδα. Αν εξετάσουμε το ελληνικό νομικό πλαίσιο, θα παρατηρήσουμε ότι ο νόμος που αφορά τον εσωτερικό έλεγχο περιλαμβάνει στην παράγραφο 2 τον ορισμό που υιοθετεί και το Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών των ΗΠΑ (Institute of Internal Audit - IIA)<sup>15</sup>. Αυτός ο ορισμός περιγράφει τον εσωτερικό έλεγχο σαν μια δραστηριότητα που είναι ανεξάρτητη, αντικειμενική και σχεδιασμένη για να προσφέρει αξία και να αναβαθμίσει την λειτουργία ενός οργανισμού. Βασίζεται σε μια ελεύθερη προσέγγιση που βοηθά τον οργανισμό να επιτύχει τους στόχους του, αξιολογώντας και βελτιώνοντας

---

<sup>13</sup> Σ. Μούζουλας «Ν.3016/2002 για την Εταιρική Διακυβέρνηση, (2003) Εκδόσεις Σάκκουλα Δασμάνογλου Α, Κουνάδης Γ, «Εταιρική Διακυβέρνηση» Πρακτικός οδηγός- Με βάση τον Ν 4706/2020, Εκδόσεις (2021) Νομική Βιβλιοθήκη, Καζαντζής Χ. «Ελεγκτική και εσωτερικός έλεγχος», (2006), Πειραιάς: Εκδόσεις Business plus ΑΕ σελ.248-249, Εσωτερικός Έλεγχος και ο ρόλος του στη Διακυβέρνηση του Δημόσιου Τομέα (Απρίλιος 2017),σελ.3-4 προσβάσιμο στο: IA-PUBLIC\_SECTOR-4\_FINAL.pdf (hiia.gr)

<sup>14</sup> Ν.3016/2002 που αφορά κατά κύριο λόγο το εύρος των υποχρεώσεων των εισηγμένων εταιρειών στο Χρηματιστήριο. Σ. Μούζουλας «Ν. 3016/2002 για την Εταιρική Διακυβέρνηση», (2003) Εκδόσεις Σάκκουλα, Δασμάνογλου Α, Κουνάδης Γ «Εταιρική Διακυβέρνηση» Πρακτικός οδηγός- Με βάση τον Ν 4706/2020, Εκδόσεις (2021) Νομική Βιβλιοθήκη σελ.137

<sup>15</sup> Σόμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών, προσβάσιμο στο: Ισχύουσα Νομοθεσία - ΣΩΜΑ ΟΡΚΩΤΩΝ ΕΛΕΓΚΤΩΝ ΛΟΓΙΣΤΩΝ (soel.gr), Παπαστάθης Σ. Παντελής «Ο σύγχρονος Εσωτερικός έλεγχος και η Πρακτική Εφαρμογή του», Περιοδικό «Νομική Βιβλιοθήκη» 15 Απριλίου 2005 προσβάσιμο στο: Ο Εσωτερικός Έλεγχος στη σύγχρονη επιχείρηση internalaudit.gr

επαγγελματικά τις διαδικασίες διαχείρισης κινδύνων, τα εσωτερικά συστήματα ελέγχου και την εταιρική διακυβέρνηση. Ο ορισμός αυτός του ΠΑ περιλαμβάνεται σε πολλές ακαδημαϊκές μελέτες, συγγράμματα και διεθνή εκπαιδευτικά εγχειρίδια, αντιπροσωπεύοντας τη μετάφραση στα ελληνικά του ορισμού που παρέχει το Διεθνές Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών (IIA), όπως παρατίθεται από τον Παπαστάθη (2014, σελ. 68).<sup>16</sup> Το Ελληνικό Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών (Ε.Ι.Ε.Ε.) που είναι ο επαγγελματικός φορέας των ελεγκτών και λειτουργεί σε εθνικό επίπεδο προωθώντας την εφαρμογή του Εσωτερικού Ελέγχου, συμφωνεί και αποδέχεται τον παραπάνω ορισμό. Ωστόσο, ο ρόλος του εσωτερικού ελέγχου δεν περιορίζεται μόνο στα εθνικά πρότυπα. Σύμφωνα με την επίσημη ιστοσελίδα του Ε.Ι.Ε.Ε. ο οργανισμός διατηρεί στενή επαφή με τα «Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου» (ΔΠΕ)<sup>17</sup> και με τις εξελίξεις στα ζητήματα που προκύπτουν από τις νέες ανάγκες που δημιουργούνται στον τομέα του ελέγχου κυρίως όμως από τη πλευρά του ελεγκτή. Επιπλέον, οι προτάσεις που υποβάλλει το Ε.Ι.Ε.Ε. σε αρμόδιους φορείς ενισχύουν τη λειτουργία του εσωτερικού ελέγχου και τον ρόλο των εσωτερικών ελεγκτών στις επιχειρήσεις (τόσο στις δημόσιες όσο και στις ιδιωτικές). Ο ορισμός του εσωτερικού ελέγχου δίνει έμφαση στη λειτουργία του και στον τρόπο σχεδιασμού του ως βασική δραστηριότητα των οργανισμών. Επιπλέον, τονίζεται ο ρόλος του εσωτερικού ελεγκτή ως βοηθητικού οργάνου για κάθε οργανισμό αλλά και η επαγγελματική προσέγγιση που απαιτείται στην εργασία του. Κρίνεται ωστόσο αναγκαίο να επισημανθεί μια ουσιαστική διαφορά που προκύπτει σε δύο έννοιες που μοιάζουν ταυτόσημες αλλά στην πραγματικότητα είναι αρκετά μακριά η μία από την άλλη και αυτό οφείλεται στις διαφορές των αρμοδιοτήτων τους. Στην προσπάθεια που γίνεται να εξηγηθεί ο εσωτερικός έλεγχος σε ένα πιο βαθύ επίπεδο αναδύονται δύο έννοιες που ονομάζονται α) «Σύστημα εσωτερικού ελέγχου»<sup>18</sup> και β) ο «Εσωτερικός Έλεγχος». Πιο αναλυτικά, η πρώτη έννοια είναι αυτό που καλείται «Internal Control<sup>19</sup>» και αναφέρεται σε ένα καλά

---

16 Παντελής Σ. Παπαστάθης «Ο Σύγχρονος Εσωτερικός Έλεγχος (Internal Audit) Και η Πρακτική Εφαρμογή Του», (2014) σελ.68 Αθήνα, Ιδιωτική Έκδοση

17 «The Internal Auditing Handbook» Κ.Η. Spencer Pickett: Wiley 2011, ΝεγκάκηςΧ., Ταχυνάκης Π. «Σύγχρονα θέματα Ελεγκτικής και Εσωτερικού Ελέγχου σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου», Εκδόσεις Διπλογραφία, Αθήνα 2013, σελ.236, Θεοχάρης Μπαλής «Σύγχρονη Ελεγκτική Εσωτερικός Έλεγχος» Εκδόσεις Αθανάσιος Σταμούλης, Αθήνα 1998.

<sup>18</sup>Εγχειρίδιο Εσωτερικού ελέγχου για την Ελληνική Δημόσια Διοίκηση, Νοέμβριος 2018, σελ.73 προσβάσιμο στο: Εγχειρίδιο Εσωτερικού Ελέγχου για την Ελληνική Δημόσια Διοίκηση | READ online (oecd-ilibrary.org)

<sup>19</sup> Αντώνης Α. Παπάς «Εισαγωγή στην Ελεγκτική», Εκδοτικές Επιχειρήσεις «Το Οικονομικό», Αθήνα 1997. Κεφ.1



συνεκτικό και οργανωμένο συνδυασμό λειτουργιών και διαδικασιών σ' ένα ολοκληρωμένο σύστημα ελέγχων που καθιερώνει η διοίκηση και αποσκοπεί στην αποτελεσματική λειτουργία για την εξάλειψη των αρνητικών ή ζημιογόνων επιπτώσεων του οργανισμού. Η δεύτερη έννοια υιοθετήθηκε από τους Άγγλους ως «Internal Auditing» και αναφέρεται στην υπηρεσία Εσωτερικού Ελέγχου αποσκοπώντας στην αξιολόγηση της επάρκειας λειτουργίας του συστήματος εσωτερικών ελέγχων, δηλαδή τις επιμέρους λειτουργίες «Controls» και στο να προτείνει βελτιώσεις, όπου διαπιστώνονται αδυναμίες. Ο Εσωτερικός Έλεγχος λοιπόν, στην προσπάθειά του να καλύψει ελεγκτικά όλους τους χώρους, συναντάει μια σειρά δυσκολιών που καλείται να παίζει τον ρόλο του «συμβούλου» για εταιρείες που είναι εισηγμένες και μη στο χρηματιστήριο, καθώς και σε δημόσιες υπηρεσίες και οργανισμούς κερδοσκοπικού ή μη χαρακτήρα. Υπό αυτό το πρίσμα, ο πραγματικός σκοπός του Εσωτερικού Ελέγχου είναι να παρέχει σχετικές συμβουλές με το ελάχιστο κόστος εξετάζοντας και αξιολογώντας μερικά από τα παρακάτω θέματα όπως: τη συνεχή ύπαρξη ενός οργανωτικού συστήματος και την αποτελεσματική λειτουργία του σε όλα τα επίπεδα της ιεραρχίας, μαζί με την ύπαρξη διαδικασιών και εξουσιοδοτήσεων που ρυθμίζουν τις σχέσεις συναλλαγών και συνεργασίας με τρίτα πρόσωπα/μέρη. Επιπλέον, «βλέπει» τη μέτρηση απόδοσης του Management<sup>20</sup> σε όλα τα επίπεδα, εξαιρουμένης αυτής της διοίκησης, που αποβλέπει στην σωστή διαχείριση των παραγωγικών μέσων και πόρων. Την εφαρμογή και την τήρηση της πολιτικής προσωπικού, την πολιτική προαγωγών, αξιολογήσεων και αξιοποιήσεων των στελεχών που αποτελεί σημαντικό πυλώνα. Τη συμμόρφωση προς τους κανόνες επαγγελματικής συμπεριφοράς, νομοθεσίας και διαδικασιών, καθώς και τη δίκαιη απονομή ευθυνών και επιβραβεύσεων ή την επιβολή κυρώσεων όπου κρίνεται αναγκαίο<sup>21</sup>. Τον τρόπο και

---

World Bank (2006), Keeping an Eye on Subnational Governments: Internal Control and Audit at Local Levels, Mustafa Baltaci and Serdar Yilmaz Copyright, the International Bank for Reconstruction and Development/The World Bank, Washington, DC.p.24.

<sup>20</sup>Μιχαλόπουλος Ν. «Από τη Δημόσια Γραφειοκρατία στο Δημόσιο Μάνατζμεντ», (2003), Αθήνα: Εκδόσεις Παπαζήση, Μακρυδημήτρης Α. «Προσεγγίσεις στη Θεωρία των Οργανώσεων», (2001) Τέταρτη Έκδοση Εκδόσεις Καστανιώτη σελ.150, Κ.Η. Spencer Pickett «The Internal Auditing Handbook»: Wiley 2011, Jill Solomon, Wiley 2020 «Corporate Governance and Accountability»

<sup>21</sup> Στράνης Δημήτριος Δ. «Το Δημόσιο Δίκαιο στο Εργατικό Δίκαιο του 21ου Αιώνα», (2010) Εκδόσεις Σάκκουλα Α.Ε. σελ.72, Τζέμος Βασίλης Γ. «Η «ώριμη» αναλογικότητα. Η αναλογικότητα των περιορισμών των θεμελιωδών δικαιωμάτων ως κανόνας του Συνταγματικού Δικαίου και του Δικαίου της ΕΕ που δεν περιλαμβάνει την αναλογικότητα σε στενή έννοια» από «Δημόσιο Δίκαιο» Επιστημονικό Περιοδικό Ένωσης Ελλήνων Δημοσιολόγων (ΕΕΔ) Έτος 2022 σελ.11 προσβάσιμο στο: [https://www.dimosiodikaio.gr/wp-content/uploads/2022/03/arthro\\_04.pdf](https://www.dimosiodikaio.gr/wp-content/uploads/2022/03/arthro_04.pdf), Κάντζος Κωνσταντίνος «Θεωρία και Πρακτική», Εκδόσεις Αθανάσιος Σταμούλης, Παντελής Σταμούλης, Αθήνα 1995, σελ.90, σελ.430 Asare T. (2009). «Internal auditing in the public sector: Promoting good governance and

την αποτελεσματικότητα της εποπτείας που πραγματοποιούν τα στελέχη σε όλα τα επίπεδα και γενικά τη συμπεριφορά των εργαζομένων. Το βαθμό συμμόρφωσης των εργαζομένων προς τις αποφάσεις της διοίκησης, τους κανόνες λειτουργίας και τις εξουσιοδοτήσεις που παρέχονται σε αυτούς για τις συναλλαγές με τρίτους. Το συνολικό και επιμέρους κόστος των τμημάτων σε σύγκριση με τον προϋπολογισμό, καθώς και την αξιολόγηση της σχέσης κόστους-οφέλους<sup>22</sup>. Συνολικά, η αξιολόγηση του εσωτερικού ελέγχου εξετάζει και συνδυάζει τη σωστή λειτουργία του συστήματος οργάνωσης, δομής και επάρκειας σε όλα τα επίπεδα και σε όλα τα τμήματα που απαρτίζουν μια επιχείρηση ή μια υπηρεσία και τη συμμόρφωση προς τους κανόνες και διαδικασίες, καθώς και την αποτελεσματική διαχείριση του κόστους και της απόδοσης. Τέλος, η πραγματοποίηση αναφορών/ εκθέσεων (reports)<sup>23</sup> και ο εντοπισμός των επικερδών και μη δραστηριοτήτων, αποτελούν σημαντικό μέρος της διαδικασίας που έχει ως σκοπό την αναβάθμιση των λειτουργιών και την επίτευξη θετικών αποτελεσμάτων. Με βάση λοιπόν τη σχέση κόστους- οφέλους αλλά και τη μείωση σπατάλης και αύξησης της αποδοτικότητας , οι παρακάτω νόμοι 3492/2006 <sup>24</sup> και 3871/2010<sup>25</sup> θεσπίζουν την υποχρεωτική εφαρμογή εσωτερικού ελέγχου σε όλο το Δημόσιο τομέα. Στο άρθρο 12 ορίζεται ότι με Π.Δ. συνιστώνται μονάδες εσωτερικού ελέγχου σε όλα τα Υπουργεία και τις Περιφέρειες της χώρας και καθορίζονται οι αρμοδιότητες αυτών στο πλαίσιο προστασίας των οικονομικών τους συμφερόντων. Με όμοιο Π.Δ. συνιστώνται μονάδες εσωτερικού ελέγχου στους φορείς που εποπτεύονται από τα Υπουργεία ή τις Περιφέρειες της χώρας,<sup>26</sup> που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του παρόντος νόμου και έχουν προϋπολογισμό άνω των τριών εκατομμυρίων ευρώ.

---

performance improvement», p.15 προσβάσιμο στο: International Journal on Governmental Financial Management.

<sup>22</sup> Παπαστάθης Σ. Παντελής «Ο Σύγχρονος Εσωτερικός Έλεγχος (Internal Audit) και η Πρακτική Εφαρμογή του» (2014) Αθήνα σελ.125

<sup>23</sup> Εγχειρίδιο Εσωτερικού ελέγχου για την Ελληνική Δημόσια Διοίκηση, Νοέμβριος 2018 OECD προσβάσιμο στο: <https://doi.org/10.1787/9789264309715-el>

<sup>24</sup> Νόμος 3492/2006 -ΦΕΚ 210/Α'/5.10.2006, Οργάνωση συστήματος ελέγχου για τη διασφάλιση της χρηστής δημοσιονομικής διαχείρισης του Κρατικού Προϋπολογισμού και των εκτός του Κρατικού Προϋπολογισμού φορέων και άλλες διατάξεις.

<sup>25</sup> Νόμος 3871 ΦΕΚ Α' 141/17.8.2010 Δημοσιονομική Διαχείριση και Ευθύνη

<sup>26</sup> Γέροντας Απόστολος Χ. «Δημόσιο Οικονομικό Δίκαιο», (2011) Β' έκδοση Εκδόσεις Σάκκουλα. σελ.559-564, Ν. 4795/2021 «Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου του Δημόσιου Τομέα, Σύμβουλος Ακεραιότητας στη δημόσια διοίκηση και άλλες διατάξεις για τη δημόσια διοίκηση και την τοπική αυτοδιοίκηση» – Σύμβουλος Ακεραιότητας – Υπουργείο Εσωτερικών (ypes.gr)

## 1.2 Λειτουργία επιχείρησης και Εταιρικής Διακυβέρνησης

Ο ιδιωτικός τομέας στην Ελλάδα αναφέρεται στο δεύτερο πυλώνα της ελληνικής οικονομίας που αποτελείται από ιδιωτικές επιχειρήσεις και οργανισμούς οι οποίοι λειτουργούν και διαχειρίζονται από ιδιώτες ή μη κρατικές οντότητες. Ο ιδιωτικός τομέας συμβάλλει στην οικονομική ανάπτυξη και στην παροχή διάφορων προϊόντων και υπηρεσιών στην κοινωνία από διάφορους κλάδους, όπως η βιομηχανία, ο εμπορικός τομέας, ο τουρισμός, οι χρηματοοικονομικές υπηρεσίες, ο τομέας της υγείας και πολλοί άλλοι. Αυτές οι επιχειρήσεις λειτουργούν σύμφωνα με το ελληνικό νομικό πλαίσιο και επιδιώκουν το κέρδος ως πρώτο στόχο και τη γενικότερη ανάπτυξή τους. Η ανάπτυξη του ιδιωτικού τομέα συχνά συνδέεται με την καινοτομία και την επιχειρηματικότητα, καθώς οι επιχειρήσεις αναζητούν νέες ιδέες και λύσεις για να ανταγωνιστούν και να ευημερήσουν στην αγορά υιοθετώντας πολύ πιο συχνά και γρήγορα (early adopters) συστήματα που τους επιτρέπουν να ελέγχουν τη ροή του κύκλου εργασιών τους για να μπορέσουν όπως ειπώθηκε να γίνουν πιο ανταγωνιστικές και κερδοφόρες. Φυσικά, ο ιδιωτικός και ο δημόσιος τομέας στην Ελλάδα αντιπροσωπεύουν δύο διαφορετικούς τομείς οικονομικής δραστηριότητας και οργάνωσης παρατηρώντας ουσιαστικές διαφορές ανάμεσά τους όπως αυτή της ιδιοκτησίας και διαχείρισης. Ο ιδιωτικός τομέας επιδιώκει το κέρδος και την ανάπτυξη των επιχειρήσεών του<sup>27</sup>, ενώ ο δημόσιος τομέας έχει σκοπό την παροχή υπηρεσιών και προνομίων στους πολίτες και την εκπλήρωση των δημοσίων αναγκών. Ακόμη, μια ουσιαστική διαφορά μεταξύ τους είναι η νομοθεσία όπου ο ιδιωτικός τομέας υπόκειται σε νόμους και κανονισμούς που διέπουν τις επιχειρήσεις, ενώ ο δημόσιος τομέας ρυθμίζεται από τη δημόσια διοίκηση και τη νομοθεσία που αφορά τον δημόσιο τομέα. Επιπλέον, η οικονομική βιωσιμότητα ορίζει ξεκάθαρες γραμμές για τον ιδιωτικό τομέα που εξαρτάται από την αγορά και την ανταγωνιστικότητα για την επιβίωσή του, ενώ ο δημόσιος τομέας εξαρτάται από τη δημόσια χρηματοδότηση και την πολιτική λήψη αποφάσεων είτε σε εθνικό επίπεδο είτε σε υπερεθνικό<sup>28</sup>. Παρόλες αυτές τις διαφορές, οι δύο τομείς στην Ελλάδα συνυπάρχουν και αλληλοεπιδρούν, συμβάλλοντας στην οικονομική ανάπτυξη και την παροχή υπηρεσιών στους πολίτες. Σε αυτό το σημείο, θα

---

<sup>27</sup> Θεοδώρα Παπαδάτου, «Εσωτερικός και Εξωτερικός Έλεγχος Ανωνύμων Εταιριών» (Εφαρμογές-Πρακτικά Θέματα), Εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα-Θεσσαλονίκη 2001, James Lam, «Enterprise Risk Management»: From Incentives to Controls, Wiley 2014

<sup>28</sup> Σπανού Κ. «Ελληνική Διοίκηση και Ευρωπαϊκή Ολοκλήρωση», (2001). Αθήνα: Εκδόσεις Παπαζήση.κεφ1

πρέπει να τονιστεί η δυνατότητα που παρέχεται, κατά κύριο λόγο, στις εταιρείες του ιδιωτικού τομέα να είναι στο χρηματιστήριο εφόσον πληρούν τα αντίστοιχα κριτήρια που τους επιτρέπουν κάτι τέτοιο έχοντας φυσικά ελεγχτεί από αρμόδια τμήματα που ασκούν εσωτερικό έλεγχο κυρίως στο οικονομικό πεδίο των δραστηριοτήτων τους «due diligence». <sup>29</sup> Πιο αναλυτικά, μια ιδιωτική επιχείρηση που έχει κερδοσκοπικό σκοπό έχει την ευκαιρία να εξεύρει κεφάλαια για ανάπτυξη αλλά δίνει ταυτόχρονα και στους επενδυτές την ευκαιρία να μπορούν να διαθέσουν τα χρήματα που έχουν στην επένδυση τους σε τίτλους, με την προσδοκία του κέρδους, συμβάλλοντας έτσι στην τόνωση της παραγωγικότητας και γενικότερα στην οικονομική ανάπτυξη της χώρας στην οποία λειτουργεί το χρηματιστήριο. Σε αυτό το σημείο κρίνεται αναγκαία μια γρήγορη αναφορά στον όρο που προηγήθηκε «due diligence» καθώς είναι ένας όρος που χρησιμοποιείται στον επιχειρηματικό και νομικό κόσμο για να περιγράψει τη διαδικασία έρευνας, ανάλυσης και αξιολόγησης που πραγματοποιείται πριν από μια επιχειρηματική συναλλαγή ή συμφωνία, προκειμένου να αξιολογηθούν οι οικονομικές, νομικές, εμπορικές και λοιπές πτυχές της εν λόγω συναλλαγής. Οι διαδικασίες «due diligence» συνήθως περιλαμβάνουν την εξέταση των οικονομικών καταστάσεων, των οικονομικών δεικτών, της νομικής κατάστασης, των συμβάσεων, των εμπορικών συμφωνιών, των πνευματικών δικαιωμάτων, των ακινήτων, των αποθεμάτων και άλλων σημαντικών πτυχών μιας επιχείρησης ή μιας συναλλαγής. Στόχος του «due diligence» είναι να παράσχει αντικειμενικές πληροφορίες και αξιολογήσεις προς τους ενδιαφερόμενους, όπως επενδυτές, αγοραστές, πιστωτικούς θεσμούς ή νομικούς συμβούλους, προκειμένου να λάβουν ενημερωμένες αποφάσεις σχετικά με την επιχείρηση ή τη συναλλαγή που εξετάζουν. Στη σύγχρονη εποχή, η λειτουργία μιας επιχείρησης ανακαλύπτεται ως ένα σύνθετο παζλ επιχειρηματικών δραστηριοτήτων. Εξετάζοντας λοιπόν ένα κλασικό μοντέλο επιχείρησης, <sup>30</sup> αντιλαμβανόμαστε πόσο πολυσύνθετη είναι η δομή της. Σε αυτήν την διαδικασία, διακρίνουμε πέντε βασικές πτυχές: Παραγωγή: Περιλαμβάνει τη δημιουργία και την κατασκευή των προϊόντων ή των υπηρεσιών που προσφέρει η επιχείρηση. Αυτή η πτυχή καλύπτει την αγορά πρώτων υλών, τις διαδικασίες παραγωγής, τον έλεγχο ποιότητας και τη διαχείριση αποθεμάτων. Πωλήσεις και Μάρκετινγκ: Εδώ επικεντρώνονται όλες τις

---

<sup>29</sup> Peter Howson «Due Diligence: The Critical Stage in Mergers and Acquisitions», Routledge; 1st edition (May 16, 2017) p.16

<sup>30</sup> Robbins P. Stephen « Διοίκηση Επιχειρήσεων Αρχές και Εφαρμογές» Εκδόσεις Κριτική, 2017, σελ.100, σελ.415

δραστηριότητες που συνδέονται με την προώθηση και πώληση των προϊόντων ή των υπηρεσιών της επιχείρησης. Αυτό περιλαμβάνει διαφημίσεις, προωθητικές καμπάνιες, ανάλυση αγοράς και δεδομένων, πωλήσεις και εξυπηρέτηση πελατών. Χρηματοοικονομικές δραστηριότητες: Σχετίζονται με τη διαχείριση των οικονομικών πόρων της εταιρείας, όπως οι οικονομικές προβλέψεις, ο προϋπολογισμός, οι οικονομικές αναλύσεις και οι λογιστικές διαδικασίες. Διοίκηση προσωπικού: Εστιάζει στην αποτελεσματική διαχείριση και ανάπτυξη του προσωπικού της επιχείρησης, συμπεριλαμβανομένων των διαδικασιών πρόσληψης, εκπαίδευσης, αξιολόγησης απόδοσης και διαχείρισης αμοιβών. Διαχείριση πόρων: Περιλαμβάνει τη διαχείριση των πόρων της επιχείρησης, όπως τους χρηματοοικονομικούς πόρους, τους ανθρώπινους πόρους, τις φυσικές υποδομές και την τεχνολογία. Η αποτελεσματική διαχείριση αυτών των πόρων συμβάλλει στην αποτελεσματική λειτουργία της επιχείρησης. Επιπλέον, σε ορισμένες εταιρείες υπάρχει επίσης η πτυχή της Έρευνας και Ανάπτυξης (R&D) που αποσκοπεί στην έρευνα που θα προωθήσει την ανάπτυξη της επιχείρησης σε διαφορετικά πεδία, όπως αυτό του προϊόντος ή της αγοράς. Συνοψίζοντας, αυτά τα συστατικά αποτελούν τον πυρήνα της λειτουργίας μιας επιχείρησης. Κάθε επιχείρηση έχει ξεχωριστές απαιτήσεις και στόχους, και δημιουργεί τη δική της μοναδική δομή και διαδικασίες για να ανταποκριθεί στις απαιτήσεις του επιχειρηματικού τομέα. Συνεχίζοντας σε έναν πιο εσωτερικό φλοιό μιας επιχείρησης, η εταιρική διακυβέρνηση αναφέρεται στον τρόπο με τον οποίο μια εταιρεία οργανώνεται<sup>31</sup>, διοικείται και ελέγχεται προκειμένου να επιτύχει τους στόχους της και να προστατέψει τα συμφέροντα των μετόχων της. Περιλαμβάνει τους θεσμούς, τους κανόνες, τις διαδικασίες και τις πρακτικές που καθορίζουν τις ευθύνες και τα δικαιώματα όλων των εμπλεκόμενων μερών της εταιρείας,<sup>32</sup> όπως οι μέτοχοι, οι διοικητές, οι εργαζόμενοι και οι πιστωτές. Σε σχέση με τη λειτουργία της επιχείρησης, η εταιρική διακυβέρνηση αποτελεί ένα σημαντικό στοιχείο που επηρεάζει τον τρόπο λειτουργίας της επιχείρησης με σκοπό να φέρει τα βέλτιστα αποτελέσματα σύμφωνα με τους στόχους της. Οι διασυνδέσεις μεταξύ της εταιρικής διακυβέρνησης και της λειτουργίας της επιχείρησης αναδεικνύουν μια ενδιαφέρουσα σχέση. Καταρχάς, εξετάζοντας την οργανωτική δομή, ανακαλύπτουμε πώς η εταιρική διακυβέρνηση

---

<sup>31</sup> Μακρυδημήτρης Α. «Προσεγγίσεις στη Θεωρία των Οργανώσεων», (2001) Τέταρτη Έκδοση Εκδόσεις Καστανιώτη σελ.124

<sup>32</sup> Howard H. Greenbaum “Management Auditing as a Regulatory Tool” Bloomsbury Academic, 1987

διαδραματίζει καθοριστικό ρόλο στον τρόπο λειτουργίας της εταιρείας.<sup>33</sup> Συγκεκριμένα, διαμορφώνει τη δομή της εταιρείας, περιλαμβάνοντας τα επίπεδα της διοίκησης, τις αρμοδιότητες και τις ευθύνες. Αυτή η δομή δημιουργεί το πλαίσιο μέσα στο οποίο λειτουργεί η επιχείρηση και επηρεάζει την αποδοτικότητά της. Εξετάζοντας περαιτέρω, η εταιρική διακυβέρνηση διασφαλίζει τη συμμόρφωση με αρχές και πρακτικές που προάγουν τη διαφάνεια και την ευθύνη στη διοίκηση. Μέσω αυτής της διαδικασίας, επιτρέπει στην επιχείρηση να διαχειριστεί αποτελεσματικά τους κινδύνους, να προστατεύσει τα συμφέροντα των ενδιαφερομένων, και να διασφαλίσει την μακροπρόθεσμη επιτυχία. Πέραν αυτού, η εταιρική διακυβέρνηση διαμορφώνει τις πρακτικές εταιρικής κουλτούρας<sup>34</sup> και διεργασιών που επηρεάζουν τη συνεργασία, την επικοινωνία, και την καινοτομία εντός της επιχείρησης. Σε γενικές γραμμές, η εταιρική διακυβέρνηση διαδραματίζει κρίσιμο ρόλο στην καθοριστική συνεισφορά της λειτουργίας μιας επιχείρησης και ενισχύει την δυνατότητά της να προσαρμοστεί και να ευδοκιμήσει σε έναν ανταγωνιστικό και απαιτητικό επιχειρηματικό κόσμο. Μια καλά οργανωμένη δομή συμβάλλει στην αποτελεσματική λειτουργία της επιχείρησης. Επίσης, μέσα από την εταιρική διακυβέρνηση προσδιορίζεται ο τρόπος λήψης αποφάσεων και κατ' επέκταση οι αποφάσεις που λαμβάνονται μέσα στην εταιρεία. Οι διαδικασίες λήψης αποφάσεων πρέπει να είναι διαφανείς, αποτελεσματικές και να διασφαλίζουν την προστασία των συμφερόντων όλων των ενδιαφερομένων μερών. Επιπροσθέτως, η εταιρική διακυβέρνηση περιλαμβάνει μηχανισμούς ελέγχου και εποπτείας για την παρακολούθηση της επίδοσης της εταιρείας, τη διασφάλιση της συμμόρφωσης με τους κανόνες και τις κανονιστικές απαιτήσεις, καθώς και την ανίχνευση και αντιμετώπιση πιθανών κινδύνων. Η εταιρική διακυβέρνηση επηρεάζει την απόδοση, την ευημερία και τη μακροπρόθεσμη επιτυχία της επιχείρησης, καθώς συμβάλλει στη δημιουργία εμπιστοσύνης μεταξύ των ενδιαφερομένων μερών και στην αποφυγή πιθανών συγκρούσεων συμφερόντων. Δεν θα ήταν πλεονασμός να αναφερθεί πως η εταιρική διακυβέρνηση αφορά το σύνολο αρχών και κανόνων που διέπουν τη λειτουργία του Διοικητικού Συμβουλίου και της εταιρείας, ειδικά στις Ανώνυμες Εταιρείες που είναι εισηγμένες στο Χρηματιστήριο.<sup>35</sup> Αυτές οι αρχές και οι κανόνες

---

<sup>33</sup> Koutoupis, A. G., Kyriakogkonas, P., & Garefalakis, A. (2021). « Εταιρική διακυβέρνηση, Διαχείριση Κινδύνων και Εσωτερικός Έλεγχος», σελ.41-43

<sup>34</sup> Μακρυδημήτρης Α. «Προσεγγίσεις στη Θεωρία των Οργανώσεων», (2001) Τέταρτη Έκδοση Εκδόσεις Καστανιώτη σελ.18-19

<sup>35</sup> Απόφαση 5/204/14-11-2000 της Επιτροπής Κεφαλαιαγοράς με θέμα: «Κανόνες συμπεριφοράς των εταιριών που έχουν εισαγάγει τις μετοχές τους στο Χ.Α.Α. και των συνδεδεμένων με αυτές προσώπων»

έχουν σκοπό να ρυθμίσουν τις σχέσεις μεταξύ του Διοικητικού Συμβουλίου, των μετόχων και της εταιρείας γενικότερα θεσπίζοντας συστήματα παρακολούθησης και αξιολόγησης των εταιρικών κινδύνων καθώς, και τον τρόπο με τον οποίο διασφαλίζεται η διαφάνεια των διοικητικών πράξεων έναντι των μετόχων. Στη χώρα μας, το «Ελληνικό Συμβούλιο Εταιρικής Διακυβέρνησης (ΕΣΕΔ)»<sup>36</sup> αποτελεί τη σύμπραξη της «Ελληνικής Χρηματιστηριακής Α.Ε. (ΕΧΑΕ)» και του «Συνδέσμου Επιχειρήσεων και Βιομηχανιών (ΣΕΒ)». Πρόκειται για μία αστική μη κερδοσκοπική εταιρία που ιδρύθηκε το 2012 με σκοπό την παρακολούθηση της τήρησης του Ελληνικού Κώδικα Εταιρικής Διακυβέρνησης. Επιπλέον, λειτουργεί ως εξειδικευμένος φορέας που επιδιώκει τη βελτίωση της αξιοπιστίας της ελληνικής αγοράς και τη διάδοση των αρχών της εταιρικής διακυβέρνησης. Το «ΕΣΕΔ» διαθέτει Γενική Συνέλευση ως το ανώτατο όργανο, ένα πενταμελές Συμβούλιο Διοίκησης και συστήνει επιτροπές και ομάδες εργασίας με συμμετέχοντες από διάφορους τομείς όπως οι νομικοί, οι τραπεζικοί, οι ελεγκτικοί και οι επενδυτικοί τομείς. Ακόμη, η «Εκτελεστική Επιτροπή Υλοποίησης Δράσεων»<sup>37</sup> “Working Committee” που συστάθηκε από το Ελληνικό Συμβούλιο Εταιρικής Διακυβέρνησης (ΕΣΕΔ) έχει σημαντικό ρόλο στην επίτευξη των στόχων του ΕΣΕΔ. Η επιτροπή αυτή ασχολείται με την υλοποίηση του σχεδίου δράσης και των επιμέρους στόχων του ΕΣΕΔ. Η Εκτελεστική Επιτροπή είναι υπεύθυνη για την συντονισμένη διεξαγωγή δράσεων όπως συνέδρια και προωθητικές ενέργειες, καθώς και την αναζήτηση οικονομικών πόρων μέσω χορηγιών και άλλων πηγών χρηματοδότησης, με σκοπό την υποστήριξη των εγχειρημάτων και των αναγκών της οργάνωσης. Ο ΕΣΕΔ επικεντρώνεται σε διάφορους τομείς δραστηριοποίησης, με έμφαση στον εσωτερικό έλεγχο. Ο εσωτερικός έλεγχος ασχολείται με την προσαρμογή του Κώδικα Εταιρικής Διακυβέρνησης στις εκάστοτε συνθήκες της αγοράς, είτε αυτές είναι διεθνείς είτε εγχώριες. Επιπλέον, ο ΕΣΕΔ παρέχει ευκαιρίες για την εκπαίδευση των ελληνικών επιχειρήσεων σχετικά με τις αρχές του Κώδικα, με έμφαση στην ουσιαστική παρακολούθηση και αξιολόγηση της εφαρμογής του. Εκδίδει επίσης, ειδικές εκθέσεις με στατιστικά στοιχεία και προτάσεις βάσει των αποτελεσμάτων του, αλλά αποφεύγει να στοχοποιεί συγκεκριμένες επιχειρήσεις. Το πλαίσιο του εσωτερικού ελέγχου που κινείται ο ΕΣΕΔ και σύμφωνα με τον Κώδικα Εταιρικής Διακυβέρνησης,

---

<sup>36</sup> Ελληνικό Συμβούλιο Εταιρικής Διακυβέρνησης Ιούνιος 2021, Προοίμιο σελ.5, προσβάσιμο στο: ΕΤΑΙΡΙΚΗ ΔΙΑΚΥΒΕΡΝΗΣΗ - HCGC (esed.org.gr)

<sup>37</sup> Ελληνικός Κώδικας Εταιρικής Διακυβέρνησης, Ιούνιος 2021, Μέρος Γ, σελ. 34, προσβάσιμο στο: <https://www.esed.org.gr/documents/>

περιλαμβάνει τα παρακάτω βασικά συστατικά στοιχεία: Τη περιγραφή του συστήματος εσωτερικού ελέγχου, την αναφορά στα ευρήματα της Έκθεσης Αξιολόγησης, στους κινδύνους και στις συνέπειες των τυχόν ευρημάτων με βάση την πορεία υλοποίησης των σχεδίων με τα σχετικά χρονοδιαγράμματα, τη δήλωση του Διοικητικού Συμβουλίου ως προς την πραγματοποίηση ετήσιας επανεξέτασης της εταιρικής στρατηγικής, των κύριων επιχειρηματικών κινδύνων και των συστημάτων εσωτερικού ελέγχου, και τέλος, σε περίπτωση που οι νόμιμοι ελεγκτές ή το ελεγκτικό γραφείο προσφέρουν μη ελεγκτικές υπηρεσίες στην εταιρεία, αξιολογείται η επίπτωση που μπορεί να έχει το γεγονός αυτό στην αντικειμενικότητα και την αποτελεσματικότητα του υποχρεωτικού ελέγχου. Στην Ελλάδα το πλαίσιο εταιρικής διακυβέρνησης για τις ελληνικές εταιρείες με κινητές αξίες εισηγμένες σε ρυθμιζόμενη αγορά, συνίσταται αφενός στην υιοθέτηση αναγκαστικού δικαίου νομικών κανόνων<sup>38</sup> και αφετέρου στην εφαρμογή των αρχών της εταιρικής διακυβέρνησης καθώς και στην υιοθέτηση βέλτιστων πρακτικών και συστάσεων μέσω αυτορρύθμισης. Πιο συγκεκριμένα, ο νόμος 4706/2020<sup>39</sup>, γνωστός και ως «Νόμος Εταιρικής Διακυβέρνησης», περιλαμβάνει αποφάσεις της Επιτροπής Κεφαλαιαγοράς που εκδίδονται με βάση την εξουσιοδότηση του Νόμου. Επίσης, συμπεριλαμβάνει ορισμένες διατάξεις του νόμου 4548/2018<sup>40</sup>, οι οποίες αφορούν τις ανώνυμες εταιρείες, καθώς και τις βέλτιστες πρακτικές και τις συστάσεις αυτορρύθμισης. Όλα αυτά τα μέτρα ενσωματώνονται στον ισχύοντα «Κώδικα Εταιρικής Διακυβέρνησης», προσφέροντας ένα ολοκληρωμένο πλαίσιο για τη διαχείριση και τη διακυβέρνηση των εταιρειών. Αξίζει να τονιστεί ότι με την απόφαση «5/204/14-11-2000 ΦΕΚ Β΄ 1487 /6.12.2000» που εξέδωσε η Επιτροπή Κεφαλαιαγοράς και συγκεκριμένα στο άρθρο 12 ορίζεται ότι: «κάθε εισηγμένη εταιρεία στο Χ.Α.Α. δηλαδή στο Χρηματιστήριο Αθηνών, οφείλει να διαθέτει τμήμα εσωτερικού ελέγχου το οποίο θα παρακολουθεί τη λειτουργία της εταιρείας και θα ενημερώνει εγγράφως, σε τακτά χρονικά διαστήματα το Δ.Σ. για την εφαρμογή του κανονισμού εσωτερικής λειτουργίας». Ο πρώτος νόμος όμως, που καθιέρωσε τον εσωτερικό έλεγχο στην Ελλάδα όπως προαναφέρθηκε είναι ο νόμος 3016/2002 όπου

---

<sup>38</sup> Στράνης Δημήτριος Δ. «Το Δημόσιο Δίκαιο στο Εργατικό Δίκαιο του 21ου Αιώνα», (2010) Εκδόσεις Σάκκουλα Α.Ε. σελ.230, Jean-Michel Eymeri-Douzans, Geert Bouckaert Primento, 2013 «La France et ses administrations: un état des savoirs» France and its public administrations: A state of the art, Public Administration Today - Administration publique aujourd'hui

<sup>39</sup> Άρθρο 37 του Ν. 3693/2008, όπως τροποποιήθηκε με το Ν. 4449/2017 (Άρθρα 44 και 53) και ισχύει με τον Ν. 4706/2020 (Άρθρο 10)

<sup>40</sup>ΦΕΚ Α 104/13.06.2018



ο εσωτερικός έλεγχος γίνεται υποχρεωτικός και για όλες τις εισηγμένες εταιρείες, οι οποίες πρέπει να διαθέτουν υπηρεσία εσωτερικού ελέγχου. Η υπηρεσία αυτή στελεχώνεται από εσωτερικούς ελεγκτές οι οποίοι διορίζονται από το Δ.Σ. και είναι πλήρους και αποκλειστικής απασχόλησης.

### **1.3 Διεθνές Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών και Διεθνή Πρότυπα Εσωτερικού Ελέγχου**

Κάνοντας λόγο για τη σημασία του εσωτερικού ελέγχου μέσα στις επιχειρήσεις και στις δημόσιες υπηρεσίες το «Διεθνές Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών» “Institute of Internal Auditors – ΠΑ” είναι μια παγκόσμια επαγγελματική οργάνωση που αποτελεί σημείο αναφοράς για την εξέλιξη και την προώθηση της επιστήμης και της πρακτικής του εσωτερικού ελέγχου. Ιδρύθηκε το 1941 και έχει έδρα το Λίνκολν στις Ηνωμένες Πολιτείες της Αμερικής. Ο κύριος σκοπός και βασικό όραμα του Ινστιτούτου είναι να προωθήσει την εξέλιξη, να μοιραστεί τις βέλτιστες πρακτικές μέσα από εκπαιδεύσεις με σκοπό τη καθολική παραδοχή και αναγνώριση του εσωτερικού ελέγχου σε παγκόσμιο επίπεδο θέτοντας πρότυπα, και παρέχοντας πιστοποιήσεις και πόρους, για τους επαγγελματίες ελεγκτές και επιθεωρητές, ενθαρρύνοντας την υπευθυνότητα και την καινοτομία. Το «ΠΑ» προάγει την εφαρμογή των Διεθνών Προτύπων Επαγγελματικής Πρακτικής<sup>41</sup> για τον εσωτερικό έλεγχο, γνωστά ως «Πρότυπα Επαγγελματικής Πρακτικής» “International Professional Practices Framework - IPPF” που περιλαμβάνουν ένα σύνολο οδηγιών και προτύπων που καθορίζουν τις απαιτήσεις και τις καλές πρακτικές για τους εσωτερικούς ελεγκτές.

Στη χώρα μας, το Ελληνικό Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών, διατηρεί ισχυρή και αλληλοσυμπληρούμενη σχέση με το δημόσιο τομέα βασιζόμενη όμως πάνω σε έναν άξονα όπου είναι η συμμόρφωση με τους νόμους καθώς είναι δεσμευμένο να τηρεί πλήρως την Ελληνική νομοθεσία. Η συμμόρφωση με τα συγκεκριμένα ελεγκτικά

---

<sup>41</sup> «Ehsan M., Naz F. (2003). Origin, ideas, and practice of NPM: Lessons for developing countries., Hammerschmid G., Walle S., Andrews R., Bezes P. (2016). Introduction: Public Administration reforms in Europe, Public Sector Accounting and Auditing in Europe: The Challenge of Harmonization (Governance and Public Management) Isabel Brusca, Eugenio Capercione, Sandra Cohen, Francesca Manes Rossi: 2015th Edition, Palgrave Macmillan 2016

πρότυπα αποτελεί ουσιαστικό κομμάτι της ευσυνειδησίας ή αλλιώς με τον κώδικα δεοντολογίας των Εσωτερικών Ελεγκτών, <sup>42</sup> επιτρέποντας την αποτελεσματική εκτέλεση των καθηκόντων τους πάντα σε συνδυασμό με την εφαρμογή δεοντολογικών αρχών, <sup>43</sup> όπου αποτελούν αναπόσπαστο κομμάτι του διεθνούς πλαισίου για την ορθή εφαρμογή του Εσωτερικού Ελέγχου. Πρέπει να σημειωθεί ότι, εάν ισχύουσες νομικές διατάξεις θέτουν περιορισμούς στην εφαρμογή ορισμένων προτύπων, οι Εσωτερικοί Ελεγκτές πρέπει να προσαρμόζονται στα υπόλοιπα πρότυπα και να προβαίνουν στις αναγκαίες ενημερώσεις. Τα πρότυπα είναι ισχύοντα σε παγκόσμιο επίπεδο και κατηγοριοποιούνται σε δύο βασικές κατηγορίες: Στα Πρότυπα Χαρακτηριστικών και σε αυτά των προτύπων Διεξαγωγής. <sup>44</sup> Πιο αναλυτικά, στη πρώτη κατηγορία, περιγράφονται τα χαρακτηριστικά που πρέπει να έχουν άτομα και οργανισμοί που ασκούν εσωτερικό έλεγχο όπως, αντικειμενικότητα, επαγγελματική κατάρτιση, και ένα πλαίσιο δράσης συγκεκριμένο σύμφωνα με το πρόγραμμα διασφάλισης ποιότητας ώστε να εντοπίζει εγκαίρως σημάδια αναποτελεσματικότητας, χαμηλής παραγωγικότητας και ποιότητας των παρεχόμενων υπηρεσιών. <sup>45</sup> Αντιθέτως, τα Πρότυπα Διεξαγωγής, παρουσιάζουν τη φύση και τη μεθοδολογία των υπηρεσιών Εσωτερικού Ελέγχου, παρέχοντας κριτήρια για την αξιολόγηση αυτών (σχεδιασμός, προγραμματισμός και κοινοποίηση ευρημάτων-αποτελεσμάτων). Έτσι, με βάση τα παραπάνω πρότυπα, οι ελεγκτές έχουν την δυνατότητα να αξιολογήσουν την ποιότητα του ελεγκτικού τους έργου, ενώ παράλληλα αποτελούν και τη βάση για τη διαρκή και συνεχιζόμενη εκπαίδευσή τους, προκειμένου να επιτύχουν τα επιθυμητά αποτελέσματα. Με τον νόμο 4795/2021, <sup>46</sup> γίνεται αναφορά στα πρότυπα, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 3 και 4, όπου ορίζεται πως οι ελεγκτές υποχρεούνται να συντάσσουν την Ετήσια Έκθεσή τους σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα. <sup>47</sup> Εν προκειμένω, επισημαίνεται η υποχρέωση για τους Εσωτερικούς Ελεγκτές να

---

<sup>42</sup> Μπέσιλα-Μακρίδη Ε., Έλεγχος Διοίκησης, τόμος. 2, 2η έκδοση, 2020 σελ.25

<sup>43</sup> Εθνική Αρχή Διαφάνειας (2021), Κώδικας Δεοντολογίας Εσωτερικών Ελεγκτών προσβάσιμο στο: Εθνική Αρχή Διαφάνειας - Κώδικας Δεοντολογίας Εσωτερικών Ελεγκτών (aead.gr)

<sup>44</sup> IPPF Standards 2017: Διεθνή Πρότυπα για την επαγγελματική εφαρμογή του Εσωτερικού Ελέγχου, σελ. 1-30

<sup>45</sup> Τζέμος Βασίλης Γ. «Η σύννομη κακοδιοίκηση» από «Δημόσιο Δίκαιο» Επιστημονικό Περιοδικό Ένωσης Ελλήνων Δημοσιολόγων (ΕΕΔ) Έτος 2017, Τεύχος 2-3 (Απρίλιος - Σεπτέμβριος), σελ. 94-107 προσβάσιμο στο: [http://www.publiclawjournal.com/docs/6/2017\\_2\\_2\\_tzemos.pdf](http://www.publiclawjournal.com/docs/6/2017_2_2_tzemos.pdf)

<sup>46</sup> Ν. 4795/2021 «Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου του Δημόσιου Τομέα, Σύμβουλος Ακεραιότητας στη δημόσια διοίκηση και άλλες διατάξεις για τη δημόσια διοίκηση και την τοπική αυτοδιοίκηση» Σύμβουλος Ακεραιότητας – Υπουργείο Εσωτερικών (ypes.gr)

<sup>47</sup> Καζαντζής Χ. «Ελεγκτική και εσωτερικός έλεγχος», (2006), Πειραιάς: Εκδόσεις Business plus ΑΕ, σελ.397

λαμβάνουν υπόψη τα πρότυπα κατά την εκτέλεση των αρμοδιοτήτων τους. Φυσικά, επειδή όλα τα πράγματα είναι δυναμικά και όχι στατικά, ιδίως όταν αναφερόμαστε σε οργανισμούς και νομοθεσίες, ο εσωτερικός έλεγχος υφίσταται συνεχείς αλλαγές. Ο κύριος στόχος είναι πάντα η διαδικασία θέσπισης προτύπων, επιδιώκοντας αυστηρότητα, διαύγεια και ανταπόκριση προς τους ενδιαφερόμενους. Το αποτέλεσμα ήταν η εστίαση σε πρότυπα που εξυπηρετούν το δημόσιο συμφέρον.

Ένα νέο πλαίσιο διαμόρφωσης των Προτύπων Εσωτερικού Ελέγχου για το δημόσιο συμφέρον είδε το φως της δημοσιότητας τον περασμένο Μάρτιο του 2023. Το προσχέδιο των Global Internal Audit Standards υποβλήθηκε σε διαβούλευση έως τον Ιούνιο του 2023, με στόχο να διασφαλιστεί ότι τα ενημερωμένα πρότυπα θα στηρίζουν αποτελεσματικά τον κλάδο του Εσωτερικού Ελέγχου στο μέλλον.<sup>48</sup>

#### **1.4 Μοντέλο Τριών Γραμμών Άμυνας**

Το Διεθνές Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών ανέπτυξε πριν από μια δεκαετία περίπου (2013), ένα πλαίσιο γνωστό ως «μοντέλο τριών γραμμών άμυνας» για τον εσωτερικό έλεγχο σε οργανώσεις. Αργότερα, το μοντέλο αυτό αναθεωρήθηκε και μετονομάστηκε σε μοντέλο τριών γραμμών» προκειμένου να παρέχει δομημένη προσέγγιση για το Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου σε εταιρείες και άλλους οργανισμούς. Συγκεκριμένα, συντελεί στην επεξήγηση της κατανομής ρόλων και αρμοδιοτήτων σχετικά με τις λειτουργίες ενός Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου σε δημόσιους οργανισμούς. Παρέχει επίσης έναν αποτελεσματικό και παράλληλα απλό τρόπο ενίσχυσης της επικοινωνίας των εμπλεκόμενων φορέων σχετικά με τη διαχείριση και τον έλεγχο των επιχειρηματικών κινδύνων, καθορίζοντας ταυτόχρονα με διακριτό τρόπο τα καθήκοντα και τους ρόλους όλων των φορέων. Το μοντέλο εφαρμόζεται σε κάθε οργανισμό μέσω της υιοθέτησης αρχών του συστήματος του εσωτερικού ελέγχου αφού επικεντρώνεται στη διαχείριση κινδύνων και την επίτευξη των στόχων, και στη κατανόηση της μεταξύ τους σχέσης των ρόλων και αρμοδιοτήτων όπως διατυπώνονται μέσα από αυτό, και της υλοποίησης μέτρων που εξασφαλίζουν ότι οι στόχοι και οι δραστηριότητες ευθυγραμμίζονται με τις αρμοδιότητες των υπηρεσιών του οργανισμού. Παρακάτω

---

<sup>48</sup> The Institute of International Auditors,(2024), προσβάσιμο στο: 2024 Global Internal Audit Standards (theiia.org) , IPPF-Standards-2017: Διεθνή Πρότυπα για την επαγγελματική εφαρμογή του Εσωτερικού Ελέγχου σελ. 4-5

επισυνάπτεται και ένα σχεδιάγραμμα αποτύπωσης <sup>49</sup> του «μοντέλου των τριών γραμμών» που έχει προσαρμοστεί για την ελληνική δημόσια διοίκηση.



Πηγή: Προσαρμοσμένο από ECIA/FERMA (2010), *Guidance on the 8<sup>th</sup> EU Company Law Directive, article 41, FERMA*, και IIA Position Paper, *The Three Lines of Defense in effective Risk Management and Control*, January 2013.

Φυσικά, για να είναι και αυτό αποτελεσματικό, απαιτείται η τήρηση κάποιων αρχών όπως είναι: η Καλή Διοίκηση, ώστε να υπάρχουν καλές δομές και διαδικασίες που να διασφαλίζουν ότι η ανώτατη διοίκηση είναι υπεύθυνη και διαφανής. Οι Ρόλοι της Ανώτατης Διοίκησης: Η Ανώτατη Διοίκηση πρέπει να εξασφαλίζει ότι όλοι στον οργανισμό γνωρίζουν τους στόχους και τις ενέργειες και ότι όλοι συμμορφώνονται με τους νόμους. Διοίκηση και ρόλοι πρώτης, δεύτερης και τρίτης γραμμής: Η διοίκηση πρέπει να διασφαλίζει ότι οι υπεύθυνοι επιχειρούν αποτελεσματικά, αντιλαμβάνονται και αντιμετωπίζουν τους κινδύνους σε καθημερινό επίπεδο, ενώ η ομάδα που εποπτεύει εξασφαλίζει ότι όλα πάνε σωστά. Επιπλέον, ο ρόλος της τρίτης γραμμής είναι να παρέχει ανεξάρτητη συμβουλευτική λειτουργία, εξασφαλίζοντας την επάρκεια της αποτελεσματικότητας της διακυβέρνησης και της διαχείρισης κινδύνων. Η ανεξαρτησία της υπηρεσίας του Εσωτερικού Ελέγχου εξασφαλίζεται μέσω της άμεσης υπαγωγής της στον επικεφαλής του οργανισμού, της ελεύθερης πρόσβασης σε αρχεία, της απουσίας παρεμβάσεων και της ανεξαρτησίας από αποφάσεις που αφορούν τις ευθύνες της διοίκησης. Με λίγα λόγια, πρέπει να υπάρχει καλή οργάνωση και συνεργασία από όλες τις «γραμμές» και καθημερινή προσοχή στους κινδύνους, για να εξασφαλίσουμε ότι ο οργανισμός λειτουργεί σωστά, με σωστή λήψη αποφάσεων και σύμφωνα με τους στόχους του.<sup>50</sup> Σε αυτό το σημείο, κρίνεται αναγκαίο να τονιστεί ότι

<sup>49</sup> Πηγή: Εγχειρίδιο Εσωτερικού Ελέγχου για την Ελληνική Δημόσια Διοίκηση Πρόγραμμα Ελλάδα – ΟΟΣΑ: Παροχή Τεχνικής βοήθειας για τη Καταπολέμηση της Διαφθοράς

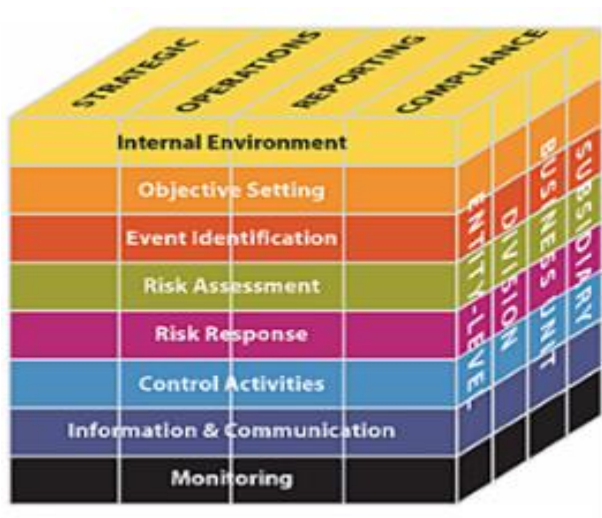
<sup>50</sup> Koutoupis, A. G., Kyriakogkonas, P., & Garefalakis, «Εταιρική διακυβέρνηση, Διαχείριση Κινδύνων και Εσωτερικός Έλεγχος» σελ.41-43

η πρώτη και σοβαρή ενσωμάτωση οργανωμένων συστημάτων εσωτερικών ελέγχων στη λειτουργία επιχειρήσεων πραγματοποιήθηκε το 1992 στις ΗΠΑ με τη δημιουργία της Επιτροπής «COSO» (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission) από τον James C. Treadway.<sup>51</sup> Λαμβάνοντας χρηματοδότηση από διάφορους οργανισμούς όπως την Αμερικάνικη Ένωση Λογιστών, το Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών και την Εθνική Εταιρία Λογιστών. Το πρότυπο σχεδιασμού εσωτερικού ελέγχου που προέκυψε από την αξιολόγηση ελεγκτικών δικλίδων, έγινε αποδεκτό ως «παράδειγμα» από τις επιχειρήσεις που υιοθετούσαν τον Εσωτερικό Έλεγχο κυρίως σε θέματα που σχετίζονται με την οικονομική πληροφόρηση, την αξιοπιστία των οικονομικών καταστάσεων, τις λειτουργίες αποδοτικότητας και αποτελεσματικότητας, καθώς και τη συμμόρφωση με την ισχύουσα νομοθεσία και το κανονιστικό πλαίσιο που επιβάλλεται σε αυτές. Σύμφωνα με την Επιτροπή «COSO»,<sup>52</sup> Ο Εσωτερικός Έλεγχος καταρτίζεται ως ένα σύνολο διαδικασιών που υλοποιούνται από τη διοίκηση μιας οντότητας με στόχο να εξασφαλίσει με λογικό τρόπο την επίτευξη συγκεκριμένων στόχων. Αυτοί οι στόχοι περιλαμβάνουν την αποτελεσματικότητα και αποδοτικότητα των λειτουργιών, την αξιοπιστία της οικονομικής κατάστασης, και τη συμμόρφωση προς ισχύοντες νόμους και κανονισμούς. Με βάση αυτήν την περιγραφή, ο Εσωτερικός Έλεγχος αναπτύσσεται ως μια συνεχής διαδικασία που ενσωματώνει τις συνεισφορές της διοίκησης και του υπολοίπου προσωπικού, προκειμένου να εξασφαλίσει με λογικό τρόπο την επίτευξη των προκαθορισμένων στόχων. Τρία χρόνια αργότερα, δημοσιεύτηκε μια εξέλιξη του μοντέλου «COSO» το απλουστευμένο σε έννοιες και γλώσσα, μοντέλο «COCO» που γίνεται αντιληπτό σε βάθος με ευκολία από όλους τους υπαλλήλους ενός οργανισμού ανεξαρτήτως επιπέδου και ιεραρχίας μέσα στον οργανισμό.

---

<sup>51</sup> «Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission. Internal Control-Integrated Framework» Executive Summary, 2011, Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission. (2020). Compliance risk management: Applying the COSO ERM framework. [www.coso.org](http://www.coso.org)

<sup>52</sup> OECD (Νοέμβριος 2018), Εγχειρίδιο Εσωτερικού Ελέγχου για την Ελληνική Δημόσια Διοίκηση, σελ.87 προσβάσιμο στο <https://doi.org/10.1787/9789264309715-el>



Πηγή: Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission.  
Internal Control—Integrated Framework: Executive Summary, 2011

## Κεφάλαιο 2

### 2.1 Ο Έλεγχος στον Δημόσιο τομέα.

#### Μορφές Ελέγχου της Δημόσιας διοίκησης

Στον δημόσιο τομέα και κατ' επέκταση σε όλες τις δημόσιες υπηρεσίες για να έχει εφαρμογή ο εσωτερικός έλεγχος, θα πρέπει πρώτα να αναλυθούν τα βασικά στοιχεία του διοικητικού δικαίου και οι έννοιες των διοικητικών οργάνων<sup>53</sup>. «Το Διοικητικό Δίκαιο αποτελεί τον κεντρικό κλάδο του Δημοσίου Δικαίου. Η εκτελεστική εξουσία και η δημόσια διοίκηση οργανώνονται, λειτουργούν, και δραστηριοποιούνται βάσει κανόνων δικαίου, οι οποίοι αποτελούν το νομικό πλαίσιο της δημόσιας διοίκησης. Το δίκαιο της δημόσιας διοίκησης περιλαμβάνει κυρίως, ειδικούς κανόνες δικαίου που ρυθμίζουν την οργάνωση και τη δράση της δημόσιας διοίκησης (διοικητικό δίκαιο) καθώς και κανόνες ιδιωτικού δικαίου.»<sup>54</sup> Το Σύνταγμα μας ορίζει ότι η εκτελεστική

<sup>53</sup> Τζέμος Βασίλης Γ. «Εφαρμοσμένο Διοικητικό Δίκαιο και Αρχές Δικαίου και Μάνατζμεντ» από «Δημόσιο Δίκαιο» Επιστημονικό Περιοδικό Ένωσης Ελλήνων Δημοσιολόγων (ΕΕΔ) Έτος 2021 (6), Τεύχος 1-2 (Ιανουάριος-Δεκέμβριος) σελ.2-6 προβάσιμο στο: [http://www.publiclawjournal.com/docs/2021/1\\_2/2021\\_6\\_1\\_2\\_tzemos.pdf](http://www.publiclawjournal.com/docs/2021/1_2/2021_6_1_2_tzemos.pdf)

<sup>54</sup> Τζέμος Βασίλης Γ. «Οργανωτικό Διοικητικό Δίκαιο», σελ. 18 Εκδόσεις Νομική Βιβλιοθήκη

λειτουργία ασκείται από τον Πρόεδρο της Δημοκρατίας (ΠτΔ) και την Κυβέρνηση (Αρ.26 παρ.1Σ), μέσω των Δημοσίων Υπηρεσιών (Αρ.82 παρ.2Σ) και μέσω των δημοσίων υπαλλήλων οι οποίοι είναι εκτελεστές της θέλησης του Κράτους και υπηρετούν τον Λαό (Αρ.103 παρ.1Σ). Τα διοικητικά όργανα εντάσσονται σε μια ιεραρχική δομή όπου αποτελεί την εσωτερική οργάνωση της διοίκησης και έχουν κάποια βασικά γνώρισμα όπως αναφέρθηκε νωρίτερα ένα από αυτά είναι η ιεραρχική τους δομή. Η ιεραρχία μεταξύ τους δηλώνει και την άμεση εξάρτηση που έχουν ο υφιστάμενος με τον προϊστάμενο όπου ο πρώτος εκπληρώνει τις υποχρεώσεις και τις οδηγίες του προϊστάμενου δημιουργώντας μια έννομη σχέση μεταξύ τους που ορίζει τα δικαιώματα του προϊσταμένου να διατάσσει και να μεταβιβάζει αρμοδιότητες στον υφιστάμενο. Να ασκεί πειθαρχικό έλεγχο και να προστατεύει τον υφιστάμενο κατά την άσκηση των καθηκόντων του. Επιπλέον, δεύτερο βασικό γνώρισμα της σχέσης αυτής είναι η μυστικότητα που χαρακτηρίζει τη διαδικασία της δράσης των διοικητικών οργάνων και έρχεται σε αντίθεση με τη δράση των δικαστικών οργάνων που απαιτεί πλήρης δημοσιότητα. Τρίτο γνώρισμα, είναι η δυνατότητα ανάκλησης των διοικητικών πράξεων ενώ οι δικαστικές αποφάσεις δεν ανακαλούνται, ακυρώνονται ή τροποποιούνται. Τα διοικητικά όργανα διακρίνονται σε άμεσα και έμμεσα και αυτό οφείλεται με το αν η έκφραση της βούλησης τους εξαρτάται από κάποιο άλλο ανώτερα ιεραρχικά όργανο. Άμεσα όργανα είναι ο ΠτΔ και ο Πρωθυπουργός ενώ έμμεσα οι Υπουργοί και γενικά οι δημόσιοι υπάλληλοι. Φυσικά, ακολουθούν και άλλες διακρίσεις για τα διοικητικά όργανα όπως να είναι διοριζόμενα ή αιρετά, μονοπρόσωπα ή συλλογικά, κεντρικά και περιφερειακά, όργανα άλλων ΝΠΔΔ, και τέλος σε αποφασίζοντα, επιτελικά και εκτελεστικά. Συμπερασματικά, τα όργανα της διοίκησης αποκτούν αρμοδιότητα που ασκείται εντός του χώρου της ελληνικής επικράτειας εκτός και αν υπάρχουν ρητές διατάξεις για την άσκηση αυτής εκτός της επικράτειας. Η αρμοδιότητα διακρίνεται κατά τόπο, καθ' ύλη, κατά χρόνο σε αποκλειστική και συντρέχουσα και δέσμια και κατά διακριτική ευχέρεια. Όπως αναφέρθηκε η δημόσια διοίκηση δεσμεύεται από τον νόμο που διέπει τη δράση της να δράσει με συγκεκριμένο τρόπο εφόσον συντρέχουν οι απαραίτητες προϋποθέσεις που ο ίδιος ο νόμος θέτει. Αντίθετα, η διακριτική ευχέρεια θέτει όρια εντός των οποίων η δημόσια διοίκηση μπορεί να αποφασίσει για το αν θα ενεργήσει, το πως, ή ποια χρονική στιγμή δίνοντας της επιλογές σκοπιμότητας και χρόνου δράσης. Ο σκοπός, ο τρόπος άσκησης και τα όρια δράσης της δημόσιας διοίκησης αποτελούν τις αρχές του διοικητικού δικαίου που απορρέουν από τις θεμελιώδεις αρχές του Συντάγματος όπως είναι η αρχή του κράτους

δικαίου. Οι αρχές του διοικητικού δικαίου διαμορφώθηκαν μέσα από τη νομολογία του ανώτατου διοικητικού δικαστηρίου, το Συμβούλιο της Επικρατείας (ΣΤΕ). Οι περισσότερες αρχές κατοχυρώνονται ρητά στο Σύνταγμα και στον Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας. Οι βασικότερες αρχές του διοικητικού δικαίου είναι η αρχή της νομιμότητας<sup>55</sup> και η αρχή της προστασίας του δημοσίου συμφέροντος.<sup>56</sup> Ωστόσο, υπάρχουν και αρχές που διέπουν τις σχέσεις μεταξύ διοίκησης και διοικούμενων. Ξεκινώντας από τη βασικότερη αρχή όπως είναι η αρχή της νομιμότητας της δράσης της δημόσιας διοίκησης μπορεί κανείς να διαπιστώσει ότι συνιστά ειδικότερη έκφραση της αρχής του κράτους δικαίου στο διοικητικό δίκαιο. Το κράτος δικαίου αυτοκαθορίζει τους κανόνες δικαίου βάσει των οποίων δρουν τα όργανα του και ταυτόχρονα αυτοπεριορίζεται από τους κανόνες τους οποίους έθεσε. Στην εκτελεστική λειτουργία, η άσκηση του κράτους δικαίου παίρνει τη μορφή της αρχής της νομιμότητας της δράσης της Δημόσιας διοίκησης η οποία δεσμεύεται από το Δίκαιο και οφείλει να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιτρέπονται από τους κανόνες δικαίου που θεσπίζονται από το Σύνταγμα, το διεθνές δίκαιο, τους τυπικούς νόμους και τις κανονιστικές διοικητικές πράξεις και το σύνολο των κανόνων δικαίου που ισχύουν στην ελληνική έννομη τάξη. Η αρχή του κράτους δικαίου συνδέεται στο συνταγματικό κράτος με τη δημοκρατική αρχή. Το κράτος αυτοδεσμεύεται από κανόνες δικαίου προκειμένου να μην υπάρξει κατάχρηση εξουσίας εις βάρος του κυρίαρχου οργάνου του κράτους στο δημοκρατικό πολίτευμα, τον λαό και το ίδιο ισχύει και για την αρχή της νομιμότητας που υπάρχει ρητή κατοχύρωση της στο ισχύον Σύνταγμα (Αρ.1, Αρ.5 , Αρ.43, Αρ.78, Αρ.80 και τα Αρ. 94 και 95) που ορίζουν ότι οι παράνομες πράξεις των διοικητικών οργάνων μπορούν να ακυρωθούν από το Σύνταγμα. Φυσικά, η αρχή της προστασίας του δημοσίου συμφέροντος<sup>57</sup> είναι ο αποκλειστικός σκοπός και βασικός στόχος της δημόσιας διοίκησης που έχει ως υποκείμενο του το κυρίαρχο όργανο του κράτους, τον λαό. Το κοινό συμφέρον, συναντάται και ως γενικότερο ή υπέρτερο και είναι ο βασικός άξονας της δράσης της Δημόσιας Διοίκησης η οποία η ίδια εκτιμά εάν υπάρχουν λόγοι

---

<sup>55</sup> Τζέμος Βασίλης Γ. «Οργανωτικό Διοικητικό Δίκαιο» (2013) σελ.28 Εκδόσεις: Νομική Βιβλιοθήκη

<sup>56</sup> Τζέμος Βασίλης Γ. «Οργανωτικό Διοικητικό Δίκαιο». (2013) σελ.26 Εκδόσεις: Νομική Βιβλιοθήκη, Σπηλιωτόπουλος Ε «Εγχειρίδιο διοικητικού δικαίου»,(2011). Αθήνα: Εκδόσεις Νομική βιβλιοθήκη, Σωτηρόπουλος Δ.Α., Νταλάκου Β «Το Σύγχρονο Διοικητικό Σύστημα στην Ελλάδα», (2021). Εκδόσεις ΕΑΠ., Χρυσανθάκης Χ. «Εισηγήσεις Διοικητικού Δικαίου», (2021) Γ΄ έκδοση Εκδόσεις Νομική Βιβλιοθήκη

<sup>57</sup> Χρυσανθάκης Χ. «Εισηγήσεις Διοικητικού Δικαίου», (2021) Γ΄ έκδοση Εκδόσεις Νομική Βιβλιοθήκη σελ.44



δημοσίου συμφέροντος για τις ενέργειες της και στη συνέχεια τα Δικαστήρια ελέγχουν την εκτίμηση αυτή και αν υπάρχει υπέρβαση των ορίων της έννοιας του δημοσίου συμφέροντος. Στο σημείο αυτό, θα χρειαστεί να δούμε τις αρχές που διέπουν τις σχέσεις της διοίκησης και των διοικουμένων ολοκληρώνοντας το «οικοδόμημα» της διοικητικής δράσης των οργάνων στο Δημόσιο τομέα. Πιο αναλυτικά, οι αρχές είναι: η αρχή της ισότητας των διοικουμένων ενώπιον των δημοσίων υπηρεσιών, η αρχή της χρηστής διοίκησης, η αρχή της προστατευόμενης εμπιστοσύνης του διοικουμένου, η απαγόρευση άσκησης εξουσίας κατά τρόπο καταχρηστικό, η αρχή της αμεροληψίας και της αξιοκρατίας, η αρχή της αιτιολογημένης διοικητικής ενέργειας, η αρχή της αναλογικότητας, το τεκμήριο υπέρ της ελευθερίας των διοικουμένων, η αρχή της ισότητας (Αρ.4) όπου η κρατική παρέμβαση πρέπει να ενεργείται κατά τρόπο ίσο που σημαίνει ότι όμοιες περιπτώσεις ρυθμίζονται με νόμο ενώ ανόμοιες με διαφορετικό δεσμεύοντας έτσι και τη Διοίκηση και τον Νομοθέτη, η αρχή της πολιτικής ουδετερότητας και τέλος η αρχή έννομης διοικητικής προστασίας.<sup>58</sup>

## 2.2 Ο Πολιτικός έλεγχος

Για να εξασφαλιστεί η νομιμότητα στη δράση της Δημόσιας Διοίκησης απαιτείται ουσιαστικός έλεγχος που συναντάται σε διάφορες μορφές. Αρχικά, ο πολιτικός έλεγχος ή κοινοβουλευτικός ασκείται στο πλαίσιο της κοινοβουλευτικής διαδικασίας όπου συναντάμε τη πρόταση δυσπιστίας, τις αναφορές των διοικουμένων στη Βουλή, τη κατάθεση ερωτήσεων και επερωτήσεων από βουλευτές, τις αιτήσεις αυτών για κατάθεση εγγράφων, τη σύσταση εξεταστικών επιτροπών από τη Βουλή, τη ψήφιση και κύρωση του κρατικού προϋπολογισμού, απολογισμού και γενικού ισολογισμού και την έγκριση προγραμμάτων οικονομικοκοινωνικής ανάπτυξης. Πιο αναλυτικά, ο κοινοβουλευτικός έλεγχος ασκείται από την Βουλή επί των πράξεων και παραλείψεων της Κυβέρνησης και έχει τις παρακάτω μορφές: ο συνήθης κοινοβουλευτικός έλεγχος όπου οι βουλευτές έχουν το δικαίωμα να απευθύνουν γραπτές ερωτήσεις στους

---

<sup>58</sup> Τζέμος Βασίλης Γ. «Οργανωτικό Διοικητικό Δίκαιο» (2013) σελ. 20-30 Εκδόσεις: Νομική Βιβλιοθήκη

αρμόδιους υπουργούς οι οποίες αποβλέπουν στην ενημέρωση για το ποια μέτρα προτίθενται να λάβει η Κυβέρνηση για την αντιμετώπιση κάποιου συγκεκριμένου θέματος όπου οι υπουργοί οφείλουν να απαντήσουν γραπτώς. Οι ερωτήσεις μπορεί να είναι για θέματα επικαιρότητας, ερωτήσεις ΑΚΕ με αιτήσεις κατάθεσης εγγράφων και επερωτήσεις που καταθέτονται από τους βουλευτές όταν κρίνουν ότι οι απαντήσεις των υπουργών δεν είναι επαρκείς. Ωστόσο, οι επερωτήσεις πρέπει να προσδιορίζουν με σαφήνεια το θέμα που αφορούν. Επιπλέον, μια άλλη μορφή είναι ο επίκαιρος κοινοβουλευτικός έλεγχος, ο οποίος πραγματοποιείται με τις ερωτήσεις στον Πρωθυπουργό για θέματα επικαιρότητας. Ιδιαίτερη μορφή κοινοβουλευτικού ελέγχου είναι η συζήτηση προ ημερησίας διατάξεως για εθνικά θέματα ή θέματα γενικότερου ενδιαφέροντος. Πιο αυστηρή μορφή του κοινοβουλευτικού ελέγχου είναι η σύσταση εξεταστικής επιτροπής (Αρ.68Σ) για τη διερεύνηση κρίσιμων ζητημάτων. Η ολομέλεια της Βουλής μπορεί να συνιστά εξεταστικές επιτροπές για την εξέταση ειδικών θεμάτων δημοσίου ενδιαφέροντος ωστόσο, για θέματα εθνικής άμυνας ή εξωτερικής πολιτικής απαιτείται 151 βουλευτές κατ' ελάχιστον. Μετά τη σχετική έρευνα, η επιτροπή συντάσσει το πόρισμα αποτυπώνοντας όλες τις αποδείξεις και τις γνώμες τυχόν μειοψηφίας. Σύμφωνα με την αναθεώρηση του Συντάγματος το 2019, η Βουλή μπορεί να συνιστά δύο εξεταστικές επιτροπές ανά κοινοβουλευτική περίοδο εφόσον η σχετική πρόταση 10 τουλάχιστον βουλευτών υπερψηφιστεί από τα 215 του συνόλου των βουλευτών ανεξαρτήτως πλειοψηφίας.

### **2.3 Ο Εσωτερικός Έλεγχος και διοικητικός αυτοέλεγχος**

Όπως αναφέρθηκε, τα όργανα ενός δημοσίου νομικού προσώπου διέπονται από μια ιεραρχική σχέση που αυτό σημαίνει την ύπαρξη ιεραρχικού ελέγχου από το προϊστάμενο όργανο στο υφιστάμενο όργανο, ως προς τις πράξεις του. Συνεπώς, η ύπαρξη ιεραρχικής οργάνωσης σημαίνει ταυτόχρονα και ύπαρξη ιεραρχικού ελέγχου όπου ιεραρχικός έλεγχος διακρίνεται σε έλεγχο νομιμότητας και σκοπιμότητας<sup>59</sup>. Ο έλεγχος νομιμότητας στοχεύει στην ορθή ερμηνεία και εφαρμογή των νόμων ενώ, ο έλεγχος σκοπιμότητας ασκείται μόνο όταν προβλέπεται ρητά από σχετικές διατάξεις.

---

<sup>59</sup>Τζέμος Βασίλης Γ. «Εφαρμοσμένο Διοικητικό Δίκαιο και Αρχές Δικαίου και Μάνατζμεντ» από «Δημόσιο Δίκαιο» Επιστημονικό Περιοδικό Ένωσης Ελλήνων Δημοσιολόγων (ΕΕΔ) Έτος 2021 (6), Τεύχος 1-2 (Ιανουάριος-Δεκέμβριος) σελ.17 προσβάσιμο στο:[http://www.publiclawjournal.com/docs/2021/1\\_2/2021\\_6\\_1\\_2\\_tzemos.pdf](http://www.publiclawjournal.com/docs/2021/1_2/2021_6_1_2_tzemos.pdf)

Ο ιεραρχικός έλεγχος διακρίνεται επιπλέον σε προληπτικό και κατασταλτικό. Ο προληπτικός έλεγχος ασκείται πριν την έκδοση της ενέργειας του υφιστάμενου οργάνου και ο κατασταλτικός έπειτα από την έκδοση της πράξης του υφιστάμενου οργάνου. Ο εσωτερικός έλεγχος εκτός από τον ιεραρχικό έλεγχο περιλαμβάνει κι ένα δεύτερο κομμάτι ελέγχου που είναι η διοικητική εποπτεία. Διοικητική εποπτεία είναι η αρμοδιότητα των οργάνων του Κράτους ή άλλων ΝΠΔΔ να επεμβαίνουν στη λειτουργία άλλων ξεχωριστών δημοσίων νομικών προσώπων επομένως, η διοικητική εποπτεία ασκείται από όργανο ενός δημοσίου νομικού προσώπου του Κράτους επί οργάνων άλλου δημοσίου νομικού προσώπου. Η ανάγκη για συνοχή της έννομης τάξης απαιτεί την ύπαρξη της διοικητικής εποπτείας αφού εξασφαλίζει την τήρηση των διατάξεων, την πρόληψη και καταστολή καταστάσεων που κινούνται αντίθετα ως προς το δημόσιο συμφέρον. Εάν απουσιάζει, θα υπήρχε διάσπαση της Δημόσιας Διοίκησης και θα καθιστούσε ανέφικτο τον έλεγχο των πράξεων των αυτοδιοικούμενων νομικών προσώπων από το Κράτος. Η διοικητική εποπτεία είναι αποτέλεσμα της αρχής της λαϊκής εποπτείας και προβλέπεται από ειδικές διατάξεις νόμου. Να σημειωθεί, ακόμα ότι το εποπτεύον όργανο με διοικητικές πράξεις ασκεί εποπτεία επί των οργάνων η οποία, αφορά τα πρόσωπα που συγκροτούν τα όργανα και πιο συγκεκριμένα το διορισμό και την απομάκρυνση των ακατάλληλων όταν αυτό κρίνεται σκόπιμο, και με επιβολή κυρώσεων σε αυτούς που δεν τηρούν τα καθήκοντα τους. Ακόμη, εποπτεία επί των πράξεων η οποία μπορεί να είναι προληπτική ή κατασταλτική. Οι σχετικές διατάξεις μπορούν να προβλέπουν την υποχρέωση του εποπτευόμενου οργάνου να παρέχει οδηγίες και κατευθύνσεις ως προς το τρόπο άσκησης των δραστηριοτήτων του στο εποπτεύον όργανο. Επιπροσθέτως, στον εσωτερικό έλεγχο βρίσκονται ως μέσο αυτού και οι Διοικητικές προσφυγές όπου οι διοικούμενοι μπορούν να απευθυνθούν στις διοικητικές αρχές για να ζητήσουν τροποποίηση, ακύρωση ή ακόμα και ανακλήσεις διοικητικών πράξεων. Οι πράξεις οι οποίες επανεξετάζουν- επανελέγχουν τις διοικητικές πράξεις της ίδιας της διοίκησης ονομάζονται διοικητικές πράξεις. Σύμφωνα με το Αρ.10Σ που κατοχυρώνει το δικαίωμα του διοικούμενου να υποβάλλει στις διοικητικές αρχές έγγραφες αναφορές για ενέργειες που μπορεί να περιέχουν αιτήματα για τροποποιήσεις, ακυρώσεις ή ανακλήσεις πράξεων. Σε αυτό το σημείο, θα πρέπει να τονιστεί ότι η άσκηση διοικητικής προσφυγής δεν σημαίνει ότι ταυτόχρονα θα αναβληθεί η εκτέλεση της προσβαλλόμενης πράξης αλλά η Διοίκηση έχει τη διακριτική ευχέρεια να δράσει όπως κρίνει μέχρι να υπάρξει οριστική απόφαση. Οι διοικητικές προσφυγές διακρίνονται σε απλές διοικητικές προσφυγές, σε ειδικές

διοικητικές προσφυγές και σε ενδικοφανείς διοικητικές προσφυγές. Επιπλέον, σε ό,τι αφορά τον εσωτερικό έλεγχο και πιο συγκεκριμένα τον αυτοδιοικητικό έλεγχο δεν θα μπορούσε να μην αναφερθεί η Εθνική Αρχή Διαφάνειας (ΕΑΔ) που ιδρύθηκε με τον νόμο 4622/2019<sup>60</sup>. Η Εθνική Αρχή Διαφάνειας έχει αναλάβει το σύνολο των υποχρεώσεων, των αρμοδιοτήτων και των δικαιωμάτων των 5 βασικών ελεγκτικών δημόσιων φορέων (ΓΕΔΔ, ΣΕΕΔΔ, ΣΕΥΠ, ΣΕΔΕ, ΣΕΕΜΕ) και της Γενικής Γραμματείας Καταπολέμησης της Διαφθοράς. Για το λόγο αυτό θα χρειαστεί να γίνει μια μικρή αναφορά στο πρώην Σώμα Επιθεωρητών Ελεγκτών Δημόσιας Διοίκησης (ΣΕΕΔΔ) που συγκροτήθηκε με νόμο 2738/1999<sup>61</sup> και το έτος 2000 συστάθηκε θέση Ειδικού Γραμματέα ιεραρχικά ανώτερου του ΣΕΕΔΔ ενώ με τον νόμο 3074/2002 αναβαθμίστηκαν ο ρόλος και οι αρμοδιότητες του ΣΕΕΔΔ με σκοπό τη διενέργεια έκτακτων επιθεωρήσεων, τη συγκέντρωση υλικού για την άσκηση κυρώσεων, την άσκηση πειθαρχικών διώξεων και παραπομπή των υπευθύνων στην εισαγγελική Αρχή για απόδοση ευθυνών. Τον έλεγχο περιουσιακής κατάστασης των υπαλλήλων και των ελεγχόμενων φορέων, την προκαταρκτική εξέταση μετά από παραγγελία εισαγγελέα. Οι αρμοδιότητες του Γενικού Επιθεωρητή Δημόσιας Διοίκησης έχουν περάσει πλέον στην εθνική Αρχή Διαφάνειας και σύμφωνα με το Αρ.1 του Νόμου 3074/2002 έχει ως αποστολή της διασφάλιση της εύρυθμης και αποτελεσματικής λειτουργίας της δημόσιας διοίκησης, την παρακολούθηση και αξιολόγηση του έργου του Σώματος Επιθεωρητών – Ελεγκτών Δημόσιας Διοίκησης και όλων των ιδιαίτερων Σωμάτων και Υπηρεσιών Επιθεώρησης κι ελέγχου της δημόσιας διοίκησης καθώς και τον εντοπισμό φαινομένων διαφθοράς και κακοδιοίκησης.

---

<sup>60</sup> Η Εθνική Αρχή Διαφάνειας ιδρύθηκε με τον νόμο 4622/2019 (Α' 133), και το πλαίσιο λειτουργίας της καθορίζεται στα άρθρα 82-103 και 118-119. Η Αρχή αναλαμβάνει όλες τις αρμοδιότητες πέντε κύριων ελεγκτικών φορέων του δημόσιου τομέα (Γραφείο Γενικού Επιθεωρητή Δημόσιας Διοίκησης, Σώμα Επιθεωρητών-Ελεγκτών Δημόσιας Διοίκησης, Σώμα Επιθεωρητών Υπηρεσιών Υγείας και Πρόνοιας, Σώμα Επιθεωρητών Δημοσίων Έργων, Σώμα Επιθεωρητών-Ελεγκτών Μεταφορών), καθώς και της Γενικής Γραμματείας Καταπολέμησης της Διαφθοράς.

<sup>61</sup> Ε. Μπέσιλα-Μακρίδη «Έλεγχος διοίκησης» τόμος 2, 2η έκδοση, 2020 σελ.25

## 2.4 Ο Δικαστικός έλεγχος

Ο δικαστικός έλεγχος στο Δημόσιο τομέα και κατ' επέκταση στις Δημόσιες Υπηρεσίες ασκείται από τα Δικαστήρια και συγκεκριμένα από τα τακτικά Διοικητικά Δικαστήρια και το Ανώτατο διοικητικό Δικαστήριο, το Συμβούλιο της Επικρατείας (ΣΤΕ) που επιλύουν διοικητικές διαφορές (Αρ.94 παρ.1Σ). Οι διοικητικές διαφορές είναι κάθε διατάραξη έννομης κατάστασης που προκλήθηκε από πράξη ή παράλειψη του οργάνου ενός ΝΠΔΔ και η οποία δημιουργεί σχέση που διέπεται από κανόνες διοικητικού δικαίου και υπάρχει ανάγκη παροχής δικαστικής προστασίας για την αποκατάσταση της έννομης τάξης. Επιπλέον, στο Δικαστικό έλεγχο συναντάμε ακυρωτικές διαφορές και διαφορές ουσίας που η ουσιαστική διαφορά τους είναι η έκταση εξουσίας του δικαστηρίου για την κρίση της διαφοράς που του υποβάλλεται και οι συνέπειες της απόφασης που εκδίδει. Οι ακυρωτικές διαφορές εισάγονται στο ΣΤΕ και στο Διοικητικό Εφετείο με το ένδικο βοήθημα της αίτησης της ακύρωσης και έχουν αποκλειστικά ως αίτημα την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης. Οι διαφορές ουσίας εισάγονται στα διοικητικά δικαστήρια με τα υπόλοιπα ένδικα βοηθήματα έντασης (προσφυγή, αγωγή, ανακοπή) έχουν ως αίτημα την τροποποίηση ή ακύρωση ατομικών διοικητικών πράξεων είτε την καταδίκη δημοσίου νομικού προσώπου στην καταβολή χρηματικού ποσού. Το διοικητικό δίκαιο προβλέπει τα παρακάτω ένδικα βοηθήματα: την αίτηση ακύρωσης, προσφυγή την αγωγή με την οποία εισάγεται διοικητική διαφορά ουσίας και έχει ως αντικείμενο χρηματικές αξιώσεις του ιδιώτη για χρηματική ικανοποίηση. Ακόμη, προβλέπει την ένταση και την ανακοπή. Τα ένδικα μέσα είναι η έφεση, η αναίρεση, η ανακοπή ερημοδικίας, η αίτηση αναθεώρησης, η τριτανακοπή και η αίτηση ερμηνείας. Κρίνεται απαραίτητο να αναφερθεί ότι ο νόμος προβλέπει ότι η άσκηση ορισμένων ένδικων βοηθημάτων ή ένδικων μέσων έχει ανασταλτικό αποτέλεσμα όπως ανασταλτικό αποτέλεσμα έχει η άσκηση της υπαλληλικής προσφυγής ενώπιον του ΣΤΕ και η άσκηση προσφυγής στις διαφορές με φορολογικό αντικείμενο. Όμως, δεν έχει ανασταλτικό χαρακτήρα η άσκηση αιτήσεως ακυρώσεως, αναιρέσεως, υπαλληλικής προσφυγής στο Διοικητικό εφετείο, προσφυγής με αντικείμενο που δεν αφορά φορολογικό θέμα, ανακοπής και έντασης. Σε αυτή τη περίπτωση, ο αιτών μπορεί να ζητήσει με χωριστή αίτηση του την αναστολή της εκτέλεσης της πράξης από το δικαστήριο. Μιλώντας φυσικά για δικαστικό έλεγχο οφείλουμε να τονίσουμε ότι το 2020, το Ελεγκτικό Συνέδριο εξέδωσε σημαντικές κανονιστικές αποφάσεις. Αρχικά, με την κανονιστική απόφαση ΦΓ8/28662/2020 (Φ.

2424/18.6.2020, Β'), το Ελεγκτικό Συνέδριο καθόρισε το Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου εντός της ίδιας της δομής του.<sup>62</sup> Αυτή η απόφαση είχε ως στόχο την ενίσχυση της διαφάνειας, την εφαρμογή βέλτιστων πρακτικών για τους ελεγχόμενους φορείς. Επιπλέον, με την Κανονιστική Απόφαση ΦΓ8/55081/2020<sup>63</sup> (Φ. 4938/9.11.2020), καθορίστηκε η «Διαδικασία Ελέγχου» από το Ελεγκτικό Συνέδριο της ύπαρξης, της λειτουργίας και της αποτελεσματικότητας του Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου στους φορείς που υπάγονται στην ελεγκτική του δικαιοδοσία. Οι διαδικασίες προσαρμόζονται ώστε να παρακολουθείται η ύπαρξη, η λειτουργία και η αποδοτικότητα του Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου σε οργανισμούς που ανήκουν στην ελεγκτική εξουσία του Ανώτατου Δημοσιονομικού Δικαστηρίου. Αυτό αποτελεί ένα σύγχρονο και αποδοτικό μέσο δημοσιονομικού ελέγχου, που παρέχεται πλέον στους δικαστικούς και στους ελεγκτές του Ελεγκτικού Συνεδρίου σε ολόκληρη την χώρα, επιτρέποντας την καθημερινή παρακολούθηση της διαχείρισης του ελεγχόμενου φορέα, την εφαρμογή προληπτικού ελέγχου και την καταλογιστική ευθύνη. Στηρίζεται στην πιο προηγμένη διεθνή άποψη σχετικά με τον δημοσιονομικό έλεγχο, μέσω της στοχευμένης ελεγκτικής δράσης με βάση την προηγούμενη ανάλυση κινδύνων, την εφαρμογή προληπτικών μέτρων, τη διάκριση του ενδογενούς ελέγχου από τις δραστηριότητες του εσωτερικού ελεγκτή και το ολοκληρωμένο σύστημα εσωτερικού ελέγχου.

## 2.5 Οι Ανεξάρτητες Αρχές

Στην Ελλάδα υπάρχει ακόμα ένα στάδιο που εξασφαλίζει την ομαλότητα της λειτουργία των δράσεων της Δημόσιας Διοίκησης και των δημοσίων υπηρεσιών εν γένει και αυτό είναι οι ανεξάρτητες αρχές<sup>64</sup> που δημιουργήθηκαν στη χώρα μας με

---

<sup>62</sup> Μηλιώνης Ν. «Ο θεσμικός ρόλος του Ελεγκτικού Συνεδρίου», (2006), Αθήνα-Κομοτηνή: Εκδόσεις Σάκουλα., Ορισμός Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου | ΕΛΕΓΚΤΙΚΟ ΣΥΝΕΔΡΙΟ (elsyn.gr)

<sup>63</sup> Απόφαση ΦΓ8/55081/2020 - ΦΕΚ 4938/Β/9-11-2020

<sup>64</sup> Τζέμος Βασίλης Γ. «Οργανωτικό Διοικητικό Δίκαιο» (2013) Εκδόσεις: Νομική Βιβλιοθήκη, Τζέμος Βασίλης Γ «Ο Συνήγορος του Πολίτη», (2012) σελ.1-21 Εκδόσεις: Νομική Βιβλιοθήκη, Jean-Michel Eymeri-Douzans, Geert Bouckaert Primento, 2013 «La France et ses administrations: un état des savoirs»: France and its public administrations: A state of the art Public Administration Today - Administration publique

πρότυπο τις «ανεξάρτητες ρυθμιστικές αρχές» που θεσμοθετηθήκαν στα τέλη του 19ου αιώνα στις Η.Π.Α και τις «ανεξάρτητες διοικητικές αρχές» της Γαλλίας που άρχισαν να διαμορφώνονται κατά το έτος 1950. Στην Ελλάδα, η σύσταση των ανεξάρτητων αρχών άρχισε το 1989 με την ίδρυση του Εθνικού Συμβουλίου Ραδιοτηλεόρασης (ΕΣΡ). Κύριο χαρακτηριστικό των ανεξάρτητων αρχών είναι η ανεξαρτησία τους από την πολιτική εξουσία (Κυβέρνηση) που διασφαλίζεται με την ανάθεση της διοίκησης τους σε συλλογικά όργανα, τα μέλη των οποίων απολαύουν προσωπική και λειτουργική ανεξαρτησία όμοια με αυτή των δικαστών. Στο σύγχρονο κράτος δικαίου, η ανεξαρτησία των ανεξάρτητων αρχών (Α.Α) είναι επιβεβλημένη καθώς οι Α.Α δραστηριοποιούνται σε τομείς που έχουν να κάνουν με άσκηση δικαιωμάτων (ατομικών, πολιτικών και κοινωνικών δικαιωμάτων στα ΜΜΕ, στα προσωπικά δεδομένα, στον ελεύθερο ανταγωνισμό κτλ. Όπου η κλασική δημόσια διοίκηση είναι ανεπαρκής. Οι Α.Α είναι ενταγμένες στο νομικό πρόσωπο του Κράτους αυτό σημαίνει ότι δεν έχουν δική τους νομική προσωπικότητα έχουν όμως διοικητική και δημοσιονομική αυτοτέλεια και κατοχυρώθηκαν στο Σύνταγμά μας με την Αναθεώρηση του 2001 (Αρ.101Σ). Το Σύνταγμα μας προβλέπει 5 Ανεξάρτητες Αρχές <sup>65</sup>: α) «ΕΣΡ», β) «ΑΣΕΠ», γ) «ο Συνήγορος του Πολίτη» δ) «την Αρχή Προστασίας Προσωπικών Δεδομένων» και ε) την «Αρχή Διασφάλισης του Απορρήτου των Επικοινωνιών (ΑΔΑΕ)». Φυσικά, για να διασφαλιστεί η λειτουργική ανεξαρτησία των Α.Α δεν υπόκεινται σε εποπτεία ή έλεγχο από Κυβερνητικές ή διοικητικές αρχές αλλά μόνο σε ελλιπή κοινοβουλευτικό έλεγχο ενώπιον των αρμόδιων διοικητικών δικαστηρίων υποβάλλοντας σχετικές εκθέσεις και προτάσεις. Ειδική αναφορά ωστόσο, θα χρειαστεί να γίνει για τον «Συνήγορο του Πολίτη» που είναι αρμόδιος για υποθέσεις που αφορούν τι υπηρεσίες του δημοσίου (εφορείες, τελωνεία, πολεοδομίες, υπουργεία, πρεσβείες κτλ.) Επίσης, των οργανισμών τοπικής αυτοδιοίκησης, των λοιπών νομικών προσώπων δημοσίου δικαίου (πανεπιστήμια, νοσοκομεία κτλ.), των κρατικών νομικών προσώπων ιδιωτικού δικαίου (ΝΠΙΔ) των δημοσίων επιχειρήσεων και των επιχειρήσεων των οποίων τη διοίκηση ορίζει άμεσα ή έμμεσα το δημόσιο με διοικητική πράξη ή ως μέτοχος. Η μόνη εξαίρεση αποτελεί η δράση του «Συνηγόρου του Πολίτη» για τον έλεγχο της συμπεριφοράς ιδιωτών σχετικά με θέματα προσβολής δικαιωμάτων του παιδιού και της άνιση μεταχείρισης ανδρών και γυναικών σε εργασιακά θέματα. Παρ'

---

<sup>65</sup> Τζέμος Βασίλης Γ. «Ο Συνήγορος του Πολίτη», (2012) σελ.7 Εκδόσεις: Νομική Βιβλιοθήκη

όλα αυτά, είναι σημαντικό να αναφερθεί η σημασία του ΑΣΕΠ και του πρόσφατου νόμου Ν4765/2021 (ΦΕΚ Α 6/15.01.2021), <sup>66</sup>ο οποίος αφορά τον εκσυγχρονισμό του συστήματος προσλήψεων στον δημόσιο τομέα και την ενίσχυση του Ανώτατου Συμβουλίου Επιλογής Προσωπικού<sup>67</sup>.

## 2.6 Ο Δημοσιονομικός έλεγχος

Ο δημοσιονομικός έλεγχος <sup>68</sup>αποτελεί ένα σημαντικό μέσο προστασίας του δημόσιου χρήματος και ασφάλειας των δημοσιονομικών διαδικασιών ενός κράτους. Στην Ελλάδα, ο δημοσιονομικός έλεγχος περιλαμβάνει τόσο τον προληπτικό έλεγχο όσο και τον κατασταλτικό έλεγχο. Ο προληπτικός έλεγχος αποσκοπεί στο να προλαμβάνει πιθανές παρατυπίες και ανεπίτρεπτες δαπάνες πριν αυτές συμβούν. Πραγματοποιείται κατά τη διάρκεια της προετοιμασίας, της υλοποίησης και της παρακολούθησης των δημοσιονομικών διαδικασιών. Κατά τη διάρκεια αυτού του είδους του ελέγχου, οι ελεγκτές αξιολογούν τη συμμόρφωση προς τους νόμους και τους κανονισμούς, την ορθότητα και την αποτελεσματικότητα των διαδικασιών και την αποτελεσματική χρήση των πόρων. Σκοπός του προληπτικού ελέγχου είναι να εντοπίσει πιθανά προβλήματα, ελλείψεις και ευπάθειες στο δημοσιονομικό σύστημα που μπορεί να οδηγήσουν σε υποτίμηση του δημόσιου χρήματος ή σε απώλειες για το κράτος. Μέσω του προληπτικού ελέγχου, μπορούν να ληφθούν δράσεις που θα αποτρέψουν την εκδήλωση των προβλημάτων ή την επιδείνωσή τους. Από την άλλη πλευρά, ο κατασταλτικός έλεγχος πραγματοποιείται μετά την ολοκλήρωση των δημοσιονομικών διαδικασιών και αφορά τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων, των απολογισμών και των οικονομικών εκθέσεων των δημοσίων φορέων. Οι ελεγκτές αξιολογούν την ακρίβεια, την πληρότητα και τη νομιμότητα των οικονομικών πληροφοριών που παρέχονται στις αναφερόμενες εκθέσεις και αποστολές. Αναζητούνται πιθανά σφάλματα, απάτες, παρατυπίες και παραβάσεις που ενδέχεται να έχουν συμβεί κατά τη

---

<sup>66</sup> Τζέμος Βασίλης Γ. Επιμέλεια (2023), «ΑΣΕΠ και Δίκαιο Ανθρώπινου Δυναμικού στο Δημόσιο Νέος Νόμος ΑΣΕΠ (Ν 4765/2021)» (2023), Εκδόσεις Νομική Βιβλιοθήκη

<sup>67</sup> Θεσμός (asep.gr)

<sup>68</sup> Γέροντας Απόστολος Χ., «Δημόσιο Οικονομικό Δίκαιο», σελ.24, 27 (2011) Β' έκδοση Εκδόσεις Σάκκουλα



διάρκεια της διαχείρισης του δημόσιου χρήματος. Ο κατασταλτικός έλεγχος αποσκοπεί στη διασφάλιση της ακεραιότητας του δημοσιονομικού συστήματος, της ανεξαρτησίας των ελέγχων και της αποτελεσματικής χρήσης των πόρων του δημόσιου τομέα. Κατά τη διάρκεια του κατασταλτικού ελέγχου, μπορεί να ανακαλυφθούν παρατυπίες, παραβάσεις και περιπτώσεις απάτης στις οικονομικές διαδικασίες των δημοσίων φορέων. Σε αυτήν την περίπτωση, λαμβάνονται κατάλληλα μέτρα για την αντιμετώπιση των παρατυπιών και την επανόρθωση των προβλημάτων.

Ο δημοσιονομικός έλεγχος προσφέρει πολλαπλά οφέλη. Καταρχάς, βοηθά στη διασφάλιση της διαφάνειας και της ευθύνης στη διαχείριση των δημοσίων πόρων. Επιπλέον, συμβάλλει στην πρόληψη και ανίχνευση παρατυπιών και απωλειών, μειώνοντας τον κίνδυνο διαφθοράς και απάτης. Επίσης, ενισχύει την αποτελεσματικότητα και την αποδοτικότητα των δημοσιονομικών διαδικασιών και τη χρήση των δημοσίων πόρων. Τέλος, προάγει την εμπιστοσύνη του κοινού στο δημόσιο σύστημα και συμβάλλει στη διατήρηση της οικονομικής σταθερότητας του κράτους. Για να επιτελέσει αποτελεσματικά τον ρόλο του, ο δημοσιονομικός έλεγχος πρέπει να διαθέτει ορθές και ανεξάρτητες διαδικασίες, κατάλληλα εκπαιδευμένο προσωπικό και να είναι συνεπής στην εφαρμογή των νόμων και των κανονισμών. Επίσης, απαιτείται η στενή συνεργασία μεταξύ των διαφόρων επιθεωρητών αρχών και των αρμόδιων φορέων του δημόσιου τομέα. Συνοψίζοντας, ο δημοσιονομικός έλεγχος στην Ελλάδα περιλαμβάνει τόσο τον προληπτικό έλεγχο για την πρόληψη παρατυπιών και την επιδείνωση των προβλημάτων, όσο και τον κατασταλτικό έλεγχο για τον έλεγχο των οικονομικών εκθέσεων και την αντιμετώπιση των παρατυπιών μετά την υλοποίηση των δημοσιονομικών διαδικασιών. Αυτός ο έλεγχος είναι απαραίτητος για την προστασία και τη βελτίωση της διαχείρισης των δημοσίων πόρων και τη διασφάλιση της διαφάνειας και της ευθύνης στον δημόσιο τομέα. Φυσικά, κατά τη διενέργεια του ελέγχου εκτελέσεως δαπανών έχει ανατεθεί στο Ελεγκτικό Συνέδριο όπου αποτελεί και το παλαιότερο Ανώτατο Δικαστήριο της χώρας με έτος ίδρυσης το 1833, αποτελώντας θεσμό του δημοσιονομικού δικαίου που έχει ως αντικείμενο τον έλεγχο των δημοσίων οικονομικών. Ο ρόλος του Ελεγκτικού Συνεδρίου περιλαμβάνει τα εξής: Έλεγχος της νομιμότητας και της ορθότητας των οικονομικών εκθέσεων: Το Ελεγκτικό Συνέδριο ελέγχει τις οικονομικές εκθέσεις των δημοσίων φορέων για να επιβεβαιώσει την ακρίβεια, την πληρότητα και τη νομιμότητα των οικονομικών πληροφοριών που περιλαμβάνονται σε αυτές. Έλεγχος της αποτελεσματικότητας και της αποδοτικότητας: Ο έλεγχος αποσκοπεί επίσης στην αξιολόγηση της αποτελεσματικότητας και της

αποδοτικότητας των δημοσίων φορέων, δηλαδή την αξιολόγηση του αν οι πόροι χρησιμοποιούνται με τον καλύτερο δυνατό τρόπο για την επίτευξη των στόχων τους. Έκθεση παραβατικής επισκόπησης και προτάσεων βελτίωσης: Μετά τον ολοκλήρωση του ελέγχου, το Ελεγκτικό Συνέδριο εκπονεί εκθέσεις όπου αναλύει τα ευρήματα του ελέγχου και προτείνει βελτιώσεις στη διαχείριση των δημοσίων πόρων και τη συμμόρφωση προς τους νόμους και τους κανονισμούς. Επιπλέον, το Ελεγκτικό Συνέδριο έχει και άλλες αρμοδιότητες στον δημοσιονομικό έλεγχο, οι οποίες περιλαμβάνουν: Ελέγχους επί των δαπανών των δημοσίων φορέων: Το Ελεγκτικό Συνέδριο ελέγχει τη νομιμότητα, την ορθότητα και την αποτελεσματικότητα των δαπανών που πραγματοποιούν οι δημόσιοι φορείς. Έλεγχοι επί της ακεραιότητας των δημοσίων φορέων: Το Ελεγκτικό Συνέδριο διερευνά τυχόν περιπτώσεις διαφθοράς, απάτης ή άλλων παρατυπιών που αφορούν τους δημόσιους φορείς και προτείνει τα απαραίτητα μέτρα για την επανόρθωση των προβλημάτων και την αντιμετώπιση των υπευθύνων. Παρακολούθηση της εκτέλεσης του προϋπολογισμού: Το Ελεγκτικό Συνέδριο παρακολουθεί την εκτέλεση του κρατικού προϋπολογισμού και ελέγχει την καταλληλότητα των διαδικασιών και των πρακτικών που χρησιμοποιούνται για τον έλεγχο και τη διαχείριση των δημοσίων πόρων. Οι αρμοδιότητες του Ελεγκτικού Συνεδρίου είναι καθορισμένες από το Σύνταγμα και τους νόμους της Ελλάδας, με στόχο την επιβολή της διαφάνειας, της ευθύνης και της ορθής διαχείρισης των δημοσίων πόρων. Στο πλαίσιο του δημοσιονομικού ελέγχου στην Ελλάδα, οφείλουμε να δούμε και την έννοια του "Διατάκτη" όπου αναφέρεται σε έναν σημαντικό ρόλο και θέση που έχει δημιουργηθεί για την προώθηση της ορθής οικονομικής διαχείρισης και την αντιμετώπιση των παρατυπιών και των παραβάσεων στον δημόσιο τομέα. Ο Διατάκτης έχει την αρμοδιότητα να εκπονεί αναφορές ελέγχου, να διερευνά τυχόν παρατυπίες και παραβάσεις των οικονομικών διαδικασιών, και να προτείνει μέτρα για την αντιμετώπισή τους. Οι αναφορές και οι συστάσεις του Διατάκτη έχουν ως στόχο τη βελτίωση της οικονομικής διαχείρισης και την πρόληψη περαιτέρω παρατυπιών και απατών στον δημόσιο τομέα. Η θέση του Διατάκτη έχει δημιουργηθεί στο πλαίσιο των προσπαθειών για την ενίσχυση του δημοσιονομικού ελέγχου και την αντιμετώπιση της διαφθοράς και της απάτης στον δημόσιο τομέα. Ο ρόλος του Διατάκτη είναι να ενισχύει την ανεξαρτησία και την αποτελεσματικότητα των διαδικασιών ελέγχου και να συμβάλλει στην προστασία των δημοσίων πόρων και τη διαφύλαξη της δημόσιας οικονομικής ακεραιότητας. Στην Ελλάδα, οι Κύριοι Διατάκτες μπορεί να είναι οι υπουργοί, οι γενικοί γραμματείς περιφέρειας, οι περιφερειακοί διευθυντές ή εξέχοντες

επαγγελματίες του Ορκωτού Ελεγκτικού Συλλόγου, οι οποίοι κατέχουν τη θέση του Διατάκτη και εκτελούν τον ρόλο τους στο πλαίσιο του δημοσιονομικού ελέγχου. Οι Δευτερεύοντες Διατάκτες είναι δημόσιοι λειτουργοί στους οποίους ο κύριος Διατάκτης με έγγραφη εντολή του ( επιτροπικό ένταλμα) μεταβιβάζει ένα μέρος των πιστώσεων των κονδυλίων του κρατικού προϋπολογισμού προκειμένου να εξοφληθούν νόμιμες δαπάνες για της υπηρεσίας τους. επίσης οι οποίοι συμμετέχουν στη διεξαγωγή του δημοσιονομικού ελέγχου. Αν και η θέση τους είναι δευτερεύουσα σε σχέση με τους Κυρίους Διατάκτες, έχουν σημαντικό ρόλο στην εκτέλεση των ελεγκτικών εργασιών. Οι Δευτερεύοντες Διατάκτες συνεργάζονται με τους Κυρίους Διατάκτες και εκτελούν ελεγκτικές εργασίες, όπως την επισκόπηση και ανάλυση των λογιστικών καταστάσεων, τη συλλογή και ανάλυση αποδεικτικών στοιχείων, και την παρατήρηση της συμμόρφωσης προς τους ισχύοντες νόμους και κανονισμούς. Επίσης, μπορεί να τους ανατίθενται ειδικές αρμοδιότητες ανάλογα με τις ανάγκες του ελέγχου.

Οι Δευτερεύοντες Διατάκτες συμβάλλουν στη συνολική αξιολόγηση του ελέγχου και στην εκπόνηση των αναφορών ελέγχου. Οι εργασίες τους είναι σημαντικές για τη διασφάλιση της ορθής και αξιόπιστης πληροφόρησης που παρέχεται από τους δημόσιους φορείς και τη διασφάλιση της διαφάνειας και της αποτελεσματικής διαχείρισης των δημόσιων πόρων. Όσον αφορά τη διάκριση Υπόλογου- Διατάκτη, αυτή στηρίζεται στο τυπικό κριτήριο της διαχείρισης του δημόσιου χρήματος. Η σχέση μεταξύ του δημόσιου υπόλογου και του Διατάκτη είναι ότι ο Διατάκτης αναλαμβάνει τον έλεγχο των φορέων γενικής κυβέρνησης για λογαριασμό του δημοσίου υπόλογου. Ο Διατάκτης επιβεβαιώνει εάν οι φορείς γενικής κυβέρνησης τηρούν τους νόμους, εφαρμόζουν αποτελεσματικά τις διοικητικές διαδικασίες και διαχειρίζονται τους δημόσιους πόρους με τρόπο που εξυπηρετεί το δημόσιο συμφέρον. Τα ευρήματα και οι συστάσεις του Διατάκτη συνεισφέρουν στη βελτίωση της δημοσίας διαχείρισης και την προστασία των δημόσιων πόρων. Το άρθρο 10 του Νόμου 4337/2015 αφορά τον προληπτικό έλεγχο των φορέων γενικής κυβέρνησης στην Ελλάδα. Τα βασικά στοιχεία αυτού του άρθρου αναλύονται παρακάτω όπου σκοπός του προληπτικού ελέγχου είναι η διασφάλιση της ορθής διαχείρισης των δημοσίων πόρων από τους φορείς γενικής κυβέρνησης, η πρόληψη παρατυπιών και αποτυχιών και η προστασία του δημοσίου συμφέροντος. Πεδίο εφαρμογής: Ο προληπτικός έλεγχος απευθύνεται σε όλους τους φορείς γενικής κυβέρνησης, που περιλαμβάνουν τους δημόσιους οργανισμούς, τις δημόσιες επιχειρήσεις, τις αυτόνομες δημόσιες υπηρεσίες και άλλους ανάλογους φορείς. Ανεξαρτησία: Ο προληπτικός έλεγχος διενεργείται από ανεξάρτητα όργανα

ελέγχου, όπως το Ελεγκτικό Συνέδριο και οι Ελεγκτικές Υπηρεσίες της Γενικής Κυβέρνησης. Εντολή και εξουσίες: Οι ελεγκτικοί φορείς έχουν την εξουσία να πραγματοποιούν ελέγχους στους φορείς γενικής κυβέρνησης, να απαιτούν πληροφορίες και έγγραφα, να προβαίνουν σε επιθεωρήσεις και να απαιτούν την παρουσία υπαλλήλων για εξηγήσεις. Αποτελέσματα και συστάσεις: Μετά τον προληπτικό έλεγχο, οι ελεγκτικοί φορείς αναφέρουν τα ευρήματα τους και καταγράφουν συστάσεις για τη βελτίωση της διαχείρισης και την προστασία των δημοσίων πόρων. Οι φορείς γενικής κυβέρνησης είναι υποχρεωμένοι να λάβουν υπόψη τους αυτές τις συστάσεις και να λάβουν τα αναγκαία μέτρα. Ο προληπτικός έλεγχος των δημόσιων δαπανών αφορά τον έλεγχο που διενεργείται πριν από την πραγματοποίηση των δημόσιων δαπανών. Ο σκοπός του προληπτικού ελέγχου είναι να διασφαλιστεί ότι οι δημόσιες δαπάνες θα πραγματοποιηθούν σύμφωνα με τους νόμους, τους κανονισμούς και τις διαδικασίες που διέπουν τη δημόσια δαπάνη, καθώς και να εξασφαλιστεί η αποτελεσματική και αποδοτική χρήση των δημόσιων πόρων. Επιπροσθέτως, ο προληπτικός έλεγχος των δημόσιων δαπανών περιλαμβάνει την αξιολόγηση της νομιμότητας, της οικονομίας, της αποτελεσματικότητας και της αποδοτικότητας των προτεινόμενων δαπανών. Ο έλεγχος πραγματοποιείται από ανεξάρτητα όργανα ελέγχου, όπως το Ελεγκτικό Συνέδριο ή άλλες αρμόδιες ελεγκτικές αρχές. Οι αρμοδιότητες του προληπτικού ελέγχου των δημόσιων δαπανών περιλαμβάνουν: α) Έλεγχος νομιμότητας: Αξιολόγηση της συμμόρφωσης των προτεινόμενων δαπανών με τη νομοθεσία και τους κανονισμούς που διέπουν τη δημόσια δαπάνη. β) Έλεγχος οικονομίας: Αξιολόγηση της οικονομικής σκοπιμότητας των προτεινόμενων δαπανών και της αναλογίας ανάμεσα στα κόστη και τα αναμενόμενα οφέλη. γ) Έλεγχος αποτελεσματικότητας και αποδοτικότητας: Αξιολόγηση του αν οι προτεινόμενες δαπάνες θα επιτύχουν τους στόχους και τα αποτελέσματα που επιδιώκονται με την υλοποίησή τους και τον καλύτερο δυνατό τρόπο επίτευξής τους. Ο κατασταλτικός έλεγχος των δημόσιων δαπανών αναφέρεται στον έλεγχο που διενεργείται μετά την πραγματοποίηση των δημόσιων δαπανών. Ο σκοπός του κατασταλτικού ελέγχου είναι να επιβεβαιωθεί η νομιμότητα, η οικονομία, η αποτελεσματικότητα και η αποδοτικότητα των δαπανών που έχουν πραγματοποιηθεί. Κατά τον κατασταλτικό έλεγχο, ανεξάρτητα όργανα ελέγχου, όπως το Ελεγκτικό Συνέδριο ή άλλες αρμόδιες ελεγκτικές αρχές, αξιολογούν τις δαπάνες που έχουν πραγματοποιηθεί και ελέγχουν τη συμμόρφωσή τους προς τους νόμους, τους κανονισμούς και τις διαδικασίες που διέπουν τη δημόσια δαπάνη. Ο έλεγχος

περιλαμβάνει εξέταση των αποδείξεων, των στοιχείων και των πληροφοριών που σχετίζονται με τις δαπάνες, καθώς και επιθεωρήσεις και ερωτήσεις προς τους υπεύθυνους υπαλλήλους. Στο πλαίσιο του κατασταλτικού ελέγχου, οι ελεγκτικοί φορείς αναφέρουν τα ευρήματά τους και προτείνουν μέτρα για τη διόρθωση τυχόν παρατυπιών, παραβάσεων ή ανεπάρκειας στη διαχείριση των δημόσιων πόρων. Αυτό μπορεί να περιλαμβάνει την επιστροφή παράνομων πληρωμών, την εφαρμογή κυρώσεων ή τη σύσταση βελτιώσεων στις διαδικασίες δαπανών. Ο κατασταλτικός έλεγχος των δημόσιων δαπανών είναι σημαντικός για την εξασφάλιση της διαφάνειας, της ευθύνης και της υπευθυνότητας στη χρήση των δημόσιων πόρων, καθώς και για την ανάπτυξη ενός αποτελεσματικού και αποδοτικού δημόσιου τομέα. Επίσης, ο κοινοβουλευτικός κατασταλτικός έλεγχος εκτέλεσης του προϋπολογισμού αναφέρεται στον έλεγχο που ασκείται με την έγκριση από το κοινοβούλιο επί της εκτέλεσης του προϋπολογισμού μιας χώρας συμπεριλαμβανομένων των ισολογισμό και απολογισμό του Κράτους. Το κοινοβούλιο παρεμβαίνει και ασκεί έλεγχο στη διαχείριση των δημόσιων οικονομικών προληπτικά, δηλαδή κατά την επεξεργασία και ψήφιση του κρατικού προϋπολογισμού αλλά και κατασταλτικά μετά την εκτέλεση του προϋπολογισμού. Η συνταγματική κατοχύρωση του κοινοβουλευτικού κατασταλτικού ελέγχου των δημοσίων δαπανών περιλαμβάνεται κατ' αρχήν στη διάταξη του άρθρου 79 παρ.2 του Συντάγματος το οποίο προβλέπει ότι όλα τα έσοδα και έξοδα του κράτους πρέπει να περιλαμβάνονται στον προϋπολογισμό και απολογισμό του κράτους. Σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 72 παρ.2 του νόμου 2362/1995 <sup>69</sup> ο προϋπολογισμός και ο απολογισμός καταρτίζεται από τον υπουργό Οικονομικών μέσω της Υπηρεσίας του Γενικού Λογιστηρίου του Κράτους, με βάση τα στοιχεία που υποβάλλουν σε αυτό όλες οι αρμόδιες υπηρεσίες των άλλων υπουργείων αφού ταυτοχρόνων συμπεριληφθούν και όλες οι μεταβολές που έχει επιφέρει το Ελεγκτικό Συνέδριο στις διαχειριστικές πράξεις των υπόλογων. Επιπλέον, στη Διαδικασία εγκρίσεων του απολογισμού και ισολογισμού του Κράτους συναντάμε τρεις ξεχωριστές διαδικασίες α) ενώπιον του Ελεγκτικού Συνεδρίου, β) της αρμόδιας κοινοβουλευτικής επιτροπής και γ) ενώπιον της ολομέλειας της Βουλής. Κατά τη πρώτη διαδικασία και κατά τις διατάξεις του ισχύοντος Συντάγματος, ο απολογισμός και ο ισολογισμός του κράτους πριν την έγκρισή τους από τη Βουλή υποβάλλονται στο

---

<sup>69</sup> Ν.2362/1995 (ΦΕΚ Α' 247 / 27.11.1995) «Περί Δημοσίου Λογιστικού, ελέγχου των δαπανών του Κράτους και άλλες διατάξεις».

Ελεγκτικό συνέδριο το οποίο έπειτα από εξέτασή του, συντάσσει έκθεση η οποία αποκαλείται «Διαδήλωση» που αναφέρει τα αποτελέσματα ελέγχου της δημόσιας διαχείρισης του οικονομικού έτους στο οποίο αναφέρεται και έπειτα την υποβάλλει στην Βουλή. Στη συνέχεια, και το αργότερο μέσα ένα έτος από τη λήξη του οικονομικού έτους κατατίθεται στη Βουλή και ο Γενικός Ισολογισμός και ο Απολογισμός του Κράτους συνοδευόμενα από την έκθεση του Ελεγκτικού Συνεδρίου. Τα παραπάνω εξετάζονται από ειδική επιτροπή βουλευτών και κυρώνονται από την Ολομέλεια της Βουλής σύμφωνα με όσα ορίζει ο κανονισμός (άρθρο 79). Επιπλέον, στη διαδικασία ενώπιον της κοινοβουλευτικής επιτροπής, ο απολογισμός και ο γενικός ισολογισμός εισάγονται στη Βουλή από τον υπουργό των Οικονομικών, διανέμονται στους βουλευτές και παραπέμπονται για εξέταση στην ειδική επιτροπή του άρθρου 31 Α όπου συνίσταται από τον Πρόεδρο της Βουλής και συγκροτείται από 13 μέλη της διαρκούς επιτροπής των οικονομικών υποθέσεων σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 31 παρ.2 έως 6 του Κανονισμού της Βουλής και τέλος, η διαδικασία ενώπιον της ολομέλειας της Βουλής περιλαμβάνει τη διαδικασία συζήτησης και ψήφισης του απολογισμού και γενικού ισολογισμού (όπως προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 123 παρ. 8 και 9) όπου γίνεται σε δύο συνεδριάσεις και ακολουθεί η κύρωση η οποία γίνεται μια μόνο φορά κατά υπουργεία και ειδικό ταμείο αποκλειστικά με ανάταση ή έγερση. Τέλος, θα χρειαστεί να γίνει μια αναφορά και στις ΔΕΚΟ «Δημόσιες Επιχειρήσεις<sup>70</sup> και Οργανισμοί δηλαδή κάθε ανώνυμη εταιρεία, στην οποία το ελληνικό Δημόσιο δύναται να ασκεί άμεσα ή έμμεσα αποφασιστική επιρροή, λόγω της συμμετοχής του στο μετοχικό της κεφάλαιο ή της χρηματοοικονομικής συμμετοχής του ή των κανόνων που τη διέπουν». Παραδείγματα τέτοιων επιχειρήσεων και οργανισμών είναι η ΔΕΗ, ο ΟΤΕ,<sup>71</sup> ο ΟΣΕ, η ΛΑΡΚΟ, η ΕΡΤ, τα Ελληνικά Πετρέλαια) όπου με τον νόμο 3429/2005 (ΦΕΚ Α΄ 314 / 27.12.2005)<sup>72</sup> όλες οι ΔΕΚΟ υποχρεούνται να οργανώσουν υπηρεσία εσωτερικού ελέγχου (άρθρο 4,παρ.3).. Στις αρμοδιότητές της υπηρεσίας αυτής περιλαμβάνεται και η υποχρέωση της να ενημερώνει εγγράφως, τουλάχιστον μία φορά κάθε τρίμηνο, το Διοικητικό Συμβούλιο<sup>73</sup>. καθώς και τη γενική συνέλευση των μετόχων για τους ελέγχους που διενεργεί. Οι διαφορές των εσωτερικών ελεγκτών στις ΔΕΚΟ από τους εσωτερικούς ελεγκτές στις εισηγμένες εταιρείες είναι

<sup>70</sup> Ε. Σπηλιωτόπουλος « Η δημόσια Επιχείρησης»,σελ.74 Β΄ έκδοση, Σάκκουλα

<sup>71</sup> Ε. Σπηλιωτόπουλος « Η δημόσια Επιχείρησης»,σελ.79 Β΄ έκδοση, Σάκκουλα

<sup>72</sup> Ν.3429/2005 (ΦΕΚ Α΄ 314 / 27.12.2005) «Δημόσιες Επιχειρήσεις και Οργανισμοί (Δ.Ε.Κ.Ο.)».

<sup>73</sup> Διοικητικό Συμβούλιο ονομάζεται το συλλογικό όργανο που διοικεί τα περισσότερα δημόσια ιδρύματα (Παπαχατζή Διοικητικών) σελ.318

ότι οι πρώτοι διορίζονται από τη γενική συνέλευση των μετόχων και όχι από το Δ.Σ. Επίσης, παρέχουν υπηρεσίες με έμμισθη εντολή χωρίς να αποκτούν την ιδιότητα υπαλλήλου ή σχέση εξαρτημένης εργασίας. Αντίθετα, στις εισηγμένες εταιρείες είναι υπάλληλοι πλήρους και αποκλειστικής απασχόλησης.

## **Κεφάλαιο 3ο**

### **3.1 Ο Έλεγχος στον Ιδιωτικό Τομέα. Είδη Ελέγχου στον Ιδιωτικό Τομέα**

Όπως τονίστηκε στην εισαγωγή, ο εσωτερικός έλεγχος βρήκε τις ρίζες του και αναπτύχθηκε αρχικά στον ιδιωτικό τομέα, πριν επεκταθεί και στον δημόσιο. Παρά τη σημαντική του συνεισφορά, αντιμετωπίζει πολλές δυσκολίες καθώς προσπαθεί να επιτελέσει ελέγχους σε όλους τους τομείς. Αυτές οι δυσκολίες περιλαμβάνουν την έλλειψη επαρκούς υποστήριξης από τους ανώτερους διοικητικούς φορείς, τη δυσκολία των ελεγκτών να ανταποκριθούν στο έργο τους και την αντίσταση από τους διοικούμενους, ιδίως όταν αφορά τεχνικά και παραγωγικά ζητήματα. Οι ελεγκτές οφείλουν να δρουν με κάποιο σχέδιο- πλάνο που διαθέτει κάποια χαρακτηριστικά όπως σκοπό και αρμοδιότητες και να παρέχουν προσαρμοσμένες οδηγίες για την εκτελεστική τους δραστηριότητα ώστε να μπορούν να αιτιολογούν τα ευρήματα και τα αποτελέσματα από τη συνολική διαδικασία εποπτείας με συγκεκριμένα κριτήρια. Παρά τις δυσκολίες αυτές, οι πρόσφατες αλλαγές στην αγορά έχουν δώσει τη δυνατότητα στον Εσωτερικό Έλεγχο να ανακτήσει την όποια απώλεια εμπιστοσύνης είχε δημιουργηθεί και να αποκτήσει μια πιο ενεργό παρουσία. Έτσι, γίνεται όλο και πιο αποδεκτός και αναγκαίος ακόμη και από τους ίδιους τους διοικούμενους. Ο Εσωτερικός Έλεγχος αξιολογεί την αποτελεσματικότητα του συστήματος του εσωτερικού ελέγχου, καλύπτοντας όλες τις λειτουργίες σε διάφορους τύπους ελέγχου. Αυτοί οι τύποι ελέγχου περιλαμβάνουν οικονομικούς, διοικητικούς, λειτουργικούς, παραγωγής, τεχνικούς, προμηθειών και πωλήσεων, διαχείρισης ανθρώπινου δυναμικού, ποιοτικού ελέγχου, μηχανογράφησης, διαχείρισης αποθεμάτων, παραγωγικών μέσων, ελέγχους ασφάλειας των εγκαταστάσεων, προστασίας του φυσικού περιβάλλοντος, είσπραξης ασφαλιστρών, εκπαίδευσης προσωπικού, καθώς

και υγιεινής και ασφάλειας των εργαζομένων. Συνολικά, ο Εσωτερικός Έλεγχος εξετάζει και ελέγχει όλες τις δραστηριότητες που διέπουν τη λειτουργία των ξεχωριστών μονάδων που συνθέτουν έναν οργανισμό. Για να κατανοήσουμε καλύτερα τη διάρκεια των ελέγχων, μπορούμε να περιγράψουμε συνοπτικά τα τέσσερα πιο διαδεδομένα είδη ελέγχου.

### **3.2 Οι Έλεγχοι παραγωγής**

Οι έλεγχοι παραγωγής (Production Audits) <sup>74</sup>αποσκοπούν στον έλεγχο της ορθής εφαρμογής των διαδικασιών κατά τη διάρκεια ολόκληρης της παραγωγικής διαδικασίας. Αυτοί οι έλεγχοι αξιολογούν εάν τηρούνται οι προκαθορισμένες διαδικασίες και εάν οι παραγόμενες ποσότητες συμφωνούν με το εγκεκριμένο πρόγραμμα της διοίκησης, τόσο ετησίως όσο και σε διαφορετικά χρονικά διαστήματα. Επιπλέον, αξιολογούν τη σωστή διαχείριση και χρήση του μηχανολογικού εξοπλισμού, την κατάλληλη απασχόληση των τμημάτων με κατάλληλο προσωπικό, την κατάρτιση του προσωπικού, τη σωστή προμήθεια υλικών για την παραγωγή και την ορθή διαχείρισή τους για να αποφεύγονται υψηλές απώλειες. Επιπλέον, ελέγχουν τη συμμόρφωση των προϊόντων με τις προδιαγραφές ποιότητας (I.S.O.), καθώς και την συμμόρφωση της συσκευασίας των προϊόντων με τις σύγχρονες προδιαγραφές. Επιπλέον, παρακολουθούν τις διαδικασίες παράδοσης-παραλαβής των προϊόντων από την παραγωγή στην αποθήκη και εξετάζουν γενικά τις διαδικασίες που σχετίζονται με την παραγωγική διαδικασία και τα μέσα που χρησιμοποιούνται σε όλες τις φάσεις της παραγωγής.

---

<sup>74</sup> Παπαστάθης Σ. Παντελής «Ο Σύγχρονος Εσωτερικός Έλεγχος (Internal Audit) Και Η Πρακτική Εφαρμογή Του», (2014) Αθήνα: Ιδιωτική Έκδοση σελ.89



### 3.3 Οι Οικονομικοί έλεγχοι

Οι οικονομικοί έλεγχοι (Financial Audits) <sup>75</sup>αποβλέπουν στον έλεγχο της ακρίβειας, της αξιοπιστίας και της ειλικρίνειας των οικονομικών καταστάσεων και στοιχείων μιας επιχείρησης. Σκοπός τους είναι να επαληθεύσουν τη σωστή απεικόνιση των συναλλαγών, να επιβεβαιώσουν τη νομιμότητα και την αποδοτικότητα των οικονομικών πόρων και να αξιολογήσουν την ορθή διαχείριση αυτών των πόρων για μια συγκεκριμένη χρονική περίοδο. Οι έλεγχοι αυτοί πραγματοποιούνται με λεπτομερή ανάλυση των οικονομικών στοιχείων, των μεμονωμένων συναλλαγών και των διάφορων οικονομικών φαινομένων, παρέχοντας στη διοίκηση την απαραίτητη πληροφόρηση για τη λήψη επιχειρηματικών αποφάσεων. Είναι σημαντικό να σημειωθεί ότι οι εσωτερικοί ελεγκτές δεν είναι υπεύθυνοι για την εκπόνηση ισολογισμών, καθώς αυτό ανήκει στον αρμοδιότητα του υπεύθυνου του λογιστηρίου ωστόσο κατέχουν γνώσεις και εφόδια ώστε να μπορούν να κατανοούν ισολογισμούς και όλους τους μηχανισμούς που «κρατά» ένα λογιστικό και οικονομικό τμήμα μιας επιχείρησης.

### 3.4 Οι Διοικητικοί έλεγχοι

Οι διοικητικοί έλεγχοι «Management Audits» <sup>76</sup>αποτελούν μια ευρύτερη κατηγορία ελέγχων σε σχέση με τους οικονομικούς και λειτουργικούς ελέγχους. Οι διοικητικοί έλεγχοι έχουν διευρυμένους στόχους και αντικείμενα και αποσκοπούν στον έλεγχο και την αξιολόγηση της συνολικής διοικητικής αποτελεσματικότητας της επιχείρησης ή του οργανισμού. Αυτό γίνεται με βάση αντικειμενικές και επιστημονικές μεθόδους, σύμφωνα με τις αρχές της διοίκησης. Οι διοικητικοί εσωτερικοί έλεγχοι εστιάζουν στην αξιολόγηση της διοικητικής αποτελεσματικότητας, της οργάνωσης, της συνεργασίας

---

<sup>75</sup> Παπαστάθης Σ. Παντελής «Ο Σύγχρονος Εσωτερικός Έλεγχος (Internal Audit) Και Η Πρακτική Εφαρμογή Του», (2014) Αθήνα: Ιδιωτική Έκδοση σελ.89

<sup>76</sup> Howard H. Greenbaum «Management Auditing as a Regulatory Tool» Bloomsbury Academic, 1987

και της επικοινωνίας σε όλα τα διοικητικά επίπεδα του οργανισμού. Επίσης, εξετάζουν τις ιδιαιτερότητες και τις αδυναμίες του τρόπου λειτουργίας τους. Οι διοικητικοί έλεγχοι <sup>77</sup> στοχεύουν στην αξιολόγηση του συστήματος διοικητικού εσωτερικού ελέγχου, την αναγνώριση των αδυναμιών και των αιτιών που τις προκαλούν, καθώς και στην κατανόηση των συνεπειών αυτών των αδυναμιών. Περαιτέρω, επισημαίνουν την αποτελεσματικότητα του σχεδιασμού και της στρατηγικής του οργανισμού σε σχέση με την υλοποίηση και την επίτευξη των στόχων του. Επίσης, εξετάζουν τον τρόπο διαχείρισης των διαθέσιμων πόρων και μέσων, καθώς και τους λόγους και τις αιτίες αποχώρησης του εξειδικευμένου προσωπικού και τις επιπτώσεις αυτών των αποχωρήσεων. Επιπλέον, εξετάζουν την συμμόρφωση των εργαζομένων προς τις εξουσιοδοτήσεις, τα σχέδια δράσης, τις αποφάσεις της διοίκησης και γενικότερα την πολιτική διοίκησης της εταιρείας. Οι διοικητικοί έλεγχοι αποσκοπούν στη διερεύνηση του πώς αξιολογείται και αξιοποιείται το ανθρώπινο δυναμικό του οργανισμού, καθώς και στον έλεγχο της πολιτικής κουλτούρας εντός του οργανισμού. Εξετάζουν τις σχέσεις των εργαζομένων με τον οργανισμό, το επίπεδο συνεργασίας και την επίλυση των προβλημάτων, καθώς και την κατανόηση και τη συμμετοχή τους στους στόχους του οργανισμού. Επιπλέον, αξιολογούν την υπάρχουσα πολιτική διοίκησης προσωπικού και την αποδοτικότητα των συστημάτων διοίκησης προκειμένου να συμβάλουν αποτελεσματικά στην επίτευξη συγκεκριμένων στόχων με το ελάχιστο δυνατό κόστος και το μέγιστο όφελος. Συνολικά, οι διοικητικοί έλεγχοι καλύπτουν λειτουργίες που αφορούν το λειτουργικό και διοικητικό μέρος όλων των επιπέδων της ιεραρχίας, παρέχοντας στη διοίκηση γνώση για τη γενική διοικητική λειτουργία του οργανισμού. Συνοψίζοντας, οι διοικητικοί έλεγχοι εστιάζουν στην αξιολόγηση της διοικητικής αποτελεσματικότητας και της λειτουργίας του οργανισμού συνολικά. Αποσκοπούν στην εξέταση των διοικητικών λειτουργιών και της χρήσης πόρων, καθώς και στην αναγνώριση των αδυναμιών και των προκλήσεων που υπάρχουν. Μέσω επιστημονικών μεθόδων και αντικειμενικής αξιολόγησης, οι διοικητικοί έλεγχοι συμβάλλουν στη βελτίωση της διοίκησης και της αποτελεσματικότητας του οργανισμού.

---

<sup>77</sup> Μακροδημήτρης Α «Προσεγγίσεις στη Θεωρία των Οργανώσεων», (2001) Τέταρτη Έκδοση Εκδόσεις Καστανιώτη, Ο. Ray Whittington, Kurt Pany: «Principles of Auditing & Other Assurance Services» Irwin/McGraw-Hill, 2014, James Lam, Enterprise Risk Management: From Incentives to Controls, Wiley 2014, Robert R. Moeller, «Coso Enterprise Risk Management, Establishing Effective Governance, Risk, and Compliance Processes, (2011), Willey.

### 3.5 Οι Λειτουργικοί έλεγχοι

Ο αντικειμενικός σκοπός των λειτουργικών ελέγχων (Operational Audits) <sup>78</sup>είναι να εξετάζει και να αξιολογεί την λειτουργία των διαδικασιών και τη δομή του υπάρχοντος συστήματος, με στόχο να προτείνει την ανάπτυξη και τη βελτίωση νέων περιοχών ή και παλιότερων που έχουν υποβαθμιστεί. Κατά τη διεξαγωγή αυτών των ελέγχων, ελέγχεται εάν το οργανόγραμμα λειτουργεί, εάν εφαρμόζονται οι νόμοι και οι αποφάσεις του διοικητικού συμβουλίου, εάν τηρούνται οι νόμοι της πολιτείας και εάν οι συναλλαγές γίνονται σύμφωνα με τις θεσπισμένες εξουσιοδοτήσεις. Επιπλέον, ελέγχεται εάν τα επιμέρους τμήματα λειτουργούν αρμονικά και αποδοτικά μεταξύ τους. Οι λειτουργικοί έλεγχοι αποσκοπούν στην παραγωγή και προώθηση της αποτελεσματικής λειτουργίας της επιχείρησης. Επικεντρώνονται στις επιμέρους λειτουργίες των διαδικασιών και στον τρόπο λειτουργίας του συστήματος διοίκησης. Οι έλεγχοι αυτοί έχουν ως στόχο να διαπιστώσουν κατά πόσον οι διαδικασίες λειτουργούν αποτελεσματικά κατά την υλοποίηση των αποφάσεων. Επιπροσθέτως, στοχεύουν στο να διαπιστώσουν κατά πόσον ένα τμήμα λειτουργεί σωστά με την υπάρχουσα οργανωτική δομή, εάν επιτυγχάνονται οι στόχοι και προτείνουν οι διορθωτικές ενέργειες όταν παρουσιάζονται μεγάλες αποκλίσεις. Επιπλέον, αξιολογούν εάν οι λειτουργίες συμβάλλουν στη βελτίωση της ενδοεπιχειρησιακής επικοινωνίας μεταξύ των ιεραρχικών επιπέδων και τμημάτων.

---

<sup>78</sup>Παπαστάθης Σ. Παντελής «Ο Σύγχρονος Εσωτερικός Έλεγχος (Internal Audit) Και Η Πρακτική Εφαρμογή Του», κεφ.1 (2014) Αθήνα: Ιδιωτική Έκδοση σελ.91

## **Κεφάλαιο 4ο**

### **4.1 Ενδείξεις απάτης στον Δημόσιο και Ιδιωτικό τομέα**

#### **Μεθοδολογία εφαρμογής εσωτερικού ελέγχου**

Ορίζοντας την οικονομική απάτη, μπορούμε να πούμε ότι αυτή περιλαμβάνει κάθε μορφή παράνομης οικονομικής δραστηριότητας ή εσκεμμένης παρατυπίας. Σύμφωνα με τα «Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου», η απάτη ορίζεται ως μια εκούσια πράξη που περιλαμβάνει τη χρήση δόλου για την απόκτηση αδίκου ή παράνομου πλεονεκτήματος. Η απάτη μπορεί να διαπραχθεί από ένα ή περισσότερα άτομα που συμμετέχουν στη διαχείριση και που φέρουν ευθύνη για την εταιρική διακυβέρνηση. Είναι πρόσωπα που συνήθως εργάζονται μέσα στην υπηρεσία ή στην εταιρεία εάν πρόκειται για τον ιδιωτικό τομέα αλλά, παράτυπες πράξεις μπορούν να γίνουν και από τρίτα άτομα που εμπλέκονται έμμεσα. Η απάτη μπορεί να λάβει γενικά τρεις μορφές: Αρχικά, απάτη προς την επιχείρηση ή τον οργανισμό που διαπράττεται από εσωτερικό δράστη στη συνέχεια, απάτη που διαπράττεται από εξωτερικό δράστη και τέλος απάτη που ωφελεί την επιχείρηση ή τον οργανισμό. Στις περιπτώσεις που αφορούν τον ελληνικό δημόσιο τομέα, πριν αναλάβει η επίσημη υπηρεσία καταπολέμησης του φαινομένου της απάτης, οι μονάδες εσωτερικού ελέγχου γνωστοποιούν τα ευρήματα περί απάτης στην ανώτατη διοίκηση, ούτως ώστε να επιληφθούν τα αρμόδια από τις κείμενες διατάξεις όργανα, τα οποία θα διερευνήσουν την υπόθεση. Σε αυτό το σημείο αναλαμβάνει η υπηρεσία «Σώματος Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος» (Σ.Δ.Ο.Ε.), η οποία έχει ως αποστολή, την καταστολή όλων των περιπτώσεων οικονομικής απάτης που βλάπτουν τα συμφέροντα του Ελληνικού Δημοσίου και της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Φυσικά, το Σ.Δ.Ο.Ε. είναι υπεύθυνο να ελέγχει και τις εταιρείες που ανήκουν στον ιδιωτικό τομέα. Το Σ.Δ.Ο.Ε. επικεντρώνεται σε διάφορες μορφές απάτης, όπως αναφέρονται στο άρθρο 88, παράγραφος 2 του Νόμου 3842/2010, που καθορίζει το κύριο έργο του Σ.Δ.Ο.Ε. Συγκεκριμένα, αυτές οι μορφές απάτης περιλαμβάνουν: α) Το «ξέπλυμα μαύρου χρήματος», που αναφέρεται στην προσπάθεια νομιμοποίησης εσόδων που προέρχονται από παράνομες δραστηριότητες. β) Παραβάσεις και παρατυπίες σχετικά με προμήθειες, επιδοτήσεις, επιχορηγήσεις, χρηματιστηριακές και χρηματοπιστωτικές συναλλαγές. γ) Απάτες σχετικά με τη μη εφαρμογή των τελωνειακών και φορολογικών νομοθεσιών. δ) Παράνομες συναλλαγές ή δραστηριότητες που πραγματοποιούνται

μέσω διαδικτύου ή με τη χρήση της τεχνολογίας γενικότερα. ε) Παραβιάσεις, αυθαιρεσίες και κατασκευές που αφορούν τα Δημόσια κτήματα, την προστασία των ακτών, των παραλιών και των δημόσιων εδαφών. στ) Παράνομη διακίνηση όπλων, ναρκωτικών ή ψυχοτρόπων ουσιών, τοξικών ουσιών και άλλων επικίνδυνων ουσιών, καθώς και γενικότερα το λαθρεμπόριο. Τέλος, ζ) Παράνομες δραστηριότητες που λαμβάνουν χώρα στο θαλάσσιο χώρο, συνήθως σχετικές με το λαθρεμπόριο και την παράνομη διακίνηση. Αυτές είναι ορισμένες από τις κύριες μορφές απάτης που αντιμετωπίζει το Σ.Δ.Ο.Ε. με το έργο του. Όμως μια απάτη για να εντοπιστεί χρειάζεται δεξιότητες και εργαλεία τα οποία διαφέρουν με εκείνα που είναι αναγκαία για τη διενέργεια εσωτερικού ελέγχου και συχνά οι εσωτερικοί ελεγκτές δεν είναι επαρκώς εφοδιασμένοι για τη διερεύνηση υποθέσεων απάτης. Φυσικά, η εντοπισμένη και σκόπιμη απάτη στη δημόσια υπηρεσία έρχεται πρώτα από όλα σε αντίθεση με την ουσιαστική έννοια και σκοπό που έχει ως πυρήνα, ο δημόσιος τομέας στο σύνολο του και αυτό είναι το δημόσιο συμφέρον. Έτσι λοιπόν, σύμφωνα με τον καθηγητή Επ. Σπηλιωτόπουλο, το συμφέρον αναφέρεται στην χρησιμότητα ή την ωφέλεια που έχουν για ένα άτομο οι υπηρεσίες άλλων ατόμων ή οι σχέσεις με αυτά, καθώς και νομικές ρυθμίσεις ή πραγματικές καταστάσεις.<sup>79</sup> Το αξιολογικό στοιχείο του δημόσιου συμφέροντος αναφέρεται στην ανάλυση της χρησιμότητας ή της αξίας που συνδέει το αντικείμενο με τα υπόλοιπα στοιχεία του συμφέροντος, όπως πρόσωπα, υπηρεσίες, ρυθμίσεις και καταστάσεις. Αυτή η ανάλυση μπορεί να γίνει είτε με βάση υποκειμενικά κριτήρια που καθορίζονται από το ίδιο το αντικείμενο του συμφέροντος, είτε με αντικειμενικά κριτήρια, βασισμένα σε συγκεκριμένες ανάγκες. Το υποκείμενο των συμφερόντων μπορεί να είναι τόσο ο πολίτης, όσο και διάφορες ομάδες ανθρώπων, είτε αυτές έχουν άτυπη πραγματική οργάνωση είτε αποτελούν νομικά πρόσωπα. Βέβαια και στις δύο περιπτώσεις είτε πρόκειται για Υπηρεσία ή ιδιωτική εταιρεία θα πρέπει να υπάρξει κάποια διάκριση ανάμεσα στην ύπαρξη απάτης και του απλού σφάλματος. Φυσικά στη δεύτερη περίπτωση δεν περιέχεται δόλος και συνήθως τα σφάλματα αναφέρονται σε περιπτώσεις που έχουν να κάνουν με το λογιστικό κλάδο και επηρεάζουν κυρίως τα οικονομικά δεδομένα λόγω μη αποτελεσματικών διαδικασιών, έλλειψης γνώσης ή απροθυμίας. Βέβαια, σε ένα τέτοιο σοβαρό και σημαντικό ζήτημα όπως είναι αυτό της απάτης και της ύπαρξης δόλου, η θέση του

---

<sup>79</sup> Σπηλιωτόπουλος Ε. (2011). «Εγχειρίδιο διοικητικού δικαίου», (2011). Αθήνα: Εκδόσεις Νομική βιβλιοθήκη, Σπηλιωτόπουλος Ε «Η Δημόσια επιχείρησης», (2010) Β΄ έκδοση (από την επιστημονική σειρά: Διοίκηση και Κοινωνία) Εκδόσεις Σάκκουλα

εσωτερικού ελέγχου εστιάζεται στην αντιμετώπιση της, με τη χρήση όλων των διαθέσιμων μέσων. Η δημιουργία ελεγκτικών μηχανισμών, όπως η σωστή ανάθεση αρμοδιοτήτων στους ελεγκτές σε όλους τους οργανισμούς (δημόσιους και ιδιωτικούς), καθώς και η έγκριση «Επιτροπής Ελέγχου» και «Επιτροπής Διαχείρισης Κινδύνων», είναι μέθοδοι που χρησιμοποιούνται από τον εσωτερικό έλεγχο για την καταπολέμηση της απάτης. Ωστόσο, η πλήρης εξάλειψη της απάτης είναι αδύνατη. Ο ειδικευμένος εσωτερικός ελεγκτής στον τομέα της απάτης «fraud auditor»,<sup>80</sup> μέσω της σχετικής πιστοποίησης (CFE),<sup>81</sup> μπορεί να μειώσει τις ευκαιρίες για απάτη όχι μόνο αναγνωρίζοντας παραποιήσεις, αλλά και παρέχοντας εκπαίδευση και συμβουλευτική στους οργανισμούς. Αντίθετα, αν ο ελεγκτής συμπεριφέρεται με τρόπο που αποκρύπτει την απάτη (π.χ. παραλείψεις αναφοράς σε ευρήματα), μπορεί να επιφέρει διοικητικές, αστικές και ποινικές ευθύνες. Παρακάτω επιχειρείται μια σύντομη παρουσίαση και ανάλυση των τακτικών που ακολουθούνται από τους φορείς του εσωτερικού ελέγχου. Κατά την αξιολόγηση της αποτελεσματικότητας της υπηρεσίας Εσωτερικού Ελέγχου, δύο βασικοί παράγοντες παίζουν κρίσιμο ρόλο: ο σχεδιασμός του ετήσιου προγράμματος ελέγχων και η πραγματοποίησή του. Όσον αφορά τον σχεδιασμό του προγράμματος, ακολουθείται συγκεκριμένη μεθοδολογία που συνδέεται με το ετήσιο πρόγραμμα ελέγχου ή το ετήσιο πλάνο ελέγχου. Αυτό το πρόγραμμα πρέπει να εστιάζει σε σημεία και περιοχές υψηλού κινδύνου, σχετικά με τις αδυναμίες του συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου. Αναλυτικότερα: Καταρτίζεται το ετήσιο πλάνο/πρόγραμμα ελέγχων, το οποίο αποτελεί τον πυρήνα των ελέγχων που πρόκειται να διεξαχθούν. Αυτό το πλάνο πρέπει να αντικατοπτρίζει τους στόχους και τις ανάγκες του οργανισμού. Στη συνέχεια, γίνεται η επιλογή των σημείων και των περιοχών που θα υποβληθούν σε έλεγχο, με βάση τον κίνδυνο και τη σημασία τους για τον οργανισμό. Κατά την πραγματοποίηση των ελέγχων, χρησιμοποιούνται κατάλληλες μεθόδους και διαδικασίες για τη συλλογή και ανάλυση των δεδομένων, προκειμένου να αξιολογηθεί η συμμόρφωση με τους κανόνες και τις πρακτικές της εταιρικής διακυβέρνησης. Τέλος, παράγονται αναφορές και συστάσεις βάσει των ευρημάτων των ελέγχων, με στόχο τη βελτίωση της εσωτερικής διαδικασίας ελέγχου και της γενικής λειτουργίας του

---

<sup>80</sup> IPPF-Standards-2017: « Διεθνή Πρότυπα για την επαγγελματική εφαρμογή του Εσωτερικού Ελέγχου» σελ.8, σελ. 16

<sup>81</sup> Ευρωπαϊκή υπηρεσία καταπολέμησης της απάτης - Ευρωπαϊκή Επιτροπή (europa.eu), Ράικος Δ «Διοίκηση & Διαφθορά», (2006) Εκδόσεις Παπαζήση, Βάβουρας Ι. Αργυριάδης Δ., Καββαδία Ε., Μανωλάς Γ., Ραϊκος Δ., Ρακιντζής Λ., Συρμαλή Μ.Ε., Χλέτσος Μ «Διακυβέρνηση και Διαφθορά, Εκδόσεις Παπαζήση Αθήνα 2011

οργανισμού. Η διαδικασία κατάρτισης του ετήσιου προγράμματος ελέγχων εξαρτάται από την λεπτομερή αξιολόγηση των πιθανών κινδύνων. Αυτό συνεπάγεται τα εξής: Αξιολόγηση των πιθανών κινδύνων, αναγνώριση των κινδύνων που αποτελούν πραγματική απειλή, καταγραφή και τεκμηρίωση των εντοπισμένων κινδύνων, ιεράρχησή των κινδύνων με βάση τη σημασία τους, δημιουργία ενός προγράμματος ελέγχων που επικεντρώνεται στους προηγουμένως ιεραρχημένους κινδύνους, διεξαγωγή των ελέγχων σύμφωνα με το καθορισμένο πρόγραμμα και κατάρτιση της έκθεσης ελέγχου. Αυτή η διαδικασία πρέπει να επαναλαμβάνεται ετησίως, προσαρμόζοντας το πρόγραμμα στις αλλαγές στον οργανισμό. Κατά τη διάρκεια του σχεδιασμού, πρέπει να λαμβάνονται υπόψη η στελέχωση της υπηρεσίας, οι ειδικές ανάγκες των ελέγχων και οι διαθέσιμοι πόροι. Ο επικεφαλής της υπηρεσίας εσωτερικού ελέγχου είναι υπεύθυνος για τον σχεδιασμό, που πρέπει να είναι λεπτομερής και να αντικατοπτρίζει την πολυπλοκότητα των κινδύνων. Το ετήσιο πρόγραμμα ελέγχων είναι ο οδηγός για τη λειτουργία της υπηρεσίας, και η έλλειψη ορθού σχεδιασμού μπορεί να δείχνει αδυναμία στη διαχείριση του εσωτερικού ελέγχου και να επηρεάζει αρνητικά την ποιότητα των υπηρεσιών ελέγχου. Επιπλέον, το πρόγραμμα απαιτεί αναπροσαρμογή για να ανταποκρίνεται στις διακυβερνητικές αλλαγές και τις εξελίξεις στις δραστηριότητες του οργανισμού. Κατά τον σχεδιασμό, η συμμετοχή της Διοίκησης, της Επιτροπής Ελέγχου και των ελεγχόμενων είναι αναγκαία, προάγοντας τη διαφάνεια και την αποτελεσματικότητα της διαδικασίας. Παράλληλα με το ετήσιο πρόγραμμα ελέγχων, πρέπει να συμπεριλαμβάνονται λεπτομέρειες σχετικά με τη συχνότητα, την περίοδο, και τη διάρκεια των ελέγχων. Ορισμένοι έλεγχοι ενδέχεται να απαιτούν επανάληψη κατά τη διάρκεια του έτους. Επίσης, πρέπει να καθορίζεται ο χρόνος που αφιερώνεται σε ειδικούς ελέγχους που ανατίθενται από τη Διοίκηση στον Εσωτερικό Έλεγχο ή που αναλαμβάνονται με πρωτοβουλία του επικεφαλής. Επιπλέον, πρέπει να λαμβάνεται υπόψη ο χρόνος που αφιερώνεται στις μεταγενέστερες ενέργειες (follow-up),<sup>82</sup> που περιλαμβάνουν την παρακολούθηση της υλοποίησης των αποφάσεων της Διοίκησης, ως αποτέλεσμα των ελεγκτικών εκθέσεων. Ανεξαρτήτως της εμφάνισης εκτάκτων κινδύνων, είναι πάντα θετικό και σχεδόν «προαπαιτούμενο» να αξιολογείται η πρόοδος του προγράμματος κατά το δεύτερο εξάμηνο του έτους και

---

<sup>82</sup> Koutoupis, A. G., Kyriakogkonas, P., & Garefalakis, A. (2021). «Εταιρική διακυβέρνηση, Διαχείριση Κινδύνων και Εσωτερικός Έλεγχος» σελ.569

να προσαρμόζεται ανάλογα, λαμβάνοντας υπόψη τις νέες ελεγκτικές ανάγκες που προκύπτουν. Η υλοποίηση του ετήσιου προγράμματος οφείλει να είναι δεσμευτική, διότι σχεδιάζεται σύμφωνα με τις ελεγκτικές ανάγκες του οργανισμού και τους κινδύνους που την απειλούν. Οποιαδήποτε απόκλιση από την υλοποίηση του προγράμματος θα πρέπει να αιτιολογείται επαρκώς. Την ευθύνη κατάρτισης του ετήσιου προγράμματος τη φέρει ο επικεφαλής της υπηρεσίας, ο οποίος θα πρέπει να χαρτογραφεί τις δραστηριότητες και να αξιολογεί τους κινδύνους αυτών, προκειμένου να ενταχθούν στο ετήσιο πρόγραμμα ελέγχων.

Στον καθορισμό των κρίσιμων περιοχών για τη σύνταξη του ετήσιου προγράμματος ελέγχων, υπάρχουν αρκετά κριτήρια που πρέπει να ληφθούν υπόψη. Αυτά τα κριτήρια σχετίζονται με το προσωπικό και τη διαχείριση και πρόκειται για την ικανότητα και την εμπειρία του επικεφαλής της υπηρεσίας Εσωτερικού Ελέγχου στον καθορισμό των περιοχών υψηλού κινδύνου. Τη συμμετοχή της Διοίκησης και των διοικούμενων στον καθορισμό του προγράμματος. Τη γνώση των λειτουργιών, των διαδικασιών και των στρατηγικών στόχων του οργανισμού από όλους του εμπλεκόμενους. Φυσικά υπάρχουν και τα κριτήρια που σχετίζονται με την προσέγγιση του ελέγχου: Οι προτεραιότητες που ορίζει η Διοίκηση επηρεάζουν τον καθορισμό των περιοχών για έλεγχο. Η αξιολόγηση των κινδύνων που απειλούν κάθε λειτουργία είναι ουσιώδης όπως και η αποτελεσματικότητα των συστημάτων ασφαλείας και των μέτρων Εσωτερικού Ελέγχου. Οι διοικούμενοι πρέπει να είναι ενήμεροι σχετικά με τον Εσωτερικό Έλεγχο. Η συχνότητα των ελέγχων εξαρτάται από πολλούς παράγοντες, συμπεριλαμβανομένων των αδυναμιών στο σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου, των κινδύνων που αντιμετωπίζει ο οργανισμός, και του πιθανού αντίκτυπου στα οικονομικά αποτελέσματα. Η ύπαρξη επαρκών και αποτελεσματικών δικλίδων ασφαλείας μπορεί να συμβάλει στον περιορισμό της συχνότητας των ελέγχων. Ταυτόχρονα, είναι σημαντικό να καθοριστεί ο χρόνος που απαιτείται για τη διενέργεια των ελέγχων, λαμβάνοντας υπόψη τις εργάσιμες ημέρες του έτους, προκειμένου να αποφευχθεί η καθυστέρηση στο πρόγραμμα. Το ετήσιο πρόγραμμα ελέγχων υποβάλλεται για σχολιασμό και έγκριση στην Επιτροπή Ελέγχου, που σημαίνει ότι όλοι συμφώνησαν σχετικά με τους κινδύνους που πιθανόν να απειλούν τον οργανισμό. Επίσης, σηματοδοτεί την πλήρη στήριξη της υπηρεσίας Εσωτερικού Ελέγχου για την εκτέλεση του προγράμματος. Το πρόγραμμα μετά την συμφωνία υποβάλλεται προς έγκριση μέσω της Επιτροπής Ελέγχου. Για τη διενέργεια του ελέγχου, ανεξάρτητα από το αντικείμενο και τον σκοπό του, από την έναρξη μέχρι και την ολοκλήρωση του ο



ελεγκτής ακολουθεί τα ακόλουθα στάδια: Σχεδιασμό του ελέγχου, Διενέργεια του ελέγχου, Σύνταξη έκθεσης ελέγχου και συζήτηση της έκθεσης ελέγχου με όλους τους εμπλεκόμενους, Την παρακολούθηση υλοποίησης των διορθωτικών ενεργειών. Ο σχεδιασμός ενός ελέγχου ξεκινά από τον καθορισμό των σημείων που θα ελεγχθούν και του ατόμου ή της ομάδας που θα αναλάβει τη διενέργεια του, λαμβάνοντας υπόψη τις δεξιότητες των ελεγκτών, τα χαρακτηριστικά της εργασίας και το επίπεδο δυσκολίας. Οι περιοχές ή οι λειτουργίες που υφίστανται υψηλό κίνδυνο απαιτούν τη συμμετοχή ελεγκτών με υψηλές προδιαγραφές, για να διασφαλιστεί η γρήγορη και αποτελεσματική διενέργεια του ελέγχου. Πριν από την έναρξη του κάθε ελέγχου, πρέπει να συλλεγούν τα αναγκαία στοιχεία που τον αφορούν, συμπεριλαμβανομένων σχετικών αποφάσεων, και νομικού πλαισίου. Τα διαθέσιμα στοιχεία πρέπει να κατανοηθούν και να αξιοποιηθούν κατάλληλα. Επιπλέον, πρέπει να λαμβάνονται σοβαρά υπόψη όλα τα στοιχεία που υπάρχουν στο μόνιμο φάκελο και σχετίζονται με το αντικείμενο του ελέγχου. Για τις περιπτώσεις επαναλαμβανόμενων ελέγχων, ο ελεγκτής θα πρέπει να ανατρέχει στη μελέτη προηγούμενων εκθέσεων ελέγχου που αφορούν την ίδια δραστηριότητα ή παρόμοιες. Ακόμη, πρέπει να ανατρέχει σε πηγές που αφορούν εκθέσεις εξωτερικών ελεγκτών και συμβούλων. Κατά τον σχεδιασμό του ελέγχου, πρέπει να αναπτύσσεται ένα πρόγραμμα ελέγχου, το οποίο αποτελείται από συνεχόμενα βήματα που βασίζονται στη ροή των εργασιών της επισκοπούμενης περιοχής. Το πρόγραμμα ελέγχου, που χρησιμοποιεί ο Εσωτερικός Ελεγκτής, αναπτύσσεται μετά από τη μελέτη όλων των διαθέσιμων στοιχείων και την αξιολόγηση των πιθανών κινδύνων στην υπό έλεγχο δραστηριότητα. Πρόκειται για ένα εργαλείο ελέγχου που καθοδηγεί τον Εσωτερικό Ελεγκτή από την αρχική μέχρι την τελική φάση της εκτέλεσης του έργου. Μέσα από την ανάπτυξη των προγραμμάτων ελέγχου, πρέπει να αντικατοπτρίζεται το εύρος της ελεγχόμενης δραστηριότητας, ο σκοπός του ελέγχου και ο βαθμός εξέτασης των κινδύνων. Πρόκειται για μια μεθοδολογία εργασιών που σκιαγραφεί τα βήματα για να πραγματοποιηθεί ο έλεγχος, μέσα από ένα καθορισμένο πεδίο εργασιών. Η ανάπτυξη των προγραμμάτων βασίζεται στους στόχους του οργανισμού στις διαδικασίες, στις αποφάσεις της Διοίκησης, τα οποία και θα πρέπει να γνωρίζει ο Εσωτερικός Ελεγκτής. Στα προγράμματα ελέγχου είναι επιθυμητό τα βήματα να είναι διατυπωμένα υπό μορφή εντολών και όχι με τη χρήση απλών "Ναι" ή "Όχι", δηλαδή κλειστών απαντήσεων μια τέτοια προσέγγιση αποφεύγεται, καθώς αυτή η μέθοδος δεν επιτρέπει την πραγματοποίηση ουσιαστικού ελέγχου και μπορεί να οδηγήσει σε λανθασμένα συμπεράσματα. Σε κάθε βήμα ελέγχου απαιτείται εμβάθυνση

στο θέμα και την παροχή τεκμηριωμένων απαντήσεων, ανεξάρτητα από τον βαθμό σημασίας που αποδίδεται στον έλεγχο. Το ίδιο ισχύει και για τα ερωτηματολόγια κλειστού τύπου. Μέσω της ανάπτυξης και της εφαρμογής των προγραμμάτων ελέγχου, παρέχεται η δυνατότητα στους Εσωτερικούς Ελεγκτές να αξιολογήσουν το σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου και να εντοπίσουν κινδύνους. Τα προγράμματα Εσωτερικού Ελέγχου, παρά τις διαφορές στην οργανωτική δομή των οργανισμών, μοιράζονται μια κοινή ελεγκτική φιλοσοφία και τεχνική, βασισμένη στη φυσιολογική ροή των εργασιών και των διαδικασιών που υπάρχουν σε κάθε οργανισμό. Συνοψίζοντας, η παρακάτω μεθοδολογία θα πρέπει να ακολουθείται, για τη βέλτιστη εφαρμογή του εσωτερικού ελέγχου: Κατανόηση της λειτουργίας της ελεγχόμενης δραστηριότητας, Επισκόπηση των σχετικών πολιτικών και διαδικασιών, Επισκόπηση στοιχείων του μόνιμου φακέλου, Επισκόπηση εκθέσεων ελέγχου, προηγούμενων περιόδων για την ίδια δραστηριότητα, Διενέργεια προκαταρκτικής έρευνας και συνεντεύξεων του αρμόδιου προσωπικού, Αποτύπωση των διαδικασιών με τη μορφή της διαγράμματος ροής, των περιοχών που πρόκειται να ελεγχθούν. Καταγραφή των κινδύνων που σχετίζονται με την ελεγχόμενη δραστηριότητα, Εντοπισμός των δικλίδων ασφαλείας που υπάρχουν στην συγκεκριμένη δραστηριότητα και αξιολόγηση των μέτρων ελέγχου, ως προς την επάρκειά τους. Η σωστή εφαρμογή των παραπάνω συμβάλλουν στην αποτροπή επικαλύψεων ελέγχου ή μη ελεγχόμενων περιοχών. Τέλος, οι εσωτερικοί έλεγχοι διακρίνονται σε τακτικούς, έκτακτοι, γενικοί και ειδικοί. Οι τακτικοί είναι οι προγραμματισμένοι που διενεργούνται σύμφωνα με το ετήσιο πλάνο ελέγχου και οι έκτακτοι είναι αυτοί που γίνονται όποτε κρίνεται αναγκαίο ανάλογα με τις περιστάσεις. Οι γενικοί αφορούν στο σύνολο των λειτουργιών του ελεγχόμενου φορέα (full score) ενώ οι ειδικοί αφορούν σε συγκεκριμένους τομείς αρμοδιότητας ή σε συγκεκριμένες χρονικές περιόδους. Οι έλεγχοι μπορεί ακόμα να είναι δειγματοληπτικοί με δυνατότητα γενίκευσης.

#### **4.2 Διασύνδεση μεταξύ Εσωτερικών Ελεγκτών και Εξωτερικών Ελεγκτών**

Σε έναν οργανισμό είναι αναγκαία η παρουσία και των εσωτερικών και των εξωτερικών ελεγκτών για να διασφαλιστούν τα συμφέροντά του και η πορεία του. Συνεπώς, η

ανταλλαγή ιδεών, η κοινή προγραμματισμένη δράση και η κοινή χρήση πληροφοριών βοηθούν στην προσφορά υψηλής ποιότητας υπηρεσιών από τη διοίκηση. Εντούτοις, συχνό φαινόμενο είναι η έλλειψη συντονισμού ανάμεσα σε εσωτερικούς και εξωτερικούς ελεγκτές,<sup>83</sup> το οποίο απειλεί την αποτελεσματικότητα των ελέγχων κυρίως στον δημόσιο τομέα. Αυτή η συνεργασία είναι επιθυμητή και πολλές φορές επιζητείται ώστε να αποφεύγονται διπλές ενέργειες και από τα δύο όργανα (overlapping work). Όπως είναι φυσικό, τα δύο όργανα εκτός από ομοιότητες στο έργο τους έχουν και κάποιες διαφορές όπως είναι το εύρος του πεδίου που εξετάζουν οι εσωτερικοί ελεγκτές σε σχέση με των εξωτερικών καθώς δεν περιορίζεται μόνο στον έλεγχο και πιστοποίηση των οικονομικών καταστάσεων ενός οργανισμού αποσκοπώντας στην αξιόπιστη εικόνα για την χρηματοοικονομική του θέση. Ο εσωτερικός έλεγχος εξετάζει όλες τις λειτουργίες ενός οργανισμού. Επιπλέον, ο εσωτερικός έλεγχος διενεργείται από υπαλλήλους του οργανισμού με σχέση εξαρτημένης εργασίας προς αυτόν ενώ οι εξωτερικοί ελεγκτές καλούνται και πληρώνονται για τις υπηρεσίες τους από τον φορέα στον οποίο διενεργούν ελέγχους. Στο κομμάτι των γνώσεων και των πιστοποιήσεων που πρέπει να έχει ένας εσωτερικός ελεγκτής στον δημόσιο τομέα πρέπει να κατέχει πιστοποίηση εσωτερικού ελεγκτή (CIA)<sup>84</sup> που είναι απαραίτητο βάσει του νόμου 4795/21. Η εν λόγω πιστοποίηση ελεγκτικής επάρκειας προκύπτει από την παρακολούθηση ειδικού προγράμματος που πραγματοποιείται στο «Εθνικό Κέντρο Δημόσιας Διοίκησης και Αυτοδιοίκησης» (Ε.Κ.Δ.Δ.Α.). Ακόμη, ο εξωτερικός έλεγχος γίνεται μια φορά το έτος ενώ ο εσωτερικός έλεγχος προκύπτει πολλές φορές μέσα στο οικονομικό έτος. Παρόλο που κανείς δεν μπορεί να αρνηθεί την εξαιρετική σημασία του εξωτερικού ελέγχου, αποκαλύπτεται ότι ο εξωτερικός έλεγχος δεν εκδηλώνει συγκεκριμένο ενδιαφέρον για την προαγωγή της ανάπτυξης του οργανισμού.

---

<sup>83</sup> Shah, A. A., Azmat, M., & Arshad, A. (2023). «Impact Evaluation of Factors of Internal Audit on Internal Audit Effectiveness: The Moderating and Mediating Effect of Ethical Culture and Internal Controls» *Pakistan Journal of Humanities and Social Sciences*, 11(1), 490-506, p.494  
www.academia.edu

<sup>84</sup> Koutourpis, A. G., Kyriakogkonas, P., & Garefalakis, A. (2021). «Εταιρική διακυβέρνηση, Διαχείριση Κινδύνων και Εσωτερικός Έλεγχος»

### 4.3 Δυναμική Σύνδεση μεταξύ Εσωτερικών Ελεγκτών και Υποκείμενων Ελέγχου

Η αποδοχή και κατανόηση του εσωτερικού ελέγχου από τους υπαλλήλους ενός οργανισμού αντιμετωπίζει προκλήσεις, και στου δύο τομείς αλλά σίγουρα σε μεγαλύτερο βαθμό στο δημόσιο τομέα όπου η έλλειψη ενός πλήρως αναπτυγμένου ελεγκτικού «πνεύματος» καθιστά τη διαδικασία δυσκολότερη. Οι εσωτερικοί ελεγκτές βιώνουν συχνά αποστροφή από τους συναδέλφους τους λόγω του αντικειμένου τους και αυτή η επιφυλακτικότητα αποτελεί εμπόδιο στην αποτελεσματική εκτέλεση του ελεγκτικού έργου και την επίτευξη κοινών στόχων. Επιπλέον, οι εσωτερικοί ελεγκτές πρέπει να προσπαθούν να διατηρήσουν ίσες σχέσεις με όλους τους ελεγχόμενους, για να διασφαλίσουν την αντικειμενικότητα και την αξιοπιστία του ελεγκτικού έργου. Επιπροσθέτως, είναι ουσιώδες για τους εσωτερικούς ελεγκτές να αναγνωρίζουν τη σημασία της άσπογης επαγγελματικής συμπεριφοράς και της αντικειμενικής εκτέλεσης των καθηκόντων τους. Παράλληλα, πρέπει να διασφαλίζεται η εφαρμογή πολιτικής εκπαίδευσης για τους υπαλλήλους σχετικά με θέματα εσωτερικού ελέγχου, εστιάζοντας κυρίως στην αξία και τους σκοπούς του ελέγχου. Μόνο με αυτόν τον τρόπο, οι ελεγχόμενοι μπορούν να κατανοήσουν τον ρόλο του εσωτερικού ελέγχου<sup>85</sup> και να αναγνωρίσουν τη θετική και αποτελεσματική συμβολή του στην εργασία τους, επιλύοντας προβλήματα που παρουσιάζονταν επί χρόνια. Ωστόσο, στον ιδιωτικό τομέα οι ελεγχόμενοι είναι πιο οικείοι με την έννοια και το σύστημα του εσωτερικού ελέγχου καθώς τα βήματα υιοθέτησης που γίνονται προς αυτή την κουλτούρα είναι πιο σταθερά, καθολικά προς όλους τους εργαζομένους και άμεσα.

---

<sup>85</sup> Βελέντζας Γ., Καρτάλης Ν., Μπρώνη Γ. «Εσωτερικός Έλεγχος Επιχειρήσεων για την πρόληψη, τον εντοπισμό και τη διερεύνηση οικονομικής απάτης» (2011) σελ. 109

## **Κεφάλαιο 5<sup>ο</sup>**

### **Μελέτες Περίπτωσης στον Δημόσιο και Ιδιωτικό τομέα**

#### **5.1 Υπουργείο Υποδομών Μεταφορών και Δικτύων**

Παρουσίαση του Υπουργείου

Στην πορεία του χρόνου, το Υπουργείο Μεταφορών και Επικοινωνιών της Ελλάδας έχει υποστεί σημαντικές μεταβολές, συμπεριλαμβανομένων αλλαγών ονομασίας και αρμοδιοτήτων. Αρχικά, στις 3 Αυγούστου 1976 με τον Νόμο 400/1976, το Υπουργείο μετονομάστηκε σε Υπουργείο Συγκοινωνιών μετά από εννέα χρόνια, στις 26 Ιουλίου 1985, με τον νόμο 1558/1985, επανήλθε στην αρχική του ονομασία, την 7η Οκτωβρίου 2009, με απόφαση του τότε Πρωθυπουργού Γ. Παπανδρέου, το Υπουργείο μετονομάστηκε σε Υπουργείο Υποδομών, Μεταφορών και Δικτύων. Παράλληλα, με το Π.Δ. 189/2009 στις 5 Νοεμβρίου του ίδιου έτους, εντάχθηκαν σε αυτό διάφορες υπηρεσίες από το πρώην Υπουργείο Περιβάλλοντος, Χωροταξίας και Δημοσίων Έργων, το οποίο είχε μετονομαστεί σε Υπουργείο Περιβάλλοντος, Ενέργειας και Κλιματικής Αλλαγής. Στις 21 Ιουνίου 2012, με το Π.Δ. 85/2012 το Υπουργείο συγχωνεύτηκε με το Υπουργείο Ανάπτυξης, Ανταγωνιστικότητας, Υποδομών, Μεταφορών και Δικτύων. Τελικά, στις 24 Ιουνίου 2013, το Υπουργείο Ανάπτυξης, Ανταγωνιστικότητας, Υποδομών, Μεταφορών και Δικτύων διαλύθηκε και το Υπουργείο Υποδομών, Μεταφορών και Δικτύων επανασυστάθηκε με τη μορφή που είχε ως το 2012 Συνεχίζοντας με τη δυναμική πορεία του, το Υπουργείο Υποδομών, Μεταφορών και Δικτύων ανακοίνωσε στις 31 Αυγούστου 2021 μια σημαντική οργανωτική αλλαγή: η θέση του υφυπουργού ενισχύθηκε δημιουργώντας δύο ξεχωριστούς υφυπουργούς, έναν για κάθε ένα από τα δύο κρίσιμα χαρτοφυλάκια - Υποδομές και Μεταφορές. Η αρμοδιότητα του Υπουργείου εκτείνεται σε ένα ευρύ φάσμα τομέων, καλύπτοντας κρίσιμες πτυχές της καθημερινής ζωής και της τεχνολογικής προόδου. Αυτές περιλαμβάνουν τις αστικές και υπεραστικές συγκοινωνίες, τα ταξί, τις εμπορευματικές μεταφορές, την τεχνολογία οχημάτων με ειδική έμφαση στις προδιαγραφές και τα ΚΤΕΟ, καθώς και τα πρατήρια υγρών καυσίμων. Επιπλέον, διαχειρίζεται το ευρωπαϊκό δορυφορικό πρόγραμμα ραδιοπλοήγησης Galileo, την οδική ασφάλεια μέσω των αδειών οδήγησης, του Κώδικα Οδικής Κυκλοφορίας, του point system και του ψηφιακού ταχογράφου. Το Υπουργείο είναι επίσης υπεύθυνο για τα δημόσια έργα μέσω της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων

Έργων, τον Οργανισμό Αντισεισμικού Σχεδιασμού και Προστασίας, τα δίκτυα ηλεκτρονικών επικοινωνιών, καθώς και τη ραδιοφωνία και τηλεόραση. Αναλαμβάνει επίσης τη διαχείριση του φάσματος συχνοτήτων, την πιστοποίηση της ηλεκτρομαγνητικής συμβατότητας προϊόντων, την υποστήριξη των τεχνολογιών πληροφορίας και επικοινωνιών, καθώς και τις ραδιοεπικοινωνίες πλοίων. Αυτή η ευρύτητα αρμοδιοτήτων αποδεικνύει τον κεντρικό ρόλο του Υπουργείου στην υποδομή και στη μετακίνηση αγαθών και ανθρώπων, καθιστώντας το έναν από τους πυλώνες της σύγχρονης Ελλάδας. Εντός του πολυσχιδούς Υπουργείου Υποδομών, Μεταφορών και Δικτύων, ένας πλούτος αυτοτελών τμημάτων και υπηρεσιών λειτουργούν συντονισμένα, συμβάλλοντας στην ομαλή και αποτελεσματική εκτέλεση των ευρύτερων αρμοδιοτήτων του. Στη συγκεκριμένη μελέτη περίπτωσης, θα ασχοληθούμε με τη Γενική Γραμματεία Υποδομών όπου ανάμεσα στα τμήματα που διαθέτει, ξεχωρίζει το Τμήμα Εσωτερικού Ελέγχου, το οποίο αποτελεί έναν ζωτικό πυρήνα του Υπουργείου συνολικά. Με καθήκοντα που περιγράφονται στο άρθρο 12 του νόμου 3492/2006,<sup>86</sup> το Τμήμα αυτό είναι αρμόδιο για την εφαρμογή εσωτερικών ελέγχων, με σκοπό να ενισχύσει την αποτελεσματικότητα των διαδικασιών του υπουργείου. Αυτό επιτυγχάνεται μέσα από την ανάλυση και βελτίωση των διαδικασιών διαχείρισης διοικητικών κινδύνων και των διαδικασιών ελέγχου, εξασφαλίζοντας έτσι ότι οι λειτουργίες του Υπουργείου εκτελούνται με τον πλέον αποδοτικό και αξιόπιστο τρόπο. Το τμήμα Εσωτερικού Ελέγχου, επομένως, δεν αποτελεί απλώς έναν επιπρόσθετο κρίκο στην αλυσίδα της διοίκησης, αλλά έναν καθοριστικό φορέα που εγγυάται τη διαφάνεια, την ακεραιότητα και την αποδοτικότητα στο σύνολο των δραστηριοτήτων του Υπουργείου. Προχωρώντας περαιτέρω σε έναν βαθύτερο φλοιό στη δομή του συγκεκριμένου οργανισμού, αξίζει να αναφερθούμε στο τμήμα Κοινοβουλευτικού Ελέγχου, το οποίο αναδεικνύεται ως ένας ακόμα κρίσιμος κόμβος στην ευρύτερη διαδικασία λειτουργίας καθώς φέρει την ευθύνη του συντονισμού των αρμόδιων υπηρεσιακών μονάδων και φορέων του Υπουργείου για την αποτελεσματική συλλογή και επεξεργασία πληροφοριών. Σχετικά με τον εσωτερικό έλεγχο, το εν λόγω Υπουργείο υπάγεται συνολικά στην Εθνική Αρχή Διαφάνειας, ενισχύοντας τη διαφάνεια και την λογοδοσία στον τομέα των δημοσίων έργων, που εγγυώνται την τήρηση των νομικών και τεχνικών προδιαγραφών, συνδράμοντας στην ανάπτυξη και

---

<sup>86</sup> Ν. 3492/2006, ΦΕΚ 210/τ.Α'/05.10.2006: «Οργάνωση συστήματος ελέγχου για τη διασφάλιση της χρηστής δημοσιονομικής διαχείρισης του Κρατικού Προϋπολογισμού και των εκτός του Κρατικού Προϋπολογισμού φορέων και άλλες διατάξεις.

εφαρμογή βέλτιστων πρακτικών. Το τμήμα εσωτερικού ελέγχου λειτουργεί ως οργανική μονάδα επιπέδου Διεύθυνσης, ενώ στους υπόλοιπους φορείς η σύστασή της προσαρμόζεται στην οργανωτική τους δομή. Οι μονάδες εσωτερικού ελέγχου στελεχώνονται από ειδικευμένους εσωτερικούς ελεγκτές, οι οποίοι είναι υπάλληλοι κατηγορίας ΠΕ ή ΤΕ. Αυτοί οι ελεγκτές πρέπει να διαθέτουν το Πιστοποιητικό Ελεγκτικής Επάρκειας Εσωτερικού Ελεγκτή,<sup>87</sup> το οποίο αποκτάται μέσω ειδικού προγράμματος στο Εθνικό Κέντρο Δημόσιας Διοίκησης και Αυτοδιοίκησης.<sup>88</sup> Αυτή η εκπαίδευση είναι υποχρεωτική τόσο για τους νεοδιόριστους όσο και για τους ήδη υπηρετούντες στις μονάδες εσωτερικού ελέγχου, διασφαλίζοντας έτσι την υψηλή επιστημονική και επαγγελματική επάρκεια του προσωπικού. Η στελέχωση των μονάδων με εξειδικευμένο και πιστοποιημένο προσωπικό εγγυάται την βέλτιστη διαχείριση των εσωτερικών ελέγχων που γίνονται για κάθε διαφορετικό έργο -project στο σύνολο τους αλλά, και στις επιμέρους διαδικασίες και βήματα που απαιτούνται για να ξεκινήσει να υλοποιείται. Σε αυτό το πλαίσιο, ο προϊστάμενος κάθε μονάδας εσωτερικού ελέγχου αναλαμβάνει τον ρόλο του βασικού συνδέσμου μεταξύ του τμήματος που διεξάγει τους ελέγχους και του επικεφαλής του φορέα. Σε κάθε στάδιο ενός έργου γίνεται έλεγχος αρχικά στα έγγραφα που έχουν κατατεθεί ως προς τη νομική εγκυρότητα τους, στη τεχνική μελέτη του έργου που έχει κατατεθεί από τους μηχανικούς, ανάδοχες εταιρείες ανάλογα το έργο, τα οικονομοτεχνικά στοιχεία που παρουσιάζονται, και οι δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν. Με το πέρας του έργου, ο προϊστάμενος καταθέτει μια λεπτομερή έκθεση, αποτυπώνοντας τα αποτελέσματα του έργου αλλά και ενδεχόμενες διαπιστωμένες αδυναμίες που προέκυψαν από το σύστημα του εσωτερικού ελέγχου.<sup>89</sup> Αυτή η διαδικασία συμβάλλει στη διαφάνεια και στην ενίσχυση του ελέγχου, εξασφαλίζοντας τη διαρκή βελτίωση και την αποδοτική λειτουργία του οργανισμού, προωθώντας τη διαφάνεια και τη λογοδοσία μέσα στο υπουργείο αλλά και στα επιμέρους τμήματα. Κλείνοντας σχετικά με τη δομή και τη λειτουργία των μονάδων εσωτερικού ελέγχου, είναι σημαντικό να αναφερθεί ότι

---

<sup>87</sup> Koutoupis, A. G., Kyriakogkonas, P., & Garefalakis, A. (2021). «Εταιρική διακυβέρνηση, Διαχείριση Κινδύνων και Εσωτερικός Έλεγχος»

<sup>88</sup> Το Εθνικό Κέντρο Δημόσιας Διοίκησης και Αυτοδιοίκησης (ΕΚΔΔΑ) είναι ο εθνικός στρατηγικός φορέας ανάπτυξης του ανθρώπινου δυναμικού της δημόσιας διοίκησης και της τοπικής αυτοδιοίκησης. Ιδρύθηκε το 1983, είναι Νομικό Πρόσωπο Δημοσίου Δικαίου (ΝΠΔΔ) και υπάγεται στον Υπουργό Εσωτερικών. Αποτελεί έναν από τους κύριους φορείς – δικαιούχους του Επιχειρησιακού Προγράμματος «Μεταρρύθμιση Δημόσιου Τομέα» του ΕΣΠΑ 2014 -2020.ΕΚΔΔΑ Εθνικό Κέντρο Δημόσιας Διοίκησης και Αυτοδιοίκησης (ekdd.gr)

<sup>89</sup> Συνέντευξη Ο. Σουλιώτη, Χ. Κούκη Υπ. Υποδομών

υπάρχει και ένας επιπλέον μηχανισμός εσωτερικού ελέγχου που ακουμπάει πιο πολύ στα προσόντα, στις γνώσεις και στα τυπικά μέρη της εργασίας των υπαλλήλων ελέγχοντας κατά κύριο λόγο τη συμμόρφωση τους με το γενικότερο νομικό πλαίσιο που χαρακτηρίζει το αντικείμενο της εργασίας τους. Εδώ, υπάρχουν ανοιχτές «φόρμες» αξιολόγησης που συμπληρώνονται από τους προϊσταμένους των κάθε τμημάτων μια φορά το έτος και τα αποτελέσματα αυτά κοινοποιούνται εσωτερικά στους εργαζόμενους του συγκεκριμένου οργανισμού. Με βάση τα παραπάνω, η Μονάδα εσωτερικού ελέγχου εξετάζει τους βασικούς επιχειρησιακούς στόχους αλλά και τη διασφάλιση της σωστής χρήσης των πληροφοριακών συστημάτων και την αξιολόγηση της λειτουργίας του φορέα σύμφωνα με τις αρχές της χρηστής δημοσιονομικής διαχείρισης. Στην πρακτική εφαρμογή αυτών των στόχων, το τμήμα Εσωτερικού Ελέγχου εκτελεί μια σειρά από ζωτικής σημασίας αρμοδιότητες όπως τη σύνταξη και αναθεώρηση του Εγχειριδίου Εσωτερικών Ελέγχων, την κατάρτιση Ετήσιων ή Πολυετών Προγραμμάτων Εργασιών, τη διενέργεια προγραμματισμένων και έκτακτων εσωτερικών ελέγχων, την παροχή συμβουλευτικών υπηρεσιών, τον έλεγχο και την αξιολόγηση των διαδικασιών και των λειτουργιών του φορέα, καθώς και την αξιολόγηση της συμμόρφωσης προς την ισχύουσα νομοθεσία. Επίσης, ασχολείται με τον έλεγχο της διαχείρισης του προϋπολογισμού και της περιουσίας του φορέα, εντοπίζοντας περιπτώσεις κακοδιοίκησης ή κακοδιαχείρισης, και αναπτύσσοντας δικλίδες για την αποτροπή τους. Τέλος, η Μονάδα καταρτίζει ετήσιες εκθέσεις γνωστοποιεί ενδείξεις απάτης ή πειθαρχικής ευθύνης και φροντίζει για την εκπαίδευση και επιμόρφωση των Εσωτερικών Ελεγκτών. Κατά την εκτέλεση των καθηκόντων τους, οι εσωτερικοί ελεγκτές οφείλουν να λαμβάνουν υπόψη τα Διεθνή Πρότυπα Εσωτερικού Ελέγχου, καθώς και τις βέλτιστες πρακτικές που διαμορφώνονται από αναγνωρισμένους φορείς, όπως η Επιτροπή Υποστήριξης Οργανισμών της Επιτροπής Treadway (C.O.S.O.)<sup>90</sup> και το Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών (I.I.A.) όπως αναφέρθηκε σε προηγούμενα κεφάλαια..

Σε ένα επίπεδο κάτω, και καθοδηγούμενοι πιο βαθιά στην οργανωτική διάρθρωση της Γενικής Γραμματείας Υποδομών, συναντάμε τη Γενική Διεύθυνση Προδιαγραφών, Μητρώων και Απαλλοτριώσεων όπου έχει ως κύριους στόχους τη διαμόρφωση κανόνων ποιότητας για τεχνικά έργα και μελέτες, την παροχή τεχνικής υποστήριξης

---

<sup>90</sup> «Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission. Internal Control-Integrated Framework: Executive Summary», 2011,



για την υλοποίηση κατασκευαστικών προγραμμάτων, τη βελτίωση του θεσμικού πλαισίου, την ανάπτυξη συνεργασιών με ερευνητικά κέντρα και διαχειριστικές αρχές, καθώς και τον συντονισμό για την υποβολή προτάσεων έργων στο ΕΣΠΑ<sup>91</sup>. Η Γενική Διεύθυνση συγκροτείται από τις Διευθύνσεις Ποιότητας και Τυποποίησης, Κεντρικού Εργαστηρίου Δημοσίων Έργων, Μητρώων και Απαλλοτριώσεων, Τοπογραφίσεων και Γεωπληροφορικής, κάθε μία με τις ειδικές αρμοδιότητες και λειτουργίες. Σε αυτό το πλαίσιο, ο εσωτερικός έλεγχος αποκτά καθοριστική σημασία, καθώς εξασφαλίζει ότι όλες οι διαδικασίες και λειτουργίες εκτελούνται σύμφωνα με τα καθιερωμένα πρότυπα ποιότητας και συμμορφώνονται με τις αρχές της καλής διοίκησης και διακυβέρνησης. Ο εσωτερικός ελεγκτής συντονίζει και εποπτεύει τις δραστηριότητες, εξασφαλίζοντας την αποδοτικότητα και την αποτελεσματικότητα των λειτουργιών, την ακριβή διαδικασία των απαλλοτριώσεων και την συνεχή βελτίωση του θεσμικού πλαισίου. Στη συγκεκριμένη περίπτωση, ο εσωτερικός έλεγχος κατευθύνεται προς την αξιολόγηση της απόδοσης και της συμπεριφοράς των υπαλλήλων, με στόχο την ενίσχυση της συνολικής αποδοτικότητας και απόδοσης του τμήματος. Παράλληλα, επικεντρώνεται και στον βαθμό συμμόρφωσης των υπαλλήλων προς τον Κώδικα Ηθικής και Επαγγελματικής Συμπεριφοράς, ενισχύοντας την τήρηση των προτύπων δεοντολογίας στον χώρο εργασίας. Πιο συγκεκριμένα, οι διαδικασίες εσωτερικού ελέγχου μπορούν να περιλαμβάνουν: α) Αξιολόγηση Απόδοσης: Ο εσωτερικός έλεγχος μπορεί να αναλύει τα δεδομένα απόδοσης των υπαλλήλων, συγκρίνοντας τα με τους καθορισμένους στόχους και προτύπους της υπηρεσίας. Αυτό βοηθά στην αναγνώριση τυχόν αποκλίσεων ή περιοχών που χρήζουν βελτίωσης. β) Αξιολόγηση Συμμόρφωσης: Ο εσωτερικός έλεγχος μπορεί να ελέγχει εάν οι υπάλληλοι συμμορφώνονται με τους εσωτερικούς κανονισμούς και τις διαδικασίες του τμήματος, καθώς και με τις εξωτερικές νομικές και ρυθμιστικές απαιτήσεις. γ) Αναφορές και Συστάσεις: Μέσω του εσωτερικού ελέγχου, μπορούν να συνταχθούν αναφορές σχετικά με την απόδοση και τη συμπεριφορά των υπαλλήλων και να προτείνονται διορθωτικά ή βελτιωτικά μέτρα. δ) Επικοινωνία και Εκπαίδευση: Ο εσωτερικός έλεγχος μπορεί να συμβάλλει στην επικοινωνία των προτύπων και προσδοκιών στους υπαλλήλους και στην παροχή εκπαίδευσης ή ενημέρωσης για τις βέλτιστες πρακτικές και την συμμόρφωση με τις διαδικασίες. Η ενσωμάτωση του εσωτερικού ελέγχου στη διαδικασία αξιολόγησης των υπαλλήλων προσφέρει έναν αυξημένο βαθμό διαφάνειας

---

<sup>91</sup> Συνέντευξη Ο. Σουλιώτη, Χ. Κούκη Υπ. Υποδομών

και αξιοπιστίας στην αξιολόγηση, βοηθώντας το τμήμα να επιτύχει τους στρατηγικούς του σκοπούς και να βελτιώσει την γενική του αποδοτικότητα και απόδοση. Εν κατακλείδι, η ενσωμάτωση του εσωτερικού ελέγχου στην Γενική Διεύθυνση Προδιαγραφών, Μητρώων και Απαλλοτριώσεων ενισχύει την ορθή λειτουργία και την αποδοτική επίτευξη των στόχων της, προσφέροντας έναν σταθερό θεμέλιο για την ανάπτυξη και την προώθηση των υποδομών και των μελετών τεχνικών έργων του Υπουργείου Υποδομών, Μεταφορών και Δικτύων.

## **5.2 GlaxoSmithKline (GSK) φαρμακευτική πολυεθνική εταιρεία**

Παρουσίαση της πολυεθνικής εταιρείας

Η GlaxoSmithKline (GSK) είναι μια παγκόσμια φαρμακευτική εταιρεία με πλούσια ιστορία και μια ισχυρή δέσμευση να βελτιώνει την υγεία και την ευημερία των ανθρώπων σε όλο τον κόσμο. Η GSK δημιουργήθηκε το 2000 μέσω της συγχώνευσης των εταιρειών Glaxo Wellcome plc και SmithKline Beecham plc, συνδυάζοντας μια κληρονομιά επιστημονικής εμπειρογνομosύνης και καινοτόμων λύσεων στον τομέα της υγείας. Ως ένας σημαντικός παίκτης στη φαρμακευτική βιομηχανία, η GSK λειτουργεί σε περισσότερες από 150 χώρες και επικεντρώνεται στην έρευνα, ανάπτυξη, κατασκευή και εμπορία ευρείας γκάμας συνταγογραφούμενων φαρμάκων, εμβολίων και προϊόντων περίθαλψης καταναλωτών. Η εταιρεία αφιερώνεται στην αντιμετώπιση παγκόσμιων προκλήσεων υγείας και προσπαθεί να έχει έναν σημαντικό αντίκτυπο στη ζωή των ασθενών, παρέχοντας υψηλής ποιότητας, καινοτόμες και προσιτές λύσεις υγείας. Περιγραφή Δραστηριοτήτων εταιρείας Η επαγγελματική δραστηριότητα της GlaxoSmithKline (GSK) στην Ελλάδα εστιάζει κυρίως στην καινοτομία στον τομέα των εμβολίων και των ειδικών φαρμάκων, με προτεραιότητα στις θεραπείες που αφορούν ασθένειες όπως οι λοιμώξεις, το HIV, ο καρκίνος και η ανοσολογία. Η εταιρεία έχει θέσει ως στόχο να επηρεάσει θετικά την υγεία 2,5 δισεκατομμυρίων ανθρώπων τα επόμενα 10 χρόνια. Διαθέτει πάνω από 50 καινοτόμα φάρμακα για διάφορες ασθένειες, συμπεριλαμβανομένων ασθενειών του αναπνευστικού συστήματος, HIV/AIDS, σπάνιων παθήσεων και καρκίνου. Στον τομέα των εμβολίων,

η GSK είναι πρωτοπόρος στην ανάπτυξη εμβολίων για την πρόληψη διαφόρων ασθενειών. Επιπλέον, η GSK έχει επενδύσει 2,2 εκατομμύρια ευρώ στην Ελλάδα για δευτερογενή συσκευασία τεσσάρων προϊόντων που διατίθενται χωρίς ιατρική συνταγή. Η GSK διαθέτει ακόμα και πολλές θυγατρικές σε διαφορετικές χώρες παγκοσμίως. Μερικές από τις πιο γνωστές θυγατρικές της περιλαμβάνουν την ViiV Healthcare, ειδικευμένη στο HIV, την Stiefel Laboratories και άλλες. Σχετικά με τη διαδικασία του εσωτερικού ελέγχου, η εταιρεία αναγνωρίζει τη σημασία του αλλά και πόσο κρίσιμα είναι για τη βιωσιμότητα της, οι διαδικασίες, τα ευρήματα αλλά και τα μέτρα που προκύπτουν από τον εσωτερικό έλεγχο για τη διασφάλιση της συμμόρφωσης με τους κανονισμούς, την προστασία των περιουσιακών στοιχείων και τη διατήρηση της οικονομικής ακεραιότητας της. Οι πρακτικές εσωτερικού ελέγχου της GSK στοχεύουν στη διασφάλιση όσον αφορά την αξιοπιστία της οικονομικής αναφοράς και την πρόληψη απάτης, ενώ επικεντρώνονται επίσης στη διαχείριση του κινδύνου και τη διατήρηση μιας ισχυρής ηθικής πολιτιστικής προσέγγισης.<sup>92</sup> Η έμφαση της GSK στον εσωτερικό έλεγχο συμβαδίζει με την ευρύτερη δέσμευσή της για την εταιρική διακυβέρνηση και τις υπεύθυνες επιχειρηματικές πρακτικές δίνοντας μεγάλη αξία στη διαφάνεια, την ευθύνη και την ηθική συμπεριφορά, οι οποίες είναι ζωτικά στοιχεία ενός ισχυρού πλαισίου εσωτερικού ελέγχου. Το επιχειρησιακό της μοντέλο και η συμπεριφορά της καθοδηγούνται από τις αξίες της GSK: Διαφάνεια, Σεβασμός, Ακεραιότητα και Επικέντρωση στον Ασθενή. Η GSK δεσμεύεται να διατηρήσει ένα αποτελεσματικό πρόγραμμα συμμόρφωσης σύμφωνα με τις «Οδηγίες για το Πρόγραμμα Συμμόρφωσης για Φαρμακευτικούς Κατασκευαστές», που δημοσιεύτηκε από το Γραφείο του Επιθεωρητή Γενικού του Υπουργείου Υγείας και Ανθρώπινων Υπηρεσιών των Ηνωμένων Πολιτειών (Οδηγίες του HHS-OIG). Το Πρόγραμμα Συμμόρφωσής είναι ένα από τους κύριους άξονες της δέσμευσής της για τα υψηλότερα πρότυπα εταιρικής συμπεριφοράς. Ο σκοπός του Προγράμματος Συμμόρφωσής είναι να προλαμβάνει και ανιχνεύει παραβάσεις του νόμου ή των εταιρικών πολιτικών. Όπως αναγνωρίζουν οι Οδηγίες του HHS-OIG, η εφαρμογή ενός τέτοιου προγράμματος δεν μπορεί να εγγυηθεί ότι η ακατάλληλη συμπεριφορά των υπαλλήλων θα εξαλειφθεί εντελώς ωστόσο, η GSK προσδοκά ότι οι υπάλληλοι θα συμμορφώνονται με τον Κώδικα Συμπεριφοράς και τις πολιτικές που έχουν καθιερωθεί υπέρ αυτού του Κώδικα. Εξετάζοντας πιο διεξοδικά την ιεραρχική δομή της εταιρείας, με ειδική αναφορά στη

---

<sup>92</sup> Συνέντευξη από τον Head of Compliance Greece H. Στενός

GSK Ελλάδος, βρίσκουμε κάποιες διαφορές σε σχέση με τη δομή του Υπουργείου που είδαμε νωρίτερα. Αναδεικνύεται λοιπόν, ένα σύστημα οργανωτικής δομής που είναι καταρτισμένο με σκοπό την αποτελεσματική διαχείριση και λειτουργία της εταιρείας. Πιο συγκεκριμένα, ο CEO Ελλάδας κατέχει μία κορυφαία θέση στην ιεραρχία, με ευρύ φάσμα αρμοδιοτήτων. Οι κύριες αρμοδιότητες του CEO περιλαμβάνουν τη διαχείριση της στρατηγικής και των λειτουργιών της εταιρείας. Αυτό συνεπάγεται τον καθορισμό και την εφαρμογή των εταιρικών στόχων, την εποπτεία των δραστηριοτήτων έρευνας και ανάπτυξης, καθώς και τη διαχείριση των οικονομικών της εταιρείας. Επιπλέον, ο CEO φέρει την ευθύνη της εκπροσώπησης της εταιρείας στο ευρύτερο κοινό, στους επενδυτές και σε άλλους σημαντικούς φορείς. Επίσης, αναλαμβάνει την ευθύνη για την ολοκληρωμένη διαχείριση της εταιρείας, αναπτύσσοντας και εφαρμόζοντας την εταιρική στρατηγική. Οι αρμοδιότητες του CEO εκτείνονται στη λήψη κρίσιμων αποφάσεων που αφορούν τις επιχειρηματικές λειτουργίες και τη διαχείριση των εσωτερικών και εξωτερικών πόρων της εταιρείας. Επιπλέον, έχει την ευθύνη της επικοινωνίας με το Head Office της Ευρώπης. Ο ρόλος του είναι ουσιώδης για την ενίσχυση της εταιρικής διαφάνειας και της επιχειρηματικής συνέπειας, καθώς και για τη διασφάλιση της επιτυχίας της εταιρείας σε ένα ανταγωνιστικό και δυναμικά μεταβαλλόμενο περιβάλλον. Ο εσωτερικός έλεγχος στην GSK αποτελεί ένα κρίσιμο μέρος της εταιρικής διαχείρισης και λειτουργίας. Βασίζεται σε μια σειρά από διαδικασίες και πολιτικές που είναι σχεδιασμένες για να εξασφαλίζουν τη συμμόρφωση με τις νομικές και ρυθμιστικές απαιτήσεις, καθώς και να προάγουν τη διαφάνεια και να μειώνουν τον κίνδυνο. Αυτές οι διαδικασίες περιλαμβάνουν τον έλεγχο των εσωτερικών λειτουργιών, τη διαχείριση του κινδύνου, την εποπτεία της λογιστικής και των οικονομικών εκθέσεων, καθώς και την εφαρμογή των προτύπων δεοντολογίας και συμπεριφοράς. Ο Κώδικας Δεοντολογίας της GSK και οι σχετικοί εσωτερικοί έλεγχοι καλύπτουν τους παρακάτω βασικούς τομείς: α) Συμμόρφωση με τους Νόμους και τις Ρυθμίσεις: Η GSK διαθέτει ειδικές διαδικασίες για να διασφαλίζει ότι οι επιχειρηματικές της λειτουργίες πληρούν τις νομικές και κανονιστικές απαιτήσεις σε κάθε χώρα όπου δραστηριοποιείται. β) Διαχείριση Κινδύνου: Η εταιρεία εφαρμόζει διαδικασίες παρακολούθησης και αξιολόγησης των επιχειρησιακών κινδύνων και της ασφάλειας των προϊόντων. γ) Διαφάνεια και Λογοδοσία: Η GSK επιδιώκει τη διαφάνεια στην επικοινωνία με τους μετόχους και τη δημοσιότητα των οικονομικών και εταιρικών πληροφοριών. δ) Ηθική και Δεοντολογία: Η εταιρεία προάγει υψηλά ηθικά πρότυπα και πρακτικές στην εργασία, ενισχύοντας έτσι την εταιρική της

κουλτούρα. ε) Πρόληψη Απάτης και Διαφθοράς: Η GSK υιοθετεί πολιτικές και μέτρα για την αποτροπή απάτης και διαφθοράς, διασφαλίζοντας την εταιρική ακεραιότητα ενσωματώνοντας την τεχνολογία στα καθημερινά της συστήματα εσωτερικής και εξωτερικής επικοινωνίας. Η εταιρεία υιοθετεί και εφαρμόζει μια σειρά από διαδικασίες και πολιτικές που καθοδηγούν τη λειτουργία του Εσωτερικού Ελέγχου. Αυτές οι διαδικασίες επικαιροποιούνται κατά κανόνα κάθε δύο έτη, εκτός εάν οι συνθήκες επιβάλλουν διαφορετική προσέγγιση. Αυτό συμβαίνει μετά από την υποβολή γραπτών βελτιωτικών προτάσεων και την αναλυτική αξιολόγηση και ανάλυση από το τμήμα εσωτερικού ελέγχου της GSK στην Ελλάδα, καθώς και από το αντίστοιχο τμήμα στην Ευρώπη. Στη συνέχεια, συντάσσεται έκθεση ευρημάτων από το ευρωπαϊκό τμήμα εσωτερικού ελέγχου της GSK. Ο Compliance Officer της εταιρείας αναλαμβάνει τον ρόλο της πρότασης λύσεων για τα ευρήματα που έχουν αναδειχθεί από τους ελεγκτές. Τέλος, αυτές οι προτάσεις υποβάλλονται για έγκριση στον Γενικό Διευθυντή Εσωτερικού Ελέγχου (Compliance Officer) της GSK Ευρώπης. Αυτή η διαδικασία διασφαλίζει τη συνεχή βελτίωση και την ενίσχυση των πρακτικών εσωτερικού ελέγχου στο πλαίσιο της εταιρικής διακυβέρνησης και της συμμόρφωσης. Ο Εσωτερικός Έλεγχος της GSK αφορά κυρίως δύο κύριους τομείς εφαρμογής: α) Λειτουργικοί ή Διαδικαστικοί Έλεγχοι: Αυτοί οι έλεγχοι αξιολογούν τη συμμόρφωση με τις Πολιτικές και τους Κανονισμούς Λειτουργιών σε κάθε τμήμα όπως Sales, Marketing, Medical. β). Οικονομικοί Έλεγχοι: Αφορούν τη διαφύλαξη και την αξιοπιστία των οικονομικών στοιχείων. Σε αυτό το σημείο θα πρέπει να τονιστεί ότι η GSK συνεργάζεται και με εξωτερική ελεγκτική εταιρεία καθώς ανήκει στην κλίμακα των μεγάλων επιχειρήσεων στη χώρα μας σύμφωνα με την υποπαρ. Α.1. του άρθρου 2 του νόμου 4336/2015 από 1.1.2016<sup>93</sup> που υπόκεινται σε υποχρεωτικό έλεγχο από ορκωτούς ελεγκτές μόνο οι επιχειρήσεις (οντότητες) που χαρακτηρίζονται μεσαίες ή μεγάλες, σύμφωνα με τα άρθρα 1, 2 του νόμου 4308/2014<sup>94</sup>, δηλαδή οντότητες που υπερβαίνουν για 2 συνεχόμενες χρήσεις τα εξής κριτήρια: Σύνολο ενεργητικού: 4.000.000 ευρώ. Καθαρό ύψος κύκλου εργασιών: 8.000.000 ευρώ. Μέσος όρος απασχολουμένων κατά τη διάρκεια της περιόδου: 50 άτομα. Στη διάρκεια του ελέγχου, ο οποίος συνήθως διαρκεί περίπου ένα μήνα, οι Εσωτερικοί Ελεγκτές της εταιρείας

<sup>93</sup> Οι υποπαρ. Α.1. του άρθρου 2 του ν. 4336/2015 από 1.1.2016 υπόκεινται σε υποχρεωτικό έλεγχο από ορκωτούς ελεγκτές μόνο οι επιχειρήσεις (οντότητες) που χαρακτηρίζονται μεσαίες ή μεγάλες, σύμφωνα με τα άρθρα 1, 2 του ν. 4308/2014

<sup>94</sup> ΕΚΔΔΑ – Εθνικό Κέντρο Δημόσιας Διοίκησης και Αυτοδιοίκησης (ekdd.gr)

έχουν την ευθύνη να καταγράφουν συστηματικά κάθε στοιχείο και πληροφορία που συλλέγουν. Αυτή η διαδικασία περιλαμβάνει τον εκτενή δειγματοληπτικό έλεγχο αρχείων, καθώς και τη διενέργεια προσωπικών συνεντεύξεων με υπαλλήλους από διάφορα τμήματα και θέσεις εργασίας εντός της εταιρείας. Η αναλυτική αυτή προσέγγιση είναι απαραίτητη για να εξασφαλιστεί η σφαιρική και βαθιά κατανόηση των εσωτερικών διαδικασιών και για την ακριβή εκτίμηση της λειτουργικότητας και της αποτελεσματικότητας της εταιρείας. Μια ακόμη σημαντική πτυχή της δραστηριότητας των Εσωτερικών Ελεγκτών της εταιρείας είναι η διενέργεια επισκέψεων, γνωστών και ως field visits. Στο πλαίσιο αυτών των επισκέψεων, οι ελεγκτές αξιολογούν τις διαδικασίες επικοινωνίας και συνεργασίας με τους πελάτες, όπως γιατρούς και άλλους επαγγελματίες υγείας. Κατά τη διάρκεια αυτών των επισκέψεων, οι ελεγκτές παρατηρούν και αξιολογούν τη χρήση των υλικών παρουσίασης και άλλων εργαλείων επικοινωνίας, ενώ επιβεβαιώνουν επίσης ότι οι διαδικασίες αυτές συμμορφώνονται με τις εσωτερικές πολιτικές και τα εταιρικά πρότυπα της GlaxoSmithKline.

### **5.3 Συμπεράσματα**

Μετά από μια λεπτομερή ανάλυση των δύο μελετών περίπτωσης, αυτής της Δημόσιας Υπηρεσίας και αυτής της ιδιωτικής πολυεθνικής εταιρείας, σχετικά με την αντιμετώπιση του εσωτερικού ελέγχου, προέκυψαν κάποιες σημαντικές ομοιότητες και διαφορές. Αυτές αφορούν κυρίως στον τρόπο δημιουργίας μιας ειδικής ομάδας ελέγχου, την πρακτική εφαρμογή των ελεγκτικών διαδικασιών και, σε μικρότερο βαθμό, στα πεδία εφαρμογής του ελέγχου. Αρχικά, εστιάζοντας στο Υπουργείο Υποδομών παρατηρείται ότι ο εσωτερικός έλεγχος αναπτύσσεται μέσα από μια σειρά διαδικασιών και πολιτικών συμβατών με τις σχετικές νομοθεσίες περί Καλής Διακυβέρνησης, και χρηστής διοίκησης, τις αρχές του διοικητικού δικαίου, και τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου. Η σύσταση ειδικής ομάδας ελέγχου εντός του Υπουργείου αποτελεί βασικό στοιχείο για την αποτελεσματική εφαρμογή των ελεγκτικών διαδικασιών, εξασφαλίζοντας την ακρίβεια, τη διαφάνεια και τη συνέπεια στη λειτουργία του κρατικού μηχανισμού. Αυτό εκτείνεται και στις συναφείς του οργανικές

μονάδες-τμήματα, όπως η Γενική Διεύθυνση Προδιαγραφών, Μητρώων και Απαλλοτριώσεων, που αντιπροσωπεύουν έναν ενδεικτικό τομέα στον ελληνικό δημόσιο τομέα, όπου ο εσωτερικός έλεγχος έχει αναδειχθεί ως κεντρικός πυλώνας στη διασφάλιση της διαφάνειας, της αποδοτικότητας και της λογοδοσίας. Η εστίαση στην εφαρμογή σταθερών διαδικασιών ελέγχου, η ακολουθία προτύπων και βέλτιστων πρακτικών και η συστηματική αξιολόγηση τόσο των διαδικασιών όσο και του προσωπικού είναι στοιχεία που έχουν ενισχύσει την επιχειρησιακή ακεραιότητα και την ποιότητα των προσφερόμενων υπηρεσιών προς τους πολίτες εν γένει.

Στον ελληνικό δημόσιο τομέα, το μοντέλο του εσωτερικού ελέγχου, ιδιαίτερα στην περίπτωση του Υπουργείου Υποδομών, εξυπηρετεί πολλαπλούς σκοπούς. Από τη μία πλευρά, διασφαλίζει την εναρμόνιση των λειτουργιών με τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου, ενώ από την άλλη, συμβάλλει στην αξιολόγηση και βελτίωση των εσωτερικών διαδικασιών, αυξάνοντας την αποδοτικότητα και την απόδοση των υπηρεσιών σε σχέση με το παρελθόν που έλειπαν τέτοιοι μηχανισμοί ελέγχου. Επιπρόσθετα, η διαδικασία αυτή ενισχύει τη λογοδοσία και τη διαφάνεια, κρίσιμα στοιχεία για την ενίσχυση της δημόσιας εμπιστοσύνης και της αποδοχής των δημοσίων πολιτικών από τους πολίτες. Η ενσωμάτωση του εσωτερικού ελέγχου στην αξιολόγηση των δημοσίων υπαλλήλων αποτελεί επίσης έναν σημαντικό τομέα που αντικατοπτρίζει την προσπάθεια για συνεχή βελτίωση και ανάπτυξη του ανθρώπινου δυναμικού. Αυτό όχι μόνο βοηθά στην αναγνώριση των δυνατοτήτων και των περιοχών βελτίωσης, αλλά επίσης ενθαρρύνει τη διαρκή εκπαίδευση και επιμόρφωση του προσωπικού. Μέσω αυτής της λεπτομερούς εξέτασης της δομής και της λειτουργίας του Εσωτερικού Ελέγχου, αναδεικνύεται ο πρωταρχικός στόχος να επιτευχθεί μια συνεκτική και ενιαία διαχείριση των θεμάτων που αφορούν το Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου σε όλους τους φορείς της Γενικής Διοίκησης. Σκοπός είναι η ενίσχυση των μέτρων λογοδοσίας σε κάθε φορέα, η επίτευξη των στόχων τους μέσα από την τήρηση των αρχών της καλής διακυβέρνησης και της ορθής διοίκησης, ενώ παράλληλα να προσαρμόζονται οι εσωτερικές διαδικασίες στα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου για να υπάρχουν κοινές πηγές αναφοράς και μετρικά απόδοσης εργαζομένων, αποτελεσματικότητας έργων και περιορισμών σφαλμάτων. Από την άλλη πλευρά, στον ιδιωτικό τομέα και συγκεκριμένα σε πολυεθνικές εταιρείες όπως η GlaxoSmithKline, ο εσωτερικός έλεγχος αναδεικνύεται ως ένας εξίσου κρίσιμος παράγοντας. Στο πλαίσιο αυτό, η έμφαση δίνεται στην εξασφάλιση συμμόρφωσης με τους κανονισμούς, στην προστασία και τη διατήρηση της οικονομικής ακεραιότητας της εταιρείας, καθώς και στην πλήρη

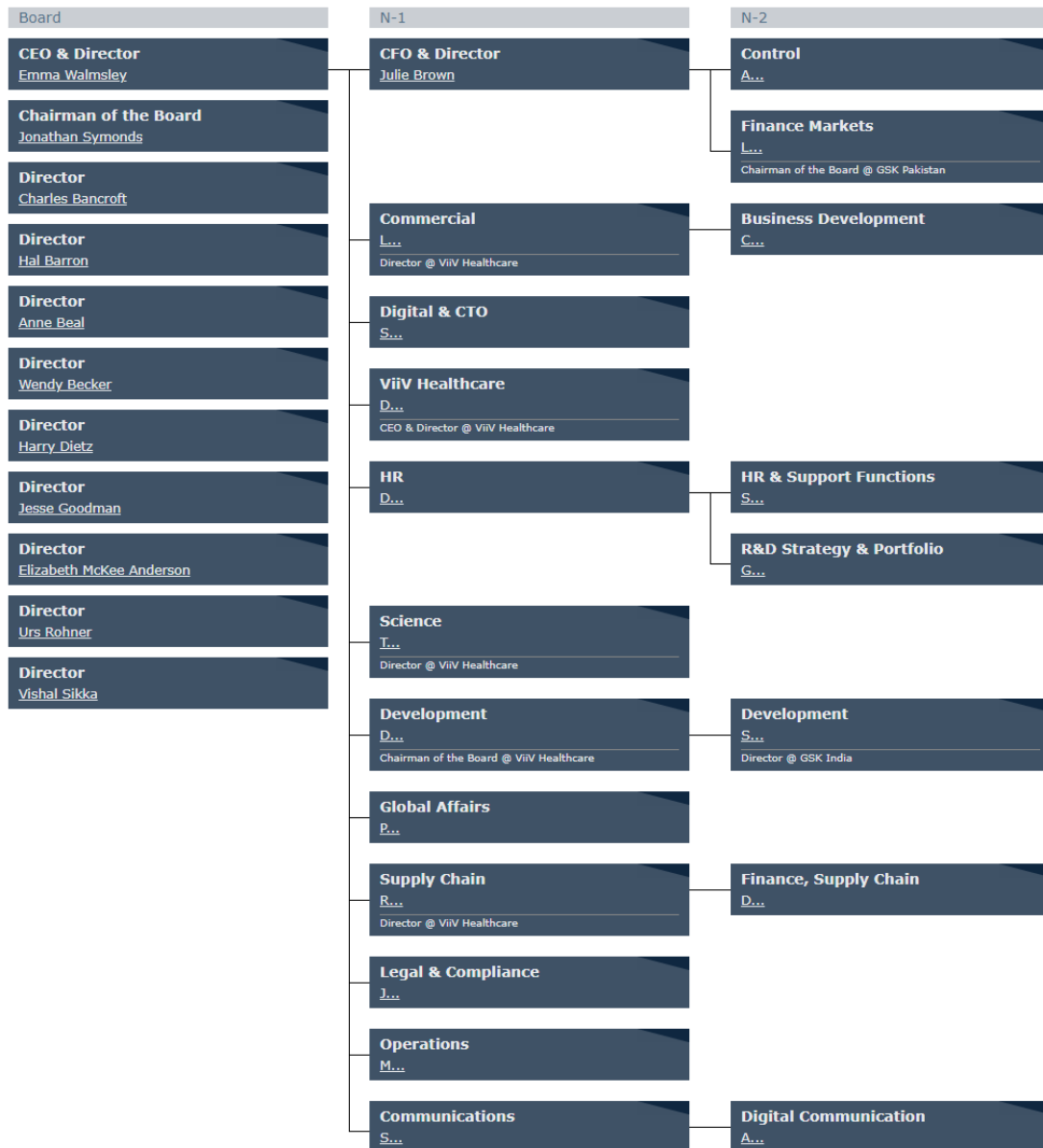
συμμόρφωση των ευρημάτων με την ισχύουσα νομοθεσία. Πέραν της αντιμετώπισης των επιχειρησιακών κινδύνων, ο εσωτερικός έλεγχος αποσκοπεί επίσης στη διαχείριση της εταιρικής φήμης, επιβεβαιώνοντας τη σημαντική του συνεισφορά στην ενδυνάμωση της εταιρικής ακεραιότητας και διαφάνειας. Όσον αφορά τον ιδιωτικό τομέα, ο εσωτερικός έλεγχος πρέπει να εντατικοποιηθεί μέσα από μια σειρά στοχευμένων προτάσεων. Πρώτον, η ενίσχυση της εκπαίδευσης και της ενημέρωσης των εσωτερικών ελεγκτών σχετικά με τις τελευταίες τάσεις και τις πρακτικές στον τομέα των κανονισμών και της συμμόρφωσης θα βελτιώσει την ποιότητα των ελέγχων σε όλα τα πεδία που ασχολείται. Δεύτερον, η ανάπτυξη και εφαρμογή τεχνολογικά προηγμένων εργαλείων για την αυτοματοποίηση των διαδικασιών ελέγχου θα αυξήσει την αποδοτικότητα και θα μειώσει τις πιθανότητες λαθών. Τρίτον, η ενσωμάτωση ενός πλαισίου για τη συνεχή αξιολόγηση και βελτίωση των ελεγκτικών διαδικασιών θα εξασφαλίσει ότι η εταιρεία παραμένει ευέλικτη και ικανή να ανταποκρίνεται στις διαρκώς μεταβαλλόμενες απαιτήσεις της αγοράς. Τέλος, η εφαρμογή ενός συνεκτικού και διαφανούς συστήματος αναφοράς για τα ευρήματα των ελέγχων θα βοηθήσει στην προαγωγή μιας πολιτικής ανοικτής επικοινωνίας και στην ενίσχυση της εταιρικής φήμης. Οι προτάσεις αυτές στοχεύουν στην αύξηση της αποδοτικότητας, της ακεραιότητας και της αξιοπιστίας του εσωτερικού ελέγχου στον ιδιωτικό τομέα, αναβαθμίζοντας τον ρόλο του στη διαχείριση των επιχειρησιακών κινδύνων και την ενίσχυση της εταιρικής κουλτούρας. Επιστρέφοντας στο δημόσιο τομέα, το Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου, στο πλαίσιο της συνεχούς εξέλιξης και εναρμόνισής του με τις σύγχρονες ανάγκες και τις αρχές της καλής διακυβέρνησης, αντανάκλα την επιδίωξη για μια πιο δυναμική, διαφανή και αποτελεσματική διοίκηση των δημόσιων φορέων σε πρώτη φάση αλλά και των ιδιωτικών επιχειρήσεων. Πιο ειδικά, μέσω αυτής της ενιαίας ρύθμισης, επιτυγχάνεται η ορθή εφαρμογή των διαδικασιών, ενώ παράλληλα επιδιώκεται η συνεχής αναβάθμιση των προτύπων ποιότητας και αποδοτικότητας σε όλες τις δραστηριότητες του δημοσίου τομέα. Η εφαρμογή αυτού του συστήματος συμβάλλει στην ανάδειξη ενός πιο διαφανούς, αποτελεσματικού και αξιόπιστου δημόσιου τομέα, ενισχύοντας τη διακυβέρνηση και βελτιώνοντας την παροχή υπηρεσιών προς τους πολίτες. Η Ελλάδα, όπως αντίστοιχα και πολλές άλλες χώρες, βρίσκεται σε διαδικασία εκσυγχρονισμού των συστημάτων ελέγχου προκειμένου να ενισχυθεί η λογοδοσία σε όλους τους δημόσιους οργανισμούς. Ένα σύγχρονο σύστημα εσωτερικού ελέγχου προβλέπει ότι κάθε δημόσιος οργανισμός διαχειρίζεται το δικό του πρόγραμμα εσωτερικού ελέγχου και οφείλει να διαθέτει ισχυρούς μηχανισμούς

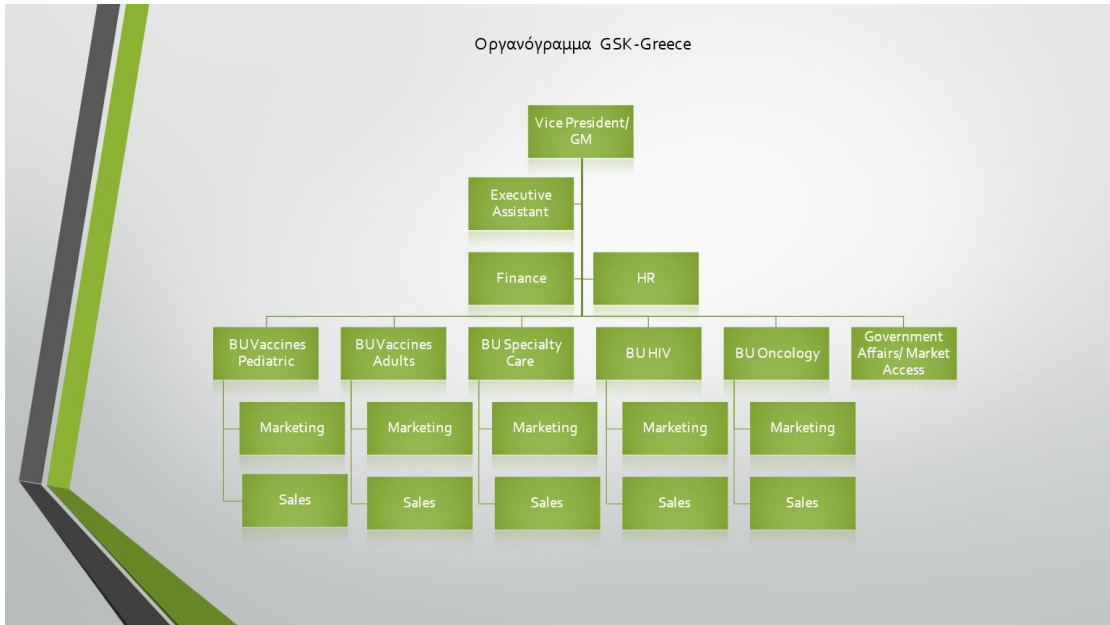


ελέγχου των συστημάτων διοίκησης και οικονομικής λειτουργίας. Οι δικλίδες εσωτερικού ελέγχου εντάσσονται στις διοικητικές διεργασίες ενός οργανισμού ως ένα σύστημα ελέγχου και ισορροπιών που εκτελείται σε όλα τα επίπεδα διοίκησης και λειτουργίας του. Για τον σκοπό αυτόν, είναι απαραίτητος ο εξοπλισμός όλων των υπηρεσιών της ελληνικής κυβέρνησης με εργαλεία και ικανότητες που θα αποτελέσουν τη βάση μιας ανεξάρτητης λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου και συνεπώς, ενός αποτελεσματικού συστήματος εσωτερικού ελέγχου. Σε αυτό το σημείο, με το κλείσιμο της τρέχουσας μελέτης, προσπάθησα να επικεντρωθώ στην ανάλυση και εξέταση σημαντικών θεμάτων που σχετίζονται με τον κεντρικό ρόλο της δράσης του εσωτερικού ελέγχου όπως, α) την ανάπτυξη και την αποτελεσματικότητα των λειτουργιών ελέγχου, β) τον σχεδιασμό και εφαρμογή ελεγκτικών προγραμμάτων βασισμένων στην αξιολόγηση κινδύνων, γ) την υποστήριξη των οργανικών μονάδων και των προγραμμάτων για τη διατήρηση ελεγκτικής ετοιμότητας, δ) την πραγματοποίηση αξιολόγησης κινδύνων απάτης, και ε) την επιτυχή ολοκλήρωση ελεγκτικών κύκλων, από το στάδιο του σχεδιασμού έως την εκτέλεση και υποβολή της τελικής έκθεσης ελέγχου. Η ανάπτυξη και βελτίωση των διαδικασιών εσωτερικού ελέγχου αποτελεί έναν συνεχή και δυναμικό τομέα, που απαιτεί στρατηγική προσέγγιση και συνεχή ενημέρωση. Οι παρακάτω προτάσεις έχουν ως στόχο τη βελτίωση της εφαρμογής των αποτελεσμάτων του εσωτερικού ελέγχου και επικεντρώνονται σε τρεις βασικούς άξονες: α) την Ανάπτυξη Προφίλ Ικανοτήτων για Εσωτερικούς Ελεγκτές. Η δημιουργία ενός σαφούς και καθορισμένου προφίλ ικανοτήτων για τους εσωτερικούς ελεγκτές μπορεί να βοηθήσει στην αναγνώριση και ανάπτυξη των απαιτούμενων δεξιοτήτων και γνώσεων. Αυτό θα διασφαλίσει ότι οι ελεγκτές είναι εξοπλισμένοι με τα κατάλληλα εργαλεία για την επιτυχή εκτέλεση των ελέγχων. β) Πραγματοποίηση Εκπαιδευτικών Σεμιναρίων- Webinars για την αναγνώριση και την αξιολόγηση κινδύνων απάτης: Η ανάπτυξη συγκεκριμένων οδηγιών και εργαλείων που επικεντρώνονται στην ανίχνευση και αξιολόγηση των κινδύνων απάτης μπορεί να ενισχύσει την προληπτική δράση και την αποτροπή ενδεχόμενων περιπτώσεων απάτης. γ) Δημιουργία και εφαρμογή Ελεγκτικών Προγραμμάτων (ERP) σε κάθε Υπηρεσία στη Δημόσια Διοίκηση βασισμένα στην αξιολόγηση κινδύνων: Η δημιουργία ελεγκτικών προγραμμάτων που βασίζονται σε μια συστηματική αξιολόγηση κινδύνων μπορεί να εγγυηθεί ότι ο εσωτερικός έλεγχος στοχεύει στις πλέον κρίσιμες περιοχές και παρέχει εντυπωσιακά αποτελέσματα. Η εφαρμογή των παραπάνω προτάσεων μπορεί να οδηγήσει σε μια σημαντική βελτίωση

τόσο στην αποδοτικότητα του εσωτερικού ελέγχου όσο και στην ικανότητά του να ανταποκρίνεται σε μεταβαλλόμενες απαιτήσεις και περιστάσεις. Ο συνδυασμός των ειδικευμένων δεξιοτήτων, της προσαρμοστικότητας στην αξιολόγηση κινδύνων και της διαρκούς ανανέωσης των ελεγκτικών προσεγγίσεων αποτελεί κλειδί για τη διασφάλιση της επιτυχίας και της αποδοτικότητας του εσωτερικού ελέγχου σε κάθε δημόσιο και ιδιωτικό οργανισμό.

# Πίνακες





## ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΥΠΟΔΟΜΩΝ ΚΑΙ ΜΕΤΑΦΟΡΩΝ

### ΥΠΟΥΡΓΟΣ

ΜΟΝΑΔΑ  
ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ  
ΕΛΕΓΧΟΥ

ΤΜΗΜΑ  
ΚΟΙΝΟΒΟΥΛΕΥΤΙΚΟΥ  
ΕΛΕΓΧΟΥ

ΓΡΑΦΕΙΟ  
ΝΟΜΟΘΕΤΙΚΗΣ  
ΠΡΩΤΟΒΟΥΛΙΑΣ

ΓΡΑΦΕΙΟ  
ΕΝΗΜΕΡΩΣΗΣ ΚΑΙ  
ΕΠΙΚΟΙΝΩΝΙΑΣ

ΟΡΓΑΝΟ  
ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΗΣ  
ΚΙΝΔΥΝΩΝ

ΑΥΤΟΤΕΛΕΣ ΓΡΑΦΕΙΟ  
ΣΥΜΒΟΥΛΟΥ  
ΑΚΕΡΑΙΟΤΗΤΑΣ

ΓΡΑΦΕΙΟ  
ΣΧΕΔΙΑΣΜΟΥ  
ΔΙΕΝΕΡΓΕΙΑΣ  
ΕΣΩΤΕΡΙΚΩΝ  
ΕΛΕΓΧΩΝ

ΓΡΑΦΕΙΟ  
ΕΣΩΤΕΡΙΚΩΝ  
ΕΡΕΥΝΩΝ ΚΑΙ  
ΔΙΕΡΕΥΝΗΣΗΣ  
ΚΑΤΑΓΕΛΙΩΝ

## ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΥΠΟΔΟΜΩΝ ΚΑΙ ΜΕΤΑΦΟΡΩΝ

### ΥΠΗΡΕΣΙΑΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΑΣ

ΓΕΝΙΚΗ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ  
ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ  
ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ

ΓΕΝΙΚΗ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ  
ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΩΝ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ

ΓΕΝΙΚΗ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ  
ΔΡΑΣΕΩΝ ΕΞΟΣΤΡΕΦΕΙΑΣ  
& ΠΟΛΙΤΙΚΗΣ ΑΣΦΑΛΕΙΑΣ  
ΥΠΟΔΟΜΩΝ ΚΑΙ  
ΜΕΤΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΗΡΕΣΙΑ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ  
ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΚΗΣ &  
ΗΛΕΚΤΡΟΝΙΚΩΝ  
ΣΥΣΤΗΜΑΤΩΝ

ΥΠΗΡΕΣΙΑ ΣΥΝΤΟΝΙΣΜΟΥ

ΤΜΗΜΑ  
ΠΡΟΣΒΑΣΙΜΟΤΗΤΑΣ  
ΑΤΟΜΩΝ ΜΕ ΑΝΑΠΗΡΙΕΣ

ΓΡΑΦΕΙΟ ΣΥΝΤΟΝΙΣΜΟΥ  
ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΠΟΛΙΤΙΚΩΝ

ΓΡΑΦΕΙΟ ΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΙ  
ΚΟΙΝΟΒΟΥΛΕΥΤΙΚΩΝ  
ΘΕΜΑΤΩΝ



# Έγγραφο αξιολόγησης για τη Δημόσια Υπηρεσία



ΕΝΤΥΠΟ Β'  
(Υπαλλήλων κατηγορίας/εκπαιδευτικής  
βαθμίδας ΠΕ,ΤΕ, ΔΕ, ΥΕ)

ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ  
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ/ΦΟΡΕΑΣ.....  
ΓΕΝΙΚΗ/ΕΙΔΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ/Ν.Π.Δ.Δ.....  
ΓΕΝΙΚΗ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ.....  
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ.....  
ΤΜΗΜΑ.....

Αριθ. πρωτ.: .....

## Ε Κ Θ Ε Σ Η Α Ξ Ι Ο Λ Ο Γ Η Σ Η Σ

Χρονική Περίοδος..... (ακριβές χρονικό διάστημα)

### 1. ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΑΞΙΟΛΟΓΟΥΜΕΝΟΥ (Συμπληρώνεται από τον αξιολογούμενο)

Όνοματεπώνυμο/Πατρώνυμο:	
Κατηγορία/ Κλάδος/Βαθμός: (για μόνιμο υπάλληλο)	
Εκπαιδευτική βαθμίδα/Ειδικότητα/Βαθμός: (για ιδιωτικού δικαίου υπάλληλο)	

### 2. ΤΙΤΛΟΙ ΣΠΟΥΔΩΝ - ΕΠΙΜΟΡΦΩΣΗ (Συμπληρώνεται από τον αξιολογούμενο)

#### α) ΤΙΤΛΟΙ ΣΠΟΥΔΩΝ:

.....  
.....  
.....  
.....  
.....  
.....

#### β) ΕΠΙΜΟΡΦΩΣΗ κατά το έτος αξιολόγησης:

.....  
.....  
.....  
.....  
.....  
.....

### 3. ΣΥΝΟΠΤΙΚΗ ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΤΟΥ ΕΡΓΟΥ που επιτελέσθηκε από την οργανική μονάδα:

.....  
.....  
.....  
.....  
.....  
.....  
.....  
.....

### 4. ΣΥΝΟΠΤΙΚΗ ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΤΟΥ ΕΡΓΟΥ που επιτελέσθηκε από τον αξιολογούμενο:

.....  
.....  
.....  
.....  
.....  
.....  
.....  
.....  
.....  
.....

Όνοματεπώνυμο & Υπογραφή Αξιολογούμενου:		Ημερομηνία:
---	--	-------------

5. ΚΡΙΤΗΡΙΑ ΑΞΙΟΛΟΓΗΣΗΣ <sup>1</sup> (συμπληρώνονται από τους αξιολογητές)	ΒΑΘΜΟΛΟΓΙΑ Α΄ Αξιολογητή (0-100)	ΒΑΘΜΟΛΟΓΙΑ Β΄ Αξιολογητή (0-100)
<b>Α. ΓΝΩΣΗ ΤΟΥ ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΟΥ, ΕΝΔΙΑΦΕΡΟΝ ΚΑΙ ΔΗΜΙΟΥΡΓΙΚΟΤΗΤΑ</b>		
<b>α)</b> Διοικητική ικανότητα, επαγγελματική επάρκεια, δυνατότητα εφαρμογής των γνώσεων και της εμπειρίας κατά την εκτέλεση των καθηκόντων του υπαλλήλου		
<b>β)</b> Ολοκληρωμένη γνώση του διοικητικού έργου του φορέα (Υπουργείου, αυτοτελούς δημόσιας υπηρεσίας ή Ν.Π.Δ.Δ.)		
<b>γ)</b> Επίδειξη ενδιαφέροντος, ανάπτυξη δεξιοτήτων και αφοσίωση κατά την εκτέλεση των υπηρεσιακών καθηκόντων		
<b>δ)</b> Πρωτοβουλία, καινοτομίες, ιεράρχηση προτεραιοτήτων, συντονισμός και προγραμματισμός του έργου		
<b>ε)</b> Εκπόνηση σχετικών μελετών, άρθρων ή προτάσεων και βράβευση τέτοιων εργασιών <sup>2</sup>		
<b>στ)</b> Ανάληψη ευθυνών και ικανότητα άσκησης πολλαπλών καθηκόντων συναφών προς τη φύση της υπηρεσίας. Ιεράρχηση προτεραιοτήτων, συντονισμός και προγραμματισμός του έργου		
<b>Β. ΥΠΗΡΕΣΙΑΚΕΣ ΣΧΕΣΕΙΣ ΚΑΙ ΣΥΜΠΕΡΙΦΟΡΑ</b>		
<b>ζ)</b> Επικοινωνία και άριστη συνεργασία με συνυπηρετούντες στην ίδια ή άλλη υπηρεσιακή μονάδα υπαλλήλου		
<b>η)</b> Συμπεριφορά προς τους πολίτες, καθώς και άμεση εξυπηρέτηση των αναγκών τους <sup>3</sup>		
<b>Γ. ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΙΚΟΤΗΤΑ</b>		
<b>θ)</b> Ποσοτική και ποιοτική εργασιακή απόδοση (ιδίως: διαχείριση κρίσεων, αναβάθμιση εργασιακού περιβάλλοντος, προστιθέμενη αξία διοικητικού έργου)		
<b>ι)</b> Βαθμός επίτευξης των στόχων της ατομικής στοχοθεσίας και συμμετοχής στη στοχοθεσία του Τμήματος <sup>4</sup>		
<b>ΣΤΟΙΧΕΙΑ Α΄ ΑΞΙΟΛΟΓΗΤΗ</b>		<b>ΣΤΟΙΧΕΙΑ Β΄ ΑΞΙΟΛΟΓΗΤΗ</b>
ΟΝΟΜΑΤΕΠΩΝΥΜΟ:		ΟΝΟΜΑΤΕΠΩΝΥΜΟ:
ΙΔΙΟΤΗΤΑ:		ΙΔΙΟΤΗΤΑ:
ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ:		ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ:
ΥΠΟΓΡΑΦΗ:		ΥΠΟΓΡΑΦΗ:

<sup>1</sup> Βαθμολογείται κάθε επιμέρους κριτήριο από κάθε αξιολογητή με έναν ακέραιο βαθμό

<sup>2</sup> Το κριτήριο αυτό βαθμολογείται μόνο εφόσον υπάρχουν βραβεύσεις ή τα σχετικά άρθρα, μελέτες ή προτάσεις αξιοποιήθηκαν από τη δημόσια διοίκηση, άλλως δεν λαμβάνεται υπόψη κατά την εξαγωγή του μέσου όρου.

<sup>3</sup> Στο κριτήριο αυτό αξιολογούνται μόνο οι υπάλληλοι που λόγω των αρμοδιοτήτων τους έρχονται σε επικοινωνία με το κοινό

<sup>4</sup> Κατά τη βαθμολόγηση του κριτηρίου αυτού **απαιτείται πάντοτε ειδική και τεκμηριωμένη αιτιολογία**. Απαιτείται προ της βαθμολογίας η σύγκληση της Ολομέλειας του Τμήματος για τη συλλογική αξιολόγηση και την ατομική αυτοαξιολόγηση κάθε υπαλλήλου.









## 8. ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΗ ΕΚΘΕΣΗΣ ΑΞΙΟΛΟΓΗΣΗΣ

Ο Αξιολογούμενος (ΟΝΟΜΑΤΕΠΩΝΥΜΟ).....έλαβα πλήρη γνώση της έκθεσης αξιολόγησης	
Ο Αξιολογούμενος (ΟΝΟΜΑΤΕΠΩΝΥΜΟ)..... έλαβα αντίγραφο της έκθεσης αξιολόγησης	
ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ:	ΥΠΟΓΡΑΦΗ ΑΞΙΟΛΟΓΟΥΜΕΝΟΥ:

<sup>i</sup> Για βαθμολογία κάθε επιμέρους κριτηρίου με βαθμό 90 και πάνω ή μικρότερη του 60 απαιτείται από κάθε αξιολογητή η παράθεση ειδικής αιτιολογίας, η οποία θα βασίζεται σε πραγματικά περιστατικά και αντικειμενικά στοιχεία. **Το κριτήριο ια' βαθμολογείται ανάλογα με το βαθμό ανταπόκρισης του προϊσταμένου στην ατομική στοχοθεσία του, βάσει ειδικής πάντοτε αιτιολογίας**

<sup>ii</sup> Αν η απόκλιση μεταξύ των δύο (2) αξιολογητών υπερβαίνει τις είκοσι τέσσερις (24) εκατοστιαίες μονάδες, αρμόδια για τη βαθμολόγηση είναι η Ειδική Επιτροπή Αξιολόγησης, στην οποία παραπέμπεται υποχρεωτικά η σχετική έκθεση αξιολόγησης.

<sup>iii</sup> Ο αξιολογούμενος υπάλληλος έχει δικαίωμα να ασκήσει ένσταση ενώπιον της ΕΕΑ, αν ο Μέσος Όρος βαθμολογίας της Έκθεσης είναι μικρότερος του εβδομήντα πέντε (75) ή εφόσον λάβει σε επιμέρους κριτήριο βαθμολογία μικρότερη του 60.

<sup>iv</sup> Η Ειδική Επιτροπή Αξιολόγησης δύναται είτε να οριστικοποιήσει είτε να διορθώσει τη βαθμολογία της έκθεσης αξιολόγησης με παράθεση πλήρους αιτιολογίας.

# Έγγραφο αξιολόγησης για τη Δημόσια Υπηρεσία

A)



ΥΠΟΔΕΙΓΜΑ ΕΡΩΤΗΜΑΤΟΛΟΓΙΟΥ ΑΞΙΟΛΟΓΗΣΗΣ  
ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΩΝ ΑΠΟ ΤΟΥΣ ΥΦΙΣΤΑΜΕΝΟΥΣ

ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ/ΦΟΡΕΑΣ.....

ΓΕΝΙΚΗ/ΕΙΔΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ/ Ν.Π.Δ.Δ.....

ΓΕΝΙΚΗ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ.....

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ.....

ΤΜΗΜΑ.....

## ΕΡΩΤΗΜΑΤΟΛΟΓΙΟ ΑΞΙΟΛΟΓΗΣΗΣ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΩΝ ΑΠΟ ΤΟΥΣ ΥΦΙΣΤΑΜΕΝΟΥΣ

Χρονική Περίοδος: ..... (ακριβές χρονικό διάστημα)

### ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΑΞΙΟΛΟΓΟΥΜΕΝΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ (συμπληρώνεται από την Υπηρεσία)

Όνοματεπώνυμο/Πατρώνυμο:	
Κατηγορία/Κλάδος/Βαθμός: (για μόνιμο υπάλληλο)	
Εκπαιδευτική βαθμίδα/Ειδικότητα/Βαθμός: (για ιδιωτικού δικαίου υπάλληλο)	
Θέση ευθύνης:	

### ΚΡΙΤΗΡΙΑ ΑΞΙΟΛΟΓΗΣΗΣ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΩΝ (συμπληρώνεται από τον υφιστάμενο)

ΚΡΙΤΗΡΙΑ :	ΒΑΘΜΟΛΟΓΙΑ (0-100)* :
α) Ικανότητα διοίκησης και διαχείρισης ανθρώπινου δυναμικού	
β) Ικανότητα αποτελεσματικής καθοδήγησης των υφισταμένων, υπηρεσιακές σχέσεις και συμπεριφορά	
γ) Ικανότητα διαχείρισης κρίσεων	
δ) Ανάλυση ευθύνης	
ε) Δεκτικότητα στην εισαγωγή νέων μεθόδων και νέων τεχνολογιών	

- \* 90-100 : Άριστος  
75-89 : Πολύ επαρκής  
60-74 : Επαρκής  
50-59 : Μερικώς επαρκής  
40-49 : Μέτριος  
25-39 : Ανεπαρκής  
0-24 : Ακατάλληλος

#### Σημείωση:

- Ο Προϊστάμενος Τμήματος αξιολογείται από τους υφισταμένους, εφόσον αυτοί είναι τουλάχιστον τρεις (3).
- Ο Προϊστάμενος Διεύθυνσης αξιολογείται από τους προϊσταμένους Τμημάτων, και εφόσον αυτοί δεν είναι τουλάχιστον τρεις (3), από το σύνολο των υπαλλήλων της Διεύθυνσης.
- Ο Προϊστάμενος Γενικής Διεύθυνσης αξιολογείται από τους Προϊσταμένους επιπέδου Διεύθυνσης και Τμήματος της Γενικής Διεύθυνσης.

B)



**ΕΝΤΥΠΟ Α΄**  
**(Προϊσταμένων οργανικών μονάδων)**

Αριθ.πρωτ.: .....

**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ**  
**ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ/ΦΟΡΕΑΣ**.....  
ΓΕΝΙΚΗ/ΕΙΔΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ/ Ν.Π.Δ.Δ.....  
ΓΕΝΙΚΗ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ.....  
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ.....  
ΤΜΗΜΑ.....

**Ε Κ Θ Ε Σ Η Α Ξ Ι Ο Λ Ο Γ Η Σ Η Σ**

**Χρονική Περίοδος** ..... (ακριβές χρονικό διάστημα)

**1. ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΑΞΙΟΛΟΓΟΥΜΕΝΟΥ** (Συμπληρώνεται από τον αξιολογούμενο)

Όνοματεπώνυμο/Πατρώνυμο:	
Κατηγορία/ Κλάδος/Βαθμός: (για μόνιμο υπάλληλο)	
Εκπαιδευτική βαθμίδα/Ειδικότητα/Βαθμός: (για Ιδιωτικού δικαίου υπάλληλο)	
Θέση ευθύνης:	

**2. ΤΙΤΛΟΙ ΣΠΟΥΔΩΝ - ΕΠΙΜΟΡΦΩΣΗ** (Συμπληρώνεται από τον αξιολογούμενο)

**α) ΤΙΤΛΟΙ ΣΠΟΥΔΩΝ:**

.....  
.....  
.....  
.....  
.....

**β) ΕΠΙΜΟΡΦΩΣΗ κατά το έτος αξιολόγησης:**

.....  
.....  
.....  
.....  
.....

**3. ΣΥΝΟΠΤΙΚΗ ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΤΟΥ ΕΡΓΟΥ που επιτελέσθηκε από την οργανική μονάδα:**

.....  
.....  
.....  
.....  
.....  
.....  
.....

**4. ΣΥΝΟΠΤΙΚΗ ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΤΟΥ ΕΡΓΟΥ που επιτελέσθηκε από τον αξιολογούμενο:**

.....  
.....  
.....  
.....  
.....  
.....  
.....  
.....  
.....

Όνοματεπώνυμο & Υπογραφή Αξιολογούμενου:		Ημερομηνία:
---	--	-------------

## Βιβλιογραφία

### Ελληνική

Βελέντζας, Γ., Καρτάλης, Ν., & Μπρώνη, Γ. «Εσωτερικός Έλεγχος Επιχειρήσεων για την πρόληψη, τον εντοπισμό και τη διερεύνηση οικονομικής απάτης» (2011)

Βάβουρας Ι. Αργυριάδης Δ., Καββαδία Ε., Μανωλάς Γ., Ραΐκος Δ., Ρακιντζής Λ., Συρμαλή Μ.Ε., Χλέτσος Μ. «Διακυβέρνηση και Διαφθορά» ,Εκδόσεις Παπαζήση Αθήνα 2011

Γέροντας Απόστολος Χ., «Δημόσιο Οικονομικό Δίκαιο», (2011) Β΄ έκδοση Εκδόσεις Σάκκουλα

Δασμάνογλου Α., Κουνάδης Γ. «Εταιρική Διακυβέρνηση» Πρακτικός οδηγός- Με βάση τον Ν 4706/2020», Εκδόσεις (2021) Νομική Βιβλιοθήκη

Καζαντζής Χ. «Ελεγκτική και εσωτερικός έλεγχος», (2006), Πειραιάς: Εκδόσεις Business plus ΑΕ.

Κάντζος Κωνσταντίνος, «Θεωρία και Πρακτική» ,Εκδόσεις Αθανάσιος Σταμούλης, Παντελής Σταμούλης, Αθήνα 1995.

Koutouris, A. G., Kyriakogkonas, P., & Garefalakis, A. (2021). «Εταιρική διακυβέρνηση, Διαχείριση Κινδύνων και Εσωτερικός Έλεγχος»

Μπαλής Θ., «Σύγχρονη Ελεγκτική «Εσωτερικός Έλεγχος», Εκδόσεις Αθανάσιος Σταμούλης, Αθήνα 1998.

Μούζουλας Σ. «Ν. 3016/2002 για την Εταιρική Διακυβέρνηση», (2003) Εκδόσεις Σάκκουλα

Μακρυδημήτρης Α. «Προσεγγίσεις στη Θεωρία των Οργανώσεων», (2001) Τέταρτη Έκδοση Εκδόσεις Καστανιώτη

Μακρυδημήτρης Α., Μιχαλόπουλος Ν. «Εκθέσεις Εμπειρογνομόνων για τη Δημόσια Διοίκηση» (2000). 1950-1998, Αθήνα: Εκδόσεις Παπαζήση.

Μηλιώνης Ν. «Ο θεσμικός ρόλος του Ελεγκτικού Συνεδρίου», (2006), Αθήνα-Κομοτηνή: Εκδόσεις Σάκκουλα.

Μιχαλόπουλος Ν. «Από τη Δημόσια Γραφειοκρατία στο Δημόσιο Μάνατζμεντ», (2003)., Αθήνα: Εκδόσεις Παπαζήση

Μπάρμας Ν. «Στοιχεία δημοσιονομικού δικαίου», (2016), Αθήνα-Θεσσαλονίκη: Εκδόσεις Σάκκουλα

Μπέσιλα-Μακρίδη Ε., Έλεγχος διοίκησης, τόμος. 2, 2η έκδοση, 2020

ΝεγκάκηςΧ., ΤαχυνάκηςΠ., «Σύγχρονα θέματα Ελεγκτικής και Εσωτερικού Ελέγχου σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου» Εκδόσεις Διπλογραφία, Αθήνα 2013

Παπαδάτου Θ. «Εσωτερικός και Εξωτερικός Έλεγχος Ανωνύμων Εταιριών» (Εφαρμογές-Πρακτικά Θέματα) , Εκδόσεις Σάκκουλα , Αθήνα-Θεσσαλονίκη 2001.

Παπαστάθης Σ. Παντελής «Ο Σύγχρονος Εσωτερικός Έλεγχος (Internal Audit) Και Η Πρακτική Εφαρμογή Του» (2014) Αθήνα : Ιδιωτική Έκδοση

Ράικος Δ. «Διοίκηση & Διαφθορά» (2006) Εκδόσεις Παπαζήση

Σπανού Κ., «Ελληνική Διοίκηση και Ευρωπαϊκή Ολοκλήρωση», (2001). Αθήνα: Εκδόσεις Παπαζήση.

Σπηλιωτόπουλος Ε. «Εγχειρίδιο διοικητικού δικαίου», (2011) Αθήνα: Εκδόσεις Νομική βιβλιοθήκη.

Σπηλιωτόπουλος Ε. «Η Δημόσια επιχείρησης», (2010) Β΄ έκδοση (από την επιστημονική σειρά: Διοίκηση και Κοινωνία) Εκδόσεις Σάκκουλα

Σωτηρόπουλος Δ. Α., Νταλάκου Β. «Το Σύγχρονο Διοικητικό Σύστημα στην Ελλάδα», (2021). Εκδόσεις ΕΑΠ.

Τσακλαγκάνος Α. Άγγελος, «Ελεγκτική», Εκδοτικός Οίκος Αδελφών Κυριακίδη, Θεσσαλονίκη 1987

Τζέμος Βασίλης Γ. «Οργανωτικό Διοικητικό Δίκαιο Διαγράμματα» (2013) Εκδόσεις: Νομική Βιβλιοθήκη

Τζέμος Βασίλης Γ. «Ο Συνήγορος του Πολίτη», (2012) Εκδόσεις: Νομική Βιβλιοθήκη

Τζέμος Βασίλης Γ. «ΑΣΕΠ και Δίκαιο Ανθρώπινου Δυναμικού στο Δημόσιο Νέος Νόμος ΑΣΕΠ (Ν 4765/2021)» (2023), Εκδόσεις Νομική Βιβλιοθήκη

Τζέμος Βασίλης Γ. «Εφαρμοσμένο Διοικητικό Δίκαιο και Αρχές Δικαίου και Μάνατζμεντ» από «Δημόσιο Δίκαιο» Επιστημονικό Περιοδικό Ένωσης Ελλήνων Δημοσιολόγων (ΕΕΔ) Έτος 2021 (6), Τεύχος 1-2 (Ιανουάριος-Δεκέμβριος) [http://www.publiclawjournal.com/docs/2021/1\\_2/2021\\_6\\_1\\_2\\_tzemos.pdf](http://www.publiclawjournal.com/docs/2021/1_2/2021_6_1_2_tzemos.pdf)

Τζέμος Βασίλης Γ. Άρθρο «Η μέρα νύχτα. Η πανδημία, η ζωή ως το υπέρτατο αγαθό και οι δύο όψεις της αναλογικότητας» από «Δημόσιο Δίκαιο» Επιστημονικό Περιοδικό Ένωσης Ελλήνων Δημοσιολόγων (ΕΕΔ) Έτος 2020 (5), Τεύχος 1-2 (Ιανουάριος-Ιούνιος) [http://www.publiclawjournal.com/docs/2020/1\\_2/2020\\_5\\_1\\_2\\_tzemos.pdf](http://www.publiclawjournal.com/docs/2020/1_2/2020_5_1_2_tzemos.pdf)

Τζέμος Βασίλης Γ. Άρθρο «Η «ώριμη» αναλογικότητα. Η αναλογικότητα των περιορισμών των θεμελιωδών δικαιωμάτων ως κανόνας του Συνταγματικού Δικαίου και του Δικαίου της ΕΕ που δεν περιλαμβάνει την αναλογικότητα σε στενή έννοια. από



«Δημόσιο Δίκαιο» Επιστημονικό Περιοδικό Ένωσης Ελλήνων Δημοσιολόγων (ΕΕΔ)  
Έτος 2022 [https://www.dimosiodikaio.gr/wp-content/uploads/2022/03/arthro\\_04.pdf](https://www.dimosiodikaio.gr/wp-content/uploads/2022/03/arthro_04.pdf)

Τζέμος Βασίλης Γ. Άρθρο «Η σύννομη κακοδιοίκηση» από «Δημόσιο Δίκαιο»  
Επιστημονικό Περιοδικό Ένωσης Ελλήνων Δημοσιολόγων (ΕΕΔ) Έτος 2017 (2),  
Τεύχος 2-3 (Απρίλιος Σεπτέμβριος)  
[http://www.publiclawjournal.com/docs/6/2017\\_2\\_2\\_tzemos.pdf](http://www.publiclawjournal.com/docs/6/2017_2_2_tzemos.pdf)

Στράνης Δημήτριος Δ., «Το Δημόσιο Δίκαιο στο Εργατικό Δίκαιο του 21ου Αιώνα»,  
(2010) Εκδόσεις Σάκκουλα Α.Ε.

Χρυσανθάκης Χ. «Εισηγήσεις Διοικητικού Δικαίου», (2021) Γ' έκδοση Εκδόσεις  
Νομική Βιβλιοθήκη

## Εγχειρίδια

OECD Εγχειρίδιο Εσωτερικού Ελέγχου για την Ελληνική Δημόσια Διοίκηση:  
Πρόγραμμα Ελλάδα-ΟΟΣΑ: Παροχή Τεχνικής Βοήθειας για την καταπολέμηση της  
διαφθοράς [www.scribd.com/document/442868420/Esoterikos-Elegchos-web](http://www.scribd.com/document/442868420/Esoterikos-Elegchos-web),

Εθνική Αρχή Διαφάνειας (2021). Κώδικας Δεοντολογίας Εσωτερικών Ελεγκτών

Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission. Internal  
Control-Integrated Framework: Executive Summary, 2011

## Ξενόγλωσση

Barrême, François Bertrand, Les comptes-faits; ou, Le tarif general de toutes les  
monnoyes, The World of Books, India republished 2023, reprinted from 1742.

Sridhar Ramamoorti, University of Dayton, 2003, Internal Auditing: History,  
Evolution, and Prospects

Asare T. (2009). “Internal auditing in the public sector: Promoting good governance and performance improvement, International Journal on Governmental Financial Management.”

Bean J., Hussey L. (2011). “Quality in the Public. London: HB Publications”

Ehsan M., Naz F. (2003). “Origin, ideas, and practice of NPM: Lessons for developing countries.”

Hammerschmid G., Walle S., Andrews R., Bezes P. (2016). “Introduction: Public Administration reforms in Europe.”

James Lam, “Enterprise Risk Management: From Incentives to Controls”, Wiley 2014

Isabel Brusca, Eugenio Caperchione, Sandra Cohen, Francesca Manes Rossi: “Public Sector Accounting and Auditing in Europe: The Challenge of Harmonization (Governance and Public Management)” 2015th Edition, Palgrave Macmillan 2016

Spencer Pickett: “The Internal Auditing Handbook” K.H. Wiley 2011

Jill Solomon, “Corporate Governance and Accountability” Wiley 2020

Howard H. Greenbaum “Management Auditing as a Regulatory Tool” Bloomsbury Academic, 1987

Robbins P. Stephen « Διοίκηση Επιχειρήσεων Αρχές και Εφαρμογές» Εκδόσεις Κριτική, 2017

O. Ray Whittington, Kurt Pany: “Principles of Auditing & Other Assurance Services” Irwin/McGraw-Hill, 2014

“Financial Management and Accounting in the Public Sector”, Routledge 2023

Jean-Michel Eymeri–Douzans, “La France et ses administrations: un état des savoirs: France and its public administrations: A state of the art Public Administration Today - Administration publique aujourd'hui” Geert Bouckaert Primento, 2013

James Roth & Donald Espersen, Internal Audit’s Role in Corporate Governance Sarbanes-Oxley Compliance, “The Institute of Internal Auditors Research Foundation”, 2003

Irvin N.Gleim, CIA “Review Part I Internal Audit Role in Governance, Risk, & Control”, 2006

Robert R. Moeller, “Coso Enterprise Risk Management, Establishing Effective Governance, Risk, and Compliance Processes,” (2011), Willey

Peter Howson, “Due Diligence: The Critical Stage in Mergers and Acquisitions”

Routledge; 1st edition (May 16, 2017)

Shah, A. A., Azmat, M., & Arshad, A. (2023). «Impact Evaluation of Factors of Internal Audit on Internal Audit Effectiveness: The Moderating and Mediating Effect of Ethical Culture and Internal Controls» Pakistan Journal of Humanities and Social Sciences, www.academia.edu

World Bank (2006), Keeping an Eye on Subnational Governments: Internal Control and Audit at Local Levels, Mustafa Baltaci and Serdar Yilmaz Copyright, the International Bank for Reconstruction and Development/The World Bank, Washington, DC.

## Νομοθεσία

N.3492/2006 -ΦΕΚ 210/Α'5.10.2006

Οργάνωση συστήματος ελέγχου για τη διασφάλιση της χρηστής δημοσιονομικής διαχείρισης του Κρατικού Προϋπολογισμού και των εκτός του Κρατικού Προϋπολογισμού φορέων και άλλες διατάξεις.

N.3871 ΦΕΚ Α'141/17.8.2010 Δημοσιονομική Διαχείριση και Ευθύνη

N.2343/1995 (ΦΕΚ Α'211/11.10.1995) «Αναδιοργάνωση υπηρεσιών του Υπουργείου Οικονομικών και άλλες διατάξεις».

N.2362/1995 (ΦΕΚ Α' 247 / 27.11.1995) «Περί Δημοσίου Λογιστικού, ελέγχου των δαπανών του Κράτους και άλλες διατάξεις».

N.2472/1997 (ΦΕΚ Α'50/10.4.1997) «Προστασία του ατόμου από την επεξεργασία δεδομένων προσωπικού χαρακτήρα».

N.2477/1997 (ΦΕΚ Α' 59 / 18.4.1997) «Συνήγορος του Πολίτη και Σώμα Επιθεωρητών –Ελεγκτών Δημόσιας Διοίκησης»N.3016/2002 (ΦΕΚ Α' 110 17.5.2002) «Για την εταιρική διακυβέρνηση, θέματα μισθολογίου και άλλες διατάξεις».

N.3074/2002 (ΦΕΚ Α' 296/4.12.2002) «Γενικός Επιθεωρητής Δημόσιας Διοίκησης. Αναβάθμιση του Σώματος Επιθεωρητών Ελεγκτών Δημόσιας Διοίκησης και του Συντονιστικού Οργάνου Επιθεώρησης και Ελέγχου και άλλες διατάξεις».

N.3202/2003 (ΦΕΚ Α' 284/11.12.2003) «Εκλογικές δαπάνες κατά τις νομαρχιακές και δημοτικές εκλογές, οικονομική διαχείριση και διαχείριση των Ο.Τ.Α, θέματα αλλοδαπών και άλλες διατάξεις».

N.3213/2003 (ΦΕΚ Α΄ 309/ 31.12.2003) «Δήλωση και έλεγχος περιουσιακής κατάστασης βουλευτών, δημοσίων λειτουργών και υπαλλήλων, ιδιοκτητών μέσω μαζικής ενημέρωσης και άλλων κατηγοριών προσώπων».

N.3310/2005 (ΦΕΚ Α΄ 30 / 14.2.2005) «Μέτρα για τη διασφάλιση της διαφάνειας και την αποτροπή καταστρατηγήσεων κατά τη διαδικασία σύνοψης δημοσίων συμβάσεων.»N.3345/2005 (ΦΕΚ Α΄ 138 / 16.6.2005) «Οικονομικά θέματα Νομαρχιακών Αυτοδιοικήσεων και ρύθμιση διοικητικών θεμάτων».

N.3429/2005 (ΦΕΚ Α΄ 314/27.12.2005) «Δημόσιες Επιχειρήσεις και Οργανισμοί(Δ.Ε.Κ.Ο.)».

N. 3492/2006 (ΦΕΚ Α΄ 210 / 5.10.2006) «Οργάνωση συστήματος ελέγχου για τη διασφάλιση της χρηστής δημοσιονομικής διαχείρισης του Κρατικού Προϋπολογισμού και των εκτός του Κρατικού Προϋπολογισμού φορέων και άλλες διατάξεις».

N.3613/2007 (ΦΕΚ Α΄ 263 / 23.11.2007) «Ρυθμίσεις θεμάτων Ανεξάρτητων Αρχών, Γενικού Επιθεωρητή Δημόσιας Διοίκησης, Σώματος Επιθεωρητών – Ελεγκτών Δημόσιας Διοίκησης και λοιπών ζητημάτων αρμοδιότητας Υπουργείου Εσωτερικών».

N.3852/2010 (ΦΕΚ Α΄ 87/7.6.2010) « Νέα Αρχιτεκτονική της Αυτοδιοίκησης και της Αποκεντρωμένης Διοίκησης – Πρόγραμμα Καλλικράτης»

N.3871/2010 (ΦΕΚ Α΄141 / 17.8.2010) «Δημοσιονομική Διαχείριση και Ευθύνη»

N.4622/2019, «Νόμος για το Επιτελικό Κράτος»

## Σύνδεσμοι

[Εγχειρίδιο Εσωτερικού Ελέγχου για την Ελληνική Δημόσια Διοίκηση \(aead.gr\)](http://aead.gr)

[THE RELATIONSHIP BETWEEN INTERNAL AUDIT AND FRAUD - ProQuest](#)

[Internal Control Handbook \(ifc.org\)](http://ifc.org)

[Απόφαση ΦΓ8/55081/2020 - ΦΕΚ 4938/Β/9-11-2020 - ΑΥΤΟΔΙΟΙΚΗΣΗ - ΔΗΜΟΙ \(e-nomothesia.gr\)](#)

[ΕΦΗΜΕΡΙΔΑ ΤΗΣ ΚΥΒΕΡΝΗΣΕΩΣ \(elsyn.gr\)](http://elsyn.gr)

[N. 4795/2021 «Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου του Δημόσιου Τομέα, Σύμβουλος Ακεραιότητας στη δημόσια διοίκηση και άλλες διατάξεις για τη δημόσια διοίκηση και](#)

[την τοπική αυτοδιοίκηση» – Σύμβουλος Ακεραιότητας – Υπουργείο Εσωτερικών \(ypes.gr\)](#)

[ΕΛΛΗΝΙΚΟΣ ΚΩΔΙΚΑΣ ΕΤΑΙΡΙΚΗΣ ΔΙΑΚΥΒΕΡΝΗΣΗΣ 2021 \(esed.org.gr\)](#)

[Ορισμός Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου | ΕΛΕΓΚΤΙΚΟ ΣΥΝΕΔΡΙΟ \(elsyn.gr\)](#)

[hiiia.gr](#)

[Θεσμός \(asep.gr\)](#)

[ΕΚΔΔΑ – Εθνικό Κέντρο Δημόσιας Διοίκησης και Αυτοδιοίκησης \(ekdd.gr\)](#)

[ΕΤΑΙΡΙΚΗ ΔΙΑΚΥΒΕΡΝΗΣΗ - HCGC \(esed.org.gr\)](#)

[ΣΩΜΑ ΟΡΚΩΤΩΝ ΕΛΕΓΚΤΩΝ ΛΟΓΙΣΤΩΝ \(soel.gr\)](#)

[the-code-presentation-version.pdf \(gsk.com\)](#)

[Ευρωπαϊκή υπηρεσία καταπολέμησης της απάτης - Ευρωπαϊκή Επιτροπή \(europa.eu\)](#)

## Συνεντεύξεις

Ο. Σουλιώτη, Χ. Κούκης: Δ. Υπάλληλοι Υπουργείο Υποδομών, τμήμα Προδιαγραφών Μητρώων και Απαλλοτριώσεων

Η. Στενός Compliance Officer in GSK Greece