

2020-03

þÿ Ÿ • ã é ä µ á<sup>1</sup> ò ì â ^ » µ<sup>3</sup> ç ¿ â ã ä · ½ •  
þÿ ” · ¼ ì ã<sup>1</sup> ± ”<sup>1</sup> ¿<sup>-0</sup> · ã ·

þÿ § á<sup>1</sup> ã ä ¿ æ ¿ á<sup>-</sup> · â , § á ® ã ä ¿ â

þÿ á<sup>3</sup> á ± ¼ ¼ ± ” · ¼ ì ã<sup>1</sup> ± â ”<sup>1</sup> ¿<sup>-0</sup> · ã · â , £ ç ¿ » ® Ÿ<sup>10</sup> ¿ ½ ¿ ¼<sup>10</sup> î ½ • à<sup>1</sup> ã ä · ¼ î ½<sup>0</sup> ±<sup>1</sup> ”<sup>1</sup> ¿<sup>-0</sup> ·  
þÿ ± ½ µ à<sup>1</sup> ã ä ® ¼<sup>1</sup> ¿ • µ ñ à ¿ »<sup>1</sup> â ñ æ ¿ á

---

<http://hdl.handle.net/11728/11534>

Downloaded from HEPHAESTUS Repository, Neapolis University institutional repository



**ΣΧΟΛΗ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΕΠΙΣΤΗΜΩΝ ΚΑΙ  
ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ**

**ΔΙΑΤΡΙΒΗ ΕΠΙΠΕΔΟΥ ΜΑΣΤΕΡ**

**«Ο ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ ΣΤΗΝ ΕΛΛΗΝΙΚΗ  
ΔΗΜΟΣΙΑ ΔΙΟΙΚΗΣΗ»**

Του

**ΧΡΙΣΤΟΦΟΡΙΔΗ ΧΡΗΣΤΟΥ**

**ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΟ ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΔΗΜΟΣΙΑΣ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ  
ΜΕ ΚΑΤΕΥΘΥΝΣΗ ΓΕΝΙΚΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗ**

**2020**





**ΣΧΟΛΗ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΕΠΙΣΤΗΜΩΝ ΚΑΙ  
ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ**

**«Ο ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ ΣΤΗΝ ΕΛΛΗΝΙΚΗ  
ΔΗΜΟΣΙΑ ΔΙΟΙΚΗΣΗ»**

Του

**ΧΡΙΣΤΟΦΟΡΙΑΗ ΧΡΗΣΤΟΥ**

Υποβληθείσα διατριβή επιπέδου μάστερ στη Σχολή Οικονομικών και Διοίκησης, ως μερική εκπλήρωση των απαιτήσεων για την απόκτηση του εξ αποστάσεως μεταπτυχιακού τίτλου σπουδών, στη Δημόσια Διοίκηση με κατεύθυνση Γενικής Διοίκησης, στο Πανεπιστήμιο Νεάπολις Πάφου, στην Κύπρο.

Μάρτιος, 2020

## **Πνευματικά δικαιώματα**

Copyright © Χρήστος Χριστοφορίδης, 2020.

Με επιφύλαξη παντός δικαιώματος. All rights reserved.

Η έγκριση της παρούσας από το Πανεπιστήμιο Νεάπολις Πάφου, δεν υποδηλώνει απαραίτητως και αποδοχή των απόψεων του συγγραφέα εκ μέρους του Πανεπιστημίου.

## **Υπεύθυνη Δήλωση**

Ο κάτωθι υπογεγραμμένος, Χρήστος Χριστοφορίδης, γνωρίζοντας τις συνέπειες της λογοκλοπής, δηλώνω υπεύθυνα ότι, η παρούσα, με τίτλο: «Ο Εσωτερικός Έλεγχος στην Ελληνική Δημόσια Διοίκηση», αποτελεί προϊόν αυστηρά προσωπικής μου εργασίας και όλες οι πηγές που έχουν χρησιμοποιηθεί, έχουν δηλωθεί, σύμφωνα με τους κανόνες της ακαδημαϊκής ηθικής στις βιβλιογραφικές παραπομπές και αναφορές της παρούσας. Στα σημεία δε, που έχω χρησιμοποιήσει ιδέες, κείμενο ή/και λοιπές πηγές άλλων συγγραφέων, αναφέρονται ευδιάκριτα, εντός του κειμένου με την κατάλληλη παραπομπή και η σχετική αναφορά τους περιλαμβάνεται στο τμήμα των βιβλιογραφικών αναφορών με πλήρη περιγραφή, κατά το σύστημα αναγραφής Harvard.

**Ο Δηλών**

**Χρήστος Χριστοφορίδης**

Ο Εσωτερικός Έλεγχος στην Ελληνική Δημόσια Διοίκηση

Μεταπτυχιακή Διατριβή Επιπέδου Μάστερ

Κοσμήτορας Σχολής: Καθ. Σπυρίδων Βλιάμος

Επιβλέπων Καθηγητής: Δρ. Παναγιώτης Κυριακόγκωνας



## ΣΕΛΙΔΑ ΕΓΚΥΡΟΤΗΤΑΣ

Όνοματεπώνυμο Φοιτητή: Χρήστος Χριστοφορίδης.

Τίτλος: «Ο Εσωτερικός Έλεγχος στην Ελληνική Δημόσια Διοίκηση».

*Η παρούσα διατριβή επιπέδου μάστερ, εκπονήθηκε στο πλαίσιο των σπουδών, ως μερική εκπλήρωση των απαιτήσεων για την απόκτηση του εξ αποστάσεως μεταπτυχιακού τίτλου σπουδών στο Πανεπιστήμιο Νεάπολις Πάφου, στην Κύπρο. Εγκρίθηκε, στις 03/03/2020, από τα Μέλη της τριμελούς Εξεταστικής Επιτροπής του Πανεπιστημίου.*

### **Εξεταστική Επιτροπή Πανεπιστημίου Νεάπολις Πάφου:**

- **Πρώτο Μέλος** Εξεταστικής Επιτροπής (Επιβλέπων καθηγητής):

**Δρ. Παναγιώτης Κυριακόγκωνας**

**p.kyriakogkonas@nup.ac.cy**

- **Δεύτερο Μέλος** (Προεδρεύων) Εξεταστικής Επιτροπής:

**Επίκουρος Καθ. Δρ. Καρατζήμας Σωτήριος**

**s.karatzimas@nup.ac.cy**

- **Τρίτο Μέλος** Εξεταστικής Επιτροπής:

**Αναπληρωτής Καθ. Δρ. Χαντζηξενοφώντος Ανδρέας**

**a.hadjixenophontos@nup.ac.cy**





## ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Ο Εσωτερικός Έλεγχος είναι μία αυτοτελής, αντικειμενική, διασφαλιστική και συμβουλευτική δραστηριότητα, η οποία έχει σχεδιαστεί έτσι ώστε να προσδώσει αξία και να ενισχύσει τις λειτουργίες ενός Φορέα. Η εν λόγω μεταπτυχιακή διπλωματική διατριβή, αναλύει την αναγκαιότητα του Εσωτερικού Ελέγχου στην ελληνική δημόσια διοίκηση, λαμβάνοντας υπόψη, το υφιστάμενο εθνικό και διεθνές θεσμικό πλαίσιο που διέπει τον Εσωτερικό Έλεγχο. Ειδικότερα, πραγματοποιείται η εννοιολογική προσέγγιση του Εσωτερικού Ελέγχου, όπως αυτοί αποδόθηκαν από διεθνώς αναγνωρισμένους οργανισμούς με την εννοιολογική διάκριση των αγγλικών όρων, internal audit και internal control. Περιγράφεται το πλαίσιο COSO και τα Πρότυπα του Εσωτερικού Ελέγχου και παρατίθενται τα χαρακτηριστικά λειτουργίας τους, τα είδη, τα πεδία και ο σχεδιασμός των Μονάδων Εσωτερικού Ελέγχου. Επίσης, καταγράφεται η διεθνώς αναγνωρισμένη πρακτική σε ό,τι αφορά τις Επιτροπές Ελέγχου και ο ρόλος αυτών στους Φορείς της ελληνικής δημόσιας διοίκησης. Περαιτέρω, γίνεται ειδική αναφορά, στη νεοσύστατη Ανεξάρτητη Εθνική Αρχή Διαφάνειας ως καθολικός διάδοχος των έξι μεγαλύτερων ελεγκτικών σωμάτων ελέγχου της ελληνικής δημόσιας διοίκησης και αναλύεται, ο ρόλος της στη διακυβέρνηση της δημόσιας διοίκησης. Τέλος, με την μέθοδο της βιβλιογραφικής επισκόπησης, διαπιστώνεται ο σημαντικός ρόλος που αναπτύσσει ο Εσωτερικός Έλεγχος για την άσκηση της αποτελεσματικής δημόσιας διακυβέρνησης από του Φορείς της Κεντρικής Διοίκησης, αναδεικνύοντας την αναγκαιότητα λειτουργίας των Μονάδων Εσωτερικού Ελέγχου σε ευρύτερο από το υφιστάμενο οργανικό επίπεδο, καταγράφοντας τα βήματα και τα πρότυπα εκείνα, που απαιτούνται για την αποτελεσματική διαδικασία του Εσωτερικού Ελέγχου.

**Λέξεις κλειδιά:** Εσωτερικός Έλεγχος, Ελληνική Δημόσια Διοίκηση, Μονάδες Εσωτερικού Ελέγχου/ Υπηρεσίες Εσωτερικού Ελέγχου, Εθνική Αρχή Διαφάνειας.



# ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

ΠΕΡΙΛΗΨΗ.....	iii
ΠΙΝΑΚΑΣ ΣΥΝΤΟΜΟΓΡΑΦΙΩΝ.....	vii
ΠΡΟΛΟΓΟΣ & ΕΥΧΑΡΙΣΤΙΕΣ.....	ix
ΕΙΣΑΓΩΓΗ.....	1
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1 - ΓΕΝΙΚΑ - ΙΣΤΟΡΙΚΗ ΕΞΕΛΙΞΗ.....	3
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2 - ΕΝΝΟΙΟΛΟΓΙΚΗ ΠΡΟΣΕΓΓΙΣΗ ΤΟΥ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ.....	7
2.1. Θεμελιώδεις έννοιες - Ερμηνεία των βασικών όρων.....	7
2.2. Ειδοποιός διάκριση των αγγλικών όρων “internal audit” και “internal control”.....	8
2.3. Πλαίσιο Εσωτερικού Ελέγχου COSO (Integrated Internal Control Framework).....	9
2.4. Αποστολή ελέγχου.....	12
2.5. Πρότυπα Εσωτερικού Ελέγχου.....	18
2.5.1. Ορισμός των Προτύπων.....	18
2.5.2. Διεθνή Πρότυπα χαρακτηριστικών (Attribute Standards).....	21
2.5.3. Διεθνή Πρότυπα διεξαγωγής (Performance Standards).....	22
2.5.4. Πρακτικοί οδηγοί για το Δημόσιο τομέα (practice guides).....	24
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3 - ΧΑΡΑΚΤΗΡΙΣΤΙΚΑ, ΕΙΔΗ ΚΑΙ ΠΕΔΙΑ ΕΛΕΓΧΩΝ ΑΠΟ ΤΙΣ ΜΟΝΑΔΕΣ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ.....	27
3.1. Βασικά Χαρακτηριστικά της λειτουργίας των Μονάδων Εσωτερικού Ελέγχου.....	27
3.2. Είδη Ελέγχων.....	28
3.3. Πεδία Εσωτερικού Ελέγχου.....	29
3.4. Σχεδιασμός και Διαδικασία Ελέγχου.....	34
3.5. Επιτροπές Ελέγχου (Audit Committee) και ο ρόλος τους.....	36
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4 - ΜΕΘΟΔΟΛΟΓΙΑ ΕΡΕΥΝΑΣ.....	39
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5 - ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΕΡΕΥΝΑΣ ΣΕ ΜΟΝΑΔΕΣ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ ΣΤΟΥΣ ΦΟΡΕΙΣ ΤΗΣ ΚΕΝΤΡΙΚΗΣ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΚΑΙ ΣΕ ΕΛΕΓΚΤΙΚΑ ΣΩΜΑΤΑ ΕΠΙΘΕΩΡΗΣΗΣ ΚΑΙ ΕΛΕΓΧΟΥ.....	41
5.1. Σύσταση Μονάδων Εσωτερικού Ελέγχου.....	41
5.2. Αρμοδιότητες Μονάδων Εσωτερικού Ελέγχου.....	45
5.3. Ελεγκτικά Σώματα της Ελληνικής Δημόσιας Διοίκησης.....	48

5.4. Στατιστικά αποτελεσμάτων ελέγχου από τα τέσσερα (4) σημαντικότερα Ελεγκτικά Σώματα της Ελλάδας .....	50
5.5. Εθνική Αρχή Διαφάνειας (ΕΑΔ).....	51
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6 - ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ ΚΑΙ ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ .....	55
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ.....	57
ΕΥΡΕΤΗΡΙΟ ΠΙΝΑΚΩΝ .....	62
ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ Ι - ΥΠΟΔΕΙΓΜΑ ΕΝΤΟΛΗΣ ΔΙΕΝΕΡΓΕΙΑΣ ΕΛΕΓΧΟΥ .....	64
ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ ΙΙ - ΣΧΕΔΙΟ ΕΚΘΕΣΗΣ ΕΛΕΓΧΟΥ.....	66
ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ ΙΙΙ- ΣΤΑΔΙΑ (ΦΑΣΕΙΣ) ΕΛΕΓΧΟΥ.....	69
ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ ΙV - ΣΧΕΔΙΟ ΚΑΝΟΝΙΣΜΟΥ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑΣ ΜΟΝΑΔΑΣ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ .....	73

## ΠΙΝΑΚΑΣ ΣΥΝΤΟΜΟΓΡΑΦΙΩΝ

COSO	Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission
IIA	Institute of Internal Auditors
INTOSAI	International Organization of Supreme Audit
IPPF	International Professional Practices Framework
Β.Δ.	Βασιλικό Διάταγμα
Γ.Γ.	Γενικός Γραμματέας
Γ.Ε.Γ.ΚΑΔ.	Γενική Γραμματεία για της Καταπολέμηση της Διαφθοράς
Γ.Ε.Δ.Δ	Γενικός Επιθεωρητής Δημόσιας Διοίκησης
Ε.Α.Δ.	Εθνική Αρχή Διαφάνειας
ΙΕΕ	Ινστιτούτο εσωτερικών ελεγκτών (Ελλάδας)
Μ.Ε.Ε.	Μονάδα Εσωτερικού Ελέγχου
Ν.	Νόμος
Ν.Δ.	Νομοθετικό Διάταγμα
Π.Δ.	Προεδρικό Διάταγμα
Σ.Ε.Δ.Ε.	Σώμα Επιθεωρητών Δημοσίων Έργων
Σ.Ε.Ε.Δ.Δ.	Σώμα Επιθεωρητών - Ελεγκτών Δημόσιας Διοίκησης
Σ.Ε.Ε.Μ.Ε.	Σώμα Επιθεωρητών - Ελεγκτών Μεταφορών
Σ.Ε.Υ.Υ.Π.	Σώμα Επιθεωρητών Υπηρεσιών Υγείας & Πρόνοιας
τ.	τεύχος
Φ.Ε.Κ.	Φύλλο Εφημερίδας της Κυβέρνησης



## ΠΡΟΛΟΓΟΣ & ΕΥΧΑΡΙΣΤΙΕΣ

Η παρούσα διπλωματική διατριβή με τίτλο: «Ο Εσωτερικός Έλεγχος στην Ελληνική Δημόσια Διοίκηση», πραγματοποιήθηκε στο πλαίσιο του Μεταπτυχιακού Προγράμματος Σπουδών στη Δημόσια Διοίκηση του Πανεπιστημίου Νεάπολις Πάφου.

Η επιλογή του εν λόγω θέματος, προέκυψε αφ' ενός λόγω της υποχρεωτικότητας εφαρμογής του Νόμου και αφ' ετέρου λόγω της κατάργησης των έξι (6) Ελεγκτικών Σωμάτων, το έτος 2019. Τα ανωτέρω ελεγκτικά σώματα, έως την κατάργησή τους, παρακολουθούσαν δια των επιθεωρήσεων - ελέγχων τους, τη δράση της ελληνικής δημόσιας διοίκησης. Στη θέση αυτών, ορίστηκε η Ανεξάρτητη Αρχή, με την ονομασία, Εθνική Αρχή Διαφάνειας η οποία συστάθηκε με το Άρθρο 82 του Ν.4622/2019 και αποτελεί το νεοσύστατο ενιαίο όργανο επιθεώρησης - ελέγχου της ελληνικής δημόσιας διοίκησης, με το εύρος δράσης της, να εκτείνεται μεταξύ άλλων και σε επίπεδο συντονισμού των Μονάδων Εσωτερικού Ελέγχου στα Υπουργεία.

Ο σκοπός της παρούσας είναι να καταδείξει τη χρησιμότητα του Εσωτερικού Ελέγχου στην ελληνική Δημόσια Διοίκηση σε επίπεδο Ανθρώπινου Δυναμικού, Δομών και Λειτουργίας αυτής. Επίσης, έχει ως στόχο να καταδείξει την αναγκαιότητα της ορθής εφαρμογής του Εσωτερικού Ελέγχου, σύμφωνα με Διεθνή πρότυπα, ώστε να κατορθώσουν οι Φορείς του Δημοσίου να επιτύχουν τους στόχους, να εκπληρώσουν τους σκοπούς υιοθετώντας κατάλληλες στρατηγικές για τους οποίους συστάθηκαν. Για την επίτευξη αυτών, θα αναφερθούν και τα βήματα εκείνα που απαιτούνται για την εφαρμογή του Εσωτερικού Ελέγχου, δίνοντας έμφαση στην εφαρμογή του στην κεντρική διοίκηση του κράτους και ειδικότερα, στο σύνολο των Υπουργείων, όπως θεσμοθετήθηκε με το άρθρο 168 του Ν.4270/2014, ώστε να μειωθούν τα φαινόμενα κακοδιοίκησης και διαφθοράς στο Δημόσιο τομέα.

Στο σημείο αυτό, θα ήθελα αρχικά να ευχαριστήσω τον Σύμβουλο - Καθηγητή του Πανεπιστημίου Νεάπολις Πάφου, κ. Δρ. Παναγιώτη Κυριακόγκωνα, εξειδικευμένος στον Εσωτερικό Έλεγχο, ο οποίος καθοδήγησε και συντόνισε το σύνολο αυτής της προσπάθειας, με ένα γνήσιο ενδιαφέρον, που ενέπνεε πραγματικά, όρεξη ενασχόλησης με το συγκεκριμένο πεδίο του Εσωτερικού Ελέγχου. Επίσης, θα ήθελα να πω ένα μεγάλο ευχαριστώ στους, κ.κ. Γεώργιο Χαραλαμπίδου και Γεώργιο Μανιάτη, Επιθεωρητές -



Ελεγκτές της Εθνικής Αρχής Διαφάνειας, Προϊστάμενοι του πρώην Σώματος Επιθεωρητών - Ελεγκτών Δημόσιας Διοίκησης, με πολυετή πείρα στον Έλεγχο, για την πραγματικά πολύτιμη βοήθειά τους. Τέλος, ένα μεγάλο ευχαριστώ και στον αγαπητό φίλο, κ. Νεκτάριο Κόλια, για την τεχνολογική υποστήριξη και τη συνολική βοήθεια για την επιμέλεια της εικόνας της παρούσας.

## ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Η εργασία αυτή εκπονήθηκε με τη μέθοδο της βιβλιογραφικής ανασκόπησης και έρευνας στην εγχώρια και διεθνή βιβλιογραφία και διαρθρώνεται σε έξι κεφάλαια. Βασικό ερώτημα της εργασίας είναι να διερευνηθεί κατά πόσο η υφιστάμενη διάρθρωση των μονάδων Εσωτερικού Ελέγχου στους Φορείς της Κεντρικής Διοίκησης είναι επαρκής για να εκπληρώσουν το σκοπό για τον οποίο συστάθηκαν, ο αποτελεσματικός δηλαδή, έλεγχος των Φορέων τους. Στο πρώτο κεφάλαιο γίνεται ιστορική αναδρομή στην Ελεγκτική και τον Εσωτερικό Έλεγχο και στην εξέλιξη τους διαχρονικά, σε διεθνές αλλά και σε εθνικό επίπεδο. Επίσης, γίνεται αναφορά και στο νομοθετικό πλαίσιο του Εσωτερικού Ελέγχου που διαμορφώθηκε στην Ελλάδα από την καθιέρωση του έως σήμερα. Στο δεύτερο κεφάλαιο γίνεται μία εννοιολογική προσέγγιση του Εσωτερικού Ελέγχου, μελέτη των διεθνών πλαισίων και γίνεται αναφορά στα διεθνή πρότυπα ελέγχου και τους πρακτικούς οδηγούς εφαρμογής των προτύπων στο δημόσιο τομέα. Στη συνέχεια στο τρίτο κεφάλαιο περιγράφονται οι μονάδες Εσωτερικού Ελέγχου στους Φορείς της Κεντρικής Διοίκησης, τα είδη των ελέγχων που πραγματοποιούν, οι διαδικασίες ελέγχου τους και οι επιτροπές ελέγχου. Το τέταρτο κεφάλαιο ασχολείται με τη μεθοδολογία της έρευνας για την αποτύπωση της κατάστασης που επικρατεί στην Ελληνική Δημόσια Διοίκηση σχετικά με τη δημιουργία και τη λειτουργία Μονάδων Εσωτερικού Ελέγχου. Στο πέμπτο κεφάλαιο παρουσιάζονται τα αποτελέσματα της έρευνας σχετικά με τη σύσταση των μονάδων Εσωτερικού Ελέγχου και την οργανωτική τους διάρθρωση. Τέλος, στο έκτο κεφάλαιο αναφέρονται τα συμπεράσματα που προέκυψαν και διατυπώνονται προτάσεις για την αποδοτικότερη λειτουργία των μονάδων Εσωτερικού Ελέγχου.



## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1 - ΓΕΝΙΚΑ - ΙΣΤΟΡΙΚΗ ΕΞΕΛΙΞΗ

Οι φορείς της Δημόσιας Διοίκησης, εξελίσσοντας τις διαδικασίες και αυξάνοντας τον όγκο διεκπεραίωσης υποθέσεων των δραστηριοτήτων τους προς τους πολίτες, προσπαθούν, με τη λήψη ορθολογικών αποφάσεων για τη διαχείριση πόρων (υλικών και άυλων), να πετύχουν τη βελτίωση των αποδόσεών τους, μέσα σε ένα περιβάλλον συνεχώς μεταβαλλόμενο. Στην επιβεβαίωση της αξιοπιστίας των πληροφοριών αυτών, στις οποίες θα βασισθεί η λήψη ορθολογικών αποφάσεων, συμβάλλει ο Εσωτερικός Έλεγχος. Εντούτοις, η διοίκηση του εκάστοτε Φορέα, δεν είναι πολλές φορές εν τοις πράγμασι σε θέση, να έχει την καθολική επίβλεψη του συνόλου των λειτουργιών του. Για το λόγο αυτό, έχει παραχθεί ένα σύστημα ελέγχου, που αφ' ενός συμβάλει στην αποτελεσματικότερη διοίκηση του Φορέα, διαφυλάσσοντας τα περιουσιακά του στοιχεία, αφ' ετέρου στην αποτελεσματικότητα και την αποδοτικότητα των δραστηριοτήτων του Φορέα επί τη βάση της συμμόρφωσης προς τους νόμους, τους κανονισμούς και τις αποφάσεις της διοίκησης, αλλά επιπλέον και στην αξιοπιστία των οικονομικών πληροφοριών.

Οι πρώτες γραπτές μαρτυρίες για τη θέσπιση νόμων, αλλά και τη σύνταξη λογιστικών εκθέσεων, εμφανίζονται στους Νινευίτες της αρχαίας Βαβυλώνας, περί το 3.000 π.Χ.. Στην αρχαία Αίγυπτο, θεσπίζεται το αξίωμα των Επιστατών για τον έλεγχο της συγκομιδής σιτηρών και την απόδοση των φόρων και αντίστοιχα, στην αρχαία Αθήνα, ορίζονται οι θεσμοί των Λογιστών και των Ευθυνών για τον έλεγχο της χρηστής διαχείρισης του πλούτου των πόλεων, των ναών και των λογαριασμών διαχείρισης των αρχόντων που αποχωρούσαν από τα δημόσια αξιώματα. Στην εποχή της Ρωμαϊκής Αυτοκρατορίας, οι Ύπατοι, οι Κήνσορες και οι Ταμίες, υπέβαλαν στη Σύγκλητο τις εκθέσεις των ελέγχων τους για τη διαχείριση του δημοσίου χρήματος. Περαιτέρω, στο Βυζάντιο, ο ισχυροποιημένος θεσμός των λογιστών - ελεγκτών ήταν υπεύθυνος για τον έλεγχο και την εξακρίβωση της ακρίβειας των δημοσίων λογαριασμών και της χρηστής διαχείρισης των δημοσίων οικονομικών. Στα νεότερα χρόνια, ο όρος ελεγκτής, εμφανίζεται επίσημα για πρώτη φορά στην Αγγλία, 1285, σε σχετικό νομοθετικό διάταγμα του Εδουάρδου Α' και η πρώτη επίσημη Ένωση επαγγελματιών ελεγκτών στη Βενετία, κατά το 1581, (Τσακλάγκανος, 1992) και (Καζαντζής, 2006). Στη Γαλλία, στα τέλη του 17<sup>ου</sup> αιώνα υπήρχε ένας ελεγκτής στο Ελεγκτικό Συνέδριο του Παρισιού, για την επαλήθευση όλων των λογαριασμών και των υπολογισμών (Meigs, Larsen, & Meigs, 1985).

Στην Ελλάδα, το 1833, ιδρύεται με Βασιλικό Διάταγμα (Φ.Ε.Κ. 32/τ.Α'/07-10-1833) και ορίζεται, ως «η ανώτατη ως προς το διοικητικόν (administration) ελεγκτική Αρχή» με σκοπό να λαμβάνει γνώση των οικονομικών δεδομένων που τηρούν οι Αρχές του Ελληνικού Κράτους και η κάθε διαχείριση των δημοσίων υπόλογων του κράτους, που εισπράττουν ή δαπανούν δημόσια χρήματα. Οι υφιστάμενοι φορείς έχουν την υποχρέωση να προσδιορίζουν, αποδεδειγμένα, το σκοπό για τον οποίο αυτά διατέθηκαν, κάνοντας μάλιστα ιδιαίτερη αναφορά στη δυνατότητα ελέγχου όλου του Γενικού Λογιστηρίου του Κράτους. Η αρχική προσπάθεια ίδρυσης της θέσης του Ελεγκτή, πραγματοποιήθηκε, το 1931, με το άρθρο 31 του Ν.5076/1931 (Φ.Ε.Κ.186/τ.Α'/1931) με θεσμοθέτηση του επαγγέλματος του Ορκωτού Λογιστή δια της σύστασης του Σώματος Ορκωτών Λογιστών και ο οποίος τροποποιήθηκε με το Ν.Δ.3329/1955 (Φ.Ε.Κ.230/τ.Α'/1955) χωρίς ωστόσο να αλλάζει την επαγγελματική φυσιογνωμία του Ορκωτού Λογιστή. Σκοπός της σύστασης του εν λόγω Σώματος, ήταν ο διαχειριστικός έλεγχος σε όλους τους οικονομικούς οργανισμούς της Ελλάδας. Επισημαίνεται επιπλέον, ότι το Σώμα Ορκωτών Λογιστών τροποποιήθηκε εκ νέου με την έκδοση του Π.Δ.226/1992 (Φ.Ε.Κ.120/τ.Α'/1992) με το οποίο συστήνεται με το άρθρο 1 του ίδιου προεδρικού διατάγματος το Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών, με σκοπό την άσκηση ελέγχου της οικονομικής διαχείρισης των πάσης φύσεως δημοσίων και ιδιωτικών Φορέων και επιχειρήσεων ή εκμεταλλεύσεων, ανεξαρτήτως της νομικής τους μορφής (ιδρύματος, εταιρείας ή άλλου νομικού προσώπου δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου), από πρόσωπα με αυξημένα επαγγελματικά προσόντα, που ασκούν το έργο τους με διαφάνεια και υπευθυνότητα. Τέλος, με την παρ. 3 του άρθρου 38 του Ν.2733/1999 (Φ.Ε.Κ.155/τ.Α'/1999) το Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών, μετονομάζεται σε Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών-Λογιστών και όπου στις κείμενες διατάξεις υπάρχει ρητή αναφορά στο Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών ή σε Ορκωτό Ελεγκτή, νοείται ότι η αναφορά αυτή αφορά στο Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών-Λογιστών ή σε Ορκωτό Ελεγκτή-Λογιστή.

Στην Ελλάδα, ο Εσωτερικός Έλεγχος πρωτοεμφανίστηκε τη δεκαετία του 1980. Ειδικότερα, το 1985, ιδρύεται το Ελληνικό Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών και λειτουργεί ως όργανο έκφρασης και εκπροσώπησης του Εσωτερικού Ελέγχου της χώρας. Νομοθετικά, θεσπίζεται για πρώτη φορά με το Ν.3016/2002 (Φ.Ε.Κ.110/τ.Α'/2002) και αφορά τις εταιρείες που είναι εισηγμένες στο χρηματιστήριο. Στη συνέχεια, με την παρ. 3 του άρθρου 4 του Ν.3429/2005 (ως Νόμος ΔΕΚΟ) κάθε Δημόσια Μονάδα, οφείλει να οργανώσει Μονάδα Εσωτερικού Ελέγχου. Περαιτέρω, με το άρθρο 12 του Ν.3492/2006 (Φ.Ε.Κ.314/τ.Α'/2006) προβλέπεται η σύσταση Μονάδων Εσωτερικού Ελέγχου, σε όλα

τα Υπουργεία και τις Περιφέρειες της χώρας, αλλά και στους εποπτευόμενους από αυτούς φορείς, οι οποίοι, έχουν προϋπολογισμό άνω των 3.000.000 €. Παράλληλα, με το άρθρο 12 του Ν.4081/2012 (Φ.Ε.Κ.184/τ.Α΄/2012), προβλέπεται εκ νέου, η σύσταση Μονάδων Εσωτερικού Ελέγχου, πλέον, με Κοινή Απόφαση των Υπουργών Διοικητικής Μεταρρύθμισης και Ηλεκτρονικής Διακυβέρνησης, Οικονομικών και του καθ' ύλην αρμόδιου Υπουργού του εκάστοτε Φορέα, σε όλα τα Υπουργεία και τις Αποκεντρωμένες Διοικήσεις της Χώρας στο πλαίσιο απλοποίηση της θεσμοθέτησης αυτών των Μονάδων. Τελικώς, με το άρθρο 168 του Ν.4270/2014 (Φ.Ε.Κ.143/τ.Α΄/2014) εισάγεται διάταξη που ενσωματώνει σχετική Ευρωπαϊκή Οδηγία στην ελληνική έννομη τάξη και εισάγει τον Εσωτερικό Έλεγχο, καθολικά σε όλους τους φορείς της Γενικής Κυβέρνησης.



## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2 - ΕΝΝΟΙΟΛΟΓΙΚΗ ΠΡΟΣΕΓΓΙΣΗ ΤΟΥ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ

### 2.1. Θεμελιώδεις έννοιες - Ερμηνεία των βασικών όρων.

#### Εσωτερικός έλεγχος (Internal audit)

Σύμφωνα με το Ινστιτούτο εσωτερικών ελεγκτών (The Institute of Internal Auditors (IIA), 2016)<sup>1</sup>, ο Εσωτερικός Έλεγχος, ορίζεται ως μία αυτοτελής, αντικειμενική, διασφαλιστική και συμβουλευτική δραστηριότητα, η οποία έχει σχεδιαστεί έτσι ώστε να προσδώσει αξία και να ενισχύσει τις λειτουργίες ενός Φορέα. Συντελεί ακόμα, στην επίτευξη των επιχειρησιακών σκοπών του Φορέα, μέσω της απόκτησης μιας συστηματικής, επαγγελματικής προσέγγισης στην αξιολόγηση και την ενίσχυση της αποτελεσματικότητας των διαδικασιών διαχείρισης κινδύνων, των συστημάτων Εσωτερικού Ελέγχου και εταιρικής διακυβέρνησης. Ο εσωτερικός έλεγχος, πρέπει να καλύπτει τρεις κατηγορίες: α) την αποτελεσματικότητα και την αποδοτικότητα των εργασιών, β) την αξιοπιστία της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης και γ) τη συμμόρφωση με τους ισχύοντες νόμους και κανονισμούς.

#### Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου (Internal control framework)

Το σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου είναι το σύνολο των δικλίδων ασφαλείας που έχουν επινοηθεί για να χρησιμοποιηθούν στο Δημόσιο τομέα και ειδικότερα σε έναν Φορέα, για να προωθήσουν, να κατευθύνουν, να περιορίσουν, να διοικήσουν και να ελέγξουν τις διάφορες δραστηριότητες, αποβλέποντας στην ικανοποίηση των στόχων του εκάστοτε φορέα. Τέτοιες δικλείδες ασφαλείας μπορεί να είναι, ο τρόπος οργάνωσης, οι πολιτικές, τα συστήματα, οι διαδικασίες, οι εντολές, τα πρότυπα, οι επιτροπές, τα λογιστικά σχέδια, οι προϋπολογισμοί, η τεκμηρίωση της εργασίας και η μονάδα Εσωτερικού Ελέγχου (internal audit).

Ουσιαστικά, το σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου, συνιστά εν τη ευρεία έννοια, ένα σχέδιο οργάνωσης του δημόσιου Φορέα, το οποίο εξετάζει και αξιολογεί όλες τις συντονισμένες

---

<sup>1</sup> Το Ινστιτούτο εσωτερικών ελεγκτών (Institute of Internal Auditors - IIA), αποτελεί έναν διεθνή επαγγελματικό οδηγό οργανισμό που ιδρύθηκε το έτος 1941 και σήμερα, απαριθμεί περισσότερα από 190.000 μέλη σε περισσότερες από 190 χώρες. Στην Ελλάδα, το αντίστοιχο Ινστιτούτο εσωτερικών ελεγκτών που ιδρύθηκε το έτος 1985 και απαριθμεί ήδη 700 μέλη.



προσπάθειες, μεθόδους και μέτρα που υιοθετούνται εντός του Φορέα, για την διαφύλαξη και προστασία των περιουσιακών του στοιχείων, τον έλεγχο της ακρίβειας και της αξιοπιστίας των οικονομικών και λογιστικών στοιχείων, την προώθηση της αποτελεσματικότητας, της λειτουργίας και της διασφάλισης επίτευξης των στόχων του Φορέα.

## **2.2. Ειδοποιός διάκριση των αγγλικών όρων “*internal audit*” και “*internal control*”.**

Πολύ συχνά, συγχέονται οι όροι “*internal audit*” και “*internal control*” ως ταυτόσημοι, εντούτοις όμως, έχουν λειτουργικές διαφορές μεταξύ τους.

Ειδικότερα, με τον όρο “*internal control*” αναφερόμαστε στα *συστήματα* που έχουν σχεδιαστεί ώστε να διασφαλίζεται η ορθή δημοσιονομική διαχείριση και η παροχή υπηρεσιών, ενώ αντίθετα, ο όρος “*internal audit*” αποδίδει τον έλεγχο των συστημάτων αυτών. Οι διαδικασίες των συστημάτων ελέγχου (*internal control*) έχουν σχεδιαστεί ώστε να παρέχουν ασφαλιστικές δικλίδες οι οποίες αντιμετωπίζουν πιθανούς κινδύνους μέσω του εκ των προτέρων ελέγχου των δαπανών, ενώ οι εσωτερικοί ελεγκτές (*internal auditors*) έχουν ως ρόλο, τον εκ των υστέρων έλεγχο της απόδοσης και της συμμόρφωσης (Baltaci & Yilmaz, 2006, p. 11).

Σύμφωνα με τον Asare (2009, p. 21), ένα σύστημα ελέγχου (*internal control*) στο Δημόσιο τομέα συμπεριλαμβάνει τις πολιτικές και τις διαδικασίες οι οποίες εφαρμόζονται από την κυβέρνηση ή/και τη διοίκηση των υπηρεσιών του δημοσίου, με απώτερο σκοπό την ενίσχυση της διαφάνειας και της λογοδοσίας των πόρων, ενώ σε άλλο σημείο αναφέρεται ότι, η βασική λειτουργία του Εσωτερικού Ελέγχου (*internal audit*) είναι η υποβολή εκθέσεων ελέγχου στα ανώτερα στελέχη της διοίκησης σχετικά με τη λειτουργία των συστημάτων ελέγχου και η διατύπωση προτάσεων βελτίωσης, όπου απαιτείται. Περαιτέρω, για τους Baltaci & Yilmaz, (2006, p. 7) ένα πλαίσιο Εσωτερικού Ελέγχου (*internal control*) αποτελεί ένα σύνολο πολιτικών και διαδικασιών που έχουν ως στόχο, να διασφαλίσουν τα περιουσιακά στοιχεία του δημοσίου, την παρακολούθηση της τήρησης των οδηγιών και των πολιτικών. Στον ορισμό του Εσωτερικού Ελέγχου, υπάρχουν ενέργειες όπως, η εποπτεία της διοίκησης, η ύπαρξη επαρκούς χρηματοδότησης για την παροχή υπηρεσιών, η συμμόρφωση με την κείμενη νομοθεσία και πρακτικές με ορισμένες πολιτικές, οργανωτικούς στόχους και κριτήρια απόδοσης.

### ***2.3. Πλαίσιο Εσωτερικού Ελέγχου COSO (Integrated Internal Control Framework).***

Η επιτροπή COSO (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission) το 1992 εκδίδει ένα πλαίσιο Εσωτερικού Ελέγχου που αφορά το σχεδιασμό, την εφαρμογή, την αξιολόγηση και την αποτελεσματικότητα ενός συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου σκοπεύοντας έτσι να απαντήσει σε ένα βασικό ερώτημα σχετικά με το ποιος είναι ο τρόπος με τον οποίο μπορεί να γίνει καλύτερα η διαχείριση των δραστηριοτήτων ελέγχου και επιβεβαίωσης. Μέσω της απάντησης της, παρουσιάζει τα πέντε βασικά στοιχεία του Εσωτερικού Ελέγχου. (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO) , 1992)

Σύμφωνα με την COSO, ο Εσωτερικός Έλεγχος, εκτείνεται στα ακόλουθα πέντε αλληλοσχετιζόμενα πεδία, τα οποία χαρακτηρίζουν τη λειτουργία κάθε Οργάνωσης:

1. Περιβάλλον ελέγχου.
2. Αξιολόγηση του κινδύνου.
3. Δραστηριότητες ελέγχου.
4. Πληροφορία και επικοινωνία.
5. Παρακολούθηση.

#### **1. Περιβάλλον Ελέγχου (Control Environment)**

Ένα θετικό περιβάλλον ελέγχου παρέχει τη δομή και τις προϋποθέσεις που επηρεάζουν σημαντικά την ποιότητά του. Η Διοίκηση συμβάλει σημαντικά στον καθορισμό του περιβάλλοντος ελέγχου και στην ανάπτυξη ελεγκτικής συνείδησης του προσωπικού. Οι Εσωτερικοί Έλεγχοι λειτουργούν και είναι αποτελεσματικοί, όταν η Διοίκηση πιστεύει στη σημασία τους και επικοινωνεί την άποψη αυτή στους εργαζόμενους σε όλα τα επίπεδα.

Ένα αποτελεσματικό περιβάλλον ελέγχου πρέπει να ενσωματώνει τις ακόλουθες αρχές:

- α. Ο φορέας επιδεικνύει δέσμευση στην ακεραιότητα και στις ηθικές αξίες.
- β. Το διοικητικό συμβούλιο επιδεικνύει ανεξαρτησία από τη διοίκηση και ασκεί την εποπτεία στην ανάπτυξη και την άσκηση του ελέγχου.
- γ. Η διοίκηση με την εποπτεία του διοικητικού συμβουλίου δημιουργεί οργανογράμματα, γραμμές αναφοράς και κατάλληλες αρχές και αρμοδιότητες για την επίτευξη των στόχων.

- δ. Ο φορέας επιδεικνύει δέσμευση στην προσέλκυση, στην ανάπτυξη και στη διατήρηση ικανών ατόμων σε ευθυγράμμιση με τους στόχους.
- ε. Ο φορέας έχει ο ίδιος την ευθύνη για τον εσωτερικό του έλεγχο για την επίτευξη των στόχων.

## 2. Αξιολόγηση Κινδύνου (Risk Assessment)

Αξιολόγηση κινδύνων σημαίνει ταυτοποίηση και ανάλυση των σημαντικών κινδύνων, οι οποίοι συνδέονται με την επίτευξη της αποστολής και των στόχων του Φορέα, δημιουργώντας μια βάση για το πώς αυτοί θα όφειλαν να αντιμετωπιστούν.

Η διαχείριση του κινδύνου αποτελεί τη σημαντικότερη παράμετρο ενός αποτελεσματικού συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου, που χρησιμοποιείται από τη διοίκηση των Φορέων της Δημόσιας Διοίκησης. Με την αξιολόγηση κινδύνων ο φορέας:

- α. Καθορίζει στόχους με επαρκή σαφήνεια που επιτρέπουν την αναγνώριση και την αξιολόγηση των κινδύνων που σχετίζονται με τους στόχους.
- β. Προσδιορίζει τους κινδύνους που υπονομεύουν την επίτευξη των στόχων του και τους αξιολογεί προκειμένου να τους αντιμετωπίσει.
- γ. Εξετάζει το ενδεχόμενο απάτης κατά την διαδικασία αξιολόγησης των κινδύνων.

Η Διοίκηση θέτει σκοπούς και στόχους, σε επίπεδο Μονάδας, ευθυγραμμισμένους με τους στόχους της συνολικής Οργάνωσης (Κυβέρνηση και Υπουργείο).

Το πρώτο βήμα είναι η ταυτοποίηση κινδύνων, η οποία συνιστά μια διαρκή διαδικασία συλλογής, ανάλυσης και αξιολόγησης των πληροφοριών για το τι θα μπορούσε να συμβεί στη λειτουργία μιας Οργάνωσης που θα επηρέαζε την ικανότητα επίτευξης των στόχων της. Η Διοίκηση οφείλει να έχει επίγνωση των δυνητικών, «υψηλού κινδύνου» περιοχών και αναζητά αυτές όπου: α) υφίσταται σχετική ευαισθησία, ιστορικό απάτης, κ.λπ. β) έχουν συμβεί αλλαγές στις οργανωτικές δομές, στα συστήματα ή στο προσωπικό και γ) δεν έχουν διενεργηθεί έλεγχοι για ουσιαστικό χρονικό διάστημα.

Το δεύτερο βήμα είναι η ανάλυση των κινδύνων «κλειδιά» για τις προβλεπόμενες δυνητικές αλλαγές και τις συνέπειες αυτών.

Το τρίτο βήμα είναι η λήψη απόφασης αντιμετώπισης του κάθε κινδύνου (αποφεύγοντας, μειώνοντας, μοιράζοντας είτε αποδέχοντας τον κίνδυνο). Σε μια ολοκληρωμένη απάντηση αντιμετώπισης κινδύνων η μονάδα οφείλει να εξετάσει τις ενέργειες που πρέπει να τελούνται και ποιος είναι υπεύθυνος (αρμόδιος) για την ανάληψη αυτών.

### **3. Δραστηριότητες ελέγχου (Control Activities)**

Οι δραστηριότητες ελέγχου είναι οι πολιτικές και οι διαδικασίες, οι οποίες βοηθούν στη διαβεβαίωση ότι λαμβάνονται τα αναγκαία μέτρα για την αντιμετώπιση των πιθανών κινδύνων που ελλοχεύουν ως προς την επίτευξη των στόχων του Φορέα. Ως ελεγκτικές δραστηριότητες μπορούν να νοηθούν οι ακόλουθες: α) η διαχείριση πληροφοριών, β) ο διαχωρισμός καθηκόντων, γ) οι αξιολογήσεις απόδοσης και δ) οι έλεγχοι.

Οι ελεγκτικές δραστηριότητες συνιστούν διαδικασίες, οι οποίες ενισχύουν τις οδηγίες διαχείρισης του Φορέα και βοηθούν στην αποτελεσματική αντιμετώπιση των κινδύνων. Λαμβάνουν χώρα σε όλα τα επίπεδα οργάνωσης και συμπεριλαμβάνουν ενέργειες, εγκρίσεις, εξουσιοδοτήσεις, αξιολόγηση επιδόσεων, διατήρηση σε ασφάλεια των σχετικών εγγράφων που παρέχουν ενδείξεις εκτέλεσης των δραστηριοτήτων. Με τις διαδικασίες ελέγχου ο φορέας:

- α. Καθορίζει στόχους με επαρκή σαφήνεια.
- β. Αναπτύσσει δραστηριότητες ελέγχου μέσα από πολιτικές και διαδικασίες.

### **4. Πληροφόρηση και Επικοινωνία (Information and Communication)**

Με την πληροφόρηση και επικοινωνία ο φορέας:

- α. Αποκτά ή δημιουργεί και χρησιμοποιεί κατάλληλες πληροφορίες.
- β. Ο φορέας μεταφέρει εσωτερικά πληροφορίες.
- γ. Ο φορέας επικοινωνεί με εξωτερικά μέρη σχετικά.

Η πληροφορία πρέπει να καταγράφεται και να γνωστοποιείται στα ενδιαφερόμενα μέρη του Φορέα σε μορφή και σε χρόνο που επιτρέπουν σε αυτά να ασκούν τις αρμοδιότητες τους. Η πληροφόρηση μπορεί να είναι τυπική (αναφορές, εκπαίδευση, εγχειρίδια, οικονομικές και διαχειριστικές εκθέσεις, ηλεκτρονικές διευθύνσεις, κ.λπ.) ή άτυπη (e-mail, ομιλίες, διάφορες ενέργειες της Διοίκησης, κ.λπ.).

Η εσωτερική επικοινωνία επιτρέπει στη Διοίκηση και στο προσωπικό να εκπληρώσουν τα καθήκοντά τους αποτελεσματικά και αποδοτικά, συμπεριλαμβανομένου του τομέα του Εσωτερικού Ελέγχου. Όπου κρίνεται σκόπιμο, η οργάνωση έχει μια εξωτερική στρατηγική επικοινωνίας για να εξασφαλιστεί ότι η εξωτερική επικοινωνία της είναι αποτελεσματική, συνεκτική και σύμφωνη με τα βασικά πολιτικά μηνύματα του Φορέα.

## 5. Διαδικασίες παρακολούθησης (Monitoring activities)

Η παρακολούθηση βοηθά στη δυναμική προσαρμογή σε επερχόμενες αλλαγές. Αξιολογεί την ποιότητα των επιδόσεων του Φορέα σε κάθε χρονική στιγμή και διασφαλίζει ότι τα ευρήματα των ελέγχων και των άλλων εκθέσεων θα αξιολογηθούν άμεσα. Ο Εσωτερικός Έλεγχος είναι αποτελεσματικότερος όταν υπάρχει κατάλληλη εποπτεία, τα αποτελέσματα ιεραρχούνται και γνωστοποιούνται όταν οι αδυναμίες διορθώνονται και παρακολουθούνται όσο το δυνατό περισσότερο.

Υπάρχουν δύο (2) τρόποι μέσω των οποίων επιτυγχάνεται η παρακολούθηση:

- α. ο οργανισμός επιλέγει, αναπτύσσει και εκτελεί συνεχείς ή/ και χωριστές αξιολογήσεις για να διαπιστώσει εάν τα στοιχεία του συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου είναι παρόντα και λειτουργικά,
- β. ο οργανισμός αξιολογεί και κοινοποιεί έγκαιρα τα ευρήματα του Εσωτερικού Ελέγχου στα άτομα που είναι υπεύθυνα για να κάνουν διορθωτικές ενέργειες, συμπεριλαμβανομένων των γενικών διευθυντών και του διοικητικού συμβουλίου, ανάλογα με την περίπτωση.

### 2.4. Αποστολή ελέγχου

Η αποστολή του Εσωτερικού Ελέγχου, σύμφωνα με το Ινστιτούτο εσωτερικών ελεγκτών (2019), είναι: «*Να ενισχύει και να προστατεύει την αξία του οργανισμού (Φορέα), παρέχοντας αντικειμενική και βάσει κινδύνων διαβεβαίωση, συμβουλές και πληροφόρηση*».

Τα υποχρεωτικά στοιχεία του Διεθνούς Πλαισίου Επαγγελματικής Εφαρμογής, είναι:

- α. Ο ορισμός του Εσωτερικού Ελέγχου.
- β. Οι βασικές αρχές για την επαγγελματική εφαρμογή του Εσωτερικού Ελέγχου.
- γ. Ο κώδικας ηθικής.
- δ. Τα πρότυπα για την επαγγελματική εφαρμογή του Εσωτερικού Ελέγχου.

Για να θεωρηθεί μια Μονάδα Εσωτερικού Ελέγχου αποτελεσματική, οφείλει να εφαρμόσει όλες τις βασικές αρχές όπως αυτές περιγράφονται κατωτέρω. Επίσης, το πως ένας εσωτερικός ελεγκτής, όπως και μία Μονάδα Εσωτερικού Ελέγχου εφαρμόζουν με επιτυχία τις βασικές αρχές, μπορεί να ποικίλει από Φορέα σε Φορέα, πλην όμως, η αποτυχία επίτευξης μιας οποιασδήποτε από τις κατωτέρω αρχές, δύναται να σημαίνει ότι η Μονάδα

Εσωτερικού Ελέγχου, δεν ήταν τόσο αποτελεσματική ως όφειλε, προκειμένου να επιτύχει την αποστολής της.

Σύμφωνα με το Ινστιτούτο εσωτερικών ελεγκτών (The Institute of Internal Auditors (IIA), 2016)<sup>2</sup>, ο Εσωτερικός Έλεγχος (Internal audit), ορίζεται ως μία αυτοτελής, αντικειμενική, διασφαλιστική και συμβουλευτική δραστηριότητα, η οποία έχει σχεδιαστεί έτσι ώστε να προσδώσει αξία και να ενισχύσει τις λειτουργίες ενός Φορέα. Πραγματοποιείται από την Ηγεσία ενός Φορέα, τα διευθυντικά στελέχη και το προσωπικό αυτού. Συντελεί, στην επίτευξη των επιχειρησιακών σκοπών του Φορέα, μέσω της απόκτησης μιας συστηματικής, επαγγελματικής προσέγγισης στην αξιολόγηση και την ενίσχυση της αποτελεσματικότητας των διαδικασιών διαχείρισης κινδύνων, των συστημάτων Εσωτερικού Ελέγχου και της εταιρικής της διακυβέρνησης. Ο Εσωτερικός Έλεγχος, πρέπει να καλύπτει τρεις κατηγορίες: α) την αποτελεσματικότητα και την αποδοτικότητα των λειτουργιών, β) την αξιοπιστία της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης και γ) τη συμμόρφωση με τους ισχύοντες νόμους και κανονισμούς.

Ο εσωτερικός έλεγχος, συνδράμει στη διαχείριση και στη βελτίωση της αποδοτικότητας του Φορέα από τα διοικητικά στελέχη του, χωρίς να προσδίδονται στους εσωτερικούς ελεγκτές εκτελεστικά ή διοικητικά καθήκοντα και ευθύνες κατά την άσκηση των καθηκόντων τους. Έχει επίσης, προληπτική λειτουργία και συμβάλλει στη βελτίωση της κουλτούρας, της ποιότητας, της αποτελεσματικότητας και της αποδοτικότητας της διοικητικής δράσης του Φορέα.

Ο Εσωτερικός Έλεγχος είναι μία διεργασία, υπό την ευθύνη της ηγεσίας του Φορέα, των προϊστάμενων γενικών διευθύνσεων και του προσωπικού της λοιπής ιεραρχίας, με σκοπό να παρέχει εύλογη διαβεβαίωση, όσον αφορά την επίτευξη των στόχων, στις ακόλουθες κατηγορίες:

1. Τη διαφύλαξη των περιουσιακών στοιχείων.
2. Την ακρίβεια και την αξιοπιστία των λογιστικών δεδομένων.
3. Τη συμμόρφωση με τις πολιτικές του Φορέα.
4. Τη συμμόρφωση με τους ισχύοντες νόμους και τους κανονισμούς.

---

<sup>2</sup> Το Ινστιτούτο εσωτερικών ελεγκτών (Institute of Internal Auditors - IIA), αποτελεί έναν διεθνή επαγγελματικό οδηγό, έναν οργανισμό που ιδρύθηκε το έτος 1941 και έως σήμερα, αριθμεί περισσότερα από 190.000 μέλη σε περισσότερες από 190 χώρες. Στην Ελλάδα, το αντίστοιχο Ινστιτούτο εσωτερικών ελεγκτών που ιδρύθηκε το έτος 1985 και απαριθμεί ήδη 700 μέλη.

5. Την εξασφάλιση αποτελεσματικών, αποδοτικών, ηθικών και οικονομικών λειτουργιών.

Περαιτέρω, αποτελεί ένα εργαλείο το οποίο μπορεί εύλογα να διασφαλίσει ότι η ηγεσία του Φορέα ενεργεί με νόμιμο τρόπο και ότι οι χρηματοοικονομικές και διοικητικές λειτουργίες έχουν σχεδιαστεί για τη διαχείριση των κινδύνων του Φορέα, για την επίτευξη των στόχων και λειτουργιών του, κατά τρόπο αποδοτικό, αποτελεσματικό και νόμιμο. Επισημαίνεται ότι, η ευθύνη για την επάρκεια και την αποτελεσματικότητα των συστημάτων Εσωτερικού Ελέγχου, ανήκουν στη διοικητική ιεραρχία του εκάστοτε Φορέα.

Ο Εσωτερικός Έλεγχος, επικουρεί τη Διοίκηση με το να ελέγχει την εταιρική διακυβέρνηση και να παρέχει πληροφορίες, αναλύσεις, αξιολογήσεις, συστάσεις και συμβουλές. Ο Εσωτερικός Έλεγχος, παρέχει προτάσεις για την βελτίωση της διοικητικής οικονομικής λειτουργικής και τεχνικής εποπτείας, αλλά δεν υποκαθιστά τις οργανικές μονάδες του Φορέα. Οι εργαζόμενοι στις λοιπές οργανικές μονάδες, οφείλουν, να κατανοούν τον Εσωτερικό Έλεγχο ως μία συνδρομή στην επιτέλεση των καθηκόντων τους.

Τέλος, ο Εσωτερικός Έλεγχος, δεν πραγματοποιείται κατ' ανάγκη μόνο από υπαλλήλους του Φορέα. Σε ορισμένες περιπτώσεις, για λόγους μείωσης του κόστους ή για λόγους στρατηγικής, δύναται, ο Εσωτερικός Έλεγχος του Φορέα να ανατεθεί σε εξωτερικούς συνεργάτες (ελεγκτές) οι οποίοι θα κληθούν να ολοκληρώσουν μια αποστολή που τους έχει ανατεθεί από τα αρμόδια όργανα του Φορέα. Οι εν λόγω ελεγκτές, έχοντας τις απαραίτητες γνώσεις και δεξιότητες, μπορούν να πραγματοποιήσουν και να ολοκληρώσουν αποτελεσματικούς εσωτερικούς ελέγχους συμβάλλοντας έτσι, ώστε ο Εσωτερικός Έλεγχος να προβεί σε αξιολόγηση του Φορέα, σε αποτελεσματικότερη διαχείριση κινδύνου, στον έλεγχο και στη λειτουργία της διακυβέρνησης.

#### **Βασικές Αρχές Εσωτερικού Ελέγχου:**

- α. Να επιδεικνύει ακεραιότητα.
- β. Να επιδεικνύει επάρκεια ικανοτήτων και επαγγελματική επιμέλεια.
- γ. Να είναι αντικειμενικός και απαλλαγμένος από αθέμιτες επιρροές (να είναι ανεξάρτητος).
- δ. Να εναρμονίζεται με τις στρατηγικές, τους αντικειμενικούς σκοπούς και τους κινδύνους του Φορέα.
- ε. Να επιδεικνύει δέσμευση στην ποιότητα και τη συνεχή βελτίωσή του.
- στ. Να επιδεικνύει αποτελεσματικότητα.

- ζ. Να παρέχει διασφάλιση βάσει αξιολόγησης κινδύνων.
- η. Να είναι διορατικός, να ενεργεί προληπτικά και να εστιάζει στο μέλλον.
- θ. Να προάγει τη βελτίωση του Φορέα.
- ι. Να έχει την κατάλληλη θέση στον Οργανισμό του Φορέα.

### **Κώδικας Ηθικής εσωτερικών ελεγκτών :**

Σκοπός του Κώδικα Ηθικής, είναι η προαγωγή της ηθικής κουλτούρας κατά την εκτέλεση των καθηκόντων του Εσωτερικού Ελέγχου από τους ελεγκτές.

Ο Κώδικας Ηθικής, αποτελείται από δύο σημαντικά συστατικά στοιχεία:

1. Τις Αρχές που έχουν σχέση με την ιδιότητα του εσωτερικού ελεγκτή και την πρακτική του Εσωτερικού Ελέγχου.
2. Τους κανόνες συμπεριφοράς που περιγράφουν τους κανόνες συμπεριφοράς που αναμένεται να ακολουθούν οι εσωτερικοί ελεγκτές.

#### **1. Αρχές**

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

##### ***α. Ακεραιότητα***

Η Ακεραιότητα των εσωτερικών ελεγκτών εδραιώνει την εμπιστοσύνη, παρέχοντας έτσι, τη βάση στήριξης της κρίσης, που αντιπροσωπεύει τον καθένα από αυτούς.

##### ***β. Αντικειμενικότητα και Αμεροληψία***

Οι εσωτερικοί ελεγκτές επιδεικνύουν το υψηλότερο επίπεδο επαγγελματικής αντικειμενικότητας κατά τη συγκέντρωση, αξιολόγηση και κοινοποίηση των πληροφοριών για οποιαδήποτε δραστηριότητα ή διαδικασία εξετάζουν. Οι εσωτερικοί ελεγκτές προβαίνουν σε μία ισορροπημένη εκτίμηση όλων των σχετικών περιπτώσεων και δεν επηρεάζονται καθ' οιονδήποτε τρόπο από τα δικά τους συμφέροντα, ή τα συμφέροντα άλλων, κατά το σχηματισμό των κρίσεων τους.

Η αντικειμενικότητα και η αμεροληψία είναι ζωτικής σημασίας για την αποτελεσματικότητα της λειτουργίας του Εσωτερικού Ελέγχου. Η αντικειμενικότητα σημαίνει μια αμερόληπτη ψυχική στάση και τον επαγγελματισμό που επιτρέπει σε έναν εσωτερικό ελεγκτή να εκτελέσει τις δεσμεύσεις χωρίς συμβιβασμούς ως προς την ποιότητα.



Η αντικειμενικότητα επιβάλλει στους ελεγκτές να μην δεχθούν καμία επιρροή στην κρίση τους σε θέματα ελέγχου. Κατά τη διενέργεια του ελέγχου, ο εσωτερικός ελεγκτής πρέπει να βασίζεται τα πορίσματά του σε αξιόπιστα, επαρκή και έγκυρα ελεγκτικά τεκμήρια και σε ένα σύνολο κριτηρίων. Τα κριτήρια αυτά περιλαμβάνουν θεσμοθετημένες πολιτικές, κανόνες, κανονισμούς και διαδικασίες.

Αμεροληψία, από την άλλη πλευρά, σημαίνει ότι ο εσωτερικός ελεγκτής είναι απαλλαγμένος από προκαταλήψεις και δεν υπάρχει περίπτωση σύγκρουσης συμφερόντων. Δεν χρησιμοποιεί τη θέση του για να αποκτήσει οφέλη ή πλεονεκτήματα για την εαυτό του. Σε περίπτωση πραγματικής ή δυνητικής σύγκρουσης συμφερόντων, ο εσωτερικός ελεγκτής θα πρέπει να το ανακοινώνει και να αρνείται να είναι μέρος του ελέγχου.

### ***γ. Εμπιστευτικότητα***

Οι εσωτερικοί ελεγκτές σέβονται την αξία και την κυριότητα της πληροφόρησης που λαμβάνουν και δεν κοινοποιούν πληροφορίες χωρίς κατάλληλη εξουσιοδότηση, εκτός εάν υπάρχει νομική ή επαγγελματική υποχρέωση για να γίνει κάτι τέτοιο.

### ***δ. Επάρκεια***

Οι εσωτερικοί ελεγκτές χρησιμοποιούν τις γνώσεις, τις δεξιότητες και τις εμπειρίες που χρειάζονται για την παροχή των υπηρεσιών του Εσωτερικού Ελέγχου.

## **2. Κανόνες Συμπεριφοράς**

### ***α. Ακεραιότητα***

Η ακεραιότητα των εσωτερικών ελεγκτών εμπεδώνει την εμπιστοσύνη και έτσι παρέχει τη βάση για την εμπιστοσύνη στην κρίση τους. Οι εσωτερικοί ελεγκτές:

- Πρέπει να εκτελούν την εργασία τους με ειλικρίνεια, επιμέλεια και ευθύνη.
- Πρέπει να τηρούν τον νόμο.
- Δεν πρέπει να λαμβάνουν εν γνώσει του μέρος σε οποιαδήποτε παράνομη δραστηριότητα, ή να προβαίνουν σε πράξεις που είναι αναξιοπρεπείς σε σχέση με τον εσωτερικό έλεγχο ή με τον Οργανισμό.
- Πρέπει να σέβονται και να συμβάλλουν στην επίτευξη των νόμιμων και ηθικών στόχων του Οργανισμού.

### ***β. Αντικειμενικότητα***

Οι εσωτερικοί ελεγκτές πρέπει να εμφανίζουν το υψηλότερο επίπεδο επαγγελματικής αντικειμενικότητας στη συλλογή, στην αξιολόγηση και στην κοινοποίηση πληροφοριών σχετικά με τη δραστηριότητα ή διαδικασία που εξετάζεται.

Οι εσωτερικοί ελεγκτές κάνουν μια ισορροπημένη εκτίμηση όλων των σχετικών περιστάσεων και δεν επηρεάζονται καθ' οιονδήποτε τρόπο από τα δικά τους συμφέροντα ή από άλλους για να πάρουν αποφάσεις. Οι εσωτερικοί ελεγκτές:

- i. Δεν συμμετέχουν σε οποιαδήποτε δραστηριότητα ή σχέση που μπορεί να επηρεάσει ή να τεκμαίρεται ότι βλάπτει την αμερόληπτη αξιολόγηση τους.
- ii. Δεν αποδέχονται οτιδήποτε που μπορεί να επηρεάσει ή να βλάψει την επαγγελματική τους κρίση.
- iii. Γνωστοποιούν όλα τα ουσιώδη πραγματικά περιστατικά που γνωρίζουν ότι, αν δεν αποκαλυφθούν, μπορεί να στρεβλώσουν τον έλεγχο των υπό εξέταση θεμάτων.

### ***γ. Εμπιστευτικότητα***

Με βάση τους στόχους του ελέγχου και με την επιφύλαξη της συμμόρφωσης με τις πολιτικές εσωτερικής ασφάλειας της Δημόσιας Μονάδας, ο επικεφαλής του Φορέα θα πρέπει να εξουσιοδοτήσει τους εσωτερικούς ελεγκτές να έχουν πλήρη, ελεύθερη και απεριόριστη πρόσβαση σε όλες τις λειτουργίες, τους χώρους, τα περιουσιακά στοιχεία, το προσωπικό, τα αρχεία, και άλλα έγγραφα και τις πληροφορίες που ο επικεφαλής του Εσωτερικού Ελέγχου θεωρεί αναγκαία για την ανάληψη δραστηριοτήτων Εσωτερικού Ελέγχου.

Οι εσωτερικοί ελεγκτές σέβονται τις πληροφορίες που λαμβάνουν και δεν τις δημοσιοποιούν χωρίς την κατάλληλη άδεια, εκτός αν υπάρχει νομική υποχρέωση να το πράξουν.

Οι εσωτερικοί ελεγκτές:

- i. Πρέπει να είναι συνετοί στη χρήση και προστασία των πληροφοριών που αποκτήθηκαν κατά την άσκηση των καθηκόντων τους.
- ii. Δεν πρέπει να χρησιμοποιούν τις πληροφορίες για οποιοδήποτε προσωπικό όφελος ή με οποιοδήποτε τρόπο που θα ήταν αντίθετος προς το νόμο ή επιζήμιος για τα νόμιμους και ηθικούς στόχους του οργανισμού.

#### ***δ. Επάρκεια***

Οι εσωτερικοί ελεγκτές εφαρμόζουν τις γνώσεις, τις δεξιότητες και την εμπειρία που απαιτούνται για την εκτέλεση των υπηρεσιών Εσωτερικού Ελέγχου. Οι εσωτερικοί ελεγκτές πρέπει:

- i. Να συμμετάσχουν μόνο σε εκείνες τις υπηρεσίες για τις οποίες έχουν τις απαραίτητες γνώσεις, δεξιότητες και εμπειρία.
- ii. Να παρέχουν τις υπηρεσίες Εσωτερικού Ελέγχου εφαρμόζοντας το ισχύον νομοθετικό πλαίσιο.
- iii. Να βελτιώνουν συνεχώς την επάρκεια και την αποτελεσματικότητά τους και την ποιότητα των υπηρεσιών τους.

### ***2.5. Πρότυπα Εσωτερικού Ελέγχου***

#### ***2.5.1. Ορισμός των Προτύπων***

Οι δραστηριότητες του Εσωτερικού Ελέγχου διεξάγονται σε ποικίλα νομικά και πολιτιστικά περιβάλλοντα, σε οργανισμούς που διαφέρουν μεταξύ τους σε σκοπό, μέγεθος, πολυπλοκότητα και δομή. Παρά το γεγονός ότι αυτές οι διαφορές είναι σε θέση να επηρεάσουν την εφαρμογή του Εσωτερικού Ελέγχου σε κάθε περιβάλλον, η συμμόρφωση με τα Διεθνή Πρότυπα για την επαγγελματική εφαρμογή του Εσωτερικού Ελέγχου είναι θεμελιώδης, προκειμένου οι εσωτερικοί ελεγκτές να ανταποκριθούν στις υποχρεώσεις τους. Τα Διεθνή Πρότυπα Εσωτερικού Ελέγχου αποτελούν ένα αναλυτικό σύνολο οδηγιών προς υποβοήθηση (καθοδήγηση) των ελεγκτών, κατά την ελεγκτική διαδικασία. Δεν παρακάμπτουν τους τοπικούς νόμους και κανονισμούς που ισχύουν σε μία συγκεκριμένη χώρα.

Ο σκοπός των Προτύπων όπως περιγράφονται από το Ινστιτούτο Εσωτερικών ελεγκτών, είναι:

- i. Να περιγράψουν τις βασικές αρχές που διέπουν την πρακτική του Εσωτερικού Ελέγχου.
- ii. Να αποτελέσουν το γενικό πλαίσιο, βάσει του οποίου παρέχονται και προάγονται οι προστιθέμενες αξίες δραστηριότητες του Εσωτερικού Ελέγχου.

iii. Να αποτελέσουν μέτρο αξιολόγησης της απόδοσης του Εσωτερικού Ελέγχου.

iv. Να προωθήσουν τη βελτίωση σε οργανωτικές διαδικασίες και λειτουργίες.

Τα Πρότυπα, προσδιορίζουν τις θεμελιώδεις ιδιότητες και τα χαρακτηριστικά που πρέπει να διέπουν το σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου, όπως είναι ο σκοπός του Εσωτερικού Ελέγχου, οι αρμοδιότητες και ευθύνες των εσωτερικών ελεγκτών, τα ζητήματα ανεξαρτησίας και αντικειμενικότητας, η επάρκεια των γνώσεων, η δέουσα επαγγελματική επιμέλεια καθώς και το πρόγραμμα ποιοτικής διασφάλισης και βελτίωσης των υπηρεσιών Εσωτερικού Ελέγχου. Επιπροσθέτως, τα Πρότυπα αποβλέπουν στο πλαίσιο αξιολόγησης της απόδοσης των υπηρεσιών Εσωτερικού Ελέγχου, τα ζητήματα διοίκησης του Εσωτερικού Ελέγχου, τη φύση και το σχεδιασμό των ελεγκτικών εργασιών, τη διενέργεια των ελεγκτικών εργασιών, τη σύγκλιση των αποτελεσμάτων ελέγχου καθώς και τις διαδικασίες επόπτευσης της λειτουργίας του και την αποδοχή των εταιρικών κινδύνων από τη Διοίκηση.

Υπάρχουν διάφορες ομάδες που ωφελούνται από την ύπαρξη των Προτύπων :

- i. Οι ελεγκτές οι οποίοι λαμβάνουν καθοδήγηση για την διεξαγωγή της εργασίας τους.
- ii. Οι ελεγχόμενοι που λαμβάνουν τη διαβεβαίωση ότι θα χρησιμοποιηθούν κατάλληλες μέθοδοι ελεγκτικής.
- iii. Η Ηγεσία του Φορέα που λαμβάνει εύλογη διαβεβαίωση ότι οι δημόσιοι πόροι χρησιμοποιούνται με αποτελεσματικότητα.
- iv. Η Διοίκηση που λαμβάνει εύλογη διαβεβαίωση ότι τα φαινόμενα διαφθοράς και άλλες οργανωτικές ανεπάρκειες θα επισημανθούν και θα διορθωθούν.

Τα Πρότυπα, διακρίνονται σε Πρότυπα χαρακτηριστικών, επίδοσης και εφαρμογής. Ειδικότερα, τα Πρότυπα χαρακτηριστικών, ασχολούνται με τα χαρακτηριστικά των Φορέων και των ατόμων που εφαρμόζουν τον Εσωτερικό Έλεγχο. Τα Πρότυπα επίδοσης, περιγράφουν τη φύση των υπηρεσιών Εσωτερικού Ελέγχου και παρέχουν ποιοτικά κριτήρια για την αξιολόγηση αυτών των υπηρεσιών. Τα Πρότυπα χαρακτηριστικών και διεξαγωγής, αφορούν στο σύνολο των υπηρεσιών Εσωτερικού Ελέγχου. Τα Πρότυπα εφαρμογής, επεκτείνονται περαιτέρω, παρέχοντας καθοδήγηση για εφαρμογή σε εξειδικευμένα έργα Εσωτερικού Ελέγχου. Αυτά τα Πρότυπα μπορούν ουσιαστικά, να αφορούν

υπηρεσίες Εσωτερικού Ελέγχου που παρέχονται σε συγκεκριμένους, εξειδικευμένους κλάδους ή/και σε συγκεκριμένες γεωγραφικές περιοχές.

Όπως κάθε επάγγελμα, χρειάζεται ένα συγκεκριμένο σύνολο Προτύπων για να εφαρμοστούν αναγνωρισμένες πρακτικές και διαδικασίες με ενιαίο και ομοιόμορφο τρόπο, ακολουθώντας ένα διεθνώς αναγνωρισμένο σύνολο Προτύπων ορθών πρακτικών, έτσι, οι Επιτροπές Ελέγχου και η ανώτερη διοίκηση του Φορέα, αναμένουν από τους ελεγκτές, να εκτελούν τις ελεγκτικές διαδικασίες με τρόπο επαρκή και κοινώς αναγνωρισμένο. Ως εκ τούτου, οι εσωτερικοί ελεγκτές υιοθέτησαν ένα σύνολο Προτύπων διεθνώς αναγνωρισμένων, ως μία βασική προσέγγιση για να διασφαλίσουν κοινές πρακτικές, ικανοποιώντας με ενιαίο ορθό τρόπο τις απαιτήσεις της διοίκησης του Φορέα. Τα Πρότυπα, ενισχύουν τη διαδικασία του Εσωτερικού Ελέγχου, παρέχουν έναν οδηγό στην Επιτροπή Ελέγχου και στη διοίκηση του Φορέα για να αξιολογήσουν τόσο τις πρακτικές των εσωτερικών ελεγκτών όσο και τη δυνατότητα αυτοαξιολόγησης. Περαιτέρω, θέτουν ένα σύνολο από περιορισμούς στη διαδικασία του Εσωτερικού Ελέγχου. Το Διεθνές Ινστιτούτο Εσωτερικών ελεγκτών, ως η πρώτη και διεθνής επαγγελματική οργάνωση Εσωτερικού Ελέγχου, ανέπτυξε και εξέδωσε Πρότυπα ορίζοντας μία βασική πρακτική του Εσωτερικού Ελέγχου (Moeller, 2009).

Γενικότερα, το Διεθνές Πλαίσιο Επαγγελματικής Εφαρμογής (International Professional Practices Framework - IPPF)<sup>3</sup>, είναι το θεωρητικό πλαίσιο της επίσημης καθοδήγησης του Διεθνούς Ινστιτούτου εσωτερικών ελεγκτών. Το Διεθνές Ινστιτούτο εσωτερικών ελεγκτών, είναι μεταξύ των τεσσάρων συνδεδεμένων μελών του International Organization of Supreme Audit Institutions - INTOSAI), το οποίο αποτελεί μια παγκόσμια ένωση κυβερνητικών οντοτήτων, η οποία και θέτει τα Διεθνή Πρότυπα των Ανωτάτων Οργάνων Ελέγχου.

Το Διεθνές Ινστιτούτο εσωτερικών ελεγκτών είναι ένας αξιόπιστος οργανισμός που θέτει ενιαίες επαγγελματικές κατευθυντήριες γραμμές, προσφέρει στους επαγγελματίες του Εσωτερικού Ελέγχου καθοδήγηση διαμέσου του Διεθνούς Πλαισίου Επαγγελματικής Εφαρμογής, που περιλαμβάνει υποχρεωτικές και προαιρετικές οδηγίες. Το επικαιροποιημένο Διεθνές Πλαίσιο Επαγγελματικής Εφαρμογής είναι σε ισχύ, από 1-1-2017. Σκοπός των Προτύπων, είναι να καθοδηγήσουν στην εφαρμογή των υποχρεωτικών στοιχείων του

---

<sup>3</sup> Το Διεθνές Πλαίσιο Επαγγελματικής Εφαρμογής (International Professional Practices Framework - IPPF) αποτελεί μία διεθνή καλή πρακτική, πλην όμως, δεν προβλέπεται στην Ελληνική Νομοθεσία.

Διεθνούς Πλαισίου Επαγγελματικής Εφαρμογής, να παράσχουν ένα πλαίσιο για την παροχή ενός ευρέως φάσματος προστιθέμενης αξίας υπηρεσιών Εσωτερικού Ελέγχου, να καθιερώσουν τη βάση για την αξιολόγηση της αποτελεσματικότητας αυτών των υπηρεσιών και να προωθήσουν βελτιωμένες επιχειρησιακές διαδικασίες και λειτουργίες. Στην Ελλάδα, τα Πρότυπα έχουν μεταφραστεί στα ελληνικά από το Ινστιτούτο εσωτερικών ελεγκτών Ελλάδας. Αξίζει να σημειωθεί εδώ, ότι ορίστηκε ως ρητή πρόβλεψη στον Οργανισμό του Υπουργείου Οικονομικών, σύμφωνα με το Π.Δ.142/2017, ότι τα έργα Εσωτερικού Ελέγχου σε λειτουργίες και τμήματα του Υπουργείου, πρέπει να συμμορφώνονται με τα Πρότυπα του Διεθνούς Ινστιτούτου εσωτερικών ελεγκτών .

Με βάση το Διεθνές Ινστιτούτο εσωτερικών ελεγκτών, οι βασικές κατηγορίες Διεθνών Προτύπων, είναι οι εξής<sup>4</sup>:

### ***2.5.2. Διεθνή Πρότυπα χαρακτηριστικών (Attribute Standards).***

**1000** - Σκοπός, Δικαιοδοσία και Ευθύνη:

Ο σκοπός, η δικαιοδοσία και η ευθύνη της λειτουργίας του Εσωτερικού Ελέγχου πρέπει να καθορίζονται σε έναν κανονισμό Εσωτερικού Ελέγχου, σε ένα επίσημο ουσιαστικά νομικό κείμενο, εγκεκριμένο από το αρμόδιο όργανο του Φορέα, το οποίο θα ευθυγραμμίζεται με τον επίσημο ορισμό του Εσωτερικού Ελέγχου, τον Κώδικα Ηθικής και τα Πρότυπα. Έτσι, δίνεται μια επίσημη εξουσιοδότηση στους Ελεγκτές προκειμένου να έχουν τη σχετική νομιμοποίηση πρόσβασης σε αρχεία, σε διάφορες πληροφορίες και στοιχεία αλλά και να προδιαγράφεται το πλαίσιο λειτουργίας. Με ευθύνη του Επικεφαλής του Εσωτερικού Ελέγχου, ο κανονισμός Εσωτερικού Ελέγχου πρέπει να αναθεωρείται σε τακτική βάση.

**1010** - Αναφορά της φύσης του Ορισμού Εσωτερικού Ελέγχου, του Κώδικα Ηθικής και των Προτύπων στον Κανονισμό Εσωτερικού Ελέγχου:

Ο κανονισμός Εσωτερικού Ελέγχου, πρέπει να διασαφηνίζει την υποχρεωτική φύση του ορισμού Εσωτερικού Ελέγχου, του κώδικα ηθικής και των Προτύπων. Ο επικεφαλής του

---

<sup>4</sup> Πηγή: (The Institute of Internal Auditors (IIA), 2017).

Εσωτερικού Ελέγχου, πρέπει να συζητά με τη Διοίκηση του Φορέα, για τον ορισμό του Εσωτερικού Ελέγχου, του κώδικα ηθικής και τα Πρότυπα με τη διοίκηση του Φορέα.

#### **1100 - Ανεξαρτησία και Αντικειμενικότητα:**

Η λειτουργία του Εσωτερικού Ελέγχου πρέπει να είναι ανεξάρτητη και οι εσωτερικοί ελεγκτές πρέπει να είναι αντικειμενικοί κατά την εκτέλεση του έργου τους. Ειδικότερα, η εργασία των Ελεγκτών πρέπει να είναι απαλλαγμένη από αιτίες που εμποδίζουν να εκτελέσουν τα καθήκοντά τους με αμερόληπτο τρόπο, κατά την κρίση τους, να μη δέχονται συμβιβασμούς ως προς την ποιότητα της εργασίας τους και να αποφεύγονται οι συγκρούσεις συμφερόντων. Περαιτέρω, οι εσωτερικοί ελεγκτές δεν πρέπει να αξιολογούν συγκεκριμένες λειτουργίες του Φορέα για τις οποίες ήταν οι ίδιοι υπεύθυνοι κατά το παρελθόν.

#### **1200 - Επαγγελματική Επάρκεια και Δέουσα Επαγγελματική Επιμέλεια:**

Οι ελεγκτικές εργασίες, πρέπει να εκτελούνται με επαγγελματική επάρκεια αλλά και με την κατάλληλη επαγγελματική επιμέλεια. Ειδικότερα, οι Ελεγκτές πρέπει να κατέχουν γνώσεις και δεξιότητες ώστε να ανταποκριθούν στα επαγγελματικά καθήκοντά τους, την αξιολόγηση του κινδύνου της απάτης, διαθέτοντας ως απαραίτητο συστατικό αυτής της επάρκειας την απόκτηση επαγγελματικών πιστοποιήσεων μέσω της συνεχούς επιμόρφωσης. Επίσης, είναι σημαντικό να διαθέτουν γνώσεις των σημαντικών κινδύνων αλλά και πληροφοριακών συστημάτων Εσωτερικού Ελέγχου.

#### **1300 - Πρόγραμμα διασφάλισης και βελτίωσης:**

Ο επικεφαλής του Εσωτερικού Ελέγχου, πρέπει να αναπτύσσει και να διατηρεί ένα πρόγραμμα διαβεβαίωσης και βελτίωσης ποιότητας που να προβλέπει όλες τις πτυχές δράσης του Εσωτερικού Ελέγχου.

### ***2.5.3. Διεθνή Πρότυπα διεξαγωγής (Performance Standards).***

#### **2000 - διαχείριση της Λειτουργίας**

Ο επικεφαλής του Εσωτερικού Ελέγχου οφείλει να διαχειρίζεται αποτελεσματικά τη λειτουργία του Εσωτερικού Ελέγχου έτσι ώστε να εξασφαλίζει ότι η λειτουργία προσθέτει αξία στον Φορέα. Έτσι, η αποτελεσματική διαχείριση της λειτουργίας του Εσωτερικού Ελέγχου διασφαλίζεται όταν:

- α. Τα αποτελέσματα της λειτουργίας του Εσωτερικού Ελέγχου συνάδουν με τον σκοπό και την ευθύνη που αναφέρονται στον κανονισμό λειτουργίας του Εσωτερικού Ελέγχου.
- β. Η λειτουργία του Εσωτερικού Ελέγχου συμμορφώνεται με τον ορισμό του Εσωτερικού Ελέγχου και με τα Πρότυπα και
- γ. Τα άτομα που συμμετέχουν στη λειτουργία του Εσωτερικού Ελέγχου συμμορφώνονται με τον κώδικα ηθικής και με τα Πρότυπα.

Η λειτουργία του Εσωτερικού Ελέγχου, τέλος, προσθέτει αξία στον Φορέα (και στα ενδιαφερόμενα μέρη) όταν παρέχει συναφή και αντικειμενική διαβεβαίωση και συμβάλλει στην αποτελεσματικότητα και αποδοτικότητα των διαδικασιών διακυβέρνησης, διαχείρισης κινδύνων και Εσωτερικού Ελέγχου.

#### **2100 - Φύση των εργασιών**

Η λειτουργία του Εσωτερικού Ελέγχου πρέπει να αξιολογεί και να συμβάλλει στη βελτίωση των διαδικασιών διακυβέρνησης, των διαδικασιών διαχείρισης κινδύνων και των διαδικασιών ελέγχου, υιοθετώντας μια συστηματική και συνετή προσέγγιση.

#### **2200 - Σχεδιασμός έργου**

Οι εσωτερικοί ελεγκτές πρέπει να αναπτύσσουν και να αποτυπώνουν τον σχεδιασμό κάθε έργου, ο οποίος περιλαμβάνει τους αντικειμενικούς σκοπούς, το εύρος, το χρονοδιάγραμμα και την κατανομή των πόρων.

#### **2300 - Διεξαγωγή του έργου**

Οι εσωτερικοί ελεγκτές πρέπει να αναγνωρίζουν, να αναλύουν, να αξιολογούν και να καταγράφουν επαρκείς πληροφορίες, έτσι ώστε να επιτύχουν τους αντικειμενικούς σκοπούς του έργου.

#### **2400 - Κοινοποίηση αποτελεσμάτων**

Οι εσωτερικοί ελεγκτές πρέπει να κοινοποιούν τα αποτελέσματα των έργων.

#### **2500 - Παρακολούθηση προόδου**

Ο επικεφαλής Εσωτερικού Ελέγχου πρέπει να καθιερώνει και να διατηρεί ένα σύστημα παρακολούθησης των διορθωτικών ενεργειών που προκύπτουν από τις εκθέσεις του Εσωτερικού Ελέγχου οι οποίες και κοινοποιούνται στη διοίκηση.



## 2600 - Κοινοποίηση της Αποδοχής Κινδύνων

Όταν ο επικεφαλής Εσωτερικού Ελέγχου συμπεράνει ότι η διοίκηση έχει αποδεχθεί ένα υψηλό βαθμό κινδύνου τότε ο επικεφαλής Εσωτερικού Ελέγχου πρέπει να συζητήσει το θέμα με τη Διοίκηση. Εάν το ζήτημα σχετικά με τον κίνδυνο δεν επιλυθεί ο επικεφαλής Εσωτερικού Ελέγχου πρέπει να αναφέρει το θέμα στη διοίκηση του Φορέα.

### **2.5.4. Πρακτικοί οδηγοί για το Δημόσιο τομέα (practice guides)**

Το Διεθνές Ινστιτούτο εσωτερικών ελεγκτών, έχει εκδώσει προτεινόμενη καθοδήγηση, η οποία περιλαμβάνει πρακτικούς οδηγούς και συμπληρωματικούς οδηγούς εφαρμογής, στους οποίους περιλαμβάνονται οι πρακτικοί οδηγοί (practice guides).

#### **1. Αξιολόγηση της Οργανωτικής Διακυβέρνησης στον Δημόσιο τομέα.**

Το 2012, το Διεθνές Ινστιτούτο Εσωτερικών ελεγκτών εξέδωσε τον πρώτο πρακτικό οδηγό που αφορά στην αξιολόγηση της οργανωτικής διακυβέρνησης στον ιδιωτικό τομέα με στόχο να δώσει κατευθύνσεις στο πως να γίνεται η αξιολόγηση και κάνει προτάσεις για βελτίωση της διακυβέρνησης. Το 2014, εκδίδει και τον αντίστοιχο οδηγό προσαρμοσμένο στον Δημόσιο τομέα:

Ειδικότερα, ο εν λόγω Οδηγός:

- α. Έχει ως στόχο να προσαρμόσει την αξιολόγηση της οργανωτικής διακυβέρνησης του ιδιωτικού τομέα ώστε να ταιριάζει στις μοναδικές ανάγκες του δημοσίου τομέα.
- β. Είναι σχεδιασμένος να βοηθά την ηγεσία του δημοσίου τομέα, τις επιτροπές ελέγχου, τους Γενικούς Διευθυντές και τους ελεγκτές να αξιολογούν τη διακυβέρνηση.
- γ. Προτίθεται να εφαρμόζεται πλήρως στην Κυβέρνηση και σε όλους τους Δημοσious Οργανισμούς, Επιχειρήσεις και άλλες οντότητες οι οποίες διανέμουν δημόσια αγαθά, υπηρεσίες ή προγράμματα.
- δ. Η ηγεσία του Φορέα του δημοσίου είναι υπεύθυνη για την εποπτεία της διακυβέρνησης. Μια αποτελεσματική λειτουργία ελέγχου είναι ανεξάρτητη, αντικειμενική και ικανή, χρησιμοποιεί διαδικασίες και πρακτικές διασφάλισης της ποιότητας. Επίσης, μία αποτελεσματική λειτουργία ελέγχου συμμορφώνεται με τα Διεθνή Πρότυπα για την επαγγελματική εφαρμογή του Εσωτερικού Ελέγχου και είναι εξειδικευμένη να

αξιολογεί τη διακυβέρνηση και να παρέχει διασφάλιση για την αποδοτικότητα της διακυβέρνησης στην ηγεσία του Φορέα. (Assessing organizational governance in the private sector, 2012).

## **2. Δημιουργία διαδικασιών Εσωτερικού Ελέγχου για τον Δημόσιο τομέα**

Ο οδηγός για τη δημιουργία διαδικασιών ελέγχου για το Δημόσιο τομέα παρέχει συγκεκριμένες οδηγίες για την ανάπτυξη, την εφαρμογή και τη διατήρηση μιας διαδικασίας Εσωτερικού Ελέγχου διασφαλίζοντας ότι η διαδικασία Εσωτερικού Ελέγχου έχει συλλογικές γνώσεις, δεξιότητες και άλλες ικανότητες απαραίτητες για την ολοκλήρωση των προγραμματισμένων ελέγχων και την υποστήριξη της λειτουργίας του ελέγχου καθώς εξελίσσεται. Η δημιουργία διαδικασιών Εσωτερικού Ελέγχου περιλαμβάνει 5 φάσεις που υποδιαιρούνται σε 12 στάδια:

Ειδικότερα οι φάσεις αυτές, είναι οι κάτωθι:

- α. **Όραμα** - Εκτιμά την τρέχουσα θέση των συλλογικών δεξιοτήτων της ελεγκτικής λειτουργίας και προσδιορίζει το επιθυμητό επίπεδο
- β. **Εποπτεία** - Προσδιορίζει τους στόχους σε επίπεδο δεξιοτήτων που απαιτούνται για την λειτουργία του ελέγχου και αναγνωρίζει δεξιότητες που χρειάζεται να αναπτυχθούν ή να αναζητηθούν.
- γ. **Κατεύθυνση** - Αποφασίζει για τον βέλτιστο τρόπο ανάπτυξης των δεξιοτήτων ή για την αναζήτηση τους από τρίτους φορείς.
- δ. **Ικανότητα** - Αναπτύσσει και εφαρμόζει ένα στρατηγικό πλάνο απόκτησης δεξιοτήτων.
- ε. **Παρακολούθηση** - Αξιολογεί την αποτελεσματικότητα του στρατηγικού πλάνου δεξιοτήτων

Κάθε φάση περιλαμβάνει πολλαπλά στάδια που πρέπει να εκτελεστούν από την Επιτροπή Ελέγχου, τον επικεφαλής του **φορέα** και τον επικεφαλής του Εσωτερικού Ελέγχου. (Creating an internal audit competency process for the public sector, 2015).

## **3. Έλεγχος Επιχορηγήσεων στο Δημόσιο τομέα**

Οι υπηρεσίες του δημοσίου τομέα πιέζονται ώστε να αναθέτουν σε τρίτους την παροχή υπηρεσιών και οι επιχορηγήσεις είναι ένας από τους διαθέσιμους μηχανισμούς για την επίτευξη του στόχου αυτού. Οι επιχορηγήσεις μπορεί να έχουν τη μορφή οικονομικής αλλά και μη-οικονομικής βοήθειας. Είναι κατά κανόνα συναλλαγές χωρίς αντάλλαγμα,

που σημαίνει ότι χορηγούνται χωρίς να υπάρχει η προσδοκία ότι ο αποδέκτης τους θα ανταποδώσει την επιχορήγηση, θα κερδίσει από αυτή ή θα επιστρέψει αντίστοιχη αξία. Έχοντας ένα εύρωστο πρόγραμμα διοίκησης των επιχορηγήσεων αυξάνεται η πιθανότητα για την επίτευξη των στόχων με επιτυχία, αλλά πιο σημαντικά την εκπλήρωση των αναγκών της κοινωνίας.

Παρόλα αυτά, οι επιχορηγήσεις εμπερικλείουν από τη φύση τους κινδύνους επειδή ο χορηγός έχει ελλιπή γνώση για τους αιτούντες, έτσι έχει τη δυνατότητα να ελέγξει την ποιότητα των αγαθών και των υπηρεσιών πριν και μετά την πράξη της επιχορήγησης. Το επίπεδο κινδύνου μπορεί να εξαρτηθεί από πολλούς παράγοντες συμπεριλαμβανομένων και του πλήθους των πόρων, το επίπεδο των νέων δραστηριοτήτων και των καινοτομιών, την οικονομική κατάσταση του δικαιούχου και την ποιότητα της διαχείρισής του, το ιστορικό διαχείρισης παρόμοιων προγραμμάτων ανάλογης αξίας, κ.λπ.

Ο οδηγός αυτός στοχεύει να βοηθήσει τους εσωτερικούς ελεγκτές Δημόσιας Διοίκησης στην παροχή διασφάλισης και συμβουλευτικής σχετικά με τις επιχορηγήσεις. Το κείμενο αυτό παρέχει πληροφορίες σχετικές με τη φύση και τον κύκλο ζωής των επιχορηγήσεων με σκοπό να βοηθήσει τους ελεγκτές και τους διαχειριστές των επιχορηγήσεων να κατανοήσουν, να εκτιμήσουν, να προλαμβάνουν και να ανταποκρίνονται αποτελεσματικά σε σοβαρούς κινδύνους σχετικούς με τη διαχείριση των επιχορηγήσεων.

#### **4. Προσεγγίσεις του Εσωτερικού Ελέγχου στο Δημόσιο τομέα**

Αυτός ο πρακτικό οδηγός έχει ως στόχο να βοηθήσει τους ελεγκτές- επιθεωρητές και τους εσωτερικούς ελεγκτές να σχεδιάσουν και να διενεργήσουν υπηρεσίες Εσωτερικού Ελέγχου στο Δημόσιο τομέα, σε συμμόρφωση με την υποχρεωτική οδηγία του Διεθνούς Πλαισίου Επαγγελματικών Πρακτικών (IPPF) και λαμβάνοντας υπόψη το γενικό πλαίσιο του Δημοσίου τομέα και των σχετικών προτύπων και νομικών/ κανονιστικών απαιτήσεων που μπορεί να εφαρμόζονται. Ο οδηγός περιγράφει τα χαρακτηριστικά τα οποία διακρίνουν τις υπηρεσίες του δημοσίου τομέα από εκείνες του ιδιωτικού και εξερευνά πως αυτές οι προσεγγίσεις επηρεάζονται από τη διαδικασία του Εσωτερικού Ελέγχου, από τη διενέργεια του Εσωτερικού Ελέγχου, το σχεδιασμό της πραγματοποίησης δεσμεύσεων και της αναφοράς των αποτελεσμάτων.

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3 - ΧΑΡΑΚΤΗΡΙΣΤΙΚΑ, ΕΙΔΗ ΚΑΙ ΠΕΔΙΑ ΕΛΕΓΧΩΝ ΑΠΟ ΤΙΣ ΜΟΝΑΔΕΣ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ.**

### ***3.1. Βασικά Χαρακτηριστικά της λειτουργίας των Μονάδων Εσωτερικού Ελέγχου***

Μια Μονάδα Εσωτερικού Ελέγχου (Μ.Ε.Ε), διακρίνεται από τα ακόλουθα βασικά χαρακτηριστικά:

1. Οργανωτική ανεξαρτησία: δηλαδή, ο επικεφαλής της Μ.Ε.Ε., να είναι χωρίς περιορισμούς σε θέση που να μπορεί να συνθέσει τη Μονάδα με προσωπικό υψηλών δεξιοτήτων, χωρίς την ανάμιξη της Ηγεσίας του Φορέα.
2. Να διαθέτει επίσημη εντολή: δηλαδή, να διαθέτει ελεγκτικές αρμοδιότητες που να θεσπίζονται με διάταξη νόμου, προεδρικού διατάγματος ή άλλης κανονιστικής πράξης.
3. Να διαθέτει απεριόριστη πρόσβαση: δηλαδή, να της παρέχεται απεριόριστη πρόσβαση σε προσωπικό, εγκαταστάσεις και πάσης φύσεως αρχεία (έγχαρτα και ηλεκτρονικά) της ελεγχόμενης δομής του Φορέα.
4. Να διαθέτει επαρκή χρηματοδότηση: δηλαδή, να εγγράφονται, υποχρεωτικά, ικανοποιητικές πιστώσεις λειτουργίας, ανάλογα με το εύρος των δράσεων της Μ.Ε.Ε. και αυτό δεν πρέπει να εξαρτάται από τον ελεγχόμενο Φορέα, διότι οι πιστώσεις λειτουργίας της επηρεάζουν την ικανότητά της να πραγματοποιεί τους ελέγχους της.
5. Να διαθέτει ικανή ηγεσία: δηλαδή, ο επικεφαλής της Μ.Ε.Ε. να διαθέτει πολύ καλή γνώση των ελεγκτικών προτύπων, να διαθέτει τυπικά και ουσιαστικά προσόντα, κατά προτίμηση, να διαθέτει σχετικές, διεθνώς αναγνωρισμένες ελεγκτικές πιστοποιήσεις.
6. Να διαθέτει αντικειμενικό προσωπικό: δηλαδή, να διαθέτει προσωπικό το οποίο διακατέχεται από αντικειμενικότητα, αμεροληψία και να χαίρει εμπιστοσύνης στο σύνολο του προσωπικού του Φορέα.
7. Να διαθέτει ικανό προσωπικό: δηλαδή, να διαθέτει προσωπικό με απαραίτητα τυπικά και ουσιαστικά προσόντα ώστε να ολοκληρώνει τις υποθέσεις που τους ανατίθενται.

8. Να υποστηρίζεται από τα ενδιαφερόμενα μέρη: δηλαδή, η Μ.Ε.Ε. να γίνεται αντιληπτή ως ανάγκη και να στηρίζεται ευρέως από όλο το προσωπικό του Φορέα, περιλαμβανομένου και των αιρετών εκπροσώπων.
9. Να διαθέτει επαγγελματικά πρότυπα ελέγχου: δηλαδή, να εφαρμόζονται πρότυπα ελέγχου όπως το Διεθνές Πλαίσιο Επαγγελματικής Εφαρμογής Εσωτερικού Ελέγχου που υποστηρίζει την εφαρμογή όλων των πιο πάνω στοιχείων με συστηματικό, αντικειμενικό και τεκμηριωμένο τρόπο. (MacRae & Gils, 2014, pp. 18-30)

### **3.2. Είδη Ελέγχων**

Σύμφωνα με τα ιδιαίτερα κριτήρια των ελέγχων (Φυτράκης, 2010, σσ. 37-38), αυτοί μπορούν να διακριθούν, ως εξής:

1. Ανάλογα της έκτασης του ελέγχου, διακρίνονται σε ειδικούς ή γενικούς ελέγχους. Ειδικότερα, οι ειδικοί έλεγχοι έχουν ως αντικείμενο έναν πολύ συγκεκριμένο τομέα δράσης, (π.χ. ο έλεγχος των συνθηκών αναγνώρισης συγκεκριμένου ακαδημαϊκού τίτλου σπουδών της αλλοδαπής από το Διεπιστημονικό Οργανισμό Αναγνώρισης Τίτλων Ακαδημαϊκών & Πληροφόρησης (Δ.Ο.Α.Τ.Α.Π.), της Ελλάδος). Αντίθετα, οι γενικοί έλεγχοι εκτείνονται σε ολόκληρη τη διαχείριση (π.χ. οι έλεγχοι τήρησης του ωραρίου από το προσωπικό της Δημόσιας Διοίκησης που υπηρετεί σε δημόσιους φορείς).
2. Ανάλογα με τη διάρκεια του ελέγχου, διακρίνονται σε μόνιμους, περιοδικούς και περιστασιακούς. Ειδικότερα, οι μόνιμοι έλεγχοι πραγματοποιούνται σε σταθερή βάση σε όλη τη διάρκεια της τρέχουσας χρήσης (π.χ. κάθε μήνα). Οι περιοδικοί έλεγχοι οι οποίοι πραγματοποιούνται σε τακτά χρονικά διαστήματα (π.χ. κάθε εξάμηνο) και οι περιστασιακοί έλεγχοι, οι οποίοι πραγματοποιούνται για ειδικούς σκοπούς εκτάκτως (π.χ. άπαξ).
3. Ανάλογα με το πρόσωπο που διεξάγει τον έλεγχο, διακρίνονται σε Εσωτερικούς και Εξωτερικούς. Οι Εσωτερικοί Έλεγχοι, διεξάγονται από προσωπικό (ελεγκτές) της Μονάδας Εσωτερικού Ελέγχου του Φορέα. Αντιθέτως, οι Εξωτερικοί Έλεγχοι, διεξάγονται από ελεγκτές οι οποίοι δεν έχουν κάποια εξάρτηση με τον ελεγχόμενο Φορέα.

4. Ανάλογα με τον ειδικότερο σκοπό του ελέγχου, διακρίνονται σε προληπτικούς και κατασταλτικούς. Στους προληπτικούς ελέγχους, πραγματοποιούνται εκ των προτέρων έλεγχοι τήρησης των διαδικασιών συναλλαγής. Αντίθετα, στους κατασταλτικούς ελέγχους πραγματοποιούνται εκ των υστέρων οι έλεγχοι τήρησης των διαδικασιών συναλλαγής, προκειμένου να επιβεβαιωθεί η ορθή ή μη διαχείριση ή οι παραλήψεις των αρμοδίων οργάνων από το Ελεγκτικό Συνέδριο σε δαπάνες του Δημοσίου.

Σύμφωνα με τα ανωτέρω, γίνεται αντιληπτό, πως οι κατασταλτικοί έλεγχοι, κατά τεκμήριο, πραγματοποιούνται από το Ελεγκτικό Συνέδριο ή/και τις λοιπές Αρχές Επιθεώρησης της Ελληνικής Δημόσιας Διοίκησης (π.χ. την Εθνική Αρχή Διαφάνειας). Περαιτέρω, οι ως άνω προαναφερθέντες έλεγχοι, μπορούν να συνυπάρξουν-συμβαδίσουν μεταξύ τους, ώστε ο Έλεγχος να αποβεί επιτυχής και συνεχής.

### ***3.3. Πεδία Εσωτερικού Ελέγχου***

Σύμφωνα με τους Kagermann, Kinney, Küting (2008, pp. 114-142) ο Εσωτερικό Έλεγχος μπορεί να υποδιαιρεθεί σε 6 πεδία. Κάθε πεδίο ελέγχου έχει το δικό του σύνολο χαρακτηριστικών, οπότε η έμφαση στη μέθοδο ελέγχου διαφέρει σε κάθε περίπτωση. Ως εκ τούτου, οι προσεγγίσεις του ελέγχου μπορούν να ευθυγραμμιστούν με τα ειδικά πεδία ελέγχου και μπορούν να δημιουργηθούν τυποποιημένοι συνδυασμοί για τις μεθόδους ελέγχου. Αναλυτικά, τα πεδία ελέγχου είναι:

#### **1. Διαχειριστικός - Διοικητικός Έλεγχος (Management Audit):**

Είναι μία ξεχωριστή αξιολόγηση της αποτελεσματικότητας των Εσωτερικών Ελέγχων που διενεργούνται εντός των οργανικών μονάδων του Φορέα. Περιλαμβάνει το βαθμό συμμόρφωσης με τους νόμους, τους κανονισμούς, τους στόχους της μονάδας τα ηθικά πρότυπα και τις συμβατικές υποχρεώσεις για συγκεκριμένες χρονικές περιόδους.

Μπορεί να περιλαμβάνει μία λεπτομερή εξέταση ενός Φορέα ή μίας συγκεκριμένης λειτουργίας ή συστημάτων υποστήριξης υπηρεσιών. Παραδείγματα υποστήριξης υπηρεσιών είναι το σύστημα διαχείρισης ανθρώπινου δυναμικού, το σύστημα δημοσιονομικής διαχείρισης, το σύστημα διαχείρισης κινδύνων. Ο έλεγχος από τη Μονάδα Εσωτερικού Ελέγχου διενεργείται για να προσδιορίσει τις αδυναμίες της διαδικασίας Εσωτερικού Ελέγχου, τις ελλείψεις στην οργάνωση με σκοπό να παρέχει στην Πολιτική Ηγεσία του

Φορέα και στα ανώτερα διοικητικά στελέχη, τρόπους δράσεις για την αντιμετώπιση των προβλημάτων στις διαδικασίες Εσωτερικού Ελέγχου.

## **2. Λειτουργικός Έλεγχος (Operations Audit):**

Ο Λειτουργικός Έλεγχος είναι μία αξιολόγηση του αποτελέσματος για να προσδιορισθεί κατά πόσο οι λειτουργίες του Φορέα, τα προγράμματα και τα σχέδια είναι αποτελεσματικά, ηθικά και οικονομικά, συμπεριλαμβανομένης της συμμόρφωσης με τους νόμους, τους κανονισμούς, τις πολιτικές του Φορέα και τις συμβατικές υποχρεώσεις.

Ο έλεγχος λειτουργίας ενός Φορέα συνεπάγεται την αξιολόγηση του, προσδιορίζοντας, κατά πόσο έχουν επιτευχθεί οι στόχοι του και τα αναμενόμενα αποτελέσματα.

Η σημασία της αξιολόγησης της αποτελεσματικότητας, της αποδοτικότητας, της συμμόρφωσης με τον κώδικα ηθικής είναι να συμβάλει στη βελτίωση της λειτουργίας των δημοσίων υπηρεσιών.

Καθοριστική για τη διεξαγωγή των ελέγχων είναι η αξιολόγηση των διαδικασιών, τα έργα και τα προγράμματα και η αξιολόγηση των αποτελεσμάτων τους ως προς τις επιπτώσεις στους δικαιούχους. Ειδικότερα:

- α. Αξιολόγηση των προγραμμάτων και των αντίκτυπών τους στους δικαιούχους.
- β. Αξιολόγηση των προϊόντων και υπηρεσιών που παρέχονται από τον Φορέα.
- γ. Αξιολόγηση κατά πόσο έχουν εφαρμοστεί σωστά η ισχύουσα νομοθεσία, οι διαδικασίες, η αξιολόγηση των κινδύνων, η συμμόρφωση με οδηγίες.
- δ. Αξιολόγηση των εισροών (νομοθετικό πλαίσιο, προγράμματα, εντολές της διοίκησης, Οργάνωση, προσωπικό και ανάγκες των πολιτών).

## **3. Χρηματοοικονομικός Έλεγχος:**

Οι χρηματοοικονομικοί έλεγχοι γενικά ορίζονται ως μία ανεξάρτητη αξιολόγηση παλαιών λογιστικών στοιχείων για την αξιολόγηση του κατά πόσο αυτά τα δεδομένα είναι κατάλληλα, συμβατά και αξιόπιστα για την προστασία των περιουσιακών στοιχείων της εταιρείας και για την έκφραση γνώμης σχετικά με την αποτελεσματικότητα του συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου. Στο πλαίσιο ενός οικονομικού ελέγχου, ο Εσωτερικός Έλεγχος εξετάζει τομείς όπως οι οικονομικοί λογαριασμοί της εταιρείας, το σύστημα μισθοδοσίας, η διαχείριση περιουσιακών στοιχείων και οι ετήσιες οικονομικές καταστάσεις. Εδώ υπάρχουν δύο επιλογές: οι λογαριασμοί και τα οικονομικά στοιχεία μπορούν

να ελεγχθούν στο σύνολό τους, βάσει ανάλυσης των οικονομικών καταστάσεων ή οι μεμονωμένοι λογαριασμοί και στοιχεία μπορούν να εξεταστούν ειδικά με τη χρήση ειδικών δειγμάτων.

#### **4. Έλεγχος Πληροφοριακών Συστημάτων (IT audit):**

Η τεχνολογία των πληροφοριών αποτελεί αναπόσπαστο μέρος όλων των εταιρειών. Οι πληροφορίες που διατίθενται μέσω της χρήσης της πληροφορικής πρέπει να πληρούν τις απαιτήσεις των επιχειρηματικών διαδικασιών, ώστε να επιτυγχάνονται οι επιχειρηματικοί στόχοι. Συνεπώς, ο ενδεδειγμένος έλεγχος των σχετικών θεμάτων που σχετίζονται με τις τεχνολογίες της πληροφορίας αποτελεί ουσιαστικό μέρος του έργου που επιτελεί ο Εσωτερικός Έλεγχος. Επειδή η πληροφορική καλύπτει ένα μεγάλο πεδίο, έχει καθιερωθεί ως ξεχωριστός έλεγχος. Οι κύριοι στόχοι του ελέγχου στον τομέα της τεχνολογίας των πληροφοριών είναι:

- Να διασφαλίζεται ότι όλες οι διαδικασίες πληροφορικής (εσωτερικές και εξωτερικές) περιλαμβάνουν τις απαραίτητες λειτουργίες επεξεργασίας δεδομένων και τηρούν τα σχετικά πρότυπα ασφαλείας κατά την εγκατάσταση του συστήματος. Ο Εσωτερικός Έλεγχος θα πρέπει να ελέγξει για να διασφαλίσει ότι αυτές οι διαδικασίες πληροφορικής λειτουργούν όπως έχουν σχεδιαστεί.
- Να συμμορφώνονται οι διαδικασίες πληροφορικής με τις τελευταίες πολιτικές, κατευθυντήριες γραμμές και πρότυπα, καθώς και νομικές υποχρεώσεις.

#### **5. Έλεγχος Απάτης (Fraud audit):**

Είναι ευρέως γνωστό και αποδεκτό ότι η ευθύνη για τη διαχείριση όλων των κινδύνων των φορέων έγκειται στη Διοίκηση αυτών, ενώ ακριβώς το ίδιο συμβαίνει και με τον κίνδυνο της απάτης, ως τμήμα των τρεχουσών αρμοδιοτήτων της Διοίκησης.

Οι επικεφαλής των υπηρεσιών (managers), είναι υποχρεωμένοι να επιβεβαιώνουν στις αναφορές τους ότι οι υπηρεσίες τους έχουν ετοιμάσει εκτιμήσεις κινδύνου απάτης και σχέδια ελέγχων καταπολέμησης της απάτης και ότι έχουν εγκατεστημένες κατάλληλες διαδικασίες και δομές πρόληψης, εντοπισμού, έρευνας, αναφοράς και συλλογής δεδομένων απάτης οι οποίες ανταποκρίνονται στις ιδιαίτερες ανάγκες της μονάδας τους.

Αν και πρωταρχικά η Διοίκηση αναγνωρίζεται ως η πλέον αρμόδια για τον εντοπισμό και περιορισμό φαινομένων απάτης, ωστόσο επειδή από τη διεθνή εμπειρία προκύπτει εμπλοκή στελεχών της Διοίκησης σε παράνομες πράξεις, δεν πρέπει να παραγνωρίζεται η



συμβολή στην αποτροπή της απάτης της Μονάδας Εσωτερικού Ελέγχου. Ασφαλώς και-  
ριο και αποφασιστικό ρόλο στα ανωτέρω διαδραματίζονται ο Εξωτερικός Έλεγχος και κατ'  
επέκταση οι εξωτερικοί ελεγκτές.

Η Μονάδα Εσωτερικού Ελέγχου μπορεί να βοηθήσει ένα νομικό πρόσωπο σχετικά με τη  
διαχείριση του κινδύνου απάτης, δια της παροχής συμβουλών ως προς τον κίνδυνο απά-  
της που διατρέχουν ή/και ως προς το σχεδιασμό ή/και την επάρκεια των Εσωτερικών  
Ελέγχων προκειμένου να μειωθεί ο κίνδυνος εμφάνισης πιθανής απάτης. Μπορεί να βο-  
ηθήσει στον εντοπισμό της απάτης συμπεριλαμβάνοντας τους κινδύνους απάτης ως μέρος  
του σχεδιασμού της ελεγκτικής δράσης της και ανιχνεύοντας πιθανούς δείκτες απάτης.

Η δράση των εσωτερικών ελεγκτών δύναται να συμβάλει αποτρεπτικά στην εκδήλωση  
φαινομένων απάτης, χωρίς βεβαίως να υποκαθιστά καθ' οιονδήποτε τρόπο το έργο και  
την αναγκαιότητα των Σωμάτων Ελέγχου της Δημόσιας Διοίκησης, λειτουργώντας, ω-  
στόσο, ως ένα πρώτο ανάχωμα κατά φαινομένων παράνομης συμπεριφοράς απάτης και  
διαφθοράς.

Οι εσωτερικοί ελεγκτές μπορούν να θεωρηθούν ως εμπόδιο στην απάτη, επειδή προκα-  
λούν επίγνωση στη διοίκηση ότι η λειτουργία αυτών συνεχώς εκτιμά την αποτελεσματι-  
κότητα των ελέγχων ύπαρξης απάτης και επανεξετάζει τα αποτελέσματα της άσκησης  
των εν λόγω ελέγχων.

Είναι γεγονός ότι η προσέγγιση των κατάλληλων ελεγκτικών διαδικασιών και συστημά-  
των με σκοπό την αποτροπή και προστασία από φαινόμενα απάτης και διαφθοράς απαιτεί  
εξειδικευμένες γνώσεις και δεξιότητες. Κάθε απόφαση που θα ληφθεί αναφορικά με την  
ανάθεση της ευθύνης διερεύνησης της απάτης στον Εσωτερικό Έλεγχο πρέπει να τελεί  
υπό την επίγνωση των ειδικών κινδύνων που αυτό συνεπάγεται και των απαιτούμενων  
δεξιοτήτων στον τομέα της συλλογής και της σύνθεσης αποδεικτικών στοιχείων, τα ο-  
ποία πρέπει επιπλέον να μπορούν να χρησιμοποιηθούν και σε νομικές διαδικασίες.

Ο ρόλος της Μονάδας Εσωτερικού Ελέγχου σε σχέση με τον έλεγχο της απάτης πρέπει  
να θεωρείται ως μέρος της ολιστικής θεώρησης του κινδύνου απάτης από έναν Φορέα  
και της συνολικής πολιτικής αυτού κατά της απάτης. Η ανώτατη διοίκηση έχει την ευ-  
θύνη έναντι της απάτης, τα μέλη της Επιτροπής Ελέγχου παρέχουν ενεργή επίβλεψη των  
προσπαθειών κατά της απάτης και η Μονάδα Εσωτερικού Ελέγχου λειτουργεί ως η κρί-  
σιμη γραμμή άμυνας (πρώτο ανάχωμα) έναντι της απειλής της απάτης.

## **6. Επιχειρηματικός Έλεγχος (Business audit):**

Η αυξανόμενη εξάρτηση από τις αλυσίδες εφοδιασμού και υπηρεσιών, τόσο εντός μιας επιχείρησης όσο και σε διάφορους οργανισμούς, επιχειρηματικούς τομείς και χώρες, συνέβαλε σημαντικά στη διεύρυνση του φάσματος των παραγόντων που καθορίζουν την επιτυχία ενός οργανισμού. Το δίκτυο των προμηθευτών, των πελατών, των συνεργατών και των οικονομικών συμφερόντων, καθώς και οι σχέσεις με τους δημόσιους οργανισμούς, τις οργανώσεις και τα κυβερνητικά όργανα έχουν σημαντική επίδραση στις εσωτερικές διαδικασίες μιας επιχείρησης και ως εκ τούτου πρέπει να βρίσκονται στην πρώτη γραμμή της εστίασης του Εσωτερικού Ελέγχου. Η σημασία των ελέγχων που σχετίζονται με τις εξωτερικές ανησυχίες θα συνεχίσει να εντείνεται καθώς η εξάρτηση των οργανισμών από εξωτερικούς εταίρους αυξάνεται. Η Διοίκηση ή το Διοικητικό Συμβούλιο μπορούν να δεσμεύσουν τον Εσωτερικό Έλεγχο για να εξετάσουν αυτές τις σχέσεις ή τα έργα για διάφορους λόγους όπως:

- α. Η αυξανόμενη σημασία του Εσωτερικού Ελέγχου.
- β. Το ενδιαφέρον για ενημερωμένες πληροφορίες.
- γ. Η αποκλιμάκωση των τάσεων.
- δ. Η νομική και η κανονιστική συμμόρφωση.
- ε. Η ανάλυση συγκεκριμένου έργου.

Για όλους τους παραπάνω λόγους, η Ηγεσία μπορεί να ζητήσει από τον Εσωτερικό Έλεγχο να πραγματοποιήσει ειδικό έλεγχο επιχειρησιακών αντικειμένων, ο οποίος επίσης αναφέρεται ως έλεγχος επιχειρήσεων ή επισκόπηση επιχειρήσεων.

Ο επιχειρησιακός έλεγχος χαρακτηρίζεται ως μέτρο προληπτικού ελέγχου που διεξάγεται σύμφωνα με τη στρατηγική αποκλιμάκωσης. Ο κύριος σκοπός του είναι να διασφαλίσει ότι οι διαδικασίες, οι μέθοδοι και οι οδηγίες είναι συμβατές και λειτουργούν όπως επιδιώκεται. Ταυτόχρονα, εξετάζονται οι κίνδυνοι που σχετίζονται με το έργο ή τον εταίρο και, εάν είναι απαραίτητο, προτείνονται κατάλληλα μέτρα αποκλιμάκωσης. Οι στόχοι και το περιεχόμενο του επιχειρησιακού ελέγχου πρέπει να είναι ακριβείς και ο έλεγχος μπορεί να επικεντρωθεί σε νομικά, συμβατικά ή οργανωτικά θέματα.

### 3.4. Σχεδιασμός και Διαδικασία Ελέγχου

Ο Εσωτερικός Έλεγχος προγραμματίζει, λαμβάνοντας υπόψη τις αναλύσεις κινδύνων του Φορέα και τη σχέση κόστους/οφέλους, μια θεματική λίστα ελέγχων και βασιζόμενος σε αυτή προγραμματίζει ένα ετήσιο σχέδιο ελέγχου. Αυτό υποβάλλεται στην πολιτική Ηγεσία του Φορέα για έγκριση. Το ετήσιο σχέδιο ελέγχου περιλαμβάνει τις αντικειμενικές παραμέτρους των ελέγχων. Απαραίτητη είναι η εκπόνηση σε τακτική βάση Μεσοπρόθεσμων σχεδίων ελέγχου (ανά τριετία).

Οι έλεγχοι μπορεί να διενεργούνται:

- α. ως τακτικοί,
- β. για απογραφή,
- γ. για την εξέταση του συστήματος,
- δ. για συγκεκριμένους λόγους,
- ε. ως εποπτικοί (εφαρμογή προηγούμενων οδηγιών και συστάσεων).

Οι έλεγχοι πραγματοποιούνται αναλόγως της εστίασής τους κατά τα ακόλουθα κριτήρια:

- α. νομιμότητας,
- β. κανονικότητας,
- γ. ασφάλειας,
- δ. οικονομίας,
- ε. διασφάλισης του μέλλοντος,
- στ. χρησιμότητας/ αποτελεσματικότητας,
- ζ. προσανατολισμού στα αποτελέσματα.

Η Μονάδα Εσωτερικού Ελέγχου ανακοινώνει συνήθως τον χρόνο έναρξης και το είδος του ελέγχου στην υπό εξέταση οργανική μονάδα.

Στο πλαίσιο του ελέγχου η ανωτέρω Μονάδα Εσωτερικού Ελέγχου συλλέγει πραγματικά περιστατικά και αξιολογεί τις πληροφορίες, τεκμηριώνει τις ελεγκτικές διαδικασίες, πραγματοποιούν διαπιστώσεις και εκτιμήσεις. Στις γνώσεις που αποκτώνται κατά το στάδιο αυτό στηρίζονται οι προτεινόμενες δράσεις που πρέπει να συζητηθούν με την ελεγχόμενη υπηρεσιακή μονάδα.

- Ο έλεγχος αποτελεί συλλογική εργασία επί τη βάσει ελεγκτή και ελεγχόμενου.
- Στη φάση ολοκλήρωσης του ελέγχου αποστέλλεται άμεσα από την Μονάδα Εσωτερικού Ελέγχου στην ελεγχόμενη οργανωτική μονάδα σχέδιο της έκθεσης ελέγχου, στο

οποίο εκτός από τις διαπιστώσεις και τις βαθμολογήσεις, όπου είναι απαραίτητο, τίθενται υπόψη και προτάσεις για διορθώσεις ή βελτιώσεις.

➤ Σε μια τελική συζήτηση δίνεται στην ελεγχόμενη μονάδα η δυνατότητα διατύπωσης των παρατηρήσεών της. Σχόλια μπορούν, επίσης, να υποβάλλονται γραπτώς. Τα αποτελέσματα της τελικής συνεδρίασης περιέχονται σε σχετικά πρακτικά.

➤ Με τη λήξη του ελέγχου υποβάλλεται αμέσως στην πολιτική Ηγεσία του Φορέα η τελική έκθεση ελέγχου. Η ελεγμένη υπηρεσιακή μονάδα λαμβάνει κατά κανόνα αντίγραφο αυτής.

➤ Οι λεπτομέρειες του σχεδίου ελέγχου και η διαδικασία ελέγχου διέπονται από ένα κανονισμό ελέγχου, ο οποίος γνωστοποιείται σε όλες τις οργανικές μονάδες του Υπουργείου.

Ο κανονισμός ελέγχου συντάσσεται σύμφωνα με τα Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα και τις ιδιαιτερότητες κάθε Φορέα.

Υλοποίηση των συστάσεων ή προτάσεων ελέγχου:

Ο Υπουργός/Διοικητικό Συμβούλιο/Δημοτικό Συμβούλιο αποφασίζει σχετικά με την εφαρμογή των συστάσεων ή των προτάσεων του Εσωτερικού Ελέγχου. Η ίδια η υλοποίηση είναι υποχρέωση της ελεγχόμενης οργανικής μονάδας. Αξίζει να σημειωθεί εδώ ότι, οι προτάσεις απαιτούν σχετικές ενέργειες, ενώ αντιθέτως, οι συστάσεις αποτελούν μόνο συμβουλές προς την ελεγχόμενη οργανική μονάδα.

Ετήσια Έκθεση Πεπραγμένων:

Η Μονάδα Εσωτερικού Ελέγχου υποβάλλει στην πολιτική Ηγεσία ετήσια έκθεση σχετικά με τις δραστηριότητες της.

Διασφάλιση Ποιότητας:

Η Μονάδα Εσωτερικού Ελέγχου διασφαλίζει με κατάλληλα μέτρα την ποιότητα του έργου της. Αυτό μπορεί να γίνει με:

- α. εξειδικευμένη και διαρκή επαγγελματική εκπαίδευση των ελεγκτών σύμφωνα με τα διεθνή ελεγκτικά πρότυπα,
- β. διαφανείς διαδικασίες ελέγχου,
- γ. τυποποιημένες ελεγκτικές μεθόδους,
- δ. ενιαίο τρόπο εκπόνησης εκθέσεων,

- ε. ανταλλαγή εμπειριών,
- στ. πρακτική άσκηση σε άλλους εσωτερικούς ελέγχους.

### **3.5. Επιτροπές Ελέγχου (Audit Committee) και ο ρόλος τους**

Η Επιτροπή Ελέγχου (Audit Committee) είναι μία άρτια διεθνής πρακτική και στην Ελλάδα ασκείται μόνο στην Εθνική Αρχή Διαφάνειας, σε ότι αφορά το Δημόσιο, σύμφωνα με το άρθρο 95, παρ. 6 του Ν.4622/2019 (Φ.Ε.Κ.133/τ.Α'/2019). Η σύσταση της εν λόγω Επιτροπής Ελέγχου, στην οποία αναφέρεται η Μονάδα Εσωτερικού Ελέγχου, προτείνεται για την ενίσχυση της ανεξαρτησίας της Μονάδας αυτής. Αξίζει να σημειωθεί, ότι η εν λόγω Επιτροπή, στον ιδιωτικό τομέα, υφίσταται εδώ και πολλά χρόνια.

Σύμφωνα με τους (West & Berman, 2006) οι οποίοι μελέτησαν το ρόλο της Επιτροπής Ελέγχου σε διάφορες πόλεις των Η.Π.Α. και παρά τις απαιτήσεις των νόμων παρατηρήθηκε ότι ο μεγαλύτερος αριθμός των πόλεων δεν έχουν Επιτροπή Ελέγχου, ενώ εκεί που υπάρχουν παρατηρείται διαφορά στο εύρος των δραστηριοτήτων που οι Επιτροπές Ελέγχου εκτελούν.

Η εν λόγω Επιτροπή έχει ως αρμοδιότητα: α) την ανεξάρτητη αξιολόγηση του συστήματος των εσωτερικών δικλίδων ελέγχου (internal control system) και της διαχείρισης κινδύνου του Φορέα και β) την αξιολόγηση της Μονάδας Εσωτερικού Ελέγχου, περιλαμβανομένης της παρακολούθησης της ανεξαρτησίας της μονάδας.

Οι Επιτροπές αυτές, απαρτίζονται από 3 έως 5 μέλη που είναι ανεξάρτητα από τα εκτελεστικά μέλη της διοίκησης του Φορέα ή/και ανεξάρτητα άτομα από ένα εξωτερικό σώμα ή/και ανεξάρτητα μέλη άλλου Φορέα. Η Επιτροπή Ελέγχου (αν υφίσταται) εγκρίνει τη στελέχωση, το ετήσιο πρόγραμμα ελέγχων βάσει της αξιολόγησης κινδύνου, τον προϋπολογισμό της Μονάδας Εσωτερικού Ελέγχου (όπως αυτός εγγράφεται ως διακριτό τμήμα του συνολικού προϋπολογισμού του Φορέα) και συνεργάζεται με τους εξωτερικούς ελεγκτές ως προς τα ευρήματα που εντοπίζονται και τις συστάσεις που καταγράφονται από τους εξωτερικούς ελέγχους.

Εάν δεν υφίσταται Επιτροπή Ελέγχου, ο Επικεφαλής του Εσωτερικού Ελέγχου υποβάλλει τον προϋπολογισμό της Μονάδας στην Ηγεσία του Φορέα για έγκριση.

Σχέση με την Επιτροπή Ελέγχου ή την Ηγεσία του Φορέα:

Ο Επικεφαλής της Μονάδας Εσωτερικού Ελέγχου οφείλει να επικοινωνεί και να συνεργάζεται απευθείας με την Επιτροπή Ελέγχου (ή την Ηγεσία εφόσον δεν υπάρχει Επιτροπή Ελέγχου). Ο επικεφαλής του Εσωτερικού Ελέγχου τυπικά πρέπει να αναφέρει τα πιο σημαντικά ευρήματα στην Επιτροπή Ελέγχου (ή την Ηγεσία εφόσον δεν υπάρχει Επιτροπή Ελέγχου), μαζί με την εξέλιξη των ενεργειών της Διοίκησης για την επίλυσή τους.

Εδώ αξίζει να σημειωθεί ότι, για σοβαρά και σύνθετα θέματα, ο *υπεύθυνος* της οργανικής Μονάδας στην οποία εντοπίζεται το πρόβλημα, μπορεί να συμμετέχει στη συζήτηση. Αν δεν υπάρχει Επιτροπή Ελέγχου, ο επικεφαλής του Εσωτερικού Ελέγχου αναφέρεται στην Ηγεσία του Φορέα, στην οποία υπάγεται η Μονάδα Εσωτερικού Ελέγχου.



## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4 - ΜΕΘΟΔΟΛΟΓΙΑ ΕΡΕΥΝΑΣ

Σκοπός της ερευνητικής προσπάθειας είναι να αποτυπωθεί η κατάσταση που επικρατεί στην Ελληνική Δημόσια Διοίκηση σχετικά με τη δημιουργία και τη λειτουργία Μονάδων Εσωτερικού Ελέγχου.

Το δείγμα της έρευνας ήταν το σύνολο των φορέων της Κεντρικής Διοίκησης οι οποίοι ανέρχονται σε δεκαεπτά (17) όπως αυτοί προκύπτουν με την με αρ. Υ1/9-7-2019 Απόφαση του Πρωθυπουργού (Φ.Ε.Κ. 2901/τ.Β'/2019).

Για το σύνολο των Υπουργείων αναζητήθηκαν οι Οργανισμοί αυτών, όπως αυτοί δημοσιεύτηκαν στο τεύχος Α' του Φ.Ε.Κ. και ανακτήθηκαν από το Εθνικό Τυπογραφείο ([www.et.gr](http://www.et.gr)).

Επιπλέον, σύμφωνα με το Άρθρο 82 του Ν.4622/2019 (Φ.Ε.Κ.133/τ.Α'/2019), συστάθηκε ως Αρχή ελέγχου, η Ανεξάρτητη Αρχή με την ονομασία Εθνική Αρχή Διαφάνειας, στην οποία περιήλθαν ως σύνολο αρμοδιοτήτων, υποχρεώσεων και θέσεων τα έξι έως τότε, διάσπαρτα Ελεγκτικά Σώματα της Ελληνικής Δημόσιας Διοίκησης.

Ειδικότερα, τα Ελεγκτικά Σώματα που μεταφέρθηκαν, σύμφωνα με την παρ. 4 του Άρθρου 82 του Ν.4622/2019, στην Εθνική Αρχή Διαφάνειας, η οποία καθίσταται καθολικός διάδοχος αυτών, είναι τα εξής:

1. η Γενική Γραμματεία για την Καταπολέμηση της Διαφθοράς (ΓΕ.Γ.ΚΑΔ.) του Υπουργείου Δικαιοσύνης,
2. το Σώμα Ελεγκτών-Επιθεωρητών Δημόσιας Διοίκησης (Σ.Ε.Ε.Δ.Δ.), που υπάγεται στη Γενική Γραμματεία για την Καταπολέμηση της Διαφθοράς του Υπουργείου Δικαιοσύνης,
3. το Γραφείο του Γενικού Επιθεωρητή Δημόσιας Διοίκησης (Γ.Ε.Δ.Δ.),
4. το Σώμα Επιθεωρητών Υπηρεσιών Υγείας και Πρόνοιας (Σ.Ε.Υ.Υ.Π.), που υπάγεται στο Υπουργείο Υγείας,
5. το Σώμα Επιθεωρητών Δημοσίων Έργων (Σ.Ε.Δ.Ε.) που υπάγεται στη Γενική Γραμματεία για την Καταπολέμηση της Διαφθοράς του Υπουργείου Δικαιοσύνης,
6. το Σώμα Επιθεωρητών-Ελεγκτών Μεταφορών (Σ.Ε.Ε.ΜΕ.), που υπάγεται στο Υπουργείο Υποδομών και Μεταφορών.



Επίσης, πραγματοποιήθηκε έρευνα στα έξι (6) προϋφιστάμενα μεγαλύτερα Ελεγκτικά Σώματα της Δημόσιας Διοίκησης, που παρήγαγαν ελεγκτικό έργο και τα οποία περιήλθαν στην αρμοδιότητα της Εθνικής Αρχής Διαφάνειας, σύμφωνα με την παρ. 4 του Άρθρου 82 του Ν.4622/2019 (Φ.Ε.Κ.133/τ.Α΄/2019). Η έρευνα αφορούσε στα συγκρίσιμα πεπραγμένα τα οποία και δημοσίευσαν τα έξι προϋφιστάμενα μεγαλύτερα Ελεγκτικά Σώματα, την τριετία 2015- 2017, μέχρι δηλαδή την κατάργησή τους. Από τα έξι αυτά Σώματα, μόνο το Σώμα Ελεγκτών-Επιθεωρητών Δημόσιας Διοίκησης (Σ.Ε.Ε.Δ.Δ.), το Σώμα Επιθεωρητών Υπηρεσιών Υγείας και Πρόνοιας (Σ.Ε.Υ.Υ.Π.), το Σώμα Επιθεωρητών Δημοσίων Έργων (Σ.Ε.Δ.Ε.) και το Σώμα Επιθεωρητών-Ελεγκτών Μεταφορών (Σ.Ε.Ε.Μ.Ε.) διέθεταν δημοσιευμένα πεπραγμένα. Όσον αφορά στο Γενικό Επιθεωρητή Δημόσιας Διοίκησης (Γ.Ε.Δ.Δ.), δεν παρουσιάζεται στην παρούσα έρευνα το έργο της ελεγκτικής του δράσης καθώς, ενώ διέθετε δημοσιευμένα πεπραγμένα της ελεγκτικής δράσης του, διαπιστώθηκε κατά την έρευνα ότι ενσωμάτωνε και παρουσίαζε την ελεγκτική δράση των ανωτέρω ελεγκτικών οργάνων που κατά την χρονολογία εκείνη επέπτενε. Επίσης, δεν παρουσιάζεται και ελεγκτικό έργο της πρώην Γενικής Γραμματείας για την Καταπολέμηση της Διαφθοράς (ΓΕ.Γ.ΚΑΔ.), καθώς δεν παρουσίασε καμία ελεγκτική δράση από τη σύστασή της. Τα αποτελέσματα της έρευνας αυτής παρουσιάζονται στο ακόλουθο κεφάλαιο.

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5 - ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΕΡΕΥΝΑΣ ΣΕ ΜΟΝΑΔΕΣ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ ΣΤΟΥΣ ΦΟΡΕΙΣ ΤΗΣ ΚΕΝΤΡΙΚΗΣ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΚΑΙ ΣΕ ΕΛΕΓΚΤΙΚΑ ΣΩΜΑΤΑ ΕΠΙΘΕΩΡΗΣΗΣ ΚΑΙ ΕΛΕΓΧΟΥ.**

### ***5.1. Σύσταση Μονάδων Εσωτερικού Ελέγχου***

Με το άρθρο 168 του Ν.4270/2014 (Φ.Ε.Κ. 143/τ.Α'/2014) εισάγεται διάταξη, που ενσωματώνει Ευρωπαϊκή Οδηγία στην ελληνική έννομη τάξη και εισάγει τον εσωτερικό έλεγχο στους φορείς της Γενικής Κυβέρνησης. Ως εκ τούτου, όλα τα Υπουργεία εξέδωσαν νέους επικαιροποιημένους Οργανισμούς (Οργανογράμματα) των Υπουργείων τους, μέσω έκδοσης Προεδρικών Διαταγμάτων, πλην ελαχίστων εξαιρέσεων που πραγματοποιήθηκε με διαφορετική διαδικασία, προκειμένου να ενσωματώσουν τη νέα θεσμοθετημένη διάταξη στα οργανογράμματά τους, συστήνοντας, υποχρεωτικά Μονάδες Εσωτερικού Ελέγχου εντός των Φορέων τους. Σημειώνεται ότι πέραν της επικαιροποίησης των Οργανισμών των Υπουργείων, κατά το έτος 2014, πραγματοποιήθηκε εκ νέου επικαιροποίηση των Οργανισμών, τα έτη 2017 και 2018, πλην όμως, δεν παρατηρήθηκε καμία ουσιαστική αλλαγή στις ήδη θεσμοθετημένες Μ.Ε.Ε. κατά την αρχική τους σύσταση, δηλαδή από το έτος 2014. Κατωτέρω, παρατίθενται, κατά σειρά τάξης των Υπουργείων, η οργανωτική δομή των Μονάδων Εσωτερικού Ελέγχου, όπως αυτές θεσμοθετήθηκαν με τους Οργανισμούς των φορέων της Κεντρικής Διοίκησης<sup>5</sup> σύμφωνα με τη νομική βάση «*Νομοτέλεια*»<sup>6</sup> ώστε να διασφαλιστεί η τρέχουσα εικόνα των δόμων των Υπουργείων περιλαμβανόμενων και των τυχόν τροποποιήσεων τους.

---

<sup>5</sup> Η ονομασίες των ανωτέρω Υπουργείων, προέκυψαν από την σύσταση, συγχώνευση, μετονομασία και κατάργηση Υπουργείων, σύμφωνα με το Π.Δ.81/2019 (Φ.Ε.Κ. 119/τ.Α'/2019). Η δε σειρά τάξης αυτών, καθορίστηκε, σύμφωνα με τη με αρ. Υ1/9-7-2019 Απόφαση του Πρωθυπουργού «*Καθορισμός σειράς τάξης των Υπουργείων*» (Φ.Ε.Κ. 2901/τ.Β'/2019).

<sup>6</sup> Η τράπεζα νομικών πληροφοριών «*NOMOTELEIA*», είναι συνδρομητική υπηρεσία συνεχώς τροφοδοτούμενη με όλες τις νομικές πληροφορίες και προσαρτώνται σε αυτήν κάθε νέα διάταξη νόμου που μπορεί να μεταβάλει άλλη διάταξη νόμου.

### **1. Οργανισμός Υπουργείου Οικονομικών:**

Σύμφωνα με το Άρθρο 5 του Π.Δ.142/2017 (Φ.Ε.Κ. 181/τ.Α'/2017) του Οργανισμού, στο Υπουργείο, λειτουργεί οργανική Μονάδα Εσωτερικού Ελέγχου επιπέδου Διεύθυνσης, υπαγόμενη απευθείας στον εποπτεύοντα Υπουργό. Η εν λόγω Διεύθυνση (Μονάδα Εσωτερικού Ελέγχου) διαρθρώνεται περαιτέρω σε τρία (3) Τμήματα, ως εξής:

- α. Τμήμα Εσωτερικού Ελέγχου.
- β. Τμήμα Ελέγχου Πληροφοριακών Συστημάτων και
- γ. Τμήμα Εσωτερικών Υποθέσεων.

### **2. Οργανισμός Υπουργείου Οικονομίας και Ανάπτυξης (νυν Υπουργείο Ανάπτυξης και Επενδύσεων):**

Σύμφωνα με το Άρθρο 3 του Π.Δ.147/2017 (Φ.Ε.Κ. 192/τ.Α'/2017) του Οργανισμού, στο Υπουργείο, λειτουργεί οργανική Μονάδα Εσωτερικού Ελέγχου επιπέδου Τμήματος, υπαγόμενο απευθείας στον εποπτεύοντα Υπουργό.

### **3. Οργανισμός Υπουργείου Εξωτερικών:**

Σύμφωνα με το Άρθρο 12 του Ν.3566/2007 (Φ.Ε.Κ. 117/τ.Α'/2007) του Οργανισμού, στο Υπουργείο, όπως τροποποιήθηκε από το Άρθρο 10 της παρ. 2 του Ν.4148/2013 (Φ.Ε.Κ. 99/Α'/2013) και ισχύει, λειτουργεί οργανική μονάδα Γενικής Επιθεώρησης υπαγόμενη απευθείας στον εποπτεύοντα Υπουργό.

### **4. Οργανισμός Προστασίας του Πολίτη:**

Σύμφωνα με το Π.Δ.184/2009 (Φ.Ε.Κ. 213/τ.Α'/2009) όπως τροποποιήθηκε από το Π.Δ.86/2018 (Φ.Ε.Κ. 159/τ.Α'/2018) «*Ανασυγκρότηση του Υπουργείου Δημοσίας Τάξης και Προστασίας του Πολίτη και τη μετονομασία του σε Υπουργείο Προστασίας του Πολίτη*» και ισχύει και του εκδοθέντος άρθρου 1 της με αριθμό πρωτ.: ΓΔΟΕΣ/1/2/423-α'/1-6-2019 (Φ.Ε.Κ. 2351/τ.Β'/2019) Κοινής Υπουργικής Απόφασης «*Σύσταση, διάρθρωση και αρμοδιότητες Μονάδας Εσωτερικού Ελέγχου στο Υπουργείο Προστασίας του Πολίτη*», λειτουργεί οργανική Μονάδα Εσωτερικού Ελέγχου επιπέδου Τμήματος, υπαγόμενο απευθείας στον εποπτεύοντα Υπουργό.

## **5. Οργανισμός Υπουργείου Εθνικής Άμυνας:**

Σύμφωνα με το Ν.2292/1995 (Φ.Ε.Κ. 35/τ.Α'/1995) και του εκδοθέντος άρθρου 4 της με αριθμό πρωτ.: Φ.800/265/139770/22-12-2014 (Φ.Ε.Κ. 3465/τ.Β'/2014) Κοινής Υπουργικής Απόφασης «*Σύσταση και Οργάνωση Μονάδας Εσωτερικού Ελέγχου στο Υπουργείο Εθνικής Άμυνας*», λειτουργεί οργανική Μονάδα Εσωτερικού Ελέγχου επιπέδου Τμήματος, υπαγόμενο απευθείας στον εποπτεύοντα Υπουργό.

## **6. Οργανισμός Υπουργείου Παιδείας, Έρευνας και Θρησκευμάτων (νυν Υπουργείο Παιδείας και Θρησκευμάτων):**

Σύμφωνα με το Άρθρο 2 του Π.Δ.18/2018 (Φ.Ε.Κ. 31/τ.Α'/2018) του Οργανισμού, στο Υπουργείο, λειτουργεί οργανική Μονάδα Εσωτερικού Ελέγχου επιπέδου Διεύθυνσης, υπαγόμενη απευθείας στον εποπτεύοντα Υπουργό. Η εν λόγω Διεύθυνση (Μονάδα Εσωτερικού Ελέγχου) διαρθρώνεται περαιτέρω σε δύο (2) Τμήματα, ως εξής:

- α. Τμήμα Προγραμματισμού και Τεκμηρίωσης και
- β. Τμήμα Διενέργειας Ελέγχων.

## **7. Οργανισμός Υπουργείου Εργασίας, Κοινωνικής Ασφάλισης και Κοινωνικής Αλληλεγγύης (νυν Υπουργείο Εργασίας και Κοινωνικών Υποθέσεων):**

Σύμφωνα με το Άρθρο 2 του Π.Δ.134/2017 (Φ.Ε.Κ. 168/τ.Α'/2017) του Οργανισμού, στο Υπουργείο, λειτουργεί οργανική Μονάδα Εσωτερικού Ελέγχου επιπέδου Τμήματος, υπαγόμενο απευθείας στον εποπτεύοντα Υπουργό.

## **8. Οργανισμός Υπουργείου Υγείας:**

Σύμφωνα με το Άρθρο 3 του Π.Δ.121/2017 (Φ.Ε.Κ. 148/τ.Α'/2017) του Οργανισμού, στο Υπουργείο, όπως τροποποιήθηκε με τα άρθρα 8 και 19 του Π.Δ.84/2019 (Φ.Ε.Κ. 123/Α'/2019), λειτουργεί οργανική Μονάδα Εσωτερικού Ελέγχου επιπέδου Τμήματος, υπαγόμενη απευθείας στον εποπτεύοντα Υπουργό.

## **9. Οργανισμός Υπουργείου Περιβάλλοντος και Ενέργειας:**

Σύμφωνα με το Άρθρο 2 του Π. Δ. 132/2017 Φ.Ε.Κ. 160/τ.Α'/2017 του Οργανισμού, στο Υπουργείο, λειτουργεί οργανική Μονάδα Εσωτερικού Ελέγχου επιπέδου Τμήματος, υπαγόμενο απευθείας στον εποπτεύοντα Υπουργό.

#### **10. Οργανισμός Υπουργείου Πολιτισμού και Αθλητισμού:**

Σύμφωνα με το Άρθρο 2 του Π.Δ.4/2018 (Φ.Ε.Κ. 7/τ.Α'/2018) του Οργανισμού, στο Υπουργείο, λειτουργεί οργανική Μονάδα Εσωτερικού Ελέγχου επιπέδου Τμήματος, υπαγόμενο απευθείας στον εποπτεύοντα Υπουργό.

#### **11. Οργανισμός Υπουργείου Δικαιοσύνης, Διαφάνειας και Ανθρωπίνων Δικαιωμάτων (νυν Υπουργείο Δικαιοσύνης):**

Σύμφωνα με το Άρθρο 2 του Π.Δ.96/2017 (Φ.Ε.Κ. 136/τ.Α'/2017) του Οργανισμού, λειτουργεί οργανική Μονάδα Εσωτερικού Ελέγχου επιπέδου Τμήματος, υπαγόμενο απευθείας στον εποπτεύοντα Υπουργό.

#### **12. Οργανισμός Υπουργείου Εσωτερικών:**

Σύμφωνα με το Άρθρο 2 του Π.Δ.141/2018 (Φ.Ε.Κ. 180/τ.Α'/2018) του Οργανισμού, στο Υπουργείο, λειτουργεί οργανική Μονάδα Εσωτερικού Ελέγχου επιπέδου Τμήματος, υπαγόμενο απευθείας στον εποπτεύοντα Υπουργό.

#### **13. Οργανισμός Υπουργείου Ψηφιακής Πολιτικής, Τηλεπικοινωνιών και Ενημέρωσης (νυν Υπουργείο Ψηφιακής Διακυβέρνησης):**

Σύμφωνα με το Άρθρο 4 του Π.Δ.82/2017 (Φ.Ε.Κ. 117/τ.Α'/2017) του Οργανισμού, στο Υπουργείο, λειτουργεί οργανική Μονάδα Εσωτερικού Ελέγχου επιπέδου Τμήματος, υπαγόμενο απευθείας στον εποπτεύοντα Υπουργό.

#### **14. Οργανισμός Υπουργείου Υποδομών και Μεταφορών:**

Σύμφωνα με το Άρθρο 2 του Π.Δ.123/2017 (Φ.Ε.Κ. 151/τ.Α'/2017) του Οργανισμού, στο Υπουργείο, λειτουργεί οργανική Μονάδα Εσωτερικού Ελέγχου επιπέδου Τμήματος, υπαγόμενο απευθείας στον εποπτεύοντα Υπουργό.

#### **15. Οργανισμός Υπουργείου Ναυτιλίας και Νησιωτικής Πολιτικής:**

Σύμφωνα με το Άρθρο 2 του Π.Δ.13/2018 (Φ.Ε.Κ. 26/τ.Α'/2018) του Οργανισμού, στο Υπουργείο, λειτουργεί οργανική Μονάδα Εσωτερικού Ελέγχου επιπέδου Τμήματος, υπαγόμενο απευθείας στον εποπτεύοντα Υπουργό.

## **16. Οργανισμός Υπουργείου Αγροτικής Ανάπτυξης και Τροφίμων:**

Σύμφωνα με το Άρθρο 13 του Π.Δ.97/2017 (Φ.Ε.Κ. 138/τ.Α΄/2017) του Οργανισμού, στο Υπουργείο, λειτουργεί οργανική Μονάδα Εσωτερικού Ελέγχου επιπέδου Τμήματος, υπαγόμενο απευθείας στον εποπτεύοντα Υπουργό.

## **17. Οργανισμός Υπουργείου Τουρισμού:**

Σύμφωνα με το Άρθρο 2 του Π.Δ.127/2017 (Φ.Ε.Κ. 157/τ.Α΄/2017) του Οργανισμού, στο Υπουργείο, λειτουργεί οργανική Μονάδα Εσωτερικού Ελέγχου επιπέδου Τμήματος, υπαγόμενο απευθείας στον εποπτεύοντα Υπουργό.

### ***5.2. Αρμοδιότητες Μονάδων Εσωτερικού Ελέγχου***

Όπως προκύπτει από την επισκόπηση των δέκα επτά (17) Οργανισμών των ανωτέρω Υπουργείων που υφίστανται την τρέχουσα χρονική στιγμή στην Ελλάδα, και πιο αναλυτικά από τα κατωτέρω άρθρα:

- 1) άρθρο 5 του Π.Δ.142/2017 (Φ.Ε.Κ.181/τ.Α΄/2017) Οργανισμός Υπουργείου Οικονομικών
- 2) άρθρο 5 του Π.Δ.147/2017 (Φ.Ε.Κ.192/τ.Α΄/2017) Οργανισμός Υπουργείου Οικονομίας και Ανάπτυξης
- 3) άρθρο 12 του Ν.3566/2007 (Φ.Ε.Κ.117/τ.Α΄/2017) Οργανισμός Υπουργείου Εξωτερικών
- 4) άρθρο 1 της με αριθμό πρωτ.: ΓΔΟΕΣ/1/2/423-α΄/1-6-2019 (Φ.Ε.Κ. 2351/τ.Β΄/2019) Κοινής Υπουργικής Απόφασης «*Σύσταση, διάρθρωση και αρμοδιότητες Μονάδας Εσωτερικού Ελέγχου στο Υπουργείο Προστασίας του Πολίτη*»
- 5) άρθρο 4 της με αριθμό πρωτ.: Φ.800/265/2/139770/22-12-2014 (Φ.Ε.Κ. 3465/τ.Β΄/2014) Κοινής Υπουργικής Απόφασης «*Σύσταση, διάρθρωση και αρμοδιότητες Μονάδας Εσωτερικού Ελέγχου στο Υπουργείο Εθνικής Άμυνας*»
- 6) άρθρο 5 του Π.Δ.18/2018 (Φ.Ε.Κ.31/τ.Α΄/2018) Οργανισμός Υπουργείου Παιδείας, Έρευνας και Θρησκευμάτων
- 7) άρθρο 7 του Π.Δ.134/2017 (Φ.Ε.Κ.168/τ.Α΄/2017) Οργανισμός Υπουργείου Εργασίας, Κοινωνικής Ασφάλισης και Κοινωνικής Αλληλεγγύης
- 8) άρθρο 31 του Π.Δ.121/2017 (Φ.Ε.Κ.148/τ.Α΄/2017) Οργανισμός Υπουργείου Υγείας

- 9) άρθρο 20 του Π.Δ.132/2017 (Φ.Ε.Κ.160/τ.Α'/2017) Οργανισμός Υπουργείου Περιβάλλοντος και Ενέργειας
- 10) άρθρο 13 του Π.Δ.4/2018 (Φ.Ε.Κ.7/τ.Α'/2017) Οργανισμός Υπουργείου Πολιτισμού και Αθλητισμού
- 11) άρθρο 25 του Π.Δ.96/2017 (Φ.Ε.Κ.136/τ.Α'/2017) Οργανισμός Υπουργείου Δικαιοσύνης, Διαφάνειας και Ανθρωπίνων Δικαιωμάτων
- 12) άρθρο 48 του Π.Δ.141/2017 (Φ.Ε.Κ.180/τ.Α'/2017) Οργανισμός Υπουργείου Εσωτερικών
- 13) άρθρο 11 του Π.Δ.82/2017 (Φ.Ε.Κ.117/τ.Α'/2017) Οργανισμός Υπουργείου Ψηφιακής Πολιτικής, Τηλεπικοινωνιών και Ενημέρωσης
- 14) άρθρο 4 του Π.Δ.123/2017 (Φ.Ε.Κ.151/τ.Α'/2017) Οργανισμός Υπουργείου Υποδομών και Μεταφορών
- 15) άρθρο 4 του Π.Δ.13/2018 (Φ.Ε.Κ.26/τ.Α'/2018) Οργανισμός Υπουργείου Ναυτιλίας και Νησιωτικής Πολιτικής
- 16) άρθρο 13 του Π.Δ.97/2017 (Φ.Ε.Κ.138/τ.Α'/2017) Οργανισμός Υπουργείου Αγροτικής Ανάπτυξης και Τροφίμων
- 17) άρθρο 23 του Π.Δ.127/2017 (Φ.Ε.Κ.157/τ.Α'/2017) Οργανισμός Υπουργείου Τουρισμού,

οι μονάδες Εσωτερικού Ελέγχου στα Υπουργεία, έχουν τους εξής κοινούς στόχους και αρμοδιότητες, ειδικότερα:

- α. την παροχή ελεγκτικών - συμβουλευτικών υπηρεσιών, όπως:
  - i) τον έλεγχο επάρκειας του συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου του Υπουργείου και την εισήγηση σχετικών βελτιωτικών προτάσεων,
  - ii) τον έλεγχο εφαρμογής των κανόνων δικαίου, τον έλεγχο της νομιμότητας και κανονικότητας των δαπανών (INTOSAI 3.4, INTOSAI 1.0.39, Ευρωπαϊκή κατευθυντήρια γραμμή εφαρμογής αριθ. 52), όπως και του εσωτερικού κανονιστικού πλαισίου λειτουργίας του Υπουργείου,
  - iii) την αξιολόγηση της οικονομίας, της αποδοτικότητας και της αποτελεσματικότητας των δραστηριοτήτων του Υπουργείου (δηλαδή την αξιολόγηση της λειτουργίας του βάσει της αρχής της χρηστής δημοσιονομικής διαχείρισης),
  - iv) την αξιολόγηση του προγραμματισμού, του σχεδιασμού και της εκτέλεσης των λειτουργιών του Υπουργείου,

- v) τον έλεγχο της ορθής διενέργειας των δαπανών, της ορθής είσπραξης και εμφάνισης των εσόδων, της διαχείρισης της περιουσίας του Υπουργείου με την εξακρίβωση του ενεργητικού και παθητικού και του μισθολογικού κόστους, για τον εντοπισμό τυχόν φαινομένων κακοδιοίκησης και κακοδιαχείρισης, κατάχρησης, σπατάλης, απάτης και διαφθοράς και την αποτροπή τους στο μέλλον,
- vi) τον έλεγχο πληροφοριακών συστημάτων, προκειμένου να διαπιστωθεί κατά πόσον επιτυγχάνουν τους σκοπούς τους και εάν έχουν ενσωματωθεί σε αυτά επαρκείς ασφαλιστικές δικλείδες/μηχανισμοί ελέγχου,
- vii) τη διαβεβαίωση περί της ακρίβειας, της αξιοπιστίας κι της έγκαιρης προετοιμασίας των χρηματοοικονομικών (και λοιπών) αναφορών.

β. την παροχή διαβεβαίωσης περί της επάρκειας των συστημάτων διαχείρισης ελέγχου του Υπουργείου.

Στις Μονάδες Εσωτερικού Ελέγχου των φορέων περιλαμβάνονται, επιπλέον, οι εξής αρμοδιότητες:

- γ. ο τακτικός έλεγχος των παγίων προκαταβολών που έχουν συσταθεί στον Φορέα,
- δ. ο οικονομικός και διαχειριστικός έλεγχος των δημοσίων υπόλογων και δημοσίων διαχειρίσεων που υπάγονται στον Φορέα,
- ε. η διενέργεια ένορκης διοικητικής εξέτασης σε περίπτωση απώλειας δικαιολογητικών πληρωμής δημόσιας δαπάνης, πριν την έκδοση τίτλου πληρωμής, προκειμένου να διαπιστωθεί αν η απώλεια αυτή έχει λάβει χώρα στην αρμόδια Μονάδα ή στα Ελληνικά Ταχυδρομεία,
- στ. η έρευνα για την ύπαρξη αντικειμενικής αδυναμίας απόδοσης λογαριασμού χρηματικού εντάλματος προπληρωμής, σύμφωνα με την παρ. 3 του άρθρου 41 του Ν. 2362/1995, όπως τροποποιήθηκε με το Ν. 3871/2010.
- ζ. η επιβολή δημοσιονομικών διορθώσεων στις περιπτώσεις που εντοπισθούν μεμονωμένες ή συστημικές παρατυπίες σε Υπηρεσίες του Υπουργείου ή σε εποπτευόμενους φορείς του, εφόσον οι φορείς αυτοί δεν διαθέτουν Μονάδα Εσωτερικού Ελέγχου και η παρακολούθηση της εκτέλεσής τους. (Υπουργείο Δικαιοσύνης, 2019).



### **5.3. Ελεγκτικά Σώματα της Ελληνικής Δημόσιας Διοίκησης**

Από την έρευνα που πραγματοποιήθηκε στο διαδίκτυο και κατόπιν αιτήσεως και παραλαβής από τις αρμόδιες δημόσιες υπηρεσίες των εγχειριδίων των Ελεγκτικών Σωμάτων, για τα πεπραγμένα τους, τα αποτελέσματα της έρευνας παρουσιάζονται στον Πίνακα 1.

Αναλυτικά, αυτεπάγγελτα εναύσματα ελέγχου, είχαν τα σώματα Σ.Ε.Ε.Δ.Δ., Σ.Ε.Υ.Υ.Π. και Σ.Ε.Ε.ΜΕ.. με το Σ.Ε.Ε.ΜΕ., να έχει το μεγαλύτερο ποσοστό εναυσμάτων.

Επίσης, προκύπτει ότι, το Σ.Ε.Δ.Ε. δεν πραγματοποίησε καθόλου αυτεπάγγελτους ελέγχους.

Κατόπιν εντολής Υπουργού, ελέγχους, πραγματοποίησαν τα ελεγκτικά σώματα Σ.Ε.Ε.Δ.Δ., Σ.Ε.Υ.Υ.Π. και Σ.Ε.Ε.ΜΕ., το Σ.Ε.Δ.Ε μόνο κατά το έτος 2017, με το Σ.Ε.Υ.Υ.Π. να συγκεντρώνει μεγαλύτερα ποσοστά.

Κατόπιν αιτήματος του Γ.Ε.Δ.Δ., έλεγχοι πραγματοποιήθηκαν από όλα τα σώματα, με το Σ.Ε.Δ.Ε, να έχει τα υψηλότερα ποσοστά.

Κατόπιν εναύσματος Ανεξάρτητης Αρχής, δεν υπήρχε καμία εντολή ελέγχου σε κανένα από τα ελεγκτικά σώματα, παρά μόνο, ένα ισχνό ποσοστό στο Σ.Ε.Ε.Δ.Δ. κατά τα έτη 2015 - 2016.

Κατόπιν αιτήματος Δικαστικής Αρχής, ελέγχους είχαμε από όλα τα ελεγκτικά σώματα, με εξαίρεση το Σ.Ε.Ε.ΜΕ.. ενώ τα μεγαλύτερα ποσοστά συγκεντρώνονται στο Σ.Ε.Δ.Ε.

Με εντολή Γ.Γ. Αποκεντρωμένης Διοίκησης, δεν υπήρχε καμία εντολή ελέγχου σε κανένα από τα εν λόγω ελεγκτικά σώματα, παρά μόνο, ένα πολύ μικρό ποσοστό στο Σ.Ε.Ε.Δ.Δ. το έτος 2015. Ελέγχους που έγιναν με εντολή Δημόσιας Μονάδας, είχαμε σε όλα τα σώματα επιθεώρησης, με το Σ.Ε.Δ.Ε., να έχει τα υψηλότερα ποσοστά τα έτη 2015 - 2016 και κανένα τέτοιο αίτημα το έτος 2017.

Κατόπιν καταγγελιών, πραγματοποιήθηκαν τα μεγαλύτερα ποσοστά ελέγχων από τα σώματα Σ.Ε.Ε.Δ.Δ., Σ.Ε.Υ.Υ.Π. και Σ.Ε.Ε.ΜΕ., με το Σ.Ε.Ε.Δ.Δ. να έχει τα υψηλότερα ποσοστά, ενώ από την έρευνα αυτή προκύπτει ότι το Σ.Ε.Δ.Ε. δε δέχθηκε καθόλου καταγγελίες.

Από τα ανωτέρω είναι φανερό ότι όλα τα προϋφιστάμενα ελεγκτικά Σώματα με εξαίρεση το Σ.Ε.Ε.ΜΕ. (που έχει υψηλά ποσοστά σε αυτεπάγγελτους ελέγχους), δε διαθέτουν

στρατηγικό προγραμματισμό (3-5 έτη), αλλά ακολουθούν τον ετήσιο επιχειρησιακό σχεδιασμό βάση των εναυσμάτων που θα περιέλθουν στις Υπηρεσίες τους.

Τέλος, από το Έργο των επιθεωρήσεων, προκύπτει ότι, μεταξύ όλων των υπό μελέτη Σωμάτων, το Σ.Ε.Ε.Δ.Δ., συγκεντρώνει το μεγαλύτερο αριθμό κατατεθειμένων εκθέσεων με το Σ.Ε.Ε.ΜΕ. να ακολουθεί, ενώ το Σ.Ε.Υ.Υ.Π. έχει το μεγαλύτερο αριθμό Εντολών διενέργειας Προκαταρκτικών εξετάσεων.

Στον παρακάτω πίνακα, παρουσιάζεται και συγκριτικά όλο το έργο ελεγκτικής δράσης σε ποσοστά επί τοις εκατό, ώστε να γίνει κατανοητή και ποσοτικοποιημένη η ελεγκτική δράση των δομών που απορρόφησε η Εθνική Αρχή Διαφάνειας ώστε να είναι μελλοντικά δυνατόν συσχετισθεί/ συγκριθεί το έργο της νεοσύστατης Ανεξάρτητης Αρχής σε τυχόν μελλοντική έρευνα.

5.4. Στατιστικά αποτελεσμάτων ελέγχου από τα τέσσερα (4) σημαντικότερα Ελεγκτικά Σώματα της Ελλάδας

ΕΤΗ	Σ.Ε.Ε.Δ.Δ.			Σ.Ε.Υ.Υ.Π.			Σ.Ε.Λ.Ε.			Σ.Ε.Ε.ΜΕ.		
	2015	2016	2017	2015	2016	2017	2015	2016	2017	2015	2016	2017
<b>ΕΝΑΥΣΜΑ ΕΛΕΓΧΟΥ</b>												
Αυτεπάγγελτα	3,85%	4,12%	7,10%	29,94%	9,52%	7,06%	0,00%	0,00%	0,00%	84,31%	60,75%	19,16%
Εντολή Υπουργού	7,26%	2,91%	2,78%	7,64%	17,14%	8,24%	0,00%	0,00%	7,69%	2,35%	3,41%	3,27%
Αίτημα Γ.Ε.Δ.Δ.	14,96%	11,86%	10,19%	7,64%	3,81%	5,10%	12,70%	17,95%	23,08%	3,92%	4,78%	13,55%
Αίτημα Ανεξάρτητης Αρχής	0,21%	0,24%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
Αίτημα Δικαστικής Αρχής	6,62%	11,38%	7,41%	15,92%	13,33%	0,00%	25,40%	33,33%	69,23%	0,00%	0,00%	0,00%
Εντολή Γ.Γ. Περιφέρειας, Αποκεντρωμένης Διοίκησης	0,43%	0,00%	0,00%	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Αίτημα Δημόσιας Μονάδας	4,49%	4,84%	3,70%	8,92%	8,57%	46,67%	61,90%	48,72%	0,00%	0,39%	3,07%	18,69%
Κατόπιν Απόφασης Κεντρικού Πειθαρχικού Συμβουλίου Ιατρών ΕΣΥ	-	-	-	0,00%	1,90%	0,00%	-	-	-	-	-	-
Καταγγελία	62,18%	64,65%	68,83%	29,94%	45,71%	32,94%	0,00%	0,00%	0,00%	9,02%	27,99%	45,33%
<b>Σύνολο:</b>	<b>100,0%</b>	<b>100,0%</b>	<b>100,0%</b>	<b>100,0%</b>	<b>100,0%</b>	<b>100,0%</b>	<b>100,0%</b>	<b>100,0%</b>	<b>100,0%</b>	<b>100,0%</b>	<b>100,0%</b>	<b>100,0%</b>
<b>ΕΡΓΟ ΕΠΙΘΕΩΡΗΣΕΩΝ</b>												
Κατατεθειμένες Εκθέσεις (Ελέγχου/Ερευνας/Πειθαρχικής ανάκρισης/ΕΔΕ/Καταλογοισμού)	495	441	348	180	169	179	49	41	40	220	207	84
Εντολές (Διενέργειας Προκαταρκτικής Εξέτασης κατόπιν εισαγγελικής παραγγελίας)	23	25	24	58	81	53	0	0	0	0	0	0

Πίνακας 1: Συγκριτικός πίνακας ελεγκτικού έργου των μεγαλύτερων Ελεγκτικών Σωμάτων της Ελλάδας, όπως αυτά συλέχθηκαν από τις Εκθέσεις Πεπραγμένων τους για τα έτη 2015, 2016 και 2017

### **5.5. Εθνική Αρχή Διαφάνειας (ΕΑΔ).**

Στην Ελλάδα, ως αρχή ελέγχου, υφίσταται η Ανεξάρτητη Αρχή, με την ονομασία Εθνική Αρχή Διαφάνειας η οποία συστάθηκε με το άρθρο 82 του Ν.4622/2019 (Φ.Ε.Κ.133/τ.Α΄/2019), ως καθολικός διάδοχος των έξι (6) μεγαλύτερων ελεγκτικών σωμάτων της Ελλάδας, τα οποία εκτέθηκαν αναλυτικά στο κεφάλαιο 4 της παρούσας. Με ενισχυμένες όμως ελεγκτικές αρμοδιότητες, ως ενιαία και ανεξάρτητη υπηρεσία, για την ενίσχυση της διαφάνειας και της καταπολέμησης της διαφθοράς και η οποία, αναγνωρίζει το ρόλο του Εσωτερικού Ελέγχου, ως την αντικειμενική, διαβεβαιωτική και συμβουλευτική δραστηριότητα που έχει σκοπό να προσδώσει αξία και να βελτιώσει τις λειτουργίες ενός οργανισμού, συμβάλλοντας στην ενίσχυση της λογοδοσίας και της πλήρους διαφάνειας ως προς τη λήψη αποφάσεων και της χρηστής δημοσιονομικής διαχείρισης των διαθέσιμων οικονομικών πόρων (Μπίνης, Θεοδωρικάκος, & Duchaine, 2019).

Ενδεικτικά αναφέρονται ορισμένες από αυτές τις αρμοδιότητες:

Η Αρχή ασκεί τις αρμοδιότητές της στο σύνολο των φορέων και υπηρεσιών της Γενικής Κυβέρνησης, περιλαμβανομένων των Ν.Π.Δ.Δ., των Ο.Τ.Α. πρώτου και δεύτερου βαθμού, των επιχειρήσεών τους και των εποπτευόμενων από αυτούς Ν.Π.Δ.Δ. και Ν.Π.Ι.Δ., των κρατικών νομικών προσώπων ιδιωτικού δικαίου και των δημόσιων επιχειρήσεων ή επιχειρήσεων, ακόμα και στην περίπτωση που οι επιχειρήσεις αυτές εξαιρούνται ρητά από τους κανόνες περί δημόσιου τομέα, σύμφωνα με τους ιδρυτικούς τους νόμους. Η αρμοδιότητα της Αρχής επεκτείνεται και στους ιδιωτικούς φορείς που συνάπτουν οιοδήποτε είδους σύμβαση με φορείς του Δημόσιου τομέα, όπως αυτός οριοθετείται στο άρθρο 51 του Ν.1892/1990. Επίσης, στην αρμοδιότητα της Αρχής εμπίπτουν ιδιωτικοί φορείς οι οποίοι ασκούν οποιαδήποτε οικονομική δραστηριότητα που ρυθμίζεται με οποιοδήποτε τρόπο από το κράτος και αφορά στην παροχή υπηρεσιών ή αγαθών προς τους πολίτες ή τις επιχειρήσεις, ή δραστηριοποιούνται σε τομείς που αφορούν στο δημόσιο συμφέρον. Η κατά τόπον αρμοδιότητα της Αρχής εκτείνεται σε όλη την Επικράτεια.

Το προσωπικό της Αρχής μπορεί να μεταβαίνει και στο εξωτερικό για τη διενέργεια ερευνών και τη συλλογή στοιχείων στο πλαίσιο της άσκησης των αρμοδιοτήτων του και να συνεργάζεται με οποιοδήποτε δημόσιο και ιδιωτικό φορέα.

Η Αρχή έχει, ιδίως, τις ακόλουθες αρμοδιότητες: (α) τον κεντρικό σχεδιασμό και συντονισμό όλων των απαραίτητων δράσεων για την ενίσχυση της διαφάνειας και της λογοδοσίας στη δράση των κυβερνητικών και δημόσιων οργάνων και φορέων, (β) τον κεντρικό σχεδιασμό και συντονισμό όλων των απαραίτητων δράσεων για την πρόληψη, την αποτροπή, τον εντοπισμό και την καταστολή πράξεων και φαινομένων απάτης και διαφθοράς, την ευαισθητοποίηση, την εκπαίδευση και την αλλαγή προτύπων στο σύνολο της κοινωνίας όσον αφορά σε θέματα διαφάνειας, ακεραιότητας και καταπολέμησης της διαφθοράς, (γ) την εκπόνηση, παρακολούθηση, αξιολόγηση και ανασχεδιασμό του Εθνικού Στρατηγικού Σχεδίου κατά της Διαφθοράς, (δ) τη διενέργεια ελέγχων, επανελέγχων, επιθεωρήσεων και ερευνών στους φορείς παραγράφου 1 του παρόντος άρθρου, (ε) την παραγγελία, αυτεπαγγέλτως, της διενέργειας επιθεωρήσεων, ελέγχων και ερευνών από τα ιδιαίτερα αρμόδια Σώματα, υπηρεσίες και μονάδες ελέγχων και ερευνών των φορέων της παραγράφου 1 του παρόντος άρθρου που δεν εντάσσονται στην Αρχή, (στ) τον σχεδιασμό και την ανάληψη συγκεκριμένων δράσεων για τον καλύτερο συντονισμό, την άρση επικαλύψεων αρμοδιοτήτων και την αξιοποίηση των συνεργειών μεταξύ όλων των δημοσίων φορέων και υπηρεσιών που εμπλέκονται στην καταπολέμηση της απάτης και της διαφθοράς, (ζ) την παρακολούθηση και την αξιολόγηση του έργου και της δράσης των ιδιαίτερων σωμάτων, υπηρεσιών και φορέων επιθεώρησης και ελέγχου, που δεν εντάσσονται στην Αρχή, συμπεριλαμβανομένων των Μονάδων Εσωτερικού Ελέγχου και των Μονάδων Εσωτερικών Υποθέσεων και την υποβολή προτάσεων για την αντιμετώπιση τυχόν προβλημάτων που κατεγράφησαν κατά τη διαδικασία αξιολόγησης, (η) την παρακολούθηση της πορείας των ελέγχων που διενεργούν οι φορείς και οι υπηρεσίες της προηγούμενης περίπτωσης, την ενημέρωση της Αρχής για τις εκθέσεις και τα πορίσματα αυτών, καθώς και την πορεία υλοποίησης των προτάσεων τους, οποτεδήποτε το ζητήσει, έχοντας τη δυνατότητα να επέμβει για να διασφαλίσει την υλοποίηση αυτών εφαρμόζοντας αναλογικά τις διατάξεις του άρθρου 100 του παρόντος νόμου, (θ) τον κεντρικό σχεδιασμό, ανάπτυξη και παρακολούθηση της εφαρμογής Πλαισίου Λογοδοσίας Δημόσιας Διακυβέρνησης για δημόσιους φορείς και οργανισμούς, (ι) την ανάπτυξη του θεσμικού, οργανωτικού και επιχειρησιακού πλαισίου για το Εθνικό Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου, τη λειτουργία Εσωτερικού Ελέγχου και τη λειτουργία διαχείρισης κινδύνων σε συνεργασία με τα αρμόδια υπουργεία για τη δημόσια διοίκηση και τη δημοσιονομική διαχείριση, (ια) τον σχεδιασμό και την ανάπτυξη του Εθνικού Συστήματος Ακεραιότητας, (ιβ) την ανάπτυξη μεθοδολογίας, προτύπων και οδηγιών για την εκπόνηση του οικείου μέρους της Έκθεσης Ανάλυσης Συνεπειών Ρύθμισης, του παρόντος νόμου, που αναφέρεται στη

διαφθορά, (ιγ) την αξιοποίηση μεθόδων της Συμπεριφορικής Επιστήμης και του «Nudging» για την ενίσχυση της ακεραιότητας και την καταπολέμηση της διαφθοράς, (ιδ) την ενίσχυση της διαφάνειας στους τομείς της επιχειρηματικότητας και της ανταγωνιστικότητας για την υποστήριξη της ανάπτυξης και την προσέλκυση ξένων άμεσων επενδύσεων, (ιε) τη διενέργεια προκαταρκτικών εξετάσεων και προανακρίσεων, κατόπιν σχετικής εισαγγελικής παραγγελίας και την παροχή επιστημονικής υποστήριξης και ειδικών τεχνικών συμβουλών σε άλλες Δημόσιες Αρχές, (ιστ) την υποδοχή, επεξεργασία, αξιολόγηση και την κατά περίπτωση διερεύνηση ή αρχειοθέτηση καταγγελιών ή αναφορών, που σχετίζονται με τις αρμοδιότητες της Αρχής και αναφέρονται ειδικότερα σε παράλειψη οφειλόμενων ενεργειών ή σε μη νόμιμες ενέργειες της Διοίκησης, καθώς και επί υποθέσεων απάτης και διαφθοράς στο δημόσιο και ιδιωτικό τομέα όπως, επίσης αντίστοιχων καταγγελιών ή αναφορών που αφορούν σε συγχρηματοδοτούμενα, διακρατικά και λοιπά έργα και προγράμματα, (ιζ) τη συμμετοχή και εκπροσώπηση της Χώρας στους διεθνείς οργανισμούς και στην Ευρωπαϊκή Ένωση, καθώς και τη συνεργασία σε διμερές επίπεδο με αντίστοιχους φορείς άλλων κρατών για την εκπόνηση, ανάληψη και υλοποίηση προγραμμάτων και έργων, την ανταλλαγή βέλτιστων πρακτικών και τη λήψη τεχνικής βοήθειας για την ενίσχυση της λογοδοσίας και την καταπολέμηση της απάτης και της διαφθοράς, (ιη) την εποπτεία και τον συντονισμό των κρατικών φορέων και οργανισμών που υλοποιούν προγράμματα και δράσεις καταπολέμησης της διαφθοράς, καθώς και την αξιολόγηση και τον έλεγχο των αποτελεσμάτων της δράσης τους σε σχέση με την επίτευξη των στόχων που έχουν τεθεί με βάση τον στρατηγικό σχεδιασμό και τα ετήσια προγράμματα επιχειρησιακής δράσης που καταρτίζει η Αρχή, (ιθ) την παρακολούθηση των πειθαρχικών διαδικασιών στους φορείς της παραγράφου 1 του παρόντος άρθρου, με εξαίρεση το στρατιωτικό προσωπικό των Ενόπλων Δυνάμεων (ΕΔ). Για τον σκοπό αυτόν κάθε πράξη με την οποία ασκείται πειθαρχική δίωξη και κάθε πειθαρχική απόφαση κοινοποιούνται υποχρεωτικά στην Αρχή, (κ) την άσκηση προσφυγών και ενστάσεων υπέρ της διοίκησης ή του υπαλλήλου, εναντίον όλων των πειθαρχικών αποφάσεων μονομελών και συλλογικών πειθαρχικών οργάνων των φορέων, εξαιρουμένων των αποφάσεων μελών της Κυβέρνησης και των Υφυπουργών για οποιαδήποτε πειθαρχική ποινή, (κα) τον έλεγχο: αα) των δηλώσεων περιουσιακής κατάστασης (πόθεν έσχες) των υπόχρεων προς τούτο κατηγοριών προσώπων που περιλαμβάνονται στην αρμοδιότητα της Αρχής, όπως οι κατηγορίες αυτές προσδιορίζονται κάθε φορά από τις κείμενες διατάξεις, ββ) της περιουσιακής κατάστασης (πόθεν έσχες) υπαλλήλων, λειτουργών και οργάνων των φορέων, οι οποίοι είναι υπόχρεοι προς υποβολή σε άλλον φορέα ή δεν είναι υπόχρεοι προς

υποβολή σε οιονδήποτε φορέα, σύμφωνα με την κείμενες διατάξεις, (κβ) τον σχεδιασμό, και την υλοποίηση δράσεων συγχρηματοδοτούμενων, διακρατικών και λοιπών έργων και προγραμμάτων στους τομείς αρμοδιότητάς της, (κγ) τον σχεδιασμό και την υλοποίηση εκπαιδευτικών προγραμμάτων και σεμιναρίων, και την παροχή σχετικών πιστοποιήσεων κατάρτισης για τα θέματα αρμοδιότητάς της Αρχής, (κδ) τον έλεγχο της εφαρμογής της εθνικής και Ενωσιακής νομοθεσίας σε θέματα δημόσιας υγείας και ψυχικής υγείας, καθώς επίσης και την εξέταση καταγγελιών για την προστασία από τον καπνό και το αλκοόλ, σε συνεργασία με τις συναρμόδιες αρχές<sup>7</sup>.

---

<sup>7</sup> Πηγή: (Νόμος 4622/2019 Φ.Ε.Κ. 133/τ.Α'/07-08-2019, σσ. 3260- 3261)

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6 - ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ ΚΑΙ ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ

Στην παρούσα εργασία, μελετήθηκαν διάφορα νομοθετικά κείμενα, και ειδικότερα, νόμοι, προεδρικά διατάγματα, υπουργικές αποφάσεις, εγκύκλιες οδηγίες και πλειάδα εισηγητικών και αιτιολογικών εκθέσεων νόμων και διαταγμάτων, οι ιστότοποι όλων φορέων της Κεντρικής Διοίκησης, κλπ., που αφορούν τον εσωτερικό έλεγχο και ειδικότερα, στο σύνολο των Υπουργείων της Ελλάδας, όπως αυτά αριθμούνται και ονομάζονται σήμερα, μετά τις τελευταίες εκλογές της χώρας, έτους 2019, επιπλέον, μελετήθηκε η έως τώρα δράση της νεοσύστατης Ανεξάρτητης Αρχής, Εθνική Αρχή Διαφάνειας, ως καθολικός διάδοχος των έξι (6) μεγαλύτερων ελεγκτικών σωμάτων εξωτερικού ελέγχου της ελληνικής Δημόσιας Διοίκησης και από τη μελέτη αυτή, δεν προέκυψε ελεγκτικό έργο από τις υφιστάμενες δομές των Μ.Ε.Ε. που υφίστανται εντός των Φορέων τους, καθώς δεν δημοσίευσαν οποιαδήποτε πεπραγμένα δράσης εντός των φορέων τους.

Οι Φορείς της Κεντρικής Διοίκησης, για την αποτελεσματικότερη άσκηση του Εσωτερικού Ελέγχου, προτείνεται, να προβούν σε μετατροπή των υφιστάμενων Μονάδων Εσωτερικού Ελέγχου, από οργανικές μονάδες επιπέδου Τμήματος, που είναι σήμερα, σε οργανικές μονάδες σε επίπεδο Διεύθυνσης ώστε να υπάρξει αύξηση των οργανικών θέσεων σε ελεγκτές διαφόρων κλάδων/ειδικοτήτων προκειμένου να είναι σε θέση να ανταποκρίνονται στα καθήκοντά τους. Ακόμα, για την αποτελεσματικότερη άσκηση των καθηκόντων των ελεγκτών, οι φορείς οφείλουν να μεριμνούν για την κατάρτιση και επιμόρφωση του προσωπικού αυτού, ώστε να εξοικειωθούν με τις έννοιες του Εσωτερικού Ελέγχου, της διαχείρισης κινδύνου και της Διακυβέρνησης. Προτείνεται επίσης, να καθοριστούν από τους Οργανισμούς των φορέων οι σχετικοί κλάδοι/ειδικότητες του προσωπικού που προορίζεται για τις Μονάδες αυτές, λαμβάνοντας υπόψη τα Διεθνή Πρότυπα και τις προτεινόμενες από την Εθνική Αρχή Διαφάνειας Πιστοποιήσεις ελεγκτικής επάρκειας (Προκήρυξη για τη στελέχωση μέσω αποσπάσεων της Γενικής Διεύθυνσης Ακεραιότητας και Λογοδοσίας της Εθνικής Αρχής Διαφάνειας, 2019, σ. 4).

Τέλος, θα μπορούσε σε μελλοντική έρευνα, να συγκριθούν τα πεπραγμένα ελέγχων και τα ευρήματα των Μονάδων Εσωτερικού Ελέγχων των Υπουργείων και να εξαχθούν πολύτιμα συμπεράσματα για την ποιότητα, την ανεξαρτησία και το εύρος ελέγχων τους. Όπως επίσης, να συγκριθεί το έργο της νεοσύστατης Ανεξάρτητης Αρχής, Εθνικής Αρχής Διαφάνειας, σε σχέση με το έργο που παρήγαγαν τα έξι (6) καταργούμενα από αυτήν ελεγκτικά όργανα της Δημόσιας Διοίκησης που προαναφέρθηκαν στο κεφάλαιο 4.





## ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

### Ελληνική

- Meigs, B. W., Larsen, E. J., & Meigs, F. R. (1985). *Ελεγκτική*. (Θ. Διαμαντόπουλος, & Ι. Ταλαρούγκας, Μεταφρ.) Αθήνα: Παπαζήσης.
- Βασιλικό Διάταγμα Φ.Ε.Κ. 32/τ.Α'/07-10-1833, Περί συστάσεως του Ελεγκτικού Συνεδρίου.
- Ζαφειρόπουλος, Κ. (2015). *Πως γίνεται μια επιστημονική εργασία*. Αθήνα: Κριτική.
- Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών. (2019). Ανάκτηση από <https://www.hiia.gr/sitemap/protipa-esoterikou-elegchou.html>
- Καζαντζής, Χ. (2006). *Ελεγκτική και εσωτερικός έλεγχος- Μια συστηματική προσέγγιση Εννοιών, Αρχών και Προτύπων*. Πειραιάς: Business plus.
- Μπίνης, Α., Θεοδωρικάκος, Π., & Duchaine, C. (2019). Ο εσωτερικός έλεγχος στην Τοπική Αυτοδιοίκηση. Αθήνα: Εθνικό Τυπογραφείο. Ανάκτηση 12 29, 2019, από [http://www.aead.gr/Portals/0/EAD\\_Egxeiridio\\_esoterikou\\_elegchou.pdf](http://www.aead.gr/Portals/0/EAD_Egxeiridio_esoterikou_elegchou.pdf)
- Νομοθετικό Διάταγμα 3329/1955 Φ.Ε.Κ.230/τ.Α'/25-08-1955, Περί συστάσεως Σώματος Ορκωτών Λογιστών.
- Νόμος 2292/1995 Φ.Ε.Κ. 35/τ.Α'/15-02-1995, Οργάνωση και λειτουργία του Υπουργείου Εθνικής Άμυνας, διοίκηση και έλεγχος των Ενόπλων Δυνάμεων και άλλες διατάξεις.
- Νόμος 2733/1999 Φ.Ε.Κ. 155/τ.Α'/30-07-1999, Σύσταση Νέας Χρηματιστηριακής Αγοράς (ΝΕ.Χ.Α), ρυθμίσεις γενικότερων θεμάτων της Κεφαλαιαγοράς, των Δημοσίων Επιχειρήσεων και Οργανισμών. της Ανώνυμης εταιρείας Διώρυγας Κορίνθου και άλλες διατάξεις.
- Νόμος 3016/2002 Φ.Ε.Κ. 110/τ.Α'/17-05-2002, Για την εταιρική διακυβέρνηση, θέματα μισθολογίου και άλλες διατάξεις.
- Νόμος 3429/2005 Φ.Ε.Κ. 314/τ.Α/27-12-2005, Δημόσιες Επιχειρήσεις και Οργανισμοί (ΔΕΚΟ).
- Νόμος 3492/2006 Φ.Ε.Κ. 314/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.
- Νόμος 3566/2007 Φ.Ε.Κ. 117/τ.Α'/05-06-2007, Κύρωση ως Κώδικα του "Οργανισμού του Υπουργείου Εξωτερικών".
- Νόμος 4081/2012 Φ.Ε.Κ. 184/τ.Α'/27-09-2012, Περιστολή δημοσίων δαπανών, ρύθμιση θεμάτων δημοσιονομικών ελέγχων και άλλες διατάξεις.

Νόμος 4270/2014 Φ.Ε.Κ. 143/τ.Α'/28-06-2014, Αρχές δημοσιονομικής διαχείρισης και εποπτείας (ενσωμάτωση της Οδηγίας 2011/85/ΕΕ)- Δημόσιο λογιστικό και άλλες διατάξεις.

Νόμος 4622/2019 Φ.Ε.Κ. 133/τ.Α'/07-08-2019, Επιτελικό Κράτος: οργάνωση, λειτουργία και διαφάνεια της Κυβέρνησης, των κυβερνητικών οργάνων και της κεντρικής δημόσιας διοίκησης.

Νόμος 5076/1931 Φ.Ε.Κ. 186/τ.Α'/07-07-1931, Περί ανωνύμων εταιρειών και τραπεζών.

Προεδρικό Διάταγμα 121/2017 Φ.Ε.Κ. 148/τ.Α'/09-10-2017, Οργανισμός Υπουργείου Υγείας.

Προεδρικό Διάταγμα 123/2017 Φ.Ε.Κ. 151/τ.Α'/12-10-2017, Οργανισμός του Υπουργείου Υποδομών και Μεταφορών.

Προεδρικό Διάταγμα 127/2017 Φ.Ε.Κ. 157/τ.Α'/20-10-2017, Οργανισμός Υπουργείου Τουρισμού.

Προεδρικό Διάταγμα 13/2018 Φ.Ε.Κ. 26/τ.Α'/20-02-2018, Οργανισμός Υπουργείου Ναυτιλίας και Νησιωτικής Πολιτικής.

Προεδρικό Διάταγμα 132/2017 Φ.Ε.Κ. 160/τ.Α'/30-10-2017, Οργανισμός Υπουργείου Περιβάλλοντος και Ενέργειας.

Προεδρικό Διάταγμα 134/2017 Φ.Ε.Κ. 168/τ.Α'/06-11-2017, Οργανισμός Υπουργείου Εργασίας, Κοινωνικής Ασφάλισης και Κοινωνικής Αλληλεγγύης.

Προεδρικό Διάταγμα 141/2017 Φ.Ε.Κ. 180/τ.Α'/23-11-2017, Οργανισμός Υπουργείου Εσωτερικών.

Προεδρικό Διάταγμα 142/2017 Φ.Ε.Κ. 181/τ.Α'/23-11-2017, Οργανισμός Υπουργείου Οικονομικών.

Προεδρικό Διάταγμα 147/2017 Φ.Ε.Κ. 192/τ.Α'/13-12-2017, Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομίας και Ανάπτυξης.

Προεδρικό Διάταγμα 18/2018 Φ.Ε.Κ. 31/τ.Α'/23-02-2018.

Προεδρικό Διάταγμα 184/2009 Φ.Ε.Κ. 213/τ.Α'/07-10-2009, Σύσταση του Υπουργείου Προστασίας του Πολίτη και καθορισμός των αρμοδιοτήτων.

Προεδρικό Διάταγμα 226/1992 Φ.Ε.Κ.120/τ.Α'/14-07-1992, Περι συστάσεως, οργανώσεως και λειτουργίας του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών, καθώς και περί των όρων εγγραφής σε Ειδικό Μητρώο και ασκήσεως του επαγγέλματος του Ορκωτού Ελεγκτή.

Προεδρικό Διάταγμα 4/2018 Φ.Ε.Κ. 7/τ.Α'/22-1-2018, Οργανισμός Υπουργείου Πολιτισμού και Αθλητισμού.

Προεδρικό Διάταγμα 82/2017 Φ.Ε.Κ. 117/τ.Α'/10-08-2017, Οργανισμός του Υπουργείου Ψηφιακής Πολιτικής, Τηλεπικοινωνιών και Ενημέρωσης.

- Προεδρικό Διάταγμα 96/2017 Φ.Ε.Κ. 136/τ.Α'/11-9-2017, Οργανισμός Υπουργείου Δικαιοσύνης, Διαφάνειας και Ανθρωπίνων Δικαιωμάτων.
- Προεδρικό Διάταγμα 97/2017 Φ.Ε.Κ. 138/τ.Α'/15-09-2017, Οργανισμός Υπουργείου Αγροτικής Ανάπτυξης και Τροφίμων.
- Προκήρυξη για τη στελέχωση μέσω αποσπάσεων της Γενικής Διεύθυνσης Ακεραιότητας και Λογοδοσίας της Εθνικής Αρχής Διαφάνειας.* (2019, 11 18). Ανάκτηση 12 08, 2019, από Διαύγεια:  
<https://diavgeia.gov.gr/doc/%CE%A9%CE%A41446%CE%9C%CE%990%CE%A6-%CE%9F03?inline=true>
- Τσακλάγκανος, Α. (1992). *Ελεγκτική*. Θεσσαλονίκη: Αφοί Κυριακίδη.
- Υπουργείο Δικαιοσύνης. (2019, Δεκέμβριος 07). *Συλλογή νομοθεσίας*. Ανάκτηση από Υπουργείο Δικαιοσύνης, Διαφάνειας και Ανθρωπίνων Δικαιωμάτων:  
<http://www.gsac.gov.gr/attachments/article/166/Συλλογή Νομοθεσίας για την Καταπολέμηση της Διαφθοράς.pdf>
- Φυτράκης, Ε. (2010). *Τα Ελεγκτικά Σώματα της Διοίκησης: Θεωρία-Νομοθεσία-Νομολογία*. Αθήνα: Νομική Βιβλιοθήκη.

## Ξενόγλωσση

- MacRae, E., & Gils, D. (2014). *Nine Elements Required for Internal Audit Effectiveness in the Public Sector*. Retrieved 12 21, 2019, from Institute of internal Auditors:  
[https://www.iaa.nl/SiteFiles/IIA\\_leden/Nine-Elements-Required-for-Internal-Audit-Effectiveness-in-the-Public-Sector.pdf](https://www.iaa.nl/SiteFiles/IIA_leden/Nine-Elements-Required-for-Internal-Audit-Effectiveness-in-the-Public-Sector.pdf)
- Anticorruption Glossary*. (2019). Retrieved 11 10, 2019, from Transparency International: <https://www.transparency.org>
- Arens, A. A., Elder, R. J., & Beasley, M. S. (2011). *Auditing and Assurance Services* (14 ed.). New Jersey: Pearson Education.
- AS/NZS ISO 31000:2009, Risk management - Principles and guidelines. (2009). (pp. 1-26). Sydney: Standards Australia.
- Asare, T. (2009). Internal Auditing in the Public Sector: Promoting Good Governance and Performance Improvement. *International Journal on Governmental Financial Management*, pp. 15-28.
- Assessing organizational governance in the private sector*. (2012, July). Retrieved from The Institute of Internal Auditors:  
<https://www.iiacolombia.com/resource/guias/20.pdf>

- Assessing Organizational Governance in the Public Sector*. (2014, October). Retrieved December 08, 2019, from Global Institute of Internal Auditors: [https://www.iaa.nl/SiteFiles/IIA\\_leden/PG%20Assessing%20Organizational%20Governance%20in%20the%20Public%20Sector.pdf](https://www.iaa.nl/SiteFiles/IIA_leden/PG%20Assessing%20Organizational%20Governance%20in%20the%20Public%20Sector.pdf)
- Baltaci, M., & Yilmaz, S. (2006). Keeping an Eye on Subnational Governments: Internal Control and Audit at Local Levels. *World Bank Institute*.
- Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO). (1992). *Internal Control-Integrated Framework*, (pp. 4-5). Jersey City.
- Committee of Sponsoring Organizations of the Tread (COSO). (2004, September). *Enterprise Risk Management*. New York. Retrieved 11 09, 2019, from <https://www.coso.org/Documents/COSO-ERM-Executive-Summary.pdf>
- Committee of Sponsoring Organizations of the Tread (COSO). (2017). *Enterprise Risk Management Integrating with Strategy and Performance*. New York. Retrieved 11 09, 2019, from <https://www.coso.org/>
- Committee of Sponsoring Organizations of the Tread (COSO). (2019). *Internal Control-Integrated Framework*. New York. Retrieved 11 09, 2019, from <https://www.coso.org/>
- Creating an internal audit competency process for the public sector*. (2015, February). Retrieved from The Institute of Internal Auditors: [https://www.iaa.nl/SiteFiles/IIA\\_leden/PG%20Creating-IA-Competency-in-Public-Sector.pdf](https://www.iaa.nl/SiteFiles/IIA_leden/PG%20Creating-IA-Competency-in-Public-Sector.pdf)
- Freund, J., & Jones, J. (2014). *Measuring and Managing Information Risk: A Fair Approach*. Waltham: Butterworth-Heinemann.
- International Congress of Supreme Audit Institutions. (1998). Uruguay.
- INTOSAI GOV 9100. (2004). *Guidelines for Internal Control Standards for the Public Sector*. Retrieved 11 11, 2019, from INTOSAI: <http://www.issai.org/>
- Kagermann, H., Kinney, W., Küting, K., & Weber, C.-P. (2008). *Internal Audit Handbook*. Berlin: Springer-Verlag. doi:DOI 10.1007/978-3-540-70887-2
- Karagiorgos, T., Drogalas, G., & Giovanis, N. (2011). Evaluation of the Effectiveness of Internal Audit in Greek Hotel Business. *International Journal of Economic Sciences and Applied Research*, pp. 19-34.
- Moeller, R. R. (2009). *Brink's Modern Internal Auditing* (8th ed.). New Jersey: John Wiley & Sons, Inc.
- Monahan, G. (2008). *Enterprise Risk Management: A Methodology for Achieving Strategic Objectives*. North Carolina: Wiley.
- The Institute of Internal Auditors (IIA). (2016). Retrieved 11 09, 2019, from International Standards For The Professional Practice Of Internal Auditing: <https://na.theiia.org>

The Institute of Internal Auditors (IIA). (2017, January 01). Retrieved December 07, 2019, from International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing (Standards): <https://na.theiia.org/standards-guidance/Public%20Documents/IPPF%202013%20Greek.pdf>

West, J. P., & Berman, E. M. (2006, 08 18). Audit Committees and Accountability in Local Government: A National Survey. *International Journal of Public Administration*, pp. 329-362. doi:<https://doi.org/10.1081/PAD-120019224>

## **ΕΥΡΕΤΗΡΙΟ ΠΙΝΑΚΩΝ**

<i>Πίνακας 1 Συγκριτικός πίνακας ελεγκτικού έργου των μεγαλύτερων Ελεγκτικών Σωμάτων όπως αυτά προκύπτουν από τις Εκθέσεις Πεπραγμένων των Σωμάτων για τα έτη 2015-2017 .....</i>	<b>50</b>
---	-----------





**ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ Ι - ΥΠΟΔΕΙΓΜΑ ΕΝΤΟΛΗΣ ΔΙΕΝΕΡΓΕΙΑΣ ΕΛΕΓΧΟΥ**



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ  
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ [...]  
ΓΡΑΦΕΙΟ ΥΠΟΥΡΓΟΥ**

Ταχ. Δ/ση:

Ταχ. Κώδικας:

Τηλέφωνο:

**ΕΜΠΙΣΤΕΥΤΙΚΗ**

Πόλη, ημέρα/μήνας/έτος

Αρ.Πρωτ.: ΕΜΠ. (αριθμός)

**Προς:**

(ονοματεπώνυμο διενεργούντος του Ελέγχου)

**ΘΕΜΑ: ΕΝΤΟΛΗ ΔΙΕΝΕΡΓΕΙΑΣ (ΕΠΙΘΕΩΡΗΣΗΣ - ΕΛΕΓΧΟΥ Η΄ ΕΛΕΓΧΟΥ Η΄ ΕΡΕΥΝΑΣ).**

**ΣΧΕΤ.:** (Τυχόν συσχετιζόμενο/α έγγραφο/α).

1. Σας αναθέτουμε, σύμφωνα με τις διατάξεις (νομικό πλαίσιο της μονάδας Εσωτερικού Ελέγχου), τη διενέργεια (επιθεώρησης - ελέγχου ή ελέγχου ή έρευνας) στη Γενική Διεύθυνση ή Διεύθυνση ή Τμήμα ή Γραφείο, με αντικείμενο τον έλεγχο της νομιμότητας (αναλυτικά και συγκεκριμένα τα αντικείμενα ελέγχου).
2. Μετά την ολοκλήρωση του ελέγχου και εντός (ημέρες) θα υποβληθεί σχετική Έκθεση Ελέγχου.
3. Χρόνος έναρξης του ελέγχου, ορίζεται η (ημέρα/ μήνας/ έτος).

**Ο ΕΠΙΚΕΦΑΛΗΣ ΤΟΥ ΦΟΡΕΑ  
Η΄  
ΤΟ ΑΡΜΟΔΙΟ ΕΞΟΥΣΙΟΔΟΤΗΜΕΝΟ ΟΡΓΑΝΟ  
ΤΗΣ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ  
(Υπογραφή)**

(Ονοματεπώνυμο)

**Εσωτερική Διανομή:**

Γραφείο Υπουργού



**ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ ΙΙ - ΣΧΕΔΙΟ ΕΚΘΕΣΗΣ ΕΛΕΓΧΟΥ**



**ΕΜΠΙΣΤΕΥΤΙΚΗ**

**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ**

**ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ [...]**

**ΜΟΝΑΔΑ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ**

**Αθήνα, Μήνας/ Έτος**

**α/α:** αύξοντας αριθμός έκθε-  
σης.

**ΕΚΘΕΣΗ ΕΠΙΘΕΩΡΗΣΗΣ - ΕΛΕΓΧΟΥ**

**A. ΓΕΝΙΚΑ:**

- 1. Αρ. πρωτ. εντολής επιθεώρησης ελέγχου: (...)**
- 2. Αντικείμενο ελέγχου: Η εξέταση των διαλαμβανομένων (...)**
- 3. Ελεγχόμενη οργανική μονάδα: (...).**

**B. ΝΟΜΙΚΟ ΠΛΑΙΣΙΟ:**

A) ...

B) ...

Γ) ...

**Γ. ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΙΣ:**

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

**Δ. ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ:**

Κατόπιν των ανωτέρω διαπιστώσεων συνάγονται τα ακόλουθα:

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

**Ε. ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ:**

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

**ΣΤ. ΔΙΑΒΙΒΑΣΗ ΤΗΣ ΕΚΘΕΣΗΣ:**

Η παρούσα να διαβιβαστεί:

- στην (υπερκείμενη οργανική μονάδα που επιθεωρήθηκε)

**Ζ. (ΤΥΧΟΝ) ΑΝΑΖΗΤΗΣΗ ΕΥΘΥΝΩΝ:**


Η Υπουργός [...], ως εποπτεύον και αρμόδιο όργανο [...].

**Ο Ελεγκτής**

**(Ονοματεπώνυμο - Υπογραφή)**



### **ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ ΙΙΙ- ΣΤΑΔΙΑ (ΦΑΣΕΙΣ) ΕΛΕΓΧΟΥ.**

<b>Φάσεις Εσωτερικού Ελέγχου</b>
<b>Α. Φάση Προκαταρκτική:</b>
<b>Ενέργεια</b>
<ol style="list-style-type: none"><li>1. Εντολή Ανάθεσης Εσωτερικού Ελέγχου.</li><li>2. Επιστολή γνωστοποίησης διεξαγωγής του Εσωτερικού Ελέγχου και αποστολή της στον /στην υπεύθυνο/η της ελεγχόμενης διαδικασίας.</li></ol>

<b>Β. Φάση Σχεδιασμού:</b>
<ol style="list-style-type: none"><li>3. Κατάλογος εγγράφων που θα ζητηθούν από τους αρμόδιους φορείς και θα χρησιμοποιηθούν κατά τη διάρκεια ελέγχου.</li><li>4. Κατάλογος προσώπων για διερευνητικές συναντήσεις με:<ol style="list-style-type: none"><li>α. Πολιτική ηγεσία και διοικητική ιεραρχία, με σκοπό τη διερεύνηση των προσδοκιών τους και τον προσανατολισμό του ελέγχου βάσει της στρατηγικής τους Φορέα.</li><li>β. Υπαλλήλους που εμπλέκονται στη διαδικασία με σκοπό τη συλλογή πληροφοριών.</li></ol></li><li>5. Πραγματοποίηση πρώτης διερευνητικής συνάντησης με τον/την υπεύθυνο/η της αρμόδιας μονάδας (Τμήματος) με σκοπό τη συλλογή βασικών πληροφοριών για την υπό έλεγχο διαδικασία - έντυπο συνάρτηση.</li><li>6. Φύλλο πλαισίου ελέγχου και αποστολή του στον/στην υπεύθυνο/η της ελεγχόμενης Μονάδας.</li><li>7. Πραγματοποίηση λοιπών διερευνητικών συναντήσεων με τα πρόσωπα που αναφέρονται στον σχετικό κατάλογο και καταγραφή των αποτελεσμάτων στο Έντυπο Συναντήσεων.</li><li>8. Χαρτογράφηση της υπό έλεγχο διαδικασίας.</li><li>9. Φύλλα Κινδύνων και Συγκεντρωτικό Φύλλο Κινδύνων [συμπλήρωση των πεδίων που αφορούν στον ενδογενή (αρχικό) κίνδυνο, την αξιολόγηση του κινδύνου, τις πιθανές</li></ol>

αιτίες, τις εσωτερικές δικλίδες ελέγχου, το πρόγραμμα εργασιών ελέγχου, το σύνολο των ελεγκτικών δραστηριοτήτων].

10. Συνάντηση με τον/την υπεύθυνο/η της υπό έλεγχο διαδικασίας και τους/τις προϊσταμένους του αρμόδιου Τμήματος ή Δ/σης, προκειμένου αφενός να επιβεβαιωθεί η αξιολόγηση των ενδογενών κινδύνων και η ύπαρξη των εσωτερικών δικλίδων ελέγχου και αφετέρου να ενημερωθούν για τη διενέργεια των ελεγκτικών δραστηριοτήτων.



### **Γ. Φάση Εκτέλεσης Ελέγχου:**

11. Λήψη δείγματος – Εκτέλεσης δοκιμών με τη χρήση συνδυασμών ελεγκτικών μεθόδων.

12. Φύλλα Κινδύνων και Συγκεντρωτικό Φύλλο Κινδύνων (συμπλήρωση των πεδίων που αφορούν στα αποτελέσματα των ελεγκτικών δραστηριοτήτων, τον υπολειμματικό - καθαρό κίνδυνο, τα αίτια και τις συνέπειες του).

13. Συνάντηση με τον/την υπεύθυνο/η της υπό έλεγχο διαδικασίας και τους Προϊσταμένους του αρμόδιου τμήματος και διεύθυνσης με σκοπό την επιβεβαίωση των αποτελεσμάτων των ελεγκτικών δραστηριοτήτων που αναφέρονται στα φύλλα κινδύνων.

14. Πραγματοποίηση επιπλέον ελέγχων για την αποσαφήνιση τυχόν ανεπιβεβαίωτων σημείων που προέκυψαν από την προαναφερόμενη συνάντηση.

15. Φύλλα Κινδύνων - Συμπλήρωση συστάσεων.



### **Δ. Φάση Ολοκλήρωσης Ελέγχου:**

16. Σύνταξη Προσωρινής Έκθεσης Ελέγχου.

17. Διαβίβαση Προσωρινής Έκθεσης Ελέγχου στους Προϊσταμένους Τμήματος και Διεύθυνσης της ελεγχόμενης διαδικασίας.

18. Σύσκεψη «Ολοκλήρωσης Ελέγχου» με τους Προϊσταμένους Τμήματος και Δ/σης, με σκοπό την παρουσίαση των συστάσεων που περιλαμβάνονται στην Προσωρινή Έκθεση Ελέγχου.

19. Έγγραφο απάντηση της Διεύθυνσης που προΐσταται της ελεγχόμενης περιοχής ελέγχου, για την ύπαρξη ή μη σχολίων σχετικά με το περιεχόμενο και κυρίως με τις συστάσεις που αναφέρονται στην Προσωρινή Έκθεση Ελέγχου.

20. Σχέδιο Δράσεις, συμπληρώνεται από τον Διευθυντή που προΐστανται της ελεγχόμενης περιοχής ελέγχου και αφορά στις ενέργειες που πρέπει να γίνουν με βάση τις συστάσεις του ελέγχου.



#### **Ε. Φάση Ολοκλήρωσης Ελέγχου:**

21. Σύνταξη Τελικής Έκθεσης Ελέγχου και Διαβίβασής της.

22. Τελική Συνάντηση με τον Επικεφαλής που υπάγεται η ελεγχόμενη περιοχή ελέγχου, κατά περίπτωση, με σκοπό την παρουσίαση της Τελικής Έκθεσης Ελέγχου, την έγκριση του Σχεδίου Δράσης και την πιθανή λήψη περαιτέρω αποφάσεων.

23. Ερωτηματολόγιο Ποιοτικής Αξιολόγησης Ελέγχου.

24. Έλεγχο παρακολούθησης εφαρμογής των αποφάσεων που έχουν ληφθεί και του Σχεδίου Δράσεις (Follow-up).

25. Έλεγχος Επιβεβαίωσης των Αποτελεσμάτων.

Πηγή: (Μπίνης, Θεοδωρικάκος, & Duchaine, 2019)





## **ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ IV - ΣΧΕΔΙΟ ΚΑΝΟΝΙΣΜΟΥ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑΣ ΜΟΝΑΔΑΣ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ<sup>8</sup>**

Ο Κανονισμός Λειτουργίας της Μονάδας Εσωτερικού Ελέγχου μπορεί να έχει την παρακάτω προτεινόμενη δομή, λαμβάνοντας υπόψη τις επισημάνσεις που αναφέρονται στα επιμέρους τμήματα:

### **ΚΑΝΟΝΙΣΜΟΣ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑΣ ΜΟΝΑΔΑΣ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ**

#### **1. Σκοπός της Μονάδας Εσωτερικού Ελέγχου.**

Εξ ορισμού, ο εσωτερικός έλεγχος είναι μια ανεξάρτητη και αντικειμενική λειτουργία σχεδιασμένη να προσδίδει αξία στον Οργανισμό και να βελτιώνει τις λειτουργίες του. Ο εσωτερικός έλεγχος συμβάλλει στη βελτίωση της λειτουργίας του Οργανισμού και την επίτευξη συγκεκριμένων στόχων, χρησιμοποιώντας μια συστηματική, δομημένη προσέγγιση για να αξιολογήσει και να προδώσει αξία στην αποτελεσματική και αποδοτική διαχείριση κινδύνων, στο σύστημα εσωτερικών δικλίδων ελέγχου και στις διαδικασίες διακυβέρνησης και επίβλεψης.

Ο όρος διασφάλιση αναφέρεται στην επαγγελματική κρίση των ελεγκτών σχετικά με τα συμπεράσματά τους για την αποτελεσματικότητα της διαχείρισης κινδύνων, των δικλίδων ελέγχου και της διακυβέρνησης. Επομένως, το επίπεδο της διασφάλισης είναι το επίπεδο της εμπιστοσύνης των ελεγκτών στα συμπεράσματα των ελέγχων τους, βάσει της αξιοπιστίας των στοιχείων που συγκέντρωσαν. Στο Διεθνές Πρότυπο Εσωτερικού Ελέγχου 1000.1 αναφέρεται ότι: «Η φύση των υπηρεσιών διαβεβαίωσης που παρέχονται στον Οργανισμό πρέπει να καθορίζεται στον Κανονισμό Εσωτερικού Ελέγχου».

#### **2. Αποστολή και πεδίο εφαρμογής της Μονάδας Εσωτερικού Ελέγχου**

##### **Αποστολή**

Να προσδίδει αξία στον οργανισμό με:

- Την παροχή υπηρεσιών διασφάλισης με ανεξάρτητο και αντικειμενικό τρόπο
- Τη βελτίωση των λειτουργιών του οργανισμού στοχεύοντας σε αποτελεσματικότερες και αποδοτικότερες εσωτερικές διαδικασίες
- Την επαλήθευση συμμόρφωσης με νόμους, κανονισμούς και πολιτικές

---

<sup>8</sup> Πηγή: (Μπίνης, Θεοδωρικάκος, & Duchaine, 2019)

- Την αξιοποίηση και βελτίωση της αποτελεσματικότητας της διακυβέρνησης, διαχείρισης κινδύνων και του συστήματος δικλίδων Εσωτερικού Ελέγχου
- Την προστασία των περιουσιακών στοιχείων του οργανισμού και την αύξηση των εσόδων του.
- Την παροχή βοήθειας για την εκπλήρωση των στόχων που έχει θέσει ο οργανισμός
- Τη βελτίωση των παρεχόμενων υπηρεσιών προς τους πολίτες, την τόνωση της εμπιστοσύνης και την αύξηση της ικανοποίησής τους από τις παρεχόμενες υπηρεσίες της τοπικής αυτοδιοίκησης
- Την αποτροπή φαινομένων διαφθοράς και μη αποδοτικής διοίκησης

### **Εύρος εφαρμογής**

Το εύρος εφαρμογής του Εσωτερικού Ελέγχου διασφαλίζει πως στους Οργανισμούς Τοπικής Αυτοδιοίκησης η διαχείριση κινδύνων, οι δικλίδες ελέγχου και οι διαδικασίες διακυβέρνησης όπως έχουν σχεδιασθεί, είναι επαρκείς και επιτυγχάνουν τους στόχους τους. Το πεδίο εφαρμογής (εύρος) πρέπει να διασφαλίζει τα ακόλουθα:

- Οι κίνδυνοι αναγνωρίζονται και αντιμετωπίζονται επαρκώς
- Υπάρχει επαρκής αλληλοεπίδραση με τις διάφορες δομές διακυβέρνησης
- Η σημαντική οικονομική, διοικητική και λειτουργική πληροφόρηση είναι ακριβής, αξιόπιστη και εμπρόθεσμη
- Οι εργασίες εκτελούνται σε συμμόρφωση με τις πολιτικές, τα Πρότυπα, τις διαδικασίες και τους κανονισμούς/νομοθεσία
- Οι πόροι αποκτώνται οικονομικά, χρησιμοποιούνται αποτελεσματικά και προστατεύονται επαρκώς-Τα προγράμματα, πλάνα και στόχοι επιτυγχάνονται
- Η ποιότητα και η διαρκής βελτίωση προωθούνται στις διαδικασίες του Οργανισμού Τοπικής Αυτοδιοίκησης-Σημαντικά νομικά θέματα που θα είχαν αντίκτυπο στον Οργανισμό Τοπικής Αυτοδιοίκησης αναγνωρίζονται στην Έκθεση του Ελέγχου
- Όταν κατά τη διάρκεια των ελέγχων αναγνωρίζονται ευκαιρίες προς βελτίωση των δικλίδων ελέγχου, αυτές επικοινωνούνται στο αρμόδιο διοικητικό επίπεδο.

### **3. Λογοδοσία**

Ο/Η Προϊστάμενος/-η της Μονάδας Εσωτερικού Ελέγχου (Αυτοτελούς Διεύθυνσης ή Τμήματος) είναι υπεύθυνος/-η και λογοδοτεί έναντι του Ανώτατου Διοικητικού επιπέδου του Οργανισμού:

- Για τη σύνταξη γραπτής αναφοράς προς τον/την Δήμαρχο ή Περιφερειάρχη, παρουσιάζοντας την ανεξαρτησία του Ελέγχου, την επάρκεια, την απόδοση και τα αποτελέσματα των εργασιών σε σχέση με τον ετήσιο προγραμματισμό που καταρτίζει. Η αναφορά πρέπει να περιλαμβάνει στοιχεία για τους πόρους που χρησιμοποιήθηκαν καθώς και συμπεράσματα για την όποια μελλοντική βελτίωση.
- Για την αναφορά σημαντικών θεμάτων σχετικά με το πλαίσιο ελέγχου του Οργανισμού Τοπικής Αυτοδιοίκησης, συμπεριλαμβανομένων των βελτιώσεων στις διαδικασίες και των συναφών προτάσεων.
- Για την περιοδική πληροφόρηση αναφορικά με την κατάσταση προόδου κάλυψης του ετήσιου προγραμματισμού ελέγχων και την επάρκεια των πόρων.-Για τον συντονισμό και την επίβλεψη άλλων διαδικασιών διασφάλισης (διαχείρισης κινδύνου, αξιολογήσεων, κανονιστικής συμμόρφωσης, ασφάλειας, νομικής υπηρεσίας, ηθικής, περιβάλλοντος και Εξωτερικού Ελέγχου).
- Για την υποβολή ετήσιας αναφοράς προόδου της Μονάδας στα αρμόδια όργανα

#### **4. Ανεξαρτησία και αντικειμενικότητα**

Για να διασφαλισθεί η ανεξαρτησία της Μονάδας Εσωτερικού Ελέγχου, το προσωπικό της αναφέρεται στον/στην Προϊστάμενο/-η, ο/η οποίος/-α αναφέρεται διοικητικά στον/στη Δήμαρχο ή Περιφερειάρχη. Ο/Η Προϊστάμενος/-η θα συντάσσει αναφορά για το Προσωπικό της Μονάδας Εσωτερικού Ελέγχου ως μέρος των αναφορών του.

#### **5. Ευθύνη**

Ο/Η Προϊστάμενος/-η της Μ.Ε.Ε είναι υπεύθυνος/-η για την ανάπτυξη ενός ευέλικτου ετήσιου προγραμματισμού βάσει μεθοδολογίας αξιολόγησης κινδύνου. Ο ετήσιος προγραμματισμός ελέγχων πρέπει να περιλαμβάνει:

- Τους κινδύνους ή τις ενδεχόμενες αμφιβολίες επί των δικλίδων ελέγχου που αναγνωρίζονται από τη Διοίκηση ή τους εξωτερικούς ελεγκτές
- Ετήσιους ελέγχους σχετικούς με αναφορές των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πολύ σημαντικών δικλίδων ελέγχου
- Επιλεγμένους ελέγχους, θεματικούς ή οριζόντιους, στους Οργανισμούς Τοπικής Αυτοδιοίκησης

## **6. Δικαιοδοσία**

Η Ανώτατη Διοίκηση του Οργανισμού Τοπικής Αυτοδιοίκησης, διασφαλίζει ότι ο/η Προϊστάμενος/-η και το προσωπικό της Μ.Ε.Ε έχουν εξουσιοδότηση προκειμένου να :

- Έχουν απεριόριστη πρόσβαση σε όλες τις λειτουργίες, αρχεία, περιουσία και προσωπικό και να έχουν το δικαίωμα να ανακτήσουν πληροφορίες και εξηγήσεις από τους υπαλλήλους και τους εξωτερικούς συνεργάτες, βάσει της κείμενης νομοθεσίας
- Παρίστανται σε συνεδριάσεις ή έχουν πλήρη και ελεύθερη πρόσβαση στην Ανώτατη Διοίκηση.
- Κατανέμουν πόρους, καθορίζουν συχνότητες, επιλέγουν αντικείμενα και αποφασίζουν το εύρος του ελέγχου και εφαρμόζουν τις απαιτούμενες τεχνικές για την επίτευξη των σκοπών του ελέγχου-Λαμβάνουν την απαραίτητη βοήθεια του προσωπικού των Τμημάτων που ελέγχουν, όπως και εξειδικευμένων υπηρεσιών εντός ή εκτός του οργανισμού-Έχουν τη δικαιοδοσία να εκτελέσουν τα καθήκοντά τους, συμπεριλαμβανομένης της ενημέρωσης του/της Δημάρχου και του/της Γενικού Γραμματέα
- Ο/Η Προϊστάμενος/-η και το προσωπικό της Μ.Ε.Ε δεν εξουσιοδοτούνται να:
- Εκτελούν οιασδήποτε φύσης λειτουργικά καθήκοντα, συμπεριλαμβανομένου του σχεδιασμού διαδικασιών ή θέσπιση δικλίδων ελέγχου (controls), ώστε να μην επηρεαστεί η αμερόληπτη κρίση τους κατά το έργο τους-Καταχωρούν ή εγκρίνουν λογιστικές εγγραφές εκτός της Μονάδας Εσωτερικού Ελέγχου
- Ορίζουν τα καθήκοντα υπαλλήλων εκτός της Μονάδας Εσωτερικού Ελέγχου, εκτός αν αυτοί έχουν διατεθεί για να υποστηρίξουν το έργο του ελέγχου.

## **7. Πρότυπα της Μονάδας Εσωτερικού Ελέγχου**

Η Μονάδα του Εσωτερικού Ελέγχου θα εφαρμόζει και θα ανταποκρίνεται στα πρότυπα που θεσπίζονται στην ελληνική νομοθεσία, τις οδηγίες και κατευθύνσεις που παρέχονται από τους αρμόδιους φορείς (π.χ. Εθνική Αρχή Διαφάνειας) καθώς και τους κανόνες και τις αρχές που απορρέουν από το Διεθνές Πλαίσιο Επαγγελματικής Εφαρμογής Εσωτερικού Ελέγχου (IPPF του ΙΙΑ).

## **8. Επιμόρφωση προσωπικού της Μονάδας Εσωτερικού Ελέγχου**

Η επιμόρφωση των ελεγκτών/ελεγκτριών της Μονάδας Εσωτερικού Ελέγχου οφείλει να είναι διαρκής για την απόκτηση γνώσεων και δεξιοτήτων. Πρέπει να καλύπτει ποικιλία

αντικειμένων, όπως θέματα ελεγκτικής, διαχείρισης κινδύνων, διακυβέρνησης, επικοινωνίας, μάνατζμεντ, οικονομικής και νομικής φύσης, κ.λπ. Η επαγγελματική επιμόρφωση και βελτίωση συνίσταται στη συνεχή παρακολούθηση σεμιναρίων, μεταπτυχιακών προγραμμάτων, συνεδρίων και λοιπών σχετικών εκδηλώσεων καθώς και στη λήψη επαγγελματικών πιστοποιήσεων. Η επαγγελματική γνώση της Μονάδας Εσωτερικού Ελέγχου είναι συλλογική και απαιτεί την κατάκτηση δεξιοτήτων σε πολυάριθμα αντικείμενα. Για το λόγο αυτό η επιμόρφωση των ελεγκτών/ελεγκτριών χαρακτηρίζεται ως «δια βίου εκπαίδευση», η οποία ενθαρρύνεται και υποστηρίζεται από την Ανώτατη Διοίκηση του Οργανισμού Τοπικής Αυτοδιοίκησης.