



**ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΩΝ ΣΠΟΥΔΩΝ ΣΤΗ
ΔΗΜΟΣΙΑ ΔΙΟΙΚΗΣΗ**

Διπλωματική εργασία

«Σύστημα πληροφοριοδοτών δημοσίου συμφέροντος στα πλαίσια του εσωτερικού ελέγχου σε Οργανισμούς Τοπικής Αυτοδιοίκησης Α΄ βαθμού: συστηματική βιβλιογραφική ανασκόπηση και μελλοντική ερευνητική ατζέντα»

Αναστασία Μπάγκαλα

Επιβλέπων καθηγητής: Δημήτριος Πασχαλούδης

Σέρρες, Ιούνιος 2023

Ευχαριστίες

Με την ολοκλήρωση της διπλωματικής μου εργασίας, θα ήθελα να ευχαριστήσω την οικογένειά μου για τη στήριξη, την υπομονή και τη συμπαράστασή τους όλο αυτό το διάστημα.

Περίληψη

Στην παρούσα εργασία επιχειρείται μέσω της βιβλιογραφικής ανασκόπησης να αναλυθούν δύο συνδυαζόμενα θέματα, του εσωτερικού ελέγχου και του πληροφοριοδότη δημοσίου συμφέροντος

Για το σκοπό αυτό, γίνεται εννοιολογική προσέγγιση των δύο θεσμών, παρατίθεται το νομικό τους πλαίσιο σε Ελλάδα και εξωτερικό και επιχειρείται μία αποτύπωση της τρέχουσας κατάστασης στη χώρα μας, σύμφωνα με τα τελευταίες εξελίξεις.

Επίσης, αποτυπώνονται τα θεσμικά και νομοθετικά κενά του νομικού πλαισίου προστασίας του μάρτυρα δημοσίου συμφέροντος.

Τέλος διατυπώνονται προτάσεις ενίσχυσης του θεσμού του συστήματος πληροφοριοδοτών δημοσίου συμφέροντος μέσω της νομοθεσίας και προτάσεις για μελλοντικές έρευνες.

Λέξεις –Κλειδιά: μάρτυρας δημοσίου συμφέροντος, whistleblowing, εσωτερικός έλεγχος

Abstract

This paper, attempts is made through the bibliographic review to analyze two combined topics, internal control and the public interest whistleblower.

For this purpose, a conceptual approach is made to the two institutions, their legal framework is listed in Greece and abroad and an attempt is made to capture the current situation in our country, according to the latest developments.

Also, the institutional and legislative gaps of the legal framework for the protection of the public interest witness are highlighted.

Finally, proposals are made to strengthen the institution of the public interest whistleblower system through legislation and proposals for future research.

Keywords: public interest witness, whistleblowing, internal control

ΚΑΤΑΛΟΓΟΣ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΩΝ

Εισαγωγή	7
1. Θεωρητικό Υπόβαθρο	9
1.1 Ορισμός Δημόσιου Συμφέροντος.....	9
1.2 Κίνητρα για την καταγγελία παραπτωμάτων προς το δημόσιο συμφέρον ...	11
2. Θεωρητική προσέγγιση του Εσωτερικού Ελέγχου	15
2.1 Εννοιολογικό πλαίσιο του Εσωτερικού Ελέγχου	15
2.2 Σκοπός του Εσωτερικού Ελέγχου	19
2.3 Η Αναγκαιότητα του Εσωτερικού Ελέγχου.....	21
2.4 Είδη Εσωτερικού Ελέγχου	22
2.5 Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου	24
2.6 Διάκριση Εσωτερικού Ελέγχου και Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου	25
2.7 Κώδικας Δεοντολογίας Εσωτερικού Ελέγχου	25
2.8 Διεθνή Πρότυπα Εσωτερικού Ελέγχου.....	27
3. Εσωτερικός Έλεγχος και Ο.Τ.Α. (Όργανισμοί Τοπικής Αυτοδιοίκησης)	29
3.1 Όργανισμοί Τοπικής Αυτοδιοίκησης	29
3.2 Συστήματα Εσωτερικού Ελέγχου στους Ο.Τ.Α.....	30
3.3 Τα Ελεγκτικά Σώματα στους Ο.Τ.Α.....	32
3.4 «Εγχειρίδιο καλών πρακτικών» του Συμβουλίου της Ευρώπης.....	36
4. Η νομολογία του Ευρωπαϊκού Δικαστηρίου των Δικαιωμάτων του Ανθρώπου	38
4.1 Ανθρώπινα δικαιώματα και Δημόσιος Έλεγχος	38
4.2 Η περίπτωση της Μ. Βρετανίας	39
4.3 Η περίπτωση της Ελλάδας	40
4.4 «Εγχειρίδιο καλών πρακτικών» του Συμβουλίου της Ευρώπης.....	41
5. Κριτική ανάλυση νομοθετικής προστασίας πληροφοριοδοτών στην Ε.Ε. ...	43
5.1 Οδηγία της Ευρωπαϊκής Επιτροπής προστασίας πληροφοριοδοτών.....	43

Συμπεράσματα.....	46
Βιβλιογραφία	48

Εισαγωγή

Το whistleblowing, που μερικές φορές περιγράφεται ως "αποκάλυψη δημοσίου συμφέροντος", αναγνωρίζεται ως ένας από τους πιο αποτελεσματικούς τρόπους καταπολέμησης των σοβαρών αδικημάτων και της συνακόλουθης καταστροφής της δημόσιας αξίας και των αξιών. Με απλά λόγια, οι οργανισμοί χρειάζονται τους πληροφοριοδότες. Η σημασία του να μιλούν οι εσωτερικοί πληροφοριοδότες και οι οργανωτικές απαντήσεις σε αυτούς και τις αξιώσεις τους "βρίσκεται στην καρδιά και την υγεία όλων των θεσμών και των σύγχρονων ρυθμιστικών διαδικασιών, σε ολόκληρη την κοινωνία" (Steccolini, 2019). Το παρόν έγγραφο υποστηρίζει ότι η καταγγελία ως πράξη που αναλαμβάνεται προς το δημόσιο συμφέρον αποτελεί σημαντική πτυχή της δημοσιότητας και της δημόσιας λογοδοσίας. Η δημοσιότητα, το δημόσιο συμφέρον, οι δημόσιες αξίες και η δημόσια αξία, ενώ σχετίζονται μεταξύ τους, έχουν πολλαπλούς ορισμούς που εξελίσσονται με την πάροδο του χρόνου, αλλά παραμένουν κοινά σημεία και σημαντικές διακρίσεις μεταξύ αυτών των όρων (Bozeman, 2013).

Η ετυμολογία τους προέρχεται από τον όρο δημόσιο, που σημαίνει του λαού ως συνόλου ή που αφορά τον λαό (Goodsell, 2017), μια έννοια που συζητείται στην πολιτική φιλοσοφία από την εποχή των αρχαίων Ελλήνων. Το δημόσιο και τα εννοιολογικά ξαδέλφια του εξακολουθούν να αποτελούν θέμα έντονου ενδιαφέροντος για τους ακαδημαϊκούς της δημόσιας διοίκησης, αλλά λιγότερο για τους ακαδημαϊκούς της λογιστικής εκτός του δημόσιου τομέα. Ωστόσο, η λογιστική και οι σχέσεις της με αυτούς τους τύπους του δημοσίου είναι σημαντικές για διάφορους λόγους. Οι λογιστές και η λογιστική διαδραματίζουν σημαντικό ρόλο στη δημιουργία και τη διατήρηση του δημόσιου συμφέροντος, προφανώς μέσω της θεμελιώδους υποχρέωσης των επαγγελματιών λογιστών να υπηρετούν το δημόσιο συμφέρον (IFAC, 2012), αλλά και μέσω των λογιστικών εργαλείων και τεχνικών που προσδίδουν εξωτερική λογοδοσία και νομιμότητα στους οργανισμούς και τους χρηματοοικονομικούς λογαριασμούς τους.

Οι εσωτερικοί και εξωτερικοί φορείς, τα ιδρύματα και το κοινό βασίζονται στους λογιστές, τους ελεγκτές και τις σχετικές τεχνολογίες τους για να εξακριβώσουν

τη δημόσια αξία των δημόσιων, ιδιωτικών και μη κερδοσκοπικών οργανισμών. Η δημόσια αξία υπερβαίνει την οικονομική και περιλαμβάνει οικολογικές, πολιτικές, κοινωνικές και πολιτιστικές διαστάσεις της αξίας που προσθέτουν αξία στη δημόσια σφαίρα (Benington, 2009). Πρόσφατες βιβλιογραφικές ανασκοπήσεις υπογραμμίζουν τη σχέση μεταξύ της καταγγελίας και των παραπτωμάτων που σχετίζονται με τη λογιστική (Gao and Brink, 2017- Lee and Xiao, 2018), αλλά ελάχιστη προσοχή έχει δοθεί στις θεωρητικές παραδοχές που συνδέουν τη λογιστική και την καταγγελία με το δημόσιο συμφέρον- μια αμφισβητούμενη και διφορούμενη έννοια που σπάνια αντιμετωπίζεται άμεσα από τους ερευνητές της λογιστικής (Dellaportas and Davenport, 2008- Neu and Graham, 2005). Το δημόσιο συμφέρον είναι περισσότερο γνωστό στους μελετητές της λογιστικής της δημόσιας διοίκησης που ενδιαφέρονται για τις ιδέες της δημοσιότητας (Steccolini, 2019) και πρόσφατες εκκλήσεις έχουν εντοπίσει την ανάγκη να κατανοήσουμε με μεγαλύτερη σαφήνεια τους ρόλους της λογιστικής και της λογοδοσίας στη διαμόρφωση της επίτευξης των δημόσιων στόχων, αξιών και συμφερόντων σε ολόκληρη την κοινωνία (Bracci et al., 2019b).

Κεφάλαιο 1^ο

1. Θεωρητικό Υπόβαθρο

1.1 Ορισμός Δημόσιου Συμφέροντος

Το Σύνταγμα, ο νόμος και η δημόσια διοίκηση συγκεκριμενοποιούν την αρχή της διαφύλαξης του δημόσιου συμφέροντος, η οποία είναι μια νεφελώδης νομική έννοια, μέσω της θέσπισης κανονιστικών πράξεων με νομοθετική εξουσιοδότηση ή μέσω της έγκρισης μεμονωμένων πράξεων (Γιαννακοπούλου, 2010). Σύμφωνα με την IFAC, το "δημόσιο συμφέρον" ορίζεται ως το συνολικό καθαρό όφελος για την κοινωνία και η τήρηση των νομικών απαιτήσεων που επιβάλλονται για λογαριασμό της σε σχέση με οποιαδήποτε πορεία δράσης (Βενέρης, 2018). Ως εκ τούτου, "μόνο όσα θεσμικά όργανα, όπως ορίζει το σύνταγμα, σύμφωνα με την ιεραρχία και τη διαδικασία που προβλέπει το σύνταγμα, θεωρούνται ότι εξυπηρετούν το δημόσιο συμφέρον. Ο συνταγματικός νομοθέτης, ο κοινός νομοθέτης και η εντεταλμένη διοίκηση είναι οι τρεις βασικές συνιστώσες αυτών των θεσμών".

Ο στόχος που προάγει το κοινό συμφέρον είναι υψίστης σημασίας. Επειδή συχνά συνάγεται από το όλο πνεύμα του Συντάγματος, εξυπηρετεί και επιλύει την πλειονότητα των σκοπών πέραν εκείνων με τους οποίους σχετίζεται. Αποτελεί κρίσιμο παράγοντα για τον καθορισμό της δραστηριότητας και της λειτουργίας όλων των ειδών και μορφών του κράτους (Γιαννακοπούλου, 2010). Αναλυτικότερα, τα πλεονεκτήματα για την κοινωνία που αναφέρονται στον ορισμό του δημόσιου συμφέροντος μπορεί να περιλαμβάνουν τον εξορθολογισμό και την ακρίβεια της χρηματοοικονομικής και μη χρηματοοικονομικής πληροφόρησης, τη διασυννοριακή συγκρισιμότητα των χρηματοοικονομικών και μη χρηματοοικονομικών πληροφοριών, τη δημοσιονομική υπευθυνότητα στις δημόσιες δαπάνες, την αποτελεσματική διαχείριση των πόρων και την οργανωτική αποτελεσματικότητα (Παγουλάτος, 1999).

Κατ' επέκταση, πιστεύεται ότι ο όρος "δημόσιο" αναφέρεται σε όλα τα πρόσωπα και τους οργανισμούς. Κάθε πτυχή της κοινωνίας επηρεάζεται από

περιπτώσεις διαφθοράς και δυσλειτουργίας, είτε άμεσα είτε έμμεσα, συμπεριλαμβανομένων των επενδυτών, των καταναλωτών, των προμηθευτών, των πολιτών και των φορολογουμένων (Γιαννακοπούλου, 2010), καθώς και εκείνων που θέλουν να διατηρήσουν ένα βιώσιμο βιοτικό επίπεδο και ένα υγιές περιβάλλον για τους ίδιους και τις μελλοντικές γενιές. Ανάλογα με την πορεία της δράσης, τις επιλογές που γίνονται ή τις πολιτικές που εφαρμόζονται, ο βαθμός στον οποίο επηρεάζεται η κάθε ομάδα μπορεί να αλλάξει. Η αξιολόγηση πραγματοποιείται με κριτήρια δημοσίου συμφέροντος, λαμβάνοντας υπ'όψιν τις διαστάσεις τόσο του αποτελέσματος (καθαρά οφέλη) όσο και της διαδικασίας, προκειμένου να διαπιστωθεί αν μια πορεία δράσης, απόφαση ή πολιτική έχει εφαρμοστεί προς το δημόσιο συμφέρον. Αυτό έχει σχέση με τα ακόλουθα (Βενέρης, 2018):

1. Ανάλυση κόστους-οφέλους: Ο βαθμός στον οποίο τα πλεονεκτήματα της δραστηριότητας, της απόφασης ή της πολιτικής υπερβαίνουν τα μειονεκτήματα για το κοινωνικό σύνολο.
2. Αξιολόγηση της διαδικασίας: Ο βαθμός στον οποίο η δράση, η απόφαση ή η πολιτική πραγματοποιήθηκε σύμφωνα με τα κριτήρια της ανοικτότητας, της ευθύνης έναντι του κοινού, της ανεξαρτησίας, της αρμοδιότητας και της ορθής διαδικασίας.

Ειδικότερα, αναγνωρίζεται ότι κάθε μία από αυτές τις αξιολογήσεις πρέπει να διεξάγεται με "αναλογικότητα". Από την άποψη αυτή, ο βαθμός στον οποίο κάθε αξιολόγηση τίθεται σε εφαρμογή θα πρέπει να είναι ανάλογος με το μέγεθος, το εύρος και τις πιθανές συνέπειες του προβλήματος που αξιολογείται. Κατά τον προσδιορισμό του εάν και σε ποιο βαθμό εξυπηρετείται το δημόσιο συμφέρον, ιδίως όταν τα ιδρύματα λειτουργούν σε παγκόσμιο επίπεδο, είναι επίσης σημαντικό να λαμβάνονται υπ'όψιν οι πολιτισμικές και ηθικές διαφοροποιήσεις.

1.2 Κίνητρα για την καταγγελία παραπτώματων προς το δημόσιο συμφέρον

Η καταγγελία παραπτώματων ξεκινά με ένα άτομο που γίνεται μάρτυρας παραπτώματων και αποφασίζει αν θα το γνωστοποιήσει σε εκείνους που μπορούν να αναλάβουν δράση (Near & Miceli, 1985). Η έρευνα για την καταγγελία δεν συνδέει τα κίνητρα του καταγγέλλοντος με το δημόσιο συμφέρον και, αντίθετα, αντιλαμβάνεται την καταγγελία ως φιλοκοινωνική οργανωτική συμπεριφορά (Miceli et al., 2008), δεδομένου ότι ο καταγγέλλων "προσπαθεί να αποτρέψει τις σημαντικές αρνητικές συνέπειες των αδικημάτων για τους εργαζόμενους, τους πελάτες, τους μετόχους, τις κοινότητες και τις κοινωνίες". Ελπίζουν, επίσης, ότι οι πληροφορίες αυτές θα ωθήσουν τις οργανωτικές αντιδράσεις για την αντιμετώπιση της παραβατικότητας και επομένως θα ωφελήσουν τους άλλους. Η φιλοκοινωνική οργανωσιακή συμπεριφορά (POB) "εκτελείται με την πρόθεση να προάγει την ευημερία του ατόμου, της ομάδας ή του οργανισμού προς τον οποίο κατευθύνεται" (Brief & Motowidlo, 1986) και στηρίζει τη βιβλιογραφία για την καταγγελία (whistleblowing).

Μια εναλλακτική άποψη υποστηρίζει ότι πρόκειται για μια πολιτική πράξη "για να επιτευχθεί ανακατανομή της εξουσίας ή των οφελών εντός του οργανισμού" (Jubb, 1999). Και οι δύο απόψεις μπορούν να εξηγήσουν την απόφαση για δράση, καθώς η καταγγελία περιλαμβάνει τόσο εγωιστικά (εγωιστικά) όσο και ανιδιοτελή (αλτρουιστικά) κίνητρα, όπως η πρόθεση να κερδίσουν ανταμοιβές για τον εαυτό τους (Dozier & Miceli, 1985). Ο εργαζόμενος πρέπει βέβαια να πιστεύει ότι αυτό που είδε είναι λάθος, σημειώνοντας ότι πρόκειται για μια υποκειμενική κρίση και ότι οι συνάδελφοι που επίσης παρατήρησαν την ίδια δραστηριότητα μπορεί να την αντιληφθούν διαφορετικά (Miceli et al., 2008). Βασιζόμενοι στο φιλοκοινωνικό μοντέλο συμπεριφοράς, μια ποικιλία προσωπικών ή εγγενών χαρακτηριστικών έχουν συσχετιστεί με τα άτομα που καταγγέλλουν. Οι ενεργητικοί τύποι προσωπικότητας τείνουν να περιορίζονται λιγότερο από την κατάσταση τους και να επηρεάζουν την αλλαγή στο περιβάλλον τους (Crant, 1995). Είναι πιο πιθανό να ξεσπάσουν σε σχέση με άλλα μέλη, καθώς πιστεύουν ότι είναι δική τους ευθύνη να δράσουν. Δύο λογιστές-καταγγέλλοντες που παρουσιάζουν αυτόν τον τύπο προσωπικότητας είναι ο Sherron Watkins από την Enron και η Cynthia Cooper από την WorldCom, οι οποίοι

στη συνέχεια ανακηρύχθηκαν από το περιοδικό Time ως πρόσωπα της χρονιάς. Οι Stolowy κ.ά. (2019) αποτυπώνουν τις προσωπικές τους ιστορίες για να δείξουν πώς οι πληροφοριοδότες κατασκευάζουν τον εαυτό τους ως "ηθικά, αποφασιστικά και επινοητικά άτομα... ανεξάρτητα από την επιτυχία των προσπαθειών τους... οι πληροφοριοδότες ενεργούσαν πάντα με γνώμονα το δημόσιο συμφέρον".

Η εμπειρική λογιστική έρευνα υποστηρίζει την άποψη ότι οι ηθικές διαστάσεις της προσωπικότητας επηρεάζουν την απόφαση για καταγγελία- όσοι έχουν πιο ιδεαλιστικές ηθικές θέσεις και ηθικές κρίσεις είναι πιο πιθανό να αναφέρουν. Οι καταστασιακοί παράγοντες περιλαμβάνουν τη σοβαρότητα και το είδος της παρατηρούμενης παράβασης και την ποιότητα των αποδεικτικών στοιχείων, τα οποία βρέθηκε ότι επηρεάζουν την απόφαση ενός ατόμου να καταγγείλει (Near & Miceli, 1985). Οι εργαζόμενοι "που παρατήρησαν κακοδιαχείριση, σεξουαλική παρενόχληση ή απροσδιόριστες νομικές παραβάσεις είχαν σημαντικά περισσότερες πιθανότητες να καταγγείλουν από ό,τι οι εργαζόμενοι που παρατήρησαν κλοπές, σπατάλες, προβλήματα ασφάλειας ή διακρίσεις" (Miceli et al., 2008). Ο φόβος των αντιποίνων και η έλλειψη υποστήριξης από τον διευθυντή μειώνουν επίσης τη συχνότητα της καταγγελίας (Cassemathis and Wortley, 2012). Η σοβαρότητα ή το μέγεθος των παραβάσεων έχει γενικά βρεθεί ότι προβλέπει την καταγγελία, ενδεχομένως λόγω της αυξημένης αίσθησης ευθύνης για ανάληψη δράσης (Miceli et al., 2008).

Η περιορισμένη λογιστική έρευνα για το θέμα αυτό, το επιβεβαιώνει. Οι Somers και Casal (2011) διεξάγουν έρευνα σε λογιστές διαχείρισης που παρατηρούν οικονομική απάτη και διαπιστώνουν ότι το είδος και η σοβαρότητα των παραβάσεων επηρεάζουν όντως τις αποφάσεις για αναφορά (η εξομάλυνση των κερδών είναι πιο πιθανό να αναφερθεί από την παραποίηση λειτουργικών δεδομένων ή δεδομένων απόδοσης) και η απόφαση να μην αναφερθεί σχετίζεται με την αντίληψη ότι δεν θα ληφθούν μέτρα. Οι παρατηρητές της παραβατικότητας πρέπει να αποφασίσουν αν το κόστος της δράσης: πιθανά αντίποινα, χρόνος και προσπάθεια και το άγνωστο προσωπικό κόστος αντισταθμίζουν τα οφέλη: συμπεριλαμβανομένης της διακοπής της παραβατικότητας και της πιθανής λήψης οικονομικού κινήτρου. Τα δημογραφικά χαρακτηριστικά, όπως η ηλικία και το φύλο, σχετίζονται με την καταγγελία σε ένα λογιστικό πλαίσιο, με τους εργαζόμενους μεγαλύτερης ηλικίας να έχουν

περισσότερες πιθανότητες να έχουν ισχυρότερες ηθικές κρίσεις (Liyanarachchi & Adler, 2011).

Η οργανωσιακή κουλτούρα, όπως η αντιλαμβανόμενη οργανωσιακή υποστήριξη, παρακινεί τους λογιστές να είναι πληροφοριοδότες και οι σαφείς οργανωσιακές διαδικασίες και οι πολιτικές καταγγελίας μπορούν να αυξήσουν θετικά την πιθανότητα οι λογιστές να αναφέρουν απάτη στις οικονομικές καταστάσεις (Seifert et al., 2010). Οι καταγγέλλοντες λογιστές είναι επίσης πιο πιθανό να καταγγείλουν την απάτη όταν πιστεύουν ότι ο οργανισμός θα διερευνήσει τον ισχυρισμό και θα ενεργήσει σχετικά με το αναφερόμενο περιστατικό (Curtis and Taylor, 2009). Συνυφασμένα με τους ατομικούς, καταστασιακούς και οργανωτικούς παράγοντες είναι τα ζητήματα εξουσίας. Οι αποφάσεις καταγγελίας αναπόφευκτα περιλαμβάνουν την εξέταση των σχέσεων εξουσίας, οι οποίες περιλαμβάνουν από τη μία πλευρά τη δύναμη θέσης του καταγγέλλοντος και από την άλλη την εξουσία και την οργανωτική εξάρτηση από τον παραβάτη. Αυτό ανοίγει δυνατότητες αντιποίνων και αντιπαραθέσης (Near και Miceli, 1985).

Ο παρατηρητής της παραβατικής συμπεριφοράς που πιστεύει ότι είναι πιο ισχυρός, για παράδειγμα ότι βρίσκεται σε σημαντική ή αξιόπιστη θέση, είναι πιο πιθανό να δράσει, πιστεύοντας ότι θα εισακουστεί και δεν θα υποστεί συνέπειες (Miceli et al., 2008). Οι Mesmer-Magnus και Viswesvaran (2005) διαπιστώνουν ότι οι υπάλληλοι χαμηλότερου επιπέδου (οι οποίοι είναι επίσης πιο πιθανό να είναι νεότεροι) είναι λιγότερο πιθανό να γίνουν πληροφοριοδότες, ενώ οι πιο υψηλόβαθμοι υπάλληλοι είναι πιο πιθανό. Οι Lee και Xiao (2018) εξέτασαν τη βιβλιογραφία σχετικά με την καταγγελία για παραπτώματα που σχετίζονται με τη λογιστική και διαπίστωσαν ότι οι δυνητικοί καταγγέλλοντες είναι λιγότερο πιθανό να καταγγείλουν παραπτώματα που σχετίζονται με τη λογιστική, όταν ο παραβάτης βρίσκεται σε θέση ισχύος (όπως ο διευθύνων σύμβουλος ή ο οικονομικός διευθυντής). Αυτό έχει ενδιαφέρουσες συνέπειες για τη λογιστική έρευνα, δεδομένου ότι τα ανώτερα στελέχη έχουν συχνά τον έλεγχο πιο σημαντικών οικονομικών πόρων. Οι καταγγέλλοντες σε αυτή την κατάσταση μπορεί να δυσκολευτούν να αποκτήσουν τη νομιμότητα που χρειάζονται για να τους πάρουν στα σοβαρά, ιδίως εάν οι ισχυρισμοί τους δεν υποστηρίζονται από νόμιμους θεσμούς, όπως ο εσωτερικός και ο εξωτερικός έλεγχος (Stolowy et al., 2019). Η λογιστική έρευνα μέχρι σήμερα έχει εξετάσει ποιος

καταγγέλλει και γιατί, μέσω εμπειρικών μελετών που εξετάζουν την καταγγελία στο λογιστικό πλαίσιο και βασίζονται κυρίως σε πειραματικές μελέτες.

Μελλοντικές έρευνες θα μπορούσαν να συγκρίνουν το μοντέλο της φιλοκοινωνικής συμπεριφοράς με το μοντέλο του δημόσιου συμφέροντος εξετάζοντας τη σύνδεση των ατομικών αξιών και των δημόσιων αξιών (Bozeman, 2007). Μέχρι σήμερα, η μόνη εργασία σχετικά με τη λογιστική και την καταγγελία που αναφέρεται ειδικά στην πτυχή του δημόσιου συμφέροντος της καταγγελίας ήταν η εργασία των Stolowy κ.ά. (2019), αν και οι Seifert κ.ά. (2010), διερευνούν μια συναφή έννοια, αυτή της οργανωσιακής δικαιοσύνης. Αυτό προκαλεί έκπληξη, δεδομένου ότι η σοβαρότητα και το μέγεθος της παράβασης επηρεάζουν την απόφαση για αναφορά, γεγονός που αυξάνει επίσης το στοιχείο του δημόσιου συμφέροντος και μπορεί να έχει συνέπειες για τη δημόσια αξία. Η κατανόηση των κινήτρων των πληροφοριοδοτών για τη δημιουργία ενός νομιμοποιητικού ρόλου στην κοινωνία (Stolowy et al., 2019) και των προσωπικών τους εμπειριών από την αποκάλυψη της απάτης και των συνεπειών της μπορεί επίσης να προωθήσει την κατανόηση των λόγων για τους οποίους οι πληροφοριοδότες αποφασίζουν να εκφράσουν δημόσια τις ανησυχίες τους. Μελλοντικές έρευνες θα μπορούσαν να εξετάσουν τον τρόπο με τον οποίο η αίσθηση της δημόσιας ηθικής που καθοδηγεί τις αποφάσεις καταγγελίας επηρεάζεται από τις χρηματικές ανταμοιβές (Curtis and Taylor, 2009). Οι ποιοτικές μελέτες περιπτώσεων προσφέρουν ευκαιρίες για τη διερεύνηση αυτών των σε βάθος και αλληλένδετων διαδικασιών λήψης αποφάσεων.

Κεφάλαιο 2^ο

2. Θεωρητική προσέγγιση του Εσωτερικού Ελέγχου

2.1 Εννοιολογικό πλαίσιο του Εσωτερικού Ελέγχου

Το "Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου" περιλαμβάνει τον Εσωτερικό Έλεγχο ως μία από τις συνιστώσες του. Πρόκειται για μια ανεξάρτητη υπηρεσία που έχει συσταθεί εντός της επιχείρησης και αποτελείται από εξειδικευμένο και ποιοτικά επιλεγμένο προσωπικό. Σκοπός της είναι να επιθεωρεί και να αξιολογεί, σε καθημερινή, εβδομαδιαία, μηνιαία ή έκτακτη βάση, την εφαρμογή των μέτρων και των μεθόδων του "Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου", καθώς και να εξετάζει και να αξιολογεί, εν γένει, τις δραστηριότητες της εταιρείας (Ορφανός, 2021). Ο εσωτερικός έλεγχος περιγράφεται ως "μια αμερόληπτη, αντικειμενική και συμβουλευτική δραστηριότητα που αποσκοπεί στην προστιθέμενη αξία και την ενίσχυση των λειτουργιών ενός οργανισμού". Ο ορισμός αυτός προέρχεται από το Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών. Παρέχει βοήθεια σε μια εταιρεία για την επίτευξη των στόχων της, καθώς και για την αξιολόγηση και τη βελτίωση της αποτελεσματικότητας των διαδικασιών διαχείρισης κινδύνων, ελέγχου και διακυβέρνησης" (Ζαφειράκου & Ταχυνάκης, 2007).

Σύμφωνα με το Πρότυπο 7 του Οδηγού Ελέγχου του FEE, "ο εσωτερικός έλεγχος είναι μια διαγνωστική λειτουργία που είναι ανεξάρτητη από τις άλλες εσωτερικές λειτουργίες της επιχείρησης και η οποία εξετάζει και αξιολογεί, για λογαριασμό όλων των επιπέδων της διοίκησης, τους λογιστικούς και άλλους εσωτερικούς ελέγχους επί των συναλλαγών (Μπλιούμη, 2021). Αυτό γίνεται με σκοπό την παροχή διαβεβαίωσης σε όλα τα επίπεδα της διοίκησης. Είναι ένας διοικητικός έλεγχος που παρακολουθεί και αξιολογεί την επάρκεια και την αποτελεσματικότητα των άλλων εσωτερικών ελέγχων του οργανισμού (Κυριακίδου, 2022). Ως εκ τούτου, οι εσωτερικοί ελεγκτές είναι υπεύθυνοι για τη διενέργεια ερευνών και αξιολογήσεων του εσωτερικού ελέγχου καθώς και της αποτελεσματικότητας με την οποία οι διάφορες οργανωτικές μονάδες εκτελούν τα

καθήκοντά τους. Στη συνέχεια, οι εσωτερικοί ελεγκτές υποβάλλουν τα πορίσματα και τις προτάσεις τους στην ανώτατη διοίκηση (Μωυσίδου, 2010).

Οι εσωτερικοί ελεγκτές αποτελούν βασικό συστατικό στοιχείο των εταιρειών τους από κάθε πιθανή οπτική γωνία, συμπεριλαμβανομένης της στρατηγικής, της οικονομικής, της συμμόρφωσης, της ηθικής και της φήμης. Το αντικείμενο εργασίας τους περιλαμβάνει την παροχή υπηρεσιών σημαντικής αξίας, όπως η διασφάλιση της συμμόρφωσης του οργανισμού με τους νόμους και τους κανονισμούς, η επιβεβαίωση της ακρίβειας των πληροφοριών που καταγράφονται στα οικονομικά αρχεία, η αξιολόγηση της αποδοτικότητας και της αποτελεσματικότητας των λειτουργικών διαδικασιών (Ζούνη, 2008), η παρακολούθηση της συμμόρφωσης με τις πολιτικές και τις διαδικασίες, η αξιολόγηση του ηθικού κλίματος του οργανισμού, ο εντοπισμός και η διερεύνηση ψευδών οικονομικών καταστάσεων και η διασφάλιση της αποτελεσματικής διεξαγωγής των γενικών λειτουργιών (Ορφανός, 2021). Βοηθούν το διοικητικό συμβούλιο και τη διοίκηση στον εντοπισμό και την αξιολόγηση των κινδύνων και στη συνέχεια υποβάλλουν προτάσεις στο διοικητικό συμβούλιο και τη διοίκηση σχετικά με το πώς μπορούν να βελτιωθούν οι διαδικασίες και οι έλεγχοι (Σηφάκη, 2012).

Είναι αδύνατο να ασκηθεί αποτελεσματική άμεση προσωπική εποπτεία της διοίκησης μιας μεγάλης επιχείρησης σε όλους τους κύκλους της επιχειρηματικής της δραστηριότητας, όταν η επιχείρηση είναι μεγάλη, έχει τεχνικά και συναλλακτικά πολύπλοκες διαδικασίες, μεγάλο όγκο συναλλαγών και μεγάλο αριθμό εργαζομένων (Ορφανός, 2021). Αυτό οφείλεται στο γεγονός ότι είναι αδύνατο να ασκηθεί αποτελεσματική άμεση προσωπική εποπτεία της διοίκησης της επιχείρησης σε όλους τους κύκλους επιχειρηματικής δραστηριότητάς της (Ζούνη, 2008). Επειδή ο διευθύνων σύμβουλος δεν μπορεί να βασιστεί στις προσωπικές του παρατηρήσεις για να αξιολογήσει τη λειτουργική απόδοση και την οικονομική κατάσταση της επιχείρησης, είναι ανάγκη να στηριχθεί στη συνεχή ροή λογιστικών και στατιστικών στοιχείων (Μωυσίδου, 2010). Η διοίκηση είναι σε θέση να ασκεί έλεγχο και να κατευθύνει την επιχείρηση ως αποτέλεσμα των πληροφοριών που παρέχονται από αυτή τη ροή εκθέσεων.

Ταυτόχρονα, η διοίκηση αναγκάζεται σταδιακά να αναθέτει ένα μέρος των συνήθων διοικητικών, οικονομικών και διαχειριστικών δραστηριοτήτων της επιχείρησης στην ευσυνειδησία, την επιμέλεια και την ακεραιότητα των άμεσων συνεργατών της καθώς και του υπόλοιπου προσωπικού της επιχείρησης. Αυτό είναι κάτι που συμβαίνει σταδιακά τα τελευταία χρόνια (Ορφανός, 2021). Καθώς η διοίκηση απομακρύνεται από την άμεση εποπτεία των συναλλαγών και άλλων λειτουργιών της επιχείρησης, είναι εκ των πραγμάτων αναγκασμένη να λάβει ορισμένα οργανωτικά μέτρα για να αντισταθμίσει όσο το δυνατόν περισσότερο τη μειωμένη άμεση εποπτεία της και να εξασφαλίσει την εύρυθμη λειτουργία της επιχείρησης και την προστασία των περιουσιακών στοιχείων και των συμφερόντων της επιχείρησης (Σηφάκη, 2012). Ως εκ τούτου, τα συστήματα εσωτερικού ελέγχου είναι μια συλλογή μηχανισμών και διαδικασιών ελέγχου που καλύπτουν σε συνεχή βάση κάθε δραστηριότητα του οργανισμού και συμβάλλουν στην ασφαλή και αποτελεσματική λειτουργία της επιχείρησης. Τα συστήματα εσωτερικού ελέγχου είναι επίσης γνωστά ως ICS.

Η παγκόσμια οικονομία και η τεχνολογία, με την εξέλιξη και την πρόοδό τους, καθώς επίσης και η ίδια η παγκοσμιοποίηση τα τελευταία χρόνια έχουν καταστήσει πολυδιάστατη πλέον την σωστή λειτουργία κι οργάνωση των επιχειρήσεων και διαφόρων οργανισμών. Κάτι τέτοιο, δείχνει την αναγκαιότητα για εξέλιξη του ενδοεπιχειρησιακού ελέγχου με γνώμονα την εύρυθμη λειτουργία των οικονομικών οντοτήτων, σε διεθνή κλίμακα. Άλλωστε, οι κανόνες της σύγχρονης εποχής επιβάλλουν τον έλεγχο είτε για το δημόσιο είτε για τον ιδιωτικό τομέα.

Για όλα τα παραπάνω, το παγκόσμιο ενδιαφέρον τα τελευταία χρόνια είναι στραμμένο στον εσωτερικό έλεγχο όντας το αντικείμενο πολλών και διαφόρων διεθνών ερευνών με αποτέλεσμα, εννοιολογικά, ο εσωτερικός έλεγχος, να απαντάται σε πολλούς διαφορετικούς ορισμούς. Στην συνέχεια, λοιπόν, θα γίνει μια προσπάθεια κατανόησης του ρόλου του εσωτερικού ελέγχου σε όλες τις πτυχές του μέσα από την παρουσίαση κάποιων από τους ορισμούς αυτούς που δόθηκαν από του ερευνητές.

Πιο αναλυτικά, σύμφωνα με το Ινστιτούτο Πιστοποίησης Λογιστών Ηνωμένων Πολιτειών (AICPA), τον εσωτερικό έλεγχο συνιστά όλος ο εσωτερικός σχεδιασμός ενός οργανισμού με σκοπό την προάσπιση των περιουσιακών του

στοιχείων, την ανταπόκριση στην πραγματικότητα των λογιστικών στοιχείων, την διάδοση της αποδοτικότητας της λειτουργίας και την παρότρυνση της διαφύλαξης της προσχεδιασμένης επιχειρηματικής στρατηγικής.

Επιπρόσθετα, η ASOBAC (Δηλώσεις Λογιστικών Προτύπων) ορίζει τον εσωτερικό έλεγχο ως μεθοδική και τακτική εκτίμηση των δεδομένων προς διασταύρωση του μεγέθους σχέσης ανάμεσα σε καθιερωμένα κριτήρια και πραγματικά αποτελέσματα του οργανισμού.

Στον αντίποδα, η επιτροπή χρηματοδοτήσεων (COSO) γεφυρώνει τον εσωτερικό έλεγχο με την εταιρική διακυβέρνηση, δίνοντας τον ορισμό του εσωτερικού ελέγχου σαν την διεργασία όπου διασφαλίζεται η πραγματοποίηση των επιχειρησιακών στόχων σχετικά με τον βαθμό αποδοτικότητας της επιχείρησης, το πόσο ανταποκρίνονται στην πραγματικότητα τα οικονομικά δεδομένα και τον βαθμό σύνταξης με το ισχύον νομικό και κανονιστικό πλαίσιο (Colbert & Aldridge, 1994).

Οι Arens & Loebbeck (1994), απέδωσαν στον εσωτερικό έλεγχο τον ορισμό της συγκέντρωσης και αξιολόγησης των δεδομένων μιας επιχείρησης με σκοπό την παράθεση γραπτής δήλωσης που να συνδέει τα συλλεχθέντα στοιχεία με τα κριτήρια της επιχείρησης. Επίσης, ως προς την εκτελεστική διαδικασία του εσωτερικού ελέγχου, αυτός πρέπει να συντελείται από πρόσωπο που να μην συνδέεται με την επιχείρηση.

Ακολούθως, το Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών (IIA) προσέθεσε μια ακόμη διάσταση στον ορισμό του εσωτερικού ελέγχου, αυτήν της δημιουργίας προστιθέμενης αξίας. Πιο συγκεκριμένα, τονίστηκε η φύση του εσωτερικού ελέγχου ως ένα αντικείμενο μη συνδεδεμένο με τα υπόλοιπα μιας επιχείρησης όπου η φύση του ορίζεται ως διασφαλιστική αλλά και παραινετική, με στόχο την αναβάθμιση της αξίας και την καλύτερη λειτουργία του οργανισμού. Ταυτόχρονα, τέθηκε η οπτική της προσφοράς του εσωτερικού ελέγχου στην επιχείρηση ως προς την επίτευξη των στόχων της με μεθοδική καλυτέρευση των διεργασιών αντιμετώπισης κινδύνου και διοίκησης.

Ένας ακόμη ορισμός του εσωτερικού ελέγχου από την Επιτροπή των Διεθνών Ελεγκτικών και Ασφαλιστικών Προτύπων (IAASB) δίνει την έννοια των ευρύτερων διενεργειών και στρατηγικών ως μέσα που οικειοποιείται μια επιχείρηση υπό την ενδεικνυόμενη υπηρεσία, διασφαλίζοντας ευρυθμία και κερδοφορία. Αυτός ο συνδυασμός των στρατηγικών και των βημάτων ελέγχου αφορά όλες τις δραστηριότητες, είτε λειτουργικές είτε όχι.

Επίσης, ο Goodwin (2004) όρισε τον εσωτερικό έλεγχο ως μιας ιδιαίτερης σημασίας υπηρεσία ενός οργανισμού με δεδομένο ότι είναι μια προστιθέμενη αξία ως προς την επίτευξη των στόχων του για την αποτελεσματικότητα κι αποδοτικότητά του, ενώ ο Παπαστάθης έδωσε έμφαση στην παραινετική πτυχή του εσωτερικού ελέγχου καθώς επίσης και στον αποτρεπτικό του ρόλο σε ποικίλα ζητήματα. Συγκεκριμένα, τον θεώρησε ως μια λειτουργία με στόχο την εκτίμηση της ευρυθμίας των διαδικασιών εσωτερικών ελέγχων και στη συνέχεια την υπόδειξη βελτιώσεων σε ενδεχόμενα κενά. Δεν εξαιρεί τον εσωτερικό έλεγχο από τα σημαντικά τμήματα διοίκησης εφόσον στόχος του είναι η πρόληψη και η αντιμετώπιση των κινδύνων, θεωρώντας τον τελικά ένα κανάλι μετάβασης σε ένα πιο σύγχρονο πρότυπο διοίκησης που προσδίδει αξία στην επιχείρηση ή τον οργανισμό.

2.2 Σκοπός του Εσωτερικού Ελέγχου

Αναλύοντας όλα τα παραπάνω, κοινός παρονομαστής των ορισμών του εσωτερικού ελέγχου είναι η προσθήκη αξίας σε μια επιχείρηση ή οργανισμό. Στόχος του εσωτερικού ελέγχου με βάση τους Νεγκάκη & Ταχυνάκη (2013), αποτελεί η προσφορά συγκεκριμένων κι επιστημονικών υπηρεσιών στους διοικητικούς τομείς του κάθε οργανισμού με σκοπό την ορθή καθώς κι αποτελεσματική εφαρμογή των καθηκόντων της. Τούτο, επιτυγχάνεται με την ενημέρωση της διοίκησης με μελέτες, προβλέψεις, υποδείξεις κι επισημάνσεις αναφορικά με την λειτουργία και τις δοσοληψίες του οργανισμού.

Ακόμη, σκοπός του εσωτερικού ελέγχου αποτελεί η εκτίμηση των διεργασιών της εκάστοτε οντότητας για την εύρεση αφενός μεν ενδεχόμενων σφαλμάτων που οδηγούν σε λιγότερο αποτελεσματικές διαδικασίες αφετέρου των λόγων από όπου πηγάζουν τα σφάλματα αυτά. Κατά την αξιολόγηση αυτή, ο εσωτερικός ελεγκτής

προτείνει λύσεις για την επίτευξη των στόχων του οργανισμού με εργαλείο την καλύτερη λειτουργία του.

Ο εσωτερικός έλεγχος, καταρχήν, δεν έχει να κάνει μόνο με το οικονομικό κομμάτι ενός οργανισμού αλλά εσωκλείει όλες τις λειτουργίες του (Cadbury Commission, 1992). Την ίδια στιγμή βέβαια, η πολυπλοκότητα και η μοναδικότητα του συστήματος εσωτερικού ελέγχου έγκειται στην εξατομίκευσή του από την κάθε επιχείρηση ή οργανισμό βάσει των ιδιαίτερων αναγκών και συνθηκών λειτουργίας.

Η υπηρεσία εσωτερικών ελέγχων (IIA) όρισε έναν από τους κομβικότερους στόχους του εσωτερικού ελέγχου τη βέλτιστη διαχείριση κινδύνων παράλληλα με την καλύτερη διοίκηση του οργανισμού. Άμεση προτεραιότητα αποτελεί η στήριξη της διοίκησης της επιχείρησης με στόχο την προστασία των περιουσιακών στοιχείων, της εικόνας και της βιωσιμότητάς της.

Συνοψίζοντας, ο εσωτερικός έλεγχος, βάζει ως κύριο μέλημα την διασφάλιση της σωστής κι αποτελεσματικής λειτουργίας, την τροφοδότηση της διοίκησης με ακριβείς κι ορθές πληροφορίες, την διαχείριση των κινδύνων και φυσικά την αξιολόγηση και διαχείριση σημαντικών εταιρικών αποφάσεων.

Συμπερασματικά, σωστός εσωτερικός έλεγχος συνδυαστικά με ορθή διοίκηση της επιχείρησης οδηγεί σε βέλτιστη εταιρική διακυβέρνηση κι ως εκ τούτου, την επιβίωση της οντότητας καθώς επίσης και την προστασία της από ενδεχόμενες κακόβουλες και δόλιες πράξεις εναντίον της.

Τέλος, ο συγκεκριμένος έλεγχος απαιτείται να βασίζεται στους στόχους της εκάστοτε οικονομικής οντότητας και να διαχειρίζεται ενδεχόμενους κινδύνους, διασφαλίζοντας εναλλακτικές προτάσεις.

2.3 Η Αναγκαιότητα του Εσωτερικού Ελέγχου

Η εποχή που διανύουμε με την πολυπλοκότητά της διεθνώς, θέτει τον εσωτερικό έλεγχο στα μέσα αυτά με τα οποία συντελούνται σωστά οι εσωτερικές διεργασίες μιας οικονομικής οντότητας. Κάτι τέτοιο, τοποθετεί τον εσωτερικό έλεγχο στο κάδρο των απαραίτητων εργαλείων της.

Αναλυτικότερα, οι Δρογαλάς et al. (2005) εντοπίζουν την σημαντικότητα των διεργασιών εσωτερικού ελέγχου για τη διαχείριση των κινδύνων μειώνοντας ταυτόχρονα στο ελάχιστο τις ενδεχόμενες συνέπειες. Ο έλεγχος αυτός, κατά τους παραπάνω, αποτελεί ένα μέσο για την ανακάλυψη ελλείψεων στην διοίκηση και την άμεση ανταπόκριση σε αιφνιδιαστικές συνθήκες, καθιστώντας τον ιδιαίτερης αξίας εργαλείο ως προς την βιωσιμότητα της εκάστοτε οικονομικής οντότητας καθώς επίσης και την επίτευξη των στόχων της.

Ταυτόχρονα, ο εσωτερικός έλεγχος προμηθεύει την διοίκηση της οικονομικής οντότητας, μέσα από εξειδικευμένες υπηρεσίες, με πληροφορίες δύσκολο να ανευρεθούν από την ίδια την διοίκηση, προς διασταύρωση του αν εφαρμόζονται οι απαραίτητες δικλίδες ασφαλείας κι αυτό αποτελεί μια ακόμη απόδειξη της σπουδαιότητας του εσωτερικού ελέγχου στην διοίκηση.

Αν αναλογιστεί κανείς τις ηθικές καταπτώσεις που χαρακτηρίζουν τις ανθρώπινες κοινωνίες ως προς την τάση στην απάτη, τότε ο έλεγχος πρέπει να θεωρείται αναπόσπαστο κομμάτι μιας επιχείρησης ή οργανισμού. Στόχο δεν αποτελεί μόνο η προάσπιση των συμφερόντων της επιχείρησης αλλά και των ίδιων των υπαλλήλων της, υποβοηθώντας τελικά και των εξωτερικό έλεγχο (Παπαστάθης, 2014).

Ακόμη, η πολυπλοκότητα, εκτός της εποχής και των ίδιων των κοινωνιών, αντικατοπτρίζεται και στις επιχειρήσεις, ως ανθρώπινο δημιούργημα, κάτι που καθιστά τους ελέγχους αναφαίρετο σκαλί για την διαχείριση των οργανισμών παρέχοντας στην διοίκηση ορθές πληροφορίες (Τσακλάγκανος, 2003).

2.4 Είδη Εσωτερικού Ελέγχου

Έως τώρα, παρατέθηκαν διάφοροι ορισμοί του εσωτερικού ελέγχου από ερευνητές, ορίστηκαν οι διάφοροι σκοποί του και επισημάνθηκε η αναγκαιότητά του για την σωστή κι αποτελεσματική διοίκηση αλλά και βιωσιμότητα μιας επιχείρησης ή οργανισμού.

Επειδή αφορά κάθε μία από τις ξεχωριστές λειτουργίες της οικονομικής οντότητας, ο εσωτερικός έλεγχος κατηγοριοποιείται σε είδη όπως οικονομικό, διοικητικό, λειτουργικό, συμμόρφωσης, εταιρικής κοινωνικής ευθύνης, αποδοτικότητας, απάτης, παραγωγικών μέσων και διαχείρισης αποθεμάτων. Προς διευκόλυνση, τα είδη του ελέγχου μπορούν να θεωρηθούν τέσσερα, όσα και οι βασικές δραστηριότητες μιας εταιρίας: ο διοικητικός έλεγχος, ο διαχειριστικός ή λογιστικός έλεγχος, ο έλεγχος παραγωγής κι ο λειτουργικός έλεγχος.

- **Διοικητικός Έλεγχος**

Ως Διοικητικός Έλεγχος ορίζεται ο έλεγχος του οποίου σκοπός είναι να ελέγξει την αποδοτικότητα του οργανισμού διοικητικά, που σημαίνει, αν η διοίκηση διεκπεραιώνει τις υποχρεώσεις ακολουθώντας τους κανονισμούς του οργανισμού. Εν ολίγοις, αυτό το είδος ελέγχου υπεισέρχεται σε βάθος στη διοίκηση ενός οργανισμού ως προς τις αποφάσεις της, την οργάνωση, την επικοινωνία και την συνεργασία μεταξύ των βαθμίδων της. Ταυτόχρονα, έχει στόχο την εκτίμηση των εσωτερικών διοικητικών διεργασιών ελέγχου και την εύρεση ανεπαρκειών καθώς και των πηγών αλλά και των συνεπειών τους. Επίσης, εκτιμάει τους τρόπους και τα μέσα με τα οποία ο οργανισμός επιτυγχάνει τους στόχους του και ερευνά αν συντελείται η αποδοτικότερη αξιοποίηση των εργαζομένων (εάν γνωρίζουν τους στόχους της εταιρίας κι αν συμμετέχουν στην επίτευξη αυτών).

Αναφορικά με το τελευταίο, αντικείμενο του διοικητικού ελέγχου αποτελεί και η διάδραση του προσωπικού με την επιχείρηση και το αν οποιεσδήποτε διαφωνίες τακτοποιούνται άμεσα κι αποτελεσματικά. Γενικά, αυτό το είδος ελέγχου ενημερώνει τη διοίκηση για τη γενικότερη διοικητική λειτουργία της επιχείρησης και ελέγχει την

υφιστάμενη τακτική διοίκησης των εργαζομένων με σκοπό την επίτευξη των στόχων με το βέλτιστο κέρδος (Παπαστάθης, 2014).

- **Διαχειριστικός ή Λογιστικός Έλεγχος**

Ο Διαχειριστικός Έλεγχος, όπως δηλώνει και το όνομά του, αποτελεί έναν λογιστικό έλεγχο με στόχο την αξιολόγηση γενικότερα της οικονομικής εικόνας μιας επιχείρησης ή οργανισμού. Εκτιμάται με τον έλεγχο αυτόν η σωστή παρουσίαση των συναλλαγών, κάτω από ποιες συνθήκες νομιμότητας συντελούνται και η χρηστή αξιοποίηση των εσόδων, προσφέροντας στην επιχείρηση τη γνώση που απαιτείται.

Για την διενέργεια του ελέγχου αυτού απαιτείται πρόσβαση σε όλα τα οικονομικά δεδομένα του φορέα με αποτέλεσμα την τελική κρίση ως προς την αποδοτικότητα του λογιστικού συστήματος του φορέα (Παπαστάθης, 2014). Αυτό το είδος ελέγχου λειτουργεί υποστηρικτικά στον εξωτερικό έλεγχο.

- **Έλεγχος Παραγωγής**

Ο Έλεγχος Παραγωγής αφορά τα βήματα της αντίστοιχου τομέα ελέγχοντας την πιθανότητα να ασκούνται ορθά οι απαιτητές διεργασίες. Πιο συγκεκριμένα, ερευνά το αν ο όγκος παραγωγής εναρμονίζεται με τον ρυθμό που έχει οριστεί από την διοίκηση, αν γίνεται σωστή αξιοποίηση των μηχανημάτων, αν οι τομείς της επιχείρησης καλύπτονται από το ανθρώπινο δυναμικό, αν η προμήθεια με πρώτες ύλες και η αξιοποίησή τους συντελείται ορθά κι αν τα προϊόντα της επιχείρησης περνούν τον ποιοτικό έλεγχο. Ταυτόχρονα, αναζητά την ακολουθία των προϊόντων ως προς τους κανονισμούς, αν τηρείται το προκαθορισμένο χρονικό πλαίσιο παράδοσης-παραλαβής και, συνολικά, παρακολουθεί την παραγωγική διαδικασία αλλά και όλα τα βήματα παραγωγής (Παπάς, 1999).

- **Λειτουργικός Έλεγχος**

Ο Λειτουργικός Έλεγχος αποσκοπεί στον σαφή εντοπισμό των μεθόδων σε συνδυασμό με τους ορισθέντες στόχους. Υπό μία έννοια, ελέγχει το κατά πόσο ένα τμήμα της επιχείρησης δουλεύει με την ορθή μέθοδο και ταυτόχρονα μεθοδεύει το περιθώριο βελτίωσης αφού εντοπίσει την απόδοση (Καζαντζής, 2006).

Αυτός ο έλεγχος δεν επικεντρώνεται σε έναν τομέα του φορέα με δεδομένο ότι όλοι μεταξύ τους συνδέονται διαδραματίζοντας ο καθένας έναν δεδομένο σκοπό στην λειτουργική διαδικασία. Στόχος του είναι η αξιολόγηση της σωστής λειτουργίας των τμημάτων του φορέα κι εντός του χρονοδιαγράμματος, της επικοινωνίας ανάμεσα στο προσωπικό και της επίτευξης των στόχων του.

2.5 Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου

Το Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου περικλείει το σύνολο των διεργασιών που απαιτούνται από έναν φορέα για τη διαβεβαίωση της διοίκησης αυτού περί της βέλτιστης επίτευξης των στόχων του.

Πιο συγκεκριμένα, αποτελεί ένα ευρύ φάσμα στρατηγικών εκπορευόμενων από την διοίκηση με σκοπό την προάσπιση της περιουσίας του φορέα, της αξιοπιστίας των οικονομικών του δεδομένων, των καλύτερων διεργασιών και της εξασφάλισης ότι ο φορέας ακολουθεί το πλάνο της διοίκησης καθώς και το υφιστάμενο νομικό πλαίσιο (Καζαντζής, 2006).

Η επιτροπή COSO το 1992 έδωσε έναν διαφορετικό ορισμό στο σύστημα εσωτερικού ελέγχου. Θεώρησε πως αποτελεί ένα σύνολο μηχανισμών και διαδικασιών πάνω σε κάθε πεδίο του οργανισμού με σκοπό την ορθή λειτουργία του. Βασικά, έκανε λόγο για ένα πλάνο του φορέα για την διασφάλιση των συμφερόντων του. Κατά την συγκεκριμένη επιτροπή, πέντε είναι τα πρωτογενή υλικά του συστήματος εσωτερικού ελέγχου:

- Το περιβάλλον του Ελέγχου που αφορά την διαχείριση των εργαζομένων του φορέα, την εκ βάθρων οργάνωσή του, το ηθικό κομμάτι από το οποίο διέπεται ο φορέας και, τέλος, η άποψη της διοίκησης για τον εσωτερικό έλεγχο.
- Η Αξιολόγηση των Κινδύνων με σκοπό την σωστή διαχείριση των εσωτερικών κι εξωτερικών κινδύνων του φορέα, μετά από έρευνα μεθοδολογίας υπό το πρίσμα της επίτευξης των στόχων του.
- Οι Δραστηριότητες Ελέγχου που αφορούν όλους τους τομείς του φορέα κι αποτελούν διεργασίες επιβεβαίωσης σωστής λειτουργίας βάσει των όρων της διοίκησης.
- Τα Συστήματα Επικοινωνίας και Πληροφόρησης τα οποία αποτελούν το λογιστικό σύστημα, το λογισμικό, ο εξοπλισμός και το ανθρώπινο δυναμικό με τελικό σκοπό την ορθή ενημέρωση της διοίκησης.

- Η Παρακολούθηση του ίδιου του συστήματος εσωτερικού ελέγχου για την διασφάλιση των σωστών διενεργειών, συχνά.

Συνοψίζοντας, με τα πέντε προαναφερθέντα στοιχεία του συστήματος εσωτερικού ελέγχου, διασφαλίζεται εν τέλει η επίτευξη των στόχων του εκάστοτε φορέα θέτοντας στο ελάχιστο το ενδεχόμενο αποτυχίας. Άξιο σημείωσης είναι το γεγονός ότι τα στοιχεία αυτά αποδεικνύονται εξόχως σπουδαία για την βέλτιστη εκτίμηση της αποδοτικότητας του συστήματος εσωτερικού ελέγχου του εκάστοτε φορέα.

2.6 Διάκριση Εσωτερικού Ελέγχου και Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου

Κατόπιν όλων των παραπάνω, είναι σημαντικό να αποσαφηνιστεί η διαφορά της έννοιας του Εσωτερικού Ελέγχου από το Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου προς αποφυγή ταύτισής τους. Συγκεκριμένα, λοιπόν, το Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου είναι ένα σύνολο ελεγκτικών μηχανισμών με στόχο τον σωστό κι αποδοτικό τρόπο με τον οποίο δουλεύει ένας οργανωμένος φορέας. Αποτελεί όλα εκείνα τα μέτρα που λαμβάνονται προς την ασφαλή καταπολέμηση των κινδύνων και κατ' επέκταση την επίτευξη των στόχων της επιχείρησης (Νεγκάκης & Ταχυνάκης, 2013).

Αντίθετα, ο Εσωτερικός Έλεγχος αποτελεί την υπηρεσία εκτίμησης του Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου και της εύρεσης τρόπων παράκαμψης των κινδύνων και των ελλείψεων ενός φορέα. Από αυτόν γίνονται οι έλεγχοι, προστίθεται αξία στην επιχείρηση, παρέχεται καθοδήγηση και επέρχεται καλύτερευση στο σύνολο των δραστηριοτήτων της επιχείρησης (Καζαντζής, 2006).

2.7 Κώδικας Δεοντολογίας Εσωτερικού Ελέγχου

Ο εσωτερικός έλεγχος, ως επιστήμη γενικότερα, διέπεται από κανόνες κι αρχές εκπορευόμενες από θεσμοθετημένους συλλόγους. Παράλληλα, έχει καθιερώσει κι έναν κώδικα καθηκοντολογίας και συμπεριφοράς που ακολουθούν καθολικά οι ελεγκτές.

Ο κώδικας αυτός κατά βάση προσδιορίζει το υπόδειγμα συμπεριφοράς που οφείλει να ακολουθείται από τους ελεγκτές στην εφαρμογή της υπηρεσίας τους. Πιο γενικά,

πρωταρχικό αντικείμενο του κώδικα αυτού αποτελεί το να καλλιεργήσει μια πλατφόρμα ηθικής στον συγκεκριμένο κλάδο, αξία απαραίτητη για την άσκησή του. Αφορά τόσο τον εσωτερικό έλεγχο ως υπηρεσία όσο και ως μονάδες επαγγελματιών που την διενεργούν.

Όσον αφορά τους δεύτερους, πέντε είναι οι αρχές από τις οποίες οφείλουν να διέπονται βάσει του Ινστιτούτου Εσωτερικών Ελεγκτών:

- **Ακεραιότητα:** Αυτή είναι που ενδυναμώνει την εμπιστοσύνη και βάζει τις βάσεις για την αποδοχή της δουλειάς του.
- **Αντικειμενικότητα:** Αφορά όλα τα στάδια της εργασίας του από την συγκέντρωση των στοιχείων, την κρίση τους και την γνωστοποίησή τους, δίχως την επίδραση ωφέλειας από τρίτους παρά με την ικανότητα να αποκαλύπτει πάντα την πραγματική κατάσταση.
- **Εμπιστευτικότητα:** Επιβάλλεται αυτός που διενεργεί τον έλεγχο να φροντίζει για την εχεμύθεια σε οτιδήποτε αφορά την ενημέρωση που δέχεται κι απαγορεύεται η γνωστοποίηση αυτών των δεδομένων με οποιονδήποτε τρόπο πλην της περίπτωσης που αυτό έγκειται στο πλαίσιο ανωτέρας δέσμευσης.
- **Επαγγελματική Επάρκεια:** Κατά την διάρκεια της διενέργειας των υπηρεσιών του, οφείλει να εκμεταλλεύεται την επαγγελματική του κατάρτιση σε θεωρητικό και πρακτικό πλαίσιο.
- **Επαγγελματική Συμπεριφορά:** Οι τρόποι με τους οποίους φέρεται συνολικά ο ελεγκτής πρέπει να λειτουργούν προς όφελος της καλής εικόνας για το επάγγελμα.

2.8 Διεθνή Πρότυπα Εσωτερικού Ελέγχου

Παρά το γεγονός ότι το πεδίο εφαρμογής του εσωτερικού ελέγχου είναι ιδιαίτερος ευρύ λόγω των πολλών διαφορετικών περιπτώσεων επιχειρήσεων, και σαφώς οι ιδιαιτερότητες επιδρούν στην υλοποίηση του ελέγχου, υπάρχουν τα Διεθνή Πρότυπα για την Επαγγελματική Εφαρμογή του Εσωτερικού Ελέγχου που οι ελεγκτές οφείλουν να ακολουθούν για να ανταπεξέλθουν στο χρέος τους (ΠΑ, 2017).

Στόχος των Προτύπων αποτελεί:

- Η κατεύθυνση για την υλοποίηση του Διεθνούς Πλαισίου Επαγγελματικής Εφαρμογής.
- Η προσφορά ενός πλαισίου για την εφαρμογή κι αναπαραγωγή μιας πλατιάς κλίμακας προστιθέμενης αξίας υπηρεσιών εσωτερικού ελέγχου.
- Ο ορισμός της βάσης για την εκτίμηση της αποτελεσματικότητας του ελέγχου.
- Η οικειοποίηση καλύτερων λειτουργιών της επιχείρησης. (ΠΑ, 2017).

Τα Πρότυπα αποτελούν απαιτήσεις αναγκαστικές που στηρίζονται σε δεδομένες αρχές και ειδικεύονται στις α) βασικές απαιτήσεις για την εφαρμογή της ελεγκτικής υπηρεσίας και για την εκτίμηση της απόδοσης (είτε αφορά επιχειρήσεις είτε ατομικά) και β) στις ερμηνείες, διασαφηνίζοντας όρους ή έννοιες που εμπεριέχονται στα Πρότυπα.

Οι κατηγορίες των Προτύπων είναι οι εξής δύο:

I. Τα Πρότυπα Χαρακτηριστικών (Σειρά 1000), όπου πραγματεύονται τα γνωρίσματα των επιχειρήσεων και των εσωτερικών ελεγκτών με τις παρακάτω υποπεριπτώσεις.

α) 1000- Σκοπός, Δικαιοδοσία και Ευθύνη: Αυτοί οι τρεις στόχοι που αφορούν τον έλεγχο προσδιορίζονται από έναν, εγκεκριμένο από το συμβούλιο, κανονισμό εσωτερικού ελέγχου, με βάση τον Ορισμό Εσωτερικού Ελέγχου, τον Κώδικα Δεοντολογίας και τα Πρότυπα. Ο ελεγκτής οφείλει να αναπροσαρμόζει τον κανονισμό εσωτερικού ελέγχου συχνά γνωστοποιώντας τον στην διοίκηση και στο συμβούλιο προς αποδοχή.

β) 1100- Ανεξαρτησία και Αντικειμενικότητα: η υπηρεσία οφείλει να είναι ανεξάρτητη και οι εσωτερικοί ελεγκτές οφείλουν να είναι αντικειμενικοί ως προς τα καθήκοντά τους.

γ) 1200- Επαγγελματική Επάρκεια και Δέουσα Επαγγελματική Επιμέλεια.

δ) 1300- Πρόγραμμα Διαβεβαίωσης και Βελτίωσης Ποιότητας: ο ελεγκτής δημιουργεί και συντηρεί ένα πρόγραμμα διαβεβαίωσης και βελτίωσης ποιότητας (ΠΑ, 2017).

II. Τα Πρότυπα Διεξαγωγής (Σειρά 2000), όπου αφορούν τη φύση των υπηρεσιών εσωτερικού ελέγχου και μας δίνουν ποιοτικά κριτήρια για την εκτίμηση αυτών των υπηρεσιών, με τις κάτωθι υποπεριπτώσεις.

α) 2000- Διαχείριση της Λειτουργίας Εσωτερικού Ελέγχου: ο επικεφαλής εσωτερικού ελέγχου οφείλει να τρέχει αποδοτικά την λειτουργία του ελέγχου για να διασφαλίζει ότι επιτυγχάνεται προστιθέμενη αξία στην επιχείρηση.

β) 2100- Φύση των εργασιών: η υπηρεσία πρέπει να υποστηρίζει την βελτίωση της διοίκησης, των τρόπων διαχείρισης κινδύνων κι ελέγχου, με συνέπεια και σύνεση.

γ) 2200- Σχεδιασμός Έργου: Οι εσωτερικοί ελεγκτές δημιουργούν και καταγράφουν το πλάνο κάθε έργου, συμπεριλαμβανομένων των αντικειμενικών σκοπών, του εύρους, του οργανογράμματος και του μοιράσματος των πόρων.

δ) 2300- Διεξαγωγή του Έργου: Οι ελεγκτές εντοπίζουν, εκτιμούν και αποτυπώνουν ικανοποιητικά στοιχεία για την επίτευξη των στόχων.

ε) 2400- Κοινοποίηση Αποτελεσμάτων.

στ) 2500- Παρακολούθηση Προόδου: Υποχρέωση του επικεφαλής εσωτερικού ελέγχου είναι να ορίσει και να κρατάει ένα σύστημα χαρτογράφησης της τακτοποίησης των αποτελεσμάτων που γνωστοποιούνται στη διοίκηση.

ζ) 2600- Κοινοποίηση της Αποδοχής Κινδύνων: εάν ο επικεφαλής εσωτερικού ελέγχου διαπιστώσει πως η διοίκηση έχει ορίσει ως ασφαλές ένα όριο κινδύνου στο οποίο δεν είναι δυνατό να ανταποκριθεί ο οργανισμός, ο επικεφαλής εσωτερικού ελέγχου οφείλει να αναλύσει το ζήτημα με την διοίκηση. Εφόσον δεν καταλήξουν κάπου, ο επικεφαλής εσωτερικού ελέγχου προσφεύγει στο συμβούλιο (ΠΑ, 2017).

Κεφάλαιο 3^ο

3. Εσωτερικός Έλεγχος και Ο.Τ.Α. (Οργανισμοί Τοπικής Αυτοδιοίκησης)

3.1 Οργανισμοί Τοπικής Αυτοδιοίκησης

Ο εσωτερικός έλεγχος ως υπηρεσία είναι, συμπερασματικά από όλα τα παραπάνω, εξόχως συνδεδεμένη με την ορθή λειτουργία είτε αφορά τον δημόσιο είτε τον ιδιωτικό τομέα. Υπό αυτήν την έννοια και οι Ο.Τ.Α. ξεκίνησαν να καταλαβαίνουν την σημασία του και να προσαρμόζουν την λειτουργία τους με αυτή την προδιαγραφή. Παρακάτω, θα δοθεί ο ορισμός καθώς κι αναλυτική περιγραφή των Ο.Τ.Α. .

Βάσει του άρθρου 102 του Συντάγματος, τους Οργανισμούς Τοπικής Αυτοδιοίκησης αποτελούν αυτοδιοίκητα Νομικά Πρόσωπα Δημοσίου Δικαίου (Ν.Π.Δ.Δ.) με σκοπό την εξυπηρέτηση των τοπικών τους ζητημάτων. Η διοίκηση σχηματίζεται κατόπιν εκλογικής διαδικασίας και οι οργανισμοί είναι ανεξάρτητοι οικονομικά αλλά και διοικητικά.

Ο Κώδικας Δήμων και Κοινοτήτων (άρθρο 75 του Ν. 3463/06) ορίζει ότι οι Δήμοι και οι Κοινότητες διαχειρίζονται το σύνολο των τοπικών θεμάτων βάσει της αρχής της επικουρικότητας και της εγγύτητας, με σκοπό την προάσπιση και την διαρκή εξέλιξη της ευημερίας της περιοχής.

Η δυναμικότητα και πολυπλοκότητα της σύγχρονης κατάστασης ωθεί τους Οργανισμούς Τοπικής Αυτοδιοίκησης σε διαρκή αναζήτηση καινούριων οικονομικών πηγών για την λειτουργία τους. Κάτι τέτοιο απαιτεί την εξέλιξη των μέσων διακυβέρνησης ώστε να μπορούν να προσπεραστούν και τα διαρκώς επιδεινούμενα ζητήματα της εκάστοτε περιοχής (Γκούμα, 2001).

3.2 Συστήματα Εσωτερικού Ελέγχου στους Ο.Τ.Α

Παρά την δυναμική των ημερών μας, πρόκληση αποτελεί για τους Ο.Τ.Α. η καθιέρωση εσωτερικών ελέγχων με στόχο την προστασία αλλά και την καλή λειτουργία τους, δίνοντας βάση σε ζητήματα οργάνωσης, διαχείρισης καθηκόντων και υποχρεώσεων και συστήματος εργασίας. Αναλογιζόμενοι τη δαιδαλώδη κατάσταση κάτω από την οποία καλούνται οι Ο.Τ.Α. να αποδώσουν, καθίσταται σαφής η αναγκαιότητα ενεργοποίησης Συστημάτων Εσωτερικού Ελέγχου προκειμένου να προληφθούν, περιοριστούν και παρακαμφθούν ενδεχόμενες ζημιές. Αυτός άλλωστε είναι κι ο ορισμός ενός υγιούς οργανισμού, η ικανότητα να αντιπαρέρχεται οποιεσδήποτε ζημιογόνες καταστάσεις που ανακύπτουν κατά τη λειτουργία του καταφέροντας την υψηλότερη απόδοση, διασφαλίζοντας την ίδια στιγμή τα προνόμιά του.

Σημειώνεται ότι, η παραπάνω αναφορά σε «ζημιές» ή «κινδύνους» αφορά την πιθανότητα εμφάνισης μιας δυσάρεστης εξέλιξης που μπορεί να έχει επίπτωση στους στόχους και τις στρατηγικές ενός οργανισμού (Κουτούπης, 2009).

Οι κυριότερες κατηγορίες κινδύνων που αφορούν τους Ο.Τ.Α. :

- Η έλλειψη εκπλήρωσης των απαιτήσεων των πολιτών: Αυτός ο κίνδυνος απορρέει από την ανικανότητα κάλυψης των επιθυμιών ή απαιτήσεων του κόσμου εκ των δημοτικών εργασιών με αποτέλεσμα την έκπτωση της ευαρέσκειας κι ασφάλειας των δημοτών, κάτι που συμπαρασύρει και την ακόλουθη πολιτική διαδρομή τους.
- Λάθος επιλογή ανθρώπινου δυναμικού: Οι κίνδυνοι αυτοί προκύπτουν από την επάνδρωση των Δήμων με εργαζόμενους ανεπαρκείς για τις συγκεκριμένες θέσεις των Ο.Τ.Α. .
- Κίνδυνοι περί σύνταξης με το νομοθετικό και ρυθμιστικό πλαίσιο: Προκύπτουν από την ευκολία με την οποία μπορούν οι οργανισμοί να παραστρατήσουν λόγω του άκαμπτου αλλά κι ευμετάβλητου ρυθμιστικού πλαισίου των Δήμων, αναγκάζοντας την επέμβαση την κεντρικής διακυβέρνησης.

- Χρηματοοικονομικοί Κίνδυνοι: Έχουν να κάνουν με την κακή εκμετάλλευση των οικονομικών των Ο.Τ.Α. , το ελλιπές ταμειακό πλάνο και την ανικανότητα διευθέτησης των διαθεσίμων.
- Κίνδυνοι επικοινωνίας - ενημέρωσης: Αφορούν την συνεργασία του προσωπικού αλλά και την συνεργασία με τους δημότες.
- Κίνδυνοι Ηθικής: επικεντρώνονται στους ανθρώπους που αλληλεπιδρούν με τους Δήμους.

Καταλήγοντας, οι κίνδυνοι που караδοκούν για τους Ο.Τ.Α. είναι πλείστοι και διαφόρων τομέων. Εξ' ού και η φύση των Συστημάτων Εσωτερικού Ελέγχου ως επιβεβλημένο μέσο διαχείρισης μελανών σημείων σε ποικίλες υπηρεσίες. Επιπρόσθετα, ήσσονος αξίας είναι και η υλοποίηση των προγραμματισμών της διοίκησης, εκμεταλλεύομενη τα στοιχεία που φτάνουν στην κατοχή της, καταφέροντας την οικονομικότερη, αποδοτικότερη κι αποτελεσματικότερη εκμετάλλευση των δημόσιων πόρων (Jorge & Costa, 2009).

Συμπερασματικά, τα Συστήματα Εσωτερικού Ελέγχου των Ο.Τ.Α. αποβλέπουν σε:

- Προστασία της περιουσίας τους
- Σωστή διαχείριση των πόρων τους
- Σαφή, σωστή κι ολοκληρωμένη εικόνα των οικονομικών τους
- Ικανοποιητικές υπηρεσίες στους δημότες
- Σύνταξη με κανονιστικό, νομοθετικό και ρυθμιστικό πλαίσιο (Κουτούπης, 2009).

Τέλος, σύμφωνα με όλα τα παραπάνω, απαιτείται η ενεργοποίηση κρατικών φορέων για την εκτίμηση των Συστημάτων Εσωτερικού Ελέγχου των Ο.Τ.Α. όπως το Σώμα Επιθεωρητών Ελεγκτών Δημόσιας Διοίκησης, η Αυτοτελής Υπηρεσία Εποπτείας, το Ελεγκτικό Συνέδριο, η Οικονομική Επιτροπή, ο Συνήγορος του Πολίτη και ο Συμπαράστατης του Δημότη και της Επιχείρησης. Οι φορείς αυτοί θα μελετηθούν αναλυτικά πιο κάτω.

3.3 Τα Ελεγκτικά Σώματα στους Ο.Τ.Α

Σώμα Επιθεωρητών Ελεγκτών Δημόσιας Διοίκησης

Το Σώμα Επιθεωρητών-Ελεγκτών Δημόσιας Διοίκησης (Σ.Ε.Ε.Δ.Δ.) συστάθηκε τον Φεβρουάριο του 1997 με τον Ν. 2477/1997. Είναι ο γηραιότερος και βασικότερος ελεγκτικός φορέας της εγχώριας δημόσιας διοίκησης. Μείζονα ρόλο του Σ.Ε.Ε.Δ.Δ., κατά τα άρθρα 2-7 του Ν. 3074/2002, αποτελεί η διασφάλιση της ορθής και αποδοτικής λειτουργίας της δημόσιας διοίκησης υπό το πρίσμα της πάταξης της διαφθοράς, του περιορισμού της λανθασμένης διοίκησης, της αναποτελεσματικότητας και του χαμηλού επιπέδου υπηρεσιών.

Δικαιοδοσίες του Σ.Ε.Ε.Δ.Δ. είναι οι:

- Διεξαγωγή ελέγχων
- Προκαταρκτική εξέταση με εισαγγελική εντολή
- Συλλογή αποδεικτικών για νομική χρήση
- Διενέργεια διασταύρωσης περιουσιακών στοιχείων εργαζομένων των σωμάτων που υπόκεινται σε έλεγχο
- Λήψη ένορκων καταθέσεων προς διερεύνηση πιθανών πειθαρχικών παραπτώματων
- Συγχρονισμός με τις πειθαρχικές διαδικασίες των σωμάτων που εμπίπτουν σε ελέγχους του (υποπαρ. ΣΤ.11. περ. 1 της παραγράφου ΣΤ του άρθρου 1^{ου} του Ν. 4152/2013, ΦΕΚ Α107/9.5.2013).

Το Σ.Ε.Ε.Δ.Δ., όπως επισημάνθηκε και πιο πάνω, αποτιμά την σημασία των Συστημάτων Εσωτερικού Ελέγχου των Ο.Τ.Α. με τρόπο αντικειμενικό μέσω γραπτών αναφορών στο αρμόδιο Υπουργείο και στα σώματα που υπόκεινται σε έλεγχο. Ύστερα, το αρμόδιο Υπουργείο κατά τους δικούς του όρους προχωρά στην αποτύπωση ιδεών με σκοπό την συμβουλευτική καθοδήγηση των Ο.Τ.Α. παρέχοντας και νομοθετική υποστήριξη. (Κουτούπης, 2009).

Ελεγκτικό Συνέδριο

Το Ελεγκτικό Συνέδριο, σύμφωνα με το άρθρο 98 του Συντάγματος, είναι το πιο υψηλόβαθμο ιεραρχικά δικαστήριο αλλά και όργανο με κύρια αρμοδιότητα την

επιστασία και την παρακολούθηση της διαχείρισης των οικονομικών του δημοσίου στο σύνολο των οργανισμών της Γενικής Κυβέρνησης κι εν γένει του δημόσιου τομέα που άπτονται της αρμοδιότητάς του.

Μέρος των υποχρεώσεών του αποτελεί και η παρακολούθηση των εξόδων των Ο.Τ.Α. καθώς επίσης και των μεθοδικών καταγραφών των λογαριασμών διαχείρισής τους. Οι έλεγχοι που ασκεί το Ελεγκτικό Συνέδριο στους Ο.Τ.Α. , διαχωρίζονται σε έλεγχο νομιμότητας και κανονικότητας της διαχείρισης και σε έλεγχο διασταύρωσης στοιχείων που αντικατοπτρίζουν την πραγματική εικόνα, ο οποίος δεύτερος δύναται να λειτουργεί είτε αποσβεστικά είτε αποτρεπτικά (Ρίζος, 2000).

Αξίζει να σημειωθεί πως το Ελεγκτικό Συνέδριο διενεργεί συγκεκριμένα ελέγχους νομιμότητας με δεδομένο ότι οι έλεγχοι σκοπιμότητας νοούνται αντισυνταγματικοί. Λόγω των διαρκών μεταβολών της οικονομικής πραγματικότητας των Ο.Τ.Α. γεννάται η ταυτόχρονη απαίτηση προσαρμογής των ελέγχων σε αυτήν την δυναμική κατάσταση, σε ποιοτικό αλλά και ποσοτικό επίπεδο. Σε αυτό το σύστημα μεταβολών υπεισέρχεται το Ελεγκτικό Συνέδριο και οι όποιες μεταβολές αφορούν τον τρόπο και τις αλλαγές στην διοίκηση (Cameron, 1995).

Οικονομική Επιτροπή

Κατά το άρθρο 74, παράγραφος 1 του Ν. 3852/2010 «Πρόγραμμα Καλλικράτης», η Οικονομική Επιτροπή είναι το όργανο από το οποίο περνά κάθε δημοτικός οικονομικός έλεγχος. Συγκεκριμένα, μέλη της είναι είτε ο Δήμαρχος είτε ο Αντιδήμαρχος που προεδρεύει και οι υπόλοιποι, οι οποίοι σε αριθμό απαντώνται κατ' αντιστοιχία με τον αριθμό των ατόμων του δημοτικού συμβουλίου. Κατά το άρθρο 72, του Ν. 3852/2010, κύρια καθήκοντα της Οικονομικής Επιτροπής είναι τα κάτωθι:

- Διατύπωση δημοτικού προϋπολογισμού
- Έλεγχοι για την εφαρμογή του προϋπολογισμού και τριμηνιαίες καταγραφές χρηματοροών του Δήμου
- Εξέταση εκ των προτέρων του απολογισμού
- Αδειοδότηση για δαπάνες και την διάθεση των πιστώσεων του προϋπολογισμού, πλην αυτών όπου σύμφωνα με τις εν ενεργεία διατάξεις

άπτονται της αρμοδιότητας του δημοτικού συμβουλίου. Προβλέπεται η δυνατότητα έγκρισης προμηθειών απευθείας ανάθεσης, παροχής υπηρεσιών, διενέργειας μελετών και διεκπεραίωσης επειγόντων έργων.

- Διατύπωση των όρων, συγγραφή της διακήρυξης, πραγματοποίηση δημοπρασιών σύμφωνα με την εν ενεργεία νομοθεσία
- Έρευνα πιθανότητας λήψης δανειοδότησης και των όρων της
- Εισαγωγή προτάσεων στο δημοτικό συμβούλιο για θεσμοθέτηση δασμών όπως και του ετήσιου πλάνου εκμετάλλευσης της δημοτικής περιουσίας, για το πλάνο και την υλοποίηση των δημοτικών ρυθμιστικών αποφάσεων
- Αποδοχή κληρονομιών, κληροδοσιών και δωρεών
- Λήψη αποφάσεων για ζητήματα διαφάνειας και ηλεκτρονικής διακυβέρνησης
- Έγκριση αιτήσεων στις διοικητικές Αρχές για επανεξέταση θεμάτων αλλά και για την άσκηση όλων των ενδίκων μέσων

Ο Συνήγορος του Πολίτη

Βάσει των άρθρων 1 έως 5 του Ν. 2477/1997, ο Συνήγορος του Πολίτη ορίζεται ως αυτόνομη διοικητική αρχή με στόχο την διευκόλυνση της επικοινωνίας ανάμεσα στους δημότες και τους Ο.Τ.Α. προσδοκώντας την προάσπιση των δικαιωμάτων των πρώτων, την καταπολέμηση της λανθασμένης διοίκησης και της διαφθοράς και την διασφάλιση της νομιμότητας.

Αξιοσημείωτο είναι σε αυτό το σημείο, το γεγονός ότι ο Συνήγορος του Πολίτη φροντίζει για την καταγραφή ετήσιας αναφοράς σχετικά με το έργο της Αρχής, προβάλλει τις σημαντικότερες περιπτώσεις και, τέλος, παρέχει ιδέες προς την κατεύθυνση των βέλτιστων δημόσιων υπηρεσιών και των αναγκαίων νομοθετικών ρυθμίσεων. Σε αυτές τις αναφορές, οι Ο.Τ.Α., εν συγκρίσει με τους υπόλοιπους οργανισμούς του Δημοσίου, εμφανίζουν υψηλά ποσοστά παραπόνων αναφορικά με θέματα κακής διοίκησης και διαφθοράς. Μία λογική εξήγηση θα μπορούσε να βρίσκεται στην στενή σύνδεση των δημοτών με την τοπική αυτοδιοίκηση (Ν. 2477/1997).

Ο Συνήγορος του Πολίτη αποτελεί υπηρεσία εξυπηρέτησης αλλοδαπών και ημεδαπών αρκεί το αντικείμενο της υποστήριξης να εδράζεται σε οποιασδήποτε φύσης συνδιαλλαγή με το ελληνικό Δημόσιο. Στη συνέχεια, ο φορέας αυτός ως

ενδιάμεσος επικοινωνεί με την διοίκηση και ορίζει προτάσεις προς την δημόσια διοίκηση (Ετήσια Έκθεση, 2018).

Αυτοτελής

Υπηρεσία

Εποπτείας

Βάσει του άρθρου 215 του Ν. 3852/2010, όπως αυτό τροποποιήθηκε με το άρθρο 109 του Ν. 4555/2018, ο κρατικός έλεγχος των Ο.Τ.Α. συντελείται από τις τοπικές αρμόδιες Αυτοτελείς Υπηρεσίες Εποπτείας των Ο.Τ.Α. Στην χώρα μας απαντώνται επτά τέτοιες υπηρεσίες που δημιουργήθηκαν από το Υπουργείο Εσωτερικών και αναφέρονται απευθείας στον Υπουργό.

Στην παράγραφο 3 του ίδιου άρθρου, ορίζεται η υποχρέωση της εν λόγω υπηρεσίας ως προς την διερεύνηση του νόμιμου των διαδικασιών των ενεργειών του Δήμου, των Περιφερειών και των νομικών τους προσώπων, αλλά και του πειθαρχικού ελέγχου των αιρετών σύμφωνα με το άρθρο 102 παρ. 4 του Συντάγματος.

Επιπρόσθετη δυνατότητα έχει η Υπηρεσία να λειτουργεί αυτεπάγγελτα ως προς τον ορισμό κατευθυντήριων γραμμών για την εξασφάλιση της νομιμότητας στη δράση των Δήμων, Περιφερειών, και των αντίστοιχων φορέων τους. Ακόμη, αποτελεί ενδιάμεσο μεταφορέα οδηγιών και κατευθύνσεων, στους Ο.Τ.Α. , από το Υπουργείο Εσωτερικών.

Σύμφωνα με το άρθρο 218 του Ν. 3852/2010, έπειτα από την τροποποίησή του σύμφωνα με το άρθρο 20 του Ν. 4257/2014, η Αυτοτελής Υπηρεσία Εποπτείας των Οργανισμών Τοπικής Αυτοδιοίκησης αποτελείται από τα κάτωθι στοιχεία:

1. Ελεγκτής Νομιμότητας
2. Διεύθυνση Εποπτείας Ο.Τ.Α.
3. Τμήμα Γενικών και Οικονομικών Υποθέσεων
4. Τμήμα Τεχνικών Υποθέσεων

Συμπαραστάτης του δημότη και της επιχείρησης

Συνεχίζοντας στους ελεγκτικούς φορείς των Ο.Τ.Α., ο Συμπαραστάτης του Δημότη και της Επιχείρησης εγκαθιδρύθηκε με το «Πρόγραμμα Καλλικράτης», άρθρο 77 του Ν. 3852/2010 όπως αυτό τροποποιήθηκε με το άρθρο 7 του Ν. 4623/2019. Πιο συγκεκριμένα, για τους δήμους με πληθυσμό άνω των 20.000, ορίζεται Συμπαραστάτης του Δημότη και της Επιχείρησης μέσω προκήρυξης της θέσης , ένας

δημότης με σχετικές γνώσεις, εκλεγμένος από το δημοτικό συμβούλιο. Αρμοδιότητα του ατόμου στην θέση αυτή, αποτελεί η συλλογή ενυπόγραφων αναφορών κακής λειτουργίας και διοίκησης των δήμων, και των υπηρεσιών του και στη συνέχεια, ως ενδιάμεσος, φροντίζει να λυθούν αυτά τα ζητήματα. Η υποχρέωσή του επεκτείνεται στην έγκαιρη (μέσα σε έναν μήνα) γραπτή αναφορά του σχετικά με τις διαδικασίες που ακολούθησε εφόσον του γνωστοποιήθηκε η καταγγελία.

Από την αυτόνομη θέση που βρίσκεται, το άτομο αυτό, που ορίστηκε από την τοπική αυτοδιοίκηση με σκοπό τη σωστή εξυπηρέτηση των δημοτών, παρέχει λύσεις σε προβλήματα των συμπολιτών του αλλά ταυτόχρονα διασφαλίζει την νόμιμη λειτουργία διοικητικών υπηρεσιών με στόχο τον έλεγχο της κακής διοίκησης.

3.4 «Εγχειρίδιο καλών πρακτικών» του Συμβουλίου της Ευρώπης

Καθίσταται αναγκαίο να αναφέρουμε ότι οι ευρωπαϊκές οδηγίες αναφορικά με τον καθοριστικό ρόλο του εσωτερικού ελέγχου στους Ο.Τ.Α. προβάλλονται ιδιαίτερα και από το Εγχειρίδιο καλών πρακτικών του Συμβουλίου της Ευρώπης για τη δημόσια ηθική σε τοπικό επίπεδο. Ειδικότερα, το Συμβούλιο της Ευρώπης το 2006 υιοθέτησε το Εγχειρίδιο καλών πρακτικών το οποίο έχει ως στόχο την αναβάθμιση της δημόσιας ηθικής καθώς και την αντιμετώπιση την διαφθοράς και της κακοδιοίκησης στο επίπεδο της Τοπικής Αυτοδιοίκησης (Council of Europe, 2006). Στο σημείο αυτό, είναι σημαντικό να τονίσουμε ότι το συγκεκριμένο εγχειρίδιο δεν αποτελεί νομικό έγγραφο και κατ' επέκταση δεν παρουσιάζει καμία νομική δεσμευτικότητα. Πιο αναλυτικά, στο Εγχειρίδιο συστήνεται μεταξύ άλλων, η δημιουργία κωδίκων συμπεριφοράς, η εποπτεία, προγράμματα επιμόρφωσης των αιρετών, ο έλεγχος της χρηματοδότησης τόσο των πολιτικών κομμάτων όσο και των προεκλογικών τους εκστρατειών, ο έλεγχος των αιρετών από τα αντιπροσωπευτικά συμβούλια και ο δημοκρατικός έλεγχος μέσα από τη δημόσια πρόσβαση στην πληροφόρηση.

Επιπλέον, ο ανεξάρτητος έλεγχος, ο αποτελεσματικός εσωτερικός έλεγχος καθώς και η προσαρμογή του στο μέγεθος του εκάστοτε δήμου και τέλος ο τοπικός ή περιφερειακός συνήγορος του πολίτη. Όσον αφορά τον εσωτερικό έλεγχο, σύμφωνα με το εγχειρίδιο αφορά τις γραπτές διαδικασίες που καθορίζουν τις πρακτικές που ακολουθούνται στη δράση των τοπικών αρχών, όπως για παράδειγμα η σύνταξη και η

εκτέλεση του προϋπολογισμού, οι αγορές, οι συμβάσεις, η πρόσληψη και η εκμετάλλευση του προσωπικού. Ουσιαστικά, η υπηρεσία εσωτερικού ελέγχου προβαίνει σε ελέγχους για να διαπιστώσει αν υπάρχει συμμόρφωση στις διαδικασίες που έχουν υιοθετηθεί, ενώ προσπαθεί να ανακαλύψει τα αίτια και να διατυπώσει λύσεις όταν δεν υπάρχει συμμόρφωση.

Από την άλλη πλευρά, ο εξωτερικός έλεγχος αναφέρεται στη διαχείριση των Ο.Τ.Α., η οποία είναι απαραίτητο να πραγματοποιείται με βάση τους κανόνες για τα λογιστικά και τον προϋπολογισμό και σε ένα γενικότερο πλαίσιο σύμφωνα με τις αρχές της οικονομίας, της αποδοτικότητας και της αποτελεσματικότητας. Επίσης, είναι σημαντικό να αναφέρουμε ότι ο εξωτερικός έλεγχος είναι κατασταλτικός ωστόσο είναι δυνατόν είναι και προληπτικός υπό την μορφή συμβουλευτικού ρόλου (Council of Europe).

Ταυτόχρονα, στο Εγχειρίδιο Καλών Πρακτικών πέρα από τον έλεγχο νομιμότητας και κανονικότητας των δαπανών συμπεριλαμβάνεται και ο έλεγχος της αποδοτικότητας όπως αυτός που ασκούν τα Ελεγκτικά Συνέδρια των κρατών της Ευρωπαϊκής Ένωσης.

Συγκεκριμένα, ο έλεγχος αποδοτικότητας είναι απαραίτητο να καλύπτει τα εξής παρακάτω:

- > Την οικονομικότητα που σχετίζεται με τους πόρους και το κατά πόσο αυτοί είναι επαρκείς σε ποσότητα και ποιότητα, με το αν εξασφαλίζονται με το χαμηλότερο δυνατό κόστος καθώς και με το αν διατίθενται τη σωστή στιγμή,
- > Την αποδοτικότητα που αφορά την αναλογία διάθεσης των πόρων, ανάμεσα στις εισροές και στις εκροές, έτσι ώστε να επιτευχθούν οι στόχοι της δράσης,
- > Την αποτελεσματικότητα που σχετίζεται με βαθμό επίτευξης των στόχων αλλά και τη σχέση μεταξύ προσδοκώμενου και πραγματικού αποτελέσματος

4. Η νομολογία του Ευρωπαϊκού Δικαστηρίου των Δικαιωμάτων του Ανθρώπου

4.1 Ανθρώπινα δικαιώματα και Δημόσιος Έλεγχος

Στην απόφασή του στην υπόθεση Guja κατά Μολδαβίας, το Ευρωπαϊκό Δικαστήριο Ανθρωπίνων Δικαιωμάτων (ΕΔΑΔ) καθιέρωσε την προστασία των μαρτύρων δημοσίου συμφέροντος βάσει του άρθρου 10 της Ευρωπαϊκής Σύμβασης Ανθρωπίνων Δικαιωμάτων (ΕΣΔΑ), το οποίο εγγυάται την προστασία της ελευθερίας της έκφρασης. Το άρθρο αυτό προστατεύει επίσης τους μάρτυρες δημοσίου συμφέροντος (Κουτιβάς, 2020). Συγκεκριμένα, το Ευρωπαϊκό Δικαστήριο Ανθρωπίνων Δικαιωμάτων έκρινε ότι για να αναγνωριστεί ένας εργαζόμενος ως μάρτυρας δημοσίου συμφέροντος, ο εν λόγω εργαζόμενος πρέπει να πληροί μια σειρά από έξι κριτήρια. Τα κριτήρια αυτά πρέπει να λαμβάνονται υπ' όψιν όταν καθορίζεται αν κάποιος μάρτυρας δημοσίου συμφέροντος μπορεί να προστατευθεί ως πληροφοριοδότης. Ο τρόπος με τον οποίο παρουσιάζονται οι πληροφορίες είναι ο πρωταρχικός παράγοντας που πρέπει να αξιολογηθεί (Δημητρόπουλος, 2022).

Το Ευρωπαϊκό Δικαστήριο Ανθρωπίνων Δικαιωμάτων αποφάσισε ότι ένας μάρτυρας που εκπροσωπεί το δημόσιο συμφέρον πρέπει πρώτα να απευθύνει την καταγγελία του εντός του οργανισμού στον οποίο εργάζεται. Σε περίπτωση που αυτό δεν μπορεί να γίνει, μπορεί να απευθυνθεί σε δημόσιες αρχές, όπως ο Γενικός Εισαγγελέας, και σε περίπτωση που ακόμη και αυτό δεν είναι εφικτό, μπορεί να μεταφέρει τις πληροφορίες στο ευρύ κοινό απευθείας μέσω των μέσων ενημέρωσης ή του διαδικτύου (Ζέλτση, 2021). Το επίπεδο ενδιαφέροντος που έχει η πληροφορία για τον μέσο άνθρωπο αποτελεί το δεύτερο κριτήριο. Το Ευρωπαϊκό Δικαστήριο Ανθρωπίνων Δικαιωμάτων επεσήμανε ότι το εν λόγω υλικό πρέπει να είναι ιδιαίτερα σημαντικό και να εκτείνεται πέρα από τη σφαίρα του απορρήτου. Η τρίτη και τελευταία προϋπόθεση είναι να μην μπορεί να αμφισβητηθεί η αλήθεια των πληροφοριών (Κυριαζή, 2022).

Το τέταρτο κριτήριο είναι να καθοριστεί εάν το δημόσιο συμφέρον είναι σημαντικότερο από τη ζημία που θα προκληθεί στη δημόσια αρχή ως αποτέλεσμα της διαρροής του υλικού. Η πρακτική της καλής πίστης είναι η έκτη προϋπόθεση. Ο μάρτυρας δεν θα πρέπει να είναι αδιάφορος για το θέμα, δεν θα πρέπει να αποσκοπεί στο κέρδος από τη διαρροή της πληροφορίας και δεν θα πρέπει να έχει κίνητρο εκδίκησης κατά του προσώπου που διέρρευσε την πληροφορία (Κυριαζή, 2022). Η αυστηρότητα της ποινής που επιβλήθηκε στον μάρτυρα δημοσίου συμφέροντος και οι επιπτώσεις που είχε για τον ίδιο αποτελούν το τελευταίο κριτήριο. Στη συγκεκριμένη περίπτωση, το Ευρωπαϊκό Δικαστήριο Ανθρωπίνων Δικαιωμάτων κατέληξε στο συμπέρασμα ότι υπήρξε παραβίαση του δικαιώματος της ελευθερίας του λόγου και ότι ο κ. Guja ήταν μάρτυρας δημοσίου συμφέροντος (Δημητρόπουλος, 2022).

4.2 Η περίπτωση της Μ. Βρετανίας

Στην Ευρώπη, το Ηνωμένο Βασίλειο είναι αναμφίβολα πρωτοπόρο στον τομέα της προστασίας των πληροφοριοδοτών. Το σχετικό νομοθετικό εγχείρημα αναφέρεται ως "ο πιο φιλόδοξος νόμος για την προστασία των πληροφοριοδοτών στον κόσμο", επειδή ήταν μία από τις πρώτες ευρωπαϊκές κυβερνήσεις που εφάρμοσαν νομοθετικά μέτρα που συνδέονται με την προστασία τους. Τρία χρόνια πριν από τη δημοσίευση της έκθεσης για την έρευνα του Βασιλικού Νοσοκομείου του Μπρίστολ, το 1998, τέθηκε σε ισχύ η PIDA. Ο νόμος περί επιχειρήσεων και κανονιστικής μεταρρύθμισης του 201379 τροποποίησε τον νόμο του 1998 (Κουτιβάς, 2020). Το θεμέλιο της σχέσης εργοδότη-εργαζομένου είναι η εμπιστοσύνη. Η σύνδεση με την εργασία συνοδεύεται από μια υποχρέωση όπως αυτή. Επιπλέον, ειδικές συμφωνίες απορρήτου μπορούν να περιλαμβάνονται στις συμβάσεις εργασίας. Ως εκ τούτου, η μη αποκάλυψη έχει προτεραιότητα έναντι της ελευθερίας του λόγου.

Ωστόσο, όπου αυτό είναι προς το δημόσιο συμφέρον, ο νόμος επιβάλλει κυρώσεις για την απόκλιση από τα συνήθη όρια της εργασιακής σχέσης. Η πρώτη διατύπωση της υπεράσπισης του δημόσιου συμφέροντος στην υπόθεση Initial Services Ltd κατά Putterill επικεντρώθηκε στο κατά πόσον ο ενάγων είχε εμπλακεί σε εγκληματική δραστηριότητα ή τουλάχιστον σε κάποια άλλη σημαντική νομική παράβαση (Κουτιβάς, 2020). Στην περίπτωση αυτή, η παραβίαση από τον εργοδότη

του νόμου που διέπει τον αθέμιτο ανταγωνισμό επέτρεψε την αποκάλυψη των γεγονότων από τον μάρτυρα δημοσίου συμφέροντος. Σήμερα, οι καταγγέλλοντες έχουν βιώσει αρνητικές επιπτώσεις στην εργασία τους και μπορούν να προστατευθούν μέσω των επιλογών άδικης απόλυσης που προσφέρει το εργατικό δίκαιο.

4.3 Η περίπτωση της Ελλάδας

Ο νομοθέτης θέσπισε τον θεσμό του μάρτυρα δημοσίου συμφέροντος προκειμένου να ενθαρρύνει τους ανθρώπους που γνωρίζουν οποιαδήποτε παρανομία στον τόπο εργασίας τους να την αναφέρουν στους αρμόδιους ελεγκτικούς οργανισμούς και να καταγγείλουν τη διαφθορά χωρίς να κινδυνεύουν να αντιμετωπίσουν σοβαρές συνέπειες. Αυτή η νομοθετική προσπάθεια αποτέλεσε ένα πρώτο, διστακτικά καθορισμένο βήμα για την καταπολέμηση της διαφθοράς στους χώρους εργασίας. Το άρθρο 45B σχετικά με τους "μάρτυρες δημοσίου συμφέροντος" προστέθηκε στον Κώδικα Ποινικής Δικονομίας με τον νόμο 4254/2014, επεκτείνοντας την προστασία που προηγουμένως περιοριζόταν σε άτομα που αποκάλυπταν πράξεις διαφθοράς και άλλες αξιόποινες συμπεριφορές και μάρτυρες εγκλημάτων οργανωμένου εγκλήματος και τρομοκρατίας σύμφωνα με το άρθρο 9 του νόμου 2928/2001 (Παναγοπούλου-Κουτνατζή, 2017).

Ένας δημόσιος υπάλληλος στον οποίο έχει δοθεί η ιδιότητα του μάρτυρα δημοσίου συμφέροντος δεν θα υπόκειται σε πειθαρχική δίωξη ή άλλες εσωτερικές διαδικασίες, χάρη στην τροποποίηση που επήλθε στον Κώδικα για το καθεστώς των δημοσίων υπαλλήλων και των υπαλλήλων των Ν.Π.Δ.Δ. με τον προαναφερθέντα νόμο. Για να ισχύσει αυτή η προστασία, αυτός που αποκαλύπτει πρέπει να χαρακτηριστεί ως "μάρτυρας δημοσίου συμφέροντος" από τον αρμόδιο εισαγγελέα. Για να συμβεί αυτό, πρέπει να πληρούνται οι ακόλουθες τρεις προϋποθέσεις: (α) το πρόσωπο πρέπει να αποκαλύψει πληροφορίες που βοηθούν σημαντικά στην ανακάλυψη και τη δίωξη των διεφθαρμένων πράξεων- (β) το πρόσωπο δεν πρέπει να έχει συμμετάσχει με οποιονδήποτε τρόπο στην εν λόγω αξιόποινη συμπεριφορά- και (γ) το πρόσωπο δεν πρέπει να επιδιώκει να αποκομίσει προσωπικό όφελος από την αποκάλυψη της αξιόποινης συμπεριφοράς. Στην έκθεση της φάσης 3 της αξιολόγησης

της Ελλάδας από την Ομάδα Εργασίας του ΟΟΣΑ για την Καταπολέμηση της Δωροδοκίας, στην οποία συμμετείχε η Ελλάδα, εκφράστηκαν ανησυχίες σχετικά με τα πολύ αυστηρά κριτήρια για τον ορισμό ατόμων ως μαρτύρων δημοσίου συμφέροντος (Πηγή: <https://www.oecd.org/daf/anti-bribery/OECD-Greece-Whistleblower-Protection-Legislative-Proposal-GRE.pdf>).

4.4 «Εγχειρίδιο καλών πρακτικών» του Συμβουλίου της Ευρώπης

Υφίσταται από το 2006, ως εργαλείο καθοδήγησης για τη θέση του εσωτερικού ελέγχου στους Ο.Τ.Α. , ένα Εγχειρίδιο Καλών Πρακτικών του Συμβουλίου της Ευρώπης που αφορά την δημόσια ηθική τοπικά και περιλαμβάνει οδηγίες με αντικείμενο την ανανέωση της δημόσιας ηθικής αλλά και την πάταξη της διαφθοράς και της στρεβλής διακυβέρνησης της Τοπικής Αυτοδιοίκησης. (Council of Europe, 2006). Μπορεί να μην έχει νομική ισχύ ,παρόλα αυτά είναι ένα ισχυρό συμβουλευτικό μέσο της Ευρώπης για τον έλεγχο των κατά τόπους διοικήσεων. Συγκεκριμένα, περιλαμβάνει τυποποιημένες οδηγίες συμπεριφορών, προγράμματα κατάρτισης εκλεγμένων ατόμων, πληροφορίες για σωστό έλεγχο οικονομικής φύσεως για πολιτικές παρατάξεις συμπεριλαμβανομένων των προεκλογικών αγώνων τους, οδηγίες για έλεγχο των εκλεγμένων εκ των συμβουλίων και, τέλος, περιλαμβάνει προτάσεις για την απαραίτητη διαφάνεια μέσω της δυνατότητας του κάθε πολίτη να γνωρίζει ανά πάσα στιγμή τα πάντα σε σχέση με την λειτουργία των οργανισμών. Οι γενικές πληροφορίες, επίσης, εντοπίζονται στο Εγχειρίδιο που αφορούν τον ανεξάρτητο έλεγχο, τον αποδοτικό εσωτερικό έλεγχο και την ρύθμισή του ανάλογα με το πόσο μεγάλος είναι ο αντίστοιχος Δήμος συμπεριλαμβανομένων των ιδιαίτερων απαιτήσεων που ενδεχομένως ανακύπτουν και, φυσικά, στοιχεία ως προς το ελεγκτικό σώμα του Συνηγόρου του Πολίτη.

Σχετικά με τον εσωτερικό έλεγχο που τόσο πολύ έχει απασχολήσει στην παρούσα εργασία, το Εγχειρίδιο αναφέρεται στις μεθόδους αυτές που προσδιορίζουν όλους εκείνους τους τρόπους με τους οποίους εφαρμόζεται ο εσωτερικός έλεγχος σε τοπικό επίπεδο, λόγω χάρη αναφορικά με τον προϋπολογισμό, τις αγορές και την διαχείριση του ανθρώπινου δυναμικού στην πράξη. Όπως τονίστηκε άλλωστε πολλάκις στην συγκεκριμένη διατριβή, ο εσωτερικός έλεγχος υφίσταται κυρίως για την επιβεβαίωση

σύνταξης με την κατευθυντήρια γραμμή και, στην περίπτωση της μη σύμπλευσης, για την παρέμβαση μέσω προτάσεων για να επιτευχθεί τελικώς.

Αντίθετα, ο εξωτερικός έλεγχος αφορά την οικονομική διοίκηση των Ο.Τ.Α., όπου διέπεται από τις λογιστικές αρχές και τον προϋπολογισμό με την ευρεία έννοια της αποδοτικότητας και της αποτελεσματικότητας. Λειτουργεί κυρίως αποσβεστικά παρόλα αυτά μπορεί να αποτρέψει ενδεχόμενα κακώς κείμενα μέσω υποδείξεων προς την σωστή κατεύθυνση. (Council of Europe).

Στο Εγχειρίδιο Καλών Πρακτικών, εμπεριέχεται ο έλεγχος αποτελεσματικότητας, εκτός της νομιμότητας, και της φυσιολογικότητας των εξόδων όμοια με τα Ελεγκτικά Συνέδρια των χωρών της Ε.Ε. .

Ο συγκεκριμένος έλεγχος αφορά:

- τους πόρους και τον βαθμό που αυτοί είναι ικανοποιητικοί, βάσει του τρόπου διασφάλισής τους στο μικρότερο κόστος και του χρόνου
- Την αποτελεσματικότητα σύμφωνα με τις χρηματοροές, για την πλήρωση των στόχων
- την αποτελεσματικότητα εκ του αποτελέσματος (στόχοι) αλλά και της συμφωνίας του επιθυμητού με το υπαρκτό.

5. Κριτική ανάλυση νομοθετικής προστασίας πληροφοριοδοτών στην Ε.Ε.

5.1 Οδηγία της Ευρωπαϊκής Επιτροπής προστασίας πληροφοριοδοτών

Σύμφωνα με το άρθρο 325 παράγραφος 1 στοιχείο α) της Συνθήκης για την ίδρυση της Ευρωπαϊκής Κοινότητας, το Ευρωπαϊκό Ελεγκτικό Συνέδριο εξέδωσε τη γνώμη αριθ. 4/2018 κατά τη συνεδρίασή του της 26ης Σεπτεμβρίου 2018, στο πλαίσιο της προετοιμασίας για την έκδοση απόφασης του Συμβουλίου. Πρόταση οδηγίας της Ευρωπαϊκής Επιτροπής σχετικά με την προστασία όσων καταγγέλλουν παραβάσεις του δικαίου της ΕΕ (άρθρο 4, της ΣΛΕΕ) (μάρτυρες δημοσίου συμφέροντος). Η γνωμοδότηση του SCA αναφέρει ότι η μέθοδος που προτείνεται από την εν λόγω πρόταση οδηγίας θα μπορούσε να αυξήσει τη νομική προστασία των ατόμων σε όλα τα κράτη μέλη και να τους παράσχει κρίσιμο ρόλο στη διασφάλιση της τήρησης της νομοθεσίας της ΕΕ στο εργασιακό τους περιβάλλον (Παναγοπούλου-Κουτνατζή, 2010). Το Ευρωπαϊκό Ελεγκτικό Συνέδριο, ειδικότερα, πιστεύει ότι η προτεινόμενη μέθοδος θα ενισχύσει τη διαχείριση των πολιτικών και προγραμμάτων της ΕΕ με την ολοκλήρωση των διαδικασιών επί παραβάσει που κινεί η Επιτροπή κατά των κρατών μελών της ΕΕ. Στην πραγματικότητα, όταν εμπλέκονται οικονομικά συμφέροντα της ΕΕ, η καταγγελία μπορεί να οδηγήσει σε εξοικονόμηση πόρων για τον προϋπολογισμό της ΕΕ, μέσω της ανάκτησης κονδυλίων που καταβλήθηκαν αχρεωστήτως (Καβαδάκη, 2021). Μακροπρόθεσμα, ο νομοθέτης της Ένωσης θα έχει την ευκαιρία να τροποποιήσει τους κανονισμούς ως αποτέλεσμα της καταγγελίας που αποκαλύπτει κενά ή ανεπάρκειες στη δημοσιονομική διαχείριση των προγραμμάτων της ΕΕ, βάσει σύστασης της Επιτροπής.

Παρά τα οφέλη από τη βελτίωση της προστασίας των μαρτύρων δημοσίου συμφέροντος στην ΕΕ, η SCA επισημαίνει ότι η πολυπλοκότητα του πεδίου εφαρμογής της οδηγίας μπορεί μερικές φορές να δυσχεράνει την αποτελεσματική εκτέλεση του συστήματος. Η Επιτροπή προτρέπει τα κράτη μέλη να σκεφτούν τη διεύρυνση της εφαρμογής της οδηγίας προκειμένου να διασφαλιστεί η ακρίβεια και η συνοχή του σχετικού πλαισίου σε εθνικό επίπεδο (Καβαδάκη, 2021). Η οδηγία

θεσπίζει αυστηρές ελάχιστες απαιτήσεις για την προστασία των πληροφοριοδοτών σε ολόκληρη την Ευρώπη (Πηνελόπη, 2019). Τα κράτη μέλη θα πρέπει να εφαρμόσουν και να ενισχύσουν αυτές τις διατάξεις σύμφωνα με την πρόθεση της οδηγίας, η οποία είναι να παρέχει στους καταγγέλλοντες υψηλό βαθμό προστασίας. Καλύπτονται τόσο ο δημόσιος όσο και ο ιδιωτικός τομέας. Περιλαμβάνονται άτομα που δεν συνδέονται συνήθως με έναν εργοδότη και έναν εργαζόμενο, όπως σύμβουλοι, εργολάβοι, εθελοντές, μέλη διοικητικών συμβουλίων, πρώην εργαζόμενοι και υποψήφιοι για εργασία (άρθρο 4). Επιπλέον, προστατεύει όσους υποστηρίζουν τους καταγγέλλοντες, καθώς και τα άτομα και τις νομικές οργανώσεις που συνδέονται με αυτούς (άρθρο 4 παράγραφος 4) (Πηνελόπη, 2019).

Σύμφωνα με το άρθρο 5 παράγραφος 1, πράξεις ή παραλείψεις που είναι παράνομες ή αλλάζουν τον στόχο ή την πρόθεση της νομοθεσίας θεωρούνται παραβιάσεις. Αξίζει να σημειωθεί ότι δεν εξετάζει τον λόγο που ο πληροφοριοδότης αποκάλυψε την πληροφορία κατά την απονομή προστασίας (Γκικόκα, 2019). Διασφαλίζει το απόρρητο της ταυτότητας του πληροφοριοδότη στην πλειονότητα των περιπτώσεων, με ρητές και περιορισμένες εξαιρέσεις (άρθρο 16). Προστατεύονται οι πληροφοριοδότες που έχουν προβεί σε ανώνυμες αναφορές ή αποκαλύψεις πληροφοριών και οι οποίοι αργότερα ταυτοποιήθηκαν (άρθρο 6 παράγραφος 3). Στους πληροφοριοδότες δίνεται η δυνατότητα να αποκαλύψουν παραβάσεις στις αρμόδιες αρχές απευθείας ή μέσω του εσωτερικού διαύλου του οργανισμού (άρθρο 10). επιτρέπει τη δημοσιοποίηση πληροφοριών σε ορισμένες περιπτώσεις (άρθρο 15). απαγορεύει "κάθε είδους αντίποινα" (Γκικόκα, 2019), συμπεριλαμβανομένων των απειλών για αντίποινα και των προσπαθειών για αντίποινα, απαριθμώντας μια σειρά από διαφορετικές, εκτεταμένες και μη εξαντλητικές περιπτώσεις (άρθρο 19).

Εκτός από τα προσωρινά μέτρα, χωρίς τα οποία ο πληροφοριοδότης ενδέχεται να μην είναι σε θέση να διατηρήσει την επαγγελματική και οικονομική του κατάσταση μέχρι την ολοκλήρωση της νομικής διαδικασίας (άρθρο 21 παράγραφος 6), προβλέπει την επιβολή κυρώσεων σε πρόσωπα που παρεμποδίζουν ή επιχειρούν να παρεμποδίσουν την υποβολή αναφορών, αντιτίθενται στους πληροφοριοδότες (συμπεριλαμβανομένης της κατάχρησης) και παραβιάζουν την υποχρέωση τήρησης του απορρήτου της ταυτότητας των πληροφοριοδοτών (άρθρο 23). Επιπλέον, επιβάλλει στα κράτη μέλη να παρέχουν εύκολα προσβάσιμες, δωρεάν,

εμπεριστατωμένες και ανεξάρτητες συμβουλές (άρθρο 20 παράγραφος 1 στοιχείο α), καθώς και νομική και οικονομική υποστήριξη (Κρητικού, 2022), συμπεριλαμβανομένης της ψυχολογικής υποστήριξης, στους καταγγέλλοντες στο πλαίσιο νομικών διαδικασιών (άρθρο 20 παράγραφος 2), και ότι οι καταγγέλλοντες δεν μπορούν να θεωρηθούν υπεύθυνοι για την παραβίαση των περιορισμών στην απόκτηση ή την αποκάλυψη πληροφοριών που είναι εμπιστευτικές, είτε πρόκειται για εμπορικές είτε για άλλες πληροφορίες (άρθρο 21).

Αποκλείει επίσης την ιδέα ότι μια συμφωνία, μια πολιτική, ένα έντυπο ή ένας όρος απασχόλησης -συμπεριλαμβανομένης μιας συμφωνίας διαιτησίας πριν από την επίλυση της διαφοράς- θα μπορούσε να περιορίσει ή να παραιτηθεί από τα δικαιώματα και τα ένδικα μέσα που προβλέπονται (άρθρο 24). Καθιερώνει την ανάγκη για διάφορους δημόσιους και εμπορικούς οργανισμούς να παρέχουν εσωτερικά συστήματα αναφοράς προβλημάτων (άρθρο 8). Επιπλέον, περιλαμβάνει την ανάγκη παρακολούθησης των καταγγελιών και έγκαιρης ειδοποίησης του καταγγέλλοντος (Γκιόκα, 2019). Λόγω της δυνατότητας των κρατών μελών να θεσπίζουν ή να διατηρούν πιο φιλικούς κανόνες από αυτούς που περιγράφονται στην οδηγία, τα εθνικά παράπονα τυγχάνουν καλύτερης προστασίας (Κρητικού, 2022). Επιπλέον, ορίζει ότι ο βαθμός προστασίας που παρέχεται σήμερα από τα κράτη μέλη στο πλαίσιο του πεδίου εφαρμογής της οδηγίας δεν μπορεί "σε καμία περίπτωση" να μειωθεί ως αποτέλεσμα της εφαρμογής της οδηγίας (άρθρο 25).

Συμπεράσματα

Το νομοθετικό υπόβαθρο της οδηγίας δείχνει πώς η απουσία συνεπούς προστασίας των καταγγελιών σε όλα τα κράτη μέλη είχε επιζήμιο αντίκτυπο στη λειτουργία των προγραμμάτων της Ε.Ε., οδηγώντας σε απώλειες δισεκατομμυρίων ευρώ κάθε χρόνο. Η οδηγία σκοπεύει να αντιμετωπίσει την ευπάθεια των μαρτύρων και να επιλύσει τα υφιστάμενα εμπόδια που τους εμποδίζουν να υποβάλλουν καταγγελίες σχετικά με υποθέσεις απάτης και γενικές παραβιάσεις της νομοθεσίας της ΕΕ (Βενέρης, 2018). Η Διεθνής Διαφάνεια συνιστά επίσης στα κράτη μέλη της ΕΕ να δημιουργήσουν εθνικούς φορείς για την εποπτεία και την εφαρμογή των νόμων περί καταγγελιών, να συλλέγουν και να δημοσιεύουν δεδομένα σχετικά με τον τρόπο χρήσης του νόμου και να αυξάνουν την προστασία των καταγγελλόντων μέσω νομικών διαδικασιών (Ζαφειράκου & Ταχυνάκης, 2007). Για πρώτη φορά, η ΕΕ θα θέσει ελάχιστες απαιτήσεις για την παροχή υψηλού και ομοιόμορφου επιπέδου προστασίας μεταξύ των κρατών μελών, καθιστώντας τη νέα οδηγία αναμφισβήτητα ένα κρίσιμο βήμα για την ενίσχυση της προστασίας των μαρτύρων δημοσίου συμφέροντος.

Όλα αυτά επιτυγχάνονται με την επίτευξη μιας προσεκτικής ισορροπίας μεταξύ των δικαιωμάτων των κατηγορών και των πληροφοριοδοτών, ελπίζοντας να προωθηθεί η αναφορά και ταυτόχρονα να αποτραπεί η επιβλαβής αναφορά, απαγορεύοντας την αδικαιολόγητη δυσφήμιση. Ακόμη και αν η διατύπωση που εγκρίθηκε από το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο αυξάνει τον αριθμό των προστατευτικών μέτρων σε σχέση με την πρόταση της Επιτροπής, ορισμένα σημαντικά προβλήματα παραμένουν (Παναγοπούλου-Κουτνατζή, 2017). Προκειμένου να διασφαλιστούν πλήρως και αποτελεσματικά όλοι οι μάρτυρες δημοσίου συμφέροντος σύμφωνα με τα διεθνή πρότυπα και τις βέλτιστες πρακτικές, τα κράτη μέλη θα πρέπει να αξιοποιήσουν την ευκαιρία για να καλύψουν τα κενά και να ενισχύσουν τις ελλείψεις της οδηγίας κατά την εφαρμογή της στην εθνική νομοθεσία (Κυριαζή, 2022).

Η εθνική νομοθεσία περί καταγγελίας θα πρέπει: α) να έχει ευρύτερο πεδίο εφαρμογής, καλύπτοντας όλες τις παραβάσεις του νόμου (εθνικού ή ενωσιακού δικαίου) και τις απειλές ή τη βλάβη του δημόσιου συμφέροντος, β) να μην εξαιρεί

θέματα που αφορούν την άμυνα, την ασφάλεια και τις διαβαθμισμένες πληροφορίες, αλλά να προβλέπει συγκεκριμένα συστήματα αναφοράς σε άτομα που πιστεύουν ή υποπτεύονται ότι έχουν υποστεί καταγγελία (ακόμη και ακούσια), σε άτομα που προτίθενται να υποβάλουν καταγγελία και σε οργανώσεις της κοινωνίας των πολιτών που βοηθούν τους καταγγέλλοντες, γ) δεν θα πρέπει να υπάρχουν πρόσθετες απαιτήσεις για την προστασία αυτή, δ) δεν θα πρέπει να θεσπιστούν ειδικές ή πρόσθετες κυρώσεις για τα άτομα που εν γνώσει τους προβαίνουν σε ψευδείς δηλώσεις μέσω των διαύλων καταγγελίας, ε) το βάρος της απόδειξης θα πρέπει να μετατοπιστεί έτσι ώστε το άτομο που ζημίωσε έναν μάρτυρα να πρέπει να αποδείξει ότι δεν είχε καμία σχέση με την αναφορά ή την αποκάλυψη και ότι αυτό θα είχε συμβεί ανεξάρτητα και στ) θα πρέπει να προβλεφθεί πλήρης αποζημίωση για ζημιές (Κυριαζή, 2022).

Εν κατακλείδι, συνιστάται να εγκαταλειφθεί η έννοια της χρηματικής αμοιβής για τους μάρτυρες δημοσίου συμφέροντος υπέρ άλλων κινήτρων που μπορεί να είναι κατάλληλα για να τιμήσουν τους μάρτυρες δημοσίου συμφέροντος και να αλλάξουν τον ηθικό κανόνα αντί να παράγουν σύγχρονους παραλήπτες (Κουτιβάς, 2020). Η προσωπικότητα του πληροφοριοδότη θα πρέπει να χαρακτηρίζεται από ανιδιοτέλεια, έντονο αίσθημα υποχρέωσης για την προστασία του δημόσιου συμφέροντος και θεμελίωση στην ηθική και ειλικρινή επιθυμία για την τήρηση του νόμου.

Βιβλιογραφία

Bozeman, B., Fay, D., & Slade, C. P. (2013). Research collaboration in universities and academic entrepreneurship: the-state-of-the-art. *The journal of technology transfer*, 38(1), 1-67.

Brief, A. P., & Motowidlo, S. J. (1986). Prosocial organizational behaviors. *Academy of management Review*, 11(4), 710-725.

Casematis, P. G., & Wortley, R. (2013). Prediction of whistleblowing or non-reporting observation: The role of personal and situational factors. *Journal of business ethics*, 117, 615-634.

Curtis, M. B., & Taylor, E. Z. (2009). Whistleblowing in public accounting: Influence of identity disclosure, situational context, and personal characteristics. *Accounting and the Public Interest*, 9(1), 191-220.

Crant, J. M. (1995). The proactive personality scale and objective job performance among real estate agents. *Journal of applied psychology*, 80(4), 532.

Dozier, J. B., & Miceli, M. P. (1985). Potential predictors of whistle-blowing: A prosocial behavior perspective. *Academy of management Review*, 10(4), 823-836.

Goodsell, M. D., & Staub, F. (2017). The Higgs mass in the CP violating MSSM, NMSSM and beyond. *The European Physical Journal C*, 77, 1-17

Jubb, P. B. (1999). Whistleblowing: A restrictive definition and interpretation. *Journal of Business Ethics*, 21, 77-94.

Liyanarachchi, G. A., & Adler, R. (2011). Accountants' whistle-blowing intentions: The impact of retaliation, age, and gender. *Australian Accounting Review*, 21(2), 167-182.

Mesmer-Magnus, J. R., & Viswesvaran, C. (2005). Whistleblowing in organizations: An examination of correlates of whistleblowing intentions, actions, and retaliation. *Journal of business ethics*, 62, 277-297.

Miceli, M. P., Near, J. P., & Dworkin, T. M. (2008). *Whistle-blowing in organizations*. Psychology Press.

Near, J. P., & Miceli, M. P. (1985). Organizational dissidence: The case of whistleblowing. *Journal of business ethics*, 4, 1-16.

Steccolini, I. (2019). New development: Gender (responsive) budgeting—A reflection on critical issues and future challenges. *Public Money & Management*, 39(5), 379-383.

Stolowy, H., Gendron, Y., Moll, J., & Paugam, L. (2019). Building the legitimacy of whistleblowers: A multi-case discourse analysis. *Contemporary Accounting Research*, 36(1), 7-49.

Seifert, D. L., Stammerjohan, W. W., & Martin, R. B. (2014). Trust, organizational justice, and whistleblowing: A research note. *Behavioral Research in Accounting*, 26(1), 157-168.

Βενέρης, Α. (2018). *Δημόσιο συμφέρον, δημόσια ασφάλεια και δεδομένα προσωπικού χαρακτήρα* (Doctoral dissertation, Αριστοτέλειο Πανεπιστήμιο Θεσσαλονίκης (ΑΠΘ). Σχολή Νομικών Οικονομικών και Πολιτικών Επιστημών. Τμήμα Νομικής).

Γκικόκα, Γ. (2019). Η προστασία των προσωπικών δεδομένων των εργαζομένων.

Γιαννακοπούλου, Η. Κ. (2010). *Δημόσιο συμφέρον και ανταγωνισμός* (Doctoral dissertation, Αριστοτέλειο Πανεπιστήμιο Θεσσαλονίκης).

Δημητρόπουλος, Γ. (2022). Η προβληματική της προστασίας μαρτύρων δημοσίου συμφέροντος: Διεθνή και ελληνική πραγματικότητα και θεσμική τους αποτύπωση.

Ζαφειράκου, Η., & Ταχυνάκης, Π. (2007). Ο εσωτερικός έλεγχος των ελληνικών επιχειρήσεων: εμπειρική προσέγγιση. *SPOUDAI-Journal of Economics and Business*, 57(1), 58-79.

Ζέλτση, Τ. (2021). Τα luxleaks και ο αντίκτυπός τους στον δείκτη διαφθοράς της οικονομίας.

Ζούνη, Α. Μ. Χ. (2008). *Εσωτερικός έλεγχος* (Master's thesis).

Καβαδάκη, Μ. Π. Ε. (2021). Τα προσωπικά δεδομένα και ο κανονισμός 2016/679/ΕΕ στην εποχή της τεχνητής νοημοσύνης. Ειδικότερα, τα βιομετρικά δεδομένα και η χρήση τεχνολογιών αναγνώρισης προσώπου.

Κουτιβάς, Π. (2020). Οι νέοι Κανόνες της ΕΕ για την προστασία των πληροφοριοδοτών δημοσίου συμφέροντος (Whistleblowers): Νέμεσις ή φρούδη ελπίδα.

Κυριακίδου, Κ. (2022). Εσωτερικός έλεγχος.

Κυριαζή, Χ. (2022). Η προστασία μαρτύρων στο ποινικό δίκαιο: Δικαιοκρατικοί στόχοι-Δικαιοπολιτικοί προβληματισμοί.

Κρητικού, Κ. (2022). *Τηλεργασία: ζητήματα και προκλήσεις για την προστασία προσωπικών δεδομένων των εργαζομένων* (Master's thesis, Πανεπιστήμιο Πειραιώς).

Μπλιούμη, Α. (2021). *Εσωτερικός έλεγχος* (Master's thesis).

Μωυσίδου, Α. (2010). Εσωτερικός έλεγχος και επιχειρηματικοί κίνδυνοι.

Ορφανός, Ε. (2021). Σύστημα εσωτερικού ελέγχου πιστωτικών ιδρυμάτων.

Παναγοπούλου-Κουτνατζή, Φ. (2017). Ο Γενικός Κανονισμός για την Προστασία των Προσωπικών Δεδομένων 679/2016/ΕΕ. Εκδ. Οίκος Α. Σάκκουλα, Αθήνα-Θεσ/νίκη.