



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΕΚΤΙΜΗΣΗ ΩΡΙΜΟΤΗΤΑΣ
ΤΟΥ ΣΥΣΤΗΜΑΤΟΣ
ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ
ΔΗΜΟΣΙΟΝΟΜΙΚΗΣ
ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΗΣ

Έκδοση 1.0
Φεβρουάριος 2022



ΕΘΝΙΚΗ ΑΡΧΗ ΔΙΑΦΑΝΕΙΑΣ

**Εκτίμηση Ωριμότητας
του Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου
Δημοσιονομικής Διαχείρισης
των Φορέων της Κεντρικής Διοίκησης**



ΕΘΝΙΚΗ ΑΡΧΗ ΔΙΑΦΑΝΕΙΑΣ

ΓΕΝΙΚΗ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΑΚΕΡΑΙΟΤΗΤΑΣ ΚΑΙ ΛΟΓΟΔΟΣΙΑΣ

Έκδοση: Φεβρουάριος 2022

ΣΥΝΤΑΞΗ

Το παρόν ερευνητικό έργο «Εκτίμηση Ωριμότητας του Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου Δημοσιονομικής Διαχείρισης» εκπονήθηκε σύμφωνα με τις κατευθύνσεις του Διοικητή της Εθνικής Αρχής Διαφάνειας, Άγγελου Μπίνη, και με την καθοδήγηση και τον συντονισμό της Προϊσταμένης της Γενικής Διεύθυνσης Ακεραιότητας και Λογοδοσίας (ΓΔΑΛΟ), Μαρίας Κωνσταντινίδου, από τα στελέχη της Διεύθυνσης Πολιτικών και Προτύπων Λογοδοσίας της ΓΔΑΛΟ: Μελίνα Λαμπροπούλου (Προϊσταμένη Διεύθυνσης Πολιτικών και Προτύπων Λογοδοσίας), Πάρι Ζαρνακούπη, Ιωάννα Καραγιώργου, Ιωάννα Λαμπράκη, Άγγελο Βασιλείου και Μαρία Σισμανίδου.

Ευχαριστίες

Το σημαντικό και καινοτόμο έργο που υλοποίησε η Εθνική Αρχή Διαφάνειας για την αποτύπωση της υφιστάμενης κατάστασης του Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου στη Δημοσιονομική Διαχείριση στα Υπουργεία, ολοκληρώθηκε επιτυχώς με την εκπόνηση της Έκθεσης, με τίτλο «Εκτίμηση Ωριμότητας του Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου Δημοσιονομικής Διαχείρισης των Φορέων της Κεντρικής Διοίκησης».

Στην προσπάθεια αυτή συνέβαλαν σημαντικά οι Υπηρεσιακοί Γραμματείς των Υπουργείων, που με την προθυμία που επέδειξαν τόσο οι ίδιοι προσωπικά όσο και οι συνεργάτες τους συμμετέχοντας στις συνεντεύξεις που διενεργήθηκαν αλλά και στη συμπλήρωση σχετικού ερωτηματολογίου και την παροχή τεκμηριωτικού υλικού, συνεισέφεραν την πολύτιμη εμπειρία και τεχνογνωσία τους, η οποία αξιοποιήθηκε στο πλαίσιο του εν λόγω έργου.

Για τον λόγο αυτό, ευχαριστούμε θερμά τους παρακάτω Υπηρεσιακούς Γραμματείς:

Πηνελόπη Παγώνη, Υπουργείο Οικονομικών

Ευαγγελία Βασιλικού, Υπουργείο Ανάπτυξης και Επενδύσεων

Θεμιστοκλή Δεμίρη, Πρέσβη, Υπουργείο Εξωτερικών

Ματθούλα Τριανταφύλλου, Υπουργείο Εργασίας και Κοινωνικών Υποθέσεων

Ιωάννη Βλάσση, Υπουργείο Υγείας

Εμμανουήλ Αντωνόπουλο, Υπουργείο Πολιτισμού και Αθλητισμού

Βασιλική Γιαβή, Υπουργείο Δικαιοσύνης

Γεωργία Βαλατσού, Υπουργείο Εσωτερικών

Φωτεινή Κουλούρη, Υπουργείο Μετανάστευσης και Ασύλου

Ευτυχία Δημητρίου, Υπουργείο Ψηφιακής Διακυβέρνησης

Μιλένα Κόντου, Υπουργείο Υποδομών και Μεταφορών

Δημήτριο Τσαγκαλίδη, Υπουργείο Αγροτικής Ανάπτυξης και Τροφίμων

Σταυρούλα Μηλιάκου, Υπουργείο Τουρισμού.

Από το Υπουργείο Παιδείας και Θρησκευμάτων, λόγω μη τοποθέτησης κατά την περίοδο της διενέργειας του έργου, Υπηρεσιακού Γραμματέα, η συνεργασία διεξήχθη με τον τότε αναπληρωτή Γενικό Διευθυντή Οικονομικών Υπηρεσιών, τον κ. Λέανδρο-Βασίλειο Γιαννακούρη.

Πρόλογος Διοικητή

Η Εθνική Αρχή Διαφάνειας, υποστηρίζοντας την προσπάθεια ενδυνάμωσης της αποτελεσματικότητας των λειτουργιών του Εθνικού Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου στους δημόσιους φορείς, εξέδωσε τον Οκτώβριο του 2020, Εγχειρίδιο με τίτλο «Καταγραφή Διαδικασιών του Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου της Δημοσιονομικής Διαχείρισης». Το έργο αυτό αποτέλεσε τη βάση για την αποτύπωση της υφιστάμενης κατάστασης του Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου στη Δημοσιονομική Διαχείριση φορέων της Κεντρικής Διοίκησης και ειδικότερα των Υπουργείων. Η άσκηση αυτή υλοποιήθηκε στο πλαίσιο της θεσμοθέτησης του Εθνικού Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου με τον ν. 4795/2021, με στόχο την εκτίμηση του επιπέδου ωριμότητας των δικλίδων ελέγχου στο σύστημα δημοσιονομικής διαχείρισης των ανωτέρω φορέων.

Το παρόν έργο αφορά σε ένα εγχείρημα που διενεργείται για πρώτη φορά στη χώρα μας και μάλιστα εξ ολοκλήρου από εθνικό φορέα (την ΕΑΔ), ενώ αποτελεί και καλή πρακτική συνεργασίας, καθώς η συμβολή των Υπηρεσιακών Γραμματέων των Υπουργείων και των στελεχών τους ήταν καθοριστική για τον εντοπισμό τυχόν ευκαιριών για τη βελτίωση του ισχύοντος θεσμικού πλαισίου και των διαδικασιών για τη δημοσιονομική διαχείριση, βάσει των αρχών της χρηστής δημοσιονομικής διαχείρισης, της λογοδοσίας και της διαφάνειας.

Πέραν των ανωτέρω, η παρούσα Έκθεση ήταν και παραδοτέο στο πλαίσιο του μηχανισμού της Ενισχυμένης Εποπτείας. Στην 11^η έκθεση για την πρόοδο της χώρας μας που δημοσιεύτηκε στις 23/09/2021, έγινε αναφορά στην επιτυχή ολοκλήρωση του εν λόγω έργου και παράθεση των προτάσεων που διατυπώθηκαν σε αυτό.



Άγγελος Μπίνης
Διοικητής Εθνικής Αρχής Διαφάνειας

Περιεχόμενα

Συντομογραφίες	10
Σύνοψη	11
1. Εισαγωγή	12
2. Μεθοδολογία	14
3. Συνοπτική παρουσίαση του ΣΕΕΔΔ	17
3.1 Θεσμικό Υπόβαθρο	17
3.2 Ο ρόλος των ΓΔΟΥ	20
4. Ανάλυση των στοιχείων του ΣΕΕΔΔ με βάση το Μοντέλο COSO IC-IF 2013	21
4.1 Περιβάλλον Ελέγχου ΣΕΕΔΔ	21
4.1.1 Βασικά σημεία του Περιβάλλοντος Ελέγχου	21
4.1.2 Διαπιστώσεις	23
4.1.3 Προτάσεις	26
4.2 Διαχείριση Κινδύνων	27
4.2.1 Βασικά σημεία της λειτουργίας Διαχείρισης Κινδύνων	27
4.2.2 Διαπιστώσεις	28
4.2.3 Προτάσεις	30
4.3 Δικλίδες Ελέγχου	32
4.3.1 Βασικά σημεία των Δικλίδων Ελέγχου	32
4.4 Πληροφόρηση και Επικοινωνία	33
4.4.1 Βασικά σημεία Πληροφόρησης και Επικοινωνίας	33
4.4.2 Διαπιστώσεις	34
4.4.3 Προτάσεις	37
4.5 Εποπτεία-Παρακολούθηση	40
4.5.1 Βασικά σημεία Εποπτείας-Παρακολούθησης	40
4.5.2 Διαπιστώσεις	41
4.5.3 Προτάσεις	43
5. Γενικά Συμπεράσματα και επίπεδο ωριμότητας ΣΕΕΔΔ	45
5.1 Γενικά Συμπεράσματα	45
5.2 Χαρακτηρισμός ωριμότητας ΣΕΕΔΔ στα Υπουργεία	48
ΠΑΡΑΡΤΗΜΑΤΑ	51
ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ Ι	52
ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ ΙΙ	53
ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ ΙΙΙ	55

Συντομογραφίες

ΑΑΔΕ	Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων
ΓΔΟΥ	Γενική Διεύθυνση Οικονομικών Υπηρεσιών
ΓΛΚ	Γενικό Λογιστήριο του Κράτους
ΔΔ	Δημοσιονομική Διαχείριση
ΕΑΔ	Εθνική Αρχή Διαφάνειας
ΕΑΑΔΗΣΥ	Ενιαία Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Συμβάσεων
ΕΚΔΔΑ	Εθνικό Κέντρο Δημόσιας Διοίκησης και Αυτοδιοίκησης
ΗΔΔ	Ηλεκτρονική Διακίνηση Δικαιολογητικών Δαπανών
ΜΔ	Μητρώο Δεσμεύσεων
ΜΕΕ	Μονάδα Εσωτερικού Ελέγχου
ΜΠΔΣ	Μεσοπρόθεσμο Πλαίσιο Δημοσιονομικής Στρατηγικής
ΝΣΚ	Νομικό Συμβούλιο του Κράτους
ΟΠΣΔΠ	Ολοκληρωμένο Πληροφοριακό Σύστημα Δημοσιονομικής Πολιτικής
ΠΘΕ	Περιγράμματα Θέσεων Εργασίας
ΠΔΕ	Πρόγραμμα Δημοσίων Επενδύσεων
ΣΔΔ	Σύστημα Δημοσιονομικής Διαχείρισης
ΣΕΕ	Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου
ΣΕΕΔΔ	Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου Δημοσιονομικής Διαχείρισης
ΤΠΕ	Τεχνολογία Πληροφοριών και Επικοινωνιών
ΥΔΕ	Υπηρεσίες Δημοσιονομικού Ελέγχου
ΥΓ	Υπηρεσιακός Γραμματέας
ΥΚ	Υπαλληλικός Κώδικας
C.O.S.O.	Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission
IIA	Institute of Internal Auditors / Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών
UPS	Uninterruptible Power Supply

Σύνοψη

Το παρόν έργο που εκπονήθηκε από την Εθνική Αρχή Διαφάνειας, αποτελεί μια μακροσκοπική διερεύνηση για την εκτίμηση του επιπέδου ωριμότητας του Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου Δημοσιονομικής Διαχείρισης (ΣΕΕΔΔ) στους κύριους φορείς της Κεντρικής Διοίκησης, τα Υπουργεία. Ο βασικός στόχος ήταν να κατανοηθεί και να εκτιμηθεί ο βαθμός ανάπτυξης και λειτουργίας του Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου Δημοσιονομικής Διαχείρισης, με βάση τη δομή του Πλαισίου Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου καθώς και τις καλές πρακτικές που διαμορφώνονται από Φορείς όπως η Επιτροπή COSO (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission) και το Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών (IIA), σε συμμόρφωση με τις διατάξεις του άρθρου 4 του ν. 4795/2021¹, προκειμένου να υπάρξουν ευκαιρίες βελτίωσης αυτού.

Για την εκπόνηση του έργου αναπτύχθηκε ένα εργαλείο αποτύπωσης της λειτουργίας του ΣΕΕΔΔ, το οποίο αξιοποιήθηκε για τη συλλογή πληροφοριών και τεκμηρίων καθώς και για τη διενέργεια συνεντεύξεων με τα υπηρεσιακά στελέχη που είναι αρμόδια για το σύστημα δημοσιονομικής διαχείρισης των Υπουργείων. Στη συνέχεια, εκτιμήθηκε το επίπεδο ωριμότητας του ΣΕΕΔΔ, με τη χρήση ενός μοντέλου που αναπτύχθηκε από την ΕΑΔ, βασισμένου στο μοντέλο αξιολόγησης της ωριμότητας των επιμέρους στοιχείων και διαδικασιών του Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου στο επίπεδο κάθε φορέα, το οποίο έχει αναπτυχθεί ως βέλτιστη πρακτική². Το μοντέλο χρησιμοποιεί τις διεθνώς αποδεκτές καλές πρακτικές του Πλαισίου Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου της Επιτροπής COSO (COSO Internal Control-Integrated Framework 2013), προσαρμοσμένο στα δεδομένα της Ελληνικής Δημόσιας Διοίκησης.

Το έργο αυτό ανέδειξε ότι το ΣΕΕΔΔ λειτουργεί κανονικά σε όλα τα Υπουργεία παρουσιάζοντας ικανοποιητικά επίπεδα διαχείρισης και εποπτείας, τα οποία ωστόσο επιδέχονται βελτιώσεων. Οι προβλεπόμενες δικλίδες ελέγχου λειτουργούν, υπάρχει σαφής διαχωρισμός καθηκόντων και τηρούνται τα ασυμβίβαστα. Οι εμφανείς γραμμές λογοδοσίας, η θεσμοθέτηση του Υπηρεσιακού Γραμματέα ως επικεφαλής των διοικητικών και οικονομικών υπηρεσιών αλλά και ως διατάκτη, η χρήση πληροφοριακών συστημάτων ή άλλων αυτοματοποιημένων βοηθητικών εφαρμογών, η σύσταση της Εθνικής Αρχής Διαφάνειας, η αναβάθμιση των Μονάδων Εσωτερικού Ελέγχου σε επίπεδο Διεύθυνσης υπαγόμενης απευθείας στον Υπουργό αλλά και το νέο θεσμικό πλαίσιο για ένα ολοκληρωμένο και συνεκτικό Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου στον δημόσιο τομέα³, αποτελούν τα κύρια χαρακτηριστικά ενός λειτουργικού και αξιόπιστου Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου για τη Δημοσιονομική Διαχείριση.

¹ Άρθρο 4 παρ.2 του ν. 4795/21: «Το Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου οφείλει να λαμβάνει υπόψη του τα γενικώς αποδεκτά Πρότυπα για την Επαγγελματική Εφαρμογή του Εσωτερικού Ελέγχου, το Πλαίσιο Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου της Επιτροπής COSO, καθώς και τις καλές πρακτικές, που διαμορφώνονται από φορείς, όπως η Επιτροπή COSO (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission, COSO) και το Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών (Institute of Internal Auditors, IIA).

² Implementing COSO 2013 Internal Control-Integrated Framework, by Weaver's Alyssa Martin, partner in risk advisory services, published in the issue of Texas Society of CPAs Today's CPA magazine (July/August 2015).

³ Άρθρο 2 του ν. 4795/2021.

1. Εισαγωγή

Η Εθνική Αρχή Διαφάνειας, στο πλαίσιο της ανάπτυξης και παρακολούθησης εφαρμογής του Εθνικού Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου, μέρος του οποίου αποτελεί και το Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου της δημοσιονομικής διαχείρισης, υλοποίησε το έργο αυτό, με το οποίο επιχειρείται η αποτύπωση του επιπέδου ωριμότητας των επιμέρους στοιχείων και διαδικασιών του Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου Δημοσιονομικής Διαχείρισης των Υπουργείων, όσον αφορά στη διακυβέρνηση, τις πολιτικές, τις πρακτικές, την οργάνωση και τη δομή, τους πόρους και τις λειτουργίες.

Το έργο αυτό εκτυλίχθηκε σε δύο φάσεις:

Στην πρώτη φάση, η ΕΑΔ εκπόνησε ένα Πρότυπο Καταγραφής Διαδικασιών του Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου της Δημοσιονομικής Διαχείρισης, το οποίο στηρίχθηκε στο οικείο νομοθετικό πλαίσιο που ίσχυε κατά την εκτέλεση του εν λόγω έργου⁴, στο οποίο καταγράφηκαν έντεκα (11) βασικές διαδικασίες του ισχύοντος Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου της Δημοσιονομικής Διαχείρισης που ακολουθεί η Κεντρική Διοίκηση, όπου βάσει ενός Μητρώου Κινδύνων, κατεγράφησαν σε κάθε βήμα των διαδικασιών, οι δικλίδες που προβλέπονται από την κείμενη νομοθεσία για την αντιμετώπιση των εγγενών κινδύνων. Το Πρότυπο βασίστηκε στο Πλαίσιο Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου και τις καλές πρακτικές, όπως διαμορφώθηκαν από την Επιτροπή Υποστήριξης Οργανισμών της Επιτροπής Treadway (COSO Internal Control-Integrated Framework 2013) και από το Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών (IIA), λαμβάνοντας υπόψη και τις αποφάσεις⁵ του Ελεγκτικού Συνεδρίου για το Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου που αποτελούν κατευθυντήριες αρχές για τους ελέγχους που θα διενεργηθούν στους δημόσιους φορείς.

Στη δεύτερη φάση που αφορά στο παρόν μετά την ψήφιση του νέου νόμου 4795/2021, με τον οποίο θεσπίστηκε ένα ολοκληρωμένο και συνεκτικό νομοθετικό πλαίσιο για το Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου του δημόσιου τομέα, εντοπίστηκαν και αξιολογήθηκαν τα δομικά και επιχειρησιακά στοιχεία που απαρτίζουν το Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου Δημοσιονομικής Διαχείρισης (ΣΕΕΔΔ) της Κεντρικής Διοίκησης και συγκεκριμένα των Υπουργείων. Η αξιολόγηση αυτή έγινε με την ανάπτυξη από την ΕΑΔ, ενός μοντέλου για την εκτίμηση του επιπέδου ωριμότητας του ΣΕΕΔΔ, βασισμένου στο αντίστοιχο της αξιολόγησης ωριμότητας των επιμέρους στοιχείων και διαδικασιών του Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου στο επίπεδο κάθε φορέα. Το μοντέλο χρησιμοποιεί τις διεθνώς αποδεκτές καλές πρακτικές του Πλαισίου Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου της Επιτροπής COSO (COSO Internal Control-Integrated Framework 2013), προσαρμοσμένο στα δεδομένα της Ελληνικής Δημόσιας Διοίκησης. Σκοπός της 2^{ης} παρούσας φάσης είναι να αποτυπωθεί με σαφήνεια ο τρόπος ανάπτυξης και λειτουργίας του ΣΕΕΔΔ, προκειμένου με στοχευμένες προτάσεις να αξιοποιηθούν οι ευκαιρίες για τη βελτίωσή του, στο πλαίσιο της εφαρμογής των διατάξεων του νέου νόμου 4795/2021.

Στο σημείο αυτό, θα θέλαμε να ευχαριστήσουμε τους Υπηρεσιακούς Γραμματείς καθώς και τα στελέχη των ΓΔΟΥ τους που συμμετείχαν στο έργο αυτό, τόσο με τη συμπλήρωση του

⁴ Οκτώβριος 2020.

⁵ Υπ' αριθμ. Αποφάσεις ΦΓ8/55081/2020 (Β' 4938) και ΦΓ8/28662/2020 (Β' 2424).

ερωτηματολογίου και την παροχή τεκμηριωτικού υλικού όσο και με τις επισημάνσεις τους στις συνεντεύξεις σε κλίμα εποικοδομητικής συνεργασίας.

2. Μεθοδολογία

Η Μεθοδολογία που χρησιμοποιήθηκε στο παρόν έργο, βασίστηκε στη δομή του Πλαισίου Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου της Επιτροπής Υποστήριξης Οργανισμών της Επιτροπής Treadway (COSO Internal Control-Integrated Framework 2013) καθώς και τις καλές πρακτικές που διαμορφώνονται από Φορείς όπως η Επιτροπή COSO και το Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών (IIA), σε συμμόρφωση με τις διατάξεις του άρθρου 4 του ν. 4795/2021⁶.

Σύμφωνα με το πρότυπο του COSO 2013, το Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου (ΣΕΕ) αναφέρεται σε ένα οργανωμένο πλέγμα λειτουργιών και διαδικασιών, το οποίο βασίζεται σε πέντε δομικές συνιστώσες- ή αλλιώς πυλώνες - το Περιβάλλον Ελέγχου, την Αξιολόγηση Κινδύνων, τις Διεργασίες Ελέγχου, την Πληροφόρηση και Επικοινωνία και την Παρακολούθηση και Εποπτεία καθώς και στις 17 αρχές που διέπουν τις βασικές συνιστώσες/πυλώνες, όπως εποπτικά απεικονίζονται στο παρακάτω σχήμα και αναλυτικά περιγράφονται στην [Ενότητα 4](#).

Οι 5 Πυλώνες και οι 17 Αρχές του Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου

Περιβάλλον Ελέγχου	<ol style="list-style-type: none"> 1. Επιδεικνύει δέσμευση στην ακεραιότητα και τις ηθικές αξίες 2. Ασκει εποπτεία του Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου 3. Καθορίζει δομές, εξουσίες και ευθύνες 4. Επιδεικνύει δέσμευση στις ικανότητες 5. Εφαρμόζει τη λογοδοσία
Αξιολόγηση Κινδύνων	<ol style="list-style-type: none"> 6. Προσδιορίζει κατάλληλους στόχους 7. Εντοπίζει και αναλύει κινδύνους 8. Αξιολογεί τους κινδύνους απάτης/διαφθοράς 9. Εντοπίζει και αναλύει σημαντικές αλλαγές
Διεργασίες Ελέγχου	<ol style="list-style-type: none"> 10. Επιλέγει και αναπτύσσει διεργασίες ελέγχου 11. Επιλέγει και αναπτύσσει δικλίδες ελέγχου στις ΤΠΕ 12. Εφαρμόζει συγκεκριμένες πολιτικές και διαδικασίες
Πληροφόρηση & Επικοινωνία	<ol style="list-style-type: none"> 13. Χρησιμοποιεί ποιοτική και επαρκή πληροφορία 14. Επικοινωνεί στο εσωτερικό του φορέα 15. Επικοινωνεί εξωτερικά του φορέα
Διεργασίες Επιτήρησης	<ol style="list-style-type: none"> 16. Διεξάγει συνεχείς και στοχευμένες αξιολογήσεις 17. Αξιολογεί και επικοινωνεί τις ανεπάρκειες του ΣΕΕ



⁶ Άρθρο 4 παρ. 2 του ν. 4795/21: «Το Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου οφείλει να λαμβάνει υπόψη του τα γενικούς αποδεκτά Πρότυπα για την Επαγγελματική Εφαρμογή του Εσωτερικού Ελέγχου, το Πλαίσιο Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου της Επιτροπής COSO, καθώς και τις καλές πρακτικές, που διαμορφώνονται από φορείς, όπως η Επιτροπή COSO (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission, COSO) και το Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών (Institute of Internal Auditors, IIA).

Η εγκαθίδρυση ενός Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου στο επίπεδο του φορέα, διασφαλίζει τη συνοχή και ενισχύει την αξιοπιστία του σε περίπτωση εξωτερικού ελέγχου. Επίσης, παρέχει τη βάση για συγκριτική αξιολόγηση, παρακολούθηση και βελτίωση της απόδοσής του. Ας σημειωθεί ότι, ένα ΣΕΕ βοηθά τον φορέα να πετύχει τους στόχους του, καθώς μια σειρά από ενδογενείς και εξωγενείς παράγοντες μπορεί να οδηγήσουν σε απόκλιση από αυτούς.

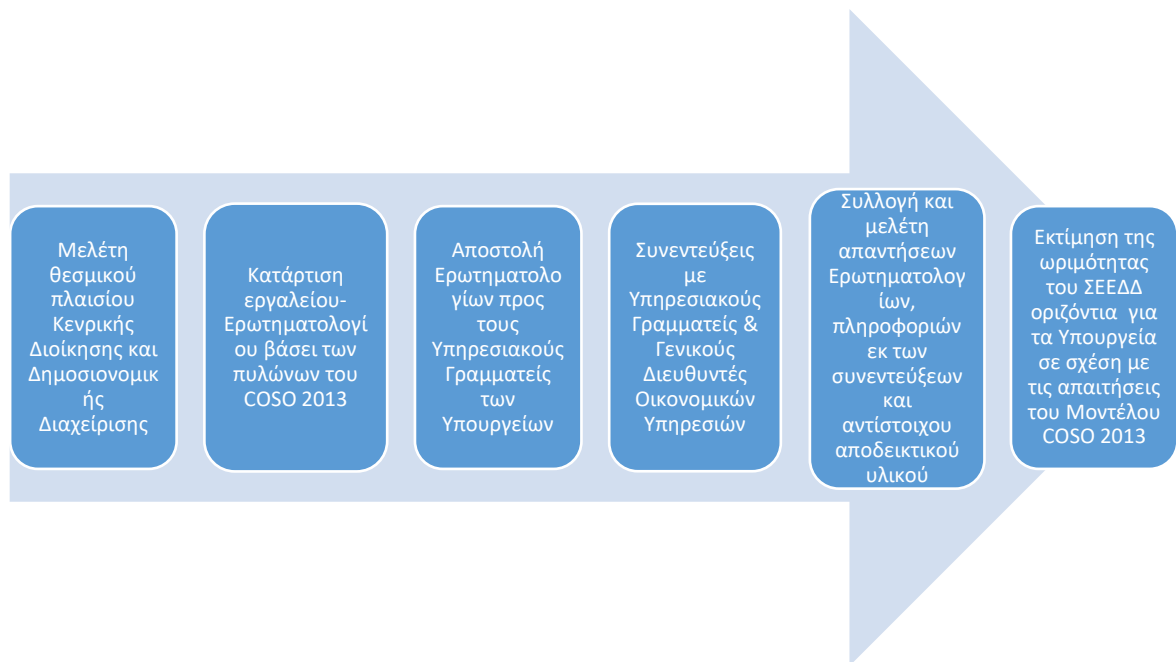
Στην προσπάθεια να κατανοηθεί ο σχεδιασμός, η εγκατάσταση και ο τρόπος λειτουργίας των δικλίδων που απαρτίζουν το σύνολο του Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου Δημοσιονομικής Διαχείρισης, η έρευνα κινήθηκε σε συγκεκριμένη περίμετρο.

Πεδίο έρευνας αποτέλεσε το σύνολο των Υπουργείων λόγω του κοινού θεσμικού πλαισίου που διέπει την οργάνωση και τη διοίκησή τους, αλλά και της ομοιομορφίας που παρουσιάζουν στην οργανωτική δομή και λειτουργία των οικονομικών τους υπηρεσιών. Από την άσκηση αυτή εξαιρέθηκαν τα Υπουργεία στα οποία υπάγονται οι ένοπλες δυνάμεις και τα σώματα ασφαλείας, δηλαδή τα Υπουργεία Προστασίας του Πολίτη, Εθνικής Άμυνας, Ναυτιλίας και Νησιωτικής Πολιτικής⁷, λόγω των ιδιαίτερων χαρακτηριστικών οργάνωσης και λειτουργίας τους.

Το έργο διερεύνησε μακροσκοπικά, μέσω ερωτηματολογίων και δομημένων συνεντεύξεων, όχι μόνο τις υφιστάμενες δικλίδες ελέγχου, όπως αυτές ρητά ορίζονται από το πλέγμα των διατάξεων του ν. 4270/2014, αλλά και αυτές που καταρτίστηκαν από τους υπευθύνους του ΣΕΕΔΔ σε κάθε Υπουργείο για την ενίσχυση των προβλεπόμενων στο νομοθετικό και κανονιστικό πλαίσιο. Επομένως, το εύρος της επισκόπησης καθορίζεται από το πλαίσιο που δομούν όλες οι διαδικασίες, οι πολιτικές, οι οδηγίες, οι εγκύκλιοι και η νομοθεσία για την επίτευξη του στόχου της χρηστής δημοσιονομικής διαχείρισης, καθώς επίσης και από όλες εκείνες τις πρόσθετες ενέργειες στις οποίες προβαίνει η Διοίκηση, αποσκοπώντας στην αποτελεσματικότερη λειτουργία των οικονομικών υπηρεσιών. Οποιαδήποτε ποσοτική ή ποιοτική αξιολόγηση των υφιστάμενων δικλίδων του ΣΕΕΔΔ ή του συνόλου του Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου για κάθε φορέα που συμπεριλήφθηκε ως αντικείμενο επισκόπησης δεν αποτελεί αντικείμενο αυτού του έργου και βρίσκεται εκτός της προαναφερθείσας περιμέτρου τους.

Τα βήματα της μεθοδολογίας που ακολουθήθηκε, αποτυπώνονται σχηματικά στο παρακάτω γράφημα:

⁷ Τα εν λόγω Υπουργεία διαφοροποιούνται στη διοικητική τους δομή, αφού βάσει του άρθρου 1 του π.δ. 8/2020, εξαιρούνται τόσο από τις οργανωτικές διατάξεις του άρθρου 35 παρ. 2 του ν. 4622/2019, όσο και από τις διατάξεις που εισάγουν τον θεσμό του Υπηρεσιακού Γραμματέα και προβλέπουν τις ουσιαστικές προϋποθέσεις επιλογής του καθώς και τις αρμοδιότητες αυτού (άρθρα 36 και 37 του ν. 4622/2019).



Για την εκπόνηση του έργου αναπτύχθηκε ένα εργαλείο αποτύπωσης της λειτουργίας του ΣΕΕΔΔ, το οποίο εφαρμόστηκε για τη συλλογή πληροφοριών και τεκμηρίων καθώς και για τη διενέργεια συνεντεύξεων με τα υπηρεσιακά στελέχη που είναι αρμόδια για το σύστημα δημοσιονομικής διαχείρισης των Υπουργείων.

Ερωτηματολόγιο

Το ερωτηματολόγιο **δομήθηκε στη βάση των 5 πυλώνων** του μοντέλου COSO IC-IF 2013, αναπτυσσόμενο σε εικοσιπέντε (25) ερωτήσεις, κλειστού και ανοικτού τύπου.

Το ερωτηματολόγιο συνοδευόμενο από επιστολή του Διοικητή της ΕΑΔ, απεστάλη στους Υπηρεσιακούς Γραμματείς των Υπουργείων⁸, οι οποίοι αποτελούν πλέον τους επικεφαλής της δημοσιονομικής διαχείρισης μετά τον ν. 4622/2019, ως βασικοί διατάκτες του προϋπολογισμού και θεσμικά υπεύθυνοι για την εποπτεία της ομαλής και αποτελεσματικής διοικητικής και οικονομικής λειτουργίας των Υπουργείων τους.

Δομημένη συνέντευξη

Στη συνέχεια και μετά τη συγκέντρωση σχετικού τεκμηριωτικού υλικού, ακολούθησε η διενέργεια **δομημένων συνεντεύξεων**, βασιζόμενων στα στοιχεία που συνελέγησαν βάσει του εν λόγω ερωτηματολογίου, προκειμένου να διασφαλιστεί η δυνατότητα εκτίμησης της πληρότητας των απαντήσεων, ώστε να εξαχθούν οριζόντια συμπεράσματα όσον αφορά στην ωριμότητα του Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου Δημοσιονομικής Διαχείρισης.

Τέλος, κατόπιν της επεξεργασίας όλου του υλικού που προέκυψε από την παραπάνω διεργασία, εξήχθησαν τα γενικά συμπεράσματα που οδήγησαν στην εκτίμηση ωριμότητας του ΣΕΕΔΔ όσον αφορά στην εφαρμογή του από τα Υπουργεία, βάσει των απαιτήσεων του μοντέλου COSO IC-IF 2013⁹.

⁸ Αρίθμ. πρωτ. οικ.7692/10.3.2021.

⁹ Βλ. Ενότητα [4](#).

3. Συνοπτική παρουσίαση του ΣΕΕΔΔ

3.1 Θεσμικό Υπόβαθρο

Το Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου στον δημόσιο τομέα, περιλαμβάνει εκείνες τις λειτουργίες, διαδικασίες και δικλίδες ελέγχου, τις οποίες εφαρμόζει ένας φορέας στην καθημερινή του δράση, προκειμένου να πετύχει τους στόχους του. Η πρόσφατη σχετική νομοθεσία, ν. 4795/2021 «Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου του Δημόσιου Τομέα, Σύμβουλος Ακεραιότητας στη δημόσια διοίκηση και άλλες διατάξεις για τη δημόσια διοίκηση και την τοπική αυτοδιοίκηση», ρυθμίζει ενιαία τα θέματα που αφορούν στο Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου σε όλους τους φορείς του δημόσιου τομέα, σύμφωνα με τα διεθνή ελεγκτικά πρότυπα και τις βέλτιστες πρακτικές. Επίσης, ο νόμος καθορίζει την έννοια και τα δομικά στοιχεία του Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου, προβλέπει τη λειτουργική του διάρθρωση σε τρία επίπεδα ρόλων (μοντέλο τριών γραμμών) και ρυθμίζει μια σειρά θεμάτων που αφορούν στην οργάνωση, τις αρμοδιότητες και τη λειτουργία των Μονάδων Εσωτερικών Ελέγχου. Μεταξύ άλλων, προβλέπει, για πρώτη φορά, την υποχρέωση των φορέων να καταγράψουν τις διαδικασίες, που αφορούν σε όλες τις λειτουργίες και δράσεις τους, τους κινδύνους που σχετίζονται με αυτές και τα μέτρα (στρατηγικές μετριασμού) που λαμβάνουν για την αντιμετώπιση των εν λόγω κινδύνων¹⁰.

Παράλληλα, το ΣΕΕΔΔ αποτελεί δομικό στοιχείο της λειτουργίας κάθε φορέα, εφόσον καθορίζει τη δυνατότητα να πετύχει την αποστολή και τους στόχους του και η απόδοσή του επηρεάζει το δημοσιονομικό προγραμματισμό και εν γένει τη δημοσιονομική πολιτική του κράτους. Η κρισιμότητα της οικονομικής λειτουργίας στη διαχείριση της περιουσίας και των υποχρεώσεων του φορέα, απαιτεί την υιοθέτηση επιμέρους διαδικασιών και δικλίδων ελέγχου που εστιάζουν στην επίτευξη της χρηστής δημοσιονομικής διαχείρισης με όρους συμμόρφωσης στις αρχές της οικονομικότητας, αποδοτικότητας, αποτελεσματικότητας και διαφάνειας κατά την κατάρτιση και εκτέλεση του προϋπολογισμού, τη διενέργεια και εκκαθάριση των δημοσίων δαπανών, την τήρηση του μητρώου δεσμεύσεων και την παραγωγή δημοσιονομικών αναφορών.

Στο πλαίσιο αυτό, διαμορφώνεται το ΣΕΕΔΔ, το οποίο σχηματικά μπορεί να απεικονιστεί ως ένα μέρος του όλου Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου του φορέα. Σκοπός του είναι, μέσω των δικλίδων ελέγχου να επιτευχθούν οι δημοσιονομικοί στόχοι και να προληφθούν φαινόμενα απάτης και διαφθοράς. Με τον ν. 4270/2014 «Αρχές δημοσιονομικής διαχείρισης και εποπτείας (ενσωμάτωση της Οδηγίας 2011/85/ΕΕ) - Δημόσιο Λογιστικό και άλλες διατάξεις», όπως ισχύει, αναδιοργανώθηκε το δημοσιονομικό σύστημα διαχείρισης και ελέγχου των δαπανών των φορέων της Γενικής Κυβέρνησης, σε συνδυασμό με μια σειρά άλλων μεταρρυθμίσεων που συντελέστηκαν τα τελευταία χρόνια. Στις διατάξεις του νόμου καθώς και στα Προεδρικά Διατάγματα, στις Υπουργικές Αποφάσεις που εκδόθηκαν κατ'εξουσιοδότηση αυτού, στις σχετικές εγκυκλίους και στα έγγραφα των αρμόδιων Υπηρεσιών του Υπουργείου Οικονομικών αποτυπώνονται οι βασικές διαδικασίες και τα δομικά στοιχεία του Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου της Δημοσιονομικής Διαχείρισης που υποχρεούται να εφαρμόσει κάθε δημόσιος φορέας.

¹⁰ Άρθρο 5 του ν. 4795/2021.

Υπό το πρίσμα αυτό, το πλέγμα των διατάξεων του ν. 4270/2014 θα μπορούσε να θεωρηθεί ως ένας καταστατικός χάρτης για το ΣΕΕΔΔ, καθώς εισάγει δικλίδες ελέγχου για τον μετριασμό της πιθανότητας επέλευσης αλλά και του αντικτύπου των δημοσιονομικών κινδύνων, συστηματοποιεί τις λειτουργίες των οικονομικών υπηρεσιών και τις κατευθύνει στην επίτευξη των επιχειρησιακών στόχων τους με αποδοτικό και αποτελεσματικό τρόπο.

Ο μεταγενέστερος ν. 4622/2019 «Επιτελικό Κράτος: οργάνωση, λειτουργία και διαφάνεια της Κυβέρνησης, των κυβερνητικών οργάνων και της κεντρικής δημόσιας διοίκησης», ο οποίος κωδικοποιεί τις διατάξεις που διέπουν την οργάνωση, τη λειτουργία και τη διαφάνεια της κεντρικής δημόσιας διοίκησης, εισάγει μια σειρά θεσμικών τομών, οι οποίες αγγίζουν τη δημοσιονομική διαχείριση και το Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου των φορέων. Συγκεκριμένα, στο νομοθέτημα αυτό, ορίζονται οι αρχές καλής διακυβέρνησης και χρηστής διοίκησης, το περιεχόμενο των Οργανισμών των Υπουργείων, εισάγεται ο θεσμός του Υπηρεσιακού Γραμματέα ως προϊστάμενου όλων των υπηρεσιών που ασκούν τη διαχείριση του ανθρώπινου δυναμικού και την οργανωτική και οικονομική διαχείριση του Υπουργείου, ενώ με τη θέσπιση αυτού ως Διατάκτη του προϋπολογισμού του Υπουργείου, περιορίζεται η εμπλοκή της πολιτικής ηγεσίας στα αμιγώς διοικητικά ζητήματα¹¹. Επίσης, συστήνεται η Εθνική Αρχή Διαφάνειας, με αρμοδιότητα, μεταξύ άλλων, την ανάπτυξη του θεσμικού, οργανωτικού και επιχειρησιακού πλαισίου για το Εθνικό Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου τη λειτουργία Εσωτερικού Ελέγχου και τη λειτουργία διαχείρισης κινδύνων για τη δημόσια διοίκηση και τη δημοσιονομική διαχείριση, ενώ επιπλέον προβλέπεται η σύσταση σε κάθε Υπουργείο, Μονάδας Εσωτερικού Ελέγχου, σε επίπεδο Διεύθυνσης, υπαγόμενη απευθείας στον Υπουργό. Για τους σκοπούς αυτούς, η ΕΑΔ συνεργάζεται με τα αρμόδια Υπουργεία¹².

Πλαίσιο 1: Νομοθεσία	
ν.4270/2014 «Αρχές δημοσιονομικής διαχείρισης και εποπτείας (ενσωμάτωση της Οδηγίας 2011/85/ΕΕ) - Δημόσιο Λογιστικό και άλλες διατάξεις»	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Προβλέπει τη σύσταση σε κάθε Υπουργείο, Γενικής Διεύθυνσης Οικονομικών Υπηρεσιών, που συγκεντρώνει όλες τις οικονομικές οργανικές μονάδες και τις αρμοδιότητες οικονομικού ενδιαφέροντος. ➤ Εισάγει δικλίδες ελέγχου για την ελαχιστοποίηση των δημοσιονομικών κινδύνων, συστηματοποιεί τις λειτουργίες των οικονομικών υπηρεσιών.
ν.4622/2019 «Επιτελικό Κράτος: οργάνωση, λειτουργία και διαφάνεια της Κυβέρνησης, των κυβερνητικών οργάνων και της κεντρικής δημόσιας διοίκησης»	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Κωδικοποιεί τις διατάξεις που διέπουν την οργάνωση, τη λειτουργία και τη διαφάνεια της κεντρικής δημόσιας διοίκησης. ➤ Εισάγει το θεσμό του Υπηρεσιακού Γραμματέα. ➤ Συστήνει την Εθνική Αρχή Διαφάνειας.

¹¹ Βλ. σχετικά αιτιολογική έκθεση του ν. 4622/2019.

¹² Άρθρο 82 και 83 του ν. 4622/2019.

	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Προβλέπει τη σύσταση σε κάθε Υπουργείο, Μονάδας Εσωτερικού Ελέγχου, σε επίπεδο Διεύθυνσης, υπαγόμενη απευθείας στον Υπουργό.
<p>ν.4795/2021 «Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου του Δημόσιου Τομέα, Σύμβουλος Ακεραιότητας στη δημόσια διοίκηση και άλλες διατάξεις για τη δημόσια διοίκηση και την τοπική αυτοδιοίκηση»</p>	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Ρυθμίζει ενιαία τα θέματα που αφορούν στο Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου σε όλους τους φορείς του δημόσιου τομέα, σύμφωνα με τα διεθνή ελεγκτικά πρότυπα και τις βέλτιστες πρακτικές. ➤ Καθορίζει την έννοια και τα δομικά στοιχεία του Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου. ➤ Προβλέπει τη λειτουργική του διάρθρωση σε τρία επίπεδα ρόλων (μοντέλο τριών γραμμών). ➤ Υποχρεώνει, για πρώτη φορά, τους φορείς να καταγράψουν τις διαδικασίες, τις λειτουργίες, τους κινδύνους που ενδεχομένως απειλούν τις δράσεις τους, καθώς και τα μέτρα (δικλίδες ελέγχου) που λαμβάνουν για την αντιμετώπισή τους.

Είναι φανερό ότι το θεσμικό περιβάλλον, όπως έχει πλέον διαμορφωθεί στην ελληνική δημόσια διοίκηση βάσει των ανωτέρω διατάξεων, οριοθετεί το Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου Δημοσιονομικής Διαχείρισης κάθε φορέα Κεντρικής Διοίκησης. Το Σύστημα αυτό, με τις δικλίδες που έχουν κατ' ουσία τεθεί και από το ίδιο το νομοθετικό πλαίσιο, λειτουργεί σαν εργαλείο πρόληψης και αποτροπής φαινομένων απάτης και διαφθοράς. Σε ένα σύγχρονο περιβάλλον Εσωτερικού Ελέγχου, η έμφαση δεν θα πρέπει να δίνεται μόνο στην παραβίαση των αρχών του δημόσιου λογιστικού και των κανόνων προϋπολογισμού, αλλά και στην επάρκεια των μηχανισμών λογοδοσίας, διαχείρισης κινδύνων, διαδικασιών επικοινωνίας και άσκησης εποπτείας που ο φορέας έχει αναπτύξει για να υποστηρίξει την αποστολή του.

Συνεπώς, κάθε φορέας καθίσταται υπόλογος για τη διαχείριση του δικού του ΣΕΕ, την ευθύνη εφαρμογής του οποίου έχει τόσο ο επικεφαλής του και η ανώτατη διοίκηση όσο και κάθε στέλεχος, που οφείλει να συνεισφέρει στην αποτελεσματική λειτουργία των δικλίδων ελέγχου. Το γεγονός αυτό προκύπτει από την υποχρέωση των φορέων να διαχειρίζονται ορθά τους πόρους που τους έχουν διατεθεί. Εξάλλου η αρχή της χρηστής δημοσιονομικής διαχείρισης αποτελεί ουσιαστικό στοιχείο της δημόσιας λογοδοσίας.

3.2 Ο ρόλος των ΓΔΟΥ

Ο ν.4270/2014 προβλέπει τη σύσταση σε κάθε Υπουργείο, Γενικής Διεύθυνσης Οικονομικών Υπηρεσιών, η οποία συγκεντρώνει όλες τις οικονομικές οργανικές μονάδες και τις αρμοδιότητες οικονομικού ενδιαφέροντος. Ο κρίσιμος ρόλος των Υπηρεσιών αυτών διαφαίνεται από την πρόθεση του νομοθέτη να τις τοποθετήσει ως διακριτή μονάδα στο ανώτερο ιεραρχικό επίπεδο διοίκησης και να αποδώσει στους Προϊσταμένους τους διευρυμένες αρμοδιότητες, καθήκοντα και υποχρεώσεις. Με το νομοθέτημα αυτό καθορίζονται ρόλοι, αρμοδιότητες και ασυμβίβαστα των οργάνων που συμμετέχουν στη δημοσιονομική διαχείριση, τίθενται δημοσιονομικές αρχές και κανόνες και προβλέπονται διαδικασίες παρακολούθησης και ελέγχου των δράσεων των φορέων. Επιπλέον, οι φορείς καλούνται να συστήσουν και να εφαρμόσουν εσωτερικές δικλίδες δημοσιονομικής διαχείρισης αναφορικά με τις δαπάνες και τα συστήματα λογιστικών και δημοσιονομικών αναφορών¹³.

Η σύσταση των ΓΔΟΥ σε κάθε Υπουργείο και η μεταφορά σε αυτές αρμοδιοτήτων του Γενικού Λογιστηρίου του Κράτους (ΓΛΚ) όσον αφορά στην κατάρτιση, την εκτέλεση, τον έλεγχο του προϋπολογισμού καθώς και η υποχρέωση υποβολής σχετικών αναφορών, αποσκοπούσε στην ανάθεση της ευθύνης στα Υπουργεία για τη διοίκηση των οικονομικών τους υποθέσεων. Η αποσύνδεση των Υπηρεσιών Δημοσιονομικού Ελέγχου του ΓΛΚ από τον έλεγχο των δημοσίων δαπανών και η επικέντρωση των δημοσιονομικών ελέγχων σε κατασταλτικό επίπεδο, επέφερε ριζικές αλλαγές στον ρόλο και την ευθύνη των Προϊσταμένων των ΓΔΟΥ των Υπουργείων, δεδομένου ότι το σύστημα προληπτικού ελέγχου παρείχε την ασφάλεια στις οικονομικές υπηρεσίες ως προς τη νομιμότητα και κανονικότητα της δαπάνης.

Πλαίσιο 2. Ο ρόλος του Γενικού Διευθυντή Οικονομικών Υπηρεσιών

Ο ρόλος του Γενικού Διευθυντή Οικονομικών Υπηρεσιών καθίσταται ιδιαίτερα κρίσιμος καθώς καλείται να λειτουργήσει σε διττό επίπεδο:

- α) ως «εκπρόσωπος» του Υπουργείου Οικονομικών/ΓΛΚ για την παρακολούθηση της εκτέλεσης του προϋπολογισμού και τη συμμόρφωση στις κατευθυντήριες οδηγίες του και
- β) ως υπεύθυνος για την ενδο-υπουργική χρηστή δημοσιονομική διαχείριση.

Ο επιτελικός ρόλος των Προϊσταμένων των ΓΔΟΥ, δημιούργησε νέα δεδομένα στην ελληνική δημόσια διοίκηση, εφόσον ο ίδιος αποτελεί τον πυλώνα στήριξης της δημοσιονομικής εξυγίανσης, προσαρμογής και πειθαρχίας και λειτουργεί ως μία σημαντική «δικλίδα ελέγχου» που δρα προληπτικά, ώστε να μην επέρχεται ο κίνδυνος μη τήρησης του προϋπολογισμού και των ανώτατων ορίων δαπανών. Η πλέον σημαντική διάσταση της δημοσιονομικής μεταρρύθμισης έγκειται στο γεγονός ότι ένα ανώτατο διοικητικό στέλεχος δρα ως θεσμικό αντίβαρο στην πολιτική ηγεσία οριοθετώντας τη δημοσιονομική της συμπεριφορά και θέτοντας φραγμούς στις ενδεχόμενες διαθέσεις της να μην τηρήσει ένα αυστηρό δημοσιονομικό πλαίσιο.

¹³ Άρθρο 24 και 168 του ν. 4270/2014.

4. Ανάλυση των στοιχείων του ΣΕΕΔΔ με βάση το Μοντέλο COSO IC-IF 2013

Όπως αναφέρθηκε και στην Ενότητα 2 στο έργο αυτό ακολουθήθηκε το γενικώς αποδεκτό Πλαίσιο Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου της Επιτροπής Υποστήριξης Οργανισμών της Επιτροπής Treadway (COSO Internal Control-Integrated Framework 2013) καθώς και τις καλές πρακτικές που διαμορφώνονται από Φορείς όπως η Επιτροπή COSO και το Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών (IIA). Επί τη βάση αυτού δομήθηκε το ερωτηματολόγιο, το οποίο αποτελεί το βασικό εργαλείο εκτίμησης της ωριμότητας του ΣΕΕΔΔ στα Υπουργεία.

Η ενότητα αυτή δομείται σε υποενότητες με σημείο αναφοράς τους πέντε πυλώνες του μοντέλου COSO 2013, όπου αναπτύσσονται τα βασικά σημεία που αναμένεται να περιλαμβάνονται στο ΣΕΕΔΔ των Υπουργείων. Στη συνέχεια παρατίθενται οι διαπιστώσεις της έρευνας αυτής και οι αντίστοιχες προτάσεις βελτίωσης.

4.1 Περιβάλλον Ελέγχου ΣΕΕΔΔ

4.1.1 Βασικά σημεία του Περιβάλλοντος Ελέγχου

Το Περιβάλλον Ελέγχου είναι το σύνολο των προτύπων συμπεριφοράς, των διαδικασιών και των δομών, τα οποία παρέχουν τη βάση για τον έλεγχο των οργανωτικών και επιχειρησιακών συστημάτων καθώς και των μηχανισμών διακυβέρνησης του Υπουργείου.

Ένα ορθά δομημένο Περιβάλλον Ελέγχου, ακολουθώντας τις κατευθυντήριες οδηγίες εφαρμογής του μοντέλου COSO IC-IF 2013: ο φορέας **επιδεικνύει τη δέσμευσή του στην ακεραιότητα** και τις ηθικές αξίες, εγκαθιστά διαδικασίες **εποπτείας του Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου, καθορίζοντας δομές** και οριοθετώντας με σαφήνεια τις αρμοδιότητες κάθε οργανικής μονάδας όπως και τα καθήκοντα των υπαλλήλων, **μεριμνά για την επαρκή στελέχωση των οργανικών μονάδων του** με δέσμευση στις ικανότητες και την κατάρτιση του προσωπικού, **προωθεί τη λογοδοσία** καταρτίζοντας περιγράμματα θέσεων εργασίας.

Παρόλο που το Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου ενδέχεται να διαφέρει ανάλογα με την επιχειρησιακή δραστηριότητα κάθε Υπουργείου και τους στόχους που επιδιώκονται, εντούτοις υπάρχουν βασικές πρακτικές δημόσιας διακυβέρνησης, οι οποίες είναι κοινές. Για παράδειγμα, ο τρόπος οργάνωσης, η διοίκηση, οι αρχές διακυβέρνησης, ο τρόπος στελέχωσης, οι κώδικες συμπεριφοράς και οι υποχρεώσεις λογοδοσίας, εμφανίζουν κοινά χαρακτηριστικά επειδή διέπονται από ένα κοινό θεσμικό πλαίσιο.

Ειδικότερα, όσον αφορά στο Περιβάλλον Ελέγχου που αποτελεί τη βάση για το Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου κάθε δημόσιου φορέα, αλλά και ειδικότερα τη δημοσιονομική διαχείριση:

- **Οι πολιτικές – ή τουλάχιστον οι προτεραιότητες – του Υπουργείου κατευθύνονται μέσω εθνικών στρατηγικών στόχων**, οι οποίοι αποτυπώνονται κατά κανόνα, στο Ετήσιο Σχέδιο Δράσης και κατ' επέκταση στον προϋπολογισμό του. Ο προϋπολογισμός κατανέμει τους διαθέσιμους πόρους σε συγκεκριμένες δραστηριότητες, για την εξυπηρέτηση των επιχειρησιακών στόχων και την εύρυθμη λειτουργία του Υπουργείου.

- **Η οργανωτική δομή, η διάρθρωση καθώς και οι αρμοδιότητες του Υπουργείου αποτυπώνονται στον Οργανισμό του.** Η διοικητική οργάνωση των Υπουργείων εμφανίζει ομοιότητες, ενώ οι επιτελικές και οι υποστηρικτικές υπηρεσίες, παρουσιάζουν την ίδια διάρθρωση σε όλα τα Υπουργεία¹⁴.
- **Προβλέπονται ειδικές υπηρεσίες** για την υποβοήθηση του έργου της Διοίκησης σχετικά με την εποπτεία και την παρακολούθηση του Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου¹⁵: η Υπηρεσία Συντονισμού που υπάγεται στον Υπηρεσιακό Γραμματέα και η Μονάδα Εσωτερικού Ελέγχου που υπάγεται στον Υπουργό.
- **Η πρόσληψη, η υπηρεσιακή κατάσταση, τα καθήκοντα και οι υποχρεώσεις των υπαλλήλων διέπονται από τον Κώδικα Δημοσίων Υπαλλήλων,** ενώ τα θέματα στελέχωσης συντονίζονται κεντρικά με μετατάξεις ή αποσπάσεις, μέσω του Εθνικού Ενιαίου Συστήματος Κινητικότητας. Κάθε Υπουργείο πρέπει να έχει περιγράμματα θέσεων εργασίας, τα οποία αναρτώνται στο Μητρώο Ανθρωπίνου Δυναμικού Ελληνικού Δημοσίου.
- **Η λογοδοσία επιτυγχάνεται μέσω του ιεραρχικού ελέγχου** και των περιγραμμάτων θέσεων εργασίας. Οι γραμμές αναφοράς είναι ανάλογες με την ιεραρχική δομή που διέπει την οργάνωση όλης της δημόσιας διοίκησης, η οποία δημιουργεί μια ειδική έννομη σχέση μεταξύ προϊσταμένου και υφισταμένου.
- **Η ανάθεση αρμοδιοτήτων σε υφιστάμενα όργανα πραγματοποιείται από τον Υπουργό ή τον Υπηρεσιακό Γραμματέα,** σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις του διοικητικού δικαίου και την οργανωτική δομή του Υπουργείου, μέσω αποφάσεων μεταβίβασης αρμοδιοτήτων και εξουσιοδότησης υπογραφής, προκειμένου να διασφαλίζεται η εύρυθμη λειτουργία.
- **Η θέση του Υπηρεσιακού Γραμματέα του Υπουργείου αποτελεί δομικό στοιχείο του Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου Δημοσιονομικής Διαχείρισης.** Είναι Προϊστάμενος όλων των υπηρεσιών που ασκούν τη διοικητική και την οικονομική διαχείριση, έχει ως καθήκον τη διασφάλιση της ομαλής και αποτελεσματικής λειτουργίας του φορέα του και είναι Διατάκτης του προϋπολογισμού¹⁶.
- **Ο Προϊστάμενος της ΓΔΟΥ είναι υπεύθυνος για τη διασφάλιση της χρηστής δημοσιονομικής διαχείρισης¹⁷,** έχοντας υπό την εποπτεία του όλες τις οικονομικές οργανικές μονάδες. Στην ουσία καθίσταται θεσμικά ο υπεύθυνος του Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου αναφορικά με τη δημοσιονομική διαχείριση.
- **Υπάρχει σαφής διαχωρισμός των καθηκόντων** του Διατάκτη (Υπουργός ή Υπηρεσιακός Γραμματέας) με τα καθήκοντα του προϊσταμένου της ΓΔΟΥ και αντίστοιχα του Διατάκτη με τα καθήκοντα του υπολόγου. Τα ασυμβίβαστα αυτά προβλέπονται ρητά κατά αναλογία της διάκρισης ελεγκτή και ελεγχόμενου¹⁸.

¹⁴ Άρθρο 35 του ν. 4622/2019.

¹⁵ Άρθρο 38 και 39 του ν. 4622/2019.

¹⁶ Άρθρο 36 του ν. 4622/2019.

¹⁷ Άρθρο 24 του ν. 4270/2014.

¹⁸ Άρθρο 65 και 151 του ν. 4270/2014.

Όλα τα προαναφερόμενα, ουσιαστικά αποτελούν τις δικλίδες ελέγχου του ΣΕΕ του κάθε Υπουργείου, που απορρέει από τις ισχύουσες νομοθετικές ρυθμίσεις και κανονιστικές πράξεις που οφείλει να τηρεί και ισχύουν κατ' αναλογία και για το ΣΕΕΔΔ, ως υποσύνολο αυτού.

4.1.2 Διαπιστώσεις

4.1.2.1. Ο Οργανισμός κάθε Υπουργείου περιγράφει τους επιχειρησιακούς στόχους ανά οργανική μονάδα, τη δομή, την ιεραρχία και τις αρμοδιότητες των προϊσταμένων. Εξασφαλίζει τη λογοδοσία και το διαχωρισμό καθηκόντων μεταξύ των οργανικών μονάδων και παρέχει τη δυνατότητα εποπτείας από τα ιεραρχικώς ανώτερα διοικητικά όργανα. Ο Οργανισμός αποτελεί τον Καταστατικό Χάρτη του κάθε Υπουργείου και είναι η βάση για την ανάπτυξη συγκεκριμένων πολιτικών και δικλίδων ελέγχου σε όλα τα επίπεδα της διοίκησης. **Μετά την ψήφιση του ν. 4622/2019, τα Υπουργεία προχώρησαν στην εφαρμογή των διατάξεων αυτού σχετικά με τον θεσμό του Υπηρεσιακού Γραμματέα και τη σύσταση των νέων υπηρεσιών (Υπηρεσία Συντονισμού και Μονάδα Εσωτερικού Ελέγχου), αλλά η πλειονότητα αυτών δεν έχει αποτυπώσει τις εν λόγω αλλαγές στους Οργανισμούς τους.** Η εν λόγω διαπίστωση αφορά και στο ΣΕΕΔΔ, καθώς ο θεσμός του Υπηρεσιακού Γραμματέα άπτεται της οικονομικής λειτουργίας του Υπουργείου.

4.1.2.2. Τα περιγράμματα θέσεων εργασίας αποτελούν σημαντική δικλίδα ελέγχου για τη διασφάλιση και την εποπτεία του διαχωρισμού των καθηκόντων μεταξύ των υπαλλήλων του κάθε φορέα. Η Διοίκηση έχει υποχρέωση για την κατάρτιση ΠΘΕ¹⁹. Μάλιστα, η κατάρτιση και η καταχώριση αυτών στο ψηφιακό Οργανόγραμμα αποτελεί προϋπόθεση για τη συμμετοχή των φορέων στο Ενιαίο Σύστημα Κινητικότητας²⁰. Η πλειονότητα των Υπουργείων **δεν διαθέτει ΠΘΕ για το σύνολο των υπηρεσιών τους, ενώ όσα από αυτά διαθέτουν, αν και δεν τα περιλαμβάνουν στους Οργανισμούς τους, τα αναρτούν στο «Μητρώο Ανθρώπινου Δυναμικού Ελληνικού Δημοσίου».** Παρόλα αυτά, σε πολλές περιπτώσεις, χρήζουν επικαιροποίησης. Αντιθέτως, για τις θέσεις εργασίας των ΓΔΟΥ εντοπίζονται ΠΘΕ στο σύνολο σχεδόν των Υπουργείων. **Εντούτοις, τα ΠΘΕ που υπάρχουν, επικεντρώνονται στην περιγραφή τυπικών προσόντων, χωρίς να γίνεται αναφορά στις ιδιαίτερες δεξιότητες που πιθανόν να απαιτεί η θέση.**

4.1.2.3. Η Διοίκηση οφείλει να μεριμνά για την επαρκή στελέχωση των υπηρεσιών του φορέα με καταρτισμένο προσωπικό, καθορίζοντας το επίπεδο γνώσεων και δεξιοτήτων που απαιτούνται για κάθε θέση εργασίας αξιοποιώντας τις δυνατότητες που παρέχει το Ενιαίο Σύστημα Κινητικότητας. **Η υποστελέχωση των οικονομικών υπηρεσιών φαίνεται ότι αποτελεί μία κοινή πρόκληση για όλα τα Υπουργεία.**

Μετά τη μεταφορά των αρμοδιοτήτων των Υπηρεσιών Δημοσιονομικού Ελέγχου στις οικονομικές υπηρεσίες των Υπουργείων και τη συνεπακόλουθη αύξηση του όγκου εργασίας, χωρίς την ανάλογη ενίσχυση των υπηρεσιών αυτών με κατάλληλο προσωπικό, **παρατηρείται μεγάλη τάση εκροής υπαλλήλων από τις ΓΔΟΥ** (είτε μέσω μετατάξεων είτε μέσω αποσπάσεων). Το γεγονός αυτό, σε συνδυασμό με το «πάγωμα» των προσλήψεων και την

¹⁹ Άρθρο 16 του ν. 4440/2016.

²⁰ Ν. 4440/2016.

έλλειψη κινήτρων για την παραμονή ή προσέλκυση νέων στελεχών στις εν λόγω Υπηρεσίες, επηρεάζει την εύρυθμη λειτουργία τους, δημιουργώντας ταυτόχρονα, κενά θεσμικής μνήμης. Από την άλλη πλευρά, η **στελέχωση μέσω της κινητικότητας δεν φαίνεται να βοηθά** στην επίλυση του θέματος, καθώς η χρονική διάρκεια της απόσπασης²¹ των εν λόγω υπαλλήλων είναι μικρή, με αποτέλεσμα να μην υπάρχει ο αναγκαίος χρόνος εξοικειώσής τους με τα αντικείμενα της ΓΔΟΥ.

Επιπρόσθετα, τα Υπουργεία **δεν διαθέτουν συγκεκριμένη πολιτική για τις εσωτερικές μετακινήσεις από μία οργανική μονάδα σε άλλη** και οι όποιες υπηρεσιακές ανάγκες αντιμετωπίζονται αποσπασματικά για την κάλυψη κενών θέσεων.

4.1.2.4. Διαπιστώθηκε ότι ενώ υπάρχει μέριμνα για την εκπαίδευση των υπαλλήλων που στελεχώνουν τις ΓΔΟΥ, δεν ακολουθείται μία συστηματική κατάρτιση σε εξειδικευμένα αντικείμενα. Γενικότερα, τα Υπουργεία **δεν έχουν αναπτύξει μια πολιτική εκπαίδευσης, μέσω της οποίας να ανιχνεύονται οι ανάγκες του προσωπικού, ώστε οι δράσεις εκπαίδευσης να ανταποκρίνονται τόσο στην επαγγελματική ανάπτυξη των υπαλλήλων όσο και στη βελτίωση της λειτουργίας των υπηρεσιών για την επίτευξη των στόχων του φορέα.**

4.1.2.5. Οι Γενικές Διευθύνσεις Οικονομικών Υπηρεσιών κατά την άσκηση των αρμοδιοτήτων τους λειτουργούν με γνώμονα την τήρηση των αρχών της χρηστής δημοσιονομικής διαχείρισης και εναρμονίζονται με τις οδηγίες του Υπουργείου Οικονομικών/Γενικού Λογιστηρίου του Κράτους. Οι ευθύνες, οι υποχρεώσεις και τα δικαιώματα κάθε υπαλλήλου είναι καθορισμένα με σαφήνεια, τόσο από την κείμενη νομοθεσία και τους ρόλους που αναλαμβάνουν μέσα στο Ολοκληρωμένο Πληροφοριακό Σύστημα Δημοσιονομικής Πολιτικής όσο και από τα ΠΘΕ. Επίσης, ο διαχωρισμός των καθηκόντων αποκλείει ένα υπάλληλο που εμπλέκεται στη διαδικασία διενέργειας της δαπάνης από το να εμπλακεί και στις διαδικασίες δημοσιονομικού ελέγχου, δηλαδή της δημοσιονομικής δέσμευσης, της εκκαθάρισης της δαπάνης ή της πληρωμής αυτής.

Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 του ν. 4795/2021, οι φορείς υποχρεούνται στην **πλήρη καταγραφή και συνεχή ενημέρωση των διαδικασιών που αφορούν όλες τις λειτουργίες και τις δράσεις τους. Στο πλαίσιο του ΣΕΕΔΔ, όπως διαπιστώθηκε, οι ΓΔΟΥ των Υπουργείων δεν έχουν προχωρήσει σε καταγραφή των διαδικασιών παραγωγής ή διενέργειας πράξεων με δημοσιονομικές συνέπειες, με εκτίμηση των κινδύνων και πρόβλεψη δικλίδων προς αντιμετώπιση αυτών, σε ευθυγράμμιση με τη νομοθεσία και τη σχετική απόφαση της Ολομέλειας του Ελεγκτικού Συνεδρίου²².**

4.1.2.6. Η θεσμοθέτηση του Υπηρεσιακού Γραμματέα ως επικεφαλής των διοικητικών, υποστηρικτικών, οικονομικών και συντονιστικών υπηρεσιών αλλά και ως Διατάκτη, ανταποκρίνεται στη δομή ενός αποτελεσματικού ΣΕΕ, όπου τα όργανα της ανώτερης διοίκησης πρέπει να διαθέτουν τις απαραίτητες γνώσεις σχετικά με τον φορέα, τη σχετική εμπειρογνωμοσύνη και την ανεξαρτησία, προκειμένου να ασκούν εποπτεία. Όπως προέκυψε από τις συζητήσεις με τα ανώτερα στελέχη των Υπουργείων, **ο ορισμός του Υπηρεσιακού Γραμματέα τυγχάνει θετικής αποδοχής από τους φορείς καθώς ως μόνιμος υπηρεσιακός παράγοντας που επιλέγεται μέσω αξιοκρατικής διαδικασίας επιλογής, υπέχει θέση**

²¹ Άρθρο 12 παρ.5 του ν. 4440/2016.

²² Αρίθμ. Απόφασης ΦΓ8/55081/2020 (Β' 4938) και παρ. 5 του ν. 4795/2021.

σημαντικής δικλίδας ελέγχου για το ΣΕΕ του Υπουργείου και κυρίως για το ΣΕΕΔΔ αυτού. Ιδιαίτερα δε, η κατά κύριο λόγο άσκηση από τον Υπηρεσιακό Γραμματέα των καθηκόντων του Διατάκτη έχει συμβάλει πολλαπλά. Ο Υπουργός αποδεσμεύεται από τις διαδικασίες διοικητικού και οικονομικού αντικειμένου, προκειμένου να επικεντρωθεί στην επίτευξη των στρατηγικών στόχων του φορέα και οι εν λόγω διαδικασίες διεκπεραιώνονται ταχύτερα, καθώς μειώνονται τα επίπεδα έγκρισης αυτών. Επιπρόσθετα, επιτυγχάνεται η ενιαία και αποτελεσματικότερη δημοσιονομική διαχείριση όλων των ειδικών φορέων των Υπουργείων, δεδομένου ότι ο Υπηρεσιακός Γραμματέας, ενεργώντας ως Διατάκτης όλων των δαπανών και ως αποφαινόμενο όργανο, στο πλαίσιο της διενέργειας διαδικασιών ανάθεσης και εκτέλεσης δημοσίων συμβάσεων του οικείου Υπουργείου, έχει τη συνολική εποπτεία και παρακολούθησή τους, διασφαλίζοντας την υιοθέτηση κοινών μεθόδων και πολιτικών για την ορθή δημοσιονομική διαχείριση. Από τις συνεντεύξεις με τους Υπηρεσιακούς Γραμματείς, προέκυψε ότι ο θεσμός απαιτείται να υποστηριχθεί και ενισχυθεί περαιτέρω, ώστε να καταστεί σαφής ο κρίσιμος ρόλος τους και η επιτελική φύση των καθηκόντων τους εντός του Υπουργείου.

4.1.2.7. Παρατηρήθηκε ένας «δισταγμός» από τους Υπηρεσιακούς Γραμματείς ως προς τη μεταβίβαση αρμοδιοτήτων ή την εξουσιοδότηση υπογραφής προς κατώτερα ιεραρχικά όργανα, ο οποίος αιτιολογείται από το ότι, ως νεοσύστατος θεσμός στη δημόσια διοίκηση υπάρχει ανάγκη εξοικείωσης με το περιβάλλον δράσης του αλλά και ένταξής του στην υπαλληλική κουλτούρα. Επιπροσθέτως, σε πολλά Υπουργεία δεν έχουν στελεχωθεί οι Υπηρεσίες Συντονισμού, οι οποίες βάσει του άρθρου 38 του ν. 4622/2019, έχουν την αρμοδιότητα συντονισμού των επιμέρους δράσεων και προγραμμάτων του Υπουργείου και υπάγονται απευθείας στον Υπηρεσιακό Γραμματέα, ενώ εκφράστηκε και η ανάγκη περαιτέρω διοικητικής υποστήριξης αυτού κατά την άσκηση των καθηκόντων του.

Στις περιπτώσεις όμως, που τόσο ο Διατάκτης (ΥΓ) όσο και ο Προϊστάμενος της ΓΔΟΥ έχουν προβεί σε μεταβίβαση αρμοδιοτήτων ή εξουσιοδότηση υπογραφής προς κατώτερα ιεραρχικά όργανα, διαπιστώθηκε ότι **λαμβάνονται υπόψη τα σχετικά ασυμβίβαστα**. Ωστόσο, παρατηρήθηκε ότι η εκ μέρους τους εποπτεία τόσο της άσκησης των μεταβιβασθεισών αρμοδιοτήτων όσο και της έκδοσης αποφάσεων, κατόπιν εξουσιοδότησης υπογραφής, πραγματοποιείται αποσπασματικά βάσει προσωπικών πρωτοβουλιών, γεγονός που αποκλίνει από την εποπτεία που πρέπει να υπάρχει σε ένα ΣΕΕ²³ όλων των λειτουργιών από τα αρμόδια όργανα στα πλαίσια των γραμμών λογοδοσίας (βλ. ενότητα [4.5.2](#) και [4.5.3.4](#)).

Περαιτέρω, όσον αφορά στην αρμοδιότητα του Υπηρεσιακού Γραμματέα ως Διατάκτη, διαπιστώθηκε μια σύγχυση, η οποία προκλήθηκε από την αμφισημία των διατάξεων που αφορούν στη δυνατότητά του να ορίζει Δευτερεύοντες Διατάκτες και να μεταβιβάζει την εξουσία υπογραφής σε άλλα υπηρεσιακά όργανα²⁴. Ειδικότερα, σύμφωνα με σχετική εγκύκλιο²⁵ του ΓΛΚ προβλέπεται ότι ο Υπηρεσιακός Γραμματέας, ως κύριος Διατάκτης, δεν μπορεί να ορίσει ως Δευτερεύοντα Διατάκτη, όργανο μη υπαγόμενο ιεραρχικά σε αυτόν. Επί

²³ Αρχή 2 για την άσκηση εποπτείας στο Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου του Μοντέλου COSO IC-IF 2013.

²⁴ Άρθρο 37 ν. 4622/2019 και 65 του ν. 4270/2014.

²⁵ Αρίθμ. πρωτ.οίκοθεν 38435 ΕΞ 14.04.2020.

του θέματος αυτού, έχει εκδοθεί σχετική Γνωμοδότηση του ΝΣΚ²⁶, της οποίας η αποδοχή εκκρεμεί. Το ερμηνευτικό αυτό ζήτημα, δημιουργεί δυσλειτουργίες στην εύρυθμη οικονομική διαχείριση του Υπουργείου, λόγω της εξαιρετικά μεγάλης διοικητικής επιβάρυνσης στην κεντρική υπηρεσία και της επακόλουθης καθυστέρησης ανάληψης και πραγματοποίησης δαπανών, ειδικότερα στις περιπτώσεις Υπουργείων με μεγάλο δίκτυο περιφερειακών υπηρεσιών.

4.1.2.8. Πέραν του Κώδικα Ορθής Διοικητικής Συμπεριφοράς, δεν υφίσταται Κώδικας Ηθικής και Δεοντολογίας που να διέπει τη συμπεριφορά των υπαλλήλων ενός φορέα, ιδιαίτερα δε αυτών που υπηρετούν στις ΓΔΟΥ. Ο Κώδικας Δεοντολογίας περιλαμβάνει τις θεμελιώδεις αρχές, τους κανόνες και τις αξίες που διαμορφώνουν το πλαίσιο των δραστηριοτήτων και καθορίζουν την καθημερινή συμπεριφορά και εργασιακή πρακτική των στελεχών του φορέα, διασφαλίζοντας ότι όλες οι δραστηριότητες διεξάγονται με γνώμονα την ακεραιότητα. Στο σημείο αυτό, επισημαίνεται ότι η ύπαρξη Κωδίκων δεν εμπίπτει στη μέχρι τώρα κουλτούρα της δημόσιας διοίκησης, καθώς αφενός μεν δεν έχουν δεσμευτική ισχύ (διατάξεις ήπιου δικαίου), αφετέρου υπάρχουν και άλλα νομικά κείμενα, όπως ο Υπαλληλικός Κώδικας, που ρυθμίζουν σχετικά θέματα.

4.1.3 Προτάσεις

4.1.3.1. Τα Υπουργεία θα πρέπει να προβούν στην **επικαιροποίηση των Οργανισμών τους**, ώστε να ενσωματώσουν τις αλλαγές που επιφέρει ο ν. 4622/2019, κυρίως όσον αφορά στο θεσμό του Υπηρεσιακού Γραμματέα και τη σύσταση νέων οργανικών μονάδων, τις Υπηρεσίες Συντονισμού και τις Μονάδες Εσωτερικού Ελέγχου.

4.1.3.2. Προτείνεται η **επικαιροποίηση των Περιγραμμάτων Θέσεων Εργασίας και ο εμπλουτισμός τους με περιγραφή ιδιαίτερων δεξιοτήτων**, πέρα των τυπικών προσόντων, που απαιτεί η κάθε θέση, ώστε βασικό κριτήριο να αποτελεί η καταλληλότητα του υπαλλήλου. Προκειμένου τα ΠΘΕ να επιτελέσουν τη λειτουργία τους ως εργαλείο χαρτογράφησης του ανθρώπινου δυναμικού και των αντικειμένων εργασίας του, **απαιτείται να ελέγχονται και να αναθεωρούνται περιοδικά** ως προς το περιεχόμενό τους.

4.1.3.3. Η υποστελέχωση των οικονομικών υπηρεσιών και μάλιστα η έλλειψη καταρτισμένου και εξειδικευμένου προσωπικού θα πρέπει να αποτελέσει αντικείμενο προβληματισμού κεντρικά, προκειμένου να εξευρεθούν λύσεις. **Η παροχή κινήτρων** στο προσωπικό των ΓΔΟΥ (π.χ. πρόσθετη αποζημίωση σε συνάρτηση με επίτευξη στοχοθεσίας, μοριοδότησης, κ.λπ.) θα μπορούσε να λειτουργήσει ως παράγοντας προσέλκυσης περισσότερων υπαλλήλων στις υπηρεσίες αυτές, καθώς το εύρος των ευθυνών, η πιθανότητα καταλογισμού ζημίας εις βάρος τους και ο υπερβολικός εργασιακός φόρτος των υπηρεσιών αυτών, αποτρέπει τόσο την παραμονή των ήδη υπηρετούντων υπαλλήλων στην οικονομική υπηρεσία όσο και την προσέλκυση νέων.

4.1.3.4. Προτείνεται να ρυθμιστεί το ερμηνευτικό θέμα που έχει ανακύψει σχετικά με τον ορισμό Δευτερεύοντα Διατάκτη από τον Υπηρεσιακό Γραμματέα, και να δοθεί η δυνατότητα να ορίζει ακόμη και όργανο μη υπαγόμενο σε αυτόν διοικητικά.

²⁶ Γνωμοδότηση ΝΣΚ 186/2020 Β' Τακτική Ολομέλεια.

4.1.3.5. Στο πλαίσιο των δράσεων του Εθνικού Συστήματος Ακεραιότητας, και συγκεκριμένα σε δράση που αφορά στην ανάπτυξη Κώδικα Δεοντολογίας για τους δημοσίους υπαλλήλους, προτείνεται η εισαγωγή ειδικότερων υποχρεώσεων για όσους υπηρετούν σε μονάδες οικονομικής διαχείρισης.

4.1.3.6. Προτείνεται οι ΓΔΟΥ των Υπουργείων να προβούν στην καταγραφή των διαδικασιών παραγωγής και διενέργειας πράξεων με δημοσιονομικές συνέπειες, με εκτίμηση των κινδύνων και αντίστοιχη πρόβλεψη δικλίδων για την αντιμετώπιση αυτών. Προς την κατεύθυνση αυτή, η ΕΑΔ έχει εκπονήσει ένα Πρότυπο «Καταγραφή διαδικασιών του Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου στις Δημοσιονομικής Διαχείρισης», με σκοπό να αξιοποιηθεί από τους δημόσιους φορείς, αποτελώντας τη ραχοκοκαλιά για την ανάπτυξη των δικών τους ΣΕΕΔΔ.

4.2 Διαχείριση Κινδύνων

4.2.1 Βασικά σημεία της λειτουργίας Διαχείρισης Κινδύνων

Η Αξιολόγηση Κινδύνων πρέπει να καλύπτει σε ικανοποιητικό βαθμό τις σημαντικές δραστηριότητες και διαδικασίες του φορέα.

Ακολουθώντας τις κατευθυντήριες οδηγίες εφαρμογής του μοντέλου COSO IC-IF 2013, απαραίτητη προϋπόθεση για τον **εντοπισμό, αξιολόγηση και αντιμετώπιση κινδύνων** στα διάφορα οργανωτικά επίπεδα του φορέα, είναι η ύπαρξη στοχοθεσίας με κατάλληλα προσδιορισμένους στόχους. Επιπλέον, στη Διαχείριση Κινδύνων περιλαμβάνεται διακριτά και η **αξιολόγηση των κινδύνων απάτης/διαφθοράς**, στην οποία απαιτείται να δίνεται ιδιαίτερη βαρύτητα. Τέλος, ο **εντοπισμός και αξιολόγηση αλλαγών (στο εσωτερικό και εξωτερικό περιβάλλον του φορέα) με σοβαρές επιπτώσεις στο Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου** αποτελεί μέρος της τακτικής διαδικασίας διαχείρισης κινδύνων.

Ειδικότερα, η αποτελεσματική Διαχείριση Κινδύνων σε έναν φορέα, πραγματοποιείται μέσω διαδικασιών, οι οποίες απαιτείται να επικεντρώνονται στα ακόλουθα βασικά σημεία:

- **Αναφορικά με το σχέδιο δράσης και τη στοχοθεσία**, κάθε φορέας απαιτείται να διαθέτει επικαιροποιημένο επιχειρησιακό σχέδιο δράσης και σαφή στοχοθεσία, τα οποία να ευθυγραμμίζονται με το Εθνικό Σχέδιο Δράσης, να επικοινωνούνται, ώστε να γίνονται κατανοητά από το σύνολο του προσωπικού και να επιμερίζονται ιεραρχικά στις οργανικές μονάδες του φορέα, μέσω καθορισμού συγκεκριμένων αρμοδιοτήτων και ατομικών στόχων. Οι εν λόγω στόχοι θα πρέπει να είναι συγκεκριμένοι, μετρήσιμοι, εφικτοί, ρεαλιστικοί και χρονικά προσδιορισμένοι (SMART) και να παρακολουθούνται μέσω κατάλληλων δεικτών απόδοσης, οι οποίοι είναι αποδεκτοί, αξιόπιστοι, επαληθεύσιμοι και λογικοί²⁷. Οι στόχοι που σχετίζονται με τις αναφορές οικονομικών στοιχείων οφείλουν να είναι σύμφωνοι με τις οδηγίες και κατευθύνσεις του Γενικού Λογιστηρίου του Κράτους και οι αναφορές οικονομικών και μη οικονομικών στοιχείων πρέπει να παρέχουν την ακριβή και πλήρη πληροφόρηση που χρειάζεται η Διοίκηση για να διαχειριστεί τους κινδύνους και να επιτύχει τους στόχους της.

²⁷ Ν. 3230/2004 και 4369/2016.

- Την ευθύνη για τη **διαδικασία εντοπισμού, αξιολόγησης και αντιμετώπισης των κινδύνων** και τον ορισμό της αντίστοιχης μεθοδολογίας έχει η Διοίκηση του φορέα. Οι κίνδυνοι πρέπει να εντοπίζονται σε σχέση με τις διαδικασίες, συμπεριλαμβανομένων εκείνων που συνδέονται με τους στρατηγικούς και επιχειρησιακούς στόχους και να κοινοποιούνται στο προσωπικό του φορέα, μέσω των καθιερωμένων γραμμών αναφοράς. Η Διοίκηση πρέπει να δημιουργήσει ένα μητρώο κινδύνων, βάσει κατάλληλης διαδικασίας, καθώς και να σχεδιάσει ένα Πρόγραμμα Διαχείρισης Κινδύνων, το οποίο θα αξιολογείται περιοδικά, εφαρμόζοντας τα αναγκαία κάθε φορά μέτρα, ανάλογα με το επίπεδο ανοχής (risk appetite) που έχει αποδεχθεί. Ο εντοπισμός των κινδύνων, η αξιολόγησή τους και οι επιλεγμένες ενέργειες αντιμετώπισής τους πρέπει να αποτυπώνονται στο Μητρώο Κινδύνων και στα Σχέδια Δράσης του φορέα.
- Οι κίνδυνοι απάτης/διαφθοράς πρέπει να αξιολογούνται και να αντιμετωπίζονται, τόσο μεμονωμένα όσο και ως σύνολο, μέσω της διαδικασίας που ακολουθείται για όλους τους τύπους κινδύνων. Κατά τον **εντοπισμό, την αξιολόγηση και την αντιμετώπιση των κινδύνων απάτης/διαφθοράς**, που σχετίζονται κυρίως με τις οικονομικές και δημοσιονομικές διαδικασίες, πρέπει να εξετάζεται το ενδεχόμενο εμφάνισης πράξεων διαφθοράς, απάτης, κατάχρησης περιουσιακών στοιχείων του δημοσίου και άλλων παράτυπων συμπεριφορών που σχετίζονται με τη διαχείριση δημοσίων πόρων και να λαμβάνονται υπόψη πιθανές ευκαιρίες, πιέσεις, κίνητρα και αντιλήψεις, μέσω συλλογής πληροφοριών που προέρχονται τόσο από το εσωτερικό του φορέα όσο και από εξωτερικές πηγές (π.χ. ελεγκτικές, δικαστικές ή αστυνομικές αρχές). Για την αποτελεσματική αντιμετώπιση των εν λόγω κινδύνων, η Διοίκηση του φορέα πρέπει να αναλαμβάνει γενικές και ειδικές δράσεις με εφαρμογή δικλίδων κατά της διαφθοράς σε ολόκληρο τον φορέα.
- Για τον **εντοπισμό και την αξιολόγηση αλλαγών**, που σηματοδοτούν νέους κινδύνους και μπορεί να έχουν σημαντικό αντίκτυπο στον φορέα, είναι αναγκαίο να αναπτυχθεί ένα σύστημα έγκαιρης προειδοποίησης και ελέγχου, το οποίο θα πρέπει να κοινοποιηθεί στο αρμόδιο προσωπικό μέσω των γραμμών αναφοράς και της ιεραρχίας. Εν συνεχεία, η Διοίκηση πρέπει να σχεδιάσει κατάλληλες διαδικασίες αξιολόγησης και αποτελεσματικές δράσεις αντιμετώπισης των σημαντικών αλλαγών στις εσωτερικές συνθήκες και στο εξωτερικό περιβάλλον με σκοπό την επίτευξη των στόχων του φορέα.

4.2.2 Διαπιστώσεις

4.2.2.1. Τα Υπουργεία στο σύνολό τους συντάσσουν και υποβάλλουν κάθε χρόνο τα **Ετήσια Σχέδια Δράσης** τους, που εγκρίνονται κάθε Δεκέμβριο από το Υπουργικό Συμβούλιο, τα οποία συνολικά απαρτίζουν το [Ενοποιημένο Σχέδιο Κυβερνητικής Πολιτικής](#), που καταρτίζει κάθε χρόνο η Γενική Γραμματεία Συντονισμού της Προεδρίας της Κυβέρνησης²⁸. **Κάθε Σχέδιο Δράσης ακολουθεί ένα βασικό πρότυπο** το οποίο περιλαμβάνει με ενιαίο και συνοπτικό τρόπο τους **στόχους** κάθε Υπουργείου για το έτος αναφοράς, καθώς και τη σύνδεσή του με τις αντίστοιχες **στρατηγικές επιλογές** της Κυβέρνησης. Οι εν λόγω στόχοι εξειδικεύονται περαιτέρω σε δράσεις, που αποτελούν τους βασικούς άξονες πολιτικής για κάθε στόχο. Η

²⁸ Τα Ετήσια Σχέδια Δράσης των Υπουργείων για το έτος 2021 έχουν αναρτηθεί στην [ιστοσελίδα της Κυβέρνησης](#).

περιγραφή κάθε δράσης περιλαμβάνει επιπλέον τα βασικά μετρήσιμα προσδοκώμενα αποτελέσματα, καθώς και τα κύρια έργα, δηλαδή τις ενέργειες μέσω των οποίων επιδιώκεται η υλοποίηση αυτών.

Από τα αναφερόμενα στις συνεντεύξεις και μια δειγματοληπτική επισκόπηση των Ετήσιων Σχεδίων Δράσης των Υπουργείων, φαίνεται ότι αποτελεί κοινή πρακτική της Διοίκησης κάθε Υπουργείου, κατά τη διαδικασία καθορισμού των στόχων του, να λαμβάνει υπόψη της τους στρατηγικούς και επιχειρησιακούς στόχους που περιγράφονται στον Οργανισμό της.

Στην πλειονότητα των Υπουργείων, διαπιστώθηκε ότι **το Σχέδιο Δράσης, οι επιμέρους στόχοι και οι προτεραιότητες του φορέα δεν φαίνεται να γίνονται κατανοητοί** από το σύνολο του προσωπικού του, καθώς και ότι ο ιεραρχικός επιμερισμός και η εξειδίκευση της στοχοθεσίας **δεν ακολουθεί την προσέγγιση «από την κορυφή προς τη βάση»**. Συνήθως, αυτή φτάνει μέχρι το ανώτερο διοικητικό επίπεδο (Γενικές Διευθύνσεις ή σε κάποιες περιπτώσεις Διευθύνσεις) και δεν καταλήγει στο ιεραρχικά κατώτερο επίπεδο των υπαλλήλων των αντίστοιχων οργανικών μονάδων που θα περιελάμβανε την ανάληψη συγκεκριμένων αρμοδιοτήτων και τη δέσμευση πραγματοποίησης ενεργειών βάσει γραπτών ατομικών στόχων.

Παρά το γεγονός ότι η έννοια του **Συστήματος «Διοίκηση μέσω Στόχων»** εισήχθη στην ελληνική δημόσια διοίκηση εδώ και αρκετά χρόνια²⁹, δεν φαίνεται να έχει αναπτυχθεί επαρκώς. Η εξαγωγή του εν λόγω συμπεράσματος βασίζεται και στο γεγονός ότι **οι περισσότεροι φορείς δεν έχουν καταγράψει και εφαρμόσει στην πράξη ανάλογες διαδικασίες, με αποτέλεσμα να μην έχει οριστεί ουσιαστικά μια αποτελεσματική εσωτερική διαδικασία για την παρακολούθηση υλοποίησης της στοχοθεσίας κάθε φορέα**, η οποία αποτελεί βασικό μέτρο εκτίμησης της αποτελεσματικότητας και της αποδοτικότητάς του.

4.2.2.2. Η ανάπτυξη ενός ολοκληρωμένου μηχανισμού εντοπισμού και αξιολόγησης των κινδύνων βρίσκεται σε πρώιμο στάδιο, τόσο συνολικά όσο και ειδικότερα στην οικονομική διαχείριση και τις δημοσιονομικές αναφορές. Το γεγονός αυτό δεν επιτρέπει στη Διοίκηση να εκτιμήσει τη σημαντικότητα κάθε κινδύνου και να σχεδιάσει επαρκείς και αποτελεσματικές δικλίδες ελέγχου για την αντιμετώπισή του (Πρόγραμμα Διαχείρισης Κινδύνων). Η συνήθης πρακτική συνίσταται στον εμπειρικό εντοπισμό και στην κατά περίπτωση (ad hoc) αντιμετώπιση των διαφαινόμενων κινδύνων ή αυτών που ανακύπτουν, κυρίως μέσω της λήψης κατασταλτικών και λιγότερο προληπτικών μέτρων. Ως τρόπος εντοπισμού κινδύνων ή αντιμετώπισής τους επιλέγεται από τους περισσότερους φορείς, η διοργάνωση συναντήσεων μεταξύ των προϊσταμένων ή/και των υπαλλήλων, εντός και εκτός ΓΔΟΥ.

4.2.2.3. Όσον αφορά στο θέμα της διαχείρισης κινδύνων απάτης και διαφθοράς, τα Υπουργεία επικεντρώνονται κυρίως στον διαχωρισμό των καθηκόντων μεταξύ των υπαλλήλων, τηρώντας τις δεσμεύσεις περί ασυμβιβάστου που ορίζονται από τον νόμο, τον έλεγχο σύγκρουσης συμφερόντων και την προστασία απόρρητων και εμπιστευτικών πληροφοριών. Ωστόσο, τα εν λόγω μέτρα δεν αρκούν για να αντιμετωπιστούν

²⁹ Ν.3230/2004 και ν. 4369/2016.

αποτελεσματικά οι σχετικοί κίνδυνοι, καθώς απουσιάζουν δράσεις για την ενημέρωση και ευαισθητοποίηση του προσωπικού αναφορικά με θέματα απάτης/διαφθοράς, ορισμού υπεύθυνων, εφαρμογής κυρώσεων κ.λπ.

Επιπλέον, παρόλο που στο σύνολό τους τα Υπουργεία συμμορφώνονται με τις συστάσεις του Ελεγκτικού Συνεδρίου αλλά και αξιολογούν τυχόν καταγγελίες που μπορεί να έχουν υποβληθεί για κάποια Υπηρεσία/λειτουργία τους, **δεν έχουν εφαρμόσει ένα τυποποιημένο σύστημα αξιοποίησης πληροφοριών που προέρχονται είτε από το εσωτερικό του φορέα είτε από εξωτερικές πηγές** (π.χ. ελεγκτικές, δικαστικές ή αστυνομικές αρχές), το οποίο να εντοπίζει και να αξιολογεί πιθανές ευκαιρίες, πιέσεις, κίνητρα και αντιλήψεις που μπορεί να οδηγήσουν σε τέτοιου είδους περιστατικά, ιδιαίτερα δε στον τομέα της διαχείρισης των δημόσιων πόρων.

4.2.2.4. Οι σημαντικότερες αλλαγές που συντελέστηκαν στις ΓΔΟΥ τα τελευταία χρόνια προέρχονται πρωτίστως από το εξωτερικό περιβάλλον των φορέων, χωρίς ωστόσο να παραβλέπονται και οι αλλαγές που συντελέστηκαν στο εσωτερικό τους. Αναφορικά με το εξωτερικό περιβάλλον, αναφέρθηκε από την πλειονότητα των Υπουργείων ότι **δεν υπήρχε έγκαιρη ενημέρωση και επικοινωνία επί βασικών μεταρρυθμίσεων που συντελέστηκαν τα τελευταία χρόνια στον τομέα της δημοσιονομικής διαχείρισης**, ενώ επισημάνθηκε ότι **συχνά οι οδηγίες που δίνονται από το αρμόδιο Υπουργείο δεν είναι απόλυτα κατανοητές από τους φορείς και απουσιάζει η δυνατότητα διατύπωσης ενστάσεων, επισημάνσεων και προτάσεων που θα μπορούσαν να επιφέρουν βελτιώσεις και να οδηγήσουν στην προσαρμογή των διαδικασιών για την αποτελεσματικότερη λειτουργία των ΓΔΟΥ.**

Όσον αφορά στο εσωτερικό περιβάλλον, **οι αλλαγές εντοπίζονται κυρίως σε δομικούς/οργανωτικούς τομείς**, λόγω συγχώνευσης ή σύστασης νέων μονάδων και απορρέουν από μεταβολές στο νομοθετικό πλαίσιο, μη δυνάμενες να προβλεφθούν από τους φορείς. Αυτό έγινε ιδιαίτερα φανερό με την υγειονομική κρίση και τα νέα δεδομένα που επέβαλε η εξάπλωση του COVID-19, όπως οι νέες μέθοδοι εργασίας (τηλεργασία) και οι αλλαγές στο θεσμικό πλαίσιο που άπτεται και θεμάτων δημοσιονομικής διαχείρισης, όπως αυτό των συμβάσεων προμηθειών.

Οι φορείς **δεν έχουν καταρτίσει και δεν εφαρμόζουν Σχέδιο Επιχειρησιακής Συνέχειας**, το οποίο να προβλέπει τη δημιουργία συστημάτων πρόληψης και ανάκαμψης για την αντιμετώπιση πιθανών απειλών. Τα μέτρα που λαμβάνονται σε επίπεδο Υπουργείου για την ασφάλεια και την ετοιμότητα αντιμετώπισης απειλητικών καταστάσεων, επικεντρώνονται συνήθως στην φυσική ασφάλεια (π.χ. πυρασφάλεια), τη φύλαξη των κτιρίων (π.χ. από φθορά ή κλοπή), την ασφάλεια των πληροφοριακών συστημάτων (π.χ. κυβερνοασφάλεια) και την διασφάλιση κατάλληλων υγειονομικών συνθηκών (π.χ. υγειονομικά πρωτόκολλα).

4.2.3 Προτάσεις

4.2.3.1. Το σχέδιο δράσης και η στοχοθεσία κάθε φορέα πρέπει να επικοινωνούνται, με ευθύνη της Διοίκησης, ώστε να γίνονται κατανοητά από το σύνολο του προσωπικού και να επιμερίζονται ιεραρχικά στις επιμέρους οργανικές μονάδες, μέσω καθορισμού συγκεκριμένων αρμοδιοτήτων και ατομικών στόχων. Οι εν λόγω στόχοι θα πρέπει να είναι συγκεκριμένοι, μετρήσιμοι, εφικτοί, ρεαλιστικοί και χρονικά προσδιορισμένοι (SMART), και

να παρακολουθούνται μέσω κατάλληλων δεικτών απόδοσης, οι οποίοι να είναι αποδεκτοί, αξιόπιστοι, επαληθεύσιμοι και λογικοί³⁰. Οι στόχοι που σχετίζονται με τις αναφορές οικονομικών στοιχείων οφείλουν να είναι σύμφωνοι με τις οδηγίες και κατευθύνσεις του Γενικού Λογιστηρίου του Κράτους και οι αναφορές οικονομικών και μη οικονομικών στοιχείων πρέπει να παρέχουν την ακριβή και πλήρη πληροφόρηση που χρειάζεται η Διοίκηση για να διαχειριστεί τους κινδύνους και να επιτύχει τους στόχους της. Το γεγονός αυτό, καθίσταται ιδιαιτέρως σημαντικό για την υποστήριξη της εφαρμογής του Προϋπολογισμού Επιδόσεων, ο οποίος σχετίζεται άμεσα με την επισκόπηση δαπανών και εσόδων, καθώς τα συγκεκριμένα εργαλεία στοχεύουν στην αύξηση της αποδοτικότητας και της αποτελεσματικότητας των οικονομικών πόρων και τον εξορθολογισμό των δημόσιων δαπανών.

4.2.3.2. Κάθε φορέας θα πρέπει να αναπτύξει και να εφαρμόσει ένα Σύστημα Διαχείρισης Κινδύνων, για τον εντοπισμό, την αξιολόγηση και την αντιμετώπιση των κινδύνων που τον απειλούν, το οποίο θα υποστηρίζει τη Διοίκηση στη λήψη στρατηγικών αποφάσεων. Ο προσδιορισμός των δημοσιονομικών κινδύνων έχει ιδιαίτερη σημασία για το ΣΕΕΔΔ, ιδιαίτερα δε μετά τη σχετική απόφαση του Ελεγκτικού Συνεδρίου³¹.

Βραχυπρόθεσμα, προτείνεται η σύσταση ομάδας εργασίας υπό τον Υπουργό, για τον συντονισμό της συνολικής προσπάθειας διαχείρισης κινδύνων, η οποία θα οδηγήσει στην κατάρτιση ενός μητρώου κινδύνων στο επίπεδο κάθε Υπουργείου. Μακροπρόθεσμα ενδείκνυται η σύσταση διακριτής οργανικής μονάδας με αντικείμενο τη διαχείριση κινδύνων, σε αναλογία με το μέγεθος και την επιχειρησιακή λειτουργία του φορέα.

4.2.3.3. Η Διοίκηση κάθε φορέα πρέπει να υιοθετήσει ένα πλαίσιο δράσεων για την αποτροπή φαινομένων απάτης και διαφθοράς, με σκοπό τη μείωση της πιθανότητας εμφάνισης τέτοιων φαινομένων αλλά και τον μετριασμό των συνεπειών που θα μπορούσαν να επιφέρουν. Προς την κατεύθυνση της πρόληψης, σημαντικό ρόλο από πλευράς της Διοίκησης κατέχουν η καλλιέργεια μιας ισχυρής οργανωτικής κουλτούρας ακεραιότητας και η προσήλωση στις ηθικές αξίες. Επίσης, ιδιαίτερη βαρύτητα πρέπει να δοθεί σε δραστηριότητες όπως η εκπαίδευση και η ευαισθητοποίηση των υπαλλήλων του φορέα κατά της διαφθοράς και απάτης. Στο πλαίσιο της υιοθέτησης καλών πρακτικών και της εφαρμογής διεθνώς αναγνωρισμένων προτύπων, **οι φορείς θα μπορούσαν να αξιοποιήσουν τον «Οδηγό Διαχείρισης Κινδύνων Διαφθοράς και Απάτης» της ΕΑΔ**, καθώς και να ζητήσουν τη συνδρομή της Αρχής ως εξειδικευμένου φορέα. Η ΕΑΔ, είναι αρμόδια για τον κεντρικό σχεδιασμό και συντονισμό όλων των απαραίτητων δράσεων που αφορούν στην ενίσχυση της διαφάνειας και της λογοδοσίας σε όλο τον δημόσιο τομέα, διαθέτει την απαραίτητη τεχνογνωσία και μπορεί να συμβάλλει σημαντικά στην εκπαίδευση των στελεχών της αρμόδιας ομάδας αλλά και στην παροχή εργαλείων και προτύπων εντύπων.

4.2.3.4. Οι φορείς πρέπει να καταρτίσουν και να εφαρμόζουν ένα Σχέδιο Επιχειρησιακής Συνέχειας, το οποίο να προβλέπει τη δημιουργία συστημάτων πρόληψης και ανάκαμψης για την αντιμετώπιση πιθανών απειλών. Ως εκ τούτου, διαφαίνεται η ανάγκη να σχεδιαστούν κατάλληλες διαδικασίες αξιολόγησης και αποτελεσματικές δράσεις αντιμετώπισης σημαντικών αλλαγών, που εντοπίζονται τόσο στις εσωτερικές συνθήκες

³⁰ Ν. 3230/2004 και ν. 4369/2016.

³¹ Αρίθμ. Απόφασης ΦΓ8/55081/2020.

(τροποποιήσεις θεσμικών προγραμμάτων ή δραστηριοτήτων, οργανωτική δομή, προσωπικό, τεχνολογικά μέσα και πληροφοριακά συστήματα) όσο και στο εξωτερικό περιβάλλον (περιβαλλοντικές, κυβερνητικές, οικονομικές, τεχνολογικές, νομικές και κανονιστικές αλλαγές), με σκοπό την επίτευξη των στόχων του φορέα. Για να είναι αποτελεσματικές οι εν λόγω διαδικασίες, θα πρέπει να τυποποιηθούν, να εφαρμόζονται σε συνεχή βάση και να κοινοποιούνται στο σύνολο του προσωπικού μέσω των γραμμών αναφοράς και ιεραρχίας, ακολουθώντας την οργανωτική δομή του φορέα.

4.3 Δικλίδες Ελέγχου

4.3.1 Βασικά σημεία των Δικλίδων Ελέγχου

Οι **Δικλίδες Ελέγχου** είναι οι δράσεις που καθορίζονται μέσω πολιτικών και διαδικασιών, οι οποίες **συμβάλλουν στην εκτέλεση των οδηγιών της Διοίκησης για την αντιμετώπιση και τον μετριασμό των συνεπειών των κινδύνων** και την επίτευξη των στόχων του φορέα. Είναι βασικό να **καλύπτουν όλα τα ιεραρχικά επίπεδα** και τις επιχειρησιακές διαδικασίες του φορέα, συμπεριλαμβανομένου του **ελέγχου της τεχνολογίας των πληροφοριακών συστημάτων και επικοινωνίας**, να ευθυγραμμίζονται με την ισχύουσα νομοθεσία και το κανονιστικό πλαίσιο και να είναι προσαρμοσμένες στη φύση, στο εύρος των δραστηριοτήτων και στα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά κάθε Υπουργείου. Οι δικλίδες ελέγχου απαιτείται να καλύπτουν ένα ευρύ σύνολο διαδικασιών, χειροκίνητων και αυτοματοποιημένων, να είναι κατάλληλες, αδιάκοπες, οικονομικά αποδοτικές και πλήρεις. Το σύστημα των δικλίδων ελέγχου θα πρέπει να περιλαμβάνει δραστηριότητες ελέγχου προληπτικού και ανιχνευτικού χαρακτήρα και να ενσωματώνει διορθωτικές ενέργειες, αλλά και ad hoc διαδικασίες, όπου αυτό απαιτείται.

Η Διοίκηση έχει την ευθύνη της επιλογής, ανάπτυξης, επικαιροποίησης και εποπτείας κατάλληλων δικλίδων ελέγχου. Πιο συγκεκριμένα

- **Ο Προϊστάμενος της ΓΔΟΥ έχει την ευθύνη για την εγκατάσταση και την εφαρμογή εσωτερικών δικλίδων στη δημοσιονομική διαχείριση** του Υπουργείου του, αναφορικά τόσο με τις δαπάνες, όσο και με τα έσοδα³².
- **Οι ΓΔΟΥ των Υπουργείων οφείλουν να προχωρήσουν στη λεπτομερή καταγραφή των διαδικασιών παραγωγής ή διενέργειας πράξεων με δημοσιονομικές συνέπειες με εκτίμηση των κινδύνων και πρόβλεψη δικλίδων προς αντιμετώπιση αυτών, σε συμμόρφωση με τη σχετική απόφαση της Ολομέλειας του Ελεγκτικού Συνεδρίου³³ και της νομοθεσίας για το Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου³⁴.**
- Ο σχεδιασμός των δραστηριοτήτων (δικλίδων) ελέγχου θα πρέπει να διασφαλίζει τον διαχωρισμό των καθηκόντων όπως αυτά περιγράφονται στα ΠΘΕ, στον εσωτερικό κανονισμό λειτουργίας και στο οργανόγραμμα του φορέα.
- Η Διοίκηση έχοντας κατανοήσει τη στενή σχέση των διαδικασιών του δημόσιου φορέα με την τεχνολογία και τα πληροφοριακά συστήματα, επιλέγει και αναπτύσσει

³² Άρθρο 24 παρ. 4 του ν. 4270/2014.

³³ Αρίθμ. Απόφασης ΦΓ8/55081/2020 (Β' 4938) και παρ. 5 του ν. 4795/2021.

³⁴ Άρθρο 5 του ν. 4795/2021.

σχετικές δικλίδες στα συστήματα λογιστικών και δημοσιονομικών αναφορών της³⁵, με κύριο μέλημα την αξιοπιστία και την ασφάλεια των δεδομένων αλλά και των ίδιων των συστημάτων.

- Οι εσωτερικές δικλίδες ελέγχου αξιολογούνται από τις Μονάδες Εσωτερικού Ελέγχου κάθε φορέα.

Οι διαπιστώσεις και οι προτάσεις που αφορούν στη συγκεκριμένη ενότητα των Δικλίδων Ελέγχου, έχουν συμπεριληφθεί στις αντίστοιχες ενότητες των λοιπών πυλώνων του Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου Δημοσιονομικής Διαχείρισης, δεδομένου ότι το ίδιο αποτελεί το σύνολο των δικλίδων ελέγχου που διέπει τη συνολική λειτουργία της ΓΔΟΥ των φορέων.

4.4 Πληροφόρηση και Επικοινωνία

4.4.1 Βασικά σημεία Πληροφόρησης και Επικοινωνίας

Η πληροφορία θεωρείται ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο για κάθε δημόσιο φορέα και καθίσταται απαραίτητη για να εφαρμοστεί το ΣΕΕ, καθότι η ορθή, πλήρης και έγκαιρη πληροφόρηση καθοδηγεί τη λήψη αποφάσεων και συμβάλλει στην επίτευξη της αποστολής και των στόχων του.

Η αποτελεσματικότητα του ΣΕΕ κρίνεται από την **ικανότητα των οργανικών μονάδων να παράγουν, χρησιμοποιούν και κοινοποιούν ποιοτική και αξιόπιστη πληροφόρηση** για τις επιχειρησιακές τους δραστηριότητες και τη δυνατότητα που διαθέτουν να **επικοινωνούν αυτές τις πληροφορίες, τόσο στο εσωτερικό όσο και στο εξωτερικό περιβάλλον** του φορέα, μέσω κατάλληλων και ασφαλών καναλιών επικοινωνίας ή συστημάτων πληροφορικής. Είναι σημαντικό η Διοίκηση να έχει πρόσβαση και να λαμβάνει, **έγκαιρες και έγκυρες πληροφορίες από αξιόπιστες πηγές και να διαθέτει κατάλληλα πληροφοριακά συστήματα**, τα οποία διασφαλίζουν την εμπιστευτικότητα, την ακεραιότητα και τη διαθεσιμότητα των πληροφοριών. Προς τον σκοπό αυτό, απαιτείται να εφαρμόζονται όλα εκείνα τα τεχνικά και οργανωτικά μέτρα για την ασφαλή και απρόσκοπτη λειτουργία των συστημάτων επικοινωνίας και την προστασία των πληροφοριών.

Η αποτελεσματικότητα του ΣΕΕΔΔ αφορά στην ικανοποίηση των ακόλουθων απαιτήσεων:

- **Ο Προϊστάμενος της ΓΔΟΥ τηρεί ακριβή και έγκυρα οικονομικά στοιχεία** των δραστηριοτήτων του Υπουργείου και των εποπτευόμενων φορέων του, καταρτίζει αξιόπιστες δημοσιονομικές αναφορές³⁶ απαλλαγμένες από σφάλματα και αθέμιτες παρεμβάσεις και τηρεί ορθά το μητρώο δεσμεύσεων.
- **Ο Προϊστάμενος της ΓΔΟΥ διαθέτει τα απαραίτητα πληροφοριακά συστήματα³⁷** για την υποστήριξη των δραστηριοτήτων δημοσιονομικής διαχείρισης.

³⁵ Άρθρο 168 του ν. 4270/2014.

³⁶ Άρθρο 24 παρ. 4 του ν. 4270/2014.

³⁷ Άρθρο 24 παρ. 5 του ν. 4270/2014.

- **Ο Προϊστάμενος της ΓΔΟΥ παρέχει έγκαιρες και αξιόπιστες πληροφορίες σχετικά με τον προϋπολογισμό** προς τον Υπουργό και τον Υπηρεσιακό Γραμματέα³⁸, ώστε να εξασφαλίζεται η εποπτεία του ΣΕΕΔΔ, όπως επίσης και προς τα κάτω και οριζόντια, προκειμένου το προσωπικό και οι ενδιαφερόμενες οργανικές μονάδες να συμμετέχουν στην επίτευξη των στόχων και τη διαχείριση κινδύνων, επιλέγοντας την κατάλληλη μέθοδο επικοινωνίας.
- Για τη λογοδοσία και την παρακολούθηση της απόδοσης του φορέα, από τις αρμόδιες υπηρεσίες του Υπουργείου Οικονομικών (ΓΛΚ), αποστέλλονται εγκαίρως αληθείς και ποιοτικές πληροφορίες που αποτυπώνουν την πορεία εκτέλεσης του προϋπολογισμού και το ύψος των υποχρεώσεων του φορέα³⁹ (περιληπτικός πίνακας-σύνοψη του Μητρώου Δεσμεύσεων και μηνιαίες και τριμηνιαίες εκθέσεις).
- Ο φορέας λαμβάνει μέτρα προστασίας των κρίσιμων αρχείων πληροφοριών που τηρεί σε έγχαρτη ή ηλεκτρονική μορφή, από μη εξουσιοδοτημένη φυσική ή ηλεκτρονική πρόσβαση, προκειμένου να διασφαλίσει την αξιοπιστία αυτών.
- Ο φορέας εφαρμόζει, βάσει της Εθνικής Στρατηγικής για την Κυβερνοασφάλεια, τεχνικά και οργανωτικά μέτρα που εγγυώνται τη λειτουργική συνέχεια από τις δυσμενείς επιπτώσεις ενός απειλητικού για την ασφάλεια των οικονομικών στοιχείων, περιστατικού (διαδικασίες συντήρησης της υποδομής ΤΠΕ, δημιουργίας αντιγράφων ασφαλείας και ανάκτησης πληροφοριών κ.λπ.).

4.4.2 Διαπιστώσεις

4.4.2.1. Η χρήση της Τεχνολογίας Πληροφοριών και Επικοινωνιών (ΤΠΕ) στη δημόσια διοίκηση, βελτίωσε την ποιότητα των παρεχόμενων υπηρεσιών και οργάνωσε, εν μέρει, την πληροφορία, η οποία ήταν διάσπαρτη και παρέμενε αναξιοποίητη. Ωστόσο, οι αυξανόμενες απαιτήσεις για την παραγωγή αξιόπιστων αναφορών, οδηγεί στην ανάγκη διαλειτουργικότητας των χρησιμοποιούμενων πληροφοριακών συστημάτων.

Διαπιστώθηκε ότι τα Υπουργεία **διαθέτουν μια πληθώρα πληροφοριακών συστημάτων και υποστηρικτικών εφαρμογών, στο πλαίσιο της δημοσιονομικής διαχείρισης, τα οποία όμως λειτουργούν αυτόνομα**, χωρίς να διασυνδέονται, παρέχοντας τη δυνατότητα μεταφοράς και ανταλλαγής δεδομένων και πληροφοριών. Ειδικότερα, όλα τα Υπουργεία είναι συνδεδεμένα με το Ολοκληρωμένο Πληροφοριακό Σύστημα Δημοσιονομικής Πολιτικής (ΟΠΣΔΠ)-SAP, το οποίο παρακολουθείται κεντρικά από την αρμόδια Διεύθυνση του Υπουργείου Οικονομικών και αποτελεί το βασικό πληροφοριακό σύστημα καταγραφής, παρακολούθησης και ελέγχου του προϋπολογισμού, όπως επίσης και εκτέλεσης των διαδικασιών δημοσιονομικής διαχείρισης, ενώ ο «Πάπυρος» είναι το σύστημα ηλεκτρονικής πρωτοκόλλησης του ΟΠΣΔΠ. Οι διαδικασίες του Προγράμματος Δημοσίων Επενδύσεων (ΠΔΕ), οι οποίες έχουν μηχανογραφηθεί, εκτελούνται μέσω του Ολοκληρωμένου Πληροφοριακού Συστήματος e-ΠΔΕ, ενώ για την εκκαθάριση και εντολή πληρωμής δαπανών του τακτικού προϋπολογισμού χρησιμοποιείται το σύστημα Ηλεκτρονικής Διακίνησης Δικαιολογητικών. Επίσης, τα περισσότερα Υπουργεία, στο πλαίσιο της υποχρεωτικής καταγραφής και τήρησης, σε

³⁸ Άρθρο 24 παρ. 4 περίπτωση α του ν. 4270/2014.

³⁹ Άρθρο 8 π.δ. 80/2016.

ιδιαίτερο βιβλίο ή μηχανογραφικά, του συνόλου των υποχρεώσεων τους⁴⁰ (μητρώο δεσμεύσεων), **διαθέτουν εφαρμογές λογιστικής παρακολούθησης από εξωτερικούς αναδόχους**, ενώ ένας μικρός αριθμός αυτών, δεν έχει προμηθευτεί ειδικό πληροφοριακό σύστημα λογιστικής παρακολούθησης και διατηρεί το μητρώο δεσμεύσεων σε εφαρμογή λογιστικών φύλλων (excel).

Τόσο η τήρηση οικονομικών στοιχείων σε εφαρμογές λογιστικής παρακολούθησης εκτός ΟΠΣΔΠ, όσο και η χρήση λογιστικών φύλλων (excel), γίνεται με χειροκίνητες διαδικασίες, με κίνδυνο λανθασμένων καταχωρίσεων, αλλά και ενδεχόμενης σκόπιμης παρέμβασης. Διαπιστώθηκε ότι οι περισσότεροι φορείς προβαίνουν μεν στη **διασταύρωση των καταχωρισμένων στοιχείων με τις πληροφορίες του ΟΠΣΔΠ**, αλλά ελάχιστοι έχουν προβεί σε μια πιο συστηματική διαδικασία, με τον ορισμό υπευθύνου για τον έλεγχο αυτό.

Επιπλέον, διαπιστώθηκε ότι το **ΟΠΣΔΠ δεν υποστηρίζει όλες τις δημοσιονομικές αναφορές και υποχρεώσεις που προβλέπονται από το νομοθετικό και κανονιστικό πλαίσιο**.

4.4.2.2. Η αποτελεσματική εσωτερική επικοινωνία και η ενημέρωση των ενδιαφερόμενων μερών με σχετικές και κατάλληλες για το κάθε επίπεδο ιεραρχίας, πληροφορίες αποτελεί προϋπόθεση για την επίτευξη της χρηστής δημοσιονομικής διαχείρισης. Η παροχή έγκαιρων και αξιόπιστων πληροφοριών σχετικά με τον προϋπολογισμό του οικείου φορέα προς τον ιεραρχικά προϊστάμενο⁴¹ Υπηρεσιακό Γραμματέα και τον Υπουργό αποτελεί ευθύνη του Προϊσταμένου της ΓΔΟΥ, ενώ θεωρείται απαραίτητη η ύπαρξη καναλιών επικοινωνίας για την ενημέρωσή του, σχετικά με τις εξελίξεις και την απόδοση του Συστήματος Δημοσιονομικής Διαχείρισης. Επίσης, οι Προϊστάμενοι των οργανικών μονάδων είναι σημαντικό να ενημερώνουν το προσωπικό για την εικόνα κάποιων βασικών οικονομικών μεγεθών, τις προκλήσεις, τα αποτελέσματα που επιτεύχθηκαν και την πορεία υλοποίησης των στόχων της Διεύθυνσης ή του Τμήματος⁴².

Διαπιστώθηκε ότι για την επικοινωνία των οικονομικών ζητημάτων στο εσωτερικό των φορέων, λαμβάνουν χώρα άτυπες συναντήσεις μεταξύ των προϊσταμένων ή/και των υπαλλήλων τους, προκειμένου να αντιμετωπιστούν μεμονωμένα προβλήματα, όταν αυτά προκύπτουν. Σε πολλές περιπτώσεις οι υπάλληλοι λειτουργούν μεμονωμένα, με μια λογική «σιλό» μην έχοντας σφαιρική άποψη των θεμάτων, λόγω μη κοινοποίησης των πληροφοριών στις διάφορες οργανικές μονάδες. Για παράδειγμα, οι υπάλληλοι των οικονομικών υπηρεσιών δεν έχουν πληροφόρηση για την πορεία των βασικών οικονομικών μεγεθών της αναφοράς του Μητρώου Δεσμεύσεων (δεσμεύσεις, πληρωμές και υποχρεώσεις). Ενημέρωση για την εικόνα του ΜΔ έχουν κατά βάση ο Υπηρεσιακός Γραμματέας, οι Προϊστάμενοι των ΓΔΟΥ και ο αρμόδιος για την τήρησή του υπάλληλος.

Επίσης, θέματα στην επικοινωνία και τη συνεργασία μεταξύ των οργανικών μονάδων επισημάνθηκαν από τους φορείς και κατά τη διαδικασία κατάρτισης του προϋπολογισμού του φορέα. Η ορθή κατανομή των πιστώσεων και η απουσία συχνών αναμορφώσεων εξαρτάται σε μεγάλο βαθμό από την εποικοδομητική επικοινωνία του προγράμματος δράσεων των υπόλοιπων οργανικών μονάδων. **Οι οικονομικές υπηρεσίες έρχονται συχνά αντιμέτωπες με την αδυναμία των άλλων υπηρεσιών να προγραμματίσουν τις ανάγκες**

⁴⁰ Άρθρο 8 π.δ. 80/2016.

⁴¹ Άρθρο 24 παρ. 4 του ν. 4270/2014.

⁴² Άρθρο 23 του ν. 4369/2016.

τους και να προβούν σε ρεαλιστικές προβλέψεις των αναγκών τους, οι οποίες πολλές φορές μπορεί να απορρέουν και από παράγοντες εξωγενείς (π.χ. έκτακτες ανάγκες). **Η καθιέρωση διαύλων επικοινωνίας μεταξύ της ΓΔΟΥ και των οργανικών μονάδων του φορέα είναι σημαντική**, ιδίως για την υποστήριξη του Προϋπολογισμού Επιδόσεων, που επικεντρώνεται στην παρουσίαση του προϋπολογισμού με δομή προγραμμάτων και απαιτεί την ενεργό συμμετοχή των οργανικών μονάδων στην παρακολούθηση της στοχοθεσίας και των δεικτών κάθε προγράμματος.

4.4.2.3. Η συντριπτική πλειονότητα των Υπουργείων, όπως προέκυψε από την έρευνα, αποστέλλει εντός των τιθέμενων προθεσμιών τα απαιτούμενα δημοσιονομικά στοιχεία του φορέα στις καθ' ύλην αρμόδιες Υπηρεσίες (Γενικό Λογιστήριο του Κράτους, Ελεγκτικό Συνέδριο), διασφαλίζοντας τις απαιτήσεις για έγκαιρη πληροφόρηση. Για την τήρηση του ΜΔ υπάρχουν σχετικές οδηγίες, αλλά προς το παρόν έγκειται στη διακριτική ευχέρεια του κάθε φορέα να αποφασίσει το μέσο τήρησής του, ενώ είναι ευθύνη του να προσαρμόζει τα πληροφοριακά συστήματα που διαθέτει στις εκάστοτε νομοθετικές αλλαγές.

4.4.2.4. Σε ένα αποτελεσματικό ΣΕΕΔΔ, εξίσου σημαντικό ρόλο με την έγκυρη πληροφόρηση έχει και η ασφάλεια των δεδομένων αλλά και των πληροφοριακών συστημάτων οικονομικής διαχείρισης. Η ασφάλεια σχετίζεται με τη χορήγηση δυνατότητας πρόσβασης μόνο σε εξουσιοδοτημένο προσωπικό, αλλά και τη λήψη μέτρων προστασίας από αθέμιτη πρόσβαση, η οποία θα έπληττε την ακεραιότητα, διαθεσιμότητα και εμπιστευτικότητα των πληροφοριών. Αν και ο ν. 4270/2014 δεν περιέχει κάποια αναφορά σχετική με την ασφάλεια των πληροφοριών και των συστημάτων που αποθηκεύονται και επεξεργάζονται τα οικονομικά στοιχεία, ο ν. 4727/2020⁴³ για την ψηφιακή διακυβέρνηση, αναθέτει το ζήτημα της ασφάλειας και της πρόσβασης στα συστήματα ψηφιακής διακυβέρνησης στους φορείς.

Όπως διαφάνηκε από την έρευνα, η δημιουργία χρηστών και η χορήγηση δικαιωμάτων πρόσβασης στο ΟΠΣΠΔ πραγματοποιείται ομοίως σε όλους τους φορείς, κατόπιν συμπλήρωσης ειδικού εντύπου αποστολής ή αποστολής ηλεκτρονικού αιτήματος (e-mail) από τον Προϊστάμενο της ΓΔΟΥ ή τον Προϊστάμενο Διεύθυνσης, προς την αρμόδια υπηρεσία υποστήριξης παραγωγικής λειτουργίας του (helpdesk). **Οι χρήστες που δημιουργούνται έχουν, ανάλογα με τα επίσημα καθήκοντά τους, συγκεκριμένους ρόλους στο σύστημα, οι οποίοι συνοδεύονται από διαβαθμισμένη πρόσβαση σε δεδομένα και δικαιώματα επεξεργασίας.** Με βάση τους χρήστες του ΟΠΣΔΠ, χορηγούνται τα ανάλογα δικαιώματα πρόσβασης στις εφαρμογές λογιστικής παρακολούθησης που διαθέτει το κάθε Υπουργείο, με παρόμοιο αίτημα στην υπηρεσία ηλεκτρονικής διακυβέρνησης του φορέα ή στην τεχνική υποστήριξη του εξωτερικού ανάδοχου της εφαρμογής. Επιπλέον, παρατηρήθηκε ότι **δεν εφαρμόζεται κάποια ειδική πολιτική περιοδικής αλλαγής κωδικών πρόσβασης** για τα επιμέρους πληροφοριακά συστήματα που διαθέτουν οι φορείς, ενώ το ΟΠΣΔΠ απαιτεί αυτοματοποιημένα, οι κωδικοί πρόσβασης να αλλάζουν ανά εξάμηνο .

⁴³ Ν. 4727/2020 άρθρο 3 παρ. 5 «Οι φορείς που σχεδιάζουν και εφαρμόζουν συστήματα ψηφιακής διακυβέρνησης οφείλουν να μεριμνούν για την ασφάλεια και την πρόσβαση σε αυτά και να μεριμνούν για την ασφάλεια των πληροφοριών, των δεδομένων και των ηλεκτρονικών εγγράφων που παράγουν, καταχωρίζουν, τηρούν, διακινούν ή με οποιονδήποτε τρόπο διαχειρίζονται, καθώς και για την ασφάλεια των ΤΠΕ και των υπηρεσιών που παρέχουν κατά την άσκηση των αρμοδιοτήτων που έχουν ανατεθεί σε αυτούς».

4.4.2.5 Κρίσιμη παράμετρος της ασφάλειας των πληροφοριών για την υποστήριξη του Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου είναι η λήψη κατάλληλων τεχνικών και οργανωτικών μέτρων για την ασφάλεια των συστημάτων δικτύου και πληροφοριών, με σκοπό την διασφάλιση της επιχειρησιακής συνέχειας. **Τα περισσότερα Υπουργεία, σύμφωνα με τις απαντήσεις που ελήφθησαν, με μέριμνα της οικείας Διεύθυνσης με αρμοδιότητα την Ηλεκτρονική Διακυβέρνηση, διαθέτουν γνήσιο και ενημερωμένο λογισμικό, προστασία από κακόβουλο λογισμικό, (σε προσωπικούς υπολογιστές υπαλλήλων και διακομιστές-servers), έχουν εγκαταστήσει αντιβιοτικά προγράμματα (antivirus), χρησιμοποιούν προγράμματα τοίχων ασφαλείας (firewall), δημιουργούν αντίγραφα ασφαλείας, ανά τακτά διαστήματα σε κρίσιμους πόρους, ενώ παράλληλα έχουν λάβει κατάλληλα μέτρα για την εξασφάλιση της ακεραιότητας/αξιοπιστίας των δεδομένων τους από φυσικούς κινδύνους με τη χρήση μονάδων αδιάλειπτης παροχής ενέργειας (ups) και εφεδρικών συστημάτων αποθήκευσης πληροφοριών.**

Εξίσου σημαντικός καθίσταται ο έλεγχος φυσικής πρόσβασης του χώρου φύλαξης και αρχειοθέτησης των εγγράφων ΓΔΟΥ και η ασφάλεια του φυσικού αρχείου από αθέμιτη πρόσβαση, καταστροφή, διαρροή ή απώλεια εγγράφων. Διαπιστώθηκε ότι **οι φορείς, παρόλο που -στην πλειονότητά τους- δε διαθέτουν συγκεκριμένη πολιτική αρχειοθέτησης και καταγεγραμμένες οδηγίες/διαδικασίες, μεριμνούν για την προστασία του φυσικού αρχείου τους, ακολουθώντας τις προβλεπόμενες από τη νομοθεσία διαδικασίες**⁴⁴. Σύμφωνα με όσα οι ίδιοι οι φορείς δήλωσαν, το φυσικό αρχείο τηρείται ανά οργανική μονάδα, σε συγκεκριμένους και κατάλληλους χώρους, οι οποίοι παραμένουν κλειδωμένοι, ενώ κάποιος από αυτούς έχουν ορίσει υπεύθυνο υπάλληλο για τη φύλαξή του. Στο πλαίσιο της δημοσιονομικής διαχείρισης, τα ευαίσθητα υπηρεσιακά αρχεία (χρηματικά εντάλματα πληρωμής, τιμολόγια, δικαιολογητικά δαπανών, πρωτόκολλα παραλαβής, συμβάσεις κ.λπ.), είναι απαραίτητο να αποθηκεύονται και να προστατεύονται με επιμέλεια για λόγους τεκμηρίωσης, επαληθευσιμότητας, διαθεσιμότητας και εύκολης ανάκτησης προς διευκόλυνση των αρμόδιων ελεγκτικών οργάνων.

4.4.3 Προτάσεις

4.4.3.1. Η ορθή καταγραφή των οικονομικών στοιχείων και η αξιόπιστη κατάρτιση δημοσιονομικών αναφορών απαιτεί τη χρήση αποτελεσματικών πληροφοριακών συστημάτων. Η πλήρης εκμετάλλευση των δυνατοτήτων που παρέχουν οι ΤΠΕ οδηγεί στην **άμεση ανάγκη εκσυγχρονισμού του υπάρχοντος ΟΠΣΔΠ σε ένα Κεντρικό και Ενιαίο Σύστημα Δημοσιονομικής Πολιτικής (GovERP)**⁴⁵, το οποίο θα επεκτείνει και θα αναβαθμίζει τις υπάρχουσες λειτουργίες, με άμεσο όφελος την κατάργηση τήρησης των ίδιων πληροφοριών σε διάφορα ασύνδετα συστήματα. Κρίσιμης σημασίας παράμετρος του νέου ολοκληρωμένου συστήματος, καθίσταται η ικανότητά του **να λειτουργεί σαν κεντρικός κόμβος συλλογής όλων των οικονομικών πληροφοριών και η σύνδεσή του με άλλα βοηθητικά συστήματα. Το νέο ΟΠΣΔΠ απαιτείται να υποστηρίξει τη διεπαφή με άλλα συστήματα σχετιζόμενα με τη διαχείριση των δημόσιων οικονομικών π.χ. συστήματα των**

⁴⁴ Π.δ. 162/1979 και ν. 4727/2020 άρθρο 20 παρ. 4.

⁴⁵ Το έργο «Μεταρρύθμιση του Δημοσιονομικού Συστήματος στην Κεντρική Διοίκηση και τη λουπή Γενική Κυβέρνηση (gov-ERP)» είναι σε εξέλιξη.

φορολογικών αρχών, των ασφαλιστικών οργανισμών, της ΕΑΑΔΗΣΥ, την Τράπεζα της Ελλάδος κ.λπ. Η **υλοποίηση της διαλειτουργικότητας των πληροφοριακών συστημάτων** θα αυτοματοποιήσει τις διαδικασίες, θα βελτιώσει την ποιότητα των δεδομένων και των αναφορών που παράγονται και διακινούνται, ενώ ταυτόχρονα θα μεγιστοποιήσει την αποτελεσματικότητα της δημοσιονομικής διαχείρισης, λόγω εξοικονόμησης ανθρωποωρών από την κατάργηση των ελέγχων διασταύρωσης ορθής καταχώρισης και της πολλαπλής καταχώρισης της ίδιας πληροφορίας σε διαφορετικά συστήματα.

Η συστηματική παρακολούθηση των στοιχείων οικονομικής διαχείρισης του φορέα και ο περιορισμός της ανθρώπινης παρέμβασης, απαιτεί **το νέο πληροφοριακό σύστημα να υποστηρίζει όλα τα στάδια του κύκλου δαπανών** από την κατάρτιση και την εκτέλεση του προϋπολογισμού, την ταμειακή διαχείριση, μέχρι τη δημοσιονομική λογιστική, τη διαδικασία προμηθειών και την υποβολή εκθέσεων. Συγκεκριμένα, το στάδιο μεταξύ της δέσμευσης και της παραλαβής του τιμολογίου είναι σημαντικό να καταγράφεται, ώστε να τηρούνται κεντρικά στοιχεία συμβάσεων, παραστατικών-τιμολογίων, παραλαβής των αγαθών ή υπηρεσιών κ.λπ. **Η δυνατότητα αυτή μεταφράζεται στην αυτόματη τήρηση στοιχείων του Βιβλίου του Αναλυτικού Μητρώου Δεσμεύσεων**, στην αυτόματη παραγωγή του συνοπτικού Μητρώου Δεσμεύσεων και στην κατάργηση της καταχώρισης αμφίβολης ποιότητας πληροφοριών στο κεντρικό portal, ώστε έγκαιρα και έγκυρα να παρέχεται ακριβής πληροφόρηση για το ύψος των υποχρεώσεων του φορέα.

4.4.3.2. Στο πλαίσιο απλοποίησης των διαδικασιών και καθιέρωσης δικλίδων που εγγυώνται τη λογοδοσία και τη διαφάνεια, η εφαρμογή της **Ηλεκτρονικής Διακίνησης Δικαιολογητικών (ΗΔΔ)**, **οφείλει να είναι πλήρως αυτοματοποιημένη** και να ενσωματώνει τη διαλειτουργικότητα με άλλα συστήματα που συνδέονται με τη δημοσιονομική διαχείριση. Η πλήρης εφαρμογή της ΗΔΔ σημαίνει την κατάργηση του έγχαρτου φακέλου με ψηφιοποίηση όλων των έντυπων αρχείων και των φυσικών υπογραφών και σφραγίδων, γεγονός που θα πρέπει να υποστηριχθεί από ανάλογες νομοθετικές αλλαγές.

4.4.3.3. Για την επίτευξη όσο το δυνατόν ρεαλιστικότερων δημοσιονομικών προβλέψεων, την κατανομή των πιστώσεων βάσει τεκμηριωμένων αναγκών και την ορθότερη κατάρτιση και εκτέλεση του προϋπολογισμού κάθε φορέα, απαιτείται έγκαιρη και αποτελεσματική επικοινωνία στο εσωτερικό του. Σε αυτό το πλαίσιο, προτείνεται η **καθιέρωση καταγεγραμμένων και χρονικά προσδιορισμένων διαδικασιών μεταξύ των οποίων θα περιλαμβάνονται η χρήση μεθοδολογίας συλλογής και ανάλυσης δεδομένων και ιστορικών στοιχείων, καθώς και οι συναντήσεις των εμπλεκόμενων οργανικών μονάδων** (π.χ. σε επίπεδο Γενικών Διευθύνσεων), ώστε να συζητούνται σχετικά θέματα (π.χ. δεσμευτικά ανώτατα όρια του προϋπολογισμού, απολογιστικά στοιχεία, λειτουργικές/επιχειρησιακές ανάγκες των μονάδων και απαιτούμενες δαπάνες προς εξυπηρέτηση αυτών), με απώτερο σκοπό την αποδοτικότερη συνεργασία των επιμέρους οργανικών μονάδων και την καλύτερη ικανότητα πρόβλεψης που θα αποτρέπει τις συχνές ανάγκες αναμορφώσεων. Τέλος, **η δημιουργία δεικτών επίδοσης** με βάση τους στόχους που έχουν τεθεί, θα συμβάλλουν προς την κατεύθυνση αυτή.

4.3.3.4. Προτείνεται, για την ενίσχυση της εσωτερικής επικοινωνίας στις ΓΔΟΥ, η **δημιουργία ενδοδικτύου (intranet)**, για την κάλυψη των αναγκών πληροφόρησης και ενημέρωσης του συνόλου του προσωπικού και όλων των εμπλεκόμενων μερών με τις

κατάλληλες για το κάθε επίπεδο ιεραρχίας, πληροφορίες στο πλαίσιο της δημοσιονομικής διαχείρισης (π.χ. στοχοθεσία, παραγόμενες δημοσιονομικές αναφορές, πορεία εκτέλεσης του προϋπολογισμού, νομοθετικές αλλαγές, εντοπισμός κινδύνων, ευρήματα εσωτερικών και εξωτερικών ελεγκτικών μηχανισμών, στοιχεία του Μητρώου Δεσμεύσεων, τιμή και εξέλιξη δείκτη χρόνου πληρωμής των δαπανών- KPI). Η πλήρης, έγκαιρη και οριζόντια παροχή πληροφόρησης είναι απαραίτητη για την ενημέρωση των υπαλλήλων σχετικά με ζητήματα που άπτονται των αρμοδιοτήτων τους, προκειμένου να έχουν μια αντιπροσωπευτική εικόνα της οικονομικής κατάστασης του φορέα και να συμμετέχουν ενεργά στην επίτευξη των δημοσιονομικών στόχων του.

4.3.3.5 Παράλληλα και σε συνάρτηση με την ανάγκη διάχυσης της πληροφορίας και της υιοθέτησης μιας πολιτικής ενημέρωσης που θα διασφαλίζει τη νομοθετική συμμόρφωση των φορέων, είναι χρήσιμο **να εξεταστεί η δυνατότητα δημιουργίας, σε κεντρικό επίπεδο, ενός κλειστού δικτύου στον ιστότοπο του Υπουργείου Οικονομικών για τα στελέχη των οικονομικών υπηρεσιών. Το εν λόγω δίκτυο, θα περιλαμβάνει πληροφόρηση σχετικά με τη νομοθεσία (επικαιροποιημένη), οδηγίες αλλά και δράσεις που επηρεάζουν τη δημοσιονομική διαχείριση, Οδηγό Συχνών Ερωτήσεων, ενώ θα υποστηρίζει και την οριζόντια επικοινωνία μεταξύ των φορέων για τη συζήτηση και την ανταλλαγή απόψεων, μέσω πλατφόρμας.** Επιπρόσθετα, **η σύσταση ενός γραφείου για την παροχή βοήθειας σε επιχειρησιακά θέματα στο Υπουργείο Οικονομικών (help desk), πέρα των μηχανογραφικών ζητημάτων, θα ενίσχυε την ευελιξία των οικονομικών υπηρεσιών στην αντιμετώπιση επειγουσών και απρόβλεπτων περιπτώσεων, σε πραγματικό χρόνο.**

4.3.3.6 Προτείνεται ο **καθορισμός καναλιών επικοινωνίας** για τη διασφάλιση της ροής των πληροφοριών και η **καθιέρωση διαδικασιών για την αναφορά περιστατικών διαφθοράς και απάτης** που λαμβάνουν χώρα στο εσωτερικό του φορέα (π.χ. τηλεφωνικές γραμμές καταγγελιών ή πλατφόρμες εμπιστευτικών καταγγελιών), δεδομένου ότι δεν υφίσταται ένα ολοκληρωμένο σύστημα διαχείρισης των αναφορών για τα περιστατικά απάτης και διαφθοράς. Η διαμόρφωση ενός αποτελεσματικού πλαισίου αντίδρασης των φορέων σε φαινόμενα παραβιάσεων ακεραιότητας, απαιτεί την **ενσωμάτωση μιας συστηματικής μεθοδολογίας διαχείρισης τέτοιων περιστατικών στο πλαίσιο διακυβέρνησής τους**, με καθορισμένες αρχές, αλληλουχία ενεργειών διαχείρισης και μέτρα προστασίας του καταγγέλλοντος, προσαρμοσμένης στις κατά περίπτωση ανάγκες κάθε φορέα. Η πρόταση αυτή είναι συμβατή με την Οδηγία (ΕΕ) 1937/2019 (η οποία πρόκειται να ενσωματωθεί εντός του 2021 στην εθνική νομοθεσία) και αφορά την υποχρέωση καθιέρωσης διαύλων και διαδικασιών αναφορών. Προς την ίδια κατεύθυνση, **η ενεργοποίηση του νέου θεσμού του Συμβούλου Ακεραιότητας⁴⁶ στη δημόσια διοίκηση, αναμένεται να επιδράσει θετικά εμπλουτίζοντας τους αντίστοιχους διαθέσιμους διαύλους επικοινωνίας.**

4.4.3.7. Οι φορείς οφείλουν **να λαμβάνουν τεχνικά και οργανωτικά μέτρα, ώστε να επιτύχουν ένα θεμελιώδες επίπεδο ασφάλειας**, βάσει της Εθνικής Στρατηγικής για την Κυβερνοασφάλεια, για την ανάπτυξη του συστήματος διακυβέρνησης του δημόσιου «κυβερνοχώρου», τη διασφάλιση της ακεραιότητας, διαθεσιμότητας και ανθεκτικότητας των κρίσιμων υποδομών και την εμπιστευτικότητα της διακινούμενης πληροφορίας.

⁴⁶ Άρθρο 23 του ν. 4795/2021.

Επιπλέον, οι φορείς οφείλουν να μεριμνούν **για τον έλεγχο των συμβολαίων που έχουν συναφθεί με εξωτερικούς παρόχους πληροφοριακών συστημάτων** (contract audits) ως προς την τήρηση των υποχρεώσεών τους για την παροχή τεχνικής βοήθειας και συντήρησης αυτών. Η εφαρμογή ενός **πλέγματος διαδικασιών για την προστασία των δεδομένων και των πληροφοριακών συστημάτων** διασφαλίζει την αξιοπιστία των οικονομικών στοιχείων, ενισχύει την υπευθυνότητα και τη λογοδοσία των φορέων και συνεισφέρει στην αποτελεσματικότητα και την αποδοτικότητα των επιχειρησιακών λειτουργιών.

4.4.3.8. Η δέουσα προσοχή πρέπει να δοθεί και στην ασφάλεια του αρχείου που τηρείται σε έγχαρτη μορφή λόγω των κρίσιμων εγγράφων που απαιτείται να φυλάσσει ο φορέας (π.χ. παραστατικά αγορών, πρωτόκολλο παραλαβής της αρμόδιας επιτροπής, πρωτότυπες συμβάσεις κ.λπ.). Για τον λόγο αυτό, η οργάνωσή του σε ασφαλές σημείο, ο ορισμός υπαλλήλου ως υπεύθυνου για την αρχειοθέτηση και τη φροντίδα του αρχειακού χώρου και η κατάρτιση οδηγίων για την πολιτική αρχειοθέτησης, οι οποίες κωδικοποιούν τη σχετική νομοθεσία, αποτελούν τις ελάχιστες αλλά απαραίτητες δικλίδες ασφάλειας του φυσικού αρχείου.

4.4.3.9. Τα μέτρα για την ασφάλεια των προσβάσεων στα πληροφοριακά συστήματα οφείλουν να ισχυροποιηθούν. Σε αυτό το πλαίσιο, πρέπει να επανεξετάζονται τα αναγνωριστικά χρηστών και τα σχετικά δικαιώματα πρόσβασης στο σύστημα περιοδικά. Οι διαδικασίες απαιτείται να αυτοματοποιηθούν, όπου είναι εφικτό, ώστε να διασφαλίζεται ότι τα προνόμια παραμένουν ευθυγραμμισμένα με τις τρέχουσες ανάγκες των χρηστών. Η καταγραφή και παρακολούθηση συμβάντων και ανεπιτυχών προσπαθειών πρόσβασης μπορεί να επιτρέψει στους μηχανικούς ασφαλείας να εντοπίσουν επιθέσεις στον κυβερνοχώρο ή εσωτερικές απειλές. Οι Προϊστάμενοι των ΓΔΟΥ, στο πλαίσιο της ευθύνης τους να τηρούν αξιόπιστες πληροφορίες σχετικά με τον προϋπολογισμό και την ορθή τήρηση του Μητρώου Δεσμεύσεων, οφείλουν **να καθιερώσουν μια πολιτική για την πρόσβαση και την ασφάλεια των πληροφοριών που τηρούν και επεξεργάζονται**, η οποία προτείνεται να περιλαμβάνει τους ρόλους και τις ευθύνες κάθε επιμέρους χρήστη, την περιγραφή των διαδικασιών διαχείρισης της εξουσιοδότησης (παροχή και διακοπή πρόσβασης βάσει διοικητικών αλλαγών κ.λπ), καθώς και περιγραφή των τεχνικών μέτρων που λαμβάνονται για την ασφάλεια των οικονομικών στοιχείων.

4.5 Εποπτεία-Παρακολούθηση

4.5.1 Βασικά σημεία Εποπτείας-Παρακολούθησης

Η διαρκής παρακολούθηση και η αξιολόγηση των δικλίδων ελέγχου, διασφαλίζει ότι κάθε μία από τις υπόλοιπες συνιστώσες του ΣΕΕ υφίσταται και λειτουργεί. Η συνεχής αξιολόγηση ενσωματώνεται στις διαδικασίες κάθε οργανικής μονάδας, παρέχοντας έγκαιρη πληροφόρηση για τις ανεπάρκειες, τις ελλείψεις και τις αδυναμίες που υπάρχουν. **Τα ευρήματα αξιολογούνται, ενώ οι εντοπισμένες ελλείψεις κοινοποιούνται και διορθώνονται** σε εύλογο χρονικό διάστημα. **Οι συνεχείς αξιολογήσεις** ενσωματώνονται στις διαδικασίες και προσαρμόζονται στις μεταβαλλόμενες συνθήκες, ενώ εφόσον κριθεί απαραίτητο, διενεργούνται και μεμονωμένες **ειδικές αξιολογήσεις. Οι αξιολογήσεις**

επιτρέπουν στη Διοίκηση του Υπουργείου να επιτηρεί την απόδοση του Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου σε διαρκή βάση.

Οι φορείς μπορούν να επιλέξουν και να εφαρμόσουν μια σειρά από διαδικασίες παρακολούθησης, που περιλαμβάνουν τις ακόλουθες επιλογές: **περιοδική αξιολόγηση** και δοκιμή των δικλίδων ελέγχου μέσω των διαβεβαιωτικών έργων της Μονάδας Εσωτερικού Ελέγχου, **συνεχή προγράμματα παρακολούθησης** (συναλλαγών, καταχωρήσεων, πράξεων, εντολών, αναφορών) ενσωματωμένα στα πληροφοριακά συστήματα, **ανάλυση και παρακολούθηση λαθών ή εξαιρέσεων** μέσω ειδικών αναφορών (αναφορές εξαιρέσεων-excerptio reports) ή μετρήσεων που μπορεί να αποτελούν ενδείξεις της μη αποτελεσματικής λειτουργίας μιας δικλίδας ελέγχου, **παρακολούθηση των αποτελεσμάτων** στο πλαίσιο του ιεραρχικού ελέγχου ως αναπόσπαστο στάδιο ενσωματωμένο στις λειτουργικές διαδικασίες του οργανισμού και **αυτοαξιολογήσεις** (υπό τη μορφή ερωτηματολογίων αυτοαξιολόγησης ή συναντήσεων μεταξύ στελεχών) για τον τόνο και τον τρόπο διοίκησης του φορέα και την αποτελεσματικότητα των διαδικασιών εποπτείας τους.

Οι κατευθυντήριες οδηγίες του μοντέλου COSO IC-IF 2013 προτείνουν ότι η αποτελεσματικότερη παρακολούθηση επιτυγχάνεται με:

- **Τη θέση του τόνου διοίκησης** από την κορυφή της ιεραρχίας (**tone on the top**), δηλαδή μέσω μίας έμπρακτης απόδειξης ότι με τα μέτρα που λαμβάνει δεσμεύεται για την ορθή λειτουργία του Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου,
- **Μια αποτελεσματική οργανωτική δομή που αναθέτει καθήκοντα εποπτείας σε άτομα** με κατάλληλες ικανότητες, αντικειμενικότητα και την ανάλογη θέση ευθύνης,
- **Τον σχεδιασμό και εκτέλεση διαδικασιών εποπτείας που επικεντρώνονται στη συγκέντρωση πειστικών τεκμηρίων** σχετικά με τη λειτουργία βασικών/κρίσιμων δικλίδων ελέγχου που αντιμετωπίζουν τους σημαντικούς κινδύνους που απειλούν την επίτευξη των στόχων του Υπουργείου,
- **Την αξιολόγηση και αναφορά αποτελεσμάτων**, η οποία περιλαμβάνει την εκτίμηση της σοβαρότητας των τυχόν διαπιστωμένων ελλείψεων και την αναφορά των αποτελεσμάτων εποπτείας στο αρμόδιο προσωπικό και στην ανώτατη Διοίκηση για έγκαιρη δράση και παρακολούθηση των διορθωτικών ενεργειών (follow up), όπου απαιτείται.

4.5.2 Διαπιστώσεις

4.5.2.1. Μία ανεξάρτητη λειτουργία Εσωτερικού Ελέγχου (internal audit function) μπορεί να διαδραματίσει ζωτικό ρόλο στη διαδικασία διακυβέρνησης και λογοδοσίας των θεσμών του δημόσιου τομέα, μέσω των αξιολογήσεων της σχετικά με την αποτελεσματικότητα των βασικών διαδικασιών οργάνωσης, επιχειρησιακής λειτουργίας και διαχείρισης κινδύνων. Ιδιαίτερα δε, όταν οι φορείς δεν έχουν αναπτύξει ακόμα κάποιο άλλο μέσο ή διοικητικό εργαλείο που θα προτείνει στη Διοίκηση στρατηγικές διαχείρισης κινδύνων και θα παρέχει τη διαβεβαίωση ότι οι κίνδυνοι μετριάζονται και οι στόχοι επιτυγχάνονται (βλ. Ενότητα [4.2](#)).

Θετικά βήματα πραγματοποιούνται στον άξονα δραστηριοποίησης των Μονάδων Εσωτερικού Ελέγχου (ΜΕΕ) στα Υπουργεία. Κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 39 του

ν. 4622/2019, τα Υπουργεία προέβησαν στη σύσταση Μονάδων Εσωτερικού Ελέγχου σε επίπεδο Διεύθυνσης, υπαγόμενης απευθείας στον Υπουργό, ενώ κάποια από αυτά, έχουν αρχίσει ήδη τη λειτουργία τους, αναλαμβάνοντας συμβουλευτικά ή διαβεβαιωτικά έργα. Στο σημείο αυτό, θα πρέπει να αναφερθεί ότι η ανωτέρω διάταξη που ισχύει μόνο για τα Υπουργεία, προέβλεπε για τις ΜΕΕ και αρμοδιότητες σχετικές με τη διενέργεια ερευνών και διερεύνησης καταγγελιών. Αυτό έχει ως αποτέλεσμα, η οργανωτική δομή των ΜΕΕ να περιλαμβάνει, συνήθως, δύο διακριτές μονάδες σε επίπεδο Τμήματος, για τον διαχωρισμό της αμιγούς λειτουργίας Εσωτερικού Ελέγχου (internal audit function) από αυτόν της διερεύνησης των καταγγελιών. Ως εκ τούτου, η στελέχωση των εν λόγω Μονάδων υπήρξε δυσχερής. Πέρα από τη διαδικασία σύστασης και στελέχωσης των εν λόγω Μονάδων, το νέο νομοθετικό πλαίσιο (ν. 4795/2021), καθορίζει τον τρόπο λειτουργίας και τις αρμοδιότητες των Εσωτερικών Ελεγκτών ακολουθώντας τις βέλτιστες διεθνείς πρακτικές και πρότυπα.

Στο πλαίσιο αυτό, έχουν γίνει σημαντικά βήματα για την εκπαίδευση των στελεχών των ΜΕΕ. Η Εθνική Αρχή Διαφάνειας στο πλαίσιο των αρμοδιοτήτων της για την ανάπτυξη του Εθνικού Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου, συντονίζει μαζί με το Υπουργείο Εσωτερικών και σε συνεργασία με το ΕΚΔΔΑ, την Πιστοποίηση ελεγκτικής επάρκειας Εσωτερικών Ελεγκτών Δημόσιου Τομέα, που θα στελεχώσουν τις Μονάδες Εσωτερικού Ελέγχου και θα ενδυναμώσουν το έργο τους.

4.5.2.2. Στο πλαίσιο του ιεραρχικού ελέγχου **δεν φάνηκε να υπάρχει μια προσδιορισμένη μεθοδολογία αξιολόγησης που αποτιμά τη λειτουργική αποτελεσματικότητα των δομικών στοιχείων του Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου.** Η αξιολόγηση εξαντλείται στη δειγματοληπτική εξέταση μεμονωμένων διαδικασιών και αποτελεσμάτων και φαίνεται να στηρίζεται στην εμπειρία και τη γνώση του εσωτερικού περιβάλλοντος του φορέα. Κατ'επέκταση, **εμφανίζεται έλλειμμα και στην πληροφόρηση για ποιοτικά στοιχεία αναφορικά με τις επιχειρησιακές προοπτικές του φορέα,** π.χ. ποιοι είναι οι κύριοι κίνδυνοι που θα αντιμετωπίσει, ποιες οι σημαντικότερες ευκαιρίες, ποια τα δυνατά/αδύνατα σημεία και τα πιθανά σχέδια αντιμετώπισης των απειλών. Η συχνότητα αυτού του φαινομένου εντείνεται και από την επικρατούσα εργασιακή κουλτούρα όπου **κάθε μονάδα στον φορέα λειτουργεί απομονωμένα χωρίς να λαμβάνει γνώση για την εξέλιξη και την ολοκλήρωση της διαδικασίας πέραν των στενών αρμοδιοτήτων της** (λογική του «σιλό»). Σε συνδυασμό με την πληθώρα των γραφειοκρατικών διαδικασιών που χαρακτηρίζουν το Ελληνικό Δημόσιο, διαπιστώνεται ότι **η Διοίκηση δεν καταφέρνει να έχει έγκαιρη και ολοκληρωμένη εικόνα των φαινομένων που χρήζουν παρακολούθησης,** άρα και της συνολικής εικόνας των κινδύνων που απειλούν καίρια την επίτευξη των στόχων.

4.5.2.3 Μέσω των αναφορών εποπτείας/παρακολούθησης, η πολιτική και διοικητική ηγεσία των Υπουργείων ή οι προϊστάμενοι των οργανικών μονάδων, εποπτεύουν την εξέλιξη των δημοσιονομικών και μη μεγεθών, ώστε να έχουν ανά πάσα στιγμή ολοκληρωμένη και σωστή πληροφόρηση, η οποία αποτελεί βασική προϋπόθεση για τη λήψη σωστών επιχειρησιακών αποφάσεων. Επίσης, λαμβάνουν έγκαιρη πληροφόρηση για τις τυχόν ελλείψεις ή αστοχίες και εφαρμόζουν άμεσα διορθωτικά μέτρα, έχοντας με αυτό τον τρόπο τον πλήρη έλεγχο του Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου. **Διαπιστώθηκε ότι η παρακολούθηση στις ΓΔΟΥ λειτουργεί κυρίως κατασταλακτικά και βασίζεται σε αναφορές, οι οποίες είναι περιορισμένες σε αριθμό και περιεχόμενο,** όπως καθορίζεται κεντρικά, από το Υπουργείο Οικονομικών/Γενικό Λογιστήριο του Κράτους.

Η διοικητική τακτική της **συγκέντρωσης του συνόλου των αναφορών** σύμφωνα με τις νομοθετικές απαιτήσεις, **στο Υπουργείο Οικονομικών/Γενικό Λογιστήριο του Κράτους**, παρουσιάζει σημαντικά πλεονεκτήματα για τη δημοσιονομική διαχείριση του κράτους, λόγω της επίτευξης ομοιόμορφης εφαρμογής των πολιτικών και οδηγιών και του κεντρικού ελέγχου των δαπανών. Ωστόσο, **δεν παρέχει άμεσα στη Διοίκηση του εκάστοτε φορέα την απαραίτητη πληροφόρηση**, ώστε οι αποφάσεις που θα ληφθούν να στηρίζονται σε τεκμηριωμένα γεγονότα και όχι σε σκόρπια, αποσπασματικά δεδομένα. Αυτή η συγκεντρωτική παρακολούθηση, σε συνδυασμό με την υποστελέχωση των ΓΔΟΥ, όπως αναφέρθηκε ανωτέρω (βλ. Ενότητα [4.1.2.3](#)), δεν δίνουν τη δυνατότητα στους φορείς να αναπτύξουν και να εφαρμόσουν δικλίδες ελέγχου, πέραν αυτών που ορίζονται από το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο. Ακόμη και όταν λόγω αυτών των κεντροποιημένων αναφορών, τις οποίες προβλέπει ο νόμος, εντοπίζονται δυσλειτουργίες στο ΣΕΕΔΔ, η συνολική χρονική διάρκεια της διαδικασίας καταγραφής, ενημέρωσης των ενδιαφερόμενων μερών, απάντησης ή διόρθωσης των αρνητικών φαινομένων, μπορεί να καταστήσουν τα διορθωτικά μέτρα που θα ληφθούν ετεροχρονισμένα.

4.5.3 Προτάσεις

4.5.3.1. Η λειτουργία της Μονάδας Εσωτερικού Ελέγχου μπορεί να συνδράμει σημαντικά στην παρακολούθηση και εποπτεία της διαχείρισης των μεταβιβασθεισών αρμοδιοτήτων όλων των λειτουργιών από τα αρμόδια όργανα στο πλαίσιο των γραμμών λογοδοσίας και να παρέχει επιπλέον διαβεβαίωση προς τον επικεφαλής του φορέα, σχετικά με την επάρκεια και την αποτελεσματικότητα των διαδικασιών διακυβέρνησης και της διαχείρισης κινδύνων για την υποστήριξη της επίτευξης των επιχειρησιακών στόχων και την προώθηση της συνεχούς βελτίωσης. Ο επικεφαλής του φορέα βασίζεται σε αναφορές από τη Μονάδα Εσωτερικού Ελέγχου, προκειμένου να ασκήσει αποτελεσματική εποπτεία. **Με τις διατάξεις του ν. 4795/2021, θεσμοθετήθηκε ένα ολοκληρωμένο και συνεκτικό πλαίσιο για το ΣΕΕ στον δημόσιο τομέα**, επιφυλάσσοντας ένα διακριτό και σημαντικό ρόλο για τις ΜΕΕ, παρέχοντας **μια σημαντική ευκαιρία για την πλήρη ενεργοποίησή τους, αφενός με την Πιστοποίηση όλων των στελεχών τους, αφετέρου αξιοποιώντας την τεχνογνωσία που μπορεί να παρέχει η ΕΑΔ** βάσει των αρμοδιοτήτων της, ώστε να τις θέσει σε πλήρη λειτουργία. **Παρά ταύτα, πρέπει να ενταθούν οι προσπάθειες για στελέχωση των ΜΕΕ των Υπουργείων και η ανάθεση σε αυτές συμβουλευτικών και διαβεβαιωτικών έργων, ιδιαίτερα σχετικών με τη λειτουργία των ΓΔΟΥ.**

4.5.3.2. Προτείνεται η **σύνταξη, σε κάθε ΓΔΟΥ, ενός οδηγού εκκαθάρισης και πληρωμής δαπανών τύπου check list** που θα βασίζεται στις οδηγίες που αναρτώνται στο σχετικό site του Υπουργείου Οικονομικών. Η εργασία αυτή είναι απαραίτητη για την ύπαρξη και τη λειτουργία ενός αποτελεσματικού Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου. **Η τυποποίηση των απαιτούμενων δικαιολογητικών εκκαθάρισης** αποτελεί δικλίδα για τη μείωση λαθών και της πιθανότητας παραβίασης ζητημάτων νομιμότητας και κανονικότητας, διευκολύνοντας τον υπάλληλο που αναλαμβάνει τις σχετικές ευθύνες στην άμεση διεκπεραίωση των εργασιών του.

4.5.3.3. Στο πλαίσιο κατάρτισης ρεαλιστικών δημοσιονομικών προβλέψεων για τον σχεδιασμό και την αποτελεσματική εκτέλεση του προϋπολογισμού προτείνεται, η

δημιουργία συστήματος παρακολούθησης λαθών ή εξαιρέσεων μέσω ειδικών αναφορών. Σκοπός αυτού του συστήματος αναφορών είναι να εντοπισθούν λάθη, να αποτραπεί η επανάληψή τους και να μειωθεί η πιθανότητα ανακριβών προβλέψεων. Ένα τέτοιο σύστημα αναφορών δύναται να αναπτυχθεί εντός του ΟΠΣΔΠ ή εντός των υποστηρικτικών εφαρμογών του κάθε Υπουργείου. **Μία εξειδικευμένη αναφορά θα μπορούσε να επισημάνει περιπτώσεις υπέρβασης του Προϋπολογισμού** ή να ενημερώνει τη ΓΔΟΥ για εκκρεμείς δικαστικές αποφάσεις και τον πιθανό οικονομικό αντίκτυπο στην κατάρτιση του Προϋπολογισμού. Με αυτό τον τρόπο δίνεται και η δυνατότητα στον Προϊστάμενο της ΓΔΟΥ, να ακολουθήσει τις διατάξεις του άρθρου 24 του ν. 4270/2014, για την κατάρτιση και ανάπτυξη ενός Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου που θα στηρίζεται σε καταγεγραμμένες διαδικασίες. Ως υπεύθυνος για την παρακολούθησή του, θα έχει τη δυνατότητα καθολικής επίβλεψης όλων των παραμέτρων του συστήματος και μέσω της κατάλληλης ανάθεσης αρμοδιοτήτων θα επιτυγχάνει τους στόχους που του έχουν ανατεθεί.

5. Γενικά Συμπεράσματα και επίπεδο ωριμότητας ΣΕΕΔΔ

5.1 Γενικά Συμπεράσματα

Το Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου της Δημοσιονομικής Διαχείρισης (ΣΕΕΔΔ) αντιπροσωπεύει ένα δομημένο μοντέλο για τη δημιουργία ενός ολοκληρωμένου μηχανισμού εσωτερικού ελέγχου για τη διαχείριση των δημόσιων πόρων και την προστασία του δημόσιου χρήματος και της δημόσιας περιουσίας, που βοηθά κάθε φορέα να διαμορφώσει τις διαδικασίες και τις λειτουργίες του ώστε να συμμορφώνονται με τις αρχές της χρηστής δημοσιονομικής διαχείρισης (οικονομικότητα, αποδοτικότητα, αποτελεσματικότητα) και της διαφάνειας, καθώς και με τη σχετική νομοθεσία. Επιπλέον, ένα ώριμο και προηγμένο περιβάλλον εσωτερικού ελέγχου είναι ένα αποτελεσματικό εργαλείο για την πρόληψη και την αποτροπή φαινομένων διαφθοράς και απάτης.

Το ΣΕΕΔΔ έχει προληπτικό χαρακτήρα και διασφαλίζει την ύπαρξη επαρκών συστημάτων και δικλίδων για την αποτροπή φαινομένων κακοδιαχείρισης και χαμηλής αποτελεσματικότητας, και την εξάλειψη των «ευκαιριών» διαφθοράς και απάτης. Τα επιμέρους στοιχεία και διαδικασίες ενός ολοκληρωμένου ΣΕΕΔΔ, υπόκεινται σε εξωτερική αξιολόγηση, όσον αφορά στην επάρκεια και την αποτελεσματικότητά τους, από το Ελεγκτικό Συνέδριο.

Τα τελευταία χρόνια, στην Ελλάδα επήλθε μια σειρά μεταρρυθμίσεων στη διαχείριση των δημόσιων οικονομικών, αναμορφώνοντας σημαντικά όλα τα στάδια του κύκλου αυτής. Με την έκδοση και εφαρμογή του ν. 4270/2014, προβλέφθηκε θεσμικά το ΣΕΕΔΔ για το σύνολο των φορέων της Γενικής Κυβέρνησης, με σκοπό να διασφαλιστεί η χρηστή διαχείριση των δημόσιων πόρων και η προστασία του δημόσιου χρήματος και της δημόσιας περιουσίας με όρους συμμόρφωσης στις αρχές της οικονομικότητας, αποδοτικότητας, αποτελεσματικότητας και διαφάνειας.

Τις μεταρρυθμίσεις στον δημοσιονομικό χώρο ακολούθησαν μεταγενέστερα και αντίστοιχες στο πεδίο της διοικητικής δράσης. Με τον ν. 4622/2019 έλαβε χώρα μια σειρά θεσμικών τομών αναφορικά με την οργάνωση, τη λειτουργία, τη λογοδοσία και τον εσωτερικό έλεγχο των φορέων της Κεντρικής Διοίκησης, ιδιαίτερα δε με την εισαγωγή του θεσμού του Υπηρεσιακού Γραμματέα και τη θέση του ως διατάκτη του προϋπολογισμού και ως προϊστάμενου όλων των υπηρεσιών που ασκούν τη διαχείριση του ανθρώπινου δυναμικού και την οργανωτική και οικονομική διαχείριση των Υπουργείων αλλά και με τη σύσταση της Εθνικής Αρχής Διαφάνειας.

Τέλος, με την ψήφιση του νέου ν. 4795/2021, εμπλουτίστηκε το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο με την ενιαία ρύθμιση θεμάτων που αφορούν στο Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου και ενισχύθηκαν οι μηχανισμοί λογοδοσίας στο εσωτερικό των φορέων του δημόσιου τομέα.

Οι ανωτέρω νομοθετικές παρεμβάσεις βρίσκονται προς τη σωστή κατεύθυνση και αποτυπώνουν τη βούληση αφενός για τη βελτίωση του πλαισίου άσκησης της δημοσιονομικής πολιτικής και αφετέρου για τη θέσπιση των αναγκαίων δομών για την αποτελεσματική λειτουργία του κρατικού μηχανισμού, στη βάση των βέλτιστων διεθνών πρακτικών.

Από την μακροσκοπική εξέταση του ΣΕΕΔΔ οριζόντια στα Υπουργεία, που διενεργήθηκε με το παρόν, διαπιστώθηκε ότι:

- Οι δικλίδες ελέγχου που έχουν τεθεί από το νομοθετικό πλαίσιο λειτουργούν, καθώς το Υπουργείο Οικονομικών έχει ένα κεντρικό εποπτικό και ρυθμιστικό ρόλο, ενώ οι Γενικές Διευθύνσεις Οικονομικών Υπηρεσιών, κατά την άσκηση των αρμοδιοτήτων των υπηρεσιακών τους μονάδων, λειτουργούν με γνώμονα την τήρηση των αρχών της χρηστής δημοσιονομικής διαχείρισης και εναρμονίζονται με τις οδηγίες του Υπουργείου Οικονομικών/Γενικό Λογιστήριο του Κράτους). Οι ευθύνες, οι υποχρεώσεις και τα δικαιώματα κάθε υπαλλήλου είναι καθορισμένα με σαφήνεια, τόσο από την κείμενη νομοθεσία και τους ρόλους που αναλαμβάνουν μέσα στο Ολοκληρωμένο Πληροφοριακό Σύστημα Δημοσιονομικής Πολιτικής (ΟΠΣΔΠ) όσο και από τα Περιγράμματα Θέσεων Εργασίας. Σε αρκετές περιπτώσεις πραγματοποιείται εκπαίδευση, έστω και *ad hoc*, των υπαλλήλων σε θέματα σχετικά με τις αρμοδιότητές τους. Επίσης, ο διαχωρισμός των καθηκόντων αποκλείει έναν υπάλληλο που εμπλέκεται στη διαδικασία διενέργειας της δαπάνης από το να συμμετέχει στις διαδικασίες των οικονομικών δραστηριοτήτων, δηλαδή, της δημοσιονομικής δέσμευσης, της εκκαθάρισης ή της πληρωμής της δαπάνης. Στις περιπτώσεις που ο Διατάκτης (Υπηρεσιακός Γραμματέας) και ο Προϊστάμενος της ΓΔΟΥ έχουν προβεί σε μεταβίβαση αρμοδιοτήτων ή εξουσιοδότηση υπογραφής προς κατώτερα ιεραρχικά όργανα, διαπιστώθηκε ότι λαμβάνονται υπόψη τα σχετικά ασυμβίβαστα.
- Ωστόσο, το θέμα της υποστολέχωσης των οικονομικών υπηρεσιών φαίνεται ότι αποτελεί κοινό ζήτημα για όλα τα Υπουργεία. Ο εργασιακός φόρτος και οι ευθύνες που προκαλούνται από τις αυξημένες αρμοδιότητες που έχουν αποδοθεί στις ΓΔΟΥ, λειτουργούν ως αντικίνητρο στην προσπάθεια προσέλκυσης στελεχών και συνιστούν αιτία εκροής των ήδη υπηρετούντων στελεχών τους. Το Ενιαίο Σύστημα Κινητικότητας δεν φαίνεται να βοηθά επαρκώς στην επίλυση του ζητήματος. Επιπλέον, απαιτείται τόσο η εξειδικευμένη κατάρτιση του προσωπικού των ΓΔΟΥ για την αποτελεσματικότερη άσκηση των αρμοδιοτήτων του και την απόκτηση δεξιοτήτων, όσο και η συνεχής ενημέρωσή του από το αρμόδιο Υπουργείο Οικονομικών αναφορικά με τις εξελίξεις και τις αλλαγές που επέρχονται σε θέματα που αφορούν στα καθήκοντά του. *Το θέμα θα πρέπει να τεθεί σε προτεραιότητα και να εξευρεθούν λύσεις (π.χ. παροχή κινήτρων, bonus κ.λπ.), προκειμένου να διασφαλιστεί η εύρυθμη λειτουργία των ΓΔΟΥ.*
- Ο θεσμός του Υπηρεσιακού Γραμματέα τόσο ως επικεφαλής των διοικητικών, υποστηρικτικών, οικονομικών και συντονιστικών υπηρεσιών όσο και ως διατάκτη, ανταποκρίνεται στη δομή ενός αποτελεσματικού ΣΕΕΔΔ (στο πλαίσιο του οποίου τα όργανα της ανώτερης διοίκησης απαιτείται να διαθέτουν τις απαραίτητες γνώσεις σχετικά με τη λειτουργία του φορέα, καθώς και τη σχετική εμπειρογνωμοσύνη και ανεξαρτησία, προκειμένου να ασκούν εποπτεία στον φορέα) και έτυχε θετικής αποδοχής από τα στελέχη της Δημόσιας Διοίκησης. Στην πλειονότητα των περιπτώσεων, ο θεσμός επιτελεί τον σκοπό για τον οποίο θεσπίστηκε όπως διαφαίνεται και από τις ελάχιστες περιπτώσεις στις οποίες απαιτήθηκε να ενεργοποιηθεί η δικλίδα που προβλέπεται από το θεσμικό πλαίσιο για την περίπτωση διαφωνίας Διατάκτη – Προϊσταμένου ΓΔΟΥ (άρθρο 26 του ν. 4270/2014). *Για τον λόγο αυτό, θα πρέπει ο ρόλος του Υπηρεσιακού Γραμματέα να ενισχυθεί περαιτέρω και ταυτόχρονα να υποστηριχθεί διοικητικά, προκειμένου να ανταποκριθεί στα σημαντικά καθήκοντα που του έχουν ανατεθεί δυνάμει του θεσμικού του ρόλου.*

- Τα Υπουργεία, στο σύνολό τους, διαθέτουν πληθώρα πληροφοριακών συστημάτων και υποστηρικτικών εφαρμογών στο πλαίσιο της δημοσιονομικής διαχείρισης. Το Ολοκληρωμένο Πληροφοριακό Σύστημα Δημοσιονομικής Πολιτικής (ΟΠΣΔΠ)-SAP, το οποίο παρακολουθείται κεντρικά από την αρμόδια Διεύθυνση του Υπουργείου Οικονομικών και αποτελεί το βασικό πληροφοριακό σύστημα καταγραφής, παρακολούθησης και ελέγχου του προϋπολογισμού, καθώς επίσης και εκτέλεσης των διαδικασιών δημοσιονομικής διαχείρισης, δεν ανταποκρίνεται πλήρως στις λειτουργικές ανάγκες του Συστήματος Δημοσιονομικής Διαχείρισης, με αποτέλεσμα να απαιτείται από τους φορείς η παράλληλη χρήση και άλλων πληροφοριακών συστημάτων. Αυτό έχει ως συνέπεια να δημιουργείται πρόσθετο διοικητικό βάρος αλλά και χρονική επιμήκυνση εκτέλεσης των διαδικασιών, καθώς απαιτούνται πολλαπλοί έλεγχοι εξαιτίας της προκύπτουσας ανάγκης διασταύρωσης των στοιχείων για την αποφυγή λαθών και την ελαχιστοποίηση των λειτουργικών κινδύνων. *Η ύπαρξη ενός ολοκληρωμένου και λειτουργικά επαρκούς Πληροφοριακού Συστήματος δημοσιονομικής διαχείρισης πρέπει να τεθεί σε προτεραιότητα, καθώς θα βελτιώσει σημαντικά την όλη διαδικασία, και θα υποστηρίξει ουσιαστικά το έργο των ΓΔΟΥ, ενισχύοντας την αξιοπιστία του παραγόμενου έργου.*

Προς αυτή την κατεύθυνση, βρίσκεται σε εξέλιξη το έργο για το νέο Σύστημα Διαχείρισης Πόρων της Κυβέρνησης (Gov-ERP) που περιλαμβάνει ένα ολοκληρωμένο ΠΣΔΠ παρέχοντας μια σημαντική ευκαιρία για τη βελτίωση των διαδικασιών πληρωμών, υποστηρίζοντας όλα τα στάδια της διαδικασίας δαπανών. Στο ανωτέρω πλαίσιο, συστάθηκε και συγκροτήθηκε Ομάδα Εργασίας, με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών, υπό την προεδρία της αρμόδιας Υπηρεσιακής Γραμματέα, με αντικείμενο την αναμόρφωση, επικαιροποίηση και απλούστευση του νομοθετικού πλαισίου που διέπει τη δημοσιονομική διαχείριση στην Κεντρική Διοίκηση⁴⁷.

- Τα Υπουργεία στο σύνολό τους συντάσσουν και υποβάλλουν κάθε χρόνο τα Ετήσια Σχέδια Δράσης τους, ακολουθώντας ένα **βασικό πρότυπο**, το οποίο αποτυπώνει με ενιαίο και συνοπτικό τρόπο τους **στόχους** κάθε Υπουργείου για το έτος αναφοράς, καθώς και τη σύνδεσή του με τις αντίστοιχες **στρατηγικές επιλογές** της Κυβέρνησης. Οι εν λόγω στόχοι εξειδικεύονται περαιτέρω σε δράσεις, που αποτελούν τους βασικούς άξονες πολιτικής για κάθε στόχο. Η περιγραφή κάθε δράσης περιλαμβάνει επιπλέον τα βασικά μετρήσιμα προσδοκώμενα αποτελέσματα, καθώς και τα κύρια έργα, δηλαδή τις ενέργειες μέσω των οποίων επιδιώκεται η υλοποίηση αυτών. Εν τούτοις, οι φορείς, δεν έχουν αναπτύξει παράλληλα αντίστοιχη διαδικασία εντοπισμού, αξιολόγησης και αντιμετώπισης των κινδύνων που απειλούν την επίτευξη των εν λόγω στόχων, ενώ κατά κανόνα ακολουθείται ένας εμπειρικός και αποσπασματικός εντοπισμός ενδεχόμενων κινδύνων και μια πρακτική ad hoc επίλυσης προβλημάτων. *Η σύσταση ομάδας εργασίας, από υπαλλήλους του φορέα υπό τον Υπουργό, με έργο τη διαχείριση κινδύνων στον φορέα και την κατάρτιση ενός μητρώου κινδύνων, ως ενδιάμεσο βραχυπρόθεσμο στάδιο αντιμετώπισης του θέματος, θα ήταν μια ενδεδειγμένη λύση.* Ανάλογες πρακτικές ακολουθούνται ήδη από άλλους φορείς όπως η ΑΑΔΕ. Περαιτέρω, η Εθνική Αρχή Διαφάνειας, στο πλαίσιο των αρμοδιοτήτων της, έχει εκπονήσει έναν Οδηγό Διαχείρισης

⁴⁷ Υ.Α. Αριθμ.141238 ΕΞ 2020 (ΥΟΔΔ 1047/21.12.2020).

Κινδύνων Διαφθοράς και Απάτης, προκειμένου να ενθαρρύνει και να διευκολύνει τους φορείς του Δημοσίου να υιοθετήσουν μια συστηματική προσέγγιση διαχείρισης των κινδύνων αυτών, ενώ ήδη βρίσκεται σε συνεργασία με φορείς για να τους υποστηρίξει σε αυτή τη διαδικασία.

- Θετικά βήματα πραγματοποιούνται στον άξονα δραστηριοποίησης των Μονάδων Εσωτερικού Ελέγχου των Υπουργείων. Σε συμμόρφωση με τον ν. 4622/2019, όπου προβλέπεται η σύσταση ΜΕΕ σε επίπεδο Διεύθυνσης, έχουν εκδοθεί οι σχετικές αποφάσεις ενώ ήδη σε ορισμένα Υπουργεία βρίσκονται σε εξέλιξη συμβουλευτικά ή διαβεβαιωτικά έργα. Παρά ταύτα, γενικότερα παραμένει το θέμα της στελέχωσης των εν λόγω Μονάδων, κυρίως με κατάλληλα καταρτισμένο και εκπαιδευμένο προσωπικό. Προς την κατεύθυνση αυτή, το νέο νομοθετικό πλαίσιο (ν. 4795/2021) έρχεται να υποστηρίξει τη λειτουργία των ΜΕΕ, προβλέποντας την ανεξαρτησία τους, τις αρμοδιότητες και το πλαίσιο στο οποίο θα παρέχουν το έργο τους. Η Εθνική Αρχή Διαφάνειας, στο πλαίσιο των αρμοδιοτήτων της για την οργάνωση και λειτουργία του Εθνικού Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου, συντονίζει μαζί με το Υπουργείο Εσωτερικών και σε συνεργασία με το ΕΚΔΔΑ, το Πρόγραμμα «Πιστοποίησης Ελεγκτικής Επάρκειας Εσωτερικού Ελεγκτή Δημόσιου Τομέα», για τα στελέχη που υπηρετούν στις Μονάδες Εσωτερικού Ελέγχου ενδυναμώνοντας το έργο τους. Παράλληλα, με σειρά συνεργασιών που αναπτύσσονται μεταξύ της ΕΑΔ και των Υπουργείων, παρέχεται συμβουλευτική υποστήριξη και τεχνογνωσία στο προσωπικό που στελεχώνει τις ΜΕΕ. Σε κάθε περίπτωση όμως, θα πρέπει οι Διοικήσεις των Υπουργείων να υποστηρίξουν τη λειτουργία των ΜΕΕ, ώστε να ενισχυθούν σημαντικά για να μπορέσουν να συμβάλουν στην άσκηση αποτελεσματικής εποπτείας επί του Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου των φορέων.

5.2 Χαρακτηρισμός ωριμότητας ΣΕΕΔΔ στα Υπουργεία

Το ΣΕΕΔΔ είναι ένα σύνολο δικλίδων που έχουν τεθεί από το νομοθετικό πλαίσιο αλλά και από εγκυκλίους και οδηγίες που εκδίδει το αρμόδιο Υπουργείο Οικονομικών, το οποίο έχει ένα κεντρικό εποπτικό και ρυθμιστικό ρόλο. Στο πλαίσιο του έργου που υλοποίησε η ΕΑΔ διεφάνη ότι οι ΓΔΟΥ των Υπουργείων λειτουργούν με γνώμονα την τήρηση των αρχών της χρηστής δημοσιονομικής διαχείρισης και εναρμονίζονται με τις οδηγίες του Υπουργείου Οικονομικών ενώ υπάρχει σαφής διαχωρισμός καθηκόντων και τηρούνται τα ασυμβίβαστα. Υπάρχουν σαφής γραμμές λογοδοσίας, ιδιαίτερα με τον θεσμό του Υπηρεσιακού Γραμματέα ως επικεφαλής των διοικητικών και οικονομικών υπηρεσιών αλλά και ως διατάκτη, με αποτέλεσμα τη μείωση της δυνατότητας πολιτικής παρέμβασης σε αμιγώς διοικητικά και οικονομικά ζητήματα. Η δημοσιονομική διαχείριση υποστηρίζεται από πληθώρα πληροφοριακών συστημάτων και υποστηρικτικών εφαρμογών, και παράγουν δημοσιονομικές αναφορές, πλην όμως δεν διαλειτουργούν. Τα ετήσια σχέδια δράσης των Υπουργείων περιλαμβάνουν τους στόχους αυτών που εξειδικεύονται σε περαιτέρω δράσεις με βασικά μετρήσιμα προσδοκώμενα αποτελέσματα, χωρίς όμως να εξειδικεύονται στο ιεραρχικό κατώτερο επίπεδο. Το επίπεδο εποπτείας είναι ικανοποιητικό μετά τη σύσταση των ΜΕΕ κατά τρόπο που διασφαλίζει την ανεξαρτησία τους, ενώ με τον νέο ν.4795/2021 προβλέπεται η εξειδικευμένη κατάρτιση των στελεχών τους με τη χορήγηση Πιστοποίησης

ελεγκτικής επάρκειας εσωτερικών ελεγκτών δημόσιου τομέα. Επιπλέον, προβλέπεται και η σύσταση Επιτροπών Ελέγχου που θα διασφαλίσει περαιτέρω την ανεξαρτησία των ΜΕΕ. Παραταύτα, απαιτείται υποστήριξη από τη Διοίκηση των Υπουργείων, ώστε να ενισχυθούν στελεχιακά και να λειτουργήσουν απρόσκοπτα.

Συνεπώς, το ΣΕΕΔΔ λειτουργεί κανονικά έχοντας ικανοποιητικές διαδικασίες διαχείρισης και εποπτείας, οι οποίες έχουν περιθώρια βελτίωσης.

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑΤΑ

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ Ι

Υπουργεία που συμμετείχαν στο έργο

Υπουργεία

Υπουργείο Οικονομικών

Υπουργείο Ανάπτυξης και Επενδύσεων

Υπουργείο Εξωτερικών

Υπουργείο Παιδείας και Θρησκευμάτων

Υπουργείο Εργασίας και Κοινωνικών Υποθέσεων

Υπουργείο Υγείας

Υπουργείο Πολιτισμού και Αθλητισμού

Υπουργείο Δικαιοσύνης

Υπουργείο Εσωτερικών

Υπουργείο Ψηφιακής Διακυβέρνησης

Υπουργείο Υποδομών και Μεταφορών

Υπουργείο Αγροτικής Ανάπτυξης και Τροφίμων

Υπουργείο Τουρισμού

Υπουργείο Μετανάστευσης και Ασύλου

Υπουργείο Περιβάλλοντος και Ενέργειας

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ ΙΙ

Μοντέλο ωριμότητας Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου Δημοσιονομικής Διαχείρισης

Για την παρουσίαση του επιπέδου ωριμότητας του Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου Δημοσιονομικής Διαχείρισης, το παρόν έργο βασίστηκε σε ένα μοντέλο κατάταξης ωριμότητας (maturity model) Συστημάτων Εσωτερικού Ελέγχου σε διαφορετικά και διαδοχικά επίπεδα. Το μοντέλο αυτό χρησιμοποιεί τις διεθνώς αποδεκτές βέλτιστες πρακτικές του προτύπου για το Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου της Επιτροπής Υποστήριξης Οργανισμών της Επιτροπής Treadway (COSO Internal Control-Integrated Framework 2013), προσαρμοσμένο στα δεδομένα της Ελληνικής Δημόσιας Διοίκησης. Σύμφωνα με τα χαρακτηριστικά που παρουσιάζει το κάθε Σύστημα, κατατάσσεται στο ανάλογο επίπεδο ωριμότητας, το οποίο και περιέχει αυτού του είδους τα χαρακτηριστικά.

Σημειώνεται ότι τα μοντέλα αυτά δεν μπορούν να έχουν μια σταθερή και προκαθορισμένη μορφή, η οποία να παραμένει αναλλοίωτη κατά την εφαρμογή της σε κάθε σύστημα που εξετάζει. Αντιθέτως, διαθέτουν προσαρμοστικότητα και ευελιξία στην εφαρμογή τους, λαμβάνοντας υπόψη τις ιδιαιτερότητες του κάθε υπό επισκόπηση Συστήματος.

Τα επίπεδα ωριμότητας του ΣΕΕΔΔ παρατίθενται κατωτέρω, με αύξουσα σειρά από το πιο χαμηλό στο πιο υψηλό:

Λειτουργεί Άτυπα και Κατά Περίπτωση: Υφίστανται δικλίδες ελέγχου (είτε από τον νόμο είτε κατά την καθημερινή διοικητική πρακτική, αλλά είναι διάσπαρτες και τυγχάνουν διαχείρισης και εφαρμογής αποσπασματικά από τις επιμέρους οργανικές μονάδες του φορέα, οι οποίες περιορίζονται στα στεγανά που οριοθετούνται από τις νόμιμες αρμοδιότητές τους. Η διαχείριση των δικλίδων ελέγχου δεν γίνεται κατά τρόπο ενιαίο και η σχετική πληροφόρηση δεν διαχέεται σε περισσότερες συναρμόδιες οργανικές μονάδες (“silo” situations). Οι μέθοδοι τεκμηρίωσης, αναφορών και παρακολούθησης/εποπτείας δεν επαρκούν.

Λειτουργεί Κανονικά: Η διοίκηση και τα στελέχη του φορέα είναι ενήμερα για τη λειτουργία των δικλίδων ελέγχου. Οι δικλίδες ελέγχου είτε έχουν προβλεφθεί νομοθετικώς, είτε έχουν σχεδιαστεί σε επίπεδο διοικητικής πρακτικής και έχουν τύχει της έγκρισης της διοίκησης. Οι δικλίδες ελέγχου υφίστανται και λειτουργούν, ως επί το πλείστον κατά τρόπο ενιαίο, εναρμονιζόμενες με το σύνολο των αρμοδιοτήτων που περικλείουν. Υφίσταται -έως ένα σημείο- μεθοδολογία/τυποποίηση τεκμηρίωσης και αναφορών. Υφίστανται αυτοματοποιημένα εργαλεία και άλλα μέτρα ελέγχου, χωρίς να είναι ενσωματωμένα σε όλες τις λειτουργίες του φορέα. Η παρακολούθηση/εποπτεία της απόδοσης και της λογοδοσίας χρειάζεται βελτίωση.

Λειτουργεί και έχει ικανοποιητικές διαδικασίες διαχείρισης και εποπτείας: Υφίσταται αλυσίδα λογοδοσίας, σαφής, γνωστή και κατανοητή από τη διοίκηση και τα στελέχη του φορέα. Υφίσταται επίσημο πλαίσιο, όπως εγκύκλιες οδηγίες και γραπτές εντολές, με τις οποίες τίθενται και εξειδικεύονται δικλίδες ελέγχου, πέραν αυτών που θεσπίζονται ήδη από το νομοθετικό και κανονιστικό πλαίσιο του φορέα. Αξιοποιούνται τεχνολογικά εργαλεία και άλλες δικλίδες ελέγχου για να παραχθούν περισσότερο τυποποιημένες εκτιμήσεις. Έχουν οριστεί σε ικανοποιητικό βαθμό βασικοί δείκτες απόδοσης (KPI) για την παρακολούθηση της αποτελεσματικότητας των λειτουργιών του φορέα.

Λειτουργεί αποτελεσματικά και απαιτούνται μόνο στοχευμένες βελτιώσεις: Οι δικλίδες ελέγχου τίθενται από το οικείο νομοθετικό και κανονιστικό πλαίσιο, καθώς και στο πλαίσιο της ιεραρχικής και εποπτικής λειτουργίας των διοικητικών οργάνων του φορέα, με γραπτές οδηγίες και εντολές. Υφίστανται σε μεγάλο ποσοστό αυτοματοποιημένες υποδομές για τη λειτουργία των δικλίδων ελέγχου. Η συγκριτική αξιολόγηση, οι βέλτιστες πρακτικές και τα στοιχεία συνεχούς βελτίωσης έχουν ενσωματωθεί στις δραστηριότητες εποπτείας/ παρακολούθησης από τα αρμόδια διοικητικά όργανα, τα οποία αποδίδουν μεγάλη σημασία στην αποτελεσματικότητα, αποδοτικότητα και οικονομικότητα των λειτουργιών του φορέα. Η παρακολούθηση και η εποπτεία γίνονται σε πραγματικό χρόνο.

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ ΙΙΙ

Βιβλιογραφία

Νομοθεσία

- **ν. 4795/2021** «Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου του Δημόσιου Τομέα, Σύμβουλος Ακεραιότητας στη δημόσια διοίκηση και άλλες διατάξεις για τη δημόσια διοίκηση και την τοπική αυτοδιοίκηση» (Α' 62).
- **ν. 4622/2019** «Επιτελικό Κράτος: Οργάνωση, λειτουργία και διαφάνεια της Κυβέρνησης, των κυβερνητικών οργάνων και της κεντρικής δημόσιας διοίκησης» (Α' 133).
- **ν. 4369/2016** «Εθνικό Μητρώο Επιτελικών Στελεχών Δημόσιας Διοίκησης, βαθμολογική διάρθρωση θέσεων, συστήματα αξιολόγησης, προαγωγών και επιλογής προϊσταμένων (διαφάνεια αξιοκρατία και αποτελεσματικότητα της Δημόσιας Διοίκησης) και άλλες διατάξεις» (Α' 33).
- **ν. 4440/2016** «Ενιαίο Σύστημα Κινητικότητας στη Δημόσια Διοίκηση και στην Τοπική Αυτοδιοίκηση» (Α' 224).
- **ν. 4270/2014** «Αρχές δημοσιονομικής διαχείρισης και εποπτείας (ενσωμάτωση της Οδηγίας 2011/85/ΕΕ) - Δημόσιο Λογιστικό και άλλες διατάξεις» (Α' 143).
- **Απόφαση ΦΓ8/95081/2020** Ολομέλειας του Ελεγκτικού Συνεδρίου «Διαδικασία Ελέγχου από το Ελεγκτικό Συνέδριο της ύπαρξης, της λειτουργίας και της αποτελεσματικότητας Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου στους φορείς που υπάγονται στην ελεγκτική του δικαιοδοσία» (Β' 4938).

Άλλες πηγές

- Ελεγκτικό Συνέδριο, Ετήσια Έκθεση οικονομικού έτους 2017, (2019) ΟΟΣΑ, «Εγχειρίδιο Εσωτερικού Ελέγχου για την Ελληνική Δημόσια Διοίκηση» (2018).
- COSO Internal Control - Integrated Framework: Executive Summary, Framework and Appendices, and Illustrative Tools for Assessing Effectiveness of a System of Internal Control, The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO).
- Leveraging COSO across the Three Lines of Defense, Institute of Internal Auditors (Research commissioned by the Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission) (July 2015).
- Implementing COSO 2013 Internal Control-Integrated Framework, by Weaver's Alyssa Martin, partner in risk advisory services, published in the issue of Texas Society of CPAs Today's CPA magazine (July/August 2015).
- Improving Organizational Performance and Governance-How the COSO Frameworks Can Help Research Commissioned by Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (February 2014).
- Expertise France, Τεχνική Βοήθεια για τη Διοικητική Μεταρρύθμιση στην Ελλάδα «Σχέδιο Υλοποίησης Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου στο Δημόσιο Τομέα», (Απρίλιος 2018).
- Institute of Internal Auditors (IIA), THE IIA'S THREE LINES MODEL, An update of the Three Lines of Defense, (July 2020).
- Expertise France, Τεχνική Βοήθεια για τη Διοικητική Μεταρρύθμιση στην Ελλάδα «Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου για τον Δημόσιο Τομέα, Τεχνική Βοήθεια για τη Διοικητική Μεταρρύθμιση στην Ελλάδα» (Μάιος 2018).



ΕΘΝΙΚΗ ΑΡΧΗ ΔΙΑΦΑΝΕΙΑΣ

🏠 Λένορμαν 195 & Αμφιαράου,
104 42, Αθήνα

☎ 2132129700

✉ info@aead.gr

🌐 www.aead.gr