



ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΩΝ ΣΠΟΥΔΩΝ ΣΤΗ ΔΗΜΟΣΙΑ ΔΙΟΙΚΗΣΗ

Διπλωματική Εργασία

**Ο ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ ΤΩΝ Ο.Τ.Α. Α' ΒΑΘΜΟΥ ΩΣ ΜΕΤΡΟ ΧΡΗΣΤΗΣ  
ΔΗΜΟΣΙΟΝΟΜΙΚΗΣ ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΗΣ**

της

**ΒΑΣΙΛΙΚΗΣ ΧΡ. ΚΟΛΥΜΠΙΝΟΥ**

Υποβλήθηκε ως απαιτούμενο για την απόκτηση του μεταπτυχιακού διπλώματος  
ειδίκευσης στη Δημόσια Διοίκηση

Ιανουάριος 2019

Στην οικογένειά μου,

που είναι πάντα δίπλα μου.

Ιδιαίτερα αφιερώνεται στη μητέρα μου,

που με μεγάλωσε με θυσία και αυταπάρνηση.

Θα ήθελα να ευχαριστήσω τις κόρες μου Ελπίδα και Ευαγγελία, για την ενθάρρυνση που μου έδωσαν ώστε να επιχειρήσω αυτό το μεταπτυχιακό πρόγραμμα. Επίσης τις συναδέλφισσές μου, για την κατανόηση που μου έδειξαν κατά τη διάρκεια συγγραφής της διπλωματικής μου εργασίας. Τέλος, θα ήθελα να ευχαριστήσω όλους τους καθηγητές μου, ιδιαίτερα τον κ. Δρογαλά Γεώργιο ως επιβλέποντα της εργασίας μου, για τις γνώσεις που απέκτησα και όλους τους συμφοιτητές μου, τους συνεπιβάτες μου στο όμορφο αυτό ταξίδι.

## Περίληψη

Ο εσωτερικός έλεγχος είναι μια ανεξάρτητη και αντικειμενική διαβεβαιωτική και συμβουλευτική δραστηριότητα, σχεδιασμένη να προσθέτει αξία και να βελτιώνει τις λειτουργίες ενός οργανισμού. Βοηθάει τον οργανισμό να επιτύχει τους αντικειμενικούς σκοπούς του, υιοθετώντας μία συστηματική, επαγγελματική προσέγγιση στην αξιολόγηση και βελτίωση της αποτελεσματικότητας των διαδικασιών διαχείρισης κινδύνων, των συστημάτων εσωτερικού ελέγχου και εταιρικής διακυβέρνησης. Η επιλογή του θέματος αποτέλεσε μία πρόκληση για την συγγραφέα, δεδομένου ότι τόσο ο εσωτερικός έλεγχος όσο και η αρχή της χρηστής δημοσιονομικής διαχείρισης αποτελούν έννοιες σχεδόν άγνωστες στους διοικούντες των Ο.Τ.Α. και η εφαρμογή τους βρίσκεται ακόμη σε πολύ πρώιμο στάδιο, παρά τη δεκαετή και πλέον θεσμοθέτησή τους. Σκοπός της εργασίας είναι να παρουσιάσει, μέσω της βιβλιογραφικής ανασκόπησης, την εφαρμογή του εσωτερικού ελέγχου καθώς και της αρχής της χρηστής δημοσιονομικής διαχείρισης στους Ο.Τ.Α. ως απόρροια της προσπάθειας εκσυγχρονισμού του συστήματος δημοσιονομικού ελέγχου της Ελληνικής δημόσιας διοίκησης. Επίσης σκοπός είναι να αναδειχθεί η αναγκαιότητα ύπαρξης διαδικασιών εσωτερικού ελέγχου στους Οργανισμούς Τοπικής Αυτοδιοίκησης καθώς και τα οφέλη που προσφέρει συνολικά στους Ο.Τ.Α. αλλά και στην επίτευξη χρηστής δημοσιονομικής διαχείρισης. Τα αποτελέσματα έδειξαν ότι η ύπαρξη εσωτερικού ελέγχου αποτελεί ένα χρήσιμο εργαλείο για την ενίσχυση της αποδοτικότητας και αποτελεσματικότητας της αυτοδιοίκησης, με όρους διαφάνειας και λογοδοσίας και με απώτερο στόχο την βελτίωση των παρεχόμενων προς τον πολίτη/δημότη υπηρεσιών.

Λέξεις-κλειδιά: εσωτερικός έλεγχος, χρηστή δημοσιονομική διαχείριση, οργανισμοί τοπικής αυτοδιοίκησης.

## **Abstract**

Internal control is an independent and objective assurance and counseling activity, designed to add value and improve the functions of an organization. It helps the organization to achieve its objectives by adopting a systematic, professional approach to assessing and improving the effectiveness of risk management processes, internal control systems and corporate governance. The choice of the subject was a challenge for the author, since both internal control and the principle of sound financial management are concepts almost unknown to the directors of local authorities and their implementation is still at a very early stage, despite their more than ten years of institutionalization. The aim of the work is to present, through the bibliographic review, the implementation of internal control and of the principle of sound financial management in local government organizations as a result of the effort to modernize the financial control system of the Greek public administration. Also, the aim is to highlight the necessity of internal control procedures in the Local Authorities as well as the benefits that they offer to the Local Authorities in total but also to achieve sound financial management. The results have shown that internal control is a useful tool for enhancing the efficiency and effectiveness of local-government in terms of transparency and accountability and ultimately to improve the services provided to the citizen.

Keywords: internal audit, sound financial management, local authorities.

## Πίνακας περιεχομένων

Εισαγωγή .....	1
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1 Οργανισμοί Τοπικής Αυτοδιοίκησης - Σύσταση και λειτουργία .....	3
1.1 Γενικά .....	3
1.2 Ανάπτυξη της Τοπικής Αυτοδιοίκησης .....	4
1.3 Ιστορική Εξέλιξη της Αυτοδιοίκησης.....	6
1.4 Οι ρυθμίσεις του Ν.3852/2010 «Πρόγραμμα Καλλικράτης» στους ΟΤΑ .....	7
1.5 Σύστημα διακυβέρνησης των Ο.Τ.Α. α' βαθμού σύμφωνα με τον «Καλλικράτη» .....	10
1.6 Η Οικονομική λειτουργία των Ο.Τ.Α. ....	13
1.7 Παρατηρητήριο Οικονομικής Αυτοτέλειας των Ο.Τ.Α. ....	17
1.8 Προϊστάμενος οικονομικών υπηρεσιών Ο.Τ.Α. ....	18
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2 Εποπτεία και έλεγχος των Ο.Τ.Α. ....	22
2.1 Κρατική εποπτεία Ο.Τ.Α. ....	22
2.2 Δημοσιονομικός έλεγχος Ο.Τ.Α. ....	23
2.3 Όργανα Εποπτείας και Ελέγχου των Ο.Τ.Α. ....	26
2.3.1 Αυτοτελής Υπηρεσία Εποπτείας Ο.Τ.Α. ....	26
2.3.2 Επόπτης Ο.Τ.Α. ....	26
2.3.3 Το Συμβούλιο Εποπτών Ο.Τ.Α.....	27
2.3.4 Συμπαραστάτης του δημότη και της επιχείρησης.....	28
2.3.5 Ελεγκτικό Συνέδριο .....	29
2.4 Άλλοι οικονομικοί, διαχειριστικοί και διοικητικοί έλεγχοι.....	32
2.5 Εσωτερικός έλεγχος στους Ο.Τ.Α. ....	33
2.6 Το «εγχειρίδιο καλών πρακτικών» του Συμβουλίου της Ευρώπης για τη «Δημόσια ηθική σε τοπικό επίπεδο .....	37
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3 Η αρχή της χρηστής δημοσιονομικής διαχείρισης .....	39
3.1 Η έννοια της αρχής της χρηστής δημοσιονομικής διαχείρισης. ....	39
3.2. Η αρχή της οικονομικότητας .....	42
3.3 Η αρχή της αποδοτικότητας.....	43
3.4. Η αρχή της αποτελεσματικότητας .....	44
3.5 Η αξιολόγηση επίδοσης της δημοσιονομικής διαχείρισης .....	45
3.6. Ο σύγχρονος δημοσιονομικός έλεγχος .....	46

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4 Εσωτερικός Έλεγχος .....	49
4.1 Εννοιολογικό Πλαίσιο Εσωτερικού Ελέγχου .....	49
4.2. Είδη Εσωτερικού Ελέγχου .....	50
4.3 Διεθνές Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών .....	53
4.4 Κώδικας Ηθικής Εσωτερικού Ελέγχου.....	54
4.5 Διεθνή πρότυπα για την επαγγελματική εφαρμογή του Εσωτερικού Ελέγχου ....	56
4.6. Δικλίδες ασφαλείας Εσωτερικού Ελέγχου.....	59
4.7 Το μοντέλο COSO .....	61
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5 Εσωτερικός Έλεγχος στο Δημόσιο Τομέα .....	64
5.1 Η αναγκαιότητα των ελέγχων .....	64
5.2 Έννοια Συστημάτων Εσωτερικού Ελέγχου (Εσωτερικές Δικλίδες – Internal Control Systems) και Εσωτερικού Ελέγχου (Internal Auditing).....	64
5.3. Διάκριση Εσωτερικού και Εξωτερικού Ελέγχου.....	68
5.4.Αποστολή της Μονάδας Εσωτερικού Ελέγχου .....	69
5.5 Προϋποθέσεις ενός αποτελεσματικού ελέγχου στο δημόσιο τομέα.....	71
5.6 Ευρήματα ερευνών στην εφαρμογή του εσωτερικού ελέγχου στην Τοπική Αυτοδιοίκηση.....	73
Κεφάλαιο 6 Συμπεράσματα .....	75
Βιβλιογραφία .....	83

## Εισαγωγή

Οι Οργανισμοί Τοπικής Αυτοδιοίκησης αποτελούν ίσως τον πλέον αποτελεσματικό παράγοντα για την επίτευξη της τοπικής και βιώσιμης οικονομικής ανάπτυξης, της κοινωνικής ευημερίας και της κοινωνικής συνοχής. Μέσω των ΟΤΑ, οι πολίτες έρχονται σε πρώτη επαφή με την κρατική διοίκηση, αντιμετωπίζουν τα προβλήματα και τις στρεβλώσεις των υπηρεσιών και ο βαθμός ικανοποίησής τους εξαρτάται από το βαθμό οργάνωσης και την ποιότητα των υπηρεσιών που τους προσφέρονται. Οι Ο.Τ.Α. είναι αυτοδιοικούμενοι, οικονομικά αυτοτελείς, έχουν τη δική τους οικονομική διοίκηση και καταρτίζουν τον προϋπολογισμό τους. Οι αρμοδιότητές τους περιλαμβάνουν τη διοίκηση των τοπικών υποθέσεων, καθώς και την προαγωγή των κοινωνικών και οικονομικών συμφερόντων, όπως και των πολιτιστικών, πνευματικών, αθλητικών, περιβαλλοντικών και μορφωτικών ενδιαφερόντων των κατοίκων τους και είναι ο πιο κοντινός στους πολίτες κρατικός θεσμός.

Στις μέρες μας, η κοινωνία εξακολουθεί να βιώνει συνθήκες οικονομικής κρίσης με συστατικά στοιχεία την υψηλή ανεργία, τη φτώχεια, τον κοινωνικό αποκλεισμό, την έλλειψη οικονομικών πόρων για την υγεία, την παιδεία και γενικότερα για το κράτος πρόνοιας και οι Ο.Τ.Α. πρέπει να ανταποκριθούν στον κοινωνικό τους ρόλο, που είναι η προστασία του δημότη και η αναβάθμιση της ποιότητας της ζωής του με τη δημιουργία συνθηκών βιώσιμης ανάπτυξης και προόδου της τοπικής κοινωνίας. Πρώτιστο εργαλείο για την επίτευξη των σκοπών αυτών είναι η χρηστή δημοσιονομική διαχείριση των δημόσιων πόρων ενόψει ακριβώς και της περιορισμένης ποσότητάς τους. Στο παρόν δημοσιονομικό περιβάλλον περιστολής των κρατικών πιστώσεων και δεδομένου ότι τα έσοδα που σχετίζονται με τη φοροδοτική ικανότητα των πολιτών βαίνουν μειούμενα, η πιστή τήρηση των δημοσιονομικών κανόνων και αρχών όπως η χρησιμοποίηση των ελάχιστων μέσων για την επίτευξη του μέγιστου δυνατού αποτελέσματος (αρχή της οικονομικότητας), αναδεικνύεται θεμελιώδης, προκειμένου να διασφαλιστεί μία υγιής και χρηστή δημοσιονομική κατάσταση και διαχείριση, αναγκαία προϋπόθεση για την οικονομική ανάκαμψη των ΟΤΑ και τη βελτίωση των παρεχόμενων υπηρεσιών προς τους πολίτες.<sup>1</sup>

Η τοπική αυτοδιοίκηση οδεύοντας προς τον 21<sup>ο</sup> αιώνα αλλάζει ρόλο, εκσυγχρονίζεται, αναλαμβάνει νέες αρμοδιότητες και πρέπει να έχει τα κατάλληλα εργαλεία για να

---

<sup>1</sup> Λιγωμένου Α., 2018, Η Τοπική Αυτοδιοίκηση στο σύγχρονο δημοσιονομικό περιβάλλον



ανταποκριθεί στα καινούρια δεδομένα. Ένα τέτοιο εργαλείο αποτελεί ο εσωτερικός έλεγχος, ο οποίος διαδραματίζει καταλυτικό ρόλο, καθώς καθίσταται απαραίτητος για την ακριβή διαχείριση των επιχειρηματικών οικονομικών πόρων και είναι κρίσιμος για την επιτυχία των επιχειρήσεων αφού θεωρείται «τα μάτια και τα αυτιά της διοίκησης». Η εφαρμογή αποτελεσματικού Εσωτερικού Ελέγχου, σε συνδυασμό με τη χρηστή διοίκηση του οργανισμού αποτελεί μέσο αποτελεσματικής εταιρικής διακυβέρνησης έχοντας ως αποτέλεσμα την επιβίωση του οργανισμού και την προστασία του από την χρήση δόλου η εξαπάτησης.

Σκοπός της παρούσας διπλωματικής εργασίας είναι να αναδείξει τη σημασία του εσωτερικού ελέγχου στη λειτουργία των Οργανισμών Τοπικής Αυτοδιοίκησης καθώς και τη συμβολή του στην επίτευξη χρηστής δημοσιονομικής διαχείρισης μέσω της βιβλιογραφικής ανασκόπησης. Η άντληση των πληροφοριών έγινε τόσο από την ελληνική όσο και διεθνή βιβλιογραφία καθώς και από τη νομοθεσία που διέπει την Τοπική Αυτοδιοίκηση. Ιδιαίτερα χρήσιμη πηγή ήταν το Ινστιτούτο Εσωτερικών ελεγκτών για την άντληση των περισσότερων στοιχείων που αφορούν τον εσωτερικό έλεγχο.

Η παρούσα εργασία απαρτίζεται από 6 κεφάλαια. Στο πρώτο κεφάλαιο αναλύεται η σύσταση και λειτουργία των Οργανισμών Τοπικής Αυτοδιοίκησης, οι αλλαγές που επήλθαν στο εσωτερικό τους από τη δημιουργία του Ελληνικού Κράτους έως σήμερα καθώς και η οικονομική λειτουργία τους. Στο δεύτερο κεφάλαιο αναλύονται τα συστήματα και τα όργανα ελέγχου της Τοπικής Αυτοδιοίκησης, υποχρέωση που απορρέει από το Σύνταγμα, ως εποπτευόμενοι οργανισμοί από το Κράτος. Επίσης παρουσιάζεται το νομοθετικό πλαίσιο εισαγωγής του συστήματος εσωτερικού ελέγχου στους Ο.Τ.Α. Στο τρίτο κεφάλαιο εξετάζεται η αρχή της δημοσιονομικής διαχείρισης, η εννοιολογική της σημασία καθώς και ο τρόπος με τον οποίο εισήχθη αυτή η αρχή του διοικητικού δικαίου στους Ο.Τ.Α.. Στο τέταρτο κεφάλαιο παρουσιάζεται ο εσωτερικός έλεγχος, το εννοιολογικό του πλαίσιο, τα είδη εσωτερικού ελέγχου, το Διεθνές Πλαίσιο Επαγγελματικής Εφαρμογής του καθώς και το πλαίσιο COSO για την αποτελεσματική εφαρμογή του. Στο πέμπτο κεφάλαιο εξετάζεται ο εσωτερικός έλεγχος στο Δημόσιο τομέα, οι ιδιαιτερότητές του, η αποστολή των μονάδων εσωτερικού ελέγχου καθώς και οι προϋποθέσεις ενός αποτελεσματικού ελέγχου στους φορείς του Δημοσίου. Επίσης, παρουσιάζονται αποτελέσματα άλλων ερευνητών για την εφαρμογή του εσωτερικού ελέγχου στην Τοπική Αυτοδιοίκηση. Στο έκτο κεφάλαιο παρουσιάζονται τα συμπεράσματα και οι προτάσεις.

# ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1 Οργανισμοί Τοπικής Αυτοδιοίκησης - Σύσταση και λειτουργία

## 1.1 Γενικά

Τις τελευταίες δεκαετίες είναι σαφές, στο πλαίσιο της Ευρωπαϊκής Ένωσης, η ενίσχυση της περιφερειακής διοίκησης, είτε υπό τη μορφή της αποκέντρωσης, είτε υπό τη μορφή της τοπικής αυτοδιοίκησης. Το φαινόμενο αυτό εντάσσεται στο γενικότερο φαινόμενο της λεγόμενης «πολυεπίπεδης διακυβέρνησης» που διαπνέει τη σημερινή διαμόρφωση και άσκηση της εξουσίας.

Η αναβάθμιση της τοπικής αυτοδιοίκησης συνδέεται με το ζήτημα της συρρίκνωσης της κρατικής – εθνικής αρμοδιότητας υπέρ άλλων υπερεθνικών ή ιδιωτικών φορέων. Συνδέεται επίσης με κρίσιμα ζητήματα λειτουργίας του πολιτεύματος, όπως το δημοκρατικό έλλειμμα και η κρίση του κοινοβουλευτικού συστήματος, η κρίση του κράτους πρόνοιας, η αειφόρος οικονομική ανάπτυξη, το περιβάλλον, η εκπαίδευση κλπ. Και εκφράζεται νομικά με την αρχή της επικουρικότητας ή της εγγύτητας, που αναγνωρίζονται στο κοινοτικό/ ενωσιακό επίπεδο.

Στην Ελλάδα, η τάση αυτή εκφράστηκε συνταγματικά και νομοθετικά με τη δημιουργία δεύτερου βαθμού αυτοδιοίκησης, τη συγκέντρωση δήμων και κοινοτήτων (σχέδιο Καποδίστριας), τη μεταφορά αρμοδιοτήτων προς την τοπική αυτοδιοίκηση, καθώς και την προσπάθεια ενίσχυσης της επιχειρηματικής της δραστηριότητας με την ανάπτυξη του θεσμού των δημοτικών επιχειρήσεων.

Από την άλλη πλευρά όμως, το ελληνικό κράτος παραμένει συγκεντρωτικό, κάτι που εκφράζεται συχνά με την έλλειψη των πόρων και των υποδομών που απαιτούνται για την άσκηση των αρμοδιοτήτων από την τοπική αυτοδιοίκηση, αλλά και με ένα κομματικό σύστημα που παραμένει συγκεντρωτικό και δεν ευνοεί την ανάπτυξη μιας τοπικής πολιτικής κοινωνίας.

Στο πλαίσιο αυτό, η τοπική αυτοδιοίκηση και ειδικότερα η πρωτοβάθμια αυτοδιοίκηση βρέθηκε να αντιμετωπίζει μια μεταβατική εποχή, με όλα τα προβλήματα οργάνωσης, λειτουργίας και νοοτροπίας που αυτό συνεπάγεται.

Ενώ διαχειριζόταν παραδοσιακά ένα μικρό ποσοστό του ΑΕΠ, χρειάστηκε να διαχειριστεί, από τη δεκαετία του '90 και μετά, πολύ μεγαλύτερα ποσά του κοινοτικού πλαισίου στήριξης και υπό τον έλεγχο της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Απέκτησε νέες, πιο σύνθετες αρμοδιότητες και λειτουργίες. Παράλληλα, δεν είναι εύκολο να απαλλαγεί από παλιές νοοτροπίες, όπως η νοοτροπία που παρερμηνεύει την αυτοδιοίκηση ως νομιμοποίηση μιας άλλης, χαλαρότερης σχέσης προς τις αρχές και τους κανόνες δικαίου ή τη νοοτροπία που προβάλλει το αιρετό της ανάδειξης των δημάρχων και την ικανοποίηση μιας ιδιάζουσας έννοιας του τοπικού συμφέροντος, ως επιχείρημα για την παραβίαση της νομιμότητας.

Αποτέλεσμα είναι να δημιουργούνται θύλακες κακοδιοίκησης που ευνοούν την ανάπτυξη φαινομένων διαφθοράς, ενώ γεννιέται στον πολίτη ένα αίσθημα προκατάληψης και δυσπιστίας απέναντι στην τοπική αυτοδιοίκηση.<sup>2</sup>

## 1.2 Ανάπτυξη της Τοπικής Αυτοδιοίκησης

Η αποκέντρωση<sup>3</sup>, ως έννοια και σύστημα διοίκησης, αποτελεί ένα από τα βασικότερα χαρακτηριστικά του σύγχρονου κράτους, ως εκ τούτου δε και το κέντρο ενδιαφέροντος των φορέων της διοίκησης. Γύρω από την έννοια της αποκεντρώσεως και το πλαίσιο εφαρμογής της, έχουν διατυπωθεί πολλές απόψεις πάντως όλες έχουν έναν κοινό παρονομαστή, ο οποίος συμπυκνώνεται στην αρχή της μεταβίβασης αρμοδιοτήτων προς τα υφιστάμενα όργανα για την λήψη αποφάσεων εντός των ορίων της εντολής των προϊσταμένων κλιμακίων.

Από την πείρα αποδείχθηκε, ότι ορισμένα θέματα τοπικής σημασίας όπως έργα τοπικής ανάπτυξης (υδρεύσεις, αποχετεύσεις, έργα οδοποιίας, αποκομιδής απορριμμάτων, γυμναστήρια, καθαριότητα, φωτισμός οδών και πλατειών, λειτουργία σχολείων πρωτοβάθμιας εκπαίδευσης, νηπιαγωγείων, βρεφονηπιακών σταθμών, λειτουργία υπηρεσιών πρωτοβάθμιας φροντίδας κ.λ.π.) δοθέντος ότι αφορούν άμεσα τους κατοίκους συγκεκριμένων οικιστικών συγκροτημάτων (Δήμων ή Κοινοτήτων), μπορεί να διοικηθούν καλύτερα όταν η ευθύνη αυτή ανατίθεται στους ίδιους τους κατοίκους

---

<sup>2</sup> Έκθεση της Επιτροπής του Ι.Τ.Α. Οι έλεγχοι στους ΟΤΑ-Προτάσεις για τον εξορθολογισμό και την αποτελεσματικότητα του συστήματος

<sup>3</sup> Φαναριώτης Π., 1999, Δημόσια Διοίκηση, Αποκέντρωση και Αυτοδιοίκηση, σελ.198-200

της περιοχής. Για το λόγο αυτό η μορφή αυτή διοίκησης των τοπικών θεμάτων από τους κατοίκους των ίδιων περιοχών, ονομάστηκε Τοπική Αυτοδιοίκηση.

Η Τοπική Αυτοδιοίκηση αποτελεί και αυτή μια βαθμίδα αποκέντρωσης με μόνη τη διαφορά ότι στην περίπτωση της ο Νόμος αναθέτει την αποφασιστική αρμοδιότητα σε όργανα τα οποία εκλέγονται απευθείας από τους κατοίκους της περιοχής, ενώ στην περίπτωση της Διοικητικής Αποκέντρωσης η εξουσία μεταβιβάζεται σε περιφερειακά όργανα του κράτους. Πηγή εξουσιών και στις δύο περιπτώσεις είναι το ίδιο το Κράτος, το οποίο έχει τη δυνατότητα να περιορίζει ή να διευρύνει με Νόμο το πλαίσιο αυτό των αποφασιστικών αρμοδιοτήτων, αλλά και να συνιστά, να συγχωνεύει ή να καταργεί υφιστάμενες μονάδες Τοπικής Αυτοδιοίκησης και διοικητικά αποκεντρωμένες υπηρεσίες του. Επίσης ως κύριος φορέας εξουσίας, το κράτος έχει τη δυνατότητα να αναθέτει σε μονάδες Τοπικής Αυτοδιοίκησης πέραν των τοπικής σημασίας αρμοδιοτήτων και καθαρά κρατικές αρμοδιότητες, οι οποίες εμπίπτουν στα όρια της χωρικής αρμοδιότητας των μονάδων αυτών.

Σύμφωνα με το άρθρο 102 του Συντάγματος του 1975/1986/2001 της Ελλάδας, η διοίκηση των τοπικών υποθέσεων ανήκει στους Ο.Τ.Α.. Οι Ο.Τ.Α. αποτελούν Νομικά Πρόσωπα Δημοσίου Δικαίου, είναι υποκείμενα δικαίου, έχουν δηλαδή την ικανότητα να είναι φορείς δικαιωμάτων και υποχρεώσεων και ασκούν δοτή δημόσια εξουσία δηλαδή εξουσία κατά παραχώρηση από το Κράτος. Απολαμβάνουν όλων των προνομίων του Κράτους φορολογικά και δικονομικά, είναι αυτοδιοικούμενοι και απολαμβάνουν διοικητικής και οικονομικής αυτοτέλειας. Τελούν όμως αναγκαία υπό την οριοθετημένη εποπτεία και τον έλεγχο νομιμότητας του Κράτους, αφού η αρμοδιότητά τους να ασκούν διοικητική εξουσία έχει παραχωρηθεί, έχει δοθεί από το Κράτος.<sup>4</sup> Το κράτος λαμβάνει τα νομοθετικά, κανονιστικά και δημοσιονομικά μέτρα που απαιτούνται για την εξασφάλιση της οικονομικής αυτοτέλειας και των πόρων που είναι αναγκαίοι για την εκπλήρωση της αποστολής και την άσκηση των αρμοδιοτήτων των οργανισμών τοπικής αυτοδιοίκησης με ταυτόχρονη διασφάλιση της διαφάνειας κατά τη διαχείριση των πόρων αυτών.

---

<sup>4</sup> Τάχος Α.Ι., 1996, Ελληνικό Διοικητικό Δίκαιο Εκδόσεις Σάκκουλα σελ. 224

### 1.3 Ιστορική Εξέλιξη της Αυτοδιοίκησης<sup>5</sup>

Το αποκεντρωτικό σύστημα της χώρας όπως προκύπτει από τη διοικητική της διαίρεση, κατά τη διαδρομή του από της συστάσεως του Ελληνικού Κράτους, μέχρι σήμερα, πέρασε από πολλές φάσεις και υπέστη συνεχείς διαφοροποιήσεις οι οποίες συνοπτικά έχουν ως εξής:

Το Βασιλικό Διάταγμα του Απριλίου του 1833, προέβλεψε την πρώτη, μετά τη σύσταση του ελληνικού κράτους, διαίρεση της χώρας σε Διοικητικές Περιφέρειες. Ως πρότυπο της νέας Περιφερειακής Διοίκησης της χώρας, χρησιμοποιήθηκε το Γαλλικό διοικητικό σύστημα, με βασικές αρχές την καθιέρωση των Νομών, των Επαρχιών και των αυτόνομων Δήμων.

Τρία χρόνια αργότερα με το Β.Δ. της 20<sup>ης</sup>.07.1836, καταργήθηκαν οι θέσεις των Νομαρχών, των Νομοδιευθυντών και των Επαρχών ενώ διατηρήθηκε η διοικητική διαίρεση της χώρας σε Νομούς και Επαρχίες. Με τον τρόπο αυτό μεταβλήθηκε το σχήμα του μέχρι τότε ισχύοντος συστήματος Περιφερειακής Διοίκησης και η επικράτεια διαιρέθηκε σε 30 Διοικήσεις και 19 Υποδιοικήσεις, ένα σύστημα άκρως συγκεντρωτικό που αντιμετώπισε ποικίλες αντιδράσεις και σοβαρές δυσκολίες.

Το Β.Δ. της 29<sup>ης</sup>-7-1843 κατήργησε το θεσμό των Υποδιοικήσεων, με την αιτιολογία της μείωσης των κρατικών δαπανών. Ο Νόμος ΚΕ' της 5<sup>ης</sup>-12-1845 (ΦΕΚ 32), κατήργησε το σύστημα των διοικήσεων και υποδιοικήσεων και επανέφερε το Νομαρχιακό και Επαρχιακό σύστημα του 1833 με ορισμένες αλλαγές. Ο Νόμος ΑΦΞΑ της 27<sup>ης</sup>-5-1887 κατήργησε την Επαρχιακή διαίρεση και όρισε ότι οι Νομοί θα διοικούνται άμεσα από τους Νομάρχες χωρίς την παρεμβολή άλλης Διοικητικής Αρχής.

Το έτος 1891 η Κυβέρνηση Δεληγιάννη με το νόμο ΑΠΣΤ της 3<sup>ης</sup>-4-1891 επανέφερε σε λειτουργία το θεσμό των επαρχιακών συμβουλίων. Ο Νόμος ΒΧΔ της 6<sup>ης</sup>.7.1899 προέβλεψε την αύξηση των Νομών σε 26 με παράλληλη κατάργηση των Επαρχιών και μετατροπή των Δήμων σε Αυτοδιοικούμενα Νομικά Πρόσωπα. Το 1909 λόγω οικονομικών καταργήθηκαν πολλά άρθρα του ΒΧΔ και μειώθηκε δραστικά ο αριθμός των Νομών από 26 σε 10, ενώ επαναφέρθηκε το Επαρχιακό σύστημα.

Με το Νόμο ΔΝΖ του 1912 καθιερώθηκε νέο σύστημα Τοπικής Αυτοδιοίκησης και προβλέφθηκε η σύσταση Κοινοτήτων ως βασικός πυρήνας του συστήματος τοπικής αυτοδιοίκησης. Με τους Νόμους 2218/1994 και 2240/1994 επαναφέρθηκε το σύστημα

---

<sup>5</sup> Φαναριώτης Π.,1999, Δημόσια Διοίκηση Αποκέντρωση και Αυτοδιοίκηση, σελ.355-357

της Νομαρχιακής Αυτοδιοίκησης και μεταφέρθηκε ένα ευρύ φάσμα αρμοδιοτήτων στους Δήμους και στις Κοινότητες, ταυτόχρονα δε ιδρύθηκαν και τρεις διευρυμένες Νομαρχίες, ως υπερκείμενα όργανα της Νομαρχιακής Αυτοδιοικήσεως, ενώ με το Νόμο 2539/1997 (Σχέδιο Καποδίστριας) τον κεντρικό πυρήνα του Συστήματος πρωτοβάθμιας Τοπικής Αυτοδιοίκησης αποτέλεσαν οι Δήμοι οι οποίοι προέκυψαν μετά από αναγκαστική συγχώνευση των κοινοτήτων.

Με τον Νόμο 2539/1997, ΦΕΚ 244/Α, που ψηφίστηκε στα πλαίσια του σχεδίου ΙΩΑΝΝΗΣ ΚΑΠΟΔΙΣΤΡΙΑΣ, καταργήθηκε το σύστημα που διαμορφώθηκε με το Νόμο ΔΝΖ που είχε ως κέντρο αναφοράς την κοινότητα και δημιουργήθηκαν μετά από αναγκαστική συγχώνευση 854 Δήμοι, ενώ παρέμειναν 133 Κοινότητες. Οι Κοινότητες που καταργήθηκαν μετατράπηκαν σε Δημοτικά Διαμερίσματα, ενώ σε κάθε Δημοτικό Διαμέρισμα συστάθηκε Τοπικό Συμβούλιο. Το Τοπικό Συμβούλιο λειτουργούσε στα πλαίσια του νέου Δήμου ως όργανο δημοτικής αποκέντρωσης και είχε αυτοτελείς αρμοδιότητες.

Σήμερα η διοίκηση και η λειτουργία των οργανισμών τοπικής αυτοδιοίκησης διέπεται από τις διατάξεις του Ν.3852/2010, πρόγραμμα ΚΑΛΛΙΚΡΑΤΗΣ, με τον οποίο επιχειρήθηκε ο συνολικός επανασχεδιασμός των επιπέδων διακυβέρνησης της Τοπικής Αυτοδιοίκησης, σε μια Νέα Αρχιτεκτονική της Αυτοδιοίκησης και της Αποκεντρωμένης Διοίκησης.

#### 1.4 Οι ρυθμίσεις του Ν.3852/2010 «Πρόγραμμα Καλλικράτης» στους ΟΤΑ

Μέσα στο πλαίσιο των ανωτέρω συνταγματικών διατάξεων διοικητικής οργάνωσης του Κράτους, με τον μεταρρυθμιστικό νόμο 3852/2010 «Πρόγραμμα Καλλικράτης», επιχειρείται ο συνολικός επανασχεδιασμός των επιπέδων διακυβέρνησης της Τοπικής Αυτοδιοίκησης, σε μια Νέα Αρχιτεκτονική της Αυτοδιοίκησης και της Αποκεντρωμένης Διοίκησης.

Κατ' επιταγήν του Συντάγματος για το αποκεντρωτικό σύστημα, ο νόμος 3852/2010 φιλοδοξούσε και έθετε ως στόχο την σύσταση ενός επιτελικού κράτους με αποκεντρωμένα όργανα εξοπλισμένα με αποφασιστικές αρμοδιότητες και δύο λειτουργικούς βαθμούς αυτοδιοίκησης, ικανούς να ανταποκριθούν στις ανάγκες σχεδιασμού και υλοποίησης της τοπικής και περιφερειακής ανάπτυξης, συνδυάζοντας τη δημοκρατική συμμετοχή με την αποτελεσματική διευθέτηση των τοπικών

υποθέσεων και την εξυπηρέτηση του πολίτη, αφήνοντας πίσω τον παραδοσιακό συγκεντρωτισμό όπως χαρακτηριστικά αναφέρεται και στην Αιτιολογική έκθεση του εν λόγω νόμου.

Με τις ρυθμίσεις του Ν.3852/2010 ανασυγκροτήθηκε η πρωτοβάθμια τοπική αυτοδιοίκηση (ΟΤΑ α΄ βαθμού) με την συνένωση των υφιστάμενων τότε 1034 δήμων και κοινοτήτων της χώρας σε 325 δήμους επί τη βάση ενιαίων και αντικειμενικών κριτηρίων (γεωγραφικών, ιστορικών, πολιτιστικών και χωροταξικών).

Ένας από τους στόχους της νομοθετικής αυτής πρωτοβουλίας ήταν να σταματήσει η αποδυνάμωση της περιφέρειας μέσα από τη δημιουργία ισχυρών και βιώσιμων νέου τύπου Δήμων. Εν προκειμένω, στόχος του προγράμματος Καλλικράτη, ήταν οι νέοι δήμοι, με τη μεταβίβαση νέων αρμοδιοτήτων, να αναλάβουν σημαντικό και ενεργό ρόλο στις τοπικές κοινωνίες και με την συνένωση των μικρότερων δήμων να συσταθούν νέοι, ισχυροί, ευέλικτοι και αποτελεσματικοί Δήμοι.

Παράλληλα θεμελιώνεται ο β΄ βαθμός τοπικής αυτοδιοίκησης, η αιρετή Περιφερειακή Αυτοδιοίκηση και αντικαθίστανται οι 76 διοικητικές ενότητες του, ήτοι οι 54 Νομαρχίες, οι 3 διευρυμένες νομαρχιακές αυτοδιοικήσεις και τα 19 επαρχεία. Ως αποστολή των νέων περιφερειών προσδιορίζονταν ο σχεδιασμός, ο προγραμματισμός και η υλοποίηση πολιτικών σε περιφερειακό επίπεδο, σύμφωνα με τις αρχές της αιεφόρου ανάπτυξης και της κοινωνικής συνοχής, στο πλαίσιο των εθνικών και ευρωπαϊκών πολιτικών.<sup>6</sup>

Οι στόχοι του προγράμματος Καλλικράτη όπως προκύπτει από την αιτιολογική έκθεση αυτού, ήταν δύο: 1) Ο περιορισμός των λειτουργικών δαπανών της Αυτοδιοίκησης καθώς και σε οικονομίες κλίμακας σε οικονομικούς πόρους, 2) Η αναπτυξιακή ώθηση της αυτοδιοίκησης και η δημοσιονομική αναδιάρθρωση αυτής. Στο πλαίσιο των στόχων αυτών έγινε προσπάθεια κοστολόγησης των αρμοδιοτήτων που εκχωρούνται στους δύο βαθμούς αυτοδιοίκησης, πραγματοποιήθηκε μια ανακατανομή αρμοδιοτήτων, ενώ άλλαξε ριζικά ο θεσμός της κρατικής εποπτείας. Επεκτάθηκε ο προληπτικός έλεγχος του Ελεγκτικού Συνεδρίου τόσο σε δαπάνες, όσο και σε συμβάσεις, τέθηκαν νέοι κανόνες για τον δανεισμό και θεσπίστηκε ειδικό καθεστώς για την εξυγίανση των υπερχρεωμένων δήμων, ενώ στο πλαίσιο της μείωσης του δημοσιονομικού κόστους καταργήθηκαν ή συγχωνεύθηκαν πολλά δημοτικά νομικά πρόσωπα και επιχειρήσεις. Όμως η απαγόρευση των προσλήψεων μετά το ξέσπασμα της κρίσης ματαίωσε τον

---

<sup>6</sup> Αιτιολογική έκθεση σχεδίου νόμου 3852/2010

προγραμματισμό του Καλλικράτη για στελέχωση των Δήμων με νέο προσωπικό. Έτσι οι ΟΤΑ πήραν πολλές αρμοδιότητες χωρίς όμως να έχουν εξασφαλίσει τους ανθρώπινους και οικονομικούς πόρους.<sup>7</sup>

Στα πλαίσια του εξορθολογισμού των δαπανών των Ο.Τ.Α. και μιας δημοκρατικότερης και αποτελεσματικότερης εποπτείας των Ο.Τ.Α. το μεταρρυθμιστικό σχέδιο Καλλικράτης, που θεσπίστηκε με τον Ν.3852/2010, επιχείρησε να μεταβάλλει διοικητικές θεσμικές αδυναμίες του προϊσχύοντος καθεστώτος ελέγχου νομιμότητας των πράξεων των Ο.Τ.Α. δεδομένου ότι ο έλεγχος πραγματοποιούνταν από τον Γενικό Γραμματέα της Περιφέρειας, από μετακλητό υπάλληλο, διορισμένο από την εκάστοτε κυβέρνηση ενώ η παρεμβολή του Ελεγκτικού Συνεδρίου αναφορικά με τον προληπτικό έλεγχο των δαπανών, την είσπραξη των εσόδων, και τον προσυμβατικό έλεγχο νομιμότητας των συμβάσεων ήταν περιορισμένη.

Με την ανωτέρω μεταρρύθμιση επιχειρήθηκε να εισαχθούν τρεις πυλώνες διασφάλισης της νομιμότητας στην τοπική αυτοδιοίκηση:

α) ένα νέο σύστημα εποπτείας

β) ο αναβαθμισμένος έλεγχος από το Ελεγκτικό Συνέδριο

γ) η καθολική υποχρέωση ανάρτησης στο διαδίκτυο όλων των αποφάσεων των ΟΤΑ.

Τις αδυναμίες του προγράμματος «Καλλικράτης» ήρθε να καλύψει ο Ν.4555/2018 «Μεταρρύθμιση του θεσμικού πλαισίου της Τοπικής Αυτοδιοίκησης - Εμβάθυνση της Δημοκρατίας - Ενίσχυση της Συμμετοχής - Βελτίωση της οικονομικής και αναπτυξιακής λειτουργίας των Ο.Τ.Α. [Πρόγραμμα «ΚΛΕΙΣΘΕΝΗΣ»] για την ψήφιση του οποίου είχε συσταθεί (άρθρο 5 του Ν.4368/2016), στο Υπουργείο Εσωτερικών, Επιτροπή για την αναθεώρηση του θεσμικού πλαισίου της Τοπικής Αυτοδιοίκησης. Έργο της Επιτροπής ήταν ιδίως «η καταγραφή και αξιολόγηση του υφιστάμενου νομοθετικού πλαισίου που διέπει την οργάνωση και θεσμική και οικονομική λειτουργία της Τοπικής Αυτοδιοίκησης συνολικά και τις σχέσεις της με την Κεντρική και την Αποκεντρωμένη Δημόσια Διοίκηση, καθώς και η επεξεργασία και εισήγηση προς τον αρμόδιο Υπουργό πρότασης για την αναμόρφωσή του». Στα 283 άρθρα του, ο Ν.4555/2018 περιλαμβάνει ιδιαίτερα σημαντικές διατάξεις που αφορούν στη λειτουργία της τοπικής αυτοδιοίκησης, αλλά και στην εφαρμογή της απλής αναλογικής από τις ερχόμενες Αυτοδιοικητικές Εκλογές.

---

<sup>7</sup> Λιγωμένου Α., 2018, Η Τοπική Αυτοδιοίκηση στο σύγχρονο δημοσιονομικό περιβάλλον



Σημαντικό είναι εδώ να αναφέρουμε, ότι από την έναρξη ισχύος του Ν.4555/2018, ο δήμαρχος παύει να έχει την ιδιότητα του εκκαθαριστή των δαπανών και του εντολέα των πληρωμών και πλέον η αρμοδιότητα αυτή περιέρχεται στον προϊστάμενο οικονομικών υπηρεσιών ή τα ιεραρχικώς υφιστάμενα όργανα που εξουσιοδοτούνται από αυτόν. Επίσης, καταργούνται προϊσχύουσες διατάξεις που αφορούσαν την ιδιότητα του δημάρχου ως υπολόγου και τον καταλογισμό του μόνο για δόλο ή βαριά αμέλεια (άρθρο 204). Με τις διατάξεις των άρθρων 203-207 του Ν.4555/2018 εναρμονίζεται πλήρως το ειδικό νομοθετικό καθεστώς που ίσχυε για τους πρωτοβάθμιους Ο.Τ.Α. σε θέματα οικονομικής διαχείρισης με τα προβλεπόμενα στο Ν.4270/2014 και το εκτελεστικό του διάταγμα το Π.Δ. 80/2016. Διασαφηνίζεται ότι ο διατάκτης-δήμαρχος (αυτός που αναλαμβάνει υποχρεώσεις για λογαριασμό του δήμου, δηλαδή αποφασίζει για την ανάληψη κάθε δημοτικής δαπάνης) δεν μπορεί με οιονδήποτε τρόπο να εμπλέκεται σε διαχειριστικά θέματα, που αποτελούν αρμοδιότητα των υπολόγων (αυτών που διαχειρίζονται χρήματα και αξίες κατ' εντολή των διατακτών, δηλαδή κατ' ουσίαν εκτελούν τις αποφάσεις αυτών). Συνεπώς, επέρχεται ξεκάθαρος διαχωρισμός των αρμοδιοτήτων και υποχρεώσεων των διατακτών (δήμαρχος) και των υπολόγων (υπάλληλοι). Οι Οικονομικές Υπηρεσίες των δήμων είναι οι αρμόδιες υπηρεσίες για τη διενέργεια όλων των διαδικασιών ελέγχου των αναλήψεων υποχρεώσεων.<sup>8</sup>

### 1.5 Σύστημα διακυβέρνησης των Ο.Τ.Α. α' βαθμού σύμφωνα με τον «Καλλικράτη»

Οι δήμοι και οι περιφέρειες συγκροτούν τον πρώτο και δεύτερο βαθμό τοπικής αυτοδιοίκησης και ως έκφραση της λαϊκής κυριαρχίας αποτελούν θεμελιώδη θεσμό του δημόσιου βίου των Ελλήνων, όπως αυτός κατοχυρώνεται από τις διατάξεις του άρθρου 102 του Συντάγματος και του Ευρωπαϊκού Χάρτη Τοπικής Αυτονομίας που κυρώθηκε με το Ν.1850/1989 (ΦΕΚ 144 Α'). Μεταξύ των δύο βαθμών τοπικής αυτοδιοίκησης δεν υφίστανται σχέσεις ελέγχου και ιεραρχίας, αλλά συνεργασίας και συναλληλίας, οι οποίες αναπτύσσονται βάσει του νόμου, κοινών συμφωνιών, καθώς και με το συντονισμό κοινών δράσεων.<sup>9</sup>

---

<sup>8</sup> Παζαργλόγλου Θ., 2018, Ανάληψη υποχρεώσεων, εκκαθάριση δαπανών - Ν.4555/2018

<sup>9</sup> Άρθρο 4 του Ν.3852/2010

Ο Δήμος διοικείται από το δημοτικό συμβούλιο, την οικονομική επιτροπή, την επιτροπή ποιότητας ζωής, την εκτελεστική επιτροπή και τον δήμαρχο.<sup>10</sup> Ο δήμαρχος προασπίζει τα τοπικά συμφέροντα, κατευθύνει τις δράσεις του δήμου για την υλοποίηση του σχεδίου ανάπτυξης, διασφαλίζει την ενότητα της τοπικής κοινωνίας και ασκεί τα καθήκοντά του με γνώμονα τις αρχές της διαφάνειας και της αποτελεσματικότητας.<sup>11</sup> Το δήμαρχο επικουρούν οι αντιδήμαρχοι. Αντιδήμαρχοι είναι οι σύμβουλοι της πλειοψηφίας που ορίζει ο δήμαρχος και στους οποίους μεταβιβάζει την άσκηση αρμοδιοτήτων καθ' ύλην και κατά τόπο. Οι κατά τόπον αρμοδιότητες ασκούνται στα όρια μιας ή περισσότερων δημοτικών ενοτήτων.<sup>12</sup>

Σε όλους τους δήμους που έχουν περισσότερους από έναν αντιδήμαρχο συνιστάται εκτελεστική επιτροπή στην οποία μετέχουν ο δήμαρχος και οι αντιδήμαρχοι. Η εκτελεστική επιτροπή είναι συλλογικό, συντονιστικό και εκτελεστικό όργανο του δήμου και παρακολουθεί την εφαρμογή της δημοτικής πολιτικής σε όλους τους τομείς καθώς και την εφαρμογή του επιχειρησιακού σχεδίου του δήμου, του μεσοχρόνιου, ετήσιου και πενταετούς προγράμματος δράσης.<sup>13</sup>

Η οικονομική επιτροπή είναι όργανο παρακολούθησης και ελέγχου της οικονομικής λειτουργίας του δήμου. Ειδικότερα έχει τις ακόλουθες αρμοδιότητες:<sup>14</sup> α) συντάσσει τον προϋπολογισμό του δήμου, β) ελέγχει την υλοποίηση του προϋπολογισμού και υποβάλλει ανά τρίμηνο έκθεση προς το δημοτικό συμβούλιο, στην οποία παρουσιάζεται η κατάσταση των εσόδων και εξόδων του δήμου. Η έκθεση αυτή στην οποία καταχωρούνται και τυχόν παρατηρήσεις της μειοψηφίας, δημοσιεύεται υποχρεωτικά στην ιστοσελίδα του δήμου, γ) προελέγχει τον απολογισμό, δ) αποφασίζει για την έγκριση των δαπανών και τη διάθεση των πιστώσεων του προϋπολογισμού, εκτός από εκείνες που σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις αποφασίζει το δημοτικό συμβούλιο, καθώς επίσης αποφασίζει αιτιολογημένα και για τις περιπτώσεις απευθείας ανάθεσης προμηθειών, παροχής υπηρεσιών, εκπόνησης μελετών και εκτέλεσης έργων σε εξαιρετικά επείγουσες περιπτώσεις, ε) καταρτίζει τους όρους, συντάσσει τη διακήρυξη, διεξάγει και κατακυρώνει όλες τις δημοπρασίες σύμφωνα με την κείμενη νομοθεσία. Για τη διεξαγωγή των δημοπρασιών και την αξιολόγηση των προσφορών μπορεί να συγκροτεί επιτροπές, από μέλη της, δημοτικούς ή δημόσιους υπαλλήλους ή ειδικούς επιστήμονες, στ) μελετά την ανάγκη συνάψεως δανείων, καταρτίζει τους

---

<sup>10</sup> Άρθρο 7 του Ν.3852/2010

<sup>11</sup> Άρθρο 58 του Ν.3852/2010

<sup>12</sup> Άρθρο 59 του Ν.3852/2010

<sup>13</sup> Άρθρο 62 του Ν.3852/2010

<sup>14</sup> Άρθρο 72 του Ν.3852/2010

όρους τους και εισηγείται σχετικά στο δημοτικό συμβούλιο, ζ) εισηγείται προς το δημοτικό συμβούλιο την επιβολή τελών, δικαιωμάτων και εισφορών, η) αποφασίζει για την αποδοχή κληρονομιών, κληροδοσιών και δωρεών, θ) εισηγείται στο δημοτικό συμβούλιο ετήσιο σχέδιο διαχείρισης και αξιοποίησης της περιουσίας του δήμου. Παρακολουθεί την υλοποίηση του εν λόγω σχεδίου και ενημερώνει το δημοτικό συμβούλιο, ι) αποφασίζει για ζητήματα διαφάνειας και ηλεκτρονικής διακυβέρνησης, ια) εισηγείται στο δημοτικό συμβούλιο τα σχέδια κανονιστικών αποφάσεων του δήμου, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 73 παρ.1B ν) και παρακολουθεί την υλοποίησή τους, ιβ) αποφασίζει για την υποβολή προσφυγών στις διοικητικές αρχές, ιγ) αποφασίζει για την άσκηση ή μη όλων των ένδικων βοηθημάτων και των ένδικων μέσων, καθώς και για την παραίτηση από αυτά. ιδ) αποφασίζει για το δικαστικό συμβιβασμό και τον εξώδικο συμβιβασμό ή κατάργηση δίκης που έχουν αντικείμενο μέχρι του ποσού των τριάντα χιλιάδων (30.000) ευρώ και εισηγείται στο δημοτικό συμβούλιο για τον εξώδικο συμβιβασμό ή την κατάργηση δίκης που έχουν αντικείμενο που υπερβαίνει το παραπάνω ποσό ιε) αποφασίζει για την πρόσληψη πληρεξουσίου δικηγόρου και για την ανάκληση της πληρεξουσιότητάς του, σε όσους δήμους, είτε δεν έχουν προσληφθεί δικηγόροι, με μηνιαία αντιμισθία, είτε αυτοί που έχουν προσληφθεί δεν έχουν δικαίωμα να παρίστανται σε ανώτατα δικαστήρια.

Η επιτροπή ποιότητας ζωής συνιστάται σε δήμους άνω των δέκα χιλιάδων (10.000) κατοίκων, είναι αποφασιστικό και εισηγητικό όργανο άσκησης των σχετικών με την ποιότητα ζωής, τη χωροταξία, την πολεοδομία και την προστασία του περιβάλλοντος αρμοδιοτήτων του δήμου. Κατά την άσκηση των σχετικών αρμοδιοτήτων της λαμβάνει ειδική μέριμνα για το σχεδιασμό δράσεων που αποβλέπουν στην αναβάθμιση της ποιότητας ζωής και εν γένει την εξυπηρέτηση των ατόμων με αναπηρίες.<sup>15</sup>

Η λειτουργία των Ο.Τ.Α. διέπεται από τις διατάξεις του Π.Δ. 410/1995 Κώδικας Δήμων και Κοινοτήτων, του Ν.3463/2006 «Κύρωση του κώδικα Δήμων και Κοινοτήτων» και του Ν.3852/2010 «Πρόγραμμα Καλλικράτης». Με τον Οργανισμό Εσωτερικής Υπηρεσίας καθορίζονται (άρθρο 10 παρ.1 του Ν.3584/2007) η εσωτερική διάρθρωση των υπηρεσιών σε Γενικές Διευθύνσεις, Διευθύνσεις, Τμήματα, Αυτοτελή Τμήματα και Αυτοτελή Γραφεία, οι αρμοδιότητές τους και οι θέσεις. Η οργάνωση των οργανισμών τοπικής αυτοδιοίκησης οποιουδήποτε βαθμού, καθώς και των νομικών προσώπων δημοσίου δικαίου αυτών, διέπεται από τους Οργανισμούς τους, οι οποίοι καταρτίζονται,

---

<sup>15</sup> Άρθρο 73 του Ν.3852/2010

τροποποιούνται και αντικαθίστανται σύμφωνα με τις κείμενες ειδικές διατάξεις και τις διατάξεις των παραγράφων 2 και 3 του άρθρου 54 του Ν.4178/2013.

## 1.6 Η Οικονομική λειτουργία των Ο.Τ.Α.

Η βασική νομοθεσία που ασχολείται με την οικονομική διαχείριση των ΟΤΑ διέπεται από τις διατάξεις του Β.Δ 17-5/15-6-1959 «περί οικονομικής διοικήσεως και λογιστικού των Δήμων και Κοινοτήτων», του Π.Δ. 315/1999 «περί ορισμού του περιεχομένου και του χρόνου έναρξης εφαρμογής του Κλαδικού Λογιστικού Σχεδίου των Δήμων και Κοινοτήτων» και του Ν.4270/2014 περί Δημόσιου Λογιστικού. Οι Δήμοι τηρούν διπλογραφικό λογιστικό σύστημα παράλληλα με το Δημόσιο λογιστικό. Με τον τρόπο αυτό είναι σε θέση να παρουσιάσουν σε δεδομένη χρονική στιγμή την ακριβή οικονομική κατάσταση, τα περιουσιακά στοιχεία καθώς και τις διαφορές υποχρεώσεις-απαιτήσεις τους αφού παρέχεται πλέον η δυνατότητα σύνταξης Ισολογισμού και Κατάστασης Αποτελεσμάτων Χρήσεως. Επίσης έχουν τη δική τους οικονομική και ταμειακή υπηρεσία.

Η άσκηση ορθής οικονομικής διοίκησης και συνάμα διαχείρισης στην σύγχρονη εποχή απαιτεί τη χρήση διαφόρων εργαλείων μεταξύ των οποίων ο Προϋπολογισμός, το Τεχνικό Πρόγραμμα, το Ετήσιο Πρόγραμμα (Ο.Π.Δ.-Ολοκληρωμένο Πλαίσιο Δράσης) και το Επιχειρησιακό Πρόγραμμα. Στο Δημόσιο τομέα και κατ' επέκταση στον τομέα της Τοπικής Αυτοδιοίκησης, η έννοια του Προϋπολογισμού έχει μεγαλύτερη βαρύτητα καθώς αποτελεί προϋπόθεση για την επίτευξη των στόχων τους. Ο Προϋπολογισμός δεν αποτελεί μόνο μια λογιστική κατάσταση εσόδων και εξόδων των ΟΤΑ υπό την έννοια της απεικόνισης του συγκεκριμένου δημοσιονομικού προγράμματος που πρέπει να εφαρμοστεί για το οικονομικό έτος που διανύεται, αλλά διασφαλίζει παράλληλα τη δημοκρατική νομιμοποίηση των πολιτικών επιλογών που αποτυπώνει ως προς τη διαχείριση των οικονομικών τους πόρων (Κουλουμπίνη Ε., 2018).<sup>16</sup>

Οι Προϋπολογισμοί των ΟΤΑ, σαν σύνολο αποτελούν υποσύνολο του Γενικού Προϋπολογισμού της Γενικής Κυβέρνησης και κατ' επέκταση του Κράτους. Αυτό που κυρίως πρέπει να διαγνωσθεί είναι ότι ο αυτοτελής οικονομικός σχεδιασμός και η αυτοτελής διαχείριση των πόρων τους που υλοποιείται μέσω των προϋπολογισμών τους, λόγω της συνταγματικά κατοχυρωμένης δημοσιονομικής τους αυτοτέλειας, δεν

---

<sup>16</sup> Λιγωμένου Α., 2018, Η Τοπική Αυτοδιοίκηση στο σύγχρονο δημοσιονομικό περιβάλλον

αναιρεί το δημόσιο χαρακτήρα τους, ούτε φυσικά το εύλογο ενδιαφέρον για τη χρηστή και βιώσιμη διαχείριση των οικονομικών τους, λόγω του κοινωνικού χαρακτήρα των υπηρεσιών που παρέχουν στους πολίτες. Η σχέση μεταξύ των προϋπολογισμών των ΟΤΑ και του Κεντρικού Κράτους είναι παράλληλη και οι δύο τομείς βρίσκονται σε αλληλεξάρτηση. Κοινός πάντως στόχος είναι η βελτίωση της δημοσιονομικής θέσης τόσο της Γενικής Κυβέρνησης όσο και του υποτομέα της Τοπικής Αυτοδιοίκησης.<sup>17</sup>

«Προϋπολογισμός είναι η πράξη του δημοτικού ή κοινοτικού συμβουλίου, με την οποία προσδιορίζονται τα έσοδα και τα έξοδα του δήμου ή της κοινότητας για κάθε οικονομικό έτος» (άρθρα 155 Ν.3463/2006 και 1 παρ. 1 Β.Δ 17/5-15/6/1959). Στον προϋπολογισμό εγγράφονται έσοδα και έξοδα που προβλέπονται από διάταξη νόμου καθώς και έξοδα που, χωρίς να προβλέπονται ρητά από το νόμο, εξυπηρετούν τις λειτουργικές ανάγκες του δήμου ή συντελούν στην εκπλήρωση της αποστολής του. Τα έσοδα και τα έξοδα του προϋπολογισμού κατανέμονται σε ομάδες, κατηγορίες, υποκατηγορίες και είδη. Η ταξινόμηση των εσόδων και των εξόδων κατά τον τρόπο αυτό επιτυγχάνεται με την κατάταξή τους σε κωδικούς αριθμούς, μονοψήφιους, διψήφιους, τριψήφιους και τετραψήφιους αντίστοιχα. Οι κωδικοί αριθμοί και γενικά ο τύπος του προϋπολογισμού των ΟΤΑ καθορίστηκαν με την ΚΥΑ 7028/2004 (ΦΕΚ 253/Β), η οποία υπέστη αλληπάλληλες τροποποιήσεις με τελευταία αυτή που επήλθε με την ΚΥΑ 38347/2018.

Ο Προϋπολογισμός είναι: Πράξη περιοδική, δηλαδή πράξη που επαναλαμβάνεται. Πράξη πρόβλεψης, δηλαδή πράξη που προβλέπει για το μέλλον τα δημόσια έσοδα και καθορίζει τα όρια των εξόδων. Πράξη εξουσιοδότησης προς τη διοίκηση για την είσπραξη των προβλεπόμενων εσόδων και για την πραγματοποίηση των προβλεπόμενων εξόδων.

Οι προϋπολογισμοί των δήμων και όλων γενικά των φορέων της γενικής κυβέρνησης διέπονται από τις ακόλουθες αρχές:

α. Αρχή της ετήσιας διάρκειας, σύμφωνα με την οποία οι δημοσιονομικές πράξεις του προϋπολογισμού αναφέρονται σε ένα οικονομικό έτος που αρχίζει την 1η Ιανουαρίου και λήγει την 31η Δεκεμβρίου του ίδιου ημερολογιακού έτους. Η αρχή αυτή δεν εμποδίζει την ανάληψη πολυετών υποχρεώσεων ή υποχρεώσεων που συνεχίζονται στο επόμενο έτος (άρθρο 49 Ν.4270/2014).

---

<sup>17</sup> Λιγωμένου Α., 2018, Η Τοπική Αυτοδιοίκηση στο σύγχρονο δημοσιονομικό περιβάλλον

β. Αρχή της ενότητας και της καθολικότητας. Σύμφωνα με την αρχή αυτή όλα τα έσοδα και τα έξοδα εγγράφονται σε έναν ενιαίο προϋπολογισμό, χωρίς συμψηφισμό μεταξύ τους, περαιτέρω δε κανένα έσοδο και καμία δαπάνη δεν μπορεί να πραγματοποιηθεί εάν δεν αντιστοιχεί σε κωδικό αριθμό του προϋπολογισμού. Επιπλέον καμία δαπάνη δεν μπορεί να αναληφθεί ή να ενταλθεί πέραν των εγγεγραμμένων πιστώσεων (άρθρο 49 Ν.4270/2014). Απόρροια της ίδιας αρχής είναι και ο κανόνας του μη ειδικού προορισμού των εσόδων, στους δήμους όμως ο κανόνας αυτός υποχωρεί, αφού πολλές κατηγορίες εσόδων έχουν ειδικό προορισμό, νομοθετικά προσδιορισμένο (άρθρο 51 παρ. 1 Ν.4270/2014).

γ. Αρχή της ειδικεύσης του προϋπολογισμού και της ειδικότητας των πιστώσεων. Σύμφωνα με την πρώτη αρχή τα έσοδα και τα έξοδα του προϋπολογισμού προσδιορίζονται με ορισμένη εκ των προτέρων αναλυτική κωδική κατάταξη, που καθορίζεται με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών και επικαιροποιείται ανά τακτά χρονικά διαστήματα (άρθρο 51 παρ. 2 Ν.4270/2014). Η δεύτερη αρχή σημαίνει ότι απαγορεύεται η χρησιμοποίηση πίστωσης για ανάγκη διαφορετική αυτής που αναγράφεται στον προϋπολογισμό (άρθρο 51 παρ. 2 Ν.4270/2014).

δ. Αρχή της ειλικρίνειας και της ακρίβειας του προϋπολογισμού, σύμφωνα με την οποία κάθε πρόβλεψη εσόδων και εξόδων του προϋπολογισμού πρέπει να είναι ειλικρινής και ακριβής στο μέτρο του εφικτού και να μην υπερεκτιμά ή υποτιμά τα πραγματικά στοιχεία στα οποία βασίζονται οι προβλέψεις (άρθρο 33 Ν.4270/2014).

Στις ανωτέρω αρχές προστίθεται η Αρχή της δημοσιότητας. Συνοπτική οικονομική κατάσταση του προϋπολογισμού, όπως τελικώς ψηφίσθηκε από το δημοτικό συμβούλιο, αναρτάται υποχρεωτικά στην ιστοσελίδα του οικείου δήμου και δημοσιεύεται σε μία (1) τουλάχιστον ημερήσια ή εβδομαδιαία τοπική εφημερίδα ή, εάν τέτοια δεν υπάρχει, σε εφημερίδα που εκδίδεται στα όρια του νομού που εδρεύει ο οικείος δήμος. (άρθρο 266 παρ.6 του Ν.3852/2010) αλλά και στη «ΔΙΑΥΓΕΙΑ» (αρθ.2 παρ.4 Ν.3861/2010).

Ο προϋπολογισμός πρέπει να είναι τουλάχιστον ισοσκελισμένος (άρθρο 77 παρ. 5 Ν.4172/2013). Το σύνολο των δαπανών δεν μπορεί να είναι μεγαλύτερο από το σύνολο των εσόδων. Η ανωτέρω σχέση ισορροπίας μεταξύ εσόδων και εξόδων πρέπει να διατηρείται όχι μόνο κατά τη σύνταξη αλλά και κατά τις αναμορφώσεις του προϋπολογισμού.

Ο προϋπολογισμός διαιρείται σε δύο μέρη. Το Μέρος Ι περιλαμβάνει τα έσοδα και το Μέρος ΙΙ τις δαπάνες, συμπεριλαμβανομένου του Αποθεματικού.

Στο Μέρος Ι (Έσοδα) υπάρχουν δύο πίνακες ανακεφαλαίωσης των εσόδων. Στον πρώτο πίνακα με τον τίτλο ΑΝΑΚΕΦΑΛΑΙΩΣΗ ΕΣΟΔΩΝ (Ι) τα έσοδα ταξινομούνται με κριτήριο την προέλευσή τους. Στο δεύτερο πίνακα με τον τίτλο ΑΝΑΚΕΦΑΛΑΙΩΣΗ ΕΣΟΔΩΝ (ΙΙ) περιλαμβάνονται μόνο τα έσοδα εκείνα, τα οποία προορίζονται από το νόμο να διατεθούν για επενδύσεις ή, αν και δεν υπάρχει τέτοια δέσμευση στο νόμο, αποφασίζεται να διατεθούν για επενδυτικούς σκοπούς. Με τον τρόπο αυτό και ο νόμιμος προορισμός των εσόδων διασφαλίζεται και η ακριβής απεικόνιση των επενδυτικών δυνατοτήτων του προϋπολογισμού επιτυγχάνεται.

Στο Μέρος ΙΙ (Δαπάνες) υπάρχουν επίσης δύο πίνακες ανακεφαλαίωσης των εξόδων. Στον πίνακα 1 οι δαπάνες ταξινομούνται κατά είδος (οριζόντια διαίρεση). Στον πίνακα 2 οι δαπάνες κατατάσσονται κατά Υπηρεσία (κάθετη διαίρεση). Χρήσιμα συμπεράσματα εξάγονται και από τους δύο πίνακες ανακεφαλαίωσης των δαπανών, όπως είναι όμως ευνόητο, η οικονομική ευρωστία και η διαχειριστική αποτελεσματικότητα του κάθε οργανισμού συνάγονται από τα δεδομένα του πρώτου πίνακα, όπου διακρίνονται ευχερώς οι δαπάνες για επενδύσεις από τα λοιπά έξοδα του δήμου.

Έως το τέλος Μαΐου, εκείνος που ενεργεί την ταμειακή υπηρεσία του Δήμου υποβάλλει δια μέσου του δημάρχου στην Οικονομική επιτροπή λογαριασμό της διαχείρισης του οικονομικού έτους που έληξε. Ο λογαριασμός υποβάλλεται ενιαίος, ανεξάρτητα από τις μεταβολές που έχουν τυχόν γίνει, ως προς τα πρόσωπα εκείνων που ενεργούν την ταμειακή υπηρεσία (παρ.1 άρθρο 163 Ν.3463/2006).

Η τελική κατάσταση του λογαριασμού της χρηματικής διαχείρισεως εμφανίζει: α) το χρηματικό υπόλοιπο του προηγούμενου έτους, β) τις εισπράξεις του έτους εκ τακτικών εσόδων εν συνόλω, γ) τις εισπράξεις του έτους εξ εκτάκτων εσόδων εν συνόλω, δ) τις πληρωμές του έτους εις τακτικά έξοδα εν συνόλω, ,ε) τις πληρωμές του έτους εις έκτακτα έξοδα εν συνόλω και στ) το χρηματικό υπόλοιπο. (παρ.1 άρθρο 43 Β.Δ. 17.5/15.6.1959 (ΦΕΚ 114/1959 τεύχος Α').

Μέσα σε δύο (2) μήνες αφότου παρέλαβε τα ανωτέρω στοιχεία, η Οικονομική επιτροπή τα προελέγχει (παρ.2 άρθρο 163 Ν.3463/2006) και το αργότερο πέντε (5) ημέρες μετά τη λήξη του διμήνου, υποβάλλει τον απολογισμό και, προκειμένου για Δήμους που εφαρμόζουν το κλαδικό λογιστικό σχέδιο Δήμων και Κοινοτήτων, τον ισολογισμό και

τα αποτελέσματα χρήσεως, μαζί με έκθεσή της στο δημοτικό συμβούλιο. (παρ.2 άρθρο 163 Ν.3463/2006). Ο ισολογισμός και τα αποτελέσματα χρήσεως, πριν την υποβολή τους στο δημοτικό συμβούλιο, ελέγχονται από έναν ορκωτό ελεγκτή - λογιστή (παρ.3 άρθρο 163 Ν.3463/2006).

## 1.7 Παρατηρητήριο Οικονομικής Αυτοτέλειας των Ο.Τ.Α.<sup>18</sup>

Το Παρατηρητήριο Οικονομικής Αυτοτέλειας των Ο.Τ.Α. συστάθηκε στο Υπουργείο Εσωτερικών με στόχο τη διασφάλιση της οικονομικής αυτοτέλειας των Ο.Τ.Α.. Σκοπός του Παρατηρητηρίου είναι η κατάρτιση από τους Ο.Τ.Α. ρεαλιστικών και ισοσκελισμένων προϋπολογισμών και απολογισμών, καθώς και η παρακολούθηση σε μηνιαία βάση της εκτέλεσης των προϋπολογισμών των Ο.Τ.Α. και των νομικών τους προσώπων που εντάσσονται στο Μητρώο των Φορέων Γενικής Κυβέρνησης. Το Παρατηρητήριο παρέχει γνώμη στους Υπουργούς Εσωτερικών και Οικονομικών επί των σχεδίων των προϋπολογισμών, διατυπώνοντας προτάσεις, προκειμένου να επιτευχθεί ο ανωτέρω σκοπός. Οι προτάσεις του Παρατηρητηρίου λαμβάνονται υπόψη για την κατάρτιση του ενοποιημένου προϋπολογισμού της Τοπικής Αυτοδιοίκησης που αποτυπώνεται στο Μεσοπρόθεσμο Πλαίσιο Δημοσιονομικής Στρατηγικής (Μ.Π.Δ.Σ.).

Το Παρατηρητήριο ελέγχει την ορθή εκτέλεση των προϋπολογισμών και την εν γένει πορεία των οικονομικών των Ο.Τ.Α. και των νομικών τους προσώπων, όπως αποτυπώνονται στο Ολοκληρωμένο Πλαίσιο Δράσης (Ο.Π.Δ.). Το Ο.Π.Δ. υποχρεωτικά συνοψίζει τα στοιχεία του ετήσιου προϋπολογισμού του Ο.Τ.Α. και των νομικών του προσώπων, αποτυπώνει το οικονομικό αποτέλεσμα και τις απλήρωτες υποχρεώσεις και εγκρίνεται από την Αυτοτελή Υπηρεσία Εποπτείας Ο.Τ.Α.. Η αρχή αυτή υποχρεούται να αποστέλλει στο Παρατηρητήριο, σε ηλεκτρονική μορφή, το Ο.Π.Δ. που υποβάλλεται σε αυτή από τους Ο.Τ.Α. προς έγκριση, καθώς και αυτό που τελικώς εγκρίνεται από αυτήν, το οποίο αναρτάται στην ιστοσελίδα του Υπουργείου Εσωτερικών και του Ο.Τ.Α.. Το Ο.Π.Δ. περιλαμβάνει υποχρεωτικά μηνιαίους και τριμηνιαίους στόχους σε συμμόρφωση με τον κανόνα του ισοσκελισμού του προϋπολογισμού και τα μηνιαία συνεργασίας.

Το Παρατηρητήριο αξιολογεί τις προβλέψεις εσόδων που παρουσιάζουν οι Ο.Τ.Α. στον προϋπολογισμό τους και στο Ο.Π.Δ. και διατυπώνει προτάσεις τροποποίησής τους,

---

<sup>18</sup> Άρθρο 4 του Ν.4111/2013, όπως ισχύει μετά την αντικατάστασή του με τις διατάξεις του άρθρου 76 του Ν.4172/2013.



όπου αυτό κρίνεται αναγκαίο και ιδίως όταν τα έσοδα εμφανίζονται υπερεκτιμημένα και μη ρεαλιστικά. Το Παρατηρητήριο με βάση μηνιαία στοιχεία εκτέλεσης του προϋπολογισμού, που παρακολουθεί η Γενική Διεύθυνση Οικονομικών Υπηρεσιών, καθώς και με πρόσθετα στοιχεία που παρέχει ο Ο.Τ.Α., εφόσον του ζητηθεί, αξιολογεί και ελέγχει την πορεία της εκτέλεσης του προϋπολογισμού. Σε περίπτωση που διαπιστώσει απόκλιση από τους τριμηνιαίους δημοσιονομικούς στόχους άνω του δέκα τοις εκατό (10%), το Παρατηρητήριο ενημερώνει εντός ενός μηνός από τη λήξη του τριμήνου τον Ο.Τ.Α., την Αυτοτελή Υπηρεσία Εποπτείας Ο.Τ.Α. και το Υπουργείο Εσωτερικών, παρέχοντας οδηγίες και εισηγούμενο μεθόδους για τη διόρθωση της απόκλισης. Ο Γενικός Διευθυντής Οικονομικών Υπηρεσιών του Υπουργείου Εσωτερικών λαμβάνοντας υπόψη τις επισημάνσεις του Παρατηρητηρίου υποδεικνύει στους Ο.Τ.Α. τις αναγκαίες ενέργειες στις οποίες πρέπει να προβούν ώστε να επιτευχθούν οι ανωτέρω διορθώσεις.

## 1.8 Προϊστάμενος οικονομικών υπηρεσιών Ο.Τ.Α.<sup>19</sup>

Ο προϊστάμενος οικονομικών υπηρεσιών (Π.Ο.Υ.) είναι υπεύθυνος για τη χρηστή δημοσιονομική διαχείριση του φορέα και εποπτεύει την ομαλή λειτουργία των οικονομικών υπηρεσιών, την κατάρτιση και την εκτέλεση του προϋπολογισμού και τη λογιστική αποτύπωση των δραστηριοτήτων του φορέα, σύμφωνα με τη σχετική κείμενη νομοθεσία και τις οδηγίες του Γενικού Λογιστηρίου του Κράτους (Γ.Λ.Κ.).

Ειδικότερα, μεριμνά για:

- α. Την παροχή έγκαιρων και αξιόπιστων στοιχείων για τον προϋπολογισμό του φορέα, στο εποπτεύον Υπουργείο, στο Γ.Λ.Κ. και στον Υπουργό Οικονομικών.
- β. Την πιστή τήρηση των στόχων ισοζυγίου, των ανωτάτων ορίων του προϋπολογισμού και του Μ.Π.Δ.Σ. του φορέα του (δεν ισχύει για τους Ο.Τ.Α.), καθώς και την ανάληψη υποχρεώσεων από το φορέα αυτό, ώστε να διενεργούνται δαπάνες μόνο εφόσον υπάρχει αντίστοιχη πίστωση στον προϋπολογισμό.
- γ. Την παροχή υποστήριξης και την εισήγηση στο ανώτατο όργανο διοίκησης του φορέα, με σκοπό τη βέλτιστη κατανομή των πόρων του φορέα και των τυχόν εποπτευόμενων φορέων.

---

<sup>19</sup> Παζαργλόγλου Θ., Δημόσιο Λογιστικό Ν.4270/2014

δ. Τη συμμόρφωση με τις υποχρεωτικές οδηγίες και εγκυκλίους που εκδίδει το Υπουργείο Οικονομικών και το Γ.Λ.Κ.

ε. Την είσπραξη των εσόδων του φορέα.

στ. Τη σύσταση και την εφαρμογή εσωτερικών δικλίδων στη δημοσιονομική διαχείριση, αναφορικά τόσο με τις δαπάνες όσο και με τα έσοδα.

Για την εκτέλεση των καθηκόντων σχετικά με τη χρηστή δημοσιονομική διαχείριση, ο Π.Ο.Υ. έχει τις ακόλουθες αρμοδιότητες:

α) Είναι υπεύθυνος για το συντονισμό της προετοιμασίας του Μ.Π.Δ.Σ. και του ετήσιου προϋπολογισμού του φορέα, ακολουθώντας τις οδηγίες που παρέχονται από το Γ.Λ.Κ. και το εποπτεύον Υπουργείο και για τη διαβίβαση των προβλέψεων στον προϊστάμενο οικονομικών υπηρεσιών του εποπτεύοντος Υπουργείου, μετά την έγκρισή τους από το όργανο διοίκησης του φορέα. Συντάσσει τις εκθέσεις του φορέα με αιτιολόγηση κάθε ετήσιας απόκλισης άνω του 5% από τα πραγματοποιηθέντα κατά την τελευταία χρήση έσοδα ή τα έξοδα του φορέα για την οποία υπάρχουν διαθέσιμα ετήσια οικονομικά στοιχεία, κατά τη σύνταξη του Μ.Π.Δ.Σ. ή του συνοπτικού σχεδίου προϋπολογισμού του φορέα της Γενικής Κυβέρνησης.

Ο Π.Ο.Υ., αν θεωρήσει κατά τη διάρκεια της εκτέλεσης του προϋπολογισμού ότι δεν μπορεί να τηρηθεί το ισχύον Μ.Π.Δ.Σ. ή ο ετήσιος προϋπολογισμός του φορέα, ενημερώνει το όργανο διοίκησης του φορέα, τον προϊστάμενο οικονομικών υπηρεσιών και τον Γενικό Γραμματέα του εποπτεύοντος Υπουργείου και το Γ.Λ.Κ. Στη συνέχεια, ο προϊστάμενος οικονομικών υπηρεσιών του εποπτεύοντος Υπουργείου εξετάζει από κοινού με τους ανωτέρω τη δυνατότητα ανάληψης διορθωτικών δράσεων.

β) Καταρτίζει προβλέψεις για τις μηνιαίες ταμειακές ανάγκες και παρακολουθεί την εκτέλεση του προϋπολογισμού του φορέα σε μηνιαία βάση. Αν διαπιστώσει αποκλίσεις στην εκτέλεση του προϋπολογισμού, ενημερώνει το όργανο διοίκησης του φορέα, τον προϊστάμενο οικονομικών υπηρεσιών και τον Γενικό Γραμματέα του εποπτεύοντος Υπουργείου, κάνοντας προτάσεις για διορθωτικές ενέργειες, στις οποίες περιλαμβάνεται η πιθανή ανακατανομή πιστώσεων.

γ) Είναι υπεύθυνος για τη διενέργεια όλων των δημοσιονομικών δεσμεύσεων, για τη διασφάλιση της ορθής τήρησης του Μητρώου Δεσμεύσεων και για τη διαβίβαση σε μηνιαία βάση όλων των απαραίτητων στοιχείων για τις δεσμεύσεις που αναλαμβάνονται στον προϊστάμενο οικονομικών υπηρεσιών του εποπτεύοντος φορέα. Επίσης, εξασφαλίζει ότι η εκτέλεση των πολυετών δεσμεύσεων είναι σύμφωνη με την

κείμενη νομοθεσία, καθώς και ότι ο φορέας του διαθέτει τα απαραίτητα πληροφοριακά συστήματα για την επεξεργασία, την έγκριση και την παρακολούθηση όλων των δεσμεύσεων μέχρι την αποπληρωμή των σχετικών υποχρεώσεων.

δ) Όλες οι υπηρεσίες του φορέα υποχρεούνται να παρέχουν έγκαιρα στον Π.Ο.Υ. του φορέα όλες τις πληροφορίες και τα στοιχεία που είναι απαραίτητα για την εκπλήρωση των υποχρεώσεών του.

ε) Ο Π.Ο.Υ. υποχρεούται να εφαρμόζει τις οδηγίες οικονομικής διαχείρισης που εκδίδονται από το Γ.Λ.Κ. και το εποπτεύον Υπουργείο και μπορεί να εισηγείται την εξειδίκευσή τους.

Σε περίπτωση που ο φορέας του Π.Ο.Υ., εποπτεύει άλλους φορείς της Γενικής Κυβέρνησης, έχει κατ' αναλογία, ως προς τους φορείς αυτούς, τις αρμοδιότητες, τα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις που έχουν και οι Γενικοί Διευθυντές Οικονομικών Υπηρεσιών των Υπουργείων για τους εποπτευόμενους από αυτά φορείς.

Ο Π.Ο.Υ. με απόφασή του μπορεί να εξουσιοδοτεί υφιστάμενό του για να διενεργεί με εντολή του οποιαδήποτε πράξη για την πιστή τήρηση των στόχων ισοζυγίου, των ανωτάτων ορίων του προϋπολογισμού και του Μ.Π.Δ.Σ. του φορέα του (δεν ισχύει για τους Ο.Τ.Α.), καθώς επίσης και την ανάληψη υποχρεώσεων από το φορέα, ώστε να διενεργούνται δαπάνες μόνο αν υπάρχει πίστωση στον προϋπολογισμό. Επίσης, με την ίδια ως άνω απόφαση μπορεί να εξουσιοδοτείται ο υφιστάμενος και για τη διενέργεια όλων των δημοσιονομικών δεσμεύσεων, για τη διασφάλιση της ορθής τήρησης του Μητρώου Δεσμεύσεων και για τη διαβίβαση σε μηνιαία βάση όλων των απαραίτητων στοιχείων για τις δεσμεύσεις που αναλαμβάνονται στον προϊστάμενο οικονομικών υπηρεσιών του εποπτεύοντος φορέα.

Για τον Π.Ο.Υ. και τον από αυτόν εξουσιοδοτούμενο υφιστάμενό τους, ισχύουν οι απαγορεύσεις και τα ασυμβίβαστα που ισχύουν και για τους υπαλλήλους των Υ.Δ.Ε..

Ο Π.Ο.Υ. οφείλει να αρνηθεί την εκτέλεση εντολής, από οποιαδήποτε αρμόδια αρχή, αν έχει ως αποτέλεσμα την ανάληψη υποχρέωσης ή εκτέλεσης δαπάνης που υπερβαίνει τα όρια του προϋπολογισμού και των ποσοστών διάθεσης ή του Μ.Π.Δ.Σ., ενημερώνοντας εγγράφως την εν λόγω αρχή. Αν η αρμόδια αρχή επιμένει στην εκτέλεση της εντολής της, οφείλει να επαναλάβει εγγράφως την αντίρρησή του, με ταυτόχρονη κοινοποίησή της στο Γ.Λ.Κ. και στο Ελεγκτικό Συνέδριο και να εκτελέσει την εντολή. Στην περίπτωση αυτή, την ευθύνη ως προς τη νομιμότητα της ενέργειας φέρει αποκλειστικά και μόνο ο εντολέας.

Αν το όργανο διοίκησης φορέα της Γενικής Κυβέρνησης, λάβει απόφαση, η οποία αντίκειται στην ισχύουσα νομοθεσία ή είναι αντίθετη στην οικονομική πολιτική που ακολουθείται και στις οδηγίες του εποπτεύοντος Υπουργού και οδηγεί σε παραβίαση των δημοσιονομικών κανόνων ή των στόχων ισοζυγίου ή των ανώτατων ορίων δαπανών του Μ.Π.Δ.Σ. ή του προϋπολογισμού του φορέα, ο προϊστάμενος οικονομικών υπηρεσιών του εποπτεύοντος Υπουργείου, καθώς και ο προϊστάμενος οικονομικών υπηρεσιών του φορέα, οφείλουν, αμέσως μόλις λάβουν γνώση, να ενημερώσουν εγγράφως τον αρμόδιο Υπουργό και το Γ.Λ.Κ..

Ο Π.Ο.Υ. πρέπει να παρέχει εγγυήσεις αμερόληπτης κρίσης κατά την άσκηση των αρμοδιοτήτων του. Ιδιαίτερα οφείλει να απέχει από κάθε ενέργεια ή διαδικασία εφόσον:

- α) η ικανοποίηση προσωπικού συμφέροντός του συνδέεται με την έκβαση της υπόθεσης ή β) είναι σύζυγος ή συγγενής εξ αίματος ή εξ αγχιστείας, κατ' ευθεία μεν γραμμή απεριορίστως, εκ πλαγίου δε έως και τέταρτου βαθμού, με κάποιον από τους ενδιαφερομένους ή γ) έχει ιδιαίτερο δεσμό ή ιδιάζουσα σχέση ή εχθρότητα με τους ενδιαφερομένους.

Όταν για οποιοδήποτε θέμα που άπτεται των ιδιωτικών ή προσωπικών συμφερόντων του προϊσταμένου οικονομικών υπηρεσιών απαιτείται η έγκρισή του, αυτός υποχρεούται να προβεί σε σχετική δήλωση στον επικεφαλής του φορέα του και να μην χορηγήσει την έγκριση. Στην περίπτωση αυτή, η απόφαση σχετικά με τη χορήγηση της έγκρισης λαμβάνεται από τον αναπληρωτή του προϊσταμένου οικονομικών υπηρεσιών.

Η παράβαση των ανωτέρω από τον προϊστάμενο των οικονομικών υπηρεσιών συνιστά πειθαρχικό παράπτωμα και επισύρει την πειθαρχική ποινή της προσωρινής παύσης από τρεις (3) έως έξι (μήνες) με πλήρη στέρηση αποδοχών, την υποχρεωτική αναστολή άσκησης των καθηκόντων του και ενδεχόμενα τη θέση αυτού σε δυνητική αργία. Επίσης, ο προϊστάμενος οικονομικών υπηρεσιών υπέχει αστική ευθύνη και για κάθε ζημιά που προξένησε στην υπηρεσία του από δόλο ή βαριά αμέλεια.

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2 Εποπτεία και έλεγχος των Ο.Τ.Α.

### 2.1 Κρατική εποπτεία Ο.Τ.Α.

Η άσκηση κρατικής εποπτείας στην τοπική αυτοδιοίκηση είναι εποπτεία νομιμότητας και όχι σκοπιμότητας αφού σύμφωνα με το άρθρο 47 του Ν.2218/1994 ο έλεγχος σκοπιμότητας επί των πράξεων των ΟΤΑ έχει καταργηθεί. Ο όρος εποπτεία αποτελεί έννοια ευρύτερη από την έννοια του ελέγχου καθότι αποβλέπει στην προστασία περισσοτέρων και γενικότερων συμφερόντων, σκοπεί δε στην συνεργασία μεταξύ κράτους και Ο.Τ.Α. στο πλαίσιο του ισχύοντος συστήματος διοικητικής οργάνωσης του Κράτους. Κατά το ελληνικό διοικητικό σύστημα, νομιμότητα σημαίνει υποχρέωση συμφωνίας με τον νόμο, και όχι απλώς μη αντίθεση, όπως ισχύει στο γερμανικό σύστημα, που αφήνει μεγαλύτερα περιθώρια δράσης στην τοπική αυτοδιοίκηση και γεννά λιγότερα πεδία τριβής. Όπως ορίζει η νομολογία, ο έλεγχος της νομιμότητας στο πλαίσιο της εποπτείας δεν συνίσταται απλώς – όπως εσφαλμένα πολλοί πιστεύουν – στην εκτίμηση από πλευράς κρατικής διοίκησης της νομιμότητας της διαδικασίας και της συνδρομής των προϋποθέσεων για την έκδοση της σχετικής απόφασης, αλλά περιλαμβάνει την έλλειψη αιτιολογίας, την ευθεία παράβαση νόμου, την παράβαση δεδικασμένου που απορρέει από δικαστική απόφαση, την ανάκληση πράξεων κατά παράβαση των κανόνων περί ανακλήσεων, την πλάνη περί τα πράγματα, την κατάχρηση εξουσίας και την κακή χρήση της διακριτικής ευχέρειας.<sup>20</sup>

Η οριοθέτηση της εποπτείας πηγάζει από το ίδιο το Σύνταγμα (άρθ. 102 παρ. 5) που δεν επιτρέπει στην κρατική εξουσία την παρεμπόδιση της ελεύθερης δράσης και της ανάληψης πρωτοβουλίας της τοπικής αυτοδιοίκησης επί των τοπικών υποθέσεων ενώ παράλληλα πρέπει να λαμβάνει τα απαραίτητα νομοθετικά, κανονιστικά και δημοσιονομικά μέτρα για την εξασφάλιση της οικονομικής αυτοτέλειάς τους και των αναγκαίων πόρων για την άσκηση των αρμοδιοτήτων και της αποστολής τους με διασφάλιση όμως, της διαφάνειας κατά τη διαχείριση των πόρων.

Η ανάγκη ελέγχου και εποπτείας των ΟΤΑ αφενός μεν δικαιολογείται από το γεγονός ότι ασκούν διοικητική (κρατική) εξουσία κατά παραχώρηση αφετέρου δε εμπίπτει στα

---

<sup>20</sup> Έκθεση της Επιτροπής του ΙΤΑ, Οι έλεγχοι στους ΟΤΑ-Προτάσεις για τον εξορθολογισμό και την αποτελεσματικότητα του συστήματος

πλαίσια της συνταγματικά θεμελιωμένης διάκρισης των εξουσιών και στην αρχή της νομιμότητας που επιβάλλει την υποταγή της δημόσιας διοίκησης και των οργάνων της στο νόμο, ως συνέπεια της λειτουργίας του κράτους Δικαίου. Σε ένα κράτος δικαίου, το κράτος αυτοκαθορίζει τους κανόνες δικαίου βάσει των οποίων δρουν τα όργανά του, αλλά παράλληλα αυτοπεριορίζεται από τους κανόνες τους οποίους το ίδιο έθεσε.<sup>21</sup>

Ειδικότερα η κρατική εποπτεία των Ο.Τ.Α. συνίσταται: (α) σε έλεγχο των πράξεων (έλεγχος νομιμότητας) και (β) σε έλεγχο των προσώπων (πειθαρχικός έλεγχος των αιρετών). Αναφορικά δε με τον Δημοσιονομικό έλεγχο και εποπτεία των χρηματικών πόρων των ΟΤΑ (έλεγχος δαπανών) καθοριστικός είναι ο ρόλος του Ελεγκτικού Συνεδρίου (Σύνταγμα άρθρο 98 παράγραφος 1) με διττή μορφή, αυτή του διοικητικού οργάνου αλλά και αυτή του δικαστηρίου όταν προκύπτει δημοσιονομική διαφορά.

## 2.2 Δημοσιονομικός έλεγχος Ο.Τ.Α.

Ο δημοσιονομικός έλεγχος διενεργείται προκειμένου να ελεγχθεί η νομιμότητα και η κανονικότητα των δημόσιων δαπανών οι οποίες επιφέρουν ως αποτέλεσμα την εκταμίευση δημόσιου χρήματος<sup>22</sup>. Ως δημόσιο χρήμα νοείται αυτό που διαχειρίζονται τα διάφορα όργανα του Κράτους συμπεριλαμβανομένων και των Ο.Τ.Α.

Σύμφωνα με το Σύνταγμα οι ΟΤΑ έχουν οικονομική αυτοτέλεια. Η αυτοτέλεια παίρνει τη μορφή της κατάρτισης ξεχωριστού προϋπολογισμού και απολογισμού καθώς και της ύπαρξης ίδιας περιουσίας και εσόδων των ΟΤΑ. Ο έλεγχος των οικονομικών των ΟΤΑ ερείδεται στο άρθρο 98 Σ. καθώς και στο νέο άρθρο 102 παρ. 5 .

Ο έλεγχος των οικονομικών των ΟΤΑ στοχεύει κατά πρώτο λόγο στην αποτροπή της παράνομης εκροής δημοσίου χρήματος. Στο πλαίσιο αυτό, ο έλεγχος έχει ως αντικείμενο την τήρηση της σχετικής νομοθεσίας, καθώς και των γενικών και ειδικών κανόνων που διέπουν τα λογιστικά και τον προϋπολογισμό. Κατά δεύτερο λόγο, ο έλεγχος μπορεί να επεκτείνεται και στην λεγόμενη «χρηστή διαχείριση» και «αποδοτικότητα». Ο έλεγχος αυτός αξιολογεί τη διοίκηση και τη διαχείριση του ΟΤΑ με στόχο τη βελτίωση της ποιότητας και της αποτελεσματικότητας της διαχείρισης των ΟΤΑ και των υπηρεσιών που παρέχει.

---

<sup>21</sup> Μανιτάκης Α., 1994, Κράτος Δικαίου και συνταγματικός έλεγχος νόμων. Εκδόσεις Σάκκουλα

<sup>22</sup> Σαρμάς Ι., Κράτος και Δικαιοσύνη, σελ. 473

Κατά την διαχείριση των οικονομικών των Ο.Τ.Α. θα πρέπει να εφαρμόζονται τέσσερις γενικές αρχές δημοσιονομικής διαχείρισης οι οποίες είναι <sup>23</sup> :

α) η αρχή της χρηστής δημοσιονομικής διαχείρισης, για την διάθεση των πιστώσεων του προϋπολογισμού που εξειδικεύεται στην οικονομικότητα, αποτελεσματικότητα και αποδοτικότητα

β) η αρχή της υπευθυνότητας και της λογοδοσίας για την διαχείριση των δημόσιων οικονομικών

γ) η αρχή της διαφάνειας, των λειτουργών και φορέων που διαχειρίζονται δημόσιους πόρους για έγκυρη πληροφόρηση οικονομικής ή άλλης φύσης ώστε να αποφευχθούν φαινόμενα παρατυπίας και διαφθοράς και

δ) η αρχή της ειλικρίνειας, όπου οι οικονομικές και δημοσιονομικές προβλέψεις προερχόμενες από έγγραφα και εκθέσεις πρέπει να στηρίζονται σε πραγματικά γεγονότα και στοιχεία.

Με κριτήριο τον φορέα άσκησης του ελέγχου, τον χρόνο που πραγματοποιείται ο έλεγχος, τον τόπο διεξαγωγής του ελέγχου κ.ά. διακρίνονται και τα είδη του δημοσιονομικού ελέγχου. Με κριτήριο τον φορέα που τον ασκεί διακρίνουμε τους Διοικητικούς, Δικαστικούς και Κοινοβουλευτικούς ελέγχους.

Ο Κοινοβουλευτικός έλεγχος λογίζεται συντελούμενος στο πλαίσιο της ψήφισης του Ετήσιου Κρατικού Προϋπολογισμού<sup>24</sup>. Ο διοικητικός έλεγχος που ασκείται από την εκτελεστική εξουσία δηλαδή από διοικητικά όργανα είναι ο εσωτερικός δημοσιονομικός έλεγχος ενώ ο ασκούμενος από την δικαστική εξουσία ήτοι από το Ελεγκτικό Συνέδριο, είναι ο εξωτερικός δημοσιονομικός έλεγχος<sup>25</sup>.

Εσωτερικός έλεγχος πραγματοποιείται σε όλους τους φορείς της Γενικής Κυβέρνησης συμπεριλαμβανομένων και των ΟΤΑ και ανατίθεται στις Υπηρεσίες Εσωτερικού Ελέγχου που συστήνονται με το άρθρο 12 του Ν. 3492/2006 με την καθοδήγηση και εποπτεία του Γενικού Λογιστηρίου του Κράτους. Οι εκθέσεις ελέγχου των Υπηρεσιών Εσωτερικού Ελέγχου αμέσως μετά τη σύνταξή τους κοινοποιούνται στο Ελεγκτικό Συνέδριο.

---

<sup>23</sup> Άρθρ. 1 του Ν. 3871/2010

<sup>24</sup> Ρίζος Κ., Ο έλεγχος των δημοσίων δαπανών και λογαριασμών από το Ελεγκτικό Συνέδριο

<sup>25</sup> Θέμελης Ν. Το Ελεγκτικό Συνέδριο, 150 χρόνια από την ίδρυση του, σελ.18

Το Ελεγκτικό Συνέδριο ασκεί τον εξωτερικό έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων και λογαριασμών, καθώς και των συστημάτων λογιστικών και δημοσιονομικών αναφορών για όλους τους φορείς της Γενικής Κυβέρνησης. Επίσης, παρακολουθεί, ελέγχει και αξιολογεί την αποτελεσματικότητα και την επάρκεια των Υπηρεσιών Εσωτερικού Ελέγχου και των εσωτερικών δικλίδων όλων των φορέων της Γενικής Κυβέρνησης.

Με κριτήριο τον χρόνο διενέργειας του ελέγχου διακρίνουμε τον προληπτικό έλεγχο που είναι ο έλεγχος a priori, δηλαδή πριν την εκταμίευση του δημόσιου χρήματος σε ήδη πραγματοποιηθείσα δαπάνη ενώ ο κατασταλτικός έλεγχος, είναι ο διενεργούμενος έλεγχος a posteriori, δηλαδή μετά την εκταμίευση του δημόσιου χρήματος.

Ανάλογα με τον τόπο διενέργειας του ο έλεγχος διακρίνεται σε συγκεντρωτικό και σε επιτόπιο. Κατά τον συγκεντρωτικό, ο έλεγχος διεξάγεται στην έδρα του ελεγκτικού οργάνου επί τη βάση αποσταλέντων σ' αυτό δικαιολογητικών εγγράφων. Κατά τον επιτόπιο, ο έλεγχος διεξάγεται στον τόπο της διαχείρισης ή στην έδρα του υπολόγου.

Ανάλογα με την έκταση που λαμβάνει, διακρίνεται σε καθολικό και σε δειγματοληπτικό.

Ανάλογα με τη θέση του οργάνου που ελέγχει, σε εσωτερικό, ο οποίος διενεργείται από ίδια όργανα του ελεγχόμενου ΟΤΑ και σε εξωτερικό.

Ανάλογα με το χρόνο, σε τακτικό και έκτακτο.

Ανάλογα το είδος του ελέγχου, σε έλεγχο νομιμότητας (τυπικό), σκοπιμότητας (ουσιαστικό) και έλεγχο χρηστής δημοσιονομικής διαχείρισεως.

Ανάλογα με το αντικείμενο του ελέγχου, σε ειδικό, κατά τον οποίο ελέγχονται συγκεκριμένες διαχειριστικές πράξεις σε περίπτωση υπονοιών για διάπραξη διαχειριστικών ανωμαλιών και καταχρήσεων, και σε θεματικό, κατά τον οποίο ελέγχεται τομέας δραστηριοτήτων ενός ή περισσότερων ταυτοχρόνως προσώπων.



## 2.3 Όργανα Εποπτείας και Ελέγχου των Ο.Τ.Α.

### 2.3.1 Αυτοτελής Υπηρεσία Εποπτείας Ο.Τ.Α.<sup>26</sup>

Η κρατική εποπτεία των Ο.Τ.Α. ασκείται από τις κατά τόπο αρμόδιες Αυτοτελείς Υπηρεσίες Εποπτείας Ο.Τ.Α.. Συνιστώνται επτά (7) Αυτοτελείς Υπηρεσίες Εποπτείας Ο.Τ.Α., οι οποίες αποτελούν αποκεντρωμένες υπηρεσίες του Υπουργείου Εσωτερικών, υπάγονται απευθείας στον Υπουργό και είναι αρμόδιες για την εποπτεία των Ο.Τ.Α. Η αρμοδιότητα της Αυτοτελούς Υπηρεσίας Εποπτείας Ο.Τ.Α. συνίσταται στην άσκηση του ελέγχου νομιμότητας των πράξεων των δήμων, των περιφερειών και των νομικών προσώπων αυτών, καθώς και του πειθαρχικού ελέγχου των αιρετών σύμφωνα με το άρθρο 102 παρ. 4 του Συντάγματος. Αν προσβάλλονται πράξεις της Αυτοτελούς Υπηρεσίας Εποπτείας Ο.Τ.Α., ενώπιον των αρμόδιων δικαστηρίων, παρίσταται ως διάδικος, πλην του Υπουργού Εσωτερικών και ο κατά περίπτωση καθ' ύλην αρμόδιος Υπουργός. Η Αυτοτελής Υπηρεσία Εποπτείας Ο.Τ.Α. μπορεί να εκδίδει οδηγίες αυτεπαγγέλτως με σκοπό τη διασφάλιση της νομιμότητας στη δράση των δήμων, περιφερειών, και των φορέων αυτών. Είναι επίσης αρμόδια να διαβιβάζει στους Ο.Τ.Α. της χωρικής της αρμοδιότητας τις εγκύκλιες οδηγίες και γενικές κατευθύνσεις, που δίδει το Υπουργείο Εσωτερικών ή τα κατά περίπτωση καθ' ύλην αρμόδια Υπουργεία, στο πλαίσιο του επιτελικού τους ρόλου.

### 2.3.2 Επόπτης Ο.Τ.Α.

Σε κάθε Αυτοτελή Υπηρεσία Εποπτείας Ο.Τ.Α. (Άρθρο 110 του Ν.4555/2018-Αντικατάσταση του άρθρου 216 του Ν.3852/2010) συνιστάται θέση προϊσταμένου αυτής, της κατηγορίας ειδικών θέσεων πρώτου βαθμού, που φέρει τον τίτλο «Επόπτης Ο.Τ.Α.». Ο Επόπτης διορίζεται με τετραετή θητεία, η οποία μπορεί να ανανεώνεται. Τα προσόντα που απαιτούνται για διορισμό στη θέση του Επόπτη Ο.Τ.Α. είναι: α) πτυχίο νομικού τμήματος ή οικονομικών επιστημών ή πολιτικών επιστημών ή δημόσιας διοίκησης ελληνικού Α.Ε.Ι. ή ισότιμο της αλλοδαπής και β) είτε διδακτορικό ή μεταπτυχιακό δίπλωμα ελληνικού Α.Ε.Ι. ή ισότιμο της αλλοδαπής σε οποιονδήποτε κλάδο του δικαίου είτε δεκαετής δικηγορική εμπειρία και γ) άριστη ή πολύ καλή γνώση

---

<sup>26</sup>Αντικατάσταση του άρθρου 215 του Ν.3852/2010 με το άρθρο 109 του Ν.4555/18

μιας τουλάχιστον ξένης γλώσσας. Ο διορισμός δικηγόρου σε θέση Επόπτη Ο.Τ.Α. δεν αποτελεί λόγο ασυμβιβάστου, αναστέλλει όμως την άσκηση του δικηγορικού λειτουργήματος κατά τη διάρκεια της θητείας του. Η επιλογή του Επόπτη Ο.Τ.Α. γίνεται ύστερα από προκήρυξη του Υπουργού Εσωτερικών, από το Ειδικό Συμβούλιο Επιλογής Διοικήσεων (Ε.Σ.Ε.Δ.) με τη διαδικασία της παρ. 1 του άρθρου 7 του Ν.4369/2016 (Α' 33). Υποψήφιοι μπορεί να είναι και όσοι δεν είναι εγγεγραμμένοι στο Μητρώο Επιτελικών Στελεχών Δημόσιας Διοίκησης, εφόσον διαθέτουν τα προσόντα της παραγράφου. Οι αιτήσεις των υποψηφίων μπορούν να αφορούν μόνο μία Αυτοτελή υπηρεσία Εποπτείας Ο.Τ.Α.. Οι επιλεγέντες διορίζονται με απόφαση του Υπουργού Εσωτερικών, που δημοσιεύεται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως. Δεν μπορεί να είναι υποψήφιοι για τη θέση του Επόπτη Ο.Τ.Α.: α) Όσοι δεν μπορούν να εγγραφούν στο Μητρώο Επιτελικών Στελεχών Δημόσιας Διοίκησης, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 2 του Ν.4369/2016, β) Όσοι έχουν διατελέσει αιρετοί, έως και πέντε (5) έτη πριν από την έκδοση της σχετικής προκήρυξης σε οποιοδήποτε αυτοδιοικητικό αξίωμα εντός των ορίων της χωρικής αρμοδιότητας της οικείας Αυτοτελούς Υπηρεσίας Εποπτείας Ο.Τ.Α., ακόμα και αν παραιτηθούν από το αιρετό αξίωμά τους. γ) Οι αξιωματικοί των ενόπλων δυνάμεων και των σωμάτων ασφαλείας. Τον Επόπτη, όταν απουσιάζει ή κωλύεται, αναπληρώνει στα καθήκοντά του ο προϊστάμενος της Διεύθυνσης Εποπτείας Ο.Τ.Α.. Ο ίδιος προϊστάμενος ασκεί τα καθήκοντα του Επόπτη, εάν η θέση είναι κενή και μέχρι την πλήρωσή της. Με απόφαση του Υπουργού Εσωτερικών μπορεί να ρυθμίζονται ειδικότερα θέματα σχετικά με τα ανωτέρω προσόντα των υποψηφίων και τη διαδικασία επιλογής του Επόπτη Ο.Τ.Α.».

### 2.3.3 Το Συμβούλιο Εποπτών Ο.Τ.Α.

Σημαντικός θεσμός που σχετίζεται με την εποπτεία είναι και το Συμβούλιο Εποπτών Ο.Τ.Α. Σύμφωνα με το άρθρο 223 του Ν.3852/2010 όπως αντικαταστάθηκε από το άρθρο 114 του Ν.4555/2018 «Στο Υπουργείο Εσωτερικών συστήνεται Συμβούλιο Εποπτών Ο.Τ.Α., το οποίο αποτελείται από τους επτά (7) Επόπτες Ο.Τ.Α. Το Συμβούλιο εκλέγει τον Πρόεδρό του μεταξύ των μελών του για θητεία δύο (2) ετών. Έργο του Συμβουλίου είναι ο συντονισμός του έργου των Εποπτών Ο.Τ.Α., η ανταλλαγή απόψεων μεταξύ των μελών του σχετικά με ζητήματα που αναφέρονται κατά την άσκηση της κρατικής εποπτείας, καθώς και η από κοινού αντιμετώπιση μείζονος σπουδαιότητας ζητημάτων εποπτείας των Ο.Τ.Α.. Οι αποφάσεις του Συμβουλίου έχουν

εισηγητικό και γνωμοδοτικό χαρακτήρα και δεν δεσμεύουν τα μέλη του κατά την άσκηση των καθηκόντων τους. Το Συμβούλιο Εποπτών Ο.Τ.Α. εισηγείται στον καθ' ύλην αρμόδιο Υπουργό την υποβολή ερωτήματος στο Νομικό Συμβούλιο του Κράτους, για θέματα μείζονος σημασίας που αφορούν τον έλεγχο νομιμότητας που ασκείται από τις Αυτοτελείς Υπηρεσίες Εποπτείας Ο.Τ.Α.. Διοικητική υποστήριξη στο Συμβούλιο Εποπτών Ο.Τ.Α. παρέχει η αρμόδια υπηρεσία του Υπουργείου Εσωτερικών. Με απόφαση του Υπουργού Εσωτερικών εγκρίνεται ο Κανονισμός Λειτουργίας του Συμβουλίου Εποπτών Ο.Τ.Α., ο οποίος καταρτίζεται με απόφαση του Συμβουλίου.

#### 2.3.4 Συμπαραστάτης του δημότη και της επιχείρησης

Ο θεσμός του συμπαραστάτη του δημότη και της επιχείρησης καθιερώθηκε με το άρθρο 77 του Καλλικράτη (Ν.3852/2010), σύμφωνα με το οποίο, «δέχεται καταγγελίες άμεσα θιγόμενων πολιτών και επιχειρήσεων για κακοδιοίκηση των υπηρεσιών του Δήμου, των νομικών του προσώπων και των επιχειρήσεών του και διαμεσολαβεί προκειμένου να επιλυθούν τα σχετικά προβλήματα».

Έχει ως αποστολή την έγκαιρη καταπολέμηση της κακοδιοίκησης, τη διασφάλιση της αμεροληψίας των δημοτικών αρχών, την βελτίωση της εξυπηρέτησης των πολιτών και των επιχειρήσεων, καθώς και την αποσυμφόρηση του δημάρχου και άλλων αιρετών οργάνων του δήμου από την ασφυκτική και συχνά, παραλυτική, συσσώρευση αιτημάτων και παραπόνων των πολιτών.

Αποτελεί ανεξάρτητη Αρχή και εκλέγεται με αυξημένη πλειοψηφία 2/3 από το Δημοτικό Συμβούλιο ώστε να είναι εξοπλισμένος με το απαραίτητο κύρος που απαιτεί η άσκηση των καθηκόντων του. Η θητεία του διαρκεί όλη την δημοτική περίοδο και ανακαλείται με την ίδια πλειοψηφία των 2/3 από το Δημοτικό Συμβούλιο. Ο συμπαραστάτης υποστηρίζεται διοικητικά από τον Δήμο στον οποίο ασκεί τα καθήκοντά του.

Ο Συμπαραστάτης δεν αποτελεί μία ακόμη γραφειοκρατική υπηρεσία του Δήμου, αλλά έναν ανεξάρτητο διαμεσολαβητικό μηχανισμό μεταξύ των δημοτών και των υπηρεσιών του Δήμου. Οφείλει να ασκεί τα καθήκοντά του με διαφάνεια, ανεξαρτησία και αμεροληψία.

### 2.3.5 Ελεγκτικό Συνέδριο

Οι δαπάνες των δήμων, των περιφερειών, των νομικών τους προσώπων δημοσίου δικαίου, καθώς και των κοινωφελών επιχειρήσεων, των επιχειρήσεων ύδρευσης αποχέτευσης και των δημοτικών ανωνύμων εταιρειών του άρθρου 266 του Κ.Δ.Κ. ανεξαρτήτως πληθυσμού, εξαιρουμένων των σχολικών επιτροπών, υπάγονται στον προληπτικό έλεγχο του Ελεγκτικού Συνεδρίου, σύμφωνα με τα προβλεπόμενα στις διατάξεις 1 έως 3 του άρθρου 169 του Κ.Δ.Κ.<sup>27</sup>.

Από το Ελεγκτικό Συνέδριο διεξάγεται υποχρεωτικά κατασταλτικός έλεγχος<sup>28</sup> των λογαριασμών των δήμων, των περιφερειών και των νομικών τους προσώπων δημοσίου δικαίου, καθώς και των κοινωφελών επιχειρήσεων, των επιχειρήσεων ύδρευσης αποχέτευσης και των δημοτικών ανωνύμων εταιρειών του άρθρου 266 του Κ.Δ.Κ.. Ο έλεγχος είναι ετήσιος, τακτικός και δειγματοληπτικός, εκτός εάν από το δειγματοληπτικό έλεγχο προέκυψαν λόγοι που επιβάλλουν τη γενίκευση του κατασταλτικού ελέγχου και διενεργείται μετά το τέλος κάθε οικονομικής χρήσης ή είναι έκτακτος γενικός ή ειδικός ή θεματικός και συνίσταται στον έλεγχο νομιμότητας και κανονικότητας της διαχείρισης.

Κατά τον κατασταλτικό έλεγχο ελέγχονται, ιδίως: α) η τήρηση της αρχής της χρηστής δημοσιονομικής διαχείρισης β) η ορθή τήρηση του κατά περίπτωση ισχύοντος λογιστικού ή διαχειριστικού συστήματος, σύμφωνα με τους κανόνες και τις αρχές που το διέπουν, γ) η τήρηση και ενημέρωση των λογαριασμών, ώστε να απεικονίζουν με ακρίβεια το περιεχόμενο των οικονομικών πράξεων και δημοσιονομικών ενεργειών, δ) η νόμιμη καταβολή του μεριδίου τυχόν συμμετοχής ενός ή περισσοτέρων Ο.Τ.Α. σε κάθε φύσεως νομικά πρόσωπα αυτών ή σε προγραμματικές συμβάσεις, ε) η νόμιμη λήψη δανείων, η παροχή εγγυήσεων και η τήρηση των όρων των σχετικών συμβάσεων, στ) η νόμιμη διαχείριση της κινητής και ακίνητης περιουσίας και ζ) η έγκαιρη και κανονική απόδοση των υπέρ τρίτων εισπραττόμενων νομίμων δικαιωμάτων και η είσπραξη και η διαχείριση των ανταποδοτικών τελών ή άλλων ειδικών εσόδων ή των εσόδων από δάνεια ή των βεβαιωθέντων εσόδων από οφειλές και πρόστιμα σε βάρος τρίτων.

Αρμόδιος για τον κατασταλτικό έλεγχο, είναι ο ίδιος Επίτροπος, που είναι αρμόδιος για τον προληπτικό έλεγχο των δαπανών των υπόχρεων φορέων. Για τις αποκεντρωμένες

---

<sup>27</sup> Αρθ. 275 του Ν.3852/2010

<sup>28</sup> Αρθ. 276 του Ν.3852/2010

υπηρεσίες αρμόδιος είναι ο Επίτροπος της έδρας τους. Ειδικά για την Μητροπολιτική Περιφέρεια Αττικής, αρμόδιοι για τις οικείες περιφερειακές ενότητες, είναι οι Επίτροποι, που ορίζονται από την Ολομέλεια του Ελεγκτικού Συνεδρίου.

Ο κατασταλτικός έλεγχος πρέπει να ολοκληρωθεί μέσα σε έξι (6) μήνες από την ημερομηνία αποστολής του αντιγράφου του απολογισμού ή ισολογισμού του υπόχρεου για κατασταλτικό έλεγχο φορέα, ο οποίος συνοδεύεται α) από τις σχετικές εκθέσεις και πράξεις των αρμοδίων οργάνων του, β) την έκθεση των ορκωτών λογιστών ελεγκτών και γ) από κάθε σχετικό με τον έλεγχο στοιχείο, που καθορίζεται με απόφαση της Ολομέλειας του Ελεγκτικού Συνεδρίου και σε κάθε περίπτωση εντός του επομένου διαχειριστικού έτους, από αυτό που αφορά ο κατασταλτικός έλεγχος.

Η σχετική έκθεση, περί των αποτελεσμάτων του διενεργηθέντος κατασταλτικού ελέγχου, για το σύνολο των υπόχρεων φορέων, διαβιβάζεται στους Υπουργούς Εσωτερικών, Αποκέντρωσης και Ηλεκτρονικής Διακυβέρνησης και Οικονομικών, καθώς και στην Επιτροπή Διαφάνειας και Θεσμών της Βουλής. Σε κάθε περίπτωση ο έλεγχος διενεργείται σύμφωνα με τις διατάξεις του οργανισμού του Ελεγκτικού Συνεδρίου.

Ο αρμόδιος για τον προληπτικό έλεγχο των δαπανών Επίτροπος, κατά τη διάρκεια του οικονομικού έτους μπορεί να παρακολουθεί την κανονική είσπραξη των εσόδων των Ο.Τ.Α.<sup>29</sup> και των νομικών τους προσώπων και να ασκεί τον έλεγχο για την είσπραξη των νομίμως βεβαιωθέντων χρεών, οφειλών ή προστίμων σε βάρος τρίτων.

Σε περίπτωση που διαπιστώσει αδράνεια είσπραξής τους από τα αρμόδια όργανα διοίκησης ή τις οικονομικές υπηρεσίες καλεί τούτους, με έγγραφό του που κοινοποιείται στον Γενικό Γραμματέα της Αποκεντρωμένης Διοίκησης και στον Ελεγκτή Νομιμότητας, να ενεργήσουν μέσα σε τασσόμενη εύλογη προθεσμία για την είσπραξη τούτων.

Εάν η αδράνεια συνεχίζεται, οφειλόμενη σε δόλο ή βαριά αμέλεια των διοικούντων τον δήμο και τα νομικά του πρόσωπα ή των προϊσταμένων των οικονομικών υπηρεσιών αυτών παραπέμπει α) τα μεν αιρετά υπαίτια πρόσωπα με αιτιολογημένη εισήγησή του στην Επιτροπή του άρθρου 232 του Ν.3852/2010 για προσωπικό καταλογοισμό τούτων με το ποσό της θετικής ζημίας που προξένησαν και β) τους υπαλλήλους των ανωτέρω προσώπων που προκάλεσαν ζημία στην παρουσία του στο Ελεγκτικό Συνέδριο για καταλογοισμό τούτων.

---

<sup>29</sup> Άρθρο 277 του Ν.3852/10

Για τις συμβάσεις<sup>30</sup> προμήθειας αγαθών, εκτέλεσης έργων και παροχής υπηρεσιών, συμπεριλαμβανομένων των προγραμματικών συμβάσεων που συνάπτουν οι Ο.Τ.Α. και τα νομικά τους πρόσωπα, προϋπολογιζόμενης δαπάνης, χωρίς Φόρο Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.), ποσού άνω των διακοσίων χιλιάδων (200.000) ευρώ, διενεργείται υποχρεωτικά προληπτικός έλεγχος νομιμότητας αυτών, πριν από τη σύναψή τους, από τον Επίτροπο του Ελεγκτικού Συνεδρίου, που είναι αρμόδιος για τον προληπτικό έλεγχο των δαπανών τους.

Για τις συμβάσεις της προηγούμενης παραγράφου, η προϋπολογιζόμενη δαπάνη των οποίων υπερβαίνει το ποσό, χωρίς Φ.Π.Α., των πεντακοσίων χιλιάδων (500.000) ευρώ, διενεργείται υποχρεωτικά, πριν τη σύναψή τους, έλεγχος νομιμότητας από το καθ' ύλην αρμόδιο Κλιμάκιο του Ελεγκτικού Συνεδρίου, σύμφωνα με τα προβλεπόμενα στο άρθρο 19 παράγραφος 7 του Π.Δ. 774/1980, όπως ισχύει.

Ο αρμόδιος φορέας μπορεί να ζητεί τη διενέργεια ελέγχου νομιμότητας και για επί μέρους φάσεις της σχετικής διαδικασίας που προηγούνται της σύναψης της οικείας σύμβασης.

Ο έλεγχος νομιμότητας του Ελεγκτικού Συνεδρίου ολοκληρώνεται μέσα σε τριάντα (30) ημέρες από τη διαβίβαση σε αυτό του σχετικού φακέλου. Εάν δεν διενεργηθεί ο έλεγχος νομιμότητας η σύμβαση που συνάπτεται είναι άκυρη.

Επισημαίνεται ότι στον νόμο περί του Δημοσίου Λογιστικού (Ν.4270/2014) και σε εναρμόνιση με το ευρωπαϊκό δημοσιονομικό πλαίσιο, προβλέπεται ότι το Ε.Σ.:

α) ασκεί τον έλεγχο του δημοσιονομικού συστήματος της χώρας και όλων των φορέων της γενικής κυβέρνησης, ως ο μοναδικός Εξωτερικός Ελεγκτής,

β) παρακολουθεί, ελέγχει και αξιολογεί την αποτελεσματικότητα και την επάρκεια των φορέων άσκησης εσωτερικού ελέγχου, όπως π.χ. η Γενική Διεύθυνση Δημοσιονομικών Ελέγχων, Σώμα Επιθεωρητών Ελεγκτών Δημόσιας Διοίκησης κ.ο.κ.

γ) ενημερώνεται για το σύνολο των εκθέσεων ελέγχου, που εκπονούνται από τις υπηρεσίες (φορείς) εσωτερικού ελέγχου,

δ) ελέγχει την τήρηση των δημοσιονομικών αρχών και κανόνων σε επίπεδο Γενικής Κυβέρνησης.

Οι έλεγχοι του Ε.Σ. εντάσσονται σε Ετήσιο Πρόγραμμα, το οποίο εκπονεί η Ολομέλειά του (άρθρο 40 παρ. 1 του Κώδικα Νόμων Ε.Σ.).

---

<sup>30</sup> Αρθ. 278 του Ν.3852/10

Από την 01-01-2019 κατά παρέκκλιση των σχετικών διατάξεων του Ν.4129/2013, δεν θα ασκείται πλέον προληπτικός έλεγχος στις δαπάνες των ΟΤΑ και των προαναφερόμενων λοιπών νομικών προσώπων, σύμφωνα με τον Ν.4337/2015 «Μέτρα για την εφαρμογή της συμφωνίας δημοσιονομικών στόχων και διαρθρωτικών μεταρρυθμίσεων» (ΦΕΚ 129 Α').

Με την αλλαγή των διατάξεων του Κώδικα Δημοσίου Λογιστικού (άρθρο 1 του Ν.3871/2010) έγινε μια αρχική εξαγγελία των αρχών του ελέγχου απόδοσης και με το Ν.4055/2012 υπάρχει πλέον σταθερό και σαφές νομοθετικό έρεισμα για τη διεξαγωγή ελέγχων απόδοσης από το Ελληνικό Ελεγκτικό Συνέδριο (σχετικά άρθρα 81 παρ.2, 82 παρ. 1,2,3 και 83 παρ.4)<sup>31</sup>. Ο αντίστοιχος εσωτερικός έλεγχος έχει θεσμοθετηθεί ήδη από το 2006 (Ν.3492/2006 Α' 210/5.10.2006), έχει εκδοθεί εγχειρίδιο διενέργειας εσωτερικών ελέγχων, από το Μάρτιο του 2015, στο οποίο αναφέρονται και οι έλεγχοι απόδοσης διακυβέρνησης ενός οργανισμού, ενώ προηγουμένως (12.9.2013) είχε εκδοθεί Κανονισμός διενέργειας ελέγχων και ερευνών της Γενικής Διεύθυνσης Δημοσιονομικών Ελέγχων.<sup>32</sup>

## 2.4 Άλλοι οικονομικοί, διαχειριστικοί και διοικητικοί έλεγχοι

Εκτός των ελέγχων που προαναφέρθηκαν, ασκούνται και άλλοι έλεγχοι στη διοικητική και οικονομική λειτουργία των ΟΤΑ και από άλλους ελεγκτικούς μηχανισμούς, που έχουν γενική ή ειδική αρμοδιότητα ελέγχου και κίνησης πειθαρχικής ή ποινικής διαδικασίας. Επιγραμματικά φορείς τέτοιων ελέγχων είναι οι παρακάτω:

### 1.Γενικός Επιθεωρητής Δημόσιας Διοίκησης

Επιλέγεται από το Υπουργικό Συμβούλιο, με αρμοδιότητα τον συντονισμό, την παρακολούθηση και αξιολόγηση των Ελεγκτικών Σωμάτων της Διοίκησης. Διεξάγει ελέγχους, επανελέγχους, επιθεωρήσεις και έρευνες ή διατάσσει τη διενέργειά τους από το Σώμα Επιθεωρητών Ελεγκτών Δημόσιας Διοίκησης και τα ιδιαίτερα Σώματα Επιθεώρησης και Ελέγχου.

### 2.Σώμα Επιθεωρητών Ελεγκτών Δημόσιας Διοίκησης

<sup>31</sup>Σωκρ. Μαρτινόπουλου, Ο κατασταλτικός έλεγχος των λογαριασμών των δημόσιων υπόλογων υπό το φως της αρχής της χρηστής δημοσιονομικής διαχείρισης, ΘΠΔΔ 10/2013, σελ. 862.

<sup>32</sup>Μαυρομάτη Α., «Περιστολή δαπανών. Πώς μπορεί το Ελεγκτικό Συνέδριο να συμβάλει αποτελεσματικά»

Στον έλεγχό του υπάγονται υπηρεσίες του Δημοσίου, μεταξύ των οποίων και οι ΟΤΑ. Αρμοδιότητά του είναι η διενέργεια επιθεωρήσεων, έκτακτων ελέγχων, η συγκέντρωση αποδεικτικού υλικού για άσκηση ποινικής ή πειθαρχικής δίωξης.

### **3.Υπηρεσίες Ελέγχου στα καθ' ύλη αρμόδια Υπουργεία**

- Σώμα Επιθεωρητών – Ελεγκτών του Υπουργείου Υποδομών, Μεταφορών και Δικτύων
- Σώμα Επιθεωρητών Δημοσίων Έργων του Υπουργείου Υποδομών, Μεταφορών και Δικτύων
- Σώμα Επιθεωρητών Υπηρεσιών Υγείας και Πρόνοιας που υπάγεται στο Υπουργείο Υγείας και Κοινωνικής Αλληλεγγύης
- Σώμα Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος του Υπουργείου Οικονομικών
- Γενική Διεύθυνση Οικονομικής Επιθεώρησης του Υπουργείου Οικονομικών
- Σώμα Επιθεώρησης Εργασίας του Υπουργείου Εργασίας και Κοινωνικής Ασφάλισης
- Ειδική Υπηρεσία Επιθεωρητών Περιβάλλοντος και Ενέργειας που υπάγεται στο Υπουργείο Περιβάλλοντος, Ενέργειας και Κλιματικής Αλλαγής

### **4.Συνήγορος του Πολίτη**

Αποτελεί μία από τις πέντε συνταγματικά κατοχυρωμένες Ανεξάρτητες Αρχές, η οποία διαμεσολαβεί μεταξύ υπηρεσιών του Δημοσίου και των πολιτών για την αντιμετώπιση της κακοδιοίκησης.

Στα παραπάνω προστίθεται και ο εσωτερικός έλεγχος.

## **2.5 Εσωτερικός έλεγχος στους Ο.Τ.Α.**

Σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 4 παρ. 2 του Ν.3492/2006 «Οργάνωση συστήματος ελέγχου για τη διασφάλιση της χρηστής δημοσιονομικής διαχείρισης του Κρατικού Προϋπολογισμού και των εκτός του Κρατικού Προϋπολογισμού φορέων και άλλες διατάξεις» (Α', 210) «Εσωτερικός έλεγχος (internal audit) είναι η ανεξάρτητη ελεγκτική - συμβουλευτική δραστηριότητα παροχής διαβεβαίωσης περί της επάρκειας των συστημάτων διαχείρισης και ελέγχου ενός φορέα, με στόχο τη βελτίωση των λειτουργιών του και την επίτευξη των στόχων του, χρησιμοποιώντας συστημικές και δομημένες μεθοδολογίες. Οι μεθοδολογίες αυτές στοχεύουν κυρίως στη βελτίωση της αποτελεσματικότητας των διαδικασιών που διέπουν τη λειτουργία του, των



διαδικασιών διαχείρισης κινδύνου και των διαδικασιών ελέγχου». Περαιτέρω, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 168 Ν.4270/2014 «Εσωτερικός έλεγχος πραγματοποιείται σε όλους τους φορείς της Γενικής Κυβέρνησης, όπως ορίζεται στην παράγραφο 2 του άρθρου 4 του Ν.3492/2006. Ο εσωτερικός έλεγχος ανατίθεται στις Υπηρεσίες Εσωτερικού Ελέγχου που συστήνονται με το άρθρο 12 του ίδιου νόμου υπό την γενική καθοδήγηση και εποπτεία του Γενικού Λογιστηρίου του Κράτους. Στα συστήματα λογιστικών και δημοσιονομικών αναφορών κάθε φορέα της Γενικής Κυβέρνησης, στα οποία περιλαμβάνεται κάθε φορέας της Κεντρικής Διοίκησης, καθορίζονται κατάλληλες εσωτερικές δικλείδες, που αξιολογούνται από τις Υπηρεσίες Εσωτερικού Ελέγχου κάθε φορέα της Γενικής Κυβέρνησης. Οι εκθέσεις ελέγχου των Υπηρεσιών Εσωτερικού Ελέγχου των παραγράφων 1 και 2 κοινοποιούνται αμελλητί στο Ελεγκτικό Συνέδριο».

Στις αρμοδιότητες μιας υπηρεσίας εσωτερικού ελέγχου περιλαμβάνεται η ανάλυση κινδύνων των λειτουργιών και των αρμοδιοτήτων των υπηρεσιών. Ειδικότερα, ερευνάται κατά πόσο οι υπηρεσίες έχουν σαφή αντίληψη της αποστολής και των αρμοδιοτήτων τους, αποτιμάται η απόδοση των υπηρεσιών, αξιολογούνται οι κίνδυνοι και η αποτελεσματική διαχείρισή τους, ερευνάται η ύπαρξη συστήματος οργάνωσης και επάρκειάς του σε όλα τα ιεραρχικά επίπεδα, ο τρόπος συνεργασίας και επικοινωνίας των υπηρεσιών μεταξύ τους, αλλά και μεταξύ των υπαλλήλων, καταγράφονται οι αδυναμίες και τα προβλήματα προσωπικού (ελλιπής εκπαίδευση, αντικίνητρα, διαφωνίες κλπ), τα οποία μπορεί να οδηγήσουν σε αρνητικά αποτελέσματα.<sup>33</sup>

Σύμφωνα με τα διεθνή πρότυπα εσωτερικού ελέγχου (IIA Standards) αλλά και με το διεθνές πρότυπο INTOSAI GOV 9140, η κάθε υπηρεσία εσωτερικού ελέγχου πρέπει να αποτελεί ανεξάρτητη υπηρεσία και να λογοδοτεί απ' ευθείας στη διοίκηση.

Οι Ο.Τ.Α. με βάση την κείμενη νομοθεσία (άρθρο 168 του Ν.4270/2014, ΦΕΚ 143/28.06.2014, και Ν.3492/2006) οφείλουν να εφαρμόζουν σύστημα και διαδικασίες εσωτερικού ελέγχου. Όπως έχει διατυπωθεί ρητώς σε εκθέσεις Ελέγχου του Ελεγκτικού Συνεδρίου, οι Δήμοι οφείλουν να υιοθετήσουν τις νομοθετικές διατάξεις περί σύστασης Μονάδων Εσωτερικού Ελέγχου προκειμένου να εφαρμόσουν συστημικές και δομημένες μεθόδους και διαδικασίες εσωτερικού ελέγχου. Εξάλλου, όπως γίνεται παγίως δεκτό από το Ελεγκτικό Συνέδριο (ενδεικτικά έκθεση ελέγχου εσόδων Αγίου Δημητρίου χρήσης 2011, έκθεση ελέγχου συγκριτικού χρηματοοικονομικού ελέγχου

---

<sup>33</sup> Πρακτικά της 5<sup>ης</sup> Γενικής Συνεδρίασης της Ολομέλειας του Ελεγκτικού Συνεδρίου, 29/05/2017

και ελέγχου συμμόρφωσης επί κατηγοριών δαπανών των Δήμων Νεάπολης-Συκεών, Κορδελιού-Ευόσμου και Ωραιοκάστρου χρήσης 2012), ο εσωτερικός έλεγχος αποτελεί αρμοδιότητα μιας ξεχωριστής υπηρεσίας, της Μονάδας Εσωτερικού Ελέγχου, η σύσταση της οποίας πρέπει να προβλέπεται στον Οργανισμό Εσωτερικής Υπηρεσίας και θεμελιώνεται στο άρθρο 12 του Ν.3492/2006 όπως τροποποιήθηκε από το άρθρο 1 παρ. 3 του Ν.4081/2012, σύμφωνα με το οποίο προβλέπεται η σύσταση Μονάδων Εσωτερικού Ελέγχου στους Δήμους με προϋπολογισμό άνω των τριών εκατομμυρίων ευρώ.

Εντούτοις, στους περισσότερους Δήμους δεν έχουν συσταθεί ακόμη Μονάδες Εσωτερικού Ελέγχου ή αν και έχουν συσταθεί σε κάποιους, αυτές βρίσκονται σε πολύ πρώιμο στάδιο. Σύμφωνα με την Πρόεδρο του Ελεγκτικού Συνεδρίου κ. Α. Θεοδοκάτου στο Συνέδριο της ΚΕΔΕ στα Ιωάννινα το Δεκέμβριο του 2017, από τους 325 Δήμους που αποτελούν την διοικητική διαίρεση της Ελλάδας από το 2011, με τον Καλλικράτη, μόνο 3 έχουν συστήσει μονάδες εσωτερικού ελέγχου, αριθμός που αντιστοιχεί σε ποσοστό μικρότερο του 1%<sup>34</sup>.

Για το λόγο αυτό, η Γενική Γραμματεία Καταπολέμησης της Διαφθοράς με την τεχνική βοήθεια της EXPERTISE FRANCE έχει ως στόχο να βοηθήσει τους Ο.Τ.Α. στη σύσταση και λειτουργία μονάδων εσωτερικού ελέγχου, οργανώνοντας ένα πιλοτικό εκπαιδευτικό πρόγραμμα. Το πρόγραμμα υλοποιείται στο πλαίσιο της τεχνικής βοήθειας που παρέχεται στο Υπουργείο Διοικητικής Ανασυγκρότησης από τη Γαλλική Κυβέρνηση για τη διοικητική μεταρρύθμιση στην Ελλάδα.

Στο πιλοτικό εκπαιδευτικό πρόγραμμα δήλωσαν συμμετοχή 25 δήμοι από όλη την Ελλάδα από τους οποίους επελέγησαν 15 με βάση κριτήρια γεωγραφικά και πληθυσμιακά προκειμένου να επιτευχθεί η ευρύτερη δυνατή διασπορά. Οι Δήμοι που επιλέχθηκαν είναι : 1. Δήμος Αγίου Δημητρίου, 2. Δήμος Ιλίου, 3. Δήμος Κηφισιάς, 4. Δήμος Κορυδαλλού, 5. Δήμος Λαυρεωτικής, 6. Δήμος Νέας Σμύρνης, 7. Δήμος Νίκαιας-Ρέντη, 8. Δήμος Καλαμαριάς, 9. Δήμος Κατερίνης, 10. Δήμος Χαλκηδόνας, 11. Δήμος Κέρκυρας, 12. Δήμος Θήβας, 13. Δήμος Λάρισας, 14. Δήμος Αγίου Νικολάου και 15. Δήμος Χανίων.<sup>35</sup> Στο πρώτο, πειραματικό στάδιο συμμετείχαν οι Δήμοι Αθηνών, Πειραιώς, Θεσσαλονίκης, Αποκεντρωμένη Διοίκηση Αττικής και Περιφέρεια Αττικής.

<sup>34</sup>[www.kedke.gr/el/images/ΠΡΑΚΤΙΚΑΘΕΜΑΤΙΚΗΣΠροληπτικές\\_Μορφές\\_Ελέγχου\\_Διοικητικό\\_Βάρος\\_ή\\_Αναγκαιότητα.pdf](http://www.kedke.gr/el/images/ΠΡΑΚΤΙΚΑΘΕΜΑΤΙΚΗΣΠροληπτικές_Μορφές_Ελέγχου_Διοικητικό_Βάρος_ή_Αναγκαιότητα.pdf)

<sup>35</sup> <http://www.gsac.gov.gr/index.php/el/94-deltia-typou-2018/251-pilotiko-ekpaideftiko-programma-gia-ti-systasi-kai-leitourgia-monadon-esoterikoy-elegxou-stous-ota-3>

Στο πλαίσιο της πιλοτικής δράσης «Ίδρυση και λειτουργία μονάδων εσωτερικού ελέγχου στις δημοτικές περιφερειακές και αποκεντρωμένες αρχές» στόχοι είναι<sup>36</sup>:

- Η ανάπτυξη εγχειριδίου προσαρμοσμένου στις ανάγκες των Ελληνικών φορέων.
- Η δοκιμαστική εφαρμογή των οδηγιών του εγχειριδίου στη πράξη.
- Η δημιουργία ενός χρήσιμου παραδείγματος εφαρμογής εσωτερικού ελέγχου σε ΟΤΑ Α' και Β' βαθμού και αποκεντρωμένες διοικήσεις.
- Η εκπαίδευση σημαντικού αριθμού στελεχών τα οποία στη συνέχεια θα εκπαιδεύσουν άλλους εργαζόμενους.
- Ο προσδιορισμός του νομοθετικού πλαισίου που απαιτείται για την εφαρμογή του εσωτερικού ελέγχου.
- Ο προσδιορισμός των κριτηρίων των φορέων για την καθολική ή μερική εφαρμογή του εσωτερικού ελέγχου.
- Η διαμόρφωση κουλτούρας εσωτερικού ελέγχου στις αιρετές διοικήσεις.

Σύμφωνα με τη συντονίστρια του έργου της Expertise France σημειώθηκε σημαντική πρόοδος στη λειτουργία των μονάδων εσωτερικού ελέγχου των φορέων που συμμετείχαν στο πρώτο, πειραματικό στάδιο.<sup>37</sup>

Σύμφωνα με τον Πρόεδρο της ΚΕΔΕ Γ. Πατούλη τα οφέλη των εσωτερικών ελέγχων στους ΟΤΑ είναι τα εξής:

- Αντικειμενική και συστηματική αξιολόγηση των διαδικασιών και των λειτουργιών του αυτοδιοικητικού φορέα.
- Υποστήριξη στην επίτευξη στόχων και την εκτέλεση των καθηκόντων.
- Μεγιστοποίηση της οικονομίας πόρων.
- Επίτευξη βέλτιστης λειτουργίας του φορέα.
- Αύξηση της διαφάνειας και της λογοδοσίας για όλους τους εμπλεκόμενους.
- Βελτίωση της εικόνας του φορέα προς τους πολίτες και τις επιχειρήσεις.

---

<sup>36</sup> [www.aftodioikisi.gr/ota/dimoi/pilotiki-drasi-leitourgias-monadon-esoterikou-elegxou-stis-dimotikes-perifereiakes-kai-apokentromenes-arxes/](http://www.aftodioikisi.gr/ota/dimoi/pilotiki-drasi-leitourgias-monadon-esoterikou-elegxou-stis-dimotikes-perifereiakes-kai-apokentromenes-arxes/)

<sup>37</sup> <http://www.gsac.gov.gr/index.php/el/94-deltia-typou-2018/251-pilotiko-ekpaideftiko-programma-gia-ti-systasi-kai-leitourgia-monadon-esoterikoy-elegxou-stous-ota-3>

## 2.6 Το «εγχειρίδιο καλών πρακτικών» του Συμβουλίου της Ευρώπης για τη «Δημόσια ηθική σε τοπικό επίπεδο

Στο πλαίσιο του Συμβουλίου της Ευρώπης υιοθετήθηκε το 2006 το «Εγχειρίδιο Καλών Πρακτικών», που αποτελεί το πρώτο μέρος του φακέλου «Δημόσια ηθική σε τοπικό επίπεδο». Το κείμενο αυτό δεν είναι νομικό κείμενο, δεν έχει νομική δεσμευτικότητα. Αποτελεί ένα σύνολο πρωτοβουλιών και προτύπων που προετοίμασαν εμπειρογνώμονες για την αναβάθμιση της δημόσιας ηθικής και την καταπολέμηση της διαφθοράς σε τοπικό επίπεδο (Council of Europe, 2006).

Στο Εγχειρίδιο προτείνονται, μεταξύ των άλλων, η θέσπιση κωδίκων συμπεριφοράς, η προστασία της εργασίας και της σταδιοδρομίας των αιρετών, προγράμματα επιμόρφωσης των αιρετών, ο έλεγχος της χρηματοδότησης των πολιτικών κομμάτων και των προεκλογικών εκστρατειών, η εποπτεία, ο έλεγχος των αιρετών από τα αντιπροσωπευτικά συμβούλια, ο δημοκρατικός έλεγχος με τη μορφή δημόσιας πρόσβασης στην πληροφόρηση, ιδιαίτερα σε διοικητικά έγγραφα και σε στοιχεία του προϋπολογισμού, ο ανεξάρτητος εξωτερικός έλεγχος, ο αποτελεσματικός εσωτερικός έλεγχος, η προσαρμογή του ελέγχου στο μέγεθος και στα καθήκοντα του δήμου, ο τοπικός ή περιφερειακός συνήγορος του πολίτη.

Στο Εγχειρίδιο διευκρινίζεται ειδικότερα, ως προς τον εξωτερικό έλεγχο, ότι ο έλεγχος αυτός έχει ως σκοπό να εγγυάται ότι η διοίκηση και η διαχείριση του ΟΤΑ γίνεται σύμφωνα με τη νομοθεσία, τους κανόνες για τα λογιστικά και τον προϋπολογισμό, τις γενικά αναγνωρισμένες αρχές της οικονομίας, της αποδοτικότητας και της αποτελεσματικότητας, τις αρχές της δημόσιας ηθικής, όπως αυτές θεσπίζονται στους διάφορους εθνικούς και διεθνείς κώδικες συμπεριφοράς. Ο εξωτερικός έλεγχος είναι κατασταλτικός. Μπορεί όμως το όργανο που τον ασκεί να ασκεί προληπτικό έλεγχο υπό τη μορφή συμβουλευτικού ρόλου. Ο εξωτερικός έλεγχος συνεπάγεται ετήσια πιστοποίηση για την ακριβή τήρηση των λογαριασμών, αξιολογεί τη γενική επίδοση της διοίκησης και διαχείρισης με στόχο τη βελτίωση της ποιότητας των τοπικών υπηρεσιών και της δημοτικής διαχείρισης. Ο εξωτερικός έλεγχος δεν υπεισέρχεται σε θέματα σκοπιμότητας μπορεί όμως να ασχοληθεί με το υπόβαθρο των αποφάσεων ή τη συνοχή τους ιδιαίτερα από οικονομική άποψη. Ο εξωτερικός έλεγχος ασκείται χωρίς καμία εξάρτηση τόσο από την ελεγχόμενη αρχή όσο και από την κεντρική διοίκηση. Ο εξωτερικός έλεγχος μπορεί να είναι προληπτικός και συστηματικός εκεί όπου η παρέμβαση της κεντρικής διοίκησης είναι προϋπόθεση για την εγκυρότητα ή την

ενεργοποίηση των μέτρων που αποφασίζονται σε τοπικό επίπεδο. Μπορεί να είναι επίσης συστηματικός για μέτρα κάποιας σπουδαιότητας.

Ως προς τον εσωτερικό έλεγχο, διευκρινίζεται ότι αφορά τις γραπτές διαδικασίες που διέπουν τις πρακτικές που χρησιμοποιούνται στους διάφορους τομείς δράσης των τοπικών αρχών, όπως η σύνταξη και η εκτέλεση του προϋπολογισμού, οι αγορές, οι συμβάσεις, η πρόσληψη και η διαχείριση του προσωπικού. Είναι μια εξειδικευμένη υπηρεσία που παρέχει βοήθεια με τη μορφή εμπειρογνωμοσύνης σε ότι αφορά τον σχεδιασμό των διαδικασιών λειτουργίας των διαφόρων τμημάτων και παράλληλα ελέγχει αν υπάρχει συμμόρφωση στις διαδικασίες που έχουν υιοθετηθεί, και αν δεν υπάρχει συμμόρφωση αναζητά τα αίτια και προτείνει λύσεις. Για το λόγο αυτό αφορά συνήθως σε ΟΤΑ «σημαντικού» μεγέθους (Council of Europe, 2006, σελ. 6-8). Επιπρόσθετα, στο «Εγχειρίδιο Καλών Πρακτικών» προβλέπεται και ένας «έλεγχος απόδοσης», εκτός από τον έλεγχο νομιμότητας και κανονικότητας των δαπανών των ΟΤΑ, ανάλογος με αυτόν που ασκούν τα Ελεγκτικά Συνέδρια των κρατών της ΕΕ. Με αυτήν την έννοια ο έλεγχος πρέπει να καλύπτει την οικονομικότητα, την αποδοτικότητα, και την αποτελεσματικότητα:

- Οικονομικότητα σημαίνει αν οι πόροι διατίθενται την κατάλληλη στιγμή, αν είναι επαρκείς σε ποσότητα και ικανοποιητικοί σε ποιότητα και αν αποκτώνται στο κατώτερο δυνατό κόστος.
- Αποδοτικότητα σημαίνει αν οι πόροι που απαιτούνται για να εκπληρωθούν οι στόχοι της δράσης παρέχουν τη βέλτιστη αναλογία μεταξύ εισροών και εκροών.
- Αποτελεσματικότητα σημαίνει το βαθμό στον οποίο επιτυγχάνονται οι στόχοι που έχουν τεθεί και τη σχέση μεταξύ προσδοκώμενου και πραγματικού αντίκτυπου.

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3 Η αρχή της χρηστής δημοσιονομικής διαχείρισης

### 3.1 Η έννοια της αρχής της χρηστής δημοσιονομικής διαχείρισης.

Η αρχή της χρηστής δημοσιονομικής διαχείρισης είναι μια βασική, πλέον, αρχή του δημοσιονομικού δικαίου διεθνώς, η οποία απαντάται στα νομοθετικά κείμενα της τελευταίας δεκαπενταετίας στη χώρα μας και εντάσσεται ως θεμελιώδης έννοια στη θεωρία και πράξη της νέας δημοσιονομικής διακυβέρνησης. Η εν λόγω αρχή υπάρχει και στο ευρωπαϊκό κοινοτικό δίκαιο και συγκεκριμένα διατυπώνεται στη διάταξη του άρθρου 317 της Συνθήκης για τη λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης (ΣΛΕΕ). Σύμφωνα με το άρθρο 30 του δημοσιονομικού κανονισμού (2012) που εφαρμόζεται στον γενικό προϋπολογισμό της Ένωσης (ΕΕ L 298 της 26ης Οκτωβρίου 2012), η έννοια της χρηστής δημοσιονομικής διαχείρισης περιλαμβάνει τις αρχές της οικονομίας, της αποδοτικότητας και της αποτελεσματικότητας, οι οποίες καθορίζονται ως ακολούθως : η αρχή της ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ ορίζει ότι τα μέσα που χρησιμοποιούνται από το όργανο για την υλοποίηση των δραστηριοτήτων του καθίστανται εγκαίρως διαθέσιμα, στην ενδεδειγμένη ποσότητα και ποιότητα και στην καλύτερη τιμή, η αρχή της ΑΠΟΔΟΤΙΚΟΤΗΤΑΣ αφορά τη βέλτιστη σχέση μεταξύ χρησιμοποιηθέντων πόρων και επιτευχθέντων αποτελεσμάτων, η αρχή της ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΙΚΟΤΗΤΑΣ αφορά την υλοποίηση των ορισθέντων ειδικών στόχων και την επίτευξη των επιδιωκόμενων αποτελεσμάτων.<sup>38</sup>

Ο εννοιολογικός καθορισμός της αρχής της χρηστής δημοσιονομικής διαχείρισης έχει επιχειρηθεί από την δημοσιονομική επιστήμη, εντούτοις δεν φαίνεται να διαθέτει «την απαιτούμενη σαφήνεια και δογματική καθαρότητα».<sup>39</sup> Στην αγγλοσαξονική ελεγκτική ορολογία αναφέρεται ως “sound financial management” και “value for money” και αποδίδεται επιπλέον στα ελληνικά με τους όρους «υγιής» ή «ορθή» δημοσιονομική διαχείριση.<sup>40</sup> Επίσης, υποστηρίζεται ότι η χρηστή δημοσιονομική διαχείριση προέρχεται από τη γερμανική θεωρία και αποτελεί απόδοση του όρου

<sup>38</sup> Εγχειρίδιο ελέγχου επιδόσεων του Ευρωπαϊκού Ελεγκτικού Συνεδρίου, 2015

<sup>39</sup> Ν. Μηλιώνης, Το Ελεγκτικό Συνέδριο. Σύγχρονες τάσεις και εξελίξεις. Νομική Βιβλιοθήκη, 2014, σελ. 277

<sup>40</sup> Ι. Σαρμάς, Καλύτερο κράτος. Η σπατάλη, η διαφθορά και ο σύγχρονος δημοσιονομικός έλεγχος, Αντ. Σάκκουλας 2006, σελ. 45

“Wirtschaftlichkeit”<sup>41</sup> (στα ελληνικά οικονομία). Οι Γερμανοί θεωρητικοί άλλοτε υποστηρίζουν ότι πρόκειται για τη λεγόμενη «υγιή διαχείριση», άλλοτε προτείνουν ως αντίστοιχη έννοια τη σκοπιμότητα της δαπάνης. Σιωπηρά, πάντως, έχει γίνει αποδεκτό ότι χρηστή δημοσιονομική διαχείριση είναι η οικονομική διαχείριση που ασκεί ο καλός οικογενειάρχης. Βασικά, χρηστή είναι η διαχείριση όταν το αποτέλεσμα είναι αποδοτικό σε σχέση με τα χρήματα που δαπανήθηκαν για να το παράγουν, υιοθετώντας τη λογική στάθμισης κόστους-οφέλους στη δημοσιονομική διαχείριση.<sup>42</sup>

Με τον πλέον πρόσφατο δημοσιονομικό νόμο 4270/2014, ως χρηστή δημοσιονομική διαχείριση ορίζεται η διαχείριση της περιουσίας και των υποχρεώσεων των φορέων της Γενικής Κυβέρνησης, που περιλαμβάνει τους φυσικούς πόρους και τους δημοσιονομικούς κινδύνους της χώρας, η οποία πρέπει να διενεργείται με σύνεση και με γνώμονα την εξασφάλιση της δημοσιονομικής βιωσιμότητας.<sup>43</sup>

Η έννοια της χρηστής δημοσιονομικής διαχείρισης αναλύεται σε τρεις επιμέρους έννοιες, αυτές της Οικονομικότητας (economy), της Αποδοτικότητας (efficiency), και της Αποτελεσματικότητας (effectiveness) οι οποίες αποτελούν τρεις αλληλοσυμπληρούμενες πτυχές της διαχείρισης. Η Οικονομικότητα αφορά στην ισορροπία μεταξύ του κόστους των μέσων που χρησιμοποιούνται για την επίτευξη ενός στόχου, δηλαδή τη χρήση του πλέον οικονομικού μέσου μετά από εξέταση εναλλακτικών επιλογών. Η Αποδοτικότητα αφορά στη σχέση μεταξύ των πόρων που διατίθενται και των αποτελεσμάτων που επιτυγχάνονται, όπως αυτή αναδεικνύεται από το εάν τα διατιθέμενα μέσα αξιοποιήθηκαν κατά τον καταλληλότερο τρόπο, δηλαδή εστιάζει στην εξέταση της απόδοσης. Τέλος, η Αποτελεσματικότητα αφορά στη σχέση μεταξύ των πράγματι επιτευχθέντων αποτελεσμάτων και αυτών που είχαν αρχικά σχεδιαστεί ότι έπρεπε να επιτευχθούν, δηλαδή στο ποσοστό επιτυχίας των εκ των προτέρων τεθειμένων στόχων.

Με τον όρο οικονομικότητα εννοούμε τη μείωση του κόστους που χρησιμοποιείται για μια δραστηριότητα. Με τον όρο αποδοτικότητα εννοούμε τη σχέση μεταξύ εισροών και εκροών όσον αφορά στα αγαθά, στις υπηρεσίες και στις πηγές που χρησιμοποιούνται για να παραχθούν αυτά. Τέλος, με τον όρο αποτελεσματικότητα εννοούμε τη μέτρηση

---

<sup>41</sup> Ν. Μηλιώνης, Το ευρωπαϊκό ελεγκτικό Συνέδριο και η διαμόρφωση του ευρωπαϊκού ύφους ελέγχου, σε Τιμ. Τόμο Δόσις Αγαθή προς τιμήν Δημητρίου Κόρσου, Αντ. Σάκκουλας 1998, σελ.303

<sup>42</sup> Ροδόπουλος Μ., Ερμηνεία άρθρου 310 ΣΛΕΕ στην Ερμηνεία Συνθηκών.

<sup>43</sup> Άρθρο 33 του Ν.4270/2014.

επίτευξης των στόχων και τη σχέση ανάμεσα στα αναμενόμενα οφέλη και τα οφέλη που πραγματοποιήθηκαν.<sup>44</sup>

Ο έλεγχος της δημοσιονομικής διαχείρισης αποσκοπεί, κατ' αρχήν, στην εξακρίβωση του αν και σε ποιο βαθμό επιτεύχθηκε ο επιδιωκόμενος σκοπός. Για τον λόγο αυτό χρησιμοποιείται η μέθοδος ανάλυσης των συστημάτων, δηλαδή της εσωτερικής δομής της ελεγχόμενης δημόσιας υπηρεσίας, με βάση την οποία αυτή λαμβάνει και εκτελεί τις αποφάσεις της, καθώς και η εξέταση του εσωτερικού ελέγχου που αυτή εφαρμόζει. Τον έλεγχο της χρηστής δημοσιονομικής διαχείρισης έχουν υιοθετήσει όλα ανεξαιρέτως τα Ελεγκτικά Συνέδρια της Ευρωπαϊκής Ένωσης, με τελευταίο επιμηθέα το ελληνικό (άρθρο 80 Ν.4055/2012, ΦΕΚ-51, Α'). Παράλληλα, εισάγεται μια ευρεία επέκταση της ευθύνης και της συνεπακόλουθης λογοδοσίας (accountability) των υπουργών και των υψηλόβαθμων δημόσιων λειτουργών επί της διαχείρισης των δημόσιων οργανισμών που διευθύνουν. Η απόδοση ευθύνης των οργάνων του δημόσιου οικονομικού συστήματος εντάσσεται σε μια ευρύτερη δημοκρατική λογική. Σε αυτό το πλαίσιο, οι διεθνείς οργανισμοί (το Διεθνές Νομισματικό Ταμείο, ο Οργανισμός Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης και η Παγκόσμια Τράπεζα) στις συστάσεις που απευθύνουν στα κράτη-μέλη επιμένουν να αναφέρουν τη δημοκρατική διάσταση της λογοδοσίας των δημόσιων οργάνων. Η δε απόδοση ευθυνών των δημόσιων αρχών πρέπει να εκληφθεί ως ένα από τα στοιχεία της δημοσιονομικής διακυβέρνησης. Με δεδομένο τον επιδιωκόμενο μετασχηματισμό του ρόλου των προϊσταμένων των δημόσιων υπηρεσιών σε επιτελικά στελέχη που, όπως οι managers των ιδιωτικών επιχειρήσεων, αναλαμβάνουν πρωτοβουλίες και καταστρώνουν στρατηγικό πρόγραμμα με στόχους και χρονοδιάγραμμα επίτευξης συγκεκριμένων αποτελεσμάτων, ώστε να είναι εφικτός ο έλεγχος, η λογοδοσία αναδεικνύεται σε κεντρική συνιστώσα των δημόσιων πολιτικών που αποσκοπούν στην αναμόρφωση της δημόσιας γραφειοκρατίας. Και αυτό γιατί η λογοδοσία των δημόσιων οργάνων ενισχύει τη διαφάνεια και την αμεροληψία της δράσης τους και βοηθάει στην αποφυγή εκδήλωσης φαινομένων κακοδιαχείρισης της εξουσίας και βελτιώνει την ποιότητα και αποτελεσματικότητα στο πλαίσιο του δημόσιου management και της διοικητικής ηθικής. Η ελεγκτική διάσταση της λογοδοσίας επικεντρώνεται στην παρεμπόδιση εκδήλωσης φαινομένων κατάχρησης.<sup>45</sup> Η διαφάνεια αποτελεί καθοριστικό παράγοντα

---

<sup>44</sup> Μαυρομάτη Α., Από τη γαλλική βιβλιογραφία, Alain Gerard Cohen, Controle interne et audit publics, L.G.D.J.σελ.135-141.)

<sup>45</sup> [www.stasinopoulos-foundation.gr/files/ΙΔΔΜΣ%20ΣΕΜΙΝΑΡ%20Εισήγηση%20Μηλιώνη%202012\[1\].pdf](http://www.stasinopoulos-foundation.gr/files/ΙΔΔΜΣ%20ΣΕΜΙΝΑΡ%20Εισήγηση%20Μηλιώνη%202012[1].pdf)



για την ενίσχυση της σχέσης εμπιστοσύνης μεταξύ πολιτών και Δημόσιας Διοίκησης. Μόνο όταν οι δημόσιοι οργανισμοί κερδίσουν την εμπιστοσύνη των πολιτών είναι δυνατό να επιτύχουν τους στόχους τους. Η λογοδοσία με τη σειρά της είναι άρρηκτα συνδεδεμένη με τη διαφάνεια.

### 3.2. Η αρχή της οικονομικότητας

Η παράμετρος της οικονομικότητας προέρχεται από τους μηχανισμούς ελέγχου οικονομικής διαχείρισης στο πλαίσιο του INTOSAI και προτάθηκε από τα όργανα της Ευρωπαϊκής Ένωσης ως στοιχείο για τη διενέργεια ενός πιο προωθημένου σύνθετου ελέγχου της δημοσιονομικής διαχείρισης, ο οποίος προχωράει πέρα από τον έλεγχο νομιμότητας των σχετικών δαπανών για να καταλήξει σε έναν έλεγχο επίδοσης της αντίστοιχης δημοσιονομικής διαχείρισης. Στο πλαίσιο των ελέγχων επιδόσεων των τριών “e”, η παράμετρος της οικονομικότητας απαντά στο αίτημα για όσο το δυνατόν ελαχιστοποίηση του μεγέθους των δαπανώμενων δημόσιων προσόδων κατά την υλοποίηση μιας ενέργειας, συνεκτιμώντας και την ποιότητα των σχετικών υπηρεσιών.

Στα δημόσια οικονομικά των κρατών η οικονομικότητα αποδίδεται με τον όρο «καλή, χρηστή δημοσιονομική διαχείριση» και αντιστοιχεί σε έναν έλεγχο ανώτερης βαθμίδας, που έχει κυρίως ποιοτικό χαρακτήρα. Αυτό σημαίνει ότι επιδιώκει να εξασφαλίσει ότι τα αντίστοιχα δημοσιονομικά συστήματα επιτρέπουν την επίτευξη της καλύτερης δυνατής ισορροπίας ανάμεσα στην υλοποίηση ενός δεδομένου στόχου και τα χρησιμοποιούμενα μέσα, σε όρους οικονομίας, επάρκειας και αποτελεσματικότητας.

Η αρχή της οικονομικότητας σημαίνει μία, χωρίς έκπτωση της ποιότητας, σύνεση κατά τη χρησιμοποίηση των διαθέσιμων πόρων για την πραγματοποίηση των κρατικών αποστολών<sup>46</sup>. Αντιθέτως, επιβάλλει την επιδίωξη της βέλτιστης σχέσης μεταξύ των διαθέσιμων πόρων και του σκοπού που επιδιώκεται με τη χρησιμοποίησή τους, και αναλύεται σε δύο επιμέρους αρχές: Σύμφωνα με την πρώτη από αυτές, με τους υφιστάμενους πόρους, θα πρέπει να επιδιώκεται η πραγματοποίηση του καλύτερου δυνατού αποτελέσματος (αρχή της αποδοτικότητας ή του βέλτιστου αποτελέσματος). Σύμφωνα με τη δεύτερη, για την πραγματοποίηση ενός αποτελέσματος, θα πρέπει να

---

<sup>46</sup> Μουζουράκη Π., Η αρχή της οικονομικότητας της κρατικής δράσης, ΕφημΔΔ 1/2013 σελ.106.

αναλώνεται το μικρότερο δυνατό ποσό από τους υφιστάμενους πόρους (αρχή της οικονομίας ή του ελάχιστου κόστους).

Η αρχή της οικονομικότητας αποτελεί επιμέρους αρχή αλλά και συμπίπτει εν μέρει με την αρχή της χρηστής δημοσιονομικής διαχείρισης, την οποία η νεότερη δημοσιονομική νομοθεσία<sup>47</sup> καθιερώνει ως αρχή που θα πρέπει να διέπει τη διαχείριση της περιουσίας και των υποχρεώσεων των φορέων της περιουσίας του Κράτους. Έχει, όμως, ευρύτερο περιεχόμενο από αυτήν, καθώς, αφενός μεν, διεκδικεί ισχύ, όχι μόνο απέναντι στη Διοίκηση, αλλά και απέναντι στον νομοθέτη και στα δικαστήρια, όταν αυτά δεν ασκούν δικαιοδοτικές αρμοδιότητες, αφετέρου δε, σε ό, τι αφορά τη Διοίκηση, δεν ισχύει μόνο για την, δημοσιονομικού χαρακτήρα, αρμοδιότητα της διαχείρισης, από αυτήν, της δημόσιας περιουσίας, αλλά για κάθε δραστηριότητά της, είτε αυτή αναπτύσσεται στο εσωτερικό της, είτε εκδηλώνεται σε σχέση προς τους διοικουμένους.<sup>48</sup>

Επίσης, υπάρχουν ισχυρισμοί ότι η οικονομία συνδέεται με την αποδοτικότητα (efficiency) στο πλαίσιο του ελέγχου απόδοσης στο δημόσιο τομέα. Η σύνδεση αυτή είναι έμμεση και αφορά στις διαδικασίες απόκτησης των εισροών με εστίαση στην ελαχιστοποίηση του κόστους και στην χρησιμοποίηση των εισροών για την επίτευξη των επιθυμητών στόχων ενός οργανισμού.

### 3.3 Η αρχή της αποδοτικότητας

Ο προσδιορισμός της αποδοτικότητας στη Δημόσια Διοίκηση προσλαμβάνει ιδιαίτερη σημασία ενόψει του γεγονότος ότι η αναδιοργάνωσή της στη βάση της «οικονομικότερης» οργάνωσης προτάσσεται ως η σημαντικότερη αναγκαία μεταρρύθμιση για την επίτευξη της δημοσιονομικής και οικονομικής ανασυγκρότησης της χώρας.<sup>49</sup> Γενικά, ως αποδοτικότητα ορίζεται η σχέση μεταξύ των εκροών όσον αφορά τα αγαθά ή τις υπηρεσίες και των πόρων (εισροών) που χρησιμοποιήθηκαν για την παραγωγή τους. Η αποδοτικότητα μιας παραγωγικής μονάδας συνίσταται στην

---

<sup>47</sup> Άρθρα 2 παρ. 1, περ. ββ) και 4 παρ. 6 ν. 3492/2006, «Οργάνωση συστήματος ελέγχου για τη διασφάλιση της χρηστής δημοσιονομικής διαχείρισης του Κρατικού Προϋπολογισμού και των εκτός του Κρατικού Προϋπολογισμού φορέων και άλλες διατάξεις», άρθρο 1 ν. 3871/2010, «Δημοσιονομική διαχείριση και ευθύνη».

<sup>48</sup> Π. Μουζουράκη, Η αρχή της οικονομικότητας της κρατικής δράσης: μια νέα ή καινοφανής συνταγματική αρχή; ΕφημΔΔ 1/2013 σελ.105 επ.

<sup>49</sup> Δ. Στράνης, Η σύλληψη της αποδοτικότητας στο πλαίσιο της Δημόσιας Διοίκησης και ο συνεχής επαναπροσδιορισμός της ως ουσιώδη στοιχεία δημοκρατίας ΘΠΔΔ Τεύχος 4-5/2012, σελ.293 επ.

επίτευξη της ευνοϊκότερης σχέσης μεταξύ μέσων και αποτελέσματος, που σημαίνει ότι με τη χρήση δεδομένων μέσων σκοπείται η βελτιστοποίηση του αποτελέσματος.<sup>50</sup>

Ως συνιστώσα της αρχής της χρηστής δημοσιονομικής διαχείρισης, η αποδοτικότητα αφορά τόσο στη λειτουργία όσο και την ίδια την οργανωτική δομή της ελεγχόμενης υπηρεσίας. Ο έλεγχος της λειτουργικής αποδοτικότητας της δημοσιονομικής διαχείρισης αποσκοπεί στην εξακρίβωση του αν η διοίκηση εφάρμοσε τους ορθούς κανόνες, ενώ ο έλεγχος της οργανωτικής αποδοτικότητας σχετίζεται με την ασκούμενη κυβερνητική πολιτική και στο κατά πόσον επιτυγχάνονται από τις ελεγχόμενες δημόσιες υπηρεσίες οι επιδιωκόμενοι από την πολιτική εξουσία στόχοι.

Τέλος, η αποδοτικότητα είναι στενά συνυφασμένη με την έννοια της παραγωγικότητας. Η διαχείριση επομένως είναι αποδοτική αν τα μέσα που επιλέχθηκαν εφαρμόστηκαν με τον πλέον ενδεδειγμένο τρόπο, έτσι ώστε να επιτυγχάνεται το μέγιστο δυνατό αποτέλεσμα.

#### 3.4. Η αρχή της αποτελεσματικότητας

Οι δημόσιες δαπάνες θεωρούνται αποτελεσματικές όταν επιτυγχάνουν τους στρατηγικούς τους στόχους. Η αποτελεσματικότητα μπορεί να μετρηθεί από ορισμένους δείκτες που μπορούν να παρατηρήσουν, να υπολογίσουν και να συγκρίνουν μεταξύ της πραγματικής απόδοσης και της άριστης αποδοτικότητας. Η αποτελεσματικότητα μιας πολιτικής ή ενός σχεδίου είναι η έκφραση της σχέσης ανάμεσα στα χρησιμοποιούμενα μέσα και στα παραγόμενα αγαθά και υπηρεσίες, καθώς και η εξακρίβωση της ύπαρξης αιτιώδους συνάφειας ανάμεσα σε κάθε πραγματοποιούμενη δραστηριότητα και το αποσκοπούμενο αποτέλεσμα. Αποτελεί, δηλαδή, την απεικόνιση της σχέσης μεταξύ των εκροών που έχουν προγραμματιστεί και των στόχων που έχουν πραγματοποιηθεί.

Ως προς την αποτελεσματικότητα στη διαχείριση και διάθεση των δημοσίων δαπανών αυτή μπορεί να μετρηθεί μέσω του ελέγχου απόδοσης. Στα πλαίσια του ελέγχου αυτού σε ένα δημόσιο οργανισμό, η αποτελεσματικότητα ενός προγράμματος μπορεί να εκτιμηθεί από την αξιολόγηση και την αναθεώρηση τεσσάρων βασικών θεμάτων που αφορούν το πρόγραμμα. Τα θέματα αυτά περιλαμβάνουν: α) το βαθμό στον οποίο το

---

<sup>50</sup> Ν. Μηλιώνης, Ο θεσμικός ρόλος του Ελεγκτικού Συνεδρίου, Σάκουλας 2006, σελ.461

πρόγραμμα εξακολουθεί να είναι αξιόπιστο, β) το βαθμό στον οποίο οι στόχοι του προγράμματος επιτυγχάνονται, γ) την αξιολόγηση των προβλεπόμενων ή των ακούσιων επιδράσεων και επιπτώσεων του προγράμματος και δ) το σχετικό κόστος της παρούσας μεθόδου πραγματοποίησης του προγράμματος.

### 3.5 Η αξιολόγηση επίδοσης της δημοσιονομικής διαχείρισης

Στην μέχρι πρότινος ακολουθούμενη πρακτική από το ελληνικό δημοσιονομικό σύστημα που στηριζόταν στον Ν.2362/1995 - πριν από την τροποποίησή του με τον Ν.3871/2010 δεν διακρίνονταν εύκολα οι προτεραιότητες και οι στόχοι της δημόσιας πολιτικής. Κατά συνέπεια, αυτοί δεν ήταν δυνατόν να ελεγχθούν και να αξιολογηθούν, εξασθενίζοντας τη συνολική δυνατότητα δημοσιονομικού προγραμματισμού. Η πρώτη συστηματική απόπειρα για τον επανασχεδιασμό και την μετάβαση σε έναν έλεγχο των δημόσιων δαπανών στην Ελλάδα, με την εισαγωγή του ελέγχου απόδοσης, έγινε με την κατάρτιση και δημοσιοποίηση το έτος 2003 νομοσχεδίου με τίτλο «Συστήματα ελέγχου δαπανών, οργάνωση εσωτερικού ελέγχου του Υπουργείου Οικονομίας και Οικονομικών». Με το νομοσχέδιο αυτό επιχειρήθηκε η εισαγωγή του σχεδόν άγνωστου είδους ελέγχου της απόδοσης στην Ελλάδα, είδος που στα δημοσιονομικά συστήματα του συνόλου των κρατών-μελών της Ευρωπαϊκής Ένωσης αποτελεί τόπο κοινό. Το νομοσχέδιο αυτό όμως δεν έφθασε ποτέ στη Βουλή. Σταθμό στην εξέλιξη της δημοσιονομικής νομοθεσίας και την απαρχή της εισαγωγής της δημοσιονομικής διακυβέρνησης στην Ελλάδα αποτελεί ο Ν.3492/2006 «Οργάνωση συστήματος ελέγχου για τη διασφάλιση της χρηστής δημοσιονομικής διαχείρισης του Κρατικού Προϋπολογισμού και των εκτός Κρατικού Προϋπολογισμού και άλλες διατάξεις». Η θέσπιση των διατάξεων του εν λόγω νόμου, κατά την αιτιολογική του έκθεση, υπήρξε η διαπίστωση ότι οι παραδοσιακές μορφές ελέγχου των δημόσιων δαπανών από τη δημοσιονομική διοίκηση (και συγκεκριμένα ο έλεγχος της νομιμότητας και κανονικότητας των δημόσιων δαπανών από τις Υπηρεσίες Δημοσιονομικού Ελέγχου και ο έλεγχος των δημόσιων διαχειρίσεων των υπολόγων από τους οικονομικούς επιθεωρητές) αποδείχθηκαν αναποτελεσματικές για την προστασία του δημόσιου χρήματος από τα φαινόμενα της σπατάλης, της απάτης και της διαφθοράς, που εκδηλώνονται στο πεδίο της δημοσιονομικής διαχείρισης. Ως μια από τις αιτίες της κακοδαιμονίας αυτής θεωρήθηκε η παντελής έλλειψη από την εγχώρια δημοσιονομική κουλτούρα και πρακτική του κριτηρίου της αξιολόγησης του συστήματος εσωτερικού

ελέγχου των ελεγχόμενων φορέων, καθώς και του ελέγχου απόδοσης των δαπανώμενων οικονομικών πόρων με βάση τις αρχές της οικονομίας, της αποδοτικότητας και της αποτελεσματικότητας, οι δε μέχρι τότε διενεργούμενοι εξωτερικοί έλεγχοι δεν λάμβαναν υπόψη τους τα διεθνή λογιστικά πρότυπα, με αποτέλεσμα τα συναγόμενα συμπεράσματα να μην ανταποκρίνονται στην πραγματική κατάσταση των ελεγχόμενων δημοσιονομικών φορέων.

Η βασική φιλοσοφία του Ν.3492/2006 δεν είναι πρωτότυπη. Επηρεάζεται από τη διεθνή εμπειρία περί εισαγωγής της δημοσιονομικής διακυβέρνησης στα υφιστάμενα συστήματα. Παράλληλα, συνοδεύεται και από θεμελιώδεις μεταρρυθμίσεις στις μεθόδους κατάρτισης του κρατικού προϋπολογισμού, με την υιοθέτηση του προϋπολογισμού προγραμμάτων. Θεσμική ρύθμιση αποτελεί η ίδρυση στο τότε Υπουργείο Οικονομίας και Οικονομικών της Γενικής Διεύθυνσης Δημοσιονομικών Ελέγχων, που έχει ως αρμοδιότητα την διασφάλιση της χρηστής δημοσιονομικής διαχείρισης του κρατικού προϋπολογισμού, καθώς και λοιπών φορέων που θα καθοριστούν με υπουργικές αποφάσεις. Ως θεσμικό οπλοστάσιο η ως άνω Γενική Διεύθυνση διαθέτει το εξειδικευμένο προσωπικό και τη χρησιμοποίηση μεθόδων και προτύπων που εφαρμόζονται από διεθνείς ελεγκτικούς οργανισμούς και με την εισαγωγή του ελέγχου της χρηστής δημοσιονομικής διαχείρισης.<sup>51</sup>

### 3.6. Ο σύγχρονος δημοσιονομικός έλεγχος

Αδιαμφισβήτητα, σήμερα, όπως ίσως ποτέ άλλοτε, κύριοι στόχοι της κρατικής πολιτικής είναι η εξυγίανση των δημόσιων οικονομικών και ο περιορισμός του δημοσίου χρέους. Άλλωστε, ο αποτελεσματικός έλεγχος των δημοσίων οικονομικών και η ύπαρξη θεσμών με αποστολή την βελτίωση της δημόσιας οικονομικής διαχείρισης αποτελεί την ουσία της χρηστής διακυβέρνησης αλλά και στοιχείο σύστοιχο και σύμφυτο με την ίδια την έννοια του δημοκρατικού πολιτεύματος. Περαιτέρω, η πολυπλοκότητα του δημοσιονομικού συστήματος και η συνύπαρξη περισσότερων δημοσιονομικών παραγόντων καθιστά επιβεβλημένη την ύπαρξη ελεγκτικών μηχανισμών που θα έχουν ως αποστολή την παρακολούθηση και εξασφάλιση του ορθού και του υγιούς χαρακτήρα της δημοσιονομικής διαχείρισης.

---

<sup>51</sup> [www.stasinopoulos-foundation.gr/files/ΙΔΔΜΣ%20ΣΕΜΙΝΑΡ%20Εισήγηση%20Μηλιώνη%202012\[1\].pdf](http://www.stasinopoulos-foundation.gr/files/ΙΔΔΜΣ%20ΣΕΜΙΝΑΡ%20Εισήγηση%20Μηλιώνη%202012[1].pdf)

Ο έλεγχος αλλά και, γενικότερα, η σύλληψη της δημοσιονομικής διαδικασίας έχει υποστεί εξέλιξη με βάση τα διεθνώς εφαρμοζόμενα διαχειριστικά και ελεγκτικά πρότυπα. Εντός του διεθνοποιημένου οικονομικού περιβάλλοντος η διαδικασία υιοθέτησης διεθνών προτύπων και η μεταρρυθμιστική τάση των δημοσιονομικών συστημάτων προσβλέπει στους διακηρυγμένους στόχους της βελτίωσης της διεθνούς εποπτείας για την αποφυγή κρίσεων και για την ενίσχυση της οικονομικής σταθερότητας, μέσω της επίτευξης χρηστής διακυβέρνησης σε εθνικό και διεθνές επίπεδο και της διαφάνειας των χρηματοοικονομικών και νομισματικών συστημάτων. Απομένει σε κάθε κράτος η μετάγχιση των προτύπων και η λήψη των μεταρρυθμιστικών μέτρων, με βάση την πραγματικότητα της διοικητικής νομοθεσίας και πρακτικής εντός των συνόρων του, αλλιώς είτε δε θα καταστεί δυνατό αυτά να εφαρμοστούν, είτε θα εφαρμοστούν στρεβλά με οικονομικό και κοινωνικό αντίκτυπο.

Ο σύγχρονος δημοσιονομικός έλεγχος στηρίζεται σε κοινές αρχές όπως η δημοκρατία, η τήρηση της νομιμότητας, η διασφάλιση και προστασία του δημοσίου συμφέροντος μέσω της ορθής διαχείρισης του δημοσίου χρήματος, η διαφάνεια της δράσης των δημοσίων υπηρεσιών, η λογοδοσία των υπευθύνων για τη διαχείριση του δημοσίου χρήματος. Με βάση αυτές τις αρχές, η σύγχρονη θεωρητική προσέγγιση της δημοσιονομικής μεταρρύθμισης έχει αναδείξει την έννοια της βελτίωσης της ποιότητας και της αποδοτικότητας των δημοσιονομικών λειτουργιών, σε συνδυασμό με την ενίσχυση της ευθύνης - λογοδοσίας των αρμοδίων κρατικών οργάνων ως βασικό στοιχείο για την αξιολόγηση της επίτευξης της χρηστής διακυβέρνησης. Πλέον, ο στόχος που τίθεται είναι «πώς να ξοδεύουμε καλύτερα και να φορολογούμε λιγότερο»<sup>52</sup>.

Προκειμένου αυτός ο στόχος να καταστεί εφικτός, η κλασική αντίληψη του παραδοσιακού γραφειοκρατικού μοντέλου του Βέμπερ, όπου τα υφιστάμενα όργανα της διοίκησης εκτελούν εντολές χωρίς να λαμβάνουν τα ίδια αποφάσεις χάριν του αυστηρού διαχωρισμού πολιτικής και διοίκησης πρέπει να αναθεωρηθεί<sup>53</sup>. Έτσι, ο κανόνας της δέσμιας αρμοδιότητας της διοίκησης με συνακόλουθες την έλλειψη πρωτοβουλίας και, πολλές φορές, την «στείρα» υπακοή στους πολιτικά προϊστάμενους και την τυπική τήρηση της νομιμότητας δεν συμβιβάζεται με το πνεύμα της σύγχρονης αντίληψης του ελέγχου με έμφαση στα αποτελέσματα. Η ανωτέρω προσέγγιση έχει

---

<sup>52</sup> Δ. Στράνης, 2012 και Ε. Μπάλα, Ο προληπτικός δικαστικός έλεγχος των δημοσίων δαπανών: από την καθιέρωση στην αμφισβήτηση, Διδακτορική διατριβή, Αριστοτέλειο Πανεπιστήμιο Θεσσαλονίκης.

<sup>53</sup> Δ. Θεοχαροπούλου- Λ. Θεοχαρόπουλο, Στον «αστερισμό» των κρίσεων: Δημοσίας Διοικήσεως και Δημοσιονομικής Διαχειρίσεως, ΕφημΔΔ - 3/2010 σελ.285 επ.

οδηγήσει στην τήρηση μεν της νομιμότητας, αλλά, ταυτόχρονα, στη νόμιμη σπατάλη δημοσίου χρήματος και τη μη ορθολογική διαχείρισή του σε πλείστες περιπτώσεις.

Η υπό εξέταση αρχή της χρηστής δημοσιονομικής διαχείρισης, είναι η γενική αρχή που εισάγεται, ώστε με όχημα το δίκαιο να ενσωματωθούν στη λειτουργία της Δημόσιας Διοίκησης, αλλά και στον έλεγχο από το Ελεγκτικό Συνέδριο, τα κριτήρια και οι μετρήσιμοι δείκτες της οικονομικής επιστήμης. Παράλληλα, αποτελεί μέρος του λειτουργικού εξορθολογισμού της Δημόσιας Διοίκησης ως ένδειξη της εφαρμογής του μοντέλου του Νέου Δημόσιου Μάνατζμεντ στη χώρα μας, όπως και στις περισσότερες ευρωπαϊκές έννομες τάξεις. Η εν λόγω αρχή από τη φύση της και, προκειμένου να λειτουργήσει στην πράξη, απαιτεί την ύπαρξη ευρύτερων ορίων στην άσκηση της διακριτικής ευχέρειας από τα όργανα της Διοίκησης για να προβαίνουν σε επιλογές σκοπιμότητας, και η οποία θα συνοδεύεται απαραίτητα από τον απαιτούμενο έλεγχο.

Σημειώνεται ότι θέση-κλειδί για την εισαγωγή της αρχής της χρηστής δημοσιονομικής διαχείρισης ως γενικής αρχής του δικαίου, κατέχει η αρχή της αναλογικότητας, αφού ενέχει σαφή δυναμική τελολογικής εστίασης στον σκοπό μιας ενέργειας της Διοίκησης<sup>54</sup> ή αλλιώς, όπως λέγεται, σε αυτήν την αρχή το κριτήριο της αποτελεσματικότητας αποτελεί αυτόνομη νομική βάση και παράμετρο της κατά τον έλεγχο της ουσιαστικής νομιμότητας ενός κρατικού μέτρου<sup>55</sup>.

Συνοψίζοντας τα παραπάνω, θα λέγαμε ότι ο έλεγχος που συνδυάζει τους στόχους του ελέγχου των επιδόσεων όσο και του δημοσιονομικού ελέγχου είναι ο ολοκληρωμένος έλεγχος, ο οποίος διασφαλίζει τις αρχές που προαναφέρθηκαν και διέπουν τη δημοκρατική πολιτεία. Η συνύπαρξη αποτελεσματικού εσωτερικού ελέγχου της διοίκησης και εξωτερικού ελέγχου από το Ελεγκτικό Συνέδριο της ορθότητας της διαχείρισης του δημοσίου χρήματος και διαδικασίας απόφασης και εκτέλεσης των δημόσιων δαπανών είναι το μεγάλο ζητούμενο και το κρίσιμο διακύβευμα για ένα αξιόπιστο και διαφανές δημοσιονομικό σύστημα.<sup>56</sup>

---

<sup>54</sup> Σ. Μαρτινόπουλος, Ο κατασταλακτικός έλεγχος των λογαριασμών των δημοσίων υπολόγων υπό το φώς της αρχής της χρηστής δημοσιονομικής διαχείρισης, ΘΠΔΔ 10/2013

<sup>55</sup> Ν. Μηλιώνης, Προς μια νέα δημοσιονομική διακυβέρνηση ο. π., σελ.798

<sup>56</sup> Πέτα Χ., 2015, διπλωματική εργασία: ο ρόλος της αρχής της χρηστής δημοσιονομική διαχείρισης στον σύγχρονο δημοσιονομικό έλεγχο, 2015

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4 Εσωτερικός Έλεγχος

### 4.1 Εννοιολογικό Πλαίσιο Εσωτερικού Ελέγχου

Κατά καιρούς έχουν δοθεί πολύ ορισμοί για τον Εσωτερικό έλεγχο, λόγω της μεγάλης σημασίας του, αφού συντελεί στην επιβίωση και ανάπτυξη των οικονομικών μονάδων.

Σύμφωνα με το Αμερικανικό Ινστιτούτο Ορκωτών Λογιστών (AICPA, 1983), «εσωτερικό έλεγχο αποτελούν το σχέδιο οργάνωσης και όλες οι συντονισμένες προσπάθειες, μέθοδοι και μέτρα που υιοθετούνται εντός μιας επιχείρησης, για τη διαφύλαξη και προστασία των περιουσιακών της στοιχείων, τον έλεγχο της ακρίβειας και αξιοπιστίας των λογιστικών στοιχείων, την προώθηση της αποτελεσματικότητας της λειτουργίας και την ενθάρρυνση της διατήρησης της προδιαγραμμένης επιχειρηματικής πολιτικής».

Σύμφωνα με το Canadian Comprehensive Audit Foundation, «ο έλεγχος εξυπηρετεί μια σχέση λογοδοσίας. Είναι η ανεξάρτητη, αντικειμενική εκτίμηση της δίκαιης απεικόνισης της απόδοσης της διοίκησης είτε της αξιολόγησης των συστημάτων και πρακτικών της διοίκησης ενάντια στα κριτήρια, τα οποία αναφέρονται σε ένα κυβερνών σώμα ή άλλα με παρόμοιες αρμοδιότητες».

Σύμφωνα με το Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών (Institute of Internal Auditors – IIA), «ο εσωτερικός έλεγχος είναι μια ανεξάρτητη και αντικειμενική, διαβεβαιωτική και συμβουλευτική δραστηριότητα, σχεδιασμένη να προσθέτει αξία και να βελτιώνει τις λειτουργίες ενός οργανισμού. Βοηθάει τον οργανισμό να επιτύχει τους αντικειμενικούς σκοπούς του, υιοθετώντας μια συστηματική, επαγγελματική προσέγγιση στην αξιολόγηση και βελτίωση της αποτελεσματικότητας των διαδικασιών διαχείρισης κινδύνων, των συστημάτων εσωτερικού ελέγχου και εταιρικής διακυβέρνησης».

Το Δεκέμβριο του 1994, εκδόθηκε το μοντέλο «CADBURY» από το Συμβούλιο «Financial Aspects of Corporate Governance» του Ινστιτούτου Ορκωτών Ελεγκτών της Αγγλίας και Ουαλίας. Το μοντέλο όριζε τον εσωτερικό έλεγχο σαν «ένα συνολικό σύστημα ελέγχων, χρηματοοικονομικών και άλλων με σκοπό την παροχή ασφάλειας αναφορικά με: αποτελεσματικές και αποδοτικές λειτουργίες, εσωτερικούς χρηματοοικονομικούς ελέγχους και συμμόρφωση με νόμους, διατάξεις και πολιτικές κάθε εταιρείας».



Η Παπαδάτου (2001), όρισε τον εσωτερικό έλεγχο ως «το σύνολο των διαδικασιών, των κανόνων, των μεθόδων και των επαληθεύσεων που διασφαλίζουν την προστασία της περιουσίας της οικονομικής μονάδας και την αποτελεσματική εφαρμογή της Στρατηγικής της».

Σύμφωνα με τον Παπαστάθη (2003) ο εσωτερικός έλεγχος θεωρήθηκε ως «η υπηρεσία που αποσκοπεί στην αξιολόγηση της επάρκειας λειτουργίας του συστήματος εσωτερικών ελέγχων και προτείνει βελτιώσεις, όπου διαπιστώνονται αδυναμίες».

Ο εσωτερικός έλεγχος παρέχει μοναδική υπηρεσία αποτελώντας προστιθέμενη αξία για την οικονομική μονάδα προς την επίτευξη των δεικτών αποτελεσματικότητας και αποδοτικότητάς της. (Goodwin, 2004).

Είναι σημαντικό να σημειωθεί ότι ένα υγιές Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου παρέχει στην οικονομική μονάδα τη διασφάλιση, ότι δεν θα εμποδιστεί στην επίτευξη των στρατηγικών και επιχειρησιακών της στόχων (Savcuk, 2007) και γενικότερα, ο εσωτερικός έλεγχος (internal audit) είναι η αναγκαία λειτουργία του σύγχρονου «management», είναι ο σύμβουλος του σε όλα τα ιεραρχικά επίπεδα (Ελληνικό Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών, 2008).<sup>57</sup>

Ο έλεγχος είναι μια δραστηριότητα που βασίζεται στην πληροφορία και απαιτεί πολιτικές, αναλυτικές, κοινωνικές και δημιουργικές δεξιότητες και δέσμευση στη συνεχή μάθηση, καθώς και μια βαθιά κατανόηση της οργάνωσης και της διαχείρισης (Johann Rieser, Ministry of Finance Vienna Τεχνική βοήθεια διοικητικής μεταρρύθμισης από την Expertise France, 2017).

## 4.2. Είδη Εσωτερικού Ελέγχου<sup>58</sup>

Ο Εσωτερικός έλεγχος αξιολογεί την επάρκεια του ίδιου του συστήματος εσωτερικού ελέγχου και στόχος του είναι καλύψει όλα τα πεδία και τις εργασίες του ελεγχόμενου φορέα. Διακρίνεται δε σε τόσα είδη όσα και οι λειτουργίες του οργανισμού, όπως οικονομικό, λειτουργικό, εκπαίδευσης προσωπικού, διοικητικό, ποιοτικού ελέγχου, διαχείρισης αποθεμάτων, παραγωγής, διαχείρισης ανθρώπινου δυναμικού, ασφάλειας

---

<sup>57</sup> <http://www.drogalas.gr/internal-audit>

<sup>58</sup> Παντελής Σ. Παπαστάθης, «Ο Σύγχρονος Εσωτερικός Έλεγχος (Internal Audit) και η Πρακτική Εφαρμογή του», Έκδοση ιδίου του συγγραφέα, 2014, σελ. 87

των κτιρίων, εγκαταστάσεων πωλήσεων, ποιοτικού ελέγχου, μηχανογράφησης, παραγωγικών μέσων, φυσικού περιβάλλοντος, είσπραξης ασφαλιστρών, υγιεινής και ασφάλειας των εργαζομένων, τεχνικών έργων, έλεγχο συμπεριφοράς και γενικά έλεγχο όλων των δραστηριοτήτων που διέπουν την λειτουργία των οικονομικών μονάδων. Γενικά έλεγχο κάθε είδους δραστηριότητας που λαμβάνει χώρα στα πλαίσια λειτουργίας της οικονομικής οντότητας. Εν τέλει χωρίζεται σε τέσσερις μεγάλες κατηγορίες υπό των οποίων περιλαμβάνονται οι διάφορες λειτουργίες του οργανισμού, τον διοικητικό, τον διαχειριστικό (ή λογιστικό), τον έλεγχο παραγωγής και τον λειτουργικό έλεγχο.

Ο **διοικητικός έλεγχος** (Management Audit) έχει ευρύτερους αντικειμενικούς στόχους, οι οποίοι συνίστανται να εξετάζουν βάσει αντικειμενικών και επιστημονικών μεθόδων, τη συνολική διοικητική αποτελεσματικότητα του φορέα, καθώς και τις επιμέρους διοικητικές λειτουργίες αυτού, σύμφωνα με τις τεχνικές και μεθόδους και τους αποδεκτούς κανόνες της διοικητικής επιστήμης.

Οι διοικητικοί έλεγχοι εξετάζουν τον βαθμό διοικητικής αποτελεσματικότητας, οργάνωσης, συνεργασίας και επικοινωνίας όλων των διοικητικών ιεραρχικών επιπέδων του οργανισμού, καθώς επίσης και τις ιδιαιτερότητες και τις αδυναμίες του τρόπου λειτουργίας. Στοχεύουν στην αξιολόγηση του συστήματος Διοικητικού Εσωτερικού Ελέγχου, στην επισήμανση αδυναμιών και αιτιών που τις προκαλούν, καθώς και στις συνέπιες των αδυναμιών αυτών.

Αξιολογούν την αποτελεσματικότητα του σχεδιασμού και τη στρατηγική του φορέα ως προς το βαθμό υλοποίησης και την υλοποίηση των στόχων που έχουν τεθεί. Εξετάζουν κατά πόσο διαχειρίζονται κατά τον ορθό τρόπο τα διαθέσιμα και οι πόροι.

Επίσης, εξετάζουν τη συμμόρφωση των εργαζομένων προς τις εξουσιοδοτήσεις, τα σχέδια δράσης, τις αποφάσεις της διοίκησης και γενικότερα την πολιτική διοίκησης της εταιρείας. Αποβλέπουν στην διερεύνηση του κατά πόσο το ανθρώπινο δυναμικό αξιοποιείται κατά το καλύτερο δυνατό τρόπο, αν είναι προσηλωμένο στο περιβάλλον που εργάζεται, αν είναι ενήμερο για τους στόχους της επιχείρησης και αν συμμετέχει ενεργά στην υλοποίηση αυτών. Αν οι σχέσεις των εργαζομένων με τον φορέα, είναι σε καλό επίπεδο συνεργασίας και αν επιλύονται άμεσα τα προβλήματα που προκύπτουν.

Γενικότερα, οι διοικητικοί έλεγχοι αξιολογούν την υπάρχουσα πολιτική διοίκησης προσωπικού, το κατά πόσο τα συστήματα διοίκησης λειτουργούν αποδοτικά,

προκειμένου να συμβάλλουν αποτελεσματικά στην επίτευξη συγκεκριμένων στόχων με το ελάχιστο δυνατό κόστος και με το μεγαλύτερο δυνατό όφελος.

Ο **διαχειριστικός ή λογιστικός έλεγχος** (Financial Audit), στοχεύει στην επαλήθευση της ακρίβειας, της ειλικρίνειας και της αξιοπιστίας των Οικονομικών Καταστάσεων και στοιχείων, στην εξασφάλιση της σωστής απεικόνισης των συναλλαγών, την εξακρίβωση της νομιμότητας, της αποδοτικότητας των οικονομικών πόρων, της σωστής διαχείρισης αυτών, μέσω διαδικασιών για συγκεκριμένη χρονική περίοδο. Ο έλεγχος αυτός διενεργείται με κάθε λεπτομέρεια επί των οικονομικών στοιχείων, των επιμέρους δοσοληψιών – συναλλαγών και επί κάθε είδους οικονομικού φαινομένου, παρέχοντας τις ανάλογες πληροφορίες στην εκάστοτε διοίκηση για τη λήψη επιχειρηματικών αποφάσεων.

Ο **έλεγχος παραγωγής** (Production Audit) εξετάζει το κατά πόσο τηρούνται οι διαδικασίες σε όλο το εύρος της παραγωγικής διαδικασίας, αν οι παραγόμενες ποσότητες είναι σύμφωνα με το εγκεκριμένο από την διοίκηση πρόγραμμα, αν γίνεται σωστή διαχείριση και χρήση του μηχανολογικού εξοπλισμού, αν τα τμήματα είναι σωστά και κατάλληλα στελεχωμένα, αν τα στελέχη είναι κατάλληλα εκπαιδευμένα, αν γίνεται σωστά ο εφοδιασμός της παραγωγής από υλικά, αν αυτά διαχειρίζονται σωστά αποφεύγοντας τις υψηλές φύρες πέραν των φυσιολογικών ορίων, καθώς επίσης και αν τα προϊόντα είναι σύμφωνα με τις προδιαγραφές του ποιοτικού ελέγχου. Επιπλέον, αν η συσκευασία των προϊόντων είναι σύμφωνα με τις προδιαγραφές, αν τηρούνται οι διαδικασίες παράδοσης – παραλαβής των ετοιμών προϊόντων από την παραγωγή στην αποθήκη και γενικότερα αν τηρούνται οι διαδικασίες που αφορούν την παραγωγική διαδικασία και τα μέσα που λαμβάνουν χώρα σε όλες τις παραγωγικές φάσεις.

Ο **λειτουργικός έλεγχος** (Operational Audit) στοχεύει στην διερεύνηση λειτουργίας των διαδικασιών, την αξιολόγηση και την εκτίμηση της δομής του υπάρχοντος συστήματος, προτείνει την ανάπτυξη νέων ή βελτίωση των υπαρχόντων σε περιοχές που έχουν απαξιωθεί. Οι λειτουργικοί έλεγχοι αποβλέπουν την προαγωγή και την προώθηση της αποτελεσματικής λειτουργίας της επιχείρησης. Αναφέρονται στις επιμέρους λειτουργίες των διαδικασιών και στον τρόπο λειτουργίας του συστήματος διοίκησης. Οι έλεγχοι αυτοί στοχεύουν να διαπιστώσουν κατά πόσο οι διαδικασίες λειτουργούν αποτελεσματικά κατά την υλοποίηση των αποφάσεων. Επιπροσθέτως, αποβλέπουν στη διαπίστωση κατά πόσο ένα τμήμα λειτουργεί σωστά με την υπάρχουσα οργανωτική δομή, αν επιτυγχάνονται οι στόχοι, προτείνοντας συγχρόνως διορθωτικές παρεμβάσεις όπου συναντώνται αποκλίσεις και τέλος αν οι λειτουργίες

συμβάλλουν στην βελτίωση της ενδοεπιχειρησιακής επικοινωνίας μεταξύ των ιεραρχικών επιπέδων και μεταξύ τμημάτων.

### 4.3 Διεθνές Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών<sup>59</sup>

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

Το Διεθνές Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών αποτελεί ένα ρυθμιστικό φορέα που παρέχει στους επαγγελματίες του εσωτερικού ελέγχου σε όλο τον κόσμο με αξιόπιστη καθοδήγηση μέσα από το Πλαίσιο Διεθνών Επαγγελματικών Προτύπων (IPPF) που αποτελείται από υποχρεωτικές και προτεινόμενες οδηγίες.

Οι Υποχρεωτικές Οδηγίες είναι οι εξής:

1. Οι ακόλουθες βασικές Αρχές που πρέπει να ακολουθεί ο εσωτερικός έλεγχος:

- Να επιδεικνύει ακεραιότητα.
- Να επιδεικνύει επάρκεια ικανοτήτων και δέουσα επαγγελματική επιμέλεια.
- Να είναι αντικειμενικός και απαλλαγμένος από αθέμιτες επιρροές (ανεξάρτητος).
- Να εναρμονίζεται με τις στρατηγικές, τους αντικειμενικούς σκοπούς και τους κινδύνους του οργανισμού.
- Να έχει την κατάλληλη θέση στο οργανόγραμμα και να διαθέτει επαρκείς πόρους.
- Να επιδεικνύει δέσμευση στην ποιότητα και συνεχή βελτίωση.
- Να επικοινωνεί αποτελεσματικά.
- Να παρέχει διασφάλιση βάσει αξιολόγησης κινδύνων.
- Να είναι διορατικός, να ενεργεί προληπτικά και να εστιάζει στο μέλλον.
- Να προάγει την βελτίωση του οργανισμού.

2. Ο Ορισμός του Εσωτερικού Ελέγχου

3. Ο Κώδικας Δεοντολογίας

---

<sup>59</sup> <https://www.hiia.gr/el/sitemap/protipa-esoterikou-elegchou.html>

#### 4. Τα Διεθνή Πρότυπα για την Επαγγελματική Πρακτική του Εσωτερικού Ελέγχου

##### 4.4 Κώδικας Ηθικής Εσωτερικού Ελέγχου<sup>60</sup>

Ο σκοπός του Κώδικα Ηθικής του ΠΑ (Institute of Internal Auditors) είναι να προάγει την κουλτούρα ηθικής στο επάγγελμα του Εσωτερικού Ελέγχου. Ένας κώδικας δεοντολογίας είναι κατάλληλος και αναγκαίος για το επάγγελμα του Εσωτερικού Ελέγχου, καθώς εδραιώνει την εμπιστοσύνη ως προς την αντικειμενικότητα διαβεβαίωσης θεμάτων εταιρικής διακυβέρνησης, διαχείρισης κινδύνων και συστημάτων Εσωτερικού Ελέγχου.

Ο κώδικας Ηθικής του ΠΑ εκτείνεται πέρα από τον ορισμό του Εσωτερικού Ελέγχου, προκειμένου να συμπεριλάβει δυο θεμελιώδη συστατικά στοιχεία:

1. Τις αρχές που σχετίζονται με το επάγγελμα και την πρακτική του Εσωτερικού Ελέγχου .
2. Τους κανόνες συμπεριφοράς που αναμένεται να ακολουθούν οι εσωτερικοί ελεγκτές. Αυτοί οι κανόνες βοηθούν στην κατανόηση και μετατροπή των αρχών σε πρακτική εφαρμογή και στοχεύουν στο να καθοδηγήσουν την ηθική συμπεριφορά των Εσωτερικών Ελεγκτών.

Οι Εσωτερικοί Ελεγκτές θα πρέπει να εφαρμόζουν και να προασπίζουν τις ακόλουθες αρχές.<sup>61</sup>

1. Ακεραιότητα (Integrity). Η ακεραιότητα των Εσωτερικών Ελεγκτών εδραιώνει την εμπιστοσύνη και παρέχει έτσι τη βάση για στήριξη της κρίσης τους.
2. Αντικειμενικότητα (Objectivity). Οι εσωτερικοί ελεγκτές επιδεικνύουν το υψηλότερο επίπεδο επαγγελματικής αντικειμενικότητας κατά τη συγκέντρωση, αξιολόγηση και κοινοποίηση των πληροφοριών για την δραστηριότητα ή τη διαδικασία που εξετάζεται. Οι εσωτερικοί ελεγκτές προβαίνουν σε μια ισορροπημένη εκτίμηση όλων των σχετικών περιπτώσεων και δεν επηρεάζονται αδικαιολόγητα από τα δικά τους συμφέροντα ή τα συμφέροντα άλλων, κατά των σχηματισμό των κρίσεων.

<sup>60</sup> <https://global.theiia.org/translations/PublicDocuments/Code-of-Ethics-Greek.pdf>

<sup>61</sup> Κ. Κάντζος – Α. Χονδράκη, «Ελεγκτική Θεωρία και Πρακτική», Εκδόσεις Σταμούλης Α.Ε, Αθήνα 2006, σελ.133

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

4. Επαγγελματική Επάρκεια (Professional Competence). Οι εσωτερικοί ελεγκτές χρησιμοποιούν τις γνώσεις, τις δεξιότητες και τις εμπειρίες που απαιτούνται για την παροχή των υπηρεσιών Εσωτερικού Ελέγχου.

Οι βασικές αρχές, στο σύνολό τους, διατυπώνουν την αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου. Προκειμένου μια λειτουργία εσωτερικού ελέγχου να θεωρείται αποτελεσματική, όλες οι αρχές πρέπει να είναι παρούσες και να λειτουργούν αποτελεσματικά. Ο τρόπος με τον οποίο ένας εσωτερικός ελεγκτής, καθώς και μια δραστηριότητα εσωτερικού ελέγχου, καταδεικνύει την επίτευξη των βασικών αρχών μπορεί να είναι αρκετά διαφορετική από οργανισμό σε οργανισμό, αλλά η αδυναμία επίτευξης οποιασδήποτε από τις αρχές θα σήμαινε ότι μια δραστηριότητα εσωτερικού ελέγχου δεν ήταν τόσο αποτελεσματική όσο θα μπορούσε να είναι σε θέση να επιτύχει την αποστολή του εσωτερικού ελέγχου.

Κανόνες συμπεριφοράς

1. Ακεραιότητα. Οι εσωτερικοί ελεγκτές:

- Θα εκτελούν την εργασία τους με εντιμότητα, επιμέλεια και υπευθυνότητα.
- Θα τηρούν τους νόμους και θα προβαίνουν στις κοινοποιήσεις που απαιτούνται από τη νομοθεσία και το επάγγελμα.
- Δεν θα εμπλέκονται συνειδητά, ως μέρη, σε οποιαδήποτε παράνομη δραστηριότητα, ούτε θα εμπλέκονται σε πράξεις ατιμωτικές για το επάγγελμα του εσωτερικού ελεγκτή ή για τον οργανισμό.
- Θα σέβονται και θα συμβάλλουν στους νόμιμους και ηθικούς αντικειμενικούς σκοπούς του οργανισμού.

2. Αντικειμενικότητα. Οι εσωτερικοί ελεγκτές:

- Δεν θα συμμετέχουν σε οποιαδήποτε δραστηριότητα ή θα συνάπτουν σχέσεις που ενδέχεται να βλάψουν ή να θεωρείται ότι βλάπτουν την αμερόληπτη εκτίμησή τους. Συμπεριλαμβάνονται οι δραστηριότητες ή οι σχέσεις εκείνες οι οποίες ενδέχεται να συγκρούονται με τα συμφέροντα του οργανισμού.

- Δεν θα αποδέχονται οτιδήποτε μπορεί να βλάψει ή να θεωρείται ότι βλάπτει την επαγγελματική τους εκτίμηση.
- Θα κοινοποιούν όλες τις σημαντικές πληροφορίες που τους γνωστοποιούνται και ενδέχεται να παραποιήσουν, εάν δεν κοινοποιηθούν, την έκθεση των υπό έλεγχο δραστηριοτήτων.

### 3. Εμπιστευτικότητα. Οι εσωτερικοί ελεγκτές:

- Θα είναι συνετοί στη χρήση και προστασία των πληροφοριών που αποκτούν κατά τη διάρκεια άσκησης των καθηκόντων τους.
- Δεν θα χρησιμοποιούν πληροφορίες για προσωπικό κέρδος ή κατά τρόπο αντίθετο με τη νομοθεσία ή επιβλαβή για τους νόμιμους και ηθικούς αντικειμενικούς σκοπούς του οργανισμού.

### 4. Επάρκεια. Οι εσωτερικοί ελεγκτές:

- Θα ασχολούνται μόνο με εκείνες τις υπηρεσίες για τις οποίες διαθέτουν τις αναγκαίες γνώσεις, δεξιότητες και εμπειρία.
- Θα παρέχουν υπηρεσίες εσωτερικού ελέγχου, σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα για την Επαγγελματική Εφαρμογή του Εσωτερικού Ελέγχου.
- Θα βελτιώνουν συνεχώς την επάρκεια, την αποτελεσματικότητα και την ποιότητα των υπηρεσιών τους.

## 4.5 Διεθνή πρότυπα για την επαγγελματική εφαρμογή του Εσωτερικού Ελέγχου<sup>62</sup>

Οι δραστηριότητες του εσωτερικού ελέγχου διεξάγονται σε ποικίλα νομικά και πολιτιστικά περιβάλλοντα, σε οργανισμούς που διαφέρουν μεταξύ τους σε σκοπό, μέγεθος, πολυπλοκότητα και δομή και από άτομα εντός ή εκτός του οργανισμού. Παρά το γεγονός ότι αυτές οι διαφορές είναι σε θέση να επηρεάσουν την εφαρμογή του εσωτερικού ελέγχου σε κάθε περιβάλλον, η συμμόρφωση με τα Διεθνή Πρότυπα για την Επαγγελματική Εφαρμογή του Εσωτερικού Ελέγχου είναι θεμελιώδης, προκειμένου οι εσωτερικοί ελεγκτές να ανταποκριθούν στις υποχρεώσεις τους.

<sup>62</sup> <https://global.theiia.org/translations/PublicDocuments/IPPF-Standards-2017-Greek.pdf>

Σε περίπτωση που οι εσωτερικοί ελεγκτές ή η λειτουργία του εσωτερικού ελέγχου εμποδίζεται από το ισχύον νομικό ή κανονιστικό πλαίσιο να εφαρμόσουν ορισμένα μέρη των Προτύπων, είναι υποχρεωμένοι να συμμορφώνονται με τα υπόλοιπα μέρη τους και να προβαίνουν στις σχετικές γνωστοποιήσεις.

Εάν τα πρότυπα χρησιμοποιούνται σε συνδυασμό με πρότυπα που εκδίδονται από άλλους επίσημους φορείς, οι κοινοποιήσεις του εσωτερικού ελέγχου μπορεί να αναφέρουν την χρήση άλλων Προτύπων, εφόσον αυτό κρίνεται απαραίτητο. Στην περίπτωση αυτή, αν υπάρχουν αντιφάσεις μεταξύ των Προτύπων και λοιπών προτύπων, οι εσωτερικοί ελεγκτές και η λειτουργία του εσωτερικού ελέγχου οφείλουν να συμμορφώνονται με τα Πρότυπα, ενώ δύναται να συμμορφώνονται και με τα άλλα πρότυπα, εάν αυτά λειτουργούν περισσότερο περιοριστικά.

Σκοπός των Προτύπων είναι:

1. Να σκιαγραφήσουν τις βασικές αρχές που αντιπροσωπεύουν την ενδεικνυόμενη πρακτική του εσωτερικού ελέγχου.
2. Να παράσχουν ένα πλαίσιο για την εφαρμογή και προώθηση ενός ευρέος φάσματος προστιθέμενης αξίας υπηρεσιών εσωτερικού ελέγχου.
3. Να εγκαθιδρύσουν τη βάση για την αξιολόγηση της απόδοσης του εσωτερικού ελέγχου.
4. Να προωθήσουν τις βελτιωμένες οργανωσιακές διαδικασίες και λειτουργίες.

Τα Πρότυπα επικεντρώνονται σε συγκεκριμένες αρχές και δημιουργούν υποχρεώσεις ως προς:

- Τον ορισμό των βασικών απαιτήσεων για την επαγγελματική πρακτική του εσωτερικού ελέγχου και για την αξιολόγηση της αποτελεσματικότητάς του, σύμφωνα με τη διεθνή πρακτική σε οργανωσιακό και ατομικό επίπεδο.
- Την ανάπτυξη επεξηγήσεων για την αποσαφήνιση όρων ή εννοιών που συμπεριλαμβάνονται στις απαιτήσεις για την επαγγελματική πρακτική του εσωτερικού ελέγχου.

Τα Πρότυπα, μαζί με τον Κώδικα Ηθικής, περικλείουν όλα τα υποχρεωτικά στοιχεία του Διεθνούς Πλαισίου Επαγγελματικής Εφαρμογής, συνεπώς η συμμόρφωση με τον Κώδικα Ηθικής και τα Πρότυπα επιδεικνύει συμμόρφωση με όλα τα υποχρεωτικά στοιχεία του Διεθνούς Πλαισίου Επαγγελματικής Εφαρμογής.



Τα Πρότυπα αποτελούνται από τα Πρότυπα Χαρακτηριστικών και Διεξαγωγής. Τα Πρότυπα Χαρακτηριστικών ασχολούνται με τα χαρακτηριστικά των οργανισμών και των ατόμων που εφαρμόζουν εσωτερικό έλεγχο. Τα Πρότυπα Διεξαγωγής περιγράφουν τη φύση των υπηρεσιών εσωτερικού ελέγχου και παρέχουν ποιοτικά κριτήρια για την αξιολόγηση αυτών των υπηρεσιών. Τα Πρότυπα Χαρακτηριστικών και Διεξαγωγής αφορούν το σύνολο των υπηρεσιών εσωτερικού ελέγχου.

Τα Πρότυπα Εφαρμογής αναλύουν περαιτέρω τα Πρότυπα Χαρακτηριστικών και Διεξαγωγής και παρέχουν τις απαιτήσεις που έχουν εφαρμογή σε υπηρεσίες διαβεβαίωσης ή σε συμβουλευτικές υπηρεσίες.

Οι υπηρεσίες διαβεβαίωσης σχετίζονται με την αντικειμενική αξιολόγηση των τεκμηρίων από τον εσωτερικό ελεγκτή, προκειμένου να παράσχει απόψεις ή συμπεράσματα σχετικά με μία μονάδα, δραστηριότητα, λειτουργία, διαδικασία, σύστημα ή άλλα θέματα. Η φύση και το εύρος ενός έργου διαβεβαίωσης καθορίζονται από τον εσωτερικό ελεγκτή. Γενικά, τρία μέρη συμμετέχουν στις υπηρεσίες διαβεβαίωσης: (1) το άτομο ή η ομάδα που σχετίζεται άμεσα με τη μονάδα, δραστηριότητα, λειτουργία, διαδικασία, σύστημα ή άλλο θέμα – ο κάτοχος της διαδικασίας, (2) το άτομο ή η ομάδα που διενεργεί την αξιολόγηση – ο εσωτερικός ελεγκτής και (3) το άτομο ή η ομάδα που κάνει χρήση της αξιολόγησης – ο χρήστης.

Οι συμβουλευτικές υπηρεσίες έχουν χαρακτήρα παραίνεσης και διενεργούνται γενικά κατόπιν συγκεκριμένου αιτήματος του πελάτη. Η φύση και το πλαίσιο των συμβουλευτικών υπηρεσιών υπόκεινται σε συμφωνία με τον πελάτη. Στις συμβουλευτικές υπηρεσίες γενικά εμπλέκονται δύο μέρη: (1) το άτομο ή η ομάδα που προσφέρει τις συμβουλές – ο εσωτερικός έλεγχος και (2) το άτομο ή η ομάδα που ζητά και λαμβάνει τις συμβουλές – ο πελάτης. Ο εσωτερικός ελεγκτής, όταν διενεργεί συμβουλευτικό έργο, θα πρέπει να διατηρεί την αντικειμενικότητά του και να μην αναλαμβάνει ευθύνη διοικητικής φύσεως.

#### 4.6. Δικλείδες ασφαλείας Εσωτερικού Ελέγχου<sup>63</sup>

Οι Δικλείδες ασφαλείας αποτελούν τις διαδικασίες και τις μεθόδους που έχουν ορισθεί από την εταιρεία/οργανισμό με στόχο την αποτελεσματική και απρόσκοπτη λειτουργία της, καθώς και την πρόληψη, εντοπισμό και διόρθωση ανεπιθύμητων καταστάσεων. Διακρίνονται σε γενικές δικλείδες ασφαλείας και ειδικές δικλείδες ασφαλείας.

A) Γενικές δικλείδες ασφαλείας συστήματος. Οι γενικές δικλείδες ασφαλείας σχετίζονται με:

1) Την οργανωτική δομή της εταιρείας, η οποία καλύπτει θέματα εφαρμογής πολιτικών και διαδικασιών που εξασφαλίζουν ότι οι αποφάσεις λαμβάνονται στο ενδεδειγμένο επίπεδο ευθύνης και ακολουθούνται με συνέπεια από ολόκληρη την εταιρεία καθώς επίσης και σε θέματα στελέχωσης της εταιρείας και τρόπους διαχωρισμού ευθυνών. Συγκεκριμένα θα πρέπει:

- Η οργανωτική διάρθρωση να είναι η πρέπουσα.
- Όλοι οι εργαζόμενοι να είναι υπόλογοι για τις πράξεις τους.
- Οι ευθύνες, οι υποχρεώσεις και τα δικαιώματα κάθε στελέχους θα πρέπει να είναι καθορισμένα με σαφήνεια.
- Τα καθήκοντα να επιμερίζονται κατά τέτοιο τρόπο που να μην παρέχεται σε ένα πρόσωπο η δυνατότητα αποκλειστικού χειρισμού ενός θέματος.
- Η επικοινωνία μεταξύ των τμημάτων να είναι επαρκής ώστε να εξασφαλίζεται η έγκαιρη και ευκρινής μετάδοση των οδηγιών της διοίκησης και των πληροφοριών που παράγονται.
- Οι εργαζόμενοι θα πρέπει να έχουν επαρκή προσόντα και γνώσεις για τις θέσεις που κατέχουν και να εκπαιδεύονται επαρκώς πριν την ανάθεση νέων καθηκόντων.

---

<sup>63</sup> Κάντζος Κ.-Χονδράκη Α., «Ελεγκτική Θεωρία και Πρακτική», Εκδόσεις Σταμούλης Α.Ε, Αθήνα 2006, σελ. 403

- Η κατανομή των καθηκόντων να γίνεται με τέτοιο τρόπο ώστε να αποκλείεται η συγκέντρωση των τριών βασικών λειτουργιών (εξουσιοδότηση, λογιστική απεικόνιση και διαφύλαξη) στο ίδιο πρόσωπο.

2) Την οργανωτική δομή των υπηρεσιών – τμημάτων οικονομικής διαχείρισης. Συγκεκριμένα θα πρέπει:

- Να συντάσσονται αναλύσεις σε προϋπολογιστική και πραγματική (απολογιστική) βάση με διερεύνηση των τυχόν αποκλίσεων
- Να συντάσσονται περιοδικές οικονομικές εκθέσεις κατά τομέα ευθύνης στις οποίες να εντοπίζονται και να επεξηγούνται τα προβλήματα που τυχόν ανακύπτουν
- Να υιοθετούνται διαδικασίες σύγκρισης των οικονομικών δεδομένων με δεδομένα που παράγονται από ανεξάρτητες πηγές
- Να στελεχώνονται οι οικονομικές υπηρεσίες με κατάλληλα καταρτισμένα και αξιόπιστα πρόσωπα
- Να υιοθετούνται και να καθιερώνονται κατάλληλες λογιστικές αρχές και διαδικασίες, αποτυπωμένες σε εγχειρίδια.

3) Την προστασία και διασφάλιση των περιουσιακών στοιχείων της εταιρείας και των πελατών της ή λοιπών τρίτων. Συγκεκριμένα θα πρέπει:

- Να θεσπίζονται διαδικασίες λειτουργίας που διασφαλίζουν την περιουσία της εταιρείας
- Να διασφαλίζεται η αξιοπιστία της εταιρείας όσον αφορά την ποιότητα των εργασιών και αφετέρου στις συναλλαγές της με τρίτους.

B) Ειδικές δικλίδες ασφαλείας συστήματος. Οι ειδικές δικλίδες ασφαλείας ελέγχου των επί μέρους συναλλαγών κυρίως στοχεύουν:

- Στην εξασφάλιση πρέπουσας εξουσιοδότησης,
- Στην πρέπουσα λογιστική απεικόνιση,
- Στην επαρκή προστασία των περιουσιακών στοιχείων.

## 4.7 Το μοντέλο COSO

Το 1992, η Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (Επιτροπή των Οργανισμών Χορηγιών της Επιτροπής Προμηθειών COSO) ανέπτυξε ένα μοντέλο για την αξιολόγηση των εσωτερικών ελέγχων. Η COSO είναι εθελοντική ιδιωτική πρωτοβουλία η οποία αποσκοπεί στη βελτίωση των οργανωτικών επιδόσεων και της διακυβέρνησης μέσω αποτελεσματικού εσωτερικού ελέγχου, διαχείρισης επιχειρηματικών κινδύνων και αποτροπής της απάτης. Πέντε μη κερδοσκοπικές οργανώσεις είναι οι χορηγούντες οργανισμοί της: AAA (American Accounting Association), AICPA (Αμερικανικό Ινστιτούτο Πιστοποιημένων Λογιστών), FEI (International Financial Executives), IIA (Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών) και IMA® (Ινστιτούτο Διαχειριστών Λογιστών). Το μοντέλο αυτό υιοθετήθηκε ως γενικά αποδεκτό πλαίσιο εσωτερικού ελέγχου και αναγνωρίζεται ευρέως ως το οριστικό πρότυπο κατά του οποίου οι οργανισμοί μετρούν την αποτελεσματικότητα των συστημάτων εσωτερικού ελέγχου τους.

Το μοντέλο COSO ορίζει τον εσωτερικό έλεγχο ως "διαδικασία που πραγματοποιείται από το διοικητικό συμβούλιο, το διοικητικό και άλλο προσωπικό της οντότητας, με σκοπό να παρέχει εύλογη βεβαιότητα για την επίτευξη στόχων στις ακόλουθες κατηγορίες:

- Αποτελεσματικότητα και αποδοτικότητα των ενεργειών-λειτουργιών
- Αξιοπιστία των χρηματοοικονομικών αναφορών
- Συμμόρφωση με τους ισχύοντες νόμους και κανονισμούς"

Σε ένα "αποτελεσματικό" σύστημα εσωτερικού ελέγχου, τα ακόλουθα πέντε στοιχεία λειτουργούν για να υποστηρίξουν την επίτευξη της αποστολής, των στρατηγικών και των συναφών επιχειρηματικών στόχων μιας οντότητας.

### 1. Περιβάλλον ελέγχου

- Ακεραιότητα και ηθικές αξίες
- Δέσμευση στην αρμοδιότητα
- Διοικητικό Συμβούλιο και Επιτροπή Ελέγχου
- Η φιλοσοφία και ο τρόπος λειτουργίας της διοίκησης
- Οργανωτική δομή

- Ανάθεση Αρχής και Ευθύνη
- Πολιτικές και διαδικασίες ανθρώπινων πόρων

## 2. Αξιολόγηση κινδύνου

- Εταιρικοί στόχοι
- Στόχοι επιπέδου διαδικασίας
- Αναγνώριση και ανάλυση κινδύνων
- Διαχείριση της αλλαγής

## 3. Δραστηριότητες ελέγχου

- Πολιτικές και διαδικασίες
- Ασφάλεια (εφαρμογή και δίκτυο)
- Διαχείριση Αλλαγών Εφαρμογών
- Επιχειρησιακή Συνέχεια / Δημιουργία αντιγράφων ασφαλείας
- Εξωτερική ανάθεση

## 4. Ενημέρωση και επικοινωνία

- Ποιότητα των πληροφοριών
- Αποτελεσματικότητα της επικοινωνίας

## 5. Παρακολούθηση

- Παρακολούθηση
- Ξεχωριστές αξιολογήσεις
- Αναφορά ελλείψεων

Αυτά τα στοιχεία λειτουργούν για να εδραιώσουν τη βάση για υγιή εσωτερικό έλεγχο μέσα στην εταιρεία μέσω κατευθυνόμενης ηγεσίας, κοινών αξιών και μιας κουλτούρας που δίνει έμφαση στη λογοδοσία για τον έλεγχο. Οι διάφοροι κίνδυνοι που αντιμετωπίζει η εταιρεία εντοπίζονται και αξιολογούνται συστηματικά σε όλα τα επίπεδα και μέσα σε όλες τις λειτουργίες του οργανισμού. Οι δραστηριότητες ελέγχου και άλλοι μηχανισμοί σχεδιάζονται προαιρετικά για την αντιμετώπιση και μετριασμό των σημαντικών κινδύνων. Οι πληροφορίες που είναι κρίσιμες για τον εντοπισμό των κινδύνων και την επίτευξη των επιχειρηματικών στόχων κοινοποιούνται μέσω καθιερωμένων καναλιών προς τα επάνω, προς τα κάτω και σε όλη την εταιρεία. Το

σύνολο του συστήματος εσωτερικού ελέγχου παρακολουθείται συνεχώς και τα προβλήματα αντιμετωπίζονται έγκαιρα.

Στις 14 Μαΐου 2013, η COSO δημοσίευσε μια ενημερωμένη έκδοση του ολοκληρωμένου πλαισίου εσωτερικού ελέγχου. Ο λόγος ήταν οι δραματικές αλλαγές που συνέβησαν στις επιχειρήσεις και το περιβάλλον λειτουργίας. Το επικαιροποιημένο πλαίσιο αναπτύσσει αρχές και υποστηρικτικά σημεία εστίασης σε κάθε μία από τις πέντε βασικές συνιστώσες. Με αυτό, η διοίκηση μπορεί να διαγνώσει με μεγαλύτερη επιτυχία τα ζητήματα και να επιβεβαιώσει την αποτελεσματικότητα όσον αφορά τους εσωτερικούς ελέγχους και για την εξωτερική χρηματοοικονομική αναφορά, να βοηθήσει στην αποφυγή σημαντικών αδυναμιών ή σημαντικών ελλείψεων. Το πλαίσιο του 1992 ενέκρινε εννοιολογικά 17 συναφείς αρχές που συνδέονται με τα πέντε στοιχεία του εσωτερικού ελέγχου. Αλλά αυτές οι έννοιες ήταν σιωπηρές στην αφήγηση. Επειδή είναι ουσιαστικής σημασίας για την εκτίμηση ότι τα πέντε συστατικά είναι παρόντα και λειτουργούν, αυτές οι έννοιες εκφράζονται τώρα ρητά στις 17 αρχές. Το Συμβούλιο της COSO πιστεύει ότι κάθε αρχή προσθέτει αξία, είναι κατάλληλη για όλες τις οντότητες και κατά συνέπεια, θεωρείται σχετική. Το ενημερωμένο Πλαίσιο της COSO περιγράφει σημεία εστίασης για να βοηθήσει τη διοίκηση στο σχεδιασμό, την εφαρμογή και τη διατήρηση του εσωτερικού ελέγχου και στην εκτίμηση του κατά πόσον οι 17 αρχές είναι παρούσες και λειτουργούν (J. Stephen McNally,2013)<sup>64</sup>.

---

<sup>64</sup> [www.coso.org/documents/COSO%20McNallyTransition%20Article-Final%20COSO%20Version%20Proof\\_5-31-13.pdf](http://www.coso.org/documents/COSO%20McNallyTransition%20Article-Final%20COSO%20Version%20Proof_5-31-13.pdf)

# ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5 Εσωτερικός Έλεγχος στο Δημόσιο Τομέα

## 5.1 Η αναγκαιότητα των ελέγχων

Οι εγγενείς αδυναμίες που υφίστανται σε κάθε Οργανισμό, καθιστούν απαραίτητη την άσκηση των ελέγχων, με τρόπο κατάλληλο, επαρκή και έγκαιρο, δεδομένου ότι δεν είναι κάθε φορά δυνατόν ο ίδιος ο Οργανισμός να αντλήσει από μόνος του την πληροφόρηση που κρίνεται αναγκαία, προκειμένου να προβεί στην διαπίστωση των κινδύνων που διατρέχει και να λάβει τις σωστές για τη διαχείρισή τους αποφάσεις. Σε αυτό το πλαίσιο, η ελεγκτική δράση στην ουσία αποσκοπεί στην διακρίβωση και εξασφάλιση της διαφάνειας και στην εφαρμογή των αρχών που θωρακίζουν τα συμφέροντα του Οργανισμού και των μελών του. Η συστηματική και πειθαρχημένη προσέγγιση των ελέγχων μπορεί να αναλύσει τα δυνατά και αδύνατα σημεία του Οργανισμού, να ενισχύσει την επιτυχή ολοκλήρωση των στόχων του και την αποτελεσματικότητα της διαχείρισης των κινδύνων που διατρέχει, καθώς και να διευκολύνει και θωρακίσει την εργασία των υπαλλήλων του, προσδίδοντας παράλληλα συνολική αξία στο έργο του.<sup>65</sup>

## 5.2 Έννοια Συστημάτων Εσωτερικού Ελέγχου (Εσωτερικές Δικλίδες – Internal Control Systems) και Εσωτερικού Ελέγχου (Internal Auditing)

Κατά γενική ομολογία, έχει διαπιστωθεί ότι υπάρχει μια εννοιολογική σύγχυση η οποία προέρχεται από την απόδοση στην Ελληνική με τον όρο «εσωτερικός έλεγχος» των δύο όρων της Αγγλικής «internal control system» και «internal auditing». Για το λόγο αυτό κατωτέρω, θα επιχειρηθεί καταρχήν η σχετική αποσαφήνιση της ορολογίας, με την αντίστοιχη ανάλυση των σχετικών εννοιών.

Το Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου – Εσωτερικές Δικλίδες («internal control system») αποτελεί τον έλεγχο όλων των εσωτερικών διαδικασιών ελέγχου που ένας Οργανισμός έχει σχεδιάσει και εφαρμόζει επί καθημερινής βάσης, σύμφωνα με τους προβλεπόμενους εσωτερικούς ελέγχους που διενεργούνται εντός κάθε οργανικής

<sup>65</sup> Ετήσια έκθεση γενικής γραμματείας κατά της διαφθοράς, 2016

μονάδας, έχοντας ως στόχο την εύρυθμη και αποδοτική λειτουργία τους, την αξιοπιστία των Υπηρεσιών και κυρίως τη συμμόρφωση με τους ισχύοντες νόμους και κανονισμούς. Σύμφωνα με τις Κατευθυντήριες Γραμμές για τα Πρότυπα Εσωτερικών Δικλείδων στον Δημόσιο Τομέα, του Διεθνούς Οργανισμού των Ανώτατων Ελεγκτικών Ιδρυμάτων (INTOSAI)<sup>66</sup>, για την αποφυγή της ανωτέρω σύγχυσης χρησιμοποιήθηκε στη μετάφραση του INTOSAI GOV 9100, η επίσημη μετάφραση των Διεθνών Ελεγκτικών Προτύπων στην ελληνική γλώσσα ΦΕΚ Β΄ 2848/2012 στην οποία ο όρος internal control έχει αποδοθεί ως «εσωτερικές δικλίδες». Περαιτέρω, σημειώνεται ότι το σύστημα εσωτερικών δικλίδων αποτελεί συνώνυμο των εσωτερικών δικλίδων που εφαρμόζονται σε έναν Οργανισμό. (COSO 1992).<sup>67</sup>

Οι Εσωτερικές Δικλίδες αποτελούν μια ολοκληρωμένη διαδικασία, η οποία πραγματοποιείται από τη διοίκηση και το προσωπικό του Οργανισμού με σκοπό να επιτυγχάνει<sup>68</sup>:

1. την εκτέλεση εύρυθμων, δεοντολογικών, οικονομικών, αποδοτικών και αποτελεσματικών λειτουργιών. Ειδικότερα:

«Εύρυθμες» είναι οι λειτουργίες με καλή οργάνωση και μεθοδικότητα. «Δεοντολογικές» είναι εκείνες που σχετίζονται με τις ηθικές αρχές. Ως εκ τούτου, η δεοντολογία στο δημόσιο τομέα αποτελεί προϋπόθεση και θεμέλιο για την εμπιστοσύνη του κοινού και συνιστά ακρογωνιαίο λίθο της χρηστής διακυβέρνησης. «Οικονομικές» είναι οι λειτουργίες που δεν είναι σπάταλες ή υπερβολικές. Αυτό σημαίνει συγκέντρωση της σωστής ποσότητας πόρων, με την κατάλληλη ποιότητα, και παράδοση στον σωστό τόπο και χρόνο, με το χαμηλότερο κόστος.

Η «αποδοτικότητα» αναφέρεται στη σχέση μεταξύ των χρησιμοποιούμενων πόρων και των αποτελεσμάτων που παράγονται για την επίτευξη των στόχων. Σημαίνει την ελάχιστη εισροή πόρων για την επίτευξη μιας δεδομένης ποσότητας και ποιότητας αποτελέσματος ή το μέγιστο αποτέλεσμα με μια δεδομένη ποσότητα και ποιότητα εισροών πόρων.

---

<sup>66</sup> INTOSAI GOV 9100, Κατευθυντήριες Γραμμές για τα Πρότυπα Εσωτερικών Δικλείδων στο Δημόσιο Τομέα, Παράρτημα Δ Έκθεσης, σελ. 129. [www.elsyn.gr/sites/default/files/ekthesi\\_dimou\\_Ag.Dimitriou.pdf](http://www.elsyn.gr/sites/default/files/ekthesi_dimou_Ag.Dimitriou.pdf)

<sup>67</sup> INTOSAI GOV 9100, Κατευθυντήριες Γραμμές για τα Πρότυπα Εσωτερικών Δικλείδων στο Δημόσιο Τομέα, Παράρτημα Δ Έκθεσης, Παράρτημα 2 Γλωσσάριο, σελ. 72/209. [www.elsyn.gr/sites/default/files/ekthesi\\_dimou\\_Ag.Dimitriou.pdf](http://www.elsyn.gr/sites/default/files/ekthesi_dimou_Ag.Dimitriou.pdf)

<sup>68</sup> INTOSAI GOV 9100, Κατευθυντήριες Γραμμές για τα Πρότυπα Εσωτερικών Δικλείδων στο Δημόσιο Τομέα, Παράρτημα Δ Έκθεσης, σελ. 67/204. [www.elsyn.gr/sites/default/files/ekthesi\\_dimou\\_Ag.Dimitriou.pdf](http://www.elsyn.gr/sites/default/files/ekthesi_dimou_Ag.Dimitriou.pdf)



Η «αποτελεσματικότητα» αναφέρεται στην επίτευξη των στόχων ή στο βαθμό στον οποίο η έκβαση μιας δραστηριότητας συνάδει με τον στόχο ή τα επιδιωκόμενα αποτελέσματα της εν λόγω δραστηριότητας.

2. την εκπλήρωση των υποχρεώσεων λογοδοσίας.

Λογοδοσία είναι η διαδικασία βάσει της οποίας οι δημόσιοι οργανισμοί και τα άτομα που εργάζονται σε αυτούς αναλαμβάνουν την ευθύνη για τις αποφάσεις και τις ενέργειές τους.

3. την συμμόρφωση με τους ισχύοντες νόμους και κανονισμούς. Οι οργανισμοί οφείλουν να συμμορφώνονται με μια πληθώρα νόμων και κανονισμών. Στους δημόσιους οργανισμούς, οι νομοθετικές και κανονιστικές διατάξεις διέπουν τον τρόπο λειτουργίας τους, καθώς και την είσπραξη και δαπάνη του δημόσιου χρήματος.

4. την διαφύλαξη των πόρων έναντι απώλειας, κακής χρήσης και ζημίας που οφείλονται σε σπατάλη, κατάχρηση, κακοδιαχείριση, λάθη, απάτη και παρατυπίες.

Παρά το γεγονός ότι ο τέταρτος γενικός στόχος μπορεί να θεωρηθεί ως μια υποκατηγορία του πρώτου (εύρυθμες, δεοντολογικές, οικονομικές, αποδοτικές και αποτελεσματικές λειτουργίες), είναι απαραίτητο να τονιστεί η σημασία της διαφύλαξης των πόρων στον δημόσιο τομέα. Αυτό οφείλεται στο γεγονός ότι οι πόροι του δημόσιου τομέα προέρχονται από το δημόσιο χρήμα και η χρήση τους προς το δημόσιο συμφέρον χρήζει εν γένει ιδιαίτερης επιμέλειας. Δικλίδες θα πρέπει να ενσωματωθούν σε καθεμία από τις δραστηριότητες που σχετίζονται με τη διαχείριση των πόρων του οργανισμού, από την απόκτηση έως τη διάθεσή τους.

Η εδραίωση των συστημάτων πληροφορικής έχει προσδώσει ακόμη μεγαλύτερη σημασία στη διαφύλαξη ορισμένων πόρων και αρχείων. Ευαίσθητες πληροφορίες που είναι αποθηκευμένες σε υπολογιστικά μέσα μπορούν να καταστραφούν ή να αντιγραφούν, να διανεμηθούν και να αποτελέσουν αντικείμενο κατάχρησης, εάν δεν ληφθεί μέριμνα για την προστασία τους.

Από τα ανωτέρω καταδεικνύεται ότι το σύστημα εσωτερικού ελέγχου (εσωτερικές δικλίδες) δεν αποτελεί ένα μεμονωμένο γεγονός ή κατάσταση, αλλά μια σειρά από ενέργειες που διαπερνούν τις δραστηριότητες του Οργανισμού, λαμβάνουν χώρα

συνεχώς κατά τη διάρκεια της λειτουργίας του, διεισδύουν σε όλα τα επίπεδά του και είναι εγγενείς ως προς τον τρόπο διοίκησής του<sup>69</sup>.

Η εφαρμογή των εσωτερικών δικλίδων απαιτεί σημαντικές πρωτοβουλίες εκ μέρους της διοίκησης και εντατική επικοινωνία της με το υπόλοιπο προσωπικό. Επομένως, οι εσωτερικές δικλίδες είναι ένα εργαλείο που χρησιμοποιείται από τη διοίκηση και συνδέεται άμεσα με τους στόχους του Οργανισμού.

Περαιτέρω, σύμφωνα με τον ορισμό του Διεθνούς Ινστιτούτου Εσωτερικών Ελεγκτών<sup>70</sup>: Ο εσωτερικός έλεγχος είναι μια ανεξάρτητη και αντικειμενική διαβεβαιωτική και συμβουλευτική δραστηριότητα, σχεδιασμένη να προσθέτει αξία και να βελτιώνει τις λειτουργίες ενός οργανισμού. Βοηθάει τον οργανισμό να επιτύχει τους αντικειμενικούς σκοπούς του, υιοθετώντας μια συστηματική, επαγγελματική προσέγγιση στην αξιολόγηση και βελτίωση της αποτελεσματικότητας των διαδικασιών διαχείρισης κινδύνων, των συστημάτων εσωτερικού ελέγχου και εταιρικής διακυβέρνησης.

Για την καλύτερη κατανόηση παρατίθενται κατωτέρω, συνοπτικοί ορισμοί της έννοιας της Διαχείρισης Κινδύνων και της Διακυβέρνησης.

Διαχείριση Κινδύνων (Risk Management): Ως διαχείριση κινδύνων εννοείται το σύνολο των κανόνων και διαδικασιών που εφαρμόζονται ώστε να κατευθύνουν τη δράση ενός οργανισμού σε σχέση με τους κινδύνους που αντιμετωπίζει. Είναι η διεργασία μέσω της οποίας ο οργανισμός προσεγγίζει μεθοδικά τους κινδύνους που συνδέονται με τις δραστηριότητές του, τους αξιολογεί και εφαρμόζει την κατάλληλη πολιτική για την αντιμετώπισή τους<sup>71</sup>.

Διακυβέρνηση. Ο συνδυασμός των διαδικασιών και των δομών που έχουν διαμορφωθεί από την ανώτατη διοίκηση έτσι ώστε να παρέχουν πληροφόρηση, να κατευθύνουν, να διαχειρίζονται και να παρακολουθούν τις δραστηριότητες του οργανισμού προς την επίτευξη των αντικειμενικών του σκοπών<sup>72</sup>.

---

<sup>69</sup> INTOSAI GOV 9100, Κατευθυντήριες Γραμμές για τα Πρότυπα Εσωτερικών Δικλίδων στο Δημόσιο Τομέα, Παράρτημα Δ' Έκθεσης, σελ.6/143.

[www.elsyn.gr/sites/default/files/ekthesi\\_dimou\\_Ag.Dimitriou.pdf](http://www.elsyn.gr/sites/default/files/ekthesi_dimou_Ag.Dimitriou.pdf)

<sup>70</sup> [www.hiia.gr/el/sitemap/protipaesoterikouelegchou.html](http://www.hiia.gr/el/sitemap/protipaesoterikouelegchou.html)

<sup>71</sup> Εγχειρίδιο Διενέργειας Εσωτερικών Ελέγχων, Υπουργείο Οικονομικών, Γενική Γραμματεία Δημοσίων Εσόδων, Δ/νση Εσωτερικού Ελέγχου, Μάρτιος 2015, σελ. 6/74

[www.publicrevenue.gr/kpi/public/blog/attach/files/rss/ggde-internal-conrol-manual-0315.pdf](http://www.publicrevenue.gr/kpi/public/blog/attach/files/rss/ggde-internal-conrol-manual-0315.pdf)

<sup>72</sup> Εγχειρίδιο Διενέργειας Εσωτερικών Ελέγχων, Υπουργείο Οικονομικών, Γενική Γραμματεία Δημοσίων Εσόδων, Δ/νση Εσωτερικού Ελέγχου, Μάρτιος 2015, σελ. 7/74

[www.publicrevenue.gr/kpi/public/blog/attach/files/rss/ggde-internal-conrol-manual-0315.pdf](http://www.publicrevenue.gr/kpi/public/blog/attach/files/rss/ggde-internal-conrol-manual-0315.pdf)

Επομένως, ο εσωτερικός έλεγχος («internal auditing») αποτελεί μέρος του συστήματος εσωτερικού ελέγχου (εσωτερικές δικλίδες - «internal control system»), με αποστολή να συμβάλει στην παρακολούθηση της αποτελεσματικότητας του συστήματος και να παρέχει τακτικά πληροφορίες, οι οποίες επικεντρώνονται κυρίως στην αξιολόγηση του σχεδιασμού και της λειτουργίας των εσωτερικών δικλίδων, γνωστοποιώντας τα πλεονεκτήματα και τις αδυναμίες και διατυπώνοντας συστάσεις για τη βελτίωση του συστήματος εσωτερικού ελέγχου.<sup>73</sup>

### 5.3. Διάκριση Εσωτερικού και Εξωτερικού Ελέγχου

Σχετικά με τα όργανα ελέγχου και επιθεώρησης στην ελληνική δημόσια διοίκηση, είναι σημαντικό να τεθεί το ζήτημα των διεθνών προτύπων και να σημειωθεί ότι υπάρχουν μερικές θεμελιώδεις διαφορές μεταξύ του ελληνικού συστήματος εσωτερικού ελέγχου και των διεθνών προτύπων, όπως αυτά ορίζονται από τους ακόλουθους διεθνείς φορείς τυποποίησης: τα Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα για τα Ανώτατα Όργανα Ελέγχου (ISSAIs), τα Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα (ΔΕΠ) που έχουν εκδοθεί από το Διεθνές Συμβούλιο Προτύπων Ελέγχου και Διασφάλισης και από το Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών (IIA) και τα Διεθνή Πρότυπα για την Επαγγελματική Εφαρμογή του Εσωτερικού Ελέγχου (International Professional Practices Framework - IPPF). Σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα, ο ορισμός του εσωτερικού ελέγχου σε αντιπαράθεση με τον εξωτερικό έλεγχο εξαρτάται από τη σχέση του ελεγκτή. Δηλαδή, αν οι υπηρεσίες ελέγχου αναφέρονται στη Διοίκηση του φορέα και της παρέχουν πληροφορίες προστιθέμενης αξίας ως προς τη λειτουργία των υπηρεσιών της, ή αν ο έλεγχος είναι εξωτερικός ως προς τη Διοίκηση και αναφέρεται σε κάποιον άλλον φορέα ή ακόμη και στη Βουλή. Το δεύτερο διακριτό χαρακτηριστικό είναι η διαφοροποίηση μεταξύ των διαφόρων τύπων έρευνας ανάλογα με το επίπεδο του κινδύνου και του ρόλου που διαδραματίζουν, όπως οι επιθεωρήσεις υψηλού κινδύνου, που πραγματοποιούνται για την υποστήριξη δικονομικής διαδικασίας, σε αντίθεση με τις συνήθεις έρευνες που αφορούν σε διοικητικά θέματα.

Το Μοντέλο των Τριών Γραμμών Άμυνας αναπτύχθηκε από το Διεθνές Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών για να περιγράψει τις αρμοδιότητες και ευθύνες για τη

---

<sup>73</sup> Γενική Γραμματεία κατά της Διαφθοράς. (2016) Ετήσια έκθεση γενικής γραμματείας κατά της διαφθοράς.

διαχείριση κινδύνων και τα Συστήματα Εσωτερικού Ελέγχου αλλά και τη σχέση μεταξύ των λειτουργικών μονάδων, των υποστηρικτικών λειτουργιών και του Εσωτερικού Ελέγχου. Το μοντέλο αναλύεται ως εξής: Περιγράφει την πρώτη γραμμή άμυνας που είναι ο ρόλος των στελεχών και των εργαζομένων πρώτης γραμμής. Πρόκειται ουσιαστικά για τους μηχανισμούς που κάθε οργανισμός διαθέτει για να διαχειριστεί τις καθημερινές του λειτουργίες. Στην συνέχεια περιγράφει την δεύτερη γραμμή άμυνας, ως τις κεντρικές υπηρεσίες του φορέα που εμπλέκονται στη διαχείριση των οικονομικών, ή σε άλλους τομείς της δραστηριότητάς του, όπως η ασφάλεια, οι προμήθειες, κλπ. και την τρίτη γραμμή άμυνας, στην οποία βρίσκεται ο Εσωτερικός Έλεγχος, ο οποίος μέσω μιας προσέγγισης βάσει κινδύνων (risk – based approach), όπως προβλέπουν τα Διεθνή Πρότυπα Εσωτερικού Ελέγχου (IPPF), παρέχει ανεξάρτητες και αντικειμενικές υπηρεσίες διαβεβαίωσης στην διοίκηση του οργανισμού, για την αποτελεσματικότητα των διαδικασιών διακυβέρνησης, διαχείρισης κινδύνων και Συστημάτων Εσωτερικού Ελέγχου, αναφέροντας τον τρόπο που λειτουργούν η πρώτη και δεύτερη γραμμές άμυνας και τις τυχόν αδυναμίες τους. Αυτή η ευθύνη διαβεβαίωσης του Εσωτερικού Ελέγχου περιλαμβάνει όλο το πλαίσιο και τη στρατηγική διαχείρισης κινδύνων ενός οργανισμού, δηλαδή από τον καθορισμό των κινδύνων και την αξιολόγησή τους, καθώς και την επικοινωνία για τους κινδύνους προς όλες τις κατευθύνσεις εντός του οργανισμού αλλά και την ανώτατη διοίκηση.<sup>74</sup>

#### 5.4.Αποστολή της Μονάδας Εσωτερικού Ελέγχου

Αποστολή της ΜΕΕ είναι να παρέχει διαβεβαίωση, περί της επάρκειας των συστημάτων διαχείρισης και ελέγχου του φορέα και να υποβάλει προτάσεις, για τη λήψη μέτρων βελτίωσης των συστημάτων αυτών, με σκοπό την αποτελεσματική λειτουργία του φορέα. Ειδικότερα η ΜΕΕ ενός Οργανισμού, σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα για την Επαγγελματική Εφαρμογή του Εσωτερικού Ελέγχου, θα πρέπει να:

1. επισκοπεί και αξιολογεί τις λειτουργίες, διοικητικές διαδικασίες και το εφαρμοζόμενο σύστημα ελέγχων, σε όλα τα επίπεδα, ώστε να εντοπίσει πιθανές αδυναμίες και να βελτιώσει την αποτελεσματικότητά τους,

---

<sup>74</sup> Γενική Γραμματεία κατά της Διαφθοράς. (2016) Ετήσια έκθεση γενικής γραμματείας κατά της διαφθοράς.

2. διενεργεί ελέγχους συμμόρφωσης ως προς την εφαρμογή των θεσπισμένων κανόνων και διαδικασιών,
3. διενεργεί ελέγχους απόδοσης ως προς την ποσότητα και ποιότητα του παραγόμενου έργου, σε σχέση με τους διατιθέμενους πόρους,
4. ελέγχει το σύστημα λογοδοσίας, την αξιοπιστία και ακεραιότητα της πληροφόρησης που παρέχεται σε θέματα χρηματοοικονομικής διαχείρισης και επιχειρησιακής λειτουργίας,
5. επιβεβαιώνει την οικονομική, αποδοτική και αποτελεσματική διαχείριση των πόρων,
6. αξιολογεί τις οργανωτικές αλλαγές και τις επιπτώσεις από την ανάπτυξη νέων συστημάτων και δραστηριοτήτων,
7. αξιολογεί την πιθανότητα ύπαρξης απάτης και τον τρόπο με τον οποίο ο οργανισμός διαχειρίζεται τον κίνδυνο απάτης,
8. εξετάζει κατά πόσο προάγονται μέσα στον οργανισμό οι κατάλληλες ηθικές αρχές και αξίες.<sup>75</sup>

Μία νέα Μονάδα Εσωτερικού Ελέγχου<sup>76</sup>, που προσπαθεί να οργανώσει και να προαγάγει το έργο της, θα μπορούσε να βοηθηθεί από την καταγραφή αναγκαίων δράσεων η οποία ακολουθεί και η οποία συνδέεται με το Υπόδειγμα Ικανότητας του Εσωτερικού Ελέγχου (Internal Audit Capability Model) για τον δημόσιο τομέα, που αναπτύχθηκε από το Ίδρυμα Έρευνας του Ινστιτούτου Εσωτερικών Ελεγκτών.<sup>77</sup> Η καταγραφή καλύπτει τα τρία βασικά στοιχεία της ανάπτυξης της λειτουργίας του Εσωτερικού Ελέγχου:

**την οργάνωση (organizing)**, κατά την οποία χαράσσεται η στρατηγική του Εσωτερικού Ελέγχου και ορίζονται οι απαιτούμενοι πόροι,

**τη διαχείριση (management)**, η οποία αφορά στις καθημερινές λειτουργίες και

**τον έλεγχο (controlling)**, που στοχεύει στη διαβεβαίωση ότι η λειτουργία του Εσωτερικού Ελέγχου ανταποκρίνεται στις ανάγκες και στις προσδοκίες του οργανισμού.

---

<sup>75</sup> Γενική Γραμματεία κατά της Διαφθοράς. (2016) Ετήσια έκθεση γενικής γραμματείας κατά της διαφθοράς.

<sup>76</sup> Portella & Christie, 2012, pp. 21-24

<sup>77</sup> The Institute of Internal Auditors Research Foundation

## 5.5 Προϋποθέσεις ενός αποτελεσματικού ελέγχου στο δημόσιο τομέα<sup>78</sup>

Μία αποτελεσματική ελεγκτική λειτουργία στον δημόσιο τομέα ενισχύει τη διακυβέρνηση, ενισχύοντας πραγματικά τη δυνατότητα των πολιτών να επιτυγχάνουν τη λογοδοσία των δημόσιων υπηρεσιών. Οι Ελεγκτές ασκούν μία λειτουργία ιδιαίτερα σημαντική για εκείνες τις πλευρές της διακυβέρνησης που είναι κρίσιμες για την προαγωγή της αξιοπιστίας, της ισονομίας και της χρηστής συμπεριφοράς των δημόσιων λειτουργών, μειώνοντας τον κίνδυνο της διαφθοράς. Επομένως, έχει καθοριστική σημασία οι ελεγκτικές δραστηριότητες να είναι διαμορφωμένες καταλλήλως και να έχουν ευρεία εντολή (mandate) για να πετύχουν αυτούς τους σκοπούς. Ο έλεγχος πρέπει να έχει την ισχύ να δρα με ακεραιότητα και να παράγει αξιόπιστα αποτελέσματα, αν και τα συγκεκριμένα μέσα με τα οποία οι Ελεγκτές θα πετύχουν αυτούς τους σκοπούς διαφέρουν. Κατ' ελάχιστο, οι ελεγκτικές δραστηριότητες στον δημόσιο τομέα χρειάζονται:

**Οργανωτική ανεξαρτησία.** Η οργανωτική ανεξαρτησία επιτρέπει στην ελεγκτική λειτουργία να επιτελέσει το έργο της χωρίς παρεμβάσεις από την ελεγχόμενη οντότητα. Ο έλεγχος πρέπει να έχει επαρκή ανεξαρτησία από εκείνους που απαιτείται να ελέγξει, έτσι ώστε να επιτελεί και να θεωρείται ότι επιτελεί το έργο του χωρίς παρεμβάσεις. Σε συνδυασμό με την αντικειμενικότητα, η οργανωτική ανεξαρτησία συμβάλλει στην ακρίβεια του έργου του Ελεγκτή και στη δυνατότητα να εμπιστευόμαστε τα πορίσματα που υποβάλλονται. Η ανεξαρτησία επηρεάζεται σημαντικά από τον τρόπο με τον οποίο ορίζεται και παύεται ο επικεφαλής της μονάδας ελέγχου. Η Συμβουλευτική Οδηγία 1110-1 του Διεθνούς Πλαισίου για την Επαγγελματική Εφαρμογή του Εσωτερικού Ελέγχου (International Professional Practices Framework - IPPF) δηλώνει ότι «Η ανεξαρτησία καθίσταται δυνατή όταν ο επικεφαλής του Εσωτερικού Ελέγχου αναφέρεται λειτουργικά στο διοικητικό συμβούλιο και διοικητικά στον διευθύνοντα σύμβουλο του οργανισμού». Σημαντική πλευρά αυτής της ανεξαρτησίας είναι η δυνατότητα του επικεφαλής του Εσωτερικού Ελέγχου να προστατεύεται από διοικητικές ή πολιτικές παρεμβάσεις ή από εκδικητικές ενέργειες που προκύπτουν αν και αυτός ασκεί τα καθήκοντά του νόμιμα και σε συμφωνία με τα Πρότυπα.

---

<sup>78</sup> MacRae & Gils van, 214, pp. 17-30

Επίσης, ο επικεφαλής του Εσωτερικού Ελέγχου θα πρέπει να είναι ελεύθερος να στελεχώσει τη μονάδα ελέγχου με υψηλών δεξιοτήτων προσωπικό, χωρίς ανάμιξη από τη διοίκηση ή αθέμιτη πολιτική επιρροή από δημόσιους αξιωματούχους.

**Επίσημη εντολή.** Οι εξουσίες και τα καθήκοντα του ελέγχου θα πρέπει να θεσπίζονται με ιδρυτικό νόμο, διάταγμα ή άλλο κανονιστικό κείμενο. Μεταξύ άλλων, το κείμενο αυτό θα πρέπει να προβλέπει τις διαδικασίες και τις απαιτήσεις των εκθέσεων και των αναφορών του ελέγχου, καθώς και την υποχρέωση της ελεγχόμενης οντότητας να συνεργάζεται με τον Ελεγκτή.

**Απεριόριστη πρόσβαση.** Οι έλεγχοι πρέπει να διεξάγονται με πλήρη και απεριόριστη πρόσβαση σε υπαλλήλους, εγκαταστάσεις και αρχεία, σύμφωνα με τις απαιτήσεις για τη διεξαγωγή των ελεγκτικών δραστηριοτήτων.

**Επαρκής χρηματοδότηση.** Η λειτουργία του ελέγχου πρέπει να έχει επαρκή χρηματοδότηση ανάλογα με το μέγεθος των δραστηριοτήτων της. Αυτό το σημαντικό στοιχείο δεν πρέπει να επαφίεται στον ελεγχόμενο οργανισμό, διότι ο προϋπολογισμός επηρεάζει την ικανότητα της Μονάδας Εσωτερικού Ελέγχου να ασκεί τις αρμοδιότητές της.

**Ικανή ηγεσία.** Ο επικεφαλής της Μονάδας Εσωτερικού Ελέγχου πρέπει να έχει καλή γνώση των προτύπων ελέγχου, να έχει επαγγελματικά προσόντα – κατά προτίμηση να είναι πιστοποιημένος – και να είναι ικανός να εποπτεύσει και να διευθύνει τη λειτουργία του ελέγχου. Επιπλέον, ο επικεφαλής του Εσωτερικού Ελέγχου θα πρέπει να είναι πειστικός εκπρόσωπος επικοινωνίας της Μονάδας Εσωτερικού Ελέγχου.

**Αντικειμενικό προσωπικό.** Το προσωπικό του ελέγχου (δλδ οι εσωτερικοί ελεγκτές) πρέπει να είναι αντικειμενικό. Πρέπει να έχει αμερόληπτη στάση και συμπεριφορά και να αποφεύγει κάθε σύγκρουση συμφερόντων. Η σύγκρουση συμφερόντων είναι μία κατάσταση στην οποία ένας Εσωτερικός Ελεγκτής, που βρίσκεται σε θέση εμπιστοσύνης, έχει ένα ανταγωνιστικό επαγγελματικό ή προσωπικό συμφέρον. Σύγκρουση συμφερόντων μπορεί να υπάρχει ακόμη κι αν δεν επιτελεστεί ανήθικη ή αντιδεοντολογική πράξη. Μία τέτοια σύγκρουση μπορεί να δημιουργήσει εντυπώσεις που ενδέχεται να υπονομεύσουν την εμπιστοσύνη στο πρόσωπο του Εσωτερικού Ελεγκτή, στη Μονάδα Εσωτερικού Ελέγχου και στο επάγγελμα του Εσωτερικού Ελεγκτή. Επιπλέον, μία σύγκρουση συμφερόντων θα μπορούσε να βλάψει την ικανότητα ενός ατόμου να ασκεί ελεγκτικά και συναφή καθήκοντα με αντικειμενικότητα.

**Ικανό προσωπικό.** Ο έλεγχος χρειάζεται επαγγελματίες οι οποίοι, συλλογικά, έχουν τα απαραίτητα προσόντα και τις ικανότητες για να διενεργήσουν το πλήρες φάσμα των ελέγχων που απαιτούνται από τις αρμοδιότητες που του έχουν ανατεθεί. Οι Ελεγκτές πρέπει να συμμορφώνονται προς τις ελάχιστες απαιτήσεις δια βίου κατάρτισης που θέτουν οι επαγγελματικοί φορείς και τα Πρότυπα.

**Υποστήριξη από τα ενδιαφερόμενα μέρη.** Η νομιμοποίηση της λειτουργίας του ελέγχου θα πρέπει να γίνεται κατανοητή ως ανάγκη και να υποστηρίζεται από ένα ευρύ φάσμα αιρετών και διορισμένων αξιωματούχων, καθώς και από τα μέσα ενημέρωσης και τους εμπλεκόμενους πολίτες.

**Επαγγελματικά πρότυπα ελέγχου.** Τα επαγγελματικά πρότυπα ελέγχου, όπως είναι το Διεθνές Πλαίσιο για την Επαγγελματική Εφαρμογή του Εσωτερικού Ελέγχου (IPPF), υποστηρίζουν την εφαρμογή των πιο πάνω στοιχείων και παρέχουν μία βάση για την προαγωγή του ποιοτικού ελεγκτικού έργου, το οποίο είναι συστηματικό, αντικειμενικό και βασισμένο σε τεκμηρίωση.

## 5.6 Ευρήματα ερευνών στην εφαρμογή του εσωτερικού ελέγχου στην Τοπική Αυτοδιοίκηση

Η εφαρμογή του εσωτερικού ελέγχου στους Οργανισμούς Τοπικής Αυτοδιοίκησης (ΟΤΑ) παρουσιάζει ιδιαίτερο ερευνητικό ενδιαφέρον, δεδομένων των ιδιαιτεροτήτων του δημοσίου και ιδιαίτερα σε ότι αφορά την τοπική αυτοδιοίκηση.

Οι Baltaci & Yilmaz (2006) εξετάζουν το ρόλο του εσωτερικού ελέγχου σε επιλεγμένες χώρες ανά τον κόσμο, καταδεικνύοντας σημαντικές διαφοροποιήσεις που απορρέουν κυρίως από το ισχύον ρυθμιστικό και κανονιστικό πλαίσιο. Παρόλα αυτά, οι ερευνητές καταλήγουν στο συμπέρασμα πως η επιτυχία της δημοσιονομικής αποκέντρωσης εξαρτάται σε μεγάλο βαθμό από την αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου, ο οποίος ισχυροποιεί την ικανότητα των ΟΤΑ να διαχειρίζονται αποδοτικότερα τα έσοδα και τις δαπάνες τους, ιδιαίτερα σε χώρες όπου τα φαινόμενα της διαφθοράς και της κατασπατάλησης των πόρων είναι έντονα. Ωστόσο, έχει επισημανθεί από την προηγούμενη βιβλιογραφία πως η αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου στις εν λόγω χώρες είναι περιορισμένη.

Επίσης, οι Unegbu & Kida (2011) τεκμηριώνουν πως ο εσωτερικός έλεγχος δεν εφαρμόζεται αποτελεσματικά σε επίπεδο τοπικής αυτοδιοίκησης στη Νιγηρία, παρόλο



που μπορεί να αποτελέσει ένα εξαιρετικό εργαλείο εντοπισμού και πρόληψης των περιπτώσεων διαφθοράς και απάτης.

Επίσης, ο Sepsey (2011) διαπιστώνει πως ο εσωτερικός έλεγχος που εφαρμόζεται στους ΟΤΑ στην Ουγγαρία δεν πληροί τις βασικές προϋποθέσεις βάσει των επαγγελματικών ελεγκτικών προτύπων, με αποτέλεσμα να μη συνεισφέρει στην αποδοτική διαχείριση σε επίπεδο τοπικής αυτοδιοίκησης, ιδιαίτερα σε ότι αφορά τη διαχείριση κινδύνων.

Ακόμη, οι Monfardini & Von Maravic (2012) διαπιστώνουν πως ο εσωτερικός έλεγχος αποτελεί βασικό χαρακτηριστικό της μεταρρύθμισης της τοπικής αυτοδιοίκησης στη Γερμανία και την Ιταλία, παρόλο που η αποτελεσματική εφαρμογή του παρεμποδίζεται από διάφορους θεσμικούς και πολιτικούς παράγοντες. Συμπερασματικά, μπορεί να υποστηριχθεί πως η εφαρμογή του εσωτερικού ελέγχου σε επίπεδο τοπικής αυτοδιοίκησης αποτελεί ένα σχετικά νέο εγχείρημα σε διεθνές επίπεδο, παρουσιάζοντας αρκετές ανεπάρκειες και ελλείψεις αλλά και σημαντικές προοπτικές βελτίωσης, κυρίως αναφορικά με την ενσωμάτωση επαγγελματικών ελεγκτικών προτύπων και την εστίαση σε σύγχρονες πρακτικές του ελέγχου, όπως είναι η διαχείριση κινδύνων.

Οι Badara & Saidin (2013), πραγματοποιώντας μία επισκόπηση της σχετικής βιβλιογραφίας, καταλήγουν στο συμπέρασμα πως η αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου στους ΟΤΑ εξαρτάται από την ποιότητα της πληροφόρησης και επικοινωνίας των εσωτερικών ελεγκτών και από το ευρύτερο ελεγκτικό περιβάλλον, συμπεριλαμβανομένου του επιπέδου ανεξαρτησίας και αντικειμενικότητας των ελεγκτών, οδηγώντας σε αποδοτικότερη διαχείριση των οργανωσιακών κινδύνων.

Οι Afiaha & Azwarib (2015) ερευνήσαν αν η ενίσχυση της λογοδοσίας του δημόσιου τομέα ως σημαντική συνέπεια των κυβερνητικών πολιτικών και της συνάφειάς τους με τη διακυβέρνηση θα μπορούσε να βελτιώσει την ποιότητα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης και να ενισχύσει τη βάση των εσωτερικών ελέγχων. Η έρευνα στοχεύει στην επαλήθευση της επιρροής του εσωτερικού ελέγχου στην ποιότητα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης και στην επίδρασή της στη χρηστή διακυβέρνηση του δημόσιου τομέα. Με την ανάλυση της πορείας και την ανάλυση μονάδων σε όλη τη χώρα, την πόλη και την επαρχία της Νότιας Σουμάτρα, τα αποτελέσματα δείχνουν ότι μέσω της ποιότητας των χρηματοοικονομικών εκθέσεων ο εσωτερικός έλεγχος έχει μεγαλύτερο αντίκτυπο, σημαντική και θετική επίδραση στη χρηστή διακυβέρνηση.

## Κεφάλαιο 6 Συμπεράσματα

Πρωταρχικό μέλημα κάθε οργανισμού είναι η επίτευξη της αποστολής του. Οι στόχοι και οι επιδιώξεις των ΟΤΑ αναφέρονται στον κοινωνικό τους ρόλο και είναι η αύξηση της ευημερίας των πολιτών και κατοίκων τους. Ο έλεγχος στους ΟΤΑ διασφαλίζει την ορθή διαχείριση των οικονομικών και ανθρωπίνων πόρων. Απώτερος σκοπός του ελέγχου είναι η διασφάλιση των πολιτών ότι τα χρήματά τους διαχειρίζονται ορθά και αποτελεσματικά για τη μεγιστοποίηση της κοινωνικής τους ευημερίας.

Η διοίκηση των τοπικών υποθέσεων ανήκει στους Ο.Τ.Α.. Οι Ο.Τ.Α. αποτελούν Νομικά Πρόσωπα Δημοσίου Δικαίου, είναι αυτοδιοικούμενοι και απολαμβάνουν διοικητικής και οικονομικής αυτοτέλειας. Τελούν όμως αναγκαία υπό την οριοθετημένη εποπτεία και τον έλεγχο νομιμότητας του Κράτους, αφού η αρμοδιότητά τους να ασκούν διοικητική εξουσία έχει παραχωρηθεί από το Κράτος.

Στα πλαίσια αυτής της εποπτείας ασκείται έλεγχος νομιμότητας επί των πράξεων των ΟΤΑ και έλεγχος των προσώπων (πειθαρχικός έλεγχος των αιρετών). Ο έλεγχος αυτός ασκείται από τις Αυτοτελείς Υπηρεσίες ΟΤΑ οι οποίες αποτελούν αποκεντρωμένες υπηρεσίες του Υπουργείου Εσωτερικών, υπάγονται απευθείας στον Υπουργό και είναι αρμόδιες για την εποπτεία των Ο.Τ.Α. Εντούτοις οι υπηρεσίες αυτές δεν έχουν ακόμη συσταθεί. Μέχρι τη σύστασή τους ο έλεγχος αυτός ασκείται από το Γενικό Γραμματέα της Αποκεντρωμένης Διοίκησης.

Αναφορικά δε με τον Δημοσιονομικό έλεγχο και εποπτεία της οικονομικής διαχείρισης των ΟΤΑ καθοριστικός είναι ο ρόλος του Ελεγκτικού Συνεδρίου με διττή μορφή, αυτή του διοικητικού οργάνου αλλά και αυτή του δικαστηρίου όταν προκύπτει δημοσιονομική διαφορά. Ο έλεγχος των οικονομικών των ΟΤΑ στοχεύει κατά πρώτο λόγο στην αποτροπή της παράνομης εκροής δημοσίου χρήματος. Στο πλαίσιο αυτό, ο έλεγχος έχει ως αντικείμενο την τήρηση της σχετικής νομοθεσίας, καθώς και των γενικών και ειδικών κανόνων που διέπουν τα λογιστικά και τον προϋπολογισμό. Κατά δεύτερο λόγο, ο έλεγχος μπορεί να επεκτείνεται και στην λεγόμενη «χρηστή διαχείριση» και «αποδοτικότητα». Ο έλεγχος αυτός αξιολογεί τη διοίκηση και τη διαχείριση του ΟΤΑ με στόχο τη βελτίωση της ποιότητας και της αποτελεσματικότητας της διαχείρισης των ΟΤΑ και των υπηρεσιών που παρέχει.

Το Ελεγκτικό Συνέδριο ασκεί τον εξωτερικό έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων και λογαριασμών, καθώς και των συστημάτων λογιστικών και δημοσιονομικών αναφορών

για όλους τους φορείς της Γενικής Κυβέρνησης συμπεριλαμβανομένων των Ο.Τ.Α.. Επίσης, παρακολουθεί, ελέγχει και αξιολογεί την αποτελεσματικότητα και την επάρκεια των Υπηρεσιών Εσωτερικού Ελέγχου και των εσωτερικών δικλίδων όλων των φορέων της Γενικής Κυβέρνησης. Εσωτερικός έλεγχος πραγματοποιείται σε όλους τους φορείς της Γενικής Κυβέρνησης συμπεριλαμβανομένων και των ΟΤΑ και ανατίθεται στις Υπηρεσίες Εσωτερικού Ελέγχου που συστήνονται με το άρθρο 12 του Ν. 3492/2006 με την καθοδήγηση και εποπτεία του Γενικού Λογιστηρίου του Κράτους. Οι εκθέσεις ελέγχου των Υπηρεσιών Εσωτερικού Ελέγχου αμέσως μετά τη σύνταξή τους κοινοποιούνται στο Ελεγκτικό Συνέδριο.

Κατά την διαχείριση των οικονομικών των Ο.Τ.Α. θα πρέπει να εφαρμόζονται τέσσερις γενικές αρχές δημοσιονομικής διαχείρισης οι οποίες είναι : α) η αρχή της χρηστής δημοσιονομικής διαχείρισης που εξειδικεύεται στην οικονομικότητα, αποτελεσματικότητα και αποδοτικότητα, β) η αρχή της υπευθυνότητας και της λογοδοσίας, γ) η αρχή της διαφάνειας, των λειτουργιών και φορέων που διαχειρίζονται δημόσιους πόρους για έγκυρη πληροφόρηση οικονομικής ή άλλης φύσης ώστε να αποφευχθούν φαινόμενα παρατυπίας και διαφθοράς και δ) η αρχή της ειλικρίνειας, όπου οι οικονομικές και δημοσιονομικές προβλέψεις προερχόμενες από έγγραφα και εκθέσεις πρέπει να στηρίζονται σε πραγματικά γεγονότα και στοιχεία.

Σημαντικός είναι ο ρόλος του Παρατηρητηρίου Οικονομικής Αυτοτέλειας των Ο.Τ.Α. που συστάθηκε στο Υπουργείο Εσωτερικών με στόχο τη διασφάλιση της οικονομικής αυτοτέλειας των Ο.Τ.Α.. Σκοπός του Παρατηρητηρίου είναι η κατάρτιση από τους Ο.Τ.Α. ρεαλιστικών και ισοσκελισμένων προϋπολογισμών και απολογισμών, καθώς και η παρακολούθηση σε μηνιαία βάση της εκτέλεσης των προϋπολογισμών των Ο.Τ.Α. και των νομικών τους προσώπων που εντάσσονται στο Μητρώο των Φορέων Γενικής Κυβέρνησης. Επίσης σημαντικός είναι και ο ρόλος του Προϊσταμένου Οικονομικών Υπηρεσιών των Δήμων αφού είναι υπεύθυνος για τη χρηστή δημοσιονομική διαχείριση του φορέα και εποπτεύει την ομαλή λειτουργία των οικονομικών υπηρεσιών, την κατάρτιση και την εκτέλεση του προϋπολογισμού και τη λογιστική αποτύπωση των δραστηριοτήτων του φορέα, σύμφωνα με τη σχετική κείμενη νομοθεσία και τις οδηγίες του Γ.Λ.Κ.. Ειδικότερα από την έναρξη ισχύος του Ν.4555/18 «ΚΛΕΙΣΘΕΝΗΣ», που ο δήμαρχος παύει να έχει την ιδιότητα του εκκαθαριστή των δαπανών και του εντολέα των πληρωμών και έτσι επέρχεται ξεκάθαρος διαχωρισμός των αρμοδιοτήτων και υποχρεώσεων του διατάκτη (δήμαρχος) και των υπολόγων (υπάλληλοι), πλέον η αρμοδιότητα αυτή περιέρχεται στον προϊστάμενο οικονομικών υπηρεσιών που

ουσιαστικά φέρει ατόφιο το βάρος της ευθύνης, από τη στιγμή που ο Ν.4555/2018 έβγαλε από το κάδρο τους αιρετούς, λόγω ασυμβίβαστου του διατάκτη.

Εκτός των ελέγχων που προαναφέρθηκαν, ασκούνται και άλλοι έλεγχοι στη διοικητική και οικονομική λειτουργία των ΟΤΑ και από άλλους ελεγκτικούς μηχανισμούς, που έχουν γενική ή ειδική αρμοδιότητα ελέγχου και κίνησης πειθαρχικής ή ποινικής διαδικασίας. Επιγραμματικά φορείς τέτοιων ελέγχων είναι οι παρακάτω: Γενικός Επιθεωρητής Δημόσιας Διοίκησης, Σώμα Επιθεωρητών Ελεγκτών Δημόσιας Διοίκησης, Υπηρεσίες ελέγχου στα καθ'ύλη αρμόδια Υπουργεία, Συνήγορος του Πολίτη, Συμπαραστάτης του δημότη και της επιχείρησης.

Όλοι οι παραπάνω ελεγκτικοί μηχανισμοί έχουν την ειδική ή γενική αρμοδιότητα ελέγχου των Οργανισμών Τοπικής Αυτοδιοίκησης (ΟΤΑ). Σε πολλές περιπτώσεις οι έλεγχοι αλληλεπικαλύπτονται με αποτέλεσμα να δημιουργείται καθεστώς αβεβαιότητας και να δυσχεραίνεται η εύρυθμη λειτουργία της διοίκησης.

Σύμφωνα με τη διεθνή πρακτική, ο δημοσιονομικός έλεγχος αποτελεί βασικό εργαλείο διασφάλισης της υγιούς δημοσιονομικής διαχείρισης. Οι ραγδαίες εξελίξεις στον τομέα του ελέγχου σε ευρωπαϊκό επίπεδο, το πλήθος των δημόσιων δαπανών, το εύρος και η ποικιλομορφία αυτών, η ανάγκη για παροχή δημόσιων υπηρεσιών υψηλής ποιότητας με το μικρότερο δυνατό κόστος, σε συνδυασμό με την πολιτική περιστολής των δαπανών και την επιταγή της Ευρωπαϊκής Επιτροπής για εφαρμογή συγκεκριμένης και καθορισμένης απ' αυτή μορφής ελέγχου της διαχείρισης των κοινοτικών πόρων, οδήγησαν το Υπουργείο Οικονομίας και Οικονομικών να υιοθετήσει νέες μορφές ελέγχου των δημόσιων δαπανών και να προβεί στην αναδιοργάνωση του οικείου ελεγκτικού μηχανισμού. Στην μέχρι πρότινος ακολουθούμενη πρακτική από το ελληνικό δημοσιονομικό σύστημα που στηριζόταν στον Ν.2362/1995 -πριν από την τροποποίησή του με τον Ν.3871/2010- δεν διακρίνονταν εύκολα οι προτεραιότητες και οι στόχοι της δημόσιας πολιτικής. Κατά συνέπεια, αυτοί δεν ήταν δυνατόν να ελεγχθούν και να αξιολογηθούν, εξασθενίζοντας τη συνολική δυνατότητα δημοσιονομικού προγραμματισμού. Σταθμό στην εξέλιξη της δημοσιονομικής νομοθεσίας και την απαρχή της εισαγωγής της δημοσιονομικής διακυβέρνησης στην Ελλάδα αποτελεί ο Ν.3492/2006 «Οργάνωση συστήματος ελέγχου για τη διασφάλιση της χρηστής δημοσιονομικής διαχείρισης του Κρατικού Προϋπολογισμού και των εκτός Κρατικού Προϋπολογισμού και άλλες διατάξεις». Η θέσπιση των διατάξεων του εν λόγω νόμου, κατά την αιτιολογική του έκθεση, υπήρξε η διαπίστωση ότι οι παραδοσιακές μορφές ελέγχου των δημόσιων δαπανών από τη δημοσιονομική διοίκηση

αποδείχθηκαν αναποτελεσματικές για την προστασία του δημόσιου χρήματος από τα φαινόμενα της σπατάλης, της απάτης και της διαφθοράς, που εκδηλώνονται στο πεδίο της δημοσιονομικής διαχείρισης. Ως μια από τις αιτίες της κακοδαιμονίας αυτής θεωρήθηκε η παντελής έλλειψη από την εγχώρια δημοσιονομική κουλτούρα και πρακτική του κριτηρίου της αξιολόγησης του συστήματος εσωτερικού ελέγχου των ελεγχόμενων φορέων, καθώς και του ελέγχου απόδοσης των δαπανώμενων οικονομικών πόρων με βάση τις αρχές της οικονομίας, της αποδοτικότητας και της αποτελεσματικότητας, οι δε μέχρι τότε διενεργούμενοι εξωτερικοί έλεγχοι δεν λάμβαναν υπόψη τους τα διεθνή λογιστικά πρότυπα, με αποτέλεσμα τα συναγόμενα συμπεράσματα να μην ανταποκρίνονται στην πραγματική κατάσταση των ελεγχόμενων δημοσιονομικών φορέων.

Οι Ο.Τ.Α. με βάση την κείμενη νομοθεσία (Ν.4270/14 και Ν.3492/2006) οφείλουν να εφαρμόζουν σύστημα και διαδικασίες εσωτερικού ελέγχου. Σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 4 παρ. 2 του Ν.3492/2006 «Εσωτερικός έλεγχος (internal audit) είναι η ανεξάρτητη ελεγκτική - συμβουλευτική δραστηριότητα παροχής διαβεβαίωσης περί της επάρκειας των συστημάτων διαχείρισης και ελέγχου ενός φορέα, με στόχο τη βελτίωση των λειτουργιών του και την επίτευξη των στόχων του, χρησιμοποιώντας συστημικές και δομημένες μεθοδολογίες. Οι μεθοδολογίες αυτές στοχεύουν κυρίως στη βελτίωση της αποτελεσματικότητας των διαδικασιών που διέπουν τη λειτουργία του, των διαδικασιών διαχείρισης κινδύνου και των διαδικασιών ελέγχου.». Περαιτέρω, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 168 Ν.4270/2014, Εσωτερικός έλεγχος πραγματοποιείται σε όλους τους φορείς της Γενικής Κυβέρνησης, συμπεριλαμβανομένων και των Ο.Τ.Α..

Στις αρμοδιότητες μιας υπηρεσίας εσωτερικού ελέγχου περιλαμβάνεται η ανάλυση κινδύνων των λειτουργιών και των αρμοδιοτήτων των υπηρεσιών. Ειδικότερα, ερευνάται κατά πόσο οι υπηρεσίες έχουν σαφή αντίληψη της αποστολής και των αρμοδιοτήτων τους, αποτιμάται η απόδοση των υπηρεσιών, αξιολογούνται οι κίνδυνοι και η αποτελεσματική διαχείρισή τους, ερευνάται η ύπαρξη συστήματος οργάνωσης και επάρκειάς του σε όλα τα ιεραρχικά επίπεδα, ο τρόπος συνεργασίας και επικοινωνίας των Υπηρεσιών μεταξύ τους, αλλά και μεταξύ των υπαλλήλων, καταγράφονται οι αδυναμίες και τα προβλήματα προσωπικού (ελλιπής εκπαίδευση, ανικίνητρα, διαφωνίες κλπ), τα οποία μπορεί να οδηγούν σε αρνητικά αποτελέσματα. Σύμφωνα με τα διεθνή πρότυπα εσωτερικού ελέγχου (IIA Standards) αλλά και με το διεθνές πρότυπο

INTOSAI GOV 9140, η κάθε υπηρεσία εσωτερικού ελέγχου πρέπει να αποτελεί ανεξάρτητη υπηρεσία και να λογοδοτεί απ' ευθείας στη διοίκηση.

Ο εσωτερικός έλεγχος της Δημόσιας Διοίκησης, περιλαμβάνει δυο επίπεδα. Το 1ο επίπεδο ελέγχου, που αποκαλείται και πρώτη γραμμή άμυνας, περιλαμβάνει όλες τις διαδικασίες ελέγχου που η Διοίκηση μιας οργανικής μονάδας έχει σχεδιάσει και εφαρμόσει σε καθημερινή βάση, σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις και με κύριο στόχο την εύρυθμη και αποτελεσματική λειτουργία της, της μονάδας. Ο έλεγχος αυτός είναι συνεχής και στο Δημόσιο βασίζεται στην έννοια της διοικητικής εποπτείας ή του ιεραρχικού ελέγχου. Το 2ο επίπεδο ελέγχου, περιλαμβάνει την Υπηρεσία Εσωτερικού Ελέγχου, Internal Audit, η οποία αποτελεί μια ανεξάρτητη, ή πρέπει να αποτελεί, ανεξάρτητη αντικειμενική δραστηριότητα, κατά βάση συμβουλευτικού χαρακτήρα, η σύλληψη και ο σχεδιασμός της οποίας αποσκοπεί στο να βελτιώνει τις διαδικασίες και τις λειτουργίες ενός οργανισμού και να παρέχει διαβεβαίωση ότι το σύστημα εσωτερικού ελέγχου ενός δημόσιου φορέα λειτουργεί επαρκώς. Η Υπηρεσία Εσωτερικού Ελέγχου σε κάθε οργανική μονάδα, πραγματοποιεί ελέγχους ανεξάρτητους και προληπτικούς και επίσης, πραγματοποιεί αξιολογήσεις, μελέτες, αναλύσεις και συστάσεις και λειτουργεί επικουρικά προς την Διοίκηση. Έτσι, ως εσωτερικός έλεγχος, θα μπορούσε να οριστεί μια ανεξάρτητη, αντικειμενική, ασφαλής και συμβουλευτική δραστηριότητα, σχεδιασμένη να προσθέτει αξία και να βελτιώνει τις λειτουργίες ενός οργανισμού. Βασική προϋπόθεση εφαρμογής του εσωτερικού ελέγχου είναι να υπάρχουν συγκεκριμένες και καταγεγραμμένες διαδικασίες που θα αποτελέσουν το σημείο αναφοράς για την διενέργεια του. Ο εσωτερικός έλεγχος, που συνιστά μια από τις προληπτικές μορφές ελέγχου, βοηθάει έναν οργανισμό να επιτύχει τους αντικειμενικούς σκοπούς του, προσφέροντας συστηματική και επιστημονική προσέγγιση για την αποτίμηση και βελτίωση της αποτελεσματικότητας, της διαχείρισης κινδύνων και των διαδικασιών Διοίκησης. Διάφορα είδη εσωτερικού ελέγχου υπάρχουν. Όπως ο δημοσιονομικός, ο οικονομικός, ο διοικητικός και ο έλεγχος συστημάτων και διαδικασιών. Ο εσωτερικός έλεγχος έχει συμβουλευτικό ρόλο. Διενεργείται σύμφωνα με τις αρχές της ακεραιότητας, της αντικειμενικότητας, της εμπιστευτικότητας και της επάρκειας και προτείνει λύσεις και βελτιώσεις σε συνεχή επικοινωνία και συνεργασία με την Διοίκηση του ελεγχόμενου φορέα. Η επιτυχής εφαρμογή του, αν συνδυαστεί με την χρηστή διοίκηση του Οργανισμού, συντελεί στην αποτελεσματική εταιρική διακυβέρνηση και διαφυλάσσει την επιβίωση του Οργανισμού, ενώ συγχρόνως οριοθετεί πιθανά κρούσματα κακοδιαχείρισης και

διαφθοράς. Η Υπηρεσία Εσωτερικού Ελέγχου πρέπει να έχει συνολική γνώση, αυτό είναι πολύ βασικό, των στόχων του Οργανισμού, των δραστηριοτήτων του, των πηγών των εσόδων του και να προβαίνει σε όλες εκείνες τις ενέργειες που εξασφαλίζουν την επίτευξη των στόχων του. Η συμβολή των Υπηρεσιών Εσωτερικού Ελέγχου στην διαδικασία ανάλυσης κινδύνου του δημόσιου οργανισμού, είναι τεράστιας σημασίας. Με ελέγχους και επανελέγχους επιχειρείται η εκμηδένιση εσωτερικών και εξωτερικών κινδύνων, που απειλούν την αποδοτικότητα και την αποτελεσματικότητα του Οργανισμού. Επομένως η σύσταση μονάδας εσωτερικού ελέγχου είναι αναγκαιότητα και σε καμία περίπτωση δεν μπορεί να αποτελεί διοικητικό βάρος. Προσθέτει αξία στον Οργανισμό και για αυτό άλλωστε, στο πλαίσιο παροχής τεχνικής βοήθειας, κλιμάκια του ΟΟΣΑ παρείχαν συνδρομή στην συγγραφή ενός εγχειριδίου εσωτερικού ελέγχου.

Είναι γνωστό ότι οι φορείς της Τοπικής Αυτοδιοίκησης στιγματίζουν την πολλαπλότητα των ελεγκτικών μηχανισμών. Είναι πράγματι, πάρα πολλοί οι έλεγχοι που δέχονται. Είναι γεγονός ότι η έλλειψη συναινετικής και σφαιρικής πολιτικής κατά το παρελθόν, οδήγησε σε αυτοσχεδιασμούς, σε ασάφειες, σε αντιφάσεις, στον τρόπο δράσης των επιμέρους ελεγκτικών μηχανισμών, επιβαρύνοντας υπέρμετρα τις υπηρεσίες της Αυτοδιοίκησης. Είναι λοιπόν ο εσωτερικός έλεγχος ένας ακόμα ελεγκτικός μηχανισμός ή είναι ένα εργαλείο Διοίκησης; Αναμφίβολα είναι ένα εργαλείο Διοίκησης, που αναφέρεται στην Ανώτατη Διοίκηση του φορέα τον οποίο και υπηρετεί. Είναι το μάτι του, είναι η συμβουλευτική και διασφαλιστική διαδικασία.

Ο εσωτερικός έλεγχος δεν μπορεί να προχωρήσει, σε καμία περίπτωση, αν δεν έχει την στήριξη της Ανώτατης Διοίκησης του φορέα τον οποίο υπηρετεί. Για να ενισχυθεί η αποδοτικότητα των ελέγχων απαιτείται εφαρμογή κατάλληλων προτύπων και μεθοδολογιών ελέγχου, παροχή κατάλληλων εργαλείων και υποδομών, εξασφάλιση της ανεξαρτησίας των ελεγκτών με την αναφορά τους απευθείας στο μέγιστο επίπεδο διοίκησης, την επαρκή στελέχωση με υπαλλήλους όλων των ειδικοτήτων, την πρόβλεψη για την πιστοποίηση των ελεγκτών και συνεχή εκπαίδευση και την αλλαγή της κουλτούρας τόσο των υπαλλήλων όσο και των αιρετών. Η ανάπτυξη τέτοιου είδους μηχανισμών, οι οποίοι θα είναι πιστοποιημένοι, θα μπορούν να αποτελέσουν τη βάση προκειμένου να επιτευχθεί η δραστική μείωση των εξωτερικών ελέγχων στους δήμους.

Συμπερασματικά, από όλα τα παραπάνω προκύπτει ότι η ύπαρξη εσωτερικού ελέγχου στις διαδικασίες των Ο.Τ.Α. αποτελεί ένα χρήσιμο εργαλείο για την ενίσχυση της αποδοτικότητας και αποτελεσματικότητας της αυτοδιοίκησης, με όρους διαφάνειας και λογοδοσίας και με απώτερο στόχο την βελτίωση των παρεχόμενων προς τον

πολίτη/δημότη υπηρεσιών. Η σύσταση μονάδων εσωτερικού ελέγχου και η εφαρμογή διαδικασιών εσωτερικού ελέγχου στους Ο.Τ.Α. αποτελεί για αυτούς άλλη μία πρόκληση, δεδομένων όλων των νέων αρμοδιοτήτων που ανέλαβαν από τον ΚΑΛΛΙΚΡΑΤΗ μέχρι σήμερα και δεδομένης της έλλειψης προσωπικού και κυρίως εξειδικευμένου προσωπικού εφοδιασμένου με όλα τα απαραίτητα προσόντα των εσωτερικών ελεγκτών όπως αυτά περιγράφονται από το Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών. Οι διοικούντες των Δήμων δεν πρέπει να αντιμετωπίζουν τον εσωτερικό έλεγχο ως ένα πρόσθετο διοικητικό βάρος που τους επιβάλλεται από το Κράτος ως απόρροια της εφαρμογής των νέων δημοσιονομικών ελέγχων που βασίζονται στην έρευνα της αποτελεσματικότητας των συστημάτων εσωτερικού ελέγχου των ελεγχόμενων φορέων, αλλά ως ένα εργαλείο διοίκησης που προσθέτει αξία στον οργανισμό. Και από αυτή την οπτική θα πρέπει να επιδιώκεται από τους διοικούντες και από τους υπαλλήλους ιδιαίτερα λόγω της μετατόπισης μεγάλου μέρους της ευθύνης διαχείρισης σε αυτούς μετά την κατάργηση του προληπτικού ελέγχου από το Ελεγκτικό Συνέδριο από 1/1/2019.

Επειδή ο εσωτερικός έλεγχος στους Ο.Τ.Α. είναι ζήτημα-κλειδί για την καλή διακυβέρνηση, είναι κρίσιμο να απολαμβάνει οργανωτική ανεξαρτησία και στήριξη από την πολιτική ηγεσία και όλα τα ενδιαφερόμενα μέρη. Είναι κρίσιμο, επίσης, να διαθέτει μία επαρκώς ευρεία εντολή, που να του επιτρέπει να ανταποκρίνεται στο πλήρες εύρος των δραστηριοτήτων του φορέα, καθώς και αυξημένα δικαιώματα πρόσβασης σε ανθρώπους, αρχεία και στοιχεία. Τέλος, είναι αναγκαίο να διαθέτει τους κατάλληλους πόρους, δεσπόζουσα θέση μεταξύ των οποίων έχει το ικανό προσωπικό. Είναι λοιπόν αναγκαία η παρέμβαση της πολιτείας ώστε να επανδρωθούν οι υπηρεσίες εσωτερικού ελέγχου των Ο.Τ.Α. με το ανάλογο προσωπικό.

Επειδή η εφαρμογή του εσωτερικού ελέγχου στους Ο.Τ.Α. βρίσκεται ακόμη σε πολύ πρώιμο στάδιο παρά τη δεκαετή και πλέον θεσμοθέτησή του από το Ελληνικό Κράτος και δεδομένου ότι από το σύνολο των 325 Δήμων της χώρας έχουν συσταθεί μονάδες εσωτερικού ελέγχου σε μόλις 3 και ακόμη άλλοι 15 είναι σε πρόγραμμα πιλοτικής εφαρμογής με τη βοήθεια της Γενικής Γραμματείας Καταπολέμησης της Διαφθοράς, δεν θα μπορούσε να γίνει μία έρευνα ώστε να διαπιστωθούν όλα αυτά που αναλύσαμε παραπάνω σε θεωρητικό επίπεδο. Η πρακτική εφαρμογή του εσωτερικού ελέγχου στους Ο.Τ.Α. θα μπορούσε να αποτελέσει αντικείμενο μελλοντικής έρευνας ώστε να διαπιστωθούν οι δυσκολίες σύστασης μονάδων εσωτερικού ελέγχου, ο βαθμός



αποτελεσματικότητάς τους καθώς και τα οφέλη που θα προέκυπταν από την εφαρμογή του.

## Βιβλιογραφία

### Ξενόγλωσση

- Afiaha, N. & Azwarib, P. (2015) The Effect of the Implementation of Government Internal Control System (GICS) on the Quality of Financial Reporting of the Local Government and its Impact on the Principles of Good Governance: A Research in District, City, and Provincial Government in South Sumatera. *Procedia - Social and Behavioral Sciences* 211. pp 811 - 818.
- Badara, M. & Saidin, S. (2013) The Relationship between Audit Experience and Internal Audit Effectiveness in the Public Sector Organizations. *International Journal of Academic Research in Accounting, Finance and Management Sciences* Vol. 3, No.3, July 2013, pp. 329–339.
- Baltaci, M. & Yilmaz, S. (2006) Keeping an eye on subnational governments : internal control and audit at local levels (English). *WBI working paper series. Washington, DC: World Bank Institute.*
- Goodwin, J. (2004) A comparison of internal audit in the private and public sectors. *Managerial Auditing Journal.* 19(5). pp. 640-650.
- MacRae, E. & Gils van, D. (2014) Nine Elements required for Internal Audit effectiveness in the public sector. *Altamore, Springs, FL: The Institute of Internal Auditors Research Foundation (IIARF).*
- Monfardini, P. & Von Maravic, P. (2012) Municipal Auditing in Germany and Italy: Explosion, Change, or Recalcitrance? *Financial Accountability & Management, Vol. 28, Issue 1, pp. 52-76.*
- Portella, G. & Christie, O. (2012) Implementing a New Internal Audit Function in the Public Sector. *Altamore, Springs, FL: The Institute of Internal Auditors. Global.*
- Sepsey, T. (2011) Internal Audits at Local Governments. Audit Experiences of the State Audit Office of Hungary. *Public Finance Quarterly, State Audit Office of Hungary, vol. 56(4), pages 411-428.*
- Unegbu, A.& Kida M. (2011) Effectiveness of Internal Audit as Instrument of Improving Public Sector Management. *Journal of Emerging Trends in Economics and Management Sciences (JETEMS)* 2 (4): 304-309.

### Ελληνική

- Ελληνική Εταιρεία Τοπικής Ανάπτυξης και Αυτοδιοίκησης (1995), *Δημοτικός και Κοινοτικός Κώδικας, Π.Δ. 410/1995(ΦΕΚ Α' 231)*. Αθήνα, Ε.Ε.Τ.Α.Α.
- Θέμελης, Ν. (1983), *Το Ελεγκτικό Συνέδριο, 150 χρόνια από την ίδρυση του*. Αθήνα: Εθνικό Τυπογραφείο

- Ινστιτούτο Τοπικής Αυτοδιοίκησης (2006), *Οι έλεγχοι στους ΟΤΑ. Προτάσεις για τον εξορθολογισμό και την αποτελεσματικότητα του συστήματος*. Αθήνα.
- Κάντζος, Κ. & Χονδράκη, Α. (2006), *Ελεγκτική Θεωρία και Πρακτική*. Αθήνα: Εκδόσεις Σταμούλη Α.Ε.
- Κοντόγιωργα-Θεοχαροπούλου Δ., Θεοχαρόπουλος Λ. (2010), *Στον «αστερισμό» των κρίσεων: Δημοσίας Διοικήσεως και Δημοσιονομικής Διαχείρισεως*. Εφημερίδα Διοικητικού Δικαίου - 3/2010.
- Λιγωμένου, Α. (επιμέλεια) (2018), *Η Τοπική Αυτοδιοίκηση στο σύγχρονο δημοσιονομικό περιβάλλον*. Έκδοση της Περιφερειακής Ένωσης Δήμων Κεντρικής Μακεδονίας.
- Μανιτάκης, Α. (1994), *Κράτος Δικαίου και συνταγματικός έλεγχος νόμων*. Εκδόσεις Σάκκουλα.
- Μαρτινόπουλος, Σ. (2013), *Ο κατασταλτικός έλεγχος των λογαριασμών των δημοσίων υπολόγων υπό το φώς της αρχής της χρηστής δημοσιονομικής διαχείρισης*. ΘΠΔΔ 10/2013.
- Μηλιώνης, Ν. (2014), *Το Ελεγκτικό Συνέδριο. Σύγχρονες τάσεις και εξελίξεις*. Νομική Βιβλιοθήκη.
- Μηλιώνης, Ν. (1998), *Το ευρωπαϊκό ελεγκτικό Συνέδριο και η διαμόρφωση του ευρωπαϊκού ύφους ελέγχου*. σε Τιμ. Τόμο Δόσις Αγαθή προς τιμήν Δημητρίου Κόρσου. Εκδόσεις Σάκκουλα.
- Μηλιώνης, Ν. (2006), *Ο θεσμικός ρόλος του Ελεγκτικού Συνεδρίου*. Εκδόσεις Σάκκουλα.
- Μηλιώνης, Ν. (2012), *Προς μια νέα δημοσιονομική διακυβέρνηση του κράτους (με αφορμή τους Ν 3871/2010 και 4055/2012)*. ΘΠΔΔ, Τεύχος 8-9/2012.
- Μουζουράκη, Π. (2013), *Η αρχή της οικονομικότητας της κρατικής δράσης: μια νέα ή καινοφανής συνταγματική αρχή;* Εφημερίδα Διοικητικού Δικαίου, τεύχος 1/2013.
- Μπάλα, Ε. (2009), *Ο προληπτικός δικαστικός έλεγχος των δημοσίων δαπανών: από την καθιέρωση στην αμφισβήτηση*. Διδακτορική διατριβή, Αριστοτέλειο Πανεπιστήμιο Θεσσαλονίκης.
- Παζαρλόγλου, Θ. (2018), *Ανάληψη υποχρεώσεων, εκκαθάριση δαπανών - Ν. 4555/2018*.
- Παζαρλόγλου, Θ. (2014), *Δημόσιο Λογιστικό Ν.4270/14*.
- Παπαδάτου, Θ. (2001), *Εσωτερικός και Εξωτερικός έλεγχος Ανωνύμων Εταιριών, Α' Έκδοση*. Θεσσαλονίκη: Εκδόσεις Σάκκουλα Α.Ε.
- Παπαστάθης, Π. (2003), *Ο σύγχρονος Εσωτερικός Έλεγχος στις επιχειρήσεις - οργανισμούς και η πρακτική εφαρμογή του, τόμος Α'*. Αθήνα: Ιδιωτική Έκδοση.
- Παπαστάθης, Π. (2014), *Ο Σύγχρονος Εσωτερικός Έλεγχος (Internal Audit) και η Πρακτική Εφαρμογή του*. Έκδοση ιδίου του συγγραφέα.
- Πέτα, Χ. (2015), *Διπλωματική εργασία: ο ρόλος της αρχής της χρηστής δημοσιονομικής διαχείρισης στον σύγχρονο δημοσιονομικό έλεγχο*. Αριστοτέλειο Πανεπιστήμιο.
- Ρίζος, Κ. (2015), *Ο έλεγχος των δημοσίων δαπανών και λογαριασμών από το Ελεγκτικό Συνέδριο, β' έκδοση*. Εκδόσεις Σάκκουλα.
- Ροδόπουλος, Μ. (2012) *Συνθήκη ΕΕ και ΣΛΕΕ, Κατ' άρθρο ερμηνεία*, επιμ. Β. Χριστιανός, Νομική Βιβλιοθήκη.
- Σαρμάς, Ι. (2006), *Καλύτερο κράτος. Η σπατάλη, η διαφθορά και ο σύγχρονος δημοσιονομικός έλεγχος*. Εκδόσεις Σάκκουλα.

- Σαρμάς, Ι. (2003), *Κράτος και Δικαιοσύνη*. Εκδόσεις Σάκκουλα.
- Στράνης, Δ. (2012), *Η σύλληψη της αποδοτικότητας στο πλαίσιο της Δημόσιας Διοίκησης και ο συνεχής επαναπροσδιορισμός της ως ουσιώδη στοιχεία δημοκρατίας*. ΘΠΔΔ Τεύχος 4-5/2012.
- Τάχος, Α.Ι. (1996), *Ελληνικό Διοικητικό Δίκαιο*. Εκδόσεις Σάκκουλα.
- Φαναριώτης, Π. (1999), *Δημόσια Διοίκηση, Αποκέντρωση και Αυτοδιοίκηση*. Εκδόσεις Σταμούλη.

## Νομοθεσία

- Σύνταγμα της Ελλάδος. Ανάκτηση 05/02/2019 από <https://www.hellenicparliament.gr/UserFiles/8c3e9046-78fb-48f4-bd82-bbba28ca1ef5/SYNTAGMA.pdf>
- Β.Δ. 17-5/15-6-1959. *Περί οικονομικής διοικήσεως και λογιστικού των Δήμων και Κοινοτήτων*. Διαθέσιμο από: <https://dimosnet.gr> [Ανάκτηση 15/01/2019].
- Ν.2218/94 (ΦΕΚ 90/13.06.1994 τεύχος Α'). *Ίδρυση νομαρχιακής αυτοδιοίκησης τροποποίηση διατάξεων για την πρωτοβάθμια αυτοδιοίκηση και την περιφέρεια και άλλες διατάξεις*. Διαθέσιμο από: <https://dimosnet.gr> [Ανάκτηση 15/01/2019].
- Ν.2362/95 (ΦΕΚ-247 Α'). *Περί Δημοσίου Λογιστικού, ελέγχου των δαπανών του Κράτους τους και άλλες διατάξεις*. Διαθέσιμο από: <https://dimosnet.gr> [Ανάκτηση 15/01/2019].
- Π.Δ 315/99. *Περί ορισμού του περιεχομένου και του χρόνου έναρξης εφαρμογής του Κλαδικού Λογιστικού Σχεδίου των Δήμων και Κοινοτήτων*. Διαθέσιμο από: <https://dimosnet.gr> [Ανάκτηση 15/01/2019].
- ΚΥΑ 7028/2004 (ΦΕΚ 253/09.02.2004 τεύχος Β'). *Καθορισμός του τύπου του προϋπολογισμού των δήμων και κοινοτήτων*. Διαθέσιμο από: <https://dimosnet.gr> [Ανάκτηση 15/01/2019].
- Ν.3463/06 (ΦΕΚ 114/08.06.2006 τεύχος Α'). *Δημοτικός & Κοινοτικός Κώδικας*. Διαθέσιμο από: <https://dimosnet.gr> [Ανάκτηση 15/01/2019].
- Ν.3492/06 (ΦΕΚ 210/05.10.2006 τεύχος Α'). *Οργάνωση συστήματος ελέγχου για τη διασφάλιση της χρηστής δημοσιονομικής διαχείρισης του Κρατικού Προϋπολογισμού και των εκτός του Κρατικού Προϋπολογισμού φορέων και άλλες διατάξεις*. Διαθέσιμο από: <https://dimosnet.gr> [Ανάκτηση 15/01/2019].
- Ν.3584/2007 (ΦΕΚ 143/28.07.2007 τεύχος Α). *Κύρωση του Κώδικα Κατάστασης Δημοτικών και Κοινοτικών Υπαλλήλων*. Διαθέσιμο από: <https://dimosnet.gr> [Ανάκτηση 15/01/2019].
- Ν.3852/10 (ΦΕΚ 87 Α/7-6-2010). *Νέα Αρχιτεκτονική της Αυτοδιοίκησης και της Αποκεντρωμένης Διοίκησης - Πρόγραμμα Καλλικράτης*. Διαθέσιμο από: <https://dimosnet.gr> [Ανάκτηση 15/01/2019].
- Αιτιολογική έκθεση σχεδίου νόμου 3852/10. Διαθέσιμο από: <https://www.hellenicparliament.gr/UserFiles/2f026f42-950c-4efc-b950-340c4fb76a24/n-kalikratis1-eis.pdf> [Ανάκτηση 15/02/2018].
- Ν.3861/10 (ΦΕΚ 112/13.07.2010 τεύχος Α). *Ενίσχυση της διαφάνειας με την υποχρεωτική ανάρτηση νόμων και πράξεων των κυβερνητικών, διοικητικών και αυτοδιοικητικών οργάνων στο διαδίκτυο «Πρόγραμμα Διαύγεια» και άλλες διατάξεις*. Διαθέσιμο από: <https://dimosnet.gr> [Ανάκτηση 10/01/2019].
- Ν.3871/10 (ΦΕΚ 141/17.08.2010 τεύχος Α). *Δημοσιονομική Διαχείριση και Ευθύνη*. Διαθέσιμο από: <https://dimosnet.gr> [Ανάκτηση 10/01/2019].

- Ν.4081/12 (ΦΕΚ 184/27.09.2012 τεύχος Α'). *Περιστολή δημοσίων δαπανών, ρύθμιση θεμάτων δημοσιονομικών ελέγχων και άλλες διατάξεις.* Διαθέσιμο από: <https://dimosnet.gr> [Ανάκτηση 15/01/2019].
- Ν.4111/23.01.2013 (ΦΕΚ 18/25.01.2013 τεύχος Α'). *Συνταξιοδοτικές ρυθμίσεις, τροποποιήσεις του ν. 4093/ 2012, κύρωση της Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου «Έγκριση των Σχεδίων των Συμβάσεων Τροποποίησης της Κύριας Σύμβασης Χρηματοδοτικής Διευκόλυνσης μεταξύ του Ευρωπαϊκού Ταμείου Χρηματοπιστωτικής Σταθερότητας (Ε.Τ.Χ.Σ.), της Ελληνικής Δημοκρατίας, του Ελληνικού Ταμείου Χρηματοπιστωτικής Σταθερότητας (Τ.Χ.Σ.) και της Τράπεζας της Ελλάδος (ΤτΕ), με τίτλο «Κύρια Σύμβαση Χρηματοδοτικής Διευκόλυνσης», της Σύμβασης Χρηματοδοτικής Διευκόλυνσης μεταξύ του Ε.Τ.Χ.Σ., της Ελληνικής Δημοκρατίας και της ΤτΕ, με τίτλο «Σύμβαση Διευκόλυνσης Διαχείρισης Υποχρεώσεων ΣΙΤ» και της Σύμβασης Χρηματοδοτικής Διευκόλυνσης μεταξύ του Ε.Τ.Χ.Σ., της Ελληνικής Δημοκρατίας και της ΤτΕ, με τίτλο «Διευκόλυνση αποπληρωμής Τόκων Ομολόγων», παροχή εξουσιοδοτήσεων για την υπογραφή των Συμβάσεων» και άλλες επείγουσες διατάξεις.* Διαθέσιμο από: <https://dimosnet.gr> [Ανάκτηση 15/01/2019].
- Ν.4172/13 (ΦΕΚ 167/23.07.2013 τεύχος Α'). *Φορολογία εισοδήματος, επείγοντα μέτρα εφαρμογής του ν. 4046/2012, του ν. 4093/2012 και του ν. 4127/2013 και άλλες διατάξεις.* Διαθέσιμο από: <https://dimosnet.gr> [Ανάκτηση 15/01/2019].
- Ν.4178/13 (ΦΕΚ 174/08.08.2013 τεύχος Α'). *Αντιμετώπιση της Αυθαίρετης Δόμησης - Περιβαλλοντικό Ισοζύγιο και άλλες διατάξεις.* Διαθέσιμο από: <https://dimosnet.gr> [Ανάκτηση 15/01/2019].
- Ν.4270/14 (ΦΕΚ 143/28.06.2014 τεύχος Α'). *Αρχές δημοσιονομικής διαχείρισης και εποπτείας (ενσωμάτωση της Οδηγίας 2011/85/ΕΕ) - δημόσιο λογιστικό και άλλες διατάξεις.* Διαθέσιμο από: <https://dimosnet.gr> [Ανάκτηση 15/01/2019].
- Ν.4337/15 (ΦΕΚ 129/17.10.2015 τεύχος Α'). *Μέτρα για την εφαρμογή της συμφωνίας δημοσιονομικών στόχων και διαρθρωτικών μεταρρυθμίσεων.* Διαθέσιμο από: <https://dimosnet.gr> [Ανάκτηση 15/01/2019].
- Π.Δ. 80/16 (ΦΕΚ 145/05.08.2016 τεύχος Α'). *Ανάληψη υποχρεώσεων από τους διατάκτες.* Διαθέσιμο από: <https://dimosnet.gr> [Ανάκτηση 15/01/2019].
- Ν. 4368/16 (ΦΕΚ 21/21.02.2016 τεύχος Α'). *Μέτρα για την επιτάχυνση του κυβερνητικού έργου και άλλες διατάξεις.* Διαθέσιμο από: <https://dimosnet.gr> [Ανάκτηση 15/01/2019].
- Ν.4555/18 (ΦΕΚ 133/19.07.2018 τεύχος Α'). *Μεταρρύθμιση του θεσμικού πλαισίου της Τοπικής Αυτοδιοίκησης - Εμβάθυνση της Δημοκρατίας - Ενίσχυση της Συμμετοχής - Βελτίωση της οικονομικής και αναπτυξιακής λειτουργίας των Ο.Τ.Α. [Πρόγραμμα «ΚΛΕΙΣΘΕΝΗΣ Ι»] - Ρυθμίσεις για τον εκσυγχρονισμό του πλαισίου οργάνωσης και λειτουργίας των ΦΟΔΣΑ - Ρυθμίσεις για την αποτελεσματικότερη, ταχύτερη και ενιαία άσκηση των αρμοδιοτήτων σχετικά με την απονομή ιθαγένειας και την πολιτογράφηση - Λοιπές διατάξεις αρμοδιότητας Υπουργείου Εσωτερικών και άλλες διατάξεις.* Διαθέσιμο από: <https://dimosnet.gr> [Ανάκτηση 15/01/2019].
- ΚΥΑ οικ.38347/25.07.2018 (ΦΕΚ 3086/27.07.2018 τεύχος Β'). *Παροχή οδηγιών για την κατάρτιση του προϋπολογισμού των δήμων, οικονομικού έτους 2019 - τροποποίηση της αριθμ. 7028/2004 (Β'253) απόφασης.* Διαθέσιμο από: <https://dimosnet.gr> [Ανάκτηση 15/01/2019].
- Πρακτικά της 5<sup>ης</sup> Γενικής Συνεδρίασης της Ολομέλειας του Ελεγκτικού Συνεδρίου, 29/05/2017. Διαθέσιμο από: <https://www.elsyn.gr/sites/default/files/%CE%93%CE%95%CE%9D.%CE%A3>

[%CE%A5%CE%9D.5\\_29.3.2017%20%28%CE%98%CE%AD%CE%BC%CE%B1%20%CE%92%CE%84%29.pdf](#). [Ανάκτηση 21/12/2018].

## Διαδικτυακές Πηγές

- McNally, J. S. (2013) The 2013 COSO Framework & SOX Compliance. *The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO)*. Διαθέσιμο από: [www.coso.org/documents/COSO%20McNallyTransition%20Article-Final%20COSO%20Version%20Proof\\_5-31-13.pdf](http://www.coso.org/documents/COSO%20McNallyTransition%20Article-Final%20COSO%20Version%20Proof_5-31-13.pdf) [ανακτήθηκε 27/01/2018].
- Αυτοδιοίκηση. (2017) *Πιλοτική δράση λειτουργίας μονάδων εσωτερικού ελέγχου στις δημοτικές περιφερειακές και αποκεντρωμένες αρχές*. Διαθέσιμο από: [www.aftodioikisi.gr/ota/dimoi/pilotiki-drasi-leitourgias-monadon-esoterikou-elegxou-stis-dimotikes-perifereiakes-kai-apokentromenes-arxes/](http://www.aftodioikisi.gr/ota/dimoi/pilotiki-drasi-leitourgias-monadon-esoterikou-elegxou-stis-dimotikes-perifereiakes-kai-apokentromenes-arxes/). [ανακτήθηκε 27/01/2018].
- Γενική Γραμματεία κατά της Διαφθοράς. (2016) *Ετήσια έκθεση γενικής γραμματείας κατά της διαφθοράς*. Διαθέσιμο από: [www.gsac.gov.gr](http://www.gsac.gov.gr) [Ανακτήθηκε 8/01/2018].
- Γενική Γραμματεία κατά της Διαφθοράς. (2018) *Πιλοτικό εκπαιδευτικό πρόγραμμα για τη σύσταση και λειτουργία μονάδων εσωτερικού ελέγχου στους Ο.Τ.Α.* Διαθέσιμο από: <http://www.gsac.gov.gr/index.php/el/94-deltia-typou-2018/251-pilotiko-ekpaideftiko-programma-gia-ti-systasi-kai-leitourgia-monadon-esoterikoy-elegxou-stous-ota-3>. [ανακτήθηκε 27/01/2018].
- ΔήμοςNet, Ηλεκτρονική βιβλιοθήκη Δήμων. Διαθέσιμο από: <https://dimosnet.gr>.
- Δρογαλάς Γεώργιος. *Εσωτερικός έλεγχος*. Διαθέσιμο από: <http://www.drogalas.gr/internal-audit>. [ανακτήθηκε 28/01/2018].
- Ευρωπαϊκό Ελεγκτικό Συνέδριο. (2015) *Εγχειρίδιο ελέγχου επιδόσεων*. Διαθέσιμο από: <https://docplayer.gr/23993088-Eyropaiko-elegktiko-synedrio-egheiridio-elegchou-epidoseon.html> [ανακτήθηκε 30/01/2019].
- Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών.(2017) *Κώδικας Ηθικής*. Διαθέσιμο από: <https://global.theiia.org/translations/PublicDocuments/Code-of-Ethics-Greek.pdf> [ανακτήθηκε 27/01/2019].
- Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών.(2017) *Πλαίσιο εφαρμογής Διεθνών Προτύπων Εσωτερικού Ελέγχου*. Διαθέσιμο από: <https://global.theiia.org/translations/PublicDocuments/IPPF-Standards-2017-Greek.pdf> [ανακτήθηκε 27/01/2019].
- Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών.(2017) *Πρότυπα Εσωτερικού Ελέγχου*. Διαθέσιμο από: [www.hiia.gr/el/sitemap/protipaesoterikouelegchou.html](http://www.hiia.gr/el/sitemap/protipaesoterikouelegchou.html) [Ανακτήθηκε 28/01/2019].
- Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών. (2017) *Εσωτερικός έλεγχος και ο ρόλος του στη Διακυβέρνηση του Δημόσιου Τομέα*. Διαθέσιμο από: [https://www.hiia.gr/images/pgallery/Public\\_Sector/IA-PUBLIC\\_SECTOR-4\\_FINAL.pdf](https://www.hiia.gr/images/pgallery/Public_Sector/IA-PUBLIC_SECTOR-4_FINAL.pdf) [Ανακτήθηκε 01/12/2018].
- ΚΕΔΕ. (2017) *Συνέδριο της ΚΕΔΕ στα Ιωάννινα. Προληπτικές μορφές ελέγχου Διοικητικό βάρος ή Αναγκαιότητα*

[www.kedke.gr/el/images/ΠΡΑΚΤΙΚΑΘΕΜΑΤΙΚΗΣΠροληπτικές\\_Μορφές\\_Ελέγχου\\_Διοικητικό\\_Βάρος\\_ή\\_Αναγκαιότητα.pdf](http://www.kedke.gr/el/images/ΠΡΑΚΤΙΚΑΘΕΜΑΤΙΚΗΣΠροληπτικές_Μορφές_Ελέγχου_Διοικητικό_Βάρος_ή_Αναγκαιότητα.pdf). [ανακτήθηκε 20/01/2019].

- Μαυρομάτη, Α. *Περιστολή δαπανών. Πώς μπορεί το Ελεγκτικό Συνέδριο να συμβάλει αποτελεσματικά;* Διαθέσιμο από: <http://www.esdi.gr/nex/images/stories/pdf/epimorfosi/2017/mayromati.pdf> [ανακτήθηκε 4/10/2018].