



ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΚΑΙ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ
ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΩΝ ΣΠΟΥΔΩΝ ΣΤΗΝ ΕΦΑΡΜΟΣΜΕΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΚΑΙ
ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ

Διπλωματική Εργασία

Ο ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ ΣΤΟΝ ΕΥΡΥ ΔΗΜΟΣΙΟ ΤΟΜΕΑ

του

ΓΡΗΓΟΡΙΑΔΗ ΑΓΑΘΟΚΛΗ

Επιβλέπων καθηγητής: Ζαπράνης Αχιλλέας

Υποβλήθηκε ως απαιτούμενο για την απόκτηση του μεταπτυχιακού διπλώματος στην
Εφαρμοσμένη Λογιστική και Ελεγκτική

Ιούλιος 2011

ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Τα έντονα φαινόμενα διαφθοράς και κακοδιοίκησης, η απαίτηση για την διασφάλιση των αρχών της διαφάνειας, της ακεραιότητας και της υποχρέωσης λογοδοσίας όσων διαχειρίζονται δημόσιο χρήμα, έχουν δημιουργήσει διεθνώς μία τάση για υιοθέτηση προτύπων και αρχών εσωτερικού ελέγχου από τους οργανισμούς του δημόσιου τομέα. Η παρούσα εργασία αναφέρεται επισκοπικά στην έννοια του ελέγχου και ειδικότερα στον εσωτερικό έλεγχο στο δημόσιο τομέα. Γίνεται προσπάθεια κατανόησης της έννοιας του ελέγχου, του εσωτερικού ελέγχου μέσω των διεθνών επαγγελματικών προτύπων ελέγχου. Στη συνέχεια, μέσω παραδειγμάτων (case studies), προσπαθούμε να καταλάβουμε το πώς εφαρμόζεται στην ελληνική δημόσια διοίκηση ο εσωτερικός έλεγχος και το γενικότερο θεσμικό πλαίσιο που τον διέπει, καθώς και η διαφοροποίησή του σε σχέση με τα διεθνή παραδεκτά επαγγελματικά πρότυπα. Τέλος, αναδεικνύονται οι αδυναμίες του υφιστάμενου πλαισίου και υποδεικνύονται τρόποι καλύτερης εφαρμογής και διάρθρωσης ενός ολοκληρωμένου συστήματος εσωτερικού ελέγχου στην ελληνική δημόσια διοίκηση.

ΠΙ ΝΑΚΑΣ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΩΝ

Περίληψη.....	σελ 2
Πίνακας Περιεχομένων.....	σελ 3
Κεφάλαιο 1: Εισαγωγή.....	σελ 4
Κεφάλαιο 2: Βιβλιογραφική ανασκόπηση.....	σελ 7
Κεφάλαιο 3: Έννοια και περιεχόμενο εσωτερικού ελέγχου.....	σελ 11
Κεφάλαιο 3.1: Επαγγελματικά Πρότυπα ελέγχου.....	σελ 16
Κεφάλαιο 4: Εσωτερικός έλεγχος Δημόσιου τομέα.....	σελ 18
Κεφάλαιο 4.1: Χαρακτηριστικά και απαιτήσεις ενός συστήματος αποτελεσματικού ελέγχου στην δημόσια διοίκηση.....	σελ 25
Κεφάλαιο 5 Εσωτερικός Έλεγχος στον Ελληνικό δημόσιο τομέα-Σημαντικότερα θεσμικά όργανα ελέγχου της δημόσιας διοίκησης.....	σελ 33
Κεφάλαιο 6: Μελέτες Περιπτώσεων (Case studies) έλλειψης αποτελεσματικού συστήματος εσωτερικού ελέγχου στην ελληνική δημόσια διοίκηση.....	σελ 43
Κεφάλαιο 6.1: Περίπτωση ΙΚΑ.....	σελ 43
Κεφάλαιο 6.2: Περιπτώσεις Υπουργείου Οικονομικών.....	σελ 45
Κεφάλαιο 6.3: Μελέτη περίπτωσης ελεγκτικής διαδικασίας στην φορολογική διοίκηση-αδυναμίες υπάρχοντος συστήματος.....	σελ 46
Κεφάλαιο 7: Συμπεράσματα-Προτάσεις για αποτελεσματικό εσωτερικό έλεγχο στον δημόσιο τομέα-Περιορισμοί.....	σελ 49
Βιβλιογραφία:.....	σελ 52

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1: ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Μέσα στις συνεχείς εξελίξεις στο σημερινό σύνθετο και διαρκώς μεταβαλλόμενο οικονομικό και κοινωνικό περιβάλλον της παγκοσμιοποίησης των αγορών και των κεφαλαίων, του έντονου ανταγωνισμού, των μεγάλων ανισοτήτων και της μεγάλης συγκέντρωσης κεφαλαίων, ο ρόλος της Ελεγκτικής για τον ιδιωτικό αλλά και το δημόσιο τομέα της οικονομίας σε εθνικό και παγκόσμιο επίπεδο είναι ζωτικός με διαρκώς αυξανόμενη σημασία¹. Επιπλέον, η αναγκαιότητα του ελέγχου οποιασδήποτε οικονομικής μονάδας πηγάζει από τις ατέλειες της ανθρώπινης φύσης², τον έγκαιρο εντοπισμό και τη διόρθωση των λογιστικών σφαλμάτων, την ανάγκη για παροχή αξιόπιστων και ποιοτικών πληροφοριών καθώς και την αποτροπή του οικονομικού εγκλήματος και της απάτης.

Όλες αυτές οι αλλαγές γέννησαν μεγαλύτερους κινδύνους οι οποίοι κατά μία έννοια έπρεπε να αξιολογηθούν και να διαχειριστούν προκειμένου να διασφαλιστεί η αποτελεσματική και αποδοτική λειτουργία της οικονομικής μονάδας. Για το λόγο αυτό άρχισε να καθιερώνεται η ανάγκη ανάπτυξης και εφαρμογής μηχανισμών ελέγχου υψηλής ποιότητας, η οποία γίνεται επιτακτική όσο αυξάνεται το μέγεθος της εκάστοτε οικονομικής μονάδας αλλά και όσο πιο πολύπλοκες γίνονται οι δομές και ευρύ το πεδίο εφαρμογής τους.

Η Ελεγκτική είναι ένας ξεχωριστός επαγγελματικός κλάδος των διοικητικών –οικονομικών επιστημών που πραγματεύεται τους γενικούς κανόνες, όρους και προϋποθέσεις για τη διενέργεια ελέγχου σε κάθε επιχείρηση που στοχεύει στην ορθή διαχείριση των οικονομικών πόρων καθώς και στην ανάπτυξη και αξιοποίηση του ανθρώπινου δυναμικού³.

Πιο συγκεκριμένα, με τον όρο Ελεγκτική εννοούμε τη συστηματική διαδικασία συγκέντρωσης και αξιολόγησης ελεγκτικών τεκμηρίων από ένα ανεξάρτητο και ικανό για την περίπτωση πρόσωπο. Τα τεκμήρια που αφορούν μετρήσιμες πληροφορίες συγκεκριμένης οικονομικής μονάδας, με σκοπό να εξακριβωθεί και να γνωστοποιηθεί στους ενδιαφερόμενους χρήστες κατά πόσο οι πληροφορίες αυτές ανταποκρίνονται σε προκαθορισμένα κριτήρια⁴.

¹ Καζαντζής Χ., 2006, *''Ελεγκτική & Εσωτερικός Έλεγχος, Μία συστηματική προσέγγιση Εννοιών, Αρχών και Προτύπων''*, Εκδόσεις Business Plus A.E., σελ.39

² Γρηγοράκος Θ., 1989, *Γενικές Αρχές Ελεγκτικής*, Έκδοση Σώματος Ορκωτών Λογιστών

³ Παπαστάθης Π., 2003, *''Ο σύγχρονος Εσωτερικός Έλεγχος στις επιχειρήσεις - οργανισμούς και η πρακτική εφαρμογή του, τόμος, Α''* σελ.22

⁴ Καζαντζής Χ., 2006, *''Ελεγκτική & Εσωτερικός Έλεγχος, Μία συστηματική προσέγγιση Εννοιών, Αρχών και Προτύπων''*, Εκδόσεις Business Plus A.E., σελ.52

Αναλυτικότερα, η ελεγκτική εξετάζει βασικά τα εξής τρία θέματα:

- ▲ **Το αντικείμενο του ελέγχου**, τι ελέγχεται, γιατί είναι αναγκαίος ο έλεγχος και ποιοι σκοποί επιδιώκονται με τον έλεγχο
- ▲ **Το υποκείμενο του ελέγχου, (οι ελεγκτές)** ποια πρόσωπα διενεργούν τον έλεγχο και ποια πρέπει να είναι τα προσόντα τους
- ▲ **Τις ελεγκτικές διαδικασίες, (τεχνική του ελέγχου)** πως διενεργείται ο έλεγχος⁵

Σκοπός της παρούσης εργασίας είναι η παρουσίαση του υφιστάμενου συστήματος εσωτερικού ελέγχου στην ελληνική δημόσια διοίκηση μελετώντας τα επαγγελματικά πρότυπα, η απάντηση σε ερωτήματα, όπως εάν είναι επαρκές το υφιστάμενο θεσμικό πλαίσιο ελέγχου της ελληνικής δημόσιας διοίκησης, εάν η υφιστάμενη αποτελεσματικότητα και αποδοτικότητα του συστήματος εσωτερικού ελέγχου στην δημόσια διοίκηση είναι συμβατή με τις απαιτήσεις των επαγγελματικών προτύπων ελέγχου. Παράλληλα, γίνεται η καταγραφή των αδυναμιών του υφιστάμενου θεσμικού πλαισίου και γίνονται προτάσεις για αποτελεσματικότερο και αποδοτικότερο σύστημα εσωτερικού ελέγχου στην ελληνική δημόσια διοίκηση.

Προσπαθεί να απαντήσει σε ερευνητικά ερωτήματα, όπως εάν εφαρμόζεται ένα σύστημα εσωτερικού ελέγχου στην ελληνική δημόσια διοίκηση, εάν το υφιστάμενο πλαίσιο είναι αποτελεσματικό και αποδοτικό, εάν η εφαρμογή του συνάγει και είναι συμβατή με τα διεθνή ελεγκτικά πρότυπα, εάν το υφιστάμενο θεσμικό πλαίσιο κανόνων, νομοθεσίας είναι επαρκές. Παράλληλα, γίνεται μια αξιολόγηση των εφαρμοσμένων πρακτικών εσωτερικού ελέγχου, τονίζοντας κυρίως τις αδυναμίες του. Μέσα από μελέτες περιπτώσεων (case studies), αναδεικνύονται οι αδυναμίες και τα μειονεκτήματα του υφιστάμενου θεσμικού πλαισίου εφαρμογής συστημάτων εσωτερικού ελέγχου στην δημόσια διοίκηση. Παράλληλα, αφού γίνεται μια αναφορά στα σημαντικότερα θεσμικά όργανα εσωτερικού ελέγχου της δημόσιας διοίκησης, προτείνονται μέθοδοι ενός αποτελεσματικού συστήματος εσωτερικού ελέγχου στην ελληνική δημόσια διοίκηση εναρμονιζόμενο με τα επαγγελματικά πρότυπα, καθώς και με διεθνείς πρακτικές εσωτερικού ελέγχου.

⁵ Meigs W., Larsen J., Meigs R., 1984, "Ελεγκτική", Μετάφραση: Διαμαντόπουλος Θ., Ταλαρούγκας Ι., Εκδόσεις Παπαζήση, σελ.14

Διάρθρωση εργασίας-Μεθοδολογία έρευνας:

Αρχικά, γίνεται μια εισαγωγική ανασκόπηση στον ρόλο της ελεγκτικής, και ειδικότερα στον ρόλο και την σημαντικότητα του εσωτερικού ελέγχου στην ελληνική δημόσια διοίκηση. Στη συνέχεια, παρουσιάζονται τα σημαντικότερα επαγγελματικά πρότυπα ελέγχου, καθώς και ενδεδειγμένες πρακτικές που έχουν δημοσιευθεί από αναγνωρισμένους επαγγελματικούς φορείς, όπως αυτά έχουν διαμορφωθεί διεθνώς και χρησιμοποιούνται. Τέλος, γίνεται μια αναφορά μέσω μελέτης περίπτωσης (case studies), στα φαινόμενα διαφθοράς στην ελληνική δημόσια διοίκησης, από όπου διαφαίνονται οι αδυναμίες του υπάρχον συστήματος εσωτερικού ελέγχου καθώς και του γενικότερου θεσμικού πλαισίου.

Οι μέθοδοι έρευνας που χρησιμοποιήθηκαν είναι η θεωρητική έρευνα και η μελέτη περίπτωσης. Η συλλογή πληροφοριών βασίστηκε σε άρθρα δημοσιευμένα σε διεθνή ακαδημαϊκά περιοδικά, επισκέψεις σε βιβλιοθήκες πανεπιστημίων, πρακτικά από διεθνή σεμινάρια, άρθρα εφημερίδων, αποσπάσματα από ακαδημαϊκά βιβλία, συλλογή πληροφοριών από το διαδίκτυο, συνεντεύξεις από εσωτερικούς ελεγκτές της δημόσιας διοίκησης.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2: ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΚΗ ΑΝΑΣΚΟΠΗΣΗ

Στο σημείο αυτό, θα γίνει μια παρουσίαση των σημαντικότερων άρθρων σε σχέση με την έννοια του ελέγχου και ειδικότερα του εσωτερικού ελέγχου στον δημόσιο τομέα. Τα άρθρα και οι βιβλιογραφικές αναφορές μπορούν να κατηγοριοποιηθούν στην εξής σημαντικότερες κατηγορίες:

1) Άρθρα και αναφορές που σχετίζονται με την έννοια και τον ορισμό της ελεγκτικής. Στην κατηγορία αυτή, προσπαθούμε να κατανοήσουμε την έννοια της ελεγκτικής, την σημαντικότητά της στο σημερινό οικονομικό περιβάλλον, καθώς και το πώς μπορεί να εφαρμοστεί στην πράξη.

2) Άρθρα και έρευνες που σχετίζονται με τα διεθνή ελεγκτικά πρότυπα. Στην συγκεκριμένη κατηγορία άρθρων προσπαθεί να τονιστεί η σύνδεση της ελεγκτικής με την πρακτική της εφαρμογή. Συγκεκριμένα, αναφέρονται οι σημαντικότερες επαγγελματικές ενώσεις επαγγελματιών της ελεγκτικής, τα σημαντικότερα πρότυπα και το πώς αυτά μπορούν να εφαρμοστούν στην πράξη, ώστε να επιτευχθεί το μέγιστο δυνατό αποτέλεσμα. Τέλος, τονίζεται η παγκοσμιοποιημένη διάσταση της έννοιας του ελέγχου.

3) Άρθρα και ερευνητικές αναφορές, που σχετίζονται με τον έλεγχο στο δημόσιο τομέα. Τονίζεται η αναγκαιότητα ύπαρξης ενός συστήματος εσωτερικού ελέγχου στον δημόσιο τομέα, γίνονται αναφορές στις διαφορές και ομοιότητες μεταξύ εσωτερικού ελέγχου στο δημόσιο και ιδιωτικό τομέα και τέλος γίνεται μια προσπάθεια κατανόησης του τι συμβαίνει σε άλλες χώρες.

4) Τέλος, άρθρα και αναφορές, τα οποία αναφέρονται στον ελληνικό δημόσιο τομέα και την δομή και διάρθρωση της υπάρχουσας ελεγκτικής διαδικασίας. Συγκεκριμένα,

Ο Καζαντζής (2006), ασχολείται με την έννοια και τις αρχές της ελεγκτικής, αναφέρει τα πλεονεκτήματά της, καθώς και την αναγκαιότητά της. Τονίζει την σπουδαιότητά της στο σημερινό σύγχρονο οικονομικό περιβάλλον. Κάνει αναφορές στην μεγάλη συγκέντρωση του κεφαλαίου, την δύναμη που κατέχει να επηρεάζει αποφάσεις και πολιτικές. Επίσης, όρισε την ελεγκτική ως τον επιστημονικό κλάδο της συστηματικής διαδικασίας συγκέντρωσης και αξιολόγησης ελεγκτικών τεκμηρίων, από ένα ανεξάρτητο και ικανό για την περίπτωση πρόσωπο, τα οποία τεκμήρια αφορούν μετρήσιμες πληροφορίες συγκεκριμένης οικονομικής μονάδας, με σκοπό να εξακριβωθεί και να γνωστοποιηθεί στους ενδιαφερόμενους χρήστες κατά πόσο οι πληροφορίες αυτές ανταποκρίνονται σε προκαθορισμένα κριτήρια.

Σύμφωνα με τον Meigs (1984), που για πολλούς ερευνητές θεωρείται ως ο πατέρας της ελεγκτικής επιστήμης, όρισε την Ελεγκτική ως τον ιδιαίτερο επαγγελματικό κλάδο των διοικητικών-οικονομικών επιστημών, που πραγματεύεται τους γενικούς κανόνες, όρους και προϋποθέσεις για την διενέργεια ελέγχου σε κάθε οικονομική μονάδα, με σκοπό την διαφύλαξη και την σωστή διαχείριση των οικονομικών πόρων καθώς και την ανάπτυξη του ανθρώπινου δυναμικού. Παράλληλα, τονίζει την σπουδαιότητα του εσωτερικού ελέγχου αναφέροντας ότι το σύστημα του εσωτερικού ελέγχου είναι το πλάνο της επιχείρησης, και όλες οι διαδικασίες που ακολουθεί η διοίκηση για να διασφαλίσει την μέγιστη αποδοτική συνεργασία, την διασφάλιση της περιουσίας την επιχείρησης, καθώς και την πρόληψη λαθών ή και παραλείψεων και απάτης. Ο Φίλος,(2004), κάνει εννοιολογικές αναφορές στον εσωτερικό έλεγχο, ξεχωρίζει τον εσωτερικό έλεγχο ανάλογα στο περιβάλλον στο οποίο αναπτύσσεται. Αναφέρεται στον στόχο του ελέγχου, καθώς και στην ολοκληρωμένη διάρθρωση και δομή που θα πρέπει να έχει, ώστε να είναι αποτελεσματικός. Κάνει ιδιαίτερη αναφορά στην σχέση κινδύνων και εσωτερικού ελέγχου, εφαρμόζει μοντέλα εκτίμησης του κινδύνου ώστε αυτός να ελαχιστοποιηθεί. Στην έρευνά του, εισαγάγει την έννοια της ηθικής και την σύνδεσή της με την εταιρική διακυβέρνηση, καθώς και την σχέση της με την ηθική. Τέλος, μέσω ερωτηματολογίων, προσπαθεί να εξειδικεύσει τον έλεγχο στις επιμέρους κατηγορίες μιας επιχείρησης ώστε να είναι πιο κατανοητός και πρακτικά εφαρμόσιμος.

Οι Kincaid και Sampias (2003), κάνουν αναφορές στα επαγγελματικά πρότυπα εσωτερικού ελέγχου. Αναφέρονται κυρίως στα Δημόσια Ελεγκτικά Πρότυπα, το πώς αυτά μπορούν να εφαρμοστούν και να έχουν αποτέλεσμα. Αναφέρονται ειδικά στο Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών, ίσως την σημαντικότερη επαγγελματική οργάνωση εσωτερικών ελεγκτών στον κόσμο. Παράλληλα, αναφέρονται στις ιδιαιτερότητες του συγκεκριμένου επαγγέλματος, στις ικανότητες και τα προσόντα που θα πρέπει να κατέχουν οι επαγγελματίες εσωτερικοί ελεγκτές. Βλέπουμε λοιπόν, ότι οι Kincaid και Sampias, προτιμούν να εξετάσουν τον εσωτερικό έλεγχο από την επαγγελματική παρά την ακαδημαϊκή του ιδιότητα.

Ο Σπηλιωτόπουλος (2001), αναφέρεται στην διάρθρωση της δημόσιας διοίκησης, καθώς και τις ανεξάρτητες διοικητικές αρχές και πως αυτές συμβάλλουν στην αποτελεσματικότερη δημόσια διοίκηση. Κάνει ιδιαίτερη μνεία στο πως οι ανεξάρτητες αρχές μπορούν να συμβάλλουν στην ελαχιστοποίηση της διαφθοράς στο ελληνικό δημόσιο τομέα. Τονίζει πως οι ανεξάρτητες διοικητικές αρχές, προσπαθούν να ελέγξουν την δημόσια διοίκηση ώστε να ελαχιστοποιηθούν οι αυθαιρεσίες της.

Η Μπέσιλα-Μακρίδη (2006), κάνει επίσης αναφορά στην δημόσια διοίκηση και τις ανεξάρτητες αρχές, στην έννοια του δικαίου, καθώς και στην εννοιολογική έννοια της

διαφθοράς στον δημόσιο τομέα. Στο ίδιο μήκος κύματος, κινείται ο Κάρκαλης (2005) όπου αναλύει το φαινόμενο της διαφθοράς, τη σχέση του με συγγενείς μορφές παθολογίας των πολιτειακών μηχανισμών, αλλά και οι ιστορικές του καταβολές σε ότι αφορά στην Ελλάδα. Στη συνέχεια, παρουσιάζεται, κατά τρόπο ευσύνοπτο και συγχρόνως αναλυτικό όπου απαιτείται, η δέσμη αρμοδιοτήτων προληπτικού ελέγχου του Ελεγκτικού Συνεδρίου.

Οι Goodwin (2004), και Malan (1991) στα άρθρα τους, τονίζουν τις διαφορές μεταξύ εσωτερικού ελέγχου στον δημόσιο τομέα και εσωτερικού ελέγχου στον ιδιωτικό τομέα. Συνδέουν τον εσωτερικό με τον εξωτερικό έλεγχο και πως μπορούν να λειτουργήσουν συμπληρωματικά. Η μελέτη τους βασίζεται σε έρευνα η οποία πραγματοποιήθηκε στην Αυστραλία και την Νέα Ζηλανδία με τους υπεύθυνους εσωτερικού ελέγχου. Καταλήγουν στο συμπέρασμα ότι υπάρχουν σημαντικές διαφορές μεταξύ εσωτερικού ελέγχου στον δημόσιο και στον ιδιωτικό τομέα. Οι εσωτερικοί ελεγκτές στον δημόσιο τομέα, δεν αναφέρονται στον οικονομικό διευθυντή, σε σχέση με τους ελεγκτές του ιδιωτικού τομέα και ότι στον δημόσιο τομέα η πιθανότητα ο εσωτερικός έλεγχος να διενεργείται από εξωτερική εταιρεία είναι μεγαλύτερη. Συνεχίζουν, ότι και στις δύο κατηγορίες δεν υπάρχουν διαφορές στην αλληλεπίδραση εσωτερικού και εξωτερικού ελεγκτή, ενώ ο εσωτερικός έλεγχος στον ιδιωτικό τομέα οδηγεί σε μεγαλύτερες μειώσεις στην αμοιβή του εσωτερικού ελεγκτή σε σχέση με τον δημόσιο τομέα.

Ο Coupland (1993), αναφέρεται στον ρόλο των εσωτερικών ελεγκτών στον δημόσιο τομέα. Υποστηρίζει, ότι πολλοί δημόσιοι οργανισμοί περιορίζονται από παραδοσιακές πρακτικές οι οποίες επηρεάζουν αρνητικά τον ρόλο των εσωτερικών ελεγκτών. Παράλληλα, υποστηρίζει ότι οι δημόσιοι οργανισμοί θα πρέπει να έχουν ξεκαθαρισμένους στόχους και αποστολές, ώστε ο εσωτερικός έλεγχος να μπορεί να επιτύχει τους στόχους του. Συνεχίζει, ότι οι εσωτερικοί ελεγκτές του δημόσιου τομέα χρειάζεται να διευρύνουν συνεχώς τις τεχνικές τους ικανότητες. Αυτό συμβαίνει διότι υπάρχει λογοδοσία για το δημόσιο χρήμα. Το γεγονός αυτό, καταλήγει, οδηγεί σε πιο εξελιγμένες τεχνικές ελέγχου δημόσιου τομέα.

Ο Lapsley I. (1988), τονίζει την χρηματοοικονομική πλευρά του ελέγχου. Αναφέρεται στην έννοια του Value for Money (VFM). Ότι ο έλεγχος δηλαδή, θα πρέπει να ακολουθεί και να ταυτίζεται με την μεγιστοποίηση της απόδοσης, η οποία εκφράζεται με την αποτελεσματικότητα, την αποδοτικότητα και την οικονομικότητα. Οι έννοιες αυτές είναι πιο σημαντικές στον δημόσιο τομέα, διότι εκεί υπάρχει διαχείριση δημόσιου χρήματος.

Ενδιαφέρον παρουσιάζει η μελέτη των Hawkes και Adams (1994), όπου υποστηρίζουν ότι οι

θεμελιώδεις αρχές που εφαρμόζονται στην πράξη από τον εσωτερικό έλεγχο είναι ασύμβατες με την διοίκηση ολικής ποιότητας. Συνδέουν δηλαδή την έννοια και το περιεχόμενο της διοίκησης ολικής ποιότητας με τον εσωτερικό έλεγχο. Τονίζουν ότι οι αρχές του εσωτερικού ελέγχου, αρχές όπως η εμπάθυση από τους εργαζόμενους των λειτουργιών μιας επιχείρησης, ή για παράδειγμα η εκχώρηση αρμοδιοτήτων η οποία απαιτεί άμεση συμμετοχή των εργαζομένων δεν συνάγει με τις αρχές της διοίκησης ολικής ποιότητας, η οποία είναι στενά δεμένη με προκαθορισμένες εργασίες. Τέλος, προτείνονται τρόποι με τους οποίους μπορεί να λειτουργήσει ένα σύστημα εσωτερικού ελέγχου σε ένα περιβάλλον διοίκησης ολικής ποιότητας.

Ο Hopkins, (2007), σε έρευνα που διεξήχθη στην Μεγάλη Βρετανία, υποστηρίζει ότι την διαφορετική αντίληψη που υπάρχει μεταξύ ελεγχόμενου και ελεγκτή σε σχέση με την έννοια και τον ρόλο της ελεγκτικής διαδικασίας. Τονίζει την ανάγκη ύπαρξης ομοφωνίας απόψεων για τους όρους που διέπουν τον εσωτερικό έλεγχο. Χρειάζεται ο διευθυντής εσωτερικού ελέγχου να κατανοήσει και να επικοινωνήσει καλύτερα τόσο με τους ελεγχόμενους, όσο και με τους ελεγκτές για το περιεχόμενο και την αναγκαιότητα του εσωτερικού ελέγχου.

Η Ντινάκη, (2005), αναφέρεται στην λειτουργία της δημόσιας διοίκησης και στην ανάγκη να αποφευχθεί η αυθαιρεσία στην άσκηση εξουσίας. Ξεχωρίζει μια σειρά από περιορισμούς στην άσκηση της δημόσιας εξουσίας, περιορισμοί όπως:

Νομικοί, Πολιτικοί, οικονομικοί και τεχνικοί. Τονίζει τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά κάθε κατηγορίας, όπως για παράδειγμα στους νομικούς περιορισμούς περιλαμβάνονται η αρχή της νομιμότητας, η διαφάνεια και ο έλεγχος. Στους πολιτικούς περιορισμούς περιέχεται η νομιμοποίηση των ενεργειών, ή η υποταγή στην κυβερνητική πολιτική. Οι οικονομικοί περιορισμοί περιλαμβάνουν το δημόσιο λογιστικό, τον τρόπο διαχείρισης των δημοσίων οικονομικών. Τέλος, οι τεχνικοί περιορισμοί, περιλαμβάνουν την οργάνωση και λειτουργία της δημόσιας διοίκησης. Επίσης, τονίζει τον ρόλο του εσωτερικού ελέγχου σε όλους τους παραπάνω περιορισμούς και αναφέρεται στον ρόλο των πολιτών και το δικαίωμά τους να απαιτούν διαφάνεια και αποτελεσματική διαχείριση και διοίκηση.

Κεφάλαιο 3: Έννοια και περιεχόμενο εσωτερικού ελέγχου

Ο εσωτερικός έλεγχος αποτελεί εργαλείο της Διοίκησης, το οποίο τη διαφωτίζει. Παρεμβαίνει για να εξετάσει μία διαδικασία ή μία δραστηριότητα του οργανισμού και καταθέτει μία διάγνωση η οποία βεβαιώνει λιγότερο ή περισσότερο την καλή λειτουργία, μία πρόγνωση, με σκοπό την επαγρύπνηση των υπευθύνων και της κεντρικής διοίκησης και μία θεραπεία, που αποβλέπει στην διασφάλιση των συμφερόντων του οργανισμού, στην αξιοπιστία των πληροφοριών, στην αποτελεσματικότητα των ενεργειών και στην ανταγωνιστικότητα⁶. Ο εσωτερικός ελεγκτής καταρχάς ακούει, προσέχει, παρατηρεί και αναλύει. Έπειτα, συνθέτει τις παρατηρήσεις του και προβαίνει σε αφαιρέσεις για να φανταστεί λύσεις, να ξαναχτίσει δηλαδή τη διοίκηση. Στο τέλος παράγει μία έκθεση και διανέμει τα συμπεράσματά του.

Ο εσωτερικός έλεγχος είναι ο έλεγχος που έχει οργανωθεί μέσα στην οικονομική μονάδα και διενεργείται από υπαλλήλους της⁷. Ο εσωτερικός ελεγκτής σχεδιάζει, υιοθετεί και εφαρμόζει μέτρα ελέγχου τα οποία αποσκοπούν⁸:

1. Στη συστηματική διαφύλαξη των περιουσιακών στοιχείων και στην προστασία του ανθρώπινου δυναμικού της οικονομικής μονάδας
2. Στην πλήρη λειτουργία του λογιστικού συστήματος σύμφωνα με τις γενικά παραδεκτές αρχές της Λογιστικής και τις διατάξεις των σχετικών νόμων
3. Στη συνεχή ενθάρρυνση και παρακολούθηση της άμεσης εφαρμογής από το προσωπικό των εντολών της διοίκησης
4. Στη βελτίωση της αποτελεσματικότητας των εργασιών της επιχείρησης
5. Στη συνεχή και πλήρη συμμόρφωση της διοίκησης με τους νόμους που διέπουν την λειτουργία της οικονομικής μονάδας.

Η εκπλήρωση των τριών τελευταίων σκοπών αποτελεί την πρωταρχική επιδίωξη των κλάδων του Διαχειριστικού και Διοικητικού Εσωτερικού Ελέγχου, ενώ αυτή των δύο πρώτων είναι το κύριο μέλημα του Λογιστικού Εσωτερικού Ελέγχου.

Βασικός σκοπός του εσωτερικού ελέγχου είναι να βοηθά όλα τα στελέχη του οργανισμού (σε όλα τα επίπεδα της διοίκησης) να ασκούν αποτελεσματικά τα καθήκοντα τους και με αυτό τον τρόπο να παρέχει εκτιμήσεις, συστάσεις, απόψεις και πληροφορίες που αφορούν τις εξεταζόμενες δραστηριότητες.

⁶ Κυριάκου Μ., (2006), "Γενικές Αρχές και Πρότυπα Εσωτερικού Ελέγχου", *Σχολή Επιμόρφωσης Υπαλλήλων Υπουργείου Οικονομίας και Οικονομικών (Σ.Ε.Υ.Υ.Ο)*, σελ.3

⁷ Meigs W., Larsen J., Meigs R., 1984, "Ελεγκτική", Μετάφραση: Διαμαντόπουλος Θ., Ταλαρούγκας Ι., Εκδόσεις Παπαζήση, σελ.16

⁸ Παππάς Α., 1999, "Εισαγωγή στην Ελεγκτική", Εκδόσεις Γ. Μπένου, σελ. 110-111

Αντικείμενό του είναι η εξέταση και αξιολόγηση της επάρκειας και εφαρμογής των διαφόρων λειτουργικών συστημάτων ενός οργανισμού και των συστημάτων ελέγχου αυτών (internal audit), καθώς και η εξέταση της ποιότητας της δράσης των οργάνων στα πλαίσια των αναλαμβανομένων ευθυνών⁹.

Αρκετές φορές στον οικονομικό χώρο δημιουργείται σύγχυση μεταξύ των όρων «Συστήματα Εσωτερικού Ελέγχου –Εσωτερικοί Έλεγχοι» (internal controls) και «Εσωτερικός Έλεγχος» (internal audit).

Ο όρος «Εσωτερικός Έλεγχος» χρησιμοποιείται για να αποδώσει δυο βασικές έννοιες θέτοντας παράλληλα και τα όρια και τις αρμοδιότητες αυτών.

Σύστημα εσωτερικού ελέγχου (internal controls) είναι το σύνολο των μέτρων ελέγχου (controls) εκείνων που έχουν επινοηθεί και χρησιμοποιούνται σε μια επιχείρηση για να προωθήσουν, να κατευθύνουν, να περιορίσουν, να διοικήσουν και να ελέγξουν τις διάφορες δραστηριότητες αποβλέποντας στην ικανοποίηση των στόχων της επιχείρησης. Τέτοια μέτρα ελέγχου, αλλά όχι και τα μοναδικά, είναι ο τρόπος οργάνωσης, οι πολιτικές, τα συστήματα, οι διαδικασίες, οι εντολές, τα πρότυπα, οι επιτροπές, τα λογιστικά σχέδια, οι προϋπολογισμοί, τα χρονοδιαγράμματα, οι εκθέσεις, η τεκμηρίωση της εργασίας και η υπηρεσία εσωτερικού ελέγχου (internal audit)¹⁰.

Εσωτερικός έλεγχος (internal audit): είναι μια υπηρεσία της επιχείρησης η οποία είναι επιφορτισμένη κυρίως με καθήκοντα διενέργειας ελέγχου. Η επισκόπηση των μέτρων ελέγχου είναι οπωσδήποτε μία από τις σημαντικότερες αποστολές και ευθύνες της υπηρεσίας εσωτερικού ελέγχου. Μπορεί ίσως να αναφερθεί ότι η υπηρεσία εσωτερικού ελέγχου είναι το μέτρο ελέγχου το οποίο μετρά και αξιολογεί την αποτελεσματικότητα των υπολοίπων μέτρων ελέγχου⁷.

Επομένως με τον όρο *control*, (δηλαδή μέτρο ελέγχου, υπό αυτήν την έννοια) εννοείται το σύνολο των ελεγκτικών συστημάτων ενώ με τον όρο *audit* εννοείται ένα μέρος σε αυτό το σύστημα το οποίο ελέγχει κατά πόσον τα συστήματα εσωτερικού ελέγχου λειτουργούν σωστά, δηλαδή είναι κατά κάποιο τρόπο ο ελεγκτής του ελέγχου. Αυτό το όργανο ονομάζεται *internal auditor* (εσωτερικός ελεγκτής). Ο *internal auditor* είναι κάτι διαφορετικό από το υπόλοιπο σύστημα ελέγχου. Είναι ένα πρόσωπο πρώτα που όμως δεν διεκπεραιώνει υποθέσεις. Ενεργεί εκ των υστέρων για λογαριασμό του διατάκτη, εφαρμόζοντας ελεγκτικές μεθόδους

Ορισμοί Εσωτερικού Ελέγχου

”Εσωτερικό έλεγχο αποτελούν το σχέδιο οργάνωσης και όλες οι συντονισμένες προσπάθειες, μέθοδοι

⁹ Κυριάκου Μ. (2003), “Ποιοτική αναβάθμιση της φορολογικής διοίκησης και εσωτερικός έλεγχος” *Φορολογική Επιθεώρηση*, Τεύχος 656, σελ.1903

¹⁰ Φίλος Ι, (2004), *(Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου Επιχειρήσεων*”, Εκδόσεις IQ Group)

και μέτρα που υιοθετούνται εντός μιας επιχείρησης , για την 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”.

American Institute Of Certified Public Accountants, (AICPA)

“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.”

Canadian Comprehensive Audit Foundation, 1991.

“Ο Εσωτερικός Έλεγχος είναι μία ανεξάρτητη, αντικειμενικά διαβεβαιωτική και συμβουλευτική δραστηριότητα σχεδιασμένη να προσθέτει αξία και να βελτιώνει τις λειτουργίες του οργανισμού. Βοηθά έναν οργανισμό να επιτύχει τους στόχους του προσφέροντας μία συστηματική επιστημονική προσέγγιση για την αποτίμηση και βελτίωση της αποτελεσματικότητας της διαχείρισης των κινδύνων, των συστημάτων εσωτερικού ελέγχου (control) και των διαδικασιών της διοίκησης.”

The Professional Practices Framework, 2004, Institute of Internal Auditors, IIA

Πολλοί θεωρούν ότι τα θέματα ελεγκτικής, όπως και ο εσωτερικός έλεγχος, είναι πρακτικά αντικείμενα χωρίς θεωρητική προσέγγιση. Κοινώς είναι μία σειρά πρακτικών διαδικασιών, τεχνικών και μεθόδων ένας τρόπος εκτέλεσης του ελεγκτικού έργου με μικρή την ανάγκη περιγραφών, ερμηνειών συμφωνιών, ιδεών, επιχειρημάτων και αποδείξεων, στοιχείων, δηλαδή όλα μαζί αθροιζόμενα συνθέτουν αυτό που συχνά είναι γνωστό ως «θεωρία». Τα τελευταία χρόνια έχουν γίνει προσπάθειες για να αναδειχθούν συνοπτικά οι θεωρητικές πτυχές της ελεγκτικής. Η θεωρία και η πρακτική είναι συμπληρωματικές η μία με την άλλη. Πιο αναλυτικά, η θεωρία χρειάζεται για να καθοδηγεί την πρακτική και οι πρακτικές εφαρμογές και εξελίξεις αποτελούν τη βάση για την εξέλιξη και ανάπτυξη της θεωρίας¹¹.

Μέρος αυτών των πρακτικών εφαρμογών, που έχουν καταγραφεί και ανά διαστήματα αναθεωρούνται, ανάλογα με τις ανάγκες των οικονομικών μονάδων αλλά και τις εξελίξεις στην παγκόσμια αγορά, είναι τα Πρότυπα Εσωτερικού Ελέγχου που έχουν καταγραφεί από διεθνώς αναγνωρισμένους επαγγελματικούς οργανισμούς ή ινστιτούτα. Στη συνέχεια θα γίνει αναφορά στα πιο ευρέως αναγνωρισμένα Πρότυπα Εσωτερικού Ελέγχου από διεθνείς οργανισμούς του ιδιωτικού και δημόσιου τομέα.

Ο ρόλος των Προτύπων Ελέγχου:

Τα Πρότυπα του ελέγχου αποτελούν ένα αναλυτικό σύνολο οδηγιών για να καθοδηγήσουν τους

¹¹ Καζαντζής Χ., 2006, “Ελεγκτική & Εσωτερικός Έλεγχος, Μία συστηματική προσέγγιση Εννοιών, Αρχών και Προτύπων”, Εκδόσεις Business Plus A.E., σελ. 116

ελεγκτές κατά την ελεγκτική διαδικασία. Τα πρότυπα κυρίως αναφέρονται στις παρακάτω περιοχές:

- Προσόντα του ελεγκτικού προσωπικού
- Ανεξαρτησία
- Απαιτούμενη επαγγελματική προσοχή
- Έλεγχος ποιότητας
- Προγραμματισμός ελέγχου
- Περιοχές εργασίας
- Αναφορές

Τα πρότυπα ελέγχου αναπτύχθηκαν και ακολουθούνται για τους παρακάτω λόγους:

Για να παρέχουν ομοιόμορφη καθοδήγηση στους ελεγκτές

Για να δημιουργήσουν αξιοπιστία και εμπιστοσύνη στο ελεγκτικό επάγγελμα

Για να ενημερώσουν τους «πελάτες» (το δημόσιο, τους δημόσιους υπαλλήλους, τη διοίκηση, όσους έχουν έννομο συμφέρον κ.τ.λ.) για τον ρόλο της ελεγκτικής

Για να καθιερώσουν μία βάση για την διενέργεια εσωτερικών και εξωτερικών επιθεωρήσεων της ποιότητας του ελέγχου

Υπάρχουν διάφορες ομάδες που ωφελούνται από την ύπαρξη των προτύπων ελέγχου ποικιλοτρόπως, όπως επί παραδείγματι:

Οι ελεγκτές οι οποίοι λαμβάνουν καθοδήγηση για την διεξαγωγή της εργασίας τους

Οι ελεγχόμενοι που λαμβάνουν την διαβεβαίωση ότι θα χρησιμοποιηθούν κατάλληλες μέθοδοι ελεγκτικής

Οι εκλεγμένοι ανώτεροι υπάλληλοι (officials) και το δημόσιο που λαμβάνουν αυξημένη διαβεβαίωση ότι οι δημόσιοι πόροι χρησιμοποιούνται αποτελεσματικά και ελέγχονται

Η διοίκηση που λαμβάνει αυξημένη διαβεβαίωση ότι φαινόμενα διαφθοράς και άλλες οργανωτικές ανεπάρκειες θα επισημανθούν και θα διορθωθούν¹²

Τα πιο διαδεδομένα πρότυπα που εφαρμόζονται κυρίως στους ελέγχους που διενεργούνται στον δημόσιο τομέα είναι τα παρακάτω:

Γενικός Παραδεκτά Κυβερνητικά Ελεγκτικά Πρότυπα (Generally Accepted Government Auditing Standards GAGAS, issued by the U.S. Government Accountability Office (GAO), Yellow Book)

¹² Kincaid J, Sampias W, *Certified Government Auditing Professional, Examination Study Guide*, 2nd Edition σελ.37-38

Γενικώς Παραδεκτά Ελεγκτικά Πρότυπα (Generally Accepted Auditing Standards, GAAS)

Κυβερνητικά Πρότυπα Εσωτερικού Ελέγχου (Government Internal Audit Standards issued by Her Majesty's Treasury, United Kingdom).

Παρόλο που τα παραπάνω πρότυπα είναι τα πιο διαδεδομένα παγκοσμίως, διότι εξειδικεύονται κυρίως στους κυβερνητικούς ελέγχους, οι ελεγκτές μπορούν να χρησιμοποιήσουν και άλλα πρότυπα όπως:

Τα Πρότυπα του Ινστιτούτου Εσωτερικού Ελέγχου (The Institute of Internal Auditor Standards, **IIA**)

Καναδικό Ινστιτούτο των Προτύπων των Ορκωτών Λογιστών (Canadian Institute of Chartered Accountants Standards, **CICA**)

Πρότυπα Ελεγκτικής (Auditing Standards issued by International Organization of Supreme Audit Institutions Standards, **INTOSAI**)

Επιπλέον, οι εσωτερικοί ελεγκτές, ανεξάρτητα από το εάν εργάζονται στον ιδιωτικό ή δημόσιο τομέα, έχουν δικαίωμα εφόσον πληρούν κάποιες προϋποθέσεις, με την συμμετοχή τους σε εξετάσεις, να εξασφαλίσουν έναν τίτλο πιστοποίησης της επάρκειας των γνώσεων τους.

Παραδείγματα τέτοιων πιστοποιήσεων είναι:

Certified Internal Auditor (CIA)

Certification in Control Self – Assessment (CCSA)

Certified Government Auditing Professional (CGAP)

Certified Financial Services Auditor (CFSA)

Στη συνέχεια παρατίθενται, ενδεικτικά, τα Πρότυπα και οι βασικές αρχές του Ινστιτούτου Εσωτερικού Ελέγχου, προκειμένου να γίνουν κατανοητοί οι κανόνες συμπεριφοράς των εσωτερικών ελεγκτών καθώς και η μεθοδολογία της ελεγκτικής εργασίας.

3.1 Επαγγελματικά Πρότυπα Ελέγχου

Τα Πρότυπα του ελέγχου αποτελούν ένα αναλυτικό σύνολο οδηγιών για να καθοδηγήσουν τους ελεγκτές κατά την ελεγκτική διαδικασία. Τα πρότυπα κυρίως αναφέρονται στις παρακάτω περιοχές:

- Προσόντα του ελεγκτικού προσωπικού
- Ανεξαρτησία
- Απαιτούμενη επαγγελματική προσοχή
- Έλεγχος ποιότητας
- Προγραμματισμός ελέγχου
- Περιοχές εργασίας
- Αναφορές

Τα πρότυπα ελέγχου αναπτύχθηκαν και ακολουθούνται για τους παρακάτω λόγους:

- Για να παρέχουν ομοιόμορφη καθοδήγηση στους ελεγκτές
- Για να δημιουργήσουν αξιοπιστία και εμπιστοσύνη στο ελεγκτικό επάγγελμα
- Για να ενημερώσουν τους «πελάτες» (το δημόσιο, τους δημόσιους υπαλλήλους, τη διοίκηση, όσους έχουν έννομο συμφέρον κ.τ.λ.) για τον ρόλο της ελεγκτικής
- Για να καθιερώσουν μία βάση για την διενέργεια εσωτερικών και εξωτερικών επιθεωρήσεων της ποιότητας του ελέγχου

Υπάρχουν διάφορες ομάδες που ωφελούνται από την ύπαρξη των προτύπων ελέγχου ποικιλοτρόπως, όπως επί παραδείγματι:

- Οι ελεγκτές οι οποίοι λαμβάνουν καθοδήγηση για την διεξαγωγή της εργασίας τους
- Οι ελεγχόμενοι που λαμβάνουν την διαβεβαίωση ότι θα χρησιμοποιηθούν κατάλληλες μέθοδοι ελεγκτικής
- Οι εκλεγμένοι ανώτεροι υπάλληλοι (officials) και το δημόσιο που λαμβάνουν αυξημένη διαβεβαίωση ότι οι δημόσιοι πόροι χρησιμοποιούνται αποτελεσματικά και ελέγχονται
- Η διοίκηση που λαμβάνει αυξημένη διαβεβαίωση ότι φαινόμενα διαφθοράς και άλλες οργανωτικές ανεπάρκειες θα επισημανθούν και θα διορθωθούν (Kincaid J, Sampias W, *Certified Government Auditing Professional, Examination Study Guide*, 2nd Edition σελ.37-38).

Τα πιο διαδεδομένα πρότυπα που εφαρμόζονται κυρίως στους ελέγχους που διενεργούνται στον δημόσιο τομέα είναι τα παρακάτω:

Γενικός Παραδεκτά Κυβερνητικά Ελεγκτικά Πρότυπα (Generally Accepted Government Auditing Standards GAGAS, issued by the U.S. Government Accountability Office (GAO), Yellow Book)

Γενικός Παραδεκτά Ελεγκτικά Πρότυπα (Generally Accepted Auditing Standards, GAAS)

Κυβερνητικά Πρότυπα Εσωτερικού Ελέγχου (Government Internal Audit Standards issued by Her Majesty's Treasury, United Kingdom).

Παρόλο που τα παραπάνω πρότυπα είναι τα πιο διαδεδομένα παγκοσμίως, διότι εξειδικεύονται κυρίως στους κυβερνητικούς ελέγχους, οι ελεγκτές μπορούν να χρησιμοποιήσουν και άλλα πρότυπα όπως:

Τα Πρότυπα του Ινστιτούτου Εσωτερικού Ελέγχου (The Institute of Internal Auditor Standards, **IIA**)

Καναδικό Ινστιτούτο των Προτύπων των Ορκωτών Λογιστών (Canadian Institute of Chartered Accountants Standards, **CICA**)

Πρότυπα Ελεγκτικής (Auditing Standards issued by International Organization of Supreme Audit Institutions Standards, **INTOSAI**)

Επιπλέον, οι εσωτερικοί ελεγκτές, ανεξάρτητα από το εάν εργάζονται στον ιδιωτικό ή δημόσιο τομέα, έχουν δικαίωμα εφόσον πληρούν κάποιες προϋποθέσεις, με την συμμετοχή τους σε εξετάσεις, να εξασφαλίσουν έναν τίτλο πιστοποίησης της επάρκειας των γνώσεων τους. Παραδείγματα τέτοιων πιστοποιήσεων είναι:

Certified Internal Auditor (CIA)

Certification in Control Self – Assessment (CCSA)

Certified Government Auditing Professional (CGAP)

Certified Financial Services Auditor (CFSA)

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4:Εσωτερικός έλεγχος δημόσιου τομέα

Η διαδικασία εσωτερικού ελέγχου του δημόσιου τομέα περιλαμβάνει τις πολιτικές και διαδικασίες που χρησιμοποιούνται για να κατευθύνουν τις δραστηριότητες ενός οργανισμού προκειμένου να παρέχει την λογική διαβεβαίωση (reasonable assurance) ότι οι στόχοι επιτυγχάνονται και ότι οι διαδικασίες διενεργούνται κατά τρόπο ηθικό και υπεύθυνο. Στο δημόσιο τομέα, η διακυβέρνηση αφορά τα μέσα με τα οποία οι στόχοι καθιερώνονται και ολοκληρώνονται. Περιλαμβάνει επίσης τις δραστηριότητες που εξασφαλίζουν την αξιοπιστία μιας κυβέρνησης, καθιερώνουν τη δίκαιη παροχή υπηρεσιών, και αξιολογούν την κατάλληλη συμπεριφορά των ανώτερων δημόσιων υπαλλήλων, περιορίζοντας τον κίνδυνο διαφθοράς στη δημόσια διοίκηση¹³.

Προκειμένου να γίνει κατανοητή η έννοια της διακυβέρνησης (governance) γενικότερα περιγράφονται κάποιες βασικές αρχές διακυβέρνησης που εφαρμόζονται τόσο στον ιδιωτικό όσο και στον δημόσιο τομέα.

Ορισμός κατεύθυνσης (Setting direction). Η καλή διακυβέρνηση καθιερώνει τις πολιτικές προκειμένου να καθοδηγήσει τις ενέργειες ενός οργανισμού. Στην κυβέρνηση, η πολιτική θα πρέπει να κατευθύνεται μέσω των εθνικών στόχων, στρατηγικών σχεδίων, στόχων απόδοσης, της νομοθετικής καθοδήγησης ή νομοθετικών επιτροπών επίβλεψης. Οι πολιτικές της κυβέρνησης – ή τουλάχιστον οι προτεραιότητες της – μπορούν γενικά να αναζητηθούν στον προϋπολογισμό της, ο οποίος τοποθετεί περιορισμένους πόρους σε συγκεκριμένες δραστηριότητες.

Εμφύσηση της ηθικής και ακεραιότητας (Instilling ethics and integrity). Η καλή διακυβέρνηση περιλαμβάνει σαφώς καθορισμένες ηθικές αξίες, στόχους, στρατηγικές και εσωτερικό έλεγχο. Θα πρέπει να ευθυγραμμίζει τις πολιτικές με τις διαδικασίες για να ενθαρρύνει την συμπεριφορά η οποία είναι σύμφωνη με τις αξίες ηθικής και ακεραιότητας του οργανισμού της κυβέρνησης.

Επίβλεψη των αποτελεσμάτων (Overseeing results). Η καλή διακυβέρνηση απαιτεί τη συνεχή επίβλεψη ώστε να εξασφαλίζει ότι η πολιτική εφαρμόζεται ορθά, οι στρατηγικές συμβαδίζουν, και η γενική απόδοση της κυβέρνησης συναντά τις προσδοκίες και τις ανάγκες μέσα στην πολιτική, τους νόμους, και τους κανονισμούς.

Υποβολή έκθεσης λογοδοσίας. (Accountability reporting). Επειδή οι υπηρεσίες της κυβέρνησης χρησιμοποιούν πόρους (resources) και εξουσία για να επιτύχουν τους καθιερωμένους στόχους, οι κυβερνήσεις θα πρέπει να λογοδοτούν για το πώς χρησιμοποιήθηκαν οι πόροι αυτοί και τι κατόρθωσαν. Αναλόγως, η καλή διακυβέρνηση απαιτεί τακτική χρηματοοικονομική αναφορά και αναφορά της απόδοσης, η οποία ισχυροποιείται για μεγαλύτερη ακρίβεια από έναν ανεξάρτητο ελεγκτή. Η

¹³ The role of auditing in the Public Sector governance” November 2006, pp.3, *The Institute of Internal Auditing*, www.theiia.org

υποχρέωση λογοδοσίας (accountability) ενίοτε επισύρει και την επιβολή προστίμων και κυρώσεων σε όσους καταχρώνται τα έσοδα του δημοσίου για σκοπούς άλλους από τους επιδιωκόμενους.

Διόρθωση τακτικής (Correcting course). Όταν ο οργανισμός δεν επιτύχει τους οικονομικούς στόχους ή τους λειτουργικούς στόχους απόδοσης, ένα καλό σύστημα διακυβέρνησης θα αναγνωρίσει την αιτία των προβλημάτων, θα καθορίσει τις απαιτούμενες διορθωτικές κινήσεις και θα παρακολουθήσει τις εξελίξεις (εποπτεία follow up) για να καθορίσει εάν αυτές οι κινήσεις εφαρμόστηκαν αποτελεσματικά. Τα ευρήματα και οι προτάσεις του ελεγκτή αποτελούν σημαντικά στοιχεία προς την καλή διακυβέρνηση, τα οποία μπορούν να οδηγήσουν τους οργανισμούς να λάβουν άμεσα και κατάλληλα διορθωτικά μέτρα που θεραπεύουν προσδιορισμένες αδυναμίες και ανεπάρκειες.

Από την παραπάνω ανάλυση προκύπτει ότι για να είναι αποτελεσματική και αποδοτική η Δημόσια Διοίκηση και για να προλαμβάνονται φαινόμενα διαφθοράς και κακοδιοίκησης, πρέπει να εφαρμόζονται βασικές αρχές της καλής διακυβέρνησης. Επιπλέον, λόγω της φύσης των παρεχόμενων υπηρεσιών και προκειμένου να επιτευχθούν οι στόχοι του κυβερνητικού σώματος, θα πρέπει να θεσπιστεί προστασία για να διασφαλιστεί η υποχρέωση λογοδοσίας καθότι οι δημόσιοι υπάλληλοι διαχειρίζονται το δημόσιο χρήμα. Πιο συγκεκριμένα, η συνετή δημόσια διακυβέρνηση απαιτεί δίκαια και αμερόληπτα επιβεβλημένα νομικά πλαίσια, διότι η απουσία καλών δομών διακυβέρνησης και η έλλειψη συνοχής στις βασικές αρχές διακυβέρνησης αυξάνει τον κίνδυνο διαφθοράς στο δημόσιο.

Σύμφωνα με τον Οργανισμό Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης (Ο.Ο.Σ.Α.) «Οι αρχές της καλής διακυβέρνησης, διαφάνεια και υποχρέωση λογοδοσίας (accountability); δικαιοσύνη και ισότητα; αποδοτικότητα και αποτελεσματικότητα; σεβασμός στο κράτος δικαίου; και υψηλά πρότυπα ηθικής συμπεριφοράς αντιπροσωπεύουν την βάση πάνω στην οποία μπορεί να χτιστεί η ανοιχτή κυβέρνηση (open government)». (Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD) Policy Brief, “Public Sector Modernisation: Open Government,” 2005)

Παράλληλα, το Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών (The Institute of Internal Auditors, ΙΙΑ) στην προσπάθειά του να προσφέρει καθοδήγηση σε εκλεγμένα ή διορισμένα κυβερνητικά στελέχη σε θέματα διακυβέρνησης και εφαρμογής της ελεγκτικής στον δημόσιο τομέα περιγράφει κάποιες βασικές αρχές κρίσιμες στην διακυβέρνηση του δημοσίου τομέα¹⁴:

Υποχρέωση λογοδοσίας. (Accountability) Η υποχρέωση λογοδοσίας είναι μία διαδικασία κατά

¹⁴ The role of auditing in the Public Sector governance” November 2006, pp.7, *The Institute of Internal Auditing*, www.theiia.org

την οποία οι δημόσιες υπηρεσίες και οι υπάλληλοί τους είναι υπεύθυνοι για τις αποφάσεις και τις ενέργειες τους, συμπεριλαμβανομένης της διαχείρισης των δημοσίων εσόδων και όλων των πτυχών της απόδοσης τους, και για το λόγο αυτό υποβάλλονται στον κατάλληλο εξωτερικό έλεγχο. Επιτυγχάνεται από όλα τα συμβαλλόμενα μέρη που έχουν σαφή κατανόηση των ευθυνών, και έχουν επίσης πλήρως καθορισμένους ρόλους μέσα σε μία ισχυρή δομή. Στην πραγματικότητα, η λογοδοσία είναι η υποχρέωση της δημόσιας υπηρεσίας να λογοδοτήσει για την ευθύνη που της αντιστοιχεί (Πηγή: IFAC, Governance in the Public Sector: A Governing Body Perspective, 2001).

Διαφάνεια. (Transparency). Η αρχή της διαφάνειας σχετίζεται με την ευθύτητα της κυβέρνησης στους πολίτες της. Η καλή διακυβέρνηση περιλαμβάνει την κατάλληλη κοινοποίηση των βασικών πληροφοριών σε όσους έχουν έννομα συμφέροντα έτσι ώστε να έχουν τα απαραίτητα στοιχεία για την απόδοση και τις διαδικασίες της κυβέρνησης. Αναλόγως, οι αποφάσεις, οι ενέργειες, και οι συναλλαγές της κυβέρνησης διευθετούνται ανοιχτά. Οι ελεγκτές μπορούν να παρέχουν μία άμεση σύνδεση μεταξύ της διαφάνειας και της αξιοπιστίας της κυβέρνησης. Οι νομοθέτες και το δημόσιο επιζητούν τους ελέγχους για να βεβαιώνονται ότι οι κυβερνητικές πράξεις είναι ηθικές και νόμιμες, και ότι η έκθεση (report) της απόδοσης απεικονίζει με ακρίβεια το αληθινό μέτρο των διαδικασιών.

Ακεραιότητα, Εντιμότητα (probity). Η αρχή της ακεραιότητας απαιτεί από τους δημόσιους υπαλλήλους να ενεργούν με αξιοπρέπεια και τιμιότητα. Η κοινή γνώμη έχει συχνά αμφιβολίες για το εάν οι δημόσιες πληροφορίες και πράξεις είναι αξιόπιστες, κάτι το οποίο υπονομεύει τη νομιμότητα της κυβέρνησης και τη δυνατότητα της να κυβερνήσει. Όταν δεν τηρείται η αρχή της ακεραιότητας οι συνέπειες μπορεί να είναι συντριπτικές εφόσον η δημόσια εμπιστοσύνη στην κυβέρνηση και στην ηγεσία της υπονομεύεται.

Δικαιοσύνη (equity). Η αρχή της δικαιοσύνης σχετίζεται με το κατά πόσο δίκαια τα κυβερνητικά στελέχη ασκούν την εξουσία που τους έχει δοθεί. Οι πολίτες χορηγούν τα χρήματα και τη δύναμη στους αντιπρόσωπους — στους δημόσιους υπαλλήλους — για να πραγματοποιήσουν τις υποχρεώσεις τους. Εντούτοις, οι πολίτες ανησυχούν για την κακοδιαχείριση της κυβερνητικής δύναμης, την κατασπατάληση των κυβερνητικών πόρων, και οποιαδήποτε άλλα ζητήματα που περιλαμβάνουν τη διαφθορά ή τη κακή διαχείριση που θα μπορούσαν αρνητικά να προσκρούσουν στις κυβερνητικές υποχρεώσεις και την παροχή υπηρεσιών στους πολίτες της.

Παρόμοιες αρχές, οι οποίες είναι και συνταγματικά κατοχυρωμένες, ισχύουν για τη δράση της Δημόσιας Διοίκησης στην ελληνική έννομη τάξη, όπως:

η αρχή της νομιμότητας, σύμφωνα με την οποία τα διοικητικά όργανα μπορούν να προβαίνουν μόνο στις νόμιμες ή υλικές ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από κανόνες δικαίου, οι οποίοι και καθορίζουν την αρμοδιότητά τους

η αρχή του δημοσίου συμφέροντος, σύμφωνα με την οποία οι ενέργειες των διοικητικών οργάνων

αποσκοπούν πάντοτε στην εξυπηρέτηση του δημόσιου συμφέροντος

η αρχή προστασίας των διοικούμενων, δηλαδή προστασία των δικαιωμάτων ή και συμφερόντων που κατοχυρώνονται από το Σύνταγμα και προβλέπονται από την νομοθεσία, όπως το δικαίωμα της ισότητας, της καλής λειτουργίας της Διοίκησης και της αμεροληψίας, η αιτιολόγηση των ατομικών διοικητικών πράξεων¹⁵.

Η διαφθορά και η κακοδιοίκηση αποτελούν σύμπτωμα κακής διακυβέρνησης, το οποίο υποσκάπτει τις δημοκρατικές αξίες και ανακόπτει την αναπτυξιακή προσπάθεια της χώρας¹⁶. Ως διαφθορά¹⁷, θεωρείται οποιαδήποτε νομικά κολάσιμη συμπεριφορά που έχει κατάχρηση δημοσίου αξιώματος ή ρόλου για την επίτευξη ιδιωτικού οφέλους και περιλαμβάνει κυρίως περιπτώσεις, οι οποίες μετά από έλεγχο ή επανέλεγχο ή προκαταρκτική έρευνα ή ένορκη διοικητική εξέταση, παραπέμφθηκαν στην Εισαγγελική Αρχή προς άσκηση ποινικής δίωξης για τα εγκλήματα της δωροδοκίας, της παράβασης καθήκοντος και λοιπά σχετικά εγκλήματα. Ειδικότερα, διαφθορά υπάρχει όταν συντρέχουν σωρευτικά τα τρία εννοιολογικά της στοιχεία:

Το πολιτειακό όργανο που έχει ορισμένη αρμοδιότητα

Ο ιδιώτης τρίτος (φυσικό ή νομικό πρόσωπο), που επιθυμεί να επιτύχει ορισμένο αποτέλεσμα με χρήση της αρμοδιότητας του πολιτειακού οργάνου

Το αντάλλαγμα που καταβάλλεται ή υπόσχεται να καταβάλει ο ιδιώτης στο πολιτειακό όργανο προκειμένου να πετύχει το αποτέλεσμα που επιθυμεί.

Κατά μία έννοια για να έχουμε διαφθορά πρέπει να έχουμε φυσικό πρόσωπο που να συμμετέχει στο συνολικό πλέγμα ενεργειών και καταστάσεων που συνιστούν τη διεφθαρμένη συναλλαγή, το οποίο να ενεργεί ως πολιτειακό όργανο με κάποιας μορφής αρμοδιότητα και να αναλαμβάνει δράση κάποιας μορφής, προκειμένου να επιτύχει ένα κατευθυνόμενο αποτέλεσμα. Η συναλλαγή είναι διεφθαρμένη από τη στιγμή που το φυσικό πρόσωπο λαμβάνει ή προσδοκά αντάλλαγμα από την επίτευξη του αποτελέσματος, άσχετα από το αν η πράξη είναι τελικώς παράνομη ή νόμιμη. Το αντάλλαγμα μπορεί να είναι υλικό ή ηθικό (π.χ. εύνοια), μπορεί να είναι υπόσχεση ανταλλάγματος ή απειλή δυσμενών συνεπειών (π.χ. υπηρεσιακών δεινών). Τέλος, απαιτείται το τρίτο πρόσωπο, φυσικό ή νομικό, που υπόσχεται το αντάλλαγμα. (Στο σημείο αυτό, η διαφθορά αφίσταται της κατάχρησης εξουσίας, που είναι η χρήση δημοσίου αξιώματος για την επιδίωξη προσωπικού οφέλους.)¹⁸.

Ως κακοδιοίκηση νοείται κυρίως κάθε άλλη ενέργεια ή παράλειψη που αντιβαίνει στις αρχές

¹⁵ Σπηλιωτόπουλος Επ., 2001. *“Η Δημόσια Διοίκηση στην Ελλάδα”*, Ελληνικό Ινστιτούτο Διοικητικών Επιστημών, Αθήνα – Κομοτηνή, Αντ. Σακκουλα, , σελ.129

¹⁶ Ηλεκτρονική Διακυβέρνηση κατά της διαφθοράς και της Κακοδιοίκησης”, 29 Ιουνίου 2006, www.gedd.gr

¹⁷ Μπέσιλα – Μακρίδη Ελ., 2006, *“Ο έλεγχος της διοίκησης”*, Εκδ.Σάκκουλα, Τόμος II, σελ.29

¹⁸ Κάρκαλης Ι., 2005, *“Αντιδιαφθορά & Ελεγκτικό Συνέδριο”*, Ι, Σάκκουλας, Αθήνα - Θεσσαλονίκη, σελ.3 επ

της χρηστής διοίκησης ή επιφέρει παράνομα ζημιά στο δημόσιο ή στους τρίτους (Βλ. Ετήσια Έκθεση του Γενικού Επιθεωρητή Δημόσιας Διοίκησης, 2004, σελ.191) .

Ο Ευρωπαίος Διαμεσολαβητής, από την πρώτη ετήσια έκθεση το 1995, έχει σταθερά υιοθετήσει την άποψη ότι τρία είδη παραλείψεων, τα οποία έως ένα βαθμό επικαλύπτονται, μπορούν να οδηγήσουν στη διαπίστωση κακοδιοίκησης:

Παράλειψη σεβασμού ενός κανόνα δικαίου ή μιας αρχής

Παράλειψη σεβασμού των αρχών της χρηστής διοίκησης και

Παράλειψη σεβασμού των ανθρωπίνων ή θεμελιωδών δικαιωμάτων.

Επίσης, *«Κάτω από τον τίτλο κακοδιοίκηση»* σημειώνει ο Συνήγορος του Πολίτη στη Εισαγωγή της Έκθεσης για το 2004, *«τείνουμε να συμπεριλάβουμε φαινόμενα πολύ διαφορετικά μεταξύ τους. Για την ετερόκλητη αυτή συνύπαρξη εν μέρει ευθύνεται ο ίδιος ο όρος «κακοδιοίκηση», που φαίνεται να παραπέμπει σε μια παθολογία τεχνοκρατικού χαρακτήρα, ένα είδος κακού μάνατζμεντ (εσφαλμένη κατανομή οικονομικών πόρων, στελεχικού δυναμικού, τεχνολογίας, υποδομών κ.ά.). Αυτή άλλωστε είναι και η αντίληψη που στερεότυπα διαμορφώνει ο πολίτης στην καθημερινή συναλλαγή του με τις δημόσιες υπηρεσίες, καθώς το χαμηλό επίπεδο υπηρεσιών που αυτές του προσφέρουν πράγματι εκ πρώτης όψεως εμφανίζεται συνήθως σε αυτόν με όρους κακής διαχείρισης».*

Σε αυτό το σημείο οφείλουμε να διαχωρίσουμε τη διαφθορά από το ευρύτερο φαινόμενο της κακοδιοίκησης. Ο όρος «διαφθορά» περιλαμβάνει κατάχρηση εξουσίας από το πολιτειακό όργανο για επιδίωξη προσωπικού οφέλους από τρίτο πρόσωπο. Από την άλλη πλευρά ο όρος «κακοδιοίκηση» δεν περιλαμβάνει κάποιο είδος ανταλλάγματος π.χ δωροδοκία, αντιθέτως είναι ένα φαινόμενο τα βαθύτερα αίτια του οποίου πηγάζουν από την παροχή χαμηλής ποιότητας υπηρεσιών από την δημόσια διοίκηση με αποτέλεσμα να καταπατούνται οι αρχές της χρηστής διοίκησης και οι κανόνες δικαίου.

Η επιστημονική ανάλυση και η έρευνα του φαινομένου της διαφθοράς, καταδεικνύει ότι διαφθορά και κακοδιοίκηση συμβαδίζουν. Τα δύο φαινόμενα – αν και έχουν διαφορετική έννοια – συνδέονται αναπόσπαστα, υπό την έννοια ότι το «περιβάλλον» της κακοδιοίκησης είναι αυτό που ευνοεί την ανάπτυξη διαφόρων μορφών διαφθοράς, η κακοδιοίκηση υποθάλλει την διαφθορά και αντίστροφα η διαφθορά επιτείνει τα φαινόμενα κακοδιοίκησης¹⁹ .

Φαινόμενα διαφθοράς και κακοδιοίκησης

¹⁹ Βλ. Έκθεση της Επιτροπής του Ινστιτούτου Τοπικής Αυτοδιοίκησης, 2006, *''Οι έλεγχοι στους ΟΤΑ, προτάσεις για τον εξορθολογισμό και την αποτελεσματικότητα του συστήματος''*, σελ.17, www.ita.org.gr

Συνήθη φαινόμενα διαφθοράς είναι σύμφωνα με πρόσφατες επισημάνσεις οι συναλλαγές κάτω από το τραπέζι, οι χαριστικές πράξεις της Διοίκησης έναντι αδράς αμοιβής, η γραφειοκρατία που ευνοεί τις μεσολαβητικές διαδικασίες, δηλαδή «το λάδωμα», η χαμηλή ποιότητα των υπηρεσιών, η κακή εξυπηρέτηση του πολίτη, η κακή οργάνωση, η έλλειψη μηχανοργάνωσης²⁰. Κυριότερη έκφρασή της από ποινικής πλευράς είναι η δωροδοκία, αλλά μπορεί να συνδέεται αναπόσπαστα με πολλά εγκλήματα που προηγούνται ή έπονται της πράξης της δωροδοκίας, όπως απάτη, υπεξαίρεση, απιστία, πλαστογραφία ή ξέπλυμα βρώμικου χρήματος²¹.

Η διαφθορά στο δημόσιο τομέα, εκτός από την οικονομική ζημία, δημιουργεί διάχυτη δυσλειτουργία του κράτους και γραφειοκρατική αναποτελεσματικότητα του κρατικού μηχανισμού, που επιτείνει τα φαινόμενα κακοδιοίκησης και αδιαφάνειας των κρατικών λειτουργιών, τα οποία όμως οφείλονται και σ' άλλες αιτίες, όπως μη αξιοκρατική αλλά με πλάγια μέσα επιλογή του προσωπικού των δημόσιων υπηρεσιών, ανεπαρκής εκπαίδευση αυτού, επιλογή διευθυντικών στελεχών με κριτήρια μη αξιοκρατικά, αλλά πολιτικά και κυρίως η εκ μέρους των περισσότερων των υπαλλήλων αδιαφορία για την εκτέλεση του υπαλληλικού καθήκοντος²². Επίσης, στα βαθύτερα αίτια του φαινομένου πρέπει να προστεθούν οι αντιφατικές νομοθετικές ρυθμίσεις, η πολυνομία, και η έλλειψη ελεγκτικών μηχανισμών, γεγονός που παρέχει στο δημόσιο υπάλληλο τη διακριτική ευχέρεια να επιλέξει ποιες διατάξεις θα εφαρμόσει και πως.

Στη βάση της κακοδιοίκησης βρίσκονται φαινόμενα όπως ο κομματισμός, η πολυνομία, οι ασάφειες του νόμου και οι νομοτεχνικές ατέλειες, ο δυσνόητος χαρακτήρας των διατάξεων, η γραφειοκρατία, οι καθυστερήσεις στην διεκπεραίωση των υποθέσεων, οι επικαλύψεις αρμοδιότητας κλπ. Στις ετήσιες εκθέσεις του Συνηγόρου του Πολίτη επισημαίνονται ως παράγοντες κακοδιοίκησης :

Η ποιότητα του κανονιστικού πλαισίου (πληθμελής νομοτεχνική κατάσταση κανονιστικών ρυθμίσεων, πληθωρισμός και πολυπλοκότητα κανονιστικού πλαισίου, απουσία κωδικοποίησης κ.ά.), η ελλιπής διοικητική δομή και οργάνωση (ελλιπής στελέχωση δημοσίων υπηρεσιών, έλλειψη

ή ανεπάρκεια αναγκαίων τεχνικών και υλικών μέσων, ελλιπής κατάρτιση και εκπαίδευση προσωπικού) και τα προβλήματα διοικητικής λειτουργίας (ελλιπής ενημέρωση και πληροφόρηση του κοινού, πολυπλοκότητα της διοικητικής διαδικασίας, ελλιπής συνεργασία και συντονισμός μεταξύ των δημοσίων υπηρεσιών, αδράνεια της διοίκησης κ.ά.).

Ως μορφές κακοδιοίκησης αναφέρονται οι καθυστερήσεις και η μη τήρηση προθεσμιών, η

²⁰ Βλ. Αγόρευση Ζ.Μακρή, *Πρακτικά Βουλής*, Συνεδρίαση ΙΘ', 14-11-2002, σελ.551

²¹ Μπέσιλα – Μακρίδη Ελ., 2006, *''Ο έλεγχος της διοίκησης''*, Εκδ.Σάκκουλα, Τόμος ΙΙ, σελ.31

²² Ρακιτζής Λ. Ομιλία του Γενικού Επιθεωρητή Δημόσιας Διοίκησης, 2006, σελ.1, www.gedd.gr

έλλειψη ενημέρωσης - πληροφόρησης, η μη τήρηση της ουσιαστικής νομιμότητας, προβλήματα διοικητικής λειτουργίας, η αδράνεια της διοίκησης, η μη τήρηση της αρχής της χρηστής διοίκησης, η μη τήρηση των αρχών της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης, της διαφάνειας, της ισότητας και της αμεροληψίας, η ανεπάρκεια ή η έλλειψη αιτιολογίας διοικητικών πράξεων, ζητήματα πρόσβασης σε έγγραφα – επικύρωσης και χορήγησης αντιγράφων, η κακή χρήση της διακριτικής ευχέρειας.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4.1: Χαρακτηριστικά και απαιτήσεις ενός συστήματος αποτελεσματικού ελέγχου στην δημόσια διοίκηση

Ο δημόσιος τομέας αντιπροσωπεύει μία σχέση εντολέα και εντολοδόχου (principal – agent). Οι δημόσιοι υπάλληλοι - που ενεργούν ως εντολοδόχοι – πρέπει περιοδικά να λογοδοτούν στην αρχή για τη χρήση και τη διαχείριση των πόρων και του βαθμού κατά τον οποίο οι δημόσιοι στόχοι έχουν επιτευχθεί. Μία αποτελεσματική ελεγκτική πρακτική περιορίζει τους εγγενείς κινδύνους στη σχέση εντολέα εντολοδόχου. Ο εντολέας βασίζεται στον ελεγκτή για να του παρέχει μία ανεξάρτητη, αντικειμενική εκτίμηση της ακρίβειας της λογιστικής απεικόνισης των οικονομικών στοιχείων του εντολοδόχου και για να υποβάλλει έκθεση σχετικά με το εάν ο εντολοδόχος χρησιμοποιεί τους πόρους σύμφωνα με τις επιθυμίες του εντολέα. Επομένως, επιτακτική είναι η ανάγκη για ένα τρίτο πρόσωπο, για να βεβαιώσει την αξιοπιστία της χρηματοοικονομικής έκθεσης, των αποτελεσμάτων της απόδοσης, της συμμόρφωσης, και άλλων μέτρων τα οποία προκύπτουν από διάφορους εγγενείς παράγοντες στη σχέση εντολέα – εντολοδόχου²³, προτείνουν δύο αιτίες για τις διαφορές ανάμεσα στον εσωτερικό έλεγχο στον ιδιωτικό και το δημόσιο τομέα. Πρώτον, οι υπηρεσίες του δημόσιου τομέα λειτουργούν σε ένα άκαμπτο πλαίσιο όπου οι δραστηριότητες εξουσιοδοτούνται από τη νομοθεσία. Δεύτερον, ο δημόσιος τομέας είναι προσανατολισμένος στην υπηρεσία, συνεπώς προσδίδει χαμηλότερη προτεραιότητα στους παράγοντες του κόστους και τα ζητήματα που έχουν σχέση με την κερδοφορία. Εξαιτίας αυτού, υποστηρίζεται ότι οι δραστηριότητες του εσωτερικού ελέγχου στον δημόσιο τομέα είναι ανάγκη να είναι ενός πολύ ευρύτερου πεδίου από τον ιδιωτικό τομέα²⁴.

Η Goodwin (2004), ερεύνησε τις ομοιότητες και διαφορές ανάμεσα στον εσωτερικό έλεγχο στο δημόσιο και ιδιωτικό τομέα. Η μελέτη βασίζεται σε μία έρευνα που αφορά στους διευθυντές εσωτερικού ελέγχου σε οργανισμούς στη Νέα Ζηλανδία και την Αυστραλία. Τα αποτελέσματα δείχνουν ότι υπάρχουν διαφορές στο κύρος (organizational status) με τους εσωτερικούς ελεγκτές του δημόσιου τομέα να αναφέρονται σε υψηλότερο επίπεδο στον οργανισμό. Παρόλο που και στους δύο τομείς παρόμοιο μέγεθος της ελεγκτικής εργασίας ανατίθεται σε τρίτους, στον δημόσιο τομέα οι οργανισμοί είναι πιο πιθανόν από αυτούς του ιδιωτικού να αναθέσουν σε εξωτερικούς ελεγκτές την ελεγκτική εργασία. Υπάρχει μικρή διαφορά ανάμεσα στις δραστηριότητες του

²³ The role of auditing in the Public Sector governance” November 2006, pp.10, *The Institute of Internal Auditing*, www.theiia.org).

²⁴ Carhill, K.M. και Kincaid, J.K. (1989), “Applying the standards in governmental internal auditing”, *The Internal Auditor*, Vol. 46 No. 5, pp 50-5

εσωτερικού ελέγχου και στις συναλλαγές με τους εξωτερικούς ελεγκτές και στους δύο τομείς. Παρόλα αυτά ο εσωτερικός έλεγχος στον ιδιωτικό τομέα θεωρείται ότι οδηγεί σε μεγαλύτερο περιορισμό των αμοιβών των εξωτερικών ελεγκτών σε σχέση με τον δημόσιο τομέα.²⁵

Η πιο σημαντική πλευρά του ελέγχου στον δημόσιο τομέα, που τον διαχωρίζει από τον ιδιωτικό τομέα είναι η ιδέα του **value-for-money (VFM)**, η οποία συχνά εκφράζεται με : την οικονομία, την αποδοτικότητα και την αποτελεσματικότητα (τα τρία “Ες”: economy, efficiency, effectiveness).²⁶

Ο Malan (1991) αναφέρεται σε δύο τύπους ελέγχου που σχετίζονται με το δημόσιο τομέα: οι οικονομικοί/ διαχειριστικοί έλεγχοι (**financial-related audits**) και οι έλεγχοι απόδοσης (**performance audits**). Οι οικονομικοί έλεγχοι εξετάζουν το βαθμό στον οποίο οι πόροι του δημοσίου χρησιμοποιούνται από τον οργανισμό για να επιτύχει τους αντικειμενικούς στόχους του. Υπό την μορφή αυτή επεκτείνονται πέρα από τη φυσική λειτουργία πιστοποίησης του ελέγχου. Οι έλεγχοι απόδοσης (ή value-for-money audits) επικεντρώνονται κυρίως στο εάν οι δημόσιοι πόροι χρησιμοποιούνται αποδοτικά και αποτελεσματικά, με ένα αντικειμενικό στόχο την αναγνώριση και μείωση της σπατάλης²⁷. Ο Coupland (1993) υποστηρίζει ότι αυτός ο τύπος ελέγχου έχει καταλήξει στην υιοθέτηση μιας πιο εξελιγμένης προσέγγισης της εργασίας του εσωτερικού ελέγχου, απαιτώντας οι εσωτερικοί ελεγκτές στον δημόσιο τομέα να διευρύνουν τις ικανότητες και τις τεχνικές που χρησιμοποιούν.²⁸

Παράλληλα, οι Hawkes και Adams (1994),²⁹ θεωρούν ότι οι θεμελιώδεις αρχές που εφαρμόζονται στην πράξη από τον εσωτερικό έλεγχο δεν είναι συμβατές με το περιβάλλον της Διοίκησης Ολικής Ποιότητας (**TQM, Total Quality Management**). Για παράδειγμα, η εκχώρηση αρμοδιοτήτων/ εξουσιοδοτήσεων στους υπαλλήλους (people empowerment) προϋποθέτει την άμεση και σε βάθος αντιμετώπιση του ενδεχόμενου προβλήματος από τον ίδιο τον υπάλληλο και όχι μέσω της εκτέλεσης των καθιερωμένων μέτρων ελέγχου (controls) και διαδικασιών. Παρόλα αυτά, οι αλλαγές στις οργανωσιακές κουλτούρες και δομές, που προκαλούν τα συστήματα TQM, επηρεάζουν τη δραστηριότητα του εσωτερικού ελέγχου. Για το λόγο αυτό, προτείνονται ρόλοι που μπορεί να υιοθετήσει ο εσωτερικός έλεγχος σε ένα TQM περιβάλλον, όπως η υιοθέτηση ενός ρόλου πιο συμμετοχικού και υποστηρικτικού στη διαδικασία ολικής ποιότητας (total quality process).

²⁵ Goodwin J. (2004), “A comparison of internal audit in the private and public sectors” *Managerial Auditing Journal*” Vol. 19 No. 5, pp 640

²⁶ Lapsley I. (1988), “Research in Public Sector Accounting: An Appraisal”, *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Volume 1, Number 1, 1988, pp. 30

²⁷ Malan, R.M. (1991), “Internal auditing in government”, *The Internal Auditor*” Vol.48, No. 3, pp 90-5

²⁸ Coupland D. (1993), “The internal auditor’s role in public service orientation” *Managerial Auditing Journal*” Vol. 8 No. 3, pp 3-13

²⁹ Total Quality Management: Implications for Internal Audit “*Managerial Auditing Journal*, Volume 9, Number 4, 1994, pp. 11-18

Σε αυτό το πλαίσιο κινούνται και τα αποτελέσματα έρευνας, που διεξήχθη στον δημόσιο τομέα της Μεγάλης Βρετανίας (Hopkins R.N., (1997),³⁰ από τη Σχολή Διοίκησης του Λίβερπουλ (Business School of Liverpool). Γενικότερα, παρατηρήθηκε ότι ελεγχόμενοι και ελεγκτές έχουν συνήθως διαφορετική αντίληψη για την ποιότητα των υπηρεσιών του εσωτερικού ελέγχου όσον αφορά σε θέματα ανεξαρτησίας και ακεραιότητας. Για να υπάρξει ομοφωνία απόψεων για τους όρους που διέπουν τον εσωτερικό έλεγχο θα πρέπει ο διευθυντής εσωτερικού ελέγχου να κατανοήσει καλύτερα τον όρο «εσωτερικός έλεγχος» και στη συνέχεια να εκπαιδεύσει τόσο τους ελεγκτές όσο και τους ελεγχόμενους με στόχο να κατανοήσουν την σύγχρονη αντίληψη του όρου.

Επιπλέον, σε έρευνα που διεξήχθη από το Βελγικό Ινστιτούτο Δημόσιας Διοίκησης³¹ σε έξι χώρες μέλη του Ο.Ο.Σ.Α. (Αυστραλία, Καναδά, Ολλανδία, Σουηδία, Μεγάλη Βρετανία, και οι Ηνωμένες Πολιτείες) διαπιστώθηκαν ομοιότητες στις εντολές του εσωτερικού ελέγχου, στα είδη των υπηρεσιών που παρέχονται από τον εσωτερικό έλεγχο, στην οργανωτική δομή του και στις προκλήσεις του ανθρώπινου δυναμικού, ενώ υποστηρίχτηκε ότι η σύγχρονη ελεγκτική και τα συστήματα ελέγχου πρέπει να εστιάζουν, πέρα από την συμμόρφωση με τους νόμους και τους κανονισμούς, στους ελέγχους σε όρους αποτελεσμάτων καθώς και στους κινδύνους που μπορεί να απειλήσουν την επίτευξή τους.

Από την άλλη πλευρά, σε κάθε σύγχρονη οργάνωση, η Διοίκηση έχει την ευθύνη για τη δημιουργία και τη διασφάλιση των συνθηκών εκείνων οι οποίες θα προωθήσουν την επίτευξη των αρχικά τεθέντων στόχων και σκοπών. Προκειμένου να διασφαλισθεί η επιβίωση ενός Οργανισμού η Διοίκηση αναλαμβάνει συγκεκριμένες υποχρεώσεις και σημαντικούς επιχειρησιακούς κινδύνους. Εκ του γεγονότος της ανάληψης τέτοιων κινδύνων επιβάλλεται σε μια ορθολογιστική Διοίκηση να έχει τις εξής δυνατότητες³² :

1. τη δυνατότητα αξιολόγησης της διαχείρισης των κινδύνων που αναλαμβάνει
2. Τη δυνατότητα εποπτείας, ανάλυσης και βελτίωσης όλων των λειτουργιών των υποσυστημάτων των Οργανισμών
3. Τη δυνατότητα της ασφαλούς επιβεβαίωσης ότι όλα τα υποσυστήματα λειτουργούν σύμφωνα με τους νόμους και τους εσωτερικούς κανονισμούς
4. Τη δυνατότητα ασφαλούς επιβεβαίωσης ότι προπάντων προστατεύονται τα περιουσιακά στοιχεία του Οργανισμού από σπατάλη, καταδολίευση ή μη αποτελεσματική χρήση.

³⁰ The nature of audit quality - a conflict of paradigms? An empirical study of internal audit quality throughout the United Kingdom Public Sector'', *International Journal of Auditing*, Volume 1, Issue 2 , p.145

³¹ 51Sterck, Miekatrien; Bouckaert, Geert, (2006), The International Audit Trends in the public sector, *The Internal Auditor* v.63 no. 4 p.49,53 ,(2006)

³² Ντινάκη Φ. Πρακτικά συνεδρίου: Εργαστήριο συνεχιζόμενης κατάρτισης Επιθεωρητών Δημόσιας Διοίκησης'', 20/10/2005, σελ.2005

Συνεπώς, αυτή η αναγκαιότητα της ασφαλούς πληροφόρησης, επιβάλλει την ύπαρξη και λειτουργία ενός επαρκούς συστήματος εσωτερικού ελέγχου του Οργανισμού, το μόρφωμα εκείνο που θα λείπει την αλήθεια στην διοίκηση.

Ειδικότερα, για να προστατεύσει το δημόσιο συμφέρον και προκειμένου να διασφαλιστούν οι αρχές καλής διακυβέρνησης που είναι κρίσιμες στην δημόσια διοίκηση, κάθε κυβέρνηση απαιτεί από τις ανεξάρτητες ελεγκτικές δραστηριότητες να παρέχουν μια σειρά από υπηρεσίες διαβεβαίωσης και γνωμοδοτικές υπηρεσίες, είτε μέσω της χρήσης των υπηρεσιών εσωτερικού είτε εξωτερικού ελέγχου, είτε έναν συνδυασμό των δύο. Ο έλεγχος στον δημόσιο τομέα³³ προσθέτει αξία όχι απλά με την ανάλυση και αναφορά για το τι συνέβη μετά το συμβάν, αλλά και με την ύπαρξη προνοητικότητας και την διάδοση της ορθής πρακτικής. Με τους εσωτερικούς ελεγκτές να εργάζονται σε δημόσιες υπηρεσίες προωθείται η καλύτερη διοίκηση και λήψη αποφάσεων, καθώς και μια αποτελεσματική χρήση των πόρων των φορολογουμένων.

Οι ελεγκτές της δημόσιας διοίκησης έχουν σημαντικό ρόλο στην αποτελεσματική διακυβέρνηση του δημόσιου τομέα. Επειδή οι κυβερνήσεις σε όλο τον κόσμο είναι δομημένες με διαφορετικό τρόπο – με διαφορετικές και επικαλυπτόμενες εξουσιοδοτήσεις και αρμοδιότητες – κανένα μοντέλο διακυβέρνησης δεν εφαρμόζεται στους οργανισμούς του δημόσιου τομέα. Εντούτοις, ορισμένες αρχές διακυβέρνησης είναι κοινές στο δημόσιο τομέα. Οι κοινές αρχές της εταιρικής διακυβέρνησης ενσωματώνουν τις πολιτικές, τις διαδικασίες και τις δομές που χρησιμοποιούνται από έναν οργανισμό για να κατευθύνουν και να ελέγχουν τις δραστηριότητες της, για να επιτύχουν τους στόχους της, και να προστατέψουν τα συμφέροντα των αντικρουόμενων ομάδων που έχουν έννομα συμφέροντα, κατά ένα ηθικό τρόπο³⁴.

Ο Diamond (2002)³⁵ μελετώντας τον εσωτερικό έλεγχο σε χώρες μέλη του Οργανισμού Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης (Ο.Ο.Σ.Α.) αλλά και σε άλλες χώρες, κατέληξε ότι διεθνώς υπάρχουν διαφορετικά μοντέλα εσωτερικού ελέγχου, ενώ κατά τη θέσπιση των μέτρων θα πρέπει να ληφθούν υπόψη οι διαφορετικές πρακτικές της ελεγκτικής διαδικασίας και οι διαφορετικές θεσμικές δομές για να ενισχυθεί ο εσωτερικός έλεγχος στις αναπτυσσόμενες και μεταβατικές χώρες.

Στις υπηρεσίες του δημοσίου τομέα προβλέπεται η τήρηση των θεσμοθετημένων κανόνων και διαδικασιών που αποτελούν πολύ περιοριστικό πλαίσιο για τις δημόσιες οργανώσεις, οι οποίες εξ ορισμού δεν μπορούν να έχουν την ευελιξία και την προσαρμοστικότητα των ιδιωτικών

³³ The principles of public Audit – a statement by the Public Audit Forum, <http://www.public-audit-forum.gov.uk/popa.htm>

³⁴ The role of auditing in the Public Sector governance” November 2006, pp.6, *The Institute of Internal Auditing*, www.theiia.org

³⁵ The role of Internal Audit in Government financial management : An international perspective ”, *International Monetary Fund, IMF Working Papers 02/94 2002 36 p*

οργανώσεων. Η ελευθερία των κινήσεων εδώ είναι πολύ μικρή. Δεν ενδιαφέρει μόνο το αποτέλεσμα, όπως στον ιδιωτικό τομέα, αλλά ενδιαφέρει και ο τρόπος παραγωγής του αποτελέσματος, δηλαδή ο σεβασμός ορισμένων διαδικαστικών αρχών και προδιαγραφών. Η λειτουργία επίσης της Δημόσιας Διοίκησης, προκειμένου να διασφαλισθεί ο δημοκρατικός έλεγχος της Διοίκησης και να αποφευχθεί η αυθαιρεσία στην άσκηση της εξουσίας, υπάγεται σε μια σειρά περιορισμών.³⁶, όπως:

- *Νομικοί περιορισμοί*, (αρχή της νομιμότητας, δικαιώματα και εγγυήσεις, διαφάνεια, έλεγχος).
- *Πολιτικοί περιορισμοί* (νομιμοποίηση, υποταγή στην πολιτική ηγεσία και την κυβερνητική πολιτική).
- *Οικονομικοί περιορισμοί* (δημόσιο λογιστικό, τρόπος διαχείρισης των δημοσίων πόρων)
- *Τεχνικοί περιορισμοί*, (οργάνωση της Δημόσιας Διοίκησης, τρόπος λειτουργίας και δράσης του δημοσίου τομέα).

Στο πλαίσιο αυτό και με την επίγνωση των ανωτέρω περιορισμών της δράσης της Δημόσιας Διοίκησης είναι εφικτή αν όχι επιβεβλημένη η ύπαρξη συστημάτων εσωτερικού ελέγχου στις δημόσιες οργανώσεις για την προάσπιση της νομιμότητας και της διαφάνειας της δράσης της δημόσιας διοίκησης. Πράγματι, οι πολίτες έχουν δικαίωμα να γνωρίζουν ότι τα χρήματά τους ξοδεύονται οικονομικά, αποδοτικά και αποτελεσματικά, και ότι σαν καταναλωτές των δημοσίων υπηρεσιών έχουν το δικαίωμα να ελέγχουν και να απαιτούν τα απαραίτητα πρότυπα της απόδοσης (standards of performance), όπως αυτά ενσωματώνονται στις Χάρτες Πολιτών (Lewis, 1993).³⁷

Μια ενδιαφέρουσα προσέγγιση ενός συστήματος ελέγχου (audit system) στη δημόσια διοίκηση είναι αυτό που εφαρμόζεται στην Κίνα, το οποίο συντίθεται από τρία μέρη: τον κυβερνητικό έλεγχο (government audit), τον εσωτερικό έλεγχο (internal audit), και τον δημόσιο έλεγχο (public audit). Παρόλα αυτά, σε σχέση με το νομικό πλαίσιο του εσωτερικού ελέγχου υπάρχει μια μακροχρόνια διαμάχη στους θεωρητικούς κύκλους. Υπάρχουν οι παρακάτω τρεις θεωρίες : πρώτα η αποκαλούμενη "θεωρία της βάσης" ή "η θεωρία των δύο ποδιών", η οποία προτείνει ότι ο κυβερνητικός έλεγχος παίζει τον κύριο ρόλο όπως το ένα πόδι και ο εσωτερικός έλεγχος είναι η βάση του κυβερνητικού ελέγχου ως το άλλο πόδι. Δεύτερον, η αποκαλούμενη "θεωρία των δύο φτερών" η οποία καθορίζει τον κυβερνητικό έλεγχο ως το "κεφάλι", τον εσωτερικό έλεγχο και τον δημόσιο έλεγχο ως "δύο φτερά". Τρίτον, η "θεωρία του συμπληρώματος",

³⁶ Ντινάκη Φ. Πρακτικά συνεδρίου: Εργαστήριο συνεχιζόμενης κατάρτισης Επιθεωρητών Δημόσιας Διοίκησης', 20/10/2005, σελ.207

³⁷ Power M., "The Audit Society", Oxford University Press, pp.44

η οποία υποστηρίζει ότι ο κυβερνητικός έλεγχος είναι το κύριο μέρος, ο εσωτερικός έλεγχος η βάση και ο δημόσιος έλεγχος το συμπλήρωμα (.Xiangdong W).³⁸ Τέλος, σύμφωνα με τους Selim και Yiannakas,³⁹ , είναι αδιαμφισβήτητο ότι υπάρχει μια σαφής τάση ανάθεσης σε τρίτους (outsourcing) του ό,τι παραδοσιακά θεωρείται εσωτερική διαδικασία και υπηρεσία. Παρόλο που αυτό είναι εμφανές σε πολλές δραστηριότητες ενός οργανισμού, τα αποτελέσματα της έρευνας δείχνουν ότι υπάρχει μεγάλος βαθμός επιφυλακτικότητας όταν πρόκειται για την ανάθεση σε τρίτους της λειτουργίας του εσωτερικού ελέγχου. Από την άλλη πλευρά, τα επιχειρήματα⁴⁰ για βελτίωση του κόστους και της απόδοσης των κυβερνητικών υπηρεσιών, μέσω της ανάθεσης σε τρίτους της υπηρεσίας εσωτερικού ελέγχου, τις περισσότερες φορές μπορούν να γίνουν αρκετά πειστικά. Το ερώτημα που γεννάται είναι πως μπορούν τα τμήματα εσωτερικού ελέγχου του δημόσιου τομέα να ανταγωνιστούν τις εκτός οργανισμού υπηρεσίες εσωτερικού ελέγχου. Κατά συνέπεια, η πίεση που ασκείται από την κυβέρνηση για ανάθεση του ελέγχου σε τρίτους έχει ως αποτέλεσμα τα τμήματα εσωτερικού ελέγχου να ανταγωνίζονται τις αντίστοιχες προσφερόμενες ελεγκτικές υπηρεσίες του ιδιωτικού τομέα προκειμένου να διατηρήσουν την λειτουργία αυτή εντός του οργανισμού.

Ο αποτελεσματικός εσωτερικός έλεγχος στο δημόσιο τομέα ενδυναμώνει τη διακυβέρνηση καθώς δίνει στους πολίτες τη δυνατότητα να θεωρούν την κυβέρνηση υπόλογη (accountable). Οι ελεγκτές επιτελούν ένα σημαντικό έργο στο δημόσιο τομέα για την προώθηση της αξιοπιστίας, δικαιοσύνης και κατάλληλης συμπεριφοράς των δημοσίων υπαλλήλων, ενώ παράλληλα μειώνουν τον κίνδυνο της διαφθοράς. Κατά συνέπεια, είναι σημαντικό οι δραστηριότητες της ελεγκτικής να είναι διαμορφωμένες κατάλληλα και να έχουν μία ευρεία εξουσιοδότηση (mandate) ώστε να επιτύχουν τους στόχους τους. Οι ελεγκτές θα πρέπει να ενεργούν με ακεραιότητα και να προσφέρουν αξιόπιστες υπηρεσίες.

Σύμφωνα με το Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών⁴¹ , οι δραστηριότητες ελέγχου στον δημόσιο τομέα θα πρέπει να διέπονται από:

Οργανωτική ανεξαρτησία (organisational independence). Η ελεγκτική δραστηριότητα θα πρέπει

³⁸ (1997) "Development trends and future prospects of internal audit" *Managerial Auditing Journal* Vol. 12 No. 4,5 pp 200

³⁹ (2000)(Selim G., Yiannakas A., (2000), " Outsourcing the Internal Audit Function: A Survey of the UK Public and Private Sectors" ,*International Journal of Auditing*, Volume 4, Number 3, pp. 213, 225

⁴⁰ Rittenberg L., Covaleski M., (2006), "Outsourcing the internal audit function: the British Government experience with market testing " , *International Journal of Auditing*, Volume 3, Issue 3 , P.225, 227

⁴¹ The role of auditing in the Public Sector governance" November 2006, pp.4, *The Institute of Internal Auditing*, www.theiia.org

να λειτουργεί ανεξάρτητα από αυτούς που ελέγχει, έτσι ώστε να μην υπάρχουν παρεμβάσεις από την ελεγχόμενη μονάδα. Η οργανωτική ανεξαρτησία παράλληλα με την αντικειμενικότητα συμβάλλει στην ακρίβεια των αποτελεσμάτων της ελεγκτικής διαδικασίας. Δεδομένου ότι οι μορφές ελέγχου στο δημόσιο τομέα ποικίλουν, είναι δύσκολο να καθοριστεί μία ενιαία γραμμή αναφοράς. Παρόλα αυτά τα επαγγελματικά πρότυπα εσωτερικού ελέγχου παρέχουν καθοδήγηση.

Επίσημη εντολή / εξουσιοδότηση (formal mandate). Το Σύνταγμα, ο καταστατικός χάρτης (charter), ή κάθε άλλο νομικό έγγραφο καθορίζουν τα καθήκοντα και τις εξουσίες της ελεγκτικής εργασίας. Μεταξύ άλλων θεμάτων, αυτό το έγγραφο θα καθορίζει τις διαδικασίες και απαιτήσεις της αναφοράς και την υποχρέωση της ελεγχόμενης μονάδας να συνεργαστεί με τον ελεγκτή.

Απεριόριστη πρόσβαση (unrestricted access). Οι έλεγχοι θα πρέπει να διενεργούνται έχοντας πλήρη και απεριόριστη πρόσβαση σε υπαλλήλους, περιουσιακά στοιχεία και αρχεία.

Επαρκής προϋπολογισμός (sufficient funding). Η ελεγκτική διαδικασία θα πρέπει να έχει ικανοποιητικό προϋπολογισμό ανάλογο με τις ευθύνες της. Αυτό το σημαντικό στοιχείο δεν θα πρέπει να είναι αρμοδιότητα της ελεγχόμενης μονάδας, καθώς επηρεάζει την ελεγκτική εργασία στη διεκπεραίωση των καθηκόντων της.

Ικανή ηγεσία (competent leadership). Η ηγεσία της ελεγκτικής δραστηριότητας θα πρέπει να είναι σε θέση να στελεχώνει αποτελεσματικά, να διατηρεί και να διαχειρίζεται ένα πολύ καλά καταρτισμένο προσωπικό. Επιπλέον, ο (chief audit executive) θα πρέπει να παρουσιάζει με σαφήνεια τα αποτελέσματα της ελεγκτικής εργασίας.

Ικανό προσωπικό (competent staff). Η ελεγκτική δραστηριότητα χρειάζεται επαγγελματίες

ελεγκτές οι οποίοι πρέπει να διαθέτουν τα κατάλληλα προσόντα και τις ικανότητες, προκειμένου να διενεργούν την πλήρη σειρά ελέγχων που απαιτούνται από τις εντολές. Πρέπει επίσης να συμμορφώνονται με τις διαρκείς εκπαιδευτικές απαιτήσεις που καθιερώνονται από τους σχετικούς επαγγελματικούς οργανισμούς εσωτερικού ελέγχου και τα πρότυπα τους.

Υποστήριξη όσων έχουν έννομα συμφέροντα (stakeholders support). Η νομιμότητα της ελεγκτικής δραστηριότητας και η αποστολή της θα πρέπει να γίνεται κατανοητή, καθώς και να υποστηρίζεται από μία ευρεία σειρά εκλεγμένων και διορισμένων κυβερνητικών υπαλλήλων, τα μέσα ενημέρωσης και εμπλεκόμενους πολίτες.

Επαγγελματικά πρότυπα ελεγκτικής (Professional audit standards). Τα επαγγελματικά πρότυπα ελέγχου υποστηρίζουν την εφαρμογή των προηγούμενων στοιχείων και παρέχουν ένα πλαίσιο διασφάλισης συστηματικής, αντικειμενικής και βασιζόμενης σε στοιχεία ελεγκτικής εργασίας. Καθώς πολλές κυβερνήσεις έχουν υιοθετήσει τα πρότυπα εσωτερικού έλεγχου, είτε ως απαίτηση

είτε ως καθοδήγηση για τους διευθυντές του δημοσίου τομέα, η ελεγκτική εργασία θα πρέπει να διεξάγεται σύμφωνα με τα αναγνωρισμένα πρότυπα.

Συμπερασματικά, ⁴² επειδή η ελεγκτική είναι το κλειδί στην καλή διακυβέρνηση του δημοσίου είναι σημαντικό να διατηρηθεί μία κατάλληλη διαρθρωτική δομή με ευρεία εντολή ώστε να επιτευχθούν οι στόχοι διακυβέρνησης του οργανισμού. Με αυτό τον τρόπο θα μπορέσει να ανταποκριθεί στο πλήρες πεδίο των δραστηριοτήτων της κυβέρνησης ή της κυβερνητικής μονάδας. Τέλος, η κυβερνητική ελεγκτική ενδυναμώνει τη διοίκηση του δημοσίου με το να διασφαλίζει την υποχρέωση για λογοδοσία και με το να προστατεύει τις κύριες αξίες της κυβέρνησης δίνοντας τη διαβεβαίωση ότι οι διευθυντές και οι δημόσιοι υπάλληλοι διευθετούν τις υποθέσεις του δημοσίου με διαφάνεια και αξιοκρατία, ισότητα και εντιμότητα, πέρα από τους όποιους νομικούς, πολιτικούς, οικονομικούς ή τεχνικούς περιορισμούς.

⁴² The role of auditing in the Public Sector governance” November 2006, pp.19, *The Institute of Internal Auditing*,

Κεφάλαιο 5: Εσωτερικός Έλεγχος στον Ελληνικό δημόσιο τομέα-Σημαντικότερα θεσμικά όργανα ελέγχου της δημόσιας διοίκησης

Στην ελληνική διοίκηση δεν έχει αναπτυχθεί ο εσωτερικός έλεγχος, όπως αυτός έχει οριστεί θεωρητικά από διάφορους επαγγελματικούς οργανισμούς, ήτοι ως διαβεβαιωτική, συμβουλευτική δραστηριότητα σχεδιασμένη να προσθέτει αξία και να βελτιώνει τις λειτουργίες του οργανισμού. Κατά πρώτο λόγο, οι έλεγχοι που διενεργούνται από την τους ελεγκτικούς μηχανισμούς είναι κυρίως οικονομικοί ή διαχειριστικοί, που στην ουσία πιστοποιούν ότι οι διαδικασίες που τηρούνται συμμορφώνονται με τις νομοθετικές διατάξεις. Φυσικό επακόλουθο είναι να δίνεται μεγαλύτερη έμφαση στους ελέγχους των διαδικασιών, παρά σε ελέγχους απόδοσης (ή value – for – money ελέγχους). Για παράδειγμα, δεν ελέγχεται εάν επιτυγχάνονται οι στόχοι και οι στρατηγικές επιδιώξεις της ελληνικής διοίκησης, ή η καλύτερη εξυπηρέτηση των πολιτών(αποτελεσματικότητα). Τα σημαντικότερα θεσμικά όργανα ελέγχου της δημόσιας διοίκησης αποτελούν:

Σώμα Ελεγκτών-Επιθεωρητών δημόσιας διοίκησης

Στην Ελλάδα, ως όργανο εσωτερικού ελέγχου στη δημόσια διοίκηση αποτελεί το Σώμα Ελεγκτών-Επιθεωρητών δημόσιας διοίκησης. Το Σώμα Ελεγκτών-Επιθεωρητών δημόσιας διοίκησης είναι αρμόδιο για την διενέργεια επιθεωρήσεων, εκτάκτων ελέγχων και ερευνών, τη συγκέντρωση του αποδεικτικού υλικού για την άσκηση ποινικής ή πειθαρχικής δίωξης και για τον έλεγχο την περιουσιακής κατάστασης των υπαλλήλων, που υπηρετούν στους φορείς της επόμενης παραγράφου , με σκοπό την διασφάλιση της εύρυθμης και αποτελεσματικής λειτουργίας της διοίκησης, ιδιαίτερα δε την επισήμανση φαινομένων διαφθοράς, κακοδιοίκησης, αδιαφανών διαδικασιών, αναποτελεσματικότητας, χαμηλής παραγωγικότητας και ποιότητας των παρεχομένων υπηρεσιών.

Το Σ.Ε.Ε.Δ.Δ. Είναι όργανο εσωτερικού ελέγχου της δημόσιας διοίκησης που υπάγεται στον υπουργό Εσωτερικών, δημόσιας διοίκησης και αποκέντρωσης. Στην αρμοδιότητά του ανήκει ο έλεγχος των υπηρεσιών:

α) του δημοσίου, β) των οργανισμών τοπικής αυτοδιοίκησης πρώτου και δεύτερου βαθμού, καθώς και των επιχειρήσεών τους, γ) των νομικών προσώπων δημοσίου δικαίου και δ) των κρατικών νομικών προσώπων ιδιωτικού δικαίου ή δημοσίων επιχειρήσεων τη διοίκηση των οποίων ορίζει άμεσα το δημόσιο με διοικητική πράξη ή ως μέτοχος. (Νόμος 3074/2002)

Ελεγκτικό Συνέδριο

Στην Ελλάδα τα τελευταία χρόνια, συζητείται η θεσμοθέτηση Ανεξάρτητων Αρχών για τον εξωτερικό και εσωτερικό έλεγχο της Δημόσιας Διοίκησης, όπως η θεσμοθέτηση αυτή καθυστέρησε είτε εξαιτίας των συχνών κυβερνητικών και υπουργικών μεταβολών, είτε εξαιτίας ατολμίας και φόβου για ελεγκτικούς θεσμούς που θα έθεταν φραγμούς στις αυθαιρεσίες της διοίκησης και στην εξυπηρέτηση πελατειακών σχέσεων μέσω διοικητικών υπηρεσιών. Ο νόμος 2266/1994, είχε προβλέψει το διορισμό Μεσολαβητή Διοίκησης, όμως οι αρμοδιότητες που του παραχωρούσε και ο τρόπος εκλογής του υποβάθμιζαν το θεσμό, η εφαρμογή του οποίου δεν προχώρησε ποτέ. Ο μοναδικός θεσμός ελέγχου της δημόσιας διοίκησης παρέμενε το Σώμα Ελεγκτών Δημόσιας Διοίκησης που ιδρύθηκε με τον νόμο 1735/1987. Το σώμα Ελεγκτών πρόσφερε αξιόλογο έργο και απέδειξε τη χρησιμότητα των ελεγκτικών μηχανισμών. Όμως κατά τη λειτουργία του θεσμού, παρουσιάστηκαν αδυναμίες και προβλήματα, λόγω προπάντων του σφικτού εναγκαλισμού του από τον κυβερνητικό μηχανισμό αλλά και εσωτερικών αδυναμιών και κενών.

Η προστασία του πολίτη από την κακοδιοίκηση δεν μπορεί να εξαρτάται μόνο από την δικαστική συνδρομή, η οποία αν και εξαιρετικά σημαντική, πολλές φορές είναι χρονοβόρα και δαπανηρή για τον πολίτη, ούτε από την εξίσου χρονοβόρα διοικητική διαδικασία των ιεραρχικών προσφυγών, κατά την οποία άλλωστε, είναι σύνηθες το φαινόμενο η προϊσταμένη αρχή εξαρτάται, εξαιτίας των πολλών θεμάτων που αντιμετωπίζει, από τις εισηγήσεις των υφισταμένων που διέπραξαν τις υπό έλεγχο πράξεις. Εξάλλου, ο κοινοβουλευτικός έλεγχος της διοίκησης καταλαμβάνει μικρό μάλλον αριθμό περιπτώσεων που παρουσιάζουν περισσότερο πολιτικό ενδιαφέρον και έχει συχνά περιορισμένη αποτελεσματικότητα.

Είναι επομένως αναγκαία η θεσμοθέτηση ειδικών ελεγκτικών σωμάτων όσο το δυνατόν πιο ανεξάρτητων από την διοίκηση, τα οποία θα μπορούν να ελέγξουν σε βάθος και σύντομα μια υπόθεση, αλλά κυρίως θα έχουν το κύρος και τις αρμοδιότητες να συντελέσουν στην επίλυση των προβλημάτων. Με αυτό τον τρόπο, ενισχύεται η δημοκρατία και η αξιοπιστία του πολιτικο-διοικητικού μας συστήματος και του κράτους δικαίου. Όσο πιο εκτεταμένος είναι ο διοικητικός τομέας, όσο πιο πολύ δεν έχει συνηθίσει στον εσωτερικό και εξωτερικό έλεγχο, τόσο πιο αναγκαία είναι η παρουσία και η δράση των ανεξάρτητων ελεγκτικών θεσμών.

Οι σκοποί που επιδιώκει, ή οφείλει τουλάχιστον να επιδιώκει, ο έλεγχος της δημόσιας διοίκησης θα μπορούσαν να συνοψιστούν ως εξής:

- A) Η εύρυθμη λειτουργία των δημοσίων υπηρεσιών που εξάλλου είναι πρωταρχικής σημασίας, αφού αυτές δημιουργήθηκαν για την ικανοποίηση βασικών αναγκών των πολιτών
- B) η καλύτερη δυνατή χρησιμοποίηση του δημόσιου χρήματος

Γ) η προάσπιση των ατομικών δικαιωμάτων και ελευθεριών.

Τέλος, η διασφάλιση της εσωτερικής συνοχής του διοικητικού συστήματος, προκειμένου το τελευταίο να πραγματοποιήσει τους σκοπούς που του έχει καθορίσει η πολιτική εξουσία. Η σημασία μάλιστα του ελέγχου της δημόσιας διοίκησης είναι σήμερα απολύτως επίκαιρη αφού όλο και περισσότερο γίνεται λόγος για την κρίση της εμπιστοσύνης των πολιτών απέναντι στις δημόσιες υπηρεσίες και κατ'επέκταση στο κράτος, κρίση η οποία αποδίδεται, μεταξύ άλλων, στην έλλειψη διαφάνειας εκ μέρους της διοίκησης ως προς τη διαχείριση του ανθρώπινου δυναμικού της και του δημοσίου χρήματος.

Ιδιαίτερα, πρέπει να τονιστεί το ενδιαφέρον που παρουσιάζει η απόφαση 9724 του Συμβουλίου της Ευρώπης, στην οποία τίθενται 20 θεμελιώδεις αρχές για την καταπολέμηση της διαφθοράς που υιοθετήθηκαν στις 6/11/1997 κατά την 101^η συνεδρίαση της Επιτροπής των υπουργών.

Οι 20 αυτές θεμελιώδεις αρχές, είναι οι εξής:

- 1) Να ληφθούν αποτελεσματικά μέτρα για την πρόληψη της διαφθοράς και παράλληλα τη βελτίωση της δημόσιας πληροφόρησης και προώθηση της ηθικής συμπεριφοράς.
- 2) Να εξασφαλιστεί συντονισμένη ποινικοποίηση της εθνικής και διεθνούς διαφθοράς.
- 3) Να εξασφαλιστεί ότι εκείνοι οι οποίοι είναι υπεύθυνοι για την πρόληψη, έρευνα, δίωξη και επιδίκαση των αδικημάτων διαφθοράς, έχουν ανεξαρτησία και αυτονομία για την άσκηση των αρμοδιοτήτων τους, δε δέχονται επιρροές και διαθέτουν αποτελεσματικά μέσα για την συλλογή στοιχείων, προστατεύοντας τα πρόσωπα που βοηθούν τις αρχές στην καταπολέμηση της διαφθοράς και στην εξασφάλιση του απόρρητου των ερευνών.
- 4) Να παρέχουν τα κατάλληλα μέτρα ώστε να είναι γνωστή η σύλληψη και η προσωπική κράτηση, ως συνέπεια της διάπραξης του εγκλήματος της διαφθοράς.
- 5) Να παρέχουν τα κατάλληλα μέτρα ώστε να εμποδίσουν τα αρμόδια νομικά πρόσωπα να λειτουργούν ως προστασία για τα αδικήματα διαφθοράς.
- 6) Να τεθεί όριο ασφάλειας για την έρευνα, δίωξη, ή επιδίκαση των αδικημάτων διαφθοράς στο βαθμό που είναι απαραίτητο σε μια δημοκρατική κοινωνία.
- 7) Να προωθηθεί η ειδίκευση των προσώπων ή οργανισμών, υπεύθυνων για τη μάχη κατά της διαφθοράς και να τους δοθούν τα κατάλληλα μέσα και κατάρτιση, ώστε να εκτελέσουν τους στόχους τους.
- 8) Να εξασφαλιστεί ότι η φορολογική νομοθεσία και οι υπεύθυνες αρχές για την εφαρμογή της, συμβάλλουν στην καταπολέμηση της διαφθοράς κατά τρόπο αποτελεσματικό και συντονισμένο, ειδικότερα με την άρνηση της φορολογικής έκπτωσης, βάσει του νόμου ή στην πράξη, τις δωροδοκίες ή άλλες δαπάνες που συνδέονται με παραβάσεις συνδεόμενες με τη διαφθορά.

- 9) Να εξασφαλιστεί ότι η οργάνωση, οι διαδικασίες λειτουργίες και λήψης αποφάσεων των δημόσιων υπηρεσιών, λαμβάνουν υπόψη την ανάγκη να καταπολεμηθεί η διαφθορά, πιο συγκεκριμένα με την διασφάλιση της περισσότερης δυνατής διαφάνειας, που είναι απαραίτητη για την επίτευξη της αποτελεσματικότητας.
- 10) Να εξασφαλιστεί ότι οι νόμοι σχετικά με τα δικαιώματα και τα καθήκοντα των ανωτέρων δημοσίων υπαλλήλων, λαμβάνουν υπόψη τις προϋποθέσεις για την καταπολέμηση της διαφθοράς παρέχοντας κατάλληλα και αποτελεσματικά πειθαρχικά μέτρα, εξειδικεύοντας περισσότερο τη συμπεριφορά που αναμένεται από τους δημόσιους ανώτερους υπαλλήλους, ιδιαίτερα με την θέσπιση κωδικών δεοντολογίας
- 11) Να εξασφαλιστεί ότι οι κατάλληλες ελεγκτικές διαδικασίες ισχύουν για τις δραστηριότητες της δημόσιας διοίκησης και του δημοσίου τομέα.
- 12) Να επικυρωθεί ο ρόλος που μπορούν να διαδραματίσουν οι μηχανισμοί ελέγχου στην παρεμπόδιση και ανίχνευση της διαφθοράς εντός των δημοσίων υπηρεσιών.
- 13) Να εξασφαλιστεί ότι το σύστημα της δημόσιας ευθύνης ή υπευθυνότητας λαμβάνει τις συνέπειες της κακής συμπεριφοράς των ανώτερων δημοσίων υπαλλήλων.
- 14) Να υιοθετηθούν οι κατάλληλες διαφανείς διαδικασίες των δημοσίων συμβάσεων που προωθούν το θεμιτό ανταγωνισμό και αποτρέπουν τους καιροσκοπούς
- 15) Να ενθαρρυνθεί από τους εκλεγμένους αντιπροσώπους, η υιοθέτηση κωδικών δεοντολογίας και να προωθηθούν κανόνες για την χρηματοδότηση των πολιτικών κομμάτων και των προεκλογικών εκστρατειών που αποτρέπουν τη διαφθορά
- 16) Να εξασφαλιστεί ότι τα ΜΜΕ έχουν και την ελευθερία να λάβουν και να μεταδώσουν πληροφορίες για ζητήματα διαφθοράς και υπόκεινται μονάχα στους περιορισμούς που είναι απαραίτητοι σε μια δημοκρατική κοινωνία
- 17) Να εξασφαλιστεί ότι το αστικό δίκαιο λαμβάνει υπόψη την ανάγκη να καταπολεμηθεί η διαφθορά και ειδικότερα, παρέχουν αποτελεσματικές παρεμβάσεις για εκείνους εκ των οποίων τα δικαιώματα και ενδιαφέροντα, επηρεάζονται από τη διαφθορά,
- 18) Να ενθαρρυνθεί η έρευνα για τη διαφθορά
- 19) Να εξασφαλιστεί ότι κάθε πτυχή του αγώνα κατά της διαφθοράς, οι πιθανές συνδέσεις με το οργανωμένο έγκλημα και το ξέπλυμα χρημάτων, λαμβάνονται υπόψη.
- 20) Να αναπτυχθεί σε ένα μεγαλύτερο βαθμό, όσο είναι εφικτό, μια διεθνής συνεργασία σε όλους τους τομείς για τον αγώνα κατά της διαφθοράς.

Κατά το άρθρο 98 του Συντάγματος στην αρμοδιότητα του Ελεγκτικού Συνεδρίου ανήκουν κυρίως ο έλεγχος των δαπανών του Κράτους, καθώς και των οργανισμών τοπικής αυτοδιοίκησης ή άλλων νομικών προσώπων, που υπάγονται με ειδική διάταξη νόμου στο καθεστώς αυτό, ο έλεγχος

συμβάσεων μεγάλης οικονομικής αξίας στις οποίες αντισυμβαλλόμενος είναι το Δημόσιο ή πρόσωπο που εξομοιώνεται με αυτό, ο έλεγχος των λογαριασμών των δημόσιων υπολόγων και των οργανισμών τοπικής αυτοδιοίκησης, η γνωμοδότηση για τα νομοσχέδια που αφορούν συντάξεις, η σύνταξη και η υποβολή έκθεσης προς τη Βουλή για τον απολογισμό και ισολογισμό του Κράτους, η εκδίκαση διαφορών σχετικά με την απονομή συντάξεων και τον έλεγχο των λογαριασμών και τέλος η εκδίκαση υποθέσεων που αναφέρονται στην ευθύνη των πολιτικών ή στρατιωτικών δημόσιων υπαλλήλων.

Σύμφωνα με το Προεδρικό διάταγμα περί συστάσεως του Ελεγκτικού Συνεδρίου, οι αρμοδιότητές του είναι οι εξής:

Άρθρον 1.

1. Εις την αρμοδιότητα του Ελεγκτικού Συνεδρίου ανήκουν ιδίως:

α) Ο έλεγχος των δαπανών του Κράτους, ως και των δι' ειδικών νόμων εις τον έλεγχον αυτού υπαγομένων εκάστοτε οργανισμών τοπικής αυτοδιοικήσεως ή άλλων νομικών προσώπων δημοσίου δικαίου.

β) Η έκθεσις προς την Βουλήν επί του απολογισμού και ισολογισμού του Κράτους.

γ) Η γνωμοδότησις επί των νόμων περί συντάξεων ή αναγνωρίσεως υπηρεσίας δια την παροχήν δικαιώματος συντάξεως κατά το άρθρον 73 παράγραφος 2 του Συντάγματος, ως και επί παντός ετέρου θέματος οριζομένου υπό του νόμου.

δ) Ο έλεγχος των λογαριασμών των δημοσίων υπολόγων και των εν εδαφίω α' οργανισμών τοπικής αυτοδιοικήσεως και νομικών προσώπων δημοσίου δικαίου.

ε) Η εκδίκασις ενδίκων μέσων επί διαφορών εξ απονομής συντάξεων, ως και εκ του ελέγχου των λογαριασμών εν γένει.

στ) Η εκδίκασις υποθέσεων αναφερομένων εις την ευθύνην των δημοσίων πολιτικών ή στρατιωτικών υπαλλήλων, ως και των υπαλλήλων των οργανισμών τοπικής αυτοδιοικήσεως, δια πάσαν εκ δόλου ή αμελείας επελθούσαν εις το Κράτος ή εις τους ανωτέρω οργανισμούς και νομικά πρόσωπα ζημίαν.

{Άρθρον 98 παρ. 1 Συντάγματος 1975}

2. Αι αρμοδιότητες του Ελεγκτικού Συνεδρίου ρυθμίζονται και ασκούνται, ως νόμος ορίζει.

Κατά τας υπό στοιχεία α' έως δ' περιπτώσεις της προηγουμένης παραγράφου δεν εφαρμόζονται αι διατάξεις του άρθρου 93, παράγραφοι 2 και 3 του Συντάγματος.

{Άρθρον 98 παρ. 2 Συντάγματος 1975}

3. Αι αποφάσεις του Ελεγκτικού Συνεδρίου επί των εν τη παραγράφω 1 υποθέσεων, δεν

υπόκεινται εις τον έλεγχον του Συμβουλίου της Επικρατείας.

{Άρθρον 98 παρ. 3 Συντάγματος 1975}

Το Ελεγκτικόν Συνέδριον, ανεξάρτητον πάσης άλλης Αρχής, εποπτεύεται υπό του επί των Οικονομικών Υπουργού, καθ'όν τρόπον τα λοιπά Δικαστήρια υπό του Υπουργού της Δικαιοσύνης.

Το Ελεγκτικό Συνέδριο:

1. Ασκει τον κατά το άρθρον 98 του Συντάγματος έλεγχον επί των εξόδων του Κράτους, ως και επί των δια νόμων εις τον έλεγχον αυτού υπαγομένων εκάστοτε Οργανισμών Τοπικής Αυτοδιοικήσεως ή άλλων Νομικών Προσώπων Δημοσίου Δικαίου.

{Άρθρον 8 παρ. 1 Ν.Δ. 4/6.7.23, άρθρον 1 και 18 Ν.Δ. 1265/1972, άρθρον 7 παρ. 1 Ν. 968/79, (άρθρον 8 παρ. 1 και 11 παρ. 2 Δ. Κωδ. 1954)}.

2. Ασκει κατασταλτικόν έλεγχον: α) επί των λογαριασμών των δημοσίων υπολόγων, των Οργανισμών Τοπικής Αυτοδιοικήσεως και των άλλων Νομικών Προσώπων Δημοσίου Δικαίου, των Αυτοδιοικουμένων Οργανισμών, ως και πάσης Δημοσίας Υπηρεσίας, μη οργανωμένης μεν εις ίδιον Νομικόν Πρόσωπον, λειτουργούσης όμως εν αποκεντρώσει από του Δημοσίου Προϋπολογισμού, είτε υπό ιδίαν Διοικήσιν, είτε ως ειδικός λογαριασμός,

β) επί του δια της διατάξεως της παρ. 1 του άρθρου 26 του Ν. 992/79 συσταθέντος εκτός κρατικού προϋπολογισμού λογαριασμού υπό την ονομασίαν "Ειδικός Λογαριασμός εγγυήσεων Γεωργικών Προϊόντων" και

γ) επί των κατ' εφαρμογήν της διατάξεως της παραγράφου 2 του άρθρου 28 του Ν. 992/79 υπαγομένων εις τον κατασταλτικόν έλεγχον αυτού πάσης φύσεως δαπανών, αι οποίαι πραγματοποιούνται υπό φυσικών ή νομικών προσώπων, εκ πόρων των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων.

{Άρθρον 8 παρ. 5 Ν.Δ. 4/6.7.23, άρθρον 1, 7 και 17 Ν.Δ. 1265/1972, άρθρον 10 παρ. 1 και άρθρο 15 Ν. 968/79, άρθρον 26-28 Ν. 992/79, (άρθρον 8 παρ. 5 και 2 Δ. Κωδ. 1954)}.

3. Παρακολουθεί τα έσοδα του Κράτους.

{Άρθρον 8 παρ. 2 Ν.Δ. 4/6.7.23, άρθρον 16 Ν.Δ. 1265/1972, (άρθρον 8 παρ. 2 Δ. Κωδ. 1954)}.

4. Αποφαίνεται επί του απολογισμού και του Γενικού Ισολογισμού του Κράτους.

{Άρθρον 8 παρ. 3 Ν.Δ. 4/6.7.23, άρθρον 11 Ν.Δ. 1265/1972, άρθρον 8 παρ. 3 Δ. Κωδ. 1954, άρθρον 8 παρ. 4 Ν.Δ. 4/6.7.23}.

5. Εποπτεύει τους Δημοσίους υπολόγους καθ' όσον αφορά εις το Δημόσιον Λογιστικόν.

{Άρθρον 8 παρ. 4 Δ. Κωδ. 1954}.

6. Εποπτεύει επί των κατά τους κειμένους νόμους εγγυήσεων των Δημοσίων υπαλλήλων

7. Αποφαίνεται περί της απαλλαγής από της ευθύνης των ενόπιον του λογοδοτούντων υπολόγων δια πάσαν απώλειαν, έλλειψιν ή φθοράν χρημάτων ή υλικού ή παραστατικών στοιχείων πληρωμής πάσης φύσεως.

{Άρθρον 2 Ν.Δ. 16.1.26, άρθρον 13 Ν.Δ. 1265/72, (άρθρον 8 παρ. 7 Δ. Κωδ. 1954)}.

8. Κρίνει τας ενστάσεις κατά των πράξεων ή παραλείψεων του Υπουργού των Οικονομικών εν τη ασκήσει της αρμοδιότητός του προς εκτέλεσιν των πράξεων ή αποφάσεων κανονισμού συντάξεως εις βάρος του Δημοσίου ή την πληρωμήν των συντάξεων εν γένει, συμπεριλαμβανομένων και των αφορωσών καταλογισμών αχρεωστήτως ληφθείσης συντάξεως.

{Άρθρον 5 παρ. 1 Ν. 4448/1964}.

9. Γνωμοδοτεί συμφώνως τω άρθρω 73 παρ. 2 του Συντάγματος επί των προτάσεων Νόμων, δι' ων σκοπείται η τροποποίησις των περί συντάξεων Νόμων, η απονομή συντάξεως ή η αναγνώρισις υπηρεσίας ως παρεχούσης δικαίωμα προς σύνταξιν, εφ' όσον η σύνταξις βαρύνει το Δημόσιον Ταμείον ή τον προϋπολογισμόν νομικών προσώπων δημοσίου δικαίου.

{Άρθρον 3 Ν.Δ. 2712/53, άρθρον 8 παρ. 9 Δ. Κωδ. 1954}.

10. Γνωμοδοτεί επί των παρά των Υπουργών τιθεμένων θεμάτων, εφ' όσον δεν ήθελε κατά την κρίσιν του θεωρηθή ότι η ζητουμένη γνώμη του αποτελεί πρόκριμα των πράξεων ή των δικαστικών του αποφάσεων.

{Άρθρον 8 παρ. 9 Ν.Δ. 4/6.7.23, άρθρον 3 Ν.Δ. 2712/53, (άρθρον 8 παρ. 9 Δ. Κωδ. 1954)}.

11. Δικάζει επί της αστικής ευθύνης: α) των Δημοσίων υπαλλήλων δια πάσαν εκ δόλου ή αμελείας επελθούσαν εις τον Δημόσιον θετικήν ζημίαν, β) των Υπαλλήλων των Νομικών Προσώπων Δημοσίου δικαίου, των υπαγομένων εις τας διατάξεις του Ν.Δ. 496/1974 και γ) των Υπαλλήλων των Οργανισμών Τοπικής Αυτοδιοικήσεως.

{Άρθρον 8 παρ. 10 Ν.Δ. 4/6.7.23, άρθρον 3 Ν.Δ. 2712/53, άρθρον 42 Ν.Δ. 1140/72, άρθρον 39 Ν.Δ. 496/74, άρθρον 123 Π.Δ. 933/75, άρθρον 16 παρ. 1 Ν. 993/79, άρθρον 8 παρ. 12 Δ. Κωδ. 1954}.

12. Δικάζει τας εγειρομένας αμφισβητήσεις εκ του ελέγχου των λογαριασμών των υπολόγων.

13. Δικάζει τας κατά τας κειμένας διατάξεις υπαχθείσας εις την αρμοδιότητα αυτού εφέσεις κατά καταλογιστικών αποφάσεων εκδιδομένων παρά των Υπουργών ή των επί τούτω εντεταλμένων συλλογικών ή μη οργάνων της διοικήσεως, επί διαχειρίσεως υλικού ή χρηματικού του Δημοσίου ή νομικών προσώπων δημοσίου δικαίου εν γένει.

{Άρθρον 3 Ν.Δ. 2712/53, (άρθρον 8 παρ. 15 Δ. Κωδ. 1954)}.

14. Δικάζει τας εφέσεις: α) Κατά των πράξεων του Κλιμακίου του Ελεγκτικού

Συνεδρίου, β) κατά των πράξεων Κανονισμού Συντάξεως της Υπηρεσίας Συντάξεων του Υπουργείου Οικονομικών (Γενικού Λογιστηρίου του Κράτους), γ) κατά των αποφάσεων της Επιτροπής Ελέγχου πράξεων του άρθρου 1 του Α.Ν. 599/1968 και δ) κατά των πράξεων της Επιτροπής του άρθρου 4 του αυτού Α.Ν. 599/1968.

{Άρθρον 1-4 και 7 παρ. 2 Α.Ν. 599/68, (άρθρον 8 παρ. 13 Δ. Κωδ. 1954)}.

15. Δικάζει τας εφέσεις κατά των καταλογιστικών, συμφώνως τω άρθρω 58 του Ν.Δ. 3033/1954, αποφάσεων των Νομαρχών.

{Άρθρον 58 Ν.Δ. 3035/54}.

16. Δικάζει τας κατά το άρθρον 129 του Ν.Δ. 2888/54, αιτήσεις προς καταλογισμόν ζημίας Δήμου ή Κοινότητας.

{Άρθρον 129 Ν.Δ. 2884/54, άρθρον 123 Π.Δ. 933/75}.

17. Εκτελεί επίσης και τα δι' άλλων νόμων ανατιθέμενα αυτό καθήκοντα.

{Άρθρον 9 Π.Δ. 4/6.7.23, άρθρον 9 παρ. 2 Δ. Κωδ. 1954}.

Άρθρον 16.

1. Το Ελεγκτικόν Συνέδριον δικαιούται να ζητή παρά των Υπουργείων και πάσης άλλης αρχής πάσαν πληροφορίαν ή στοιχείον χρήσιμον εις την ενάσκησιν των καθηκόντων του. {Άρθρον 10 παρ. 1 Ν.Δ. 4/6.7.23, (άρθρον 10 παρ. 1 Δ. Κωδ. 1954)}.

Παράδειγμα εκθέσεως επιτρόπου Ελεγκτικού Συνεδρίου

Θέμα: Άρση διαφωνίας ως προς τη θεώρηση των αριθμ. 111 και 222 χρηματικών ενταλμάτων του Δήμου Γρεβενών.

Έχουμε την τιμή να θέσουμε στην κρίση σας, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 21, παραγ. 1 του ΠΔ 774/1981: Οργανισμός του Ελεγκτικού Συνεδρίου, την παρακάτω υπόθεση:

Ο δήμος Γρεβενών, υπέβαλε για θεώρηση τα αριθ. 111 και 222 χρηματικά εντάλματα πληρωμής, ποσού 8.602,00 ευρώ και 7.168,33 ευρώ αντίστοιχα, οικονομικού έτους 2006, στο όνομα της τράπεζας πειραιώς, τα οποία αφορούσαν τόκους δανείων 600.000 και 500.000 ευρώ συνομολογηθέντων, για λειτουργικές ανάγκες μισθοδοσίας προσωπικού.

Την θεώρηση των παραπάνω χρηματικών ενταλμάτων αρνηθήκαμε με την αριθ. 16/19.10.2006 πράξη επιστροφής, για τους λόγους που αναφέρονται σε αυτή.

Ο δήμος Γρεβενών, επανέφερε τα σχετικά χρηματικά εντάλματα με το αριθ.11111/1/11/2006, έγγραφό του και επιμένει στη θεώρηση αυτού.

Επειδή κρίνουμε αβάσιμους τους λόγους που αναφέρονται στο έγγραφο του δήμου Γρεβενών, εκθέτουμε τις απόψεις μας, ως εξής:

Στο άρθρο 237 του κώδικα δήμων και κοινοτήτων, όπως αυτό τροποποιήθηκε: Οι δήμοι και οι κοινότητες μπορούν να συνομολογούν δάνεια με το κράτος, με αναγνωρισμένα πιστωτικά ιδρύματα, ή χρηματοπιστωτικούς οργανισμούς της Ελλάδας ή του εξωτερικού και με κάθε είδους δημόσιου οργανισμού και ΝΠΔΔ, για την πραγματοποίηση αποκλειστικώς, σκοπών που ανήκουν στην αρμοδιότητά του. 2) Με την απόφαση του δημοτικού συμβουλίου που αφορά την σύναψη δανείου, πρέπει να καθορίζονται οι όροι και η τοκοχρεωλυτική δόση. Για να συναφθεί δάνειο για την εκτέλεση έργων, ή προμηθειών, πρέπει να υπάρχει προκαταρκτική μελέτη των έργων, ή

προμηθειών, για τα οποία θα συνομολογηθεί το δάνειο, που να έχει συνταχθεί και εγκριθεί από τα αρμόδια όργανα.

Η διάταξη της παραγ 2 του άρθρου 19, του Ν.3242/2004, ορίζει ότι:

Οι ληξιπρόθεσμες, μέχρι τη δημοσίευση του παρόντος, υποχρεώσεις των δήμων, α) προς ΔΕΚΟ, β) προς τα κρατικά και ιδιωτικά πιστωτικά ιδρύματα, γ) προς τους ιδιώτες, για οφειλές που προέκυψαν από την εκτέλεση έργων ή εργασιών, δ) προς το ταμείο παρακαταθηκών και δανείων για τις οφειλές από δάνεια που έχει χορηγήσει, ε) προς τους εργαζόμενους στους οικείους ΟΤΑ, στ) από οποιαδήποτε αιτία, εφόσον έχουν επιδικαστεί με τελεσίδικη δικαστική απόφαση, είναι δυνατόν να εξοφλούνται με σύναψη δανείων από το ταμείο παρακαταθηκών και δανείων, ύστερα από αίτησή τους.

Από τις παραπάνω διατάξεις, οι οποίες προβλέπουν κατά τρόπο περιοριστικό τις περιπτώσεις συνομολόγησης δανείων από τους ΟΤΑ, συνάγεται ότι, παρέχεται στους δήμους η δυνατότητα να συνάπτουν δάνεια με αναγνωρισμένα πιστωτικά ιδρύματα, αποκλειστικώς και μόνο για την πραγματοποίηση σκοπών που ανάγονται στην αρμοδιότητά τους και επομένως δεν

επιτρέπεται η συνομολόγηση τέτοιων δανείων για την εξόφληση λειτουργικών δαπανών. Κατ'εξάιρεση με την διάταξη του άρθρου 19 του Ν.3242/2004, παρασχέθηκε η δυνατότητα στους δήμους σύναψης δανείου και για ληξιπρόθεσμες, μέχρι τη δημοσίευση του νόμου, οφειλές τους προς το τους που προέκυψαν από την εκτέλεση έργων ή προμηθειών και με την προϋπόθεση της σύναψης του δανείου από το ταμείο παρακαταθηκών και δανείων.

Στην προκείμενη περίπτωση, ο δήμος Γρεβενών, με την αριθ 265/2006 απόφαση του δημοτικού συμβουλίου, προέβει στη συνομολόγηση δανείου 600.000 ευρώ με την τράπεζα Πειραιώς, για λειτουργικές ανάγκες μισθοδοσίας του προσωπικού, χωρίς να επιτρέπεται η συνομολόγηση τέτοιου δανείου από τις διατάξεις του άρθρου 237 του Κώδικα δήμων και κοινοτήτων, για εξόφληση λειτουργικών δαπανών και με την αριθ 264/2006, απόφαση του δημοτικού συμβουλίου προέβει στη συνομολόγηση δανείου 500.000 ευρώ με την τράπεζα Πειραιώς, για την εκτέλεση του έργου, χωρίς να είχε προηγηθεί σύνταξη μελέτης για το συγκεκριμένο έργο, αφού τούτο ουδόλως αναφέρεται στην παραπάνω απόφαση, παρά μόνον οι όροι του δανείου.

Κατόπιν των ανωτέρω, υποβάλλουμε τα επίμαχα χρηματικά εντάλματα, με τα σχετικά δικαιολογητικά και σας παρακαλούμε για την άρση της διαφωνίας, σχετικά με τη θεώρηση, ή μη τούτων.

Βλέπουμε στην πράξη, ότι ο έλεγχος του ελεγκτικού συεδρίου, δεν έχει τα σύγχρονα χαρακτηριστικά ενός αποτελεσματικού ελέγχου, όπως αυτά περιγράφονται στα επαγγελματικά πρότυπα. Ο έλεγχος είναι κυρίως έλεγχος νομιμότητας και όχι έλεγχος ουσίας. Ελέγχονται

δηλαδή, εάν εφαρμόζεται η κείμενη νομοθεσία και όχι η αποτελεσματικότητα και αποδοτικότητα της δαπάνης.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6: Μελέτες Περιπτώσεων (Case studies) έλλειψης αποτελεσματικού συστήματος εσωτερικού ελέγχου στην ελληνική δημόσια διοίκηση

6.1: Περίπτωση ΙΚΑ

Υπάρχουν πολλά παραδείγματα κακής διαχείρισης και κακοδιοίκησης του ευρύ δημόσιου τομέα. Χαρακτηριστικό και πρόσφατο παράδειγμα έλλειψης αποτελεσματικού μηχανισμού εσωτερικού ελέγχου, αποτελεί το κάτωθι παράδειγμα που συνέβη σε υποκατάστημα του Ι.Κ.Α.

Σύμφωνα με δημοσιογραφικές πληροφορίες, κλεμμένα μπλοκ συνταγογράφησης ορθοπεδικών υλικών, μαϊμού σφραγίδες γνωστών ορθοπαιδικών του ΙΚΑ Βόλου, πλαστογραφούνταν συνταγές που διοχετεύονταν σε κεντρικό κατάστημα που εμπορεύεται αποκλειστικά ορθοπεδικά υλικά στο Βόλο για την αγορά πανάκριβων υλικών, όπως αναπηρικά αμαξίδια, ειδικά γιλέκα, ειδικοί νάρθηκες.

Η έρευνα ξεκίνησε από τον Ιανουάριο του 2009, έφερε στο φως περίπου 100 περιπτώσεις στην ευρύτερη περιοχή του Βόλου, ασφαλισμένων που εμφανίζονται να έχουν αποκτήσει από το ΙΚΑ αναπηρικά αμαξίδια, νάρθηκες, ειδικά γιλέκα και άλλα είδη, χωρίς όμως να τους ήταν ποτέ απαραίτητα!

Ο ογκώδης φάκελος με το ενδιαφέρον υλικό βρίσκεται εδώ και ενάμιση μήνα στα χέρια της Διοίκησης του ΙΚΑ στην Αθήνα, που ενημερώθηκε σχετικά, ωστόσο προκαλεί εντύπωση το γεγονός ότι δεν έχει ακόμη διαταχθεί έλεγχος από τους Επιθεωρητές Δημόσιας Διοίκησης.

«Μοιάζει λες και όλοι οι ανάπηροι της χώρας ξαφνικά έχουν κατοικοεδρεύσει στην Μαγνησία», σχολίασε ανώτερο στέλεχος του ΙΚΑ, που παραδέχτηκε ότι βρίσκεται σε εξέλιξη έλεγχος για την μεγάλη αυτή απάτη κατά του Ιδρύματος.

Μόνο το 2008 εκτιμάται με ένα πρώτο υπολογισμό ότι οι επίμαχες συνταγές που “εκτελέστηκαν” ζημίωσαν το ΙΚΑ περισσότερα από 300.000 ευρώ, ενώ η δράση όσων εμπλέκονται στο συγκεκριμένο θέμα, αποκαλύφθηκε όταν άρχισαν να συσσωρεύονται κατά δεκάδες οι συνταγές στο ΙΚΑ για αποπληρωμή με ποσά που άγγιζαν κάθε φορά τα 3.000 ευρώ και πλέον.

Μόλις άρχισε ο εσωτερικός έλεγχος στο ΙΚΑ στο Βόλο για το όλο θέμα, οι γιατροί που εμφανίζονται να έχουν υπογράψει τις επίμαχες συνταγές, ζήτησαν αμέσως εξηγήσεις από τον ιδιοκτήτη του καταστήματος των ορθοπεδικών υλικών, ο οποίος έχει παραδεχτεί την

πλαστογραφία των ιατρικών σφραγίδων και ετοιμάζει ήδη την «υπεράσπισή του».

Πώς είχε στηθεί η “μηχανή...”

Σύμφωνα με πληροφορίες, για να στηθεί η όλη απάτη, εκλάπησαν αρχικά τα ειδικά μπλοκ συνταγογράφησης.

Το απαραίτητο υλικό για τη συνταγογράφηση υπήρχε, χρειάζονταν όμως και οι σφραγίδες των γιατρών, τις οποίες πλαστογράφησαν και έτσι άρχισε η “βιομηχανία” των συνταγών, στις οποίες σημειωτέον περιλαμβάνονται κανονικά τα στοιχεία ασφαλισμένων και η διεύθυνσή τους.

Πρόκειται για την πιο απίστευτη υπόθεση απάτης στα χρονικά του ΙΚΑ στο Βόλο, αφού είχε στηθεί ένα ολόκληρο «παραμάγαζο» χορήγησης ορθοπεδικών ειδών ακόμη και σε αρτιμελή άτομα.

Μάλιστα ορισμένοι εκτιμούν ότι εφόσον ολοκληρωθεί ο έλεγχος η οικονομική ζημιά για το ΙΚΑ θα είναι πολύ μεγαλύτερη και ενδεχομένως να ξεπεράσει και το 1,5 εκ. ευρώ, αφού θα ελεγχθούν πλέον συνταγογραφήσεις για τα πέντε τουλάχιστον τελευταία χρόνια.

Για το 2008 ελέγχονται 78 περιπτώσεις στο ΙΚΑ Νέας Ιωνίας -όπου σύμφωνα με πληροφορίες, πρόσφατα εκλάπησαν τα επίμαχα παραστατικά- ωστόσο η διοίκηση έχει την ακριβή εικόνα αυτών, ενώ στο ΙΚΑ Βόλου ελέγχονται άλλες 8 περιπτώσεις για το 2008.

Βλέπουμε, λοιπόν, ότι η ανυπαρξία ενός οργανωμένου συστήματος εσωτερικού ελέγχου, μπορεί να οδηγήσει σε απάτες, με οικονομική ζημιά πολλών εκατομμυρίων ευρώ. Ένα οργανωμένο σύστημα εσωτερικού ελέγχου σε ένα δημόσιο φορέα ή οργανισμό είναι απαραίτητη προϋπόθεση και αποτελεί όρο εκ των ον ουκ άνευ για την ομαλή λειτουργία του. Το τμήμα εσωτερικού ελέγχου, προλαμβάνει τυχόν απάτες με την συμμετοχή υπαλλήλων και παρέχει τις προϋποθέσεις ώστε να ελαχιστοποιηθούν οι περιπτώσεις απάτης.

6.2 Περιπτώσεις Υπουργείου Οικονομικών

Υπόθεση ΔΟΥ Κάτω Αχαΐας: Μέσα στα πλαίσια των αρμοδιοτήτων της η τότε (2001) εποπτεύουσα τη ΔΟΥ Επιθεωρήτρια, διενεργώντας δειγματοληπτικούς ελέγχους επιστροφών Φ.Π.Α., διαπίστωσε ότι ορισμένες επιχειρήσεις ,με τη διακίνηση πλήθους εικονικών τιμολογίων, καρτώθηκαν παράνομα επιδοτήσεις αναπτυξιακών νόμων και επιστροφές Φ.Π.Α. επενδυτικών αγαθών. Διενεργήθηκαν έλεγχοι και επανέλεγχοι στις εν λόγω επιχειρήσεις, καταλογίστηκαν φόροι και πρόστιμα και αποδόθηκαν πειθαρχικές ποινές στους υπαλλήλους που διενήργησαν τις επιστροφές Φ.Π.Α. Για το τρέχον έτος συνεχίστηκαν οι έλεγχοι περιουσιακής κατάστασης των εμπλεκόμενων υπαλλήλων, οι οποίοι δεν έχουν ολοκληρωθεί ακόμα. Η υπόθεση είναι σε εξέλιξη πειθαρχικής και ποινικής διαδικασίας.

Υπόθεση χορήγησης Α.Φ.Μ. σε αλλοδαπούς με πλαστές βεβαιώσεις. Διενεργήθηκε έρευνα στις ΔΟΥ όλης της Επικράτειας όπου παρατηρήθηκαν περιπτώσεις χορήγησης ΑΦΜ σε αλλοδαπούς με ημερομηνία προγενέστερη της δήλωσης έναρξης εργασιών φυσικού προσώπου. Δεν προέκυψαν πειθαρχικά παραπτώματα παρά μόνο περιπτώσεις πλαστών δικαιολογητικών, οι οποίες παραπέμφθηκαν στον Εισαγγελέα. Από την έρευνα οι Επιθεωρητές διατύπωσαν σαφείς προτάσεις για να τεθεί ασφαλιστική δικλείδα από το σύστημα TAXIS ούτως ώστε να μην επαναληφθούν παρόμοια φαινόμενα.

Υπόθεση χρηματισμού υπαλλήλου: Κατά το χειρισμό φορολογικής υπόθεσης, υπάλληλος της Φ.Α.Ε.Ε. Αθηνών ζήτησε από φορολογούμενο και έλαβε για λογαριασμό της και για λογαριασμό του Επόπτη Ελέγχου χρηματικό ποσό. Η συναλλαγή βιντεοσκοπήθηκε και προβλήθηκε σε τηλεοπτική εκπομπή. Διενεργήθηκε προκαταρκτική έρευνα – Ε.Δ.Ε. από Οικονομικό Επιθεωρητή και καταλογίστηκαν πειθαρχικά παραπτώματα σε βάρος των δύο υπαλλήλων.

Υπόθεση υπεξαίρεσης Διαχειριστή Δ.Ο.Υ. : Ύστερα από έγγραφο του Επιτρόπου του Ελεγκτικού Συνεδρίου και του Προϊσταμένου της Ι΄ Δ.Ο.Υ. Αθηνών για μη υποβολή παραστατικών στοιχείων της διαχείρισης Ενσήμων και Υλικού της εν λόγω Δ.Ο.Υ., για το έτος 1998, διενεργήθηκε από Οικονομικό Επιθεωρητή προκαταρκτική έρευνα - ΕΔΕ απ' όπου προέκυψε ότι ο Διαχειριστής

υπεξείρεσε ποσό ύψους 1.051.499,64 ευρώ (συμπεριλαμβανομένων των προσαυξήσεων) το οποίο και του καταλογίστηκε.

6.3: Μελέτη περίπτωσης ελεγκτικής διαδικασίας στην φορολογική διοίκηση- αδυναμίες υπάρχοντος συστήματος

Όσον αφορά το επιθεωρησιακό έργο καταρτίζεται πλάνο ελέγχου από τις Κεντρικές Υπηρεσίες και ακολουθείται μία καθορισμένη ροή εργασίας από τις Κεντρικές στις Περιφερειακές Υπηρεσίες και από εκεί στους Οικονομικούς Επιθεωρητές. Αξίζει να σημειωθεί ότι η επιλογή του δείγματος για την έκδοση εντολών ελέγχου γίνεται κατόπιν καταγγελίας είτε αυτεπαγγέλτως, ενώ δεν έχουν υιοθετηθεί πρακτικές διαχείρισης κινδύνου, προκειμένου να εντοπιστούν οι υψηλού κινδύνου περιοχές ελέγχου. Συνεπώς, οι έλεγχοι που διενεργούνται από τους Οικονομικούς Επιθεωρητές δεν βασίζονται στην ανάλυση κινδύνων. Παράλληλα, εκείνο που στερείται ο ελεγκτικός μηχανισμός της ελληνικής διοίκησης είναι η αποτελεσματική λειτουργία της εποπτείας (follow up), δηλαδή η παρακολούθηση των διορθωτικών κινήσεων και εξελίξεων στα ευρήματα του ελέγχου. Οι επιθεωρητές διαβιβάζουν τα πορίσματα των εκθέσεων τους στις Κεντρικές Υπηρεσίες (B Τμήμα: Επεξεργασίας Εκθέσεων) και εκείνες έχουν την ευθύνη για ενημέρωση των ελεγχόμενων υπηρεσιών. Παρατηρούνται όμως στον επανέλεγχο τα ίδια φαινόμενα κακοδιοίκησης κατά συνέπεια η μη συμμόρφωση των ελεγχόμενων στις προτάσεις και συστάσεις των επιθεωρητών.

Όπως παρατηρήθηκε στις ετήσιες εκθέσεις του Γενικού Επιθεωρητή Δημόσιας Διοίκησης (2005 & 2006) η Οικονομική Επιθεώρηση εντείνει τους ελέγχους και διαπιστώνει όλο και περισσότερα φαινόμενα διαφθοράς και κακοδιοίκησης. Η δράση του εσωτερικού ελέγχου μετά την διαπίστωση των ευρημάτων θα πρέπει πέρα από την επιβολή των προβλεπόμενων πειθαρχικών ποινών να επικεντρωθεί στην υποβολή προτάσεων προκειμένου το σύστημα εσωτερικού ελέγχου να λειτουργήσει αποτελεσματικότερα και να αποφευχθούν οι δυσμενείς συνέπειες τέτοιων φαινομένων στον δημόσιο βίο.

Μη ύπαρξη ενιαίου Εγχειριδίου Διαδικασιών και Περιγραφή καθηκόντων

Οι διαδικασίες στην ελληνική διοίκηση είναι καθορισμένες με Νόμους, Υπουργικές Αποφάσεις κτλ. Μολονότι κανείς θα περίμενε να είναι αυστηρώς καθορισμένες διαδικασίες και να προσφέρουν την δυνατότητα στους υπαλλήλους να εκτελούν τα καθήκοντα τους με σαφήνεια, στην ουσία λόγω της πολυπλοκότητας των νόμων, και της πολυνομίας τους παρέχεται η διακριτική ευχέρεια να επιλέξουν τι θα εφαρμόσουν και πως. Τα καθήκοντα κάθε εργασίας, από την άλλη μεριά, έχουν καθοριστεί σε ένα πολύ γενικό πλαίσιο εργασιών βάσει κάποιου Π.Δ. και στη συνέχεια δεν έχει μεταβληθεί κάτι σε αυτά σύμφωνα με τις νέες τάσεις και προοπτικές για κάθε θέση δημοσίου υπαλλήλου.

Ανύπαρκτη Επιτροπή Εσωτερικού Ελέγχου

Η Οικονομική Επιθεώρηση υπάγεται απευθείας στον Υπουργό Οικονομίας και Οικονομικών, αποτελεί αυτόνομη διοίκηση και λειτουργεί ως ανεξάρτητη Γενική Διεύθυνση. Οι Οικονομικοί Επιθεωρητές δεν εμπλέκονται στη διαδικασία λήψης των αποφάσεων, στο σχεδιασμό ή προγραμματισμό των δραστηριοτήτων της ελεγχόμενης μονάδας. Ο έλεγχος ασκείται από όργανα (οικονομικούς επιθεωρητές) τα οποία βρίσκονται εκτός της ιεραρχικής πυραμίδας της ελεγχόμενης μονάδας (π.χ. Δ.Ο.Υ.). Εν μέρει, τα παραπάνω χαρακτηριστικά της Οικονομικής Επιθεώρησης διασφαλίζουν την ανεξαρτησία της λειτουργίας του εσωτερικού ελέγχου. Παρόλα αυτά, αξίζει να σημειωθεί ότι, δεν έχει συσταθεί Επιτροπή Εσωτερικού Ελέγχου, η οποία όμως είναι απαραίτητη σε έναν οργανισμό, για διασφάλιση της λογοδοσίας προς την Διοίκηση (Υπουργό Οικονομικών), για την έγκριση του κανονισμού λειτουργίας του εσωτερικού ελέγχου, του κανονισμού διενέργειας των ελέγχων και του Κώδικα Δεοντολογίας, την εισήγηση αρμοδίως για την λήψη μέτρων και συμμόρφωσης στην Διοίκηση (Υπουργό Οικονομικών).

Πρότυπα εσωτερικού ελέγχου

Παρατηρήθηκε επίσης ότι οι περισσότεροι ελεγκτές αγνοούν την ύπαρξη γενικά παραδεκτών κανόνων διεξαγωγής των ελέγχων που έχουν δημοσιευθεί από επαγγελματικούς οργανισμούς και υιοθετηθεί διεθνώς, από οργανισμούς και υπηρεσίες του δημοσίου τομέα. Τα πρότυπα διενέργειας της ελεγκτικής διαδικασίας, που έχουν υιοθετηθεί από την οικονομική επιθεώρηση, αφορούν κυρίως γενικές κατευθυντήριες οδηγίες με προσανατολισμό κυρίως στον έλεγχο νομιμότητας των διοικητικών πράξεων των δημοσίων υπαλλήλων βάσει της κείμενης

νομοθεσίας και όχι βάσει προκαθορισμένων στόχων απόδοσης. Το ίδιο συμβαίνει και στους υπόλοιπους ελεγκτικούς μηχανισμούς. Δεν ακολουθεί δηλαδή, ο εσωτερικός έλεγχος στην ελληνική δημόσια διοίκηση τα διεθνώς αναγνωρισμένα ελεγκτικά πρότυπα.

Γενικό συμπέρασμα

Η Ελληνική Διοίκηση στερείται πρώτον οργανωμένου και σαφώς καθορισμένου συστήματος εσωτερικού ελέγχου, δεύτερον υπηρεσίας ικανής να αξιολογήσει την επάρκεια, την αποτελεσματικότητα και την απόδοση του συστήματος εσωτερικού ελέγχου και τρίτον στελεχών με την κατάλληλη επαγγελματική επάρκεια σε θέματα εσωτερικού ελέγχου προκειμένου να επιτευχθούν οι προκαθορισμένοι στόχοι και σκοποί της. Συνεπώς, μολονότι ο ρόλος του εσωτερικού ελέγχου στην Δημόσια Διοίκηση είναι πολύ σημαντικός δεν έχει λάβει τη μορφή, που έχει διεθνώς τόσο στον ιδιωτικό όσο και στο δημόσιο τομέα.

Το Σώμα Ελεγκτών Επιθεωρητών Δημόσιας Διοίκησης(Σ.Ε.Ε.Δ.Δ) σύμφωνα με το υπάρχον νομικό πλαίσιο είναι ο εσωτερικός ελεγκτής της ελληνικής δημόσιας διοίκησης. Ωστόσο σύμφωνα με την διεθνή πρακτική και αποδεδειγμένη αποτελεσματικότητα άλλων δημοσίων διοικήσεων η δράση του περιορίζεται σε μεμονωμένες περιπτώσεις διερεύνησης και στερείται του συστηματικού χαρακτήρα που έχει υιοθετηθεί από την διεθνή πρακτική.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 7: Συμπεράσματα-Προτάσεις για αποτελεσματικό εσωτερικό έλεγχο στον δημόσιο τομέα-Περιορισμοί

Ο εσωτερικός έλεγχος στην Ελληνική δημόσια διοίκηση, είναι από ανύπαρκτος έως μη αποτελεσματικός. Δεν έχει διαρθρωθεί με έναν ενιαίο τρόπο, να αφορά το σύνολο της δημόσιας διοίκησης. Συμπερασματικά, θα μπορούσαμε να αναφέρουμε ότι μέχρι στιγμής δεν έχει καταφέρει να ανταπεξέλθει στις προκλήσεις μιας σύγχρονης διακυβέρνησης, τα αποτελέσματα από την εφαρμογή ενός συστήματος εσωτερικού ελέγχου δεν είναι αυτά τα οποία μπορούν να χαρακτηριστούν ως ικανοποιητικά. Συγκεκριμένα, θα μπορούσαμε να αναφέρουμε τα πάμπολλα φαινόμενα διαφθοράς, κακοδιοίκησης, απάτης, λαθών, γραφειοκρατίας και έλλειψης αποτελεσματικότητας και αποδοτικότητας.

Κρίνεται σκόπιμο και αναγκαίο, να υιοθετηθούν στην δημόσια διοίκηση τα διεθνή ελεγκτικά πρότυπα. Ήδη το Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών έχει ετοιμάσει σχετικό πλαίσιο προτύπων με τον τίτλο “Internal Audit Capability Model (IA – CM) for the Public Sector” (4) . Το παραπάνω πλαίσιο αναπτύχθηκε με την συνεργασία του Τμήματος Εσωτερικού Ελέγχου της Παγκόσμιας Τράπεζας, του Γραφείου Γενικού Επιθεωρητή της Επιτροπής Περιβάλλοντος της Πολιτείας του Texas την εθελοντική συμμετοχή Εθνικών Επιτροπών του Ινστιτούτου Εσωτερικών Ελεγκτών από δέκα χώρες και την συμμετοχή του Ινστιτούτου Μηχανικής Λογισμικού του Πανεπιστημίου Carnegie Mellon, Pittsburg, Pennsylvania, U.S.A.

Η υιοθέτηση τέτοιων προτύπων από την Ελληνική Δημόσια Διοίκηση θα έχει πολλαπλασιαστικά αποτελέσματα. Πρώτον, θα βελτιώσει την κατάταξη της χώρας στις λίστες των χωρών με την φαινόμενα διαφθοράς. Δεύτερον, είναι πρότυπα που αναπτύχθηκαν με την συμμετοχή του μεγαλύτερου χρηματοοικονομικού Διεθνούς Οργανισμού, της Παγκόσμιας Τράπεζας. Η υιοθέτηση τους θα συμβάλει στην βελτίωση της διεθνούς εικόνας και αξιοπιστίας της χώρας στους τραπεζικούς και επενδυτικούς κύκλους (Moody's, Standard and Poors). Τρίτον, θα είναι η πύλη επικοινωνίας της Ελληνικής Δημόσιας Διοίκησης με αξιόπιστους διεθνείς οργανισμούς και θα συμβάλει στην μεταφορά τεχνογνωσίας και «άριστων πρακτικών» τόσο από την ιδιωτική σφαίρα όσο και από την δημόσια σφαίρα σε παγκόσμιο επίπεδο. Τέταρτον, θα περιορίσει τα προαναφερθέντα φαινόμενα διαφθοράς αφού η μέχρι τώρα υιοθέτηση τους διεθνώς έχει αποδειχθεί με αξιόπιστα εμπειρικά στατιστικά στοιχεία.

Οι προϋποθέσεις για την πραγματοποίηση ενός τόσο στρατηγικού και μακροπρόθεσμου στόχου

είναι ποικιλόμορφες και απαιτούν την σύνεση και την δέσμευση της πολιτικής ηγεσίας της χώρας. Δεδομένου ότι το οργανωσιακό φαινόμενο «αντίσταση στις αλλαγές» (resistance to change) εκδηλώνεται εντονότατα στην ελληνική δημόσια διοίκηση. Απαιτείται η στελέχωση της διοίκησης με υπαλλήλους υψηλών προσόντων και κατά προτίμηση υπαλλήλων που θα έχουν πιστοποιηθεί με τα κριτήρια των διεθνών οργανισμών – Institute Of Internal Auditors.

Ο εσωτερικός έλεγχος στον ευρύ δημόσιο τομέα, θα μπορούσε να διαρθρωθεί ως εξής: Ως μία ενιαία υπηρεσία, όπου θα ελέγχει κάθε δημόσιο οργανισμό ή φορέα βάσει κάποιων κριτηρίων. Για παράδειγμα, έλεγχος σε έναν οργανισμό ή ΝΠΔΔ, όπου ο μέσος όρος του προϋπολογισμού τα 2 τελευταία έτη να έχει ξεπεράσει τα 2.000.000 ευρώ.

Θα πρέπει να είναι ανεξάρτητος από την διοίκηση ενός οργανισμού ή ΝΠΔΔ. Οι εσωτερικοί ελεγκτές θα είναι ελεύθεροι να ελέγχουν ό,τι στοιχείο ή παραστατικό θελήσουν. Ο έλεγχος θα διενεργείται με βάση τα Διεθνή ελεγκτικά Πρότυπα και τα πρότυπα εσωτερικού ελέγχου. Οι εσωτερικοί ελεγκτές θα είναι ανεξάρτητοι και θα απευθύνονται κατευθείαν στην ανώτατη διοίκηση ενός οργανισμού.

Το τμήμα εσωτερικού ελέγχου του δημόσιου τομέα, θα αποτελείται από ελεγκτές με ακαδημαϊκά και επαγγελματικά προσόντα, θα υπάρχει εκπαίδευση του προσωπικού, καθώς και εξειδίκευση των ελεγκτών. Πχ. Ελεγκτές για τα νοσοκομεία, για τα σχολεία, για την ανώτατη εκπαίδευση, για τους ΟΤΑ, για τους ΟΚΑ. Το τμήμα εσωτερικού ελέγχου του δημόσιου τομέα, θα είναι μια ανεξάρτητη οντότητα, η οποία θα αναφέρεται σε ένα συλλογικό ανώτατο θεσμικό όργανο, όπως για παράδειγμα το Υπουργικό συμβούλιο. Οι εσωτερικοί ελεγκτές θα διενεργούν κυρίως έλεγχο ουσίας, δηλαδή έλεγχος της αποτελεσματικότητας της κάθε δαπάνης, παρά επικέντρωση στον τύπο, όπως συμβαίνει σήμερα.

Συγκεκριμένα, θα μπορούσε να ακολουθηθεί το Κυπριακό σύστημα εσωτερικού του δημόσιου τομέα. Το συγκεκριμένο σύστημα, το οποίο βασίζεται στα διεθνή ελεγκτικά πρότυπα, έχει αποδεχθεί αποτελεσματικό και λειτουργικό.

Θα μπορούσε για παράδειγμα, το τμήμα εσωτερικού ελέγχου να διενεργεί ελέγχους με σκοπό την ενδυνάμωση των συστημάτων διαχείρισης και ελέγχου και τη βελτίωση των διαδικασιών διαχείρισης κινδύνων και διακυβέρνησης. Ο ρόλος της Υπηρεσίας να είναι συμβουλευτικός προς τους ελεγχόμενους οργανισμούς ώστε να γίνονται πιο παραγωγικοί και να διασφαλίζεται η εύρυθμη λειτουργία τους. Οι στόχοι της Υπηρεσίας να είναι διαμορφωμένοι με γνώμονα πάντοτε το καλώς νοούμενο Δημόσιο συμφέρον, τη χρηστή διοίκηση, την ανάγκη για διασφάλιση της αποδοτικότητας, οικονομικότητας και αποτελεσματικότητας στη χρήση των πόρων του Δημοσίου, την προσφορά υψηλής ποιότητας υπηρεσιών με ελαχιστοποίηση του κόστους καθώς και τη διασφάλιση των εσόδων του Κράτους.

Με την ολοκλήρωση του κάθε ελέγχου, θα ετοιμάζεται έκθεση που θα περιλαμβάνει τα ευρήματα του ελέγχου και τις συστάσεις της Υπηρεσίας για τα μέτρα που θα πρέπει να ληφθούν για την αντιμετώπιση των αδυναμιών που έχουν εντοπιστεί. Αφού συζητηθεί η έκθεση με τη Διεύθυνση του ελεγχόμενου οργανισμού, οι συστάσεις να παίρνουν τη μορφή ενός Συμφωνημένου Σχεδίου Δράσης, το οποίο θα περιλαμβάνει και χρονοδιάγραμμα υλοποίησης.

Σημαντικό στοιχείο του συστήματος εσωτερικού ελέγχου, θα πρέπει να είναι η προσθήκη αξίας στα συστήματα του ελεγχόμενου οργανισμού. Για το σκοπό αυτό, θα πρέπει να διεξάγονται έλεγχοι παρακολούθησης για τη διαπίστωση της εφαρμογής του Συμφωνημένου Σχεδίου Δράσης ώστε η Υπηρεσία εσωτερικού ελέγχου, να παρακολουθεί την πορεία εφαρμογής των μέτρων από τον ελεγχόμενο οργανισμό και να ενημερώνει σχετικά την διεύθυνση Εσωτερικού Ελέγχου.

Οι ελεγκτικές δραστηριότητες που θα προγραμματίζει η Υπηρεσία Εσωτερικού Ελέγχου για κάθε έτος θα καθορίζονται στο Ετήσιο Πρόγραμμα Ελέγχου. Το Ετήσιο Πρόγραμμα Ελέγχου θα αποτελεί το βασικό εργαλείο για την επίτευξη των στόχων της Υπηρεσίας. Τέλος, τα αποτελέσματα της ελεγκτικής εργασίας της Υπηρεσίας εσωτερικού ελέγχου, θα αποστέλλονται στους ελεγχόμενους φορείς για τη λήψη των απαραίτητων μέτρων.

Περιορισμοί: Λόγω της πολυπλοκότητας της ελληνικής δημόσιας διοίκησης (πολυνομία, μη ύπαρξη συγκεκριμένων αρμοδιοτήτων, επικάλυψη νόμων, αντικρουόμενες διατάξεις, γραφειοκρατία), σε συνδυασμό με την δαιδαλώδη ιεραρχική δομή της δημόσιας διοίκησης καθώς και του αργού ρυθμού προσαρμογής της στις αλλαγές, τα συμπεράσματα της παρούσας εργασίας μπορούν να μην ισχύουν σε όλο το φάσμα της ελληνικής δημόσιας διοίκησης ή να ισχύουν κάποια από αυτά. Επίσης, λόγω της ιδιομορφίας της ελληνικής διοίκησης και της έλλειψης ενός βασικού θεσμικού πλαισίου κοινού συστήματος εσωτερικού ελέγχου, τα συμπεράσματα μπορεί να μην ισχύουν σε μεμονωμένες περιπτώσεις.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

- Καζαντζής Χ., (2006), *Έλεγκτική & Εσωτερικός Έλεγχος, Μία συστηματική προσέγγιση Εννοιών, Αρχών και Προτύπων*, Εκδόσεις Business Plus A.E., σελ.39
- Γρηγοράκος Θ.,(1989), *Γενικές Αρχές Ελεγκτικής*, Έκδοση Σώματος Ορκωτών Λογιστών
- Παπαστάθης Π., (2003), *Ο σύγχρονος Εσωτερικός Έλεγχος στις επιχειρήσεις - οργανισμούς και η πρακτική εφαρμογή του*, τόμος, Α σελ.22
- Καζαντζής Χ., (2006), *Έλεγκτική & Εσωτερικός Έλεγχος, Μία συστηματική προσέγγιση Εννοιών, Αρχών και Προτύπων*, Εκδόσεις Business Plus A.E., σελ.52
- Meigs W., Larsen J., Meigs R., (1984), *Έλεγκτική*, Μετάφραση: Διαμαντόπουλος Θ., Ταλαρούγκας Ι., Εκδόσεις Παπαζήση, σελ.14
- Κυριάκου Μ., (2006), *Γενικές Αρχές και Πρότυπα Εσωτερικού Ελέγχου*, Σχολή Επιμόρφωσης Υπαλλήλων Υπουργείου Οικονομίας και Οικονομικών (Σ.Ε.Υ.Υ.Ο),.σελ.3
- Meigs W., Larsen J., Meigs R., (1984), *Έλεγκτική*, Μετάφραση: Διαμαντόπουλος Θ., Ταλαρούγκας Ι., Εκδόσεις Παπαζήση, σελ.16
- Παππάς Α., (1999), *Εισαγωγή στην Ελεγκτική*, Εκδόσεις Γ. Μπένου, σελ. 110-111
- Κυριάκου Μ. (2003), *Ποιοτική αναβάθμιση της φορολογικής διοίκησης και εσωτερικός έλεγχος* Φορολογική Επιθεώρηση, Τεύχος 656, σελ.1903
- Φίλος Ι, (2004), *Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου Επιχειρήσεων*, Εκδόσεις IQ Group)
- Καζαντζής Χ., (2006), *Έλεγκτική & Εσωτερικός Έλεγχος, Μία συστηματική προσέγγιση Εννοιών, Αρχών και Προτύπων*, Εκδόσεις Business Plus A.E., σελ.116
- Kincaid J, Sampias W, (2003), *Certified Government Auditing Professional, Examination Study Guide*, 2nd Edition σελ.37-38
- The role of auditing in the Public Sector governance” November 2006, pp.3, *The Institute of Internal Auditing*, www.theiia.org
- Σπηλιωτόπουλος Επ, (2001). *Η Δημόσια Διοίκηση στην Ελλάδα*, Ελληνικό Ινστιτούτο Διοικητικών Επιστημών, Αθήνα – Κομοτηνή ,Αντ. Σακκουλα, , σελ.129
- Ηλεκτρονική Διακυβέρνηση κατά της διαφθοράς και της Κακοδιοίκησης”, 29 Ιουνίου 2006, www.gedd.gr
- Μπέσιλα – Μακρίδη Ελ., (2006), *Ο έλεγχος της διοίκησης*, Εκδ.Σάκκουλα, Τόμος ΙΙ, σελ.29
- Κάρκαλης Ι., (2005), *Αντιδιαφθορά & Ελεγκτικό Συνέδριο*, Ι, Σάκκουλας, Αθήνα - Θεσσαλονίκη, σελ.3 επ
- Βλ. Έκθεση της Επιτροπής του Ινστιτούτου Τοπικής Αυτοδιοίκησης, (2006), *Οι έλεγχοι στους ΟΤΑ, προτάσεις για τον εξορθολογισμό και την αποτελεσματικότητα του συστήματος*, σελ.17, www.ita.org.gr
- Βλ.Αγόρευση Ζ.Μακρή,*Πρακτικά Βουλής*, Συνεδρίαση ΙΘ΄, 14-11-2002, σελ.551
- Μπέσιλα – Μακρίδη Ελ., (2006), *Ο έλεγχος της διοίκησης*, Εκδ.Σάκκουλα, Τόμος ΙΙ, σελ.31
- Ρακιτζής Λ. Ομιλία του Γενικού Επιθεωρητή Δημόσιας Διοίκησης, (2006), σελ.1, www.gedd.gr
- Κάρκαλης Ι., (2005), *Αντιδιαφθορά & Ελεγκτικό Συνέδριο*, Ι, Σάκκουλας, Αθήνα - Θεσσαλονίκη, σελ.3
- Βλ. Έκθεση της Επιτροπής του Ινστιτούτου Τοπικής Αυτοδιοίκησης, (2006), *Οι έλεγχοι στους ΟΤΑ, προτάσεις για τον εξορθολογισμό και την αποτελεσματικότητα του συστήματος*, σελ.17, www.ita.org.gr

- Βλ.Αγόρευση Ζ.Μακρή,Πρακτικά Βουλής, Συνεδρίαση ΙΘ΄, 14-11-2002, σελ.551
- Μπέσιλα – Μακρίδη Ελ., (2006), ‘‘Ο έλεγχος της διοίκησης’’, Εκδ.Σάκκουλα, Τόμος ΙΙ, σελ.31
- Ρακιτζής Λ. Ομιλία του Γενικού Επιθεωρητή Δημόσιας Διοίκησης, (2006), σελ.1, www.gedd.gr
- The role of auditing in the Public Sector governance” November 2006, pp.10, *The Institute of Internal Auditing*, www.theiia.org .
- Carhill, K.M. και Kincaid, J.K. (1989), “Applying the standards in governmental internal auditing”, *The Internal Auditor*, Vol. 46 No. 5,pp 50-5
- Goodwin J. (2004), “A comparison of internal audit in the private and public sectors” *Managerial Auditing Journal*” Vol. 19 No. 5, pp 640
- Lapsley I. (1988), “Research in Public Sector Accounting: An Appraisal”, *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Volume 1, Number 1, 1988, pp. 30
- Malan, R.M. (1991), “Internal auditing in government”, *The Internal Auditor*”Vol.48, No. 3, pp 90-5
- Coupland D. (1993), “The internal auditor’s role in public service orientation” *Managerial Auditing Journal*” Vol. 8 No. 3, pp 3-13
- Total Quality Management: Implications for Internal Audit “*Managerial Auditing Journal*, Volume 9, Number 4, 1994, pp. 11-18
- The nature of audit quality - a conflict of paradigms, An empirical study of internal audit quality throughout the United Kingdom Public Sector” , *International Journal of Auditing*, Volume 1, Issue 2 , p.145
- 51Sterck, Miekatrien; Bouckaert, Geert, (2006), The International Audit Trends in the public sector, *The Internal Auditor* v.63 no. 4 p.49,53 ,(2006)
- Ντινάκη Φ. Πρακτικά συνεδρίου: Εργαστήριο συνεχιζόμενης κατάρτισης Επιθεωρητών Δημόσιας Διοίκησης” , 20/10/2005, σελ.2005
- The principles of public Audit – a statement by the Public Audit Forum, <http://www.public-audit-forum.gov.uk/popa.htm>
- The role of auditing in the Public Sector governance” November 2006, pp.6, *The Institute of Internal Auditing*, www.theiia.org
- The role of Internal Audit in Government financial management : An international perspective ”, *International Monetary Fund, IMF Working Papers* 02/94 2002 36 p
- Ντινάκη Φ. Πρακτικά συνεδρίου: Εργαστήριο συνεχιζόμενης κατάρτισης Επιθεωρητών Δημόσιας Διοίκησης” , 20/10/2005, σελ.207
- Power M., “*The Audit Society*”, Oxford University Press, pp.44
(1997) “Development trends and future prospects of internal audit ”*Managerial Auditing Journal*” Vol. 12 No. 4,5 pp 200
- (2000)(Selim G., Yiannakas A.), (2000), “ Outsourcing the Internal Audit Function: A Survey of the UK Public and Private Sectors” ,*International Journal of Auditing*, Volume 4, Number 3, pp. 213, 225
- Rittenberg L., Covaleski M., (2006), “Outsourcing the internal audit function: the British Government experience with market testing “, *International Journal of Auditing*, Volume 3, Issue 3 , P.225, 227
- The role of auditing in the Public Sector governance” November 2006, pp.4, *The Institute of Internal Auditing*, www.theiia.org
- The role of auditing in the Public Sector governance” November 2006, pp.19, *The Institute of Internal Auditing*, www.theiia.org

- Ελεγκτικό Συνέδριο, Νόμος 968/1979
- Ελεγκτικό Συνέδριο, Προεδρικό Διάταγμα 774/1980
- Ο Ρόλος του εσωτερικού ελέγχου στην ελληνική φορολογική διοίκηση, Μπαθρέλλου Ελένη, 2007