



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

Διπλωματική Εργασία

## **ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΕΣ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ ΣΤΟΥΣ ΟΡΓΑΝΙΣΜΟΥΣ ΤΟΠΙΚΗΣ ΑΥΤΟΔΙΟΙΚΗΣΗΣ**

της

**ΚΑΡΙΝΕ ΟΓΚΑΝΙΣΙΑΝ**

Επιβλέπων Καθηγητής: Χρήστος Νεγκάκης

Υποβλήθηκε ως απαιτούμενο για την απόκτηση του Μεταπτυχιακού Διπλώματος στην  
Εφαρμοσμένη Λογιστική και Ελεγκτική

Σεπτέμβριος 2012

## ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Τα τελευταία χρόνια έχει αναδειχθεί η ανάγκη διατήρησης από τις τοπικές αρχές ανεξάρτητης και αυτοτελής Υπηρεσίας εσωτερικού ελέγχου, η οποία προωθεί την αξιοπιστία, τη δικαιοσύνη και την κατάλληλη συμπεριφορά των δημοσίων υπαλλήλων, ενώ παράλληλα επιδιώκει να μειώσει τον κίνδυνο φαινομένων διαφθοράς και κακοδιοίκησης.

Αν και έχουν διεξαχθεί αρκετές μελέτες με αντικείμενο το ρόλο και τη σημασία του εσωτερικού ελέγχου σε τοπικό επίπεδο αλλά και γενικότερα στο δημόσιο τομέα, στην Ελλάδα δεν έχουν πραγματοποιηθεί αντίστοιχες έρευνες πάνω στο θέμα αυτό.

Η εργασία αυτή παρουσιάζει τα κύρια αποτελέσματα της μελέτης που είχε ως γενικό σκοπό να εξετάσει την ύπαρξη και εφαρμογή διαδικασιών εσωτερικού ελέγχου στους Δήμους, ως συνέπεια και των πρόσφατων μεταρρυθμίσεων στο χώρο της τοπικής αυτοδιοίκησης.

Τα αποτελέσματα της εργασίας αυτής είναι συνεπή με τη γενικότερη κατάσταση που επικρατεί στους ελληνικούς δήμους. Στην πράξη στους περισσότερους δήμους της χώρας δεν διατηρείται σύστημα εσωτερικού ελέγχου, ενώ ακόμα και σε αυτούς στους οποίους εντοπίζεται η ύπαρξη του, αυτή βρίσκεται ακόμα σε πρώιμο στάδιο.

Ο εσωτερικός έλεγχος που εφαρμόζεται από τις τοπικές αρχές δεν εκπληρώνει τα καθήκοντά του και, στην πραγματικότητα, δεν συμβάλλει στην εύρυθμη, οργανωμένη, οικονομική, αποδοτική και αποτελεσματική διοίκηση των τοπικών κυβερνήσεων. Έχει μια συστημική στάση, η οποία αδυνατεί να αξιολογήσει και να αναπτύξει την αποτελεσματικότητα της διαχείρισης των κινδύνων και τον έλεγχο των διαδικασιών της τοπικής αυτοδιοίκησης.

**Λέξεις Κλειδιά:** εσωτερικός έλεγχος, διακυβέρνηση δημόσιου τομέα, Οργανισμοί Τοπικής Αυτοδιοίκησης

## ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

|   |           |
|---|-----------|
| ΠΕΡΙΛΗΨΗ .....  | 2         |
| ΚΑΤΑΛΟΓΟΣ ΠΙΝΑΚΩΝ – ΔΙΑΓΡΑΜΜΑΤΩΝ .....                            | 5         |
| ΠΙΝΑΚΑΣ ΣΥΝΤΟΜΟΓΡΑΦΙΩΝ .....                                      | 6         |
| <b>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1: ΕΙΣΑΓΩΓΗ ΣΤΟΝ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟ ΕΛΕΓΧΟ.....</b>            | <b>7</b>  |
| Εισαγωγή.....   | 7         |
| 1.1 Έννοια και Σημασία Εσωτερικού Ελέγχου.....                    | 9         |
| 1.2 Είδη Εσωτερικού Ελέγχου .....                                 | 12        |
| 1.3 Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου .....                              | 14        |
| 1.4 Υπηρεσία Εσωτερικού Ελέγχου.....                              | 16        |
| 1.5 Επιτροπή Ελέγχου.....   | 18        |
| 1.6 Κώδικας Δεοντολογίας Εσωτερικού Ελέγχου .....                 | 19        |
| 1.7 Πρότυπα Εσωτερικού Ελέγχου .....                              | 21        |
| 1.8 Σχεδιασμός και Προγραμματισμός Εσωτερικού Ελέγχου.....        | 23        |
| 1.9 Εκθέσεις Εσωτερικού Ελέγχου .....                             | 24        |
| <b>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2: ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΚΗ ΕΠΙΣΚΟΠΗΣΗ.....</b>                  | <b>26</b> |
| <b>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3:ΕΛΕΓΧΟΣ ΣΤΟ ΔΗΜΟΣΙΟ ΤΟΜΕΑ .....</b>                 | <b>33</b> |
| 3.1 Διακυβέρνηση Δημόσιου Τομέα.....                              | 33        |
| 3.2 Διαφθορά και Κακοδιοίκηση στη Δημόσια Διοίκηση .....          | 36        |
| 3.3 Διαδικασίες Ελέγχου στο Δημόσιο Τομέα.....                    | 40        |
| 3.4 Είδη Ελέγχου.....   | 44        |
| 3.5 Ελεγκτικά Σώματα .....  | 45        |
| 3.6 Εσωτερικός Έλεγχος Δημόσιας Διοίκησης.....                    | 47        |
| 3.7 Επιτροπή Ελέγχου στο Δημόσιο Τομέα.....                       | 50        |
| <b>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4:ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ ΣΤΗ ΤΟΠΙΚΗ ΑΥΤΟΔΙΟΙΚΗΣΗ.....</b> | <b>52</b> |
| 4.1 Διαφθορά και Κακοδιοίκηση στη Τοπική Αυτοδιοίκηση.....        | 52        |

|  |    |
|--|----|
| 4.2 Εποπτεία Τοπικών Αρχών .....                 | 53 |
| 4.3 Ευρωπαϊκό Εγχειρίδιο Καλών Πρακτικών .....   | 54 |
| 4.4 Συστήματα Εσωτερικού Ελέγχου στους ΟΤΑ ..... | 56 |
| 4.5 Ελεγκτικά Σώματα ΟΤΑ .....                   | 58 |

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5: ΔΙΕΘΝΗ ΕΛΕΓΚΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ ΚΑΙ Η ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΟΥΣ**

|   |           |
|---|-----------|
| <b>ΣΤΟΝ ΕΛΕΓΧΟ ΤΩΝ ΟΤΑ .....</b>                              | <b>64</b> |
| 5.1 Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα .....                            | 64        |
| 5.2 Εφαρμογή των Διεθνών Ελεγκτικών Προτύπων στους Ο.Τ.Α..... | 71        |

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6: ΜΕΛΕΤΗ ΕΛΕΓΚΤΙΚΗΣ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑΣ ΣΤΟΥΣ ΔΗΜΟΥΣ ΚΑΙ Η ΠΡΑΓΜΑΤΙΚΟΤΗΤΑ ΤΗΣ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΤΗΣ .....**

|   |           |
|---|-----------|
| <b>74</b>   | <b>74</b> |
| 6.1 Διαδικασία Εσωτερικού Ελέγχου στους Ο.Τ.Α. .... | 74        |
| 6.2 Έλεγχος και Εποπτεία στους Δήμους.....          | 76        |
| 6.3 Αποτελέσματα Μελέτης .....                      | 81        |

|                                 |    |
|---------------------------------|----|
| ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ.....               | 83 |
| ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ – ΑΡΘΡΟΓΡΑΦΙΑ..... | 85 |

## ΚΑΤΑΛΟΓΟΣ ΠΙΝΑΚΩΝ – ΔΙΑΓΡΑΜΜΑΤΩΝ

|   |    |
|---|----|
| Διάγραμμα 1.1: Αρχές Δεοντολογίας Εσωτερικών Ελεγκτών.....                      | 20 |
| Διάγραμμα 2.1: Κατανομή Βασικών Υποθέσεων Διαφθοράς ή Κακοδιοίκησης ανά Φορέα . | 39 |
| Διάγραμμα 2.2: Ελεγκτικές Διαδικασίες στο Δημόσιο Τομέα .....                   | 43 |
| Πίνακας 3.1: Είδη Ελέγχου .....   | 44 |
| Πίνακας 3.2: Συγκριτικό Διάγραμμα Ελεγκτικών Σωμάτων Διοίκησης .....            | 47 |

## ΠΙΝΑΚΑΣ ΣΥΝΤΟΜΟΓΡΑΦΙΩΝ

|           |  |
|-----------|--|
| Ε.Ι.Ε.Ε   | Ελληνικό Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών          |
| Ν.        | Νόμος  |
| Ο.Ε.Υ     | Οργανισμός Εσωτερικής Υπηρεσίας                  |
| Ο.Ο.Σ.Α   | Οργανισμός Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης |
| Ο.Τ.Α     | Οργανισμός Τοπικής Αυτοδιοίκησης                 |
| Π.Δ       | Προεδρικό Διάταγμα                               |
| Σ.Ε.Ε.Δ.Δ | Σώμα Επιθεωρητών - Ελεγκτών Δημόσιας Διοίκησης   |
| Σ.τ.Π     | Συνήγορος του Πολίτη                             |

# ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1

## ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Τα τελευταία χρόνια, πολλές χώρες αναπτυγμένες και αναπτυσσόμενες έχουν προχωρήσει σε μια ενδελεχή επανεξέταση του ρόλου της κυβέρνησης και του δημόσιου τομέα στις κοινωνίες τους. Η διακυβέρνηση του δημόσιου τομέα απαιτεί τον προσδιορισμό των πολιτικών και των διαδικασιών που θα χρησιμοποιηθούν για να κατευθύνουν τις δραστηριότητες ενός οργανισμού για να παρέχουν εύλογη βεβαιότητα ότι οι στόχοι επιτυγχάνονται και οι λειτουργίες εκτελούνται κατά ένα ηθικό και υπεύθυνο τρόπο.

Ο κυβερνητικός έλεγχος αποτελεί τον ακρογωνιαίο λίθο της καλής διακυβέρνησης του δημόσιου τομέα. Με την παροχή αμερόληπτης, αντικειμενικής αξιολόγησης του κατά πόσον οι δημόσιοι πόροι χρησιμοποιούνται υπεύθυνα και αποτελεσματικά για την επίτευξη των επιδιωκόμενων αποτελεσμάτων, οι ελεγκτές βοηθούν τους οργανισμούς να επιτύχουν την απαραίτητη λογοδοσία προς την κυβέρνηση, τη βελτίωση των λειτουργιών τους, και να ενσταλάξουν την εμπιστοσύνη μεταξύ των πολιτών και ενδιαφερομένων μερών.

Η έννοια ωστόσο του ελέγχου έχει αλλάξει με την πάροδο του χρόνου, γεγονός που αντανακλά όχι μόνο τις αλλαγές που έχουν συμβεί παράλληλα με την ανάπτυξη των οργανισμών, αλλά και τους όλο και πιο ευρείς στόχους που έχουν ανατεθεί σε αυτούς στην εποχή μας.

Ένας αποτελεσματικός εσωτερικός έλεγχος αποσκοπεί στη βελτίωση της οικονομικής και διαχειριστικής ικανότητας που αποσκοπεί στον περιορισμό των δημοσιονομικών συμπεριφορών που έχουν ως αποτέλεσμα την κακοδιοίκηση και τη διαφθορά. Μέσα σε αυτό το πλαίσιο, σε τοπικό επίπεδο, ο εσωτερικός έλεγχος θα πρέπει να είναι μεταξύ των βασικών συντελεστών του προγράμματος δημοσιονομικής αποκέντρωσης.

Τα τελευταία χρόνια, τα προγράμματα δημοσιονομικής αποκέντρωσης που υλοποιούνται σε πολλές χώρες έχουν δώσει στις τοπικές αρχές πρόσθετες ευθύνες και πρόσβαση σε μεγαλύτερη δημόσια χρηματοδότηση. Το γεγονός αυτός σε συνδυασμό με την αύξηση των ευθυνών αυτών ως προς τις δαπάνες τους, δεν είχε μεγάλο αντίκτυπο στην αποτελεσματικότητα και αποδοτικότητα των παρεχόμενων υπηρεσιών χωρίς τη βελτίωση των συστημάτων διαχείρισης των δημόσιων οικονομικών.

Ο εσωτερικός έλεγχος δεν έχει πλέον αποκλειστικά οικονομικό χαρακτήρα, δεδομένου ότι έχει επεκταθεί το πεδίο εφαρμογής του σε διάφορα θέματα, όπως τις διαδικασίες και τα συστήματα επιχειρηματικών κινδύνων, την ασφάλεια και την κοινωνική ευθύνη.

Με βάση τις παραπάνω αλλαγές, η παρούσα διπλωματική εργασία εξετάζει την ύπαρξη και λειτουργία του εσωτερικού ελέγχου στους Δήμους. Είναι σημαντικό να τονιστεί η έλλειψη μελετών για την λειτουργία συστημάτων και υπηρεσιών εσωτερικού ελέγχου στους δήμους της Ελλάδας.

Κύριος σκοπός της μελέτης αυτής είναι να εξεταστεί η ύπαρξη και εφαρμογή εσωτερικών ελεγκτικών διαδικασιών και άλλων συναφών θεμάτων καθώς και η σημασία που δίνεται σε αυτά .

Η εργασία αυτή διαρθρώνεται σε έξι κεφάλαια. Στο πρώτο κεφάλαιο γίνεται μια εισαγωγή στον εσωτερικό έλεγχο. Παρουσιάζονται η έννοια, ο σκοπός και τα είδη του εσωτερικού ελέγχου, ο ρόλος των συστημάτων εσωτερικού ελέγχου, της Υπηρεσίας εσωτερικού ελέγχου και της Επιτροπής Ελέγχου, καθώς και τα πρότυπα και ο κώδικας δεοντολογίας που εφαρμόζονται από τους εσωτερικούς ελεγκτές.

Στο δεύτερο κεφάλαιο γίνεται μια παρουσίαση μελετών που έχουν διεξαχθεί τα προηγούμενα χρόνια με θέμα τον εσωτερικό έλεγχο σε τοπικό επίπεδο

Στο επόμενο κεφάλαιο εξετάζεται η διαδικασία εσωτερικού ελέγχου στο δημόσιο τομέα. Προκειμένου να εντοπιστούν τα προβλήματα διαφθοράς και κακοδιοίκησης περιγράφονται τα είδη ελέγχου και τα ελεγκτικά σώματα που συναντώνται στην πράξη, εστιάζοντας στον εσωτερικό έλεγχο του δημόσιου τομέα

Το τέταρτο κεφάλαιο εξετάζει τον εσωτερικό έλεγχο σε επίπεδο τοπικής αυτοδιοίκησης. Παρουσιάζονται το πλαίσιο εποπτείας των τοπικών αρχών, ο ρόλος των συστημάτων εσωτερικού ελέγχου σε αυτές καθώς και τα ελεγκτικά σώματα των οργανισμών τοπικής αυτοδιοίκησης.

Στο πέμπτο κεφάλαιο γίνεται μια παρουσίαση των Διεθνών Ελεγκτικών Προτύπων και η εφαρμογή τους στους Οργανισμούς Τοπικής Αυτοδιοίκησης , ενώ στο τελευταίο κεφάλαιο εξετάζονται οι συνθήκες εσωτερικού ελέγχου στο Δήμους.



# ΕΙΣΑΓΩΓΗ ΣΤΟΝ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟ ΕΛΕΓΧΟ

## 1.1 Έννοια και Σημασία Εσωτερικού Ελέγχου

Στην εποχή μας, ο έλεγχος αποκτά ζωτική σημασία για τον ιδιωτικό και δημόσιο τομέα της οικονομίας σε εθνικό και παγκόσμιο επίπεδο προσπαθώντας να διαμορφώσει ένα κλίμα τάξης και ευταξίας των συναλλαγών, ένα κλίμα εμπιστοσύνης στην εταιρική διακυβέρνηση των επιχειρήσεων και στη συμμόρφωση τους με τους κανόνες και τους νόμους της Πολιτείας.

Η ελεγκτική αποτελεί ένα σημαντικό κλάδο της Οικονομικής των Επιχειρήσεων που πραγματεύεται τις αρχές, τους κανόνες και τις προϋποθέσεις για τη διενέργεια ελέγχου σε κάθε οικονομική διαχείριση ξένης περιουσίας.

Εξετάζει τρία βασικά θέματα:

1. το αντικείμενο του ελέγχου, δηλαδή τι ελέγχεται, γιατί είναι αναγκαίος ο έλεγχος και ποιοι σκοποί επιδιώκονται με τον έλεγχο
2. το υποκείμενο του ελέγχου, δηλαδή ποια πρόσωπα διενεργούν τον έλεγχο και ποια πρέπει να είναι τα προσόντα τους και
3. τις ελεγκτικές διαδικασίες, δηλαδή τη τεχνική του ελέγχου

Μια σημαντική διάκριση του ελέγχου είναι αυτή μεταξύ εσωτερικού και εξωτερικού ελέγχου με βασικό κριτήριο το πρόσωπο που διενεργεί τον έλεγχο. Αυτά τα δύο είδη ελέγχων που συνυπάρχουν στις καλά οργανωμένες επιχειρήσεις με διάφορους συνδυασμούς είναι ιδιαίτερης σημασίας γιατί ουσιαστικά συνθέτουν το βασικό περιεχόμενο της ελεγκτικής.

Ο εσωτερικός έλεγχος οργανώνεται μέσα στην επιχείρηση και διενεργείται από υπαλλήλους της. Ο όρος «εσωτερικός έλεγχος» χρησιμοποιείται για να αποδώσει ουσιαστικά δύο διαφορετικές έννοιες: α) το σύστημα εσωτερικού ελέγχου δηλαδή το σύνολο των εσωτερικών ασφαλιστικών δικλίδων, μέτρων και τεχνικών που υιοθετεί η κάθε εταιρία και β) τον καθεαυτό εσωτερικό έλεγχο, δηλαδή την υπηρεσία εσωτερικού ελέγχου που είναι επιφορτισμένη με τη διενέργεια εσωτερικών ελέγχων.

Πρόκειται για μια δραστηριότητα, που με συστηματικό και πειθαρχημένο τρόπο, προσθέτει αξία συμβάλλοντας στην αποτελεσματικότητα της νόμιμων στόχων της εταιρίας. Ο βασικός σκοπός του εσωτερικού ελέγχου είναι η προώθηση της αποτελεσματικής λειτουργίας μιας επιχείρησης.

Σύμφωνα με το Διεθνές Ελεγκτικό Πρότυπο 710, η λειτουργία του εσωτερικού ελέγχου είναι η δραστηριότητα αξιολόγησης που καθιερώνεται ή παρέχεται ως υπηρεσία προς μια

οικονομική οντότητα και περιλαμβάνει, μεταξύ άλλων, την εξέταση, αξιολόγηση και παρακολούθηση της επάρκειας και αποτελεσματικότητας των εσωτερικών δικλίδων.

Ο εσωτερικός έλεγχος καλύπτει όλο το πλάτος της εταιρίας και περιλαμβάνει όλες τις μεθόδους με τις οποίες η ανώτατη διοίκηση εκχωρεί αρμοδιότητες και ευθύνες για ορισμένες λειτουργίες, όπως είναι οι πωλήσεις, οι αγορές, η λογιστική και η παραγωγή.<sup>1</sup>

Ο εσωτερικός έλεγχος βοηθάει μια εταιρία να :

- κατανοήσει και εκτιμήσει τους κινδύνους καθώς και να αξιολογήσει την επάρκεια και καταλληλότητα των εσωτερικών δικλίδων ασφαλείας
- να εντοπίσει τις περιοχές εκείνες που χρειάζονται βελτίωση των συστημάτων και να ενισχύσει τις εσωτερικές δικλίδες ασφαλείας
- να εξασφαλίσει τη βέλτιστη χρήση των πόρων της, όπως ανθρώπινοι πόροι ή φυσικοί πόροι
- να διασφαλίσει την ορθή και έγκαιρη αναγνώριση των υποχρεώσεων της, συμπεριλαμβανομένων και των ενδεχόμενες υποχρεώσεις της
- να διασφαλίσει τη τήρηση των εσωτερικών και εξωτερικών κατευθυντήριων γραμμών και πολιτικών της καθώς και των εφαρμοστέων νόμων και κανονιστικών απαιτήσεων
- να διαφυλάξει τα περιουσιακά της στοιχεία
- να επανεξετάζει και να εξασφαλίζει την επάρκεια, την αξιοπιστία, την εγκυρότητα των πληροφοριακών συστημάτων διοίκησης<sup>2</sup>

Η ανάγκη για εσωτερικό έλεγχο πηγάζει από το γεγονός ότι η διοίκηση κάθε εταιρίας έχει περιορισμένη δυνατότητα να επιβλέπει και να ελέγχει το σύνολο των επιχειρησιακών δραστηριοτήτων. Έτσι είναι αναγκαία καθιέρωση μέτρων και διαδικασιών που να διασφαλίζουν την εύρυθμη και αποδοτική λειτουργία της εταιρίας. Αυτό το σύνολο των μέτρων και διαδικασιών είναι ο εσωτερικός έλεγχος.

Ονομάζεται «εσωτερικός», γιατί σε αντίθεση με τον εξωτερικό έλεγχο, διενεργείται από πρόσωπα που βρίσκονται εντός της ελεγχόμενης οικονομικής μονάδας, τα οποία ονομάζονται εσωτερικές ελεγκτές.

Το έργο του εσωτερικού ελεγκτή έχει κυρίως προληπτικό χαρακτήρα και συνίσταται στην παρακολούθηση και τον έλεγχο των διενεργούμενων διαχειριστικών πράξεων και λογιστικών καταχωρίσεων, με σκοπό την άμεση επισήμανση ακούσιων ή εκούσιων

---

<sup>1</sup> W. Meigs, J. Larsen, R. Meigs, «Ελεγκτική», Μετάφραση Θ. Διαμαντόπουλος-Ι. Ταλαρούγκας, Εκδόσεις Παπαζήση, 1978, σελ 105

<sup>2</sup> Chartered Accountants of India, «Standard on Internal Audit (SIA) 1, Planning an Internal Audit», 2006

σφαλμάτων ή δόλιων και γενικά αντικανονικών και παράνομων ενεργειών. Ασκεί τα καθήκοντά του προ ή κατά τη διενέργεια της πράξεων οικονομικής διαχείρισεως και της λογιστικής της καταχωρίσεως, χωρίς αυτό να αποκλείει το μεταγενέστερο έλεγχο ειδικών θεμάτων.

Οι εσωτερικοί ελεγκτές παρέχουν στη διοίκηση της εταιρίας αξιόλογες πληροφορίες για τη λήψη αποφάσεων που διασφαλίζουν την αποτελεσματική λειτουργία της. Βασική διαφορά των εσωτερικών ελεγκτών σε σχέση με τους εξωτερικούς ελεγκτές είναι ότι συνήθως συνδέονται με υπαλληλική ή συμβατική σχέση με την ελεγχόμενη εταιρία και για αυτό υπάρχει έλλειψη εμπιστοσύνης στο πρόσωπο τους και στην ανεξαρτησία της κρίσης τους.

Το γεγονός ότι ο εσωτερικός ελεγκτής είναι συνήθως υπάλληλος της ελεγχόμενης μονάδας δημιουργεί κάποια μειονεκτήματα ως προς τον εσωτερικό έλεγχο. Συγκεκριμένα:

- ασκείται σύμφωνα με τους κανόνες και όρους τους οποίους έχει θεσπίσει η διοίκηση της ελεγχόμενης οικονομικής μονάδας και όχι σύμφωνα με τους κανόνες της ελεγκτικής
- δεν περιλαμβάνει τις πράξεις των διοικούντων, και των ανωτέρων του, ή ο έλεγχός του είναι σ' αυτές, κατ' ανάγκη, περιορισμένης εκτάσεως.
- ως ασκούμενος επί πράξεων συναδέλφων του, λόγω του συναδελφικού δεσμού, είναι πιθανόν να χαρακτηρίζεται από συναδελφική αλληλεγγύη και έλλειψη αμεροληψίας και αντικειμενικότητας
- καθώς διενεργείται επί των ίδιων ελεγχόμενων αντικειμένων και κατά τον ίδιο τρόπο, ενδεχομένως να καταλήγει σε εργασία ρουτίνας, με συνέπεια την βαθμιαία εξασθένηση της επαγρυπνήσεως και διερευνητικότητας.

Παρόλο τα παραπάνω, πρέπει να τονισθεί πως ο εσωτερικός έλεγχος έχει μεγάλη σημασία για τον ορκωτό ελεγκτή, καθώς η ποιότητα του εφαρμοζόμενου εσωτερικού ελέγχου καθορίζει σε μεγάλο βαθμό την έκταση, το είδος και την κατεύθυνση των ελεγκτικών διαδικασιών που θα ακολουθήσει.

Η έννοια του εσωτερικού ελέγχου στην Ελλάδα προσδιορίζεται και από το Ν. 3016/2002 για την Εταιρική Διακυβέρνηση που ορίζει ότι για να μπορεί μία εταιρία να εισαγάγει μετοχές ή άλλες κινητές αξίες της σε οργανωμένη χρηματιστηριακή αγορά, κατά την υποβολή της αίτησης περί εισαγωγής πρέπει να διαθέτει Εσωτερικό Κανονισμό Λειτουργίας, που θα πρέπει να περιλαμβάνει:

1. τη διάρθρωση των υπηρεσιών της εταιρίας, τα αντικείμενά τους, καθώς και τη σχέση των υπηρεσιών μεταξύ τους και με τη διοίκηση

2. τον προσδιορισμό των αρμοδιοτήτων των εκτελεστικών και μη εκτελεστικών μελών του διοικητικού συμβουλίου
3. τις διαδικασίες πρόσληψης των διευθυντικών στελεχών της εταιρίας και στη συνέχεια αξιολόγησης της απόδοσής τους
4. τις διαδικασίες παρακολούθησης των συναλλαγών των μελών του διοικητικού συμβουλίου, των διευθυντικών στελεχών και των προσώπων που διαθέτουν εσωτερική πληροφόρηση για κινητές αξίες
5. τις διαδικασίες προαναγγελίας και δημόσιας γνωστοποίησης σημαντικών συναλλαγών και άλλων οικονομικών δραστηριοτήτων των μελών του διοικητικού συμβουλίου ή τρίτων
6. τους κανόνες που διέπουν τις συναλλαγές μεταξύ συνδεδεμένων εταιριών, την παρακολούθηση των συναλλαγών αυτών και την κατάλληλη γνωστοποίησή τους στα όργανα και τους μετόχους της εταιρίας

Η οργάνωση και λειτουργία εσωτερικού ελέγχου αποτελεί προϋπόθεση για την εισαγωγή των μετοχών ή άλλων κινητών αξιών σε οργανωμένη χρηματιστηριακή αγορά. Η διενέργεια εσωτερικού ελέγχου πραγματοποιείται από ειδική υπηρεσία της εταιρίας.

Οι εσωτερικοί ελεγκτές κατά την άσκηση των καθηκόντων τους είναι ανεξάρτητοι, δεν υπάγονται ιεραρχικά σε καμία άλλη υπηρεσιακή μονάδα της εταιρίας και εποπτεύονται από ένα έως τρία μη εκτελεστικά μέλη του διοικητικού συμβουλίου.

Κατά την άσκηση των καθηκόντων τους οι εσωτερικοί ελεγκτές δικαιούνται να λάβουν γνώση οποιουδήποτε βιβλίου, εγγράφου, αρχείου, τραπεζικού λογαριασμού και χαρτοφυλακίου της εταιρίας και να έχουν πρόσβαση σε οποιαδήποτε υπηρεσία της εταιρίας<sup>3</sup>

## 1.2 Είδη Εσωτερικού Ελέγχου

Σε γενικές γραμμές, η βιβλιογραφία διακρίνει δύο μεγάλες κατηγορίες εσωτερικού ελέγχου: τους διοικητικούς και τους λογιστικούς-διαχειριστικούς ελέγχους.

Ο διοικητικός έλεγχος έχει ως αντικείμενο την καταμέτρηση και αξιολόγηση της αποτελεσματικότητας των διαφόρων διαδικασιών, μεθόδων, μέτρων και συστημάτων ελέγχου της επιχείρησης. Οι διοικητικοί έλεγχοι εστιάζουν στην καλύτερη λειτουργία και αποδοτικότητα της εταιρίας. Η διοίκηση μιας εταιρίας καθιερώνει διοικητικούς ελέγχους για

---

<sup>3</sup> Ν.3016/02: «Για την εταιρική διακυβέρνηση, θέματα μισθολογίου και άλλες διατάξεις.»

να διασφαλίσει ένα ισχυρό εσωτερικό έλεγχο σε όλες τις δραστηριότητες, λειτουργική αποτελεσματικότητα και συμμόρφωση με τις πολιτικές της.

Οι διοικητικοί έλεγχοι περιλαμβάνουν το σχέδιο οργάνωσης και τις διαδικασίες και τις καταγραφές που αφορούν τις διαδικασίες λήψης αποφάσεων, που οδηγούν στην παροχή εξουσιοδότησης για τη διενέργεια των συναλλαγών από τη διοίκηση.<sup>4</sup>

Πρόκειται για μια κατηγορία ελέγχου που δεν αφορά τις οικονομικές καταστάσεις και συνεπώς δεν ενδιαφέρει τον εξωτερικό ελεγκτή.

Η δεύτερη μεγάλη κατηγορία εσωτερικού ελέγχου αποτελείται από το λογιστικό-διαχειριστικό έλεγχο που έχει ως αντικείμενο την εξέταση των διαφόρων λογιστικών διαδικασιών και μεθόδων, όπως προβλέπονται από τους κανονισμούς της εταιρίας. Αποσκοπούν στη διαφύλαξη των περιουσιακών στοιχείων της εταιρίας και στην ακρίβεια των λογιστικών πληροφοριών, όπως παρουσιάζονται στα λογιστικά βιβλία και τις οικονομικές καταστάσεις. Είναι σχεδιασμένοι για να παρέχουν εύλογη βεβαιότητα ότι:

- α. οι συναλλαγές εκτελούνται, σύμφωνα με τη γενική ή ειδική εξουσιοδότηση της διοίκησης
- β. οι συναλλαγές καταχωρούνται κατά τρόπο που (1) να επιτρέπει την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με τις γενικά παραδεκτές αρχές της λογιστικής ή με οποιαδήποτε άλλα κριτήρια που εφαρμόζονται σε τέτοιες καταστάσεις και (2) να αποδίδουν την ευθύνη χειρισμών των περιουσιακών στοιχείων
- γ. η πρόσβαση στα περιουσιακά στοιχεία επιτρέπεται μόνο σύμφωνα με εξουσιοδότηση της διοίκησης
- δ. οι λογιστικές εγγραφές που καταχωρήθηκαν και αφορούν περιουσιακά στοιχεία συγκρίνονται με τα υπάρχοντα περιουσιακά στοιχεία κατά λογικά διαστήματα και σε περίπτωση διαπίστωσης αποκλίσεων, πραγματοποιούνται οι κατάλληλες ενέργειες.

Πέρα από τις δύο αυτές κατηγορίες εσωτερικού ελέγχου, εντοπίζονται και άλλες κατηγορίες ελέγχου, όπως:

- έλεγχος παραγωγής: έχει ως στόχο να εξετάσει και να διασφαλίσει αν η παραγωγική διαδικασία εκτελείται στο σύνολο της σύμφωνα με τους στόχους, τις προδιαγραφές και τα χρονοδιαγράμματα που έχουν τεθεί από τη διοίκηση της εταιρίας
- λειτουργικός έλεγχος: έχει ως αντικείμενο την επισκόπηση κάθε τμήματος της επιχείρησης έτσι ώστε να αξιολογηθεί η αποδοτικότητα και αποτελεσματικότητά του.

---

<sup>4</sup> W. Meigs, J. Larsen, R. Meigs, «Ελεγκτική», Μετάφραση Θ. Διαμαντόπουλος-Ι. Ταλαρούγκας Εκδόσεις Παπαζήση, 1978, σελ 106

- έλεγχος συστημάτων πληροφορικής: έχει ως αντικείμενο τον έλεγχο των τεχνολογικών στοιχείων, που απαρτίζουν την τεχνολογία πληροφορικής και τα συναφή πληροφοριακά συστήματα

### 1.3 Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου

Ο εσωτερικός έλεγχος αποτελεί ουσιαστικά το σύστημα μέσω του οποίου η διοίκηση μιας εταιρίας επιδιώκει τον έλεγχο της λειτουργίας της σύμφωνα με τις προδιαγραφές και την πολιτική της, βοηθώντας την να πετύχει με τον πλέον αντικειμενικό και αποδοτικό τρόπο τους αντικειμενικούς της σκοπούς. Περιλαμβάνει την κατάλληλη οργάνωση των λειτουργιών της εταιρίας, την κατανομή αρμοδιοτήτων και ευθυνών και τη χρηματοοικονομική και λογιστική της οργάνωση.

Το σύστημα εσωτερικού ελέγχου περιλαμβάνει όλες εκείνες τις αρχές, τις μεθόδους και τις διαδικασίες εσωτερικού ελέγχου που υιοθετεί η διοίκηση μιας εταιρίας προκειμένου να διασφαλίσει την επίτευξη των στόχων της.

Σκοπός ενός τέτοιου συστήματος εσωτερικού ελέγχου είναι η παροχή εύλογης διασφάλισης για:

- τη διαφύλαξη των περιουσιακών στοιχείων
- τη μεγαλύτερη δυνατή ακρίβεια και αξιοπιστία των λογιστικών στοιχείων της και οικονομικών καταστάσεων της
- τη συνεχή βελτίωση της αποδοτικότητας, της αποτελεσματικότητας και της οικονομικότητας όλων των δραστηριοτήτων της
- την ενθάρρυνση και μέτρηση της συμμόρφωσης της επιχείρησης στις στρατηγικές και πολιτικές της διοίκησης καθώς και στους σχετικούς νόμους, διατάξεις και κανονισμούς<sup>5</sup>

Πρέπει να σχεδιάζεται με τέτοιο τρόπο ώστε να διασφαλίζεται ότι καμία διαχειριστική πράξη και λογιστική καταχώριση δεν επιτρέπεται να ολοκληρώνεται από ένα και μόνο υπάλληλο, αλλά η εργασία καθενός πρέπει, απαραίτητα, να είναι συμπληρωματική της εργασίας ενός, τουλάχιστον, άλλου υπαλλήλου και να ελέγχεται από ένα τρίτο υπάλληλο.

---

<sup>5</sup> Χ. Καζαντζής, «Ελεγκτική και Εσωτερικός Έλεγχος, Μία συστηματική προσέγγιση Εννοιών, Αρχών και Προτύπων», Εκδόσεις Business Plus A.E.2006, σελ 248

Θεμελιώδης αρχή, για την οργάνωση ενός ικανοποιητικού συστήματος εσωτερικού ελέγχου είναι ο σαφής διαχωρισμός των τριών βασικών λειτουργιών της ελεγχόμενης επιχείρησης: α) της συναλλακτικής που περιλαμβάνει τη διενέργεια των συναλλαγών, β) της διαχειριστικής, που περιλαμβάνει τη διαχείριση και φύλαξη των περιουσιακών στοιχείων και γ) της λογιστικής που περιλαμβάνει τη λογιστική απεικόνιση και λογιστική παρακολούθηση των συναλλακτικών πράξεων και των περιουσιακών στοιχείων

Η παραπάνω διάκριση έχει ως στόχο κάθε μια από τις παραπάνω λειτουργίες να είναι υπηρεσιακώς ανεξάρτητη από τις άλλες δύο και ασκείται από πρόσωπα υπηρεσιακώς ανεξάρτητα από τις άλλες.

Ένα σύστημα εσωτερικού ελέγχου αποτελείται ουσιαστικά από πέντε βασικά συστατικά στοιχεία:

1. το περιβάλλον του ελέγχου που περιλαμβάνει παράγοντες όπως η οργανωτική δομή της εταιρίας, η πολιτική διαχείρισης του ανθρώπινου δυναμικού, η στάση της διοίκησης ως προς τον εσωτερικό έλεγχο, η ακεραιότητα και οι ηθικές αξίες
2. η εκτίμηση των κινδύνων από την ίδια την ελεγχόμενη εταιρία
3. οι μηχανισμοί εσωτερικού ελέγχου που αποτελούνται τα μέτρα, διαδικασίες, και πολιτικές, όπως η μέτρηση και αξιολόγηση επιδόσεων, η επεξεργασία πληροφοριών, οι φυσικοί έλεγχοι, ο διαχωρισμός αρμοδιοτήτων, καθηκόντων και ευθυνών και τα οποία έχουν ως στόχο την αντιμετώπιση κινδύνων που σχετίζονται με την επίτευξη των στόχων της και την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων
4. τα συστήματα επικοινωνίας και πληροφόρησης που περιλαμβάνουν το λογιστικό σύστημα, τον εξοπλισμό, το λογισμικό, τους ανθρώπους, τις διαδικασίες, τα εγχειρίδια και αρχεία πληροφοριών
5. η παρακολούθηση και διαχείριση του συστήματος εσωτερικού ελέγχου έτσι ώστε να διασφαλίζεται η επάρκεια και η ποιότητα του εσωτερικού ελέγχου ανά τακτά χρονικά διαστήματα<sup>6</sup>

Για να είναι αποτελεσματικό ένα σύστημα εσωτερικού ελέγχου θα πρέπει να περιλαμβάνει ορισμένα βασικά χαρακτηριστικά. Θα πρέπει να είναι : οικονομικό, ουσιώδες, κατάλληλο, σύμφωνο, επίκαιρο, απλό και λειτουργικό.

Ένα αποτελεσματικό σύστημα εσωτερικού ελέγχου παρέχει στις διοικήσεις των εταιριών στοιχεία, αναλύσεις και εκθέσεις που τις επιτρέπουν να διοικήσουν αποδοτικά και αποτελεσματικά. Παράλληλα οι εγγενείς έλεγχοι και δοκιμασίες ενός καλού συστήματος

---

<sup>6</sup> Χ. Καζαντζής, «Ελεγκτική και Εσωτερικός Έλεγχος, Μία συστηματική προσέγγιση Εννοιών, Αρχών και Προτύπων», Εκδόσεις Business Plus A.E., 2006, σελ 253

εσωτερικού ελέγχου δημιουργούν μια ασπίδα προστασίας της εταιρίας από τις ανθρώπινες αδυναμίες και μειώνουν την πιθανότητα πραγματοποίησης σφαλμάτων ή ανωμαλιών.

Η αποτελεσματικότητα ενός τέτοιου συστήματος επηρεάζεται από διάφορους παράγοντες, όπως:

- μελετημένο οργανωτικό σχέδιο που περιλαμβάνει την αυτονομία του τμήματος εσωτερικού ελέγχου και την οργανωτική δομή του τμήματος
- ικανοποιητικό σύστημα εξουσιοδοτήσεων, αρμοδιοτήτων και ευθυνών που διασφαλίζει ότι : α) οι συναλλαγές έχω εκτελεστεί σωστά και έχουν καταχωρηθεί κατάλληλα, β) υπάρχει περιορισμένη πρόσβαση στα περιουσιακά στοιχεία της εταιρίας και γ) υπάρχει περιοδική σύγκριση των συναλλαγών και των υπολοίπων των βιβλίων με την ύπαρξη πραγματικών περιουσιακών στοιχείων της επιχείρησης. Οι παραπάνω αντικειμενικοί στόχοι μπορούν να επιτευχθούν με τον επαρκή καταμερισμό των ευθυνών για την ανάληψη ή έγκριση των συναλλαγών, για την επιτήρηση των περιουσιακών στοιχείων και για τη τήρηση των λογιστικών βιβλίων
- λογιστική διάρθρωση που αποτελείται από : α) διάγραμμα λογαριασμών, β) εγχειρίδιο λογιστικών στόχων και διαδικασιών, γ) περιγραφή θέσεων εργασίας, δ) πρωτοβάθμιους λογαριασμούς ελέγχου, ε)αριθμημένα εσωτερικά έγγραφα και στ) έλεγχο εισερχομένων στοιχείων και διαδικασίες επεξεργασίας τους. Για να επιτευχθεί ο εσωτερικός έλεγχος, το λογιστικό σύστημα θα πρέπει να μπορεί να μετρήσει τη λειτουργικότητα και την αποτελεσματικότητα των επί μέρους οργανωτικών μονάδων
- σύγχρονη πολιτική προσωπικού που περιλαμβάνει την επιλογή και πρόσληψη, την επιμόρφωση και επίβλεψη του προσωπικού. Σε κάθε σύστημα εσωτερικού ελέγχου αποτελεί πολύ σημαντικό στοιχείο ο ανθρώπινος παράγοντας.
- κατάλληλο και αποτελεσματικό προσωπικό ελέγχου που υπάγεται κατευθείαν στο Διοικητικό Συμβούλιο της εταιρίας
- ικανή και δραστήρια Επιτροπή Ελέγχου

#### 1.4 Υπηρεσία Εσωτερικού Ελέγχου

Σύμφωνα το Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών των ΗΠΑ, η υπηρεσία εσωτερικού ελέγχου αποτελεί μι ανεξάρτητη υπηρεσία αξιολόγησης που οργανώνεται και λειτουργεί μέσα σε μια



επιχείρηση για να εξετάσει και να αξιολογήσει τις δραστηριότητες της, ως μια προσφερόμενη υπηρεσία μέσα σε αυτήν.

Ο εσωτερικός έλεγχος είναι μία ανεξάρτητη, αντικειμενική, ασφαλής και συμβουλευτική δραστηριότητα σχεδιασμένη να προσθέτει αξία και να βελτιώνει τις λειτουργίες του οργανισμού. Βοηθά ένα οργανισμό να επιτύχει τους αντικειμενικούς σκοπούς του προσφέροντας μία συστηματική επιστημονική προσέγγιση για την αποτίμηση και βελτίωση της αποτελεσματικότητας της διαχείρισης κινδύνων, των εσωτερικών ελέγχων και των διαδικασιών διοίκησης<sup>7</sup>.

Η οργάνωση της υπηρεσίας εσωτερικού ελέγχου και η ένταξη της στο οργανόγραμμα μιας εταιρίας κατά τρόπο που να της δίνει τη δυνατότητα αναφοράς στα υψηλότερα επίπεδα διοίκησης επηρεάζει θετικά την ανεξαρτησία και την αποτελεσματικότητα της υπηρεσίας καθώς και την αποδοτικότητα της εταιρίας.

Το οργανωτικό καθεστώς της υπηρεσίας εσωτερικού ελέγχου πρέπει να είναι επαρκές έτσι ώστε να διασφαλίζεται η ανεξάρτητη πραγματοποίηση των καθηκόντων των εσωτερικών ελεγκτών.

Πρέπει να εξασφαλίζεται, παράλληλα, ότι η υπηρεσία εσωτερικού ελέγχου διαθέτει το κατάλληλο προσωπικό που διαθέτει τις γνώσεις και το εκπαιδευτικό υπόβαθρο που απαιτούνται για τους ελέγχους που θα διενεργηθούν.

Οι εσωτερικοί έλεγχοι, που διενεργούνται, εποπτεύονται από τον διευθυντή εσωτερικού ελέγχου. Ο διευθυντής εσωτερικού ελέγχου είναι υπεύθυνος για τη σωστή διοίκηση της υπηρεσίας διασφαλίζοντας ότι οι εσωτερικοί ελεγκτές εκτελούν τους γενικούς σκοπούς και τις ευθύνες που εγκρίθηκαν από την Διοίκηση και έγιναν δεκτές από το Συμβούλιο, ότι οι πόροι του τμήματος εσωτερικού ελέγχου χρησιμοποιούνται αποδοτικά και αποτελεσματικά και ότι ο έλεγχος διενεργείται σύμφωνα με τα Επαγγελματικά Πρότυπα Εσωτερικού Ελέγχου.

Η θέση του εσωτερικού ελέγχου στο οργανόγραμμα μιας εταιρίας, είναι άμεση συνάρτηση από το αν η επιχείρηση είναι εισηγμένη στο Χρηματιστήριο ή όχι. Για τις εταιρίες με εισηγμένες τις μετοχές τους, οι εσωτερικοί ελεγκτές, κατά την άσκηση των καθηκόντων τους είναι ανεξάρτητοι, δεν υπάγονται ιεραρχικά σε καμία άλλη υπηρεσιακή μονάδα της εταιρίας και εποπτεύονται από ένα ως τρία μη εκτελεστικά μέλη του Διοικητικού Συμβουλίου, την Επιτροπή Ελέγχου.

Αντικειμενικός σκοπός της υπηρεσίας εσωτερικού ελέγχου είναι η παροχή υψηλού και ταυτόχρονα εξειδικευμένου υπηρεσιών προς τη διοίκηση κάθε οργανισμού, η αξιολόγηση

---

<sup>7</sup> Ελληνικό Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών, [www.hiia.gr](http://www.hiia.gr)

των πολιτικών, μέτρων και συστημάτων στα οποία στηρίζει ο οργανισμός τη λειτουργία του, με πρώτο από όλα το ίδιο το σύστημα εσωτερικού ελέγχου.<sup>8</sup>

Ο Ν. 3016/2002 ορίζει ότι η Υπηρεσία Εσωτερικού Ελέγχου έχει τις εξής αρμοδιότητες:

1. παρακολουθεί την εφαρμογή και τη συνεχή τήρηση του Εσωτερικού Κανονισμού Λειτουργίας και του καταστατικού της εταιρίας, καθώς και της εν γένει νομοθεσίας που αφορά την εταιρία και ιδιαίτερα της νομοθεσίας των ανωνύμων εταιριών και της χρηματιστηριακής.
2. αναφέρει στο διοικητικό συμβούλιο της εταιρίας περιπτώσεις σύγκρουσης των ιδιωτικών συμφερόντων των μελών του διοικητικού συμβουλίου ή των διευθυντικών στελεχών της εταιρίας με τα συμφέροντα της εταιρίας, τις οποίες διαπιστώνει κατά την άσκηση των καθηκόντων του.
3. οι εσωτερικοί ελεγκτές οφείλουν να ενημερώνουν εγγράφως μια φορά τουλάχιστον το τρίμηνο το διοικητικό συμβούλιο για το διενεργούμενο από αυτούς έλεγχο και να παρίστανται κατά τις γενικές συνελεύσεις των μετόχων.
4. οι εσωτερικοί ελεγκτές παρέχουν, μετά από έγκριση του Δ.Σ. της εταιρίας, οποιαδήποτε πληροφορία ζητηθεί εγγράφως από Εποπτικές Αρχές, συνεργάζονται με αυτές και διευκολύνουν με κάθε δυνατό τρόπο το έργο παρακολούθησης, ελέγχου και εποπτείας που αυτές ασκούν

## 1.5 Επιτροπή Ελέγχου

Η Επιτροπή Ελέγχου μιας επιχείρησης συγκροτείται με απόφαση του Διοικητικού της Συμβουλίου, από όπου και αντλεί την εξουσία της. Σύμφωνα με το Ν. 3693/2008, κάθε οντότητα δημοσίου ενδιαφέροντος συστήνει και διατηρεί Επιτροπή Ελέγχου, που αποτελείται από δύο τουλάχιστον μη εκτελεστικά μέλη και ένα ανεξάρτητο μη εκτελεστικό μέλος του οργάνου διοίκησής της.

Έχει συμβουλευτικό χαρακτήρα με αυξημένες αρμοδιότητες και ευθύνες. Μεταξύ των υποχρεώσεων της, είναι:

- η παρακολούθηση της διαδικασίας της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης

---

<sup>8</sup> Χ. Καζαντζής, «Ελεγκτική και Εσωτερικός Έλεγχος, Μία συστηματική προσέγγιση Εννοιών, Αρχών και Προτύπων», Εκδόσεις Business Plus A.E., 2006, σελ 390

- παρακολούθηση της αποτελεσματικής λειτουργίας του συστήματος εσωτερικού ελέγχου και του συστήματος διαχείρισης κινδύνων, καθώς και η παρακολούθηση της ορθής λειτουργίας της μονάδας των εσωτερικών ελεγκτών της ελεγχόμενης οντότητας
- η παρακολούθηση της πορείας του υποχρεωτικού ελέγχου των ατομικών και ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων
- η επισκόπηση και παρακολούθηση θεμάτων συναφών με την ύπαρξη και διατήρηση της αντικειμενικότητας και ανεξαρτησίας του νόμιμου ελεγκτή ή του ελεγκτικού γραφείου, ιδιαίτερος όσον αφορά την παροχή στην ελεγχόμενη οντότητα άλλων υπηρεσιών από τον νόμιμο ελεγκτή ή το ελεγκτικό γραφείο

Η Επιτροπή Ελέγχου, όπως και το Διοικητικό Συμβούλιο είναι εξουσιοδοτημένη να εξετάζει αν η Ανώτατη Διοίκηση της εταιρίας επιμένει στην αντικειμενικότητα και την αμεροληψία των χρηματοοικονομικών εκθέσεων. Πρέπει να εφαρμόζει διαδικασίες με τις οποίες να υποστηρίζεται η κατανόηση και παρατήρηση α) του ειδικού της ρόλου, β) της εμφάνισης των σημαντικότερων κινδύνων στις χρηματοοικονομικές εκθέσεις, γ) της αποτελεσματικότητας των ελέγχων των χρηματοοικονομικών εκθέσεων και δ) της ανεξαρτησίας, ευθύνης και αποτελεσματικότητας ή μη του εξωτερικού ορκωτού ελεγκτή<sup>9</sup>

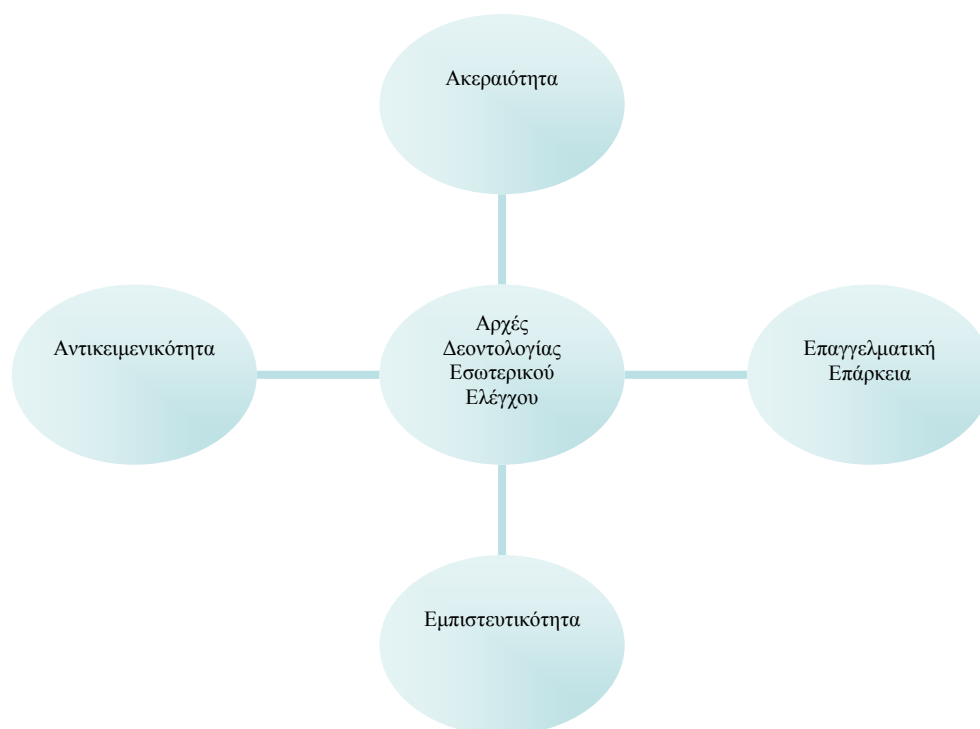
Ο νόμιμος ελεγκτής ή το ελεγκτικό γραφείο που ορίζεται μετά από σύσταση της Επιτροπής Ελέγχου οφείλει να αναφέρει σε αυτήν κάθε θέμα που έχει σχέση με την πορεία και τα αποτελέσματα του υποχρεωτικού ελέγχου και να επιδώσει ιδιαίτερη έκθεση με τις αδυναμίες του συστήματος εσωτερικού ελέγχου, ιδίως, με τις αδυναμίες των διαδικασιών που αφορούν τη χρηματοοικονομική πληροφόρηση και τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

## 1.6 Κώδικας Δεοντολογίας Εσωτερικού Ελέγχου

Ο κώδικας δεοντολογίας έχει ως στόχο την ενίσχυση και προώθηση της δεοντολογικής κουλτούρας στο επάγγελμα του εσωτερικού ελέγχου. Ορίζονται τέσσερις βασικές αρχές, τις οποίες οι εσωτερικοί ελεγκτές οφείλουν να τηρούν κατά την διενέργεια του ελεγκτικού τους έργου.

---

<sup>9</sup> Χ. Καζαντζής, «Ελεγκτική και Εσωτερικός Έλεγχος, Μία συστηματική προσέγγιση Εννοιών, Αρχών και Προτύπων», Εκδόσεις», Business Plus A.E., 2006, σελ 433



**Διάγραμμα 1.1: Αρχές Δεοντολογίας Εσωτερικών Ελεγκτών**

Τυχόν παραβίαση του κώδικα συνεπάγεται αρνητικές επαγγελματικές επιπτώσεις. Οι αρχές αυτές, που παρουσιάζονται και στο παραπάνω σχήμα, είναι οι εξής:

1. ακεραιότητα: η ακεραιότητα των εσωτερικών ελεγκτών εδραιώνει την εμπιστοσύνη και παρέχει έτσι τη βάση εμπιστοσύνης της κρίσης τους. Ο ελεγκτής θα πρέπει να διενεργεί το ελεγκτικό του έργο με εντιμότητα, επιμέλεια και υπευθυνότητα, σεβόμενος το νομικό πλαίσιο και αποκαλύπτοντας όσα προβλέπονται από το πλαίσιο αυτό ή από τα επαγγελματικά πρότυπα και συμβάλλοντας στην επίτευξη των αντικειμενικών σκοπών της εταιρίας
2. αντικειμενικότητα: ο εσωτερικός ελεγκτής πρέπει να επιδεικνύει το υψηλότερο επίπεδο επαγγελματικής αντικειμενικότητας κατά την συγκέντρωση, αξιολόγηση και κοινοποίηση των πληροφοριών για τη δραστηριότητα ή τη διαδικασία που εξετάζεται. Οι εσωτερικοί ελεγκτές πρέπει να προβαίνουν σε μία ισορροπημένη εκτίμηση όλων των σχετικών περιπτώσεων χωρίς κανένα επηρεασμό της κρίσης τους από τα δικά τους συμφέροντα, ή τα συμφέροντα άλλων.
3. εμπιστευτικότητα: Οι εσωτερικοί ελεγκτές θα πρέπει να σέβονται την αξία και την ιδιοκτησία της πληροφόρησης που λαμβάνουν, να μην κοινοποιούν πληροφορίες χωρίς κατάλληλη εξουσιοδότηση, εκτός εάν υπάρχει νομική ή επαγγελματική υποχρέωση για να γίνει κάτι τέτοιο και να μην χρησιμοποιούν τις πληροφορίες αυτές

για ίδιο όφελος, κατά τρόπο που αντιβαίνει το νόμο και ατά τρόπο που βλάπτει τους νόμιμους και «ηθικούς» σκοπούς της εταιρίας

4. επαγγελματική επάρκεια: Κατά την εκτέλεση του έργου τους, οι εσωτερικοί ελεγκτές χρησιμοποιούν τις γνώσεις, τις δεξιότητες και τις εμπειρίες που χρειάζονται για την παροχή των υπηρεσιών του εσωτερικού ελέγχου. Οφείλουν να αναλαμβάνουν μόνο εκείνες τις υπηρεσίες για τις οποίες διαθέτουν τα απαραίτητα προσόντα και παράλληλα να προσπαθούν να βελτιώνουν συνεχώς την επάρκεια τους και την αποτελεσματικότητα καθώς και την ποιότητα των υπηρεσιών τους.

## 1.7 Πρότυπα Εσωτερικού Ελέγχου

Ο σκοπός των προτύπων, όπως περιγράφονται από το Ελληνικό Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών είναι:

1. να περιγράψουν τις βασικές αρχές που θα πρέπει να διέπουν την πρακτική του εσωτερικού ελέγχου.
2. να αποτελέσουν το γενικό πλαίσιο βάσει του οποίου παρέχονται και προάγονται οι προστιθέμενης αξίας δραστηριότητες του εσωτερικού ελέγχου.
3. να αποτελέσουν μέτρο αξιολόγησης της απόδοσης του εσωτερικού ελέγχου.
4. να προωθήσουν τη βελτίωση σε οργανωτικές διαδικασίες και λειτουργίες.

Τα πρότυπα αυτά χωρίζονται σε τρία μέρη:

A. Πρότυπα Χαρακτηριστικών Ιδιοτήτων (Attribute Standards - Σειρά 1000) τα οποία περιγράφουν τα χαρακτηριστικά των οργανισμών και των προσώπων που ασκούν εσωτερικό έλεγχο και αποτελούνται από τα παρακάτω πρότυπα:

- 1000 - Σκοπός, Αρμοδιότητες, Υπευθυνότητες: ο σκοπός, οι αρμοδιότητες και οι υπευθυνότητες της δραστηριότητας του Εσωτερικού Ελέγχου θα πρέπει να καθορίζονται γραπτώς στο Καταστατικό Έγγραφο (charter), το οποίο θα πρέπει να είναι συμβατό με τα Πρότυπα, και να εγκρίνεται από το Διοικητικό Συμβούλιο
- 1100 - Ανεξαρτησία και Αντικειμενικότητα: η δραστηριότητα του Εσωτερικού Ελέγχου πρέπει να είναι ανεξάρτητη και οι Εσωτερικοί Ελεγκτές να ασκούν τα καθήκοντά τους με αντικειμενικό τρόπο

- 1200 - Επάρκεια Γνώσεων και Δέουσα Επαγγελματική Επιμέλεια: οι Εσωτερικοί Έλεγχοι θα πρέπει να εκτελούνται με επάρκεια γνώσεων και δέουσα επαγγελματική επιμέλεια.
- 1300 - Πρόγραμμα Ποιοτικής Διασφάλισης και Βελτίωσης: ο Διευθυντής Εσωτερικού Ελέγχου θα πρέπει να αναπτύσσει και να τηρεί ένα πρόγραμμα ποιοτικής διασφάλισης και βελτίωσης, το οποίο να καλύπτει όλες τις πλευρές της δραστηριότητας του Εσωτερικού Ελέγχου και να εποπτεύει συνεχώς την αποτελεσματικότητά του. Το πρόγραμμα αυτό θα πρέπει να σχεδιάζεται με τρόπο ώστε να βοηθάει τον εσωτερικό Έλεγχο να προσθέτει αξία και να βελτιώνει τις λειτουργίες του οργανισμού και να διαβεβαιώνει ότι η δραστηριότητα του Εσωτερικού Ελέγχου διενεργείται σύμφωνα με τα Πρότυπα και τον Κώδικα Ηθικής

B. Πρότυπα Απόδοσης (Performance Standards - Σειρά 2000), τα οποία περιγράφουν τη φύση των δραστηριοτήτων του εσωτερικού ελέγχου και παρέχουν κριτήρια βάσει των οποίων μπορεί να αξιολογηθεί η απόδοση του εσωτερικού ελέγχου και διακρίνονται στα εξής πρότυπα:

- 2000 - Διοίκηση του Εσωτερικού Ελέγχου: ο Διευθυντής Εσωτερικού Ελέγχου θα πρέπει να διοικεί αποτελεσματικά την δραστηριότητα του Εσωτερικού Ελέγχου, ώστε να διασφαλίζεται ότι προσθέτει αξία στην επιχείρηση
- 2100 - Φύση Εργασιών: η δραστηριότητα του Εσωτερικού Ελέγχου αξιολογεί και συμβάλλει στην βελτίωση των συστημάτων Διαχείρισης Κινδύνων, Ελέγχου και Εταιρικής Διακυβέρνησης.
- 2200 - Σχεδιασμός Ελεγκτικών Εργασιών: οι Εσωτερικοί Ελεγκτές θα πρέπει να αναπτύσσουν και να συντάσσουν ένα πλάνο για κάθε ελεγκτική ενασχόλησή τους.
- 2300 - Διενέργεια των Ελεγκτικών Εργασιών: οι Εσωτερικοί Ελεγκτές θα πρέπει να προσδιορίζουν, να αναλύουν, να αξιολογούν και να καταγράφουν όλες τις επαρκείς πληροφορίες για την επίτευξη των στόχων των ελεγκτικών ενασχολήσεών τους.
- 2400 - Επικοινωνία των Αποτελεσμάτων: οι Εσωτερικοί Ελεγκτές θα πρέπει να επικοινωνούν τα αποτελέσματα της εργασίας τους καταλλήλως
- 2500 - Διαδικασία Επόπτευσης: ο Διευθυντής Εσωτερικού Ελέγχου θα πρέπει να εφαρμόζει ένα σύστημα παρακολούθησης της εξέλιξης των διαπιστώσεων που έχουν γνωστοποιηθεί στη Διοίκηση.
- 2600 - Αποδοχή των Κινδύνων από τη Διοίκηση: όταν ο Διευθυντής Εσωτερικού Ελέγχου πιστεύει ότι η διοίκηση έχει κάνει αποδεκτό ένα επίπεδο κινδύνου το οποίο

είναι υπερβολικό για την επιχείρηση, θα πρέπει να συζητάει το θέμα με την ανώτερη διοίκηση. Εάν δεν εξευρεθεί κοινή λύση, τότε ο Διευθυντής Εσωτερικού Ελέγχου και η ανώτερη διοίκηση θα πρέπει να αναφέρουν το θέμα στο Διοικητικό Συμβούλιο για επίλυση<sup>10</sup>

Γ. Πρότυπα Εφαρμογής (Implementation Standards), τα οποία εξειδικεύουν τις δύο πρώτες κατηγορίες Προτύπων σε συγκεκριμένους τομείς δραστηριότητας (π.χ. έλεγχος συμμόρφωσης, έλεγχος απάτης

## 1.8 Σχεδιασμός και Προγραμματισμός Εσωτερικού Ελέγχου

Οι εσωτερικοί ελεγκτές οφείλουν να σχεδιάζουν και να προγραμματίζουν τις διαδικασίες εσωτερικού ελέγχου, αφού πρώτα προσδιοριστούν οι αντικειμενικοί στόχοι του ελέγχου και οι διαδικασίες επίτευξης των στόχων αυτών. Οι αντικειμενικοί στόχοι του ελέγχου και οι ελεγκτικές διαδικασίες θα πρέπει να αναφέρουν τους κινδύνους της ελεγχόμενης δραστηριότητας ή μονάδας.

Κατά τον προγραμματισμό του ελέγχου απαιτείται η απόκτηση πληροφοριών για τις ελεγχόμενες δραστηριότητες και η εξασφάλιση έγκρισης του προγράμματος εργασίας του διαχειριστικού ελέγχου. Σημαντική παράμετρος κατά τον προσδιορισμό του ελέγχου αποτελεί ο καθορισμός των απαραίτητων πόρων για τη διενέργεια του ελέγχου αλλά και η ενημέρωση των εσωτερικών ελεγκτών

Το σχέδιο εσωτερικού ελέγχου πρέπει να είναι αρκετά εκτενές ώστε να διασφαλιστεί ότι βοηθά στην επίτευξη των στόχων του εσωτερικού ελέγχου και παράλληλα να είναι συνεπείς με τους στόχους του εσωτερικού ελέγχου και τους αντικειμενικούς σκοπούς της ελεγχόμενης εταιρίας.

Ο σχεδιασμός περιλαμβάνει την ανάπτυξη ενός συνολικού σχεδίου και ενός προγράμματος ελέγχου που δείχνει τη φύση, το χρονοδιάγραμμα και την έκταση των ελεγκτικών διαδικασιών. Ο προγραμματισμός είναι μια συνεχής διαδικασία. Το σχέδιο ελέγχου θα πρέπει να αξιολογείται συνεχώς από τον εσωτερικό ελεγκτή για να εντοπίσει τυχόν τροποποιήσεις που απαιτούνται σε συνάρτηση με τις αλλαγές στο ελεγκτικό

---

<sup>10</sup> Ελληνικό Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών, [www.hiia.gr](http://www.hiia.gr)

περιβάλλον. Ωστόσο, οποιαδήποτε σημαντική τροποποίηση πρέπει να γίνει σε συνεννόηση με τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση.

Ο σχεδιασμός και προγραμματισμός του εσωτερικού ελέγχου πρέπει να καλύπτει περιοχές, όπως:

- προσδιορισμός των αντικειμενικών σκοπών του εσωτερικού ελέγχου και της έκτασης των ελεγκτικών διαδικασιών
- απόκτηση βασικών ιστορικών πληροφοριών για τις δραστηριότητες που ελεγχθούν
- προσδιορισμό των απαραίτητων πόρων για τη διενέργεια του ελέγχου
- επικοινωνία με όλους όσους πρέπει να είναι ενήμεροι για τον έλεγχο
- πραγματοποίηση έρευνας για τις δραστηριότητες και τις δικλίδες ασφαλείας που θα ελεγχθούν
- σύνταξη του προγράμματος ελέγχου
- προσδιορισμός του πως, πότε και σε ποιόν πρέπει να γνωστοποιηθούν τα αποτελέσματα του ελέγχου
- απόκτηση έγκρισης του προγράμματος ελέγχου<sup>11, 12</sup>

Η έκταση και η φύση του εσωτερικού ελέγχου ποικίλει από εταιρία σε εταιρία και επηρεάζεται από διάφορους παράγοντες, όπως το λογιστικό σύστημα και οι λογιστικές πολιτικές και πρακτικές που εφαρμόζει η εταιρία, τη φύση των πληροφοριακών συστημάτων, τα ελεγκτικά τεκμήρια που απαιτούνται.

## 1.9 Εκθέσεις Εσωτερικού Ελέγχου

Σημαντική φάση κατά τη διαδικασία του εσωτερικού ελέγχου αποτελεί η σύνταξη της ανάλογης έκθεσης που αποτελεί το σημαντικότερο εργαλείο επικοινωνίας των εσωτερικών ελεγκτών προς όλα τα επίπεδα της Διοίκησης. Μια έκθεση εσωτερικού ελέγχου, που περιλαμβάνει τα αποτελέσματα που προέκυψαν από τη διενέργεια του ελέγχου, μπορεί να πάρει διάφορες μορφές, όπως:

1. προφορική έκθεση: Στην περίπτωση αυτή, τα ευρήματα του ελέγχου διατυπώνονται προφορικά. Μια προφορική έκθεση εσωτερικού ελέγχου αποτελεί συνήθως προοίμιο μιας γραπτής έκθεσης που θα εκδοθεί αργότερα

---

<sup>11</sup> Χ. Καζαντζής, «Ελεγκτική και Εσωτερικός Έλεγχος, Μία συστηματική προσέγγιση Εννοιών, Αρχών και Προτύπων», Εκδόσεις Business Plus A.E., 2006, σελ 411

<sup>12</sup> Chartered Accountants of India, «Standard on Internal Audit (SIA) 1, Planning an Internal Audit», 2006



2. ενδιάμεση ή προσωρινή γραπτή έκθεση: Χρησιμοποιείται για τη γνωστοποίηση πληροφοριών που απαιτούν άμεση γνωστοποίηση, για ανακοίνωση μιας αλλαγής στο πλαίσιο του ελέγχου κα. Μπορεί να εκδίδεται είτε χωριστά είτε μαζί με τη τελική έκθεση.
3. έκθεση με τη μορφή ερωτηματολογίου: Πρόκειται για έκθεση που χρησιμοποιείται κυρίως για εσωτερική χρήση και δομείται στη βάση ενός ερωτηματολογίου
4. γραπτή έκθεση: Μια γραπτή έκθεση μπορεί να εμφανίζει διαφορετική δομή και διαφορετικό περιεχόμενο ανάλογα με την ελεγχόμενη εταιρία και την ανάθεση ελέγχου και θα πρέπει να είναι υπογεγραμμένη από τον εξουσιοδοτημένο εσωτερικό
5. σύνοψη γραπτών εκθέσεων: Η έκθεση αυτή (ετήσια ή εξαμηνιαία) απευθύνεται κυρίως στην Επιτροπή Ελέγχου και αποτελεί σύνοψη των εκθέσεων ελέγχου που εκδόθηκαν κατά την περίοδο αναφοράς
6. έκθεση σε ηλεκτρονική μορφή: Πρόκειται για έκθεση που έχει διανεμηθεί με ηλεκτρονικό μέσο και θα πρέπει να τηρείται υπογεγραμμένη στο τμήμα εσωτερικού ελέγχου.

Οι εκθέσεις εσωτερικού ελέγχου θα πρέπει να είναι αντικειμενικές, σαφείς, συνοπτικές, επικοινωνιακές και έγκαιρες.

Παρόλο που το είδος και το περιεχόμενο των εκθέσεων ελέγχου ποικίλουν ανά εταιρία ή είδος ελέγχου, πρέπει να περιέχουν τουλάχιστον το σκοπό, το πλαίσιο και τα αποτελέσματα του ελέγχου. Η έκθεση θα πρέπει να περιλαμβάνει τα αποτελέσματα του ελέγχου και να διατυπώνονται σε αυτήν οι διαπιστώσεις του ελέγχου, τα συμπεράσματα και συστάσεις για δυνητικές βελτιώσεις

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2

### ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΚΗ ΕΠΙΣΚΟΠΗΣΗ

Αρκετές μελέτες έχουν διεξαχθεί κατά καιρούς με αντικείμενο τον εσωτερικό έλεγχο στη τοπική αυτοδιοίκηση. Παρακάτω παρουσιάζονται συνοπτικά ορισμένες από αυτές τις μελέτες που έχουν πραγματοποιηθεί και διερευνούν την ύπαρξη και λειτουργία εσωτερικού ελέγχου σε τοπικό επίπεδο.

Ο Mussari (1995)<sup>13</sup> διερευνά την εφαρμογή της ελεγκτικής μεταρρύθμισης το 1990 στους ιταλικούς δήμους. Από την έρευνα αυτή δεν μπορεί να προκύψουν αντιπροσωπευτικά συμπεράσματα, γιατί διεξήχθη σε δήμους της περιφέρειας της Τοσκάνης. Διαπιστώνεται ότι οι αλλαγές στη νομοθεσία που αφορούν τον έλεγχο στη τοπική αυτοδιοίκηση στην πράξη δεν μπορούν να κριθούν, καθώς πρόκειται για μια σχετικά νέα μεταρρύθμιση

Η Davies (2001)<sup>14</sup> εξέτασε τις διαδικασίες εσωτερικού ελέγχου σε επίπεδο τοπικής αυτοδιοίκησης στην Ουαλία. Μια σειρά από διάφορους παράγοντες (πχ νομοθεσία, τεχνολογία) έχουν επηρεάσει το ρόλο και τις μεθόδους εργασίας του εσωτερικού ελέγχου στο πλαίσιο του δημόσιου τομέα τα τελευταία χρόνια. Κυρίως όμως η ενίσχυση του ρόλου του εσωτερικού ελέγχου οφείλεται στις αυξημένες πιέσεις που προς τους φορείς του δημοσίου λόγω των περιορισμένων πόρων και της ανάγκη να εξασφαλιστεί η χρηστή αξιοποίηση των πόρων αυτών στη τοπική αυτοδιοίκηση.

Η αυξημένη έμφαση στην εταιρική διακυβέρνηση και τη δημόσια αναφορά έχει τοποθετήσει τον εσωτερικό ελεγκτή σε μια πιο εστιασμένη θέση. Οι οργανισμοί στρέφονται όλο και περισσότερο στους εσωτερικούς ελεγκτές προκειμένου αυτοί να δώσουν οδηγίες και συμβουλές σε όλα τα επίπεδα της διοίκησης.

---

<sup>13</sup> R. Mussari, «Italian Municipal Audit: Half a Reform?», Financial Accountability and Management, 1995

<sup>14</sup> M. Davies, «The Changing Face of Internal Audit in Local Government- A Survey On The Views Of Welsh Local Government Internal Auditors». Journal of Finance and Management in Public Services. Vol. 1, 2001

Οι West και Berman (2006)<sup>15</sup> εξέτασαν το ρόλο της Επιτροπής Ελέγχου σε πόλεις των ΗΠΑ με πληθυσμό άνω των 65.000 ατόμων. Παρόλο τις νομοθετικές απαιτήσεις, διαπιστώθηκε πως οι περισσότερες πόλεις δεν έχουν Επιτροπές Ελέγχου, ενώ σε εκείνες που υπάρχει, εντοπίζεται σημαντική διαφορά ως προς το εύρος των δραστηριοτήτων που αυτές οι επιτροπές εκτελούν. Οι περισσότερες επιτροπές συμμετέχουν σε ένα ευρύ φάσμα δραστηριοτήτων που σχετίζονται με τον εξωτερικό έλεγχο, τους κώδικες ηθικής και δεοντολογίας, τον εσωτερικό έλεγχο και τον έλεγχο της διοίκησης.

Οι Επιτροπές Ελέγχου μπορούν να προσφέρουν πολλά στην χρηματοοικονομική διοίκηση των πόλεων ανάλογα με το ενδιαφέρον και την εμπειρογνομosύνη των μελών τους. Η οργανωσιακή κουλτούρα, τα χαρακτηριστικά της τοπικής κοινωνίας και οι σχέσεις της με τους εκλεγμένους υπαλλήλους συνδέονται με την άσκηση των δραστηριοτήτων των επιτροπών ελέγχου.

Στα πλαίσια της εργασίας τους, που αφορούσε τον εσωτερικό έλεγχο σε τοπικό επίπεδο, οι Baltaci και Yilmaz <sup>16</sup> το 2006 διερεύνησαν τις συνθήκες εσωτερικού ελέγχου σε ορισμένες χώρες του κόσμου. Υπάρχουν χώρες, όπως οι ΗΠΑ, οι οποίες προασπίζουν την ύπαρξη εσωτερικού ελέγχου στις τοπικές κυβερνήσεις, οι οποίες είναι υπεύθυνες για το σχεδιασμό συστημάτων εσωτερικού ελέγχου. Στη Σουηδία η εντολή στους ελεγκτές ρυθμίζεται από την εθνική νομοθεσία και τους τοπικούς κανονισμούς. Οι ελεγκτές πρέπει να ακολουθούν τα γενικώς αποδεκτά ελεγκτικά πρότυπα στις τοπικές κυβερνήσεις που έχουν υιοθετηθεί στη χώρα.

Αντίθετα το γαλλικό μοντέλο δεν ταιριάζει απολύτως στο σύγχρονο ορισμό του εσωτερικού ελέγχου σε τοπικό επίπεδο. Υπάρχει ένα τοπικό τμήμα ελέγχου που είναι υπεύθυνο για τον έλεγχο των οικονομικών στοιχείων. Στη Μεγάλη Βρετανία έχει υιοθετηθεί κώδικας πρακτικής για τον εσωτερικό έλεγχο σε τοπικό επίπεδο. Η νομοθεσία και κανονισμοί απαιτούν από τις τοπικές κοινωνίες στις Αγγλία, Ουαλία, Σκωτία και Βόρεια Ιρλανδία να διαθέτουν εσωτερικό έλεγχο σύμφωνα με τον Κώδικα αυτό.

---

<sup>15</sup> J. P. West and E.M. Berman, «Audit Committees and Accountability in Local Government: A National Survey», *International Journal of Public Administration*, 2006, σελ. 329-362

<sup>16</sup> M. Baltaci and S. Yilmaz, «Keeping an Eye on Subnational Governments: Internal Control and Audit at Local Levels», *The International Bank for Reconstruction and Development/The World Bank*, 2006

Σε έκθεση το Κέντρο Οικονομικής και Κοινωνικής Ανάπτυξης (CESD)<sup>17</sup> το 2008 μελετά τον έλεγχο της χρηματοοικονομικής διοίκησης στους δήμους του Αζερμπαϊτζάν. Διαπιστώνει ότι δεν υπάρχει θεσμικό και πολιτικό πλαίσιο που διέπει τη δραστηριότητα της τοπικής αυτοδιοίκησης στο Αζερμπαϊτζάν και περιλαμβάνει εγκατάσταση του συστήματος εσωτερικού ελέγχου στους δήμους. Οι δήμοι στερούνται συστήματος εσωτερικού ελέγχου. Απουσιάζουν επίσης τα μέσα και τα εργαλεία που απαιτούνται για τη διαμόρφωση αποτελεσματικού συστήματος εσωτερικού ελέγχου στις τοπικές κοινωνίες, όπως η κατάλληλη εκπαίδευση των εσωτερικών ελεγκτών ή η υιοθέτηση των αναγκαίων επαγγελματικών κανόνων και προτύπων.

Οι Jorge και Costa το 2009<sup>18</sup> μελέτησαν την ύπαρξη και εφαρμογή διαδικασιών εσωτερικού ελέγχου σε 84 δήμους της Πορτογαλίας. Νέες τάσεις προκύπτουν στο εσωτερικό έλεγχο στην Πορτογαλία σε επίπεδο τοπικής αυτοδιοίκησης, με έμφαση σε πρότυπα που έχουν χρησιμοποιηθεί στον ιδιωτικό τομέα και σε διεθνές επίπεδο, στη διαχείριση του κινδύνου και τη διακυβέρνηση, η οποία μπορεί να βελτιώσει την ποιότητα, την αξιοπιστία και τη διαφάνεια των πληροφοριών, είτε για την εσωτερική διοίκησης είτε για τους σκοπούς της εξωτερικής πληροφόρησης.

Από την έρευνα προέκυψε ότι οι περισσότεροι δήμοι δεν διαθέτουν συστήματα εσωτερικού ελέγχου και εσωτερικό ελεγκτή. Οι λόγοι που προβάλλονται για την μη ύπαρξη αυτών είναι ουσιαστικά η έλλειψη τεχνικών και ανθρώπινων πόρων. Σημαντικός αριθμός δήμων δεν πιστεύει στη σημασία και ανάγκης διατήρησης ενός τέτοιου συστήματος. Οι περισσότεροι δήμοι που διαθέτουν σύστημα εσωτερικού ελέγχου, το έχουν αναπτύξει μετά την εφαρμογή των λογιστικών συστημάτων PALG (Plan of Accounting for Local Government). Οι διαδικασίες αυτές εσωτερικού ελέγχου καλύπτουν κυρίως τον έλεγχο των οικονομικών στοιχείων των δήμων καθώς και τον έλεγχο νομιμότητας.

Ο Davey<sup>19</sup> παρουσίασε το 2009 μια έρευνα του για τον έλεγχο σε τοπικό επίπεδο σε χώρες των Βαλκανίων και της Ανατολικής Ευρώπης. Η εργασία αυτή βασίστηκε στις διαδικασίες ελέγχου σε 13 χώρες κατά το 2007.

---

<sup>17</sup> Center for Economic and Social Development, «The Auditing of Local Government Financial Management in Azerbaijan: Comparative Analysis», 2008

<sup>18</sup> S. Jorge and A. Costa, «Internal auditing amongst Portuguese municipalities», *Revista Enfoques: Ciencia Política y Administración Pública*, vol. VII, 2009, σελ. 303-361.

<sup>19</sup> K. Davey, «Making Government Accountable - Local Government Audit in Postcommunist Europe», *Local Government and Public Service Reform Initiative*, 2009

Σε ορισμένες χώρες, Αρμενία, Κροατία, ΠΓΔΜ, Σερβία και Ρουμανία, είναι υποχρεωτική η διατήρηση συστήματος εσωτερικού ελέγχου σε τοπικό επίπεδο. Σε ορισμένες μάλιστα περιπτώσεις θέτονται κριτήρια (οικονομικά ή πληθυσμιακά) για την υποχρέωση ή όχι της ύπαρξης ενός τέτοιου συστήματος.

Στη Ρωσία και την Ουκρανία αντίθετα, τα συστήματα εσωτερικών δικλείδων ασφαλείας αποτελούν μέρος της κάθετης ιεραρχίας που υπάγεται στο Υπουργείο Οικονομικών, ενώ οι κανονισμοί του Υπουργείου Οικονομικών στη Μολδαβία επιβάλλουν τον εσωτερικό έλεγχο. Στη Βοσνία - Ερζεγοβίνη και το Μαυροβούνιο, οι δήμοι δεν είναι υποχρεωμένοι να διαθέτουν εσωτερικό έλεγχο, αν και ορισμένοι έχουν καθιερώσει τμήματα εσωτερικού ελέγχου οικειοθελώς.

Στις Αλβανία, Κροατία, ΠΓΔΜ, Ρουμανία και Σερβία, οι Υπουργοί Οικονομικών έχουν ιδρύσει κεντρικές μονάδες για την ενοποίηση όλων των διαδικασιών και προτύπων εσωτερικού ελέγχου σε όλο το δημόσιο τομέα. Στην πράξη βέβαια πολλοί δήμοι των χωρών αυτών λειτουργούν αντίθετα από τις απαιτήσεις των νόμων και κανονισμών ως προς την ύπαρξη και τη λειτουργία του εσωτερικού ελέγχου σε αυτούς.

Το 2010 οι Johnsen, Meklin, Oulasvirta και Vakkuri<sup>20</sup> διερευνούν τις διαδικασίες ελέγχου της απόδοσης συμπεριλαμβανόμενης και της μέτρησης της απόδοσης σε τοπικό επίπεδο στη Φινλανδία και Νορβηγία. Συμπεραίνουν ότι ο έλεγχος της απόδοσης έχει ένα συγκεκριμένο λειτουργικό ρόλο στη τοπική αυτοδιοίκηση. Σε σύγκριση με τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων, ο έλεγχος της απόδοσης χει μια πιο εμφανή σύνδεση τόσο με τη βελτίωση της απόδοσης όσο και με τις καθημερινές διαδικασίες διοίκησης των δήμων.

Στη Φινλανδία, ο έλεγχος της απόδοσης διενεργείται από τη διοίκηση, τους εσωτερικούς ελεγκτές και από τα υψηλότερα πολιτικά όργανα (δημοτικά συμβούλια και οι επιτροπές ελέγχου). Στη Νορβηγία τόσο ο χρηματοοικονομικός όσο και ο έλεγχος της απόδοσης είναι υποχρεωτικοί, αλλά μόνο οι δημοτικοί ελεγκτές επιτρέπεται να διενεργούν έλεγχο σε επίπεδο τοπικής αυτοδιοίκησης.

Παρόλο κάποια προβλήματα που σχετίζονται με την ποιότητα των εκθέσεων των ελέγχων αποδόσεων, οι έλεγχοι αυτοί θεωρούνται χρήσιμο εργαλείο στη δημόσια διοίκηση και χρησιμοποιούνται χρησιμοποιείται από τη δημοτική διοίκηση και τους πολιτικούς φορείς λήψης αποφάσεων.

---

<sup>20</sup> A. Johnsen, P. Meklin, L. Oulasvirta and J. Vakkuri, «Performance auditing in local government: an exploratory study of perceived efficiency of municipal value for money auditing in Finland and Norway», *European Accounting Review*, 2010, σελ. 583-599

Ο Haimon ( 2010)<sup>21</sup> μελέτησε τον εσωτερικό έλεγχο σε τοπικό επίπεδο στο Ισραήλ. Η τοπική εξουσία διαθέτει αρκετή δύναμη σε πολιτικό και οικονομικό επίπεδο και επομένως ένας αποτελεσματικός έλεγχος είναι αναγκαίος για τη διασφάλιση των λειτουργιών των τοπικών κοινωνιών. Σε τοπικό επίπεδο η σημασία του εσωτερικού ελέγχου στο Ισραήλ έχει αυξηθεί σημαντικά τα τελευταία χρόνια. Η διαδικασία του εσωτερικού ελέγχου έχει αλλάξει και καλύπτει όλες τις λογιστικές και χρηματοοικονομικές πτυχές της λειτουργίας των Οργανισμών Τοπικής Αυτοδιοίκησης. Αντίστοιχα έχει αυξηθεί και ο ρόλος των εσωτερικών ελεγκτών μέσα στους οργανισμούς αυτούς.

Η θέση του εσωτερικού ελέγχου στους δήμους έχει δημιουργήσει υψηλές προσδοκίες και στους πολίτες. Ωστόσο, από τη μελέτη προκύπτει ένα χάσμα μεταξύ προσδοκιών και απόδοσης που έχει επίδραση στην αποδοτικότητα και αποτελεσματικότητα του τμήματος εσωτερικού ελέγχου στους δήμους.

Ο έλεγχος στους δήμους της Αρμενίας αποτέλεσαν το αντικείμενο μελέτης του Saroyan (2010)<sup>22</sup>. Οι δημοτικές δραστηριότητες υπόκεινται σε υποχρεωτικό εσωτερικό έλεγχο. Το κύριο όργανο που είναι υπεύθυνο για τον έλεγχο των δραστηριοτήτων αυτών είναι το Δημοτικό Συμβούλιο, που πρέπει να δημιουργήσει με τα μέλη της μια Επιτροπή, η οποία θα είναι υπεύθυνη για τον αποτελεσματικό εσωτερικό έλεγχο.

Στην πράξη όμως, οι περισσότεροι δήμοι δεν διαθέτουν εσωτερικό έλεγχο, είτε γιατί θεωρούν ότι δεν έχει σημασία είτε γιατί δεν γνωρίζουν ότι είναι υποχρεωτικός είτε γιατί δεν διαθέτουν τους απαραίτητους πόρους.

Ο εσωτερικός έλεγχος σε τοπικό επίπεδο στην Ουγγαρία αποτέλεσε το αντικείμενο μελέτης του Sepsey το 2011<sup>23</sup>. Διαπίστωσε ότι ο εσωτερικός έλεγχος που εφαρμόζεται από την τοπική αυτοδιοίκηση δεν εκπληρώνει τους στόχους και τις λειτουργίες του και στην πραγματικότητα δεν συμβάλλει στην εύρυθμη, οικονομική, αποδοτική και αποτελεσματική διοίκηση των τοπικών κοινωνιών. Στην πλειοψηφία των τοπικών κυβερνήσεων ο εσωτερικός έλεγχος έχει μια συστημική στάση, η οποία αποτυγχάνει να αξιολογήσει και να διασφαλίσει

---

<sup>21</sup> Z. Haimon, «Internal auditing in local government in Israel: Status vs effectiveness», Israel Affairs, 2010, σελ. 105-114

<sup>22</sup> Z. Saroyan, «Local Governance in Armenia», Central European University, 2010

<sup>23</sup> T. Sepsey, «Internal Audits at Local Governments-Audit Experiences of the State Audit Office of Hungary», Public Finance, 2011, σελ. 411-428

την αποτελεσματικότητα της διαχείρισης των κινδύνων και τον έλεγχο των διαδικασιών της τοπικής αυτοδιοίκησης.

Η κατάσταση αυτή οφείλεται εν μέρει από τις αντιφάσεις μεταξύ του νόμου περί Τοπικής Αυτοδιοίκησης και του νόμου περί των Δημόσιων Οικονομικών και εν μέρει από την κακή εφαρμογή του εσωτερικού ελέγχου και την παρερμηνεία του ρόλου του.

Οι Monfardini και Maravic (2012)<sup>24</sup> μελετούν τον έλεγχο στη τοπική αυτοδιοίκηση στην Ιταλία και τη Γερμανία, σε δύο χώρες όπου έγιναν σημαντικές μεταρρυθμίσεις στο τομέα του ελέγχου. Παρατηρείται μια αύξηση στις δραστηριότητες του ελέγχου τόσο σε ποσοτικούς όσο και σε ποιοτικούς όρους. Η αύξηση αυτή εντοπίζεται και στα συστήματα εσωτερικού ελέγχου.

Στην Ιταλία κάθε Δήμος διαθέτει υποχρεωτικό ελεγκτικό σώμα που ονομάζεται Organo di Revisione (OdR) υπεύθυνο για τον έλεγχο των δημοτικών οικονομικών και ένα υποχρεωτική εσωτερικό όργανο γνωστό ως Segretario Comunale (SG), που έχει ως κύρια λειτουργία τη διασφάλιση της συμμόρφωσης με τους νόμους για κάθε διοικητική πράξη και τις διαδικασίες που προτείνονται τόσο από το δημοτικό συμβούλιο όσο και την εκτελεστική επιτροπή. Ενώ στην Ιταλία υπάρχει μια σαφής, συνεκτική, και ορατή σύνδεση μεταξύ κεντρικού κράτους και των μεταρρυθμιστικών αλλαγών στο σύστημα ελέγχου, στη Γερμανία παρά τη μεταρρύθμιση της δημόσιας διοίκησης σε τοπικό επίπεδο συμβαίνει το αντίθετο.

Αν και η ύπαρξη 16 διαφορετικών κωδικών σε τοπικό επίπεδο σε 16 διαφορετικά κρατίδια παρεμποδίζει την εξαγωγή γενικών συμπερασμάτων σχετικά με τους τοπικούς ελεγκτές στη Γερμανία, υπάρχει σχετικά υψηλή ομοιομορφία στις αρχές και τις απαιτήσεις των κωδικών αυτών

Σε αντίθεση με τις παραπάνω μελέτες που έχουν διεξαχθεί σε δήμους του εξωτερικού, ο Φουστανάκης (2011)<sup>25</sup> εξέτασε τις συνθήκες εσωτερικού ελέγχου στα πλαίσια της τοπικής αυτοδιοίκησης στην Ελλάδα και κυρίως στο Δήμο Πειραιά. Διαπίστωσε πως οι δήμοι της χώρας στο σύνολό τους σχεδόν δε διαθέτουν αυτοτελή Υπηρεσία Εσωτερικού Ελέγχου ή ακόμα και αν τη διαθέτουν στο Οργανόγραμμά τους, όπως ο Δήμος Πειραιά είτε βρίσκεται στα πρώτα στάδια εφαρμογής της είτε δεν έχει λειτουργήσει ποτέ επί της ουσίας με

---

<sup>24</sup> P. Monfardini and P. Von Maravic, «Municipal Auditing in Germany and Italy: Explosion, Change, or Recalcitrance?», *Financial Accountability & Management*, 28, 2012, σελ. 52-76

<sup>25</sup> Ι. Φουστανάκης, «Εσωτερικός Έλεγχος Οργανισμών Τοπικής Αυτοδιοίκησης, Πρακτική Εφαρμογή Ανάλυσης, η Περίπτωση του Δήμου Πειραιά», *Εθνική Σχολή Τοπικής Αυτοδιοίκησης, Δ' Εκπαιδευτική Σειρά, Τμήμα Οικονομικής Διαχείρισης*, 2011

αποτέλεσμα να μην είναι εξαχθούν βάσιμα συμπεράσματα ως προς το ρόλο και τη σπουδαιότητα αυτής.

Ως προς τον εξεταζόμενο δήμο Πειραιά παρατηρήθηκε πως η Υπηρεσία Εσωτερικού Ελέγχου λειτουργεί για μικρό χρονικό διάστημα και παρόλο που τα συμπεράσματα που διαπιστώνονται με επιφύλαξη λόγω του γεγονότος αυτού, εντοπίστηκαν μερικά σημεία για τα υπάρχουν σημαντικά περιθώρια για βελτίωση σύμφωνα με τις διεθνείς καλές πρακτικές και πρότυπα.

Η Ευρωπαϊκή Επιτροπή το 2012<sup>26</sup> παρουσίασε μελέτη για τον εσωτερικό έλεγχο στο δημόσιο τομέα των χωρών της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Στην Ευρώπη από τη δεκαετία του 1980 συνέβησαν σημαντικές αλλαγές στη δημόσια διοίκηση. Σήμερα οι περισσότερες από τις 27 χώρες-μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης διαθέτουν συστήματα εσωτερικού ελέγχου στο δημόσιο τομέα. Η πλειοψηφία των χωρών που διαθέτουν εσωτερικό έλεγχο έχουν καθιερώσει τη λειτουργία του σε συγκεκριμένους νόμους ή κανονισμούς. Η διαφορά μεταξύ των χωρών βρίσκεται στο τμήμα του δημοσίου που καλύπτει ο εσωτερικός έλεγχος. Υπάρχουν για παράδειγμα χώρες όπως η Λιθουανία, η Ρουμανία και η Εσθονία, στις οποίες δεν εφαρμόζεται αλλά επιδιώκεται η εφαρμογή τμήματος εσωτερικού ελέγχου και στους δήμους.

Αντίστοιχη έρευνα παρουσιάστηκε και από το Συμβούλιο της Ευρώπης<sup>27</sup> για τον εσωτερικό έλεγχο στους δήμους και τις περιφέρειες της Ευρώπης, ο οποίος μπορεί να βοηθήσει στην αποτελεσματική και αποδοτική χρήση των δημοσίων πόρων και στην επίτευξη των στόχων των τοπικών εξουσιών. Διαπιστώθηκαν σημαντικές διαφορές μεταξύ των χωρών, καθώς οι μισές περίπου από τις χώρες που συμπεριλήφθηκαν στην έρευνα διαθέτουν νομοθετικό πλαίσιο που απαιτεί ή προτείνει την εφαρμογή εσωτερικού ελέγχου σε τοπικό επίπεδο.

Υπάρχουν χώρες, όπως η Μεγάλη Βρετανία όπου χρησιμοποιείται σε τοπικό επίπεδο τόσο εσωτερικός όσο και εξωτερικός ελεγκτής, άλλα και χώρες, οι οποίες θεωρούν ότι οι τοπικές αρχές δεν διαθέτουν τους απαραίτητους πόρους για την λειτουργία τμήματος εσωτερικού ελέγχου ή πιστεύουν ότι η λειτουργία του εσωτερικού ελέγχου είναι άκαρπη. Πρέπει επίσης να τονισθεί πως τα καινούργια μέλη της ΕΕ αρχίζουν σταδιακά την εφαρμογή διαδικασιών εσωτερικού ελέγχου με τη βοήθεια και της Ευρωπαϊκής Επιτροπής.

---

<sup>26</sup> European Commission, «Compendium of the public internal control systems in the EU Member States», 2012

<sup>27</sup> Council of Europe, «Internal Audit at Local and Regional Level»



## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3

### ΕΛΕΓΧΟΣ ΣΤΟ ΔΗΜΟΣΙΟ ΤΟΜΕΑ

#### 3.1 Διακυβέρνηση Δημόσιου Τομέα

Ο δημόσιος τομέας είναι περίπλοκος και οι φορείς του δεν λειτουργούν μέσα σε ένα κοινό νομοθετικό πλαίσιο ούτε έχουν μια συγκεκριμένη οργανωτική δομή ή συγκεκριμένο μέγεθος. Είναι σημαντικό, επομένως, να αναγνωριστεί η ποικιλομορφία του δημόσιου τομέα και τα διαφορετικά μοντέλα διακυβέρνησης που ισχύουν σε διάφορες χώρες και σε διαφορετικούς τομείς, καθένας από τους οποίους έχει μοναδικά χαρακτηριστικά.

Συνοπτικά στην έννοια του δημόσιου τομέα περιλαμβάνονται το Δημόσιο, οι Οργανισμοί Τοπικής Αυτοδιοίκησης, τα δημόσια πρόσωπα ειδικών σκοπών που διέπονται κατ' αρχήν από το διοικητικό δίκαιο καθώς και εκείνα που διέπονται κατ' αρχήν από το ιδιωτικό δίκαιο, οι δημόσιες υπηρεσίες, οι τράπεζες που ανήκουν στο Δημόσιο είτε στο σύνολο τους είτε κατά πλειοψηφία και οι ανάδοχοι δημόσιας υπηρεσίας.<sup>28</sup>

Η δημόσια διοίκηση αποτελεί το χώρο παραγωγής και το μηχανισμό εφαρμογής της δημόσιας πολιτικής. Οι σχέσεις δημόσιας διοίκησης και δημόσιας πολιτικής εντάσσονται στο ευρύτερο ζήτημα των σχέσεων κράτους-κοινωνίας. Υπάρχει ουσιαστικά μια κυκλική σχέση μεταξύ δημόσιας διοίκησης και δημόσιας πολιτικής.

Η δράση της διοικητικής δράσης στην ελληνική έννομη τάξη διέπεται από τρεις βασικές αρχές:

1. την αρχή της νομιμότητας, δηλαδή την διενέργεια από τα διοικητικά όργανα μόνο νόμιμων ή υλικών ενεργειών που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από κανόνες δικαίου
2. την αρχή του δημόσιου συμφέροντος, δηλαδή την εξυπηρέτηση του δημοσίου συμφέροντος μέσω των ενεργειών των διοικητικών οργάνων
3. την αρχή της προστασίας των δικαιουμένων, δηλαδή προστασία των δικαιωμάτων και συμφερόντων που κατοχυρώνονται από το Σύνταγμα και προβλέπονται από τη νομοθεσία<sup>29</sup>

<sup>28</sup> Θ. Φορτσάκης, «Ο δημόσιος Τομέας: Περιεχόμενο, Όρια, Ιδιωτικοποιήσεις», Εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2001

<sup>29</sup> Ε. Σπηλιωτόπουλος, «Ο Δικαστικός Έλεγχος της Διοικητικής Δράσης», Εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα, 2001

Στο δημόσιο τομέα, η διακυβέρνηση αφορά τα μέσα με τα οποία οι στόχοι προσδιορίζονται και επιτυγχάνονται. 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 διοίκηση

Σε όλες σχεδόν τις χώρες, ο δημόσιος τομέας διαδραματίζει σημαντικό ρόλο στην κοινωνία και η αποτελεσματική διακυβέρνηση σε αυτόν μπορεί να ενθαρρύνει την αποτελεσματική χρήση των δημόσιων πόρων, να ενισχύσει την υποχρέωση λογοδοσίας για τη διαχείριση των εν λόγω πόρων, να βελτιώσει τη διοίκηση και παροχή υπηρεσιών και να συνεισφέρει στη βελτίωση της ζωής των ανθρώπων.<sup>30</sup>

Καθώς όμως οι κυβερνήσεις σε όλο τον κόσμο έχουν διαφορετική δομή δεν υπάρχει ένα ενιαίο μοντέλο διακυβέρνησης που να εφαρμόζεται στους οργανισμούς και φορείς του δημόσιου τομέα.

Παρόλο αυτά, ορισμένες αρχές διακυβέρνησης είναι κοινές σε ολόκληρο τον δημόσιο τομέα. Οι κοινές αυτές αρχές της εταιρικής διακυβέρνησης περιλαμβάνουν τις πολιτικές, τις διαδικασίες και τις δομές που χρησιμοποιούνται από έναν οργανισμό για να κατευθύνει και να ελέγχει τις δραστηριότητές της, για να επιτύχει τους στόχους της, και να προστατεύσει τα συμφέροντα των διαφόρων ενδιαφερόμενων ομάδων με δεοντολογικό τρόπο.

Υπάρχουν κάποια κοινά στοιχεία στη διακυβέρνηση τόσο του δημόσιου όσο και του ιδιωτικού τομέα, αν και περιγράφονται σε όρους που αντιστοιχούν σε μια κυβέρνηση:

- ορισμός κατεύθυνσης: η καλή διακυβέρνηση καθιερώνει τις πολιτικές προκειμένου να καθοδηγήσει τις ενέργειες ενός οργανισμού, που θα πρέπει να κατευθύνονται μέσω των εθνικών στόχων, στρατηγικών σχεδίων, στόχων απόδοσης, των νομοθετικών απαιτήσεων κτλ.
- εμφύσηση ηθικής και ακεραιότητας: η καλή διακυβέρνηση περιλαμβάνει σαφώς καθορισμένες ηθικές αξίες, αντικειμενικούς στόχους και στρατηγικές. Θα πρέπει να ευθυγραμμίζει τις πολιτικές και τις διαδικασίες για να ενθαρρύνει την συμπεριφορά η οποία είναι σύμφωνη με τις αξίες ηθικής και ακεραιότητας του οργανισμού της κυβέρνησης
- εξέταση των αποτελεσμάτων: η καλή διακυβέρνηση απαιτεί συνεχή επίβλεψη και εξέταση των αποτελεσμάτων και των αποδόσεων προκειμένου να διασφαλιστεί επίτευξη των σκοπών, η συμμόρφωση με τους νόμους και τις απαιτήσεις.

---

<sup>30</sup> The Institute of Internal Auditors / [www.theiia.org](http://www.theiia.org), The Role of Auditing in Public Sector Governance, 2006, σελ 2-4

- έκθεση λογοδοσίας: οι κυβερνήσεις θα πρέπει να λογοδοτούν για το πώς χρησιμοποιούνται οι πόροι και τι επιτεύχθηκε με τους πόρους αυτούς. Η καλή διακυβέρνηση απαιτεί τακτική χρηματοοικονομική αναφορά και αναφορά της απόδοσης, η ακρίβειας της οποίας ενισχύεται από έναν ανεξάρτητο ελεγκτή
- διόρθωση πορείας: στην περίπτωση που ένας οργανισμός δεν επιτύχει τους στόχους του, θα πρέπει ένα καλό σύστημα διακυβέρνησης να εντοπίσει τα αίτια των προβλημάτων, να καθορίσει τις απαιτούμενες διορθωτικές κινήσεις και να αξιολογήσει την επιτυχία των κινήσεων αυτών.<sup>31</sup>

Πέρα από τα παραπάνω, η Διεθνής Ομοσπονδία Λογιστών, περιγράφει τρεις βασικές αρχές στη διακυβέρνηση του δημόσιου τομέα.:

- ειλικρίνεια και διαφάνεια: Η διαφάνεια είναι απαραίτητη για να εξασφαλιστεί ότι οι μέτοχοι και οι επενδυτές μπορούν να έχουν εμπιστοσύνη στη διαδικασία λήψης αποφάσεων, στις διαδικασίες και τις δράσεις του φορέα του δημόσιου τομέα, καθώς και στη διοίκηση των δραστηριοτήτων του. Οι ακριβείς και σαφείς πληροφορίες οδηγεί στην αποτελεσματική και έγκαιρη δράση και στην διασφάλιση έναντι του ελέγχου
- ακεραιότητα: Η ακεραιότητα βασίζεται στην ειλικρίνεια και αντικειμενικότητα, καθώς και στην εντιμότητα στη διαχείριση των δημόσιων πόρων. Εξαρτάται από την αποτελεσματικότητα του πλαισίου ελέγχου και στον επαγγελματισμό των ατόμων εντός της οντότητας. Αντικατοπτρίζεται τόσο στη διαδικασία λήψης αποφάσεων της οντότητας όσο και στην ποιότητα των εκθέσεων της
- υπευθυνότητα και υποχρέωση λογοδοσίας: Η υπευθυνότητα είναι η διαδικασία με την οποία οι φορείς του δημόσιου τομέα, καθώς και τα άτομα στο εσωτερικό τους, είναι υπεύθυνα για τις αποφάσεις και τις ενέργειές τους, συμπεριλαμβανομένων της διαχείρισής των δημόσιων πόρων και όλων των πτυχών της απόδοσης του. Όλα πρέπει να έχουν σαφή αντίληψη των αρμοδιοτήτων τους και σαφείς καθορισμένους ρόλους μέσα σε μια ισχυρή δομή. Η υποχρέωση λογοδοσίας αποτελεί ουσιαστικά την υποχρέωση να λογοδοτεί κάποιος για την ευθύνη που του ανατίθεται<sup>32</sup>

Αυτές οι θεμελιώδεις αρχές αντανακλώνται σε κάθε μία από τις διαστάσεις της διακυβέρνησης των φορέων του δημόσιου τομέα:

<sup>31</sup> The Institute of Internal Auditors / [www.theiia.org](http://www.theiia.org), «The Role of Auditing in Public Sector Governance», 2006, σελ 6-7

<sup>32</sup> International Federation of Accountants, «Governance in the Public Sector: A Governing Body Perspective», 2001, σελ 12

- πρότυπα συμπεριφοράς: πώς η διοίκηση ενός οργανισμού καθορίζει τις αξίες και τους κανόνες που προσδιορίζουν την κουλτούρα του οργανισμού και τη συμπεριφορά του καθένα μέσα σε αυτόν
- δομή και διαδικασίες: πώς η ανώτατη διοίκηση ορίζεται και οργανώνεται, πώς καθορίζονται οι αρμοδιότητες της, πώς λογοδοτούν
- έλεγχο: το δίκτυο των διαφόρων ελέγχων που προβλέπονται από την ανώτατη διοίκηση του οργανισμού για να υποστηρίξουν την επίτευξη των στόχων της οικονομικής οντότητας, η αποτελεσματικότητα και αποδοτικότητα των διαδικασιών, η αξιοπιστία της εσωτερικής και εξωτερικής πληροφόρησης, και η συμμόρφωση με τους ισχύοντες νόμους και κανονισμούς και τις εσωτερικές πολιτικές
- εξωτερικές εκθέσεις αναφοράς: πώς η ανώτατη διοίκηση του οργανισμού εκφράζει την υποχρέωση λογοδοσίας της για τη διαχείριση του δημοσίου χρήματος και τις επιδόσεις της

### 3.2 Διαφθορά και Κακοδιοίκηση στη Δημόσια Διοίκηση

Τα τελευταία χρόνια αναπτύσσεται έντονη κινητικότητα σε εθνικό και διεθνές επίπεδο για την αντιμετώπιση φαινομένων διαφθοράς και κακοδιοίκησης. Πρόκειται για φαινόμενα αποτελούν συμπτώματα κακής διακυβέρνησης και έχουν αρνητικές συνέπειες στην εφαρμογή των αρχών ενός κράτους δικαίου και στην οικονομική ανάπτυξη μιας κοινωνίας. Η συζήτηση για τα φαινόμενα αυτά γίνεται, ωστόσο, μέσα από την παραμόρφωση αφενός του εγχώριου πολιτικού πρίσματος και του τρέχοντος κομματικού ανταγωνισμού και αφετέρου του διεθνούς συστήματος ασφαλείας.

Η διεθνής κοινότητα έχει δεχθεί πως φαινόμενα όπως η διαφθορά και η κακοδιοίκηση μπορούν να αντιμετωπιστούν στα πλαίσια ενός στρατηγικού προγράμματος δράσης, του οποίου ο σχεδιασμός, η υλοποίηση και η παρακολούθηση αποτελεί ευθύνη του κράτους. Τα φαινόμενα αυτά έχουν αποτελέσει αντικείμενο μελέτης από διεθνείς οργανισμούς, όπως ο ΟΗΕ, το Συμβούλιο της Ευρώπης, ο ΟΟΣΑ, αλλά και η Ευρωπαϊκή Ένωση, στο πλαίσιο των οποίων έχουν συναφθεί συμβάσεις μεταξύ των χωρών με στόχο την εναρμόνιση των εθνικών πρακτικών και των μεθόδων δράσης τους.

Σε Σύμβαση του Συμβουλίου της Ευρώπης για θέματα Αστικού Δικαίου περί διαφθοράς δια του Ν. 2957/2001, η διαφθορά ορίζεται ως η απαίτηση, προσφορά, παροχή ή αποδοχή,

αμέσως ή εμμέσως δώρου ή οποιοδήποτε άλλου μη προσήκοντος ωφελήματος ή υπόσχεσης ενός τέτοιου ωφελήματος, που επηρεάζει την ορθή εκτέλεση καθήκοντος ή την απαιτούμενη συμπεριφορά του λήπτη του δώρου ή του μη προσήκοντος ωφελήματος ή της υπόσχεσης ενός τέτοιου ωφελήματος.

Με το Ν. 3251/2004, η διαφθορά περνά στη τάξη των σοβαρότερων εγκλημάτων για τα οποία επιστρατεύεται ένα ακραίο μέσο καταστολής, όπως είναι το Ευρωπαϊκό Ένταλμα Σύλληψης, οπότε η εκτέλεση του επιτρέπεται χωρίς έλεγχο του διττού αξιόποινου, χωρίς δηλαδή να ερευνάται αν η ίδια πράξη τιμωρείται και στην Ελλάδα.

Γύρω από το θέμα της διαφθοράς αναπτύσσεται μια ρητορεία που περιλαμβάνει ορισμένα σημαντικά σημεία προβληματισμού:

- η διαφθορά στη δημόσια ζωή είναι διαχρονικό φαινόμενο
- η διαφθορά διαθέτει ένα ξεχωριστό φορτίο απαξίας και για αυτό αποτελεί την πλέον συνηθισμένη και ταυτόχρονα ισχυρή μορφή που εκτοξεύεται στο πλαίσιο μιας οξυμένης πολιτικής σύγκρουσης
- η ρητορεία που αναπτύσσεται γύρω από το θέμα της διαφθοράς διαθέτει ορισμένα χαρακτηριστικά, όπως:
  - το ηθικολογικό στοιχείο, με σταθερή και έντονη καταγγελία του φαινομένου
  - την εμπλοκή των ΜΜΕ
  - την κοινοτοπία της αυταρέσκειας, ότι τα φαινόμενα διαφθοράς είναι μεμονωμένα και δεν αφορούν την πλειοψηφία<sup>33</sup>

Η σχέση διαφθοράς και κακοδιοίκησης είναι αμφίδρομη. Έτσι από την μια, συνδέεται η γραφειοκρατία και η κακή λειτουργία των δημόσιων υπηρεσιών με την ανάπτυξη φαινομένων διαφθοράς και από την άλλη, η κακή λειτουργία της υπηρεσίας μπορεί να προκαλείται τεχνητά, έτσι ώστε η αθέμιτη συναλλαγή να αποτελεί τη λύση του προβλήματος κακοδιοίκησης.

Ως κακοδιοίκηση χαρακτηρίζεται η κακή λειτουργία των δημόσιων υπηρεσιών και η χαμηλή ποιότητα παροχής υπηρεσιών, οι οποίες δεν συνιστούν απαραίτητα συγκεκριμένη παρανομία, αφού συχνά καλύπτονται κάτω από το μανδύα της τήρησης των τύπων.

Σε μεγάλο βαθμό, η διαφθορά και η κακοδιοίκηση τρέφονται από την πειθαρχική ατιμωρησία των δημοσίων υπαλλήλων και την ανεπάρκεια των ελέγχων που δημιουργεί στους παρανομούντες συνθήκες ασυδοσίας.<sup>34</sup> Η διαφθορά είναι συνήθως ευθέως ανάλογη

---

<sup>33</sup> Ε. Φυτράκης, «Τα Ελεγκτικά Σώματα της Διοίκησης, Θεωρία-Νομοθεσία-Νομολογία», Νομική Βιβλιοθήκη, 2010, σελ 3-5

<sup>34</sup> Φ. Καλλίρη, Δύσκολος ο Πόλεμος κατά της Διαφθοράς, Εφημερίδα Καθημερινή, 30/6/2009

της έκτασης του δημόσιου τομέα και της ανοχής που επιδεικνύεται απέναντι της. Άλλοι παράγοντες που λειτουργούν υπέρ της κακοδιοίκησης και της διαφθοράς αποτελούν η έλλειψη του προληπτικού ελέγχου και η βραδύτητα του κατασταλτικού ελέγχου, η έλλειψη διαφάνειας, η ανέλεγκτη εξουσία που παρέχεται στους αρμόδιους για να αποφασίζουν κ.α

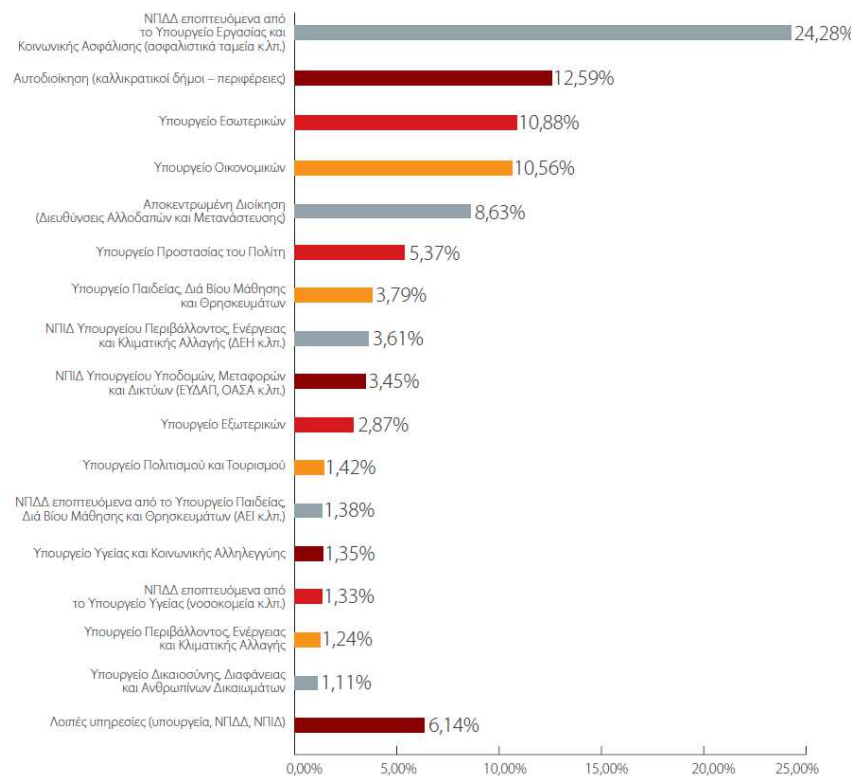
Σύμφωνα με Έκθεση Αξιολόγησης της GRECO για την Ελλάδα, βασικός παράγοντας που συμβάλλει στην δημιουργία φαινομένων διαφθοράς και εμποδίζει την αποτελεσματική αντιμετώπιση της, είναι η πολυνομία και η γραφειοκρατική διοίκηση. Σύμφωνα με την έκθεση αυτή, η επιστημονική ανάλυση και η μελέτη του φαινομένου της διαφθοράς, όπως και η απλοποίηση της νομοθεσίας και των διοικητικών διαδικασιών με την άμεση λήψη μέτρων κατά της γραφειοκρατίας και της κακοδιοίκησης, θα δράσουν σε προληπτικό επίπεδο μειώνοντας τις ευκαιρίες ανάπτυξης φαινομένων διαφθοράς.<sup>35</sup>

Σύμφωνα με την ετήσια έκθεση του Συνηγόρου του Πολίτη για το 2011, αυτός δέχθηκε 10.706 νέες αναφορές, από τις οποίες το 61,6% αυτών ήταν βάσιμες, δηλαδή η καταγγελία του πολίτη ήταν δικαιολογημένη και υφίστατο όντως κακοδιοίκηση. Παρατηρείται μια αύξηση κατά περίπου 8,5 ποσοστιαίες μονάδες σε σχέση με το 2010.

---

<sup>35</sup> Χ. Φλωράκος, «Η Ελληνική Δημόσια Διοίκηση, Αδυναμίες-Μέτρα Εξυγίανσης», Εκδόσεις Αρσενίδη 2005, σελ 559

**Διάγραμμα 3.1: Κατανομή Βασικών Υποθέσεων Διαφθοράς ή Κακοδιοίκησης ανά Φορέα**



Πηγή: Ετήσια Έκθεση Συνηγόρου του Πολίτη 2011

Όπως φαίνεται και από το παραπάνω γράφημα, ο μεγαλύτερος αριθμός υποθέσεων αφορούν ΝΠΔΔ που εποπτεύονται από το Υπουργείο Εργασίας και Κοινωνικής Ασφάλισης (24,28%). Σημαντικός αριθμός υποθέσεων αφορούσαν επίσης την Αυτοδιοίκηση (12,59%), το Υπουργείο Εσωτερικών (10,88%), το Υπουργείο Οικονομικών (10,56%) και την Αποκεντρωμένη Διοίκηση (8,63%).

Η αντιμετώπιση φαινομένων κακοδιοίκησης μπορεί να μειώσει τις πιθανότητες διαφθοράς δημοσίων λειτουργιών. Η διασφάλιση της χρηστής διοίκησης και της νομιμότητας, μέσα από την ύπαρξη μηχανισμών ελέγχου, λειτουργεί αποτρεπτικά σε φαινόμενα διαφθοράς αφού αφαιρεί από τέτοιες συμπεριφορές τον ουσιαστικό σκοπό τους ( παράνομη και ανεξέλεγκτη δράση)<sup>36</sup>.

Πρέπει, ουσιαστικά, να δημιουργηθούν οι κατάλληλες συνθήκες που θα βασίζονται πάνω σε ορισμένες αρχές: α) πρέπει να μελετηθεί και θεσπισθεί το κατάλληλο σύστημα ελέγχου της δημόσιας διοίκησης, β) να αξιολογηθούν τα υπάρχοντα συστήματα ελέγχου ως προς το όφελος και το κόστος τους και γ) να γίνει ανταλλαγή τεχνογνωσίας για την καταπολέμηση

<sup>36</sup> Ε. Φυτράκης, «Τα Ελεγκτικά Σώματα της Διοίκησης Θεωρία-Νομοθεσία-Νομολογία, Νομική Βιβλιοθήκη», 2010, σελ 16

της διαφθοράς και για τη βελτίωση των συστημάτων διοίκησης με άλλες δημόσιες ή ιδιωτικές οικονομίες που αντιμετωπίσαν παρόμοιας φύσεως προβλήματα.<sup>37</sup>

### 3.3 Διαδικασίες Ελέγχου στο Δημόσιο Τομέα

Η δυνατότητα άσκησης ελέγχου της κρατικής και διοικητικής δράσης αποτελεί βασικό χαρακτηριστικό του κράτους δικαίου. Ο έλεγχος της διοικητικής εξουσίας χρησιμοποιείται ως μέσο προστασίας του ατόμου. Διακρίνουμε τρεις μορφές ελέγχου που συνδέονται με τη φύση της διοικητικής δράσης:

1. ο πολιτικός - κοινοβουλευτικός έλεγχος: ο κοινοβουλευτικός έλεγχος της κυβέρνησης και μέσω αυτής της διοίκησης αποτελεί χαρακτηριστικό της κοινοβουλευτικής δημοκρατίας. Η άσκηση της εκτελεστικής εξουσίας είναι συνδεδεμένη με τον έλεγχο μέσω καθιερωμένων πολιτικών διαδικασιών όπως ο κοινοβουλευτικός έλεγχος που καλύπτει το σύνολο της διοικητικής δράσης
2. ο δικαστικός έλεγχος: η προσφυγή στα δικαστήρια και ο δικαστικός έλεγχος και προστασία αποτελούν τον πιο δραστικό και συνηθισμένο μέσο προστασίας του πολίτη απέναντι στις προσβολές των δικαιωμάτων του από την κρατική εξουσία.
3. ο διοικητικός έλεγχος (εσωτερικός και εξωτερικός): ο διοικητικός έλεγχος, που θα αναλυθεί παρακάτω, στοχεύει στην αποδοτικότητα, νομιμότητα, ορθολογικότητα της διοικητικής δράσης.

Ο δημόσιος τομέας αντιπροσωπεύει ένα εντολέα-εντολοδόχου σχέση. Οι υπάλληλοι, που ενεργούν ως εντολοδόχοι – έχουν την υποχρέωση να λογοδοτούν στην αρχή/εντολέα για τη χρήση και τη διαχείριση των δημόσιων πόρων και του βαθμού κατά τον οποίο οι δημόσιοι στόχοι έχουν επιτευχθεί. Μια αποτελεσματική ελεγκτική δραστηριότητα μειώνει τους κινδύνους που ενυπάρχουν σε μια τέτοια σχέση εντολέα-εντολοδόχου.

Ο κύριος βασίζεται στον ελεγκτή να παρέχει μια ανεξάρτητη, αντικειμενική αξιολόγηση του έργου του εντολοδόχου και να υποβάλει έκθεση σχετικά με το αν αυτός χρησιμοποιεί τους δημόσιους πόρους σύμφωνα με τις επιθυμίες του εντολέα.

Επομένως απαιτείται η συμβολή ενός τρίτου προσώπου για να βεβαιώσει την αξιοπιστία της χρηματοοικονομικής αναφοράς, των αποτελεσμάτων απόδοσης της συμμόρφωσης, και

---

<sup>37</sup> Λ. Ρακιντζής, Ο Γενικός Επιθεωρητής Δημόσιας Διοίκησης και η Προστασία του Περιβάλλοντος, 2008



άλλων μέτρων που προκύπτει από διάφορους παράγοντες που ενυπάρχουν στη σχέση μεταξύ εντολέα και εντολοδόχου<sup>38</sup>.

Σκοπός αυτών των διοικητικών ελέγχων είναι η υποστήριξη της δημόσιας διοίκησης και των στελεχών της στην αποτελεσματική άσκηση των καθηκόντων τους και στην επίτευξη των στόχων που έχουν τεθεί. Ειδικότερες μορφές ελέγχου συνιστούν οι διοικητικές προσφυγές, η διοικητική εποπτεία, ο έλεγχος υπό την στενή έννοια και η διαμεσολάβηση.

Ανεξάρτητα από τους στόχους ή το αντικείμενο του ελέγχου, κάθε έλεγχος περιλαμβάνει τρία στάδια: α) το σχεδιασμό του ελέγχου, β) τη διενέργεια του ελέγχου και γ) την κατάρτιση έκθεσης αποτελεσμάτων του ελέγχου.

Ένας αποτελεσματικός έλεγχος του δημόσιου τομέα ενισχύει σημαντικά τη διακυβέρνηση δίνοντας στους πολίτες τη δυνατότητα να θεωρούν την κυβέρνηση υπόλογη. Οι ελεγκτές επιτελούν ένα ιδιαίτερα σημαντικό έργο σε εκείνες τις πτυχές της διακυβέρνησης που είναι ζωτικής σημασίας για το δημόσιο τομέα, για την προώθηση της αξιοπιστίας, της δικαιοσύνης, και της κατάλληλης συμπεριφοράς των κυβερνητικών αξιωματούχων, μειώνοντας παράλληλα τον κίνδυνο διαφθοράς στο δημόσιο.

Ως εκ τούτου είναι ιδιαίτερα σημαντικό, οι ελεγκτικές διαδικασίες να έχουν διαμορφωθεί κατάλληλα και να έχουν μια ευρεία εντολή για την επίτευξη των στόχων τους. Οι ελεγκτές θα πρέπει να ενεργούν με ακεραιότητα και να παρέχουν αξιόπιστες υπηρεσίες. Κατ' ελάχιστο, οι ελεγκτικές διαδικασίες στο δημόσιο τομέα πρέπει να παρουσιάζουν ορισμένα βασικά χαρακτηριστικά:

- οργανωτική ανεξαρτησία: η οργανωτική ανεξαρτησία επιτρέπει την εκτέλεση της ελεγκτικής διαδικασίας χωρίς την παρέμβαση από την ελεγχόμενη οικονομική μονάδα
- επίσημη εντολή: οι αρμοδιότητες και τα καθήκοντα της ελεγκτικής δραστηριότητας θα πρέπει να καθοριστούν από το σύνταγμα της κυβέρνησης, τον καταστατικό χάρτη, ή από άλλα βασικά νόμιμα έγγραφα.
- απεριόριστη πρόσβαση: οι έλεγχοι πρέπει να διεξάγονται με πλήρη και απεριόριστη πρόσβαση σε υπαλλήλους, περιουσιακά στοιχεία και αρχεία.
- επαρκής χρηματοδότηση: η δραστηριότητα του ελέγχου πρέπει να διαθέτει επαρκή χρηματοδότηση σε σχέση με το μέγεθος των αρμοδιοτήτων και των ευθυνών της. Το χαρακτηριστικό αυτό δεν πρέπει να είναι υπό τον έλεγχο του ελεγχόμενου οργανισμού καθώς επηρεάζει την ικανότητα της ελεγκτικής δραστηριότητας της για τη διεξαγωγή των καθηκόντων της

---

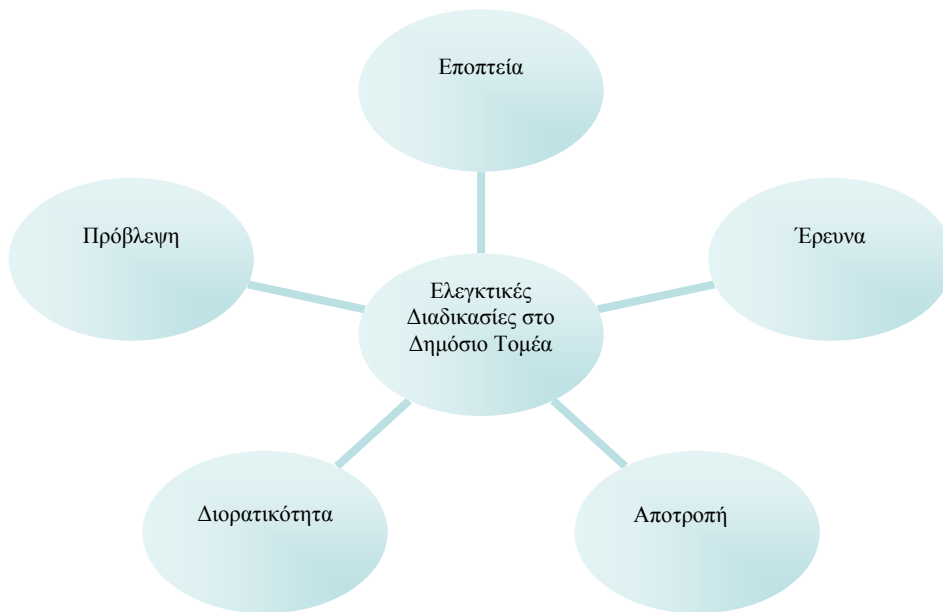
<sup>38</sup> The Institute of Internal Auditors / [www.theiia.org](http://www.theiia.org), The Role of Auditing in Public Sector Governance, 2006, σελ 10

- **ικανή ηγεσία:** η ηγεσία της ελεγκτικής δραστηριότητας θα πρέπει να είναι σε θέση να στελεχώνει αποτελεσματικά, να διατηρεί και να διαχειρίζεται ένα καλά εξειδικευμένο προσωπικό και παράλληλα να παρουσιάζει τα αποτελέσματα της ελεγκτικής διαδικασίας
- **ικανό προσωπικό:** η ελεγκτική δραστηριότητα χρειάζεται το κατάλληλο προσωπικό, που έχει τα προσόντα και τις ικανότητες για να διεξάγει το πλήρες φάσμα των ελέγχων που απαιτούνται. Οι ελεγκτές πρέπει να συμμορφώνονται με τις ελάχιστες απαιτήσεις συνεχούς εκπαίδευσης που έχουν θεσπιστεί από τις σχετικές επαγγελματικές οργανώσεις και τα πρότυπά τους
- **υποστήριξη των μετόχων και επενδυτών:** η νομιμότητα της ελεγκτικής δραστηριότητας και της αποστολής της θα πρέπει να είναι κατανοητή και να υποστηρίζεται από ένα ευρύ φάσμα εκλεγμένων και διορισμένων λειτουργών της κυβέρνησης, καθώς και από τα μέσα ενημέρωσης και τους εμπλεκόμενους πολίτες
- **επαγγελματικά ελεγκτικά πρότυπα:** τα επαγγελματικά ελεγκτικά πρότυπα στηρίζουν την εφαρμογή των προηγούμενων στοιχείων και παρέχουν ένα πλαίσιο για την προώθηση της ποιότητας του ελεγκτικού έργου. Καθώς πολλές κυβερνήσεις έχουν υιοθετήσει πρότυπα εσωτερικού ελέγχου, είτε ως απαίτηση είτε ως καθοδήγηση, η ελεγκτική διαδικασία θα πρέπει να διενεργείται σύμφωνα με αυτά.<sup>39</sup>

Ο έλεγχος θα πρέπει να υποστηρίζει τους κυβερνητικούς ρόλους της εποπτείας, της διορατικότητας και της πρόβλεψης. Επειδή η επιτυχία της κυβέρνησης μετριέται κυρίως από την ικανότητά της για την παροχή υπηρεσιών και την επιτυχή υλοποίηση προγραμμάτων κατά τον πλέον δίκαιο και ενδεδειγμένο τρόπο, η διαδικασία ελέγχου θα πρέπει να έχει την αρμοδιότητα και την ικανότητα να εκτιμήσει το πρόγραμμα ως προς την οικονομική ακεραιότητα του, την αποτελεσματικότητα και την αποδοτικότητα του. Σύμφωνα με το Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών οι ελεγκτικές διαδικασίες στο δημόσιο τομέα είναι οι εξής:

---

<sup>39</sup> The Institute of Internal Auditors / [www.theiia.org](http://www.theiia.org), The Role of Auditing in Public Sector Governance, 2006, σελ 4



**Διάγραμμα 3.2: Ελεγκτικές Διαδικασίες στο Δημόσιο Τομέα**

- **εποπτεία:** οι ελεγκτές βοηθούν τους υπεύθυνους για τη λήψη αποφάσεων στο να επιβλέπουν αν οι φορείς του δημόσιου τομέα κάνουν αυτό που πρέπει, αν χρησιμοποιούν τους διαθέσιμους πόρους για τους επιδιωκόμενους σκοπούς και αν συμμορφώνονται με τους νόμους και τους κανονισμούς.
- **έρευνα:** η έρευνα έχει ως σκοπό τον εντοπισμό ακατάλληλων, αναποτελεσματικών, παράνομων, δόλιων ή καταχρηστικών πράξεων που έχουν ήδη αποκαλυφθεί και την συλλογή στοιχείων για να υποστηρίξει τις αποφάσεις σχετικά με τις ποινικές διώξεις, τα πειθαρχικά μέτρα, ή άλλα ένδικα μέσα.
- **αποτροπή:** η αποτροπή έχει ως σκοπό να προσδιορίσει και να περιορίσει τις συνθήκες που επιτρέπουν τη διαφθορά
- **διορατικότητα:** οι ελεγκτές παρέχουν τη διορατικότητα για να βοηθήσουν τους υπεύθυνους που λαμβάνουν αποφάσεις να καθορίσουν ποια προγράμματα και πολιτικές λειτουργούν και ποια όχι.
- **πρόβλεψη:** οι ελεγκτές βοηθούν τους οργανισμούς να προβλέψουν τις μελλοντικές τάσεις και επικεντρώνοντας την προσοχή τους στις πιθανές προκλήσεις πριν αυτές εξελιχθούν σε κρίσεις

Μέσω των παραπάνω ρόλων, οι ελεγκτές διασφαλίζουν τις βασικές αξίες της κυβέρνησης και το γεγονός ότι οι διοικήσεις των φορών του δημοσίου τομέα λειτουργούν με διαφάνεια, τιμότητα και αμεροληψία

### 3.4 Είδη Ελέγχου

Οι έλεγχοι που διεξάγονται στη δημόσια διοίκηση μπορούν να διακριθούν σε διάφορες τύπους με βάση διάφορα κριτήρια που παρουσιάζονται στον παρακάτω πίνακα:

**Πίνακας 3.1: Είδη Ελέγχου**

| Κριτήριο Διάκρισης Ελέγχου | Είδη Ελέγχου  |
|----------------------------|---|
| Διάρκεια                   | 1. Τακτικός<br>2. Έκτακτος  |
| Έκταση                     | 1. Ειδικός<br>2. Γενικός  |
| Ελεγκτής                   | 1. Εσωτερικός<br>2. Εξωτερικός  |
| Χώρο Διενέργειας           | 1. Συγκεντρωτικός/Διερευνητικός<br>2. Επιτόπιος   |
| Μέθοδος Διενέργειας        | 1. Καθολικός<br>2. Δειγματοληπτικός   |
| Περιεχόμενου Ελέγχου       | 1. Έλεγχος Νομιμότητας<br>2. Έλεγχος Σκοπιμότητας<br>3. Έλεγχος Χρηστής Οικονομικής Διοίκησης |

- τακτικός και έκτακτος έλεγχος: τακτικός είναι ο έλεγχος που διενεργείται με βάση πρόγραμμα που έχει εκπονηθεί από το ελεγκτικό σώμα και έχει ως στόχο την διακρίβωση της συμμόρφωσης των Υπηρεσιών με το νομικό πλαίσιο που διέπει τη λειτουργία τους και κυρίως ως προς τη νομιμότητα των διαδικασιών που ακολουθούνται και την ύπαρξη φαινομένων κακοδιοίκησης και διαφθοράς. Αντίθετα έκτακτος είναι ο έλεγχος που διενεργείται όταν κρίνεται αναγκαίο έχει ως στόχο την επιβεβαίωση σημαντικών αποκλίσεων ως προς τη νομιμότητα των διαδικασιών που ακολουθούνται και την ύπαρξη φαινομένων κακοδιοίκησης και διαφθοράς.
- ειδικός (μερική επιθεώρηση) και γενικός (συνολική επιθεώρηση): ο γενικός έλεγχος διενεργείται στο σύνολο των δραστηριοτήτων και των λειτουργιών μιας υπηρεσίας, ενώ ο ειδικός έλεγχος διενεργείται σε συγκεκριμένο τμήμα της ελεγχόμενης υπηρεσίας

- εσωτερικός και εξωτερικός: εσωτερικός είναι ο έλεγχος όταν διενεργείται από όργανα της ελεγχόμενης υπηρεσίας (σύστημα εσωτερικού ελέγχου), ενώ εξωτερικός είναι ο έλεγχος που διενεργείται από τα Σώματα Ελέγχου ή της Υπηρεσίας Επιθεώρησης
- συγκεντρωτικός/διερευνητικός και επιτόπιος: ο συγκεντρωτικός/διερευνητικός έλεγχος διεξάγεται στην έδρα του ελεγκτικού οργάνου και περιλαμβάνει εργασίες ελέγχου, χωρίς τη διενέργεια αυτοψίας. Από την άλλη, ο επιτόπιος έλεγχος περιλαμβάνει επιτόπια αυτοψία στην έδρα του ελεγχόμενου οργανισμού
- καθολικός και δειγματοληπτικός: καθολικός είναι ο έλεγχος όταν ελέγχεται κάθε στοιχείο και ενέργεια της ελεγχόμενης υπηρεσίας, ενώ δειγματοληπτικός είναι ο έλεγχος όταν γίνεται στη βάση δείγματος
- έλεγχος νομιμότητας (τυπικός), σκοπιμότητας (ουσιαστικός) ή έλεγχος χρηστής δημοσιονομικής διαχείρισης<sup>40</sup>

### 3.5 Ελεγκτικά Σώματα

Στις περισσότερες χώρες της Ευρωπαϊκής Ένωσης, όπως και στην Ελλάδα έχουν συσταθεί Ειδικά Σώματα κατά της διαφθοράς, των οποίων η λειτουργία, το πεδίο δράσης και οι αντικειμενικοί τους σκοποί καθορίζονται από εσωτερικούς παράγοντες όπως η πολιτική και οικονομική κατάσταση της κάθε χώρας, η δομή της δημόσιας διοίκησης, οι διαθέσιμοι πόροι κ.α.

Τα Ελεγκτικά αυτά Σώματα που έχουν ως στόχο την πρόληψη και καταπολέμηση των φαινομένων κακοδιοίκησης και διαφθοράς στο δημόσιο τομέα έχουν ως αντικείμενα:

- α. τη συλλογή στοιχείων και πληροφοριών για την έκταση του φαινομένου της διαφθοράς
- β. την εκπόνηση προγράμματος στρατηγικής αντιμετώπισης της
- γ. τις έρευνες για τον εντοπισμό των υπαίτιων διαφθοράς
- δ. την παροχή βοήθειας στην Εισαγγελική Αρχή για τη συλλογή των αποδείξεων
- ε. τη βελτίωση της συνεργασίας μεταξύ των διάφορων μονάδων των υπουργείων που ασχολούνται ειδικά με την καταπολέμηση του οικονομικού και οργανωμένου εγκλήματος

<sup>40</sup> Ε. Φυτράκης, «Τα Ελεγκτικά Σώματα της Διοίκησης Θεωρία-Νομοθεσία-Νομολογία, Νομική Βιβλιοθήκη», 2010, σελ 37-38

στ. τη βελτίωση της συνεργασίας με άλλες χώρες

ζ. τη συνεργασία με Μη Κυβερνητικές Οργανώσεις, με στόχο την ευαισθητοποίηση των πολιτών.<sup>41</sup>

Η ποικιλομορφία των διοικητικών ελέγχων της ελληνικής διοίκησης αντικατοπτρίζονται και στους διαφορετικούς τύπους ελεγκτικών μηχανισμών που επιτελούν το εκάστοτε ελεγκτικό έργο. Παράλληλα η θεσμοθέτηση του Γενικού Επιθεωρητή Δημόσιας Διοίκησης ο οποίος έχει ρόλο συντονιστικό και εποπτικό των ελεγκτικών σωμάτων και επιδιώκει το συντονισμό της δράσης τους και την ενοποίηση των λειτουργιών τους.

Τα σημαντικότερα ελεγκτικά σώματα που λειτουργούν σήμερα στην ελληνική δημόσια διοίκηση διακρίνονται σε τρεις κατηγορίες:

1. Ανεξάρτητες Αρχές, όπως είναι ο Συνήγορος του Πολίτη και το ΑΣΕΠ (μόνο ως προς το έργο επιθεώρησης που επιτελεί). Το ΑΣΕΠ και ο στο αποτελούν αυτοτελή κατηγορία ανεξάρτητων αρχών με αντικείμενο την άσκηση εποπτείας στη δημόσια διοίκηση και τη διασφάλιση θεμελιωδών εγγυήσεων διαφάνειας και αμεροληψίας
2. Αυτοτελή Σώματα: στην κατηγορία αυτή εντάσσεται ο Γενικός Επιθεωρητής Δημόσιας Διοίκησης, που αποτελεί μια ειδική διοικητική αρχή με σημαντική ανεξαρτησία που προσομοιάζει προς τα ελεγκτικά σώματα διοίκησης. Έχει ως αντικείμενο την εποπτεία και συντονισμό των ελεγκτικών διαδικασιών και την αντιμετώπιση των δυσλειτουργιών της διοίκησης.. παρακολουθεί και συντονίζει το έργο των ιδιαίτερων Ελεγκτικών Σωμάτων, όπως ενδεικτικά είναι το Σώμα Επιθεωρητών Ελεγκτών Δημόσιας Διοίκησης, Σώμα Επιθεωρητών Υπηρεσιών Υγείας-Πρόνοιας, Σώμα Επιθεωρητών Υπουργείου Μεταφορών – Επικοινωνιών κ.α. Τα σώματα αυτά, που δεν διαθέτουν πολιτική ανεξαρτησία, ανήκουν στην ευρύτερη κατηγορία δημόσιας διοίκησης και ο έλεγχος που ασκούν είναι εσωτερικός και διατηρούν μια υπηρεσιακή και οργανωτική αυτοτέλεια. Στο πίνακα που ακολουθεί παρουσιάζονται ενδεικτικά κάποια αυτοτελή Ελεγκτικά Σώματα που λειτουργούν στη χώρα μας
3. Ειδικές Υπηρεσίες: Πρόκειται για υπηρεσίες, όπως οι υπηρεσίες Εσωτερικών Υποθέσεων της Ελληνικής Αστυνομίας και του Λιμενικού Σώματος, που διαθέτουν

---

<sup>41</sup> Χ. Φλωράκος, «Η Ελληνική Δημόσια Διοίκηση, Αδυναμίες-Μέτρα Εξυγίανσης», Εκδόσεις Αρσενίδη, 2005, σελ 560

μια σχετική αυτοτέλεια και έχουν ως στόχο την αντιμετώπιση της διαφθοράς και της αυθαιρεσίας στους χώρους αυτούς.<sup>42</sup>

**Πίνακας 3.2: Συγκριτικό Διάγραμμα Ελεγκτικών Σωμάτων Διοίκησης**

| Τίτλος  | Νομική Μορφή    | Πεδίο Αρμοδιοτήτων                   | Κύριο Έργο                | Οργανωτική Ένταξη               |
|---|-----------------|--------------------------------------|---------------------------|---------------------------------|
| Συνήγορος του Πολίτη  | Ανεξάρτητη Αρχή | Δημόσια Διοίκηση                     | Έλεγχος- Διαμεσολάβηση    | -                               |
| ΑΣΕΠ  | Ανεξάρτητη Αρχή | Προσλήψεις του Δημοσίου              | Επιθεώρηση                | -                               |
| Γενικός Επιθεωρητής Δημόσιας Διοίκησης                      | Διοικητική Αρχή | Ελεγκτικά Σώματα και Υπηρεσίες       | Εποπτεία Ελεγκτικού Έργου | -                               |
| Σώμα Επιθεωρητών Ελεγκτών Δημόσιας Διοίκησης                | Σώμα            | Δημόσια Διοίκηση                     | Έλεγχος- Επιθεώρηση       | Υπουργείο Εσωτερικών            |
| Σώμα Επιθεωρητών Υπηρεσιών Υγείας- Πρόνοιας                 | Σώμα            | Υπηρεσίες Υγείας και Πρόνοιας        | Έλεγχος- Επιθεώρηση       | Υπουργείο Υγείας                |
| Σώμα Επιθεωρητών Υπουργείου Μεταφορών - Επικοινωνιών        | Σώμα            | Υπηρεσίες Μεταφορών και Επικοινωνιών | Έλεγχος- Επιθεώρηση       | Υπουργείο Υποδομών              |
| Σώμα Επιθεώρησης και Ελέγχου Καταστημάτων Κράτησης          | Σώμα            | Φυλακές                              | Έλεγχος                   | Υπουργείο Δικαιοσύνης           |
| Σώμα Επιθεωρητών Δημοσίων Έργων                             | Σώμα            | Δημόσια Έργα                         | Επιθεώρηση                | Υπουργείο Υποδομών              |
| Ειδική Υπηρεσία Επιθεωρητών Περιβάλλοντος                   | Σώμα            | Περιβάλλον                           | Έλεγχος                   | Υπουργείο Περιβάλλοντος         |
| Διεύθυνση Εσωτερικών Υποθέσεων Ελληνικής Αστυνομίας         | Ειδική Υπηρεσία | Αστυνομία                            | Διερεύνηση Εγκλημάτων     | Υπουργείο Προστασίας του Πολίτη |
| Γραφείο Εσωτερικών Υποθέσεων Υπουργείου Εμπορικής Ναυτιλίας | Ειδική Υπηρεσία | Λιμενικό Σώμα                        | Διερεύνηση Εγκλημάτων     | Υπουργείο Προστασίας του Πολίτη |

<sup>42</sup> Ε. Φυτράκης, «Τα Ελεγκτικά Σώματα της Διοίκησης, Θεωρία-Νομοθεσία-Νομολογία», Νομική Βιβλιοθήκη, 2010, σελ 40-42

### 3.6 Εσωτερικός Έλεγχος Δημόσιας Διοίκησης

Ο έλεγχος της Δημόσιας Διοίκησης στην Ελλάδα ασκείται από ένα μεγάλο αριθμό ελεγκτικών σωμάτων και υπηρεσιών ελέγχου, με στόχο την καταπολέμηση φαινομένων διαφθοράς και κακοδιοίκησης. Οι περισσότεροι από τους ελέγχους αυτούς είναι

Η έννοια του εσωτερικού ελέγχου προσδιορίζεται στα πλαίσια της Ευρωπαϊκής Ένωσης ως ο έλεγχος που καλύπτει το σύνολο των διαδικασιών και των πολιτικών που έχουν υιοθετηθεί και τίθεται σε εφαρμογή από τη Διοίκηση μιας Οργάνωσης έτσι ώστε να διασφαλισθεί η οικονομική, αποδοτική και αποτελεσματική επίτευξη των στόχων της, η πιστή εφαρμογή των εξωτερικών κανόνων, των πολιτικών και κανονισμών της Διοίκησης, η ποιότητα των λογιστικών εγγράφων, η έγκαιρη παραγωγή αξιόπιστης διαχειριστικής και οικονομικής πληροφόρησης για την πρόληψη και τον εντοπισμό της απάτης και του λάθους και για να διαφυλαχθούν τα περιουσιακά στοιχεία.

Γίνεται δεκτό ότι η αποτελεσματικότητα του ελέγχου προϋποθέτει:

- περιοδικότητα, συστηματικότητα και διεξοδικότητα των ελέγχων
- εστίαση στην απόκλιση της πρακτικής από τους στόχους, των επιδιωκόμενων από τα πραγματικά αποτελέσματα
- δυνατότητα επιβολής κυρώσεων

Ο εσωτερικός έλεγχος αποτελεί μια αντικειμενική διαδικασία, η οποία έχει ως στόχο, μέσω της εξέτασης και της αξιολόγησης των δραστηριοτήτων ενός φορέα, να διακριβώσει την επίτευξη σκοπών, όπως:

- η αποδοτικότητα και η αποτελεσματικότητα των δράσεων
- η συμμόρφωση σε δημόσιες πολιτικές, προγράμματα, διαδικασίες και νομοθεσία της διοίκησης
- η εκπλήρωση των σκοπών και επιδιώξεων που έχουν τεθεί για λειτουργίες, δραστηριότητες, έργα ή προγράμματα
- η χρήση των διαθέσιμων πόρων
- η προστασία των ανθρώπινων δικαιωμάτων<sup>43</sup>

Ο εκσυγχρονισμός της δημοσιονομικής διαχείρισης στο δημόσιο τομέα έχει οδηγήσει σε μια αυξημένη εστίαση στον εσωτερικό έλεγχο. Ο εκσυγχρονισμός των συστημάτων εσωτερικού ελέγχου και των εσωτερικών δικλίδων ασφαλείας είναι ζωτικής σημασίας για να

---

<sup>43</sup> Ε. Φυτράκης, «Τα Ελεγκτικά Σώματα της Διοίκησης, Θεωρία-Νομοθεσία-Νομολογία», Νομική Βιβλιοθήκη, 2010, σελ 36



βοηθήσει τους δημόσιους οργανισμούς στην επίτευξη αποτελεσμάτων και να γίνουν οι κυβερνήσεις πιο αποδοτικές και αποτελεσματικές.

Ένα σύστημα εσωτερικού ελέγχου εφαρμόζεται με επιτυχία στο δημόσιο τομέα όταν υπάρχει μια νόμιμη υποχρέωση για την εγκατάσταση μονάδων εσωτερικού ελέγχου και ταυτόχρονα υπάρχει υποστήριξη από την ανώτατη διοίκηση. Παράλληλα απαιτείται μια αρμόδια Επιτροπή Ελέγχου και εξειδικευμένα προσωπικό εσωτερικού ελέγχου<sup>44</sup>.

Μπορούμε να εντοπίσουμε δύο διαφορετικούς τύπους εσωτερικού ελέγχου στο δημόσιο τομέα: α) χρηματοοικονομικοί και διαχειριστικοί έλεγχοι που βασίζονται στην ιδέα ότι οι δημόσιοι πόροι λαμβάνονται από το κοινό και διατίθεται για τις δραστηριότητες που διαχειρίζονται από τους δημόσιους υπαλλήλους και εξετάζουν το βαθμό στον οποίο οι πόροι χρησιμοποιούνται νόμιμα και συνετά για την επίτευξη των σκοπών του οργανισμού και β) έλεγχοι απόδοσης ( ή λειτουργικοί έλεγχοι) που σχεδιάζονται για να αξιολογήσουν αν οι δημόσιοι πόροι χρησιμοποιούνται αποτελεσματικά και αν συμβάλλουν στην αποτελεσματική παροχή υπηρεσιών, με στόχο την μείωση και εξάλειψη της σπατάλης των πόρων.<sup>45</sup>

Κατά καιρούς, έχουν διεξαχθεί διάφορες μελέτες για τη σχέση του εσωτερικού ελέγχου στον ιδιωτικό και δημόσιο τομέα. Έχουν παρατηρηθεί σημαντικές διαφορές τόσο στον προσανατολισμό του πλαισίου εσωτερικού ελέγχου όσο και στο πεδίο δραστηριοτήτων αυτού μεταξύ δημοσίου και ιδιωτικού τομέα. Οι εξελίξεις, ωστόσο, στο δημόσιο τομέα, κυρίως ως προς τη διακυβέρνηση, έχουν ελαττώσει τις παραπάνω διαφορές.

Καθώς ο εσωτερικός έλεγχος του ιδιωτικού τομέα διευρύνει το πεδίο εφαρμογής του από μια οικονομική σκοπιά σε πιο φιλόδοξους σκοπούς, όπως η υποστήριξη της διαχείρισης κινδύνων, διατηρώντας αποτελεσματικές εσωτερικές δικλείδες ασφαλείας, εξασφαλίζοντας ότι ο οργανισμός λειτουργεί σωστά, με κατάλληλα συστήματα λειτουργίας και διαχείρισης των πόρων, κάτι ανάλογο παρατηρείται και στον εσωτερικό έλεγχο στο δημόσιο τομέα. Μέσα σε αυτό το πλαίσιο, ο εσωτερικός έλεγχος είναι όλο και περισσότερο ένα εργαλείο διοίκησης, διευκολύνοντας τις αναλύσεις, πληροφορίες και προτάσεις για βελτιώσεις των ελεγχμένων αντικειμένων με σκοπό την αποτελεσματικότητα, την αποδοτικότητα και την οικονομικότητα μιας οντότητας<sup>46</sup>.

Παρόλο τις όποιες διαφορές παρατηρούνται, ο χρόνος που δαπανάται για διάφορες δραστηριότητες εσωτερικού ελέγχου είναι παρόμοιος και στους δύο τομείς. Οι αλληλεπιδράσεις επίσης με τον εξωτερικό ελεγκτή δεν διαφέρουν σημαντικά

---

<sup>44</sup> M. Sterck και G. Bouckaert, «International Audit Trends in the Public Sector», The Internal Auditor, 2006

<sup>45</sup> R.M. Malan, «Internal auditing in government», Internal Auditor, Vol. 48, 1991

<sup>46</sup> S. Jorge and A. Costa, «Internal auditing amongst Portuguese municipalities», Revista Enfoques: Ciencia Política y Administración Pública, vol. VII, 2009, σελ. 310

μεταξύ των δύο τομέων. Ωστόσο οι εσωτερικοί ελεγκτές του δημοσίου τομέα είναι λιγότερο πεπεισμένοι από τους εσωτερικούς ελεγκτές του ιδιωτικού τομέα πως ο βαθμός εμπιστοσύνης των εξωτερικών ελεγκτών στην εργασία τους θα οδηγήσει σε μείωση του κόστους του εξωτερικού ελέγχου

Οι εσωτερικοί ελεγκτές αφιερώνουν ανάλογο χρόνο είτε πρόκειται για δημόσιο είτε για ιδιωτικό τομέα σε σημαντικές δραστηριότητες, όπως είναι οι λειτουργικοί και χρηματοοικονομικοί έλεγχοι, οι εσωτερικές δικλείδες ασφαλείας και η διαχείριση των κινδύνων<sup>47</sup>.

### 3.7 Επιτροπή Ελέγχου στο Δημόσιο Τομέα

Μια σημαντική εξέλιξη στην εταιρική διακυβέρνηση στον ιδιωτικό τομέα είναι η χρήση των Επιτροπών Ελέγχων, οι οποίες διαθέτουν σημαντικό εποπτικό ρόλο. Καθώς ο ρόλος τους είναι ιδιαίτερα σημαντικός για μια αποτελεσματική διακυβέρνηση, οι οργανισμοί του δημόσιου τομέα πρέπει να κινηθούν προς την ίδια κατεύθυνση.

Η Επιτροπή Ελέγχου μπορεί να ενισχύσει σε μεγάλο βαθμό την ανεξαρτησία, την ακεραιότητα και την αποτελεσματικότητα των ελεγκτικών δραστηριοτήτων της κυβέρνησης με την παροχή ανεξάρτητης εποπτείας των εσωτερικών και εξωτερικών προγραμμάτων και των αποτελεσμάτων του ελέγχου, την αξιολόγηση των αναγκών για έλεγχο κα.. Παράλληλα μπορεί να διασφαλίσει ότι τα αποτελέσματα του ελέγχου γνωστοποιούνται και έχουν γίνει όλες οι απαραίτητες προτάσεις και συστάσεις για βελτιώσεις και αλλαγές.

Η Επιτροπή Ελέγχου αποτελεί αναπόσπαστο στοιχείο της διακυβέρνησης του δημόσιου τομέα και της υποχρέωσης λογοδοσίας. Διαδραματίζει καθοριστικό ρόλο όσον αφορά την ακεραιότητα των χρηματοπιστωτικών πληροφοριών της οντότητας, του συστήματος εσωτερικού ελέγχου, και τη νομική και ηθική συμπεριφορά της διοίκησης και των εργαζομένων.

Προκειμένου να επιτύχει τα καθήκοντα της, η Επιτροπή Ελέγχου πρέπει να έχει τρεις σημαντικές ιδιότητες: την ανεξαρτησία, την επικοινωνία, και την υποχρέωση λογοδοσίας.

---

<sup>47</sup> J. Goodwin, «A comparison of internal audit in the private and public sectors», *Managerial Auditing Journal*, Vol 19, 2004, σελ 640-650

Κάθε κυβέρνηση / οργανισμός του δημόσιου τομέα θα πρέπει να αξιολογήσει τη δομή διακυβέρνησής της προκειμένου να καθορίσει αν μια Επιτροπή Ελέγχου είναι κατάλληλη για την ιδιαίτερη κατάσταση και τις συνθήκες της.

Η ανάγκη για Επιτροπή Ελέγχου και η σύνθεση της εξαρτάται από τις ατομικές περιστάσεις, τη φύση της δραστηριότητας ελέγχου, και την απόφαση νομοθετικού ή διοικητικού οργάνου.

Σε γενικές γραμμές, μια Επιτροπή Ελέγχου οφείλει

- να λειτουργεί βάσει επίσημης εντολής, κατά προτίμηση του νομοθετικού οργάνου με επαρκή εξουσία για να ολοκληρωθεί η εντολής της
- να περιλαμβάνει ανεξάρτητα μέλη που διαθέτουν επαρκείς γνώσεις ελεγκτικής, κινδύνου και χρηματοοικονομικής
- να αξιολογεί την αποτελεσματικότητα της διακυβέρνησης του οργανισμού της διαχείρισης κινδύνων, το πλαίσιο ελέγχου και τη νομοθετική και κανονιστική συμμόρφωση
- να εποπτεύει την δραστηριότητα του εσωτερικού και/ή του εξωτερικού ελέγχου του οργανισμού
- να επιβλέπει την χρηματοοικονομική πληροφόρηση του οργανισμού
- να παρέχει άμεση και τακτική έκθεση προς το Διοικητικό Συμβούλιο ή άλλο αρμόδιο όργανο<sup>48</sup>

---

<sup>48</sup> The Institute of Internal Auditors / [www.theiia.org](http://www.theiia.org), The Role of Auditing in Public Sector Governance, 2006, σελ 20-21

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4

### ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ ΣΤΗ ΤΟΠΙΚΗ ΑΥΤΟΔΙΟΙΚΗΣΗ

#### 4.1 Διαφθορά και Κακοδιοίκηση στη Τοπική Αυτοδιοίκηση

Οι Οργανισμοί Τοπικής Αυτοδιοίκησης εμφανίζουν τις ίδιες αδυναμίες που παρουσιάζει και η Δημόσια Διοίκηση. Συχνά μάλιστα, οι αδυναμίες και τα προβλήματα που εμφανίζουν αυτοί είναι πιο οξυμμένα.

Με βάση τις ετήσιες εκθέσεις του Συνηγούρου του Πολίτη, ένα μεγάλο μέρος της διαφθοράς και της κακοδιοίκησης που συναντάται στη Δημόσια Διοίκηση αφορά τους Οργανισμούς Τοπικής Αυτοδιοίκησης.

Τα δύο αυτά φαινόμενα, διαφθορά και κακοδιοίκηση συμβαδίζουν, καθώς το «περιβάλλον» της κακοδιοίκησης ευνοεί την εκδήλωση διαφόρων μορφών διαφθοράς, η κακοδιοίκηση υποθάλλει την διαφθορά και, αντίστροφα, η διαφθορά επιτείνει τα φαινόμενα κακοδιοίκησης.

Μορφές κακοδιοίκησης στους ΟΤΑ αποτελούν η μη τήρηση της αρχής της νομιμότητας, η καταστρατήγηση των συμβατικών υποχρεώσεών τους προς τους πολίτες, η μη τήρηση της αρχής της διαφάνειας, η ελλιπής πληροφόρηση και η κακή επικοινωνία, η μη ορθή και εξυπηρετική συμπεριφορά.

Όπως προκύπτουν από τις αναφορές στο ΣτΠ, οι πλέον συνηθισμένες περιπτώσεις κακοδιοίκησης στη Τοπική Αυτοδιοίκηση αφορούν την χορήγηση και ανάκληση αδειών λειτουργίας καταστημάτων υγειονομικού ενδιαφέροντος, την εκτέλεση έργων και προμηθειών «εν αναμονή εσόδων» χωρίς να έχουν εξασφαλιστεί οι απαραίτητες πιστώσεις, συμβάσεις έργου ή άλλης παροχής με τους κανόνες της ιδιωτικής οικονομίας όπου παραβιάζονται συστηματικά οι συμβατικές τους υποχρεώσεις, την μη καταβολή αποζημιώσεων από απαλλοτριώσεις, θέματα εποπτείας των ΟΤΑ, αρμοδιότητες της δημοτικής αστυνομίας, την απόσυρση εγκαταλελειμμένων αυτοκινήτων και την αποκατάσταση πεζοδρομίων, διάφορα θέματα αμιγούς αρμοδιότητας ΟΤΑ, όπως είναι η

δημοτική και αστική κατάσταση, θέματα υπουργείων για τα οποία οι ΟΤΑ ασκούν την κατά τόπο αρμοδιότητα όπως είναι η ιθαγένεια, οι άδειες άσκησης επαγγέλματος κλπ<sup>49</sup>.

Υπάρχει η ανάγκη εξορθολογισμού του συστήματος ελέγχου και εποπτείας των ΟΤΑ έτσι ώστε να εξασφαλίζεται η επίτευξη των στόχων της τοπικής αυτοδιοίκησης και η παροχή αποτελεσματικών, αποδοτικών και οικονομικών υπηρεσιών.

## 4.2 Εποπτεία Τοπικών Αρχών

Η ελληνική τοπική αυτοδιοίκηση υπόκειται σε πολλούς ελέγχους, οι οποίοι δημιουργούν ιδιαίτερα προβλήματα στη λειτουργία των ΟΤΑ με αποτέλεσμα τον περιορισμό της αποδοτικότητας των οργανισμών και την πλημμελή εξυπηρέτηση των πολιτών.

Το μεγαλύτερο όμως πρόβλημα που συνδέεται σήμερα με τη λειτουργία των ΟΤΑ έχει να κάνει με τη διαφάνεια στη λειτουργία, τη λήψη των αποφάσεων και την υλοποίηση των τοπικών πολιτικών από τις τοπικές αρχές.

Ο θεσμός της Τοπικής Αυτοδιοίκησης βασίζεται πάνω σε τρεις κεντρικές ιδέες: οι τοπικές αρχές πρέπει να υιοθετήσουν τη δική τους διοικητική δομή, να περιβάλλονται από τη δική τους εξουσία και να διαχειρίζονται ελεύθερα τις δικές τους υποθέσεις, γεγονός που αποκλείει την υπαγωγή τους σε άλλα όργανα.<sup>50</sup>

Η εποπτεία που ασκεί το κράτος περιλαμβάνει τη δυνατότητα του α) να ρυθμίζει νομοθετικά την οργάνωση και λειτουργία των ΟΤΑ (νομοθετική εποπτεία), β) να ελέγχει τη τήρηση των νόμων μέσω της δικαστικής λειτουργίας (δικαστική εποπτεία) και γ) να ελέγχει την εφαρμογή και τήρηση των νόμων μέσω των διοικητικών του οργάνων (διοικητική εποπτεία)

Οι Οργανισμοί Τοπικής Αυτοδιοίκησης έχουν διοικητική και οικονομική αυτοτέλεια και το κράτος ασκεί σε αυτούς εποπτεία που συνίσταται αποκλειστικά σε έλεγχο νομιμότητας και δεν επιτρέπεται να εμποδίζει την πρωτοβουλία και την ελεύθερη δράση τους.

Η άσκηση του ελέγχου νομιμότητας από το κράτος, στο πλαίσιο της διοικητικής εποπτείας, εκφράζει την αρχή της ενότητας του κράτους και του δικαίου και έχει ως στόχο να διασφαλίσει ότι η τοπική αυτοδιοίκηση δεν υπερβαίνει το νομοθετικό πλαίσιο αυτό-διοίκησης που της έχει αναγνωριστεί. Ταυτόχρονα αποσκοπεί στη διαφύλαξη του δημοσίου

<sup>49</sup> Ινστιτούτο Τοπικής Αυτοδιοίκησης, Οι έλεγχοι στους ΟΤΑ: Προτάσεις για τον Εξορθολογισμό και την Αποτελεσματικότητα του Συστήματος, 2006, σελ 18

<sup>50</sup> Μ. Καπετάνη, «Πολλαπλοί οι Ελεγκτικοί Μηχανισμοί, Αναποτελεσματικοί οι Έλεγχοι», [www.kedke.gr](http://www.kedke.gr) 2007

συμφέροντος, καθώς και στη διαφύλαξη του συμφέροντος των ΟΤΑ, που αποτελεί μέρος του δημοσίου συμφέροντος.<sup>51</sup>

Το Σύνταγμα κατοχυρώνει την αυτοτέλεια και όχι την οιονεί αυτονομία των ΟΤΑ. Παράλληλα με την ενίσχυση της αυτοτέλειάς τους, στόχος της νομοθεσίας αποτελεί η την ενίσχυση της διαφάνειας και των οικονομικών ελέγχων τους. Η οικονομική αυτοτέλεια πως οι ΟΤΑ διαθέτουν την δική τους ξεχωριστή περιουσία και έσοδα, τα οποία διαχειρίζονται κατά τη βούληση τους, καθορίζοντας και τα έξοδα, στη βάση δικού τους προϋπολογισμού και απολογισμού.

Μέρος της εποπτείας της δράσης των Τοπικών Αρχών αποτελεί και η οικονομική εποπτεία των ΟΤΑ. Ο οικονομικός αυτός έλεγχος αποσκοπεί στην αποτροπή της παράνομης εκροής δημοσίου χρήματος και μπορεί να επεκτείνεται και στην λεγόμενη «χρηστή διαχείριση» και «αποδοτικότητα», με στόχο τη βελτίωση της ποιότητας και της αποτελεσματικότητας της διαχείρισης των ΟΤΑ και των παρεχόμενων υπηρεσιών.

Σύμφωνα με το άρθρο 11 του Ν. 3697/2008<sup>52</sup>, σε κάθε δήμο που έχει πληθυσμό πάνω από 5.000 κατοίκους, ή έσοδα πάνω από 1,5 εκ. ευρώ το χρόνο, εγκαθίσταται και λειτουργεί πληροφοριακό σύστημα, για την τήρηση των λογιστικών βιβλίων και λογαριασμών του οικείου κλαδικού Λογιστικού Σχεδίου, καθώς και έκδοση των σχετικών φορολογικών στοιχείων, που ισχύουν κάθε φορά. Στην περίπτωση που δεν υπηρετεί υπάλληλος λογιστής, το έργο μπορεί να ανατεθεί σε εξωτερικούς συνεργάτες ή λογιστικά γραφεία, που πληρούν τις αναγκαίες προϋποθέσεις.

Οι ετήσιες οικονομικές καταστάσεις ελέγχονται ως προς την ορθότητά τους και την ακριβή τήρηση των λογιστικών αρχών και κανόνων από Ορκωτούς Ελεγκτές Λογιστές. Διαμορφώνεται εσωτερικός κανονισμός λειτουργίας σε θέματα διοικητικά, διαχειριστικά και λογιστικά και παρακολουθείται από σύστημα εσωτερικού ελέγχου<sup>53</sup>.

### 4.3 Ευρωπαϊκό Εγχειρίδιο Καλών Πρακτικών

Το Συμβούλιο της Ευρώπης υιοθέτησε το 2004 ένα «Εγχειρίδιο Καλών Πρακτικών» με οδηγίες για τον τρόπο ελέγχου της Τοπικής Αυτοδιοίκησης και αποτελεί το πρώτο μέρος του

<sup>51</sup> Ινστιτούτο Τοπικής Αυτοδιοίκησης, Οι έλεγχοι στους ΟΤΑ: Προτάσεις για τον Εξορθολογισμό και την Αποτελεσματικότητα του Συστήματος, 2006, σελ 31-33

<sup>52</sup> Ν. 3697/2008, «Ενίσχυση της διαφάνειας του Κρατικού Προϋπολογισμού, έλεγχος των δημοσίων δαπανών, μέτρα φορολογικής δικαιοσύνης και άλλες διατάξεις.»

<sup>53</sup> Ο. Σούλτη, «Υπό τον Έλεγχο του ΥΠΟΙΟ τα Οικονομικά των ΟΤΑ», [www.kedke.gr](http://www.kedke.gr), 2008

φακέλου «Δημόσια ηθική σε τοπικό επίπεδο. Αποτελεί ένα σύνολο κανόνων που έχει ως σκοπό την αναβάθμιση της δημόσιας ηθικής και της καταπολέμησης της διαφθοράς σε τοπικό επίπεδο.

Το Εγχειρίδιο αυτό προτείνει τη θέσπιση κωδίκων συμπεριφοράς, την προστασία της εργασίας και της σταδιοδρομίας των αιρετών, προγράμματα επιμόρφωσης των αιρετών, έλεγχο της χρηματοδότησης των πολιτικών κομμάτων και των προεκλογικών εκστρατειών, εποπτεία και έλεγχο των αιρετών από τα αντιπροσωπευτικά συμβούλια, δημοκρατικό έλεγχο με τη μορφή δημόσιας πρόσβασης στην πληροφόρηση, ιδιαίτερα σε διοικητικά έγγραφα και σε στοιχεία του προϋπολογισμού. Προτείνει επίσης ανεξάρτητο εξωτερικό έλεγχο και αποτελεσματικό εσωτερικό έλεγχο, προσαρμογή του ελέγχου στο μέγεθος και στα καθήκοντα του δήμου και τέλος, τοπικό ή περιφερειακό Συνήγορο του Πολίτη.

Ως προς τον εξωτερικό έλεγχο, ορίζεται ότι αυτός είναι προληπτικός και αναφέρεται στη διαχείριση του ΟΤΑ και την τήρηση των κανόνων για τα λογιστικά και τον προϋπολογισμό και γενικότερα τις αναγνωρισμένες αρχές της οικονομίας, της αποδοτικότητας και της αποτελεσματικότητας.

Από την άλλη, ο εσωτερικός έλεγχος περιλαμβάνει τις γραπτές διαδικασίες που διέπουν τις πρακτικές που χρησιμοποιούνται στη δράση των τοπικών αρχών, όπως η σύνταξη και η εκτέλεση του προϋπολογισμού, οι αγορές, οι συμβάσεις, η πρόσληψη και διαχείριση του προσωπικού. Αποτελεί μια εξειδικευμένη υπηρεσία που παρέχει βοήθεια με τη μορφή εμπειρογνωμοσύνης στον σχεδιασμό των διαδικασιών λειτουργίας των διαφόρων τμημάτων και ταυτόχρονα ελέγχει αν υπάρχει συμμόρφωση στις διαδικασίες που έχουν υιοθετηθεί, και αν δεν υπάρχει συμμόρφωση αναζητά τα αίτια και προτείνει λύσεις. Αφορά συνήθως ΟΤΑ κάποιου μεγέθους.

Στο «Εγχειρίδιο» αυτό προβλέπεται και ο έλεγχος της αποδοτικότητας, τον οποίο μάλιστα εφαρμόζουν τα Ελεγκτικά Συνέδρια των κρατών της Ευρωπαϊκής Ένωσης, εκτός από το έλεγχο νομιμότητας και κανονικότητας των δαπανών και οποίος καλύπτει:

- την οικονομικότητα που σημαίνει αν οι πόροι διατίθενται την κατάλληλη στιγμή, εάν είναι επαρκείς σε ποσότητα και ικανοποιητικοί σε ποιότητα και εάν αποκτώνται στο χαμηλότερο δυνατό κόστος
- την αποδοτικότητα που σημαίνει αν οι πόροι που απαιτούνται για συγκεκριμένη δράση παρέχουν τη βέλτιστη αναλογία μεταξύ εισροών και εκροών.
- την αποτελεσματικότητα που σημαίνει τον βαθμό στον οποίο επιτυγχάνονται οι στόχοι που τίθενται και τη σχέση μεταξύ προσδοκώμενου και πραγματικού αντίκτυπου

#### 4.4 Συστήματα Εσωτερικού Ελέγχου στους ΟΤΑ

Αρκετές αλλαγές έχουν γίνει στην τοπική αυτοδιοίκηση κατά τα τελευταία χρόνια που έχουν αλλάξει τον τρόπο που εσωτερικού ελέγχου λειτουργεί και διαχειρίζεται τις δραστηριότητές του.

Ο δημοτικός εσωτερικός έλεγχος εστιάζει σε οργανωτικά ζητήματα, συστήματα, αρμοδιότητες και ευθύνες, μεθόδους εργασίας και διαδικασίες και άλλα ευρύτερα οργανωτικά θέματα που αντανακλώνται σε όλους τους τομείς οργάνωσης καθώς και στο πώς σχετίζονται μεταξύ τους στο σύνολο τους σε κάθε δήμο. Επιδιώκεται ο εντοπισμός κανονιστικών ανεπαρκειών, διαφορών μεταξύ των κανόνων και της πραγματικότητας, περιττών διαδικασιών ή καθηκόντων, εκπρόθεσμων ή απαρχαιωμένων διαδικασιών και

Δεν υπάρχει αμφιβολία πως ο ρόλος του εσωτερικού ελέγχου ως λειτουργία της τοπικής αυτοδιοίκησης έχει ενισχυθεί σημαντικά. Αυτό οφείλεται κυρίως σε αυξημένες πιέσεις που δέχονται οι φορείς του δημόσιου τομέα λόγω των περιορισμένων δημόσιων πόρων και της ανάγκης να εξασφαλιστεί η αποτελεσματική και αποδοτική αξιοποίηση των πόρων αυτών στην τοπική αυτοδιοίκηση.

Στους δήμους, τα οφέλη που αναμένονται από τη λειτουργία του εσωτερικού ελέγχου πρέπει να θεωρηθούν ως ένα σύνολο μεταβλητών που σχετίζονται με τον τρόπο που λειτουργεί κάθε οντότητα, την αποτελεσματικότητά της, την αξιοπιστία, τους κύρους και της δημόσιας εικόνας της. Τέτοιες μεταβλητές θεωρούνται η θέση της υπηρεσίας εσωτερικού ελέγχου στο οργανόγραμμα μιας οντότητας, την οργάνωση της υπηρεσίας αυτής, τους στόχους, το πεδίο εφαρμογής και τις αρμοδιότητες της, το προσωπικό στο τμήμα ελέγχου, η κατάρτιση του, η ικανότητα και ο επαγγελματισμός του, τα κίνητρα και η αφοσίωση του<sup>54</sup>.

Είναι απαραίτητο για κάθε Οργανισμό Τοπικής Αυτοδιοίκησης να διατηρεί ένα αποτελεσματικό σύστημα εσωτερικού ελέγχου καθώς δραστηριοποιείται σε ένα περιβάλλον που χαρακτηρίζεται από σημαντικό αριθμό κινδύνων που επηρεάζουν αρνητικά την οικονομική διαχείριση και την αποτελεσματικότητα των διαδικασιών λειτουργίας του. Τέτοιοι κίνδυνοι θεωρούνται:

- κίνδυνοι από την μη επαρκή ικανοποίηση των δημοτών από τις υπηρεσίες των ΟΤΑ με αποτέλεσμα την έλλειψη εμπιστοσύνης και την απογοήτευση από την πλευρά των δημοτών και το αναμενόμενο πολιτικό κόστος που συνεπάγεται το γεγονός αυτό για τους αρμόδιους

---

<sup>54</sup> S. Jorge and A. Costa, «Internal auditing amongst Portuguese municipalities», Revista Enfoques: Ciencia Política y Administración Pública, vol. VII, 2009, σελ. 307-313



- κίνδυνοι από τη μη κατάλληλη στελέχωση των ΟΤΑ με το κατάλληλο και αναγκαίο για την επίτευξη των στόχων τους προσωπικό
- κίνδυνοι συμμόρφωσης με τη νομοθεσία και άλλες σχετικές ρυθμίσεις
- χρηματοοικονομικοί κίνδυνοι που αναφέρονται στην μη αποτελεσματική και αποδοτική διαχείριση των οικονομικών πόρων που προέρχονται από τον κρατικό προϋπολογισμό, καθώς και των λοιπών εσόδων που αντλούν οι ΟΤΑ, καθώς και στο μη επαρκή ταμειακό προγραμματισμό ή τη μη κατάλληλη διαχείριση των διαθεσίμων
- κίνδυνοι επικοινωνίας που καλύπτουν τόσο την εσωτερική όσο και την εξωτερική επικοινωνία και αναφέρονται στην ανεπαρκή ενημέρωση του προσωπικού ως προς τους στόχους και τα μέσα επίτευξής τους, όπως και στην ανεπαρκή ενημέρωση των δημοτών γενικότερα<sup>55</sup>

Προκειμένου να αντιμετωπιστούν οι παραπάνω κίνδυνοι, ένας Οργανισμός Τοπικής Αυτοδιοίκησης θα πρέπει να αναπτύξει το κατάλληλο σύστημα εσωτερικού ελέγχου. Ο στόχος του εσωτερικού ελέγχου πρέπει να είναι να προσθέτει αξία και να βελτιώνει τις λειτουργίες ενός οργανισμού και τις εσωτερικές δικλίδες ασφαλείας, συμβάλλοντας στην επίτευξη των αντικειμενικών του στόχων με τον πλέον αποδοτικό και αποτελεσματικό τρόπο. Διακρίνονται τρία διαφορετικά είδη εσωτερικού ελέγχου:

1. έλεγχοι συμμόρφωσης που διενεργούνται για να αξιολογήσουν πόσο καλά ο οργανισμός συμμορφώνεται με και τηρεί τις σχετικές πολιτικές, νόμους, οδηγίες, σχέδια, και διαδικασίες. Η συμμόρφωση προκύπτει ως βασικό στοιχείο της διενέργειας του ελέγχου
2. οικονομικοί έλεγχοι που σχετίζονται με την αξιολόγηση των εσωτερικών δικλίδων ασφαλείας που διασφαλίζουν την ποιότητα των λογιστικών στοιχείων και οικονομικών εκθέσεων.
3. έλεγχοι απόδοσης που έχουν ως στόχο να ελέγξουν αν μια συγκεκριμένη δραστηριότητα ολοκληρώνεται με τρόπο που να παράγει αποτελεσματικά, αποδοτικά και οικονομικά αποτελέσματα.<sup>56</sup>

Ο εσωτερικός έλεγχος στους δήμους είναι ένα εργαλείο διοίκησης που μπορεί να χρησιμοποιηθεί για την επίλυση των υφιστάμενων αδυναμιών σε διάφορες υπηρεσίες και προωθεί την οικονομική, αποδοτική και αποτελεσματική χρήση των δημόσιων πόρων, τη

<sup>55</sup> Α. Κουτούπης, «Οι επιδράσεις του Θεσμικού Πλαισίου Εταιρικής Διακυβέρνησης και των Βέλτιστων Πρακτικών στην Ανάπτυξη των Συστημάτων Εσωτερικού Ελέγχου των Επιχειρήσεων, Η περίπτωση των εισηγμένων στο Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών Εταιρειών», Πάντειο Πανεπιστήμιο Κοινωνικών και Πολιτικών Επιστημών, Τμήμα Δημόσιας Διοίκησης, Διδακτορική Διατριβή, 2009, σελ 315-316

<sup>56</sup> M. Baltaci και S. Yilmaz, Keeping an Eye on Subnational Governments, Internal Control and Audit at Local Levels, 2006, σελ 13

διασφάλιση της εκπλήρωσης των δημοτικών δημόσιων πολιτικών και σχεδίων και την αξιοπιστία των πληροφοριών για τη λήψη αποφάσεων.<sup>57</sup>

Ένα σύστημα εσωτερικού ελέγχου που λειτουργεί σε ένα Οργανισμό Τοπικής Αυτοδιοίκησης αποσκοπεί:

- στην προστασία των περιουσιακών στοιχείων του
- στην διασφάλιση της οικονομικής, αποδοτικής και αποτελεσματικής χρήσης των πόρων του
- στην διασφάλιση της ακρίβειας, ορθότητας και πληρότητας των οικονομικών καταστάσεων του
- στην εξασφάλιση ικανοποιητικών και οικονομικών υπηρεσιών στους σχετιζόμενους με αυτούς
- στη συμμόρφωση με τους νόμους, κανονισμούς, τις εγκυκλίους και τις άλλες οδηγίες του κράτους<sup>58</sup>

## 4.5 Ελεγκτικά Σώματα ΟΤΑ

### 4.5.1 Σώμα Επιθεωρητών- Ελεγκτών Δημόσιας Διοίκησης

Για την αξιολόγηση του συστήματος εσωτερικού ελέγχου ενός ΟΤΑ ορίζεται ως υπεύθυνος το σχετικό ανεξάρτητο σώμα επιθεωρητών – ελεγκτών Δημόσιας Διοίκησης. Το Σώμα Επιθεωρητών- Ελεγκτών Δημόσιας Διοίκησης (ΣΕΕΔΔ) αποτελεί το σημαντικότερο ελεγκτικό σώμα της ελληνικής δημόσιας διοίκησης, καθώς είναι το μοναδικό όργανο εσωτερικού ελέγχου της δημόσιας διοίκησης στο σύνολο της, έχοντας μια ευρύτερη εποπτεία της διοικητικής πραγματικότητας.

Σύμφωνα με το Ν. 3074/2002, το Σ.Ε.Ε.Δ.Δ. είναι όργανο εσωτερικού ελέγχου της δημόσιας διοίκησης που υπάγεται στον Υπουργό Εσωτερικών, Δημόσιας Διοίκησης και Αποκέντρωσης, χωρίς να διαθέτει πολιτική και διοικητική αυτονομία, και αποτελεί συλλογικό όργανο αυτοελέγχου της δημόσιας διοίκησης.

---

<sup>57</sup> S. Jorge and A. Costa, «Internal auditing amongst Portuguese municipalities», Revista Enfoques: Ciencia Política y Administración Pública, vol. VII, 2009, σελ. 314

<sup>58</sup> Α. Κουτούπης, « Οι επιδράσεις του Θεσμικού Πλαισίου Εταιρικής Διακυβέρνησης και των Βέλτιστων Πρακτικών στην Ανάπτυξη των Συστημάτων Εσωτερικού Ελέγχου των Επιχειρήσεων, Η περίπτωση των εισηγμένων στο Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών Εταιρειών», Πάντειο Πανεπιστήμιο Κοινωνικών και Πολιτικών Επιστημών, Τμήμα Δημόσιας Διοίκησης, Διδακτορική Διατριβή, 2009, σελ 314

Στόχος του σώματος αποτελεί η διασφάλιση της εύρυθμης και αποτελεσματικής λειτουργίας της δημόσιας διοίκησης, εντοπίζοντας φαινόμενα:

- διαφθοράς
- κακοδιοίκησης
- αδιαφανών διαδικασιών
- αναποτελεσματικότητας
- χαμηλής ποιότητας υπηρεσιών

Οι παραπάνω στόχοι επιτυγχάνονται μέσω:

- διενέργειας ελέγχου, επιθεωρήσεων και ερευνών
- διενέργειας προκαταρκτικών εξετάσεων ή προανακρίσεων μετά από εισαγγελική παραγγελία
- συγκέντρωσης αποδεικτικού υλικού για πειθαρχική και ποινική δίωξη υπαλλήλων
- ελέγχου της περιουσιακής κατάστασης υπαλλήλων των ελεγχόμενων υπηρεσιών

Ως προς τους Οργανισμούς Τοπικής Αυτοδιοίκησης, πρέπει να τονισθεί πως αυτοί είναι υπεύθυνοι για πληθώρα θεμάτων που ενδιαφέρουν άμεσα τους πολίτες όπως τα θέματα αστικής και δημοτικής κατάστασης, απασχόλησης, ανάπτυξης, κοινωνικής προστασίας, παιδείας, πολιτισμού και αθλητισμού, προστασίας του περιβάλλοντος και ποιότητας ζωής.

Συνεπώς, σημαντικό μέρος της ελεγκτικής δραστηριότητας του Σ.Ε.Ε.Δ.Δ. αφορά στους Ο.Τ.Α. και στο πλαίσιο αυτό καταγγελίες δημοτικών συμβούλων και παράπονα των πολιτών που προσφεύγουν στο Σ.Ε.Ε.Δ.Δ., αποτελούν ιδιαίτερα χρήσιμη πληροφόρηση και αξιοποιούνται στο σχεδιασμό της ελεγκτικής δράσης του Σ.Ε.Ε.Δ.Δ.

Σημαντικά θέματα που προκύπτουν από τις επιθεωρήσεις και τους ελέγχους του Σώματος αφορούν:

- είσπραξη και αξιοποίηση των εσόδων
- υπεξαίρεση χρηματικών ποσών από υπαλλήλους
- μη νόμιμη ή κανονική αξιοποίηση χρημάτων από επιχορηγήσεις
- μη νόμιμες ενέργειες στη διαδικασία αδειοδότησης αθλητικών εγκαταστάσεων, επιχειρήσεων και δραστηριοτήτων
- παραβιάσεις της αρχής της νομιμότητας στις διαδικασίες εκπόνησης μελετών, εκτέλεσης έργων και ανάθεσης προμηθειών και υπηρεσιών
- προβλήματα στη διαχείριση του ανθρώπινου δυναμικού (πχ μη νόμιμες προσλήψεις)

- μη νόμιμες μεταδημοτεύσεις και εγγραφές στους ειδικούς εκλογικούς καταλόγους<sup>59</sup>

Το Σ.Ε.Ε.Δ.Δ επισκοπεί και αξιολογεί τα συστήματα εσωτερικού ελέγχου των ΟΤΑ και προβαίνει στις απαραίτητες προτάσεις και συμβουλές. Οι προτάσεις αυτές κατευθύνονται τόσο προς το αρμόδιο Υπουργείο Εσωτερικών, όσο και προς τους ελεγχόμενους οργανισμούς με τη μορφή κυρίως γραπτών αναφορών, αφού όμως πρώτα έχουν συζητηθεί και συμφωνηθεί με τους ελεγχόμενους. Στη συνέχεια το Υπουργείο Εσωτερικών θα προβεί στην υλοποίηση εκείνων των προτάσεων του που θεωρεί ότι θα βελτιώσουν και θα προσθέσουν αξία στη λειτουργία και στις διαδικασίες που ακολουθούν οι ΟΤΑ, ενώ όπου απαιτείται, θα φροντίσει ώστε να καλυφθούν νομοθετικά αυτές προκειμένου να υλοποιηθούν<sup>60</sup>.

#### 4.5.2 Ελεγκτικό Συνέδριο

Με βάση το Σύνταγμα, μεταξύ των αρμοδιοτήτων του Ελεγκτικού Συνεδρίου ανήκει κυρίως ο έλεγχος των δαπανών των οργανισμών τοπικής αυτοδιοίκησης. Ο δημοσιονομικός αυτός έλεγχος των δημόσιων δαπανών, που μπορεί να είναι προληπτικός ή κατασταλτικός, αφορά μόνο τη νομιμότητα και την κανονικότητα των δαπανών και όχι τη σκοπιμότητα ή την αποτελεσματικότητα. Ο αρμόδιος ελεγκτής δεν διαθέτει πρωτογενή εικόνα, εφόσον σπάνια γίνονται επιτόπιοι έλεγχοι και βασίζεται στα πραγματικά δεδομένα που η επικαλείται ο κάθε οργανισμός, ελέγχοντας πχ την πληρότητα των στοιχείων, τη νομιμότητα των δαπανών, την εγγραφή στους αντίστοιχους προϋπολογισμούς, την ύπαρξη των σχετικών δικαιολογητικών. Ωστόσο λόγω και του ρόλου του Ελεγκτικού Συνεδρίου ως ανωτάτου διοικητικού δικαστηρίου, δεν ελέγχει περαιτέρω τους ισχυρισμούς της διοίκησης ενός οργανισμού για τα πραγματικά δεδομένα.<sup>61</sup>

Με βάση το ΠΔ 136 31.12.2011, καθορίζεται το κατώτατο ύψος των δαπανών που ελέγχεται από το Ελεγκτικό Συνέδριο. Ως προς τον έλεγχο των ΟΤΑ προβλέπεται πως ο προληπτικός έλεγχος διενεργείται σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις και τα διεθνή ελεγκτικά πρότυπα επί δαπανών που υπερβαίνουν το ποσό των 5.000 € για ΟΤΑ α' βαθμού και το ποσό των 15.000€ για ΟΤΑ β' βαθμού

---

<sup>59</sup> Σώμα Επιθεωρητών Ελεγκτών Δημόσιας Διοίκησης, Έκθεση Πεπραγμένων 2010, σελ 90

<sup>60</sup> Α. Κουτούπης, «Οι επιδράσεις του Θεσμικού Πλαισίου Εταιρικής Διακυβέρνησης και των Βέλτιστων Πρακτικών στην Ανάπτυξη των Συστημάτων Εσωτερικού Ελέγχου των Επιχειρήσεων, Η περίπτωση των εισηγμένων στο Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών Εταιρειών, Πάντειο Πανεπιστήμιο Κοινωνικών και Πολιτικών Επιστημών», Τμήμα Δημόσιας Διοίκησης, Διδακτορική Διατριβή, 2009, σελ 317-318

<sup>61</sup> Ε. Φυτράκης, «Τα Ελεγκτικά Σώματα της Διοίκησης, Θεωρία-Νομοθεσία-Νομολογία», Νομική Βιβλιοθήκη 2010, σελ 10-11

Ελέγχονται, επίσης προληπτικά, ανεξαρτήτως ποσού οι δαπάνες για: α) μισθοδοσία του πάσης φύσεως προσωπικού και μόνο όσον αφορά στο πρώτο χρηματικό ένταλμα, β) πρόσθετες αμοιβές (υπερωρίες και αποζημιώσεις για κάθε αιτία) και γ) επιχορηγήσεις σε νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου

#### 4.5.3 Οικονομική Επιτροπή

Μια από τις αλλαγές που έφερε στους Οργανισμούς Τοπικής Αυτοδιοίκησης ο Νόμος «Καλλικράτης» (Ν. 3872/2010) αποτελεί η λειτουργία της Οικονομικής Επιτροπής. Η Επιτροπή αυτή αποτελεί το όργανο παρακολούθησης και ελέγχου της οικονομικής λειτουργίας του δήμου. Απαρτίζεται από τον δήμαρχο ή τον οριζόμενο από αυτόν αντιδήμαρχο ως πρόεδρο και από μέλη του Δημοτικού Συμβουλίου τόσο της πλειοψηφίας όσο και της αντιπολίτευσης.

Μεταξύ των αρμοδιοτήτων της Οικονομικής Επιτροπής θεωρούνται ενδεικτικά:

- η σύνταξη του προϋπολογισμού του δήμου
- ο έλεγχος της υλοποίησης του προϋπολογισμού και η υποβολή ανά τρίμηνο έκθεσης προς το δημοτικό συμβούλιο, στην οποία παρουσιάζεται η κατάσταση των εσόδων και εξόδων του δήμου
- ο προέλεγχος του απολογισμού
- η απόφαση για την έγκριση των δαπανών και τη διάθεση των πιστώσεων του προϋπολογισμού, εκτός από εκείνες που σύμφωνα με το νόμο αποφασίζει το δημοτικό συμβούλιο, καθώς επίσης αποφασίζει αιτιολογημένα και για τις περιπτώσεις απευθείας ανάθεσης προμηθειών, παροχής υπηρεσιών, εκπόνησης μελετών και εκτέλεσης έργων σε εξαιρετικά επείγουσες περιπτώσεις
- η μελέτη της ανάγκης σύναψης δανείων και η κατάρτιση των όρων τους
- η εισήγηση προς το δημοτικό συμβούλιο της επιβολής τελών, δικαιωμάτων και εισφορών
- η απόφαση για ζητήματα διαφάνειας και ηλεκτρονικής διακυβέρνησης
- η εισήγηση στο δημοτικό συμβούλιο ετήσιο σχέδιο διαχείρισης και αξιοποίησης της περιουσίας του δήμου<sup>62</sup>

---

<sup>62</sup> Ν. 3852/2010, Νέα Αρχιτεκτονική της Αυτοδιοίκησης και της Αποκεντρωμένης Διοίκησης – Πρόγραμμα Καλλικράτης

#### 4.5.4 Συνήγορος του Πολίτη

Ο Συνήγορος του Πολίτη αποτελεί ανεξάρτητη αρχή η οποία έχει ως αποστολή: α) τον έλεγχο της δράσης της δημόσιας διοίκησης και των οργάνων της και β) τη διαμεσολάβηση μεταξύ πολιτών και δημόσιων υπηρεσιών.

Ο ΣτΠ διαμεσολαβεί μεταξύ των πολιτών και των Οργανισμών Τοπικής Αυτοδιοίκησης έχοντας ως στόχο:

- την προστασία των δικαιωμάτων των πολιτών
- την καταπολέμηση της κακοδιοίκησης
- τη τήρηση της νομιμότητας εκ μέρους των δημόσιων υπηρεσιών

#### 4.5.5 Αυτοτελής Υπηρεσία Εποπτείας

Στα πλαίσια του Προγράμματος Καλλικράτη, οργανώνεται Αυτοτελής Υπηρεσία Εποπτεία ΟΤΑ στην έδρα κάθε Αποκεντρωμένης Διοίκησης ως αποκεντρωμένη υπηρεσία του Υπουργείου Εσωτερικών, η οποία διαρθρώνεται στις εξής Διευθύνσεις:

- Διεύθυνση Γενικών Υποθέσεων
- Διεύθυνση Οικονομικών Υποθέσεων
- Διεύθυνση Τεχνικών Υποθέσεων

Η Αυτοτελής Υπηρεσία Εποπτείας Ο.Τ.Α. είναι αρμόδια για τον έλεγχο νομιμότητας των πράξεων των Ο.Τ.Α. και για τον πειθαρχικό έλεγχο των αιρετών σύμφωνα με το Σύνταγμα. Και μπορεί να εκδίδει οδηγίες αυτεπαγγέλτως με σκοπό τη διασφάλιση της νομιμότητας στη δράση τους.

Οι ελεγκτές νομιμότητας που συμμετέχουν στην Υπηρεσία αυτή μπορούν αυτεπάγγελα να ακυρώσουν οποιαδήποτε απόφαση των συλλογικών ή μονομελών οργάνων των δήμων και των περιφερειών, των νομικών τους προσώπων καθώς και των επιχειρήσεών τους

#### 4.5.6 Συμπαραστάτης του Δήμου και της Επιχείρησης

Το Πρόγραμμα Καλλικράτης εισάγει τη λειτουργία ενός νέου ανεξάρτητου θεσμού που δραστηριοποιείται στη τοπική αυτοδιοίκηση (Δήμοι με πληθυσμό άνω των 20.000 κατοίκων),

τον Συμπαραστάτη του Δημότη και της Επιχείρησης. Πρόκειται για ένα θεσμό εσωτερικής διαμεσολάβησης μεταξύ δημοτών ,επιχειρήσεων και ΟΤΑ, που έχει ως στόχο την καταπολέμηση της κακοδιοίκησης στους δήμους και τη βελτίωση της εξυπηρέτησης των δημοτών και των επιχειρήσεων.

Αντίστοιχα θεσμοθετείται και ο Περιφερειακός Συμπαραστάτης του Πολίτη και της Επιχείρησης με αρμοδιότητα στους ΟΤΑ β' βαθμού (Περιφέρειες) που αποτελεί έναν περιφερειακό θεσμό που την ορθή και νομότυπη λειτουργία των διοικητικών υπηρεσιών και λειτουργεί έμμεσα ως εσωτερικός ελεγκτικός μηχανισμός και ως διαμεσολαβητής στις σχέσεις των πολιτών και των επιχειρήσεων με τις Υπηρεσίες της Περιφέρειας, των νομικών προσώπων και των επιχειρήσεών της, ενώ υποστηρίζεται διοικητικά από τις Υπηρεσίες της Περιφέρειας

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5

### ΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΕΛΕΓΚΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ ΚΑΙ Η ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΟΥΣ ΣΤΟΝ ΕΛΕΓΧΟ ΤΩΝ Ο.Τ.Α

#### 5.1 Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα

Η έκδοση Προτύπων και Οδηγιών για τον έλεγχο και τις συναφείς υπηρεσίες πραγματοποιείται από μια υποεπιτροπή της Διεθνούς Ομοσπονδίας Λογιστών (International Federation of Accountants, I.F.A.C.), την Επιτροπή Διεθνών Ελεγκτικών Προτύπων (International Auditing Practice Committee, I.A.P.C.). Η I.A.P.C., η οποία είναι μια μόνιμη επιτροπή του Συμβουλίου της I.F.A.C., επιλέγει θέματα για λεπτομερή μελέτη και τα αναθέτει σε άλλες υποεπιτροπές για μελέτη και υποβολή σχεδίου. Η έγκριση του σχεδίου πραγματοποιείται από την I.A.P.C. και ακολούθως διανέμεται στα μέλη της I.F.A.C.

Τα εθνικά πρότυπα ελέγχου και συναφών υπηρεσιών, που εκδίδονται σε πολλές χώρες, διαφέρουν κατά μορφή και περιεχόμενο. Η I.A.P.C. λαμβάνει γνώση παρόμοιων εγγράφων και διαφορών και υπό το πρίσμα κάθε παρόμοιας γνώσης εκδίδει τα Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα (Δ.Ε.Π.), τα οποία προορίζονται για διεθνή αποδοχή. Τα Δ.Ε.Π.(I.A.Ss) περιέχουν βασικές αρχές και ουσιαστικές διαδικασίες, μαζί με άλλες σχετικές οδηγίες με μορφή επεξηγηματικού και άλλου υλικού. Τέλος, τα Δ.Ε.Π. δεν παρακάμπτουν τους τοπικούς κανονισμούς που διέπουν τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων ή άλλων πληροφοριακών στοιχείων σε μια συγκεκριμένη χώρα.

Ακολούθως παρουσιάζονται τα Δ.Ε.Π.<sup>63 - 64</sup> καθώς και ο σκοπός τους.

Το Διεθνές Πρότυπο Ελέγχου 200<sup>65</sup> ασχολείται με τις συνολικές ευθύνες του ανεξάρτητου ελεγκτή κατά τη διενέργεια του ελέγχου των οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με τα ΔΕΠ. Συγκεκριμένα, ορίζει τους γενικούς στόχους του ανεξάρτητου ελεγκτή, και εξηγεί τη φύση και την έκταση του ελέγχου που θα επιτρέψουν στον ανεξάρτητο ελεγκτή να επιτύχει τους στόχους αυτούς. Εξηγεί, επίσης, το πεδίο εφαρμογής, την εξουσία και τη δομή-των ΔΕΠ και περιλαμβάνει τις προϋποθέσεις περί ιδρύσεως των γενικών αρμοδιοτήτων του ανεξάρτητου

---

<sup>63</sup> <http://www.frc.org.uk/apb/publications/isa/oct2009.cfm?Start=1>

<sup>64</sup> Λουμιώτης Β. (2008), Βασικές Οδηγίες Διεθνών Ελεγκτικών Προτύπων (Δ.Ε.Π.), Ινστιτούτο Εκπαίδευσης ΣΟΕΛ, Αθήνα, Έκδοση 2<sup>η</sup>

<sup>65</sup> Δ.Ε.Π. 200: Σκοπός και Γενικές Αρχές που Διέπουν τον Έλεγχο Οικονομικών Καταστάσεων



ελεγκτή που εφαρμόζονται σε όλους τους ελέγχους, συμπεριλαμβανομένης της υποχρέωσης να συμμορφώνονται με τα ΔΕΠ.

Το Διεθνές Πρότυπο Ελέγχου 210<sup>66</sup> ασχολείται με τις αρμοδιότητες του ελεγκτή στο να συμφωνηθούν οι όροι της ελεγκτικής με τη διοίκηση και, ενδεχομένως, με όσους είναι επιφορτισμένοι με τη διακυβέρνηση. Αυτό περιλαμβάνει τον καθορισμό ότι ορισμένες προϋποθέσεις για έναν έλεγχο, για τις οποίες αρμοδιότητα έχει η διοίκηση και, ενδεχομένως, και όσοι είναι επιφορτισμένοι με τη διακυβέρνηση, ισχύουν εκείνη τη στιγμή.

Το Διεθνές Πρότυπο Ελέγχου 220<sup>67</sup> ασχολείται με τις συγκεκριμένες αρμοδιότητες του ελεγκτή σχετικά με τις διαδικασίες ποιοτικού ελέγχου για έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων. Επίσης σκοπός του παρόντος ΔΕΠ είναι να καθιερώσει πρότυπα και να παράσχει οδηγίες στις ελεγκτικές εταιρείες, σχετικά με διαδικασίες ποιοτικού ελέγχου που πρέπει να εφαρμόζουν σε ελέγχους ιστορικής χρηματοοικονομικής πληροφόρησης.

Το Διεθνές Πρότυπο Ελέγχου 230<sup>68</sup> ασχολείται με την ευθύνη του ελεγκτή να προετοιμάσει τα έγγραφα ελέγχου για τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων. Οι ειδικές απαιτήσεις τεκμηρίωσης των άλλων ΔΕΠ δεν περιορίζουν την εφαρμογή του παρόντος ΔΕΠ. Με Νόμο ή Κανονισμό μπορούν να θεσπιστούν πρόσθετες απαιτήσεις τεκμηρίωσης.

Το Διεθνές Πρότυπο Ελέγχου 240<sup>69</sup> ασχολείται με τις αρμοδιότητες του ελεγκτή σχετικά με τη διαπίστωση της απάτης ή του λάθους κατά τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων. Συγκεκριμένα, επεκτείνεται στο πώς το ΔΕΠ 315 και το ΔΕΠ 330 πρέπει να εφαρμόζονται σε σχέση με τους κινδύνους από ουσιώδεις ανακρίβειες που οφείλεται σε απάτη.

Το Διεθνές Πρότυπο Ελέγχου 250Α<sup>70</sup> ασχολείται με την ευθύνη του ελεγκτή να λάβει υπόψη του τις νομοθετικές και κανονιστικές διατάξεις κατά τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων. Αυτό το ΔΕΠ δεν ισχύει για άλλες δεσμεύσεις διασφάλισης, στις οποίες ο ελεγκτής είναι ρητώς δεσμευμένος να δοκιμάζει και να αναφέρει ξεχωριστά σε συμμόρφωση με τους συγκεκριμένους νόμους ή κανονισμούς.

---

<sup>66</sup> Δ.Ε.Π. 210: Όροι Ανάθεσης Ελέγχου

<sup>67</sup> Δ.Ε.Π. 220: Ποιοτικός Έλεγχος για Ελέγχους Ιστορικής Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης

<sup>68</sup> Δ.Ε.Π. 230: Τεκμηρίωση του Ελέγχου

<sup>69</sup> Δ.Ε.Π. 240 : Η Ευθύνη του Ελεγκτή στη Διαπίστωση Απάτης ή Λάθους κατά τον Έλεγχο των Οικονομικών Καταστάσεων

<sup>70</sup> Δ.Ε.Π. 250Α : Εξέταση Νόμων και Κανονισμών κατά τον Έλεγχο των Οικονομικών Καταστάσεων

Το τμήμα Β του ΔΕΠ 250<sup>71</sup> ασχολείται με τις συνθήκες υπό τις οποίες ο ελεγκτής του χρηματοπιστωτικού ιδρύματος που υπόκειται σε νομοθετική ρύθμιση (μία «ρυθμιζόμενη οντότητα») υποχρεούται να υποβάλλει άμεσα στον ρυθμιστή πληροφορίες που έχουν υποπέσει στην προσοχή του ορκωτού ελεγκτή λογιστή στην διάρκεια των εργασιών που έχουν αναληφθεί υπό την ιδιότητα του ελεγκτή ως ελεγκτή της εν λόγω ρυθμιζόμενης οντότητας. Αυτό μπορεί να περιλαμβάνει τις εργασίες για τη διατύπωση γνώμης επί των οικονομικών καταστάσεων της οικονομικής οντότητας, άλλες οικονομικές πληροφορίες ή άλλα θέματα που ορίζονται από τη νομοθεσία ή από ένα ρυθμιστή.

Το Διεθνές Πρότυπο Ελέγχου 260<sup>72</sup> ασχολείται με την ευθύνη του ορκωτού ελεγκτή λογιστή για την επικοινωνία με όσους είναι επιφορτισμένοι με τη διακυβέρνηση, σε έναν έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων. Αν και αυτό το ΔΕΠ εφαρμόζεται ανεξάρτητα από τη δομή της διακυβέρνησης ή το μέγεθος μιας επιχείρησης, παρόμοιες σκέψεις ισχύουν και αν όλοι αυτοί που είναι επιφορτισμένοι με τη διακυβέρνηση εμπλέκονται στη διαχείριση μιας οντότητας, καθώς και για τις εισηγμένες επιχειρήσεις. Αυτό το ΔΕΠ δεν ορίζει απαιτήσεις όσον αφορά την επικοινωνία του ορκωτού ελεγκτή λογιστή με τη διαχείριση ή τους ιδιοκτήτες μιας οικονομικής οντότητας, εκτός αν είναι επίσης επιφορτισμένοι με το ρόλο της διακυβέρνησης.

Το Διεθνές Πρότυπο Ελέγχου 265<sup>73</sup> ασχολείται με την ευθύνη του ελεγκτή να επικοινωνεί καταλλήλως τις ανεπάρκειες του συστήματος εσωτερικού ελέγχου, που ο ίδιος ο ελεγκτής έχει επισημάνει κατά τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων, με όσους είναι επιφορτισμένοι με τη διακυβέρνηση και τη διαχείριση. Αυτό το ΔΕΠ δεν επιβάλλει πρόσθετες αρμοδιότητες για την κρίση του ελεγκτή σχετικά με την απόκτηση κατανόησης του εσωτερικού ελέγχου κατά το σχεδιασμό και τη διενέργεια δοκιμών των ελέγχων πέρα και πάνω από τις απαιτήσεις των ΔΕΠ 315 και 330. Το ΔΕΠ 260 προβλέπει, εξάλλου, περαιτέρω απαιτήσεις και παρέχει καθοδήγηση σχετικά με την ευθύνη του ελεγκτή να επικοινωνήσει με όσους είναι επιφορτισμένοι με τη διακυβέρνηση σε σχέση με τον έλεγχο.

Το Διεθνές Πρότυπο Ελέγχου 300<sup>74</sup> ασχολείται με την ευθύνη του ελεγκτή όσον αφορά το σχέδιο ελέγχου των οικονομικών καταστάσεων. Αυτό το ΔΕΠ είναι γραμμένο στο πλαίσιο

---

<sup>71</sup> Δ.Ε.Π. 250B : Το Δικαίωμα και η Υποχρέωση του Ελεγκτή να Υποβάλει Έκθεση στους Κανονιστικούς Φορείς του Χρηματοπιστωτικού Τομέα

<sup>72</sup> Δ.Ε.Π. 260 : Γνωστοποιήσεις Ελεγκτικών Ζητημάτων στους Υπεύθυνους της Διοίκησης

<sup>73</sup> Δ.Ε.Π. 265 : Ανεπάρκειες στην Επικοινωνία του Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου με αυτούς που είναι Επιφορτισμένοι με τη Διακυβέρνηση και τη Διαχείριση

<sup>74</sup> Δ.Ε.Π. 300: Σχεδιασμός Ελέγχου των Οικονομικών Καταστάσεων

των επαναλαμβανόμενων ελέγχων. Πρόσθετες εκτιμήσεις σε μια αρχική ελεγκτική δέσμευση εντοπίζονται χωριστά.

Το Διεθνές Πρότυπο Ελέγχου 315<sup>75</sup> ασχολείται με την ευθύνη του ελεγκτή για τον εντοπισμό και την αξιολόγηση του κινδύνου ουσιώδους ανακρίβειας των οικονομικών καταστάσεων, μέσω της κατανόησης της οικονομικής οντότητας και του περιβάλλοντος της, συμπεριλαμβανομένου του εσωτερικού ελέγχου της εταιρείας.

Το Διεθνές Πρότυπο Ελέγχου 320<sup>76</sup> ασχολείται με την ευθύνη του ελεγκτή για την εφαρμογή της έννοιας της σημαντικότητας στο σχεδιασμό και την εκτέλεση του ελέγχου των οικονομικών καταστάσεων. Το ΔΕΠ 450 εξηγεί πώς η σημαντικότητα εφαρμόζεται κατά την αξιολόγηση της επίδρασης των εντοπισθέντων ανακριβειών σχετικά με τον έλεγχο και των μη διορθωμένων ανακριβειών, αν υπάρχουν, επί των οικονομικών καταστάσεων.

Το Διεθνές Πρότυπο Ελέγχου 330<sup>77</sup> ασχολείται με την ευθύνη του ελεγκτή να σχεδιάσει και να εφαρμόσει Αποκρίσεις στους κινδύνους ουσιώδους ανακρίβειας που εντοπίζονται και αξιολογούνται από τον ελεγκτή, σύμφωνα με το ΔΕΠ 315 κατά τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων.

Το Διεθνές Πρότυπο Ελέγχου 402<sup>78</sup> ασχολείται με την ευθύνη του ελεγκτή του χρήστη να λάβει επαρκή και κατάλληλα αποδεικτικά στοιχεία ελέγχου όταν μια οντότητα - χρήστης χρησιμοποιεί τις υπηρεσίες ενός ή περισσότερων οργανισμών παροχής υπηρεσιών. Συγκεκριμένα, επεκτείνεται στο πώς ο ελεγκτής εφαρμόζει τα ΔΕΠ 315 και 330 ώστε να κατανοήσει την οντότητα, συμπεριλαμβανομένου του εσωτερικού έλεγχου που σχετίζεται με τον έλεγχο, επαρκή για να προσδιορίσει και να αξιολογήσει τους κινδύνους των ουσιωδών λαθών και παραλείψεων και να σχεδιάσει και να διεξάγει περαιτέρω διαδικασίες ελέγχου που θα ανταποκρίνονται στους εν λόγω κινδύνους.

Το Διεθνές Πρότυπο Ελέγχου 500<sup>79</sup> εξηγεί το τι συνιστά συγκέντρωση ελεγκτικών τεκμηρίων σε έναν έλεγχο οικονομικών καταστάσεων, και ασχολείται με την ευθύνη του ελεγκτή να

---

<sup>75</sup> Δ.Ε.Π. 315: Ο Εντοπισμός και η Εκτίμηση των Κινδύνων Ουσιώδους Ανακρίβειας μέσω της Κατανόησης της Οικονομικής Οντότητας και του Περιβάλλοντος της.

<sup>76</sup> Δ.Ε.Π. 320: Σημαντικότητα στο Σχεδιασμό και την Εκτέλεση του Ελέγχου

<sup>77</sup> Δ.Ε.Π. 330: Αποκρίσεις του Ελεγκτή σε Κινδύνους που Έχουν Εκτιμηθεί

<sup>78</sup> Δ.Ε.Π. 402: Ζητήματα Ελέγχου που Σχετίζονται με μια Οντότητα Χρησιμοποιώντας έναν Οργανισμό Παροχής Υπηρεσιών

<sup>79</sup> Δ.Ε.Π. 500: Ελεγκτικά Τεκμήρια

σχεδιάσει και να εκτελέσει τις διαδικασίες ελέγχου μας με σκοπό να συλλέξει επαρκή και κατάλληλα αποδεικτικά στοιχεία ελέγχου, βάση των οποίων να μπορεί να καταλήξει σε λογικά συμπεράσματα με τα οποία να στηρίζει την άποψη του.

Το Διεθνές Πρότυπο Ελέγχου 501<sup>80</sup> αναφέρεται σε συγκεκριμένες εκτιμήσεις από τον ελεγκτή που αποτελούν επαρκή και κατάλληλα αποδεικτικά στοιχεία ελέγχου σύμφωνα με τα ΔΕΠ 330 και 500 και άλλα σχετικά ΔΕΠ όσον αφορά ορισμένες πτυχές της απογραφής, δικαστικές διεκδικήσεις και αποζημιώσεις που αφορούν την οντότητα, και την κατά τομέα πληροφόρηση κατά τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων.

Το Διεθνές Πρότυπο Ελέγχου 505<sup>81</sup> ασχολείται με τη χρήση εξωτερικών διαδικασιών επιβεβαίωσης από τον ελεγκτή για την συγκέντρωση ελεγκτικών τεκμηρίων, σύμφωνα με τις απαιτήσεις των ΔΕΠ 330 και 500. Δεν αφορά πληροφορίες σχετικά με δικαστικές διαμάχες και αξιώσεις, οι οποίες αντιμετωπίζονται από το ΔΕΠ 501.

Το Διεθνές Πρότυπο Ελέγχου 510<sup>82</sup> ασχολείται με τις αρμοδιότητες του ελεγκτή σχετικά με το άνοιγμα ισοζυγίων σε μια αρχική ελεγκτική ανάθεση. Εκτός από τα ποσά των οικονομικών καταστάσεων, τα υπόλοιπα έναρξης περιλαμβάνουν θέματα που απαιτούν γνωστοποίηση ότι υπήρχαν στην αρχή της περιόδου, όπως ενδεχόμενα και δεσμεύσεις.

Όταν οι οικονομικές καταστάσεις περιλαμβάνουν συγκριτικές οικονομικές πληροφορίες, οι απαιτήσεις και η καθοδήγηση του ΔΕΠ 710 εφαρμόζονται επίσης. Το ΔΕΠ 300 περιλαμβάνει πρόσθετες απαιτήσεις και καθοδήγηση σχετικά με τις δραστηριότητες πριν από την την έναρξη ενός αρχικού ελέγχου.

Το Διεθνές Πρότυπο Ελέγχου 520<sup>83</sup> ασχολείται με τη χρησιμοποίηση από τον ελεγκτή αναλυτικών διαδικασιών, όπως τις διαδικασίες επιβεβαίωσης («ουσιαστικές διαδικασίες ανάλυσης»). Ασχολείται επίσης με την ευθύνη του ελεγκτή για την εκτέλεση αναλυτικών διαδικασιών, κοντά στο τέλος του ελέγχου που τον βοηθούν όταν σχηματίζει ένα γενικό συμπέρασμα για τις οικονομικές καταστάσεις. Το ΔΕΠ 315 ασχολείται με τη χρήση των αναλυτικών διαδικασιών όσον αφορά τις διαδικασίες αξιολόγησης του κινδύνου. Το ΔΕΠ 330 περιλαμβάνει απαιτήσεις και οδηγίες σχετικά με τη φύση, τον χρόνο και την έκταση των

---

<sup>18</sup>Δ.Ε.Π. 501: Ελεγκτικά Τεκμήρια - Διατύπωση Συγκεκριμένων Παρατηρήσεων για Επιλεγμένα Στοιχεία

<sup>81</sup>Δ.Ε.Π. 505: Εξωτερικές Επιβεβαιώσεις

<sup>82</sup>Δ.Ε.Π. 510: Οι Αρχικές Δεσμεύσεις του Ελέγχου - Υπόλοιπα Έναρξης

<sup>83</sup>Δ.Ε.Π. 520: Διαδικασίες Αναλυτικής Διερεύνησης

ελεγκτικών διαδικασιών για την αντιμετώπιση των εκτιμώμενων κινδύνων. Αυτές οι διαδικασίες ελέγχου μπορούν να περιλαμβάνουν ουσιαστικές αναλυτικές διαδικασίες.

Το Διεθνές Πρότυπο Ελέγχου 530<sup>84</sup> εφαρμόζεται όταν ο ελεγκτής έχει αποφασίσει να χρησιμοποιήσει τη δειγματοληψία ελέγχου στην εκτέλεση των διαδικασιών ελέγχου. Ασχολείται με τη χρησιμοποίηση από τον ελεγκτή στατιστικής και μη στατιστικής δειγματοληψίας κατά το σχεδιασμό και την επιλογή του δείγματος ελέγχου, τη διενέργεια δοκιμών των ελέγχων και δοκιμών των στοιχείων, καθώς και την αξιολόγηση των αποτελεσμάτων από το δείγμα.

Το Διεθνές Πρότυπο Ελέγχου 540<sup>85</sup> ασχολείται με τις αρμοδιότητες του ελεγκτή σχετικά με τις λογιστικές εκτιμήσεις, συμπεριλαμβανομένων των εκτιμήσεων της εύλογης λογιστικής αξίας, και τις σχετικές γνωστοποιήσεις σε έναν έλεγχο οικονομικών καταστάσεων. Συγκεκριμένα, επεκτείνεται στο πώς τα ΔΕΠ 315 και 330 καθώς και άλλα συναφεί ΔΕΠ πρέπει να εφαρμόζονται σε σχέση με τις λογιστικές εκτιμήσεις. Περιλαμβάνει επίσης απαιτήσεις και οδηγίες για ανακρίβειες των ατομικών λογιστικών εκτιμήσεων, και δείκτες της πιθανής μεροληψίας της διοίκησης.

Το Διεθνές Πρότυπο Ελέγχου 550<sup>86</sup> ασχολείται με τις αρμοδιότητες του ελεγκτή που σχετίζονται με τις σχέσεις των συνδεδεμένων μερών με τις συναλλαγές κατά τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων. Συγκεκριμένα, επεκτείνεται στο πώς τα ΔΕΠ 315, 330 και 240 πρέπει να εφαρμόζονται σε σχέση με τους κινδύνους ουσιωδών ανακρίβειών που συνδέονται με τις σχέσεις των συνδεδεμένων μερών και τις συναλλαγές.

Το Διεθνές Πρότυπο Ελέγχου 560<sup>87</sup> ασχολείται με τις αρμοδιότητες του ελεγκτή που σχετίζονται με τα γεγονότα που ακολούθησαν σε έναν έλεγχο οικονομικών καταστάσεων.

Το Διεθνές Πρότυπο Ελέγχου 570<sup>88</sup> ασχολείται με τις αρμοδιότητες του ελεγκτή στον έλεγχο οικονομικών καταστάσεων που σχετίζονται με τη χρήση της διοίκησης για την παραδοχή της συνεχιζόμενης δραστηριότητας κατά την προετοιμασία των οικονομικών καταστάσεων.

---

<sup>84</sup> Δ.Ε.Π. 530: Ελεγκτική Δειγματοληψία

<sup>85</sup> Δ.Ε.Π. 540 : Ελεγκτικές, Λογιστικές Εκτιμήσεις, Συμπεριλαμβανομένων των Εκτιμήσεων της Εύλογης Λογιστικής Αξίας, και Σχετικές Γνωστοποιήσεις

<sup>86</sup> Δ.Ε.Π. 550: Τα Συνδεδεμένα Μέρη

<sup>87</sup> Δ.Ε.Π. 560: Μεταγενέστερα Γεγονότα

<sup>88</sup> Δ.Ε.Π. 570: Συνεχιζόμενη Δραστηριότητα

Το Διεθνές Πρότυπο Ελέγχου 580<sup>89</sup> ασχολείται με την ευθύνη του ελεγκτή να λάβει γραπτές διαβεβαιώσεις από τη διοίκηση και, κατά περίπτωση, από τους επιφορτισμένους με τη διακυβέρνηση, σε έναν έλεγχο οικονομικών καταστάσεων.

Τα Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα ισχύουν και για ελέγχους ομίλων. Το ΔΕΠ 600<sup>90</sup> ασχολείται με ειδικά ζητήματα που ισχύουν για τους ελέγχους ομίλων, ιδίως εκείνων που αφορούν τη χρησιμοποίηση εργασίας άλλου ελεγκτή.

Το Διεθνές Πρότυπο Ελέγχου 610<sup>91</sup> ασχολείται με τις ευθύνες του εξωτερικού ελεγκτή που σχετίζονται με το έργο των εσωτερικών ελεγκτών, όταν ο εξωτερικός ελεγκτής καταλήξει στο συμπέρασμα, σύμφωνα με το ΔΕΠ 315, ότι η λειτουργία του εσωτερικού ελέγχου είναι πιθανό να σχετίζεται με τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων.

Το Διεθνές Πρότυπο Ελέγχου 620<sup>92</sup> ασχολείται με τις αρμοδιότητες του ελεγκτή που σχετίζονται με το έργο ενός ατόμου ή οργανισμού σε έναν τομέα της εμπειρογνομosύνης, εκτός από τη λογιστική ή τον έλεγχο, όταν το εν λόγω έργο χρησιμοποιείται για να βοηθηθεί ο ελεγκτής στην απόκτηση επαρκών κατάλληλων ελεγκτικών τεκμηρίων.

Το Διεθνές Πρότυπο Ελέγχου 700<sup>93</sup> καθιερώνει πρότυπα και παρέχει οδηγίες για τη μορφή και το περιεχόμενο της έκθεσης του ελεγκτή, που προέκυψαν από έρευνα που διενεργήθηκε από ανεξάρτητο ελεγκτή επί των οικονομικών καταστάσεων.

Το Διεθνές Πρότυπο Ελέγχου 705<sup>94</sup> ασχολείται με την ευθύνη του ελεγκτή να εκδώσει την κατάλληλη έκθεση των περιστάσεων, όταν, στη διαμόρφωση γνώμης, σύμφωνα με το ΔΕΠ 700, ο ελεγκτής καταλήγει στο συμπέρασμα ότι μια τροποποίηση στη γνώμη του επί των οικονομικών καταστάσεων είναι απαραίτητη.

Το Διεθνές Πρότυπο Ελέγχου 710<sup>95</sup> ασχολείται με τις αρμοδιότητες του ελεγκτή που σχετίζονται με συγκριτικές πληροφορίες σε έναν έλεγχο οικονομικών καταστάσεων. Όταν οι οικονομικές καταστάσεις της προηγούμενης περιόδου έχουν ελεγχθεί από τον προκάτοχο του

---

<sup>89</sup> Δ.Ε.Π. 580: Γραπτές Διαβεβαιώσεις Διοίκησης

<sup>28</sup> Δ.Ε.Π. 600: Ειδικές Παρατηρήσεις - Έλεγχοι των Οικονομικών Καταστάσεων του Ομίλου

<sup>91</sup> Δ.Ε.Π. 610: Χρήση του Έργου των Εσωτερικών Ελεγκτών

<sup>92</sup> Δ.Ε.Π. 620: Χρησιμοποίηση της Εργασίας Εμπειρογνώμονα

<sup>93</sup> Δ.Ε.Π. 700: Η Έκθεση του Ορκωτού Ελεγκτή επί των Οικονομικών Καταστάσεων

<sup>94</sup> Δ.Ε.Π. 705: Τροποποιήσεις στην Έκθεση του Ανεξάρτητου Ελεγκτή

<sup>95</sup> Δ.Ε.Π. 710: Συγκριτική Πληροφόρηση - Αντίστοιχα Ποσοστά και Συγκριτικές Οικονομικές Καταστάσεις

ελεγκτή ή δεν ελέγχθηκαν, οι απαιτήσεις και η καθοδήγηση του ΔΕΠ 510 σχετικά με το άνοιγμα ισοζυγίων ισχύουν.

Το Διεθνές Πρότυπο Ελέγχου 720A<sup>96</sup> ασχολείται με τις αρμοδιότητες του ελεγκτή που σχετίζονται με άλλες πληροφορίες στα έγγραφα που περιέχουν ελεγμένες οικονομικές καταστάσεις και την σχετική έκθεση του ορκωτού ελεγκτή λογιστή. Σε περίπτωση απουσίας οποιασδήποτε ξεχωριστής απαίτησης υπό τις συγκεκριμένες περιστάσεις της δέσμευσης, η γνώμη του ελεγκτή δεν καλύπτει άλλες πληροφορίες και ο ελεγκτής δεν έχει ιδιαίτερη ευθύνη για την διαπίστωση κατά πόσον άλλες πληροφορίες είναι σωστά δηλωμένες ή όχι. Ωστόσο, ο ελεγκτής διαβάζει τις άλλες πληροφορίες, επειδή η αξιοπιστία των ελεγμένων οικονομικών καταστάσεων μπορεί να υπονομευθεί από ασυνέπειες υλικού μεταξύ των ελεγμένων οικονομικών καταστάσεων και των άλλων πληροφοριών.

Το τμήμα Β του Διεθνούς Πρότυπου Ελέγχου 720<sup>97</sup> ασχολείται με τη νομική ευθύνη υποβολής εκθέσεων του ελεγκτή σε σχέση με τις εκθέσεις των διοικητικών στελεχών.

Το Διεθνές Πρότυπο Ελέγχου 800<sup>98</sup> (IAASB 3000) ασχολείται με την ανάληψη ελέγχου ειδικού σκοπού από τον ανεξάρτητο ελεγκτή. Αυτό το πρότυπο αφορά τους περισσότερους «ειδικούς ελέγχους», με βάση την ορολογία που διαμορφώθηκε ιστορικά στη χώρα μας. Το πρότυπο αυτό εφαρμόζεται στις περιπτώσεις που εξετάζεται το έργο ενός τρίτου προκειμένου να γίνει αναφορά σε έναν άλλο τρίτο.

## 5.2 Εφαρμογή των Διεθνών Ελεγκτικών Προτύπων στους Ο.Τ.Α

Για τον έλεγχο των ετήσιων οικονομικών καταστάσεων του Δήμου, ο ελεγκτής εφαρμόζει τις αρχές και τους κανόνες ελεγκτικής οι οποίες συμφωνούν με τις βασικές αρχές των Διεθνών Ελεγκτικών Προτύπων (Δ.Ε.Π.). Τα Δ.Ε.Π. που παρατίθενται ανωτέρω εφαρμόζονται από τους Ελεγκτές στον έλεγχο των Ο.Τ.Α., ωστόσο μερικά εξ' αυτών είτε εξαιρούνται είτε εφαρμόζονται με μερικές μεταβολές.

Τα Δ.Ε.Π. που εξαιρούνται και δεν εφαρμόζονται κατά τον έλεγχο των Ο.Τ.Α. είναι τα Δ.Ε.Π. 250B και 600. Το Πρότυπο 250B αναφέρεται στο δικαίωμα και την υποχρέωση του

---

<sup>96</sup> Δ.Ε.Π. 720<sup>A</sup> : Αρμοδιότητες του Ελεγκτή που Σχετίζονται με άλλη Πληροφόρηση στα Έγγραφα που Περιέχουν Ελεγμένες Οικονομικές Καταστάσεις

<sup>97</sup> Δ.Ε.Π. 720B: Εκ του Νόμου Ευθύνη Υποβολής Εκθέσεων του Ελεγκτή σε Σχέση με τις Εκθέσεις των Διοικητικών Στελεχών

<sup>98</sup> Δ.Ε.Π. 800 (IAASB 3000): Έκθεση Ανεξάρτητου Ελεγκτή σε Αναθέσεις Ελέγχου Ειδικού Σκοπού

ελεγκτή να υποβάλει έκθεση στους κανονιστικούς φορείς του Χρηματοπιστωτικού Τομέα. Όπως είναι φυσικό το πρότυπο αυτό δεν βρίσκει εφαρμογή στον έλεγχο των Ο.Τ.Α. εφόσον αναφέρεται στον έλεγχο των Χρηματοπιστωτικών Ιδρυμάτων. Το Δ.Ε.Π. 600 ασχολείται με τον έλεγχο ομίλων και ως εκ τούτου δεν συμπεριλαμβάνεται στον έλεγχο των δήμων.

Εκτός όμως, από τα Δ.Ε.Π. που δεν εφαρμόζονται στον έλεγχο των Ο.Τ.Α., υπάρχουν και εκείνα που βρίσκουν εφαρμογή στον έλεγχο της Τοπικής Αυτοδιοίκησης έπειτα από μικρές μεταβολές. Ένα από αυτά είναι και το Δ.Ε.Π. 260. Το Πρότυπο αυτό ασχολείται με τις Γνωστοποιήσεις των ελεγκτικών ζητημάτων στους υπευθύνους της Διοίκησης. Επειδή, στους Οργανισμούς Τοπικής Αυτοδιοίκησης όμως τη θέση της Διοίκησης κατέχει το Δημοτικό Συμβούλιο, το πρότυπο προσαρμόζεται και ασχολείται με τις Γνωστοποιήσεις των ελεγκτικών ζητημάτων στο Δημοτικό Συμβούλιο.

Παρόμοια μεταβολή παρουσιάζει και το Δ.Ε.Π. 265. Το συγκεκριμένο Πρότυπο αναφέρεται στις ανεπάρκειες στην επικοινωνία του συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου με αυτούς που είναι επιφορτισμένοι με τη διακυβέρνηση και τη διαχείριση. Το πρότυπο αυτό κατά την εφαρμογή του στον έλεγχο των Ο.Τ.Α μεταβάλλεται ούτως ώστε να αναφέρεται στις ανεπάρκειες στην επικοινωνία του συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου με την οικονομική Επιτροπή του εκάστοτε Δήμου.

Άλλη μία μεταβολή εμφανίζεται στο Πρότυπο 540. Το Πρότυπο αυτό σχετίζεται με ελεγκτικές και λογιστικές εκτιμήσεις, συμπεριλαμβανομένων των εκτιμήσεων της εύλογης λογιστικής αξίας, και με σχετικές γνωστοποιήσεις. Οι Ο.Τ.Α. όμως δεν εφαρμόζουν τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (Δ.Λ.Π.) όπως εφαρμόζονται στις υπόλοιπες μορφές εταιρειών που υπόκεινται στον έλεγχο των Ελεγκτών. Οι Οικονομικές Καταστάσεις στους Ο.Τ.Α. συντάσσονται ακόμα με βάση τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα (Ε.Λ.Π.). Οπότε, προκειμένου να βρίσκει εφαρμογή το συγκεκριμένο πρότυπο στους Ο.Τ.Α. μεταβάλλεται και σχετίζεται με ελεγκτικές και λογιστικές εκτιμήσεις, καθώς και με σχετικές γνωστοποιήσεις.

Το Δ.Ε.Π. 580 ασχολείται με την ευθύνη του ελεγκτή να λάβει γραπτές διαβεβαιώσεις από τη διοίκηση και, κατά περίπτωση, από τους επιφορτισμένους με τη διακυβέρνηση, σε έναν έλεγχο οικονομικών καταστάσεων. Όπως συμβαίνει και με το Δ.Ε.Π. 265 που προαναφέρθηκε, έτσι και αυτό το πρότυπο υπόκειται σε αλλαγή για να συμπίπτει με τις ιδιαιτερότητες των Ο.Τ.Α.. Κατά τον έλεγχο του στους Ο.Τ.Α. ένας Ανεξάρτητος Ελεγκτής λαμβάνει τις γραπτές διαβεβαιώσεις από την Οικονομική Επιτροπή του εκάστοτε Δήμου. Οπότε το πρότυπο αλλάζει και ασχολείται με την ευθύνη του ελεγκτή να λάβει γραπτές διαβεβαιώσεις από την Οικονομική Επιτροπή του Δήμου.



Ένα άλλο Δ.Ε.Π. που μεταβάλλεται και εφαρμόζεται αλλαγμένο κατά τον έλεγχο των Ο.Τ.Α. είναι το Δ.Ε.Π. 720B. Το τμήμα αυτό του Διεθνούς Πρότυπου Ελέγχου 720 ασχολείται με τη νομική ευθύνη υποβολής εκθέσεων του ελεγκτή σε σχέση με τις εκθέσεις των διοικητικών στελεχών. Στους Ο.Τ.Α. όμως δεν υπάρχουν διοικητικά στελέχη που υποβάλλουν εκθέσεις στους Ελεγκτές, αλλά τη θέση αυτών κατέχει η Δημαρχιακή Επιτροπή. Μέσα σε δύο μήνες αφότου παραλαμβάνει τα ανωτέρω στοιχεία, η Δημαρχιακή Επιτροπή τα προελέγχει και, το αργότερο πέντε (5) ημέρες μετά τη λήξη του διμήνου, υποβάλλει τον απολογισμό και, προκειμένου για Δήμους που εφαρμόζουν το κλαδικό λογιστικό σχέδιο Δήμων και Κοινοτήτων και τον ισολογισμό και τα αποτελέσματα χρήσεως, μαζί με έκθεση της στο δημοτικό συμβούλιο. Ο ισολογισμός και τα αποτελέσματα χρήσεως, πριν την υποβολή τους όμως στο δημοτικό συμβούλιο, ελέγχονται από έναν Ορκωτό Ελεγκτή Λογιστή.

Τέλος, το Διεθνές Ελεγκτικό Πρότυπο 800 (IAASB 3000) ασχολείται με την ανάληψη ελέγχου ειδικού σκοπού από τον ανεξάρτητο ελεγκτή. Αυτό το πρότυπο αφορά τους περισσότερους «ειδικούς ελέγχους», με βάση την ορολογία που διαμορφώθηκε ιστορικά στη χώρα μας. Το πρότυπο αυτό εφαρμόζεται στις περιπτώσεις που εξετάζεται το έργο ενός τρίτου προκειμένου να γίνει αναφορά σε έναν άλλο τρίτο. Στη συγκεκριμένη περίπτωση των Ο.Τ.Α. εξετάζεται το έργο της Επιτροπής Απογραφής και η αναφορά απευθύνεται σε ένα άλλο όργανο, στο Δημοτικό Συμβούλιο. Δεν αποτελεί πρόβλημα το ότι μέλη της Επιτροπής Απογραφής είναι και μέλη του Δημοτικού Συμβουλίου.

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6

### ΜΕΛΕΤΗ ΠΕΡΙΠΤΩΣΗΣ ΕΛΕΓΚΤΙΚΗΣ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑΣ ΣΤΟΥΣ ΔΗΜΟΥΣ ΚΑΙ Η ΠΡΑΓΜΑΤΙΚΟΤΗΤΑ ΤΗΣ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΤΗΣ

#### 6.1 Διαδικασία εσωτερικού ελέγχου στους Ο.Τ.Α.

Η διαδικασία εσωτερικού ελέγχου στους Δήμους 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 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, καθιερώνουν τη δίκαιη παροχή υπηρεσιών, και αξιολογούν την κατάλληλη συμπεριφορά των ανώτερων δημόσιων υπαλλήλων, περιορίζοντας τον κίνδυνο διαφθοράς στη δημόσια διοίκηση<sup>99</sup>.

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 μια ευρεία εξουσιοδότηση ώστε να επιτύχουν τους στόχους τους. Οι ελεγκτές θα πρέπει να λειτουργούν με ακεραιότητα και να προσφέρουν αξιόπιστες υπηρεσίες.

- Οργανωτική ανεξαρτησία (organizational independence). Η ελεγκτική δραστηριότητα θα πρέπει 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 καθορισθεί μια ενιαία γραμμή αναφοράς. Παρόλα αυτά τα επαγγελματικά πρότυπα εσωτερικού ελέγχου παρέχουν καθοδήγηση.

---

<sup>99</sup> "The role of auditing in the Public Sector governance" November 2006, pp.7, The Institute of Internal Auditing, [www.theiia.org](http://www.theiia.org)

- 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 τις 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 μια ευρεία σειρά εκλεγμένων και διορισμένων κυβερνητικών υπαλλήλων, τα μέσα μαζικής 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 ελέγχου, είτε ως απαίτηση είτε ως

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

Συμπερασματικά, επειδή η ελεγκτική είναι το κλειδί στην καλή διακυβέρνηση του δημοσίου είναι σημαντικό να διατηρηθεί μια κατάλληλη διορθωτική 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 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 το Δ.Σ και οι δημοτικοί υπάλληλοι διευθετούν τις υποθέσεις του δήμου με διαφάνεια και αξιοκρατία, ισότητα και εντιμότητα, πέρα από τους όποιους νομικούς, πολιτικούς, οικονομικούς ή τεχνικούς περιορισμούς.

## 6.2 Έλεγχος και Εποπτεία στους Δήμους.

Το γραφείο ελέγχου απολογισμών και ισολογισμών εντάσσεται στο Οικονομικό τμήμα του Δήμου, έχει την επιμέλεια της επεξεργασίας και του ελέγχου των απολογισμών και ισολογισμών του Δήμου και των Νομικών Προσώπων δημοσίου και ιδιωτικού δικαίου και την αποστολή αυτών στο Ελεγκτικό Συνέδριο και σε λοιπές αρχές.

Στα πλαίσια εποπτείας των Οργανισμών Τοπικής Αυτοδιοίκησης, ο Ν. 3852/2010 διαμόρφωσε μέσα από μια σειρά θεσμικών Επιτροπών την συμμετοχή των πολιτών, τη διαφάνεια του δημόσιου χρήματος προάγοντας τη συμμετοχική δημοκρατία και δημιούργησε νέους θεσμούς, όπως αυτόν του Συμπαραστάτη του Δημότη και της Επιχείρησης και η Οικονομική Επιτροπή

Στα πλαίσια αυτά λειτουργεί ο Συμπαραστάτης του δημότη και της επιχείρησης που υποστηρίζεται διοικητικά από τις υπηρεσίες του δήμου, δέχεται καταγγελίες άμεσα θιγόμενων πολιτών και επιχειρήσεων για κακοδιοίκηση των υπηρεσιών του δήμου, των νομικών του προσώπων και των επιχειρήσεών του και διαμεσολαβεί προκειμένου να επιλυθούν τα σχετικά προβλήματα.

Με βάση τον ίδιο νόμο, η Οικονομική Επιτροπή του δήμου αποτελεί το όργανο παρακολούθησης και ελέγχου της οικονομικής λειτουργίας του με σημαντικές αρμοδιότητες όπως η σύνταξη και ο έλεγχος υλοποίησης του προϋπολογισμού, ο προέλεγχος του

απολογισμού και οι αποφάσεις για έγκριση δαπανών, σύναψη δανείων και ζητήματα διαφάνειας.

Ελεγκτικό ρόλο διαδραματίζει και ο Γενικός Γραμματέας του Δήμου, ο οποίος ασκεί γενική εποπτεία και έλεγχο σ' όλες τις υπηρεσίες του Δήμου, τη λειτουργία των οποίων συντονίζει, ενώ ο Γενικός Διευθυντής προγραμματίζει τις δραστηριότητες, συντονίζει τη λειτουργία και ελέγχει την απόδοση των υπηρεσιακών μονάδων.

Σύμφωνα με την οργανωτική δομή του Δήμου κύριο όργανο ελέγχου αποτελεί η Αυτοτελής Υπηρεσία Εσωτερικού Ελέγχου, οι αρμοδιότητες της οποίας αναλύονται παρακάτω:

- Μεριμνά για τον εσωτερικό έλεγχο των υπηρεσιών του Δήμου στην χρήση και διαχείριση των πόρων.
- Συντάσσει έκθεση και ενημερώνει το Δημοτικό Συμβούλιο ανά εξάμηνο για τον διενεργούμενο έλεγχο, τα πορίσματα αυτού, την πρόοδο της ελεγκτικής εργασίας και τον βαθμό υλοποίησης των προτάσεων για βελτίωση.
- Προωθεί την αξιοπιστία, τη δικαιοσύνη και την κατάλληλη συμπεριφορά των δημοσίων υπαλλήλων, ενώ παράλληλα επιδιώκει να μειώσει τον κίνδυνο της διαφθοράς, εισηγούμενο :
  - Ελέγχους για τις υπάρχουσες ή τις προτεινόμενες διαδικασίες
  - Καθορισμό οργανωτικών ή ελεγκτικών κινδύνων
  - Αναθεώρηση των προτεινόμενων αλλαγών στους υπάρχοντες νόμους, κανόνες και στην εφαρμογή των διαδικασιών.
  - Αναθεώρηση συμβολαίων για πιθανές συγκρούσεις συμφερόντων
- Συνεργάζεται με τις ελεγκτικές Υπηρεσίες του Επιθεωρητή Δημόσιας Διοίκησης και του Γενικού Λογιστηρίου του Κράτους.

Ερευνά αυτεπαγγέλτως ή κατόπιν καταγγελίας, προκειμένου να προσδιορίσει ανάρμοστες, ανεπαρκείς, παράνομες, ψευδείς ή καταχρηστικές πράξεις που έχουν ήδη γίνει και συγκεντρώνει τα στοιχεία που θα οδηγήσουν σε αποφάσεις σχετικές με εγκληματικές διώξεις, πειθαρχικές ενέργειες ή άλλες διαρθρωτικές κινήσεις.
- Οι ελεγκτές βοηθούν τις υπηρεσίες να έχουν προνοητικότητα προσδιορίζοντας τις μελλοντικές τάσεις και επικεντρώνοντας την προσοχή τους στις πιθανές προκλήσεις προτού αυτές εξελιχθούν σε κρίσεις. Επιπροσθέτως, μέσω του ελέγχου βασισμένου

στην ανάλυση κινδύνου(risk based auditing), η ελεγκτική διαδικασία παρέχει χρήσιμες πληροφορίες στον οργανισμό για την διαχείριση των κινδύνων.

Κανονισμός λειτουργίας της Υπηρεσίας Εσωτερικού Ελέγχου είναι εγκεκριμένος από τη Διοίκηση (Δήμαρχο/Δημοτικό Συμβούλιο) και περιγράφει την αποστολή και το σκοπό της , καθώς και τους τρόπους που θα γίνει εφικτή η επίτευξη των στόχων της Υπηρεσίας Εσωτερικού Ελέγχου και από τη στιγμή που η Διοίκηση καθορίζει και αναπροσαρμόζει τους στόχους της, επιβάλλεται ο κανονισμός λειτουργίας να είναι εγκεκριμένος από αυτή. Η Υπηρεσία Εσωτερικού Ελέγχου συμβάλλει στην προσθήκη αξίας στον ΟΤΑ και η ύπαρξη της λειτουργεί προς όφελος του πολίτη και του υπαλλήλου . Για την στελέχωση της Υπηρεσίας Εσωτερικού Ελέγχου απαιτούνται ιδιαίτερα προσόντα για την πλήρωση των θέσεων εσωτερικών ελεγκτών σε σχέση με την πλήρωση οποιασδήποτε άλλης θέσης στον ΟΤΑ και η πρόσληψη και πλήρωση των θέσεων εσωτερικών ελεγκτών γίνεται με πλήρη διαφάνεια και αξιοκρατία .

Στην έκθεση του ο ελεγκτής εκφράζει τη γνώμη του για το αν οι ελεγχόμενες οικονομικές καταστάσεις παρουσιάζουν εύλογα, από κάθε ουσιώδη άποψη, την οικονομική θέση του δήμου, τη χρηματοοικονομική του επίδοση για τη χρήση που έληξε σύμφωνα με τα Λογιστικά Πρότυπα που προδιαγράφονται από την Ελληνική Νομοθεσία. . Ο ορκωτός ελεγκτής παράλληλα με την γνώμη του διατυπώνει και τις παρατηρήσεις που προέκυψαν από τον έλεγχο , παραθέτοντας, επιπροσθέτως και τις αναγκαίες υποδείξεις του για κάθε θέμα.

Ο εσωτερικός έλεγχος, ως μια δυναμική και συνεχή διαδικασία, απαρτίζεται από πέντε συστατικά στοιχεία, που συνθέτουν αρμονικά τις λειτουργίες, τις διαδικασίες και τους μηχανισμούς. Ειδικότερα τα στοιχεία είναι:

- «Περιβάλλον Ελέγχου (Control Environment)»
- «Αξιολόγηση Κινδύνων (Risk Assessment)»
- «Δραστηριότητες Ελέγχου (Control Activities)»,
- «Πληροφόρηση και Επικοινωνία (Information and Communication)»
- «Παρακολούθηση (Monitoring)».

Το Περιβάλλον Ελέγχου αναφέρεται στην επίγνωση από τους Διοικούντες και τους Διοικούμενους της σημασίας κάποιων παραγόντων, όπως της οργανωτικής δομής ,της ανάθεσης αρμοδιοτήτων και ευθυνών της ύπαρξης και εδραίωσης της ακεραιότητας και των ηθικών αξιών στον ΟΤΑ . Ειδικότερα, εξετάζει την ύπαρξη οργανογράμματος για τα διάφορα

τμήματα και τις Διευθύνσεις , όπως επίσης και την ύπαρξη ενιαίου Εγχειριδίου Διαδικασιών που να έχει αποτυπωμένες τις εργασίες και τον τρόπο εκτελέσεώς τους , την περιγραφή των καθηκόντων των θέσεων εργασίας, και τον διαχωρισμό καθηκόντων και αρμοδιοτήτων των εργαζομένων που πρέπει να είναι σαφής και αποδεκτή από τη Διοίκηση και τέλος, δίνοντας έμφαση στις ηθικές αξίες και την ακεραιότητα που πρέπει να διέπει έναν οργανισμό όπως ο ΟΤΑ, να έχει θεσπισθεί και κοινοποιηθεί Κώδικας Δεοντολογίας με δεδομένη την τήρηση του από τους υπαλλήλους ΟΤΑ .

Η Αξιολόγηση των Κινδύνων είναι ένα από τα πιο σημαντικά συστατικά στοιχεία του εσωτερικού ελέγχου, καθώς όλοι οι οργανισμοί αντιμετωπίζουν μια σειρά κινδύνων που θα μπορούσαν να μετατραπούν σε απειλή για την ύπαρξή τους. Για την μείωση των κινδύνων , πρωταρχικός παράγοντας προς αυτήν την κατεύθυνση είναι ο καθορισμός ρεαλιστικών στόχων που να αναπροσαρμόζονται αναλόγως τις τρέχουσες εξελίξεις .

Οι Δραστηριότητες Ελέγχου αποτελούν το τρίτο συστατικό στοιχείο του εσωτερικού ελέγχου. Είναι εκείνες οι πολιτικές, διαδικασίες και μηχανισμοί που ενισχύουν το έργο της Διοίκησης και λειτουργούν ως εξασφάλιση ότι οι στόχοι ακολουθούνται πιστά και κατά γράμμα. Υπάρχουν σε όλα τα επίπεδα και τμήματα ενός ΟΤΑ και περιλαμβάνουν ένα ευρύ φάσμα δραστηριοτήτων, όπως οι εγκρίσεις και οι επαληθεύσεις για το αν το σύστημα ελέγχου έχει ασφαλιστικές δικλίδες που να εμποδίζουν παράνομες συναλλαγές .Η αποδοχή ευθύνης της Διοίκησης (Δημάρχου/ Δημοτικού Συμβουλίου) για τις πληροφορίες που παράγονται και προέρχονται από τις Υπηρεσίες του ΟΤΑ, αποτελεί ένα σημαντικό κομμάτι των Δραστηριοτήτων ελέγχου, καθώς άπτεται με τις πολιτικές που ακολουθεί ένας οργανισμός .

Η Πληροφόρηση και Επικοινωνία αποτελεί το τέταρτο συστατικό στοιχείο του εσωτερικού ελέγχου. Ο ΟΤΑ προκειμένου να εφαρμόσει και να ελέγξει ορθά τα συστήματα, τους μηχανισμούς, τις πολιτικές και τις διαδικασίες του, θα πρέπει το εξωτερικό περιβάλλον στο οποίο δραστηριοποιείται να του μεταφέρει αξιόπιστες και έγκαιρες πληροφορίες. Κατά τη διενέργεια εσωτερικού ελέγχου σε κάποια Υπηρεσία του ΟΤΑ παρέχονται πληροφορίες άμεσα και κατά προτεραιότητα από τους εργαζόμενους στους ελεγκτές. Για την επιβεβαίωση του έγκαιρου και αξιόπιστου των πληροφοριών, οι ελεγκτές έχουν πρόσβαση σε ειδικά διαμορφωμένο λογισμικό, ώστε να είναι δυνατή η παροχή σε αυτούς πληροφοριών και από άλλες Οργανωτικές Μονάδες/ Υπηρεσίες .

Το τελευταίο συστατικό στοιχείο του εσωτερικού ελέγχου είναι η Παρακολούθηση. Σύμφωνα με το στοιχείο αυτό τα συστήματα ελέγχου πρέπει να επανελέγχονται, επιβλέπονται, αναπροσαρμόζονται, να βελτιώνονται ως προς τα αδύνατα σημεία τους και να αναθεωρούνται αναλόγως τις επιταγές των τρεχουσών εξελίξεων, συνθηκών και στόχων των ΟΤΑ. Αυτό μπορεί να γίνεται μέσω διαδικασιών που υπάρχουν σε μόνιμη βάση αλλά και μέσω ειδικών εκτάκτων αξιολογήσεων. Η αξιολόγηση και ο επανέλεγχος μπορεί να διενεργείται είτε από τρίτα προς τον αρχικά τελεσθέντα έλεγχο άτομα, είτε από τα ίδια (αυτοαξιολόγηση).

Ο Δήμος υπόκειται επίσης σε υποχρεωτικό εξωτερικό έλεγχο σύμφωνα με το νόμο. Οι Δήμοι που εφαρμόζουν το κλαδικό λογιστικό σχέδιο υποχρεούνται, για τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων κάθε οικονομικού έτους, να ορίζουν τον ορκωτό ελεγκτή λογιστή και τον αναπληρωτή του μέχρι το τέλος Οκτωβρίου του έτους αυτού<sup>100</sup>. Έτσι ο ορκωτός ελεγκτής λογιστής ελέγχει τις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις (ισολογισμό, λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσεως, πίνακα διαθέσεως αποτελεσμάτων και προσάρτημα) του Δήμου, εφαρμόζοντας τις αρχές και τους κανόνες ελεγκτικής που ακολουθεί το Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών, οι οποίες συμφωνούν με τις βασικές αρχές των διεθνών ελεγκτικών προτύπων. Στην έκθεση του ο ελεγκτής εκφράζει τη γνώμη του για το αν οι ελεγχόμενες οικονομικές καταστάσεις παρουσιάζουν εύλογα, από κάθε ουσιώδη άποψη, την οικονομική θέση του δήμου, τη χρηματοοικονομική του επίδοση για τη χρήση που έληξε, σύμφωνα με τα Λογιστικά Πρότυπα που προδιαγράφονται από την Ελληνική Νομοθεσία.

Εκτός της γνώμης του, ο ορκωτός ελεγκτής διατυπώνει παράλληλα και τις παρατηρήσεις του που προέκυψαν από τον έλεγχό, παραθέτοντας, επιπροσθέτως και τις αναγκαίες υποδείξεις του για κάθε θέμα

### 6.3 Αποτελέσματα Μελέτης

Είναι σαφές πως η ύπαρξη αποτελεσματικού εσωτερικού ελέγχου στους Δήμους βοηθάει στην εξοικονόμηση πόρων, στην εύρεση νέων τρόπων χρηματοδότησης, στην αντιμετώπιση των ατασθαλιών, στην αποτελεσματικότερη διαχείριση της περιουσίας, στην βελτίωση των παρεχόμενων υπηρεσιών και σε άλλα πολλά, συντελώντας στην επιβίωση τους στο σύγχρονο περιβάλλον που βομβαρδίζεται συνεχώς από τις νέες προκλήσεις της οικονομικής δυσπραγίας

---

<sup>100</sup> Ν. 3463/2006: «Κώδικας Δήμων και Κοινοτήτων»



που διέπουν τη χώρα μας και κατ' επέκταση στην περαιτέρω ανάπτυξη τους. Το ερώτημα όμως που γεννιέται εδώ είναι αν υφίσταται τμήμα εσωτερικού ελέγχου στους Ο.Τ.Α. και αν υπάρχει κατά πόσο λειτουργεί αποτελεσματικά.

Το γενικότερο συμπέρασμα της έρευνας μας είναι ότι στους περισσότερους Δήμους δεν υφίστανται διαδικασίες εσωτερικού ελέγχου, και εκεί που υφίστανται συνήθως υπολειτουργούν. Αυτό βέβαια μπορεί να συμβαίνει επειδή είναι κάτι καινούργιο για τα δεδομένα των δήμων και οφείλεται σε παράγοντες όπως, η μη ύπαρξη των κατάλληλων υποδομών, εκπαιδευμένου προσωπικού και διάφορους άλλους λόγους.

Παρ' όλα αυτά διαπιστώσαμε πως τυχόν ατασθαλίες, απάτες και λάθη περιορίζονται από το προσωπικό της δημόσιας υπηρεσίας, που ενδείκνυται για το ήθος, την εκπαίδευση, την εμπειρία και ικανότητα του. Υπάρχει οργανόγραμμα για κάθε υπηρεσία ενώ παράλληλα έχει γίνει περιγραφή και διαχωρισμός των καθηκόντων των εργαζομένων. Έτσι λοιπόν οι διαδικασίες εσωτερικού ελέγχου για την αντιμετώπιση όλων των παραπάνω σοβαρών ζητημάτων αντιμετωπίζονται με συνέπεια και ήθος από τους εργαζομένους.

Βέβαια η έλλειψη ενός γραπτού εγχειριδίου που να περιγράφει με πληρότητα και σαφήνεια τον μηχανισμό του εσωτερικού ελέγχου καθώς και η μη ύπαρξη ενός γραπτού κώδικα δεοντολογίας συντελούν όπως είναι φυσικό στην μείωση της αποτελεσματικότητας των παραπάνω διαδικασιών.

Επίσης ως προς την αξιολόγηση των κινδύνων, διαπιστώσαμε πως δεν υπάρχουν καθορισμένες διαδικασίες ενώ παράλληλα οι έλεγχοι πραγματοποιούνται περισσότερο σε τακτικό επίπεδο. Αυτό έχει ως συνέπεια οι ελεγκτικές διαδικασίες να εφαρμόζονται σε συνάρτηση με την έκταση του κινδύνου σε μέτρια κλίμακα.

Όσον αφορά τις δραστηριότητες ελέγχου διαπιστώνουμε πως είναι σε ικανοποιητικό επίπεδο καθώς υπάρχουν ασφαλιστικές δικλείδες που εμποδίζουν τις παράνομες συναλλαγές σε μεγάλη κλίμακα ενώ παράλληλα υπάρχουν και έχουν γνωστοποιηθεί τα επίπεδα και όρια των ευθυνών. Βέβαια, ως προς το τελευταίο, θα λέγαμε πως υστερεί ως προς την έλλειψη ενός γραπτού κώδικα που να περιγράφει με σαφήνεια τις θέσεις, τα καθήκοντα και τις ευθύνες των εργαζομένων, όπως έχει ήδη άλλωστε αναφερθεί και παραπάνω.

Τέλος αξίζει να αναφέρουμε πως οι παρεχόμενες υπηρεσίες προς τους δημότες είναι πολύ ικανοποιητικές καθώς υπάρχει ειδική υπηρεσία που μεριμνά για τα παράπονα και προβλήματα τους, προτείνοντας τους λύσεις.

Συνοψίζοντας λοιπόν θα λέγαμε πως οι ελεγκτικές διαδικασίες εσωτερικού ελέγχου που εφαρμόζονται από την δημόσια υπηρεσία βρίσκονται σε ένα μέτριο προς ικανοποιητικό επίπεδο, παρουσιάζουν όμως πολλές αδυναμίες. Η αιτία βρίσκεται στην μη ύπαρξη ενός

γραφτού κώδικα που να περιγράφει με πληρότητα και σαφήνεια όλο τον μηχανισμό που πρέπει να διέπει ένα αποτελεσματικό σύστημα εσωτερικού ελέγχου, την έλλειψη ενός γραφτού κώδικα δεοντολογίας, την απουσία προγραμμάτων ελέγχου και κατ' επέκταση την απουσία επιτροπής ελέγχου για την αξιολόγηση των μεθόδων και των διαδικασιών των εσωτερικών ελεγκτών.

Οι διαδικασίες στην ελληνική διοίκηση είναι καθορισμένες με Νόμους, Υπουργικές Αποφάσεις κτλ. Θα ήταν αναμενόμενο αυτές οι καθορισμένες διαδικασίες να προσφέρουν την δυνατότητα στους υπαλλήλους να εκτελούν τα καθήκοντα τους με σαφήνεια. Στην ουσία όμως λόγω της πολυπλοκότητας των νόμων, και της πολυνομίας τους, παρέχεται η διακριτική ευχέρεια να επιλέξουν τι θα εφαρμόσουν και πως θα το κάνουν. Τα καθήκοντα κάθε εργασίας, στον αντίποδα όλων αυτών, έχουν καθοριστεί σε ένα πολύ γενικό πλαίσιο εργασιών χωρίς να έχουν αναδιατυπωθεί σύμφωνα με τις νέες τάσεις και προοπτικές για κάθε θέση δημόσιου υπαλλήλου.

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 δημόσιου τομέα. Τα πρότυπα διενέργειας της ελεγκτικής διαδικασίας, που έχουν υιοθετηθεί από την οικονομική επιθεώρηση, αφορούν κυρίως γενικές κατευθυντήριες οδηγίες με προσανατολισμό 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. Ο έλεγχος ασκείται από όργανα (οικονομικούς επιθεωρητές) τα οποία βρίσκονται εκτός της ιεραρχικής πυραμίδας της ελεγχόμενης μονάδας. Εν μέρει, τα παραπάνω χαρακτηριστικά της Οικονομικής Επιθεώρησης διασφαλίζουν την ανεξαρτησία της λειτουργίας του εσωτερικού ελέγχου. Αξίζει να σημειωθεί ότι, δεν έχει συσταθεί Επιτροπή Εσωτερικού Ελέγχου, η οποία είναι απαραίτητη σε έναν οργανισμό, για διασφάλιση της λογοδοσίας προς την Διοίκηση, για την έγκριση του κανονισμού λειτουργίας του εσωτερικού ελέγχου, του κανονισμού διενέργειας των ελέγχων και του Κώδικα Δεοντολογίας.

Συνεπώς, ο ρόλος του Εσωτερικού Ελέγχου στην Δημόσια Διοίκηση είναι πολύ σημαντικός δεν έχει λάβει όμως τη μορφή που έχει διεθνώς, τόσο στον ιδιωτικό όσο και στο δημόσιο τομέα.

## ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

Σε πολλές χώρες, ο δημόσιος τομέας έχει υποστεί ευρείες διαρθρωτικές και διοικητικές αλλαγές και νέες συνθήκες διακυβέρνησης έχουν αναδυθεί. Μέσα σε αυτό το πλαίσιο ο έλεγχος αποτελεί κλειδί για την καλή δημόσια διακυβέρνηση και συμβάλλει στην επίτευξη των στόχων ενός οργανισμού. Είναι αναγκαία η ίδρυση ανεξάρτητης εσωτερικής λειτουργίας ελέγχου σε όλα τα επίπεδα της κυβέρνησης.

Ο έλεγχος ενισχύει την δημόσια διαχείριση με την παροχή λογοδοσίας και την προστασία των βασικών αξιών της κυβέρνησης, εξασφαλίζοντας τη διαφανή, δίκαιη, τίμια και έντιμη συμπεριφορά των διευθυντών και στελεχών των φορών του δημοσίου.

Η επιτυχία της δημοσιονομικής αποκέντρωσης που επιδιώκεται σε πολλές χώρες εξαρτάται από την ενίσχυση της ικανότητας των τοπικών αρχών να διαχειριστούν τα έσοδα και τις δαπάνες πιο αποτελεσματικά και να παρέχουν τις υπηρεσίες πιο αποτελεσματικά. Οι τοπικές κυβερνήσεις σε πολλές αναπτυσσόμενες χώρες έχουν επηρεαστεί αρνητικά από τις πολιτικές αυτές αποκέντρωσης, επειδή δεν έχουν δοθεί σε αυτές τα απαραίτητα μέσα για την ενίσχυση της παρακολούθησης της απόδοσης τους και των ελέγχων λογοδοσίας. Κάτω από αυτές τις συνθήκες, η κατάχρηση και σπατάλη των δημόσιων πόρων είναι αναπόφευκτη. Ως αποτέλεσμα, οι χώρες πρέπει να τονίσουν την ανάγκη για διαφανή οικονομικά συστήματα με αποτελεσματικό εσωτερικό έλεγχο και δομές ελέγχου σε τοπικό επίπεδο.

Μια καλή λειτουργία ενός συστήματος εσωτερικού ελέγχου παρέχει σε όλους τους ενδιαφερόμενους φορείς με ευρύτερες εκροές και τα αποτελέσματα δεδομένου ότι επιδιώκει να παρέχει τη καλύτερη καθοδήγηση στη διοίκηση με τον περιορισμό και την εξάλειψη των κινδύνων, την ανάπτυξη αποτελεσματικών στρατηγικών σχεδίων ανάπτυξης, την άρση των εγγενών λαθών και αντιφάσεων στο σύστημα, καθώς και την ενίσχυση της ακεραιότητας μέσω των πολλαπλών ελέγχων. Έτσι, οι αποτελεσματικές στρατηγικές αποκέντρωσης απαιτούν από την κεντρική εξουσία να ενισχύουν τον εσωτερικό έλεγχο και όργανα ελέγχου και να αναθέτουν περισσότερη δύναμη στις τοπικές αρχές.

Σε ένα περιβάλλον μεγαλύτερης δημοτικής δυναμικής και πολυπλοκότητας, νέες τάσεις προκύπτουν για τον εσωτερικό έλεγχο στους ελληνικούς δήμους, με έμφαση στη διαχείριση των κινδύνων και τη διακυβέρνηση, η οποία, κατά συνέπεια, μπορεί να βελτιώσει την ποιότητα, την αξιοπιστία και τη διαφάνεια της πληροφόρησης είτε για σκοπούς εσωτερικής διοίκησης είτε για σκοπούς εξωτερικής αναφοράς.

Στην εργασία αυτή μελετήθηκε η ύπαρξη και η λειτουργία Υπηρεσίας Εσωτερικού Ελέγχου στους Δήμους. Όπως συμβαίνει με τους περισσότερους δήμους της χώρας δεν υφίσταται αυτοτελής υπηρεσία εσωτερικού ελέγχου. Οι δήμοι στην Ελλάδα δεν έχουν αντιληφθεί τη σπουδαιότητα και το ρόλο του εσωτερικού ελέγχου στα πλαίσια της τοπικής αυτοδιοίκησης.

Προκειμένου να εξεταστούν οι συνθήκες εσωτερικού ελέγχου σε επίπεδο τοπικής αυτοδιοίκησης στην Ελλάδα θα μπορούσε σε μελλοντική έρευνα να γίνει μια σύγκριση των συνθηκών ελέγχου μεταξύ δήμων που διατηρούν Υπηρεσία Εσωτερικού Ελέγχου και δήμων που δεν διατηρούν τέτοια υπηρεσία, έτσι ώστε να διερευνηθεί ο ρόλος και η σημασία του εσωτερικού ελέγχου μέσα σε ένα Δήμο και να αναδειχθούν περιθώρια και προτάσεις βελτίωσης.

Παρά τους περιορισμούς που εντοπίστηκαν, δηλαδή αυτούς που σχετίζονται με την έλλειψη μελετών για το δημοτικό εσωτερικό έλεγχο στην Ελλάδα, μπορεί να εξαχθεί το συμπέρασμα ότι η εργασία αυτή έδειξε ότι υπάρχουν ακόμη πολλά να γίνουν όσον αφορά την ανάπτυξη και την εφαρμογή των προτύπων εσωτερικού ελέγχου, τις διαδικασίες και άλλων συναφών θεμάτων στους ελληνικούς δήμους.

## ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ – ΑΡΘΡΟΓΡΑΦΙΑ

### Ελληνική

Ελληνικό Ινστιτούτο Διοικητικών Επιστημών, «Η Δημόσια Διοίκηση στην Ελλάδα», Επιμέλεια: Επ. Π. Σπηλιωτόπουλος, Αν. Μακρυδημήτρης, Εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα, Αθήνα 2001

Ινστιτούτο Τοπικής Αυτοδιοίκησης, «Οι έλεγχοι στους ΟΤΑ: Προτάσεις για τον Εξορθολογισμό και την Αποτελεσματικότητα του Συστήματος», 2006

Καζαντζής Χρήστος, «Ελεγκτική και Εσωτερικός Έλεγχος, Μία συστηματική προσέγγιση Εννοιών, Αρχών και Προτύπων», Εκδόσεις Business Plus A.E., Πειραιάς 2006

Καλλίρη Φωτεινή, «Δύσκολος ο Πόλεμος κατά της Διαφθοράς», Εφημερίδα Καθημερινή, 30/6/2009

Καπετάνη Μάρω, «Πολλαπλοί οι Ελεγκτικοί Μηχανισμοί, Αναποτελεσματικοί οι Έλεγχοι», [www.kedke.gr](http://www.kedke.gr), 2007

Κουτούπης Ανδρέας, «Οι επιδράσεις του Θεσμικού Πλαισίου Εταιρικής Διακυβέρνησης και των Βέλτιστων Πρακτικών στην Ανάπτυξη των Συστημάτων Εσωτερικού Ελέγχου των Επιχειρήσεων, Η περίπτωση των εισηγμένων στο Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών Εταιρειών», Πάντειο Πανεπιστήμιο Κοινωνικών και Πολιτικών Επιστημών, Τμήμα Δημόσιας Διοίκησης, Διδακτορική Διατριβή, 2009

Meigs Walter, Larsen John και Meigs Robert, «Ελεγκτική», Μετάφραση Θ. Διαμαντόπουλος-Ι. Ταλαρούγκας Εκδόσεις Παπαζήση, Αθήνα 1978,

Μπεσίλα-Μακρίδη Ελισάβετ, «Ο Έλεγχος της Δημόσιας Διοίκησης από το «Σώμα Επιθεωρητών Ελεγκτών Δημόσιας Διοίκησης», Εκδόσεις Σάκκουλα, Θεσσαλονίκη 1999  
Ν. 3016/2002: «Για την εταιρική διακυβέρνηση, θέματα μισθολογίου και άλλες διατάξεις,»

Ν. 3463/2006: «Κώδικας Δήμων και Κοινοτήτων»

Ν. 3693/2008: «Εναρμόνιση της ελληνικής νομοθεσίας με την Οδηγία 2006/43/ΕΚ περί υποχρεωτικών ελέγχων των ετήσιων και των ενοποιημένων λογαριασμών, για την τροποποίηση των Οδηγιών 78/660/ΕΟΚ και 83/349/ΕΟΚ του Συμβουλίου και για την κατάργηση της Οδηγίας 84/253/ΕΟΚ του Συμβουλίου και άλλες διατάξεις»

Ν. 3697/2008: «Ενίσχυση της διαφάνειας του Κρατικού Προϋπολογισμού, έλεγχος των δημοσίων δαπανών, μέτρα φορολογικής δικαιοσύνης και άλλες διατάξεις.»

Ν. 3852/2010: «Νέα Αρχιτεκτονική της Αυτοδιοίκησης και της Αποκεντρωμένης Διοίκησης – Πρόγραμμα Καλλικράτης»

Ρακιντζής Λεάνδρος, «Ο Γενικός Επιθεωρητής Δημόσιας Διοίκησης και η Προστασία του Περιβάλλοντος», 2008

Σούλη Ουρανία, «Υπό τον Έλεγχο του ΥΠΟΙΟ τα Οικονομικά των ΟΤΑ», [www.kedke.gr](http://www.kedke.gr), 2008

Συμπαραστάτης του Δημότη και της Επιχείρησης της Καλαμαριάς, «Ετήσιος Απολογισμός» 2011

Συνήγορος του Πολίτη, «Ετήσια Έκθεση» 2011

Σώμα Επιθεωρητών Ελεγκτών Δημόσιας Διοίκησης, «Έκθεση Πεπραγμένων» 2010

Φλωράτος Αγγ. Χρήστος, «Η Ελληνική Δημόσια Διοίκηση, Αδυναμίες-Μέτρα Εξυγίανσης», Εκδόσεις Αρσενίδη, Αθήνα 2005

Φουστανάκης Ιωάννης, « Εσωτερικός Έλεγχος Οργανισμών Τοπικής Αυτοδιοίκησης, Πρακτική Εφαρμογή Ανάλυσης, η Περίπτωση του Δήμου Πειραιά», Εθνική Σχολή Τοπικής Αυτοδιοίκησης, Δ' Εκπαιδευτική Σειρά, Τμήμα Οικονομικής Διαχείρισης, 2011

Φυτράκης Ευτύχης, «Τα Ελεγκτικά Σώματα της Διοίκησης, Θεωρία-Νομοθεσία-Νομολογία»,  
Νομική Βιβλιοθήκη, Έκδοση 2010

## **Ξένη**

Baltaci Mustafa και Yilmaz Serdar, «Keeping an Eye on Subnational Governments, Internal Control and Audit at Local Levels», 2006

Center for Economic and Social Development, «The Auditing of Local Government Financial Management in Azerbaijan: Comparative Analysis», 2008

Chartered Accountants of India, «Standard on Internal Audit (SIA) 1, Planning an Internal Audit», 2006

Council of Europe, «Internal Audit at Local and Regional Level»

Davey Kenneth, «Making Government Accountable - Local Government Audit in Postcommunist Europe», Local Government and Public Service Reform Initiative, 2009

Davies Marlene, «The Changing Face of Internal Audit in Local Government- A Survey On The Views Of Welsh Local Government Internal Auditors». Journal of Finance and Management in Public Services. Vol. 1, 2001

European Commission, «Compendium of the public internal control systems in the EU Member States», 2012

Goodwin Jenny, «A comparison of internal audit in the private and public sectors», Managerial Auditing Journal, Vol 19, 2004

Haimon Zvi, «Internal auditing in local government in Israel: Status vs effectiveness», Israel Affairs, 2010

International Federation of Accountants, *Governance in the Public Sector: A Governing Body Perspective*, 2001

Johnsen Age, Meklin Pentti, Oulasvirta Lasse and Vakkuri Jarmo, «Performance auditing in local government: an exploratory study of perceived efficiency of municipal value for money auditing in Finland and Norway», *European Accounting Review*, 2010

Jorge Susana and Costa Anabela, «Internal auditing amongst Portuguese municipalities», *Revista Enfoques: Ciencia Política y Administración Pública*, vol. VII, 2009

Malan Roland M., «Internal auditing in government», *Internal Auditor*, Vol. 48 1991

Monfardini Patrizio and Von Maravic Patrick, «Municipal Auditing in Germany and Italy: Explosion, Change, or Recalcitrance?», *Financial Accountability & Management*, 28, 2012

Mussari Riccardo, «Italian Municipal Audit: Half a Reform?», *Financial Accountability and Management*, 1995

Saroyan Zaruhi, «Local Governance in Armenia», *Central European University*, 2010

Sepsey Tamas, «Internal Audits at Local Governments-Audit Experiences of the State Audit Office of Hungary», *Public Finance*, 2011

Sterck Miekatrien, Bouckaert Geert , «International Audit Trends in the Public Sector» *The Internal Auditor*, 2006

The Institute of Internal Auditors / [www.theiia.org](http://www.theiia.org), «The Role of Auditing in Public Sector Governance», 2006

West P. Jonathan and Berman M. Evan, «Audit Committees and Accountability in Local Government: A National Survey», *International Journal of Public Administration*, 2006



## Ηλεκτρονικές Πηγές

[www.hia.gr](http://www.hia.gr),

[www.kalamaria.gr](http://www.kalamaria.gr)

[www.kedke.gr](http://www.kedke.gr)

[www.ota.gr](http://www.ota.gr)

[www.theia.org](http://www.theia.org)

