



ΣΧΟΛΗ ΕΠΙΣΤΗΜΩΝ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ
ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΚΑΙ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ
ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΩΝ ΣΠΟΥΔΩΝ ΣΤΗΝ ΕΦΑΡΜΟΣΜΕΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ
ΚΑΙ ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ

Διπλωματική Εργασία
**ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ ΣΤΟΥΣ ΟΡΓΑΝΙΣΜΟΥΣ ΤΟΠΙΚΗΣ
ΑΥΤΟΔΙΟΙΚΗΣΗΣ: ΜΕΛΕΤΗ ΠΕΡΙΠΤΩΣΗΣ**

Του
ΧΡΗΣΤΟΥ ΚΩΝΣΤΑΝΤΙΝΟΥ

Επιβλέπων Καθηγητής: ΤΑΧΥΝΑΚΗΣ ΠΑΝΑΓΙΩΤΗΣ

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

ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗ 2017

ΕΥΧΑΡΙΣΤΙΕΣ

Θα ήθελα να εκφράσω τις ευχαριστίες μου στην οικογένεια μου ,την γυναίκα μου και την κόρη μου, για την στήριξη και υπομονή τους όχι μόνο κατά την διάρκεια εκπόνησης της παρούσης διπλωματικής, αλλά και σε όλη την διάρκεια των σπουδών μου.

Επίσης ευχαριστώ τον κ.Ταχυνάκη Παναγιώτη, επιβλέπων καθηγητή μου για την υπομονή και στήριξη που μου παρείχε, καθώς και για τις γνώσεις που αποκόμισα κατά την διάρκεια του μεταπτυχιακού μου.

Τέλος, ευχαριστίες οφείλω να εκφράσω και στους υπαλλήλους οι οποίοι με προθυμία απάντησαν στις ερωτήσεις μου και με βοήθησαν να συλλέξω τα απαραίτητα, για την έρευνα, στοιχεία.

ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Μετά το σχέδιο Καλλικράτη και την συγχώνευση των Δήμων έγινε περισσότερο πολύπλοκη η λειτουργία των Δήμων, κάνοντας πλέον αναγκαία την λειτουργία του εσωτερικού ελέγχου σε υψηλότατο επίπεδο. Έτσι η Τοπική Αυτοδιοίκηση πρέπει να καθιερώσει συστήματα εσωτερικού ελέγχου για την αντιμετώπιση της διαφθοράς και κακοδιαχείρισης από τα οποία βάλετε.

Σύμφωνα με μελέτες ο ρόλος του εσωτερικού ελέγχου στους Οργανισμούς Τοπικής Αυτοδιοίκησης αποτελεί πλέον ένα πολύ σημαντικό εργαλείο για την αντιμετώπιση της διαφθοράς ,της κακοδιαχείρισης και στηρίζει την αποτελεσματικότητα, την ευσυνειδησία και τον επαγγελματισμό των υπαλλήλων.

Στην Ελλάδα και στους περισσότερους Δήμους είτε δεν υπάρχει καθόλου υπηρεσία εσωτερικού ελέγχου είτε υπάρχει αλλά δεν είναι ικανοποιητική η λειτουργία αυτής.

Ο εσωτερικός έλεγχος στους Οργανισμούς Τοπικής Αυτοδιοίκησης έχει ως σκοπό την διαχείριση και αξιοποίηση των δημόσιων πόρων, την διασφάλιση των ορθών οικονομικών καταστάσεων και κυρίως στην εξασφάλιση της βιωσιμότητας τους.

Σκοπός της παρούσης Διπλωματικής είναι να αναλύσει τον ισχύον πλαίσιο Εσωτερικού Ελέγχου των Οργανισμών Τοπικής Αυτοδιοίκησης, καθώς και την αναγκαιότητα και σπουδαιότητα εγκατάστασης συστημάτων Εσωτερικού Ελέγχου που οδηγούν στην διαφάνεια των οικονομικών των Οργανισμών.

Λέξεις κλειδιά : Εσωτερικός έλεγχος, Οργανισμοί Τοπικής Αυτοδιοίκησης, Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου.

ABSTRACT

Following the Kallikratis plan and the merging of the Municipalities, the operation of the Municipalities became more complicated, making the internal control function at a very high level necessary. So local governments have to put in place internal control systems to deal with the corruption and mismanagement you put.

Studies have shown that the role of internal control in Local Authorities is now a very important tool for tackling corruption, mismanagement and supporting the efficiency, conscientiousness and professionalism of officials

In Greece and most municipalities, there is either no internal audit service, or there is but no satisfactory operation.

Internal control in Local Government Organizations aims at managing and exploiting public resources, ensuring sound financial statements and, above all, ensuring their sustainability.

The purpose of this Diplomatic is to analyze the current Internal Audit Framework of Local Authorities and the necessity and importance of installing Internal Audit systems that lead to the transparency of the Organizations' finances.

Key words: Internal Audit, Local Authorities, Internal Audit System.

ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΩΝ

ΕΥΧΑΡΙΣΤΙΕΣ	2
ΠΕΡΙΛΗΨΗ	3
ABSTRACT	4
ΠΙΝΑΚΑΣ ΣΥΝΤΟΜΟΓΡΑΦΙΩΝ	7
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1	8
ΕΙΣΑΓΩΓΗ.....	8
1.1. ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟ ΕΡΓΑΣΙΑΣ ΚΑΙ ΕΡΕΥΝΗΤΙΚΑ ΕΡΩΤΗΜΑΤΑ.....	8
1.2. ΣΚΟΠΟΣ ΕΡΓΑΣΙΑΣ.....	8
1.3. ΜΕΘΟΔΟΛΟΓΙΑ.....	8
1.4. ΔΟΜΗ ΔΙΠΛΩΜΑΤΙΚΗΣ ΕΡΓΑΣΙΑΣ	9
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2:	10
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΚΗ-ΑΡΘΡΟΓΡΑΦΙΚΗ ΕΠΙΣΚΟΠΗΣΗ.....	10
2.1 ΕΙΣΑΓΩΓΗ.....	10
2.2 ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΚΗ-ΑΡΘΡΟΓΡΑΦΙΚΗ ΕΠΙΣΚΟΠΗΣΗ.....	10
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3:	14
ΕΙΣΑΓΩΓΗ ΣΤΟΝ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟ ΕΛΕΓΧΟ.....	14
3.1 ΕΙΣΑΓΩΓΗ.....	14
3.2 ΈΝΝΟΙΑ ΚΑΙ ΣΗΜΑΣΙΑ ΤΟΥ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ.....	14
3.3 ΔΙΑΚΡΙΣΗ ΤΗΣ ΈΝΝΟΙΑΣ «ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΣ ΈΛΕΓΧΟΣ»	16
3.4 ΣΚΟΠΟΣ ΤΟΥ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ	17
3.5 Η ΑΝΑΓΚΑΙΟΤΗΤΑ ΤΟΥ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ.....	18
3.6 ΕΙΔΗ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ.....	19
3.7 ΚΩΔΙΚΑΣ ΔΕΟΝΤΟΛΟΓΙΑΣ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ.....	22
3.8. ΔΠ ΓΙΑ ΤΗΝ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΙΚΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΟΥ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ...23	
3.9 ΔΙΚΛΕΙΔΕΣ ΑΣΦΑΛΕΙΑΣ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ.....	38

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4:	41
ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΣ ΈΛΕΓΧΟΣ ΣΤΟΥΣ ΟΡΓΑΝΙΣΜΟΥΣ ΤΟΠΙΚΗΣ ΑΥΤΟΔΙΟΙΚΗΣΗΣ.....	41
4.1 ΕΙΣΑΓΩΓΗ.....	41
4.2 ΣΥΣΤΗΜΑΤΑ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ ΣΤΟΥΣ ΟΤΑ.....	41
4.3 ΕΛΕΓΚΤΙΚΑ ΣΩΜΑΤΑ ΟΤΑ.....	43
ΣΩΜΑ ΕΠΙΘΕΩΡΗΤΩΝ ΕΛΕΓΚΤΩΝ ΔΗΜΟΣΙΑΣ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ.....	43
ΕΛΕΓΚΤΙΚΟ ΣΥΝΕΔΡΙΟ.....	46
ΣΥΝΗΓΟΡΟΣ ΤΟΥ ΠΟΛΙΤΗ	47
ΑΥΤΟΤΕΛΗΣ ΥΠΗΡΕΣΙΑ ΕΠΟΠΤΕΙΑΣ.....	48
ΣΥΜΠΑΡΑΣΤΑΤΗΣ ΤΟΥ ΔΗΜΟΤΗ ΚΑΙ ΤΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ.....	49
ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΕΠΙΤΡΟΠΗ.....	50
4.4 ΕΠΟΠΤΕΙΑ ΤΟΠΙΚΩΝ ΑΡΧΩΝ.....	52
4.5 ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ ΣΤΟΥΣ ΟΤΑ (Α΄-ΒΑΘΜΟΥ).....	54
4.6 ΈΛΕΓΧΟΣ ΚΑΙ ΕΠΟΠΤΕΙΑ ΣΤΟΥΣ ΟΤΑ (Α΄-ΒΑΘΜΟΥ).....	55
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5:	58
ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ ΣΤΟΥΣ ΟΤΑ.....	58
5.1 ΕΙΣΑΓΩΓΗ.....	58
5.2 ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΤΟΥ ΔΗΜΟΥ ΤΗΣ ΕΡΕΥΝΑΣ.....	58
5.3 ΑΝΑΛΥΣΗ ΕΡΩΤΗΜΑΤΟΛΟΓΙΟΥ ΕΡΕΥΝΑΣ.....	59
5.4 ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ ΕΡΕΥΝΑΣ	62
5.5 ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΒΕΛΤΙΩΣΗΣ ΣΥΣΤΗΜΑΤΟΣ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ.....	64
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6:	67
ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ-ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ-ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΟΙ ΓΙΑ ΜΕΛΛΟΝΤΙΚΗ ΕΡΕΥΝΑ.....	67
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ:	69
ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ Ι	74

ΠΙΝΑΚΑΣ ΣΥΝΤΟΜΟΓΡΑΦΙΩΝ

Ο.Ε.Υ	Οργανισμός Εσωτερικής Υπηρεσίας
Ε.Ι.Ε.Ε.	Ελληνικό Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών
Ο.Τ.Α	Οργανισμός Τοπικής Αυτοδιοίκησης
Δ.Π.Ε.	Διεθνές Πρότυπο Ελέγχου
Ο.Ο.Σ.Α	Οργανισμός Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης
Ν.	Νόμος
Π.Δ	Προεδρικό Διάταγμα
Δ.Π.	Διεθνή Πρότυπα
Σ.τ.Π	Συνήγορος του Πολίτη
Γ.Γ.Α.Δ.	Γενικό Γραμματέα Αποκεντρωμένης Διοίκησης.
Σ.Ε.Ε.Δ.Δ	Σώμα Επιθεωρητών Ελεγκτών Δημόσιας Διοίκησης
Ν.Π.Δ.Δ	Νομικό Πρόσωπο Δημοσίου Δικαίου
Α.Υ.Ε.	Αυτοτελής Υπηρεσία Εποπτείας
Ε.Κ.Δ.Δ.Α.	Εθνικό Κέντρο Δημόσιας Διοίκησης & Αυτοδιοίκησης
Ι.Ι.Α	Institute of Internal Auditors
AICPA	American Institute of Certified Public Accountants Αμερικάνικο Ινστιτούτο Ορκωτών Λογιστών

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

1.1. ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟ ΕΡΓΑΣΙΑΣ ΚΑΙ ΕΡΕΥΝΗΤΙΚΑ ΕΡΩΤΗΜΑΤΑ

Είναι αποδεδειγμένο σύμφωνα με μελέτες ότι ο ρόλος του ελέγχου και συγκεκριμένα του Εσωτερικού Ελέγχου, είναι ιδιαίτερος σημαντικός στους Ο.Τ.Α. Οπότε στην παρούσα διπλωματική εργασία παρουσιάζεται ο εσωτερικός έλεγχος και ειδικότερα αυτός τον Ο.Τ.Α. Στη συνέχεια παρουσιάζεται η περίπτωση ενός Δήμου της Περιφέρειας Δυτικής Μακεδονίας Συγκεκριμένα μέσω ερωτηματολογίου έρευνας θα εξάγουμε βασικά συμπεράσματα για την σημαντικότητα του Εσωτερικού ελέγχου, για το επίπεδο εφαρμογής του και θα παραθέσουμε κάποιες προτάσεις για την βελτίωση αυτού. Στο τέλος παραθέτουμε τα συμπεράσματά μας και προτάσεις για μελλοντική έρευνα.

1.2. ΣΚΟΠΟΣ ΕΡΓΑΣΙΑΣ

Σκοπός της παρούσας εργασίας είναι η παρουσίαση και η εφαρμογή του Εσωτερικού Ελέγχου στους Οργανισμούς Τοπικής Αυτοδιοίκησης και η επισήμανση προβλημάτων που προκύπτουν από την μη εφαρμογή του. Ειδικότερα μέσα από την μελέτη περίπτωση του Δήμου της Περιφέρειας Δυτικής Μακεδονίας θα εξετάσουμε την ύπαρξη εσωτερικών διαδικασιών και άλλων σχετικών θεμάτων καθώς και κατά πόσο μεγάλη σημασία δίνεται σε αυτό. Λόγω του μεγάλου εύρους τους οι ΟΤΑ χαρακτηρίζονται από μια πολυπλοκότητα εργασιών, οπότε μέσω αυτής της διπλωματικής θα προσπαθήσουμε να δούμε κατά πόσο ο εσωτερικός Έλεγχος βοηθάει στην σωστή λειτουργία των ΟΤΑ.

1.3 ΜΕΘΟΔΟΛΟΓΙΑ

Προκειμένου να επιτευχθούν οι στόχοι της διπλωματικής εργασίας και να απαντηθούν τα ερευνητικά ερωτήματα, αναπτύχθηκε μία σύνθετη ερευνητική μεθοδολογία που περιλαμβάνει:

- Την αξιοποίηση της σύγχρονης διεθνούς αλλά και ελληνικής βιβλιογραφίας για τον εσωτερικό έλεγχο στην τοπική αυτοδιοίκηση, καθώς επίσης σχετικής αρθρογραφία αλλά και δημοσιευμένων ερευνητικών μελετών (peer reviewed papers και case

studies) που έχουν σημαντικά συνεισφέρει στη διαμόρφωση του εννοιολογικού και ερευνητικού πλαισίου του θέματος

- Την αξιοποίηση δευτερογενών στοιχείων επίσημων πηγών
- Την διεξαγωγή έρευνας πεδίου, με πιλοτικές συνεντεύξεις και διακίνηση δομημένου ερωτηματολογίου που καταρτίστηκε μετά από τη μελέτη των προαναφερθέντων πηγών προκειμένου να διερευνηθεί ο εσωτερικός έλεγχος στον υπό μελέτη Δήμο.

1.4 ΔΟΜΗ ΔΙΠΛΩΜΑΤΙΚΗΣ ΕΡΓΑΣΙΑΣ

Η παρούσα διπλωματική εργασία παρουσιάζει τον εσωτερικό έλεγχο των ΟΤΑ μέσω της μελέτης περίπτωσης ενός δήμου.

Έτσι αρχικά στο πρώτο κεφάλαιο γίνεται παρουσίαση του περιεχομένου αυτής καθώς και των ερευνητικών ερωτημάτων που καλείται να απαντήσει μέσω της μελέτης περίπτωσης, καθώς και ο σκοπός αυτής. Επίσης παρουσιάζεται η μεθοδολογία με την οποία θα πραγματοποιηθεί η διπλωματική και τέλος η δομή αυτής.

Στο δεύτερο κεφάλαιο γίνεται η βιβλιογραφική επισκόπηση που χρησιμοποιήθηκε για την εκπόνηση της διπλωματικής αλλά και αναφορά σε εθνική και διεθνής αρθρογραφία σχετικά με το εσωτερικό έλεγχο, καθώς και μελέτες πάνω στον έλεγχο των ΟΤΑ.

Στο τρίτο κεφάλαιο παρουσιάζονται η έννοια, ο σκοπός, τα είδη του εσωτερικού ελέγχου και γίνεται αναφορά στα πρότυπα του εσωτερικού ελέγχου. Επίσης παρουσιάζονται οι ελεγκτικές διαδικασίες, τα οφέλη του ελέγχου

Στο τέταρτο κεφάλαιο παρουσιάζεται πως τα συστήματα εσωτερικού ελέγχου στους ΟΤΑ συμβάλουν στην αντιμετώπιση των κινδύνων και γίνεται αναφορά στα ελεγκτικά σώματα των ΟΤΑ.

Στο πέμπτο κεφάλαιο εξετάζεται η περίπτωση του δήμου της έρευνάς μας και συγκεκριμένα μέσω του ερωτηματολογίου της έρευνας καταλήγουμε σε βασικά συμπεράσματα σχετικά με τον Εσωτερικό Έλεγχο και την σημαντικότητα αυτού, το επίπεδο εφαρμογής του καθώς και προτάσεις βελτίωσης.

Τέλος στο έκτο κεφάλαιο παραθέτουμε τα τελικά μας συμπεράσματα και προτάσεις για περιορισμούς και μελλοντική έρευνα.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΚΗ-ΑΡΘΡΟΓΡΑΦΙΚΗ ΕΠΙΣΚΟΠΗΣΗ

2.1 ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Για τον εσωτερικό έλεγχο των ΟΤΑ έχουν πραγματοποιηθεί αρκετές μελέτες τόσο σε εθνικό όσο και σε διεθνή επίπεδο. Για την εκπόνηση της παρούσης διπλωματικής βασιστήκαμε σε ελληνική και ξένη βιβλιογραφία καθώς και στις έρευνες που προαναφέραμε. Οπότε παρακάτω γίνεται συνοπτική παρουσίαση της βιβλιογραφίας αυτής.

2.2 ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΚΗ-ΑΡΘΡΟΓΡΑΦΙΚΗ ΕΠΙΣΚΟΠΗΣΗ

Η φύση και η έκταση του ελεγκτικού έργου επηρεάζεται σε πολύ μεγάλο βαθμό από τον εσωτερικό έλεγχο. Όσο πιο αποτελεσματικό είναι το σύστημα του εσωτερικού ελέγχου τόσο μικρότερος ο κίνδυνος του, ο οποίος αποτελεί ένα από τα σημαντικότερα συστατικά στοιχεία του Ελεγκτικού κινδύνου. Έτσι ο εσωτερικός έλεγχος εκτείνεται σε όλα τα στάδια και σημεία μιας επιχείρησης και για αυτό το λόγο μπορεί να παρομοιαστεί σαν το νευρικό σύστημα των ανθρώπων¹.

Ο εσωτερικός έλεγχος στους ΟΤΑ παρουσιάζει ιδιαίτερο ενδιαφέρον, γιατί η εφαρμογή του στο ιδιαίτερα πολύπλοκο περιβάλλον του αποτέλεσε έναυσμα για πολλές μελέτες, ειδικά στους ΟΤΑ Α βαθμού όπως είναι οι Δήμοι. Σε μία μελέτη για τον Εσωτερικό έλεγχο στον δημόσιο τομέα των χωρών της Ευρωπαϊκής Ένωσης, που παρουσίασε η Ευρωπαϊκή Επιτροπή το 2012² αναφέρει ότι: Τα τελευταία τριάντα χρόνια έχουν γίνει πολύ σημαντικές αλλαγές στη δημόσια διοίκηση και οι περισσότερες χώρες της Ευρωπαϊκής Ένωσης διαθέτουν στο δημόσιο τομέα συστήματα εσωτερικού ελέγχου, τα οποία έχουν καθιερωθεί με συγκεκριμένους νόμους και κανονισμούς. Ως προς το τμήμα του δημοσίου το οποίο καλύπτει ο εσωτερικός έλεγχος έγκειται η διαφορά μεταξύ των χωρών αυτών, καθώς υπάρχουν χώρες στις οποίες γίνεται προσπάθεια εφαρμογής του εσωτερικού ελέγχου και χώρες στις οποίες εφαρμόζεται σε μικρό εύρος, με αποτέλεσμα να μην μπορούν να εξαχθούν ασφαλή συμπεράσματα ως προς την ορθή εφαρμογή του εσωτερικού ελέγχου.

¹ Ελεγκτική και Εσωτερικός Έλεγχος, Καλαντζής Χ., Εκδόσεις Business Plus, Αθήνα 2006, σελ.247

² European Commission, «Compendium of the public internal control systems in the EU Member States», 2012

Τη σημερινή εποχή όπου το οικονομικό περιβάλλον μεταβάλετε με πολύ γρήγορους ρυθμούς και έχουμε φαινόμενα όπως του έντονου ανταγωνισμού, της συγκέντρωσης των κεφαλαίων, της παγκοσμιοποίησης ο ρόλος της ελεγκτικής επιστήμης τόσο σε εθνικό όσο και σε διεθνή επίπεδο σε κάθε είδους επιχείρησης, ιδιωτική ή δημόσια, μπορεί να χαρακτηριστεί ζωτικής και επιτακτικής σημασίας³.

Το Συμβούλιο της Ευρώπης⁴ σε μια έρευνα του παρουσίασε την σημαντικότητα του εσωτερικού ελέγχου για τους Δήμους και τις Περιφέρειες της Ευρώπης, έτσι ώστε να αξιοποιούνται σωστά οι δημόσιοι πόροι αυτών και οι εκάστοτε τοπικοί φορείς να πετυχαίνουν τους στόχους τους. Επίσης όμως διαπιστώθηκαν και διαφορές μεταξύ των χωρών της έρευνας, καθώς οι μισές περίπου από αυτές διαθέτουν νόμους για την εφαρμογή του εσωτερικού ελέγχου σε τοπικό επίπεδο, ανεξάρτητα εάν αυτοί οι νόμοι τηρούνται ή όχι. Έτσι υπάρχουν χώρες οι οποίες σε τοπικό επίπεδο γίνεται χρήση του εσωτερικού και του εξωτερικού ελεγκτή, ενώ υπάρχουν χώρες που σε τοπικό επίπεδο θεωρούν ότι δεν επαρκούν οι πόροι για την λειτουργία τμήματος εσωτερικού ελέγχου ή ότι είναι μικρής σημασίας η λειτουργία ενός τέτοιου τμήματος, οπότε δεν εφαρμόζουν εσωτερικό έλεγχο. Είναι όμως γεγονός ότι σταδιακά οι χώρες της Ευρώπης αρχίζουν να εφαρμόζουν εσωτερικό έλεγχο σε πολλές διαδικασίες του τοπικού επιπέδου, με την βοήθεια και την συνδρομή της Ευρωπαϊκής Επιτροπής.

Η ελεγκτική είναι μια επιστήμη η οποία παράγει όλο και μεγαλύτερη γνώση και σαν τεχνική ικανοποιεί τις ανάγκες του ελέγχου προσφέροντας στους οργανισμούς την δυνατότητα να επιτύχουν την αποστολή τους. Έτσι η ελεγκτική δεν ασχολείται με την νομική μορφή των οικονομικών μονάδων, όπου πραγματοποιείται ο έλεγχος, δηλαδή δεν εξετάζει αν οι μονάδες που ελέγχει έχουν ιδιωτικό ή δημόσιο χαρακτήρα, αλλά ούτε και το αντικείμενο εκμετάλλευσής τους, αλλά ούτε τον κερδοσκοπικό ή μη χαρακτήρα τους. Είναι ένας κλάδος, που μέσα από τη διερεύνηση και την αξιολόγηση των λειτουργιών αποκτά έδαφος αποδοχής και εφαρμογής σε κάθε φορέα, οργανισμό ή επιχείρηση. Εξελίσσεται συνεχώς και προσπαθεί να αποκτήσει τη δική της ταυτότητα, προσεγγίζοντας κάθε φορά τις αδυναμίες των συστημάτων εσωτερικού ελέγχου, με επιστημονικές μεθόδους, υποδεικνύοντας ρεαλιστικές λύσεις⁵.

³ Ελεγκτική και Εσωτερικός Έλεγχος, Καλαντζής Χ., Εκδόσεις Business Plus, Αθήνα 2006, σελ.39

⁴ Council of Europe, «Internal Audit at Local and Regional Level»

⁵ Γιώγος, Χ. Ο σύγχρονος εσωτερικός έλεγχος στις επιχειρήσεις και η πρακτική εφαρμογή του, το παράδειγμα ενός μεγάλου ξενοδοχείου, Μεταπτυχιακή εργασία, Πανεπιστήμιο Πειραιώς, Τμήμα Οργάνωσης & Διοίκησης Επιχειρήσεων, 2006

Σε μία μελέτη στους ΟΤΑ της Πορτογαλίας από τους Jorge & Costa σχετικά με το πώς οι διαδικασίες εσωτερικού ελέγχου, επιδέχονται σημαντικών βελτιώσεων, παρόλο το εύρος των προβλημάτων, όπως η έλλειψη επαρκούς προσωπικού και η μη εφαρμογή των διεθνών ελεγκτικών προτύπων. Η έρευνα καταλήγει στο ότι οι σημαντικότερες λειτουργίες του εσωτερικού ελέγχου είναι, ο έλεγχος νομιμότητας και συμμόρφωσης, η διασφάλιση της αξιοπιστίας των οικονομικών καταστάσεων και η διαπίστευση της λειτουργικής αποδοτικότητας των Δήμων⁶.

Επίσης σε μελέτη σε ΟΤΑ της Νιγηρίας από τους Unegbu & Kida προκύπτει βάση τεκμηρίων ότι ο εσωτερικός έλεγχος δεν είναι εφαρμόζεται αποτελεσματικά σε επίπεδο τοπικής αυτοδιοίκησης, παρόλο που μπορεί να αποτελέσει ένα εξαιρετικό εργαλείο εντοπισμού και πρόληψης των περιπτώσεων διαφθοράς και απάτης⁷.

Ακόμη σε μελέτη στους ΟΤΑ της Ουγγαρίας προκύπτει ότι δεν τηρεί τις βασικές προϋποθέσεις βάσει των επαγγελματικών ελεγκτικών προτύπων, με αποτέλεσμα να μη συνεισφέρει στην αποδοτική διαχείριση σε επίπεδο τοπικής αυτοδιοίκησης, ιδιαίτερα σε ότι αφορά τη διαχείριση κινδύνων⁸.

Σε μελέτη που πραγματοποιήθηκε σε οργανισμούς τοπικής αυτοδιοίκησης σε Ιταλία και Γερμανία, χώρες στις οποίες έχουν γίνει πολλές μεταρρυθμίσεις στον τομέα του ελέγχου, παρατηρείται μια αύξηση στις δραστηριότητες του ελέγχου τόσο σε ποσοτικούς όσο και σε ποιοτικούς όρους, με την αύξηση αυτή να παρατηρείται και στον εσωτερικό έλεγχο⁹. Στην Ιταλία κάθε δήμος διαθέτει υποχρεωτικά ελεγκτικό σώμα, υπεύθυνο για τον έλεγχο των οικονομικών των δήμων και ένα εσωτερικό όργανο για τον έλεγχο κάθε διοικητικής πράξης, με γνώμονα τη συμμόρφωση με τους νόμους.

Σε εθνικό επίπεδο μια μελέτη στην Ελλάδα για την Τοπική Αυτοδιοίκηση η οποία εξετάζοντας τον εσωτερικό έλεγχο σε αυτή, καταλήγει στην διαπίστωση ότι οι Δήμοι στην Ελλάδα στο μεγαλύτερο ποσοστό τους, δεν διαθέτουν αυτοτελείς Υπηρεσίες εσωτερικού ελέγχου ή ακόμα και αν διαθέτουν, είτε βρίσκεται σε αρχικό στάδιο εφαρμογής είτε δεν λειτουργεί καθόλου με αποτέλεσμα την μη έκδοση συμπερασμάτων ως προς την σπουδαιότητα και το ρόλο του εσωτερικού ελέγχου στους ΟΤΑ. Σχετικά με την έρευνα που

⁶ Jorge, S., & Costa, A. (2009) Internal auditing amongst Portuguese municipalities Revista Enfoques: Ciencia Política y Administración Pública, 8, 303-361

⁷ Unegbu, A.O, & Kida, M.I. (2011) Effectiveness of internal audit as instrument of improving public Sector management. Journal of Emerging Trends in Economics and Management Sciences (JETEMS), 2(4), 304-309

⁸ Sepsey, T. (2011) Internal Audits at Local Governments-Audit Experiences of the State Audit Office of Hungary Public Finance, 3, 411-428

⁹ Monfardini P and P. Von Maravic, «Municipal Auditing in Germany and Italy: Explosion, Change, or Recalcitrance» Financial Accountability & Management, 28, 2012, 52-76

διενεργήθηκε στον Δήμο Πειραιά, διαπιστώνεται ότι παρότι υπάρχει τμήμα εσωτερικού ελέγχου, αλλά βέβαια η μικρή χρονικά λειτουργία του, οδηγεί σε συμπεράσματα με επιφύλαξη και επιδέχεται σημαντικά στοιχεία βελτίωσης σύμφωνα με τα διεθνή πρότυπα και τις διεθνείς καλές πρακτικές¹⁰.

Σε μελέτη για τον ρόλο του εσωτερικού ελέγχου στους ΟΤΑ στην Αυστραλία, διαπιστώνεται ότι αυτός είναι ακόμα μπερδεμένος και έτσι μέχρι και σήμερα η αποτελεσματικότητα του να είναι αρκετά περιορισμένη. Παρόλα αυτά συμπεραίνεται πως ο εσωτερικός έλεγχος αποτελεί μία καλή πρακτική της διακυβέρνησης σε επίπεδο τοπικής αυτοδιοίκησης, ιδιαίτερα σε ότι αφορά τον έγκαιρο εντοπισμό περιπτώσεων απάτης και διαφθοράς, δεδομένων των αυξημένων κεφαλαιακών ροών στους ΟΤΑ τα τελευταία χρόνια¹¹.

Η αποστολή του εσωτερικού ελέγχου είναι να διασφαλίζει την ποιότητα και την συνοχή του λογιστικού συστήματος, των οικονομικών καταστάσεων και να υπάρχει διαφάνεια στις οικονομικές λογιστικές πράξεις των ΟΤΑ. Για τον ορθότητα αυτών πρέπει να παρακολουθούνται όλες οι λογιστικές εγγραφές και οι πράξεις που διενεργήθηκαν, έτσι ώστε να εξασφαλιστούν τα περιουσιακά στοιχεία και τα κεφάλαια αυτών των ΟΤΑ¹².

Μέσω της βιβλιογραφίας και αρθρογραφίας διαπιστώσαμε ότι έχουν πραγματοποιηθεί τόσο σε διεθνή όσο και σε εθνικό επίπεδο μελέτες σχετικά με τον εσωτερικό έλεγχο σε ΟΤΑ, πράγμα που καταδεικνύει την σημαντικότητα αυτής και σύμφωνα με τις έρευνες αυτές διαπιστώνουμε το πολύ σημαντικό ρόλο στην ομαλή και ορθή δημόσια διακυβέρνηση καθώς και στην βοήθεια που προσφέρουν στους ΟΤΑ για την επίτευξη των στόχων τους, αλλά και στην εξάλειψη των φαινομένων κακοδιαχείρισης από τις εκάστοτε διοικήσεις. Είναι εμφανές ότι έχουν αντιληφτεί την σπουδαιότητα του εσωτερικού ελέγχου σε επίπεδο ΟΤΑ.

¹⁰Φουστανάκης Ι. , Εσωτερικός Έλεγχος Οργανισμών Τοπικής Αυτοδιοίκησης, Πρακτική Εφαρμογή Ανάλυσης, Η Περίπτωση του Δήμου Πειραιά, Εθνική Σχολή Τοπικής Αυτοδιοίκησης, Δ΄ εκπαιδευτική Σειρά, Τμήμα Οικονομικής Διαχείρισης, 2011.

¹¹ Pilcher R. (2014). Role of Internal Audit in Australian Local Government Governance: A Step in the Right Direction. *Financial Accountability & Management*, 30(2), 206-237

¹² Munteanu V. , Copcinschi L. , Luschi C. ,Lacaenu A., Knowledge Horizons / Orizonturi ale Cunoasterii . 4/1/2016, Vol 8 Issue 2, p14-21. 8p.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3

ΕΙΣΑΓΩΓΗ ΣΤΟΝ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟ ΕΛΕΓΧΟ

3.1. ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Στο παρόν κεφάλαιο σκοπός είναι να γίνει αναφορά αρχικά στην Έννοια και την σημασία του Εσωτερικού Ελέγχου, στην διάκριση της έννοιας «Εσωτερικός Έλεγχος», καθώς και στον σκοπό και τη αναγκαιότητα του εσωτερικού ελέγχου. Στη συνέχεια γίνεται αναφορά στα είδη του εσωτερικού ελέγχου και στον κώδικα Δεοντολογίας του εσωτερικού ελέγχου. Τέλος γίνεται μια παρουσίαση των Διεθνών Προτύπων για την επαγγελματική εφαρμογή του Εσωτερικού Ελέγχου και αναφορά στις Δικλίδες ασφαλείας του Εσωτερικού Ελέγχου, κλείνοντας με τα συμπεράσματά από την εννοιολογική ανασκόπηση

3.2. ΈΝΝΟΙΑ ΚΑΙ ΣΗΜΑΣΙΑ ΤΟΥ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ

Στην σημερινή εποχή και σε ένα περιβάλλον συνεχώς μεταβαλλόμενο ο έλεγχος τόσο για τον ιδιωτικό όσο και για τον δημόσιο τομέα της οικονομίας, κρίνεται απαραίτητος καθώς συμβάλει στην διαμόρφωση κλίματος εμπιστοσύνης στην εταιρική διακυβέρνηση των επιχειρήσεων και στην συμμόρφωση τους με τους κανόνες και τους νόμους της πολιτείας. Από την άλλη η ελεγκτική αποτελεί ένα ξεχωριστό επιστημονικό και επαγγελματικό κλάδο της λογιστικής, η οποία πραγματεύεται τους γενικούς κανόνες, τους όρους και προϋποθέσεις για την διενέργεια ελέγχου, τόσο του οικονομικού όσο και διαχειριστικού περιβάλλοντος και έτσι επιτυγχάνεται η διαφύλαξη και η ορθότητα της διαχείρισης των πόρων και της περιουσίας μιας επιχείρησης ή ενός οργανισμού καθώς και την ανάπτυξη και αξιοποίηση του ανθρώπινου δυναμικού¹³.

Έτσι η ελεγκτική σήμερα είναι μια επιστήμη και συνάμα μια τεχνική. Ο χαρακτηρισμός της ως επιστήμη γίνεται γιατί παρέχει γνώση και ως τεχνική γιατί αξιοποιεί πρακτικές και διαδικασίες ελέγχου όπου σε συνδυασμό με την επιστημονική γνώση καλύπτουν τις ανάγκες ελέγχου εξετάζοντας τρία βασικά θέματα:¹⁴

- 1) Το αντικείμενο του ελέγχου, δηλαδή τι ελέγχεται, γιατί είναι αναγκαίος ο έλεγχος και ποιοι σκοποί επιδιώκονται με τον έλεγχο

¹³ Παπαστάθης Π. Ο σύγχρονος Εσωτερικός Έλεγχος στις επιχειρήσεις-οργανισμούς και η πρακτική εφαρμογή του, Αθήνα, Ιδιωτική Έκδοση, 2003

¹⁴ Παπαστάθης Π., ό.π. σελ.45

- 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.

Υπάρχουν πάρα πολλοί ορισμοί για τον Εσωτερικό έλεγχο που έχουν δοθεί κατά καιρούς, λόγω της σημαντικότητας του.

Στην Ελλάδα η έννοια του εσωτερικού ελέγχου προσδιορίζεται από τον Νόμο Ν.3016/02¹⁵¹⁴ και την εταιρική διακυβέρνηση ,σύμφωνα με τις οποίες μια εταιρεία για να μπορέσει να εισαγάγει μετοχές ή άλλες κινητές αξίες σε οργανωμένη χρηματιστηριακή αγορά, θα πρέπει να διαθέτει Εσωτερικό Κανονισμό Λειτουργίας, ο οποίος θα περιλαμβάνει:

- Την διάρθρωση των υπηρεσιών της εταιρείας, τα αντικείμενα τους , καθώς και της σχέσεις μεταξύ των υπηρεσιών αλλά και με την διοίκηση.
- Τον προσδιορισμό των αρμοδιοτήτων των εκτελεστικών και μη εκτελεστικών μελών του διοικητικού συμβουλίου.
- Τις διαδικασίες πρόσληψης των διευθυντικών στελεχών και την συνεχείς αξιολόγηση τους
- Τις διαδικασίες παρακολούθησης των συναλλαγών των μελών του διοικητικού συμβουλίου, των διευθυντικών στελεχών και των προσώπων που διαθέτουν εσωτερική πληροφόρηση για τις κινητές αξίες.
- Τις διαδικασίες προαναγγελίας και δημόσιας γνωστοποίησης σημαντικών συναλλαγών και οικονομικών δραστηριοτήτων των μελών του διοικητικού συμβουλίου και τρίτων.
- Τους κανόνες που διέπουν τις συναλλαγές μεταξύ συνδεδεμένων εταιρειών, την παρακολούθηση αυτών και την γνωστοποίηση στα όργανα και τους μετόχους της εταιρείας.

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

¹⁵ Ν.3016/02: «Για την εταιρική διακυβέρνησης, θέματα μισθολογίου και άλλες διατάξεις»

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

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

3.3. ΔΙΑΚΡΙΣΗ ΤΗΣ ΈΝΝΟΙΑΣ «ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΣ ΈΛΕΓΧΟΣ»

Από εταιρεία σε εταιρεία ο έλεγχος διαφέρει και διακρίνεται ανάλογα με το εύρος, την περιοδικότητα, το σκοπό και την ιδιότητα του ελεγκτή. Έτσι υπάρχει ο εσωτερικός και ο εξωτερικός έλεγχος με βάση το πρόσωπο που διενεργεί τον έλεγχο. Αυτά τα δύο είδη ελέγχου συνυπάρχουν στις καλά οργανωμένες επιχειρήσεις και είναι ιδιαίτερος σημαντικόι. Έτσι ο εξωτερικός έλεγχος διενεργείται από πρόσωπο φυσικό ή νομικό το οποίο δεν έχει σχέση εξαρτημένης εργασίας με την εταιρεία που ελέγχει και ούτε έχει οποιαδήποτε σχέση με τους μετόχους ή τη διοίκηση της εταιρείας και έχει άδεια ασκήσεως όπου αυτή απαιτείται.

Από την άλλη ο εσωτερικός έλεγχος πραγματοποιείται από άτομο που συνδέονται με σχέση εξαρτημένης εργασίας με την εταιρεία, αλλά διαθέτει και τα απαραίτητα εφόδια, γνώσεις και δεξιότητες για να πραγματοποιήσει τον έλεγχο. Γενικά ο όρος Εσωτερικός Έλεγχος χρησιμοποιείται για να αποδώσει δυο διαφορετικές Έννοιες: α) το σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου (Internal Control System), δηλαδή το σύνολο των εσωτερικών ασφαλιστικών δικλίδων, μέτρων και τεχνικών που υιοθετεί η κάθε εταιρεία και β) τον Εσωτερικό Έλεγχο (Internal Audit), δηλαδή την υπηρεσία του Εσωτερικού Ελέγχου που είναι επιφορτισμένη με την διενέργεια εσωτερικών ελέγχων.

Σύμφωνα με το Διεθνές Ελεγκτικό Πρότυπο (ΔΠΕ)710, λειτουργία του Εσωτερικού Ελέγχου είναι η δραστηριότητα αξιολόγησης που καθιερώνεται ή παρέχεται ως υπηρεσία προς μια οικονομική οντότητα και περιλαμβάνει, μεταξύ άλλων, την εξέταση, την αξιολόγηση και την παρακολούθηση της επάρκειας και αποτελεσματικότητας των εσωτερικών δικλίδων.

Βέβαια ο εσωτερικό ελεγκτής είναι υποχρεωμένος να υπακούει στις υποδείξεις της διοίκησης της εταιρείας και στον εσωτερικό κανονισμό, οι οποίες μπορεί πολλές φορές να αποκλίνουν από τα γενικά ελεγκτικά πρότυπα¹⁶.

3.4 ΣΚΟΠΟΣ ΤΟΥ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ

Η εκάστοτε εταιρεία (επιχείρηση ή οργανισμός) έχει ένα δικό της σύστημα εσωτερικού ελέγχου προσαρμοσμένο στις ανάγκες της. Βασικός στόχος του εσωτερικού ελέγχου είναι η βελτίωση της διαχείρισης των επιχειρησιακών κινδύνων, σε συνάρτηση με την υποστήριξη της αποδοτικής λειτουργίας των πρακτικών της εταιρικής διακυβέρνησης¹⁷. Έτσι ο εσωτερικός έλεγχος, σύμφωνα με τις λειτουργίες που επιτελεί και τους αντίστοιχους στόχους του, διακρίνεται στις εξής κατηγορίες¹⁸:

- 1) Έλεγχος συστημάτων, ο οποίος αφορά την αξιολόγηση της αποτελεσματικής λειτουργίας των συστημάτων που αντιστοιχούν στις επιχειρησιακές διαδικασίες, συμπεριλαμβάνοντας τον έλεγχο της πληρότητας και κανονικότητας των οικονομικών πράξεων, των συναλλαγών και των σχετικών οικονομικών πληροφοριών.
- 2) Έλεγχος απόδοσης, ο οποίος σχετίζεται με την εκτίμηση των επιδόσεων των επιχειρησιακών λειτουργιών βάσει των θεσπισμένων προτύπων απόδοσης που έχουν ήδη καθοριστεί στο πλαίσιο της επιχειρησιακής οργάνωσης.
- 3) Χρηματοοικονομικός έλεγχος, ο οποίος αποσκοπεί στον έλεγχο της ακρίβειας, νομιμότητας και επάρκειας των χρηματοοικονομικών και λογιστικών πράξεων, ώστε να διασφαλίζεται η ποιότητα της σχετικής οικονομικής πληροφόρησης.
- 4) Έλεγχος συμμόρφωσης, ο οποίος αναφέρεται στο βαθμό στον οποίο ο οργανισμός συμμορφώνεται με τις εσωτερικές διαδικασίες και πολιτικές και τις εξωτερικές νομικές, ρυθμιστικές και κανονιστικές απαιτήσεις.

Οπότε καταλήγουμε στο συμπέρασμα, σύμφωνα με την έρευνα του ΠΑ πως ο αρχικός-πρωταρχικός στόχος είναι η βοήθεια προς το Διοικητικό Συμβούλιο και τα διευθυντικά στελέχη να προστατεύουν τα περιουσιακά στοιχεία, τη φήμη και τη βιωσιμότητα του οργανισμού. Έτσι σύμφωνα με αυτή την μελέτη, οι προτεραιότητες του εσωτερικού ελέγχου

¹⁶.Νεγκάκης Χ. -Ταχυνάκης Π, Σύγχρονα Θέματα Ελεγκτικής και Εσωτερικού Ελέγχου Σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου, Εκδόσεις Διπλογραφία, Αθήνα 2016, σελ.6

¹⁷ Institute of Internal Auditors (2004) International standards for the professional practice of internal auditing FL: The Institute of Internal Auditors

¹⁸ Institute of Internal Auditors (2004) International standards for the professional practice of internal auditing FL: The Institute of Internal Auditors

είναι οι εξής¹⁹:

- ο σχεδιασμός και έλεγχος της λειτουργικής αποτελεσματικότητας των δομών της εσωτερικής διακυβέρνησης και των οργανωτικών διαδικασιών,
- η παροχή σαφούς και αξιόπιστης πληροφόρησης στο ΔΣ και στα διευθυντικά στελέχη αναφορικά με τις διαδικασίες λήψης στρατηγικών και λειτουργικών αποφάσεων,
- ο εντοπισμός, έλεγχος και διαχείριση των κινδύνων, ιδιαίτερα σε ότι αφορά τους κινδύνους φήμης, επάρκειας κεφαλαίων και ρευστότητας,
- ο έλεγχος και διαχείριση των κρίσιμων εταιρικών γεγονότων, όπως είναι η εισαγωγή νέων προϊόντων ή υπηρεσιών στην αγορά, η ενσωμάτωση νέων και καινοτόμων επιχειρησιακών διαδικασιών, οι αποφάσεις για την ανάθεση ορισμένων λειτουργιών σε τρίτους (outsourcing) και άλλες επενδυτικές αποφάσεις.

Συμπερασματικά καταλήγουμε στο ότι ο ορθή εφαρμογή του Εσωτερικού ελέγχου, σε συνδυασμό με τη χρηστή διοίκηση του οργανισμού αποτελεί μέσο αποτελεσματικής εταιρικής διακυβέρνησης έχοντας ως αποτέλεσμα την επιβίωση του οργανισμού και την προστασία του από την χρήση δόλου ή εξαπάτησης. Θα πρέπει να λειτουργεί με γνώμονα τους στόχους του οργανισμού, τις δραστηριότητες του, τις πηγές των εσόδων του και αναγνωρίζοντας τους πιθανούς κινδύνους που ενδέχεται να αποτρέψουν την επίτευξη των στόχων του. Επίσης θα πρέπει να επεκτείνεται σε πολλούς τομείς της επιχείρησης και να εφαρμόζονται οι κατάλληλες δικλίδες ασφαλείας.

3.5. Η ΑΝΑΓΚΑΙΟΤΗΤΑ ΤΟΥ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ

Σε μια τόσο σημαντική καμπή της οικονομίας της χώρας μας , ο Εσωτερικός Έλεγχος, αποτελεί ένα πολύ σημαντικό εργαλείο για τις επιχειρήσεις. Για αυτό τον λόγο θα πρέπει οι εταιρείες να αναζητούν και να βρίσκουν υπηρεσίες Εσωτερικού Ελέγχου που να καλύπτουν τις ανάγκες τους και να είναι εξοικειωμένοι με τους κινδύνους. Στην πράξη βέβαια αυτό σημαίνει ότι ο εσωτερικός έλεγχος θα πρέπει να είναι ανεξάρτητος και αντικειμενικός. Το ζήτημα της ανεξαρτησίας είναι εξαιρετικά σημαντικό για τον εσωτερικό έλεγχο, καθώς διαφοροποιείται σημαντικά από την έννοια της ανεξαρτησίας του εξωτερικού ελέγχου. Συγκεκριμένα, για τους εσωτερικούς ελεγκτές, η ανεξαρτησία αναφέρεται σε μία συμπεριφορά που είναι απαλλαγμένη από προκαταλήψεις και άλλες επιρροές. Αυτή η ανεξαρτησία είναι ιδιαίτερα σημαντική, δεδομένου ότι οι εσωτερικοί ελεγκτές μπορούν να

¹⁹ Institute of Internal Auditors (2012) International standards for the professional practice of internal auditing FL: The Institute of Internal Auditors

είναι υπάλληλοι του οργανισμού, ενώ αυτό δεν ισχύει για τον εξωτερικό έλεγχο. Για το λόγο αυτό, έρευνα του ΠΑ επισημαίνει πως η ανεξαρτησία του εσωτερικού ελέγχου είναι οργανωτικής φύσης²⁰.

Επιπρόσθετα, σύμφωνα με την ίδια έρευνα ως αντικειμενικότητα ορίζεται: «η αμερόληπτη ψυχική στάση που επιτρέπει στους εσωτερικούς ελεγκτές να εκτελούν τα δεσμευτικά τους καθήκοντα με αυτόν τον τρόπο που πιστεύουν ότι το προϊόν του έργου τους δεν επιδέχεται συμβιβασμούς ποιότητας». Έτσι, «η αντικειμενικότητα απαιτεί από τους εσωτερικούς ελεγκτές να μην υποτάσσουν την κρίση τους σε θέματα ελέγχου σε τρίτα μέρη, καθώς και να διαχειρίζονται τις απειλές σε όλα τα επίπεδα». Επιπλέον μια βασική έννοια της αντικειμενικότητας του εσωτερικού ελέγχου είναι η σύγκρουση συμφερόντων (“conflict of interest”), η οποία αναφέρεται σε καταστάσεις κατά τις οποίες ο εσωτερικός ελεγκτής έχει ένα ανταγωνιστικό προς τον έλεγχο επαγγελματικό ή προσωπικό συμφέρον, με αποτέλεσμα να μην είναι σε θέση να εκπληρώνει τα καθήκοντά του με πλήρη αμεροληψία. Η ύπαρξη τέτοιων συμφερόντων συνδέεται με αντιδεοντολογική συμπεριφορά που υπονομεύει την αξιοπιστία του ελέγχου²¹.

Ο Εσωτερικός Έλεγχος με τις αναβαθμισμένες υπηρεσίες που προσφέρει, ως σύμβουλος, γίνεται αναγκαίος και χρήσιμος. Έτσι αφού αναγνωριστεί από τις διοικήσεις η αναγκαιότητα του Εσωτερικού Ελέγχου θα πρέπει να καθοριστούν το οργανωτικό πλαίσιο του τμήματος και η θέση του στην οργανωτική δομή του οργανισμού. Επίσης εξασφαλίζει την διαφάνεια, εφαρμόζει τους κανόνες και τους νόμους της Πολιτείας, προστατεύοντας τα συμφέροντα όλων των εργαζομένων του Οργανισμού της διοίκησης και των τρίτων. Τέλος αξίζει να αναφέρουμε ότι η ύπαρξη οργανωμένης υπηρεσίας Εσωτερικού Ελέγχου, σύμφωνα με τα διεθνή πρότυπα, διευκολύνει την διαδικασία του Εξωτερικού Ελέγχου προσδίδοντας στον Οργανισμό μεγαλύτερη αξία.

3.6. ΕΙΔΗ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ²²

Ο Εσωτερικός έλεγχος αξιολογεί την επάρκεια του ίδιου του συστήματος εσωτερικού ελέγχου και στόχος του είναι καλύψει όλα τα πεδία και τις εργασίες του ελεγχόμενου φορέα. Διακρίνεται δε σε τόσα είδη όσα και οι λειτουργίες του οργανισμού, όπως οικονομικό,

²⁰ Institute of Internal Auditors (2012) Supplemental Guidance: The Role of Auditing in Public Sector Governance FL: The Institute of Internal Auditors

²¹ Institute of Internal Auditors (2012) Supplemental Guidance: The Role of Auditing in Public Sector Governance FL: The Institute of Internal Auditors

²² Παπαστάθης Π., Ο Σύγχρονος Εσωτερικός Έλεγχος (Internal Audit) και η Πρακτική Εφαρμογή του, Έκδοση ιδίου του συγγραφέα, 2014, σελ. 87

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

αν οι λειτουργίες συμβάλλουν στην βελτίωση της ενδοεπιχειρησιακής επικοινωνίας μεταξύ των ιεραρχικών επιπέδων και μεταξύ τμημάτων

3.7 ΚΩΔΙΚΑΣ ΔΕΟΝΤΟΛΟΓΙΑΣ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ

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

Επιπλέον ο Κώδικας δεοντολογίας του ΠΑ εκτείνεται πέρα από τον ορισμό του Εσωτερικού Ελέγχου, καθώς συμπεριλαμβάνει δυο θεμελιώδη συστατικά στοιχεία:

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

Οι Εσωτερικοί Ελεγκτές θα πρέπει να εφαρμόζουν και να προασπίζουν τις ακόλουθες αρχές²³:

1. **Ακεραιότητα.** Η ακεραιότητα των Εσωτερικών Ελεγκτών εδραιώνει την εμπιστοσύνη και παρέχει έτσι τη βάση για στήριξη της κρίσης τους.
2. **Αντικειμενικότητα.** Οι εσωτερικοί ελεγκτές επιδεικνύουν το υψηλότερο επίπεδο επαγγελματικής αντικειμενικότητας κατά τη συγκέντρωση, αξιολόγηση και κοινοποίηση των πληροφοριών για την δραστηριότητα ή τη διαδικασία που εξετάζεται. Οι εσωτερικοί ελεγκτές προβαίνουν σε μια ισορροπημένη εκτίμηση όλων των σχετικών περιπτώσεων και δεν επηρεάζονται αδικαιολόγητα από τα δικά τους συμφέροντα ή τα συμφέροντα άλλων, κατά τον σχηματισμό των κρίσεων.
3. **Εμπιστευτικότητα.** Οι εσωτερικοί ελεγκτές σέβονται την αξία και την κυριότητα της πληροφόρησης που λαμβάνουν και δεν κοινοποιούν πληροφορίες χωρίς κατάλληλη

²³ Νεγκάκης Χ.- Ταχυνάκης Π. , Σύγχρονα Θέματα Ελεγκτικής και Εσωτερικού Ελέγχου Σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου, , Εκδόσεις Διπλογραφία, Αθήνα 2016, σελ.111

εξουσιοδότηση, εκτός αν υπάρχει νομική ή επαγγελματική υποχρέωση για να γίνει κάτι τέτοιο.

4. **Επάρκεια.** Οι εσωτερικοί ελεγκτές χρησιμοποιούν τις γνώσεις , τις δεξιότητες και τις εμπειρίες που απαιτούνται για την παροχή των υπηρεσιών Εσωτερικού Ελέγχου.

3.8. ΔΙΕΘΝΗ ΠΡΟΤΥΠΑ ΓΙΑ ΤΗΝ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΙΚΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΟΥ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ

Η σημαντικότητα του εσωτερικού ελέγχου φαίνεται και από το γεγονός ότι έχουν θεσπιστεί τα Διεθνή Πρότυπα Επαγγελματικής Εφαρμογής Εσωτερικού Ελέγχου. Έτσι οι δραστηριότητες του εσωτερικού ελέγχου διεξάγονται σε ποικίλα νομικά και πολιτιστικά περιβάλλοντα, σε οργανισμούς που διαφέρουν μεταξύ τους στο σκοπό, στο μέγεθος και την πολυπλοκότητα καθώς και στην δομή τους, γιατί αποτελούνται από άτομα εντός ή εκτός του οργανισμού . Παρόλο που μπορεί η εφαρμογή του εσωτερικού ελέγχου να επηρεαστεί από αυτές τις διαφορές, η συμμόρφωση με τα Διεθνή Πρότυπα για την Επαγγελματική Εφαρμογή του είναι θεμελιώδης, προκειμένου οι εσωτερικοί ελεγκτές να ανταποκριθούν στις υποχρεώσεις τους.

Ακόμη και σε περίπτωση που η λειτουργία του εσωτερικού ελέγχου εμποδίζεται από το ισχύον νομικό ή κανονιστικό πλαίσιο, στο να εφαρμοστούν ορισμένα μέρη των Προτύπων, είναι υποχρεωτικό να συμμορφώνονται με τα υπόλοιπα μέρη τους και να προβαίνουν στις σχετικές γνωστοποιήσεις.

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

Οπότε σκοπός των Προτύπων , όπως περιγράφονται από το Ελληνικό Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών είναι²⁴:

- I. Να σκιαγραφήσουν τις βασικές αρχές που αντιπροσωπεύουν την ενδεικνυόμενη πρακτική του εσωτερικού ελέγχου.

²⁴ <https://na.theiia.org/standards-guidance/Public%20Documents/IPPF%202013%20Greek.pdf>

- II. Να παράσχουν ένα πλαίσιο για την εφαρμογή και προώθηση ενός ευρέος φάσματος προστιθέμενης αξίας υπηρεσιών εσωτερικού ελέγχου.
- III. Να εγκαθιδρύσουν τη βάση για την αξιολόγηση της απόδοσης του εσωτερικού ελέγχου.
- IV. Να προωθήσουν τις βελτιωμένες οργανωτικές διαδικασίες και λειτουργίες.

Επιπλέον τα Πρότυπα επικεντρώνονται σε συγκεκριμένες αρχές και δημιουργούν υποχρεώσεις ως προς²⁵:

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

Τα Πρότυπα αποτελούνται από τα Πρότυπα Χαρακτηριστικών και Διεξαγωγής. Τα Πρότυπα Χαρακτηριστικών ασχολούνται με τα χαρακτηριστικά των οργανισμών και των ατόμων που εφαρμόζουν εσωτερικό έλεγχο. Τα Πρότυπα Διεξαγωγής περιγράφουν τη φύση των υπηρεσιών εσωτερικού ελέγχου και παρέχουν ποιοτικά κριτήρια για την αξιολόγηση αυτών των υπηρεσιών. Τα Πρότυπα Χαρακτηριστικών και Διεξαγωγής αφορούν το σύνολο των υπηρεσιών εσωτερικού ελέγχου²⁶.

Πρότυπα Χαρακτηριστικών²⁷

1000 - Σκοπός, Δικαιοδοσία και Ευθύνη

Ο σκοπός, η δικαιοδοσία και η ευθύνη της λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου πρέπει επίσημα να καθορίζονται σε έναν, εγκεκριμένο από το συμβούλιο, κανονισμό εσωτερικού ελέγχου, σύμφωνα με τον Ορισμό Εσωτερικού Ελέγχου, τον Κώδικα Δεοντολογίας και τα Πρότυπα. Ο επικεφαλής εσωτερικού ελέγχου πρέπει να αναθεωρεί τον κανονισμό εσωτερικού ελέγχου σε τακτική βάση και να τον θέτει υπόψη της ανώτερης διοίκησης και του συμβουλίου για έγκριση.

1000.A1 - Η φύση των υπηρεσιών διαβεβαίωσης που παρέχονται στον οργανισμό πρέπει να καθορίζονται στον κανονισμό εσωτερικού ελέγχου. Εφόσον πρόκειται να παρασχεθούν

²⁵ <https://na.theiia.org/>, ό.π.

²⁶ <https://na.theiia.org/>, ό.π.

²⁷ <https://na.theiia.org/standards-guidance/Public%20Documents/IPPF%202013%20Greek.pdf>

υπηρεσίες διαβεβαίωσης σε ενδιαφερόμενα μέρη εκτός του οργανισμού, η φύση αυτών των υπηρεσιών πρέπει επίσης να καθορίζεται στον κανονισμό εσωτερικού ελέγχου.

1000.C1 - Η φύση των συμβουλευτικών υπηρεσιών πρέπει να καθορίζεται στον κανονισμό λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου.

1010 - Αναφορά της φύσης του Ορισμού Εσωτερικού Ελέγχου, του Κώδικα Δεοντολογίας και των Προτύπων στον κανονισμό εσωτερικού ελέγχου

Ο κανονισμός εσωτερικού ελέγχου πρέπει να τονίζει σαφώς την υποχρεωτική φύση του Ορισμού Εσωτερικού Ελέγχου, του Κώδικα Δεοντολογίας και των Προτύπων. Ο επικεφαλής εσωτερικού ελέγχου πρέπει να συζητά για τον Ορισμό Εσωτερικού Ελέγχου, τον Κώδικα Δεοντολογίας και τα Πρότυπα με τη διοίκηση και το συμβούλιο.

1100 - Ανεξαρτησία και Αντικειμενικότητα

Η λειτουργία εσωτερικού ελέγχου πρέπει να είναι ανεξάρτητη και οι εσωτερικοί ελεγκτές πρέπει να είναι αντικειμενικοί κατά την εκτέλεση του έργου τους.

1110 - Οργανωσιακή Ανεξαρτησία

Ο επικεφαλής εσωτερικού ελέγχου πρέπει να υποβάλλει αναφορές σε τέτοιο επίπεδο ιεραρχίας μέσα στον οργανισμό που να επιτρέπει στη λειτουργία εσωτερικού ελέγχου να ανταποκρίνεται στις ευθύνες της. Ο επικεφαλής εσωτερικού ελέγχου πρέπει να επιβεβαιώνει στο συμβούλιο, τουλάχιστον μία φορά ετησίως, την οργανωσιακή ανεξαρτησία της λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου.

1110.A1 - Η λειτουργία εσωτερικού ελέγχου πρέπει να είναι ελεύθερη από κάθε παρέμβαση κατά τον προσδιορισμό του πλαισίου του εσωτερικού ελέγχου, κατά την εκτέλεση των εργασιών και κατά την κοινοποίηση των αποτελεσμάτων

1111 – Άμεση σχέση με το Συμβούλιο

Ο επικεφαλής εσωτερικού ελέγχου πρέπει να επικοινωνεί και να συνεργάζεται άμεσα με το συμβούλιο.

1120 - Ατομική Αντικειμενικότητα

Οι εσωτερικοί ελεγκτές πρέπει να τηρούν μια απροκατάληπτη, αμερόληπτη στάση και να αποφεύγουν συγκρούσεις συμφερόντων.

1130 - Παρεμπόδιση Ανεξαρτησίας ή Αντικειμενικότητας²⁸

Εφόσον η ανεξαρτησία ή η αντικειμενικότητα παρεμποδίζεται, πραγματικά ή φαινομενικά, οι λεπτομέρειες της παρεμπόδισης πρέπει να κοινοποιούνται στα αρμόδια όργανα. Η φύση της κοινοποίησης θα εξαρτάται από το είδος της παρεμπόδισης.

²⁸ <https://na.theiia.org>, ό.π.

1130.A1 - Οι εσωτερικοί ελεγκτές πρέπει να αποφεύγουν την αξιολόγηση συγκεκριμένων λειτουργιών για τις οποίες ήταν οι ίδιοι υπεύθυνοι κατά το παρελθόν. Η αντικειμενικότητα θεωρείται ότι κλονίζεται όταν ένας εσωτερικός ελεγκτής παρέχει υπηρεσίες διαβεβαίωσης για μια δραστηριότητα για την οποία ήταν υπεύθυνος κατά το προηγούμενο έτος.

1130.A2 - Οι υπηρεσίες διαβεβαίωσης για λειτουργίες για τις οποίες είναι υπεύθυνος ο επικεφαλής εσωτερικού ελέγχου, πρέπει να εποπτεύονται από κάποιον εκτός της λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου.

1130.C1 - Οι εσωτερικοί ελεγκτές μπορούν να παρέχουν συμβουλευτικές υπηρεσίες σχετικά με λειτουργίες για τις οποίες ήταν υπεύθυνοι κατά το παρελθόν.

1130.C2 - Εφόσον οι εσωτερικοί ελεγκτές αντιμετωπίζουν πιθανή παρεμπόδιση της ανεξαρτησίας ή της αντικειμενικότητας σε σχέση με προτεινόμενες συμβουλευτικές υπηρεσίες, πρέπει να γίνει γνωστοποίηση προς τον πελάτη πριν την αποδοχή του έργου.

1200 - Επαγγελματική Επάρκεια και Δέουσα Επαγγελματική Επιμέλεια

Τα έργα πρέπει να εκτελούνται με επαγγελματική επάρκεια και δέουσα επαγγελματική επιμέλεια.

1210 - Επαγγελματική Επάρκεια

Οι εσωτερικοί ελεγκτές πρέπει να διαθέτουν τις γνώσεις, τις δεξιότητες και τις λοιπές ικανότητες που απαιτούνται για την εκπλήρωση των ατομικών καθηκόντων τους. Η λειτουργία εσωτερικού ελέγχου πρέπει συλλογικά να κατέχει ή να αποκτήσει τις γνώσεις, τις δεξιότητες και τις λοιπές ικανότητες που απαιτούνται για την εκπλήρωση των υποχρεώσεών της.

1210.A1 - Ο επικεφαλής εσωτερικού ελέγχου πρέπει να λαμβάνει επαρκείς συμβουλές και βοήθεια εάν το προσωπικό του εσωτερικού ελέγχου στερείται των γνώσεων, των δεξιοτήτων και άλλων ικανοτήτων που απαιτούνται για την εκτέλεση του συνόλου ή μέρους του έργου.

1210.A2 - Ο εσωτερικός ελεγκτής πρέπει να έχει επαρκείς γνώσεις για να μπορεί να αξιολογεί τον κίνδυνο απάτης και τον τρόπο διαχείρισής του από τον οργανισμό, αλλά δεν αναμένεται να έχει την εξειδίκευση του ατόμου που έχει ως πρωταρχική του αρμοδιότητα τον εντοπισμό και τη διερεύνηση απάτης.

1210.A3 - Οι εσωτερικοί ελεγκτές πρέπει να διαθέτουν γνώσεις των βασικών κινδύνων και των συστημάτων εσωτερικού ελέγχου των πληροφοριακών συστημάτων, καθώς και των διαθέσιμων ελεγκτικών τεχνικών που βασίζονται στην τεχνολογία, για την εκτέλεση των εργασιών που τους ανατίθενται. Ωστόσο, δεν αναμένεται όλοι οι εσωτερικοί ελεγκτές να

έχουν την εξειδίκευση ενός εσωτερικού ελεγκτή που έχει ως πρωταρχική του αρμοδιότητα τον έλεγχο πληροφοριακών συστημάτων.

1210.C1 - Ο επικεφαλής εσωτερικού ελέγχου πρέπει να μην αναλαμβάνει συμβουλευτικά έργα ή να αποκτά επαρκείς συμβουλές και βοήθεια εάν το προσωπικό του εσωτερικού ελέγχου στερείται των γνώσεων, δεξιοτήτων και άλλων ικανοτήτων που απαιτούνται για την εκτέλεση του συνόλου ή μέρους του έργου.

1220 - Δέουσα Επαγγελματική Επιμέλεια

Οι εσωτερικοί ελεγκτές πρέπει να εφαρμόζουν την επιμέλεια και τις δεξιότητες ενός εύλογα συνετού και ικανού εσωτερικού ελεγκτή. Η δέουσα επαγγελματική επιμέλεια δεν υπονοεί το αλάθητο.

1220.A1 - Οι εσωτερικοί ελεγκτές πρέπει να εφαρμόζουν δέουσα επαγγελματική επιμέλεια λαμβάνοντας υπόψη:

- Την έκταση των εργασιών που απαιτούνται για να επιτευχθούν οι αντικειμενικοί σκοποί του έργου.
- Τη σχετική πολυπλοκότητα, ουσιαστικότητα ή σημαντικότητα θεμάτων στα οποία θα εφαρμοστούν υπηρεσίες διαβεβαίωσης.
- Την επάρκεια και αποτελεσματικότητα των διαδικασιών διακυβέρνησης, διαχείρισης κινδύνων και συστημάτων εσωτερικού ελέγχου.
- Την πιθανότητα σημαντικών λαθών, απάτης ή μη συμμόρφωσης.
- Το κόστος για την παροχή διαβεβαίωσης σε σχέση με τα πιθανά οφέλη.

1220.A2 - Εφαρμόζοντας δέουσα επαγγελματική επιμέλεια, οι εσωτερικοί ελεγκτές πρέπει να εξετάζουν τη δυνατότητα χρήσης ελεγκτικών τεχνικών που βασίζονται στη τεχνολογία και στην ανάλυση δεδομένων.

1220.A3 - Οι εσωτερικοί ελεγκτές πρέπει να βρίσκονται σε επαγρύπνηση αναφορικά με σημαντικούς κινδύνους που ενδέχεται να επηρεάσουν τους αντικειμενικούς σκοπούς, τις λειτουργίες ή τους πόρους. Ωστόσο, οι διαδικασίες διαβεβαίωσης από μόνες τους, ακόμα και εάν επιτελούνται με τη δέουσα επαγγελματική επιμέλεια, δεν εγγυώνται τον εντοπισμό όλων των σημαντικών κινδύνων.

1220.C1 - Οι εσωτερικοί ελεγκτές πρέπει να επιδεικνύουν τη δέουσα επαγγελματική επιμέλεια κατά τη διάρκεια εκτέλεσης συμβουλευτικών έργων, λαμβάνοντας υπόψη:

- Τις ανάγκες και προσδοκίες των πελατών, συμπεριλαμβανομένων και θεμάτων όπως η φύση, ο χρόνος και η κοινοποίηση των αποτελεσμάτων του έργου.

- Τη σχετική πολυπλοκότητα και έκταση των εργασιών που απαιτούνται προκειμένου να επιτευχθούν οι αντικειμενικοί σκοποί του έργου.
- Το κόστος του συμβουλευτικού έργου σε σχέση με τα πιθανά οφέλη.

1230 - Συνεχής Επαγγελματική Επιμόρφωση

Οι εσωτερικοί ελεγκτές πρέπει να βελτιώνουν τις γνώσεις, τις δεξιότητες και τις λοιπές ικανότητές τους μέσω συνεχούς επαγγελματικής επιμόρφωσης.

1300 - Πρόγραμμα Διαβεβαίωσης και Βελτίωσης Ποιότητας

Ο επικεφαλής εσωτερικού ελέγχου πρέπει να αναπτύσσει και να διατηρεί ένα πρόγραμμα διαβεβαίωσης και βελτίωσης ποιότητας.

1310 - Απαιτήσεις του Προγράμματος Διαβεβαίωσης και Βελτίωσης Ποιότητας

Το πρόγραμμα διαβεβαίωσης και βελτίωσης ποιότητας πρέπει να περιλαμβάνει τόσο εσωτερικές όσο και εξωτερικές αξιολογήσεις.

1311 - Εσωτερικές Αξιολογήσεις

Οι εσωτερικές αξιολογήσεις θα πρέπει να περιλαμβάνουν:

- Διαρκή παρακολούθηση της απόδοσης της λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου, και
- Περιοδικές αυτό-αξιολογήσεις ή αξιολογήσεις από άτομα εντός του οργανισμού που διαθέτουν επαρκή γνώση των πρακτικών εσωτερικού ελέγχου.

1312 - Εξωτερικές Αξιολογήσεις

Οι εξωτερικές αξιολογήσεις πρέπει να διεξάγονται τουλάχιστον μία φορά κάθε πέντε χρόνια από έναν πιστοποιημένο, ανεξάρτητο αξιολογητή ή ομάδα αξιολόγησης εκτός του οργανισμού. Ο επικεφαλής εσωτερικού ελέγχου πρέπει να συζητά με το συμβούλιο σχετικά με :

- Τη μορφή και συχνότητα διεξαγωγής εξωτερικών αξιολογήσεων
- Τα προσόντα και την ανεξαρτησία του εξωτερικού αξιολογητή ή της ομάδας αξιολόγησης, συμπεριλαμβανομένων των πιθανών συγκρούσεων συμφερόντων.

1320 - Υποβολή Αναφοράς για το Πρόγραμμα Διαβεβαίωσης και Βελτίωσης Ποιότητας

Ο επικεφαλής εσωτερικού ελέγχου πρέπει να γνωστοποιεί τα αποτελέσματα του προγράμματος διαβεβαίωσης και βελτίωσης ποιότητας στο συμβούλιο.

1321 - Χρήση της φράσης «Διενεργήθηκε Σύμφωνα με τα Πρότυπα»

Ο επικεφαλής εσωτερικού ελέγχου μπορεί να αναφέρει ότι οι εργασίες της λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου «διενεργήθηκαν σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα για την Επαγγελματική

Εφαρμογή του Εσωτερικού Ελέγχου» μόνο εφόσον τα αποτελέσματα από την αξιολόγηση του προγράμματος διαβεβαίωσης και βελτίωσης ποιότητας καταδεικνύουν κάτι τέτοιο.

1322 - Αποκάλυψη της μη Συμμόρφωσης

Σε περίπτωση όπου η μη συμμόρφωση με τον Ορισμό Εσωτερικού Ελέγχου, τον Κώδικα Δεοντολογίας ή τα Πρότυπα επηρεάζει το συνολικό πλαίσιο ή τις δραστηριότητες της λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου, τότε ο επικεφαλής εσωτερικού ελέγχου πρέπει να κοινοποιεί τη μη συμμόρφωση και τις επιπτώσεις της στην ανώτερη διοίκηση και το συμβούλιο.

Πρότυπα Διεξαγωγής²⁹

2000 - Διαχείριση της Λειτουργίας Εσωτερικού Ελέγχου

Ο επικεφαλής εσωτερικού ελέγχου πρέπει να διαχειρίζεται αποτελεσματικά τη λειτουργία εσωτερικού ελέγχου έτσι ώστε να εξασφαλίζει ότι η λειτουργία προσθέτει αξία στον οργανισμό.

2010 – Προγραμματισμός

Ο επικεφαλής εσωτερικού ελέγχου πρέπει να καταρτίζει ένα πρόγραμμα ελέγχων με βάση την εκτίμηση κινδύνων, με σκοπό να προσδιορίσει τις προτεραιότητες της λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου, σύμφωνα με τους σκοπούς του οργανισμού.

2010.A1 - Το πρόγραμμα έργων της λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου πρέπει να βασίζεται στην εκτίμηση των κινδύνων, η οποία πρέπει να διενεργείται τουλάχιστον μια φορά τον χρόνο. Η άποψη της ανώτερης διοίκησης και του συμβουλίου πρέπει να ληφθεί υπόψη σε αυτή την διαδικασία.

2010.A2 - Ο επικεφαλής εσωτερικού ελέγχου πρέπει να προσδιορίζει και να λαμβάνει υπόψη του τις προσδοκίες της ανώτερης διοίκησης, του συμβουλίου και λοιπών ενδιαφερόμενων μερών για τη διατύπωση γνώμης και άλλων συμπερασμάτων εσωτερικού ελέγχου.

2010.C1 - Ο επικεφαλής εσωτερικού ελέγχου πρέπει να εξετάζει την περίπτωση διεξαγωγής συμβουλευτικών έργων που του έχουν προταθεί, με βάση τη δυνατότητα που έχουν αυτά τα έργα να βελτιώσουν τη διαχείριση κινδύνων, να προσθέσουν αξία και να βελτιώσουν τις λειτουργίες του οργανισμού. Τα έργα που γίνονται αποδεκτά πρέπει να περιλαμβάνονται στο πρόγραμμα έργων.

²⁹ <https://na.theiia.org>, ό.π.

2020 - Κοινοποίηση και Έγκριση

Ο επικεφαλής εσωτερικού ελέγχου πρέπει να κοινοποιεί των σχεδιασμό για τη λειτουργία εσωτερικού ελέγχου και τις απαιτήσεις πόρων, συμπεριλαμβανομένων και των σημαντικών ενδιάμεσων μεταβολών, στην ανώτερη διοίκηση και στο συμβούλιο, για επισκόπηση και έγκριση. Ο επικεφαλής εσωτερικού ελέγχου πρέπει επίσης να κοινοποιεί την επίδραση του περιορισμού των πόρων.

2030 - Διαχείριση Πόρων

Ο επικεφαλής εσωτερικού ελέγχου πρέπει να εξασφαλίζει ότι οι πόροι του εσωτερικού ελέγχου είναι κατάλληλοι, επαρκείς και αξιοποιούνται αποτελεσματικά ώστε να επιτυγχάνεται το εγκεκριμένο πρόγραμμα.

2040 - Πολιτικές και Διαδικασίες

Ο επικεφαλής εσωτερικού ελέγχου πρέπει να καταρτίζει πολιτικές και διαδικασίες για να καθοδηγεί τη λειτουργία εσωτερικού ελέγχου.

2050 – Συντονισμός

Ο επικεφαλής εσωτερικού ελέγχου πρέπει να μοιράζεται πληροφορίες και να συντονίζει τις δραστηριότητες με άλλους εσωτερικούς και εξωτερικούς παρόχους διαβεβαίωσης και συμβουλευτικών υπηρεσιών έτσι ώστε να εξασφαλίζει την κατάλληλη κάλυψη και να ελαχιστοποιεί την επανάληψη των εργασιών.

2060 - Υποβολή Αναφοράς στο Συμβούλιο και την Ανώτερη Διοίκηση

Ο επικεφαλής εσωτερικού ελέγχου πρέπει περιοδικά να υποβάλλει αναφορά στην ανώτερη διοίκηση και το συμβούλιο σχετικά με τον σκοπό, τη δικαιοδοσία, την ευθύνη και την απόδοση σε σχέση με το πρόγραμμα ελέγχων της λειτουργίας του εσωτερικού ελέγχου. Η αναφορά πρέπει επίσης να περιλαμβάνει την έκθεση σε σημαντικούς κινδύνους, μνημονεύοντας και κινδύνους απάτης, καθώς και θέματα συστημάτων εσωτερικού ελέγχου, εταιρικής διακυβέρνησης και άλλα θέματα που είναι απαραίτητα ή έχουν ζητηθεί από την ανώτερη διοίκηση και το συμβούλιο.

2070 - Πάροχος Εξωτερικών Υπηρεσιών και Οργανωσιακή Ευθύνη για τον Εσωτερικό Έλεγχο

Όταν ένας εξωτερικός φορέας παρέχει υπηρεσίες για τη λειτουργία του εσωτερικού ελέγχου, είναι υποχρεωμένος να επισημαίνει στον οργανισμό ότι ο οργανισμός είναι υπεύθυνος για τη διατήρηση μίας αποτελεσματικής δραστηριότητας εσωτερικού ελέγχου.

2100 - Φύση των Εργασιών

Η λειτουργία εσωτερικού ελέγχου πρέπει να αξιολογεί και να συμβάλλει στη βελτίωση των διαδικασιών διακυβέρνησης, των διαδικασιών διαχείρισης κινδύνων και των διαδικασιών ελέγχου, υιοθετώντας μια συστηματική και συνετή προσέγγιση.

2110 – Διακυβέρνηση

Η λειτουργία εσωτερικού ελέγχου πρέπει να αξιολογεί και να υποβάλλει κατάλληλες εισηγήσεις για τη βελτίωση της διαδικασίας διακυβέρνησης προς επίτευξη των παρακάτω αντικειμενικών σκοπών:

- Προώθηση των κατάλληλων ηθικών αρχών και αξιών μέσα στον οργανισμό.
- Διασφάλιση της αποτελεσματικής διαχείρισης της οργανωσιακής απόδοσης και λογοδοσίας.
- Κοινοποίηση πληροφοριών σχετικά με τους κινδύνους και τα συστήματα εσωτερικού ελέγχου στους αρμόδιους μέσα στον οργανισμό.
- Συντονισμός των δραστηριοτήτων και κοινοποίηση πληροφοριών μεταξύ των μελών του συμβουλίου, των εξωτερικών και εσωτερικών ελεγκτών και της διοίκησης.

2110.A1 - Η λειτουργία εσωτερικού ελέγχου πρέπει να αξιολογεί τον σχεδιασμό, την υλοποίηση και την αποτελεσματικότητα των αντικειμενικών σκοπών, των προγραμμάτων και δραστηριοτήτων του οργανισμού που σχετίζονται με το σύστημα ηθικών αξιών.

2110.A2 - Η λειτουργία εσωτερικού ελέγχου πρέπει να αξιολογεί εάν η διακυβέρνηση των πληροφοριακών συστημάτων υποστηρίζει και συμβάλλει στην επίτευξη των στρατηγικών και αντικειμενικών σκοπών του οργανισμού.

2120 – Διαχείριση Κινδύνων

Η λειτουργία εσωτερικού ελέγχου πρέπει να εκτιμά την αποτελεσματικότητα των διαδικασιών διαχείρισης κινδύνων και να συμβάλλει στην βελτίωσή τους.

2120.A1 - Η λειτουργία εσωτερικού ελέγχου πρέπει να εκτιμά την έκθεση σε κινδύνους σχετικά με τα συστήματα διακυβέρνησης, τις λειτουργίες και τα πληροφοριακά συστήματα του οργανισμού, όσον αφορά:

- Την επίτευξη των αντικειμενικών σκοπών του οργανισμού.
- Την αξιοπιστία και ακεραιότητα της χρηματοοικονομικής και λειτουργικής πληροφόρησης.
- Την αποτελεσματικότητα και αποδοτικότητα των λειτουργιών και των προγραμμάτων.
- Τη διασφάλιση των περιουσιακών στοιχείων.
- Τη συμμόρφωση με νόμους, κανονισμούς, διαδικασίες και συμβάσεις.

2120.A2 - Η λειτουργία εσωτερικού ελέγχου πρέπει να εκτιμά την πιθανότητα ύπαρξης απάτης και τον τρόπο με τον οποίο ο οργανισμός διαχειρίζεται τον κίνδυνο απάτης.

2120.C1 - Κατά την διάρκεια των συμβουλευτικών έργων, οι εσωτερικοί ελεγκτές πρέπει να εντοπίζουν τον κίνδυνο που συνδέεται με τους αντικειμενικούς σκοπούς του έργου και να επαγρυπνούν για την ύπαρξη άλλων σημαντικών κινδύνων.

2120.C2 - Οι εσωτερικοί ελεγκτές πρέπει να ενσωματώνουν τις γνώσεις σχετικά με κινδύνους, που αποκτούν από συμβουλευτικά έργα στην εκτίμηση των διαδικασιών διαχείρισης κινδύνων του οργανισμού.

2120.C3 – Υποστηρίζοντας την διοίκηση προκειμένου να καθιερώσει ή να βελτιώσει τις διαδικασίες διαχείρισης κινδύνων, οι εσωτερικοί ελεγκτές δεν πρέπει να αναλαμβάνουν διοικητική ευθύνη μέσω της διαχείρισης κινδύνων.

2130 – Συστήματα Εσωτερικού Ελέγχου³⁰

Η λειτουργία εσωτερικού ελέγχου πρέπει να βοηθά τον οργανισμό να διατηρεί αποτελεσματικά συστήματα εσωτερικού ελέγχου, αξιολογώντας την αποτελεσματικότητα και την αποδοτικότητά τους και προωθώντας τη διαρκή βελτίωσή τους.

2130.A1 - Η λειτουργία εσωτερικού ελέγχου πρέπει να αξιολογεί την επάρκεια και την αποτελεσματικότητα των συστημάτων εσωτερικού ελέγχου ως προς την αντιμετώπιση κινδύνων σχετικά με τα συστήματα διακυβέρνησης, τις λειτουργίες και τα πληροφοριακά συστήματα του οργανισμού, όσον αφορά :

- Την επίτευξη των αντικειμενικών σκοπών του οργανισμού.
- Την αξιοπιστία και ακεραιότητα της χρηματοοικονομικής και λειτουργικής πληροφόρησης.
- Την αποτελεσματικότητα και αποδοτικότητα των λειτουργιών και των προγραμμάτων.
- Τη διασφάλιση των περιουσιακών στοιχείων.
- Τη συμμόρφωση με νόμους, κανονισμούς, διαδικασίες και συμβάσεις.

2130.C1 - Οι εσωτερικοί ελεγκτές πρέπει να ενσωματώνουν τις γνώσεις σχετικά με τα συστήματα εσωτερικού ελέγχου, που αποκτούν από συμβουλευτικά έργα, στην εκτίμηση των διαδικασιών ελέγχου του οργανισμού.

2200 - Σχεδιασμός Έργου

³⁰ <https://na.theiia.org>, ό/π/

Οι εσωτερικοί ελεγκτές πρέπει να αναπτύσσουν και να αποτυπώνουν τον σχεδιασμό κάθε έργου, ο οποίος θα περιλαμβάνει τους αντικειμενικούς σκοπούς, το εύρος, το χρονοδιάγραμμα και την κατανομή των πόρων.

2201 - Παράγοντες Σχεδιασμού

Κατά τη διαδικασία του σχεδιασμού του έργου, οι εσωτερικοί ελεγκτές πρέπει να λαμβάνουν υπόψη τους:

- Τους αντικειμενικούς σκοπούς της δραστηριότητας που επισκοπείται και τα μέσα με τα οποία η δραστηριότητα ελέγχει την απόδοση της.
- Τους σημαντικούς κινδύνους που απειλούν τη δραστηριότητα, τους αντικειμενικούς σκοπούς, τους πόρους, τις λειτουργίες της και τα μέσα με τα οποία η ενδεχόμενη επίδραση των κινδύνων διατηρείται σε ένα αποδεκτό επίπεδο
- Την επάρκεια και την αποτελεσματικότητα των διαδικασιών διακυβέρνησης, διαχείρισης κινδύνων και των διαδικασιών ελέγχου της δραστηριότητας, σε σύγκριση με ένα σχετικό πλαίσιο ή μοντέλο.
- Τις ευκαιρίες για να γίνουν σημαντικές βελτιώσεις σε θέματα διακυβέρνησης, τη διαχείριση κινδύνων και τις διαδικασίες ελέγχου της δραστηριότητας.

2201.A1 - Όταν οι εσωτερικοί ελεγκτές σχεδιάζουν ένα έργο για ενδιαφερόμενα μέρη εκτός του οργανισμού, πρέπει να δημιουργήσουν ένα υπόμνημα κατανόησης όπου θα περιγράφονται οι αντικειμενικοί σκοποί, το πλαίσιο, οι αντίστοιχες αρμοδιότητες και άλλες προσδοκίες, συμπεριλαμβανομένων των περιορισμών στη διανομή των αποτελεσμάτων του έργου και στην πρόσβαση στα αρχεία του έργου.

2201.C1 - Οι εσωτερικοί ελεγκτές πρέπει να αποσαφηνίζουν με τους πελάτες του συμβουλευτικού έργου, τους αντικειμενικούς σκοπούς, το πλαίσιο, τις αντίστοιχες αρμοδιότητες, καθώς και άλλες προσδοκίες των πελατών. Για σημαντικά έργα, αυτή η αποσαφήνιση πρέπει να τεκμηριώνεται.

2210 - Αντικειμενικοί Σκοποί Έργου

Για κάθε έργο πρέπει να καθορίζονται αντικειμενικοί σκοποί. **2210.A1**- Οι εσωτερικοί ελεγκτές πρέπει να διεξάγουν μια προκαταρκτική εκτίμηση των κινδύνων που σχετίζονται με την υπό επισκόπηση λειτουργία. Οι αντικειμενικοί σκοποί του έργου πρέπει να αντικατοπτρίζουν τα αποτελέσματα αυτής της εκτίμησης κινδύνων.

2210.A2 - Οι εσωτερικοί ελεγκτές πρέπει να λαμβάνουν υπόψη τους την πιθανότητα για σημαντικά λάθη, απάτη, μη-συμμόρφωση και άλλα είδη έκθεσης σε κινδύνους, όταν καθορίζουν τους αντικειμενικούς σκοπούς του έργου.

2210.A3 - Είναι απαραίτητο να υπάρχουν επαρκή κριτήρια για την αξιολόγηση των συστημάτων διακυβέρνησης, της διαχείρισης κινδύνων και των συστημάτων εσωτερικού ελέγχου. Οι εσωτερικοί ελεγκτές πρέπει να εξακριβώσουν κατά πόσο η διοίκηση ή/και το συμβούλιο έχουν θεσπίσει κατάλληλα κριτήρια, προκειμένου να προσδιορίσουν ότι οι στόχοι και οι αντικειμενικοί σκοποί του έργου επιτεύχθηκαν. Εάν τα κριτήρια είναι επαρκή, οι εσωτερικοί ελεγκτές πρέπει να τα χρησιμοποιήσουν στην αξιολόγησή τους. Εάν δεν επαρκούν, οι εσωτερικοί ελεγκτές πρέπει να συνεργαστούν με τη διοίκηση ή και το συμβούλιο για να καθοριστούν τα κατάλληλα κριτήρια αξιολόγησης.

2210.C1 - Οι αντικειμενικοί σκοποί των συμβουλευτικών έργων πρέπει να λαμβάνουν υπόψη θέματα διακυβέρνησης, τους κινδύνους και τα συστήματα εσωτερικού ελέγχου, στον βαθμό που συμφωνήθηκε με τον πελάτη.

2210.C2 - Οι αντικειμενικοί σκοποί των συμβουλευτικών έργων πρέπει να συνάδουν με τις αξίες, τις στρατηγικές και τους αντικειμενικούς σκοπούς του οργανισμού.

2220 - Εύρος έργου

Το καθορισμένο εύρος του έργου πρέπει να είναι επαρκές για την επίτευξη των αντικειμενικών σκοπών του έργου.

2220.A1 - Για τον καθορισμό του εύρους του έργου πρέπει να λαμβάνονται υπόψη τα σχετικά συστήματα, τα αρχεία, το ανθρώπινο δυναμικό και τα φυσικά περιουσιακά στοιχεία, συμπεριλαμβανομένων εκείνων που είναι υπό τον έλεγχο τρίτων.

2220.A2 - Εάν προκύψουν σημαντικές ευκαιρίες για συμβουλευτικά έργα κατά τη διάρκεια μιας υπηρεσίας διαβεβαίωσης, πρέπει να συμφωνηθούν εγγράφως και συγκεκριμένα οι αντικειμενικοί σκοποί, το εύρος, οι αντίστοιχες αρμοδιότητες και οι άλλες προσδοκίες και τα αποτελέσματα του συμβουλευτικού έργου πρέπει να κοινοποιηθούν σύμφωνα με τα πρότυπα που αφορούν στα συμβουλευτικά έργα.

2220.C1 - Κατά την εκτέλεση συμβουλευτικών έργων, οι εσωτερικοί ελεγκτές πρέπει να εξασφαλίζουν ότι το εύρος του έργου είναι επαρκές για την επίτευξη των συμφωνηθέντων αντικειμενικών σκοπών. Εάν οι εσωτερικοί ελεγκτές έχουν επιφυλάξεις σχετικά με το εύρος εργασίας κατά τη διάρκεια του έργου, αυτές οι επιφυλάξεις πρέπει να συζητηθούν με τον πελάτη, έτσι ώστε να αποφασιστεί εάν το έργο θα συνεχιστεί.

2220.C2 - Κατά τη διάρκεια συμβουλευτικών έργων, οι εσωτερικοί ελεγκτές πρέπει να διαχειρίζονται τα συστήματα εσωτερικού ελέγχου σύμφωνα με τους αντικειμενικούς σκοπούς του έργου και να επαγρυπνούν για σημαντικά ζητήματα που αφορούν τα συστήματα εσωτερικού ελέγχου.

2230 - Κατανομή Πόρων του Έργου

Οι εσωτερικοί ελεγκτές πρέπει να καθορίσουν τους κατάλληλους και επαρκείς πόρους που απαιτούνται για την επίτευξη των αντικειμενικών σκοπών του έργου, με βάση μία εκτίμηση της φύσης και της πολυπλοκότητας κάθε έργου, των χρονικών περιορισμών και των διαθέσιμων πόρων.

2240 - Πρόγραμμα Έργου

Οι εσωτερικοί ελεγκτές πρέπει να αναπτύσσουν και να καταγράφουν προγράμματα έργου έτσι ώστε να επιτυγχάνονται οι αντικειμενικοί σκοποί του έργου.

2240.A1 - Τα προγράμματα έργου πρέπει να συμπεριλαμβάνουν τις διαδικασίες για την αναγνώριση, ανάλυση, αξιολόγηση και καταγραφή των πληροφοριών κατά την διάρκεια του έργου. Το πρόγραμμα έργου πρέπει να έχει εγκριθεί πριν την έναρξη των εργασιών και όλες οι αναπροσαρμογές πρέπει να εγκρίνονται έγκαιρα.

2240.C1 - Τα προγράμματα των συμβουλευτικών έργων μπορεί να ποικίλλουν ως προς τη μορφή και το περιεχόμενο, ανάλογα με τη φύση του έργου.

2300 - Διεξαγωγή του Έργου³¹

Οι εσωτερικοί ελεγκτές πρέπει να αναγνωρίζουν, να αναλύουν, να αξιολογούν και να καταγράφουν επαρκείς πληροφορίες, έτσι ώστε να επιτύχουν τους αντικειμενικούς σκοπούς του έργου.

2310 - Εντοπισμός Πληροφοριών

Οι εσωτερικοί ελεγκτές πρέπει να εντοπίζουν επαρκείς, αξιόπιστες, σχετικές και χρήσιμες πληροφορίες, έτσι ώστε να επιτύχουν τους αντικειμενικούς σκοπούς του έργου.

2320 - Ανάλυση και Αξιολόγηση

Οι εσωτερικοί ελεγκτές πρέπει να βασίζονται τα συμπεράσματα και τα αποτελέσματα των έργων σε κατάλληλες αναλύσεις και αξιολογήσεις.

2330 - Καταγραφή Πληροφοριών

Οι εσωτερικοί ελεγκτές πρέπει να καταγράφουν τις κατάλληλες πληροφορίες για την υποστήριξη των συμπερασμάτων και των αποτελεσμάτων των έργων.

2330.A1 - Ο επικεφαλής εσωτερικού ελέγχου πρέπει να ελέγχει την πρόσβαση στα αρχεία του έργου. Ο επικεφαλής εσωτερικού ελέγχου πρέπει να αποκτά την έγκριση της ανώτερης διοίκησης ή/και του νομικού συμβούλου, όπως αρμόζει, προτού επιτρέψει σε τρίτα μέρη εκτός του οργανισμού την πρόσβαση σε αυτά τα αρχεία.

³¹ <https://na.theiia.org>, ό.π.

2330.A2 - Ο επικεφαλής εσωτερικού ελέγχου πρέπει να αναπτύξει τις προϋποθέσεις διατήρησης των αρχείων των έργων, ανεξάρτητα από το μέσο αποθήκευσης κάθε αρχείου. Οι προϋποθέσεις διατήρησης πρέπει να είναι σύμφωνες με τις οδηγίες του οργανισμού και με σχετικές εποπτικές ή άλλες απαιτήσεις.

2330.C1 - Ο επικεφαλής εσωτερικού ελέγχου πρέπει να καθορίζει τις πολιτικές για τη φύλαξη και τη διατήρηση των αρχείων των συμβουλευτικών έργων, καθώς επίσης τη διάθεσή τους εντός και εκτός του οργανισμού. Αυτές οι πολιτικές πρέπει να είναι σύμφωνες με τις οδηγίες του οργανισμού και με σχετικές εποπτικές και άλλες απαιτήσεις.

2340 - Εποπτεία Έργων

Τα έργα πρέπει να εποπτεύονται κατάλληλα, ώστε να εξασφαλίζεται η επίτευξη των αντικειμενικών σκοπών τους, η διασφάλιση της ποιότητας και η βελτίωση του ανθρώπινου δυναμικού.

2400 - Κοινοποίηση Αποτελεσμάτων

Οι εσωτερικοί ελεγκτές πρέπει να κοινοποιούν τα αποτελέσματα των έργων.

2410 - Κριτήρια Κοινοποιήσεων

Στις κοινοποιήσεις πρέπει να περιλαμβάνονται οι αντικειμενικοί σκοποί και το εύρος, καθώς επίσης και τα σχετικά συμπεράσματα, οι εισηγήσεις και τα σχέδια δράσης.

2410.A1 - Η τελική κοινοποίηση των αποτελεσμάτων του έργου πρέπει, όπου χρειάζεται, να περιλαμβάνει τη συνολική γνώμη ή/και τα συμπεράσματα του εσωτερικού ελεγκτή. Όταν διατυπώνεται μια γνώμη ή ένα συμπέρασμα, πρέπει να λαμβάνονται υπόψη οι προσδοκίες της ανώτερης διοίκησης, του συμβουλίου και των λοιπών ενδιαφερόμενων μερών και πρέπει να υποστηρίζεται από επαρκείς, αξιόπιστες, σχετικές και χρήσιμες πληροφορίες.

2410.A2 - Οι εσωτερικοί ελεγκτές συνιστάται να αναγνωρίζουν την ικανοποιητική απόδοση στις κοινοποιήσεις του έργου.

2410.A3 - Όταν τα αποτελέσματα έργων διατίθενται σε τρίτους εκτός του οργανισμού, η κοινοποίηση πρέπει να περιλαμβάνει περιορισμούς στη διάθεση και χρήση των αποτελεσμάτων.

2410.C1 - Η κοινοποίηση της προόδου και των αποτελεσμάτων των συμβουλευτικών έργων ποικίλλει σε μορφή και περιεχόμενο, ανάλογα με τη φύση του έργου και τις ανάγκες του πελάτη.

2420- Ποιότητα των Κοινοποιήσεων

Οι κοινοποιήσεις πρέπει να είναι ακριβείς, αντικειμενικές, σαφείς, περιεκτικές, επικοινωνιακές, ολοκληρωμένες και έγκαιρες.

2421 - Λάθη και Παραλείψεις

Εάν μια τελική κοινοποίηση περιέχει ένα σημαντικό λάθος ή παράλειψη, ο επικεφαλής εσωτερικού ελέγχου πρέπει να κοινοποιεί τις διορθωμένες πληροφορίες σε όλους αυτούς που έλαβαν την αρχική κοινοποίηση.

2430 - Χρήση της φράσης «Διενεργήθηκε σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα για την Επαγγελματική Εφαρμογή του Εσωτερικού Ελέγχου»

Οι εσωτερικοί ελεγκτές μπορούν να αναφέρουν ότι τα έργα στα οποία συμμετείχαν «διενεργήθηκαν σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα για την Επαγγελματική Εφαρμογή του Εσωτερικού Ελέγχου» μόνο εφόσον τα αποτελέσματα από την αξιολόγηση του προγράμματος διαβεβαίωσης και βελτίωσης ποιότητας καταδεικνύουν κάτι τέτοιο.

2431 - Αποκάλυψη μη Συμμόρφωσης Έργου

Όταν η μη συμμόρφωση με τον Ορισμό Εσωτερικού Ελέγχου, τον Κώδικα Δεοντολογίας ή τα Πρότυπα επηρεάζει ένα συγκεκριμένο έργο, η κοινοποίηση των αποτελεσμάτων πρέπει να αποκαλύπτει:

- Την αρχή ή τον κανόνα συμπεριφοράς του Κώδικα Δεοντολογίας ή του/των Προτύπων με τα οποία δεν προέκυψε πλήρης συμμόρφωση,
- Τους λόγους της μη συμμόρφωσης, και
- Την επίδραση της μη συμμόρφωσης στο έργο και τα κοινοποιηθέντα αποτελέσματα του έργου.

2440 - Διάδοση Αποτελεσμάτων του Έργου

Ο επικεφαλής εσωτερικού ελέγχου πρέπει να κοινοποιεί τα αποτελέσματα του έργου στα κατάλληλα μέρη.

2440.A1 - Ο επικεφαλής εσωτερικού ελέγχου είναι υπεύθυνος για την κοινοποίηση των τελικών αποτελεσμάτων σε εκείνα τα μέρη που μπορούν να εξασφαλίσουν ότι αποδίδεται η δέουσα σημασία στα αποτελέσματα.

2440.A2 - Εάν οι νομικές, θεσμικές ή εποπτικές ρυθμίσεις δεν επιβάλλουν κάτι διαφορετικό, ο επικεφαλής εσωτερικού ελέγχου, πριν εκδώσει τα αποτελέσματα σε τρίτους εκτός του οργανισμού, πρέπει:

- Να αξιολογεί τον ενδεχόμενο κίνδυνο για τον οργανισμό.
- Να διαβουλεύεται αρμοδίως με την ανώτερη διοίκηση και/ή το νομικό σύμβουλο.
- Να ελέγχει τη διάδοση των αποτελεσμάτων, περιορίζοντας τη χρήση τους.

2440.C1 - Ο επικεφαλής εσωτερικού ελέγχου είναι υπεύθυνος να κοινοποιεί τα τελικά αποτελέσματα των συμβουλευτικών έργων στους πελάτες.

2440.C2 - Κατά τη διάρκεια των συμβουλευτικών έργων, μπορεί να εντοπιστούν θέματα διακυβέρνησης, διαχείρισης κινδύνων και συστημάτων εσωτερικού ελέγχου. Όταν αυτά τα θέματα είναι σημαντικά για τον οργανισμό, πρέπει να κοινοποιούνται στην ανώτερη διοίκηση και το συμβούλιο.

2450 – Συνολική Γνώμη

Όταν εκδοθεί μια συνολική γνώμη, πρέπει να λαμβάνει υπόψη τις προσδοκίες της ανώτερης διοίκησης, του συμβουλίου και των λοιπών ενδιαφερόμενων μερών και πρέπει να υποστηρίζεται από επαρκείς, αξιόπιστες, σχετικές και χρήσιμες πληροφορίες.

2500 - Παρακολούθηση Προόδου

Ο επικεφαλής εσωτερικού ελέγχου πρέπει να καθιερώνει και να διατηρεί ένα σύστημα παρακολούθησης της τακτοποίησης των αποτελεσμάτων που κοινοποιούνται στη διοίκηση.

2500.A1 - Ο επικεφαλής εσωτερικού ελέγχου πρέπει να καθιερώνει μια διαδικασία επανελέγχου για να παρακολουθεί και να εξασφαλίζει ότι οι ενέργειες της διοίκησης έχουν εφαρμοστεί αποτελεσματικά ή ότι η ανώτερη διοίκηση έχει αποδεχτεί τον κίνδυνο της μη ανάληψης δράσης.

2500.C1 - Η λειτουργία εσωτερικού ελέγχου πρέπει να παρακολουθεί την τακτοποίηση των αποτελεσμάτων των συμβουλευτικών έργων, στον βαθμό που έχει συμφωνηθεί με τον πελάτη.

2600 – Κοινοποίηση της Αποδοχής Κινδύνων

Όταν ο επικεφαλής εσωτερικού ελέγχου συμπεράνει ότι η διοίκηση έχει αποδεχτεί έναν βαθμό κινδύνου στον οποίο δεν μπορεί να ανταποκριθεί ο οργανισμός, τότε ο επικεφαλής εσωτερικού ελέγχου πρέπει να συζητήσει το θέμα με την διοίκηση. Εάν το ζήτημα σχετικά με τον κίνδυνο δεν επιλυθεί, ο επικεφαλής εσωτερικού ελέγχου πρέπει να αναφέρει το θέμα στο συμβούλιο προς διευθέτηση³².

3.9. ΔΙΚΛΕΙΔΕΣ ΑΣΦΑΛΕΙΑΣ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ

Οι διαδικασίες και οι μέθοδοι που ορίζονται από την εταιρεία με στόχο την αποτελεσματική και απρόσκοπτη λειτουργία της, καθώς και την πρόληψη τον εντοπισμό και την διόρθωση ανεπιθύμητων καταστάσεων, ονομάζονται Δικλείδες ασφαλείας. Διακρίνονται σε γενικές δικλείδες ασφαλείας και ειδικές δικλείδες ασφαλείας³³.

³² <https://na.theiia.org>, ό.π.

³³ Νεγκάκης Χ.-Ταχυνάκης Π. Σύγχρονα Θέματα Ελεγκτικής και Εσωτερικού Ελέγχου Σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου, Εκδόσεις Διπλογραφία, Αθήνα 2016, σελ.124-125

A) Γενικές δικλίδες ασφαλείας συστήματος³⁴

Οι γενικές δικλίδες ασφαλείας σχετίζονται με:

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

Πιο συγκεκριμένα θα πρέπει:

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

2) Την οργανωτική δομή των υπηρεσιών – τμημάτων οικονομικής διαχείρισης .

Πιο συγκεκριμένα θα πρέπει:

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

³⁴ Νεγκάκης Χ.-Ταχυνάκης Π., ό.π. σελ 124-125

- Να υιοθετούνται και να καθιερώνονται κατάλληλες λογιστικές αρχές και διαδικασίες, αποτυπωμένες σε εγχειρίδια

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

Πιο συγκεκριμένα θα πρέπει:

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

B) Εξειδικευμένες δικλείδες ασφαλείας συστήματος³⁵

Οι ειδικές δικλείδες ασφαλείας ελέγχου των επί μέρους συναλλαγών κυρίως στοχεύουν :

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

Με βάση τα όσα διατυπώθηκαν παραπάνω ο έλεγχος και συγκεκριμένα ο εσωτερικός έλεγχος αποτελεί ένα πολύ σημαντικό εργαλείο για τις επιχειρήσεις. Βασικός στόχος του εσωτερικού ελέγχου είναι η βελτίωση της διαχείρισης των επιχειρησιακών κινδύνων, σε συνάρτηση με την υποστήριξη της αποδοτικής λειτουργίας των πρακτικών της εταιρικής διακυβέρνησης. Έτσι έχουν θεσπιστεί, Κώδικας Δεοντολογίας, Διεθνή Πρότυπα και Δικλείδες Ασφαλείας που με την σωστή εφαρμογή τους μπορούν να κάνουν το έργο και το αποτέλεσμα του εσωτερικού ελέγχου ακόμη πιο σωστό και αποδοτικό.

³⁵ Νεγκάκης Χ.-Ταχυνάκης Π., ό.π. σελ 124-125

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4

ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΣ ΈΛΕΓΧΟΣ ΣΤΟΥΣ ΟΡΓΑΝΙΣΜΟΥΣ

ΤΟΠΙΚΗΣ ΑΥΤΟΔΙΟΙΚΗΣΗΣ

4.1.ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Σκοπός του κεφαλαίου είναι να δούμε αρχικά τα συστήματα Εσωτερικού Ελέγχου στους ΟΤΑ και να γίνει μια αναφορά στα Ελεγκτικά Σώματα. Στη συνέχεια γίνεται αναφορά στην Εποπτεία των Τοπικών Αρχών και τέλος γίνεται παρουσίαση στην Διαδικασία του Εσωτερικού Ελέγχου και στον έλεγχο και την εποπτεία στους ΟΤΑ (Α΄ - Βαθμού),

4.2. ΣΥΣΤΗΜΑΤΑ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ ΣΤΟΥΣ ΟΤΑ

Είναι γεγονός και έχει αναφερθεί σε πολλές μελέτες ότι ο ρόλος του εσωτερικού ελέγχου ως μια ξεχωριστή λειτουργία των ΟΤΑ θα πρέπει να ενισχυθεί σημαντικά. Έτσι ο εσωτερικός έλεγχος θα πρέπει να εστιάζει σε οργανωτικά ζητήματα, μεθόδους εργασίας, θέματα οργάνωσης – αρμοδιοτήτων και ευθυνών. Επομένως κάθε δήμος θα πρέπει να εφαρμόζει και να διατηρεί ένα αποτελεσματικό σύστημα εσωτερικού ελέγχου, το οποίο να προφυλάσσει τον Οργανισμό από κινδύνους που επηρεάζουν αρνητικά την οργάνωση του, την εύρυθμη λειτουργία του και την οικονομική διαχείριση των πόρων του. Στο σημερινό συνεχώς μεταβαλλόμενο πολιτικό-οικονομικό περιβάλλον γίνεται πλέον επιτακτική η ανάγκη εφαρμογής Συστημάτων Εσωτερικού Ελέγχου καθώς υπάρχουν πάρα πολλοί κίνδυνοι. Έτσι η αποτελεσματικότητα των Δήμων καθορίζεται από την σωστή και έγκυρη αντιμετώπιση αυτών των κινδύνων δίνοντάς τους την δυνατότητα μεγαλύτερων κερδών, καθώς και της εξασφάλισης των δικαιωμάτων τους και των κεκτημένων τους.

Οπότε τέτοιοι κίνδυνοι είναι³⁶:

- Κίνδυνοι που προκύπτουν από την μη επαρκή ικανοποίηση των δημοτών από την παροχή υπηρεσιών του Δήμου που έχει ως αποτέλεσμα την έλλειψη εμπιστοσύνης και την δυσαρέσκεια τους.
- Κίνδυνοι από την μη κατάλληλη στελέχωση των ΟΤΑ με το κατάλληλο και αναγκαίο για την επίτευξη των στόχων τους προσωπικό.
- Κίνδυνοι συμμόρφωσης με την νομοθεσία και άλλες σχετικές ρυθμίσεις.

³⁶ 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

- Χρηματοοικονομική κίνδυνοι που αναφέρονται στην μη αποτελεσματική και αποδοτική διαχείριση των οικονομικών κρατικών πόρων , καθώς και των λοιπών χρηματοδοτήσεων – επιχορηγήσεων που λαμβάνουν οι ΟΤΑ, όπως επίσης και στον ανεπαρκή ταμειακό προγραμματισμό και την διαχείριση των χρηματικών διαθεσίμων.
- Κίνδυνοι επικοινωνίας –ενημέρωσης, τόσο της εσωτερικής μεταξύ υπαλλήλων αλλά και υπαλλήλων με την διοίκηση όσο και της εξωτερικής που αναφέρεται στην έλλειψη ενημέρωσης του προσωπικού ως προς τους στόχους και τα μέσα επίτευξης τους³⁷.

Ένα σύστημα εσωτερικού ελέγχου που λειτουργεί σε έναν Οργανισμό Τοπικής Αυτοδιοίκησης αποσκοπεί³⁸:

- 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 κράτους³⁹.

Στην Ελλάδα οι ΟΤΑ υπόκεινται σε διάφορους ελεγκτικούς μηχανισμούς, οι οποίοι έχουν την ειδική ή γενική αρμοδιότητα ελέγχου τους και στους οποίους συμπεριλαμβάνονται το Σώμα Επιθεωρητών και Ελεγκτών Δημόσιας Διοίκησης, της Γενικής Διεύθυνσης Οικονομικών Επιθεωρητών, το Σώμα Επιθεωρητών Δημοσίων Έργων, της Ειδικής Υπηρεσίας Επιθεωρητών Περιβάλλοντος και του Γενικού Επιθεωρητή Δημόσιας Διοίκησης. Βέβαια οι περισσότεροι έλεγχοι καθίστανται αναποτελεσματικοί , λόγω της πολυπλοκότητας του ελεγκτικού μηχανισμού και του ελεγκτικού πλαισίου. Παράλληλα, οι μεταρρυθμιστικές πρωτοβουλίες που έχουν λάβει χώρα τα τελευταία χρόνια, ιδιαίτερα μετά την έλευση της οικονομικής κρίσης, έχουν δημιουργήσει ένα περιβάλλον αβεβαιότητας σε ότι αφορά τον έλεγχο της τοπικής αυτοδιοίκησης, η οποία, σύμφωνα με τις ετήσιες εκθέσεις του Συνηγόρου του Πολίτη, έρχεται πρώτη σε φαινόμενα κακοδιοίκησης και διαφθοράς.

³⁷ Α. Κουτούπης , ό.π. σελ. 315-316

³⁸ Α. Κουτούπης , ό.π. σελ. 315-316

³⁹ Α. Κουτούπης , ό.π. σελ. 314.

4.3. ΕΛΕΓΚΤΙΚΑ ΣΩΜΑΤΑ ΟΤΑ

Σώμα Επιθεωρητών Ελεγκτών Δημόσιας Διοίκησης

Το Σώμα Επιθεωρητών-Ελεγκτών Δημόσιας Διοίκησης (Σ.Ε.Ε.Δ.Δ.) ιδρύθηκε με το Ν.2477/1997, με βάση τα πρότυπα της Γενικής Επιθεώρησης Δημόσιας Διοίκησης της Γαλλίας. Λειτουργήσε από το Φεβρουάριο του 1998 ως όργανο εσωτερικού ελέγχου της Δημόσιας Διοίκησης, με σκοπό τον αυτεπάγγελτο έλεγχο με επιθεωρήσεις και εκτάκτους ελέγχους της εύρυθμης λειτουργίας των δημοσίων υπηρεσιών.

Με το Ν.2839/2000, συστήθηκε θέση Ειδικού Γραμματέα, ο οποίος προϊστάται του Σ.Ε.Ε.Δ.Δ. Η θέση πολιτικής ευθύνης του ειδικού γραμματέα, ως προϊσταμένου του Σ.Ε.Ε.Δ.Δ., διοριζόμενου απευθείας από τον Υπουργό Εσωτερικών, κρίνεται ενίοτε ως μείωση της αξιοπιστίας και της αντικειμενικότητας του ελεγκτικού έργου του Σώματος.

Αποστολή του Σ.Ε.Ε.Δ.Δ. είναι η διασφάλιση της εύρυθμης και αποτελεσματικής λειτουργίας της δημόσιας διοίκησης, με την επισήμανση φαινομένων κακοδιοίκησης, διαφθοράς, αδιαφανών διαδικασιών, αναποτελεσματικότητας, χαμηλής παραγωγικότητας και κακής ποιότητας παρεχόμενων υπηρεσιών⁴⁰.

Βασικοί άξονες - στόχοι του Σ.Ε.Ε.Δ.Δ. είναι⁴¹:

- Η βελτίωση της αποτελεσματικότητας και η αύξηση της αποδοτικότητας της διοικητικής δράσης.
- Η βελτίωση της ποιότητας και επάρκειας των παρεχόμενων από τη Δημόσια Διοίκηση υπηρεσιών.
- Η οικονομικότητα της διοικητικής λειτουργίας και ο περιορισμός της σπατάλης.
- Η προστασία των αρχών της νομιμότητας και η κατοχύρωση της διαφάνειας στις διοικητικές πράξεις⁴².

Στις αρμοδιότητες του Σ.Ε.Ε.Δ.Δ. περιλαμβάνονται⁴³:

- Η εξέταση της συνδρομής των όρων νομιμότητας της διοικητικής δράσης και τήρησης των τυπικών διαδικασιών και η διαπίστωση τυχόν καταστρατηγήσεων παρανομιών και ατασθαλιών.
- Η επισήμανση και άμβλυνση των δυσλειτουργιών της δημόσιας διοίκησης και η διερεύνηση των παραγόντων που επηρεάζουν δυσμενώς τον τρόπο διοίκησης, τη

⁴⁰ <http://www.seedd.gr>

⁴¹ <http://www.seedd.gr>, ό.π.

⁴² <http://www.seedd.gr>, ό.π.

⁴³ <http://www.seedd.gr>, ό.π.

διαχείριση των πόρων, την αποδοτικότητα και αποτελεσματικότητα των λειτουργιών και τη ποιότητα των παρεχόμενων υπηρεσιών.

- Η εξέταση της οργάνωσης και λειτουργίας της ροής εργασίας και των διαδικασιών, υπό το πρίσμα της καλύτερης εξυπηρέτησης του πολίτη.
- Ο έλεγχος των περιπτώσεων κακοδιοίκησης.
- Η άσκηση πειθαρχικών διώξεων και η παραπομπή των υπευθύνων στην εισαγγελική αρχή για καταλογισμό ευθυνών.
- Ο έλεγχος της περιουσιακής κατάστασης των υπαλλήλων των ελεγχόμενων φορέων.
- Η προκαταρκτική εξέταση ή προανάκριση μετά από παραγγελία εισαγγελέα.²⁶

Στην ελεγκτική αρμοδιότητα του Σ.Ε.Ε.Δ.Δ. υπάγονται⁴⁴:

- Οι κρατικές ή δημόσιες υπηρεσίες, δηλαδή κεντρικές και περιφερειακές υπηρεσίες των υπουργείων, οι περιφέρειες ως ενιαίες διοικητικές μονάδες της κρατικής διοίκησης, οι αυτοτελείς ή αποκεντρωμένες δημόσιες υπηρεσίες.
- Τα νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου.
- Οι οργανισμοί τοπικής αυτοδιοίκησης Α' και Β' βαθμίδας, δηλαδή δήμοι, περιφέρειες.
- Οι επιχειρήσεις των οργανισμών τοπικής αυτοδιοίκησης.
- Τα κρατικά νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου (ΚΝΠΠΔ).
- Οι δημόσιες επιχειρήσεις⁴⁵.

Σχετικά με τους Οργανισμούς Τοπικής Αυτοδιοίκησης, οι οποίοι είναι υπεύθυνοι για θέματα αστικής και δημοτικής Κατάστασης, απασχόλησης, ανάπτυξης, κοινωνικής προστασίας, παιδείας, αθλητισμού και πολιτισμού, προστασίας περιβάλλοντος και ποιότητας ζωής μέρος της ελεγκτικής διαδικασίας του Σ.Ε.Ε.Δ.Δ στο πλαίσιο καταγγελιών και παραπόνων, αποτελούν χρήσιμη πληροφόρηση και αξιοποιούνται στο σχεδιασμό της ελεγκτικής δράσης του Σ.Ε.Ε.Δ.Δ.

Σημαντικά θέματα που προκύπτουν από τους ελέγχους του Σ.Ε.Ε.Δ.Δ αφορούν⁴⁶:

- Είσπραξη και αξιοποίηση των Εσόδων
- Υπεξαίρεση χρηματικών ποσών από υπαλλήλους
- Μη νόμιμη ή κανονική αξιοποίηση χρημάτων από επιχορηγήσεις
- Μη νόμιμες ενέργειες στη διαδικασία αδειοδότησης επιχειρήσεων και δραστηριοτήτων

⁴⁴ <http://www.seedd.gr>, ό.π.

⁴⁵ <http://www.seedd.gr>, ό.π.

⁴⁶ <http://www.seedd.gr>, ό.π.

- Παραβιάσεις της αρχής της νομιμότητας στις διαδικασίες εκπόνησης μελετών, εκτέλεσης έργων και ανάθεση υπηρεσιών και προμηθειών
- Προβλήματα στη διαχείριση του ανθρώπινου δυναμικού
- Μη νόμιμες μεταδημοτεύσεις και εγγραφές στους ειδικούς εκλογικούς καταλόγους⁴⁷

Το Σ.Ε.Ε.Δ.Δ αξιολογεί τα συστήματα του 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 την μορφή κυρίως γραπτών αναφορών. 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 τις διαδικασίες που ακολουθούν οι ΟΤΑ, ενώ όπου απαιτείται, θα φροντίσει ώστε να καλυφθούν νομοθετικά αυτές προκειμένου να υλοποιηθούν⁴⁸

Μετά το πέρας της επιθεώρησης ή του ελέγχου, ο αρμόδιος επιθεωρητής-ελεγκτής συντάσσει τεκμηριωμένη έκθεση, την οποία υποβάλλει στον Ειδικό Γραμματέα του Σ.Ε.Ε.Δ.Δ. Στην έκθεση περιλαμβάνονται η αποτύπωση της υφιστάμενης κατάστασης της ελεγχόμενης υπηρεσίας, οι διαπιστώσεις, τα συμπεράσματα και οι προτάσεις. Οι προτάσεις περιλαμβάνουν συγκεκριμένες και εφικτές λύσεις. Επίσης, ο επιθεωρητής-ελεγκτής μπορεί να προτείνει τη βελτίωση ή αναμόρφωση του ισχύοντος θεσμικού πλαισίου οργάνωσης και λειτουργίας της υπηρεσίας και τη λήψη κάθε πρόσφορου μέτρου για την περιστολή των λειτουργικών δαπανών και τη μείωση του κόστους των παρεχόμενων υπηρεσιών. Οι εκθέσεις των επιθεωρητών-ελεγκτών υποβάλλονται στον Ειδικό Γραμματέα του Σώματος και γνωστοποιούνται στον Υπουργό.

Οι ελεγχόμενες υπηρεσίες υποχρεούνται, μετά τη γνωστοποίηση σ' αυτές των εκθέσεων των επιθεωρητών-ελεγκτών, να αναφέρουν τις ενέργειες στις οποίες προέβησαν για την εφαρμογή των προτάσεων που περιλαμβάνονται στις εκθέσεις.

Κατ' έτος συντάσσεται έκθεση πεπραγμένων, η οποία υποβάλλεται στον Υπουργό Εσωτερικών. Στην έκθεση παρουσιάζεται το ετήσιο πρόγραμμα ελεγκτικής δράσης του Σώματος, η βασική θεματολογία ελέγχων, οι σημαντικότερες υποθέσεις και διατυπώνονται γενικές προτάσεις για τη βελτίωση της αποδοτικότητας των δημοσίων υπηρεσιών και της ποιότητας των παρεχόμενων υπηρεσιών, καθώς και τις αναγκαίες νομοθετικές ή άλλες κανονιστικές ρυθμίσεις⁴⁹.

⁴⁷ Σώμα Επιθεωρητών Ελεγκτών Δημόσιας Διοίκησης. Έκθεση Πεπραγμένων 2010, σελ. 90

⁴⁸ Α. Κουτούπης, ό.π. σελ. 317-318

⁴⁹ <http://www.seedd.gr>, ό.π.

Ελεγκτικό Συνέδριο

Κατά το άρθρο 98 του Συντάγματος, στην αρμοδιότητα του Ελεγκτικού Συνεδρίου ανήκουν κυρίως ο έλεγχος των δαπανών του κράτους καθώς και των Οργανισμών Τοπικής Αυτοδιοίκησης ή άλλων νομικών προσώπων, που υπάγονται με ειδική διάταξη νόμου στο καθεστώς αυτό, ο έλεγχος συμβάσεων μεγάλης οικονομικής αξίας στις οποίες αντισυμβαλλόμενος είναι το Δημόσιο ή πρόσωπο το οποίο εξομοιώνεται με αυτό, ο έλεγχος των λογαριασμών των δημοσίων υπαλλήλων και των Οργανισμών Τοπικής Αυτοδιοίκησης, η γνωμοδότηση για τα νομοσχέδια που αφορούν συντάξεις, η σύνταξη και η υποβολή έκθεσης προς την Βουλή για τον απολογισμό και ισολογισμό του κράτους, η εκδίκαση διαφορών σχετικά με την απονομή συντάξεων και τον έλεγχο των λογαριασμών και τέλος η εκδίκαση υποθέσεων που αναφέρονται στην ευθύνη των πολιτικών ή στρατιωτικών δημοσίων υπαλλήλων⁵⁰.

Ο έλεγχος των δημόσιων δαπανών, που μπορεί να είναι προληπτικός ή κατασταλτικός, αφορά μόνο την νομιμότητα και κανονικότητα των δαπανών και όχι την σκοπιμότητα ή την αποτελεσματικότητα. Ο αρμόδιος ελεγκτής δεν διαθέτει πρωτογενή εικόνα και βασίζεται στα δεδομένα που επικαλείται κάθε οργανισμός, ελέγχοντας την πληρότητα των στοιχείων, τη νομιμότητα των δαπανών, την εγγραφή στους αντίστοιχους προϋπολογισμούς, την ύπαρξη των σχετικών δικαιολογητικών. Ωστόσο λόγω και του ρόλου του, ως ανώτατου διοικητικού δικαστηρίου, δεν ελέγχει περαιτέρω τους ισχυρισμούς της διοίκησης ενός οργανισμού για τα πραγματικά δεδομένα⁵¹.

Το Π.Δ. 136 (άρθρο 1) ορίζει το κατώτατο ύψος ελεγχόμενων δαπανών που υποβάλλονται για έλεγχο από το Ελεγκτικό Συνέδριο. Συγκεκριμένα προβλέπεται πως ο έλεγχος από το Ελεγκτικό Συνέδριο διενεργείται σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις και τα διεθνή ελεγκτικά πρότυπα επί δαπανών που υπερβαίνουν κατά χρηματικό ένταλμα τα όρια τα οποία καθορίζονται κατά κατηγορία ελεγχόμενων φορέων ως ακολούθως:

- Δαπάνες Κεντρικής Διοίκησης: από το ποσό των 15.000,00€ και άνω
- Δαπάνες ΝΠΔΔ: από το ποσό των 10.000,00€ και άνω
- Δαπάνες ΟΤΑ Α΄ βαθμού (Δήμοι): από το ποσό των 5.000,00€ και άνω
- Δαπάνες ΟΤΑ Β΄ βαθμού (Περιφέρειες): από το ποσό των 15.000,00€ κι άνω.

⁵⁰ <http://www.elsyn.gr/elsyn/root.jsp>

⁵¹ Ε. Φυτράκης, «Τα Ελεγκτικά σώματα της διοίκησης, Θεωρία – Νομοθεσία – Νομολογία», Νομική Βιβλιοθήκη 2010, σελ. 10-11.

Συνήγορος του Πολίτη

Ο ενδιάμεσος έλεγχος της διοίκησης μεταξύ του Κοινοβουλευτικού και του Δικαστικού ασκείται από ανεξάρτητη διοικητική αρχή που ονομάζεται «Συνήγορος του Πολίτη». Συστάθηκε με το Ν.2477/1997 (άρθρα 1-5) και άρχισε να λειτουργεί την 1η Οκτωβρίου 1998. Ένας από τους στόχους αυτού του θεσμού είναι η διαμεσολάβηση μεταξύ των πολιτών και των ΟΤΑ με σκοπό την προστασία των δικαιωμάτων των πολιτών, την καταπολέμηση της κακοδιοίκησης και της διαφθοράς και την τήρηση της νομιμότητας.²⁷ Τα πορίσματα των ελέγχων που διενεργούνται στους ΟΤΑ δημοσιεύονται στην ετήσια έκθεση του Συνηγόρου του Πολίτη. Στις εκθέσεις αυτές οι δήμοι παρουσιάζουν υψηλά ποσοστά παραπόνων για κακοδιοίκηση και διαφθορά, γεγονός που μπορεί να οφείλεται στην «άμεση» σχέση που έχουν οι πολίτες με τους δήμους συγκριτικά με άλλους φορείς του ευρύτερου Δημόσιου τομέα⁵².

Ως διαμεσολαβητής, ο Συνήγορος διατυπώνει προτάσεις και συστάσεις προς τη Δημόσια διοίκηση. Στον Συνήγορο μπορεί να προσφύγει οποιοσδήποτε Έλληνας ή αλλοδαπός πολίτης που ζει στην Ελλάδα ή στο εξωτερικό και συναλλάσσεται με το ελληνικό Δημόσιο.

Ο ΣτΠ παρεμβαίνει σε προβλήματα που αντιμετωπίζει ο πολίτης στην επαφή του με την Δημόσια Διοίκηση, όπως για παράδειγμα η ελλιπής παροχή ή άρνηση παροχής πληροφοριών, η υπερβολική καθυστέρηση στη διεκπεραίωση αιτημάτων, η παράβαση νόμου, η εφαρμογή παράνομης διαδικασίας και οι αθέμιτες διακρίσεις σε βάρος των πολιτών.

Ο Ν.3094/2003 «ΣτΠ και άλλες διατάξεις» συμπληρώνει και εξειδικεύει τις γενικές συνταγματικές και νομοθετικές διατάξεις του Ν.2477/1997. Οι περισσότερες από τις διατάξεις του Ν.2477/1997 διατηρούνται και επαναλαμβάνονται προκειμένου να διατηρηθεί η συνοχή του νομοθετικού πλαισίου του ΣτΠ.

Με το Ν.3094/2003 ο ΣτΠ διατηρεί τα δυο βασικά διακριτικά του γνωρίσματα σε σχέση με τις άλλες Ανεξάρτητες Διοικητικές Αρχές, τα οποία είναι ο μονοπρόσωπος χαρακτήρας τους καθώς και η διαμεσολαβητική και ελεγκτική του αρμοδιότητα. Τις τελευταίες συνεχίζει να τις ασκεί με την έκδοση μη εκτελεστών διοικητικών πράξεων.

⁵² Ν.2477/1997

Αυτοτελής Υπηρεσία Εποπτείας

Με το άρθρο 1, αντικαθίσταται το άρθρο 215 του Ν.3852/2010, όπως ίσχυε μετά την τροποποίηση του από το Ν.4257/2014 και ιδρύεται στην έδρα κάθε περιφέρειας αυτοτελής κρατική υπηρεσία εποπτείας των Ο.Τ.Α που φέρει τον τίτλο: «Αυτοτελής Υπηρεσία Εποπτεία Ο.Τ.Α», υπαγόμενη απευθείας στον Υπουργό Εσωτερικών και Διοικητικής Ανασυγκρότησης, η οποία είναι αρμόδια για τον έλεγχο νομιμότητας των πράξεων των Ο.Τ.Α. και για τον πειθαρχικό έλεγχο των αιρετών οργάνων τους κατά το άρθρο 102 παρ. 4 του Συντάγματος. Με το άρθρο αυτό, η Α.Υ.Ε – Ο.Τ.Α διαχωρίζεται πλέον από την δομή της Αποκεντρωμένης Διοίκησης και αποκτά πραγματικά αυτοτελή φύση. Η Α.Υ.Ε ιδρύεται στην έδρα κάθε περιφέρειας, ώστε να παρακολουθείται η αυτοδιοικητική δομή της χώρας.²⁸ 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 επιχειρήσεων τους⁵³.

Η Αυτοτελής Υπηρεσία Εποπτείας ΟΤΑ διαρθρώνεται ως εξής⁵⁴:

- Ελεγκτής Νομιμότητας
- Διεύθυνση εποπτείας ΟΤΑ
 - Τμήμα Γενικών και Οικονομικών Υποθέσεων
 - Τμήμα Τεχνικών Υποθέσεων

⁵³ <http://www.opengov.gr/types/wp-content/uploads/downloads/2016/08/aitiologiki.pdf>

⁵⁴ Ν4257/2014, Κεφάλαιο Α΄, θέματα οργάνωσης και λειτουργίας ΟΤΑ, αρθρο218,, ΦΕΚ Α΄93/14.04.2014

Συμπαραστάτης του Δημότη και της επιχείρησης

Σύμφωνα με το πρόγραμμα Καλλικράτης έχει εισαχθεί η λειτουργία ενός νέου ανεξάρτητου θεσμού που δραστηριοποιείται στην τοπική αυτοδιοίκηση και συγκεκριμένα σε δήμους 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 βελτίωση της εξυπηρέτησης των πολιτών και την επίλυση προβλημάτων τους καθώς και την ορθή και νομότυπη λειτουργία των διοικητικών υπηρεσιών.

Ο ρόλος του Συμπαραστάτη είναι να προβαίνει στη διατύπωση προτάσεων βελτίωσης της δημοτικής διοίκησης και των σχέσεών της με το κοινό, τόσο στο πλαίσιο της ετήσιας έκθεσής του, όσο και στην ευκαιρία σημαντικών προβλημάτων κακοδιοίκησης που ο ίδιος εντοπίζει. Στην τελευταία αυτή περίπτωση, οι ειδικές προτάσεις του συμπαραστάτη υποβάλλονται στον Δήμαρχο και κοινοποιούνται στο Δημοτικό Συμβούλιο και στον Γενικό Γραμματέα του Δήμου. Τόσο η ετήσια έκθεση όσο και οι ειδικές προτάσεις του Συμπαραστάτη αναρτώνται υποχρεωτικά στην ιστοσελίδα του δήμου με φροντίδα των δημοτικών υπηρεσιών.

Έτσι για να εκπληρώσει αυτές τις αρμοδιότητες ο Συμπαραστάτης μπορεί να λάβει υπόψη και επισημάνσεις σημαντικών προβλημάτων κακοδιοίκησης που αποστέλλουν οι ενδιαφερόμενοι στην ιστοσελίδα του Δήμου, ανεξάρτητα από το αν οι ίδιοι είναι άμεσα θιγόμενοι. Βέβαια όλα αυτά αποτελούν απλές αναφορές που υποβάλλονται στο πλαίσιο άσκησης του γενικού συνταγματικού δικαιώματος του να αναφέρεται στις αρχές (άρθρο 10 του Συντάγματος).

Για την διαμεσολαβητική επίλυση διαφορών από προβλήματα κακοδιοίκησης που δημιουργούνται από τις υπηρεσίες, τα νομικά πρόσωπα και τις επιχειρήσεις άλλων Δήμων, αρμόδιοι είναι οι κατά Δήμους εκλεγθέντες Συμπαραστάτες του Δημότη και της Επιχείρησης. Αρμόδιοι για την διαμεσολαβητική επίλυση διαφορών από προβλήματα που δημιουργούνται από τις υπηρεσίες, τα νομικά πρόσωπα και τις επιχειρήσεις των Περιφερειών είναι οι αντίστοιχοι, Περιφερειακοί Συμπαραστάτες του Πολίτη και της Επιχείρησης (άρθρο 179 Ν.3852/2010).

Βέβαια για όλους αυτούς τους Δήμους και τις Περιφέρειες που δεν έχουν εκλεγεί Συμπαραστάτες, οι θιγόμενοι μπορούν να προσφύγουν για την εξωδικαστική επίλυση των διαφορών τους στον Συνήγορο του Πολίτη⁵⁵.

⁵⁵ Ν.3852/2010 Πρόγραμμα Καλλικράτης Νέα Αρχιτεκτονική της Αυτοδιοίκησης και της Αποκεντρωμένης Διοίκησης – Πρόγραμμα Καλλικράτης. (ΦΕΚ 87, Τεύχος Α, Μέρος Α αρθρο77)

Οικονομική Επιτροπή⁵⁶

Μια από τις αλλαγές που έφερε στους Ο.Τ.Α το πρόγραμμα «Καλλικράτης» αποτελεί η λειτουργία της Οικονομικής Επιτροπής. Η Επιτροπή αυτή αποτελεί το όργανο παρακολούθησης και ελέγχου της οικονομικής λειτουργίας του Δήμου.

Η οικονομική επιτροπή αποτελείται από τον δήμαρχο ή τον οριζόμενο από αυτόν αντιδήμαρχο ως πρόεδρο και από έξι μέλη, αν το συμβούλιο έχει έως και είκοσι επτά μέλη, οκτώ μέλη, αν το συμβούλιο έχει έως και σαράντα πέντε μέλη, και δέκα μέλη, αν το συμβούλιο έχει πάνω από σαράντα πέντε μέλη. Δύο μέλη στις επταμελείς, τρία μέλη στις εννεαμελείς και τέσσερα μέλη στις ενδεκαμελείς επιτροπές εκλέγονται από τις δημοτικές παρατάξεις της μειοψηφίας.

Η Οικονομική Επιτροπή είναι όργανο παρακολούθησης και ελέγχου της οικονομικής λειτουργίας του δήμου, η οποία έχει τις εξής αρμοδιότητες:

- συντάσσει τον προϋπολογισμό του δήμου και προβαίνει στην τελική διαμόρφωση του σχεδίου προϋπολογισμού εξόδων των δημοτικών και τοπικών κοινοτήτων του δήμου, σύμφωνα με το άρθρο 86 παρ. 2 και 3 του Ν. 3852/2010.
- ελέγχει την υλοποίηση του προϋπολογισμού και υποχρεούται να υποβάλλει ανά τρίμηνο έκθεση προς το δημοτικό συμβούλιο, η οποία περιλαμβάνει, για το συγκεκριμένο χρονικό διάστημα, όλα τα προβλεπόμενα από τις ισχύουσες διατάξεις στοιχεία του ετήσιου απολογισμού και όπου παρουσιάζεται η κατάσταση των εσόδων και εξόδων του δήμου. Η έκθεση αυτή στην οποία καταχωρούνται και τυχόν παρατηρήσεις της μειοψηφίας, δημοσιεύεται υποχρεωτικά στην ιστοσελίδα του δήμου,
- προελέγχει τον απολογισμό,
- αποφασίζει για την έγκριση των δαπανών και τη διάθεση των πιστώσεων του προϋπολογισμού, εκτός από εκείνες που σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις αποφασίζει το δημοτικό συμβούλιο, καθώς επίσης αποφασίζει αιτιολογημένα και για τις περιπτώσεις απευθείας ανάθεσης προμηθειών, παροχής υπηρεσιών, εκπόνησης μελετών και εκτέλεσης έργων σε εξαιρετικά επείγουσες περιπτώσεις, με την επιφύλαξη της παραγράφου 3 του παρόντος,
- καταρτίζει τους όρους, συντάσσει τη διακήρυξη, διεξάγει και κατακυρώνει όλες τις δημοπρασίες σύμφωνα με την κείμενη νομοθεσία. Για τη διεξαγωγή των

⁵⁶ Ν.3852/2010 Πρόγραμμα Καλλικράτης Νέα Αρχιτεκτονική της Αυτοδιοίκησης και της Αποκεντρωμένης Διοίκησης – Πρόγραμμα Καλλικράτης.

δημοπρασιών και την αξιολόγηση των προσφορών μπορεί να συγκροτεί επιτροπές, από μέλη της, δημοτικούς ή δημόσιους υπαλλήλους ή ειδικούς επιστήμονες,

- μελετά την ανάγκη συνάψεως δανείων, καταρτίζει τους όρους τους και εισηγείται σχετικά στο δημοτικό συμβούλιο,
- εισηγείται προς το δημοτικό συμβούλιο την επιβολή τελών, δικαιωμάτων και εισφορών,
- αποφασίζει για την αποδοχή κληρονομιών, κληροδοσιών και δωρεών,
- εισηγείται στο δημοτικό συμβούλιο ετήσιο σχέδιο διαχείρισης και αξιοποίησης της περιουσίας του δήμου. Παρακολουθεί την υλοποίηση του εν λόγω σχεδίου και ενημερώνει το δημοτικό συμβούλιο,
- αποφασίζει για ζητήματα διαφάνειας και ηλεκτρονικής διακυβέρνησης,
- εισηγείται στο δημοτικό συμβούλιο τα σχέδια κανονιστικών αποφάσεων του δήμου, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 73 παρ.1 Β ν) του Ν. 3852/2010 και παρακολουθεί την υλοποίησή τους,
- αποφασίζει για την υποβολή προσφυγών στις διοικητικές Αρχές,
- αποφασίζει για την άσκηση όλων των ενδίκων βοηθημάτων και των ενδίκων μέσων,
- αποφασίζει για το δικαστικό συμβιβασμό και εισηγείται στο δημοτικό συμβούλιο για τον εξώδικο συμβιβασμό ή την κατάργηση δίκης που έχουν αντικείμενο μέχρι ποσού τριάντα χιλιάδων (30.000) ευρώ,
- αποφασίζει για την πρόσληψη πληρεξουσίου δικηγόρου και για την ανάκληση της πληρεξουσιότητας του, σε όσους δήμους, είτε δεν έχουν προσληφθεί δικηγόροι, με μηνιαία Αντιμισθία, είτε αυτοί που έχουν προσληφθεί δεν έχουν δικαίωμα να παρίστανται σε ανώτατα δικαστήρια.
- μπορεί να αναθέτει την παροχή γνωμοδοτήσεων, μόνο εφόσον δεν έχουν προσληφθεί δικηγόροι, με μηνιαία αντιμισθία. Με απόφαση της είναι δυνατή, κατ' εξαίρεση, η ανάθεση σε δικηγόρο, εξώδικου ή δικαστικού χειρισμού, ανά υπόθεση, ζητημάτων, τα οποία έχουν ιδιαίτερη σημασία για τα συμφέροντα του δήμου και απαιτούν εξειδικευμένη γνώση ή εμπειρία.

4.4. ΕΠΟΠΤΕΙΑ ΤΟΠΙΚΩΝ ΑΡΧΩΝ

Η κρατική εποπτεία με την ευρεία έννοια περιλαμβάνει το δικαίωμα του κράτους :

- Να ρυθμίζει νομοθετικά την οργάνωση και λειτουργία των ΟΤΑ (νομοθετική εποπτεία),
- Να ελέγχει, μέσω της δικαστικής λειτουργίας , την τήρηση των νόμων από τους ΟΤΑ (δικαστική εποπτεία) και τέλος
- Να ελέγχει με τα διοικητικά του όργανα την εφαρμογή και τήρηση των νόμων από τους ΟΤΑ (διοικητική εποπτεία)⁵⁷.

Έτσι ο απώτερος σκοπός είναι να; διαφυλάξει το δημόσιο συμφέρον κατά την διαχείριση των υποθέσεων από τους ΟΤΑ, να εξασφαλίσει την κανονική και αποδοτική λειτουργία των ΟΤΑ, να διαφυλάξει τους πολίτες από πιθανές υπερβάσεις των οργάνων της αυτοδιοίκησης και να διατηρήσει την ενότητα του κράτους. Η κρατική εποπτεία ασκείται αυτεπάγγελτα ή μετά από αίτηση όσων νομιμοποιούνται⁵⁸.

Οι μορφές που μπορεί να λάβει η εποπτεία του κράτους επί των ΟΤΑ είναι δυνατό να ταξινομηθούν συστηματικά ως εξής⁵⁹:

1. Οδηγίες, συμβουλές, υποδείξεις του κράτους προς τους ΟΤΑ.
2. Η απαίτηση του κράτους να γνωρίζει στοιχεία από τη δράση των ΟΤΑ.
3. Προληπτική ή και κατασταλτική εποπτεία επί των ΟΤΑ.
 - προληπτική εποπτεία υφίσταται όταν οι πράξεις των οργάνων των ΟΤΑ υπόκεινται στην προηγούμενη έγκριση κρατικού ή αποκεντρωμένου κρατικού ή άλλου οργάνου του κράτους προκειμένου να ισχύσουν
 - κατασταλτική είναι η εποπτεία που ασκείται σε πράξεις των ΟΤΑ , οι οποίες έστω και αν δεν έχουν τεθεί σε ισχύ ελέγχονται υποχρεωτικά εκ των υστέρων από το κράτος ή από περιφερειακά κρατικά όργανα
4. Εποπτεία νομιμότητας και εποπτεία σκοπιμότητας επί των πράξεων των ΟΤΑ.
5. Υποκατάσταση των ΟΤΑ από το κράτος. Υποκατάσταση είναι η δυνατότητα των οργάνων του κράτους να παρακάμψουν την τη δήλωση βούλησης των οργάνων των ΟΤΑ και να ασκήσουν με δική τους πρωτοβουλία , πάντα όμως για λογαριασμό τους , την αρμοδιότητα που τους έχει ανατεθεί. Η υποκατάσταση πρέπει να έχει εφαρμογή

⁵⁷ Μπέσιλα – Βήκα Ε., Το συνταγματικό πλαίσιο του θεσμού της τοπικής αυτοδιοίκησης, Εκδόσεις Σάκκουλα 1995, σελ. 184.

⁵⁸ Μπέσιλα – Βήκα Ε., ό.π. σελ.184

⁵⁹ Τάχος,Α., Ελληνικό Διοικητικό σύστημα, Έκδ. 5η , 2000, σελ. 268.

όταν οι ΟΤΑ δεν εφαρμόζουν το νόμο. Η υποκατάσταση αποτελεί την πιο ισχυρή μορφή εποπτείας.

- 6 Κοινοβουλευτικό έλεγχο της διαχείρισης της περιουσίας των ΟΤΑ ασκείται από την Βουλή, είναι περιστασιακός και αφορά κυρίως την πολιτική αντιμετώπιση της δημοσιονομικής διαχείρισης εκ μέρους των ΟΤΑ.
- 7 Λαϊκό έλεγχο (λογοδοσία Δημάρχου, άρθρο 226 του Π.Δ. 410/1995)
- 8 Οικονομική εποπτεία (διοικητικός οικονομικός έλεγχος) και δημοσιονομικός – δικαστικός έλεγχος επί των πράξεων των ΟΤΑ. Σύμφωνα με το άρθρο 11 του Ν.3697/2008, σε κάθε δήμο που έχει πληθυσμό πάνω από πέντε χιλιάδες 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 η 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 προϋποθέσεις⁶⁰.
Οι ετήσιες οικονομικές καταστάσεις ελέγχονται ως προς την ορθότητα τους και τη 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.
- 9 Επιστημονική και τεχνική εποπτεία, η οποία αποτελεί "έμμεση" μορφή εποπτείας επί των ΟΤΑ διότι δεν παρουσιάζει τα χαρακτηριστικά της διοικητικής εποπτείας και ασκείται από πληθώρα αρχών και με βάση διαφορετικές διαδικασίες.

⁶⁰ Ν.3697/2008. «Ενίσχυση της διαφάνειας του Κρατικού Προϋπολογισμού, έλεγχος των δημοσίων δαπανών, μέτρα φορολογικής δικαιοσύνης και άλλες διατάξεις».

4.5.ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ ΣΤΟΥΣ ΟΤΑ(Α΄-Βαθμού)⁶¹

Στον Δημόσιο τομέα πολύ σημαντικό έργο επιτελούν οι εσωτερικοί ελεγκτές τόσο για την προώθηση της αξιοπιστίας, δικαιοσύνης και κατάλληλης συμπεριφοράς των δημοσίων υπαλλήλων, όσο και στην μείωση των κινδύνων και της διαφθοράς. Επομένως, αποτελεί τον λόγο για τον οποίο είναι σημαντικό οι δραστηριότητες – διαδικασίες της ελεγκτικής πρέπει να είναι κατάλληλα διαμορφωμένες ώστε να οδηγούνται σε επίτευξη των στόχων της .

Είναι σημαντικό ο ρόλος του εσωτερικού ελεγκτή να είναι σαφής ώστε να διευκολύνεται το έργο του, να υπάρχει δυνατότητα ελέγχου και να είναι ευδιάκριτες στα υπόλοιπα τμήματα οι αρμοδιότητες, τα όρια ευθύνης του και οι υποχρεώσεις του. Ο εσωτερικός έλεγχος, σε αντίθεση με τον εξωτερικό που περιορίζεται στον έλεγχο της ακρίβειας των οικονομικών καταστάσεων, διενεργεί τόσο χρηματοοικονομικούς, όσο και λειτουργικούς και διοικητικούς ελέγχους. Οι παραπάνω έλεγχοι διενεργούνται με τη μορφή ειδικών έργων, βάσει σχετικού Προγραμματισμού και Προϋπολογισμού.

Στους ΟΤΑ οι εσωτερικοί ελεγκτές θα πρέπει να υποστηρίζονται τόσο από το Δημοτικό Συμβούλιο όσο και από τα επιμέρους τμήματα, τα οποία θα τους παρέχουν τις αναγκαίες πληροφορίες που θα τους ζητηθούν. Η αποτελεσματικότητα μιας μονάδας εσωτερικού ελέγχου εξαρτάται από το σωστό σχεδιασμό του Ετήσιου Προγράμματος Ελέγχων και το βαθμό υλοποίησής του. Η κατάρτιση του ετήσιου προγράμματος απαιτεί καλή γνώση διακυβέρνησης του οργανισμού, των συστημάτων εσωτερικού ελέγχου και των κινδύνων που απειλούν τον φορέα. Επίσης θα πρέπει στο ετήσιο πρόγραμμα ελέγχων να αναφέρεται η συχνότητα των ελέγχων, η περίοδος που θα διενεργηθούν οι έλεγχοι καθώς και η διάρκεια.

⁶¹ Ν.3852/2010 Πρόγραμμα Καλλικράτης Νέα Αρχιτεκτονική της Αυτοδιοίκησης και της Αποκεντρωμένης Διοίκησης – Πρόγραμμα Καλλικράτης.

4.6. ΈΛΕΓΧΟΣ ΚΑΙ ΕΠΟΠΤΕΙΑ ΣΤΟΥΣ ΟΤΑ (Α΄-Βαθμού)

Με τον Καλλικράτη θεσμοθετείται ένα εντελώς νέο σύστημα εποπτείας των πράξεων των δήμων, περιφερειών και των νομικών τους προσώπων και πειθαρχικού ελέγχου των αιρετών (βλ. άρθρα 214-237 Ν 3852/2010)⁶².

Η γενική αρχή που διέπει το νέο καθεστώς της εποπτείας των δήμων και περιφερειών αλλά και των νομικών τους προσώπων είναι ότι ασκείται από το Κράτος και συνίσταται αποκλειστικά σε έλεγχο νομιμότητας των πράξεων τους και σε πειθαρχικό έλεγχο των αιρετών (άρθρο 214 παρ 1 Ν 3852/2010). Η εποπτεία αυτή δεν επιτρέπεται να εμποδίζει την πρωτοβουλία και την ελεύθερη δράση των οργανισμών τοπικής αυτοδιοίκησης, ούτε να θίγει τη διοικητική και την οικονομική αυτοτέλειά τους⁶³.

Οι αποφάσεις των συλλογικών και μονομελών οργάνων των δήμων και των περιφερειών και των νομικών προσώπων δημοσίου δικαίου αυτών είναι εκτελεστές αφότου εκδοθούν, εκτός αν ασκηθεί αίτηση αναστολής στα πλαίσια των διατάξεων του άρθρου 228 του νόμου.

Για την εποπτεία και τον πειθαρχικό έλεγχο ιδρύεται στην έδρα κάθε Αποκεντρωμένης Διοίκησης Αυτοτελής Υπηρεσία Εποπτείας Ο.Τ.Α., που αποτελεί αποκεντρωμένη υπηρεσία του Υπουργείου Εσωτερικών, Αποκέντρωσης και Ηλεκτρονικής Διακυβέρνησης, υπαγόμενη απευθείας στον Υπουργό. Η Υπηρεσία αυτή είναι αρμόδια για τον έλεγχο νομιμότητας των πράξεων των Ο.Τ.Α. και για τον πειθαρχικό έλεγχο των αιρετών κατά το άρθρο 102 παράγραφος 4 του Συντάγματος και μπορεί να εκδίδει οδηγίες αυτεπαγγέλτως, με σκοπό τη διασφάλιση της νομιμότητας στη δράση τους⁶⁴.

Σε κάθε Αυτοτελή Υπηρεσία Εποπτείας Ο.Τ.Α. συνιστάται θέση Προϊσταμένου αυτής, που φέρει τον τίτλο «Ελεγκτής Νομιμότητας». Ο Ελεγκτής Νομιμότητας είναι ανώτατος υπάλληλος που διορίζεται με πενταετή θητεία και διαθέτει συγκεκριμένα προσόντα, που καθορίζονται αποκλειστικά στο νόμο.

Ο Ελεγκτής Νομιμότητας συντάσσει στο τέλος κάθε έτους έκθεση στην οποία καταγράφει το έργο της Αυτοτελούς Υπηρεσίας Εποπτείας Ο.Τ.Α., της οποίας προϊστάται και ειδικότερα τον αριθμό των πράξεων που ελέγχθηκαν, τις προσφυγές που εξετάστηκαν και τα ζητήματα εν γένει που απασχόλησαν την υπηρεσία κατά τη διενέργεια της εποπτείας, όπως τυχόν καταγγελίες που υποβλήθηκαν στην υπηρεσία από πρόσωπα για θέματα νομιμότητας. Στην

⁶² Ν.3852/2010 Πρόγραμμα Καλλικράτης Νέα Αρχιτεκτονική της Αυτοδιοίκησης και της Αποκεντρωμένης Διοίκησης – Πρόγραμμα Καλλικράτης. (άρθρα 214-237)

⁶³ Ν.3852/2010 Πρόγραμμα Καλλικράτης Νέα Αρχιτεκτονική της Αυτοδιοίκησης και της Αποκεντρωμένης Διοίκησης – Πρόγραμμα Καλλικράτης.(άρθρο 214 παρ 1)

⁶⁴ Ν.3852/2010 Πρόγραμμα Καλλικράτης Νέα Αρχιτεκτονική της Αυτοδιοίκησης και της Αποκεντρωμένης Διοίκησης – Πρόγραμμα Καλλικράτης (άρθρο 228, άρθρο 102 παράγραφος 4)

ίδια έκθεση μπορεί να προτείνονται μέτρα, νομοθετικά και άλλα, τα οποία πρέπει να ληφθούν για την αποτελεσματικότερη διενέργεια του ελέγχου νομιμότητας. Η έκθεση υποβάλλεται στον Υπουργό Εσωτερικών, Αποκέντρωσης και Ηλεκτρονικής Διακυβέρνησης και κοινοποιείται δια του Υπουργού στην Επιτροπή θεσμών και Διαφάνειας της Βουλής των Ελλήνων και στον Συνήγορο του Πολίτη. Οι εκθέσεις των Ελεγκτών Νομιμότητας όλων των Αυτοτελών Υπηρεσιών Εποπτείας Ο.Τ.Α. συζητούνται στο Συμβούλιο Ελεγκτών Νομιμότητας το οποίο μπορεί να συντάξει πορίσματα που αφορούν τον έλεγχο νομιμότητας και εν γένει την κρατική εποπτεία στους οργανισμούς τοπικής αυτοδιοίκησης.

Μέχρι την έναρξη λειτουργίας της Αυτοτελούς Υπηρεσίας Εποπτείας Ο.Τ.Α. ο έλεγχος νομιμότητας των πράξεων ασκείται από τον Γενικό Γραμματέα της οικείας Αποκεντρωμένης Διοίκησης και τις Ειδικές Επιτροπές του άρθρου 152 του κώδικα, οι οποίες βρίσκονται στις έδρες των περιφερειών που ανήκουν στην ανωτέρω Αποκεντρωμένη Διοίκηση, καθώς και τις Επιτροπές Ελέγχου των Πράξεων του άρθρου 68 του Κώδικα Νομαρχιακής Αυτοδιοίκησης (Π.Δ. 30/1996), που βρίσκονται στην έδρα της οικείας Αποκεντρωμένης Διοίκησης. Οι επιτροπές αυτές συγκροτούνται με απόφαση του Γενικού Γραμματέα της οικείας Αποκεντρωμένης Διοίκησης.

Κατά το άρθρο 232 του Ν. 3852/2010, στην ανωτέρω ελεγκτική επιτροπή μετέχει, αντί του Ελεγκτή Νομιμότητας, προϊστάμενος Διεύθυνσης της Αποκεντρωμένης Διοίκησης που ορίζεται μαζί με τον αναπληρωτή του από τον οικείο Γ.Γ.Α.⁶⁵

Τις αρμοδιότητες του Ελεγκτή Νομιμότητας ασκεί ο Γενικός Γραμματέας της οικείας Αποκεντρωμένης Διοίκησης. Όπου στις διατάξεις αυτές προβλέπεται η συμμετοχή υπαλλήλου της Αυτοτελούς Υπηρεσίας Εποπτείας Ο.Τ.Α. ορίζεται, με απόφαση του Γενικού Γραμματέα Αποκεντρωμένης Διοίκησης, υπάλληλος της Αποκεντρωμένης Διοίκησης. Η έναρξη λειτουργίας κάθε Αυτοτελούς Υπηρεσίας Εποπτείας Ο.Τ.Α. διαπιστώνεται με απόφαση του Υπουργού Εσωτερικών, Αποκέντρωσης και Ηλεκτρονικής Διακυβέρνησης. Οι πράξεις των δήμων, των περιφερειών, των νομικών προσώπων δημοσίου δικαίου αυτών, των επιχειρήσεων τους, των συνδέσμων, καθώς και τυχόν προσφυγές που εκκρεμούν προς έλεγχο νομιμότητας, κατά το χρόνο έναρξης λειτουργίας της Αυτοτελούς Υπηρεσίας Εποπτείας Ο.Τ.Α. ενώπιον του Γενικού Γραμματέα Αποκεντρωμένης Διοίκησης και των ως άνω Επιτροπών, διαβιβάζονται στην Αυτοτελή Υπηρεσία Εποπτείας Ο.Τ.Α. και οι σχετικές προθεσμίες αρχίζουν από την στιγμή που φτάνουν στην εν λόγω Υπηρεσία.

⁶⁵ Ν.3852/2010 Πρόγραμμα Καλλικράτης Νέα Αρχιτεκτονική της Αυτοδιοίκησης και της Αποκεντρωμένης Διοίκησης – Πρόγραμμα Καλλικράτης.

Σύμφωνα με τα προαναφερθέντα, ίσως ένας από τους σημαντικότερους παράγοντες που συνεισφέρουν στον εσωτερικό έλεγχο είναι το προσωπικό το οποίο θα πρέπει να είναι άρτια επιστημονικά εξειδικευμένο και να διαθέτει ευσυνειδησία. Σε κάθε σύστημα εσωτερικού ελέγχου αυτό που αποτελεί σημαντικό στοιχείο είναι ο ανθρώπινος παράγοντας. Σαφώς και το προσωπικό του τμήματος εσωτερικού ελέγχου θα πρέπει να είναι ανεξάρτητα του υπόλοιπου προσωπικού έτσι ώστε να επιτελούν ανεπηρέαστα το έργο τους. Σαφώς και θα πρέπει να υπάρχει οργανωτικό σχέδιο που θα καθορίζει επακριβώς τους τομείς ευθύνης των λειτουργιών, το οποίο θα επιφέρει την σωστή λειτουργία και την αποφυγή κινδύνων. Τα άτομα που διενεργούν τον εσωτερικό έλεγχο θα πρέπει να λειτουργούν με επαγγελματισμό, να εφαρμόζουν τα ΔΠ του εσωτερικού ελέγχου και να έχουν μια συνεχείς και χωρίς προστριβές επικοινωνία με όλα τα τμήματα των ΟΤΑ.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5

ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ ΣΤΟΥΣ ΟΤΑ

5.1. ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Σκοπός του παρόντος κεφαλαίου είναι αρχικά να παρουσιαστεί ο Δήμος της έρευνάς μας καθώς και να αναλυθεί το ερωτηματολόγιο που διανεμήθηκε για την έρευνα μας. Τέλος καταγράφονται τα συμπεράσματα αυτής και γίνονται προτάσεις σχετικά με την βελτίωση του συστήματος εσωτερικού ελέγχου του υπό μελέτη δήμου

5.2 ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΤΟΥ ΔΗΜΟΥ ΤΗΣ ΕΡΕΥΝΑΣ

Ο υπό μελέτη Δήμος χωροθετείται στο βορειοδυτικό άκρο της Περιφέρειας Δυτικής Μακεδονίας και συνορεύει βορειοανατολικά με το Νομό Φλώρινας, νότια με τους άλλους δύο καλλικρατικούς δήμους του Νομού και βορειοδυτικά με την Αλβανία.

Είναι δήμος της περιφέρειας Δυτικής Μακεδονίας που συστάθηκε με το Πρόγραμμα Καλλικράτης (Ν. 3852/10 Νέα Αρχιτεκτονική της Αυτοδιοίκησης και της Αποκεντρωμένης Διοίκησης (ΦΕΚ 87Α' /7-6-2010)) από τη συνένωση οκτώ προϋπαρχόντων δήμων και μίας κοινότητας, οι οποίοι και καταργήθηκαν. Αξίζει να επισημανθεί ότι επρόκειτο για μία από τις μεγαλύτερες συνενώσεις που έγιναν με τον Νόμο για την Αρχιτεκτονική της Τοπικής Αυτοδιοίκησης πανελληνίως, γεγονός που είναι ενδεικτικό των δυσκολιών που είχε να αντιμετωπίσει ο νέος διευρυμένος δήμος.

Η έκταση του νέου Δήμου είναι 763,315 τετρ./χλμ. ενώ ο μόνιμος πληθυσμός του, ο πληθυσμός δηλαδή που κατά την ημέρα της απογραφής δήλωσε ότι διαμένει μόνιμα στα όρια του ΟΤΑ, ανέρχεται σύμφωνα με τα αναθεωρημένα αποτελέσματα της Απογραφής του 2011 της Ελληνικής Στατιστικής Αρχής (ΕΛ.ΣΤΑΤ.), σε 35.874 κάτοικους. Ο Καλλικρατικός Δήμος είναι ο μεγαλύτερος σε έκταση και πληθυσμό δήμος της περιφερειακής ενότητας, καθώς καταλαμβάνει το 44,38% της έκτασης και το 71,29% του συνολικού μόνιμου πληθυσμού του Νομού.

Η εδαφική περιφέρεια του δήμου αποτελείται από τις εδαφικές περιφέρειες των εννέα συνεννοούμενων πρώην καποδιστριακών Οργανισμών Τοπικής Αυτοδιοίκησης οι οποίοι μετά τον Νόμο Καλλικράτη συγκροτούν πλέον τις δημοτικές ενότητες του καλλικρατείου αυτού δήμου και φέρουν το όνομα του πρώην δήμου ή της κοινότητας. Τα πρώην τοπικά διαμερίσματα των οποίων ο πληθυσμός δεν υπερβαίνει τους 2000 κατοίκους μετονομάστηκαν σε τοπικές κοινότητες ενώ εκείνα των οποίων ο πληθυσμός είναι μεγαλύτερος από 2000

κατοίκους μετονομάστηκαν σε δημοτικές κοινότητες. Έτσι ο Καλλικρατικός αυτός δήμος συγκροτείται από τρεις (3) δημοτικές κοινότητες και τριάντα τέσσερις (34) τοπικές κοινότητες που συγκροτήθηκαν στον νέο διευρυμένο Δήμο , σύμφωνα με το άρθρο 2 του Ν. 3852/2010 και οι αντίστοιχοι πενήντα εννέα (59) οικισμοί που ανήκουν σε αυτές⁶⁶.

5.3. ΑΝΑΛΥΣΗ ΕΡΩΤΗΜΑΤΟΛΟΓΙΟΥ ΕΡΕΥΝΑΣ

Μετά την ψήφιση του Ν.3852/2010 οι νεοσυσταθείσες δημοτικές αρχές υποχρεούνταν να καταρτίσουν νέο Οργανισμό Εσωτερικής Υπηρεσίας (Ο.Ε.Υ.) κατά το πρώτο εξάμηνο του 2011. Ωστόσο ο Δήμος της έρευνας μας δεν συμπεριέλαβε στον Ο.Ε.Υ «Αυτοτελές Γραφείο Εσωτερικού Ελέγχου».

Έτσι η Διεύθυνση Οικονομικών Υπηρεσιών του Δήμου περιλαμβάνει ειδικότερα τις παρακάτω διοικητικές ενότητες⁶⁷

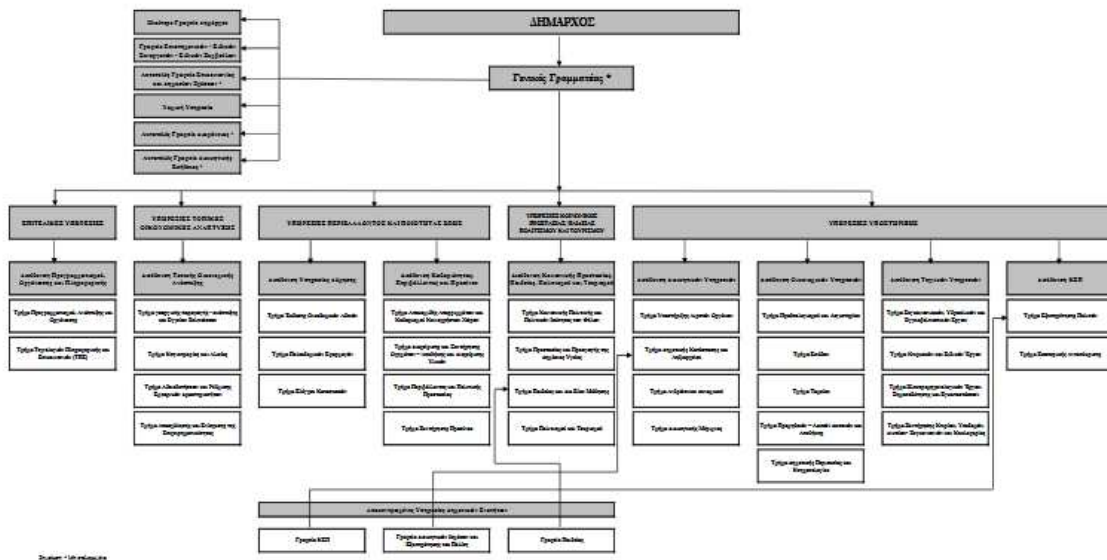
- α) Τμήμα Προϋπολογισμού και Λογιστηρίου
- β) Τμήμα Εσόδων
- γ) Τμήμα Ταμείου
- δ) Τμήμα Προμηθειών – Λοιπών Δαπανών και Αποθήκης
- ε) Τμήμα Δημοτικής Περιουσίας και Κτηματολογίου

Για την ανάδειξη της σπουδαιότητας της ύπαρξης και λειτουργίας της Υπηρεσίας Εσωτερικού Ελέγχου αλλά και για την προσπάθεια της ανάδειξης και επίλυσης όλων των προβλημάτων καθώς και των παρατυπιών που θα μπορούσαν να αποφευχθούν με την λειτουργία αυτού του τμήματος, χρησιμοποιήθηκε η μέθοδος του ερωτηματολογίου.

Αρχικά παραθέτουμε το Οργανόγραμμα του Δήμου .

⁶⁶ Επιχειρησιακό Πρόγραμμα περιόδου 2015-2019 Δήμου Καστοριάς

⁶⁷ Ο.Ε.Υ. Δήμου



Πηγή: <http://www.kastoria.gov.gr/>

Το ερωτηματολόγιο που χρησιμοποιήθηκε για την έρευνα, το οποίο δόθηκε σε όλα τα τμήματα της Διεύθυνσης Οικονομικών Υπηρεσιών, θα προσπαθήσει να μας βοηθήσει στην έκδοση των συμπερασμάτων μας και στις προτάσεις βελτίωσης του εσωτερικού ελέγχου στον Δήμο της έρευνας μας.

Έτσι σκοπός των ερωτήσεων είναι:

- η αξιολόγηση και η οργάνωση των τμημάτων (1^η, 2^η, 3^η)
- η αποφυγή συνεργίας σε απάτη (4^η, 5^η)
- ο αντικειμενικός έλεγχος και ακριβής υπολογισμός του χρόνου εργασίας (6^η)
- η επιβεβαίωση των προσώπων και των αμοιβών τους από άτομα στα τμήματα των οποίων αυτά εργάζονται, καθώς και από άτομα που αξιολογούν από οικονομικής και κοστολογικής πλευράς τα εν λόγω στοιχεία (7^η)
- η αποφυγή σύγκρουσης καθηκόντων και συνεργίας σε απάτη (8^η, 9^η)
- η αποφυγή χρήσης χρημάτων μισθοδοσίας για άλλους σκοπούς (10^η).
- η αξιολόγηση αποτελεσματικής λειτουργίας των τμημάτων καθώς ο διασκορπισμός αποτελεί αδυναμία εσωτερικής οργάνωσης και ελέγχου (11^η)
- η αποφυγή κινδύνου αγορών με μεγάλο κόστος είτε λόγω μη αναζήτησης ανταγωνιστικών τιμών μέσω των διαφόρων προσφορών είτε λόγω ευνοϊκής μεταχείρισης κάποιου προμηθευτή εκ μέρους των διενεργούντων των αγορών (12^η)
- ο διαχωρισμός καθηκόντων (ερώτηση 13^η)

- η επιβεβαίωση, από τους υπαλλήλους που είναι υπεύθυνοι για την παραλαβή, των ποσοτήτων που παραλαμβάνουν μέσω της καταμέτρησης (14^η)
- η διασφάλιση από απώλεια και πιθανή αλλοίωση ή μεροληπτική μεταχείριση, από άτομα που συμμετέχουν στο κύκλωμα προμηθειών καθώς και έγκαιρη καταχώριση τιμολογίων (15^η)
- η επαλήθευση των παραλαμβανόμενων ειδών σύμφωνα με την πρόσκληση, την προσφορά και τα πρωτόκολλα παραλαβής (16^η)
- η αποφυγή σύγκρουσης καθηκόντων (17^η)
- η επιβεβαίωση των ειδών που τελικά πληρώνονται (18^η)
- η διαπίστωση εφαρμογής στοιχειώδους λογιστικής διαδικασίας (19^η)
- η διασφάλιση ότι το τμήμα που αρχικά ζήτησε τα εν λόγω είδη δεν έχει πρόβλημα με την συγκεκριμένη παραγγελία (20^η)
- η παρακολούθηση των διαθεσίμων στην τράπεζα χωρίς ταυτοχρόνως να δίνεται η δυνατότητα στον εκτελούντα την συμφωνία ούτε να επωφεληθεί ούτε να παραμελήσει την διαδικασία αυτή (21^η)
- η διατήρηση ρευστότητας της επιχείρησης σε υψηλά επίπεδα καθώς και η αποφυγή διαρροών(22^η)
- η αποφυγή κλοπής κατά την μεταφορά μετρητών στην τράπεζα (23^η)
- η αναζήτηση αιτιών καθυστέρησης είσπραξης οφειλών (24^η)
- η διασφάλιση της εγκυρότητας των πληρωμών και η διευκόλυνση λογιστικής καταχώρισης (25^η)
- η αποφυγή διαρροής σε τρίτους μη δικαιούχους επιταγών με οποιαδήποτε οπισθογράφιση (26^η)
- η αποφυγή πληρωμής ποσού μεγαλύτερου του δικαιολογούμενου καθώς και η αποτροπή υπεξαίρεσης (27^η, 28^η)
- η αποφυγή επαναχρησιμοποίησης εξοφλημένων παραστατικών (29^η)
- η ασφάλεια και η δυνατότητα αναζήτησης ευθύνης σε ειδικές περιπτώσεις (30^η)
- η αποφυγή υπεξαίρεσης ή εκταμίευσης μη επαρκώς δικαιολογημένου χρηματικού ποσού (31^η)
- η διασφάλιση παρακολούθησης των παγίων καθώς και των μεταβολών τους σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογικών Στοιχείων (32^η)

- η δυνατότητα παρακολούθησης περιουσιακών στοιχείων του Δήμου τα οποία έχουν πλήρως αποσβεσθεί αλλά που μπορούν να χρησιμοποιηθούν στο μέλλον ή να πωληθούν (33^η)
- η σωστή απεικόνιση κάθε έργου χωριστά στους αντίστοιχους λογαριασμούς κατά την ολοκλήρωσή τους (34^η)
- η διαπίστωση αποτελεσματικής διαχείρισης του Δήμου, οι ροές του οργανισμού και η επικοινωνία μεταξύ των τμημάτων αλλά και μεταξύ των υπαλλήλων (35^η)
- η αποφυγή σύγκρουσης καθηκόντων και αρμοδιοτήτων (36^η, 37^η)
- η διαπίστωση εύρυθμης λειτουργίας του Δήμου με την αποφυγή διενέξεων και συγκρούσεων μεταξύ των υπαλλήλων και συμμόρφωση με τον Κώδικα Δεοντολογίας (38^η)
- η εφαρμογή πληροφοριακού συστήματος που να εμποδίζει παράνομες συναλλαγές και να εξασφαλίζει την συμμετοχή περισσότερων ατόμων στις συναλλαγές (39^η, 40^η).

5.4. ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ ΕΡΕΥΝΑΣ

Μετά τη συλλογή των ερωτηματολογίων και από τις απαντήσεις που λάβαμε διαπιστώνουμε ότι , προκύπτουν χρήσιμα συμπεράσματα σχετικά με την μη ύπαρξη τμήματος Εσωτερικού Ελέγχου καθώς και με την οργανωτική δομή του Δήμου. Επιπλέον προκύπτουν χρήσιμα στοιχεία σχετικά με την ανάθεση αρμοδιοτήτων και ευθυνών προς τους υπαλλήλους, της ύπαρξης ηθικών αξιών και της θέσπισης Κώδικα Δεοντολογίας καθώς επίσης και μια γενικότερη εικόνα ως προς τη λειτουργία του Δήμου, τόσο σε θέματα οργάνωσης όσο και σε θέματα διασφάλισης της δημοτικής περιουσίας και της αποφυγής μη νόμιμων ενεργειών. Από τα σπουδαιότερα συμπεράσματα αυτής της έρευνας είναι ότι εκτός από τους τακτικούς ελέγχους θα πρέπει να πραγματοποιούνται και εσωτερικοί έλεγχοι. Η ανάγκη ενσωμάτωσης του εσωτερικού ελέγχου σε επίπεδο τοπικής αυτοδιοίκησης, δεδομένων των περιορισμένων διαθέσιμων δημοσιονομικών πόρων που καταλήγουν στους ΟΤΑ και της ανάγκης εξοικονόμησής τους γίνεται ολοένα και πιο αναγκαίος καθώς μπορεί να συμβάλλει καθοριστικά στη βελτίωση της οικονομικής αποδοτικότητας και στην αύξηση της οργανωτικής αποτελεσματικότητας των ΟΤΑ, επιφέροντας έτσι την αναβάθμιση των παρεχόμενων δημόσιων υπηρεσιών προς στους πολίτες.

Αρχικά από τις πρώτες ερωτήσεις του ερωτηματολογίου προκύπτει ότι δεν υπάρχει αυτοτελές τμήμα Εσωτερικού ελέγχου. Επίσης προκύπτει ότι οι καταστάσεις μισθοδοσίας δεν ελέγχονται από άτομα εκτός του αρμοδίου τμήματος, το οποίο είναι υπεύθυνο για την έκδοση

της μισθοδοσίας, δηλαδή θα μπορούσε να γίνει έλεγχος από τον Διευθυντή του τμήματος στο οποίο ανήκουν οι εργαζόμενοι. Επιπλέον διαφαίνεται μέσω των απαντήσεων ότι τηρούνται οι δικλίδες ασφαλείας όσον αφορά την τήρηση του ωραρίου, προσέλευση – αποχώρηση, καθώς μέσω των συσκευών ωρομέτρησης καταγράφεται ο πραγματικός δεδουλευμένος χρόνος από άτομα εκτός του αρμοδίου τμήματος καθώς και η διασφάλιση των επιχορηγήσεων για την κάλυψη μισθοδοσίας με την τήρηση ξεχωριστού τραπεζικού λογαριασμού από τον οποίο πληρώνεται ακριβώς και μόνο το ποσό της εκάστοτε μισθοδοσίας.

Στη συνέχεια από τις απαντήσεις του ερωτηματολογίου διαπιστώνεται ότι υπάρχει συγκέντρωση των λειτουργιών σε κάθε τμήμα, καθώς επίσης το τμήμα προμηθειών εφαρμόζει κανόνες διαφύλαξης και αποτροπής παρατυπιών σχετικά με τις προμήθειες, ζητώντας περισσότερες από μια προσφορές αλλά και μέσω των ελέγχων των παραλαμβανόμενων ειδών από άτομα ανεξάρτητα του τμήματος, για κάθε προκήρυξη υπάρχει επιτροπή παραλαβής που απαρτίζεται από εργαζόμενους διαφορετικών τμημάτων. Στη συνέχεια καταλήγουμε στο ότι γίνεται πάντα έλεγχος – αντιπαραβολή των τιμολογίων με τα δελτία αποστολής για την εξακρίβωση των παραλαμβανόμενων ειδών καθώς και τήρηση σωστής λογιστικής διαδικασίας με την άμεση καταχώριση τιμολογίων και την συμφωνία ισοζυγίου προμηθευτών και γενικού καθολικού.

Συνεχίζοντας την ανάλυση των απαντήσεων του ερωτηματολογίου σχετικά με την έρευνά μας καταλήγουμε ότι, η ταμειακή υπηρεσία του δήμου, δείχνει μια πολύ σωστή και συνεπής λειτουργία καθώς προκύπτει ότι ακολουθείται και εφαρμόζεται πολύ σωστά οι οδηγίες που έχουν να κάνουν με την διασφάλιση της ταμειακής ρευστότητας, την επαρκή φύλαξη ταμειακών παραστατικών, την ονομαστική και μόνο έκδοση επιταγών και την εξόφληση χρηματικών ενταλμάτων πληρωμής που συνοδεύονται από τα νόμιμα δικαιολογητικά. Από την άλλη μεριά βέβαια δεν γίνεται κάθε μήνα συμφωνία των τραπεζικών λογαριασμών με τα βιβλία του δήμου από άτομα που δεν διαχειρίζονται ταμειακά στοιχεία, δηλαδή από άτομα εκτός της αρμόδιας υπηρεσίας και όσον αφορά την ασφάλεια κατά την μεταφορά χρηματικών ποσών στην τράπεζα για κατάθεση, αυτό γίνεται από υπάλληλο του δήμου και όχι από κάποια ειδικευμένη εταιρία χρηματοποστολών καθώς αυτό θα αποτελούσε ένα επιπλέον κόστος για τον δήμο.

Επίσης από τις απαντήσεις του ερωτηματολογίου συμπεραίνεται ότι τηρείται μητρώο παγίων στο οποίο εμφανίζονται όλες οι μεταβολές κατά πάγιο και του οποίου τα μεγέθη συμφωνούν με αυτά των αντίστοιχων λογαριασμών του γενικού καθολικού και σύμφωνα με

το Κώδικα Φορολογικών στοιχείων. Ακόμη παρακολουθούνται ξεχωριστά οι δαπάνες κάθε συγκεκριμένου έργου και σύμφωνα με την ορθή λογιστική διαδικασία.

Στο τέλος από τις τελευταίες ερωτήσεις του ερωτηματολογίου προκύπτει ότι σύμφωνα με το Επιχειρησιακό Πρόγραμμα περιόδου 2015-2019 του Δήμου υπάρχει Οργανόγραμμα για κάθε τμήμα και υπηρεσία, αλλά δεν υπάρχει γραπτός κώδικας δεοντολογίας με αποτέλεσμα η αρχή της ακεραιότητας και η τήρηση των ηθικών αξιών να αποτελεί αποκλειστικά προσωπική υπόθεση για καθέναν από τους υπαλλήλους. Επίσης διαφαίνεται ότι έχει γίνει διαχωρισμός αρμοδιοτήτων και καθηκόντων, ωστόσο δεν υπάρχει γραπτό εγχειρίδιο διαδικασιών με την περιγραφή καθηκόντων των θέσεων εργασίας.

5.5.ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΒΕΛΤΙΩΣΗΣ ΣΥΣΤΗΜΑΤΟΣ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ

Μετά την έρευνα που διενεργήθηκε με την βοήθεια του ερωτηματολογίου διαπιστώθηκε ότι οι ΟΤΑ, στην πλειονότητα τους(η δικιά μας έρευνα πραγματοποιήθηκε στο Δήμο της Περιφέρειας Δυτικής Μακεδονίας), δεν διαθέτουν αυτοτελές τμήμα εσωτερικού ελέγχου ή ακόμα και εάν διαθέτουν δεν υπάρχει το κατάλληλο προσωπικό το οποίο θα μπορέσει να στελεχώσει επαρκώς το συγκεκριμένο τμήμα. Επομένως δεν εφαρμόζεται στο μεγαλύτερο ποσοστό των δήμων σύστημα εσωτερικού ελέγχου.

Πιο συγκεκριμένα στο Δήμο της έρευνας μας δεν υπάρχει Αυτοτελείς Υπηρεσία Εσωτερικού Ελέγχου, οπότε τα αποτελέσματα της έρευνας, άρα και οι προτάσεις μας για την βελτίωση του εσωτερικού ελέγχου, προκύπτουν από τη διεύθυνση Οικονομικών Υπηρεσιών που περιλαμβάνει πέντε τμήματα όπως προαναφέραμε, καθώς φαίνεται και στο οργανόγραμμα του δήμου. Βέβαια η λειτουργία ενός αυτοτελούς τμήματος θα πρέπει να αποτελέσει κύριο μέλημα της Δημοτικής Αρχής, καθώς η μη ύπαρξη του σαφώς και αποτελεί ένα πολύ μεγάλο μειονέκτημα για την καταπολέμηση διαφόρων κινδύνων που προκύπτουν από την λειτουργία των υπηρεσιών του Δήμου και σαφώς χρήζουν βελτίωσης, σύμφωνα με τα διεθνή πρότυπα.

Μέσα από τις απαντήσεις της έρευνας προκύπτουν ορισμένες αδυναμίες και παραλείψεις στην λειτουργία των υπηρεσιών, από τις οποίες μας δόθηκε το έναυσμα για να διατυπώσουμε κάποιες προτάσεις, ως προς την βελτίωση του εσωτερικού ελέγχου Αυτές είναι:

Δεν υπάρχει γραπτός ο Κώδικας Δεοντολογίας, έχει θεσπιστεί βέβαια, αλλά δεν έχει κοινοποιηθεί στους εργαζόμενους.

Το εγχειρίδιο διαδικασιών στο οποίο θα καταγράφονται όλες οι εργασίες και ο τρόπος εκτέλεσης τους καθώς και η περιγραφή καθηκόντων θέσεων εργασίας υπάρχει σε περιορισμένο εύρος εργασιών π.χ. στο τμήμα ταμείου , για το πώς θα εκδίδονται τα εντάλματα

Κάθε υπηρεσία προσπαθεί να εκτελέσει τις αρμοδιότητές της δυστυχώς όμως πολλές φορές μεμονωμένα χωρίς συντονισμό με τις υπόλοιπες. Η ελλιπής αυτή επικοινωνία μεταξύ των επιμέρους διευθύνσεων και τμημάτων σε συνδυασμό με την αδικαιολόγητη άγνοια ή ακόμη και παράβλεψη των θεσμικών διαδικασιών που προβλέπονται ανά υπηρεσία έχει ως αποτέλεσμα να δημιουργούνται καθυστερήσεις ή ακόμη και προβλήματα διεκπεραίωσης υποθέσεων.

Επίσης μια αρνητική εικόνα απορρέει πρωτίστως από τις γραφειοκρατικές διαδικασίες και τις παγιωμένες απαρχαιωμένες τακτικές που παρά τις προσπάθειες εκσυγχρονισμού της δημόσιας διοίκησης εξακολουθούν να υπάρχουν ακόμη και σήμερα δημιουργώντας εμπόδια στη λειτουργία των υπηρεσιών. Ως προς τα πρόσωπα θα πρέπει να σημειωθεί ότι τουλάχιστον σε φορείς μικρού μεγέθους όπου μπορούν να αναπτυχθούν διαπροσωπικές σχέσεις μπορεί να λειτουργήσουν αμφίδρομα. Όταν αυτές είναι καλές μπορεί να συμβάλλουν θετικά διευκολύνοντας και επιταχύνοντας διαδικασίες όπως για παράδειγμα περιπτώσεις όπου υπάλληλοι συζήτησαν μεταξύ τους προκειμένου να βρεθεί η καλύτερη λύση για μία υπόθεση ενίοτε όμως και αρνητικά όταν οι αντίστοιχες σχέσεις είναι κακές χρονοτριβώντας για παράδειγμα διαδικασίες.

Επιπλέον συντάσσεται το πενταετούς επιχειρησιακό πρόγραμμα καθώς και τα ετήσια προγράμματα δράσης. Θα πρέπει όμως να σημειωθεί ότι παρά την υποχρεωτική εκ του νόμου κατάρτισή τους τόσο το επιχειρησιακό όσο και τα ετήσια προγράμματα δράσης σπανίως καταρτίζονται εντός του προβλεπόμενου χρονοδιαγράμματος λόγω αυξημένων απαιτήσεων εκπόνησής τους αλλά κυρίως εξαιτίας έλλειψης νοοτροπίας σχεδιασμού τόσο των αιρετών όσο και των υπηρεσιακών στελεχών του δήμου. Οι παρατάσεις μάλιστα που δίνονται σε κεντρικό επίπεδο σε συνδυασμό με την απουσία κυρώσεων διαιωνίζουν αυτή τη νοοτροπία και υποβιβάζουν το ρόλο και την προστιθέμενη αξία τους ως εργαλεία σχεδιασμού.

Το μοντέλο διοίκησης του κάθε Δήμου εξαρτάται από την εκάστοτε πολιτική διοίκηση και τις επιλογές που κάνει. Υπάρχουν διοικήσεις που επιλέγουν το αυταρχικό μοντέλο και προσπαθούν να επιβάλλουν τις πολιτικές τους και άλλες που διαβουλεύονται /συμβουλεύονται τις υπηρεσίες και μέσα από τη συνεργασία προσπαθούν να επιτύχουν τους στόχους τους.

Ένα ακόμη εμπόδιο στον εσωτερικό έλεγχο αποτελεί το επίπεδο εκπαίδευσης και επιμόρφωσης των υπαλλήλων. Υπάρχει ένα γενικότερο πρόβλημα των φορέων γενικά, καθώς και έλλειψη πρωτοβουλίας εκ μέρους του αρμόδιου τμήματος να διοργανώσει σεμινάρια επιμόρφωσης των υπαλλήλων σε τοπικό επίπεδο προκειμένου να δοθεί η δυνατότητα κατάρτισης σε εργαζομένους που είτε είναι επιφορτισμένοι με πολλές αρμοδιότητες και καθήκοντα είτε για προσωπικούς λόγους δεν έχουν τη δυνατότητα μετάβασης σε άλλες πόλεις όπου πραγματοποιούνται σεμινάρια καλύπτοντας με αυτό τον τρόπο τις εκπαιδευτικές ανάγκες όλων των υπαλλήλων του φορέα. Είναι χαρακτηριστικό ότι ενώ δίνεται η δυνατότητα κατάρτισης ετήσιου προγράμματος επιμορφωτικών αναγκών των στελεχών του δήμου σε συνεργασία με τα Περιφερειακά Ινστιτούτα Επιμόρφωσης του ΕΚΔΔΑ, αυτό δεν έχει καταρτιστεί ποτέ.

Ένας ακόμη τρόπος βελτίωσης, μπορεί να γίνει εάν οι παροχές-αμοιβές συνδεθούν με την απόδοση του κάθε υπαλλήλου και συγκεκριμένα αυτών που θα ασχολούνται με τον εσωτερικό έλεγχο. Το κατά πόσο ένας εργαζόμενος θα προσφέρει ουσιαστικό έργο στον φορέα στον οποίο εργάζεται εξαρτάται από τις ικανότητες και τις γνώσεις που διαθέτει και από τα κίνητρα που του προσφέρονται. Ένα από τα σημαντικότερα κίνητρα είναι η οικονομική αμοιβή που λαμβάνει ο υπάλληλος για τις υπηρεσίες που παρέχει καθώς σε ένα μεγάλο βαθμό αυτή διαμορφώνει το βιοτικό του επίπεδο. Προκειμένου να εξαλειφθεί ο ασθενής επαγγελματισμός στη δημόσια διοίκηση και οι υπάλληλοι να είναι σε εγρήγορση και συνεχή παρακίνηση θα πρέπει το κόστος της αμοιβής τους να συνδέεται με την παραγωγικότητα, την αποδοτικότητα και τη συμβολή του κάθε εργαζομένου ξεχωριστά.

Εκτός από την απόδοση θα πρέπει να λαμβάνονται υπόψη και άλλοι παράγοντες όπως τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά της υπηρεσίας ή της θέσης στην οποία ανήκει ο υπάλληλος και αντίστοιχα η σπουδαιότητα ή η δυσκολία της θέσης. Για αυτό το λόγο είναι απαραίτητο να δημιουργηθούν διαγράμματα θέσεων εργασίας ώστε να συνεκτιμώνται το αντικείμενο, οι γνώσεις και οι ικανότητες που απαιτούνται για την επιτυχή εκτέλεση της υπηρεσίας αλλά και τα καθήκοντα, οι υποχρεώσεις και ο φόρτος εργασίας που συνεπάγεται η κάθε θέση.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6

ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ- ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ-ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΟΙ ΓΙΑ ΜΕΛΛΟΝΤΙΚΗ ΕΡΕΥΝΑ

Ο εσωτερικός έλεγχος γενικά και η λειτουργία του μηχανισμού του εσωτερικού ελέγχου ειδικότερα θεωρούνται πολύ σημαντικοί στην εύρυθμη και σωστή λειτουργία των επιχειρήσεων γενικά και ειδικότερα των ΟΤΑ. Παρόλα αυτά δεν υποστηρίζονται, καθώς ελάχιστοι ΟΤΑ διαθέτουν αυτοτελές τμήμα εσωτερικού ελέγχου και όσοι διαθέτουν δεν λειτουργούν επαρκώς, έτσι ώστε να υπάρχει διαφάνεια, πιο αποτελεσματικές υπηρεσίες και καλύτερη διαχείριση των πολιτών. Βέβαια υπάρχουν και βέλτιστες πρακτικές στο χώρο της Ευρωπαϊκής Τοπικής Αυτοδιοίκησης, όπου γίνεται αξιοποίηση της εμπειρίας που προσφέρουν οι άλλοι μηχανισμοί ελέγχου καθώς και η αγορά.

Ειδικότερα θα λέγαμε ότι οι ελάχιστες μονάδες εσωτερικού ελέγχου, που υπάρχουν στους δήμους πανελλαδικά δεν υπηρετούν αποτελεσματικά το σκοπό για τον οποίο συστάθηκαν. Ωστόσο, παρά το γεγονός ότι τα παραπάνω αποτελούν βέλτιστες πρακτικές διεθνώς, δεν έχουν υιοθετηθεί από τους φορείς της Τοπικής Αυτοδιοίκησης, κυρίως γιατί οι τελευταίοι δεν έχουν αντιληφθεί σωστά την προστιθέμενη αξία αλλά και το ρόλο του εσωτερικού ελέγχου ως συμβουλευτικής υπηρεσίας η οποία θα διευκολύνει το έργο τους, θα οδηγήσει στην παροχή ποιοτικότερων υπηρεσιών προς τους δημότες, θα ενισχύσει τη διαφάνεια και θα καταπολεμήσει φαινόμενα διαφθοράς και κακοδιοίκησης.

Παρά τις προσπάθειες που έχουν γίνει τα τελευταία χρόνια με τον νέο Δημοτικό και Κοινοτικό Κώδικα (Ν. 3463/2006), τον Καλλικράτη (Ν. 3852/2010) κ.ά, η νομοθέτηση που αφορά στη λειτουργία της τοπικής αυτοδιοίκησης και των υπηρεσιών της εξακολουθεί να είναι δαιδαλώδης, σύνθετη και σε ορισμένες περιπτώσεις ακόμη και απαρχαιωμένη. Χαρακτηριστικό παράδειγμα το ΠΔ 28/80 με βάση το οποίο μέχρι πρόσφατα ρυθμιζόταν θέματα προμηθειών υπηρεσιών στους δήμους αλλά και αρκετές διατάξεις του Καλλικράτη οι οποίες είτε δεν εφαρμόστηκαν (θεσμοί όπως ο Ελεγκτής Νομιμότητας και η Αυτοτελής Υπηρεσία Ελέγχου των ΟΤΑ), είτε εφαρμόστηκαν πλημμελώς ή τροποποιήθηκαν.

Βέλτιστες πρακτικές παρατηρούνται μόνο σε ΟΤΑ της Ευρώπης, οπότε θα πρέπει να υπάρξει η πολιτική θέληση και η κοινωνική απαίτηση για την καθιέρωση μηχανισμών εσωτερικού ελέγχου, ως εργαλείο για την μεγαλύτερη επίτευξη της ανταγωνιστικότητας, αποδοτικότητας και αποτελεσματικότητας των ελληνικών Οργανισμών Τοπικής Αυτοδιοίκησης.

Ο εσωτερικός έλεγχος όπως έχουμε αναφέρει αποτελεί ένα πολύ καλό εργαλείο στα χέρια των ΟΤΑ για την σωστή λειτουργία τους, δεδομένων των περιορισμένων διαθέσιμων δημοσιονομικών πόρων που καταλήγουν στους ΟΤΑ και της ανάγκης εξοικονόμησής τους Έτσι, ο εσωτερικός έλεγχος έχει αποδειχθεί από τη διεθνή βιβλιογραφία (έρευνες) πως μπορεί να συμβάλλει καθοριστικά στη βελτίωση της οικονομικής αποδοτικότητας και στην αύξηση της οργανωσιακής αποτελεσματικότητας των ΟΤΑ, με απώτερο στόχο την αναβάθμιση των παρεχόμενων δημόσιων υπηρεσιών στους πολίτες.

Όπως είδαμε και στην βιβλιογραφική-αρθρογραφική μας επισκόπηση έχουν επέλθει πολλές σημαντικές αλλαγές σχετικά με τον εσωτερικό έλεγχο σε επίπεδο ΟΤΑ σε διεθνή επίπεδο, ενώ αντίθετα στην Ελλάδα είναι ελάχιστες οι περιπτώσεις των ΟΤΑ (Δήμους) που έχουν τμήματα εσωτερικού ελέγχου, πράγμα που σημαίνει ότι δεν έχουν καταλάβει τα οφέλη αυτού, καθώς θα μπορούσαν να επιφέρουν σημαντικότερες αλλαγές στην λειτουργία των ΟΤΑ και στην απαλοιφή των φαινομένων της διαφθοράς και της κακοδιοίκησης.

Μελετώντας τους Δήμους ανά την Ελλάδα που διαθέτουν τμήμα Εσωτερικού ελέγχου, θα μπορούσε μέσω έρευνας να διαφανούν τα πολύ σημαντικά οφέλη του τμήματος, έτσι ώστε να παροτρυνθούν και οι υπόλοιποι δήμοι να δημιουργήσουν και αυτοί Αυτοτελές τμήματα Εσωτερικού Ελέγχου και από την άλλη όσοι διαθέτουν θα μπορούσαν μέσα από έρευνα να μπορέσουν να διορθώσουν ή να τροποποιήσουν τα ήδη υπάρχοντα τμήματα καθώς αυτά υπολειτουργούν.

Μια ακόμη έρευνα που θα μπορούσε να πραγματοποιηθεί για τον εσωτερικό έλεγχο των ΟΤΑ είναι η στελέχωση αυτών των τμημάτων. Είναι πολύ σημαντικό για τον εσωτερικό έλεγχο, να αξιολογείται το στελεχιακό δυναμικό των ΟΤΑ προκειμένου να βελτιώνεται η λειτουργία των υπηρεσιών μέσω της ορθολογικότερης διαχείρισης του προσωπικού και της εξοικονόμησης πόρων. Η αξιολόγηση συμβάλλει στην υποκίνηση των εργαζομένων για τη δημιουργία και διατήρηση ενός υψηλού επιπέδου απόδοσης αλλά και στην ενίσχυση του αισθήματος υπευθυνότητας. Παράλληλα βοηθά στην επιδιόρθωση ελλείψεων και σφαλμάτων αφού μέσα από τη διαδικασία της αξιολόγησης εξακριβώνεται αν ένας εργαζόμενος είναι ο κατάλληλος για μια θέση εργασίας, αν δηλαδή αξιοποιούνται οι δεξιότητές του και αν θα πρέπει να τοποθετηθεί σε ένα διαφορετικό πόστο επιτυγχάνοντας ένα αίσθημα δικαιοσύνης και αξιοκρατίας μεταξύ των υπαλλήλων.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

ΕΛΛΗΝΙΚΗ

- 1) Γεωργακόπουλος Θ., (2005), Εισαγωγή στη Δημόσια Οικονομική, Εκδόσεις Μπένου, Αθήνα
- 2) Γιώγος Χ., (2006), Ο σύγχρονος εσωτερικός έλεγχος στις επιχειρήσεις και η πρακτική εφαρμογή του, το παράδειγμα ενός μεγάλου ξενοδοχείου, Μεταπτυχιακή εργασία, Πανεπιστήμιο Πειραιώς, Τμήμα Οργάνωσης & Διοίκησης Επιχειρήσεων
- 3) Καζαντζής Χ., (2006), Ελεγκτική και Εσωτερικός Έλεγχος. Μια Συστηματική Προσέγγιση Εννοιών, Αρχών και Προτύπων, Εκδόσεις Business Plus A.E, Αθήνα.
- 4) Κάντζος Κ.,(2006), Ελεγκτική Θεωρία και Πρακτική, Εκδόσεις Α. Σταμούλης, Αθήνα
- 5) Καντζος Κ.– Χονδρακη Α., (2006), Ελεγκτική Θεωρία και Πρακτική, Εκδόσεις Σταμούλης Α.Ε, Αθήνα
- 6) Καραναστάσης Γ.- Κοκκίδου Α., (2008). Διοικητική Εποπτεία και δημοσιονομικός έλεγχος στους πρωτοβάθμιους Οργανισμούς Τοπικής Αυτοδιοίκησης. Αθήνα
- 7) Κουτούπης Α., (2009), 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, Βιβλιοθήκη Παντείου Πανεπιστημίου
- 8) Μπέσιλα – Βήκα Ε., (1995), Το συνταγματικό πλαίσιο του θεσμού της τοπικής αυτοδιοίκησης, Εκδόσεις Σάκκουλα
- 9) Νεγκάκης Χ.-Ταχυνάκης Π.,(2016), Σύγχρονα Θέματα Ελεγκτικής και Εσωτερικού Ελέγχου Σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου, Εκδόσεις Διπλογραφία, Αθήνα
- 10) Παπαστάθης Π.,(2014), Ο Σύγχρονος Εσωτερικός Έλεγχος (Internal Audit) και η Πρακτική Εφαρμογή του, Ιδιωτική Έκδοση , Αθήνα
- 11) Παπαστάθης Π.,(2003), Ο σύγχρονος Εσωτερικός Έλεγχος στις επιχειρήσεις-οργανισμούς και η πρακτική εφαρμογή του, Ιδιωτική Έκδοση , Αθήνα
- 12) Τάχος Α.,(2000) Ελληνικό Διοικητικό σύστημα, Έκδ. 5η.Αθήνα
- 13) Τολίδη Α., Καραναστάσης Γ., (2006). Ο προληπτικός και κατασταλακτικός έλεγχος των δαπανών και εσόδων των Ο.Τ.Α. Αθήνα:
- 14) Φίλος Γ., (2004), Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου Επιχειρήσεων, Εκδόσεις IQ GROUP, Αθήνα.

- 15) Φουστανάκης Ι.,(2011), Εσωτερικός Έλεγχος Οργανισμών Τοπικής Αυτοδιοίκησης, Πρακτική Εφαρμογή Ανάλυσης, Η Περίπτωση του Δήμου Πειραιά, Εθνική Σχολή Τοπικής Αυτοδιοίκησης, Δ΄ εκπαιδευτική Σειρά, Τμήμα Οικονομικής Διαχείρισης
- 16) Φυτράκης Ε.,(2010), Τα Ελεγκτικά σώματα της διοίκησης, Θεωρία – Νομοθεσία – Νομολογία, Νομική Βιβλιοθήκη

ΞΕΝΗ

- 17) Institute of Internal Auditors (2004). International standards for the professional practice of internal auditing. FL: The Institute of Internal Auditors
- 18) Institute of Internal Auditors (2012). International standards for the professional practice of internal auditing. FL: The Institute of Internal Auditors
- 19) Institute of Internal Auditors (2012). Supplemental Guidance: The Role of Auditing in Public Sector Governance. FL: The Institute of Internal Auditors
- 20) Jorge, S., & Costa, A. (2009). Internal auditing amongst Portuguese municipalities. *Revista Enfoques: Ciencia Política y Administración Pública*, 8, 303-361
- 21) Monfardini P. and P. Von Maravic, «Municipal Auditing in Germany and Italy: Explosion, Change, or Recalcitrance?», *Financial Accountability & Management*, 28, 2012, 52-76
- 22) Munteanu V. , Copcinschi L. , Luschi C. ,Lacaenu A., *Knowledge Horizons / Orizonturi ale Cunoasterii* . 4/1/2016, Vol 8 Issue 2, p14-21. 8p.
- 23) Pilcher, R. (2014). Role of Internal Audit in Australian Local Government Governance: A Step in the Right Direction. *Financial Accountability & Management*, 30(2), 206-237
- 24) Sepsey, T. (2011). Internal Audits at Local Governments-Audit Experiences of the State Audit Office of Hungary. *Public Finance*, 3, 411-428
- 25) Unegbu, A.O, & Kida, M.I. (2011). Effectiveness of internal audit as instrument of improving public Sector management. *Journal of Emerging Trends in Economics and Management Sciences (JETEMS)*, 2(4), 304-309.

ΕΚΘΕΣΕΙΣ

- 26) Επιχειρησιακό Πρόγραμμα περιόδου 2015-2019 Δήμου Καστοριάς
- 27) Σώμα Επιθεωρητών Ελεγκτών Δημόσιας Διοίκησης (Σ.Ε.Ε.Δ.Δ), (2010), Συνοπτική Έκθεση Πεπραγμένων
- 28) Σώμα Επιθεωρητών Ελεγκτών Δημόσιας Διοίκησης (Σ.Ε.Ε.Δ.Δ), (2013), Συνοπτική Έκθεση Πεπραγμένων
- 29) Σώμα Επιθεωρητών Ελεγκτών Δημόσιας Διοίκησης (Σ.Ε.Ε.Δ.Δ), (2014), Συνοπτική Έκθεση Πεπραγμένων
- 30) Συνήγορος του Πολίτη (2014). Ετήσια Έκθεση 2013. Αθήνα
- 31) European Commission, «Compendium of the public internal control systems in the EU Member States», 2012
- 32) Council of Europe, «Internal Audit at Local and Regional Level»

ΗΛΕΚΤΡΟΝΙΚΕΣ ΔΗΜΟΣΙΕΥΣΕΙΣ

- 33) «Η διαφθορά επιστρέφει . Η Ελλάδα έχασε 11 θέσεις στη λίστα της Διεθνούς Διαφάνειας», (2017), http://www.huffingtonpost.gr/2017/01/25/politiiki-ellada-diafthora_n_14382974.html
- 34) « Η Έκθεση του ΟΟΣΑ – τροχοπέδη η Δημόσια Διοίκηση», (2017), <http://www.imerisia.gr/article.asp?catid=26516&subid=2&pubid=12854>
- 35) «ΟΟΣΑ: Η Ελλάδα είναι η “ωραία κοιμωμένη” της διαφθοράς - και συνεχίζει να κοιμάται», (2016), <http://www.iefimerida.gr/news/266281/oosa-i-ellada-einai-i-oraiia-koimomeni-tis-diafthoras-kai-synehizei-na-koimatai>
- 36) European Commission, «Compendium of the public internal control systems in the EU Member States», 2012
- 37) Council of Europe, «Internal Audit at Local and Regional Level»

NOMOI

- 38) Ν.4257/2014,(ΦΕΚ Α' 93/14-04-2014) Επείγουσες ρυθμίσεις αρμοδιότητας Υπουργείου Εσωτερικών
- 39) Ν.4257/2014,(ΦΕΚ Α'93/14.04.1014) Κεφάλαιο Α', θέματα οργάνωσης και λειτουργίας ΟΤΑ
- 40) Ν.3852/2010 «Νέα Αρχιτεκτονική της Αυτοδιοίκησης και της Αποκεντρωμένης Διοίκησης - Πρόγραμμα Καλλικράτης», ΦΕΚ 87, τεύχος Α'
- 41) Ν.3852/2010 (ΦΕΚ 87 Α/7-6-2010) Νέα Αρχιτεκτονική της Αυτοδιοίκησης και της Αποκεντρωμένης Διοίκησης – Πρόγραμμα «Καλλικράτης»
- 42) Ν.3697/2008 (ΦΕΚ Α 194/25-09-2008) Ενίσχυση της διαφάνειας του Κρατικού Προϋπολογισμού, έλεγχος των δημοσίων δαπανών, μέτρα φορολογικής δικαιοσύνης και άλλες διατάξεις
- 43) Ν.3094/2003 (ΦΕΚ Α' 10/22.01.2003) Συνήγορος του Πολίτη και άλλες διατάξεις.
- 44) Ν.3016/2002: «Για την εταιρική διακυβέρνηση, θέματα μισθολογίου και άλλες διατάξεις»
- 45) Ν.2477/1997 , Α-59 Συνήγορος του Πολίτη, Σώμα Επιθεωρητών-Ελεγκτών Δημ.Διοίκησης

ΙΣΤΟΣΕΛΙΔΕΣ

- <https://na.theiia.org/standardsguidance/Public%20Documents/IPPF%202013%20Greek.pdf>
- <https://na.theiia.org/standardsguidance/Public%20Documents/IPPF%202013%20Greek.pdf>
- <http://www.elsyn.gr/elsyn/root.jsp>
- <http://www.opengov.gr/types/wp-content/uploads/downloads/2016/08/aitiologiki.pdf>
- <http://www.seedd.gr>
- <https://www.coso.org/Pages/default.aspx>
- <http://www.emeraldinsight.com/>
- <http://www.ita.org.gr/el/>
- <https://global.theiia.org/standards-guidance/mandatory-guidance/Pages/Definition-of-Internal-Auditing.aspx>
- <https://www.kedke.gr/el/index.php>

- <http://www.mazars.gr>
- <https://www.synigoros.gr/>
- <https://www.gedd.gr/>
- <https://www.taxheaven.gr/>
- http://www.hiia.gr/pegasus/h002/keim.php?tkeim=3000002&tb=d01&pcode=D01_C D3000002
- http://library.tee.gr/digital/m2146/m2146_rakintzis.pdf
- <http://www.seedd.gr/%CE%B1%CF%81%CF%87%CE%B9%CE%BA%CE%AE/tab id/57/Default.aspx>
- <https://www.iaa.org.uk/>
- <http://www.kastoria.gov.gr/>

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ Ι

Για την εκπόνηση της παρούσας χρησιμοποιήθηκε ερωτηματολόγιο για την πραγματοποίηση της έρευνας μας το οποίο και παραθέτουμε

ΕΡΩΤΗΜΑΤΟΛΟΓΙΟ

Παρακαλώ αφιερώστε λίγο χρόνο για τη συμπλήρωση του ερωτηματολογίου που ακολουθεί σημειώνοντας με X το πεδίο επιλογής σας.

		ΑΠΑΝΤΗΣΗ	
		ΝΑΙ	ΟΧΙ
1	Υπάρχει τμήμα Εσωτερικών Ελεγκτών		X
2	Υπάρχει ξεχωριστό τμήμα Προσωπικού στο οποίο τηρούνται πλήρη αρχεία των υπαλλήλων ;	X	
3	Ακολουθείται από τον Δήμο η πολιτική να παίρνουν όλοι οι υπάλληλοι την ετήσια άδεια τους;	X	
4	Απαιτείται έγγραφη έγκριση από αρμόδιο υπεύθυνο εκτός του αρμόδιου τμήματος για ένταξη και διαγραφή υπαλλήλων στην και από την μισθοδοσία;	X	
5	Απαιτείται έγγραφη έγκριση από αρμόδιο υπεύθυνο εκτός του αρμόδιου τμήματος για ατομικές αυξήσεις και μεταβολές στις αμοιβές;	X	
6	Χρησιμοποιούνται συσκευές ωρομέτρησης του χρόνου εργασίας (προσέλευση – αποχώρηση);	X	
7	Ελέγχονται οι καταστάσεις μισθοδοσίας και από άλλα άτομα εκτός του αρμόδιου τμήματος;		X
8	Είναι τα άτομα τα οποία υπογράφουν τις πληρωμές των χρηματικών ενταλμάτων μισθοδοσίας ανεξάρτητα από τα άτομα που εγκρίνουν τον δεδουλευμένο χρόνο;	X	
9	Είναι τα άτομα τα οποία υπογράφουν τις πληρωμές των χρηματικών ενταλμάτων μισθοδοσίας ανεξάρτητα από τα άτομα που ετοιμάζουν τις μισθοδοτικές καταστάσεις;	X	
10	Τηρείται ξεχωριστός τραπεζικός λογαριασμός μισθοδοσίας από τον οποίο πληρώνεται ακριβώς και μόνο το ποσό της εκάστοτε μισθοδοσίας;	X	
11	Είναι συγκεντρωμένη η λειτουργία των αρμόδιων τμημάτων;	X	
12	Ζητούνται προσφορές από περισσότερους του ενός προμηθευτών;	X	

13	Είναι τα άτομα στην παραλαβή ανεξάρτητα από τα άτομα του αρμόδιου τμήματος;	X	
14	Κατά την παραλαβή, ελέγχονται τα παραλαμβανόμενα είδη ως προς την ποσότητα και την ποιότητα τους;	X	
15	Παραλαμβάνονται τα τιμολόγια προμηθευτών αμέσως από τον υπεύθυνο καταχώρησης τους στο λογιστήριο;	X	
16	Αντιπαραβάλλονται τα είδη ως προς τις ποσότητες και τις τιμές με τα αντίστοιχα πρωτόκολλα παραλαβής;	X	
17	Ελέγχονται και εγκρίνονται όλες οι πληρωμές από άτομα που είναι ανεξάρτητα από το αρμόδιο τμήμα ;	X	
18	Αντιπαραβάλλονται τα προς πληρωμή τιμολόγια με τα αντίστοιχα δελτία αποστολής και στα οποία αναγράφονται οι αντίστοιχοι αριθμοί τους;	X	
19	Συμφωνούνται τα αναλυτικά ισοζύγια προμηθευτών με το λογαριασμό προμηθευτών του γενικού καθολικού;	X	
20	Για τη πληρωμή τιμολογίων προμηθευτών υπάρχει έγκριση του αντίστοιχου τμήματος για την τελική εξόφληση;	X	
21	Γίνεται κάθε μήνα συμφωνία των τραπεζικών λογαριασμών με τα βιβλία του δήμου από άτομα που δεν διαχειρίζονται ταμειακά στοιχεία, ειδικά όσον αφορά την κίνηση των τραπεζικών λογαριασμών;		X
22	Κατατίθενται καθημερινά στην τράπεζα όλα τα ταμειακά στοιχεία που εισέρχονται στο Δήμο (μετρητά, επιταγές);	X	
23	Γίνεται με ασφάλεια η μεταφορά μεγάλων χρηματικών ποσών στην τράπεζα για κατάθεση;		X
24	Γίνεται έρευνα οφειλετών που παρουσιάζουν σημαντική καθυστέρηση;	X	
25	Γίνονται όλες οι πληρωμές βάσει χρηματικών ενταλμάτων πληρωμής στα οποία επισυνάπτονται τα αντίστοιχα δικαιολογητικά;	X	
26	Είναι απαγορευμένη η έκδοση επιταγών σε διαταγή «εμού του ιδίου»;	X	
27	Είναι απαγορευμένη η χρήση προϋπογεγραμμένων επιταγών;	X	
28	Σφραγίζονται με την ένδειξη «Εξοφλήθη» όλα τα τιμολόγια μετά την πληρωμή τους;	X	
29	Ελέγχονται τα χρηματικά εντάλματα πληρωμών και από άλλα πρόσωπα πλην εκείνων που τα εκδίδουν πριν φτάσουν στο ταμείο για πληρωμή;	X	
30	Φυλάσσονται επαρκώς τα μπλοκ επιταγών;	X	
31	Είναι απαραίτητη επιπλέον ειδική υπογραφή για υψηλές πληρωμές;	X	

32	Τηρείται μητρώο παγίων στο οποίο εμφανίζονται όλες οι μεταβολές κατά πάγιο (αγορές, πωλήσεις, αποσβέσεις) και του οποίου τα μεγέθη συμφωνούν με αυτά των αντίστοιχων λογαριασμών του γενικού καθολικού;	X	
33	Συνεχίζεται η παρακολούθηση παγίων τα οποία έχουν πλήρως αποσβεστεί αλλά παραμένουν σε χρήση;	X	
34	Αθροίζονται και παρακολουθούνται χωριστά οι δαπάνες κάθε εγκεκριμένου έργου;	X	
35	Υπάρχει Οργανόγραμμα για κάθε τμήμα – υπηρεσία;	X	
36	Έχει γίνει περιγραφή καθηκόντων θέσεων σε όλους τους υπαλλήλους του Δήμου;	X	
37	Είναι σαφής ο διαχωρισμός των αρμοδιοτήτων και καθηκόντων των υπαλλήλων;	X	
38	Έχει θεσπισθεί κώδικας δεοντολογίας όπου να διασφαλίζει τις ηθικές αξίες των υπαλλήλων;	X	
39	Απαιτείται έγκριση της διοίκησης για την εγκατάσταση και λειτουργία πληροφοριακών συστημάτων για την λειτουργία του Δήμου.	X	
40	Το πληροφοριακό σύστημα του Δήμου διαθέτει δικλείδες ασφαλείας που να εμποδίζουν παράνομες συναλλαγές;	X	