



ΣΧΟΛΗ ΕΠΙΣΤΗΜΩΝ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ  
ΤΜΗΜΑ ΟΡΓΑΝΩΣΗΣ ΚΑΙ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ  
ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΩΝ ΣΠΟΥΔΩΝ ΣΤΗ “ΔΗΜΟΣΙΑ ΔΙΟΙΚΗΣΗ”

Διπλωματική Εργασία

**Εσωτερικός Έλεγχος και Δημόσια Τοπική Διακυβέρνηση**  
**Μελέτη Περίπτωσης: Η Χαρτογράφηση των Κινδύνων στο Δήμο**  
**Πυλαίας - Χορτιάτη**

Της

Μαρίας Χνιτίδου

Επιβλέπων Καθηγητής: Θεοφάνης Καραγιώργος

Υποβλήθηκε ως απαιτούμενο για την απόκτηση Μεταπτυχιακού Διπλώματος  
στη Δημόσια Διοίκηση

Θεσσαλονίκη, Μάρτιος 2021

## Ευχαριστίες

Θα ήθελα να ευχαριστήσω θερμά τον Επιβλέποντα της Διπλωματικής μου Εργασίας κ. Θεοφάνη Καραγιώργο, καθώς επίσης και όλους τους καθηγητές του Μεταπτυχιακού Προγράμματος «*Δημόσια Διοίκηση*», οι οποίοι συνεισέφεραν καταλυτικά στην ενίσχυση των ακαδημαϊκών μου γνώσεων και στη μεταλαμπάδευση της οπτικής ενός σύγχρονου και αποτελεσματικού ελληνικού δημόσιου τομέα.

Επίσης, οφείλω ένα μεγάλο ευχαριστώ στο σύζυγό μου Γιώργο για την πολύτιμη κατανόηση, την αμέριστη στήριξη και συμπαράσταση που υπέδειξε καθ' όλη τη διάρκεια του μεταπτυχιακού προγράμματος και στην κόρη μου Φιλίππα για τη συνεχή ενθάρρυνση που μου παρείχε από την αρχή της πορείας μου σε αυτό το ιδιαίτερο ακαδημαϊκό ταξίδι.

## Περιεχόμενα

Περιεχόμενα.....	3
Συνοπτομογραφίες .....	5
Περίληψη.....	6
Abstract .....	7
<b>ΚΕΦ. 1. ΓΕΝΙΚΑ.....</b>	<b>8</b>
1.1. Εισαγωγή.....	8
1.2. Σκοπός και Στόχοι της εργασίας .....	9
1.3. Μεθοδολογία.....	9
1.4. Η Δομή της Εργασίας.....	10
1.4. Βιβλιογραφική Επισκόπηση.....	11
<b>ΚΕΦ. 2. Η ΔΙΑΚΥΒΕΡΝΗΣΗ.....</b>	<b>16</b>
2.1. Η έννοια της Διακυβέρνησης.....	16
2.2. Οι Αρχές της διακυβέρνησης στους Δημόσιους Οργανισμούς.....	17
2.3. Ο Εσωτερικός Έλεγχος ως μέσο Διακυβέρνησης.....	19
<b>ΚΕΦ. 3. ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ – ΕΝΝΟΙΟΛΟΓΙΚΟ ΠΛΑΙΣΙΟ .....</b>	<b>20</b>
3.1. Ο ορισμός του Εσωτερικού Ελέγχου .....	20
3.2. Οι στόχοι του Εσωτερικού Ελέγχου .....	21
3.3. Ο Εσωτερικός Έλεγχος και η Δημόσια Διακυβέρνηση στην Ελλάδα .....	22
3.4. Η συμβολή του Εσωτερικού Ελέγχου σε έναν Δημόσιο Οργανισμό.....	25
<b>ΚΕΦ. 4. Ο ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ ΣΤΟΝ ΔΗΜΟΣΙΟ ΤΟΜΕΑ ΤΗΣ ΕΛΛΑΔΑΣ.....</b>	<b>28</b>
4.1. Η διάρθρωση του Ελληνικού Δημόσιου Τομέα.....	28
4.2. Οι Οργανισμοί Τοπικής Αυτοδιοίκησης και ο Εσωτερικός Έλεγχος .....	29
4.3. Η ισχύουσα νομοθεσία για τον Εσωτερικό Έλεγχο στους ΟΤΑ.....	30
4.4. Η Τοπική Διακυβέρνηση και ο ρόλος του Εσωτερικού Ελέγχου στους ΟΤΑ.....	34
4.5. Η Εφαρμογή του Εσωτερικού Ελέγχου σε ΟΤΑ .....	36
4.6. Ο Ελεγκτικός Κύκλος σε ΟΤΑ .....	37
4.6.1. Προγραμματισμός ελέγχων.....	38
4.6.2. Εγκατάσταση συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου σε ΟΤΑ Α΄Βαθμού.....	43
<b>ΚΕΦ. 5. Η ΜΕΛΕΤΗ ΠΕΡΙΠΤΩΣΗΣ ΤΟΥ ΔΗΜΟΥ ΠΥΛΑΙΑΣ - ΧΟΡΤΙΑΤΗ .....</b>	<b>45</b>
5.1. Η Τοπική Διακυβέρνηση του Δήμου Πυλαίας - Χορτιάτη.....	45
5.2. Η Οργανωτική Δομή του Δήμου.....	47
5.3. Η Μονάδα Εσωτερικού Ελέγχου του Δήμου Πυλαίας - Χορτιάτη.....	49
5.4. Χαρτογράφηση και αξιολόγηση των κινδύνων - Μεθοδολογία .....	52

5.4.1. Περιβάλλον Ελέγχου της Διεύθυνσης Οικονομικών Υπηρεσιών.....	54
5.4.2. Συλλογή των Πληροφοριών για τον καθορισμό των κινδύνων.....	56
5.4.3. Χαρτογράφηση και ιεράρχηση των κινδύνων της λειτουργίας Εσόδων .....	58
5.4.4. Σχεδιασμός προγραμμάτων Ελέγχου βάσει της χαρτογράφησης των κινδύνων.....	60
5.5. Παρουσίαση της Χαρτογράφησης Κινδύνων στη λειτουργία Εσόδων του Δήμου .....	60
5.6. Τα Πλάνα Ελέγχου βάσει των Κινδύνων στη λειτουργία των Εσόδων .....	69
5.6.1. Ο προγραμματισμός εκτέλεσης των προτεινόμενων Σχεδίων Ελέγχου .....	82
5.7. Σύνοψη της Μελέτης Περίπτωσης.....	87
<b>ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ–ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΟΙ–ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΜΕΛΛΟΝΤΙΚΗΣ ΕΡΕΥΝΑΣ.....</b>	<b>88</b>
I. Συμπεράσματα.....	88
II. Περιορισμοί.....	90
III. Προτάσεις για περαιτέρω έρευνα.....	91
<b>ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ .....</b>	<b>94</b>
A. Ξένη Βιβλιογραφία.....	94
B. Ελληνική Βιβλιογραφία.....	99
Γ. Εκθέσεις – Μελέτες – Εκπαίδευση.....	100
Δ. Πηγές Διαδικτύου.....	101
E. Νομοθεσία .....	102
<b>ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ .....</b>	<b>103</b>
H εξέλιξη του Εσωτερικού Ελέγχου στην Ελληνική Νομοθεσία .....	103
<b>ΚΑΤΑΛΟΓΟΣ ΠΙΝΑΚΩΝ</b>	
<b>Πίνακας 1 :</b> Ερωτηματολόγιο Συλλογής Πληροφοριών Δήμου Πυλαίας – Χορτιάτη .....	57
<b>Πίνακας 2 :</b> Εκτίμηση της Πιθανότητας Κινδύνου.....	58
<b>Πίνακας 3 :</b> Βαθμολόγηση Κινδύνων.....	59
<b>Πίνακας 4 :</b> Χαρτογράφηση κινδύνων Λειτουργίας Εσόδων .....	64
<b>Πίνακας 5 :</b> Συγκεντρωτική κατάσταση Πλάνων Ελέγχου για τη λειτουργία των Εσόδων.....	70
<b>Πίνακας 6 :</b> Φάσεις και Σχέδια Ελέγχου.....	83
<b>ΚΑΤΑΛΟΓΟΣ ΣΧΗΜΑΤΩΝ</b>	
<b>Σχήμα 1:</b> Χάρτης Ελληνικής Δημόσιας Διοίκησης (Πηγή: ΟΟΣΑ, 2011).....	28
<b>Σχήμα 2:</b> Ο εσωτερικός έλεγχος σε ΟΤΑ .....	36
<b>Σχήμα 3:</b> Ο ελεγκτικός κύκλος (Πηγή: ΕΑΔ, 2020).....	38
<b>Σχήμα 4:</b> Ετήσιο πλάνο ελέγχου (Πηγή: ΕΑΔ, 2020) .....	39
<b>Σχήμα 5:</b> Χαρτογράφηση κινδύνων (Πηγή: ΟΑΣΑ, 2018) .....	41
<b>Σχήμα 6:</b> Δημοσιονομικοί κίνδυνοι (Πηγή: ΕΑΔ, 2020).....	42
<b>Σχήμα 7:</b> Ο ρόλος της Μονάδας Εσωτερικού Ελέγχου του Δήμου.....	52

## Συντομογραφίες

### *Ξενόγλωσσες*

A.I.R.M.IC	The Association of Insurance and Risk Managers
B.P.M.N.	Business Process Modelling Notation
C.O.S.O.	Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission
E.C.	European Commission
I.F.A.C.	International Federation of Accountants
I.I.A.	Institute of Internal Auditors
I.S.O.	International Organization for Standardization
L.G.O.	Local Government Organization

### *Ελληνόγλωσσες*

A.N.	Αναγκαστικός Νόμος
Γ.Λ.Κ.	Γενικό Λογιστήριο του Κράτους
Δ.Ε.Κ.Ο.	Δημόσιες Επιχειρήσεις και Οργανισμοί
Δ.Τ.	Δημοτικά Τέλη
Δ.Φ.	Δημοτικοί Φόροι
Ε.Α.Δ.	Εθνική Αρχή Διαφάνειας
Ε.Ε.	Ευρωπαϊκή Επιτροπή
Ε.Ε.Τ.Α.Α.	Ελληνική Εταιρία Τοπικής Ανάπτυξης και Αυτοδιοίκησης
Ε.Ε.Τ.Τ.	Εθνική Επιτροπή Τηλεπικοινωνιών και Ταχυδρομείων
Ελ. Συν.	Ελεγκτικό Συνέδριο
Ι.Ε.Ε.Ε.	Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών Ελλάδας
Κ.Ε.Δ.Ε.	Κεντρική Ένωση Δήμων Ελλάδας
Μ.Ε.Ε.	Μονάδα Εσωτερικού Ελέγχου
Ν.Π.Δ.Δ.	Νομικά Πρόσωπα Δημοσίου Δικαίου
Ν.Π.Ι.Δ.	Νομικά Πρόσωπα Ιδιωτικού Δικαίου
Ο.Ε.Σ.	Ολομέλεια του Ελεγκτικού Συνεδρίου
Ο.Ε.Υ.	Οργανισμός Εσωτερικής Υπηρεσίας
Π.Δ.	Προεδρικό Διάταγμα
Π.Ο.Ε.	Παρελθόντων Οικονομικών Ετών
Τ.Α.Π.	Τέλος Ακίνητης Περιουσίας
Φ.Ε.Κ.	Φύλλο Εφημερίδας της Κυβέρνησης

## Περίληψη

Ο Εσωτερικός Έλεγχος τα τελευταία χρόνια αποτελεί ισχυρό πεδίο ενδιαφέροντος για την Ελληνική Δημόσια Διοίκηση, η οποία τον αναγνωρίζει ως ένα σημαντικό εργαλείο που συμβάλλει στη διακυβέρνηση των δημόσιων οργανισμών.

Στη διπλωματική εργασία που ακολουθεί επιχειρούμε να διατυπώσουμε τη σημασία του Εσωτερικού Ελέγχου στη δημόσια διακυβέρνηση βάσει των αναφορών της διεθνούς και εγχώριας βιβλιογραφίας, τη θεσμική του παρουσία στο νομικό πλαίσιο της χώρας και στο επιστημονικό πλαίσιο της εφαρμογής του στις δημόσιες οργανώσεις, με έμφαση στους ΟΤΑ Α' βαθμού.

Στη συνέχεια αναφερόμαστε στην εγκατάσταση του Εσωτερικού Ελέγχου σε πρωτοβάθμιο ΟΤΑ και στα βήματα προόδου της. Η μελέτη περίπτωσης μας έδειξε ότι η εισαγωγή του Εσωτερικού Ελέγχου απαιτεί μια σειρά ενεργειών που αφορούν στην απόφαση της πολιτικής ηγεσίας, στην οργάνωση, στη διατύπωση των αρμοδιοτήτων και της αποστολής που διέπουν τη λειτουργία του, στην εκπαίδευση του ανθρώπινου δυναμικού, στη χαρτογράφηση των κινδύνων, στο σχεδιασμό προγραμμάτων ελέγχου.

Η παρούσα διπλωματική εργασία συνεισφέρει στην απόδειξη της σχέσης της χαρτογράφησης των κινδύνων και της ελεγκτικής δράσης που δύναται να προκαλέσει με το σχεδιασμό προγραμμάτων ελέγχου βάσει κινδύνων σε έναν ΟΤΑ Α' βαθμού.

**ΛΕΞΕΙΣ ΚΛΕΙΔΙΑ:** Διακυβέρνηση, Εσωτερικός Έλεγχος, Τοπική Διακυβέρνηση, Ελεγκτικός Κύκλος, Χαρτογράφηση Κινδύνων.

## **Abstract**

The Internal Audit in recent years is a strong field of interest for the Greek Public Administration, which recognizes it as an important tool that contributes to the governance of Public Organizations.

In the following thesis it has been attempted the formulation of the importance of the Internal Audit on the Public Organizations based on the reports of the international and Greek bibliography, on its institutional presence within the legal framework of the country, and on the scientific framework of its application on the public organizations emphasizing on the Local Government Organizations (LGO).

Subsequently, the installment of the Internal Audit in a first degree LGO, and its progress, is mentioned. The study has shown that the input of the Internal Audit demands a sequence of actions regarding the decision of the political leadership, the organization, the formulation of the responsibilities and the mission that govern its operation, the training of the human resources, the mapping of the risks and the design of the audit programmes.

The present dissertation contributes to the demonstration of the relationship between the risk mapping and the control action that can be triggered by the design of risk-based audit programs in a first degree local government organization.

**Key-words:** Governance, Internal Audit, Local Governance, Audit Cycle, Risk Mapping

## ΚΕΦ. 1. ΓΕΝΙΚΑ

### 1.1. Εισαγωγή

Ο Εσωτερικός Έλεγχος τα τελευταία χρόνια αποτελεί ισχυρό πεδίο ενδιαφέροντος για την Ελληνική Δημόσια Διοίκηση. Η οικονομική κρίση, λειτουργώντας ως μοχλός πίεσης για την ανάταξη της χώρας, έθεσε προτεραιότητες για μεταρρυθμίσεις με σκοπό τη βελτίωση της απόδοσης όλων των τομέων που τη συνθέτουν, με άρχουσα τη Δημόσια Διοίκηση. Στο πλαίσιο αυτό προτάχθηκε ο Εσωτερικός Έλεγχος ως εργαλείο άσκησης χρηστής Δημόσιας Διακυβέρνησης που διαβεβαιώνει, διασφαλίζει, συμβουλεύει, βελτιώνει και προσθέτει αξία στη λειτουργία των δημόσιων οργανώσεων.

Η ανάπτυξη εργαλείων εντοπισμού και διαχείρισης των κινδύνων σε μια δημόσια οργάνωση, της παρέχει πρόσθετη αξία και ικανότητα για ομαλή μετάβαση από τις παραδοσιακές διαδικασίες ελέγχου με ρόλο «αστυνόμευσης» και απόδοσης ευθυνών, σε συστηματοποιημένη λειτουργία Εσωτερικού Ελέγχου εντοπισμού και εξάλειψης λαθών, κινδύνων και αστοχιών, συμβάλλοντας θετικά στη βελτίωση της απόδοσης ολόκληρης της δημόσιας οντότητας και στην άσκηση χρηστής διακυβέρνησης.

Το νομοθετικό πλαίσιο λειτουργίας του Εσωτερικού Ελέγχου που έχει διαμορφωθεί σταδιακά στην τελευταία εικοσαετία, αφορά κυρίως τις δημόσιες υπηρεσίες της Κεντρικής Κυβέρνησης όπου κρίνεται επαρκές. Όμως παρουσιάζει σημαντικές ελλείψεις αναφορικά με την εφαρμογή του στους οργανισμούς της Τοπικής Αυτοδιοίκησης.

Παρά την υποστήριξη από την ελληνική νομοθεσία, η εφαρμογή του εσωτερικού ελέγχου στο δημόσιο τομέα, παραμένει ένα δύσκολο εγχείρημα, όμως λόγω της καταλυτικής επίδρασής του στην πρόληψη ανεπιθύμητων φαινομένων διαφθοράς και κακοδιαχείρισης, η προσπάθεια εισαγωγής και λειτουργίας του σε όλες τις δημόσιες οργανώσεις, περιλαμβανομένων και των ΟΤΑ Α και Β βαθμού, κρίνεται ιδιαίτερα σημαντική.

Ανεξάρτητα από τα βήματα που γίνονται για την εισαγωγή του Εσωτερικού Ελέγχου στις Δημόσιες Οργανώσεις, η ζήτηση υπηρεσιών παραδοσιακού ελέγχου συνεχίζει να διατηρείται, λόγω του αυξημένου μεγέθους και της πολυπλοκότητας του περιβάλλοντος δράσης των δημόσιων οργανώσεων. Η αντιστροφή αυτού του φαινομένου εξαρτάται από τη συνδρομή της ίδιας της λειτουργίας των δομών Εσωτερικού Ελέγχου προκειμένου να επιτευχθεί μια περισσότερο αποτελεσματική και αποδοτική παροχή υπηρεσιών με



παράλληλη μείωση των κινδύνων και των απειλών από το εσωτερικό και εξωτερικό περιβάλλον της οργάνωσης.

## 1.2. Σκοπός και Στόχοι της εργασίας

Σκοπός της παρούσας διπλωματικής εργασίας είναι η εξέταση του ρόλου του εσωτερικού ελέγχου στον δημόσιο τομέα, η σύνδεσή του με την άσκηση της δημόσιας διακυβέρνησης με παρουσίαση της προηγούμενης ερευνητικής βιβλιογραφίας και η διαδικασία εισαγωγής του στις δημόσιες οργανώσεις μέσα από εμπειρική εφαρμογή του εσωτερικού ελέγχου στους ΟΤΑ.

Στόχοι της παρούσας εργασίας είναι: **α)** να αναδείξει τη σημασία της υιοθέτησης και εφαρμογής ενός αποτελεσματικού συστήματος εσωτερικού ελέγχου στον δημόσιο τομέα με έμφαση στην τοπική αυτοδιοίκηση, όσο και **β)** να παρουσιάσει τον τρόπο με τον οποίο μπορεί να επιτευχθεί με πρακτική εφαρμογή, παρουσιάζοντας μελέτη πραγματικής περίπτωσης ΟΤΑ Α' βαθμού - Δήμου.

## 1.3. Μεθοδολογία

Η παρούσα εργασία περιλαμβάνει δυο διακριτά μέρη.

Στο **πρώτο** μέρος, επιχειρείται η ανάδειξη της συμβολής του Εσωτερικού Ελέγχου ως εργαλείο χρηστής Διακυβέρνησης για τις Δημόσιες Οργανώσεις στην Ελλάδα εστιάζοντας στους Οργανισμούς Τοπικής Αυτοδιοίκησης Α' βαθμού, με επισκόπηση του βασικού θεωρητικού και νομικού πλαισίου που διέπει την εφαρμογή του εσωτερικού ελέγχου στους δημόσιους οργανισμούς.

Στο **δεύτερο** μέρος της εργασίας, παρουσιάζεται μελέτη περίπτωσης αναφορικά με τη δημιουργία Μονάδας Εσωτερικού Ελέγχου στο Δήμο Πυλαίας – Χορτιάτη της Περιφερειακής Ενότητας Θεσσαλονίκης της Κεντρικής Μακεδονίας. Συγκεκριμένα, παρουσιάζονται τα βήματα εισαγωγής της μονάδας Εσωτερικού Ελέγχου, η προετοιμασία και η διερεύνηση του εσωτερικού περιβάλλοντος, τα βήματα της πρώτης χαρτογράφησης των κινδύνων που διέπουν τις Υπηρεσίες του δήμου και τα πλάνα ελέγχου στα οποία αυτή οδήγησε, με εστίαση στην Υπηρεσία Εσόδων. Ιδιαίτερη βαρύτητα δίνεται στην ανάλυση της διαδικασίας χαρτογράφησης των κινδύνων και του προγραμματισμού της ελεγκτικής δραστηριότητας βάσει της ιεράρχησης και βαθμονόμησης των κινδύνων στη συγκεκριμένη λειτουργική περιοχή της οργάνωσης.

Επίσης, σε όλο το εύρος της εργασίας ιδιαίτερη έμφαση δόθηκε στις οδηγίες του ΙΙΑ (Institute of Internal Auditors), στις κατευθύνσεις του Ο.Α.Σ.Α. (Εγχειρίδιο Εσωτερικού Ελέγχου για την Ελληνική Δημόσια Διοίκηση), της C.O.S.O. και της Εθνικής Αρχής Διαφάνειας (Εγχειρίδιο Εσωτερικού Ελέγχου στους ΟΤΑ Α' Βαθμού).

#### 1.4. Η Δομή της Εργασίας

Η παρούσα διπλωματική εργασία διαρθρώνεται σε **έξι κεφάλαια**.

Το **πρώτο** κεφάλαιο περιέχει την εισαγωγή, ενώ παράλληλα αναφέρεται στο σκοπό, καθώς και στους στόχους της εργασίας, στη μεθοδολογία που χρησιμοποιήθηκε, στη δομή της εργασίας και στην βιβλιογραφική επισκόπηση.

Στο **δεύτερο** κεφάλαιο αναλύεται η έννοια της Διακυβέρνησης, οι Αρχές που τη διέπουν και η σύνδεσή της με τον Εσωτερικό Έλεγχο.

Στο **τρίτο** κεφάλαιο παρουσιάζεται το εννοιολογικό πλαίσιο του Εσωτερικού Ελέγχου που περιλαμβάνει τον ορισμό και τους στόχους του, το ρόλο του στη Δημόσια Διακυβέρνηση της Ελλάδας και τη συμβολή του σε έναν Δημόσιο Οργανισμό.

Στο **τέταρτο** κεφάλαιο εξειδικεύεται η σχέση του Εσωτερικού Ελέγχου με το Δημόσιο Τομέα της χώρας. Παρουσιάζεται η διάρθρωση του Ελληνικού Δημόσιου Τομέα με εστίαση στους Οργανισμούς της Τοπικής Αυτοδιοίκησης (ΟΤΑ) και το έως σήμερα θεσμικό πλαίσιο που αφορά την εφαρμογή του στους ΟΤΑ. Αναφέρεται επίσης, ο ρόλος του στην Τοπική Διακυβέρνηση, η εφαρμογή του σε ΟΤΑ και ο ελεγκτικός του κύκλος.

Στο **πέμπτο** κεφάλαιο παρουσιάζεται η μελέτη περίπτωσης του Δήμου Πυλαίας – Χορτάτη, με αναφορά στην άσκηση της Τοπικής Διακυβέρνησης του Δήμου, στη θέση του Εσωτερικού Ελέγχου στο Οργανόγραμμά του, στην Μονάδα Εσωτερικού Ελέγχου (ΜΕΕ) και στις αρμοδιότητες που διέπουν τη λειτουργία της. Στη συνέχεια περιγράφεται η μεθοδολογία που ακολουθήθηκε κατά την έναρξη της ελεγκτικής της δραστηριότητας με τη χαρτογράφηση και αξιολόγηση των κινδύνων σε μια λειτουργία της και τα πλάνα ελέγχου που αυτή οδήγησε για τον προγραμματισμό της ελεγκτικής δράσης της ΜΕΕ στο επόμενο στάδιο.

**Τέλος**, παρουσιάζονται τα συμπεράσματα, οι περιορισμοί και οι προτάσεις για μελλοντική έρευνα.

#### 1.4. Βιβλιογραφική Επισκόπηση

Η διαδικασία του εσωτερικού ελέγχου έχει τις ρίζες της στην αρχαιότητα, με την εμφάνιση των πρώτων συναλλαγών αγαθών μεταξύ ατόμων και κοινωνικών ομάδων. Τότε που ήταν μια απλή διαδικασία ελέγχου αριθμών στις οικονομικές συναλλαγές των ανθρώπων. Η μορφή του όπως την μαθαίνουμε σήμερα ξεκίνησε στις Η.Π.Α. με την ίδρυση του Ινστιτούτου Εσωτερικών Ελεγκτών το 1941 και εξελίχθηκε σταδιακά σε μια υψηλής εξειδίκευσης και τεχνογνωσίας συμβουλευτική διαπιστευτική υπηρεσία που εξαπλώθηκε παγκόσμια, πρώτα στον ιδιωτικό και τα τελευταία χρόνια και στο δημόσιο τομέα.

Οι Selim and Mc Nammee (1999), μετά από μια παγκόσμια έρευνα που πραγματοποίησαν σε (29) οργανισμούς, δημιούργησαν ένα μοντέλο μετατόπισης των ελεγκτικών διαδικασιών που είχαν επίκεντρο τους ασφαλιστικούς μηχανισμούς και την εστίαση της εσωτερικής ελεγκτικής διαδικασίας στους επιχειρησιακούς κινδύνους, διατυπώνοντας για πρώτη φορά συγκεκριμένη ακολουθία στην εκτέλεση του εσωτερικού ελέγχου αναφορικά με τη μέτρηση και την παρατήρηση, τα συστήματα εσωτερικών ασφαλιστικών μηχανισμών και τον έλεγχο της επιχειρησιακής διαδικασίας με εστίαση στον κίνδυνο.

Ο Φίλος (2004), ορίζει ένα σύστημα εσωτερικού ελέγχου ως το σύνολο των μέτρων ελέγχου που έχουν δημιουργηθεί σε έναν οργανισμό, προκειμένου να χρησιμοποιηθούν για να προωθήσουν, να κατευθύνουν, να περιορίσουν, να διοικήσουν και να ελέγξουν όλα εκείνα τα στοιχεία που τον συνθέτουν και διαδρούν στη λειτουργία του, προσδοκώντας την επίτευξη των στόχων του οργανισμού.

Η Krishnan (2005), σε εμπειρική ανάλυση που πραγματοποίησε, διαπίστωσε ότι, την ευθύνη για ένα αποτελεσματικό σύστημα εσωτερικού ελέγχου φέρουν οι ηγεσίες. Όσοι από τους οργανισμούς που μελετήθηκαν είχαν ήδη διαμορφώσει κατάλληλο σύστημα εσωτερικού ελέγχου που το επόπτευε μια Επιτροπή Ελέγχου που απαρτιζόταν από εμπειρογνώμονες στη σύνθεση των μελών της, εντόπισαν λιγότερες περιπτώσεις απάτης, ενώ παράλληλα, οι πιθανότητες παρουσίασης απάτης στο μέλλον ήταν μειωμένες, διότι το σύστημα εσωτερικού ελέγχου θα τις εντόπιζε άμεσα.

Ο Nashwa (2006), σε άρθρο του που δημοσιεύθηκε στην CPA Journal, τονίζει ότι οι περιπτώσεις κακοδιαχείρισης και απάτης του δημόσιου τομέα που απασχόλησαν τα μέσα ενημέρωσης, κατεύθυναν τις κυβερνήσεις στο να δώσουν βαρύτητα στην ενσωμάτωση του

εσωτερικού ελέγχου στη λειτουργία των δημόσιων οργανισμών και επιχειρήσεων, ως μέτρο πρόληψης.

Οι Van der Nest, Thornhill and De Jager (2008), σε έρευνά τους, αναφέρουν ότι οι ηγεσίες του δημόσιου τομέα αντιλαμβάνονται προοδευτικά ότι θα πρέπει να διασφαλίσουν, το ότι, η υπεύθυνη διακυβέρνηση των φορέων τους με χρηστή δημοσιονομική διαχείριση, προϋποθέτει έναν συνδυασμό ενεργειών εκ των προτέρων ελέγχου (πρόληψη στο στάδιο προετοιμασίας) και εκ των υστέρων λογοδοσίας (εποπτεία στο στάδιο εφαρμογής). Για να το επιτύχουν αυτό θα πρέπει να λειτουργούν στις δημόσιες υπηρεσίες συστήματα διαχείρισης κινδύνων, οικονομικής διαχείρισης, εσωτερικού ελέγχου και ενισχυμένης λογοδοσίας, προκειμένου να επιτυγχάνουν προστασία του δημόσιου συμφέροντος, κοινωνική ισότητα και να παρέχουν βελτιωμένες υπηρεσίες στους πολίτες.

Οι Archambeault, DeZoort and Holt (2008), αναφέρουν ότι ο εσωτερικός έλεγχος έχει ρόλο διασφάλισης της χρηστής διακυβέρνησης και της λογοδοσίας. Ωστόσο, επειδή το έργο του περιορίζεται σε εσωτερική κυρίως χρήση, δημιουργείται ένα κενό πληροφόρησης στους stakeholders του εξωτερικού περιβάλλοντος του οργανισμού. Η ενημέρωση των ενδιαφερομένων μερών για τα αποτελέσματα του εσωτερικού ελέγχου, πρέπει να γίνεται είτε με έκθεση δραστηριοτήτων (περιγραφή), είτε με έκθεση αξιοπιστίας, προκειμένου να ενισχύεται η λογοδοσία (Boyle, 2012).

Ο Φουστανάκης (2011), εξετάζοντας τις συνθήκες εσωτερικού ελέγχου της τοπικής αυτοδιοίκησης συμπεραίνει στην πανελλήνια έρευνά του ότι, οι Δήμοι της χώρας δεν έχουν αντιληφθεί σωστά την προστιθέμενη αξία αλλά και το ρόλο του εσωτερικού ελέγχου ως συμβουλευτική υπηρεσία που διευκολύνει την τοπική διακυβέρνηση. Κατέγραψε δε, τη μη ύπαρξη ή την ατελή ύπαρξη υπηρεσιών εσωτερικού ελέγχου στο σύνολο των δήμων της χώρας. Σε όσους δήμους εντοπίστηκε στον οργανισμό τους σχετική υπηρεσία όπως συνέβη στο Δήμο Πειραιά, αυτές βρίσκονται στην έναρξη της λειτουργίας τους, ή δεν ασκούν τις αρμοδιότητές τους, τονίζοντας την απουσία προσανατολισμού στις εσωτερικές ελεγκτικές διαδικασίες.

Οι Drogalas, Alampourtsidis and Koutoupis (2014), σε έρευνά τους στις υπηρεσίες της δημόσιας ελληνικής αστυνομίας, αναφέρουν ότι ο εσωτερικός έλεγχος ως ανεξάρτητη συμβουλευτική διαδικασία, βελτιώνει τις διαδικασίες της δημόσιας οντότητας, δημιουργεί προστιθέμενη αξία, προστατεύει τα περιουσιακά στοιχεία, αποτρέπει την απάτη, εντοπίζει

σφάλματα, διασφαλίζει την ακρίβεια των οικονομικών καταστάσεων και ενισχύει την εικόνα του οργανισμού.

Οι Lenz and Hahn (2015), στη βιβλιογραφική μελέτη τους σχετικά με την αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου στην τελευταία δεκαετία, πρότειναν ένα πολύπλευρο μοντέλο με macro και micro παράγοντες που επηρεάζουν την αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου. Οι macro παράγοντες είναι οι οργανωτικοί παράγοντες, οι πόροι εσωτερικού ελέγχου, οι διαδικασίες εσωτερικού ελέγχου και οι σχέσεις του εσωτερικού ελέγχου, ενώ οι micro παράγοντες είναι η συμμόρφωση με νόμους και κανονισμούς, οι ίδιοι οι επαγγελματικοί φορείς και η μάθηση από καλές πρακτικές άλλων οργανισμών και από τις οδηγίες των εξειδικευμένων φορέων.

Οι Endaya and Hanefah (2016), αναφέρουν ότι η αποτελεσματικότητα των δραστηριοτήτων του εσωτερικού ελέγχου, έχει θετική σχέση τόσο με τα χαρακτηριστικά του εσωτερικού ελεγκτή συμπεριλαμβανομένων των επαγγελματικών του προσόντων και της ηθικής που απορρέει από την προσωπικότητά του, όσο και με την υποστήριξη της ανώτερης διοίκησης αυτής της σχέσης, η οποία μπορεί να επηρεάσει την στάση των μελών όλου του οργανισμού απέναντι στον εσωτερικό έλεγχο.

Οι Halligan and Bouckaert (2016), σχολιάζουν ότι, τα σύγχρονα συστήματα ελέγχου πρέπει να εστιάζουν εκτός από τη συμμόρφωση με τη νομοθεσία και στον έλεγχο των αποτελεσμάτων. Στην πραγματικότητα, ο εκσυγχρονισμός των συστημάτων εσωτερικού ελέγχου είναι ζωτικής σημασίας για να υποστηριχθούν οι δημόσιοι λειτουργοί να επιτύχουν υψηλές επιδόσεις, καταστρώντας πιο αποτελεσματική τη διακυβέρνηση.

Οι Arena and Jeppesen (2016), σε μελέτη τους στα τέσσερα επίπεδα της ιταλικής κυβέρνησης: κεντρική κυβέρνηση, περιφέρειες, επαρχίες και δήμοι, διαπίστωσαν ότι ο τρόπος αντίληψης και εφαρμογής του εσωτερικού ελέγχου στις δημόσιες οργανώσεις της Βόρειας Ιταλίας, μπορεί να αρχίζει ως μια απλή δράση που αφορά στη συμμόρφωση ή στη διασφάλιση κινδύνων και παροχής συμβουλών και να εξελίσσεται σε μια ιδιαίτερα εξειδικευμένη και πολυδύναμη ελεγκτική δραστηριότητα που βελτιώνει τους οργανισμούς.

Οι Gustavson and Sundström (2018), σε διεθνή έρευνά τους για τη σχέση του εσωτερικού ελέγχου και της διαφθοράς στο δημόσιο τομέα, συμπεραίνουν ότι οι δημόσιες διοικήσεις που παρουσιάζουν χαμηλό επίπεδο διαφθοράς και αποτελεσματική διακυβέρνηση σε εθνικό επίπεδο, στηρίζονται σε ποιοτικό εσωτερικό έλεγχο που ενεργεί με ανεξαρτησία,

στηρίζεται στο επαρκές σε μέγεθος και επαγγελματισμό εκπαιδευμένο ανθρώπινο δυναμικό του, καθώς και στην εφαρμογή ποιοτικών διεργασιών ελέγχου.

Ο Μπίνης (2018), σε άρθρο του αναφέρει ότι για την εγκατάσταση ενός ολοκληρωμένου συστήματος λογοδοσίας και ακεραιότητας στην καθημερινότητα των δημόσιων οργανισμών, πρέπει να αξιοποιηθούν τα υψηλών ικανοτήτων εξειδικευμένα στελέχη της ελληνικής δημόσιας διοίκησης, η οποία έχει ωριμάσει και πλέον διαθέτει τις προϋποθέσεις δυνάμεων, καινοτομίας, βούλησης και ικανοτήτων για να μπορέσει να εφαρμόσει με επιτυχία σύνθετα μεταρρυθμιστικά εγχειρήματα, όπως είναι ο εσωτερικός έλεγχος.

Οι Lois, Drogalas, Karagiorgos and Tsikalakis (2020), σε έρευνά τους στους μεγαλύτερους ελεγκτικούς φορείς στην Ελλάδα για τους σύγχρονους παράγοντες που επηρεάζουν το συνεχή έλεγχο, καθώς και τις τεχνικές που θα μπορούσαν να χρησιμοποιηθούν για την εφαρμογή του, διαπίστωσαν την σημαντικότητα προσαρμογής των παραδοσιακών μεθόδων στην ψηφιακή τεχνολογία. Τόνισαν συγκεκριμένα την ανάγκη ψηφιοποίησης των διαδικασιών και της δημιουργίας ενός αποτελεσματικού συστήματος ψηφιακού ελέγχου, με ενισχυμένα μέτρα προστασίας δεδομένων κατά των επιθέσεων στον κυβερνοχώρο. Επίσης, αναφέρθηκαν ότι για να επιτευχθεί αυτό, θα πρέπει να αναπτυχθούν από τους χρήστες δεξιότητες στην εφαρμογή καινοτόμων εργαλείων, όπως είναι οι ομάδες εικονικού ελέγχου σε πραγματικό χρόνο.

Παρατηρώντας την εξέλιξη του εσωτερικού ελέγχου στο δημόσιο τομέα, διαπιστώνεται ότι αλλάζει και εξελίσσεται όπως ακριβώς συμβαίνει με έναν έμβιο οργανισμό (Hay and Cordery, 2018). Ένας ενημερωμένος κόσμος που συνεχίζει να στρέφεται όλο και πιο γρήγορα, καθιστά απαραίτητο για τις κυβερνήσεις να αξιοποιούν τις πληροφορίες που τους παρέχει ο εσωτερικός έλεγχος, σχετικά με τους κινδύνους αλλά και τις βελτιώσεις που μπορούν να πετυχαίνουν στη διακυβέρνηση των δημόσιων οργανισμών αποσκοπώντας στην παροχή σύγχρονων υπηρεσιών στους πολίτες (Nordin Van Gansberghe, 2005).

Με βάση την επισκόπηση της βιβλιογραφίας, παρατηρούμε ότι η εφαρμογή του Εσωτερικού Ελέγχου στο δημόσιο τομέα, βρίσκεται σε διαδικασία διαρκούς εξέλιξης, ανάπτυξης και βελτίωσης. Το ενδιαφέρον των μελετητών για τη διερεύνηση του εσωτερικού ελέγχου πυροδοτεί η ανάγκη μείωσης της διαφθοράς και της απάτης από τους δημόσιους λειτουργούς, η εξάλειψη των κινδύνων που υποκρύπτονται στις διαδικασίες των δημόσιων οργανώσεων, η βελτίωση των αποτελεσμάτων που επιτυγχάνουν για το

δημόσιο συμφέρον, η διαπίστευση της λειτουργίας τους κάτω από σαφές πλαίσιο ηθικών αρχών και αξιών με λογοδοσία προς τον πολίτη και την κοινωνία. Με τις στοχευμένες έρευνές τους συνεισφέρουν στη συνεχή διαμόρφωση και εκσυγχρονισμό των στοιχείων που συνθέτουν τον Εσωτερικό Έλεγχο.

Κυρίαρχα πεδία διερεύνησης τα οποία συνεισφέρουν με τα συμπεράσματά τους, αποτελούν οι μέθοδοι, τα εργαλεία και οι διαδικασίες του Εσωτερικού Ελέγχου, ο εντοπισμός της χρησιμότητας και των ωφελειών του, η σημαντικότητα της ανάλυσης των κινδύνων στην ελεγκτική διαδικασία, οι τρόποι που αποδεικνύουν την επίδρασή του στη διακυβέρνηση, η συνεχής προσαρμογή των τεχνολογικών εξελίξεων στις διαδικασίες του, τα εξειδικευμένα χαρακτηριστικά και οι δεξιότητες των ελεγκτών του, τα εσωτερικά και εξωτερικά εμπόδια στην άσκησή του, οι συμπληρωματικοί παράγοντες που συντελούν στην επιτυχία του. Η παραπάνω επισκόπηση αναδεικνύει τη σημαντικότητα του Εσωτερικού Ελέγχου στη δημιουργία προστιθέμενης αξίας σε έναν οργανισμό που βελτιώνει τις διαδικασίες του, ενεργεί με συμμόρφωση στις θεσμικές απαιτήσεις, πετυχαίνει τα επιδιωκόμενα αποτελέσματά του, ελέγχει τους κινδύνους του, διασφαλίζει την απόδοσή του, ενισχύοντας παράλληλα την εικόνα του οργανισμού.

## ΚΕΦ. 2. Η ΔΙΑΚΥΒΕΡΝΗΣΗ

### 2.1. Η έννοια της Διακυβέρνησης

Η Ευρωπαϊκή Επιτροπή αναφέρει σε ανακοίνωσή της, ότι, «η διακυβέρνηση αφορά στην ικανότητα του κράτους να εξυπηρετεί τους πολίτες. Αυτή η διευρυμένη προσέγγιση δίνει τη δυνατότητα εννοιολογικής αλληλοσύνδεσης της διακυβέρνησης με θέματα όπως τα ανθρώπινα δικαιώματα, η δημοκρατία, η διαφθορά» (Ε.Ε., 2003, σελ. 3). Η άσκηση της διακυβέρνησης διέπεται από θεσμούς, διεργασίες, και συμπεριφορές βάσει των οποίων αντιπροσωπεύονται τα δημόσια συμφέροντα, γίνεται η διαχείριση των πόρων και ασκείται η δημόσια εξουσία. Με τον τρόπο αυτό η διακυβέρνηση μπορεί να αναφερθεί ότι δημιουργεί μια βάση σταθερότητας και απόδοσης της κοινωνίας. Η διακυβέρνηση προσλαμβάνει την έννοια της χρηστής διακυβέρνησης, μέσα σε μια κοινωνία που απαιτεί από το πολιτικό της σύστημα να διασφαλίζει τα ανθρώπινα δικαιώματα, να προστατεύει τη δημοκρατία, να δημιουργεί κράτος δικαίου για όλους τους πολίτες, να αποκεντρώνει την εξουσία (Ε.Ε., 2003).

Το ΙΕΕΕ (2017), ορίζει ως «διακυβέρνηση, το συνδυασμό των πολιτικών και των δομών που εφαρμόζονται από τις ανώτερες ηγεσίες προκειμένου να διαμορφώσουν, να κατευθύνουν, να διαχειριστούν και να παρακολουθήσουν τις δράσεις που αναπτύσσει μια δημόσια οντότητα για να επιτυγχάνει τους στόχους της,» (ΙΕΕΕ, 2017, σελ 5). Σήμερα, η διακυβέρνηση χρησιμοποιείται γενικά ως βάση αναφοράς για την ποιότητα και την απόδοση που επιτυγχάνουν τα πολιτικά και διοικητικά συστήματα, η δε χρηστή διακυβέρνηση πρέπει να αποδεικνύει ότι ενσωματώνει στη δράση της τις τέσσερις αρχές της λογοδοσίας, της διαφάνειας, της ακεραιότητας και της δικαιοσύνης που προσθέτουν ένα πλαίσιο αξιών στην παροχή υπηρεσιών στο δημόσιο τομέα (ΟΑΣΑ 2018; Ε.Ε. 2003).

Στο δημόσιο τομέα, η διακυβέρνηση έχει ιδιαίτερη βαρύτητα, διότι, συνδέεται με τον τρόπο με τον οποίο διαμορφώνονται και επιδιώκονται οι δημόσιες πολιτικές για την οικονομική ανάπτυξη, για το φυσικό περιβάλλον, για τα ανθρώπινα δικαιώματα και τις θεμελιώδεις ελευθερίες, την εκπαίδευση, την υγεία, την απασχόληση κ.ά., από επίπεδο δήμου έως σε επίπεδο κράτους ή ένωσης κρατών. Στο πλαίσιο αυτό γίνεται εύκολα αντιληπτό, ότι, η καλή δημόσια διακυβέρνηση συνδέεται με την ανθρώπινη και την κοινωνική ευημερία και ανάπτυξη, όχι μόνο στον παρόν αλλά και στο μέλλον διότι πρέπει να λαμβάνει υπόψη της επόμενες γενιές. Γι' αυτούς τους λόγους η δημόσια διακυβέρνηση πρέπει να ασκείται με αξιοπιστία, και διαφάνεια και να παρέχει παράλληλα τις



διαπιστεύσεις στις κοινωνίες που απευθύνεται, ότι ενεργεί στο πλαίσιο ηθικών αξιών και ότι όλος ο ανθρώπινος μηχανισμός που εργάζεται για την υλοποίηση των σκοπών και των στόχων της ενεργεί με την δέουσα συμπεριφορά.

## 2.2. Οι Αρχές της διακυβέρνησης στους Δημόσιους Οργανισμούς

Η άσκηση **χρηστής δημόσιας διακυβέρνησης** πρέπει να διέπεται από αξιακό πλαίσιο που να αντανακλά την ηθική, την ισονομία, τη δικαιοσύνη και την αμεροληψία κατά τη λήψη των αποφάσεων των εξουσιοδοτημένων από τους πολίτες λειτουργούς της. Το πλαίσιο αυτό πρέπει να στηρίζεται σε θεσμούς, νόμους και κανονισμούς, που να διασφαλίζουν ότι η χρήση της δημόσιας εξουσίας θα δρα προστατευτικά προς τους πολίτες και το κοινό καλό. Η απουσία πλαισίου χρηστής διακυβέρνησης και η πλημμελής τήρηση των βασικών αρχών διακυβέρνησης, συμβάλλει στην παρουσία φαινομένων δημόσιας διαφθοράς με κατάχρηση της εμπιστευτικής εξουσίας που παρέχουν οι πολίτες στους αιρετούς εκπροσώπους τους, για ίδιον όφελος (Goodson *et al.*, 2012). Με βάση τα παραπάνω συμπεραίνεται ότι, είναι σημαντικό να διασφαλίζονται οι αρχές της λογοδοσίας, της διαφάνειας, της ακεραιότητας και της δικαιοσύνης.

Η Διεθνής Ομοσπονδία Λογιστών αναφέρει ότι, «*Λογοδοσία είναι η λειτουργία μέσω της οποίας οι φορείς του δημόσιου τομέα, καθώς και τα άτομα που υπηρετούν σε αυτούς, αναλαμβάνουν την ευθύνη για τις πράξεις τους, περιλαμβανομένης της διαχείρισης των κρατικών οικονομικών πόρων και όλων των διαστάσεων της απόδοσης, και υπόκεινται σε εξωτερικό έλεγχο*» (IFAC, 2001, σελ. 11). Η **αρχή της Λογοδοσίας** αντιπροσωπεύει την υποχρέωση της ανώτερης διοίκησης που διαχειρίζεται τους δημόσιους πόρους να αναλαμβάνει την ευθύνη και να είναι υπόλογη για τις πολιτικές, τις αποφάσεις και τις ενέργειές της, ιδίως σε σχέση με τα δημόσια οικονομικά μέσα από το τελικό αποτέλεσμα της εκτέλεσής τους (E.E., 2017). Σε συνθήκες εύρυθμης λειτουργίας του κράτους, οι μηχανισμοί λογοδοσίας ευθυγραμμίζουν τους στόχους των πολιτών με εκείνους των δημόσιων υπηρεσιών, διασφαλίζοντας ότι η διαχείριση των δημόσιων πόρων γίνεται αποτελεσματικά και αποδοτικά προς όφελος όλων (Maskin and Tirole, 2004).

Σύμφωνα με το IEEE (2017), η ενημέρωση των ενδιαφερόμενων μερών με σημαντικά στοιχεία που αφορούν στη λειτουργία και στην απόδοση της δημόσιας οργάνωσης, δείχνει πόσο ανοικτή είναι απέναντι στους συμβαλλόμενους με αυτήν, πολίτες και φορείς. Η **αρχή της Διαφάνειας** στο δημόσιο τομέα αποδεικνύει ότι μια δημόσια οντότητα δεν έχει τίποτα να κρύψει και πρέπει να χρησιμοποιεί μια προσέγγιση «ανοιχτών θυρών» για όλες τις

αποφάσεις και τις δραστηριότητές της, σχετικά με τα αποτελέσματα που επιδιώκει, τους πόρους που χρησιμοποιεί και την επίδοση που επιτυγχάνει (E.E., 2017). Οι επίσημες αναφορές σχετικά με την οικονομική διαχείριση και την απόδοση ενός δημόσιου οργανισμού όταν κοινοποιούνται στο κοινό, μπορούν να διαβεβαιώνουν ότι οι πράξεις των δημόσιων οργανώσεων είναι νόμιμες και ηθικές αναδεικνύοντας με αυτόν τον τρόπο την άμεση σχέση μεταξύ της διαφάνειας και της αξιοπιστίας.

Η ακεραιότητα είναι ο θεματοφύλακας της δίκαιης και διαφανούς συμπεριφοράς κατά την εφαρμογή του νόμου και των καθορισμένων διαδικασιών. Η **αρχή της Ακεραιότητας** στο δημόσιο τομέα, καθοδηγεί τους δημόσιους λειτουργούς να ενεργούν σύμφωνα με συγκεκριμένες αρχές, αξίες, προσδοκίες και κανόνες δεοντολογίας (E.E., 2017). Η αξιοπιστία και η ειλικρίνεια των πληροφοριών και των πράξεων ενός δημόσιου οργανισμού, χτίζουν γερά θεμέλια στην εμπιστοσύνη των πολιτών. Η εφαρμογή κώδικα δεοντολογίας που προάγει κουλτούρα ηθικής συμπεριφοράς για τα μέλη των Δ.Σ. και τους υπαλλήλους των οργανισμών, αναφέρεται στη δράση ενός φορέα που διέπεται από ηθική, υπεύθυνη λήψη αποφάσεων και χρηστή δράση της δημόσιας οργάνωσης, σύμφωνα με αποδεκτά και οριοθετημένα πρότυπα (IEEE, 2017).

Οι δημόσιοι λειτουργοί για να ασκούν τις αρμοδιότητές τους έχουν παραλάβει από τους πολίτες την απαραίτητη εξουσία και την αμοιβή για τα καθήκοντά τους. Η **αρχή της Δικαιοσύνης**, αναφέρεται στο βαθμό με τον οποίο οι δημόσιοι λειτουργοί χρησιμοποιούν δίκαια με ισονομία και αμεροληψία την εξουσία που τους έχουν εκχωρήσει οι πολίτες για να τους εκπροσωπούν (IEEE, 2017). Ωστόσο, υπάρχει ο κίνδυνος για κατάχρηση της εξουσίας του δημόσιου τομέα, για σπατάλη των πόρων και κάθε άλλη περίπτωση που σχετίζεται με τη διαφθορά ή κακή διαχείριση που επηρεάζει αρνητικά τα αποτελέσματα στην παροχή των δημόσιων υπηρεσιών. Για την αποφυγή της κακής διαχείρισης επιβάλλεται η δράση των δημόσιων υπηρεσιών με αμεροληψία (Van Peurse, 2005).

Για την υποστήριξη όσο και την ενίσχυση των μηχανισμών διακυβέρνησης ενός οργανισμού, την αξιολόγηση και βελτίωση της αποτελεσματικότητας της διαχείρισης και του ελέγχου των κινδύνων, την αξιοπιστία, τη διαφάνεια, τη συμμόρφωση και την αμεροληψία των δημόσιων οργανισμών προς τους πολίτες, είναι αναγκαίο να υπάρχει μια ανεξάρτητη εσωτερική διαδικασία ελέγχου εντός της δημόσιας οργάνωσης, η οποία θα λειτουργεί ως εγγυητής της (Coram *et. al.*, 2008).

### 2.3. Ο Εσωτερικός Έλεγχος ως μέσο Διακυβέρνησης

Η σχέση μεταξύ της διακυβέρνησης και του εσωτερικού ελέγχου επηρεάζει όλα τα είδη οικονομικής δραστηριότητας μιας οικονομικής οντότητας και τα τελευταία χρόνια αποτελεί θέμα μείζονος δημόσιου ενδιαφέροντος. Οι διεθνείς οδηγίες επισημαίνουν ότι η αποτελεσματική συνεργασία της διακυβέρνησης και του εσωτερικού ελέγχου, βελτιώνει την απόδοση και αποτελεί πηγή ανταγωνιστικού πλεονεκτήματος (Karagiorgos *et al.* 2010).

Για να γίνει κατανοητό πως ο εσωτερικός έλεγχος επιδρά στη χρηστή και αποδοτική διακυβέρνηση των δημόσιων οργανώσεων, πρέπει να καθοριστεί το πλαίσιο της δημόσιας διακυβέρνησης και ο τρόπος με τον οποίο η έλλειψη των παραγόντων που διασφαλίζουν τη χρηστή διαχείριση των επιχειρησιακών πόρων που διατίθενται στις οντότητες του Δημόσιου Τομέα, εντείνουν στην αναγκαιότητα θέσπισης μηχανισμών ελέγχου (Παπαστάθης, 2014).

Το ΙΕΕΕ στον οδηγό του για τον Εσωτερικό Έλεγχο και το ρόλο του στη διακυβέρνηση του δημόσιου τομέα τονίζει, ότι, η τελευταία συνδέεται με τα μέσα με τα οποία τίθενται και επιταχύνονται οι στόχοι και περιλαμβάνει ενέργειες με τις οποίες ένας δημόσιος οργανισμός διασφαλίζει την αξιοπιστία του και ότι η παροχή των προσδοκώμενων από τους πολίτες υπηρεσιών του διέπεται από πνεύμα δικαιοσύνης και συντελείται με την δέουσα ηθική στάση των δημόσιων λειτουργών του (ΙΕΕΕ, 2017).

Στο παραπάνω πλαίσιο συμπεραίνεται ότι η καλή δημόσια διακυβέρνηση μπορεί να ορίζει την κατεύθυνση και να θεσπίζει πολιτικές κάτω από σαφώς διατυπωμένες ηθικές αξίες, κάτω από τις οποίες τίθενται οι στόχοι και οι στρατηγικές που καθοδηγούν τη δράση του οργανισμού. Για να το πετύχει αυτό χρησιμοποιεί μηχανισμούς έλεγχου που διασφαλίζουν ότι, παρακολουθείται απρόσκοπτα ο βαθμός προσήλωσης του οργανισμού σε αυτούς τους στόχους και ότι, τηρείται το θεσμικό πλαίσιο και οι κανόνες που έχουν τεθεί, διατηρώντας τους κινδύνους που μπορούν να παρεμποδίσουν τα επιθυμητά αποτελέσματα και να δημιουργήσουν αποκλίσεις, σε ανεκτά επίπεδα.

## ΚΕΦ. 3. ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ – ΕΝΝΟΙΟΛΟΓΙΚΟ ΠΛΑΙΣΙΟ

### 3.1. Ο ορισμός του Εσωτερικού Ελέγχου

Το Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών αποδίδει τον εξής ορισμό: «*Ο εσωτερικός έλεγχος είναι μια ανεξάρτητη, αντικειμενική διαβεβαιωτική και συμβουλευτική δραστηριότητα, σχεδιασμένη να προσδίδει αξία και να βελτιώνει τις λειτουργίες ενός οργανισμού. Βοηθάει τον Οργανισμό να επιτύχει τους αντικειμενικούς σκοπούς του, υιοθετώντας μία συστηματική, επαγγελματική προσέγγιση στην αξιολόγηση και βελτίωση της αποτελεσματικότητας των διαδικασιών διαχείρισης κινδύνων, των συστημάτων εσωτερικού ελέγχου και εταιρικής διακυβέρνησης*» (όπως παραπέμπεται στο ΕΑΔ 2020, σελ. 8).

Σύμφωνα με την COSO «*ο εσωτερικός έλεγχος ορίζεται ως μια διαδικασία, η οποία πραγματοποιείται από το διοικητικό συμβούλιο, τη διοίκηση και το λοιπό προσωπικό μιας οντότητας, που έχει σχεδιαστεί για να παρέχει εύλογη διασφάλιση σχετικά με την επίτευξη των στόχων που σχετίζονται με τις λειτουργίες, την αναφορά και τη συμμόρφωση*» (COSO 2013, σελ.3). Αυτός ο ορισμός αντικατοπτρίζει ορισμένες ουσιώδεις έννοιες για τον Εσωτερικό Έλεγχο:

- Προσανατολίζεται στην επίτευξη των στόχων σε μια ή περισσότερες λειτουργίες, στην υποβολή εκθέσεων και στη συμμόρφωση
- Δεν είναι αυτοσκοπός, αλλά αποτελεί μια διαδικασία με συνεχείς διεργασίες και δραστηριότητες, ένα μέσο για την επίτευξη του σκοπού
- Επηρεάζεται από άτομα - όχι μόνο κατά την εφαρμογή των εγχειριδίων, των συστημάτων και των φορμών πολιτικής και διαδικασιών, αλλά από άτομα που με τις ενέργειές τους μπορούν να επηρεάσουν τον εσωτερικό έλεγχο σε κάθε επίπεδο ενός οργανισμού
- Μπορεί να παρέχει εύλογη διαβεβαίωση - αλλά όχι απόλυτη διασφάλιση, προς την ανώτερη διοίκηση και το διοικητικό συμβούλιο μιας οντότητας
- Προσαρμόζεται στη δομή της οντότητας – είναι ευέλικτος κατά την εφαρμογή του σε ολόκληρη την οντότητα ή σε συγκεκριμένο τμήμα, λειτουργία ή επιχειρηματική διαδικασία.

Στο ίδιο και πνεύμα και Ευρωπαϊκή Επιτροπή (E.C. 2017), αναφέρει ότι ο Εσωτερικός Έλεγχος μπορεί να θεωρηθεί ως ένα πλέγμα ενεργειών, δραστηριοτήτων, σχεδίων,

διαδικασιών, πολιτικών, πόρων και συστηματικής προσπάθειας των ατόμων που συμμετέχουν στις δημόσιες οντότητες, ώστε να παράσχουν τη διαβεβαίωση ότι η δημόσια οντότητα ασκεί χρηστή δημοσιονομική διαχείριση που εφαρμόζεται σωστά, τόσο από πλευράς λειτουργιών (οικονομία, αποδοτικότητα και αποτελεσματικότητα) όσο και ως προς τη συμμόρφωση (οι δημόσιοι φορείς λειτουργώντας ως το καλό παράδειγμα έχουν ιδιαίτερη ευθύνη να συμμορφώνονται με τη νομοθεσία και τους κανονισμούς).

### 3.2. Οι στόχοι του Εσωτερικού Ελέγχου

Το ΙΕΕΕ ([www.hiia.gr](http://www.hiia.gr)) αναφέρει ότι η αποστολή του Εσωτερικού Ελέγχου είναι «να ενισχύει και να προστατεύει την αξία του οργανισμού, παρέχοντας αντικειμενική και βάσει κινδύνων διαβεβαίωση, συμβουλές και πληροφόρηση». Η COSO ορίζει τρεις κατηγορίες στόχων, οι οποίοι επιτρέπουν στους οργανισμούς να επικεντρώνονται σε διαφορετικές πτυχές του εσωτερικού ελέγχου (COSO 2013, σελ 3):

- **Στόχοι Λειτουργίας:** αφορούν στην αποτελεσματικότητα και αποδοτικότητα των λειτουργιών της οντότητας, συμπεριλαμβανομένων των στόχων επιχειρησιακής και χρηματοοικονομικής απόδοσης, και της διαφύλαξης των περιουσιακών στοιχείων από ζημιές.
- **Στόχοι αναφοράς:** αφορούν εσωτερικές και εξωτερικές χρηματοοικονομικές και μη χρηματοοικονομικές αναφορές και ενδέχεται να περιλαμβάνουν την αξιοπιστία, την επικαιρότητα, τη διαφάνεια ή άλλους όρους, όπως καθορίζονται από τις ρυθμιστικές αρχές, το πλαίσιο λειτουργίας ή τις πολιτικές της οντότητας.
- **Στόχοι συμμόρφωσης:** αφορούν στην τήρηση νόμων και κανονισμών στους οποίους υπόκειται η οντότητα.

Σύμφωνα με τον Καζαντζή (2006), ο εσωτερικός έλεγχος καλύπτει καθολικά έναν οργανισμό σε όλο το εύρος των επιχειρησιακών στρατηγικών, πολιτικών και διαδικασιών, έχει δε προληπτικό ρόλο για την αποφυγή λαθών, περιοριστικό ρόλο για την αποκάλυψη των σφαλμάτων και αστοχιών και επιβεβαιωτικό ρόλο για τη διαβεβαίωση της αξιοπιστίας και της αλήθειας που διέπει τις αποφάσεις και τις διαδικασίες του οργανισμού. Οι δε στόχοι του εσωτερικού ελέγχου αφορούν στην:

- ☉ επίτευξη των στόχων που τίθενται από τη διοίκηση σε όλα τα ιεραρχικά επίπεδα και τις λειτουργίες του οργανισμού

- αποδοτική αξιοποίηση των εσωτερικών πόρων με τον καλύτερο δυνατό τρόπο.
- συμμόρφωση των διεργασιών, των στελεχών και της διοίκησης με το θεσμικό πλαίσιο και τις λοιπές κανονιστικές ρυθμίσεις που διέπουν τη λειτουργία του οργανισμού
- διαφύλαξη των υλικών και άυλων περιουσιακών στοιχείων
- αξιοπιστία της πληροφόρησης που διακινείται μέσα και προς τα έξω του οργανισμού

Με βάση τα παραπάνω, διαπιστώνεται ότι το πλαίσιο, ο σκοπός και ο βασικός παράγοντας που υποκινεί τη δράση του Εσωτερικού Ελέγχου, είναι η άσκηση υπεύθυνης δημόσιας διακυβέρνησης ώστε να δρα συνετά, οικονομικά και αποδοτικά σε συνεχή βάση και προς όλα τα επίπεδα και τους τομείς του κύκλου των εργασιών ενός οργανισμού, αποσκοπώντας στη διασφάλιση του δημόσιου συμφέροντος.

### **3.3. Ο Εσωτερικός Έλεγχος και η Δημόσια Διακυβέρνηση στην Ελλάδα**

Η Ευρωπαϊκή Ένωση συντελεί μεταρρυθμίσεις για τη λειτουργία του δημοσίου τομέα των κρατών μελών της που σχετίζονται με τη δημοσιονομική διαχείριση και οδηγούν σε ανάπτυξη και ενίσχυση των εργασιών του δημόσιου εσωτερικού ελέγχου, με εστίαση στη χρηστή οικονομική και μη χρηματοοικονομική διαχείριση, τόσο των εγχώριων όσο και των κοινοτικών κεφαλαίων, προκειμένου να διασφαλίζεται ότι τα κράτη μέλη θα επιτυγχάνουν αξία με νομικό, κατάλληλο, ηθικό και οικονομικά υπεύθυνο τρόπο. Αναμένουν δε ο Εσωτερικός Έλεγχος να συμβάλει στη διαφάνεια, στη λογοδοσία για τη χρήση των δημόσιων πόρων, στην πρόληψη της κατάχρησης του δημόσιου τομέα και της διαφθοράς (E.C., 2015, 2017).

Ο ρόλος του ελέγχου στους δημόσιους οργανισμούς της Ευρωπαϊκής Ένωσης εξελίσσεται σε όλο και περισσότερο συμβουλευτική υπηρεσία που παρέχει συστάσεις και συμβουλές, αναπτύσσοντας μια ολιστική ελεγκτική προσέγγιση κατά της απρογραμμάτιστης και ανορθολογικής δαπάνης των δημόσιων πόρων και βοηθά τη διοίκηση του φορέα στη διαδικασία βελτίωσης της χρηματοοικονομικής διαχείρισης (Bonic *et. al.*, 2018).

Ο Ανδρέου (2018) αναφέρει ότι στην «εποχή των μνημονίων» η χώρα μας εξαναγκάστηκε σε άμεσο εξευρωπαϊσμό του εθνικού θεσμικού πλαισίου, με έμφαση στη μεταρρύθμιση της δημόσιας διοίκησης που απαιτούσε αναδιοργάνωση των διοικητικών δομών και βελτίωση της διακυβέρνησης, με τον Εσωτερικό Έλεγχο να αντιμετωπίζεται ως μεταρρυθμιστική λειτουργία.

Στην Ελλάδα με το ν. 4622/2019 (ΦΕΚ Α' 133/07.08.2019) «Επιτελικό Κράτος: οργάνωση, λειτουργία και διαφάνεια της Κυβέρνησης, των κυβερνητικών οργάνων και της κεντρικής δημόσιας διοίκησης» στο άρθρο 19 «Αρχές καλής διακυβέρνησης και χρηστής διοίκησης», για πρώτη φορά εισάγονται ευδιάκριτα διατάξεις που δείχνουν την κατεύθυνση και τις βασικότερες έννοιες που προσδιορίζουν τη δράση των δημόσιων οργανισμών για την καλή διακυβέρνηση αυτών. Ειδικότερα προβλέπεται:

*«1. Η Κεντρική Δημόσια Διοίκηση για την εκπλήρωση της αποστολής της, λειτουργεί βάσει των αρχών της καλής διακυβέρνησης και της χρηστής διοίκησης, όπως αυτές καθορίζονται από τη διεθνή επιστημονική ανάλυση και πρακτική, ιδίως δε τις αρχές της νομιμότητας, της διαφάνειας και λογοδοσίας, της αποτελεσματικότητας και αποδοτικότητας, της αναγκαιότητας και επικουρικότητας και της αξιοκρατίας και του επαγγελματισμού.*

*2. Η αρχή της νομιμότητας έχει την έννοια ότι η δράση της Κεντρικής Δημόσιας Διοίκησης οφείλει να ερείδεται στο Σύνταγμα, τον νόμο, το διεθνές και το ενωσιακό δίκαιο.*

*3. Η αρχή της διαφάνειας και της λογοδοσίας έχει την έννοια ότι η λειτουργία της Κεντρικής Δημόσιας Διοίκησης οφείλει να προβλέπει διαδικασίες διαβούλευσης κατά τον σχεδιασμό δημοσίων πολιτικών και να λαμβάνει υπόψη τα πορίσματά της, να καθιστά σαφείς το ρόλο και την ευθύνη των λειτουργών της, να κάνει χρήση ποιοτικών πληροφοριών και δεδομένων για τη λήψη των αποφάσεων και να καθιστά προσβάσιμες τις πληροφορίες αυτές στην κοινωνία, με την επιφύλαξη τυχόν απορρήτου ή προστασίας δεδομένων προσωπικού χαρακτήρα.*

*4. Η αρχή της αποτελεσματικότητας και αποδοτικότητας έχει την έννοια ότι η λειτουργία της Κεντρικής Δημόσιας Διοίκησης οφείλει να κατατείνει στην εκπλήρωση της αποστολής της, με τη χρήση των λιγότερων, κατά το δυνατόν, πόρων.*

*5. Οι αρχές της αναγκαιότητας και της επικουρικότητας έχουν την έννοια ότι η λειτουργία της Κεντρικής Δημόσιας Διοίκησης πρέπει να συμπεριλαμβάνει τις απολύτως αναγκαίες προς την εκπλήρωση της αποστολής της δράσεις, οι οποίες δεν μπορούν να αναληφθούν από χαμηλότερα επίπεδα διοίκησης.*

*6. Οι αρχές της αξιοκρατίας και του επαγγελματισμού έχουν την έννοια ότι η Κεντρική Δημόσια Διοίκηση οφείλει να λειτουργεί σε υψηλό επίπεδο επαγγελματισμού σε όλο το φάσμα των δραστηριοτήτων της τόσο σε σχέση με την εσωτερική λειτουργία της, όσο και σε σχέση με την αλληλεπίδραση με την κοινωνία και να στοχεύει στη συνεχή αναβάθμιση του επιπέδου των εργαζομένων της μέσω της διά βίου επιμόρφωσης, της αξιολόγησης και της επιβράβευσης της αριστείας.»*

Το 2019 συστάθηκε η Εθνική Αρχή Διαφάνειας με στόχο τη χρηστή διακυβέρνηση του δημόσιου τομέα. Εστιάζει στους τρεις βασικούς πυλώνες: ακεραιότητα, έλεγχος και λογοδοσία, εισάγοντας σημαντικές διαρθρωτικές και συνεκτικές πολιτικές για τον εντοπισμό και την καταστολή πράξεων διαφθοράς όσο και για την πρόληψη κι αποτροπή αυτών. Θέτει ως προτεραιότητα τη μηδενική ανοχή στη διαφθορά, την ενίσχυση της διαφάνειας και των μηχανισμών λογοδοσίας με στόχο την αποκατάσταση της εμπιστοσύνης των πολιτών στους θεσμούς. Παράλληλα αναδεικνύει τις ενεργητικές πολιτικές πρόληψης και την υλοποίηση δράσεων για την κινητοποίηση του συνόλου της κοινωνίας (<http://www.gsac.gov.gr>). Στο πλαίσιο αυτό, εισάγει για πρώτη φορά στην Ελλάδα ένα ολοκληρωμένο οργανωτικό και επιχειρησιακό μοντέλο καινοτόμων δράσεων και πρακτικών αναφορικά με τη:

- διενέργεια Επιθεωρήσεων και Ελέγχων
- εκπόνηση πολιτικών Πρόληψης και Ακεραιότητας
- υλοποίηση δράσεων Ευαισθητοποίησης της Κοινωνίας

Οι επιχειρησιακοί στόχοι των οργανισμών αντίστοιχα θα πρέπει να καθορίζονται εφόσον λαμβάνονται υπόψη οι υποχρεωτικοί κανόνες συμπεριφοράς, ώστε να διαμορφώνονται χωρίς παρέκκλιση από τις ισχύουσες νομοθεσίες και τις πρακτικές καλής συμπεριφοράς (Κουτούπης, 2009). Μέσα από τις διαδικασίες του Εσωτερικού Ελέγχου διασφαλίζεται η αξιοπιστία και η εγκυρότητά τους (Νεγκάκης & Ταχυνάκης, 2017).

Συμπεραίνουμε ότι, με αφορμή τη διαχείριση της οικονομικής κρίσης που εξανάγκασε τις κυβερνήσεις δια μέσου των οργάνων της Ε.Ε. να εξυγιάνουν τους δημοσιονομικούς στόχους των κρατών μελών, αλλά και λόγω των μέτρων που επιβλήθηκαν στη χώρα μας από τους θεσμούς των μνημονίων, δημιουργήθηκε ένα περιβάλλον νόμων, κανόνων και δομών για την άσκηση χρηστής δημόσιας διακυβέρνησης. Έτσι, η οικονομική και κοινωνική κρίση της προηγούμενης δεκαετίας που οδήγησε την Ε.Ε. να ενισχύσει την προληπτική δράση των δημόσιων οργανώσεων, ανέδειξε και στην Ελλάδα την ευκαιρία να ληφθούν τα κατάλληλα μέτρα για να καταπολεμηθούν οι αιτίες των παθογενειών που χαρακτηρίζουν το δημόσιο τομέα της χώρας. Η αρχή ξεκίνησε με την προσαρμογή του νομοθετικού πλαισίου και τη δημιουργία θεσμικών δομών. Η διαρκώς αυξανόμενη ανάγκη για διαφάνεια και λογοδοσία, αναμένεται να οδηγήσει τις δημόσιες οντότητες της χώρας, να αποδείξουν βάσει αξιόπιστων, έγκυρων και ποιοτικών χαρακτηριστικών, ότι



επιτυγχάνουν την Αποστολή τους στην κοινωνία που εκπροσωπούν, τηρώντας τις ισχυρές αξίες και τους κανόνες της χρηστής διακυβέρνησης.

### 3.4. Η συμβολή του Εσωτερικού Ελέγχου σε έναν Δημόσιο Οργανισμό

Ο Εσωτερικός Έλεγχος αποτελεί ένα σύστημα παρακολούθησης με περιοδικές αναφορές προς τα όργανα διοίκησης του οργανισμού, που επιτρέπει τον έλεγχο της πορείας υλοποίησης των στόχων του και την ανάληψη διορθωτικών αλλαγών. Για να είναι ο εσωτερικός έλεγχος αποτελεσματικός, πρέπει η ποιότητα της λειτουργίας του να έχει θετικό αντίκτυπο στην ποιότητα της διακυβέρνησης και να μπορεί να παρακολουθεί και να βελτιώνει τις διαδικασίες διαχείρισης κινδύνων και δικλίδων ασφαλείας (Sarens, 2009; Gramling *et al.*, 2004).

Η επιτυχία του δημόσιου τομέα μετράται πρωτίστως από την ικανότητά του να παρέχει υπηρεσίες αποτελεσματικά και να υλοποιεί προγράμματα με δικαιοσύνη και ακεραιότητα. Έτσι, *«ο έλεγχος στον δημόσιο τομέα θα πρέπει να έχει την εξουσία και την επάρκεια να αξιολογεί τη νομιμότητα, την αποτελεσματικότητα, την αποδοτικότητα και την οικονομικότητα των δράσεων και της χρήσης των πόρων. Επιπλέον, οι Ελεγκτές πρέπει να ενεργούν διαφυλάσσοντας τις θεμελιώδεις αξίες του δημόσιου τομέα, καθώς αυτός υπηρετεί όλους τους πολίτες»* (IEEE, 2017). Η δε αποτελεσματικότητα ενός συστήματος εσωτερικού ελέγχου στην Ελλάδα, εξαρτάται και από την υποστήριξη της ανώτερης ιδίας πολιτικής ηγεσίας των δημόσιων οργανώσεων (Γιαννάκης, 2018).

Η σωστή διαχείριση του κινδύνου απαιτεί προσεκτική εξέταση των βασικών εννοιών της ελαχιστοποίησης της ζημίας, της μεγιστοποίησης των ευκαιριών και της προετοιμασίας για αβεβαιότητα (Asare, 2009). Ο ρόλος του εσωτερικού ελεγκτή στη διαχείριση κινδύνων, περιλαμβάνει την αξιολόγηση και παρακολούθηση των κινδύνων που αντιμετωπίζει ο δημόσιος οργανισμός, τη σύσταση των ελέγχων που απαιτούνται για τον μετριασμό αυτών των κινδύνων και την αξιολόγηση των αντισταθμίσεων που απαιτούνται για την επίτευξη των στρατηγικών και επιχειρησιακών στόχων του οργανισμού (Griffiths, 2006). Η μετάβαση προς έναν εσωτερικό έλεγχο βάσει κινδύνων, απαιτεί μια οπτική λειτουργίας παρακολούθησης και παροχής συμβουλών σχετικά με τη βελτίωση της αποτελεσματικότητας και της αποδοτικότητας της διακυβέρνησης και τον περιορισμό των κινδύνων που εμποδίζουν την επίτευξη των οργανωτικών στόχων. Με τον τρόπο αυτό ο εσωτερικός έλεγχος θα παρέχει ανεξάρτητη και αντικειμενική διαβεβαίωση

στη διοίκηση ενός οργανισμού για τους κινδύνους που περιορίζονται σε αποδεκτό επίπεδο και θα αναφέρει όσους δεν περιορίζονται (Asare, 2009).

Σύμφωνα με τον Asare, (2009), η εφαρμογή του εσωτερικού ελέγχου μπορεί να επιδράσει θετικά και να βελτιώσει τις διαδικασίες διαχείρισης κινδύνων, την εγκαθίδρυση αποτελεσματικών δικλείδων ασφαλείας και τη χρηστή διακυβέρνηση. Τα στοιχεία αυτά συνιστούν τους «τρεις πυλώνες», που ενδυναμώνουν και ενισχύουν περαιτέρω τη λειτουργία του εσωτερικού ελέγχου στους δημόσιους οργανισμούς. Λειτουργώντας ο εσωτερικός έλεγχος κάτω από αυτούς τους πυλώνες, αξιολογεί τους κινδύνους, την αξιοπιστία των καταστάσεων εσωτερικής και εξωτερικής και λογοδοσίας, τη συμμόρφωση με το ισχύον θεσμικό πλαίσιο και την εφαρμογή των ηθικών αξιών που θεσπίζονται για τους δημόσιους οργανισμούς και εφαρμόζονται από το ανθρώπινο δυναμικό τους. Στο παραπάνω πλαίσιο αναφέρεται και η Bertin (2007), προσθέτοντας ότι ο εσωτερικός έλεγχος ανιχνεύοντας και εντοπίζοντας τις δυσλειτουργίες, τα σφάλματα και τις αστοχίες, προτείνει τις απαραίτητες διορθώσεις, συμβάλλοντας με αυτόν τον τρόπο, οι φορείς να είναι σε θέση να επιτυγχάνουν τους στόχους τους αποτελεσματικά.

Η κατάλληλη εφαρμογή των διαδικασιών του Εσωτερικού Ελέγχου, προσφέρει επιμέρους αποδείξεις για την αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου και της διακυβέρνησης, που αφορούν σε μια σειρά ωφελιών και επιβεβαίωσης των συστημάτων και των διαδικασιών που συνεργάζονται μέσα στους οργανισμούς για την επίτευξη των στόχων τους (ΙΑ, 2012; ΙΕΕΕ, 2017; ΟΑΣΑ, 2018; ΕΑΔ, 2020; Κουτούπης 2009, Νεγκάκης και Ταχυνάκης 2017; Παπαστάθης, 2014). Αυτές οι ωφέλειες ενδεικτικά αναφέρονται σε:

- Επαλήθευση ότι τα συστήματα και οι διαδικασίες που εφαρμόζονται έχουν ικανοποιητική απόδοση
- Συνεχής βελτίωση στα συστήματα και στις διαδικασίες που παρουσιάζουν δυσλειτουργίες, με την εφαρμογή των μέτρων που προτείνει
- Προτυποποίηση που επιτυγχάνεται με μείωση περιττών γραφειοκρατικών ενεργειών
- Αύξηση της οικονομικής θέσης του οργανισμού με τον εντοπισμό των διαφυγόντων εσόδων και τις προτάσεις ενεργειών για την είσπραξη αυτών
- Προληπτική δράση που οδηγεί στον έγκαιρο εντοπισμό προβλημάτων πριν αυτά προκαλέσουν βλάβη στον οργανισμό

- Προτάσεις λύσεων για την εξάλειψη ακριβών, χρονοβόρων και αναποτελεσματικών διαδικασιών
- Εντοπισμό των διαδικασιών που μπορούν να λειτουργήσουν καλύτερα με τη συνδρομή της πληροφορικής
- Ενδυνάμωση της εμπιστοσύνης στα συστήματα επεξεργασίας πληροφοριών που χρησιμοποιούνται στον οργανισμό και των τεχνολογιών που έχουν αποδειχθεί ωφέλιμες
- Χρηστή οικονομική διαχείριση που περιορίζει τα περιττά κόστη και οδηγεί στη βελτιστοποίηση της δράσης σε βάση «κόστους – οφέλους»
- Εντοπισμό των παρεκκλίσεων από τις πολιτικές και τους στόχους της διοίκησης
- Αντικειμενικότητα λόγω της ανεξάρτητης αντιμετώπισης των οικονομικών και των διοικητικών προβλημάτων που προκύπτουν
- Διασφάλιση των συμφερόντων του οργανισμού και ενίσχυση της διαφάνειας

Οι παραπάνω ωφέλειες μπορεί να αναφέρονται μεμονωμένα ή αθροιστικά πάνω στη δράση ατόμων, οργανικής μονάδας, ή της διοίκησης, ή και στη συνολική λειτουργία του οργανισμού. Όσο μεγαλύτερο το εύρος τόσο μπορεί να αυξάνεται η σημαντικότητα του Εσωτερικού Ελέγχου. Με τον τρόπο αυτό αναδεικνύεται ο βαρυσήμαντος ρόλος του στη δημόσια οργάνωση, διότι προσθέτει μια σειρά πλεονεκτημάτων σε αυτές, που αναμφισβήτητα συμβάλλουν στην οικονομικότητα και στην αποδοτικότητα των συστημάτων, των διαδικασιών και των συντελεστών παραγωγής που αλληλεπιδρούν για την επίτευξη του συστατικού σκοπού των δημόσιων οντοτήτων.

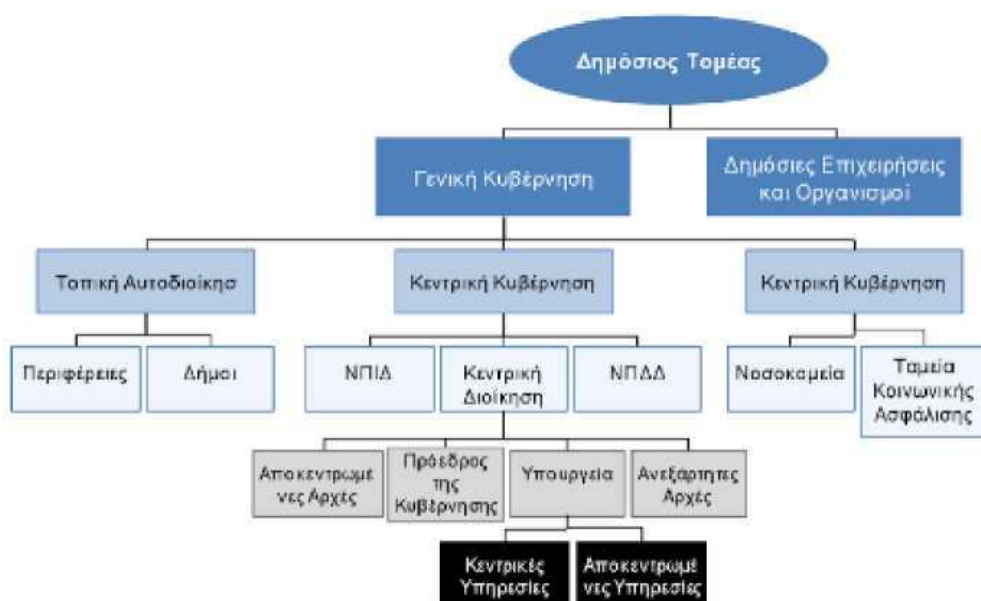
## ΚΕΦ. 4. Ο ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ ΣΤΟΝ ΔΗΜΟΣΙΟ ΤΟΜΕΑ ΤΗΣ ΕΛΛΑΔΑΣ

### 4.1. Η διάρθρωση του Ελληνικού Δημόσιου Τομέα

Ο δημόσιος τομέας του Ελληνικού κράτους αφορά στη Γενική Κυβέρνηση, τις Δημόσιες Επιχειρήσεις και τους Οργανισμούς (ΔΕΚΟ) (Σχήμα 1).

Σύμφωνα με το Μητρώο φορέων Γενικής Κυβέρνησης της Ελληνικής Στατιστικής Αρχής ([www.statistics.gr](http://www.statistics.gr)), η Γενική Κυβέρνηση διακρίνεται στην Κεντρική Κυβέρνηση, την Τοπική Αυτοδιοίκηση (ΟΤΑ) και την Κοινωνική Ασφάλιση.

Η κεντρική κυβέρνηση απαρτίζεται από τα Υπουργεία, τις Ανεξάρτητες Αρχές, τις Αποκεντρωμένες Διοικήσεις (7) και τα ν.π.δ.δ. και ν.π.ι.δ. Η τοπική αυτοδιοίκηση περιλαμβάνει τις Περιφέρειες (13), χώρο στον οποίο δραστηριοποιούνται και Νομικά Πρόσωπα (πάνω από 385) και τους Δήμους (332), που διαθέτουν περίπου 1500 νομικά πρόσωπα. Η κοινωνική ασφάλιση περιλαμβάνει τα ταμεία κοινωνικής ασφάλισης (15) και τα νοσοκομεία (134).



Σχήμα 1: Χάρτης Ελληνικής Δημόσιας Διοίκησης (Πηγή: ΟΟΣΑ, 2011)

Η οδηγία του ΠΑ (2012) για την εφαρμογή του Εσωτερικού Ελέγχου στο Δημόσιο Τομέα, αναφέρει ότι οι δημόσιες δομές διακυβέρνησης χαρακτηρίζονται από ότι περιλαμβάνουν αναφορά απευθείας στην κυβέρνηση, με τη μορφή κυβερνητικής υπηρεσίας, υπηρεσίας ή αξιωματούχου, που συνήθως περιλαμβάνει ένα ή περισσότερα

επίπεδα εκλεγμένων ή διορισμένων αξιωματούχων. Έτσι, θεωρείται Δημόσιος ένας Οργανισμός όταν (ΠΑ, 2019):

- Παράγει Δημόσια Αγαθά
- Το μεγαλύτερο μέρος της χρηματοδότησης καθορίζεται από την κυβερνητική πολιτική και παρέχεται από την Κυβέρνηση
- Η κυβέρνηση ελέγχει άμεσα και έμμεσα (μέσω νόμων και κανονισμών) τις πολιτικές, τις λειτουργίες, τη διαχείριση και την παροχή των υπηρεσιών του οργανισμού
- Η ιδρυτική νομοθεσία και το ύψος της κρατικής χρηματοδότησης που λαμβάνει ο οργανισμός επηρεάζει συχνά το βαθμό ελέγχου που ασκεί η κυβέρνηση σε αυτόν
- Δίνει απευθείας αναφορά σε Κυβερνητική Υπηρεσία
- Η κυβέρνηση ορίζει την πλειοψηφία των μελών ΔΣ ή του διοικητικού οργάνου
- Το Κράτος είναι ο κύριος μέτοχος
- Απασχολούνται σε αυτόν Δημόσιοι Υπάλληλοι
- Συνολικά η δραστηριότητα του υπόκειται σε κρατικό έλεγχο
- Νομοθετικά ελέγχεται από Κρατικούς Ελεγκτές
- Η κυβέρνηση μπορεί επίσης να διατηρεί φορολογική και άλλες υποχρεωτικές εξουσίες έναντι των πολιτών και των οικονομικών των δημόσιων οργανισμών

#### 4.2. Οι Οργανισμοί Τοπικής Αυτοδιοίκησης και ο Εσωτερικός Έλεγχος

Σύμφωνα με το Ν. 3852/2010 «*Νέα αρχιτεκτονική της Αυτοδιοίκησης και της Αποκεντρωμένης Διοίκησης*» (Πρόγραμμα Καλλικράτης) και το Ν. 4555/2018 (Πρόγραμμα Κλεισθένης) όπως τροποποιήθηκε και ισχύει, η Ελλάδα διαθέτει δυο βαθμούς Τοπικής Αυτοδιοίκησης:

α) ΟΤΑ Α' βαθμού: 332 Δήμοι και

β) ΟΤΑ Β' βαθμού: 13 Περιφέρειες.

Σύμφωνα με το Εγχειρίδιο του Εσωτερικού Ελέγχου της ΕΑΔ (2020) για τους ΟΤΑ, «η διαρκώς αυξανόμενη μεταφορά αρμοδιοτήτων από την Κεντρική Κυβέρνηση στους Οργανισμούς Τοπικής Αυτοδιοίκησης, η πίεση των πολιτών για την παροχή ποιοτικών υπηρεσιών, η συρρίκνωση της κρατικής χρηματοδότησης και η απαίτηση για πλήρη

διαφάνεια στη λήψη των αποφάσεων, ασκούν συνεχή πίεση στους Οργανισμούς Τοπικής Αυτοδιοίκησης για τη χρηστή δημοσιονομική διαχείριση των διαθέσιμων οικονομικών πόρων και τη βελτίωση των υπηρεσιών που παρέχουν. Ο εσωτερικός έλεγχος, σύμφωνα και με τη διεθνή εμπειρία, μπορεί να συνεισφέρει σημαντικά στην επίτευξη των στόχων αυτών».

### **4.3. Η ισχύουσα νομοθεσία για τον Εσωτερικό Έλεγχο στους ΟΤΑ**

**Ν. 3492/2006 «Οργάνωση συστήματος ελέγχου για τη διασφάλιση της χρηστής δημοσιονομικής διαχείρισης του Κρατικού Προϋπολογισμού και των εκτός του Κρατικού Προϋπολογισμού φορέων και άλλες διατάξεις»** (ΦΕΚ 210/τ.Α'/05.10.2006).

#### **Άρθρο 4: Ορισμοί**

Διατυπώνονται οι ορισμοί του Εσωτερικού Ελέγχου, της Μονάδας και του Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου και αναφέρεται η ανεξαρτησία της δράσης τους. Ο νόμος δεν διατυπώνει περαιτέρω ερμηνεία της ανεξαρτησίας, όμως σύμφωνα με το ΙΕΕΕ (2017)<sup>1</sup> είναι η δυνατότητα του επικεφαλής του Εσωτερικού Ελέγχου να προστατεύεται από διοικητικές ή πολιτικές παρεμβάσεις ή από εκδικητικές ενέργειες που προκύπτουν αν και αυτός ασκεί τα καθήκοντά του νόμιμα και σε συμφωνία με τα *Πρότυπα* (ΙΕΕΕ, 2017).

#### **Άρθρο 12: Σύσταση μονάδων εσωτερικού ελέγχου**

Με προεδρικό διάταγμα, που εκδίδεται με πρόταση των Υπουργών Εσωτερικών, Δημόσιας Διοίκησης και Αποκέντρωσης, Οικονομίας και Οικονομικών και του καθ' ύλην αρμόδιου Υπουργού, συνιστώνται μονάδες εσωτερικού ελέγχου σε όλα τα Υπουργεία και τις Περιφέρειες της χώρας και καθορίζονται οι αρμοδιότητες αυτών στο πλαίσιο προστασίας των οικονομικών τους συμφερόντων. Με όμοιο προεδρικό διάταγμα συνιστώνται μονάδες εσωτερικού έλεγχου στους φορείς που εποπτεύονται από τα Υπουργεία ή τις Περιφέρειες της χώρας και καθορίζονται οι αρμοδιότητες αυτών στο πλαίσιο προστασίας των οικονομικών τους συμφερόντων. Στους φορείς που δεν θα συσταθεί μονάδα εσωτερικού ελέγχου, τις αρμοδιότητες αυτής ασκεί η μονάδα εσωτερικού ελέγχου του εποπτεύοντος φορέα.

---

<sup>1</sup>«Η ανεξαρτησία επηρεάζεται σημαντικά από τον τρόπο με τον οποίο ορίζεται και παύεται ο επικεφαλής της μονάδας ελέγχου». Η Συμβουλευτική Οδηγία 1110-1 του Διεθνούς Πλαισίου για την Επαγγελματική Εφαρμογή του Εσωτερικού Ελέγχου (International Professional Practices Framework - IPPF) δηλώνει ότι «Η ανεξαρτησία καθίσταται δυνατή όταν ο επικεφαλής του Εσωτερικού Ελέγχου αναφέρεται λειτουργικά στο διοικητικό συμβούλιο και διοικητικά στον διευθύνοντα σύμβουλο του οργανισμού».

**N. 4465/2017.** «*Ενσωμάτωση στην εθνική νομοθεσία της Οδηγίας 2014/92/ΕΕ του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου της 23ης Ιουλίου 2014 για τη συγκρισιμότητα των τελών που συνδέονται με λογαριασμούς πληρωμών, την αλλαγή λογαριασμού πληρωμών και την πρόσβαση σε λογαριασμούς πληρωμών με βασικά χαρακτηριστικά και άλλες διατάξεις*» (ΦΕΚ 47/τ.Α'/04.04.2017).

**Άρθρο 31: Τροποποίηση άρθρου 4 του ν. 3429/2005**

Η παρ. 3 του άρθρου 4 του ν. 3429/2005 αντικαθίσταται ως εξής:

«3. Κάθε δημόσια επιχείρηση και οργανισμός και νομικό πρόσωπο ιδιωτικού δικαίου της παραγράφου 1 οργανώνει υπηρεσία εσωτερικού ελέγχου. Η υπηρεσία εσωτερικού ελέγχου έχει τις ακόλουθες αρμοδιότητες: **α)** παρακολουθεί την εφαρμογή του εσωτερικού κανονισμού λειτουργίας/του καταστατικού/ της νομοθεσίας, **β)** παρακολουθεί και αναφέρει περιπτώσεις σύγκρουσης των ιδιωτικών συμφερόντων των μελών του διοικητικού συμβουλίου ή του οργάνου διοίκησης με τα συμφέροντα της επιχείρησης και οργανισμού ή του νομικού προσώπου ιδιωτικού δικαίου, **γ)** ενημερώνει εγγράφως μια φορά τουλάχιστον κάθε τρίμηνο το διοικητικό συμβούλιο ή το όργανο διοίκησης, για τους ελέγχους που διενεργεί, **δ)** είναι υπεύθυνη για την παροχή και την ακρίβεια οποιασδήποτε πληροφορίας ζητηθεί από τις αρμόδιες υπηρεσίες του Υπουργείου Οικονομικών και του εποπτεύοντος Υπουργείου».

Τα δύο πρώτα εδάφια της παρ. 4 του άρθρου 4 του ν. 3429/2005 αντικαθίστανται ως εξής:

«4. Συνιστάται Μητρώο Εσωτερικών Ελεγκτών του Υπουργείου Οικονομικών. Στο μητρώο αυτό εντάσσονται εσωτερικοί ελεγκτές οι οποίοι είναι κάτοχοι τίτλου σπουδών τριτοβάθμιας πανεπιστημιακής εκπαίδευσης (Α.Ε.Ι.) της ημεδαπής ή αναγνωρισμένου ως ισότιμου τίτλου σπουδών της αλλοδαπής, ή κάτοχοι τίτλου σπουδών τριτοβάθμιας τεχνολογικής εκπαίδευσης (Τ.Ε.Ι.) της ημεδαπής ή αναγνωρισμένου ως ισότιμου τίτλου σπουδών της αλλοδαπής και διαθέτουν αποδεδειγμένη επαγγελματική εμπειρία τουλάχιστον (3) ετών στο αντικείμενο του εσωτερικού ελέγχου. Οι εσωτερικοί ελεγκτές είναι ανεξάρτητοι, δεν υπάγονται ιεραρχικά σε καμία υπηρεσιακή μονάδα των φορέων που ελέγχουν, παρέχουν υπηρεσίες με σύμβαση παροχής ανεξαρτητών υπηρεσιών και δεν αποκτούν ιδιότητα υπαλλήλου ή σχέση εξαρτημένης εργασίας».

**N. 4622/2019.** «*Επιτελικό Κράτος: οργάνωση, λειτουργία και διαφάνεια της Κυβέρνησης, των κυβερνητικών οργάνων και της κεντρικής δημόσιας διοίκησης*» (ΦΕΚ Α' 133/07.08.2019)

## **Άρθρο 82: Σύσταση της Εθνικής Αρχής Διαφάνειας - Σκοπός και Αρμοδιότητες**

Συνιστάται Ανεξάρτητη Αρχή χωρίς νομική προσωπικότητα με την επωνυμία «Εθνική Αρχή Διαφάνειας, (Ε.Α.Δ.)», στο εξής η «Αρχή», με σκοπό: **α)** την ενίσχυση της διαφάνειας, της ακεραιότητας και της λογοδοσίας στη δράση των κυβερνητικών οργάνων, διοικητικών αρχών, κρατικών φορέων, και δημόσιων οργανισμών και **β)** την πρόληψη, αποτροπή, εντοπισμό και αντιμετώπιση των φαινομένων και των πράξεων απάτης και διαφθοράς στη δράση των δημόσιων και ιδιωτικών φορέων και οργανισμών.

## **Άρθρο 83: Αρμοδιότητες της Αρχής – Πεδίο εφαρμογής**

Η Αρχή ασκεί τις αρμοδιότητές της, στο σύνολο των φορέων και υπηρεσιών της Γενικής Κυβέρνησης, περιλαμβανομένων των Ν.Π.Δ.Δ., των Ο.Τ.Α. πρώτου και δεύτερου βαθμού, των επιχειρήσεών τους και των εποπτευόμενων από αυτούς Ν.Π.Δ.Δ. και Ν.Π.Ι.Δ., των κρατικών νομικών προσώπων ιδιωτικού δικαίου και των δημόσιων επιχειρήσεων ή επιχειρήσεων, τη διοίκηση των οποίων ορίζει άμεσα ή έμμεσα το Δημόσιο με διοικητική πράξη ή ως μέτοχος, ακόμα και στην περίπτωση που οι επιχειρήσεις αυτές εξαιρούνται ρητά από τους κανόνες περί δημοσίου τομέα, σύμφωνα με τους ιδρυτικούς τους νόμους.

Η Αρχή έχει, ιδίως, τις ακόλουθες αρμοδιότητες: (α) τον κεντρικό σχεδιασμό και συντονισμό όλων των απαραίτητων δράσεων για την ενίσχυση της διαφάνειας και της λογοδοσίας στη δράση των κυβερνητικών και δημόσιων οργάνων και φορέων, (β) τον κεντρικό σχεδιασμό και συντονισμό όλων των απαραίτητων δράσεων για την πρόληψη, την αποτροπή, τον εντοπισμό και την καταστολή πράξεων και φαινομένων απάτης και διαφθοράς, την ευαισθητοποίηση, την εκπαίδευση και την αλλαγή προτύπων στο σύνολο της κοινωνίας όσον αφορά σε θέματα διαφάνειας, ακεραιότητας και καταπολέμησης της διαφθοράς, (γ) την εκπόνηση, παρακολούθηση, αξιολόγηση και ανασχεδιασμό του Εθνικού Στρατηγικού Σχεδίου κατά της Διαφθοράς, (δ) τη διενέργεια ελέγχων, επανελέγχων, επιθεωρήσεων και ερευνών στους φορείς της παραγράφου 1 του παρόντος άρθρου, (ε) την παρακολούθηση και την αξιολόγηση του έργου και της δράσης των ιδιαίτερων σωμάτων, υπηρεσιών και φορέων επιθεώρησης και ελέγχου, που δεν εντάσσονται στην Αρχή, συμπεριλαμβανομένων των Μονάδων Εσωτερικού Ελέγχου και των Μονάδων Εσωτερικών Υποθέσεων και την υποβολή προτάσεων για την αντιμετώπιση τυχόν προβλημάτων που κατεγράφησαν κατά τη διαδικασία αξιολόγησης, (ς) την παρακολούθηση της πορείας των ελέγχων που διενεργούν οι φορείς και οι υπηρεσίες της προηγούμενης περίπτωσης, την ενημέρωση της Αρχής για τις εκθέσεις και



τα πορίσματα αυτών, καθώς και την πορεία υλοποίησης των προτάσεων τους, οποτεδήποτε το ζητήσει, έχοντας τη δυνατότητα να επέμβει για να διασφαλίσει την υλοποίηση αυτών, εφαρμόζοντας αναλογικά τις διατάξεις του άρθρου 100 του παρόντος νόμου, (θ) τον κεντρικό σχεδιασμό, ανάπτυξη και παρακολούθηση της εφαρμογής Πλαισίου Λογοδοσίας Δημόσιας Διακυβέρνησης για δημόσιους φορείς και οργανισμούς, (ι) την ανάπτυξη του θεσμικού, οργανωτικού και επιχειρησιακού πλαισίου για το Εθνικό Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου, τη λειτουργία Εσωτερικού Ελέγχου και τη λειτουργία διαχείρισης κινδύνων, σε συνεργασία με τα αρμόδια υπουργεία για τη δημόσια διοίκηση και τη δημοσιονομική διαχείριση, (ια) τον σχεδιασμό και την ανάπτυξη του Εθνικού Συστήματος Ακεραιότητας.

***Ν. 4700/2020 «Ενιαίο κείμενο Δικονομίας για το Ελεγκτικό Συνέδριο, ολοκληρωμένο νομοθετικό πλαίσιο για τον προσυμβατικό έλεγχο, τροποποιήσεις στον Κώδικα Νόμων για το Ελεγκτικό Συνέδριο, διατάξεις για την αποτελεσματική απονομή της δικαιοσύνης και άλλες διατάξεις.»*** (ΦΕΚ 127/τ.Α/29.06.2020)

#### **Άρθρο 54Α: Ελεγκτική διαδικασία**

**3.** Αν ο Επίτροπος κρίνει ότι το σύστημα εσωτερικού ελέγχου του ελεγχόμενου από αυτόν ειδικού λογαριασμού ή οργανισμού τοπικής αυτοδιοίκησης ή νομικού προσώπου δημοσίου δικαίου ή άλλου φορέα που υπάγεται στην ελεγκτική αρμοδιότητα του Ελεγκτικού Συνεδρίου, λειτούργησε αποτελεσματικά κατά το κρίσιμο οικονομικό έτος, περιορίζοντας στο ελάχιστο τον δημοσιονομικό κίνδυνο, μπορεί, ύστερα από έγκριση του Τμήματος Ελέγχων, να μην ασκήσει έλεγχο στις υποκείμενες στους λογαριασμούς συναλλαγές και πράξεις.

***Απόφαση της Ολομέλειας του Ελεγκτικού Συνεδρίου ΦΓ8/55081/2020 «Διαδικασία Ελέγχου από το Ελεγκτικό Συνέδριο της ύπαρξης, της λειτουργίας και της αποτελεσματικότητας Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου στους φορείς που υπάγονται στην ελεγκτική του δικαιοδοσία.»*** (ΦΕΚ 4938/τ.Β/09.11.2020)

Στην απόφαση αυτή καθορίζεται η διαδικασία με την οποία θα ελέγχει την ύπαρξη, τη λειτουργία και την αποτελεσματικότητα του «Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου» στους Φορείς που υπάγονται στην ελεγκτική δικαιοδοσία του Ελεγκτικού Συνεδρίου περιλαμβανομένων και των ΟΤΑ, ως προς την αποτελεσματικότητα των συστημάτων αυτών για την αντιμετώπιση των δημοσιονομικών κινδύνων, τονίζεται η υποχρέωση των ΟΤΑ να χαρτογραφήσουν τους κινδύνους τους, τους οποίους θα ελέγξει οι αρμόδιες

Υπηρεσίες του Ελεγκτικού Συνεδρίου.

Σύμφωνα με το παραπάνω θεσμικό πλαίσιο που ισχύει σήμερα για τους ΟΤΑ, συμπεραίνεται ότι συμβάλει μεν στην αναγνώριση και την αναγκαιότητα του εσωτερικού ελέγχου ως εργαλείο καλής διακυβέρνησης, όμως η ελληνική νομοθεσία αναφορικά με τη λειτουργία του Εσωτερικού Ελέγχου και τα ακριβή καθήκοντα των Μονάδων Εσωτερικού Ελέγχου στους ΟΤΑ, είναι ελλειμματική και περιορισμένη, διότι:

- α.** δεν προβλέπονται αρμοδιότητες, ειδικά καθήκοντα και κυρώσεις ως προς τον τρόπο άσκησης αυτών των αρμοδιοτήτων,
- β.** παρουσιάζεται νομοθετικό κενό αναφορικά με τη λειτουργία του Εσωτερικού Ελέγχου στην Τοπική Αυτοδιοίκηση.

Η δημιουργία σταθερού θεσμικού περιβάλλοντος εσωτερικού ελέγχου στους ΟΤΑ είναι ιδιαίτερα σημαντική, διότι δίχως τούτο, οι νόμοι που αναπτύχθηκαν παραπάνω δεν θα εφαρμοστούν σωστά και θα παρεμποδίζεται η επίτευξη της θετικής αλλαγής που προκαλεί η λειτουργία του στην κουλτούρα και στα αποτελέσματα διακυβέρνησης του οργανισμού.

#### **4.4. Η Τοπική Διακυβέρνηση και ο ρόλος του Εσωτερικού Ελέγχου στους ΟΤΑ**

Η τοπική διακυβέρνηση ενσωματώνει θεσμικούς κανόνες υπό τους οποίους λειτουργεί ο δήμος προκειμένου να επηρεάσει την απόδοση και την ποιότητα των υπηρεσιών και το επίπεδο εποπτείας και λογοδοσίας των δημοτικών λειτουργιών. Η λογοδοσία αναφέρεται στην υποχρέωση μιας οντότητας να λογοδοτεί για τις δραστηριότητές της, να αποδέχεται την ευθύνη για τις ενέργειές της και να αποκαλύπτει τα αποτελέσματα αυτών των δραστηριοτήτων και ενεργειών (Day and Klein, 1987), η οποία ουσιαστικά περιλαμβάνει την ευθύνη για τους πόρους των φορολογουμένων στο πλαίσιο μιας πόλης.

Η ικανότητα δημιουργίας καλών πρακτικών τοπικής διακυβέρνησης έχει αποδειχθεί ότι, έχει εκτεταμένες πολιτικές και οικονομικές θετικές συνέπειες, όπως βελτιωμένη οικονομική ανάπτυξη, κυβερνητικές επιδόσεις, και ευημερία των δημοτών και πολιτών (Mauro, 1995; Easterly, 1997; Kaufmann *at al.* 1999). Εφαρμόζοντας πρακτικές που εστιάζουν στην υπευθυνότητα και στην υψηλής ποιότητας επίβλεψη της δράσης της δημοτικής διακυβέρνησης, υποστηρίζεται στο δήμο η βελτίωση της δημοσιονομικής ευθύνης, της ποιότητας των χρηματοοικονομικών αναφορών και της συμμόρφωσης με τους νόμους, κανονισμούς, και δημόσιες συμβάσεις. Στο ίδιο πλαίσιο, αναπτύσσοντας μηχανισμούς ελέγχου στους ΟΤΑ για την προάσπιση του δημοσίου συμφέροντος και την

προστασία των δικαιωμάτων των πολιτών, δημιουργούνται θεσμικά εμπόδια απέναντι στη διαφθορά και την αυθαιρεσία, σε πεδία όπου συχνά δεν τα φθάνει η δικαιοσύνη αλλά ούτε και οι καταγγελίες των πολιτών. (Φυτράκης, 2010).

Ο εσωτερικός έλεγχος σε επίπεδο τοπικής αυτοδιοίκησης, παρέχει πληροφορίες σχετικά με την ποιότητα των οικονομικών καταστάσεων του δήμου, το σύστημα εσωτερικού ελέγχου και τη συμμόρφωση με τους νόμους και τις λοιπές θεσμικές και κανονιστικές ρυθμίσεις. Τα αποτελέσματα αρνητικών χρηματοοικονομικών αναφορών έχει αποδειχθεί ότι έχουν σημαντικό οικονομικό αντίκτυπο στο δημόσιο, στο μη κερδοσκοπικό και στον ιδιωτικό τομέα. Οι επιπτώσεις περιλαμβάνουν οικονομική αδυναμία και αυξημένο κόστος δανεισμού για τους δήμους (Baber *et al.*, 2013) και μειωμένη οικονομική υποστήριξη για μη κερδοσκοπικές οντότητες που αποκαλύπτουν αδυναμίες εσωτερικού ελέγχου (Petrovits *et al.*, 2011).

Οι παραλείψεις κατά τον έλεγχο δημιουργούν αδυναμία συμμόρφωσης και μειώνουν την αξιοπιστία των οικονομικών καταστάσεων, αυξάνοντας την ασυμμετρία των πληροφοριών μεταξύ του δήμου και της τοπικής κοινότητας. Αυτή η ασυμμετρία έχει αποδειχθεί ότι αυξάνει τον κίνδυνο αθέτησης των υποχρεώσεων που έχουν προς το δήμο οι πολίτες, με συνέπεια την οικονομική αποδυνάμωση του Δήμου (Lambert *et al.* 2007; Ecker *et al.* 2006). Λόγω της σημασίας αυτών των οικονομικών επιπτώσεων, είναι σημαντική η κατανόηση των καθοριστικών παραγόντων σχετικά με τις αδυναμίες του εσωτερικού ελέγχου σε ένα δημοτικό περιβάλλον.

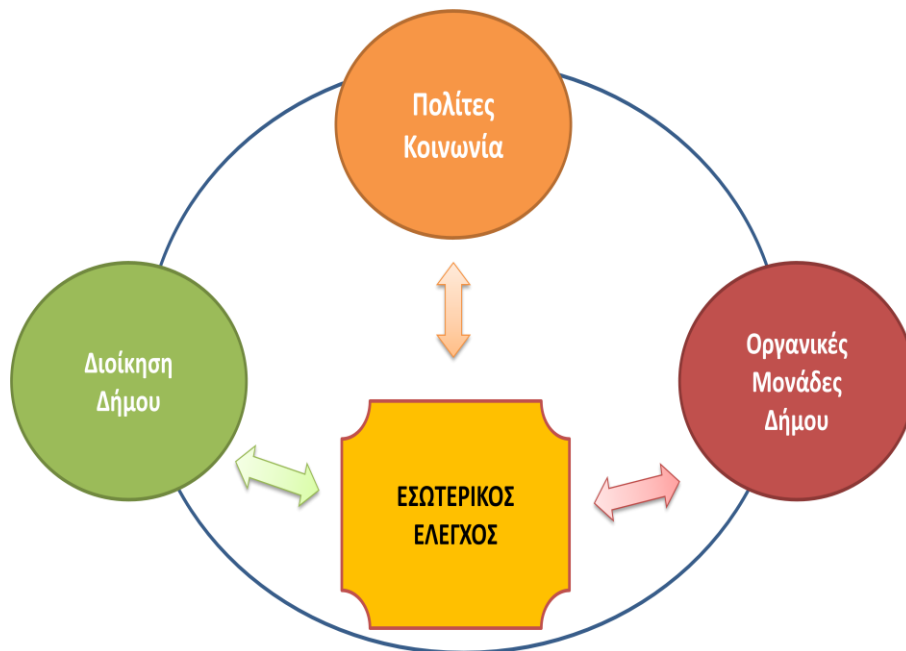
Η τοπική διακυβέρνηση συνιστά ένα κρίσιμο χαρακτηριστικό στοιχείο για την ενδυνάμωση της εμπιστοσύνης του κοινού στην τοπική διοίκηση, καθώς και για την αποκατάσταση της εμπιστοσύνης όταν σε συγκεκριμένες συνθήκες αυτή διαρραγεί. Οι αυτοδιοικητικές πολιτικές που δίνουν έμφαση στη λογοδοσία, στη διαφάνεια και στην εποπτεία αναμένεται να ενισχύσουν την εμπιστοσύνη των πολιτών στην τοπική διακυβέρνηση και στους δημοτικούς λειτουργούς της. Οι πολιτικές διακυβέρνησης που εφαρμόζει μια τοπική δημόσια διοίκηση, απεικονίζουν τις προσδοκίες και τις προτεραιότητες του Δήμου προκειμένου να εμπνεύσει την εμπιστοσύνη της κοινότητας στον τρόπο διακυβέρνησης. Αναμφισβήτητα, εφαρμόζοντας πρακτικές «χρηστής διακυβέρνησης», ένας δήμος μπορεί να δημιουργήσει θετικό αντίκτυπο για την πόλη.

#### 4.5. Η Εφαρμογή του Εσωτερικού Ελέγχου σε ΟΤΑ

Η Τοπική Αυτοδιοίκηση ως τμήμα της Δημόσιας Διοίκησης προσδοκά από τον Εσωτερικό Έλεγχο να συμβάλλει στη βελτίωση της οργανωσιακής αποτελεσματικότητας των ΟΤΑ, βοηθώντας να πετυχαίνουν τους αντικειμενικούς τους σκοπούς και την Αποστολή τους στην τοπική κοινότητα στην οποία απευθύνουν τη δράση τους, μέσα από συστηματική προσέγγιση και αξιολόγηση όλων των συστατικών τους στοιχείων, βελτιώνοντας έτσι την αποτελεσματικότητα της Τοπικής Διακυβέρνησης (ΕΑΔ, 2020).

Ένας δήμος όταν εφαρμόζει «χρηστή διακυβέρνηση», ενσωματώνει στη διοίκηση, στη δομή και τη λειτουργία του θεσμικούς κανόνες που επιδρούν στην απόδοση, στην ποιότητα των υπηρεσιών, στη λογοδοσία του στους πολίτες και στην τοπική κοινωνία (Σχήμα 2). Ο Εσωτερικός Έλεγχος παρέχει τις διαπιστεύσεις ή προτείνει διορθωτικές δράσεις στα ελεγχόμενα συστήματα του δήμου προκειμένου να προσθέσει αξία στο έργο που παράγεται από τις υπηρεσίες του (Easterly 1997; Kaufmann *et al.* 1999).

Σύμφωνα με το Υπουργείο Οικονομικών, στο Εγχειρίδιο Διενέργειας Εσωτερικών Ελέγχων (2015), «ως ελεγχόμενο σύστημα εννοείται το αντικείμενο ενός εσωτερικού ελέγχου, δηλαδή η μονάδα, η επιχειρησιακή λειτουργία, η διαδικασία κ.λπ. που τίθεται υπό έλεγχο. Το σύνολο των συστημάτων που είναι δυνατόν να ελεγχθούν, αποτελεί το πεδίο εφαρμογής του εσωτερικού ελέγχου. Ο σκοπός ενός ελεγχόμενου συστήματος είναι τα αποτελέσματα τα οποία το σύστημα οφείλει να επιτύχει».



Σχήμα 2: Ο εσωτερικός έλεγχος σε ΟΤΑ

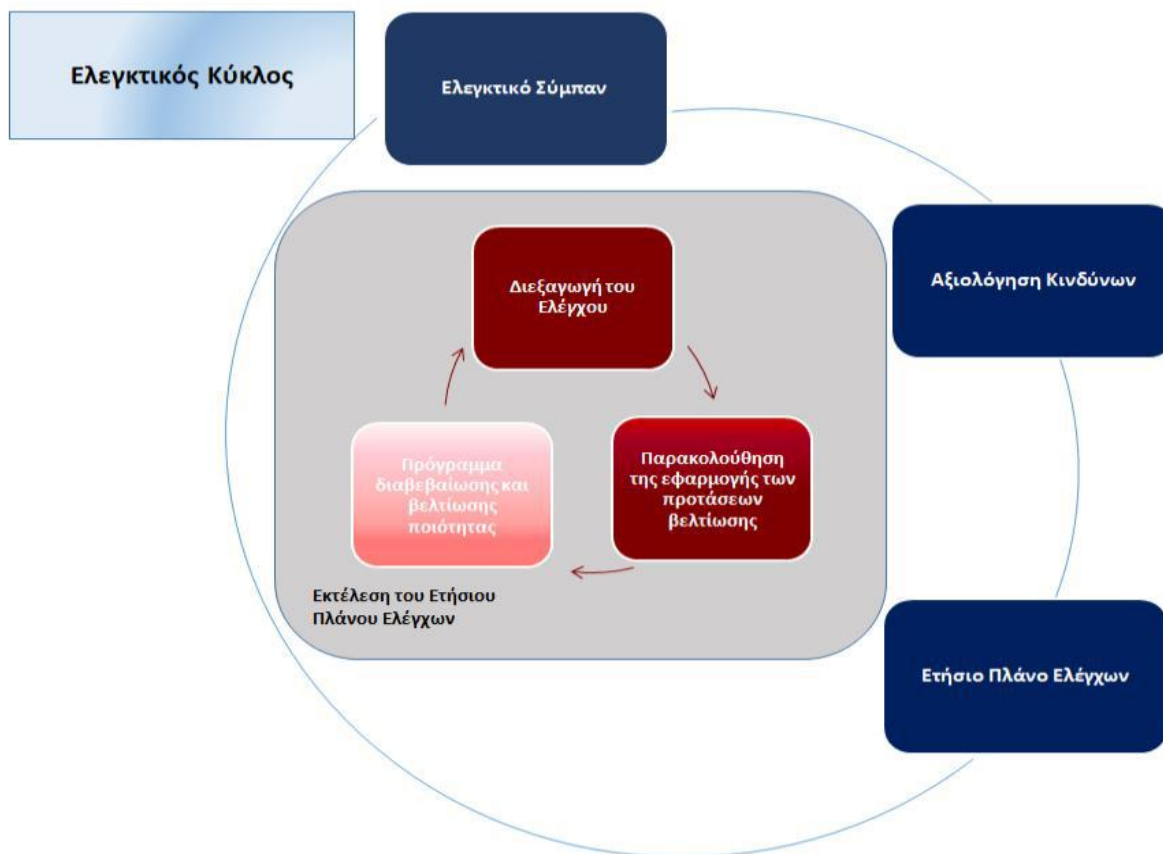
Οι διενεργούμενοι έλεγχοι από τη Μονάδα Εσωτερικού Ελέγχου μπορούν να κατηγοριοποιηθούν με διάφορα κριτήρια όπως για παράδειγμα το τακτικό ή έκτακτο χαρακτήρα τους (Παπαστάθης, 2014). Οι τακτικοί έλεγχοι είναι προγραμματισμένοι έλεγχοι οι οποίοι διενεργούνται με βάση ετήσιο (ή εξαμηνιαίο) πρόγραμμα, ενώ οι έκτακτοι έλεγχοι είναι αυτοί οι οποίοι δεν είχαν προγραμματιστεί και πρέπει να διενεργηθούν επειγόντως για σοβαρά θέματα (ΕΑΔ, 2020; Νεγκάκης και Ταχυνάκης, 2017). Επιπροσθέτως, με κριτήριο το αντικείμενο και τον σκοπό τους, διακρίνονται σε (ΙΕΕΕ 2017; ΕΑΔ 2020; Υπ.Οικ. 2015):

- Οικονομικούς ή Δημοσιονομικούς Ελέγχους (financial audits) για τη διαβεβαίωση της ακρίβειας και της ποιότητας των οικονομικών καταστάσεων
- Ελέγχους συμμόρφωσης (compliance audits) για τη συμμόρφωση με το κανονιστικό και ρυθμιστικό πλαίσιο λειτουργίας του φορέα
- Ελέγχους επιδόσεων (performance audits) για την αξιολόγηση της επίτευξης οικονομικότητας, αποδοτικότητας και αποτελεσματικότητας κατά την απασχόληση των διαθέσιμων πόρων
- Ελέγχους παρακολούθησης εφαρμογής προτάσεων/διορθωτικών ενεργειών (follow up audits) για τον εντοπισμό τήρησης των βελτιωτικών ενεργειών.

Με την εισαγωγή του Εσωτερικού Ελέγχου σε έναν Οργανισμό Τοπικής Αυτοδιοίκησης, ουσιαστικά εισάγεται μια νέα κουλτούρα προληπτικού ελέγχου των κινδύνων, η οποία θα μπορεί να καθιστά δυνατή την ταχύτερη αντίδραση του οργανισμού, και θα της παρέχει πρόσθετη αξία και ικανότητα για ομαλή μετάβαση από τις παραδοσιακές διαδικασίες ελέγχου, σε συστηματοποιημένη εφαρμογή financial, compliance, performance και follow up ελέγχων με σκοπό τον εντοπισμό και την παρακολούθηση της εξάλειψης λαθών, κινδύνων και αστοχιών.

#### 4.6. Ο Ελεγκτικός Κύκλος σε ΟΤΑ

Σύμφωνα με το Εγχειρίδιο Εσωτερικού Ελέγχου ΟΤΑ της ΕΑΔ (2020), είναι σημαντικό οι ελεγκτικές εργασίες στους ΟΤΑ, να εκτελούνται βάσει του ελεγκτικού κύκλου (Σχήμα 3) όπως στη συνέχεια αναπτύσσεται αναλυτικότερα, ώστε να επιτυγχάνεται η αναμενόμενη προστιθέμενη αξία. Το πρόγραμμα ελέγχων πρέπει να καλύπτει τους κύριους κινδύνους που ο ΟΤΑ συνήθως αντιμετωπίζει, όπως: υποδομών, οικονομικής σταθερότητας, υγιεινής και ασφάλειας, κυβερνοασφάλειας, φήμης, ανθρωπίνου δυναμικού, προστασίας στοιχείων του ενεργητικού, χρηματοδότησης, σχεδιασμού, περιβαλλοντικών θεμάτων, διακυβέρνησης, νομικού και κανονιστικού πλαισίου, λειτουργιών κ.ά. (ΕΑΔ 2020; ΟΑΣΑ 2018; COSO 2013).



**Σχήμα 3:** Ο ελεγκτικός κύκλος (Πηγή: ΕΑΔ, 2020)

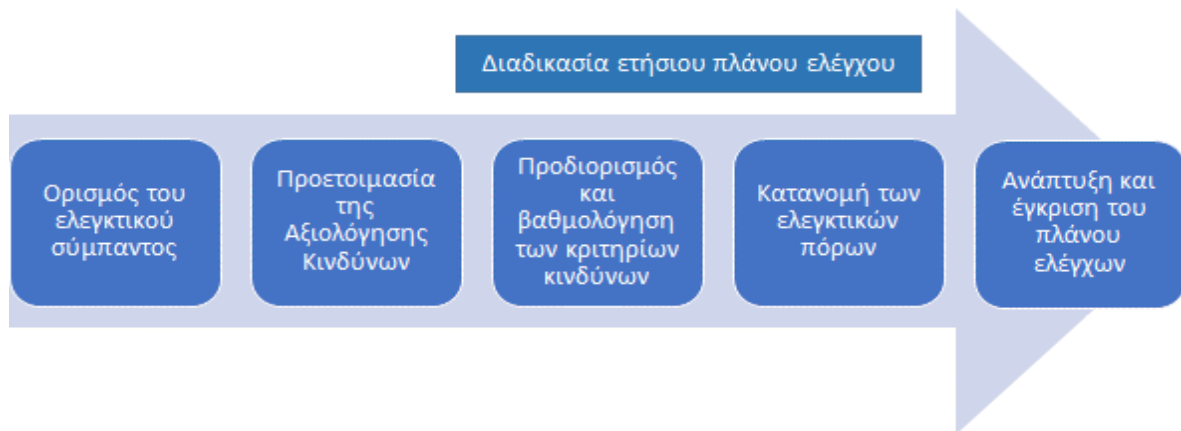
Τα βήματα του ελεγκτικού κύκλου αφορούν: α) στον προγραμματισμό των ελέγχων, β) στην εκτέλεση των ελέγχων και γ) στην παρακολούθηση των βελτιωτικών μέτρων βάσει προγράμματος διαβεβαίωσης και βελτίωσης της ποιότητας του Εσωτερικού Ελέγχου.

#### **4.6.1. Προγραμματισμός ελέγχων**

Ο προγραμματισμός των ελέγχων είναι από τις πιο κρίσιμες εργασίες που εκτελούνται από τη Μονάδα Εσωτερικού Ελέγχου και αφορά στο πρώτο στάδιο του ελεγκτικού κύκλου. Περιλαμβάνει δε τα επιμέρους βήματα: **1)** Προσδιορισμός του ελεγκτικού σύμπαντος (audit universe), **2)** Προετοιμασία της αξιολόγησης κινδύνων, **3)** Καθορισμός των κριτηρίων κινδύνων και βαθμολόγησης των κινδύνων, **4)** Αξιολόγηση Κινδύνων, **5)** Κατανομή των ελεγκτικών πόρων, **6)** Κατάρτιση και έγκριση του προγράμματος ελέγχων.

Για την ανάπτυξη του ετησίου προγράμματος ελέγχων, βάσει αξιολόγησης κινδύνων, ο Επικεφαλής Εσωτερικού Ελέγχου πρέπει να ακολουθήσει τα ακόλουθα βήματα (Σχήμα 4). Η ανάλυση κινδύνου δεν χρειάζεται να είναι πολύπλοκη και μπορεί να

συμπεριλαμβάνει δραστηριότητες συλλογής πληροφοριών όπως έρευνες, συνεντεύξεις ή εργαστήρια (ΕΑΔ, 2020).



**Σχήμα 4:** Ετήσιο πλάνο ελέγχου (Πηγή: ΕΑΔ, 2020)

### **1) Προσδιορισμός του ελεγκτικού σύμπαντος (audit universe)**

Το πρώτο βήμα σε κάθε προγραμματισμό ελέγχων είναι η αναγνώριση του ελεγκτικού σύμπαντος που περιλαμβάνει το σύνολο των προς έλεγχο περιοχών, οι οποίες μπορούν να κατηγοριοποιηθούν με πολλούς τρόπους (ΕΑΔ 2020; ΟΑΣΑ 2018). Το ελεγκτικό σύμπαν μπορεί να αφορά όλα τα Τμήματα, Μονάδες κλπ., τις διαδικασίες ή συνδυασμό αυτών. Αν και μπορεί να διαπιστωθούν κάποια κοινά σημεία στο ελεγκτικό σύμπαν μεταξύ διαφορετικών οργανισμών, ο κάθε Οργανισμός είναι μοναδικός. Κοινά σημεία μπορεί να αποτελούν τυπικές διοικητικές δραστηριότητες όπως (ΕΑΔ, 2020):

- Διοικητικό πλαίσιο
- Σχεδιασμός και απόδοση ευθύνης
- Στοιχεία ενεργητικού και διαχείριση πόρων
- Διαχείριση ανθρώπινου δυναμικού
- Διαφύλαξη περιουσιακών στοιχείων, πληροφορίας και ανθρώπων
- Διαχείριση πληροφορίας και πληροφοριακών συστημάτων
- Νομικές υπηρεσίες
- Επικοινωνίες
- Παραδοτέα προγραμμάτων και υπηρεσιών

## 2) Προετοιμασία της αξιολόγησης κινδύνων

Η διαδικασία της αξιολόγησης κινδύνων λαμβάνει υπόψη της, πώς κάποια πιθανά γεγονότα μπορούν να επηρεάσουν την επίτευξη των στόχων του ΟΤΑ. Ο κίνδυνος εμφάνισης των πιθανών γεγονότων αναλύεται σε όρους **Πιθανότητας** και **Επίπτωσης**. Ο κύριος σκοπός της αξιολόγησης κινδύνων για τον Ετήσιο Προγραμματισμό Ελέγχων είναι να προτεραιοποιηθούν οι προς έλεγχο περιοχές (το ελεγκτικό σύμπαν) και να δοθεί σημασία στους σημαντικούς κινδύνους (ΕΑΔ 2020; COSO 2013; ΟΑΣΑ 1018).

## 3) Καθορισμός των κριτηρίων κινδύνων και βαθμολόγησης των κινδύνων

Ο κύριος σκοπός του βήματος αυτού είναι να υποστηρίξει τον ελεγκτή ώστε να είναι σε θέση να τεκμηριώσει και να εξηγήσει την προτεραιοποίηση των κινδύνων. Στο στάδιο αυτό πραγματοποιείται επίσης, πλήρης επισκόπηση της εργασίας των εξωτερικών ελεγκτών συμπεριλαμβανομένης μιας εκτεταμένης επισκόπησης οποιουδήποτε εσωτερικού ελέγχου στο παρελθόν ή ανακριτικής εργασίας που έχει διενεργηθεί (ΟΑΣΑ 2018; Ε.Ε. 2014; COSO 2004). Κίνδυνοι του εξωτερικού περιβάλλοντος, όπως είναι οι οικονομικές συνθήκες, οι διεθνείς σχέσεις, τα περιβαλλοντικά θέματα και οι προτεραιότητες της Ευρωπαϊκής Επιτροπής, πρέπει επίσης να ληφθούν υπόψη. Κατά την αξιολόγηση των κινδύνων ο υπεύθυνος του Εσωτερικού Ελέγχου πρέπει να εξετάσει τους σχετικούς κινδύνους, όπως είναι οι (AIRMIC 2002; ΟΑΣΑ 2018; Ε.Ε. 2014; COSO 2004; COSO 2013):

- **Στρατηγικοί κίνδυνοι** που θα μπορούσαν να επηρεάσουν την επίτευξη των στόχων και σημαντικών πρωτοβουλιών των ΟΤΑ.
- **Λειτουργικοί κίνδυνοι** αφορούν σε γεγονότα που θα μπορούσαν να δυσχεράνουν την παροχή των κύριων υπηρεσιών, δραστηριοτήτων, προγραμμάτων ή παραδοτέων των ΟΤΑ.
- **Οικονομικοί κίνδυνοι** που σχετίζονται με την ικανότητα υλοποίησης των δραστηριοτήτων του ΟΤΑ εντός του προϋπολογισμού, με πιθανούς περιορισμούς στους πόρους του Οργανισμού ή με θέματα χρηματοοικονομικών αναφορών.
- **Κίνδυνοι συμμόρφωσης** με το ισχύον θεσμικό πλαίσιο, το κανονιστικό πλαίσιο ή το πλαίσιο πολιτικής του ΟΤΑ.

Σύμφωνα με τους ΟΑΣΑ (2018) και ΕΑΔ (2020), για να εκπονηθεί η αξιολόγηση της βαρύτητας των κινδύνων, κάθε κίνδυνος πρέπει να εξετασθεί σε συσχέτιση με τους υπόλοιπους. Το παρακάτω Σχήμα (5) παρουσιάζει μια σχετική προσέγγιση στο θέμα.



Περιλαμβάνει την εξέταση της εκτιμώμενης επίπτωσης ενός κινδύνου σε σχέση με την πιθανότητα αυτό να συμβεί. Οι κίνδυνοι μπορούν να χαρτογραφηθούν μαζί ώστε να διευκολύνεται ο διαχωρισμός μεταξύ υψηλών και χαμηλών κινδύνων.

**ΕΠΙΠΤΩΣΗ:** Ποια είναι η συνέπεια αυτού του κινδύνου στην ικανότητα του Οργανισμού Τοπικής Αυτοδιοίκησης να επιτύχει τους στόχους του;

**Υψηλός κίνδυνος** - Οι ελεγχόμενες οντότητες στην περιοχή υψηλού κινδύνου θέτουν σε σημαντικό κίνδυνο τους οργανωτικούς στόχους και την αποστολή

**Χαμηλός κίνδυνος** - Ο έλεγχος αυτών των οντοτήτων θα είχε μικρή προστιθέμενη αξία

ΕΠΙΠΤΩΣΗ	Ακραίο					
	Πολύ υψηλό					
	Μέσο					
	Χαμηλό					
	Αμελητέο					
		Σπάνιο	Απίθανο	Μέτριο	Πιθανό	Σχεδόν Βέβαιο
		ΠΙΘΑΝΟΤΗΤΑ				

**ΠΙΘΑΝΟΤΗΤΑ:** Είναι βέβαιο ή απίθανο ότι ο κίνδυνος θα πραγματοποιηθεί;

**Σχήμα 5:** Χαρτογράφηση κινδύνων (Πηγή: ΟΑΣΑ, 2018)

Οι κίνδυνοι χαρακτηρίζονται ως Ενδογενείς, Υπολειπόμενοι και Αποδεκτοί. Ο Ενδογενής κίνδυνος σχετίζεται με τη φύση της εκάστοτε δραστηριότητας, όταν απουσιάζει η οποιαδήποτε δικλίδα ελέγχου και μετριέται σε όρους **Επίπτωσης** και **Πιθανότητας**. Υπολειπόμενος κίνδυνος είναι ο κίνδυνος που παραμένει μετά τη λήψη μέτρων που πάρθηκαν για την εξάλειψή του. Αποδεκτός κίνδυνος είναι συνήθως χαμηλός κίνδυνος που ο οργανισμός αποδέχεται την ύπαρξή του.

Σύμφωνα με την Απόφαση της Ολομέλειας του Ελεγκτικού Συνεδρίου (ΟΕΣ, 2020) (ΦΕΚ 4938/τ.Β/09.11.2020), το σύστημα εσωτερικού ελέγχου αποβλέπει στην εκμηδένιση ή ελαχιστοποίηση των δημοσιονομικών κινδύνων (Σχήμα 6) με τη χρήση των κατάλληλων δικλίδων, οι οποίες επιλέγονται ύστερα από εκτίμηση της σοβαρότητας του κινδύνου, της πιθανότητας επέλευσής του και της θυσίας που συνεπάγεται η κινητοποίηση των μέσων αντιμετώπισής του, (ΕΑΔ, 2020):

## Δημοσιονομικοί Κίνδυνοι



Σχήμα 6: Δημοσιονομικοί κίνδυνοι (Πηγή: ΕΑΔ, 2020)

### 4) Αξιολόγηση Κινδύνων

Τα δυο σημαντικά κριτήρια για την εκτίμηση των κινδύνων είναι η πιθανότητα εμφάνισης τους και εφόσον αυτοί εκδηλωθούν, η επίπτωση που θα έχουν στην επίτευξη των στόχων του οργανισμού. Η εκτίμηση και αξιολόγηση του κάθε κινδύνου, με βάση τα προαναφερόμενα κριτήρια και λαμβάνοντας υπόψη τη σχετική πληροφόρηση, έχει ως αποτέλεσμα τον χαρακτηρισμό του ως: **Υψηλός** ή **Μέτριος** ή **Χαμηλός** (ΕΑΔ, 2020).

### 5) Κατανομή των ελεγκτικών πόρων

Οι έλεγχοι στη συνέχεια πρέπει να προτεραιοποιηθούν ανάλογα με τη διαθεσιμότητα των πόρων, δεδομένου ότι σπάνια οι πόροι επαρκούν για να καλυφθούν τα πάντα. Με αυτό το βήμα, η λίστα που σχηματοποιείται συνιστά το πρόγραμμα ελέγχων. Εάν υπάρχουν περιοχές υψηλού ή μέσου κινδύνου που δεν έχουν συμπεριληφθεί στον προγραμματισμό λόγω έλλειψης πόρων, αυτό πρέπει να αναφερθεί από τον Επικεφαλής Εσωτερικού Ελέγχου, κατά την έγκριση του προγράμματος ελέγχου (ΕΑΔ, 2020).

### 6) Κατάρτιση και έγκριση του προγράμματος ελέγχων

Σύμφωνα με το εγχειρίδιο εσωτερικού ελέγχου της ΕΑΔ (2020), όταν οι απαραίτητες πληροφορίες έχουν συγκεντρωθεί και εξετασθεί, ο Επικεφαλής Εσωτερικού Ελέγχου αναπτύσσει ένα πρόγραμμα που συνήθως περιλαμβάνει :

- Μια λίστα των προτεινόμενων ελέγχων
- Την εντολή της Ανώτατης Διοίκησης (π.χ. του Δημάρχου, των Επικεφαλής των τμημάτων κ.λπ.) ή υποχρεωτικούς ελέγχους λόγω του κανονιστικού πλαισίου
- Πρόβλεψη χρόνου για έκτακτους ελέγχους

Το ετήσιο πρόγραμμα ελέγχων (βάσει αξιολόγησης κινδύνων) και ο προϋπολογισμός της Μονάδας Εσωτερικού Ελέγχου (ως μέρος του συνολικού προϋπολογισμού του Οργανισμού Τοπικής Αυτοδιοίκησης, ακολουθώντας όλες τις νόμιμες διαδικασίες), εγκρίνεται από την Επιτροπή Ελέγχου (εάν υπάρχει) ή με σχετική απόφαση του Δημάρχου ή του Γενικού Γραμματέα ή του εκάστοτε αρμοδίου οργάνου.

Ο σχεδιασμός της ελεγκτικής δράσης παρέχει τη δυνατότητα στον ελεγκτή να κατανοήσει καλύτερα το θεματικό πεδίο ελέγχου. Αυτό περιλαμβάνει την κατανόηση της περιπλοκότητας του περιβάλλοντος του θεματικού πεδίου, τη θέση του στο εσωτερικό του οργανισμού, τις νομικές βάσεις και τους ενδεχόμενους κινδύνους, προκειμένου να εξασφαλιστεί ότι ο έλεγχος επικεντρώνεται στους τομείς όπου μπορεί να αποδώσει τη μεγαλύτερη αξία (ΟΟΣΑ, 2018).

#### **4.6.2. Εγκατάσταση συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου σε ΟΤΑ Α΄ Βαθμού**

Σύμφωνα με την Απόφαση της ΟΕΣ (2020) για να υφίσταται σύστημα εσωτερικού ελέγχου σε έναν ΟΤΑ πρέπει να έχει:

- **Καταγράφει** αναλυτικά τις διαδικασίες παραγωγής ή διενέργειας πράξεων με δημοσιονομικές συνέπειες τους
- **Εντοπίζει**, για τις ειδικότερες ενέργειες που συνθέτουν τις επιμέρους διαδικασίες, τους δημοσιονομικούς κινδύνους, μέσω κατ'ιδίαν εκτίμησης των δημοσιονομικών υπευθύνων ή ύστερα από εμπειριστατωμένη εκτίμηση ειδικών αναλυτών,
- **Προβλέπει** δικλίδες προς αντιμετώπιση των κινδύνων αυτών

Στην ίδια Απόφαση ΟΕΣ (2020) αναφέρεται ότι το σύστημα εσωτερικού ελέγχου αποβλέπει στην εκμηδένιση ή ελαχιστοποίηση των δημοσιονομικών κινδύνων με τη χρήση των κατάλληλων δικλίδων, οι οποίες επιλέγονται ύστερα από εκτίμηση της σοβαρότητας του κινδύνου, της πιθανότητας επέλευσης του και της θυσίας που συνεπάγεται η κινητοποίηση των μέσων αντιμετώπισής του. Κατά τη διεξαγωγή του

ελέγχου από το Ελεγκτικό Συνέδριο για την επάρκεια των συστημάτων ελέγχου του ΟΤΑ, ο Επίτροπος ζητεί κατ' αρχάς τον χάρτη του ελεγχόμενου φορέα με την καταγραφή των διαδικασιών παραγωγής ή διενέργειας πράξεων με δημοσιονομικές συνέπειες, τον εντοπισμό των κινδύνων σε κάθε διαδικασία και την πρόβλεψη δικλίδων αντιμετώπισης των κινδύνων. Αν υφίσταται χάρτης, ο Επίτροπος αναζητεί εντός αυτού τη συγκεκριμένη διαδικασία που έχει υπαχθεί στον έλεγχό του, εκτιμά την πληρότητα της καταγραφής της ελεγχόμενης διαδικασίας, την ορθότητα και πληρότητα των κινδύνων που εντοπίστηκαν και την επάρκεια και λυσιτέλεια των συναφών δικλίδων.

Στο παραπάνω πλαίσιο σύμφωνα με την ΕΑΔ (2020), τα στελέχη της Μονάδας Εσωτερικού Ελέγχου στους ΟΤΑ στο πρώτο έτος λειτουργίας της, θα πρέπει να κατανοήσουν τις υφιστάμενες χρησιμοποιούμενες λειτουργίες, να αξιολογήσουν τις δικλίδες ελέγχου (controls) της περιοχής αρμοδιότητάς τους και να προσδιορίσουν τα θέματα υψηλού ενδιαφέροντος. Ο εσωτερικός ελεγκτής συγκεντρώνει τις απόψεις και μαρτυρίες των στελεχών του περιβάλλοντος ελέγχου με σκοπό τον προσδιορισμό των περιοχών με τον υψηλότερο κίνδυνο και την ένταξή τους στον Ετήσιο Προγραμματισμό Ελέγχων.

Μετά τις ενημερωτικές συναντήσεις, οι Εσωτερικοί Ελεγκτές οφείλουν να συγκεντρώσουν τα τελευταία στοιχεία για τη λειτουργία του οργανισμού (ιδιαίτερα τα οικονομικά) και να ετοιμάσουν το πρόγραμμα ελέγχων του πρώτου έτους (ή για την περίοδο που υπολείπεται έως 31/12). Τα επόμενα χρόνια η ομάδα εσωτερικού ελέγχου θα είναι πιο έμπειρη και καλύτερα πληροφορημένη ώστε να δημιουργήσει ένα πρόγραμμα ελέγχων βάσει αξιολόγησης κινδύνων.

## **ΚΕΦ. 5. Η ΜΕΛΕΤΗ ΠΕΡΙΠΤΩΣΗΣ ΤΟΥ ΔΗΜΟΥ ΠΥΛΑΙΑΣ - ΧΟΡΤΙΑΤΗ**

### **5.1. Η Τοπική Διακυβέρνηση του Δήμου Πυλαίας - Χορτιάτη**

Ο Δήμος Πυλαίας – Χορτιάτη διοικείται από το Δημοτικό Συμβούλιο, την Οικονομική Επιτροπή, την Επιτροπή Ποιότητας Ζωής, την Εκτελεστική Επιτροπή και τον Δήμαρχο με διακριτές μεταξύ τους αρμοδιότητες. Ο Δήμαρχος είναι προϊστάμενος όλων των υπηρεσιών του Δήμου, εκτελεί τις αποφάσεις του Δημοτικού Συμβουλίου, της Οικονομικής και της Επιτροπής Ποιότητας Ζωής και συνυπογράφει τους βεβαιωτικούς καταλόγους. Το Δημοτικό Συμβούλιο είναι το ανώτατο όργανο του Δήμου, αποφασίζει για όλα τα θέματα που αφορούν στο Δήμο, εγκρίνει τα προγράμματα του Δήμου και ελέγχει την εφαρμογή τους, αποφασίζει για ζητήματα φόρων, τελών, δικαιωμάτων και εισφορών, εγκρίνει τις κρατικές επιχορηγήσεις, τον ετήσιο Προϋπολογισμό και τις αναμορφώσεις του, τον Απολογισμό και τις Οικονομικές Καταστάσεις. Κάθε χρόνο γίνεται ο απολογισμός πεπραγμένων της δημοτικής αρχής, σε ειδική δημόσια συνεδρίαση του Δημοτικού Συμβουλίου, σε ότι αφορά την οικονομική κατάσταση, τη διοίκηση του Δήμου και την εφαρμογή του προγράμματος δημοτικής δράσης. Η Οικονομική Επιτροπή συντάσσει τον Προϋπολογισμό και τον Απολογισμό, αποφασίζει για την έγκριση των δαπανών και τη διάθεση των πιστώσεων.

Με την Απόφαση 41/22.02.2021 του Δημοτικού Συμβουλίου Πυλαίας – Χορτιάτη αναπτύσσεται ο Οργανισμός Εσωτερικής Υπηρεσίας (ΟΕΥ) του Δήμου που διέπεται από συγκεκριμένες αρχές και αξίες που αντανakλούν στον τρόπο άσκησης της Τοπικής Διακυβέρνησης, ενσωματώνοντας θεσμικούς κανόνες προκειμένου να επηρεάσει την απόδοση και την ποιότητα των υπηρεσιών και το επίπεδο εποπτείας και λογοδοσίας των δημοτικών λειτουργιών που δίνουν έμφαση στη λογοδοσία, τη διαφάνεια και την εποπτεία, όπως ειδικότερα αναπτύσσεται στο άρθρο 3:

#### **Άρθρο 3: Βασικές Αρχές Τοπικής Διακυβέρνησης του Δήμου**

*«Η εστίαση στη Χρηστή Διακυβέρνηση, στη Βιώσιμη Ανάπτυξη και στην Καινοτομία αποτελούν βασικά στοιχεία για το σχεδιασμό και την εφαρμογή του ΟΕΥ. Επιπλέον, η λειτουργική συνάφεια και η σύνδεση με την οικονομική αποδοτικότητα και την αποτελεσματικότητα, λαμβάνονται υπόψη ώστε να αναδείξουν το παραγόμενο έργο και τις παρεχόμενες από το Δήμο υπηρεσίες και να συνδέσουν κάθε λειτουργία με την αναγκαία δημοσιονομική διαχείριση. Αυτό το πλαίσιο βασικών αρχών, αναλύεται ως εξής:*

*Η οργανωτική δομή του Δήμου συμβάλλει στην ικανοποίηση των γενικών αρχών δημοσιονομικής διαχείρισης, ήτοι τη χρηστή διαχείριση, την υπευθυνότητα και λογοδοσία, τη διαφάνεια και την ειλικρίνεια.*

*Η εύρυθμη λειτουργία των οργανικών μονάδων του Δήμου και η επιχειρησιακή του συνέχεια, είναι υψίστης σημασίας, ιδιαίτερα σε ότι αφορά στην βελτίωση των συνθηκών της καθημερινότητας των πολιτών.*

*Η οργανωτική δομή του Δήμου προωθεί, εντός των οργανικών του μονάδων-υπηρεσιών του ή/και σε σχέση με τα Νομικά του Πρόσωπα: **α.** την ανάπτυξη πνεύματος συνεργασίας, **β.** την ανάπτυξη υψηλού επιπέδου επικοινωνίας και αμοιβαίας κατανόησης, **γ.** τη διαμόρφωση ενός λειτουργικού συστήματος μέριμνας και ανάπτυξης του προσωπικού, **δ.** την υιοθέτηση κατάλληλων αξιών εσωτερικής συμπεριφοράς, **ε.** την ορθολογική και αξιοκρατική οργανωτική διάρθρωση, **στ.** την ανάπτυξη και υιοθέτηση κανόνων λειτουργίας.*

*Η οργανωτική δομή του Δήμου, θα πρέπει να εξασφαλίζει ότι παρέχονται υψηλού επιπέδου υπηρεσίες στους κατοίκους, δημότες και επισκέπτες του, μέσω της: **α.** άμεσης ανταπόκρισης στα αιτήματα που εμπίπτουν στις αρμοδιότητες και τις υποχρεώσεις του, βάσει του ισχύοντος νομικού και κανονιστικού πλαισίου, **β.** συνεπούς και ποιοτικής εξυπηρέτησης, **γ.** ειλικρινούς και ανθρώπινης αντιμετώπισης, **δ.** πλήρους και ολοκληρωμένης ενημέρωσης, για ότι τους αφορά σε σχέση με τις υποχρεώσεις τους προς τον Δήμο, αλλά και για ότι αφορά τις υποχρεώσεις του Δήμου προς αυτούς, **ε.** ανάπτυξης αισθήματος κατανόησης και αισθήματος ευθύνης έναντι του κοινωνικού συνόλου.*

*Η διάρθρωση, η δομή και οι αρμοδιότητες των οργανικών μονάδων του Δήμου, πρέπει να βελτιστοποιούν τις διαδικασίες σύναψης Δημοσίων Συμβάσεων για την κάλυψη των υποχρεώσεων του και την εξυπηρέτηση κοινωνικών αναγκών, σύμφωνα με την κείμενη νομοθεσία, για την εξασφάλιση του δημοσίου συμφέροντος.*

*Το οργανωτικό και λειτουργικό πλαίσιο του Δήμου, στοχεύει στην ανάπτυξη εξωστρεφούς δράσης, στη βελτίωση των σχέσεων του Δήμου με άλλους οργανισμούς, συλλογικούς φορείς, με δημόσιες υπηρεσίες, οργανισμούς και αρχές, ώστε να διασφαλίζεται η θετική αλληλεπίδραση και η αρμονική συνύπαρξή του με αυτούς και να ενισχύεται η διαλειτουργικότητα εντός του δημοσίου τομέα.*

*Το οργανωτικό και λειτουργικό μοντέλο του Δήμου, στοχεύει στη βελτίωση των σχέσεων του Δήμου με τους οικονομικούς φορείς.*

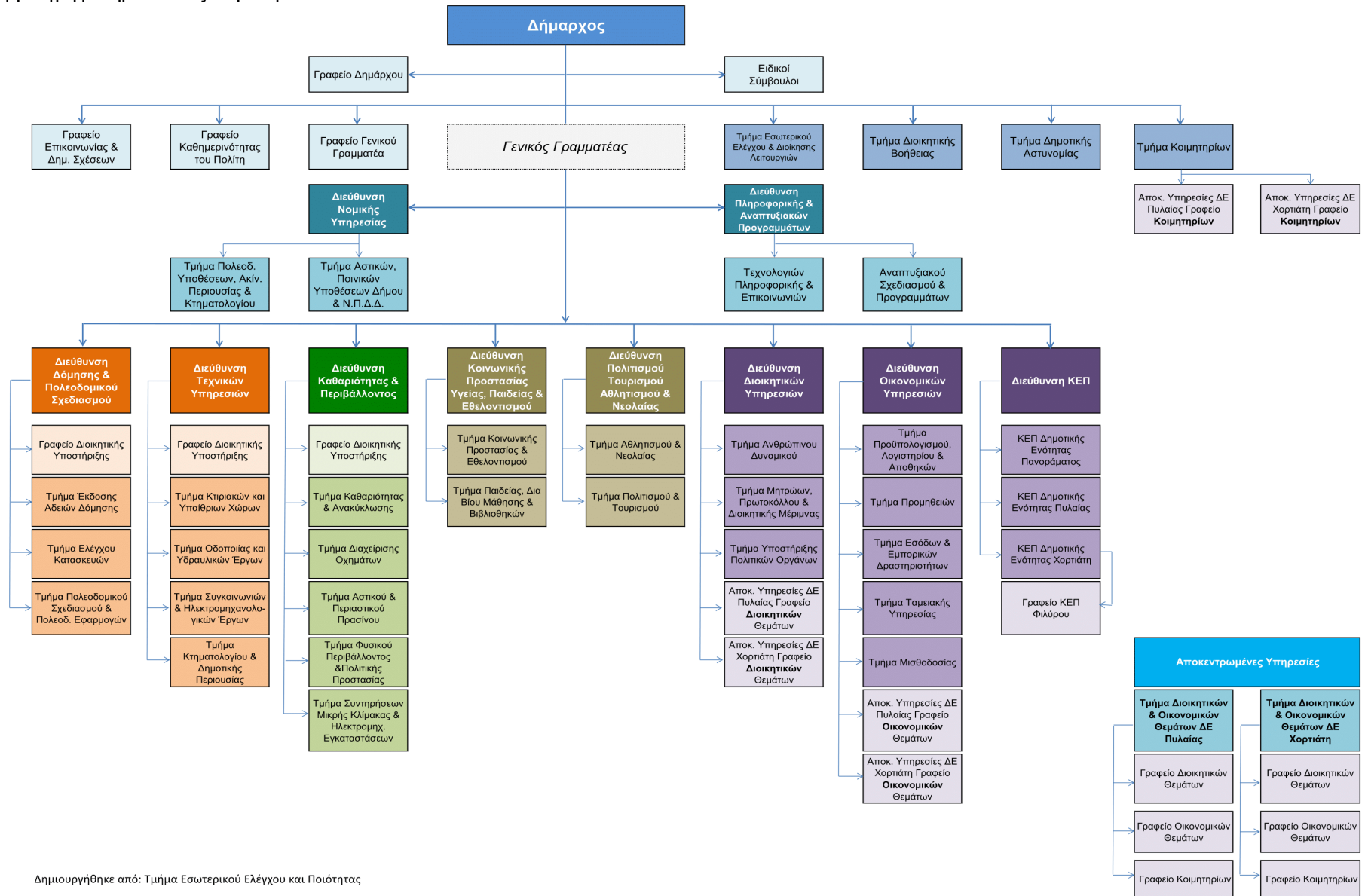
*Το μοντέλο οργάνωσης και λειτουργίας του Δήμου, διευκολύνει και προωθεί: **α.** την*

αναγνώριση εκείνων των εύλογων παραγόντων που θέτουν σε διακινδύνευση την αποστολή του Δήμου, την προστασία ανθρώπων, περιβάλλοντος, κρίσιμων πληροφοριών και περιουσίας και την εν γένει επιχειρησιακή συνέχεια, καθώς και τη λήψη μέτρων για την αντιμετώπισή τους, **β.** τη λήψη των αναγκαίων εύλογων μέτρων, για την εξάλειψη ή το μετριασμό σε αποδεκτό επίπεδο, εκείνων των παραγόντων που επηρεάζουν αρνητικά και θέτουν σε διακινδύνευση την επιχειρησιακή του συνέχεια, την ανθρώπινη ζωή και υγεία, την προστασία του περιβάλλοντος, πληροφοριών, δεδομένων και περιουσίας, εντός του πλαισίου των αρμοδιοτήτων του, **γ.** την καινοτομία, τη συνεργασία και την ανάληψη πρωτοβουλιών, τόσο για τη βελτίωση, όσο και για την πρόληψη αστοχιών και κινδύνων, σε επίπεδο οργάνωσης, λειτουργιών και διεργασιών, επίτευξης στόχων και υλοποίησης αρμοδιοτήτων, **δ.** την εστίαση στους αντικειμενικούς σκοπούς και στόχους του Δήμου και την υλοποίηση των εκάστοτε αρμοδιοτήτων του, των τεχνικών προγραμμάτων και μέτρων και την εφαρμογή της πολιτικής και στρατηγικής που χαράσσει και αποφασίζει η Δημοτική Αρχή, **ε.** την προστασία δεδομένων, πληροφοριών και στοιχείων και τη χρήση και διαχείρισή τους σύμφωνα με την ισχύουσα νομοθεσία, **στ.** τη βιώσιμη ανάπτυξη και την αειφορία, **ζ.** τη διαφύλαξη της κοινωνικής συνοχής, **η.** την αποτελεσματική, με διαφάνεια και δημοκρατική ευαισθησία και χωρίς αποκλεισμούς, εκπροσώπηση της πόλης, **θ.** την προώθηση της ίσης μεταχείρισης και της καταπολέμησης των διακρίσεων λόγω φυλής, χρώματος, εθνικής ή εθνοτικής καταγωγής, γενεαλογικών καταβολών, θρησκευτικών ή άλλων πεποιθήσεων, αναπηρίας ή χρόνιας πάθησης, ηλικίας, οικογενειακής ή κοινωνικής κατάστασης, σεξουαλικού προσανατολισμού, ταυτότητας ή χαρακτηριστικών φύλου.»

## 5.2. Η Οργανωτική Δομή του Δήμου

Η οργανωτική δομή του δήμου περιλαμβάνει δέκα (10) οργανικές μονάδες επιπέδου Διεύθυνσης, σαράντα δύο (42) οργανικές μονάδες επιπέδου Τμήματος όπου τα τέσσερα (4) είναι Αυτοτελή Τμήματα κάτω από το Δήμαρχο, μέσα στα οποία εντάσσεται και το Τμήμα Εσωτερικού Ελέγχου και Διοίκησης Λειτουργιών (βλ. Οργανόγραμμα) που έχει ως αποστολή «Την άσκηση ανεξάρτητης ελεγκτικής δραστηριότητας για την παροχή διαβεβαίωσης περί της επάρκειας των συστημάτων ελέγχου καθώς και της Διοίκησης των Λειτουργιών: Οργάνωσης και Διαδικασιών, Αποδοτικότητας και Ποιότητας και Διαφάνειας, για την επίτευξη των καθορισμένων στόχων του οργανισμού χρησιμοποιώντας συστηματικές και προτυποποιημένες μεθοδολογίες».

Οργανόγραμμα Δήμου Πυλαίας - Χορτιάτη 2021



Δημιουργήθηκε από: Τμήμα Εσωτερικού Ελέγχου και Ποιότητας



Η βαρύτητα που δίνεται στη λειτουργία του Εσωτερικού Ελέγχου δια μέσου της Μονάδας Εσωτερικού Ελέγχου (ΜΕΕ) διατυπώνεται στο «Άρθρο 5: Διοίκηση – Εποπτεία – Συντονισμός», όπου επισημαίνεται η σημασία του και η δέσμευση όλων των υπηρεσιών του δήμου στη διεκπεραίωση του έργου του:

*«Όλες οι οργανικές μονάδες συνεργάζονται με το Τμήμα Εσωτερικού Ελέγχου και Διοίκησης Λειτουργιών προκειμένου να καταγραφούν και να βελτιωθούν οι εσωτερικές τους διαδικασίες, αλλά και να προσαρμοστούν σύμφωνα με τα διεθνή πρότυπα ποιότητας και αποδοτικότητας που θα εγκαταστήσει ο Δήμος στις υπηρεσίες του. Για το σκοπό αυτό δύναται να συστήνονται ομάδες εργασίας με Απόφαση Δημάρχου.»*

### **5.3. Η Μονάδα Εσωτερικού Ελέγχου του Δήμου Ήυλαίας - Χορτιάτη**

Η Μονάδα Εσωτερικού Ελέγχου του Δήμου συστάθηκε πρώτη φορά το 2018 (ΟΕΥ/ΦΕΚ 1221/τ.Β) ως «Τμήμα Εσωτερικού Ελέγχου και Ποιότητας» και υπαγόταν διοικητικά κάτω από τη Διεύθυνση Διοικητικών Υπηρεσιών. Με την Απόφαση 41/22.02.2021 του Δημοτικού Συμβουλίου, μετακινήθηκε στις Αυτοτελείς Υπηρεσίες Δημάρχου με την ονομασία «Τμήμα Εσωτερικού Ελέγχου και Διοίκησης Λειτουργιών», Με τη νέα θέση του στο οργανόγραμμα δηλώνεται ο ανεξάρτητος χαρακτήρας της λειτουργίας του διότι υπάγεται κατευθείαν στο Δήμαρχο. Έτσι πληρείται η βασική προϋπόθεση της ανεξάρτητης λειτουργίας του σύμφωνα με τις διεθνείς και εθνικές οδηγίες.

#### **Τμήμα Εσωτερικού Ελέγχου & Διοίκησης Λειτουργιών (Άρθρο 16 – ΟΕΥ)**

##### ***α. Αρμοδιότητες Εσωτερικού Ελέγχου***

- i. Σε όλο το εύρος των αρμοδιοτήτων του το αυτοτελές Τμήμα Εσωτερικού Ελέγχου και Διοίκησης Λειτουργιών συνεργάζεται άμεσα με όλες τις οργανικές μονάδες του Δήμου, για την εφαρμογή συστημάτων και διαδικασιών, την αναγκαιότητα τροποποίησης των υφιστάμενων, τη διερεύνηση τυχόν συμβάντων και φαινομένων που θέτουν σε κίνδυνο τη αποτελεσματική λειτουργία του Δήμου, τη νομιμότητα και διαφάνεια κ.λπ.*
- ii. Για την καλύτερη λειτουργία του, την ανάπτυξη τεχνογνωσίας και τη διάχυση εμπειρίας, είναι δυνατόν να συγκροτούνται - με απόφαση Δημάρχου - ομάδες εργασίας για την ανά οργανική μονάδα, λειτουργία ή υπηρεσία, διενέργεια εσωτερικού ελέγχου, βάσει δομημένης μεθοδολογίας, τηρώντας δε τους όρους της αντικειμενικότητας και της ανεξαρτησίας στη σχέση επιθεωρούμενου - επιθεωρητή.*
- iii. Ειδικότερα σκοπό του τμήματος αποτελεί η ενίσχυση και η διασφάλιση της χρηστής*

δημοσιονομικής διαχείρισης, ώστε να τηρούνται οι αρχές της οικονομίας, της αποδοτικότητας και της αποτελεσματικότητας της δράσης των υπηρεσιών του δήμου.

*Αναλυτικότερα μεριμνά για:*

- Τον έλεγχο της διοικητικής δράσης και των διαδικαστικών-λειτουργικών ροών όλων των Υπηρεσιών του Δήμου, ώστε να προλαμβάνονται και να αποκαθίστανται διοικητικές και οργανωτικές δυσλειτουργίες.
- Τον έλεγχο της οργανωτικής δομής, των μεθοδολογιών, των συστημάτων και των διαδικασιών που έχει εφαρμόζονται στις λειτουργίες του, για την υποστήριξη της επίτευξης των στόχων του με αποδοτικό, αποτελεσματικό, διαφανή και οικονομικό τρόπο, την εύρυθμη λειτουργία και την ενίσχυση της διοικητικής ικανότητας των οργανικών μονάδων-υπηρεσιών του, για τη βέλτιστη αξιοποίηση του ανθρώπινου δυναμικού του, των υποδομών του και των τεχνολογικών και οικονομικών πόρων του και για την ενημέρωση περί διαπίστωσης τυχόν αποκλίσεων και μελετά την εφαρμογή διορθωτικών μέτρων.
- Τον εσωτερικό έλεγχο, βασισμένο στην ανάλυση κινδύνου (*risk management*), μέσω του οποίου η ελεγκτική διαδικασία παρέχει χρήσιμες πληροφορίες στον Δήμο για την αξιολόγηση και τη διαχείριση κινδύνων. Περαιτέρω, για την υποβοήθηση των υπηρεσιών του Δήμου στην αντιμετώπιση πιθανών προκλήσεων προτού αυτές εξελιχθούν σε κρίσεις.
- Τον χρηματοοικονομικό, λειτουργικό και διοικητικό έλεγχο και τον έλεγχο πληρότητας και αξιοπιστίας των τηρούμενων ή/και υποβαλλόμενων στοιχείων.
- Τον έλεγχο τήρησης της αρχής της χρηστής δημοσιονομικής διαχείρισης και της ορθής διαχείρισης των πόρων.
- Τον έλεγχο συμμόρφωσης των υπηρεσιών του Δήμου με τις γενικές αρχές του δικαίου και τις διατάξεις του εκάστοτε ισχύοντος ενωσιακού ή εθνικού νομικού και κανονιστικού πλαισίου και την διερεύνηση διάπραξης τυχόν παρατυπιών-παραβάσεων.
- Τον εσωτερικό έλεγχο μετά από καταγγελίες πολιτών-δημοτών.
- Την αυτεπάγγελτη έρευνα ή κατόπιν καταγγελίας, προκειμένου να προσδιορίσει ανάρμοστες, ανεπαρκείς, παράνομες ή καταχρηστικές πράξεις, που ήδη έχουν διαπραχθεί και τη συγκέντρωση των στοιχείων που θα οδηγήσουν σε εισηγήσεις σχετικές με εγκληματικές διώξεις, πειθαρχικές ενέργειες ή άλλες διαθρωτικές κινήσεις.
- Τη συνεργασία με τις ελεγκτικές Υπηρεσίες του Επιθεωρητή Δημόσιας Διοίκησης και του Γενικού Λογιστηρίου του Κράτους.

- Τον έλεγχο των προδιαγραφών ποιότητας (εσωτερικής οργάνωσης) για όλες τις υπηρεσίες του Δήμου, σύμφωνα με τα αποδεκτά εθνικά ή και διεθνή πρότυπα ποιότητας και την αξιολόγηση του αποτελέσματος της εφαρμογής τους.
- Την υποβολή, σε τακτά χρονικά διαστήματα σύμφωνα με σχετική απόφαση Δημάρχου, αναλυτικής Έκθεσης για κάθε οργανική μονάδα ξεχωριστά και την ενημέρωση του Δημοτικού Συμβουλίου ανά εξάμηνο, για την πρόοδο της ελεγκτικής εργασίας και τον βαθμό υλοποίησης των προτάσεων για βελτίωση.
- Την προώθηση της αξιοπιστίας, της δικαιοσύνης και της κατάλληλης συμπεριφοράς των δημοσίων υπαλλήλων, με σκοπό τη μείωση του κινδύνου της διαφθοράς, εισηγούμενο: ελέγχους για τις υπάρχουσες ή τις προτεινόμενες διαδικασίες, καθορισμό οργανωτικών ή ελεγκτικών κινδύνων, αναθεώρηση των προτεινόμενων αλλαγών στους υπάρχοντες νόμους, κανόνες και στην εφαρμογή των διαδικασιών, αναθεώρηση συμβολαίων για πιθανές συγκρούσεις συμφερόντων.
- Τη σύνταξη και εκτέλεση του Κανονισμού Λειτουργίας Εσωτερικού Ελέγχου.
- Την αξιολόγηση των παραπόνων των (εσωτερικά και εξωτερικά) και την ενσωμάτωση των σχετικών συμπερασμάτων στη συμμόρφωση ή αναδιοργάνωση των υπηρεσιών.
- Την παρακολούθηση και επεξεργασία των εργαλείων και των εσωτερικών διαδικασιών αυτο-αξιολόγησης των δομών, των λειτουργιών-διαδικασιών και του ανθρώπινου δυναμικού του δήμου.
- Την άσκηση κάθε άλλης αρμοδιότητας που προβλέπεται από το εκάστοτε ισχύον νομικό ή/και κανονιστικό πλαίσιο.»

Το Τμήμα Εσωτερικού Ελέγχου συστάθηκε με σκοπό:

- Να αποτελέσει γραμμή άμυνας του Δήμου απέναντι σε εξωτερικούς ελεγκτές και το Ελεγκτικό Συνέδριο.
- Να παρέχει στην Διοίκηση κατάλληλα εργαλεία για τη λήψη των αποφάσεων της και την άσκηση χρηστής διακυβέρνησης.
- Να διασφαλιστεί η χρηστή Δημοσιονομική διαχείριση
- Να τηρούνται οι αρχές της οικονομίας, αποδοτικότητας, αποτελεσματικότητας
- Να συμβάλει στην υλοποίηση του οράματος της Διοίκησης.

- Να προάγει την κουλτούρα του ελέγχου, των διαδικασιών και της στοχοθεσίας κατά σε όλο το οργανωτικό περιβάλλον του Δήμου ώστε να βελτιωθεί το περιβάλλον ελέγχου.
- Να ενδυναμώνει το Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου.

Προκειμένου να επιτευχθεί ο οργανικός του σκοπός θα πρέπει να αναπτύξει ένα Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου που να αποτελείται από ένα πλέγμα λειτουργιών και διαδικασιών (Σχήμα 7), καθώς και των δικλίδων ελέγχου που υιοθετεί ο Δήμος, σχεδιασμένο να παρέχει εύλογη διαβεβαίωση στη Διοίκηση για την επίτευξη των στόχων του σχετικά με το εκάστοτε Περιβάλλον Ελέγχου, δηλαδή όλες τις πιθανές ελεγχόμενες οντότητες και δραστηριότητες στο εσωτερικό του δήμου (ΟΟΣΑ, 2018), αναφορικά με την:



**Σχήμα 7:** Ο ρόλος της Μονάδας Εσωτερικού Ελέγχου του Δήμου

- α)** αποτελεσματικότητα και αποδοτικότητα των επιχειρησιακών του λειτουργιών,
- β)** αξιοπιστία των οικονομικών και λοιπών αναφορών,
- γ)** συμμόρφωση με τους νόμους, κανονισμούς και τις πολιτικές που διέπουν τη λειτουργία του οργανισμού

#### **5.4. Χαρτογράφηση και αξιολόγηση των κινδύνων - Μεθοδολογία**

Σύμφωνα με τον ΟΑΣΑ (2018), η εκπόνηση ενός προγράμματος ελέγχου βάσει της αξιολόγησης των κινδύνων δεν χρειάζεται να είναι περίπλοκη. Μπορεί να περιλαμβάνει μια

συνάντηση εργασίας με αντικείμενο τους κινδύνους και τις προτεραιότητες του ελέγχου, τα συμπεράσματα της οποίας στη συνέχεια υποβάλλονται προς εξέταση σε ένα όργανο διακυβέρνησης, όπως είναι η ανώτατη διοίκηση ή η Επιτροπή Ελέγχου.

Η ύπαρξη αποτελεσματικού μηχανισμού εσωτερικής παρακολούθησης των κινδύνων, προσθέτει την ικανότητα παροχής καλύτερης ποιότητας υπηρεσιών εσωτερικού ελέγχου, ενώ παράλληλα οι ενδεχόμενοι κίνδυνοι που μπορεί να απειλήσουν την επίτευξη των στόχων του οργανισμού, ελαχιστοποιούνται (Abidin, 2017).

Στο παραπάνω πλαίσιο ο Δήμος Πυλαίας – Χορτιάτη για την εγκατάσταση του συστήματος εσωτερικού ελέγχου στη λειτουργία του το 2020, με την τεχνική υποστήριξη πιστοποιημένων Εσωτερικών Ελεγκτών από το εξωτερικό του περιβάλλον, ολοκλήρωσε:

- **α)** Εξειδικευμένη εκπαίδευση με μαθησιακά εργαστήρια στα στελέχη της ΜΕΕ πάνω στην ελεγκτική διαδικασία και τη χαρτογράφηση των κινδύνων και
  - β)** γενική ενημέρωση για τον Εσωτερικό Έλεγχο σε όλα τα στελέχη όλου του Δήμου των υπόλοιπων οργανικών μονάδων, προκειμένου να γνωρίσουν τη σημασία της λειτουργίας και του τρόπου υποστήριξης του έργου του, με στόχο να επιτευχθεί συναίνεση και συνεργασία.
- Ανάλυση και πρώτη χαρτογράφηση των κινδύνων σε όλες τις οργανικές μονάδες του Δήμου σε επίπεδο Διεύθυνσης και Τμήματος. Η διαδικασία περιελάμβανε συνεντεύξεις των στελεχών της μονάδας Εσωτερικού Ελέγχου υπό την καθοδήγηση του τεχνικού συμβούλου, με τους προϊσταμένους των Διευθύνσεων και των Τμημάτων και των στελεχών των οργανικών μονάδων του δήμου.
- Πιλοτικό έλεγχο σε μια οργανική μονάδα επιπέδου τμήματος, στο πλαίσιο μαθησιακών αποτελεσμάτων προκειμένου να κατανοηθούν τα στάδια και οι επιμέρους διαδικασίες του Εσωτερικού Ελέγχου από τα στελέχη του δήμου.

Η παρούσα προσέγγιση κρίθηκε ότι είναι η πιο ενδεδειγμένη για την εισαγωγή του συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου στο Δήμο, με στόχο την απόκτηση γνώσης για την ενίσχυση της εγκυρότητας και της αξιοπιστίας των προγραμμάτων ελέγχου που θα ακολουθήσουν και να διασφαλιστεί ότι οι διαθέσιμοι πόροι ελέγχου χρησιμοποιούνται αποτελεσματικά.

## Τα Στάδια της Χαρτογράφησης Κινδύνων:

1. Προσδιορισμός του περιβάλλοντος ελέγχου, που είναι η ελεγχόμενη οντότητα της Διεύθυνσης Οικονομικών Υπηρεσιών<sup>2</sup>, με τις δραστηριότητες (λειτουργίες και διαδικασίες) που καλούνται να διεκπεραιώνουν οι οργανικές της μονάδες δηλαδή τα τμήματα που υπάγονται σε αυτήν.
2. Συλλογή των πληροφοριών για τον καθορισμό των κινδύνων, που περιλαμβάνει εντοπισμό και την καταγραφή όλων των ενδεχόμενων κινδύνων που σχετίζονται με το περιβάλλον ελέγχου και τέθηκαν οι προτεραιότητες βάσει της σημασίας και του βαθμού των κινδύνων.
3. Χαρτογράφηση και ιεράρχηση των κινδύνων, όπου αντιστοιχίστηκαν οι κίνδυνοι με την ελεγχόμενη οντότητα και τις δραστηριότητες και αποτυπώθηκαν συγκεκριμένα πλάνα ελέγχου βάσει κινδύνων που δύναται να αναληφθούν και δημιουργήθηκε το 1<sup>ο</sup> Σχέδιο Χαρτογράφησης Κινδύνων του Δήμου Πυλαίας – Χορτιάτη.

Το σχέδιο με την χαρτογράφηση των κινδύνων και τα προτεινόμενα πλάνα ελέγχου κατατέθηκαν από την ΜΕΕ στην ανώτερη διοίκηση προκειμένου να λάβει γνώση και να εγκρίνει τον προγραμματισμό των ελέγχων βάσει κινδύνων στο επόμενο στάδιο.

4. Σχεδιασμός προγραμμάτων Ελέγχου βάσει της χαρτογράφησης των κινδύνων, με την έγκριση της ανώτερης ηγεσίας, η ΜΕΕ θα εισέλθει στο στάδιο προετοιμασίας του προγραμματισμού της ελεγκτικής δράσης για τη Διεύθυνση Οικονομικών Υπηρεσιών και των οργανικών μονάδων που υπάγονται σε αυτήν, με βάση τα πλάνα ελέγχου του 3ου σταδίου.

### *5.4.1. Περιβάλλον Ελέγχου της Διεύθυνσης Οικονομικών Υπηρεσιών*

#### Η Διεύθυνση Οικονομικών Υπηρεσιών (Άρθρο 26 - ΟΕΥ)

Αναλύοντας το περιβάλλον της Διεύθυνσης Οικονομικών Υπηρεσιών διαπιστώνουμε ότι στις οργανικές διατάξεις του δήμου (Ο.Ε.Υ.) διατυπώνεται η αποστολή της: «*Η Διεύθυνση Οικονομικών Υπηρεσιών έχει ως Αποστολή τη χρηματοοικονομική λειτουργία του Δήμου με*

---

<sup>2</sup> Σημειώνεται ότι λόγω του μεγάλου όγκου της πληροφορίας που γι' αυτόν τον λόγο δεν δύναται να περιληφθεί στην παρούσα διπλωματική εργασία, επιλέχθηκε να παρουσιαστεί παρακάτω το περιβάλλον ελέγχου για **την λειτουργία των Εσόδων** της Διεύθυνσης Διοικητικών Υπηρεσιών.

*παρακολούθηση της οικονομικής δράσης, την ορθή απεικόνιση των οικονομικών πράξεων, τη διαχείριση των εσόδων και δαπανών του, τη διασφάλιση και την αποτελεσματική λειτουργία του εφοδιαστικού συστήματος του Δήμου».*

Η λειτουργία της διέπεται θεσμικά κυρίως από τα οριζόμενα άρθρα 81, 82, 83 & 84 του ΒΔ.1959.

Συγχρόνως, είναι υπεύθυνη για τη χρηστή δημοσιονομική διαχείριση του φορέα και κατευθύνει την ομαλή λειτουργία των οικονομικών υπηρεσιών, την κατάρτιση και την εκτέλεση του προϋπολογισμού και τη λογιστική αποτύπωση των δραστηριοτήτων του φορέα, σύμφωνα με τη σχετική κείμενη νομοθεσία και τις οδηγίες του ΓΛΚ. Μεριμνά για:

- Την παροχή έγκαιρων και αξιόπιστων στοιχείων για τον προϋπολογισμό του δήμου στο εποπτεύον Υπουργείο, στο ΓΛΚ και στον Υπουργό Οικονομικών.
- Την πιστή τήρηση των στόχων ισοζυγίου, των ανωτάτων ορίων του προϋπολογισμού και του Μεσοπρόθεσμου Προγράμματος Δημοσιονομικής Στρατηγικής του δήμου, καθώς και την ανάληψη υποχρεώσεων μόνο εφόσον υπάρχει αντίστοιχη πίστωση στον οικείο προϋπολογισμό.
- Την παροχή υποστήριξης και την εισήγηση στα ανώτατα όργανα διοίκησης του δήμου, με σκοπό τη λήψη αποφάσεων για τη βέλτιστη κατανομή των πόρων του.
- Την συμμόρφωση με τις υποχρεωτικές οδηγίες και εγκυκλίους που εκδίδει το Υπουργείο Οικονομικών και το Γενικό Λογιστήριο του Κράτους.
- Τη σύσταση και την εφαρμογή εσωτερικών δικλείδων ασφαλείας στη δημοσιονομική διαχείριση του Δήμου

Η λειτουργία της Διεύθυνσης Οικονομικών Υπηρεσιών διεκπεραιώνεται με την εκτέλεση των βασικών αρμοδιοτήτων των τμημάτων που υπάγονται σε αυτήν:

#### **1. Τμήμα Προϋπολογισμού, Λογιστηρίου και Αποθηκών, με αρμοδιότητες:**

**α.** Εκτέλεσης του Προϋπολογισμού, **β.** Τήρησης του Διπλογραφικού Συστήματος, **γ.** Κατάρτισης του Ισολογισμού, **δ.** Παρακολούθησης του Λογιστηρίου, **ε.** Εκκαθάρισης των Δαπανών, **στ.** Λειτουργίας της Αποθήκης (με παρακολούθηση των εισροών και εκροών υλικών)

## **2. Τμήμα Προμηθειών, με αρμοδιότητες:**

**α.** Διεκπεραίωσης των Προμηθειών υπηρεσιών και αγαθών, **β.** Μισθώσεων των ακινήτων στέγασης των δημοτικών υπηρεσιών

## **3. Τμήμα Εσόδων και Εμπορικών Δραστηριοτήτων, με αρμοδιότητες:**

**α.** Βεβαίωσης δημοτικών τελών, φόρων και προστίμων, **β.** Αξιοποίησης της δημοτικής περιουσίας, **γ.** Αξιοποίησης και παρακολούθηση των κληροδοτημάτων, **δ.** Ρύθμισης των εμπορικών δραστηριοτήτων, **ε.** Δράσεων για την προστασία του καταναλωτή, **στ.** Χορήγησης αδειών εμπορικών και γενικών επιχειρηματικών δραστηριοτήτων

## **4. Τμήμα Ταμειακής Υπηρεσίας, με αρμοδιότητες:**

**α.** Παρακολούθησης όλων των ταμειακών εργασιών από το Δημοτικό Ταμεία, **β.** Διεκπεραίωσης διαχειριστικών πράξεων (εισπράξεων και πληρωμών) και **γ.** Παρακολούθησης των επιμελητών εισπράξεων

### **5.4.2. Συλλογή των Πληροφοριών για τον καθορισμό των κινδύνων**

Για τον καθορισμό των κινδύνων στο περιβάλλον ελέγχου της Διεύθυνσης Οικονομικών Υπηρεσιών, καθώς και των ενδεχόμενων συνεπειών τους, αξιοποιήθηκε ένα σύνολο εργαλείων συλλογής πληροφοριών, όπως συνεντεύξεις, συναντήσεις και εργαστήρια για τη συγκέντρωση επιπρόσθετων δεδομένων από τη διοικητική ιεραρχία όσον αφορά στους κινδύνους σε διάφορα επίπεδα του οργανισμού, αλλά και από τα λοιπά εμπλεκόμενα μέρη στη καθημερινή λειτουργία του φορέα (ΠΑ, 2016). Βήματα συλλογής πληροφοριών:

#### **(α) Συνάντηση με τη Διοίκηση**

Συνάντηση με το Γενικό Γραμματέα με σκοπό την:

- πληροφόρηση σχετικά με τις προσδοκίες τους και του τί αναμένουν από τον συγκεκριμένο έλεγχο, ώστε να υπάρχει κοινή αντίληψη επ' αυτού.
- πληροφόρηση του ελεγκτή σχετικά με τη στοχοθεσία του Δήμου (π.χ. αύξηση εσόδων, ψηφιοποίηση συστημάτων, καλύτερη και ταχύτερη εξυπηρέτηση του πολίτη).

Η γνώση της στοχοθεσίας είναι σημαντική για την αξιολόγηση των κινδύνων και την μετέπειτα ιεράρχηση των συστάσεων που θα προκύψουν από την ελεγκτική διαδικασία.



## **(β) Συναντήσεις με την Διοικητική Ιεραρχία στις Οργανικές Μονάδες του Δήμου**

Η καταγραφή των κινδύνων στηρίχθηκε στο πρότυπο ερωτηματολόγιο της ΕΑΔ (2020) που παρατίθεται παρακάτω (Πίνακας 1), συμπληρώθηκε μέσω συνέντευξης με τους προϊσταμένους των οργανικών μονάδων από τα στελέχη της ΜΕΕ. Η δραστηριότητα είχε σκοπό την εκτίμηση των κινδύνων του Δήμου για την καλύτερη διαχείρισή τους, προκειμένου να επιτευχθούν οι στόχοι που έχουν τεθεί. Οι απαντήσεις ήταν συνοπτικές και συγκεκριμένες, η δε συμπλήρωσή τους ήταν υποχρεωτική για τις διευθύνσεις, τα τμήματα αυτών και τα αυτοτελή ή ανεξάρτητα τμήματα και γραφεία του Δήμου.

**Πίνακας 1 :** Ερωτηματολόγιο Συλλογής Πληροφοριών Δήμου Πυλαίας – Χορτιάτη

<b>Ερωτηματολόγιο συλλογής πληροφοριών για τη χαρτογράφηση των κινδύνων (βασισμένο στο πρότυπο της ΕΑΔ)</b>			
<b>ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΕΡΩΤΩΜΕΝΟΥ</b>			
Όνοματεπώνυμο			
Οργανική Μονάδα			
Θέση			
<b>1. Αναφέρατε ποιοι είναι οι αντικειμενικοί σκοποί της οργανικής μονάδας της οποίας προϊστασθε/υπηρετείτε:</b>			
1.			
2.			
....			
<b>2. Αναφέρατε ποιοι είναι κατά τη γνώμη σας οι κίνδυνοι ή αδυναμίες της οργανικής μονάδας σας που πιθανόν να εμποδίζουν την επίτευξη των στόχων</b>			
1.			
2.			
....			
<b>3α. Εκτιμήστε τους αναφερθέντες κινδύνους ως προς την πιθανότητα εμφάνισής τους με κλίμακα από το 1 (πολύ απίθανο) έως το 5 (σχεδόν βέβαιο)</b>			
<b>3β. Εκτιμήστε τους αναφερθέντες κινδύνους ως προς την επίπτωση που μπορεί να επιφέρουν με κλίμακα από το 1 (αμελητέα) έως το 5 (ακραία)</b>			
<b>3γ. Εκτιμήστε το συνολικό επίπεδο κινδύνου με βάση το γινόμενο πιθανότητας και επίπτωσης:</b> <b>1-3: χαμηλός, 4-12: μέτριος, 15-25: υψηλός</b>			
<b>Κίνδυνος</b>	<b>Πιθανότητα</b>	<b>Επίπτωση</b>	<b>Συνολικό Επίπεδο</b>

	Εμφάνισης 1 - 5	Κινδύνου 1 - 5	Κινδύνου

Με τη συλλογή των πληροφοριών δημιουργήθηκε ένα αρχικό προφίλ κινδύνων, μια βάση αναφοράς, η οποία αναμένεται να εμπλουτιστεί στην πάροδο του χρόνου. Μέρος αυτού του προφίλ αναπτύσσεται παρακάτω, όπου στο πλαίσιο της παρούσας διπλωματικής εργασίας, παρουσιάζεται αναλυτικά η διαδικασία χαρτογράφησης των κινδύνων για τη **λειτουργία των Εσόδων** της Διεύθυνσης Οικονομικών Υπηρεσιών του Δήμου Πυλαίας – Χορτιάτη.

#### 5.4.3. Χαρτογράφηση και ιεράρχηση των κινδύνων της λειτουργίας Εσόδων

Στο στάδιο αυτό διατυπώθηκαν και αξιολογήθηκαν οι κίνδυνοι βάσει των εγχειριδίων του ΟΑΣΑ (2018), της ΠΑ (2017) και της ΕΑΔ (2020). Τα δυο σημαντικά κριτήρια για την εκτίμηση των κινδύνων είναι η **πιθανότητα** εμφάνισης τους και εφόσον αυτοί εκδηλωθούν, η **επίπτωση** που θα έχουν στην επίτευξη των στόχων του οργανισμού. Η εκτίμηση και αξιολόγηση του κάθε κινδύνου, με βάση τα προαναφερόμενα κριτήρια και λαμβάνοντας υπόψη τη σχετική πληροφόρηση, έχει ως αποτέλεσμα τον χαρακτηρισμό του ως: **Υψηλός** ή **Μέτριος** ή **Χαμηλός**.

Σύμφωνα με την ΕΑΔ (2020) παραδείγματα εκτίμησης (Πίνακας 2) και βαθμονόμησης των δυο κύριων διαστάσεων είναι:

**Για την Πιθανότητα:**

**Πίνακας 2 :** Εκτίμηση της Πιθανότητας Κινδύνου

<b>5</b>	Σχεδόν Βέβαιο	Πιθανότητα μεγαλύτερη του 90% να λάβει χώρα το γεγονός στους επόμενους 12 μήνες
<b>4</b>	Πολύ Πιθανό	Πιθανότητα μεταξύ 75% και 90% να λάβει χώρα το γεγονός στους επόμενους 12 μήνες
<b>3</b>	Πιθανό	Πιθανότητα μεταξύ 50% και 75% να λάβει χώρα το γεγονός στους επόμενους 12 μήνες
<b>2</b>	Απίθανο	Πιθανότητα μεταξύ 10% και 50% να λάβει χώρα το γεγονός στους επόμενους 12 μήνες
<b>1</b>	Πολύ Απίθανο	Πιθανότητα μικρότερη του 10% να λάβει χώρα το γεγονός στους επόμενους 12 μήνες

(Πηγή: ΕΑΔ, Εγχειρίδιο Εσωτερικού Ελέγχου ΟΤΑ, 2020)

### Για την Επίπτωση (βαθμολόγηση από 1 έως 5):

- Σωρευτική επίπτωση στα συνολικά έσοδα δήμου
- Απόκλιση από καθιερωμένα κριτήρια απόδοσης
- Αρνητική δημοσιότητα/βλάβη στη φήμη σε διεθνές/εθνικό/τοπικό κοινό
- Αποτυχία συμμόρφωσης με νομοθετικό πλαίσιο που οδηγεί σε βαριά πρόστιμα και/ή βλάβη της φήμης
- Εσφαλμένη, απολεσθείσα ή σημαντικά καθυστερημένη διοικητική πληροφόρηση
- Εσφαλμένα στοιχεία, πέραν του επιπέδου σημαντικότητας για την οντότητα Ευρήματα εξωτερικού ελέγχου
- Ενέργειες κατά του Οργανισμού Τοπικής Αυτοδιοίκησης με εκτιμώμενες σοβαρές συνέπειες

Ο τρόπος χαρτογράφησης και κατάταξης των Κινδύνων του Δήμου πραγματοποιήθηκε βάσει του υποδείγματος της ΕΑΔ (2020) που παρατίθεται στον Πίνακα (3) που ακολουθεί.

**Πίνακας 3 :Βαθμολόγηση Κινδύνων**

A/A	Τμήμα- Διαδικασία	Κίνδυνος	Πιθανότητα (*)	Επίπτωση (*)	Χαρτογράφηση κινδύνου
1	Υπηρεσία Περιβάλλοντος	Ακάθαρτοι δημόσιοι χώροι	3	5	Υψηλός
2	Νομική Υπηρεσία	Μη συμμόρφωση με τον Νόμο περί Προστασίας Προσωπικών Δεδομένων (GDPR)	3	5	Υψηλός
3	Υπηρεσία Πληροφορικής	Απώλεια δεδομένων Πληροφορικής	2	4	Μέτριος
4	Οικονομική Υπηρεσία	Οικονομικές Καταστάσεις που περιέχουν λάθη	1	4	Μέτριος
5	Οικονομική Υπηρεσία	Καθυστερήσεις στον Προϋπολογισμό	2	2	Μέτριος
6	Δημοτική Αστυνομία	Παράνομη στάθμευση	1	3	Χαμηλός

(Πηγή: ΕΑΔ, Εγχειρίδιο Εσωτερικού Ελέγχου ΟΤΑ, 2020)

#### 5.4.4. Σχεδιασμός προγραμμάτων Ελέγχου βάσει της χαρτογράφησης των κινδύνων

Ο σχεδιασμός των ελέγχων αναπτύχθηκε βάσει της προτεραιοποίησης των κινδύνων όπως προέκυψε από τη χαρτογράφηση τους. Ο διενεργών τον Εσωτερικό Έλεγχο σχεδίασε ένα σχέδιο εσωτερικών ελέγχων με:

- τους στόχους του προγράμματος ελέγχου
- την κατάσταση με τα προτεινόμενα προγραμμάτων ελέγχου
- την τεκμηρίωση για την επιλογή κάθε προτεινόμενου προγράμματος ελέγχου βάσει της αξιολόγησης των κινδύνων

#### 5.5. Παρουσίαση της Χαρτογράφησης Κινδύνων στη λειτουργία Εσόδων του Δήμου

Στην Ελλάδα, τα τελευταία χρόνια είναι εμφανής η μείωση της χρηματοδότησης των δήμων λόγω των δημοσιονομικών μέτρων που προκάλεσε η οικονομική κρίση, που δημιουργεί την ανάγκη να αξιοποιούν όλες τις δυνητικές πηγές εσόδων χρησιμοποιώντας θεσμοθετημένες διαδικασίες, προκειμένου να μεγιστοποιήσουν τα έσοδά τους και να επιτύχουν οικονομική αυτάρκεια και αυτονομία (Karagiorgos *et al.*, 2019).

Στο πλαίσιο του παραπάνω κοινού για όλους τους Δήμους στόχου, χάριν της παρούσας εργασίας, παρουσιάζεται η ελεγκτική διαδικασία χαρτογράφησης κινδύνων της **λειτουργίας Εσόδων** του Τμήματος Εσόδων και Εμπορικών Δραστηριοτήτων της Διεύθυνσης Οικονομικών Υπηρεσιών του Δήμου Πυλαίας – Χορτιάτη. Η λειτουργία των Εσόδων επιλέχθηκε λόγω της σπουδαιότητάς της στη διασφάλιση της εύρωστης οικονομικής θέσης του Δήμου. Στη συνέχεια, παρατίθενται τα πλάνα ελέγχου που καταρτίστηκαν βάσει των κινδύνων, με στόχο να επιβεβαιώσουν ή να επαληθεύσουν την ορθή δράση των υπηρεσιών για την πρόληψη και αντιμετώπιση των καταγεγραμμένων κινδύνων της οργανικής μονάδας.

##### **A. Περιβάλλον Ελέγχου της Λειτουργίας των Εσόδων**

Το Τμήμα Εσόδων και Εμπορικών Δραστηριοτήτων λειτουργεί κάτω από τη Διεύθυνση Οικονομικών Υπηρεσιών και έχει τις εξής επιμέρους αρμοδιότητες: **α.** βεβαίωσης δημοτικών τελών, φόρων και προστίμων, **β.** αξιοποίησης της δημοτικής περιουσίας και παρακολούθησης των κληροδοτημάτων, **γ.** ρύθμισης των εμπορικών δραστηριοτήτων, **δ.** προστασίας του καταναλωτή, **ε.** χορήγησης αδειών εμπορικών και γενικών επιχειρηματικών δραστηριοτήτων.

Η χαρτογράφηση της λειτουργίας των Εσόδων αναφέρεται στις αρμοδιότητες **α.** και **β.**

## Το Τμήμα Εσόδων και Εμπορικών Δραστηριοτήτων

### (Άρθρο 26 ΟΕΥ, περίπτωση 3)

Οι οργανικές διατάξεις του Ο.Ε.Υ. του Δήμου Πυλαίας - Χορτιάτη, προβλέπουν για τη λειτουργία των Εσόδων τις κάτωθι αρμοδιότητες βάσει των οποίων εκτελείται η βεβαίωση των Εσόδων του Δήμου, που είναι κοινές για όλους τους ΟΤΑ Α' Βαθμού της χώρας.

#### **(α) Αρμοδιότητες Βεβαίωσης Δημοτικών Τελών, Φόρων και Προστίμων**

- Συγκεντρώνει στοιχεία για την εξακρίβωση των υπόχρεων και του ύψους των χρηματικών υποχρεώσεων προς τον Δήμο των φυσικών και νομικών προσώπων για φόρους, εισφορές, τέλη, δικαιώματα που περιοδικά πρέπει να καταβάλλονται στο Δήμο με βάση τις ισχύουσες εκάστοτε διατάξεις της νομοθεσίας.
- Ελέγχει την ακρίβεια των μεγεθών με βάση τα οποία υπολογίζονται το ύψος ανά υπόχρεο των προηγούμενων φόρων, εισφορών, τελών, δικαιωμάτων κ.λπ.
- Δημιουργεί και τηρεί αρχεία υπόχρεων για την καταβολή των επιμέρους ποσών που αποτελούν τακτικά έσοδα του Δήμου.
- Επεξεργάζεται στοιχεία και υπολογίζει περιοδικά το ύψος των οφειλομένων ποσών κατά κατηγορία προσόδου και υπόχρεο. Καταρτίζει βεβαιωτικούς καταλόγους υπόχρεων και αντίστοιχων οφειλόμενων ποσών κατά κατηγορία προσόδου.
- Μεριμνά για την ενημέρωση των υπόχρεων για την καταβολή των προηγούμενων οφειλομένων ποσών και μεριμνά για την τήρηση των διαδικασιών που ισχύουν για τις προσφυγές των υπόχρεων όταν αμφισβητούν το ύψος των οφειλόμενων ποσών.
- Μεριμνά σε συνεργασία με το Τμήμα Κοιμητηρίων για τη βεβαίωση των εσόδων των Κοιμητηρίων σύμφωνα με τον α.ν. 582/1968 και τον ισχύοντα Κανονισμό λειτουργίας των κοιμητηρίων.
- Μεριμνά σε συνεργασία με το Τμήμα Κοιμητηρίων για την έγκαιρη κατάρτιση των Χρηματικών Καταλόγων από τις οικογενειακές εισπράξεις των Κοιμητηρίων, σύμφωνα με τον κανονισμό λειτουργίας και τις ισχύουσες, κάθε φορά διατάξεις.
- Οριστικοποιεί τους βεβαιωτικούς καταλόγους μετά την ολοκλήρωση των διαδικασιών των τυχόν προσφυγών για την εκτέλεση των αντιστοίχων εισπράξεων.
- Βεβαιώνει την κατάθεση ακριβούς αντιγράφου της υπεύθυνης δήλωσης του άρθρου 2 του ν. 25/1975 για την ηλεκτροδότηση των ακινήτων και καταγράφει τα νέα ηλεκτροδοτούμενα ακίνητα.

- Ελέγχει σε συνεργασία με τις αρμόδιες επιτροπές ελέγχου, τα στοιχεία σε ότι αφορά την επιφάνεια των ακινήτων, την δραστηριότητα (χρήση) των επαγγελματικών χώρων για την επιβολή του σωστού συντελεστή δημοτικών τελών.
- Μεριμνά για την επιβολή και είσπραξη του τέλους ακίνητης περιουσίας (ΤΑΠ). Χορηγεί βεβαιώσεις ΤΑΠ.
- Βεβαιώνει με κατάλογο τα τέλη για τα ακίνητα που είναι εκτός σχεδίου και τα μη ηλεκτροδοτούμενα εντός σχεδίου ακίνητα
- Εκτελεί τις προπαρασκευαστικές εργασίες για την εισαγωγή των προσφυγών για συζήτηση στις φορολογικές επιτροπές και παρακολουθεί αυτές που εκκρεμούν στα Διοικητικά δικαστήρια.
- Εκδίδει και κοινοποιεί αποσπάσματα των βεβαιωτικών καταλόγων και μεριμνά για την έκδοση (αρμοδίως) και την κοινοποίηση αποφάσεων καταλογισμού ή επιβολής προστίμου σε περιπτώσεις παραβάσεως των φορολογικών διατάξεων και κανονισμών.
- Παραλαμβάνει τις εκθέσεις ελέγχου αυθαίρετης κατάληψης κοινόχρηστων χώρων, αυθαίρετης διαφήμισης, τον καταλογισμό δαπάνης λόγω ζημιάς, τις παραβάσεις Κ.Ο.Κ. και ότι άλλο σχετικό με παραβάσεις από το αρμόδιο γραφείο ή την Δημοτική Αστυνομία και εκτελεί κάθε εργασία για την επιβολή και είσπραξη των αναλογούντων προστίμων.
- Εκτελεί κάθε εργασία που αφορά την επιστροφή αχρεωστήτως εισπραχθέντων φόρων, τελών, εισφορών και δικαιωμάτων και αποστέλλει τα απαραίτητα δικαιολογητικά στο λογιστήριο για ενταλματοποίηση της δαπάνης.
- Εκδίδει τα οίκοθεν βεβαιωτικά σημειώματα για οφειλές που προκύπτουν από τη συναλλαγή των πολιτών με τις υπηρεσίες του Δήμου.
- Μεριμνά για την άδεια χρήσης κοινόχρηστου χώρου σε συνεργασία με την Τεχνική Υπηρεσία, η οποία γνωμοδοτεί θετικά ή αρνητικά για την καταλληλότητα του χώρου.
- Μεριμνά για την έγκαιρη κατάρτιση των Χρηματικών Καταλόγων από τις οίκοθεν εισπράξεις των Κοιμητηρίων, σύμφωνα με τον κανονισμό λειτουργίας και τις ισχύουσες, κάθε φορά διατάξεις.
- Εισηγείται την αναπροσαρμογή των τελών και των δικαιωμάτων των Κοιμητηρίων.
- Εποπτεύει τη λειτουργία της Δημοτικής Επιχείρησης Ύδρευσης Αποχέτευσης Πυλαίας-Χορτιάτη.

**(β) Αρμοδιότητες Αξιοποίησης Δημοτικής Περιουσίας και Κληροδοτημάτων**

- Παραλαμβάνει τα αρχεία της δημοτικής ακίνητης περιουσίας σε ηλεκτρονική και φυσική μορφή (φάκελοι με στοιχεία περιγραφικά και ιδιοκτησιακά έγγραφα) από την Τεχνική υπηρεσία.
- Μεριμνά για την διερεύνηση μεθόδων αξιοποίησης της δημοτικής ακίνητης περιουσίας και διατυπώνει σχετικές εισηγήσεις προς τα αρμόδια όργανα του Δήμου.
- Μεριμνά για την προώθηση της αξιοποίησης της δημοτικής ακίνητης περιουσίας σύμφωνα με τις σχετικές αποφάσεις του Δήμου και τη διαχείριση της εκμετάλλευσης της δημοτικής ακίνητης περιουσίας (πχ. κατάρτιση συμβάσεων μισθώσεων, μέριμνα είσπραξης μισθωμάτων κ.λπ.).
- Μεριμνά για την επωφελέστερη διάθεση της κινητής περιουσίας του Δήμου και γενικά των πάσης φύσης μόνιμων ή πρόχειρων εγκαταστάσεων.
- Τηρεί τις διαδικασίες που σχετίζονται με την αποδοχή και την αξιοποίηση των δωρεών και των κληροδοτημάτων προς τον Δήμο, σύμφωνα με τους αντιστοιχούς όρους, συντάσσοντας τους αντίστοιχους προϋπολογισμούς και απολογισμούς.
- Τηρεί το αρχείο των κληροδοτημάτων του δήμου και μεριμνά για την αξιοποίηση των ακινήτων αυτών.
- Παρέχεται υποστήριξη από την Τεχνική Υπηρεσία και από την Νομική υπηρεσία του Δήμου για εμβαδομέτρηση κατοικιών – καταστημάτων και εν γένει κτισμάτων για τον προσδιορισμό δημοτικών τελών, ΤΑΠ, κ.λπ.

## ***B. Χαρτογράφηση και ιεράρχηση των κινδύνων της λειτουργίας των Εσόδων***

Λαμβάνοντας υπόψη τις αρμοδιότητες του τμήματος Εσόδων και Εμπορικών Δραστηριοτήτων, η διαδικασία καταγραφής των κινδύνων πραγματοποιήθηκε με βάση τις επιμέρους διαδικασίες των δημοτικών εσόδων, όπως αξιολογήθηκαν στο στάδιο συλλογής πληροφοριών σε συνδυασμό με τις προβλεπόμενες οργανικές διατάξεις (ΟΕΥ) που αφορούν στα παρακάτω πεδία:

- ✓ Βεβαιώσεις Εσόδων
- ✓ Στοχοθεσία – Προγραμματισμός των Εσόδων
- ✓ Δημοτικά τέλη, Δημοτικός Φόρος, ΤΑΠ
- ✓ Τέλη επί των Ακαθαρίστων Εσόδων Επιτηδευματιών – Καταστημάτων Εστίασης
- ✓ Τέλος Διαφήμισης – Πρόστιμα για Παράνομη Διαφήμιση

- ✓ Τέλος Χρήσης Κοινόχρηστων Χώρων
- ✓ Τέλος Διαμονής Παρεπιδημούντων
- ✓ Τέλη Διέλευσης - Τέλη Χρήσης Δικαιωμάτων Διέλευσης - Εγγυήσεις Καλής Εκτέλεσης των Εργασιών Διέλευσης Δικτύων
- ✓ Έσοδα από Κοιμητήρια
- ✓ Έσοδα από Ενοίκια Ακινήτων & Εκμίσθωσης Δημοτικών Εκτάσεων
- ✓ Έσοδα από ΚΟΚ
- ✓ Απαιτήσεις και Διαγραφές Απαιτήσεων
- ✓ Αξιοποίηση Πηγών Εσόδων
- ✓ Οίκοθεν Έσοδα

Η εκτίμηση των κινδύνων αποσκοπεί στον εντοπισμό των διαδικασιών που παρουσιάζουν την ανάγκη ανάληψης δράσεων, οι οποίες αναμένεται να τους περιορίζουν σε ανεκτά επίπεδα, προκειμένου ο Δήμος Πυλαίας - Χορτιάτη να επιτυγχάνει τους στόχους που θέτει. Η χαρτογράφηση και η εκτίμηση των κινδύνων που παρατίθεται παρακάτω (Πίνακας 4), προτάθηκε από τα ίδια τα στελέχη του δήμου και προέκυψε βάσει:

- α) της εμπειρίας της οργανικής μονάδας,
- β) του ιστορικού εντοπισμού των λαθών που έχουν καταγράψει ότι παρουσιάζονται σε μια περιοχή,
- γ) των υποδείξεων των υπαλλήλων που ασκούν τις διαδικασίες,
- δ) του αντίκτυπου που έχουν με βάση το ιστορικό ή εκτιμάται ότι θα έχουν, για την εκπλήρωση της Αποστολής του δήμου, συμπεριλαμβανομένου του οικονομικού και λειτουργικού κόστους και λοιπών επιβαρύνσεων.

**Πίνακας 4 :** Χαρτογράφηση κινδύνων Λειτουργίας Εσόδων

<b>ΚΙΝΔΥΝΟΙ ΑΝΑ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΚΟ ΠΕΔΙΟ</b>	<b>Πιθανότητα Εμφάνισης (1 – 5)</b>	<b>Επίπτωση Κινδύνου (1 – 5)</b>	<b>Συνολικό Επίπεδο Κινδύνου (Υψηλός Μέτριος Χαμηλός)</b>	<b>Αποδοχή ή μη του Κινδύνου</b>
<b>Βεβαίωση Εσόδων</b>			<b>(Y)</b>	
Μη αξιοποίηση του συνόλου των πηγών εσόδων του Δήμου - Διαφυγόντα έσοδα.	3	5	<b>Y</b>	Όχι
Παραλείψεις και λάθη στην παρακολούθηση και	4	4	<b>Y</b>	Όχι



<b>ΚΙΝΔΥΝΟΙ ΑΝΑ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΚΟ ΠΕΔΙΟ</b>	<b>Πιθανότητα Εμφάνισης (1 – 5)</b>	<b>Επίπτωση Κινδύνου (1 – 5)</b>	<b>Συνολικό Επίπεδο Κινδύνου (Υψηλός Μέτριος Χαμηλός)</b>	<b>Αποδοχή ή μη του Κινδύνου</b>
συλλογή στοιχείων καθώς και ανάλυση πρόσθετων πόρων.				
<b>Στοχοθεσία – Προγραμματισμός Εσόδων – Αυτοψίες</b>			<b>(Y)</b>	
Αδυναμία απαίτησης εσόδων - Διαφυγόντα έσοδα.	4	5	<b>Y</b>	Όχι
Αδυναμία αξιολόγησης των υπαλλήλων του τμήματος.	4	4	<b>Y</b>	Όχι
<b>Δημοτικά Τέλη – Δημοτικός Φόρος – Τ.Α.Π.</b>			<b>(Y, M)</b>	
Αδυναμία επιβεβαίωσης των τετραγωνικών μέτρων.	4	3	<b>M</b>	Ναι
Μη έγκυρος υπολογισμός των ΔΤ, του ΔΦ και του ΤΑΠ.	4	5	<b>Y</b>	Όχι
Μη έγκαιρη καταχώρηση των αλλαγών αναφορικά με την ενημέρωση των λογαριασμών των υπόχρεων.	3	3	<b>M</b>	Ναι
Ύπαρξη διαφυγόντων εσόδων λόγω της χρονικής υστέρησης.	3	5	<b>Y</b>	Όχι
Ύπαρξη διαφυγόντων εσόδων λόγω ελλιπούς παρακολούθησης της διαδικασίας και μη έγκαιρης αναγνώρισης και βεβαίωσης του εσόδου.	4	5	<b>Y</b>	Όχι
Καθυστερήσεις επί της διαδικασίας βεβαίωσης των προστίμων – Διαφυγόντα έσοδα.	4	4	<b>Y</b>	Όχι
Βεβαιωθέντα έσοδα παρελθόντων ετών – κίνδυνος διαγραφής απαιτήσεων.	3	5	<b>Y</b>	Όχι
<b>Τέλη επί των Ακαθαρίστων Εσόδων Επιτηδευματιών – Καταστημάτων Εστίασης</b>			<b>(Y)</b>	
Μη διασφάλιση από πιθανότητα υπολογισμού του αναλογούντος τέλους επί λανθασμένης φορολογικής βάσης.	4	4	<b>Y</b>	Όχι
Αδυναμία εντοπισμού του ακριβούς αριθμού των καταστημάτων, τα οποία οφείλουν να υποβάλλουν το τέλος.	3	5	<b>Y</b>	Όχι
Διαφυγόντα έσοδα.	4	5	<b>Y</b>	Όχι
<b>Τέλος Διαφήμισης – Πρόστιμα για Παράνομη Διαφήμιση</b>			<b>(M)</b>	
Αδυναμία ταυτοποίησης των οφειλετών και κατ'επέκταση κίνδυνος εμφάνισης ενδεχόμενων διαφυγόντων εσόδων.	2	3	<b>M</b>	Ναι
Μη διασφάλιση από περιπτώσεις μη βεβαίωσης	3	3	<b>M</b>	Όχι

<b>ΚΙΝΔΥΝΟΙ ΑΝΑ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΚΟ ΠΕΔΙΟ</b>	<b>Πιθανότητα Εμφάνισης (1 – 5)</b>	<b>Επίπτωση Κινδύνου (1 – 5)</b>	<b>Συνολικό Επίπεδο Κινδύνου (Υψηλός Μέτριος Χαμηλός)</b>	<b>Αποδοχή ή μη του Κινδύνου</b>
απαιτήσεων.				
<b>Τέλος Χρήσης Κοινόχρηστων Χώρων (M)</b>			<b>(M)</b>	
Αδυναμία του τμήματος εσόδων να γνωρίζει ποιο κατάστημα καταλαμβάνει κοινόχρηστο χώρο σε περίπτωση που δεν προσέλθει ο ίδιος ο οφειλέτης να το καταβάλει.	2	5	<b>M</b>	Όχι
Αδυναμία εντοπισμού των παράνομων καταλήψεων χώρων λόγω μη προγραμματισμένων αυτοψιών.	2	5	<b>M</b>	Όχι
Μη ορθή λογιστικοποίηση των εσόδων.	2	2	<b>M</b>	Ναι
Διαφυγόντα έσοδα.	2	3	<b>M</b>	Όχι
<b>Τέλος Διαμονής Παρεπιδημούντων (M)</b>			<b>(M)</b>	
Αδυναμία του τμήματος εσόδων να γνωρίζει ποια καταλύματα βρίσκονται στα όρια του Δήμου.	2	2	<b>M</b>	Ναι
Αδυναμία εντοπισμού των καταλυμάτων που δεν έχουν πληρώσει το τέλος με αποτέλεσμα να υφίστανται διαφυγόντα έσοδα για τον Δήμο.	2	4	<b>M</b>	Όχι
Μη ορθή λογιστικοποίηση των εσόδων.	2	3	<b>M</b>	Ναι
<b>Τέλη Διέλευσης - Τέλη Χρήσης Δικαιωμάτων Διέλευσης - Εγγυήσεις Καλής Εκτέλεσης των Εργασιών Διέλευσης Δικτύων (M)</b>			<b>(M)</b>	
Μη συμμόρφωση του Δήμου με τον Κανονισμό Καθορισμού των Τελών Διέλευσης, των Τελών Χρήσης Δικαιωμάτων Διέλευσης και του Ύψους των Εγγυήσεων Καλής Εκτέλεσης των Εργασιών Διέλευσης» ο οποίος ορίστηκε από την (Ε.Ε.Τ.Τ.).	2	3	<b>M</b>	Ναι
Διαφυγόντα έσοδα.	2	3	<b>M</b>	Ναι
<b>Έσοδα από Κοιμητήρια (σε συνεργασία με Τμήμα Κοιμητηρίων) (Y)</b>			<b>(Y)</b>	
Μη διασφάλιση από ενδεχόμενα διαφυγόντα έσοδα από την ελλιπή παρακολούθηση της διαδικασίας.	4	5	<b>Y</b>	Όχι
<b>Έσοδα από Ενοίκια Ακινήτων &amp; Εκμίσθωση Δημοτικών Εκτάσεων (Y)</b>			<b>(Y)</b>	
Καθυστερήσεις αναφορικά με την εισπραξιμότητα.	3	5	<b>Y</b>	Όχι
Δικαστικές διαφορές με επιπρόσθετα έξοδα για το Δήμο.	5	5	<b>Y</b>	Όχι
Διαφυγόντα έσοδα από τη μη διεκδίκηση των	3	5	<b>Y</b>	Όχι

<b>ΚΙΝΔΥΝΟΙ ΑΝΑ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΚΟ ΠΕΔΙΟ</b>	<b>Πιθανότητα Εμφάνισης (1 – 5)</b>	<b>Επίπτωση Κινδύνου (1 – 5)</b>	<b>Συνολικό Επίπεδο Κινδύνου (Υψηλός Μέτριος Χαμηλός)</b>	<b>Αποδοχή ή μη του Κινδύνου</b>
απαιτήσεων.				
Διαφυγόντα έσοδα από τη μη πλήρη αξιοποίηση των περιουσιακών στοιχείων του Δήμου.	4	4	Y	Όχι
<b>Έσοδα από ΚΟΚ (Y)</b>			(Y)	
Αδυναμία διασταύρωσης του οχήματος.	4	5	Y	Όχι
Αδυναμία βεβαίωσης του εσόδου.	4	5	Y	Όχι
Μη διασφάλιση από ενδεχόμενα διαφυγόντα έσοδα.	4	4	Y	Όχι
Μη ορθή λογιστικοποίηση του εσόδου.	4	4	Y	Όχι
Μη διασφάλιση από ενδεχόμενα διαφυγόντα έσοδα λόγω μη τεκμηριωμένης και ορθής διαδικασίας διαγραφής προστίμων.	4	5	Y	Όχι
<b>Διαγραφές Απαιτήσεων (Y)</b>			(Y)	
Μη τεκμηριωμένη διαγραφή χρεών με αποτέλεσμα τη μείωση των εσόδων με αντίκτυπο στη ρευστότητα και χρηματοοικονομική κατάσταση του Δήμου.	4	4	Y	Όχι
<b>Αξιοποίηση Πηγών Εσόδων (Y)</b>			(Y)	
Ο κίνδυνος που απορρέει από τη μη αξιοποίηση όλων των πηγών εσόδων του δήμου είναι η μη διασφάλιση από διαφυγόντα και μειωμένα έσοδα, με αντίκτυπο στην ρευστότητα και χρηματοοικονομική διαχείριση του Δήμου.	4	5	Y	Όχι
<b>Οίκοθεν Έσοδα (Y)</b>			(Y)	
Διαχειριστική ανεπάρκεια – μη διασφάλιση από περιπτώσεις απάτης και διαφυγόντων εσόδων ειδικά σε περιπτώσεις είσπραξης οίκοθεν.	5	5	Y	Όχι
Καθυστερήση στην έκδοση των βεβαιωτικών καταλόγων, μη ορθή σύνταξή τους από την άποψη της «σύλληψης» όλων των σχετικών εσόδων, καθυστερήσεις είσπραξής τους καθώς και απώλειες με αντίκτυπο στην ρευστότητα και χρηματοοικονομική διαχείριση του Δήμου.	4	5	Y	Όχι
Η λανθασμένη κατάρτιση των βεβαιωτικών καταλόγων ή των βεβαιωτικών σημειωμάτων ενέχει τον κίνδυνο ο οφειλέτης να προβεί στην άσκηση ένδικων μέσων, εφόσον η εγγραφή σ' αυτόν έχει γίνει για μεγαλύτερο ποσό από το οφειλόμενο ή αμφισβητεί την ορθότητα της εγγραφής του στο βεβαιωτικό κατάλογο (Ν.3659/08). Η άσκηση προσφυγής αναστέλλει την	3	5	Y	Όχι

<b>ΚΙΝΔΥΝΟΙ ΑΝΑ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΚΟ ΠΕΔΙΟ</b>	<b>Πιθανότητα Εμφάνισης (1 – 5)</b>	<b>Επίπτωση Κινδύνου (1 – 5)</b>	<b>Συνολικό Επίπεδο Κινδύνου (Υψηλός Μέτριος Χαμηλός)</b>	<b>Αποδοχή ή μη του Κινδύνου</b>
ταμειακή βεβαίωση. Σε βάρος του οφειλέτη που άσκησε προσφυγή βεβαιώνεται ποσοστό 40% της οφειλής. Το υπόλοιπο ποσοστό δεν μπορεί να βεβαιωθεί πριν την οριστική απόφαση της προσφυγής με αποτέλεσμα την καθυστέρηση της είσπραξης.				
Ένας επιπλέον κίνδυνος που απορρέει από τη μη αποστολή ατομικής ειδοποίησης ή αποστολή ατομικής ειδοποίησης που έχει ατέλειες στα στοιχεία της, έχει ως συνέπεια την πειθαρχική ευθύνη του προϊσταμένου του δημοτικού ταμείου.	3	5	Υ	Όχι
<b>Απαιτήσεις (Υ)</b>			<b>(Υ)</b>	
Καθυστερήσεις είσπραξης των απαιτήσεων καθώς και πιθανές απώλειες (Διαφυγόντα έσοδα) με αντίκτυπο στην ρευστότητα και χρηματοοικονομική διαχείριση του Δήμου.	4	5	Υ	Όχι
Μη ορθός διαχωρισμός αρμοδιοτήτων και ως εκ τούτου μη διασφάλιση από περιπτώσεις απάτης και κακοδιαχείρισης.	3	5	Υ	Όχι
Μη ορθή λογιστικοποίηση των εσόδων καθώς και λανθασμένη ενημέρωση των βιβλίων, με άμεσο αποτέλεσμα τη μη ορθή απεικόνιση των οικονομικών καταστάσεων και ως εκ τούτου τη λανθασμένη αποτύπωση της Οικονομικής Κατάστασης του Δήμου. Λόγω του μεγάλου εύρους των οφειλετών η μη χρήση πληροφοριακού συστήματος καθιστά δύσκολη έως και ανέφικτη την παρακολούθηση των οφειλόμενων και αποδυναμώνει τον ελεγκτικό μηχανισμό.	3	5	Υ	Όχι

### **Γ. Σχέδια Ελέγχου βάσει της Χαρτογράφησης και Ιεράρχησης των Κινδύνων**

Με βάση την χαρτογράφηση των κινδύνων που προηγήθηκε, η Υπηρεσία Εσόδων κινείται στα όρια του Υψηλού και Μέτριου κινδύνου, ενώ δεν εντοπίστηκε πεδίο χαμηλού κινδύνου. Το γεγονός αυτό αφορά στο συστατικό ιδιαίτερα σημαντικό σκοπό της λειτουργίας των Εσόδων, που υποστηρίζει την ίδια χρηματοδότηση έργων και δράσεων για την επίτευξη της Αποστολής και των στρατηγικών σκοπών του Δήμου προς την τοπική κοινότητα.

Μετά την ανάλυση της χαρτογράφησης των κινδύνων, σχεδιάστηκαν πλάνα ελέγχου για τα πεδία που παρουσιάζουν υψηλό και μέτριο κίνδυνο. Όμως, προτεραιότητα χρονική και διάθεσης πόρων δίνεται σε κάθε Κίνδυνο που δεν είναι σε αποδεκτό επίπεδο (ο κίνδυνος δεν

είναι αποδεκτός για την υπηρεσία, άρα πρέπει να εξαλειφθεί/συρρικνωθεί) και παρουσιάζει αθροιστικά υψηλό επίπεδο κινδύνου, προκειμένου να περιοριστεί σε ανεκτό επίπεδο.

Αξίζει να αναφερθεί, ότι, ακόμη και για τις περιοχές που παρουσιάζουν αποδεκτό επίπεδο κινδύνου, μια περαιτέρω διερεύνηση μέσω της συστηματοποιημένης ελεγκτικής διαδικασίας μπορεί να επαληθεύσει την παραπάνω χαρτογράφηση ή ακόμη και να εντοπίσει τυχόν υπόκρυψη υψηλού επιπέδου κινδύνων, ιδίως στις περιοχές με βαθμολόγηση κοντά στο άνω όριο.

## **5.6. Τα Πλάνα Ελέγχου βάσει των Κινδύνων στη λειτουργία των Εσόδων**

### **i. Αντικειμενικοί σκοποί της κατάρτισης σχεδίων ελέγχου της Λειτουργίας Εσόδων**

- Η διασφάλιση της εγκυρότητας και της αξιοπιστίας του συστήματος παροχής οικονομικών και διοικητικών πληροφοριών προς την Διοίκηση του Δήμου.
- Η διασφάλιση της αποτελεσματικής και αποδοτικής χρήσης των διαθέσιμων πόρων.
- Η διασφάλιση της επάρκειας και την αποτελεσματικότητας των διαδικασιών του Δήμου για την πραγματοποίηση των στόχων εσόδων που έχουν τεθεί από τη διαδικασία προγραμματισμού της οικονομικής δράσης της μονάδας.
- Η διασφάλιση της επάρκειας των συστημάτων διαχείρισης και ελέγχου του Δήμου.

### **ii. Προσδιορισμός των πιθανών προβληματικών περιοχών**

Μετά την ολοκλήρωση της αξιολόγησης κινδύνων, προσδιορίστηκαν οι δυνητικά προβληματικές περιοχές που αφορούν στις διαδικασίες της λειτουργίας των Εσόδων στο ελεγχόμενο Τμήμα (Πίνακας 5). Αυτές συσχετίστηκαν με πλάνο ελέγχου για κάθε μια χωριστά, που περιγράφει τι και πως θα ελεγχθεί και αποτελείται από μια σειρά ελεγκτικών βημάτων, που σκοπεύουν να επιτύχουν τους σκοπούς του ελέγχου, με αποτελεσματικό τρόπο (ΕΑΔ, 2020). Στόχος της κατάρτισης των πλάνων ελέγχου είναι να περιληφθούν στον ετήσιο προγραμματισμό ελέγχων που θα εγκρίνει η ανώτερη διοίκηση του δήμου. Το πρόγραμμα εσωτερικού ελέγχου εξασφαλίζει ότι ο εσωτερικός έλεγχος εξετάζει επαρκώς τους τομείς με τη μεγαλύτερη έκθεση στους βασικούς κινδύνους, οι οποίοι μπορούν να επηρεάσουν την ικανότητα του οργανισμού όσον αφορά στην επίτευξη των στόχων του (ΟΑΣΑ, 2018).

**Πίνακας 5 :**Συγκεντρωτική κατάσταση Πλάνων Ελέγχου για τη λειτουργία των Εσόδων

<b>Τμήμα Εσόδων και Εμπορικών Δραστηριοτήτων</b>	
<b>1. ΒΕΒΑΙΩΣΗ ΕΣΟΔΩΝ (Υ)</b>	
	Επιμέρους ελεγκτικά πεδία και βαθμός κινδύνου ανά πεδίο: <i>α. Σύνταξη και Έλεγχος βεβαιωτικών καταλόγων (Υ)</i> <i>β. Πολιτικές και διαδικασίες αναφορικά με την αναγνώριση, τη βεβαίωση και την είσπραξη των εσόδων (Υ)</i>
<b>1.1. ΚΙΝΔΥΝΟΣ (Υ)</b>	
1	Μη αξιοποίηση του συνόλου των πηγών εσόδων του Δήμου - Διαφυγόντα έσοδα.
2	Παραλείψεις και λάθη στην παρακολούθηση και συλλογή στοιχείων καθώς και ανάλωση πρόσθετων πόρων.
<b>1.2. ΠΛΑΝΟ ΕΛΕΓΧΟΥ</b>	
<b>1.2.1. Σύνταξη και Έλεγχος βεβαιωτικών καταλόγων (Υ)</b>	
1	Επιβεβαίωση ότι η διαδικασία σύνταξης των βεβαιωτικών καταλόγων ελέγχεται και εγκρίνεται από δεύτερο υπάλληλο του Δήμου ανώτερο ιεραρχικά.
2	Επιβεβαίωση ότι οι βεβαιωτικοί κατάλογοι παρακολουθούνται μέσω του μηχανογραφικού συστήματος.
3	Επιβεβαίωση ότι οι βεβαιωτικοί κατάλογοι συντάσσονται ανά τίτλο βεβαίωσης.
4	Επιβεβαίωση ότι για κάθε οφειλή πριν πραγματοποιηθεί η βεβαίωση έχει ολοκληρωθεί η διαδικασία προσφυγών των υπόχρεων στις περιπτώσεις που αμφισβητούν το ποσό των οφειλών.
5	Επιβεβαίωση της διαδικασίας συλλογής και καταχώρησης των στοιχείων των οφειλετών από τους υπαλλήλους του Δήμου. Συγκεκριμένα επιβεβαίωση ότι έχουν καταχωρηθεί στις καρτέλες των οφειλετών τα κάτωθι στοιχεία:
	- το επώνυμο,
	- όνομα,
	- το πατρώνυμο του οφειλέτη,
	- το επάγγελμα,
	- η διεύθυνση κατοικίας και επαγγέλματος
	- το Α.Φ.Μ. του,
	- το είδος του εσόδου,
	- το οφειλόμενο ποσό
6	Επιβεβαίωση ότι οι βεβαιωτικοί κατάλογοι περιέρχονται στο δημοτικό Ταμείο συνοδευόμενοι από έγγραφο του αρμόδιου οργάνου σε διάστημα 60 ημερών από την επίδοσή τους.
7	Επιβεβαίωση ότι οι βεβαιωτικοί κατάλογοι συντάσσονται σε τρία (3) αντίτυπα και μετά την εκπονή της προθεσμίας για την άσκηση των ένδικων μέσων υπογράφονται από το Δήμαρχο, τον προϊστάμενο της αρμόδιας για τη βεβαίωση υπηρεσίας και τον υπάλληλο που τους συνέταξε και σφραγίζονται με τη σφραγίδα του Δήμου (η εντός των νόμιμων προθεσμιών βεβαίωση των δημοτικών εσόδων και η αποστολή των βεβαιωτικών καταλόγων στον αρμόδιο ταμία για είσπραξη είναι υποχρεωτική και καταλογίζεται από το

	Ελεγκτικό Συνέδριο).
8	Επιβεβαίωση ότι υπάρχουν δυσκολίες στην εύρεση των υπόχρεων.
9	Επιβεβαίωση ότι υπάρχει πρόγραμμα αναζήτησης στοιχείων (Γενική Γραμματεία Πληροφοριακών συστημάτων).
10	Επιβεβαίωση και αξιολόγηση της συνεργασίας με τις λοιπές δημόσιες υπηρεσίες για την αναζήτηση στοιχείων όπως ΑΦΜ και λοιπά απαραίτητα στοιχεία (ΚΕΔΕ-ΔΟΥ-Κτηματολόγιο-Τεχνικές Υπηρεσίες-Υπουργεία-ΔΕΗ κ.λπ.).
11	Διαπίστωση αν παρατηρούνται καθυστερήσεις στη διαδικασία βεβαίωσης των εσόδων – αναφορικά με όλες τις πηγές εσόδων.
12	Διαπίστωση αν υπάρχουν μη βεβαιωθέντα έσοδα παρελθόντων ετών για τα οποία υφίσταται κίνδυνος διαγραφής τους
	<b>1.2.2. Πολιτικές και διαδικασίες αναφορικά με την αναγνώριση, τη βεβαίωση και την είσπραξη των εσόδων (Υ)</b>
1	Επιβεβαίωση ότι υπάρχουν καταγεγραμμένες πολιτικές και διαδικασίες αναγνώρισης, βεβαίωσης καθώς και είσπραξης των πηγών εσόδων του Δήμου.
2	Επιβεβαίωση ότι υπάρχουν σχετικά εγχειρίδια και κανονισμοί.
3	Διαπίστωση αν υφίσταται διαδικασία αναφορικά με την παρακολούθηση του βαθμού εισπραξιμότητας ανά κατηγορία εσόδου και της ενηλικίωσης των υπολοίπων των απαιτήσεων.
4	Διαπίστωση αν υπάρχει πλήρης εικόνα των απαιτήσεων και αν παρακολουθούνται ηλεκτρονικά.
	<b>2. ΣΤΟΧΟΘΕΣΙΑ – ΠΡΟΓΡΑΜΜΑΤΙΣΜΟΣ – ΑΥΤΟΨΙΕΣ (Υ)</b>
	<b>2.1. ΚΙΝΔΥΝΟΣ (Υ)</b>
1	Αδυναμία απαίτησης εσόδων - Διαφυγόντα έσοδα.
2	Αδυναμία αξιολόγησης των υπαλλήλων του τμήματος.
	<b>2.2. ΠΛΑΝΟ ΕΛΕΓΧΟΥ</b>
1	Επιβεβαίωση ότι έχει τεθεί συγκεκριμένη στοχοθεσία αναφορικά με τις ενέργειες διεκδίκησης των απαιτήσεων, σχετικά με τις εισπράξεις.
2	Επιβεβαίωση ότι η στοχοθεσία καθορίζεται από συγκεκριμένα χρονοδιαγράμματα.
3	Επιβεβαίωση ότι υπάρχει προγραμματισμός των ενεργειών για τη βεβαίωση των δημοτικών απαιτήσεων (π.χ. προγραμματισμένες αυτοψίες).
4	Διαπίστωση από ποιον διενεργούνται οι αυτοψίες (ορισμός επιτροπών, τεχνική υπηρεσία, υπηρεσία καθαριότητας) και αν είναι προγραμματισμένες ώστε να καλύπτουν το σύνολο του Δήμου και των πηγών εσόδων.
	<b>3. ΔΗΜΟΤΙΚΑ ΤΕΛΗ – ΔΗΜΟΤΙΚΟΣ ΦΟΡΟΣ – Τ.Α.Π. (Υ,Μ)</b>
	Επιμέρους ελεγκτικά πεδία και βαθμός κινδύνου ανά πεδίο: <i>α. Διαδικασία ηλεκτροδότησης – μεταβολής (Υ)</i> <i>β. Τήρηση στοιχείων μετρητών / παροχών ηλεκτροδότησης (Υ)</i> <i>γ. Μη ηλεκτροδοτούμενα ακίνητα – Ακίνητα με δηλωμένα μηδενικά τ.μ. (Μ)</i> <i>δ. Πρόστιμα για δημοτικά τέλη, δημοτικό φόρο και Τ.Α.Π. (Υ)</i>
	<b>3.1. ΚΙΝΔΥΝΟΣ (Υ, Μ)</b>
1	Αδυναμία επιβεβαίωσης των τετραγωνικών μέτρων.

2	Μη έγκυρος υπολογισμός των ΔΤ, του ΔΦ και του ΤΑΠ.
3	Μη έγκαιρη καταχώρηση των αλλαγών αναφορικά με την ενημέρωση των λογαριασμών των υπόχρεων.
4	Ύπαρξη διαφυγόντων εσόδων λόγω της χρονικής υστέρησης.
5	Ύπαρξη διαφυγόντων εσόδων λόγω ελλιπούς παρακολούθησης της διαδικασίας και μη έγκαιρης αναγνώρισης και βεβαίωσης του εσόδου.
6	Καθυστερήσεις επί της διαδικασίας βεβαίωσης των προστίμων – Διαφυγόντα έσοδα.
7	Βεβαιωθέντα έσοδα παρελθόντων ετών – κίνδυνος διαγραφής απαιτήσεων.
<b>3.2. ΠΛΑΝΟ ΕΛΕΓΧΟΥ</b>	
<b>3.2.1. Διαδικασία ηλεκτροδότησης – μεταβολής (Υ)</b>	
1	Διαπίστωση αν υφίσταται συγκεκριμένη διαδικασία τήρησης και παρακολούθησης των απαιτούμενων δικαιολογητικών για την επιβεβαίωση των τετραγωνικών μέτρων.
2	Επιβεβαίωση τα στοιχεία που κατατίθενται ως αποδεικτικά στοιχεία. Αναφέρετε αν συμπληρώνεται μόνο υπεύθυνη δήλωση ή αν συνοδεύεται από:
	1) <i>συμβόλαιο ιδιοκτησίας</i>
	2) <i>ταυτότητα ιδιοκτήτη</i>
	3) <i>έντυπα Ε2 – Ε9</i>
	4) <i>βεβαίωση μηχανικού</i>
	5) <i>μισθωτήριο ακινήτου</i>
	6) <i>τακτοποιήσεις αυθαίρετων χώρων</i>
3	Διαπίστωση αν υφίσταται τεκμηριωμένη διαδικασία λήψης των ανωτέρω εγγράφων.
4	Διαπίστωση με ποιον τρόπο πραγματοποιείται η αναζήτηση των απαραίτητων στοιχείων.
5	Διαπίστωση αν παρατηρούνται καθυστερήσεις και προβλήματα από τη συνεργασία με τους λοιπούς οργανισμούς και φορείς (ΔΕΔΔΗΕ), Γενική Γραμματεία Πληροφοριακών Συστημάτων κλπ.).
6	Διαπίστωση αν για τον υπολογισμό των ΔΤ, ΔΦ, ΤΑΠ, συνυπολογίζονται οι ημιυπαίθριοι χώροι, οι πιλοτές, καθώς και οι υπόγειοι χώροι και ότι πραγματοποιείται έλεγχος με φυσική - οπτική παρουσία προς επιβεβαίωση.
7	Διαπίστωση αν η ενημέρωση λαμβάνεται μόνο οίκοθεν ή διενεργούνται σχετικές αυτοψίες προς επιβεβαίωση.
8	Διαπίστωση αν υφίσταται Απόφαση Διοικητικού Συμβουλίου για τον Καθορισμό Δημοτικού Φόρου που να αφορά την τρέχουσα χρήση.
9	Διαπίστωση αν υφίσταται διασύνδεση του τμήματος με το Εθνικό Κτηματολόγιο προκειμένου να λαμβάνει αυτόματα ενημέρωση και να εκδίδει το Τέλος Ακίνητης Περιουσίας (ΤΑΠ) των οικοπέδων.
10	Επιβεβαίωση την διασύνδεση του τμήματος με τη ΔΟΥ, όσο και με το Τεχνικό Επιμελητήριο Ελλάδας και με την Γενική Γραμματεία Πληροφοριακών Συστημάτων, ώστε να υπάρχει ακριβής προσδιορισμός των επιφανειών ακινήτων.
<b>3.2.2. Τήρηση στοιχείων μετρητών / παροχών ηλεκτροδότησης (Υ)</b>	
1	Διαπίστωση αν πραγματοποιείται σε τακτική βάση αποστολή της κατάστασης μεταβολών των μετρητών στο Κλιμάκιο Πληροφορικής και Τηλεπικοινωνιών του ΔΕΔΔΗΕ.



2	Επιβεβαίωση ότι ο Δήμος λαμβάνει ενημέρωση από τον ΔΕΔΔΗΕ για τη χρονική στιγμή κατά την οποία ενσωματώνονται οι αλλαγές των μετρητών στους εκδιδόμενους λογαριασμούς ηλεκτρικής ενέργειας ώστε να μην υπάρχουν διαφυγόντα έσοδα.
3	Επιβεβαίωση ότι έχει οριστεί αρμόδιος υπάλληλος ούτως ώστε να προβεί σε διασταύρωση των δεδομένων που περιλαμβάνουν τα αρχεία του Δ.Ε.Δ.Δ.Η.Ε και του τμήματος Εσόδων και ότι υφίσταται διαδικασία ελέγχου και από δεύτερο υπάλληλο του Δήμου προς διασφάλιση της διαδικασίας.
4	Διαπίστωση αν εντοπίζονται διαφορές μεταξύ των στοιχείων όπως παρουσιάζονται στους μετρητές του ΔΕΔΔΗΕ, με τα αντίστοιχα βάσει των αρχείων του Δήμου.
<b>3.2.3. Μη ηλεκτροδοτούμενα ακίνητα – Ακίνητα με δηλωμένα μηδενικά τ.μ. (Μ)</b>	
1	Επιβεβαίωση ότι υφίσταται διαδικασία παρακολούθησης των μη ηλεκτροδοτούμενων ακινήτων από τον Δήμο.
2	Διαπίστωση αν παρακολουθούνται μέσω μηχανογραφικής εφαρμογής.
3	Επιβεβαίωση ότι για την επιβεβαίωση της χρήσης των ακινήτων ζητείται από το αρμόδιο υπάλληλο του τμήματος Εσόδων και Περιουσίας το αντίστοιχο φορολογικό έντυπο Ε2.
4	Διαπίστωση αν πραγματοποιούνται αυτοψίες ή η βεβαίωση-είσπραξη πραγματοποιείται μόνο οίκοθεν.
5	Διαπίστωση αν υφίστανται περιπτώσεις που εμφανίζουν Μηδενικά ΔΤ-ΔΦ δηλαδή παροχές όπου εμφανίζονται τετραγωνικά μέτρα σε ΤΑΠ αλλά στο πεδίο των ΔΤ-ΔΦ είναι 0 και έχει επιλεγθεί η απαλλαγή από ΔΤ/ΔΦ χωρίς αιτιολογία (πχ. διακοπή ηλεκτροδότησης).
6	Διαπίστωση αν υφίστανται περιπτώσεις παροχών όπου τα στοιχεία (ΤΑΠ-ΔΤ-ΔΦ) έχουν μεγάλες αποκλίσεις μεταξύ τους και/ή έχει επιλεγθεί ή απαλλαγή από ΔΤ-ΔΦ χωρίς αιτιολογία (πχ. Διακοπή ηλεκτροδότησης).
7	Διαπίστωση αν υφίστανται περιπτώσεις παροχών που εμφανίζονται ως εργοτάξια όμως δεν έχουν ελεγχθεί.
<b>3.2.4. Πρόστιμα για δημοτικά τέλη, δημοτικό φόρο και Τ.Α.Π. (Υ)</b>	
1	Επιβεβαίωση ότι ο υπολογισμός των προστίμων γίνεται μέσω μηχανογραφικού προγράμματος και βάσει της κείμενης νομοθεσίας.
2	Επιβεβαίωση ότι συντάσσεται Υπηρεσιακό Βεβαιωτικό Σημείωμα από το πρόγραμμα του Δήμου και βάσει αυτού πληρώνει ο υπόχρεος.
3	Διαπίστωση αν για την επιβολή προστίμου έχει συνταχθεί η Έκθεση Ελέγχου και η Απόφαση Δημάρχου περί επιβολής προστίμου βάση του οποίου πληρώνει ο υπόχρεος.
4	Επιβεβαίωση ότι τηρείται αρχείο με τα δικαιολογητικά που στοιχειοθετούν το κάθε πρόστιμο.
5	Επιβεβαίωση ότι ο υπόχρεος που δεν υποβάλλει εμπρόθεσμα δήλωση ή υποβάλλει ανακριβή δήλωση, υπόκειται σε πρόστιμο διπλάσιο του οφειλόμενου τέλους που αντιστοιχεί στο ακίνητο ή στο μη δηλωθέν τμήμα του.
6	Επιβεβαίωση ότι στα πρόστιμα υπάρχουν τα αντίστοιχα δικαιολογητικά.
7	Διαπίστωση αν υφίστανται μη βεβαιωθέντα έσοδα παρελθόντων ετών.
<b>4. ΤΕΛΗ ΕΠΙ ΤΩΝ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΩΝ ΕΣΟΔΩΝ ΕΠΙΤΗΔΕΥΜΑΤΙΩΝ-ΚΑΤΑΣΤΗΜΑΤΩΝ ΕΣΤΙΑΣΗΣ (Υ)</b>	
<b>4.1. ΚΙΝΔΥΝΟΣ (Υ)</b>	
1	Μη διασφάλιση από πιθανότητα υπολογισμού του αναλογούντος τέλους επί λανθασμένης

	φορολογικής βάσης.
2	Αδυναμία εντοπισμού του ακριβούς αριθμού των καταστημάτων, τα οποία οφείλουν να υποβάλλουν το τέλος.
3	Διαφυγόντα έσοδα.
<b>4.2. ΠΛΑΝΟ ΕΛΕΓΧΟΥ</b>	
1	Επιβεβαίωση ότι υφίσταται διαδικασία ελέγχου των βεβαιωτικών καταλόγων όταν περιέλθουν στο δημοτικό ταμείο.
2	Επιβεβαίωση ότι ο δημοτικός ταμίας, μέσα σε ένα μήνα από την παραλαβή του βεβαιωτικού καταλόγου, εκδίδει «τριπλότυπο αποδεικτικό παραλαβής εισπρακτέων εσόδων».
3	Επιβεβαίωση ότι για κάθε βεβαιωτικό κατάλογο εκδίδεται χωριστό αποδεικτικό παραλαβής εισπρακτέων εσόδων.
4	Επιβεβαίωση ότι το ένα αντίγραφο από τα τρία επιστρέφεται μαζί με το αποδεικτικό παραλαβής στην υπηρεσία βεβαίωσης των εσόδων που απέστειλε το χρηματικό κατάλογο. Το δεύτερο αντίγραφο κοινοποιείται στο λογιστήριο του Δήμου και το τρίτο αντίγραφο παραμένει στο ταμείο του Δήμου.
5	Επιβεβαίωση ότι το «αποδεικτικό παραλαβής εισπρακτέων εσόδων» καταχωρείται στο Βιβλίο Εισπρακτέων Εσόδων από τον ταμία.
6	Επιβεβαίωση ότι το μηχανογραφικό σύστημα διαθέτει λειτουργία ειδοποίησης αναφορικά με το πέρας του ενός μηνός ώστε να πραγματοποιείται έγκαιρα η βεβαίωση του εσόδου.
<b>5. ΤΕΛΟΣ ΔΙΑΦΗΜΙΣΗΣ – ΠΡΟΣΤΙΜΑ ΓΙΑ ΠΑΡΑΝΟΜΗ ΔΙΑΦΗΜΙΣΗ (Μ)</b>	
<b>5.1. ΚΙΝΔΥΝΟΣ (Μ)</b>	
1	Αδυναμία ταυτοποίησης των οφειλετών και κατ' επέκταση κίνδυνος εμφάνισης ενδεχόμενων διαφυγόντων εσόδων.
2	Μη διασφάλιση από περιπτώσεις μη βεβαίωσης απαιτήσεων.
<b>5.2. ΠΛΑΝΟ ΕΛΕΓΧΟΥ</b>	
1	Επιβεβαίωση ότι υφίσταται συγκεκριμένη διαδικασία για την καταγραφή των νόμιμων επιγραφών – διαφημιστικών πινακίδων στα διοικητικά όρια του Δήμου.
2	Επιβεβαίωση ότι ο Δήμος έχει προβεί σε σύναψη συμβάσεων με ενδιαφερόμενους προκειμένου να υφίσταται προβολή τους στα διοικητικά όρια του Δήμου.
3	Επιβεβαίωση ότι έχουν καταρτιστεί συντελεστές «Καθορισμού τελών Διαφήμισης» μέσω απόφασης Δημοτικού Συμβουλίου.
4	Επιβεβαίωση ότι έχει πραγματοποιηθεί η καταγραφή των παράνομων διαφημιστικών πινακίδων και η σύνταξη αναλυτικών εκθέσεων.
5	Διαπίστωση για ποια έτη έχει πραγματοποιηθεί η ανωτέρω διαδικασία.
6	Διαπίστωση αν έχουν διενεργηθεί αυτοψίες έτσι ώστε να εντοπιστούν τυχόν παραβάτες καθώς και η συχνότητα αυτών.
7	Εντοπισμός του αριθμού των αυτοψιών που έχουν πραγματοποιηθεί και των παραβάσεων που έχουν καταγραφεί μέσα στη χρήση.
8	Διαπίστωση αν έχουν πραγματοποιηθεί σχετικές ενέργειες για την αναγνώριση, βεβαίωση και εισπραξη των σχετικών προστίμων από τους οφειλέτες.
9	Υπολογισμός και αξιολόγηση του ποσοστού που έχει εισπραχθεί.

	<b>6. ΤΕΛΟΣ ΧΡΗΣΗΣ ΚΟΙΝΟΧΡΗΣΤΩΝ ΧΩΡΩΝ (Μ)</b>
	<b>6.1. ΚΙΝΔΥΝΟΣ (Μ)</b>
1	Αδυναμία του τμήματος εσόδων να γνωρίζει ποιο κατάστημα καταλαμβάνει κοινόχρηστο χώρο σε περίπτωση που δεν προσέλθει ο ίδιος ο οφειλέτης να το καταβάλει.
2	Αδυναμία εντοπισμού των παράνομων καταλήψεων χώρων λόγω μη προγραμματισμένων αυτοψιών.
3	Μη ορθή λογιστικοποίηση των εσόδων.
4	Διαφυγόντα έσοδα.
	<b>6.2. ΠΛΑΝΟ ΕΛΕΓΧΟΥ</b>
1	Διαπίστωση αν υφίσταται Κανονισμός Κοινόχρηστων Χώρων.
2	Διαπίστωση του αριθμού απόφασης του δημοτικού συμβουλίου για των καθορισμό των κοινοχρήστων χώρων, των οποίων επιτρέπεται η παραχώρηση της χρήσης.
3	Επιβεβαίωση ότι υπάρχει διαδικασία καταγραφής και αρχειοθέτησης των υφιστάμενων χορηγούμενων αδειών κατάληψης χώρων (περίπτερα, επιχειρήσεις εστίασης κ.λπ.)
4	Διαπίστωση αν η ανωτέρω διαδικασία πραγματοποιείται μέσω μηχανογραφικής εφαρμογής
5	Επιβεβαίωση ότι υφίσταται κατάλογος των υπόχρεων και ότι είναι επικαιροποιημένος.
6	Διαπίστωση αν υφίσταται διαδικασία τακτικής διενέργειας αυτοψιών, από ποιον πραγματοποιούνται και αν υπάρχει σχετικός προγραμματισμός ώστε να καλύπτεται το σύνολο των επιχειρήσεων που πρέπει να καταβάλλουν το τέλος χρήσης κοινοχρήστων χώρων.
7	Διαπίστωση αν ο υπολογισμός των προστίμων που αφορούν τις παραβάσεις από τη χρήση των κοινοχρήστων χώρων είναι αυτοματοποιημένος ή πραγματοποιείται με τη χρήση εξωλογιστικών μέσων.
8	Διαπίστωση του εύρος των προστίμων ποσοτικά και αξιακά σε σχέση με τις πραγματοποιηθείσες αυτοψίες.
9	Διαπίστωση αν η βεβαίωση των εν λόγω εσόδων και ο λογισμός τους πραγματοποιείται στη σωστή χρήση.
10	Διαπίστωση του εύρος των τελών κοινοχρήστων χώρων που αφορούν την υφιστάμενη χρήση και βεβαιώθηκαν μέσα στη χρήση, καθώς και τα τέλη κοινοχρήστων χώρων παρελθόντων ετών (ΠΟΕ) που βεβαιώθηκαν για πρώτη φορά μέσα στη χρήση.
11	Διαπίστωση αν υφίστανται μη βεβαιωθέντα έσοδα παρελθόντων ετών και αν έχουν απαιτηθεί μέσω νομικών ενεργειών.
	<b>7. ΤΕΛΟΣ ΔΙΑΜΟΝΗΣ ΠΑΡΕΠΙΔΗΜΟΥΝΤΩΝ (Μ)</b>
	<b>7.1. ΚΙΝΔΥΝΟΣ (Μ)</b>
1	Αδυναμία του τμήματος εσόδων να γνωρίζει ποια καταλύματα βρίσκονται στα όρια του Δήμου.
2	Αδυναμία εντοπισμού των καταλυμάτων που δεν έχουν πληρώσει το τέλος με αποτέλεσμα να υφίστανται διαφυγόντα έσοδα για τον Δήμο.
3	Μη ορθή λογιστικοποίηση των εσόδων.
	<b>7.2. ΠΛΑΝΟ ΕΛΕΓΧΟΥ</b>
1	Επιβεβαίωση ότι με την καταβολή του τέλους οι υπόχρεες επιχειρήσεις υποβάλλουν στο Δήμο δήλωση, στην οποία αναγράφονται: το ονοματεπώνυμο ή η επωνυμία, ο αριθμός

	φορολογικού μητρώου, ο αριθμός δελτίου ταυτότητας, το επάγγελμα και η διεύθυνση του υπόχρεου, το είδος και η τάξη της επιχείρησης, το χρονικό διάστημα στο οποίο αφορά η δήλωση, το συνολικό ποσό των μισθωμάτων επί του οποίου υπολογίζεται το τέλος και το οφειλόμενο ποσό.
2	Επιβεβαίωση ότι υποβάλλουν στο δικαιούχο Δήμο και αντίγραφο του εκκαθαριστικού σημειώματος του ΦΠΑ (άρθρο 17 παρ. 8 Ν 2130/93). Επιχείρηση που διατηρεί περισσότερα από ένα καταστήματα, που υπάγονται στο τέλος διαμονής παρεπιδημούντων, υποχρεούται να υποβάλλει χωριστή δήλωση στο Δήμο, στη διοικητική περιφέρεια των οποίων λειτουργεί κάθε κατάστημα (άρθρο 53 παρ. 3 Ν 1416/84).
3	Διαπίστωση αν ο Δήμος διαθέτει διαδικασία ενημέρωσης των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων που είναι υπόχρεοι για την καταβολή του τέλους.
4	Διαπίστωση αν ο Δήμος έρχεται σε επικοινωνία με το Ξενοδοχειακό Επιμελητήριο της Ελλάδος προκειμένου να ελέγξει αν είναι πλήρως ενημερωμένο το αρχείο τους με τα υφιστάμενα στα όρια του Δήμου ξενοδοχεία.
5	Διαπίστωση αν στον Δήμο τηρείται αρχείο με τις ξενοδοχειακές επιχειρήσεις όπως και για τις επιχειρήσεις υγειονομικού ενδιαφέροντος που υπόκεινται στα τέλη 0,50% και 5%, η οποία επικαιροποιείται με τις νέες επιχειρήσεις που εκδίδουν άδεια λειτουργίας ή από οποιαδήποτε υφιστάμενη μεταβολή.
6	Διαπίστωση του ποσού που βεβαιώθηκε (τέλος παρεπιδημούντων) καθώς και αυτού που εισπράχθηκε μέσα στη χρήση και αξιολόγηση της εισροής εσόδων από την εν λόγω πηγή.
7	Διαπίστωση της ορθής λογιστικοποίησης της εν λόγω πηγής εσόδου.
	<b>8. ΤΕΛΗ ΔΙΕΛΕΥΣΗΣ - ΤΕΛΗ ΧΡΗΣΗΣ ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΩΝ ΔΙΕΛΕΥΣΗΣ - ΕΓΓΥΗΣΕΙΣ ΚΑΛΗΣ ΕΚΤΕΛΕΣΗΣ ΤΩΝ ΕΡΓΑΣΙΩΝ ΔΙΕΛΕΥΣΗΣ ΔΙΚΤΥΩΝ (Μ)</b>
	<b>8.1. ΚΙΝΔΥΝΟΣ (Μ)</b>
1	Μη συμμόρφωση του Δήμου με τον Κανονισμό Καθορισμού των Τελών Διέλευσης, των Τελών Χρήσης Δικαιωμάτων Διέλευσης και του Ύψους των Εγγυήσεων Καλής Εκτέλεσης των Εργασιών Διέλευσης» ο οποίος ορίστηκε από την (Ε.Ε.Τ.Τ.).
2	Διαφυγόντα έσοδα.
	<b>8.2. ΠΛΑΝΟ ΕΛΕΓΧΟΥ</b>
1	Επιβεβαίωση ότι υφίσταται σχετική Απόφαση Δημοτικού Συμβουλίου μέσω της οποίας καθορίζεται η διαδικασία και τα ποσά των Τελών Διέλευσης, Τελών χρήσης Διέλευσης και Εγγύησης Καλής Εκτέλεσης Εργασιών.
2	Διαπίστωση αν ο Δήμος απαιτεί και λαμβάνει εγγύηση καλής εκτέλεσης των εργασιών διέλευσης δικτύων από τις εταιρείες που προβαίνουν σε κατασκευή αποχετευτικού αγωγού, οπτικών ινών (εταιρείες τηλεπικοινωνίας), φρεατίων κ.λπ. στα διοικητικά του όρια.
3	Διαπίστωση αν ο Δήμος συμμορφώνεται με τον κανονισμό 528/075/23.06.2009 της Ε.Ε.Τ.Τ. για τον υπολογισμό του ύψους της εγγυητικής.
4	Διαπίστωση αν ο Δήμος απαιτεί τα ετήσια τέλη Χρήσης Δικαιωμάτων Διέλευσης και αν αυτά υπολογίζονται με βάση τα χιλιόμετρα όδευσης.
5	Επιβεβαίωση ότι υφίσταται ελεγκτική διαδικασία αναφορικά με την καλή εκτέλεση των εργασιών και την ορθή αποκατάσταση των τομών μέσω φυσικής αυτοψίας από υπαλλήλους της Τεχνικής Υπηρεσίας του Δήμου.
6	Διαπίστωση κατά πόσο αξιοποιείται η εν λόγω πηγή εσόδου.
	<b>9. ΕΣΟΔΑ ΑΠΟ ΚΟΙΜΗΤΗΡΙΑ (σε συνεργασία με Τμήμα Κοιμητηρίων) (Υ)</b>

	<b>9.1. ΚΙΝΔΥΝΟΣ (Υ)</b>
1	Μη διασφάλιση από ενδεχόμενα διαφυγόντα έσοδα από την ελλιπή παρακολούθηση της διαδικασίας.
	<b>9.2. ΠΛΑΝΟ ΕΛΕΓΧΟΥ</b>
1	Επιβεβαίωση ότι υφίσταται κανονισμός Δημοτικού Νεκροταφείου και ότι είναι επικαιροποιημένος.
2	Επιβεβαίωση ότι υφίσταται ηλεκτρονική εφαρμογή παρακολούθησης των αρμοδιοτήτων του κοιμητηρίου, η οποία διασυνδέεται με το τμήμα εσόδων και περιουσίας.
3	Επιβεβαίωση ότι αξιοποιείται πλήρως και ότι είναι ενημερωμένη αναφορικά με τα στοιχεία που αφορούν τους εκταφιασμούς και λοιπά στοιχεία.
4	Έλεγχος ποιες πληροφορίες παρακολουθούνται χειρόγραφα και ποιες ηλεκτρονικά.
5	Επιβεβαίωση ότι υπάρχει συστηματοποιημένη παρακολούθηση της συνολικής δυνατότητας παροχής υπηρεσιών ενταφιασμού και οστεοθηκών ώστε ο Δήμος να τα διαχειρίζεται καλύτερα.
6	Επιβεβαίωση ότι υφίσταται διαδικασία αναφορικά με τις βεβαιώσεις απαιτήσεων από παρατάσεις και παράβολα.
7	Διαπίστωση με ποιον τρόπο διενεργείται η παρακολούθηση των ημερομηνιών λήξεως ώστε να αποσταλεί ενημερωτική επιστολή.
8	Διαπίστωση αν διενεργούνται υπηρεσιακοί εκταφιασμοί και αν υφίσταται σχετική διαδικασία.
9	Διαπίστωση αν παρατηρούνται περιπτώσεις τάφων ομάδας Α (οικογενειακοί τάφοι) όπου δεν υπάρχουν τα αντίστοιχα έγγραφα τεκμηρίωσης (παραχωρητήρια) και αν έχουν απαιτηθεί τα παράβολα παράτασης.
10	Διαπίστωση αν υφίστανται μη βεβαιωθέντα έσοδα παρελθόντων ετών και αν έχουν απαιτηθεί μέσω νομικών ενεργειών.
	<b>10. ΕΣΟΔΑ ΑΠΟ ΕΝΟΙΚΙΑ ΑΚΙΝΗΤΩΝ &amp; ΕΚΜΙΣΘΩΣΗΣ ΔΗΜΟΤΙΚΩΝ ΕΚΤΑΣΕΩΝ (Υ)</b>
	<b>10.1.ΚΙΝΔΥΝΟΣ (Υ)</b>
1	Καθυστερήσεις αναφορικά με την εισπραξιμότητα.
2	Δικαστικές διαφορές με επιπρόσθετα έξοδα για το Δήμο.
3	Διαφυγόντα έσοδα από τη μη διεκδίκηση των απαιτήσεων.
4	Διαφυγόντα έσοδα από τη μη πλήρη αξιοποίηση των περιουσιακών στοιχείων του Δήμου.
	<b>10.2.ΠΛΑΝΟ ΕΛΕΓΧΟΥ</b>
1	Επιβεβαίωση ότι υπάρχουν τα στοιχεία κάθε τίτλου ακίνητης και κοινόχρηστης περιουσίας του Δήμου.
2	Διαπίστωση της τήρησης των αναγκαίων βιβλίων για την κινητή και ακίνητη περιουσία του Δήμου:  - <i>Επιβεβαίωση ότι υφίσταται σχετικό αρχείο σε ηλεκτρονική και φυσική μορφή (φάκελοι με στοιχεία περιγραφικά και ιδιοκτησιακά έγγραφα), συμπεριλαμβανομένων και των κληροδοτημάτων.</i>  - <i>Διαπίστωση του βαθμού πληρότητας και ενημέρωσής του.</i>
3	Διαπίστωση του αριθμού των ακινήτων που εκμισθώνει ο Δήμος.

4	Διαπίστωση του αριθμού των δημοτικών εκτάσεων γης για βιομηχανικούς ή βιοτεχνικούς σκοπούς, κτηνοτροφικές εκμεταλλεύσεις, εγκαταστάσεις θερμοκηπίων και για μονάδες στους τομείς αλιείας.
5	Διαπίστωση αν υφίσταται πλήρης αξιοποίηση της δημοτικής ακίνητης περιουσίας σύμφωνα με τις σχετικές αποφάσεις του Δήμου.
6	Επιβεβαίωση ότι η σύνταξη καταλόγων των υποχρεων για καταβολή μισθωμάτων ή δικαιωμάτων χρήσεως Δημοτικών ακινήτων και η αποστολή της στο Ταμείο για είσπραξη πραγματοποιείται έγκαιρα.
7	Διαπίστωση αν έχουν βεβαιωθεί τα έσοδα από τα ενοίκια και μέχρι ποιο μήνα έχει πραγματοποιηθεί η διαδικασία.
8	Διαπίστωση αν έχουν καταβληθεί τα ενοίκια μέχρι τον τρέχοντα μήνα.
9	Επιβεβαίωση ότι στις περιπτώσεις που δεν έχουν καταβληθεί τα ενοίκια έχουν γίνει η απαραίτητες ενέργειες από τον Δήμο για την διεκδίκησή τους.
10	Διαπίστωση αν υφίστανται μη βεβαιωθέντα έσοδα παρελθόντων ετών και αν έχουν απαιτηθεί μέσω νομικών ενεργειών.
11	Διαπίστωση αν υπάρχουν εκκρεμείς δικαστικές υποθέσεις λόγω απαιτήσεων του Δήμου από μη καταβολή μισθωμάτων παλαιότερων ετών.
<b>11. ΕΣΟΔΑ ΑΠΟ ΚΟΚ (Υ)</b>	
Επιμέρους ελεγκτικά πεδία και βαθμός κινδύνου ανά πεδίο: <i>α. Πρόστιμα του κώδικα οδικής κυκλοφορίας (Υ)</i> <i>β. Διαγραφές Κλήσεων (Υ)</i>	
<b>11.1.ΚΙΝΔΥΝΟΣ (Υ)</b>	
1	Αδυναμία διασταύρωσης του οχήματος.
2	Αδυναμία βεβαίωσης του εσόδου.
3	Μη διασφάλιση από ενδεχόμενα διαφυγόντα έσοδα.
4	Μη ορθή λογιστικοποίηση του εσόδου.
5	Μη διασφάλιση από ενδεχόμενα διαφυγόντα έσοδα λόγω μη τεκμηριωμένης και ορθής διαδικασίας διαγραφής προστίμων.
<b>11.2.ΠΛΑΝΟ ΕΛΕΓΧΟΥ</b>	
<b>11.2.1. Πρόστιμα του κώδικα οδικής κυκλοφορίας (Υ)</b>	
1	Επιβεβαίωση ότι τηρούνται και αρχειοθετούνται τα πρωτότυπα στελέχη των κλήσεων.
2	Επιβεβαίωση ότι εκδίδονται πρόστιμα του κώδικα οδικής κυκλοφορίας από υπηρεσία του Δήμου και αν το σύνολο του εν λόγω εσόδου προέρχεται από την τροχαία.
3	Επιβεβαίωση ότι καταχωρούνται στο πληροφοριακό σύστημα και στα μπλοκ εκθέσεων παράβασης.
4	Διαπίστωση της διαδοχικότητας των κλήσεων και αξιολόγηση του ποσοστού των προστίμων που δεν καταχωρήθηκαν.
5	Επιβεβαίωση ότι καταχωρούνται όλες οι κλήσεις και υπάρχει αντιστοιχία των φυσικών παραστατικών με το πληροφοριακό σύστημα.
6	Επιβεβαίωση ότι πραγματοποιείται έλεγχος και από δεύτερο υπάλληλο του Δήμου αναφορικά με τη καταχώρηση των κλήσεων.

7	Επιβεβαίωση της έγκαιρης βεβαίωσή τους και της σύνταξης των βεβαιωτικών καταλόγων.
8	Διαπίστωση αν παρατηρείται αδυναμία ταυτοποίησης των οφειλετών και σε τι ποσοστό.
9	Διαπίστωση αν η βεβαίωση πραγματοποιείται σε επόμενα οικονομικά έτη και αν υφίσταται παρέλευση μεγάλου χρονικού διαστήματος μεταξύ της διαπίστωσης της παράβασης και της αναζήτησης είσπραξης των προστίμων.
10	Διαπίστωση αν υφίστανται μη βεβαιωθέντα έσοδα παρελθόντων ετών και αν έχουν απαιτηθεί μέσω νομικών ενεργειών.
11	Επιβεβαίωση της ορθότητας της λογιστικοποίησης της εν λόγω πηγής εσόδου.
<b>11.2.2. Διαγραφές Κλήσεων (Υ)</b>	
1	Επιβεβαίωση αν υφίσταται τεκμηριωμένη διαδικασία αναφορικά με τη διαδικασία διαγραφής των κλήσεων.
2	Επιβεβαίωση ότι στις περιπτώσεις διαγραφών υπάρχει ένσταση του ενδιαφερόμενου καθώς και απόφαση διαγραφής του αρμοδίου οργάνου.
3	Επιβεβαίωση ότι οι διαγραφές κλήσεων τεκμηριώνονται από τα αρμόδια διοικητικά όργανα.
<b>12. ΔΙΑΓΡΑΦΕΣ ΑΠΑΙΤΗΣΕΩΝ (Υ)</b>	
<b>12.1.ΚΙΝΔΥΝΟΣ (Υ)</b>	
1	Μη τεκμηριωμένη διαγραφή χρεών με αποτέλεσμα τη μείωση των εσόδων με αντίκτυπο στη ρευστότητα και χρηματοοικονομική κατάσταση του Δήμου.
<b>12.2.ΠΛΑΝΟ ΕΛΕΓΧΟΥ</b>	
1	Διαπίστωση αν η πολιτική διαγραφής χρεών που υφίσταται στο Δήμο συνάδει με την ισχύουσα νομοθεσία όπως παρατίθεται στα σχόλια.
2	Διαπίστωση αν οι διαγραφές χρεών πραγματοποιούνται σύμφωνα με τις προϋποθέσεις που έχουν τεθεί.
3	Επιβεβαίωση ότι για τις διαγραφές χρεών που πραγματοποιούνται υπάρχει σχετική έγκριση από το Δημοτικό Συμβούλιο.
4	Επιβεβαίωση ότι σε περιπτώσεις αναστολής – διακοπής της διαδικασίας παραγραφής απαιτήσεων έχει διενεργηθεί σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 87 και 88 του Ν. 2362/1995.
<b>13. ΑΞΙΟΠΟΙΗΣΗ ΠΗΓΩΝ ΕΣΟΔΩΝ (Υ)</b>	
<b>13.1.ΚΙΝΔΥΝΟΣ (Υ)</b>	
1	Ο κίνδυνος που απορρέει από τη μη αξιοποίηση όλων των πηγών εσόδων του δήμου είναι η μη διασφάλιση από διαφυγόντα και μειωμένα έσοδα, με αντίκτυπο στην ρευστότητα και χρηματοοικονομική διαχείριση του Δήμου.
<b>13.2.ΠΛΑΝΟ ΕΛΕΓΧΟΥ</b>	
1	Επιβεβαίωση ότι αξιοποιούνται όλες οι πηγές εσόδων του Δήμου εκτός των φόρων, των τελών:
	- Έσοδα ενοικίασης χώρου - τέλη καθαριότητας λαϊκής αγοράς
	- Συμβάσεις για χρήση αιγιαλού
	- Δωρεές – κληροδοτήματα
	- Παροχής υπηρεσιών νεκροταφείου

	- Υπαίθρια διαφήμιση
	- Εκμετάλλευση περιουσίας (μίσθωμα χώρων κλπ.) εκμίσθωση δημοτικών εκτάσεων γης για βιομηχανικούς ή βιοτεχνικούς σκοπούς, κτηνοτροφικές εκμεταλλεύσεις.
	- Εκμετάλλευση περιπτέρων.
	- Άδειες εμπορικών και γενικών επιχειρηματικών δραστηριοτήτων.
2	Διαπίστωση αν υπάρχει τρόπος αύξησης των εσόδων μέσω καλύτερης αξιοποίησης αυτών.
3	Επιβεβαίωση ότι αξιοποιείται στο σύνολό της η ακίνητη περιουσία του Δήμου.
4	Διαπίστωση αν υπάρχει μέρος της ακίνητης περιουσίας που δεν αξιοποιείται.
5	Διαπίστωση αν έχει πραγματοποιηθεί μελέτη/πλάνο για την αξιοποίηση των πηγών εσόδου.
6	Επιβεβαίωση ότι έχει υλοποιηθεί ή υλοποιείται.
7	Επιβεβαίωση ότι υπάρχει υπόλογος για την παρακολούθηση των εκμισθώσεων ακίνητης περιουσίας.
8	Διαπίστωση της λογικότητας της αξίας των μισθωμάτων που λαμβάνει ο Δήμος, εντοπισμός τυχόν μη λογικών τιμών μισθωμάτων βάσει της αντικειμενικής αξίας και αντίστοιχων περιπτώσεων ακινήτων της περιοχής.
	<b>14.ΟΙΚΟΘΕΝ ΕΣΟΔΑ (Υ)</b>
	<b>14.1.ΚΙΝΔΥΝΟΣ (Υ)</b>
1	Διαχειριστική ανεπάρκεια – μη διασφάλιση από περιπτώσεις απάτης και διαφυγόντων εσόδων ειδικά σε περιπτώσεις είσπραξης οίκοθεν.
2	Καθυστερήση στην έκδοση των βεβαιωτικών καταλόγων, μη ορθή σύνταξή τους από την άποψη της «σύλληψης» όλων των σχετικών εσόδων, καθυστερήσεις είσπραξης τους καθώς και απώλειες με αντίκτυπο στην ρευστότητα και χρηματοοικονομική διαχείριση του Δήμου.
3	Η λανθασμένη κατάρτιση των βεβαιωτικών καταλόγων ή των βεβαιωτικών σημειωμάτων ενέχει τον κίνδυνο ο οφειλέτης να προβεί στην άσκηση ένδικων μέσων, εφόσον η εγγραφή σ' αυτόν έχει γίνει για μεγαλύτερο ποσό από το οφειλόμενο ή αμφισβητεί την ορθότητα της εγγραφής του στο βεβαιωτικό κατάλογο (Ν.3659/08). Η άσκηση προσφυγής αναστέλλει την ταμειακή βεβαίωση. Σε βάρος του οφειλέτη που άσκησε προσφυγή βεβαιώνεται ποσοστό 40% της οφειλής. Το υπόλοιπο ποσοστό δεν μπορεί να βεβαιωθεί πριν την οριστική απόφαση της προσφυγής με αποτέλεσμα την καθυστέρηση της είσπραξης.
4	Ένας επιπλέον κίνδυνος που απορρέει από τη μη αποστολή ατομικής ειδοποίησης ή αποστολή ατομικής ειδοποίησης που έχει ατέλειες στα στοιχεία της, έχει ως συνέπεια την πειθαρχική ευθύνη του προϊστάμενου του δημοτικού ταμείου.
	<b>14.2.ΠΛΑΝΟ ΕΛΕΓΧΟΥ</b>
1	Επιβεβαίωση ότι για τις περιπτώσεις οίκοθεν εσόδων το τμήμα εσόδων εκδίδει τριπλότυπο Υπηρεσιακό Βεβαιωτικό Σημείωμα ανά οφειλέτη.
2	Για τα Υπηρεσιακά Βεβαιωτικά Σημειώματα:
	- Επιβεβαίωση ότι φέρουν την έγκριση του αρμόδιου για τη βεβαίωση υπαλλήλου και θεωρούνται από τον Προϊστάμενο της Υπηρεσίας.
	- Επιβεβαίωση ότι αναγράφονται όλα τα στοιχεία του οφειλέτη, το είδος του εσόδου, ο κωδικός του και το πληρωτέο ποσό.



3	Επιβεβαίωση ότι ένα αντίγραφο αυτού παραμένει σαν στέλεχος και τα άλλα παραδίδονται στον οφειλέτη, προκειμένου να τα καταθέσει στον εισπράκτορα για την καταβολή της οφειλής του.
4	Επιβεβαίωση ότι ο εισπράκτορας παραλαμβάνει τα δύο αντίτυπα και εκδίδει «Διπλότυπο Είσπραξης», αφού καταβληθεί η οφειλή. Επισυνάπτει το ένα αντίγραφο του «Υπηρεσιακού Βεβαιωτικού Σημειώματος» στο στέλεχος του Διπλοτύπου Είσπραξης και επιστρέφει το τρίτο αντίτυπο στον εκδότη του «Υπηρεσιακού Βεβαιωτικού Σημειώματος».
5	Επιβεβαίωση ότι στο τέλος κάθε μήνα συντάσσεται Βεβαιωτική Κατάσταση με βάση τα «Υπηρεσιακά Βεβαιωτικά Σημειώματα» από το τμήμα Εσόδων και αποστέλλεται στο ταμείο προς επιβεβαίωση.
6	Επιβεβαίωση ότι υφίσταται διαδικασία ελέγχου και Επιβεβαίωσης αυτών από τον ταμία και στη συνέχεια εκδίδεται το «Αποδεικτικό Παραλαβής Εισπρακτέων Εσόδων», το οποίο καταχωρεί στο «Βιβλίο Εισπρακτέων Εσόδων» και εκδίδει Γραμμάτιο Είσπραξης.
<b>15.ΑΠΑΙΤΗΣΕΙΣ (Υ)</b>	
<b>15.1.ΚΙΝΔΥΝΟΣ (Υ)</b>	
1	Καθυστερήσεις είσπραξης των απαιτήσεων καθώς και πιθανές απώλειες (Διαφυγόντα έσοδα) με αντίκτυπο στην ρευστότητα και χρηματοοικονομική διαχείριση του Δήμου.
2	Μη ορθός διαχωρισμός αρμοδιοτήτων και ως εκ τούτου μη διασφάλιση από περιπτώσεις απάτης και κακοδιαχείρισης.
3	Μη ορθή λογιστικοποίηση των εσόδων καθώς και λανθασμένη ενημέρωση των βιβλίων, με άμεσο αποτέλεσμα τη μη ορθή απεικόνιση των οικονομικών καταστάσεων και ως εκ τούτου τη λανθασμένη αποτύπωση της Οικονομικής Κατάστασης του Δήμου. Λόγω του μεγάλου εύρους των οφειλετών η μη χρήση πληροφοριακού συστήματος καθιστά δύσκολη έως και ανέφικτη την παρακολούθηση των οφειλόμενων και αποδυναμώνει τον ελεγκτικό μηχανισμό.
<b>15.2.ΠΛΑΝΟ ΕΛΕΓΧΟΥ</b>	
1	Διαπίστωση για τις διαδικασίες και την ορθή λογιστικοποίηση της είσπραξης των εσόδων στο διπλογραφικό σύστημα.
2	Επιβεβαίωση ότι πραγματοποιούνται σε πραγματικό χρόνο.
3	Επιβεβαίωση ότι διενεργείται συμφωνία του Αναλυτικού Καθολικού με τον αντίστοιχο λογαριασμό του Γενικού Καθολικού σε τακτά χρονικά διαστήματα (π.χ. μηνιαία).
4	Επιβεβαίωση ότι οι συμφωνίες των λογαριασμών, γενικώς γίνονται από αρμόδιο υπάλληλο της Οικονομικής Διεύθυνσης, ενώ οι εκκρεμότητες που παρουσιάζονται ερευνώνται από τον Προϊστάμενο του τμήματος Εσόδων. Επιπλέον Επιβεβαίωση ότι το υπεύθυνο πρόσωπο των συμφωνιών δεν πρέπει να έχει σχέση με τις διαδικασίες ή την καταχώρηση των συναλλαγών στα βιβλία.
5	Επιβεβαίωση ότι οι ανωτέρω συμφωνίες επιθεωρούνται λεπτομερώς και εγκρίνονται από τον αρμόδιο Προϊστάμενο.
6	Διαπίστωση της διαδικασίας που εφαρμόζει ο δήμος έτσι ώστε να εξασφαλίσει ότι όλοι οι πελάτες (υπόχρεοι) εμφανίζονται στις οικονομικές καταστάσεις. Διενέργεια δειγματοληπτικής επισκόπησης προς επιβεβαίωση.
7	Επιβεβαίωση ότι κατά περιόδους γνωστοποιούνται τα υπόλοιπα σε όλους τους δημότες - πελάτες μέσω επιβεβαιωτικών επιστολών.
8	Διαπίστωση αν οι επιβεβαιωτικές επιστολές που ζητούνται για την επιβεβαίωση των υπολοίπων, καταρτίζονται και αποστέλλονται από διαφορετικό υπάλληλο από αυτόν που

	κάνει τις λογιστικές συμφωνίες.
9	Επιβεβαίωση ότι οι απαντήσεις που λαμβάνονται από τις ανωτέρω επιστολές συσχετίζονται με το υπόλοιπο των λογαριασμών από υπάλληλο διαφορετικό από αυτό που κάνει τις συμφωνίες.
10	Επιβεβαίωση ότι γίνεται επισκόπηση της εισπραξιμότητας των απαιτήσεων και υπολογίζεται κατάλληλα η τυχόν απώλεια.
11	Επιβεβαίωση ότι γίνονται έλεγχοι ως προς τις επισφαλείς και ανεπίδεκτες εισπράξεως απαιτήσεις, για τον προσδιορισμό των απαιτούμενων ενεργειών και των προβλέψεων γι' αυτές.
12	Επιβεβαίωση ότι έχει διενεργηθεί ορθός προσδιορισμός των πραγματικών επισφαλειών και αντίστοιχη λογιστική τακτοποίησή τους.
13	Επιβεβαίωση ότι υφίσταται σχετική διαδικασία ενημέρωσης της Διοίκησης του Δήμου αναφορικά με την πορεία εισπραξιμότητας των απαιτήσεων και τυχών επισφαλειών απαιτήσεων.
14	Επιβεβαίωση ότι πραγματοποιούνται κατασχέσεις ακινήτων και λογαριασμών σε περίπτωση μη συμμόρφωσης των οφειλετών σύμφωνα με την κείμενη νομοθεσία.

Με την ολοκλήρωση της κατάρτισης των πλάνων ελέγχων ενημερώθηκαν οι προϊστάμενοι της Διεύθυνσης Οικονομικών Υπηρεσιών και του Τμήματος Εσόδων και Εμπορικών Δραστηριοτήτων, ώστε να λάβουν γνώση για τους κινδύνους που υποκρύπτονται στα επιμέρους ελεγκτικά πεδία της λειτουργίας Εσόδων και παράλληλα να έχουν μια πρώτη εικόνα για τα προγράμματα ελέγχου που αναμένεται να ακολουθήσουν.

#### **5.6.1. Ο προγραμματισμός εκτέλεσης των προτεινόμενων Σχεδίων Ελέγχου**

Η επόμενη φάση της υλοποίησης των προγραμμάτων ελέγχου βάσει των κινδύνων που έχουν αναφερθεί παραπάνω, βρίσκεται σε στάδιο προετοιμασίας από τη ΜΕΕ. Από τα στελέχη της μονάδας έχει ήδη εκπονηθεί σχέδιο βημάτων **τεσσάρων (4) φάσεων εκτέλεσης του ελέγχου** για κάθε πλάνο ελέγχου, το οποίο βασίστηκε στο εγχειρίδιο Εσωτερικού Ελέγχου της ΕΑΔ (2020) και σε εκπαιδευτικό υλικό για πρακτική εφαρμογή ελέγχου της ΕΕΤΑΑ<sup>3</sup> όπως παρατίθεται στον παρακάτω Πίνακα (6).

<sup>3</sup> Εκπαιδευτικό Εργαστήριο για τα στελέχη Εσωτερικού Ελέγχου των ΟΤΑ Α' Βαθμού: «Ο Εσωτερικός Έλεγχος στους ΟΤΑ: από τη θεωρία στην πράξη» που διεξήχθηκε 3 με 17 Ιουλίου 2020, από την Ελληνική Εταιρία Τοπικής Ανάπτυξης και Αυτοδιοίκησης Α.Ε. (ΕΕΤΑΑ), σε συνδιοργάνωση με την Περιφερειακή Ένωση Δήμων Κεντρικής Μακεδονίας.

**Πίνακας 6 : Φάσεις και Σχέδια Ελέγχου**

Α. Φάση		
Ενέργεια		
<b>1. ΕΝΤΟΛΗ ΑΝΑΘΕΣΗΣ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ</b>		
Επιστολή γνωστοποίησης διεξαγωγής εσωτερικού ελέγχου και αποστολή της στον υπεύθυνο της ελεγχόμενης διαδικασίας.		
Β. Φάση Σχεδιασμού		
Ενέργειες		
<b>2. ΚΑΤΑΛΟΓΟΣ ΕΓΓΡΑΦΩΝ</b>		
Κατάλογος εγγράφων που θα ζητηθούν από τους αρμόδιους φορείς και θα χρησιμοποιηθούν κατά τη διάρκεια του ελέγχου, όπως:		
<ul style="list-style-type: none"> <li>- Οργανόγραμμα Τμήματος</li> <li>- Σχετική Νομοθεσία και εγκύκλιοι</li> <li>- Σχετικές Διαδικασίες Εσόδων του Τμήματος</li> <li>- Λοιπές εσωτερικές εκθέσεις</li> <li>- Στατιστικά στοιχεία</li> <li>- Λοιπά στοιχεία</li> </ul>		
ΚΑΤΑΛΟΓΟΣ ΕΓΓΡΑΦΩΝ		
Έγγραφο	Έγγραφο	Έγγραφο
<b>3. ΚΑΤΑΛΟΓΟΣ ΠΡΟΣΩΠΩΝ ΓΙΑ ΔΙΕΡΕΥΝΗΤΙΚΕΣ ΣΥΝΑΝΤΗΣΕΙΣ</b>		
<p><b>α. Πολιτική ηγεσία και διοικητική ιεραρχία, με σκοπό τη διερεύνηση των προσδοκιών τους από τον έλεγχο βάσει της στρατηγικής του δήμου</b></p> <p><b>β. Υπάλληλοι που εμπλέκονται στη διαδικασία με σκοπό τη συλλογή πληροφοριών</b></p>		
<p><b>Πραγματοποίηση πρώτης διερευνητικής συνάντησης με τον προϊστάμενο του αρμόδιου τμήματος με σκοπό τη συλλογή βασικών πληροφοριών για την υπό έλεγχο διαδικασία με σκοπό:</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Να κατανοηθεί η ελεγχόμενη διαδικασία από τον ελεγκτή και να χαρτογραφηθεί.</li> <li>- Να συλλεχθούν πληροφορίες που θα τον βοηθήσουν στην αξιολόγηση των κινδύνων και των εσωτερικών δικλίδων ελέγχου. Έτσι θα εντοπιστούν πιθανά προβλήματα, κενά, ελλείψεις ή επικαλύψεις, τα οποία θα ελέγξει για να διαπιστώσει αν πραγματικά υφίστανται και να προβεί στη συνέχεια στις κατάλληλες συστάσεις για τη βελτίωση της διαδικασίας.</li> <li>- Να εντοπιστούν οι κίνδυνοι και οι δικλίδες ελέγχου (ασφαλείας) που περιορίζουν τους κινδύνους. Κατά την εκτέλεση των δοκιμών θα διαπιστωθεί εάν πράγματι υφίστανται αυτοί οι κίνδυνοι και σε ποιο βαθμό λειτουργούν οι δικλίδες.</li> </ul>		

<b>Έντυπο Συνάντησης</b>	
<b>Άτομο(α) συνάντησης :</b>	
<b>Ημερομηνία και Ωρα :</b>	
<b>Σκοπός της συνάντησης:</b>	
Έγγραφα που ζητήθηκαν	Έγγραφα που δόθηκαν
1.	1.
2.	2.
Ερωτήσεις	Απαντήσεις
1.	1.
2.	2.
<b>Συμπληρωματικές Παρατηρήσεις:</b>	
.....	
<b>4. ΦΥΛΛΟ ΠΛΑΙΣΙΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ</b>	
<p><b>Φύλλο Πλαισίου ελέγχου και αποστολή του στον υπεύθυνο της ελεγχόμενης διαδικασίας.</b> Στοιχεία:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Τίτλος της αποστολής ελέγχου (1)</li> <li>- Περιγραφή του περιβάλλοντος ελέγχου (2)</li> <li>- Στόχοι της αποστολής ελέγχου (3)</li> <li>- Εύρος της αποστολής ελέγχου (4)</li> <li>- Πρόσωπα προς συνάντηση (5)</li> <li>- Έγγραφα προς αποστολή (6)</li> <li>- Χρονοδιάγραμμα - Πόροι (7) <ul style="list-style-type: none"> <li>• Έναρξη του ελέγχου:</li> <li>• Εκτιμώμενη ημερομηνία αποστολής προσωρινής έκθεσης:</li> <li>• Πόροι:</li> </ul> </li> <li>- Ενδογενείς Κίνδυνοι (8)</li> </ul>	
<b>5. ΔΙΕΡΕΥΝΗΤΙΚΕΣ ΣΥΝΑΝΤΗΣΕΙΣ</b>	
Πραγματοποίηση λοιπών διερευνητικών συναντήσεων με τα πρόσωπα που αναφέρονται στον σχετικό κατάλογο και καταγραφή των αποτελεσμάτων στο Έντυπο Συναντήσεων.	
<b>6. ΧΑΡΤΟΓΡΑΦΗΣΗ ΤΗΣ ΥΠΟ ΕΛΕΓΧΟ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑΣ</b>	
<b>Ελεγχόμενη διαδικασία:</b>	
<p>Ημερομηνία:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Έναρξη διαδικασίας:</li> <li>- Πορεία/Επεξεργασία:</li> <li>- Ολοκλήρωση διαδικασίας:</li> </ul>	

## Σχόλια Ομάδας Ελέγχου

Η διαδικασία έχει (ή δεν έχει) λάβει έγκριση από τη Διοίκηση:  
Λοιπά σχόλια:

## Γ. Φάση Εκτέλεσης Ελέγχου

### Ενέργειες

#### 7. ΕΛΕΓΚΤΙΚΕΣ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΕΣ

- **Ερωτήσεις.** ερωτήσεις σε υπαλλήλους και πολίτες που έλαβαν τη σχετική υπηρεσία από το Τμήμα Εσόδων του Δήμου (έρευνα γνώμης).  
**Σημείωση:** Είναι σημαντικό να λαμβάνονται υπόψη γνώμες από διάφορες πηγές, από στελέχη με διαφορετικούς ρόλους, προερχόμενα από διαφορετικά ιεραρχικά επίπεδα, για να διαμορφωθεί καλύτερη εικόνα. Μπορεί να ζητηθεί σχετική αλληλογραφία (π.χ. μεταξύ των τμημάτων) στην οποία ενδέχεται να αποτυπώνεται κάποιο πρόβλημα στην υπό έλεγχο διαδικασία.
- **Φυσική παρατήρηση και παρακολούθηση επί τόπου** όλης της πορείας της διαδικασίας.
- **Λεπτομερής εξέταση και ανάλυση** (π.χ. συγκεκριμένων εγγράφων, πολιτικών, έγγραφων διαδικασιών)
- **Λήψη δείγματος** φακέλων/αιτήσεων/εισπράξεων κ.λπ.
- **Αναπαραγωγή των ενεργειών** (π.χ. επανάληψη υπολογισμών).
- **Διασταυρώσεις στοιχείων** (π.χ. μεταξύ επιχειρησιακών δεδομένων και λογιστικών δεδομένων).
- **Προσομοίωση.** Δημιουργία ενός γεγονότος και παρακολούθηση της πορείας του.

### Λήψη δείγματος

#### Εκτέλεση δοκιμών με τη χρήση συνδυασμένων ελεγκτικών μεθόδων.

**Σημείωση:** Κατά τις δοκιμές μπορεί να διαπιστωθεί ότι κάποια από τα πιθανά αρχικά Αίτια Κινδύνου να μην υφίσταται ή να διαπιστωθεί η ύπαρξη επιπλέον Αιτιών που δεν είχαν εντοπιστεί στη Φάση του σχεδιασμού. Επίσης μπορεί να εντοπιστεί και νέος Κίνδυνος.

Όσον αφορά στις δοκιμές για την αξιολόγηση των εσωτερικών δικλίδων θα πρέπει να εξετάζεται, αν αυτές εφαρμόζονται και λειτουργούν σύμφωνα με το σχεδιασμό τους, αν είναι αποτελεσματικές ή απαιτείται ο επανασχεδιασμός τους. Με τις δοκιμές θα διαπιστωθεί εάν και κατά πόσο ο Αρχικός-Ενδογενής κίνδυνος περιορίζεται και αν τελικά ο Υπολειμματικός - Καθαρός Κίνδυνος είναι μικρότερος του ενδογενούς και πως μπορεί να περιοριστεί περαιτέρω. Επίσης μπορεί να εντοπιστεί και η αναγκαιότητα σχεδιασμού νέων δικλίδων ελέγχου.

Επιπλέον περιγράφονται τα αποτελέσματα των δοκιμών που αφορούν στη διαπίστωση συμμόρφωσης με προβλεπόμενα πρότυπα ή στην απόκλιση από αυτά. Τέτοια πρότυπα θα μπορούσαν για παράδειγμα να αποτελέσουν μια εγκεκριμένη διαδικασία, ένας καθορισμένος δείκτης απόδοσης, κ.λπ.

<p>Στόχοι:</p> <p>.....</p> <p>Με σκοπό: Τη διατύπωση κατάλληλων συστάσεων για τον περιορισμό των Κινδύνων σε ανεκτά επίπεδα και τη βελτίωση των διαδικασιών του Δήμου.</p>
<p><b>Φύλλα Κινδύνων και Συγκεντρωτικό Φύλλο Κινδύνων</b> (συμπλήρωση των πεδίων που αφορούν τα αποτελέσματα των ελεγκτικών δραστηριοτήτων, τον <b>υπολειμματικό - καθαρό κίνδυνο</b>, τα αίτια και τις συνέπειες του)</p>
<p><b>Συνάντηση με τον υπεύθυνο της υπό έλεγχο διαδικασίας</b> και τις προϊστάμενες του αρμοδίου τμήματος και διεύθυνσης με σκοπό την επιβεβαίωση των αποτελεσμάτων των ελεγκτικών δραστηριοτήτων που αναφέρονται στα φύλλα κινδύνων</p>
<p><b>Πραγματοποίηση επιπλέον ελέγχων για την αποσαφήνιση τυχόν ανεπιβεβαιώτων σημείων</b> που προέκυψαν από την προαναφερόμενη συνάντηση</p>
<p><b>Φύλλα Κινδύνων - Συμπλήρωση συστάσεων</b></p>
<p><b>Φύλλα Κινδύνων και Συγκεντρωτικό Φύλλο Κινδύνων</b> (συμπλήρωση των πεδίων που αφορούν τον <b>ενδογενή (αρχικό) κίνδυνο</b>, την αξιολόγηση του κινδύνου, τις πιθανές αιτίες, τις εσωτερικές δικλίδες ελέγχου, το πρόγραμμα εργασιών ελέγχου, το σύνολο των ελεγκτικών δραστηριοτήτων)</p>
<p><b>Συνάντηση με τον υπεύθυνο της υπό έλεγχο διαδικασίας</b> και τις προϊστάμενες του αρμοδίου τμήματος και διεύθυνσης, προκειμένου αφενός να επιβεβαιωθεί η αξιολόγηση των ενδογενών κινδύνων και η ύπαρξη των εσωτερικών δικλίδων ελέγχου και αφετέρου να ενημερωθούν για τη διενέργεια των ελεγκτικών δραστηριοτήτων</p>

Επισημαίνεται, ότι, οι ΟΤΑ την τελευταία δεκαετία λόγω των επιπτώσεων της οικονομικής κρίσης, καλούνται να αντιμετωπίσουν αποτελεσματικά τις νέες συνθήκες δημοσιονομικής διαχείρισης που δημιουργήθηκαν και αφορούν: **α)** στην εφαρμογή μέτρων επικεντρωμένων στη μείωση δαπανών και ταυτόχρονα στην προσπάθεια ενδυνάμωσης της εισροής εσόδων, **β)** στη συνεχή μείωση των δημόσιων επιχορηγήσεων και των Κεντρικών Αυτοτελών Πόρων (Κ.Α.Π.) και **γ)** στις αδυναμίες και ελλείψεις στην εποπτεία και παρακολούθηση της βεβαίωσης και είσπραξης εσόδων (Ελεγκτικό Συνέδριο, 2013).

Στο παραπάνω πλαίσιο τα προγράμματα ελέγχου που προτείνονται ως αποτέλεσμα της χαρτογράφησης των κινδύνων του τμήματος Εσόδων, αναμένεται να συμβάλλουν:

- στην επάρκεια των διαδικασιών για την αποφυγή ή και μείωση τυχόν εγγενών αδυναμιών προσδιορισμού της δυναμικής βάσης υπολογισμού των εσόδων του Δήμου.
- στην αποτελεσματικότητα της διαδικασίας παρακολούθησης των οφειλών των υπόχρεων για την ενδυνάμωση του παρεχόμενου επίπεδο υπηρεσιών και υποδομών και την ανάληψη πρωτοβουλιών που στοχεύουν στην κάλυψη των αναγκών των πολιτών.
- στη διαμόρφωση κατάλληλα σχεδιασμένης στρατηγικής επικοινωνίας με τους

υπόχρεους πολίτες και φορείς για την συστηματική βεβαίωση των εσόδων και τη δημιουργία πλήρων χρηματικών καταλόγων, προκειμένου να αποφευχθεί ο κίνδυνος της διαφυγής εσόδων και της άνιση φορολογικής επιβάρυνσης των δημοτών.

- στην καταγραφή και αποτελεσματικότητα λειτουργία των εσωτερικών δικλίδων ελέγχου που αποσκοπούν στη μέγιστη δυνατή παρακολούθηση και επίτευξη των εσόδων του δήμου.

## 5.7. Σύνοψη της Μελέτης Περίπτωσης

Στη μελέτη περίπτωσης του Δήμου Πυλαίας – Χορτιάτη, πραγματοποιήθηκε μεθοδική προσπάθεια προκειμένου να εισαχθεί και να εγκατασταθεί σύστημα εσωτερικού ελέγχου στην οργανωτική του δομή, όπου ολοκληρώθηκαν οι εξής ενέργειες:

- Διατυπώθηκαν στον ΟΕΥ οι αρχές της χρηστής Διακυβέρνησης.
- Συστάθηκε Αυτοτελής Οργανική μονάδα Εσωτερικού Ελέγχου.
- Πραγματοποιήθηκε εκπαίδευση στα στελέχη της ΜΕΕ για τη λειτουργία του Εσωτερικού Ελέγχου και τις επιμέρους διαδικασίες χαρτογράφησης κινδύνων του εσωτερικού περιβάλλοντος του δήμου, παράλληλα ενημερώθηκαν με εκπαιδευτικά εργαστήρια και τα στελέχη όλων των υπόλοιπων οργανικών μονάδων, για τη σημασία του Εσωτερικού Ελέγχου και τη συμβολή του στη λειτουργία των υπηρεσιών τους.
- Χαρτογραφήθηκαν μεθοδικά οι κίνδυνοι του δήμου, με χρήση συνέντευξης βάσει δομημένου ερωτηματολογίου και επιτόπια παρατήρησης του έσω περιβάλλοντος και καταγράφηκαν οι κίνδυνοι των οργανικών μονάδων λαμβάνοντας υπόψη τις λειτουργίες και τις αρμοδιότητες που απορρέουν από τις οργανικές διατάξεις του Δήμου.
- Ιεραρχήθηκαν οι κίνδυνοι βάσει του μοντέλου της σχέσης της πιθανότητας εμφάνισης του κινδύνου και του βαθμού επίπτωσης αυτού.
- Δημιουργήθηκε η πρώτη βάση αναφοράς για τους κινδύνους από τις διαδικασίες του Δήμου που είναι μια συγκεντρωτική κατάσταση των κινδύνων με ιεράρχηση βάσει της βαθμολόγησης αυτών.
- Καταγράφηκαν συγκεκριμένα πλάνα ελέγχου βάσει των χαρτογραφημένων κινδύνων

Στο επόμενο στάδιο ακολουθεί η εκτέλεση του προγράμματος ελέγχου που συντάχθηκε βάσει των πλάνων ελέγχου, με εφαρμογή ενεργειών τεσσάρων φάσεων (4) που περιλαμβάνουν ανάλυση των επιμέρους βημάτων.

## ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ–ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΟΙ–ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΜΕΛΛΟΝΤΙΚΗΣ ΕΡΕΥΝΑΣ

### I. Συμπεράσματα

Στο πρώτο μέρος της εργασίας αναλύθηκε η διεθνής βιβλιογραφία, οι βασικές έννοιες και οι ορισμοί για τον Εσωτερικό Έλεγχο και η αναγνώρισή του ως βασικό εργαλείο άσκησης Δημόσιας Χρηστής Διακυβέρνησης. Η καθιέρωση εσωτερικού ελέγχου στο δημόσιο τομέα της Ελλάδας είναι πολύ πρόσφατη, όμως τα τελευταία χρόνια εξελίσσεται ταχύτατα και προωθείται ως μέσο δημόσιας και τοπικής διακυβέρνησης. Συνιστά ένα σύνολο των τυποποιημένων και μόνιμων μηχανισμών που εργάζεται στη συνεχή διαδικασία βελτίωσης της αποτελεσματικότητας, της αποδοτικότητας και της ποιότητας της δράσης των δημόσιων οργανισμών και των ΟΤΑ, στους οποίους η εργασία έδωσε ιδιαίτερη έμφαση, παραθέτοντας μελέτη περίπτωσης αναφορικά με την εισαγωγή του και την ελεγκτική του δράση στο Δήμο Πυλαίας - Χορτιάτη. Με την παρουσίαση της χαρτογράφησης κινδύνων εντός της λειτουργικής περιοχής των Εσόδων, αποδείξαμε ότι ένα σύστημα εσωτερικού ελέγχου μπορεί να προσαρμόζεται στις αποστολές και στη δομή των υπηρεσιών του Δήμου, στοχεύοντας να διασφαλίσει τον έλεγχο των κινδύνων που σχετίζονται με τη διαχείριση των δημόσιων πολιτικών για τις οποίες είναι υπεύθυνη μια οργανική μονάδα. Επίσης, αποδείξαμε ότι τα προγράμματα των ελέγχων καθορίζονται με τέτοιο τρόπο ώστε να είναι ανάλογα με τους πραγματικούς τομείς κινδύνου σε μια λειτουργική περιοχή.

Στη μελέτη περίπτωσης του Δήμου Πυλαίας – Χορτιάτη που αναλύθηκε στο δεύτερο μέρος της εργασίας, ο Δήμος Πυλαίας – Χορτιάτη ανιχνεύοντας το εξωτερικό του περιβάλλον αναφορικά με τις εξελίξεις του θεσμικού πλαισίου που διέπει τη λειτουργία του, διατύπωσε ένα πλαίσιο αρχών χρηστής διακυβέρνησης παρέχοντας κατευθύνσεις στο εσωτερικό του περιβάλλον, στο πλαίσιο των στρατηγικών του στόχων και της Αποστολής του στην τοπική κοινωνία. Αναδεικνύοντας τη διαφάνεια, τη λογοδοσία, τη δικαιοσύνη και την ακεραιότητα στη δράση του, σύστησε μονάδα Εσωτερικού Ελέγχου προκειμένου να ενδυναμώσει τη χρηστή Τοπική Διακυβέρνηση, την αποτελεσματικότητα των υπηρεσιών και τη βελτίωση του παραγόμενου έργου από τις οργανικές μονάδες και το ανθρώπινο δυναμικό του.

Προκειμένου να προετοιμάσει τη νεοσύστατη μονάδα Εσωτερικού Ελέγχου, προχώρησε σε εκπαίδευση των στελεχών της μονάδας, αλλά και σε ενημέρωση του προσωπικού όλου του δήμου για τις έννοιες και τις διαδικασίες του Εσωτερικού Ελέγχου και το ρόλο τους στη διασφάλιση των αρχών της χρηστής Τοπικής Διακυβέρνησης και της μεγιστοποίησης των



αποτελεσμάτων τους. Παράλληλα, εφάρμοσε διαδικασίες εισαγωγής και ενίσχυσης της λειτουργίας του Εσωτερικού Ελέγχου, ξεκινώντας με ανάλυση των κινδύνων του εσωτερικού του περιβάλλοντος που στηρίχθηκε στην οργανωτική δομή του δήμου, πραγματοποιώντας παράλληλα, μια πρώτη χαρτογράφηση των κινδύνων που διέπουν τη λειτουργία των οργανικών του μονάδων, σε συνεργασία με τους προϊσταμένους και τα στελέχη των υπηρεσιών που συμμετείχαν, μέσω δομημένης συνέντευξης και ερωτηματολογίου.

Έτσι, κατάφερε να δημιουργήσει μια βάση αναφοράς, έναν πρώτο χάρτη γνώσης των αδύναμων σημείων του, των κινδύνων που χρήζουν εξάλειψης και συρρίκνωσης, προκειμένου να βελτιώσει την απόδοσή του. Τα δε προτεινόμενα πλάνα ελέγχου που σχεδιάστηκαν, υποστηρίζουν την εκπόνηση ενός προγράμματος ελεγκτικής δράσης βάσει της έκθεσης του οργανισμού στους χαρτογραφημένους και βαθμονομημένους κινδύνους. Με την εκτέλεση των προγραμμάτων ελέγχου μπορεί να εντοπιστούν νέα πεδία ελέγχου και νέοι κίνδυνοι που θα πρέπει να αντιμετωπιστούν. Παράλληλα, θα καταγραφούν και θα επαληθευθούν οι τηρούμενες δικλείδες που μπορούν να οδηγήσουν στη δημιουργία νέων δικλείδων όπου παρουσιάζεται πλημμελής ή αναποτελεσματική χρήση τους στις εφαρμοζόμενες διαδικασίες.

Αναφορικά με το παράδειγμα που παρατέθηκε στην παρούσα διπλωματική εργασία, η παραπάνω χαρτογράφηση των κινδύνων από τη λειτουργία των **Εσόδων** του Δήμου Πυλαίας – Χορτιάτη, αναμένεται να εμπλουτίζεται και να εξελίσσεται στο χρόνο με τη συνεχή εφαρμογή των προγραμμάτων εσωτερικού ελέγχου.

Στην παρούσα εργασία γίνεται αντιληπτό ότι η εγκατάσταση λειτουργίας Εσωτερικού Ελέγχου σε έναν ΟΤΑ Α΄ βαθμού δεν είναι κάτι το ακατόρθωτο. Αναλύοντας την περίπτωση του Δήμου Πυλαίας – Χορτιάτη, διαπιστώνεται ότι, εκεί που ο εσωτερικός έλεγχος αποτελούσε έναν άγνωστο εντελώς τομέα, σταδιακά με συστηματική προσπάθεια, μελέτη και έξωθεν καθοδήγηση, μέσα σε ένα έτος κατάφερε να κάνει σημαντικά βήματα με κυριότερο τη χαρτογράφηση των κινδύνων της οργανωτικής του δομής που οδηγεί στη συνέχιση της ελεγκτικής δράσης με την εκτέλεση συγκεκριμένων προγραμμάτων δράσης βασισμένα στους κινδύνους που καταγράφηκαν. Οι στόχοι και η λειτουργία του Εσωτερικού Ελέγχου επικοινωνήθηκαν με όλες τις υπηρεσίες του Δήμου για να γίνει αντιληπτό, ότι αποτελεί μια λειτουργία υποστήριξης και βελτίωσης του έργου τους και όχι ένα ελεγκτικό όργανο απόδοσης ευθυνών και επιβολής ποινών. Η κατανόηση αυτού του ρόλου από όλα τα εμπλεκόμενα μέρη, αναμένεται να συμβάλλει στην κάμψη τυχόν αρνήσεων στην αλλαγή που

επιχειρεί ο Εσωτερικός Έλεγχος, καθώς επίσης και στην άρση τυχών ισχυρών προκαταλήψεων, διευκολύνοντας τη συνεργασία κατά την εφαρμογή της ελεγκτικής δράσης της ΜΕΕ.

## II. Περιορισμοί

Η απουσία συγκεκριμένου νομοθετικού πλαισίου για την λειτουργία του εσωτερικού ελέγχου στους ΟΤΑ, αποτελεί ισχυρό περιορισμό για την επιτυχή δράση του. Η σύσταση ΜΕΕ στους ΟΤΑ, θα προχωρήσει εφόσον υποστηριχθεί θεσμικά με νόμο ο οποίος θα ορίζει το πλαίσιο δράσης των μονάδων αυτών και θα υποστηρίζει την ανεξαρτησία τους. Όπως αναφέρουν οι Drogalas et al. (2020) η ανεξαρτησία των μηχανισμών εσωτερικού ελέγχου, οι οργανωτικές διαδικασίες και τα χαρακτηριστικά του δήμου επηρεάζουν τον ρόλο της προστιθέμενης αξίας των μηχανισμών εσωτερικού ελέγχου σε έναν δήμο.

Η θεσμική υποχρεωτικότητα της ίδρυσης των ΜΕΕ και η διασαφήνιση του τρόπου λειτουργίας τους που θα προσφέρει ένα επαρκές νομοθετικό πλαίσιο, θα υποστηρίξει την εδραίωσή τους στη συνείδηση των αιρετών και των υπηρεσιακών παραγόντων, απομακρύνοντας παράλληλα τυχόν φόβους και αρνήσεις που προκαλεί η λέξη «έλεγχος». Είναι σημαντικό να αναγνωρίσουν στον εσωτερικό έλεγχο το συμβουλευτικό του ρόλο που θα συμβάλλει στη βελτίωση της διακυβέρνησης για τους αιρετούς και των διαδικασιών για τους υπηρεσιακούς παράγοντες, γεγονός που θα οδηγήσει στην καλύτερη παροχή υπηρεσιών στους πολίτες και στην ελαχιστοποίηση των πιθανοτήτων επιβολής κυρώσεων στον ΟΤΑ από θεσμικούς εξωτερικούς ελέγχους.

Εξίσου σημαντική για την αποτελεσματική λειτουργία του Εσωτερικού Ελέγχου στους ΟΤΑ, είναι και η αναγνώριση της συμβολής του και η υποστήριξη της δράσης του από την αιρετή διοίκηση. Η επιτυχία του Εσωτερικού Ελέγχου περιορίζεται αν δεν υφίσταται η προϋπόθεση της στήριξης της ανώτερης διοίκησης, η οποία μπορεί να διασφαλίσει όχι μόνον την απαραίτητη ανεξαρτησία στην ΜΕΕ, αλλά με τις αποφάσεις της να στρέψει την προσπάθεια όλης της οργάνωσης σε νέες κατευθύνσεις που να περιλαμβάνουν ολιστική θεώρηση της δράσης του οργανισμού υπό το πρίσμα της χρηστής Διακυβέρνησης, της αύξησης της αποτελεσματικότητας του παραγόμενου έργου και της συνεχούς βελτίωσης των υπηρεσιών προς τους πολίτες και την τοπική κοινότητα.

Ένα σημαντικό θέμα για τις δημόσιες οντότητες είναι η εξεύρεση ικανού ανθρώπινου δυναμικού που θα στελεχώσει τις ΜΕΕ και συνιστά έναν ακόμη σημαντικό περιορισμό. Τα

στελέχη που θα στελεχώσουν τις ΜΕΕ, απαιτείται να έχουν αθροιστικά: βαθιά γνώση των επιχειρησιακών στόχων, των συστημάτων εσωτερικού ελέγχου, των κινδύνων και της κουλτούρας της δημόσιας οντότητας. Επομένως, νέοι υπάλληλοι εσωτερικού ελέγχου προερχόμενοι από τον ιδιωτικό τομέα, ενδέχεται να μην διαθέτουν τις απαραίτητες δεξιότητες και γνώσεις που απαιτούνται για το πεδίο του εσωτερικού ελέγχου του δημόσιου τομέα. Από την άλλη οι πιστοποιημένοι εξειδικευμένοι Εσωτερικοί Ελεγκτές που στην Ελλάδα αγγίζουν τον αριθμό 97, βάσει της τελευταίας απόφασης του Υπ. Οικονομικών με αριθμό 149405/ΕΞ/2020 (ΦΕΚ Β' 5911/31-12-2020). Παράλληλα, δεν έχουν οικονομικό κίνητρο να προσληφθούν στο δημόσιο τομέα, δεδομένου ότι οι αμοιβές του επαγγέλματος στον ιδιωτικό τομέα είναι αρκετά υψηλότερες με προοπτικές καλής επαγγελματικής σταδιοδρομίας. Η αδυναμία προσέλκυσης προσωπικού που να μπορεί να ανταποκριθεί στις απαιτήσεις επάρκειας διευρυμένης γνώσης, καθώς και στις διαρκώς μεταβαλλόμενες ανάγκες του δημόσιου τομέα, θα μπορούσε να επηρεάσει αρνητικά στην επιχειρησιακή αποτελεσματικότητα και στην αποδοτικότητα της λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου στις δημόσιες οντότητες, με επακόλουθο την περιορισμένη υποστήριξη της στην αποτελεσματική άσκηση της δημόσιας και τοπικής διακυβέρνησης.

### **III. Προτάσεις για περαιτέρω έρευνα**

Ο τρόπος συνέργειας και αλληλεπίδρασης με άλλες ιδιαίτερα σημαντικές περιοχές που εντάσσονται ή συνεργάζονται με τη λειτουργία του Εσωτερικού Ελέγχου θα άξιζε περαιτέρω διερεύνησης, επειδή φαίνεται ότι μπορούν να ενισχύσουν και να συμπληρώσουν το ρόλο του Εσωτερικού Ελέγχου, λόγω της ισχυρής τους επίδρασης τους στην επίτευξη των στόχων ενός Δήμου, στην αποτελεσματικότητα, στην οικονομικότητα και στην αποδοτικότητά του. Ως τέτοιες περιοχές θα μπορούσαμε να αναφέρουμε τις ακόλουθες:

→ **Διαχείριση των κινδύνων**, η καθιέρωση πλαισίου διαχείρισης των επιχειρησιακών κινδύνων (Risk Management) σε έναν Δήμο, μπορεί με συντονισμένη προσέγγιση να συνεισφέρει στον προσδιορισμό και στην αντιμετώπιση αυτών των κινδύνων. Η εισαγωγή προτύπων διαχείρισης κινδύνων όπως είναι το ISO 31000:2009 που αναπτύχθηκε από τον Διεθνή Οργανισμό Τυποποίησης (International Organization for Standardization - ISO) ([www.iso.org](http://www.iso.org)), θα παρείχε τις γενικές αρχές και κατευθυντήριες γραμμές για την αποτελεσματική διαχείριση των κινδύνων, όπως εφαρμόζεται από ιδιωτικούς και δημόσιους οργανισμούς που επιθυμούν να αναγνωρίσουν τον κίνδυνο σε πρώιμο στάδιο. Η διερεύνηση αυτού του πεδίου για την επίδρασή του στις ελεγκτικές

διαδικασίες του Εσωτερικού Ελέγχου θα μπορούσε να εντοπίσει νέους ορίζοντες στη βελτίωση των προγραμμάτων ελέγχου βάσει κινδύνων.

- **Μέτρηση της απόδοσης**, με χρήση διεθνών θεσμοθετημένων εργαλείων αξιολόγησης της απόδοσης που καταγράφουν το βαθμό επίτευξης των στόχων του οργανισμού (Management by Objectives – MbO και Common Assessment Framework - CAF) και τα αποτελέσματα που επιτυγχάνει το ανθρώπινο δυναμικό και οι οργανικές του μονάδες, χρήζουν περαιτέρω διερεύνησης για τον τρόπο συνέργειάς τους με τον Εσωτερικό Έλεγχο, και στο πως μπορούν να δημιουργήσουν νέα πεδία εντοπισμού των αποκλίσεων από τους στόχους και τις αιτίες δημιουργίας τους, στα οποία θα μπορούσε να παρέμβει ο Εσωτερικός Έλεγχος και να βελτιώσει με στοχευμένες προτάσεις. Η διερεύνηση αυτού του πεδίου στο διεθνές περιβάλλον, ενδεχομένως να εντόπιζε καλές πρακτικές ή αιτίες για περαιτέρω έρευνα.

Τα παραπάνω εργαλεία είναι θεσμοθετημένα στην ελληνική Δημόσια Διοίκηση και αφορούν: **α)** στη «*Διοίκηση μέσω Στόχων*» (MbO) που εφαρμόζεται στους δημόσιους οργανισμούς σύμφωνα με το ν. 3230/2004 όπως τροποποιήθηκε με το ν. 4369/2016 και μετρά την πορεία επίτευξης των στόχων του ανθρώπινου δυναμικού του οργανισμού και **β)** στο ευρωπαϊκό εργαλείο διοίκησης ολικής ποιότητας και επιχειρησιακής αριστείας «*Κοινό Πλαίσιο Αξιολόγησης*» (CAF) (<https://www.eupan.eu/caf>) που μετράει την απόδοση της οργανωτικής δομής και τα αποτελέσματα που επιτυγχάνει βάσει των εννέα (9) κριτηρίων του, εντοπίζοντας ταυτόχρονα τα δυνατά και αδύναμα σημεία του οργανισμού σε κάθε κριτήριο.

- **Συγκριτική δια-οργανωσιακή/διαδημοτική αξιολόγηση (benchmarking)**, μεταξύ των ΜΕΕ Δήμων στο εγχώριο και διεθνές περιβάλλον. Το benchmarking θα βοηθήσει τους συμμετέχοντες οργανισμούς να αξιολογήσουν την πορεία τους και να βελτιώσουν τις επιδόσεις τους μέσα από συνεχή καθορισμό, κατανόηση και προσαρμογή βέλτιστων πρακτικών και διαδικασιών, μετρώντας παράλληλα τη συμβολή του συστήματος εσωτερικού ελέγχου στην χρηστή τοπική διακυβέρνηση στους συγκρινόμενους οργανισμούς. Η διερεύνηση της συμβολής του benchmarking των ΜΕΕ στα συστήματα Εσωτερικού Ελέγχου μπορεί να καταγράψει τις καλές πρακτικές και να δημιουργήσει νέα πεδία στις ελεγκτικές διαδικασίες. Το benchmarking τοποθετείται στο μέλλον, διότι προϋποθέτει πρώτα την ολοκλήρωση και την εδραίωση της λειτουργίας του Εσωτερικού Ελέγχου στους Δήμους της Ελλάδας, προκειμένου να υπάρξει η απαραίτητη γνώση και η εμπειρία τους σε εσωτερικές ελεγκτικές διαδικασίες.

→ Εξ αποστάσεως εκτέλεση μεθόδων Εσωτερικού Ελέγχου, που λόγω των νέων συνθηκών εργασίας που δημιουργήθηκαν με τον Covid 19, απαιτούν σημαντικό μέρος των διαδικασιών του Εσωτερικού Ελέγχου να γίνεται απομακρυσμένα με χρήση της ψηφιακής τεχνολογίας. Η διερεύνηση αυτού του πεδίου θα μπορούσε να δείξει ποια πεδία του Εσωτερικού Ελέγχου θα μπορούσαν να ψηφιοποιηθούν και ποια τα χαρακτηριστικά της τεχνολογίας ή των πληροφοριακών συστημάτων είναι κατάλληλα να εφαρμοστούν, για την ολοκλήρωση ενός τέτοιου εγχειρήματος.

## ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

### Α. Ξένη Βιβλιογραφία

1. Abidin, N.H.Z., 2017. Factors influencing the implementation of risk-based auditing. *Asian Review of Accounting*, 25 (3): 361-375. Διαθέσιμο στο: <https://www.emerald.com/insight/content/doi/10.1108/ARA-10-2016-0118/full/html> [ανάκτηση 28.03.2021]
2. Archambeault, D.S., DeZoort, F.T., & Holt, T.P., 2008. The Need for an Internal Auditor Report to External Stakeholders to Improve Governance Transparency. *Accounting Horizons*, 22 (4): 375-388.
3. Arena, M. & Jeppesen, K., 2016. Practice Variation in Public Sector Internal Auditing: An Institutional Analysis. *European Accounting Review*, 25 (2): 319-345. Διαθέσιμο στο: <https://re.public.polimi.it/retrieve/handle/11311/1017524/482724/Arena%20Jeppesen%202016.pdf> [ανάκτηση 10.03.2021]
4. Asare, T., 2009. Internal auditing in the public sector. Promoting good governance and performance improvement. *International Journal on Governmental Financial Management*, IX (1): 15-28.
5. Baber, W.R., Gore, A.K., Rich, K.T. & Zhang, J.X., 2013. Accounting Restatements, Governance and Municipal Debt Financing. *Journal of Accounting & Economics*, 56 (2-3): 212-227.
6. Bertin, E., 2007. *Audit interne: enjeux et pratiques à l' international*. Paris: Eyrolles, Editions d'organisation.
7. Bonic, L., Jaksic, D. & Mijic, K., 2018. Tendencies in Development of External and Internal Audit in The Public Sector. *Facta Universitatis, Series: Economics and Organization*, 15 (1): 57 – 72. Διαθέσιμο στο: <http://casopisi.junis.ni.ac.rs/index.php/FUEconOrg/article/viewFile/3370/2216> [ανάκτηση 29.03.2021]
8. Bouckaert, G. & Halligan, J., 2016. *Managing Performance International comparisons*. Routledge, Taylor and Francis Group.
9. Boyle, D.M., 2012. *The Effects of Internal Audit Report Type and Reporting Relationships on Internal Auditors' Judgments*. Unpublished doctoral dissertation. Kennesaw: Kennesaw State University.

10. Coram, P., Ferguson, C. & Moroney, R., 2008. Internal Audit, Alternative Internal Audit Structures and the Level of Misappropriation of Assets Fraud, *Accounting and Finance*, 48: 543–559. Διαθέσιμο στο: [https://www.researchgate.net/profile/Robyn-Moroney/publication/277291577\\_The\\_Value\\_of\\_Internal\\_Audit\\_in\\_Fraud\\_Detection/links/5a89f1ef0f7e9b1a95542c2b/The-Value-of-Internal-Audit-in-Fraud-Detection.pdf](https://www.researchgate.net/profile/Robyn-Moroney/publication/277291577_The_Value_of_Internal_Audit_in_Fraud_Detection/links/5a89f1ef0f7e9b1a95542c2b/The-Value-of-Internal-Audit-in-Fraud-Detection.pdf) [ανάκτηση 21.03.2021]
11. C.O.S.O., 2004. Enterprise Risk Management Intergrated Framework. *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission*. Διαθέσιμο στο: <https://www.coso.org/documents/Framework%20Reference%20Secured.pdf> [ανάκτηση 18.02.2021]
12. C.O.S.O., 2013. Internal Control – Integrated Framework. *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission*, Διαθέσιμο στο: <https://www.coso.org/Documents/990025P-Executive-Summary-final-may20.pdf> [ανάκτηση 20.03.2021]
13. Day, P., & Klein, R., 1987. *Accountabilities: five public services*. London: Tavistock.
14. Drogalas, G., Petridis, K., Petridis, N. & Zografidou, E., 2020. Valuation of the internal audit mechanisms in the Decision Support department of the Local Government Organizations using mathematical programming. *Annals of Operations Research*. Στο: [https://www.researchgate.net/publication/339389345\\_Valuation\\_of\\_the\\_internal\\_audit\\_mechanisms\\_in\\_the\\_decision\\_support\\_department\\_of\\_the\\_local\\_government\\_organizations\\_using\\_mathematical\\_programming](https://www.researchgate.net/publication/339389345_Valuation_of_the_internal_audit_mechanisms_in_the_decision_support_department_of_the_local_government_organizations_using_mathematical_programming) [ανάκτηση 23.03.2021]
15. Drogalas, G., Alampourtsidis, S. and Koutoupis, A., 2014. Value-added approach of Internal Audit in the Hellenic Police. *Corporate Ownership and Control*, 11 (4): 692-698. Διαθέσιμο στο: [https://www.researchgate.net/publication/273911761\\_Drogalas\\_G\\_Alampourtsidis\\_S\\_and\\_Koutoupis\\_A\\_2014\\_Value-added\\_approach\\_of\\_Internal\\_Audit\\_in\\_the\\_Hellenic\\_Police\\_Corporate\\_Ownership\\_and\\_Control\\_114\\_pp692-698](https://www.researchgate.net/publication/273911761_Drogalas_G_Alampourtsidis_S_and_Koutoupis_A_2014_Value-added_approach_of_Internal_Audit_in_the_Hellenic_Police_Corporate_Ownership_and_Control_114_pp692-698) [ανάκτηση 02.04.2021].
16. Easterly, W., and Levine, R., 1997. Africa's growth tragedy: policies and ethnic divisions. *The Quarterly Journal of Economics*, 112 (4): 1203-1250.
17. Ecker, F., J. Francis, I. Kim, P. Olsson, and Schipper, K., 2006. A returns-based representation of earnings quality. *The Accounting Review*, 81: 749-780.
18. Endaya, K.A., & Hanefah, M.M., 2016. Internal auditor characteristics, internal audit effectiveness, and moderating effect of senior management, *Journal of Economic and Administrative Sciences*, 32 (2): 160–176. Διαθέσιμο στο:

- [https://www.researchgate.net/publication/310590285\\_Internal\\_auditor\\_characteristics\\_in\\_ternal\\_audit\\_effectiveness\\_and\\_moderating\\_effect\\_of\\_senior\\_management](https://www.researchgate.net/publication/310590285_Internal_auditor_characteristics_in_ternal_audit_effectiveness_and_moderating_effect_of_senior_management) [ανάκτηση 31.03.2021]
19. European Commission, 2017. Public Internal Control Systems in the European Union. Illustrating essential Internal Control elements. *Discussion Paper* No. 8 Ref. 2017-1. Στο: [https://ec.europa.eu/budget/pic/lib/docs/2017/CD\\_02\\_DP\\_IllustratingEssentialICElement.s.pdf](https://ec.europa.eu/budget/pic/lib/docs/2017/CD_02_DP_IllustratingEssentialICElement.s.pdf) [ανάκτηση 18.01.2021]
  20. European Commission, 2015. Public Internal Control Systems in the European Union. Principles of Public Internal Control. *Position Paper* No 1 Ref. 2015-1. Διαθέσιμο στο: <https://ec.europa.eu/budget/pic/lib/docs/2015/CD02PrinciplesofPIC-PositionPaper.pdf> [ανάκτηση 18.12.2020]
  21. Goodson, S., Mory, K. and Lapointe, J., 2012. Supplemental Guidance: The Role of Auditing in Public Sector Governance, 2nd edition, *Institute of Internal Auditors of North America*. Διαθέσιμο στο [https://na.theiia.org/standards-guidance/public%20documents/public\\_sector\\_governance1\\_1\\_.pdf](https://na.theiia.org/standards-guidance/public%20documents/public_sector_governance1_1_.pdf) [ανάκτηση 12.12.2020]
  22. Gramling, A. A., Maletta, M. J., Schneider, A. & Church, B. K., 2004. The Role of the Internal Audit Function in Corporate Governance: A Synthesis of the Extant Internal Auditing Literature and Directions for Future Research. *Journal of Accounting Literature*, 23 (1): 194-244.
  23. Griffiths, D., 2006. Risk-based internal auditing - An introduction. *Academia Edu.* pp. 1-62. Διαθέσιμο στο: [https://www.academia.edu/4848806/Risk\\_Based\\_Internal\\_Auditing\\_Three\\_views\\_on\\_implementation](https://www.academia.edu/4848806/Risk_Based_Internal_Auditing_Three_views_on_implementation) [ανάκτηση 02.02.2021]
  24. Gustavson, M., & Sundström, A., 2018. Organizing the audit society: Does good auditing generate less public sector corruption?. *Administration & Society*, 50 (10): 1508–1532.
  25. Hay, D. & Cordery, C., 2018. The value of public sector audit: Literature and history. *Journal of Accounting Literature*, Vol 40: 1-15, Διαθέσιμο στο: [https://publications.aston.ac.uk/id/eprint/31742/1/The\\_Value\\_of\\_Public\\_Sector\\_Audit\\_Literature\\_and\\_History.pdf](https://publications.aston.ac.uk/id/eprint/31742/1/The_Value_of_Public_Sector_Audit_Literature_and_History.pdf) [ανάκτηση 03.02.2021]
  26. I.F.A.C., 2001. Governance in the Public Sector. A Governing Body Perspective. *International Federation Of Accountants*. Διαθέσιμο στο: <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/study-13-governance-in-th.pdf>



27. I.I.A., 2016. International standards for the professional practice of internal auditing (standards), *Institute of Internal Auditors of North America*. Διαθέσιμο στο: <https://na.theiia.org/standards-guidance/public%20documents/ippf-standards-2017.pdf> [ανάκτηση 21.03.2021]
28. I.I.A. 2019. Practice Guide: Unique Aspects of Internal Auditing in the Public Sector. *Institute of Internal Auditors of North America*. Διαθέσιμο στο: <https://iia.no/wp-content/uploads/2019/11/2019-PG-Unique-Aspects-of-Internal-Auditing-in-the-Public-Sector.pdf> [ανάκτηση 18.03.2021]
29. I.I.A., 2012. Supplemental guidance: Implementing a new internal audit function in the public sector. *The Institute of Internal Auditors of North America*. Διαθέσιμο στο: <https://na.theiia.org/standards-guidance/Public%20Documents/SG%20-%20Implementing%20a%20New%20Internal%20Audit%20Function.pdf> [ανάκτηση 02.04.2021]
30. Karagiorgos A., Stamatis S., Plioska P., Koutri O., 2019. Audit in the service of revenue increase: a tool for boards and committees of local authorities. *Corporate Board: Role, Duties & Composition*. 15 (2):. 8-17. Διαθέσιμο στο: <https://virtusinterpress.org/IMG/pdf/cbv15i2art1.pdf> [ανάκτηση 02.04.2021]
31. Karagiorgos T., Drogalas G., Gotzamanis E., Tampakoudis I., 2010. Internal Auditing as an Effective Tool for Corporate Governance. *Journal of Business Management* 2 (1): 15-23, Διαθέσιμο στο: [http://www.drogalas.gr/uploads/publications/INTERNAL\\_AUDITING\\_AS\\_AN\\_EFFECTIVE\\_TOOL\\_FOR\\_CORPORATE\\_GOVERNANCE.pdf](http://www.drogalas.gr/uploads/publications/INTERNAL_AUDITING_AS_AN_EFFECTIVE_TOOL_FOR_CORPORATE_GOVERNANCE.pdf) [ανάκτηση 26.03.2021]
32. Kaufman, D., Kraay, A., & Zoido-Lobaton, P., 1999. Governance matters. *World Bank policy working paper*, (2196).
33. Krishnan J., 2005. Audit Committee Quality and Internal Control: An Empirical Analysis. *The Accounting Review: April 2005*, 80 (2): 649 – 675. Διαθέσιμο στο: <https://www.jstor.org/stable/pdf/4093072.pdf?refreqid=excelsior%3Aec3788a18a9dcb03de42dd1a76cd53e2> [ανάκτηση 30.03.2021]
34. Lambert, R. A., Leuz C., Verrecchia R. E., 2007. Accounting information, disclosure, and the cost of capital. *Journal of Accounting Research*, 45 (2): 385–420.
35. Lenz, R. and Hahn, U., 2015. *A synthesis of empirical internal audit effectiveness literature pointing to new research opportunities*. *Managerial Auditing Journal*, 30 (1): 5-33.

36. Lois, P., Drogalas, G., Karagiorgos, A. and Tsikalakis, K., 2020. The contribution of internal audit in the digital era. Opportunities, risks and challenges. *EuroMed Journal of Business*, 15 (2): 205-217, Διαθέσιμο στο: <https://www.emerald.com/insight/content/doi/10.1108/EMJB-07-2019-0097/full/html> [ανάκτηση 02.04.2021]
37. Maskin E., & Tirole J., 2004. The Politician and the Judge: Accountability in Government. *American Economic Review*, 94 (4): 1034-1054. Διαθέσιμο στο: [https://scholar.harvard.edu/files/maskin/files/the\\_politician\\_and\\_the\\_judge.pdf](https://scholar.harvard.edu/files/maskin/files/the_politician_and_the_judge.pdf) [ανάκτηση 12.03.2021]
38. Mauro, P., 1995. Corruption and growth. *Quarterly Journal of Economics*, 110 (3): 681 - 712. Διαθέσιμο στο: <https://www.jstor.org/stable/2946696?seq=1> [ανάκτηση 15.02.2021]
39. Nashwa G., 2006. The Role of Audit Committees in the Public Sector. *CPA Journal*, 75 (8): 42-43
40. Nordin Van Gansberghe C., 2005: Internal Audit: Finding its Place in Public Finance Management. *The International Bank for Reconstruction and Development*, The World Bank Stock No. 37246, p.p. 1-18, Διαθέσιμο στο: <http://documents1.worldbank.org/curated/en/200391468328168188/pdf/330330Internalaudit.pdf> [ανάκτηση 25.03.2021]
41. Petrovits, C., Shakespeare, C., & Shih, A., 2011. The causes and consequences of internal control problems in nonprofit organizations. *The Accounting Review*, 86 (1), 325-357.
42. Sarens, G., 2009. Internal Auditing Research: Where are we going? *Editorial. International Journal of Auditing*, 13 (1): 1-7.
43. Selim, G., & Mc Namee D., 1999: The risk management and internal auditing relationship: Developing and validating a model. *International Journal of Auditing*
44. Van der Nest, D.P., Thornhill, C., & De Jager, J., 2008. Audit committees and accountability in the South African public sector. *Journal of Public Administration*, 43 (4): 545-558. Διαθέσιμο στο: <https://repository.up.ac.za/handle/2263/8952> [ανάκτηση 20.02.2021]
45. Van Peurse, K.A., 2005. Conversations with Internal Auditors – The Power of Ambiguity. *Managerial Auditing Journal*, 20 (5): 489–512. Διαθέσιμο στο: <https://www.deepdyve.com/lp/emerald-publishing/conversations-with-internal-auditors-the-power-of-ambiguity-Ih94FM3a5v> [ανάκτηση 18.12.2020]

## B. Ελληνική Βιβλιογραφία

46. Ανδρέου, Γ., 2018. *Η Νεοθεσμική Προσέγγιση της Πολιτικής*. Εκδόσεις Κριτική Α.Ε., Αθήνα
47. Γιαννάκης, Π., 2018. *Ο Εσωτερικός Έλεγχος Στην Κεντρική Δημόσια Διοίκηση ως Μηχανισμός Προαγωγής της Αποτελεσματικότητας της Διοίκησης. Η Περίπτωση της Ελλάδας Συγκριτικά με τα Διεθνώς Ισχύοντα*. Διδακτορική Διατριβή, Πανεπιστήμιο Αιγαίου, Σχολή Επιστήμων της Διοίκησης, Τμήμα Διοίκησης Επιχειρήσεων.
48. Εθνική Αρχή Διαφάνειας, 2020. *Εγχειρίδιο Εσωτερικού Ελέγχου για τους Οργανισμούς Τοπικής Αυτοδιοίκησης στην Ελλάδα*. Διαθέσιμο στο: [https://aead.gr/images/manuals/manual\\_internal\\_audit\\_20191031.pdf](https://aead.gr/images/manuals/manual_internal_audit_20191031.pdf)
49. Ευρωπαϊκή Επιτροπή, 2003. *Διακυβέρνηση και Ανάπτυξη*. Ανακοίνωση της Επιτροπής στο Συμβούλιο, στο Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο και στην Ευρωπαϊκή Οικονομική και Κοινωνική Επιτροπή. Διαθέσιμο στο: <https://ec.europa.eu/transparency/regdoc/rep/1/2003/EL/1-2003-615-EL-F1-1.Pdf> [ανάκτηση 17.03.2021]
50. Ευρωπαϊκό Ελεγκτικό Συνέδριο, 2012. *Εγχειρίδιο Δημοσιονομικού Ελέγχου και Ελέγχου Συμμόρφωσης*. Διαθέσιμο στο: [https://www.eca.europa.eu/Lists/ECADocuments/FCAM\\_2012/FCAM\\_2012\\_EL.PDF](https://www.eca.europa.eu/Lists/ECADocuments/FCAM_2012/FCAM_2012_EL.PDF) [ανάκτηση 18.03.2021]
51. Καζαντζής, Χ., 2006. *Ελεγκτική και Εσωτερικός Έλεγχος - Μια Συστηματική Προσέγγιση Εννοιών, Αρχών και Προτύπων*. Εκδόσεις Business Plus Α.Ε., Πειραιάς
52. 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 Εταιρειών στο Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών*. Διδακτορική Διατριβή, Πάντειο Πανεπιστήμιο, Σχολή Επιστήμων Οικονομίας και Δημόσιας Διοίκησης, Τμήμα Δημόσιας Διοίκησης.
53. Κουτούπης, Α., Μπεκιάρης Μ., & Αργυρόπουλος, Α., 2011. Ο Εσωτερικός Έλεγχος στον Δημόσιο Τομέα. *Εθνική Σχολή Δημόσιας Διοίκησης*, Αθήνα. Διαθέσιμο στο: [https://www.researchgate.net/publication/335758066\\_O\\_Esoterikos\\_Elenchos\\_ston\\_Demosio\\_Tomea](https://www.researchgate.net/publication/335758066_O_Esoterikos_Elenchos_ston_Demosio_Tomea) [ανάκτηση 15.03.2021].
54. Μπίνης, Α., 2018. Ενισχύοντας τις γραμμές άμυνας της ελληνικής δημόσιας διοίκησης - Προκλήσεις και Ευκαιρίες. *Οικονομική διαδικτυακή εφημερίδα Capital.gr*. Διαθέσιμο στο: <http://www.capital.gr/arthra/3299722/enisxuontas-tis-grammes-amunas-tis-ellinikis-dimosias-dioikisis-prokliseis-kai-eukairies> [ανάκτηση 15.03.2021]

55. Νεγκάκης, Χ., και Ταχυνάκης, Π., 2017. *Ελεγκτική: Εσωτερικός Έλεγχος*. Αειφόρος Λογιστική, Θεσσαλονίκη
56. Ο.Α.Σ.Α., 2018. Εγχειρίδιο Εσωτερικού Ελέγχου για την Ελληνική Δημόσια Διοίκηση. *Δικτυακός τόπος του Οργανισμού Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης*. Διαθέσιμο στο: <https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/9789264309715-el.pdf?expires=1615812346&id=id&accname=guest&checksum=B637E0579F3F9EBEEDD34C98BD3F6A44> [ανάκτηση 15.03.2021]
57. Παπαστάθης, Σ. Π., 2014. *Ο Σύγχρονος Εσωτερικός Έλεγχος (Internal Audit) και η Πρακτική Εφαρμογή του*. Ανανεωμένη Έκδοση, Εκδόσεις Ιδιωτική, Αθήνα
58. Υπουργείο Οικονομικών, 2015. Εγχειρίδιο Διενέργειας εσωτερικών ελέγχων, Έκδοση 2, Αθήνα 2015, *Δικτυακός τόπος της Α.Α.Δ.Ε.* Διαθέσιμο στο: <http://www.publicrevenue.gr/kpi/public/blog/attach/files/rss/ggde-internal-control-manual-0315.pdf> [ανάκτηση 12.03.2021]
59. Φίλος, Ι.Λ., 2004. *Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου Επιχειρήσεων*. IQ Group, Αθήνα
60. Φουστανάκης, Ι., 2011. *Εσωτερικός Έλεγχος Οργανισμών Τοπικής Αυτοδιοίκησης, Πρακτική Εφαρμογή Ανάλυσης, η Περίπτωση του Δήμου Πειραιά*. Πτυχιακή Εργασία, Εθνική Σχολή Τοπικής Αυτοδιοίκησης, Τμήμα Οικονομικής Διαχείρισης. [https://www.ekdd.gr/ekdda/files/ergasies\\_esta/T4/028/10280.pdf](https://www.ekdd.gr/ekdda/files/ergasies_esta/T4/028/10280.pdf)
61. Φυτράκης, Ε., 2010. *Τα Ελεγκτικά Σώματα της Διοίκησης*. Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα

#### Γ. Εκθέσεις – Μελέτες – Εκπαίδευση

60. AIRMIC (2002), A Risk Management Standard, The Association of Insurance and Risk Managers, London. Διαθέσιμο στο [http://www.michaelsamonas.gr/images/Mixalhs/resources/Risk\\_Management\\_Standard\\_030820.pdf](http://www.michaelsamonas.gr/images/Mixalhs/resources/Risk_Management_Standard_030820.pdf) [ανάκτηση 25.03.2021]
61. Δήμος Πυλαίας – Χορτιάτη (2020), Εγχειρίδιο Εσωτερικού Ελέγχου
62. ΕΕΤΑΑ (2020), «Ο Εσωτερικός Έλεγχος στους ΟΤΑ: από τη θεωρία στην πράξη», Ύλη εκπαιδευτικού προγράμματος - εργαστηρίου (25) ωρών για τα στελέχη Εσωτερικού Ελέγχου των ΟΤΑ Α' Βαθμού.
63. Ελεγκτικό Συνέδριο (2013), «Έλεγχος Εσόδων του Δήμου Αγίου Δημητρίου χρήσης 2011», Έκθεση Ελέγχου, Δικτυακός τόπος του Ελεγκτικού Συνεδρίου, Διαθέσιμο στο

- [https://www.elsyn.gr/sites/default/files/ekthesi\\_dimou\\_Ag.Dimitriou.pdf](https://www.elsyn.gr/sites/default/files/ekthesi_dimou_Ag.Dimitriou.pdf) [ανάκτηση στις 22.03.2021]
64. IFAC, (2001), Governance in the Public Sector: A Governing Body Perspective. International Public Sector Study 13. Διαθέσιμο στο <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/study-13-governance-in-th.pdf> [ανάκτηση 07.02.2021]
65. Υπουργείο Εσωτερικών (2012), «Λευκή Βίβλος για τη Διακυβέρνηση». Διαθέσιμο στο [http://www.opengov.gr/minreform/wp-content/uploads/downloads/2012/01/lefki\\_vivlos.pdf](http://www.opengov.gr/minreform/wp-content/uploads/downloads/2012/01/lefki_vivlos.pdf) [ανάκτηση την 29.03.2021]

#### Λ. Πηγές Διαδικτύου

66. Ελληνική Στατιστική Υπηρεσία. *Μητρώο φορέων Γενικής Κυβέρνησης*, στο <https://www.statistics.gr/el/statistics/-/publication/SEL08/> [ανάκτηση 05.02.2021]
67. EUPAN – European Public Administration Network. *CAF -Common Assessment Framework*, <https://www.eupan.eu/caf>
68. European Court of Auditors (Ευρωπαϊκό Ελεγκτικό Συνέδριο), στο <https://www.eca.europa.eu>
69. International Organization for Standardization – ISO, στο [www.iso.org](http://www.iso.org)
70. Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών Ελλάδας, στο [www.hiia.gr](http://www.hiia.gr)
71. Καραγιάνη Σ. *Η κατάργηση του προληπτικού ελέγχου και οι νέοι Δημοσιονομικοί έλεγχοι του Ελεγκτικού Συνεδρίου από την 01.01.2019*. (2018), στο <https://www.karagilanis.gr/analyseis-thematon/i-katargisi-tou-proliptikoy-elegxou-kai-oi-neoi-dimosionomikoi-elegxoi-tou-elegktikoy-synedriou-apo-1-1-2019.html> [ανάκτηση 19.03.2021]
72. Object Management Group. *Business Process Model and Notation*, στο <https://www.bpmn.org>
73. Υπουργείο Εσωτερικών. *Απλούστευση και ανασχεδιασμός διοικητικών διαδικασιών*, στο: <https://www.ypes.gr/aploysteysi-kai-anaschediasmos-dioikitikon-diadikasion> [ανάκτηση 05.03.2021]

## **E. Νομοθεσία**

74. Ν. 3492/2006, ΦΕΚ 210/τ.Α'/05.10.2006: «*Οργάνωση συστήματος ελέγχου για τη διασφάλιση της χρηστής δημοσιονομικής διαχείρισης του Κρατικού Προϋπολογισμού και των εκτός του Κρατικού Προϋπολογισμού φορέων και άλλες διατάξεις.*»
75. Ν. 4465/2017, ΦΕΚ 47/τ.Α'/04.04.2017: «*Ενσωμάτωση στην εθνική νομοθεσία της Οδηγίας 2014/92/ΕΕ του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου της 23ης Ιουλίου 2014 για τη συγκρισιμότητα των τελών που συνδέονται με λογαριασμούς πληρωμών, την αλλαγή λογαριασμού πληρωμών και την πρόσβαση σε λογαριασμούς πληρωμών με βασικά χαρακτηριστικά και άλλες διατάξεις.*»
76. Ν. 4555/2018, ΦΕΚ 133/τ.Α'/19.07.2018: «*Μεταρρύθμιση του θεσμικού πλαισίου της Τοπικής Αυτοδιοίκησης Εμβάθυνση της Δημοκρατίας Ενίσχυση της Συμμετοχής Βελτίωση της οικονομικής και αναπτυξιακής λειτουργίας των Ο.Τ.Α. [Πρόγραμμα «ΚΛΕΙΣΘΕΝΗΣ I»] Ρυθμίσεις για τον εκσυγχρονισμό του πλαισίου οργάνωσης και λειτουργίας των ΦΟΔΣΑ Ρυθμίσεις για την αποτελεσματικότερη, ταχύτερη και ενιαία άσκηση των αρμοδιοτήτων σχετικά με την απονομή ιθαγένειας και την πολιτογράφηση Λοιπές διατάξεις αρμοδιότητας Υπουργείου Εσωτερικών και άλλες διατάξεις.*»
77. Ν. 4700/2020, ΦΕΚ 127/τ.Α'/29.06.2020: «*Ενιαίο κείμενο Δικονομίας για το Ελεγκτικό Συνέδριο, ολοκληρωμένο νομοθετικό πλαίσιο για τον προσυμβατικό έλεγχο, τροποποιήσεις στον Κώδικα Νόμων για το Ελεγκτικό Συνέδριο, διατάξεις για την αποτελεσματική απονομή της δικαιοσύνης και άλλες διατάξεις.*»
78. Απόφαση της Ολομέλειας του Ελεγκτικού Συνεδρίου ΦΓ8/55081/2020, ΦΕΚ 4938/τ.Β'/09.11.2020: «*Διαδικασία Ελέγχου από το Ελεγκτικό Συνέδριο της ύπαρξης, της λειτουργίας και της αποτελεσματικότητας Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου στους φορείς που υπάγονται στην ελεγκτική του δικαιοδοσία.*»

## ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ

### Η εξέλιξη του Εσωτερικού Ελέγχου στην Ελληνική Νομοθεσία

Η παρουσία του Εσωτερικού Ελέγχου στην Ελλάδα ξεκίνησε με την με αρ. 1457/07.06.1985 απόφαση του Πρωτοδικείου Αθηνών, με την οποία ιδρύθηκε το «Ελληνικό Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών», που αποτελεί το συλλογικό όργανο των επαγγελματιών Εσωτερικών Ελεγκτών που αντιπροσωπεύει ως σήμερα τον εσωτερικό έλεγχο στον Ιδιωτικό και στο Δημόσιο Τομέα. Το Ε.Ι.Ε.Ε. αποτελεί για τη χώρα μας το διαπιστευμένο φορέα του Διεθνούς Ινστιτούτου Εσωτερικών Ελεγκτών των Η.Π.Α. (The Institute of Internal Auditors - I.I.A.) στον οποίο είναι και μέλος. Παράλληλα, είναι μέλος και της Ευρωπαϊκής Συνομοσπονδίας Ινστιτούτων Εσωτερικού Ελέγχου (European Confederation of Institutes of Internal Auditors - E.C.I.I.A.). Στους στόχους του ανήκει η παροχή τεχνικής βοήθειας και πληροφόρησης για το επάγγελμα του εσωτερικού ελεγκτή, την εγγραφή του στο Μητρώο Εσωτερικών Ελεγκτών του Υπουργείου Οικονομικών (<http://www.minfin.gr>), τους τίτλους πιστοποίησης του Διεθνούς φορέα και υποστηρίζει τους εργαζόμενους σε μονάδες Εσωτερικού Ελέγχου αλλά και τους επαγγελματίες Εσωτερικούς Ελεγκτές με τακτικούς κύκλους επιμόρφωσης. Στην Ελλάδα ο εσωτερικός έλεγχος έγινε περισσότερο γνωστός μέσω της ανάληψης διοργάνωσης δύο ευρωπαϊκών συνεδρίων το 1994 και το 1997 από το Ε.Ι.Ε.Ε. (Παπαστάθης, 2014).

Με το ν. 2396/1996 εισήχθη το σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου στις εταιρίες της Κεφαλαιαγοράς, όπου στο άρθρο 7 του νόμου για τον Κώδικα Δεοντολογίας αναφέρεται ότι πρέπει να εξασφαλίζονται αποτελεσματικοί μηχανισμοί εσωτερικού ελέγχου των πράξεων που διενεργούν τα όργανα των εταιριών Ε.Π.Ε.Υ. (Εταιρίες Παροχής Επενδυτικών Υπηρεσιών) προκειμένου να εκπληρώνουν ορθά τις υποχρεώσεις των εταιρειών (ν.2396/1996 ΦΕΚ 73/τ.Β/30.04.1996).

Με το ν. 2477/1997 «Συνήγορος του Πολίτη και Σώμα Επιθεωρητών - Ελεγκτών Δημόσιας Διοίκησης» ιδρύθηκε ο «Συνήγορος του Πολίτη» που αποτελεί ανεξάρτητη διοικητική αρχή για την επίλυση διαφορών μεταξύ των πολιτών και των δημόσιων υπηρεσιών. Σύμφωνα με το άρθρο 1 «*συνιστάται ανεξάρτητη διοικητική αρχή που ονομάζεται 'Συνήγορος του πολίτη' και έχει ως αποστολή τη διαμεσολάβηση μεταξύ των πολιτών και των δημοσίων υπηρεσιών, των οργανισμών τοπικής αυτοδιοίκησης, των Ν.Π.Δ.Δ. και των επιχειρήσεων κοινής ωφέλειας, όπως αυτές καθορίζονται στο άρθρο 3 παρ. 1 του παρόντος για την προστασία των δικαιωμάτων του πολίτη, την καταπολέμηση της κακοδιοίκησης και την τήρηση της νομιμότητας*». Στο άρθρο 6 του ίδιου νόμου «*Ίδρυση – Συγκρότηση*» ιδρύεται το Σώμα Επιθεωρητών-Ελεγκτών Δημόσιας Διοίκησης (Σ.Ε.Ε.Δ.Δ.), που αποτελεί όργανο εσωτερικού

ελέγχου της Δημόσιας Διοίκησης υπαγόμενο στον Υπουργό Εσωτερικών, Δημόσιας Διοίκησης και Αποκέντρωσης. (ν. 2477/1997 ΦΕΚ-Α 59 /17-4-1997).

Με την αριθμ. 2438/1999 Πράξη Διοικητική «Πλαίσιο αρχών λειτουργίας και κριτηρίων αξιολόγησης των Συστημάτων Εσωτερικού Ελέγχου των πιστωτικών ιδρυμάτων και προσδιορισμός αρμοδιοτήτων των οργάνων τους στον τομέα του Εσωτερικού Ελέγχου» η Τράπεζα της Ελλάδος κάνει λόγο για επιτροπή ελέγχου και ανεξαρτησία της επιθεώρησης. Παράλληλα η επιτροπή κεφαλαιαγοράς, με την εγκύκλιο αριθ. 6/1999 επισημαίνει προς τις Ε.Λ.Δ.Ε. (Εταιρείες Λήψης και Διαβίβασης Εντολών) ότι οφείλουν να διαθέτουν υπηρεσία Εσωτερικού Ελέγχου, η οποία ελέγχει την τήρηση των κανόνων της νομοθεσίας και του Κώδικα Δεοντολογίας των ΕΠΕΥ ώστε να εξασφαλίζεται η ομαλή λειτουργία της αγοράς και να αποτρέπονται φαινόμενα παράνομων δραστηριοτήτων.

Η απόφαση της Επιτροπής Κεφαλαιαγοράς (αριθ. 5/204/14.11.2000) σε συνδυασμό με τις διατάξεις του ν. 3016/2002 (ΦΕΚ 110/Α/17-5-2002) για την εταιρική διακυβέρνηση, στα άρθρα 7 «Οργάνωση του Εσωτερικού Ελέγχου» και 8 «Αρμοδιότητες της Υπηρεσίας Εσωτερικού Ελέγχου» θέτουν το πλαίσιο λειτουργίας του Εσωτερικού Ελέγχου στις εταιρίες που είναι εισηγμένες στο χρηματιστήριο. Η οργάνωση και η λειτουργία του τμήματος Εσωτερικού Ελέγχου αποτελεί δε προϋπόθεση για την εισαγωγή των μετοχών ή άλλων κινητών αξιών σε οργανωμένη χρηματιστηριακή αγορά. Ο ν. 3091/2002 (ΦΕΚ 330/τ.Α/24.12.2002) «Απλουστεύσεις και βελτιώσεις στη φορολογία εισοδήματος και κεφαλαίου και άλλες διατάξεις» με το άρθρο 26 προσθέτει και τροποποιεί το άρθρο 7 του ν. 3016/2002, όπου απαγορεύει στα μέλη του Διοικητικού Συμβουλίου στους συγγενείς αυτών να ασκούν εσωτερικό έλεγχο και επίσης προβλέπει ότι οι Εσωτερικοί Ελεγκτές ορίζονται από το διοικητικό συμβούλιο της εταιρίας και είναι πλήρους και αποκλειστικής απασχόλησης.

Με το ν. 3156/2003 «Ομολογιακά δάνεια, τιτλοποίηση απαιτήσεων και απαιτήσεων από ακίνητα και άλλες διατάξεις» (ΦΕΚ 157/τ.Α/25.06.2003) στο άρθρο 26 «Φορολογικές και άλλες ρυθμίσεις» παρ. 7 προβλέπεται ότι κάθε μη εισηγμένη σε χρηματιστήριο εταιρεία, της οποίας το δημόσιο κατέχει ή ελέγχει άμεσα ή έμμεσα τουλάχιστον το 50% του μετοχικού κεφαλαίου ή τα δικαιώματα ψήφου, έχει την υποχρέωση να οργανώνει Εσωτερικό Έλεγχο και να απασχολεί τουλάχιστον ένα φυσικό πρόσωπο πλήρους και αποκλειστικής απασχόλησης, που ορίζεται από τη γενική συνέλευση και θα εργάζεται με ανεξαρτησία

Με το ν. 3429/2005 «Δημόσιες Επιχειρήσεις και Οργανισμοί (Δ.Ε.Κ.Ο.)», στο άρθρο 4 «Εσωτερικός Κανονισμός Λειτουργίας και εσωτερικός έλεγχος» στην παρ. 2.Α ορίζεται ότι, μεταξύ των υπηρεσιών κάθε δημόσιας επιχείρησης πρέπει υποχρεωτικά να προβλέπεται και



υπηρεσία Εσωτερικού Ελέγχου. (ΦΕΚ 314/τ.Α/27.12.2005)

Με το ν. 3492/2006 «Οργάνωση συστήματος ελέγχου για τη διασφάλιση της χρηστής δημοσιονομικής διαχείρισης του Κρατικού Προϋπολογισμού και των εκτός του Κρατικού Προϋπολογισμού φορέων και άλλες διατάξεις» στο άρθ. 4 εισάγονται βασικές έννοιες και ορισμοί για τη λειτουργία του Εσωτερικού Ελέγχου, στο άρθ. 12 προβλέπεται η σύσταση μονάδων εσωτερικού ελέγχου σε όλα τα Υπουργεία και τις Περιφέρειες της χώρας .

Με το ν. 4025/2011 «Ανασυγκρότηση Φορέων Κοινωνικής Αλληλεγγύης, Κέντρα Αποκατάστασης, Αναδιάρθρωση Ε.Σ.Υ. και άλλες διατάξεις» στο άρθρο 25 «Εσωτερικός έλεγχος στις μονάδες υγείας», συντάσσονται Εσωτερικοί Κανονισμοί Λειτουργίας για κάθε μονάδα υγείας, όπου τα διοικητικά, διαχειριστικά και λογιστικά θέματα παρακολουθούνται από σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου από (1-3) εσωτερικούς ελεγκτές που ορίζονται από το Δ.Σ. της μονάδας.

Με το ν. 4270/2014 «Αρχές δημοσιονομικής διαχείρισης και εποπτείας (ενσωμάτωση της Οδηγίας 2011/85/ΕΕ) - δημόσιο λογιστικό και άλλες διατάξεις», στο άρθ. 168 «Εσωτερικός έλεγχος [άρθρο 3 (1) Οδηγίας 2011/85/ΕΕ]» αναφέρει ότι ο Εσωτερικός Έλεγχος πραγματοποιείται σε όλους τους φορείς της Γενικής Κυβέρνησης, από τις Υπηρεσίες Εσωτερικού Ελέγχου με την γενική καθοδήγηση και εποπτεία του Γενικού Λογιστηρίου του Κράτους. (ΦΕΚ Α'143/28.6.2014)

Με το ν. 4320/2015 (ΦΕΚ Α 29/19-3-2015) «Ρυθμίσεις για τη λήψη άμεσων μέτρων για την αντιμετώπιση της ανθρωπιστικής κρίσης, την οργάνωση της Κυβέρνησης και των Κυβερνητικών οργάνων και λοιπές διατάξεις», στο άρθ. 6 ιδρύεται η Γενική Γραμματεία Καταπολέμησης της Διαφθοράς (ΓΕ.Γ.ΚΑ.Δ.), ενώ στο άρθ. 9 «Οργάνωση της ΓΕ.Γ.ΚΑ.Δ.», προβλέπεται η λειτουργία Γραφείου Συντονισμού Δράσης και Επιχειρησιακού Σχεδιασμού των Μονάδων Εσωτερικού Ελέγχου των Υπουργείων. Στο ίδιο πλαίσιο με την Απόφαση Υ30/2015 του Πρωθυπουργού (ΦΕΚ 2183/τ.Β/12.10.2015), ο Αν. Υπουργός Δικαιοσύνης αρμόδιος για τα θέματα διαφθοράς ασκεί τον επιχειρησιακό έλεγχο των υπηρεσιών Εσωτερικού Ελέγχου των υπουργείων (άρθ. 2γ/ii).

Με την ΚΥΑ 42291/11.12.2017 «Οργάνωση και λειτουργία του γραφείου του Γενικού Επιθεωρητή Δημόσιας Διοίκησης (Γ.Ε.Δ.Δ.)» στο άρθ. 3 «Τομείς Δραστηριοτήτων», παρ.ω5, προβλέπεται ότι στο γραφείο του ΓΕΔΔ λειτουργεί Τομέας Παρακολούθησης των Μονάδων Εσωτερικού Ελέγχου όλων των φορέων που υπάγονται στην αρμοδιότητά του. (ΦΕΚ 4724/τ.Β/29.12.2017).

Με το ν. 4622/2019 «Επιτελικό Κράτος: οργάνωση, λειτουργία και διαφάνεια της Κυβέρνησης, των κυβερνητικών οργάνων και της κεντρικής δημόσιας διοίκησης» στο άρθρ. 39 «Μονάδες Εσωτερικού Ελέγχου», σε κάθε Υπουργείο συνιστάται Μονάδα Εσωτερικού Ελέγχου, επιπέδου Διεύθυνσης, η οποία υπάγεται απευθείας στον οικείο Υπουργό. Στις παρ. 1-5 ρυθμίζονται ειδικότερα θέματα λειτουργίας και αρμοδιοτήτων των μονάδων αυτών. (ΦΕΚ Α' 133/07.08.2019)

Με το νέο ν. 4706/2020 «Εταιρική διακυβέρνηση ανωνύμων εταιρειών, σύγχρονη αγορά κεφαλαίου, ενσωμάτωση στην ελληνική νομοθεσία της Οδηγίας (ΕΕ) 2017/828 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου, μέτρα προς εφαρμογή του Κανονισμού (ΕΕ) 2017/1131 και άλλες διατάξεις», τροποποιείται ο αρχικός ν. 3016/2002 και επαναρρυθμίζονται ζητήματα λειτουργίας του Εσωτερικού Ελέγχου για τις ανώνυμες εταιρείες με μετοχές ή άλλες κινητές αξίες εισηγμένες σε ρυθμιζόμενη αγορά στην Ελλάδα. (ΦΕΚ Α' 136/17.07.2020).

Με την Υπουργική Απόφαση με αρ. οικ. 46716/13.11.2020 δημοσιεύεται ο Κανονισμός Λειτουργίας Εσωτερικού Ελέγχου της Μονάδας Εσωτερικού Ελέγχου του Υπουργείου Εργασίας και Κοινωνικών Υποθέσεων όπου ρυθμίζονται τα ζητήματα Εσωτερικού Ελέγχου του Υπουργείου. (ΦΕΚ 5168/τ.Β/23.11.2020)

Με την ΦΓ8/55081/2020 Απόφαση της Ολομέλειας του Ελεγκτικού Συνεδρίου «Διαδικασία Ελέγχου από το Ελεγκτικό Συνέδριο της ύπαρξης, της λειτουργίας και της αποτελεσματικότητας Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου στους φορείς που υπάγονται στην ελεγκτική του δικαιοδοσία.» όπου καθορίζεται η διαδικασία με την οποία θα ελέγχει την ύπαρξη, τη λειτουργία και την αποτελεσματικότητα του «Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου» στους Φορείς που υπάγονται στην ελεγκτική του δικαιοδοσία ως προς την αποτελεσματικότητα των συστημάτων αυτών για την αντιμετώπιση των δημοσιονομικών κινδύνων. (ΦΕΚ 4938/τ.Β/09.11.2020)