



Τμήμα Πολιτικής Επιστήμης και Διεθνών Σχέσεων - Πανεπιστήμιο Πελοποννήσου
Τμήμα Οικονομικών Επιστημών - Δημοκρίτειο Πανεπιστήμιο Θράκης
Τμήμα Οικονομικών Επιστημών - Αριστοτέλειο Πανεπιστήμιο Θεσσαλονίκης
Τμήμα Οργάνωσης και Διοίκησης Επιχειρήσεων - Πανεπιστήμιο Πειραιά

Διαπανεπιστημιακό Διατμηματικό

Πρόγραμμα Μεταπτυχιακών Σπουδών

«Τοπική και Περιφερειακή Ανάπτυξη και Αυτοδιοίκηση»

Ο εσωτερικός έλεγχος στους φορείς τοπικής αυτοδιοίκησης

Αλέξανδρος Καρατζίος

A.M. 3033201505213

Κόρινθος, Νοέμβριος 2016



**Department of Political Studies and International Relations – University of Peloponnese
Department of Economics – Democritus University of Thrace
Department of Economics – Aristotle University of Thessaloniki
Department of Business Administration – University of Piraeus**

**Interuniversity Interdepartmental
Master Program in
«Local and Regional Government and Development»**

The internal control to local authorities

Alexandros Karatzios

Corinth, November 2016

Σημαντικοί όροι: Εσωτερικός έλεγχος, ελεγκτική, ΟΤΑ, σύστημα εσωτερικού ελέγχου, Τοπική Αυτοδιοίκηση, Δήμος.

Περίληψη

Ο Εσωτερικός Έλεγχος προσφέρει πληθώρα υπηρεσιών και πληροφοριών στους οργανισμούς του ιδιωτικού και του δημοσίου τομέα. Παρά τη χρησιμότητα και την αναγκαιότητα του εσωτερικού ελέγχου ελάχιστες ερευνητικές προσεγγίσεις έχουν πραγματοποιηθεί αναφορικά με τη σημασία, την εφαρμογή και τα οφέλη του εσωτερικού ελέγχου στους Οργανισμούς Τοπικής Αυτοδιοίκησης, υπό αυτό το πρίσμα, σκοπός της παρούσης διπλωματικής εργασίας είναι μια αρχική προσέγγιση σχετικά με την υιοθέτηση του εσωτερικού ελέγχου από τους ΟΤΑ.

Στο πλαίσιο της παρούσας εργασίας μελετήθηκαν οι αρχές και οι κανόνες που διέπουν τον Εσωτερικό Έλεγχο στο δημόσιο τομέα με έμφαση στους Οργανισμούς Τοπικής Αυτοδιοίκησης, και αναλύεται η υφιστάμενη εφαρμογή του. Τέλος, μέσω συνεντεύξεων διερευνάται η εφαρμογή ή όχι συστημάτων εσωτερικού ελέγχου σε μικρούς δήμους, τα αποτελέσματα της οποίας έδειξαν ότι ο εσωτερικός έλεγχος σε μικρούς δήμους δεν εφαρμόζεται ή βρίσκεται σε αρχικό στάδιο διότι υφίστανται αντικειμενικές και υποκειμενικές δυσκολίες στην αποτελεσματική υιοθέτηση και εφαρμογή του.

Key words: internal auditing, internal control system, public sector internal auditing, local authorities.

Abstract

Internal Auditing offers a variety of services and information to organisations of the private and the public sector. Despite the necessity and usefulness of internal auditing very little research has been done regarding the importance, the existence and the benefits of Internal Auditing to Local Authorities Organisations.

This project aims to make an initial approach regarding the adaptation of internal auditing from Local Authorities Organisations. This project will study the principles and the rules regarding internal auditing at the public sector and in particular to Local Authorities Organisations and its analyses its current status. Finally we are using personal interviews to analyse the application, or not, of internal auditing systems to small councils, the results of which show that internal auditing is not performed in small councils or its application is at a very early stage because there are many difficulties to its effective adaptation and application.

Πίνακας περιεχομένων

Περίληψη.....	3
Abstract	4
Εισαγωγή.....	7
Κεφάλαιο 1.....	9
Θεωρητική προσέγγιση του εσωτερικού έλεγχου	9
1.1 Γενικά.....	9
1.3. Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου	16
1.4 Αποστολή και χρησιμότητα του εσωτερικού ελέγχου.....	17
1.5 Αρχές και κανόνες συμπεριφοράς των εσωτερικών ελεγκτών.....	19
1.6 Διεθνή Πρότυπα για την Επαγγελματική Εφαρμογή του Εσωτερικού Ελέγχου	21
Κεφάλαιο 2.....	23
Ο εσωτερικός έλεγχος στο δημόσιο και στην τοπική αυτοδιοίκηση.....	23
2.1 Ο εσωτερικός έλεγχος στην τοπική αυτοδιοίκηση	23
2.2 Νέο Δημόσιο Μάνατζμεντ και Εσωτερικός Έλεγχος	29
Κεφάλαιο 3.....	32
Μεθοδολογία της έρευνας.....	32
3.1 Γενικά.....	32
3.2 Εμπειρική έρευνα.....	33
3.3 Κατηγορίες της συνέντευξης.....	34
Κεφάλαιο 4.....	35
Αποτελέσματα έρευνας	35
4.1 Στοιχεία για την εφαρμογή του εσωτερικού ελέγχου στους ΟΤΑ	35
4.2 Αποτελέσματα συνεντεύξεων	35
Συμπεράσματα.....	38

Βιβλιογραφία	40
Ξενόγλωσση	40
Ελληνική.....	41
Διαδικτυακοί Τόποι / Ιστοσελίδες	42
Παράρτημα.....	44

Εισαγωγή

Ο Εσωτερικός και ο Εξωτερικός Έλεγχος είναι διαδικασίες οι οποίες εφαρμόζονται εδώ και χρόνια από τις επιχειρήσεις του ιδιωτικού τομέα και συμβάλουν στην καλύτερη λειτουργία τους. Από το 2002 ο Εσωτερικός Έλεγχος είναι υποχρεωτικός και για οργανισμούς και επιχειρήσεις του δημοσίου τομέα, συμπεριλαμβανομένων των Οργανισμών Τοπικής Αυτοδιοίκησης, οι οποίες είναι εισηγμένες στο χρηματιστήριο ή έχουν ένα αρκετά μεγάλο προϋπολογισμό και κύκλο εργασιών. Ο Εσωτερικός Έλεγχος είναι σημαντικός για τη λειτουργία κάθε επιχείρησης.

Η παρούσα εργασία στοχεύει να αναδείξει τη σημασία και την αναγκαιότητα του Εσωτερικού Ελέγχου στο Δημόσιο Τομέα και συγκεκριμένα στην Τοπική Αυτοδιοίκηση. Δια μέσω της βιβλιογραφικής και ερευνητικής ανασκόπησης στοχεύει να ερευνήσει τη διαδικασία μέσα από την οποία πραγματοποιείται, η μη, ο Εσωτερικός Έλεγχος στους Οργανισμούς Τοπικής Αυτοδιοίκησης και τη χρησιμότητα του.

Ο Εσωτερικός Έλεγχος είναι μία διαδικασία η οποία είναι ανεξάρτητη, αντικειμενική και διαβεβαιωτική. Στοχεύει στο να προσθέτει αξία και να βελτιώνει τις λειτουργίες του οργανισμού. Έτσι βοηθάει τον οργανισμό ή την επιχείρηση να πετύχει τους στόχους του και του προσφέρει μια επιστημονική προσέγγιση η οποία συμβάλλει στη βελτίωση της αποτελεσματικότητας της διαχείρισης κινδύνων, των συστημάτων εσωτερικού ελέγχου και των διαδικασιών της διοίκησης.

Ο Εσωτερικός έλεγχος στην Τοπική Αυτοδιοίκηση στοχεύει να προωθήσει τη σωστή χρηματοοικονομική διαχείριση τη βελτίωση της αποτελεσματικότητας και των διαδικασιών διαχείρισης κινδύνων. Σύμφωνα με τη νομοθεσία η λειτουργία εσωτερικού ελέγχου πρέπει να αξιολογεί και να υποβάλλει κατάλληλες εισηγήσεις για τη βελτίωση της διαδικασίας διακυβέρνησης προς επίτευξη των παρακάτω αντικειμενικών σκοπών:

- Προώθηση των κατάλληλων ηθικών αρχών και αξιών μέσα στον οργανισμό.
- Διασφάλιση της αποτελεσματικής διαχείρισης της οργανωσιακής απόδοσης και λογοδοσίας.

- Κοινοποίηση πληροφοριών σχετικά με τους κινδύνους και τα συστήματα εσωτερικού ελέγχου στους αρμόδιους μέσα στον οργανισμό.

- Συντονισμός των δραστηριοτήτων και κοινοποίηση πληροφοριών μεταξύ των μελών του συμβουλίου, των εξωτερικών και εσωτερικών ελεγκτών και της διοίκησης.

Στα πλαίσια αυτής της εργασίας προσεγγίζεται θεωρητικά η διαδικασία και η χρησιμότητα του Εσωτερικού Ελέγχου. Επίσης, πραγματοποιείται πρωτότυπη έρευνα, μέσω συνεντεύξεων από δύο Δημάρχους μικρών Δήμων. Αρχικά στο πρώτο κεφάλαιο ορίζεται η έννοια του Εσωτερικού Έλεγχου, η σημασία του και οι κανόνες που τον διέπουν. Στο δεύτερο πραγματοποιείται η ανασκόπηση βιβλιογραφίας. Ειδικότερα περιγράφεται ο Εσωτερικός Έλεγχος στην Τοπική Αυτοδιοίκηση.

Στο τρίτο κεφάλαιο αναλύεται η μεθοδολογία έρευνας. Στο τέταρτο κεφάλαιο μέσα από έρευνες, στοιχεία και άρθρα καθώς και μέσα από τα ευρήματα της έρευνας μας αναλύεται η χρησιμότητα του Εσωτερικού Ελέγχου στους Οργανισμούς Τοπικής Αυτοδιοίκησης και συγκεκριμένα στους Δήμους. Επίσης μέσα από τις απαντήσεις των Δημάρχων σχετικά με την αναγκαιότητα ύπαρξης Εσωτερικού Ελέγχου και σε μικρούς δήμους θα αναλύσουμε τις απόψεις τους και το κατά πόσο συγκλίνουν με τη βιβλιογραφία. Τέλος παρατίθενται τα βασικότερα συμπεράσματα της εργασίας.

Κεφάλαιο 1

Θεωρητική προσέγγιση του εσωτερικού έλεγχου

1.1 Γενικά

Η αναγκαιότητα για προστασία της δημόσιας περιουσίας και η χρήση εργαλείων ελέγχου υπήρχε και στην αρχαιότητα. Έχει γίνει δεκτό από διάφορες έρευνες ότι η χρήση διαδικασιών εσωτερικού ελέγχου οι οποίες προσομοιάζουν στο σημερινό internal auditing χρησιμοποιήθηκαν από τους λαούς προκειμένου να προστατεύσουν τη δημόσια περιουσία από ανέντιμες συμπεριφορές ή ακούσια λάθη.

Έτσι στην αρχαία Μεσοποταμία (3.200 π.χ) οι γραμματείς ετοίμαζαν καταλόγους πληρωμής οι οποίοι στη συνέχεια ελεγχόντουσαν. Παρόμοια εργαλεία χρησιμοποιούσαν και στην αρχαία Αίγυπτο όπου και στην οικονομική υπηρεσία του φαραώ όπου ένας γραφέας κατάρτιζε τη λίστα των πληρωμών, ένας άλλος ήλεγχε την πραγματική κίνηση του πλούτου στην αποθήκη και ο τρίτος αντιπαρέβαλε τα έγγραφα των προηγούμενων.

Στην Περσία ο βασιλιάς Δαρείος (521-486 π.χ.) για τη διατήρηση του ελέγχου του βασιλείου του χρησιμοποιούσε γραφείς τους οποίους αποκαλούσαν «τα αυτιά και τα μάτια του βασιλιά» οι οποίοι πραγματοποιούσαν αιφνιδιαστικούς ελέγχους στις επαρχίες. Στη ρωμαϊκή αυτοκρατορία λειτουργούσε ένα σύστημα που προέβλεπε το διαχωρισμό των καθηκόντων αυτού που εντελλόταν τη δαπάνη, αυτού που εισέπραττε τους φόρους, αυτού που φύλαγε τα χρήματα και αυτού που πραγματοποιούσε τη λογιστική καταγραφή, φορολογικοί ελεγκτές ήταν επιφορτισμένοι να ελέγχουν την περιουσία και τα έσοδα των πολιτών, πολλές φορές χρησιμοποιώντας και βασανιστήρια για την καταπολέμηση της φοροδιαφυγής (Gupta, 1991; Brown, 2004; Stone, 1969; Landis, 2011).

Στη σύγχρονη βιβλιογραφία ο εσωτερικός έλεγχος ως παράμετρος του μάνατζμεντ είναι συνδεδεμένος με την αποφασιστική διαδικασία, ειδικότερα με την απόκτηση

των κατάλληλων πληροφοριών, αξιόλογων, σημαντικών, εγκαίρων για την πορεία της διοίκησης, που επιτρέπουν την επιχείρηση να επιτύχει τους ιδρυτικούς της σκοπούς (Paletta, 2008).

Τη δεκαετία του 1990 ο Anthony ανέπτυξε την έννοια του ελέγχου ως οδηγό της εταιρείας για την επίτευξη των στόχων της. Στον τομέα του συστήματος σχεδιασμού και ελέγχου ξεχωρίζει τρία συστατικά: τον στρατηγικό σχεδιασμό που αφορά τους οργανωτικούς στόχους και της στρατηγική για να τους επιτύχει, ο διευθυντικός έλεγχος μέσω του οποίου τα υπόλοιπα μέλη του οργανισμού εφαρμόζουν τη στρατηγική και ο έλεγχος που αποσκοπεί στην εκτέλεση συγκεκριμένων εργασιών με αποτελεσματικό τρόπο.

Ο συντονισμός των πράξεων των εργαζομένων είναι ένας από τους σκοπούς του ελέγχου. Εξαιτίας των πολλαπλών και διαφορετικών ενδιαφερόντων μεταξύ των εργαζομένων και της εταιρείας και της διαφορετικής ενημέρωσης για τη στρατηγική που πρέπει να ακολουθήσουν ή της αναμενόμενης συμπεριφοράς είναι πιθανόν τα άτομα να υιοθετούν συμπεριφορές αντίθετες προς τα συμφέροντα της εταιρείας, αποστολή του ελέγχου είναι η ελαχιστοποίηση αυτών των διαφορών μεταξύ των εργαζομένων και η παροχή κινήτρων για την επίτευξη των οργανωτικών σκοπών της επιχείρησης.

Όμοια οι Merchant και Van der Staede (2003) επισημαίνουν την ανάγκη των ελέγχων αποδίδεται στην πιθανότητα το προσωπικό να δράσει αντίθετα από τους σκοπούς της οργάνωσης. Αποδίδουν αυτή τη συμπεριφορά σε τρεις κατηγορίες προβλημάτων: την έλλειψη κατευθύνσεων, δηλαδή τα άτομα δεν αντιλαμβάνονται ποια είναι τα αποτελέσματα των πράξεων και πραγματοποιούν πράξεις ζημιογόνες για την εταιρεία, η έλλειψη κινήτρων με αποτέλεσμα τα άτομα να επιδιώκουν το προσωπικό τους όφελος σε αντίθεση με τα ενδιαφέροντα της εταιρείας και η ανεπάρκεια των ατομικών δυνατοτήτων.

Ο οργανωτικός έλεγχος επικεντρώνεται στην απαίτηση να οδηγήσει την συμπεριφορά των ατόμων στην επίτευξη των εταιρικών σκοπών δημιουργώντας μία κοινή πορεία μεταξύ των διαφορετικών σκοπών των ατόμων με αυτούς της εταιρείας. Σε αυτό το περιβάλλον οι Merchant και Van der Staede (2003) διακρίνουν τρία εργαλεία ελέγχου τον έλεγχο των πράξεων, των αποτελεσμάτων, του προσωπικού και της εταιρικής κουλτούρας.

Ειδικότερα ο έλεγχος των πράξεων είναι μηχανισμοί που εξασφαλίζουν ότι οι εργαζόμενοι εκτελούν ή δεν εκτελούν συγκεκριμένες πράξεις οι οποίες μπορούν να είναι συμφέρουσες ή ζημιογόνες για την εταιρεία και συμπεριλαμβάνουν παραδείγματος χάρη εργαλεία εξαναγκασμού συμπεριφοράς, εργασίες απολογισμού, προληπτικούς ελέγχους. Οι έλεγχοι των αποτελεσμάτων αφορούν την βράβευση ή την τιμωρία των ατόμων σύμφωνα με τα αποτελέσματα που επιτυγχάνουν, με αυτό τον τρόπο παρέχουν κίνητρα στους εργαζομένους να επιτύχουν αποτελέσματα προς όφελος της εταιρείας. Οι έλεγχοι στους εργαζομένους αφορούν την επιλογή, την εκπαίδευση και τον προγραμματισμό των καθηκόντων μέσω των οποίων η εταιρεία μπορεί να διακρίνει ποιες είναι οι αναμενόμενες συμπεριφορές, το προσωπικό να έχει τις σωστές ικανότητες για την εκτέλεση των αντιτιθέμενων εργασιών και να αναπτύξουν μηχανισμούς αυτοπαρακολούθησης. Οι έλεγχοι της εταιρικής κουλτούρας μέσω της ανάπτυξης τύπων ελέγχου των ομάδων που ασκούν πιέσεις στους εργαζομένους που παρουσιάζουν αποκλίνουσα συμπεριφορά.

Στην Ελληνική πραγματικότητα σύμφωνα με την αιτιολογική έκθεση στο σχέδιο νόμου με το άρθρο 4 του ν. 3429/2005 καθιερώνεται εσωτερικός κανονισμός λειτουργίας και εσωτερικός έλεγχος σύμφωνα με τα ισχύοντα στις εισηγμένες επιχειρήσεις. Παράλληλα συνίσταται υπηρεσία εσωτερικού ελέγχου στις δημόσιες επιχειρήσεις με προκαθορισμένες αρμοδιότητες, οι οποίες συνίστανται στην συνεχή παρακολούθηση των διαδικασιών και στον έλεγχο των πράξεων του διοικητικού συμβουλίου. Οι εσωτερικοί ελεγκτές συμβάλλουν στην καθιέρωση της χρηστής διοίκησης και διευκολύνουν την εποπτεία που ασκεί η Ειδική Γραμματεία Δημοσίων Επιχειρήσεων και Οργανισμών που συνίσταται με το άρθρο 11 του παρόντος νομοσχεδίου. Οι εσωτερικοί ελεγκτές για να είναι ανεξάρτητοι στο έργο τους δεν υπάγονται ιεραρχικά σε καμία υπηρεσιακή μονάδα, ενώ δεν αποκτούν την ιδιότητα του δημοσίου υπαλλήλου (διαδικτυακός τόπος Τράπεζα Νομικών Πληροφοριών Νόμος).

Σύμφωνα με τη νομοθεσία προβλέπεται η σύσταση μονάδων εσωτερικού ελέγχου. Με κοινή απόφαση των Υπουργών Διοικητικής Μεταρρύθμισης και Ηλεκτρονικής Διακυβέρνησης, Οικονομικών και του καθ' ύλην αρμόδιου Υπουργού συνιστώνται μονάδες εσωτερικού ελέγχου σε όλα τα Υπουργεία και τις Αποκεντρωμένες Διοικήσεις της Χώρας, οι οποίες υπάγονται απευθείας στον οικείο Υπουργό ή τον

οικείο προϊστάμενο της Αποκεντρωμένης Διοίκησης του Κράτους, ρυθμίζεται η στελέχωση τους από το υπηρετούν στους αντίστοιχους φορείς προσωπικό και εξειδικεύονται οι αρμοδιότητες αυτών ως προς τη διενέργεια εσωτερικού ελέγχου, όπως αυτός ορίζεται στο άρθρο 4 παρ. 2. Στο Υπουργείο Εξωτερικών οι αρμοδιότητες των μονάδων εσωτερικού ελέγχου ασκούνται από τη Γενική Επιθεώρηση του Υπουργείου.

Με όμοια απόφαση μπορεί να συνιστώνται μονάδες εσωτερικού ελέγχου στους φορείς, οι οποίοι εποπτεύονται από τα Υπουργεία ή τις Αποκεντρωμένες Διοικήσεις της Χώρας που εμπίπτουν στο περιγραφόμενο στο άρθρο 3 πεδίο εφαρμογής του παρόντος νόμου και έχουν Προϋπολογισμό άνω των τριών εκατομμυρίων (3.000.000) ευρώ, ρυθμίζεται η στελέχωση τους από το υπηρετούν στους αντίστοιχους φορείς προσωπικό και εξειδικεύονται οι αρμοδιότητες αυτών ως προς τη διενέργεια εσωτερικού ελέγχου, όπως αυτός ορίζεται στο άρθρο 4 παρ. 2, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 4 παρ. 3 του ν. 3429/2005 (Α` 314), όπως ισχύει, για τον εσωτερικό έλεγχο. Το ανωτέρω ποσό μπορεί να αναπροσαρμόζεται με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών (Διαδικτυακός τόπος Νόμος).

Στις μονάδες εσωτερικού ελέγχου των φορέων περιέρχονται επιπλέον οι εξής αρμοδιότητες:

- ο τακτικός έλεγχος των παγίων προκαταβολών που έχουν συσταθεί στον φορέα,
- ο οικονομικός και διαχειριστικός έλεγχος των δημοσίων υπολόγων και δημοσίων διαχειρίσεων που υπάγονται στον φορέα,
- η διενέργεια ένορκης διοικητικής εξέτασης σε περίπτωση απώλειας δικαιολογητικών πληρωμής δημόσιας δαπάνης, πριν την έκδοση τίτλου πληρωμής, προκειμένου να διαπιστωθεί αν η απώλεια αυτή έχει λάβει χώρα στην αρμόδια υπηρεσία ή στα Ελληνικά Ταχυδρομεία,
- η έρευνα για την ύπαρξη αντικειμενικής αδυναμίας απόδοσης λογαριασμού χρηματικού εντάλματος προπληρωμής

1.2 Ορισμός και σημασία εσωτερικού ελέγχου.

Σύμφωνα με το Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών των ΗΠΑ αποστολή του Εσωτερικού Ελέγχου είναι να ενισχύει και να προστατεύει την αξία του οργανισμού, παρέχοντας αντικειμενική και βάσει κινδύνων διαβεβαίωση, συμβουλές και πληροφόρηση. Ο εσωτερικός έλεγχος ορίζεται ως μια ανεξάρτητη και αντικειμενική διαβεβαιωτική και συμβουλευτική δραστηριότητα, σχεδιασμένη να προσθέτει αξία και να βελτιώνει τις λειτουργίες ενός οργανισμού. Βοηθάει τον οργανισμό να επιτύχει τους αντικειμενικούς σκοπούς του, υιοθετώντας μία συστηματική, επαγγελματική προσέγγιση στην αξιολόγηση και βελτίωση της αποτελεσματικότητας των διαδικασιών διαχείρισης κινδύνων, των συστημάτων εσωτερικού ελέγχου και εταιρικής διακυβέρνησης.

Σύμφωνα με τον ορισμό που έδωσε το 2004 το **Institute of Internal Auditors** στα Διεθνή Επαγγελματικά Πρότυπα Εσωτερικού Ελέγχου (Standards for Professional Practice of Internal auditing) *“Ο Εσωτερικός Έλεγχος είναι μία ανεξάρτητη, αντικειμενικά διαβεβαιωτική και συμβουλευτική δραστηριότητα σχεδιασμένη να προσθέτει αξία και να βελτιώνει τις λειτουργίες του οργανισμού. Βοηθά έναν οργανισμό να επιτύχει τους στόχους του προσφέροντας μία συστηματική επιστημονική προσέγγιση για την αποτίμηση και βελτίωση της αποτελεσματικότητας της διαχείρισης των κινδύνων, των συστημάτων εσωτερικού ελέγχου (control) και των διαδικασιών της διοίκησης.”*

Στην Ελλάδα ο εσωτερικός έλεγχος έγινε υποχρεωτικός με το νόμο 3016/17.5.2002 για την εταιρική διακυβέρνηση. Σύμφωνα με αυτό το νόμο λοιπόν προκειμένου μια εταιρία να εισάγει μετοχές ή άλλες κινητές αξίες της σε οργανωμένη χρηματιστηριακή αγορά πρέπει να διαθέτει Εσωτερικό κανονισμό λειτουργίας καθώς και οργάνωση και λειτουργία Υπηρεσίας Εσωτερικού Ελέγχου. Η διενέργεια του εσωτερικού ελέγχου πραγματοποιείται από ειδική υπηρεσία της εταιρίας στην οποία απασχολείται τουλάχιστο ένα φυσικό πρόσωπο πλήρους και αποκλειστικής απασχόλησης. Οι εσωτερικοί ελεγκτές ορίζονται από το Διοικητικό Συμβούλιο της εταιρίας, είναι ανεξάρτητοι, δεν υπάγονται ιεραρχικά σε καμία άλλη υπηρεσιακή μονάδα της εταιρίας και εποπτεύονται από ένα έως τρία μη εκτελεστικά μέλη του

Διοικητικού Συμβουλίου. Κατά την άσκηση των καθηκόντων τους οι εσωτερικοί ελεγκτές δικαιούνται να λάβουν γνώση οποιουδήποτε βιβλίου, εγγράφου αρχείου τραπεζικού λογαριασμού και χαρτοφυλακίου της εταιρίας. Οι εσωτερικοί ελεγκτές οφείλουν να ενημερώσουν εγγράφως τουλάχιστο μια φορά το τρίμηνο το Διοικητικό Συμβούλιο για το διενεργούμενο από αυτούς έλεγχο και να παρίστανται στις γενικές συνελεύσεις των μετόχων (Παπαδάτου, 2005).

Η ανάγκη για έλεγχο στις επιχειρήσεις, εσωτερικό και εξωτερικό υπήρχε πάντα. Σήμερα η ανάγκη αυτή έχει γίνει πιο επιτακτική λόγω των συνθηκών που επικρατούν. Η παγκοσμιοποίηση της οικονομίας η οποία είναι σήμερα περισσότερο εμφανής από ποτέ, η απορύθμιση και διεθνοποίηση των κεφαλαιαγορών, κυρίως την τελευταία εικοσαετία, η αλματώδης ανάπτυξη της τεχνολογίας και η χρήση ολοένα και πιο εξελιγμένων και πολύπλοκων τεχνολογικών εργαλείων, μεθόδων και εφαρμογών από οργανισμούς και επιχειρήσεις, καθώς και το πολύπλοκο και ανταγωνιστικό περιβάλλον στο οποίο λειτουργούν οι οργανισμοί και οι επιχειρήσεις συνθέτουν μια πολύπλοκη και δύσκολα διαχειρίσιμη πραγματικότητα στην οποία ο ρόλος της ελεγκτικής τόσο για τον ιδιωτικό όσο και για το δημόσιο τομέα της οικονομίας σε εθνικό, ευρωπαϊκό αλλά και διεθνές επίπεδο είναι ζωτικός με διαρκώς αυξανόμενη σημασία (Καζαντζής, 2006).

Ο εντοπισμός και η διόρθωση των λογιστικών σφαλμάτων, η ανάγκη για παροχή αξιόπιστων και ποιοτικών πληροφοριών και η αποτροπή του οικονομικού εγκλήματος και της απάτης καθιστούν επιτακτική την καθιέρωση του ελέγχου κάθε οργανισμού ή επιχείρησης (Γρηγοράκος, 1989). Η ελεγκτική είναι ένας ξεχωριστός επαγγελματικός κλάδος των διοικητικών –οικονομικών επιστημών που πραγματεύεται τους γενικούς κανόνες, όρους και προϋποθέσεις για τη διενέργεια ελέγχου σε κάθε οργανισμό που στοχεύει στην ορθή διαχείριση των οικονομικών πόρων, καθώς και στην ανάπτυξη και αξιοποίηση του ανθρώπινου δυναμικού (Παπαστάθης, 2003).

Το περιεχόμενο της ελεγκτικής διαδικασίας απαρτίζεται από διάφορες κατηγορίες, οι οποίες μπορούν να κατηγοριοποιηθούν στις ακόλουθες τρεις θεματικές ενότητες :

1. Το αντικείμενο του ελέγχου, δηλαδή τι ελέγχεται, γιατί είναι αναγκαίος ο έλεγχος και ποιοι σκοποί επιδιώκονται και επιτυγχάνονται μέσω του ελέγχου.

2. Το υποκείμενο του ελέγχου, (οι ελεγκτές), δηλαδή ποια πρόσωπα διενεργούν τον έλεγχο και ποια πρέπει να είναι τα προσόντα τους.

3. Τις ελεγκτικές διαδικασίες, (μεθοδολογία και τεχνική του ελέγχου), δηλαδή πως διενεργείται ο έλεγχος (Μπαθρέλλου, 2007).

Ειδικότερα ο εσωτερικός έλεγχος είναι ο έλεγχος που έχει οργανωθεί μέσα στην οικονομική μονάδα και διενεργείται από υπαλλήλους της. Ο εσωτερικός ελεγκτής σχεδιάζει, υιοθετεί και εφαρμόζει μέτρα ελέγχου τα οποία αποσκοπούν στα εξής (Παπάς, 1999):

1. στη συστηματική διαφύλαξη των περιουσιακών στοιχείων και στην προστασία του ανθρώπινου δυναμικού της οικονομικής μονάδας

2. στην πλήρη λειτουργία του λογιστικού συστήματος σύμφωνα με τις γενικά παραδεκτές αρχές της Λογιστικής και τις διατάξεις των σχετικών νόμων

3. στη συνεχή ενθάρρυνση και παρακολούθηση της άμεσης εφαρμογής από το προσωπικό των εντολών της διοίκησης

4. στη βελτίωση της αποτελεσματικότητας των εργασιών της επιχείρησης

5. στη συνεχή και πλήρη συμμόρφωση της διοίκησης με τους νόμους που διέπουν την λειτουργία της οικονομικής μονάδας.

Ο κ. Ραφελέτος, εσωτερικός ελεγκτής, ορίζει τη διαδικασία του εσωτερικού ελέγχου ως εξής: Ο εσωτερικός έλεγχος (internal audit) είναι μία ανεξάρτητη, αντικειμενική και διαβεβαιωτική δραστηριότητα, που αξιολογεί την επάρκεια της λειτουργίας μιας επιχείρησης, προτείνοντας χρήσιμες βελτιώσεις προς τη διοίκησή της. Η αναγκαιότητα για την ύπαρξη εσωτερικού ελέγχου είναι άμεσα συνδεδεμένη με την ίδια την ανθρώπινη ύπαρξη, καθώς οι απροσεξίες και τα σφάλματα πηγάζουν από τις ατέλειες της ανθρώπινης φύσης. Έτσι, ο εσωτερικός έλεγχος εμφανίζεται ως το πολύτιμο εργαλείο πρόληψης για να μην παρουσιάζονται σφάλματα, που πιθανόν κάποια από αυτά να έχουν σοβαρές συνέπειες για τη βιωσιμότητα μιας επιχείρησης. Συγχρόνως, βοηθά και το προσωπικό της στην αποτελεσματικότερη άσκηση των καθηκόντων του, δημιουργώντας με τον τρόπο αυτό ανταγωνιστικό πλεονέκτημα (δικτυακός τόπος traveldailynews.gr, 2016).

1.3.Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου

Το σύστημα εσωτερικού ελέγχου είναι το σύνολο των ελεγκτικών μηχανισμών και διαδικασιών που καλύπτει σε συνεχή βάση κάθε δραστηριότητα του οργανισμού διασφαλίζοντας την αποτελεσματική και ασφαλή λειτουργία του.

Ένα Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου αποτελείται από το σύνολο των υποσυστημάτων, τα οποία είναι απαραίτητα για να λειτουργήσει αποτελεσματικά η επιχείρηση.

Ενδεικτικά μπορούμε να αναφέρουμε:

- Το οργανόγραμμα του ΟΤΑ, τη στελέχωση, τη διάκριση των λειτουργιών σε πρωτεύουσες και δευτερεύουσες.
- Την αποτύπωση του επιχειρησιακού και στρατηγικού σχεδιασμού και πολιτικής βασισμένη στον προγραμματισμό δράσης.
- Το πλαίσιο καταγραφής καθηκόντων και διαδικασιών.
- Το Ολοκληρωμένο Διοικητικό Πληροφοριακό Σύστημα (Management Information System M.I.S.), το οποίο θα πρέπει να είναι αξιόπιστο και να συμβάλει στην επίτευξη των στόχων της επιχείρησης.
- Το αξιόπιστο μηχανογραφικό σύστημα που θα παρέχει σωστή πληροφόρηση
- Το σύστημα ISO για να διασφαλίζει την ποιότητα των παρεχομένων υπηρεσιών.
- Τους κανόνες λειτουργίας της επιχείρησης (π.χ. κανονισμό ολοκληρωμένου κύκλου παραγωγικής διαδικασίας, εγχειρίδια διαδικασιών κλπ.)
- Την τιμολογιακή πολιτική σε όλα τα επίπεδα των παρεχομένων υπηρεσιών.
- Τη διαχείριση ιδίων και ξένων κεφαλαίων
- Την πολιτική διαχείρισης προσωπικού, πρόσληψη, μισθοδοσία, αξιολόγηση, κατάρτιση.
- Το σύστημα εξουσιοδότησης.

- Τον Εσωτερικό Έλεγχο.

Υπάρχουν κάποιες βασικές αρχές που διέπουν την αξιοπιστία και την αποτελεσματικότητα ενός Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου. Ένας από τους παράγοντες είναι η κατάλληλη στελέχωση από εξειδικευμένο προσωπικό ανάλογα του μεγέθους και των εργασιακών αντικειμένων του κάθε οργανισμού. Ακολουθεί η διοικητική αποκέντρωση και παροχή εξουσιών και ευθυνών στα επιμέρους τμήματα του οργανισμού. Επίσης θα πρέπει να υπάρχει κάλυψη του συνόλου των δραστηριοτήτων του οργανισμού καθώς και μέτρα πρόληψης λαθών, παρατυπιών, παραλείψεων. Σημαντικός επίσης είναι ο διαχωρισμός καθηκόντων και ευθυνών. Πρέπει να υπάρχουν μηχανισμοί παρακολούθησης για τον εντοπισμό, την ανάλυση και τη διαχείριση των κινδύνων και χρήση σύγχρονων πληροφοριακών συστημάτων πληροφόρησης και επικοινωνίας που θα βοηθήσουν προς αυτή την κατεύθυνση. Οι αναφορές θα πρέπει να είναι επαρκώς τεκμηριωμένες και λεπτομερώς καταγεγραμμένες. Επίσης θα πρέπει να γίνεται συστηματική επιτήρηση και επιθεώρηση της εργασίας των στελεχών και εργαζομένων κατά το στάδιο της εκτέλεσης (Φουστανάκης, 2011).

1.3 Αποστολή και χρησιμότητα του εσωτερικού ελέγχου

Αποστολή του συστήματος εσωτερικού ελέγχου είναι:

- Η υλοποίηση του στρατηγικού και επιχειρησιακού σχεδιασμού.
- Η πρόληψη και διαχείριση κάθε είδους κινδύνου.
- Η έγκαιρη και έγκυρη παρακολούθηση των οικονομικών στοιχείων του οργανισμού.
- Η εφαρμογή της νομοθεσίας και του εσωτερικού κανονισμού που διέπει τη λειτουργία.
- Την πρόληψη κάθε ενέργειας ικανής να προκαλέσει βλάβη στον οργανισμό είτε σε επίπεδο παρεχομένων υπηρεσιών είτε σε οικονομικό επίπεδο.

Η καλή εταιρική διακυβέρνηση είναι συνώνυμη με τον καλό εσωτερικό έλεγχο. Ο εσωτερικός έλεγχος έχει να παίξει ένα σημαντικό ρόλο να βοηθήσει το διοικητικό συμβούλιο και τη διοίκηση της επιχείρησης να προσδιορίσουν τους κινδύνους, μέσω της αξιολόγησης των συστημάτων εσωτερικού ελέγχου και την παροχή συμβουλών που θα ελαχιστοποιήσουν τον αντίκτυπο των κινδύνων με ένα αποδεκτό κόστος.

Η σύγχρονη αντίληψη διοίκησης θέλει τον εσωτερικό έλεγχο ως ένα εργαλείο διαβεβαίωσης εφαρμογής των κανόνων εταιρικής διακυβέρνησης και αποτελεσματικής διαχείρισης του κινδύνου καθιστώντας τον εσωτερικό έλεγχο ως ένα ανταγωνιστικό πλεονέκτημα προστιθέμενης αξίας και καθοριστικό παράγοντα στην βιωσιμότητα και την ευημερία της σύγχρονης επιχείρησης (Παπαστάθης, 2014).

Οι απόψεις των ανθρώπων που ασχολούνται με το εσωτερικό έλεγχο συμπίπτουν με τη θεωρία. Ο κ. Ραφελέτος εσωτερικός ελεγκτής σε σχέση με τη συμβολή του εσωτερικού ελέγχου στην αποδοτικότερη λειτουργία μιας επιχείρησης και στη μείωση του λειτουργικού της κόστους, υποστηρίζει ότι: Επειδή οι εσωτερικοί ελεγκτές γνωρίζουν καλά τις λειτουργίες και τις διαδικασίες της επιχείρησης στην οποία εργάζονται, μπορούν με τις κατάλληλες προτάσεις που θα κάνουν προς τη διοίκηση, όπως για παράδειγμα με τον επανασχεδιασμό μιας διαδικασίας, να μειώσουν το λειτουργικό κόστος ενός τμήματος. Στον περιορισμό του λειτουργικού κόστους θα φανεί και η προνοητικότητα που είχε η διοίκηση μιας επιχείρησης να θεσπίσει ήδη από τις «καλές εποχές» αποτελεσματικές μεθόδους εταιρικής διακυβέρνησης, έχοντας αναπτύξει και την κατάλληλη εταιρική κουλτούρα. Ευθύνη της διοίκησης είναι η μέριμνα για την αξιολόγηση των κινδύνων και η καταγραφή τους στη «Χάρτα Κινδύνων». Αυτό συμβάλλει στη γνώση και αξιολόγηση τους από τους εσωτερικούς ελεγκτές και στη λήψη κατάλληλων μέτρων διαχείρισης (διαδικτυακος τόπος traveldailynews.gr, 2016). Οι εσωτερικοί ελεγκτές συμβουλεύουν ανάλογα για τη διαχείριση του κινδύνου μετά από επαρκή αξιολόγηση του συστήματος εσωτερικών ελέγχων και διαβεβαίωσης (Παπαστάθης, 2014) ότι:

- το υπάρχον σύστημα οργάνωσης διαδικασιών και λειτουργίας είναι αποτελεσματικό και αποδοτικό.
- εφαρμόζονται κατάλληλες διαδικασίες διακυβέρνησης και είναι αποτελεσματικές μέσω της καθιέρωσης και διατήρησης των αξιών και των κριτηρίων λογοδοσίας.

- το σύστημα διαχείρισης κινδύνων είναι αποτελεσματικό και ταιριάζει καλύτερα στην επιχείρηση δημιουργώντας αξία.

1.5 Αρχές και κανόνες συμπεριφοράς των εσωτερικών ελεγκτών

Όπως σε κάθε επάγγελμα έτσι και στο επάγγελμα των εσωτερικών ελεγκτών ακολουθούνται κάποια πρότυπα, όπως αυτά περιγράφονται στον Κώδικα Δεοντολογίας του Ινστιτούτου Εσωτερικών Ελεγκτών με σκοπό να θωρακίσουν την αντικειμενικότητα της εταιρικής διακυβέρνησης και την διαχείριση κινδύνων και συστημάτων εσωτερικού ελέγχου. Τα πρότυπα αυτά θα τα δούμε αναλυτικά παρακάτω.

Ειδικότερα οι αρχές που διέπουν την ελεγκτική είναι :

1. Ακεραιότητα

Η ακεραιότητα των εσωτερικών ελεγκτών εδραιώνει την εμπιστοσύνη και παρέχει έτσι τη βάση για στήριξη της κρίσης τους. Συμβάλλει επίσης στην ενίσχυση της αξιοπιστίας τους. Έτσι, κάθε εσωτερικός ελεγκτής οφείλει να εκτελεί την εργασία του με εντιμότητα, επιμέλεια και υπευθυνότητα, να τηρεί τους νόμους και να προβαίνει στις κοινοποιήσεις που απαιτούνται από την νομοθεσία και το επάγγελμα, να μην εμπλέκεται συνειδητά σε οποιαδήποτε παράνομη δραστηριότητα, ούτε να εμπλέκεται σε ανάρμοστες πράξεις για το επάγγελμα του Εσωτερικού Ελεγκτή ή τον Οργανισμό

2. Αντικειμενικότητα

Οι εσωτερικοί ελεγκτές επιδεικνύουν το υψηλότερο επίπεδο επαγγελματικής αντικειμενικότητας κατά τη συγκέντρωση, αξιολόγηση και κοινοποίηση των πληροφοριών για τη δραστηριότητα ή τη διαδικασία που εξετάζεται. Οι εσωτερικοί ελεγκτές θα πρέπει να προβαίνουν σε μια ισορροπημένη εκτίμηση όλων των σχετικών περιπτώσεων και να μην επηρεάζονται αδικαιολόγητα από τα δικά τους συμφέροντα, ή τα συμφέροντα άλλων, κατά το σχηματισμό των κρίσεων. Θα πρέπει να εκτελούν την εργασία τους με εντιμότητα, επιμέλεια και υπευθυνότητα. Επίσης θα τηρούν τους νόμους και θα προβαίνουν στις κοινοποιήσεις που απαιτούνται από τη νομοθεσία και το επάγγελμα. Δεν θα πρέπει να εμπλέκονται συνειδητά, ως μέρη, σε οποιαδήποτε

παράνομη δραστηριότητα, ούτε να εμπλέκονται σε πράξεις ατιμωτικές για το επάγγελμα του εσωτερικού ελεγκτή ή για τον οργανισμό. Επίσης πρέπει να σέβονται και να συμβάλλουν στους νόμιμους και ηθικούς αντικειμενικούς σκοπούς του οργανισμού.

3. Εμπιστευτικότητα

Οι εσωτερικοί ελεγκτές σέβονται την αξία και την κυριότητα της πληροφόρησης που λαμβάνουν και δεν κοινοποιούν πληροφορίες χωρίς κατάλληλη εξουσιοδότηση, εκτός εάν υπάρχει νομική ή επαγγελματική υποχρέωση για να γίνει κάτι τέτοιο. Η εργασία των στελεχών της Υπηρεσίας είναι απόρρητη και δεν πρέπει να γίνεται χρήση εμπιστευτικών πληροφοριών αποκτώμενων κατά τη διάρκεια του ελέγχου. Περαιτέρω ο Εσωτερικός Ελεγκτής θα πρέπει:

- Να είναι συνετός στη χρήση και προστασία των πληροφοριών που αποκτά κατά τη διάρκεια άσκησης των καθηκόντων του.
- Να μην χρησιμοποιεί πληροφορίες για προσωπικό κέρδος ή κατά τρόπο αντίθετο με την νομοθεσία ή επιβλαβή για τους νομικούς και ηθικούς αντικειμενικούς στόχους της διοίκησης.

4. Επάρκεια

Οι εσωτερικοί ελεγκτές χρησιμοποιούν τις γνώσεις, τις δεξιότητες και τις εμπειρίες που απαιτούνται για την παροχή των υπηρεσιών εσωτερικού ελέγχου. Έτσι λοιπόν για την εκτέλεση των καθηκόντων τους οι εσωτερικοί ελεγκτές πρέπει:

- Να ασχολούνται μόνο με εκείνες τις υπηρεσίες για τις οποίες διαθέτουν τις απαιτούμενες γνώσεις, δεξιότητες και εμπειρίες.
- Να παρέχουν υπηρεσίες εσωτερικού ελέγχου σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα για την Επαγγελματική Εφαρμογή Εσωτερικού Ελέγχου.
- Να βελτιώνουν συνεχώς την επάρκεια, την αποτελεσματικότητα και την ποιότητα των υπηρεσιών τους, καθώς επίσης και να φροντίζουν για την περιοδική επισκόπηση της ίδιας της δραστηριότητας τους από ανεξάρτητους φορείς (είτε με την χρήση εσωτερικών, είτε με την χρήση εξωτερικών πόρων (Διαδικτυακός τόπος Ινστιτούτο Εσωτερικών ελεγκτών, 2016).

1.6 Διεθνή Πρότυπα για την Επαγγελματική Εφαρμογή του Εσωτερικού Ελέγχου

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

Σε περίπτωση που οι εσωτερικοί ελεγκτές ή η λειτουργία εσωτερικού ελέγχου εμποδίζεται από το ισχύον νομικό ή κανονιστικό πλαίσιο να εφαρμόσουν ορισμένα μέρη των Προτύπων, είναι υποχρεωμένοι να συμμορφώνονται με τα υπόλοιπα μέρη τους και να προβαίνουν στις σχετικές γνωστοποιήσεις. Εάν τα Πρότυπα χρησιμοποιούνται σε συνδυασμό με πρότυπα που εκδίδονται από άλλους επίσημους φορείς, οι κοινοποιήσεις του εσωτερικού ελέγχου μπορεί να αναφέρουν τη χρήση άλλων προτύπων, εφόσον αυτό κρίνεται απαραίτητο. Στην περίπτωση αυτή, εάν υπάρχουν αντιφάσεις μεταξύ των Προτύπων και λοιπών προτύπων, οι εσωτερικοί ελεγκτές και η λειτουργία του εσωτερικού ελέγχου οφείλουν να συμμορφώνονται με τα Πρότυπα, ενώ δύνανται να συμμορφώνονται και με τα άλλα πρότυπα, εάν αυτά λειτουργούν περισσότερο περιοριστικά.

Ο σκοπός των Προτύπων είναι:

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

4. Να προωθήσουν τις βελτιωμένες οργανωσιακές διαδικασίες και λειτουργίες.

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

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

Κεφάλαιο 2

Ο εσωτερικός έλεγχος στο δημόσιο και στην τοπική αυτοδιοίκηση

2.1 Ο εσωτερικός έλεγχος στην τοπική αυτοδιοίκηση

Η πιο σημαντική πλευρά του ελέγχου στον δημόσιο τομέα, που τον διαχωρίζει από τον ιδιωτικό τομέα είναι η ιδέα του value-for-money (VFM), η οποία συχνά εκφράζεται με : την οικονομία, την αποδοτικότητα και την αποτελεσματικότητα (στην αγγλική γλώσσα με τα τρία “E”: economy, efficiency, effectiveness) (Lapsley, 1988).

Ο Malan (1991) αναφέρεται σε δύο τύπους ελέγχου που σχετίζονται με το δημόσιο τομέα: οι οικονομικοί/ διαχειριστικοί έλεγχοι (financial-related audits) και οι έλεγχοι απόδοσης (performance audits). Οι οικονομικοί έλεγχοι εξετάζουν το βαθμό στον οποίο οι πόροι του δημοσίου χρησιμοποιούνται από τον οργανισμό για να επιτύχει τους αντικειμενικούς στόχους του. Υπό την μορφή αυτή επεκτείνονται πέρα από τη φυσική λειτουργία πιστοποίησης του ελέγχου. Οι έλεγχοι απόδοσης (ή value-for-money audits) επικεντρώνονται κυρίως στο εάν οι δημόσιοι πόροι χρησιμοποιούνται αποδοτικά και αποτελεσματικά, με ένα αντικειμενικό στόχο την αναγνώριση και μείωση της σπατάλης.

Δύο χρόνια αργότερα ο Coupland (1993) υποστηρίζει ότι αυτός ο τύπος ελέγχου έχει καταλήξει στην υιοθέτηση μιας πιο εξελιγμένης προσέγγισης της εργασίας του εσωτερικού ελέγχου, απαιτώντας οι εσωτερικοί ελεγκτές στον δημόσιο τομέα να διευρύνουν τις ικανότητες και τις τεχνικές που χρησιμοποιούν.

Η διακυβέρνηση του δημόσιου τομέα περιλαμβάνει τις πολιτικές και διαδικασίες που χρησιμοποιούνται για να κατευθύνουν τις δραστηριότητες ενός οργανισμού προκειμένου να παρέχει την λογική διαβεβαίωση (reasonable assurance) ότι οι στόχοι επιτυγχάνονται και ότι οι διαδικασίες διενεργούνται κατά τρόπο ηθικό και υπεύθυνο.

Στο δημόσιο τομέα, η διακυβέρνηση αφορά τα μέσα με τα οποία οι στόχοι καθιερώνονται και ολοκληρώνονται. Περιλαμβάνει επίσης τις δραστηριότητες που εξασφαλίζουν την αξιοπιστία μιας κυβέρνησης, καθιερώνουν τη δίκαιη παροχή υπηρεσιών, και αξιολογούν την κατάλληλη συμπεριφορά των ανώτερων δημόσιων υπαλλήλων, περιορίζοντας τον κίνδυνο διαφθοράς στη δημόσια διοίκηση (διαδικτυακός τόπος The Institute of Internal Auditors, 2006).

Σύμφωνα με το νόμο κάθε δημόσια επιχείρηση οργανώνει υπηρεσία Εσωτερικού Ελέγχου. Η υπηρεσία Εσωτερικού Ελέγχου έχει τις ακόλουθες αρμοδιότητες:

1) παρακολουθεί την εφαρμογή και τη συνεχή τήρηση του εσωτερικού κανονισμού λειτουργίας και του καταστατικού της δημόσιας επιχείρησης, καθώς και της εν γένει νομοθεσίας που αφορά την επιχείρηση,

2) παρακολουθεί και αναφέρει στο Διοικητικό συμβούλιο της δημόσιας επιχείρησης και στη γενική συνέλευση των μετόχων περιπτώσεις σύγκρουσης των ιδιωτικών συμφερόντων των μελών του διοικητικού συμβουλίου με τα συμφέροντα της επιχείρησης ή παράβασης των διατάξεων του νόμου αυτού από μέλη του διοικητικού συμβουλίου, συμπεριλαμβανομένου του προέδρου και του διευθύνοντος συμβούλου,

3) ενημερώνει εγγράφως μία φορά τουλάχιστον κάθε τρίμηνο το διοικητικό συμβούλιο καθώς και τη γενική συνέλευση των μετόχων για τους ελέγχους που διενεργεί,

4) είναι υπεύθυνη για την παροχή και την ακρίβεια οποιασδήποτε πληροφορίας ζητηθεί από την Ειδική Γραμματεία Δημοσίων Επιχειρήσεων και Οργανισμών, που συνιστάται με το άρθρο 11 του νόμου αυτού και διευκολύνει με κάθε πρόσφορο μέσο το έργο παρακολούθησης, ελέγχου και εποπτείας που αυτή εκτελεί.

Στην υπηρεσία εσωτερικού ελέγχου απασχολείται τουλάχιστον ένας εσωτερικός ελεγκτής, που ορίζεται από τη γενική συνέλευση των μετόχων. Οι εσωτερικοί ελεγκτές είναι ανεξάρτητοι, δεν υπάγονται ιεραρχικά σε καμία υπηρεσιακή μονάδα της δημόσιας επιχείρησης, παρέχουν υπηρεσίες με έμμισθη εντολή και δεν αποκτούν ιδιότητα υπαλλήλου ή σχέση εξαρτημένης εργασίας.

"Ο εσωτερικός ελεγκτής οφείλει να αναφέρει στην Επιτροπή Ελέγχου της παραγράφου 5 κάθε θέμα που έχει σχέση με την πορεία και τα αποτελέσματα του ελέγχου, να συντάξει και να της παραδώσει ιδιαίτερη έκθεση με τις αδυναμίες του

συστήματος εσωτερικού ελέγχου, ιδίως, με τις αδυναμίες των διαδικασιών που αφορούν στη χρηματοοικονομική πληροφόρηση και τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων (διαδικτυακός τόπος Τράπεζα Νομικών Πληροφοριών Νόμος, 2016)

Για να αντιμετωπίσουν τις νέες προκλήσεις μέσα στην Ενωμένη Ευρώπη, τόσο η Δημόσια Διοίκηση, όσο και η Τοπική Αυτοδιοίκηση οφείλουν να εξοπλιστούν με σύγχρονα εργαλεία διοίκησης προκειμένου να έχουν την δυνατότητα χειρισμού των σύνθετων τοπικών προβλημάτων, που συνεχώς αυξάνονται ακολουθώντας την πορεία των αρμοδιοτήτων και των απαιτήσεων των πολιτών (Γκούμα, 2001).

Οι Οργανισμοί Τοπικής Αυτοδιοίκησης (ΟΤΑ) καλούνται σήμερα να λειτουργήσουν σ' ένα νέο οικονομικό περιβάλλον και ν' αναζητήσουν νέους τρόπους χρηματοδότησης για να εξασφαλίσουν την απρόσκοπτη ανάπτυξη τους και μόνο με αποτελεσματικούς εσωτερικούς μηχανισμούς λειτουργίας και διαφανείς διαδικασίες μπορούν να ανταποκριθούν στα νέα αυτά δεδομένα.

Ο εσωτερικός έλεγχος στη Δημόσια Διοίκηση επιβάλλεται όχι τόσο ως εργαλείο καταπολέμησης της διαφθοράς αλλά ως εργαλείο βελτίωσης των παρεχόμενων υπηρεσιών, εσωτερικών και εξωτερικών. Η ισορροπία μεταξύ της ανεξαρτησίας ενός δημόσιου οργανισμού και του ελέγχου είναι ένα σημαντικό θέμα. Το πώς ένας δημόσιος οργανισμός μπορεί να είναι αποτελεσματικός και να ελέγχεται ενώ συγχρόνως να μη σκαλώνει στη γραφειοκρατία είναι πολύ σημαντικό. Ο μηχανισμός για να επιτευχθεί αυτός ο στόχος είναι ο εσωτερικός έλεγχος. Ο εσωτερικός έλεγχος δίνει πληροφορίες στους διοικητικούς, τους εκλεγμένους αξιωματούχους. Η διαχείριση δημοσίων πόρων και χρηματοδότησης απαιτεί σχέσεις εμπιστοσύνης και ο έλεγχος στοχεύει να αποκαλύψει παρεκκλίσεις από τα αποδεκτά στάνταρ τα οποία μπορεί να είναι νομικά, ηθικά ή οικονομικά. Αυτό γίνεται φανερό από το γεγονός ότι οποιαδήποτε αλλαγή στο σύστημα ελέγχου έχει σαν αποτέλεσμα αλλαγή στον τρόπο διοίκησης των δημοσίων οργανισμών. Οι εσωτερικοί ελεγκτές θα πρέπει να υπακούουν σε συγκεκριμένους κώδικες και να θέτουν τις κατάλληλες προδιαγραφές έτσι ώστε να φέρουν σε πέρας το έργο τους. Υπάρχουν τέσσερις αρχές οι οποίες θα πρέπει να τηρηθούν: ακεραιότητα, αντικειμενικότητα, αρμοδιότητα και εμπιστευτικότητα (Code of practice for internal audit in local government in the United Kingdom, 2006).

Στην Αγγλία οι προδιαγραφές σύμφωνα με τις οποίες πραγματοποιείται ο εσωτερικός έλεγχος στην Τοπική Αυτοδιοίκηση ορίζονται στο «Κανονισμοί Λογιστικής και Έλεγχου 2003», και υποστηρίζουν ότι ο σχετικός οργανισμός θα πρέπει να έχει ένα επαρκές και αποτελεσματικό σύστημα εσωτερικού ελέγχου των λογιστικών αρχείων του και του συστήματος εσωτερικού έλεγχου σε συμφωνία με τις κατάλληλες πρακτικές σε σχέση με τον εσωτερικό έλεγχο (Code of practice for internal audit in local government in the United Kingdom, 2006). Τα Συστήματα Εσωτερικού Ελέγχου έχουν σαν πρωταρχικό σκοπό την επίτευξη των αντικειμενικών σκοπών και στόχων των Επιχειρήσεων και Οργανισμών, όπως αυτοί έχουν καθοριστεί κατά το στάδιο της λειτουργίας της Σχεδίασης/Προγραμματισμού. Κάθε οργανισμός έχει οργανωμένο το δικό του Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου, το οποίο μέσα από σχετικές πολιτικές, κανονισμούς, οδηγίες, εγκυκλίους και επιμέρους διαδικασίες αποσκοπεί στην εξάλειψη των κινδύνων που σχετίζονται με τις δραστηριότητές του

Οι ΟΤΑ από την άλλη πλευρά δραστηριοποιούνται σε ένα σχετικά αυστηρό θεσμικό πλαίσιο (νόμοι, προεδρικά διατάγματα, εγκύκλιοι κ.λ.π.) που συνθέτει το Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου τους. Τόσο το κράτος, όσο και οι ΟΤΑ είναι υπεύθυνοι για την καλή λειτουργία των Συστημάτων Εσωτερικού Ελέγχου των ΟΤΑ, αλλά το κράτος εφόσον δεν επιβλέπει απευθείας τη λειτουργία τους οφείλει να λαμβάνει τα κατάλληλα μέτρα.

Τα Συστήματα Εσωτερικού Ελέγχου των ΟΤΑ αποσκοπούν στα εξής :

- Να προστατεύουν τα περιουσιακά στοιχεία τους.
- Να εξασφαλίζουν οικονομική, αποτελεσματική και αποδοτική χρήση των πόρων τους.
- Να εξασφαλίζουν την ακρίβεια, ορθότητα και πληρότητα των οικονομικών καταστάσεων τους.
- Να αποδίδουν ικανοποιητικές και οικονομικές υπηρεσίες στους σχετιζόμενους με αυτούς (stakeholders).
- Να συμμορφώνονται με τους νόμους, τις εγκυκλίους και τις άλλες οδηγίες του κράτους (Κουτούπης, 2009).

Για την προστασία του δημοσίου συμφέροντος κάθε οργανισμός του δημόσιου τομέα πρέπει να υπόκειται σε ανεξάρτητη διαδικασία ελέγχου η οποία να του δίνει ασφάλεια και συμβουλευτικές υπηρεσίες, βεβαιώσεις για την οικονομική κατάσταση τις επιδόσεις και τη λειτουργία του οργανισμού δια μέσω της χρήσης του εσωτερικού ή του εξωτερικού ελέγχου ή σε ένα συνδυασμό των δύο. Ο έλεγχος των οργανισμών του δημοσίου τομέα θα πρέπει να είναι όσο το δυνατόν πιο ευρύς ώστε να μπορεί να καλύψει τις δραστηριότητες των οργανισμών.

Οι οργανισμοί του δημοσίου τομέα θα πρέπει να καθιερώσουν την προστασία και να βεβαιωθούν ότι οι δραστηριότητες ελέγχου έχουν τη δύναμη να αναφέρουν σημαντικά ζητήματα στις αρμόδιες εποπτικές αρχές. Ένα μέσο για να επιτύχουν αυτή την προστασία είναι μέσα από τη λειτουργία μιας ανεξάρτητης επιτροπής ελέγχου. Για να διατηρήσουν την ανεξαρτησία τους οι επιτροπές ελέγχου δε θα πρέπει να αναλαμβάνουν διοικητικό ρόλο. Επιπλέον οι ελεγκτές θα πρέπει να διατηρούν την ανεξαρτησία και την αντικειμενικότητα τους για τους επόμενους ελέγχους τους οποίους θα πραγματοποιήσουν στις οποίες έχουν από πριν παρέχει συμβουλευτικές υπηρεσίες (Supplemental Guidance the Role of Auditing in Public Sector Governance, 2012).

Στον τραπεζικό κλάδο για παράδειγμα έχει θεσπιστεί η υποχρέωση σύστασης ανεξάρτητης υπηρεσιακής Μονάδας Διαχείρισης Κινδύνων σε όλα τα πιστωτικά ιδρύματα προκειμένου να παρακολουθούνται αποτελεσματικά όλες οι μορφές κινδύνων, περιλαμβανομένου του λειτουργικού. Επιπλέον, ανάλογα με το μέγεθος και την πολυπλοκότητα των δραστηριοτήτων του κάθε πιστωτικού ιδρύματος, θεσπίζεται και υποχρέωση σύστασης Επιτροπής Διαχείρισης Κινδύνων (διαδικτυακός τόπος bankofgreece.gr, 2016).

Σύμφωνα με τον Οργανισμό Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης (Ο.Ο.Σ.Α.) «Οι αρχές της καλής διακυβέρνησης, διαφάνεια και υποχρέωση λογοδοσίας (accountability), δικαιοσύνη και ισότητα, αποδοτικότητα και αποτελεσματικότητα, σεβασμός στο κράτος δικαίου και υψηλά πρότυπα ηθικής συμπεριφοράς αντιπροσωπεύουν την βάση πάνω στην οποία μπορεί να χτιστεί η ανοιχτή κυβέρνηση (open government)» (διαδικτυακός τόπος oecd.org, 2016).

Όπως προκύπτουν από τις αναφορές στον Συνήγορο του πολίτη , χαρακτηριστικές περιπτώσεις κακοδιοίκησης των ΟΤΑ, αφορούν την χορήγηση και ανάκληση αδειών

λειτουργίας καταστημάτων υγειονομικού ενδιαφέροντος, την εκτέλεση έργων και προμηθειών «εν αναμονή εσόδων» χωρίς να έχουν εξασφαλιστεί οι απαραίτητες πιστώσεις, συμβάσεις έργου ή άλλης παροχής με τους κανόνες της ιδιωτικής οικονομίας όπου παραβιάζονται συστηματικά οι συμβατικές τους υποχρεώσεις, τη μη καταβολή αποζημιώσεων από απαλλοτριώσεις, την παράνομη επιβολή δημοτικών και ανταποδοτικών τελών, την αστική - αντικειμενική ευθύνη των ΟΤΑ, θέματα εποπτείας των ΟΤΑ, αρμοδιότητες της δημοτικής αστυνομίας, την απόσυρση εγκαταλελειμμένων αυτοκινήτων και την αποκατάσταση πεζοδρομίων, την αποζημίωση από βλάβες στο οδόστρωμα, τη διαχείριση υγρών και στερεών αποβλήτων, τις διαφημιστικές πινακίδες, τις προσλήψεις εκτός ΑΣΕΠ (σε ΚΕΠ κλπ.), διάφορα θέματα αμιγούς αρμοδιότητας ΟΤΑ, όπως είναι η δημοτική και αστική κατάσταση, η ληξιαρχική καταγραφή θρησκευμάτων, διαβατήρια, νεκροταφεία κλπ, θέματα υπουργείων για τα οποία οι ΟΤΑ ασκούν την κατά τόπο αρμοδιότητα όπως είναι η ιθαγένεια, οι άδειες άσκησης επαγγέλματος κλπ. (Ινστιτούτο Τοπικής Αυτοδιοίκησης, 2006).

Σχετικά με τα πεδία και τα αίτια της κακοδιοίκησης στους ΟΤΑ Α΄ βαθμού, η Έκθεση της Επιτροπής του Ινστιτούτου Τοπικής Αυτοδιοίκησης το 2006 κατέδειξε ότι αυτά αφορούν κυρίως τα δημοτολόγια, τα καταστήματα υγειονομικού ενδιαφέροντος, τη διαχείριση οικοσυστημάτων, τη διαχείριση κοινόχρηστων χώρων καθώς και οφειλές προς τους πολίτες (Ινστιτούτο Τοπικής Αυτοδιοίκησης, 2006).

Η πολιτική ηγεσία φαίνεται να καταλαβαίνει τη σημασία του εσωτερικού ελέγχου. Τη σημασία λειτουργίας μονάδων εσωτερικού ελέγχου σε όλο το φάσμα της Δημόσιας Διοίκησης, προκειμένου να ενισχυθούν η αξιοκρατία και η διαφάνεια υπογράμμισαν ο αναπληρωτής υπουργός Διοικητικής Μεταρρύθμισης, Χριστόφορος Βερναρδάκης και η Γενική Επιθεωρητής Δημόσιας Διοίκησης, Μαρία Παπασπύρου στο πλαίσιο ημερίδας με θέμα «Μονάδες Εσωτερικού Ελέγχου: Παρεμβάσεις και Νέες Προοπτικές» Από την πλευρά της, η νέα Γενική Επιθεωρητής Δημόσιας Διοίκησης, Μαρία Παπασπύρου, υπογράμμισε ότι «ειδικά σε περιόδους οικονομικής κρίσης, οπότε η συνετή δημοσιονομική διαχείριση αποτελεί μονόδρομο, ο εσωτερικός έλεγχος αυξάνει την προστιθέμενη αξία στη δημόσια υπηρεσία, καθώς συντελεί στον κατάλληλο ανασχεδιασμό των διαδικασιών ώστε να απαιτούνται λιγότεροι πόροι –

ανθρώπινοι και υλικοί– για την υλοποίηση των στόχων του Δημοσίου» (διαδικτυακός τόπος kathimerini.gr, 2016).

2.2 Νέο Δημόσιο Μάνατζμεντ και Εσωτερικός Έλεγχος

Η έννοια του Νέου Δημοσίου Μάνατζμεντ (ΝΔΜ) συναντάται για πρώτη φορά στη Μεγάλη Βρετανία υπό τη διακυβέρνηση της Μάργκαρετ Θάτσερ. Ένα μοντέλο που μετέπειτα υιοθετήθηκε από τις ΗΠΑ την Αυστραλία και τη Νέα Ζηλανδία και τέλος υιοθετήθηκε από τα μέλη του ΟΟΣΑ. Αποστολή της δημόσιας διοίκησης είναι η δημιουργία οφέλους για το κοινωνικό σύνολο.

Οι βασικές αρχές πάνω στις οποίες στηρίχθηκε η έννοια της ΝΔΜ μπορούν να διακριθούν ως εξής: αποκέντρωση, μεγαλύτερος ανταγωνισμός στην παροχή υπηρεσιών, μάνατζμεντ στα πλαίσια του ιδιωτικού τομέα συμπεριλαμβανομένης της επιλογής και αμοιβής των εργαζομένων, μεγαλύτερη φειδώ στη χρήση των πόρων, εκχώρηση ευθυνών και αποφασιστική αυτονομία στους διευθύνοντες, εισαγωγή συστημάτων μέτρησης της απόδοσης και της επιτυχίας των οργανισμών, έλεγχος των αποτελεσμάτων και των υπηρεσιών (Laplsley 2009; C. Hood 1991, 1995).

Χαρακτηριστικό του ΝΔΜ είναι η υιοθέτηση στο δημόσιο τομέα τεχνικών και εργαλείων τα οποία εφαρμόστηκαν με μεγάλη επιτυχία στον ιδιωτικό τομέα. Η υιοθέτηση του μοντέλου του ΝΔΜ οδήγησε-οδηγεί αναπόφευκτα στη δημιουργία μηχανισμών εσωτερικού ελέγχου στο σύνολο των δημοσίων οργανισμών συμπεριλαμβανομένων και αυτών της τοπικής αυτοδιοίκησης. Η εφαρμογή του New Public Management στη Δημόσια Διοίκηση χαρακτηρίζεται από την εισαγωγή εργαλείων και τεχνικές λογιστικής διαδεδομένες στον ιδιωτικό τομέα (Hood 1991), η εφαρμογή κατάλληλων συστημάτων εσωτερικών ελέγχων μπορεί να συνεισφέρει στην επίτευξη μίας ορθής διακυβέρνησης του δημόσιου τομέα.

Η δημόσια διοίκηση μετά το 1980 μπήκε σε μια νέα εποχή. Το 1980 η κυρίαρχη ιδέα ήταν λιγότερο κράτος, το 1990 και στις αρχές του 2000 το «New Public Management» ήταν το κυρίαρχο θέμα ενώ σήμερα θεωρείται ότι η δημόσια διοίκηση έχει πάρει νέες κατευθύνσεις. Οι αλλαγές στοχεύουν στο να παρέχονται

ποιοτικότερες υπηρεσίες στους πολίτες και στις επιχειρήσεις αλλά και στην αποτελεσματικότητα της διοίκησης.

Σύμφωνα με το Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών οι δραστηριότητες ελέγχου στο δημόσιο τομέα απαιτούν (Institute of Internal Auditors, 2006):

- Οργανωτική ανεξαρτησία (organizational independence). Η ελεγκτική δραστηριότητα θα πρέπει να λειτουργεί ανεξάρτητα από αυτούς που ελέγχει, έτσι ώστε να μην υπάρχουν παρεμβάσεις από την ελεγχόμενη μονάδα. Η οργανωτική ανεξαρτησία παράλληλα με την αντικειμενικότητα συμβάλλει στην ακρίβεια των αποτελεσμάτων της ελεγκτικής διαδικασίας. Δεδομένου ότι οι μορφές ελέγχου στο δημόσιο τομέα ποικίλουν, είναι δύσκολο να καθοριστεί μία ενιαία γραμμή αναφοράς παρόλα αυτά τα επαγγελματικά πρότυπα εσωτερικού ελέγχου παρέχουν καθοδήγηση.
- Επίσημη εντολή / εξουσιοδότηση (formal mandate). Το Σύνταγμα, ο καταστατικός χάρτης (charter), ή κάθε άλλο νομικό έγγραφο καθορίζουν τα καθήκοντα και τις εξουσίες της ελεγκτικής εργασίας. Μεταξύ άλλων θεμάτων, αυτό το έγγραφο θα καθορίζει τις διαδικασίες και απαιτήσεις της αναφοράς (reporting) και την υποχρέωση της ελεγχόμενης μονάδας να συνεργαστεί με τον ελεγκτή.
- Απεριόριστη πρόσβαση (unrestricted access). Οι έλεγχοι θα πρέπει να διενεργούνται έχοντας πλήρη και απεριόριστη πρόσβαση σε υπαλλήλους, περιουσιακά στοιχεία και αρχεία.
- Επαρκής προϋπολογισμός (sufficient funding). Η ελεγκτική διαδικασία θα πρέπει να έχει ικανοποιητικό προϋπολογισμό ανάλογο με τις ευθύνες της. Αυτό το σημαντικό στοιχείο δεν θα πρέπει να είναι αρμοδιότητα της ελεγχόμενης μονάδας, καθώς επηρεάζει την ελεγκτική εργασία στη διεκπεραίωση των καθηκόντων της.
- Ικανή ηγεσία (competent leadership). Η ηγεσία της ελεγκτικής δραστηριότητας θα πρέπει να είναι σε θέση να στελεχώνει αποτελεσματικά, να διατηρεί και να διαχειρίζεται ένα πολύ καλά καταρτισμένο προσωπικό. Επιπλέον, ο επικεφαλής του ελέγχου (chief audit executive) θα πρέπει να παρουσιάζει με σαφήνεια τα αποτελέσματα της ελεγκτικής εργασίας.

- Ικανό προσωπικό (competent staff). Η ελεγκτική δραστηριότητα χρειάζεται επαγγελματίες ελεγκτές οι οποίοι πρέπει να διαθέτουν τα κατάλληλα προσόντα και τις ικανότητες, προκειμένου να διενεργούν την πλήρη σειρά ελέγχων που απαιτούνται από τις εντολές. Πρέπει, επίσης, να συμμορφώνονται με τις διαρκείς εκπαιδευτικές απαιτήσεις που καθιερώνονται από τους σχετικούς επαγγελματικούς οργανισμούς εσωτερικού ελέγχου και τα πρότυπα τους.
- Υποστήριξη όσων έχουν έννομα συμφέροντα (stakeholders support). Η νομιμότητα της ελεγκτικής δραστηριότητας και η αποστολή της θα πρέπει να γίνεται κατανοητή καθώς και να υποστηρίζεται από μία ευρεία σειρά εκλεγμένων και διορισμένων κυβερνητικών υπαλλήλων, τα μέσα ενημέρωσης και εμπλεκόμενους πολίτες.
- Επαγγελματικά πρότυπα ελεγκτικής (Professional audit standards). Τα επαγγελματικά πρότυπα ελέγχου υποστηρίζουν την εφαρμογή των προηγούμενων στοιχείων και παρέχουν ένα πλαίσιο διασφάλισης συστηματικής, αντικειμενικής και βασιζόμενης σε στοιχεία ελεγκτικής εργασίας. Καθώς πολλές κυβερνήσεις έχουν υιοθετήσει τα πρότυπα εσωτερικού έλεγχου, είτε ως απαίτηση είτε ως καθοδήγηση για τους διευθυντές του δημοσίου τομέα, η ελεγκτική εργασία θα πρέπει να διεξάγεται σύμφωνα με τα αναγνωρισμένα πρότυπα.

Επειδή η ελεγκτική είναι το κλειδί στην καλή διακυβέρνηση του δημοσίου είναι σημαντικό να διατηρηθεί μία κατάλληλη διαρθρωτική δομή με ευρεία εντολή ώστε να επιτευχθούν οι στόχοι διακυβέρνησης του οργανισμού. Με αυτό τον τρόπο θα μπορέσει να ανταποκριθεί στο πλήρες πεδίο των δραστηριοτήτων της κυβέρνησης ή της κυβερνητικής μονάδας. Τέλος, η κυβερνητική ελεγκτική ενδυναμώνει τη διοίκηση του δημοσίου με το να διασφαλίζει την υποχρέωση για λογοδοσία και με το να προστατεύει τις κύριες αξίες της κυβέρνησης δίνοντας τη διαβεβαίωση ότι οι διευθυντές και οι δημόσιοι υπάλληλοι διευθετούν τις υποθέσεις του δημοσίου με διαφάνεια και αξιοκρατία, ισότητα και εντιμότητα, πέρα από τους όποιους νομικούς, πολιτικούς, οικονομικούς ή τεχνικούς περιορισμούς (Institute of Internal Auditors, 2006).

Κεφάλαιο 3

Μεθοδολογία της έρευνας

3.1 Γενικά

Έρευνα είναι μια διαδικασία σταδίων για τη συγκέντρωση και την ανάλυση πληροφοριών ώστε να αυξήσουμε την κατανόηση ενός θέματος ή ζητήματος. Σε ένα γενικό επίπεδο η έρευνα αποτελείται από τρία στάδια.

- 1) Θέτουμε ένα ερώτημα,
- 2) συγκεντρώνουμε δεδομένα για να απαντήσουμε το ερώτημα,
- 3) παρουσιάζουμε μια απάντηση στο ερώτημα (Creswell, 2011).

Οι μέθοδοι επιλέγονται έτσι ώστε να παρέχουν δεδομένα που χρειάζονται προκειμένου να παραχθεί μια συμπληρωμένη έρευνα. Η συλλογή πληροφοριών και η έκταση της εξαρτάται από το χρόνο που έχουμε στη διάθεση μας, ο οποίος είναι περιορισμένος (Bell, 2001). Σημαντικό είναι να αναφέρουμε τους περιορισμούς οι οποίοι διέπουν τη συγγραφή κάθε ερευνητικής εργασίας. Κάθε έρευνα και εργασία μικρή ή μεγάλη περιλαμβάνει τη μελέτη όσων έχουν ήδη γραφεί για το θέμα τη συλλογή πληροφοριών για στήριξη ή αναθεώρηση των απόψεων σας και το σχολιασμό των ευρημάτων σας .

Η ποιοτική προσέγγιση στην έρευνα, η οποία επιλέχθηκε ως μέθοδος για τη συγγραφή της παρούσας εργασίας στοχεύει στην διερεύνηση και κατανόηση σε βάθος των κοινωνικών φαινομένων. Παρέχοντας τη δυνατότητα στον ερευνητή να αντλήσει πλούσιες πληροφορίες για το υπό εξέταση θέμα, η ποιοτική έρευνα αποτελεί την ενδεδειγμένη μεθοδολογία για να απαντηθούν τα ερωτήματα που σχετίζονται με το "Γιατί;" και το "Πώς;" των φαινομένων. Η ποιοτική προσέγγιση αποτελεί μια κατά βάση διερευνητική (exploratory) μέθοδο. Στοχεύει περισσότερο στην ανάδυση νέων τυποποιήσεων και θεωρητικών μοντέλων παρά στην επαλήθευση υποθέσεων ή στη γενίκευση σε ένα μεγαλύτερο πληθυσμό. Το βασικό πλεονέκτημα των ποιοτικών

μεθόδων που εξυπηρετεί αυτή την στόχευση είναι η ευελιξία που χαρακτηρίζει την ερευνητική διαδικασία.

Η ποιοτική έρευνα αποτελεί την κατάλληλη μεθοδολογική επιλογή για να διερευνηθούν σε βάθος οι αναπαραστάσεις, οι στάσεις, οι αντιλήψεις, τα κίνητρα, καθώς και τα συναισθηματικά και συμβολικά/ φαντασιακά δεδομένα και δεδομένα της συμπεριφοράς των ατόμων. Στόχος της ποιοτικής διερεύνησης δεν αποτελεί απλά η περιγραφή μιας στάσης ή μιας συμπεριφοράς αλλά η ολιστική κατανόηση. Η ποιοτική έρευνα διερευνά την εμπειρία των ατόμων και τα υποκειμενικά νοήματα που τη συγκροτούν, εστιάζοντας πάντα στο ευρύτερο κοινωνικό και πολιτισμικό (αξιακό και ιδεολογικό) πλαίσιο (context) στο οποίο εγγράφεται. Χαρακτηριστικά της ποιοτικής προσέγγισης είναι το μικρό δείγμα συμμετεχόντων, η ανάλυση λόγου ή/και κειμένων (διαδικτυακός τόπος ucy.ac.cy, 2016).

3.2 Εμπειρική έρευνα

Σκοπός αυτής της μελέτης είναι να διερευνήσει πρώτα θεωρητικά και στη συνέχεια μέσα από διάφορες μελέτες οι οποίες έχουν διεξαχθεί στην Ελλάδα αλλά και στο εξωτερικό αλλά και δια μέσω των συνεντεύξεων η εφαρμογή (η μη) του εσωτερικού ελέγχου στους δήμους καθώς και η χρησιμότητα του. Για να συγκεντρωθούν τα απαραίτητα στοιχεία για τη συγγραφή της παρούσας μελέτης θα γίνει έρευνα.

Στα πλαίσια της παρούσας μελέτης χρησιμοποιείται ποιοτική έρευνα ώστε να ερευνηθεί το θέμα σε βάθος. Χρησιμοποιούνται και αξιοποιούνται δευτερογενή στοιχεία από μελέτες και άρθρα που έχουν διεξαχθεί ερευνητές κυρίως σε χώρες του εξωτερικού αλλά και της Ελλάδας.

Επίσης λαμβάνουν χώρα δύο συνεντεύξεις σε δημάρχους δήμων, του κ. Παναγιώτη Κεπατσόγλου δήμαρχου του Δήμου Άργους Ορεστικού, Περιφερειακής ενότητας Καστοριάς με πληθυσμό 13.500 κατοίκους, και της δημάρχου Σουλίου κ. Σταυρούλας Μπραίμη Περιφερειακής ενότητας Θεσπρωτίας με πληθυσμό 10.100 κατοίκους, ώστε να αποτυπωθεί η άποψη και η εμπειρία τους σε σχέση με τη χρησιμότητα, την εφαρμογή και τα οφέλη του εσωτερικού ελέγχου.

3.3 Κατηγορίες της συνέντευξης

Συνέντευξη είναι ένα από τα ερευνητικά εργαλεία (όπως και το ερωτηματολόγιο και η παρατήρηση), τα οποία εφαρμόζονται μεταξύ άλλων και στις Κοινωνικές Επιστήμες. Στη συνέντευξη μπορούν να ενταχθούν ερωτήσεις που επιτρέπουν τη διείσδυση και την εμβάθυνση σε ορισμένες επιμέρους πτυχές του προβλήματος που εξετάζεται, οι οποίες δεν είναι εύκολο, τουλάχιστον με την ίδια προσπάθεια για εμβάθυνση, να συμπεριληφθούν σε ένα ερωτηματολόγιο: προσωπικές σκέψεις, στάσεις, αίτια συμπεριφοράς, ενδιασμοί, φόβοι, ανασφάλεια κλπ.

Οι συνεντεύξεις μπορούν να κατηγοριοποιηθούν σύμφωνα με τα παρακάτω

α. *δομημένη(κατευθυνόμενη) συνέντευξη*: ο ερευνητής (συνεντευκτής) έχει καθορίσει από πριν και διατυπώνει συγκεκριμένες ερωτήσεις, από τις οποίες δεν μπορεί να παρεκκλίνει.

β. *μη δομημένη-ελεύθερη συνέντευξη*: ο ερευνητής επιτρέπει στον ερωτώμενο, και μάλιστα τον παρωθεί, να αναπτύξει ελεύθερα τις απόψεις του.

γ. *ημιδομημένη (ημικατευθυνόμενη) συνέντευξη*: κινείται μεταξύ των δύο άκρων και έχει συνήθως ως σκοπό να συμπληρώνει ή να διασαφηνίζει τα στοιχεία τα οποία συλλέγονται από το ερωτηματολόγιο ή και την Παρατήρηση.

Στα πλαίσια της παρούσας εργασίας θα γίνει χρήση ημιδομημένης συνέντευξης έτσι ώστε να έχει την ευκαιρία ο συνεντευκτής να συμπληρώσει, να διευκρινίσει ή να επεκταθεί όπου κρίνει πως θα βοηθούσε στην κατανόηση του θέματος και τη συγγραφή της εργασίας.

Κεφάλαιο 4

Αποτελέσματα έρευνας

4.1 Στοιχεία για την εφαρμογή του εσωτερικού ελέγχου στους ΟΤΑ

Σύμφωνα με τα στοιχεία που έχουμε στη διάθεση μας από τους 325 Δήμους που αποτελούν την Διοικητική Διαίρεση της Ελλάδος από το 2011 με τον Καλλικράτη μόνο 3, συμπεριλαμβανομένου και του Δήμου Θεσσαλονίκης, έχουν συστήσει Εσωτερικό Έλεγχο αριθμός που αντιστοιχεί σε ποσοστό μικρότερο του 1 %. Στους οργανισμούς τοπικής Αυτοδιοίκησης δευτέρου βαθμού από τις 13 Περιφέρειες που αποτελούν τον Β' βαθμό Οργανισμών Τοπικής Αυτοδιοίκησης συστάθηκαν στον Οργανισμό Εσωτερικής Υπηρεσίας τους, Αυτοτελή Τμήματα Εσωτερικού Ελέγχου αλλά μόνο 4 εξ αυτών έχουν στελεχωθεί , αριθμός που ανέρχεται στο 31%.

Το Μάρτιο 2016 πραγματοποιήθηκε Ημερίδα με θέμα: «Μονάδες Εσωτερικού Ελέγχου: Παρεμβάσεις και Νέες Προοπτικές» στην έδρα της Γενικής Γραμματείας για την Καταπολέμηση της Διαφθοράς του Υπουργείου Δικαιοσύνης, στην οποία συμμετείχαν στελέχη από τις μονάδες Εσωτερικού Ελέγχου όλων των φορέων του Δημοσίου. Αναφέρθηκε μια σειρά ενεργειών και πρωτοβουλιών που έχουν ήδη αναληφθεί από τη Γενική Γραμματεία προκειμένου να μετατραπούν οι Μονάδες Εσωτερικού Ελέγχου σε βασικούς πρωταγωνιστές στην αναδόμηση του ελεγκτικού μηχανισμού του κράτους (Ναζίρη, 2016).

4.2 Αποτελέσματα συνεντεύξεων

Σύμφωνα με τις απαντήσεις που μας έδωσαν και οι δύο Δήμαρχοι στη συνέντευξη ο εσωτερικός έλεγχος θα μπορούσε να βοηθήσει στην ανάγκη που υπάρχει για μεγαλύτερη αποδοτικότητα και αποτελεσματικότητα στις υπηρεσίες που εποπτεύει ο

δήμος. Επίσης λόγω της αναγκαιότητας ελέγχων και παρακολούθησης της πορείας παραγωγής δημοσίων έργων ο εσωτερικός έλεγχος θα μπορούσε να λειτουργήσει σαν ένα έργο παρακολούθησης και ελέγχου επιπρόσθετα στους ελέγχους που διεξάγουν οι δήμοι. Και οι δύο Δήμαρχοι υποστηρίζουν ότι ο Εσωτερικός Έλεγχος είναι χρήσιμος με τον κ. Κεπατσόγλου να επισημαίνει ότι δεν είναι πάντα αρκετός και υπάρχουν και άλλοι παράγοντες οι οποίοι θα πρέπει να συντρέχουν ώστε να επιτευχθεί εκσυγχρονισμός και αναβάθμιση της δημόσιας διοίκησης.

Στο θέμα έρευνας και συμβολής του Εσωτερικού Ελέγχου στο θέμα των καταγγελιών σχετικά με οικονομικές ατασθαλίες υποστηρίζουν ότι ο Εσωτερικός Έλεγχος θα ήταν χρήσιμος και θα έπρεπε να υπάρχει. Ως προς την πρόληψη της διαφθοράς και οι δύο πιστεύουν ότι θα βοηθούσε, η κ. Μπραίμη μάλιστα θεωρεί πως θα μπορούσε να λειτουργήσει τόσο προληπτικά όσο και κατασταλτικά. Θα μπορούσε να επισημάνει τα λάθη και οι παραλείψεις όλων των εμπλεκομένων προκειμένου να εξυπηρετηθεί καλύτερα ο πολίτης και πρέπει να λειτουργεί με σκοπό τη μείωση των λαθών και άσκοπων επαναλήψεων, να βελτιώσει τις προσφερόμενες υπηρεσίες διασφαλίζοντας ταυτόχρονα τους υπαλλήλους από άσκοπα αιτήματα. Σύμφωνα με τον κ. Κεπατσόγλου ο Εσωτερικός Έλεγχος βοηθάει στην αναβάθμιση των υπηρεσιών και στην καλύτερη εξυπηρέτηση του πολίτη γιατί υπάρχει μεγαλύτερος, καλύτερος και πολυεπίπεδος έλεγχος στο σύνολο των παρεχομένων υπηρεσιών από τους ΟΤΑ. Ο ρόλος του ΕΕ θα διασφάλιζε την διεκπεραίωση των αιτημάτων των πολιτών-χρηστών των υπηρεσιών στο ελάχιστο απαιτούμενο χρόνο με την καλύτερη δυνατή ποιότητα υπηρεσιών.

Σύμφωνα με τη βιβλιογραφία ο εσωτερικός έλεγχος είναι ιδιαίτερα χρήσιμος σε περιπτώσεις αδιαφάνειας και διαφθοράς. Όπως αναφέρθηκε στο θεωρητικό μέρος της εργασίας μελετητές όπως ο Καζαντζής, ο Κουτούπης και ο Γρηγοράτος εκθέτουν τη χρησιμότητα και τα οφέλη του εσωτερικού ελέγχου σε μια επιχείρηση. Η θεωρία λοιπόν συμπίπτει με τα αποτελέσματα της έρευνας και τις απόψεις των δημάρχων κ. Κεπατσόγλου και κ. Μπραίμη.

Ο κ. Ραφελέτος επίσης υποστηρίζει ότι ο ρόλος του εσωτερικού ελέγχου σε περιπτώσεις εμφάνισης απάτης είναι ιδιαίτερα σημαντικός. Υποστηρίζει ότι ρόλος του εσωτερικού ελεγκτή είναι να εντοπίζει εγκαίρως τις ενδείξεις απάτης (fraud indicators) και να ενημερώνει σχετικά τη διοίκηση προς λήψη περαιτέρω μέτρων.

Επίσης σημαντικό θεωρεί το γεγονός ότι εκτός από τον κίνδυνο απάτης, υπάρχει και ο κίνδυνος απώλειας της καλής φήμης που, συνήθως με πολύ κόπο, “χτίζει” μια επιχείρηση. Επίσης σε σχέση με το αν και κατά πόσο η σημερινή κρίση επιβάλλει ακόμα πιο εκτεταμένη εφαρμογή των υπηρεσιών εσωτερικού ελέγχου ο κ. Ραφελέτος λέει ότι τόσο η διεθνής όσο και η εγχώρια κρίση αποτελούν μια πρωτοφανή κατάσταση για όλες τις επιχειρήσεις όλων των κλάδων. Κατά τη γνώμη του, η παροχή υπηρεσιών εσωτερικού ελέγχου από πιστοποιημένους εσωτερικούς ελεγκτές μπορεί να λειτουργήσει, μέχρι έναν σημαντικό βαθμό, ως ασπίδα προστασίας για τις διοικήσεις και τις επιχειρήσεις όλων των κλάδων, συμβάλλοντας στη βελτίωση της επιχειρηματικής απόδοσης. Πιστεύει επίσης ότι ο εσωτερικός έλεγχος στη χώρα μας θα αποτελέσει βασική προτεραιότητα τόσο για τις επιχειρήσεις του δημόσιου τομέα, όσο και για τις επιχειρήσεις του ιδιωτικού τομέα στις οποίες έχει σημειωθεί σημαντική βελτίωση τα τελευταία χρόνια (διαδικτυακός τόπος traveldailynews.gr, 2016).

Συμπεράσματα

Ο Εσωτερικός Έλεγχος είναι μια διαδικασία χρήσιμη-χρηστική στις επιχειρήσεις οι οποίες τον εφαρμόζουν. Τis βοηθάει να πετύχουν τους σκοπούς τους, να αξιολογούν την αποτελεσματικότητα τους και να τη βελτιώνουν, να εφαρμόζουν διαδικασίες διαχείρισης κινδύνων. Μπορεί να βοηθήσει το διοικητικό συμβούλιο και τη διοίκηση της επιχείρησης να προσδιορίσουν τους κινδύνους και να ελαχιστοποιήσουν τον αντίκτυπό τους. Ο Εσωτερικός Έλεγχος μπορεί επίσης να βοηθήσει στην ανάγκη που υπάρχει για μεγαλύτερη αποδοτικότητα, αποτελεσματικότητα και διαφάνεια.

Μέσα από τις διαδικασίες και τους κανόνες που εφαρμόζει βοηθά στην επισήμανση των λάθους διαδικασιών και στη βελτίωση των ήδη υπαρχόντων. Επίσης όπου εφαρμόζεται αποτρέπει φαινόμενα κακοδιαχείρισης και μπορεί να συμβάλλει στη σωστή διαχείριση δημόσιου χρήματος. Ο εσωτερικός έλεγχος βοηθάει στην αναβάθμιση της ποιότητας των παρεχομένων υπηρεσιών στον πολίτη. Βέβαια αυτό δεν σημαίνει ότι από μόνος του ο Εσωτερικός Έλεγχος θα αναμορφώσει, θα αναβαθμίσει και θα εκσυγχρονίσει τη λειτουργία των Οργανισμών Τοπικής Αυτοδιοίκησης. Θα πρέπει να συντρέχουν και άλλοι παράγοντες που βοηθούν προς αυτή την κατεύθυνση. Η σωστή οργάνωση ο συντονισμός και η συνεργασία σίγουρα βοηθούν.

Στη δημόσια διοίκηση και ειδικότερα στους Οργανισμούς Τοπικής Αυτοδιοίκησης ο εσωτερικός έλεγχος συμβάλλει στην επίτευξη του ελέγχου απόδοσης (ή value-for-money audits) σύμφωνα με τον οποίο εξετάζεται εάν οι πόροι χρησιμοποιούνται αποδοτικά και αποτελεσματικά με απώτερο σκοπό τη μείωση της σπατάλης σε συνδυασμό με τη βελτιστοποίηση των υπηρεσιών που παρέχουν οι ΟΤΑ.

Η προστασία του δημοσίου συμφέροντος των ΟΤΑ πρέπει να υπόκειται σε ανεξάρτητη διαδικασία ελέγχου η οποία να του παρέχει ασφάλεια και συμβουλευτικές υπηρεσίες για τις επιδόσεις και τη λειτουργία του οργανισμού. Σύμφωνα με κάποιους διεθνείς οργανισμούς η βελτίωση της δημόσιας διακυβέρνησης απαιτεί όχι μόνο την υιοθέτηση πρακτικών και εργαλείων του εσωτερικού ελέγχου αλλά την εφαρμογή ικανών συστημάτων εσωτερικού ελέγχου που με τη σειρά τους θα ακολουθούν τις καλές πρακτικές του ιδιωτικού τομέα.

Όπως προέκυψε από τη βιβλιογραφία αλλά και την έρευνα που έγινε για την παρούσα πτυχιακή ο Εσωτερικός Έλεγχος είναι υποχρεωτικός μόνο για οργανισμούς και επιχειρήσεις μεγάλου μεγέθους και δεν εφαρμόζεται στους περισσότερους Δήμους. Το ποσοστό των Δήμων στους οποίους εφαρμόζεται είναι στην πραγματικότητα λιγότερο από 1% και αφορά κυρίως μεγάλους δήμους. Αιτία της περιορισμένης εφαρμογής ενός τόσο χρήσιμου ‘εργαλείου’ όπως ο εσωτερικός έλεγχος είναι είτε υποκειμενικός δεδομένου ότι οι υπηρεσίες των μικρών δήμων είναι υποστελεχωμένες, είτε αντικειμενικές λόγω της απροθυμίας του κεντρικού κράτους να τον επιβάλλει και της περιορισμένης χρηματοδότησης των ΟΤΑ ΤΑ τελευταία έτη. Τα όποια οφέλη λοιπόν θα μπορούσαν να έχουν οι Δήμοι αλλά και γενικότερα οργανισμοί του Δημοσίου από τον Εσωτερικό Έλεγχο δεν αξιοποιούνται. Ο Εσωτερικός Έλεγχος θα μπορούσε να διευκολύνει το έργο των Δήμων, να τους βοηθήσει να παρέχουν καλύτερες και πιο ποιοτικές υπηρεσίες προς τους πολίτες και να προλάβουν ή αν όχι να καταπολεμήσουν φαινόμενα κακοδιαχείρισης και διαφθοράς.

Βιβλιογραφία

Ξενογλώσση

- Anthony, R. N., (1990), *Il controllo manageriale*, Milano, Franco Angeli
- Brown, R. (2004), *A history of accounting and accountants*, New York: Cosimo, Inc.
- Coupland, D. (1993), “The internal auditor’s role in public service orientation”, *Managerial Auditing Journal*, Vol. 8, (1), p.p. 3 – 13.
- Gupta, P., (1991), “Spiraling Upward”, *The Internal Auditor* , 48 (3), p.p. 135-139.
- Hood, C.,(1991), “A public management for all seasons?”, *Public Administration*, 69, p.p. 3-19.
- Hood, C., (1995), “The New Public Management in the 1980s: variation on a theme”, *Accounting, Organizations and Society*, 20 (3), p.p. 93-109.
- Landis, C. (2011), “ *I sistemi di controllo interno negli enti locali – I casi Tedesco e Italiano a confronto*», Tesi di Dottorato di Ricerca in Economia e Gestione Aziendale, Università degli studi di Cagliari.
- Malan, R.M., (1991), “Internal auditing in government”, *The Internal Auditor*, 48, (3), p.p. 90.
- Merchant, K., e Van der Staede, W. A., (2003), *Management control systems. Performance measurement, evaluation and incentives*, Harlow England, Pearson education.
- Lapsley, I., (1988), “Research in Public Sector Accounting: An Appraisal”, *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 1, (1), p.p. 30.
- Lapsley, I., (2009), “New Public Management: The Cruellest Invention of the Human Spirit?” *Abacus* , 45 (1), p.p. 1-21.
- Paletta, A. (2008), *Il controllo interno nella corporate governance*, Bologna: Il Mulino.

Stone, W. E. (1969), "Antecedents of the Accounting Profession", *The Accounting Review*, 44 (2), p.p. 284-291.

Supplemental Guidance the Role of Auditing in Public Sector Governance Second Edition, Release Date January 2012, The Institute of Internal Auditors.

Ελληνική

Γκούμα, Π. (2001) «*Δήμοι με ίδια Ταμειακή Υπηρεσία – Διαδημοτική Συνεργασία και Αναπτυξιακοί Σύνδεσμοι*», Σημειώσεις, Αθήνα: Σχολή Επιμόρφωσης Υπαλλήλων Υπουργείου Οικονομικών.

Γρηγοράκος, Θ. (1989) *Γενικές Αρχές Ελεγκτικής*, Αθήνα: Έκδ. Σώματος Ορκωτών Λογιστών.

Καζαντζής, Χ., (2006) «*Ελεγκτική & Εσωτερικός Έλεγχος. Μία συστηματική προσέγγιση Εννοιών, Αρχών και Προτύπων*», Πειραιάς: Εκδόσεις Business Plus A.E.

Κουτούπης, Α., (2009) Οι επιδράσεις του Θεσμικού Πλαισίου Εταιρικής Διακυβέρνησης και των Βέλτιστων Πρακτικών στην Ανάπτυξη των Συστημάτων Εσωτερικού Ελέγχου των Επιχειρήσεων. Η περίπτωση των εισηγμένων στο Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών Εταιρειών, PhD Πάντειο Πανεπιστήμιο, Τμήμα Δημόσιας Διοίκησης, Βιβλιοθήκη του Παντείου Πανεπιστημίου.

Μπαθρέλλου, Ε., (2007) «*Ο ρόλος του εσωτερικού ελέγχου στην ελληνική φορολογική διοίκηση*», Διπλωματική εργασία, Πάντειο Πανεπιστήμιο, Τμήμα Δημόσιας Διοίκησης, Πρόγραμμα Μεταπτυχιακών Σπουδών : «Φορολογία & Ελεγκτική», Βιβλιοθήκη του Παντείου Πανεπιστημίου.

Παπαδάτου Θ., (2005), «*Εσωτερικός και εξωτερικός έλεγχος ανωνύμων εταιρειών*» εκδόσεις Σάκουλας, Αθήνα.

Παπάς, Α., (1999) *Εισαγωγή στην Ελεγκτική*, Αθήνα: Εκδόσεις Ε. Μπένου .

Παπαστάθης Π., (2003) «*Ο σύγχρονος Εσωτερικός Έλεγχος στις επιχειρήσεις - οργανισμούς και η πρακτική εφαρμογή του*», τόμος Α', Αθήνα: Ιδιωτική Έκδοση.

Π Παπαστάθης Π., (2014) «Ο σύγχρονος Εσωτερικός Έλεγχος (*Internal Audit*) και η πρακτική εφαρμογή του», τόμος Α', Αθήνα: Ιδιωτική Έκδοση.

Φουστανάκης, Ι., (2011) «Εσωτερικός Έλεγχος Οργανισμών τοπικής Αυτοδιοίκησης», Πρακτική Εφαρμογή ανάλυσης, «Η Περίπτωση του Δήμου Πειραιά», Πτυχιακή Εργασία, Εθνικό Κέντρο Δημόσιας Διοίκησης και Αυτοδιοίκησης, Εθνική Σχολή Τοπικής Αυτοδιοίκησης, Δ Εκπαιδευτική Σειρά, Τμήμα Οικονομικής Διαχείρισης.

Bell, J., (2001) «Μεθοδολογικός σχεδιασμός Παιδαγωγικής και Κοινωνικής Έρευνας», πρόλογος, εισαγωγή, απόδοση Αναστασία- Βαλεντίνη Ρήγα, εκδόσεις Gutenberg, Αθήνα.

Creswell, J., (2011) «Η Έρευνα στην εκπαίδευση», μετάφραση Νανσυ Κουβαράκου, εκδόσεις Έλλην, Αθήνα.

Διαδικτυακοί Τόποι / Ιστοσελίδες

Βερναρδάκης, «Το Δημόσιο να λειτουργεί σε καθεστώς αξιοκρατίας», εφημερίδα Καθημερινή 05/03/2016, διαθέσιμο στο www.kathimerini.gr, πρόσβαση 19/9/2016.

Ελληνικό Ινστιτούτο Εσωτερικών ελεγκτών, <http://www.hiia.gr/sitemap/protipaesoterikou-elegchou.html>, πρόσβαση 19/10/2016.

Ινστιτούτο Τοπικής Αυτοδιοίκησης (2006) Οι έλεγχοι στους ΟΤΑ. Προτάσεις για τον εξορθολογισμό και την αποτελεσματικότητα του συστήματος, στο <http://www.ita.org.gr/library/Downloads/docs>, πρόσβαση 18/09/2016.

Ιστοσελίδα της «American Accounting Association» <http://aaahq.org/index.cfm>, πρόσβαση 15/09/2016.

Κώδικας Δεοντολογίας του ΕΙΕΕ, <http://www.hiia.gr>, πρόσβαση 19.10.2016.

Ναζίρη, Α., «Διεθνή Πρότυπα Εσωτερικού ελέγχου – Υφιστάμενη κατάσταση στο Ελληνικό Δημόσιο» Προϊσταμένη Αυτοτελούς Τμήματος Εσωτερικού Ελέγχου Δήμου Θεσσαλονίκης, διαθέσιμο στο <http://www.hiia.gr>, πρόσβαση 23/09/2016.

Τράπεζα της Ελλάδος, <http://www.bankofgreece.gr> πρόσβαση 12/11/2016.

Τράπεζα Νομικών Πληροφοριών Νόμος, <http://lawdb.intrasoftnet.com>, πρόσβαση 12/9/2016.

Code of practice for internal audit in local government in the United Kingdom 2006,
Published by: CIPFA, THE CHARTERED INSTITUTE OF PUBLIC FINANCE
AND ACCOUNTANCY, διαθέσιμο στο www.cipfa.org.uk.

<http://findarticles.com>, (πρόσβαση 18.9.2011).

<http://www.ucy.ac.cy/pakepe/el/research-services/research-kind>, πρόσβαση 06/06/2016.

<http://www.intosai.org/en/news.html>, πρόσβαση 19/10/2016

http://www.hiia.gr/images/pgallery/events/Salonica2016/2016_05_19_Naziri.pdf,
πρόσβαση 10/11/2016

Institute of internal auditors <https://www.theiia.org> , πρόσβαση 12/9/2016.

International Organization of Supreme Audit Institutions.

Organisation for Economic Cooperation and Development (OECD) (2005). Public
Sector Modernisation: Open Government, στο <http://www.oecd.org/> πρόσβαση 23/09/2016.

TravelDailyNews συνέντευξη Ραφελέτου Απόστολου, εσωτερικού ελεγκτή
<http://traveldailynews.gr/columns/article/2623>, πρόσβαση 19/10/16.

Παράρτημα

ΕΝΤΥΠΟ ΣΥΝΕΝΤΕΥΞΗΣ

Όνοματεπώνυμο συνεντευξιζόμενου:

Φορέας:

Θέση στο φορέα/επιχείρηση:

Τηλέφωνο / fax / e-mail:

Τα στοιχεία είναι εμπιστευτικά και αφορούν μόνο τους σκοπούς της πτυχιακής εργασίας.

1) Πιστεύεται ότι η ύπαρξη εσωτερικού ελέγχου θα βοηθούσε στην ανάγκη που υπάρχει για μεγαλύτερη αποδοτικότητα αποτελεσματικότητα και διαφάνεια των υπηρεσιών που εποπτεύει ο δήμος έτσι ώστε να εξασφαλισθεί η βελτίωση της ποιότητας των υπηρεσιών που παρέχονται στους πολίτες;

2) Ο εσωτερικός έλεγχος θεωρείται ότι βοηθάει τις υπηρεσίες και τους οργανισμούς ώστε να εναρμονιστούν με την ευρύτερη προσπάθεια που καταβάλλεται για την αναμόρφωση την αναβάθμιση και τον εκσυγχρονισμό της δημόσιας διοίκησης. Ποια είναι η γνώμη σας.

3) Πιστεύεται πως ο εσωτερικός έλεγχος θα ήταν χρήσιμος κατά τη διαδικασία παραγωγής δημοσίων έργων;

4) Ποια πιστεύεται ότι θα μπορούσε να είναι η συμβολή του εσωτερικού έλεγχου μετά από υπόνοιες ή και καταγγελίες για οικονομικές ατασθαλίες.

5) Μια από τις λειτουργίες του εσωτερικού ελέγχου είναι ο εντοπισμός φαινομένων αδιαφάνειας διαφθοράς και αναποτελεσματικότητας. Πιστεύεται ότι θα έπρεπε να εφαρμόζεται και σε μικρούς δήμους;

6) Μια πρόσθετη λειτουργία του εσωτερικού ελέγχου είναι η πρόληψη διαφθοράς. Ποια είναι η γνώμη σας.

7) Πιστεύεται πως ο εσωτερικός έλεγχος βοηθάει στην καταστολή καταστάσεων που αντίκεινται στο δημόσιο συμφέρον;

8) Πιστεύεται πως ο εσωτερικός έλεγχος βοηθάει στην αναβάθμιση ποιότητας παρεχόμενων υπηρεσιών στον πολίτη.

9) Για να υπάρχει καλύτερη εξυπηρέτηση του πολίτη ο εσωτερικός έλεγχος θα μπορούσε να έχει κάποιο ρόλο; Αν ναι ποιόν.

Σας ευχαριστώ θερμά για τη συμμετοχή.

