

ΠΑΝΕΠΗΣΤΗΜΙΟ ΠΕΛΟΠΟΝΝΗΣΟΥ
ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ & ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ

**Πρόγραμμα Μεταπτυχιακών Σπουδών στη Λογιστική και
Χρηματοοικονομική**



**Master of Science (M.Sc)
in Accounting and Finance**

Μεταπτυχιακή Διατριβή

**«Εσωτερικός Έλεγχος ΟΤΑ- Εγκατάσταση και Λειτουργία Συστημάτων
Εσωτερικού Ελέγχου στους Ο.Τ.Α Π.Ε Μεσσηνίας»
Μελέτη Ανάλυσης Περιφερειακής Ενότητας Μεσσηνίας**

Όνομα Φοιτητή : Παπαγιαννόπουλος Γεώργιος

Επιβλέπων Καθηγητής : κ. Σπηλιόπουλος Οδυσσέας

Διατριβή υποβληθείσα στο Τμήμα Λογιστικής & Χρηματοοικονομικής του Πανεπιστημίου Πελοποννήσου. Η παρούσα διατριβή αποτελεί μέρος των απαιτήσεων για την απόκτηση του Μεταπτυχιακού Διπλώματος στη Λογιστική και Χρηματοοικονομική

Καλαμάτα, ΙΟΥΝΙΟΣ 2021

ΠΑΝΕΠΗΣΤΗΜΙΟ ΠΕΛΟΠΟΝΝΗΣΟΥ
ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ & ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ

ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΩΝ ΣΠΟΥΔΩΝ ΣΤΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΚΑΙ
ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ



**Master of Science (M.Sc)
in Accounting and Finance**

Τριμελής Εξεταστική Επιτροπή

Σπηλιόπουλος Οδυσσέας
Αναπληρωτής Καθηγητής, Τμήμα Λογιστικής και Χρηματοοικονομικής
Πανεπιστήμιο Πελοποννήσου

Γιαννόπουλος Βασίλειος
Επίκουρος Καθηγητής, Τμήμα Λογιστικής και Χρηματοοικονομικής
Πανεπιστήμιο Πελοποννήσου

Μακρής Ηλίας
Καθηγητής, Τμήμα Λογιστικής και Χρηματοοικονομικής
Πανεπιστήμιο Πελοποννήσου

**Αφιερώνεται στην σύζυγό μου Ελένη και στο γιο μου Μάριο
για την υπομονή, την κατανόηση και την στήριξή τους όλο αυτό το διάστημα.**

Ο Παπαγιαννόπουλος Γεώργιος,

Δηλώνω υπεύθυνα ότι :

- 1) Είμαι κάτοχος των πνευματικών δικαιωμάτων της πρωτότυπης αυτής εργασίας και από όσο γνωρίζω η εργασία μου δεν συκοφαντεί πρόσωπα, ούτε προσβάλλει πνευματικά δικαιώματα τρίτων.
- 2) Αποδέχομαι ότι το Τμήμα Λογιστικής και Χρηματοοικονομικής μπορεί, χωρίς να αλλάξει το περιεχόμενο της εργασίας μου, να τη διαθέσει σε ηλεκτρονική μορφή μέσα από την ψηφιακή βιβλιοθήκη του Ιδρύματος, να την αντιγράψει σε οποιοδήποτε μέσο ή/και σε οποιοδήποτε μορφότυπο καθώς και να τη κρατά περισσότερο από ένα αντίγραφα για λόγους συντήρησης και ασφάλειας.

Ευχαριστίες

Αρχικά θα ήθελα να ευχαριστήσω τον επιβλέποντα καθηγητή μου κ. Σπηλιόπουλο Οδυσσέα για την καθοδήγησή του καθώς και για την αμέριστη συμπαράστασή του κατά την συγγραφή της παρούσας διπλωματικής εργασίας.

Θα ήθελα να ευχαριστήσω θερμά όλο το διδακτικό προσωπικό του μεταπτυχιακού προγράμματος, διότι με τις διαλέξεις και με τις συμβουλές τους καθ' όλη τη διάρκεια του προγράμματος, καθώς και μετά από αυτό, με βοήθησαν στο να μπορέσω να ετοιμάσω καλύτερα αυτή την εργασία και δίνοντάς μου τις απαραίτητες γνώσεις οι οποίες αποτελούν τη βάση για την μελλοντική μου επαγγελματική επιτυχία.

Τα μέλη της οικογένειάς μου και συγκεκριμένα τον πατέρα μου Βασίλειο, την μητέρα μου Δήμητρα, στην Επίτροπο κυρία Ολυμπία Μπαρδάκη και στους συνάδελφους μου Γεώργιο Στεφάνου και Παναγιώτη Μουτζούρη οι οποίοι με στήριξαν στην προσπάθεια μου και με βοήθησαν σε πολλές περιπτώσεις όπου χρειαζόμουν βοήθεια, αξίζουν ένα πολύ μεγάλο ευχαριστώ.

Περιεχόμενα

Περιεχόμενα

Περιεχόμενα.....	1
Περίληψη	6
Abstract.....	7
Γραφήματα.....	8
Συντομογραφίες-Απόδοση Όρων	9
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1: Οργανισμοί Τοπικής Αυτοδιοίκησης (Ο.Τ.Α).....	12
1.1. Συνταγματικό Πλαίσιο των Οργανισμών Τοπικής Αυτοδιοίκησης (Ο.Τ.Α).....	12
1.2. Συνταγματικό Πλαίσιο Αποκεντρωμένης Κρατικής Διοίκησης.....	14
1.3 Πρόγραμμα Καλλικράτης	18
1.3.1. Αναδιάρθρωση των Δήμων στο Πλαίσιο Συνενώσεων	18
1.3.2. Η θεμελίωση της Περιφέρειας ως δεύτερου βαθμού Αυτοδιοίκησης.....	19
1.3.3. Θεμελίωση των Αποκεντρωμένων Διοικήσεων.....	19
1.4. Σύστημα Διακυβέρνησης Νέων ΟΤΑ.....	20
1.4.1 Σχέσεις δήμων και περιφερειών”	20
1.5. Πρόγραμμα Κλεισθένης.....	20
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2: ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗ ΟΤΑ.....	21
2.1. Αρχές Δημοσιονομικής Διαχείρισης και Εποπτείας- Δημόσιο Λογιστικό και Άλλες Διατάξεις	21
2.2. Ελεγκτικό Συνέδριο.....	29
2.2.1. Εξωτερικός έλεγχος.....	30
2.2.2. Εσωτερικός έλεγχος.....	30
2.2.3. Έλεγχος Αποτελεσματικότητας Συστημάτων Εσωτερικού Ελέγχου	31
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3: ΚΑΤΗΓΟΡΙΕΣ ΕΛΕΓΧΩΝ ΕΛΕΓΚΤΩΝ	32
3.1. Έννοια του Ελέγχου	32
3.2. Κατηγορίες Ελέγχων	32
3.3. Κατηγορίες Ελεγκτών	33
3.3.1. Εξωτερικοί Ελεγκτές	33

3.3.2. Εσωτερικοί ελεγκτές.....	34
3.3.3. Κυβερνητικοί Ελεγκτές	35
3.4. Διάκριση Εσωτερικού και Εξωτερικού Ελέγχου	35
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4:ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ ΟΤΑ.....	36
4.1. Γενικά περί Εσωτερικού Ελέγχου	36
4.2. Νομοθετικό Πλαίσιο	36
4.3. Ορισμοί Εσωτερικού Ελέγχου	38
4.4. Είδη Εσωτερικού ελέγχου	39
4.5. Θέματα Εσωτερικού Ελέγχου	41
4.6. Εσωτερικός έλεγχος και ελεγκτής.....	41
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5:ΔΗΜΙΟΥΡΓΙΑ ΜΟΝΑΔΑΣ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ.....	42
5.1. Αρχικές Ενέργειες για τη Λειτουργία της Μονάδας Εσωτερικού Ελέγχου.....	42
5.2.Κανονισμός Λειτουργίας Μονάδας Εσωτερικού Ελέγχου	42
5.3. Δικαιοδοσία.....	44
5.4. Επιτροπή Ελέγχου	44
5.5. Σχέση με την Επιτροπή Ελέγχου ή την Ανώτατη Διοίκηση	45
5.6. Θεμελιώδη Στοιχεία Εσωτερικού Ελέγχου Ανεξαρτησία και Αντικειμενικότητα	45
5.7. Οργανωτική Ανεξαρτησία.....	46
5.8. Περιγραφή Θέσεων Εργασίας, Ικανότητες και Δεξιότητες των Εσωτερικών Ελεγκτών ..	47
5.9. Εκπαίδευση και Επαγγελματική Ανάπτυξη	48
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6:ΠΡΟΤΥΠΑ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΙΚΗΣ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ	49
6.1. Πρότυπα Επαγγελματικής Εφαρμογής	49
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 7:ΣΥΣΤΗΜΑ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ- ΔΙΚΛΙΔΕΣ ΚΑΙ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΙΚΟΤΗΤΑ.....	52
7.1. Ορισμός - Γενικά περί Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου	52
7.1.1. Σχεδιασμός Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου.....	53
7.1.2. Περιεχόμενο συστήματος εσωτερικού ελέγχου περιλαμβάνει:.....	54
7.1.3. Σκοπός συστήματος εσωτερικού ελέγχου	54
7.1.4. Αποτελεσματικότητα Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου	55
7.2 Εσωτερικός Έλεγχος και Ρίσκο	56
7.3. Κατανόηση του Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου της Οικονομικής Μονάδας.....	56

7.3.1.Εταιρική Κουλτούρα Σε Θέματα Εσωτερικού Ελέγχου και Δικλίδων	57
7.3.2. Διαδικασία που η Οικονομική Μονάδα έχει Θεσπίσει για την Εκτίμηση του Κινδύνου	58
7.3.3. Πληροφοριακό Σύστημα	59
7.3.4. Διαδικασίες Ελέγχου που η Οικονομική Μονάδα έχει Θεσπίσει.....	59
7.3.5. Παρακολούθηση της Αποτελεσματικότητας της Λειτουργίας των Δικλίδων από την Οικονομική Μονάδα.....	60
7.3.6. Μέτρηση του Κινδύνου- Αποτελεσματικότητας των Δικλίδων Ασφαλείας.....	60
7.3.7 Οφέλη από την Αξιολόγηση του Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου.....	61
7.4. Προφίλ Εσωτερικού Ελεγκτή	61
7.4.2. Σχέση Εσωτερικών και Εξωτερικών Ελεγκτών	63
7.4.3. Παράγοντες επιτυχίας του Τμήματος Εσωτερικού Ελέγχου	63
7.5. Διαδικασία Ελέγχου από το Ελεγκτικό Συνέδριο για την Ύπαρξη, Λειτουργία και Αποτελεσματικότητα του Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου	64
7.5.1 Γενικοί ορισμοί.....	64
7.5.2 Έλεγχος των Συστημάτων Εσωτερικού Ελέγχου σύμφωνα με το Ετήσιο Πρόγραμμα Ελέγχων	65
7.5.3. Απαλλαγή από τον Κατασταλτικό Έλεγχο των Φορέων που Ελαχιστοποιούν το Δημοσιονομικό Κίνδυνο.....	66
7.5.4 Εμπλοκή στον Εσωτερικό Έλεγχο	67
7.5.5 Αδράνεια Φορέα για Εγκατάσταση εντός αυτού του Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου.....	67
7.5.6 Εξουσία Επιτρόπου να Ελέγξουν Οίκοθεν την Αποτελεσματικότητα των Συστημάτων Εσωτερικού Ελέγχου.	68
7.5.7 Συνέπειες Εφαρμογής της Παρούσας.....	68
7.6. Δικλίδες.....	69
7.6.1. Γενικά περί Δικλίδων –Ορισμός.....	69
7.6.2. Τρόποι Ανάπτυξης Δικλίδων Ελέγχου	71
7.6.3. Δομή Εσωτερικών Δικλίδων	73
7.7. Μοντέλο Τριών Γραμμών Άμυνας.....	80
7.8. Περιορισμοί του συστήματος εσωτερικών δικλίδων	81
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 8 :ΠΡΟΓΡΑΜΜΑΤΙΣΜΟΣ ΚΑΙ ΔΙΕΝΕΡΓΕΙΑ ΕΛΕΓΧΩΝ ΑΠΟ ΤΗ ΜΟΝΑΔΑ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ	83

8.1. Είδη Ελέγχων	83
8.2 Μεθοδολογία Ελέγχου	83
8.3 Κατάρτιση Ετήσιου Προγράμματος Ελέγχων.....	83
8.3.1. Προσδιορισμός του Ελεγκτικού Σύμπαντος (audit universe)	85
8.3.2. Προετοιμασία της αξιολόγησης κινδύνων	85
8.3.3. Καθορισμός των κριτηρίων κινδύνων και βαθμολόγησης των κινδύνων.....	86
8.3.4. Κατανομή των ελεγκτικών πόρων.....	88
8.3.5. Κατάρτιση και έγκριση του προγράμματος ελέγχων	88
8.4. Συχνότητα ελέγχων	89
8.5. Έγκριση προγράμματος ελέγχων	89
8.6. Η διαδικασία διενέργειας των ελέγχων.....	89
8.6.1. Προκαταρκτική φάση Περιλαμβάνει:	90
8.6.2. Σχεδιασμός του ελέγχου	90
8.6.3. Εκτέλεση ελέγχου – δοκιμών	93
8.6.4. Ολοκλήρωση του ελέγχου.....	97
Η ολοκλήρωση ελέγχου περιλαμβάνει:.....	97
8.6.5 Επικοινωνία των Αποτελεσμάτων και Παρακολούθηση της Εφαρμογής των Αποφάσεων που έχουν Ληφθεί	98
8.7. Πρόγραμμα Διασφάλισης και Βελτίωσης Ποιότητας.....	100
8.7.1. Εσωτερικές Αξιολογήσεις	101
8.7.2. Εξωτερικές Αξιολογήσεις.....	101
8.7.3. Διαχείριση της Ανατροφοδότησης από τους Ελεγχόμενους.....	102
8.8. Αναφορά της Μονάδας Εσωτερικού Ελέγχου στην Επιτροπή Ελέγχου και την Ανώτατη Διοίκηση.....	102
8.9 Εσωτερικοί Ελεγκτές και Έλεγχος Απάτης	103
8.10. Εταιρική Διακυβέρνηση.....	104
ΚΕΦΑΛΑΙΟ9 ΎΠΕΡΥΝΑ ΓΙΑ ΤΗΝ ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΣΥΣΤΗΜΑΤΩΝ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ ΤΟΥΣ ΤΗΣ Π.Ε. ΜΕΣΣΗΝΙΑΣ - ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ.....	106
9.1. Διοικητική Διαίρεση Περιφέρειας Πελοποννήσου	106
9.2. ΟΤΑ Περιφερειακής Ενότητας Πελοποννήσου.....	106
9.2.1. Δήμος Καλαμάτας	106
9.2.2. Δήμος Μεσσήνης.....	106

9.2.3. Δήμος Δυτικής Μάνης.....	107
9.2.4. Δήμος Πύλου-Νέστορος.....	107
9.2.5. Δήμος Οιχαλίας	107
9.2.6. Δήμος Τριφυλίας	107
9.3. Μεθοδολογία έρευνας	108
9.4. Ερευνητικό Εργαλείο: Ερωτηματολόγιο.....	109
9.5. Ανάλυση Δεδομένων της Έρευνας - Συμπεράσματα.....	111
9.6. Προτάσεις Βελτίωσης Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου.....	113
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ	115

Περίληψη

Η λειτουργία του εσωτερικού ελέγχου αποτελεί κεντρικό άξονα των προσπαθειών της χώρας για την καταπολέμηση της διαφθοράς. Ο θεσμός του εσωτερικού ελέγχου για το Δημόσιο και τους ΟΤΑ καλείται να καλύψει το κενό προστασίας του δημοσίου χρήματος, που δημιουργήθηκε με την κατάργηση του προληπτικού ελέγχου από το Ελεγκτικό Συνέδριο.

Ο εσωτερικός έλεγχος είναι μία ανεξάρτητη, αντικειμενική, διαβεβαιωτική και συμβουλευτική δραστηριότητα, η οποία προσθέτει αξία και βελτιώνει τις εταιρικές δραστηριότητες και λειτουργίες, υποστηρίζει τον οργανισμό στην επίτευξη των στόχων του, χρησιμοποιώντας συστηματική και πειθαρχημένη προσέγγιση, με σκοπό την αξιολόγηση και βελτίωση της αποτελεσματικότητας διαχείρισης των κινδύνων, των δικλίδων και των διαδικασιών διακυβέρνησης.

Για να τεθεί σε λειτουργία ο εσωτερικός έλεγχος, οι φορείς, αρχικά θα πρέπει να προβούν στην καταγραφή αναλυτικά των διαδικασιών παραγωγής ή διενέργειας πράξεων με δημοσιονομικές συνέπειες, δημιουργώντας τις αντίστοιχες δικλίδες για την αντιμετώπιση των κινδύνων. Ύστερα από τις παραπάνω ενέργειες τίθεται σε λειτουργία το Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου. Παράλληλα θα πρέπει να τροποποιηθεί ο οργανισμός των φορέων και να προβλεφθεί η σύσταση Μονάδας Εσωτερικού Ελέγχου και το γραφείο Εσωτερικού Ελεγκτή. Αφού στελεχωθούν με το κατάλληλο προσωπικό δύναται να τεθεί σε λειτουργία ο Εσωτερικός Έλεγχος.

Αρχικά, γίνεται αναφορά στους ΟΤΑ, στο συνταγματικό και νομοθετικό πλαίσιο που τους διέπει. Εν συνεχεία, καταγράφονται οι διατάξεις που αφορούν την οικονομική διοίκηση των ΟΤΑ. Έπειτα, παρατίθενται οι κατηγορίες ελέγχων – ελεγκτών και αναφέρεται το νομοθετικό πλαίσιο που διέπει τον εσωτερικό έλεγχο και παρατίθενται οι σχετικοί ορισμοί. Ακολούθως, παρουσιάζονται οι ενέργειες για τη δημιουργία μονάδας εσωτερικού ελέγχου και παρατίθενται τα πρότυπα επαγγελματικής εφαρμογής. Εν συνεχεία, παρουσιάζεται το σύστημα εσωτερικού ελέγχου, οι δικλίδες και η αποτελεσματικότητά τους. Στην συνέχεια, αναλύεται η διαδικασία προγραμματισμού και της διενέργειας ελέγχων, από τη μονάδα εσωτερικού ελέγχου. Τέλος, αναφέρονται τα αποτελέσματα της έρευνας.

Λέξεις Κλειδιά: Εσωτερικός Έλεγχος, ΟΤΑ, Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου, Δικλίδες.

Abstract

The operation of internal control is at the heart of the country's anti-corruption efforts. The institution of internal control for the State and the Local Authorities is called to fill the gap of protection of public money, created by the abolition of the precautionary control by the Court of Auditors.

Definitive control is a full-fledged, objective, perpetual and consulting effort, each time we separate and assist businesses and functions, additional and additional elements, each time we offer its various tools, the use of the device and the disciplined appearance , with the application and the meaning of the woman that I had to do the diagonals, the dialides and the countries separations discrimination.

In order for the internal control to be activated, the bodies will first have to record in detail the processes of production or execution of transactions with financial consequences, creating the respective valves, in order to deal with the risks. After the above actions, the Internal Control System is put into operation. At the same time, the organization of the bodies should be modified and the establishment of an Internal Audit Unit and the office of the Internal Auditor should be provided. Once staffed with the appropriate staff, the Internal Audit can be activated.

Initially, reference is made to the local authorities, to the constitutional and legislative framework that governs them. Then, the provisions concerning the financial administration of the local authorities are recorded. Then, the categories of auditors are listed and the legal framework governing internal audit is mentioned and the relevant definitions are listed. Next, the steps for setting up an internal control unit are presented and the professional application standards are listed. Next, the internal control system, the valves and their effectiveness are presented.

Then, the process of planning and performing audits by the internal audit unit is analyzed. Finally, the results of the research are reported.

Keywords: Internal Audit, Local Government, Internal Audit System, Valves.

Γραφήματα

Γράφημα 1:Χρήση της αξιολόγησης κινδύνου για τον εντοπισμό δικλίδων εσωτερικού ελέγχου...	72
Γράφημα 2:Κατηγορίες δικλίδων εσωτερικού ελέγχου.....	78
Γράφημα 3:Ποσοστό απόκρισης συμμετεχόντων (ανδρών-γυναικών).....	111
Γράφημα 4:Αρχικό Στάδιο Εγκατάστασης Συστημάτων Εσωτερικού Ελεγχου στους ΟΤΑ της Π.Ε. Μεσσηνίας.....	112

Συντομογραφίες-Απόδοση Όρων

ΓΛΚ: Γενικό Λογιστήριο του Κράτους

Γ.Δ.Ο.Υ.: Γενική Διεύθυνση Οικονομικών Υπηρεσιών

Δ.Ο.Υ.: Διεύθυνση Οικονομικής υπηρεσίας

ΚΕΠ: Κέντρα Εξυπηρέτησης Πολιτών

Μ.Π.Δ.Σ.: Μεσοπρόθεσμη Δημοσιονομική Στρατηγική

Ν.Π.Δ.Δ.: Νομικό Πρόσωπο Δημοσίου Δικαίου

Ο.Π.Δ.: Ολοκληρωμένο Πλαίσιο Δράσης

Ο.Τ.Α.: Οργανισμοί τοπικής αυτοδιοίκησης

Π.Ε.: περιφερειακή ενότητα ΠΔΕ: Περιφέρεια Δυτικής Ελλάδας

Σ.Ε.Ε.: Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου

ΤΑ: Τοπικής Αυτοδιοίκησης

Υ.Δ.Ε.: Υπηρεσίες Δημοσιονομικού Ελέγχου

Χ.Ε.Π.: Χρηματικό Ένταλμα Προπληρωμής

Added value: προστιθέμενη αξία

Internal audit: εσωτερικός έλεγχος

IPPF: Πλαίσιο Διεθνών Επαγγελματικών Προτύπων (International Professional Practices Framework)

ISO: International Organization for Standardization (Διεθνής Οργανισμός Τυποποίησης)

Riskmanagement: διαχείριση κινδύνων

Εισαγωγικό Σημείωμα

Η δημόσια διοίκηση στην Ελλάδα βρίσκεται στη διαδικασία εκσυγχρονισμού του πλαισίου ελέγχου. Στο πλαίσιο αυτού του μοντέλου, καθίσταται ιδιαίτερα σημαντική η εφαρμογή μιας σύγχρονης προσέγγισης για τη λειτουργία εσωτερικού ελέγχου. Το σύγχρονο σύστημα εσωτερικού ελέγχου καθιστά κάθε δημόσιο οργανισμό υπόλογο για τη δράση του. Κατά συνέπεια κάθε δημόσιος οργανισμός οφείλει να θεσπίσει και να διαχειρίζεται το δικό του σύστημα εσωτερικού ελέγχου, δεδομένου μάλιστα ότι κάθε οργανισμός οφείλει να διαχειρίζεται τα οικονομικά του θέματα με στόχο την παροχή ποιοτικών υπηρεσιών και προϊόντων στο κοινωνικό σύνολο. Επομένως, οι δημόσιοι οργανισμοί είναι υποχρεωμένοι να δημιουργήσουν μία αποτελεσματική λειτουργία οικονομικού ελέγχου στο πλαίσιο ενός ολοκληρωμένου συστήματος εσωτερικού ελέγχου.

Αντικειμενικός σκοπός της παρούσας διπλωματικής είναι η διερεύνηση του θεωρητικού πλαισίου που διέπει τον εσωτερικό έλεγχο. Επίσης, διενεργείται πρωτότυπη έρευνα μέσω συνεντεύξεων και αντικείμενο της έρευνας είναι η εγκατάσταση συστημάτων εσωτερικού ελέγχου στους ΟΤΑ της Περιφερειακής Ενότητας Μεσσηνίας.

Ως Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου, ονομάζεται ένα οργανωμένο, ευέλικτο και σωστά δομημένο πλέγμα λειτουργιών και διαδικασιών, άμεσα συνδεδεμένο με την οργανωτική δομή και τους κανόνες λειτουργίας της επιχείρησης που καθιερώνει η διοίκηση με σκοπό να διασφαλιστούν τα συμφέροντα του φορέα.

Ένα Σύστημα εσωτερικού ελέγχου internal control system ενδεικτικά περιλαμβάνει μία σειρά υποσυστημάτων όπως:

- εσωτερικό έλεγχο, internet Auditing, που αποτελεί μέρος του συστήματος εσωτερικού ελέγχου και είναι αρμόδιος για την αξιολόγηση της αποτελεσματικότητας του ίδιου του συστήματος, καθώς και των επιμέρους λειτουργιών του.
- Εγκεκριμένο οργανόγραμμα της επιχείρησης σε όλα τα επίπεδα και σε πλήρη ανάπτυξη

- Εγχειρίδιο γραπτών διαδικασιών
- προγραμματισμό δράσης και απολογισμό
- Πολιτική αγορών,προμηθειών
- πολιτική προσωπικού
- διαχείριση χαρτοφυλακίου
- διαχείριση παγίων
- κύκλος παραγωγής προϊόντων και υπηρεσιών

Ο εσωτερικός έλεγχος, αποσκοπεί στην εφαρμογή των αρχών Εταιρικής Διακυβέρνησης, ως μεθόδου διακρίβωσης της διαφάνειας και του αποτελεσματικού τρόπου λειτουργίας του οργανισμού, προσδίδοντας έτσι, αξία σε αυτόν, θωρακίζοντας παράλληλα τα συμφέροντα των εργαζομένων, των πελατών των μετόχων και εν γένει της επιχείρησης.

Ωστόσο, η επιτυχία ενός συστήματος εσωτερικού ελέγχου επηρεάζεται τόσο από τη στάση των πολιτικών αξιωματούχων, των υπηρεσιακών στελεχών και των υπαλλήλων, όσο και από τη θέσπιση επαρκών μηχανισμών διασφάλισης.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1: Οργανισμοί Τοπικής Αυτοδιοίκησης (Ο.Τ.Α)

1.1. Συνταγματικό Πλαίσιο των Οργανισμών Τοπικής Αυτοδιοίκησης (Ο.Τ.Α)

Η πρώτη Συνταγματική κατοχύρωση της αυτοτέλειας της τοπικής αυτοδιοίκησης απαντάται στο Σύνταγμα του 1927. Στην παράγραφο 4 του άρθρου 107, διαλαμβάνεται, ότι αυτή περιορίζεται «μόνο σε ανώτατη εποπτεία επί των οργανισμών τοπικής αυτοδιοίκησης ως μη εμποδίζουσιν την πρωτοβουλία και την ελευθέρα δράσιν αυτών».

Το Σύνταγμα του 1952, στη γενικότερη ρύθμιση του, για τη διοικητική οργάνωση του Κράτους¹ περιελάμβανε και την τοπική αυτοδιοίκηση, χωρίς, όμως, ειδικότερη αναφορά στη λειτουργική δομή της και, κυρίως, στην κατοχύρωση της διοικητικής αυτοτέλειάς της, σε συνάρτηση με την ασκούμενη κρατική εποπτεία.

Το εδάφιο α' της παραγράφου 1 του άρθρου 102 του Συντάγματος (μετά την αναθεώρηση του με το ψήφισμα της Ζ αναθεωρητικής Βουλής) καθορίζει, πλέον, ότι η διοίκηση των τοπικών υποθέσεων ανήκει στους Οργανισμούς Τοπικής Αυτοδιοίκησης (ΟΤΑ) πρώτου και δεύτερου βαθμού, κατάργησης της ονομαστικής αναφοράς των δήμων και κοινοτήτων, που, κατά την αρχική διατύπωση της διάταξης, συγκροτούσαν τον πρώτο βαθμό.

Με τα εδάφια β' γ' και δ' της παραγράφου 1 καθιερώνεται, ρητώς, τεκμήριο αρμοδιότητας υπέρ των ΟΤΑ πρώτου και δεύτερου βαθμού για τη διοίκηση των τοπικών υποθέσεων, ενώ ο κοινός νομοθέτης καθορίζει το εύρος, τις κατηγορίες και την εσωτερική κατανομή των τοπικών υποθέσεων τους δύο επιμέρους βαθμούς και, περαιτέρω, έχει τη δυνατότητα να τους αναθέτει και κρατικές, ως προς τη φύση τους, υποθέσεις.

Περαιτέρω, με το εδάφιο α' της παραγράφου 2, κατοχυρώνεται, ρητώς, όχι μόνο η διοικητική, αλλά και οικονομική-δημοσιονομική αυτοτέλεια των ΟΤΑ, όπως τούτο δηλώνεται στη νέα παράγραφο 5 του άρθρου αυτού, σε συνδυασμό προς το άρθρο 98 παράγραφος 1 του Συντάγματος. Όπως προκύπτει από τη διατύπωση της διατάξεως, η κατοχύρωση της διοικητικής και οικονομικής αυτοτέλειας των Τοπικών Οργανισμών είναι ανεπιφύλακτη.

Επίσης, με το εδάφιο α' της παραγράφου 4 του άρθρου 102 καθορίζονται τα όρια της κρατικής εποπτείας επί των ΟΤΑ, η οποία συνίσταται, πλέον, αποκλειστικώς, σε έλεγχο νομιμότητας, ο οποίος ασκείται, όπως ορίζει ο νόμος, ενώ, στο εδάφιο β' της παραγράφου αυτής, προβλέπεται

¹ άρθρο 99 του συντάγματος 1952

σύμφωνη γνώμη συμβουλίου που αποτελείται κατά πλειοψηφίαν, από τακτικούς δικαστές, όχι μόνο για την επιβολή της πειθαρχικής ποινής της απόλυσης, ή της αργίας σε βάρος των αιρετών οργάνων των ΟΤΑ, αλλά για κάθε πειθαρχική ποινή.

Στο πλαίσιο της, κατά το Σύνταγμα, οργανώσεως του Κράτους, ως ενιαίου και αδιαιρέτου, ο όρος «αυτοτέλεια» των ΟΤΑ αντιδιαστέλλεται του όρου «αυτονομία» όπως έχει κριθεί². Με τις διατάξεις του άρθρου 102 του Συντάγματος δεν καθιερώνεται υπέρ των ΟΤΑ αυτονομία και εξουσία να θέτουν αυτοτελής κανόνες δικαίου, αλλά παρέχεται σε αυτούς, μόνο, αυτοδιοίκηση, ήτοι εξουσία να αποφασίζουν επί των τοπικών υποθέσεων με δικά τους όργανα, εντός των πλαισίων των γενικών κανόνων, οι οποίοι ήδη έχουν την οργάνωση και τη λειτουργία αυτών, εφόσον η θέσπιση του τον ανήκει στην αρμοδιότητα του κοινού πολιτειακού νομοθέτη ή της κατ'εξουσιοδότηση του, νομοθετούσης διοικήσεως, καθώς αυτήν ανήκει, επίσης, και η οργάνωση οποιασδήποτε δημόσιας υπηρεσίας κρατικής ή αυτοδιοικούμενης.

Η νομοθετική εξουσία δεν κωλύεται να ρυθμίζει, εντός ορίων που δεν εκμηδενίζουν την αυτοδιοίκηση, τον τρόπο της αποδοτικότερης λειτουργίας της τοπικής αυτοδιοικήσεως και να θεσπίζει διαδικασία ελέγχου των πράξεων των αιρετών οργάνων αυτής. Η διάταξη περί «διοικητικής αυτοτέλειας των ΟΤΑ» συνιστά νεωτερισμό του συντάγματος του 1975. ο όρος «διοικητική αυτοτέλεια» δεν υπήρχε στο κυβερνητικό σχέδιο Συντάγματος. η βήτα υποεπιτροπή προσέθεσε στη δεύτερη παράγραφο διάταξη περί πλήρους «διοικητικής αυτοτέλειας». Κατά τη διάρκεια των συζητήσεων στην Ολομέλεια της Βουλής διαγράφηκε, τελικά, η λέξη «πλήρους», επειδή θεωρήθηκε, ότι θα προκαλέσει σύγχυση ως προς την κρατική εποπτεία.

Κατά τη θεωρία, η «διοικητική αυτοτέλεια» παρουσιάζει τις ακόλουθες πτυχές:

α) τη θεσμική αυτοτέλεια, που εκδηλώνεται με την ύπαρξη οργάνων του ΟΤΑ που λαμβάνουν αποφάσεις και ασκούν δημόσια εξουσία, στο πεδίο της αρμοδιότητάς τους, με δική τους ευθύνη, **β)** την οργανωτική αυτοτέλεια, που εκδηλώνεται με την οργάνωση των υπηρεσιών του ΟΤΑ και τον καθορισμό του τρόπου λειτουργίας τους, την ψήφιση κανονισμών λειτουργίας των οργάνων του ΟΤΑ (δημοτικού συμβουλίου κ.λ.π), καθώς και τη σύσταση νομικών προσώπων (ιδρυμάτων, συνδέσμων, επιχειρήσεων) κ.λ.π., **γ)** την υπηρεσιακή αυτοτέλεια, που εκδηλώνεται με τη λήψη, κατά τη διακριτική ευχέρεια του ΟΤΑ (αλλά σύμφωνα με τους νόμους), αποφάσεων για θέματα των υπαλλήλων τους (διορισμοί, προαγωγές κ.ο.κ) και **δ)** τη

²ΣτΕ 1960/1999, 1809/1997, 3295/1994

δημοσιονομική και οικονομική αυτοτέλεια, που εκδηλώνεται με το σχηματισμό και τη διαχείριση ιδιαίτερης περιουσίας, αλλά και γενικότερα την ύπαρξη ιδιαίτερης διαχείρισης με έσοδα και έξοδα των ΟΤΑ, σε ξεχωριστό προϋπολογισμό κ.λ.π³.

Σύμφωνα με άλλη κατάταξη, η αυτοτέλεια⁴ των τοπικών οργανισμών διακρίνεται σε οργανική και δημοσιονομική. Κατά την προεκτεθείσα πρόβλεψη της παραγράφου 4 του άρθρου 102 του Συντάγματος, η κρατική εποπτεία επί των πρωτοβάθμιων ΟΤΑ εξαντλείται σε έλεγχο των πράξεων των αιρετών μονομελών και συλλογικών οργάνων τους. Επισημαίνεται, ότι ο έλεγχος σκοπιμότητας, για σειρά πράξεων των ανωτέρω οργάνων, καταργήθηκε και, τυπικά, το έτος 1994⁵ (Χρυσανθάκης, 2015, σελ. 1-3).

1.2. Συνταγματικό Πλαίσιο Αποκεντρωμένης Κρατικής Διοίκησης

Το σύστημα της περιφερειακής, υπό την ευρεία έννοια του όρου (ήτοι, της μη κεντρικής), διοίκησης του Κράτους οργανώνεται στην Ελλάδα με βάση τις δομές της αποκεντρωμένης διοίκησης, αφενός, και αυτές της τοπικής αυτοδιοίκησης αφετέρου. Η διοικητική αποκέντρωση όσο και η τοπική αυτοδιοίκηση αποτελούν εκφάνσεις του γενικότερου φαινομένου τις από συγκεντρώσεις της κρατικής εξουσίας και της δημόσιας διοίκησης, ιδιαίτερα. Η διαφορά τους έγκειται κυρίως στο γεγονός ότι με τις δομές της διοικητικής αποκέντρωσης επιδιώκεται η παροχή των κρατικών υπηρεσιών σε περιφερειακό επίπεδο, με τρόπο κατά το δυνατόν ομοιόμορφο, εννοώ με την τοπική αυτοδιοίκηση προάγεται η αρχή της διοίκησης των τοπικών υποθέσεων και της εξυπηρέτησης του τοπικού δημοσίου συμφέροντος από τα αιρετά όργανα και αρχές που αναδεικνύονται στις τοπικές κοινωνίες λογοδοτούν (πολιτικά) σε αυτές.

Η διοίκηση του Κράτους (οφείλει να) οργανώνεται κατά το αποκεντρωτικό σύστημα, όπως ορίζει συνεχώς το άρθρο 101 του Συντάγματος. Ενώ η διοικητική διαίρεση της χώρας, με βάση την οποία οργανώνεται η αποκέντρωση της δημόσιας διοίκησης, διαμορφώνεται σύμφωνα με τρία συναφή κριτήρια: τις γεωοικονομικές, τις κοινωνικές και τις συγκοινωνιακές συνθήκες⁶, τούτο σημαίνει ότι κατά τη διαμόρφωση των εσωτερικών διοικητικών διαφοροποιήσεων και

3 Ν.-Κ. Χλέπας, “Η Πολυβάθμια Αυτοδιοίκηση - Θεωρητικές αναζητήσεις και θεσμικές μεταμορφώσεις”, Διοίκηση και Πολιτεία, Μελέτες 7, Αθήνα - Κομοτινή, 1994 σελ. 269 επ.

4 Ε. Μπέσιλα-Βήκα, “Τοπική αυτοδιοίκηση τόμος 1 (Νέα τροποποιημένη έκδοση). θεσμικό Πλαίσιο- ευρωπαϊκή διάσταση υπό το πρίσμα του αναθεωρημένου συντάγματος και των προτάσεων για την τροποποίηση του ΚΔΚ)” 2004, σελ. 321 επ.

5 άρθρο 47 παρ. 1 Ν. 2218/1994

6 άρθρο 101 παράγραφος 2 του Συντάγματος

σηματισμών, αλλά και της υιοθεσίας των συνεχών αρμοδιοτήτων και δικαιοδοσιών οφείλουν να λαμβάνονται υπόψη: πρώτον, οι επικρατούσες κάθε φορά γεωγραφικές γεωφυσικές συνθήκες, δεύτερον, η κοινωνική συγκρότηση των περιοχών, περιλαμβανομένης της πληθυσμιακής δομής, των πολιτιστικών μορφωτικών και ιστορικών στοιχείων και άλλων συναφών χαρακτηριστικών, και τρίτον, η δυνατότητα επικοινωνίας και μετάβασης των πολιτών τόσο στο κέντρο όσο και σε άλλες όμορες περιοχές της χώρας με βάση τις υφιστάμενες συγκοινωνιακές και επικοινωνιακές δομές, λειτουργίες και δυνατότητες.

Το αποκεντρωτικό σύστημα στην οργάνωση της δημόσιας διοίκησης αναφέρεται, σε γενικές γραμμές, στη σύσταση οργάνων που ασκούν τις αποφασιστικές αρμοδιότητες τους όχι σε ολόκληρη την επικράτεια, όπως στα κεντρικά, αλλά σε ορισμένη εδαφική ζώνη, που προσδιορίζεται σύμφωνα με τα παραπάνω κριτήρια και τις συνθήκες. Η αποκέντρωση ως γενική αρχή της διοικητικής οργάνωσης, δηλαδή ή στάση οργάνων με αποφασιστικές αρμοδιότητες, που ασκούνται πλήρως ορισμένο τμήμα της επικρατείας, αποσκοπεί στη διευκόλυνση, την πιο άμεση και ταχεία εξυπηρέτηση των πολιτών κατά την επικοινωνία και τις συναλλαγές τους με τις δημόσιες υπηρεσίες, ώστε να μη χρειάζεται αυτοί καταφεύγουν στα κεντρικά όργανα και τις αρχές για τη διεκπεραίωση των υποθέσεων τους. Διευκολύνεται, συνάμα, η προσαρμογή της διοίκησης στις ιδιαιτερότητες της κάθε περιφέρειας.

Ιδιαίτερα, μάλιστα, εφόσον τα περιφερειακά όργανα του Κράτους, μέσω των οποίων εφαρμόζεται η αποκέντρωση στην οργάνωση και λειτουργία της δημόσιας διοίκησης, έχουν «γενική αποφασιστική αρμοδιότητα για τις υποθέσεις της περιφέρειας τους», όπως ορίζει συναφώς η σχετική Συνταγματική διάταξη του άρθρου 101 παράγραφος 3. Ενώ τα κεντρικά όργανα (πρέπει να) περιορίζονται σε επιτελικό έργο και ευθύνη έναντι των περιφερειακών, δηλαδή στη «γενική κατεύθυνση, τον συντονισμό και τον έλεγχο νομιμότητας»(μόνο) των πράξεων και της εν γένει δράση των περιφερειακών οργάνων.

Στα πεδία δράσης των αποκεντρωμένων υπηρεσιών της κρατικής διοίκησης, επί των οποίων αυτές ασκούν την αποφασιστική τους αρμοδιότητα, περιλαμβάνονται οι υποθέσεις που λόγω της φύσης και του χαρακτήρα τους δεν μπορεί να μεταφερθούν στην τοπική αυτοδιοίκηση(πρώτου και δευτέρου βαθμού) και να ασκηθούν από αυτήν αποτελεσματικά και κατά αποκλειστικότητα. Σε αυτήν την κατηγορία ανήκουν τα ζητήματα της χωροταξίας και πολεοδομίας, οι δασικοί, η περιβαλλοντική και μεταναστευτική πολιτική. Επίσης, στο πεδίο οργάνωσης της αποκεντρωμένης διοίκησης του Κράτους εντάσσονται όσες αρμοδιότητες οι

κεντρικές υπηρεσίες κρίνουν κατά καιρούς ότι δεν είναι αναγκαίο να ασκούνται σε κεντρικό επίπεδο, αλλά και άλλου τύπου αποκεντρωμένες(λ.χ στον τομέα της δημόσιας υγείας ή της παιδείας) που, ενώ είχαν οργανωθεί σε περιφερειακή, δεν είχαν ενταχθεί στο ενιαίο σύστημα της διοικητικής αποκέντρωσης.

Η διάκριση ανάμεσα στα κεντρικά και τα περιφερειακά όργανα της διοίκησης του Κράτους, στην οποία αναφέρεται η διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου 101 του Συντάγματος, είναι από τις βασικές στη θεωρία και την πρακτική της δημόσιας διοίκησης και των διοικητικών συστημάτων στη σύγχρονη εποχή. Όχι μόνο διότι θεσπίζεται, ως γενική αρχή διοικητικής οργάνωσης, η διάκριση των διοικητικών οργάνων του Κράτους σε κεντρικά και περιφερειακά, αλλά επίσης διότι εισάγεται και επιβάλλεται η κατανομή των μεταξύ τους αρμοδιοτήτων με τρόπο ώστε να είναι διαφορετικοί το περιεχόμενο της αρμοδιότητας ανάμεσα στα κεντρικά και τα περιφερειακά όργανα του Κράτους.

Το βασικό κριτήριο της διάκρισης είναι διττό: **πρώτον**, ότι τα περιφερειακά όργανα του Κράτους ασκούν τις αρμοδιότητες τους εντός ορισμένης εδαφικής περιοχής της επικρατείας, που είναι ανάλογα προσδιορισμένη ως επιμέρους «διοικητική διαίρεση», ενώ τα κεντρικά δεν γνωρίζουν τέτοιο περιορισμό, αλλά η αρμοδιότητα τους εκτείνεται και ασκείται με τρόπο ομοιόμορφο στο σύνολο της επικρατείας. **Δεύτερον**, από αυτή τη βασική αρχή κατανομής των αρμοδιοτήτων μεταξύ των κεντρικών και περιφερειακών οργάνων του Κράτους συνάγεται, ακολούθως, ότι επί των δραστηριοτήτων που είναι αρμόδια και υπεύθυνα τα περιφερειακά όργανα του Κράτους, τα κεντρικά δεν έχουν παρά μία επιτελικού τύπου αρμοδιότητα. Αυτή συνίσταται κατά βάση στη γενική κατεύθυνση, τον συντονισμό και τον έλεγχο της νομιμότητας της δράσης των περιφερειακών. Πράγμα που σημαίνει ότι δεν πρέπει να υπεισέρχονται στο ειδικότερο περιεχόμενο της αποκεντρωμένων περιφερειών, δεν ασκούν παράλληλα τις ίδιες αρμοδιότητες στο περιφερειακό επίπεδο και δεν υποκαθιστούν αυτά τα όργανα στην άσκηση των δικών τους αρμοδιοτήτων. Αλλά τα τελευταία(περιφερειακά όργανα) διαθέτουν και ασκούν γενική αποφασιστική και όχι απλά συμβουλευτική ή γνωμοδοτική αρμοδιότητα για τις υποθέσεις της περιφέρειας τους. Αυτό σημαίνει, λαμβάνουμε αποφάσεις για το σύνολο των υποθέσεων, και όχι για ορισμένες μόνο από αυτές, που εκτελούνται άμεσα⁷.

⁷Όπως έχει αναφερθεί σχετικά,“.. το χαρακτηριστικό γνώρισμα του αποκεντρωτικού συστήματος είναι το να έχει δώσει νομοθεσία στα περιφερειακά όργανα όχι οποιαδήποτε μορφής αρμοδιότητα, αλλά συγκεκριμένως αρμοδιότητα αποφασιστική. εφαρμογή, δηλαδή, αποκεντρωτικού συστήματος υπάρχει τότε μόνο, όταν τα περιφερειακά όργανα έχουν γίνει δύναμη νόμου

Η αρχή της αποκεντρωμένης οργάνωσης της διοίκησης και των δημοσίων υπηρεσιών έχει εφαρμοστεί στην Ελλάδα με τον ένα ή τον άλλο τρόπο ήδη από την εθνική ανεξαρτησία και μετά. Αρχικά, από την εθνική απελευθέρωση και μετά, στο Νομαρχιακό επίπεδο(νόμοι και νομάρχες) και κατόπιν σε αυτό τον γενικών διοικήσεων και των γενικών διοικητικών. Ειδικότερα, το σύστημα της διοικητικής αποκέντρωσης, όπως αυτό εφαρμόστηκε στην Ελλάδα από την εθνική απελευθέρωση και μετά, προσέλαβε διάφορες μορφές στάδια και διήλθε ποικίλα στάδια και παραλλαγές ή φάσεις στην εξέλιξη του. Με την πάροδο των ετών οι δήμοι(και κοινότητες) μετατράπηκαν σε ιδιαίτερα αυτοδιοικούμενα νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου και κατέστησαν η πρώτη βασική βαθμίδα της τοπικής αυτοδιοίκησης στη Χώρα, ενώ οι επαρχίες (ως διοικητικές περιφέρειες) σταδιακά αποδυναμώθηκαν έως ότου ατροφήσουν πλήρως και καταργηθούν κατά το μάλλον ή ήττον οριστικά.

Κατά την πιο πρόσφατη ιστορική περίοδο στη διάρκεια της Γ΄ Ελληνικής Δημοκρατίας, εφαρμόστηκαν οι δύο βαθμοί διοικητικής αποκέντρωσης(περιφέρειες, νόμοι), ενώ πλέον με την πιο πρόσφατη αναδιοργάνωση του αποκεντρωτικού συστήματος, σύμφωνα με το πρόγραμμα Καλλικράτης⁸, οι 7 Αποκεντρωμένες Διοικήσεις αποτελούν το μοναδικό βαθμό αποκέντρωσης, μία και οι 13 διοικητικές περιφέρειες από βαθμίδα διοικητικής αποκέντρωσης μετατράπηκαν σε δεύτερη βαθμίδα της τοπικής (ήτοι) περιφερειακής αυτοδιοίκησης.

Έτσι, οι αποκεντρωμένες διοικήσεις, επί των οποίων προΐστανται με μετακλητοί Γενικοί Γραμματείς, ισόβαθμοι αυτών των υπουργείων, αποτελούν δομές διοικητικής αποκέντρωσης του Κράτους, όπως επιτάσσει η διάταξη του άρθρου 101 του Συντάγματος, ενώ οι περιφέρειες και οι δήμοι αποτελούν διακριτές βαθμίδες τοπικής αυτοδιοίκησης, δεύτερου και πρώτου βαθμού αντιστοίχως κατά το άρθρο 102 του Συντάγματος (Μακρουδημήτρης, Πραβίτα, 2012, σελ 315-321).

Η βασική διαφορά μεταξύ αποκέντρωσης και αυτοδιοίκησης, ως επιμέρους μορφών της περιφερειακής οργάνωσης της δημόσιας διοίκησης,έγκειται στο ότι, στη μεν πρώτη περίπτωση(αποκέντρωση), τα περιφερειακά όργανα ανήκουν στο νομικό πρόσωπο του Κράτους και ασκούν αποφασιστικές αρμοδιότητες κρατικού χαρακτήρα σε τοπικό επίπεδο.

αρμόδια να λαμβάνουν αποφάσεις που είναι αφ'εαυτών "εκτελεστές", Πού να μην τελούν " υπό έγκριση"- που να επιφέρουν δηλαδή μόνες τους έννομα αποτελέσματα, χωρίς την ανάγκη επικύρωσεως των από τον Υπουργό ή κάποια άλλη κεντρική αρχή (παπαχατζής, 1983:248 επ).

8 νόμος 3852 /2010

Εξακολουθούν, όμως, να υπάγονται στον ιεραρχικό έλεγχο(νομιμότητας) από την κεντρική διοίκηση,επ'ονόματι της οποίας ενεργούν σε τοπικό επίπεδο.

Στη δεύτερη περίπτωση(της αυτοδιοίκησης) πρόκειται για αυτοτελή και μάλιστα αιρετά όργανα με αρμοδιότητα τη διοίκηση των τοπικών υποθέσεων υπό καθεστώς διοικητικής και οικονομικής αυτοτέλειας, αλλά και υπό την εποπτεία του Κράτους.

Το σύστημα της τοπικής αυτοδιοίκησης οργανώνεταισυνεπώς με την ύπαρξη ξεχωριστών νομικών προσώπων δημοσίου δικαίου, τα οποία αναλαμβάνουν την αρμοδιότητα για τη διοίκηση των τοπικών υποθέσεων από αιρετά όργανα που αναδεικνύονται από το τοπικό εκλογικό σώμα και λογοδοτούν σε αυτό. Οι οργανισμοί τοπικής αυτοδιοίκησης πρώτου και δεύτερου βαθμού υπάγονται, ωστόσο, στον έλεγχο νομιμότητας και την εποπτεία από μέρους του Κράτους, η οποία ασκείται πλέον από ΑυτοτελήΥπηρεσίαΕποπτείας, που εδρεύει στην έδρα κάθε μίας από τις επτά Αποκεντρωμένες Διοικήσεις του Κράτους⁹(Μακρυδημήτρης, Πραβίτα, 2012 σελ 315-321).

1.3 Πρόγραμμα Καλλικράτης¹⁰

1.3.1. Αναδιάρθρωση των Δήμων στο Πλαίσιο Συνενώσεων

Στο πλαίσιο της νέας αρχιτεκτονικής, την οποία απέβλεψε να υπηρετήσει το πρόγραμμα «Καλλικράτης», αναδιαρθρώθηκεπρωτοβάθμια αυτοδιοίκηση με λιγότερους και ισχυρότερους δήμους, σε όλη τη χώρα. Οι νέοι δήμοι επιδιώχθηκε να ανταποκριθούν στις σύγχρονες απαιτήσεις, αξιοποιώντας την τεχνολογία και τις νέες μεθόδους διοίκησης, ώστε να υποδεχθούν διευρυμένες αρμοδιότητες. Η συγκρότηση των δήμων σε πληθυσμιακά και χωρικά μεγαλύτερες γεωγραφικές μονάδες, διευκολύνει, προφανώς, την ανάπτυξη ενός ισχυρότερου διοικητικού συστήματος, που ικανοποιεί δύο κύριους στόχους: Οι δήμοι να αποτελέσουν ισχυρές μονάδες τοπικής ανάπτυξης και ταυτόχρονα να εξελίσσονται σε αποτελεσματικούς διαχειριστές

9 Όπως αναφέρει χαρακτηριστικά ο Παντελής(2007:46-47),” η αποκέντρωση δεν έχει ευλυγισία και αποτελεσματικότητα. για αυτό τα κράτη, ιδίως στις μέρες μας, ιδρύουν δημόσια νομικά πρόσωπα, που επιδιώκουν την ικανοποίηση των κρατικών σκοπών. ορισμένα όργανα αποσπώνται μαζί με τις αρμοδιότητές τους από το νομικό πρόσωπο του Κράτους και το κράτος προσδίδει στην οργανωτική τους μορφή νομική προσωπικότητα. ακριβώς αυτή η οργανωτική μέθοδος του Κράτους ονομάζεται αυτοδιοίκηση. αυτοδιοίκηση χωρίς ξεχωριστό νομικό πρόσωπο δεν υπάρχει. το κράτος και τα δημόσια νομικά πρόσωπα μαζί αποτελούν το κράτος εν ευρεία έννοια.

10νόμος 3852/2010, ΦΕΚ 87/7-6-2010, Τ. Α.

υπηρεσιών, ιδίως στην καθημερινή ζωή των πολιτών και στην ποιότητα τους (Χρυσανθάκης, 2015, σελ 25-26).

1.3.2.Η θεμελίωση της Περιφέρειας ως δεύτερου βαθμού Αυτοδιοίκησης.

Η ανάγκη συγκρότησης της δευτεροβάθμιας αυτοδιοίκησης, σε επίπεδο μεγαλύτερης ενότητας, ήτοι της περιφέρειας υπαγορεύτηκε από τους εξής λόγους: **α)** Οι εξελίξεις απέδειξαν, ότι η συγκρότηση του δεύτερου βαθμού της αυτοδιοίκησης, στα όρια των σημερινών νόμων, καθιστά ανέφικτη την ανάληψη της ευθύνης για το σχεδιασμό και την άσκηση μιας ολοκληρωμένης πολιτικής για την ανάπτυξη, εφόσον η άσκηση αναπτυξιακής πολιτικής προϋποθέτει ευρύτερες ενότητες, **β)** Η αναδιάταξη των δήμων σε λιγότερες και ισχυρότερες μονάδες, που αναλαμβάνουν περισσότερες αρμοδιότητες, επιβάλλει την αναδιάταξη του δεύτερου βαθμού σε ευρύτερες γεωγραφικές ενότητες, ώστε να είναι σε θέση να αναλάβουν νέες αρμοδιότητες ιδίως την ανάπτυξη, **γ)** Η δευτεροβάθμια αυτοδιοίκηση, στα όρια των νομών, αποδείχθηκε ότι δυσχεραίνει την αποτελεσματική συμμετοχή στα ευρωπαϊκά όργανα, όπως την επιτροπή των περιφερειών, στα οποία οι περιφέρειες των άλλων κρατών μελών έχουν ουσιαστικό ρόλο και λόγο.

Οι νέες περιφέρειες προέρχονται από τη συνένωση των υφιστάμενων νομαρχιακών αυτοδιοικήσεων οι οποίες καταργούνται. Η χωρική ενότητα των νέων οργανισμών περιλαμβάνει τις εδαφικές περιφέρειες των καταργούμενων νομαρχιακών αυτοδιοικήσεων. Οι οργανισμοί δευτεροβάθμιας αυτοδιοίκησης, εξελίσσονται σε αιρετές περιφέρειες σε αριθμό αντίστοιχο των σημερινών 13 κρατικών περιφερειών (Χρυσανθάκης, 2015, σελ 26-27)

1.3.3. Θεμελίωση των Αποκεντρωμένων Διοικήσεων

Η συγκρότηση της δευτεροβάθμιας αυτοδιοίκησης, στην ευρύτερη ενότητα της περιφέρειας, οδηγεί στην ανάγκη οργάνωσης και της αποκεντρωμένης διοίκησης σε ευρύτερα γεωγραφικά όρια. Στη θέση των 13 κρατικών περιφερειών συγκροτούνται 7 αποκεντρωμένες διοικήσεις. Κατά συνέπεια η αποκεντρωμένη κρατική διοίκηση οργανώνεται σε επίπεδο ευρύτερων χωρικών ενοτήτων, τις αποκεντρωμένες διοικήσεις. Στην έδρα κάθε αποκεντρωμένης διοίκησης συνιστάται Γενική Γραμματεία, της οποίας προϊστάται μετακλητός υπάλληλος (Χρυσανθάκης 2015, σελ. 28).

1.4. Σύστημα Διακυβέρνησης Νέων ΟΤΑ

Ο δήμος διοικείται από το δημοτικό συμβούλιο, την οικονομική επιτροπή, την επιτροπή ποιότητας ζωής, την εκτελεστική επιτροπή και τον δήμαρχο (άρθρο 7 παρ.1 Ν 3852/2010) .

1.4.1 Σχέσεις δήμων και περιφερειών¹¹

Μεταξύ των δύο βαθμών τοπικής αυτοδιοίκησης δεν υφίστανται σχέσεις ελέγχου και ιεραρχίας, αλλά συνεργασίας και συναλληλίας, οι οποίες αναπτύσσονται βάσει του νόμου, κοινών συμφωνιών, καθώς και με το συντονισμό κοινών δράσεων.

1.5. Πρόγραμμα Κλεισθένης

Με το νόμο 4555/2018, άρθρα 203,204,205 καθιερώνονται αλλαγές στην οικονομική λειτουργία και διαχείριση των Ο.Τ.Α. Ο Δήμαρχος ορίζεται πλέον ως ο μοναδικός Διατάκτης σύμφωνα με το άρθρο 203. Από το Δήμαρχο πλέον αφαιρείται η ιδιότητα του εκκαθαριστή δαπανών και του εντολέα πληρωμών. Επομένως ο Δήμαρχος δεν υπογράφει πράξεις εκκαθάρισης και χρηματικά εντάλματα. Μεταφέρεται στον Προϊστάμενο Οικονομικών Υπηρεσιών η εκκαθάριση και η πληρωμή δαπανών.

¹¹ άρθρο 4 Ν 3852/2010

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2: ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗ ΟΤΑ

2.1. Αρχές Δημοσιονομικής Διαχείρισης και Εποπτείας- Δημόσιο Λογιστικό και Άλλες Διατάξεις¹²

Στο παρόν κεφάλαιο παρουσιάζονται άρθρα του ν 2470/2014 που αφορούν την οικονομική λειτουργία των ΟΤΑ.

Σκοπός¹³

Με το άρθρο 1 του νόμου 2470/2014 ορίζεται ότι ενσωματώνεται στην Ελληνική έννομη τάξη η οδηγία 2011/85/ΕΕ του συμβουλίου της 8ης Νοεμβρίου 2011 σχετικά με τις απαιτήσεις για τα δημοσιονομικά πλαίσια των κρατών-μελών της Ευρωπαϊκής Ένωσης (ΕΕΛ 306/41), καθώς και η συστηματική ένταξη σε ενιαίο κείμενο και κατά περίπτωση, η επικαιροποίηση των ισχυουσών αρχών δημοσιονομικής διαχείρισης και εποπτείας και διά των διατάξεων δημοσίου Λογιστικού.

Σύσταση και Αρμοδιότητες του Ελληνικού Δημοσιονομικού Συμβουλίου¹⁴

Με το άρθρο 2 ενσωματώνονται οι παράγραφοι 5 και 6 του άρθρου 4 και τα άρθρα 5 και 6 της Οδηγίας 2011/85/ΕΕ. Ειδικότερα, με τις παραγράφους 1, 2 και 3 συνιστάται το Ελληνικό Δημοσιονομικό Συμβούλιο και προσδιορίζεται η νομική μορφή του ως ανεξάρτητης διοικητικής αρχής που εκπροσωπείται από τον Πρόεδρό του. Διασφαλίζεται η υψηλού βαθμού λειτουργική ανεξαρτησία και λογοδοσία του οργάνου, με την πρόβλεψη ότι τα μέλη του απολαμβάνουν προσωπικής και λειτουργικής ανεξαρτησίας. Προς διασφάλιση της ανεξαρτησίας του Συμβουλίου, διευκρινίζεται, ειδικότερα, ότι τα μέλη του Διοικητικού του Συμβουλίου και το προσωπικό του, κατά την εκτέλεση των καθηκόντων τους, δεν λαμβάνουν οδηγίες από οποιονδήποτε κυβερνητικό φορέα ή άλλον δημόσιο ή ιδιωτικό οργανισμό, ιδίως από τη Βουλή, το Υπουργικό Συμβούλιο, τον Πρωθυπουργό, ή τον Υπουργό Οικονομικών. Στις παραγράφους 4, 5 και 6 περιγράφονται οι αρμοδιότητες του Δημοσιονομικού Συμβουλίου, που, μεταξύ άλλων, θα αξιολογεί τις μακροοικονομικές προβλέψεις που παράγονται από το Υπουργείο

¹² Ν 2470/2014 ενσωμάτωση της οδηγίας 2011/85/ΕΕ

¹³ Άρθρο 1 νόμου 2470/2014

¹⁴ Άρθρο 2 αιτιολογική έκθεση νόμου 2470/2014

Οικονομικών με σκοπό την υιοθέτησή τους. Οι προβλέψεις αυτές στη συνέχεια θα αποτελούν τη βάση για τις δημοσιονομικές προβλέψεις που παράγει το Γενικό Λογιστήριο του Κράτους (ΓΛΚ) για τον προϋπολογισμό και το ΜΠΔΣ. Από το δεύτερο έτος λειτουργίας του, το Συμβούλιο θα προβαίνει και σε εκ των υστέρων αξιολογήσεις των μακροοικονομικών προβλέψεων, καθώς και συστάσεις για τη διόρθωση συστημικών μεροληψιών (ήτοι σημαντικά μεροληπτικών αντιμετώπισεων που επηρεάζουν τις προγνώσεις) κατά την εκπόνησή τους. Επίσης το Συμβούλιο θα παρακολουθεί τη συμμόρφωση με τους αριθμητικούς δημοσιονομικούς κανόνες που ενσωματώνονται στο εθνικό πλαίσιο δημοσιονομικής διαχείρισης, ώστε να επιτευχθεί ο μεσοπρόθεσμος δημοσιονομικός στόχος. Επίσης, θα αξιολογεί τις δημοσιονομικές προβλέψεις του προϋπολογισμού και του ΜΠΔΣ. Το Συμβούλιο θα δημοσιοποιεί, τουλάχιστον δύο φορές το έτος, σε χρονικές στιγμές που εναρμονίζονται με το χρονοδιάγραμμα παρουσίασης στοιχείων που προβλέπονται με το Ευρωπαϊκό εξάμηνο, έκθεση που θα επεξηγεί τα συμπεράσματα των αξιολογήσεών του για τις μακροοικονομικές και δημοσιονομικές προβλέψεις, τους δημοσιονομικούς στόχους και τα δημοσιονομικά αποτελέσματα (άρθρα 4, παράγραφος 6, 5 και 6 της Οδηγίας 2011/85/ΕΕ, παράγραφοι 1(α) και (β) του άρθρου 2, παράγραφος 4 του άρθρου 4 και άρθρο 5 του Κανονισμού ΕΕ αρ. 473/2013, άρθρα 2α, 6(2) του Κανονισμού (ΕΚ) 1466/97, όπως έχει τροποποιηθεί με τους Κανονισμούς (ΕΚ) αριθ. 1055/2005 και 1175/2001(αρθ.2 αιτιολογικής έκθεσης Ν 4270/2014).

Θεσμικά Όργανα¹⁵

Στο άρθρο 16 προσδιορίζεται, για όλους τους φορείς της Γενικής Κυβέρνησης, το οικονομικό έτος, που είναι η χρονική περίοδος που περιλαμβάνει τις διοικητικές πράξεις και τα γεγονότα τα οποία σχετίζονται με την ταμειακή διαχείριση, τις απαιτήσεις, τις υποχρεώσεις και την κίνηση της περιουσίας του κάθε φορέα και αποτελεί την κύρια περίοδο που καλύπτουν οι λογιστικές καταστάσεις και λοιπές χρηματοοικονομικές αναφορές και αρχίζει την 1η Ιανουαρίου και τελειώνει την 31η Δεκεμβρίου του ίδιου έτους.

¹⁵ Άρθρο 16 αιτιολογική έκθεση νόμου 2470/2014

Προϊστάμενοι Οικονομικών Υπηρεσιών Λοιπών Φορέων της Γενικής Κυβέρνησης¹⁶

Στο άρθρο 25 προβλέπονται οι αρμοδιότητες των προϊσταμένων οικονομικών υπηρεσιών των λοιπών φορέων Γενικής Κυβέρνησης, οι οποίες είναι εξίσου σημαντικές με εκείνες των προϊσταμένων οικονομικών υπηρεσιών των Υπουργείων. Οι αρμοδιότητες των προϊσταμένων οικονομικών υπηρεσιών προβλέπονται για πρώτη φορά σε ξεχωριστό άρθρο, προκειμένου να αναδειχθεί ο ρόλος τους στο πλαίσιο της ορθής δημοσιονομικής διαχείρισης, κατ' εφαρμογή της παρ. 2 του άρθρου 13 της Οδηγίας 85/2011/ΕΕ. Οι προϊστάμενοι οικονομικών υπηρεσιών των λοιπών φορέων της Γενικής Κυβέρνησης, με απόφασή τους, δύνανται επίσης να εξουσιοδοτούν ιεραρχικά υφιστάμενά τους όργανα, να διενεργούν με εντολή τους οποιαδήποτε πράξη για την εφαρμογή της περίπτωσης β' της παραγράφου 2 και της περίπτωσης γ' της παραγράφου 3 του παρόντος άρθρου. Στις πράξεις αυτές περιλαμβάνεται η παροχή της βεβαίωσης της παραγράφου 2 του άρθρου 66, η δέσμευση των σχετικών πιστώσεων από τον προϋπολογισμό του φορέα τους και οι λοιπές ενέργειες που προϊσταμένου οικονομικών υπηρεσιών που περιγράφονται στην παράγραφο 3 του άρθρου 66.

Υποχρεώσεις των Προϊσταμένων Οικονομικών Υπηρεσιών Υπουργείων και Λοιπών Φορέων της Γενικής Κυβέρνησης¹⁷

Στο άρθρο 26 θεσπίζεται η υποχρέωση των Προϊσταμένων οικονομικών υπηρεσιών, τόσο των Υπουργείων όσο και των λοιπών φορέων Γενικής Κυβέρνησης, να αρνηθούν να εκτελέσουν εντολές που αντίκεινται στα καθήκοντά τους. Θεσπίζεται, επίσης, η υποχρέωσή τους να ενημερώνουν τον εποπτεύοντα Υπουργό και το ΓΛΚ, στην περίπτωση που το όργανο διοίκησης λαμβάνει αποφάσεις παράνομες ή αντίθετες προς τις οδηγίες του εποπτεύοντος Υπουργού σε σχέση με την ακολουθούμενη οικονομική πολιτική. Ομοίως, σε περίπτωση σύγκρουσης συμφερόντων θεσπίζεται υποχρέωση των εν λόγω Προϊσταμένων να ενημερώνουν σχετικά τον Υπουργό τους ή τον επικεφαλής του φορέα Γενικής Κυβέρνησης, στον οποίο ανήκουν. Η παράβαση των υποχρεώσεων αυτών συνεπάγεται την επιβολή κυρώσεων για πειθαρχικό παράπτωμα και σε περίπτωση πρόκλησης ζημίας από δόλο ή βαριά αμέλεια, θεμελιώνει αστική ευθύνη του προϊσταμένου οικονομικών υπηρεσιών προς αποζημίωση του Δημοσίου.

¹⁶ Άρθρο 25 αιτιολογική έκθεση νόμου 2470/2014

¹⁷ Άρθρο 26 αιτιολογική έκθεση νόμου 2470/2014

Παρατηρητήριο Οικονομικής Αυτοτέλειας των Ο.Τ.Α¹⁸

Στο άρθρο 27 περιγράφεται ο ρόλος και οι αρμοδιότητες του Παρατηρητηρίου Οικονομικής Αυτοτέλειας των Ο.Τ.Α. το οποίο συστάθηκε με την παρ. 1 του άρθρου 4 του ν. 4111/13 (Α' 18). Έργο του Παρατηρητηρίου, δυνάμει και των άρθρων 76 και 77 του ν. 4172/2013 (Α' 167), είναι η συνεχής παρακολούθηση, σε μηνιαία βάση, της εκτέλεσης του προϋπολογισμού των Ο.Τ.Α. και των νομικών τους προσώπων που εντάσσονται στο Μητρώο των Φορέων Γενικής Κυβέρνησης της ΕΛ.ΣΤΑΤ, καθώς και η παροχή γνώμης στους Υπουργούς Εσωτερικών και Οικονομικών επί των σχεδίων των προϋπολογισμών των Ο.Τ.Α., προκειμένου να καταρτισθούν ρεαλιστικοί προϋπολογισμοί, σε συμμόρφωση με τους υφιστάμενους δημοσιονομικούς κανόνες, τους στόχους και τα όρια των πιστώσεων του Μ.Π.Δ.Σ.

Γενικές Αρχές για τη Διαχείριση των Οικονομικών του Δημοσίου¹⁹

Στο άρθρο 33 αναφέρονται οι γενικές αρχές για την διαχείριση των δημοσιονομικών της Γενικής Κυβέρνησης. Οι αρχές αυτές αποσκοπούν στην εξασφάλιση της ορθής και υγιούς διαχείρισης του δημόσιου χρήματος και δεσμεύουν τα αρμόδια όργανα της κατάρτισης, της εκτέλεσης και του ελέγχου της εκτέλεσης των προϋπολογισμών της Γενικής Κυβέρνησης. Ταυτόχρονα δε αποτελούν και μέσα ελέγχου της κυβέρνησης από τη Βουλή. Ως γενικές αρχές αναφέρονται: **(α)** Η αρχή της χρηστής δημοσιονομικής διαχείρισης που εφαρμόζεται σε όλη τη δημοσιονομική διαχείριση και τη διαχείριση της περιουσίας και των υποχρεώσεων όλων των φορέων της Γενικής Κυβέρνησης. Ειδικότερα, κατά την εκτέλεση του προϋπολογισμού, ο έλεγχος τήρησης της αρχής στοχεύει στη διασφάλιση ότι οι πιστώσεις του προϋπολογισμού διατίθενται σύμφωνα με τις αρχές της οικονομικότητας, αποδοτικότητας και αποτελεσματικότητας. **(β)** Η αρχή της υπευθυνότητας και της λογοδοσίας, σύμφωνα με την οποία η Κυβέρνηση είναι υπεύθυνη και λογοδοτεί στη Βουλή για τη διαχείριση των δημόσιων οικονομικών όλης της Γενικής Κυβέρνησης. **(γ)** Η αρχή της διαφάνειας. Η αρχή αυτή μαζί με την αρχή της χρηστής δημοσιονομικής διαχείρισης αποσκοπούν όχι μόνο στο να αναδείξουν μια αποτελεσματική διαχείριση αλλά και να προλάβουν ή και να καταπολεμήσουν την εμφάνιση φαινομένων παρατυπιών και διαφθοράς, καθιστώντας εφικτό έναν αποτελεσματικό δημοσιονομικό έλεγχο.

¹⁸ Άρθρο 27 αιτιολογική έκθεση νόμου 2470/2014

¹⁹ Άρθρο 33 αιτιολογική έκθεση νόμου 2470/2014

(δ) Η αρχή της ειλικρίνειας. Με την αρχή αυτή αναγνωρίζεται ότι το περιεχόμενο οποιουδήποτε εγγράφου ή έκθεσης που προβλέπεται από το προτεινόμενο σχέδιο νόμου εμπεριέχει αληθείς οικονομικές και δημοσιονομικές προβλέψεις, στο βαθμό που αυτό είναι ευλόγως και πρακτικώς δυνατό. Η αρχή αυτή εξειδικεύεται στη συνέχεια στο κείμενο του νόμου, καθώς προβλέπεται ότι ο Υπουργός Οικονομικών έχει την ευθύνη για την ορθότητα και ακρίβεια των πληροφοριών και στοιχείων όλων των εγγράφων του προϋπολογισμού και των οικονομικών απολογιστικών εκθέσεων της Γενικής Κυβέρνησης από κοινού με τους συναρμόδιους υπουργούς και τους επικεφαλής όλων των φορέων της Γενικής Κυβέρνησης.

Κατάρτιση- ψήφιση του Μ.Π.Δ.Σ²⁰

Τα άρθρα 45 και 46 αφορούν στην κατάρτιση και ψήφιση του ΜΠΔΣ. Στο άρθρο 45 περιγράφεται η διαδικασία κατάρτισης του ΜΠΔΣ, η οποία διεξάγεται κατά το πρότυπο της κατάρτισης του Κρατικού Προϋπολογισμού, υπό το συντονισμό και τις οδηγίες του ΓΛΚ και των Γενικών Διευθύνσεων Οικονομικών υπηρεσιών των Υπουργείων. Θεσπίζεται η υποχρέωση των φορέων της Γενικής Κυβέρνησης να παρέχουν τα απαραίτητα στοιχεία που τους ζητούνται και η υποχρέωση των προϊσταμένων οικονομικών υπηρεσιών να συνοδεύουν τις προβλέψεις τους με έγγραφη αιτιολόγηση των αποκλίσεων άνω του 5% από τα πραγματοποιηθέντα έσοδα ή τα έξοδα του φορέα, της τελευταίας χρήσης για την οποία υπάρχουν διαθέσιμα ετήσια οικονομικά στοιχεία. Για την κατάρτιση του ενοποιημένου προϋπολογισμού της Τοπικής Αυτοδιοίκησης λαμβάνονται υπόψη οι προτάσεις του Παρατηρητηρίου Οικονομικής Αυτοτέλειας των Ο.Τ.Α.

Στο άρθρο 46 Ψήφιση του Μ.Π.Δ.Σ, προβλέπεται ότι το ΜΠΔΣ και η επεξηγηματική του έκθεση, καταρτίζονται από το ΓΛΚ και ορίζονται οι ημερομηνίες υποβολής του για έγκριση στο Υπουργικό Συμβούλιο, δημοσιοποίησης και υποβολής του στη Βουλή.

²⁰ Άρθρο 45-46 αιτιολογική έκθεση νόμου 2470/2014

Κατάρτιση και Έγκριση των Προϋπολογισμών των Ο.Τ.Α²¹

Στο άρθρο 64 ορίζεται ότι η κατάρτιση και έγκριση των προϋπολογισμών των ΟΤΑ, εκτός από τις διατάξεις του ν. 4172/2013, είναι σύμφωνη και με το συνολικό πλαίσιο επίτευξης του μμεσοπρόθεσμου δημοσιονομικού στόχου ή της πορείας προσαρμογής προς αυτόν.

Πολυετείς Υποχρεώσεις²²

Στο άρθρο 67 ρυθμίζονται θέματα που αφορούν την ανάληψη πολυετών υποχρεώσεων, για τις οποίες τίθεται ως προϋπόθεση η έγκριση αυτών, από τον Υπουργό Οικονομικών για τους φορείς της Κεντρικής Διοίκησης, από το κατά νόμο οριζόμενο αρμόδιο όργανο για την ανάληψη έκαστης υποχρέωσης τέτοιου είδους για τους φορείς του υποτομέα των ΟΤΑ και από τον εποπτεύοντα Υπουργό για τους λοιπούς φορείς της Γενικής Κυβέρνησης, εφόσον υπερβαίνουν κάποιο ποσό. Η ανωτέρω έγκριση δίνεται αφού το εγκριτικό όργανο ελέγξει ότι δεν γίνεται υπέρβαση των δεσμευτικών ορίων του ΜΠΔΣ. Επίσης ορίζεται ρητά ότι οι διατάξεις της παραγράφου αυτής δεν έχουν εφαρμογή για τις δαπάνες του Προϋπολογισμού Δημοσίων Επενδύσεων.

Διαδικασίες Ελέγχου Ανάληψης Υποχρεώσεων²³

Στο άρθρο 68 προβλέπεται η έκδοση προεδρικού διατάγματος για τον περαιτέρω καθορισμό διαδικασιών ανάληψης υποχρεώσεων κατά την εκτέλεση των προϋπολογισμών της Γενικής Κυβέρνησης και απαριθμούνται συγκεκριμένες υποχρεώσεις των προϊσταμένων οικονομικών υπηρεσιών όλων των φορέων της Γενικής Κυβέρνησης αναφορικά με την ανάληψη υποχρεώσεων και την εξόφλησή τους.

Παρακολούθηση της Εκτέλεσης των Προϋπολογισμών των Ο.Τ.Α²⁴

Στο άρθρο 149 αναφέρονται οι αρμοδιότητες του Παρατηρητηρίου Οικονομικής Αυτοτέλειας των Ο.Τ.Α. και καθορίζεται η διαδικασία ελέγχου της ορθής εκτέλεσης των προϋπολογισμών των

21 Άρθρο 64 αιτιολογική έκθεση νόμου 2470/2014

22 Άρθρο 67 αιτιολογική έκθεση νόμου 2470/2014

23 Άρθρο 68 αιτιολογική έκθεση νόμου 2470/2014

24 Άρθρο 149 αιτιολογική έκθεση νόμου 2470/2014

Ο.Τ.Α. και των νομικών τους προσώπων αυτών, από το Παρατηρητήριο Οικονομικής Αυτοτέλειας των Ο.Τ.Α., μέσω του «Ολοκληρωμένου Πλαισίου Δράσης» (Ο.Π.Δ.), το οποίο καθιστά ευχερέστερη την παρακολούθηση των οικονομικών των Ο.Τ.Α. Το Ο.Π.Δ. περιλαμβάνει υποχρεωτικά μηνιαίους και τριμηνιαίους στόχους, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 70 του παρόντος. Στα πρόσθετα στοιχεία που παρέχει ο Ο.Τ.Α. εφόσον του ζητηθεί, για την αξιολόγηση και τον έλεγχο από το Παρατηρητήριο της πορείας εκτέλεσης του προϋπολογισμού του, μπορούν να περιλαμβάνονται και οι τριμηνιαίες εκθέσεις της παρ. 9 του άρθρου 266 και της παρ. 10 του άρθρου 268 του ν. 3852/2010.

Λογιστικό Σχέδιο Γενικής Κυβέρνησης²⁵

Στο άρθρο 156 ορίζονται τα του Λογιστικού Σχεδίου της Γενικής Κυβέρνησης, με το οποίο επιδιώκεται ο καθ' ομοίομορφο τρόπο λογιστικός χειρισμός των συναλλαγών του Δημοσίου, η αληθής και ορθή απεικόνιση της οικονομικής κατάστασης και της περιουσιακής διάρθρωσης του Δημοσίου, η ορθή εκτίμηση της πιστοληπτικής ικανότητας, η διευκόλυνση των μετ' αυτού συναλλασσομένων, η άντληση αξιόπιστων πληροφοριών κάθε φύσης για αξιοποίηση, τόσο από τις διάφορες υπηρεσίες, όσο και από τους διεθνείς οργανισμούς, η απλούστευση και διευκόλυνση των κάθε μορφής ελέγχων, η αύξηση της παραγωγικότητας και η σύνδεση αυτού με το Γενικό Λογιστικό Σχέδιο του ιδιωτικού τομέα. Με προεδρικό διάταγμα, που εκδίδεται με πρόταση του Υπουργού Οικονομικών, καθορίζονται οι βασικές αρχές του Λογιστικού Σχεδίου του Δημοσίου και το περιεχόμενό του. Με το ίδιο προεδρικό διάταγμα καθορίζονται, μέσα στα πλαίσια του Γενικού Λογιστικού Σχεδιασμού του Δημοσίου, οι επί μέρους λογαριασμοί, τα τηρούμενα βιβλία και ο τρόπος τήρησης αυτών και κάθε άλλη λεπτομέρεια. Με την παράγραφο 3 προβλέπεται επίσης, ότι μέχρι την έκδοση του ανωτέρω προεδρικού διατάγματος θα εξακολουθούν να ισχύουν για τους φορείς της Γενικής Κυβέρνησης τα λογιστικά σχέδια που έχουν οριστεί με προηγούμενα προεδρικά διατάγματα. Τέλος με την παράγραφο 4 προβλέπεται ότι όλες οι οικονομικές συναλλαγές της Γενικής Κυβέρνησης, τόσο ως προς τα έσοδα όσο και ως προς τις δαπάνες, σχεδιάζονται σύμφωνα με τα διεθνή πρότυπα και διαρθρώνονται και ταξινομούνται στην ίδια κατηγοριοποίηση, τόσο για τον προϋπολογισμό όσο και για τη λογιστική απεικόνιση.

²⁵ Άρθρο 156 αιτιολογική έκθεση νόμου 2470/2014

Κυρώσεις σε Ο.Τ.Α ²⁶

Με τις παραγράφους 1, 2, 3 και 4 επαναλαμβάνονται διατάξεις των άρθρων 76, 77 και 78 του ν. 4172/2013 (Α' 167), οι οποίες εντάσσονται πλέον σε ενιαίο δημοσιονομικό πλαίσιο. Με τις διατάξεις αυτές θεσπίστηκε διαδικασία υποβολής κυρώσεων στους ΟΤΑ: **α)** όταν καθυστερεί η ενσωμάτωση του σχεδίου και του επικυρωμένου προϋπολογισμού στην ηλεκτρονική βάση δεδομένων που τηρείται στο Υπουργείο Εσωτερικών, καθώς και η ψήφιση και αποστολή του προϋπολογισμού προς έλεγχο ή όταν ο προϋπολογισμός καταρτίζεται και ψηφίζεται κατά παρέκκλιση των σχετικών οδηγιών, οπότε είναι δυνατόν να επιβάλλεται παρακράτηση και μη απόδοση μέρους ή του συνόλου της μηνιαίας τακτικής επιχορήγησης του Ο.Τ.Α. από τους Κεντρικούς Αυτοτελείς Πόρους (ΚΑΠ), πλην των προνοιακών επιδομάτων, **β)** όταν δεν αποστέλλουν το προβλεπόμενο στο άρθρο 149 Ολοκληρωμένο Πλαίσιο Δράσης (Ο.Π.Δ.), εντός των προθεσμιών που ορίζονται με την κ.υ.α. της παραγράφου 5 του παρόντος, οπότε επιβάλλεται σε αυτούς παρακράτηση και μη απόδοση μέρους ή του συνόλου της μηνιαίας τακτικής επιχορήγησής τους από τους Κεντρικούς Αυτοτελείς Πόρους (Κ.Α.Π), για όσο χρόνο καθυστερεί η αποστολή του Ο.Π.Δ., **γ)** όταν διαπιστωθεί αρνητική απόκλιση στην εκτέλεση των προϋπολογισμών των Ο.Τ.Α άνω του δέκα τοις εκατό (10%), σε σχέση με τους τριμηνιαίους δημοσιονομικούς, οπότε τίθεται υποχρεωτικά σε κίνηση διαδικασία για τη διόρθωση της απόκλισης. Στην παράγραφο 4 προβλέπεται η υποχρεωτική ένταξη του Ο.Τ.Α. σε πρόγραμμα εξυγίανσης, εφόσον σε 2 συνεχόμενα τρίμηνα παρουσιάζει απόκλιση από τους στόχους και δεν έχουν ληφθεί από αυτόν τα προσήκοντα μέτρα, και παρατίθενται οι παρεμβάσεις που υποχρεωτικά εφαρμόζονται με την ένταξη του Ο.Τ.Α. στο πρόγραμμα εξυγίανσης. Τέλος, με την παράγραφο 5, εξουσιοδοτούνται οι Υπουργοί Οικονομικών και Εσωτερικών να ρυθμίσουν με κοινή απόφασή τους κάθε αναγκαία σχετική λεπτομέρεια.

²⁶Άρθρο 174 αιτιολογική έκθεση νόμου 2470/2014

2.2. Ελεγκτικό Συνέδριο²⁷

Το Ελεγκτικό Συνέδριο, ως Ανώτατο Δημοσιονομικό Δικαστήριο της χώρας:

A) Ασκεί:

i) Έλεγχο των δαπανών του Κράτους, των οργανισμών τοπικής αυτοδιοίκησης και των λοιπών νομικών προσώπων που με ειδική διάταξη νόμου υπάγονται κάθε φορά στον έλεγχο αυτόν. Από 1.1.2017, κατά παρέκκλιση των σχετικών διατάξεων του ν. 4129/2013 (Α΄52), δεν ασκείται προληπτικός έλεγχος στις δαπάνες του Κράτους.

Από «31.7.2019», κατά παρέκκλιση των σχετικών διατάξεων του ν. 4129/2013, δεν ασκείται προληπτικός έλεγχος στις δαπάνες των ΟΤΑ και των προαναφερόμενων λοιπών νομικών προσώπων, «με εξαίρεση τον Οργανισμό Προνοιακών Επιδομάτων και Κοινωνικής Αλληλεγγύης που τελεί υπό την εποπτεία του Υπουργείου Εργασίας, Κοινωνικής Ασφάλισης και Κοινωνικής Αλληλεγγύης και τους εποπτευόμενους από το Υπουργείο Υγείας φορείς της Γενικής Κυβέρνησης που υπάγονται στον έλεγχο αυτόν, στις δαπάνες των οποίων δεν ασκείται προληπτικός έλεγχος».

ii) έλεγχο νομιμότητας στις διαδικασίες ανάθεσης συμβάσεων έργων, προμηθειών και παροχής υπηρεσιών μεγάλης οικονομικής αξίας, που συνάπτει το Δημόσιο ή άλλο νομικό πρόσωπο που εξομοιώνεται με αυτό,

iii) κατασταλτικό έλεγχο σε όλους τους λογαριασμούς ή απολογισμούς των φορέων της Γενικής Κυβέρνησης, στον εκτός Κρατικού Προϋπολογισμού «Ειδικό Λογαριασμό Εγγυήσεων Γεωργικών Προϊόντων», καθώς και κάθε φορέα που έλαβε καθ' οιονδήποτε τρόπο χρηματοδότηση ή επιχορήγηση από τον Κρατικό Προϋπολογισμό·

iv) τα χρηματικά εντάλματα των δαπανών του κράτους δεν υποβάλλονται για θεώρηση στην Υπηρεσία του Επιτρόπου του Ελεγκτικού Συνεδρίου και η θεώρησή τους από τον εξωτερικό ελεγκτή δεν αποτελεί προϋπόθεση της πληρωμής τους.

²⁷ Άρθρο 31 ν.2470/2014

ν) το Ελεγκτικό Συνέδριο, υπό την ιδιότητα του ανεξάρτητου εξωτερικού ελεγκτή (άρθρο 169 παρ. 1 ν. 4270/2014) δύναται να διενεργεί στοχευμένους ελέγχους είτε σε συγκεκριμένους φορείς είτε σε συγκεκριμένες κατηγορίες δαπανών, σε οποιοδήποτε στάδιο της διαδικασίας πραγματοποίησης των δαπανών, με την επιφύλαξη των οριζόμενων στην προηγούμενη υποπαράγραφο.

β) Συντάσσει και υποβάλλει έκθεση προς τη Βουλή για τον Απολογισμό και τον Ισολογισμό του Κράτους κατά το άρθρο 79 παρ. 7 του Συντάγματος.

γ) Εκδικάζει ένδικα βοηθήματα και μέσα κατά πράξεων που εκδίδονται κατά τον έλεγχο των λογαριασμών των ως άνω φορέων. Το Ελεγκτικό Συνέδριο διενεργεί και τον προβλεπόμενο από την παρ. 6 του άρθρου 10 του Κανονισμού (ΕΕ) 473/2013 έλεγχο των λογαριασμών του Κράτους και όλων των υποτομέων της Γενικής Κυβέρνησης.

2.2.1. Εξωτερικός έλεγχος²⁸

1) Το Ελεγκτικό Συνέδριο ασκεί τον εξωτερικό έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων και λογαριασμών, καθώς και των συστημάτων λογιστικών και δημοσιονομικών αναφορών κατά το άρθρο 3 παρ. 1 της Οδηγίας 2011/85/ ΕΕ, για όλους τους φορείς της Γενικής Κυβέρνησης.

2) Το Ελεγκτικό Συνέδριο παρακολουθεί, ελέγχει και αξιολογεί την αποτελεσματικότητα και την επάρκεια των Υπηρεσιών Εσωτερικού Ελέγχου και των εσωτερικών δικλίδων όλων των φορέων της Γενικής Κυβέρνησης

2.2.2. Εσωτερικός έλεγχος²⁹

1) Εσωτερικός έλεγχος πραγματοποιείται σε όλους τους φορείς της Γενικής Κυβέρνησης, όπως ορίζεται στην παράγραφο 2 του άρθρου 4 του ν. 3492/2006. Ο εσωτερικός έλεγχος ανατίθεται στις Υπηρεσίες Εσωτερικού Ελέγχου που συστήνονται με το άρθρο 12 του ίδιου νόμου υπό την γενική καθοδήγηση και εποπτεία του Γενικού Λογιστηρίου του Κράτους.

28 Άρθρο 169 αιτιολογική έκθεση νόμου 2470/2014

29 Άρθρο 168 αιτιολογική έκθεση νόμου 2470/2014

2) Στα συστήματα λογιστικών και δημοσιονομικών αναφορών κάθε φορέα της Γενικής Κυβέρνησης, στα οποία περιλαμβάνεται κάθε φορέας της Κεντρικής Διοίκησης, καθορίζονται κατάλληλες εσωτερικές δικλείδα, που αξιολογούνται από τις Υπηρεσίες Εσωτερικού Ελέγχου κάθε φορέα της Γενικής Κυβέρνησης.

3) Οι εκθέσεις ελέγχου των Υπηρεσιών Εσωτερικού Ελέγχου των παραγράφων 1 και 2 κοινοποιούνται αμελλητί στο Ελεγκτικό Συνέδριο.

2.2.3. Έλεγχος Αποτελεσματικότητας Συστημάτων Εσωτερικού Ελέγχου³⁰

Το Ελεγκτικό Συνέδριο, μέσω των Υπηρεσιών Επιτρόπου του, παρακολουθεί την εγκατάσταση και εφαρμογή συστημάτων εσωτερικού ελέγχου στους φορείς που υπάγονται στην ελεγκτική δικαιοδοσία του και κρίνει την αποτελεσματικότητα των συστημάτων αυτών για την αντιμετώπιση των δημοσιονομικών κινδύνων. Με απόφαση της Ολομέλειας ρυθμίζεται κάθε ζήτημα σχετικό με τη διαδικασία για την εφαρμογή όσων ορίζονται στην παρούσα³¹.

30 Άρθρο 341 νόμου 4700/2014

31 Εκδόθηκε η ΦΓ8/55081/2020(ΦΕΚ4938/2020 ΤΒ) Απόφαση της Ολομέλειας του Ελεγκτικού Συνεδρίου “Διαδικασία ελέγχου από το Ελεγκτικό Συνέδριο της ύπαρξης, της λειτουργίας και της αποτελεσματικότητας του συστήματος εσωτερικού ελέγχου στους φορείς που υπάγονται στην ελεγκτική του δικαιοδοσία”

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3: ΚΑΤΗΓΟΡΙΕΣ ΕΛΕΓΧΩΝ ΕΛΕΓΚΤΩΝ

3.1. Έννοια του Ελέγχου

Η αγγλική λέξη audit που σημαίνει έλεγχος, έχει τις ρίζες της στην λατινική λέξη audire που σημαίνει να ακουστεί. Ως έλεγχος νοείται μία μεθοδολογικά τυποποιημένη, προγραμματισμένη, και τεκμηριωμένη διαδικασία, η οποία συνίσταται στην παρακολούθηση των δραστηριοτήτων και των λειτουργιών μιας υπηρεσίας ή οργανισμού και διαπιστώνει καταστάσεις, εξετάζει την τήρηση των νόμων, των κατευθύνσεων, των εντολών και των οδηγιών που διέπουν την λειτουργία τους, παρακολουθεί την αποτελεσματικότητα των ενεργειών, την απόδοση των διαδικασιών και την εφαρμογή των προγραμμάτων, των στρατηγικών και των πολιτικών της ελεγχόμενης υπηρεσίας ή του οργανισμού, με σκοπό την έγκαιρη διαπίστωση προβλημάτων, προτού αυτά διογκωθούν και την εφαρμογή διορθωτικών κινήσεων (Ζωΐτσας, 2017, σελ 31-32).

Ο έλεγχος έχει ως στόχο, την παροχή με μορφή προτάσεων, βοήθειας και συμβούλων προς τον ελεγχόμενο φορέα- υπηρεσία και σε αυτούς που έχουν την ευθύνη, ώστε να λάβουν τις απαραίτητες αποφάσεις που θα οδηγήσουν στη λύση των προβλημάτων και την εξάλειψη των φαινομένων παραβατικότητας που πιθανώς εντοπίστηκαν.

3.2. Κατηγορίες Ελέγχων

Οι έλεγχοι διακρίνονται στις εξής κατηγορίες :

- Τακτικός
- Έκτακτος
- Ειδικός
- Γενικός
- Εσωτερικός
- Εξωτερικός
- Συγκεντρωτικός διερευνητικός

- Επιτόπιος
- Καθολικός
- Δειγματοληπτικός
- Έλεγχος νομιμότητας (τυπικός), σκοπιμότητας (ουσιαστικός) ή έλεγχος χρηστής δημοσιονομικής διαχείρισης.
- Έλεγχοι Οικονομικών καταστάσεων
- Έλεγχοι Συμμόρφωσης
- Λειτουργικοί Έλεγχοι
- Έλεγχοι Διοίκησης
- Έλεγχοι Κοινωνικής Ευθύνης
- Έλεγχοι Οικονομικού Εγκλήματος
- Λοιποί Έλεγχοι

3.3. Κατηγορίες Ελεγκτών

Οι ελεγκτές διακρίνονται στις εξής κατηγορίες:

3.3.1. Εξωτερικοί Ελεγκτές

Οι εξωτερικοί ελεγκτές δεν ανήκουν στο εργατικό δυναμικό της επιχείρησης, αλλά διορίζονται υποχρεωτικά από το κράτος εφόσον το προβλέπει η νομοθεσία, είτε από τους μετόχους μιας επιχείρησης προκειμένου να ελέγξουν τη διαχείριση των επενδυμένων κεφαλαίων από τη διοίκηση τις εκάστοτε επιχειρησιακής μονάδας. Απαιτείται ειδική εκπαίδευση και υπάγονται στο σώμα ορκωτών ελεγκτών λογιστών (Σ.Ο.Ε.Λ). Η έλλειψη ακριβώς, κάθε είδους δεσμού με τη διοίκηση μιας οικονομικής μονάδας και η αυτοτέλεια της δράσης τους απέναντι στις επιδράσεις είναι η καλύτερη απόδειξη του κύρους, της χρησιμότητας και της ορθότητας των πορισμάτων των ορκωτών ελεγκτών (Ζωΐτσας, 2017, σελ 33-35).

3.3.2. Εσωτερικοί ελεγκτές

Εσωτερικοί ελεγκτές είναι τα στελέχη μιας επιχείρησης ή ενός οργανισμού που είναι επιφορτισμένα με τη διενέργεια ελέγχων μέσα στην ίδια την επιχείρηση. Για την αποτελεσματική διενέργεια των ελέγχων οι εσωτερικοί ελεγκτές πρέπει να είναι ανεξάρτητοι από επιρροές των ελεγχόμενων. Για αυτό οργανωτικά το τμήμα των εσωτερικών ελεγκτών συνήθως υπάγεται, απευθείας στη διοίκηση της επιχείρησης ή στην επιτροπή ελέγχου.

Οι αρμοδιότητες των εσωτερικών ελεγκτών ποικίλουν από επιχείρηση σε επιχείρηση και είναι δυνατόν να περιορίζονται σε ελέγχους τηρήσεως των εσωτερικών οδηγιών η κανονισμών ή να εκτείνονται σε λειτουργικούς και διαχειριστικούς ελέγχους των διαφόρων τμημάτων της επιχείρησης.

Οι εσωτερικοί ελεγκτές παρέχουν στη διοίκηση της επιχείρησης αξιόλογες πληροφορίες για τη λήψη αποφάσεων που διασφαλίζουν την αποτελεσματική λειτουργία της. Ο εσωτερικός ελεγκτής, επιθεωρώντας το σύστημα εσωτερικού ελέγχου, αξιολογεί τόσο τον αποτελεσματικό σχεδιασμό του συστήματος όσο και την αποτελεσματική λειτουργία του. Ο εσωτερικός ελεγκτής πρέπει να έχει διαρκή ετοιμότητα και ευαισθησία για την ανακάλυψη γεγονότων μέσα στην επιχείρηση που χρειάζονται να αναφερθούν στα ανώτερα ιεραρχικά κλιμάκια (Καζάντζης, 2006, σελ 88-97).

Ένα βασικό στοιχείο που διακρίνει τους ορκωτούς ελεγκτές λογιστές από τους εσωτερικούς ελεγκτές είναι η έλλειψη εμπιστοσύνης των εκτός της επιχείρησης προσώπων, στην ανεξαρτησία της κρίσης των Εσωτερικών ελεγκτών. Παρότι οι εσωτερικοί ελεγκτές είναι ανεξάρτητη από τους υπευθύνους των ελεγχόμενων τμημάτων κίνηση με την οποία τους συνδέει υπαλληλική ή συμβατική συνήθως σχέση. Κατά συνέπεια, οι εκτός της επιχείρησης ενδιαφερόμενοι (μέτοχοι της μειοψηφίας, πιθανοί επενδυτές, χρηματοδότες, δημόσιες υπηρεσίες κ.λ.π) είναι δυνατόν να μην εμπιστεύονται τα πορίσματα και τις πληροφορίες των Εσωτερικών ελεγκτών, κυρίως λόγω ελλείψεως ανεξαρτησίας ως προς την επιχείρηση.

Ο ρόλος των Εσωτερικών ελεγκτών στις σύγχρονες οικονομικές μονάδες και κρατικούς οργανισμούς γίνεται όλο και σπουδαιότερος.Στις περισσότερες ανεπτυγμένες οικονομίες έχουν συσταθεί Ινστιτούτα Εσωτερικών ελεγκτών(Ι.Ε.Ε), τα οποία προωθούν και προάγουν τα

θέματα του εσωτερικού ελέγχου σε νέους τομείς της επιχειρηματικής δραστηριότητας (Καζάντζης, 2006, σελ 88-97).

3.3.3. Κυβερνητικοί Ελεγκτές

Σε αυτή την κατηγορία διακρίνουμε τις εξής κατηγορίες ελεγκτών Φορολογικοί Ελεγκτές, Ελεγκτές του Ελεγκτικού Συνεδρίου, Ελεγκτές Γενικού Λογιστηρίου του Κράτους, Γενικός Επιθεωρητής Δημόσιας Διοίκησης, Συμβούλιο Επιθεώρησης Ελεγκτών Δημόσιας Διοίκησης (Καζάντζης, 2006, σελ 98).

3.4. Διάκριση Εσωτερικού και Εξωτερικού Ελέγχου

Ο εσωτερικός έλεγχος, που γίνεται στο πλαίσιο των αρχών καλής διακυβέρνησης ενός οργανισμού, αποτελεί συμβουλευτική υπηρεσία προς τη διεύθυνση του οργανισμού, και αποσκοπεί στην ενδυνάμωση του συστήματος εσωτερικού ελέγχου και τη βελτίωση των διαδικασιών διαχείρισης κινδύνων και διακυβέρνησης του οργανισμού.

Ο εξωτερικός έλεγχος, που επιβάλλεται από τη νομοθεσία, επικεντρώνεται στον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων ενός οργανισμού, με σκοπό τη διατύπωση γνώμης, προς τους μετόχους του οργανισμού, κατά πόσο οι καταστάσεις αυτές παρουσιάζουν αληθινή και δίκαιη εικόνα της οικονομικής θέσης, των αποτελεσμάτων του οργανισμού, και ότι συνάδουν με τη σχετική νομοθεσία και τα διεθνή πρότυπα χρηματοοικονομικής πληροφόρησης. Ο εσωτερικός και ο εξωτερικός έλεγχος είναι συμπληρωματικές υπηρεσίες που συμβάλλουν στην καλή διακυβέρνηση ενός οργανισμού, προωθώντας τη συμμόρφωση με τη νομιμότητα και τη βελτίωση της διαφάνειας, της λογοδοσίας και των διαδικασιών διαχείρισης και ελέγχου (Ζωΐτσας, 2017, σελ 47-49).

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4: ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ ΟΤΑ

4.1. Γενικά περί Εσωτερικού Ελέγχου

Ο εσωτερικός έλεγχος συνιστά μια λειτουργία επαγγελματικής και ανεξάρτητης αξιολόγησης, η οποία παρέχει πληροφόρηση για τις πρακτικές και δραστηριότητες διοίκησης, στο επίπεδο του υπουργείου/οργανισμού. Η εν λόγω λειτουργία συμβάλλει στη βελτίωση της συνολικής αποτελεσματικότητας και απόδοσης των κυβερνητικών λειτουργιών και στη διαφάνεια της διαδικασίας λήψης αποφάσεων. Ο εσωτερικός έλεγχος προσφέρει στα ανώτατα διοικητικά στελέχη και στους αιρετούς δημόσιους αξιωματούχους διασφάλιση σχετικά με το σχεδιασμό και τη λειτουργία των διαδικασιών διακυβέρνησης, διαχείρισης των κινδύνων και ελέγχου εντός των οργανισμών τους. Αυτή η λειτουργία διασφάλισης αποτελεί ένα πολύ σημαντικό κομμάτι της προσπάθειας των κυβερνητικών θεσμών για να προσφέρουν αξία και λογοδοσία προς τους Έλληνες πολίτες όσον αφορά στη χρήση των φορολογικών εσόδων. Ο εσωτερικός έλεγχος επικεντρώνεται στα συστήματα διοίκησης, στις επιχειρησιακές διαδικασίες και πρακτικές, αλλά και στην ακεραιότητα των χρηματοοικονομικών και μη πληροφοριών. Τα αποτελέσματα των εσωτερικών ελέγχων συμβάλλουν στον εντοπισμό προβλημάτων και απειλών και στη διατύπωση συστάσεων για τη βελτίωση της απόδοσης. παρέχει στην κυβέρνηση και τους πολίτες τα απαραίτητα εχέγγυα ότι στους δημόσιους οργανισμούς λειτουργούν επαρκείς και αποτελεσματικές δικλείδες εσωτερικού ελέγχου. Επιπρόσθετα, η λειτουργία εσωτερικού ελέγχου, όπως αποτυπώνεται στο Εθνικό Σχέδιο για την Καταπολέμηση της Διαφθοράς (ΕΣΚΔ) διαδραματίζει έναν κρίσιμο ρόλο στην πρόληψη και τον εντοπισμό φαινομένων διαφθοράς (Εγχειρίδιο Εσωτερικού Ελέγχου για την Ελληνική Δημόσια Διοίκηση, 2018, σελ 12-14).

4.2. Νομοθετικό Πλαίσιο

Με το ν 3492/2006 περί “υιοθετούνται νέες μορφές ελέγχου ώστε να διασφαλίζεται η προστασία των οικονομικών τους συμφερόντων, η σύννομη και χρηστή διαχείριση του προϋπολογισμού τους, η καταπολέμηση της απάτης, της δωροδοκίας και κάθε παράνομης δραστηριότητας που βλάπτει τα οικονομικά συμφέροντα των φορέων αυτών.

Οι νέες μορφές ελέγχου προϋποθέτουν την εισαγωγή συστημάτων διαχείρισης και εσωτερικού ελέγχου από τους ελεγχόμενους φορείς.

Με το άρθρο 4 παρ. 2 του ως άνω νόμου προσδιορίζονται εννοιολογικά οι ορισμοί :

Εσωτερικός έλεγχος (internalaudit) είναι η ανεξάρτητη ελεγκτική - συμβουλευτική δραστηριότητα παροχής διαβεβαίωσης περί της επάρκειας των συστημάτων διαχείρισης και ελέγχου ενός φορέα, με στόχο τη βελτίωση των λειτουργιών του και την επίτευξη των στόχων του, χρησιμοποιώντας συστημικές και δομημένες μεθοδολογίες. Οι μεθοδολογίες αυτές στοχεύουν κυρίως στη βελτίωση της αποτελεσματικότητας των διαδικασιών που διέπουν τη λειτουργία του, των διαδικασιών διαχείρισης κινδύνου και των διαδικασιών ελέγχου.

Μονάδα Εσωτερικού Ελέγχου είναι η ανεξάρτητη ελεγκτική - συμβουλευτική υπηρεσία, η οποία θα παρέχει διαβεβαίωση περί της επάρκειας των συστημάτων διαχείρισης και ελέγχου ενός φορέα.

Σύστημα εσωτερικού ελέγχου (internalcontrol) είναι το συνολικό σύστημα διαχειριστικών και άλλων ελέγχων, συμπεριλαμβανομένων των ελέγχων της οργανωτικής δομής, των μεθοδολογιών, των διαδικασιών και του εσωτερικού ελέγχου (internalaudit), που έχει εφαρμόσει η Διοίκηση στις λειτουργίες του φορέα, για την υποστήριξη της επίτευξης των στόχων του με αποδοτικό, αποτελεσματικό και οικονομικό τρόπο. Το σύστημα εσωτερικού ελέγχου εξασφαλίζει τη συμμόρφωση στις πολιτικές της Διοίκησης, διασφαλίζει τα περιουσιακά στοιχεία και πόρους του φορέα, μέσω πιστοποίησης της πληρότητας και ακρίβειας των λογιστικών εγγραφών και καταστάσεων και παρέχει επίκαιρες και αξιόπιστες δημοσιονομικές και διαχειριστικές πληροφορίες.

Περαιτέρω στο άρθρο 12 ν 3492/06 προβλέπεται η σύσταση μονάδων εσωτερικού ελέγχου σε όλα τα υπουργεία , της περιφέρειες της χώρας καθώς και των εποπτευόμενων από αυτά φορέων με προϋπολογισμό άνω των 3,000,000 ευρώ. Επίσης στην αρμοδιότητα των μονάδων Εσωτερικού Ελέγχου μεταφέρονται αρμοδιότητες που αφορούν κυρίως **α)** τακτικούς ελέγχους των παγίων προκαταβολών που υπάγονται στον φορέα, **β)** οικονομικού και διαχειριστικού ελέγχου των δημοσίων υπολόγων και δημοσίων διαχειρίσεων που υπάγονται στο φορέα, **γ)** διενέργειας 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, σύμφωνα με την παρ. 3 του άρθρου 34 του Ν. 2362/1995 (ΦΕΚ 247 Α'), **δ)** έρευνας της ύπαρξης

αντικειμενικής αδυναμίας απόδοσης λογαριασμού χρηματικού εντάλματος προπληρωμής, σύμφωνα με την παράγραφο 7 του άρθρου 41 του Ν. 2362/1995³². Ακολούθως με το αρθρ. 25 περί «εσωτερικού ελέγχου» του νόμου 3871/2010 προβλέπεται η διενέργεια εσωτερικού ελέγχου σε όλους τους φορείς της Γενικής Κυβέρνησης και αντίθεται στις συνιστώμενες Μονάδες Εσωτερικού Ελέγχου.

Τέλος με το άρθρο 168 του ν. 4270/14, ορίζεται ότι εσωτερικός έλεγχος πραγματοποιείται σε όλους τους φορείς της Γενικής Κυβέρνησης, όπως ορίζεται στην παράγραφο 2 του άρθρου 4 του ν. 3492/2006. Ο εσωτερικός έλεγχος ανατίθεται στις Υπηρεσίες Εσωτερικού Ελέγχου που συστήνονται με το άρθρο 12 του ίδιου νόμου υπό την γενική καθοδήγηση και εποπτεία του Γενικού Λογιστηρίου του Κράτους. Οι εκθέσεις ελέγχου των Υπηρεσιών Εσωτερικού Ελέγχου των παραγράφων 1 και 2 κοινοποιούνται αμελλητί στο Ελεγκτικό Συνέδριο”.

Από τα ανωτέρω συνάγεται ότι οι Ο.Τ.Α πρέπει να προβούν στη σύσταση μονάδων εσωτερικού ελέγχου και στην εγκατάσταση συστημάτων εσωτερικού ελέγχου έτσι ώστε να τεθεί σε λειτουργία ο εσωτερικός έλεγχος.

4.3. Ορισμοί Εσωτερικού Ελέγχου

Ο Εσωτερικός Έλεγχος αποβλέπει βασικά στην αποτελεσματική λειτουργία όλων των τμημάτων μιας επιχείρησης και αυτό το επιτυγχάνει με τη λήψη ορισμένων οργανικών, λογιστικών, διαχειριστικών και διοικητικών μέτρων και τεχνικών (Μπαλής, 2001, σελ 27).

Ο Εσωτερικός Έλεγχος ως το σύνολο των διαδικασιών, των κανόνων, των μεθόδων για των επαληθεύσεων που διασφαλίζουν στην επιχείρηση την προστασία της περιουσίας της και την αποτελεσματική εφαρμογή της στρατηγικής της (Παπαδάτου, 2005, σελ1-7).

Ο εσωτερικός έλεγχος είναι μία ανεξάρτητη και αντικειμενική, δια βεβαιωτική και συμβουλευτική δραστηριότητα, σχεδιασμένη να προσθέτει αξία και να βελτιώνουν τις λειτουργίες ενός οργανισμού. Βοήθα τον οργανισμό να επιτύχει τους αντικειμενικούς σκοπούς του, υιοθετώντας μία συστηματική, επαγγελματική προσέγγιση στην αξιολόγηση και βελτίωση της αποτελεσματικότητας των διαδικασιών διαχείρισης κινδύνου, των Συστημάτων εσωτερικού

32 Άρθρο 12 αιτιολογική έκθεση ν.3492/2006

ελέγχου και της εταιρικής διακυβέρνησης (Βασιλείου, Ηρειώτης, Μενεξιάδης, Μπάλιος, 2017, σελ 34-35).

4.4. Είδη Εσωτερικού ελέγχου

Ο εσωτερικός έλεγχος αξιολογεί την επάρκεια λειτουργίας του συστήματος εσωτερικού ελέγχου, δηλαδή έλεγχος επί όλων των λειτουργιών, δεν περιορίζεται σε συγκεκριμένα αντικείμενα, διακρίνεται δε σε τόσα είδη ελέγχου, όσες είναι και οι λειτουργίες, ήτοι σε οικονομικούς, διοικητικούς λειτουργούς παραγωγής, τεχνικούς, προμηθειών και πωλήσεων, διαχείριση ανθρώπινου δυναμικού, ποιοτικού ελέγχου μηχανογράφησης, διαχείρισης αποθεμάτων, παραγωγικών μέσων, έλεγχοι ασφαλείας των εγκαταστάσεων, φυσικού περιβάλλοντος, είσπραξης ασφαλιστρών, εκπαίδευση προσωπικού, καθώς υγιεινής και ασφάλειας των εργαζομένων, τεχνικών έργων, στην συμπεριφορά και γενικά έλεγχος επί όλων των δραστηριοτήτων που διέπουν τη λειτουργία των οικονομικών μονάδων (Ζωΐτσα, 2017, σελ 52-55).

Οι εσωτερικοί έλεγχοι διακρίνονται στις παρακάτω κατηγορίες:

- οικονομικοί- λογιστικοί έλεγχοι (Financial audits)
- διοικητικοί έλεγχοι (management audits)
- λειτουργικοί έλεγχοι (operational audits)
- έλεγχοι παραγωγής (production audits)

Λογιστικοί έλεγχοι

Ο λογιστικός ή οικονομικός έλεγχος πιστοποιεί την ορθότητα και την ακρίβεια των λογιστικών καταστάσεων. περιλαμβάνει τις δραστηριότητες εκείνες που σχετίζονται με τη χρηματοδότηση της επιχείρησης, δηλαδή με τα κεφάλαια σε (ξένα και ίδια). Ο κίνδυνος των χαμένων κεφαλαίων καθώς και ο πιστωτικός κίνδυνος προβάλλονται ως καθοριστικοί για τη βιωσιμότητα της. Στα πλαίσια μείωσης του κινδύνου και της ορθής κατάρτισης των οικονομικών καταστάσεων διενεργούνται:

- i. έλεγχοι εξουσιοδοτήσεων και διαδικασιών, όπου διαπιστώνονται εάν οι επενδύσεις είναι πάντα σύμφωνα με την εγκεκριμένη επενδυτική φωνητική,

- ii. έλεγχοι αξιολογήσεων και επιβεβαιώσεων, συγκρίνετε το κόστος των Επενδύσεων με τις τρέχουσες αξίες και γίνεται συμφωνία υπολοίπων βασικών λογαριασμών Ταμείου, καταθέσεων, δανείων,
- iii. έλεγχοι διαθέσιμων, συμμετοχών, καταθέσεις σε Τράπεζες.

Διοικητικοί Έλεγχοι

Ο διοικητικός έλεγχος περιέχει κανόνες που θεσπίζει διοικήσεις στοχεύοντας στην επιτυχία με τη μεγιστοποίηση των κερδών και τη σωστή λειτουργία της αποδοτικότητας υποβάλλοντας λογιστικές καταστάσεις και στοιχεία της πορείας της που ελέγχονται από το εσωτερικό ελεγκτή. στόχος τους είναι η σωστή διοίκηση των τμημάτων. εξετάζουν την ευρύτητα των λειτουργιών και αξιολογούν την αποτελεσματικότητα για την επίτευξη των στόχων και γενικά όλες τις δραστηριότητες του φορέα ως προς τη διοίκηση.

Επίσης, εξετάζουν τη συμμόρφωση των εργαζομένων προς τα σχέδια και τις αποφάσεις της πολιτικής διοίκησης της εταιρείας. Γενικότερα αξιολογούν και αξιοποιούν το ανθρώπινο δυναμικό προσπαθώντας να καλυτερέψουν το εργασιακό περιβάλλον και να είναι ενήμεροι για τους στόχους στην υλοποίηση αυτών με στόχο το ελάχιστο δυνατό κόστος και το μεγαλύτερο όφελος.

Λειτουργικοί Έλεγχοι

Η λειτουργικοί έλεγχοι αποβλέπουν στην σωστά και αποτελεσματικά ένα τμήμα και αν εφαρμόζονται οι προβλεπόμενες διαδικασίες. Οι λειτουργικοί έλεγχοι που γίνονται διαπιστώνουν στο κατά πόσο οι διαδικασίες στον τρόπο λειτουργίας του συστήματος διοίκησης, είναι αποτελεσματικές κατά την υλοποίηση των αποφάσεων.

Έλεγχοι Παραγωγής

Ο έλεγχος παραγωγής αφορά τη διαδικασία παραγωγής. Σε αυτά τα πλαίσια ο έλεγχος παραγωγής στοχεύει στη διερεύνηση το κατά πόσον τηρούνται οι παραγωγικές διαδικασίες. Πιο συγκεκριμένα ο έλεγχος παραγωγής εξετάζει το σωστό ανεφοδιασμό των πρώτων υλών στη διαδικασία παραγωγής, τον έλεγχο της ποιότητας του, την τήρηση της διαδικασίας της

συσκευασίας παράδοσης παραλαβής των προϊόντων και γενικότερα όλες τις απαραίτητες διαδικασίες που αφορούν την παραγωγή των προϊόντων.

4.5. Θέματα Εσωτερικού Ελέγχου

Ο εσωτερικός έλεγχος διακρίνεται για το εύρος των υπηρεσιών που προσφέρει στην οικονομική μονάδα. Σε αυτά τα πλαίσια τα εξεταζόμενα θέματα κατά τη διάρκεια του εσωτερικού ελέγχου είναι το σύστημα εσωτερικού ελέγχου και τα υποσυστήματα του, κάθε μορφή επιχειρηματικού κινδύνου, την αποτελεσματικότερη διαχείριση του, τις διαδικασίες για οργάνωση και αποτελεσματικότητα, την πολιτική τήρηση για την εκπαίδευση του προσωπικού, τους κανόνες λειτουργίας για τις συμβάσεις των εργαζομένων σύμφωνα με τις αποφάσεις της διοίκησης, τη σχέση κόστους με όφελος, οι αξιόπιστες οικονομικές καταστάσεις για την εξασφάλιση της ακρίβειας και της πληρότητας, συστηματική και σωστή συνεργασία και επικοινωνία των τμημάτων, στην απόδοση των μέσων παραγωγής και την προστασία των υπηρεσιακών στοιχείων από κλοπές απώλειες φθορές (Ζωΐτσας, 2017, σελ59).

4.6.Εσωτερικός έλεγχος και ελεγκτής

Έλεγχος συμμόρφωσης με τον έλεγχο αυτό διαπιστώνεται αν η επιχείρηση συμμορφώνεται ή όχι με την πολιτική που έχει χαράξει η διοίκηση. Ευθύνη του εσωτερικού ελεγκτή είναι να ελέγξει και να διαπιστώσει αν τηρούνται οι οδηγίες της διοίκησης και να εφαρμόζεται η πολιτική που έχει αποφασιστεί.

Έλεγχος αποδοτικότητας και αποτελεσματικότητας

Στόχος της διοίκησης είναι να αυξήσει την κερδοφορία της. Όσο επιτυγχάνεται αυτός ο στόχος κάνει την εταιρεία πιο αποδοτική και αποτελεσματική. Όμως για να πετύχει αυτόν το στόχο η διοίκηση μελετάται συνολική εικόνα της εταιρείας, εξετάζει τους σχετικούς αριθμοδείκτες και χαράζει την πολιτική της. Ο εσωτερικός ελεγκτής είναι αυτός που θα ασχοληθεί με όλα τα τμήματα της επιχείρησης. Θα ελέγξει αν κάνουν σωστά και καλά τη δουλειά τους καθώς και πόσο αποτελεσματικά και αποδοτικά είναι. Κατά συνέπεια με αυτό τον τρόπο εσωτερικός ελεγκτής συμπληρώνει τη δουλειά της διοίκησης προκειμένου να βγει ένα σωστό και επιθυμητό αποτέλεσμα (Ζωΐτσας, 2017, σελ 59).

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5: ΔΗΜΙΟΥΡΓΙΑ ΜΟΝΑΔΑΣ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ

5.1. Αρχικές Ενέργειες για τη Λειτουργία της Μονάδας Εσωτερικού Ελέγχου

Οι εσωτερικοί ελεγκτές των νεοϊδρυθέντων Μονάδων Εσωτερικού Ελέγχου των Οργανισμών Τοπικής Αυτοδιοίκησης μπορούν να ακολουθήσουν τα εξής βήματα για να ξεκινήσουν τη λειτουργία του εσωτερικού ελέγχου:

- i. Τροποποίηση του Οργανισμού του φορέα ώστε να συσταθεί η Μονάδα Εσωτερικού Ελέγχου και να της δοθούν οι κατάλληλες αρμοδιότητες σύμφωνα με το νομοθετικό πλαίσιο του φορέα και το Διεθνές Πλαίσιο Επαγγελματικής Εφαρμογής
- ii. Διεξαγωγή ενημερωτικών συναντήσεων με την Ανώτατη Διοίκηση προκειμένου να εξηγήσουν τον ρόλο της Μονάδας Εσωτερικού Ελέγχου και να ενημερωθούν για τα σημαντικότερα προβλήματα που αντιμετωπίζει ο φορέας
- iii. Δημιουργία διαύλων επικοινωνίας με τους εξωτερικούς ελεγκτές, κυρίως για εκκρεμείς ανοικτές συστάσεις και άλλα σοβαρά θέματα του φορέα
- iv. Δημιουργία λίστας με όλες τις ελεγκτικές περιοχές και χαρτογράφηση των κύριων διαδικασιών του φορέα
- v. Εκπόνηση Κανονισμού Λειτουργίας της Μονάδας Εσωτερικού Ελέγχου
- vi. Κατάστρωση του ετήσιου προγράμματος ελέγχων
- vii. Καθιέρωση Προγράμματος Αξιολόγησης Ποιότητας και Βελτίωσης των υπηρεσιών εσωτερικού ελέγχου (εγχειρίδιο εσωτερικού ελέγχου ΟΤΑ, 2020, σελ 11).

5.2. Κανονισμός Λειτουργίας Μονάδας Εσωτερικού Ελέγχου

Ο Κανονισμός Λειτουργίας της Μονάδας Εσωτερικού Ελέγχου περιγράφει και αποσαφηνίζει τις αρμοδιότητες που της έχουν αποδοθεί από τον Οργανισμό του φορέα ώστε να επιτελέσει τα καθήκοντά της³³. Βάσει του Διεθνούς Προτύπου για την Επαγγελματική Εφαρμογή 1000: «Ο σκοπός, η δικαιοδοσία και η ευθύνη της Μονάδας Εσωτερικού Ελέγχου πρέπει επίσημα να

³³ Ο Κανονισμός είναι μια διεθνής καλή πρακτική και στην Ελλάδα προβλέπεται για τα Υπουργεία και ορισμένα Νομικά Πρόσωπα του Δημόσιου Τομέα.

καθορίζονται σε έναν, εγκεκριμένο από το συμβούλιο, Κανονισμό Εσωτερικού Ελέγχου, σύμφωνα με την αποστολή του Εσωτερικού Ελέγχου και τα υποχρεωτικά στοιχεία του Διεθνούς Πλαισίου Επαγγελματικής Εφαρμογής (τις Θεμελιώδεις Αρχές για την Επαγγελματική Εφαρμογή του Εσωτερικού Ελέγχου, τον Κώδικα Δεοντολογίας, τα Πρότυπα και τον Ορισμό του Εσωτερικού Ελέγχου). Ο Επικεφαλής Εσωτερικού Ελέγχου πρέπει να αναθεωρεί τον Κανονισμό Εσωτερικού Ελέγχου σε τακτική βάση και να τον θέτει υπόψη της ανώτερης διοίκησης και του συμβουλίου για έγκριση».

Ο Κανονισμός του εσωτερικού ελέγχου πρέπει να ορίζει τα ακόλουθα:

1. Τη θέση της Μονάδας Εσωτερικού Ελέγχου στον Οργανισμό και να περιγράφει το εύρος δράσης και τη φύση των δραστηριοτήτων της
2. Το δικαίωμα πρόσβασης των ελεγκτών σε όλα τα αρχεία, προσωπικό και εγκαταστάσεις του οργανισμού που απαιτούνται για να διεκπεραιωθούν τα ελεγκτικά και συμβουλευτικά έργα
3. Την εξουσιοδότηση προς τον Επικεφαλής της Μονάδας Εσωτερικού Ελέγχου να κατανέμει πόρους, να δημιουργεί προγράμματα, να καθορίζει το εύρος της ελεγκτικής εργασίας και να θέτει τους στόχους του κάθε ελεγκτικού έργου, χωρίς αναίτια παρέμβαση της Διοίκησης
4. Τον ξεκάθαρο ορισμό των γραμμών αναφοράς, προσδίδοντας στον Επικεφαλής του Εσωτερικού Ελέγχου πλήρη και ανεμπόδιστη πρόσβαση στην Ανώτατη Διοίκηση
5. Την ξεκάθαρη διατύπωση ότι ο σκοπός της Μονάδας Εσωτερικού Ελέγχου, όπως αναγνωρίζεται στη σχετική νομοθεσία, είναι να υπηρετεί τον Οργανισμό αξιολογώντας την αποτελεσματικότητα των διαδικασιών διαχείρισης κινδύνων, των δικλίδων ελέγχου και των διαδικασιών διακυβέρνησης σύμφωνα με τον ορισμό του Διεθνούς Ινστιτούτου Εσωτερικών Ελεγκτών για τον Εσωτερικό Έλεγχο, τα Πρότυπα και τον κώδικα δεοντολογίας. Αυτό επίσης περιλαμβάνει τη συνεργασία του εσωτερικού ελέγχου με άλλες υπηρεσίες, για την επίτευξη αποδοτικότητας και αποτελεσματικότητας.

Ο Κανονισμός Λειτουργίας της Μονάδας Εσωτερικού Ελέγχου καθίσταται επίσημο έγγραφο, αφού εγκριθεί από το αρμόδιο όργανο του φορέα (εγχειρίδιο εσωτερικού ελέγχου ΟΤΑ, 2020, σελ 11-12).

5.3. Δικαιοδοσία

Ο εσωτερικός έλεγχος λειτουργεί βάσει δικαιοδοσίας. Ο βαθμός βέβαια της δικαιοδοσίας τίθεται αρκετές φορές υποερώτημα. Φυσικά το επάγγελμα του εσωτερικού ελέγχου ασκείται σε δεδομένα όρια δικαιοδοσίας όπως και τα υπόλοιπα επαγγέλματα. Ο εσωτερικός έλεγχος δεν μπορεί να είναι 100% αυτόνομος. Η επιτυχία του στηρίζεται και στην ικανότητα του ελεγκτή αλλά και στην ίδια την διοίκηση της εταιρείας. Αποτελεί βέλτιστη πρακτική η εξουσία και η δικαιοδοσία του εσωτερικού ελέγχου να είναι γραπτή και σαφής. Βέλτιστες πρακτικές αποτελούν (Βασιλείου, Ηρειώτης, Μενεξιάδης, Μπάλιος, 2017, σελ 45):

- ❖ επικοινωνία του εσωτερικού ελέγχου με τον γενικό διευθυντή ή τον υπεύθυνο της επιτροπής ελέγχου όπου θα αξιολογούνται οι συμβουλές του ελέγχου και θα λαμβάνεται αντίστοιχα δράση
- ❖ δικαίωμα του εσωτερικού ελέγχου σε οποιαδήποτε αρχείο και στοιχείο και σε οποιονδήποτε χωρίς καμία αμφισβήτηση
- ❖ καθορισμός συγκεκριμένου χρονικού Διαστήματος στον οποίο θα ανταποκρίνεται ελεγχόμενος
- ❖ γνωστοποίηση των αναφορών στους εξωτερικούς ελεγκτές αν και όποτε ζητηθεί.

5.4. Επιτροπή Ελέγχου

Η σύσταση Επιτροπής Ελέγχου³⁴, στην οποία θα αναφέρεται η Μονάδα Εσωτερικού Ελέγχου προτείνεται για την ενίσχυση της ανεξαρτησίας της Μονάδας Εσωτερικού Ελέγχου. Η Επιτροπή Ελέγχου είναι υπεύθυνη για: **A**) την ανεξάρτητη αξιολόγηση του συστήματος των εσωτερικών δικλίδων ελέγχου (internal controls system) και της διαχείρισης κινδύνων του οργανισμού, **B**) την αξιολόγηση της Μονάδας Εσωτερικού Ελέγχου, περιλαμβανομένης της παρακολούθησης της ανεξαρτησίας της μονάδας. Η σύσταση Επιτροπών Ελέγχου στην Ελληνική Τοπική Αυτοδιοίκηση θα συμβάλει στην προαγωγή της ανεξαρτησίας του ελέγχου και θα υποστηρίξει την αυτοδιοίκηση στη διασφάλιση της αποτελεσματικότητας της λειτουργίας του εσωτερικού ελέγχου. Οι επιτροπές αυτές απαρτίζονται από 3-5 μέλη που είναι ανεξάρτητα από τα εκτελεστικά μέλη της διοίκησης του οργανισμού και /ή ανεξάρτητα άτομα από ένα εξωτερικό

³⁴ Η Επιτροπή Ελέγχου είναι μια καλή διεθνής πρακτική και στην Ελλάδα προβλέπεται στην Εθνική Αρχή Διαφάνειας και σε ορισμένα Νομικά Πρόσωπα του Δημόσιου Τομέα (Νοσοκομεία, ΔΕΚΟ, κ.λπ.).

σώμα και/ή ανεξάρτητα μέλη άλλου φορέα. Η Επιτροπή Ελέγχου, αν υπάρχει, εγκρίνει τη στελέχωση, το ετήσιο πρόγραμμα ελέγχων βάσει αξιολόγησης κινδύνου, τον προϋπολογισμό της Μονάδας Εσωτερικού Ελέγχου (ως μέρος του συνολικού προϋπολογισμού του Οργανισμού Τοπικής Αυτοδιοίκησης και σε συνέχεια των νόμιμων διαδικασιών έγκρισης του προϋπολογισμού του φορέα) και συνεργάζεται με τους εξωτερικούς ελεγκτές ως προς τα ευρήματα που εντοπίζονται και τις συστάσεις που καταγράφονται από τους εξωτερικούς ελέγχους. Αν δεν υπάρχει Επιτροπή Ελέγχου ο Επικεφαλής του Εσωτερικού Ελέγχου υποβάλλει τον προϋπολογισμό της Μονάδας στην Ανώτατη Διοίκηση του Οργανισμού Τοπικής Αυτοδιοίκησης για έγκριση (εγχειρίδιο εσωτερικού ελέγχου ΟΤΑ, 2020, σελ 12-13).

5.5. Σχέση με την Επιτροπή Ελέγχου ή την Ανώτατη Διοίκηση

Ο Επικεφαλής της Μονάδας Εσωτερικού Ελέγχου πρέπει να επικοινωνεί και να συνεργάζεται απευθείας με την Επιτροπή Ελέγχου (ή την Ανώτατη Διοίκηση, εφόσον δεν υπάρχει Επιτροπή Ελέγχου). Ο Επικεφαλής του Εσωτερικού Ελέγχου τυπικά πρέπει να αναφέρει τα πιο σημαντικά ευρήματα στην Επιτροπή Ελέγχου (ή στην Ανώτατη Διοίκηση, εφόσον δεν υπάρχει Επιτροπή Ελέγχου), μαζί με την εξέλιξη των ενεργειών της Διοίκησης για την επίλυσή τους. Για ιδιαίτερα σύνθετα θέματα, ο Υπεύθυνος της Μονάδας στην οποία εντοπίζεται το θέμα, μπορεί να συμμετέχει στη συζήτηση. Αν δεν υπάρχει Επιτροπή Ελέγχου, ο Επικεφαλής του Εσωτερικού Ελέγχου αναφέρεται στην Ανώτατη Διοίκηση, στην οποία υπάγεται η Μονάδα του Εσωτερικού Ελέγχου (εγχειρίδιο εσωτερικού ελέγχου ΟΤΑ, 2020, σελ 13).

5.6. Θεμελιώδη Στοιχεία Εσωτερικού Ελέγχου Ανεξαρτησία και Αντικειμενικότητα

Η Μονάδα Εσωτερικού Ελέγχου πρέπει να είναι ανεξάρτητη και οι εσωτερικοί ελεγκτές αντικειμενικοί κατά την εκτέλεση των καθηκόντων τους. Για να επιτύχει τον απαραίτητο βαθμό ανεξαρτησίας, ο Επικεφαλής Εσωτερικού Ελέγχου πρέπει να έχει άμεση και ανεμπόδιστη πρόσβαση στην Ανώτατη Διοίκηση και την Επιτροπή Ελέγχου (εφόσον υπάρχει). Αυτό επιτυγχάνεται με αμφίδρομη σχέση. Οποιαδήποτε απειλή για την ανεξαρτησία πρέπει να αντιμετωπίζεται στο επίπεδο του εκάστοτε ελεγκτή ατομικά, στο επίπεδο της ελεγκτικής αποστολής, σε λειτουργικό και σε οργανωτικό επίπεδο. Τέτοιες απειλές για την ανεξαρτησία μπορεί να είναι είτε σύγκρουση συμφερόντων σε κάποιο από τα ανωτέρω επίπεδα είτε πιέσεις από τα διευθυντικά στελέχη ή τους αιρετούς του φορέα. Η αντικειμενικότητα είναι η

αμερόληπτη συμπεριφορά και ο τρόπος σκέψης, που επιτρέπει στους εσωτερικούς ελεγκτές να μην δεχθούν επιρροή από άλλους και συμβιβασμούς στην ποιότητα του έργου τους. Οι απειλές της αντικειμενικότητας πρέπει να αντιμετωπίζονται στο επίπεδο του εσωτερικού ελεγκτή ατομικά, στο επίπεδο της ελεγκτικής αποστολής, σε λειτουργικό και σε οργανωτικό επίπεδο. Οι εσωτερικοί ελεγκτές οφείλουν να διατηρούν αμερόληπτη συμπεριφορά και να αποφεύγουν κάθε πραγματική ή φαινομενική σύγκρουση συμφερόντων. Η σύγκρουση συμφερόντων αφορά μια κατάσταση στην οποία ένας εσωτερικός ελεγκτής, που απολαμβάνει της εμπιστοσύνης του οργανισμού, έχει ένα αντίθετο προς τα συμφέροντα του οργανισμού προσωπικό ή επαγγελματικό συμφέρον. Οι συγκρούσεις συμφερόντων υπάρχουν έστω και αν δεν εντοπίζονται ανήθικες ή ανάρμοστες πράξεις. Μια σύγκρουση συμφερόντων δημιουργεί την εντύπωση παρατυπίας, υποσκάπτοντας την εμπιστοσύνη προς τον εσωτερικό ελεγκτή. Μια σύγκρουση συμφερόντων θα μπορούσε να επηρεάσει την ικανότητα αμερόληπτης εκτέλεσης των εργασιών του εσωτερικού ελεγκτή(εγχειρίδιο εσωτερικού ελέγχου ΟΤΑ, 2020, σελ 14).

5.7. Οργανωτική Ανεξαρτησία

Ο Επικεφαλής του Εσωτερικού Ελέγχου πρέπει να αναφέρεται σε τέτοιο ιεραρχικό επίπεδο του οργανισμού που θα επιτρέπει στη Μονάδα του Εσωτερικού Ελέγχου να ασκεί αποτελεσματικά τις αρμοδιότητές της. Ο Επικεφαλής του Εσωτερικού Ελέγχου οφείλει να επιβεβαιώνει τουλάχιστον μια φορά το χρόνο στην Επιτροπή Ελέγχου και στην Ανώτατη Διοίκηση του φορέα την ανεξαρτησία της Μονάδας Εσωτερικού Ελέγχου. Η οργανωτική ανεξαρτησία ουσιαστικά επιτυγχάνεται όταν ο Εσωτερικός Έλεγχος αναφέρεται λειτουργικά στην Επιτροπή Ελέγχου ή στην Ανώτατη Διοίκηση. Παραδείγματα λειτουργικής αναφοράς περιλαμβάνουν τα ακόλουθα:

- i. Την έγκριση του Κανονισμού Λειτουργίας από την Ανώτατη Διοίκηση
- ii. Την έγκριση του προγράμματος ελέγχων βάσει αξιολόγησης κινδύνων
- iii. Την έγκριση του προϋπολογισμού (ως μέρος του συνολικού προϋπολογισμού του Οργανισμού Τοπικής Αυτοδιοίκησης και ακολουθώντας όλες τις νόμιμες σχετικές διαδικασίες) και την κατανομή των πόρων για τη λειτουργία του Εσωτερικού Ελέγχου
- iv. Τις αναφορές του επικεφαλής Εσωτερικού Ελέγχου αναφορικά με την απόδοση της Μονάδας Εσωτερικού Ελέγχου, την υλοποίηση του ετησίου προγράμματος και άλλα θέματα

- v. Τις αποφάσεις ορισμού και απομάκρυνσης του επικεφαλής της Μονάδας Εσωτερικού Ελέγχου
- vi. Τις διερευνητικές ερωτήσεις προς τον επικεφαλής του Εσωτερικού Ελέγχου αναφορικά με το εάν υπάρχουν περιορισμοί στο εύρος του ελεγκτικού έργου ή ανεπάρκεια πόρων

Η Μονάδα Εσωτερικού Ελέγχου πρέπει να μη δέχεται καμία παρέμβαση σχετικά με τον καθορισμό του εύρους των ελέγχων, την εκτέλεση των ελέγχων και κατά την ανακοίνωση των αποτελεσμάτων. Ο επικεφαλής Εσωτερικού Ελέγχου πρέπει να ενημερώνει για τυχόν παρεμβάσεις στο έργο του την Επιτροπή Ελέγχου (ή όποιο άλλο αρμόδιο διοικητικό όργανο ασκεί την εποπτεία του) και να συζητά τις επιπτώσεις (εγχειρίδιο εσωτερικού ελέγχου ΟΤΑ, 2020, σελ 14)..

5.8. Περιγραφή Θέσεων Εργασίας, Ικανότητες και Δεξιότητες των Εσωτερικών Ελεγκτών

Ένα σημαντικό βήμα στη διαδικασία επιλογής εσωτερικών ελεγκτών είναι η ανάπτυξη λεπτομερών περιγραφών θέσεων εργασίας για την κάθε θέση της Μονάδας Εσωτερικού Ελέγχου. Αυτό εξασφαλίζει ξεκάθαρους ρόλους και αρμοδιότητες εντός της Μονάδας Εσωτερικού Ελέγχου και βοηθάει στην επαγγελματική εκτέλεση καθηκόντων των ελεγκτών. Ο Επικεφαλής Εσωτερικού Ελέγχου θα πρέπει να έχει επαρκείς δεξιότητες, καθώς επίσης και τις κατάλληλες γνώσεις για την επιτέλεση του ρόλου του. Πιστοποίηση σε ελεγκτικό αντικείμενο όπως CIA- CertifiedInternalAuditor ή παρόμοια, είναι επιθυμητή. Σύμφωνα με το πρότυπο 1210-Επαγγελματική επάρκεια: «Οι εσωτερικοί ελεγκτές πρέπει να διαθέτουν τις γνώσεις, τις δεξιότητες και τις λοιπές ικανότητες που απαιτούνται για την εκπλήρωση των ατομικών καθηκόντων τους. Η λειτουργία εσωτερικού ελέγχου πρέπει συλλογικά να κατέχει ή να αποκτήσει τις γνώσεις, τις δεξιότητες και τις λοιπές ικανότητες που απαιτούνται για την εκπλήρωση των υποχρεώσεών της». Επίσης, ο εσωτερικός ελεγκτής πρέπει να έχει επαρκείς γνώσεις για να μπορεί να αξιολογεί τον κίνδυνο απάτης και τον τρόπο διαχείρισής του από τον οργανισμό, αλλά δεν αναμένεται να έχει την εξειδίκευση του ατόμου που έχει ως πρωταρχική του αρμοδιότητα τον εντοπισμό και τη διερεύνηση απάτης. Περαιτέρω, προτείνεται ο ελεγκτής να διαθέτει τις βασικές ικανότητες που περιγράφονται στο Διεθνές πλαίσιο ικανοτήτων των Εσωτερικών Ελεγκτών. Οι ικανότητες μπορούν να ενισχυθούν με κατάλληλη εκπαίδευση και

προγράμματα ανάπτυξης, συμπεριλαμβανομένης της εκπαίδευσης στην εργασία (εγχειρίδιο εσωτερικού ελέγχου ΟΤΑ, 2020, σελ 15).

5.9. Εκπαίδευση και Επαγγελματική Ανάπτυξη

Σύμφωνα με το Πρότυπο 1230: Συνεχής επαγγελματική επιμόρφωση «Οι εσωτερικοί ελεγκτές πρέπει να βελτιώνουν τις γνώσεις, τις δεξιότητες και τις λοιπές ικανότητές τους μέσω συνεχούς επαγγελματικής επιμόρφωσης». Ο Επικεφαλής του Εσωτερικού Ελέγχου οφείλει να υποστηρίζει τη συνεχή επαγγελματική ανάπτυξη του προσωπικού της Μονάδας Εσωτερικού Ελέγχου. Ευκαιρίες για εκπαίδευση υπάρχουν σε Ελληνικά και σε Διεθνή Πανεπιστήμια (εγχειρίδιο εσωτερικού ελέγχου ΟΤΑ, 2020, σελ 15).

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6: ΠΡΟΤΥΠΑ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΙΚΗΣ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

6.1. Πρότυπα Επαγγελματικής Εφαρμογής

Το Διεθνές Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών είναι ένας αξιόπιστος Οργανισμός που θέτει επαγγελματικές κατευθυντήριες γραμμές, προσφέρει στους επαγγελματίες εσωτερικούς ελεγκτές καθοδήγηση διαμέσου του Διεθνούς Πλαισίου Επαγγελματικής Εφαρμογής (International Professional Practices Framework - IPPF)³⁵ που περιλαμβάνει υποχρεωτικές και προαιρετικές οδηγίες. Το επικαιροποιημένο Διεθνές Πλαίσιο Επαγγελματικής Εφαρμογής είναι σε ισχύ από 1.1.2017. Σκοπός των Προτύπων είναι να καθοδηγήσουν στην εφαρμογή των υποχρεωτικών στοιχείων του Διεθνούς Πλαισίου Επαγγελματικής Εφαρμογής, να παράσχουν ένα πλαίσιο για την παροχή ενός ευρέως φάσματος προστιθέμενης αξίας υπηρεσιών εσωτερικού ελέγχου, να καθιερώσουν τη βάση για την αξιολόγηση της αποτελεσματικότητας αυτών των υπηρεσιών και να προωθήσουν βελτιωμένες επιχειρησιακές διαδικασίες και λειτουργίες. Στην Ελλάδα τα Πρότυπα έχουν μεταφραστεί στα Ελληνικά από το Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών Ελλάδας (εγχειρίδιο εσωτερικού ελέγχου ΟΤΑ, 2020, σελ, 9-10).

Σκοπός Προτύπων

Ο σκοπός των προτύπων είναι να σκιαγραφήσουν τις βασικές αρχές που αντιπροσωπεύουν την ενδεικνυόμενη πρακτική του εσωτερικού ελέγχου, να παράσχουν ένα πλαίσιο για την εφαρμογή και προώθηση ενός ευρέως φάσματος προστιθέμενης αξίας υπηρεσιών εσωτερικού ελέγχου, να εγκαθιδρύσουν τη βάση για την αξιολόγηση της απόδοσης του εσωτερικού ελέγχου, να προωθήσουν τις βελτιωμένες οργανωσιακές διαδικασίες και λειτουργίες (Ζωΐτσας, 2017, σελ 60).

Διαχωρισμός Προτύπων

Τα πρότυπα εσωτερικού ελέγχου διακρίνονται στα πρότυπα χαρακτηριστικών και τα πρότυπα διεξαγωγής. Τα πρότυπα χαρακτηριστικών (κατηγορία 1000) ασχολούνται με τα χαρακτηριστικά των οργανισμών και των ατόμων που εφαρμόζουν τον εσωτερικό έλεγχο. Τα πρότυπα

³⁵ Το Διεθνές Πλαίσιο Επαγγελματικής Εφαρμογής είναι διεθνής καλή πρακτική που δεν προβλέπεται στην Ελληνική Νομοθεσία

διεξαγωγής (κατηγορία 2000) περιγράφουν τη φύση των υπηρεσιών εσωτερικού ελέγχου και παρέχουν ποιοτικά κριτήρια για την αξιολόγηση των υπηρεσιών αυτών.

Χρήση Προτύπων

Εάν τα πρότυπα χρησιμοποιούνται σε συνδυασμό με τα πρότυπα που εκδίδονται από άλλους επίσημους φορείς, ιδεατά θα πρέπει να αναφέρεται και η χρήση των άλλων προτύπων. Στην περίπτωση όπου υφίσταται αντιφάσεις μεταξύ των προτύπων και των λοιπών προτύπων, οι εσωτερικοί ελεγκτές οφείλουν να συμμορφώνονται με τα πρότυπα για την επαγγελματική εφαρμογή του εσωτερικού ελέγχου (Ζωΐτσας, 2017, σελ, 60-61).

Σε περίπτωση που οι εσωτερικοί ελεγκτές ή η λειτουργία εσωτερικού ελέγχου εμποδίζεται από το ισχύον νομικό ή κανονιστικό Πλαίσιο ως προς την εφαρμογή ορισμένων μερών των προτύπων, οι τελευταίοι είναι υποχρεωμένοι να συμμορφώνεται με τα υπόλοιπα μέλη τους και να προβαίνουν σε αντίστοιχες γνωστοποιήσεις.

Τα υποχρεωτικά στοιχεία του Διεθνούς Πλαισίου Επαγγελματικής Εφαρμογής είναι: **A)**Οι Βασικές Αρχές για την Επαγγελματική Εφαρμογή του Εσωτερικού Ελέγχου, **B)** Ο Ορισμός του Εσωτερικού Ελέγχου, **Γ)** Ο Κώδικας Δεοντολογίας, **Δ)**Τα Διεθνή Πρότυπα για την Επαγγελματική Εφαρμογή του Εσωτερικού Ελέγχου.

Οι Βασικές Αρχές του Εσωτερικού Ελέγχου είναι:

Να επιδεικνύει ακεραιότητα, επάρκεια ικανοτήτων και δέουσα επαγγελματική επιμέλεια, να είναι αντικειμενικός και απαλλαγμένος από αθέμιτες επιρροές (ανεξάρτητος).Επίσης, να εναρμονίζεται με τις στρατηγικές, τους αντικειμενικούς σκοπούς και τους κινδύνους του οργανισμού:**A)**Επιδεικνύει δέσμευση στην ποιότητα και συνεχή βελτίωση, **B)** Επικοινωνεί αποτελεσματικά, **Γ)**Παρέχει διασφάλιση βάσει αξιολόγησης κινδύνων, **Δ)**Είναι διορατικός, ενεργεί προληπτικά και εστιάζει στο μέλλον, **Ε)**Προάγει τη βελτίωση του οργανισμού, **ΣΤ)**Η Μονάδα Εσωτερικού Ελέγχου έχει κατάλληλη θέση στο οργανόγραμμα και διαθέτει επαρκείς πόρους (εγχειρίδιο εσωτερικού ελέγχου ΟΤΑ, 2020, σελ 10).

Η συμμόρφωση με τα διεθνή πρότυπα για την επαγγελματική εφαρμογή του εσωτερικού ελέγχου είναι απαραίτητη, προκειμένου οι εσωτερικοί ελεγκτές να ανταποκρίνονται επαρκώς τις υποχρεώσεις τους.

Τα Πρότυπα, μαζί με τον Κώδικα Ηθικής περικλείουν όλα τα υποχρεωτικά στοιχεία του Διεθνούς Πλαισίου Επαγγελματικής Εφαρμογής, συνεπώς η συμμόρφωση με τον Κώδικα Ηθικής και τα Πρότυπα επιδεικνύει συμμόρφωση με όλα τα υποχρεωτικά στοιχεία του Διεθνούς Πλαισίου Επαγγελματικής Εφαρμογής

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 7:ΣΥΣΤΗΜΑ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ- ΔΙΚΛΙΔΕΣ ΚΑΙ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΙΚΟΤΗΤΑ

7.1. Ορισμός - Γενικά περί Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου

Σύστημα εσωτερικού ελέγχου εννοείται, το σύνολο των λειτουργιών, κανόνων, μέτρων, αρχών και διαδικασιών που εφαρμόζει ο οργανισμός, με σκοπό την εφαρμογή και την τήρηση της πολιτικής και των αρχών της Διοίκησης, με σκοπό την εξασφάλιση των συμφερόντων της. Είναι το σύστημα μέσω του οποίου ασκείται η Εταιρική Διακυβέρνηση.

Τα συστήματα εσωτερικού ελέγχου δεν είναι δυνατόν να είναι τα ίδια για όλους τους οργανισμούς. Η πολυπλοκότητα των οργανισμών, το είδος των δραστηριοτήτων, το περιβάλλον δραστηριοποίησης, καθιστά αναγκαία τη διαμόρφωση διαφορετικών συστημάτων. Για αυτό το λόγο, κάθε σύστημα εσωτερικού ελέγχου θα πρέπει να σχεδιάζεται στις ανάγκες του εκάστοτε οργανισμού.

Κάθε κομμάτι του συστήματος θα πρέπει να εξυπηρετεί συγκεκριμένο σκοπό και ακόμα καλύτερα να εξυπηρετεί αυτό για το οποίο σχεδιάστηκε, με όσο το δυνατόν πιο αποτελεσματικό και οικονομικό τρόπο. Θα πρέπει με άλλα λόγια να λαμβάνεται πάντα υπόψη το κόστος εφαρμογής της διαδικασίας ή του αντίστοιχου μέτρου σε σχέση με την πιθανή ζημιά ή με τον κίνδυνο που ελλοχεύει.

Η αναγκαιότητα του συστήματος εσωτερικού ελέγχου, είναι δεδομένη σε κάθε οργανισμό, αλλά με διαφορετική μορφή όπως αναφέρθηκε ανωτέρω. Η ύπαρξη όμως οργανωμένου συστήματος εσωτερικού ελέγχου παρέχει μέσω των δικλίδων ασφαλείας του,τηδιασφάλιση της εύρυθμης λειτουργίας, ως προς την επίτευξη των επιχειρηματικών στόχων. Ακριβώς δηλαδή αυτό που έχει διασφαλίσει η διοίκηση του εκάστοτε οργανισμού.

Αναφορικά με την αποτελεσματικότητα του συστήματος εσωτερικού ελέγχου, η τελευταία δεν θα πρέπει να κρίνεται από το αν υφίστανται σε εφαρμογή μεγάλος αριθμός δικλίδων, αλλά από το είδος και την καταλληλότητα των δικλίδων που περιέχει, Καθώς επίσης από το αν και κατά πόσο είναι ορθά δομημένο, ανταποκρίνεται στις ανάγκες και λειτουργίες του οργανισμού, στους πόρους που χρειάζεται για να λειτουργήσει, στην αξία που προσθέτει στον ίδιο τον οργανισμό.

Ουδέποτε θα πρέπει να λησμονείται δυναμική της διοίκησης ως προς την εφαρμογή στην αποτελεσματική εφαρμογή του, εννοώντας την αμέριστη στήριξη από πλευρά της.

Οι εσωτερικές δικλείδες ασφαλείας περιγράφονται και ερμηνεύονται διαφορετικά για κάθε οργανισμό. Το κοινό στοιχείο τους, είναι η συμφωνία για την παροχή μιας λογικής εξασφάλισης και ότι οι σκοποί του οργανισμού πρέπει να επιτυγχάνονται. ενδιαφέρον παρουσιάζει το γεγονός ότι ενώ τα στελέχη πρέπει να ασχολούνται με τις δικλείδες ασφαλείας, οι λογιστές και ελεγκτές είναι αυτοί που δίνουν τον ορισμό των δικλίδων ασφαλείας. Οι σκοποί που πρέπει να εξυπηρετούνται σύμφωνα με τις οδηγίες και τα πρότυπα της πρακτικής του εσωτερικού ελέγχου είναι οι εξής:

Αξιοπιστία και ακεραιότητα των πληροφοριών, συμμόρφωση με κανόνες, πολιτικές, διαδικασίες, νόμους, κανονισμούς, προστασία των κεφαλαίων, οικονομική και αποδοτική χρήση των πηγών, επίτευξη των εταιρικών στόχων.

Να κοντρολάρεις σημαίνει να ελέγχεις. Η ουσία του ελέγχου είναι να επιβεβαιώνεται ότι οι καθημερινές εργασίες πραγματοποιούνται όπως πρέπει να πραγματοποιηθούν. Οι έλεγχοι λαμβάνουν χώρα από τα χαμηλότερα έως τα υψηλότερα στρώματα της ιεραρχίας της διοίκησης και μπορεί να είναι από απλοί έως αρκετά έως αρκετά δύσκολοι. Βασικός σκοπός του ελέγχου είναι ο περιορισμός στο ελάχιστο των περιπτώσεων να συμβούν σφάλματα εκούσια ή ακούσια και να εφαρμόζονται από όλα τα μέλη (Βασιλείου, Ηρειώτης, Μενεξιάδης, Μπάλιος 2017, σελ 92-94).

7.1.1. Σχεδιασμός Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου

Ο σχεδιασμός συστήματος εσωτερικού ελέγχου θα πρέπει να ακολουθήσει τα παρακάτω στάδια προκειμένου να καταστεί ως επαρκές έναντι κινδύνων που καλείται να αντιμετωπίσει

- ❖ Εντοπισμός των κινδύνων που θα κληθεί ο οργανισμός να αντιμετωπίσει,
- ❖ εκτίμηση των πιθανοτήτων να πραγματοποιηθεί ο κίνδυνος από πλευράς συχνότητας,
- ❖ εκτίμηση της επίδρασης ή διαφορετικά της ζημιάς. Έχει σημασία το να μπορεί ο αξιολογητής να αποτιμήσει την επίδραση του κινδύνου στον οργανισμό,
- ❖ καθορισμός των αντίστοιχων δικλίδων ασφαλείας, που θα πρέπει να εφαρμόζονται, άρα να υπάρχουν στο σύστημα για την αποτροπή των κινδύνων,

- ❖ καθορισμός του κόστους του συστήματος, της λειτουργίας και του ελέγχου αυτού,
- ❖ εκτίμηση της ωφέλειας που θα προκύψει από την εγκατάσταση και εφαρμογή του συστήματος εσωτερικού ελέγχου.

Δεν υπάρχει τέλειο σύστημα εσωτερικού ελέγχου, ικανό να παρέχει απόλυτη ασφάλεια έναντι των κινδύνων στον οργανισμό. Αντίθετα το σύστημα θα πρέπει να είναι επαρκές έναντι των απορρεόντων κινδύνων (Βασιλείου, Ηρειώτης, Μενεξιάδης, Μπάλιος 2017,σελ 95).

7.1.2. Περιεχόμενο συστήματος εσωτερικού ελέγχου περιλαμβάνει:

- ✚ Οργανόγραμμα, μετά επίπεδα της ιεραρχίας και διάκριση των λειτουργιών και προσδιορισμός της περιοχής ευθύνης ανά διεύθυνση και τμήμα,
- ✚ περιγραφές θέσεων εργασίας ανά τμήμα και οργανική θέση,
- ✚ εγχειρίδιο λειτουργικών διαδικασιών ανά λειτουργία και τμήμα,
- ✚ πρόγραμμα δράσης και υλοποίησης, ανά δραστηριότητα, με αναφορά στην επίτευξη των στόχων, καθώς και στην αιτιολόγηση των αποκλίσεων.
- ✚ καταστατικό, όπου με σαφήνεια αποτυπώνονται οι σκοποί του οργανισμού,
- ✚ εταιρικές πολιτικές,
- ✚ σύστημα πληροφορικής MIS και μηχανογραφημένα συστήματα,
- ✚ επίπεδα εγκρίσεων, εξουσιοδοτήσεων εκπροσώπησης,
- ✚ γενικότερους κανόνες λειτουργίας,
- ✚ σύστημα διασφάλισης ποιότητας,
- ✚ υποεπιτροπές διοικητικού συμβουλίου,
- ✚ υπηρεσία εσωτερικού ελέγχου(Βασιλείου, Ηρειώτης, Μενεξιάδης, Μπάλιος 2017, σελ 97).

7.1.3. Σκοπός συστήματος εσωτερικού ελέγχου

Το σύστημα εσωτερικού ελέγχου σχεδιάζεται και λειτουργεί με σκοπό την παροχή επαρκούς διασφάλισης των στόχων του οργανισμού. Το σύστημα θα πρέπει να λειτουργεί με λογικό κόστος, εννοώντας ότι το κόστος εφαρμογής και λειτουργίας του συστήματος δεν θα πρέπει να υπερβαίνει την ωφέλεια που προκύπτει από τη λειτουργία του.

Με βάση τα ανωτέρω, τα παρακάτω δύναται να αναφερθούν ως προς το σκοπό του συστήματος εσωτερικού ελέγχου:

- ✚ Να αποτελεί πραγματικό εργαλείο της διοίκησης ως προς την υλοποίηση των στόχων της,
- ✚ να παρέχει δυνατότητα εκτίμησης και μέτρησης του οικονομικού αποτελέσματος ώστε να μπορεί να συγκριθεί με τις αρχικές εκτιμήσεις,
- ✚ να είναι ευέλικτο και αποτελεσματικό, να προσαρμόζεται στις εκάστοτε συνθήκες και ανάγκες και να διασφαλίζει τη βιωσιμότητα του εκάστοτε τμήματος,
- ✚ να παρέχει τη δυνατότητα αξιοποίησης και διαχείρισης των διαθέσιμων πόρων, την αξιοποίηση των παραγωγικών μέσων, των ανθρώπινων πόρων, καθώς και τη διαφύλαξη των περιουσιακών στοιχείων,
- ✚ να παρέχει δικλίδες ώστε οι εκάστοτε κίνδυνοι να είναι διαχειρίσιμοι διασφαλίζοντας τα συμφέροντα και τη βιωσιμότητα του οργανισμού,
- ✚ να διαχωρίζει αρμοδιότητες, καθήκοντα και υποχρεώσεις μεταξύ των τμημάτων και των εργαζομένων, και να συμβάλλει αποτελεσματικά στο βαθμό συνεργασίας μεταξύ των απασχολούμενων,
- ✚ να διασφαλίζει ότι οι αποφάσεις και οι εξουσιοδοτήσεις εφαρμόζονται από όλα τα στελέχη και ιεραρχία, σύμφωνα με τις πολιτικές και τις διαδικασίες που έχουν θεσπιστεί από τη διοίκηση(Βασιλείου, Ηρειώτης, Μενεξιάδης, Μπάλιος 2017, σελ 96-97).

7.1.4. Αποτελεσματικότητα Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου

Οι δικλίδες ασφαλείας έχουν σχεδιαστεί προκειμένου να εξασφαλίζονται οι σκοποί της διοίκησης. Όταν οι δικλίδες είναι επαρκείς και αποτελεσματικές, εννοείται ότι η εκάστοτε κίνδυνοι αντιμετωπίζονται επαρκώς. Το σύστημα εσωτερικού ελέγχου κατά συνέπεια, θα πρέπει να στηρίζεται σε ορισμένες προϋποθέσεις ή εναλλακτικά αρχές. Οι ακόλουθες αρχές του συστήματος εσωτερικού ελέγχου, δύναται να παρατεθούν, προκειμένου για την επιτυχία του συστήματος εσωτερικού ελέγχου:

- ✚ κατάλληλη στελέχωση,
- ✚ διαχωρισμός καθηκόντων και ευθυνών,
- ✚ η διοίκηση στηρίζεται στην κατανομή των αρμοδιοτήτων, σε όλα τα επίπεδα της, προκειμένου να εξασφαλίζεται το βέλτιστο αποτέλεσμα,
- ✚ έγκριση- εξουσιοδότηση. Σοβαρές οι επικίνδυνες συναλλαγές θα πρέπει να συνοδεύονται από ειδική εξουσιοδότηση,

- ✚ διασφάλιση των συναλλαγών. Κάθε συναλλαγή πρέπει να διασφαλίζεται ότι πραγματοποιείται σύμφωνα με την εταιρική πολιτική της διοίκησης,
- ✚ έκδοση και καταχώρηση στοιχείων. Κάθε καταχώρηση στα λογιστικά βιβλία πρέπει να στηρίζεται στα αντίστοιχα παραστατικά,
- ✚ παρακολούθηση των εργασιών. Η συστηματική παρακολούθηση των εργασιών του ανθρώπινου δυναμικού παρέχει τη δυνατότητα για άμεση διόρθωση όπου κρίνεται απαραίτητο,
- ✚ σχεδιασμός των διαδικασιών ανάλογα με τους κινδύνους. Ο σχεδιασμός των διαδικασιών και κατά συνέπεια η έκταση των διαδικασιών αποτελεί συνάρτηση του μεγέθους, της φύσης των δραστηριοτήτων και του κινδύνου που καλείται ο οργανισμός να αντιμετωπίσει,
- ✚ υπηρεσία εσωτερικού ελέγχου θα πρέπει να λειτουργεί ανεξάρτητα,
- ✚ διαρκής αξιολόγηση. Η διαρκής παρακολούθηση και αξιολόγηση του συστήματος, με κριτήρια την επάρκεια και την ποιότητα του, θα πρέπει να ακολουθείται ευλαβικά (Βασιλείου, Ηρειώτης, Μενεξιάδης, Μπάλιος 2017, σελ 97-99).

7.2 Εσωτερικός Έλεγχος και Ρίσκο

Ρίσκο σημαίνει η πιθανότητα του να συμβεί κάτι το ανεπιθύμητο, κάτι διαφορετικό από το αναμενόμενο. Από την πλευρά του εσωτερικού ελεγκτή, ρίσκο είναι να μη δοθεί η κατάλληλη γνώμη για θέματα δικλίδων, ενώ από την πλευρά της διοίκησης η πιθανότητα να συμβεί το ανεπιθύμητο. Κοινός παρονομαστής ανεξαρτήτου του εσωτερικού ελεγκτή ή της διοίκησης είναι ότι όσο πιο ελλιπής η δικλείδα ασφαλείας, τόσο υψηλότερη η πιθανότητα να εμφανιστεί ο κίνδυνος. Το υποκειμενικό στοιχείο της πιθανότητας εμφάνισης του κινδύνου αποτελεί το σημείο τριβής ελεγκτών και διοίκησης (Βασιλείου, Ηρειώτης, Μενεξιάδης, Μπάλιος 2017, σελ 99).

7.3. Κατανόηση του Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου της Οικονομικής Μονάδας

Σε κάθε περίπτωση απαραίτητη είναι η κατανόηση του γενικότερου οικονομικού συστήματος και το γενικότερο περιβάλλον (controlenvironment) προκειμένου να αποφασιστεί η ελεγκτική προσέγγιση που θα ακολουθήσει ο εσωτερικός ελεγκτής. Το περιβάλλον δικλίδων αφορά στις διαδικασίες των φορτισμένων με την εταιρική διακυβέρνηση που έχουν σχεδιάσει και εφαρμόζουν. Ενδεικτικά αναφορά γίνεται:

- ✚ Στην επιτροπή ελέγχου (Auditcommittee) και στη διοίκηση (management), όπως και στο προσωπικό εκείνο το οποίο έχει επιφορτιστεί με το καθήκον να διασφαλίσει τη ροή της πληροφορίας σχετικά με την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων,
- ✚ στην αποτελεσματικότητα και την αποδοτικότητα των διαδικασιών, αλλά και στην συμμόρφωση της οικονομικής μονάδας με νόμους, τους κανονισμούς και άλλες απαιτήσεις των εποπτικών αρχών αναλόγως του κλάδου,
- ✚ στο σχεδιασμό και την εφαρμογή διαδικασιών που να εντοπίζουν τους κινδύνους οι οποίοι απειλούν την επίτευξη των στόχων που η οικονομική μονάδα έχει θέσει.

Η εφαρμογή των δικλίδων είναι σαφώς σημαντικό κομμάτι, το σημαντικότερο όμως είναι η αποτελεσματικότητα αυτών, η οποία επηρεάζεται από ορισμένους παράγοντες όπως:

- ✚ η εταιρική κουλτούρα σε θέματα εσωτερικού ελέγχου και δικλίδων,
- ✚ την ίδια τη διαδικασία που η οικονομική μονάδα εφαρμόζει με σκοπό τον εντοπισμό και την αξιολόγηση των σημαντικότερων κινδύνων που καλείται να διαχειριστεί,
- ✚ το πληροφοριακό της σύστημα με τις εμπλεκόμενες με αυτό διαδικασίες,
- ✚ τις δικλίδες επί των διαδικασιών που η ίδια έχει θεσπίσει,
- ✚ τις διαδικασίες συνεχούς επαναξιολόγησης της αποτελεσματικότητας της λειτουργίας των δικλίδων.

Προκειμένου λοιπόν να κατανοηθεί επαρκώς στο σύστημα εσωτερικού ελέγχου της οικονομικής μονάδας, θα πρέπει πρώτα να είναι κατανοητό το πώς οι δικλίδες έχουν σχεδιαστεί και το αν και πως έχουν τεθεί σε εφαρμογή (Βασιλείου, Ηρειώτης, Μενεξιάδης, Μπάλιος 2017,σελ100-101).

7.3.1.Εταιρική Κουλτούρα Σε Θέματα Εσωτερικού Ελέγχου και Δικλίδων

Η εταιρική κουλτούρα σε θέματα εσωτερικού ελέγχου αφορά το πλαίσιο- περιβάλλον μέσα στο οποίο οι δικλίδες που έχουν θεσπιστεί από τη διοίκηση λειτουργούν.Σημαντικό ρόλο σε αυτό το σημείο, ασκεί ο βαθμός με τον οποίο η ίδια η διοίκηση της οικονομικής μονάδας αντιλαμβάνεται τη λειτουργία αυτή και το ρόλο της. Ενδεικτικά: συμπεριφορές, αντιλήψεις, δράσεις που οι επιφορτισμένοι με την εταιρική διακυβέρνηση αναλαμβάνουν και οι οποίες προάγουν την

εταιρική κουλτούρα σε θέματα εσωτερικού ελέγχου, και εντέλει της σημασίας που αποδίδεται από τη διοίκηση στην λειτουργία αυτή.

Βασικά θέματα που θα πρέπει να απασχολήσουν τον εσωτερικό έλεγχο είναι:

- ✓ επικοινωνία και επιβολή από τη διοίκηση αγώνων ακεραιότητας και ηθικών αξιών,
- ✓ ενεργό συμμετοχή από τα μη εκτελεστικά μέλη του διοικητικού Συμβουλίου τα επιφορτισμένα με την εταιρική διακυβέρνηση,
- ✓ Η φιλοσοφία και το στυλ της διοίκησης,
- ✓ ευκολία ανάληψης κινδύνων από τη διοίκηση, καθώς και πως τις διαχειρίζεται,
- ✓ η στάση της διοίκησης όσον αφορά τη σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων, τις λογιστικές εκτιμήσεις την όλη η λογιστική λειτουργία και το προσωπικό του λογιστηρίου,
- ✓ οργανωτική δομή,
- ✓ διάκριση εξουσιών και κατανομή ευθυνών,
- ✓ πολιτικές και πρακτικές διαχείρισης του ανθρώπινου δυναμικού(Βασιλείου, Ηρειώτης, Μενεξιάδης, Μπάλιος 2017, σελ 101-103).

7.3.2. Διαδικασία που η Οικονομική Μονάδα έχει Θεσπίσει για την Εκτίμηση του Κινδύνου

Είναι σημαντικό ο Εσωτερικός ελεγκτής να κατανοήσει τη διαδικασία που έχει θεσπίσει η Διοίκηση για να εντοπίζει - αναγνωρίζει τους κινδύνους , καθώς και το πώς τους αντιμετωπίζει και πώς αξιολογεί την αποτελεσματικότητα των ενεργειών της. Παράγοντες που πρέπει να ληφθούν υπόψιν είναι: αναγνώριση- εντοπισμός κινδύνων, εκτίμηση της σημαντικότητας του κινδύνου, εκτίμηση της πιθανότητας του να συμβούν λάθη, απόφαση σχετικά με τις ενέργειες της διοίκησης για να διαχειριστεί τους κινδύνους αυτούς.

Αν η οικονομική μονάδα έχει μία αποτελεσματική διαδικασία διαχείρισης κινδύνων, αυτό θα επηρεάσει θετικά τον ελεγκτή στο να καθορίσει ποιος είναι ο ελεγκτικός κίνδυνος και για τον ίδιο, δηλαδή η πιθανότητα σημαντικό λάθος να προκύψει, να μην εντοπιστεί από τις διαδικασίες της μονάδας ή τις δικές του διαδικασίες (Βασιλείου, Ηρειώτης, Μενεξιάδης, Μπάλιος 2017, σελ 103).

7.3.3. Πληροφοριακό Σύστημα

Το πληροφοριακό σύστημα αναλύεται σε υλικοτεχνική υποδομή, λογισμικό, ανθρώπους, διαδικασίες και δεδομένα.

Ο εσωτερικός ελεγκτής καλείται να αξιολογήσει το πληροφοριακό σύστημα της οικονομικής μονάδας σε σχέση με τη διαχείριση της οικονομικής πληροφορίας, στο οποίο πληροφοριακό σύστημα εντάσσεται και το λογιστικό σύστημα. Σημαντικές περιοχές που πρέπει να αξιολογηθούν είναι:α) τη διαχείριση της πληροφορίας σχετικά με τις διάφορες κατηγορίες συναλλαγών οι οποίες είναι σημαντικές για τους σκοπούς του ελέγχου των οικονομικών καταστάσεων, β) τις διαδικασίες, που τελικά διαμορφώνουν τους λογαριασμούς των οικονομικών καταστάσεων,γ) τα σχετικά λογιστικά αρχεία,δ) τον τρόπο με τον οποίο το πληροφοριακό σύστημα καταγράφει γεγονότα και ε) τη διαδικασία κατάρτισης των οικονομικών καταστάσεων (Βασιλείου, Ηρειώτης, Μενεξιάδης, Μπάλιος 2017, σελ 104).

7.3.4. Διαδικασίες Ελέγχου που η Οικονομική Μονάδα έχει Θεσπίσει

Οι διαδικασίες ελέγχου που η οικονομική μονάδα έχει θεσπίσει, αφορούν συγκεκριμένες πολιτικές και διαδικασίες με τις οποίες εξειδικεύεται πλέον το γενικότερο περιβάλλον εσωτερικού ελέγχου, οι όποιες έχουν θεσπιστεί για να βοηθήσουν την οικονομική μονάδα να πετύχει τους στόχους που η ίδια έχει θέσει.

Οι διαδικασίες ελέγχου περιλαμβάνουν δικλίδες σχεδιασμένες είτε για να αποτρέπουν, είτε να εντοπίζουν και να τα διορθώνουν. Συνηθισμένα παραδείγματα τέτοιων δικλίδων αποτελούν διαδικασίες εγκρίσεων,επισκοπήσεις επιδόσεων σε σύγκριση με κάποιο πρότυπο. Πιο συγκεκριμένα εγκρίσεις επί εγγραφών, δικλίδες επί μηχανογραφικών εφαρμογών, συμφωνίες λογαριασμών, σύγκριση μετρήσεων με λογιστικά μεγέθη, διαχωρισμός αρμοδιοτήτων (Βασιλείου, Ηρειώτης, Μενεξιάδης, Μπάλιος 2017, σελ 104).

7.3.5. Παρακολούθηση της Αποτελεσματικότητας της Λειτουργίας των Δικλίδων από την Οικονομική Μονάδα

Η οικονομική μονάδα θα πρέπει να αξιολογήσει στην αποτελεσματικότητα των δικλίδων που εφαρμόζει και ειδικά εκείνων των δικλίδων στις οποίες ο ελεγκτής θα στηριχθεί, καθώς επίσης το σύστημα μέσω του οποίου αναθεωρούνται και διορθώνονται οι τυχόν μη αποτελεσματικές δικλείδες. Σε πολλές μονάδες, το ρόλο της αξιολόγησης της αποτελεσματικότητας των δικλίδων τον έχει αναλάβει το τμήμα εσωτερικού ελέγχου. Να σημειωθεί σε αυτό το σημείο, ότι εξωτερικοί ελεγκτές δέχεται να κάνουν χρήση της εργασίας αυτής των εσωτερικών ελεγκτών κατά τη διάρκεια του δικού τους ελέγχου (Βασιλείου, Ηρειώτης, Μενεξιάδης, Μπάλιος, 2017, σελ 105).

7.3.6. Μέτρηση του Κινδύνου- Αποτελεσματικότητας των Δικλίδων Ασφαλείας

Κάθε δραστηριότητα της οικονομικής μονάδας μπορεί να θεωρηθεί ως κομμάτι που δύναται να ελεγχθεί ή εναλλακτικά ως πεδίο ελέγχου. Όλες οι δραστηριότητες μαζί, αποτελούν το συνολικό πεδίο ελέγχου ή όπως μπορεί να ονομαστεί στην ορολογία του ελέγχου (AuditUniverse). Ο επιχειρησιακός κίνδυνος από την άλλη πλευρά μετρείται σε μέγεθος και σε δικλείδες ελέγχου. Ο εσωτερικός έλεγχος κατά τη διενέργεια του ελέγχου πρέπει να λειτουργεί και να σκέφτεται, όπως ακριβώς η διοίκηση. Συγκεκριμένα πρέπει να σκεφτεί τα παρακάτω:

- από την πλευρά του μεγέθους, πόσος είναι ο κίνδυνος;
- από την πλευρά των δικλίδων ασφαλείας, ποια είναι η πιθανότητα του κινδύνου εμφανιστεί, ποια η συχνότητα του κινδύνου να συμβαίνει, ποιά είναι η επίδραση της εμφάνισης κινδύνου και πώς μπορεί να αντιμετωπιστεί.

Ο εσωτερικός έλεγχος δύναται να παρουσιάσει τους κινδύνους στη διοίκηση και η τελευταία να αποφασίσει για το αν θεωρεί σημαντικούς τους κινδύνους ή όχι και αντίστοιχα να τοποθετήσει δικλείδες ασφαλείας μέσω συστημάτων διαδικασιών για να τους αντιμετωπίσει. Το σημαντικό ζήτημα προς επίλυση είναι η μέτρηση του κινδύνου, πρέπει να βρεθούν τρόποι μέτρησης του κινδύνου όπως επίσης και της αποτελεσματικότητας των δικλίδων ασφαλείας. Οι ελεγκτές μπορούν να χρησιμοποιούν διάφορους πίνακες προκειμένου να αξιολογήσουν - μετρήσουν το λεγόμενο βαθμό κινδύνου «riskscore» και να βοηθηθούν κατά την άσκηση των καθηκόντων τους (Βασιλείου, Ηρειώτης, Μενεξιάδης, Μπάλιος 2017, σελ 106-109).

7.3.7 Οφέλη από την Αξιολόγηση του Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου

Αν οι εσωτερικοί ελεγκτές εκτιμήσουν ότι για ένα ή περισσότερα συστήματα, οι δικλίδες που αυτά ενσωματώνουν είναι σχεδιασμένες με τρόπο που τους επιτρέπει να λειτουργήσουν αποτελεσματικά, δηλαδή να αποτρέπουν ή να εντοπίζουν και να διορθώνουν λάθη, ενδέχεται να επιλέξουν ως ελεγκτική προσέγγιση, τον έλεγχο της αποτελεσματικότητας της λειτουργίας των δικλίδων στην πράξη, προκειμένου να τεκμηριώσουν μέσα από τα αποτελέσματα του ελέγχου τους, αν πράγματι μπορούν να βασιστούν σε αυτές. Κατά αυτό τον τρόπο, δύναται να μειωθεί ο όγκος της ουσιαστικής ελεγκτικής εργασίας που θα χρειαστεί να καταβάλουν π.χ να ελέγξουν τα υπόλοιπα των λογαριασμών (Βασιλείου, Ηρειώτης, Μενεξιάδης, Μπάλιος 2017, 110).

7.3.7.1. Έλεγχος δικλίδων

Ο έλεγχος που γίνεται επί λειτουργίας των δικλίδων, δεν έχει άλλο σκοπό από το να αποδώσει στον εσωτερικό ελεγκτή ικανοποιητικά ελεγκτικά τεκμήρια ότι οι τελευταίες είναι αποτελεσματικά σχεδιασμένες ώστε να αποτρέψουν σημαντικά λάθη και ότι λειτουργούν αποτελεσματικά καθ'όλη τη χρονική διάρκεια. Οι έλεγχοι διενεργούνται επισκοπώντας έγγραφα που στηρίζονται σε συγκεκριμένες δικλίδες, διενεργώντας διερευνητικές συζητήσεις με το προσωπικό της μονάδας για τις δικλίδες, εξέταση τεκμηρίων πως η διοίκηση αντιμετωπίζει συγκεκριμένες καταστάσεις, ελέγχει που λειτουργούν πλήρως μηχανογραφικές διαδικασίες, παρατηρεί τη λειτουργία συγκεκριμένων δικλίδων. Οι εσωτερικοί ελεγκτές εξετάζουν πως οι δικλίδες εφαρμόστηκαν, κατά πόσο με συνέπεια εφαρμόστηκαν, και από ποιόν εφαρμόστηκαν. Στην περίπτωση αποκλίσεων στη λειτουργία των δικλίδων, οι έλεγχοι τροποποιούνται έτσι ώστε να επιβεβαιωθεί η αποτελεσματική τους λειτουργία (Βασιλείου, Ηρειώτης, Μενεξιάδης, Μπάλιος 2017, σελ 111).

7.4. Προφίλ Εσωτερικού Ελεγκτή

Απαραίτητη προϋπόθεση για την αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου είναι η επάνδρωση του αντίστοιχου σε κάθε οργανισμό του Τμήματος εσωτερικού ελέγχου, με στελέχη που διαθέτουν τα απαραίτητα προσόντα, την κατάλληλη εμπειρία και κατάρτιση, αλλά και που διακρίνονται για τις διοικητικές τους ικανότητες, την ποιότητα και το ήθος τους, για να είναι δυνατή η άσκηση των ελεγκτικών καθηκόντων τους με τον κατάλληλο τρόπο.

Ο εσωτερικός ελεγκτής συνήθως διατηρεί σχέση μισθωτής εργασίας με τον οργανισμό, ανήκει στο προσωπικό του. Όμως πρέπει να είναι σαφώς ανεξάρτητος από το υπόλοιπο προσωπικό, πράγμα απαιτητό για την αντικειμενικότητα της διεξαγωγής των ελέγχων και αναφέρεται κατευθείαν στα ανώτατα κλιμάκια της διοίκησης. Τα τυπικά προσόντα που πρέπει να διαθέτει ο εσωτερικός ελεγκτής είναι - οικονομικές σπουδές ή διοικητικής κατεύθυνσης πανεπιστημιακού επιπέδου, με έμφαση στη λογιστική, πολυετής εμπειρία σε αντίστοιχο αντικείμενο ελεγκτικής, ή λογιστικής ή οικονομικής κατεύθυνσης, - γνώσεις ξένων γλωσσών, γνώσεις χρήσης συστημάτων μηχανογράφησης. Πέραν των τυπικών προσόντων, ο εσωτερικός ελεγκτής θα πρέπει να χαρακτηρίζεται από αίσθημα ευθύνης και επαγγελματισμό, ήθος και αμεροληψία, ακεραιότητα του χαρακτήρα, τιμιότητα και ειλικρίνεια, ανεξαρτησία και θάρρος έκφρασης γνώμης, ευστροφία και κριτική ικανότητα, συνέπεια και σταθερότητα (Βασιλείου, Ηρειώτης, Μενεξιάδης, Μπάλιος 2017, σελ 86).

7.4.1 Καθήκοντα και Αρμοδιότητες Εσωτερικού Ελεγκτή

Δεν διακρίνονται διαφορές μεταξύ της Διεθνούς και ελληνικής βιβλιογραφίας όσον αφορά τα καθήκοντα και τις αρμοδιότητές του εσωτερικού ελεγκτή. Τα κυριότερα καθήκοντα και αρμοδιότητες των Εσωτερικών Ελεγκτών μπορούν να συνοψιστούν στα εξής:

- ✓ Η διασφάλιση της σωστής και εύρυθμης λειτουργίας της οικονομικής μονάδας στο σύνολο της,
- ✓ ο έλεγχος και η εξασφάλιση της ορθής κατανόησης, από το προσωπικό και τους υπεύθυνους των τμημάτων, των αρμοδιοτήτων, των ευθυνών και των καθηκόντων τους και η εξασφάλιση της σωστής εκτέλεσης,
- ✓ η εξασφάλιση της κατάλληλης και εύρυθμης λειτουργίας των τμημάτων,
- ✓ η εξακρίβωση και εκτίμηση της συμμόρφωσης κάθε τμήματος,
- ✓ η διαπίστωση τυχόν δυσλειτουργιών και αδυναμιών,
- ✓ η διασφάλιση των περιουσιακών στοιχείων της οικονομικής μονάδας,
- ✓ η διασφάλιση της ορθολογικής λειτουργίας του λογιστικού συστήματος της οικονομικής μονάδας,
- ✓ η διασφάλιση συμμόρφωσης με την κείμενη νομοθεσία.

Πέρα των ανωτέρω οι εσωτερικοί ελεγκτές είναι υπεύθυνοι για τα ακόλουθα:

- ✓ αξιολογούν την καταλληλότητα του εφαρμοζόμενου συστήματος εσωτερικού ελέγχου,
- ✓ τη συνεχή αναθεώρηση του συστήματος με σκοπό τη βελτίωση και την αποτελεσματική εφαρμογή του,
- ✓ την εξακρίβωση το κατά πόσο το σύστημα εσωτερικού ελέγχου είναι κατάλληλο και συμφέρον, εκτιμώντας αν τα οφέλη που η μονάδα προσδοκά υπερβαίνουν το κόστος που προκύπτει για τη μονάδα από την εφαρμογή του,
- ✓ την κατάλληλη προετοιμασία του ελεγκτικού προγράμματος που θα ακολουθηθεί και τον προσδιορισμό του σκοπού του ελέγχου,
- ✓ τη διευκόλυνση της ομαλής λειτουργίας των τμημάτων της οικονομικής μονάδας,
- ✓ την παροχή συμβουλευτικών υπηρεσιών προς τη διοίκηση της οικονομικής μονάδας,
- ✓ την παρακολούθηση της εφαρμογής του εσωτερικού κανονισμού λειτουργίας(Βασιλείου, Ηρειώτης, Μενεξιάδης, Μάλιος 2017, σελ 87).

7.4.2. Σχέση Εσωτερικών και Εξωτερικών Ελεγκτών

Το έργο και των δύο πλευρών παρουσιάζει πολλές ομοιότητες. Ο εξωτερικός ελεγκτής στηρίζεται στο έργο του εσωτερικού ελεγκτή ως προς την επάρκεια και αποτελεσματικότητα του συστήματος του εσωτερικού ελέγχου. Ανάλογα με την ποιότητα του τελευταίου, ο εξωτερικός ελεγκτής στηρίζεται ή όχι στα αποτελέσματα του εσωτερικού ελέγχου και συνεχίζει περαιτέρω τις ελεγκτικές διαδικασίες. Ιδεατά, θα πρέπει να αποφεύγονται οι διπλές προσπάθειες και να υφίσταται αποτελεσματική συνεργασία των δυο πλευρών, χωρίς ωστόσο να διακυβεύεται η ανεξαρτησία και η αντικειμενικότητα των δύο πλευρών. (Βασιλείου, Ηρειώτης, Μενεξιάδης, Μάλιος 2017 σελ, 89).

7.4.3. Παράγοντες επιτυχίας του Τμήματος Εσωτερικού Ελέγχου

Η Διεθνής και ελληνική βιβλιογραφία συμφωνεί χωρίς διαφοροποιήσεις ως προς τους παράγοντες επιτυχίας του τμήματος εσωτερικού ελέγχου με κοινό παρανομαστή τη στελέχωση του τμήματος από το κατάλληλο στελεχειακό δυναμικό.

- ✓ Οι βασικότεροι παράγοντες επιτυχίας είναι η συγκέντρωση από τους εσωτερικούς ελεγκτές χαρακτηριστικών όπως επαγγελματισμός, κατανόηση εργασιών, παροχή λύσεων, ανεξαρτησία,

υψηλό προφίλ,προσήλωση στον πελάτη,εξειδίκευση στις δικλίδες ασφαλείας,ο εσωτερικός ελεγκτής ως διοίκηση (Βασιλείου, Ηρειώτης, Μενεξιάδης, Μπάλιος 2017, σελ 91).

7.5.Διαδικασία Ελέγχου από το Ελεγκτικό Συνέδριο για την Ύπαρξη, Λειτουργία και Αποτελεσματικότητα του Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου

Το Ελεγκτικό Συνέδριο παρακολουθεί την εγκατάσταση και εφαρμογή Συστημάτων Εσωτερικού Ελέγχου στους φορείς που υπάγονται στην ελεγκτική του δικαιοδοσία και κρίνει την αποτελεσματικότητα των συστημάτων αυτών για την αντιμετώπιση των δημοσιονομικών κινδύνων σύμφωνα με το άρθρου 169 παράγραφος 2 του νόμου 4270/2014 και άρθρο 341 του νομού 4700 /2020. Σε συνέχεια των ανωτέρω διατάξεων εκδόθηκε η αριθ. ΦΓ8/55081/9-11-2020 (ΦΕΚ 4938/2020 ΤΒ΄) απόφαση της Ολομέλειας του Ελεγκτικού Συνεδρίου με την οποία καθορίζονται όροι του ελέγχου.

7.5.1 Γενικοί ορισμοί³⁶

1.Δεν υφίσταται σύστημα εσωτερικού έλεγχου σε φορέα, ακόμη και όταν λειτουργεί σε αυτόν γραφείο Εσωτερικού Ελεγκτή, αν δεν έχουν καταγραφεί από τον φορέα αναλυτικά οι διαδικασίες παραγωγής ή διενέργειας πράξεων με δημοσιονομικές συνέπειες και αν, για τις ειδικότερες ενέργειες που συνθέτουν τις επιμέρους διαδικασίες, δεν έχουν εντοπισθεί μέσω κατ'ιδίαν εκτίμησης των δημοσιονομικών υπευθύνων ή ύστερα από εμπειριστατωμένη εκτίμηση ειδικών αναλυτών, οι δημοσιονομικοί κίνδυνοι και δεν έχουν επιπλέον προβλεφθεί δικλίδες προς αντιμετώπιση των κινδύνων αυτών (ενδογενής έλεγχος).

2. 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 επέλευσής του και της θυσίας που συνεπάγεται η κινητοποίηση των μέσων αντιμετώπισής του.

3. Ως δημοσιονομικοί κίνδυνοι νοούνται ιδίως **α)**Οκίνδυνος αυθαίρετης υλικής αφαίρεσης ή καταστροφής της περιουσίας του φορέα (λ.χ. υπεξαίρεση), **β)** ο κίνδυνος απεμπόλησης από τον φορέα δημόσιων αξιώσεων του εις βάρος τρίτων (λ.χ. μη είσπραξη φόρου), **γ)** ο κίνδυνος

³⁶Άρθρο 1 απόφασης Ολομέλειας του Ελεγκτικού Συνεδρίου ΦΓ8/55081/9-11-2020 (ΦΕΚ 4938/2020 ΤΒ΄

ανάληψης από τον φορέα δημόσιων υποχρεώσεων χωρίς δυνατότητα εκπλήρωσης (λ.χ. δάνεια), **δ)** ο κίνδυνος μη σύννομης χορήγησης από τον φορέα δικαιωμάτων υπέρ τρίτων (λ.χ. μη νόμιμη απευθείας ανάθεση), **ε)** ο κίνδυνος μη σύννομης εκταμίευσης από τον φορέα δημόσιου χρήματος ή διάθεσης περιουσίας (λ.χ. πληρωμή χωρίς υπαρκτή παραλαβή), και **στ)** ο κίνδυνος διάθεσης από τον φορέα δημόσιου χρήματος χωρίς εγγυήσεις για την επίτευξη του καλύτερου αποτελέσματος (λ.χ. σπάταλη διαχείριση).

4. Το Ελεγκτικό Συνέδριο ελέγχει την αποτελεσματικότητα των συστημάτων εσωτερικού ελέγχου συνολικώς χωρίς να διακρίνει τα επιμέρους στοιχεία του συστήματος, δηλαδή τον ενδογενή έλεγχο και τις ενέργειες του Εσωτερικού Ελεγκτή ή της Επιτροπής Εσωτερικού Ελέγχου. Μπορεί όμως να προγραμματίσει ειδικούς ελέγχους για την αξιολόγηση της αποτελεσματικότητας της δράσης των δύο ως άνω οργάνων.

5. Σε όσους φορείς δεν υφίσταται σύστημα εσωτερικού ελέγχου κατά την έννοια της παρ. 1, θεωρείται, για τις ανάγκες εφαρμογής της παρούσας, ότι λειτουργεί άτυπος εσωτερικός έλεγχος ο οποίος υπόκειται, σύμφωνα με τα οριζόμενα στα επόμενα άρθρα, σε ενδελεχή εξέταση από το Ελεγκτικό Συνέδριο της αποτελεσματικότητας αυτού να προστατεύσει το δημόσιο χρήμα και τη δημόσια περιουσία.

7.5.2 Έλεγχος των Συστημάτων Εσωτερικού Ελέγχου σύμφωνα με το Ετήσιο Πρόγραμμα Ελέγχων³⁷

Ο έλεγχος του συστήματος εσωτερικού ελέγχου εντάσσεται σε κάθε ετήσιο πρόγραμμα ελέγχων του Ελεγκτικού Συνεδρίου. Στο πρόγραμμα περιλαμβάνεται υποχρεωτικά κατάλογος με ειδικά αντικείμενα τα οποία επιλέγονται ώστε κάθε έτος να ελέγχονται όλες οι κατηγορίες δημοσιονομικών κινδύνων. Ο έλεγχος διενεργείται σύμφωνα με το εγχειρίδιο ελέγχου. Προσκομίζεται από τον ελεγχόμενο φορέα χάρτης στον οποίο έχουν καταγραφεί οι διαδικασίες παραγωγής και διενέργειας πράξεων με δημοσιονομικές συνέπειες, τον εντοπισμό κινδύνων σε κάθε διαδικασία και την πρόβλεψη δικλείδων.

Στην περίπτωση που δεν έχει συνταχθεί χάρτης καταγραφής ο αρμόδιος επίτροπος απευθύνει σύσταση³⁸ στο όργανο που προΐσταται. Στην περίπτωση που υφίσταται χάρτης εκτιμάται η

³⁷Άρθρο 2 απόφασης Ολομέλειας του Ελεγκτικού Συνεδρίου ΦΓ8/55081/9-11-2020 (ΦΕΚ 4938/2020 ΤΒ)

πληρότητα της καταγραφής, η ορθότητα, η πληρότητα των κινδύνων και η επάρκεια και η λυσιτέλεια των συναφών δικλίδων. Στην περίπτωση που δεν υφίσταται³⁹ σύστημα εσωτερικού ελέγχου ο επίτροπος σύμφωνα με το υπόδειγμα σχεδίου επαληθεύει την τήρηση της νομιμότητας, κανονικότητας και υγιούς δημοσιονομικής διαχείρισης εξετάζοντας συγκεκριμένες συναλλαγές ώστε να σχηματίσει εμπειριστατωμένη άποψη για την πρακτική του φορέα. Ακολούθως τα ευρήματα του επιτρόπου υπόκειται σε ex ante έλεγχο ποιότητας από τον αρμόδιο Γενικό Συντονιστή⁴⁰. Οποιοδήποτε ζήτημα ανακύπτει επιλύεται κατόπιν αιτήματος του ελεγχόμενου φορέα από το Τμήμα Ελέγχου.

7.5.3. Απαλλαγή από τον Κατασταλτικό Έλεγχο των Φορέων που Ελαχιστοποιούν το Δημοσιονομικό Κίνδυνο⁴¹.

Οι ελεγχόμενοι φορείς δύναται να υπαχθούν σε διαρκή παρακολούθηση όσον αφορά την αποτελεσματικότητα του συστήματος εσωτερικού ελέγχου από τον αρμόδιο Επίτροπο έτσι ώστε να ελαχιστοποιηθεί ο δημοσιονομικός κίνδυνος⁴². Για την υπαγωγή εκδίδεται πράξη του Τμήματος Ελέγχου με την οποία καθορίζονται οι τομείς δραστηριοτήτων και συναλλαγών που θα υπαχθούν στον έλεγχο εννοώ μπορεί για ορισμένες επαφές να ζητηθεί η διενέργεια ελέγχων πριν από τη συντέλεση των ενεργειών της ανάληψης της νομικής υποχρέωσης εκκαθάρισης η πληρωμής. Μετά το πέρας του οικονομικού έτους συντάσσεται έκθεση του Επιτρόπου με την οποία αποφαινεται αν όντως έχει ελαχιστοποιηθεί ο δημοσιονομικός κίνδυνος του ελεγχόμενου

38 Στη σύσταση αναφέρεται στη σκέψη 8 της απόφασης 2014/ 2020 Ολομέλειας του Ελεγκτικού Συνεδρίου

39 «Σε όσους φορείς δεν υφίσταται σύστημα εσωτερικού ελέγχου κατά την έννοια της παρ. 1 , θεωρείται για τις ανάγκες εφαρμογής της παρούσας ότι λειτουργεί άτυπος εσωτερικός έλεγχος ο ποίος υπόκειται, σε ενδελεχή εξέταση από το Ε. Συνέδριο της αποτελεσματικότητας αυτού να προστατεύσει το δημόσιο χρήμα και τη δημόσια περιουσία» παρ. 5 αρθ.1 ΦΓ8/55081/9-11-2020 Απόφασης Ολομέλειας Ελεγκτικού Συνεδρίου ΦΕΚ 4938/2020 Τ.Β´

40 Όπως ορίζεται στην παράγραφο 2. 3 του άρθρου 38 του κανονισμού εσωτερικής λειτουργίας των υπηρεσιών διοίκησης και ελέγχου του Ελεγκτικού Συνεδρίου.

41 Άρθρο 3 απόφασης Ολομέλειας του Ελεγκτικού Συνεδρίου ΦΓ8/55081/9-11-2020 (ΦΕΚ 4938/2020 ΤΒ)

42 Με το αρθ. 45 Α παρ. 3 ν 4129/2013 ορίζεται ότι «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».

φορέα. Η έκθεση εξετάζεται από το Τμήμα Ελέγχου και δίνει την προβλεπόμενη έγκριση⁴³ περί μη άσκησης ελέγχου στις υποκείμενες στους λογαριασμούς και συναλλαγές πράξεις.

7.5.4 Εμπλοκή στον Εσωτερικό Έλεγχο⁴⁴

Στην περίπτωση που ενώ έχουν καταγραφεί ήδη οι διαδικασίες και η διαδικασία του εσωτερικού ελέγχου εμφανίσει εμπλοκή με αποτέλεσμα να μην δύναται να χαρακτηριστεί η πράξη ή ενέργεια ως νόμιμη η κανονική, ο φορέας δύναται να ζητήσει τη γνώμη από τον αρμόδιο Επίτροπο επί του ζητήματος ως προς το οποίο αναφέρει η εμπλοκή. Τέτοια ζητήματα δύναται να ανακύπτουν όταν εφαρμόζεται μία νέα ρύθμιση ως προς την ερμηνεία της ή όταν δεν υπάρχει διαυγής νομολογία δικαστηρίων, ή όταν υφίσταται δυσχέρεια χαρακτηρισμού του πραγματικού ενόψει αοριστίας της νομικής έννοιας που πρέπει να εφαρμοστεί σε αυτό.

Ακολούθως, ο Επίτροπος επιλαμβάνεται του αιτήματος κρίνοντας αν πράγματι έχει εγκατασταθεί ικανοποιητικό σύστημα ενδογενούς ελέγχου στο φορέα που υποβάλλει το ερώτημα κι αν συντρέχουν λόγοι που δικαιολογούν την υποβολή του ερωτήματος. Στη συνέχεια ο Επίτροπος γνωμοδοτεί (αν η απάντηση επί της ουσίας είναι ευχερής ή αν δεν τίθεται ζήτημα ευρύτερης σημασίας) ή άλλως παραπέμπει στο Τμήμα Ελέγχων, το οποίο γνωμοδοτεί οριστικώς. Κάθε διαφωνία επιλύεται από το Τμήμα Ελέγχων και παρακολουθείται από τον αρμόδιο Επίτροπο.

7.5.5 Αδράνεια Φορέα για Εγκατάσταση εντός αυτού του Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου⁴⁵

Η επιτροπή ενημερώνονται ανά τρίμηνο από τους ελεγχόμενους φορείς για την πορεία εγκατάσταση του συστήματος εσωτερικού ελέγχου. Ακολούθως οι Γενικοί Συντονιστές συντάσσουν πίνακα προόδου ανά τρίμηνο και τον υποβάλλουν στο Τμήμα Ελέγχων. Αν ο Επίτροπος διαπιστώσει στο πρώτο τρίμηνο ότι δεν υπάρχει πρόοδος πλήρους εγκατάστασης και λειτουργίας συστήματος εσωτερικού ελέγχου απευθύνει σύσταση με τις ενέργειες που πρέπει να εκτελεστούν. Αν στο δεύτερο τρίμηνο δεν έχει συντελεστεί πρόοδος ή είναι ανεπαρκής

43 αρθ.54 Α παρ. 3 Ν. 4129/2013

44Αρθρο 4 απόφασης Ολομέλειας του Ελεγκτικού Συνεδρίου ΦΓ8/55081/9-11-2020 (ΦΕΚ 4938/2020 ΤΒ)

45αρθ 5 απόφασης Ολομέλειας του Ελεγκτικού Συνεδρίου ΦΓ8/55081/9-11-2020 (ΦΕΚ 4938/2020 ΤΒ)

οαρμόδιος Συντονιστής απευθύνει σύσταση⁴⁶. Εάν η κατάσταση παραμένει στάσιμη μετά το τέλος του τριμήνου, ο Πρόεδρος του Ελεγκτικού Συνεδρίου, ύστερα από γνώμη του Τμήματος ελέγχων, απευθύνει πρόσκληση στον προϊστάμενο του φορέα, ενημερώνοντας τον για την προσωπική του ευθύνη.

Ακολούθως ενημερώνεται από τον Πρόεδρο του Ελεγκτικού Συνεδρίου η εποπτεύουσα αρχή του φορέα για την αποστολή της όχλησης με το περιεχόμενό της ενώ παράλληλα ενημερώνεται και η αρχή που χρηματοδοτεί η επιχορηγεί το φορέα. Περαιτέρω στην ετήσια έκθεση του Ελεγκτικού Συνεδρίου προς τη Βουλή αναφέρονται υποχρεωτικώς οι φορείς προς τους οποίους απευθύνθηκε η όχληση και εξακολουθούν να αδρανούν. Ο Επίτροπος εξακολουθεί να παρακολουθεί την πορεία εγκατάστασης του συστήματος εσωτερικού ελέγχου στον αδρανούμενο φορέα μέχρι την πλήρη συμμόρφωση του.

7.5.6 Εξουσία Επιτρόπου να Ελέγξουν Οίκοθεν την Αποτελεσματικότητα των Συστημάτων Εσωτερικού Ελέγχου⁴⁷.

Οι Επίτροποι του Ελεγκτικού Συνεδρίου δύνανται να προγραμματίζουν και να εκτελούν ελέγχους αποτελεσματικότητας αποτροπής σοβαρών δημοσιονομικών κινδύνων στους φορείς που ελέγχουν με τη διαδικασία που ορίζεται στο εγχειρίδιο ελέγχου. Για τη διενέργεια του ελέγχου απαιτείται αιτιολογημένη πράξη του Επιτρόπου όπου αναλύονται οι εντοπισθέντες δημοσιονομικοί κίνδυνοι και εξηγείται η επιλογή του αντικειμένου ελέγχου. Η πράξη κοινοποιείται στο Τμήμα Ελέγχων. Ο Επίτροπος μπορεί να επιλέξει ως ελεγκτική προσέγγιση, την άσκηση ελέγχου πριν από τη συντέλεση των ενεργειών της ανάληψης νομικής υποχρέωσης, εκκαθάρισης ή πληρωμής.

7.5.7 Συνέπειες Εφαρμογής της Παρούσας⁴⁸

Ο Επίτροπος στην περίπτωση που διαπιστώσει έλλειμμα υποχρεούνται χωρίς να ζητήσει την έγκριση του Τμήματος Ελέγχων ή του αρμοδίου Γενικού Συντονιστή, να υποβάλει αίτημα καταλογισμού κατά του υπεύθυνου, κατά την κρίση του, υπολόγου ή συνευθυνόμενου κατά την άσκηση των ελεγκτικών του αρμοδιοτήτων, όπως ορίζονται στο άρθρα 2,3,6 της παρούσας

⁴⁶Η σύσταση αναφέρει τη σκέψη 8 της 2014/2020 απόφασης ολομέλειας ελεγκτικού συνεδρίου περί συνευθυνόμενου

⁴⁷αρθ. 6 απόφασης Ολομέλειας του Ελεγκτικού Συνεδρίου ΦΓ8/55081/9-11-2020 (ΦΕΚ 4938/2020 ΤΒ)

⁴⁸αρθ. 7 απόφασης Ολομέλειας του Ελεγκτικού Συνεδρίου ΦΓ8/55081/9-11-2020 (ΦΕΚ 4938/2020 ΤΒ)

απόφασης. Το ίδιο εφαρμόζεται και στην περίπτωση που ο ελεγχόμενος φορέας προβεί σε πράξη αντίθετη της γνωμοδότησης του Επιτρόπου ή του Τμήματος Ελέγχων

Στην περίπτωση διαπίστωσης παρατυπίας στη δημοσιονομική διαχείριση του τρέχοντος έτους, εφόσον δεν είναι ουσιώδης απευθύνεται από τον Επίτροπο σύσταση συμμόρφωσης. Ο φορέας τίθεται σε παρακολούθηση εάν θεράπευσε την παρατυπία, εφόσον είναι θεραπεύσιμη ή άλλως αν δεν επανέλαβε την παρατυπία. Διαφωνίες για τα εν λόγω θέματα επιλύονται από το Τμήμα Ελέγχων. Το Τμήμα Ελέγχων εάν διαπιστώσει δυστροπία του ελεγχόμενου φορέα για τη συμμόρφωση του, αναφορικά με την εγκατάσταση και λειτουργία εντός αυτού του συστήματος εσωτερικού ελέγχου, δύναται να αποφασίσει τον κατά προτεραιότητα κατασταλτικό έλεγχο του φορέα μέχρι του χρόνου παραγραφής⁴⁹. Τέλος ορίζεται ότι η απόφαση ισχύει από τη δημοσίευση της στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως.

7.6. Δικλίδες

7.6.1. Γενικά περί Δικλίδων – Ορισμός

Από αρχαιοτάτων χρόνων, ανάμεσα στους ρόλους της διοίκησης των οργανώσεων (π.χ. Στράτου) και ειδικότερα των επιχειρήσεων συγκαταλέγεται και η εφαρμογή ενός κατάλληλου συστήματος εσωτερικών δικλίδων διεύθυνσης (εσωτερικές δικλείδες).

Σε γενικές γραμμές το σύστημα εσωτερικών δικλίδων⁵⁰ (internal control system ή management control system) λειτουργεί ως ένα εργαλείο με το οποίο η διοίκηση «διευθύνει» την επιχείρηση για την επίτευξη των στόχων της με βάση το σχεδιασμό, την παρακολούθηση της

49 παρ. 2 αρθ 54Α και παρ. 4 αρθ. 66 νόμου 4129 /2013.

50 Στην Ελληνική βιβλιογραφία, συχνά ο αγγλικός όρος « internal control system» αποδίδεται ως « σύστημα εσωτερικού ελέγχου». Η μετάφραση αυτή δεν είναι επιτυχής καθώς προκαλείται προφανής σύγχυση με την απόδοση του όρου « internal Audit» ως εσωτερικός έλεγχος. Το πρόβλημα έγκειται στο ότι δεν γίνεται στη μετάφραση διάκριση μεταξύ του audit και του control. Στο παρόν βιβλίο χρησιμοποιείται όρος «σύστημα εσωτερικών δικλίδων (διεύθυνσης)» για την απόδοση του όρου internal (management) control system. Η λέξη δικλείδες αποδίδει αρκετά ικανοποιητικά την έννοια της Αγγλικής λέξης «controls», αφού σύμφωνα με λεξικό του Γ. Μπαμπινιώτη μεταφορικά, « δικλείδα» είναι καθετί που προστατεύει από κίνδυνο, από δυσάρεστες εκπλήξεις». Στο χώρο των επιχειρήσεων, δυσάρεστη εξέλιξη είναι η μη επίτευξη των επιχειρηματικών στόχων και δικλείδα είναι οτιδήποτε βοηθά στην επίτευξη αυτών των στόχων. Ο επιθετικός προσδιορισμός « εσωτερικές» διακρίνει τις δικλείδες αυτές από άλλες «εξωτερικές» δικλείδες που θεωρείται ότι συνεισφέρουν στην επίτευξη των επιχειρηματικών στόχων, όπως ο εξωτερικός έλεγχος, οι Δημόσιες αρχές εποπτείας, αλλά και οι δυνάμεις της αγοράς .

πορείας της, την έγκαιρη διόρθωση τυχόν παρεκκλίσεων και γενικότερα την αποφυγή προβλημάτων, μέσα σε ένα μεταβαλλόμενο περιβάλλον.

Υπάρχει μεγάλη παρανόηση σε διεθνές επίπεδο για το τι είναι πράγματι το σύστημα δικλίδων και ποιοι είναι οι σκοποί και οι δυνατότητες του. Το θέμα του συστήματος των εσωτερικών δικλίδων μελετήθηκε σε ευρεία έκταση το 1992 από το committee of sponsoring organizations of the treadway commission των ΗΠΑ⁵¹. Η μελέτη αυτή κατέληξε στη δημοσίευση της έκθεσης internal control-integrated framework⁵² (Cosco, 1992). Ο σκοπός της Μελέτης του Cosco ήταν να δώσει κοινούς ορισμούς των σχετικών εννοιών και να θέσει πρότυπα σύγκρισης ώστε οι ενδιαφερόμενες επιχειρήσεις και οι οργανισμοί να είναι σε θέση να αξιολογούν τα συστήματά τους. Το έτος 2004 το committee of sponsoring organizations of the treadway commission εξέδωσε νεώτερη μελέτη, το Enterprise Risk Management – Integrated Framework (COSO, 2004). Η μελέτη αυτή στηρίζεται στην υποδομή των προηγούμενων εκθέσεων του COSO και παρουσιάζει ένα πιο συγκροτημένο και ολοκληρωμένο πλαίσιο διαχείρισης του επιχειρηματικού κινδύνου.

Σύμφωνα με τις εκθέσεις Cosco, το σύστημα δικλίδων ορίζεται ως μία διαδικασία που τίθεται σε εφαρμογή με φροντίδα και ευθύνη του διοικητικού συμβουλίου της εκτελεστικής διοίκησης ή των άλλων στελεχών της επιχείρησής. Λεπτομερέστερα, το σύστημα δικλίδων αποτελείται από σειρά μέτρων, πολιτικών, διαδικασιών, βημάτων, μηχανισμών, τρόπου οργάνωσης, κανόνων λειτουργίας κ.λ.π που διατρέχουν το σύνολο της επιχείρησης (ή ενός οργανισμού), αναπτύσσονται και λειτουργούν εκ των προτέρων (ex- ante) για τον οποίον οι ασκούντες τη διοίκηση ελέγχουν και κατευθύνουν τις δραστηριότητες της επιχείρησης για την οποία είναι υπεύθυνοι. Σκοπός των δικλίδων είναι να προσφέρουν εύλογη διασφάλιση (reason-

⁵¹Η επιτροπή Treadway συστάθηκε το 1985 στις ΗΠΑ και συμμετείχαν το Αμερικανικό Ινστιτούτο ορκωτών λογιστών (AICPA), το Ινστιτούτο χρηματοοικονομικών στελεχών (FEI), η Αμερικανική Εταιρία Λογιστικής (AAA), το Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών (IIA) και το Ινστιτούτο Διοικητικής Λογιστικής (IMA). Η επιτροπή αυτή γνωστή ως National (Commission on Fraudulent Financial Reporting) σκοπό είχε να εντοπίσει τις βασικές αιτίες που οδηγούν σε δημοσίευση παραποιημένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

⁵²Η έκθεση αυτή του COSO συμπληρώθηκε το έτος 1994 με την έκδοση του παραρτήματος reporting to external parties. Το παράρτημα αυτό πραγματεύεται θέματα που προκύπτουν όταν συντάσσεται έκθεση αξιολόγησης του συστήματος δικλίδων για χρήση από τρίτα πρόσωπα (COSO, 1994).

ableassurance)- και όχι απόλυτη εξασφάλιση - σχετικά με το βαθμό επίτευξης των παρακάτω αλληλοεπηρεαζόμενων κατηγοριών στόχων:

- ✓ Χρηματοοικονομική πληροφόρηση (Financialreporting)αξιοπιστία χρηματοοικονομικών καταστάσεων με την αποφυγή ουσιωδών σφαλμάτων.
- ✓ Συμμόρφωση(compliance) συμμόρφωση με σχετικούς νόμους, διατάξεις και κανονισμούς.
- ✓ Λειτουργίες (operations) βελτίωση της αποτελεσματικότητας, της αποδοτικότητας και της οικονομίας στη λειτουργία της επιχείρησης, που συμπεριλαμβάνει την προστασία τωνπεριουσιακών στοιχείων της επιχείρησης και την αποφυγή αναίτιας δημιουργίας υποχρεώσεων(economy, efficiency,effectiveness) (Καραμάνης 2008, σελ 393-397).

Εσωτερικές Δικλίδες (Internal control) σύμφωνα με ταΔιεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα⁵³είναι σειρά ενεργειών που σχεδιάζεται, υλοποιείται και συντηρείται από εκείνους που είναι επιφορτισμένοι με τη διακυβέρνηση, τη διοίκηση και από άλλα μέλη του προσωπικού, με σκοπό την παροχή εύλογης διασφάλισης σχετικά με την επίτευξη των στόχων της οντότητας σε σχέση με την αξιοπιστία της χρηματοοικονομικής αναφοράς, την αποτελεσματικότητα και την αποδοτικότητα των λειτουργιών και τη συμμόρφωση με εφαρμοστέους νόμους και κανονισμούς. Ο όρος «δικλίδες» αναφέρεται σε κάθε πτυχή ενός ή περισσοτέρων συστατικών των εσωτερικών δικλίδων(ΦΕΚ 2848 /2012 TB , σελ. 43813).

7.6.2. Τρόποι Ανάπτυξης Δικλίδων Ελέγχου⁵⁴

Το σύστημα εσωτερικού ελέγχου είναι μια ομάδα δικλίδων ελέγχου. Κάθε δικλίδα ελέγχου πρέπει να αξιολογείται σε σχέση με τις υπόλοιπες. Στόχος είναι να αποφευχθεί η ύπαρξη ενός υπερβολικά μεγάλου αριθμού δικλίδων ελέγχου και να διασφαλιστεί η αξιοποίηση ενός περιορισμένου αριθμού για την παροχή διασφάλισης. Ένα χρήσιμο εργαλείο για τους εσωτερικούς ελεγκτές είναι η χαρτογράφηση των διαδικασιών σε συνεργασία με τις ελεγχόμενες οργανικές μονάδες, ώστε να εντοπιστούν πρώτα οι υφιστάμενες δικλίδες ελέγχου και, στη συνέχεια, να αναγνωριστούν τα δυνητικά κενά. ,

53 Αριθμ. 41658/722 Απόφαση Υπ. Οικονομικών περί «Έγκρισης και ισχύς των Διεθνών Ελεγκτικών Προτύπων σε μετάφραση στην Ελληνική γλώσσα» ΦΕΚ 2848/2012 TB

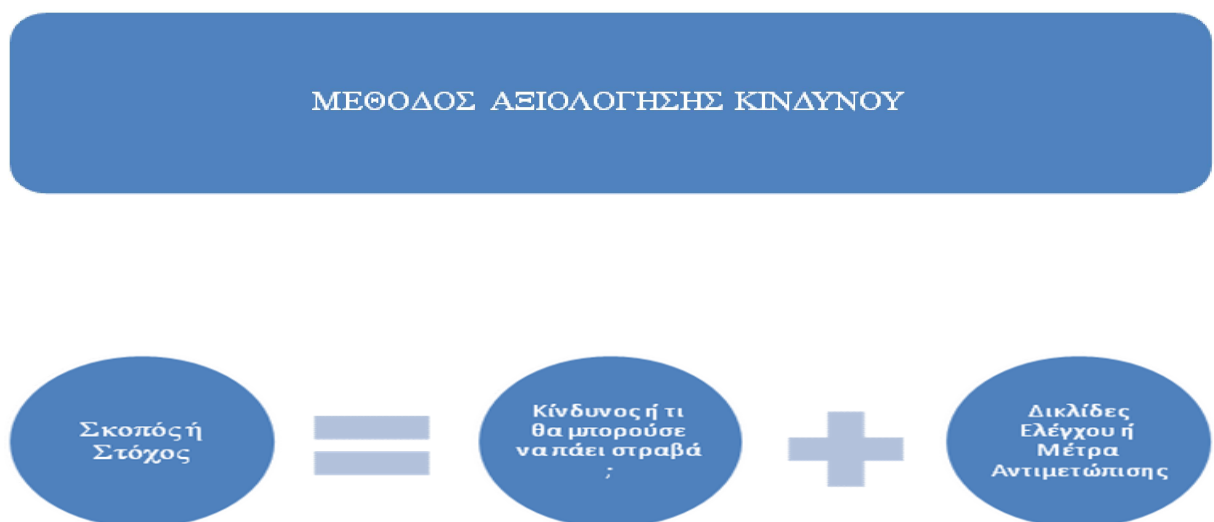
54Πηγή: L . Hubbard (2015), Control Self-Assessment, A Practical Guide, IIA

Οι τρόποι ανάπτυξης δικλίδων ελέγχου έχουν ως εξής:

- ✓ Εντοπισμός των βημάτων για την ολοκλήρωση ενός καθήκοντος, δηλαδή των βημάτων για την ανάληψη μιας εργασίας, δραστηριότητας ή την παροχή μιας υπηρεσίας. (Η χαρτογράφηση της διαδικασίας είναι πολύ χρήσιμη)
- ✓ Εντοπισμός των δικλίδων ελέγχου που θα πρέπει να ενσωματωθούν απευθείας στη ροή διαδικασιών – επίσημες δικλίδες ελέγχου
- ✓ Εντοπισμός των απαιτούμενων ανεπίσημων δικλίδων ελέγχου που δεν σχετίζονται άμεσα με τη διαδικασία παροχής, όπως κατάρτιση, πρακτικές προσλήψεων ή όρια εξουσίας
- ✓ Εντοπισμός των κινδύνων και καθορισμός τρόπων αντιμετώπισης αυτών των κινδύνων, δηλαδή ανοχή του κινδύνου ή δημιουργία δικλίδας ασφαλείας (Εγχειρίδιο Βασικών Δικλίδων Ελέγχου, 2020, σελ 15-23).

Η διαδικασία ανάπτυξης δικλίδων εσωτερικού ελέγχου αρχίζει με την καταγραφή των στόχων του οργανισμού και την αξιολόγηση των δυνητικών κινδύνων που ενδέχεται να τεθούν εμπόδιο στην επίτευξη αυτών των στόχων. Αν ο κίνδυνος θεωρείται σημαντικός, δημιουργούμε μια δικλίδα ελέγχου.

Γράφημα 1: Χρήση της αξιολόγησης κινδύνου για τον εντοπισμό δικλίδων εσωτερικού ελέγχου



7.6.3. Δομή Εσωτερικών Δικλίδων

Το ΔΕΠ 315 υιοθετώντας πλήρως τη θέση της έκθεσης (Cosco 1992), αναγνωρίζει τα παρακάτω πέντε συστατικά στοιχεία (πυλώνες) του συστήματος δικλίδων τα οποία παρουσιάζονται παρακάτω:

- ❖ Περιβάλλον των δικλίδων το περιβάλλον το δικλίδων (controlenvironment) αποτελεί το θεμέλιο επί του οποίου οικοδομείται το όλο σύστημα εσωτερικών δικλίδων,
- ❖ Αξιολόγηση των υφιστάμενων κινδύνων και των επιπτώσεων τους. Η αξιολόγηση αυτή γίνεται από τη διοίκηση, αφού προηγουμένως καθοριστούν συμβατή μεταξύ τους επιχειρηματικοί στόχοι σε πολλαπλά επίπεδα ιεράρχησης, με κεντρικό σημείο τις πιθανές επιπτώσεις στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις,
- ❖ Δραστηριότητες δικλίδων. Οι δραστηριότητες δικλίδων (controlactivities) διασφαλίζουν ότι οι αποφασισμένες από τη διοίκηση δράσεις που απαιτούνται για την αντιμετώπιση των εντοπισμένων κινδύνων και για την επίτευξη των επιχειρηματικών στόχων, πράγματι εκτελούνται αποτελεσματικά,
- ❖ Πληροφόρηση και επικοινωνία. Ένα άρτιο σύστημα ροής πληροφοριών και γνωστοποίησης ρολών και υπευθυνότητας είναι απαραίτητο για την ομαλή λειτουργία των διαφόρων επιχειρηματικών διαδικασιών,
- ❖ Παρακολούθηση. Η παρακολούθηση (monitoring) σε τακτά διαστήματα, από τη διοίκηση, του συστήματος δικλίδων είναι απαραίτητη για να εξασφαλίζεται ότι το σύστημα αυτό επικαιροποιείται, προσαρμοζόμενα άμεσα στις αλλαγές του περιβάλλοντος (Καραμάνης 2008, σελ 399-400).

7.6.3.1. Περιβάλλον των Δικλίδων

Το περιβάλλον των δικλίδων αποτελεί το θεμέλιο επί του οποίου οικοδομείται το όλο σύστημα εσωτερικών δικλίδων. Το περιβάλλον των δικλίδων σχετίζεται με τη γενικότερη λειτουργία της

διοίκησης (management) και της διακυβέρνησης (governance) της επιχείρησης. Αναφέρεται, μεταξύ άλλων, σε θέματα λειτουργίας της επιχείρησης κανόνων και συμπεριφοράς, ηθικής ακεραιότητας, δεοντολογίας και αξιοκρατίας καθώς και στην επίγνωση εκ μέρους της διοίκησης και του προσωπικού της σημασίας αυτών των παραμέτρων. Μερικά από τα συστατικά που συνθέτουν το περιβάλλον των δικλίδων μπορούν να ομαδοποιηθούν στις παρακάτω ενότητες:

- ❖ Η γενικότερη στάση, η διάθεση και η αξιολογική θέση της διοίκησης απέναντι στο θέμα του συστήματος των εσωτερικών δικλίδων, τόσο γενικότερα λογιστικά θέματα και θέματα χρηματοοικονομικής πληροφόρησης, όσο και για θέματα ανάληψης και διαχείρισης επιχειρηματικών κινδύνων. Η παράμετρος αυτή ίσως είναι η σημαντικότερη σε όλο το σύστημα των δικλίδων καθώς θέτει το όλο κλίμα και επηρεάζει το σύνολο της επιχείρησης.
- ❖ Οι κανόνες λειτουργίας που έχει εκπονήσει η διοίκηση, η εταιρική κουλτούρα που έχει αναπτύξει και εμπεδώσει, καθώς και το σύστημα αξιών που έχει προωθήσει.
- ❖ Η πολιτική διαχείρισης των ανθρώπινων πόρων, δηλαδή το σύστημα κινήτρων, ποινών οι πρακτικές προσλήψεων, προαγωγών, εκπαίδευσης, αξιολόγησης και ενσωμάτωσης στην επιχειρηματική κουλτούρα.
- ❖ Η οργανωτική δομή της επιχείρησης. Σημαντικές παράμετροι είναι η καταλληλότητα της οργανωτικής δομής για το μέγεθος και την πολυπλοκότητα των δραστηριοτήτων, ο βαθμός συγκεντρωτικής ή αποκεντρωτικής διοίκησης, η ύπαρξη σαφών ορίων ευθύνης και αρμοδιότητας, ο αριθμός και η σπουδαιότητα υποκαταστημάτων ή θυγατρικών.
- ❖ Οι κανόνες για εκχώρηση αρμοδιότητας και ανάθεση ευθύνης στο προσωπικό για τη λήψη αποφάσεων.
- ❖ Οι στρατηγικές επιλογές της διοίκησης για τον τρόπο ανάπτυξης της επιχείρησης.
- ❖ Η τυχόν ύπαρξη κινήτρων που αντιστρατεύονται τη δημιουργία και τη λειτουργία ενός αποτελεσματικού και αποδοτικού συστήματος δικλίδων (Καραμάνης 2008, σελ 401-406).

7.6.3.2. Αξιολόγηση των κινδύνων και των επιπτώσεων τους

Κάθε είδους, νομικής μορφής ή μεγέθους επιχείρηση αντιμετωπίζει μία σειρά από κινδύνους οι οποίοι μπορεί να απειλήσουν την πορεία της ή ακόμα και την ίδια την ύπαρξη της. Η διοίκηση της επιχείρησης οφείλει να προβεί σε εμπεριστατωμένη μελέτη και αξιολόγηση αυτών των επιχειρηματικών κινδύνων, έχοντας βέβαια προηγουμένως με πρόνοια επιλέξει το επίπεδο των κινδύνων που θα αναλάβει(riskappetite), δηλαδή εάν θα αναλάβει πολλούς ή λιγότερους κινδύνους. Το ενδιαφέρον της διοίκησης εστιάζεται, αφενός μεν στην πιθανότητα επέλευσης, αφετέρου δε στις επιπτώσεις των κινδύνων, σε περίπτωση που αυτοί επέλθουν.

Η μελέτη των επιχειρηματικών κινδύνων είναι ευθύνη της διοίκησης της επιχείρησης. Σημείο εκκίνησης διαδικασίας μελέτης των κινδύνων αποτελεί ο προσδιορισμός των επιχειρηματικών στόχων καθώς οι κίνδυνοι που απειλούν την επιχείρηση σχετίζονται άμεσα με την επιδίωξη των στόχων που έχουν τεθεί. Αναλόγως του είδους και του μεγέθους, οι στόχοι μιας επιχείρησης μπορεί να τίθεται μέσα από μία δομημένη και θεσμοθετημένη διαδικασία ή η θέσπιση των στόχων αυτών μπορεί να είναι προϊόν άτυπης διαδικασίας. Περαιτέρω οι στόχοι μπορεί να είναι πανηγυρικά διατυπωμένοι ή να είναι έμμεσοι και άγραφοι.

Ο υπέρτατος σκοπός μιας επιχείρησης συνήθως διατυπώνεται στα πλαίσια της αποστολής των στρατηγικών στόχων (missionandstrategicobjectives). Στη συνέχεια διαμορφώνεται πιο εξειδικευμένοι στόχοι σε επίπεδο δραστηριοτήτων(π.χ πωλήσειςπαραγωγή).Φυσικά, οι διάφοροι στόχοι πρέπει ναείναι συμβατοί μεταξύ τους και με την αποστολή της επιχείρησης. Μετηνολοκλήρωση της στοχοθέτησης, η διοίκηση εντοπίζει τους κρίσιμους παράγοντες επιτυχίας για κάθε ένα επιχειρηματικό στόχο.Οι στόχοι της επιχείρησης μπορεί να ταξινομούνται σε στόχους (παραγωγικών) λειτουργιών, χρηματοοικονομικής πληροφόρησης, συμμόρφωσης (Καραμάνης,2008, σελ 407-410).

7.6.3.3. Δικλίδες ελέγχου ανά τύπο κινδύνου

Όπως υπάρχουν διαφορετικοί τύποι κινδύνων, υπάρχουν και διαφορετικοί τύποι δικλίδων ελέγχου.

- Κατ' αρχήν υπάρχουν στρατηγικοί κίνδυνοι, δηλαδή κίνδυνοι που μπορούν να εμποδίσουν την επίτευξη των στόχων.

- Δεύτερον, υπάρχουν κίνδυνοι ως προς την αποτελεσματική και αποδοτική λειτουργία των εργασιών, όπως ο κίνδυνος μη παροχής μιας υπηρεσίας στο κοινό.
- Τρίτον, υπάρχουν κίνδυνοι ως προς την αξιοπιστία της υποβολής χρηματοοικονομικών και μη αναφορών, οι οποίοι θα μπορούσαν να περιορίσουν την ικανότητα της διοίκησης ή των υπαλλήλων να λάβουν αποφάσεις και να λογοδοτήσουν για αυτές τις αποφάσεις.
- Τέλος, υπάρχουν κίνδυνοι ως προς τη συμμόρφωση με τους εφαρμοστέους νόμους, όπως ο κίνδυνος ανήθικης συμπεριφοράς εκ μέρους του οργανισμού ή των εξωτερικών παρόχων τους οποίους χρησιμοποιεί στο πλαίσιο της αποστολής του.

Κάποιοι από αυτούς τους κινδύνους μπορούν να αφορούν το υπουργείο στο σύνολό του ή να απειλούν ένα συγκεκριμένο πρόγραμμα ή οργανική μονάδα. Για το σκοπό αυτό, υπάρχει η ανάγκη θέσπισης δικλίδων ελέγχου για το σύνολο του υπουργείου, όπως η υποβολή αναφορών για την πορεία εκτέλεσης του προϋπολογισμού του οργανισμού, αλλά και δικλίδων ελέγχου σε επίπεδο προγράμματος ή οργανικής μονάδας, όπως η θέσπιση λειτουργικών προτύπων και διαδικασιών που να είναι γνωστά και διαφανή για όλους (Εγχειρίδιο Βασικών Δικλίδων, 2020, σελ 21-22).

7.6.3.4. Δραστηριότητες δικλίδων

Οι δραστηριότητες δικλίδων συνθέτουν τις πολιτικές αλλά και διάφορες ενέργειες, τις διαδικασίες, τους μηχανισμούς και τα μέτρα που λαμβάνονται με σκοπό να διασφαλιστεί ότι οι στόχοι της επιχείρησης και οι οδηγίες της διοίκησης σχετικά με τη διαχείριση των σχετικών κινδύνων και την προετοιμασία των οικονομικών καταστάσεων ακολουθούνται πιστά. Η δημιουργία και λειτουργία αυτών των εσωτερικών δικλίδων διεύθυνσης αποτελούν μέρος της όλης προσπάθειας της επιχείρησης να επιτύχει τους σκοπούς της και προϋποθέτει ότι ικανοποιείται το κριτήριο κόστους- οφέλους.

Στη διεθνή βιβλιογραφία έχουν χρησιμοποιηθεί αρκετά κριτήρια για την ταξινόμηση των διαφόρων δικλίδων. Έτσι με βάση το αντικείμενο οι δικλίδες διακρίνονται σε:

- δικλίδες που αφορούν τις λειτουργίες της επιχείρησης,
- δικλίδες που αφορούν τη χρηματοοικονομική πληροφόρηση

- και δικλίδες που αφορούν τη συμμόρφωση⁵⁵ με νόμους και κανονισμούς.

Με βάση το σκοπό, οι δικλίδες μπορεί να στοχεύουν:

- Είτε στην πρόληψη (preventive controls)
- είτε στον εντοπισμό του προβλήματος, detective controls,

Με βάση τον τρόπο λειτουργίας σύμφωνα με τη μελέτη COSO 2013⁵⁶ διακρίνονται σε :

- Διαχειριστικές Δικλίδες Ελέγχου

Αφορούν σε διαδικασίες και τεκμηρίωση που αφορά τη διασφάλιση των παγίων και την αξιοπιστία των οικονομικών στοιχείων

- Διοικητικές Δικλίδες Ελέγχου

Αφορούν σε διαδικασίες και στοιχεία που αφορούν στις διαδικασίες λήψης αποφάσεων που καθοδηγούν τους υπαλλήλους που εκτελούν τις δραστηριότητες για να επιτυγχάνουν τους στόχους του οργανισμού

- Ιεραρχικές Δικλίδες Ελέγχου

Αφορούν σχέδια, πολιτικές, διαδικασίες και πρακτικές που οι υπάλληλοι χρειάζονται προκειμένου να επιτύχουν τους στόχους του.

Μία άλλη διάκριση των εσωτερικών δικλίδων είναι με βάση το επίπεδο στο οποίο λειτουργούν έτσι διακρίνονται σε:

- δικλίδες ανώτατης διοίκησης (management controls)

⁵⁵Συχνά υπάρχει σε μικρότερο ή μεγαλύτερο βαθμό επικάλυψη μεταξύ αυτών των τριών κατηγοριών δικλίδων. Για παράδειγμα, οι δικλίδες λειτουργιών συχνά μπορεί να διασφαλίζουν την αξιοπιστία της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης και τη συμμόρφωση με κανονισμούς.

⁵⁶Πηγή: Προσαρμοσμένο από The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO 2013), Internal Control Self-Assessment Checklist, Guidance on Internal Control — Integrated Framework.

➤ δικλίδες διαδικασιών(processcontrols).

Οι δικλείδες διαδικασιών διακρίνονται σε:

- δικλείδες γενικές
- δικλείδες εφαρμογής

Ένας άλλος τρόπος κατηγοριοποίησης των δικλίδων ελέγχου είναι ανάλογα με το εάν είναι επίσημες(οι δικλίδες ελέγχου που καταγράφονται σε έγγραφα) ή ανεπίσημες, είναι λιγότερο χειροπιαστές αλλά εξίσου. Επίσης οι δικλίδες ελέγχου μπορεί να έχουν προληπτικόχαρακτήρα στοχεύοντας στην αποτροπή της επέλευσηςενός κινδύνου, όπως για παράδειγμα η ύπαρξη μιας επιτροπής εποπτείας που εξετάζει σε κεντρικό επίπεδο τις συμβάσεις προμήθειας προϊόντων και υπηρεσιών πριν από την υπογραφή τους. Άλλες είναι ανιχνευτικής φύσεως καθώς προσπαθούν να καθορίσουν αν ένας κίνδυνος επήλθε, όπως για παράδειγμα, μια διεργασία αυτοματοποιημένης επισκόπησης όλων των συναλλαγών πάνω από ένα συγκεκριμένο όριο δαπάνης. Άλλες είναι καθοδηγητικής φύσεως καθώς προσπαθούν να αποφύγουν κινδύνους προβλέποντας συγκεκριμένους τρόπους διοικητικής δράσης, όπως για παράδειγμα τυποποιημένες επιχειρησιακές διαδικασίες και τέλος άλλες έχουν διορθωτικό χαρακτήρα, όπως τα ερωτηματολόγια ικανοποίησης πελατών που επιδιώκουν να ανιχνεύσουν τομείς που χρήζουν βελτίωσης (Καραμάνης, 2008, σελ 410-427), (Εγχειρίδιο Βασικών Δικλίδων,2020, σελ 12-24).

Γράφημα 2:Κατηγορίες δικλίδων εσωτερικού ελέγχου



7.6.3.5. Σύστημα πληροφόρησης και επικοινωνίας

Βασική προϋπόθεση αποτελεσματικής λειτουργίας, κάθε συστήματος δικλίδων αλλά και για να λειτουργήσει αποτελεσματικά και αποδοτικά η επιχείρηση, είναι η ύπαρξη και απρόσκοπτη λειτουργία ενός συστήματος ροής πληροφοριών στην επιχείρηση. Το σύστημα αυτό ταυτοποιεί, καταγράφει, επεξεργάζεται και γνωστοποιεί στα αρμόδια πρόσωπα, εντός και εκτός της επιχείρησης, χρηματοοικονομικές και μη χρηματοοικονομικές πληροφορίες και δεδομένα. Οι πληροφορίες πρέπει να μεταδίδονται σε κατάλληλη μορφή και χρόνο, ώστε να είναι δυνατόν οι αρμόδιοι να διοικούν και να διευθύνουν την επιχείρηση.

Σε ότι αφορά το εσωτερικό της επιχείρησης, το σύστημα ροής πληροφοριών πρέπει να διακινεί τις πληροφορίες προς τρεις κατευθύνσεις. Πρώτον, από την ανώτατη διοίκηση προς τα κατώτερα ιεραρχικά κλιμάκια, μέχρι και τον τελευταίο εργαζόμενο. Δεύτερον, οριζόντια, ώστε να υπάρχει επικοινωνία μεταξύ των διαφόρων λειτουργικών τμημάτων της επιχείρησης. Τρίτον, από τα κατώτερα κλιμάκια προς την ανώτατη διοίκηση της επιχείρησης. Ιδιαίτερα σημαντική παράμετρος είναι η διαθεσιμότητα των πληροφοριών να παρέχεται σε ευχάριστη και αξιοποιήσιμη μορφή.

Βέβαια, τα σύγχρονα πληροφοριακά συστήματα δεν περιορίζονται στο να παρακολουθούν απλώς τις συναλλαγές στις επιχειρήσεις που έχουν λογιστικές επιπτώσεις. Τα συστήματα αυτά όλο και περισσότερο αποτελούν αναπόσπαστο και ολοκληρωμένο μέρος των λειτουργιών. Δηλαδή η χρηματοοικονομική πληροφόρηση αποτελεί μέρος του έργου που επιτελούν τα σημερινά πληροφοριακά συστήματα. Εκτός από τη συλλογή την επεξεργασία και τη μετάδοση πληροφοριών το πληροφοριακό σύστημα συνεισφέρει και σε μία άλλη σημαντική λειτουργία αυτή της επικοινωνίας. Η επικοινωνία είναι ευρύτερη έννοια και αναφέρεται κυρίως στην εισαγωγή αισθήματος υπευθυνότητας και λογοδοσίας τόσο για τη διοίκηση, όσο και για το προσωπικό, σχετικά με τα περιουσιακά στοιχεία, τις υποχρεώσεις, τα έσοδα τα έξοδα και την εν γένει λειτουργία της επιχείρησης (Καραμάνης, 2008, σελ 419-424)

7.6.3.6. Παρακολούθηση

Υπάρχουν πολλοί λόγοι για τους οποίους σε ένα άρτια σχεδιασμένο σύστημα δικλίδων μπορεί να πάψει να λειτουργεί αποτελεσματικά. Από την άλλη πλευρά, οι συνθήκες στο περιβάλλον στο οποίο λειτουργεί μία επιχείρηση μεταβάλλεται διαρκώς. Έτσι, αποτελεσματικές δικλείδες

καθίσταται λιγότερο αποτελεσματικές ή και ακατάλληλες. Ομοίως, η χρήση ορισμένων δικλίδων μπορεί να παύει με την πάροδο του χρόνου και την πρόοδο της τεχνολογίας να είναι αποδοτική, ενώ άλλων δικλίδων η χρήση μπορεί να γίνεται προσιτή. Επομένως, γεννάται η ανάγκη παρακολούθησης του συστήματος εσωτερικών δικλίδων από τη διοίκηση της επιχείρησης (Καραμάνης, 2008, σελ 425) .

7.7. Μοντέλο Τριών Γραμμών Άμυνας⁵⁷

Το μοντέλο των τριών γραμμών άμυνας τα τελευταία χρόνια εφαρμόζεται ολοένα και περισσότερο στους δημόσιους οργανισμούς και αποτελεί ένα χρήσιμο εργαλείο για την επεξήγηση και την ανάδειξη των διαφορετικών ρόλων και της αλληλεπίδρασής τους στο πλαίσιο του συστήματος δημόσιας διακυβέρνησης

➤ Πρώτη γραμμή άμυνας

Τα στελέχη τα οποία έχουν την ευθύνη των καθημερινών επιχειρησιακών λειτουργιών και των σχετικών με αυτές κινδύνων και είναι υπεύθυνοι για τα εξής:

- Υλοποίηση διορθωτικών ενεργειών για την αντιμετώπιση ελλείψεων στις διαδικασίες και στις δικλίδες ελέγχου
- Διατήρηση αποτελεσματικών δικλίδων ελέγχου και εκτέλεση καθημερινών διεργασιών ελέγχου και μετριασμού των κινδύνων
- Ανάπτυξη και υλοποίηση πολιτικών και διαδικασιών για τη εξασφάλιση ενός σαφούς δρόμου προς την επίτευξη των στόχων του οργανισμού

➤ Δεύτερη γραμμή άμυνας

Η διοίκηση θεσπίζει, σε κεντρικό επίπεδο, μηχανισμούς για τη διαχείριση των κινδύνων που απειλούν την εύρυθμη λειτουργία του οργανισμού, για την τήρηση της νομιμότητας και για την εποπτεία και αξιολόγηση των δικλίδων ελέγχου για τις οποίες είναι υπεύθυνη η πρώτη

⁵⁷Πηγή: Προσαρμοσμένο από ECIIA/FERMA (2010), Guidance on the 8th EU Company Law Directive, article 41, FERMA, και IIA Position Paper, The Three Lines of Defense in effective Risk Management and Control, January 2013.

γραμμής άμυνας. Οι ειδικότερες δραστηριότητες αυτής της γραμμής άμυνας ποικίλουν ανά οργανισμό, τυπικές όμως για τη δεύτερη γραμμή άμυνας είναι:

- Μια λειτουργία εποπτείας που παρέχει κατευθύνσεις όσον αφορά στις πολιτικές και παρακολουθεί τις εργασίες σε τομείς όπως η οικονομική διαχείριση, οι προμήθειες, η τεχνολογία πληροφοριών, η ασφάλεια και διαχείριση κινδύνων
- Η παρακολούθηση και διαχείριση συγκεκριμένων κινδύνων, όπως η μη συμμόρφωση με τους εφαρμοστέους νόμους και κανονισμούς.
- Η αξιολόγηση της απόδοσης και της ποιότητας των δομών και των διαδικασιών διακυβέρνησης και επιχειρησιακής λειτουργίας του οργανισμού.

Στο πλαίσιο του ρόλου αυτού, οι λειτουργίες της δεύτερης γραμμής άμυνας αναφέρονται απευθείας στην ανώτατη διοίκηση.

➤ Τρίτη γραμμή άμυνας

Οι εσωτερικοί ελεγκτές παρέχουν στην ανώτατη διοίκηση υπηρεσίες ολοκληρωμένης διασφάλισης με βάση το υψηλότερο επίπεδο ανεξαρτησίας και αντικειμενικότητας στον οργανισμό. Αυτό το υψηλό επίπεδο ανεξαρτησίας δεν υπάρχει στη δεύτερη γραμμή άμυνας. Ο εσωτερικός έλεγχος παρέχει διασφάλιση για την αποτελεσματικότητα των διαδικασιών διακυβέρνησης, διαχείρισης κινδύνων και των δραστηριοτήτων του συστήματος εσωτερικού ελέγχου, συμπεριλαμβανομένου του τρόπου με τον οποίο η πρώτη και η δεύτερη γραμμή άμυνας συμβάλουν στην αποτελεσματική λειτουργία των μηχανισμών διαχείρισης των κινδύνων και ελέγχου (Εγχειρίδιο Βασικών Δικλίδων Ελέγχου, 2020, σελ 15-16).

7.8. Περιορισμοί του συστήματος εσωτερικών δικλίδων

Οι διαφορές δικλείδες, τόσο οι δικλείδες της ανωτάτης διοίκησης όσο και δικλείδες διαδικασιών ως εκ φύσεως μπορούν συνήθως να εξυπηρετούν πολλαπλούς σκοπούς. Βασικές αιτίες που περιορίζουν την αποτελεσματικότητα των δικλίδων είναι λάθη της διοίκησης στο σχεδιασμό ή στην εφαρμογή του συστήματος αυτού, παραβίαση κανόνων λειτουργίας του συστήματος εσωτερικών δικλίδων από την ίδια τη διοίκηση για αθέμιτους σκοπούς, συμπαιγνία για εκτέλεση απάτης μεταξύ υπαλλήλων και πελατών ή υπαλλήλων και προμηθευτών, περιορισμοί κόστους-οφέλους.

Ειδική αναφορά απαιτείται να γίνει στους ειδικούς περιορισμούς τους οποίους υπόκειται οι δικλίδες της ανωτάτης διοίκησης. Οι πιο συνηθισμένες συνθήκες που προκαλούν περιορισμούς στη λειτουργία των δικλίδων της ανωτάτης διοίκησης είναι αποτυχία επικοινωνίας, χρησιμοποίηση εσφαλμένων υποθέσεων, αδυναμία έγκυρων αλλαγών στην οργανωτική δομή (Καραμάνης,2008, σελ 430-434).

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 8: ΠΡΟΓΡΑΜΜΑΤΙΣΜΟΣ ΚΑΙ ΔΙΕΝΕΡΓΕΙΑ ΕΛΕΓΧΩΝ ΑΠΟ ΤΗ ΜΟΝΑΔΑ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ

8.1. Είδη Ελέγχων

Οι έλεγχοι κατηγοριοποιούνται ανάλογα με το αντικείμενο, την περιοχή ελέγχου καθώς και το τι θέλει ο ελεγκτής να εξασφαλίσει από τη διενέργεια ελέγχου. Οι έλεγχοι μπορούν να κατηγοριοποιηθούν ως εξής: οικονομικοί έλεγχοι, διοικητικοί έλεγχοι, λειτουργικοί έλεγχοι, έλεγχοι απάτης, έλεγχοι αποδοτικότητας, έλεγχοι συμμόρφωσης (Βασιλείου, Ηρειώτης, Μενεξιάδης, Μπάλιος, 2017, σελ 114-115).

8.2 Μεθοδολογία Ελέγχου

Η αποτελεσματικότητα της υπηρεσίας εσωτερικού ελέγχου εξαρτάται από δύο παραμέτρους:

- ❖ το σχεδιασμό του ετήσιου προγράμματος ελέγχων που θα πρέπει να σχετίζεται άμεσα με τους στόχους του οργανισμού,
- ❖ το βαθμό υλοποίησής του.

Αναφορικά με το σχεδιασμό του προγράμματος ακολουθείται συγκεκριμένη μεθοδολογία η οποία σχετίζεται με τη ετήσιο πρόγραμμα ελέγχου, το οποίο θα πρέπει να επικεντρώνεται σε σημεία και περιοχές υψηλού κινδύνου αναφορικά με τις αδυναμίες του συστήματος εσωτερικού ελέγχου (Βασιλείου, Ηρειώτης, Μενεξιάδης, Μπάλιος, 2017, σελ 115-117).

8.3 Κατάρτιση Ετήσιου Προγράμματος Ελέγχων

Ο προγραμματισμός των ελέγχων είναι από τις πιο κρίσιμες εργασίες που εκτελούνται από τη Μονάδα Εσωτερικού Ελέγχου. Σε ετήσια βάση θα πρέπει να συντάσσεται το ετήσιο πρόγραμμα ελέγχου για τον επόμενο χρόνο. Ο προγραμματισμός θα πρέπει να λαμβάνει πάντα υπόψη τη στελέχωση της υπηρεσίας, στις ελεγκτικές ανάγκες, καθώς και τους διαθέσιμους πόρους.

Ο σχεδιασμός αποτελεί ευθύνη του επικεφαλής του εσωτερικού ελέγχου θα πρέπει να είναι τεκμηριωμένος και να αποτυπώνει τη δυναμική των κινδύνων. Η έλλειψη πλάνου δεικνύει την αδυναμία οργάνωσης του εσωτερικού ελέγχου και πιθανότατα την χαμηλή ποιότητα των

ελεγκτικών υπηρεσιών. Η διάρκεια των προγραμμάτων δράσης συνήθως είναι ετήσια. Στον ετήσιο σχεδιασμό του προγράμματος, θα πρέπει να συμμετέχει και η διοίκηση με την επιτροπή ελέγχου καθώς και οι ελεγχόμενοι. Τα προγράμματα δύναται να αναθεωρούνται κατά τη διάρκεια του έτους και η υλοποίησή τους οφείλεται να είναι δεσμευτική.

Η κατάρτιση του ετήσιου προγράμματος ελέγχων πραγματοποιείται με βάση τους κινδύνους, πρακτικά αυτό σημαίνει πώς θα πρέπει:

- ❖ να αξιολογούνται οι κίνδυνοι,
- ❖ να αναδεικνύονται οι κίνδυνοι που απειλούν τον οργανισμό,
- ❖ να καταγράφονται οι κίνδυνοι και να αποτυπώνονται σχετικά,
- ❖ να ιεραρχούνται οι κίνδυνοι βάση σημαντικότητας,
- ❖ να συντάσσεται πρόγραμμα ελέγχων με βάση την ιεράρχηση τους,
- ❖ να διενεργούνται οι έλεγχοι με βάση τους κινδύνους,
- ❖ να συντάσσεται η έκθεση ελέγχου (Βασιλείου, Ηρειώτης, Μενεξιάδης, Μπάλιος, 2017, σελ 115-117).

Για την ανάπτυξη του ετήσιου προγράμματος ελέγχων, βάσει αξιολόγησης κινδύνων, ο επικεφαλής εσωτερικού ελέγχου πρέπει να ακολουθήσει τα ακόλουθα βήματα:

- ❖ Προσδιορισμό του Ελεγκτικού Σύμπαντος (audituniverse) δηλαδή του συνόλου των δυνητικών ελέγχων,
- ❖ Προετοιμασία της αξιολόγησης των κινδύνων,
- ❖ Προσδιορισμό των κριτηρίων κινδύνων και βαθμολόγηση των κριτηρίων κινδύνων,
- ❖ Κατανομή των ελεγκτικών πόρων,
- ❖ Ανάπτυξη και έγκριση του προγράμματος ελέγχων.

Αυτά τα βήματα πρέπει να εκτελεστούν λαμβάνοντας υπόψη την υφιστάμενη επιχειρησιακή εκτίμηση κινδύνων, τους Κυβερνητικούς και της Ανώτατης Διοίκησης στόχους, τη στρατηγική και τις προσδοκίες καθώς και τους δυνητικούς εσωτερικούς ή εξωτερικούς κινδύνους. Η ανάλυση κινδύνου δεν χρειάζεται να είναι πολύπλοκη και μπορεί να συμπεριλαμβάνει δραστηριότητες συλλογής πληροφοριών όπως έρευνες, συνεντεύξεις ή εργαστήρια (Εγχειρίδιο Εσωτερικού Ελέγχου ΟΤΑ, 2020, σελ 16-17).

8.3.1. Προσδιορισμός του Ελεγκτικού Σύμπαντος (audituniverse)

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. Το ελεγκτικό σύμπαν μπορεί να είναι μια λίστα με όλα τα τμήματα, μονάδες κλπ. ή διαδικασίες ή συνδυασμοί αυτών. Παρότι υπάρχουν κάποια κοινά σημεία στο ελεγκτικό σύμπαν μεταξύ διαφορετικών οργανισμών, κάθε οργανισμός είναι μοναδικός. Κοινά σημεία μπορεί να αποτελούν τυπικές διοικητικές δραστηριότητες όπως οι κατωτέρω:

- ❖ 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.

8.3.2. Προετοιμασία της αξιολόγησης κινδύνων

Η διαδικασία της αξιολόγησης κινδύνων λαμβάνει υπόψη της, πώς πιθανά γεγονότα ενδεχομένως να επηρεάσουν την επίτευξη των στόχων του Οργανισμού Τοπικής Αυτοδιοίκησης. 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.

Σύμφωνα με το πρότυπο 2010 «Ο Επικεφαλής Εσωτερικού Ελέγχου πρέπει να καταρτίζει ένα πρόγραμμα ελέγχων με βάση την εκτίμηση κινδύνων, με σκοπό να προσδιορίσει τις προτεραιότητες της Μονάδας Εσωτερικού Ελέγχου, σύμφωνα με τους στόχους του οργανισμού».

Για τις νέο-ιδρυθείσες Μονάδες Εσωτερικού Ελέγχου, οι εσωτερικοί ελεγκτές κατά τον πρώτο χρόνο λειτουργίας της μονάδας, οφείλουν να ενημερώσουν την ανώτατη διοίκηση και τα ανώτερα στελέχη που βρίσκονται σε κρίσιμες θέσεις, για τα βασικά στοιχεία των κινδύνων (τι είναι κίνδυνος, γιατί η αναγνώριση και η αντιμετώπισή του είναι πρωτεύουσας σημασίας κ.λπ.),

τη σημασία της διαχείρισης κινδύνων για τις λειτουργίες του φορέα και την επίτευξη των στρατηγικών στόχων του.

Στο πλαίσιο της ενημέρωσης τα εν λόγω στελέχη θα πρέπει να διευκρινίσουν τι αναμένουν από τη λειτουργία Εσωτερικού Ελέγχου, 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 αυτές τις απόψεις και μαρτυρίες 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 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.

8.3.3. Καθορισμός των κριτηρίων κινδύνων και βαθμολόγησης των κινδύνων⁵⁸

Ο Επικεφαλής Εσωτερικού Ελέγχου πρέπει να αντιλαμβάνεται τις προτεραιότητες που σχετίζονται με τους επίσημους στόχους του οργανισμού, την αποστολή και τις σχετικές αναφορές. Πρέπει επίσης να γνωρίζει τις όλες τις αδυναμίες των δικλίδων ελέγχου (controls) που έχουν εντοπιστεί. Τέλος, πρέπει να είναι γνώστης των αλλαγών στις λειτουργίες των Οργανισμών Τοπικής Αυτοδιοίκησης, να κατανοεί τις κυβερνητικές προτεραιότητες και το πώς οι στόχοι των Οργανισμών Τοπικής Αυτοδιοίκησης τις υποστηρίζουν. Μια πλήρης επισκόπηση της εργασίας των εξωτερικών ελεγκτών πρέπει επίσης να γίνει, συμπεριλαμβανομένης μιας εκτεταμένης επισκόπησης, οποιουδήποτε εσωτερικού ελέγχου στο παρελθόν ή ανακριτικής εργασίας, που έχει διενεργηθεί. Κίνδυνοι εξωτερικού περιβάλλοντος, όπως είναι οι οικονομικές συνθήκες, οι διεθνείς σχέσεις, τα περιβαλλοντικά θέματα και οι προτεραιότητες της Ευρωπαϊκής Επιτροπής, πρέπει επίσης να ληφθούν υπόψη.

⁵⁸Ο κύριος σκοπός του βήματος αυτού είναι να υποστηρίξει τον ελεγκτή ώστε να είναι σε θέση να τεκμηριώσει και να εξηγήσει την προτεραιοποίηση των κινδύνων

Κατά την αξιολόγηση κινδύνων ο Επικεφαλής Εσωτερικού Ελέγχου πρέπει να εξετάσει τους σχετικούς κινδύνους:

- ❖ Στρατηγικοί κίνδυνοι είναι εκείνοι που θα μπορούσαν να επηρεάσουν την επίτευξη των στόχων και των ιδιαίτερων πρωτοβουλιών των Οργανισμών Τοπικής Αυτοδιοίκησης
- ❖ Λειτουργικοί κίνδυνοι είναι περιστατικά που θα μπορούσαν να δυσχεράνουν την παροχή των κύριων υπηρεσιών, δραστηριοτήτων, προγραμμάτων ή παραδοτέων των Οργανισμών Τοπικής Αυτοδιοίκησης
- ❖ Οι οικονομικοί κίνδυνοι σχετίζονται με την ικανότητα υλοποίησης των δραστηριοτήτων του Οργανισμού Τοπικής Αυτοδιοίκησης εντός προϋπολογισμού, πιθανών περιορισμών στους πόρους του Οργανισμού ή θεμάτων χρηματοοικονομικών αναφορών
- ❖ Κίνδυνοι σχετικά με τη συμμόρφωση στην ισχύουσα νομοθεσία, το κανονιστικό πλαίσιο ή το πλαίσιο πολιτικής του Οργανισμού Τοπικής Αυτοδιοίκησης.

Αρχικοί παράγοντες ή κριτήρια που θα μπορούσαν να ληφθούν υπόψη κατά την αξιολόγηση κινδύνων αποτελούν :

- ❖ Η πολυπλοκότητα του Οργανισμού, η σχετική βαρύτητα των εξεταζόμενων μεγεθών στον Οργανισμό
- ❖ Η συχνότητα των αλλαγών του Οργανισμού καθόσον αυτή μπορεί να οδηγήσει σε αστάθεια
- ❖ Οι αλλαγές στο προσωπικό, νομικές παράμετροι που σχετίζονται με την ευελιξία του νομικού πλαισίου των Οργανισμών Τοπικής Αυτοδιοίκησης και
- ❖ Η όποια πιθανή αρνητική δημοσιότητα /βλάβη στη φήμη του Οργανισμού

Για να εκπονηθεί η αξιολόγηση της βαρύτητας των κινδύνων, κάθε κίνδυνος πρέπει να εξετασθεί σε συσχέτιση με τους υπόλοιπους.

Για τους σκοπούς της Αξιολόγησης Κινδύνων, εισάγουμε τις ακόλουθες έννοιες του κινδύνου:

- Τον Ενδογενή και τον Υπολειπόμενο κίνδυνο.
- Ο Ενδογενής κίνδυνος σχετίζεται με τη φύση της εκάστοτε δραστηριότητας, όταν απουσιάζει η οποιαδήποτε δικλίδα ελέγχου και μετριέται σε όρους Επίπτωσης και Πιθανότητας.

Ενδεικτικά, υψηλού βαθμού Ενδογενείς Κίνδυνοι μπορεί να σχετίζονται με:

- Ιδιαίτερα πολύπλοκες λειτουργίες,
 - Υψηλούς όγκους συναλλαγών - Συναλλαγές υψηλής χρηματικής αξίας,
 - Δραστηριότητες διαχείρισης μετρητών,
 - Υπερβολικό αριθμό μη αυτοματοποιημένων συναλλαγών από τους χρήστες, μεγάλο αριθμό προσώπων που εμπλέκονται στις συναλλαγές π.χ. Η πολυπλοκότητα της δομής του συστήματος που υποστηρίζει μια διαδικασία,
 - Περιοχές υψηλής εξειδίκευσης π.χ. όταν απαιτούνται ειδικές γνώσεις και δεξιότητες,
 - Συχνές αλλαγές οφειλόμενες σε εσωτερικούς ή εξωτερικούς παράγοντες,
 - Διαδικασίες που απαιτούν σημαντικό βαθμό κριτικής σκέψης από τους συμμετέχοντες,
 - Πίεση για επίτευξη υψηλών στόχων - Υποψία ζημιών που οφείλεται σε σφάλματα ή απάτη,
 - Πιθανότητα σημαντικών ενδεχόμενων υποχρεώσεων (μη οριστικοποιημένων),
 - Αποδεικτικά στοιχεία για συναλλαγές με συνδεδεμένα μέρη.
- Ο Υπολειπόμενος κίνδυνος είναι ο εναπομείνων κίνδυνος, μετά τη λήψη μέτρων από τη διοίκηση για την μείωση της Πιθανότητας ή και της επίπτωσης. Ο Υπολειπόμενος κίνδυνος επίσης μετριέται ως το γινόμενο της Επίπτωσης επί της Πιθανότητας και πρέπει να είναι λιγότερος ή ίσος με τον Ενδογενή κίνδυνο. Για την ανάπτυξη του ετήσιου προγραμματισμού, συνιστάται ο εστίαση στον Ενδογενή κίνδυνο. Συλλέγοντας ελεγκτικά ευρήματα και αναπτύσσοντας προτάσεις βελτίωσης ο ελεγκτής οφείλει να εστιάσει στον Υπολειπόμενο κίνδυνο.

8.3.4. 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.

8.3.5. Κατάρτιση και έγκριση του προγράμματος ελέγχων

Όταν οι απαραίτητες πληροφορίες έχουν συγκεντρωθεί και εξετασθεί, ο επικεφαλής εσωτερικού ελέγχου αναπτύσσει ένα πρόγραμμα που συνήθως περιλαμβάνει :

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

Η Επιτροπή Ελέγχου (εάν υπάρχει) εγκρίνει το ετήσιο πρόγραμμα ελέγχων (βάσει αξιολόγησης κινδύνων) και τον προϋπολογισμό της Μονάδας Εσωτερικού Ελέγχου (ως μέρος του συνολικού προϋπολογισμού του Οργανισμού Τοπικής Αυτοδιοίκησης, ακολουθώντας όλες τις νόμιμες διαδικασίες), διαφορετικά η έγκριση πρέπει να ληφθεί με σχετική απόφαση του Δημάρχου ή του Γενικού Γραμματέα ή του εκάστοτε αρμοδίου οργάνου (Εγχειρίδιο Εσωτερικού ΕλέγχουΟΤΑ, 2020, σελ18-21).

8.4. Συχνότητα ελέγχων

Η συχνότητα των ελέγχων εξαρτάται από τις αδυναμίες του συστήματος εσωτερικού ελέγχου, τους κινδύνους και το βαθμό που επηρεάζουν τα οικονομικά αποτελέσματα του οργανισμού. επαρκής και αποτελεσματικές δικλείδες ασφαλείας ενισχύουν τον περιορισμό της συχνότητας ελέγχων (Βασιλείου, Ηρειώτης, Μενεξιάδης, Μπάλιος, 2017,σελ 118).

8.5. Έγκριση προγράμματος ελέγχων

Το ετήσιο πρόγραμμα ελέγχων, αφού σχεδιαστεί από τον επικεφαλής του εσωτερικού ελέγχου υποβάλλεται στην επιτροπή ελέγχου. η έγκριση του προγράμματος από την επιτροπή ελέγχου σημαίνει ότι έχουν συμφωνηθεί οι κίνδυνοι για τον έλεγχο που ενδεχομένως απειλούν τον οργανισμό. το πρόγραμμα μετά τη συμφωνία υποβάλλεται προς έγκριση μέσω της επιτροπής ελέγχου (Βασιλείου, Ηρειώτης, Μενεξιάδης, Μπάλιος, 2017, σελ 118).

8.6. Η διαδικασία διενέργειας των ελέγχων

Η διαδικασία διενέργειας των εσωτερικών ελέγχων περιλαμβάνει τα παρακάτω :

- ❖ Προκαταρκτική φάση
- ❖ Σχεδιασμός του ελέγχου
- ❖ Εκτέλεση ελέγχου - Δοκιμών

- ❖ Ολοκλήρωση του ελέγχου
- ❖ Επικοινωνία των αποτελεσμάτων και παρακολούθηση της εφαρμογής των αποφάσεων που έχουν ληφθεί.

8.6.1. Προκαταρκτική φάση Περιλαμβάνει:

- ❖ Λήψη της εντολής ανάθεσης του ελέγχου
- ❖ Ενημέρωση των τμημάτων που θα ελεγχθούν, με την αποστολή σχετικής επιστολής από τη Μ.Ε.Ε.

8.6.2. Σχεδιασμός του ελέγχου

Ο σχεδιασμός του ελέγχου περιλαμβάνει:

- ❖ Προκαταρκτική μελέτη,
- ❖ Καθορισμός των στόχων και του εύρους του ελέγχου,
- ❖ Συγκέντρωση στοιχείων του ελέγχου/προκαταρκτική έρευνα - Οργάνωση της εναρκτήριας σύσκεψης,
- ❖ Προσδιορισμός των πιθανών προβληματικών περιοχών - Προετοιμασία του Προγράμματος Ελέγχου.

Προκαταρκτική μελέτη

Η ελεγκτική δραστηριότητα ξεκινά με μια προκαταρκτική μελέτη, μέσω της οποίας ο εσωτερικός ελεγκτής λαμβάνει τις απαραίτητες πληροφορίες για την εκτέλεση του ελέγχου.

Ο ελεγκτής πρέπει να:

- ❖ Καθορίσει τους στόχους και το εύρος του ελέγχου,
- ❖ Συλλέξει πληροφορίες/αρχική έρευνα,
- ❖ Οργανώσει μια αρχική σύσκεψη με τους ελεγχόμενους,
- ❖ Αναγνωρίσει τις πιθανές προβληματικές περιοχές,
- ❖ Προγραμματίσει τις ενέργειες της ελεγκτικής αποστολής Καθορισμός στόχων και εύρους του ελέγχου.

Έχοντας ολοκληρώσει την προκαταρκτική έρευνα, ο εσωτερικός ελεγκτής θέτει ξεκάθαρα τους στόχους που θα επιτύχει στο τέλος του ελέγχου. Οι στόχοι αυτοί που διασφαλίζουν τι επιχειρεί να επιτύχει ο έλεγχος, πρέπει να είναι ξεκάθαροι και περιεκτικοί. Το εύρος του ελέγχου πρέπει να είναι επαρκές ώστε να επιτευχθούν οι στόχοι του. Το εύρος ενός ελέγχου είναι ο προσδιορισμός της έκτασης των δραστηριοτήτων και της περιόδου των αρχείων που θα αποτελέσουν αντικείμενο του ελέγχου.

Συγκέντρωση στοιχείων του ελέγχου/προκαταρκτική έρευνα

Το στάδιο αυτό απαρτίζεται από τη συγκέντρωση σημαντικής πληροφορίας και απόκτηση γνώσης για τις κατωτέρω περιοχές:

- Μέγεθος και σκοποί της ελεγχόμενης περιοχής,
- Στρατηγικό πλάνο του Δημάρχου σχετικά με τις περιοχές που θα ελεγχθούν,
- Νομοθεσία, πολιτικές και διαδικασίες του ελεγχόμενου τμήματος,
- Υφιστάμενες δικλίδες ελέγχου,
- Σχεδιαγράμματα ροής εργασιών,
- Οργανωτική και διοικητική δομή,
- Εκθέσεις και φύλλα εργασίας προηγούμενων ελέγχων,
- Εκθέσεις των εξωτερικών ελεγκτών ή άλλων ελεγκτικών σωμάτων,
- Σχεδιαγράμματα,
- Κανονισμοί λειτουργιών, εργασιών/καθηκόντων.

Οργάνωση της εναρκτήριας συνάντησης ελέγχου Στη φάση αυτή ο ελεγκτής οφείλει να οργανώσει μια συνάντηση με τη συμμετοχή των στελεχών του υπό έλεγχο Τμήματος και του προσωπικού που απαιτείται. Τα ακόλουθα πρέπει να συζητηθούν και τελικά να συνταχθεί πρακτικό στο τέλος της συνάντησης:

- ❖ Στόχοι, θέμα, εύρος και αναμενόμενη διάρκεια του ελέγχου - Προσωπικό που θα παρέχει βοήθεια στους ελεγκτές,
- ❖ Προσδοκίες από το προσωπικό κατά τη διάρκεια του ελέγχου - Προσδοκίες του Δημάρχου/της Ανώτατης Διοίκησης από τη Μονάδα Εσωτερικού Ελέγχου,
- ❖ Τρόπος αναφοράς των ελεγκτικών ευρημάτων,

- ❖ Τρόποι αμφίδρομης επικοινωνίας μεταξύ ελεγκτή και ελεγχόμενων.

Οι Εσωτερικοί Ελεγκτές και οι Ελεγχόμενοι ενθαρρύνονται να συναντώνται περιοδικά κατά τη διάρκεια του ελέγχου, και όχι μόνον στην εναρκτήρια και στην τελική συνάντηση, ώστε να επιλύουν τα προβλήματα και όποια θέματα απαιτούν άμεσες ενέργειες.

Προσδιορισμός των πιθανών προβληματικών περιοχών

Μετά την ολοκλήρωση της αξιολόγησης κινδύνων, ο Επικεφαλής Εσωτερικού Ελέγχου μπορεί να προσδιορίσει τις δυνητικά προβληματικές περιοχές που αφορούν τις διαδικασίες στο ελεγχόμενο Τμήμα. Κάποιες ενδείξεις που επισημαίνουν την ύπαρξη κινδύνων, είναι οι εξής :

- ❖ Ανυπαρξία/Έλλειψη προγραμματισμού
- ❖ Οργανωτική δομή που δε διασφαλίζει την κατάλληλη κατανομή αρμοδιοτήτων μεταξύ προσώπων και Τμημάτων, η οποία επίσης παραβιάζει την αρχή του διαχωρισμού καθηκόντων
- ❖ Ανεπαρκής κατανομή αρμοδιοτήτων για την επίτευξη αποτελεσματικού ελέγχου σε στοιχεία του ενεργητικού, των υποχρεώσεων, των πιστώσεων, των πληρωμών και των εξόδων - Γραπτές διαδικασίες που προβλέπεται να εφαρμόζονται επίσημα, αλλά φαίνεται να είναι αναποτελεσματικές ή ασαφείς και δύσκολο να γίνουν κατανοητές ή των οποίων το κόστος είναι μεγαλύτερο από το όφελος
- ❖ Έλλειψη συντονισμού στις περιπτώσεις όπου το αντικείμενο του υπό έλεγχο τμήματος ή το αντικείμενο του ελέγχου σχετίζεται με άλλα Τμήματα ή Οργανισμούς,
- ❖ Έξοδα, εισπράξεις ή πιστώσεις μεγάλων ποσών - Ύπαρξη λειτουργιών, διαδικασιών, προγραμμάτων, έργων και δραστηριοτήτων που δεν έχουν ελεγχθεί στο παρελθόν,
- ❖ Σύγκρουση συμφερόντων μεταξύ του προσωπικού που κατέχει θέσεις οι οποίες μπορούν να επηρεάσουν πολιτικές και δραστηριότητες ή μεταξύ της Διοίκησης και του προαναφερθέντος προσωπικού - Ύπαρξη συναλλαγών σε ποσά κοντά στα όρια εγκρίσεων ή ελέγχων,
- ❖ Περίπλοκες διαδικασίες, προγράμματα και δραστηριότητες - Ανυπαρξία/Έλλειψη μηχανισμών ανατροφοδότησης για την πληροφόρηση των Επικεφαλής των δραστηριοτήτων ως προς τις ενέργειες του Τμήματος,
- ❖ Έκτακτες δραστηριότητες και λειτουργίες,
- ❖ Νέα τμήματα και δραστηριότητες, καθώς και έργα αναδιοργάνωσης,

❖ Σημαντικές αλλαγές στην οργάνωση και τους ανθρώπινους πόρους.

Προετοιμασία του Προγράμματος Ελέγχου

Το πρόγραμμα ελέγχου περιγράφει τι θα ελεγχθεί και αποτελείται από μια σειρά ελεγκτικών βημάτων, που σκοπεύουν να επιτύχουν τους σκοπούς του ελέγχου, με αποτελεσματικό τρόπο. Η εστίαση σε θέματα Πληροφορικής και ανίχνευσης απάτης είναι απαραίτητη. Η επιλογή των βημάτων ελέγχου πρέπει να βασίζεται στη συλλογή στοιχείων/προκαταρκτική έρευνα.

8.6.3. Εκτέλεση ελέγχου – δοκιμών

Η διενέργεια του ελέγχου περιλαμβάνει τα ακόλουθα: α)ελεγκτικά τεστ -δοκιμές, β) δειγματοληψία, γ) χρήση φύλλων εργασίας, δ) ελεγκτικά ευρήματα και προτάσεις βελτίωσης.

Ελεγκτικά τεστ- δοκιμές

Τα ελεγκτικά τεστ - δοκιμές που έχουν καθοριστεί στο πρόγραμμα ελέγχου εκτελούνται σε αυτό το στάδιο. Αποτελούν την εξέταση διαδικασιών, αρχείων και εγγράφων για να αποκαλυφθεί εάν οι δικλίδες ελέγχου υφίστανται λειτουργούν και δεν έχουν απαρχαιωθεί. Τα ελεγκτικά τεστ πρέπει να είναι γραπτά και να υποστηρίζονται από παρατηρήσεις και έρευνα. Η χρήση ηλεκτρονικής επεξεργασίας δεδομένων, η οποία μπορεί να επηρεάσει την αξιοπιστία, ακρίβεια και χρησιμότητα των οικονομικών και στατιστικών στοιχείων και αναφορών, πρέπει επίσης να αξιολογηθεί. Τα τεστ καθώς και οι παρατηρήσεις οφείλονται να καταγραφούν στα φύλλα εργασίας.

Κάποιες προτεινόμενες τεχνικές εξέτασης δεδομένων κατά την υλοποίηση ελεγκτικών τεστ είναι:

➤ ο επανυπολογισμός/εφαρμογή:

Εκτελείται μέσω της επιβεβαίωσης/επανυπολογισμού ώστε να επιβεβαιωθεί το αναμενόμενο αποτέλεσμα. Με αυτό το τεστ, ο εσωτερικός ελεγκτής σχηματίζει γνώμη για την αξιοπιστία των συναλλαγών που εκτελούνται από τους ελεγχόμενους. Οι συναλλαγές επιλέγονται μέσω συστηματικής δειγματοληψίας.

➤ Παρατήρηση

Ο εσωτερικός ελεγκτής παρατηρεί αυτοπροσώπως και λαμβάνει πληροφορίες σχετικά με τον τρόπο που οι συναλλαγές ή δραστηριότητες εκτελούνται στο υπό εξέταση Τμήμα. Παράδειγμα τέτοιας δοκιμασίας είναι η παρατήρηση της φυσικής απογραφής. - Η Επαλήθευση: Χρησιμοποιείται για να επιβεβαιώσει την ακρίβεια της ληφθείσας πληροφορίας από συγκεκριμένη πηγή και τη σύγκρισή της με την ίδια ή άλλη πηγή που θεωρείται περισσότερο αξιόπιστη.

➤ Η Συνέντευξη

Ο ελεγκτής λαμβάνει πληροφορίες αυτοπροσώπως σχετικά με τον τρόπο που εκτελούνται οι συναλλαγές ή οι λειτουργίες σε συνάντηση με το σχετικό ελεγχόμενο προσωπικό. Η μέθοδος αυτή είναι ο ταχύτερος τρόπος συγκέντρωσης πληροφοριών σχετικών με τα προβλήματα ή τους σοβαρούς κινδύνους που αντιμετωπίζει ο ελεγχόμενος. Ωστόσο η πληροφορία που συλλέγεται πρέπει να επιβεβαιώνεται και από άλλες πηγές. Η Αξιολόγηση δημοσιευμένων αναφορών ή μελετών είναι η επισκόπηση μελετών και εκθέσεων που αφορούν το υπό έλεγχο Τμήμα/διαδικασία.

➤ Τα Ερωτηματολόγια

Είναι ένα σύνολο συγκεκριμένων και κατανοητών ερωτήσεων με σκοπό να καθοριστούν οι συνθήκες ή η στάση έναντι ενός συγκεκριμένου θέματος. Ένα καλά σχεδιασμένο ερωτηματολόγιο (αξιολόγηση υπηρεσιών/ ερωτηματολόγιο ικανοποίησης/ερωτηματολόγιο αυτό-αξιολόγησης) παρέχει χρήσιμη πληροφορία σχετικά με θέματα όπως αποδοτικότητα και ευστοχία της διαδικασίας ή της παρεχόμενης υπηρεσίας.

➤ Η Αναλυτική εξέταση

Αφορά την αξιολόγηση πληροφορίας, βασισμένη στη λογική συσχέτιση των στοιχείων που την αποτελούν. Η αναλυτική εξέταση συνίσταται στην έρευνα προδιατυπωμένων διακυμάνσεων και σχέσεων, όπως ασυνέπειες μεταξύ δεδομένων και σημαντικές αποκλίσεις σε υπολογισμένα μεγέθη. Ειδικά κατά το στάδιο της επισκόπησης του ελέγχου και της εκτίμησης κινδύνων, ο

εσωτερικός ελεγκτής εφαρμόζει αναλυτικές τεχνικές εξέτασης για να κατανοήσει τις συνθήκες λειτουργίας του ελεγχόμενου και των εξωτερικών σχέσεων

Ο ελεγκτής επιλέγει την κατάλληλη μέθοδο βασιζόμενος στα ποσοτικά δεδομένα της εκάστοτε ελεγκτικής εργασίας. Παρ' όλα αυτά οφείλει να λαμβάνει υπόψη του και τα σχετικά κόστη, μόλις επιλέγει τη μέθοδο. Οφείλει, επίσης, να προσπαθεί να ανακαλύπτει νέες πιο αποτελεσματικές μεθόδους.

Δειγματοληψία

Όταν ο ελεγκτής έχει καθορίσει τους σκοπούς του ελέγχου σε ένα έργο και τα ελεγκτικά βήματα που θα ακολουθηθούν, έχει οριστεί ο πληθυσμός. Ο πληθυσμός του ελέγχου είναι το σύνολο των αντικειμένων για τα οποία θα εξαχθεί ένα συμπέρασμα. Επίσης πρέπει να είναι κατάλληλος και πλήρης σύμφωνα με τον στόχο του ελέγχου.

Η μονάδα δειγματοληψίας (πχ. κάθε αντικείμενο-μέρος του πληθυσμού) μπορεί να είναι:

- Ένα περιστατικό ή συναλλαγή, στην περίπτωση δειγματοληψίας χαρακτηριστικών (attributesampling) που χρησιμοποιείται για την εξέταση δικλίδων ελέγχου
- Χρηματική αξία, στην περίπτωση δειγματοληψίας μεταβλητών που χρησιμοποιούνται σε έλεγχο χρηματικού ποσού (Substantivetesting)

Η δειγματοληψία βάσει χαρακτηριστικών/κριτηρίων (Attributesampling) εφαρμόζεται σε δυαδικές ναι/όχι ή λάθος/σωστό περιπτώσεις. Επιτρέπει στους εσωτερικούς ελεγκτές να εξετάσουν την αποτελεσματικότητα των δικλίδων ελέγχου.

Η δειγματοληψία μεταβλητών (Variablesampling) συνήθως εφαρμόζεται σε χρηματικά ποσά. Η δειγματοληψία μπορεί να είναι στατιστική ή μη στατιστική:

Η Στατιστική Δειγματοληψία:περιλαμβάνει τη χρήση μαθηματικών τεχνικών μέσω των οποίων εξάγονται συμπεράσματα για τον πληθυσμό⁵⁹

Μη Στατιστική Δειγματοληψία:(βάσει εκτίμησης-υποκειμενική), η οποία ενδέχεται να μην παράγει στατιστικά έγκυρα αποτελέσματα, επειδή η επιλογή του δείγματος βασίζεται στην

⁵⁹Βλέπε IPPF Practice Advisory 2320-3: Audit Sampling και Sawyer's Internal Auditing για περισσότερες λεπτομέρειες.

εμπειρία, επαγγελματική κρίση και διορατικότητα των ελεγκτών. Έτσι, το δείγμα δεν είναι αντικειμενικό και μπορεί να μην είναι αντιπροσωπευτικό του πληθυσμού και γι' αυτό το λόγο δεν επιτρέπει αναγωγή των συμπερασμάτων στον πληθυσμό

✓ Φύλλα εργασίας

Κατά τον σχεδιασμό του ελέγχου, καθορίζεται η μορφή και το περιεχόμενο των φύλλων εργασίας. Όλες οι εργασίες που εκτελούνται κατά τη διάρκεια του ελέγχου (π.χ. προετοιμασία, εκτιμήσεις κινδύνου και δικλίδων ελέγχου, τεστ, πληροφορίες, τεκμήρια και αποτελέσματα, καθώς και αναφορές και οποιαδήποτε δραστηριότητα παρακολούθησης π.χ. εφαρμογής διορθωτικών προτάσεων) τεκμηριώνονται στα Φύλλα Εργασίας. Τα Φύλλα Εργασίας βοηθούν τον ελεγκτή να διεξάγει τον έλεγχο και να τεκμηριώσει τα ευρήματά του. Τα Φύλλα Εργασίας διατηρούνται μετά την ολοκλήρωση του ελέγχου και παρέχονται για χρήση τρίτων (π.χ. Εξωτερικών ελεγκτών) όταν είναι απαραίτητο. Ο εσωτερικός ελεγκτής υποστηρίζει τα ευρήματα μέσω κατάλληλων τεστ και επαρκούς τεκμηρίωσης. Η επαρκής τεκμηρίωση καθορίζεται από το κατά πόσον υπάρχει λογική συσχέτιση μεταξύ των τεκμηρίων, των σκοπών του ελέγχου και των κριτηρίων που χρησιμοποιήθηκαν. Αναφορικά με την αξιοπιστία της ελεγκτικής τεκμηρίωσης οι ακόλουθες αρχές είναι γενικά αποδεκτές:

- Τα γραπτά αποδεικτικά στοιχεία είναι περισσότερο αξιόπιστα σε σύγκριση με τα προφορικά
- Τα αποδεικτικά στοιχεία που έχουν αποκτηθεί από ανεξάρτητες πηγές είναι περισσότερο αξιόπιστα σε σχέση με τα ληφθέντα από εσωτερικές πηγές
- Τα αποδεικτικά στοιχεία που έχουν εξασφαλισθεί από τον ελεγκτή είναι περισσότερο αξιόπιστα σε σχέση με αυτά που έχουν παρασχεθεί από τους ελεγχόμενους
- Τα πρωτότυπα έγγραφα είναι περισσότερο αξιόπιστα από τις φωτοτυπίες

Εάν τα αποδεικτικά στοιχεία απαντούν στις σημαντικότερες ερωτήσεις αναφορικά με τον στόχο και τους σκοπούς του ελέγχου, μπορούν να θεωρηθούν ως επαρκή. Εάν τα ίδια αποτελέσματα βγαίνουν όταν τα τεστ που εκτελούνται με τα ίδια αποδεικτικά στοιχεία και από άλλον ελεγκτή, τότε θεωρούνται ως αντικειμενικά και επαρκή.

✓ **Ελεγκτικά ευρήματα και προτάσεις βελτίωσης**

Όλες οι αναγνωρισμένες αδυναμίες κατά τη διάρκεια της εκτέλεσης του ελέγχου πρέπει να συμπεριληφθούν στα ελεγκτικά ευρήματα. Τα ευρήματα είναι μια σύντομη περιγραφή της προβληματικής κατάστασης, με πραγματικά, σχετικά, αμερόληπτα, πλήρη και αδιαμφισβήτητα ελεγκτικά τεκμήρια. Επίσης, η επιθυμητή κατάσταση (κριτήριο με το οποίο εξετάστηκε η τρέχουσα κατάσταση) πρέπει να αναφέρεται, όπως και η διαφορά μεταξύ της αναμενόμενης και της παρατηρηθείσας. Όπου είναι εφικτό, πρέπει να γίνεται ποσοτικοποίηση του κινδύνου (σε χιλ.€).

Έτσι, τα συστατικά στοιχεία ενός ευρήματος πρέπει να είναι τα ακόλουθα: Κριτήριο (τι θα έπρεπε να συμβαίνει), Κατάσταση (τι συμβαίνει), Αιτία και γενεσιουργός αιτία (αιτιολόγηση της διαφοράς), Συνέπεια (επίπτωση), Διορθωτικές ενέργειες/συστάσεις

Οι Προτάσεις Βελτίωσης του Εσωτερικού Ελεγκτή πρέπει να είναι ακριβείς, να θεραπεύουν την αιτία, και να υποβάλλονται σε αυτούς που έχουν την αρμοδιότητα. Ο εσωτερικός ελεγκτής ταξινομεί τα ευρήματα που έχει ανιχνεύσει κατά τη διάρκεια του ελέγχου λαμβάνοντας υπόψη τη σημαντικότητά τους και τα καταγράφει στην ενότητα των ευρημάτων της Έκθεσης (Προσωρινής και Τελικής). Ενημερώνει τους ελεγχόμενους για τα ευρήματα και τις συστάσεις λαμβάνοντας ανατροφοδότηση.

8.6.4. Ολοκλήρωση του ελέγχου

Η ολοκλήρωση ελέγχου περιλαμβάνει:

- Προετοιμασία και παρουσίαση της Προσωρινής Έκθεσης Ελέγχου
- Σχέδιο δράσης Προετοιμασία και παρουσίαση της Προσωρινής Έκθεσης Ελέγχου

Ο Επικεφαλής του Εσωτερικού Ελέγχου προετοιμάζει την προσωρινή Έκθεση λαμβάνοντας υπόψη τα ευρήματα που συζητήθηκαν. Επικοινωνεί την προσωρινή Έκθεση στους ελεγχόμενους με την απάντησή τους για τυχόν σχόλια να αναμένεται εντός συγκεκριμένου διαστήματος. Καθορίζει συνάντηση κλεισίματος (ολοκλήρωσης) του ελέγχου.

Ακολούθως ο ελεγκτής και ο ελεγχόμενος συζητούν τα ευρήματα και τις σχετικές προτάσεις στη συνάντηση κλεισίματος (ολοκλήρωσης του ελέγχου). Οι ελεγχόμενοι πρέπει να παρουσιάσουν τα σχέδια δράσης διορθωτικών ενεργειών και τον χρόνο ολοκλήρωσής τους. Τα σχέδια δράσης πρέπει να επιλύουν τα ευρήματα και οι χρόνοι εφαρμογής των διορθωτικών ενεργειών να είναι λογικοί. Τέλος, τα συμπεράσματα της συνάντησης πρέπει να καταγράφονται σε Σχέδιο Δράσης ή και σε σχετικά πρακτικά.

8.6.5 Επικοινωνία των Αποτελεσμάτων και Παρακολούθηση της Εφαρμογής των Αποφάσεων που έχουν Ληφθεί

Επικοινωνία των αποτελεσμάτων και παρακολούθηση της εφαρμογής των αποφάσεων που έχουν ληφθεί περιλαμβάνει:

- Σύνταξη της Τελικής Έκθεσης Ελέγχου
- Επικοινωνία των αποτελεσμάτων του Ελέγχου
- Παρακολούθηση της εφαρμογής των αποφάσεων που λήφθηκαν

Σύνταξη της Τελικής Έκθεσης Ελέγχου και επικοινωνία των αποτελεσμάτων:

Μετά την ολοκλήρωση της ελεγκτικής διαδικασίας ο εσωτερικός ελεγκτής συντάσσει έκθεση ελέγχου, με την οποία ολοκληρώνεται ο κύκλος της ελεγκτικής εργασίας.

Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει τη γνώμη του εσωτερικού ελεγκτή, ολοκληρωμένη και απολύτως τεκμηριωμένη, τη εισήγηση προτάσεων για πιθανές βελτιώσεις και λήψη διορθωτικών μέτρων, τις πληροφορίες που έχουν συγκεντρωθεί, από τον έλεγχο της διαδικασίας. Η έκθεση ελέγχου παραδίδεται στη διοίκηση της οικονομικής μονάδας, για μελέτη συζήτηση των αποτελεσμάτων και λήψη διορθωτικών μέτρων.

Η έκθεση του εσωτερικού ελεγκτή περιλαμβάνει:

- ❖ τον τρόπο με τον οποίο σχεδιάστηκε ο έλεγχος,
- ❖ το σκοπό του εσωτερικού ελέγχου και τον τρόπο με τον οποίο οργανώθηκε,
- ❖ τον τρόπο με τον οποίο έγινε ο συντονισμός και ο έλεγχος των ελεγκτικών διαδικασιών,
- ❖ τα τμήματα οι επιμέρους διαδικασίες και οι συναλλαγές που ελέγχθηκαν,
- ❖ την άποψη του ελεγκτή, κατάλληλα τεκμηριωμένη για την αποτελεσματικότητα του συστήματος εσωτερικού ελέγχου,

- ❖ τις διαπιστώσεις τυχόν λαθών επί των ελεγχόμενων διαδικασιών και της πρότασης του εσωτερικού ελεγκτή για τη λήψη διορθωτικών μέτρων,
- ❖ τα στοιχεία των ατόμων που ελέγχθηκαν και τη θέση που είχαν στη διαδικασία για την οποία συμμετείχαν στο έλεγχο,
- ❖ αρίθμηση της έκθεσης,
- ❖ ημερομηνία σύνταξης,
- ❖ υπογραφή των αρμοδίων ως σχόλια διοίκησης,
- ❖ τρόπος διεξαγωγής των ελέγχων,
- ❖ πλαίσιο ελέγχου ως προς το αν αποτελεί μέρος των προγραμματισμένων ελέγχων βάσει του ετήσιου πλάνου ελέγχου ή για έκτακτο έλεγχο.

Επίσης η έκθεση ελέγχου πρέπει να χαρακτηρίζεται από τα εξής: ακρίβεια, ευθύτητα, σαφήνεια, καταλληλότητα και επαγγελματικό τόνο. Τέλος, η έκθεση θα πρέπει να αναφέρετε αν πρόκειται για έκθεση χωρίς χαρακτηρισμό όπου μπορεί να κοινοποιηθούν τα αποτελέσματα της σε όλους, αν πρόκειται για εμπιστευτική έκθεση με συγκεκριμένους αποδέκτες, καθώς και αν πρόκειται για απόρρητη έκθεση ή άκρως απόρρητη όπου σε αυτές τις περιπτώσεις τα αποτελέσματα αφορούν ελέγχους απάτης-ειδικούς ελέγχους όπου οι πληροφορίες και τα συμπεράσματα ιδιαίτερα ευαίσθητα (Βασιλείου, Ηρειώτης, Μενεξιάδης, Μάλιος, 2017, σελ 144-145).

Ο εσωτερικός ελεγκτής συντάσσει και επικοινωνεί την Τελική Έκθεση Ελέγχου, η οποία περιλαμβάνει και τις απαντήσεις/σχόλια του ελεγχόμενου. Ο Επικεφαλής του Εσωτερικού Ελέγχου είναι αρμόδιος να επικοινωνήσει την Τελική Έκθεση στα κατάλληλα μέρη.

Έλεγχος παρακολούθησης της εφαρμογής των αποφάσεων που λήφθηκαν (Followup)

Η παρακολούθηση της εφαρμογής των συστάσεων είναι σημαντική καθότι αξιολογεί και διασφαλίζει ότι οι προτάσεις του ελέγχου και οι αντίστοιχες διορθωτικές ενέργειες έχουν εφαρμοστεί, δουλεύουν αποτελεσματικά και οι αντίστοιχες αδυναμίες στο Σύστημα των Δικλίδων Εσωτερικού Ελέγχου έχουν διορθωθεί. Σύμφωνα με το Πρότυπο 2500 Παρακολούθηση προόδου: «Ο Επικεφαλής του Εσωτερικού Ελέγχου πρέπει να καθιερώσει και να διατηρεί ένα σύστημα παρακολούθησης της υλοποίησης των αποτελεσμάτων που κοινοποιούνται στη διοίκηση». Το πρότυπο αυτό ενθαρρύνει τους ελεγκτές να εφαρμόζουν μια

σταθερή και δομημένη προσέγγιση για την παρακολούθηση της εφαρμογής των διορθωτικών ενεργειών των ευρημάτων. Ως παρακολούθηση προόδου (followup) νοείται κάθε διαδικασία διατης οποίας οι ελεγκτές καθορίζουν την αποτελεσματικότητα και το εμπρόθεσμο των ενεργειών της Διοίκησης σε σχέση με τις συστάσεις/σχέδια δράσης όπως παρουσιάζονται σε κάθε Έκθεση Ελέγχου. Η προθεσμία υλοποίησης ορίζει το χρονικό όριο εντός του οποίου πρέπει να έχουν ολοκληρωθεί οι διορθωτικές ενέργειες. Αν η προθεσμία παρέλθει τότε το εύρημα, οι συστάσεις/διορθωτικές ενέργειες καθίστανται ληξιπρόθεσμες. Η φάση της παρακολούθησης υλοποίησης των προτάσεων βελτίωσης περιλαμβάνει δυο άτομα/ρόλους **α)** τον εσωτερικό ελεγκτή, που εκτέλεσε τον έλεγχο, αναγνώρισε αδυναμίες σχετικές με τις λειτουργίες του Οργανισμού και πρότεινε διορθωτικές ενέργειες και **β)** τον αρμόδιο της Διοίκησης, που ήταν υπεύθυνος για την υλοποίηση των ελεγκτικών προτάσεων βελτίωσης, για την εφαρμογή των σχεδίων δράσης και που είναι υπεύθυνος για την επίλυση των ευρημάτων που έχει εντοπίσει ο ελεγκτής. Η παρακολούθηση της εφαρμογής των προτάσεων βελτίωσης περιλαμβάνει δύο μεθόδους, **α)** περιοδική επιβεβαίωση ανά εύρημα και διορθωτική ενέργεια ή σχέδιο δράσης όπως προσδιορίζεται κατά την ημερομηνία υλοποίησης και **β)** επιτόπια ελεγκτική επιβεβαίωση του συνόλου των ευρημάτων που καταγράφηκαν στην Τελική Έκθεση Ελέγχου.

Μετά την παρέλευση εύλογου χρονικού διαστήματος γίνεται επανέλεγχος με σκοπό να επιβεβαιωθεί, εάν μετά την υλοποίηση του σχεδίου δράσης και την εφαρμογή των αποφάσεων που είχαν ληφθεί, έχουν όντως επέλθει τα επιδιωκόμενα αποτελέσματα και έχουν περιοριστεί οι εξεταζόμενοι κίνδυνοι στο βαθμό που αναμενόταν.

8.7. Πρόγραμμα Διασφάλισης και Βελτίωσης Ποιότητας

Ένα πρόγραμμα διασφάλισης ποιότητας σχεδιάζεται για να αξιολογήσει τη συμμόρφωση της Μονάδας Εσωτερικού Ελέγχου με τον Ορισμό και τα Πρότυπα και το κατά πόσον οι εσωτερικοί ελεγκτές συμμορφώνονται με τον Κώδικα Δεοντολογίας. Ένα πρόγραμμα βελτίωσης επίσης επιτρέπει την αξιολόγηση της αποδοτικότητας και αποτελεσματικότητας της Μονάδας και αναδεικνύει περιοχές που χρήζουν βελτίωσης. Μέσω του προγράμματος διασφάλισης και βελτίωσης η Διοίκηση και οι Επιτροπές Ελέγχου πληροφορούνται για την κατάσταση της λειτουργίας της Μονάδας Εσωτερικού Ελέγχου. Συνεπώς, το πρόγραμμα αυτό αποτελεί τον «έλεγχο» του Εσωτερικού Ελέγχου. Είναι παρόμοιο στην πράξη με ένα έργο εσωτερικού

ελέγχου, όπου οι ελεγκτές πρέπει να δουν ότι η εκτελούμενη διαδικασία λαμβάνει χώρα σε συμμόρφωση με τους κανονισμούς και τα ποιοτικά κριτήρια. Το πρόγραμμα αυτό είναι η ανασκόπηση που αξιολογεί το κατά πόσον οι εσωτερικοί ελεγκτές ασκούν το έργο τους σύμφωνα με τα Πρότυπα και ότι η εργασία τους θεωρείται προστιθέμενης αξίας. Το πρόγραμμα αυτό περιλαμβάνει Εσωτερικές και Εξωτερικές Επισκοπήσεις⁶⁰.

8.7.1. Εσωτερικές Αξιολογήσεις

Σύμφωνα με το Πρότυπο 1311 οι εσωτερικές αξιολογήσεις θα πρέπει να περιλαμβάνουν «διαρκή παρακολούθηση της απόδοσης της Μονάδας Εσωτερικού Ελέγχου. Επίσης περιοδικές αυτόαξιολογήσεις ή αξιολογήσεις από άτομα εντός του οργανισμού που διαθέτουν επαρκή γνώση των πρακτικών εσωτερικού ελέγχου». Αυτές οι αυτόαξιολογήσεις στην πράξη εξυπηρετούν τον εσωτερικό έλεγχο αξιολογώντας: **α)** Τη συμμόρφωση με τον κανονισμό του εσωτερικού ελέγχου και τα υποχρεωτικά μέρη του Διεθνούς Πλαισίου Επαγγελματικής Εφαρμογής **β)** Την ποιότητα και την επίβλεψη της ελεγκτικής εργασίας, **γ)** Πολιτικές και διαδικασίες του Εσωτερικού Ελέγχου, **δ)** Πώς ο εσωτερικός έλεγχος προσδίδει αξία, **ε)** Την επίτευξη Κύριων Δεικτών Απόδοσης, πχ. το ποσοστό ολοκλήρωσης του ετησίου προγράμματος Ελέγχου.

8.7.2. Εξωτερικές Αξιολογήσεις

Σύμφωνα με το πρότυπο 1312 περί «εξωτερικών αξιολογήσεων» ορίζεται ότι «Οι εξωτερικές αξιολογήσεις πρέπει να διεξάγονται τουλάχιστον μία φορά κάθε πέντε χρόνια από έναν πιστοποιημένο, ανεξάρτητο αξιολογητή ή ομάδα αξιολόγησης εκτός του οργανισμού. Ο Επικεφαλής Εσωτερικού Ελέγχου πρέπει να συζητά με το συμβούλιο σχετικά με τη μορφή και συχνότητα διεξαγωγής εξωτερικών αξιολογήσεων, τα προσόντα και την ανεξαρτησία του εξωτερικού αξιολογητή ή της ομάδας αξιολόγησης, συμπεριλαμβανομένων των πιθανών συγκρούσεων συμφερόντων». Αυτή η εξωτερική αξιολόγηση αναλαμβάνεται από πιστοποιημένο εξωτερικό συνεργάτη, εκτός της Μονάδας Εσωτερικού Ελέγχου, για να αξιολογήσει με ανεξάρτητο τρόπο την ποιότητα της εργασίας του. Με την υποστήριξη του ΠΑ μπορεί να εφαρμοσθεί ένα σύστημα πιστοποίησης της Μονάδας Εσωτερικού Ελέγχου. Οι Εξωτερικές

⁶⁰ Οι Εσωτερικές και Εξωτερικές Αξιολογήσεις είναι μια καλή διεθνής πρακτική που δεν προβλέπεται στην Ελληνική Νομοθεσία.

Αξιολογήσεις μπορεί να διεξάγονται για να επιβεβαιώσουν την ποιότητα της εργασίας του Εσωτερικού Ελέγχου.

8.7.3. Διαχείριση της Ανατροφοδότησης από τους Ελεγχόμενους

Όταν ολοκληρωθεί ο έλεγχος, μπορούν να αποσταλούν ερωτηματολόγια στους ελεγχόμενους για να αξιολογηθεί το εκάστοτε έργο ελέγχου. Τα ερωτηματολόγια διανέμονται στους ελεγχόμενους και επιστρέφονται στη Μονάδα Εσωτερικού Ελέγχου σε κλειστό φάκελο. Τα ερωτηματολόγια αναλύονται/αξιολογούνται από τη διοίκηση της Μονάδας του Εσωτερικού Ελέγχου ώστε να αυξηθεί η αποδοτικότητα και η ποιότητα της λειτουργίας του εσωτερικού ελέγχου, βελτιωθεί η επαγγελματική ικανότητα των ελεγκτών, ληφθούν απαραίτητα μέτρα βάσει των σχολίων που ελήφθησαν.

8.8. Αναφορά της Μονάδας Εσωτερικού Ελέγχου στην Επιτροπή Ελέγχου και την Ανώτατη Διοίκηση

Η Επιτροπή Ελέγχου (AuditCommittee) μιας επιχείρησης συγκροτείται με απόφαση του Διοικητικού της Συμβουλίου, απ όπου και αντλεί την εξουσία της. Έχει συμβουλευτικό χαρακτήρα και, καθώς είναι προέκταση της Διοίκησης, οι αρμοδιότητες, οι ευθύνες και το κύρος της είναι αυξημένα. Οι αρμοδιότητες της έχουν ως εξής:

- ❖ Είναι αρμόδια για θέματα σχετικά με την επάρκεια και τη λειτουργία της οργανωτικής δομής του οργανισμού, αξιολόγηση εφαρμογής διαδικασιών και για θέματα ελέγχω που αφορούν τη στρατηγική και πολιτική της επιχείρησης,
- ❖ επανεξετάζει την υφιστάμενη οργάνωση και δραστηριότητες της επιχείρησης διαπιστώνοντας της επάρκεια ή μη της οργάνωσής της, τυχόν δε απόκλιση οφείλει να υποδεικνύει κατάλληλα διορθωτικά μέτρα.
- ❖ Εποπτεύει, παράλληλα με τη Διοίκηση ή το Διευθύνοντα Σύμβουλο, τη Διεύθυνση Εσωτερικού Ελέγχου,
- ❖ συνεργάζεται με το τμήμα εσωτερικού Ελέγχου για την οριστική διαμόρφωση του ετησίου προγράμματος ελέγχου,
- ❖ φέρνει την ευθύνη των τελικών πορισμάτων και αναφορών, που συντάσσει η διεύθυνση Εσωτερικού Ελέγχου,

- ❖ Μεριμνά για τη συμμετοχή του Επικεφαλής του τμήματος Εσωτερικού Ελέγχου σε συζητήσεις με τη Διοίκηση για θέματα ζωτικής σημασίας (Καζάντζης, 2006, σελ 432-433).

Ο Επικεφαλής της Μονάδας Εσωτερικού Ελέγχου πρέπει να αναφέρει τη δραστηριότητα της Μονάδας μαζί με τα αποτελέσματα του ελέγχου εφαρμογής προτάσεων (follow-up) ετησίως στην Επιτροπή Ελέγχου (αν υπάρχει) και στην Ανώτατη Διοίκηση του Οργανισμού Τοπικής Αυτοδιοίκησης. Αυτό περιγράφεται στον Κανονισμό Λειτουργίας της Μονάδας Εσωτερικού Ελέγχου (Εγχειρίδιο Εσωτερικού Ελέγχου ΟΤΑ, 2020, σελ 18-31).

8.9 Εσωτερικοί Ελεγκτές και Έλεγχος Απάτης

Οι διοικήσεις των επιχειρήσεων συχνά προστρέχουν στη βοήθεια των εσωτερικών ελεγκτών για διερεύνηση και αντιμετώπιση των περιπτώσεων απάτης και παραβιάσεων και κανονιστικών διατάξεων λειτουργίας της επιχείρησης. Για να ανταποκριθούν με επιτυχία σ' αυτό το κάλεσμα πρέπει να διαθέτουν εκτενή γνώση όλων των πτυχών της απάτης και του τρόπου εντοπισμού και διαλεύκανση τους. Ως απάτη μπορεί να κριθεί κάθε συμπεριφορά με την οποία ένα άτομο σκοπεύει να κερδίσει ένα μη σύννομο πλεονέκτημα από ένα άλλο άτομο. Στη βιβλιογραφία της λειτουργίας Εσωτερικού ελέγχου πολλοί υποστηρίζουν τη σημαντικότητα της πιο κάτω εξίσωσης για την Απάτη: $Απάτη = Κίνητρο + Μέσα + Ευκαιρία$

Από την εξίσωση προκύπτει ότι ένα στέλεχος μιας επιχείρησης που αντιμετωπίζει ένα σοβαρό οικονομικό πρόβλημα, διαθέτει τις απαιτούμενες γνώσεις για παραποίηση του προγράμματος είσπραξης των απαιτήσεων και έχει την ευκαιρία σε συνεργασία με ένα συνάδελφό του, να αποκρύψει το γεγονός της απάτης, είναι πολύ πιθανό να διαπράξει απάτη σε βάρος της επιχείρησης. Απάτη μπορεί να διαπραχθεί εσωτερικά από τους εργαζόμενους της επιχείρησης ή εξωτερικά από τρίτους. Μπορεί επίσης να διαπραχθεί από τη συνεργασία τρίτων και εργαζομένων της επιχείρησης. Μια απάτη μπορεί γενικά να έχει σχεδιασθεί προσεκτικά για μεγάλο χρονικό διάστημα. Μια απάτη με τη συνήθη πορεία των πραγμάτων είναι αρκετά δύσκολο να αποκαλυφθεί χωρίς πρόσθετους ελέγχους. Η απάτη μπορεί να είναι συνεχιζόμενη ή να είναι μια μόνο πράξη (Καζάντζης, 2006, σελ 434-435).

8.10. Εταιρική Διακυβέρνηση

Ο όρος εταιρική διακυβέρνηση (corporate governance) είναι μία πολυδιάστατη⁶¹ έννοια που έχει εισαχθεί στη ζωή των μεγάλων επιχειρήσεων τα τελευταία χρόνια. Η έννοια αυτή σχετίζεται με την έννοια του ελέγχου, αφού ο έλεγχος, από μία ευρύτερη οπτική γωνία, μπορεί να θεωρηθεί ως ένας μηχανισμός εταιρικής διακυβέρνησης. Επιπλέον, σε πολλά θέματα οι ρυθμίσεις εταιρικής διακυβέρνησης τέμνονται με τα καθήκοντα του ελεγκτή. Τέλος, η εταιρική διακυβέρνηση σχετίζεται και με το χάσμα προσδοκιών, ένα θέμα που έχει απασχολήσει το ελεγκτικό επάγγελμα καθώς και τις ρυθμιστικές αρχές τα τελευταία χρόνια. Γενικά ο όρος εταιρική διακυβέρνηση αναφέρεται στο πλέγμα μηχανισμών, διαδικασιών και δομών (δικλείδες) με το οποίο μία επιχείρηση διοικείται και κατευθύνεται, για την αύξηση της παρουσίας των μετόχων και τη διασφάλιση των θεμιτών συμφερόντων και άλλων ομάδων ενδιαφερομένων.

Ουσιαστικά, με την εταιρική διακυβέρνηση γίνεται προσπάθεια αντιμετώπισης των προβλημάτων που δημιουργούνται από το διαχωρισμό της ιδιοκτησίας (κύριος - principal) από τη διοίκηση της επιχείρησης (αντιπρόσωπος- agent). Ο όρος καλύπτει επίσης τη σχέση μεταξύ της επιχείρησης και της διοίκησης της με άλλες ομάδες ενδιαφερομένων, όπως δανειστές, εργαζόμενοι και ευρύτερο κοινό. Οι ρυθμίσεις της εταιρικής διακυβέρνησης αναφέρονται στο πρόβλημά του ηθικού κινδύνου (moral hazard) των μελών της διοίκησης, λόγω σύγκρουσης των συμφερόντων τους με αυτά των μετοχών. Αναφέρονται επίσης στο ζήτημα του κινδύνου δυσμενούς επιλογής, λόγω ασυμμετρίας στην πληροφόρηση για τις εταιρικές υποθέσεις μεταξύ διοίκησης και μετοχών ή άλλων ενδιαφερομένων όπως οι δανειστές.

Οι δικλείδες εταιρικής διακυβέρνησης μπορεί είτε να αναπτύσσονται με πρωτοβουλία στις ίδιες τις επιχειρήσεις ή να επιβάλλονται από την κοινωνία και το κράτος. Βασικό χαρακτηριστικό κάθε συστήματος εταιρικής διακυβέρνησης είναι η επίβλεψη των πάσης φύσεως ενεργειών της διοίκησης και η καθιέρωση διαφάνειας στη λήψη αποφάσεων και στη λειτουργία της επιχείρησης. Σε κάθε τέτοιο σύστημα, παίζουν κεντρικό ρόλο μία σειρά από φυσικά πρόσωπα ή συλλογικά όργανα, όπως τα μέλη της εκτελεστικής διοίκησης⁶² το διοικητικό συμβούλιο, η επιτροπή ελέγχου (Audit committee), η επιτροπή αποδοχών και άλλες επιτροπές του διοικητικού

⁶¹Το ζήτημα της εταιρικής διακυβέρνησης προσεγγίζεται πρακτικά και επιστημονικά (ερευνητικά) από 5 βασικές οπτικές: λογιστική ελεγκτική Διοίκηση Επιχειρήσεων χρηματοοικονομική και δίκαιο.

⁶²Πάντως σχετική βιβλιογραφία συνήθως διακρίνεται από τα όργανα επιτροπές της εταιρικής διακυβέρνησης.

συμβουλίου με συναφές αντικείμενο, οι εσωτερικοί ελεγκτές και οι εξωτερικοί ελεγκτές (Καραμάνης 2008, σελ 127).

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 9: ΕΡΕΥΝΑ ΓΙΑ ΤΗΝ ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΣΥΣΤΗΜΑΤΩΝ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ ΤΟΥΣ ΤΗΣ Π.Ε. ΜΕΣΣΗΝΙΑΣ - ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

9.1. Διοικητική Διαίρεση Περιφέρειας Πελοποννήσου

Μία από τις 13 περιφέρειες της Ελλάδας είναι η Περιφέρεια Πελοποννήσου Ελλάδας (ΠΠΕ). Πρόκειται για το δευτεροβάθμιο οργανισμό τοπικής αυτοδιοίκησης (Ο.Τ.Α.) το οποίο αποτελείται από τους πρώην νομούς, πλέον περιφερειακές ενότητες (Π.Ε.), Αρκαδίας, Αργολίδας, Κορινθίας, Λακωνίας και Μεσσηνίας. Οι νομοί Αχαΐας και Ηλείας παρ' όλο που βρίσκονται στην Πελοπόννησο, ανήκουν στην περιφέρεια Δυτικής Ελλάδας. Έδρα της περιφέρειας είναι η πόλη της Τρίπολης.

Η έκταση που καταλαμβάνει είναι 15.490 τ.χμ. και ο πληθυσμός της, σύμφωνα με την απογραφή του 2011, ανέρχεται σε 577.903 κατοίκους. Η Καλαμάτα αποτελεί τη μεγαλύτερη πόλη και πρωτεύουσα της περιφέρειας. Η περιφέρεια διαιρείται σε πέντε περιφερειακές ενότητες, στις οποίες υπάγονται οι 26 δήμοι της. Γεωγραφικά οι περιφερειακές ενότητες ταυτίζονται με τους αντίστοιχους νομούς της Αρκαδίας, Αργολίδας, Κορινθίας, Λακωνίας και Μεσσηνίας.

9.2. ΟΤΑ Περιφερειακής Ενότητας Πελοποννήσου

9.2.1. Δήμος Καλαμάτας

Ο Δήμος Καλαμάτας που συστάθηκε με το πρόγραμμα Καλλικράτης την 1η Ιανουαρίου 2011 προέκυψε από την συνένωση των πρώην Δήμων Άριος, Αρφαρών, Θουρίας και Καλαμάτας. Η έκταση του νέου Δήμου είναι 440,3 τ.χλμ, ενώ ο πληθυσμός του ανέρχεται σε 69.849 κατοίκους σύμφωνα με την απογραφή του 2011. Έδρα του Δήμου είναι η Καλαμάτα και δημοτικές ενότητες είναι Αρφαρών, Θουρίας, Καλαμάτας και Τριφυλίας,

9.2.2. Δήμος Μεσσήνης

Ο Δήμος Μεσσήνης είναι Δήμος της Περιφέρειας Πελοποννήσου, που συστάθηκε το 2010 με το πρόγραμμα «Καλλικράτης», από την συνένωση των προϋπαρχόντων Δήμων και κοινοτήτων, που συστάθηκαν το 1997 με το σχέδιο «Καποδίστριας». Η έκταση του Δήμου είναι 563,7 τ.χλμ.

και ο πληθυσμός του 23.885 κάτοικοι, σύμφωνα με την απογραφή του 2011. Έδρα του Δήμου ορίστηκε η Μεσσήνη και Δημοτικές ενότητες είναι Αιπειάς, Πεταλιδίου, Βουρφράδος, Μεσσήνης, Ιθώμης, Ανδρούσας, Αριστομένους και κοινότητα Τρικόρφου.

9.2.3. Δήμος Δυτικής Μάνης

Ο Δήμος Δυτικής Μάνης είναι Δήμος της Περιφέρειας Πελοποννήσου, που συστάθηκε το 2010 με το πρόγραμμα «Καλλικράτης», από την συνένωση των προϋπαρχόντων Δήμων και κοινοτήτων, που συστάθηκαν το 1997 με το σχέδιο «Καποδίστριας». Η έκταση του Δήμου είναι 402,8 τ.χλμ. και ο πληθυσμός του 7.258 κάτοικοι, σύμφωνα με την απογραφή του 2011. Έδρα του Δήμου ορίστηκε η Καρδαμύλη και Δημοτικές ενότητες είναι Αβίας και Λεύκτρου.

9.2.4. Δήμος Πύλου-Νέστορος

Ο Δήμος Πύλου-Νέστορος είναι Δήμος της Περιφέρειας Πελοποννήσου, που συστάθηκε το 2010 με το πρόγραμμα «Καλλικράτης», από την συνένωση των προϋπαρχόντων Δήμων και κοινοτήτων, που συστάθηκαν το 1997 με το σχέδιο «Καποδίστριας». Η έκταση του Δήμου είναι 554,3 τ.χλμ. και ο πληθυσμός του 21.077 κάτοικοι, σύμφωνα με την απογραφή του 2011. Έδρα του Δήμου ορίστηκε η Πύλος και Δημοτικές ενότητες είναι Κορώνης, Παπαφλέσσα, Πύλου, Νέστορος και Χιλιοχωρίων.

9.2.5. Δήμος Οιχαλίας

Ο Δήμος Οιχαλίας είναι Δήμος της Περιφέρειας Πελοποννήσου, που συστάθηκε το 2010 με το πρόγραμμα «Καλλικράτης», από την συνένωση των προϋπαρχόντων 5 Δήμων και κοινοτήτων, που συστάθηκαν το 1997 με το σχέδιο «Καποδίστριας». Η έκταση του Δήμου είναι 411,4 τ.χλμ. και ο πληθυσμός του 11.753 κάτοικοι, σύμφωνα με την απογραφή του 2011. Έδρα του Δήμου ορίστηκε ο Μελιγαλάς και Δημοτικές ενότητες είναι Ανδανίας, Δωρίου, Είρας, Μελιγαλά και Οιχαλίας

9.2.6. Δήμος Τριφυλίας

Ο Δήμος Τριφυλίας είναι Δήμος της Περιφέρειας Πελοποννήσου, που συστάθηκε το 2010 με το πρόγραμμα «Καλλικράτης», από την συνένωση των προϋπαρχόντων Δήμων και κοινοτήτων, που συστάθηκαν το 1997 με το σχέδιο «Καποδίστριας». Η έκταση του Δήμου είναι 612,12 τ.χλμ. και ο πληθυσμός του 27.926 κάτοικοι, σύμφωνα με την απογραφή του 2011. Έδρα του

Δήμου ορίστηκε η Κυπαρισσία και Δημοτικές ενότητες είναι Αετού, Αυλώνος, Γαργαλιάνων, Κυπαρισσίας, Φιλιατρών και την κοινότητα Τριπύλας.

9.3. Μεθοδολογία έρευνας

Σκοπός της παρούσας μελέτης αποτελεί η διερεύνηση της εγκατάστασης Συστημάτων Εσωτερικού Ελέγχου στους δήμους της Περιφερειακής Ενότητας Μεσσηνίας αφού, με την παύση της άσκησης από το Ελεγκτικό Συνέδριο του Προληπτικού Ελέγχου Δαπανών, εγγύηση της δημοσιονομικής νομιμότητας, δημιουργήθηκε ένα τεράστιο κενό Προστασίας του δημοσίου χρήματος, το οποίο καλείται να καλύψει ο νέος θεσμός του Εσωτερικού Ελέγχου, και η ίδρυση-Λειτουργία Μονάδων Εσωτερικού Ελέγχου στους Οργανισμούς Τοπικής Αυτοδιοίκησης και την Αποκεντρωμένη Διοίκηση, όπου αποτελούν προτεραιότητα για την Ελληνική Δημόσια Διοίκηση.

Για την υλοποίηση της έρευνας χρησιμοποιήθηκε δομημένο ερωτηματολόγιο με συγκεκριμένες ενότητες αλλά και ερωτήσεις κλειστού και ανοιχτού τύπου. Στην παρούσα περίπτωση χρησιμοποιήθηκαν ερωτήσεις που αναδεικνύουν τα δημογραφικά στοιχεία των ΟΤΑ, στην προσφορά των Εσωτερικών ελεγκτικών μηχανισμών, τον τρόπο οργάνωσης των ΟΤΑ, στη διαφύλαξη των διαδικασιών διευθύνσεων-τμημάτων των ΟΤΑ, την πιθανή συνεργασία του τμήματος εσωτερικού ελέγχου των ΟΤΑ και την αυτοτέλεια του, στη λειτουργία παράλληλων Εσωτερικών ελεγκτικών μηχανισμών Και πιθανόν δικλείδων ασφαλείας.

Επίσης, χρησιμοποιήθηκαν στοιχεία της Υπηρεσίας Επιτρόπου Π.Ε. Μεσσηνίας Η έρευνα απεστάλη σε Γενικούς Γραμματείς των ΟΤΑ, Διευθυντές Οικονομικών Υπηρεσιών, και Διοικητικών Υπηρεσιών. Τέλος λαμβάνουν χώρα και τηλεφωνικές συνεντεύξεις στους Δημάρχους Καλαμάτας, Πύλου Νέστορος και Τριφυλίας ώστε να καταγραφεί η άποψή τους. Η έρευνα διήρκεσε δύο μήνες, Μάρτιο-Απρίλιο 2021.

9.4. Ερευνητικό Εργαλείο: Ερωτηματολόγιο

Το ερωτηματολόγιο, παρουσιάζεται στο Παράρτημα και προκειμένου να εξασφαλισθεί η άμεση συλλογή δεδομένων, το ερωτηματολόγιο στάλθηκε με email και δόθηκαν οδηγίες με τηλεφωνική επικοινωνία.

Το ερωτηματολόγιο αποτελείται από τις εξής ενότητες και ερωτήσεις:

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ

ΕΝΤΥΠΟ ΣΥΝΕΝΤΕΥΞΗΣ

Για την εγκατάσταση συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου στους Ο.Τ.Α Π.Ε. Μεσσηνίας

Όνοματεπώνυμο συνεντευξιζόμενου:

Φορέας:

Θέση στο Φορέα:

Τηλ /email:

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

Το ερωτηματολόγιο αποτελείται τις εξής ενότητες και ερωτήσεις:

1^η. Δήμος

2^η Επωνυμία ΟΤΑ

3^η Στον Οργανισμό Εσωτερικής λειτουργίας της Υπηρεσίας προβλέπεται ανεξάρτητη μονάδα εσωτερικού ελέγχου;

4^η Έχει συσταθεί η μονάδα αυτή; Αν ναι,

α) έχει στελεχωθεί και λειτουργεί;

β) Ποια είναι η σύνθεσή της (υπηρετούν προσωπικό);

γ) Λειτουργεί αποτελεσματικά; Υπάρχουν περιθώρια βελτίωσής του (προτάσεις).

5^η Στις περιπτώσεις που δεν υφίσταται μονάδα εσωτερικού ελέγχου

α) για ποιό λόγο συμβαίνει αυτό;

β) ποιο είναι το χρονοδιάγραμμα εγκατάστασής της;

6^η Έχει πραγματοποιηθεί εκπαίδευση και πιστοποίηση του εν λόγω προσωπικού;

7^η Έχει καταρτισθεί εγχειρίδιο διαδικασιών εσωτερικού ελέγχου;

8^η Με ποιο τρόπο διασφαλίζετε τη συμμόρφωση στις Πολιτικές της Διοίκησης;

9^η Πώς διασφαλίζετε την πληρότητα και την ακρίβεια των λογιστικών εγγραφών και καταστάσεων έτσι ώστε αυτές να παρέχουν επίκαιρες και αξιόπιστες δημοσιονομικές και διαχειριστικές πληροφορίες;

10^η Εφαρμόζονται στον φορέα σας δικλίδες ασφαλείας προκειμένου να αποτραπούν δημοσιονομικοί κίνδυνοι κατά το στάδιο παραγωγής των δημοσιονομικών πράξεων (π.χ. συμφωνία ταμείου σε τακτά χρονικά διαστήματα, επιθεώρηση καταστάσεων πληρωμών από εξουσιοδοτημένο πρόσωπο);

α) Αναφέρετε αναλυτικά ποιες είναι αυτές.

β) Ποιες μεθόδους εφαρμόζετε για την αποτροπή των κινδύνων αυτών;

11^η Με ποιο τρόπο και μεθοδολογία βελτιώνετε τις λειτουργίες του φορέα (βελτίωση της αποτελεσματικότητας των διαδικασιών λειτουργίας, διαχείρισης χρημ/κών κινδύνων και ελέγχου);

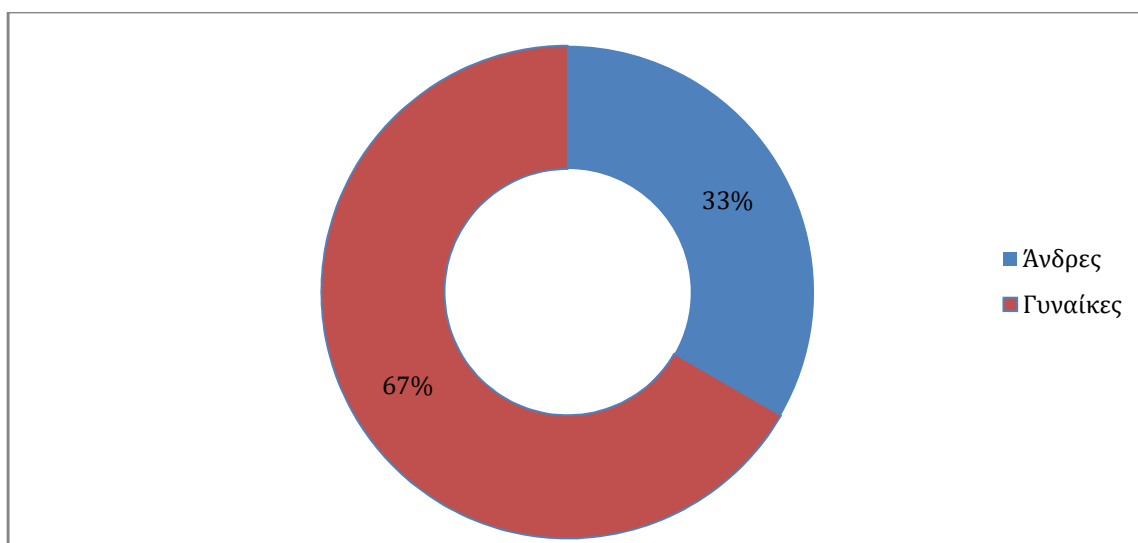
12^η Τα αποτελέσματα του εσωτερικού ελέγχου αναφέρονται σε ειδική έκθεση;

9.5. Ανάλυση Δεδομένων της Έρευνας - Συμπεράσματα

Η ίδρυση και λειτουργία μονάδων εσωτερικού ελέγχου στους Οργανισμούς Τοπικής Αυτοδιοίκησης και την Αποκεντρωμένη Διοίκηση αποτελούν προτεραιότητα για την Ελληνική Δημόσια Διοίκηση, όπως αποτυπώνεται και στο αναθεωρημένο Εθνικό στρατηγικό σχέδιο για την καταπολέμηση της διαφθοράς (2018-2021) και συγκεκριμένα στο στόχο για την βελτίωση του συστήματος εσωτερικού ελέγχου internalcontrolsystem-σύστημα Εσωτερικών δικλίδων ασφαλείας και ενίσχυση του εσωτερικού ελέγχου internalAudit.

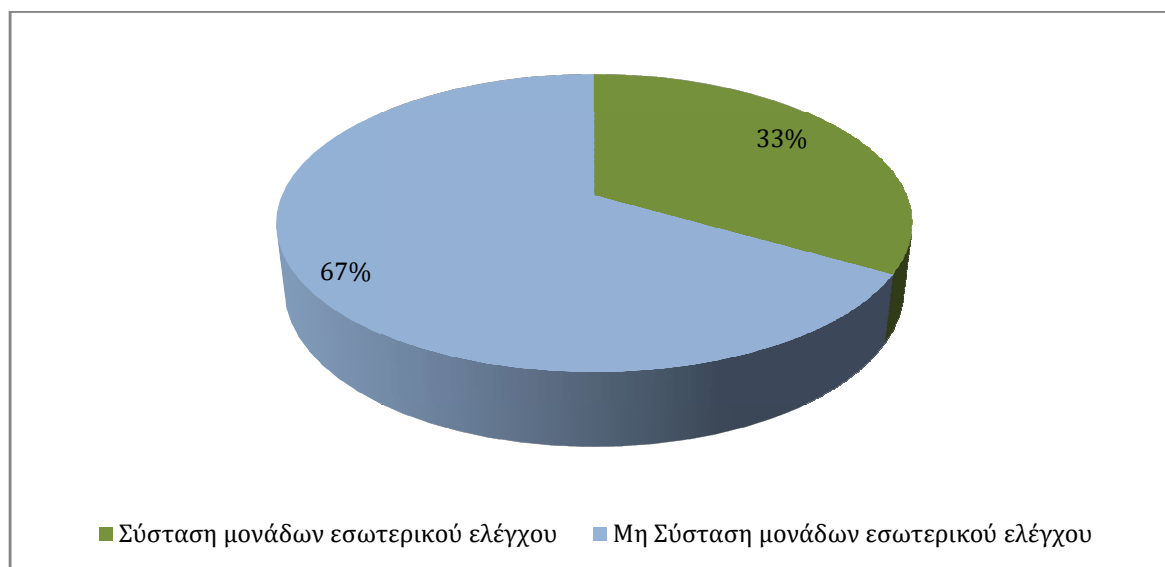
Η δημόσια διοίκηση στην Ελλάδα βρίσκεται σε διαδικασία εκσυγχρονισμού του Πλαισίου ελέγχου, όπου στο πλαίσιο αυτού του μοντέλου, καθίσταται ιδιαίτερα σημαντική εφαρμογή μιας σύγχρονης προσέγγισης για τη λειτουργία του εσωτερικού ελέγχου. Το σύγχρονο σύστημα εσωτερικού ελέγχου καθιστά κάθε δημόσιο οργανισμό υπόλογο για τη δράση του και κατά συνέπεια κάθε δημόσιος οργανισμός οφείλει να θεσπίσει και να διαχειρίζεται το δικό του σύστημα εσωτερικού ελέγχου, δεδομένου μάλιστα ότι κάθε οργανισμός οφείλει να διαχειρίζεται τα οικονομικά του θέματα με στόχο την παροχή ποιοτικών υπηρεσιών και προϊόντων στο κοινωνικό σύνολο. Επομένως οι δημόσιοι οργανισμοί είναι υποχρεωμένοι να δημιουργούν μία αποτελεσματική λειτουργία οικονομικού ελέγχου στο πλαίσιο ενός ολοκληρωμένου συστήματος εσωτερικού ελέγχου. Στο παρακάτω γράφημα αναφέρονται το ποσοστό των συμμετεχόντων (ανδρών-γυναικών), με το ποσοστό απόκρισης να κυμαίνεται στο 100%.

Γράφημα 3 : Ποσοστό απόκρισης συμμετεχόντων (ανδρών-γυναικών)



Συμφώναμε την έρευνα προέκυψε ότι δεν έχουν εγκατασταθεί συστήματα εσωτερικού ελέγχου στους Δήμους της Περιφερειακής Ενότητας Μεσσηνίας. Διαπιστώθηκε όμως, ότι καταβάλλονται προσπάθειες, προκειμένου να τεθεί σε λειτουργία, το σύστημα εσωτερικού ελέγχου αφού έχουν συσταθεί μονάδες εσωτερικού ελέγχου σε δύο δήμους (Καλαμάτας-Μεσσήνης), με το ποσοστό να ανέρχεται στο 33%. Πιο αναλυτικά, η μονάδα εσωτερικού ελέγχου του δήμου Καλαμάτας βρίσκεται στα αρχικά στάδια λειτουργίας της. Η οργάνωση του Τμήματος της μονάδας έχει ανατεθεί σε εξωτερικό συνεργάτη και παράλληλα εκπαιδεύονται υπάλληλοι του Δήμου ώστε να αναλάβουν την λειτουργία του τμήματος. Η δεύτερη μονάδα εσωτερικού ελέγχου, του Δήμου Μεσσήνης βρίσκεται στο στάδιο εκκίνησης, αφού αναζητείται από την υπηρεσία λειτουργικό σύστημα διαδικασιών του Δήμου και εκκρεμεί ο ορισμός προσωπικού του Δήμου που θα αναλάβει τη λειτουργία του.

Γράφημα 4 :Αρχικό ΣτάδιοΕγκατάστασης Συστημάτων Εσωτερικού Ελεγχου στους ΟΤΑ της Π.Ε. Μεσσηνίας



Στην πλειονότητά τους οι υπόλοιποι Δήμοι (Τριφυλίας, Πύλου-Νέστορος, Οιχαλίας και Δυτικής Μάνης) δεν προβλέπουν στους οργανισμούς της εσωτερικής λειτουργίας της υπηρεσίας τους, ανεξάρτητη μονάδα εσωτερικού ελέγχου. Η έλλειψη εξειδικευμένου προσωπικού σε συνδυασμό με την υποστελέχωση των υπηρεσιών και οι χρονοβόρες διαδικασίες τροποποίησης του Οργανισμού Εσωτερικής τους Υπηρεσίας συνιστούν αποτρεπτικούς παράγοντες για την πρόβλεψη και την ίδρυση της μονάδας εσωτερικού ελέγχου. Παρόλα αυτά πρόθεσή τους είναι

όπως μας δήλωσαν, εντός του έτους 2021, να προβούν στις απαραίτητες ενέργειες (τροποποίηση οργανισμού και πρόβλεψη τμήματος μονάδας εσωτερικού ελέγχου). Ήδη σε δύο δήμους (Πύλου-Νέστορος και Τριφυλίας) έχουν οριστεί υπάλληλοι και εκπαιδεύονται για να στελεχώσουν το τμήμα της μονάδας εσωτερικού ελέγχου όταν συσταθεί.

Η πληρότητα, η ακρίβεια των λογιστικών εγγραφών και καταστάσεων διασφαλίζεται ώστε να παρέχονται επίκαιρες και αξιόπιστες δημοσιονομικές πληροφορίες, όπου πραγματοποιούνται έλεγχοι από ορκωτούς ελεγκτές, καθώς οι εκθέσεις αποστέλλονται στα συλλογικά όργανα για έλεγχο, καταγράφονται οι δαπάνες στο σύστημα Genesis και πραγματοποιείται έλεγχος από προϊστάμενο και υπάλληλο.

Για την αποτροπή δημοσιονομικών κινδύνων κατά το στάδιο των δημοσιονομικών πράξεων στην πλειονότητά τους οι δήμοι (Καλαμάτας, Μεσσήνης, Τριφυλίας, Πύλου-Νέστορος) καταχωρούν τις δαπάνες τους σε ηλεκτρονικά συστήματα και πραγματοποιούν συμφωνίες ταμείου με τη γενική λογιστική, από υπάλληλο με ανεξάρτητη απασχόληση από το ταμείο, συντάσσουν απολογισμούς, ισολογισμούς και τους καταθέτουν τόσο στα συλλογικά τους όργανα όσο και στις αρμόδιες ελεγκτικές αρχές.

Επιπλέον, εγχειρίδιο διαδικασιών δεν έχει καταρτιστεί από κανένα δήμο, με εξαίρεση το δήμο Καλαμάτας που βρίσκεται στη φάση της σύνταξης του εγχειριδίου. Τέλος δεν συντάσσεται ειδική έκθεση εσωτερικού ελέγχου σε κανένα δήμο της Περιφερειακής Ενότητας Μεσσηνίας.

9.6. Προτάσεις Βελτίωσης Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου

Σύμφωνα με την έρευνα που διενεργήθηκε διαπιστώθηκε ότι οι ΟΤΑ στο σύνολο τους δεν διαθέτουν Υπηρεσία Εσωτερικού Ελέγχου ή ακόμα και αν όσοι διαθέτουν τυπικά στο οργανόγραμμά τους, αυτή δεν λειτουργεί είτε επειδή δεν διαθέτει προσωπικό είτε επειδή το προσωπικό που διαθέτει δεν είναι το κατάλληλο.

Η λειτουργία των τμημάτων θα πρέπει να αποτελέσει κύριο μέλημα της κάθε Δημοτικής Αρχής, καθώς λόγω της μη ύπαρξης της υπηρεσίας αυτής διαφαίνονται σημαντικά σημεία όπου χρήζουν βελτίωσης, σύμφωνα με τα διεθνή πρότυπα. Θα πρέπει να τεθεί άμεση προτεραιότητα για την επίλυση των αδυναμιών έτσι ώστε να υπάρξει αποτελεσματική οργάνωση των τμημάτων,

αποφυγή σύγκρουσης καθηκόντων και αρμοδιοτήτων καθώς και η διασφάλιση της ακεραιότητας και της τήρησης ηθικών αξιών από τους εργαζόμενους για κάθε Δήμο.

Τόσο η διοίκηση όσο και εργαζόμενοι των Δήμων φαίνεται πως δεν αντιλαμβάνονται την προστιθέμενη αξία της Υπηρεσίας Εσωτερικού Ελέγχου. Η λειτουργία μιας τέτοιας υπηρεσίας, είναι μια αναγκαιότητα για την εξασφάλιση μιας εύρυθμης και σωστής διοίκησης για όλους τους Δήμους. Κρίνεται έτσι επιτακτική η λειτουργία και θα πρέπει να στελεχωθεί από προσωπικό που να διαθέτει υψηλή εξειδίκευση, τα χαρακτηριστικά και οι αρχές του εσωτερικού ελεγκτή, να επιμορφώνεται και να εκπαιδεύεται συνεχώς.

Θα πρέπει να γίνει αντιληπτός ο ρόλος του Εσωτερικού Ελέγχου και ως συμβουλευτική υπηρεσία, η οποία θα οδηγήσει στην παροχή ποιοτικότερων υπηρεσιών προς τους δημότες, θα διευκολύνει το έργο των ΟΤΑ, θα ενισχύσει την διαφάνεια και θα καταπολεμήσει φαινόμενα διαφθοράς και κακοδιοίκησης.

BIBΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

Ελληνική Βιβλιογραφία

- Βασιλείου Δημήτριος, Ηρειώτης Νικόλαος, Μενεξιάδης Μάριος, Μπάλιος Δημήτριος, (2017), *Εσωτερικός Έλεγχος*, Εκδόσεις Rosili, Αθήνα
- Ζωΐτσας Άγγελος, (2017), *Σύγχρονη Ελεγκτική και Ελεγκτικός Κίνδυνος*, Εκδόσεις Σοφία, Θεσσαλονίκη
- Καζάντζη Ι. Χρήστου, (2006), *Ελεγκτική και Εσωτερικός Έλεγχος*, Εκδόσεις BusinessPlusA.E. Αθήνα
- Καραμάνης Κωνσταντίνος, (2008), *Σύγχρονη Ελεγκτική*, 1^η έκδοση ΟΠΑ, Αθήνα
- Μακρυδημήτρης Αντώνης, Πραβίτα Μαρία Ηλιάνα, (2012), *Διοικητική Επιστήμη Ι*, Εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα-Θεσσαλονίκη
- Μπάλης Θεοχάρης, (2001), *Σύγχρονη Ελεγκτική*, Εκδόσεις Σταμούλης, Αθήνα
- Παπαδάτου Θεοδώρα, (2005), *Εσωτερικός και Εξωτερικός Έλεγχος Ανωνύμων Εταιρειών*, Εκδόσεις Σακκούλα, Αθήνα-Θεσσαλονίκη
- Παπαστάθης Π., (2003), *Ο Σύγχρονος Εσωτερικός Έλεγχος στις Επιχειρήσεις – Οργανισμούς και η Πρακτική Εφαρμογή τους*, Α' Τόμος, Εκδόσεις Παπαστάθης Παντελής, Αθήνα. 8)
- Παπαστάθης Π., (2014), *Ο Σύγχρονος Εσωτερικός Έλεγχος (Internal Audit) και η Πρακτική Εφαρμογή του*, Εκδόσεις Παπαστάθης Παντελής, Αθήνα. 9)
- Χρυσανθάκης Χαράλαμπος, (2015), *Τοπική Αυτοδιοίκηση-Αποκεντρωμένη Διοίκηση*, Νομική Βιβλιοθήκη ΑΕΒΕ, Αθήνα.

Ξενόγλωσση Βιβλιογραφία

- Chartered Accountants of India (2006) Standard on Internal Audit (SIA) 1, Planning an Internal Audit.
- Pickett, S. (2005) *The essential handbook of internal auditing*, Edition Chickester, West Sussex, England

Εγχειρίδιο

- Εγχειρίδιο Εσωτερικού Ελέγχου για την Ελληνική Δημόσια Διοίκηση, (2020), Ετήσια Έκθεση
- Συνήγορος του Πολίτη (2014), Ετήσια Έκθεση
- Σώμα Επιθεωρητών Ελεγκτών Δημόσιας Διοίκησης (Σ.Ε.Ε.Δ.Δ), (2014), Συνοπτική Έκθεση Πεπραγμένων

Νομοθετικό Πλαίσιο

- Ν.3852/2010 (ΦΕΚ 87 Α/7-6-2010) Νέα Αρχιτεκτονική της Αυτοδιοίκησης και της Αποκεντρωμένης Διοίκησης – Πρόγραμμα «Καλλικράτης» 17)
- Ν.3697/2008 (ΦΕΚ Α 194/25-09-2008) Ενίσχυση της διαφάνειας του Κρατικού Προϋπολογισμού, έλεγχος των δημοσίων δαπανών, μέτρα φορολογικής δικαιοσύνης και άλλες διατάξεις
- Ν.4270/2014 (ΦΕΚ Α 143/28-6-2014) Αρχές Δημοσιονομικής Διαχείρισης και Εποπτείας (ενσωμάτωση της Οδηγίας 2011/85/ΕΕ)
- Ν.3492/2006 Οργάνωση Συστήματος Ελέγχου για τη Διασφάλιση της Χρήσης Δημοσιονομικής διαχείρισης του Κρατικού Προϋπολογισμού και των εκτός του Κρατικού Προϋπολογισμού Φορέων και άλλες Διατάξεις

Διαδίκτυο

- https://www.ypes.gr/UserFiles/f0ff9297-f516-40ff-a70e-eca84e2ec9b9/nomos_kallikrati_9_6_2010.pdf Ν 3852/10 ΠΡΟΣΠΕΛΑΣΗ 11-3-2021 ΩΡΑ 21,13
- [file:///C:/Users/user/Downloads/document%20\(5\).pdf](file:///C:/Users/user/Downloads/document%20(5).pdf) Ν 4270/14 ΠΡΟΣΠΕΛΑΣΗ 11-3-2021 ΩΡΑ 11.58
- http://www.gsac.gov.gr/attachments/article/252/Esoterikos_Elegchos_web.pdf
εγχειρίδιο 1 δικλείδεςπροσπελαση 13-3-2021 ωρα 20:56
- http://www.gsac.gov.gr/attachments/article/252/Sxedio_Drasis_OTA.PDF
σχέδιο δράσης για τη μείωση της διαφθοράς προσπελαση 13-3-21
- https://aead.gr/images/manuals/manual_internal_audit_20191031.pdf
εγχειρίδιο εσωτερικού έλεγχου ΟΤΑ από εαδ προσπελαση 13-3-21
- <https://aead.gr/images/manuals/1.3-core-control-audit-programme-greece-el.pdf>

εγχειρίδιο Πρόγραμμα Αξιολόγησης Βασικών Δικλίδων Ελέγχου προσπέλαση 13-3-2021

- [file:///C:/Users/user/Downloads/document%20\(6\).pdf](file:///C:/Users/user/Downloads/document%20(6).pdf) 18-3-21
ΑποφασηΦ/Γ/55081/2021 Ολ. Ελ. Συνεδρίου ΦΕΚ 4938 /2020 ΤΒ
- <https://na.theiia.org/standards-guidance/public%20documents/ippf-standards-2017.pdf>
(Διεθνή πρότυπα ανάκτηση 18-3-2021 ώρα 19:35)

Εγχειρίδιο Εσωτερικού Ελέγχου για τους ΟΤΑ στην Ελλάδα

- https://aead.gr/images/manuals/manual_internal_audit_20191031.pdf Πρόγραμμα Αξιολόγησης Βασικών Δικλίδων Ελέγχου
- <https://aead.gr/images/manuals/1.3-core-control-audit-programme-greece-el.pdf> Διεθνηπρωτυπα για την επαγγελματική εφαρμογή του εσωτερικού έλεγχου
- <https://na.theiia.org/translations/PublicDocuments/IPPF-Standards-2017-Greek.pdf> ΊνστιτούτοεσωτερικώνελεγκτωνΑμερικη : The internal Auditors North America
- <https://na.theiia.org/standards-guidance/Pages/Standards-and-Guidance-IPPF.aspx>
- Coso :
<https://www.coso.org/Pages/guidance.aspx> διεθνήελεγκτικάπρότυπαfile:///c:/users/user/downloads/document%20(7).pdfεγχειρίδιοελεγχουστηδημόσιαδιοίκηση
- https://docs.google.com/document/d/1GPs8Z8ouze-3q1_PbNkqEfWglZIwG1gt76eYbIEkweY/edit ΠΡΟΣΣΣΠΕΛΑΣΗ 3-4-21 ΩΡΑ 1,15 ΒΡΑΔΥ Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα (Μεταφραση) ΦΕΚ 2848/2012 ΤΒ
- [file:///C:/Users/user/Downloads/document%20\(10\).pdf](file:///C:/Users/user/Downloads/document%20(10).pdf) προσπελαση
- <https://el.wikipedia.org/wiki/%CE%A0%CF%8D%CE%BB%CE%B7:%CE%9A%CF%8D%CF%81%CE%B9%CE%B1>
- <https://www.statistics.gr/>
- <https://www.ppel.gov.gr/epikinonia/>

