

Πανεπιστήμιο Πελοποννήσου
Σχολή Κοινωνικών και Πολιτικών Επιστημών
Τμήμα Πολιτικής Επιστήμης και Διεθνών Σχέσεων

Διαπανεπιστημιακό Διατμηματικό Πρόγραμμα
Μεταπτυχιακών Σπουδών
«Τοπική και Περιφερειακή Ανάπτυξη και Αυτοδιοίκηση»

«Ελεγκτικοί Μηχανισμοί και η Αναγκαιότητα του
Εσωτερικού Ελέγχου στους Οργανισμούς Τοπικής
Αυτοδιοίκησης»

ΚΟΓΙΑΛΗΣ ΙΩΑΝΝΗΣ

Κόρινθος, Οκτώβριος 2017

University of Peloponnese
Faculty of Social and Political Sciences
Department of Political Studies and International Relations

Inter-University Inter-Faculty Master Program in
«Local and Regional Administration and Local Governance»

**«The Auditing Mechanisms and the Necessity of the Internal
Audit in Local Government Organizations»**

KOGIALIS IOANNIS

Corinth, October 2017

Copyright © Κογιαλής Ιωάννης, 2017.

Με επιφύλαξη παντός δικαιώματος. All rights reserved.

Απαγορεύεται η αντιγραφή, αποθήκευση και διανομή της παρούσας εργασίας, εξ ολοκλήρου ή τμήματος αυτής, για εμπορικό σκοπό. Η έγκριση της διπλωματικής εργασίας από το Διαπανεπιστημιακό Διατμηματικό Πρόγραμμα Μεταπτυχιακών Σπουδών δεν δηλώνει αποδοχή των γνώμων του συγγραφέα.

Η παρούσα διπλωματική εργασία εκπονήθηκε στο πλαίσιο των σπουδών για την απόκτηση του Μεταπτυχιακού Διπλώματος Ειδίκευσης στην

« Τοπική και Περιφερειακή Ανάπτυξη και Αυτοδιοίκηση »

που απονέμει το Τμήμα Πολιτικής Επιστήμης και Διεθνών Σχέσεων του Πανεπιστημίου Πελοποννήσου.

Εγκρίθηκε την 10 Νοεμβρίου 2017 από την εξεταστική επιτροπή:

ΟΝΟΜΑΤΕΠΩΝΥΜΟ	ΒΑΘΜΙΔΑ	ΥΠΟΓΡΑΦΗ
Γεώργιος Δρογαλάς (Επιβλέπων)	ΕΠΙΚ. ΚΑΘΗΓΗΤΗΣ
Ιωάννης Κυρίτσης	ΑΝΑΠΛ. ΚΑΘΗΓΗΤΗΣ
Γρηγόριος Ζαρωτιάδης	ΑΝΑΠΛ. ΚΑΘΗΓΗΤΗΣ

«ΔΗΛΩΣΗ ΜΗ ΛΟΓΟΚΛΟΠΗΣ ΚΑΙ ΑΝΑΛΗΨΗΣ ΠΡΟΣΩΠΙΚΗΣ ΕΥΘΥΝΗΣ»

Με πλήρη επίγνωση των συνεπειών του νόμου περί πνευματικών δικαιωμάτων, δηλώνω ενυπογράφως ότι είμαι αποκλειστικός συγγραφέας της παρούσας Διπλωματικής Εργασίας, για την ολοκλήρωση της οποίας κάθε βοήθεια είναι πλήρως αναγνωρισμένη και αναφέρεται λεπτομερώς στην εργασία αυτή. Έχω αναφέρει πλήρως και με σαφείς αναφορές όλες τις πηγές χρήσης δεδομένων, απόψεων, θέσεων και προτάσεων, ιδεών και λεκτικών αναφορών, είτε κατά κυριολεξία, είτε βάση επιστημονικής παράφρασης. Αναλαμβάνω την προσωπική και ατομική ευθύνη ότι σε περίπτωση αποτυχίας στην υλοποίηση των ανωτέρω δηλωθέντων στοιχείων, είμαι υπόλογος έναντι λογοκλοπής, γεγονός που σημαίνει αποτυχία στην Διπλωματική μου Εργασία και κατά συνέπεια αποτυχία απόκτησης του Μεταπτυχιακού Τίτλου Σπουδών, πέραν των λοιπών συνεπειών του νόμου περί πνευματικών δικαιωμάτων. Δηλώνω, συνεπώς, ότι αυτή η Διπλωματική Εργασία προετοιμάστηκε και ολοκληρώθηκε από εμένα προσωπικά και αποκλειστικά και ότι, αναλαμβάνω πλήρως όλες τις συνέπειες του νόμου στην περίπτωση κατά την οποία αποδειχθεί, διαχρονικά, ότι η εργασία αυτή ή τμήμα της δε μου ανήκει διότι είναι προϊόν λογοκλοπής άλλης πνευματικής ιδιοκτησίας.

Όνομα & Επώνυμο Συγγραφέα :

ΙΩΑΝΝΗΣ ΚΟΓΙΑΛΗΣ

Υπογραφή :

Ιωάννης Κογιαλής

Ημερομηνία :

10.11.2017.

Ευχαριστίες

Καταρχήν θα ήθελα να ευχαριστήσω θερμά τον επιβλέποντα καθηγητή, κ. Δρογαλά Γεώργιο, ο οποίος με τις γνώσεις του, τις συμβουλές και την συνεχή παρότρυνση καθ'όλη την διάρκεια της συγγραφής της παρούσας διπλωματικής εργασίας, με βοήθησε να ολοκληρώσω επιτυχώς την εκπόνηση της.

Στη συνέχεια θα ήθελα να εκφράσω τις ευχαριστίες μου σε όλους τους καθηγητές του μεταπτυχιακού προγράμματος με τους οποίους είχα την τιμή να συνεργαστώ κατά τη διάρκεια των σπουδών μου, για τις πολύτιμες γνώσεις που μου μετέδωσαν σχετικά με την Τοπική Αυτοδιοίκηση και την ανάπτυξή της.

Τέλος νιώθω ευγνώμων και πολύ τυχερός για τους δικούς μου ανθρώπους (οικογένεια και φίλοι) διότι είτε το γνωρίζουν είτε όχι, συνέβαλλαν τα μέγιστα με την κατανόηση, την ενθάρρυνση και την υπομονή τους όλο αυτό το έτος , ώστε να ολοκληρώσω τις Μεταπτυχιακές μου σπουδές. Ιδιαίτερος θα ήθελα να πω ένα μεγάλο ευχαριστώ στην γυναίκα μου, που ήταν δίπλα μου σε όλη την διάρκεια των σπουδών μου και μου έδινε θάρρος και δύναμη όταν τα είχα ανάγκη.

«Ελεγκτικοί Μηχανισμοί και η Αναγκαιότητα του Εσωτερικού Ελέγχου στους Οργανισμούς Τοπικής»

Λέξεις Κλειδιά: Ελεγκτική Επιστήμη, Εσωτερικός Έλεγχος, Ελεγκτικοί μηχανισμοί, Οργανισμοί Τοπικής Αυτοδιοίκησης, Διαφθορά, Διαφάνεια.

ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Η παρούσα διπλωματική εργασία, όπου έγινε εκτενής βιβλιογραφική μελέτη σε διεθνείς και Ελληνικές έρευνες επί του εσωτερικού ελέγχου στους Οργανισμούς Τοπικής Αυτοδιοίκησης, έχει ως σκοπό να μελετήσει τον ρόλο ενός αποτελεσματικού Συστήματος Εσωτερικού Έλεγχου εντός του σύγχρονου κοινωνικοοικονομικού περιβάλλοντος. Για το σκοπό αυτό, αναλύθηκαν οι έννοιες της Ελεγκτικής Επιστήμης, η εφαρμογή του Εσωτερικού Έλεγχου στους Ο.Τ.Α. και παρουσιάστηκε το νομικό πλαίσιο και τα είδη ελέγχου που υφίστανται οι Ο.Τ.Α. Στη συνέχεια, γίνεται μια αναλυτική περιγραφή των Ελεγκτικών Μηχανισμών των Ο.Τ.Α (Σώμα Επιθεωρητών Ελεγκτών Δημόσιας Διοίκησης, Αυτοτελή Υπηρεσία Εποπτείας, Ελεγκτικό Συνέδριο, Οικονομική Επιτροπή, Συνήγορος του Πολίτη και Συμπαραστάτης του Δημότη και της Επιχείρησης) και μέσω της μελέτης των ετήσιων εκθέσεών τους και των στατιστικών τους στοιχείων συμπεραίνουμε τα εξής: από τη μία την σπουδαιότητα του έργου τους και τα σημάδια βελτίωσης στη Δημόσια Διοίκηση και από την άλλη ότι οι Ο.Τ.Α. είναι ένας από τους κορυφαίους τομείς του Δημόσιου Τομέα στην παρουσίαση φαινομένων διαφθοράς και κακοδιοίκησης. Συνοψίζοντας, το συμπέρασμα της Διπλωματικής Εργασίας έγκειται στην αναγκαιότητα δημιουργίας ανεξάρτητων τμημάτων Εσωτερικού Ελέγχου στους Ο.Τ.Α. και στην στελέχωση τους με το κατάλληλα εκπαιδευμένο προσωπικό, ώστε να ενισχυθεί η διαφάνεια και η δικαιοσύνη στους Ο.Τ.Α., να βελτιωθούν οι παρεχόμενες υπηρεσίες τους, να εξοικονομηθούν πόροι και να αυξηθεί η προστιθέμενη αξία τους.

«The Auditing Mechanisms and the Necessity of the Internal Audit in Local Government Organizations»

Keywords: Auditory Science, Internal Audit, Auditing Mechanisms, Local Government Organizations, Corruption, Transparency.

ABSTRACT

This diploma thesis, where an extensive bibliographic study was conducted in international and Greek surveys on internal audit in Local Government Organizations, has as a goal to examine the role of an effective Internal Control System, in the modern socio-economic environment. In order to achieve this goal, we analyze the concepts of Auditory Science, the application of Internal Audit in Local Government Organizations (L.G.O.) and we present the legal framework and the types of control that exist in the L.G.O. In addition, we made an extensive description of the Auditing Mechanisms of L.G.O. (the Institution of Public Administration Auditors, the Independent Supervisory Service, the Court of Auditors, the Economic Committee, the Ombudsman and the Compatriot of the citizen and the business) and by studying their annual reports and statistics, we realize the precious work they perform and the signs of improvement and on the other hand that L.G.O. is one of the leading sectors of the Public Sector in corruption and maladministration. To sum up, the main conclusion of this diploma thesis is the necessity of creating independent Internal control departments in the L.G.O. and staffing these departments with suitably trained staff, in order to enhance transparency and equity in the L.G.O, to improve their services, to save resources and to increase their added value.

Κατάλογος Πινάκων

Αριθμός Πίνακα	Τίτλος Πίνακα	Σελίδα
6.1	Κατανομή των 413 εκθέσεων επιθεώρησης ελέγχου ανά θεματικό αντικείμενο και ανά φορέα υπαγωγής των ελεγχθεισών Υπηρεσιών για το 2016.	51
6.2	Προτάσεις του Σ.Ε.Ε.Δ.Δ. κατανεμημένες ως προς το φορέα στον οποίο απευθύνονται και ως προς την κατηγορία τους.	52
6.3	Κατανομή υπαλλήλων / οργάνων της Διοίκησης, για τους οποίους αναζητήθηκαν πειθαρχικές ευθύνες, ανά ιδιότητα και ανά Υπηρεσία προέλευσης.	53
6.4	Καταγραφή των καταγγελιών ανά έτος και ποσοστιαία μεταβολή ανά έτος.	55
6.5	Κατανομή των καταγγελιών 2004 έως 2016, ανά φορέα υπαγωγής της καταγγελλόμενης Υπηρεσίας.	55

Κατάλογος Διαγραμμάτων

Αριθμός Διαγράμματος	Τίτλος Διαγράμματος	Σελίδα
6.1	Ποσοστό αναφορών που έχουν υποβληθεί στο ΣτΠ την περίοδο 1/1/2011 έως 27/6/2012.	63

Συντομογραφίες

- Οργανισμός/οί Τοπικής Αυτοδιοίκησης – Ο.Τ.Α.
- Συνήγορος του Πολίτη – ΣτΠ
- Σώμα Επιθεωρητών Ελεγκτών Δημόσιας Διοίκησης – Σ.Ε.Ε.Δ.Δ.
- Αυτοτελή Υπηρεσία Εποπτείας – Α.Υ.Ε.
- Συμπαραστάτης του Δημότη και της Επιχείρησης – ΣτΔ.Ε
- American Accounting Association – Α.Α.Α.
- Σώματος Ορκωτών Λογιστών - Σ.Ο.Λ.
- Ανώνυμες Εταιρίες - Α.Ε.
- Φύλλο Εφημερίδες της Κυβερνήσεως – Φ.Ε.Κ.
- Νομικό Πρόσωπο Δημοσίου Δικαίου – Ν.Π.Δ.Δ.
- Νομικό Πρόσωπο Ιδιωτικού Δικαίου – Ν.Π.Ι.Δ.
- Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών - Σ.Ο.Ε.
- Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών - Σ.Ο.Ε.Λ.
- Διεθνών Λογιστικών Προτύπων - Δ.Λ.Π.
- Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων - Ε.Λ.Τ.Ε.
- The Institute of Internal Auditors – ΙΙΑ
- Ελληνικό Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών - Ε.Ι.Ε.Ε.
- American Institute of Certificated Accountant - ΑΙCΡΑ
- Γενικός Επιθεωρητής Δημόσιας Διοίκησης – Γ.Ε.Δ.Δ.
- Υπουργείο Εσωτερικών Δημόσιας Διοίκησης και Αποκέντρωσης – ΥΠ.ΕΣ.Δ.Δ.Α.
- Ευρωπαϊκός Χάρτης της Τοπικής Αυτονομίας - Ε.Χ.Τ.Α.
- Γενικής Γραμματείας Καταπολέμησης της Διαφθοράς - ΓΕ.Γ.ΚΑ.Δ
- Ένορκη διοικητική εξέταση - Ε.Δ.Ε.
- Φόρο Προστιθέμενης Αξίας - Φ.Π.Α.
- Οργανισμός Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης – Ο.Ο.Σ.Α.
- Local Government Organizations – L.G.O.

Πίνακας Περιεχομένων

ΕΥΧΑΡΙΣΤΙΕΣ.....	5
ΠΕΡΙΛΗΨΗ.....	6
ABSTRACT.....	7
ΚΑΤΑΛΟΓΟΣ ΠΙΝΑΚΩΝ.....	8
ΚΑΤΑΛΟΓΟΣ ΔΙΑΓΡΑΜΜΑΤΩΝ.....	8
ΣΥΝΤΟΜΟΓΡΑΦΙΕΣ.....	9
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1. ΕΙΣΑΓΩΓΗ.....	12
1.1 Εισαγωγικές Επισημάνσεις.....	12
1.2 Σκοπός της Διπλωματικής Εργασίας.....	12
1.3 Μεθοδολογία της Διπλωματικής Εργασίας.....	13
1.4 Δομή της Διπλωματικής Εργασίας.....	13
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2.ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ ΕΠΙΣΤΗΜΗ.....	14
2.1 Εννοιολογική Προσέγγιση του όρου Ελεγκτική Επιστήμη.....	14
2.2 Ιστορική Αναδρομή.....	16
2.3 Η Ελεγκτική Επιστήμη στην Ελλάδα.....	19
2.4 Βασικές Αρχές και Βασικοί Στόχοι της Ελεγκτικής Επιστήμης.....	20
2.5 Αντικείμενο της Ελεγκτικής Επιστήμης.....	22
2.6 Διακρίσεις – Είδη Ελέγχων.....	22
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3. ΕΠΙΣΚΟΠΗΣΗ ΕΡΕΥΝΩΝ ΓΙΑ ΤΟΝ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟ ΕΛΕΓΧΟ ΣΤΟΝ ΕΥΡΥ ΔΗΜΟΣΙΟ ΤΟΜΕΑ.....	26
3.1 Επισκόπηση Ερευνών στον Ευρύ Δημόσιο Τομέα και στην Τοπική Αυτοδιοίκηση.....	26
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4. ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ.....	29
4.1 Εννοιολογική Οριοθέτηση του Εσωτερικού Έλεγχου.....	29
4.2 Σκοπός και Αναγκαιότητα Εσωτερικού Έλεγχου.....	31
4.2.1 Ο Σκοπός του Εσωτερικού Έλεγχου.....	31
4.2.2 Η Αναγκαιότητα του Εσωτερικού Έλεγχου.....	32
4.3 Είδη Εσωτερικού Έλεγχου.....	32
4.4 Συστήματα Εσωτερικού Έλεγχου.....	33
4.5 Κώδικας Δεοντολογίας.....	34
4.6 Διεθνή Πρότυπα για την επαγγελματική εφαρμογή του Εσωτερικού Έλεγχου (International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing (Standards)).....	35

4.7 Στάδια Διενέργειας Εσωτερικού Έλεγχου.....	36
4.7.1 Στάδιο Σχεδιασμού του Ελέγχου	37
4.7.2 Στάδιο Διενέργειας του Ελέγχου.....	38
4.7.3 Στάδιο Σύνταξης Εκθέσεων Αποτελεσμάτων Ελέγχου	39
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5. Ο ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ ΣΤΟΥΣ Ο.Τ.Α.....	41
5.1 Ο Ρόλος των Ο.Τ.Α. και το Νομοθετικό Πλαίσιο.....	41
5.1.1 Εισαγωγικές Επισημάνσεις	41
5.1.2 Ευρωπαϊκός Χάρτης της Τοπικής Αυτονομίας (Ε.Χ.Τ.Α.)	42
5.1.3 Πρόγραμμα «Καποδίστριας» (Νόμος 2539/1997).....	42
5.1.4 Πρόγραμμα «Καλλικράτης» (Νόμος 3852/2010).....	43
5.2 Αυτοτέλεια και Εποπτεία στους Ο.Τ.Α.	45
5.2.1 Αυτοτέλεια	45
5.2.2 Εποπτεία.....	45
5.3 Το φαινόμενο της Διαφθοράς στους Ο.Τ.Α. και ο ρόλος της Γενικής Γραμματείας Καταπολέμησης της Διαφθοράς (ΓΕ.Γ.ΚΑ.Δ).	46
5.3.1 Η Διαφθορά στους Ο.Τ.Α.....	46
5.3.2 Ο ρόλος της ΓΕ.Γ.ΚΑ.Δ. στην καταπολέμηση της Διαφθοράς.....	47
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6. ΤΑ ΕΛΕΓΚΤΙΚΑ ΣΩΜΑΤΑ ΣΤΟΥΣ Ο.Τ.Α.....	49
6.1 Εισαγωγικές Επισημάνσεις	49
6.2 Σώμα Επιθεωρητών Ελεγκτών Δημόσιας Διοίκησης (Σ.Ε.Ε.Δ.Δ.)	49
6.3 Αυτοτελή Υπηρεσία Εποπτείας.....	56
6.4 Ελεγκτικό Συνέδριο	58
6.5 Οικονομική Επιτροπή	59
6.6 Ο Συνήγορος του Πολίτη (ΣτΠ).....	61
6.7 Συμπαραστάτης του Δημότη και της Επιχείρησης (ΣτΔΕ).....	64
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 7. ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ – ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΒΕΛΤΙΩΣΗΣ - ΜΕΛΛΟΝΤΙΚΕΣ ΕΡΕΥΝΕΣ.....	65
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ	68

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1. ΕΙΣΑΓΩΓΗ

1.1 Εισαγωγικές Επισημάνσεις.

Η σύγχρονη λειτουργία των Ο.Τ.Α., οι οποίοι έχουν επωμιστεί μέσω της διοικητικής μεταρρύθμισης με το Ν. 3852/2010 «Πρόγραμμα Καλλικράτης» αυξημένες αρμοδιότητες και ευθύνες, χαρακτηρίζεται από κινδύνους που μπορούν να επηρεάσουν αρνητικά τη διαχείριση των οικονομικών τους πόρων και την αποτελεσματικότητα των λειτουργιών τους. Οι συγκεκριμένοι κίνδυνοι (χρηματοοικονομικοί, μη επαρκή ικανοποίηση των δημοτών, μη κατάλληλη στελέχωση, μη συμμόρφωση με τη νομοθεσία) αντιμετωπίζονται με την οργάνωση και λειτουργία συστημάτων εσωτερικού ελέγχου (Κουτούπης, 2009, σελ. 315-316).

Η Τοπική Αυτοδιοίκηση, κατόπιν πολλών μεταρρυθμιστικών εξελίξεων τα τελευταία χρόνια έχει συσσωρεύσει ένα τεράστιο όγκο εμπειριών και εφοδίων τόσο οργανωτικών όσο και διοικητικών. Ωστόσο, για να καταφέρει να εκμεταλλευτεί τον όγκο αυτό με στόχο την αποτελεσματικότερη διαχείριση των τοπικών ζητημάτων της κοινωνίας είναι απαραίτητη η επανατοποθέτηση της πορείας της. Αυτό είναι εφικτό με την λεπτομερή μελέτη και καταγραφή της υπάρχουσας κατάστασης σε συνάρτηση πάντα με τον Ευρωπαϊκό προσανατολισμό της Ελλάδας, τις επιβαλλόμενες αλλαγές λόγω παγκοσμιοποίησης και των νέων δεδομένων στον τομέα της ανθρώπινης γνώσης και επικοινωνίας. (<http://www.gsac.gov.gr/index.php/etisies-ektheseis/2016> , σελ 61.)

1.2 Σκοπός της Διπλωματικής Εργασίας.

Ο αρχικός σκοπός είναι να προσδιορίσουμε όσο το δυνατόν πιο κατανοητά την έννοια της Ελεγκτικής επιστήμης και την σπουδαιότητα αυτής στην εύρυθμη λειτουργία κάθε οργανισμού Δημοσίου ή Ιδιωτικού.

Κύριος σκοπός όμως είναι να παρουσιαστεί και παράλληλα να προβληθεί:

1. Η έννοια και οι διαδικασίες εφαρμογής του Εσωτερικού Έλεγχου στους Ελληνικούς Ο.Τ.Α.

2. Ο πολυδιάστατος ρόλος και η αναγκαιότητα του Εσωτερικού Έλεγχου στους Ο.Τ.Α. για την επίτευξη των στόχων τους και της αποτελεσματικής λειτουργίας τους καθώς και
3. Η σημασία και το έργο που επιτελούν τα νομοθετημένα Σώματα Εσωτερικού Έλεγχου των Ο.Τ.Α (Σώμα Επιθεωρητών Ελεγκτών Δημόσιας Διοίκησης, Αυτοτελή Υπηρεσία Εποπτείας, Ελεγκτικό Συνέδριο, Οικονομική Επιτροπή, ΣτΠ και ΣτΔ.Ε.).

1.3 Μεθοδολογία της Διπλωματικής Εργασίας.

Για την συγγραφή της παρούσας διπλωματικής εργασίας έγινε εκτενής αναζήτηση σε Ελληνική και Ξένη βιβλιογραφία και αρθρογραφία. Επίσης, έχει γίνει και χρήση αποτελεσμάτων επιστημονικών μελετών που έχουν δημοσιευθεί με θέμα τον Εσωτερικό Έλεγχο κυρίως σε ξένο τύπο. Τέλος το υλικό της εργασίας συμπληρώνεται με στοιχεία από επίσημες ιστοσελίδες Ελληνικών και Ξένων Οργανισμών, Ινστιτούτων και Σωμάτων Εσωτερικού Ελέγχου μέσω των δημοσιευμένων ετήσιων εκθέσεων του έργου τους αναφορικά με τη λειτουργία της Τοπικής Αυτοδιοίκησης.

1.4 Δομή της Διπλωματικής Εργασίας

Η διπλωματική εργασία αποτελείται από πέντε κεφάλαια. Στο **Κεφάλαιο 1 «Εισαγωγή»** τονίζεται η αναγκαιότητα του εσωτερικού έλεγχου βάσει της παρούσας κατάστασης στους σύγχρονους Ο.Τ.Α., ο σκοπός της διπλωματικής εργασίας, η μεθοδολογία και η δομή της εργασίας. Στο **Κεφάλαιο 2 «Ελεγκτική Επιστήμη»** παρουσιάζεται η εννοιολογική προσέγγιση της Ελεγκτικής, η ιστορική ανασκόπηση, η εξέλιξη της στην Ελλάδα, οι βασικές αρχές και οι βασικοί στόχοι της, το αντικείμενό της, οι κλάδοι και τα είδη ελέγχων. Στη συνέχεια στο **Κεφάλαιο 3 «Εσωτερικός Έλεγχος»** καταγράφεται η έννοια, ο σκοπός, η αναγκαιότητα, τα είδη και τα συστήματα του Εσωτερικού Έλεγχου καθώς γίνεται και αναφοράς τον Κώδικα Δεοντολογίας, στα Διεθνή Πρότυπα και στα στάδια διενέργειας του. Στο **Κεφάλαιο 4 «Εσωτερικός Έλεγχος στους Ο.Τ.Α.»** γίνεται μια προσπάθεια να προβληθεί η υποχρέωση της εφαρμογής του Εσωτερικού Έλεγχου στην Τοπική Αυτοδιοίκηση μέσω του νομοθετικού Πλαισίου (πρόγραμμα «Καποδίστριας», «Καλλικράτης» και «Ε.Χ.Τ.Α.») και η αναγκαιότητα για την καταπολέμηση του φαινομένου της διαφθοράς. Έπειτα, στο **Κεφάλαιο 5 «Ελεγκτικά Σώματα των Ο.Τ.Α.»** παρουσιάζεται βάσει έγκυρων πηγών (βιβλιογραφικών και ηλεκτρονικών) η λειτουργία και η σπουδαιότητα του έργου των Ελεγκτικών Σωμάτων που έχουν θεσμοθετηθεί.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2. ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ ΕΠΙΣΤΗΜΗ

2.1 Εννοιολογική Προσέγγιση του όρου Ελεγκτική Επιστήμη

Στη σύγχρονη εποχή, που ζούμε όπου δεν υπάρχουν πλέον οικονομικά σύνορα και η παγκοσμιοποίηση της οικονομίας είναι δεδομένη η Ελεγκτική ως πρακτική και ως επάγγελμα έχει αποκτήσει εξαιρετική δυναμική και αποτελεί γνώμονα για τη λειτουργία του παγκόσμιου οικονομικού συστήματος. Κατ' επέκταση και ο ρόλος του Ελεγκτή στη λειτουργία κάθε οργανισμού στην ελεύθερη οικονομία αποτελεί πλέον έναν απαραίτητο θεσμικό παράγοντα. **(Καραμάνης, 2006).**

Η συνεχής προσπάθεια των εταιριών να εκπληρώνουν τους αντικειμενικούς στόχους έχει οδηγήσει στη διαρκή εξέλιξή τους μέσω της ανάπτυξης και τη μεγένθυσή τους. Η εξέλιξη αυτή δημιούργησε την ανάγκη εφαρμογής ενός συστήματος λογιστικής παρακολούθησης και επιπλέον ενός συστήματος ελέγχου των διαδικασιών που διενεργούνται κατά την άσκηση της επιχειρηματικής δραστηριότητας. Η εφαρμογή των ανωτέρω συστημάτων, βάσει των αρχών και των κανόνων, έχει ως αποτέλεσμα την παροχή αξιόπιστων χρηματοοικονομικών πληροφοριών. Η παρακολούθηση και ο έλεγχος τους αποτελούν ανεξάρτητο κλάδο της λογιστικής επιστήμης, την Ελεγκτική. **(Νεγκάκης Χ., Ταχυνάκης Π., 2013, σελ 2-3).**

Η Ελεγκτική Επιστήμη, ως κλάδος της λογιστικής Επιστήμης ασχολείται όχι μόνο με τον έλεγχο και τη αξιολόγηση των οικονομικών καταστάσεων ενός οργανισμού αλλά και με την αποτελεσματική οικονομική διαχείρισή του. Ο ρόλος της τόσο για τον ιδιωτικό όσο και για δημόσιο τομέα της οικονομίας είναι ζωτικής σημασίας και ολοένα αυξάνεται. **(Καζαντζής, 2006).**

Ο **Τσιμαράς (1956)** ορίζει την Ελεγκτική ως “ το σύνολο των αρχών, κανόνων και ενεργειών δια των οποίων απορρυσών από βαθειάν γνώσιν της Οικονομικής, των Εκμεταλλεύσεων, της Λογιστικής και του Δικαίου (Εμπορικού, Αστικού, Φορολογικού) διενεργείται η εξέλιξις εμπορικών βιβλίων, οικονομικών καταστάσεων, λογιστικών και συναφών στοιχείων, προς διαπίστωσιν πράξεων ή παραλείψεων και συναγωγίν ητιολογημένων συμπερασμάτων σχετικών προς οικονομικήν τίναν διαχείρισιν”.

Μια άλλη προσέγγιση του όρου της Ελεγκτικής είναι η εξής : το σύνολο των αρχών που αποσκοπούν στον προσδιορισμό του είδους, της έκτασης και του τρόπου διενέργειας του ελέγχου των ενεργειών και ιδιαίτερα των διαχειριστικών, των αρμόδιων οργάνων και οικονομικών μονάδων για την πρόληψη λαθών ή καταχρήσεων ή για την εξακρίβωση της ορθότητας, της νομιμότητας και της σκοπιμότητας αυτών. (Νίκος Γ. Δήμου, 2000).

Ο **Κάντζος (2006)** ορίζει την Ελεγκτική ως τις γενικές αρχές, τους καθορισμένους κανόνες και τις επιμέρους διαδικασίες ελέγχου και τεχνικές, που χρησιμοποιούνται με σκοπό την επίτευξη της ελεγκτικής στα πλαίσια της ευρύτερης οικονομικής ανθρώπινης δραστηριότητας.

Την ίδια χρονολογία ο **Καζαντζής (2006)** αναφέρει ότι η Ελεγκτική αποτελεί τον επιστημονικό κλάδο της συστηματικής διαδικασίας συγκέντρωσης και αξιολόγησης ελεγκτικών τεκμηρίων, από ένα ανεξάρτητο και ικανό για την περίπτωση πρόσωπο, τα οποία τεκμήρια αφορούν μετρήσιμες πληροφορίες συγκεκριμένης οικονομικής μονάδας, με τελικό σκοπό να διαπιστωθεί και να γίνει γνωστό στους ενδιαφερομένους χρήστες κατά πόσο οι εν λόγω πληροφορίες ανταποκρίνονται σε προκαθορισμένα κριτήρια.

Σύμφωνα, με τους **Meigs et al, (1985)** η Ελεγκτική αποτελεί έναν ξεχωριστό επαγγελματικό κλάδο των διοικητικών και οικονομικών επιστημών, ο οποίος ασχολείται με τους γενικούς κανόνες, τους όρους και τις προϋποθέσεις για τη διενέργεια του ελέγχου σε κάθε επιχείρηση, οικονομική μονάδα ή φορέα που έχει ως στόχο όχι μόνο τη διαφύλαξη και την ορθή διαχείριση των οικονομικών πόρων, αλλά και την ανάπτυξη και αξιοποίηση του ανθρώπινου δυναμικού.

Ένας ορισμός της Ελεγκτικής δίνεται επίσης από την **Αμερικάνικη Ένωση Λογιστικής (American Accounting Association “AAA”)** και είναι ο εξής : Η Ελεγκτική αποτελεί μια συστηματική διαδικασία αντικειμενικής συγκέντρωσης και αξιολόγησης ελεγκτικών τεκμηρίων, που αφορούν στην πιστοποίηση οικονομικών λειτουργιών και καταστάσεων, με σκοπό την εξακρίβωση του βαθμού ανταπόκρισης μεταξύ της εν λόγω πιστοποιήσεις και των προκαθορισμένων κριτηρίων, για την γνωστοποίηση των αποτελεσμάτων σε ενδιαφερόμενους χρήστες (stakeholders).

Η εννοιολογική ερμηνεία της Ελεγκτικής Επιστήμης έχει γίνει με διάφορες λέξεις και φράσεις οι οποίες χρήζουν ξεχωριστής ανάλυσης, ώστε να καταστεί πιο κατανοητή η έννοια της. Οι πιο σημαντικές σύμφωνα με τον **Pantelidis, P. (2009)** είναι:

1. Ο όρος **«συστηματική διαδικασία»**, που σημαίνει μια λογική σειρά βημάτων ή διεργασιών, άρτια δομημένη και οργανωμένη,
2. Ο όρος **«συγκέντρωση και αξιολόγηση ελεγκτικών τεκμηρίων»**, που σημαίνει την εξέταση των βασικών στοιχείων του ελέγχου και την χωρίς καμία προκατάληψη υπέρ ή κατά του ελεγχόμενου ατόμου (φυσικού ή νομικού) αξιολόγηση των αποτελεσμάτων,
3. Ο όρος **«εξακρίβωση του βαθμού ανταπόκρισης μετρίσιμων πληροφοριών με τα καθορισμένα κριτήρια»**, που σημαίνει κατά πόσο αποκλίνουν οι μετρίσιμες πληροφορίες από τα προκαθορισμένα κριτήρια,
4. Ο όρος **«ικανό και ανεξάρτητο πρόσωπο»**, που αναφέρεται στον ελεγκτή, ο οποίος πρέπει να κατέχει όλα τα απαραίτητα προσόντα για την διενέργεια του έλεγχου και παράλληλα να είναι ανεξάρτητος και αμερόληπτος.
5. Ο όρος **«διατύπωση της γνώμης του ελεγκτή»**, που σημαίνει την έγγραφη γνωστοποίησης, μέσω των εκθέσεων ελέγχου, των σχετικών πληροφοριών και του τελικού πορίσματος του ελεγκτή στους ενδιαφερομένους,
6. Ο όρος **«συγκεκριμένη οικονομική μονάδα»**, που σημαίνει τον καθορισμό της υπό έλεγχο οικονομικής μονάδας, της χρονικής περιόδου που θα πραγματοποιηθεί ο έλεγχος και του είδους του έλεγχου. Η οικονομική μονάδα μπορεί να είναι μια επιχείρηση, μια εταιρία, ένας οργανισμός κ.α. και μερικές φορές μπορεί να στερείται νομικής προσωπικότητας. Η χρονική περίοδος που διεξάγονται οι έλεγχοι μπορεί να είναι, είτε καθ' όλη την διάρκεια λειτουργίας της οικονομικής μονάδας, είτε να καλύπτει ένα έτος, ως συνήθως, είτε και ανά τρίμηνο.

2.2 Ιστορική Αναδρομή

Ιστορικά, η πρακτική της Ελεγκτικής προηγήθηκε της Ελεγκτικής σαν επιστήμης. Από τους αρχαίους χρόνους παράλληλα με την έναρξη της οικονομικής δραστηριότητας του ανθρώπου, δηλαδή οι ανταλλαγές αγαθών μεταξύ των ανθρώπων ως μονάδες αλλά και ως σύνολα εμφανίζονται και οι πρώτες μορφές λογιστών και ελεγκτών. (Meigs *et al*, 1985).

Επίσης, σύμφωνα με τον **Καζαντζή (2006)** η αρχική θεσμοθέτηση του ελέγχου, των βασικών κανόνων και των πρακτικών της Ελεγκτικής δείχνει να χρονολογείται από των παλαιότερων χρόνων της ιστορίας του οικονομικού βίου και του πολιτισμού του ανθρώπου και ιδιαίτερα από το χρόνο εμφάνισης των πρώτων ανταλλαγών προϊόντων και αγαθών μεταξύ ατόμων και κοινωνικών ομάδων. Με την εισαγωγή της έννοιας του χρήματος ως μονάδα μέτρηση των αξιών και ως μέσου διεξαγωγής των οικονομικών συναλλαγών, δημιουργήθηκε η ανάγκη να διασφαλιστεί η διαφάνεια των πράξεων και ενεργειών μέσω του έλεγχου των οικονομικών συναλλαγών και της σωστής διαχείρισης των δημόσιων οικονομικών.

Ήδη από το 3000 π.Χ. στην Βαβυλώνα υπήρχαν εμπορικοί νόμοι, εκθέσεις λογιστών και ο τότε «γραμματέας» χάρασσε πάνω σε πλάκες τις μεγάλες συναλλαγές, που στη συνέχεια της υπέγραφε ο «πραγματογνώμων – λογιστής». Στην αρχαία Αίγυπτο, υπήρχαν οι «Επιστάτες» των σιτηρών οι οποίοι κατέγραφαν τις εισαγωγές και εξαγωγές των σιτηρών και απολάμβαναν μεγάλες τιμές από τους Φαραώ αφού οι συγκομιδές ήταν οι κυριότερη φορολογητέα ύλη για τους Φαραώ. . **(Meigs et al, 1985).**

Στην αρχαία Ελλάδα η πρώτη εμφάνιση καταγραφής λογιστικών καταστάσεων χρονολογείται γύρω στο 2000 π.Χ. πάνω σε πολλές πήλινες πινακίδες της Φαιστού όπου καταγράφονταν οι εμπορικές συναλλαγές των Αρχαίων Κρητών. Κατά την περίοδο 500-300 π.Χ. συναντάται ο θεσμός του ελεγκτή την εξέταση των οικονομικών του Κράτους. Συγκεκριμένα στην αρχαία Αθήνα δημιουργήθηκε ο θεσμός των «Λογιστών» οι οποίοι με προκαθορισμένοι οργανωτική ιεραρχία και συγκρότηση είχαν ως κύριο έργο τον έλεγχο της χρηστής διαχείρισης του πλούτου των πόλεων, των ναών και οδηγούσε στην δικαιοσύνη όσους συλλάμβανε να παρανομούν. Επίσης υπήρχε και ένα ακόμα σώμα ελεγκτών, που αποτελούνταν από 10 άτομα και εκλέγονταν από το λαό, τους «Εύθυνους» που είχαν αρμοδιότητα μαζί με τους «λογιστές» να ελέγχουν τους λογαριασμών διαχείρισης των αξιωματούχων που αποχωρούσαν από τα δημόσια αξιώματα. Στην υπόλοιπη αρχαία Ελλάδα έχουν καταγραφεί και άλλοι ελεγκτές με αρμοδιότητα την δημοσιοποίηση των ελεγκτικών τους πορισμάτων και την καταδίκη ή όχι των διαχειριστών για απάτη, παράλειψη και παραβατική συμπεριφορά. Τέτοιοι είναι οι «Εξεταστές», οι «Συνήγοροι» και οι «Δοκιμαστήρες» στην Αχαϊκή Συμπολιτεία,, οι «Απόλογοι» στη Θάσο και οι «Αρχησκόποι» στη Φθιώτιδα.

Στην αρχαία Ρώμη, υιοθετήθηκαν πολλά από τα ελεγκτικά σχήματα των Ελλήνων για τον έλεγχο των διαχειριστών της δημόσιας περιουσίας και της απόδοσης ευθυνών σε ολόκληρο το εύρος της Ρωμαϊκής Αυτοκρατορίας. Υπήρχαν οι αρχικά «Υπάτιοι», οι «Κήνσορες» ή «Τιμήτες»,

και οι «Ταμίες» στη συνέχεια και είχαν την υποχρέωση της υποβολής των εκθέσεων των ελέγχων τους για την διαχείριση του Δημόσιου χρήματος, για έγκριση στην Σύγκλητο.

Στο Βυζάντιο ο θεσμός των «λογιστών ελεγκτών» λόγω της σημαντικής παρέμβασης του κρατικού μηχανισμού στην στα οικονομικά θέματα της κοινωνίας ισχυροποιείται και αποκτούν την υποχρέωση να ελέγχουν τους λογαριασμούς του Δημοσίου και να διαχειρίζονται σωστά τους δημοσίους πόρους.

Κατά τα χρόνια του Μεσαίωνα δεν παρατηρείται κάποια ιδιαίτερη εξέλιξη ούτε στον τομέα της ελεγκτικής ούτε στον τομέα της λογιστικής.

Στα χρόνια της Αναγέννησης οι σταυροφορίες (11^{ος} αιώνας) και η οικονομική άνθηση (13^{ος} αιώνας) μαζί με την ανάπτυξη του εμπορίου στην Ιταλία και στις Φλαμανδικές περιοχές έδωσαν ξανά την ώθηση στις επιστήμες της λογιστικής και της ελκτικής να αναπτυχθούν και να εξελιχθούν. Έτσι εμφανίστηκαν λογιστικοί κανόνες και οι λογιστικές εγγραφές ενώ παράλληλα καταγράφεται και μια προσπάθεια παρακολούθησης των τραπεζικών δραστηριοτήτων και του εμπορικού κλάδου.

Χαρακτηριστικά παραδείγματα της εξέλιξης στον τομέα της ελεγκτικής αποτελεί πρώτον το γεγονός της ύπαρξης στις αρχές του 16^{ου} αιώνα στην πόλη της Πίζας, επίσημου Ελεγκτή για τα οικονομικά στοιχεία της πόλης και δεύτερον η εμφάνιση το 1581 στην Βενετία της «Ένωσης Επαγγελματιών Ελεγκτών»

Στην Μεγάλη Βρετανία το 1825 πρωτοεμφανίζεται ο όρος Ελεγκτές (Auditors) μέσω σχετικού διατάγματος του Εδουάρδου του Α', το οποίο όριζε ότι οι Ελεγκτές (Auditors) θα ελέγχουν όλους ανεξαιρέτως τους διαχειριστές του δημοσίου χρήματος. Επίσης στην Μεγάλη Βρετανία κατά το 1862 με εσωτερικό νόμο αναγνωρίζεται η ανάγκη για ακριβοδίκαιη χρηματοοικονομική πληροφόρηση μαζί με την ανάγκη για ανεξάρτητο έλεγχο των λογιστικών καταστάσεων μικρών και μεγάλων επιχειρήσεων.

Στις αρχές του 19^{ου} αιώνα κατά τη διάρκεια της βιομηχανικής επανάστασης παράλληλα με την ανάπτυξη των Βρετανικών κεφαλαιουχικών εταιριών, εμφανίζεται ο ελεγκτής με την σημερινή του μορφή. Μεταξύ των απαραίτητων προσόντων που έπρεπε να έχει ο Ελεγκτής ήταν η γνώση της διπλογραφικής λογιστικής μεθόδου, η γνώση των τιμών των αγαθών που αγόραζε ή πωλούσε η επιχείρηση και η κατανόηση των ιδιαιτεροτήτων κάθε επιχειρηματικού κλάδου.

Από τις αρχές του 20^{ου} αιώνα την σκυτάλη των εξελίξεων της Ελεγκτικής Επιστήμης παίρνουν οι Η.Π.Α. και μέχρι σήμερα προπορεύονται των χωρών της Δυτικής Ευρώπης.(Καζαντζής Χ.,(2006), σελ 40-41).

2.3 Η Ελεγκτική Επιστήμη στην Ελλάδα

Στην Ελλάδα η πρώτη προσπάθεια να καθιερωθεί ο θεσμός του Ελεγκτή Ανώνυμων Εταιριών έγινε με τον **Νόμο 2190/1920** ο οποίος όριζε ότι οι έλεγχοι των ισολογισμών πραγματοποιούνται από δύο τακτικούς και δύο αναπληρωματικούς ελεγκτές, που εκλέγονταν από την γενική συνέλευση των μετόχων της Α.Ε.. Στη συνέχεια ο **Νόμος 5076/1931** περί Ανώνυμων Εταιριών και Τραπεζών προέβλεπε τη δημιουργία του Σώματος Ορκωτών Λογιστών (Σ.Ο.Λ.) και στη συνέχεια με νομοθετικά Διατάγματα ρυθμίζονταν η σύσταση και η σύνθεση του διοικητικού συμβουλίου του Σ.Ο.Λ.. Ωστόσο, ο θεσμός αυτός δεν λειτούργησε λόγω της διεθνούς οικονομικής κρίσης που επηρέαζε και την Ελλάδα, οπότε συνέχισαν να ισχύουν οι ανωτέρω διατάξεις του Ν.2190/20.

Την επόμενη δεκαετία και συγκεκριμένα το 1948 υπεγράφη σύμβαση ανάμεσα στην Ελληνική Κυβέρνηση και στη Διοίκηση Οικονομικής Συνεργασίας των Η.Π.Α. με την οποία κλήθηκαν ορκωτοί λογιστές από την Αγγλία. Στην συνέχεια εκδόθηκαν οι παρακάτω τρεις Υπουργικές αποφάσεις του Υπουργού Συντονισμού για τη διασφάλιση ύπαρξης ορκωτών λογιστών:

1. Υπ'αριθμ. 12984/13-9-49 απόφαση «περί συμπληρώσεως Συντονιστικού συμβουλίου θεσμού Ορκωτών Λογιστών»,
2. Υπ'αριθμ. 16498/16-11-49 απόφαση «περί συμπληρώσεως Συντονιστικού συμβουλίου θεσμού Ορκωτών Λογιστών»,
3. Υπ'αριθμ. 1001/20 /29-10-50 απόφαση «περί καταρτίσεως σχεδίου Νόμου περί συντάξεως Σώματος Ελλήνων Ορκωτών Λογιστών»(ΦΕΚ Α/255/1950).

Το 1952 συγκροτείται δωδεκαμελές σώμα το οποίο αποτελείτο από διευθυντές υπουργείων και τραπεζών και καθηγητές, με απώτερο σκοπό τη συγκρότηση του Σώματος Ορκωτών Λογιστών. Αυτή ήταν και η πρώτη σοβαρή προσπάθεια για την εφαρμογή των παραπάνω υπουργικών

αποφάσεων, ωστόσο, δεν λειτούργησε ουσιαστικά μετά την παραίτηση της Κυβέρνησης Πλαστήρα τον Οκτώβριο της ίδιας χρονιάς.

Τρία χρόνια αργότερα το 1955, ψηφίστηκε από την Βουλή το **Νομοθετικό Διάταγμα 3329/55** «περί συστάσεως Σώματος Ορκωτών Λογιστών» (Φ.Ε.Κ. Α'230/25-8-55) βάσει του οποίου το Σ.Ο.Λ. αποτέλεσε το κύριο ελεγκτικό σώμα στην Ελλάδα μέχρι το 1992. Με το Π.Δ. 226/1992 καταργήθηκε το Σ.Ο.Λ. ως Ν.Π.Δ.Δ. και μεταβιβάστηκαν οι αρμοδιότητές του στο νεοσύστατο Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών (Σ.Ο.Ε.) το οποίο με το **N.2733/1999** μετονομάστηκε σε Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών (Σ.Ο.Ε.Λ.). Το Σ.Ο.Ε.Λ. αποτελείται από επαγγελματίες ελεγκτές που απολαμβάνουν προσωπικής και λειτουργικής ανεξαρτησίας και εγγράφονται σε ειδικό Μητρώο και έχει ως σκοπό την άσκηση έλεγχου της οικονομικής διαχείρισης των πάσης φύσεως Δημοσίων και Ιδιωτικών οργανισμών και επιχειρήσεων.

Σύμφωνα με το **Νόμο 2992/2002** ορίζεται η εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (**Δ.Λ.Π.**) στην Ελλάδα από 01-01-2003, στην συνέχεια με νεώτερους νόμους (3148/03 και 3229/04) η ημερομηνία εφαρμογής των Δ.Λ.Π. μεταφέρεται για την 01-01-2005. Ο τελευταίος νόμος κάνει παραπομπή στον κανονισμό της Ευρωπαϊκής Ένωσης 1725/2003 σε εκτέλεση των ρυθμίσεων του Κανονισμού του Συμβουλίου 1606/2002.

Βάσει του Άρθρου 1, του **N.3148/2003** συνίσταται Ν.Π.Δ.Δ. με την επωνυμία «Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων» (**Ε.Λ.Τ.Ε.**) με σκοπό την ενίσχυση της διαφάνειας στην λειτουργία των επιχειρήσεων και την ενδυνάμωση της εμπιστοσύνης του επενδυτικού κοινού με την εφαρμογή λογιστικής τυποποίησης και τη διασφάλιση της ποιότητας των ελεγκτικών υπηρεσιών. Η Ε.Λ.Τ.Ε. έχει διοικητική και οικονομική αυτοτέλεια, απολαμβάνει λειτουργικής ανεξαρτησίας και λειτουργεί αποκλειστικά και μόνο για χάριν του Δημοσίου Συμφέροντος. Ο Ν.3148/2003 έχει τροποποιηθεί με τους παρακάτω Νόμους 4170/2013, 4305/2014 και με τον Ν.4449/2017 και την Ευρωπαϊκή Νομοθεσία (οδηγία 2006/43/ΕΕ, οδηγία 2014/56/ΕΕ και τον Κανονισμό 537/2014/ΕΕ). (<http://www.elte.org.gr/index.php?lang=el>)

2.4 Βασικές Αρχές και Βασικοί Στόχοι της Ελεγκτικής Επιστήμης

Σύμφωνα με την εγκυκλοπαίδεια **Πάπυρος Λαρούς Μπριτάνικα (1984)** οι βασικές αρχές της Ελεγκτικής αναφέρονται:

- 1) Στα τυπικά προσόντα και στο μορφωτικό επίπεδο του ελεγκτή καθώς και στον τρόπο-μέθοδο διενέργειας της εργασίας του,
- 2) Στις βασικές αρχές που διέπουν τις εκθέσεις των ελεγκτών,
- 3) Στην άρτια εκτέλεση και επαγγελματική δεοντολογία,
- 4) Και τέλος στη διαδικασία και τις μεθόδους του έλεγχου.

Ο **Καζαντζής (2006)** αναφέρει ότι οι βασικοί σκοποί της ελεγκτικής είναι:

- 1) Ο **Προληπτικός Έλεγχος** δηλαδή, ο εντοπισμός και η πρόληψη λογιστικών λαθών-απατών (ηθελημένων και αθέλητων),
- 2) Ο **Κατασταλτικός Έλεγχος** δηλαδή, η διερεύνηση, αποκάλυψη και καταστολή των ανωτέρω λαθών,
- 3) Ο **Επιβεβαιωτικός Έλεγχος** δηλαδή, η έγκριση, η ανάλυση και ο σχολιασμός της ακρίβειας και της πιστότητας των οικονομικών καταστάσεων (π.χ. Ισολογισμός, Αποτελέσματα Χρήσης) του οργανισμού,
- 4) Η **Αξιολόγηση** διαφόρων επιμέρους στοιχείων (κύκλος εργασιών, κοστολόγια, πιστοληπτική ικανότητα κ.α.) των παραπάνω οικονομικών καταστάσεων τα οποία αποτελούν σημαντική πληροφόρηση για την πορεία και τις τάσεις που επικρατούν μέσα στον οργανισμό,
- 5) Η **Πιστοποίηση** της αποτελεσματικής ή όχι κατάρτισης των αριθμοδεικτών για την εξαγωγή των ανάλογων συμπερασμάτων,
- 6) Ο **Καθορισμός** των ατελειών και των αδυναμιών στο σύνολο της επιχειρησιακής και διαχειριστικής κατάστασης,

- 7) Η **Στάθμιση** των πιθανοτήτων ικανοποίησης των απαιτήσεων του οργανισμού, με σκοπό τον υπολογισμό των πιθανών επισφαλειών και κατ' επέκταση την δυνατότητα σχηματισμού σωστών προβλέψεων.

2.5 Αντικείμενο της Ελεγκτικής Επιστήμης

Τα βασικά αντικείμενα που εξετάζει η επιστήμη της Ελεγκτικής και θα αναλυθούν αμέσως παρακάτω είναι τα εξής τρία (**Meigs et al, 1985**):

1. Το **Αντικείμενο** του ελέγχου, δηλαδή τι ελέγχεται, γιατί χρειάζεται ο έλεγχος και τι επιδιώκεται με τον έλεγχο. Αντικείμενο κάθε ελέγχου αποτελεί η οικονομική διαχείριση ξένης περιουσίας (δηλαδή περιουσία οποιουδήποτε φυσικού ή νομικού προσώπου). Για να είναι δυνατός αυτός ο έλεγχος θα πρέπει η διαχείριση της ξένης περιουσίας να αποτυπώνεται και να απεικονίζεται λογιστικά,
2. Το **Υποκείμενο** του ελέγχου (**ο Ελεγκτής**) , δηλαδή ποια άτομα διενεργούν τους ελέγχους και ποια είναι τα προσόντα τους, ώστε να μπορούν να ανταποκριθούν στα ελεγκτικά τους καθήκοντα. Ο Ελεγκτής μπορεί να είναι είτε **Εσωτερικός** (να έχει υπαλληλική εξάρτηση από την επιχείρηση, είτε **Εξωτερικός** (να είναι ανεξάρτητος και αδέσμευτος έναντι της επιχείρησης και των φορέων της),
3. Τις **Διαδικασίες** του ελέγχου, δηλαδή ποια μέθοδος και ποιες επιστημονικές τεχνικές ακολουθούνται κατά την διενέργεια των εσωτερικών και εξωτερικών ελέγχων, ώστε να παραχθεί ένα ορθό και επιστημονικά βάσιμο ελεγκτικό αποτέλεσμα.

2.6 Διακρίσεις – Είδη Ελέγχων

Οι έλεγχοι διακρίνονται σε διάφορα είδη βάσει κάποιων κριτηρίων όπως π.χ. το υποκείμενο του ελέγχου, το εύρος, την περιοδικότητα, τον σκοπό που επιτελούν, τον τομέα και άλλων όπως θα αναλυθούν παρακάτω.

Α) Ως προς το υποκείμενο του ελέγχου, δηλαδή ως προς την εξάρτηση του ατόμου από την ελεγχόμενη εταιρία που διενεργεί τον έλεγχο, διακρίνεται στις παρακάτω τρεις κατηγορίες:

- i. **Εξωτερικός Έλεγχος** είναι ο διενεργούμενος από πρόσωπο φυσικό ή νομικό, που δεν έχει εξαρτημένη σχέση εργασίας με την εταιρία, δεν σχετίζεται οικονομικά με αυτήν ούτε με τη διοίκηση αλλά ούτε και με του μετόχους της. Έχει λάβει άδεια ασκήσεως επαγγέλματος, όπου προβλέπεται, και διαθέτει τα απαιτούμενα τυπικά προσόντα όπως την εχέγγυα εντιμότητας και την επάρκεια αναγκαίων θεωρητικών γνώσεων. **(Άρθρο 4, Ν.3693/08)**
- ii. **Εσωτερικός Έλεγχος** καλείται ο διενεργούμενος από πρόσωπο εξειδικευμένο και κατάλληλα εκπαιδευμένο (εσωτερικός ελεγκτής), που έχει την ιδιότητα του υπαλλήλου της ελεγχόμενης εταιρίας και τα οποία διαθέτουν επιστημονικά και επαγγελματικά προσόντα. Επιπλέον ο εσωτερικός ελεγκτής έχει την υποχρέωση να «υπακούει» τον εσωτερικό κανονισμό της εταιρίας και τις υποδείξεις της διοίκησης. **(Νεγκάκης, Χ. και Ταχυνάκης, Π., 2013).**
- iii. **Μικτός Έλεγχος** είναι αυτός που οργανώνεται από την Υπηρεσία Εσωτερικού Ελέγχου και διενεργείται με τη συνεργασία των εξωτερικών ελεγκτών. **(Παπαστάθης, Π., 2003).**

B) Ως προς το εύρος του ελέγχου (Γενικός Επιθεωρητής Δημόσιας Διοίκησης (2006)):

1. **Ειδικός** (μερική επιθεώρηση) είναι ο έλεγχος όταν διενεργείται σε τμήμα της δραστηριότητας της ελεγχόμενης υπηρεσίας ή συγκεκριμένου τομέα σε μία ή περισσότερες από μία ομοειδείς (με το ίδιο αντικείμενο) υπηρεσίες ταυτόχρονα και συνήθως πραγματοποιούνται αιφνιδιαστικά.
2. **Γενικός** (συνολική επιθεώρηση) είναι ο έλεγχος όταν διενεργείται στο σύνολο των δραστηριοτήτων, των ενεργειών και των λειτουργιών μιας ή περισσότερων ομοειδών (με το ίδιο αντικείμενο) υπηρεσιών ταυτόχρονα και πραγματοποιούνται σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου (Δ.Λ.Ε.)

Γ) Ως προς την περιοδικότητά του (Γενικός Επιθεωρητής Δημόσιας Διοίκησης, (2006)):

- i. **Τακτικός** είναι ο έλεγχος που εκτελείται με βάση πρόγραμμα που έχει εκπονηθεί από το ελεγκτικό Σώμα και στοχεύει στην διακρίβωση της συμμόρφωσής των Υπηρεσιών με το νομικό πλαίσιο που διέπει τη λειτουργία τους και ιδιαίτερα όσον αφορά:

- στη νομιμότητα των ακολουθούμενων διαδικασιών,
 - στην ύπαρξη φαινομένων κακοδιοίκησης και διαφθοράς.
- ii. **Έκτακτος** είναι ο έλεγχος, που διενεργείται οποτεδήποτε αυτό κρίνεται επιβεβλημένο και έχει στόχο την επιβεβαίωση της ύπαρξης ιδιαίτερα σημαντικών αποκλίσεων των ακολουθούμενων διαδικασιών από τη νομιμότητα η την διακρίβωση φαινομένων κακοδιοίκησης και διαφθοράς που περιήλθαν σε γνώση του ελεγκτικού σώματος από:
- καταγγελίες πολιτών,
 - πληροφορίες από εξωτερικό περιβάλλον (άλλες Δημόσιες Αρχές, δημοσιεύματα Τύπου),
 - επεξεργασία τηρουμένων στοιχείων

Δ) Ως προς τον σκοπό τους:

- i. **Προληπτικός** είναι ο έλεγχος που διενεργείται εκ των προτέρων με σκοπό την πρόληψη λαθών κατά την τήρηση των διαδικασιών και των λογαριασμών, και γενικότερα την πρόληψη του κινδύνου. Επίσης διενεργείται από την ίδια την οργανωτική μονάδα που εμπλέκεται.
- ii. **Κατασταλτικός** είναι ο έλεγχος που διενεργείται μετά την εκτέλεση μιας πράξης, δηλαδή εκ των υστέρων, και αποσκοπούν στη διαπίστωση εφαρμογής των διαδικασιών και της επίτευξης των στόχων που είχαν τεθεί. Επιπλέον έχουν ως στόχο τον εντοπισμό εκούσιων και ακούσιων λαθών, παραλείψεων, κακής διαχείρισης πόρων και μέσων της οικονομικής μονάδας και την καταστολή αυτών (Νεγκάκης, Χ. και Ταχυνάκης, Π., 2013).

Ε) Ως προς νομοθετικό πλαίσιο:

- i. **Υποχρεωτικός** καλείται ο έλεγχος που επιβάλλεται από νομοθετικές διατάξεις και από δικαστικές ή άλλες κρατικές Υπηρεσίες.

- ii. **Προαιρετικός** είναι ο έλεγχος που επιβάλλεται από την ίδια την Διοίκηση ή τους μετόχους για δική τους χρήση.

Στ) Ως προς τον τομέα που διερευνούν:

- i. **Διαχειριστικός** είναι αυτός που ελέγχει τη διαχείριση των οικονομικών του οργανισμού.
- ii. **Διοικητικός** είναι αυτός που ασχολείται και ελέγχει την ορθή εφαρμογή των διαδικασιών.
- iii. **Φορολογικός** καλείται ο έλεγχος που αποσκοπεί στην ορθή τήρηση της φορολογικής νομοθεσίας και φορολογικών υποχρεώσεων

Σύμφωνα με την βιβλιογραφική έρευνα οι έλεγχοι διακρίνονται σε πολλές ακόμα κατηγορίες όπως σε οριζόντιο/κάθετο, καθολικό/δειγματοληπτικό, διερευνητικό/επιτόπιο κ.α.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3. ΕΠΙΣΚΟΠΗΣΗ ΕΡΕΥΝΩΝ ΓΙΑ ΤΟΝ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟ ΕΛΕΓΧΟ ΣΤΟΝ ΕΥΡΥ ΔΗΜΟΣΙΟ ΤΟΜΕΑ

3.1 Επισκόπηση Ερευνών στον Ευρύ Δημόσιο και στην Τοπική Αυτοδιοίκηση

Ο **Hopkins (1997)** ερευνήσε τις διαφορές στην αντίληψη της ποιότητας του εσωτερικού ελέγχου μεταξύ των παροχών υπηρεσιών εσωτερικού ελέγχου και των πελατών. Η έρευνα πραγματοποιήθηκε στο δημόσιο τομέα της Μ. Βρετανίας από τη σχολή διοίκησης του Λίβερπουλ και βασικό συμπέρασμά της είναι πως ελεγχόμενοι και ελεγκτές έχουν διαφορετική αντίληψη για την ποιότητα των υπηρεσιών του εσωτερικού ελέγχου όσον αφορά σε θέματα ανεξαρτησίας και ακεραιότητας.

Αργότερα, οι **Brierley et al. (2001)** πραγματοποίησαν μελέτη σχετικά με τα προβλήματα της δημιουργίας αποτελεσματικού εσωτερικού ελέγχου του δημοσίου τομέα στο Σουδάν και τόνισε αρκετά προβλήματα που ευθύνονται για την αποτυχία του εσωτερικού ελέγχου. Τα συμπεράσματα της έρευνας έδειξαν ότι μεταξύ των προβλημάτων που ευθύνονται για την αποτυχία του εσωτερικού ελέγχου είναι τα χαμηλά επίπεδα των μισθών, τα χαμηλά επίπεδα της εκπαίδευσης και τεχνογνωσία του προσωπικού, η χαμηλή αυτοεκτίμηση και η έλλειψη κινήτρων του προσωπικού, η περιορισμένη τεχνολογική υποδομή, το περιορισμένο πεδίο εφαρμογής του ελέγχου και η έλλειψη συνεργασίας και συντονισμού μεταξύ των ενδιαφερομένων μερών που είναι υπεύθυνα για τον εσωτερικό έλεγχο στο δημόσιο τομέα.

Μία από τις έρευνες σχετικά με την εφαρμογή του εσωτερικού ελέγχου στους Ο.Τ.Α. είναι αυτή της **Davies (2001)**, η οποία διερεύνησε τις διαδικασίες του εσωτερικού ελέγχου στους Ο.Τ.Α. στην Ουαλία και διαπίστωσε πως εφαρμόζεται ως μία διαδικασία ρουτίνας και επομένως επιδέχεται σημαντικών βελτιώσεων. Επίσης, διαπιστώθηκε πως ο εσωτερικός έλεγχος αποτελεί μία σημαντική λειτουργία στην τοπική αυτοδιοίκηση οδηγώντας σε αποτελεσματική επικοινωνία όλων των επιπέδων διοίκησης και την ορθολογική αξιοποίηση των διαθέσιμων πόρων. Τέλος, αναφέρεται πως ορισμένοι παράγοντες όπως η νομοθεσία και η τεχνολογία έχουν παίξει σημαντικό ρόλο σε αλλαγές που έχουν πραγματοποιηθεί στους Ο.Τ.Α. και έχουν επηρεάσει την ανάπτυξη του εσωτερικού ελέγχου.

Η έρευνα του **Nashwa (2005)**, ο οποίος ασχολήθηκε με την ανάδειξη της σπουδαιότητας του εσωτερικού ελέγχου στο δημόσιο, έχει ως βασικό συμπέρασμα ότι ο εσωτερικός έλεγχος στο δημόσιο έχει και μία κοινωνική σκοπιά, η οποία έγκειται στη σωστή πληροφόρηση της διοίκησης για λήψη διοικητικών μέτρων. Επίσης, συμβάλλει στο να προλαμβάνει έγκαιρα τυχόν ατασθαλίες και να επισημαίνει διοικητικές αδυναμίες. Σε περίπτωση που δεν υπάρχει έλεγχος στους δημόσιους φορείς θα υπάρχει απώλεια εσόδων, αλλά και κοινωνικός αρνητικός αντίκτυπος. Επίσης μία επιτροπή εσωτερικού ελέγχου σε ένα δημόσιο οργανισμό θα πρέπει να διακατέχεται από ανεξαρτησία, επικοινωνία με την διοίκηση και λογοδοσία προκειμένου να εκπληρώσει τα καθήκοντά της.

Επιπλέον, οι **Baltaci και Yilmaz (2006)** εξετάζουν το ρόλο του εσωτερικού ελέγχου σε τοπικό επίπεδο σε συγκεκριμένες χώρες, αποδεικνύοντας σημαντικές διαφορές αναλόγως τη χώρα μελέτης που οφείλονται κυρίως στο εκάστοτε νομοθετικό και κανονιστικό πλαίσιο. Εντούτοις, οι ερευνητές καταλήγουν στο συμπέρασμα πως ο εσωτερικός έλεγχος οδηγεί στην επιτυχία της δημοσιονομικής μεταρρύθμισης και στην αποδοτικότερη διαχείριση των πόρων.

Το επόμενο έτος, ο **Belay (2007)**, εξετάζοντας τα χαρακτηριστικά ενός αποτελεσματικού ελέγχου στο δημόσιο τομέα, καταλήγει στο συμπέρασμα πως τα σημαντικότερα εξ αυτών είναι η ανεξαρτησία του ελεγκτή, η ύπαρξη αυστηρών ελεγκτικών πλαισίων και συγκεκριμένων ελεγκτικών διαδικασιών, η εφαρμογή των διεθνών ελεγκτικών προτύπων, η υποστήριξη από το ευρύτερο οργανωσιακό πλαίσιο, συμπεριλαμβανομένων υπαλλήλων και ανώτερης διοίκησης και η ύπαρξη επαρκών οικονομικών πόρων για τη διενέργεια του ελέγχου. οι **Mizrahi et al (2007)** υποστηρίζουν πως η αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου στο δημόσιο τομέα εξαρτάται από την ικανότητα του ελεγκτή να παρεμβαίνει και να προλαμβάνει τις περιπτώσεις διαφθοράς και κακοδιαχείρισης.

Οι **Mihret και Yismaw (2007)** στην έρευνά τους εξετάζεται ο τρόπος με τον οποίο, η ποιότητα του εσωτερικού ελέγχου, η υποστήριξη της διαχείρισης, το περιβάλλον του οργανισμού, τα χαρακτηριστικά των ελεγχόμενων και η αλληλεπίδραση όλων αυτών, επηρεάζουν την αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου, στην περίπτωση ενός μεγάλου δημόσιου ιδρύματος τριτοβάθμιας εκπαίδευσης στην Αιθιοπία. Σκοπός της μελέτης είναι ο προσδιορισμός των παραγόντων που επηρεάζουν την αποτελεσματικότητα των υπηρεσιών του εσωτερικού ελέγχου. Επιλέχθηκε η μέθοδος της μελέτης περίπτωσης με τη χρήση πολλαπλών πηγών πληροφόρησης, όπως η συνέντευξη και η εξέταση εγγράφων. Ο περιορισμός που έγκειται η εν λόγω έρευνα είναι η αδυναμία γενίκευσης των διαπιστώσεων. Βασικό συμπέρασμα είναι η ανάγκη για βελτίωση του

σχεδιασμού της ελεγκτικής διαδικασίας, τεκμηρίωση των εργασιών του ελεγκτή και παρακολούθηση της υλοποίησης των συστάσεών του, με σκοπό την αποτελεσματικότερη λειτουργία του εσωτερικού ελέγχου στη διακυβέρνηση.

Σε πρόσφατη έρευνα ο **Khoury (2011)**, θέλοντας να αναδείξει την σημασία του εσωτερικού ελέγχου, αναφέρει ότι ενώ παλαιότερα ο εσωτερικός έλεγχος στο δημόσιο τομέα χρησίμευσε ως μία απλή διοικητική διαδικασία που ασχολούνταν κυρίως με τον έλεγχο της ακρίβειας των οικονομικών καταστάσεων, στο σύγχρονο περιβάλλον οι κυβερνήσεις πρέπει να λογοδοτούν για τη χρήση του δημοσίου χρήματος και για την αποτελεσματικότητα στην παροχή υπηρεσιών.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4. ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ

4.1 Εννοιολογική Οριοθέτηση του Εσωτερικού Έλεγχου

Σύμφωνα με το **Διεθνές Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών (The Institute of Internal Auditors, ΙΙΑ)** η αποστολή του εσωτερικού ελέγχου είναι “Να ενισχύει και να προστατεύει την αξία του οργανισμού, παρέχοντας αντικειμενική και βάσει κινδύνων διαβεβαίωση, συμβουλές και πληροφόρηση” (<https://global.theiia.org/standards-guidance/Pages/Mission-of-Internal-Audit.aspx>).

Αρχικά ο εσωτερικός έλεγχος ασχολούνταν αποκλειστικά και μόνο με την επιβεβαίωση της σωστής κατάρτισης και παρουσίας των οικονομικών καταστάσεων. Ωστόσο, σήμερα αποσκοπεί όχι μόνο στη πρόληψη των παραλήψεων, λαθών και ατασθαλιών, αλλά αποτελεί καθοριστικό παράγοντα στη παροχή αξιόπιστης πληροφόρησης, στην αποτελεσματικότερη διαχείριση των κινδύνων, στην αποδοτικότερη χρήση των πόρων, στη βελτίωση των διαδικασιών της εταιρικής διακυβέρνησης και στη δημιουργία ανταγωνιστικού πλεονεκτήματος για τον οργανισμό (Δρογαλάς, 2010, σελ. 61-63).

Στην συνέχεια ακολουθεί μια παράθεση των κυριότερων ορισμών της έννοιας του Εσωτερικού Έλεγχου που έχουν καταγραφεί κυρίως από διεθνείς οργανισμούς εσωτερικών ελεγκτών.

Ένας αρκετά πλήρης ορισμός, που έχει υιοθετηθεί και από το Ελληνικό Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών (Ε.Ι.Ε.Ε.) έχει δοθεί από τον **Διεθνές Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών (Ι.Ι.Α.)** και είναι ο εξής: “ο εσωτερικός έλεγχος είναι μία ανεξάρτητη και αντικειμενική, διαβεβαιωτική και συμβουλευτική δραστηριότητα, σχεδιασμένη να προσθέτει αξία και να βελτιώνει τις λειτουργίες ενός οργανισμού. Βοηθάει τον οργανισμό να επιτύχει τους αντικειμενικούς σκοπούς του, υιοθετώντας μία συστηματική, επαγγελματική προσέγγιση στην αξιολόγηση και βελτίωση της αποτελεσματικότητας των διαδικασιών διαχείρισης κινδύνων, των συστημάτων εσωτερικού ελέγχου και εταιρικής διακυβέρνησης” (<https://global.theiia.org/standards-guidance/mandatory-guidance/Pages/Definition-of-Internal-Auditing.aspx>)

Το Ινστιτούτο που ιδρύθηκε το 1916 στις Η.Π.Α. και αποτελεί τον Εθνικό οργανισμό ορκωτών λογιστών των, το **Αμερικάνικο Ινστιτούτο Ορκωτών Λογιστών (American Institute of Certified Accountants, AICPA.)**, ορίζει ότι: “εσωτερικό έλεγχο αποτελούν το σχέδιο οργάνωσης και όλες οι συντονισμένες προσπάθειες, μέθοδοι και μέτρα που υιοθετούνται εντός μίας επιχείρησης, για τη διαφύλαξη και προστασία των περιουσιακών της στοιχείων, τον έλεγχο της ακρίβειας και αξιοπιστίας των λογιστικών στοιχείων, τη προώθηση της αποτελεσματικότητας της λειτουργίας και την ενθάρρυνση της διατήρησης της προδιαγραμμένης επιχειρηματικής πολιτικής” **(Τσακλάγκανος, 2003, σελ. 44)**

Επιπλέον, σύμφωνα με τους **Arens & Loebbecke, (1997)** ο Εσωτερικός έλεγχος είναι “η συσσώρευση και αξιολόγηση των αποδεικτικών στοιχείων σχετικά με τις πληροφορίες για τον προσδιορισμό και την αναφορά του βαθμού αντιστοιχίας μεταξύ των πληροφοριών και των καθορισμένων κριτηρίων. Ο έλεγχος πρέπει να γίνεται από αρμόδιο ανεξάρτητο πρόσωπο”.

Οι Αγγλοσάξονες υιοθέτησαν τον όρο «**Internal Auditing**», ο οποίος αναφέρεται στην υπηρεσία εσωτερικού ελέγχου. Ο εσωτερικός έλεγχος χρησιμοποιείται για να αποδώσει τις παρακάτω δύο ευρέως γνωστές έννοιες:

α) τον εσωτερικό έλεγχο (internal audit) και

β) το σύστημα εσωτερικού ελέγχου (internal control system).

Οι δύο ανωτέρω όροι δεν πρέπει να συγχέονται, διότι ο εσωτερικός έλεγχος αποτελεί μία λειτουργία με στόχο την αξιολόγηση και βελτίωση των συστημάτων εσωτερικού ελέγχου, δηλαδή των διαδικασιών και των ελέγχων που οργανώνει η διοίκηση **(Παπαστάθης, 2014, σελ. 67-68)**.

Στο σημείο αυτό θα ήταν χρήσιμο στην εννοιολογική κατανόηση του Εσωτερικού Έλεγχου να αποτυπωθεί η διάκριση μεταξύ των όρων «Εσωτερικός Έλεγχος» και «Συστήματα Εσωτερικού Ελέγχου».

Το «**Σύστημα Εσωτερικό Ελέγχου**» (internal control system) είναι το σύνολο των ελεγκτικών ενεργειών (**ασφαλιστικών δικλίδων**) που εγκαθιδρύονται από τη διοίκηση του οργανισμού, διατρέχουν το σύνολο της δομής του, καθώς και όλες τις δραστηριότητες και διαδικασίες αυτού, και προορίζονται να παρέχουν μία λογική διασφάλιση όσον αφορά την επίτευξη

των στόχων του. Κύριος σκοπός του Συστήματος Εσωτερικού Έλεγχου είναι να βελτιστοποιεί την ποιότητα των υπηρεσιών που παρέχει ο οργανισμός και να ελαχιστοποιεί τους συναφείς με τις δραστηριότητες κινδύνους. (Εγχειρίδιο Διενέργειας Εσωτερικών Ελέγχων, 2015, σελ 6/74).

Από την άλλη πλευρά ο όρος «Εσωτερικός Έλεγχος» αναφέρεται στην **Υπηρεσία Εσωτερικού Ελέγχου** και αποσκοπεί στην ακριβοδίκαιη αξιολόγηση της επαρκείας της λειτουργίας των Συστημάτων Εσωτερικών Ελέγχων όπως και στο να συμβουλεύει και να προτείνει λύσεις όπου εντοπίζονται δυσλειτουργίες και σφάλματα εκούσια ή ακούσια. (Παπαστάθης, Π. 2003).

4.2 Σκοπός και Αναγκαιότητα Εσωτερικού Έλεγχου

4.2.1 Ο σκοπός του Εσωτερικού Έλεγχου

Η υπηρεσία εσωτερικού ελέγχου έχει ως αντικειμενικό σκοπό να παρέχει υπηρεσίες προς τη διοίκηση του οργανισμού, εξειδικευμένες και επιστημονικά τεκμηριωμένες, όπως αναλύσεις, εκτιμήσεις, συστάσεις-συμβουλές και παρατηρήσεις ως προς τη λειτουργία, τις συναλλαγές και τις δοσοληψίες του οργανισμού ώστε να εκτελεί αποτελεσματικά τα καθορισμένα καθήκοντά της. (Νεγκάκης, Χ. και Ταχυνάκης, Π., 2013, σελ 101).

Επιπρόσθετα, ο αντικειμενικός σκοπός της Υπηρεσίας Εσωτερικού Ελέγχου όπως ορίζεται από το **Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών** στην εισαγωγή των προτύπων του είναι “να βοηθά τα μέλη του οργανισμού στην αποτελεσματική άσκηση των καθηκόντων τους. Γι’αυτό, η υπηρεσία εσωτερικού έλεγχου τα εφοδιάζει με αναλύσεις, αξιολογήσεις, συστάσεις, συμβουλές και πληροφορίες που αφορούν τις δραστηριότητες που επανελέγχονται. Ο αντικειμενικός σκοπός του ελέγχου συμπεριλαμβάνει προώθηση αποτελεσματικού ελέγχου σε λογικό κόστος”.

Τέλος, όσον αφορά στο σκοπό του Εσωτερικού Ελέγχου είναι να εξετάζει και να αξιολογεί την ποιότητα των δραστηριοτήτων του οργανισμού, να σχηματίζει γνώμη για την απόδοση των εργασιακών αποτελεσμάτων και να εισηγείται προς τη διοίκηση τη βελτίωση των αδυναμιών (Παπαστάθης, Π., 2003).

4.2.2. Η Αναγκαιότητα του Εσωτερικού Έλεγχου

Σύμφωνα με τον **Γρηγοράκο (1989)**, η αναγκαιότητα της εφαρμογής του Εσωτερικού Ελέγχου σε μια οικονομική μονάδα ή οργανισμό πηγάζει από τις ατέλειες της ανθρώπινης φύσης εν γένει και στοχεύει στην διόρθωση ή βελτίωσή τους με τον έγκαιρο εντοπισμό, την διόρθωση των λογιστικών λαθών (εκούσιων ή ακούσιων) και την αποτροπή απατών.

Λόγω της σύγχρονης κατάστασης στους σημερινούς οργανισμούς που αποτελούν ένα πολυδαίδαλο σύστημα από διευθύνσεις, τμήματα και γραφεία η επίβλεψη των εργαζομένων και των διαδικασιών είναι πολύ δύσκολη, ο εσωτερικός έλεγχος είναι αναγκαίος για να λαμβάνει η διοίκηση αποφάσεις βάσει των αξιόπιστων πληροφοριών και των συμβουλών που θα τους παρέχει (**Τσακλάγκανος, 2003, σελ. 48**).

Πλέον η αναγκαιότητα της διοίκησης να διαχειρίζεται και να προλαμβάνει τους κινδύνους με στόχο την αποφυγή τους ή την ελαχιστοποίηση των αρνητικών συνεπειών τους, επιβάλλει τη λειτουργία διαδικασιών εσωτερικού ελέγχου. Ο εσωτερικός έλεγχος παίζει καταλυτικό ρόλο στον εντοπισμό των διαχειριστικών αδυναμιών, στη πρόληψη και καταστολή των απρόβλεπτων γεγονότων, αποτελώντας σημαντικό «εργαλείο» για την εύρυθμη λειτουργία των οργανισμών και την αποτελεσματική επίτευξη των στρατηγικών στόχων τους (**Δρογαλάς et al., 2005**)

4.3 Είδη Εσωτερικού Έλεγχου

Σύμφωνα με το **Εγχειρίδιο Διενέργειας Εσωτερικών Ελέγχων, (2015), σελ 13/74**, οι έλεγχοι διακρίνονται σε προγραμματισμένους, εφόσον περιλαμβάνονται στο Ετήσιο Πρόγραμμα Εσωτερικών Ελέγχων, και έκτακτους, σε περίπτωση που πραγματοποιούνται με αφορμή κάποιο σοβαρό θέμα που χρήζει επείγοντως να διερευνηθεί. Επιπλέον, διακρίνονται σε διάφορα είδη, ανάλογα με το αντικείμενο και το σκοπό τους:

- ✚ Οι **οικονομικοί έλεγχοι** εξετάζουν την οικονομική διαχείριση (κατάρτιση και εκτέλεση προϋπολογισμού, λογιστική παρακολούθηση και αναφορά, προμήθειες υλικών και υπηρεσιών κλπ.) ενός οργανισμού ή μίας μονάδας.
- ✚ Οι **έλεγχοι λειτουργίας** ερευνούν τις επιχειρησιακές δραστηριότητες καθ' εαυτές.

- ✚ Οι **διοικητικοί έλεγχοι** εξετάζουν τις διοικητικές και υποστηρικτικές λειτουργίες: σχεδιασμό και παρακολούθηση του έργου, διοίκηση ανθρώπινων πόρων, τεχνική υποστήριξη κλπ.
- ✚ Οι **έλεγχοι συμμόρφωσης** εξετάζουν αν τηρούνται οι κανόνες (νομοθεσία, κανονιστικές πράξεις, εγκύκλιοι διαταγές κλπ.) που διέπουν τη λειτουργία των ελεγχόμενων συστημάτων.
- ✚ Οι **έλεγχοι απόδοσης** της διακυβέρνησης του οργανισμού. Εξετάζουν αν τα ελεγχόμενα συστήματα λειτουργούν αποτελεσματικά και αποδοτικά, δηλαδή αν παράγουν υψηλής ποιότητας και επαρκούς όγκου έργο κάνοντας τη βέλτιστη χρήση των πόρων τους, καθώς και αν επιτυγχάνουν τους στόχους που έχουν τεθεί για αυτά.
- ✚ Οι **έλεγχοι συστημάτων πληροφορικής** (έλεγχοι ηλεκτρονικής πληροφόρησης και έλεγχοι ηλεκτρονικής επεξεργασίας δεδομένων). Εξετάζουν την επάρκεια και αποτελεσματικότητα των πληροφοριακών συστημάτων, την επεξεργασία των δεδομένων και τα αποτελέσματα αυτής, την ασφάλεια των αρχείων και του εξοπλισμό, τις εφαρμογές κλπ.
- ✚ Οι **έλεγχοι των συστημάτων εσωτερικού έλεγχου** που έχει εγκαθιδρύσει ο οργανισμός. Εξετάζουν την επάρκεια, αποτελεσματικότητα και αποδοτικότητα αυτών, την προσαρμογή τους στο περιβάλλον του οργανισμού, καθώς και τα σημαντικά κενά τους.
- ✚ Οι **έλεγχοι παρακολούθησης** (follow-up). Εξετάζουν την εφαρμογή των διορθωτικών ενεργειών που ανέλαβε να πραγματοποιήσει η Διοίκηση, ως αποτέλεσμα εσωτερικού έλεγχου. (**Εγχειρίδιο Διενέργειας Εσωτερικών Ελέγχων, 2015, σελ 13/74**).

4.4 Συστήματα Εσωτερικού Έλεγχου

Σύμφωνα, με τους **Meigs et al. (1984)** ορίζεται ως Σύστημα Εσωτερικού Έλεγχου το σχέδιο του οργανισμού και το σύνολο των μεθόδων- τεχνικών και διαδικασιών που ακολουθεί η διοίκηση με σκοπό την πρόληψη και τον εντοπισμό του σφάλματος και της απάτης, την ακρίβεια των λογιστικών αρχείων, την συνεργασία με την διεύθυνση του οργανισμού και την έγκυρη ολοκλήρωση των οικονομικών πληροφοριών.

Επιπλέον, σύμφωνα με την επιτροπή **COSO (1992)** το Σύστημα Εσωτερικού Έλεγχου αποτελεί ένα σύνολο διαδικασιών, που επηρεάζονται από τα διοικητικά Συμβούλια, την ανώτατη

διοίκηση αλλά και από όλο το προσωπικό ενός οργανισμού και τα όποια έχουν σχεδιαστεί ώστε να διασφαλίζουν την επίτευξη των επιχειρησιακών στόχων του. Τέτοιοι είναι η Αποτελεσματικότητα – Αποδοτικότητα, η αξιοπιστία των χρηματοοικονομικών αναφορών και η συμμόρφωση με τους κανόνες και την νομοθεσία.

Ένα **Σ.Ε.Ε.** αποτελείται από πέντε βασικά συστατικά στοιχεία:

1. Το **Περιβάλλον του ελέγχου (Control Environment)**, που περιλαμβάνει παράγοντες, όπως η οργανωτική δομή της εταιρίας, η πολιτική διαχείρισης του ανθρώπινου δυναμικού, η στάση της διοίκησης ως προς τον εσωτερικό έλεγχο, η ακεραιότητα και οι ηθικές αξίες.
2. Η **Αξιολόγηση των κινδύνων (Risk Management)** από την ίδια την ελεγχόμενη εταιρία, περιλαμβάνει τον εντοπισμό και την ανάλυση των σχετικών κινδύνων και τη διεξαγωγή μελετών των κινδύνων λαμβάνοντας υπόψη τους επιχειρηματικούς στόχους, σχέδια, προϋπολογισμό και στρατηγική της διοίκησης.
3. Οι **Διαδικασίες εσωτερικού ελέγχου (Control Activities)**, που αποτελούνται από πολιτικές, μηχανισμοί και διαδικασίες που εξασφαλίζουν ότι ακολουθούνται οι κατευθύνσεις της διοίκησης και αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα του προγραμματισμού και της επίτευξης των αποτελεσμάτων του οργανισμού.
4. Η **Πληροφόρηση και η Επικοινωνία (Information and Communication)**, που περιλαμβάνουν το λογιστικό σύστημα, τον εξοπλισμό, το λογισμικό, τους ανθρώπους, τις διαδικασίες, τα εγχειρίδια και αρχεία πληροφοριών και
5. Η **Παρακολούθηση (Monitoring)** του συστήματος εσωτερικού ελέγχου, που αναφέρεται στη συνεχή αξιολόγηση της επάρκειας και των επιδόσεων του Σ.Ε.Ε., έτσι ώστε να διασφαλίζεται η επάρκεια και η ποιότητα του εσωτερικού ελέγχου ανά τακτά χρονικά διαστήματα. (Καζαντζής, 2006, σελ. 253).

4.5 Κώδικας Δεοντολογίας (Κ.Δ.) (Code of Ethics)

Ο **Κώδικας Δεοντολογίας (Code of Ethics)** ορίζει τις αρχές και τις προσδοκίες που διέπουν τη συμπεριφορά των ατόμων και των οργανώσεων στη διεξαγωγή του εσωτερικού ελέγχου.

Περιγράφει τις ελάχιστες απαιτήσεις συμπεριφοράς και προσδοκίες συμπεριφοράς και όχι συγκεκριμένες δραστηριότητες. Ο **Σκοπός** του Κώδικα Δεοντολογίας είναι να προάγει την Κουλτούρα Ηθικής στο επάγγελμα του Εσωτερικού Ελέγχου. Οι αρχές που θα πρέπει να εφαρμόζουν οι Εσωτερικοί Ελεγκτές σύμφωνα με τον Κ.Δ. είναι οι εξής:

- i. **Ακεραιότητα** (εδραιώνει την εμπιστοσύνη στο πρόσωπο των εσωτερικών ελεγκτών και παρέχει τη βάση για στήριξη της κρίσης τους).
- ii. **Αντικειμενικότητα** (οι εσωτερικοί ελεγκτές ενεργούν με επαγγελματική αντικειμενικότητα κατά τη συγκέντρωση, αξιολόγηση και κοινοποίηση των πληροφοριών για την περίπτωση που εξετάζουν και δεν επηρεάζεται ο σχηματισμός της κρίσης τους από τα συμφέροντα άλλων αλλά ούτε και από δικά τους).
- iii. **Εμπιστευτικότητα** (οι εσωτερικοί ελεγκτές δεν κοινοποιούν πληροφορίες κατά τη διάρκεια άσκησης των καθηκόντων τους χωρίς εξουσιοδότηση, εκτός αν υποχρεούνται νομικά ή επαγγελματικά).
- iv. **Επάρκεια** (οι εσωτερικοί ελεγκτές για να παρέχουν τις υπηρεσίες Εσωτερικού Ελέγχου χρησιμοποιούν τις απαιτούμενες γνώσεις, δεξιότητες, εμπειρίες και σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα) (<https://global.theiia.org/translations/PublicDocuments/Code%20of%20Ethics%20Greek.pdf>)

4.6 Διεθνή Πρότυπα για την επαγγελματική εφαρμογή του Εσωτερικού Έλεγχου (International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing (Standards))

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

υποχρεώσεις τους” (<https://global.theiia.org/translations/PublicDocuments/IPPF-Standards-2017-Greek.pdf>).

Ο σκοπός των προτύπων είναι να:

1. Καθοδηγούν ως προς την τήρηση των υποχρεωτικών στοιχείων του Διεθνούς Πλαισίου Επαγγελματικής Εφαρμογής.
2. Παρέχουν ένα πλαίσιο για την εφαρμογή και προώθηση ενός ευρέος φάσματος προστιθέμενης αξίας υπηρεσιών εσωτερικού ελέγχου. Θέτουν τη βάση για την αξιολόγηση της απόδοσης του εσωτερικού ελέγχου.
3. Θέτουν τη βάση για την αξιολόγηση της απόδοσης του εσωτερικού ελέγχου.
4. Υιοθετούν βελτιωμένες οργανωσιακές διαδικασίες και λειτουργίες (<https://global.theiia.org/translations/PublicDocuments/IPPF-Standards-2017-Greek.pdf>, σελ 2).

“Τα **Πρότυπα (Standards)** , μαζί με τον **Κώδικα Ηθικής (Code of Ethics)** 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” (<https://global.theiia.org/translations/PublicDocuments/IPPF-Standards-2017-Greek.pdf> , σελ 2).

4.7 Στάδια Διενέργειας Εσωτερικού Έλεγχου

Τα στάδια Διενέργειας Εσωτερικού Έλεγχου, όπως θα αναλυθούν στη συνέχεια, περιγράφονται στο **Εγχειρίδιο Ελέγχου «Για τα ελεγκτικά Σώματα & τις Υπηρεσίες επιθεώρησης και Ελέγχου»**, (Γ.Ε.Δ.Δ. ΥΠ.ΕΣ.Δ.Δ.Α. Ε.Π. «ΠΟΛΙΤΕΙΑ», Αθήνα 2007). Έτσι ανεξάρτητα από τους στόχους ή το αντικείμενο ελέγχου, ένας **Τακτικός έλεγχος**, αλλά και κάθε έλεγχος, περιλαμβάνει συνήθως τα παρακάτω στάδια:

1. **Σχεδιασμός του ελέγχου,**

2. Διενέργεια του ελέγχου και

3. Κατάρτιση έκθεσης αποτελεσμάτων ελέγχου.

4.7.1 Στάδιο Σχεδιασμού του Ελέγχου

Για την επιτυχή και χωρίς προβλήματα διεξαγωγή κάθε ελέγχου, βασική προϋπόθεση αποτελεί ο λεπτομερής και σωστός **σχεδιασμός** του, ο οποίος συμβάλλει στον καθορισμό σαφών και πραγματοποιήσιμων στόχων. Το είδος του ελέγχου, η πολυπλοκότητα του αντικειμένου και οι δραστηριότητες που εκτελεί η προς έλεγχο υπηρεσία, καθορίζουν το επίπεδο του εκάστοτε σχεδιασμού

Σύμφωνα με τον **Νεγκάκη Χ. και Ταχυνάκη Π. (2003)**, σελ 113 πριν από το Σχεδιασμό του Εσωτερικού ελέγχου, πρέπει να προηγηθεί ο προσδιορισμός των περιοχών κινδύνου και η εκτίμηση του βαθμού τους. Για τον σωστό προσδιορισμό τους πρέπει να ληφθούν υπόψη οι εξής παράγοντες:

- Τα ποιοτικά χαρακτηριστικά των Εσωτερικών ελέγχων.
- Οι διαθέσιμοι πόροι και οι ροές των κεφαλαίων.
- Ο βαθμός ρευστότητας των περιουσιακών στοιχείων.
- Οι επιπτώσεις από την δημοσιοποίηση των αποτελεσμάτων του ελέγχου.
- Ο βαθμός πολυπλοκότητας των λειτουργιών και των συναλλαγών του οργανισμού.
- Το επίπεδο σημασίας που αποδίδει ο οργανισμός στο σύστημα Έλεγχου.

Επίσης, ο **Κουτούπης Α. (2009)**, σελ 432, αναφέρει ότι οι Εσωτερική Ελεγκτές για να επιτύχουν όσο το δυνατόν αποτελεσματικότερα και οικονομικότερα τους στόχους τους θα πρέπει να προγραμματίζουν τον σχεδιασμό του Εσωτερικού Ελέγχου πριν από την έναρξη της διεξαγωγής του. Η μεθοδολογία του σχεδιασμού απαιτείται να συμμορφώνεται πλήρως με Διεθνή

Επαγγελματικά Πρότυπα Ε.Ε. και με τις διάφορες τεχνικές που καλούνται να εφαρμόσουν οι εσωτερικοί ελεγκτές.

Κατά το στάδιο του Σχεδιασμού όπως αναφέρει ο Γ.Ε.Δ.Δ. ΥΠ.ΕΣ.Δ.Δ.Α. Ε.Π. «ΠΟΛΙΤΕΙΑ, (Αθήνα 2007), στο Εγχειρίδιο Ελέγχου, σελ 15 :

- “μελετάται η δραστηριότητα και το νομικό πλαίσιο που διέπει τη λειτουργία της υπηρεσίας που θα ελεγχθεί,
- ορίζεται το εύρος και οι στόχοι του ελέγχου,
- καθορίζονται οι οργανωτικές μονάδες της ελεγχόμενης υπηρεσίας που εμπλέκονται στον έλεγχο,
- συγκροτείται το ελεγκτικό κλιμάκιο που θα διενεργήσει τον έλεγχο,
- καθορίζονται οι στόχοι του ελέγχου,
- αναλύονται οι παράγοντες που ενδεχομένως επηρεάζουν τον έλεγχο,
- περιγράφεται η μέθοδος ελέγχου που θα ακολουθηθεί,
- καθορίζονται οι μέθοδοι συλλογής αποδεικτικών στοιχείων,
- συντάσσονται, εφόσον δεν υπάρχουν, τα ερωτηματολόγια ελέγχου,
- καταρτίζεται το χρονοδιάγραμμα και η ημερομηνία ελέγχου” .

4.7.2. Στάδιο Διενέργειας του Ελέγχου

“Το στάδιο αυτό περιλαμβάνει:

- επιτόπου επίσκεψη /αυτοψία του ελεγκτικού κλιμακίου στην έδρα του ελεγχόμενου Φορέα ή Υπηρεσίας,
- συγκέντρωση των αποδεικτικών στοιχείων του ελέγχου (που προβλέφθηκαν κατά τον προγραμματισμό),
- συμπλήρωση των ερωτηματολογίων ελέγχου κατά περίπτωση,
- συμπλήρωση των φύλλων ελέγχου κατά περίπτωση,
- εξαγωγή αρχικών συμπερασμάτων (σε αντιστοιχία με τις διαδικασίες που ελέγχθηκαν και τους στόχους του ελέγχου),
- κατάρτιση έκθεσης Αρχικών Διαπιστώσεων ελέγχου,
- υποβολή της έκθεσης Αρχικών Διαπιστώσεων ελέγχου στην ελεγχόμενη υπηρεσία για σχολιασμό και διατύπωση απόψεων” (Γενικός Επιθεωρητής Δημόσιας Διοίκησης ΥΠ.ΕΣ.Δ.Δ.Α. Ε.Π. «ΠΟΛΙΤΕΙΑ, Αθήνα 2006, σελ 16).

4.7.3. Στάδιο Σύνταξης Εκθέσεων Αποτελεσμάτων Ελέγχου

“Το στάδιο αυτό συνίσταται σε:

- σύνταξη τυποποιημένης (κατά το δυνατό) Έκθεσης Αποτελεσμάτων ελέγχου από την ελεγκτική ομάδα με διατύπωση συμπερασμάτων και προτάσεων προς τον ελεγχόμενο φορέα και προθεσμία υλοποίησης τους,
- υποβολή της έκθεσης Αποτελεσμάτων ελέγχου στον Προϊστάμενο του ελεγκτικού σώματος,
- διαβίβαση της έκθεσης Αποτελεσμάτων στην ελεγχόμενη υπηρεσία, στις εμπλεκόμενες στον έλεγχο υπηρεσίες και στους εποπτεύοντες φορείς και παροχή προθεσμίας για συμμόρφωση με τις περιεχόμενες στην έκθεση προτάσεις.

Σε περίπτωση διαπίστωσης παραβίασης της νομιμότητας, επιπλέον γίνεται:

- διαβίβαση της Έκθεσης Αποτελεσμάτων και των αποδεικτικών στοιχείων στις Εισαγγελικές Αρχές και στα αρμόδια πειθαρχικά όργανα.
- επιβολή κυρώσεων, εφόσον προβλέπονται από την ισχύουσα για κάθε ελεγκτικό σώμα νομοθεσία”. (Γ.Ε.Δ.Δ. ΥΠ.ΕΣ.Δ.Δ.Α. Ε.Π. «ΠΟΛΙΤΕΙΑ, Αθήνα 2006, σελ 16).

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5. Ο ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ ΣΤΟΥΣ Ο.Τ.Α.

5.1 Ο Ρόλος των Ο.Τ.Α. και το Νομοθετικό Πλαίσιο.

5.1.1 Εισαγωγικές Επισημάνσεις

Οι Οργανισμοί Τοπικής Αυτοδιοίκησης (Ο.Τ.Α.) είναι αυτοδιοικούμενα Νομικά Πρόσωπα Δημοσίου Δικαίου (Ν.Π.Δ.Δ.), έχουν ως σκοπό την διευθέτηση των τοπικών τους υποθέσεων, διευθύνονται από αιρετά όργανα και σύμφωνα με το **Άρθρο 102 του Συντάγματος** “Η διοίκηση των τοπικών υποθέσεων ανήκει στους οργανισμούς τοπικής αυτοδιοίκησης πρώτου και δεύτερου βαθμού. Υπέρ των οργανισμών τοπικής αυτοδιοίκησης συντρέχει τεκμήριο αρμοδιότητας για τη διοίκηση των τοπικών υποθέσεων. Νόμος καθορίζει το εύρος και τις κατηγορίες των τοπικών υποθέσεων, καθώς και την κατανομή τους στους επί μέρους βαθμούς. Με νόμο μπορεί να ανατίθεται στους οργανισμούς τοπικής αυτοδιοίκησης η άσκηση αρμοδιοτήτων που συνιστούν αποστολή του Κράτους”.

Ο αποσαφηνισμός των ανωτέρω διατάξεων του Συντάγματος γίνεται στον **Κώδικα Δήμων και Κοινοτήτων (Νόμος 3463/2006.)** και συγκεκριμένα στο Άρθρο 75 ορίζεται ότι “Οι Δημοτικές και Κοινοτικές αρχές διευθύνουν και ρυθμίζουν όλες τις τοπικές υποθέσεις, σύμφωνα με τις αρχές της επικουρικότητας και της εγγύτητας, με στόχο την προστασία, την ανάπτυξη και τη συνεχή βελτίωση των συμφερόντων της ποιότητας ζωής της τοπικής κοινωνίας”.

Στην σύγχρονη εποχή, οι Οργανισμοί Τοπικής Αυτοδιοίκησης (Ο.Τ.Α.) υποχρεούνται να λειτουργήσουν σε ένα νέο ρευστό οικονομικό περιβάλλον και να αναζητήσουν νέες πηγές και τρόπους χρηματοδότησης για να εξασφαλίσουν την απρόσκοπτη ανάπτυξη τους. Τόσο η Δημόσια Διοίκηση, όσο και η Τοπική Αυτοδιοίκηση οφείλουν να εξοπλιστούν με σύγχρονα εργαλεία διοίκησης, προκειμένου να έχουν τη δυνατότητα χειρισμού των σύνθετων τοπικών προβλημάτων, που συνεχώς αυξάνονται, ακολουθώντας την πορεία των αρμοδιοτήτων και των αυξημένων απαιτήσεων των πολιτών. (Γκούμα, 2001).

5.1.2. Ευρωπαϊκός Χάρτης της Τοπικής Αυτονομίας (Ε.Χ.Τ.Α.)

Σύμφωνα με το **Νόμο 1850/1989**, που κυρώθηκε από το ελληνικό κοινοβούλιο ο **Ευρωπαϊκός Χάρτης της Τοπικής Αυτονομίας (Ε.Χ.Τ.Α.)** προβλέπεται η συνταγματική και η νομική θεμελίωση της τοπικής αυτονομίας των Ο.Τ.Α.

Συγκεκριμένα στο **Άρθρο 4** «περί έκτασης της τοπικής αυτονομίας» ορίζονται τα εξής:

- i. “Οι Οργανισμοί Τοπικής Αυτοδιοίκησης έχουν, στα πλαίσια του νόμου, κάθε δυνατότητα δράσεως για να ασκήσουν την πρωτοβουλία τους για κάθε θέμα που δεν έχει εξαιρεθεί από την αρμοδιότητά τους ή δεν έχει παραχωρηθεί σε άλλη αρχή”.
- ii. “Οι αρμοδιότητες που ανατίθενται στους Οργανισμούς Τοπικής Αυτοδιοίκησης πρέπει κανονικά να είναι πλήρεις και αποκλειστικές. Δεν μπορούν να αμφισβητούνται ή να περιορίζονται από άλλη αρχή, κεντρική ή περιφερειακή, παρά στα πλαίσια του νόμου”.

Στη συνέχεια στο **Άρθρο 9** του ίδιου **Νόμου 1850/89** αναφέρονται τα εξής:

- i. “Οι Ο.Τ.Α. έχουν δικαίωμα, στο πλαίσιο της εθνικής οικονομικής πολιτικής, σε επαρκείς ίδιους πόρους, τους οποίους μπορούν να διαθέτουν ελεύθερα κατά την άσκηση των αρμοδιοτήτων τους. Οι πόροι των Ο.Τ.Α. πρέπει να είναι ανάλογοι με τις αρμοδιότητες που προβλέπονται από το Σύνταγμα ή το νόμο και τουλάχιστον ένα μέρος των οικονομικών τους πόρων πρέπει να προέρχεται από τοπικούς φόρους και τέλη, το ύψος των οποίων έχουν το δικαίωμα να ορίζουν μέσα στα όρια του νόμου”.

5.1.3. Πρόγραμμα «Καποδίστριας» (Νόμος 2539/1997)

Οι βασικές αρχές στις οποίες βασιζόταν το Πρόγραμμα Καποδίστριας ήταν οι εξής:

- “Ο συνδυασμός των αρχών της δημοκρατικότητας και της αποτελεσματικότητας (μεγάλοι Ο.Τ.Α. αλλά με ισχυρή δημοτική αποκέντρωση).
- Η συντονισμένη εφαρμογή νομικών ρυθμίσεων και αναπτυξιακών μέτρων

- Η αναπτυξιακή ενδοδημοτική ισορροπία (κατοχύρωση της ενδοδημοτικής αποκέντρωσης των δημοσίων επενδύσεων)
- Η εξασφάλιση της ευρύτερης δυνατής πολιτικής και κοινωνικής συναίνεση” (<http://www.ypes.gr/kapodistriasis/greek/kapo/program.htm#07>).

Με την εφαρμογή του Προγράμματος «**Καποδίστριας**» πραγματοποιήθηκε την 1/1/1999 η συνένωση παλαιότερων δήμων και κοινοτήτων σε μεγαλύτερους δήμους, με σκοπό τη βελτιστοποίηση της δημόσιας διοίκησης στο επίπεδο της πρωτοβάθμιας τοπικής αυτοδιοίκησης. Με το σχέδιο «Καποδίστριας» προέκυψε η διοικητική διαίρεση του 1997 έτσι η Ελλάδα απαρτιζόταν από 13 περιφέρειες, 51 νόμους και 1.034 δήμους και κοινότητες (910 δήμους και 124 κοινότητες). Παράλληλα καταργήθηκαν οι επαρχίες. Οι νομαρχιακές αυτοδιοικήσεις και οι δήμοι ήταν αυτοδιοικούμενοι, καθώς οι αρχές τους εκλέγονταν με καθολική ψηφοφορία ανάμεσα στους μόνιμους κατοίκους (<https://el.wikipedia.org>).

Όπως αναφέρεται στην ηλεκτρονική Ιστοσελίδα <http://www.ypes.gr/kapodistriasis/greek/kapo/program.htm#07>, με το Πρόγραμμα «Καποδίστριας Ιωάννης» επιδιώκεται η “**Διοικητική και Προγραμματική συνένωση με Κοινωνική Συναίνεση**”.

5.1.4. Πρόγραμμα «Καλλικράτης» (Νόμος 3852/2010)

Με την εφαρμογή του Προγράμματος «**Καλλικράτης**» επαναθεμελιώνεται η «**Νέα Αρχιτεκτονική της Αυτοδιοίκησης και της Αποκεντρωμένης Διοίκησης**», με την οποία μεταρρυθμίστηκε η διοικητική διαίρεση της Ελλάδας με το πρόγραμμα «Καποδίστριας» (Ν.2539/2010), και επανακαθορίστηκαν τα όρια των Αυτοδιοικητικών μονάδων. Επίσης καθορίστηκαν εκ νέου ο τρόπος εκλογής των οργάνων και οι αρμοδιότητές τους.

Σύμφωνα με τις διατάξεις του **Νόμου 3852/2010** μερικές από τις κυριότερες μεταρρυθμίσεις είναι:

- Η μείωση των δήμων και κοινοτήτων από 1034 σε 325, η κατάργηση των νομαρχιών και η αντικατάσταση των 13 περιφερειών με 7 αιρετές αποκεντρωμένες διοικήσεις. Αυτή η αναμόρφωση της διοικητικής οργάνωσης, αποσκοπεί στη μείωση για τους πολίτες του κόστους που αφορά στην διεκπεραίωση εργασιών (μείωση γραφειοκρατίας).

- ii. Αποδίδονται στην Τ.Α. χαρακτηριστικά, όπως ευελιξία, αποτελεσματικότητα και αξιοποίηση τοπικών και περιφερειακών πλεονεκτημάτων.
- iii. Διαμορφώνεται ένα πλαίσιο διαφάνειας και ευνομίας που δίνει τη δυνατότητα στον πολίτη να έχει πρόσβαση στην απαραίτητη πληροφόρηση (στο Πρόγραμμα Δι@υγεια¹, αναρτιέται κάθε απόφαση για οποιαδήποτε δαπάνη Ο.Τ.Α. Α΄ & Β΄ βαθμού) ώστε να ενδυναμώνονται τα δικαιώματά του αλλά και να προστατεύεται από την αυθαιρεσία της εξουσίας.
- iv. Θεσμοθετούνται όργανα διαβούλευσης, όπως ο «Δημοτικός Αντιπρόσωπος», ο «Συμπαραστάτης του Δημότη και της Επιχείρησης», η «Επιτροπή Ποιότητας Ζωής» κ.α.. Έτσι το σύστημα αποφάσεων της Τ.Α. είναι ανοιχτό σε διάλογο με τον πολίτη και παράλληλα προφυλάσσεται το προσωπικό της αυτοδιοίκησης.
- v. Όσον αφορά στα Νομικά Πρόσωπα Δημοσίου και Ιδιωτικού Δικαίου των Ο.Τ.Α. αυτά μειώνονται από 6.000 σε 1.500. Αντίστοιχα τα 60.000 περίπου μέλη των διοικήσεων των Νομικών Προσώπων και των δημοτικών επιχειρήσεων των Ο.Τ.Α. μειώνονται τουλάχιστον κατά 40.000 μέλη ελαχιστοποιώντας σημαντικά με αυτό τον τρόπο το κόστος τόσο το οικονομικό όσο και το διοικητικό. Επιπροσθέτως τίθεται περιορισμός στην ίδρυση Νομικών Προσώπων Δημοσίου και Ιδιωτικού Δικαίου στους Ο.Τ.Α.
- vi. Ενώ πριν τον «Καλλικράτη» καμία δαπάνη Περιφέρειας, Δήμου ή Δημοτικής Επιχείρησης ή Ν.Π.Δ.Δ. δεν υπόκειντο σε προληπτικό έλεγχο πλέον καμία δαπάνη δεν μπορεί να πραγματοποιηθεί εάν δεν έχει περάσει τον προληπτικό έλεγχο του Ελεγκτικού Συνεδρίου.
- vii. Τίθενται συγκεκριμένα όρια για τη λήψη δανείου από τους Ο.Τ.Α., προκειμένου να εξαλειφθούν τα συνήθη περιστατικά υπερδανεισμένων δήμων. Αυτό συμβαίνει γιατί ο καταχρηστικός δανεισμός έχει επιπτώσεις τόσο στο χρέος κάθε δήμου ξεχωριστά όσο και στο συνολικό δημόσιο χρέος. Συνακόλουθα, προβλέπεται ειδικό πρόγραμμα εξυγίανσης για τους υπερχρεωμένους δήμους.

¹ Ν. 3861/2010, (Φ.Ε.Κ. 112/Α΄), «Ενίσχυση της διαφάνειας με την υποχρεωτική ανάρτηση νόμων και πράξεων των κυβερνητικών, διοικητικών και αυτοδιοικητικών οργάνων στο διαδίκτυο «Πρόγραμμα Διαύγεια» και άλλες διατάξεις».

5.2 Αυτοτέλεια και Εποπτεία στους Ο.Τ.Α.

5.2.1 Αυτοτέλεια

Η έννοια της αυτοτέλειας, οικονομικής και διοικητικής κατοχυρώνεται στο **άρθρο 102, παρ. 2, 4, 5 του Συντάγματος** και παραπέμπει σε άσκηση διοικητικής και όχι πολιτικής εξουσίας. Το Σύνταγμα κατοχυρώνει την αυτοτέλεια και όχι την οιονεί αυτονομία των Ο.Τ.Α. Η αυτοτέλεια των Ο.Τ.Α. ενισχύεται με το συνταγματικά θεσμοθετημένο «τεκμήριο αρμοδιότητας υπέρ των Ο.Τ.Α. για την διοίκηση των τοπικών υποθέσεων» (**Άρθρο 102, παρ 4 του Συντάγματος**).

5.2.2 Εποπτεία

Με το **Πρόγραμμα «Καλλικράτης» (Ν.3852/20010)** και συγκεκριμένα με τα άρθρα από 214 έως 237, θεσμοθετείται ένα εντελώς νέο σύστημα εποπτείας των πράξεων των Δήμων, των Περιφερειών και των Νομικών τους προσώπων και πειθαρχικού ελέγχου των αιρετών. Η γενική αρχή που διέπει το νέο καθεστώς της εποπτείας των ανωτέρω Οργανισμών είναι ότι ασκείται από το Κράτος και συνίσταται αποκλειστικά σε Έλεγχο Νομιμότητας των πράξεων τους και σε πειθαρχικό έλεγχο των αιρετών (**άρθρο 214, παρ 1, Ν. 3852/2010**). Σύμφωνα με το **άρθρο 102 του Συντάγματος** η εποπτεία αυτή δεν επιτρέπεται να εμποδίζει την πρωτοβουλία και την ελεύθερη δράση των Οργανισμών Τοπικής Αυτοδιοίκησης, ούτε να θίγει τη διοικητική και την οικονομική αυτοτέλειά τους. Η εποπτεία διαχωρίζεται σε Νομοθετική και Δικαστική που ασκείται από το Κράτος και σε Διοικητική που αποτελεί χαρακτηριστικό της Τοπικής Αυτοδιοίκησης. Η διοικητική Εποπτεία διέπεται από κάποιες αρχές που είναι ορισμένες από το Σύνταγμα όπως:

1. Ο έλεγχος είναι κατασταλτικός και όχι προληπτικός.
2. Η εποπτική αρχή δεν έχει την δυνατότητα να τροποποιεί τις προς έλεγχο πράξεις των οργάνων της αυτοδιοίκησης.
3. Η Εποπτική αρχή δεν επιτρέπεται να υποκαταστήσει την αρμοδιότητα των οργάνων τοπικής αυτοδιοίκησης.
4. Ο έλεγχος αφορά στην Νομιμότητα και όχι την σκοπιμότητα των πράξεων.

Παράδειγμα: σύμφωνα με τα παραπάνω μια απόφαση του Δημοτικού Συμβουλίου για να είναι έγκυρη θα πρέπει πρώτα να πάρει έγκριση από την περιφέρεια στην οποία υπάγεται, ως προς την νομιμότητά της, δηλαδή αν είναι σύννομη.

5.3 Το φαινόμενο της Διαφθοράς στους Ο.Τ.Α. και ο ρόλος της Γενικής Γραμματείας Καταπολέμησης της Διαφθοράς (ΓΕ.Γ.ΚΑ.Δ).

5.3.1. Η Διαφθορά στους Ο.Τ.Α.

Οι αλλαγές στη διοικητική οργάνωση της χώρας που συντελέστηκαν με το πρόγραμμα Καλλικράτης υπηρετούν αναμφίβολα την ιδέα για μια καλύτερη τοπική διακυβέρνηση. Ωστόσο, οι αλλαγές που γίνονται στον τρόπο διακυβέρνησης σε τοπικό επίπεδο ενέχουν αυξημένο κίνδυνο για εμφάνιση απατών και περιπτώσεων διαφθοράς, αφού απομακρύνουν την τοπική αυτοδιοίκηση από τον κεντρικό έλεγχο και το στενό δημοσιονομικό καθεστώς.

Η Διαφθορά ορίζεται από τον Οργανισμό της Διεθνούς Διαφάνειας (Transparency International) ως “**Η κατάχρηση της εμπιστευμένης εξουσίας για ιδιωτικό κέρδος**”. Η διαφθορά μπορεί να χαρακτηριστεί ως μεγάλη, ασήμαντη και πολιτική, ανάλογα με τα ποσά που χάθηκαν και τον τομέα στον οποίο συμβαίνει. (<https://www.transparency.org/what-is-corruption/#define>)

Ένας ορισμός της Διαφθοράς πιο νομικής φύσεως προκύπτει από το συνδυασμό των ορισμών που δίνουν το ποινικό και το διοικητικό δίκαιο και είναι ο εξής: «διαφθορά νοείται η απαίτηση, προσφορά παροχή ή αποδοχή, αμέσως ή εμμέσως, δώρου ή οποιουδήποτε άλλου μη προσήκοντος ωφελήματος ή υπόσχεσης ενός τέτοιου ωφελήματος, που επηρεάζει την ορθή εκτέλεση καθήκοντος ή την απαιτούμενη συμπεριφορά του λήπτη του δώρου ή του μη προσήκοντος ωφελήματος ή της υπόσχεσης ενός τέτοιου ωφελήματος».

Σύμφωνα με τους **Campos και Pradhan (2007)** η Διαφθορά στο δημόσιο αποτελεί ένα φαινόμενο το οποίο παρατηρείται σε όλες τις βαθμίδες της ιεραρχίας ανεξαιρέτως, δηλαδή, ξεκινά από τα ανώτερα επίπεδα και καταλήγει στα κατώτερα με αποτέλεσμα όλες οι εκφάνσεις της να συνδέονται μεταξύ τους. Η πολιτική ηγεσία μίας χώρας ή και της τοπικής Αυτοδιοίκησης επιδίδονται σε κατάχρηση εξουσίας με τη μορφή πολιτικών αποφάσεων που αφορούν την εισήγηση και ψήφιση ευνοϊκών διατάξεων, κανονιστικών πράξεων ή μη ορθολογική κατανομή των δημοσίων/δημοτικών πόρων. Αυτή η συμπεριφορά έχει σαν σκοπό την με την παροχή κατάλληλου

αντιτίμου ή ακόμα και την υπεξαίρεση δημόσιου χρήματος παροχή εύνοιας σε συγκεκριμένους ιδιωτικούς φορείς (Hellman et al, 2000).

5.3.2. Ο ρόλος της ΓΕ.Γ.ΚΑ.Δ. στην καταπολέμηση της Διαφθοράς.

Η καταπολέμηση της Διαφθοράς αποτελεί μια από τις βασικές προτεραιότητες της Ελληνικής Κυβέρνησης, για το σκοπό αυτό ψηφίστηκε ο Νόμος 4320/2015 μέσω του Άρθρου 6 ιδρύθηκε η **Γενική Γραμματεία Καταπολέμησης της Διαφθοράς (ΓΕ.Γ.ΚΑ.Δ)**. Για την συστηματική αντιμετώπιση του προβλήματος της Διαφθοράς είναι απαραίτητη η δημιουργία μιας ολοκληρωμένης Δημόσιας πολιτικής που θα έχει ως σκοπό την πρόληψη και την αντιμετώπιση του φαινομένου, την επιβολή κυρώσεων και την διαμόρφωση ισχυρών μηχανισμών Εσωτερικού Ελέγχου. Σύμφωνα με τον ιδρυτικό της Νόμο (Άρθρα 7, 9, 10, 11, 12 του Νόμου 4320/15, όπως τροποποιήθηκε με τον Ν.4446/2013) και τους στόχους του **Εθνικού Στρατηγικού Σχεδίου για την Καταπολέμηση της Διαφθοράς** (http://www.gsac.gov.gr/attachments/article/122/GR_National%20Anticorruption%20Plan_31_12_2016.pdf) , που αποτελούν και τις βασικές πτυχές της υπό κατάρτισης **Ειδικής Στρατηγικής Καταπολέμησης της Διαφθοράς στον Τομέα της Τοπικής Αυτοδιοίκησης**, η ΓΕΓΚΑΔ έχει τις εξής αρμοδιότητες:

1. **“Στόχος 12 :** Ενίσχυση των ικανοτήτων και δεξιοτήτων των μονάδων εσωτερικού ελέγχου. Οι Μονάδες εσωτερικού ελέγχου θα υποβάλλουν τακτικά εκθέσεις σχετικά με υποθέσεις υπόνοιας διαφθοράς και θα υποβάλλουν προτάσεις για την ανάπτυξη των δραστηριοτήτων καταπολέμησης της διαφθοράς στη Γενική Γραμματεία για την Καταπολέμηση της Διαφθοράς και στον αρμόδιο Υπουργό Επικρατείας. Η τακτική διαβούλευση μεταξύ του Υπουργού Επικρατείας, της Γενικής Γραμματείας για τη Καταπολέμηση της Διαφθοράς και των μονάδων εσωτερικού ελέγχου επιτυγχάνεται μέσω του αρμόδιου συνδέσμου.”
2. **“Στόχος 13:** Ενίσχυση της ακεραιότητας σε όλες τις διαδικασίες στις δημόσιες υπηρεσίες, στις περιφέρειες και στην τοπική αυτοδιοίκηση.”
3. **“Στόχος 14:** Εξέταση των ιδιαίτερων αναγκών των τομέων υψηλού κινδύνου στην εκδήλωση φαινομένων διαφθοράς, όπως η φορολογική διοίκηση, οι υπηρεσίες υγείας, τα δημόσια έργα, αμυντικές προμήθειες και συμβάσεις, κρατικά και τοπικής αυτοδιοίκησης δάνεια επιχειρηματικών επενδύσεων.”

4. “**Στόχος 37:** Υιοθέτηση Κωδίκων Δεοντολογίας και Ηθικής για όλους του δημόσιους και τοπικούς λειτουργούς.”

5. “**Στόχος 40:** Υποχρέωση των Περιφερειών και της τοπικής αυτοδιοίκησης να συμμορφωθούν με τις απαιτήσεις του νομικού πλαισίου για την καταπολέμηση της διαφθοράς και των στόχων του στρατηγικού σχεδιασμού.”

6. “**Στόχος 41:** Αξιολόγηση των αιτιών για την έλλειψη εφαρμογής των απαραίτητων ενεργειών καταπολέμησης της διαφθοράς και προτάσεις θεραπείας αυτών των ελλείψεων.”
(<http://www.gsac.gov.gr/index.php/etisies-ektheseis/2016>)

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6. ΟΙ ΕΛΕΓΚΤΙΚΟΙ ΜΗΧΑΝΙΣΜΟΙ ΣΤΟΥΣ Ο.Τ.Α.

6.1 Εισαγωγικές Επισημάνσεις.

Ο αριθμός των ελεγκτικών μηχανισμών που υπάρχουν σήμερα στη Χώρα μας είναι αρκετά μεγάλος και έχουν στην αρμοδιότητάς τον έλεγχο των υπηρεσιών του Δημοσίου, των Ο.Τ.Α. Α' και Β' Βαθμού, των Ν.Π.Δ.Δ., των κρατικών Ν.Π.Ι.Δ., των δημόσιων επιχειρήσεων και των επιχειρήσεων των οποίων η διοίκηση ανήκει στο δημόσιο. Τα ελεγκτικά σώματα έχουν ως αντικειμενικό σκοπό:

- i. Την βελτίωση της ποιότητας των παρεχόμενων υπηρεσιών
- ii. Την βελτίωση της διοικητικής αποτελεσματικότητας μέσω της ανάλυσης των διαδικασιών
- iii. Την τήρηση της Νομιμότητας και η εξάλειψη των φαινομένων διαφθοράς και κακοδιαχείρισης.
- iv. Την βελτίωση-αύξηση της αποδοτικότητας των υπηρεσιών μέσω της ορθής διαχείρισης των δαπανών, χωρίς όμως να αυξάνεται το κόστος λειτουργίας.

6.2 Σώμα Επιθεωρητών Ελεγκτών Δημόσιας Διοίκησης (Σ.Ε.Ε.Δ.Δ.)

Σύμφωνα, με την Έκθεση Πεπραγμένων 2016, Σώμα Επιθεωρητών Ελεγκτών Δημόσιας Διοίκησης, (2007) το Σ.Ε.Ε.Δ.Δ. εκτός του ότι είναι το παλαιότερο σώμα εσωτερικού έλεγχου της Ελληνικής Δημόσιας Διοίκησης (συστάθηκε με το Άρθρο 6, Ν.2477/1997) αποτελεί και το μοναδικό με αρμοδιότητα τον καθολικό έλεγχο των Δημοσίων υπηρεσιών. Το Σ.Ε.Ε.Δ.Δ. είναι ο διάδοχος του Σώματος Ελεγκτών Δημόσιας Διοίκησης (Σ.Ε.Δ.Δ.) και πλέον λειτουργεί βάσει των διατάξεων των άρθρων 2, 7 του Νόμου 3074/2002. Σύμφωνα με το Άρθρο 1, Π.Δ. 71/2015 η Γενική Γραμματεία για την Καταπολέμηση της Διαφθοράς (όπου ανήκε το Σ.Ε.Ε.Δ.Δ. σύμφωνα με το άρθρο 8, Ν.4320/2015) μεταφέρθηκε ως σύνολο υπηρεσιών, μαζί και με τους εποπτευόμενους της φορείς (π.χ. Σ.Ε.Ε.Δ.Δ.) Υπουργείο Δικαιοσύνης, Διαφάνειας και Ανθρωπίνων Δικαιωμάτων.

Σύμφωνα με την Έκθεση Πεπραγμένων 2016, Σώμα Επιθεωρητών Ελεγκτών Δημόσιας Διοίκησης, (2007), σελ 10 , οι αρμοδιότητες του Σ.Ε.Ε.Δ.Δ. είναι οι εξής:

- i. “Η διενέργεια επιθεωρήσεων – ελέγχων και ερευνών.
- ii. Η διενέργεια προανακρίσεων και προκαταρκτικών εξετάσεων μετά από παραγγελία του αρμόδιου εισαγγελέα.
- iii. Η συγκέντρωση του απαιτούμενου αποδεικτικού υλικού προκειμένου να διαβιβαστεί στην αρμόδια Εισαγγελική Αρχή η σχετική αναφορά για ορισμένα ποινικά αδικήματα που διαπράττουν ή συμμετέχουν σε αυτά δημόσιοι υπάλληλοι.
- iv. Η διενέργεια ένορκων διοικητικών εξετάσεων (Ε.Δ.Ε.) κατά τη διάρκεια ή μετά το πέρας των επιθεωρήσεων – ελέγχων για τη διαπίστωση διάπραξης πειθαρχικών αδικημάτων.
- v. Ο έλεγχος της περιουσιακής κατάστασης των υπαλλήλων των φορέων που ελέγχονται από το Σ.Ε.Ε.Δ.Δ.
- vi. Η παρακολούθηση των πειθαρχικών διαδικασιών στους φορείς που υπάγονται στην ελεγκτική αρμοδιότητά του **(υποπαρ. ΣΤ.11. περ. 1 της παραγράφου ΣΤ του άρθρου πρώτου του Ν. 4152/2013, ΦΕΚ Α 107/9.5.2013)** .

Μέσω της άσκησης των ανωτέρω αρμοδιοτήτων το Σ.Ε.Ε.Δ.Δ. μεριμνά για τον εντοπισμό και την αντιμετώπιση φαινομένων Διαφθοράς, Κακοδιαχείρισης, Αναποτελεσματικότητας, Χαμηλής παραγωγικότητας κ.α. ώστε να επιτύχει τον σκοπό του, την διασφάλιση της αποτελεσματικής και εύρυθμης λειτουργίας της Δημόσιας Διοίκησης.

Σύμφωνα, με τον **Κουτούπη (2009), σελ. 317-318**, το Σ.Ε.Ε.Δ.Δ. αξιολογεί τα συστήματα Εσωτερικού Ελέγχου των Ο.Τ.Α. και προβαίνει στις απαραίτητες συμβουλές και προτάσεις οι οποίες, αφού έχουν πρώτα συζητηθεί και συμφωνηθεί με τους ελεγχόμενους, αποστέλλονται προς το αρμόδιο Υπουργείο με την μορφή αναφορών. Και αυτό με τη σειρά του υλοποιεί και στηρίζει νομοθετικά τις κατά την κρίση του βελτιωτικές προτάσεις για την αξία και λειτουργία των Ο.Τ.Α.

Στην συνέχεια, θα παραθέσουμε κάποιους πίνακες με στοιχεία από το έργο του Σ.Ε.Ε.Δ.Δ. για το έτος 2016, για 413 εκθέσεις επιθεώρησης – ελέγχου στις οποίες διαπιστώθηκαν περιπτώσεις παραβίασης της αρχής της νομιμότητας, αδιαφανών διαδικασιών, κακοδιοίκησης, αναποτελεσματικότητας και παρατυπιών.

Πίνακας 6.1

Κατανομή των 413 εκθέσεων επιθεώρησης ελέγχου ανά θεματικό αντικείμενο και ανά φορέα υπαγωγής των ελεγχθεισών Υπηρεσιών για το 2016.

ΘΕΜΑΤΙΚΟ ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΟ	ΚΕΝΤΡΙΚΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗ			ΤΟΠΙΚΗ		ΣΥΝΟΛΟ	%
	ΥΠΟΥΡΓΕΙΑ	ΑΠΟΚ. ΔΙΟΙΚΗΣΕΙΣ	Ν.Π.Δ.Δ.	ΠΕΡΙΦΕΡΕΙΕΣ	ΔΗΜΟΙ ΚΑΙ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ ΤΟΥΣ		
Δόμηση, Χωροταξία	1				46	47	11,38
Φυσικό Περιβάλλον	1	11		1		13	3,15
Πολιτιστικό Περιβάλλον	2					2	0,48
Έργα, Προμήθειες, Συμβάσεις	5	2	19	6	33	65	15,74
Άδειες Επιχειρήσεων, Άσκησης Επαγγελματών			1	4	23	28	6,78
Υγεία, Πρόνοια	1		11	2	3	17	4,12
Ασφάλιση, Απασχόληση	2		12		2	16	3,87
Εκπαίδευση, Κατάρτιση	17		25			42	10,17
Μεταφορές, Επικοινωνίες				1		1	0,24
Αναπτυξιακά και λοιπά Προγράμματα	1		3			4	0,97
Δημόσια Περιουσία Έσοδα	4	3	4	2	15	28	6,78
Αλλοδαποί, Μετανάστευση, Ιθαγένεια		1			4	5	1,21
Οργάνωση, Λειτουργία Υπηρεσιών	23	1	45	9	39	117	28,33
Λοιπά θέματα Ο.Τ.Α. Α' βαθμού					21	21	5,08
Πειθαρχικές Υποθέσεις			4		3	7	1,69
ΣΥΝΟΛΟ	57	18	124	25	189	413	100
ΠΟΣΟΣΤΟ %	13,8	4,36	30,02	6,05	45,76	100	

Πηγή: Σώμα Επιθεωρητών Ελεγκτών Δημόσιας Διοίκησης, Έκθεση Πεπραγμένων 2016, Εθνικό Τυπογραφείο, Αθήνα, 2007. (<http://www.seedd.gr>)

Από τα ανωτέρω στοιχεία προκύπτει ότι πλέον του 45% των ελέγχων διενεργήθηκε σε Οργανισμούς Τοπικής Αυτοδιοίκησης Α' βαθμού και Επιχειρήσεις τους, κυρίως για θέματα που αφορούσαν σε υποθέσεις Δόμησης και Χωροταξίας, Ανάθεσης Έργων, Προμηθειών αγαθών και στην Οργάνωση, Λειτουργία των Υπηρεσιών. Θεματικά, το σημαντικότερο ποσοστό των ελέγχων 28,33% αφορούσε στην Οργάνωση και Λειτουργία Δημοσίων Υπηρεσιών, και ακολουθεί με 15,74% η κατηγορία Έργα, Προμήθειες, Συμβάσεις.

Πίνακας 6.2

Προτάσεις του Σ.Ε.Ε.Δ.Δ. καταναμημένες ως προς το φορέα στον οποίο απευθύνονται και ως προς την κατηγορία τους.

Κατηγορία Πρότασης	Υπουργείο	Αποκ/νη Διοίκηση	Νομικό Πρόσωπο	Περιφέρεια	ΟΤΑ Α' βαθμού	ΣΥΝΟΛΟ	%
Θεσμικό πλαίσιο	33	0	26	0	1	60	14,29
Νομιμότητα	15	7	18	2	61	103	24,52
Υλικοτεχνική υποδομή	4	0	1	1	8	14	3,33
Κτηριακή Υποδομή	0	0	0	0	1	1	0,24
Διαδικασίες	57	11	55	13	80	216	51,43
Διενέργεια ελέγχων από άλλες Υπηρεσίες	1	0	12	0	10	23	5,48

Ανθρώπινο Δυναμικό	1	0	0	0	2	3	0,71
Σύνολο	111	18	112	16	163	420	100
%	26,43	4,29	26,67	3,81	38,81	100	

Πηγή: Σώμα Επιθεωρητών Ελεγκτών Δημόσιας Διοίκησης, Έκθεση Πεπραγμένων 2016, Εθνικό Τυπογραφείο, Αθήνα, 2007. (<http://www.seedd.gr>)

Από τον ανωτέρω πίνακα προκύπτει ότι το μεγαλύτερο ποσοστό προτάσεων αφορά στην τήρηση και στην ποιότητα των **Διοικητικών Διαδικασιών (51,43%)** ενώ το αμέσως μεγαλύτερο ποσοστό αφορά στη **Νομιμότητα** δράσης των υπηρεσιών που ελέγχθηκαν (**24,52%**). Επιπλέον πληροφόρηση που παίρνουμε αφορά στο γεγονός ότι από το σύνολο των προτάσεων που αφορούν στη **Νομιμότητα (103) περίπου το 59%** αυτών αφορούν στην αποκατάσταση της νομιμότητας σε Ο.Τ.Α. Α' βαθμού, συνεκτιμωμένου όμως ότι πλέον του 45% των ελέγχων διενεργήθηκε σε Οργανισμούς Τοπικής Αυτοδιοίκησης Α' βαθμού και επιχειρήσεις τους.

Πίνακας 6.3

Κατανομή υπαλλήλων / οργάνων της Διοίκησης, για τους οποίους αναζητήθηκαν πειθαρχικές ευθύνες, ανά ιδιότητα και ανά Υπηρεσία προέλευσης.

Ιδιότητα	Υπουργείο	Αποκ/νη Διοίκηση	Νομικό Πρόσωπο	Περιφέρεια	ΟΤΑ Α' βαθμού	ΣΥΝΟΛΟ	%
Υπάλληλος	11	4	9	19	47	90	37,50
Τμηματάρχης	2	2	1	0	19	24	10
Διευθυντής	4	6	7	3	11	31	12,92

Γεν. Διευθυντής	0	0	0	0	4	4	1,67
Δήμαρχος					9	9	3,75
Λοιπά Αιρετά Όργανα			2	3	42	47	19,58
Άλλοι (μέλη ΔΕΠ, ΕΠ, κ.α.)	2		25		8	35	14,58
Σύνολο	19	12	44	25	140	240	100,00
Ποσοστό %	7,92	5,00	18,33	10,42	58,33	100,00	

Πηγή: Σώμα Επιθεωρητών Ελεγκτών Δημόσιας Διοίκησης, Έκθεση Πεπραγμένων 2016, Εθνικό Τυπογραφείο, Αθήνα, 2007. (<http://www.seedd.gr>)

Από τα δεδομένα του ανωτέρω πίνακα προκύπτει ότι περίπου πλέον του **58%** των λειτουργών, για τους οποίους προτάθηκε η άσκηση πειθαρχικής δίωξης, προέρχεται από τους Ο.Τ.Α. Α' βαθμού και επιχειρήσεις τους. Αξιοσημείωτο είναι το γεγονός, ότι τους Ο.Τ.Α. Α' βαθμού **οι Αιρετοί** (Δήμαρχος και Λοιπά Αιρετά Όργανα) αποτελούν την πολυπληθέστερη κατηγορία (51), για τους οποίους διαπιστώθηκε παραβατική συμπεριφορά σε σχέση με το υπόλοιπο προσωπικό τους. Σημειώνεται επίσης, ότι από τα ως άνω συνολικά στοιχεία προκύπτει ότι οι πειθαρχικές ευθύνες βαρύνουν κατά κύριο λόγο τους υπαλλήλους (37,50%).

Τέλος, κρίνεται σκόπιμο να αναφερθούμε σε κάποια ιστορικά στοιχεία για το έργο του Σ.Ε.Ε.Δ.Δ. από το 1998, που λειτούργησε μετά την σύστασή του με το άρθρο 6 του Νόμου 2477/97, έως το 2016. Σύμφωνα με τα διαθέσιμα στοιχεία ο ετήσιος αριθμός αναφορών/καταγγελιών των τελευταίων δεκατριών ετών (2004 έως 2016), που υποβλήθηκαν στο Σώμα Επιθεωρητών-Ελεγκτών Δημόσιας Διοίκησης παρουσιάζει αυξητική τάση όπως προκύπτει από τον παρακάτω πίνακα.

Πίνακας 6.4

Καταγραφή των καταγγελιών ανά έτος και ποσοστιαία μεταβολή ανά έτος.

Έτος	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
Αριθμός Καταγγελιών	885	1018	1187	1964	1747	2393	3038	2954	2020	2877	3691	1855	3120
Ετήσια ποσοστιαία μεταβολή %		+15,03	+16,60	+65,46	- 11,05	+36,98	+26,95	- 2,76	- 31,62	+42,43	+28,29	- 49,74	+68,19

Πηγή: Σώμα Επιθεωρητών Ελεγκτών Δημόσιας Διοίκησης, Έκθεση Πεπραγμένων 2016, Εθνικό Τυπογραφείο, Αθήνα, 2007. (<http://www.seedd.gr>)

Από τα παραπάνω καθίσταται εμφανής η μέχρι το έτος 2014 αυξητική τάση του πλήθους των καταγγελιών που υποβλήθηκαν στο Σ.Ε.Δ.Δ., μια αισθητή μείωση (49,74%) αυτών κατά το έτος 2015 και μια σημαντική αύξηση (69,19%) κατά το έτος 2016.

Πίνακας 6.5

Κατανομή των καταγγελιών 2004 έως 2016, ανά φορέα υπαγωγής της καταγγελλόμενης Υπηρεσίας.

ΦΟΡΕΑΣ ΥΠΑΓΩΓΗΣ ΚΑΤΑΓΓΕΛΛΟΜΕΝΗΣ ΥΠΗΡΕΣΙΑΣ	ΠΟΣΟΣΤΟ ΚΑΤΑΓΓΕΛΕΙΩΝ %
Υπουργεία	27,17
Αποκεντρωμένες Διοικήσεις	4,48
Νομικά Πρόσωπα (Δ.Δ. ή Ι.Δ.)	20,42

Περιφέρειες	9,78
Δήμοι/ Κοινότητες και Επιχειρήσεις τους	38,15

Πηγή: Σώμα Επιθεωρητών Ελεγκτών Δημόσιας Διοίκησης, Έκθεση Πεπραγμένων 2016, Εθνικό Τυπογραφείο, Αθήνα, 2007. (<http://www.seedd.gr>)

Από τα στοιχεία του παραπάνω πίνακα φαίνεται ότι οι καταγγελίες εστιάζονται κυρίως στον τομέα της Τοπικής Αυτοδιοίκησης Α' βαθμού με ποσοστό περίπου 38% .

Συνοψίζοντας, βασικός σκοπός του Σ.Ε.Ε.Δ.Δ. είναι να προστατέψει τα συμφέροντα των Ο.Τ.Α., γενικά του Δημόσιου Τομέα και κατ' επέκταση των πολιτών και όσο το δυνατόν να περιορίσει/ διορθώσει τα φαινόμενα της κακοδιοίκησης, που όπως φαίνεται από τα στοιχεία που συλλέχτηκαν από την Έκθεση Πεπραγμένων 2016 του Σ.Ε.Ε.Δ.Δ. αφορούν στους Ο.Τ.Α. Α' βαθμού και στις επιχειρήσεις τους.

6.3 Αυτοτελή Υπηρεσία Εποπτείας

Ο εποπτικός έλεγχος των διοικητικών πράξεων των οργάνων της τοπικής αυτοδιοίκησης, ως προς τη Νομιμότητα και όχι ως προς τη σκοπιμότητα, σύμφωνα με το **άρθρο 215 του Ν.3852/2010** (Πρόγραμμα «Καλλικράτης»), όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 20 του Ν.4257/2017 ασκείται από την «**Αυτοτελή Υπηρεσία εποπτείας Ο.Τ.Α.**», που ουσιαστικά λειτουργεί ως τμήμα Εσωτερικού Ελέγχου, με προϊστάμενο τον «**Ελεγκτή Νομιμότητας**».

Η θεσμοθέτηση με το πρόγραμμα «Καλλικράτης» του «Ελεγκτή νομιμότητας» και των «Αυτοτελών Υπηρεσιών Εποπτείας» των Ο.Τ.Α., διαμορφώνει το πλαίσιο εσωτερικού ελέγχου των Ο.Τ.Α., με στόχο την εποπτεία και τον έλεγχο νομιμότητας των πράξεων των δήμων (**Βασιλάκου (2014), σελ. 37-38**).

Η σύσταση και οι αρμοδιότητες της Α.Υ.Ε. Ο.Τ.Α. ορίζονται την σχετική Νομοθεσία και συγκεκριμένα με το Άρθρο 215 του Ν.3852/2010, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 20 του Ν.4257/2014 ως εξής:

“... Άρθρο 215 «**Αυτοτελής Υπηρεσία Εποπτείας Ο.Τ.Α. – Αρμοδιότητες**»

1. Συστήνεται στην έδρα κάθε Αποκεντρωμένης Διοίκησης Αυτοτελής Υπηρεσία Εποπτείας Ο.Τ.Α., η οποία εντάσσεται στην οργανωτική δομή της οικείας Αποκεντρωμένης Διοίκησης υπαγόμενη απευθείας στον Γενικό Γραμματέα.¹⁹⁷ Όταν προσβάλλονται πράξεις της Αυτοτελούς Υπηρεσίας Εποπτείας Ο.Τ.Α, ενώπιον των αρμόδιων δικαστηρίων, παρίσταται ως διάδικος, πλην του Υπουργού Εσωτερικών, Αποκέντρωσης και Ηλεκτρονικής Διακυβέρνησης, και ο καθ' ύλην αρμόδιος Υπουργός.
2. Η Αυτοτελής Υπηρεσία Εποπτείας Ο.Τ.Α. είναι αρμόδια για τον έλεγχο νομιμότητας των πράξεων των Ο.Τ.Α. και για τον πειθαρχικό έλεγχο των αιρετών κατά το άρθρο 102 παράγραφος 4 του Συντάγματος
3. Η Αυτοτελής Υπηρεσία Εποπτείας Ο.Τ.Α. μπορεί να εκδίδει οδηγίες αυτεπαγγέλτως με σκοπό τη διασφάλιση της νομιμότητας στη δράση τους.” (**Άρθρο 215 του Ν.3852/2010, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 20 του Ν.4257/2014**).

Η Αυτοτελής Υπηρεσία Εποπτείας των Ο.Τ.Α. όπως ορίζεται στο Άρθρο 218 του Ν.4257/2014, Κεφάλαιο Α' «Θέματα οργάνωσης και λειτουργίας Ο.Τ.Α», διαρθρώνεται ως εξής:

1) Ελεγκτής Νομιμότητας.

2) Διεύθυνση Εποπτείας Ο.Τ.Α.

α) Τμήμα Γενικών και Οικονομικών Υποθέσεων

β) Τμήμα Τεχνικών Υποθέσεων.

Σύμφωνα με την επίσημη ιστοσελίδα <http://www.opengov.gr/types/?p=4385>, στις 5 Σεπτεμβρίου 2016, ολοκληρώθηκε η Δημόσια Διαβούλευση σχεδίου Νόμου «Αυτοτελής Υπηρεσία Εποπτείας Ο.Τ.Α., Ρύθμιση θεμάτων Ο.Τ.Α. και άλλες διατάξεις». Σύμφωνα με την Αιτιολογική Έκθεση του εν λόγω σχεδίου Νόμου αντικαθίσταται το Άρθρο 215, Ν.3852 και ιδρύεται στην έδρα **κάθε Περιφέρειας** με σκοπό να αποκτήσει πραγματικά αυτοτελή φύση, αφού θα διαχωριστεί από τη δομή της Αποκεντρωμένης Διοίκησης. Επιπλέον θα παρακολουθείται η Αυτοδιοικητική δομή της χώρας και θα γίνει πιο ουσιαστικός ο έλεγχος Νομιμότητας των Ελεγκτών διότι θα έχουν πεπερασμένο αριθμό αποφάσεων να ελέγξουν.

6.4 Ελεγκτικό Συνέδριο

Σύμφωνα με τον **Κουτούπη (2009)**, ένας ακόμα θεσμοθετημένος ελεγκτικός μηχανισμός των Ο.Τ.Α. είναι το **Ελεγκτικό Συνέδριο** που αποτελεί το ανώτατο όργανο οικονομικού ελέγχου της Τοπικής Αυτοδιοίκησης. Στις αρμοδιότητές του, όπως θα αναλυθούν στη συνέχεια, εμπίπτει ο έλεγχος των δαπανών των Ο.Τ.Α. και ο έλεγχος των απολογισμών τους. Το Ελεγκτικό Συνέδριο ασκεί είτε κατασταλακτικό, είτε προληπτικό έλεγχο² και διαχωρίζεται σε έλεγχο Νομιμότητας (όχι Σκοπιμότητας, αφού απαγορεύεται ρητά από το Σύνταγμα) και Κανονικότητας της διαχείρισης και σε έλεγχο ουσιαστικό³.

Σύμφωνα με την νομοθεσία **Ν. 4129/2013 «περί Κύρωσης του Κώδικα Νόμων για το Ελεγκτικό Συνέδριο»**, καθορίζονται οι Αρμοδιότητές του, η Συγκρότησή του και η Οργάνωσή του. Οι αρμοδιότητες του Ε.Σ. στους Ο.Τ.Α. ορίζονται συγκεκριμένα στα παρακάτω άρθρα του εν λόγω Νόμου:

1. Άρθρο 33 «Προληπτικός έλεγχος δαπανών Ο.Τ.Α.»

“Οι δαπάνες των δήμων, των περιφερειών, των νομικών τους προσώπων δημοσίου δικαίου, καθώς και των κοινωφελών επιχειρήσεων, των επιχειρήσεων ύδρευσης αποχέτευσης και των δημοτικών ανωνύμων εταιρειών του άρθρου 266 του Κώδικα Δήμων και Κοινοτήτων (ν. 3463/2006, Α΄ 114), ανεξαρτήτως πληθυσμού, εξαιρουμένων των σχολικών επιτροπών, υπάγονται στον προληπτικό έλεγχο του Ελεγκτικού Συνεδρίου.”

2. Άρθρο 36 «Προληπτικός έλεγχος συμβάσεων Ο.Τ.Α.»

“Για τις συμβάσεις προμήθειας αγαθών, εκτέλεσης έργων και παροχής υπηρεσιών, συμπεριλαμβανομένων των προγραμματικών συμβάσεων, που συνάπτουν οι Ο.Τ.Α. και τα νομικά τους πρόσωπα, προϋπολογιζόμενης δαπάνης, χωρίς φόρο προστιθέμενης αξίας (Φ.Π.Α.), ποσού άνω των διακοσίων χιλιάδων ευρώ, διενεργείται υποχρεωτικά προληπτικός

² Ο **προληπτικός έλεγχος** θεσμοθετήθηκε με το Π.Δ. 172/1997, αφορά τους μεγάλους Δήμους της χώρας (Δ. Αθήνας, Δ. Πειραιά, Δ. Θεσσαλονίκης, Δ. Ηλιούπολης και Δ. Περιστερίου) και έχει ως σκοπό τον περιορισμό των κινδύνων κατάχρησης λόγω του μεγάλου όγκου των οικονομικών συναλλαγών στους εν λόγω Δήμους.

³ **Ουσιαστικός έλεγχος** σημαίνει εξακρίβωση ης αλήθειας των επί των δικαιολογητικών αναφερόμενων γεγονότων ή στοιχείων.

έλεγχος νομιμότητας αυτών, πριν από τη σύναψή τους, από τον Επίτροπο του Ελεγκτικού Συνεδρίου, που είναι αρμόδιος για τον προληπτικό έλεγχο των δαπανών τους.”

3. Άρθρο 51 «Κατασταλτικός έλεγχος Ο.Τ.Α.»

“Από το Ελεγκτικό Συνέδριο διεξάγεται υποχρεωτικά κατασταλτικός έλεγχος των λογαριασμών των δήμων, των περιφερειών και των νομικών τους προσώπων δημοσίου δικαίου, καθώς και των κοινοφελών επιχειρήσεων, των επιχειρήσεων ύδρευσης αποχέτευσης και των δημοτικών ανωνύμων εταιρειών του άρθρου 266 του Κώδικα Δήμων και Κοινοτήτων. Ο έλεγχος είναι ετήσιος τακτικός και δειγματοληπτικός, εκτός εάν από το δειγματοληπτικό έλεγχο προέκυψαν λόγοι που επιβάλλουν τη γενίκευση του κατασταλτικού ελέγχου και διενεργείται μετά το τέλος κάθε οικονομικής χρήσης ή είναι έκτακτος γενικός ή ειδικός ή θεματικός και συνίσταται στον έλεγχο νομιμότητας και κανονικότητας της διαχείρισης. Σε κάθε περίπτωση ο έλεγχος διενεργείται σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος νόμου.”

Οι ραγδαίες αλλαγές στο οικονομικό περιβάλλον των Ο.Τ.Α. απαιτούν αντίστοιχα και δραστικές αλλαγές στους ελέγχους τόσο ποιοτικές όσο και ποσοτικές. Ο ρόλος του Ελεγκτικού Συνεδρίου μπορεί να είναι καταλυτικός στην υλοποίηση των δράσεων που απαιτούνται στα πλαίσια των ανωτέρω αλλαγών, είτε του τρόπου Διακυβέρνησης, είτε κατά τις Διοικητικές μεταρρυθμίσεις. (J. Wayne Cameron, 1995).

6.5 Οικονομική Επιτροπή

Σύμφωνα, με το Άρθρο 7, του **Νόμου 3852/2010 «Πρόγραμμα Καλλικράτης»**. “Ο δήμος διοικείται από το Δημοτικό Συμβούλιο, την Οικονομική Επιτροπή, την Επιτροπή Ποιότητας Ζωής, την Εκτελεστική Επιτροπή και τον Δήμαρχο.”

Ειδικότερα, με το άρθρο 74, παρ. 1 του Ν.3852/2010, η Οικονομική Επιτροπή αποτελείται από τον Δήμαρχο ή τον οριζόμενο από αυτόν αντιδήμαρχο ως πρόεδρο και από έναν αριθμό μελών, ο οποίος καθορίζεται αναλογικά με τον αριθμό μελών του Δημοτικού Συμβουλίου. Συνεπώς, η Οικονομική Επιτροπή αποτελεί ένα από τα συλλογικά όργανα του Δήμου, που παρακολουθεί και ελέγχει την οικονομική του λειτουργία και έχει τις αρμοδιότητες που ορίζονται στο **άρθρο 72, του Νόμου 3852/2010** και συνοπτικά παρουσιάζονται παρακάτω:

- α) συντάσσει τον προϋπολογισμό του δήμου και προβαίνει στην τελική διαμόρφωση του σχεδίου προϋπολογισμού εξόδων των δημοτικών και τοπικών κοινοτήτων του δήμου, σύμφωνα με το άρθρο 86 παρ. 2 και 3 του Ν. 3852/2010,
- β) ελέγχει την υλοποίηση του προϋπολογισμού και υποχρεούται να υποβάλλει ανά τρίμηνο έκθεση προς το Δημοτικό Συμβούλιο,
- γ) προελέγχει τον απολογισμό,
- δ) αποφασίζει για την έγκριση των δαπανών και τη διάθεση των πιστώσεων του προϋπολογισμού, εκτός από εκείνες που σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις αποφασίζει το δημοτικό συμβούλιο, καθώς επίσης αποφασίζει αιτιολογημένα και για τις περιπτώσεις απευθείας ανάθεσης προμηθειών, παροχής υπηρεσιών, εκπόνησης μελετών και εκτέλεσης έργων σε εξαιρετικά επείγουσες περιπτώσεις,
- ε) με την επιφύλαξη της παραγράφου 3 του παρόντος, καταρτίζει τους όρους, συντάσσει τη διακήρυξη, διεξάγει και κατακυρώνει όλες τις δημοπρασίες σύμφωνα με την κείμενη νομοθεσία.
- στ) μελετά την ανάγκη συνάψεως δανείων, καταρτίζει τους όρους τους και εισηγείται σχετικά στο δημοτικό συμβούλιο,
- ζ) εισηγείται προς το δημοτικό συμβούλιο την επιβολή τελών, δικαιωμάτων και εισφορών,
- η) αποφασίζει για την αποδοχή κληρονομιών, κληροδοσιών και δωρεών,
- θ) εισηγείται στο δημοτικό συμβούλιο ετήσιο σχέδιο διαχείρισης και αξιοποίησης της περιουσίας του δήμου. Παρακολουθεί την υλοποίηση του εν λόγω σχεδίου και ενημερώνει το δημοτικό συμβούλιο,
- ι) αποφασίζει για ζητήματα διαφάνειας και ηλεκτρονικής διακυβέρνησης,

- ια) εισηγείται στο δημοτικό συμβούλιο τα σχέδια κανονιστικών αποφάσεων του δήμου και παρακολουθεί την υλοποίησή τους,
- ιβ) αποφασίζει για την υποβολή προσφυγών στις διοικητικές Αρχές,
- ιγ) αποφασίζει για την άσκηση όλων των ενδίκων βοηθημάτων και των ενδίκων μέσων,
- ιδ) αποφασίζει για το δικαστικό συμβιβασμό και εισηγείται στο δημοτικό συμβούλιο για τον εξώδικο συμβιβασμό ή την κατάργηση δίκης που έχουν αντικείμενο μέχρι ποσού τριάντα χιλιάδων (30.000) ευρώ,
- ιε) αποφασίζει για την πρόσληψη πληρεξουσίου δικηγόρου και για την ανάκληση της πληρεξουσιότητας του,
- ιστ) και τέλος, μπορεί να αναθέτει την παροχή γνωμοδοτήσεων, μόνο εφόσον δεν έχουν προσληφθεί δικηγόροι, με μηνιαία αντιμισθία. Με απόφαση της είναι δυνατή, κατ' εξαίρεση, η ανάθεση σε δικηγόρο, εξώδικου ή δικαστικού χειρισμού, ανά υπόθεση, ζητημάτων, τα οποία έχουν ιδιαίτερη σημασία για τα συμφέροντα του δήμου και απαιτούν εξειδικευμένη γνώση ή εμπειρία.

6.6 Ο Συνήγορος του Πολίτη (ΣτΠ)

Τέλος, θα αναλύσουμε δύο ανεξάρτητες αρχές τον «**Συνήγορο του Πολίτη**» και τον «**Συμπαραστάτη του Δημότη και της Επιχείρησης**», που συστάθηκαν με το **Άρθρο 1, Ν.2477/97 και άρθρο 77, Ν. 3852/2010** αντίστοιχα και κατά μία έννοια ασκούν . Φαινομενικά, μπορεί κάποιος να ισχυριστεί ότι είναι το ίδιο όργανο αλλά δεν ισχύει κάτι τέτοιο, διότι πρώτον, όπως θα αναλυθεί παρακάτω, έχουν διαφορές τόσο στη σύσταση όσο και στις αρμοδιότητες και δεύτερον σύμφωνα με το Άρθρο 77, του Νόμου 3852/10, η υποβολή καταγγελίας ή αναφοράς στον ΣτΔΕ δεν αναιρεί την σχετική αρμοδιότητα του ως ανεξάρτητη αρχή.

Ο ΣτΠ είναι συνταγματικά κατοχυρωμένη **Ανεξάρτητη Αρχή** σύμφωνα με το Αναθεωρημένο Σύνταγμα του 2000-2001 και συγκεκριμένα με το **άρθρο 103, παρ.9** “Νόμος ορίζει τα σχετικά με τη συγκρότηση και τις αρμοδιότητες του Συνηγόρου του Πολίτη, που λειτουργεί ως Ανεξάρτητη

Αρχή”. Επίσης, σύμφωνα με το σύνταγμα (Άρθρο 101^Α) είναι θεσμοθετημένη η συγκρότηση γενικά όλων των Ανεξάρτητων Αρχών.

Όπως αναφέρθηκε παραπάνω ο Συνήγορος του Πολίτη ιδρύθηκε με το Ν.2477/1997 κατά τις διατάξεις του οποίου ορίζονται τα εξής (βλέπε επίσης επίσημη ηλεκτρονική ιστοσελίδα <https://www.synigoros.gr/?i=stp.el.fundlaw>) :

Άρθρο 1 : Ίδρυση - Αποστολή

- i. Συνιστάται ανεξάρτητη διοικητική αρχή που ονομάζεται "**Συνήγορος του Πολίτη**" και έχει ως αποστολή τη διαμεσολάβηση μεταξύ των πολιτών και των δημοσίων υπηρεσιών, των οργανισμών τοπικής αυτοδιοίκησης, των Ν.Π.Δ.Δ. και των επιχειρήσεων κοινής ωφέλειας και αποσκοπεί στην προστασία των δικαιωμάτων του πολίτη, στην καταπολέμηση της κακοδιοίκησης και στην τήρηση της νομιμότητας.
- ii. Επιπλέον ο Συνήγορος του Πολίτη δεν υπόκειται σε έλεγχο από κανένα κυβερνητικό όργανο ή άλλη διοικητική αρχή.

Άρθρο 3 : Αρμοδιότητες

1. “Ο Συνήγορος του Πολίτη ερευνά ατομικές διοικητικές πράξεις των δημοσίων υπηρεσιών που παραβιάζουν δικαιώματα ή προσβάλλουν νόμιμα συμφέροντα φυσικών ή νομικών προσώπων. Ιδίως ερευνά τις περιπτώσεις κατά τις οποίες όργανο δημόσιας υπηρεσίας, ατομικό ή συλλογικό:
 - i. Προσβάλλει, με πράξη ή παράλειψη, δικαίωμα ή συμφέρον προστατευόμενο από το Σύνταγμα και το νόμο,
 - ii. Αρνείται να εκπληρώσει συγκεκριμένη υποχρέωση που επιβάλλεται από τελεσίδικη δικαστική απόφαση,
 - iii. Αρνείται να εκπληρώσει συγκεκριμένη υποχρέωση που επιβάλλεται από διάταξη νόμου ή από ατομική διοικητική πράξη,

- iv. Ενεργεί ή παραλείπει νόμιμη οφειλόμενη ενέργεια, κατά παράβαση των αρχών της χρηστής διοίκησης και της διαφάνειας ή κατά κατάχρηση εξουσίας.” (βλέπε ηλεκτρονική ιστοσελίδα <https://www.synigoros.gr/?i=stp.el.fundlaw>, άρθρο 3, παρ. 1.)
2. Επίσης, ο ΣτΠ σύμφωνα με τη νομοθεσία έχει υποχρέωση να συντάσσει ετήσια έκθεση, στην οποία εκθέτει το έργο της Αρχής, παρουσιάζει τις σημαντικότερες υποθέσεις και διατυπώνει προτάσεις για τη βελτίωση των δημόσιων υπηρεσιών και αναγκαίες νομοθετικές ρυθμίσεις. (<https://www.synigoros.gr/?i=stp.el.fundlaw>, άρθρο 3, παρ. 5).

Όπως αναφέρθηκε παραπάνω στις αρμοδιότητες διαμεσολάβησης του Συνηγόρου του Πολίτη ανήκουν και οι διαφορές που ανακύπτουν ανάμεσα στους πολίτες και τους Ο.Τ.Α. Α' και Β' βαθμού, δηλαδή τους δήμους και τις περιφέρειες.

Γράφημα 6.1

«Ποσοστό αναφορών που έχουν υποβληθεί στο ΣτΠ την περίοδο 1/1/2011 έως 27/6/2012».



Πηγή : Επίσημη Ηλεκτρονική Ιστοσελίδα <https://www.synigoros.gr/?i=dimotis.el.profile>

Σύμφωνα με το ανωτέρω Γράφημα 5.1 στο χρονικό διάστημα από 1-1-2011 έως 27-6-2012 κατατέθηκαν στο Συνήγορο του Πολίτη 16.203 αναφορές, από τις οποίες οι 1.843 αφορούσαν δήμους και περιφέρειες. Πιο συγκεκριμένα, οι 1.498 αναφορές αφορούσαν δήμους, ενώ οι 345 περιφέρειες. Το ποσοστό των αναφορών που αφορούν στους Ο.Τ.Α. είναι σημαντικό και είναι αναμενόμενο λόγω του μεγάλου εύρους των αρμοδιοτήτων που τους έχουν ανατεθεί.

Ο **στόχος** του ΣτΠ είναι διπλός: να παρουσιάσει την καθημερινή δράση του στο σημαντικό αυτό πεδίο, αλλά και να αποτελέσει πηγή πληροφόρησης για τα ευρύτερα προβλήματα του θεσμού

6.7 Συμπαραστάτης του Δημότη και της Επιχείρησης (ΣτΔΕ)

Με το «**Πρόγραμμα Καλλικράτης**» καθιερώνεται στους Δήμους (Άρθρο 77, παρ. 1 του Ν. 3852/2010) άνω των 20.000 κατοίκων και στις Περιφέρειες (Άρθρο 179, παρ. 1 του Ν. 3852/2010) ο «**Συμπαραστάτης του Δημότη και της Επιχείρησης**» ως νέος ανεξάρτητος θεσμός εσωτερικής διαμεσολάβησης μεταξύ πολιτών, επιχειρήσεων και ΟΤΑ, για την καταπολέμηση της κακοδιοίκησης τόσο σε δήμους όσο και σε περιφέρειες. Ο συμπαραστάτης θα έχει ως αποστολή:

- i. την έγκαιρη καταπολέμηση της κακοδιοίκησης,
- ii. τη διασφάλιση της αμεροληψίας των δημοτικών αρχών,
- iii. τη βελτίωση της εξυπηρέτησης των πολιτών και των επιχειρήσεων,
- iv. καθώς και την αποσυμφόρηση του δημάρχου και άλλων αιρετών οργάνων του δήμου από τη συσσώρευση αιτημάτων και παραπόνων των πολιτών.

Ο **ΣτΔΕ** δέχεται καταγγελίες άμεσα θιγόμενων πολιτών και επιχειρήσεων για κακοδιοίκηση των υπηρεσιών του δήμου ή της περιφέρειας, των νομικών του προσώπων και των επιχειρήσεών του και διαμεσολαβεί προκειμένου να επιλυθούν τα σχετικά προβλήματα, ενώ είναι υποχρεωμένος να απαντά εγγράφως ή ηλεκτρονικά εντός τριάντα (30) ημερών στους ενδιαφερόμενους.

Σύμφωνα με την **Αιτιολογική Έκθεση του Νόμου 3852/2010** ,σελ. 10 μέσω του **Συμπαραστάτη του Δημότη και της Επιχείρησης**, θα αποτρέπονται πρόσθετες διαδικασίες (προσφυγές σε ελεγκτικούς μηχανισμούς και στη δικαιοσύνη), επειδή πολλά προβλήματα κακοδιοίκησης θα επιλύονται στο πλαίσιο του ίδιου του Ο.Τ.Α., με αποτέλεσμα την εξοικονόμηση διαδικασιών, πόρων, χρόνου, χρήματος και ελαχιστοποίηση της ταλαιπωρίας των πολιτών.

Σύμφωνα με το άρθρο 179 του Νόμου 3852/2010, αντίστοιχες είναι και οι διατάξεις που αφορούν στον Συμπαραστάτη του Δημότη και της επιχείρησης της Περιφέρειας.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 7. ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ – ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΒΕΛΤΙΩΣΗΣ -

ΜΕΛΛΟΝΤΙΚΕΣ ΕΡΕΥΝΕΣ

Με την εφαρμογή του προγράμματος «**Καλλικράτης**», η τοπική αυτοδιοίκηση πέρα από τις αυξημένες αρμοδιότητες που αναλαμβάνει, επωμίζεται και το έργο της διαφάνειας και της αποδοτικότητας απέναντι σε κάθε δημότη. Η εύρυθμη λειτουργία της Τοπικής Αυτοδιοίκησης και η υλοποίηση των στρατηγικών της στόχων μπορούν να στηριχτούν και να επιτευχθούν με την εφαρμογή ενός αποτελεσματικού Συστήματος Εσωτερικού Έλεγχου, το οποίο θα βελτιώσει την αποτελεσματικότητα και την διαφάνεια της οικονομική διαχείρισή της.

Κατά την συγγραφή την παρούσας διπλωματικής εργασίας διενεργήθηκε εκτενής αναζήτηση επισήμων ερευνών και δημοσιευμένων άρθρων σχετικά με τον Εσωτερικό Έλεγχο στην Ελληνική τοπική Αυτοδιοίκηση και διαπιστώθηκε δυστυχώς ότι υπάρχουν ελάχιστες περιπτώσεις τέτοιων, αφού δεν υπάρχουν επαρκή στοιχεία για την εξαγωγή ασφαλών ερευνητικών συμπερασμάτων. Όσες έρευνες έχουν διενεργηθεί καταλήγουν στο συμπέρασμα της έλλειψης ή της υπολειτουργίας των Συστημάτων Εσωτερικού Έλεγχου στους Ο.Τ.Α. Η έλλειψη στοιχειοθετημένων ερευνών οφείλεται αφενός στο χαλαρό νομοθετικό πλαίσιο που διέπει την υιοθέτηση και εφαρμογή των διαδικασιών Εσωτερικού Έλεγχου και αφετέρου στην λανθασμένη αντίληψη που επικρατεί για τον ρόλο και την σπουδαιότητά του. Κρίνεται απαραίτητη η αλλαγή νοοτροπίας και κουλτούρας τόσο από τα υπηρεσιακά στελέχη των Ο.Τ.Α. όσο και από τα αιρετά, ώστε να ενδυναμωθεί ο ρόλος των Υπηρεσιών Εσωτερικού Ελέγχου, όπου υπάρχει, και κατ' επέκταση να ιδρυθούν σε όλους τους Δήμους της χώρας.

Επιπλέον, η νοοτροπία γενικά της Ελληνικής κοινωνίας να παρεκκλίνει της νόμιμης διαδικασίας προκειμένου να διεκπεραιώσει τις συναλλαγές της με το δημόσιο έχει ως συνέπειες τις εξής:

- i. Δημιούργει κατάλληλες συνθήκες για την εμφάνιση φαινομένων διαφθοράς, και κακοδιοίκησης και

- ii. Καθιστά μονόδρομο την θωράκιση των διοικητικών διαδικασιών με την εφαρμογή ελεγκτικών μηχανισμών Εσωτερικού Έλεγχου, την άρτια εκπαίδευση των υπάλληλων και την στήριξη αυτών από τα ανωτέρα διοικητικά όργανα των Ο.Τ.Α..

Επίσης, βασικό συμπέρασμα της εργασίας, που διαπιστώθηκε μέσω της έρευνας των ετησίων εκθέσεων των Ελεγκτικών οργάνων της Τοπικής Αυτοδιοίκησης στην Ελλάδα (Σ.Ε.Ε.Δ.Δ., ΣτΠ, Ελεγκτικό Συνέδριο και της ΓΕ.Γ.ΚΑ.Δ), είναι ότι η Τοπική Αυτοδιοίκηση αποτελεί έναν από τους πιο προβληματικούς τομείς της Δημόσιας Διοίκησης σχετικά με την εμφάνιση κρουσμάτων διαφθοράς και κακοδιοίκησης. Ωστόσο, βάσει των εν λόγω εκθέσεων γίνεται αντιληπτό ότι η συντριπτική μειοψηφία των περιστατικών – καταγγελιών που δέχονται τα ελεγκτικά σώματα των Ο.Τ.Α. καταλήγουν στα δικαστήρια ή στην επιβολή κυρώσεων στο δημόσιο υπάλληλο. Μια σημαντική προσπάθεια καταπολέμησης της Διαφθοράς στην Τοπική Αυτοδιοίκηση αποτελεί η κατάρτιση της «Ειδικής Στρατηγικής Καταπολέμησης της Διαφθοράς στην Τοπική Αυτοδιοίκηση», που περιλαμβάνει νομοθετικές, κανονιστικές και οργανωτικές δράσεις όπως και εκπαιδευτικά προγράμματα. Αξίζει να επισημάνουμε ότι ο Οργανισμός Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης (Ο.Ο.Σ.Α.) στο πρόγραμμα Τεχνικής Βοήθειας για την Ελλάδα περιλαμβάνει τον τομέα της εν λόγω Ειδικής Στρατηγικής.

Επιπρόσθετα, όπως αναλύθηκε από διαφορές πηγές στην παρούσα εργασία οι Ο.Τ.Α. ελέγχονται από πληθώρα ελεγκτικών μηχανισμών και συντονιστικών οργάνων των μηχανισμών αυτών (ιδιωτικών και μη). Ωστόσο, βάσει Συντάγματος, όλοι περιορίζονται σε ελέγχους τυπικούς (νομιμότητας) και όχι επί της ουσίας (σκοπιμότητας). Το γεγονός αυτό δημιουργεί κενά στην διοικητική διαδικασία με αποτέλεσμα να εμφανίζονται φαινόμενα κακοδιαχείρισης και διαφθοράς.

Συμπερασματικά, ο Εσωτερικός Έλεγχος αποτελεί ένα πανίσχυρο εργαλείο στα χέρια των Ο.Τ.Α. για την αύξηση της αξίας και την εξασφάλιση της βιωσιμότητά τους στο σύγχρονο περιβάλλον των προκλήσεων και μεταρρυθμίσεων. Βασική προϋπόθεση είναι η ύπαρξη πολιτικής βούλησης όχι μόνο σε κεντρικό επίπεδο αλλά και τοπικό, ώστε να υπάρξει ένα σαφές νομοθετικό πλαίσιο εφαρμογής των υπηρεσιών Εσωτερικού Έλεγχου στους Ο.Τ.Α. όλης της χώρας. Το εν λόγω κανονιστικό πλαίσιο πρέπει να διαμορφώνεται βάσει των Διεθνών Προτύπων Έλεγχου και να εναρμονίζεται με τις καλές πρακτικές, που έχουν αναπτυχθεί από τους Διεθνείς Οργανισμούς πάντα σε συνάρτηση με τις ιδιαιτερότητες των Ελληνικών Ο.Τ.Α. Επίσης αναπόσπαστο κομμάτι της αποτελεσματικότητας του Εσωτερικού Έλεγχου είναι η ανεξαρτησία των εσωτερικών ελεγκτών η οποία συμβάλει στην αλλαγή νοοτροπίας και στην καλλιέργεια κλίματος εμπιστοσύνης και επαγγελματικής δεοντολογίας.

Κατόπιν των παραπάνω συμπερασμάτων, θα παρουσίαζε εξαιρετικό ενδιαφέρον μια συγκριτική μελέτη των Δήμων που εφαρμόζουν τις διαδικασίες Εσωτερικού Έλεγχου με τους αντίστοιχους που δεν τις εφαρμόζουν, με σκοπό να εξεταστούν και να τεκμηριωθούν τα οικονομικά και τα διοικητικά οφέλη από την εφαρμογή τους διαχρονικά. Επίσης, μια πολύ ενδιαφέρουσα και χρήσιμη μελέτη, για την εξέλιξη και βελτίωση της λειτουργίας των Ελληνικών Ο.Τ.Α. στο πλαίσιο της εφαρμογής των Υπηρεσιών Εσωτερικού Έλεγχου, θα αποτελούσε η έρευνα σε Ευρωπαϊκούς Ο.Τ.Α. με χαρακτηριστικά (κοινωνικά, οικονομικά, γεωγραφικά) παρόμοια με αυτά των Ελληνικών ώστε να προκύψουν καλές και εφαρμόσιμες πρακτικές.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

1. **ΕΓΧΕΙΡΙΔΙΟ ΔΙΕΝΕΡΓΕΙΑΣ ΕΣΩΤΕΡΙΚΩΝ ΕΛΕΓΧΩΝ**, (Υπουργείο Οικονομικών), Έκδοση 2, Αθήνα 2015, σελ 6/74.
2. **Γρηγοράκος Θ. , (1989)**. Γενικές αρχές Ελεγκτικής , Αθήνα.
3. Δρογαλάς, Γ., Σουμπενιώτης, Δ. και Φωτιάδης, Θ. (2005), Εννοιολογικό Πλαίσιο Εσωτερικού Ελέγχου: Θεωρητική Προσέγγιση και Πραγματική Μελέτη Περίπτωσης, Διοικητική Ενημέρωση, σελ. 52-65.
4. **Καζαντζής Χ., (2006)** «Ελεγκτική και Εσωτερικός Έλεγχος, Μία συστηματική προσέγγιση Εννοιών, Αρχών και Προτύπων», Εκδόσεις Business Plus Α.Ε., Πειραιάς
5. **Γκούμα Π., (2001)**. Δήμοι με ίδια Ταμειακή Υπηρεσία – Διαδημοτική Συνεργασία και Αναπτυξιακοί Σύνδεσμοι, Σημειώσεις, Αθήνα: Σχολή Επιμόρφωσης Υπαλλήλων Υπουργείου Οικονομικών.
6. **Βασιλάκου, Α. (2014)**, Διαδικασίες Εσωτερικού Ελέγχου στους Οργανισμούς Τοπικής Αυτοδιοίκησης σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου, Διπλωματική Εργασία, Πανεπιστήμιο Μακεδονίας, [online]. Διαθέσιμο: <https://dspace.lib.uom.gr/bitstream/2159/16778/3/VasilakouAndrianaMsc2014.pdf>
7. Σώμα Επιθεωρητών Ελεγκτών Δημόσιας Διοίκησης, Έκθεση Πεπραγμένων 2016, Εθνικό Τυπογραφείο, Αθήνα, 2007. Διαθέσιμο: <http://www.seedd.gr>
8. **Κουτούπης, Γ. Α. (2009)**, Οι επιδράσεις του Θεσμικού Πλαισίου Εταιρικής Διακυβέρνησης και των Βέλτιστων Πρακτικών στην Ανάπτυξη των Συστημάτων Εσωτερικού Ελέγχου των Επιχειρήσεων: Η περίπτωση των εισηγμένων στο Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών Εταιρειών, Διδακτορική Διατριβή, Παντοίο Πανεπιστήμιο Αθηνών, [online]. Διαθέσιμο: <http://thesis.ekt.gr/thesisBookReader/id/18586#page/1/mode/2up>
9. **Πάπυρος Λαρούς Μπριτάνικα, (1984)**, Ελεγκτική, τόμος 22, Εκδοτικός Οργανισμός Πάπυρος Γραφικά Τέχνη ΑΕ, Αθήνα.
10. **Νεγκάκης, Χ. και Ταχυνάκης, Π.(2013)**. Σύγχρονα Θέματα ελεγκτικής και εσωτερικού ελέγχου.
11. **Παπαστάθης, Π. (2003)**. Ο σύγχρονος Εσωτερικός Έλεγχος στις επιχειρήσεις-οργανισμούς και η πρακτική εφαρμογή του. εκδόσεις ΟΠΑΠ, Αθήνα.

12. **Εγχειρίδιο Ελέγχου** «Για τα ελεγκτικά Σώματα & τις Υπηρεσίες επιθεώρησης και Ελέγχου», Γενικός Επιθεωρητής Δημόσιας Διοίκησης ΥΠ.ΕΣ.Δ.Δ.Α. Ε.Π. «ΠΟΛΙΤΕΙΑ, Αθήνα 2007, σελ 14-15
13. **Τσακλάγκανος, Α. (2003)**, Ελεγκτική, Εκδόσεις Αδελφών Κυριακίδη Α.Ε., Θεσσαλονίκη
14. **Παπαστάθης, Σ. Π. (2014)**, Ο Σύγχρονος Εσωτερικός Έλεγχος (Internal Audit) και η Πρακτική Εφαρμογή του, Ανανεωμένη Έκδοση, Εκδόσεις Παπαστάθης, Αθήνα.
15. **Σπακουρή Α. και Σπηλιωτόπουλος Ι. ,(2008)**. Σύγχρονες προσεγγίσεις στη διαχείριση των δημόσιων προβλημάτων. Το παράδειγμα της «Διοίκησης Μέσω Στόχων» του Κοινού Πλαισίου Αξιολόγησης και της Καλύτερης Νομοθέτησης. Διοικητική Ενημέρωση, 46(3),pp. 37-45.

ΞΕΝΗ ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

1. **Pantelidis, P. (2009)**. Conceptual Framework of Auditing. Tax Audit Approach, Inter. J. Manage. Res. Technol, 3(2), 409-416.
2. **Arens & Loebbecke**, Auditing, An Integrated Approach 7th Edition - Prentice Hall, (1997).
3. **Meigs, Walter. B., Larsen, E.John, and Meigs, Robert F., (1984)**, Ελεγκτική, μετάφραση Θ. Διαμαντόπουλος - Ι. Ταλαρούγκας, εκδόσεις Παπαζήση, Αθήνα.
4. **J. Wayne Cameron**, Auditor of General of New Zealand, Public Service Reform: The Auditor's Perspective, p.15. International Journal Of Government Auditing, July 1995.
5. **Mizrahi, S., & Ness-Weisman, I. (2007)**. Evaluating the effectiveness of auditing in local. Municipalities using analytic hierarchy process (ahp): A general model and the Israeli example. International Journal of Auditing, 11, 187-210.
6. **Enofe, A.O., Mgbame, C.J., Osa-Erhabor, V.E., & Ehiorobo, A.J. (2013)**. The Role of Internal Audit in Effective Management in Public Sector. Research Journal of Finance and Accounting, 4(6), 23-30
7. **Belay, Z. (2007)**. A Study on effective implementation of internal audit function to promote good governance in the public sector. Presented to the “The achievements, challenges, and prospects of the Civil Service Reform program implementation in Ethiopia” Conference Ethiopian Civil Service College Research, Publication & Consultancy Coordination Office.

8. **Khoury, H. (2011)**, “Internal Audit in the Public Sector: The Quiet Revolution. Deloitte in the Middle East: A Middle East Point of View”. pp. 40-45.
9. **Mihret, G. D. and Yismaw, W. A. (2007)**, “Internal audit effectiveness: an Ethiopian public sector case study”, *Managerial Auditing Journal*, Vol. 22, Iss: 5, pp. 470 – 484. [Online]. Διαθέσιμο: <http://dro.deakin.edu.au/eserv/DU:30065247/mihret-internalaudit-post-2007.pdf>
10. **Hopkins, R. N. (1997)**, “The nature of audit quality - a conflict of paradigms? An empirical study of internal audit quality throughout the United Kingdom Public Sector”, *International Journal of Auditing*, Vol. 1, Iss: 2, σελ.117-133. [Online]. Διαθέσιμο: <http://onlinelibrary.wiley.com/doi/10.1111/1099-1123.00017/epdf>
11. **Baltaci, M. and Yilmaz, S. (2006)**, “Keeping an eye on subnational governments: internal control and audit at local levels”, World Bank Institute, Washington D.C. [Online]. Διαθέσιμο: <http://siteresources.worldbank.org/WBI/Resources/InternalControlandAuditatLocalLevel-FINAL.pdf>
12. **Nashwa, G. (2005)**, “The role of audit committees in the public sector”, *The CPA Journal*, pp. 42-43. [Online]. Διαθέσιμο: <http://search.proquest.com/openview/12c2d5ef54cd7fbb41559f180ba78d9b/1?pq-origsite=gscholar>
13. **Brierley J. A., El- Nafabi, H. M., and Gwilliam, D.R., (2001)**, “The problems of establishing internal audit in the Sudanese public sector”, *International Journal of Auditing*, 5(1), pp. 73-87.
14. **Jorge, S. and Costa, A. (2009)**, “Internal auditing amongst Portuguese municipalities”, *Revista Enfoques*. University of Coimbra, Faculty of Economics, Portuga, Vol. 8, Iss. 11, pp. 303-361. [Online]. Διαθέσιμο: http://www.ucentral.cl/prontus_ucentral2012/site/artic/20131231/asocfile/20131231185345/20091110.pdf
15. **Campos, J.E., & Pradhan, S. (2007)**. *The Many Faces of Corruption. Tracking vulnerabilities at the sector level*. Washington DC: World Bank.
16. **Hellman, J.S., Jones, G., Kaufmann, D., & Schankerman, M. (2000)**. *Measuring governance, corruption and state capture*. World Bank Policy Research Working Paper, no. 2312.

ΗΛΕΚΤΡΟΝΙΚΕΣ ΠΗΓΕΣ

1. <https://global.theiia.org/translations/PublicDocuments/Code%20of%20Ethics%20Greek.pdf>
(Διεθνές Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών - Επίσημη ιστοσελίδα του The Institute of Internal Auditors). {Ανακτήθηκε την 26/08/2017}.
2. <https://global.theiia.org/translations/PublicDocuments/IPPF-Standards-2017-Greek.pdf>
(Διεθνές Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών - Επίσημη ιστοσελίδα του The Institute of Internal Auditors). {Ανακτήθηκε την 26/08/2017}.
3. <http://www.hiia.gr/>
(Ελληνικό Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών). {Ανακτήθηκε την 30/09/2017}
4. <http://www.ypes.gr/kapodistriias/greek/kapo/program.htm#07>
(ΥΠ.ΕΣ., Πρόγραμμα Ανασυγκρότησης της Πρωτοβάθμιας Τοπικής Αυτοδιοίκησης «Ιωάννης Καποδίστριας, «Αρχές του Προγράμματος») {Ανακτήθηκε την 30/08/2017}.
5. <https://el.wikipedia.org> {Ανακτήθηκε την 29/08/2017}.
6. <http://www.opengov.gr/ypes/?p=4385>
(Υπουργείο Εσωτερικών, Δικτυακός Τόπος Διαβουλεύσεων) {Ανακτήθηκε την 29/08/2017}.
7. <https://www.synigoros.gr/?i=stp.el.fundlaw>
(Συνήγορος του Πολίτη, Ιδρυτικός Νόμος Ν.2477/1997) {Ανακτήθηκε την 20/09/2017}.
8. <https://www.transparency.org/what-is-corruption/#define>
(Διεθνές Διαφάνεια – Επίσημη Ιστοσελίδα του International Transparency) {Ανακτήθηκε την 12/09/2017}.
9. <http://www.gsac.gov.gr/index.php/etisies-ektheseis/2016>
(Υπουργείο Δικαιοσύνης, Διαφάνειας και Ανθρώπινων Δικαιωμάτων – Ετήσια Έκθεση της ΓΕ.Γ.ΚΑ.Δ. για την περίοδο 2016) {Ανακτήθηκε την 12/09/2017}.
10. http://www.gsac.gov.gr/attachments/article/122/GR_National%20Anticorruption%20Plan_31_12_2016.pdf
(Υπουργείο Δικαιοσύνης, Διαφάνειας και Ανθρώπινων Δικαιωμάτων - ΓΕ.Γ.ΚΑ.Δ. Εθνικό Στρατηγικό Σχέδιο για την Καταπολέμηση της Διαφθοράς) {Ανακτήθηκε την 12/09/2017}.
11. <http://www.elte.org.gr/index.php?lang=el>
(Επίσημη Ιστοσελίδα της Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων) {Ανακτήθηκε την 12/09/2017}.
12. https://www.gedd.gr/article_data/Linked_files/125/EkthesiGEDD2014.pdf
(Γενικός Επιθεωρητής Δημόσιας Διοίκησης, 2015, Ετήσια Έκθεση 2014). {Ανακτήθηκε την 20/09/2017}.

13. <http://www.aicpa.org/Pages/default.aspx>

(Ινστιτούτο των Αμερικανών Ορκωτών Λογιστών). {Ανακτήθηκε την 28/08/2017}.

ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΝΟΜΟΘΕΣΙΑ

1. ΤΟ ΣΥΝΤΑΓΜΑ ΤΗΣ ΕΛΛΑΔΑΣ

2. Ν. 3852/2010, (Φ.Ε.Κ. 87/Α'), «Νέα Αρχιτεκτονική της Αυτοδιοίκησης και της Αποκεντρωμένης Διοίκησης – Πρόγραμμα Καλλικράτης».
3. Ν. 3861/2010, (Φ.Ε.Κ. 112/Α'), «Ενίσχυση της διαφάνειας με την υποχρεωτική ανάρτηση νόμων και πράξεων των κυβερνητικών, διοικητικών και αυτοδιοικητικών οργάνων στο διαδίκτυο «Πρόγραμμα Διαύγεια» και άλλες διατάξεις».
4. Νόμος 3463/2006, (Φ.Ε.Κ. 114/Α'). «Κύρωση του κώδικα Δήμων και Κοινοτήτων».
5. Νόμος 1850/1989, «Ευρωπαϊκός Χάρτης της Τοπικής Αυτονομίας (Ε.Χ.Τ.Α.)»
6. Νόμος 2539/1997, (Φ.Ε.Κ. 244/Α') «Συγκρότηση της Πρωτοβάθμιας Τοπικής Αυτοδιοίκησης Πρόγραμμα «Καποδίστριας»
7. Νόμος 2477/1997, (Φ.Ε.Κ. 59/Α'/17-4-1997) «Συνήγορος του Πολίτη και Σώμα Επιθεωρητών - Ελεγκτών Δημόσιας Διοίκησης».
8. Π.Δ. 71/2015, (Φ.Ε.Κ. 114/Α'/22-9-2015) «Μεταφορά της Γενικής Γραμματείας για την Καταπολέμηση της Διαφθοράς στο Υπουργείο Δικαιοσύνης, Διαφάνειας και Ανθρωπίνων Δικαιωμάτων».
9. Νόμος 4320/2015, (Φ.Ε.Κ. 29/Α'/19.03.2015) «Ρυθμίσεις για τη λήψη άμεσων μέτρων για την αντιμετώπιση της ανθρωπιστικής κρίσης, την οργάνωση της Κυβέρνησης και των Κυβερνητικών οργάνων και λοιπές διατάξεις».
10. Νόμος 4129/2013, (Φ.Ε.Κ. 52/Α'/2013) «περί Κύρωσης του Κώδικα Νόμων για το Ελεγκτικό Συνέδριο»
11. Νόμος 4257/2014, (Φ.Ε.Κ. 93/Α'/14-4-2014) Επείγουσες ρυθμίσεις αρμοδιότητας Υπουργείου Εσωτερικών.

