



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

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

**«Έλεγκτική στο Δημόσιο. Πως μπορεί ο Εσωτερικός
Έλεγχος να βοηθήσει την Τοπική Αυτοδιοίκηση;»**

ΕΛΕΝΗ Ι. ΛΟΥΚΙΣΑ

Επιβλέπων Καθηγητής: ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΓΑΛΑΝΟΣ

Αθήνα, Οκτώβριος 2017



**Department of Political Studies and International Relations - University of
Peloponnese**

Department of Economics - Democritus University of Thrace

Department of Economics - Aristotle University of Thessaloniki

Department of Business Administration - University of Piraeus

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

**“Audit in Public Administration. How can Internal
Audit assist the Local Government?”**

ELENI J. LOUKISA

Supervisor: GEORGE GALANOS

Athens, October 2017

*Αφιερώνεται ολόψυχα
στα παιδιά μου
Αρετή και Κωνσταντίνο
και ιδιαίτερα στην αγαπημένη μου μητέρα, που είναι ο «στυλοβάτης»
της ζωής μου....*

Ευχαριστίες

Θα ήθελα να ευχαριστήσω θερμά, όλους τους καθηγητές, για τις πολύτιμες γνώσεις και την καθοδήγηση που μου προσέφεραν, κατά την διάρκεια των μεταπτυχιακών μου σπουδών.

Ιδιαίτερες ευχαριστίες, θα ήθελα να δώσω στον κύριο Γαλανό, ο οποίος ως επιβλέπων καθηγητής, μου προσέφερε πολύτιμες γνώσεις, βοήθεια και αμέριστη συμπαράσταση για την εκπόνηση της παρούσης εργασίας.

Τέλος, θα ήθελα να μεταφέρω τις ευχαριστίες μου, στην οικογένειά μου και σε όλους, όσους μου έδωσαν κουράγιο και στήριξη, που είχα απολύτως ανάγκη για να ολοκληρώσω, όχι μονάχα την παρούσα εργασία, αλλά και το συγκεκριμένο μεταπτυχιακό πρόγραμμα.

«Ελεγκτική στο Δημόσιο. Πως μπορεί ο Εσωτερικός Έλεγχος να βοηθήσει την Τοπική Αυτοδιοίκηση ;»

Σημαντικοί όροι : Ελεγκτική, Εσωτερικός Έλεγχος, Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου, Δημόσιος Τομέας, Οργανισμοί Τοπικής Αυτοδιοίκησης, Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου, Τοπική Αυτοδιοίκηση

ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Ο εσωτερικός έλεγχος αποτελεί διεθνώς πλέον, διαδικασία που επιφέρει πολλαπλά οφέλη και προστιθέμενη αξία, στον ιδιωτικό ή δημόσιο τομέα που εφαρμόζεται, υπό την προϋπόθεση ότι διενεργείται αποτελεσματικά.

Σκοπός της παρούσας διπλωματικής εργασίας, είναι να προσεγγίσουμε και να προσδιορίσουμε την έννοια της Ελεγκτικής Επιστήμης και να αναφερθούμε στους στόχους της.

Υστερα, αφού προσδιορίσουμε την έννοια του Εσωτερικού Ελέγχου και αναλύσουμε τις αρχές που διέπουν την εφαρμογή του, θα προβάλλουμε την αναγκαιότητά του με επιστημονική τεκμηρίωση. Επίσης, θα αναλύσουμε το αναγκαίο πλαίσιο λειτουργίας του εσωτερικού ελέγχου, μέσα στις οικονομικές μονάδες, καθώς και την επίδραση του σ' αυτές.

Στη συνέχεια, θα διερευνήσουμε την εφαρμογή του εσωτερικού ελέγχου στο δημόσιο τομέα και κυρίως στους Ο.Τ.Α., μέσα από διάφορες διαδικασίες και συστήματα. Λόγω των αυξημένων αρμοδιοτήτων και ευθυνών, που επωμίστηκαν οι Ο.Τ.Α., από την εφαρμογή της νέας διοικητικής μεταρρύθμισης και λαμβάνοντας υπόψη μας την ύπαρξη της διαφθοράς που επικρατεί στο χώρο της Τοπικής Αυτοδιοίκησης, θα

τονισθεί ιδιαίτερα, η σημαντική προσφορά του εσωτερικού ελέγχου, στην αποφυγή των φαινομένων διαφθοράς και κακοδιοίκησης, στο συγκεκριμένο χώρο.

Τέλος, ως επίλογο της εργασίας μας, θα παραθέσουμε τα δικά μας συμπεράσματα και προτάσεις, ώστε η εφαρμογή του εσωτερικού ελέγχου να εξασφαλίσει την βιωσιμότητα των Ο.Τ.Α. και να προσδώσει αξία στο έργο τους.

“Audit in Public Administration. How can the Internal Audit assist the Local Government?”

Important terms : Audit, Internal Audit, International Auditing Standards, Public Sector, Local Authorities, Internal Control System, Local Government.

ABSTRACT

Internal Control is internationally, recognized as a procedure which results in multiple benefits and added value in the private or public sector, provided it is carried out effectively.

The aim of this thesis is to approach and identify the meaning of the Audit Science and to refer to its objectives.

Then, after determining the meaning of Internal Audit and analyze the principles governing the application, we will show the necessity of a scientific justification. We will also analyze the necessary operation of the internal control framework within the entities and the impact of them.

Then, we will explore the application of internal control in the public sector, especially in local government, through various processes and systems.

Because of the increased powers and responsibilities, which shouldered the O.T.A. from the application of the new administrative reform and taking into account the existence of the corruption prevailing the local government area, it particularly emphasizes the significant contribution of the internal audit, to avoid the phenomena of corruption and mismanagement in this area.

Finally, as an epilogue of our work, we will quote our own conclusions and proposals to the implementation of internal control to ensure the sustainability of local governments and to add value to the work.

ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΩΝ

ΣΥΝΤΜΗΣΕΙΣ	XI
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1	1
ΕΙΣΑΓΩΓΗ	1
1.1 Εισαγωγικά	1
1.2 Ερευνητικά ερωτήματα εργασίας.....	1
1.3 Μεθοδολογία εργασίας	2
1.4 Δομή εργασίας.....	3
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2	5
ΕΙΣΑΓΩΓΗ ΣΤΗΝ ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ ΕΠΙΣΤΗΜΗ	5
2.1 Εισαγωγικά	5
2.2 Ορισμοί – έννοιες της Ελεγκτικής Επιστήμης.....	6
2.3 Ιστορική εξέλιξη της Ελεγκτικής.....	8
2.4 Νομικό πλαίσιο Ελεγκτικής Επιστήμης.....	11
2.5 Κατηγορίες ελέγχων – Κατηγορίες ελεγκτών.....	12
2.6 Διάκριση Εσωτερικού και Εξωτερικού Ελέγχου.....	14
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3	15
ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ	15
3.1 Εισαγωγικά	15
3.2 Εννοιολογικοί προσδιορισμοί Εσωτερικού Ελέγχου.....	16
3.3 Στόχοι - Αντικείμενο Εσωτερικού Ελέγχου	17
3.4 Αναγκαιότητα Εσωτερικού Ελέγχου.....	18
3.5 Διάκριση όρων «Εσωτερικός Έλεγχος» και «Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου»	19
3.6 Οφέλη και μειονεκτήματα Εσωτερικού Ελέγχου.....	20
3.7 Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου	22
3.8 Υπηρεσία Εσωτερικού Ελέγχου	25
3.9 Κώδικας Επαγγελματικής Δεοντολογίας Εσωτερικού Ελέγχου.....	27
3.10 Κώδικας Επαγγελματικής Δεοντολογίας I.A.F.C.....	28
3.11 Πρότυπα Εσωτερικού Ελέγχου.....	29
3.12 Σχεδιασμός και προγραμματισμός Εσωτερικού Ελέγχου	31
3.13 Δικλεις ασφαλείας Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου.....	32
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4	34
Ο ΕΛΕΓΧΟΣ ΤΟΥ ΔΗΜΟΣΙΟΥ ΤΟΜΕΑ	34
4.1 Εισαγωγικά	34
4.2 Ρόλος του Δημόσιου Τομέα – Αρχές διακυβέρνησης Δημόσιου Τομέα.....	34
4.3 Εσωτερικός Έλεγχος Δημόσιας Διοίκησης – Ελεγκτικά Σώματα.....	35
4.4 Μορφές Ελέγχου Δημοσίου Τομέα.....	36
4.5 Βασικά χαρακτηριστικά ελεγκτικών διαδικασιών Δημοσίου Τομέα.....	38
4.6 Βασικές ελεγκτικές διαδικασίες Δημοσίου Τομέα.....	39
4.7 Σκοπός Ελεγκτικών Σωμάτων.....	40
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5	41
ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ ΚΑΙ Ο.Τ.Α.	41
5.1 Εισαγωγικά	41
5.2 Ιστορική αναδρομή.....	42
5.3 Η πρόβλεψη του Ε.Χ.Τ.Α.	43
5.4 Το πρόγραμμα «Καλλικράτης» - Θεσμικό πλαίσιο Ο.Τ.Α.	43
5.5 Βασικές έννοιες συνδεδεμένες με τους Ο.Τ.Α.....	45
5.6 Διεθνείς κατευθύνσεις περί Εσωτερικού Ελέγχου στους Ο.Τ.Α. – «Εγχειρίδιο Καλών Πρακτικών» του Συμβουλίου της Ευρώπης για τη «Δημόσια Ηθική σε τοπικό επίπεδο»	45
5.7 Εσωτερικός Έλεγχος Ευρωπαϊκών Ο.Τ.Α.....	47
5.7.1 Εσωτερικός Έλεγχος στην Πορτογαλία	47
5.7.2 Εσωτερικός Έλεγχος στην Γαλλία	49
5.7.3 Εσωτερικός Έλεγχος στη Δημοκρατία της Σλοβενίας.....	50

5.8	<i>Εσωτερικός Έλεγχος των Ο.Τ.Α. στην Ελλάδα.....</i>	51
5.8.1	<i>Εσωτερικός Έλεγχος στο Δήμο Θεσσαλονίκης</i>	52
5.9	<i>Ελεγκτικά Σώματα Ο.Τ.Α.....</i>	55
5.10	<i>Συστήματα Εσωτερικού Ελέγχου στους Ο.Τ.Α.</i>	59
5.11	<i>Διαφθορά και Κακοδιοίκηση.....</i>	61
5.12	<i>Εσωτερικός Έλεγχος Ο.Τ.Α. και Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου</i>	62
	ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6	65
	ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ ΚΑΙ ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΓΙΑ ΜΕΛΛΟΝΤΙΚΗ ΕΡΕΥΝΑ ΚΑΙ ΜΕΛΕΤΗ	65
	ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ	69
	ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ	74
	<i>Ελληνική.....</i>	74
	<i>Ξενόγλωσση.....</i>	76
	<i>Διαδικτυακοί Τόποι / Ιστοσελίδες</i>	77
	<i>Νομοθεσία</i>	78

ΣΥΝΤΜΗΣΕΙΣ

ΞΕΝΕΣ ΣΥΝΤΟΜΟΓΡΑΦΙΕΣ

A.I.C.P.A.	American Institute of Certified Public Accountants
I.F.A.C.	International Federation of Accountants
IIA	Institute of Internal Auditors

ΕΛΛΗΝΙΚΕΣ ΣΥΝΤΟΜΟΓΡΑΦΙΕΣ

A.E.I.	Ανώτατο Εκπαιδευτικό Ίδρυμα
A.Σ.Ε.Π.	Ανώτατο Συμβούλιο Επιλογής Προσωπικού
A.T.E.E.	Αυτοτελές Τμήμα Εσωτερικού Ελέγχου
A.Y.E.	Αυτοτελής Υπηρεσία Ελέγχου
B.Δ.	Βασιλικό Διάταγμα
Γ.Ε.Δ.Δ.	Γενικός Επιθεωρητής Δημόσιας Διοίκησης
Δ.Ε.Π.Ε.Ε.	Διεθνή Επαγγελματικά Πρότυπα Εσωτερικού Ελέγχου
Δ.Λ.Π.	Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα
Δ.Π.Ε.	Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου
Δ.Σ.	Διοικητικό Συμβούλιο
E.E.	Ευρωπαϊκή Ένωση
E.E.Π.	Ελληνικά Ελεγκτικά Πρότυπα
E.I.E.E.	Ελληνικό Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών
E.X.T.A.	Ευρωπαϊκός Χάρτης Τοπικής Αυτονομίας
I.E.E.	Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών
I.T.A.	Ινστιτούτο Τοπικής Αυτοδιοίκησης
K.E.Δ.Σ.	Κώδικας Επαγγελματικής Δεοντολογίας και Συμπεριφοράς
K.Δ.Κ.	Κώδικας Δήμων και Κοινοτήτων
ΚτΒ	Κανονισμός της Βουλής
K.Y.A.	Κοινή Υπουργική Απόφαση
M.E.E.	Μονάδα Εσωτερικού Ελέγχου
O.E.Y.	Οργανισμός Εσωτερικής Υπηρεσίας
O.O.Σ.Α.	Οργανισμός Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης
O.T.A.	Οργανισμός Τοπικής Αυτοδιοίκησης
Π.Δ.	Προεδρικό Διάταγμα
Σ.Ε.Ε.	Συστήματα Εσωτερικού Ελέγχου
Σ.Ε.Δ.Δ.	Σώμα Επιθεωρητών Δημόσιας Διοίκησης
Σ.Ο.Λ.	Σώμα Ορκωτών Λογιστών
ΣτΕ	Συμβούλιο της Επικρατείας

Τ.Α. Τοπική Αυτοδιοίκηση
Τ.Ε.Ι. Τεχνολογικό Εκπαιδευτικό Ίδρυμα
Υ.Ε.Ε. Υπηρεσία Εσωτερικού Ελέγχου
Φ.Ε.Κ. Φύλλο Εφημερίδας της Κυβερνήσεως

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

1.1 Εισαγωγικά

Η παρούσα μελέτη, επικεντρώνεται στην διερεύνηση του ρόλου και της σπουδαιότητας των συστημάτων εσωτερικού ελέγχου, καθώς και στον τρόπο εφαρμογής τους, στην δημόσια διοίκηση και κυρίως στην Τ.Α.

Η εργασία, βασίζεται στον τρόπο με τον οποίο μπορεί ο εσωτερικός έλεγχος να βελτιώσει την Τ.Α., σε σχέση με την νέα διοικητική μεταρρύθμιση, που επήλθε με την εφαρμογή του Ν.3852/2010.

Επίσης, στην εργασία γίνεται αναφορά στα εμπόδια που υπάρχουν, σχετικά με τον οργανισμό, τους ανθρώπους, τους ελεγκτές, τις Μ.Ε.Ε. και το περιβάλλον της Τ.Α., που πρέπει να ξεπεραστούν, καθώς και τις απαιτήσεις, που πρέπει να ικανοποιηθούν αντίστοιχα. Παράλληλα, με την υιοθέτηση ενός ορθού συστήματος εσωτερικού ελέγχου και την λειτουργία Μ.Ε.Ε., εφαρμόζοντας τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου, τον Κώδικα Επαγγελματικής Δεοντολογίας και Συμπεριφοράς, καθώς και τις Καλές Πρακτικές διεθνών οργανισμών, η Τ.Α. θα πετύχει την μείωση της γραφειοκρατίας, την αποτελεσματική ενίσχυση της διαφάνειας και της αποδοτικότητας των υπηρεσιών.

1.2 Ερευνητικά ερωτήματα εργασίας

Τα επιμέρους, βασικά ερωτήματα που θα απαντηθούν, μέσα από την εκτενή βιβλιογραφία μας και τα οποία θα μας οδηγήσουν σε απάντηση του βασικού ερωτήματος της διπλωματικής, είναι τα εξής :

1. Πως ορίζεται η Ελεγκτική Επιστήμη;
2. Ποιες είναι οι κατηγορίες ελέγχων και ποια τα κριτήρια διάκρισης;
3. Ποια η διαφορά των εννοιών «Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου» & «Εσωτερικός Έλεγχος»;

4. Τι είναι η Υπηρεσία Εσωτερικού Ελέγχου, οι αρμοδιότητες και οι στόχοι της;
5. Ποιο είναι τα θεσμικό πλαίσιο του Εσωτερικού Ελέγχου;
6. Τι είναι ο Εσωτερικός Έλεγχος, ο σχεδιασμός και η εφαρμογή του;
7. Ποια τα οφέλη και τα μειονεκτήματα της εφαρμογής του Σ.Ε.Ε.;
8. Ποιες είναι οι καλές πρακτικές σε Ευρώπη και Ελλάδα;
9. Ποια είναι τα σημαντικότερα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου, που εφαρμόζονται στον εσωτερικό έλεγχο των Ο.Τ.Α.;
10. Είναι εφικτή η καταπολέμηση της διαφθοράς και της κακοδιοίκησης στους Ο.Τ.Α.;

1.3 Μεθοδολογία εργασίας

Η μεθοδολογία έρευνας που ακολουθείται στην παρούσα διπλωματική, είναι αρχικά η θεωρητική αναφορά στην Ελεγκτική Επιστήμη και στον Εσωτερικό Έλεγχο.

Η έρευνα μας έχει ποιοτικό χαρακτήρα, διότι βασίζεται στη μελέτη νόμων, ρυθμιστικών και κανονιστικών κειμένων, καθώς και ευρωπαϊκών οδηγιών και κατευθύνσεων περί εσωτερικού ελέγχου στους Ο.Τ.Α.. Η συλλογή του υλικού έγινε, είτε μέσω της επίσκεψης μου και της μελέτης στη βιβλιοθήκη του Πανεπιστημίου Πειραιώς και Πάντειο Πανεπιστήμιο, είτε μέσω της επίσκεψης μου σε ιστοσελίδες σχετικές με το αντικείμενο της εργασίας.

Σημαντική πηγή θεωρείται η μελέτη σχετικών διατριβών και ερευνών, που ασχολούνται με τον ρόλο του εσωτερικού ελέγχου στην Τοπική Αυτοδιοίκηση και στον ευρύτερο δημόσιο τομέα. Έμφαση δόθηκε στις οδηγίες του ΠΑ, στο Εγχειρίδιο Καλών Πρακτικών του Συμβουλίου της Ευρώπης, καθώς και στα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου και στον τρόπο εφαρμογής τους, σύμφωνα με το θεσμικό πλαίσιο των Ο.Τ.Α. στην Ελλάδα.

Επίσης, πολύτιμη πηγή θεωρείται η μελέτη του Εγχειριδίου τεχνικής βοήθειας για την διοικητική μεταρρύθμιση της Ελλάδας (Expertise France). Πιο συγκεκριμένα, μια από τις μεταρρυθμίσεις, η οποία υλοποιείται από την Γενική Γραμματεία

Καταπολέμησης της Διαφθοράς σε συνεργασία με την ομάδα της Γαλλικής τεχνικής βοήθειας, αφορά την ίδρυση και λειτουργία μονάδων εσωτερικού ελέγχου στις Δημοτικές, Περιφερειακές και Αποκεντρωμένες αρχές.

Η συγγραφή της παρούσης εργασίας, βασίστηκε σε πηγές από την ελληνική, την ξένη και ηλεκτρονική βιβλιογραφία.

1.4 Δομή εργασίας

Η παρούσα διπλωματική εργασία αποτελείται από έξι κεφάλαια.

Στο πρώτο κεφάλαιο, γίνεται αναφορά, στο σκοπό της εργασίας, στα ερευνητικά ερωτήματα, τη μεθοδολογία και την δομή της.

Στο δεύτερο κεφάλαιο, γίνεται αναφορά στους ορισμούς, τις έννοιες που προσδιορίζουν την Ελεγκτική Επιστήμη, καθώς επίσης και στην ιστορική εξέλιξη της. Επίσης, εστιάζουμε στο νομικό πλαίσιο της Ελεγκτικής, στις κατηγορίες των ελέγχων και των ελεγκτών, ενώ τέλος, αναφέρουμε την διάκριση Εσωτερικού και Εξωτερικού Ελέγχου.

Στο τρίτο κεφάλαιο, παρουσιάζεται το θεωρητικό υπόβαθρο, που διέπει τον εσωτερικό έλεγχο, αναλύεται η έννοια του, ο αντικειμενικός σκοπός του, οι παράγοντες αποτελεσματικότητας του, τα πλεονεκτήματα του και η αναγκαιότητα εφαρμογής του στους οργανισμούς. Επίσης, γίνεται διάκριση των όρων του Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου και του Εσωτερικού Ελέγχου. Επίσης, γίνεται αναφορά στον Κώδικα Επαγγελματικής Δεοντολογίας, καθώς και στα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου, πάνω στα οποία βασίζεται η οργάνωση και διενέργεια του εσωτερικού ελέγχου, τηρώντας τις δικλίδες ασφαλείας, για την επίτευξη των στόχων του οργανισμού.

Στο τέταρτο κεφάλαιο, γίνεται αναφορά στις αρχές της δημόσιας διοίκησης, στα ελεγκτικά σώματα, που ασκούν έλεγχο με στόχο την καταπολέμηση της διαφθοράς, καθώς και στις μορφές ελέγχου. Ιδιαίτερη βαρύτητα δίνεται, τόσο στις βασικές ελεγκτικές διαδικασίες όσο και στα βασικά χαρακτηριστικά των ελεγκτικών διαδικασιών στο δημόσιο τομέα, επισημαίνοντας τον σκοπό των Ελεγκτικών Σωμάτων.

Στο πέμπτο κεφάλαιο, αναλύεται το πλαίσιο εσωτερικού ελέγχου στους Ο.Τ.Α.. Γίνεται αναφορά στο θεσμικό πλαίσιο της Τ.Α., βάσει του προγράμματος του «Καλλικράτη». Ακόμη, παρουσιάζονται οι βέλτιστες πρακτικές των ευρωπαϊκών χωρών. Επίσης, τονίζεται το έργο των Ελεγκτικών Σωμάτων, καθώς και η διαχείριση των κινδύνων από τα Συστήματα Εσωτερικού Ελέγχου στην Τ.Α.. Τέλος το κεφάλαιο κλείνει, με εκείνα τα Δ.Π.Ε., που έχουν εφαρμογή κατά την διάρκεια του ελέγχου.

Στο έκτο και τελευταίο κεφάλαιο, αναφέρονται τα συμπεράσματα της παρούσας εργασίας και κάποιες προτάσεις για μελλοντική έρευνα στους Ο.Τ.Α..

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2

ΕΙΣΑΓΩΓΗ ΣΤΗΝ ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ ΕΠΙΣΤΗΜΗ

2.1 Εισαγωγικά

Σκοπός του παρόντος κεφαλαίου είναι η οριοθέτηση της έννοιας και του περιεχομένου της ελεγκτικής επιστήμης. Αφού κάνουμε μια ιστορική αναδρομή, θα αναλύσουμε το νομικό πλαίσιο της ελεγκτικής. Έπειτα θα αναφερθούμε στις κατηγορίες ελέγχων και ελεγκτών. Τέλος, γίνεται μια αναφορά στη διάκριση εσωτερικού και εξωτερικού ελέγχου.

Οι ραγδαίες οικονομικές εξελίξεις σε τοπικό, περιφερειακό και διεθνές επίπεδο, η τάση των ιδιωτικοποιήσεων, οι νέες επιχειρηματικές κουλτούρες θέτουν νέους κανόνες ελεγκτικής διακυβέρνησης.

Επίσης, η αύξηση των οικονομικών εγκλημάτων, και οι νέες προκλήσεις σε παγκόσμιο επίπεδο, είναι μία πραγματικότητα που ωθεί τις διοικήσεις των επιχειρήσεων να αναζητήσουν λύσεις, μέσω μιας διαφορετικής αντίληψης ελέγχου.

Έργο της ελεγκτικής είναι η έγκαιρη διάγνωση και διαχείριση του επιχειρησιακού κινδύνου, λαμβανομένου υπόψη, ότι η σωστή διαχείρισή του, δημιουργεί και ανταγωνιστικό πλεονέκτημα για την επιχείρηση.

Έτσι, η Ελεγκτική εισέρχεται να προσφέρει επιπλέον ελεγκτικές υπηρεσίες, μέσω μιας ανεξάρτητης ελεγκτικής λειτουργίας, τον Εσωτερικό Έλεγχο (Internal Audit). Ο Εσωτερικός Έλεγχος, λόγω της δυναμικής που τον διακρίνει και της αποτελεσματικότητας, θα βοηθήσει στο πέρασμα των επιχειρήσεων από τον παραδοσιακό στο σύγχρονο τρόπο άσκησης διοίκησης. **(Παπαστάθης, 2014, σελ.51)**

Επίσης, λόγω του διαρκώς μεταβαλλόμενου οικονομικού και κοινωνικού περιβάλλοντος, της παγκοσμιοποίησης των αγορών και κεφαλαίων, δημιουργήθηκε η ανάγκη υιοθέτησης νέων μορφών επιχειρηματικής (εταιρικής) συνεργασίας.

Εξάλλου, σύμφωνα με το νομικό πλαίσιο μιας εταιρικής μονάδας, η διοίκηση και διαχείριση των εταιρικών υποθέσεων μπορεί να ανατεθεί σε τρίτα άτομα, που δεν συνδέονται με την εταιρία.

Γίνεται αντιληπτό, ότι δημιουργήθηκε η ανάγκη, τόσο για ένα ολοκληρωμένο σύστημα παροχής οικονομικών πληροφοριών, δηλαδή ενός συστήματος λογιστικής παρακολούθησης, όσο και η υποχρέωση για έλεγχο των διενεργούμενων διαδικασιών στο πλαίσιο άσκησης της επιχειρηματικής δραστηριότητας.

Για την αποτελεσματική εφαρμογή των παραπάνω, πρέπει να τηρηθούν ορισμένοι κανόνες και αρχές, σύμφωνα με τις οικονομικές συνθήκες που ισχύουν. Η ορθή τήρηση τους εξασφαλίζει την αξιοπιστία των χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Η παρακολούθηση και ο έλεγχος τήρησης τους είναι έργο της Ελεγκτικής. **(Νεγκάκης και Ταχυνάκης, 2013, σελ.3)**

2.2 Ορισμοί – έννοιες της Ελεγκτικής Επιστήμης

Η Ελεγκτική Επιστήμη, κάνει την εμφάνισή της, ως κλάδος της Λογιστικής Επιστήμης, από τα προϊστορικά χρόνια. Ο έγκαιρος εντοπισμός και η διόρθωση των λογιστικών σφαλμάτων, η ανάγκη για παροχή αξιόπιστων και ποιοτικών πληροφοριών και η αποτροπή του οικονομικού εγκλήματος και της διαφθοράς, καθιστούν επιτακτική την ανάγκη ύπαρξης του ελέγχου κάθε οργανισμού ή επιχείρησης. **(Γρηγοράκος, Θ., 1989, σελ.9 & 12)**

Η Ελεγκτική εκφράζεται ως ένας ξεχωριστός επιστημονικός και επαγγελματικός κλάδος της λογιστικής. Αποτελεί ένα από τους πιο σημαντικούς θεσμούς των επιχειρήσεων, που διαπραγματεύεται τους κανόνες και προϋποθέσεις, για την διενέργεια πάσης φύσεως ελέγχων σε κάθε επιχείρηση, με στόχο την διαφύλαξη και ορθή διαχείριση των οικονομικών πόρων και μέσων.

Επίσης, η Ελεγκτική με την μεθοδολογία και τις τεχνικές της, εντοπίζει και αξιολογεί τις αδυναμίες του Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου, υποδεικνύει λύσεις που διασφαλίζουν τη χρηστή διαχείριση των πόρων και τα συμφέροντα των μετόχων της επιχείρησης. **(Παπαστάθης, 2014, σελ. 52)**

Μια άλλη εννοιολογική προσέγγιση της Ελεγκτικής είναι η εξής « Ελεγκτική είναι ο επιστημονικός κλάδος της συστηματικής διαδικασίας συγκέντρωσης και αξιολόγησης ελεγκτικών τεκμηρίων, από ένα ανεξάρτητο και ικανό για την περίπτωση πρόσωπο, τα οποία αφορούν μετρήσιμες πληροφορίες συγκεκριμένης οικονομικής μονάδας, με σκοπό να εξακριβωθεί και να γνωστοποιηθεί στους ενδιαφερόμενους χρήστες κατά πόσο οι πληροφορίες αυτές ανταποκρίνονται σε προκαθορισμένα κριτήρια». **(Καζαντζής,2006, σελ.52)**

Εξάλλου, για να οριοθετήσουμε , καλύτερα την έννοια της Ελεγκτικής πρέπει να τονίσουμε ότι το έργο της εστιάζεται σε τρία σημεία, α) το υποκείμενο του ελέγχου, δηλαδή το πρόσωπο που διενεργεί τον έλεγχο, β) το αντικείμενο του ελέγχου, δηλαδή το τι ελέγχεται και γιατί και ακόμα ποιοι σκοποί επιδιώκονται από αυτόν και γ) οι συγκεκριμένες ελεγκτικές διαδικασίες ή τεχνικές ελέγχου, που κάθε φορά ακολουθούνται, δηλαδή το πώς διενεργείται ο έλεγχος. **(Τσακλάγκανος και Σπάθης,2015, σελ.8)**

Κατά τον Mattingly (1964), αντικείμενο της ελεγκτικής είναι «η εξέταση των βιβλίων μιας οικονομικής μονάδας, των δικαιολογητικών εγγράφων, των αποδεικνυόντων την αλήθεια, ακρίβεια και νομιμότητα των εν αυτοίς εγγραφών, η ζήτησις των απαιτούμενων πληροφοριών, ως και η διενέργεια δοκιμαστικών επαληθεύσεων, πασών των εργασιών τούτων διεξαγόμενων εις τοιαύτην...ώστε να πεισθεί ο ελεγκτής περί της ακρίβειας και της αληθείας των ως άνω βιβλίων και των βάσει τούτων συνταχθεισών οικονομικών καταστάσεων». **(Mattingly, 1964, σελ.996-1003)**

Άλλη εννοιολογική οριοθέτηση της Ελεγκτικής, γίνεται με λέξεις – φράσεις, που αποδίδουν όρους, οι οποίοι χρήζουν ιδιαίτερου σχολιασμού. Οι κυριότερες είναι:

- «συστηματική διαδικασία», δηλαδή μία καλά δομημένη λογική σειρά βημάτων,
- «συγκέντρωση και αξιολόγηση ελεγκτικών τεκμηρίων», η εξέταση των βασικών στοιχείων του ελέγχου και συνετή αξιολόγηση των αποτελεσμάτων, χωρίς καμία προκατάληψη έναντι του ελεγχόμενου φυσικού ή νομικού προσώπου,

- «καθορισμός του βαθμού ανταπόκρισης μετρήσιμων πληροφοριών με καθορισμένα κριτήρια», πόσο κοντά βρίσκονται οι συλλεγμένες πληροφορίες με τα προκαθορισμένα κριτήρια,
- «ικανό και ανεξάρτητο πρόσωπο», αναφέρεται στον ελεγκτή, ο οποίος πρέπει να διαθέτει τα επαγγελματικά και επιστημονικά προσόντα, που απαιτούνται για την διενέργεια του ελέγχου , καθώς επίσης να είναι ανεξάρτητος και ανεπηρέαστος από το περιβάλλον του ελεγχόμενου φορέα,
- «διατύπωση της γνώμης του ελεγκτή», η γνωστοποίηση των πληροφοριών των ευρημάτων του ελέγχου και η τελική γνώμη του ελεγκτή, μέσω των πιστοποιητικών και εκθέσεων ελέγχου,
- «συγκεκριμένη οικονομική μονάδα», ορισμός της οικονομικής μονάδας (π.χ. εταιρία, επιχείρηση, οργανισμός) και της χρονικής περιόδου που θα πραγματοποιηθεί ο έλεγχος (τρίμηνο, έτος) καθώς και την οριοθέτηση της έντασης του ελέγχου, των ευθυνών που αναλαμβάνει ο ελεγκτής. **(Pantelidis, P., 2009, pp.409-416)**

2.3 Ιστορική εξέλιξη της Ελεγκτικής

Η ιστορική εξέλιξη της ελεγκτικής , μας βοηθάει να διαμορφώσουμε μια ολοκληρωμένη εικόνα , αναφορικά με τους κανόνες και τους θεσμούς που την διέπουν και του τρόπου οργάνωσης του ελεγκτικού επαγγέλματος μέσω ελεγκτικών μηχανισμών. **(Νεγκάκης και Ταχυνάκης,2013 σελ.8)**

Κατά την προϊστορική εποχή, η απεικόνιση ης ανταλλαγής αγαθών μεταξύ των ανθρώπων, απαραίτητων για την επιβίωσή τους, ήταν σε πρωτόγονη μορφή, ενώ παράλληλα δημιουργήθηκε η ανάγκη ελέγχου της αξιοπιστίας των συναλλαγών μεταξύ των πρωτόγονων κοινωνιών.

Η ανάπτυξη του εμπορίου , όμως ανάμεσα σε διαφορετικές πληθυσμιακές ομάδες (φυλές), οδήγησε στην ανάγκη χρησιμοποίησης συμβόλων – σχεδίων που απεικόνιζαν κινήσεις λογαριασμών. **(Νεγκάκης και Ταχυνάκης,2013 σελ.9)**

Η εισαγωγή του χρήματος ως μονάδα μέτρησης της αξίας και ως μέσου διεξαγωγής των οικονομικών συναλλαγών, συνέβαλε στην εξέλιξη αυτών και στον έλεγχο της χρηστής διαχείρισής τους, προκειμένου να διασφαλιστεί η διαφάνεια ενεργειών.

Στην αρχαία Βαβυλώνα το 3.000 π.Χ. εμφανίζονται οι πρώτες γραπτές μαρτυρίες για την ύπαρξη λογιστικών εκθέσεων. **(Καζαντζής,2006,σελ.40)**

Στην αρχαία Αίγυπτο, οι Φαραώ φορολογούσαν κυρίως τις συγκομιδές των σιτηρών και για το λόγο αυτό, θεσπίστηκε το αξίωμα των «Επιστατών». Εκείνοι αποτελούσαν το διοικητικό προσωπικό και ήταν υπεύθυνοι για την σύνταξη εμπορικών και λογιστικών εγγράφων. Επίσης, οι «γραφείς» έπρεπε να μεριμνούν για την διατήρηση – εφαρμογή των νόμων, τον έλεγχο της συγκομιδής των σιτηρών και της απόδοσης των φόρων, τη διαχείριση της δημόσιας περιουσίας, και για τον εντοπισμό ατασθαλιών. **(Stone W.,1962, pp.284-291)**

Στην αρχαία Ελλάδα, πριν από το 300 π.Χ., απαντάται ο θεσμός του ελεγκτή για την επιτήρηση των οικονομικών του κράτους. Στην αρχαία Αθήνα δημιουργήθηκε το Συνέδριο των «Λογιστών» ως θεσμός για την διαχείριση των οικονομικών μεγεθών του κράτους.

Επίσης υπήρχαν οι «Εύθυνοι», οι οποίοι μαζί με τους «Λογιστές» με προκαθορισμένη οργανωτική ιεραρχία και συγκρότηση, είχαν ως κύριο έργο, τον έλεγχο της χρηστής διαχείρισης του πλούτου των πόλεων και των Λογαριασμών Διαχείρισης των αξιωματούχων που αποχωρούσαν από τα δημόσια αξιώματα. **(Τσακλάγκανος και Σπάθης,2015, σελ.9)**

Στις ελεγκτικές αρμοδιότητες των «Λογιστών», ανήκε το έργο της δημοσιοποίησης των ελεγκτικών τους πορισμάτων και η καταδίκη ή απαλλαγή των διαχειριστών για απάτη. **(Καζαντζής, X.,2006,σελ.40)**

Η Ρωμαϊκή αυτοκρατορία είχε ένα ολοκληρωμένο σύστημα ελέγχου. Ο διαχειριστικός έλεγχος του Δημόσιου Θησαυροφυλακίου είχε ανατεθεί στους «ύπατους» ή «κήνσορες» ή «ταμίες». Αυτοί εξέταζαν τους λογαριασμούς των εσόδων – εξόδων των επαρχιών και υπέβαλαν τις εκθέσεις των ελέγχων τους για έγκριση στη Σύγκλητο. Επίσης χρησιμοποιήθηκαν και εξεταστές για φορολογικούς σκοπούς. **(Νεγκάκης, X., Ταχυνάκης, Π.,2013 σελ.10)**

Η οικονομική και εμπορική άνθιση των πόλεων της Ιταλίας (11^{ος} αιώνας), δίνει νέα ώθηση στο θεσμό του ελέγχου. Τότε αναπτύσσεται η λογιστική, εμφανίζονται οι λογιστικοί κανόνες και λογιστικές εγγραφές. Στις αρχές του 16^{ου} αιώνα, η πόλη της Πίζας είχε τον επίσημο ελεγκτή των οικονομικών της στοιχείων, ενώ το 1581 εμφανίζεται στη Βενετία η «Ένωση Επαγγελματιών Ελεγκτών». **(Καζαντζής, Χ.,2006,σελ.41)**

Ήταν κρατικός θεσμός που απέκτησε γρήγορα μεγάλη επιρροή και ρύθμιζε με αυστηρό τρόπο τις δραστηριότητες των μελών του. **(Παπαστάθης, Π., 2014, σελ. 40)**

Στη Μεγάλη Βρετανία, ο όρος ελεγκτές (Auditors), πρωτοεμφανίζεται το 1285, με σχετικό διάταγμα του Εδουάρδου του Α΄, ενώ με τον εταιρικό νόμο του 1862, αναγνωρίζεται η ανάγκη για ανεξάρτητο έλεγχο των λογιστικών καταστάσεων των επιχειρήσεων και την ακριβής χρηματοοικονομική πληροφόρηση. **(Καζαντζής, Χ.,2006,σελ.41)**

Αξίζει να αναφέρουμε, ότι το έτος 1844 είναι σημαντικό για την ελεγκτική. Θεσπίστηκε η Κοινή Πράξη (Common Act), που απαιτούσε τον έλεγχο των Α.Ε. και ότι μια επιχείρηση θα θεωρείται ως εταιρία μετά από επίσημη εγγραφή της. Η Α.Ε. έπρεπε να διορίζει ανεξάρτητο ελεγκτή **(Watts A. And Zimmerman J., 1983,p. 614)** μέσα από την ετήσια γενική συνέλευσή της. Φυσικά, ο ελεγκτής δεν είχε δικαίωμα εκλογής ως μέλος του διοικητικού συμβουλίου. **(Νεγκάκης και Ταχονάκης,2013 σελ.12)**

Στην Ελλάδα με την ίδρυση του Ελεγκτικού Συνεδρίου (Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, αριθμ.32, Ναύπλιο 7 Οκτωβρίου 1883), επανήλθε η ελεγκτική. Το Ελεγκτικό Συνέδριο έλεγχε αν τηρούνται οι αρχές του δημοσιονομικού συστήματος, αν τα όργανα της διοίκησης ασκούν τα καθήκοντά τους, σύμφωνα με τους ισχύοντες νόμους και κανόνες. Ακόμη από τα αποτελέσματα της διαχείρισης έβγαζε πορίσματα για ενδεχόμενες αλλαγές, που έπρεπε να γίνουν για την επίτευξη του οριζόμενου σκοπού ανά περίπτωση. **(Παπαστάθης, Π., 2014, σελ.42)**

2.4 Νομικό πλαίσιο Ελεγκτικής Επιστήμης

Στην Ελλάδα, η πρώτη προσπάθεια θεσμοθέτησης του επαγγέλματος του ελεγκτή, γίνεται με τον Ν.5076/1931, χωρίς να λειτουργήσει ο θεσμός των Ορκωτών Ελεγκτών.

Το βασικό νομικό πλαίσιο της ελεγκτικής οικονομικών μονάδων περιγράφεται στον Ν.2190/1920, άρθρα 36 και 37, σε συνδυασμό και με το άρθρο 3 του Π.Δ. 226/1992.

Η παρουσία των ελεγκτών στις εταιρίες είναι τυπική, μόνο για την πιστοποίηση της χρηστής διαχείρισης του ελεγχόμενου φορέα.

Το έτος 1955 γίνεται μια προσπάθεια αναβάθμισης του ελεγκτικού έργου. Με το Ν.Α. 3329/1955 ιδρύθηκε το Σώμα Ορκωτών Λογιστών (Σ.Ο.Λ.). Σύμφωνα με τον νόμο, ο σκοπός του Σ.Ο.Λ. δεν περιοριζόταν μόνο στη συστηματική ελεγκτική διαδικασία των οικονομικών καταστάσεων των Α.Ε., αλλά περιελάμβανε τόσο την άσκηση διαχειριστικού ελέγχου κάθε οργανισμού (**άρθρο 1 Ν.Α. 3329/1955**), όσο και τη μελέτη λογιστικής οργάνωσης των επιχειρήσεων ή οργανισμών, κατόπιν αιτήσεώς τους (**άρθρο 2 του Ν.Α. 4107/1960**). Επίσης, με το άρθρο 36 του Ν.2190/1920 είναι υποχρεωτική η χρησιμοποίηση των Ορκωτών για τον τακτικό έλεγχο των Α.Ε.

Ο νομοθέτης καθόρισε (άρθρο 10 του Ν.Δ. 3329/1955) και (άρθρο 2 παραγρ.5 του Β.Δ. 737/1961), ότι τα μέλη του Σ.Ο.Λ. έπρεπε να έχουν ανεπίληπτο ήθος και αναμφισβήτητη αρετή. Ακόμη με τα άρθρα 12 και 13 του Ν.Δ. 3329/1955, ορίζεται ότι οι Ορκωτοί ήταν ανεξάρτητοι κατά την εκτέλεση της εργασίας τους, ενώ θεσπίστηκε το ασυμβίβαστο του λειτουργήματος του μέλους του Σ.Ο.Λ. με οποιοδήποτε άλλο επάγγελμα, ενισχύοντας την επαγγελματική τους ανεξαρτησία. Με το Π.Δ. 226/1992 (Φ.Ε.Κ. 12/Α/14.07.1992), ιδρύεται το Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών (Σ.Ο.Ε.) και το επάγγελμα του Ορκωτού προσαρμόζεται με τους διεθνείς κανονισμούς. (**Καζαντζής, Χ.,2006,σελ.41-45**)

Επίσης, με τον Ν. 2477/1997 (Φ.Ε.Κ. 59/Α/18.04.1997) ιδρύθηκε ανεξάρτητη διοικητική αρχή που ονομάζεται «Συνήγορος του Πολίτη». Πρόκειται για ένα μηχανισμό ελέγχου και διαμεσολάβησης, για την επίλυση των διαφορών μεταξύ των πολιτών και των δημοσίων υπηρεσιών. Κύριος σκοπός είναι η προστασία των

δικαιωμάτων του πολίτη, η καταπολέμηση της κακοδιοίκησης και η τήρηση της νομιμότητας. (Παπαστάθης, Π.,2014, σελ.44)

2.5 Κατηγορίες ελέγχων – Κατηγορίες ελεγκτών

Η ζήτηση για υπηρεσίες ελεγκτικής παρουσιάζει μια ανοδική τάση, τα τελευταία χρόνια. Σήμερα η ελεγκτική δεν καλύπτει μόνο τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων, αλλά κάνει αισθητή την παρουσία της, στους τομείς της Εταιρικής Διακυβέρνησης με τον Εσωτερικό Έλεγχο, την αξιολόγηση των επιδόσεων των διοικούντων με τους Ελέγχους Διοίκησης και την τήρηση των θεσμοθετημένων κανόνων δράσης με τους Ελέγχους Συμμόρφωσης. Η άσκηση του ελεγκτικού έργου ολοκληρώνεται από διαφορετικές κατηγορίες ελεγκτών.

Θα προσδιορίσουμε δύο βασικά στοιχεία της, το Αντικείμενο (τι ελέγχεται και ποιοι είναι οι επιδιωκόμενοι σκοποί του ελέγχου) και το Υποκείμενο (ο ελεγκτής, το πρόσωπο που διενεργεί τον έλεγχο).

Οι έλεγχοι με κριτήριο το διαφορετικό αντικείμενο του ελέγχου, ταξινομούνται στις κάτωθι κατηγορίες :

- Έλεγχοι Συμμόρφωσης
- Έλεγχοι Διοίκησης
- Λειτουργικοί Έλεγχοι
- Έλεγχοι Κοινωνικής Ευθύνης
- Έλεγχοι Οικονομικού Εγκλήματος
- Ειδικοί Έλεγχοι (Καζαντζής, Χ.,2006,σελ.81-82)

Επίσης, υπάρχουν και άλλες κατηγορίες ελέγχου, ανάλογα με τα κριτήρια κατηγοριοποίησής τους ως εξής :

- 1) Ανάλογα με το άτομο που διενεργεί τον έλεγχο και ποια είναι η εξάρτησή του από τον ελεγχόμενο φορέα
 - ο Εσωτερικός Έλεγχος

- Εξωτερικός Έλεγχος
- 2) Ανάλογα με το εύρος (**Σκόρδου, Β.,1987, σελ.21**)
- Γενικοί Έλεγχοι
 - Ειδικοί Έλεγχοι
- 3) Ανάλογα με την περιοδικότητα
- Μόνιμοι Έλεγχοι
 - Τακτικοί Έλεγχοι
 - Έκτακτοι Έλεγχοι
- 4) Ανάλογα με τον σκοπό που επιτελούν
- Προληπτικοί Έλεγχοι
 - Κατασταλτικοί Έλεγχοι
- 5) Ανάλογα με το νομοθετικό πλαίσιο που τους επιβάλλει
- Υποχρεωτικοί Έλεγχοι
 - Προαιρετικοί Έλεγχοι
- 6) Ανάλογα με τον τομέα που διενεργούν
- Διαχειριστικοί Έλεγχοι
 - Διοικητικοί Έλεγχοι
 - Φορολογικοί Έλεγχοι (**Νεγκάκης και Ταχυνάκης,2013 σελ.6-7**)

Εξάλλου, στις αναπτυγμένες οικονομικά χώρες, οι κατηγορίες των ελεγκτών μπορούν να διακριθούν στις κάτωθι ομάδες :

- ✓ Εξωτερικοί Ελεγκτές
- ✓ Εσωτερικοί Ελεγκτές

- ✓ Κυβερνητικοί Ελεγκτές
- ✓ Ελεγκτές του Οικονομικού Εγκλήματος **(Καζαντζής, Χ.,2006,σελ.88)**

2.6 Διάκριση Εσωτερικού και Εξωτερικού Ελέγχου

Ο Εσωτερικός και ο Εξωτερικός Έλεγχος αποτελούν τους δύο βασικούς πυλώνες της Ελεγκτικής με διαφορετική, αλλά συγκλίνουσα αποστολή. Μεταξύ των δύο μερών υπάρχουν ομοιότητες και διαφορές.

Ο εσωτερικός έλεγχος (Internal Audit), είναι μια οργανωμένη λειτουργία εντός της εταιρίας και οι εσωτερικοί ελεγκτές είναι υπάλληλοι της με εξαρτημένη εργασία. Σε αντίθεση με τους εξωτερικούς ελεγκτές που δεν έχουν καμία υπαλληλική σχέση με τον ελεγχόμενο φορέα και αμείβονται για την ελεγκτική τους εργασία, με εντολή και για λογαριασμό των μετόχων. Επίσης οι τελευταίοι έχουν νομική υποχρέωση να υποβάλουν έκθεση στους μετόχους, για την ακρίβεια των οικονομικών καταστάσεων.

Το έργο των εσωτερικών ελεγκτών είναι να κάνουν δειγματοληπτικό έλεγχο της εφαρμογής των διαδικασιών, να αξιολογούν τα Συστήματα Εσωτερικού Ελέγχου και να επισημαίνουν τους κινδύνους. Αποτελούν τους σύμβουλους της Διοίκησης και των ελεγχόμενων. Βρίσκονται σε πλεονεκτικότερη θέση έναντι των εξωτερικών, διότι έχουν καλή γνώση του περιβάλλοντος και μεγαλύτερη εξοικείωση με τις λειτουργίες της εταιρίας. Επίσης ο σύγχρονος εσωτερικός έλεγχος έχει κυρίως προληπτικό χαρακτήρα, ενώ ο εξωτερικός είναι κυρίως κατασταλτικός.

Οι δύο πλευρές πρέπει να διαπνέονται από ένα πνεύμα αμοιβαίας συνεργασίας με στόχο την βελτίωση των κανόνων λειτουργίας, για μια καλύτερη διακυβέρνηση, ώστε να διασφαλίζονται τα συμφέροντα της επιχείρησης. **(Παπαστάθης, Π.,2014, σελ.157-159)**

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3

ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ

3.1 Εισαγωγικά

Η παγκοσμιοποίηση της οικονομίας έχει καταστεί , σήμερα περισσότερο εμφανής από ποτέ. Το περιβάλλον μέσα στο οποίο καλούνται να επιβιώσουν οι σύγχρονες οικονομικές μονάδες, χαρακτηρίζεται από ασταθείς οικονομικές συνθήκες. Ο έντονος ανταγωνισμός, η αλματώδη ανάπτυξη της τεχνολογίας και η χρήση πιο εξελιγμένων εργαλείων και μεθόδων αποτελούν στοιχεία καθοριστικά για τις μονάδες που επιδιώκουν την μείωση του κόστους και ταυτόχρονα την αποδοτικότερη αξιοποίηση των πόρων τους. Αποτέλεσμα αυτών των εξελίξεων είναι η δημιουργία ενός σημαντικού εργαλείου ελέγχου και ανάλυσης δεδομένων, σχετικά με τις λειτουργίες και δραστηριότητες των εταιριών. Το εργαλείο αυτό είναι ο Εσωτερικός Έλεγχος ή καλύτερα το Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου. Οι εσωτερικοί ελεγκτές – στελέχη του οργανισμού, μέσα από τους ελέγχους παρέχουν πληροφορίες στην διοίκηση, ώστε να διασφαλιστεί η καλύτερη λειτουργία της επιχείρησης. **(Νεγκάκης και Ταχυνάκης, 2013,σελ. 100)**

Στο παρόν κεφάλαιο, αναφέρονται γενικά στοιχεία , σχετικά με τον εσωτερικό έλεγχο και παρατίθενται διάφοροι ορισμοί και έννοιες. Επίσης αναλύεται ο σχεδιασμός και προγραμματισμός του, καθώς και οι παράγοντες που επηρεάζουν την αποτελεσματικότητά του. Γίνεται αναφορά στους στόχους και το αντικείμενο του ελέγχου, ενώ αναδεικνύεται η αναγκαιότητα του. Ύστερα, οριοθετείται η διάκριση μεταξύ των εννοιών, του Εσωτερικού Ελέγχου και του Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου. Επίσης, γίνεται ειδική αναφορά στον Κώδικα Δεοντολογίας των εσωτερικών ελεγκτών, προσδιορίζοντας την έννοια και τη σημασία του, καθώς και στα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου (Δ.Π.Ε.), σύμφωνα με τα οποία οργανώνεται και διενεργείται ο εσωτερικός έλεγχος. Το κεφάλαιο ολοκληρώνεται με τις δικλίδες ασφαλείας , τα οφέλη και μειονεκτήματα του εσωτερικού ελέγχου.

Επειδή η χώρα μας είναι μέλος διεθνών φορέων, δέχεται την επιρροή των διεθνών τάσεων, για την καταπολέμηση των φαινομένων της διαφθοράς και της

κακοδιοίκησης. Συνεπώς, αναγκαία η εφαρμογή των Δ.Π.Ε., προσαρμοσμένα στα δεδομένα της Δημόσιας Διοίκησης, με παράλληλη θεσμοθέτηση νέων ελεγκτικών μηχανισμών. (Φλωράτος, Χ.,2005, σελ.561)

3.2 Εννοιολογικοί προσδιορισμοί Εσωτερικού Ελέγχου

Ο εσωτερικός έλεγχος (Ε.Ε.) αποτελεί έναν από τους τέσσερις πυλώνες διακυβέρνησης (Εσωτερικός Έλεγχος, Εξωτερικός Έλεγχος, Διοικητικό Συμβούλιο, Ανώτερα Στελέχη). Ο εσωτερικός έλεγχος δεν περιορίζεται μόνο στον οικονομικό έλεγχο(financial audit), αλλά κινείται σε ένα ευρύτερο πεδίο δράσης, χωρίς περιορισμούς, σε επίπεδο συμβουλευτικού χαρακτήρα. Για την επίτευξη του έργου του, συνδυάζει και συσχετίζει ενέργειες, διαδικασίες και αποφάσεις για την υλοποίηση των στρατηγικών στόχων.

Επίσης η έλλειψη της Υπηρεσίας Εσωτερικού Ελέγχου (Υ.Ε.Ε.) σε μια επιχείρηση, σημαίνει ελλιπή πληροφόρηση της Διοίκησης και μεγαλύτερη έκθεση σε κινδύνους. Μάλιστα, στο πλαίσιο Εφαρμογής Εταιρικής Διακυβέρνησης (Corporate Governance) και της σύγχρονης αντίληψης της Διοίκησης (Management), απαραίτητη η λειτουργία της Υ.Ε.Ε., σύμφωνα με τις προδιαγραφές των Προτύπων, για την επαγγελματική εφαρμογή του Εσωτερικού Ελέγχου (Standards for the Professional Practice of Internal Audit), του Ινστιτούτου Εσωτερικών Ελεγκτών.(Παπαστάθης,Π.,2014, σελ.66-67)

Ενδιαφέρουσα είναι προσέγγιση του Γρηγοράκου Θ.(1989), η οποία είναι σύμφωνη με τις Γενικές Αρχές Ελεγκτικής, όπως ορίζονται από το Σώμα Ορκωτών Λογιστών (Σ.Ο.Λ.), δηλαδή ως Ε.Ε. εννοείται το όλο σύστημα οργάνωσης των διαδικασιών εκτέλεσης των πράξεων και της λογιστικής απεικόνισης τους και όχι μεμονωμένα η ύπαρξη υπηρεσίας ελέγχου ή τα καθήκοντα των υπαλλήλων.

Σημαντικό θέμα είναι οι αρμοδιότητες του προσωπικού, διότι μια λογιστική πράξη δεν πρέπει να ολοκληρώνεται από ένα και μόνο υπάλληλο, σε όλα τα στάδια, αλλά να αποτελεί συνέχεια της εργασίας ενός άλλου συναδέλφου και να ελέγχονται από άλλον υπάλληλο (τον εσωτερικό ελεγκτή). (Γρηγοράκος, Θ.,1989,σελ.18-19)

Σύμφωνα, με τον ορισμό του Αμερικανικού Ινστιτούτου Ορκωτών Λογιστών (American Institute of Certified Public Accountants – A.I.C.P.A.), που ιδρύθηκε το

1916, ορίζει ότι: «Εσωτερικό έλεγχο αποτελούν το σχέδιο οργάνωσης και όλες οι συντονισμένες προσπάθειες, μέθοδοι και μέτρα που υιοθετούνται εντός μιας επιχείρησης, για την διαφύλαξη και προστασία των περιουσιακών της στοιχείων, τον έλεγχο της ακρίβειας και αξιοπιστίας των λογιστικών στοιχείων, την προώθηση της αποτελεσματικότητας της λειτουργίας και την ενθάρρυνση της διατήρησης της προδιαγραφμένης επιχειρηματικής πολιτικής.» (Τσακλάγκανος, Αγγ.,2015,σελ.56)

Επίσης, ο εσωτερικός έλεγχος προσθέτει αξία και βελτιώνει τις λειτουργίες του οργανισμού, με σκοπό την αποτελεσματική αποτίμηση και διαχείριση του επιχειρηματικού κινδύνου, τον περιορισμό ή εξάλειψη αυτού, ώστε να διασφαλίσει η Διοίκηση την επίτευξη των στρατηγικών στόχων της.(Colbert, J., 2002, pp.147-152)

3.3 Στόχοι - Αντικείμενο Εσωτερικού Ελέγχου

Ο σκοπός του εσωτερικού ελέγχου (Internal Audit) είναι η βοήθεια προς τα στελέχη , για την πιο αποτελεσματική άσκηση των καθηκόντων τους, μέσω επιστημονικών προσεγγίσεων, αναλύσεων δεδομένων του οργανισμού. Επίσης η παροχή συμβουλευτικών υπηρεσιών, σχετικά με την αξιολόγηση και διαχείριση των κινδύνων με το ελάχιστο κόστος. (Παπαστάθης, Π.,2014, σελ.75)

Η συνεισφορά των εσωτερικών ελεγκτών θεωρείται σημαντική, διότι μέσω της συνεχούς απόκτησης γνώσεων, σχετικά με ότι εμπεριέχεται σ' έναν οργανισμό, είναι σε θέση να προτείνουν λύσεις σε ουσιαστικά θέματα. (Penini *et al* ,2010)

Ο εσωτερικός ελεγκτής, συμβάλλει στην ανάπτυξη του «management» της επιχείρησης. Η ύπαρξη σχεδίου οργάνωσης και τα μέτρα ελέγχου που υιοθετεί και εφαρμόζει έχουν ως σκοπό:

- Την λειτουργία του λογιστικού συστήματος, σύμφωνα με τις αρχές της Λογιστικής και τις διατάξεις νόμων,
- Την διαφύλαξη της περιουσίας της επιχείρησης και του ανθρώπινου δυναμικού της,
- Την διαρκή συμμόρφωση της διοίκησης προς τους νόμους που διέπουν τη λειτουργία του οργανισμού,

- Την παρακίνηση και παρακολούθηση της εφαρμογής των καθηκόντων από το προσωπικό, που έχουν οριστεί από την υπηρεσία εσωτερικού ελέγχου και
- Την αύξηση της αποτελεσματικότητας των δραστηριοτήτων της επιχείρησης

Από τα παραπάνω, κατανοούμε ότι ο διαχωρισμός των σκοπών του εσωτερικού ελέγχου δεν είναι εύκολος. Διότι οργανωτικά μέτρα που αφορούν το διοικητικό έλεγχο, εξυπηρετούν ταυτόχρονα και τους σκοπούς του λογιστικού ελέγχου. **(Παπάς, Αντ.,1999, σελ. 110-111)**

Τέλος, συμπεραίνει κανείς, ότι ο βασικότερος στόχος της μονάδας εσωτερικού ελέγχου είναι η διαμόρφωση ενός συστήματος διαδικασιών της επιχείρησης. Έτσι, μέσα από την σωστή οργάνωση όλων των υπηρεσιών του οργανισμού, την προστασία των περιουσιακών στοιχείων του, την ορθολογικότερη κατανομή των αρμοδιοτήτων και ευθυνών του προσωπικού, καθώς και της διασφάλισης της ακρίβειας των βιβλίων, ο οργανισμός θα πετύχει μεγαλύτερη αποτελεσματικότητα των λειτουργιών του, εξασφαλίζοντας παράλληλα την ύπαρξη του στην ζώνη του οικονομικού ανταγωνισμού. **(Νεγκάκης και Ταχυνάκης,2013, σελ. 101)**

3.4 Αναγκαιότητα Εσωτερικού Ελέγχου

Κατά την διάρκεια των τελευταίων ετών πυκνώνει το ζήτημα της διαφθοράς και της κακοδιοίκησης. Τα παραπάνω ανάγονται στις ατέλειες της ανθρώπινης φύσης και ηθικής. Επειδή οι διοικήσεις και τα ανώτατα στελέχη, λόγω της καθημερινής επιφόρτισης, αδυνατούν να έχουν την απαιτούμενη πληροφόρηση, για να ανταποκριθούν στους στόχους και προσδοκίες τους, επιζητούν τον Εσωτερικό Έλεγχο, ώστε να αντιμετωπιστούν τα φαινόμενα αυτά. **(Παπαστάθης, Π.,2014,σελ.71-72)**

Επίσης, το Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου (Σ.Ε.Ε.), σύμφωνα με τον Αισιόπουλο μοιάζει με το «νευρικό σύστημα του ανθρώπινου οργανισμού». Διότι διακλαδώνεται, όπως και εκείνο στον οργανισμό και μεταφέρει πληροφορίες (εντολές και αντιδράσεις) προς τη Διοίκηση. Για αυτό, είναι προσαρμοσμένο στις ανάγκες του οργανισμού. **(Αισιόπουλος, Κ.,1980)**

Επειδή οι οργανισμοί είναι διαφορετικοί μεταξύ τους, συνεπάγεται ότι το Σ.Ε.Ε. πρέπει να προσαρμόζεται στις παραμέτρους κάθε επιχείρησης. **(Μπαλής, Θ., 2001, σελ. 33)**

Δεν πρέπει να ξεχνάμε ότι ο ανθρώπινος παράγοντας έχει καθοριστικό ρόλο, τόσο ως προς την δυναμική του εσωτερικού ελέγχου όσο και ως προς την στελέχωση κάθε βαθμίδας της Διοίκησης και συμβάλει για την αποτελεσματική δραστηριότητα. **(Λαδοπούλου, Ι., 1982, σελ. 31)**

Εξάλλου τα συμφέροντα της επιχείρησης σε πολύ λίγα σημεία συμπίπτουν με εκείνα του προσωπικού της. Για αυτό και κύριο καθήκον της διοίκησης είναι να συμβιβάζει τα διαφορετικά αυτά συμφέροντα κατά ένα αμοιβαίο ικανοποιητικό τρόπο, μέσω του εσωτερικού ελέγχου. **(Lynch και Williamson, 1976, σελ. 244)**

Τέλος ο εσωτερικός έλεγχος αποσκοπεί στην εξασφάλιση της διαφάνειας του οργανισμού και στην εφαρμογή των αρχών της εταιρικής διακυβέρνησης, προστατεύοντας ταυτόχρονα τα συμφέροντα όλων των μελών του οργανισμού (διοίκησης, εργαζομένων και τρίτων). **(Sarens και De Beelde, 2006, σελ. 219-241)**

3.5 Διάκριση όρων «Εσωτερικός Έλεγχος» και «Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου»

Ο Εσωτερικός Έλεγχος (Internal Audit), διακρίνεται για το μεγάλο εύρος και το υψηλό επίπεδο υπηρεσιών που προσφέρει. Με την πάροδο των χρόνων θεωρείται ως ένας ξεχωριστός επαγγελματικός κλάδος της Ελεγκτικής, ενώ αποτελεί πλέον ένα σημαντικό θεσμό για τις επιχειρήσεις, με οριοθετημένο πεδίο δράσης και λειτουργίας.

Ο όρος «Εσωτερικός Έλεγχος» χρησιμοποιείται για να αποδώσει δύο βασικές έννοιες, α) ως σύστημα εσωτερικού ελέγχου και β) ως εσωτερικός έλεγχος με τα όρια και τις αρμοδιότητες του.

Συνεπώς το Σ.Ε.Ε. (Internal Control System) αναφέρεται σε ένα ολοκληρωμένο σύστημα ελέγχων που διενεργεί η διοίκηση, μέσω των λειτουργιών και διαδικασιών της και αποσκοπεί στην αποτελεσματική λειτουργία, για την εξάλειψη των αρνητικών στοιχείων του οργανισμού.

Ενώ ο Εσωτερικός Έλεγχος (Internal Auditing) αναφέρεται στην Υπηρεσία Εσωτερικού Ελέγχου και στοχεύει στην αξιολόγηση της επάρκειας λειτουργίας Σ.Ε.Ε., δηλαδή τις επιμέρους λειτουργίες του Σ.Ε.Ε. και να προτείνει βελτιώσεις, όπου διαπιστώνονται αδυναμίες. **(Παπαστάθης,Π.,2014,σελ.67-68)**

Η εύρυθμη λειτουργία της εταιρίας μπορεί να επιτευχθεί με την χρήση των ελεγκτικών μηχανισμών και των δικλίδων ελέγχου (Internal Controls) που χρησιμοποιεί το Σ.Ε.Ε.. Μέσα από ένα φάσμα διοικητικών και λογιστικών διαδικασιών και πολιτικών, ενεργειών, που ενεργούν οργανωτικά, προληπτικά και κατασταλτικά, στοχεύεται η αποτελεσματική διαχείριση των κινδύνων και η επίτευξη των στρατηγικών στόχων της εταιρίας. Σαφώς οι δικλίδες ασφαλείας εσωτερικού ελέγχου θα πρέπει να διακρίνονται από σαφήνεια, πληρότητα και εγκυρότητα, ώστε να γίνουν κατανοητές και αποδεκτές από το σύνολο των εργαζομένων της εταιρίας. **(Νεγκάκης και Ταχυνάκης,2013,σελ.124)**

Τόσο στα Ελληνικά Ελεγκτικά Πρότυπα όσο και στα βιβλία της Ελεγκτικής, ο όρος εσωτερικός έλεγχος χρησιμοποιείται με διπλή έννοια. Είτε για να δείξει το έργο της υπηρεσίας που είναι επιφορτισμένη με τη διενέργεια του εσωτερικού ελέγχου, είτε εστιάζει στο σύνολο των δικλίδων, των μέτρων και των τεχνικών, που θεσπίζει η διοίκηση, για να διασφαλίσει την προστασία των περιουσιακών στοιχείων και την αποτελεσματική αξιοποίηση των πόρων, δηλαδή το Σ.Ε.Ε.. Προκειμένου να αποφύγουμε οποιαδήποτε σύγχυση, χρησιμοποιείται ο όρος «Υπηρεσία Εσωτερικού Ελέγχου», για να αποδώσει την ανεξάρτητη υπηρεσία αξιολόγησης, η οποία οργανώνεται και λειτουργεί μέσα σε ένα οργανισμό παρέχοντας συμβουλευτικές υπηρεσίες και προσθέτοντας αξία στις δραστηριότητες του οργανισμού. **(Καζαντζής,Χ.,2006,σελ.385)**

3.6 Οφέλη και μειονεκτήματα Εσωτερικού Ελέγχου

Τα οφέλη που μπορούν να προκύψουν, από την εφαρμογή του εσωτερικού ελέγχου, είναι τα κάτωθι:

- Η διακρίβωση και εξασφάλιση της διαφάνειας και η εφαρμογή των αρχών της εταιρικής διακυβέρνησης, με παράλληλη προστασία των συμφερόντων, όλων των μελών ενός οργανισμού και τρίτων. **(Sarens και De Beelde,2006,p.219)**

- Η χρήση νέων μεθόδων εταιρικής διακυβέρνησης, η εφαρμογή κατάλληλων συστημάτων ελέγχου, ώστε να ανταπεξέλθουν στις απαιτήσεις της σύγχρονης εποχής. **(Τσακλάγκανος,2015,σελ.62)**
- Η υψηλή ποιότητα ελεγκτικού έργου, τονίζει την ικανότητα των ελεγκτών να θέσουν περιορισμούς στις ακραίες επιδιώξεις της διοίκησης, σχετικά με την λειτουργία της εταιρίας. **(Myers et al,2003,p.780)**
- Η συζήτηση μεταξύ των στελεχών και των εργαζομένων, για τις αποτυχίες ή τα λάθη τους, καθώς και η γνώμη τους για τυχόν αλλαγές, θα μπορούσαν να συνεισφέρουν στην βελτίωση της λειτουργίας της οικονομικής μονάδας.
- Ένα από τα κυριότερα πλεονεκτήματα, που μπορεί να προσφέρει ο εσωτερικός έλεγχος, είναι η Ελεγκτική Μάθηση. Η τελευταία παρέχει την δυνατότητα εκπαιδευτικών ευκαιριών, τόσο από την ελεγκτική διαδικασία, όσο και από τις τελικές εκθέσεις ελέγχου. Μάλιστα, παρέχονται τρία βασικά συστατικά της μάθησης, η απόκτηση της γνώσης, η διατήρηση της και η μεταφορά της μέσα στον οργανισμό. Έτσι, τόσο τα στελέχη της οικονομικής μονάδας όσο και οι υπάλληλοι της μπορούν να μάθουν, τι θα ελεγχθεί, πως θα ελεγχθεί (η διαδικασία) και γιατί. Συνεπώς, διαδίδεται το αίσθημα ευθύνης και τεχνογνωσίας στην επιχείρηση, ώστε οι διαδικασίες να τηρούνται ορθά και να μην αποκλίνουν από την πολιτική που έχει οριοθετήσει η διοίκηση, ενεργώντας πάντα στα όρια εκάστοτε νόμων. Επίσης, από τις εκθέσεις των ελεγκτών αντλούνται σημαντικά στοιχεία και μειώνεται η πιθανότητα, επανάληψης λανθασμένων ενεργειών, ελαχιστοποιώντας παράλληλα την εμφάνιση κινδύνων. **(Penini and Garmeli,2010,p.37-59)**

Ο Εσωτερικός Έλεγχος παρουσιάζει και μειονεκτήματα, ενδεικτικά αναφέρονται τα κάτωθι :

- ✓ Η αμφισβήτηση του εσωτερικού ελέγχου από τους ελεγχόμενους, αναδεικνύοντας τις αμφιλεγόμενες σχέσεις, μεταξύ των ελεγκτών και των ελεγχόμενων. Συχνά, ο ελεγχόμενος θέλει να δυσχεραίνει το έργο του ελεγκτή. Ο ελεγχόμενος δεν παρέχει τις απαραίτητες πληροφορίες σε αυτόν, ακόμα απειλεί την ανεξαρτησία του με θέματα απόλυσης ή και θέματα, τα οποία θίγουν την επαγγελματική του καριέρα.

- ✓ Ο χαρακτήρας των ελεγκτών να είναι η αιτία, για την διαμόρφωση ενός αρνητικού ελεγκτικού κλίματος.
- ✓ Η μη υποστήριξη της διοίκησης στη διαμόρφωση της κατάλληλης πολιτικής και κουλτούρας, **(Sarens και De Beelde,2006,p.219-241)**
- ✓ Ζητήματα που σχετίζονται με τις αδυναμίες του προσωπικού, όπως ο καταμερισμός των εργασιών, η ελλιπής στελέχωση και η επαγγελματική κατάρτιση.
- ✓ Η υπέρμετρη ανεξαρτησία των εσωτερικών ελεγκτών έχει αντίκτυπο στον έλεγχο. Υπάρχει μεγάλη σχέση, μεταξύ της ποιότητας του ελέγχου, της ανεξαρτησίας των ελεγκτών και των προβλημάτων του ελέγχου. **(Yan Zhang et al., 2006)**

3.7 Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου

Η ανάγκη για τη δημιουργία ενός Σ.Ε.Ε., πηγάζει από την μειωμένη δυνατότητα τη Διοίκησης να έχει προσωπική επίβλεψη στο σύνολο των επιχειρησιακών δραστηριοτήτων της οικονομικής μονάδας. Επιτακτική ανάγκη είναι η θεσμοθέτηση μέτρων και διαδικασιών με τις οποίες να διασφαλίζεται η εύρυθμη και αποδοτική λειτουργία της επιχείρησης.

Το Σ.Ε.Ε. είναι ένα σύνολο μέτρων, κανόνων, πολιτικών και αρχών που επινοούνται από την διοίκηση και εφαρμόζονται σε μια οικονομική μονάδα. Σκοπός είναι η διαφύλαξη των περιουσιακών στοιχείων, η μέγιστη ακρίβεια των οικονομικών καταστάσεων, η βελτίωση της αποδοτικότητας και της αποτελεσματικότητας με το ελάχιστο κόστος. Επίσης η διασφάλιση της συμμόρφωσης της επιχείρησης στις πολιτικές της διοίκησης και στους σχετικούς, με την λειτουργία της, νόμους και κανονισμούς. **(Καζαντζής,Χ.,2006,σελ.248-249)**

Συνεπώς, το Σ.Ε.Ε. αναφέρεται σε ένα πλέγμα λειτουργιών, κανόνων και διαδικασιών που καθιερώνει η διοίκηση αποσκοπώντας στην αποτελεσματική και επιτυχή λειτουργία, μέσω της εξάλειψης κινδύνων, καθώς συνδέεται με την οργανωτική δομή οικονομικής μονάδας και όχι με υπηρεσία ή εργασία. **(Cheung, T., C. and Qiang, C . , 1997, pp.220 – 226)**

Σύμφωνα με την επιτροπή **COSO (1992)** ως Σ.Ε.Ε. της οικονομικής μονάδας είναι το σύνολο των ελεγκτικών μηχανισμών και διαδικασιών, που καλύπτει κάθε δραστηριότητα της και συντελεί στην αποτελεσματική και ασφαλή λειτουργία της. (<https://www.coso.org/25.8.2017>)

Η ανάπτυξη ενός επαρκούς Σ.Ε.Ε., θα πρέπει να βασίζεται στις ακόλουθες αρχές:

- Στην οργάνωση λογιστικού συστήματος με παράλληλη μηχανογραφική υποστήριξη.
- Στην έκδοση παραστατικών και λογιστικοποίηση αυτών, για κάθε είδους συναλλαγή που πραγματοποιεί η επιχείρηση, επικυρωμένα από τον αρμόδιο υπάλληλο.
- Στην λήψη μέτρων προστασίας των περιουσιακών στοιχείων. Η χρησιμοποίηση των περιουσιακών στοιχείων πρέπει να γίνεται μόνο, κατόπιν εγκρίσεων και αφού εκδοθούν τα προβλεπόμενα δικαιολογητικά έγγραφα. Επίσης λήψη μέτρων και για την τήρηση λογιστικών βιβλίων και απαγόρευση πρόσβασης σε μη αρμόδια άτομα.
- Στον τακτικό έλεγχο, στα άτομα που είναι υπεύθυνα για την συμφωνία των λογαριασμών, που τηρεί η οικονομική μονάδα και της λογιστικής τους παρακολούθησης.
- Στον διαχωρισμό των λειτουργιών της οικονομικής μονάδας (διαχειριστική, λογιστική, συναλλακτική). Οι παραπάνω πρέπει να είναι ανεξάρτητες και να ασκούνται από διαφορετικά άτομα.
- Στην σωστή κατανομή αρμοδιοτήτων και ευθυνών στους εργαζόμενους της επιχείρησης. Δηλαδή, η ακεραιότητα χαρακτήρα, η ικανότητα, η προσήλωση στους στόχους της διοίκησης είναι μερικά, από τα τυπικά προσόντα που πρέπει να διαθέτει το προσωπικό του οργανισμού. (**Pickett,S.,2005,σελ.208-211**)

Επίσης το Σ.Ε.Ε. επηρεάζεται από την επίδραση δύο σημαντικών παραγόντων, όπως:

1. Από τον ανθρώπινο παράγοντα, δηλαδή το προσωπικό και τη διοίκηση. Ο διαφορετικός τρόπος σχεδιασμού οργάνωσης και εφαρμογής ενός Σ.Ε.Ε.,

αιτιολογεί το γεγονός ότι υπάρχουν οικονομικές μονάδες που ενώ δείχνουν φαινομενικά άρτια οργανωμένες (γραπτές διαδικασίες, εγκύκλιοι, πράξεις διοικήσεων κ.ά.), στην πράξη δεν τηρούν τις διαδικασίες όπως θα έπρεπε, ενώ άλλες οικονομικές μονάδες, με περιορισμένη γραπτή αποτύπωση των ενεργειών, ελέγχονται πιο αποτελεσματικά από τη διοίκηση. Τυχόν απροσεξίες ή λάθος εκτιμήσεις διαδικασιών αποδυναμώνουν την αποτελεσματικότητα του.

2. Από την οριοθέτηση των σημείων ελέγχου (δικλίδες ασφαλείας), που παρέχουν την επιβεβαίωση για την αποτελεσματική επίτευξη των στόχων της διοίκησης. Η επιβεβαίωση αυτή, δεν μπορεί να είναι απόλυτη, διότι υπάρχουν διάφοροι παράμετροι. Τέτοιες είναι οι ενέργειες της ανώτατης διοίκησης για παραβίαση των κανόνων του Σ.Ε.Ε. από αυτή ή με εντολή της, προκειμένου να καλυφθούν σφάλματα και παραλείψεις, ή ακόμη οι συνέργειες με σκοπό την απάτη, που δεν μπορούν να αντιμετωπισθούν όσο καλά και να λειτουργεί το Σ.Ε.Ε. **(Κουτούπης,Α.,2009σελ.226)**

Η αποτελεσματικότητα του Σ.Ε.Ε. κρίνεται και από τη λογική διασφάλιση επίτευξης των αντικειμενικών στόχων της επιχείρησης. Με την έννοια της λογικής διασφάλισης, υπάρχει η αντίληψη, ότι το κόστος του εσωτερικού ελέγχου σε μια οικονομική μονάδα, δεν θα πρέπει να υπερβαίνει το όφελος από την εφαρμογή του. **(Brierley,J. et al, 2001, σελ.73-87)**

Στη σύγχρονη οικονομική κοινωνία, η αποτελεσματικότητα του Σ.Ε.Ε. εξαρτάται άμεσα, από το εάν το σύστημα είναι :

- Οικονομικό, διότι οι υπερβολικοί έλεγχοι κοστίζουν.
- Ουσιώδες, να μετράται δηλαδή η αποδοτικότητα, εκείνων των τομέων που είναι σημαντικοί.
- Επίκαιρο, δηλαδή να προσαρμόζεται στις αλλαγές του εσωτερικού και εξωτερικού περιβάλλοντος της εταιρίας.
- Σύμφωνο με την επιχειρησιακή πολιτική.
- Απλό, ώστε ο έλεγχος να κατανοείται από το προσωπικό της επιχείρησης.

- Λειτουργικό, δηλαδή ο έλεγχος να αποδώσει ένα λειτουργικό αποτέλεσμα, χωρίς την δημιουργία δυσλειτουργιών.
- Κατάλληλο, ώστε να ανταποκρίνεται στις ανάγκες της ελεγχόμενης οικονομικής μονάδας και να απεικονίζονται τα μετρήσιμα δεδομένα με ακρίβεια. **(Καζαντζής,Χ.,2006σελ.265-266)**

Από τα παραπάνω, συνεπάγεται, ότι είναι απαραίτητη η ύπαρξη ενός Σ.Ε.Ε. που θα είναι διαρκώς μεταβαλλόμενο, ώστε να καθίσταται αξιόπιστο, αποδοτικό και δεν θα αφήνει περιθώρια για ατασθαλίες.

3.8 Υπηρεσία Εσωτερικού Ελέγχου

Η Υ.Ε.Ε. είναι μια ανεξάρτητη υπηρεσία, ανωτέρου ιεραρχικού επιπέδου, συμβουλευτικού χαρακτήρα, η οποία διενεργεί ελέγχους, βάσει προγραμματισμού, μεριμνά για την τήρηση των διαδικασιών των συστημάτων λειτουργίας, ώστε να προσφέρει έργο υψηλού κύρους. Συνέπεια, η αποτελεσματική ολοκλήρωση των στρατηγικών στόχων της εταιρίας. **(Institute Internal Auditors,2012,σελ.78)**

Η Υ.Ε.Ε. είναι στελεχωμένη από εξειδικευμένο και επιστημονικά καταρτισμένο προσωπικό. Ο σκοπός της είναι παροχή υψηλού επιπέδου υπηρεσιών, η αξιολόγηση των πολιτικών, των μέτρων και των συστημάτων, στα οποία στηρίζει ο οργανισμός τη λειτουργία του, με πρώτο απ' όλα το ίδιο το Σ.Ε.Ε. **(Νεγκάκης και Ταχυνάκης,2013σελ.101)**

Ο αντικειμενικός σκοπός του ελέγχου συμπεριλαμβάνει προώθηση αποτελεσματικού ελέγχου σε λογικό κόστος, ενώ η υπηρεσία αυτή, αποτελεί αναπόσπαστο μέρος της κάθε επιχείρησης και λειτουργεί σύμφωνα με την πολιτική, που επιβάλλεται από την ανώτατη διοίκηση. **(Καζαντζής,2006,σελ.390)**

Σύμφωνα με τα όσα ορίζονται από το **άρθρο 7 του Ν.3016/2002** (περί εταιρικής διακυβέρνησης), η Υπηρεσία Εσωτερικού Ελέγχου, πρέπει να είναι σύννομη με τους κάτωθι κανόνες οργάνωσης:

Α) Η οργάνωση και η λειτουργία της Υ.Ε.Ε. έγκειται σε θεμελιώδεις προϋποθέσεις της Εταιρικής Διακυβέρνησης. Ένα έμπειρο και εξειδικευμένο τμήμα της εταιρίας

πραγματοποιεί τους εσωτερικούς ελέγχους. Η Υ.Ε.Ε. απασχολεί τουλάχιστον ένα φυσικό πρόσωπο πλήρους και αποκλειστικής απασχόλησης.

Β) Οι εσωτερικοί ελεγκτές ορίζονται από το διοικητικό συμβούλιο της επιχείρησης. Κανένα μέλος του Δ.Σ. ή άλλο διευθυντικό στέλεχος με άλλα καθήκοντα ή συγγενικό πρόσωπο με αυτούς (συγγένεια μέχρι δευτέρου βαθμού εξ αίματος ή εξ αγχιστείας) δεν μπορεί να εκλεγεί ως εσωτερικός ελεγκτής. Η εταιρία πρέπει να γνωστοποιεί στην Επιτροπή Κεφαλαιαγοράς οποιαδήποτε αλλαγή που λαμβάνει χώρα εντός της Υ.Ε.Ε. και αναφορικά με το προσωπικό και την οργάνωση αυτής, εντός δέκα εργάσιμων ημερών μετά την ολοκλήρωση των αλλαγών.

Γ) Οι εσωτερικοί ελεγκτές κατά την άσκηση των καθηκόντων τους είναι ανεξάρτητοι, δεν υπάγονται ιεραρχικά σε καμία άλλη υπηρεσιακή μονάδα της εταιρίας και εποπτεύονται από ένα έως τρία μη εκτελεστικά μέλη του διοικητικού συμβουλίου (Επιτροπή Ελέγχου Δ.Σ.).

Δ) Οι ελεγκτές έχουν το δικαίωμα να ενημερώνονται σχετικά με τα βιβλία, έγγραφα, αρχεία, τραπεζικούς λογαριασμούς του χαρτοφυλακίου της εταιρίας και έχουν πρόσβαση σε κάθε είδους υπηρεσία της εταιρίας. Τα μέλη Δ.Σ. και οι εργαζόμενοι θα πρέπει να συνεργάζονται και να παρέχουν πληροφόρηση στους εσωτερικούς ελεγκτές και να διευκολύνουν, γενικά την εργασία τους. Η διοίκηση θα πρέπει να παρέχει στους ελεγκτές όλα τα δεδομένα, προκειμένου να καθιστούν ικανοί στην εκτέλεση των ορθών και αποτελεσματικών ελέγχων.

Οι αρμοδιότητες της Υ.Ε.Ε., σύμφωνα με το **άρθρο 8 του Ν.3016/2002**, είναι οι παρακάτω:

- ο Συνεχής παρακολούθηση της εφαρμογής και τήρησης του Εσωτερικού Κανονισμού Λειτουργίας και του Καταστατικού της εταιρίας, καθώς επίσης και ολόκληρης της νομοθεσίας, που αφορά την εταιρία και ιδιαίτερα της νομοθεσίας που εφαρμόζεται για τις Ανώνυμες Εταιρίες.
- ο Αναφορά στο Δ.Σ. σε κάθε περίπτωση σύγκρουσης συμφερόντων, ανάμεσα στα ιδιωτικά συμφέροντα των μελών του Δ.Σ. ή των διευθυντικών στελεχών και κατά επέκταση και των συμφερόντων της ίδιας της εταιρίας, η οποία είναι δυνατόν να εξιχνιαστεί, κατά την διάρκεια του ελέγχου, από τον ελεγκτή.

- Ενημέρωση εγγράφως, μια φορά τουλάχιστον το τρίμηνο, του Δ.Σ., μέσω της Επιτροπής Ελέγχου του Δ.Σ., για τυχόν σημαντικά ευρήματα των διενεργηθέντων ελέγχων.
- Παράσταση στις γενικές συνελεύσεις των μετόχων.
- Παροχή οποιασδήποτε πληροφορίας, μετά από έγκριση του Δ.Σ., ζητηθεί εγγράφως από τις Εποπτικές Αρχές.
- Συνεργασία με τις Εποπτικές Αρχές και διευκόλυνση του έργου τους, πάντα μετά από συνεννόηση με το Δ.Σ.

Η Υ.Ε.Ε. ακολουθεί τα Διεθνή Πρότυπα Εσωτερικού Ελέγχου, όπως αυτά ορίζονται από το Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών (**Institute of Internal Auditors – I.I.A.**)

3.9 Κώδικας Επαγγελματικής Δεοντολογίας Εσωτερικού Ελέγχου

Για όλα τα επιστημονικά επαγγέλματα έχουν θεσπιστεί Κώδικες Δεοντολογίας και Συμπεριφοράς, που πρέπει να τηρούνται κατά την άσκηση των επαγγελματικών τους καθηκόντων. **(Νεγκάκης και Ταχυνάκης,2013,σελ.48)**

Ο Κώδικας Επαγγελματικής Δεοντολογίας και Συμπεριφοράς (Κ.Ε.Δ.Σ.), δίνει κυρίως έμφαση στον καθορισμό των ελάχιστων απαιτούμενων προτύπων συμπεριφοράς των εσωτερικών ελεγκτών, κατά την άσκηση του επαγγέλματος και λιγότερη στις συγκεκριμένες αρμοδιότητες τους, προκειμένου να προάγει την επαγγελματική δεοντολογία του επαγγέλματος, αυτού. (<http://docplayer.gr/1651414-Elliniko-institoyto-esoterikon-elegkton-eiee-hellenic-institute-of-internal-auditors-hiia-esoterikos-eleghos.html/26.8.2017>)

Οι θεμελιώδεις αρχές που οφείλουν, όχι μόνο να εφαρμόζουν, αλλά και να υπερασπίζονται οι εσωτερικοί ελεγκτές, σύμφωνα με τον Κ.Ε.Δ.Σ. του Ινστιτούτου Εσωτερικών Ελεγκτών (Ι.Ε.Ε.), είναι οι κάτωθι:

A) Ακεραιότητα: Εδραιώνει την εμπιστοσύνη του ελεγκτή, παρέχοντας έτσι τη βάση για στήριξη της κρίσης του.

B) Αντικειμενικότητα και Αμεροληψία: Ο ελεγκτής πρέπει να επιδεικνύει υψηλό επίπεδο επαγγελματικής αντικειμενικότητας, κατά τη συλλογή, αξιολόγηση και

κοινοποίηση των πληροφοριών, σχετικών με τη δραστηριότητα που ελέγχει. Αυτό του επιτρέπει να παρουσιάζει την πραγματική εικόνα.

Συνεπώς, πρέπει να προβαίνει σε μία ισορροπημένη εκτίμηση των δεδομένων και να μην επηρεάζεται από συμφέρον δικό του ή άλλων, κατά τον σχηματισμό της κρίσης του.

Γ) Εμπιστευτικότητα –Εχεμύθεια: Είναι υποχρέωση του ελεγκτή να προστατεύει την αξία της πληροφόρησης που λαμβάνει και να μην προβαίνει σε οποιαδήποτε γνωστοποίηση, εκτός αν υπάρχει επαγγελματική ή νομική υποχρέωση του.

Δ) Επαγγελματική επάρκεια: Ο ελεγκτής πρέπει να διαθέτει και να χρησιμοποιεί τις γνώσεις, δεξιότητες και εμπειρίες που χρειάζονται, κατά την εκτέλεση των καθηκόντων. (<http://www.hiia.gr/images/pgallery/hiia%20brochures/Brochure9-2011low.pdf/26.8.2017>)

Ε) Επαγγελματική συμπεριφορά: Η συμπεριφορά του ελεγκτή πρέπει να είναι εξαιρετική, προκειμένου να μην δυσφημήσει το επάγγελμα. (Καραμάνης,2008,σελ.170)

3.10 Κώδικας Επαγγελματικής Δεοντολογίας I.A.F.C.

Η Διεθνής Ομοσπονδία Λογιστών (International Federation of Accountants – I.F.A.C.), ιδρύθηκε στις 7 Οκτωβρίου 1977 με σκοπό την ανάπτυξη και διάδοση του λογιστικού επαγγέλματος, βασιζόμενο σε πρότυπα διεθνώς αναγνωρισμένα, παρέχοντας υψηλής ποιότητας υπηρεσίες προς το δημόσιο συμφέρον. Η Επιτροπή Διεθνών Ελεγκτικών Πρακτικών έχει καθήκον να επεξεργαστεί και να εκδώσει για λογαριασμό του Συμβουλίου της I.F.A.C., Πρότυπα και Οδηγίες για το ελεγκτικό έργο των λογιστών. (Καζαντζής,2006,σελ.67-68)

Ο Κώδικας Επαγγελματικής Δεοντολογίας I.F.A.C., αποτελείται από γενικές αρχές και χαρακτηριστικά, που πρέπει να πληρούν α) όσοι είναι μέλη της IFAC, β) οι λογιστές που ασκούν το επάγγελμα, είτε ως ελεύθεροι επαγγελματίες είτε μέσω ελεγκτικών εταιριών και γ) οι λογιστές που είναι υπάλληλοι μιας επιχείρησης (**άρθρο 19 του Ν.3693/2008**). (<https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/162/26.8.2017>)

3.11 Πρότυπα Εσωτερικού Ελέγχου

Τα Διεθνή Επαγγελματικά Πρότυπα Εσωτερικού Ελέγχου (Δ.Ε.Π.Ε.Ε.), όπως αυτά υφίστανται, επηρεάζουν σημαντικά την οργάνωση, την διεκπεραίωση και την ολοκλήρωση των δραστηριοτήτων, που σχετίζονται με τον εσωτερικό έλεγχο των ελεγχόμενων μονάδων. Επίσης, μέσω αυτών καθορίζεται μια ομοιόμορφη μεθοδολογία οργάνωσης του εσωτερικού ελέγχου και διεθνώς.

Στο διεθνές οικονομικό περιβάλλον, οι Υ.Ε.Ε. υποχρεώνουν τους εσωτερικούς ελεγκτές να συμμορφώνονται προς Δ.Π.Ε., μέσω του Καταστατικού της Υ.Ε.Ε.. Στην Ελλάδα, εκτός από τις εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών εταιρίες, λίγες επιχειρήσεις αποδέχονται επίσημα και συμμορφώνονται με τα Δ.Π.Ε. (Ν.3016/2002,ΦΕΚ 110/Α/17-5-2002).

<https://www.e-nomothesia.gr/kat-astynomikos-astynomia/misthologika-oikonomika-tekhnika/n-3016-2002.html/27.8.2017>

Το Ι.Ε.Ε. έχει εκδώσει σχετικά πρότυπα, τα οποία αποτελούν τα κριτήρια μέτρησης και αξιολόγησης του έργου της Υ.Ε.Ε.. Παράλληλα, τα πρότυπα είναι ένα σύνολο οδηγιών, που καθοδηγούν το έργο των ελεγκτών. Τα Πρότυπα αναφέρονται σε έννοιες και ορισμούς, εστιάζοντας κυρίως στο ρόλο και την προσωπικότητα του εσωτερικού ελεγκτή, όπως:

- στην ανεξαρτησία του εσωτερικού ελεγκτή από τις δραστηριότητες της εταιρίας, καθώς και στην αντικειμενική του κρίση,
- στα ιδιαίτερα προσόντα, στην σωστή επαγγελματική κατάρτιση και στην δέουσα επαγγελματική προσοχή του,
- στον τρόπο διοίκησης της Υ.Ε.Ε,
- στα πεδία εργασίας και γενικά στο πλαίσιο εντός του οποίου δραστηριοποιείται ο εσωτερικός ελεγκτής και
- στην ποιότητα των διαδικασιών, κατά τον προγραμματισμό και τη διενέργεια του εσωτερικού ελέγχου, που υιοθετείται από τον εσωτερικό ελεγκτή. (Νεγκάκης και Ταχυνάκης,2013,σελ.106)

Ο σκοπός των προτύπων είναι:

- Η αποτύπωση των βασικών αρχών που ορίζουν τις εφαρμοζόμενες πρακτικές του Εσωτερικού Ελέγχου.
- Να αποτελέσουν το πλαίσιο παροχής των υπηρεσιών προστιθέμενης αξίας της Υ.Ε.Ε..
- Να αποτελέσουν βάση αξιολόγησης της απόδοσης του Εσωτερικού Ελέγχου (Quality Assessment of the Audit Activity) και
- Να συντελέσουν στη βελτίωση της οργάνωσης και των διαδικασιών του ελέγχου. **(Παπαστάθης,2014.σελ.101)**

Τα ελεγκτικά πρότυπα του A.I.C.P.A. (The American Institute of Certified Public Accountants) είναι τα πλέον αποδεκτά διεθνώς. Τα πρότυπα διακρίνονται σε:

- ✓ Γενικά Πρότυπα(General Standards), τα οποία περιγράφουν τα χαρακτηριστικά των προσώπων ή μονάδων που ασκούν Εσωτερικό Έλεγχο. Γίνεται αναφορά, στο σκοπό, στην ανεξαρτησία και αντικειμενικότητα, στην επαγγελματική ευθύνη, στην διασφάλιση της ποιότητας και του προγράμματος βελτίωσης.
- ✓ Πρότυπα Ελεγκτικής Εργασίας (Standards of Fieldwork), τα οποία περιγράφουν τη φύση των δραστηριοτήτων του Εσωτερικού Ελέγχου. Τα πρότυπα αφορούν τη διαχείριση δραστηριοτήτων και την εκτέλεση εργασιών εσωτερικού ελέγχου, την επικοινωνία των αποτελεσμάτων, την επίλυση διαφωνιών σχετικά με την αποδοχή των κινδύνων και την παρακολούθηση των αποτελεσμάτων των εργασιών του ελέγχου.
- ✓ Πρότυπα Έκθεσης Πορίσματος Ελέγχου (Standards of Reporting). Τα πορίσματα δείχνουν, τον τρόπο που επεξεργάστηκαν τα δεδομένα της ελεγχόμενης οικονομικής μονάδας, οι εσωτερικοί ελεγκτές και την αποτύπωση της γνώμης τους. Η έκθεση αναφέρει, ότι η απεικόνιση των λογιστικών καταστάσεων έγινε σύμφωνα με τις ισχύουσες λογιστικές αρχές, και η εταιρία ακλούθησε τις ίδιες λογιστικές αρχές με την προηγούμενη χρήση. Επίσης η γνώμη του εσωτερικού ελεγκτή να βασίζεται σε ικανοποιητικές σημειώσεις,

ενώ παράλληλα να διευκρινίζεται ο βαθμός ευθύνης του ελέγχου, που δημιούργησε και τον χαρακτήρα αυτού. (Παπάς,1999,σελ.31-32)

3.12 Σχεδιασμός και προγραμματισμός Εσωτερικού Ελέγχου

Ο σχεδιασμός διενέργειας του εσωτερικού ελέγχου, από τους εσωτερικούς ελεγκτές, απαιτείται να γίνεται πριν την έναρξη της διεξαγωγής του. Η μεθοδολογία του σχεδιασμού και του προγραμματισμού του πρέπει να είναι σύμφωνη, αφενός με τα Δ.Ε.Π.Ε.Ε., αφετέρου με τις διάφορες τεχνικές που καλούνται να εφαρμόσουν οι εσωτερικοί ελεγκτές, προκειμένου να πετύχουν τους στόχους τους. Οποιαδήποτε σημαντική τροποποίηση πρέπει να γίνει σε συνεννόηση με τους υπεύθυνους για την διακυβέρνηση. (Κουτούπης,2009,σελ.432)

Ο σχεδιασμός και προγραμματισμός του εσωτερικού ελέγχου από τους ελεγκτές, πρέπει να καλύπτει όλους τους κινδύνους που χαρακτηρίζουν την οικονομική μονάδα, οι οποίοι προβλέπονται από το Επαγγελματικό Πρότυπο 410. Ενώ τα προγράμματα των ελεγκτικών εργασιών να εκπονούνται με βάση το Επαγγελματικό Πρότυπο 520 και να είναι σύμφωνα με τον Κανονισμό της Υ.Ε.Ε. και τους σκοπούς της οικονομικής μονάδας. (Καζαντζής,2006, σελ.414)

Πριν από το σχεδιασμό του εσωτερικού ελέγχου, πρέπει να προηγηθεί ο προσδιορισμός των περιοχών κινδύνου και να ληφθούν υπόψη για τον προσδιορισμό τους, οι εξής παράγοντες:

1. Τα χαρακτηριστικά των εσωτερικών ελέγχων που έχουν θεσπιστεί.
2. Προσδιορισμός των απαραίτητων πόρων και οι ροές των κεφαλαίων.
3. Η ρευστότητα των περιουσιακών στοιχείων.
4. Επικοινωνία με όλους, όσους πρέπει να είναι ενήμεροι για τον έλεγχο.
5. Το υφιστάμενο σύστημα λειτουργιών και συναλλαγών μέσα στην εταιρία.
6. Οι επιπτώσεις που θα προκύψουν από τη δημοσιοποίηση των αποτελεσμάτων ελέγχου.
7. Ο ρόλος των εξωτερικών ελεγκτών.

8. Οι πράξεις της διοίκησης κατά την διάρκεια των ελέγχων.
9. Οι προηγούμενες αναφορές ελέγχων, είτε από εσωτερικούς είτε από εξωτερικούς ελεγκτές.
10. Η εμπειρία των στελεχών που ασχολούνται κυρίως με το διοικητικό έργο στην εταιρία. **(Νεγκάκης και Ταχυνάκης,2013,σελ.113)**

Η διαδικασία του προγραμματισμού των εργασιών του εσωτερικού ελέγχου περιλαμβάνει τα κάτωθι:

- Επιδιώξεις
- Προγράμματα εργασιακών ελέγχων
- Σχέδια στελέχωσης και οικονομικών προϋπολογισμών
- Εκθέσεις ελεγκτών

Ο βαθμός συμμετοχής, των παραπάνω παραγόντων, στη διαμόρφωση των διαδικασιών ελέγχου και του τρόπου εκτέλεσης τους επανεξετάζεται σε ετήσια βάση. **(Καζαντζής,2006,σελ.414)**

3.13 Δικλείδες ασφαλείας Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου

Δικλείδες ασφαλείας αποτελούν οι διαδικασίες και οι μέθοδοι που έχουν οριστεί από την επιχείρηση, με στόχο την αποτελεσματική και απρόσκοπτη λειτουργία της, καθώς και την πρόληψη, εντοπισμό και διόρθωση ανεπιθύμητων καταστάσεων. Οι δικλείδες ασφαλείας διακρίνονται στις εξής τρεις κατηγορίες:

- 1) Οργανωτικές δικλείδες: αναφέρονται στις εσωτερικές διαδικασίες λειτουργίας της εταιρίας, σχετικά με τους κανονισμούς προσωπικού, τα συστήματα διασφάλισης ποιότητας, κ.λπ..
- 2) Προληπτικές δικλείδες: αναφέρονται στην ανάδειξη ή αποτροπή προβλημάτων, σχετικά με την ορθή λειτουργία των διαδικασιών.
- 3) Κατασταλτικές δικλείδες: αναφέρονται σε διόρθωση προβλημάτων, που εντοπίστηκαν από τις προληπτικές δικλείδες και έγκαιρη αντιμετώπιση τους.

Επίσης, υπάρχει μια άλλη κατηγοριοποίηση του συστήματος δικλίδων, ανάλογα με το πεδίο εφαρμογής και το εύρος του συστήματος ελέγχου σε α) γενικές και β) εξειδικευμένες.

Οι γενικές δικλίδες σχετίζονται με:

- I. θέματα διαμόρφωσης και καθιέρωσης διαδικασιών, καθώς και με θέματα στελέχωσης της εταιρίας και τρόπους διαχωρισμού ευθυνών
- II. την οργανωτική δομή των υπηρεσιών, που παράγουν και διεκπεραιώνουν υπηρεσίες οικονομικής φύσεως (σύνταξη περιοδικών εκθέσεων, εντοπισμός και επεξήγηση προβλημάτων, στελέχωση οικονομικών υπηρεσιών με καταρτισμένα και αξιόπιστα άτομα)
- III. την προστασία των περιουσιακών στοιχείων της εταιρίας και των συμφερόντων των τρίτων

Οι εξειδικευμένες δικλίδες αποσκοπούν α) στην ορθή λογιστική απεικόνιση, β) στην επαρκή προστασία των περιουσιακών στοιχείων και γ) στην εξασφάλιση της εξουσιοδότησης, για πρόσβαση σε τομείς της εταιρίας. **(Νεγκάκης και Ταχυνάκης,2013, σελ.124-125)**

Το θέμα του συστήματος των δικλίδων μελετήθηκε το 1992 από το Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (C.O.S.O.,1992). Οι δικλίδες ασφαλείας τίθενται σε εφαρμογή, με ευθύνη του Διοικητικού Συμβουλίου της επιχείρησης, δηλαδή οι ασκούντες τη διοίκηση ελέγχουν και κατευθύνουν τις δραστηριότητες της. Επειδή ένα σύστημα δικλίδων σχεδιάζεται και υλοποιείται από ανθρώπους, σε καμία περίπτωση δεν παρέχει απόλυτη εξασφάλιση απέναντι στους κινδύνους, τους οποίους έχει να αντιμετωπίσει. **(Καραμάνης,2008,σελ.394-395)**

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4

Ο ΕΛΕΓΧΟΣ ΤΟΥ ΔΗΜΟΣΙΟΥ ΤΟΜΕΑ

4.1 Εισαγωγικά

Ο δημόσιος τομέας είναι πολύπλοκος και οι φορείς του δεν λειτουργούν μέσα σε ένα κοινό νομοθετικό πλαίσιο, ούτε έχουν μια συγκεκριμένη οργανωτική δομή.

Στην έννοια του δημοσίου τομέα περιλαμβάνονται, το Δημόσιο, τα Νομικά Πρόσωπα Δημοσίου Δικαίου (Ν.Π.Δ.Δ.), οι τράπεζες, οι οποίες ανήκουν στο Δημόσιο, οι Οργανισμοί Τοπικής Αυτοδιοίκησης (Ο.Τ.Α.), τα δημόσια πρόσωπα ειδικών σκοπών, είτε ανήκουν στο δημόσιο είτε στο ιδιωτικό δίκαιο. (Φορτσάκης,2001)

4.2 Ρόλος του Δημοσίου Τομέα – Αρχές διακυβέρνησης Δημοσίου Τομέα

Στην κοινωνία, σημαντικό ρόλο διαδραματίζει η αποτελεσματική διακυβέρνηση του δημοσίου τομέα, διότι εξασφαλίζεται η ορθολογικότερη χρήση των δημοσίων πόρων, ενισχύεται η υποχρέωση λογοδοσίας της διαχείρισης των πόρων και βελτιώνεται η παροχή υπηρεσιών προς τους πολίτες.

Καθώς οι κυβερνήσεις σε όλο τον κόσμο έχουν διαφορετική δομή, παρόλα αυτά, ορισμένες αρχές διακυβέρνησης είναι κοινές, σε ολόκληρο το δημόσιο τομέα. Στο δημόσιο τομέα, η διακυβέρνηση περιλαμβάνει τις δραστηριότητες που εξασφαλίζουν την αξιοπιστία της κυβέρνησης, καθώς και τα μέσα με τα οποία ολοκληρώνονται οι στόχοι της, αξιολογείται η συμπεριφορά των δημοσίων υπαλλήλων, περιορίζοντας τον κίνδυνο διαφθοράς στη δημόσια διοίκηση. (The Institute of Internal Auditors, 2006, σελ.3)

Σύμφωνα με το I.I.A, η διακυβέρνηση του δημοσίου στηρίζεται σε τέσσερις βασικές αρχές, την εντιμότητα, τη λογοδοσία και τη διαφάνεια καθώς και τη δικαιοσύνη. Επίσης η ηθική, η ακεραιότητα και η συνεχής επίβλεψη των αποτελεσμάτων, αποτελούν σημαντικοί παράμετροι της χρηστής διακυβέρνησης. (The Institute of Internal Auditors, 2006, σελ. 7-8)

Η δράση της Δημόσιας Διοίκησης στηρίζεται και σε άλλες αρχές, οι οποίες είναι συνταγματικά κατοχυρωμένες, όπως:

- η αρχή του δημοσίου συμφέροντος, όπου οι ενέργειες των οργάνων της Διοίκησης αποβλέπουν στην εξυπηρέτηση του δημοσίου συμφέροντος
- η αρχή της νομιμότητας, οι ενέργειες των διοικητικών οργάνων είναι σύμφωνες με τους Κανόνες δικαίου, οι οποίοι καθορίζουν και την αρμοδιότητα τους
- η αρχή προστασίας των διοικούμενων, αναφέρεται στα δικαιώματα και συμφέροντα που έχουν κατοχυρωθεί από το Σύνταγμα, όπως το δικαίωμα της ισότητας, της καλής λειτουργίας της Διοίκησης και της αμεροληψίας. (Σπηλιωτόπουλος,2001,σελ.129)

4.3 Εσωτερικός Έλεγχος Δημόσιας Διοίκησης – Ελεγκτικά Σώματα

Ο έλεγχος της Δημόσιας Διοίκησης στην Ελλάδα, ασκείται από μεγάλο αριθμό ελεγκτικών σωμάτων, με στόχο την καταπολέμηση της διαφθοράς και της κακοδιοίκησης. Οι περισσότεροι είναι έλεγχοι νομιμότητας και κανονικότητας, χωρίς να επεκταθούν σε θέματα σκοπιμότητας. Ο εσωτερικός έλεγχος έχει ως στόχο, μέσω της εξέτασης και αξιολόγησης των ενεργειών ενός φορέα, να διαπιστώσει την επίτευξη σκοπών, όπως τη χρήση διαθέσιμων πόρων, τη συμμόρφωση σε δημόσιες πολιτικές και προγράμματα, την αποδοτικότητα και αποτελεσματικότητα των δράσεων, την προστασία των ανθρωπίνων δικαιωμάτων. (Φυτράκης,2010,σελ.36)

Το χαρακτηριστικό του εσωτερικού ελέγχου του δημοσίου τομέα, που τον ξεχωρίζει από αυτόν του ιδιωτικού τομέα, είναι η ιδέα του Value – For – Money (VFM), η οποία συνδέεται με την οικονομία, την αποδοτικότητα και την αποτελεσματικότητα (economy- efficiency – effectiveness). (Lapsley, 1988, p.30)

Στο δημόσιο τομέα, ένα σύστημα εσωτερικού ελέγχου εφαρμόζεται με επιτυχία, όταν υπάρχει νόμιμη υποχρέωση εγκατάστασης του και ταυτόχρονα έχει την στήριξη της Διοίκησης. Κατά τον (Malan M,1991) υπάρχουν δύο είδη εσωτερικού ελέγχου:

- χρηματοοικονομικοί και διαχειριστικοί έλεγχοι, οι οποίοι εξετάζουν, κατά πόσο οι δημόσιοι υπάλληλοι χρησιμοποιούν τους πόρους νόμιμα και συνετά, για την

επίτευξη των σκοπών ενός οργανισμού με διασφάλιση του δημοσίου συμφέροντος και

- έλεγχοι απόδοσης ή λειτουργικοί έλεγχοι, σκοπός τους η αξιολόγηση της αποτελεσματικότερης χρήσης των δημόσιων πόρων για την παροχή υπηρεσιών με το ελάχιστο κόστος. (Malan,1991,σελ.90)

Στη δημόσια διοίκηση, τα ελεγκτικά σώματα διακρίνονται σε τρεις κατηγορίες:

- Αυτοτελή Σώματα, εδώ εντάσσεται ο Γενικός Επιθεωρητής Δημόσιας Διοίκησης. Είναι μια ειδική διοικητική αρχή, ανεξάρτητη, αντικείμενο της οποίας είναι η εποπτεία και ο συντονισμός των ελεγκτικών διαδικασιών. Επίσης παρακολουθεί και συντονίζει τις δράσεις των ιδιαίτερων Ελεγκτικών Σωμάτων (π.χ. Σώμα Επιθεωρητών Ελεγκτών Δημόσιας Διοίκησης, Σώμα Επιθεωρητών Υπουργείου Μεταφορών- Επικοινωνιών κ.ά.). Ο έλεγχος που ασκούν αυτά τα Σώματα είναι εσωτερικός και διατηρούν την οργανωτική και υπηρεσιακή αυτοτέλεια τους.
- Ανεξάρτητες Αρχές, όπως είναι το Α.Σ.ΕΠ. και ο Συνήγορος του Πολίτη. Αντικείμενο τους είναι η άσκηση εποπτείας στη δημόσια διοίκηση και η διασφάλιση της διαφάνειας.
- Ειδικές Υπηρεσίες, όπως οι υπηρεσίες Εσωτερικών Υποθέσεων της Ελληνικής Αστυνομίας και του Λιμενικού Σώματος. Διαθέτουν σχετική αυτοτέλεια και σκοπός τους είναι η αντιμετώπιση της διαφθοράς και της αυθαιρεσίας, στους συγκεκριμένους χώρους. (Φυτράκης,2010,σελ.40-41)

4.4 Μορφές Ελέγχου Δημοσίου Τομέα

Ένα χαρακτηριστικό του κράτους δικαίου είναι η δυνατότητα να ελέγχεται , τόσο η κρατική όσο και η διοικητική δράση. Διοίκηση που δεν ελέγχεται, τείνει στην κατάχρηση της εξουσίας της.

Οι μορφές, οι οποίες διακρίνονται και συνδέονται με τη φύση της διοικητικής δράσης, είναι οι εξής:

- ✓ Ο Κοινοβουλευτικός έλεγχος, ο οποίος ασκείται μέσα στη Βουλή, από τους Βουλευτές της Αντιπολίτευσης. Σύμφωνα, με τα μέσα και τη διαδικασία που ορίζουν το Σύνταγμα και Κανονισμός της Βουλής (ΚτΒ), υποχρεούνται οι Υπουργοί, ως προϊστάμενοι των διοικητικών υπηρεσιών, να λογοδοτούν για θέματα υπηρεσιών που υπάγονται στην αρμοδιότητα τους.
- ✓ Ο Δικαστικός έλεγχος, που ασκούν στη διοίκηση, κυρίως τα διοικητικά δικαστήρια. Η προσφυγή των πολιτών στα δικαστήρια αποτελεί τον πιο δραστικό τρόπο, με τον οποίο προστατεύεται ο πολίτης, απέναντι στις προσβολές των δικαιωμάτων του από την κρατική εξουσία. Το Συμβούλιο της Επικρατείας (ΣτΕ), ως ανώτατο διοικητικό δικαστήριο, σύμφωνα με το άρθρο 95 του Συντάγματος, έχει την αποκλειστική αρμοδιότητα ακυρωτικού ελέγχου νομιμότητας (όχι σκοπιμότητας) μιας διοικητικής πράξης. Λόγοι ακυρώσεως μιας πράξης είναι η αναρμοδιότητα του οργάνου που εξέδωσε αυτήν, η κατάχρηση εξουσίας, κ.ά.
- ✓ Ο Έλεγχος νομιμότητας, είναι εκείνος που ασκείται στη δράση της διοίκησης. Αυτός στοχεύει στην ορθή ερμηνεία και εφαρμογή της νομοθεσίας, η οποία ρυθμίζει την οργάνωση και δραστηριότητα του δημόσιου νομικού προσώπου πιο αποτελεσματικά.

Ο δημόσιος τομέας αντιπροσωπεύει, μια σχέση εντολέα –εντολοδόχου. Οι υπάλληλοι, που έχουν το ρόλο του εντολοδόχου, πρέπει να λογοδοτούν στην Αρχή – εντολέα για την διαχείριση των πόρων και σε ποιον βαθμό έχουν επιτευχθεί οι δημόσιοι στόχοι, που είχαν τεθεί αρχικά.

Τον κύριο έλεγχο, έχει ο ελεγκτής, ο οποίος προβαίνει σε μια αντικειμενική και ανεξάρτητη αξιολόγηση του έργου του εντολοδόχου, συντάσσοντας και μια έκθεση, αναφορικά με την ορθή αξιοποίηση των πόρων ή όχι, σύμφωνα με τις εντολές της αρχής. **(Χαρίτου,2011, σελ.13)**

Ανεξάρτητα από τους στόχους, κάθε έλεγχος αποτελείται από τις φάσεις, του τρόπου προσέγγισης του ελέγχου επιδόσεων, του σχεδιασμού και της διενέργειας του ελέγχου, καθώς και την κατάρτιση εκθέσεως των αποτελεσμάτων του ελέγχου. **(Ευρωπαϊκό Ελεγκτικό Συνέδριο,2015,σελ.13-68)**

4.5 Βασικά χαρακτηριστικά ελεγκτικών διαδικασιών Δημοσίου

Τομέα

Στη Δημόσια Διοίκηση, το έργο των ελεγκτών είναι σημαντικό, διότι αποβλέπει στην μείωση του κινδύνου της διαφθοράς, παράλληλα με την προώθηση της δικαιοσύνης, της αξιοπιστίας και της κατάλληλης συμπεριφοράς των δημοσίων υπαλλήλων.

Οι ελεγκτές θα πρέπει να ενεργούν με ακεραιότητα και να παρέχουν αξιόπιστες υπηρεσίες, σύμφωνα με τα εργαλεία που διαθέτουν για την ολοκλήρωση των στόχων τους. Τα βασικά χαρακτηριστικά των ελεγκτικών διαδικασιών, στο δημόσιο τομέα είναι συγκεκριμένα:

- «η οργανωτική ανεξαρτησία», δηλώνει ότι η ελεγκτική διαδικασία λειτουργεί χωρίς παρεμβάσεις, από την ελεγχόμενη μονάδα
- «η επίσημη εντολή», είναι το έγγραφο που δίνεται από το Σύνταγμα ή κάθε άλλο νομικό έγγραφο και καθορίζει τα καθήκοντα και τις αρμοδιότητες του ελεγκτικού έργου. Επίσης αναφέρεται και στην υποχρέωση της ελεγχόμενης μονάδας να συνεργαστεί με τους ελεγκτές.
- «η απεριόριστη πρόσβαση», όπου ο ελεγκτής έχει πλήρη και απεριόριστη πρόσβαση σε αρχεία , περιουσιακά στοιχεία και υπαλλήλους, κατά την διενέργεια του ελέγχου
- « ο επαρκής προϋπολογισμός», όπου η δραστηριότητα του ελέγχου πρέπει να διαθέτει επαρκή χρηματοδότηση, σε σχέση με το μέγεθος και τις ευθύνες της. Επίσης, το συγκεκριμένο χαρακτηριστικό δεν πρέπει να περιλαμβάνεται στην δικαιοδοσία της ελεγχόμενης μονάδας, διότι θα επηρεάζει την ικανότητα της ελεγκτικής διαδικασίας.
- «η ικανή ηγεσία», ο επικεφαλής της ελεγκτικής διαδικασίας πρέπει να είναι σε θέση να εξασφαλίζει την στελέχωση, διατήρηση και διαχείριση, ενός καλά εξειδικευμένου προσωπικού. Ακόμη, η παρουσίαση των αποτελεσμάτων ελέγχου, με σαφήνεια, από τον επικεφαλής του ελέγχου, έχει μεγάλη βαρύτητα.
- «το ικανό προσωπικό», δηλαδή οι δραστηριότητες ελέγχου είναι απαιτητό να γίνουν από επαγγελματίες ελεγκτές, οι οποίοι να διαθέτουν τα προσόντα και τις

ικανότητες , προκειμένου να ανταποκριθούν πλήρως στις εντολές ελέγχων. Επιπλέον, πρέπει , να συμμορφώνονται με τις απαιτήσεις συνεχούς εκπαίδευσης, που έχουν θεσπιστεί από τις συναφείς επαγγελματικές οργανώσεις και τα πρότυπα τους.

- «η υποστήριξη όσων έχουν έννομα συμφέροντα», δηλαδή η νομιμότητα και αποστολή του έργου, πρέπει να γίνεται αντιληπτή και να υποστηρίζεται, τόσο από το σύνολο των εκλεγμένων και διορισμένων υπαλλήλων της κυβέρνησης, όσο και από τους πολίτες και τα μέσα ενημέρωσης.
- «τα επαγγελματικά ελεγκτικά πρότυπα», τα οποία συμβαδίζουν με την εφαρμογή των προηγούμενων χαρακτηριστικών και παρέχουν ένα πλαίσιο, για την διασφάλιση συστηματικού και αντικειμενικού ελέγχου. Συνεπώς, η ελεγκτική εργασία θα πρέπει να διεξάγεται σύμφωνα με τα αναγνωρισμένα πρότυπα ελέγχου, που πολλές χώρες έχουν υιοθετήσει. **(Institute of Internal Auditors,2006,σελ.4)**

4.6 Βασικές ελεγκτικές διαδικασίες Δημοσίου Τομέα

Η ικανότητα της κυβέρνησης να παρέχει υπηρεσίες και να υλοποιεί προγράμματα, κατά τον πλέον δίκαιο και ενδεδειγμένο τρόπο, αποδεικνύει το επιτυχημένο έργο της . Από την πλευρά του εσωτερικού ελέγχου, θα πρέπει να εκτιμηθεί το πρόγραμμα της κυβέρνησης, ως προς την οικονομική ακεραιότητα του, την αποτελεσματικότητα και την αποδοτικότητα του.

Οι ελεγκτικές διαδικασίες, όπως αυτές έχουν διατυπωθεί από το I.E.E., προσαρμοσμένες στο πεδίο του δημοσίου τομέα, είναι οι κάτωθι:

- Η Εποπτεία, αναφέρεται στην καθοδήγηση των υπευθύνων από τους ελεγκτές, σχετικά με την λήψη ορθών αποφάσεων, σε θέματα διαχείρισης των διαθέσιμων πόρων, για την επίτευξη των επιδιωκόμενων σκοπών. Επίσης, ελέγχεται, αν οι φορείς του δημοσίου τομέα λειτουργούν σύμφωνα με τους νόμους και τους κανονισμούς.
- Η Έρευνα, η οποία έχει σκοπό, να προσδιορίσει τις παράνομες και καταχρηστικές πράξεις, που ήδη, έχουν τελεστεί και να συγκεντρώσει τα

στοιχεία που θα τεκμηριώνουν τις αποφάσεις, σχετικά με την επιβολή πειθαρχικών μέτρων και ποινικών διώξεων.

- Η Αποτροπή, έχει ως σκοπό να εντοπίσει και να περιορίσει τις συνθήκες που επιτρέπουν την κακή διαχείριση και τη διαφθορά.
- Η Διορατικότητα των ελεγκτών βοηθάει τους υπεύθυνους να λαμβάνουν αποφάσεις, να επιλέγουν εκείνα τα προγράμματα και πολιτικές, που θα λειτουργήσουν προς όφελος της οντότητας.
- Η Πρόβλεψη, με την οποία οι ελεγκτές βοηθούν τους οργανισμούς να προβλέψουν τις μελλοντικές τάσεις και να διαχειρισθούν τους κινδύνους, προτού αυτές εξελιχθούν σε κρίσεις. **(Institute of Internal Auditors,2006,σελ.11)**

4.7 Σκοπός Ελεγκτικών Σωμάτων

Στις χώρες της Ευρωπαϊκής Ένωσης καθώς και στην Ελλάδα έχουν συσταθεί Ειδικά Σώματα, κατά της απάτης και κακοδιοίκησης, των οποίων το πεδίο δράσης και οι σκοποί τους εξαρτώνται από εσωτερικούς παράγοντες του κάθε κράτους.

Οι δραστηριότητες των Σωμάτων, που έχουν ως στόχο την καταπολέμηση της διαφθοράς, επικεντρώνονται κυρίως:

- Στη συλλογή στοιχείων για το μέγεθος του προβλήματος της απάτης
- Στον προγραμματισμό στρατηγικής για την αντιμετώπιση του φαινομένου
- Στην έρευνα για τον εντοπισμό των αιτιών της διαφθοράς
- Στην παροχή βοήθειας στον Εισαγγελέα για την συλλογή τεκμηρίων
- Στην βελτίωση της συνεργασίας μεταξύ των μονάδων που ασχολούνται με την καταπολέμηση της διαφθοράς
- Στην βελτίωση της συνεργασίας με άλλες χώρες. **(Φλωράκος,2005, σελ.560)**

Επίσης η θεσμοθέτηση του Γενικού Επιθεωρητή Δημόσιας Διοίκησης επιδιώκει τον συντονισμό της δράσης τους.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5

ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ ΚΑΙ Ο.Τ.Α.

5.1 Εισαγωγικά

Οι Οργανισμοί Τοπικής Αυτοδιοίκησης (Ο.Τ.Α.) είναι αυτοδιοικούμενα νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου, διευθύνονται από αιρετά όργανα και έχουν διοικητική και οικονομική αυτοτέλεια (**άρθρο 102 του Συντάγματος**).

Σύμφωνα με τον Κώδικα Δήμων και Κοινοτήτων (**άρθρο 75 του ν.3463/2006**), οι δήμοι και οι κοινότητες, βάσει των αρχών της εγγύτητας και της επικουρικότητας ρυθμίζουν τα τοπικά προβλήματα, με στόχο την προστασία των συμφερόντων και την βελτίωση της ποιότητας ζωής της τοπικής κοινωνίας. Η Τοπική Αυτοδιοίκηση (Τ.Α.) βρίσκεται σε ένα νέο στάδιο, το οποίο χαρακτηρίζεται από την υποχώρηση του κεντρικού κράτους και της ενδυνάμωσης των ρόλων της αποκεντρωμένης και των δήμων, με σκοπό την αύξηση της αποδοτικότητας και την μείωση του κρατικού παρεμβατισμού. (**Δρόσος et al,2007**)

Για να αντιμετωπίσουν τις νέες προκλήσεις μέσα στην Ευρωπαϊκή Ένωση, τόσο η Δημόσια Διοίκηση όσο και η Τοπική Αυτοδιοίκηση (Τ.Α.), οφείλουν να εξοπλιστούν με σύγχρονα εργαλεία διοίκησης, προκειμένου να έχουν την δυνατότητα χειρισμού των σύνθετων τοπικών προβλημάτων, που συνεχώς αυξάνονται.

Στο κεφάλαιο αυτό, αρχικά αναφέρονται γενικά στοιχεία για τους Ο.Τ.Α. και γίνεται αναφορά στις προβλέψεις του Ευρωπαϊκού Χάρτη Τοπικής Αυτοδιοίκησης. Κατόπιν, αναφερόμαστε στην εξέλιξη του θεσμού της Τ.Α.. Ιδιαίτερη αναφορά γίνεται στο «Πρόγραμμα Καλλικράτης» και στο θεσμικό πλαίσιο, που χαρακτηρίζει τους Ο.Τ.Α., καθώς ορίζονται και οι έννοιες «Αυτοτέλεια» και «Εποπτεία», που είναι συνδεδεμένες με την Τ.Α., με ανάλυση της σημαντικότητας του ρόλου τους. Στη συνέχεια, εστιάζεται η προσοχή μας, στο Εγχειρίδιο Καλών Πρακτικών του Συμβουλίου της Ευρώπης, για τη Δημόσια Ηθική σε τοπικό επίπεδο, καθώς και τις καλές πρακτικές εφαρμογής του εσωτερικού ελέγχου στην Ευρώπη. Τέλος ποια Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου (Δ.Π.Ε.) εφαρμόζουν τα Σ.Ε.Ε. στην Ελλάδα, για την αντιμετώπιση της διαφθοράς και της κακοδιοίκησης.

5.2 Ιστορική αναδρομή

Το πρώτο θεσμικό πλαίσιο για την Τ.Α., μετά την επανάσταση του 1821, αποτελούν οι Νόμοι 12/30 Απριλίου 1822, της Α' Εθνικής Συνέλευσης της Επιδαύρου «Περί Οργανισμού των Ελληνικών Επαρχιών» και της 29^{ης} Νοεμβρίου 1822 «Περί εκλογής των Παραστατών».

Οι βάσεις όμως, για ένα αποκεντρωμένο σύστημα Διοίκησης μπήκαν το 1828 από τον Ι. Καποδίστρια, με την καθιέρωση των Κοινοτικών και Επαρχιακών Δημογεροντιών. Με τις ρυθμίσεις, που εισήγαγε ο Καποδίστριας, μετέτρεψε τις Αυτοδιοικούμενες Κοινότητες σε παραρτήματα του διοικητικού μηχανισμού.

Διαφορετική διάρθρωση της Τ.Α. καθιερώθηκε στην εποχή της βαυαρικής (Β.Δ. της 27-12-1833) «Περί συστάσεως των Δήμων», καταργήθηκαν οι κοινοτικές και επαρχιακές δημογεροντίες. Συστάθηκαν οι δήμοι, ως δημόσια νομικά πρόσωπα με τοπική αρμοδιότητα, τα όργανα των οποίων αναδεικνύονταν από τους δημότες. Οι δήμοι διαβαθμίστηκαν σε τρεις τάξεις, ανάλογα με τον πληθυσμό, ενώ σύμφωνα με τα γεωφυσικά χαρακτηριστικά ορίστηκαν τα όρια και προσδιορίστηκαν οι αρμοδιότητες της Τ.Α. (κατασκευή και συντήρηση πρωτοβάθμιων σχολείων, κατασκευή και συντήρηση οδών, γεφυρών, εξασφάλιση στέγης και περίθαλψης στους φτωχούς).

Σταθμό στην εξέλιξη της Τ.Α. στην Ελλάδα αποτελεί ο **Νόμος ΔΝΖ' του 1912 (ΦΕΚ Α 58/1912)**, με τον οποίο διατηρήθηκαν οι Δήμοι και επανήλθε ο θεσμός της κοινότητας. Έτσι οι Πρωτεύουσες των Νομών και οι πόλεις με πληθυσμό πάνω από δέκα χιλιάδες (10.000) κατοίκους αποτελούσαν τους Δήμους, ενώ για τις Κοινότητες το ελάχιστο όριο, ήταν οι τριακόσιοι (300) κάτοικοι. **Το Σύνταγμα του 1927(ΦΕΚ 107/Α/3.6.1927)**, αναφέρεται ουσιαστικά σε θέματα Τ.Α.. Με το άρθρο 107, το κράτος διαιρείται σε Περιφέρειες, ενώ οι Ο.Τ.Α. πρέπει να είναι δύο βαθμών, όπου την πρώτη βαθμίδα θα αποτελούσαν οι Κοινότητες. Με το Σύνταγμα του 1975 επανήλθαν ορισμένες βασικές διατάξεις. Την πρώτη βαθμίδα αποτελούν οι Δήμοι και οι Κοινότητες (άρθρο 102), ενώ οι υπόλοιπες ορίζονται με νόμο. Οι Ο.Τ.Α. έχουν Διοικητική Αυτοτέλεια, ενώ το κράτος ασκεί την εποπτεία του, σε αυτούς, χωρίς να εμποδίζει τις δράσεις τους. Επίσης, το κράτος, τους εξασφαλίζει τους πόρους, που απαιτούνται για την εκπλήρωση της αποστολής τους. Αργότερα με τους **Νόμους**

1416/’84 και 1622/’86(ΦΕΚ 92^Α), θεσπίστηκαν κίνητρα για εθελοντική συνένωση Δήμων και Κοινοτήτων, χωρίς τα αναμενόμενα αποτελέσματα. **(Γάτσος,1988,σελ.15-18)**

Με τον **Ν.2539/4-12-1997(ΦΕΚ 244 Α’)** «Συγκρότηση της Πρωτοβάθμιας Τοπικής Αυτοδιοίκησης», δημιουργήθηκαν λιγότεροι και μεγαλύτεροι Δήμοι, με υποχρεωτική συνένωση. Σύμφωνα, με το πρόγραμμα «Ιωάννης Καποδίστριας», τους Ο.Τ.Α. Α’ βαθμού, αποτελούσαν οι 900 Δήμοι και 133 Κοινότητες. Ήταν ένα σημαντικό βήμα, για την επίλυση του προβλήματος του κατακερματισμού της πρωτοβάθμιας αυτοδιοίκησης.**(Σπηλιωτόπουλου,1999,σελ.307)**

5.3 Η πρόβλεψη του Ε.Χ.Τ.Α.

Ο Ευρωπαϊκός Χάρτης Τοπικής Αυτονομίας (Ε.Χ.Τ.Α.) αποτελεί διεθνή σύμβαση, που θέτει τις ουσιαστικές προϋποθέσεις και προσδιορίζει το περιεχόμενο της Τ.Α., συμβάλλοντας στην ενίσχυση της δημοκρατίας από κάτω προς τα πάνω, στην αποκέντρωση και στη δημιουργία συνείδησης, στον ευρωπαϊκό χώρο. Ο Ε.Χ.Τ.Α., που ψηφίστηκε από τα κράτη- μέλη του Συμβουλίου της Ευρώπης και κυρώθηκε από την χώρα μας με το **ν.1850/89 (ΦΕΚ 144 Α’)**, προβλέπει ότι η αρχή της τοπικής αυτονομίας (άρθρο 3 Ε.Χ.Τ.Α.), πρέπει να αναγνωρίζεται από την εσωτερική νομοθεσία και κατά το δυνατό από το Σύνταγμα. Επιπλέον, προβλέπει τη γενική αρχή της λήψης των αποφάσεων, όσο το δυνατό πιο κοντά στους πολίτες, ενώ για την ανάθεση μιας αρμοδιότητας σε άλλη αρχή, πρέπει να λαμβάνεται υπόψη η φύση του έργου και οι απαιτήσεις αποτελεσματικότητας.

Στην Ελλάδα, οι κανόνες του Ε.Χ.Τ.Α., συνεισφέρουν στην ερμηνευτική προσέγγιση της δευτεροβάθμιας τοπικής αυτοδιοίκησης, αποσαφηνίζοντας το σύστημα των γενικών αρχών του δικαίου της Τ.Α., που ισχύουν βάσει του Συντάγματος. Στο άρθρο 2 του ν.1850/1986, ορίζεται ότι « Το πεδίο εφαρμογής του Χάρτη περιορίζεται επί των οργανισμών της τοπικής αυτοδιοίκησης της πρώτης βαθμίδας». **(Κατσούλης,1997,σελ.139)**

5.4 Το πρόγραμμα «Καλλικράτης» - Θεσμικό πλαίσιο Ο.Τ.Α.

Από το έτος 2011, με την εφαρμογή του **προγράμματος «Καλλικράτης» (Ν. 3852/2010)**, διαμορφώνεται η νέα Αρχιτεκτονική της Αυτοδιοίκησης και της

Αποκεντρωμένης Διοίκησης. Επανακαθορίστηκαν τα όρια των αυτοδιοικητικών μονάδων, ο τρόπος εκλογής των οργάνων και οι αρμοδιότητες τους. Το πλήθος των Δήμων μειώθηκε, από 901 σε 325, ενώ καταργήθηκαν όλες οι Κοινότητες. Συστάθηκαν επτά Αποκεντρωμένες Διοικήσεις, αναλαμβάνοντας τις δραστηριότητες των παλαιών περιφερειών, με επικεφαλής το Γενικό Γραμματέα, διορισμένο από την Κυβέρνηση. Ακόμη, προέκυψαν δεκατρείς Περιφέρειες, στα ίδια γεωγραφικά όρια με τις προηγούμενες, αλλά τώρα, αποτελούν Ο.Τ.Α. Β' βαθμού, ασκώντας βασικές αρμοδιότητες των πρώην Νομαρχιακών Αυτοδιοικήσεων και έχουν αιρετό Περιφερειάρχη. Επίσης προήλθαν αλλαγές στον τρόπο χρηματοδότησης των Ο.Τ.Α., στην αύξηση της θητείας των οργάνων της διοίκησης, στην ανακατανομή των αρμοδιοτήτων κάθε βαθμού. Κριτήριο ήταν, να μην υπάρχει Δήμος με πληθυσμό κάτω των 25.000(κατοίκων (Αθήνα, Θεσσαλονίκη) ή 10.000 κατοίκων για την υπόλοιπη χώρα , με εξαίρεση τις ορεινές περιοχές της χώρας.

Δόθηκε η δυνατότητα καλύτερης ανάδειξης και αξιοποίησης των τοπικών και περιφερειακών πλεονεκτημάτων. Ταυτόχρονα, διαμορφώθηκε ένα πλαίσιο διαφάνειας, δίνοντας τη δυνατότητα στον πολίτη να έχει άμεση πληροφόρηση και να προστατεύεται από την αυθαιρεσία της εξουσίας.

Ο θεσμός «Συμπαραστάτης του Δημότη και της Επιχείρησης»,(**Άρθρο 77 του Ν.3852/1010**), έχει ως αποστολή την έγκαιρη καταπολέμηση της κακοδιοίκησης, τη διασφάλιση της αμεροληψίας των αρχών της αυτοδιοίκησης, τη βελτίωση της εξυπηρέτησης των πολιτών.

Όσον αφορά, στον οικονομικό τομέα και στη διαχείριση, αναρτώνται υποχρεωτικά, τόσο στην ιστοσελίδα του δήμου , όσο και στο ΔΙΑΥΓΕΙΑ, η συνοπτική οικονομική κατάσταση του προϋπολογισμού και η τριμηνιαία έκθεση, για την πορεία εκτέλεσης του. Επίσης, κάθε απόφαση για οποιαδήποτε δαπάνη ή απόφαση για άλλο λόγο, Δήμου, Δημοτικής Επιχείρησης ή Περιφέρειας, υποχρεωτικά αναρτάται στο διαδίκτυο και μόνο έτσι μπορεί να εκτελεστεί, αφού και οι Ο.Τ.Α. Α' και Β' έχουν ενταχθεί στο πρόγραμμα «ΔΙΑΥΓΕΙΑ» (**Ν.3862/2010**), από **15/3/2011**. Καμία δαπάνη δεν μπορεί να πραγματοποιηθεί, εάν δεν έχει περάσει τον προληπτικό έλεγχο του Ελεγκτικού Συνεδρίου. Σε συνδυασμό με την οικονομική αυτοτέλεια, κατοχυρώνεται και η έννοια της διαφάνειας και του ελέγχου της διαχείρισης των πόρων της Τ.Α.. (**Σωτηρέλης,2002**)

Ακόμη, τα βασικά αιρετά όργανα των Ο.Τ.Α., σύμφωνα με το πρόγραμμα «Καλλικράτης» είναι το δημοτικό συμβούλιο, η οικονομική επιτροπή, η επιτροπή ποιότητας ζωής, η εκτελεστική επιτροπή και ο δήμαρχος. **(Παράγ.1του άρθρου 7 του Ν.3852/2010)**

5.5 Βασικές έννοιες συνδεδεμένες με τους Ο.Τ.Α.

Οι βασικές έννοιες που είναι άμεσα συνδεδεμένες με την Τ.Α., είναι η Αυτοτέλεια και η Εποπτεία.

Η έννοια της Αυτοτέλειας, σημαίνει ότι οι οργανισμοί της Τ.Α. Α' και Β' βαθμού, ασκούν δημόσια διοίκηση με δική τους ευθύνη, χωρίς να υπόκεινται σε διαταγές των οργάνων του κράτους. Βέβαια, ο οργανισμός της Τ.Α. αποφασίζει ότι θα εκτελέσει και διεκπεραιώσει κάποια τοπική υπόθεση, με δικά του όργανα, αλλά στα όρια της νομιμότητας, δηλαδή σύμφωνα με τους νόμους του κράτους.

Η εποπτεία διακρίνεται σε νομοθετική, δικαστική και διοικητική. Οι δύο πρώτες ανήκουν, αποκλειστικά στο κράτος, ενώ η διοικητική είναι χαρακτηριστικό γνώρισμα της Τοπικής Αυτοδιοίκησης.

Η διοικητική εποπτεία, διέπεται από ορισμένες αρχές που είναι καθορισμένες από το Σύνταγμα : α) ο έλεγχος πρέπει να είναι κατασταλτικός και όχι προληπτικός, β) ο έλεγχος πρέπει να εστιάζεται στην νομιμότητα και όχι στην σκοπιμότητα, γ) η εποπτική αρχή δεν μπορεί να μεταρρυθμίζει τις πράξεις των οργάνων της αυτοδιοίκησης και δ) η εποπτική αρχή δεν μπορεί να υποκαταστήσει την αρμοδιότητα των οργάνων της αυτοδιοίκησης, διότι θα καταργούσε την Τοπική Αυτοδιοίκηση. **(Μπεσίλα-Μακρίδη,1999)**

5.6 Διεθνείς κατευθύνσεις περί Εσωτερικού Ελέγχου στους Ο.Τ.Α. – «Εγχειρίδιο Καλών Πρακτικών» του Συμβουλίου της Ευρώπης για τη «Δημόσια Ηθική σε τοπικό επίπεδο»

Οι λειτουργίες του εσωτερικού ελέγχου στους Ο.Τ.Α., καλύπτουν τις δράσεις από τον έλεγχο νομιμότητας των ενεργειών της Τ.Α., μέχρι τον εντοπισμό των εσωτερικών και εξωτερικών κινδύνων. Κρίνεται σημαντικός ο ρόλος του εσωτερικού ελεγκτή.

Σύμφωνα με τις κατευθύνσεις του ΠΑ (2012), οι εσωτερικοί ελεγκτές πρέπει να αξιολογούν την επάρκεια του συνόλου των συστημάτων και των πρακτικών επικοινωνίας και πληροφόρησης, καθώς και την αποτελεσματικότητα του συστήματος εταιρικής διακυβέρνησης. Επίσης, ο έλεγχος απόδοσης αποτελεί μία από τις βασικές λειτουργίες του ελέγχου, ο οποίος εκτείνεται πέρα από τον έλεγχο των οικονομικών αναφορών του οργανισμού. Σκοπός του είναι η αξιολόγηση των ενεργειών, που αφορούν:

- Την αποτελεσματικότητα, σχετικά με την ολοκλήρωση των προγραμμάτων που σχεδιάστηκαν και εφαρμόζονται.
- Την αποδοτικότητα, αναφορικά με την παραγωγικότητα των υπαλλήλων, τη χρήση των πόρων και την ποιότητα των παρεχόμενων υπηρεσιών στους πολίτες.
- Την συμμόρφωση με το ισχύον κανονιστικό, θεσμικό και νομικό πλαίσιο.
- Την αξιοπιστία της πληροφόρησης (οικονομικά στοιχεία, δείκτες απόδοσης) στα άλλα ελεγκτικά όργανα.
- Την οικονομικότητα, δηλαδή το μικρότερο κόστος για την εφαρμογή των προγραμμάτων.
- Την αξιολόγηση των κινδύνων, αναφορικά με την επίτευξη των χρηματοοικονομικών στόχων, συμπεριλαμβανομένου και των κοινωνικοπολιτικών κινδύνων και
- Την αποτελεσματικότητα των πολιτικών που εφαρμόζονται. (**Goodson, et al ,2012,p20-21**)

Οι Ευρωπαϊκές κατευθύνσεις, σχετικά με το διευρυμένο ρόλο του εσωτερικού ελέγχου στους Ο.Τ.Α., αναδεικνύονται και από το Εγχειρίδιο Καλών Πρακτικών, σχετικά με τη δημόσια ηθική σε επίπεδο Τ.Α., που θεσμοθετήθηκε το 2006 από του Συμβούλιο της Ευρώπης (**Council of Europe 2006**). Περιέχει βασικές κατευθύνσεις για την διενέργεια του εσωτερικού ελέγχου στους Ο.Τ.Α. στην Ευρώπη. Επίσης, αναφέρεται στην αντιμετώπιση της σκόπιμης ή όχι κακοδιοίκησης και στην αναβάθμιση των δημόσιων υπηρεσιών, που παρέχονται στους πολίτες.

Στις κατευθύνσεις του Εγχειριδίου, περιλαμβάνονται μεταξύ άλλων, η θέσπιση κωδικών συμπεριφοράς, προγράμματα επιμόρφωσης των αιρετών, η εποπτεία, ο έλεγχος των αιρετών από τα αντιπροσωπευτικά συμβούλια, ο δημοκρατικός έλεγχος με τη μορφή δημόσιας πρόσβασης στην πληροφόρηση. Ακόμη ο ανεξάρτητος εξωτερικός έλεγχος, ο αποτελεσματικός εσωτερικός έλεγχος και προσαρμογή του στο μέγεθος του δήμου. Αναφορικά με τον εσωτερικό έλεγχο, περιλαμβάνονται οι διευκρινήσεις των γραπτών διαδικασιών, που χρησιμοποιούνται στην σύνταξη και εκτέλεση του προϋπολογισμού, στις αγορές στις συμβάσεις. Η Υ.Ε.Ε. ελέγχει, αν υπάρχει συμμόρφωση στις διαδικασίες που υιοθετήθηκαν, ενώ αναζητά τα αίτια και προτείνει λύσεις, σε περίπτωση μη συμμόρφωσης. **(Council of Europe,2006,p.6-8)**

Επίσης, στο Εγχειρίδιο προβλέπεται και ο έλεγχος απόδοσης εκτός της νομιμότητας, ο οποίος καλύπτει τα πεδία :

- της οικονομικότητας, κατά πόσο οι πόροι διατίθενται στην κατάλληλη χρονική στιγμή σε ποσότητα και ποιότητα και με το χαμηλότερο κόστος απόκτησής τους,
 - της αποδοτικότητας, η αναλογία διάθεσης των πόρων, μεταξύ εισροών και εκροών, για την ολοκλήρωση μιας δράσης και
 - της αποτελεσματικότητας, το βαθμό επίτευξης των στόχων και τη σχέση μεταξύ προσδοκώμενου και πραγματικού αποτελέσματος.
- <http://www.eca.europa.eu/el/Pages/ecadefault.aspx> /31.8.2017)

Στο πλαίσιο εφαρμογής του εσωτερικού ελέγχου στους Ο.Τ.Α., θα μπορούσε να εφαρμοστεί ο έλεγχος αποδοτικότητας και στη χώρα μας.

5.7 Εσωτερικός Έλεγχος Ευρωπαϊκών Ο.Τ.Α.

5.7.1 Εσωτερικός Έλεγχος στην Πορτογαλία

Σύμφωνα με το Σύνταγμα της Πορτογαλίας, οι Τοπικές Αρχές (κοινότητες, δήμοι και διοικητικές περιφέρειες) είναι εδαφικές οντότητες με αντιπροσωπευτικά όργανα και φροντίζουν, για τις συγκεκριμένες ανάγκες του πληθυσμού τους. Όλα τα όργανα των τοπικών αρχών εκλέγονται για τετραετή θητεία.

Το Σύνταγμα θεμελιώνει την Αρχή της Τοπικής Αυτονομίας, σύμφωνα με την οποία, οι Τοπικές Αρχές διαθέτουν δικό τους προϋπολογισμό, εισπράττουν έσοδα, διαθέτουν δικό τους προσωπικό και την αρμοδιότητα να διαχειρίζονται την περιουσία τους. Τα αντιπροσωπευτικά όργανα των Δήμων είναι το Δημοτικό Συμβούλιο (εκτελεστικό όργανο) και η Δημοτική Συνέλευση, (βουλευόμενο όργανο, το οποίο έχει ειδικές εξουσίες, καθώς και την επιτήρηση των πράξεων του Συμβουλίου). Ο Δήμαρχος προΐσταται του Συμβουλίου.

Στην αρμοδιότητα των Ο.Τ.Α., ανήκει η στρατηγική, οικονομική, κοινωνική και εδαφική διαχείριση. Ενώ, οι επιχειρήσεις των Ο.Τ.Α. ασχολούνται με δραστηριότητες που σχετίζονται με τον αθλητισμό, πολιτισμό, τις μεταφορές, εκπαίδευση και κατάρτιση.

Σύμφωνα με την Αρχή της Τοπικής Αυτονομίας, ο έλεγχος της Κεντρικής Διοίκησης στους Ο.Τ.Α. περιορίζεται στη νομική εποπτεία, δηλαδή τη διασφάλιση της συμμόρφωσης με την νομοθεσία.

Ο εσωτερικός έλεγχος των Ο.Τ.Α. διεξάγεται από το Ελεγκτικό Συνέδριο και τη Γενική Επιθεώρηση Οικονομικών (ΓΕΟ), (υπηρεσία εσωτερικού ελέγχου του Υπουργείου Οικονομικών). Ωστόσο, η θέση, η αποστολή και το πλαίσιο επέμβασης τους είναι διαφορετικά.

Το Ελεγκτικό Συνέδριο, αποτελεί οικονομικό δικαστήριο και συνιστά ανεξάρτητη αρχή. Ο Νόμος περί Οργάνωσης και Λειτουργίας του ΕΛ, (Ν.98/97), ο οποίος τροποποιήθηκε από τον Ν.48/2006, ενίσχυσε το πλαίσιο δραστηριοτήτων του, με σκοπό την εφαρμογή ενός εξωτερικού συστήματος δικλίδων, το οποίο θα ανταποκρίνεται αποτελεσματικά στην ανάγκη ελέγχου των δημόσιων πόρων και περιουσιακών στοιχείων, διασφαλίζοντας τη νόμιμη και συνεπή διαχείριση αυτών.

Η αποστολή της ΓΕΟ, είναι να διασφαλίσει τον στρατηγικό έλεγχο της οικονομικής διοίκησης του Δημοσίου, συμπεριλαμβανομένου του ελέγχου νομιμότητας και του οικονομικού και διοικητικού ελέγχου. Επίσης, την αξιολόγηση υπηρεσιών και φορέων.

Ακόμη, η παρουσία του εξωτερικού ελεγκτή είναι απαραίτητη, διότι α) ελέγχει τα λογιστικά βιβλία και στοιχεία, β) εκδίδει γνώμη, για τις ετήσιες καταστάσεις του

φορέα, γ) ενημερώνει τα εκτελεστικά και αποφασιστικά όργανα με εξαμηνιαία στοιχεία, για την οικονομική κατάσταση του δήμου.

Οι Μονάδες Εσωτερικού Ελέγχου (Μ.Ε.Ε.) έχουν προαιρετικό χαρακτήρα και λειτουργούν κυρίως, στους μεγάλους Δήμους, λόγω έλλειψης ανθρώπινων και υλικών πόρων.

Σύμφωνα με το Επίσημο Σχέδιο Λογιστικής Τοπικής Αυτοδιοίκησης (POCAL), υποχρεωτικά από το 1998, οι Τοπικές Αρχές οφείλουν να διαθέτουν Σύστημα Εσωτερικών Δικλίδων. Συνήθως, οι μεγάλοι δήμοι διαθέτουν Μ.Ε.Ε., η οποία υπάγεται απευθείας στον Δήμαρχο και έχει ως αποστολή τον εντοπισμό και την αξιολόγηση επικίνδυνων καταστάσεων, καθώς και την αξιολόγηση της καταλληλότητας και αποτελεσματικότητας του συστήματος εσωτερικών δικλίδων, το οποίο εφαρμόστηκε από τα όργανα, ώστε να διασφαλιστεί η συμμόρφωση με νομικές και κανονιστικές διατάξεις, για την επίτευξη των στόχων. **(Expertise France,2017)**

5.7.2 Εσωτερικός Έλεγχος στην Γαλλία

Η Γαλλία αποτελεί μια ενιαία χώρα με αποκεντρωμένες αρχές. Οι νόμοι περί αποκεντρικής δίνουν το δικαίωμα ελεύθερης αυτοδιαχείρισης των περιφερειακών αρχών. Υπάρχουν διαφορετικά επίπεδα τοπικών αρχών και καθένα από αυτά διαθέτει το δικό του εκλεγμένο συμβούλιο, πρόεδρος του οποίου είναι ο επικεφαλής της αποκεντρωμένης διοίκησης.

Το κράτος είναι αρμόδιο για ορισμένους οικονομικούς και νομικούς ελέγχους, χωρίς την υιοθέτηση εθνικών κανόνων, για την οργάνωση των οργάνων εσωτερικού ελέγχου των τοπικών αρχών. Όλοι αυτοί οι αποκεντρωμένοι φορείς βρίσκονται υπό την εποπτεία του εθνικού κράτους. Επίσης, υπάρχει αξιολόγηση της συμμόρφωσης των αποφάσεων των κοινοτήτων με τη νομοθεσία, εποπτεία των περιφερειακών ελεγκτικών σωμάτων, διαχωρισμός του εκτελεστικού προσώπου (πρόεδρος εκλεγμένου συμβουλίου) και του υπεύθυνου λογιστικού ελέγχου (κεντρική δημόσια διοίκηση). Αναπτύσσονται πολυάριθμες πρωτοβουλίες για την σύσταση οργάνων εσωτερικού ελέγχου εντός των κοινοτήτων, ενώ ορισμένες πρωτοβουλίες ενθαρρύνονται από την ταχεία αλλαγή του πλαισίου, όπως, οι οικονομικοί περιορισμοί, η μεταβίβαση νέων αρμοδιοτήτων, η επίγνωση νέων κινδύνων (απάτη), η αύξηση του μεγέθους των οργανισμών αποκεντρωμένης διοίκησης.

Ένα ενιαίο πρότυπο οργάνωσης των οργανισμών δεν υπάρχει, αλλά ταυτόχρονα έχουμε την σύγκλιση όλων, προς την ενίσχυση της αποτελεσματικότητας των οργανισμών και του συστήματος εσωτερικών δικλίδων, παρά τις διαφορετικές μεθόδους, που χρησιμοποιούν για τα επίτευξη των στόχων τους.

Η διαδικασία εφαρμογής εσωτερικού ελέγχου είναι ακόμα σε εξέλιξη, ενώ πολλές φορές τα αναμενόμενα αποτελέσματα δεν είναι ικανοποιητικά. Όμως, ο αριθμός επαγγελματικών εσωτερικών σωμάτων συνεχίζει να αυξάνεται. Ο εσωτερικός έλεγχος καθίσταται σταδιακά τυπικό μέρος των σημαντικότερων Γαλλικών κοινοτήτων. (Expertise France,2017)

5.7.3 Εσωτερικός Έλεγχος στη Δημοκρατία της Σλοβενίας

Στη Δημοκρατία της Σλοβενίας, το σύστημα δημόσιου εσωτερικού δημοσιονομικού ελέγχου εκπροσωπείται από τρεις πυλώνες:

- Εσωτερικούς ελέγχους, που διενεργούνται από μεμονωμένους χρήστες του προϋπολογισμού
- Ανεξάρτητους εσωτερικούς ελεγκτές.
- Μια κεντρική αρχή, που είναι υπεύθυνη για την ανάπτυξη, τον συντονισμό και την εποπτεία των δύο προηγούμενων πυλώνων, η Κεντρική Μονάδα Εναρμόνισης

Το αποκεντρωμένο σύστημα εσωτερικού ελέγχου, εφαρμόζεται σε επίπεδο κεντρικής κυβέρνησης και τοπικής αυτοδιοίκησης. Στη Σλοβενία δεν υπάρχουν περιφέρειες, μόνο το κράτος (κεντρική κυβέρνηση) και οι δήμοι. Οι τελευταίοι είναι αυτόνομοι, σύμφωνα με το Σύνταγμα της χώρας, αλλά τυχόν διατάξεις που σχετίζονται με το δημόσιο σύστημα εσωτερικού ελέγχου και ρυθμίζονται από τον Νόμο περί Δημόσιων Οικονομικών, θα είναι ίδιες σε τοπικό και κρατικό επίπεδο. Η ευθύνη για την υλοποίηση και την τήρηση των κατάλληλων συστημάτων διαχείρισης και εσωτερικού ελέγχου, αφορά τον επικεφαλής του χρήστη προϋπολογισμού. Ο χρήστης προϋπολογισμού είναι δημόσιος φορέας που χρηματοδοτείται, είτε από τον κρατικό προϋπολογισμό είτε από τον προϋπολογισμό του δήμου.

Η παροχή εσωτερικού ελέγχου μπορεί να είναι:

- Ενδοϋπηρεσιακή, μόνο σε κρατικό επίπεδο, τα υπουργεία να διαθέτουν δική τους υπηρεσία εσωτερικού ελέγχου
- Κοινή, να παρασχεθεί από χρήστες προϋπολογισμού, σε κρατικό επίπεδο και από δήμους
- Εξωτερική, να παρέχεται, είτε από νομικά πρόσωπα με τη μορφή εταιρειών, με σκοπό την ανάληψη δραστηριοτήτων εσωτερικού ελέγχου, είτε από Κρατικούς Εσωτερικούς Ελεγκτές, οι οποίοι εκτελούν ανεξάρτητα δραστηριότητες εσωτερικού ελέγχου ως ιδιώτες και πληρούν τα κριτήρια για την διεξαγωγή των ελέγχων.

Τέλος, υπάρχει μόνο μια κεντρική μονάδα εναρμόνισης που εκτελεί τα καθήκοντα της, για το κράτος και τους δήμους. (**Expertise France,2017**)

5.8 Εσωτερικός Έλεγχος των Ο.Τ.Α. στην Ελλάδα

Οι Ελληνικές αρχές με την βοήθεια ευρωπαϊών εμπειρογνώμων, σχεδιάζουν και υλοποιούν έναν σημαντικό αριθμό αναγκαίων διοικητικών μεταρρυθμίσεων, με στόχο την βελτίωση των παρεχόμενων υπηρεσιών.

Μια από τις μεταρρυθμίσεις, η οποία υλοποιείται από την Γενική Γραμματεία Καταπολέμησης της Διαφθοράς σε συνεργασία με ομάδα τεχνικής βοήθειας, από την Γαλλία, αφορά στην ίδρυση και λειτουργία μονάδων εσωτερικού ελέγχου στις Δημοτικές, Περιφερειακές και Αποκεντρωμένες αρχές. Επιχειρείται, η αποτύπωση της υφιστάμενης κατάστασης στους παραπάνω φορείς, με στόχο την ανάπτυξη κοινών εργαλείων και την ενσωμάτωση των βέλτιστων ευρωπαϊκών πρακτικών στον έλεγχο των διαδικασιών των Ο.Τ.Α. και των αποκεντρωμένων διοικήσεων. (**Expertise France,2017**)

Σε δειγματοληπτική έρευνα, που προέβηκε η γαλλική εταιρεία **Expertise France** , στην Ελλάδα, βρέθηκαν ότι, οι επτά Αποκεντρωμένες Διοικήσεις έχουν στον οργανισμό τους Αυτοτελές Τμήμα Εσωτερικού Ελέγχου, οι Περιφέρειες έχουν επίσης στο οργανόγραμμά τους Α.Τ.Ε.Ε. αλλά μόνο οι τέσσερις εξ αυτών, το έχουν στελεχώσει και από τους 205 Δήμους, μόνο επτά Δήμοι έχουν ενσωματώσει στον οργανισμό τους, Μονάδες Εσωτερικού Ελέγχου. Επίσης, για τους Δήμους

διαπιστώθηκε, ότι μια Μ.Ε.Ε. υπάρχει στο οργανόγραμμα, ως γραφείο, τμήμα ή Διεύθυνση. Ακόμη, η Μ.Ε.Ε. μπορεί να είναι ενταγμένη σε υπερκείμενη μονάδα και να μην αναφέρεται απευθείας στον επικεφαλής. Εξάλλου, τα άτομα που βρίσκονται σε μια Μ.Ε.Ε., να εκτελούν παράλληλες εργασίες, ενώ στον Οργανισμό Εσωτερικής Υπηρεσίας (Ο.Ε.Υ.), να υπάρχουν διαφορετικές περιγραφές αρμοδιοτήτων, ανά δήμο.

Η γαλλική εταιρεία, επίσης προέβηκε σε μια καταγραφή των εμποδίων που υπάρχουν και πρέπει να ξεπεραστούν στην Τ.Α., ώστε να ικανοποιηθούν οι αναγκαίες απαιτήσεις, για την αποτελεσματική λειτουργία της.

Παρακάτω, θα αναφερθούμε στον Δήμο Θεσσαλονίκης και στην δημιουργία Α.Τ.Ε.Ε., το οποίο λειτουργεί με θετικά αποτελέσματα, για την οντότητα του. (Expertise France,2017)

5.8.1 Εσωτερικός Έλεγχος στο Δήμο Θεσσαλονίκης

Η Μονάδα Εσωτερικού Ελέγχου, στο Δήμο Θεσσαλονίκης συστάθηκε το έτος 2012 (αρ. αποφ. 83000/άρθρο 1/ ΦΕΚ Β' 3360/17-12-2012) και στελεχώθηκε το έτος 2013. Η Μ.Ε.Ε. αποτελεί ανεξάρτητη υπηρεσία του Δήμου και υπάγεται απ' ευθείας στον Δήμαρχο.

Ο σκοπός της Μονάδας, είναι η ενίσχυση της διαφάνειας και της χρηστής δημοσιονομικής διαχείρισης, σύμφωνα με τις αρχές της οικονομίας, αποδοτικότητας και αποτελεσματικότητας, ώστε να υλοποιούνται και οι στόχοι της Δημοτικής Αρχής. Επίσης, στο Οργανόγραμμα του Δήμου, (άρθρο 7 του Ο.Ε.Υ.,ΦΕΚ Β' 3360/2012), αναφέρονται οι αρμοδιότητες του Αυτοτελούς Τμήματος Εσωτερικού Ελέγχου, τα περιγράμματα θέσεων εργασίας, και η διαδικασία ελέγχου (εγκεκριμένη από το Δημοτικό Συμβούλιο και την θετική γνώμη του Υπηρεσιακού Συμβουλίου Υπαλλήλων Δήμου Θεσσαλονίκης).

Οι αρμοδιότητες του Αυτοτελούς Τμήματος Εσωτερικού Ελέγχου (Α.Τ.Ε.Ε.) είναι οι κάτωθι :

- ✓ Μεριμνά για τον εσωτερικό έλεγχο των υπηρεσιών του Δήμου, σχετικά με την ορθή χρήση και διαχείριση των πόρων.

- ✓ Συντάσσει και υποβάλλει έκθεση προς το Δημοτικό Συμβούλιο, κάθε εξάμηνο με το σύνολο των ενεργειών του.
- ✓ Συνεργάζεται με τις ελεγκτικές Υπηρεσίες του Επιθεωρητή Δημόσιας Διοίκησης και του Γενικού Λογιστηρίου του Κράτους.
- ✓ Οι ελεγκτές βοηθούν τις υπηρεσίες να επικεντρώσουν την προσοχή τους στις πιθανές προκλήσεις και καθώς ο έλεγχος βασίζεται στην ανάλυση κινδύνου (risk based auditing), ο ελεγκτικός μηχανισμός παρέχει χρήσιμες πληροφορίες στον φορέα, για την διαχείριση των κινδύνων.
- ✓ Προβαίνει σε έλεγχο, είτε αυτεπαγγέλτως είτε κατόπιν καταγγελίας, προκειμένου να προσδιορίσει τις ανάρμοστες, καταχρηστικές ή παράνομες πράξεις, που ήδη έχουν τελεστεί και συγκεντρώνει τα στοιχεία, ώστε να τα προσκομίσει στους ανωτέρους για την λήψη αποφάσεων.
- ✓ Προωθεί την αξιοπιστία, τη δικαιοσύνη και την σωστή συμπεριφορά των υπαλλήλων του Δήμου, ενώ παράλληλα στόχος είναι η μείωση του κινδύνου της διαφθοράς με, α) ελέγχους για τις υπάρχουσες διαδικασίες, β) καθορισμό οργανωτικών κινδύνων, και γ) αναθεώρηση των προτεινόμενων αλλαγών στους υπάρχοντες κανόνες και στην εφαρμογή των διαδικασιών. **(άρθρο 7 του Ο.Ε.Υ.,ΦΕΚ Β΄ 3360/2012)**

Μέχρι σήμερα, το νομικό πλαίσιο δε ορίζει ρητά τα απαιτούμενα προσόντα του Εσωτερικού Ελεγκτή για το Δημόσιο, παρότι τα Διεθνή Πρότυπα ορίζουν ότι οι Εσωτερικοί Ελεγκτές πρέπει να διαθέτουν τις γνώσεις, τις δεξιότητες που απαιτούνται για την εκπλήρωση των καθηκόντων τους. Ο κάθε δημόσιος φορέας μπορεί να ορίζει τις ειδικότητες των υπαλλήλων που επιθυμεί να στελεχώσουν το συγκεκριμένο Τμήμα. **(Ε.Ι.Ε.Ε., Συνέντευξη Κας Ναζίρη, 2016, σελ.2)**

Ο Δήμος Θεσσαλονίκης έχει ορίσει στον Ο.Ε.Υ. του, ότι ο προϊστάμενος του Α.Τ.Ε.Ε. θα είναι υπάλληλος του κλάδου ΠΕ Διοικητικού και στο περίγραμμα θέσης εργασίας του Εσωτερικού Ελεγκτή, ορίζεται ότι θα πρέπει να κατέχει πτυχίο Α.Ε.Ι. ή Τ.Ε.Ι. οικονομικής κατεύθυνσης.

Το Α.Τ.Ε.Ε. είναι στελεχωμένο με τέσσερις υπαλλήλους, τον Προϊστάμενο του, δύο υπαλλήλους που ασκούν ελεγκτικά καθήκοντα και έναν υπάλληλο με διοικητικά καθήκοντα.

Η Διοίκηση στηρίζει, ενισχύει και προάγει τη συνεχή εκπαίδευση των στελεχών του Τμήματος, με στόχο την αποτελεσματικότερη λειτουργία του και την ενίσχυση της διαφάνειας, μέσα από την αναβάθμιση του ρόλου του Εσωτερικού Ελέγχου, έτσι ώστε να διασφαλίζεται η υλοποίηση του οράματος της Διοίκησης. **(Ε.Ι.Ε.Ε., Συνέντευξη Κας Ναζίρη, 2016, σελ.2)**

Επίσης με απόφαση του Δημοτικού Συμβουλίου του Δήμου, ορίστηκε εντεταλμένος Δημοτικός Σύμβουλος της πλειοψηφίας, για ζητήματα εσωτερικού ελέγχου των υπηρεσιών αυτού. Ο εντεταλμένος Δημοτικός Σύμβουλος έχει την εποπτεία και τον συντονισμό των διαδικασιών εσωτερικού ελέγχου στο φορέα και την αναφορά και λογοδοσία στο Δήμαρχο, στην Εκτελεστική Επιτροπή και στο Δημοτικό Συμβούλιο ως προς τα εξής θέματα :

- τη διαρκή εποπτεία του Τμήματος Εσωτερικού Ελέγχου (έγκριση του Κανονισμού Εσωτερικού Ελέγχου και των προγραμμάτων του, αξιολόγηση της απόδοσης του Τμήματος)
- το συντονισμό και την επίβλεψη της συνεργασίας του Τμήματος με τις άλλες υπηρεσίες του δήμου
- την επίβλεψη της τήρησης των διεθνών προτύπων και αρχών (διαφάνειας, ακεραιότητας, ανεξαρτησίας, αμεροληψίας)
- την αξιολόγηση της αποτελεσματικότητας διακυβέρνησης στο Δήμο, της διαχείρισης κινδύνων και των μηχανισμών ελέγχου, καθώς και της συμμόρφωσης προς το νομοθετικό και κανονιστικό πλαίσιο
- την ενημέρωση του Δημάρχου, της Εκτελεστικής Επιτροπής και του Δημοτικού Συμβουλίου, για τα πορίσματα και τα ευρήματα των ελέγχων, μέσω τακτικών αναφορών

- την επικοινωνία με εξωτερικούς φορείς (κεντρική κυβέρνηση, θεσμούς, κλπ) για θέματα εσωτερικού ελέγχου και συνεπικουρία του Δημάρχου σε θέματα που άπτονται των ελεγκτικών διαδικασιών.

Ο εντεταλμένος Δημοτικός Σύμβουλος παρακολουθεί και ενημερώνεται για ζητήματα σχετικά με τα καθήκοντά του, σε τοπικό και υπερτοπικό επίπεδο, σε συνεννόηση πάντοτε με τον Δήμαρχο.

(https://diavgeia.gov.gr/f/Municipality_of_Thessaloniki/31.8.17)

Από την Διοίκηση υπάρχει η αποδοχή και η καλή συνεργασία με την Μ.Ε.Ε., αλλά η αντιμετώπιση της Μονάδας από το προσωπικό του Δήμου, είναι αρνητική με μεγάλη δυσπιστία. Βέβαια, γίνονται προσπάθειες για την κατανόηση του ρόλου του εσωτερικού ελέγχου. (**Expertise France,2017**)

5.9 Ελεγκτικά Σώματα Ο.Τ.Α.

Σήμερα, στην χώρα μας, οι Ο.Τ.Α. υπόκεινται σε διάφορους ελεγκτικούς μηχανισμούς, όπου η πολυπλοκότητα τους και το πολυδαίδαλο ελεγκτικό πλαίσιο, καθιστούν ουσιαστικά τους ελέγχους αναποτελεσματικούς. Στην Ελλάδα οι Ο.Τ.Α. βρίσκονται στις πρώτες θέσεις σε φαινόμενα κακοδιοίκησης και διαφθοράς.

Από το κράτος ασκείται ο έλεγχος νομιμότητας των πράξεων τους και ο πειθαρχικός έλεγχος των αιρετών οργάνων των Ο.Τ.Α., χωρίς να παρεμποδίζεται η πρωτοβουλία και η ελεύθερη δράση τους. Αρχικά, η θεσμοθέτηση του νόμου «Καλλικράτη» διαμόρφωσε ένα νέο σύστημα εποπτείας των πράξεων των δήμων, των περιφερειών και των νομικών τους προσώπων. Οπότε ενισχύθηκε η διαφάνεια και ο έλεγχος στους Ο.Τ.Α. (**N. 3861/2010**). Καθιερώθηκε η υποχρέωση ανάρτησης όλων των πράξεων των αυτοδιοικητικών οργάνων, στην οικεία ιστοσελίδα των Ο.Τ.Α..

Ο έλεγχος των διοικητικών πράξεων των αυτοδιοικητικών οργάνων, ως προς την νομιμότητα και όχι την σκοπιμότητα, καθώς και ο πειθαρχικός έλεγχος των αιρετών, ασκείται από την Αυτοτελή Υπηρεσία Εποπτείας Ο.Τ.Α.(Α.Υ.Ε.). Συστήθηκε στην έδρα κάθε Αποκεντρωμένης Διοίκησης (άρθρο 215 παρ.1 του Ν.3852/2010), όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 20 παρ.1 του Ν.4257/2014/Α'93). Στην ουσία λειτουργεί ως τμήμα εσωτερικού ελέγχου, όπου προΐσταται ο «Ελεγκτής Νομιμότητας» (άρθρο

20 παρ.2 του Ν.4257/2014), ενώ έχει το δικαίωμα αυτεπάγγελτης έκδοσης οδηγιών, με σκοπό την διασφάλιση της νομιμότητας των δράσεων τους. Επίσης διαρθρώνεται ως ακολούθως: 1) Ελεγκτής Νομιμότητας, 2) Διεύθυνση Εποπτείας Ο.Τ.Α. σε α) γενικές και οικονομικές υποθέσεις και β) τεχνικές υποθέσεις. **(Ε.Ε.Τ.Α.Α,2014,σελ.333-334)**

Επίσης το Παρατηρητήριο Οικονομικής Αυτοτέλειας των Ο.Τ.Α., θεσπίστηκε ως μηχανισμός παρακολούθησης των προϋπολογισμών των Ο.Τ.Α. και των νομικών τους προσώπων (**άρθρο 17 περ. θ του Ν.4270/2014**). Οι αρμοδιότητες του Παρατηρητηρίου είναι οι κάτωθι:

- ✓ Παρακολούθηση της εκτέλεσης των προϋπολογισμών των Ο.Τ.Α. και των νομικών τους προσώπων, σε μηνιαία βάση. Αν διαπιστωθούν αποκλίσεις πάνω από το 10% των τριμηνιαίων προβλέψεων, τότε το Παρατηρητήριο ενημερώνει , τόσο τον Ο.Τ.Α. όσο και τη Εποπτεύουσα Αρχή του, ενώ παράλληλα παρέχει οδηγίες διόρθωσης των αποκλίσεων.
- ✓ Διατύπωση γνώμης επί των σχεδίων των προϋπολογισμών του δήμου και των νομικών του προσώπων, ώστε οι τελευταίοι να έχουν ρεαλιστικούς και ισοσκελισμένους προϋπολογισμούς.
- ✓ Παρακολούθηση της οικονομικής εξέλιξης των Ο.Τ.Α. και ότι αποτυπώνεται στο Ολοκληρωμένο Πλαίσιο Δράσης, με παράλληλο έλεγχο της εκτέλεσης των προϋπολογισμών.
- ✓ Αξιολόγηση των προβλέψεων των εσόδων και πρόταση διόρθωσης, όπου είναι αναγκαίο.
- ✓ Αξιολόγηση των προβλέψεων των εσόδων που εμφανίζουν στον προϋπολογισμό τους οι Ο.Τ.Α. και παρέμβαση σε περίπτωση που είναι υπερεκτιμημένα και μη ρεαλιστικά.

Το Παρατηρητήριο, με τον ρόλο του, βοηθά την Αποκεντρωμένη Διοίκηση, ενημερώνοντας την για την ενδεχόμενη, μη συμμόρφωση των συγκεκριμένων φορέων, με τις οδηγίες της ΚΥΑ για την κατάρτιση των προϋπολογισμών. Παράλληλα, το Παρατηρητήριο προβαίνει σε ενημέρωση των Υπουργών Εσωτερικών

και Οικονομικών, για την μη ενημέρωση της βάσης δεδομένων του Υπουργείου Εσωτερικών, με το σχέδιο προϋπολογισμού των συγκεκριμένων φορέων. **(Μαραγκού,2017,.σελ.129-130)**

Οι Δήμοι, επίσης, υπόκεινται σε υποχρεωτικό εξωτερικό έλεγχο, σύμφωνα με τον νόμο. Εκείνοι που εφαρμόζουν το Κλαδικό Λογιστικό Σχέδιο **(Π.Δ. 315/1999)**, υποχρεούνται για τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων κάθε έτους, να ορίζουν τον ορκωτό ελεγκτή λογιστή και τον βοηθό του, μέχρι το τέλος Οκτωβρίου του έτους αυτού. Συνεπώς, ο ορκωτός ελεγκτής προβαίνει σε έλεγχο (ισολογισμού, λογαριασμού αποτελεσμάτων χρήσεως, προσάρτημα κ.ά.) του δήμου και των νομικών του προσώπων, εφαρμόζοντας τις αρχές και τους κανόνες ελεγκτικής, που ακολουθεί το Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών, οι οποίες είναι σύμφωνες με τις βασικές αρχές των διεθνών ελεγκτικών προτύπων. Στην έκθεσή του, ο ορκωτός εκφράζει την γνώμη του, για την οικονομική θέση του δήμου, την χρηματοοικονομική του επίδοση για την χρήση που έληξε, σύμφωνα με τα Λογιστικά Πρότυπα της Ελληνικής Νομοθεσίας. Επίσης, ο ελεγκτής διατυπώνει, παράλληλα και τις παρατηρήσεις του, που προέκυψαν κατά τον έλεγχο, ενώ προβαίνει και σε αναγκαίες υποδείξεις προς συμμόρφωση του ελεγχόμενου.

Για την αξιολόγηση του Σ.Ε.Ε. ενός Ο.Τ.Α., ορίζεται το Σώμα Επιθεωρητών-Ελεγκτών Δημόσιας Διοίκησης (Σ.Ε.Ε.Δ.Δ.), το οποίο είναι και το σημαντικότερο ελεγκτικό σώμα της δημόσιας διοίκησης, στο σύνολο της **(Ν.3074/2002 / ΦΕΚ 296/Α/4-12-2002)**. Στόχος του (Σ.Ε.Ε.Δ.Δ.), αποτελεί η διασφάλιση της ορθής και αποτελεσματικής λειτουργίας της δημόσιας διοίκησης. Η επέμβαση του Σ.Ε.Ε.Δ.Δ. είναι καθολική, σε περίπτωση καταγγελιών δημοτικών συμβούλων της αντιπολίτευσης σε Ο.Τ.Α. και παράπονα των πολιτών, για φαινόμενα διαφθοράς, κακοδιοίκησης, χαμηλής ποιότητας υπηρεσιών.**(Φυτράκης,2010,σελ.10-11)**

Ο ρόλος και η λειτουργία του Ελεγκτικού Συνεδρίου (ΕλΣυν), με συνταγματική κατοχύρωση (άρθρο 98 του Σ), δείχνει ότι συμβάλλει στην διασφάλιση και σωστή διαχείριση του δημοσίου χρήματος και είναι το Ανώτατο Δημοσιονομικό Δικαστήριο της χώρας. Το ΕλΣυν ασκεί προληπτικό και κατασταλτικό έλεγχο. Σε έλεγχο υπόκεινται τόσο οι Ο.Τ.Α. Α' και Β' βαθμού, τα Ν.Π.Δ.Δ., όσο και τα Ν.Π.Ι.Δ. ή οποιοσδήποτε άλλος φορέας που έλαβε χρηματοδότηση από τον Κρατικό Προϋπολογισμό. Με βάση το Π.Δ. 136/ΦΕΚ/Α/267 31-12-2011, καθορίζεται το

ανώτατο ύψος του προληπτικού ελέγχου δαπανών, που ελέγχεται από ΕλΣυν. Ο προληπτικός έλεγχος, ως προς τον έλεγχο των δαπανών των Ο.Τ.Α. διενεργείται, σύμφωνα με τα διεθνή ελεγκτικά πρότυπα και τις ισχύουσες διατάξεις. Στον προληπτικό έλεγχο υπόκεινται δαπάνες των Ο.Τ.Α.Α' βαθμού, που το ύψος τους υπερβαίνει το ποσό των πέντε χιλιάδων ευρώ και το ποσό των δεκαπέντε χιλιάδων ευρώ, δαπάνες που αφορούν Ο.Τ.Α. Β' βαθμού. Επίσης, έχουμε την κατάργηση του προληπτικού ελέγχου **(ν.4337/2015)** από 1/1/2017, για το Δημόσιο και 1/1/2019 για τους Ο.Τ.Α. και λοιπούς φορείς.

Ο κατασταλτικός έλεγχος είναι ετήσιος, δειγματοληπτικός και τακτικός. Οι αρμοδιότητες του ελέγχου αφορούν:

- την τήρηση της οικονομικότητας, της αποδοτικότητας και αποτελεσματικότητας
- την λήψη δανείων με τα νόμιμα δικαιολογητικά
- την τήρηση του ισχύοντος λογιστικού συστήματος και την ενημέρωση των λογαριασμών, ώστε να απεικονίζεται με ακρίβεια η οικονομική διαχείριση των οργανισμών
- τον έλεγχο των συστημάτων των οργανισμών
- την ορθή διαχείριση της περιουσίας του φορέα
- την απόδοση των κρατήσεων υπέρ τρίτων, σύμφωνα με τις οριζόμενες ημερομηνίες από το κράτος

Οι ανωτέρω έλεγχοι καθορίζονται σε ετήσιο ελεγκτικό πρόγραμμα (άρθρα 39,40 του Κώδικα Νόμων για το ΕλΣυν). **(Μαραγκού,2017,σελ.7-9,93-94)**

Μία από τις αλλαγές του «Καλλικράτη» στους Ο.Τ.Α. είναι η λειτουργία της Οικονομικής Επιτροπής. Η Επιτροπή αποτελεί το όργανο παρακολούθησης και ελέγχου της οικονομικής λειτουργίας του δήμου. Αποτελείται από το Δήμαρχο ή τον Αντιδήμαρχο, που έχει ορίσει ο Δήμαρχος για Πρόεδρο, για Ο.Τ.Α. Α' και αντίστοιχα για τις περιφέρειες, από τον Περιφερειάρχη, Ο.Τ.Α Β' και με μέλη από την παράταξη

της πλειονηφίας και από τις παρατάξεις της μειονηφίας, αμφότερα. Οι ενδεικτικές αρμοδιότητες της Επιτροπής είναι:

- η σύνταξη προϋπολογισμού του φορέα
- ο έλεγχος της υλοποίησης του και υποβολή έκθεσης ανά τρίμηνο στο Δημοτικό Συμβούλιο, της κατάστασης εσόδων-εξόδων του φορέα
- ο προέλεγχος του απολογισμού, απόφαση για την έγκριση των δαπανών και τη διάθεση των πιστώσεων του προϋπολογισμού και για τις περιπτώσεις απευθείας ανάθεσης προμηθειών, παροχής υπηρεσιών
- η εισήγηση της επιβολής τελών, δικαιωμάτων, εισφορών, προς το Δημοτικό Συμβούλιο
- η απόφαση για ζητήματα διαφάνειας και ηλεκτρονικής διακυβέρνησης (**Άρθρα 72,74,175,176 του Ν.3852/2010**)

Τέλος με το πρόγραμμα «Καλλικράτης», συστήθηκαν οι ανεξάρτητοι θεσμοί, του Συμπαραστάτη του Δημότη και Επιχείρησης στους δήμους, άνω των είκοσι χιλιάδων κατοίκων. (**άρθρο 77παρ.1 του Ν.3852/2010**) και του Περιφερειακού Συμπαραστάτη του Πολίτη και της Επιχείρησης.(**άρθρο 179 παρ.1 του Ν.3852/2010**) Απώτερος σκοπός, η βελτίωση των παρεχόμενων υπηρεσιών, με τη διαμεσολάβηση μεταξύ των πολιτών και των υπηρεσιών των Ο.Τ.Α., για την αντιμετώπιση της κακοδιοίκησης στους φορείς.

5.10 Συστήματα Εσωτερικού Ελέγχου στους Ο.Τ.Α.

Οι μεταρρυθμίσεις των τελευταίων χρόνων, απομακρύνοντας την τοπική αυτοδιοίκηση από τον κεντρικό έλεγχο και το δημοσιονομικό καθεστώς, εμπεριέχουν αυξημένο κίνδυνο για εμφάνιση απάτης και διαφθοράς στο χώρο της. Οι Ο.Τ.Α. δραστηριοποιούνται σε ένα αυστηρό θεσμικό πλαίσιο (νόμοι, προεδρικά διατάγματα κ.ά.) που συνθέτει το Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου τους. Τόσο το κράτος όσο και οι Ο.Τ.Α. είναι υπεύθυνοι για την καλή λειτουργία των Σ.Ε.Ε. τους, αλλά το κράτος εφόσον δεν επιβλέπει απευθείας τη λειτουργία τους, οφείλει να λαμβάνει τα κατάλληλα μέτρα.

Τα Σ.Ε.Ε. των Ο.Τ.Α. αποσκοπούν στα εξής:

- στην προστασία των περιουσιακών στοιχείων τους
- στην εξασφάλιση οικονομικής, αποτελεσματικής και αποδοτικής χρήσης των πόρων τους
- στην εξασφάλιση της ακρίβειας, της ορθότητας και ποιότητας των οικονομικών καταστάσεων τους
- στην συμμόρφωση με τους νόμους, τις διατάξεις και τις άλλες οδηγίες του κράτους και
- στη παροχή ικανοποιητικών υπηρεσιών προς τρίτους
(Κουτούπης,2009.σελ.314)

Ένα σύνολο μεταβλητών που σχετίζονται με τον τρόπο που λειτουργεί μια μονάδα, την αποτελεσματικότητά της, την αξιοπιστία, του κύρους και της δημόσιας εικόνας της, συμβάλλουν στα αναμενόμενα οφέλη των Ο.Τ.Α. Τέτοιες μεταβλητές θεωρούνται, η θέση της υπηρεσίας εσωτερικού ελέγχου στο οργανόγραμμα ενός οργανισμού, η οργάνωση αυτής, οι στόχοι, το πεδίο εφαρμογής και οι αρμοδιότητες της. Επίσης, η στελέχωση του τμήματος, η ικανότητα και ο επαγγελματισμός των στελεχών, καθώς και η αφοσίωση τους. **(Jorge and Costa,2009,pp.307-313)**

Οι Ο.Τ.Α. είναι απαραίτητο να διατηρούν ένα αποτελεσματικό σύστημα ελέγχου, διότι δραστηριοποιούνται σε ένα μη στατικό περιβάλλον, με σημαντικούς κινδύνους. Οι τελευταίοι επηρεάζουν, διαρκώς την οικονομική διαχείριση και την αποτελεσματικότητα των διαδικασιών λειτουργίας τους. Πιο συγκεκριμένα έχουμε:

- ✓ τους χρηματοοικονομικούς κινδύνους, δηλαδή τη μη αποτελεσματική και αποδοτική διαχείριση των οικονομικών πόρων, που προέρχονται από τον κρατικό προϋπολογισμό και των λοιπών εσόδων των Ο.Τ.Α., καθώς και η μη ορθολογική διαχείριση των διαθεσίμων
- ✓ τους κινδύνους από την μη επαρκή ικανοποίηση των δημοτών από τις παρεχόμενες υπηρεσίες των Ο.Τ.Α., με συνέπεια την απογοήτευση και έλλειψη εμπιστοσύνης των δημοτών και το πολιτικό κόστος για τους αιρετούς

- ✓ τους κινδύνους συμμόρφωσης, με την ισχύουσα νομοθεσία και τις διατάξεις
- ✓ τους κινδύνους επικοινωνίας, είτε αναφέρονται στην ανεπαρκή ενημέρωση του προσωπικού, ως προς τους στόχους και τα μέσα επίτευξή τους, είτε στην ανεπαρκή ενημέρωση των δημοτών
- ✓ τους κινδύνους από τη μη κατάλληλη στελέχωση των Ο.Τ.Α., με το κατάλληλο προσωπικό, για την επίτευξη των στόχων τους
- ✓ τους κινδύνους της ακεραιότητας, κίνδυνοι που σχετίζονται με την απάτη και τη διαφθορά, από την ανάμιξη φυσικών προσώπων, σχετιζομένων με τους Ο.Τ.Α. (εργαζόμενοι, διοικούντες, πελάτες κ.ά.).(Κουτούπης,2009, σελ.315-316)

Το Σ.Ε.Ε., στους δήμους είναι ένα εργαλείο της διοίκησης, για την επίλυση των υφιστάμενων αδυναμιών σε διάφορες υπηρεσίες. Συνάμα, έχουμε την εκπλήρωση των πολιτικών και σχεδίων της διοικούσας αρχής, μέσα από την αξιοποίηση των πληροφοριών , που αντλεί για την ορθή λήψη αποφάσεων, παράλληλα με την πιο οικονομική , αποδοτική και αποτελεσματική χρήση των δημόσιων πόρων. (Jorge and Costa,2009,pp.314)

5.11 Διαφθορά και Κακοδιοίκηση

Με βάση τις ετήσιες εκθέσεις του Συνηγόρου του Πολίτη, ένα μεγάλο μέρος της διαφθοράς και της κακοδιοίκησης αφορά τους Ο.Τ.Α.. Μορφές κακοδιοίκησης των Ο.Τ.Α. αποτελούν η μη τήρηση της αρχής της νομιμότητας, η μη τήρηση της αρχής της διαφάνειας, η ελλιπής πληροφόρηση, η καταστρατήγηση των συμβατικών υποχρεώσεων τους προς τους πολίτες, η μη καταβολή αποζημιώσεων από απαλλοτριώσεις και λοιπά. (Ι.Τ.Α.,2006,σελ.18)

Η διαφθορά, αφορά όλους τους πολίτες διότι έχει τεράστιες επιπτώσεις στην οικονομία και την κοινωνία, όπως:

- ✓ εμποδίζει την ανάπτυξη
- ✓ οδηγεί σε σπατάλη των πόρων δημοσίου ή ιδιωτικού φορέα
- ✓ ενεργεί ενάντια στη Δημοκρατία

- ✓ κλονίζει την εμπιστοσύνη των πολιτών απέναντι στο κράτος και τους θεσμούς
- ✓ συμβάλλει στην εξάπλωση του οργανωμένου εγκλήματος
(http://www.eep.gov.gr/Portals/0/simantika_nea/loipa/UNCAC-2016.pdf/31.8.2017)

Τον Μάρτιο του 2015, συστήθηκε η Γενική Γραμματεία για την Καταπολέμηση της Διαφθοράς (ΓΕ,Γ,ΚΑ,Δ.). Επίσης, τον Αύγουστο του 2016, υπογράφηκε με τον Οργανισμό Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης (Ο.Ο.Σ.Α.), σύμβαση παροχής τεχνικής υποστήριξης, για την υλοποίηση του Εθνικού Στρατηγικού Σχεδίου, για την πρόληψη και καταπολέμηση της διαφθοράς.

(<http://www.gsac.gov.gr/index.php/ethniko-sxedio/31.8.2017>)

Υπάρχει ανάγκη εξορθολογισμού του συστήματος ελέγχου των Ο.Τ.Α., για την επίτευξη των στόχων τους και την παροχή αποδοτικών και αποτελεσματικών υπηρεσιών προς τους πολίτες.

5.12 Εσωτερικός Έλεγχος Ο.Τ.Α. και Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου

Η έκδοση Προτύπων και Οδηγιών πραγματοποιείται από την υποεπιτροπή της Διεθνούς Ομοσπονδίας Λογιστών (International Federation of Accountants I.F.A.C.), την Επιτροπή Διεθνών Ελεγκτικών Προτύπων (International Auditing Practice Committee, -I.A.P.C.). Τα Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα (Δ.Ε.Π.-I.A.S.), περιέχουν βασικές αρχές και διαδικασίες, μαζί με άλλες σχετικές οδηγίες. Τονίζεται, ότι τα Δ.Ε.Π. δεν παρακάμπτουν τους τοπικούς κανονισμούς, που διέπουν τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων ή άλλων στοιχείων, σε μια χώρα. Στους Ο.Τ.Α. ο ελεγκτής εφαρμόζει τις αρχές και τους κανόνες ελεγκτικής, οι οποίες συμφωνούν με τις βασικές αρχές των Δ.Ε.Π.. Κατά τον έλεγχο στους Ο.Τ.Α., μερικά εξ' αυτών, είτε εξαιρούνται είτε εφαρμόζονται με μερικές μεταβολές.

Τα Δ.Ε.Π. που εξαιρούνται και δεν εφαρμόζονται κατά τον έλεγχο των Ο.Τ.Α. είναι τα Δ.Ε.Π. 250B και 600. Το πρότυπο 250B, αναφέρεται στο δικαίωμα και την υποχρέωση του ελεγκτή να υποβάλει έκθεση στους κανονιστικούς φορείς του Χρηματοπιστωτικού Τομέα. Συνεπώς, το πρότυπο αυτό δεν βρίσκει εφαρμογή στους Ο.Τ.Α.. Το Δ.Ε.Π.600, ασχολείται με τον έλεγχο ομίλων, ως εκ τούτου δεν αφορά τον έλεγχο των Ο.Τ.Α..

Επίσης, έχουμε και εκείνα τα Δ.Ε.Π. που βρίσκουν εφαρμογή στον έλεγχο των Ο.Τ.Α., έπειτα από μικρές μεταβολές. Έτσι, το Δ.Ε.Π. 260, που ασχολείται με τις Γνωστοποιήσεις των ελεγκτικών ζητημάτων στους υπεύθυνους της Διοίκησης, στους Ο.Τ.Α., επειδή το ρόλο της Διοίκησης ασκεί το Δημοτικό Συμβούλιο, το πρότυπο προσαρμόζεται και ασχολείται με τις Γνωστοποιήσεις προς το Δημοτικό Συμβούλιο. Ανάλογη μεταβολή δέχεται και το Δ.Ε.Π. 265. Το πρότυπο αναφέρεται στην ελλιπή επικοινωνία του συστήματος εσωτερικού ελέγχου με αυτούς που είναι επιφορτισμένοι με την διακυβέρνηση και τη διαχείριση. Κατά την εφαρμογή του στον έλεγχο των Ο.Τ.Α., μεταβάλλεται ούτως ώστε, να αναφέρεται στην ανεπαρκή επικοινωνία με την Οικονομική Επιτροπή κάθε δήμου.

Επίσης, μια μεταβολή εμφανίζεται στο πρότυπο 540. Το συγκεκριμένο, σχετίζεται με τις λογιστικές και ελεγκτικές εκτιμήσεις, καθώς και με σχετικές γνωστοποιήσεις. Οι Ο.Τ.Α., δεν εφαρμόζουν τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (Δ.Λ.Π.), όταν υπόκεινται σε έλεγχο των ελεγκτών, αλλά οι Οικονομικές Καταστάσεις τους συντάσσονται, ακόμα με βάση τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα (Ε.Λ.Π.). Οπότε το πρότυπο μεταβάλλεται.

Το πρότυπο 580, θα υποστεί μεταβολή, που ασχολείται με την ευθύνη του ελεγκτή, να λάβει γραπτές διαβεβαιώσεις από την διοίκηση ή από τους επιφορτισμένους με τη διακυβέρνηση, σε έναν έλεγχο οικονομικών στοιχείων. Έτσι, ένας ανεξάρτητος ελεγκτής λαμβάνει τις γραπτές διαβεβαιώσεις από την Οικονομική Επιτροπή, του εκάστοτε δήμου, κατά τον έλεγχο.

Ένα άλλο Δ.Ε.Π. που εμφανίζεται τροποποιημένο, κατά τον έλεγχο, είναι το Δ.Ε.Π.720B. Ασχολείται με την νομική ευθύνη υποβολής εκθέσεων του ελεγκτή, σε σχέση με τις εκθέσεις των διοικητικών στελεχών. Επειδή, στους Ο.Τ.Α. δεν υπάρχουν διοικητικά στελέχη, που υποβάλλουν εκθέσεις προς τους ελεγκτές, τη θέση αυτών κατέχει η Οικονομική Επιτροπή. Μέσα σε δύο μήνες, αφότου παραλαμβάνει τα ανωτέρω στοιχεία, η Οικονομική Επιτροπή τα προελέγχει και το αργότερο πέντε μέρες μετά την λήξη του διμήνου, υποβάλλει τον Απολογισμό, τον Ισολογισμό και τα Αποτελέσματα χρήσεως, προκειμένου για Δήμους που εφαρμόζουν το κλαδικό λογιστικό σχέδιο Δήμων και Κοινοτήτων, μαζί με την έκθεσή της στο Δημοτικό Συμβούλιο. Ο Ισολογισμός και τα Αποτελέσματα χρήσεως ελέγχονται από τον ορκωτό ελεγκτή, πριν την υποβολή τους στο Δημοτικό Συμβούλιο.

Τέλος το Δ.Ε.Π. 800, ασχολείται με την ανάληψη ελέγχου ειδικού σκοπού, από τον ανεξάρτητο ελεγκτή. Το πρότυπο, αυτό εφαρμόζεται στην περίπτωση, που εξετάζεται το έργο ενός τρίτου, προκειμένου να γίνει αναφορά σε έναν άλλο τρίτο. Στη συγκεκριμένη περίπτωση των Ο.Τ.Α., εξετάζεται το έργο της Επιτροπής Απογραφής και η αναφορά απευθύνεται σε ένα άλλο όργανο, στο Δημοτικό Συμβούλιο. Επίσης, δεν αποτελεί πρόβλημα, ότι τα μέλη της Επιτροπής Απογραφής μπορεί να είναι και μέλη του Δημοτικού Συμβουλίου.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6

ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ ΚΑΙ ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΓΙΑ ΜΕΛΛΟΝΤΙΚΗ ΕΡΕΥΝΑ ΚΑΙ ΜΕΛΕΤΗ

Ο Εσωτερικός Έλεγχος αποτελεί ένα πολύτιμο εργαλείο για τους Ο.Τ.Α., με συμβουλευτικό χαρακτήρα, για την αντιμετώπιση των σύγχρονων προκλήσεων.

Σκοπός του είναι η βελτίωση της οικονομικής διαχείρισης των προβλημάτων, η ανάπτυξη ενός συστήματος καταγραφής των δημοσιονομικών κινδύνων, καθώς και η ορθή και επαγγελματική αντιμετώπιση των κινδύνων, με απώτερο στόχο την αύξηση της αποτελεσματικότητας και της διαφάνειας, στον χώρο της Τοπικής Αυτοδιοίκησης.

Είναι γεγονός, ότι η Τ.Α. υπολειτουργεί, έχοντας βασικές ελλείψεις σε θέματα οργάνωσης, διοίκησης, προσωπικού και διαχείρισης οικονομικών πόρων. Ο εσωτερικός έλεγχος, που θα έπρεπε να αποτελεί βασικό εργαλείο για κάθε οργανισμό, για την βελτίωση της οργανωτικής και δημοσιονομικής κουλτούρας του, μέσω της αξιολόγησης της οικονομικότητας, της αποτελεσματικότητας και της αποδοτικότητας, είναι σχεδόν ανύπαρκτος. Με συνέπεια, την αδυναμία των Ο.Τ.Α να ανταπεξέλθουν στις σύγχρονες ανάγκες και προκλήσεις.

Είναι χαρακτηριστικό, ότι οι Ο.Τ.Α. στο σύνολό τους σχεδόν, δεν διαθέτουν αυτοτελή Υ.Ε.Ε. ή ακόμα και αν διαθέτουν τυπικά στο οργανόγραμμά τους, αυτή δεν έχει λειτουργήσει ποτέ επί της ουσίας, αφού είτε δεν διαθέτει καθόλου προσωπικό, είτε το προσωπικό που διαθέτει δεν είναι το κατάλληλο.

Η αναγκαιότητα θεσμοθέτησης τέτοιων μονάδων επιβεβαιώθηκε και στο «Εγχειρίδιο Καλών Πρακτικών» του Συμβουλίου της Ευρώπης, που υιοθετήθηκε το 2006, όπου γινόταν λόγος για την αναγκαιότητα της σύστασής τους.

Αν και οι Ο.Τ.Α. υπάγονται για έλεγχο σε πολλούς και διαφορετικούς εξωτερικούς ελεγκτικούς μηχανισμούς, αυτός περιορίζεται σε ελέγχους νομιμότητας και κανονικότητας ορισμένων λειτουργιών τους, προκειμένου να συμμορφωθούν με το ισχύον ρυθμιστικό πλαίσιο. Έτσι αδυνατούν να αφομοιώσουν τις σύγχρονες

πρακτικές διαχείρισης και ελαχιστοποίησης των κινδύνων και της αξιολόγησης της οργανωσιακής διαδικασίας, για μεγιστοποίηση της απόδοσης τους.

Ένα από τα βασικά μειονεκτήματα που μπορεί να παρουσιάσει ο εσωτερικός έλεγχος, είναι η αμφισβήτηση του από τους ελεγχόμενους, δηλαδή σε ποιο βαθμό είναι αποδεκτός. Ο ελεγχόμενος, μπορεί να δυσκολέψει το έργο του ελεγκτή, με το να εμπλέκεται συνεχώς στην εργασία του, να μην του παρέχει τις απαραίτητες πληροφορίες, αλλά ακόμα και να απειλεί την ανεξαρτησία του, με θέματα, τα οποία μπορεί να θίγουν την επαγγελματική του καριέρα.

Η σύσταση Επιτροπής Ελέγχου σε συνδυασμό με την προνομιακή θέση της Υ.Ε.Ε., στο οργανόγραμμα των Ο.Τ.Α., προσδιορίζοντας την αποστολή και τις αρμοδιότητες της Υ.Ε.Ε., μπορούν να παρέχουν στους εσωτερικούς ελεγκτές την ανεξαρτησία, να ασκήσουν τα καθήκοντα τους.

Επίσης, επιβάλλεται η ύπαρξη ενός αποτελεσματικού Σ.Ε.Ε., διότι είναι ένα εργαλείο της διοίκησης, για την εκπλήρωση των πολιτικών της, με την αποδοτικότερη χρήση των δημόσιων πόρων.

Η εφαρμογή των Διεθνών Προτύπων Ελέγχου στη διαδικασία ελέγχου, καθώς και οι καλές πρακτικές διεθνών οργανισμών, που εφαρμόζονται αποτελεσματικά, σε ευρωπαϊκές χώρες, πρέπει να εφαρμοστούν και στους Ο.Τ.Α. της χώρας μας. Έτσι, θα επέλθει ποιοτικότερο αποτέλεσμα στους διενεργούμενους ελέγχους και θα συμβάλει στην αλλαγή νοοτροπίας, στην καλλιέργεια ενός κλίματος ηθικής και επαγγελματικής δεοντολογίας. Επίσης, θα υπάρξει ορθολογικότερη οικονομική διαχείριση, με την χρήση σύγχρονων λογιστικών εργαλείων, ελαχιστοποιώντας τα φαινόμενα της διαφθοράς.

Ο αποτελεσματικός Εσωτερικός Έλεγχος, ανιχνεύοντας τις αδυναμίες του Σ.Ε.Ε. των Ο.Τ.Α. και παρέχοντας λύσεις, σχετικά με τη δομή και την οργάνωση τους, τις δικλείδες ασφαλείας, τη λογοδοσία και την εποπτεία, μπορεί να εξασφαλίσει την βιωσιμότητα των Ο.Τ.Α. και να δώσει αξία στο έργο τους. Βασική προϋπόθεση είναι η ύπαρξη πολιτικής βούλησης από πλευράς τοπικής διοίκησης και η συνειδητοποίηση της σημασίας του εσωτερικού ελέγχου στην κουλτούρα του προσωπικού, ώστε η Τ.Α. να μπορέσει να ανακτήσει την αξιοπιστία της.

Επίσης, η κατάργηση του προληπτικού ελέγχου από το Ελεγκτικό Συνέδριο, από 1/1/2019 στους Δήμους, θα επιφέρει σοβαρό πλήγμα σε αυτούς. Δεδομένου ότι οι προϊστάμενοι και οι διευθυντές τμημάτων, είτε δεν διαθέτουν την απαιτούμενη γνώση για τις θέσεις που κατέχουν, είτε μέχρι τώρα επαναπαύονταν πίσω από τον προληπτικό έλεγχο του Ελεγκτικού, δεν θα μπορούν να επωμισθούν τις ευθύνες που τους αναλογούν για την ορθή διεκπεραίωση των θεμάτων του οργανισμού.

Επειδή, ο σκοπός του Ε.Ε. είναι η διαπίστωση σχετικά με τη σωστή και αποτελεσματική λειτουργία του οργανισμού, καθώς και τη διαφύλαξη και αποδοτική χρησιμοποίηση των παραγωγικών του πόρων και η εκ των υστέρων ενημέρωση της διοίκησης, θα προβάλλουμε μια πρόταση, η οποία θα θέσει τα θεμέλια για την επίτευξη των προαναφερθέντων στόχων.

Συγκεκριμένα, να γίνει ένας διαχωρισμός των Δήμων, με βάσει ορισμένα χαρακτηριστικά και κριτήρια (π.χ. πληθυσμός, γεωγραφική τοποθεσία, πόροι, κλπ.), σε δύο κατηγορίες, α) σε Μητροπολιτικούς (πληθυσμό άνω των 100.000 χιλ κατοίκων) και β) σε Ορεινούς, Νησιωτικούς και Παραμεθόριους Δήμους.

Για τους Μητροπολιτικούς δήμους, η σύσταση της Μ.Ε.Ε. ως Αυτοτελούς Τμήματος εξασφαλίζει την αυτονομία της, ως προς τις λοιπές υπηρεσίες του Δήμου, για τις οποίες καλείται να συμβάλλει στη βελτίωση της λειτουργίας τους. Άλλωστε, τυχόν ιεραρχική εξάρτηση της Μ.Ε.Ε. από άλλη Δ/ση θα μπορούσε δυνητικά να αλλοιώσει την αποτελεσματικότητα της εν λόγω μονάδας. Η Μ.Ε.Ε. θα αποτελείται από τρία γραφεία ελέγχου, α) Συμβάσεων, β) Οικονομικών θεμάτων και γ) Διοικητού και Διαδικασιών. Τα στελέχη της Μ.Ε.Ε. θα είναι κάτοχοι πτυχίων Πανεπιστημιακής Εκπαίδευσης και πλέον προσόντων, με εξειδικευμένες γνώσεις, για τον θεσμό του εσωτερικού ελέγχου. Επίσης η καταλληλότητα και τα προσόντα των στελεχών της Μ.Ε.Ε. θα πιστοποιούνται από επίσημο φορέα, σε ετήσια βάση.

Παράλληλα όμως, οφείλουμε να θεσμοθετήσουμε μηχανισμούς προώθησης της διαφάνειας, εξασφάλιση της αμεροληψίας, αλλά και της «αυτοαξιολόγησης» και βελτίωσης της λειτουργίας της ίδιας της Μ.Ε.Ε..

Για την προώθηση της διαφάνειας και του δημοκρατικού ελέγχου, η Μ.Ε.Ε. θα οφείλει να καταθέτει περιοδικές εκθέσεις απευθείας προς το Δημοτικό Συμβούλιο,

στις οποίες θα καταγράφονται συνοπτικά τα πορίσματα της και οι προτάσεις βελτίωσης της λειτουργίας των Υπηρεσιών.

Για την εξασφάλιση της αμεροληψίας αλλά και την βελτίωση της λειτουργίας της Μ.Ε.Ε., θα συγκροτείται με απόφαση του Δημοτικού Συμβουλίου, η οποία θα λαμβάνεται με αυξημένη πλειοψηφία δύο τρίτα (2/3), Επιτροπή Ελέγχου απαρτιζόμενη από εκπροσώπους φορέων (δημόσιων ή ιδιωτικών), σχετικών με τα αντικείμενα της Δημόσιας Διοίκησης και των Οικονομικών και συναφών επιστημών.

Η Μ.Ε.Ε. θα κοινοποιεί σε τακτά διαστήματα, τις μεθόδους, διαδικασίες και πρωτόκολλα ελέγχου που χρησιμοποιεί, τα πορίσματα των ελέγχων, τις προτάσεις βελτίωσης προς τις υπηρεσίες, καθώς και το σύστημα εσωτερικής αξιολόγησης και τις προτάσεις για την βελτίωση της ίδιας λειτουργίας τους.

Η Επιτροπή Ελέγχου, θα αξιολογεί τον τρόπο και τα αποτελέσματα της λειτουργίας της Μ.Ε.Ε. και α) θα καταθέτει στο Δημοτικό Συμβούλιο, έκθεση σχετική με τη λειτουργία της Μ.Ε.Ε. και β) θα ενημερώνει την Μ.Ε.Ε. για πιθανές αλλαγές που κρίνονται απαραίτητες, για την βελτίωση της λειτουργίας της. **(Βλέπε Διάγραμμα 3, Παράρτημα, σελ. 70)**

Για τους Ορεινούς, Νησιωτικούς και Παραμεθόριους δήμους, λόγω ανεπαρκών πιστώσεων προϋπολογισμού και έλλειψης ανθρωπίνου δυναμικού, προτείνεται η σύσταση Αυτοτελούς Γραφείου Ελέγχου. Το Γραφείο θα στελεχωθεί από υπάλληλο του φορέα, με κατοχή πτυχίου Πανεπιστημιακής Εκπαίδευσης, Οικονομικής Κατεύθυνσης με Πιστοποίηση Εσωτερικού Ελεγκτή, από αναγνωρισμένο φορέα, ο οποίος και θα συνεργάζεται με εξωτερικούς ελεγκτές. Όπως και στους Μητροπολιτικούς δήμους θα αναφέρεται στο Δημοτικό Συμβούλιο. Η διαφορά θα βρίσκεται στην σύσταση μιας Ανεξάρτητης Επιτροπής Ελέγχου ανά Περιφέρεια. Αυτή θα λειτουργεί και ενεργεί, όπως και στους μητροπολιτικούς δήμους, αλλά η έδρα της θα βρίσκεται σε ένα δήμο, όπου θα απευθύνονται τα Γραφεία Ελέγχων των δήμων της συγκεκριμένης Περιφέρειας. **(Βλέπε Διάγραμμα 4, Παράρτημα, σελ. 71)**

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ

Διάγραμμα 1: ΕΛΕΓΚΤΙΚΑ ΣΩΜΑΤΑ ΔΗΜΟΣΙΑΣ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ (Ev. 4.3)



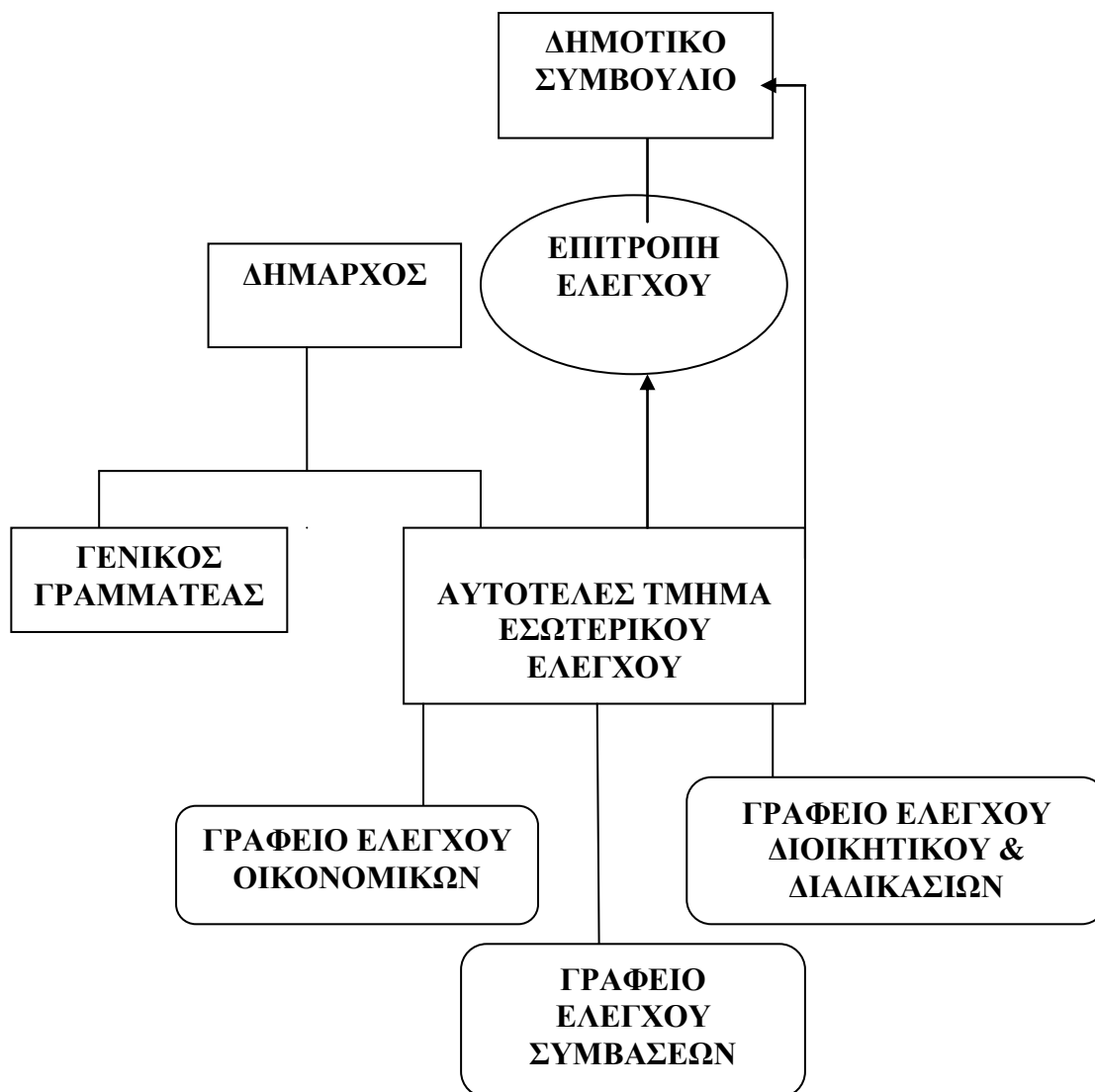
- πηγή: Φυτράκης Ε. «Τα ελεγκτικά Σώματα της Διοίκησης, Θεωρία-Νομολογία» Νομική Βιβλιοθήκη, 2010, σελ. 40-42

Διάγραμμα 2 : ΕΛΕΓΚΤΙΚΕΣ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΕΣ ΔΗΜΟΣΙΟΥ ΤΟΜΕΑ (Ev. 4.6)

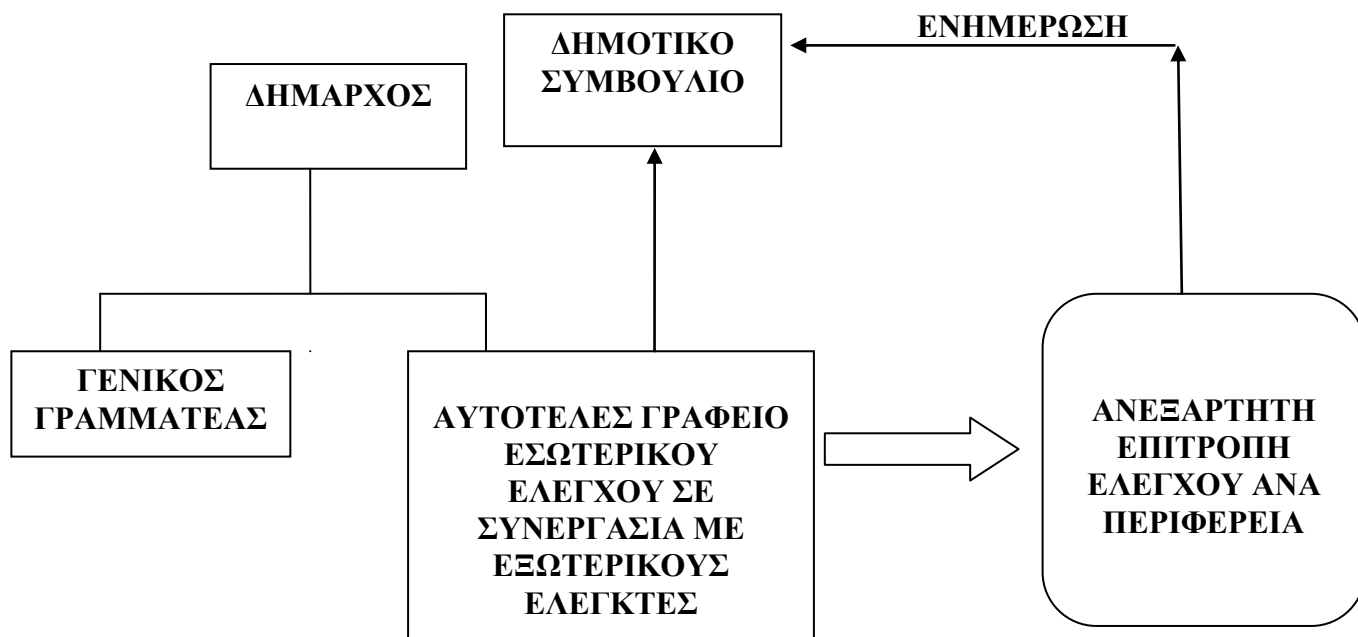


Πηγή: Επεξεργασία του συγγραφέα από το Institute of Internal Auditors, (2006), σελ. 11.

Διάγραμμα 3 : Α. ΜΗΤΡΟΠΟΛΙΤΙΚΟΙ ΔΗΜΟΙ (ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ)



Διάγραμμα 4 : Β. ΟΡΕΙΝΟΙ, ΝΗΣΙΩΤΙΚΟΙ ΚΑΙ ΠΑΡΑΜΕΘΟΡΙΟΙ ΔΗΜΟΙ (ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ)



Πίνακας 1 : Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου και Διεθνή Πρότυπα Δικλίδων Ποιότητας (Εν. 5.12)

Δ.Ε.Π. 200	Γενικοί στόχοι του Ανεξάρτητου Ελεγκτή και η Διενέργεια του ελέγχου σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου.
Δ.Ε.Π. 210	Συμφωνία επί των όρων Ανάθεσης Ελέγχου.
Δ.Ε.Π. 220	Δικλίδες Ποιότητας για τον έλεγχο Οικονομικών Καταστάσεων
Δ.Ε.Π. 230	Τεκμηρίωση του Ελέγχου
Δ.Ε.Π. 240	Η ευθύνη του Ελεγκτή στη Διαπίστωση Απάτης κατά τον έλεγχο των Οικ. Καταστάσεων
Δ.Ε.Π. 250	Εξέταση Νόμων και Κανονισμών κατά τον Έλεγχο Οικονομικών Καταστάσεων
Δ.Ε.Π. 250B	Το Δικαίωμα και η Υποχρέωση του Ελεγκτή να υποβάλει Έκθεση στους Κανονιστικούς Φορείς του Χρηματοπιστωτικού Τομέα.
Δ.Ε.Π. 260	Επικοινωνία με τους Υπεύθυνους για τη Διακυβέρνηση
Δ.Ε.Π. 265	Κοινοποίηση ελλείψεων σε εσωτερικές δικλίδες στους Υπεύθυνους για τη Διακυβέρνηση και τη Διοίκηση
Δ.Ε.Π. 300	Σχεδιασμός Ελέγχου των Οικονομικών Καταστάσεων
Δ.Ε.Π. 315	Ο Εντοπισμός και η Εκτίμηση των Κινδύνων Ουσιώδους Σφάλματος μέσω Κατανόησης της Οικονομικής Οντότητας και του Περιβάλλοντος της
Δ.Ε.Π. 320	Ουσιώδες μέγεθος στο Σχεδιασμό και την Εκτέλεση του Ελέγχου
Δ.Ε.Π. 330	Οι Αντιδράσεις του Ελεγκτή στους Εκτιμώμενους Κινδύνους
Δ.Ε.Π. 402	Ελεγκτικά ζητήματα σχετικά με την οντότητα που χρησιμοποιεί Οργανισμό Υπηρεσιών
Δ.Ε.Π. 450	Αξιολόγηση των σφαλμάτων που εντοπίζονται κατά τη διάρκεια του ελέγχου
Δ.Ε.Π. 500	Ελεγκτικά Τεκμήρια
Δ.Ε.Π. 501	Ελεγκτικά Τεκμήρια – Ειδικά Ζητήματα για επιλεγμένα Κονδύλια
Δ.Ε.Π. 505	Εξωτερικές Επιβεβαιώσεις
Δ.Ε.Π. 510	Αρχικές Αναθέσεις Ελέγχου – Υπόλοιπα Έναρξης
Δ.Ε.Π. 520	Διαδικασίες Αναλυτικής Διερεύνησης
Δ.Ε.Π. 530	Ελεγκτική Δειγματοληψία
Δ.Ε.Π. 540	Ελεγκτικές, Λογιστικές Εκτιμήσεις, Συμπεριλαμβανομένων των Εκτιμήσεων της Εύλογης Λογιστικής Αξίας και Σχετικές Γνωστοποιήσεις
Δ.Ε.Π. 550	Τα Συνδεδεμένα Μέρη
Δ.Ε.Π. 560	Μεταγενέστερα Γεγονότα
Δ.Ε.Π. 570	Συνεχιζόμενη Δραστηριότητα
Δ.Ε.Π. 580	Έγγραφες Διαβεβαιώσεις Διοίκησης
Δ.Ε.Π. 600	Ειδικά Ζητήματα – Έλεγχοι Οικονομικών Καταστάσεων Ομίλου
Δ.Ε.Π. 610	Χρήση του Έργου των Εσωτερικών Ελεγκτών
Δ.Ε.Π. 620	Χρησιμοποίηση της Εργασίας του Εμπειρογνώμονα
Δ.Ε.Π. 700	Διαμόρφωση Γνώμης και Έκθεση του Ορκωτού Ελεγκτή

Δ.Ε.Π. 705	Διαφοροποιήσεις της Γνώμης στην Έκθεση του Ανεξάρτητου Ελεγκτή
Δ.Ε.Π. 710	Συγκριτική Πληροφόρηση – Αντίστοιχα Ποσοστά και Συγκριτικές Οικονομικές Καταστάσεις
Δ.Ε.Π. 720Α	Ευθύνες του Ελεγκτή σχετικά με άλλες πληροφορίες σε έγγραφα που περιέχουν Ελεγμένες Οικονομικές Καταστάσεις
Δ.Ε.Π. 720Β	Εκ του Νόμου Ευθύνη Υποβολής Εκθέσεων του Ελεγκτή σε Σχέση με τις Εκθέσεις των Διοικητικών Στελεχών
Δ.Ε.Π. 800	Ειδικά Ζητήματα – Έλεγχοι Οικονομικών Καταστάσεων που καταρτίζονται σύμφωνα με πλαίσια Ειδικού Σκοπού

Πηγή : IFAC “Handbook of International Standards on Auditing and Quality, (2009), σελ.3-4)

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

Ελληνική

Αισιόπουλος, Κ., (1980), «*Το σύστημα του Εσωτερικού Ελέγχου στο Διαχειριστικό και Λογιστικό Τομέα των επιχειρήσεων*», Εκδόσεις Παπαζήση.

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

Δρόσος, Σ., Θεοδωράτος, Η., Παπαδοπούλου, Ε. και Τσαντίλας, Π., (2007), «*Θεσμικό πλαίσιο της Περιφερειακής διοίκησης*», Εκ, Ε.Σ.Τ.Α., Αθήνα

Ελληνικό Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών, (2016), «*Το Αυτοτελές Τμήμα Εσωτερικού Ελέγχου στο Δήμο Θεσσαλονίκης*», Συνέντευξη της Αναπληρώτριας Προϊσταμένης του Αυτοτελούς Τμήματος Εσωτερικού Ελέγχου, Περιοδική έκδοση του Ελληνικού Ινστιτούτου Εσωτερικών Ελεγκτών, Τεύχος 25, Μάρτιος 2016 Αθήνα

Ινστιτούτο Τοπικής Αυτοδιοίκησης, (2006), «*Οι έλεγχοι στους Ο.Τ.Α.: προτάσεις για τον Εξορθολογισμό και την Αποτελεσματικότητα του Συστήματος*», Αθήνα, Διαθέσιμο στη δ/ση <http://www.ita.org.gr/el/index.php/meletes-ita/111-meletes-pou-ekronithikan-apo-to-institoyto-topikis-aftodioikisis/> (Πρόσβαση 31.8.2017)

Καζαντζής, Χ., (2006), *Ελεγκτική και Εσωτερικός Έλεγχος, μια συστηματική προσέγγιση Εννοιών, Αρχών και Προτύπων*, Εκδόσεις Business Plus A.E., Πειραιάς.

Καραμάνης, Κ., (2008), «*Σύγχρονη Ελεγκτική. Θεωρία και Πρακτική σύμφωνα με τα Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα*», Εκδόσεις ΟΠΑ, Α Έκδοση, Αθήνα

Κατσούλης, Δη.,(1997), «*Η Νομαρχιακή Αυτοδιοίκηση υπό το πρίσμα του Συντάγματος και του Ευρωπαϊκού Χάρτη Τοπικής Αυτονομίας*», Ελληνική Εταιρία Πολιτικής Επιστήμης Κ. Σπανού, Α. Ρήγος, Μ. Σπουρδαλάκης (επιμέλεια), Εκδόσεις Αντ. Σάκκουλα, Αθήνα-Κομοτηνή

Κουτούπης, Α., (2009), «*Οι επιδράσεις του Θεσμικού Πλαισίου Εταιρικής Διακυβέρνησης και των Βέλτιστων Πρακτικών στην Ανάπτυξη των Συστημάτων Εσωτερικού Ελέγχου των Επιχειρήσεων. Η περίπτωση των εισηγμένων στο Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών Εταιρειών*», Πάντειο Πανεπιστήμιο Κοινωνικών και Πολιτικών Επιστημών, Τμήμα Δημόσιας Διοίκησης, Αθήνα

Λαδόπουλου, Ι.,(1982), «*Διοίκηση επιχειρήσεων – Management*», Εκδόσεις: ΤΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ, Αθήνα

- Μαραγκού, Γ.,(2017)**, «*ΕΛΕΓΚΤΙΚΟ ΣΥΝΕΔΡΙΟ & ΤΟΠΙΚΗ ΑΥΤΟΔΙΟΙΚΗΣΗ*», Προληπτικός έλεγχος δαπανών Ο.Τ.Α.- Προσυμβατικός έλεγχος Ο.Τ.Α.- Κατασταλτικός έλεγχος Ο.Τ.Α., Εκ, Νομική Βιβλιοθήκη.
- Μπαλής, Θ., (2001)**, «*Σύγχρονη Ελεγκτική – Εσωτερικός Έλεγχος*», Εκδόσεις Αθαν. Σταμούλης, Αθήνα
- Μπεσίλα-Μακρή, Ε.,(1999)**, *Ο έλεγχος της δημόσιας διοίκησης από το «Σώμα Επιθεωρητών Ελεγκτών Δημόσιας Διοίκησης*», Εκ. Σάκκουλα Ο.Ε., Θεσσαλονίκη.
- Νεγκάκης, Χ., Ταχυνάκης, Π., (2013)**, *Σύγχρονα θέματα ελεγκτικής και εσωτερικού ελέγχου σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου*, Εκδόσεις Διπλογραφία, Αθήνα.
- Παπάς, Α., (1999)**, «*ΕΙΣΑΓΩΓΗ ΣΤΗΝ ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ*», Εκ. Ευγ. Μπένου, Αθήνα
- Παπαστάθης, Π., (2014)**, *Ο σύγχρονος εσωτερικός έλεγχος (Internal Audit) και η πρακτική εφαρμογή του*, Ιδιωτική Έκδοση, Αθήνα.
- Σκόρδου, Β., (1987)**, *Φοροτεχνική Ελεγκτική των Εμπορικών και Βιομηχανικών Επιχειρήσεων σύμφωνα με την ισχύουσα νομοθεσία, χ. έ., Αθήνα.*
- Σπηλιωτόπουλου, ΕΠ.,(1999)**, «*Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου*», 9^η έκδοση, Εκδόσεις Αντ. Σάκκουλα, Αθήνα-Κομοτηνή
- Σπηλιωτόπουλος, Ε., (2001)**, «*Η Δημόσια Διοίκηση στην Ελλάδα*», Εκδόσεις, Αντ. Σάκκουλα, Αθήνα – Κομοτηνή
- Σωτηρέλης, Γ., (2002)**, «*Η μεταρρύθμιση της Τοπικής Αυτοδιοίκησης, Προκλήσεις και προοπτικές μετά τη συνταγματική αναθεώρηση*», Εκ, Προσκήνιο, Αθήνα
- Τάτσος, Ν., (1988)**, *Οι κρατικές επιχορηγήσεις προς την Τοπική Αυτοδιοίκηση*, Εκδόσεις Ε.Ε.Τ.Α.Α., Αθήνα.: Διαθέσιμο στη δ/ση <https://www.eetaa.gr/ekdoseis/pdf/042.pdf/> (Πρόσβαση 29.8.2017)
- Τσακλάγκανος, Α., Σπάθης, Χ., (2015)**, *Ελεγκτική*, Γ' έκδοση, Αφοί Κυριακίδη εκδόσεις Α.Ε., Θεσσαλονίκη.
- Εκδόσεις Ε.Ε.Τ.Α.Α.,(2014)**, «*Νέα Αρχιτεκτονική Της Αυτοδιοίκησης και της Αποκεντρωμένης Διοίκησης*» Πρόγραμμα «Καλλικράτης» επικαιροποιημένη έκδοση Αθήνα : Διαθέσιμο στη δ/ση <https://www.eetaa.gr/ekdoseis/pdf/157.pdf/> (Πρόσβαση 31.8.17)
- Φλωράκος, Χ.,(2005)**, «*Η Ελληνική Δημόσια Διοίκηση, Αδυναμίες – Μέτρα Εξυγίανσης*», Εκδόσεις Αρσενίδη, Αθήνα
- Φορτσάκης, Θ., (2001)**, «*Ο δημόσιος τομέας: Περιεχόμενο, Όρια, Ιδιωτικοποιήσεις σε Ελληνικό Ινστιτούτο Διοικητικών Επιστημών*», Εκδόσεις Αντ. Σάκκουλα, Αθήνα

Φυτράκης, Ε., (2010), «Τα Ελεγκτικά Σώματα της Διοίκησης, Θεωρία – Νομοθεσία-Νομολογία», Εκδόσεις Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα

Χαρίτου, Σ., (2011), «Οι ελεγκτικοί μηχανισμοί της Δημόσιας Διοίκησης και το Πειθαρχικό Δίκαιο: Παρόν και μέλλον», Εθνικό Κέντρο Δημόσιας Διοίκησης, Αθήνα: Διαθέσιμο στη δ/ση http://www.ekdd.gr/ekdda/files/ergasies_esdd/21/2/1593.pdf/ (Πρόσβαση 27.8.2017)

Expertise France, (2017), «Τεχνική βοήθεια για τη διοικητική μεταρρύθμιση στην Ελλάδα » Ίδρυση και λειτουργία μονάδων εσωτερικού ελέγχου στην τοπική αυτοδιοίκηση και στις αποκεντρωμένες διοικήσεις, Μάιος,(2017) Υπουργείο Διοικητικής Ανασυγκρότησης.

Ξενόγλωσση

Brierley, J., El – Nafabib, H. and Gwilliamc, D. (2001) , “ The Problems of Establishing Internal Audit in the Sudanese Public Sector”, International Journal of Auditing, 5(1), pp.73- 87.

Cheung T. C. and Qiang C. (1997) “Internal audit at Guangdong Nuclear Power Joint Venture Company Limited”, Managerial Auditing Journal, Vol.12 No 4, pp.220 - 2206

Colbert, J.,(2002), “Corporate governance : Communications from internal and external auditor”, Managerial Auditing Journal, Vol 17, No 3, pp. 147-152

Council of Europe, (2006), “Abridged Handbook on Public Ethics at Local Level”, Strasbourg: Council of Europe

Goodson, S., Morey, K., and Lapointe, J., (2012), Supplemental Guidance: “The role of Internal Auditing in the Public Sector Governance”, Altamore Springs, Florida: The Institute of Internal Auditors, Global./ http://www.iiia.gr/images/pgallery/Public_Sector/IA-PUBLIC_SECTOR-4_FINAL.pdf/31.8.2017

Institute Internal Auditors, (2012), “Code of Ethics”, USA, p.78

Mattingly, L. (1964), “Formation and Development of the institute of Certified Public Accountants in Greece”, The Accounting Review, Vol 39, No 4, pp.996-1003.

Jorge, S, and Costa, A. (2009), “Internal auditing amongst Portuguese municipalities”, Revista Enfoques: Ciencia Politica y Administracion Publica, Vol VII, pp.307-314

Lapsley, I. (1988), “Research in Public Sector Accounting: An Appraisal”, Auditing & Accountability Journal, Vol 1, No 1, p.30

Malan, M., (1991), “Internal auditing in government”, The Internal Auditor, Vol 48, No 3

Myers, J., Myers, L., and Omer, T., (2003), “*Exploring the term of the Auditor – Client relationship and the quality of earnings: A case for mandatory auditor rotation*”, *Accounting Review*, 78(3), pp.779-799

Pantelidis, P. (2009), “*Conceptual framework of auditing Tax audit approach*”, *International Journal of Management Research and Technology* 3(2), Serials Publications, pp. 409-416.

Penini, G. and Carmeli Abr.,(2010), “*Auditing in Organizations : A Theoretical Concept and Empirical Evidence. Systems Research and Behavioral Science*”, 27(1), pp.37-59

Picket, S., (2005), “*The Internal Auditing Handbook*”, Willey and Sons, England, UK, pp.208-211

Sarens, G., De Beelde, I., (2006), “*The Relationship between Internal Audit and Senior Management: a Qualitative Analysis of Expectations and Perceptions*”, *International Journal of Auditing*, 10(3), pp.219-241

Stone, W. (1962), “*Antecedents of the Accounting Profession*”, *The Accounting Review*, April, pp.284-291.

Watts, A. and Zimmerman, J. (1983), “*Agency Problems, Auditing and the Theory of the Firm some evidence*”, *The Journal of Law and Economics*, Vol XXVI, October, pp.613-633.

Williamson, R., Lynch, R., (1976), “*Accounting for management: Planning and control*”, McGraw - Hill

Yan, Zhang, Jian, Zhou and Nan, Zhou (2006), “*Audit Committee quality, auditor independence and internal control weakness*”, Binghamton: Suny press

Διαδικτυακοί Τόποι / Ιστοσελίδες

<http://docplayer.gr/1651414-Elliniko-institoyto-esoterikon-elegkton-eiee-hellenic-institute-of-internal-auditors-hiia-esoterikos-eleghos.html> Επίσημη ιστοσελίδα Ελληνικού Ινστιτούτου Εσωτερικών Ελεγκτών

<https://www.e-nomothesia.gr/kat-astynomikos-astynomia/misthologika-oikonomika-tekhnika/n-3016-2002.html> Επίσημη ιστοσελίδα Τράπεζα Πληροφοριών Νομοθεσίας

<http://www.eca.europa.eu/el/Pages/ecadefault.aspx> : Επίσημη ιστοσελίδα του Ευρωπαϊκού Ελεγκτικού Συνεδρίου

<https://www.coso.org> : Επίσημη ιστοσελίδα της The Committee of sponsoring Organizations of the Treadway Commission.

https://diavgeia.gov.gr/f/Municipality_of_Thessaloniki: Επίσημη ιστοσελίδα του Υπουργείου Διοικητικής Ανασυγκρότησης, Πρόγραμμα ΔΙΑΥΓΕΙΑ

<http://www.eep.gov.gr> : Επίσημη ιστοσελίδα Επαγγελματικού Επιμελητηρίου Πειραιά.

<https://www.taxheaven.gr/> : Επίσημη ιστοσελίδα Φορολογικού Λογιστικού Κόμβου Ενημέρωσης

<http://www.gsac.gov.gr> : Επίσημη ιστοσελίδα Γενικής Γραμματείας για την Καταπολέμηση της Διαφθοράς.

The Institute of Internal Auditors, (2006), “*The role of auditing in Public Sector governance*” Διαθέσιμο στη δ/ση <http://www.theiia.org/download.cfm?file=3512>

Ευρωπαϊκό Ελεγκτικό Συνέδριο, (2015), «*Εγχειρίδιο ελέγχου επιδόσεων 2015*», Διαθέσιμο στη δ/ση <http://www.eca.europa.eu/Lists/ECADocuments/> (Πρόσβαση 31.8.2017)

Νομοθεσία

N.1622/1986 – ΦΕΚ 92/A/14-7-1986 : Τοπική Αυτοδιοίκηση- Περιφερειακή Ανάπτυξη και Προγραμματισμός. Διαθέσιμο στη δ/ση <https://www.e-nomothesia.gr/autodioikese-demoi/n-1622-1986.html/> (Πρόσβαση 29.8.2017)

N.2539/4-12-1997 (ΦΕΚ Α' 244) : Συγκρότηση της Πρωτοβάθμιας Τοπικής Αυτοδιοίκησης. Διαθέσιμο στη δ/ση <http://www.peddm.gov.gr/wp-content/uploads/2013/04/2539.pdf/> (Πρόσβαση 29.8.2017)

N.3693/2008 (ΦΕΚ Α' 174/25-08-2008) : Εναρμόνιση της ελληνικής νομοθεσίας με την Οδηγία 2006/43/ΕΚ περί υποχρεωτικών ελέγχων των ετήσιων και των ενοποιημένων λογαριασμών, για την τροποποίηση των Οδηγιών 78/660/ΕΟΚ και 83/349/ΕΟΚ του Συμβουλίου και για την κατάργηση της Οδηγίας 84/253/ΕΟΚ του Συμβουλίου και άλλες διατάξεις. [Ορισμός του νόμιμου ελεγκτή ή του ελεγκτικού γραφείου]. Πιο πρόσφατη Κωδικοποίηση με τον νόμο **4403/2016/7-7-2016**

N.3016/2002 ΦΕΚ 110/A/17-5-2002 : Για την εταιρική διακυβέρνηση, θέματα μισθολογίου και άλλες διατάξεις.

N.3492/2006 ΦΕΚ Α' 210/ 5-10-2006 : Οργάνωση συστήματος ελέγχου για τη διασφάλιση της χρηστής δημοσιονομικής διαχείρισης του Κρατικού Προϋπολογισμού και των εκτός του Κρατικού Προϋπολογισμού φορέων και άλλες διατάξεις.

N. 3463/2006 (Φ.Ε.Κ. Α' 114/08.06.2006) : "Κύρωση του Κώδικα Δήμων και Κοινοτήτων"

N. 3861/2010 - ΦΕΚ 112/A/13-7-2010 : Ενίσχυση της διαφάνειας με την υποχρεωτική ανάρτηση νόμων και πράξεων των κυβερνητικών, διοικητικών και αυτοδιοικητικών οργάνων στο διαδίκτυο «Πρόγραμμα Διαύγεια» και άλλες

διατάξεις. Τελευταία ενημέρωση με τις διατάξεις του Ν.4412/2016 – ΦΕΚ 147/Α/8-8-2016

Ν. 3852/ΦΕΚ 87/7-6-2010 : Νέα Αρχιτεκτονική της Αυτοδιοίκησης και της Αποκεντρωμένης Διοίκησης – Πρόγραμμα Καλλικράτης. Διαθέσιμο στη δ/ση http://www.ypes.gr/UserFiles/f0ff9297-f516-40ff-a70e-eca84e2ec9b9/nomos_kallikrati_9_6_2010.pdf/ (Πρόσβαση 30.8.2017)

Ν.4081/2012 ΦΕΚ Α 184/ 27-09-2012 : Περιστολή δημοσίων δαπανών, ρύθμιση θεμάτων δημοσιονομικών ελέγχων και άλλες διατάξεις.

Ν.4270/2014 ΦΕΚ Α' 143/ 28-06-2014 : Αρχές δημοσιονομικής διαχείρισης και εποπτείας (ενσωμάτωση της οδηγίας 2011/85/ΕΕ) – δημόσιο λογιστικό και άλλες διατάξεις. Πιο πρόσφατη Κωδικοποίηση με τον Ν.4484/2017 ΦΕΚ Α' 110/ 1-8-2017 (Προσαρμογή της Ελληνικής Νομοθεσίας στις διατάξεις της Οδηγίας (ΕΕ) 2016/881 και άλλες διατάξεις.

Ν.3074/2002 : Γενικός Επιθεωρητής Δημόσιας Διοίκησης. Αναβάθμιση του Σώματος Επιθεωρητών - Ελεγκτών Δημόσιας Διοίκησης και του Συντονιστικού οργάνου Επιθεώρησης και Ελέγχου και άλλες διατάξεις. Διαθέσιμο στη δ/ση <https://www.e-nomothesia.gr/kat-demosia-dioikese/n-3074-2002.html/> (Πρόσβαση 30.8.2017)

Π.Δ. 315 Περί ορισμού του περιεχομένου και του χρόνου ενάρξεως της εφαρμογής του Κλαδικού Λογιστικού Σχεδίου Δήμων και Κοινοτήτων (Ο.Τ.Α. Α' Βαθμού). Διαθέσιμο στη δ/ση <https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/651/> (Πρόσβαση 30.8.2017)