



ΑΛΕΞΑΝΔΡΕΙΟ ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΟ ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΟ
ΙΔΡΥΜΑ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ

ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΚΑΙ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ

ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΩΝ ΣΠΟΥΔΩΝ
ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗ, ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΚΑΙ
ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΑΚΑ ΣΥΣΤΗΜΑΤΑ

Ο ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ ΚΑΙ
Η ΔΙΑΦΘΟΡΑ ΣΤΟ ΔΗΜΟΣΙΟ

Μεταπτυχιακή Διπλωματική Εργασία

της

Ευαγγελίας Καραγαβριηλίδου

Επιβλέπων καθηγητής: Χαράλαμπος Σπαθής

Θεσσαλονίκη, Ιούνιος 2018



ΑΛΕΞΑΝΔΡΕΙΟ ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΟ ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΟ ΙΔΡΥΜΑ
ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΚΑΙ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ
ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΩΝ ΣΠΟΥΔΩΝ
ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗ, ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΚΑΙ
ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΑΚΑ ΣΥΣΤΗΜΑΤΑ

Ο ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ ΚΑΙ Η ΔΙΑΦΘΟΡΑ ΣΤΟ ΔΗΜΟΣΙΟ

Μεταπτυχιακή Διπλωματική Εργασία

της

Ευαγγελίας Καραγαβριηλίδου

Επιβλέπων: Χαράλαμπος Σπαθής

Εγκρίθηκε από την τριμελή εξεταστική επιτροπή στις/...../2018

(Υπογραφή)

(Υπογραφή)

(Υπογραφή)

.....
Όνομα Επώνυμο

.....
Όνομα Επώνυμο

.....
Όνομα Επώνυμο

Θεσσαλονίκη, Ιούνιος 2018

(Υπογραφή)

.....

Καραγαβριηλίδου Ευαγγελία

.

*.....Στον Παναγιώτη γιατί
η αγάπη του δεν έχει όρια....*

Ευχαριστίες

Η εκπόνηση της παρούσας διπλωματικής εργασίας πραγματοποιήθηκε στα πλαίσια του μεταπτυχιακού προγράμματος στο τμήμα «Χρηματοοικονομική Διοίκηση, Λογιστική και Πληροφοριακά Συστήματα» του Αλεξάνδρειου Τεχνολογικού Εκπαιδευτικού Ιδρύματος Θεσσαλονίκης.

Πριν όμως τη παρουσίαση της εργασίας, αισθάνομαι την ανάγκη να ευχαριστήσω τον επιβλέποντα καθηγητή μου Χαράλαμπο Θ. Σπαθή για τη συμβολή, την υποστήριξη και τη βοήθεια που μου παρείχε με σκοπό την ολοκλήρωση της διπλωματικής εργασίας.

Τέλος, θα ήθελα να εκφράσω την ευγνωμοσύνη μου σε όλους όσους με στήριξαν σε αυτήν την προσπάθεια μου.

Περίληψη

Ο εσωτερικός έλεγχος αποτελεί αναπόσπαστο μέρος του σύγχρονου μοντέλου της δημόσιας διοίκησης. Η διαφθορά, η κακοδιαχείριση και η γραφειοκρατία έχουν κατακλύσει το δημόσιο με μοναδική λύση να είναι πλέον ο έλεγχος των διαδικασιών, του τρόπου λειτουργίας και της οργάνωσης εντός του εκάστοτε δημόσιου οργανισμού. Η εν λόγω διπλωματική εργασία εκπονήθηκε με σκοπό να αναλυθούν οι έννοιες εσωτερικός έλεγχος και διαφθορά και να κατανοηθούν καλύτερα οι θετικές επιπτώσεις των ελέγχων αυτών στη καταπολέμηση των προβλημάτων που αντιμετωπίζει σήμερα το ελληνικό δημόσιο. Τέλος, μέσα από συνεντεύξεις και μελέτες περίπτωσης αναδεικνύεται η σχέση μεταξύ διαφθοράς και εσωτερικού ελέγχου, ο οποίος μπορεί να επιφέρει ουσιαστικές βελτιώσεις τόσο στην αποτελεσματικότητα όσο και στην αποδοτικότητα της διακυβέρνησης.

Λέξεις κλειδιά: Εσωτερικός έλεγχος, διαφθορά, δημόσιος τομέας, ελεγκτικά σώματα.

Abstract

Internal control has a really important role to the modern model of public administration. Corruption, mismanagement and bureaucracy have overwhelmed the public services, with the only solution being better control of the procedures and improvement of organization in every civil service. This diploma thesis designed in that way, to analyze the concepts of internal control and corruption and also, to be understandable the positive impact of these controls on tackling the problems faced by the Greek civil sector. Finally, some interviews and case studies, which presented above, highlight the relationship between corruption and internal control that offer substantial improvements in both efficiency and effectiveness of governance.

Key words: Internal control, corruption, public sector, supervisory bodies.

Πίνακας Περιεχομένων

Περίληψη.....	9
Abstract	11
Πίνακας Περιεχομένων	13
Εισαγωγή	15
Κεφάλαιο 1 ^ο : Επισκόπηση Βιβλιογραφίας.....	16
Η Ελεγκτική Επιστήμη και Το Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου	17
1.1 Η ιστορική αναδρομή της ελεγκτικής επιστήμης.....	17
1.2 Η έννοια και το περιεχόμενο της ελεγκτικής επιστήμης	18
1.3 Οι χρήστες και οι διακρίσεις του ελέγχου της ελεγκτικής επιστήμης	19
1.3.1 Τα στάδια του ελέγχου.....	21
1.4 Οφέλη και σκοπιμότητα ελέγχου	22
1.5 Σύστημα εσωτερικού ελέγχου.....	22
1.5.1 Ο σκοπός και το περιεχόμενο του συστήματος.....	24
1.5.2 Βασικές αρχές του συστήματος.....	25
1.6 Συστατικά και μοντέλο του συστήματος εσωτερικού ελέγχου	27
1.7 Αδυναμίες του συστήματος.....	29
Κεφάλαιο 2 ^ο : Ο Εσωτερικός Έλεγχος και Ο Δημόσιος Τομέας.....	30
2.1 Η ιστορία του εσωτερικού ελέγχου	30
2.2 Η έννοια και ο σκοπός του εσωτερικού ελέγχου.....	31
2.3 Μέθοδοι και μέσα μελέτης εσωτερικού ελέγχου	33
2.3.1 Η διάκριση και τα είδη του εσωτερικού ελέγχου	34
2.3.2 Πρότυπα εσωτερικού ελέγχου	35
2.4 Κώδικας δεοντολογίας εσωτερικού ελέγχου.....	36
2.5 Διεθνή πρότυπα εφαρμογής εσωτερικού ελέγχου	37
2.6 Ο εσωτερικός έλεγχος στο δημόσιο τομέα	38
2.6.1 Ο ρόλος και η αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου στο δημόσιο	40
2.7 Οι ελεγκτικές διαδικασίες στο δημόσιο.....	43
2.7.1 Τμήματα εσωτερικού ελέγχου δημόσιας διοίκησης και ελεγκτικά σώματα	44
Κεφάλαιο 3 ^ο : Η Διαφθορά του Δημόσιου Τομέα	47
3.1 Η έννοια της διαφθοράς.....	47

3.2 Η διαφθορά και η κακοδιοίκηση στο ελληνικό δημόσιο τομέα	48
3.3 Αδυναμίες της δημόσιας διοίκησης.....	50
Κεφάλαιο 4 ^ο : Ο εσωτερικός έλεγχος στην υπηρεσία της «Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων» και των «Οργανισμών Τοπικής Αυτοδιοίκησης» - Προτάσεις για Βελτίωση Του Εσωτερικού Ελέγχου Στο Ελληνικό Δημόσιο Τομέα.	52
4.1 Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων.....	52
4.1.1 Η αποστολή και οι αρμοδιότητες της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.....	53
4.1.2 Στοχοθεσία, στρατηγικό και επιχειρησιακό σχέδιο της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.....	55
4.1.3 Τα όργανα της Διοίκησης της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.....	57
4.1.4 Υποβολή εκθέσεων και ετήσια έκθεση απολογισμού.....	58
4.1.5 Ο εσωτερικός έλεγχος στην Α.Α.Δ.Ε.....	59
4.2 Ο εσωτερικός έλεγχος στους Οργανισμούς Τοπικής Αυτοδιοίκησης	65
4.2.1 Ελεγκτικά σώματα και εφαρμογή διεθνών προτύπων	67
4.2.2 Διαδικασία εσωτερικού ελέγχου στους Δήμους.....	72
4.2.3 Έλεγχος και εποπτεία στους Δήμους	73
4.2.4 Αδυναμίες ελέγχου και περιπτώσεις διαφθοράς στους Δήμους	74
4.3 Προτάσεις βελτίωσης του εσωτερικού ελέγχου στο ελληνικό δημόσιο	75
Κεφάλαιο 5 ^ο : Οι Περιπτώσεις Απάτης Του Εσωτερικού Ελέγχου Στο Εξωτερικό	78
5.1 Η υπόθεση της Αμερικής για την αποκάλυψη της απάτης στο δημόσιο τομέα	78
5.2 Η υπόθεση της Βρετανίας για τη καταπολέμηση της διαφθοράς στο δημόσιο τομέα...	79
5.3 Η αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου στο δημόσιο τομέα της Αιθιοπίας ..	80
5.4 Οι διαφορές του δημόσιου εσωτερικού ελέγχου στην Ελλάδα και σε χώρες του εξωτερικού.....	81
Κεφάλαιο 6 ^ο : Διεξαγωγή Έρευνας.....	83
6.1 Συνέντευξη από την Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων.....	83
6.2 Συνέντευξη από Ο.Τ.Α.	86
Κεφάλαιο 7 ^ο : Συμπεράσματα.....	90
Βιβλιογραφία	93

Εισαγωγή

Ο εσωτερικός έλεγχος αποτελεί μια νέα πρακτική, η οποία προσπαθεί να εισαχθεί εντατικότερα τα τελευταία χρόνια στις δημόσιες υπηρεσίες και οργανισμούς, αποφέροντας σημαντικά οφέλη τόσο στους δημόσιους υπαλλήλους όσο και στους πολίτες του κράτους. Μάλιστα, έχει αποδειχθεί πως η εφαρμογή του εσωτερικού ελέγχου αναβαθμίζει τη ποιότητα της δημόσιας διοίκησης και αναδιαμορφώνει το ρόλο του δημοσίου.

Με τη διαφθορά και την εξαπάτηση να είναι έντονα φαινόμενα στο δημόσιο τομέα, ο εσωτερικός έλεγχος αποτελεί μονόδρομο για τη καταπολέμηση αυτών, μιας που διαχειρίζεται τους κινδύνους, εντοπίζει ευκαιρίες για περαιτέρω βελτίωση και διαπιστώνει την αναποτελεσματικότητα στους τομείς της δημόσιας υπηρεσίας και οργανισμών.

Σκοπός της εν λόγω διπλωματικής εργασίας είναι η παρουσίαση της λειτουργίας του εσωτερικού ελέγχου στο δημόσιο τομέα, η ανάδειξη της σχέσης του ελέγχου αυτού με τη καταπολέμηση της διαφθοράς καθώς και η δημιουργία προτάσεων για τη βελτίωση και τη καλύτερη εφαρμογή του εσωτερικού ελέγχου στις δημόσιες υπηρεσίες και οργανισμούς.

Η εργασία θα χωριστεί σε επτά ενότητες βασισμένες στην ελληνική και στη ξένη βιβλιογραφία, από τις οποίες θα αναλυθεί κατά βάση το θεωρητικό πλαίσιο των εννοιών «εσωτερικός έλεγχος», «διαφθορά» και «δημόσιος τομέας».

Στις πρώτες δύο ενότητες της παρούσας διπλωματικής εργασίας θα αναφερθούν θεωρητικά στοιχεία για τα ελεγκτικά πρότυπα και το σύστημα του εσωτερικού ελέγχου. Στη συνέχεια, ακολουθούν δύο κεφάλαια σχετικά με τον εσωτερικό έλεγχο και τη διαφθορά στον ελληνικό δημόσιο τομέα. Στα επόμενα δύο κεφάλαια ο αναγνώστης θα κατανοήσει καλύτερα μέσα από μελέτες περίπτωσης τόσο άλλων κρατών όσο και της Ελλάδας, τη σημασία του ελέγχου στο ελληνικό δημόσιο ενώ συνάμα θα αναφερθούν προτάσεις για περαιτέρω βελτίωση του εσωτερικού ελέγχου στον συγκεκριμένο κλάδο. Τέλος, τα συμπεράσματα από τις συνεντεύξεις βρίσκονται στο έβδομο και τελικό κεφάλαιο της εργασίας ενώ ακολουθεί η βιβλιογραφία.

Κεφάλαιο 1^ο: Επισκόπηση Βιβλιογραφίας

Ο εσωτερικός έλεγχος είναι μια μείζονος σημασίας διαδικασία, η οποία επηρεάζει περισσότερο από οποιονδήποτε παράγοντα τη φύση και την έκταση του ελεγκτικού έργου ενώ ταυτόχρονα διαχειρίζεται τους κινδύνους που εγκυμονούν στους δημόσιους οργανισμούς.

Υπάρχουν πολλές απόψεις και ορισμοί για τον εσωτερικό έλεγχο. Σύμφωνα με τον Καζαντζή (2006) ¹, ο εσωτερικός έλεγχος αφορά όλα τα τμήματα και είναι ειδικά σχεδιασμένος για να εξυπηρετεί τις ανάγκες ενός οργανισμού. Στην ουσία, θεωρείται το σύστημα μέσω του οποίου η διοίκηση ενός φορέα ή μιας επιχείρησης ελέγχει όλες της λειτουργίες (Κάντζου, 2001) ², εποπτεύει, διαφυλάσσει τη περιουσία (Χρυσοβιτσιώτης και Σταυρακόπουλος, 1995) ³, μετράει την αποτελεσματικότητα και συγκρίνει την επίτευξη του στόχου που τέθηκε στους εργαζομένους (Τσακλάγκανος Α. Αγγελος, Σπαθής Θ. Χαράλαμπος 2015) ⁴.

Ο ελληνικός δημόσιος τομέας έχει χαρακτηριστεί πολλάκις ως ένας κλάδος που επικρατεί η διαφθορά, η γραφειοκρατία και η έλλειψη συντονισμού και σωστής οργάνωσης. Οι διάφορες εν καιρώ αναφορές είτε αυτές προέρχονται από τη ξένη είτε από την ελληνική βιβλιογραφία, πιστοποιούν τη σχέση του εσωτερικού ελέγχου και της διαφθοράς, δηλαδή της κατάχρησης της εξουσίας για προσωπικό όφελος. Επιπροσθέτως, ο Anderson (2009) ⁵ ανέφερε πως ο εσωτερικός έλεγχος επιδρά θετικά και σε παράγοντες όπως είναι για παράδειγμα η απόδοση, η ασφάλεια του συστήματος, η αξιοπιστία, η λειτουργία των τμημάτων, η επιμέλεια, η επικινδυνότητα και η οργάνωση.

¹ Καζαντζής Χ. (2006), *Ελεγκτική και Εσωτερικός Έλεγχος. Μια Συστηματική Προσέγγιση Εννοιών, Αρχών και Προτύπων*, Εκδόσεις Business Plus A.E, Αθήνα.

² Κάντζου Κ. (2001), *Αγγλοελληνικό και ελληνοαγγλικό λεξικό λογιστικής*, Εκδόσεις Αθ. Σταμούλης, Αθήνα.

³ Χρυσοβιτσιώτης Ι. και Σταυρακόπουλος Ι. (1995), *Αγγλοελληνικό και ελληνοαγγλικό λεξικό εμπορικών, τραπεζικών και οικονομικών όρων: ερμηνευτικό – χρηστικό*, Εκδόσεις Παπαζήσης, Αθήνα.

⁴ Τσακλαγκάνος Α. Άγγελος, Σπαθής Θ. Χαράλαμπος (2015), *Ελεγκτική*, Εκδόσεις Αφοί Κυριακίδη Α.Ε., Θεσσαλονίκη.

⁵ Anderson U. (2009), *Assurance and Consulting Services*, The Institute of Internal Auditors Research Foundation, Florida.

Παρά τους ορισμούς και τις έρευνες που έχουν γίνει τα περασμένα χρόνια, δημιουργείται η ανάγκη για μεγαλύτερη κάλυψη του ζητήματος του εσωτερικού ελέγχου και της καταπολέμησης της διαφθοράς, ενώ η παρούσα εργασία εκπονείται με πρωταρχικό σκοπό της να αναδείξει την έλλειψη αυτού του είδους ελέγχου στην ελληνική δημόσια υπηρεσία ή οργανισμό και να προτείνει λύσεις για την ενίσχυση και την καλύτερη εφαρμογή του.

Η Ελεγκτική Επιστήμη και Το Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου

Η εξέλιξη της τεχνολογίας, το συνεχές οικονομικό περιβάλλον, η αλλαγή της νομοθεσίας, ο έντονος ανταγωνισμός και η ανάπτυξη των αγορών χρήματος οδηγεί στη διασφάλιση κατανοητών, σαφών και χρήσιμων πληροφοριών καθώς και σε κατάλληλα εργαλεία που στοχεύουν στη λήψη ορθολογικών αποφάσεων. Το έργο της επαλήθευσης και της εξακρίβωσης των στοιχείων και των πληροφοριών αυτών εκτελείται από την επιστήμη της Ελεγκτικής.

1.1 Η ιστορική αναδρομή της ελεγκτικής επιστήμης

Η ανάγκη για παροχή αξιόπιστων πληροφοριών υπάρχει ήδη από παλιά, με την ιστορία της ελεγκτικής να ξεκινάει από τις πρώτες συναλλαγές. Στην αρχαία Αίγυπτο οι άνθρωποι τηρούσαν λογαριασμούς για όλες τους τις διαπραγματεύσεις και τις συναλλαγές, ενώ στην Ελλάδα το 330 π.Χ. λειτουργούσε σώμα λογιστών που ήταν υπεύθυνοι για τον έλεγχο και την ορθή διαχείριση του πλούτου. Επίσης, λίγο αργότερα επί εποχή Βυζαντίου, οι ελεγκτές εξακρίβωναν την ορθότητα του συνόλου των λογαριασμών του δημόσιου τομέα και διαχειρίζονταν τον κρατικό πλούτο.

Ως λέξη, ο ελεγκτής αναφέρθηκε για πρώτη φορά το 1285 όταν όλοι οι κάτοικοι της Αγγλίας έπρεπε να τηρούν λογαριασμούς, ενώ όσοι δεν συμμορφώνονταν θεωρούνταν καταχραστές και φυλακίζονταν. Το 1340 με την ανάπτυξη της διπλογραφικής μεθόδου τήρησης βιβλίων, η ανάγκη για καλύτερο έλεγχο έγινε επιτακτική ⁶.

Η ανάπτυξη της ελεγκτικής έγινε ταχύτατα τα επόμενα χρόνια, μιας που οι πρώτοι ορκωτοί λογιστές εμφανίστηκαν στις αρχές του 19^{ου} αιώνα. Το επάγγελμα

⁶ Δήμου Ν. (2000), *Ελεγκτική I Βασικές Αρχές Γενικής και Τραπεζικής Ελεγκτικής*, Αθήνα.

αυτό σημειώθηκε πρώτα στην Αγγλία και μετέπειτα κυριάρχησε στις Ηνωμένες Πολιτείες της Αμερικής και σε άλλες χώρες της Δυτικής Ευρώπης. Σήμερα, στην Ελλάδα, ο ελεγκτής είναι κατά βάση υπάλληλος του δημόσιου τομέα που ελέγχει τη τήρηση των βιβλίων και δρα προς όφελος του κράτους.

1.2 Η έννοια και το περιεχόμενο της ελεγκτικής επιστήμης

Η ελεγκτική αποτελώντας έναν μείζονος σημασίας κλάδο της λογιστικής, ασχολείται με τη διεξαγωγή οικονομικών ελέγχων μέσα από τη διατύπωση πρακτικών και κανόνων. Είναι ευρέως γνωστό ότι ο έλεγχος ασκείται για τη καλύτερη διαχείριση των οικονομικών καταστάσεων και για τη πρόληψη και διαπίστωση φαινομένων κλοπής, απάτης και λαθών (Παπαστάθης, 2003) ⁷.

Ως φιλοσοφία, η ελεγκτική δεν ενδιαφέρεται για τη νομική μορφή, το χαρακτήρα και το αντικείμενο των μονάδων που ελέγχει. Αντιθέτως, αξιοποιεί τη νέα γνώση που της παρέχει ο επιστημονικός κλάδος, αξιολογεί τις λειτουργίες μιας επιχειρηματικής μονάδος σύμφωνα με τη προκαθορισμένη πολιτική (εσωτερικός έλεγχος) και διαπιστώνει την ορθότητα ή μη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων (εξωτερικός έλεγχος) (Walter, 1986).

Μάλιστα, σύμφωνα με τον Δήμου (2000), το σύνολο των αρχών που αποσκοπούν στο προσδιορισμό του είδους και του τρόπου διενέργειας του ελέγχου, στη πρόληψη των καταχρήσεων και στην εξακρίβωση της ορθότητας και της νομιμότητας των στοιχείων, καθορίζονται από τη συγκεκριμένη επιστήμη.

Αξιοσημείωτο είναι να αναφερθεί πως στόχος της ελεγκτικής δεν είναι μόνο η εξασφάλιση της ποιότητας της οικονομικής πληροφορίας και η συμβολή της στην καλύτερη επένδυση και εκμετάλλευση των πόρων μιας κοινωνίας. Πρωταρχικό της μέλημα είναι η εξασφάλιση της σωστής διοίκησης, η κοινωνική συνοχή του οργανισμού και η επίτευξη των στόχων που τίθενται ανά χρονικά διαστήματα.

Επιπλέον, μπορεί να γίνει λόγος για τον σκοπό της ελεγκτικής που δεν είναι άλλος από τη πρόληψη των λογιστικών λαθών, την αποκάλυψη σφαλμάτων και τη πιστοποίηση της ακρίβειας των οικονομικών καταστάσεων.

⁷ Παπαστάθης Π. (2003), *Ο Σύγχρονος Εσωτερικός Έλεγχος στις Επιχειρήσεις- Οργανισμούς και η Πρακτική Εφαρμογή του*, Εκδόσεις ΟΠΑΠ, Αθήνα.

Με βάση τα παραπάνω, γίνεται εύκολα αντιληπτή η αξία της ελεγκτικής στο σύγχρονο οικονομικό σύστημα και η αναγκαιότητα για εφαρμογή συχνότερων ελέγχων που αποσκοπούν στην εξασφάλιση ορθής διοίκησης και πρόληψη της απάτης και της διαφθοράς.

1.3 Οι χρήστες και οι διακρίσεις του ελέγχου της ελεγκτικής επιστήμης

Στις επιχειρήσεις αλλά και στους δημόσιους οργανισμούς ο έλεγχος είναι εξαιρετικά σημαντικός. Οι άνθρωποι ελέγχουν τις πληροφορίες και τις καταστάσεις ιδιαίτερα συχνά προκειμένου να έχουν άμεση και σαφή άποψη των πολύπλοκων θεμάτων της εκάστοτε οικονομικής μονάδος.

Οι ελεγκτές μπορούν να χωριστούν σε τρεις μεγάλες κατηγορίες, αυτή των εξωτερικών, αυτή των εσωτερικών και αυτή των κρατικών ελεγκτών. Από τη μια πλευρά, εξωτερικός ελεγκτής θεωρείται το άτομο που δεν σχετίζεται με κανέναν τρόπο με την επιχείρηση ή την ελεγχόμενη μονάδα, αλλά είναι ανεξάρτητος και ανεπηρέαστος. Πρόκειται για το τρίτο πρόσωπο που αξιολογεί την ικανότητα της επιχείρησης να διαχειριστεί ορθώς τα κεφάλαια της, να προσδιορίζει την απόδοση των επενδύσεων, να εξακριβώνει τυχόν αποκλίσεις, να αξιολογεί λάθη και παραλείψεις, να συμβουλεύει τη διοίκηση και να προσδιορίζει τις απαιτήσεις τους έναντι της ελεγχόμενης μονάδος (Γρηγοράκος, 1985) ⁸.

Αντιθέτως, εσωτερικός ελεγκτής θεωρείται το άτομο που έχει άμεση σχέση ως μισθωτός με την επιχείρηση, με κύρια αρμοδιότητα του να είναι η παρακολούθηση των διαχειριστικών πράξεων, των λογιστικών καταχωρήσεων και ο έλεγχος των σφαλμάτων και των παράνομων ενεργειών (Καραγιώργος, 2006) ⁹. Τα στελέχη μιας επιχείρησης αποτελούν τους κύριους ελεγκτές των εσωτερικών διαδικασιών, μιας που έχουν πρόσβαση σε λογιστικά βιβλία, αξιολογούν την αποτελεσματικότητα των εργασιών όπως έχουν οριστεί και εκτιμούν τις δυνατότητες για περαιτέρω βελτίωση.

Επιπροσθέτως, υπάρχει και ο κρατικός ελεγκτής, ο οποίος διενεργεί ελέγχους για λογαριασμό του δημοσίου. Κύρια αρμοδιότητα των συγκεκριμένων ελεγκτών

⁸ Γρηγοράκος Θ. (1989), *Γενικές Αρχές Ελεγκτικής*, Εκδόσεις Σμπίλιας, Αθήνα.

⁹ Καραγιώργος Θ., Δρογαλάς Γ. και Παζάρσκη Μ. (2007) *Η σχέση του εσωτερικού ελέγχου και της διαχείρισης του κινδύνου στην σύγχρονη επιχείρηση*, Πρακτικά Ημερίδας για τον επίτιμο τόμο προς τιμή Αρ. Ιγνατιάδη. Πανεπιστήμιο Μακεδονίας, Θεσσαλονίκη.

είναι η δημιουργία φορολογικής συνείδησης και υπακοής στους νόμους και τις διατάξεις του κράτους (Κάντζου, 2001) ¹⁰.

Ένα ακόμα σημαντικό στοιχείο που θα πρέπει να αναφερθεί είναι τα είδη του ελέγχου. Ο έλεγχος μπορεί να διακριθεί στις ακόλουθες κατηγορίες με βάση την έκταση του:

- ❖ Γενικός έλεγχος, ο οποίος αφορά ολόκληρη τη διαχείριση μιας περιόδου, όπως είναι για παράδειγμα ο Ισολογισμός.
- ❖ Ειδικός έλεγχος, ο οποίος έχει συγκεκριμένο σκοπό, όπως είναι για παράδειγμα ο έλεγχος ενός τμήματος.

Εκτός των προαναφερθέντων, ο έλεγχος μπορεί να χωριστεί με βάση τον σκοπό του σε προληπτικό και σε κατασταλτικό. Πιο συγκεκριμένα, ο προληπτικός έλεγχος ασκείται κατά τη διάρκεια μιας διαδικασίας και με σκοπό να καταστείλει ακούσια ή εκούσια σφάλματα ενώ από την άλλη πλευρά ο κατασταλτικός έλεγχος διενεργείται μετά την εκτέλεση των προκαθορισμένων εργασιών και αποβλέπει στην αποκάλυψη διαφόρων ηθελημένων ή μη παραλείψεων.

Επιπλέον, ανάλογα με τη διάρκεια του, ο έλεγχος χωρίζεται σε μόνιμο ή διαρκή, δηλαδή σε αυτόν που διενεργείται συνέχεια, σε τακτικό ή περιοδικό που διενεργείται ανά περιόδους και σε έκτακτο ή περιστασιακό που πραγματοποιείται σε έκτακτες περιστάσεις.

Τέλος, ο έλεγχος διακρίνεται σε πέντε κατηγορίες ανάλογα με το στοιχείο που επιλέγει να δώσει έμφαση. Αναλυτικότερα, χωρίζεται σε:

- ❖ Χρηματοοικονομικό έλεγχο, ο οποίος διεξάγεται κατά κύριο λόγο από τους Ορκωτούς λογιστές με σκοπό να ελεγχθεί η αξιοπιστία των λογιστικών τμημάτων.
- ❖ Λειτουργικό έλεγχο, ο οποίος αποσκοπεί στην αξιολόγηση των λειτουργιών μιας οικονομικής μονάδος.
- ❖ Αποδοτικό ή Διοικητικό έλεγχο, ο οποίος ελέγχει προκαθορισμένες διαδικασίες.
- ❖ Έλεγχο συμμόρφωσης, ο οποίος γίνεται προς εγκαθιδρυμένες διαδικασίες.

¹⁰ Κάντζου Κ. (2001), *Αγγλοελληνικό και ελληνοαγγλικό λεξικό λογιστικής*, Εκδόσεις Αθ. Σταμούλης, Αθήνα.

- ❖ Ειδικό έλεγχο, που διεξάγεται για έκτακτα και ειδικά περιστατικά, τα οποία ελέγχονται βάση των νόμων.

1.3.1 Τα στάδια του ελέγχου

Ο έλεγχος είναι εξαιρετικά σημαντικός για όλες τις λειτουργίες και τις διαδικασίες μια επιχείρησης, ωστόσο παρά τις διαφοροποιήσεις που υπάρχουν κατά την εκτέλεση του, έχει κάποια συγκεκριμένα στάδια κατά τον τρόπο που ασκείται. Τα γενικά στάδια του ελέγχου ¹¹ μπορεί να θεωρηθούν ο σχεδιασμός του ελέγχου, η εκτίμηση και ο έλεγχος του συστήματος, ο έλεγχος τεκμηρίωσης των συναλλαγών και των οικονομικών καταστάσεων καθώς και η έκφραση γνώμης για την αξιοπιστία των λογιστικών καταστάσεων ¹².

Είναι απολύτως κατανοητό πως για την επιτυχία ενός ελέγχου απαιτείται πλήρης και λεπτομερής σχεδιασμός από τον ελεγκτή. Το επίπεδο κατά το οποίο ο ελεγκτής σχεδιάζει τον έλεγχο εξαρτάται από το είδος και τη πολυπλοκότητα του αντικειμένου και από τις δραστηριότητες της εκάστοτε ελεγχόμενης οικονομικής μονάδας. Η συλλογή χρησιμων πληροφοριών, η γνώση της νομοθεσίας, ο προγραμματισμός και ο ορισμός ενός χρονοδιαγράμματος είναι απαραίτητα βασικά στοιχεία για έναν αποδοτικό και αποτελεσματικό έλεγχο.

Το αμέσως σημαντικότερο στάδιο της ελεγκτικής διαδικασίας είναι η διενέργεια του ελέγχου. Ο έλεγχος αρχίζει με το ελεγκτικό κλιμάκιο να μεταβαίνει στην έδρα του ελεγχόμενου και ολοκληρώνεται με την υποβολή μιας έκθεσης ελέγχου, όπου διαπιστώνονται τυχόν παραβάσεις. Στη συγκεκριμένη φάση του ελέγχου, κάθε εργασία εκτελείται με βάση το πλάνο και τον σχεδιασμό που ήδη έχει εκπονηθεί, περιλαμβάνοντας τον επιτόπιο έλεγχο, τη συλλογή αποδεικτικών στοιχείων, τη καταγραφή διάφορων διαπιστώσεων και την εξαγωγή χρησιμων συμπερασμάτων.

Η κατάρτιση της έκθεσης ελέγχου είναι το τελικό στάδιο της διαδικασίας, κατά το οποίο ο ελεγκτής συντάσσει με τη μορφή έκθεσης τα ευρήματα, τις διαπιστώσεις και τα αποτελέσματα των όσων κατέγραψε. Μείζονος σημασίας στην

¹¹ Νεγκάκης Χ. και Ταχυνάκης Π. (2013), *Σύγχρονα Θέματα Ελεγκτικής και Εσωτερικού Ελέγχου σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου*, Εκδόσεις Διπλογραφία, Αθήνα.

¹² Φύλος Ι. (2004), *Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου Επιχειρήσεων*, Εκδόσεις IQ GROUP, Αθήνα.

έκθεση ελέγχου είναι η σαφήνεια και η υποστήριξη βάσιμων στοιχείων με τρόπο έτσι ώστε να είναι δίκαιη, αντικειμενική και εποικοδομητική.

1.4 Οφέλη και σκοπιμότητα ελέγχου

Ο έλεγχος είτε είναι εξωτερικός είτε εσωτερικός παρουσιάζει σημαντικά οφέλη στις διάφορες υπηρεσίες και οργανισμούς. Αρχικά, με τον συνεχή έλεγχο εξασφαλίζεται η βελτίωση των λογιστικών συστημάτων ενώ συνάμα αυξάνεται η αποτελεσματικότητα και η αποδοτικότητα των διαδικασιών που εκτελούνται και ορίζονται από τη διοίκηση.

Πιο αναλυτικά, ο ελεγκτής συμβάλλει με θετικό τρόπο δημιουργώντας την ανάγκη για τήρηση σωστών λογιστικών καταστάσεων, εξάλειψη της διαφθοράς και μείωση λαθών και ηθελημένων παραλείψεων.

Επίσης, ο εσωτερικός έλεγχος αυξάνει κατά πολύ την απόδοση των εργαζομένων και μειώνει την αναποτελεσματικότητα των προκαθορισμένων αρμοδιοτήτων που έχει ο καθένας στην εκάστοτε οικονομική μονάδα.

Τέλος, ο έλεγχος δημιουργεί έγκυρα και πλήρη στοιχεία ενώ ταυτόχρονα διευκολύνει την άντληση κεφαλαίου μέσω της μείωσης του κινδύνου που αντιμετωπίζει ο σωστά πληροφορημένος επενδυτής.

1.5 Σύστημα εσωτερικού ελέγχου

Για να κατανοήσουμε καλύτερα την έννοια του εσωτερικού ελέγχου, μείζονος σημασίας είναι η διάκριση των όρων «Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου» και «Εσωτερικός Έλεγχος». Όπως αναφέρθηκε και στις προηγούμενες ενότητες, ο εσωτερικός έλεγχος αφορά όλες εκείνες τις προσπάθειες οργάνωσης της οικονομικής μονάδος που στοχεύουν στη διαφύλαξη των περιουσιακών στοιχείων και στην αξιοπιστία των λογιστικών πληροφοριών. Στο πλαίσιο αυτό κυμαίνεται και το Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου, το οποίο συνδέεται άμεσα με την οργανωτική δομή και τους γενικούς κανόνες λειτουργίας μιας επιχείρησης ή ενός δημόσιου φορέα (Cook και Winkle, 1976)¹³.

¹³ Cook και Winkle (1976), *Auditing: Philosophy and Technique*, Edition, illustrated. Publisher, Houghton Mifflin Company.

Σύμφωνα με τους Meigs et al (1984) και Παπαδάτου (2001) ¹⁴, το πλάνο της επιχείρησης καθώς και το σύνολο των μεθόδων που ακολουθούνται από τη διοίκηση αποτελούν το Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου. Στόχος είναι η παροχή μιας αποδοτικής συνεργασίας, η πρόληψη λαθών, η διασφάλιση της ειλικρίνειας και η έγκαιρη προετοιμασία των οικονομικών πληροφοριών.

Σε μια πιο πρόσφατη αναφορά του Φίλου (2004) ¹⁵, αναφέρθηκε η σημασία του Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου στην επίτευξη των στόχων της επιχειρηματικής μονάδος. Λίγο αργότερα, η έννοια στράφηκε και στο καθαρά λογιστικό κομμάτι, μιας που ο έλεγχος απεικονίζει λογιστικά τις διαδικασίες και επιβλέπει τις διαχειριστικές πράξεις (Γρηγοράκος, 2006) ¹⁶.

Επιπροσθέτως, αξίζει να σημειωθεί πως η ενίσχυση των Συστημάτων Εσωτερικού Ελέγχου έχει πραγματοποιηθεί με βάση τις οδηγίες της επιτροπής COSO στις Η.Π.Α. (1992) ¹⁷, δηλαδή από όλα τα σώματα που ενδιαφέρονται για τον έλεγχο των επιχειρήσεων όπως είναι το American Accounting Association (AAA), το American Institute of CPA's (AICPA) ¹⁸, το Financial Executives Institute (FEI), το Institute of Internal Auditors (IIA) και το Institute of Management Accountants (IMA) (Anderson, 2003).

Οι διαδικασίες που ορίστηκαν από την επιτροπή COSO με σκοπό να επιτευχθούν οι επιχειρησιακοί στόχοι αφορούν την αποτελεσματικότητα και την αποδοτικότητα των επιχειρησιακών λειτουργιών, το πόσο αξιόπιστες είναι η χρηματοοικονομικές αναφορές και τη συμμόρφωση με τους νόμους και τους κανονισμούς.

¹⁴ Παπαδάτου Θ. (2001), *Εσωτερικός και Εξωτερικός Έλεγχος Ανωνύμων Εταιρειών*, Εκδόσεις Σάκουλα, Αθήνα.

¹⁵ Φίλος Ι. (2004), *Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου Επιχειρήσεων*, Εκδόσεις IQ GROUP, Αθήνα.

¹⁶ Γρηγοράκος Θ. (1989), *Γενικές Αρχές Ελεγκτικής*, Εκδόσεις Σμπίλιας, Αθήνα.

¹⁷ Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO) (2004), *Enterprise Risk Management Integrated Framework*.

¹⁸ American Institute of Certified Public Accountants (AICPA) (2002), *Statement of Auditing Standards 99 Consideration of Fraud in a Financial Statement Audit*, NY: American Institute of Certified Public Accountants, New York.

Δύο είναι οι πιο βασικοί παράμετροι με βάση τον ορισμό της COSO. Αρχικά, η επίδραση του ανθρώπινου παράγοντα στο Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου είναι ισχυρή, εφόσον καθορίζει την αυστηρότητα ή μη του ελέγχου. Δεν είναι λίγα τα περιστατικά όπου εταιρείες έδειχναν καλή οργάνωση ωστόσο δεν τηρούνταν στη πράξη οι πολιτικές και οι κανόνες τους. Η δεύτερη παράμετρος σχετίζεται με την επιβεβαίωση εγκαθίδρυσης δικλίδων ασφαλείας έτσι ώστε να αποφεύγονται τα λάθη και να επιτυγχάνονται οι στόχοι.

Συνοπτικά και από όλα τα παραπάνω, γίνεται αντιληπτό πως το Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου σε γενικές γραμμές αποτελεί ένα εργαλείο ελέγχου και ανάλυσης των δεδομένων που αφορούν λειτουργίες και δραστηριότητες μιας επιχείρησης ή οργανισμού.

1.5.1 Ο σκοπός και το περιεχόμενο του συστήματος

Ο σκοπός του Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου ¹⁹ δεν μπορεί να διαφέρει από τον σκοπό του εσωτερικού ελέγχου. Και τα δύο συμβαδίζουν από κοινού ως εργαλεία της διοίκησης προκειμένου να υλοποιηθούν επιλεγμένες στρατηγικές και να εκτιμηθούν τα αποτελέσματά τους.

Ένα Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου εστιάζει στο να είναι ευέλικτο, αποτελεσματικό, αξιόπιστο και να δρα σε οργανωτικό και επιχειρησιακό πνεύμα με σκοπό τη διασφάλιση της βιωσιμότητας της μονάδος ή του φορέα, τη καλύτερη εξυπηρέτηση και τη διαφύλαξη της περιουσίας.

Επιπροσθέτως, το Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου, όντας υπεύθυνο για τον έλεγχο κάθε είδους απόφασης της διοίκησης, παρέχει συμβουλές για τη προάσπιση των συμφερόντων και την αρμονική λειτουργία του φορέα ή του οργανισμού, ενώ συνάμα περιλαμβάνει τη κατανομή αρμοδιοτήτων και υποχρεώσεων στα τμήματα και την αξιολόγηση της λειτουργίας του συστήματος.

Σε τέτοιου είδους συστήματα μπορούν να αναφερθούν πολλές διαδικασίες, μιας που το περιεχόμενό τους είναι πολύπλοκο. Πιο διεξοδικά, το συγκεκριμένο σύστημα αντλεί πληροφορίες από ένα πλήρες οργανόγραμμα καθώς και από ένα οργανωτικό πλαίσιο περιγραφής καθηκόντων, τα οποία συνεισφέρουν στην αξιολόγηση της απόδοσης των εργαζομένων του φορέα ή του οργανισμού.

¹⁹ Φίλος Ι. (2004), *Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου Επιχειρήσεων*, Εκδόσεις IQ GROUP, Αθήνα.

Ακόμα, η αποτύπωση των στρατηγικών και των στόχων της επιχείρησης ή του οργανισμού, ένα μακροχρόνιο και βραχυχρόνιο πλάνο καθώς και ένα πλήρες και ενήμερο καταστατικό είναι μερικές από τις ευθύνες ενός Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου που στοχεύει στην επιτυχία επιθυμητών αποτελεσμάτων. Επίσης, τέτοιου είδους συστήματα διαχειρίζονται τις εισπράξεις, τα ίδια και ξένα κεφάλαια, το χαρτοφυλάκιο, διαδραματίζουν καθοριστικό ρόλο στη πολιτική των αγορών, των προμηθειών, των πωλήσεων και της τιμολόγησης και κανονίζουν ένα ολοκληρωμένο κύκλο παραγωγικής διαδικασίας.

Σε αυτό το σημείο μπορεί να ειπωθεί πως το Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου είναι υπεύθυνο και για την ύπαρξη ενός αξιόπιστου πληροφοριακού συστήματος καθώς μπορεί να περιέχει και ένα σύστημα I.S.O για τη διασφάλιση της ποιότητας των προϊόντων και των υπηρεσιών. Εκτός των άλλων, ένα σύστημα περιλαμβάνει μια πολιτική επενδύσεων και λήψης δανείων, αυστηρές διαδικασίες για φορολογική ενημέρωση και ασφάλεια περιουσιακών στοιχείων, εσωτερικό έλεγχο για την αξιολόγηση της αποδοτικότητας και της αποτελεσματικότητας των επιμέρους συστημάτων και άλλες λοιπές δραστηριότητες που στοχεύουν στην εξασφάλιση αντικειμενικών σκοπών και στόχων.

1.5.2 Βασικές αρχές του συστήματος

Το Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου ακολουθεί μια σειρά αρχών με απώτερο σκοπό την απόκτηση κατάλληλων γνώσεων και ικανοτήτων από τους εσωτερικούς ελεγκτές αλλά και τη δημιουργία μιας ίδιας φιλοσοφίας με τον οργανισμό. Ενδεικτικά, ως βασικές αρχές του συστήματος μπορούν να αναφερθούν οι παρακάτω²⁰:

- ο Ορθή στελέχωση. Στις επιχειρήσεις και γενικότερα τόσο στον ιδιωτικό όσο και στο δημόσιο κλάδο, η κατάλληλη στελέχωση είναι μείζονος σημασίας. Ένα εξειδικευμένο στελεχιακό δυναμικό, το οποίο εκπαιδεύεται περαιτέρω, γνωρίζοντας ήδη τις διαδικασίες, μπορεί να αξιολογήσει τη λειτουργία του οργανισμού ευκολότερα και πιο έγκυρα.

²⁰ Γενική Γραμματεία Δημόσιων Εσόδων (2015), *Εγχειρίδιο για τη διενέργεια εσωτερικού ελέγχου*, Αθήνα.

- Αποκέντρωση διοίκησης, με την έννοια ότι χρειάζεται να λαμβάνονται μέτρα εκχώρησης αρμοδιοτήτων και καταμερισμού ευθυνών.
- Σαφής διαχωρισμός καθηκόντων και ευθυνών. Ο κάθε εργαζόμενος είναι υπεύθυνος για την ορθή εκτέλεση των καθηκόντων του και δεν πρέπει να εμπλέκεται σε άλλες δραστηριότητες. Πιο αναλυτικά, σε θέματα που αφορούν την περιουσία είτε κινητή είτε ακίνητη μιας μονάδος, τα καθήκοντα και οι ευθύνες πρέπει να προσδιορίζονται αυστηρά.
- Παροχή εξουσιοδοτήσεων για την εκπροσώπηση του φορέα έναντι τρίτων.
- Διασφάλιση συναλλαγών, οι οποίες πρέπει να πραγματοποιούνται με βάση τη πολιτική και τις αρχές κάθε διοίκησης, προκειμένου να ελαχιστοποιούνται οι πιθανότητες λαθών και το ενδεχόμενο απάτης.
- Επιθεώρηση εργασίας μέσω συστηματικής επιτήρησης και διορθωτικών επεμβάσεων με σκοπό την εύρυθμη λειτουργία του οργανισμού. Η έκταση του ελέγχου είναι αναγκαίο να γίνεται ανάλογα με τον κίνδυνο που είναι εκτεθειμένο κάθε τμήμα, το μέγεθος και τη φύση των δραστηριοτήτων με σκοπό να μην αυξάνεται ραγδαία το κόστος του ελέγχου αλλά αντιθέτως να παρέχεται αυξημένη ωφέλεια μέσω αυτού.
- Τακτική και έγκαιρη ενημέρωση διοίκησης και προσωπικού μέσα από διανομή πληροφοριακού υλικού, στοιχείων εκθέσεων και πορισμάτων μελετών, προκειμένου να ληφθούν άμεσα διορθωτικά μέτρα.
- Θέσπιση τμήματος εσωτερικού ελέγχου. Από τις βασικές αρχές του συστήματος δεν θα μπορούσε να παραλειφθεί η ανάγκη για δημιουργία ενός τμήματος εσωτερικού ελέγχου που να είναι ανεξάρτητο και να έχει τη δυνατότητα αξιολόγησης του εύρους των διαδικασιών της οικονομικής μονάδας ή του φορέα. Μάλιστα σε συνδυασμό με τη πλήρη υποστήριξη του τμήματος από τη διοίκηση παρέχεται μια ευκαιρία για αντικειμενικότερη και πιο ανεξάρτητη εκτίμηση των λειτουργιών.

1.6 Συστατικά και μοντέλο του συστήματος εσωτερικού ελέγχου

Αν ληφθεί υπόψη η μεθοδολογία COSO (2004)²¹, μπορεί να ειπωθεί πως πέντε είναι τα αλληλεξαρτώμενα συστατικά του Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου. Το πρώτο είναι το περιβάλλον του ελέγχου, το οποίο καθορίζει τη κουλτούρα και τον τρόπο ελέγχου σε κάθε οργανισμό. Μάλιστα αποτελεί έναν θεμέλιο λίθο για μια πιο αποτελεσματική λειτουργία του συστήματος, μιας που χαρακτηρίζεται από ακεραιότητα, ηθικές αξίες ενώ συνάμα έχει την ικανότητα ανέλιξης προσωπικού και ορίζει ξεκάθαρα όρια ευθυνών και δικαιοδοσίας.

Το δεύτερο και μείζονος σημασίας συστατικό του συστήματος είναι η αξιολόγηση των κινδύνων. Όπως είναι κατανοητό και από τις αναφορές των προηγούμενων ενοτήτων, το Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου προσδιορίζει και αναλύει τους κινδύνους που εγκυμονούν και σχετίζονται με την υλοποίηση των στόχων του οργανισμού, δημιουργώντας τοιουτοτρόπως τη βάση για τον προσδιορισμό απαραίτητης σημασίας ενεργειών.

Ένα ακόμα συστατικό του συστήματος είναι η εξασφάλιση ότι οι διαδικασίες και οι πολιτικές θα τηρούνται υπό την κατεύθυνση της διοίκησης. Οι εγκρίσεις, οι εξουσιοδοτήσεις, οι επαληθεύσεις, οι συμφωνίες, η διασφάλιση των περιουσιακών στοιχείων και ο διαχωρισμός των αρμοδιοτήτων είναι μερικά από τα βασικότερα σημεία ελέγχου.

Επιπροσθέτως, η πληροφόρηση και η επικοινωνία, δηλαδή η έγκαιρη συλλογή και διάχυση της απαραίτητης πληροφόρησης καθώς και η πρόσβαση της διοίκησης σε αυτήν είναι εξαιρετικής σημασίας και αποτελούν το τέταρτο συστατικό του Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου. Η σωστή ενημέρωση του τρόπου λειτουργίας αλλά και τον προβλημάτων που δημιουργούνται σε ένα δημόσιο οργανισμό αποτελεί τον ακρογωνιαίο λίθο για την αντιμετώπιση και την επίλυση των θεμάτων που προκύπτουν καθημερινά.

Η παρακολούθηση, αν και το τελευταίο συστατικό, είναι ένα βασικό στοιχείο που στοχεύει στη συνεχή αξιολόγηση της επάρκειας του συστήματος μέσω ενός

²¹ Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO) (2004), *Enterprise Risk Management Integrated Framework*.

συνδυασμού διαρκών και περιοδικών εκτιμήσεων και ελέγχων. Η παρακολούθηση μπορεί να πραγματοποιηθεί είτε μέσω της διοίκησης είτε μέσω της υπηρεσίας εσωτερικού ελέγχου.

Επίσης, πρέπει να αναφερθεί πως δύο είναι τα πιο βασικά μοντέλα του Συστήματος του Εσωτερικού Ελέγχου. Το COSO, το οποίο έχει προαναφερθεί, αποτελείται από ένα σύνολο διαδικασιών που επηρεάζονται από τη διοίκηση μιας οικονομικής μονάδος και έχουν σχεδιαστεί με σκοπό τη παροχή επιβεβαιώσεων της επιτυχίας των στόχων που έχουν τεθεί. Η αποτελεσματικότητα, η αποδοτικότητα των λειτουργιών ενός οργανισμού, η αξιοπιστία των χρηματοοικονομικών δεδομένων και η συμμόρφωση προς τους νόμους και τους κανόνες είναι οι τρεις κύριοι στόχοι ενός συστήματος εσωτερικού ελέγχου με βάση την μεθοδολογία COSO.

Από την άλλη πλευρά, εκτός από το μοντέλο COSO, ένα δεύτερο σημαντικό μοντέλο του Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου είναι το COCO (Canadian Criteria of Control Committee) ²² που παρουσιάζει πολλές ομοιότητες με το COSO και το μοντέλο Cadbury της Μεγάλης Βρετανίας, τα οποία αποτέλεσαν και πηγή έμπνευσης. Αρχικά, το COCO αναπτύχθηκε με σκοπό την αντιμετώπιση των ιδιαίτερων αναγκών των Καναδέζικων εταιρειών και για να ληφθούν υπόψη βασικά σημεία όπως είναι για παράδειγμα η αξιοπιστία της εσωτερικής διοικητικής πληροφόρησης, ο καθορισμός των στόχων εντός του οργανισμού και η αξιολόγηση των κινδύνων. Πιο αναλυτικά, η μεθοδολογία COCO δημιουργήθηκε προκειμένου να περιλαμβάνει δραστηριότητες όπως είναι οι εξής:

- (a) Καθορισμός και επικοινωνία των στόχων του οργανισμού.
- (b) Δημιουργία σχεδίων και αξιολόγηση των πολιτικών και των διαδικασιών με σκοπό την επίτευξη των στόχων και τη διαχείριση των κινδύνων.
- (c) Ανάθεση αρμοδιοτήτων, συντήρηση αποτελεσματικών πρακτικών του ανθρώπινου δυναμικού και καθορισμός ενός κώδικα ηθικής και δεοντολογίας.
- (d) Αποτελεσματική επικοινωνία και έγκαιρη πληροφόρηση.
- (e) Συντονισμός δράσεων μεταξύ διαφορετικών λειτουργιών.

²² COCO (2009), *Q Finance – The Ultimate Resource*, Bloomsbury Publishing Plc.

- (f) Παρακολούθηση εσωτερικών και εξωτερικών παραμέτρων ώστε να αναθεωρούνται οι στόχοι και να προτείνονται λύσεις.

1.7 Αδυναμίες του συστήματος

Ένα ορθά στημένο Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου παρέχει βεβαιότητα σχετικά με τα περιουσιακά στοιχεία ενός οργανισμού, προστατεύει και δημιουργεί αξιόπιστα οικονομικά αποτελέσματα και πραγματοποιεί ορθολογική διοίκηση. Ωστόσο, δεν είναι λίγες οι φορές που η επιτυχία των στόχων επηρεάστηκε αρνητικά από το κόστος που απαιτήθηκε για τη παροχή των υπηρεσιών του τμήματος εσωτερικού ελέγχου. Αν και είναι σχετικά δύσκολο να μετρηθεί, απολύτως αναγκαίο είναι οι ωφέλειες να υπερβαίνουν το κόστος, κάτι που μπορεί να επιτευχθεί μέσω μετρήσεων και συχνών εκτιμήσεων και αξιολογήσεων της κατάστασης.

Μια ακόμα αδυναμία του συστήματος εσωτερικού ελέγχου είναι η παραβίαση των αρχών που έχουν οριστεί. Ταυτόχρονα, ο εσωτερικός έλεγχος μπορεί να είναι αναποτελεσματικός με την αρνητική επέμβαση του μάνατζμεντ, το οποίο πολλές φορές προσπαθεί να καλύψει παρατυπίες, σφάλματα και παραλείψεις. Τέλος, το μεγαλύτερο μειονέκτημα του συστήματος είναι ότι βασίζεται κατά βάση σε ανθρώπους. Επομένως, είναι απολύτως φυσιολογικό να υπάρξουν αποκλείσεις, απροσεξίες και ηθελημένα ή μη λάθη που να αποδυναμώνουν την αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου.

Κεφάλαιο 2^ο: Ο Εσωτερικός Έλεγχος και Ο Δημόσιος Τομέας

Απώτερος σκοπός του τρίτου κεφαλαίου της εν λόγω διπλωματικής εργασίας είναι η περιγραφή και η ανάλυση της έννοιας «εσωτερικός έλεγχος». Πιο συγκεκριμένα, στο παρόν κεφάλαιο θα αναφερθεί ο σκοπός του εσωτερικού ελέγχου, τα είδη του, το σύστημα του ενώ συνάμα θα κατανοηθεί καλύτερα ο τρόπος με τον οποίο αυτός διεξάγεται.

2.1 Η ιστορία του εσωτερικού ελέγχου

Μετά τον Β΄ Παγκόσμιο Πόλεμο, ο εσωτερικός έλεγχος αναπτύχθηκε με σταθερούς ρυθμούς λόγω της προόδου των ανθρώπων να διαχειρίζονται καταστάσεις. Εννοιολογικά, ο εσωτερικός έλεγχος παρέπεμπε, όπως και σήμερα, στον οικονομικό έλεγχο, στη διασφάλιση της ποιότητας και στη παροχή συμβουλευτικών υπηρεσιών.

Ο πατέρας, όπως αποκαλείται, του σύγχρονου εσωτερικού ελέγχου είναι ο Lawrence Sawyer (1911 – 2002)²³. Ο Sawyer, ως ιδρυτής της έννοιας, καθοδηγούσε και ενθάρρυνε τον εσωτερικό ελεγκτή να ενεργεί συμβουλευτικά και να αποτελεί ενεργό στοιχείο του οργανισμού επηρεάζοντας θετικά τα γεγονότα και όχι επικρίνοντας και πυροδοτώντας τυχόν αστοχίες και λάθη.

Λίγο πριν την ίδρυση του Ινστιτούτου Εσωτερικών Ελεγκτών, το 1941, λειτουργούσαν γραφεία τα οποία έλεγχαν εσωτερικά τα λογιστικά δεδομένα με σκοπό την επιβολή της διαφάνειας και την εύρεση λαθών (Pickett, 2003)²⁴. Ωστόσο, με τη πάροδο των χρόνων και τη πολυπλοκότητα των επιχειρησιακών λειτουργιών, ο εσωτερικός έλεγχος διευρύνθηκε και άρχισε να εξυπηρετεί όχι μόνο χρηματοοικονομικούς λόγους αλλά και άλλους νευραλγικούς παράγοντες της εκάστοτε οικονομικής μονάδος.

Σήμερα, ο εσωτερικός έλεγχος καλύπτει όλους του τομείς της επιχείρησης ή του δημόσιου οργανισμού και λειτουργεί εποικοδομητικά μέσω της ελεγκτικής επιστήμης.

²³ Sawyer L.B. (1995), *An internal audit philosophy*, p.p. 46-55, Internal Auditor.

²⁴ Pickett, K. H. S. (Assisted by Pickett, J. M.) (2003), *The internal auditing handbook*, 2nd edition, Wiley.

2.2 Η έννοια και ο σκοπός του εσωτερικού ελέγχου

Κατά καιρούς έχουν αποδοθεί αρκετοί ορισμοί για τον εσωτερικό έλεγχο, όπως είναι για παράδειγμα η παροχή συμβουλευτικών υπηρεσιών προς τη διοίκηση μέσω αντικειμενικής αξιολόγησης της λειτουργίας του Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου.

Σύμφωνα με το American Institute of Certified Public Accountants (AICPA)²⁵, ο εσωτερικός έλεγχος αποτελείται από το σχέδιο οργάνωσης, τις προσπάθειες, τις μεθόδους και τα μέτρα που υιοθετεί ένας οργανισμός για την προφύλαξη της περιουσίας μίας επιχειρηματικής μονάδας. Επιπλέον, ελέγχει την αξιοπιστία των λογιστικών πληροφοριών καθώς προωθεί και τη καλύτερη λειτουργία και απόδοση των τμημάτων.

Επίσης, το Canadian Comprehensive Audit Foundation ορίζει τον εσωτερικό έλεγχο ως εκείνη την αυτόνομη και ανεξάρτητη εκτίμηση της ορθής λειτουργίας της διοίκησης μέσω της αξιολόγησης των συστημάτων, των αποφάσεων και των πρακτικών της.

Ακόμα, το Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών (Institute of Internal Auditors – ΠΑ)²⁶ αναφέρει τον εσωτερικό έλεγχο ως μια αντικειμενική και συμβουλευτική δραστηριότητα που στοχεύει στη πρόσθεση αξίας και στη βελτίωση όλων των λειτουργιών μιας υπηρεσίας ή οργανισμού.

Η έννοια του εσωτερικού ελέγχου, όσον αφορά τον δημόσιο τομέα δεν διαφοροποιείται ιδιαίτερα. Με βάση τον ερευνητή Asare (2009)²⁷, η βασική λειτουργία του ελέγχου στο δημόσιο είναι η παροχή διαπιστεύσεων σχετικών με την αποτελεσματικότητα των δημόσιων οργανισμών καθώς και ο εντοπισμός ευκαιριών για περαιτέρω βελτίωση.

²⁵ American Institute of Certified Public Accountants (AICPA) (2002), *Statement of Auditing Standards 99 Consideration of Fraud in a Financial Statement Audit*, NY: American Institute of Certified Public Accountants, New York.

²⁶ Institute of Internal Auditors (1999), *Definition of Internal Auditing*, Altamonte Springs, F.L.: IIA Inc.

²⁷ Asare T. (2009), *Internal auditing in the public sector: Promoting good governance and performance improvement*, chapter 9(1), p.p. 15-28, International Journal on Governmental Financial Management.

Με βάση τους παραπάνω ορισμούς γίνεται αντιληπτό πως ένας βασικός σκοπός του εσωτερικού ελέγχου είναι να παρέχεται υψηλό επίπεδο υπηρεσιών προς τη διοίκηση μέσω των αξιολογήσεων και των αναλύσεων του συστήματος που εφαρμόζεται, προκειμένου να βελτιωθεί η λειτουργία των οργανισμών και να μειωθεί ο κίνδυνος των επενδυτών. Στη πραγματικότητα, ο εσωτερικός έλεγχος διαπιστώνει και αξιολογεί την επάρκεια και την επιτυχία των διαδικασιών που ακολουθούνται και των αποφάσεων που λαμβάνονται.

Σε αυτό το σημείο αξίζει να αναφερθεί και το πεδίο εφαρμογής του εσωτερικού ελέγχου που είναι ιδιαίτερα ευρύ, μιας που περιλαμβάνει διάφορες δραστηριότητες, όπως είναι ο έλεγχος της αποτελεσματικότητας και της αποδοτικότητας των ενεργειών, η αξιοπιστία της χρηματοοικονομικής πληροφορίας, η έρευνα για απάτη και για κλοπές καθώς και η αξιολόγηση των κινδύνων και η διαφύλαξη της περιουσίας σύμφωνα με τους κανόνες του κάθε οργανισμού (Δρογαλάς, 2006)²⁸. Μάλιστα, δεν είναι λίγα τα τμήματα του εσωτερικού ελέγχου που εστιάζουν στον έλεγχο της λογιστικής και της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης καθώς και στην απόδοση των λειτουργιών, αγνοώντας πολλές φορές τα ρυθμιστικά θέματα, όπως είναι για παράδειγμα η συμμόρφωση με τους κανόνες της κυβέρνησης και των ελεγκτών.

Πάρα ταύτα, η σημερινή ελληνική κοινωνία απαιτεί τη λειτουργία του εσωτερικού ελέγχου, ο οποίος είναι απολύτως αναγκαίος για τη κάλυψη αναγκών και τη μείωση επιχειρηματικών κινδύνων. Η λειτουργία του ως σύμβουλος είναι προφανής ενώ η ικανότητα να εξασφαλίζει τη διαφάνεια και να προλαμβάνει τυχόν κλοπές και απάτες κατατάσσει τον εσωτερικό έλεγχο σε ένα χρήσιμο και άμεσα απαραίτητο εργαλείο. Τέλος, η ύπαρξη ενός άρτια οργανωμένου εσωτερικού ελέγχου, διευκολύνει και τη διαδικασία του εξωτερικού ελέγχου.

²⁸ Δρογαλάς Γ. (2011), *Αποτύπωση του σύγχρονου ρόλου του Εσωτερικού Ελέγχου*, Επιστημονική Επετηρίδα, Αθήνα.

2.3 Μέθοδοι και μέσα μελέτης εσωτερικού ελέγχου

Οι μέθοδοι μελέτης του εσωτερικού ελέγχου χωρίζονται σε τέσσερις κατηγορίες, το διάγραμμα ροής, το ερωτηματολόγιο, τη γραπτή περιγραφή και το τεστ ή αλλιώς τη δοκιμή²⁹.

Το διάγραμμα ροής (Flowcharts) αποτελεί μια διαδομένη μορφή μελέτης των υποσυστημάτων εσωτερικού ελέγχου γιατί παρέχει το πλεονέκτημα της άμεσης οπτικής εικόνας της διαδικασίας, μιας που απεικονίζει γραφικά τα στάδια μιας λειτουργίας με σκοπό τον εντοπισμό αδυναμιών στην άσκηση εσωτερικού ελέγχου.

Από την άλλη πλευρά, το ερωτηματολόγιο συνιστά μια μεθοδική αναφορά των πτυχών του συστήματος, με πλεονέκτημα του να είναι η έμφαση σε στοιχεία που αφορούν και μπορούν να αποκαλύψουν την αποτελεσματική ή ελαττωματική λειτουργία του εσωτερικού ελέγχου. Μια πιο απλή μορφή του ερωτηματολογίου είναι ο κατάλογος σημείων ή διαφορετικά checklist. Σε γενικές γραμμές, το ερωτηματολόγιο καθώς και ο κατάλογος σημείων χρησιμοποιούνται από μεγάλες ελεγκτικές εταιρείες για πρακτικούς λόγους, με την έννοια ότι οι αρνητικές απαντήσεις των ερωτημάτων δείχνουν πρόβλημα εσωτερικού ελέγχου στη διαδικασία.

Επιπροσθέτως, η μέθοδος της γραπτής περιγραφής είναι μια γραπτή παρουσίαση της κάθε φάσης λειτουργίας καθώς και των καθηκόντων των εργαζομένων. Στη συγκεκριμένη περίπτωση, ο ελεγκτής χρειάζεται να αποφανθεί ως προς την ύπαρξη ή μη των διαδικασιών που συνιστούν μέσα εξάσκησης εσωτερικού ελέγχου. Η επισήμανση των αδυναμιών ωφελεί στο να μην παραλειφθούν σχετικές λεπτομέρειες από τον ελεγκτή και να εξυπηρετηθούν καλύτερα τα τμήματα των μικρών επιχειρήσεων.

Η τελευταία μέθοδος εσωτερικού ελέγχου αφορά τα τεστ, δηλαδή τη δοκιμή των περιγραφόμενων διαδικασιών. Η πραγματοποίηση μιας δοκιμής μπορεί να γίνει με δύο τρόπους, αυτόν της φυσικής παρακολούθησης και αυτόν της αναδρομής όλων των παραστατικών μιας πράξης. Στη πρώτη περίπτωση, ο ελεγκτής παρακολουθεί τη περιγραφόμενη διαδικασία και σημειώνει τυχόν αποκλίσεις ενώ η δεύτερη περίπτωση αφορά πράξεις που εκτελούνται στα πλαίσια μιας συγκεκριμένης λειτουργίας.

²⁹ Καζαντζής Χ. (2006), *Ελεγκτική και Εσωτερικός Έλεγχος. Μια Συστηματική Προσέγγιση Εννοιών, Αρχών και Προτύπων*, Εκδόσεις Business Plus A.E, Αθήνα.

Μάλιστα, η επιβεβαίωση της εκτέλεσης της λειτουργίας μέσω της αναδρομής, στηρίζεται στην απόδειξη, εφόσον τα εν λόγω παραστατικά καταγράφουν αυτή τη διαδρομή.

Ακόμα, σχετικά με τα μέσα μελέτης του εσωτερικού ελέγχου, ο ελεγκτής, ο οποίος πραγματοποιεί την έρευνα μπορεί να χρησιμοποιήσει διάφορους τρόπους βασισμένους είτε στην εμπειρία του είτε στην ελεγκτική βιβλιογραφία. Πιο συγκεκριμένα, πριν την αξιολόγηση του εσωτερικού ελέγχου, ο ελεγκτής μελετά όλες τις απαραίτητες πληροφορίες που σχετίζονται με τη λειτουργία της μονάδος, έτσι ώστε να διαπιστώσει την ύπαρξη της αποτελεσματικότητας.

Οι πηγές που αντλεί ο ελεγκτής τα δεδομένα ποικίλουν. Αρχικά, τα εγχειρίδια οργάνωσης και διαδικασιών, καθώς και τα αντίστοιχα που περιγράφουν τα καθήκοντα όλων των επιπέδων της μονάδος απεικονίζουν ένα πλήθος δεδομένων. Επίσης, η οργάνωση του λογιστηρίου μέσα από οργανογράμματα, οι φάκελοι ελέγχου προηγούμενων χρήσεων και οι συνεντεύξεις με τα στελέχη αποτελούν πρόσθετες πηγές πληροφόρησης. Τέλος, η εμπειρία και η εξοικείωση του ελεγκτή με τις διαδικασίες και τις εγκαταστάσεις της μονάδος βοηθούν στην άντληση δεδομένων και στη καλύτερη και αποτελεσματικότερη διεξαγωγή του ελέγχου.

2.3.1 Η διάκριση και τα είδη του εσωτερικού ελέγχου

Η διάκριση του εσωτερικού ελέγχου μπορεί να γίνει μέσω δύο διαφορετικών εννοιών, αυτή του Συστήματος του Εσωτερικού Ελέγχου (internal control system) και αυτή του εσωτερικού ελέγχου (internal audit). Η πρώτη περίπτωση αναφέρεται στο σύνολο των εσωτερικών μέτρων και τεχνικών που υιοθετεί η κάθε επιχείρηση ενώ η δεύτερη περίπτωση εστιάζει στην υπηρεσία του ελέγχου που είναι η διενέργεια εσωτερικών αξιολογήσεων.

Ο ρόλος του εσωτερικού ελέγχου, σύμφωνα με το Διεθνές Ελεγκτικό Πρότυπο 710 είναι η εξέταση, η αξιολόγηση και η παρακολούθηση της επιτυχίας και της ορθότητας των εσωτερικών διαδικασιών μιας υπηρεσίας ή ενός οργανισμού.

Επίσης, όπως έχει αναφερθεί και στο προηγούμενο κεφάλαιο, ο έλεγχος μπορεί να χωριστεί σε πολλές κατηγορίες³⁰. Το πιο διαδεδομένο είδος ελέγχου είναι ο έκτακτος έλεγχος, ο οποίος πραγματοποιείται με αφορμή κάποιο σοβαρό θέμα. Σε

³⁰ Παπαστάθης Π. (2003), *Ο Σύγχρονος Εσωτερικός Έλεγχος στις Επιχειρήσεις- Οργανισμούς και η Πρακτική Εφαρμογή του*, Εκδόσεις ΟΠΑΠ, Αθήνα.

αντίθεση του έκτακτου ελέγχου, έρχεται ο προγραμματισμένος έλεγχος που περιλαμβάνει το ετήσιο πρόγραμμα μιας οικονομικής μονάδος (Νεγκάκης και Ταχυνάκης, 2013) ³¹.

Ακόμα, ανάλογα με το σκοπό του, ο έλεγχος διακρίνεται σε πολλά είδη όπως είναι για παράδειγμα ο διοικητικός που περιλαμβάνει τον σχεδιασμό, την παρακολούθηση του έργου, τη διοίκηση του ανθρώπινου δυναμικού, τη τεχνική υποστήριξη και τη λήψη των αποφάσεων καθώς και ο οικονομικός έλεγχος που αναφέρεται σε όλες τις ελεγκτικές διαδικασίες που αφορούν την ασφάλεια της περιουσιακής κατάστασης και την εξακρίβωση της νομιμότητας και της ακρίβειας των οικονομικών στοιχείων.

Επιπροσθέτως, υπάρχει ο λειτουργικός έλεγχος που περιλαμβάνει τις διάφορες διαδικασίες ελέγχου συμμόρφωσης προς τις πολιτικές της οικονομικής οντότητας, ο έλεγχος συμμόρφωσης που εξετάσει αν τηρούνται όλοι οι κανόνες, ο έλεγχος παρακολούθησης ή αλλιώς follow – up που εφαρμόζει διορθωτικές ενέργειες όπου κρίνονται απαραίτητες, ο έλεγχος συστημάτων πληροφορικής που εξετάζει την επάρκεια των πληροφοριακών συστημάτων και τέλος, ο έλεγχος του συστήματος εσωτερικού ελέγχου που διαπιστώνει την ορθότητα, ελέγχει την αποτελεσματικότητα και την αποδοτικότητα και εντοπίζει τα κενά που υπάρχουν σε μια μονάδα.

2.3.2 Πρότυπα εσωτερικού ελέγχου

Τα πρότυπα του εσωτερικού ελέγχου μπορούν να διακριθούν σε τρεις κατηγορίες ³². Αρχικά είναι τα πρότυπα χαρακτηριστικών ιδιοτήτων (Attribute Standards – Σειρά 1000), στα οποία περιγράφονται τα χαρακτηριστικά γνωρίσματα των οργανισμών και των ελεγκτών. Στη συνέχεια υπάρχουν τα πρότυπα απόδοσης ή αλλιώς Performance Standards – Σειρά 2000, τα οποία αναφέρονται στη φύση των δραστηριοτήτων του εσωτερικού ελέγχου και παρέχουν κριτήρια από τα οποία είναι δυνατή η αξιολόγηση της απόδοσής του. Τρίτη βασική διάκριση είναι τα πρότυπα εφαρμογής (Implementation Standards) που λειτουργούν συμπληρωματικά στις δύο

³¹ Νεγκάκης Χ. και Ταχυνάκης Π. (2013), *Σύγχρονα Θέματα Ελεγκτικής και Εσωτερικού Ελέγχου σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου*, Εκδόσεις Διπλογραφία, Αθήνα.

³² Καζαντζής Χ. (2006), *Ελεγκτική και Εσωτερικός Έλεγχος. Μια Συστηματική Προσέγγιση Εννοιών, Αρχών και Προτύπων*, Εκδόσεις Business Plus A.E, Αθήνα.

πρώτες κατηγορίες και τις εξειδικεύουν σε συγκεκριμένους τομείς δραστηριότητας, όπως είναι για παράδειγμα ο έλεγχος απάτης.

Επίσης, τα πρότυπα λειτουργούν με βάση συγκεκριμένους σκοπούς όπως είναι η τήρηση και η περιγραφή βασικών αρχών. Ακόμα, απότερος στόχος των πρακτικών είναι η βελτίωση των οργανωτικών διαδικασιών και η αξιολόγηση της απόδοσης του εσωτερικού ελέγχου. Τέλος, δεν θα μπορούσε να λείπει η δημιουργία ενός γενικού πλαισίου βάσει του οποίου προάγονται προστιθέμενης αξίας δραστηριότητες.

2.4 Κώδικας δεοντολογίας εσωτερικού ελέγχου

Ο κώδικας επαγγελματικής δεοντολογίας στον εσωτερικό έλεγχο είναι εξαιρετικά αναγκαίο εργαλείο, μιας που εδραιώνει την εμπιστοσύνη ως προς την αντικειμενικότητα διαχείρισης κινδύνων και θεμάτων εταιρικής διακυβέρνησης.

Τα δύο βασικότερα στοιχεία που περιλαμβάνει ο Κώδικας Δεοντολογίας ΠΑ (Institute of Internal Auditors)³³ είναι οι αρχές που είναι σχετικές με τη πρακτική του εσωτερικού ελέγχου καθώς και οι κανόνες συμπεριφοράς που μετατρέπουν τις πρακτικές σε εφαρμογή.

Ο συγκεκριμένος κώδικας έχει ισχύ τόσο για τα άτομα όσο και για τα νομικά πρόσωπα που ασχολούνται με τον εσωτερικό έλεγχο. Μάλιστα, οι παραβιάσεις του Κώδικα Δεοντολογίας του ΠΑ αξιολογούνται και αντιμετωπίζονται με βάση τους εσωτερικούς κανονισμούς και τις διοικητικές οδηγίες του Ινστιτούτου. Αξίζει επίσης να σημειωθεί ότι οποιαδήποτε συμπεριφορά αντίθετη με την αναμενόμενη μπορεί να θεωρηθεί απαράδεκτη και συνεπώς ο εσωτερικός ελεγκτής να καταστεί υπόλογος για πειθαρχική δίωξη.

Για να κατανοηθεί καλύτερα η έννοια «Κώδικας Δεοντολογίας Εσωτερικού Ελέγχου» θα πρέπει να οριστεί η έννοια «εσωτερικός ελεγκτής». Ως εσωτερικοί ελεγκτές νοούνται όλα τα μέλη του ΠΑ, οι κάτοχοι ή οι υποψήφιοι προς απόκτηση επαγγελματικών πιστοποιήσεων και όσοι παρέχουν υπηρεσίες εσωτερικού ελέγχου.

Σύμφωνα με τον Κώδικα Δεοντολογίας και για την επιτυχία του ελέγχου, οι ελεγκτές απαιτείται να εφαρμόζουν και να προασπίζουν βασικές αρχές και να τηρούν

³³ Institute of Internal Auditors (2008), *International Professional Practices Framework – International Standards for the Professional Practice of Internal Audit*, Altamonte Springs, F.L.: IIA Inc.

συγκεκριμένους κανόνες συμπεριφοράς. Πιο αναλυτικά, οι ελεγκτές θα πρέπει να έχουν τα εξής χαρακτηριστικά γνωρίσματα ³⁴:

- Ακεραιότητα, μέσω της οποίας εδραιώνεται η εμπιστοσύνη. Οι ελεγκτές δεν θα πρέπει να συμμετέχουν σε δραστηριότητες που να βλάπτουν ή να αντιπαράχονται τα συμφέροντα του οργανισμού.
- Αντικειμενικότητα, δηλαδή επαγγελματισμό. Οι εσωτερικοί ελεγκτές αποτελούν εκείνα τα άτομα που πρέπει να προβαίνουν σε μια σωστή εκτίμηση των περιπτώσεων, να μην επηρεάζονται και να μη συμμετέχουν σε δραστηριότητες αντίθετες από αυτές που τους ορίζει ο κώδικας.
- Εμπιστευτικότητα, δηλαδή σεβασμός και εχεμύθεια. Οι εσωτερικοί ελεγκτές απαγορεύεται να κοινοποιούν τις πληροφορίες χωρίς τη κατάλληλη εξουσιοδότηση ενώ χρειάζεται να είναι συνετοί στη χρήση και προστασία των πληροφοριών που αποκτούν κατά τη διάρκεια άσκησης των καθηκόντων τους.
- Επάρκεια με την έννοια της χρήσης των γνώσεων, των δεξιοτήτων και των εμπειριών με τον καλύτερο δυνατό τρόπο. Οι εσωτερικοί ελεγκτές καλούνται να ελέγχουν τους οργανισμούς με βάση τα Διεθνή Πρότυπα και να βελτιώνουν συνεχώς την αποτελεσματικότητα και τη ποιότητα των υπηρεσιών τους.

2.5 Διεθνή πρότυπα εφαρμογής εσωτερικού ελέγχου

Τα διεθνή πρότυπα εσωτερικού ελέγχου χωρίζονται σε τρεις κατηγορίες, τα Γενικά Πρότυπα, τα Πρότυπα Ελεγκτικής Εργασίας και τα Πρότυπα Έκθεσης Πορίσματος Ελέγχου ³⁵. Τα Γενικά Πρότυπα ή αλλιώς General Standards είναι ανεξάρτητα και περιλαμβάνουν μια πλήρη επιστημονική και επαγγελματική κατάρτιση του εξωτερικού ελεγκτή.

³⁴ Κάντζος Κ. (2006), *Ελεγκτική Θεωρία και Πρακτική*, Εκδόσεις Αθ. Σταμούλης, Αθήνα.

³⁵ Σώμα Επιθεωρητών Ελεγκτών Δημόσιας Διοίκησης (Σ.Ε.Ε.Δ.Δ) (2014), *Συνοπτική Έκθεση Πεπραγμένων*.

Τα Πρότυπα Ελεγκτικής Εργασίας ή αλλιώς Standards of Fieldworks αξιολογούν το σύστημα του εσωτερικού ελέγχου, προγραμματίζουν ορθολογικά και εποπτεύουν τον έλεγχο ενώ έχουν στη κατοχή τους επάρκεια αποδεικτικού υλικού και γενικότερα πληροφοριακών στοιχείων.

Τέλος, τα Πρότυπα Έκθεσης Πορίσματος Ελέγχου περιλαμβάνουν αναφορές τήρησης των γενικών παραδεκτών λογιστικών αρχών, αναφορές τήρησης ίδιων λογιστικών αρχών μεταξύ των χρήσεων, αναφορές ικανοποιητικών υποσημειώσεων στο προσάρτημα και τις οικονομικές καταστάσεις και αναφορές γνώμης και βαθμού ευθύνης του ελεγκτή που συντάσσει την έκθεση ελέγχου ³⁶.

2.6 Ο εσωτερικός έλεγχος στο δημόσιο τομέα

Τα τελευταία χρόνια και σύμφωνα με τη μελέτη των Arena et al (2006) ³⁷, ο ρόλος του εσωτερικού ελέγχου τόσο στον ιδιωτικό όσο και στον δημόσιο τομέα, έχει προκαλέσει σημαντικό ενδιαφέρον, ιδίως μετά την έξαρση των πολυάριθμων υποθέσεων διαφθοράς. Κατά καιρούς έχουν αποδειχθεί πως οι εσωτερικοί ελεγκτές ξεκίνησαν να αμφισβητούν την αποτελεσματικότητα της διοίκησης, δρώντας πολλές φορές ως καταλύτες για τη βελτίωση της εταιρικής διακυβέρνησης και αξιοποιώντας τις γνώσεις και την εμπειρία τους ως ένα εργαλείο καταπολέμησης της διαφθοράς και μείωσης των κινδύνων.

Ο δημόσιος τομέας, όντας ένα άκαμπτο σύστημα που οι δραστηριότητες του εξουσιοδοτούνται αποκλειστικά από το ισχύον νομοθετικό πλαίσιο και οι στόχοι μεταξύ κόστους και αύξησης της κερδοφορίας συχνά παραγκωνίζονται, αποτελεί ένα βασικό κλάδο που πρέπει να ενισχυθεί από τον εσωτερικό έλεγχο. Σε πολλές χώρες, ο ρόλος του εσωτερικού ελέγχου επαναπροσδιορίζεται από τη δημόσια διοίκηση, με την έννοια της στροφής από ζητήματα χρηματοοικονομικής συμμόρφωσης σε θέματα οργανωσιακής απόδοσης (OECD, 2005) ³⁸.

Οι σύγχρονες μέθοδοι περί διακυβέρνησης, αναφέρονται σε ένα ορθολογικά οργανωμένο, αξιόπιστο και αποτελεσματικό σύστημα ελέγχου που προϋποθέτει την

³⁶ Νόμος 3301/2004 (ΦΕΚ Α 263/23-12-04), Αθήνα

³⁷ Arena M., Arnaboldi M. και Azzone G. (2006), *Internal audit in Italian organizations: a multiple case study*, p.p. 275-292, *Managerial Auditing Journal*.

³⁸ OECD (2005), *Public sector modernization: Modernizing accountability and control*, Policy brief, Paris.

ύπαρξη τριών επιπέδων που αφορούν τις εσωτερικές διαδικασίες ελέγχου (internal controls), τον εσωτερικό έλεγχο (internal audit) και τον εξωτερικό έλεγχο (external audit).

Στο πρώτο στάδιο του ελέγχου, η δημόσια υπηρεσία αναλαμβάνει την αποκλειστική ευθύνη για τον σχεδιασμό, την εφαρμογή και την αξιολόγηση όλων των εσωτερικών διαδικασιών (internal controls), στοχεύοντας στη πρόληψη και τον εντοπισμό παρατυπιών καθώς και στην εύρυθμη και αποδοτική λειτουργία του οργανισμού.

Στο δεύτερο επίπεδο, ο εσωτερικός έλεγχος αποτελεί μια ανεξάρτητη, αντικειμενική και συμβουλευτική δραστηριότητα, η οποία στοχεύει στη δημιουργία προστιθέμενης αξίας, στη βελτίωση των λειτουργιών του οργανισμού και στην επίτευξη των στόχων. Τα παραπάνω πραγματοποιούνται μέσω μιας συστηματικής και μεθοδικής προσέγγισης των διαδικασιών διαχείρισης κινδύνου, του συστήματος εσωτερικού ελέγχου και της διακυβέρνησης του οργανισμού.

Το τελευταίο επίπεδο του ελέγχου, ο εξωτερικός έλεγχος, διενεργείται από τις εκλεκτικές υπηρεσίες του κράτους. Σε αυτή τη περίπτωση, ο έλεγχος πραγματοποιείται για να διαπιστωθεί η ορθότητα των εισπράξεων και των πληρωμών και η νομιμότητα των διαδικασιών των ιδιωτικών επιχειρήσεων.

Επίσης, σημαντικό να αναφερθεί είναι το γεγονός ότι η εφαρμογή του εσωτερικού ελέγχου στη δημόσια διοίκηση αντιμετωπίζει κάποιες δυσκολίες λόγω της πολυπλοκότητας και του ιδιαίτερου χαρακτήρα του δημόσιου τομέα. Ένα βασικό πρόβλημα του εσωτερικού ελέγχου στο δημόσιο είναι η προσέλκυση και η διατήρηση ικανού προσωπικού που να μπορεί να διενεργεί τους ελέγχους. Πιο αναλυτικά, σύμφωνα με τον Brierley et al (2001)³⁹, η κακοδιαχείριση του ανθρώπινου δυναμικού, οι μειωμένες μισθολογικές αποδοχές, η έλλειψη εκπαίδευσης και κατάρτισης καθώς και η έλλειψη σωστής συνεργασίας οδηγούν σε αδιέξοδο.

Συμπερασματικά λοιπόν, παρά τα προβλήματα και τα εμπόδια που έρχεται αντιμέτωπος ο δημόσιος τομέας, είναι επιτακτική η ανάγκη της ύπαρξης και της εφαρμογής του εσωτερικού ελέγχου, αφού η επιθυμία για προσιτές, διαφανείς και

³⁹ Brierley J.A., El – Nafabi H.M., και Gwilliam D.R. (2001), *Problems establishing internal audit in the Sudanese public sector*, p.p. 73-87, International Journal of Auditing.

αποτελεσματικές υπηρεσίες αναγκάζουν τη δημόσια διοίκηση να λειτουργήσει κατά τον ίδιο τρόπο.

2.6.1 Ο ρόλος και η αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου στο δημόσιο

Ο Asare, το 2009 ⁴⁰, ανέφερε τις τρεις βασικές λειτουργίες ή αλλιώς πυλώνες του εσωτερικού ελέγχου στους δημόσιους οργανισμούς, οι οποίοι αποτελούνται από:

- ✓ Την αξιολόγηση και τη βελτίωση των διαδικασιών διαχείρισης κινδύνων,
- ✓ Τον έλεγχο και
- ✓ Τη διακυβέρνηση.

Οι τρεις αυτές λειτουργίες περιλαμβάνουν το σύνολο των πολιτικών που θεσπίζονται και εφαρμόζονται με σκοπό την εξασφάλιση ότι οι δημόσιοι οργανισμοί θα επιτύχουν τους στόχους τους που δεν είναι άλλοι από τη διαχείριση των κινδύνων, την αξιοπιστία των εσωτερικών αναφορών και τη συμμόρφωση με τους νόμους και τους κανονισμούς.

Αρχικά, η ανάγκη για αποτελεσματική διαχείριση των κινδύνων στο δημόσιο τομέα απορρέει από τη πολυπλοκότητα του περιβάλλοντος, τις ανάγκες της κοινωνίας και τους μειωμένους πόρους. Έτσι, πραγματοποιούνται ενέργειες για την εξασφάλιση ότι ο οργανισμός είναι ενήμερος για τους κινδύνους που αντιμετωπίζει καθώς λαμβάνονται σωστές αποφάσεις και μετριάζεται η πιθανότητα ζημιών σε ένα κλίμα αβεβαιότητας (Griffiths, 2012) ⁴¹. Σύμφωνα με τον Khan (2006) ⁴², η διαφθορά στο δημόσιο αποτελεί τον πιο σημαντικό κίνδυνο προς αξιολόγηση. Οι εσωτερικοί ελεγκτές στη συγκεκριμένη περίπτωση, διαδραματίζουν ρόλο ζωτικής σημασίας για τη διερεύνηση καταγγελιών και τον εντοπισμό ηθελημένων λαθών και παρατυπιών έναντι του δημοσίου.

⁴⁰ Asare T. (2009), *Internal auditing in the public sector: Promoting good governance and performance improvement*, chapter 9(1), p.p. 15-28, International Journal on Governmental Financial Management.

⁴¹ Griffiths M.P. (2012), *Risk – based auditing*, Gower Publishing, London.

⁴² Khan M.A. (2006), *Role of Audit in Fighting corruption*, Paper prepared for ad hoc Group Meeting on “Ethics, Integrity and Accountability in the Public Sector: Re- building Public Trust in Government through the Implementation of the UN Conventional against Corruption”, St. Petersburg, Russia.

Επιπροσθέτως, ο διοικητικός έλεγχος στο δημόσιο τομέα αφορά ουσιαστικά στον εντοπισμό της λογοδοσίας που σχετίζεται με τη διαχείριση των πόρων και των οικονομικών του οργανισμού. Το σύνολο των νομικών και οργανωσιακών διαδικασιών περιέχονται στον εσωτερικό έλεγχο στο πλαίσιο της διαχείρισης των δημόσιων οικονομικών, με σκοπό να επιτευχθεί δημοσιονομική πειθαρχία και ορθολογική κατανομή των πόρων σύμφωνα με τις διαπιστωμένες ανάγκες. Ακόμα, οι Baltacı και Yilmaz (2006)⁴³ αναφέρουν ότι ο εσωτερικός έλεγχος, όντας ένα ισχυρό εργαλείο, βοηθάει τις κυβερνήσεις να κατανοήσουν καλύτερα τον τρόπο με τον οποίο κατανέμονται οι χρηματοοικονομικοί πόροι, ενισχύει τη διαφάνεια του συστήματος δημοσίων συμβάσεων ενώ ταυτόχρονα εντοπίζει και προλαμβάνει τη διαφθορά.

Σχετικά με τη λειτουργία της διακυβέρνησης, αυτή συνδέεται με τον τρόπο που καθορίζονται οι στόχοι των δημόσιων οργανισμών και τις δράσεις που εξασφαλίζουν την αξιοπιστία της δημόσια διοίκησης μέσω της παροχής ποιοτικών υπηρεσιών στους πολίτες, τη διασφάλιση σωστής συμπεριφοράς και τη μείωση του κινδύνου διαφθοράς. Ο εσωτερικός έλεγχος στο δημόσιο χρήζει ανάγκης να αξιολογεί και να διατυπώνει συστάσεις προκειμένου να επιτευχθούν οι στόχοι όπως είναι η προώθηση των κατάλληλων αξιών, η διασφάλιση της αποτελεσματικής διαχείρισης του πλαισίου λογοδοσίας και ο συντονισμός των δραστηριοτήτων μεταξύ διοίκησης και ελεγκτών.

Εκτός από τον ρόλο του εσωτερικού ελέγχου στο δημόσιο τομέα, η σύγχρονη έννοια δίνει ιδιαίτερη έμφαση στο στοιχείο της αντικειμενικότητας και της αποτελεσματικότητας του (Nagy και Cenker, 2002)⁴⁴. Ο εσωτερικός έλεγχος είναι αποτελεσματικός όταν φτάνει στο επιδιωκόμενο αποτέλεσμα και εντοπίζει σημαντικούς παράγοντες όπως είναι:

- a. Οι αντιλήψεις της διοίκησης,
- b. Η οργάνωση και το πλαίσιο διακυβέρνησης,
- c. Η καταλληλότητα της νομοθεσίας,
- d. Ο επαγγελματισμός,

⁴³ Baltacı M. και Yilmaz S. (2006), *Keeping an Eye on Subnational Governments: Internal Control and Audit at Local Levels*, Washington: World Bank Publications.

⁴⁴ Nagy A. και Cenker W. (2002), *An assessment of the newly defined internal audit function*, p.p. 130-137, *Managerial Auditing Journal*.

- e. Το πλαίσιο του εσωτερικού ελέγχου,
- f. Η διαθεσιμότητα των απαιτούμενων οικονομικών, ανθρώπινων και διοικητικών πόρων με τα οποία διενεργείται ο έλεγχος.

Επίσης, ένας αποτελεσματικός εσωτερικός έλεγχος οδηγεί σε μια σωστή αξιολόγηση της χρηματοοικονομικής και λειτουργικής πληροφόρησης των συστημάτων και των διαδικασιών που εφαρμόζονται (Dittenhofer, 2001) ⁴⁵. Στην ουσία η επιτυχία του εσωτερικού ελέγχου καθορίζεται από τη ποιότητα του, δηλαδή την ικανότητα των ελεγκτών να παρέχουν και να εκτιμούν τις χρήσιμες πληροφορίες (Ziegenfus, 2000) ⁴⁶. Σε έρευνα των Sarens και Beedle (2006) ⁴⁷ και Mihret και Yismaw (2007) ⁴⁸, για να έχει αποτέλεσμα ο εσωτερικός έλεγχος πρέπει να οδηγεί σε σημαντική βελτίωση της ποιότητας διακυβέρνησης, να συμβάλλει στην επίτευξη των οργανωσιακών της στόχων, να δεσμεύει τη διοίκηση για την εφαρμογή των προτάσεων, να παρέχει χρήσιμες συμβουλές και να απαιτεί ουσιαστική διοικητική υποστήριξη.

Οι συγκεκριμένοι ερευνητές διέκριναν τέσσερις πυλώνες που επιδρούν στην αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου της δημόσιας διοίκησης, οι οποίοι είναι α) το οργανωσιακό πλαίσιο, δηλαδή το προφίλ του οργανισμού, οι πολιτικές και οι διαδικασίες, β) η διοικητική υποστήριξη, δηλαδή η ανταπόκριση στα ευρήματα του ελέγχου και η δέσμευση στην ενίσχυση του ρόλου του, γ) τα χαρακτηριστικά του ελέγχου, δηλαδή ο επαγγελματισμός, οι δεξιότητες και η εμπειρία των ελεγκτών καθώς και δ) η ποιότητα του εσωτερικού ελέγχου αναφερόμενη στο επίπεδο κατάρτισης, της επικοινωνίας και της αποτελεσματικότητας του σχεδιασμού.

Τέλος και με βάση όλα τα παραπάνω, ο Mebratu (2015) επισήμανε πως λόγω των ιδιαίτερων γνωρισμάτων των δημόσιων οργανισμών, ο εσωτερικός έλεγχος

⁴⁵ Dittenhofer M. (2001), *Internal audit effectiveness: an expansion of present methods*, p.p. 443-450, *Managerial Auditing Journal*.

⁴⁶ Ziegenfus D.E. (2000), *Developing an internal auditing department balanced scorecard*, p.p. 12-19, *Managerial Auditing Journal*.

⁴⁷ Sarens G. και Beedle I.D. (2006), *The Relationship between Internal Audit and Senior Management, A Qualitative Analysis of Expectations and Perceptions*, p.p. 213-241, *International Journal of Auditing*.

⁴⁸ Mihret D.G και Yismaw A.W (2007), *Internal audit effectiveness: an Ethiopian public sector case study*, p.p. 470-484, *Managerial Auditing Journal*.

προαπαιτεί την ανεξαρτησία των εσωτερικών ελεγκτών από τους υπόλοιπους, την υποστήριξη των αρχών της δημόσιας διοίκησης, τη σωστή πληροφόρηση και την επαρκή χρηματοδότηση για να επιτευχθεί το επίπεδο εκείνο που μεγιστοποιεί την αποδοτικότητα.

2.7 Οι ελεγκτικές διαδικασίες στο δημόσιο

Βασικό χαρακτηριστικό γνώρισμα ενός κράτους δικαίου είναι η δυνατότητα άσκησης ελέγχου σε όλες τις κρατικές δράσεις και φορείς του δημοσίου. Υπάρχουν τρεις μορφές ελέγχου που συνδέονται με τους κρατικούς οργανισμούς. Η πρώτη μορφή είναι ο πολιτικός – κοινοβουλευτικός έλεγχος, ο οποίος πραγματοποιείται μέσω καθιερωμένων πολιτικών διαδικασιών. Ο δικαστικός έλεγχος, όντας η δεύτερη μορφή ελέγχου, αποτελεί το πιο σύνθητες μέσο προστασίας του πολίτη απέναντι στη καταπάτηση των δικαιωμάτων τους από την κρατική εξουσία και αναφέρεται στη προσφυγή στα δικαστήρια. Ο διοικητικός έλεγχος, μπορεί να χαρακτηριστεί η τελευταία μορφή ελέγχου που στοχεύει στην αποδοτικότητα, στη νομιμότητα και στην ορθολογικότητα κάθε διοικητικής δράσης. Σκοπός του συγκεκριμένου ελέγχου είναι η υποστήριξη της δημόσιας διοίκησης, η αποτελεσματική άσκηση των καθηκόντων καθώς και η επίτευξη των στόχων.

Ανεξάρτητα από τις μορφές και το αντικείμενο του ελέγχου ⁴⁹, κάθε έλεγχος περιλαμβάνει τρία στάδια, τον σχεδιασμό, τη διενέργεια και την κατάρτιση της έκθεσης ελέγχου. Η ακεραιότητα και η αξιοπιστία των ελεγκτών του δημοσίου ενισχύει τη διακυβέρνηση και δίνει στους πολίτες την εντύπωση ότι η κυβέρνηση είναι υπόλογη και αντικειμενική.

Επιπροσθέτως, όσον αφορά τις ελεγκτικές διαδικασίες του δημόσιου τομέα, αυτές είναι απαραίτητο να έχουν ορισμένα χαρακτηριστικά, όπως είναι:

- Η οργανωτική ανεξαρτησία που επιτρέπει την εκτέλεση της διαδικασίας του ελέγχου χωρίς τη παρέμβαση από την ελεγχόμενη οικονομική μονάδα,
- Η απεριόριστη και πλήρη πρόσβαση των υπαλλήλων σε περιουσιακά στοιχεία και κάθε λογής αρχεία,

⁴⁹ Dittenhofer M. (2001), Internal audit effectiveness: an expansion of present methods, p.p. 443-450, Managerial Auditing Journal.

- Η επαρκής χρηματοδότηση της δραστηριότητας του ελέγχου με βάση το μέγεθος των αρμοδιοτήτων και των ευθυνών της,
- Ικανή ηγεσία και προσωπικό, δηλαδή σωστή στελέχωση και διαχείριση ανθρώπινου δυναμικού, καθώς και ικανό εργατικό δυναμικό με τα κατάλληλα προσόντα και δεξιότητες,
- Υποστήριξη των μετόχων και των επενδυτών μέσω της κατανόησης της νομιμότητας και της αποστολής των ελεγκτικών δραστηριοτήτων από τους ελεγκτές της κυβερνήσεως,
- Επαγγελματικά ελεγκτικά πρότυπα που να στηρίζουν την εφαρμογή των ανωτέρω και να προωθούν τη ποιότητα του ελεγκτικού έργου.

Τέλος, σύμφωνα με το Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών, οι ελεγκτικές διαδικασίες στο δημόσιο αφορούν την:

- (a) Εποπτεία των υπεύθυνων για τη λήψη αποφάσεων, δηλαδή την εκτίμηση αν οι φορείς του δημοσίου χρησιμοποιούν τους διαθέσιμους πόρους και συμμορφώνονται με τους νόμους,
- (b) Έρευνα για την ύπαρξη ακατάλληλων, παράνομων ή καταχρηστικών πράξεων, η οποία πραγματοποιείται μέσω της συλλογής στοιχείων και υποστηρίζει αποφάσεις σχετικές με ποινικές διώξεις, πειθαρχικά μέτρα ή άλλα ένδικα μέσα,
- (c) Αποτροπή, η οποία στοχεύει στον προσδιορισμό και τον περιορισμό της διαφθοράς,
- (d) Διορατικότητα που βοηθάει στη λήψη αποφάσεων και στο καθορισμό επιτυχών πολιτικών και προγραμμάτων,
- (e) Πρόβλεψη των μελλοντικών τάσεων με επικέντρωση στις πιθανές προκλήσεις πριν αυτές εξελιχθούν σε κρίσεις.

2.7.1 Τμήματα εσωτερικού ελέγχου δημόσιας διοίκησης και ελεγκτικά σώματα ⁵⁰

Αναγνωρίζοντας τη σπουδαιότητα και την αναγκαιότητα του εσωτερικού ελέγχου, συστάθηκαν μονάδες εσωτερικού ελέγχου σε όλα τα Υπουργεία και τις Αποκεντρωμένες Διοικήσεις της χώρας, με σκοπό να διασφαλιστεί η καλή διαχείριση

⁵⁰ Έκθεση Πεπραγμένων (2010), Σώμα Επιθεωρητών Ελεγκτών Δημόσιας Διοίκησης, σελ. 90.

των δημόσιων πόρων, να επιτευχθούν οι στόχοι και να νομιμοποιηθούν οι δαπάνες. Με δεδομένο ότι η βάση της νέας μορφής δημοσιονομικού ελέγχου είναι το σύστημα διαχείρισης αλλά και η ανάληψη της ευθύνης και της εξουσίας άσκησης του ελέγχου, κάθε φορέας υποχρεούται να εφαρμόσει αυτό το σύστημα ⁵¹. Σύμφωνα με τα διεθνή πρότυπα, έργο κάθε μονάδας είναι η αξιολόγηση των συστημάτων του φορέα και η διατύπωση προτάσεων για τη βελτίωση των διαδικασιών.

Μια από τις βασικότερες αρμοδιότητες του τμήματος εσωτερικού ελέγχου είναι η άσκηση του εσωτερικού ελέγχου, προκειμένου να βελτιωθεί η αποτελεσματικότητα των διαδικασιών που διέπουν τη λειτουργία του δημόσιου φορέα, των διαδικασιών διαχείρισης διοικητικών κινδύνων και γενικότερα όλων των διαδικασιών ελέγχου (άρθ. 12 του νόμου 3492/2006).

Επίσης, το τμήμα εσωτερικού ελέγχου είναι υπεύθυνο για τη παροχή ελεγκτικών συμβουλών, τον έλεγχο εφαρμογής των κανόνων δικαίου και της νομιμότητας των δαπανών, την αξιολόγηση της αποδοτικότητας και της αποτελεσματικότητας της δημοσιονομικής διαχείρισης, την εκτίμηση του σχεδιασμού και της διεξαγωγής των λειτουργιών, την εκτέλεση ορθής είσπραξης και εμφάνισης των εσόδων και των δαπανών, τον εντοπισμό φαινομένων κακοδιοίκησης, κακοδιαχείρισης, κατάχρησης, σπατάλης, απάτης και διαφθοράς, τη διαχείριση των κινδύνων καθώς και τον έλεγχο των πληροφοριακών συστημάτων και την επιτυχία των στόχων.

Εκτός των άλλων, το τμήμα εσωτερικού ελέγχου βεβαιώνει περί της επάρκειας των συστημάτων διαχείρισης του δημόσιου τομέα, διενεργεί τακτικούς ελέγχους των πάγιων προκαταβολών του καθώς και οικονομικούς και διαχειριστικούς ελέγχους των δημόσιων υπολόγων, εκτελεί ένορκη διοικητική εξέταση σε περίπτωση απώλειας δημόσιας δαπάνης, ερευνά την ύπαρξη αδυναμιών και επιβάλλει δημοσιονομικές διορθώσεις όταν εντοπιστούν μεμονωμένες ή συστηματικές παρατυπίες ⁵².

Στην Ελλάδα σήμερα, ο έλεγχος της δημόσιας διοίκησης πραγματοποιείται από έναν αριθμό ελεγκτικών σωμάτων με κύρια αρμοδιότητα τους να είναι ο έλεγχος των υπηρεσιών του δημοσίου, των Οργανισμών Τοπικής Αυτοδιοίκησης, των

⁵¹ Άρθρο 12 του Νόμου 4081/2012 (ΦΕΚ 184/Α/27-09-2012).

⁵² Γ.Γ.Δ.Ε. (2015), «Εγχειρίδιο για τη διενέργεια εσωτερικού ελέγχου»

νομικών προσώπων δημόσιου δικαίου και των δημόσιων επιχειρήσεων. Σύμφωνα με το Εγχειρίδιο Ελέγχου του Γενικού Επιθεωρητή Δημόσιας Διοίκησης (2007)⁵³, οι βασικοί στόχοι των ελεγκτικών σωμάτων είναι η ενίσχυση της ποιότητας των παρεχόμενων υπηρεσιών, η βελτίωση της αποτελεσματικότητας της δημόσιας διοίκησης, η διασφάλιση της τήρησης της νομιμότητας, η εξάλειψη φαινομένων κακοδιοίκησης και διαφθοράς καθώς και η επίτευξη ορθής διαχείρισης των δαπανών μέσω της αυξημένης αποδοτικότητας.

Τέλος και εν συντομία, τα πιο σημαντικά ελεγκτικά σώματα της δημόσιας διοίκησης στην Ελλάδα είναι τα εξής:

- ❖ Σώμα Επιθεωρητών Ελεγκτών Δημόσιας Διοίκησης (ΣΕΕΔΔ) που αποσκοπεί στη διασφάλιση της αποτελεσματικής λειτουργίας του δημοσίου μέσω του εντοπισμού και της καταπολέμησης φαινομένων κακοδιαχείρισης, αδιαφανών πρακτικών και χαμηλής ποιότητας υπηρεσιών.
- ❖ Γενικός Επιθεωρητής Δημόσιας Διοίκησης, ο οποίος αξιολογεί το έργο του Σώματος Επιθεωρητών και όλων των υπηρεσιών του δημοσίου.
- ❖ Σώμα Επιθεωρητών Υπηρεσιών Υγείας και Πρόνοιας (ΣΕΥΥΠ), του οποίου αποστολή είναι η ανάπτυξη ενός κεντρικού μηχανισμού για τη διενέργεια συστηματικών επιθεωρήσεων όλων των υπηρεσιών του Υπουργείου Υγείας.
- ❖ Σώμα Επιθεώρησης Εργασίας (ΣΕΠΕ) που έχει ως έργο την επίβλεψη της εφαρμογής των διατάξεων της εργατικής νομοθεσίας και την έρευνα για την ασφαλιστική κάλυψη των εργαζομένων.
- ❖ Σώμα Επιθεωρητών Δημοσίων Έργων (ΣΕΔΕ), το οποίο επιθεωρεί τα έργα όλων των φορέων του δημοσίου και παρέχει άμεση πληροφόρηση των αρμόδιων οργάνων για τη λήψη μέτρων.
- ❖ Υπηρεσία Ειδικών Ελέγχων που στοχεύουν στη καταπολέμηση των οικονομικών εγκλημάτων, στον έλεγχο της κίνησης κεφαλαίων και της ορθής εφαρμογής των διατάξεων.

⁵³ Γενικός Επιθεωρητής Δημόσιας Διοίκησης (2007), Εγχειρίδιο ελέγχου για τα ελεγκτικά σώματα και τις υπηρεσίες επιθεώρησης και ελέγχου, Αθήνα.

Κεφάλαιο 3ο: Η Διαφθορά του Δημόσιου Τομέα

3.1 Η έννοια της διαφθοράς

Η διαφθορά είναι μια έννοια αρκετά δύσκολη να προσδιοριστεί, εφόσον θεωρείται μια γενική κατηγορία που περιλαμβάνει ένα σύνολο στηλιτεύσιμων μορφών συμπεριφοράς. Σύμφωνα με τον Philip (1997) ⁵⁴, η διαφθορά μπορεί να οριστεί σε τρεις κατηγορίες. Πιο συγκεκριμένα, πρόκειται για τους ορισμούς της δημόσιας θέσης, του δημόσιου συμφέροντος και της αγοράς. Ο πιο αποδεκτός ορισμός της δημόσιας θέσης αποδίδεται στον Nye (1999) ⁵⁵, ο οποίος αναφέρει τη διαφθορά ως την συμπεριφορά εκείνη που αποκλίνει από τα τυπικά καθήκοντα ενός δημόσιου υπάλληλου λόγω της προσδοκίας ιδιωτικών ωφελημάτων.

Επιπροσθέτως, σχετικά με τον ορισμό του δημόσιου συμφέροντος, ο Friedrich (1999) ⁵⁶ αποδίδει την ύπαρξη της διαφθοράς στον κάτοχο της εξουσίας, ο οποίος είναι επιφορτισμένος με την εκτέλεση ορισμένων καθηκόντων αλλά προτρέπεται σε δράσεις που ευνοούν όποιον παρέχει τις αμοιβές και συνεπώς έχει την ευκαιρία να ζημιώσει το δημόσιο και τα συμφέροντά του.

Για τη παράκαμψη των προβλημάτων των δύο παραπάνω ορισμών, η οικονομική επιστήμη διατύπωσε τους ορισμούς της αγοράς που χρησιμοποιούν οικονομικές μεθόδους για την ανάλυση ενός φαινομένου και έχουν ως πλεονέκτημα τους την ηθική ουδετερότητα. Ένας χαρακτηριστικός ορισμός είναι αυτός του Van Klaveren (1999) ⁵⁷, όπου η διαφθορά σημαίνει πως ο δημόσιος υπάλληλος καταχράται την εξουσία του δημοσίου για να επιτύχει ένα πρόσθετο εισόδημα.

Από τους παραπάνω ορισμούς, συμπεραίνεται πως όλες οι κατηγορίες έχουν κάποια κοινά χαρακτηριστικά, όπως είναι για παράδειγμα η προϋπόθεση της ύπαρξης της δημόσιας θέσης, η αντίληψη ότι η διαφθορά είναι μια μεμονωμένη συμπεριφορά και όχι ένα γενικό φαινόμενο καθώς και η σύνδεση της διαφθοράς με τη προσπάθεια απόκτησης οικονομικού οφέλους με απόκλιση άλλων ειδών ανταλλάγματος.

⁵⁴ Philip M. (1997), *Defining Political Corruption*, Political Studies, Vol. XLV.

⁵⁵ Nye J.S. (1999), *Corruption and Political Development: a Cost-Benefit Analysis*, Heidenheimer-Johnston-Levice Edition.

⁵⁶ Friedrich C. (1999), *Corruption concepts in historical perspective*, Political Corruption: A Handbook, Heidenheimer-Johnston-Levice Edition, New Brunswick: Transaction Publishers.

⁵⁷ Klaveren V. (1999), *The Concept of Corruption*, Heidenheimer-Johnston-Levice Edition.

Η διαφθορά στο δημόσιο αντανακλά ακόμα μια αποτυχημένη διακυβέρνηση, υπό την έννοια της εξουσίας των δημόσιων υπαλλήλων να παρέχουν αγαθά και υπηρεσίες χωρίς την εγκαθίδρυση ενός αυστηρού περιβάλλοντος λογοδοσίας. Η επικράτηση αυτού του φαινομένου στο δημόσιο κλάδο δημιουργεί σημαντικές δυσλειτουργίες στην αποτελεσματικότητα του κρατικού μηχανισμού. Συνεπώς, είναι μείζονος σημασίας η δημιουργία κατάλληλων συνθηκών που να μετριάσουν και να εξαλείφουν τη κακοδιοίκηση και την απάτη στο συγκεκριμένο κλάδο. Η δημιουργία ενός σωστού κλίματος πραγματοποιείται από βασικές αρχές, όπως είναι η θέσπιση συστήματος ελέγχου της δημόσιας διοίκησης, η αξιολόγηση των υπάρχοντων συστημάτων από την άποψη του οφέλους και του κόστους και η ανταλλαγή της τεχνογνωσίας για τη καταπολέμηση φαινομένων διαφθοράς και απάτης.

Οι παράγοντες που ευνοούν τέτοιου είδους φαινόμενα είναι οι εξής:

- Έλλειψη κατάλληλων μηχανισμών,
- Ανέλεγκτη εξουσία,
- Έλλειψη διαφάνειας,
- Έλλειψη προληπτικού ελέγχου,
- Βραδύτητα απονομής της δικαιοσύνης.

Εν κατακλείδι, γίνεται κατανοητή η ανάγκη καταστολής τέτοιων φαινομένων με την έγκαιρη και γρήγορη λήψη μέτρων που να στοχεύουν στη πρόληψη, τη καταστολή και την εκπαίδευση των πολιτών.

3.2 Η διαφθορά και η κακοδιοίκηση στο ελληνικό δημόσιο τομέα

Ο εσωτερικός έλεγχος αποτελεί έναν μηχανισμό οριζόντιας λογοδοσίας με την έννοια ότι επιχειρείται η χρηστή διακυβέρνηση με σκοπό τη καταπολέμηση της διαφθοράς. Σύμφωνα με αναφορές του Βαβούρα (2011)⁵⁸, η έλλειψη ελέγχου ή ο ατελής έλεγχος του δημόσιου υπαλλήλου και του οργανισμού δημιουργούν ένα ευνοϊκό κλίμα για την ανάπτυξη φαινομένων κακοδιοίκησης και διαφθοράς.

⁵⁸ Βαβούρας Ι.Σ., (2011), Διακυβέρνηση και Διαφθορά, σελ. 9-35, Εκδόσεις Παπαζήσης, Αθήνα.

Σε αντίθεση με την Ελλάδα, οι άνθρωποι στις σκανδιναβικές χώρες έχουν έντονο το αίσθημα της ενοχής για παραπτώματα ενώ η αίσθηση της πολιτικής ευθύνης δρα ως φραγμός για την εκδήλωση απάτης και κακής διοίκησης.

Από την άλλη πλευρά, ο Click (2011)⁵⁹ αναζητώντας τις ρίζες του φαινομένου από την οπτική της κοινωνικής ψυχολογίας, αναφέρει πως μια πολιτική που θα στηριζόταν αποκλειστικά σε ένα σύστημα ποινών και ελέγχων δεν θα ήταν αποτελεσματική για την Ελλάδα, λόγω της πολυπλοκότητας των στάσεων και των συμπεριφορών απέναντι στο κράτος. Ο ίδιος καταλήγει στο συμπέρασμα πως ο μοναδικός τρόπος επίλυσης του συγκεκριμένου προβλήματος είναι η προσπάθεια για αλλαγή των κοινωνικών δομών, δηλαδή μείωση του ρόλου του κράτους και εξάλειψη των εμποδίων που θέτει η γραφειοκρατία.

Ακόμα, ο Ρακιντζής (2011)⁶⁰, αποδίδει τη διαφθορά του κρατικού μηχανισμού στην ύπαρξη γραφειοκρατικών εμποδίων, στην ανεξέλεγκτη εξουσία που παρέχεται σε αρμόδιους, στην έλλειψη της διαφάνειας και των σαφών κανονισμών, στην έλλειψη προληπτικού ελέγχου και της ατιμωρησίας των δημόσιων οργάνων. Η έκταση της διαφθοράς στο ελληνικό δημόσιο αντανακλάται και από σχετικές έρευνες, όπως είναι για παράδειγμα αυτή του 1996, η οποία απέδειξε πως το 65% των πολιτών θεωρεί το κράτος διεφθαρμένο και το 35% έχει χρησιμοποιήσει ενός είδους χρηματική συναλλαγή ως μέθοδο επίλυσης των θεμάτων του στο δημόσιο τομέα. Επίσης, η πιο πρόσφατη έρευνα της Ευρωπαϊκής Επιτροπής (2014) διαπίστωσε ότι το 99% των Ελλήνων πολιτών θεωρούν τη διαφθορά ένα γενικό φαινόμενο στη χώρα, το 63% πιστεύει πως επηρεάζει τη καθημερινότητα του και το 93% έχει ως βάση ότι ο χρηματισμός είναι ο πιο εύκολος τρόπος για να τακτοποιήσεις τα θέματα σου σε δημόσιες υπηρεσίες.

Επομένως, από τα παραπάνω γίνεται κατανοητή η ανάγκη για την εξάλειψη της διαφθοράς, η οποία πολλές φορές απαιτεί τη δημιουργία και τη βελτίωση θεσμών οριζόντιας λογοδοσίας (Kolstad et al., 2008)⁶¹. Τέλος, στο πλαίσιο της

⁵⁹ Click J. (2011), Οι κοινωνικές στάσεις έναντι της διαφθοράς στη σημερινή Ελλάδα, p.p. 157-164, Εκδόσεις Σιδέρης, Αθήνα.

⁶⁰ Ρακιντζής Λ. (2011), Ο θεσμικός ρόλος του Γενικού Επιθεωρητή στον έλεγχο του δημοσίου τομέα, Εκδόσεις Παπαζήσης, Αθήνα.

⁶¹ Kolstad I., Fritz V. and O'Neil T. (2008), Corruption, Anti-Corruption Efforts and Aid: do donors have the right approach?, Overseas Development Institute, Overseas.

καταπολέμησης της απάτης, η Παγκόσμια Τράπεζα προτείνει ένα πιο γενικό πλαίσιο πολιτικής, το οποίο ενθαρρύνει α) τη μείωση των περιστατικών χρηματισμού μέσω της απελευθέρωσης της οικονομίας και της απλούστευσης του φορολογικού συστήματος, β) τον περιορισμό των ευκαιριών για παράνομες ενέργειες και γ) τις απαιτήσεις λογοδοσίας μέσω της δημιουργίας ειδικών θεσμών ελέγχου (World Bank, 2007) ⁶².

3.3 Αδυναμίες της δημόσιας διοίκησης

Η ελληνική δημόσια διοίκηση χαρακτηρίζεται από σημαντικά δομικά ελλείμματα ενώ το σύστημα λήψης αποφάσεων, οι δομές εφαρμογής και παρακολούθησης των διαδικασιών καθώς και οι δομές ελέγχου και εποπτείας παρουσιάζουν σημαντικά προβλήματα. Πιο αναλυτικά, υφίσταται έντονη αδυναμία σχεδιασμού και εφαρμογής δημόσιων πολιτικών, τα οποία σε συνδυασμό με την έλλειψη στρατηγικών, οδηγούν σε αποσπασματικές παρεμβάσεις και αλληλοαναιρούμενες ενέργειες.

Επιπλέον, βασικό εμπόδιο αποτελεί η έλλειψη συντονισμού για την υλοποίηση των μεταρρυθμίσεων αλλά και το γεγονός ότι δεν υπάρχουν δίκτυα στη δημόσια διοίκηση. Όλα αυτά δημιουργούν αστάθεια ενώ κάνουν αναποτελεσματικές τις λειτουργίες των οργανισμών.

Μία ακόμα μείζονος σημασίας αδυναμία της δημόσιας διοίκησης είναι η ανεπαρκής αξιοποίηση και κατανομή του ανθρώπινου δυναμικού, η οποία χαρακτηρίζεται από στενή οπτική, κανέναν σχεδιασμό και όραμα. Μάλιστα το συγκεκριμένο πρόβλημα οδηγεί σε φαινόμενα ανισοβαρούς επάνδρωσης των δημόσιων υπηρεσιών και στην απώλεια του κατάλληλου εργατικού δυναμικού.

Η πολυνομία, η κακονομία και η πολυπλοκότητα του ρυθμιστικού πλαισίου δημιουργούν ζητήματα κατανόησης, συμμόρφωσης και ασφάλειας του δικαίου. Εκτός των παραπάνω, έντονα είναι και τα προβλήματα που παρουσιάζει η ηλεκτρονική διακυβέρνηση, εφόσον η παροχή ηλεκτρονικών υπηρεσιών βρίσκονται ακόμα σε πρώιμο στάδιο ενώ υπάρχουν ζωτικές ελλείψεις στη συλλογή και στη διαχείριση των δεδομένων.

⁶² World Bank (2007), Strengthening the World Bank Group Engagement on Governance and Anticorruption, DC: World Bank, Washington.

Τέλος, στην Ελλάδα η χάραξη δημόσιων πολιτικών βάσει τεκμηρίωσης είναι ανύπαρκτη, γεγονός που αποδεικνύεται από την ανεπάρκεια των διαδικασιών για τη συλλογή και την ανάλυση των δεδομένων. Οι συγκεκριμένες ελλείψεις δυσκολεύουν περαιτέρω την ανάπτυξη σωστών πολιτικών ενώ περιορίζουν ταυτόχρονα τη δυνατότητα επίλυσης των προβλημάτων που προκύπτουν.

Κεφάλαιο 4^ο: Ο εσωτερικός έλεγχος στην υπηρεσία της «Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων» και των «Οργανισμών Τοπικής Αυτοδιοίκησης» - Προτάσεις για Βελτίωση Του Εσωτερικού Ελέγχου Στο Ελληνικό Δημόσιο Τομέα.

Το παρόν κεφάλαιο αποτελεί την ουσία της εν λόγω διπλωματικής εργασίας, μιας που αναλύει δύο μελέτες περίπτωσης βάσει του κεφαλαίου πέντε, αυτής της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων και αυτής του Δήμου. Στις δύο αυτές μελέτες και μέσω των συνεντεύξεων που πάρθηκαν θα κατανοηθεί καλύτερα η λειτουργία του εσωτερικού ελέγχου στο ελληνικό δημόσιο. Ακόμα, ενδιαφέρον θα αποτελέσουν οι προτάσεις που θα αναφερθούν με σκοπό τη βελτίωση του εσωτερικού ελέγχου και τη μείωση των φαινομένων απάτης.

4.1 Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων

Η Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων συστάθηκε με βάση το νόμο 4389/ΦΕΚ Α 94 στις 27 Μαΐου του 2016 χωρίς νομική προσωπικότητα και με σκοπό τον προσδιορισμό, τη βεβαίωση και την είσπραξη δημοσίων εσόδων στα πλαίσια των αρμοδιοτήτων της. Η Αρχή όπως δηλώνει το όνομα της, απολαύει λειτουργικής ανεξαρτησίας, διοικητικής και οικονομικής αυτοτέλειας και δεν υπόκειται σε έλεγχο ή εποπτεία από κυβερνητικά όργανα, κρατικούς φορείς ή άλλες διοικητικές αρχές, ενώ υπόκειται σε κοινοβουλευτικό έλεγχο μόνο σύμφωνα με τα οριζόμενα στον Κανονισμό της Βουλής και τη διαδικασία του άρθρου 4 του παρόντος νόμου ⁶³. Ο Πρόεδρος, τα μέλη του Συμβουλίου Διοίκησης, ο Εμπειρογνώμονας και ο Διοικητής κατά την εκτέλεση των καθηκόντων τους, δεσμεύονται μόνο από το νόμο και τη συνείδησή τους και δεν υπόκεινται σε ιεραρχικό έλεγχο ούτε σε διοικητική εποπτεία από κυβερνητικά όργανα ή άλλες διοικητικές αρχές ή άλλον δημόσιο ή ιδιωτικό οργανισμό. Ως έδρα έχει οριστεί η Αθήνα, ωστόσο ειδικές αποκεντρωμένες και περιφερειακές υπηρεσίες της Αρχής μπορεί να συστήνονται και εκτός έδρας της, όπως είναι για παράδειγμα τα γραφεία της Α.Α.Δ.Ε. στη Θεσσαλονίκη.

⁶³ Νόμος 4389/ ΦΕΚ Α 94/ 27.05.2016

Η Αρχή δίνει πρωταρχική σημασία και προτεραιότητα στη διενέργεια φορολογικών ελέγχων, οι οποίοι αποσκοπούν τόσο στη δίκαιη κατανομή των φορολογικών βαρών και στη βελτίωση της συμμόρφωσης, όσο και στην αύξηση των δημοσίων εσόδων. Στην υφιστάμενη οικονομική συγκυρία η εντατικοποίηση και αποτελεσματικότητα των μερικών επιτόπιων ελέγχων είναι ακόμη πιο επιτακτική. Τούτο, διότι οι έλεγχοι αυτοί, βάσει των διατάξεων του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας Ν. 4308/14 (Ε.Λ.Π) δεν αποσκοπούν αποκλειστικά στον εντοπισμό τυπικών παραβάσεων που αφορούν στις υποχρεώσεις που απορρέουν από τη τήρηση των βιβλίων και την έκδοση των στοιχείων και στην επιβολή των αντίστοιχων προστίμων, αλλά αποτελούν ένα σημαντικό εργαλείο καταγραφής πληροφοριών για τη συμπεριφορά του φορολογουμένου, οι οποίες θα καταχωρούνται και θα αξιοποιούνται για τη διενέργεια περαιτέρω ενεργειών της Φορολογικής Διοίκησης με απώτερο σκοπό τον εντοπισμό της αποκρυβείσας φορολογητέας ύλης, στο πλαίσιο λόγου χάρη, έμμεσων τεχνικών ελέγχων.

4.1.1 Η αποστολή και οι αρμοδιότητες της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων

Η Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)⁶⁴ συστάθηκε με αποστολή της να είναι ο προσδιορισμός, η βεβαίωση και η είσπραξη τόσο των φορολογικών όσο και των τελωνειακών και των λοιπών δημοσίων εσόδων.

Οι κύριες αρμοδιότητες της Α.Α.Δ.Ε. αφορούν τη παρακολούθηση και τον έλεγχο της πορείας της βεβαίωσης, της είσπραξης των δημοσίων εσόδων και της εφαρμογής της κείμενης νομοθεσίας. Επίσης, αναφέρονται στη λήψη και την εφαρμογή όλων των αναγκαίων μέτρων για την αποτελεσματική και αποδοτική λειτουργία των φορολογικών, τελωνειακών και λοιπών υπηρεσιών της στους τομείς της καταπολέμησης της φοροδιαφυγής, της λαθρεμπορίας και της φορολογικής απάτης. Ακόμα, η Α.Α.Δ.Ε. είναι αρμόδια για την έκδοση κανονιστικών αποφάσεων, εγκυκλίων, οδηγιών και λοιπών διοικητικών εγγράφων, που αφορούν εν γένει στην ερμηνεία και στην εφαρμογή των διατάξεων της φορολογικής, τελωνειακής και λοιπής νομοθεσίας καθώς και για την έκδοση κανονιστικών αποφάσεων, εγκυκλίων, οδηγιών, ατομικών διοικητικών πράξεων και λοιπών διοικητικών εγγράφων, που

⁶⁴ <https://www.aade.gr/>

αφορούν σε θέματα οργάνωσης υπηρεσιών και διαχείρισης των πάσης φύσεως πόρων της.

Αναφορικά, κάποια επιπρόσθετα καθήκοντα της Αρχής είναι:

- ❖ Η λήψη και η εφαρμογή των αναγκαίων μέτρων για τη προστασία της δημόσιας υγείας, του περιβάλλοντος και των συμφερόντων των καταναλωτών.
- ❖ Η συμβολή στην υγιή λειτουργία της αγοράς και η ενίσχυση της ανταγωνιστικότητας και της καινοτομίας της χημικής βιομηχανίας.
- ❖ Η παροχή σχετικής επιστημονικής υποστήριξης σε δικαστικές, αστυνομικές και λοιπές κρατικές Αρχές και υπηρεσίες.
- ❖ Ο στρατηγικός και επιχειρησιακός σχεδιασμός των δράσεων όλων των υπηρεσιών της και η κατάρτιση στοχοθεσίας και δεικτών απόδοσης.
- ❖ Η κατάρτιση των επιμέρους επιχειρησιακών σχεδίων φορολογικών, τελωνειακών και λοιπών ελέγχων της αρμοδιότητάς της και ο προγραμματισμός ελέγχων για τη διαπίστωση της εφαρμογής της νομοθεσίας.
- ❖ Η αξιολόγηση και η ιεράρχηση των αιτημάτων ελέγχου που υποβάλλονται από άλλους φορείς.
- ❖ Ο εντοπισμός των φαινομένων φοροδιαφυγής, λαθρεμπορίου, παραεμπορίου και παραοικονομίας και ο καταλογισμός της διαφεύγουσας φορολογητέας ύλης.
- ❖ Ο εντοπισμός των φαινομένων διαφθοράς, αδιαφάνειας, αναποτελεσματικότητας, χαμηλής παραγωγικότητας και ποιότητας των παρεχόμενων υπηρεσιών και μη τήρησης της νομιμότητας, που τυχόν παρατηρούνται στη λειτουργία και στη δράση των υπηρεσιών της.
- ❖ Η εποπτεία και ο συντονισμός των ελεγκτικών φορολογικών, τελωνειακών και λοιπών υπηρεσιών που υπάγονται σε αυτήν, καθώς και η αξιολόγηση και ο έλεγχος των αποτελεσμάτων της δράσης τους σε σχέση με την επίτευξη των στόχων που έχουν τεθεί με βάση τον επιχειρησιακό σχεδιασμό ελέγχων και τα προγράμματα επιχειρησιακής δράσης που έχει καταρτίσει η Αρχή.
- ❖ Η εισήγηση νομοθετικών διατάξεων και μέτρων για την ενίσχυση της φορολογικής και τελωνειακής συμμόρφωσης και η υποβολή προτάσεων για τη βελτίωση και την επιτάχυνση της εισπραξιμότητας των δημοσίων εσόδων.

- ❖ Η διατύπωση απλής γνώμης για σχέδια νόμων που ρυθμίζουν ζητήματα που σχετίζονται με τις αρμοδιότητές της.
- ❖ Ο συντονισμός και η συνεργασία με άλλους φορείς και αρχές στα πλαίσια της άσκησης των ανωτέρω αρμοδιοτήτων.
- ❖ Η κατάρτιση και η εκτέλεση του προϋπολογισμού των δαπανών της.
- ❖ Η κατάρτιση και η εκτέλεση προγράμματος προμηθειών για την ομαλή λειτουργία των υπηρεσιών της.
- ❖ Η κατάρτιση συμβάσεων για τα έργα της.
- ❖ Η εποπτεία των φορέων που λειτουργούν στην Αρχή και η διαχείριση, η παρακολούθηση και η αξιοποίηση των ειδικών λογαριασμών.
- ❖ Η ανάπτυξη, η επικαιροποίηση, η συντήρηση, η λειτουργία και η χρήση του λογισμικού εφαρμογών των πληροφοριακών συστημάτων που είναι αναγκαία για την απρόσκοπτη άσκηση των αρμοδιοτήτων της, την ασφάλεια και τη διαχείριση των δεδομένων που προέρχονται από τις δραστηριότητές της.
- ❖ Η παροχή και η υποστήριξη ηλεκτρονικών υπηρεσιών προς τον πολίτη, τις επιχειρήσεις, τους φορείς του δημόσιου τομέα με σκοπό τη διευκόλυνση των συναλλαγών, τη μείωση της γραφειοκρατίας, την απλούστευση των διαδικασιών και την επίτευξη της φορολογικής δικαιοσύνης και της διαφάνειας.
- ❖ Ο καθορισμός της τεχνολογικής στρατηγικής ως προς το σχεδιασμό και την ανάπτυξη εφαρμογών και των υπηρεσιών της Ηλεκτρονικής Διακυβέρνησης.

4.1.2 Στοχοθεσία, στρατηγικό και επιχειρησιακό σχέδιο της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων

Όπως σε κάθε επιχείρηση, έτσι και στις δημόσιες υπηρεσίες τίθενται συγκεκριμένοι στόχοι. Στην Α.Α.Δ.Ε., η απόφαση του Διοικητή είναι καταλυτική στον καθορισμό στρατηγικών στόχων, τόσο ποσοτικών όσο και ποιοτικών. Με γνώμονα την επίτευξη τους, κοινοποιείται στις υπηρεσίες ο επιχειρησιακός σχεδιασμός της Αρχής ενώ ταυτόχρονα καθορίζεται ο βαθμός προτεραιότητας για κάθε επιμέρους στόχο, οι δείκτες μέτρησης των αποτελεσμάτων, το χρονοδιάγραμμα υλοποίησης, καθώς και κάθε άλλο σχετικό θέμα.

Οι προϊστάμενοι Γενικών Διευθύνσεων που με τη τοποθέτηση και την ανάληψη των καθηκόντων τους αποδέχονται αυτοδικαίως αυτούς τους στόχους των οργανικών μονάδων, τους κατανέμουν στους προϊσταμένους των υπό αυτών οργανικών μονάδων, επιπέδου Υποδιεύθυνσης ή Τμήματος ή Αυτοτελούς Γραφείου και στη συνέχεια οι προϊστάμενοι των Τμημάτων ή Αυτοτελών Γραφείων τους διανέμουν μεταξύ των υπαλλήλων κατά περίπτωση. Ακόμα, με απόφαση του Διοικητή ορίζεται η αξιολόγηση των οργανικών μονάδων και θεσπίζεται διαδικασία βράβευσης, κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 9 του ν. 3230/2004 (Α' 44) ⁶⁵.

Πιο αναλυτικά, η Αρχή αναπτύσσει και εφαρμόζει συστήματα και μεθόδους μέτρησης της αποδοτικότητας και της αποτελεσματικότητας των οργανικών της μονάδων, ενώ η ανάληψη καθηκόντων ελεγκτή βεβαίωσης και αναγκαστικής είσπραξης των εσόδων του κράτους σημαίνει και την αυτοδίκαιη αποδοχή των στόχων αυτών ακόμη και στη περίπτωση που γίνεται σε αντικατάσταση μετακινούμενου ή αποσπώμενου ελεγκτή μετά από την έναρξη της περιόδου αξιολόγησης.

Επιπροσθέτως, σημαντικό είναι να αναφερθεί η αρμοδιότητα της Αρχής να καταρτίζει το στρατηγικό και επιχειρησιακό σχέδιο καθώς και τα επιμέρους επιχειρησιακά σχέδια και τα προγράμματα δράσης της, να συντονίζει και να τα υλοποιεί πάντα στο πλαίσιο των επιλογών, των προτεραιοτήτων, των κατευθύνσεων και των στόχων της κυβερνητικής δημοσιονομικής πολιτικής. Το Συμβούλιο Διοίκησης είναι υπεύθυνο για το στρατηγικό και επιχειρησιακό σχέδιο της Αρχής, που εκδίδεται με αποφάσεις του Διοικητή της, κατόπιν σύμφωνης γνώμης. Οι αποφάσεις αυτές δημοσιεύονται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως.

Ως στρατηγικό σχέδιο ορίζεται το σχέδιο με το οποίο αποτυπώνεται η μακροπρόθεσμη στρατηγική κατεύθυνση της Αρχής και περιλαμβάνει τους στρατηγικούς στόχους, το όραμα, την αποστολή και τις βασικές αξίες της. Το επιχειρησιακό σχέδιο είναι, από την άλλη πλευρά, η διαδικασία επιμερισμού των στρατηγικών στόχων της Αρχής σε ετήσιους στόχους, δράσεις και έργα. Στη πραγματικότητα περιγράφει τους κρίσιμους παράγοντες επιτυχίας και αναλύει τον τρόπο με τον οποίο το στρατηγικό σχέδιο μπαίνει σε εφαρμογή κατά τη διάρκεια του έτους. Με το επιχειρησιακό σχέδιο καθορίζονται οι ποιοτικοί και ποσοτικοί στόχοι

⁶⁵ Ν.3230/2004 - ΦΕΚ 44/Α/11-2-2004: Καθιέρωση συστήματος διοίκησης με στόχους, μέτρηση της αποδοτικότητας και άλλες διατάξεις.

των Υπηρεσιών, καθώς και οι υποχρεώσεις, οι δράσεις και τα έργα προς υλοποίηση, σε συμφωνία με το στρατηγικό σχέδιο της Αρχής.

Τέλος, το ετήσιο επιχειρησιακό σχέδιο υποβάλλεται από τον Διοικητή στο Συμβούλιο Διοίκησης μέχρι τις 20 Δεκεμβρίου κάθε έτους, για παροχή της σύμφωνης γνώμης του, ενώ το στρατηγικό σχέδιο της Αρχής υποβάλλεται στον Πρόεδρο της Βουλής, κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 138Α του Κανονισμού της Βουλής.

4.1.3 Τα όργανα της Διοίκησης της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων

Η Αρχή έχει τη δυνατότητα της ρύθμισης, τόσο της οργάνωσης και της διάρθρωσης των υπηρεσιών της, όσο και του καθορισμού των αρμοδιοτήτων των οργανικών θέσεων του προσωπικού της. Επίσης καθορίζει τα προσόντα που πρέπει έχουν όσοι καταλαμβάνουν οργανική θέση.

Η λειτουργία της Αρχής ρυθμίζεται από Εσωτερικούς Κανονισμούς, στους οποίους περιλαμβάνονται:

- α) ο Κανονισμός Λειτουργίας της, όπου ειδικά καθορίζονται λειτουργικά θέματα και ότι έχει σχέση με την άσκηση αρμοδιοτήτων, και
- β) επιμέρους Εσωτερικοί Κανονισμοί με τους οποίους καθορίζονται τα καθήκοντα του προσωπικού των υπηρεσιών της και όποιο άλλο θέμα είναι αναγκαίο.

Τα όργανα Διοίκησης της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων είναι δύο, το Συμβούλιο Διοίκησης και ο Διοικητής. Το Συμβούλιο Διοίκησης είναι πενταμελές, αποτελούμενο από τον Πρόεδρο και τέσσερα (4) ακόμη τακτικά μέλη, τα οποία δεν είναι πλήρους και αποκλειστικής απασχόλησης. Οι αρμοδιότητες του Συμβουλίου χωρίζονται ανάλογα με τις δραστηριότητες, τα οργανωτικά ζητήματα, τον προϋπολογισμό και τον Διοικητή της Αρχής. Από την άλλη πλευρά, ο Διοικητής είναι ένα πρόσωπο με κύρος, επιστημονικής συγκρότησης και έχει επαγγελματική εμπειρία σε θέματα που έχουν σχέση με τις αρμοδιότητες της Αρχής και ειδικά στους τομείς του φορολογικού ή τελωνειακού δικαίου ή των δημόσιων οικονομικών. Η θητεία του ορίζεται πενταετής και μπορεί να ανανεωθεί μόνο μία φορά με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών, κατόπιν σύμφωνης γνώμης του Συμβουλίου Διοίκησης, με πλειοψηφία των 2/3 του συνόλου των μελών του.

4.1.4 Υποβολή εκθέσεων και ετήσια έκθεση απολογισμού

Ο Υπουργός Οικονομικών ενημερώνεται από την Αρχή για όλες τις υποθέσεις, τις δραστηριότητες και τα τρέχοντα θέματα που τυχόν ανακύπτουν κατά τη λειτουργία και τη δράση της, μέσω υποβολής τριμηνιαίων εκθέσεων. Σε εξαιρετικές περιπτώσεις, εφόσον της ζητηθεί, η Αρχή υποχρεούται να υποβάλλει στον Πρωθυπουργό, στον Υπουργό Οικονομικών και στον Πρόεδρο της Βουλής, ειδικές εκθέσεις κατά τη διάρκεια του έτους για θέματα της αρμοδιότητάς της.

Η Αρχή υποχρεούται να δημοσιεύει στην ιστοσελίδα της:

- i. Το στρατηγικό σχέδιο, το ετήσιο επιχειρησιακό σχέδιο και τις τυχόν αναθεωρήσεις τους, τους στόχους των Υπηρεσιών και τους κρίσιμους δείκτες απόδοσης της φορολογικής διοίκησης, καθώς και τη μηνιαία εξέλιξή τους,
- ii. Τις μηνιαίες εκθέσεις για την εξέλιξη και τη διακύμανση των φορολογικών, τελωνειακών και λοιπών δημοσίων εσόδων,
- iii. Τις μηνιαίες οικονομικές αναφορές δαπανών, στο πλαίσιο εκτέλεσης του προϋπολογισμού της.

Επιπλέον, σχετικά με την ετήσια έκθεση απολογισμού και προγραμματισμού, η Αρχή συντάσσει μια αναλυτική έκθεση για τις δραστηριότητες του επόμενου έτους. Στην έκθεση αυτή παρουσιάζεται το έργο που επιτελέστηκε κατά το προηγούμενο έτος και τα αποτελέσματα στους κρίσιμους τομείς δράσης της. Ο προγραμματισμός δραστηριοτήτων παρουσιάζει τις σημαντικές δράσεις παρέμβασης ενώ δεν περιλαμβάνει εξειδικευμένα στοιχεία, η γνωστοποίηση των οποίων μπορεί να παρεμποδίσει την υλοποίηση του προγράμματος και την επίτευξη των στόχων είσπραξης.

Ακόμα, η οριστικοποίηση της ετήσιας έκθεσης απολογισμού και προγραμματισμού των δραστηριοτήτων της Αρχής πραγματοποιείται κατόπιν σύμφωνης γνώμης του Συμβουλίου Διοίκησης και εισήγησης του Διοικητή, ενώ υποβάλλεται στον Πρωθυπουργό, στον Πρόεδρο της Βουλής και στον Υπουργό Οικονομικών. Εν κατακλείδι, η ετήσια έκθεση απολογισμού της Αρχής υποβάλλεται μέχρι την 31η Μαρτίου κάθε έτους, αναρτάται στην ιστοσελίδα της Αρχής και συζητείται στην Επιτροπή Οικονομικών Υποθέσεων της Βουλής κατά τα οριζόμενα άρθρα του Κανονισμού της Βουλής.

4.1.5 Ο εσωτερικός έλεγχος στην Α.Α.Δ.Ε.

Στην Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων διενεργείται κατά τακτά χρονικά διαστήματα εσωτερικός έλεγχος με σκοπό τη καλύτερη διαχείριση, τη πρόληψη και τη σωστή λήψη μέτρων. Μάλιστα, στην Αρχή υπάγονται η Διεύθυνση Εσωτερικού Ελέγχου καθώς και η Διεύθυνση Εσωτερικών Υποθέσεων.

Οι εσωτερικοί ελεγκτές που δρουν προς όφελος της Α.Α.Δ.Ε. χαρακτηρίζονται από επαγγελματική επάρκεια ενώ συνάμα κατανοούν τις αρχές της διοίκησης, έχουν την ικανότητα να εντοπίζουν και να αξιολογούν τυχόν αποκλίσεις από τη χρηστή υπηρεσιακή πρακτική, ενημερώνονται συνεχώς σε θέματα νομοθεσίας, είναι ικανοί να εφαρμόσουν στη πράξη τα Διεθνή Πρότυπα για την επαγγελματική εφαρμογή του εσωτερικού ελέγχου, γνωρίζουν άρτια το αντικείμενο δραστηριοποίησης τους και διαθέτουν δεξιότητες όπως είναι η χρήση Η/Υ. Επιπλέον, οι συγκεκριμένοι ελεγκτές λειτουργούν με βάση τις αρχές της αντικειμενικότητας και της εμπιστευτικότητας, μέσω της απαρτέγκλιτης τήρησης του Κώδικα Ηθικής και Δεοντολογίας του Υπουργείου Οικονομικών και τον Κώδικα Δεοντολογίας των Εσωτερικών Ελεγκτών.

Σχετικά με τη διενέργεια των εσωτερικών ελέγχων, αυτή πραγματοποιείται μέσω της σύστασης ομάδων ελέγχου, με μοναδική προϋπόθεση να είναι η εκπαίδευση στις αρχές, τις έννοιες και τη μεθοδολογία του εσωτερικού ελέγχου. Η αρχική εκπαίδευση ενός εσωτερικού ελεγκτή πραγματοποιείται μέσω σχετικού προγράμματος κατάρτισης, διάρκειας τεσσάρων τουλάχιστον ημερών, στο Εθνικό Κέντρο Δημόσιας Διοίκησης & Αυτοδιοίκησης ή στο Ελληνικό Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών ή σε άλλο έγκυρο φορέα επιμόρφωσης.

Οι εσωτερικοί έλεγχοι εκτελούνται κατά κανόνα από διμελείς, τουλάχιστον, ομάδες Ελεγκτών, ένας εκ των οποίων ορίζεται ως Συντονιστής, ο οποίος εκπροσωπεί την ομάδα προς τις υπηρεσίες, καταρτίζει το χρονοδιάγραμμα του ελέγχου, οργανώνει και κατανέμει την ελεγκτική εργασία σε συνεργασία με τα μέλη της ομάδας, ενημερώνει την εφαρμογή «Εσωτερικός Έλεγχος» του ΟΠΣΕΥ (Elenxis) και βρίσκεται σε διαρκή επικοινωνία με τον Προϊστάμενο του αρμόδιου για την υλοποίηση του ελέγχου τμήματος. Ακόμα, οι ελεγκτές επιλέγονται με βασικά κριτήρια την εμπειρία στον εσωτερικό έλεγχο και τη γνώση του ελεγχόμενου συστήματος. Με σκοπό να διασφαλίζεται η ποιότητα των εσωτερικών ελέγχων, οι

εσωτερικοί ελεγκτές δεν διαχειρίζονται περισσότερες από τρεις εντολές ταυτόχρονα και λαμβάνεται μέριμνα ώστε αυτές να βρίσκονται σε διαφορετικό στάδιο εξέλιξης.

Ο κάθε έλεγχος γίνεται με τη συμβολή εμπειρογνομόνων, οι οποίοι διερευνούν τεχνικές, μεταφέρουν την εμπειρία και τη γνώση τους, υποδεικνύουν μεθόδους και βοηθούν στον εντοπισμό και την αξιολόγηση των κινδύνων. Ο εμπειρογνομόνων μπορεί να εξειδικευθεί κατά τη διάρκεια του ελέγχου, μετά από συνεννόηση με τον Συντονιστή της ομάδας ελέγχου και με τον Προϊστάμενο του αρμόδιου για την υλοποίηση του ελέγχου τμήματος.

Ο προγραμματισμός του ελέγχου πραγματοποιείται σε ετήσια ή εξαμηνιαία βάση, ωστόσο, είναι δυνατόν το ετήσιο πρόγραμμα να εντάσσεται σε γενικότερο, τριετή προγραμματισμό. Όπως είναι φυσικό, το ετήσιο ή εξαμηνιαίο πρόγραμμα μπορεί να τροποποιηθεί κατά τη διάρκεια εκτέλεσής του, λόγω της ανάγκης ένταξης ενός έκτακτου ελέγχου ή λόγω της άρσης της ανάγκης για τη πραγματοποίηση ενός εσωτερικού ελέγχου που είχε προγραμματιστεί. Τα συστήματα που θα ελεγχθούν επιλέγονται με βάση:

- ❖ τη σπουδαιότητά τους στο πλαίσιο των στρατηγικών και επιχειρησιακών προτεραιοτήτων της Α.Α.Δ.Ε.,
- ❖ το βαθμό των κινδύνων που απειλούν την επίτευξη των στόχων τους, όπως αυτός έχει εκτιμηθεί
 - ✓ κατά την αξιολόγηση των κινδύνων
 - ✓ από την προηγούμενη εμπειρία της Διεύθυνσης Εσωτερικού Ελέγχου, με βάση τις περιπτώσεις παραβατικότητας που προέκυψαν
- ❖ τους διαθέσιμους πόρους.

Σε αυτό το σημείο πρέπει να αναφερθούν και τα είδη των ελέγχων που διενεργούνται στην Α.Α.Δ.Ε. Όπως γνωρίζουμε από προηγούμενες αναφορές, οι έλεγχοι διακρίνονται σε προγραμματισμένους, εφόσον περιλαμβάνονται στο Ετήσιο Πρόγραμμα Εσωτερικών Ελέγχων και σε έκτακτους, σε περίπτωση που πραγματοποιούνται με αφορμή κάποιο σοβαρό θέμα που πρέπει επειγόντως να διερευνηθεί. Επιπλέον, διακρίνονται σε διάφορα είδη, ανάλογα με το αντικείμενο και το σκοπό τους, όπως οι οικονομικοί και διοικητικοί έλεγχοι, οι έλεγχοι συμμόρφωσης και λειτουργίας, οι έλεγχοι απόδοσης, παρακολούθησης, διακυβέρνησης καθώς και οι έλεγχοι συστημάτων πληροφορικής και εσωτερικού ελέγχου.

Τρία είναι τα βασικά στάδια για τη διενέργεια ενός εσωτερικού ελέγχου: α) ο σχεδιασμός, β) η εκτέλεση και γ) η σύνταξη και οριστικοποίηση της έκθεσης του εσωτερικού ελέγχου. Κατά το στάδιο του σχεδιασμού γίνεται η συλλογή όλων των απαιτούμενων πληροφοριών που περιγράφουν και αναλύουν το αντικείμενο ελέγχου, καταγράφουν τις ασφαλιστικές δικλείδες και καταρτίζουν το σχέδιο. Στο στάδιο της εκτέλεσης πραγματοποιούνται οι επιτόπιες επισκέψεις και λοιπές ενέργειες που είναι απαραίτητες στην απόκτηση μιας πλήρους και ακριβής εικόνας για τη λειτουργία του ελεγχόμενου συστήματος και την επάρκεια του συστήματος εσωτερικού ελέγχου. Τέλος, στη σύνταξη και στην οριστικοποίηση της έκθεσης καταγράφεται κάθε χρήσιμο στοιχείο που αφορά το ελεγχόμενο σύστημα, τα αποτελέσματα και τις προτάσεις του ελέγχου, καθώς και τις ενέργειες που συμφωνήθηκαν μετά από αυτόν.

Οι μέθοδοι και οι τεχνικές που χρησιμοποιούνται κατά τη διενέργεια ενός εσωτερικού ελέγχου, δηλαδή, ο τρόπος με τον οποίο συλλέγονται, αναλύονται, αξιολογούνται και καταγράφονται οι πληροφορίες και τα συμπεράσματα του ελέγχου, αποτελούν, σε μεγάλο βαθμό, ζήτημα της κρίσης των ελεγκτών. Ωστόσο, αφενός για τη πληρότητα της προσέγγισης και, αφετέρου, για τη τήρηση ενιαίων μεθοδολογικών αρχών στη Διεύθυνση Εσωτερικού Ελέγχου, παρέχονται ενότητες με συγκεκριμένες κατευθύνσεις όπως είναι α) η ασφάλεια λειτουργιών/ διαδικασιών, β) η απόδοση, γ) η υπηρεσία, δ) το έργο και ε) η συμμόρφωση.

4.1.5.1 Διεύθυνση Εσωτερικού Ελέγχου

Η Διεύθυνση Εσωτερικού Ελέγχου είναι μια ελεγκτική συμβουλευτική ειδική αποκεντρωμένη υπηρεσία, η οποία υπάγεται στον διοικητή της Αρχής, της οποίας ο ρόλος είναι ως Μονάδας Εσωτερικού Ελέγχου σύμφωνα με το άρθρο 4 του ν. 3492/2006 (Α' 210). Ως έδρα υπάγεται στο Νομό Αττικής και χωρίζεται σε τέσσερα τμήματα, εκ των οποίων το ένα εδρεύει στη Περιφερειακή Ενότητα Θεσσαλονίκης που υπάγεται απευθείας στον Προϊστάμενο της Διεύθυνσης.

Οι κύριοι στόχοι της Διεύθυνσης Εσωτερικού Ελέγχου αφορούν:

- a) Τον έλεγχο όλων τμημάτων διαχείρισης και τον εσωτερικό έλεγχο της Α.Α.Δ.Ε. Την βεβαίωση για την επάρκεια αυτών έτσι ώστε αν επιτευχθούν οι στόχοι της υπηρεσίας και να ληφθούν τα αναγκαία μέτρα όπου απαιτείται.

- b) Παρέχονται συμβουλευτικές υπηρεσίες για να βελτιωθεί η αποτελεσματικότητα των διαδικασιών που διέπουν τη λειτουργία της, την διαχείριση κινδύνων.
- c) Διασφάλιση των καλύτερων αποτελεσμάτων των πληροφοριακών συστημάτων της Α.Α.Δ.Ε..
- d) Αξιολογούν τις υπηρεσίες της Α.Α.Δ.Ε με βάση την σωστή δημοσιονομική διαχείριση.

Επίσης, το τμήμα μεθοδολογίας και σχεδιασμού της Διεύθυνσης Εσωτερικού Ελέγχου, στο πλαίσιο της αρμοδιότητάς του να προγραμματίζει για την εκπαίδευση και την επιμόρφωση των Εσωτερικών Ελεγκτών, προβαίνει σε ενέργειες όπως:

- Διαμόρφωση σχεδίου κατάρτισης για τους Εσωτερικούς Ελεγκτές (σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση αρ. ΔΙΕΚ/ΤΜ.Β/Φ.2/58/οικ. 19975/2010 (Β' 1592) του Υπουργού Εσωτερικών, Αποκέντρωσης & Ηλεκτρονικής Διακυβέρνησης,
- Ανίχνευση των εκπαιδευτικών αναγκών των Εσωτερικών Ελεγκτών,
- Σχεδίαση προγραμμάτων επιμόρφωσης σε συνεργασία των αρμόδιων τμημάτων για την υλοποίησή τους από το Εθνικό Κέντρο Δημόσιας Διοίκησης & Αυτοδιοίκησης ή από άλλο κατάλληλο φορέα,
- Γνωστοποίηση των ευκαιριών επιμόρφωσης στους υπαλλήλους,
- Διερεύνηση εναλλακτικών τρόπων για την ανάπτυξη των γνώσεων και των δεξιοτήτων των Εσωτερικών Ελεγκτών,
- Τήρηση στοιχείων σχετικά με την εκπαίδευση και επιμόρφωση των Εσωτερικών Ελεγκτών.

Ακόμα, η διεξαγωγή εσωτερικών ελέγχων γίνεται είτε προγραμματισμένα είτε έκτακτα από τη Διεύθυνση Εσωτερικού Ελέγχου και με εντολή του διοικητή της Αρχής. Οι βασικές αρμοδιότητες της Διεύθυνσης Εσωτερικού Ελέγχου κατανέμονται μεταξύ των τμημάτων και του αυτοτελούς γραφείου της, ως ακολούθως:

- A. Τμήμα Α' Μεθοδολογίας και Σχεδιασμού, το οποίο μεριμνά για τη διαμόρφωση και τη διαρκή βελτίωση του κανονιστικού πλαισίου, ενώ συνάμα αναπτύσσει και βελτιώνει τη μεθοδολογία των εργαλείων του εσωτερικού ελέγχου στις υπηρεσίες της Α.Α.Δ.Ε. σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα. Επιπλέον, το συγκεκριμένο τμήμα υποβάλλει προτάσεις στην αρμόδια

Υπηρεσία της Α.Α.Δ.Ε. για την ανάπτυξη νέων ηλεκτρονικών εφαρμογών υποστήριξης του εσωτερικού ελέγχου, παρέχει άλλες συμβουλευτικές υπηρεσίες για τον εντοπισμό κινδύνων, καταρτίζει εξαμηνιαία ή ετήσια προγράμματα εσωτερικού ελέγχου λαμβάνοντας υπόψη τις στρατηγικές και επιχειρησιακές προτεραιότητες, εκπαιδεύει και επιμορφώνει τους ελεγκτές και τέλος, μεριμνά για τη συγκέντρωση των ενδιάμεσων αναφορών προόδου όλων των τμημάτων.

- B. Τμήμα Β΄ Υλοποίησης Εσωτερικών Ελέγχων, το οποίο διενεργεί προγραμματισμένους εσωτερικούς ελέγχους σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα, όπως είναι ο έλεγχος επάρκειας (Internal control), ο έλεγχος του εσωτερικού κανονιστικού πλαισίου λειτουργίας, η αξιολόγηση της λειτουργίας και του προγραμματισμού – σχεδιασμού της, ο έλεγχος των πληροφοριακών συστημάτων, της ορθής διενέργειας των δαπανών και της τήρησης της ακρίβειας και της αξιοπιστίας των χρηματοοικονομικών αναφορών στις υπηρεσίες της Αρχής.
- C. Τμήμα Γ΄ Παρακολούθησης και Αξιολόγησης Αποτελεσμάτων Εσωτερικών Ελέγχων, στο οποίο παρακολουθούνται περιοδικά, αξιολογούνται και επιβεβαιώνονται, με διορθωτικές ή προληπτικές ενέργειες που πραγματοποιούνται από τις υπηρεσίες ελέγχων για να διαπιστώσουν συμμόρφωση με τις προτάσεις του εσωτερικού ελέγχου. Στο τμήμα αυτό υποβάλλονται επίσης περιοδικές αναφορές στον Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε, γίνεται επεξεργασία των στοιχείων των επί μέρους εκθέσεων, ελέγχεται η υλοποίηση των συμφωνηθεισών ενεργειών και παρακολουθούνται τα αποτελέσματα.
- D. Τμήμα Δ΄ Υλοποίησης Εσωτερικών Ελέγχων, το οποίο ασκεί τις ίδιες αρμοδιότητες με το Τμήμα Β΄ Υλοποίησης Εσωτερικών Ελέγχων της Διεύθυνσης.
- E. Αυτοτελές Γραφείο Γραμματειακής Υποστήριξης της Διεύθυνσης.

4.1.5.2 Διεύθυνση Εσωτερικών Υποθέσεων

Η Διεύθυνση Εσωτερικών Υποθέσεων (Δ.ΕΣ.ΥΠ.) είναι όπως η Διεύθυνση Εσωτερικού Ελέγχου, δηλαδή μια ειδική αποκεντρωμένη υπηρεσία που υπάγεται απευθείας στον Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.). Οι

επιχειρησιακοί στόχοι της Διεύθυνσης Εσωτερικών Υποθέσεων είναι η διασφάλιση της νόμιμης συμπεριφοράς των υπαλλήλων των υπηρεσιών της Α.Α.Δ.Ε καθώς και ο εντοπισμός, η άμεση και αποτελεσματική διερεύνηση και εξιχνίαση υποθέσεων διαφθοράς, η οποία συντελείται με την εμπλοκή υπαλλήλων της Αρχής σε ποινικά αδικήματα και πειθαρχικά παραπτώματα.

Η Διεύθυνση Εσωτερικών Υποθέσεων, εδρεύει στο Νομό Αττικής και διαρθρώνεται σε τρία Αυτοτελή Τμήματα και ένα Αυτοτελές Γραφείο, υπαγόμενα απευθείας στον Προϊστάμενο και σε μία Υποδιεύθυνση που βρίσκεται εκτός της έδρας της, στη Περιφερειακή Ενότητα Θεσσαλονίκης. Πιο αναλυτικά, τα τμήματα που υπάγονται απευθείας στον προϊστάμενο της Διεύθυνσης είναι τα εξής:

- I. Αυτοτελές Τμήμα Α' Ελέγχου Ποινικών Αδικημάτων και Πειθαρχικών Παραπτωμάτων, στο οποίο λειτουργούν τέσσερα εκτός έδρας γραφεία όπως είναι α) το Γραφείο Εσωτερικών Υποθέσεων Πελοποννήσου, με έδρα την Τρίπολη, β) το Γραφείο Εσωτερικών Υποθέσεων Δυτικής Ελλάδας, με έδρα την Πάτρα, γ) το Γραφείο Εσωτερικών Υποθέσεων Βορείου Αιγαίου, με έδρα την Μυτιλήνη, δ) το Γραφείο Εσωτερικών Υποθέσεων Κρήτης, με έδρα το Ηράκλειο, ε) το Αυτοτελές Τμήμα Β' Ελέγχου Περιουσιακής Κατάστασης, στ) το Αυτοτελές Τμήμα Γ' Διαχείρισης Πληροφοριακών Συστημάτων και Στρατηγικής, στο οποίο λειτουργεί Γραφείο Καταγγελιών και ζ) το Αυτοτελές Γραφείο Γραμματειακής Υποστήριξης.

Από την άλλη πλευρά, τα τμήματα που υπάγονται στον προϊστάμενο της Υποδιεύθυνσης είναι:

- A. Το Τμήμα Δ' Ελέγχου Ποινικών Αδικημάτων και Πειθαρχικών Παραπτωμάτων, στο οποίο περιλαμβάνονται και λειτουργούν τρία εκτός έδρας Γραφεία, όπως είναι α) το Γραφείο Εσωτερικών Υποθέσεων Ανατολικής Μακεδονίας και Θράκης, με έδρα την Κομοτηνή, β) το Γραφείο Εσωτερικών Υποθέσεων Ηπείρου, με έδρα τα Ιωάννινα και γ) το Γραφείο Εσωτερικών Υποθέσεων Θεσσαλίας, με έδρα την Λάρισα.
- B. Το Τμήμα Ε' Ελέγχου Περιουσιακής Κατάστασης,
- C. Αυτοτελές Γραφείο Γραμματειακής Υποστήριξης της Υποδιεύθυνσης.

Επιπλέον, με ειδική εντολή του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. μπορεί να ανατίθεται στη Διεύθυνση και στην Υποδιεύθυνση Εσωτερικών Υποθέσεων, στα Τμήματα και στα Γραφεία αυτών η διενέργεια ελέγχων και ερευνών, στα πλαίσια της καθ' ύλην

αρμοδιότητάς τους και εκτός των ορίων της κατά τόπον αρμοδιότητας αυτών. Η Διεύθυνση Εσωτερικών Υποθέσεων ασκεί τα καθήκοντά της που εκτείνονται σε όλη την ελληνική επικράτεια και καθορίζονται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 του ν. 3943/2011 (Α΄ 66)⁶⁶, όπως τροποποιήθηκε με τις διατάξεις της παραγράφου 18 του άρθρου 55 του ν. 4002/2011 (Α΄ 180)⁶⁷ και του άρθρου 12 του ν. 4110/2013 (Α΄ 17)⁶⁸ και συμπληρώθηκε με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 105 του ν. 4446/2016 (Α΄ 240)⁶⁹, όπως εκάστοτε ισχύουν. Τέλος, διενεργεί στοχευμένο οικονομικό και διαχειριστικό έλεγχο των δημοσίων υπολόγων και των δημοσίων διαχειρίσεων ενώ ταυτόχρονα προβαίνει στον καταλογισμό των ευθυνόμενων, καθώς και σε διαχειριστικό και οικονομικό έλεγχο του εξουσιοδοτημένου Οργανισμού για την έκδοση και χορήγηση δελτίων TIR και για τη παροχή εγγύησης. Οι ανωτέρω αρμοδιότητες κατανέμονται μεταξύ των Αυτοτελών Τμημάτων και του Αυτοτελούς Γραφείου της, της Υποδιεύθυνσης, των Τμημάτων και του Αυτοτελούς Γραφείου αυτής.

4.2 Ο εσωτερικός έλεγχος στους Οργανισμούς Τοπικής Αυτοδιοίκησης

Παρά τη σημαντικότητα του εσωτερικού ελέγχου σε όλες τις επιχειρήσεις και τις δημόσιες υπηρεσίες, στη περίπτωση των Οργανισμών Τοπικής Αυτοδιοίκησης ο ρόλος αυτού του ελέγχου φαίνεται να έχει περιθώρια ενίσχυσης. Η έλλειψη σωστού προγραμματισμού, οργάνωσης και μεθόδου εργασίας φαίνεται να υφίσταται κατά βάση στους δήμους, δημιουργώντας την ανάγκη για εφαρμογή και διατήρηση ενός αποτελεσματικού συστήματος εσωτερικού ελέγχου, το οποίο να προφυλάσσει τον

⁶⁶ Ν.3943/2011 : Καταπολέμηση της φοροδιαφυγής, στελέχωση των ελεγκτικών υπηρεσιών και άλλες διατάξεις αρμοδιότητας Υπουργείου Οικονομικών.

⁶⁷ Ν.4002/2011 : Τροποποίηση της συνταξιοδοτικής νομοθεσίας του Δημοσίου – Ρυθμίσεις για την ανάπτυξη και τη δημοσιονομική εξυγίανση – Θέματα αρμοδιότητας Υπουργείων Οικονομικών, Πολιτισμού και Τουρισμού και Εργασίας και Κοινωνικής Ασφάλισης.

⁶⁸ Ν.4110/2013 : Ρυθμίσεις στη φορολογία εισοδήματος, ρυθμίσεις θεμάτων αρμοδιότητας Υπουργείου Οικονομικών και λοιπές διατάξεις.

⁶⁹ Νόμος 4446/2016 : Πτωχευτικός Κώδικας, Διοικητική Δικαιοσύνη, Τέλη-Παράβολα, Οικειοθελής αποκάλυψη φορολογητέας ύλης παρελθόντων ετών, Ηλεκτρονικές συναλλαγές, Τροποποιήσεις του ν. 4270/2014 και λοιπές διατάξεις.

οργανισμό από κινδύνους που επηρεάζουν αρνητικά την οργάνωση του, την εύρυθμη λειτουργία του και την οικονομική διαχείριση των πόρων του.

Ως επιτυχημένοι οργανισμοί θεωρούνται όσοι διαχειρίζονται αποτελεσματικά τους κινδύνους που προκύπτουν με αποτέλεσμα το μεγαλύτερο κέρδος και την εξασφάλιση των «κεκτημένων» τους. Ένας οργανισμός μπορεί να αντιμετωπίζει αρκετούς κινδύνους όπως είναι για παράδειγμα οι κίνδυνοι που προκύπτουν από τη μη επαρκή ικανοποίηση των δημοτών από τη παροχή υπηρεσιών του Δήμου που έχει ως αποτέλεσμα την έλλειψη εμπιστοσύνης, οι κίνδυνοι από την μη κατάλληλη στελέχωση των ΟΤΑ με το αναγκαίο για την επίτευξη των στόχων τους προσωπικό, οι κίνδυνοι συμμόρφωσης με τη νομοθεσία και άλλες σχετικές ρυθμίσεις, οι χρηματοοικονομικοί κίνδυνοι που αναφέρονται στη μη αποτελεσματική και αποδοτική διαχείριση των οικονομικών κρατικών πόρων, καθώς και των λοιπών χρηματοδοτήσεων – επιχορηγήσεων που λαμβάνουν οι ΟΤΑ, όπως επίσης και στον ανεπαρκή ταμειακό προγραμματισμό και τη διαχείριση των χρηματικών διαθεσίμων και τέλος, οι κίνδυνοι επικοινωνίας – ενημέρωσης, τόσο της εσωτερικής μεταξύ υπαλλήλων αλλά και υπαλλήλων με την διοίκηση όσο και της εξωτερικής που αναφέρεται στην έλλειψη ενημέρωσης του προσωπικού ως προς τους στόχους και τα μέσα επίτευξής τους.

Επιπροσθέτως, ένα σύστημα εσωτερικού ελέγχου που λειτουργεί σε έναν Οργανισμό Τοπικής Αυτοδιοίκησης αποσκοπεί σε πέντε βασικά σημεία, στην προστασία των περιουσιακών στοιχείων του, στη διασφάλιση της οικονομικής, αποδοτικής και αποτελεσματικής χρήσης των πόρων του, στη διασφάλιση της ακρίβειας, της ορθότητας και της πληρότητας των οικονομικών του καταστάσεων, στην εξασφάλιση ικανοποιητικών οικονομικών υπηρεσιών στους σχετιζόμενους με αυτούς και στη συμμόρφωση με τους νόμους, τους κανονισμούς και τις άλλες οδηγίες του κράτους.

Τέλος, το κράτος είναι ανάγκη να αξιολογεί τα συστήματα εσωτερικού ελέγχου των ΟΤΑ, κάτι που πραγματοποιείται συνήθως μέσω του Σώματος Επιθεωρητών Δημόσιας Διοίκησης, τους Επιθεωρητές του Υπουργείου Οικονομικών και άλλους ελεγκτικούς μηχανισμούς όπως το Ελεγκτικό Συνέδριο και ο Συνήγορος του Πολίτη.

4.2.1 Ελεγκτικά σώματα και εφαρμογή διεθνών προτύπων

Τα ελεγκτικά σώματα στους δημόσιους οργανισμούς αριθμούνται σε έξι, ως ακολούθως:

- i. Σώμα Επιθεωρητών Ελεγκτών Δημόσιας Διοίκησης,
- ii. Ελεγκτικό Συνέδριο,
- iii. Συνήγορος του Πολίτη,
- iv. Αυτοτελής Υπηρεσία Εποπτείας,
- v. Συμπαραστάτης του Δήμου,
- vi. Οικονομική Επιτροπή.

Πιο αναλυτικά, το Σώμα Επιθεωρητών Ελεγκτών Δημόσιας Διοίκησης (Σ.Ε.Ε.Δ.Δ.) ιδρύθηκε με το νόμο 2477 του έτους 1997⁷⁰, με βάση τα πρότυπα της Γενικής Επιθεώρησης Δημόσιας Διοίκησης της Γαλλίας και λειτούργησε από το Φεβρουάριο του 1998 ως όργανο εσωτερικού ελέγχου της Δημόσιας Διοίκησης, με σκοπό τον αυτεπάγγελτο έλεγχο με επιθεωρήσεις και εκτάκτους ελέγχους της εύρυθμης λειτουργίας των δημοσίων υπηρεσιών. Σκοπός του Σ.Ε.Ε.Δ.Δ. είναι η διασφάλιση της σωστής και αποτελεσματικής λειτουργίας της δημόσιας διοίκησης, με σκοπό να επισημανθούν φαινόμενα κακοδιοίκησης, εάν υπάρχει διαφθορά, αδιαφάνεια, αναποτελεσματικότητα, χαμηλή παραγωγικότητα και εάν παρέχεται χαμηλής ποιότητας παροχής υπηρεσιών.

Ως βασικοί στόχοι επίσης είναι να βελτιωθεί η αποτελεσματικότητα, να αυξηθεί η αύξηση η απόδοση της διοίκησης, να βελτιωθεί η ποιότητα των δημοσίων υπηρεσιών, να περιοριστεί η σπατάλη καθώς και να υπάρχει νομιμότητα και διαφάνεια στις διοικητικές πράξεις. Ακόμα, έχει υπό την επίβλεψη του αρμοδιότητες όπως:

- ✓ Εξέταση της συνδρομής των όρων νομιμότητας της διοικητικής δράσης και της τήρησης των τυπικών διαδικασιών με σκοπό τη διαπίστωση τυχόν καταστρατηγήσεων και ατασθαλιών.
- ✓ Επισημάνση και άμβλυνση των δυσλειτουργιών της δημόσιας διοίκησης και διερεύνηση των παραγόντων που επηρεάζουν δυσμενώς τον τρόπο διοίκησης,

⁷⁰ Ν.2477/1997 Ν 2477/1997 / Α-59, Συνήγορος του Πολίτη, Σώμα Επιθεωρητών-Ελεγκτών Δημόσιας Διοίκησης.

τη διαχείριση των πόρων, την αποδοτικότητα – αποτελεσματικότητα των λειτουργιών και τη ποιότητα των παρεχόμενων υπηρεσιών.

- ✓ Εξέταση της οργάνωσης και της λειτουργίας της ροής εργασίας και των διαδικασιών, υπό το πρίσμα της καλύτερης εξυπηρέτησης του πολίτη.
- ✓ Έλεγχος των περιπτώσεων κακοδιοίκησης.
- ✓ Άσκηση πειθαρχικών διώξεων και παραπομπή των υπευθύνων στην εισαγγελική αρχή για καταλογισμό ευθυνών.
- ✓ Έλεγχος της περιουσιακής κατάστασης των υπαλλήλων των ελεγχόμενων φορέων.
- ✓ Προκαταρκτική εξέταση ή προανάκριση μετά από παραγγελία εισαγγελέα.

Ακόμα, κατά τους ελέγχους του Σώματος προκύπτουν μερικά βασικά θέματα που αφορούν την είσπραξη και την αξιοποίηση των εσόδων, την υπεξαίρεση χρηματικών ποσών από υπαλλήλους, τη μη νόμιμη ή κανονική αξιοποίηση χρημάτων από επιχορηγήσεις, τις μη νόμιμες ενέργειες στη διαδικασία αδειοδότησης επιχειρήσεων και δραστηριοτήτων, τις παραβιάσεις της αρχής της νομιμότητας στις διαδικασίες εκπόνησης μελετών, εκτέλεσης έργων, ανάθεσης υπηρεσιών και προμηθειών, τα προβλήματα στη διαχείριση του ανθρώπινου δυναμικού και τις μη νόμιμες μεταδημοτεύσεις και εγγραφές στους ειδικούς εκλογικούς καταλόγους.

Εκτός των άλλων, το Σ.Ε.Ε.Δ.Δ αξιολογεί τα συστήματα του Εσωτερικού Ελέγχου των ΟΤΑ και προβαίνει στις απαραίτητες προτάσεις και συμβουλές. Οι προτάσεις αυτές κατευθύνονται τόσο προς το αρμόδιο Υπουργείο Εσωτερικών, όσο και προς τους ελεγχόμενους οργανισμούς με τη μορφή κυρίως γραπτών αναφορών. Στη συνέχεια, το Υπουργείο Εσωτερικών προβαίνει στην υλοποίηση εκείνων των προτάσεων που θεωρεί ότι θα βελτιώσουν και θα προσθέσουν αξία στη λειτουργία και τις διαδικασίες που ακολουθούν οι ΟΤΑ, ενώ όπου απαιτείται, φροντίζει ώστε να καλυφθούν νομοθετικά αυτές, προκειμένου να υλοποιηθούν.

Το δεύτερο ελεγκτικό σώμα είναι το Ελεγκτικό Συνέδριο, το οποίο συστήθηκε κατά το άρθρο 98 του Συντάγματος και έχει ως αρμοδιότητα α) τους ελέγχους των δαπανών του κράτους, των ΟΤΑ και άλλων που υπάγονται με ειδική διάταξη νόμου στο καθεστώς αυτό, β) τους ελέγχους συμβάσεων μεγάλης οικονομικής αξίας στις οποίες ο αντισυμβαλλόμενος είναι το Δημόσιο ή ένα πρόσωπο, γ) τους ελέγχους των λογαριασμών των δημοσίων υπαλλήλων και των Οργανισμών Τοπικής Αυτοδιοίκησης, δ) τη γνωμοδότηση για τα νομοσχέδια που αφορούν συντάξεις, ε) τη

σύνταξη και την υποβολή έκθεσης προς τη Βουλή για τον απολογισμό και τον ισολογισμό του κράτους, στ) την εκδίκαση διαφορών σχετικά με την απονομή συντάξεων και τον έλεγχο των λογαριασμών και τέλος ζ) την εκδίκαση υποθέσεων που αναφέρονται στην ευθύνη των πολιτικών ή των στρατιωτικών δημοσίων υπαλλήλων.

Ο Συνήγορος του Πολίτη αποτελεί το τρίτο ελεγκτικό σώμα, το οποίο συστάθηκε με το Νόμο 2477/1997 ⁷¹, άρθρα 1 έως 5 και άρχισε να λειτουργεί τον Οκτώβριο του 1998. Αποτελεί στην ουσία τον ενδιάμεσο έλεγχο της διοίκησης μεταξύ του Κοινοβουλευτικού και του Δικαστικού, με έναν από τους κύριους στόχους του να είναι η μεσολάβηση ανάμεσα στους πολίτες και τους ΟΤΑ. Προστατεύει τα δικαιώματα των πολιτών, προστατεύει από την κακοδιοίκηση και την διαφθορά. Τα πορίσματα των ελέγχων που διενεργούνται στους ΟΤΑ δημοσιεύονται σε εκθέσεις, ενώ όταν στις εκθέσεις αυτές οι δήμοι παρουσιάζουν υψηλά ποσοστά παραπόνων για κακοδιοίκηση και διαφθορά, γεγονός που μπορεί να οφείλεται στην «άμεση» σχέση που έχουν οι πολίτες με τους δήμους, τότε γίνονται προτάσεις και συστάσεις προς τη Δημόσια Διοίκηση, με το δικαίωμα να μπορεί συνάμα ο πολίτης να προσφύγει στον Συνήγορο.

Επίσης, το τέταρτο ελεγκτικό σώμα είναι η Αυτοτελής Υπηρεσία Εποπτείας, η οποία υπάγεται απευθείας στον Υπουργό Εσωτερικών και Διοικητικής Ανασυγκρότησης και είναι αρμόδια για τον έλεγχο νομιμότητας των πράξεων των ΟΤΑ και για το πειθαρχικό έλεγχο των αιρετών οργάνων τους κατά το άρθρο 102 παρ. 4 του Συντάγματος. Με το άρθρο αυτό, η Υπηρεσία διαχωρίζεται πλέον από τη δομή της Αποκεντρωμένης Διοίκησης και αποκτά πραγματικά αυτοτελή φύση. Οι ελεγκτές νομιμότητας που συμμετέχουν στη συγκεκριμένη υπηρεσία μπορούν αυτεπάγγελα να ακυρώσουν οποιαδήποτε απόφαση των συλλογικών ή μονομελών οργάνων των δήμων και των περιφερειών, των νομικών τους προσώπων καθώς και των επιχειρήσεων τους.

Ο Συμπαραστάτης του Δήμου, είναι ένα ακόμα ελεγκτικό σώμα, το οποίο αφορά ένα θεσμό εσωτερικής διαμεσολάβησης μεταξύ δημοτών, επιχειρήσεων και ΟΤΑ, που έχει ως στόχο τη βελτίωση της εξυπηρέτησης των πολιτών και την επίλυση προβλημάτων τους καθώς και την ορθή και νομότυπη λειτουργία των διοικητικών

⁷¹ Ν.2477/1997 Ν 2477/1997 / Α-59, Συνήγορος του Πολίτη, Σώμα Επιθεωρητών-Ελεγκτών Δημόσιας Διοίκησης.

υπηρεσιών. Ο Συμπαραστάτης μπορεί να προβαίνει στη διατύπωση προτάσεων βελτίωσης της δημοτικής διοίκησης και των σχέσεών της με το κοινό, τόσο στο πλαίσιο της ετήσιας έκθεσής του, όσο και επ' ευκαιρία σημαντικών προβλημάτων κακοδιοίκησης που ο ίδιος εντοπίζει. Στη τελευταία αυτή περίπτωση, οι ειδικές προτάσεις του συμπαραστάτη υποβάλλονται στον Δήμαρχο και κοινοποιούνται στο Δημοτικό Συμβούλιο και στον Γενικό Γραμματέα του Δήμου. Τόσο η ετήσια έκθεση όσο και οι ειδικές προτάσεις του Συμπαραστάτη αναρτώνται υποχρεωτικά στην ιστοσελίδα του δήμου με φροντίδα των δημοτικών υπηρεσιών. Τέλος, για τη διαμεσολαβητική επίλυση διαφορών από προβλήματα κακοδιοίκησης που δημιουργούνται από τις υπηρεσίες, τα νομικά πρόσωπα και τις επιχειρήσεις άλλων Δήμων, αρμόδιοι είναι οι κατά Δήμους εκλεγθέντες Συμπαραστάτες του δημότη και της επιχείρησης.

Η Οικονομική Επιτροπή είναι το τελευταίο σώμα, το οποίο λειτουργεί ως ένα όργανο το οποίο παρακολουθεί και ελέγχει την οικονομική λειτουργία των Δήμων. Αυτή η επιτροπή αποτελείται από τον δήμαρχο ή τον οριζόμενο από αυτόν αντιδήμαρχο ως πρόεδρο και από έξι (6) μέλη, όταν το συμβούλιο έχει έως και είκοσι επτά (27) μέλη, οι οποίοι εκλέγονται από τις δημοτικές παρατάξεις της μειοψηφίας. Η Οικονομική Επιτροπή, όντας ένα όργανο ελέγχου, έχει τις εξής αρμοδιότητες:

- ❖ Συντάσσει τον προϋπολογισμό του δήμου και προβαίνει στη τελική διαμόρφωση του σχεδίου προϋπολογισμού εξόδων των δημοτικών και τοπικών κοινοτήτων του δήμου, σύμφωνα με το άρθρο 86 παρ. 2 και 3 του Ν. 3852/2010 ⁷².
- ❖ Ελέγχει την υλοποίηση του προϋπολογισμού και υποχρεούται να υποβάλλει τριμηνιαία έκθεση προς το δημοτικό συμβούλιο, η οποία περιλαμβάνει, για το συγκεκριμένο χρονικό διάστημα, όλα τα προβλεπόμενα από τις ισχύουσες διατάξεις στοιχεία του ετήσιου απολογισμού και όπου παρουσιάζεται η κατάσταση των εσόδων και εξόδων του δήμου. Η έκθεση αυτή, στην οποία καταχωρούνται και τυχόν παρατηρήσεις της μειοψηφίας, δημοσιεύεται υποχρεωτικά στην ιστοσελίδα του δήμου.
- ❖ Προελέγχει τον απολογισμό.

⁷² Ν.3852/2010 (ΦΕΚ 87 Α/7-6-2010), Νέα Αρχιτεκτονική της Αυτοδιοίκησης και της Αποκεντρωμένης Διοίκησης – Πρόγραμμα «Καλλικράτης».

- ❖ Αποφασίζει για την έγκριση των δαπανών και τη διάθεση των πιστώσεων του προϋπολογισμού.
- ❖ Ασχολείται με τις δημοπρασίες σύμφωνα με την νομοθεσία.
- ❖ Μελετά εάν υπάρχει ανάγκη για δάνειο εάν υπάρχει σχετική εισήγηση από το δημοτικό συμβούλιο.
- ❖ Μελετάει σχέδιο για την σωστή διαχείριση και αξιοποίηση της δημοτικής περιουσίας του δήμου στο δημοτικό συμβούλιο.
- ❖ Αποφασίζει για ζητήματα διαφάνειας και ηλεκτρονικής διακυβέρνησης.
- ❖ Εισηγείται στο δημοτικό συμβούλιο τα σχέδια κανονιστικών αποφάσεων του δήμου με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 73 παρ.1 Β ν) του Ν. 3852/2010⁷³ και παρακολουθεί την υλοποίησή τους.
- ❖ Αποφασίζει για την υποβολή προσφυγών στις διοικητικές αρχές.
- ❖ Αποφασίζει για την άσκηση όλων των ενδίκων βοηθημάτων και των ενδίκων μέσων.
- ❖ Αποφασίζει για το δικαστικό συμβιβασμό και εισηγείται στο δημοτικό συμβούλιο για τον εξώδικο συμβιβασμό ή τη κατάργηση δίκης που έχουν αντικείμενο μέχρι ποσού τριάντα χιλιάδων (30.000) ευρώ.
- ❖ Αποφασίζει για τη πρόσληψη πληρεξουσίου δικηγόρου και για την ανάκληση της πληρεξουσιότητας του.

Σε αυτό το σημείο είναι αναγκαίο να αναφερθεί και η εφαρμογή των διεθνών ελεγκτικών προτύπων στους Οργανισμούς Τοπικής Αυτοδιοίκησης. Η έκδοση προτύπων και οδηγιών για τον έλεγχο και τη παροχή συναφών υπηρεσιών πραγματοποιείται από μια επιτροπή 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). Η I.A.P.C, η οποία είναι μια μόνιμη επιτροπή του Συμβουλίου της I.F.A.C. επιλέγει θέματα για λεπτομερή μελέτη και τα αναθέτει σε άλλες υποεπιτροπές για περαιτέρω μελέτη και υποβολή σχεδίου. Η έγκριση του σχεδίου πραγματοποιείται από την I.A.P.C και ακολούθως διανέμεται στα μέλη της I.F.A.C.

⁷³ Ν.3852/2010 (ΦΕΚ 87 Α/7-6-2010), Νέα Αρχιτεκτονική της Αυτοδιοίκησης και της Αποκεντρωμένης Διοίκησης – Πρόγραμμα «Καλλικράτης».

4.2.2 Διαδικασία εσωτερικού ελέγχου στους Δήμους

Οι εσωτερικοί ελεγκτές επιτελούν σημαντικό έργο στο Δημόσιο τομέα για την προώθηση της δικαιοσύνης και της κατάλληλης συμπεριφοράς των δημοσίων υπαλλήλων, ενώ παράλληλα μειώνουν τον κίνδυνο της διαφθοράς. Για τον λόγο αυτό είναι σημαντικό οι δραστηριότητες – διαδικασίες της ελεγκτικής να είναι κατάλληλα διαμορφωμένες ώστε να οδηγούνται σε επίτευξη των στόχων της.

Ο ρόλος του εσωτερικού ελεγκτή πρέπει να είναι σαφής ώστε να διευκολύνεται το έργο του και να είναι ευδιάκριτες στα υπόλοιπα τμήματα οι αρμοδιότητες, τα όρια ευθύνης και οι υποχρεώσεις του. Ο εσωτερικός έλεγχος, σε αντίθεση με τον εξωτερικό που περιορίζεται στον έλεγχο της ακρίβειας των οικονομικών καταστάσεων, διενεργεί τόσο χρηματοοικονομικούς, όσο λειτουργικούς και διοικητικούς ελέγχους, οι οποίοι διενεργούνται με τη μορφή ειδικών έργων, βάσει σχετικού προγραμματισμού και προϋπολογισμού.

Στους δήμους οι εσωτερικοί ελεγκτές υποστηρίζονται από το Δημοτικό Συμβούλιο και τα επιμέρους τμήματα, τα οποία τους παρέχουν οποιαδήποτε πληροφορία τους ζητηθεί. Ας μην ξεχνάμε ότι η αποτελεσματικότητα μιας μονάδας εσωτερικού ελέγχου εξαρτάται από το σωστό σχεδιασμό του ετήσιου προγράμματος ελέγχων και το βαθμό υλοποίησης του. Η κατάρτιση του ετήσιου προγράμματος απαιτεί καλή γνώση διακυβέρνησης του οργανισμού, των συστημάτων εσωτερικού ελέγχου και των κινδύνων που απειλούν τον φορέα. Στο ετήσιο πρόγραμμα ελέγχων είναι σημαντικό να αναφέρεται η συχνότητα των ελέγχων, η περίοδος που θα διενεργηθούν οι έλεγχοι καθώς και η διάρκεια τους.

Επίσης, ο ρόλος του εσωτερικού ελέγχου σε Δήμο αναφέρθηκε μέσω της συνέντευξης που πάρθηκε για τους σκοπούς της εργασίας. Αναλυτικότερα, το τμήμα Εσωτερικού Ελέγχου στον συγκεκριμένο Δήμο, συστήθηκε για πρώτη φορά με νέο Οργανισμό Εσωτερικής Υπηρεσίας το 2011. Μετά την εφαρμογή του αυξήθηκε η προσοχή στη πιστή τήρηση των διαδικασιών, ιδίως μεταξύ εμπλεκόμενων υπηρεσιών, με αρνητικό στοιχείο να είναι οι αυξημένες καθυστερήσεις υλοποίησης και η τυπολατρία. Σκοπός του εσωτερικού ελέγχου στον Δήμο αυτόν αποτέλεσε η βοήθεια που παρέχει στους ελεγκτές, προκειμένου να έχουν προνοητικότητα για τις μελλοντικές τάσεις και προσοχή στις πιθανές προκλήσεις προτού αυτές εξελιχθούν σε κρίσεις. Επιπροσθέτως, μέσω του ελέγχου βασισμένου στην ανάλυση κινδύνου, η

ελεγκτική διαδικασία παρέχει χρήσιμες πληροφορίες στον οργανισμό για τη διαχείριση των κινδύνων.

Ο Εσωτερικός έλεγχος σε αυτή τη δημόσια αρχή αναλαμβάνει τέσσερις βασικές αρμοδιότητες, όπως είναι:

- (a) Ο έλεγχος των υπηρεσιών του Δήμου για τη χρήση και τη διαχείριση των πόρων.
- (b) Η προώθηση της αξιοπιστίας, της δικαιοσύνης και της κατάλληλης συμπεριφοράς των υπαλλήλων.
- (c) Η μείωση του κίνδυνου της διαφθοράς.
- (d) Η συνεργασία με τις ελεγκτικές Υπηρεσίες του Επιθεωρητή Δημόσιας Διοίκησης και του Γενικού Λογιστηρίου του Κράτους.

Ο εσωτερικός έλεγχος στο Δήμο πραγματοποιείται αυτεπαγγέλτως ή κατόπιν καταγγελίας, προκειμένου να προσδιορίσει ανάρμοστες, ανεπαρκείς, παράνομες, ψευδείς ή καταχρηστικές πράξεις που έχουν ήδη γίνει ενώ συνάμα συγκεντρώνει τα στοιχεία που θα οδηγήσουν σε αποφάσεις σχετικές με εγκληματικές διώξεις, πειθαρχικές ενέργειες ή άλλες διαρθρωτικές κινήσεις.

Τέλος, για τη πραγματοποίηση ενός σωστού ελέγχου, τα βήματα για το Δήμο είναι:

1. Η αναζήτηση όλων των στοιχείων από την Υπηρεσία που έχει την αρμοδιότητα για την υλοποίηση οποιασδήποτε ενέργειας σχετικά με τις εμπλεκόμενες – συνεργαζόμενες υπηρεσίες,
2. Ο έλεγχος της πιστής εφαρμογής της υφιστάμενης νομοθεσίας και των εσωτερικών εγκυκλίων και διαδικασιών,
3. Η σύνταξη ενός πορίσματος με ενημέρωση του εκάστοτε Δημάρχου.

4.2.3 Έλεγχος και εποπτεία στους Δήμους

Ένα εντελώς νέο σύστημα εποπτείας των πράξεων των δήμων, των περιφερειών και των νομικών τους προσώπων και πειθαρχικού ελέγχου των αιρετών (βλ. άρθρα 214-237 Ν 3852/2010)⁷⁴, θεσμοθετείται με τον Καλλικράτη. Ο έλεγχος της νομιμότητας των πράξεων γίνεται από το κράτος. Η εποπτεία αυτή δεν

⁷⁴ Ν.3852/2010 (ΦΕΚ 87 Α/7-6-2010), Νέα Αρχιτεκτονική της Αυτοδιοίκησης και της Αποκεντρωμένης Διοίκησης – Πρόγραμμα «Καλλικράτης».

επιτρέπεται να εμποδίζει την πρωτοβουλία και την ελεύθερη δράση των οργανισμών τοπικής αυτοδιοίκησης, ούτε να θίξει τη διοικητική και την οικονομική αυτοτέλειά τους. Οι αποφάσεις των συλλογικών και μονομελών οργάνων των δήμων και των λοιπών νομικών προσώπων δημοσίου δικαίου εκτελούνται αφότου εκδοθούν, εκτός αν ασκηθεί αίτηση αναστολής στα πλαίσια των διατάξεων του άρθρου 228 του νόμου.

Για την εποπτεία και τον πειθαρχικό έλεγχο ιδρύεται στην έδρα κάθε Αποκεντρωμένης Διοίκησης, Αυτοτελής Υπηρεσία Εποπτείας ΟΤΑ που αποτελεί αποκεντρωμένη υπηρεσία του Υπουργείου Εσωτερικών, Αποκέντρωσης και Ηλεκτρονικής Διακυβέρνησης, υπαγόμενη απευθείας στον Υπουργό. Η Υπηρεσία αυτή είναι αρμόδια για τον έλεγχο νομιμότητας των πράξεων των ΟΤΑ και για τον πειθαρχικό έλεγχο των αιρετών κατά το άρθρο 102 παράγραφος 4 του Συντάγματος και μπορεί να εκδίδει οδηγίες αυτεπαγγέλτως, με σκοπό τη διασφάλιση της νομιμότητας στη δράση τους.

Σε κάθε Αυτοτελή Υπηρεσία Εποπτείας ΟΤΑ συνιστάται θέση Προϊσταμένου που φέρει τον τίτλο «Ελεγκτής Νομιμότητας». Ο Ελεγκτής Νομιμότητας είναι ένας ανώτατος υπάλληλος που διορίζεται με πενταετή θητεία και διαθέτει συγκεκριμένα προσόντα, που καθορίζονται αποκλειστικά από το νόμο. Ο ίδιος συντάσσει στο τέλος κάθε έτους έκθεση στην οποία καταγράφει το έργο της Αυτοτελούς Υπηρεσίας και τα ζητήματα που απασχόλησαν την υπηρεσία κατά τη διενέργεια της εποπτείας, όπως για παράδειγμα τυχόν καταγγελίες που υποβλήθηκαν από πρόσωπα για θέματα νομιμότητας. Στην ίδια έκθεση μπορεί να προτείνονται μέτρα, νομοθετικά και άλλα, τα οποία πρέπει να ληφθούν υπόψη για την αποτελεσματικότερη διενέργεια του ελέγχου νομιμότητας. Ακόμα, η έκθεση υποβάλλεται στον Υπουργό Εσωτερικών, Αποκέντρωσης και Ηλεκτρονικής Διακυβέρνησης και κοινοποιείται δια του Υπουργού στην Επιτροπή Θεσμών και Διαφάνειας της Βουλής των Ελλήνων καθώς και στον Συνήγορο του Πολίτη.

4.2.4 Αδυναμίες ελέγχου και περιπτώσεις διαφθοράς στους Δήμους

Όπως έχει ειπωθεί, ως διαφθορά ορίζεται η κατάχρηση ανατεθειμένης εξουσίας που πραγματοποιείται μέσα σε ένα σύνολο φυσικών προσώπων με σκοπό το προσωπικό όφελος. Στο ελληνικό κράτος σήμερα επικρατεί μια έντονη πολιτική αστάθεια που σε συνδυασμό με την οικονομική κρίση και την επικρατούσα

κουλτούρα ενισχύει φαινόμενα διαφθοράς και κακοδιοίκησης. Η μετάβαση σε μια εποχή νέων διοικητικών δομών δεν μπορεί να απαλείψει αμέσως όλη τη ροή των γεγονότων της ιστορίας. Η διαφθορά ως ένα σύνολο πράξεων μπορεί να αντιμετωπιστεί με ένα σύνολο συστημάτων δράσης. Μάλιστα ένα χαρακτηριστικό παράδειγμα πρόσφατης δράσης στο τομέα της Τοπικής Αυτοδιοίκησης είναι το πρόγραμμα Καλλικράτης, το οποίο έθεσε γερά τις βάσεις για ουσιώδεις αλλαγές σε αυτόν τον τομέα.

Τα δεδομένα δεν διαφοροποιούνται σχετικά με τους Δήμους. Σύμφωνα με τα στοιχεία και τις πληροφορίες που συλλέχθηκαν κατά τη συνέντευξη, οι αδυναμίες του ελέγχου βρίσκονται στο ότι δεν γίνεται προληπτικά αλλά κατασταλτικά. Ο εσωτερικός έλεγχος ενεργοποιείται μετά από καταγγελία ή όταν υπάρξει πληροφόρηση για ανάγκη έρευνας. Επίσης, σε μερικές περιπτώσεις δεν τηρείται κάποια διαδικασία, διότι δεν δίνονται σαφείς έγγραφες εντολές, με αποτέλεσμα να υπάρχει καθυστέρηση, μιας που γίνεται αναφορά προς τους ανωτέρους και τον κ. Δήμαρχο για την εξεύρεση λύσης ή τη βελτίωση της διαδικασίας.

Ακόμα, όταν διαπιστωθεί ζήτημα διαφθοράς ενημερώνονται οι ανώτεροι και ο Δήμαρχος ενώ ταυτόχρονα αναλαμβάνει δράση το τμήμα Εσωτερικού Ελέγχου που συντάσσει το πόρισμα.

Εν κατακλείδι, ο εσωτερικός έλεγχος στο συγκεκριμένο Δήμο είναι σημαντικός, εφόσον μειώνει τις περιπτώσεις διαφθοράς. Η στελέχωση κατάλληλου εργατικού δυναμικού και η εκπαίδευση τους σε όλα τα επίπεδα είναι μείζονος σημασίας για την αντιμετώπιση φαινομένων διαφθοράς και εξάλειψης των αδυναμιών του συστήματος εσωτερικού ελέγχου, ενώ η κουλτούρα ευθύνης πρέπει να καλλιεργείται καθημερινά προς τον ίδιο σκοπό.

4.3 Προτάσεις βελτίωσης του εσωτερικού ελέγχου στο ελληνικό δημόσιο

Από τις συνεντεύξεις που πραγματοποιήθηκαν για την εκπόνηση αυτής της διπλωματικής εργασίας και για την εξαγωγή χρήσιμων συμπερασμάτων διαπιστώθηκε ότι η υπηρεσία εσωτερικού ελέγχου υφίσταται στους δημόσιους οργανισμούς αλλά δεν ενεργεί στον βαθμό που πρέπει για να αντιμετωπιστούν φαινόμενα απάτης και κακοδιοίκησης.

Πιο συγκεκριμένα, τα τμήματα εσωτερικού ελέγχου στις δύο υπηρεσίες, την Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων και τον Δήμο, αν και αύξησαν τη τήρηση κάποιων διαδικασιών και το φόβο του ελέγχου στους εργαζομένους, δημιούργησαν αυξημένες καθυστερήσεις και περισσότερα προβλήματα γραφειοκρατίας. Η τήρηση κατά γράμμα όλων των διαδικασιών είναι ένα θετικό στοιχείο, το οποίο μπορεί να μετατραπεί σε αρνητικό όταν πραγματοποιείται από έναν τυπολάτρη υπάλληλο. Επομένως, κρίνεται αναγκαία μεν η τήρηση των διαδικασιών όπως ορίζεται αλλά και η αποφυγή σημείων που μπορούν να ξεπεραστούν εύκολα με βάση τη λογική και την εμπειρία των υπαλλήλων, αρκεί να μην δημιουργούν υποψίες για διαφθορά.

Ακόμα ένα αρνητικό στοιχείο αποτελεί το γεγονός πως κυρίως στους Δήμους ο εσωτερικός έλεγχος έπεται κατά βάση του προβλήματος, με την έννοια ότι δεν λειτουργεί τόσο προληπτικά όσο θα έπρεπε αλλά κυρίως κατασταλτικά. Είναι εύκολα κατανοητό, πως ένα έλεγχος πρέπει να γίνεται κατά πλειοψηφία πριν τη δημιουργία κάποιου προβλήματος, διότι διαφορετικά μειώνει την αποτελεσματικότητα στο σύνολο των εργασιών που διεκπεραιώνονται σε μια υπηρεσία ή μια επιχείρηση. Η πρόληψη παρουσιάζει οφέλη που είναι μείζονος σημασίας για τους οργανισμούς, μιας που αυξάνεται το αίσθημα της ευθύνης στους εργαζομένους και μειώνονται τα φαινόμενα απάτης.

Επιπροσθέτως, από μερικά στοιχεία των συνεντεύξεων διαπιστώθηκε η ανάγκη για περισσότερη εκπαίδευση των δημόσιων υπαλλήλων σε όλα τα επίπεδα. Η εκπαίδευση και η κατάρτιση των εργαζομένων ενισχύει σημαντικά την ικανότητα και τη δυνατότητα τους να εκτελούν με καλύτερο και αποτελεσματικότερο τρόπο τα καθήκοντά τους ενώ συνάμα επιφέρει οικονομικά οφέλη σε ολόκληρη τη υπηρεσία. Για αυτούς τους λόγους αλλά και για την αποφυγή δήθεν μη σωστά εκτελεσμένων διαδικασιών λόγω μη γνώσης, η εκπαίδευση σε τακτά χρονικά διαστήματα έχει σημαντικά θετικά στοιχεία ενάντια της διαφθοράς και την καθυστέρησης των εργασιών.

Σε γενικότερα πλαίσια και εκτός από τις συνεντεύξεις, στην Ελλάδα η υπηρεσία εσωτερικού ελέγχου αποτελεί κάτι καινούργιο, στο οποίο διαφαίνονται σημαντικά σημεία που χρήζουν βελτίωσης σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα. Μερικές από τις αδυναμίες του συστήματος είναι ως ακολούθως:

- ο Η μη ύπαρξη ενός σωστού οργανογράμματος,

- Η μη κοινοποίηση σε πολλές περιπτώσεις του Κώδικα Δεοντολογίας στους εργαζομένους,
- Η έλλειψη εγχειριδίου διαδικασιών και
- Η έλλειψη κατάρτισης.

Από τις αδυναμίες αυτές, κατανοούμε τη σημαντικότητα για άμεση προτεραιότητα επίλυσης τέτοιων ζητημάτων, με σκοπό την ύπαρξη μιας αποτελεσματικής οργάνωσης, την αποφυγή συγκρούσεων και τη διασφάλιση της ακεραιότητας και της τήρησης ηθικών αξιών από τους εργαζομένους στις δημόσιες υπηρεσίες.

Εν κατακλείδι, μερικές προτάσεις για τη βελτίωση του εσωτερικού ελέγχου που αφορούν γενικότερα τους δημόσιους οργανισμούς στην Ελλάδα είναι:

- Η ενίσχυση των τμημάτων του εσωτερικού ελέγχου στις υπηρεσίες,
- Η δημιουργία και η λειτουργία ενός συστήματος αξιολόγησης κινδύνων,
- Η πρόσληψη κατάλληλου εργατικού δυναμικού και η συνεχής εκπαίδευση του ήδη υπάρχοντος προσωπικού,
- Η δημιουργία καθηκοντολογίου που θα δίνεται σε όλους τους εργαζομένους για την αποφυγή παρεκκλίσεων συμπεριφορών,
- Η δημιουργία προληπτικών κυρίως ελέγχων,
- Η πληροφόρηση και η έρευνα μεταξύ των διοικούντων και των διοικούμενων, με σκοπό τη λήψη ορθών αποφάσεων που θα προφυλλάσσουν τις υπηρεσίες από φαινόμενα διαφθοράς,
- Η υιοθέτηση ενός συστήματος εγκρίσεων, το οποίο θα διασφαλίζει την αποφυγή παράνομων συναλλαγών.

Θα πρέπει να γίνει αντιληπτός ο ρόλος του Εσωτερικού Ελέγχου και ως συμβουλευτική υπηρεσία, η οποία θα οδηγήσει στη παροχή ποιοτικότερων υπηρεσιών προς τους πολίτες, θα διευκολύνει το έργο των δημόσιων οργανισμών, θα ενισχύσει τη διαφάνεια και θα καταπολεμήσει τα φαινόμενα απάτης, διαφθοράς και κακοδιοίκησης στο ελληνικό δημόσιο.

Κεφάλαιο 5^ο: Οι Περιπτώσεις Απάτης Του Εσωτερικού Ελέγχου Στο Εξωτερικό

Στο παρόν κεφάλαιο θα αναλυθούν οι περιπτώσεις καταπολέμησης της διαφθοράς σε δημόσιους οργανισμούς του εξωτερικού ενώ συνάμα θα αξιολογηθεί και θα συγκριθεί η κατάσταση του ελληνικού δημοσίου με αντίστοιχους άλλων κρατών.

5.1 Η υπόθεση της Αμερικής για την αποκάλυψη της απάτης στο δημόσιο τομέα

Ο εσωτερικός έλεγχος και γενικότερα ο κάθε λογής έλεγχος αποτελεί μια εξαιρετικά σημαντική τεχνική για τη πρόληψη και τη καταπολέμηση της απάτης και της διαφθοράς τόσο στον ιδιωτικό όσο και στο δημόσιο τομέα.

Πολλές χώρες ανά τον κόσμο, όπως είναι για παράδειγμα η Αμερική, αντιμετωπίζουν προβλήματα κακοδιοίκησης και κακοδιαχείρισης αναφορικά με τις υπηρεσίες του δημοσίου.

Το Αμερικανικό Ινστιτούτο CPAs (AICPA) ⁷⁵ είναι η μεγαλύτερη ένωση, η οποία ιδρύθηκε το 1887 και αποτελείται από περισσότερα των 418.000 μελών ανά τον κόσμο που ασκούν το λογιστικό επάγγελμα σε 143 χώρες και στοχεύουν στην εξυπηρέτηση του δημόσιου συμφέροντος. Το AICPA ασκεί έλεγχο τόσο σε ιδιωτικούς όσο και σε δημόσιους και κρατικούς οργανισμούς ενώ ερευνά μέσα από μια αυστηρή διαδικασία με σκοπό την απόδειξη που ενισχύει την υποψία διαφθοράς στις υπηρεσίες.

Το 2012 πραγματοποιήθηκε από το Ινστιτούτο μελέτη 1.388 περιπτώσεων για την απάτη των δημόσιων οργανισμών της Νέας Υόρκης, με τα αποτελέσματα να επιβεβαιώνουν 788 περιπτώσεις διαφθοράς. Σύμφωνα με την ίδια μελέτη, τα φαινόμενα αυτά εντοπίστηκαν στις δημόσιες υπηρεσίες στα πλαίσια ενός εσωτερικού ελέγχου και αποτελούνταν από στοιχεία όπως οι συμβουλευτικές υπηρεσίες, οι αξιολογήσεις, ο έλεγχος των διαδικασιών και των αποτελεσμάτων καθώς και η εξέταση όλων των εγγράφων. Επιπλέον, η μελέτη απέδειξε πως τα τμήματα του

⁷⁵ American Institute of Certified Public Accountants (AICPA) (2002), Statement of Auditing Standards 99 Consideration of Fraud in a Financial Statement Audit, NY: American Institute of Certified Public Accountants, New York.

λογιστηρίου, τα λειτουργικά τμήματα, αυτά των πωλήσεων και του μάνατζμεντ είναι τα πιο επιρρεπή σε θέματα διαφθοράς και απάτης.

Σε αυτό το σημείο αξίζει να σημειωθεί και το γραφείο της κυβέρνησης των Ηνωμένων Πολιτειών Αμερικής, United States Government Accounting Office (GAO 2011), το οποίο ορίζει και δημοσιεύει συγκεκριμένα πρότυπα ελέγχου που χρησιμοποιούνται από τους φορείς που διεξάγουν τις μελέτες και τις αξιολογήσεις για την ύπαρξη διαφθοράς σε κυβερνητικούς οργανισμούς. Τέλος, τα πρότυπα GAO είναι μείζονος σημασίας εργαλεία που αναλύουν τις ακατάλληλες συμπεριφορές στις οργανώσεις παροχής υπηρεσιών και διασφαλίζουν την ομαλή και νόμιμη λειτουργία των κρατικών φορέων.

5.2 Η υπόθεση της Βρετανίας για τη καταπολέμηση της διαφθοράς στο δημόσιο τομέα

Στη Βρετανία, ο έλεγχος τόσο των ιδιωτικών όσο και των δημόσιων οργανισμών πραγματοποιείται από την Εθνική Αρχή της Απάτης ή καλύτερα National Fraud Authority (NFA), η οποία στοχεύει στη καταπολέμηση της διαφθοράς μέσω τεσσάρων βασικών αρχών:

- (a) Συνεργασία,
- (b) Αξιολόγηση κινδύνων και απωλειών,
- (c) Πρόληψη,
- (d) Καμία ανοχή.

Πιο αναλυτικά, η συνεργασία και η ανταλλαγή σωστών και χρήσιμων πληροφοριών είναι σημαντική για τη διατήρηση της ακεραιότητας των δραστηριοτήτων ενός οργανισμού από το φαινόμενο της απάτης. Κάθε τμήμα εντός της δημόσιας υπηρεσίας καλείται και υποχρεούται να υπόκειται σε εσωτερικό έλεγχο, να δρα με σκοπό το συμφέρον του δημοσίου και να διανέμει γρήγορα ορθές πληροφορίες, προκειμένου να εξεταστούν όλες οι λειτουργίες και να θεσπιστούν λύσεις και μέτρα ενάντια της διαφθοράς.

Επίσης, η αξιολόγηση των κινδύνων και η μέτρηση τυχόν απωλειών αποτελούν ακρογωνιαίους λίθους μιας αποτελεσματικής στρατηγικής. Η αναγνώριση και η διαχείριση του οικονομικού κινδύνου και της ζημίας, οι τριμηνιαίες περιλήψεις των δεδομένων, η αξιολόγηση της ακρίβειας των στοιχείων και η ανάπτυξη σχεδίων

έγκαιρης αντιμετώπισης των προβλημάτων είναι μερικά στοιχεία που λειτουργούν στη Βρετανία μέσω της NFA, με σκοπό την εξάλειψη της διαφθοράς και τη ομαλότερη λειτουργία των δημόσιων οργανισμών ως αποτέλεσμα του εσωτερικού ελέγχου.

Η πρόληψη και η έγκαιρη ανίχνευση της κακοδιοίκησης και της απάτης σε μια δημόσια υπηρεσία είναι εξαιρετικά αναγκαία, εφόσον αποτρέπει δυσλειτουργίες και συμπεριφορές που αποκλίνουν από το πρότυπο. Η πρόληψη στη Βρετανία επιτυγχάνεται μέσω της ανάπτυξης μιας βάσης δεδομένων, η οποία λειτουργεί σε πραγματικό χρόνο. Για την επιτυχία του εγχειρήματος της πρόληψης, η NFA στοχεύει στη δημιουργία νέας κουλτούρας στους δημόσιους οργανισμούς, σε συνεχείς ελέγχους, στην ανάπτυξη πρωτοβουλιών και στην ανάπτυξη ενός σωστού συστήματος αξιολόγησης.

Τέλος, η αρχή της καμίας ανοχής υποδηλώνει την έλλειψη ανέχειας σε περιπτώσεις διαφθοράς και διαπλοκής. Η συγκεκριμένη αρχή μπορεί να πραγματοποιηθεί μέσω της δημιουργίας προγραμμάτων διακρατικής κυβέρνησης, την ενθάρρυνση των τμημάτων του οργανισμού προς αυτόν τον σκοπό καθώς και μέσω της ανάπτυξης μιας ομάδας εμπειρογνομόνων.

5.3 Η αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου στο δημόσιο τομέα της Αιθιοπίας ⁷⁶

Στη παρούσα ενότητα του κεφαλαίου, θα μελετηθεί η αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου στο δημόσιο τομέα της Αιθιοπίας. Για την εξαγωγή χρήσιμων συμπερασμάτων πραγματοποιήθηκε έρευνα ενός μεγάλου αριθμού δημόσιων εκπαιδευτικών ιδρυμάτων της εξεταζόμενης χώρας.

Σύμφωνα με τα ευρήματα, οι πιο βασικοί παράγοντες που επιδρούν θετικά στην αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου είναι η ποιότητα του και η υποστήριξη του μάνατζμεντ. Επιπροσθέτως, καθ' όλη τη μελέτη αλλά και σύμφωνα με το Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών ή αλλιώς Institute of Internal Auditors (IIA, 1999), ο εσωτερικός έλεγχος επηρεάζεται και από τους εξής παράγοντες:

⁷⁶ Gansberghe C.N. (2005), Internal auditing in the public sector: a consultative forum in Nairobi, Kenya, shores up best practices for government audit professionals in developing nations, p.p. 69-71, Internal Auditor.

- Την οργάνωση του δημόσιου οργανισμού, δηλαδή το οργανωτικό προφίλ, την εσωτερική οργάνωση, τις πολιτικές και τις διαδικασίες τις υπηρεσίας καθώς και το γραφείο ελέγχου. Αν υφίσταται μια καλά οργανωμένη υπηρεσία, με σωστή εκπαίδευση, με ορθή χρήση των λειτουργιών και με συμμόρφωση των εργαζομένων, τότε μειώνεται η πιθανότητα δυσλειτουργίας και φαινομένων ακατάλληλης συμπεριφοράς.
- Την ποιότητα του εσωτερικού ελέγχου, η οποία βασίζεται στην εμπειρία του προσωπικού, στο πεδίο εφαρμογής της υπηρεσίας, στον αποτελεσματικό προγραμματισμό και στην αποδοτική επικοινωνία.
- Την υποστήριξη του μάνατζερ σχετικά με τη διαχείριση των ελέγχων. Η συγκεκριμένη κατάσταση απαιτεί δέσμευση, ενίσχυση και ανταπόκριση στα πορίσματα ελέγχου από τη διοίκηση.
- Τα χαρακτηριστικά κάθε ελεγκτή όπως είναι για παράδειγμα η τιμότητα, η ικανότητα, η καλή συνεργασία και η στάση του.

5.4 Οι διαφορές του δημόσιου εσωτερικού ελέγχου στην Ελλάδα και σε χώρες του εξωτερικού

Σύμφωνα με τα παραπάνω στοιχεία σχετικά με τον εσωτερικό έλεγχο στην Ελλάδα αλλά και σε μερικές χώρες του εξωτερικού, κατανοούμε πως οι διαφορές στη διαδικασία πραγματοποίησης του ελέγχου είναι ελάχιστες.

Στο εξωτερικό φαίνεται να υπάρχουν κατά πλειοψηφία ειδικές εξωτερικές υπηρεσίες που να ασχολούνται κατά αποκλειστικότητα με τον εσωτερικό έλεγχο για όλους τους κρατικούς φορείς αλλά και για τις ιδιωτικές επιχειρήσεις. Στην Ελλάδα, οι υπηρεσίες αυτές δεν υφίστανται στην ίδια μορφή αλλά σε τμήματα που δρουν εντός των δημόσιων οργανισμών. Ακόμα, σε άλλες χώρες ορίζονται συγκεκριμένα πρότυπα ελέγχου που χρησιμοποιούνται για τη διεξαγωγή μελετών και αξιολογήσεων για την ύπαρξη διαφθοράς σε κυβερνητικούς οργανισμούς. Τέτοια πρότυπα υπάρχουν και στην Ελλάδα, τα οποία λειτουργούν και ως βάση για τη διαπίστωση του αν η διαδικασία έγινε σωστά τελικά ή σε ειδικές περιπτώσεις αν ο υπάλληλος είναι διεφθαρμένος.

Σε κάθε περίπτωση, παρότι τις ελάχιστες διαφορές, κρίνεται σημαντική η πληροφόρηση μεταξύ όλων των κρατών και η διαπίστωση των καλύτερων προτύπων

ελέγχου, τα οποία πρέπει να εφαρμοστούν από κοινού σε όλες τις χώρες, προκειμένου να εξαλειφθούν φαινόμενα απάτης και διαφθοράς στις δημόσιες υπηρεσίες.

Κεφάλαιο 6^ο: Διεξαγωγή Έρευνας

Στο πέμπτο κεφάλαιο της παρούσας διπλωματικής εργασίας θα αναφερθούν οι δύο συνεντεύξεις που πάρθηκαν από την Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων και από έναν Δήμο.

6.1 Συνέντευξη από την Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων

Η παρούσα έρευνα αποτελεί μέρος της διπλωματικής εργασίας «Ο εσωτερικός έλεγχος και η διαφθορά στο δημόσιο».

I. Ποια είναι η ιδιότητά σας ;

Λόγω εμπιστευτικότητας αναφέρεται ότι είναι στη διοίκηση της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

II. Υπάρχει εσωτερικός έλεγχος στην υπηρεσία; Μπορείτε να αναφέρετε αν παρατηρήσατε διαφορά πριν τον εσωτερικό έλεγχο και μετά την εφαρμογή του εσωτερικού ελέγχου;

Υπάρχει Υπηρεσία Εσωτερικού Ελέγχου για όλες τις υπηρεσίες που είναι στην ΑΑΔΕ (φορολογικές, τελωνειακές, ελεγκτικές, χημικές, κ.λπ.). Προσωπική γνώση δεν έχω.

III. Ποιος είναι ο σκοπός και ο ρόλος του εσωτερικού ελέγχου στην υπηρεσία;

Η Διεύθυνση Εσωτερικού Ελέγχου είναι ελεγκτική συμβουλευτική Ειδική Αποκεντρωμένη Υπηρεσία, υπαγόμενη απευθείας στον Διοικητή της Αρχής και επιτελεί τον ρόλο Μονάδας Εσωτερικού Ελέγχου της Αρχής υπό την έννοια του άρθρου 4 του ν. 3492/2006 (Α' 210).

IV. Με τι ασχολείται ο εσωτερικός έλεγχος στην υπηρεσία;

Οι επιχειρησιακοί στόχοι της Διεύθυνσης Εσωτερικού Ελέγχου είναι οι κάτωθι:

(α) Ο έλεγχος των συστημάτων διαχείρισης και εσωτερικού ελέγχου της Α.Α.Δ.Ε. και η παροχή διαβεβαίωσης περί της επάρκειας αυτών, με σκοπό την υποστήριξη των οργάνων διοίκησης της Αρχής για την επίτευξη των στρατηγικών στόχων και για τη λήψη μέτρων, όπου απαιτείται.

(β) Η παροχή συμβουλευτικών υπηρεσιών στην Α.Α.Δ.Ε. με στόχο τη βελτίωση της αποτελεσματικότητας των διαδικασιών που διέπουν τη λειτουργία της, των

διαδικασιών διαχείρισης κινδύνου και των διαδικασιών ενδογενούς ελέγχου.

(γ) Η διασφάλιση της αποτελεσματικότητας των πληροφοριακών συστημάτων της Α.Α.Δ.Ε..

(δ) Η αξιολόγηση της λειτουργίας της Α.Α.Δ.Ε. και των δραστηριοτήτων των υπηρεσιών της βάσει των αρχών της χρηστής δημοσιονομικής διαχείρισης.

V. Με ποιον τρόπο πραγματοποιείται ο εσωτερικός έλεγχος στην υπηρεσία σας και ποιο είναι το χρονικό διάστημα μεταξύ των εσωτερικών ελέγχων;

Η Διεύθυνση Εσωτερικού Ελέγχου διενεργεί προγραμματισμένους και έκτακτους εσωτερικούς ελέγχους με εντολή του Διοικητή της Αρχής.

VI. Τι διαδικασίες ακολουθούνται για τη διεξαγωγή ενός εσωτερικού ελέγχου;

Η διενέργεια ενός εσωτερικού ελέγχου περιλαμβάνει τρία βασικά στάδια: α) τον σχεδιασμό, β) την εκτέλεση και γ) τη σύνταξη και οριστικοποίηση της έκθεσης εσωτερικού ελέγχου.

VII. Υπάρχουν κατά την άποψή σας αδυναμίες στο σύστημα του εσωτερικού ελέγχου στην υπηρεσία που διοικείτε; Χρειάζεται ενίσχυση;

Δεν το γνωρίζω.

VIII. Τι συμβαίνει αν διαπιστωθεί θέμα διαφθοράς; Μπορείτε να αναφέρετε ένα παράδειγμα και πως το αντιμετωπίσατε; Εάν ναι πως ενημερωθήκατε σχετικά με αυτό;

Στη περίπτωση του εντοπισμού φαινομένου διαφθοράς, η υπόθεση παραπέμπεται στη Διεύθυνση Εσωτερικών Υποθέσεων της ΑΑΔΕ για τη διενέργεια προκαταρκτικής εξέτασης, σύμφωνα με τις διατάξεις του Υπαλληλικού και του Ποινικού Κώδικα. Η Υπηρεσία και οι υπάλληλοί της σε βάρος των οποίων διενεργείται ο ανωτέρω έλεγχος, ενημερώνονται τόσο για τον λόγο της προκαταρκτικής εξέτασης, όσο και για τα ευρήματα και αποτελέσματα αυτής.

IX. Γίνεται προληπτικός ή κατασταλτικός έλεγχος;

Γίνονται προγραμματισμένοι και έκτακτοι έλεγχοι. Για όλα τα είδη εσωτερικών ελέγχων βλέπε σελ. 13 του Εγχειριδίου.

X. Σε περιπτώσεις που δεν τηρείται η διαδικασία, γίνονται προτάσεις για αλλαγή; Έχετε προβεί σε κάποιες ενέργειες στα πλαίσια των δικών σας αρμοδιοτήτων;

Το αρμόδιο Τμήμα Γ΄ Παρακολούθησης και Αξιολόγησης Αποτελεσμάτων Εσωτερικών Ελέγχων της Διεύθυνσης Εσωτερικών Ελέγχων κάνει τα ακόλουθα:

(α) Η περιοδική παρακολούθηση, η αξιολόγηση και η επιβεβαίωση των διορθωτικών ή προληπτικών ενεργειών που πραγματοποιούνται από τις Υπηρεσίες σε συμμόρφωση με τις προτάσεις του εσωτερικού ελέγχου, μέχρι την οριστική υλοποίησή τους.

(β) Η υποβολή περιοδικής αναφοράς στον Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., σχετικά με την συμμόρφωση των Υπηρεσιών και η υποβολή σχετικών προτάσεων.

(γ) Η επεξεργασία των στοιχείων των επί μέρους εκθέσεων εσωτερικού ελέγχου και η κατάρτιση Ετήσιας Έκθεσης, την οποία υποβάλλει στον Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. και στην οποία καταγράφονται οι δραστηριότητες και τα αποτελέσματα του εσωτερικού ελέγχου, η πρόοδος υλοποίησης των προτάσεων αυτού και οι υπολειμματικοί κίνδυνοι, που εξακολουθούν να απειλούν τις Υπηρεσίες της Α.Α.Δ.Ε., λόγω της μη υλοποίησης διορθωτικών ενεργειών. Η Ετήσια Έκθεση αποτελεί τη βάση για την παροχή επαρκούς διαβεβαίωσης για την επάρκεια των συστημάτων διαχείρισης και εσωτερικού ελέγχου προς τον Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. ή για τη διατύπωση επιφυλάξεων για το σύνολο ή μέρους του συστήματος εσωτερικού ελέγχου.

(δ) Η επίβλεψη της υλοποίησης των συμφωνηθεισών ενεργειών, σύμφωνα με το Εγχειρίδιο Εσωτερικών Ελέγχων.

(ε) Η παρακολούθηση των αποτελεσμάτων των συμβουλευτικών έργων της Διεύθυνσης.

XI. Έχετε παρατηρήσει μείωση ενδεχόμενων περιπτώσεων διαφθοράς λόγω εφαρμογής του εσωτερικού ελέγχου;

Δεν το γνωρίζω.

XII. Σας έχει αναφερθεί ή έχετε διαπιστώσει σύγκρουση συμφερόντων;

Δεν το γνωρίζω.

XIII. Πιστεύετε ότι χρειάζεται εκπαίδευση για την αντιμετώπιση των φαινομένων διαφθοράς; (εκπαίδευση των υπαλλήλων αλλά και των ανώτερων στελεχών;)

Ναι.

XIV. Πιστεύετε η Ελληνική Νομοθεσία χρειάζεται ενίσχυση ή τροποποίηση;

Ναι.

- XV. Γνωρίζουν οι υπάλληλοι της υπηρεσίας σας τον κώδικα Δεοντολογίας και ηθικής; Πόση σημασία έχει η νοοτροπία και η κουλτούρα ευθύνης;

Ναι.

- XVI. Ποια είναι η άποψή σας για τον πληροφοριodότη;

Εφόσον διασφαλίζεται τόσο ο ρόλος του, όσο και ο τρόπος που ενεργεί με συγκεκριμένα και αυστηρά κριτήρια και νομοθετικό πλαίσιο, τότε υπό προϋποθέσεις μπορεί να είναι θετικός.

- XVII. Τα διοικητικά στελέχη είναι σημαντικό να έχουν εκπαίδευση ως προς τον ρόλο του εσωτερικού ελέγχου;

Ναι.

6.2 Συνέντευξη από Ο.Τ.Α.

Η παρούσα έρευνα αποτελεί μέρος της πτυχιακής εργασίας «Ο εσωτερικός έλεγχος και η διαφθορά στο δημόσιο».

- I. Ποια είναι η ιδιότητα σας;

Λόγω εμπιστευτικότητας αναφέρεται ότι ήταν στη διοίκηση Δ/νσης ΟΤΑ.

- II. Υπάρχει εσωτερικός έλεγχος στην υπηρεσία; Μπορείτε να αναφέρετε αν παρατηρήσατε διαφορά πριν τον εσωτερικό έλεγχο και μετά την εφαρμογή του εσωτερικού ελέγχου;

Τμήμα Εσωτερικού Ελέγχου συστήθηκε για πρώτη φορά με νέο Οργανισμό Εσωτερικής Υπηρεσίας το 2011 στον Δήμο που υπηρέτησα. Μετά την εφαρμογή του αυξήθηκε η προσοχή στην πιστή τήρηση των διαδικασιών ειδικά μεταξύ εμπλεκόμενων υπηρεσιών. Αρνητικό στοιχείο οι αυξημένες καθυστερήσεις υλοποίησης και η τυπολατρία.

- III. Ποιος είναι ο σκοπός και ο ρόλος του εσωτερικού ελέγχου στην υπηρεσία;

Οι ελεγκτές βοηθούν τις υπηρεσίες να έχουν προνοητικότητα προσδιορίζοντας τις μελλοντικές τάσεις και επικεντρώνοντας την προσοχή τους στις πιθανές προκλήσεις προτού αυτές εξελιχθούν σε κρίσεις. Επιπροσθέτως, μέσω του ελέγχου

βασισμένου στην ανάλυση κινδύνου, η ελεγκτική διαδικασία παρέχει χρήσιμες πληροφορίες στον οργανισμό για τη διαχείριση των κινδύνων.

IV. Με τι ασχολείται ο εσωτερικός έλεγχος στην υπηρεσία;

Ο Εσωτερικό έλεγχος στην υπηρεσία μου ασχολείται βάσει οργανισμού με:

- Τον έλεγχο των υπηρεσιών του Δήμου για τη χρήση και τη διαχείριση των πόρων.
- Την προώθηση της αξιοπιστίας, της δικαιοσύνης και την κατάλληλη συμπεριφορά των υπαλλήλων
- Την μείωση του κινδύνου της διαφθοράς
- Συνεργάζεται με τις ελεγκτικές Υπηρεσίες του Επιθεωρητή Δημόσιας Διοίκησης και του Γενικού Λογιστηρίου του Κράτους.

V. Με ποιον τρόπο πραγματοποιείται ο εσωτερικός έλεγχος στην υπηρεσία σας και ποιο είναι το χρονικό διάστημα μεταξύ των εσωτερικών ελέγχων;

Ερευνά αυτεπαγγέλτως ή κατόπιν καταγγελίας, προκειμένου να προσδιορίσει ανάρμοστες, ανεπαρκείς, παράνομες, ψευδείς ή καταχρηστικές πράξεις που έχουν ήδη γίνει και συγκεντρώνει τα στοιχεία που θα οδηγήσουν σε αποφάσεις σχετικές με εγκληματικές διώξεις, πειθαρχικές ενέργειες ή άλλες διαρθρωτικές κινήσεις

VI. Τι διαδικασίες ακολουθούνται για τη διεξαγωγή ενός εσωτερικού ελέγχου;

Αναζητούνται όλα τα στοιχεία από την Υπηρεσία που έχει την αρμοδιότητα για την υλοποίηση οποιασδήποτε ενέργειας και τις εμπλεκόμενες-συνεργαζόμενες για το θέμα υπηρεσίες. Ελέγχεται η πιστή εφαρμογή της υφιστάμενης νομοθεσίας και των εσωτερικών εγκυκλίων και διαδικασιών, λαμβάνονται καταθέσεις. Συντάσσεται πόρισμα και ενημερώνεται ο κος. Δήμαρχος.

VII. Υπάρχουν κατά την άποψή σας αδυναμίες στο σύστημα του εσωτερικού ελέγχου στην υπηρεσία που διοικείτε; Χρειάζεται ενίσχυση;

Ο εσωτερικός έλεγχος ενεργοποιείται μετά από καταγγελία ή όταν υπάρξει πληροφόρηση για ανάγκη έρευνας. Δεν έχω αντιληφτεί αιφνίδιο-δειγματοληπτικό έλεγχο ο οποίος κρίνεται αναγκαίος. Ως εκ τούτου υπάρχουν αδυναμίες και περιθώρια βελτίωσης

VIII. Τι συμβαίνει αν διαπιστωθεί θέμα διαφθοράς; Μπορείτε να αναφέρετε ένα παράδειγμα και πως το αντιμετωπίσατε; Εάν ναι πως ενημερωθήκατε σχετικά με αυτό;

Ενημερώνονται οι ανώτεροι και ο κ. Δήμαρχος, Αναλαμβάνει το τμήμα Εσωτερικού Ελέγχου που συντάσσει πόρισμα. Ανατίθεται από τον κ. Δήμαρχο η Διενέργεια ΕΔΕ.

IX. Γίνεται προληπτικός ή κατασταλτικός έλεγχος;

Συνήθως γίνεται κατασταλτικός έλεγχος.

X. Σε περιπτώσεις που δεν τηρείται η διαδικασία, γίνονται προτάσεις για αλλαγή; Έχετε προβεί σε κάποιες ενέργειες στα πλαίσια των δικών σας αρμοδιοτήτων;

Σε περιπτώσεις που δεν τηρείται κάποια διαδικασία δίνονται σαφείς έγγραφες εντολές και έλεγχος εφαρμογής των. Αν για οποιοδήποτε λόγο υπάρξει αδυναμία τήρησης διαδικασίας γίνεται αναφορά προς τους ανωτέρους και τον κ. Δήμαρχο για την εξεύρεση λύσης ή βελτίωση της διαδικασίας.

XI. Έχετε παρατηρήσει μείωση ενδεχόμενων περιπτώσεων διαφθοράς λόγω εφαρμογής του εσωτερικού ελέγχου;

Σαφώς ο εσωτερικός έλεγχος και δη ο προληπτικός μειώνει ενδεχόμενες περιπτώσεις διαφθοράς. Όμως αυξάνει την τυπολατρία και διογκώνει την γραφειοκρατία.

XII. Σας έχει αναφερθεί ή έχετε διαπιστώσει σύγκρουση συμφερόντων;

Σπανίως και αφορούσαν θέματα κατανομής εργασίας

XIII. Πιστεύετε ότι χρειάζεται εκπαίδευση για την αντιμετώπιση των φαινομένων διαφθοράς; (εκπαίδευση των υπαλλήλων αλλά και των ανώτερων στελεχών;)

Ναι. Χρειάζεται εκπαίδευση σε όλα τα επίπεδα, η οποία πρέπει να είναι συχνή αλλά όχι ξεκομμένη από την πραγματικότητα. Υπάρχει πάντα ο κίνδυνος δημιουργίας τυπολατρίας και γραφειοκρατίας τέτοιας που να λειτουργεί σε βάρος του έργου της υπηρεσίας.

XIV. Πιστεύετε η Ελληνική Νομοθεσία χρειάζεται ενίσχυση ή τροποποίηση.

Η ελληνική νομοθεσία είναι επαρκής αρκεί να κωδικοποιείται και να εφαρμόζεται.

XV. Γνωρίζουν οι υπάλληλοι της υπηρεσίας σας τον κώδικα Δεοντολογίας και ηθικής; Πόση σημασία έχει η νοοτροπία και η κουλτούρα ευθύνης;

Τον γνωρίζουν αλλά θέλει δουλειά για να τον εφαρμόσουν. Η νοοτροπία είναι συνήθως η εύκολη δικαιολογία για αδικαιολόγητες πράξεις και συμπεριφορές που αποτελούν τροχοπέδη στον εκσυγχρονισμό. Η κουλτούρα ευθύνης πρέπει να καλλιεργείται καθημερινά.

XVI. Ποια είναι η άποψή σας για τον πληροφοριοδότη;

Αναγκαίος σε πολλές περιπτώσεις. Υπάρχουν όμως και περιπτώσεις απλών δυσφημήσεων από υστεροβουλία.

XVII. Τα διοικητικά στελέχη είναι σημαντικό να έχουν εκπαίδευση ως προς τον ρόλο του εσωτερικού ελέγχου;

Αν δεν υπάρξει εκπαίδευση δεν υπάρχει κατανόηση του ρόλου του

Κεφάλαιο 7ο: Συμπεράσματα

Συμπερασματικά, η εν λόγω διπλωματική εργασία εκπονήθηκε με σκοπό τη διεξαγωγή χρήσιμων συμπερασμάτων σχετικά με την εφαρμογή του εσωτερικού ελέγχου στους ελληνικούς δημόσιους οργανισμούς και της δυνατότητας που αυτοί παρέχουν ενάντια σε φαινόμενα κακοδιοίκησης και διαφθοράς.

Ο εσωτερικός έλεγχος αποτελεί ένα αναγκαίο στοιχείο και ένας σημαντικός παράγοντας για να επιτευχθούν οι στόχοι ενός οργανισμού. Εάν δεν υπάρχει ένα σωστά οργανωμένο Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου αυτό πιθανόν να είναι καταστροφικό για οποιονδήποτε οικονομικό οργανισμό, ανεξάρτητα από την οργανωτική δομή του, την δραστηριότητά του και εάν διαθέτη ικανά διοικητικά στελέχη. Η ελληνική οικονομία σήμερα διέρχεται από πολύ δύσκολες συνθήκες και ο εσωτερικός έλεγχος είναι ένα πολύτιμο εργαλείο το οποίο πρέπει να χρησιμοποιηθεί από κάθε οργανισμό της Δημόσιας Διοίκησης. Ο εσωτερικός έλεγχος παρέχει ανεξάρτητη, αντικειμενική συμβουλευτική δραστηριότητα, βοηθάει στην καλύτερη διαχείριση των κινδύνων και στην βελτίωση της διακυβέρνησης των οργανισμών για να επιτύχουν τους στόχους τους στην μέγιστη απόδοση και το μέγιστο αποτέλεσμα.

Στην Ελληνική δημόσια διοίκηση, ο εσωτερικός έλεγχος είναι ιδιαίτερα αναποτελεσματικός, διότι δεν έχει διαρθρωθεί με έναν ενιαίο τρόπο που να αφορά το σύνολο της διοίκησης στο δημόσιο. Δυστυχώς, φαίνεται να μην έχει καταφέρει έως σήμερα να ανταπεξέλθει στο βαθμό που μπορεί, στις όποιες προκλήσεις της σύγχρονης διακυβέρνησης. Στο Δημόσιο Τομέα υπάρχουν αξιόλογες υπηρεσίες ελέγχου και επιθεώρησης, το έργο των οποίων όμως δυσχεραίνει εξαιτίας της πολυνομίας και της πολυπλοκότητας των πολλών και διαφόρων εγκυκλίων και διατάξεων, της αδυναμίας για εφαρμογή στρατηγικού σχεδίου, της ανεπαρκούς αξιοποίησης του ανθρώπινου δυναμικού, των ελλειπών βάσεων δεδομένων και της υψηλής συγκέντρωσης ανεξέλεγκτων τύπων και διαδικασιών. Τα πολλαπλά φαινόμενα διαφθορά, κακοδιοίκησης, απάτης, λαθών, γραφειοκρατίας και έλλειψης αποδοτικότητας και αποτελεσματικότητας οδηγούν στο ίδιο συμπέρασμα.

Επιπρόσθετα, με βάση όλα τα στοιχεία που μελετήθηκαν στη παρούσα διπλωματική εργασία, διαπιστώθηκε πως τα φαινόμενα αδιαφάνειας στο δημόσιο τομέα κατά πλειοψηφία οφείλονται στην μη αξιοκρατική στελέχωση των διαφόρων υπηρεσιών του δημοσίου, την προαγωγή των διευθυντικών στελεχών τις περισσότερες φορές χωρίς την κατάλληλη εκπαίδευση κυρίως σε θέματα ελέγχου και

τέλος το σημαντικότερο από όλα στην ανεπαρκή εκπαίδευση των υπαλλήλων στα νέα δεδομένα και στις νέες τεχνικές.

Βασική προϋπόθεση για να εξασφαλίσει ο εσωτερικός έλεγχος τη βιωσιμότητα των δημοσίων φορέων αποτελεί η αλλαγή στο τρόπο σκέψης και δράσης της πολιτικής ηγεσίας, η δημιουργία άρτιων και λειτουργικών υποδομών και σχεδιασμού ενός νέου πλαισίου με πιο ευέλικτη μεθοδολογία που θα αποφέρει τα επιθυμητά αποτελέσματα. Συνεπώς, απαιτείται πολιτική βούληση για να καταπολεμηθούν τα προβλήματα διαφθοράς και κακοδιοίκησης και να μπορέσει ο δημόσιος τομέας να εκσυγχρονιστεί με συγκεκριμένη τεκμηρίωση, ανάλυση και συντονισμό με άλλες υπηρεσίες.

Επίσης, μια σωστά οργανωμένη δημόσια διοίκηση απαιτεί την συνεχή επιμόρφωση του προσωπικού, την αξιολόγηση όλων των ιεραρχικών επιπέδων με τα κατάλληλα κριτήρια, δίκαιο τρόπο αξιολόγησης ανάλογα με την απόδοση του προσωπικού με συνεπή και εφικτό τρόπο, διαμόρφωση από την αρχή της κουλτούρας και της νοοτροπίας σε θέματα απόδοσης καθώς και βελτίωση της παραγωγικότητας και του ρυθμιστικού πλαισίου με όσο το δυνατόν καλύτερη νομοθεσία ιδίως σε περιόδους οικονομικής κρίσης.

Αναγκαία και σκόπιμη αποτελεί ακόμα η υιοθέτηση στη δημόσια διοίκηση των διεθνών ελεγκτικών προτύπων. Ήδη το Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών έχει ετοιμάσει σχετικό πλαίσιο προτύπων, το λεγόμενο Internal Audit Capability Model for the Public Sector. Το συγκεκριμένο πλαίσιο αναπτύχθηκε με τη συνεργασία του τμήματος εσωτερικού ελέγχου της Παγκόσμιας Τράπεζας, του Γραφείου Γενικού Επιθεωρητή της Επιτροπής Περιβάλλοντος της Πολιτείας του Τέξας, της εθελοντικής συμμετοχής των Εθνικών Επιτροπών του Ινστιτούτου Εσωτερικών Ελεγκτών και τη συμμετοχή του Ινστιτούτου Μηχανικής Λογιστικής του Πανεπιστημίου Carnegie Mellon, Pittsburg, Pennsylvania, U.S.A. Η υιοθέτηση τέτοιων προτύπων από την ελληνική δημόσια διοίκηση θα έχει πολλαπλά αποτελέσματα, με την έννοια ότι θα βελτιώσει τη κατάταξη της χώρας στις λίστες των χωρών με τα φαινόμενα διαφθοράς, θα ενισχυθεί η διεθνή εικόνα και η αξιοπιστία και θα καταπολεμηθούν φαινόμενα κακοδιοίκησης και απάτης.

Τέλος, παρά τις προτάσεις και τις βελτιώσεις που έχουν πραγματοποιήσει τα διάφορα τμήματα του εσωτερικού ελέγχου των δημοσίων οργανισμών τα τελευταία χρόνια, υφίστανται μερικοί περιορισμοί, όπως είναι για παράδειγμα η πολυνομία, η επικάλυψη των νόμων, οι αντικρουόμενες διατάξεις, η έλλειψη συγκεκριμένων

καθηκόντων, η έλλειψη σωστής εκπαίδευσης και κατάρτισης, ο αργός ρυθμός κ.α., που εμποδίζουν την ελληνική κοινωνία να ανταγωνιστεί επάξια άλλα κράτη. Γι' αυτό το λόγο κρίνεται απολύτως αναγκαίο να συνεχιστεί η έρευνα και να αξιοποιηθούν στο έπακρο όλες οι προτάσεις και τα μέτρα που μπορούν να ενισχύσουν τον εσωτερικό έλεγχο στις ελληνικές υπηρεσίες του δημοσίου και να εξαλείψουν φαινόμενα διαφθοράς και απάτης σε αυτό.

Βιβλιογραφία

Ελληνική Βιβλιογραφία

- ❖ Βαβούρας Ι.Σ., (2011), *Διακυβέρνηση και Διαφθορά*, σελ. 9-35, Εκδόσεις Παπαζήσης, Αθήνα.
- ❖ Γενική Γραμματεία Δημόσιων Εσόδων (2015), *Εγχειρίδιο για τη διενέργεια εσωτερικού ελέγχου*, Αθήνα.
- ❖ Γενικός Επιθεωρητής Δημόσιας Διοίκησης (2007), *Εγχειρίδιο ελέγχου για τα ελεγκτικά σώματα και τις υπηρεσίες επιθεώρησης και ελέγχου*, Αθήνα.
- ❖ Γρηγοράκος Θ. (1989), *Γενικές Αρχές Ελεγκτικής*, Εκδόσεις Σμπίλιας, Αθήνα.
- ❖ Δήμου Ν. (2000), *Ελεγκτική Ι Βασικές Αρχές Γενικής και Τραπεζικής Ελεγκτικής*, Αθήνα.
- ❖ Δρογαλάς Γ. (2011), *Αποτύπωση του σύγχρονου ρόλου του Εσωτερικού Ελέγχου*, Επιστημονική Επετηρίδα, Αθήνα.
- ❖ Έκθεση Πεπραγμένων (2010), *Σώμα Επιθεωρητών Ελεγκτών Δημόσιας Διοίκησης*, σελ. 90.
- ❖ Καζαντζης Χ. (2006), *Ελεγκτική και Εσωτερικός Έλεγχος. Μια Συστηματική Προσέγγιση Εννοιών, Αρχών και Προτύπων*, Εκδόσεις Business Plus A.E, Αθήνα.
- ❖ Κάντζος Κ. (2006), *Ελεγκτική Θεωρία και Πρακτική*, Εκδόσεις Αθ. Σταμούλης, Αθήνα.
- ❖ Κάντζου Κ. (2001), *Αγγλοελληνικό και ελληνοαγγλικό λεξικό λογιστικής*, Εκδόσεις Αθ. Σταμούλης, Αθήνα.
- ❖ Καραγιώργος Θ., Δρογαλάς Γ. και Παζάρσκη Μ. (2007) *Η σχέση του εσωτερικού ελέγχου και της διαχείρισης του κινδύνου στην σύγχρονη επιχείρηση*, Πρακτικά Ημερίδας για τον επίτιμο τόμο προς τιμή Αρ. Ιγνατιάδη. Πανεπιστήμιο Μακεδονίας, Θεσσαλονίκη.
- ❖ 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*, σελ. 314-318, Πάντειο Πανεπιστήμιο Κοινωνικών και Πολιτικών Επιστημών, Τμήμα Δημόσιας Διοίκησης, Διδακτορική Διατριβή.
- ❖ Νεγκάκης Χ. και Ταχυνάκης Π. (2013), *Σύγχρονα Θέματα Ελεγκτικής και Εσωτερικού Ελέγχου σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου*, Εκδόσεις Διπλογραφία, Αθήνα.
 - ❖ Παπαδάτου Θ. (2001), *Εσωτερικός και Εξωτερικός Έλεγχος Ανωνύμων Εταιρειών*, Εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα.
 - ❖ Παπάς Α. (1999), *Εισαγωγή στην Ελεγκτική*, Εκδόσεις Μπένου Ε., Αθήνα.
 - ❖ Παπαστάθης Π. (2003), *Ο Σύγχρονος Εσωτερικός Έλεγχος στις Επιχειρήσεις-Οργανισμούς και η Πρακτική Εφαρμογή του*, Εκδόσεις ΟΠΑΠ, Αθήνα.
 - ❖ Παπαστάθης Π. (2014), *Ο Σύγχρονος Εσωτερικός Έλεγχος (Internal Audit) και η Πρακτική Εφαρμογή του*, Εκδόσεις Παπαστάθης Παντελής, Αθήνα.
 - ❖ Πρωτοψάλτης, Ν. Γ. (2001), *Γενικός οδηγός προγράμματος ελέγχου*, Αθήνα : ΣΟΛ.
 - ❖ Ρακιντζής Λ. (2011), *Ο θεσμικός ρόλος του Γενικού Επιθεωρητή στον έλεγχο του δημοσίου τομέα*, Εκδόσεις Παπαζήσης, Αθήνα.
 - ❖ Τσακλαγκάνος Α. Άγγελος, Σπαθής Θ. Χαράλαμπος (2015), *Ελεγκτική*, Εκδόσεις Αφοί Κυριακίδη Α.Ε., Θεσσαλονίκη.
 - ❖ Φίλος Ι. (2004), *Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου Επιχειρήσεων*, Εκδόσεις IQ GROUP, Αθήνα.
 - ❖ Φυτράκης Ε. (2010), *Τα Ελεγκτικά σώματα της διοίκησης, Θεωρία – Νομοθεσία – Νομολογία*, σελ. 10-11, Νομική Βιβλιοθήκη.
 - ❖ Χρυσοβιτσιώτης Ι. και Σταυρακόπουλος Ι. (1995), *Αγγλοελληνικό και ελληνοαγγλικό λεξικό εμπορικών, τραπεζικών και οικονομικών όρων: ερμηνευτικό – χρηστικό*, Εκδόσεις Παπαζήσης, Αθήνα.

Ξένη Βιβλιογραφία

- ❖ American Institute of Certified Public Accountants (AICPA) (2002), *Statement of Auditing Standards 99 Consideration of Fraud in a Financial Statement Audit*, NY: American Institute of Certified Public Accountants, New York.
- ❖ Anderson U. (2003), *Assurance and Consulting Services*, The Institute of Internal Auditors Research Foundation, Florida.
- ❖ Arena M., Arnaboldi M. και Azzone G. (2006), *Internal audit in Italian organizations: a multiple case study*, p.p. 275-292, *Managerial Auditing Journal*.
- ❖ Asare T. (2009), *Internal auditing in the public sector: Promoting good governance and performance improvement*, chapter 9(1), p.p. 15-28, *International Journal on Governmental Financial Management*.
- ❖ Association of Certified Fraud Examiners (ACFE) (2011), *Fraud Examiners Manual Volumes I-II*, TX: Association of Certified Fraud Examiners, Austin.
- ❖ Association of Certified Fraud Examiners (ACFE) (2012), *Report to the Nations on Occupational Fraud and Abuse 2012 Global Fraud Study*, TX: Association of Certified Fraud Examiners, Austin.
- ❖ Baltaci M. και Yilmaz S. (2006), *Keeping an Eye on Subnational Governments: Internal Control and Audit at Local Levels*, Washington: World Bank Publications.
- ❖ Briefley J.A., El – Nafabi H.M., και Gwilliam D.R. (2001), *Problems establishing internal audit in the Sudanese public sector*, p.p. 73-87, *International Journal of Auditing*.
- ❖ Click J. (2011), *Οι κοινωνικές στάσεις έναντι της διαφθοράς στη σημερινή Ελλάδα*, p.p. 157-164, Εκδόσεις Σιδέρης, Αθήνα.
- ❖ COCO (2009), *Q Finance – The Ultimate Resource*, Bloomsbury Publishing Plc.
- ❖ Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO) (2004), *Enterprise Risk Management Integrated Framework*.

- ❖ Cook και Winkle (1976), *Auditing: Philosophy and Technique*, Edition, illustrated. Publisher, Houghton Mifflin Company.
- ❖ Dittenhofer M. (2001), *Internal audit effectiveness: an expansion of present methods*, p.p. 443-450, *Managerial Auditing Journal*.
- ❖ Friedrich C. (1999), *Corruption concepts in historical perspective*, *Political Corruption: A Handbook*, Heidenheimer-Johnston-Levice Edition, New Brunswick: Transaction Publishers.
- ❖ Gansberghe C.N. (2005), *Internal auditing in the public sector: a consultative forum in Nairobi, Kenya*, shores up best practices for government audit professionals in developing nations, p.p. 69-71, *Internal Auditor*.
- ❖ Griffiths M.P. (2012), *Risk – based auditing*, Gower Publishing, London.
- ❖ Institute of Internal Auditors (1999), *Definition of Internal Auditing*, Altamonte Springs, F.L.: IIA Inc.
- ❖ Institute of Internal Auditors (2008), *International Professional Practices Framework – International Standards for the Professional Practice of Internal Audit*, Altamonte Springs, F.L.: IIA Inc.
- ❖ Internal Audit (2016), *Audit & Risk*, The magazine of the Chartered Institute of Internal Auditors.
- ❖ Khan M.A. (2006), *Role of Audit in Fighting corruption*, Paper prepared for ad hoc Group Meeting on “Ethics, Integrity and Accountability in the Public Sector: Re- building Public Trust in Government through the Implementation of the UN Conventional against Corruption”, St. Petersburg, Russia.
- ❖ Klaveren V. (1999), *The Concept of Corruption*, Heidenheimer-Johnston-Levice Edition.
- ❖ Kolstad I., Fritz V. and O’Neil T. (2008), *Corruption, Anti-Corruption Efforts and Aid: do donors have the right approach?*, Overseas Development Institute, Overseas.
- ❖ Mihret D.G και Yismaw A.W (2007), *Internal audit effectiveness: an Ethiopian public sector case study*, p.p. 470-484, *Managerial Auditing Journal*.
- ❖ Nagy A. και Cenker W. (2002), *An assessment of the newly defined internal audit function*, p.p. 130-137, *Managerial Auditing Journal*.

- ❖ Nye J.S. (1999), *Corruption and Political Development: a Cost-Benefit Analysis*, Heidenheimer-Johnston-Levick Edition.
- ❖ OECD (2005), *Public sector modernization: Modernizing accountability and control*, Policy brief, Paris.
- ❖ Philip M. (1997), *Defining Political Corruption*, Political Studies, Vol. XLV.
- ❖ Pickett, K. H. S. (Assisted by Pickett, J. M.) (2003), *The internal auditing handbook*, 2nd edition, Wiley.
- ❖ Sarens G. και Beedle I.D. (2006), *The Relationship between Internal Audit and Senior Management, A Qualitative Analysis of Expectations and Perceptions*, p.p. 213-241, International Journal of Auditing.
- ❖ Sawyer L.B. (1995), *An internal audit philosophy*, p.p. 46-55, Internal Auditor.
- ❖ Urton A. (2009), *Internal Auditing: Assurance & Advisory Services*, 3d Chapter of the Institute of Internal Auditors Research Foundation.
- ❖ Walter B. M., Larsen E. J. and Meigs R. F.(1986), *Ελεγκτική*, (μετάφραση Διαμαντόπουλος Θ., Ταλαρούγκας Ι., Εκδόσεις Παπαζήσης, Αθήνα.
- ❖ World Bank (2007), *Strengthening the World Bank Group Engagement on Governance and Anticorruption*, DC: World Bank, Washington.
- ❖ Ziegenfus D.E. (2000), *Developing an internal auditing department balanced scorecard*, p.p. 12-19, Managerial Auditing Journal.

Νομοθετικό Πλαίσιο

- ❖ Ν.2477/1997 Ν 2477/1997 / Α-59, *Συνήγορος του Πολίτη, Σώμα Επιθεωρητών-Ελεγκτών Δημόσιας Διοίκησης*.
- ❖ Ν.3094/2003 (ΦΕΚ Α' 10/22.01.2003), *Συνήγορος του Πολίτη και άλλες διατάξεις*.
- ❖ Ν.3697/2008 (ΦΕΚ Α 194/25-09-2008), *Ενίσχυση της διαφάνειας του Κρατικού Προϋπολογισμού, έλεγχος των δημοσίων δαπανών, μέτρα φορολογικής δικαιοσύνης και άλλες διατάξεις*.

- ❖ Ν.3852/2010 (ΦΕΚ 87 Α/7-6-2010), *Νέα Αρχιτεκτονική της Αυτοδιοίκησης και της Αποκεντρωμένης Διοίκησης – Πρόγραμμα «Καλλικράτης».*
- ❖ Ν.4257/2014 (ΦΕΚ Α' 93/14-04-2014), *Επείγουσες ρυθμίσεις αρμοδιότητας Υπουργείου Εσωτερικών.*
- ❖ Ν.4386/2016 (ΦΕΚ Α' 94/27-05-2016), *Επείγουσες διατάξεις για την εφαρμογή της συμφωνίας δημοσιονομικών στόχων και διαρθρωτικών μεταρρυθμίσεων και άλλες διατάξεις.*

Εκθέσεις

- ❖ Έκθεση Πεπραγμένων Έτους.
- ❖ Συνήγορος του Πολίτη (2014), *Ετήσια Έκθεση.*
- ❖ Σώμα Επιθεωρητών Ελεγκτών Δημόσιας Διοίκησης (Σ.Ε.Ε.Δ.Δ) (2013), *Συνοπτική Έκθεση Πεπραγμένων.*
- ❖ Σώμα Επιθεωρητών Ελεγκτών Δημόσιας Διοίκησης (Σ.Ε.Ε.Δ.Δ) (2014), *Συνοπτική Έκθεση Πεπραγμένων.*