



**ΠΑΝΤΕΙΟ ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟ
ΚΟΙΝΩΝΙΚΩΝ & ΠΟΛΙΤΙΚΩΝ ΕΠΙΣΤΗΜΩΝ
Τμήμα Δημόσιας Διοίκησης
Πρόγραμμα Μεταπτυχιακών Σπουδών
κατεύθυνσης «Φορολογία και Ελεγκτική»**

Διπλωματική Εργασία

**Το Πρόβλημα του Εσωτερικού Ελέγχου
στους Οργανισμούς Τοπικής Αυτοδιοίκησης
(Δήμους)**

ΜΟΥΣΤΑΚΛΗ Α. ΒΑΣΙΛΙΚΗ

Επιβλέπων

Δρ Ανδρέας Κουτούπης

Μέλη Τριμελούς Επιτροπής:

Καθηγητής Α. Τσάμης

Αναπληρωτής Καθηγητής Ι. Φίλος

Αθήνα, Νοέμβριος 2014

*“When internal audit is strong, its work will cause
opportunity to float and risk to drown.”*

(Dan Zitting)

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

ABSTRACT	4
ΕΥΧΑΡΙΣΤΙΕΣ.....	5
ΛΙΣΤΑ ΠΙΝΑΚΩΝ.....	6
ΠΙΝΑΚΑΣ ΣΥΝΤΟΜΟΓΡΑΦΙΩΝ	7
<u>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1: ΕΙΣΑΓΩΓΗ</u>	8
<u>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2: ΕΙΣΑΓΩΓΗ ΣΤΟΝ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟ ΕΛΕΓΧΟ.....</u>	10
2.1 Η ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ	10
2.2 ΙΣΤΟΡΙΚΗ ΑΝΑΔΡΟΜΗ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ	11
2.3 ΕΝΝΟΙΟΛΟΓΙΚΟ ΠΛΑΙΣΙΟ	14
2.4 ΣΧΕΣΕΙΣ ΕΣΩΤΕΡΙΚΩΝ ΚΑΙ ΕΞΩΤΕΡΙΚΩΝ ΕΛΕΓΚΤΩΝ	19
2.5 ΘΕΜΑΤΑ ΠΟΥ ΕΞΕΤΑΖΕΙ Ο ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ	21
2.6 ΑΝΕΞΑΡΤΗΣΙΑ ΚΑΙ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΙΚΟΤΗΤΑ ΤΟΥ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ	22
2.7 ΠΡΟΤΥΠΑ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ	23
<u>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3: ΑΡΘΡΟΓΡΑΦΙΚΗ ΕΠΙΣΚΟΠΗΣΗ.....</u>	26
<u>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4: ΟΡΓΑΝΙΣΜΟΣ ΤΟΠΙΚΗΣ ΑΥΤΟΔΙΟΙΚΗΣΗΣ</u>	33
4.1 ΙΣΤΟΡΙΚΗ ΕΞΕΛΙΞΗ ΤΟΥ ΘΕΣΜΟΥ ΤΗΣ ΤΟΠΙΚΗΣ ΑΥΤΟΔΙΟΙΚΗΣΗΣ.....	33
4.2 ΟΡΓΑΝΑ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΔΗΜΩΝ.....	36
4.3 ΚΡΙΤΙΚΗ ΑΞΙΟΛΟΓΗΣΗ ΠΡΟΓΡΑΜΜΑΤΟΣ ΚΑΛΛΙΚΡΑΤΗ.....	38
4.4 ΔΙΑΦΘΟΡΑ ΚΑΙ ΚΑΚΟΔΙΟΙΚΗΣΗ ΣΤΗΝ ΤΟΠΙΚΗ ΑΥΤΟΔΙΟΙΚΗΣΗ	39
<u>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5: ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ ΟΡΓΑΝΙΣΜΩΝ ΤΟΠΙΚΗΣ ΑΥΤΟΔΙΟΙΚΗΣΗΣ .</u>	45
5.1 ΓΕΝΙΚΑ.....	45
5.2 ΣΥΣΤΗΜΑΤΑ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ ΣΤΟΥΣ Ο.Τ.Α.....	48
5.3 ΣΩΜΑ ΕΠΙΘΕΩΡΗΤΩΝ- ΕΛΕΓΚΤΩΝ ΔΗΜΟΣΙΑΣ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ	51
5.4 ΠΑΡΟΧΗ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ ΑΠΟ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥΣ ΣΥΜΒΟΥΛΟΥΣ.....	53
5.5 ΑΛΛΟΙ ΘΕΣΜΟΘΕΤΗΜΕΝΟΙ ΕΛΕΓΚΤΙΚΟΙ ΜΗΧΑΝΙΣΜΟΙ	53
5.6 ΕΥΡΩΠΑΪΚΟ ΕΓΧΕΙΡΙΔΙΟ ΚΑΛΩΝ ΠΡΑΚΤΙΚΩΝ	55
<u>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6: ΜΕΘΟΔΟΛΟΓΙΑ</u>	57
6.1 ΠΕΡΙ ΜΕΘΟΔΟΛΟΓΙΑΣ	57
6.2 ΓΙΑΤΙ ΕΡΩΤΗΜΑΤΟΛΟΓΙΟ ΚΑΙ ΣΕ ΠΟΙΟΥΣ ΑΠΕΥΘΥΝΕΤΑΙ	58
6.3 ΔΙΑΜΟΡΦΩΣΗ ΚΑΙ ΔΙΑΝΟΜΗ ΕΡΩΤΗΜΑΤΟΛΟΓΙΟΥ.....	58
<u>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 7: ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΚΑΙ ΑΝΑΛΥΣΗ ΕΡΕΥΝΗΤΙΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ</u>	62
7.1 ΣΥΛΛΟΓΗ ΔΕΔΟΜΕΝΩΝ.....	62
7.2 ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ.....	64
<u>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 8:</u>	73
8.1 ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ	73
8.2 ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΟΙ ΕΡΕΥΝΑΣ	78
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ- ΑΡΘΡΟΓΡΑΦΙΑ	79
ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ Ι (ΟΙ 325 ΔΗΜΟΙ ΤΗΣ ΧΩΡΑΣ)	85
ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ ΙΙ (ΕΡΩΤΗΜΑΤΟΛΟΓΙΟ- ΔΗΜΟΣ ΑΘΗΝΑΙΩΝ)	93
ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ ΙΙΙ (ΕΡΩΤΗΜΑΤΟΛΟΓΙΟ- ΔΗΜΟΣ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ).....	100
ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ ΙV (ΕΡΩΤΗΜΑΤΟΛΟΓΙΟ- ΔΗΜΟΣ ΑΙΓΙΑΛΕΙΑΣ).....	106

Abstract

This paper deals with the existence of internal audit in the agencies of local government in our country. Some issues that surfaced, mainly because of the economic crisis were the reason for the choice of this topic. Such is the absence of audit culture, control mechanisms and clear control framework as well as the limited development of the sector of internal control in the public sector. All this led to the development of phenomena of corruption and maladministration in the municipalities in part due to incomplete implementation of internal control to local government.

The aim of our work is to study whether there is an internal control in the municipalities of our country, whether it operates in accordance with the formats prescribed Standards of Internal Auditors and whether the existence of an internal control to municipalities reduces the apparent fraud. For carrying out the work we combined literature with empirical research. The literature helped theoretical background for obtaining a broader picture about the issue, while the empirical part, using a structured questionnaire, helped outline of those applied in our country.

The findings are that there is no internal audit at local level in our country or it is underactive, which means that municipalities in Greece have not realized the importance of internal control in Local Government. Therefore, we believe that the legislative framework must be changed and explicitly imposes internal audit in local government.

ΕΥΧΑΡΙΣΤΙΕΣ

Θα ήθελα να ευχαριστήσω όλους τους καθηγητές του Μεταπτυχιακού Προγράμματος της Φορολογίας και Ελεγκτικής του τμήματος Δημόσιας Διοίκησης του Πάντειου Πανεπιστήμιου Κοινωνικών και Πολιτικών Επιστημών που μέσα από τη διδασκαλία τους και τις πολύτιμες συμβουλές τους με βοήθησαν ώστε να αποκτήσω τα θεμέλια και τις γνώσεις που απαιτεί η εκπόνηση μιας διπλωματικής εργασίας.

Επιπλέον, θα ήθελα να ευχαριστήσω τον επιβλέπων καθηγητή μου Ανδρέα Κουτούπη για την καθοδήγηση που μου παρείχε καθ' όλη τη διάρκεια εκπόνησης της εργασίας μου όπως επίσης και τις Ιωάννα Μουστακλή και Αγγελική Γεωργακοπούλου που με βοήθησαν στην διεξαγωγή της τηλεφωνικής επικοινωνίας με τους δήμους.

Τέλος, ένα μεγάλο ευχαριστώ στην οικογένεια μου για την ενθάρρυνση, την ηθική συμπαράσταση και την στήριξη που μου προσέφερε όλα τα χρόνια των σπουδών μου.

Λίστα Πινάκων

Πίνακας 7.1.1: Χαρακτηριστικά ανταπόκρισης στην έρευνα

Πίνακας 7.1.2: Αριθμητικά δεδομένα δήμων με εσωτερικό έλεγχο

Πίνακας 7.1.3: Ελληνικοί δήμοι με εσωτερικό έλεγχο

Πίνακας 7.1.4: Έτος εισαγωγής εσωτερικού ελέγχου στον δήμο

Πίνακας Συντομογραφιών

ΕΕ= Ευρωπαϊκή Ένωση

Ε.Ι.Ε.Ε.= Ελληνικό Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών

ΝΠΔΔ= Νομικά Πρόσωπα Δημοσίου Δικαίου

ΝΠΙΔ= Νομικά Πρόσωπα Ιδιωτικού Δικαίου

Ο.Τ.Α= Οργανισμοί Τοπικής Αυτοδιοίκησης

ΣΔΟΕ= Σώμα Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος

ΣΟΕΛ= Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών

ΣτΠ= Συνήγορος του Πολίτη

APC= Auditing Practices Committee

CCSA= Certification in Control Self- Assessment

CFSA= Certified Financial Services Auditor

CGAP= Certified Government Auditing Professional

CIA= Certified Internal Auditor

CICA= Canadian Institute of Chartered Accountants

COSO= Committee of Sponsoring Organizations of the Tread way Commission

IIA= Institute of Internal Auditors

IPPF= International Professional Practices Framework

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1

Εισαγωγή

Τα τελευταία χρόνια, πολλές χώρες αναπτυγμένες και αναπτυσσόμενες έχουν προχωρήσει σε μια ενδελεχή επανεξέταση του ρόλου της κυβέρνησης και του δημόσιου τομέα στις κοινωνίες τους. Η διακυβέρνηση του δημόσιου τομέα απαιτεί τον προσδιορισμό των πολιτικών και των διαδικασιών που θα χρησιμοποιηθούν για να κατευθύνουν τις δραστηριότητες ενός οργανισμού για να παρέχουν εύλογη βεβαιότητα ότι οι στόχοι επιτυγχάνονται και οι λειτουργίες εκτελούνται κατά ένα ηθικό και υπεύθυνο τρόπο.

Ο κυβερνητικός έλεγχος αποτελεί τον ακρογωνιαίο λίθο της καλής διακυβέρνησης του δημόσιου τομέα. Με την παροχή αμερόληπτης, αντικειμενικής αξιολόγησης του κατά πόσο οι δημόσιοι πόροι χρησιμοποιούνται υπεύθυνα και αποτελεσματικά για την επίτευξη των επιδιωκόμενων αποτελεσμάτων, οι ελεγκτές βοηθούν τους οργανισμούς να επιτύχουν την απαραίτητη λογοδοσία προς την κυβέρνηση, τη βελτίωση των λειτουργιών τους και να εμψυχήσουν την εμπιστοσύνη μεταξύ των πολιτών και των ενδιαφερομένων μερών.

Η έννοια ωστόσο του ελέγχου έχει αλλάξει με την πάροδο του χρόνου, γεγονός που αντανακλά όχι μόνο τις αλλαγές που έχουν συμβεί παράλληλα με την ανάπτυξη των οργανισμών, αλλά και τους όλο και πιο ευρείς στόχους που έχουν ανατεθεί σε αυτούς στην εποχή μας.

Ένας αποτελεσματικός εσωτερικός έλεγχος αποσκοπεί στη βελτίωση της οικονομικής και διαχειριστικής ικανότητας και στον περιορισμό των δημοσιονομικών συμπεριφορών που έχουν ως αποτέλεσμα την κακοδιοίκηση και τη διαφθορά. Μέσα σε αυτό το πλαίσιο, σε τοπικό επίπεδο, ο εσωτερικός έλεγχος θα πρέπει να είναι μεταξύ των βασικών συντελεστών του προγράμματος δημοσιονομικής αποκέντρωσης.

Τα τελευταία χρόνια, τα προγράμματα δημοσιονομικής αποκέντρωσης που υλοποιούνται σε πολλές χώρες έχουν δώσει στις τοπικές αρχές πρόσθετες ευθύνες και πρόσβαση σε μεγαλύτερη δημόσια χρηματοδότηση. Το γεγονός αυτό σε συνδυασμό με την αύξηση των ευθυνών αυτών ως προς τις δαπάνες τους, δεν είχε μεγάλο αντίκτυπο στην αποτελεσματικότητα και αποδοτικότητα των παρεχόμενων υπηρεσιών χωρίς τη βελτίωση των συστημάτων διαχείρισης των δημόσιων οικονομικών.

Ο εσωτερικός έλεγχος δεν έχει πλέον αποκλειστικά οικονομικό χαρακτήρα, δεδομένου ότι έχει επεκταθεί το πεδίο εφαρμογής του σε διάφορα θέματα, όπως τις διαδικασίες και τα συστήματα επιχειρηματικών κινδύνων, την ασφάλεια και την κοινωνική ευθύνη.

Με βάση τα παραπάνω, η παρούσα διπλωματική εργασία εξετάζει την ύπαρξη και την λειτουργία εσωτερικού ελέγχου στους δήμους. Σε αυτό το σημείο να τονίσουμε την έλλειψη μελετών όσον αφορά την λειτουργία υπηρεσιών εσωτερικού ελέγχου στην Τοπική Αυτοδιοίκηση στην Ελλάδα.

Η εργασία αυτή διαρθρώνεται σε οκτώ κεφάλαια. Το πρώτο κεφάλαιο είναι η παρούσα εισαγωγή. Στο δεύτερο κεφάλαιο γίνεται μια εισαγωγή στον εσωτερικό έλεγχο. Παρουσιάζονται η έννοια της ελεγκτικής (σελ.10), η ιστορική αναδρομή του εσωτερικού ελέγχου (σελ.11), το εννοιολογικό πλαίσιο του εσωτερικού ελέγχου και του εσωτερικού ελεγκτή (σελ.14), οι σχέσεις εσωτερικών και εξωτερικών ελεγκτών (σελ.19), τα θέματα που εξετάζει ο εσωτερικός έλεγχος (σελ.21), η ανεξαρτησία και η αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου (σελ.22) καθώς και τα Πρότυπα εσωτερικού ελέγχου (σελ.23).

Στο τρίτο κεφάλαιο, γίνεται μια παρουσίαση μελετών που έχουν διεξαχθεί τα προηγούμενα έτη σχετικά με τον εσωτερικό έλεγχο σε τοπικό επίπεδο.

Το επόμενο κεφάλαιο αφορά τον θεσμό της Τοπικής Αυτοδιοίκησης. Αφού κάνουμε μία ιστορική αναδρομή στην εξέλιξη του θεσμού της Τοπικής Αυτοδιοίκησης από την αρχαιότητα μέχρι το σημερινό Πρόγραμμα Καλλικράτη (σελ.33), συνεχίζουμε με την παρουσίαση των οργάνων διοίκησης των δήμων (σελ.36), την αξιολόγηση του Προγράμματος Καλλικράτη (σελ.38) και καταλήγουμε στην παρουσίαση φαινομένων διαφθοράς και κακοδιοίκησης στην Τοπική Αυτοδιοίκηση.

Στο πέμπτο κεφάλαιο παρουσιάζονται το πλαίσιο εσωτερικού ελέγχου στους Οργανισμούς Τοπικής Αυτοδιοίκησης (σελ.45) μέσω της αναφοράς σε βέλτιστες πρακτικές και οι ελεγκτικοί μηχανισμοί των Ο.Τ.Α..

Το έκτο κεφάλαιο μας εισάγει στο ερευνητικό κομμάτι της παρούσας εργασίας αναφέροντας την μεθοδολογία που ακολουθήθηκε για την διεξαγωγή της έρευνας (σελ.57), τους λόγους που αποφασίσαμε να επιλέξουμε ερωτηματολόγιο (σελ.58) και τους τρόπους που έγινε η διαμόρφωση και η διανομή του ερωτηματολογίου (σελ.58).

Στο έβδομο κεφάλαιο γίνεται ακριβής περιγραφή και ανάλυση των ερευνητικών στοιχείων που συλλέχθηκαν από την διεξαγωγή της έρευνας (σελ.62).

Τέλος, στο όγδοο κεφάλαιο διατυπώνουμε τα συμπεράσματα, τους περιορισμούς και προτάσεις για μελλοντική έρευνα (σελ.73).

Στα κυριότερα συμπεράσματα της έρευνας συγκαταλέγονται τα εξής: η ύπαρξη υπηρεσίας εσωτερικού ελέγχου στην Τοπική Αυτοδιοίκηση στην ουσία δεν υφίσταται και εκεί που υπάρχει υπολειτουργεί, πράγμα το οποίο σημαίνει ότι οι δήμοι στην Ελλάδα δεν έχουν συνειδητοποιήσει την σπουδαιότητα του εσωτερικού ελέγχου στην Τοπική Αυτοδιοίκηση. Επομένως, θεωρούμε ότι θα πρέπει να αλλάξει το νομοθετικό πλαίσιο και να επιβάλλει ρητά τον εσωτερικό έλεγχο στους Ο.Τ.Α..

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2

Εισαγωγή στον Εσωτερικό Έλεγχο

2.1 Η Ελεγκτική

Η ελεγκτική είναι και εμφανίζεται ως ένας χωριστός κλάδος επαγγελματικός κλάδος των διοικητικών- οικονομικών επιστημών που πραγματεύεται τους γενικούς κανόνες, όρους και προϋποθέσεις για τη διενέργεια ελέγχου σε κάθε επιχείρηση- οικονομική μονάδα ή φορέα που στοχεύει στη διαφύλαξη και τη σωστή διαχείριση των οικονομικών πόρων, καθώς και στην ανάπτυξη και αξιοποίηση του ανθρώπινου δυναμικού.

Η ελεγκτική ως ξεχωριστός κλάδος, είναι ταυτόχρονα επιστήμη και τεχνική. Από τη μία χαρακτηρίζεται ως επιστήμη γιατί μέσα από τη διερεύνηση παρέχει συνεχώς καινούρια γνώση, ενώ από την άλλη πλευρά, ως τεχνική, για το λόγο ότι σε συνδυασμό με την παραγόμενη επιστημονική γνώση ικανοποιεί τις ανάγκες του ελέγχου και φέρει σε πέρας την αποστολή της.

Ανάλογα με το άτομο που διενεργεί τον έλεγχο και τη σχέση εργασίας του με τον ελεγχόμενο φορέα, οι έλεγχοι διακρίνονται σε εσωτερικούς, εξωτερικούς και μεικτούς (Παπαστάθης Π.,2003).

- ❖ Εσωτερικοί, είναι αυτοί που οργανώνονται από τον ίδιο φορέα και διενεργούνται από ειδικά εκπαιδευμένα στελέχη του, τους εσωτερικούς ελεγκτές, οι οποίοι είναι υπάλληλοι της επιχείρησης.
- ❖ Εξωτερικοί, είναι οι έλεγχοι που διενεργούνται από εξωτερικούς ελεγκτές οι οποίοι δεν έχουν καμία σχέση εξαρτημένης εργασίας ή κάποια υπαλληλική ιδιότητα με την οικονομική μονάδα, την οποία καλούνται να ελέγξουν μετά από πρόσκληση των μετόχων αυτής.
- ❖ Μεικτοί έλεγχοι. Οργανώνονται και συντονίζονται από το τμήμα Εσωτερικού Ελέγχου και διενεργούνται με τη συνεργασία των εξωτερικών ελεγκτών.

Εκτός από την παραπάνω διάκριση, οι έλεγχοι διακρίνονται και ανάλογα με την έκταση τους σε ειδικούς και γενικούς. Ανάλογα με τον σκοπό τους διακρίνονται σε προληπτικούς και κατασταλτικούς. Τέλος, ανάλογα με τη διάρκεια τους, διακρίνονται σε μόνιμους, τακτικούς ή έκτακτους.

Η ελεγκτική εξετάζει τρία βασικά θέματα τα οποία ενδιαφέρουν τόσο τον εσωτερικό όσο και τον εξωτερικό έλεγχο, δηλαδή (Παπαστάθης Π.,2003):

- ❖ Το αντικείμενο του ελέγχου. Τι ελέγχεται, γιατί είναι αναγκαίος ο έλεγχος και ποιοι σκοποί επιδιώκονται μέσα από τον έλεγχο. Ενδιαφερόμενοι για τη διενέργεια του ελέγχου είναι οι διοικούντες της

επιχείρησης, καθώς και οι μέτοχοι, οι πιστωτές και οι συναλλασσόμενοι με αυτήν.

- ❖ Το υποκείμενο του ελέγχου. Αφορά τον ελεγκτή, δηλαδή ποια πρόσωπα έχουν αναλάβει να διενεργήσουν τον έλεγχο, ποιες οι προδιαγραφές και τα προσόντα των ατόμων αυτών, ώστε να μπορούν να ανταποκριθούν στα ελεγκτικά τους καθήκοντα.
- ❖ Τις ελεγκτικές διαδικασίες. Σε αυτές τις διαδικασίες συμπεριλαμβάνεται ο τρόπος και οι επιστημονικές τεχνικές και μέθοδοι που θα πρέπει να χρησιμοποιούνται κάθε φορά για τη διενέργεια του ελέγχου προκειμένου να παραχθεί ελεγκτικό έργο επιστημονικού επιπέδου.

2.2 Ιστορική Αναδρομή Εσωτερικού Ελέγχου

Ο έλεγχος παρουσίασε μια ανάπτυξη τα τελευταία χρόνια, παρ' όλο που η ανάγκη του υπήρχε από πολύ παλιότερα. Πάντα ήταν συνδεδεμένος με τις λογιστικές πράξεις των ανθρώπων σε όλες τις εποχές της ιστορίας. Από ιστορικά στοιχεία που βρέθηκαν, ο έλεγχος εμφανίστηκε για πρώτη φορά με την ανταλλαγή των αγαθών μεταξύ των ανθρώπων τα αρχαία χρόνια. Την εποχή αυτή η ανάγκη της απεικόνισης των απαιτήσεων και υποχρεώσεων που δημιουργήσε η ανταλλαγή των αγαθών καθώς και η αξιοπιστία των στοιχείων στις συναλλαγές αυτές, κατέστησε αναγκαία την εμφάνιση της πρώτης λογιστικής εγγραφής και ταυτόχρονα επεσήμανε και την ανάγκη του ελέγχου μεταξύ των συναλλασσόμενων πρωτόγονων κοινωνιών.

Η αναγκαιότητα της επισκόπησης των καθημερινών οικονομικών συναλλαγών της διαφάνειας στη διαχείριση των δημόσιων χρημάτων φαίνεται ότι οδήγησαν στην αρχική θεσμοθέτηση του ελέγχου σχετικές γραπτές μαρτυρίες για την ύπαρξη εμπορικών νόμων και λογιστικών εκθέσεων συναντάμε από το 3000 π.Χ. στους Νινευίτες της αρχαίας Βαβυλώνας. Στην αρχαία Αίγυπτο οι Φαραώ φορολογούσαν κυρίως τις συγκομιδές των σιτηρών, και για το λόγο αυτό θεσπίστηκε το αξίωμα των «Επιστατών» για τα σιτηρά. Στην αρχαία Αθήνα περίπου το 300 π.Χ. είχε δημιουργηθεί το συνέδριο των «Λογιστών» ως θεσμός για την επιχείρηση των οικονομικών για την πόλη- κράτος. Ακόμα υπήρχαν οι «Εύθυνοι», οι οποίοι μαζί με τους λογιστές ήλεγχαν τους λογαριασμούς «Διαχειρίσεως» των αρχόντων που αποχωρούσαν από τα δημόσια αξιώματα. Επίσης ήλεγχαν τα δημόσια δάνεια που έδιναν οι τραπεζίτες προς τις πόλεις χωρίς τόκο.

Στην υπόλοιπη αρχαία Ελλάδα συναντάμε τους «Εξεταστές», τους «Απόλογους», οι οποίοι ήταν επιφορτισμένοι με διάφορες ελεγκτικές αρμοδιότητες. Αργότερα στην αρχαία Ρώμη, υπήρχαν οι «Υπατοι», οι «Κήνσορες», οι «Τιμητές», οι «Ταμίες» οι οποίοι ήταν υποχρεωμένοι να υποβάλλουν εκθέσεις στη Σύγκλητο για τη διαχείριση του Δημοσίου Χρήματος (Καζαντζής, 2006).

Στα τέλη του Μεσαίωνα, στην Ιταλία σημειώνεται η αναγέννηση της λογιστικής και η πόλη της Πίζας έχει τον επίσημο ελεγκτή της. Την ίδια περίπου εποχή στο Αγγλικό

Θησαυροφυλάκιο τηρούνταν φορολογικοί κατάλογοι εις τριπλούν για αντιπαραβολή. Το 1581 δημιουργήθηκε στη Βενετία η πρώτη επίσημη «Ένωση Επαγγελματιών Ελεγκτών» και είχε τον τίτλο «Collegio dei Raxonati» (Τσακλαγκάνος, 1997).

Στη Γαλλία τον 17ο αιώνα εφαρμόστηκαν μεθοδικά συστήματα λογιστικών ελέγχων, ακόμα είχε ιδρυθεί το Ελεγκτικό Συνέδριο και η επαλήθευση των λογαριασμών είχε ανατεθεί στο διακεκριμένο μαθηματικό Bareme.

Οι οικονομικές κρίσεις των ετών 1825 και 1836, η ανάπτυξη της βιοτεχνίας και η ενίσχυση της βιομηχανίας συντέλεσαν στη διάδοση των λογιστικών ελέγχων στη Μ. Βρετανία και στη συστηματοποίηση τους. Έτσι η πατρίδα της σύγχρονης Ελεγκτικής θεωρείται η Αγγλία (Δήμου, 2000).

Ο εσωτερικός έλεγχος είναι πλέον ένα ανεπτυγμένο επάγγελμα. Δέκα χρόνια πριν, κάποιος που θα προσλαμβανόταν σε κάποια υπηρεσία εσωτερικού ελέγχου θα αντιμετώπιζε μια αγνώριστη κατάσταση όσον αφορά τον ελεγκτικό ρόλο, τις παρεχόμενες υπηρεσίες και την προσέγγιση.

Παρακολουθώντας την εξέλιξη του εσωτερικού ελέγχου, βλέπει κανείς ότι πριν 1941 (οπότε και εγκαθιδρύθηκε το Ινστιτούτο των Εσωτερικών Ελεγκτών) επρόκειτο κυρίως για μια λειτουργία γραφείου, καθώς το μεγαλύτερο μέρος της τήρησης αρχείων γινόταν χειρωνακτικά και οι εσωτερικοί ελεγκτές χρειάζονταν μόνο για να ελέγχουν τα λογιστικά δεδομένα μετά την ολοκλήρωσή τους, για την εύρεση λαθών. Μάλιστα οι σιδηροδρομικές εταιρείες λέγεται ότι αποτέλεσαν τους πρώτους σύγχρονους εργοδότες των εσωτερικών ελεγκτών. Το καθήκον των τελευταίων ήταν να επισκέπτονται τους πράκτορες των εισιτηρίων των σιδηροδρόμων και να επιβεβαιώνουν ότι όλες οι εισπράξεις είχαν απεικονιστεί λογιστικά. Η παλιά ιδέα του εσωτερικού ελεγκτή συνδέεται με την έννοια της ασφάλειας και της «αστυνόμευσης». Πρωταρχικός στόχος ήταν η αποκάλυψη της απάτης (Pickett, 2003).

Φυσικά, ο εσωτερικός έλεγχος προχώρησε μέσα από έναν αριθμό σταδίων προς την ανάπτυξη του, λόγω της έντασης της πολυπλοκότητας των επιχειρησιακών λειτουργιών, αλλά και της αύξησης των διοικητικών προβλημάτων, που ανάγκασε τις Διοικήσεις να εισάγουν τον εσωτερικό έλεγχο σε πολλούς και νευραλγικούς τομείς (όχι μόνο χρηματοοικονομικούς) της επιχείρησης και έτσι να θεωρηθεί αναπόσπαστο κομμάτι της. Εν ολίγοις, θα μπορούσαμε να παραθέσουμε κάποια βασικά στάδια που πέρασε ο εσωτερικός έλεγχος για να φτάσει στην τελική, σημερινή, πολύπλευρη μορφή του.

Η ελεγκτική λειτουργία αρχικά εμφανίστηκε ως μέρος μιας διαδικασίας επιστασίας, ήταν μια βοηθητική, υποστηρικτική λειτουργία. Αργότερα, το 1941 με την καθιέρωση του Ινστιτούτου Εσωτερικών Ελεγκτών (Institute of Internal Auditors - IIA) και των επαγγελματικών προτύπων, δόθηκε έμφαση σε αυτήν και πήρε την μορφή υπηρεσίας της Διοίκησης των οργανισμών, μέχρι που πρόσφατα κατέληξε να θεωρείται «υπηρεσία στον οργανισμό», του οποίου αναπόσπαστο μέρος αποτελεί η Διοίκηση.

Παράλληλα με τις εξελίξεις αυτές , πιο δραστικό ρόλο ανέλαβε και το Διοικητικό Συμβούλιο και η Ελεγκτική Επιτροπή (Audit Committee), καθώς και οι εξωτερικοί ελεγκτές, συμβάλλοντας στην αναβάθμιση του ρόλου του εσωτερικού ελεγκτή. Παρατηρείται τέλος, μια αλλαγή οπτικής των εσωτερικών ελεγκτών, που από ελεγκτικές μόνο λειτουργίες επιτελούν πλέον και συμβουλευτικές. Από τη μια πλευρά λοιπόν απέκτησε πλήρη μορφή και εμπλουτίστηκε με επιπλέον δραστηριότητες και καθήκοντα, από την άλλη όμως είχε ως αποτέλεσμα να απαιτείται αναδιαμόρφωση των σχέσεων με τους ελεγχόμενους (Morgan, 1979).

Όσον αφορά την Ελλάδα, το 1833 ιδρύεται το πρώτο ελεγκτικό συνέδριο με σκοπό να επεξεργάζεται τους λογαριασμούς προκειμένου να διαπιστώνει αν τηρούνται οι αρχές του δημοσιονομικού συστήματος και αν γινόταν σωστά η διαχείριση των πόρων του κράτους σύμφωνα με το σύστημα αυτό. Επίσης, καθήκον του ήταν να ελέγχει τα όργανα της διοίκησης αν ασκούσαν τα καθήκοντα τους ώστε να προωθείται το συμφέρον του κράτους και να εφαρμόζονται οι ισχύοντες νόμοι. Ήλεγχε ακόμα και την ύπαρξη των απαραίτητων δικαιολογητικών εσόδων και εξόδων και αν τα χρήματα δαπανήθηκαν όντως για τον προδιαγραφόμενο αρχικό σκοπό. Επίσης, έκρινε τα αποτελέσματα της διαχείρισης και πρότεινε κάποιες απαραίτητες μεταβολές για την επίτευξη του γενικού σκοπού.

Το ενδιαφέρον για την ίδρυση ενός οργανωμένου σώματος ελεγκτών άρχισε το 1931 με το Νόμο 5076 και υλοποιήθηκε τελικά δύο δεκαετίες αργότερα το 1955 με το Ν.Δ. 3329/1955 βάση του οποίου ιδρύθηκε το σώμα ορκωτών ελεγκτών λογιστών. Πρόκειται στην ουσία για σώμα εξωτερικών ελεγκτών που ενεργούν ελέγχους για λογαριασμό των μετόχων σε αντίθεση με τους εσωτερικούς ελεγκτές που τον διενεργούν για λογαριασμό της διοίκησης. Επίσης, με τον Ν. 2477/1997 ιδρύθηκε μια ανεξάρτητη διοικητική αρχή που ονομάζεται «Ο συνήγορος του πολίτη». Πρόκειται στην ουσία για έναν μηχανισμό ελέγχου και διαμεσολάβησης που σκοπό έχει την επίλυση των διαφορών μεταξύ των πολιτών και των δημόσιων υπηρεσιών.

Ο εσωτερικός έλεγχος αρχίζει να εμφανίζεται στην Ελλάδα προς το τέλος της δεκαετίας του 1970 και στις αρχές του 1980. Το έτος 1985 με την απόφαση 1457/7.6.85 του Πρωτοδικείου Αθηνών ιδρύεται το «Ελληνικό Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών» (Ε.Ι.Ε.Ε.) που είναι το αρμόδιο όργανο που διενεργεί τον Εσωτερικό Έλεγχο στην Ελλάδα. Η σύνθεση του αποτελείται από επτά μέλη που αποτελούν το συμβούλιο και από πτυχιούχους ανωτάτων σχολών οι οποίοι ασκούν αποδεδειγμένα το επάγγελμα του εσωτερικού ελεγκτή. Με την ίδρυση του Ε.Ι.Ε.Ε. ο εσωτερικός έλεγχος άρχισε να γίνεται περισσότερο γνωστός. Σε αυτό βοήθησε και η διοργάνωση δύο ευρωπαϊκών συνεδρίων στην Ελλάδα, το 1994 και το 1997, καθώς και η σύνθεση του ελληνικού ινστιτούτου με το αντίστοιχο της Αμερικής (Ι.Ι.Α.) και με την Ευρωπαϊκή Ομοσπονδία Ινστιτούτων Εσωτερικού Ελέγχου (Ε.Σ.Ι.Α.Α.). Στην ανάδειξη του εσωτερικού ελέγχου στην χώρα μας βοήθησαν και οι διάφορες ανακατατάξεις στον επιχειρησιακό χώρο, η εισαγωγή εταιρειών στο χρηματιστήριο αξιών Αθηνών καθώς και η ένταξη της Ελλάδας στην Ευρωπαϊκή Ένωση. Σε αυτά τα πλαίσια η επιτροπή κεφαλαιαγοράς με την εγκύκλιο αρ.6 επισημαίνει προς τις

Εταιρείες Λήψης και Διαβίβασης Εντολών (Ε.Λ.Δ.Ε) ότι οφείλουν να διαθέτουν υπηρεσία εσωτερικού ελέγχου. Επίσης, υποχρεώνει με άλλες διατάξεις τις εταιρείες που έχουν εισαχθεί στο χρηματιστήριο να διατηρούν τμήμα εσωτερικού ελέγχου.

Με τις παραπάνω αποφάσεις και ενέργειες προωθήθηκε σημαντικά και αναβαθμίστηκε ο θεσμός του εσωτερικού ελέγχου στην χώρα μας. Δρομολογήθηκε η ανάπτυξη και η εύρυθμη και εντός των νομικών πλαισίων λειτουργία των ελληνικών επιχειρήσεων.

Σήμερα, ο εσωτερικός έλεγχος καλύπτει όλους τους τομείς μιας επιχείρησης και συνεισφέρει τόσο στην Διοίκηση, στην οποία συμμετέχει μέσω της Ελεγκτικής Επιτροπής, στην οποία ενεργό ρόλο κατέχει ο επικεφαλής συνήθως της υπηρεσίας του εσωτερικού ελέγχου, όσο και στο προσωπικό της επιχείρησης, προσπαθώντας συχνά να συμβιβάσει και να εξισορροπήσει αυτή τη διττή του φύση.

2.3 Εννοιολογικό πλαίσιο

1. Εσωτερικός έλεγχος

Ο εσωτερικός έλεγχος τις τελευταίες δεκαετίες αποτελεί ένα ιδιαίτερα ενδιαφέρον ερευνητικό πεδίο που κεντρίζει το ενδιαφέρον των ερευνητών. Αυτό μπορούμε να το διαπιστώσουμε και από το μεγάλο όγκο της ελληνικής και ξένης βιβλιογραφίας και αρθρογραφίας που καταπνάνονται με το συγκεκριμένο θέμα. Επιπλέον, ενδεικτικό της σημασίας του εσωτερικού ελέγχου είναι ο μεγάλος αριθμός των ορισμών που έχουν δοθεί από τους ερευνητές και τους μελετητές του αντικειμένου παγκοσμίως.

Τα πρώτα χρόνια, ο εσωτερικός έλεγχος θεωρούνταν μια διαδικασία που πρόσφερε έλεγχο επιβεβαίωσης σε λογαριασμούς (Spekle et al., 2007). Από την οπτική αυτή, ο εσωτερικός έλεγχος οριζόταν ως μια διαδικασία επίβλεψης, ως ο «αστυνομικός της διοίκησης» (Morgan, 1979), ο οποίος δεν διαδραματίζει ρόλο στην επίτευξη των οργανωσιακών στόχων. Αυτή ήταν η πρώτη μορφή εσωτερικού ελέγχου.

Εντούτοις, ο εσωτερικός έλεγχος είναι αποτέλεσμα- προϊόν της σύγχρονης κοινωνικοοικονομικής ανάπτυξης (Cai, 1997). Σημαντικές αλλαγές προωθήθηκαν από τη Βιομηχανική Επανάσταση, με αποτέλεσμα μετά το 1940, ο εσωτερικός έλεγχος να εισέρχεται στην χρυσή του περίοδο. Εκείνη την περίοδο (1941) ιδρύεται το Αμερικάνικο Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών, που ήταν ο πρόπομπός του Ευρωπαϊκού Ινστιτούτου Εσωτερικών Ελεγκτών (Dittenhofer, 2001).

Τριάντα χρόνια αργότερα, η ASOBAC (Committee on Basic Auditing Concepts, 1973), όρισε τον εσωτερικό έλεγχο ως «μια συστηματική διαδικασία αντικειμενικής αξιολόγησης των στοιχείων για την εξακρίβωση του βαθμού συσχέτισης μεταξύ καθιερωμένων κριτηρίων με τα πραγματικά αποτελέσματα της επιχείρησης».

Λίγο αργότερα, μια εξίσου σημαντική Επιτροπή, η APC (Auditing Practices Committee, 1980), τονίζοντας τη σημασία της νομοθεσίας, όρισε τον εσωτερικό έλεγχο ως «μια ανεξάρτητη εξέταση και γνωμοδότηση από έναν διορισμένο, από την επιχείρηση, ελεγκτή για τα οικονομικά στοιχεία της, σύμφωνα με το εκάστοτε ισχύον νομικό καθεστώς».

Στα ίδια πλαίσια ήταν και ο ορισμός από το Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών (ΙΑ, 1991; Taylor and Glezen, 1991; Konrath, 1996), σύμφωνα με τον οποίο, ο εσωτερικός έλεγχος ήταν «η ανεξάρτητη διαδικασία που λειτουργεί μέσα στον οργανισμό για να εξετάσει και να εκτιμήσει τις διαδικασίες, παρέχοντας σημαντική υπηρεσία σε αυτόν».

Την ίδια περίοδο, η έννοια του εσωτερικού ελέγχου συνδέεται με την εταιρική διακυβέρνηση μέσω μιας έκθεσης που συντάχθηκε από πέντε οργανώσεις¹. Ειδικότερα μέσω της έκθεσης εξεταζόταν ο ρόλος του εσωτερικού ελέγχου στην εξασφάλιση βελτιωμένης εταιρικής διακυβέρνησης (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission, 1992). Η έκθεση περιείχε μια ανάλυση των χαρακτηριστικών γνωρισμάτων του εσωτερικού ελέγχου και ενός πλαισίου για την οριοθέτηση και την αξιολόγηση του. Στα πλαίσια της έκθεσης ο εσωτερικός έλεγχος ορίστηκε ως «μια διαδικασία, που είναι σχεδιασμένη να παρέχει διαβεβαίωση σχετικά με την επίτευξη των επιχειρησιακών στόχων στις ακόλουθες κατηγορίες: Αποτελεσματικότητα και αποδοτικότητα των λειτουργιών- διαδικασιών, αξιοπιστία οικονομικών καταστάσεων και συμμόρφωση με τους εφαρμόσιμους νόμους και τους κανονισμούς» (Aldridge and Colbert, 1994; Maijoor, 2000).

Δύο χρόνια μετά, τον Δεκέμβριο του 1994, εκδόθηκε το μοντέλο «CADBURY» από το Συμβούλιο «Financial Aspects of Corporate Governance» του Ινστιτούτου Ορκωτών Ελεγκτών της Αγγλίας και της Ουαλίας. Το μοντέλο όριζε τον εσωτερικό έλεγχο σαν «ένα συνολικό σύστημα ελέγχων, χρηματοοικονομικών και άλλων με σκοπό την παροχή ασφάλειας αναφορικά με: αποτελεσματικές και αποδοτικές λειτουργίες, εσωτερικούς χρηματοοικονομικούς ελέγχους και συμμόρφωση με νόμους, διατάξεις και πολιτικές κάθε εταιρείας».

Λίγο αργότερα, βασισμένο στα μοντέλα COSO και CADSURY, το ίδρυμα Ορκωτών Λογιστών του Καναδά (CICA) διεύρυνε το εννοιολογικό πλαίσιο του ελέγχου (COCO) παρέχοντας έναν ευρύτερο ορισμό και μια σειρά κριτηρίων για την αξιολόγηση της αποτελεσματικότητας του (Canadian Institute of Chartered Accountants, 1995). Με αυτόν τον τρόπο δόθηκε μια πολύ ευρύτερη προσέγγιση στον έλεγχο, η οποία συνέδεε τον εσωτερικό έλεγχο, τον κίνδυνο και την επίτευξη των επιχειρησιακών στόχων (Hunton et al., 2004). Πάντως αποτελεί αναντίρρητο γεγονός

¹ Στο πλαίσιο του COSO (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission) σχετικά με τον εσωτερικό έλεγχο συμμετείχαν οι παρακάτω πέντε οργανώσεις: American Accounting Association, American Institute of Certified Public Accountants, Institute of Internal Auditors, Institute of Management Accountants και Financial Executive Institute.

ότι και οι τρεις Οργανισμοί επέκτειναν σαφώς το εννοιολογικό πλαίσιο του εσωτερικού ελέγχου πέρα από τον οικονομικό έλεγχο.

Γενικά, στο σημερινό οικονομικό περιβάλλον, το σύγχρονο Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου αναπτύσσεται για να ικανοποιήσει τις ανάγκες της σύγχρονης επιχείρησης (Yan Jin'e, 1997). Σε αυτά τα πλαίσια, τον Ιούνιο του 1999, το Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών όρισε τον εσωτερικό έλεγχο ως «μια ανεξάρτητη, αντικειμενική, διαβεβαιωτική και συμβουλευτική δραστηριότητα που ήταν σχεδιασμένη να προσθέτει αξία και να βελτιώνει τις λειτουργίες του οργανισμού» (ΙΑ, 1999). Η μεγαλύτερη διαφοροποίηση του νέου ορισμού ήταν η για πρώτη φορά παραδοχή δημιουργίας «προστιθέμενης αξίας» για την οικονομική μονάδα από την ύπαρξη του εσωτερικού ελέγχου (Krogstad et al., 1999; Boo- Raad, 2000; Nagy and Cenker, 2002; Mihret and Yismaw, 2007).

Η σύνδεση του εσωτερικού ελέγχου με τη στρατηγική της οικονομικής μονάδας τονίστηκε από την Παπαδάτου (2001), η οποία όρισε τον εσωτερικό έλεγχο ως «το σύνολο των διαδικασιών, των κανόνων, των μεθόδων και των επαληθεύσεων που διασφαλίζουν την προστασία της περιουσίας της οικονομικής μονάδας και την αποτελεσματική εφαρμογή της Στρατηγικής της».

Ένα χρόνο μετά, ο Βαρβατσουλάκης (2002) στα πλαίσια εκπόνησης της διδακτορικής του διατριβής, τόνισε εντονότερα τη σημασία της Διοίκησης, ορίζοντας τον εσωτερικό έλεγχο ως «όλες τις μεθόδους με τις οποίες η Διοίκηση της οικονομικής μονάδας εκχωρεί αρμοδιότητες, με σκοπό την αποτελεσματικότερη λειτουργία των κύκλων δραστηριότητας της οικονομικής μονάδας».

Ένας ευρύτερος ορισμός, ο οποίος υπογράμμιζε τόσο το συμβουλευτικό όσο και το προληπτικό ρόλο του εσωτερικού ελέγχου αποδόθηκε από τον Παπαστάθη (2003). Υπό το πρίσμα αυτού του ορισμού, ο εσωτερικός έλεγχος θεωρήθηκε ως «η υπηρεσία που αποσκοπεί στην αξιολόγηση της επάρκειας λειτουργίας του συστήματος εσωτερικών ελέγχων και προτείνει βελτιώσεις, όπου διαπιστώνονται αδυναμίες».

Ακολουθώντας την ίδια λογική, στην Ελλάδα, το Ελληνικό Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών (Ελληνικό Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών, 2008) όρισε τον εσωτερικό έλεγχο ως «μια ανεξάρτητη, αντικειμενική, διαβεβαιωτική και συμβουλευτική δραστηριότητα, επαρκώς σχεδιασμένη και οργανωμένη, που μέσω των τεχνικών και επιστημονικών προσεγγίσεων, αξιολογεί την επάρκεια λειτουργίας του συστήματος εσωτερικού ελέγχου (λειτουργίες- εφαρμογή διαδικασιών)».

Από όλες τις ανωτέρω εννοιολογικές προσεγγίσεις καθίσταται σαφές, ότι ο εσωτερικός έλεγχος δεν είναι ένα μονοδιάστατο εργαλείο ελέγχου της ορθότητας των καταστάσεων (Ταχυνάκης και Ζαφυράκου, 2007), αλλά αποτελεί συστατικό στοιχείο της εταιρικής διακυβέρνησης (Hermanson et al., 2008), διαδραματίζει κομβικό ρόλο στην αξιοπιστία των εκθέσεων- αναφορών των οικονομικών επιτελείων (Zakaria et al., 2006) και παρέχει μοναδική υπηρεσία αποτελώντας προστιθέμενη αξία για την οικονομική μονάδα προς την επίτευξη των δεικτών αποτελεσματικότητας και

αποδοτικότητας της (Goodwin, 2004). Είναι σημαντικό να σημειωθεί ότι ένα υγιές Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου παρέχει στην οικονομική μονάδα τη διασφάλιση, ότι δεν θα εμποδιστεί στην επίτευξη των στρατηγικών και επιχειρησιακών της στόχων (Savcuk, 2007) και γενικότερα, ο εσωτερικός έλεγχος είναι η αναγκαία λειτουργία του σύγχρονου «management», είναι ο σύμβουλος του σε όλα τα ιεραρχικά επίπεδα (Ελληνικό Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών, 2008).

2. Εσωτερικός ελεγκτής

Εσωτερικοί ελεγκτές είναι τα στελέχη μιας επιχείρησης ή ενός οργανισμού που είναι επιφορτισμένα με την κατάστρωση, τον προγραμματισμό και τη διενέργεια της όλης ελεγκτικής διαδικασίας.

Για την αξιολόγηση των παρεχόμενων υπηρεσιών των εσωτερικών ελεγκτών, πρέπει να γνωρίζει κάποιος την υπαλληλική σχέση που διέπει τον εργασιακό συσχετισμό ανάμεσα σε αυτούς και στην επιχείρηση στην οποία εργάζονται (Τσακλάγκανος, 1997). Για την αποτελεσματική διενέργεια των ελέγχων οι εσωτερικοί ελεγκτές ή αλλιώς επιθεωρητές, πρέπει να είναι ανεξάρτητοι από επιρροές των ελεγχόμενων. Για το λόγο αυτό οργανωτικά το τμήμα των εσωτερικών ελεγκτών συνήθως υπάγεται, απευθείας στη Διοίκηση της επιχείρησης ή στην Επιτροπή Ελέγχου (Παπαστάθης, 2003).

Οι αρμοδιότητες των εσωτερικών ελεγκτών ποικίλουν από επιχείρηση σε επιχείρηση και είναι δυνατόν να περιορίζονται σε ελέγχους τηρήσεως των εσωτερικών οδηγιών ή κανονισμών ή να εκτείνονται σε λειτουργικούς και διαχειριστικούς ελέγχους διαφόρων τμημάτων της επιχείρησης. Οι εσωτερικοί ελεγκτές παρέχουν στη διοίκηση αξιόλογες πληροφορίες για τη λήψη αποφάσεων που διασφαλίζουν την αποτελεσματική λειτουργία της. Ο εσωτερικός ελεγκτής, επιθεωρώντας το σύστημα εσωτερικού ελέγχου, αξιολογεί τόσο τον αποτελεσματικό σχεδιασμό του συστήματος, όσο και την αποτελεσματική λειτουργία του. Ο εσωτερικός ελεγκτής πρέπει να έχει διαρκή ετοιμότητα και ευαισθησία για την κάλυψη γεγονότων μέσα στην επιχείρηση που χρειάζονται να αναφερθούν στα ανώτερα ιεραρχικά κλιμάκια (Παπαστάθης, 2003).

Ο ρόλος των εσωτερικών ελεγκτών στις σύγχρονες οικονομικές μονάδες και κρατικούς οργανισμούς γίνεται όλο και σπουδαιότερος. Χαρακτηριστικό είναι το γεγονός ότι στις περισσότερες ανεπτυγμένες οικονομίες έχουν συσταθεί Ινστιτούτα Εσωτερικών Ελεγκτών, τα οποία προωθούν και προάγουν τα θέματα του εσωτερικού ελέγχου σε νέους τομείς της επιχειρηματικής δράσης (Παπαστάθης, 2003).

Βασικά εργαλεία των εσωτερικών ελεγκτών είναι (Τριανταφυλλίδης, 2006):

A. Τα Διεθνή Πρότυπα (Standards for the Professional Practice of Internal Auditing).

Σε παγκόσμιο και εθνικό επίπεδο τα πλέον έγκυρα και γενικής αποδοχής ελεγκτικά πρότυπα που καθορίζουν τη φύση, την έκταση και το σκοπό της

υπηρεσίας του εσωτερικού ελέγχου εμπεριέχονται στα εκδοθέντα από το Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών «Πρότυπα για την Επαγγελματική Εφαρμογή Εσωτερικού Ελέγχου». Σύμφωνα με το Ελληνικό Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών (δικτυακός τόπος www.hiia.gr, 2009), ο σκοπός των προτύπων είναι να:

- i. Περιγράφουν τις βασικές αρχές που θα πρέπει να διέπουν την πρακτική του Εσωτερικού Ελέγχου,
- ii. Αποτελέσουν το γενικό πλαίσιο βάσει του οποίου παρέχονται και προάγονται οι προστιθέμενης αξίας δραστηριότητες του Εσωτερικού Ελέγχου,
- iii. Αποτελέσουν μέτρο αξιολόγησης της απόδοσης του εσωτερικού ελέγχου,
- iv. Προωθήσουν τη βελτίωση σε οργανωτικές διαδικασίες και λειτουργίες.

Στο σημείο αυτό πρέπει να επισημανθεί ότι η πεποίθηση της Διοίκησης ότι τα Πρότυπα δεν προσθέτουν αξία στην επιχείρηση, η έλλειψη του απαραίτητου προσωπικού και χρόνου, η μη συμμόρφωση με το πρότυπο 1300 (πρόγραμμα διαβεβαίωσης και βελτίωσης ποιότητας) σε πολλές επιχειρήσεις διεθνώς, αποτελούν εμπόδιο για την αποτελεσματική εργασία του εσωτερικού ελεγκτή (Bumaby et al, 2009).

B. Ο Κώδικας Δεοντολογίας του Διεθνούς Ινστιτούτου Εσωτερικών Ελεγκτών (IIA).

Ο Κώδικας Δεοντολογίας του Διεθνούς Ινστιτούτου Εσωτερικών Ελεγκτών (IIA) εξειδικεύει τους κανόνες συμπεριφοράς τους, ως προσώπων και επαγγελματιών, όσον αφορά την Ακεραιότητα, Αντικειμενικότητα και Εμπιστευτικότητα που πρέπει να επιδεικνύουν (Πάσχας και συν., 2006).

Ενδεικτικό παράδειγμα της χρησιμότητας του Κώδικα είναι η κατοχύρωση σε αυτόν από το Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών, της ανεξαρτησίας, που θεωρείται η σφραγίδα του ελεγκτικού επαγγέλματος, κατοχυρώνεται όμως και από άλλους οργανισμούς, καθώς έχουν αναγνωρίσει τη σημαντικότητα της, τόσο από επαγγελματική, όσο και από ηθική άποψη και την έχουν κωδικοποιήσει και αυτοί σε κώδικες επαγγελματικής ηθικής (Vanasco, 1994).

Γ. Η Πιστοποίηση των Εσωτερικών Ελεγκτών.

Την κύρια υπευθυνότητα για την επαγγελματική επάρκεια και πιστοποίηση, έχουν τόσο η υπηρεσία εσωτερικού ελέγχου όσο και κάθε ένας εσωτερικός ελεγκτής, κάτι που ορίζεται και από τον Κώδικα Δεοντολογίας του Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών (IIA) (Πάσχας και συν., 2006).

Δ. Η συνεχής επαγγελματική εκπαίδευσή τους.

Οι εσωτερικοί ελεγκτές πρέπει να διατηρούν την τεχνική τους επάρκεια μέσω συνεχούς εκπαίδευσης και έχουν την προσωπική ευθύνη για τη συνέχιση της εκπαίδευσής τους προκειμένου να διατηρήσουν την επαγγελματική τους επάρκεια. Πρέπει να ενημερώνονται για τις βελτιώσεις και τις πρόσφατες

εξελίξεις σε πρότυπα, στις διαδικασίες και στις τεχνικές του εσωτερικού ελέγχου. Η συνεχής εκπαίδευση μπορεί να επιτευχθεί μέσω της ιδιότητας του ως μέλους και της συμμετοχής του σε επαγγελματικούς συλλόγους, καθώς και μέσω της παρακολούθησης συνεδρίων, σεμιναρίων, μαθημάτων ανώτερης εκπαίδευσης καθώς και μέσω εσωτερικών εκπαιδευτικών προγραμμάτων και συμμετοχή σε ερευνητικά προγράμματα (Παπαστάθης, 2003).

Η πιστοποίηση των εσωτερικών ελεγκτών και ειδικότερα η βασική το CIA (Certified Internal Auditor), αλλά και άλλες εξειδικευμένες πιστοποιήσεις, όπως το CFSA (Certified Financial Services Auditor), CCSA (Certification in Control Self Assessment), CGAP (Certified Government Auditing Professional), αποτελεί μια διαδικασία όπου μετά από διεθνείς εξετάσεις οι επαγγελματίες Εσωτερικοί Ελεγκτές που πληρούν παράλληλα και σειρά από συγκεκριμένες προϋποθέσεις, πέραν της επιτυχίας στις εξετάσεις, πιστοποιούν με διεθνή standards το επίπεδο των δεξιοτήτων τους (Πάσχας και συν., 2006). Για τη διατήρηση της όμως, απαραίτητη είναι η συνεχής εκπαίδευση με πρωτοβουλία των ίδιων, όπως προαναφέρθηκε.

2.4 Σχέσεις εσωτερικών και εξωτερικών ελεγκτών

Οι εσωτερικοί και οι εξωτερικοί ελεγκτές έχουν πολλές ομοιότητες, όπως το κοινό ενδιαφέρον τους για την αποτελεσματικότητα των εσωτερικών οικονομικών λειτουργιών, το γεγονός ότι υπόκεινται σε κώδικες ηθικής, ότι πρέπει να συγκεντρώνουν κάποια τυπικά προσόντα και γνώση για τον οργανισμό και τους στρατηγικούς κινδύνους που αντιμετωπίζει. Ωστόσο, στο σημείο αυτό θα μπορούσαμε να αναφέρουμε τα στοιχεία που διακρίνουν τους εσωτερικούς από τους εξωτερικούς ελεγκτές.

Ο εσωτερικός έλεγχος σε σχέση με τον εξωτερικό έλεγχο διαφέρουν τόσο στο αντικείμενο του ελέγχου (δηλαδή τι ελέγχεται), όσο και στο υποκείμενο του ελέγχου (ποια πρόσωπα διενεργούν τον έλεγχο και ποια τα προσόντα τους), καθώς επίσης και στις διαδικασίες ελέγχου (Κουτούπης, 2012).

Οι εσωτερικοί ελεγκτές εξαρτώνται άμεσα από την οικονομική μονάδα, καθώς ο εσωτερικός έλεγχος είναι ενταγμένος μέσα στην οντότητα της επιχείρησης ως μια από τις λειτουργίες της και διενεργείται από δικούς της υπαλλήλους, γεγονός που ίσως επηρεάζει την απαραίτητη ανεξαρτησία και αντικειμενικότητα που πρέπει να επιδεικνύουν (Κουτούπης, 2012). Αντίθετα, οι εξωτερικοί ελεγκτές δεν έχουν καμία υπαλληλική σχέση με τον φορέα που ελέγχουν.

Κύριο μέλημα του εσωτερικού ελέγχου είναι να διαπιστώνει δειγματοληπτικά την καλή εφαρμογή των διαδικασιών καθώς και η αξιολόγηση τους για την εύρυθμη λειτουργία του οργανισμού. Αντίθετα, ο αντικειμενικός σκοπός του εξωτερικού ελέγχου είναι η έκφραση γνώμης επί των ετήσιων οικονομικών καταστάσεων, των

στοιχείων του ισολογισμού, καθώς και των αποτελεσμάτων χρήσης και του κατά πόσο αυτά έχουν καταρτισθεί σύμφωνα με τα διεθνή λογιστικά πρότυπα και αρχές.

Ακόμα μια διαφορά εντοπίζεται και στα απαιτούμενα προσόντα μεταξύ των εσωτερικών και των εξωτερικών ελεγκτών. Για να πιστοποιηθεί ένας εξωτερικός ελεγκτής θα πρέπει να πληροί μια σειρά από προϋποθέσεις, όπως να εργάζεται τουλάχιστον 3 έτη ως ελεγκτής, να εξεταστεί επιτυχώς σε σειρά μαθημάτων που εξετάζονται από το Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών (ΣΟΕΛ) ή να κατέχει αντίστοιχο ξένο τίτλο πιστοποίησης εγκεκριμένου ελεγκτή- λογιστή (π.χ. ACCA, ACA, CPA κλπ.) σε συνδυασμό με επιτυχή εξέταση σε συγκεκριμένο αριθμό μαθημάτων από το Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών (ΣΟΕΛ). Αντιθέτως, η κείμενη νομοθεσία στην χώρα μας, αλλά και η διεθνής πρακτική δεν απαιτούν από τους εσωτερικούς ελεγκτές να πληρούν παρά ελάχιστες προϋποθέσεις. Παρ' όλα αυτά, ο συνεχής αυξανόμενος ανταγωνισμός και επαγγελματισμός σε αυτό τον τομέα οδήγησε στην κατοχή επαγγελματικών τίτλων εσωτερικού ελέγχου όπως αυτές του Πιστοποιημένου Εσωτερικού Ελεγκτή (Certified Internal Auditor- CIA), του Ορκωτού Εσωτερικού Ελεγκτή (Chartered Internal Auditor- CMIIA) κλπ. από την πλειονοψηφία των εσωτερικών ελεγκτών.

Την σημερινή εποχή, ο εσωτερικός και ο εξωτερικός έλεγχος πρέπει να συνεργάζονται ώστε να μειώνεται η επικάλυψη των εργασιών είτε του ενός, είτε του άλλου μέρους. Μέσω της εναρμόνισης και του συντονισμού των εργασιών των δύο φορέων σε μία ολοκληρωμένη ελεγκτική διαδικασία μπορεί να προκύψει ως αποτέλεσμα η μείωση, αν όχι η ελαχιστοποίηση των επικαλύψεων και η αποφυγή διπλής εργασίας, ενώ την ίδια στιγμή παρέχεται η βεβαιότητα ότι καμία περιοχή δεν θα μείνει εκτός ελέγχου, γεγονός που μπορεί να επιφέρει σημαντική μείωση του κόστους των δύο αυτών υπηρεσιών (Κουτούπης, 2012).

Με βάση τα ανωτέρω, η συνεργασία των δύο φορέων έγκειται στην τακτική τους επαφή κατά τη διάρκεια του έτους για τη συζήτηση των παρακάτω σημείων:

- i. Το ετήσιο πρόγραμμα ελέγχων της Υπηρεσίας Εσωτερικού Ελέγχου το οποίο θα πρέπει να κοινοποιείται ή να συζητείται κάθε χρόνο με τον εξωτερικό ελεγκτή έτσι ώστε να το λαμβάνει υπόψη του στον δικό του σχεδιασμό ελέγχου (scoring).
- ii. Την επισκόπηση του έργου της Υπηρεσίας Εσωτερικού Ελέγχου και της υλοποίησης των σχετικών προγραμμάτων ελέγχου (με επισκόπηση των φακέλων ελέγχου, των φύλλων ελέγχου, των ευρημάτων και των εισηγήσεων για βελτίωση) (Κουτούπης, 2012).

2.5 Θέματα που εξετάζει ο Εσωτερικός Έλεγχος

Σκοπός του εσωτερικού ελέγχου είναι η παροχή υψηλού επιπέδου υπηρεσιών προς τη Διοίκηση, μέσω επιστημονικών αναλύσεων, με σκοπό την αξιολόγηση του συστήματος της και τον περιορισμό των επιχειρησιακών κινδύνων (Karagiorgos et al., 2006; Karagiorgos et al., 2009).

Ο αντικειμενικός σκοπός του εσωτερικού ελέγχου είναι η παροχή εξειδικευμένου και υψηλού επιπέδου υπηρεσιών προς τη διοίκηση, μέσω αξιολόγησης του συστήματος εσωτερικού ελέγχου, η προσφορά βοήθειας στα μέλη του οργανισμού, γενικότερα, ώστε να ασκούν αποτελεσματικά τα καθήκοντα τους, μέσω επιστημονικών αναλύσεων και αξιολογήσεων καθώς και η παροχή σχετικών συμβουλών με το ελάχιστο δυνατό κόστος.

Ειδικότερα, στα πλαίσια του σκοπού αυτού, ο εσωτερικός έλεγχος εξετάζει και αξιολογεί (Dittenhofer M., 2001, σελ. 446; Παπαστάθης, 2003):

- ❖ Την ύπαρξη συστήματος οργάνωσης και επάρκειας του σε όλα τα ιεραρχικά επίπεδα. Επίσης, την ύπαρξη διαδικασιών και εξουσιοδοτήσεων που ρυθμίζουν τις σχέσεις συναλλαγών- συνεργασίας με τρίτους.
- ❖ Την αποτίμηση της απόδοσης της διοίκησης όλων των τμημάτων που εμπλέκονται στην παραγωγική διαδικασία.
- ❖ Τη συστηματική παρακολούθηση και αξιολόγηση του επιχειρηματικού κινδύνου καθώς και την αποτελεσματική διαχείριση του.
- ❖ Τις επικερδείς και μη δραστηριότητες, μέσω αναλύσεων και εντοπισμού των σημείων εκείνων που επιδέχονται βελτίωση, επιφέροντας άμεσα θετικά αποτελέσματα.
- ❖ Την αξιολόγηση απόδοσης των επενδύσεων σύμφωνα με τον αρχικό σχεδιασμό αυτών.
- ❖ Την αποφυγή, μέσω της παρουσίας του εσωτερικού ελέγχου, ατασθαλιών, καταχρήσεων, κλοπών, φθορών, απόκρυψη στοιχείων, προσπορισμό οικονομικών οφελών, καθώς και την αδιαφορία των ιθυνόντων.
- ❖ Τη διαπίστωση, το κατά πόσο οι υπηρεσίες- τμήματα έχουν σαφή αντίληψη της αποστολής και των αρμοδιοτήτων που τους έχουν εκχωρηθεί. Αν δηλαδή είναι κατάλληλα στελεχωμένες και αν αξιοποιείται κατά άριστο τρόπο το ανθρώπινο δυναμικό.
- ❖ Την ακρίβεια, την εξασφάλιση της πληρότητας και την αξιοπιστία των οικονομικών καταστάσεων και βιβλίων.
- ❖ Τα ευρήματα του ελέγχου τα οποία πρέπει να συζητά με τους ελεγχόμενους, κατά τη διάρκεια του ελέγχου και πριν τη σύνταξη της συνοπτικής έκθεσης (εκτός των απορρήτων).
- ❖ Τον τρόπο επικοινωνίας και συνεργασίας των εργαζομένων τόσο σε επίπεδο τμήματος, όσο και μεταξύ των τμημάτων. Τις αδυναμίες και τα προβλήματα του προσωπικού (απώλεια ηθικού, συνεχείς αποχωρήσεις, δυσφορία για

παραγωγή έργου κλπ.), τα οποία οδηγούν σε δυσάρεστα αποτελέσματα και για τα δύο μέρη.

Τέλος, συντάσσονται οι εκθέσεις οι οποίες υποβάλλονται στον προϊστάμενο του τμήματος για συζήτηση και τελική έγκριση. Στη συνέχεια παρακολουθείται η εφαρμογή των αποφάσεων της διοίκησης που προέκυψαν από τη συζήτηση των εκθέσεων του τμήματος.

Αξίζει να σημειωθεί ότι στην ελληνική καθώς και στις υπόλοιπες ευρωπαϊκές αγορές επικρατεί μια λανθασμένη αντίληψη που εξακολουθεί να θεωρεί ότι η λειτουργία του εσωτερικού ελέγχου μιας επιχείρησης πρέπει να ασχολείται αποκλειστικά και μόνο με τους καθαρούς οικονομικούς ελέγχους. Οι σύγχρονες διοικήσεις των επιχειρήσεων κατανοούν, όμως, την εμβέλεια και τη νέα αντίληψη της χρησιμότητας του εσωτερικού ελέγχου και γνωρίζοντας ότι αυτός μπορεί να συμβάλλει καθοριστικά στη διαχείριση των κινδύνων και των προκλήσεων σε όλους τους τομείς των δραστηριοτήτων τους, εξασφαλίζοντας έτσι την ανταγωνιστικότητα και κατ' επέκταση τη βιωσιμότητα τους. Η παγκοσμιοποίηση, οι αλλαγές στις κοινωνικές προτεραιότητες και η πρόσβαση στην πληροφόρηση σε πραγματικό χρόνο, αλλάζουν συνεχώς και εκ θεμελίων τον τρόπο του «επιχειρείν».

Σήμερα, οι μέτοχοι των επιχειρήσεων θα πρέπει να ενημερώνονται από τις αντίστοιχες διοικήσεις με σαφήνεια, διαφάνεια και υπευθυνότητα όχι μόνο για τις οικονομικές εταιρικές επιδόσεις, αλλά και για θέματα όπως (Χαλκιάπουλος, 2002):

- ❖ η επιχειρησιακή περιβαλλοντική τακτική,
- ❖ η διαχείριση του ανθρώπινου δυναμικού,
- ❖ η ασφαλής διεκπεραίωση των διαδικασιών,
- ❖ η διασφάλιση της ποιότητας των προϊόντων,
- ❖ οι τεχνολογίες πληροφορικής.

2.6 Ανεξαρτησία και αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου

Μια από τις πιο σημαντικές παραμέτρους που πρέπει να ληφθούν σοβαρά υπόψη από τη διοίκηση έτσι ώστε ένας εσωτερικός έλεγχος να χαρακτηριστεί επιτυχημένος και μάλιστα από τις πιο βασικές, είναι η «ανεξαρτησία» του εσωτερικού ελέγχου, που σημαίνει ότι οι εσωτερικοί ελεγκτές πρέπει να είναι ανεξάρτητοι από τις δραστηριότητες που ελέγχουν. Να έχουν δηλαδή πλήρη, ελεύθερη και ανεμπόδιστη πρόσβαση σε όλες τις δραστηριότητες της επιχείρησης. Ο όρος ανεξαρτησία εμπεριέχει επίσης τη δυνατότητα που προσφέρεται προκειμένου οι ίδιοι να εκτελούν την εργασία τους ελεύθεροι και να είναι εντελώς απαλλαγμένοι από κάθε είδους παρεμβάσεις. Αυτό επιτυγχάνεται, όταν τους παρέχεται η ανάλογη υποστήριξη από διοικητικό συμβούλιο. Επίσης, ανεξαρτησία σημαίνει στήριξη για την επάρκεια λειτουργίας του τμήματος εσωτερικού ελέγχου και απαίτηση για αναβαθμισμένες

υπηρεσίες. Γενικά, ενδείκνυται η υπαγωγή του εσωτερικού ελέγχου σε ανώτατο ιεραρχικό επίπεδο όπως στο διευθύνοντα σύμβουλο ή την επιτροπή ελέγχου. Η ένταξη αυτή προσδίδει κύρος, αντικειμενικότητα και αποτελεσματικότητα στην όλη διαδικασία (Παπαστάθης, 2003; Nashwa, 2005).

Η αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου αναφέρεται σε μια σειρά παραμέτρων που πρέπει να ληφθούν σοβαρά υπόψη από τη διοίκηση. Ως τέτοιες θεωρούνται:

- α. Η ξεκάθαρη πολιτική και στρατηγική που θα πρέπει να έχει η διοίκηση για τον εσωτερικό έλεγχο.
- β. Η ελευθερία δράσης και το περιβάλλον μέσα στο οποίο διεξάγεται η λειτουργία του ελέγχου (The control environment). Το κατά πόσο δηλαδή οι εσωτερικοί ελεγκτές έχουν την ελευθερία κινήσεων και το απρόσκοπτο της πρόσβασης στα αρχεία της εταιρίας, στο προσωπικό και στα περιουσιακά της στοιχεία.
- γ. Η αναγκαιότητα. Το κατά πόσο δηλαδή η διοίκηση επιθυμεί ο εσωτερικός έλεγχος να λειτουργεί ως απαραίτητο εργαλείο και όχι ως μέσον πυρόσβεσης και αστυνόμευσης (Παπαστάθης, 2003).
- δ. Η ιδιαίτερη σημασία που δίνεται στην εκτίμηση κινδύνων, στην πληροφόρηση και επικοινωνία (Information and Communication) και στην επόπτευση (Monitoring) (Καζαντζής, 2006; Δρογαλάς, Φωτιάδης, Σουμπενιώτης, 2005; Smith G. Communication Skills are critical for internal auditors, 2005).

2.7 Πρότυπα Εσωτερικού Ελέγχου

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

Σε περίπτωση που οι εσωτερικοί ελεγκτές ή η λειτουργία εσωτερικού ελέγχου εμποδίζεται από το ισχύον νομικό ή κανονιστικό πλαίσιο να εφαρμόσουν ορισμένα μέρη των Προτύπων, είναι υποχρεωμένοι να συμμορφώνονται με τα υπόλοιπα μέρη τους και να προβαίνουν στις σχετικές γνωστοποιήσεις.

Εάν τα Πρότυπα χρησιμοποιούνται σε συνδυασμό με πρότυπα που εκδίδονται από άλλους επίσημους φορείς, οι κοινοποιήσεις του εσωτερικού ελέγχου μπορεί να αναφέρουν τη χρήση άλλων προτύπων, εφόσον αυτό κρίνεται απαραίτητο. Στην περίπτωση αυτή, εάν υπάρχουν αντιφάσεις μεταξύ των Προτύπων και λοιπών

προτύπων, οι εσωτερικοί ελεγκτές και η λειτουργία του εσωτερικού ελέγχου οφείλουν να συμμορφώνονται με τα Πρότυπα, ενώ δύνανται να συμμορφώνονται και με τα άλλα πρότυπα, εάν αυτά λειτουργούν περισσότερο περιοριστικά.

Ο σκοπός των Προτύπων είναι:

1. Να σκιαγραφήσουν τις βασικές αρχές που αντιπροσωπεύουν την ενδεικνυόμενη πρακτική του εσωτερικού ελέγχου.
2. Να παράσχουν ένα πλαίσιο για την εφαρμογή και προώθηση ενός ευρέος φάσματος προστιθέμενης αξίας υπηρεσιών εσωτερικού ελέγχου.
3. Να εγκαθιδρύσουν τη βάση για την αξιολόγηση της απόδοσης του εσωτερικού ελέγχου.
4. Να προωθήσουν τις βελτιωμένες οργανωσιακές διαδικασίες και λειτουργίες (IIA, 2013)

Τα Πρότυπα αποτελούνται από τρεις κατηγορίες:

A. Τα Πρότυπα Χαρακτηριστικών (Attribute Standards- Σειρά 1000), τα οποία ασχολούνται με τα χαρακτηριστικά των οργανισμών και των ατόμων που εφαρμόζουν εσωτερικό έλεγχο και αποτελούνται από τα παρακάτω πρότυπα:

- ❖ 1000- Σκοπός, Δικαιοδοσία και Ευθύνη: ο σκοπός, η δικαιοδοσία και η ευθύνη της λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου πρέπει επίσημα να καθορίζονται σε έναν, εγκεκριμένο από το συμβούλιο, κανονισμό εσωτερικού ελέγχου, σύμφωνα με τον Ορισμό Εσωτερικού Ελέγχου, τον Κώδικα Δεοντολογίας και τα Πρότυπα. Ο επικεφαλής εσωτερικού ελέγχου πρέπει να αναθεωρεί τον κανονισμό εσωτερικού ελέγχου σε τακτική βάση και να τον θέσει υπόψη της ανώτερης διοίκησης και του συμβουλίου για έγκριση.
- ❖ 1100- Ανεξαρτησία και Αντικειμενικότητα: η λειτουργία εσωτερικού ελέγχου πρέπει να είναι ανεξάρτητη και οι εσωτερικοί ελεγκτές πρέπει να είναι αντικειμενικοί κατά την εκτέλεση του έργου τους.
- ❖ 1200- Επαγγελματική Επάρκεια και Δέουσα Επαγγελματική Επιμέλεια: τα έργα πρέπει να εκτελούνται με επαγγελματική επάρκεια και δέουσα επαγγελματική επιμέλεια.
- ❖ 1300- Πρόγραμμα Διαβεβαίωσης και Βελτίωσης Ποιότητας: ο επικεφαλής εσωτερικού ελέγχου πρέπει να αναπτύσσει και να διατηρεί ένα πρόγραμμα διαβεβαίωσης και βελτίωσης ποιότητας (IIA, 2013).

B. Τα Πρότυπα Διεξαγωγής (Performance Standards- Σειρά 2000), τα οποία περιγράφουν τη φύση των υπηρεσιών εσωτερικού ελέγχου και παρέχουν ποιοτικά κριτήρια για την αξιολόγηση αυτών των υπηρεσιών, και αποτελούνται από τα παρακάτω πρότυπα:

- ❖ 2000- Διαχείριση της Λειτουργίας Εσωτερικού Ελέγχου: ο επικεφαλής εσωτερικού ελέγχου πρέπει να διαχειρίζεται αποτελεσματικά τη

λειτουργία εσωτερικού ελέγχου έτσι ώστε να εξασφαλίζει ότι η λειτουργία προσθέτει αξία στον οργανισμό.

- ❖ 2100- Φύση των εργασιών: η λειτουργία εσωτερικού ελέγχου πρέπει να αξιολογεί και να συμβάλλει στη βελτίωση των διαδικασιών διακυβέρνησης, των διαδικασιών διαχείρισης κινδύνων και των διαδικασιών ελέγχου, υιοθετώντας μια συστηματική και συνετή προσέγγιση.
- ❖ 2200- Σχεδιασμός Έργου: οι εσωτερικοί ελεγκτές πρέπει να αναπτύσσουν και να αποτυπώνουν τον σχεδιασμό κάθε έργου, ο οποίος θα περιλαμβάνει τους αντικειμενικούς σκοπούς, το εύρος, το χρονοδιάγραμμα και την κατανομή των πόρων.
- ❖ 2300- Διεξαγωγή του Έργου- οι εσωτερικοί ελεγκτές πρέπει να αναγνωρίζουν, να αξιολογούν και να καταγράφουν επαρκείς πληροφορίες, έτσι ώστε να επιτύχουν τους αντικειμενικούς σκοπούς του έργου.
- ❖ 2400- Κοινοποίηση Αποτελεσμάτων: οι εσωτερικοί ελεγκτές πρέπει να κοινοποιούν τα αποτελέσματα των έργων.
- ❖ 2500- Παρακολούθηση Προόδου: ο επικεφαλής εσωτερικού ελέγχου πρέπει να καθιερώνει και να διατηρεί ένα σύστημα παρακολούθησης της τακτοποίησης των αποτελεσμάτων που κοινοποιούνται στη διοίκηση.
- ❖ 2600- Κοινοποίηση της Αποδοχής Κινδύνων: όταν ο επικεφαλής εσωτερικού ελέγχου συμπεράνει ότι η διοίκηση έχει αποδεχτεί έναν βαθμό κινδύνου στον οποίο δεν μπορεί να ανταποκριθεί ο οργανισμός, τότε ο επικεφαλής εσωτερικού ελέγχου πρέπει να συζητήσει το θέμα με την διοίκηση. Εάν το ζήτημα σχετικά με τον κίνδυνο δεν επιλυθεί, ο επικεφαλής εσωτερικού ελέγχου πρέπει να αναφέρει το θέμα στο συμβούλιο προς διευθέτηση (ΠΑ, 2013).

Γ. Τα Πρότυπα Εφαρμογής (Implementation Standards), τα οποία αναλύουν περαιτέρω τα Πρότυπα Χαρακτηριστικών και Διεξαγωγής και παρέχουν τις απαιτήσεις που ισχύουν τόσο για τις υπηρεσίες διαβεβαίωσης όσο και για τις συμβουλευτικές υπηρεσίες (ΠΑ, 2013).

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3

Αρθρογραφική Επισκόπηση

Ο **R. Mussari**² διερεύνησε την εφαρμογή των ελεγκτικών μεταρρυθμίσεων σε ιταλικούς δήμους το 1990. Από την έρευνα αυτή δεν μπορούν να προκύψουν αντιπροσωπευτικά συμπεράσματα, καθώς η μελέτη αυτή διεξήχθη μόνο σε δήμους της περιφέρειας της Τοσκάνης. Παρόλα αυτά, τα αποτελέσματα της έρευνας αυτής έδειξαν ότι οι αλλαγές στη νομοθεσία που αφορούν τον έλεγχο στη τοπική αυτοδιοίκηση δεν μπορούν να κριθούν στην πράξη, καθώς πρόκειται για μια νέα σχετικά μεταρρύθμιση.

Η **M. Davies**³ το 2001 εξέτασε τις διαδικασίες εσωτερικού ελέγχου σε επίπεδο τοπικής αυτοδιοίκησης στην Ουαλία. Μια σειρά από διάφορους παράγοντες (π.χ. νομοθεσία, τεχνολογία κ.λ.π.) έχουν επηρεάσει το ρόλο και τις μεθόδους εργασίας του εσωτερικού ελέγχου στο πλαίσιο του δημόσιου τομέα τα τελευταία χρόνια. Κυρίως όμως η ενίσχυση του ρόλου του εσωτερικού ελέγχου οφείλεται στις αυξημένες πιέσεις του προς τους φορείς του δημοσίου λόγω των περιορισμένων πόρων και την ανάγκη να εξασφαλιστεί η χρηστή αξιοποίηση των πόρων αυτών στην τοπική αυτοδιοίκηση.

Η αυξημένη έμφαση στην εταιρική διακυβέρνηση και τη δημόσια αναφορά έχει τοποθετήσει τον εσωτερικό ελεγκτή σε μια πιο εστιασμένη θέση. Οι οργανισμοί στρέφονται όλο και περισσότερο στους εσωτερικούς ελεγκτές προκειμένου αυτοί να δώσουν οδηγίες και συμβουλές σε όλα τα επίπεδα της διοίκησης.

Οι **West και Berman**⁴ το 2006 εξέτασαν το ρόλο της Επιτροπής Ελέγχου σε πόλεις των ΗΠΑ με πληθυσμό άνω των 65.000 κατοίκων. Παρόλο τις νομοθετικές απαιτήσεις, διαπιστώθηκε πως οι περισσότερες πόλεις δεν έχουν Επιτροπές Ελέγχου, ενώ σε εκείνες που υπάρχει, εντοπίζεται σημαντική διαφορά ως προς το εύρος των δραστηριοτήτων που εκτελούν. Οι περισσότερες επιτροπές συμμετέχουν σε ένα ευρύ φάσμα δραστηριοτήτων που σχετίζονται με τον εξωτερικό έλεγχο, τους κώδικες δεοντολογίας και ηθικής, τον εσωτερικό έλεγχο και τον έλεγχο της διοίκησης.

Οι Επιτροπές Ελέγχου μπορούν να προσφέρουν πολλά στη χρηματοοικονομική διοίκηση των πόλεων ανάλογα με το ενδιαφέρον και την εμπειρογνωμοσύνη των μελών τους. Η οργανωσιακή κουλτούρα, τα χαρακτηριστικά της τοπικής κοινωνίας

² R. Mussari, «Italian Municipal Audit: Half a reform», Financial Accountability & Management, Vol. 11, Issue 2, p. 127-140, May 1995

³ M. Davies, «The Changing Face of Internal Audit in Local Government- A survey On The Views of Welsh Local Government Internal Auditors», Journal of Finance and Management in Public Services, Vol. 1, 2001

⁴ J. P. West and E.M. Berman, «Audit Committees and Accountability in Local Government: A National Survey», International Journal of Public Administration, 2006, σελ. 329- 362

και οι σχέσεις με τους εκλεγμένους υπαλλήλους συνδέονται με την άσκηση των δραστηριοτήτων των επιτροπών ελέγχου.

Στα πλαίσια της εργασίας τους που αφορά τον εσωτερικό έλεγχο σε τοπικό επίπεδο, οι **Baltaci** και **Yilmaz**⁵ το 2006 διερεύνησαν τις συνθήκες εσωτερικού ελέγχου σε ορισμένες χώρες του κόσμου. Υπάρχουν χώρες, όπως οι ΗΠΑ, οι οποίες προασπίζουν την ύπαρξη εσωτερικού ελέγχου στις τοπικές κυβερνήσεις, οι οποίες είναι υπεύθυνες για τον σχεδιασμό συστημάτων εσωτερικού ελέγχου. Στη Σουηδία, η εντολή στους ελεγκτές ρυθμίζεται από την εθνική νομοθεσία και τους τοπικούς οργανισμούς. Οι ελεγκτές πρέπει να ακολουθούν τα γενικώς αποδεκτά ελεγκτικά πρότυπα στις τοπικές κυβερνήσεις που έχουν υιοθετηθεί στη χώρα.

Αντιθέτως, το γαλλικό μοντέλο δεν ταιριάζει απολύτως στον σύγχρονο ορισμό του εσωτερικού ελέγχου σε τοπικό επίπεδο. Υπάρχει ένα τοπικό τμήμα ελέγχου που είναι υπεύθυνο για τον έλεγχο των οικονομικών στοιχείων. Στη Μεγάλη Βρετανία έχει υιοθετηθεί Κώδικας Πρακτικής για τον εσωτερικό έλεγχο σε τοπικό επίπεδο. Η νομοθεσία και κανονισμοί απαιτούν από τις τοπικές κοινωνίες στην Αγγλία, την Ουαλία, την Σκωτία και την Βόρεια Ιρλανδία να διαθέτουν εσωτερικό έλεγχο σύμφωνα με τον Κώδικα αυτόν.

Σε έκθεση το Κέντρο Οικονομικής και Κοινωνικής Ανάπτυξης (**CESD**)⁶ το 2008 μελετά τον έλεγχο της χρηματοοικονομικής διοίκησης στους δήμους του Αζερμπαϊτζάν. Διαπιστώνει ότι δεν υπάρχει θεσμικό και πολιτικό πλαίσιο που διέπει τη δραστηριότητα της τοπικής αυτοδιοίκησης στο Αζερμπαϊτζάν και περιλαμβάνει εγκατάσταση του συστήματος εσωτερικού ελέγχου στους δήμους. Οι δήμοι στερούνται συστήματος εσωτερικού ελέγχου. Απουσιάζουν επίσης τα μέσα και τα εργαλεία που απαιτούνται για τη διαμόρφωση αποτελεσματικού συστήματος εσωτερικού ελέγχου στις τοπικές κοινωνίες, όπως η κατάλληλη εκπαίδευση των εσωτερικών ελεγκτών ή η υιοθέτηση των αναγκαίων επαγγελματικών κανόνων και προτύπων.

Οι **Jorge** και **Costa**⁷ το 2009 μελέτησαν την ύπαρξη και εφαρμογή διαδικασιών εσωτερικού ελέγχου σε 84 δήμους της Πορτογαλίας. Νέες τάσεις προκύπτουν στον εσωτερικό έλεγχο στην Πορτογαλία σε επίπεδο τοπικής αυτοδιοίκησης, με έμφαση σε πρότυπα που έχουν χρησιμοποιηθεί στον ιδιωτικό τομέα και σε διεθνές επίπεδο, στη διαχείριση του κινδύνου και τη διακυβέρνηση, η οποία μπορεί να βελτιώσει την ποιότητα, την αξιοπιστία και τη διαφάνεια των πληροφοριών, είτε για την εσωτερική διοίκηση, είτε για τους σκοπούς της εξωτερικής πληροφόρησης.

⁵ M. Baltaci and S. Yilmaz, «Keeping an Eye on Subnational Government: Internal Control and Audit at Local Levels», The International Bank for Reconstruction and Development/ The World Bank, 2006

⁶ Center of Economic and Social Development, «The Auditing of Local Government Financial Management in Azerbaijan: Comparative Analysis», 2008

⁷ S. Jorge and A. Costa, «Internal auditing amongst Portuguese municipalities», Revista Enfoques: Ciencia Política y Administración Pública, vol. VII, 2009, σελ. 303-361

Από την έρευνα προέκυψε ότι οι περισσότεροι δήμοι δεν διαθέτουν συστήματα εσωτερικού ελέγχου και εσωτερικό ελεγκτή. Οι λόγοι που προβάλλονται για την μη ύπαρξη αυτών είναι ουσιαστικά η έλλειψη τεχνικών και ανθρώπινων πόρων. Σημαντικός αριθμός δήμων δεν πιστεύει στη σημασία της ανάγκης διατήρησης ενός τέτοιου συστήματος. Οι περισσότεροι δήμοι που διαθέτουν σύστημα εσωτερικού ελέγχου, το έχουν αναπτύξει μετά την εφαρμογή λογιστικών συστημάτων PALG (Plan of Accounting for Local Government). Οι διαδικασίες αυτές εσωτερικού ελέγχου καλύπτουν κυρίως τον έλεγχο των οικονομικών στοιχείων των δήμων καθώς και τον έλεγχο νομιμότητας.

Ο **Davey**⁸ το 2009 παρουσίασε μια έρευνα για τον έλεγχο σε τοπικό επίπεδο σε χώρες των Βαλκανίων και της Ανατολικής Ευρώπης. Η εργασία αυτή βασίστηκε στις διαδικασίες ελέγχου σε 13 χώρες κατά το 2007.

Σε ορισμένες χώρες, όπως η Αρμενία, η Κροατία, η ΠΓΔΜ, η Σερβία και η Ρουμανία, είναι υποχρεωτική η διατήρηση συστήματος εσωτερικού ελέγχου σε τοπικό επίπεδο. Σε ορισμένες μάλιστα περιπτώσεις θέτονται κριτήρια (οικονομικά ή πληθυσμιακά) για την υποχρέωση ή όχι της ύπαρξης ενός τέτοιου συστήματος.

Στη Ρωσία και την Ουκρανία αντίθετα, τα συστήματα εσωτερικών δικλίδων ασφαλείας αποτελούν μέρος της κάθετης ιεραρχίας που υπάγεται στο Υπουργείο Οικονομικών, ενώ οι κανονισμοί του Υπουργείου Οικονομικών στη Μολδαβία επιβάλλουν τον εσωτερικό έλεγχο. Στη Βοσνία Ερζεγοβίνη και το Μαυροβούνιο, οι δήμοι δεν είναι υποχρεωμένοι να διαθέτουν εσωτερικό έλεγχο, αν και ορισμένοι έχουν καθιερώσει τμήματα εσωτερικού ελέγχου οικειοθελώς.

Στην Αλβανία, την Κροατία, την ΠΓΔΜ, την Ρουμανία και την Σερβία, οι Υπουργοί Οικονομικών έχουν ιδρύσει κεντρικές μονάδες για την ενοποίηση όλων των διαδικασιών και προτύπων εσωτερικού ελέγχου σε όλο το δημόσιο τομέα. Στην πράξη βέβαια πολλοί δήμοι των χωρών αυτών λειτουργούν αντίθετα από τις απαιτήσεις των νόμων και κανονισμών ως προς την ύπαρξη και τη λειτουργία του εσωτερικού ελέγχου σε αυτούς.

Οι **Johnsen, Meklin, Oulasvirta** και **Vakkuri**⁹ διερευνούν τις διαδικασίες ελέγχου της απόδοσης συμπεριλαμβανομένης και της μέτρησης της απόδοσης σε τοπικό επίπεδο στη Φιλανδία και Νορβηγία. Συμπεραίνουν ότι ο έλεγχος της απόδοσης έχει ένα συγκεκριμένο λειτουργικό ρόλο στη τοπική αυτοδιοίκηση. Σε σύγκριση με τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων, ο έλεγχος της απόδοσης έχει μια πιο εμφανή σύνδεση τόσο με τη βελτίωση της απόδοσης όσο και με τις καθημερινές διαδικασίες διοίκησης των δήμων.

⁸ K. Davey, «Making Government Accountable- Local Government Audit in Postcommunist Europe», Local Government and Public Service Reform Initiative, 2009

⁹ A. Johnsen, P. Meklin, L. Oulasvirta and J. Vakkuri, «Performance auditing in local government: an exploratory study of perceived efficiency of municipal value for money auditing in Finland and Norway», European Accounting Review, 2010, σελ. 583- 599

Στη Φιλανδία, ο έλεγχος της απόδοσης διενεργείται από τη διοίκηση, τους εσωτερικούς ελεγκτές και από τα υψηλότερα πολιτικά όργανα (δημοτικά συμβούλια και οι επιτροπές ελέγχου). Στη Νορβηγία τόσο ο χρηματοοικονομικός όσο και ο έλεγχος της απόδοσης είναι υποχρεωτικοί, αλλά μόνο οι δημοτικοί ελεγκτές επιτρέπεται να διενεργούν έλεγχο σε επίπεδο τοπικής αυτοδιοίκησης.

Παρά τα κάποια προβλήματα που σχετίζονται με την ποιότητα των εκθέσεων ελέγχου των επιδόσεων, οι έλεγχοι αυτοί θεωρούνται χρήσιμο εργαλείο στη δημόσια διοίκηση και χρησιμοποιούνται από τη δημοτική διοίκηση και τους πολιτικούς φορείς στην λήψη αποφάσεων.

Το 2010, ο **Haimon**¹⁰ μελέτησε τον εσωτερικό έλεγχο σε τοπικό επίπεδο στο Ισραήλ. Η τοπική εξουσία διαθέτει αρκετή δύναμη σε πολιτικό και οικονομικό επίπεδο και επομένως ένας αποτελεσματικός έλεγχος είναι αναγκαίος για τη διασφάλιση των λειτουργιών των τοπικών κοινωνιών. Σε τοπικό επίπεδο η σημασία του εσωτερικού ελέγχου στο Ισραήλ έχει αυξηθεί σημαντικά τα τελευταία χρόνια. Η διαδικασία του εσωτερικού ελέγχου έχει αλλάξει και καλύπτει όλες τις λογιστικές και χρηματοοικονομικές πτυχές της λειτουργίας των Οργανισμών Τοπικής Αυτοδιοίκησης. Αντίστοιχα έχει αυξηθεί και ο ρόλος των εσωτερικών ελεγκτών μέσα στους οργανισμούς αυτούς.

Η θέση του εσωτερικού ελέγχου στους δήμους έχει δημιουργήσει υψηλές προσδοκίες και στους πολίτες. Ωστόσο, από τη μελέτη προκύπτει ένα χάσμα μεταξύ προσδοκιών και απόδοσης που έχει επίδραση στην αποδοτικότητα και αποτελεσματικότητα του τμήματος εσωτερικού ελέγχου στους δήμους.

Αντικείμενο μελέτης του **Saroyan**¹¹ το 2010 αποτέλεσε ο έλεγχος στους δήμους της Αρμενίας. Οι δημοτικές δραστηριότητες υπόκεινται σε υποχρεωτικό εσωτερικό έλεγχο. Το κύριο όργανο που είναι υπεύθυνο για τον έλεγχο των δραστηριοτήτων αυτών είναι το Δημοτικό Συμβούλιο, που πρέπει να δημιουργήσει με τα μέλη της μια Επιτροπή, η οποία θα είναι υπεύθυνη για τον αποτελεσματικό εσωτερικό έλεγχο.

Ο εσωτερικός έλεγχος σε τοπικό επίπεδο στην Ουγγαρία αποτέλεσε αντικείμενο μελέτης του **Sepsey**¹² το 2011. Διαπίστωσε ότι ο εσωτερικός έλεγχος που εφαρμόζεται από την τοπική αυτοδιοίκηση δεν εκπληρώνει τους στόχους και τις λειτουργίες του και στην πραγματικότητα δεν συμβάλλει στην εύρυθμη, οικονομική, αποδοτική και αποτελεσματική διοίκηση των τοπικών κοινωνιών. Στην πλειοψηφία των τοπικών κυβερνήσεων ο εσωτερικός έλεγχος έχει μια συστημική στάση, η οποία αποτυγχάνει να αξιολογήσει και να διασφαλίσει την αποτελεσματικότητα της διαχείρισης των κινδύνων και τον έλεγχο των διαδικασιών της τοπικής αυτοδιοίκησης.

¹⁰ Z. Haimon, «Internal Auditing in local government in Israel: Status vs effectiveness», Israel Affairs, 2010 σελ. 105- 114

¹¹ Z. Saroyan, «Local Governance in Armenia», Central European University, 2010

¹² T. Sersey, «Internal Audits at Local Governments- Audit Experiences of the State Audit Office of Hungary», Public Finance, 2011, σελ. 411- 428

Η κατάσταση αυτή οφείλεται εν μέρει από τις αντιφάσεις μεταξύ του νόμου περί Τοπικής Αυτοδιοίκησης και του νόμου περί των Δημόσιων Οικονομικών και εν μέρει από την κακή εφαρμογή του εσωτερικού ελέγχου και την παρερμηνεία του ρόλου του.

Οι **Monfardini** και **Maravic**¹³ το 2012 μελέτησαν τον έλεγχο στην τοπική αυτοδιοίκηση στην Ιταλία και την Γερμανία, δύο χώρες όπου έγιναν σημαντικές μεταρρυθμίσεις στον τομέα του ελέγχου. Παρατηρήθηκε μία αύξηση στις δραστηριότητες του ελέγχου τόσο σε ποιοτικούς όσο και σε ποσοτικούς όρους. Η αύξηση αυτή εντοπίστηκε και στα συστήματα εσωτερικού ελέγχου.

Στην Ιταλία κάθε δήμος διαθέτει υποχρεωτικό ελεγκτικό σώμα, το οποίο ονομάζεται *Organo di Revisione (OdR)*, που είναι υπεύθυνο για τον έλεγχο των δημοτικών οικονομικών και ένα υποχρεωτικό εσωτερικό όργανο, το *Segretario Comunale (SG)*, το οποίο ασχολείται με τη διασφάλιση της συμμόρφωσης με τους νόμους για κάθε διοικητική πράξη και με τις διαδικασίες που προτείνονται τόσο από το δημοτικό συμβούλιο όσο και από την εκτελεστική επιτροπή. Ενώ στην Ιταλία υπάρχει μια σαφής, συνεκτική και ορατή σύνδεση μεταξύ κεντρικού κράτους και των μεταρρυθμιστικών αλλαγών στο σύστημα ελέγχου, στη Γερμανία παρά τη μεταρρύθμιση της δημόσιας διοίκησης σε τοπικό επίπεδο συμβαίνει ακριβώς το αντίθετο.

Σε αντίθεση με τις παραπάνω μελέτες που πραγματοποιήθηκαν σε δήμους του εξωτερικού, ο **Φουστανάκης**¹⁴, το 2011 εξέτασε τις συνθήκες εσωτερικού ελέγχου στα πλαίσια της τοπικής αυτοδιοίκησης στην Ελλάδα και κυρίως στο δήμο του Πειραιά. Διαπίστωσε πως οι δήμοι της χώρας μας στην πλειοψηφία τους δεν διαθέτουν Υπηρεσία Εσωτερικού Ελέγχου ή ακόμα και αν τη διαθέτουν στο Οργανόγραμμα τους, όπως ο δήμος του Πειραιά, είτε βρίσκεται στα πρώτα στάδια της εφαρμογής της είτε δεν έχει λειτουργήσει ποτέ επί της ουσίας με αποτέλεσμα να μην μπορούν να διεξαχθούν βάσιμα συμπεράσματα ως προς το ρόλο και τη σπουδαιότητα αυτής.

Ως προς τον εξεταζόμενο δήμο Πειραιά παρατηρήθηκε πως η Υπηρεσία Εσωτερικού Ελέγχου λειτουργεί για μικρό χρονικό διάστημα και παρόλο που τα συμπεράσματα διαπιστώνονται με επιφύλαξη λόγω του γεγονότος αυτού, εντοπίστηκαν μερικά σημεία όπου υπάρχουν περιθώρια βελτίωσης σύμφωνα με τις διεθνείς καλές πρακτικές και τα πρότυπα.

¹³ P. Monfardini and Von Mavaric, «Municipal Auditing in Germany and Italy: Explosion, Change or Recaltitrance?», *Financial Accountability & Management*, 28, 2012, σελ. 52-76

¹⁴ Ι. Φουστανάκης, «Εσωτερικός Έλεγχος Οργανισμών Τοπικής Αυτοδιοίκησης, Πρακτική Εφαρμογή Ανάλυσης, η Περίπτωση του Δήμου Πειραιά», Εθνική Σχολή Τοπικής Αυτοδιοίκησης, Δ' Εκπαιδευτική Σειρά, Τμήμα Οικονομικής Διαχείρισης, 2011

Η **Ευρωπαϊκή Επιτροπή** το 2012¹⁵ παρουσίασε μια μελέτη σχετικά με τον εσωτερικό έλεγχο στο δημόσιο τομέα των χωρών της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Στην Ευρώπη από την δεκαετία του 1980 συνέβησαν σημαντικές αλλαγές στη δημόσια διοίκηση. Σήμερα οι περισσότερες από τις 27 χώρες κράτη- μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης διαθέτουν συστήματα εσωτερικού ελέγχου στο δημόσιο τομέα. Η πλειοψηφία των χωρών που διαθέτουν εσωτερικό έλεγχο έχουν καθιερώσει τη λειτουργία του σε συγκεκριμένους νόμους και κανονισμούς. Η διαφορά μεταξύ των χωρών βρίσκεται στο τμήμα του δημόσιου που καλύπτει ο εσωτερικός έλεγχος. Υπάρχουν για παράδειγμα χώρες όπως η Λιθουανία, η Ρουμανία και η Εσθονία, στις οποίες δεν εφαρμόζεται αλλά επιδιώκεται η εφαρμογή τμήματος εσωτερικού ελέγχου και στους δήμους.

Αντίστοιχη έρευνα παρουσιάστηκε και από το **Συμβούλιο της Ευρώπης**¹⁶ για τον εσωτερικό έλεγχο στους δήμους και τις περιφέρειες της Ευρώπης, ο οποίος μπορεί να βοηθήσει στην αποτελεσματική και αποδοτική χρήση των δημόσιων πόρων και στην επίτευξη των στόχων των τοπικών εξουσιών. Διαπιστώθηκαν σημαντικές διαφορές μεταξύ των χωρών, καθώς οι μισές περίπου από τις χώρες που συμπεριλήφθηκαν στην έρευνα διαθέτουν νομοθετικό πλαίσιο που απαιτεί ή προτείνει την εφαρμογή εσωτερικού ελέγχου σε τοπικό επίπεδο.

Υπάρχουν χώρες, όπως η Μεγάλη Βρετανία, που χρησιμοποιείται σε τοπικό επίπεδο τόσο ο εσωτερικός όσο και ο εξωτερικός ελεγκτής, αλλά και οι χώρες, οι οποίες θεωρούν ότι οι τοπικές αρχές δεν διαθέτουν τους απαραίτητους πόρους για τη λειτουργία του τμήματος εσωτερικού ελέγχου ή πιστεύουν ότι η λειτουργία του εσωτερικού ελέγχου είναι άκαμπτη.

Επίσης, θα πρέπει να επισημανθεί ότι τα νέα μέλη της ΕΕ αρχίζουν σταδιακά την εφαρμογή διαδικασιών εσωτερικού ελέγχου με τη βοήθεια της Ευρωπαϊκής Επιτροπής.

Οι **C.P. Rosa, R.P. Morote και C.I.M Colomina**¹⁷ το 2013 διεξήγαγαν μια έρευνα σχετικά με την ύπαρξη μηχανισμών εσωτερικού ελέγχου στη δημόσια διοίκηση και κατά πόσο αυτοί διασφαλίζουν την αξιοπιστία των πληροφοριών για την λήψη αποφάσεων. Τα αποτελέσματα της έρευνας, η οποία διεξήχθη σε εσωτερικούς και εξωτερικούς ελεγκτές της Ισπανικής τοπικής κυβέρνησης, έδειξαν την ύπαρξη συναίνεσης μεταξύ των υπευθύνων για τον έλεγχο της Ισπανικής τοπικής κυβέρνησης για την ανάγκη σχεδιασμού και εφαρμογής των μηχανισμών εσωτερικού ελέγχου που θα διασφαλίζουν αξιόπιστες και χρήσιμες πληροφορίες σχετικά με τις επιδόσεις και τα αποτελέσματα.

¹⁵ European Commission, «Compendium of the public internal control systems in the EU Member State», 2012

¹⁶ Council of Europe, «Internal Audit at Local and Regional Level»

¹⁷ C.P. Rosa, R.P. Morote and C.I.M Colomina, « Performance Improvement in the Spanish Local Government: A Proposal for Internal Control in Social Care Services», Canadian Center of Science and Education, 2013

Τόνισαν, επίσης, τα πλεονεκτήματα της ανάπτυξης αυτό- αξιολογήσεων και δεικτών απόδοσης και τη ζήτηση για τον καθορισμό των αρμοδιοτήτων των εσωτερικών ελεγκτών σε αυτούς τους τομείς.

Το 2014 ο **R. Pilcher**¹⁸ μελέτησε τον εσωτερικό έλεγχο στην τοπική κυβέρνηση στην Αυστραλία. Ο εσωτερικός έλεγχος και οι σχετικοί έλεγχοι διαδραματίζουν καίριο ρόλο στην εξασφάλιση χρηστής διακυβέρνησης. Η εισαγωγή της λογιστικής σε δεδοουλευμένη βάση στην τοπική κυβέρνηση έχει προσθέσει πολυπλοκότητα και επιπλέον κινδύνους, με περιπτώσεις απάτης, διαφθοράς και επενδύσεις υψηλού κινδύνου σε διάφορα αυστραλιανά τοπικά συμβούλια που αναφέρονται σε τακτά χρονικά διαστήματα από τα μέσα μαζικής ενημέρωσης. Αυτές οι περιπτώσεις συνοδεύονται από προτεινόμενες κυβερνητικές μεταρρυθμίσεις, συμπεριλαμβανομένης της εισαγωγής λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου για να αντιμετωπίζει τα ζητήματα που τέθηκαν. Αν και θεωρείται ένα ουσιαστικό μέρος της διαδικασίας διακυβέρνησης, τα αποτελέσματα έδειξαν ότι εξακολουθεί να υπάρχει κάποια σύγχυση ως προς τον ρόλο του εσωτερικού ελεγκτή και την αποτελεσματικότητά που θα έχει στην αυστραλιανή τοπική κυβέρνηση.

¹⁸ R. Pilcher, «Role of Internal Audit in Australian Local Government Governance: A Step in the Right Direction», *Financial Accountability & Management*, Vol. 30, Issue 2, p. 206- 237, 2014

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4

Οργανισμός Τοπικής Αυτοδιοίκησης

4.1 Ιστορική εξέλιξη του θεσμού της Τοπικής Αυτοδιοίκησης

1. Αρχαιότητα

Η ελληνική παράδοση στην τοπική αυτοδιοίκηση ξεκινά από την αρχαιότητα και πιο συγκεκριμένα από το 508 π.Χ. , όπου ο Κλεισθένης χώρισε την Αθηναϊκή Πολιτεία σε εκατό δήμους. Ο κάθε δήμος είχε τη δική του ονομασία, τη δική του Διοικητική Περιφέρεια και τα δικά του άμεσα, εκλεγμένα από τους κατοίκους του, Διοικητικά Όργανα. Δήμοι υπήρξαν και σε άλλες αρχαίες πόλεις, όπως είναι η Αίγινα, η Μίλητος, η Κάλυμνος κλπ.

2. Η περίοδος της Οθωμανικής αυτοκρατορίας

Κατά την περίοδο της Οθωμανικής αυτοκρατορίας, πυλώνας της τοπικής αυτοδιοίκησης υπήρξε η κοινότητα. Οι κοινότητες, οι οποίες περιελάμβαναν έναν ή περισσότερους οικισμούς, ήταν ισχυροί οργανισμοί που η κοινοτική τους ζωή είχε ως βάση το εθιμικό δίκαιο. Οι τοπικοί τους άρχοντες αναφέρονταν ως γέροντες, δημογέροντες, άρχοντες, προεστοί, επίτροποι και στα τουρκικά κοτζαμπάσηδες. Η δύναμη που κρατούσαν στα χέρια τους οι τοπικοί άρχοντες ήταν τόση ώστε ενδεικτικά θα μπορούσαμε να αναφέρουμε ότι είχαν την μέριμνα για την ανέγερση και την συντήρηση ναών και διδακτηρίων, την διαχείριση των κοινοτικών φόρων που συνέλεγαν για λογαριασμό της κεντρικής διοίκησης, την επιβολή ποινών και την διευθέτηση διαφορών. Σε πολλές περιπτώσεις οι ελληνικές κοινότητες αναπτύχθηκαν σημαντικά και συνέβαλαν στην ενίσχυση, διαμόρφωση και διατήρηση της εθνικής συνείδησης. Οι ίδιες, όμως, με τον έντονο τοπικισμό που αναπτύχθηκε, ορισμένες φορές, στάθηκαν εμπόδιο στην προσπάθεια δημιουργίας, μετά την Ελληνική Επανάσταση, ενός ενιαίου και συμπαγούς κράτους.

3. Η περίοδος της Επανάστασης

Κατά την διάρκεια της Επανάστασης 1821- 1828 γίνονται προσπάθειες για την καθιέρωση της τοπικής αυτοδιοίκησης στις περιοχές του Μοριά και της Ρούμελης για δύο κυρίως λόγους. Ο πρώτος είναι για τη συνέχιση του θεσμού των κοινοτήτων ώστε να μην θίγονται οι εξουσίες των προεστών και ο δεύτερος είναι η ενίσχυση του επαναστατικού αγώνα σε τοπικό επίπεδο. Ιδρύθηκαν στην Πελοπόννησο η «Μεσσηνιακή Γερουσία» και οι «Εφορίες» ή «Επαρχιακές Δημογεροντίες» που υποκαθιστούν την τουρκική εξουσία και συνδράμουν την επανάσταση. Τον Νοέμβριο 1821 με πρωτοβουλία του Αλ. Μαυροκορδάτου ιδρύεται ο «Οργανισμός Δυτικής Ελλάδας» και αργότερα η «Περιφερειακή Διοίκηση Ανατολικής Ελλάδος». Με τον «Οργανισμό της Πελοποννησιακής Γερουσίας», τη διοίκηση του χωριού

αναλαμβάνουν ένας έως πέντε έφοροι και ισχύουν τοπικά συντάγματα και θεσμοί που βασίστηκαν στην τοπική αυτοδιοίκηση. Τον Απρίλιο του 1822 δημιουργείται ο πρώτος οργανισμός των Ελληνικών Επαρχιών που περιλαμβάνει σαν πρώτο βαθμό τοπικής αυτοδιοίκησης τις κωμοπόλεις και τα χωριά ως περιφερειακές μονάδες. Η διοίκηση τους γίνεται από ένα τριμελές όργανο, τη δημογεροντία που αποτελείται από τρία μέλη και εκλέγεται από τους κατοίκους της κοινότητας. Η ανάθεση όμως της διοίκησης της επαρχίας στην οποία ανήκουν αυτές οι περιφερειακές μονάδες δίνεται σε καθαρά κρατικό όργανο που αργότερα θα οδηγήσει στην κατάργηση των αιρετών διοικητών. Τον Μάρτιο του 1823 καταργούνται τα τοπικά συντάγματα Πελοποννήσου και Στερεάς Ελλάδας.

4. Ο κυβερνήτης Ιωάννης Καποδίστριας

Στην μετεπαναστατική περίοδο, το 1928 καθιερώνονται από τον Ιωάννη Καποδίστρια, τον πρώτο κυβερνήτη της Ελλάδας, οι Κοινοτικές και Επαρχιακές Δημογεροντίες, που αποτέλεσε την βάση για ένα αποκεντρωμένο σύστημα διοίκησης. Η ελληνική επικράτεια διαιρέθηκε σε επτά τμήματα και το κάθε τμήμα είχε περισσότερες από μια επαρχίες. Η διαίρεση της κάθε επαρχίας γινόταν σε πόλεις, κωμοπόλεις και χωριά. Το σύστημα αυτό, όμως, ήταν τόσο στην φιλοσοφία του όσο και στην εφαρμογή του ένα σύστημα τοπικής αυτοδιοίκησης που ταυτιζόταν με την κεντρική διοίκηση, παρά ένα σύστημα τοπικής αυτοδιοίκησης. Με τις ρυθμίσεις που έκανε ο Καποδίστριας μετέτρεψε τις αυτοδιοικούμενες κοινότητες σε παραρτήματα του διοικητικού μηχανισμού και διόριζε κυβερνητικούς επιτρόπους που ασκούσανε την τοπική διοίκηση στο όνομα του.

5. Το διάταγμα «περί συστάσεως των δήμων»

Στα πρώτα ελεύθερα χρόνια, η ελληνική επικράτεια χωρίστηκε σε επαρχίες, υποεπαρχίες, πρώτης και δεύτερης τάξεως, και κοινότητες. Οι έπαρχοι και οι κοινοτάρχες διορίζονταν από την κεντρική διοίκηση με τους τελευταίους να επιλέγονται, όμως, από τον κατάλογο που πρότειναν οι διοικούμενοι. Τον Δεκέμβριο του 1833 εκδόθηκε το διάταγμα «Περί συστάσεως των δήμων», το οποίο αποτέλεσε την βάση όσον αφορά το νομικό καθεστώς της τοπικής αυτοδιοίκησης στην Ελλάδα. Σύμφωνα με αυτό, το ελληνικό κράτος διαιρέθηκε σε 10 νομούς που με την σειρά τους διαιρέθηκαν σε 42 επαρχίες, οι οποίες στην συνέχεια διαιρέθηκαν σε δήμους. Επίσης, καταργήθηκαν οι κοινότητες, που από τα χρόνια της τουρκοκρατίας υπήρχαν και οι οικισμοί που τις απάρτιζαν συνενώθηκαν σε δήμους τριών διαφορετικών τάξεων, ανάλογα με τον πληθυσμό τους. Για να συσταθούν οι δήμοι έπρεπε να υπάρχουν τουλάχιστον 300 κάτοικοι, ενώ τα χωριά που είχαν λιγότερους κατοίκους έπρεπε να συγχωνευθούν. Έτσι, δημιουργήθηκαν 750 δήμοι, οι οποίοι αργότερα, με τον Νόμο 16/22 Σεπτεμβρίου 1840, περιορίστηκαν σε 250. Οι νομάρχες υπάγονταν στην αρμοδιότητα του Υπουργείου Εσωτερικών και διορίζονταν από αυτό. Οι δήμοι είχαν αρκετές αρμοδιότητες, με κυριότερες την στοιχειώδη εκπαίδευση, την αστυνόμευση και την στρατολόγηση. Τα δημοτικά συμβούλια εκλέγονταν από τους

δημότες, αλλά ο Δήμαρχος επιλεγόταν από τον νομάρχη, από τον κατάλογο υποψηφίων που συνέτασσε το δημοτικό συμβούλιο.

6. Η μεταρρύθμιση του 1912 από τον Ελ. Βενιζέλο

Το 1912 ο υπουργός εξωτερικών Εμμανουήλ Ρεπούλης στην κυβέρνηση Βενιζέλου προώθησε προς ψήφιση στη Βουλή που καθιέρωσε την διάκριση του Ο.Τ.Α. σε δήμους και κοινότητες λαμβάνοντας υπόψη τις ιστορικές και αναπτυξιακές ανάγκες της κάθε περιοχής. Το νομοσχέδιο αυτό υπήρξε σταθμός στην εξέλιξη της τοπικής αυτοδιοίκησης της πατρίδας μας απελευθερώνοντας την περιφέρεια από τον φεουδαρχικής έμπνευσης θεσμό του πατριαρχικού δημάρχου που καταδυνάστευσε την ύπαιθρο. Με το οργανωτικό σχήμα που εισήγαγε ο νόμος ΔΝΖ/1912 «Περί συστάσεως Δήμων και Κοινοτήτων» κατακερματίστηκαν οι δήμοι και δημιουργήθηκαν χιλιάδες κοινότητες σε ολόκληρη την επικράτεια. Οι κοινότητες αυτές κατέληξαν να λειτουργούν σαν τοπικά παραρτήματα της κρατικής γραφειοκρατίας αντί να αποτελούν ζωντανά κύτταρα οικονομικής και πολιτιστικής ανάπτυξης και προόδου.

7. Η περίοδος της δικτατορίας

Στα χρόνια που ακολούθησαν η κατάσταση στο χώρο της τοπικής αυτοδιοίκησης παρέμεινε στα ίδια γενικά πλαίσια. Η μεταξική δικτατορία, η απελευθέρωση, ο εμφύλιος, η Δικτατορία και στη συνέχεια η μεταπολίτευση, ελάχιστα επέδρασαν στα αυτοδιοίκητα πράγματα. Στο μεταξύ, όμως, η Ελλάδα είχε αλλάξει εντελώς και η αστυφιλία είχε ερημώσει την ύπαιθρο. Οι ολιγάριθμοι και γερασμένοι πληθυσμοί των κοινοτήτων και το πολύπλοκο και γραφειοκρατικό σύστημα εμποδίζε τις αναπτυξιακές πρωτοβουλίες και απέτρεπε την κοινωνική και οικονομική πρόοδο.

8. Η συμβολή του ΠΑΣΟΚ στην Τοπική Αυτοδιοίκηση

Η άνοδος του ΠΑΣΟΚ στην εξουσία το 1981, σηματοδότησε την αλλαγή στο θεσμικό χάρτη της τοπικής διοίκησης. Με μία σειρά από παρεμβάσεις και νομοθετικές πρωτοβουλίες, και από διαδοχικές κυβερνήσεις, επιχειρήθηκε η τρίτη ριζική αναμόρφωση της τοπικής αυτοδιοίκησης. Με τον νόμο 1235/1982 αναβαθμίστηκε και επανήλθε ο ξεχασμένος θεσμός των νομαρχιακών συμβουλίων που πρώτος είχε καθιερώσει ο Χαρίλαος Τρικούπης. Στη συνέχεια, με το νόμο 1622/1986 και το προεδρικό διάταγμα 51/1987, η επικράτεια χωρίστηκε σε δεκατρείς περιφέρειες. Με τον νόμο 1878/1990 και έπειτα με το νόμο 2218/1994 το σύνολο των αρμοδιοτήτων της παλιάς νομαρχίας μεταβιβαζόταν στην αιρετή πλέον, Νομαρχιακή Αυτοδιοίκηση και στα όργανα της, τον Νομάρχη, το Νομαρχιακό Συμβούλιο και τις Νομαρχιακές Επιτροπές.

9. Πρόγραμμα «Ιωάννης Καποδίστριας»

Το 1997 ψηφίστηκε ο νόμος 2539/1997, γνωστότερος ως Πρόγραμμα «Ιωάννης Καποδίστριας». Οι πρωτοβάθμιοι οργανισμοί τοπικής αυτοδιοίκησης επανακαθορίστηκαν με πληθυσμιακά και χωροταξικά κριτήρια. Ειδικότερα το

πρόγραμμα «Καποδίστρια» και οι μεταγενέστερες μικρές τροποποιήσεις του δημιούργησαν 901 δήμους και 130 κοινότητες, από τους 369 δήμους και τις 5.554 κοινότητες της απογραφής του 1991. Οι 748 από τους καποδιστριακούς δήμους προήλθαν από την συνένωση δήμων και κοινοτήτων, δύο κοινότητες αναγνωρίστηκαν ως δήμοι και σε 151 δήμους δεν σημειώθηκε καμία αλλαγή. Όσον αφορά τις κοινότητες, οι 108 παρέμειναν αμετάβλητες και 22 προέκυψαν από συνένωση άλλων κοινοτήτων.

10. Πρόγραμμα «Καλλικράτης»

Η σημερινή μορφή των Ο.Τ.Α. είναι αποτέλεσμα του νόμου 3852/2010 που ψηφίστηκε επί κυβερνήσεως Γεωργίου Παπανδρέου και είναι γνωστό ως Πρόγραμμα «Καλλικράτης», ο οποίος συνένωσε περαιτέρω τους πρωτοβάθμιους Ο.Τ.Α. και κατήργησε τις νομαρχιακές αυτοδιοικήσεις, αντικαθιστώντας τις ως δευτεροβάθμιους Ο.Τ.Α. από τις περιφέρειες. Οι τελευταίες υπήρχαν και προ Καλλικράτη, δεν αποτελούσαν, όμως, Ο.Τ.Α., αλλά μέρος της περιφερειακής διοίκησης του κράτους στο πλαίσιο αποκέντρωσης. Σύμφωνα με το Πρόγραμμα «Καλλικράτης», λοιπόν, η χώρα διαιρείται σε επτά αποκεντρωμένες διοικήσεις, δεκατρείς περιφέρειες και 325 δήμους.

4.2 Όργανα διοίκησης Δήμων

Οι δήμοι και οι κοινότητες διοικούνται τόσο από συλλογικά όργανα όσο και από μονοπρόσωπα, τα οποία σύμφωνα με το άρθρο 7 Ν.3852/2010, είναι:

- α. Το Δημοτικό Συμβούλιο,
- β. Ο Δήμαρχος,
- γ. Η Οικονομική Επιτροπή,
- δ. Η Επιτροπή Ποιότητας Ζωής (σε δήμους άνω των 10.000 κατοίκων) και
- ε. Η Εκτελεστική Επιτροπή.

Πιο συγκεκριμένα:

Ο **Δήμαρχος**, βρίσκεται στο επίκεντρο του συστήματος διακυβέρνησης, ως ο πολιτικοδιοικητικός προϊστάμενος του διοικητικού μηχανισμού του Δήμου και ο οποίος, με την παράταξη του, καθορίζει την πορεία του Δήμου. Ο ρόλος του Δημάρχου είναι επιτελικός, δίνοντας κατευθύνσεις για τη δράση των δημοτικών υπηρεσιών και την υλοποίηση του προγράμματος της δημοτικής αρχής. Είναι ο προϊστάμενος των υπηρεσιών του δήμου υποστηριζόμενος στο ρόλο αυτόν από τον Γενικό Γραμματέα. Ο Γενικός Γραμματέας μαζί με την Εκτελεστική Επιτροπή, που θεσπίστηκε για πρώτη φορά με τον «Καλλικράτη» και απαρτίζεται από τον Δήμαρχο

και τους Αντιδημάρχους, αποσκοπούν στην υποστήριξη του Δημάρχου ώστε αυτός να ασκεί το συντονιστικό επιτελικό του ρόλο, ως επικεφαλής ενός συντονιστικού συλλογικού οργάνου που συναποτελείται από αυτόν και τους Αντιδημάρχους.

Τα **Δημοτικά Συμβούλια** συγκροτούνται, αναλόγως του πληθυσμού κάθε δήμου. Επομένως, μπορεί να αποτελούνται από δεκατρία (13) μέλη σε δήμους με πληθυσμό έως δύο χιλιάδες (2.000) κατοίκους, δεκαεπτά (17) σε δήμους με πληθυσμό από δύο χιλιάδες έναν έως πέντε χιλιάδες (2.001 – 5.000) κατοίκους, είκοσι ένα (21) σε δήμους με πληθυσμό από πέντε χιλιάδες έναν έως δέκα χιλιάδες (5.001-10.000) κατοίκους, είκοσι επτά (27) σε δήμους με πληθυσμό από δέκα χιλιάδες έναν έως τριάντα χιλιάδες (10.001- 30.000) κατοίκους, τριάντα τρία (33) σε δήμους με πληθυσμό από τριάντα χιλιάδες έναν έως εξήντα χιλιάδες (30.001-60.000) κατοίκους, σαράντα ένα (41) σε δήμους με πληθυσμό από εξήντα χιλιάδες έναν έως εκατό χιλιάδες (60.001-100.000) κατοίκους, σαράντα πέντε (45) σε δήμους με πληθυσμό από εκατό χιλιάδες έναν έως εκατόν πενήντα χιλιάδες (100.001-150.000) κατοίκους, σαράντα εννέα (49) σε δήμους με πληθυσμό από εκατόν πενήντα χιλιάδες έναν (50.001) και άνω κατοίκους. Το Δημοτικό Συμβούλιο αποτελεί το υπέρτατο όργανο διοίκησης του Δήμου, η έγκριση του οποίου είναι άκρως απαραίτητη για τα πιο σημαντικά ζητήματα που απασχολούν την πόλη. Παράλληλα όμως είναι και ένα forum πολιτικής συζήτησης μεταξύ των διαφόρων δημοτικών (πολιτικών) ομάδων που το απαρτίζουν.

Η **Οικονομική Επιτροπή** είναι όργανο παρακολούθησης και ελέγχου της οικονομικής λειτουργίας του Δήμου, όπως η σύνταξη, ο έλεγχος και η υλοποίηση του προϋπολογισμού του δήμου, ο προέλεγχος του απολογισμού, η έγκριση των δαπανών και η διάθεση των πιστώσεων του προϋπολογισμού κλπ.

Η **Επιτροπή Ποιότητας Ζωής** συνιστάται σε δήμους άνω των δέκα χιλιάδων (10.000) κατοίκων. Είναι αποφασιστικό και εισηγητικό όργανο άσκησης των σχετικών με την ποιότητα ζωής, τη χωροταξία, την πολεοδομία και την προστασία του περιβάλλοντος αρμοδιοτήτων του δήμου. Κατά την άσκηση των σχετικών αρμοδιοτήτων της λαμβάνει ειδική μέριμνα για το σχεδιασμό δράσεων που αποβλέπουν στην αναβάθμιση της ποιότητας ζωής και εν γένει την εξυπηρέτηση των ατόμων με αναπηρίες.

Η **Εκτελεστική Επιτροπή** είναι το επιτελικό όργανο του δήμου και συνδράμει στον συντονισμό των ενεργειών του δημάρχου και των αντιδημάρχων, αλλά και όλων των λοιπών οργάνων του δήμου και των υπηρεσιών. Ο ρόλος της είναι συντονιστικός της εκτελεστικής λειτουργίας και ειδικότερα της υλοποίησης του προγράμματος της δημοτικής αρχής. Καλούνται στις συνεδριάσεις της να συμμετέχουν – χωρίς δικαίωμα ψήφου - οι πρόεδροι τοπικών ή δημοτικών κοινοτήτων, όταν συζητούνται θέματα που αναφέρονται ειδικά σε αυτές, οι πρόεδροι των δημοτικών νομικών προσώπων και υπηρεσιακοί παράγοντες, όταν κρίνεται αναγκαίο ότι θα διευκολυνθεί το έργο της (ευρεία σύνθεση). Οι αποφάσεις λαμβάνονται πάντοτε από την στενή σύνθεση.

4.3 Κριτική αξιολόγηση Προγράμματος Καλλικράτη

Με την τελευταία διοικητική μεταρρύθμιση στην Αυτοδιοίκηση δηλαδή του Καλλικράτη έγινε προσπάθεια να αλλάξει το τοπίο στην Αυτοδιοίκηση εισάγοντας τις έννοιες της συμμετοχής, της διαφάνειας, της χρηστής διοίκησης, την ενίσχυση του ρόλου της μεταφοράς αρμοδιοτήτων, την εισαγωγή θεσμικών καινοτομιών, την παροχή καλύτερων υπηρεσιών στον πολίτη, την οικονομική αυτοτέλεια των οργανισμών, τον εξορθολογισμό των δαπανών, την θεσμοθέτηση της περιφερειακής αυτοδιοίκησης, νέες συνενώσεις δήμων με δραστικό περιορισμό του αριθμού τους.

Τέσσερα χρόνια μετά την έναρξη λειτουργίας των νέων Δήμων και Περιφερειών, το πρόγραμμα Καλλικράτη δεν επιβεβαιώνει τις προσδοκίες του είχαν αρχικά τεθεί. Σήμερα, το πρόγραμμα Καλλικράτη και μετά την ολοκλήρωση της θητείας της πρώτης δημοτικής αρχής από την εφαρμογή του βρίσκεται σε φάση απόλυτης στασιμότητας, ενώ η οικονομική κρίση και η υλοποίηση του αυστηρού προγράμματος δημοσιονομικής προσαρμογής έχουν εκμηδενίσει κάθε θετική συνέπεια της μεταρρύθμισης και έχουν ουσιαστικά υπονομεύσει κεκτημένα της αυτοδιοίκησης που είχαν κατοχυρωθεί πριν από τη συγκρότηση των νέων δήμων και περιφερειών. Σήμερα το πρόγραμμα Καλλικράτη δεν υλοποιείται, δεν λειτουργεί και δεν στηρίζεται από την πολιτεία.

Η εκχώρηση αρμοδιοτήτων χωρίς παράλληλη εκχώρηση των αντίστοιχων οικονομικών πόρων, η διόγκωση της γραφειοκρατίας κι η αλληλοεπικαλύψεις κάποιων αρμοδιοτήτων μεταξύ Αυτοδιοίκησης και κεντρικής διοίκησης αποτελούν μερικά σημαντικά εμπόδια στην ορθή και αποτελεσματική λειτουργία της Τοπικής Αυτοδιοίκησης.

Ακόμη και θεσμικές καινοτομίες, όπως η Επιτροπή Ποιότητας Ζωής, ή η Επιτροπή Διαβούλευσης και ο Συνήγορος του Δημότη δυσκολεύονται να λειτουργήσουν. Ο τελευταίος μάλιστα δε λειτούργησε σε κανένα σχεδόν δήμο πανελλαδικά.

Οι Ο.Τ.Α. έχουν, βέβαια, τις δικές τους ευθύνες, παραλείψεις και στρεβλώσεις. Η αυτοδιοίκηση αφενός, δεν αποκόπηκε ποτέ από την κεντρική εξουσία ούτε διεκδίκησε την πολιτική, διοικητική και οικονομική αυτοτέλειά της και αφετέρου λειτούργησε με αδιαφάνεια και έλλειμμα δημοκρατίας.

Για να μπορέσει το πρόγραμμα Καλλικράτη να υλοποιήσει τους στόχους της ισχυρής και αποτελεσματικής Αυτοδιοίκησης, τα ευρωπαϊκά κεκτημένα της Αυτοδιοίκησης, τον σύγχρονο Ψηφιακό Δήμο του 21^{ου} αιώνα, την σύγχρονη περιφέρεια, θα πρέπει να εντοπιστούν αρχικά οι δυσκολίες και τα προβλήματα που έχει το πρόγραμμα. Στη συνέχεια, αυτό θα πρέπει να οδηγήσει σε ένα σχέδιο επανεκκίνησης του προγράμματος με έμφαση στην λειτουργική μεταρρύθμιση, στην ανάπτυξη του ανθρώπινου δυναμικού, στην οικονομική εξυγίανση και στην εισαγωγή νέων προτύπων διοίκησης, αναπτυξιακής δράσης και κυρίως εσωτερικού ελέγχου για την αξιολόγηση, μέτρηση και διαρκή βελτίωση των αποτελεσμάτων (Κατσούλης Δ., 2012).

4.4 Διαφθορά και κακοδιοίκηση στην Τοπική Αυτοδιοίκηση

1. Εννοιολογική οριοθέτηση των όρων διαφθοράς και κακοδιοίκησης

Η διαφθορά και η κακοδιοίκηση αποτελούν σύμπτωμα κακής διακυβέρνησης, το οποίο υποσκάπτει τις δημοκρατικές αξίες και ανακόπτει την αναπτυξιακή προσπάθεια της χώρας (Μπαθρέλλου, 2007, σελ. 26).

Είναι επομένως χρήσιμο να καθοριστεί η έννοια της διαφθοράς, ώστε να διαφοροποιηθεί από άλλες μορφές κακοδιοίκησης.

Ως διαφθορά θεωρείται οποιαδήποτε νομικά κολάσιμη συμπεριφορά που έχει κατάχρηση δημοσίου αξιώματος ή ρόλου για την επίτευξη ιδιωτικού οφέλους και περιλαμβάνει κυρίως περιπτώσεις, οι οποίες μετά από έλεγχο ή επανέλεγχο ή προκαταρκτική έρευνα ή ένορκη διοικητική εξέταση, παραπέμφθηκαν στην Εισαγγελική Αρχή προς άσκηση ποινικής δίωξης για τα εγκλήματα της δωροδοκίας, της παράβασης καθήκοντος και λοιπά σχετικά εγκλήματα (Μπέσιλα – Μακρίδη, 2006, σελ. 29).

Ειδικότερα, για να υπάρξει διαφθορά είναι απαραίτητο να συνυπάρχουν σωρευτικά τα ακόλουθα τρία στοιχεία:

- ❖ Το πολιτειακό όργανο που έχει ορισμένη αρμοδιότητα.
- ❖ Ο ιδιώτης τρίτος (φυσικό ή νομικό πρόσωπο), που επιθυμεί να επιτύχει ορισμένο αποτέλεσμα με χρήση της αρμοδιότητας του πολιτειακού οργάνου.
- ❖ Το αντάλλαγμα που καταβάλλεται ή υπόσχεται να καταβάλει ο ιδιώτης στο πολιτειακό όργανο προκειμένου να πετύχει το αποτέλεσμα που επιθυμεί.

Κατά μια έννοια για να έχουμε διαφθορά πρέπει να έχουμε φυσικό πρόσωπο που να συμμετέχει στο συνολικό πλέγμα ενεργειών και καταστάσεων που συνιστούν τη διεφθαρμένη συναλλαγή, το οποίο να ενεργεί ως πολιτειακό όργανο με κάποιας μορφής αρμοδιότητα και να αναλαμβάνει δράση κάποιας μορφής, προκειμένου να επιτύχει ένα κατευθυνόμενο αποτέλεσμα. Η συναλλαγή είναι διεφθαρμένη από τη στιγμή που το φυσικό πρόσωπο λαμβάνει ή προσδοκά αντάλλαγμα από την επίτευξη του αποτελέσματος, άσχετα από το αν η πράξη είναι τελικώς παράνομη ή νόμιμη. Το αντάλλαγμα μπορεί να είναι υλικό ή ηθικό (π.χ. εύνοια), μπορεί να είναι υπόσχεση ανταλλάγματος ή απειλή δυσμενών συνεπειών (π.χ. υπηρεσιακών δεινών). Τέλος, απαιτείται το τρίτο πρόσωπο, φυσικό ή νομικό, που υπόσχεται το αντάλλαγμα. Στο σημείο αυτό, η διαφθορά παίρνει τη μορφή της κατάχρησης εξουσίας, που είναι η χρήση δημοσίου αξιώματος για την επιδίωξη προσωπικού οφέλους (Κάρκαλης, 2005, σελ. 3 επ.).

Με άλλα λόγια, υπάρχει διαφθορά όταν άτομο που κατέχει δημόσιο αξίωμα, πολιτικό ή διοικητικό, ασκεί την αρμοδιότητά του είτε κατά παράβαση του νόμου ή της αρχής της χρηστής διοίκησης είτε κατά παρέκκλιση των κανόνων που διέπουν την συμπεριφορά στο αξίωμα, για να προσποριστεί προσωπικό όφελος ή με ιδιοτελή

σκοπό, στη βάση συμφωνίας για παροχή ανταλλάγματος που του υπόσχεται τρίτο πρόσωπο (Ινστιτούτο Τοπικής Αυτοδιοίκησης, 2006, σελ. 15).

Ως κακοδιοίκηση νοείται κυρίως κάθε άλλη ενέργεια ή παράλειψη που αντιβαίνει στις αρχές της χρηστής διοίκησης ή επιφέρει παράνομα ζημία στο δημόσιο ή στους τρίτους (Γενικός Επιθεωρητής Δημόσιας Διοίκησης, 2004, σελ. 193).

Στο σημείο αυτό οφείλουμε να διαχωρίσουμε τη διαφθορά από το ευρύτερο φαινόμενο της κακοδιοίκησης. Ο όρος «διαφθορά» περιλαμβάνει κατάχρηση εξουσίας από το πολιτειακό όργανο για επιδίωξη προσωπικού οφέλους από τρίτο πρόσωπο. Από την άλλη πλευρά ο όρος «κακοδιοίκηση» δεν περιλαμβάνει κάποιο είδος ανταλλάγματος π.χ. δωροδοκία, αντιθέτως είναι ένα φαινόμενο τα βαθύτερα αίτια του οποίου πηγάζουν από την παροχή χαμηλής ποιότητας υπηρεσιών από την δημόσια διοίκηση με αποτέλεσμα να καταπατούνται οι αρχές της χρηστής διοίκησης και οι κανόνες δικαίου.

Η επιστημονική ανάλυση και η έρευνα του φαινομένου της διαφθοράς, καταδεικνύει ότι διαφθορά και κακοδιοίκηση συμβαδίζουν. Τα δύο φαινόμενα – αν και έχουν διαφορετική έννοια – συνδέονται αναπόσπαστα, υπό την έννοια ότι το «περιβάλλον» της κακοδιοίκησης είναι αυτό που ευνοεί την ανάπτυξη διαφόρων μορφών διαφθοράς, η κακοδιοίκηση υποθάλλει την διαφθορά και αντίστροφα η διαφθορά επιτείνει τα φαινόμενα κακοδιοίκησης (Ινστιτούτο Τοπικής Αυτοδιοίκησης, 2006, σελ. 16-17).

2. Φαινόμενα διαφθοράς και κακοδιοίκησης στους Ο.Τ.Α.

Συνήθη φαινόμενα διαφθοράς είναι σύμφωνα με πρόσφατες επιστημάνσεις οι συναλλαγές κάτω από το τραπέζι, οι χαριστικές πράξεις της Διοίκησης έναντι αδράς αμοιβής, η γραφειοκρατία που ευνοεί τις μεσολαβητικές διαδικασίες, δηλαδή «το λάδωμα», η χαμηλή ποιότητα των υπηρεσιών, η κακή εξυπηρέτηση του πολίτη, η κακή οργάνωση, η έλλειψη μηχανοργάνωσης (Μπαθρέλλου, 2007, σελ. 28). Κυριότερη έκφρασή της από ποινικής πλευράς είναι η δωροδοκία, αλλά μπορεί να συνδέεται αναπόσπαστα με πολλά εγκλήματα που προηγούνται ή έπονται της πράξης της δωροδοκίας, όπως απάτη, υπεξαίρεση, απιστία, πλαστογραφία ή ξέπλυμα βρώμικου χρήματος (Μπέσιλα – Μακρίδη, 2006, σελ. 31).

Ως μορφές κακοδιοίκησης αναφέρονται οι καθυστερήσεις και η μη τήρηση προθεσμιών, η έλλειψη ενημέρωσης - πληροφόρησης, η μη τήρηση της ουσιαστικής νομιμότητας, προβλήματα διοικητικής λειτουργίας, η αδράνεια της διοίκησης, η μη τήρηση της αρχής της χρηστής διοίκησης, η μη τήρηση των αρχών της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης, της διαφάνειας, της ισότητας και της αμεροληψίας, η ανεπάρκεια ή η έλλειψη αιτιολογίας διοικητικών πράξεων, ζητήματα πρόσβασης σε έγγραφα – επικύρωσης και χορήγησης αντιγράφων, η κακή χρήση της διακριτικής ευχέρειας (Ινστιτούτο Τοπικής Αυτοδιοίκησης, 2006, σελ. 17-18).

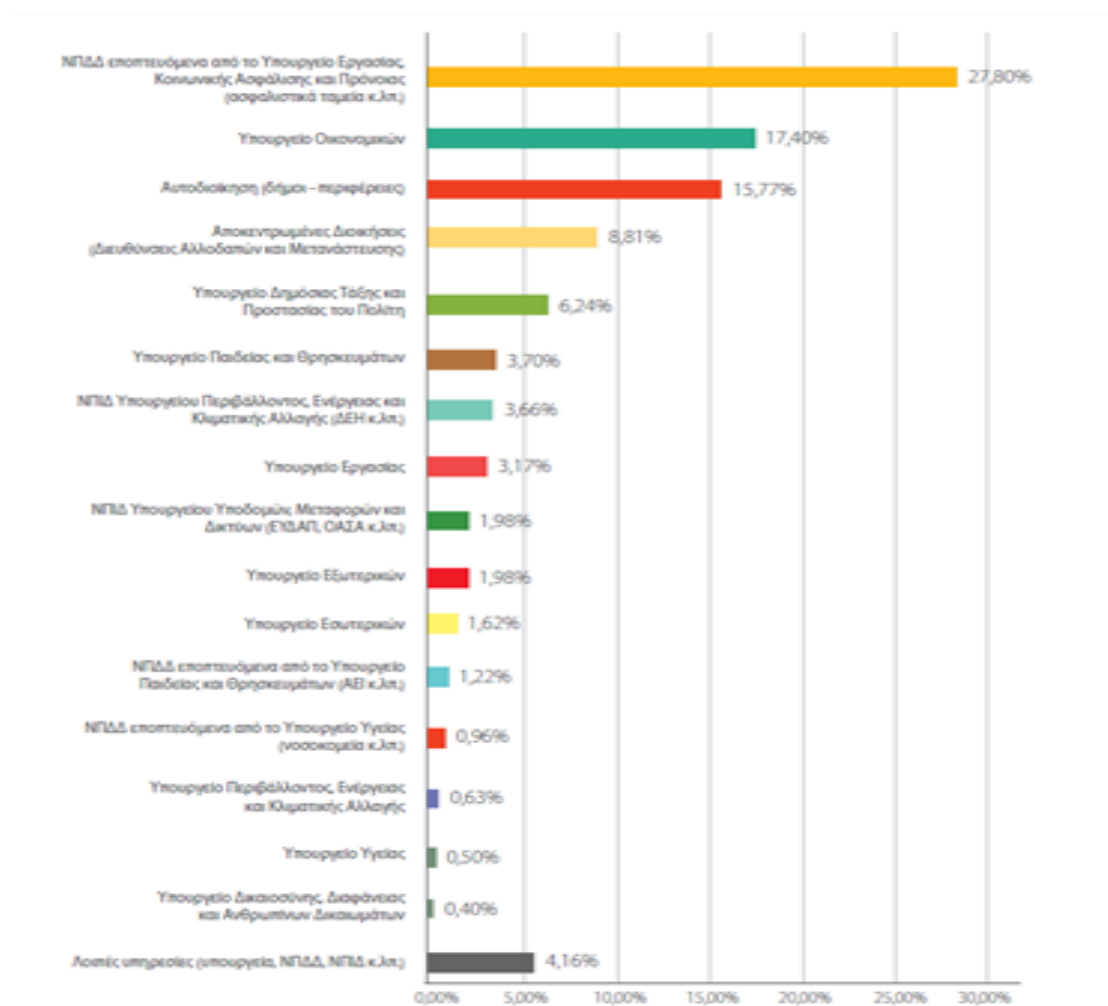
Όσον αφορά τους Οργανισμούς Τοπικής Αυτοδιοίκησης, όπως προκύπτουν από τις αναφορές στο ΣτΠ, οι πιο συνηθισμένες περιπτώσεις κακοδιοίκησης που παρατηρούνται είναι η μη τήρηση της αρχής της νομιμότητας, η καταστρατήγηση των συμβατικών υποχρεώσεων τους προς τους πολίτες, η μη τήρηση της αρχής της διαφάνειας, η ελλιπής πληροφόρηση και η κακή επικοινωνία, η μη ορθή και εξυπηρετική συμπεριφορά, η μη απάντηση ή η καθυστέρηση απάντησης, η μη τήρηση της αρχής της επιείκειας και η μη εκτέλεση δικαστικής απόφασης.

Σύμφωνα με στοιχεία από την ετήσια Έκθεση του ΣτΠ για το έτος 2013, η αρχή δέχτηκε 14.738 αναφορές, αριθμός ρεκόρ από το ξεκίνημα της λειτουργίας της. Από αυτές διαπιστώθηκε ότι το 53,98% ήταν βάσιμες, δηλαδή η καταγγελία του πολίτη ήταν δικαιολογημένη και υφίσταντο όντως κακοδιοίκηση. Επιπλέον, το 16% των προβλημάτων κακοδιοίκησης αφορούσε την Αυτοδιοίκηση, δηλαδή τους δήμους και τις περιφέρειες.

Στο γράφημα που ακολουθεί παρουσιάζονται τα προβλήματα κακοδιοίκησης για το έτος 2013. Αναλυτικότερα, προβλήματα κακοδιοίκησης εντοπίστηκαν : στα ασφαλιστικά ταμεία (27,80%), στο Υπουργείο Οικονομικών (17,40%), στην Αυτοδιοίκηση (15,77%), στις αποκεντρωμένες διοικήσεις (8,81%), στο Υπουργείο Δημόσιας Τάξης και Προστασίας του Πολίτη (6,24%), στο Υπουργείο Παιδείας και Θρησκευμάτων (3,70%), στο ΝΠΙΔ Υπουργείο Περιβάλλοντος, Ενέργειας και Κλιματικής Αλλαγής (3,66%), στο Υπουργείο Εργασίας (3,17%), στο ΝΠΙΔ Υπουργείου Υποδομών, Μεταφορών και Δικτύων (1,98%), στο Υπουργείο Εξωτερικών (1,98%), στο Υπουργείο Εσωτερικών (1,62%), στα ΝΠΙΔ εποπτευόμενα από το Υπουργείο Υγείας (0,96%), στο Υπουργείο Υγείας (0,50%), στο Υπουργείο Δικαιοσύνης, Διαφάνειας και Ανθρωπίνων Δικαιωμάτων (0,40%) και σε λοιπές υπηρεσίες (4,16%).

Γράφημα 1

Κατανομή των βάσιμων αναφορών ανά φορέα



Πηγή: Ετήσια Έκθεση Συνηγόρου του Πολίτη 2013

Επιπλέον, όπως σημειώνεται στην έκθεση του γενικού επιθεωρητή Δημόσιας Διοίκησης, μέχρι τώρα οι Ο.Τ.Α. α' βαθμού -και οι β' βαθμού σε μικρότερο βαθμό- εμπλέκονται σε πολλές περιπτώσεις κακοδιοίκησης και διαφθοράς, ενώ η άσκηση της εξουσίας από τους αιρετούς βρίσκεται στα όρια της νομιμότητας ή και πέραν αυτής. Συνήθης μέθοδος είναι η κατάτμηση των έργων ώστε να γίνεται απευθείας ανάθεση για ποσά που σε διαφορετική περίπτωση, θα απαιτείτο η διενέργεια διαγωνισμών αλλά και οι ανεπαρκείς έλεγχοι της κεντρικής διοίκησης, οι ανεπαρκείς μελέτες για την εκτέλεση έργων που πολλές φορές γίνονται σκοπίμως για να δικαιολογηθούν πρόσθετες εργασίες. Παράλληλα, ένας από τους λόγους για τη διόγκωση της κακοδιοίκησης στην Τοπική Αυτοδιοίκηση την απότομη, και χωρίς προηγούμενη οργάνωση, μεταβίβαση στους δήμους αρμοδιοτήτων από την κεντρική διοίκηση.

Οι τομείς όπου επικεντρώνεται η κακοδιοίκηση στην Τοπική Αυτοδιοίκηση είναι κυρίως οι πολεοδομίες, το περιβάλλον, οι μεταφορές, τα δημοτικά έργα, οι άδειες καταστημάτων υγειονομικού ενδιαφέροντος, οι δημοτικές επιχειρήσεις που είναι

σχεδόν όλες ελλειμματικές. Παράλληλα σε πολλές περιπτώσεις οι υπηρεσίες που προσφέρονται στους πολίτες είναι ελλιπείς. Επίσης, σημαντικό σύμπτωμα κακοδιοίκησης και κατάφωρης παραβίασης της νομιμότητας αποτελεί και η άρνηση εκτέλεσης ή συμμόρφωσης των Ο.Τ.Α. και των δύο βαθμών σε δικαστικές αποφάσεις.

Τα περισσότερα φαινόμενα κακοδιοίκησης και διαφθοράς εντοπίζονται στις υποθέσεις οικονομικής διαχείρισης και ακολουθούν τα πολεοδομικά θέματα, διάφορα ζητήματα λειτουργίας των δημόσιων υπηρεσιών, παράβαση διοικητικών διαδικασιών και λοιπές κατηγορίες. Επίσης εδώ θα μπορούσαμε να αναφέρουμε και τη μη συμμόρφωση των Δημάρχων με τους νόμους όπως διαπιστώνεται από την επιστολή προς τον Υπουργό Εσωτερικών του Γ. Φίλου σχετικά με την υποβολή δηλώσεων πόθεν έσχες Δημάρχων (Φίλος Γ., 2014).

Στη συνέχεια, θα αναφέρουμε ορισμένα *φαινόμενα διαφθοράς* που εντοπίστηκαν σε δήμους και περιφέρειες.

- ❖ Το πιο πρόσφατο συμβάν διαφθοράς εντοπίστηκε στον δήμο Μαραθώνα όπου δύο υπάλληλοι του δήμου οι οποίοι κατείχαν νευραλγικές θέσεις στον δήμο, κατοχύρωναν μεγάλο αριθμό πρωτοκόλλων με τα οποία στη συνέχεια δικαιολογούσαν διάφορες αποφάσεις και αγορές.
- ❖ Το 2012 το ΣΔΟΕ ανακάλυψε τουλάχιστον 25 δήμους, κυρίως σε νησιά του Αιγαίου και του Ιονίου για «κομπίνες» με εικονικά τιμολόγια και παράνομες χρηματοδοτήσεις κοινοτικών έργων. Οι δήμοι αυτοί φέρεται να κατέβαλαν πολλά εκατομμύρια ευρώ για υπηρεσίες που ποτέ δεν είχαν παρασχεθεί ή είχαν υπερκοστολογηθεί και τα στελέχη των δήμων αυτών και υπεύθυνοι των πραγματικών ή μη εταιρειών μοιράζονταν τα χρήματα.
- ❖ Το 2012 σύμφωνα με καταγγελίες, ένας εργοδηγός και ένας εργατοτεχνίτης της Διεύθυνσης Κοινόχρηστων Χώρων του τμήματος Αυτεπιστασίας απαίτησαν από ιδιώτη 300 - 500 ευρώ, προκειμένου να προβούν σε θετική αυτοψία σχετικά με πεζοδρόμιο του δήμου. Ζήτησαν χρήματα για να πιστοποιήσουν ότι το πεζοδρόμιο δεν είχε υποστεί φθορές από εργασίες, που γινόνταν σε παρακείμενο κτίριο.

Δεν είναι και λίγα, όμως, τα *φαινόμενα υπεξαίρεσεων* από του άρχοντες της τοπικής αυτοδιοίκησης.

- ❖ Στον δήμο Ιωαννίνων το 2013, ο πρώην αντιδήμαρχος Οικονομικών Νίκος Μάντης αυτοκτόνησε επειδή είχε αποκαλυφθεί σκάνδαλο υπεξαίρεσης 1,3 εκατ. ευρώ από τα ταμεία του δήμου.
- ❖ Στον δήμο Νέας Σμύρνης, το 2012, αποκαλύφθηκε υπεξαίρεση τουλάχιστον 78.495 ευρώ από το δημοτικό ταμείο με πλαστές αποδείξεις που εκδίδονταν για τις συνδρομές των πολιτών στο κολυμβητήριο και τα γυμναστήρια του δήμου.

- ❖ Για τρία κακουργήματα κατηγορήθηκαν πρώην δήμαρχοι της Μυκόνου, αντιδήμαρχοι και υπάλληλοι των οικονομικών υπηρεσιών διότι κάλυπταν τεράστια φοροδιαφυγή ξενοδοχειακών επιχειρήσεων του νησιού και έβαζαν στην τσέπη τα τέλη παρεπιδημούντων. Επιπλέον, κατηγορήθηκαν για τα αδικήματα της απιστίας, της υπεξαίρεσης χρημάτων και για το αδίκημα της έκδοσης ψευδών βεβαιώσεων εις βάρος του δημοσίου. Συνολικά για τη δεκαετία 2000- 2012 υπεξαίρεσαν από τα ταμεία του δήμου περισσότερα από 6 εκατομμύρια ευρώ.
- ❖ Υπάλληλος της Ταμειακής Υπηρεσίας του δήμου Πόρου και μια «υπάλληλος-μαϊμού» συνελήφθησαν το 2011 με την κατηγορία της υπεξαίρεσης 585.000 ευρώ από τα ταμεία του δήμου και του δημοτικού λιμενικού ταμείου.
- ❖ Στον δήμο Θεσσαλονίκης, ο τέως Δήμαρχος Θεσσαλονίκης Βασίλης Παπαγεωργόπουλος καταδικάστηκε για απλή συνεργία στην υπεξαίρεση 17,9 εκατ. ευρώ από τα ταμεία του δήμου Θεσσαλονίκης. Επίσης καταδικάστηκαν ο στενός του συνεργάτης και τέως γενικός γραμματέας Μιχάλης Λεμούσιος και ο πρώην ταμίας Παναγιώτης Σαζώνης για τα αδικήματα της υπεξαίρεσης στην υπηρεσία, της πλαστογραφίας και της νομιμοποίησης εσόδων. Το έλλειμμα που εντοπίστηκε στα ταμεία του δήμου από τη συγκεκριμένη υπόθεση, για τη δεκαετία 1997- 2007 ανέρχεται στο ποσό του 1,2 εκατ. ευρώ.

Από τα παραπάνω θα μπορούσαμε να καταλήξουμε στο συμπέρασμα ότι ένας μόνο ελεγκτικός φορέας, όπως οι ελεγκτές δημόσιας διοίκησης, δεν είναι δυνατόν να πετύχει τα πάντα. Όπως πρότεινε και ο ίδιος ο Π. Νομικός, Ειδικός γραμματέας Σώματος Ελεγκτών Δημόσιας Διοίκησης, κάθε δήμος θα πρέπει να έχει μια υπηρεσία εσωτερικού ελέγχου, που να ελέγχει την ποιότητα, τη νομιμότητα και την αποτελεσματικότητα των λειτουργιών του δήμου.

Στο ίδιο συμπέρασμα κατέληξε και ο Δήμαρχος Χαλανδρίου, ο οποίος επισήμανε ότι ένας τόσο μεγάλος οργανισμός, όπως ο δήμος Χαλανδρίου, στον οποίο έχουν εντοπιστεί ουκ ολίγες φορές φαινόμενα παρατυπίας και διαφθοράς, θα έπρεπε να δημιουργηθεί Διεύθυνση Εσωτερικού Ελέγχου. Κάθε μεγάλη επιχείρηση οφείλει να αναπτύσσει ανάλογες δομές, ώστε να ελέγχεται εάν τηρούνται οι προβλεπόμενες διαδικασίες και οι κανόνες χρηστής διοίκησης, και να αποφεύγονται συνακόλουθα θλιβερά φαινόμενα οικονομικών ατασθαλιών. Τα συστήματα εσωτερικού ελέγχου των οργανισμών τοπικής αυτοδιοίκησης αποσκοπούν μεταξύ των άλλων στην αντιμετώπιση της διαφθοράς, στην προστασία των περιουσιακών τους στοιχείων, στη διασφάλιση της ορθότητας και της πληρότητας των οικονομικών καταστάσεών τους, αλλά και στην εξασφάλιση της αποδοτικής χρήσης των πόρων τους.

Ο Δήμος Αθηναίων έχει εδώ και καιρό Διεύθυνση Εσωτερικού Ελέγχου, ενώ ο Δήμος Θεσσαλονίκης το Ιούλιο 2012 ανέθεσε στο Πανεπιστήμιο Μακεδονίας τη μελέτη για τη δημιουργία αυτόνομου Εσωτερικού Ελέγχου στο δήμο με σκοπό να δημιουργηθεί δίκτυο ασφαλείας απέναντι σε φαινόμενα κακοδιαχείρισης και ατασθαλιών γύρω από τις ευαίσθητες και πολύπαθες οικονομικές υπηρεσίες του.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5

Εσωτερικός Έλεγχος Οργανισμών Τοπικής Αυτοδιοίκησης

5.1 Γενικά

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

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

Οι αλλαγές στη διοικητική οργάνωση της χώρας που συντελέστηκαν με το πρόγραμμα Καλλικράτης υπηρετούν αναμφίβολα την ιδέα μιας καλύτερης τοπικής διακυβέρνησης. Ωστόσο, σε έκθεση που καταρτίστηκε από το βρετανικό Ελεγκτικό Συνέδριο (Audit Commission) αναφέρεται ότι οι αλλαγές που γίνονται στον τρόπο διακυβέρνησης σε τοπικό επίπεδο ενέχουν αυξημένο κίνδυνο για εμφάνιση απατών και περιπτώσεων διαφθοράς, αφού απομακρύνουν την τοπική αυτοδιοίκηση από τον κεντρικό έλεγχο και το στενό δημοσιονομικό καθεστώς. Το ερώτημα που ευλόγως ανακύπτει είναι, αν οι υπάρχοντες μηχανισμοί έλεγχου των Ο.Τ.Α. μπορούν να ανταποκριθούν στα νέα δεδομένα, να διασφαλίσουν «χρηστή» οικονομική, διοικητική τους διαχείριση και να αντιμετωπίσουν τα φαινόμενα διαφθοράς που απαντώνται στους διάφορους Ο.Τ.Α..

Η σύγχρονη εμπειρία δείχνει ότι τις περισσότερες φορές η Τοπική Αυτοδιοίκηση διστάζει να προχωρήσει σε μέτρα για την αντιμετώπιση της διαφθοράς, διότι αυτό προϋποθέτει και μια καταρχήν παραδοχή της ύπαρξης της διαφθοράς. Η ανωτέρω παραδοχή μπορεί να παράσχει την ευκαιρία στους αντίπαλους της εκάστοτε δημοτικής αρχής να εξαπολύσουν δριμύτατη κριτική. Σε αυτήν την περίπτωση οφείλουμε να φέρνουμε στο μυαλό μας ότι η αποτελεσματική αντιμετώπιση της διαφθοράς, εξασφαλίζει σε μεγάλο βαθμό τη διαφύλαξη των περιουσιακών στοιχείων των Ο.Τ.Α., συντελεί στην αύξηση των εσόδων, στη βελτίωση της παροχής δημοτικών υπηρεσιών, στην τόνωση της δημόσιας εμπιστοσύνης και εν τέλει βοηθάει να κερδηθούν οι εκλογές (Klitgaard et al., 2000). Η αντιμετώπιση της διαφθοράς δύναται όχι μόνο να συμβάλλει στην οικονομική ενδυνάμωση του δήμου, αλλά και να θέσει σε νέες βάσεις τη σχέση μεταξύ Τοπικής Αυτοδιοίκησης και πολιτών.

Τα αίτια που προκαλούν συμπεριφορές που οδηγούν στη διαφθορά πρέπει να αναλύονται και να διορθώνονται με δράσεις που αποκαθιστούν τα κίνητρα, ενώ δεν θα πρέπει να παρέχεται έδαφος για ακόμα περισσότερες ρυθμίσεις και αυστηρότερους διοικητικούς ελέγχους (Κουτούπης, 2009, σελ. 310). Ανέκαθεν η έννοια του ελέγχου είχε αρνητική χροιά στην Ελλάδα και στο εξωτερικό, αλλά δεν θα πρέπει για κανένα λόγο να γίνεται επίκληση τυχόν αυθαιρεσιών ελέγχου, προκειμένου να δικαιολογείται η ολοκληρωτική απουσία του. Ο έλεγχος δεν πρέπει να αντιμετωπίζεται ως φόβητρο, αλλά κυρίως ως εργαλείο και μέθοδος συμβουλευτικής για την επίτευξη των στόχων της τοπικής αυτοδιοίκησης, που δεν είναι άλλοι από τον ισοσκελισμένο προϋπολογισμό και αποτελεσματικές, αποδοτικές και οικονομικές τοπικές υπηρεσίες (Γκούμα, 2001.).

Ακόμα και η μη αξιοποίηση των δυνατοτήτων που δίνονται από το θεσμικό πλαίσιο στους Ο.Τ.Α. μπορεί να συνδεθεί με έννοιες όπως η μη αποτελεσματική διοίκηση ή ακόμη η κακοδιοίκηση (π.χ. η μη σωστή αξιοποίηση όλων των πιθανών πηγών εσόδων με την άντληση πόρων μέσω της ανάπτυξης δράσεων που τους επιτρέπει το θεσμικό πλαίσιο). Στο σημείο αυτό ανακύπτει εύλογα το ερώτημα αν η αδυναμία αξιοποίησης των δυνατοτήτων των Ο.Τ.Α. είναι λόγω έλλειψης γνώσης και ικανότητας διαχείρισης ή μήπως είναι και λόγω έλλειψης πολιτικής βούλησης των ίδιων των αιρετών τοπικών αρχόντων.

Η υπευθυνότητα των τοπικών αρχόντων αποτελεί απαραίτητο στοιχείο για την εφαρμογή των σχεδιαζόμενων πολιτικών. Εκτός βέβαια από υπευθυνότητα πρέπει να υπάρχει και διαφάνεια στο τρόπο που λαμβάνονται οι αποφάσεις και στην εφαρμογή των διαδικασιών. Η ανάγκη για διαφάνεια ειδικά στις μέρες μας παρουσιάζεται ολοένα και πιο επιτακτική, ειδικά όσο διευρύνεται ο κύκλος των αρμοδιοτήτων και των οικονομικών μεγεθών των τοπικών οργανισμών. Η διαφάνεια αποτελεί μέσο καταπολέμησης της διαφθοράς, αφού είναι γνωστό ότι οι αδιαφανείς διαδικασίες είναι αυτές που ελέγχονται πιο δύσκολα και είναι αυτές που συνήθως, αν όχι πάντα, «πάσχουν». Στο σημείο αυτό κρίνεται ως ιδιαίτερα θετικό το μέτρο της ανάρτησης όλων των αποφάσεων των Ο.Τ.Α. στο διαδίκτυο, ως προέκταση εφαρμογής του προγράμματος ΔΙΑΥΓΕΙΑ στην τοπική αυτοδιοίκηση.

Η αρχή της διαφάνειας θα πρέπει να διέπει όλο το φάσμα των λειτουργιών των δημοτικών αρχών, συμπεριλαμβάνοντας τον τρόπο με τον οποίο λαμβάνονται οι αποφάσεις αυτών (πολιτική διαφάνεια), καθώς ακόμη και το συνολικό πλαίσιο μέσα στο οποίο λειτουργεί ένας Ο.Τ.Α..

Επίσης, η πλήρης και ουσιαστική εφαρμογή του διπλογραφικού συστήματος από τους Ο.Τ.Α. θα εξασφαλίσει μεγαλύτερη διαφάνεια στο διαχειριστικό σύστημα της Τοπικής Αυτοδιοίκησης, γεγονός το οποίο ενισχύεται από τη δημιουργία και συνεχή ενημέρωση σχετικής βάσης δεδομένων στο Υπουργείο Εσωτερικών που επιτρέπει την παρακολούθηση της οικονομικής κατάστασης των Ο.Τ.Α..

Προσπάθειες γίνονται, δυστυχώς όμως όχι με την ένταση και την συχνότητα που απαιτούν οι ανάγκες των καιρών. Η Τοπική Αυτοδιοίκηση θα πρέπει να ηγηθεί στην προσπάθεια υπέρ της διαφάνειας σε όλο το φάσμα των δραστηριοτήτων της, χωρίς να αναμένει πάντα τα παραδείγματα της κεντρικής διοίκησης. Η βέλτιστη πρακτική θα είναι η Τοπική Αυτοδιοίκηση να επιδείξει τη θέληση να λειτουργήσει πιο κοντά στον πολίτη, με διαφάνεια και αποτελεσματικότητα, και έτσι θα εξασφαλίσει αμφότερη την εμπιστοσύνη και των πολιτών και της κεντρικής διοίκησης.

Η εμπιστοσύνη είναι το υπόβαθρο πάνω στο οποίο πρέπει να κτίζεται η λειτουργία της κεντρικής διοίκησης και της Τοπικής Αυτοδιοίκησης. Προκειμένου να εμπιστευτεί το ελληνικό κράτος οικονομικούς πόρους στους Ο.Τ.Α. πρέπει να εξασφαλισθεί τόσο η κατάλληλη οικονομική διαχείριση τους, όσο και η επάρκεια των συστημάτων εσωτερικού ελέγχου τους. Αρμόδιο να κρίνει την επάρκεια των συστημάτων εσωτερικού ελέγχου των Ο.Τ.Α. είναι το Ελληνικό κράτος μέσω των αρμόδιων οργάνων του που εν προκειμένω μπορεί να είναι το Σώμα Επιθεωρητών – Ελεγκτών Δημόσιας Διοίκησης. Οι Ο.Τ.Α. από την πλευρά τους θα πρέπει να δείχνουν εμπιστοσύνη στα ελεγκτικά όργανα του κράτους, όποια μορφή κι αν έχουν αυτά. Αυτό δε σημαίνει βέβαια απλά αποδοχή των πορισμάτων των ελέγχων, αλλά διατύπωση της ανάγκης για εντατικοποίηση των συμβουλευτικών εργασιών από πλευράς τους, προκειμένου οι αδυναμίες του συστήματος να λύνονται έγκαιρα και οικονομικά. Η παραδοχή για ανάγκη εξυγίανσης του τρόπου λειτουργίας των Ο.Τ.Α., δεν θα πρέπει να αντιμετωπίζεται με φόβο και διστακτικότητα, αλλά ως αναγκαία προϋπόθεση για την εφαρμογή πιο αποτελεσματικών πολιτικών τόσο μεσοπρόθεσμα όσο και μακροπρόθεσμα.

Επιπρόσθετα, ο έλεγχος με την συμβουλευτική του μορφή είναι σε θέση να βοηθήσει τις τοπικές διοικήσεις να περιορίσουν την εσωστρέφεια τους. Η Τοπική Αυτοδιοίκηση θα πρέπει να ανοιχθεί προς τους πολίτες και να βελτιώσει την εικόνα της σε αυτούς προκειμένου να κερδίσει την εμπιστοσύνη τους. Η εμπιστοσύνη των πολιτών χτίζεται με την καλύτερη επικοινωνία και την καλύτερη και πληρέστερη ενημέρωση τους για το τοπικό γίνεσθαι. Η τοπική διαβούλευση, η ενεργοποίηση των πολιτών και η πραγματική εφαρμογή της λογοδοσίας των τοπικών αρχών είναι άμεσα συνδεδεμένες με βελτιωμένες ποιοτικά τοπικές υπηρεσίες. Επίσης, δεν θα πρέπει να λησμονείται ότι ενεργή «κοινωνία των πολιτών» έχουμε εκεί που υπάρχει μειωμένη γραφειοκρατία. Η ενεργοποίηση των πολιτών είναι συνυφασμένη με τη μείωση της γραφειοκρατίας, την εφαρμογή καλύτερης διοίκησης και την απαίτηση για επαρκή έλεγχο-εποπτεία των τοπικών διοικήσεων από την πολιτεία.

5.2 Συστήματα Εσωτερικού Ελέγχου στους Ο.Τ.Α.

Τα Συστήματα Εσωτερικού Ελέγχου έχουν σαν πρωταρχικό σκοπό την επίτευξη των αντικειμενικών σκοπών και στόχων των Επιχειρήσεων και Οργανισμών, όπως αυτοί έχουν καθοριστεί κατά το στάδιο της λειτουργίας της Σχεδίασης/Προγραμματισμού. Κάθε οργανισμός έχει οργανωμένο το δικό του Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου, το οποίο μέσα από σχετικές πολιτικές, κανονισμούς, οδηγίες, εγκυκλίους και επιμέρους διαδικασίες αποσκοπεί στην εξάλειψη των κινδύνων που σχετίζονται με τις δραστηριότητές του (Sawyer et al., 2003, σελ. 114-118).

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

Τα Συστήματα Εσωτερικού Ελέγχου των Ο.Τ.Α. αποσκοπούν στα εξής :

- ❖ Να προστατεύουν τα περιουσιακά στοιχεία τους.
- ❖ Να εξασφαλίζουν οικονομική, αποτελεσματική και αποδοτική χρήση των πόρων τους.
- ❖ Να εξασφαλίζουν την ακρίβεια, ορθότητα και πληρότητα των οικονομικών καταστάσεων τους.
- ❖ Να αποδίδουν ικανοποιητικές και οικονομικές υπηρεσίες στους σχετιζόμενους με αυτούς (stakeholders).
- ❖ Να συμμορφώνονται με τους νόμους, τις εγκυκλίους και τις άλλες οδηγίες του κράτους (Κουτούπης, 2009, σελ. 314).

Προκειμένου το κράτος να αξιολογεί τα Συστήματα Εσωτερικού Ελέγχου των Ο.Τ.Α. χρησιμοποιεί το Σώμα Επιθεωρητών – Ελεγκτών Δημόσιας Διοίκησης για τους διοικητικούς ελέγχους, τους επιθεωρητές του Υπουργείου Οικονομικών για τους οικονομικούς - διαχειριστικούς ελέγχους, ενώ έχει προβλέψει νομοθετικά την ύπαρξη και άλλων ελεγκτικών μηχανισμών όπως είναι το Ελεγκτικό Συνέδριο, ο Συνήγορος του Πολίτη κλπ.

Σύμφωνα με τα Διεθνή Επαγγελματικά Πρότυπα του Εσωτερικού Ελέγχου με την έννοια του Εσωτερικού Ελέγχου εννοούμε την ανεξάρτητη, αντικειμενική και συμβουλευτική δραστηριότητα, η οποία σχεδιάζεται με σκοπό να προσθέτει αξία και να βελτιώνει τις λειτουργίες κάθε Οργανισμού. Ο Εσωτερικός Έλεγχος θα πρέπει να συμβάλλει στην επίτευξη των στόχων κάθε οργανισμού μέσω μίας συστηματικής και οργανωμένης προσέγγισης, η οποία θα αξιολογεί και θα βελτιώνει την

αποτελεσματικότητα των διαδικασιών διαχείρισης κινδύνων, ελέγχου και διακυβέρνησης του Οργανισμού.

Για να γίνει πιο κατανοητή η ανάγκη εφαρμογής Συστημάτων Εσωτερικού Ελέγχου, αρκεί να αναλογιστεί κανείς μέσα σε τι περιβάλλον καλείται να λειτουργήσει ένας οργανισμός. Δεν υπάρχουν οργανισμοί που οι δραστηριότητες τους να μην χαρακτηρίζονται από κινδύνους (risks). Επιτυχημένοι όμως θεωρούνται οι οργανισμοί που διαχειρίζονται αποτελεσματικά τους κινδύνους τους με αποτέλεσμα το μεγαλύτερο κέρδος (ποιοτικό και χρηματικό) (Φίλος Γ., 2004). Στο σημείο αυτό προκύπτει εύλογα το ερώτημα γιατί να μην διαχειρίζονται τους κινδύνους τους και οι Ο.Τ.Α. όπως και οι επιχειρήσεις της ιδιωτικής οικονομίας. Είναι γεγονός ότι η μέχρι σήμερα εμπειρία δεν έχει να επιδείξει αποτελεσματική και αποδοτική διαχείριση των οικονομικών πόρων των Ο.Τ.Α. από τα αρμόδια όργανα και σε αυτό συντελεί σίγουρα η μη σύνδεση των αμοιβών και άλλων παροχών των στελεχών τους με την επίτευξη στόχων καθορισμένων από τις διοικήσεις των Ο.Τ.Α. και γενικότερα από το κράτος.

Σύμφωνα με τον Κουτούπη ως κίνδυνο ονομάζουμε «την απειλή ότι κάποιο γεγονός ή ενέργεια θα επηρεάσει αρνητικά την ικανότητα του οργανισμού να επιτύχει τους επιχειρησιακούς του στόχους και να πραγματοποιήσει επιτυχώς τις στρατηγικές του». Η σύγχρονη λειτουργία των Ο.Τ.Α. χαρακτηρίζεται από κινδύνους που μπορούν να επηρεάσουν αρνητικά την οικονομική διαχείριση και την αποτελεσματικότητα των διαδικασιών λειτουργίας τους, όπως αυτές απορρέουν από τη σχετική νομοθεσία (νόμοι, προεδρικά διατάγματα, εγκύκλιοι, κλπ.). Οι ανωτέρω κίνδυνοι αντιμετωπίζονται με την οργάνωση επαρκών συστημάτων εσωτερικού ελέγχου από τους Ο.Τ.Α. (Κουτούπης, 2009, σελ. 315).

Οι σημαντικότεροι κίνδυνοι που χαρακτηρίζουν τους Ο.Τ.Α. είναι οι ακόλουθοι:

- ❖ *Κίνδυνοι από την μη επαρκή ικανοποίηση των δημοτών:* Η ανωτέρω κατηγορία κινδύνων απορρέει από την περιορισμένη ικανοποίηση των δημοτών από τις υπηρεσίες των Ο.Τ.Α.. Αποτέλεσμα αυτής της συμπεριφοράς είναι η έλλειψη εμπιστοσύνης και απογοήτευση από πλευράς δημοτών, η άσχημη εικόνα που διαμορφώνεται στο κοινό για την Τοπική Αυτοδιοίκηση και το συνεπακόλουθο πολιτικό κόστος.
- ❖ *Κίνδυνοι από τη μη κατάλληλη στελέχωση των Ο.Τ.Α.:* Η μη κατάλληλη στελέχωση των Ο.Τ.Α., δηλαδή η στελέχωση με άτομα που δεν έχουν τις κατάλληλες γνώσεις, δεξιότητες, ικανότητες που είναι αναγκαίες για την καθημερινή λειτουργία τους ενδεχομένως να καθυστερεί την επίτευξη των στόχων των Ο.Τ.Α..
- ❖ *Κίνδυνοι συμμόρφωσης με τη νομοθεσία και άλλες σχετικές ρυθμίσεις:* Δεδομένου ότι οι Ο.Τ.Α. δραστηριοποιούνται μέσα σε αυστηρό και μεταβαλλόμενο ρυθμιστικά περιβάλλον (regulatory environment), δεν είναι

δύσκολο να παρεκκλίνουν από αυτό, με ενδεχόμενη συνέπεια την παρέμβαση της κεντρικής διοίκησης μέσω αρμόδιων οργάνων (ελεγκτικών, κλπ.), αρνητική δημοσιότητα, κλπ.

- ❖ *Χρηματοοικονομικοί Κίνδυνοι*: Αποτελούν ίσως την πιο σημαντική κατηγορία κινδύνων που χαρακτηρίζουν τους Ο.Τ.Α.. Αναφέρονται στη μη αποτελεσματική διαχείριση των οικονομικών πόρων που προέρχονται από τον κρατικό προϋπολογισμό, καθώς και των άλλων εσόδων που πραγματοποιούν οι Ο.Τ.Α.. Επίσης, αναφέρονται στον μη επαρκή ταμειακό προγραμματισμό (χρηματικές εισροές – εκροές), την μη κατάλληλη διαχείριση διαθεσίμων, κλπ.
- ❖ *Κίνδυνοι Επικοινωνίας*: Οι κίνδυνοι επικοινωνίας αναφέρονται τόσο στην εσωτερική επικοινωνία των Ο.Τ.Α., όσο και στην εξωτερική επικοινωνία. Συγκεκριμένα, σχετίζονται με την ανεπαρκή ενημέρωση του προσωπικού ως προς τους στόχους και τα μέσα επίτευξής τους, καθώς και στην ανεπάρκεια ενημέρωσης των δημοτών γενικότερα.
- ❖ *Κίνδυνοι Ακεραιότητας*: Περιλαμβάνουν τους κινδύνους εκείνους που σχετίζονται με τη διαφθορά και την απάτη από την πλευρά φυσικών προσώπων σχετιζομένων με τους Ο.Τ.Α. (διοικούντες, εργαζόμενοι, προμηθευτές, πελάτες (δημότες) κλπ.). Έχουμε ήδη αναφερθεί στο φαινόμενο της διαφθοράς στην Τοπική Αυτοδιοίκηση που από μόνο του αποτελεί σημαντικό κίνδυνο επίτευξης των στόχων των Ο.Τ.Α. και κυρίως της απώλειας εισοδήματος (Κουτούπης, 2009, σελ. 315-316).

Προκειμένου η Τοπική Αυτοδιοίκηση να αντιμετωπίσει επαρκώς τους ανωτέρω αναφερόμενους κινδύνους, θα πρέπει να εξασφαλίσει συγκεκριμένα σχέδια δράσης για κάθε έναν από αυτούς και να ορίσει συγκεκριμένους υπεύθυνους για τη διαχείρισή τους. Ενδεικτικά αναφέρουμε, ότι καλή πρακτική αποτελεί, οι διοικήσεις των Ο.Τ.Α. να λαμβάνουν περιοδικά, και γενικότερα όποτε επιθυμούν, γραπτή ενημέρωση με την πορεία των εσόδων – εξόδων, την πορεία τυχόν έργων, προβλημάτων κλπ., προκειμένου να προβαίνουν σε διορθωτικές δράσεις, όπου χρειάζεται και να ενημερώνουν την κεντρική διοίκηση όπου απαιτείται. Επίσης, θα πρέπει να εξασφαλίζεται η συμμόρφωση με τις λογιστικές και φορολογικές αρχές της χώρας, καθώς και η δημοσίευση των αποτελεσμάτων, με την σύμφωνη γνώμη και πιστοποίηση των ελεγκτικών αρχών (εσωτερικών ελεγκτών και ορκωτών ελεγκτών), προκειμένου να διασφαλίζεται η διαφάνεια των δραστηριοτήτων των Ο.Τ.Α.. Συμπερασματικά, θα λέγαμε ότι η επιτυχία ενός Ο.Τ.Α. εξαρτάται από την επίτευξη των στόχων που έχει θέσει και την αποτελεσματική διαχείριση των κινδύνων που τον χαρακτηρίζουν.

Οι μονάδες εσωτερικού ελέγχου, που λειτουργούν εμβρυακά σε ελάχιστους δήμους ως μη θεσμοθετημένα όργανα, δεν μπορεί να υποστηριχθεί ότι υπηρετούν αποτελεσματικά το σκοπό για τον οποίο συστάθηκαν. Η αναγκαιότητα θεσμοθέτησης τέτοιων μονάδων επιβεβαιώθηκε και με σχετικό σχέδιο νόμου, την 'Χάρτα της

Ελληνικής Τοπικής Αυτοδιοίκησης του 21ου αιώνα'. Στην εν λόγω πρόταση γινόταν λόγος για την αναγκαιότητα σύστασης Μονάδων Εσωτερικού Ελέγχου, που θα είναι επιφορτισμένες με αρμοδιότητες ελέγχου της αποδοτικότητας των υπηρεσιών και λειτουργιών των Ο.Τ.Α., αλλά παράλληλα θα παράσχουν επιστημονική και τεχνική στήριξη σε αυτούς και θα συντάσσουν προτάσεις για τη βελτίωση της λειτουργίας τους.

Οι ελεγκτικοί αυτοί μηχανισμοί θα ήταν επιφορτισμένοι και με το έργο της εξέτασης και περαιτέρω ανάλυσης τυχόν παραπόνων και καταγγελιών των πολιτών που θα αφορούν την λειτουργία των Ο.Τ.Α. και θα υποβάλλουν με τη σειρά τους εκθέσεις στα αρμόδια όργανα. Εκτός από τη σύνταξη των παραπάνω εκθέσεων, οι Μονάδες Εσωτερικού Ελέγχου καταρτίζουν σε τακτά χρονικά διαστήματα μια συνολική έκθεση για τη λειτουργία των Ο.Τ.Α., που δημοσιοποιούν και καταθέτουν προς συζήτηση στο Δημοτικό Συμβούλιο. Ενδιαφέρουσα κρίνεται η δυνατότητα που παρέχεται στους δήμους να συγκροτούν από κοινού Διαδημοτικές Μονάδες Εσωτερικού Ελέγχου.

5.3 Σώμα Επιθεωρητών – Ελεγκτών Δημόσιας Διοίκησης

Για την αξιολόγηση των Συστημάτων Εσωτερικού Ελέγχου των Ο.Τ.Α. ορίζεται ως υπεύθυνο, σχετικό ανεξάρτητο σώμα επιθεωρητών – ελεγκτών Δημόσιας Διοίκησης, το οποίο υπάγεται στο υπουργείο Εσωτερικών, Δημόσιας Διοίκησης και Αποκέντρωσης.

Το Σώμα Επιθεωρητών – Ελεγκτών Δημόσιας Διοίκησης επισκοπεί, αξιολογεί και συμβουλεύει τους Δήμους σε θέματα που αφορούν το υφιστάμενο Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου τους. Επίσης, είναι εκείνο, το οποίο θα επισημάνει τυχόν κινδύνους (risks) που απειλούν την καλή λειτουργία των Ο.Τ.Α. και το σώμα, το οποίο θα συμβουλεύει στο πως οι κίνδυνοι, που έχουν επισημανθεί, μπορούν να αντιμετωπισθούν. Δεν παίρνει το ίδιο μέτρα αντιμετώπισης των Κινδύνων, ούτε κανένα από τα στελέχη του εμπλέκονται με τις Ελεγχόμενες Δραστηριότητες και Λειτουργίες των Δήμων, ώστε να εξασφαλίζεται η αμεροληψία τους.

Ο Εσωτερικός Έλεγχος, σε αντίθεση με τον Εξωτερικό Έλεγχο που περιορίζεται στον Έλεγχο και Πιστοποίηση της ακρίβειας των Οικονομικών Καταστάσεων των Επιχειρήσεων και των άλλων οργανισμών, διενεργεί τόσο Χρηματοοικονομικούς, όσο και Λειτουργικούς και Διοικητικούς Ελέγχους. Οι παραπάνω έλεγχοι διενεργούνται με τη μορφή Ειδικών Έργων, βάσει σχετικού Προγραμματισμού και Προϋπολογισμού. Όσον αφορά, συγκεκριμένα, το Σώμα Επιθεωρητών – Ελεγκτών Δημόσιας Διοίκησης είναι υπεύθυνο για τη διενέργεια διοικητικών και όχι διαχειριστικών ελέγχων. Για την αποτελεσματική διενέργεια τους χρησιμοποιούνται ειδικά Προγράμματα Ελέγχου κατά περίπτωση, που αναπτύσσονται από το ίδιο.

Το Σώμα Επιθεωρητών – Ελεγκτών Δημόσιας Διοίκησης έχει κατοχυρωθεί νομοθετικά, προκειμένου να ασκεί ανεξάρτητα, αντικειμενικά και αποτελεσματικά το ρόλο του. Αυτό αναφέρεται απευθείας στον υπουργό Εσωτερικών.

Γενικά, ο Εσωτερικός Έλεγχος για να πετύχει στο έργο του, πρέπει να έχει την αμέριστη υποστήριξη της Διοίκησης του Οργανισμού. Η Διοίκηση οφείλει να του εξασφαλίζει ελεύθερη πρόσβαση στα πάσης φύσεως αρχεία της και κάθε είδους βοηθητικό υλικό, το οποίο μπορεί να φανεί χρήσιμο στην αξιολόγηση του Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου. Ειδικότερα, όσον αφορά τους Ο.Τ.Α., προκειμένου οι Ελεγκτές – Επιθεωρητές Δημόσιας Διοίκησης να προσθέσουν αξία σε αυτούς, θα πρέπει να υποστηρίζονται από το Δημοτικό Συμβούλιο και τις επιμέρους Διευθύνσεις και τμήματα τους, τα οποία θα τους παρέχουν κάθε είδους χρήσιμη πληροφορία και αρχείο που θα τους ζητείται.

Οι προτάσεις του Σώματος Επιθεωρητών – Ελεγκτών Δημόσιας Διοίκησης κατευθύνονται υποχρεωτικά από το νόμο προς το Υπουργείο Εσωτερικών, καθώς επίσης και στους Δήμους που έχουν ελεγχθεί από αυτό, κυρίως σε μορφή γραπτών αναφορών, και αφού προηγουμένως έχουν συζητηθεί και συμφωνηθεί με τους ελεγχόμενους. Το Υπουργείο Εσωτερικών με τη σειρά του αναλαμβάνει την υλοποίηση εκείνων των προτάσεων του Σώματος Επιθεωρητών – Ελεγκτών Δημόσιας Διοίκησης που θεωρεί ότι θα προσθέσουν αξία στη λειτουργία και στις διαδικασίες που ακολουθούν οι Ο.Τ.Α., ενώ όπου χρειάζεται, θα φροντίσει ώστε να καλυφθούν νομοθετικά αυτές προκειμένου να εφαρμοσθούν.

Τα στελέχη μιας σύγχρονης Υπηρεσίας Εσωτερικού Ελέγχου, όπως είναι το Σώμα Επιθεωρητών – Ελεγκτών Δημόσιας Διοίκησης, μπορεί και επιβάλλεται να έχουν διαφορετικό ακαδημαϊκό και επαγγελματικό υπόβαθρο, λόγω των διαφορετικών δραστηριοτήτων και διαδικασιών που ελέγχουν στα πλαίσια των αρμοδιοτήτων τους. Έτσι, μπορεί να απαρτίζεται από Οικονομολόγους, Λογιστές, Νομικούς, Διοικητικούς, απόφοιτους Εθνικής Σχολής Δημόσιας Διοίκησης κλπ.

Συμπερασματικά, θα λέγαμε ότι η λειτουργία Συστημάτων και Δραστηριοτήτων Εσωτερικού Ελέγχου στην Τοπική Αυτοδιοίκηση κρίνεται απαραίτητη, διότι με αυτό τον τρόπο προστατεύονται τα συμφέροντα του κράτους, των Ο.Τ.Α., καθώς και των υπόλοιπων άμεσα ενδιαφερόμενων (stakeholders) (π.χ. δημότες, προμηθευτές, υπεργολάβοι, περιβάλλον, κλπ.), ενώ διασφαλίζεται η απρόσκοπτη οικονομική, αποτελεσματική και αποδοτική λειτουργία των Ο.Τ.Α. (Κουτούπης, 2009, σελ. 317-318).

5.4 Παροχή Υπηρεσιών Εσωτερικού Ελέγχου από Εξωτερικούς Συμβούλους

Μία ακόμη εναλλακτική λύση διενέργειας εσωτερικών ελέγχων είναι η παροχή Υπηρεσιών Εσωτερικού Ελέγχου από Εξωτερικούς Συμβούλους. Στην Ελλάδα δεν έχει αξιοποιηθεί ακόμη η δυνατότητα διενέργειας εσωτερικών ελέγχων στους Ο.Τ.Α. από εξωτερικούς συμβούλους, είτε αποκλειστικά, είτε σε συνεργασία με το Σώμα Επιθεωρητών – Ελεγκτών Δημόσιας Διοίκησης, είτε, όπου αυτές υπάρχουν, με μονάδες εσωτερικού ελέγχου των Ο.Τ.Α.. Το αρμόδιο Υπουργείο Εσωτερικών, Δημόσιας Διοίκησης και Αποκέντρωσης δεν έχει προχωρήσει στο μέτρο παροχής υπηρεσιών εσωτερικού ελέγχου από εξωτερικούς συμβούλους, παρόλο που στο παρελθόν είχαν γίνει κάποιες σκέψεις από την κυβέρνηση προς αυτήν την κατεύθυνση. Στη Μεγάλη Βρετανία παρόλο που οι Ο.Τ.Α. έχουν δικές τους μονάδες Εσωτερικού Ελέγχου υποχρεωτικά, έχουν αναπτυχθεί συνεργασίες με μεγάλες ελεγκτικές εταιρείες και κυρίως με τις λεγόμενες Big 4, που αποτελούνται από την PricewaterhouseCoopers, KPMG, Ernst & Young και Deloitte & Touche, με αποτελέσματα πολύ θετικά.

Η συνεργασία τμημάτων εσωτερικού ελέγχου με εξωτερικούς συμβούλους έχουν το πλεονέκτημα τόσο της καλής γνώσης του ελεγχόμενου οργανισμού, όσο και της πρόσβασης σε εξειδικευμένο προσωπικό με μεγάλη εμπειρία. Το Σώμα Επιθεωρητών – Ελεγκτών Δημόσιας Διοίκησης, ενδεχομένως, θα είχε να κερδίσει πολλά από μια συνεργασία με έμπειρους εξωτερικούς συμβούλους. Ενδεικτικά, αναφέρουμε την εκπαίδευση των ελεγκτών του σώματος σε μεθοδολογίες και εργαλεία ελέγχου (Βάσεις Δεδομένων, Λογισμικά Ελέγχου κλπ.), ώστε να καλύψουν ευκολότερα τη γεωγραφική διασπορά των ελεγχόμενων οργανισμών, καθώς και να αποκτήσουν μεγαλύτερη ευελιξία (Κουτούπης, 2009, σελ. 319).

5.5 Άλλοι Θεσμοθετημένοι Ελεγκτικοί Μηχανισμοί

Το Ελεγκτικό Συνέδριο αποτελεί το ανώτατο όργανο οικονομικού ελέγχου των Ο.Τ.Α.. Στις αρμοδιότητες του εμπίπτει ο έλεγχος των δαπανών των Ο.Τ.Α., εφ' όσον τούτο προβλέπεται από το νόμο, και ο έλεγχος των απολογισμών αυτών (Ρίζος, 2000, σελ. 5). Ο έλεγχος που διενεργεί το Ελεγκτικό Συνέδριο επί των Ο.Τ.Α. είναι είτε κατασταλτικός, είτε προληπτικός και διαχωρίζεται σε έλεγχο νομιμότητας και κανονικότητας της διαχείρισης και σε έλεγχο ουσιαστικό, δηλαδή εξακρίβωσης της αλήθειας των επί των δικαιολογητικών αναφερόμενων γεγονότων ή στοιχείων (Ρίζος, 2000, σελ. 6).

Το Ελεγκτικό Συνέδριο περιορίζεται στη διενέργεια μόνο ελέγχων νομιμότητας, εφόσον από το Σύνταγμα απαγορεύονται ρητά οι έλεγχοι σκοπιμότητας. Το ελληνικό Ελεγκτικό Συνέδριο είναι το μοναδικό στην Ευρωπαϊκή Ένωση που δεν είναι αρμόδιο να διενεργεί ελέγχους απόδοσης (performance audits) στα δημόσια

οικονομικά, παρόλο που γίνονται κάποιες σύντομες αναφορές στις ετήσιες εκθέσεις του για την οικονομικότητα των εκτελούμενων δράσεων (National Audit Office of UK, p.22, 2001).

Αναμφισβήτητη αξία έχει ο ρόλος που καλείται να παίζει το Ελεγκτικό Συνέδριο στις αλλαγές του οικονομικού περιβάλλοντος των Ο.Τ.Α.. Οι αλλαγές στο οικονομικό περιβάλλον των Ο.Τ.Α. απαιτούν αντίστοιχα και δραστικές αλλαγές στους ελέγχους, τόσο ποσοτικές όσο και ποιοτικές. Το Ελεγκτικό Συνέδριο μπορεί να παίζει σημαντικό ρόλο στην υλοποίηση των δράσεων που απαιτούνται στα πλαίσια αλλαγών, είτε του τρόπου διακυβέρνησης, είτε κατά τις διοικητικές μεταρρυθμίσεις (Wayne, 1995, σελ. 15). Η βιωσιμότητα και η αποτελεσματικότητα των αλλαγών μπορεί να διασφαλιστούν μέσα από “επιτυχείς” καθοδηγητικούς ελέγχους.

Ο διαχειριστικός έλεγχος στους Ο.Τ.Α. διενεργείται και από τους Οικονομικούς Επιθεωρητές του Υπουργείου Οικονομικών, αφού μέχρι σήμερα δεν έχει θεσμοθετηθεί σχετικό όργανο εντός του Υπουργείου Εσωτερικών. Το Σώμα Επιθεωρητών – Ελεγκτών Δημόσιας Διοίκησης διενεργεί μόνο διοικητικούς και όχι διαχειριστικούς ελέγχους στους Ο.Τ.Α.. Οι έλεγχοι αυτοί στοχεύουν τόσο στον καταλογισμό ευθυνών όσο και στην αναζήτηση υπολόγων, όπου αυτό απαιτείται.

Ένας θεσμός των τελευταίων χρόνων είναι και ο Συνήγορος του Πολίτη (Μπέσιλα – Μακρίδη, 2000), ο οποίος αποτελεί μία ακόμη πρακτική ελέγχου του κράτους στους Ο.Τ.Α.. Ο κυριότερος στόχος αυτής της ανεξάρτητης διοικητικής αρχής, όσον αφορά την Τοπική Αυτοδιοίκηση, είναι η διαμεσολάβηση μεταξύ των πολιτών και των Ο.Τ.Α., με σκοπό την προστασία των δικαιωμάτων των πολιτών, την καταπολέμηση της κακοδιοίκησης και της διαφθοράς και την τήρηση της νομιμότητας. Αξίζει να αναφέρουμε ότι τα πορίσματα των ελέγχων και των ερευνών που πραγματοποιούνται στους Ο.Τ.Α., ύστερα από σχετικές αιτήσεις των πολιτών, δημοσιεύονται στην ετήσια έκθεση του Συνηγόρου του Πολίτη.

Οι Ο.Τ.Α. παρουσιάζονται στις εκθέσεις του Συνηγόρου του Πολίτη με υψηλά ποσοστά παραπόνων, φαινομένων κακοδιοίκησης και διαφθοράς, συγκριτικά πάντοτε με τους λοιπούς φορείς του ευρύτερου Δημοσίου Τομέα. Αυτό εν μέρει μπορεί να οφείλεται στο ότι η Τοπική Αυτοδιοίκηση, ως πιο άμεση μορφή δημοκρατικής εξουσίας (Μπέσιλα – Βήκα, 2001), βρίσκεται πιο κοντά στον πολίτη από ότι η κεντρική διοίκηση, για αυτό υπάρχει και πιο έντονο το αίσθημα ελέγχου της από αυτόν. Η κεντρική διοίκηση φαντάζει πιο απόμακρη, με συνέπεια ο πολίτης να είναι πιο διστακτικός στο αίτημα ελέγχου της.

Άλλες μορφές ελέγχου (Ρίζος, 2000, σελ. 2) αποτελούν: α) Ο Κοινοβουλευτικός έλεγχος των Ο.Τ.Α. που ασκείται μέσα από ερωτήσεις και επερωτήσεις στη Βουλή των Ελλήνων. β) Ο Διοικητικός έλεγχος που ασκείται από οικονομικούς επιθεωρητές - διοικητικούς υπαλλήλους. γ) Ο Δικαστικός έλεγχος που διενεργείται από το Ελεγκτικό Συνέδριο και δ) ο Λαϊκός έλεγχος στον οποίο εντάσσεται η λογοδοσία του Δημάρχου (Μπέσιλα – Βήκα, 2001, σελ. 284).

5.6 Ευρωπαϊκό Εγχειρίδιο Καλών Πρακτικών

Στο πλαίσιο του Συμβουλίου της Ευρώπης υιοθετήθηκε το 2006 το «Εγχειρίδιο Καλών Πρακτικών», που αποτελεί το πρώτο μέρος του φακέλου «Δημόσια ηθική σε τοπικό επίπεδο». Το κείμενο αυτό δεν είναι νομικό κείμενο, δεν έχει νομική δεσμευτικότητα. Αποτελεί ένα σύνολο πρωτοβουλιών και προτύπων που προετοίμασαν εμπειρογνώμονες για την αναβάθμιση της δημόσιας ηθικής και την καταπολέμηση της διαφθοράς σε τοπικό επίπεδο (Council of Europe, 2006).

Στο Εγχειρίδιο προτείνονται, μεταξύ των άλλων, η θέσπιση κωδίκων συμπεριφοράς, η προστασία της εργασίας και της σταδιοδρομίας των αιρετών, προγράμματα επιμόρφωσης των αιρετών, ο έλεγχος της χρηματοδότησης των πολιτικών κομμάτων και των προεκλογικών εκστρατειών, η εποπτεία, ο έλεγχος των αιρετών από τα αντιπροσωπευτικά συμβούλια, ο δημοκρατικός έλεγχος με τη μορφή δημόσιας πρόσβασης στην πληροφόρηση, ιδιαίτερα σε διοικητικά έγγραφα και σε στοιχεία του προϋπολογισμού, ο ανεξάρτητος εξωτερικός έλεγχος, ο αποτελεσματικός εσωτερικός έλεγχος, η προσαρμογή του ελέγχου στο μέγεθος και στα καθήκοντα του δήμου, ο τοπικός ή περιφερειακός συνήγορος του πολίτη.

Στο Εγχειρίδιο διευκρινίζεται ειδικότερα, ως προς τον *εξωτερικό έλεγχο*, ότι ο έλεγχος αυτός έχει ως σκοπό να εγγυάται ότι η διοίκηση και η διαχείριση του Ο.Τ.Α. γίνεται σύμφωνα με τη νομοθεσία, τους κανόνες για τα λογιστικά και τον προϋπολογισμό, τις γενικά αναγνωρισμένες αρχές της οικονομίας, της αποδοτικότητας και της αποτελεσματικότητας, τις αρχές της δημόσιας ηθικής, όπως αυτές θεσπίζονται στους διάφορους εθνικούς και διεθνείς κώδικες συμπεριφοράς. Ο εξωτερικός έλεγχος είναι κατασταλτικός. Μπορεί όμως το όργανο που τον ασκεί να ασκεί προληπτικό έλεγχο υπό τη μορφή συμβουλευτικού ρόλου. Ο εξωτερικός έλεγχος συνεπάγεται ετήσια πιστοποίηση για την ακριβή τήρηση των λογαριασμών, αξιολογεί τη γενική επίδοση της διοίκησης και διαχείρισης με στόχο τη βελτίωση της ποιότητας των τοπικών υπηρεσιών και της δημοτικής διαχείρισης. Ο εξωτερικός έλεγχος δεν υπεισέρχεται σε θέματα σκοπιμότητας μπορεί όμως να ασχοληθεί με το υπόβαθρο των αποφάσεων ή τη συνοχή τους ιδιαίτερα από οικονομική άποψη. Ο εξωτερικός έλεγχος ασκείται χωρίς καμία εξάρτηση τόσο από την ελεγχόμενη αρχή όσο και από την κεντρική διοίκηση. Ο εξωτερικός έλεγχος μπορεί να είναι προληπτικός και συστηματικός εκεί όπου η παρέμβαση της κεντρικής διοίκησης είναι προϋπόθεση για την εγκυρότητα ή την ενεργοποίηση των μέτρων που αποφασίζονται σε τοπικό επίπεδο. Μπορεί να είναι επίσης συστηματικός για μέτρα κάποιας σπουδαιότητας.

Ως προς τον εσωτερικό έλεγχο, διευκρινίζεται ότι αφορά τις γραπτές διαδικασίες που διέπουν τις πρακτικές που χρησιμοποιούνται στους διάφορους τομείς δράσης των τοπικών αρχών, όπως η σύνταξη και η εκτέλεση του προϋπολογισμού, οι αγορές, οι συμβάσεις, η πρόσληψη και η διαχείριση του προσωπικού. Είναι μια εξειδικευμένη υπηρεσία που παρέχει βοήθεια με τη μορφή εμπειρογνωμοσύνης σε ότι αφορά τον σχεδιασμό των διαδικασιών λειτουργίας των διαφόρων τμημάτων και παράλληλα ελέγχει αν υπάρχει συμμόρφωση στις διαδικασίες που έχουν υιοθετηθεί, και αν δεν

υπάρχει συμμόρφωση αναζητά τα αίτια και προτείνει λύσεις. Για το λόγο αυτό αφορά συνήθως σε Ο.Τ.Α. «σημαντικού» μεγέθους (Council of Europe, 2006, σελ. 6-8).

Επιπρόσθετα, στο «Εγχειρίδιο Καλών Πρακτικών» που υιοθετήθηκε το 2006 στο πλαίσιο του Συμβουλίου της Ευρώπης προβλέπεται και ένας «έλεγχος απόδοσης», εκτός από τον έλεγχο νομιμότητας και κανονικότητας των δαπανών των Ο.Τ.Α., ανάλογος με αυτόν που ασκούν τα Ελεγκτικά Συνέδρια των κρατών της ΕΕ. Με αυτήν την έννοια ο έλεγχος πρέπει να καλύπτει την οικονομικότητα, την αποδοτικότητα, και την αποτελεσματικότητα :

- ❖ *Οικονομικότητα* σημαίνει αν οι πόροι διατίθενται την κατάλληλη στιγμή, αν είναι επαρκείς σε ποσότητα και ικανοποιητικοί σε ποιότητα και αν αποκτώνται στο κατώτερο δυνατό κόστος.
- ❖ *Αποδοτικότητα* σημαίνει αν οι πόροι που απαιτούνται για να εκπληρωθούν οι στόχοι της δράσης παρέχουν τη βέλτιστη αναλογία μεταξύ εισροών και εκροών.
- ❖ *Αποτελεσματικότητα* σημαίνει το βαθμό στον οποίο επιτυγχάνονται οι στόχοι που έχουν τεθεί και τη σχέση μεταξύ προσδοκώμενου και πραγματικού αντίκτυπου.

Αυτή η μορφή ελέγχου, δηλαδή ο έλεγχος αποδοτικότητας θα μπορούσε να ενταχθεί στην Ελλάδα στο πλαίσιο εφαρμογής του εσωτερικού ελέγχου στους Ο.Τ.Α..

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6

Μεθοδολογία

6.1 Περί μεθοδολογίας

Τέσσερις είναι οι στόχοι κάθε έρευνας: η ανακάλυψη, η περιγραφή, η επεξήγηση και η εκτίμηση (Ruane, J. 2005). Χάρη στους στόχους αυτούς, και δεδομένου του θέματος της διπλωματικής εργασίας, η προσέγγιση που θεωρήσαμε την πλέον ενδεδειγμένη για να ακολουθήσουμε ήταν ο συνδυασμός βιβλιογραφικής ανασκόπησης και εμπειρικής έρευνας.

Αρκετές από τις πτυχές που αφορούν στην εργασία είναι ανεπτυγμένες στις χώρες του εξωτερικού, για αυτό και η ανασκόπηση στηρίχτηκε, ως επί το πλείστον, σε ξένη αρθρογραφία, ενώ η εμπειρική έρευνα βασίστηκε σε ερωτηματολόγιο κλειστού τύπου που απαντήθηκε από εσωτερικούς ελεγκτές ή υπαλλήλους στο τμήμα εσωτερικού ελέγχου των δήμων με μορφή τηλεφωνικής συνέντευξης.

Στόχος μας, μέσω της βιβλιογραφικής ανασκόπησης ήταν να διαπιστώσουμε κατά πόσο εφαρμόζεται ο εσωτερικός έλεγχος στον δημόσιο τομέα, και κατά κύριο λόγο στους δήμους του εξωτερικού και πως θεωρεί ο ακαδημαϊκός και επαγγελματικός κόσμος ότι θα έπρεπε να εφαρμόζεται ο εσωτερικός έλεγχος σε τοπικό επίπεδο ώστε να συμβάλλει στην καλή δημόσια διακυβέρνηση.

Στο εμπειρικό σκέλος της εργασίας, με την καθοδήγηση των όσων προτείνουν οι Ruane (2005) και Dillman (2007), προσπαθήσαμε να δομήσουμε ένα άρτιο, εύληπτο και περιεκτικό ερωτηματολόγιο (βλ. Παράρτημα II,III,IV), που να αποτυπώνει το κατά πόσο οι διαδικασίες, που ακολουθούν οι δήμοι που υφίστανται τον εσωτερικό έλεγχο, είναι σύμφωνες με τα πρότυπα των εσωτερικών ελεγκτών (IPPF). Επίσης, με το ερωτηματολόγιο θέλουμε να εξετάσουμε αν συνδέεται η απάτη με την απουσία εσωτερικού ελέγχου. Το ερωτηματολόγιο απαρτίζεται από τριάντα επτά (37) ερωτήσεις κλειστού τύπου (πλην μίας), ορισμένες εξ' αυτών διαθέτουν διαβάθμιση Likert. Οι ερωτήσεις τίθενται με νοηματική αλληλουχία και καλύπτουν τέσσερις κατηγορίες ερωτημάτων, οι τρεις κυρίως αναφορικά με τα Πρότυπα και η μία με την απάτη.

6.2 Γιατί ερωτηματολόγιο και σε ποιους απευθύνεται

Το ερωτηματολόγιο από μόνο του είναι ένα πολύ καλό εργαλείο κοινωνικής έρευνας και συλλογής πρωτογενών δεδομένων. Αποτελείται από ένα σύνολο κλειστών και κοινών για όλους ερωτήσεων, αποτρέποντας έτσι τους ερωτώμενους από το να πλατειάσουν και να ξεφύγουν από το θέμα. Σε σχέση με άλλες μεθόδους, όπως είναι η συνέντευξη, μπορεί να διενεργηθεί γρήγορα, αξιόπιστα και σε μεγάλο αριθμό ατόμων ακόμη και από απόσταση. Γεγονός που μας διευκόλυνε ιδιαίτερα στην ολοκλήρωση της εργασίας, μιας και ο χρόνος παράδοσής της ήταν καθορισμένος.

Το ερωτηματολόγιο πέρα από προτερήματα έχει και μειονεκτήματα, τα οποία συνήθως προκύπτουν από το πώς έχει δομηθεί. Τέτοια μπορεί να είναι η περιορισμένη κατανόηση των ερωτήσεων, η πληρότητα αυτών καθώς και η περιορισμένη ανταπόκριση (response rate) που μπορεί να υπάρξει από μέρους των ερωτώμενων, γεγονός το οποίο δυσχεραίνει ιδιαίτερα την εξαγωγή αξιόπιστων αποτελεσμάτων. Ένα ακόμα μειονέκτημα της χρήσης του ερωτηματολογίου είναι ότι σε αρκετές περιπτώσεις οι συμμετέχοντες απαντούν εσκεμμένα λανθασμένα, ειδικά στις περιπτώσεις εκείνες που δεν εξασφαλίζεται η ανωνυμία.

Εφόσον η εργασία πραγματοποιείται την ύπαρξη και την εφαρμογή του εσωτερικού ελέγχου στην τοπική αυτοδιοίκηση, δεν θα μπορούσε το ερευνητικό κομμάτι παρά να ασχοληθεί με την άποψη που έχουν επαγγελματίες του εσωτερικού ελέγχου των δήμων. Πιο συγκεκριμένα, αποδέκτες του ερωτηματολογίου ήταν εσωτερικοί ελεγκτές και υπάλληλοι που εργάζονται στο τμήμα εσωτερικού ελέγχου του εκάστοτε δήμου.

Στην Ελλάδα υπάρχουν 325 δήμοι, μετά την τελευταία διοικητική διαίρεση της Ελλάδας το 2011. Επομένως, το σύνολο των δήμων αποτέλεσε τον πληθυσμό μας (βλ. Παράρτημα Ι).

6.3 Διαμόρφωση και διανομή ερωτηματολογίου

Οι ερωτήσεις του ερωτηματολογίου προέκυψαν από τη μελέτη της σχετικής αρθρογραφίας υπό το πρίσμα πάντα της κύριας προβληματικής. Οι ερωτήσεις φροντίσαμε να είναι διατυπωμένες με λόγο απλό και στρωτό για να αποφευχθούν, όσο είναι δυνατόν, οι όποιες παρερμηνείες και ασάφειες. Κάλυπταν επαρκώς τα ζητήματα που μας ενδιέφεραν και διέθεταν λογική σειρά ώστε να μην προκαλούν σύγχυση στους ερωτώμενους.

Το ερωτηματολόγιο απαρτίζεται από τέσσερα (4) μέρη. Τα τρία πρώτα βασίζονται στα Διεθνή Πρότυπα για την Επαγγελματική Εφαρμογή του Εσωτερικού Ελέγχου (Πρότυπα), ενώ το τέταρτο και τελευταίο μέρος έχει να κάνει με την απάτη και τον εσωτερικό έλεγχο.

- ❖ Το **Α μέρος** αφορά την διακυβέρνηση του εσωτερικού ελέγχου και είναι βασισμένο στα Πρότυπα 1000 (Σκοπός, Δικαιοδοσία και Ευθύνη), 1100 (Ανεξαρτησία και Αντικειμενικότητα), 2200 (Σχεδιασμός Έργου) και 2400 (Κοινοποίηση Αποτελεσμάτων).
- ❖ Το **Β μέρος** αφορά το προσωπικό του εσωτερικού ελέγχου και είναι βασισμένο στα Πρότυπα 1200 (Επαγγελματική Επάρκεια και Δέουσα Επαγγελματική Επιμέλεια), 1300 (Πρόγραμμα Διαβεβαίωσης και Βελτίωσης Ποιότητας) και 2000 (Διαχείριση της Λειτουργίας Εσωτερικού Ελέγχου).
- ❖ Το **Γ μέρος** αφορά τη μεθοδολογία του εσωτερικού ελέγχου και είναι βασισμένο στα Πρότυπα 2000 (Διαχείριση της Λειτουργίας Εσωτερικού Ελέγχου), 2100 (Φύση των εργασιών) και 2300 (Διεξαγωγή του Έργου).
- ❖ Το **Δ μέρος** αφορά την απάτη και τον εσωτερικό έλεγχο.

Το πρώτο μέρος του ερωτηματολογίου που αφορά τη διακυβέρνηση του Εσωτερικού Ελέγχου αποτελείται από δεκατρείς ερωτήσεις (1 έως 13). Οι *Ερωτήσεις 1- 3* αφορούν τον Κανονισμό Λειτουργία Υπηρεσιών Εσωτερικού Ελέγχου ή αλλιώς εγχειρίδιο Εσωτερικού Ελέγχου, και μέσα από αυτές διερευνάται η ύπαρξη αυτού και η διαχείριση του. Προσπαθούμε, επίσης, να δούμε σε τι βαθμό οι δραστηριότητες του εσωτερικού ελέγχου είναι προσανατολισμένες στους δημότες (*Ερώτηση 4*) και τον βαθμό ανεξαρτησίας των εσωτερικών ελεγκτών (*Ερώτηση 5*). Ακόμα, δίνοντας έμφαση στις ηθικές αξίες και την ακεραιότητα που πρέπει να διέπει την τοπική αυτοδιοίκηση ρωτάται η συμμόρφωση με τα Πρότυπα και τον Κώδικα Δεοντολογίας (*Ερώτηση 6*) και ο βαθμός ικανοποίησης των εσωτερικών ελεγκτών από την υποστήριξη που λαμβάνουν από την αρμόδια αρχή (*Ερώτηση 7*). Τέλος, εξετάζονται δύο επιμέρους θέματα. Πρώτον, ο βαθμός στον οποίο το σχέδιο ελέγχου καλύπτει τους σημαντικούς κινδύνους που αντιμετωπίζει ο εκάστοτε δήμος (*Ερώτηση 8*) και δεύτερον οι γραμμές αναφοράς των εσωτερικών ελεγκτών και η υποβολή εκθέσεων (*Ερωτήσεις 9- 13*).

Το δεύτερο μέρος του ερωτηματολογίου αποτελείται από οκτώ (8) ερωτήσεις και καλύπτει το θέμα της στελέχωσης του τμήματος εσωτερικού ελέγχου, δηλαδή του προσωπικού που το απαρτίζει. Η στελέχωση του τμήματος αυτού θα συμβάλλει στο να γίνει αντιληπτή η βαρύτητα που προσδίδεται σε αυτό από τον δήμο. Αρχικά ερωτάται ο αριθμός των ατόμων που απαρτίζουν την Διεύθυνση εσωτερικού ελέγχου (*Ερώτηση 14*), τον επικεφαλής του τμήματος και τα έτη προϋπηρεσίας του σε αυτό. Επιπλέον, προσπαθούμε μέσω της *Ερώτησης 16* να διαπιστώσουμε αν ο επικεφαλής του τμήματος εσωτερικού ελέγχου απασχολείται αποκλειστικά στο αντικείμενο του ή αναλαμβάνει και επιπρόσθετες αρμοδιότητες πέραν των καθηκόντων του τμήματος του. Στη συνέχεια, προκειμένου να διαπιστώσουμε αν τα στελέχη του τμήματος είναι επαρκώς εκπαιδευμένα ρωτάται πόσα από αυτά έχουν επαγγελματικές πιστοποιήσεις (*Ερώτηση 17*), κατά πόσο κατανοούν τις δραστηριότητες και τις βασικές αξίες του εσωτερικού ελέγχου (*Ερώτηση 18*) αλλά και την συμμόρφωση τους με τα Πρότυπα και τον Κώδικα Δεοντολογίας (*Ερώτηση 19*). Τέλος, μέσω της *Ερώτησης 20*

προσπαθούμε να διαπιστώσουμε κατά πόσο η δραστηριότητα του εσωτερικού ελέγχου προωθεί μια αναγνωρίσιμη κουλτούρα επαγγελματισμού και συνεχούς βελτίωσης.

Το τρίτο μέρος αφορά τη μεθοδολογία εσωτερικού ελέγχου και απαρτίζεται από δώδεκα (12) ερωτήσεις. Η ενότητα αυτή καλύπτει θέματα διαδικασιών αναγνώρισης και αξιολόγησης κινδύνων (*Ερωτήσεις 22-25*). Πρόκειται για ένα σημαντικό κομμάτι του εσωτερικού ελέγχου, καθώς όλοι οι οργανισμοί αντιμετωπίζουν μια σειρά κινδύνων που θα μπορούσαν να μετατραπούν σε απειλή για την ύπαρξή τους. Επίσης, εξετάζουμε τον βαθμό συνεργασίας του τμήματος εσωτερικού ελέγχου με άλλες υπηρεσίες διασφάλισης (*Ερώτηση 26*), αλλά και τους εξωτερικούς ελεγκτές (*Ερωτήσεις 27-30*). Στη συνέχεια, εξετάζουμε αν υπάρχει κάποιος τρόπος ώστε να διασφαλίζεται ότι οι εσωτερικοί ελεγκτές που απαρτίζουν το τμήμα έχουν τις κατάλληλες γνώσεις και δεξιότητες για να εκτελέσουν τις αρμοδιότητες τους (*Ερώτηση 31*). Τέλος, προσπαθούμε να διαπιστώσουμε αν η υπηρεσία εσωτερικού ελέγχου προσθέτει αξία στον δήμο (*Ερώτηση 32*) και αν το τμήμα είναι ευέλικτο στις αλλαγές που συμβαίνουν (*Ερώτηση 33*).

Το τέταρτο και τελευταίο μέρος αφορά τον εσωτερικό έλεγχο και την απάτη και αποτελείται συνολικά από τέσσερις (4) ερωτήσεις. Δεδομένου του γεγονότος ότι τα τελευταία χρόνια έρχονται στο φως ολοένα και περισσότερα φαινόμενα διαφθοράς και απάτης στον δημόσιο τομέα, και κυρίως στην Τοπική Αυτοδιοίκηση την οποία και εξετάζουμε, θέλαμε να εντάξουμε στην έρευνα ερωτήσεις σχετικά με την ύπαρξη φαινομένων απάτης στους δήμους και κατά πόσο, σύμφωνα με την γνώμη των ερωτηθέντων, ο εσωτερικός έλεγχος μειώνει αυτά τα φαινόμενα. Έτσι, λοιπόν, θέσαμε αρχικά μία ανοιχτού τύπου ερώτηση στους ερωτηθέντες σχετικά με την άποψη τους για την απάτη/ διαφθορά στον δημόσιο τομέα (*Ερώτηση 34*). Έπειτα, εξειδικεύσαμε τις ερωτήσεις στην Τοπική Αυτοδιοίκηση προκειμένου να διαπιστώσουμε αν οι ερωτηθέντες θεωρούν ότι η απάτη/ διαφθορά αποτελεί όντως πρόβλημα για την Τοπική Αυτοδιοίκηση (*Ερώτηση 35*) και αν έχουν εντοπίσει φαινόμενα απάτης στον δήμο τον οποίο εργάζονται (*Ερώτηση 36*). Τέλος, ένας από τους σκοπούς της έρευνας μας είναι να διαπιστώσουμε αν η εφαρμογή εσωτερικού ελέγχου στους δήμους μειώνει τα φαινόμενα διαφθοράς και με αυτή την ερώτηση κλείνουμε και το ερωτηματολόγιο της έρευνας μας (*Ερώτηση 37*).

Θέλοντας από τη μία να περιορίσουμε τα εγγενή προβλήματα που συνήθως έχει ένα ερωτηματολόγιο και από την άλλη να μας απαντήσει το σύνολο του πληθυσμού για να μπορέσουμε να εξάγουμε ακριβή συμπεράσματα για την ύπαρξη αρχικά εσωτερικού ελέγχου στους δήμους ακολουθήσαμε την τηλεφωνική μέθοδο.

Στο πρώτο στάδιο, λοιπόν, τηλεφωνήσαμε και στους 325 δήμους της Ελλάδας και μιλήσαμε με την οικονομική διεύθυνση του δήμου ή με το γραφείο του δημάρχου προκειμένου να μας ενημερώσουν αν υφίσταται τμήμα εσωτερικού ελέγχου ή αν συνεργάζεται ο δήμος με εξωτερικούς συνεργάτες ως εσωτερικούς ελεγκτές.

Αφού συλλέξαμε τα αποτελέσματα, με το πέρας του πρώτου σταδίου, ήρθαμε σε επαφή ξανά με τους δήμους οι οποίοι είχαν εσωτερικό έλεγχο, σύμφωνα με τα λεγόμενα τους, προκειμένου να μας δώσουν τα τηλέφωνα επικοινωνίας των εσωτερικών τους ελεγκτών για να ακολουθήσει το επόμενο στάδιο της έρευνας, δηλαδή η τηλεφωνική επαφή με τους εσωτερικούς ελεγκτές των δήμων για την συμπλήρωση του ερωτηματολογίου.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 7

Περιγραφή και ανάλυση ερευνητικών στοιχείων

7.1 Συλλογή δεδομένων

Όπως αναφέραμε και στην προηγούμενη ενότητα η έρευνα διεξήχθη σε όλους τους Καλλικρατικούς δήμους της Ελλάδας προκριμένου να διαπιστωθεί ποιοι από αυτούς έχουν εσωτερικό έλεγχο. Στον παρακάτω πίνακα (Πίνακας 1) παρουσιάζονται σε αριθμητικά δεδομένα τα αποτελέσματα ανταπόκρισης όσον αφορά την έρευνα μας.

Πίνακας 7.1.1
Χαρακτηριστικά ανταπόκρισης στην έρευνα

Τύπος έρευνας	# Κληθέντων	# Ανταπόκρισης	% Ανταπόκρισης
Τηλεφωνική επικοινωνία	325	325	100%

Είναι σαφές από τα ανωτέρω στοιχεία ότι ο βαθμός ανταπόκρισης είναι πλήρης για την διεξαγωγή της έρευνας. Επιπλέον, όπως έχουμε αναφέρει και στην Ενότητα 6.3, επικοινωνήσαμε με την οικονομική διεύθυνση του δήμου ή με το γραφείο του δημάρχου προκειμένου να μας ενημερώσουν αν υφίσταται τμήμα εσωτερικού ελέγχου ή αν συνεργάζεται ο δήμος με εξωτερικούς συνεργάτες ως εσωτερικούς ελεγκτές, επομένως οι ερωτώμενοι πληρούσαν τα προσόντα που απαιτούνται για την εξαγωγή ορθών αποτελεσμάτων.

Στον επόμενο πίνακα (Πίνακας 2) παρουσιάζονται σε αριθμητικά δεδομένα τα αποτελέσματα της έρευνας, η οποία διεξήχθη σε τρία στάδια, σχετικά με την ύπαρξη εσωτερικού ελέγχου στους δήμους.

Πίνακας 7.1.2
Αριθμητικά δεδομένα δήμων με εσωτερικό έλεγχο

Στάδια έρευνας	# Δήμων με εσωτερικό έλεγχο	% Δήμων με εσωτερικό έλεγχο
1 ^ο στάδιο	8	2,46%
2 ^ο στάδιο	6	1,85%
3 ^ο στάδιο	3	0,92%

Όπως παρατηρούμε στον παραπάνω πίνακα, η πρώτη τηλεφωνική μας συνομιλία (1^ο στάδιο) με τους αρμόδιους των δήμων ήταν για να μας πληροφορήσουν σχετικά με την ύπαρξη εσωτερικού ελέγχου. Προέκυψε, λοιπόν, ότι οκτώ (8) δήμοι από τους

τριακόσιους είκοσι πέντε (325) έχουν εσωτερικό έλεγχο. Το επόμενο στάδιο (2^ο στάδιο), ήταν να επικοινωνήσουμε και πάλι με τους αρμόδιους των δήμων για να μας δώσουν τα τηλέφωνα επικοινωνίας των εσωτερικών τους ελεγκτών για να συνεχιστεί η έρευνα μας. Σε εκείνο το σημείο προέκυψε ότι τελικά ήταν έξι (6) οι δήμοι που είχαν εσωτερικό έλεγχο. Αυτή την απόκλιση των δύο δήμων την δικαιολόγησαν ότι δεν είχαν καταλάβει καλά στην προηγούμενη επικοινωνία μας. Στο τελευταίο στάδιο (3^ο στάδιο) και την τηλεφωνική επικοινωνία με τους δηλωθέντες ως εσωτερικούς ελεγκτές προέκυψε ότι μόνο τρεις (3) δήμοι τελικά έχουν εσωτερικό έλεγχο, είτε ως τμήμα είτε outsourcing. Οι υπόλοιποι υπάλληλοι του δήμου που αρχικά δηλώθηκαν ως εσωτερικοί ελεγκτές είχαν άλλες αρμοδιότητες στον δήμο όπως αυτές του ταμιά ή του λογιστή στο αντίστοιχο βεβαίως τμήμα. Όπως παρατηρούμε τελικά από τον πίνακα, το ποσοστό ύπαρξης εσωτερικού ελέγχου στους δήμους είναι σχεδόν μηδαμινό (0,92%).

Στον αμέσως επόμενο πίνακα (Πίνακας 3) παρουσιάζονται οι δήμοι που έχουν εσωτερικό έλεγχο.

Πίνακας 7.1.3
Ελληνικοί δήμοι με εσωτερικό έλεγχο

Δήμος	Είδος Εσωτερικού Ελέγχου
Δήμος Αθηναίων	Διεύθυνση Εσωτερικού Ελέγχου
Δήμος Θεσσαλονίκης	Τμήμα Εσωτερικού Ελέγχου
Δήμος Αιγιάλειας	Outsourcing

Στο παραπάνω πίνακα παρατηρούμε ότι ο δήμος Αθηναίων έχει Διεύθυνση Εσωτερικού Ελέγχου, η οποία αποτελείται από δύο επιμέρους τμήματα, το Τμήμα Ελέγχου Διαδικασιών και το Τμήμα Επικοινωνίας και Διαφάνειας. Αντίστοιχα κινείται και ο δήμος Θεσσαλονίκης, ο οποίος έχει αυτοτελές Τμήμα Εσωτερικού Ελέγχου, γεγονός που επιβεβαιώνεται και από την διδακτορική διατριβή του Θ. Γεωργάκη (Γεωργάκης, 2014). Αντίθετα ο δήμος Αιγιάλειας συνεργάζεται με εξωτερικούς συνεργάτες ως εσωτερικούς ελεγκτές.

7.2 Παρουσίαση αποτελεσμάτων

Εξαιτίας του πολύ μικρού αριθμού των δήμων που έχουν εσωτερικό έλεγχο, αποφασίσαμε να παρουσιάσουμε τα αποτελέσματα του ερωτηματολογίου με την μορφή συγκριτικής μελέτης για τους τρεις δήμους. Να σημειώσουμε σε αυτό το σημείο ότι τα αποτελέσματα του ερωτηματολογίου του κάθε δήμου χωριστά παρατίθενται στα Παραρτήματα II,III και IV.

Αρχικά θα αναφέρουμε τις θέσεις των ανθρώπων με τους οποίους επικοινωνήσαμε στον κάθε δήμο προκειμένου να διασφαλιστεί η αξιοπιστία των αποτελεσμάτων που θα ακολουθήσουν. Έτσι, λοιπόν, στον δήμο Αθηναίων επικοινωνήσαμε αρχικά με την προϊσταμένη της Διεύθυνσης Εσωτερικού Ελέγχου, η οποία λόγω φόρτου εργασίας μας παρέπεμψε σε υπάλληλο του τμήματος της. Στον δήμο Θεσσαλονίκης επικοινωνήσαμε με υπάλληλο του τμήματος Εσωτερικού Ελέγχου και στον δήμο Αιγιαλείας με τον εσωτερικό ελεγκτή που ανέλαβε τον εσωτερικό έλεγχο του δήμου ως εξωτερικός συνεργάτης. Αφού επισημίναμε σε όλους ότι θα διαφυλάξουμε την ανωνυμία τους προκειμένου οι απαντήσεις στις ερωτήσεις που θα θέσουμε να είναι ειλικρινείς και να αποφευχθεί η ωραιοποίηση της πραγματικότητας, τους ενημερώσαμε ότι η πλειοψηφία των ερωτήσεων βασίζεται στα Πρότυπα Εσωτερικού Ελέγχου και ένας μικρός αριθμός ερωτήσεων έχει να κάνει με την απάτη.

Ανάμεσα στις εισαγωγικές ερωτήσεις ήταν το έτος εισαγωγής του εσωτερικού ελέγχου στον δήμο τους (Πίνακας 4).

Πίνακας 7.1.4

Έτος εισαγωγής εσωτερικού ελέγχου στον δήμο

Δήμος	Έτος Εισαγωγής ΕΕ
Δήμος Αθηναίων	Μάρτιος 2012
Δήμος Θεσσαλονίκης	2013
Δήμος Αιγιαλείας	2014

Όπως παρατηρούμε στον παραπάνω πίνακα, ο εσωτερικός έλεγχος εφαρμόζεται την τελευταία διετία στην Αθήνα, ενώ η εισαγωγή του στους υπόλοιπους δύο δήμους έγινε μόλις πέρυσι για την Θεσσαλονίκη και αυτό το έτος για την Αιγιαλεία. Από τα παραπάνω, λοιπόν, μπορούμε να καταλάβουμε ότι ο εσωτερικός έλεγχος είναι κάτι το πολύ καινούριο για την Τοπική Αυτοδιοίκηση που μόλις άρχισε να κάνει τα πρώτα του βήματα ξεκινώντας από τους μεγάλους δήμους της Αθήνας και της Θεσσαλονίκης ως εσωτερικό τμήμα του δήμου και ακολουθώντας φέτος και ο δήμος Αιγιαλείας με outsourcing συνεργασία.

Στη συνέχεια, ακολουθούν οι παρουσιάσεις των αποτελεσμάτων ανά κατηγορία ερωτήσεων. Την πρώτη κατηγορία αποτελούν δεκατρείς (13) ερωτήσεις που αφορούν την *Διακυβέρνηση Εσωτερικού Ελέγχου*.

Α. Διακυβέρνηση Εσωτερικού Ελέγχου

Οι *Ερωτήσεις 1-3* αφορούν τον Κανονισμό Λειτουργίας Υπηρεσιών Εσωτερικού Ελέγχου (Internal Audit Charter). Κανένας από τους τρεις δήμους δεν έχει αναπτύξει σχετικό κανονισμό λειτουργίας. Η σύσταση της υπηρεσίας εσωτερικού ελέγχου αποτυπώνεται στο οργανόγραμμα του δήμου μόνο στους δύο μεγάλους δήμους. Μόνο ο δήμος Θεσσαλονίκης βρίσκεται στην διαδικασία συγγραφής του. Ο δήμος Αθηναίων μας ανέφερε ότι το μόνο που υπάρχει είναι κάποιο οργανόγραμμα το οποίο όμως δεν έχει καμία σχέση με τον Κανονισμό που εμείς εξετάζουμε.

Μέσα από την *Ερώτηση 4* προσπαθούμε να δούμε σε τι βαθμό οι δραστηριότητες του εσωτερικού ελέγχου προωθούν έναν προσανατολισμό προς τους δημότες. Στον δήμο Αιγιαλείας θεωρούν ότι αυτό συμβαίνει σε μικρή κλίμακα, στον δήμο Αθηναίων σε μέτρια και στον δήμο Θεσσαλονίκης σε μεγάλη κλίμακα.

Το επόμενο θέμα που θέλουμε να καλύψουμε αφορά την ανεξαρτησία των εσωτερικών ελεγκτών, όπως ορίζεται από το Πρότυπο 1100. Στην *Ερώτηση 5*, λοιπόν σχετικά με το βαθμό ικανοποίησης της ανεξαρτησίας που παρέχεται στους εσωτερικούς ελεγκτές από την ανώτερη διοίκηση του δήμου, στον δήμο Αθηναίων δεν είναι ικανοποιημένοι. Όπως μας είπαν, δεν εξασφαλίζεται ανεξαρτησία στους υπαλλήλους του τμήματος καθώς είναι κάτω από τον έλεγχο του Δημάρχου, κατά κύριο λόγο, και της Γενικής Γραμματείας. Αντιθέτως, ο βαθμός ικανοποίησης στους άλλους δύο δήμους είναι σε μεγάλη κλίμακα. Επομένως, εδώ βλέπουμε ότι υπάρχει περιθώριο βελτίωσης του βαθμού ανεξαρτησίας των εσωτερικών ελεγκτών στον μεγαλύτερο δήμο της Ελλάδος.

Στην συνέχεια, με την *Ερώτηση 6* θέλαμε να διαπιστώσουμε αν έχει υπάρξει γεγονός μη συμμόρφωσης με τα Πρότυπα και τον Κώδικα Δεοντολογίας (Πρότυπο 1000) που να έχει επηρεάσει την έκταση και τη λειτουργία του εσωτερικού ελέγχου. Από τον δήμο Αθηναίων λάβαμε θετική απάντηση, χωρίς να δοθούν περαιτέρω, όμως, στοιχεία.

Στην *Ερώτηση 7* ερωτήθηκε ο βαθμός ικανοποίησης σχετικά με την υποστήριξη που λαμβάνουν από την ανώτερη διοίκηση του δήμου και αφορά διάθεση των μελών της διοίκησης αν χρειαστεί, πόρους και follow-up. Οι δήμοι Αθηναίων και Θεσσαλονίκης παρουσιάζουν μικρό βαθμό ικανοποίησης, σε σύγκριση με τον δήμο Αιγιαλείας, όπου ο εσωτερικός ελεγκτής δηλώνει ικανοποιημένος σε μεγάλο βαθμό.

Οι επόμενες *Ερωτήσεις 8-9* αφορούν το σχέδιο ελέγχου. Τα τμήματα εσωτερικού ελέγχου στους δήμους Αθηνών και Θεσσαλονίκης δεν έχουν σχέδιο ελέγχου, όπως μας ενημέρωσαν. Χαρακτηριστικά, στον δήμο Αθηναίων μας είπαν ότι δεν υπάρχει ετήσιο σχέδιο ελέγχου, αλλά ένα τετραετές πρόγραμμα που έχει κάθε δήμος και πάνω

σε εκείνο στηρίζονται. Από την άλλη πλευρά στον δήμο Αιγιαλείας υπάρχει ετήσιο σχέδιο ελέγχου, το οποίο εγκρίνεται είτε από τον Δήμαρχο, είτε από τον Αντιδήμαρχο Οικονομικών και καλύπτει τους σημαντικότερους κινδύνους σε μέτρια κλίμακα. Σε αυτό το σημείο παρατηρούμε ακόμα μία παράληψη από τους μεγάλους δήμους Αθηνών και Θεσσαλονίκης και μας κάνει να αναρωτηθούμε πώς προσπαθούν να αντιμετωπίσουν τους κινδύνους που θα παρουσιαστούν αν δεν έχουν κάνει κάποιο προγραμματισμό για την πρόληψη και την αντιμετώπιση τους. Στην ίδια ερώτηση (*Ερώτηση 9*), προσθέσαμε ποιος από την ανώτερη διοίκηση του δήμου έχει την ευθύνη πρόσληψης ή/και τερματισμού του CAE (Chief Audit Executive). Στον δήμο Αθηναίων μας ενημέρωσαν ότι δεν τίθεται θέμα πρόσληψης ή τερματισμού καθώς ο/η προϊστάμενος του τμήματος εσωτερικού ελέγχου διορίζεται. Αντίστοιχα ισχύει και στον δήμο Θεσσαλονίκης. Αντιθέτως, στον δήμο Αιγιαλείας, αφού πρόκειται για outsourcing υπηρεσία, την ευθύνη αυτή την αναλαμβάνει ο Δήμαρχος ή ο Αντιδήμαρχος Οικονομικών.

Οι *Ερωτήσεις 10-13* αφορούν τις γραμμές αναφοράς των εσωτερικών ελεγκτών. Οι εσωτερικοί ελεγκτές στον δήμο Αθηναίων αναφέρονται διοικητικά στον Δήμαρχο και την Γενική Γραμματεία. Ενώ οι δήμοι Θεσσαλονίκης και Αιγιαλείας αναφέρονται αποκλειστικά στον Δήμαρχο. Στον δήμο Αθηναίων πραγματοποιούνται συναντήσεις με την Γενική Γραμματεία 2-3 φορές το χρόνο έπειτα από προγραμματισμένο ραντεβού και με τον Δήμαρχο 1-2 φορές το χρόνο, όπου μέσω πρωτοκόλλου προγραμματίζεται ραντεβού για να υποβάλλουν τις εκθέσεις τους οι εσωτερικοί ελεγκτές. Όπως μας είπε χαρακτηριστικά ο συνεντευξιαζόμενος, οι προγραμματισμένες συναντήσεις είναι περισσότερο τυπικές, δεν γίνονται με το feedback που θα έπρεπε, αλλά στα πλαίσια των διαδικασιών που ορίζονται. Όσον αφορά τον δήμο Θεσσαλονίκης, πραγματοποιούνται συναντήσεις με τον Δήμαρχο μία φορά τον μήνα, αφού προγραμματιστεί πρώτα το ραντεβού μέσω του γραφείου του Δημάρχου και η υποβολή των εκθέσεων γίνεται με το πέρας του ελέγχου που τους έχει ανατεθεί κάθε φορά, είτε αυτός είναι τακτικός, είτε έκτακτος. Τέλος, στον δήμο Αιγιαλείας πραγματοποιούνται συναντήσεις με τον Δήμαρχο σε μηνιαία συχνότητα, ενώ η υποβολή εκθέσεων γίνεται σε τριμηνιαία βάση. Όπως μας ενημέρωσε ο συνεντευξιαζόμενος, στις συναντήσεις τους ο εσωτερικός ελεγκτής ενημερώνει τον Δήμαρχο σχετικά με τις εξελίξεις των εργασιών που πραγματοποιούνται την δεδομένη περίοδο, συζητάνε επί των ευρημάτων που εντοπίζονται και συμφωνούν από κοινού για τον τρόπο χειρισμού τους και τις επόμενες εργασίες που θα πραγματοποιηθούν. Στην τελευταία ερώτηση (*Ερώτηση 13*) σχετικά με την έγκριση του ετήσιου προγράμματος ελέγχου, και οι τρεις δήμοι μας ενημέρωσαν ότι μόνο ο Δήμαρχος το εγκρίνει, με τον όποιο μάλιστα το συζητάνε πριν πραγματοποιηθεί η έγκρισή του.

Πριν προχωρήσουμε στην επόμενη ομάδα ερωτήσεων, διαπιστώνουμε ότι ο δήμος Αθηναίων αν και είναι ο πρώτος στον οποίο σχηματίστηκε τμήμα εσωτερικού ελέγχου, ουσιαστικά είναι και αυτός με τις περισσότερες ελλείψεις σε κάθε επίπεδο.

Η δεύτερη κατηγορία ερωτήσεων αφορά το *Προσωπικό του εσωτερικού ελέγχου* και αποτελείται από οκτώ (8) ερωτήσεις.

B. Προσωπικό εσωτερικού ελέγχου

Η Διεύθυνση Εσωτερικού Ελέγχου στον δήμο Αθηναίων απαρτίζεται από πέντε (5) ενεργούς υπαλλήλους. Οι δύο από αυτούς απασχολούνται στο Τμήμα Ελέγχου Διαδικασιών και οι υπόλοιποι τρεις στο Τμήμα Επικοινωνίας και Διαφάνειας. Επικεφαλής των τμημάτων είναι η Διευθύντρια της Διεύθυνσης Εσωτερικού Ελέγχου, η οποία μετρά οκτώ (8) μήνες προϋπηρεσίας στη συγκεκριμένη θέση. Αντίστοιχα, στο Τμήμα Εσωτερικού Ελέγχου στον δήμο Θεσσαλονίκης εργάζονται τέσσερα (4) άτομα και ο Προϊστάμενος του τμήματος βρίσκεται στην συγκεκριμένη θέση εδώ και δέκα (10) μήνες. Αντιθέτως, στον δήμο Αιγιαλείας δεν υπάρχει συγκεκριμένο προσωπικό, καθώς είναι outsourcing υπηρεσία. Ο επικεφαλής εσωτερικός ελεγκτής είναι και ο βασικός εξωτερικός συνεργάτης του δήμου. Όπως μας ενημέρωσε ο ίδιος, ανάλογα με τον έλεγχο που πραγματοποιείται κάθε φορά δημιουργεί και μια ομάδα ελέγχου. Όσον αφορά τα έτη προϋπηρεσίας του, με τον συγκεκριμένο δήμο συνεργάζεται εδώ και έναν χρόνο, από την στιγμή δηλαδή που υφίσταται εσωτερικός έλεγχος στον δήμο Αιγιαλείας.

Ένα ακόμη κομμάτι που θέλαμε να εξετάσουμε είναι αν πέρα από των καθαρά ελεγκτικών αρμοδιοτήτων τους στο δήμο, αναλαμβάνουν και επιπλέον αρμοδιότητες (*Ερώτηση 16*). Μόνο στον δήμο Θεσσαλονίκης λάβαμε αρνητική απάντηση. Στον δήμο Αιγιαλείας αναλαμβάνουν και συμβουλευτικό ρόλο, ενώ στον δήμο Αθηναίων η Διευθύντρια του τμήματος ασχολείται επίσης και με τον Κοινοβουλευτικό έλεγχο, με την επικοινωνία με τις Ανεξάρτητες Αρχές –σύμφωνα με τον συνεντευξιζόμενο αυτό αποτελεί και το κύριο κομμάτι απασχόλησης της- και με την επίλυση καταγγελιών των πολιτών. Αξίζει να αναφέρουμε στο σημείο αυτό ότι τα Πρότυπα προσδοκούν από τον εσωτερικό ελεγκτή ίση βαρύτητα τόσο του ελεγκτικού όσο και του συμβουλευτικού του ρόλου. Ο ρόλος των εσωτερικών ελεγκτών θεωρείται ότι ενδυναμώνεται όταν συμμετέχει σε συμβουλευτικά έργα, όπως είναι η ανάπτυξη συστημάτων πληροφορικής, ο σχεδιασμός νέων προϊόντων (π.χ. νέοι τρόποι εσόδων στους δήμους), η αναδιάρθρωση των υπηρεσιών, η ανάπτυξη διαδικασιών, τα έργα περιορισμού του κόστους κλπ.

Όσον αφορά τις πιστοποιήσεις του προσωπικού που απασχολείται στον εσωτερικό έλεγχο (*Ερώτηση 17*), στον δήμο Αθηναίων κανένα από τα άτομα που απαρτίζουν την Διεύθυνση δεν κατέχει κάποια επαγγελματική πιστοποίηση. Στον δήμο Θεσσαλονίκης μόνο ένα (1), ενώ ο εσωτερικός ελεγκτής που συνεργάζεται με τον δήμο Αιγιαλείας μας ενημέρωσε ότι όλα τα μέλη της ομάδας που απασχολεί κάθε φορά έχουν επαγγελματικές πιστοποιήσεις. Από εδώ μας γίνεται φανερό, ότι τα άτομα που έχουν υπαλληλική σχέση με το δημόσιο δεν ενδιαφέρονται να αποκτήσουν κάποια πιστοποίηση καθώς η θέση τους είναι πιο δεδομένη. Αντιθέτως, ο ιδιωτικός τομέας όπου τα πράγματα είναι πιο ανταγωνιστικά όλα τα άτομα που απασχολούνται στον εσωτερικό έλεγχο και πιστοποιημένα με κάποιον τίτλο.

Στην επόμενη ερώτηση (*Ερώτηση 18*) που αφορά τον βαθμό ικανοποίησης του συνεντευξιαζόμενου από την κατανόηση από το προσωπικό των δραστηριοτήτων του εσωτερικού ελέγχου, των βασικών αξιών, της αποστολής και των στόχων που τίθενται στον δήμο Αθηναίων απάντησαν ότι δεν είναι καθόλου ικανοποιημένοι, στον δήμο Θεσσαλονίκης σε μικρή κλίμακα, και στον δήμο Αιγιάλειας –για το προσωπικό που απασχολεί ανάλογα με το έργο κάθε φορά- σε μέτρια κλίμακα.

Όλοι οι συνεντευξιαζόμενοι θεωρούν ότι όλοι οι ελεγκτές που απασχολούνται στον εσωτερικό έλεγχο συμμορφώνονται με τα Πρότυπα και τον Κώδικα Δεοντολογίας (*Ερώτηση 19*). Επιπλέον, σε ερώτηση (*Ερώτηση 20*) μας προκειμένου να ελέγξουμε αν πραγματοποιούνται αξιολογήσεις του προσωπικού στον δήμο Αθηναίων μας ενημέρωσαν ότι γίνονται αξιολογήσεις 1-2 φορές το χρόνο, όμως γίνονται αποσπασματικά στα πλαίσια του τμήματος και όχι στα πλαίσια κάποιας διαδικασίας αξιολόγησης διότι δεν υφίσταται τέτοια διαδικασία. Αντίθετα, στον δήμο Θεσσαλονίκης και στον δήμο Αιγιάλειας το προσωπικό του εσωτερικού ελέγχου αξιολογείται μία φορά ετησίως.

Τέλος, μέσω της Ερώτησης 21 θέλουμε να διαπιστώσουμε κατά πόσο η δραστηριότητα του εσωτερικού ελέγχου προωθεί μια αναγνωρίσιμη κουλτούρα επαγγελματισμού και συνεχούς βελτίωσης. Στον δήμο Αθηνών θεωρούν ότι αυτό συμβαίνει σε μικρή κλίμακα, ενώ στους άλλους δύο δήμους σε μεγάλη κλίμακα.

Κλείνοντας αυτό το κομμάτι θα θέλαμε να επισημάνουμε ότι οι απαντήσεις σχετικά με το προσωπικό που απασχολείται στον εσωτερικό έλεγχο στο δήμο Αιγιάλειας, δεν είναι προσωπικό διορισμένο στον δήμο, αλλά μέλη της ομάδας ελέγχου του εσωτερικού ελεγκτή που συνεργάζεται με τον δήμο. Επιπλέον, συμπερασματικά οδηγούμαστε σε ορισμένες διαπιστώσεις. Όσον αφορά τον Δήμο Αθηναίων μπορούμε να πούμε ότι αξιοπρόσεκτο γεγονός είναι η παντελής έλλειψη επαγγελματικών πιστοποιήσεων του προσωπικού, η έλλειψη σαφών διαδικασιών αξιολόγησης αλλά και ενδεχομένως η ανεπάρκεια του προσωπικού σύμφωνα με τα όσα ορίζουν τα Πρότυπα. Στον δήμο Θεσσαλονίκης είναι αρκετά καλύτερα τα πράγματα σε σύγκριση με την Αθήνα. Ακολουθούν σε μεγαλύτερο βαθμό τα Πρότυπα, πραγματοποιούνται αξιολογήσεις του προσωπικού ως μέρος της διαδικασίας εσωτερικού ελέγχου, ενώ υπάρχει και προσωπικό με επαγγελματικές πιστοποιήσεις. Σαφώς σε καλύτερη κατάσταση και από τους δύο προηγούμενους δήμους βρίσκεται ο δήμος Αιγιάλειας, καθώς τα άτομα που απαρτίζουν την ομάδα εσωτερικού ελέγχου είναι πιστοποιημένα και εναρμονισμένα σε μεγαλύτερο βαθμό με τα όσα ορίζουν τα Πρότυπα.

Συνεχίζουμε με το τρίτο μέρος των ερωτήσεων που αφορούν τη *Μεθοδολογία εσωτερικού ελέγχου* και αποτελείται από δώδεκα (12) ερωτήσεις.

Γ. Μεθοδολογία εσωτερικού ελέγχου

Στο τρίτο μέρος των ερωτήσεων θέλαμε να διαπιστώσουμε κατά πόσο εφαρμόζονται διαδικασίες αναγνώρισης και αξιολόγησης κινδύνων που απειλούν τον δήμο, τον βαθμό με τον οποίο συνεργάζονται οι εσωτερικοί ελεγκτές με άλλες υπηρεσίες

διασφάλισης, όπως τους εξωτερικούς ελεγκτές και αν η δραστηριότητα εσωτερικού ελέγχου προσθέτει αξία (add value).

Έτσι, λοιπόν, οι *Ερωτήσεις 22-25* αφορούν τις διαδικασίες αναγνώρισης και αξιολόγησης κινδύνων. Κανένας από τους τρεις δήμους, σύμφωνα με τους συνεντευξιαζόμενους, δεν έχει προβεί σε υιοθέτηση διαδικασιών αναγνώρισης και αξιολόγησης κινδύνων. Βέβαια, στον δήμο Θεσσαλονίκης μας πληροφόρησαν ότι σκοπεύουν να το κάνουν μελλοντικά και στον Δήμο Αιγιαλείας έχει προταθεί από την μεριά του εσωτερικού ελεγκτή στην ανώτερη διοίκηση του δήμου, αλλά δεν γνωρίζει ακόμα αν θα πραγματοποιηθεί. Στην Αθήνα, μας πληροφόρησαν ότι δεν υπάρχει κανένα αρμόδιο άτομο που να είναι υπεύθυνο για τη συνολική αξιολόγηση των κινδύνων, στη Θεσσαλονίκη υπεύθυνος είναι ο προϊστάμενος του τμήματος εσωτερικού ελέγχου και στην Αιγιαλεία ο Αντιδήμαρχος Οικονομικών και ο προϊστάμενος της Οικονομικής Υπηρεσίας. Αναφορικά με την δραστηριότητα του εσωτερικού ελέγχου και κατά πόσο βοηθά την ανώτερη διοίκηση του δήμου στην αναγνώριση και την αξιολόγηση των σημαντικών κινδύνων, στον δήμο Αθηναίων, όπως ήταν αναμενόμενο σύμφωνα με τις προηγούμενες απαντήσεις που δόθηκαν, δεν βοηθά καθόλου. Στον δήμο Θεσσαλονίκης αντίθετα, από τις δραστηριότητες του τμήματος, το 65% αυτών βοηθά στην αναγνώριση και την αξιολόγηση των κινδύνων που εντοπίζονται και στον δήμο Αιγιαλείας οι δραστηριότητες του εσωτερικού ελέγχου βοηθούν μέσω των διαγνωστικών ελέγχων όπου και παρατίθενται ευρήματα και ελλείψεις στις δικλίδες ασφαλείας και σε σημαντικές περιοχές. Τέλος, οι δραστηριότητες εσωτερικού ελέγχου αξιολογούν την συνολική διαδικασία αξιολόγησης κινδύνων στους δήμους που υπάρχει τέτοια διαδικασία, δηλαδή στον δήμο Θεσσαλονίκης και στον δήμο Αιγιαλείας.

Πριν προχωρήσουμε στην επόμενη ομάδα ερωτήσεων, διαπιστώνουμε και πάλι στον δήμο Αθηναίων δεν υπάρχει κάποια διαδικασία, επίσημη τουλάχιστον, που να εντοπίζει και να αξιολογεί τους κινδύνους, πράγμα που θεωρούμε ότι αποτελεί τεράστια έλλειψη του τμήματος καθώς αυτό αποτελεί ίσως το σημαντικότερο κομμάτι του εσωτερικού ελέγχου. Αντίθετα οι άλλοι δύο δήμοι βρίσκονται σε καλύτερο συγκριτικά στάδιο με πολλά περιθώρια, όμως, βελτίωσης.

Η επόμενη ομάδα ερωτήσεων (*Ερωτήσεις 26-30*) αφορά το βαθμό συνεργασίας των εσωτερικών ελεγκτών με τις υπόλοιπες υπηρεσίες διασφάλισης, κυρίως με τους εξωτερικούς ελεγκτές. Αρχικά, να αναφέρουμε ότι ο δήμος Αθηναίων δεν λαμβάνει καθόλου υπόψη τις συστάσεις που ίσως υποβάλλουν άλλες υπηρεσίες διασφάλισης σε αντίθεση με τους άλλους δύο δήμους που τις παρακολουθούν και τις εφαρμόζουν σε μεγάλο βαθμό. Στον δήμο Αθηναίων, σύμφωνα με τα όσα ειπώθηκαν, δεν συνεργάζονται μεταξύ τους οι εσωτερικοί με τους εξωτερικούς ελεγκτές, πέρα από μία περίπτωση στα 2,5 χρόνια λειτουργίας της Διεύθυνσης όπου χρειάστηκε να συνεργαστούν για να επιλύσουν ένα ζήτημα. Βέβαια, σε αυτή την μοναδική συνεργασία τους, υπήρξε ικανοποίηση από τον βαθμό στον οποίο οι εξωτερικοί ελεγκτές βασίστηκαν στη δουλειά της Διεύθυνσης εσωτερικού ελέγχου. Σε παρόμοια θέση βρίσκεται και ο δήμος Θεσσαλονίκης, όπου διαπιστώνουμε ότι δεν υπάρχει

καμία συνεργασία μεταξύ εσωτερικού και εξωτερικού ελέγχου. Αντιθέτως, στον δήμο Αιγιαλείας υπάρχει συνεργασία μεταξύ εσωτερικού και εξωτερικού ελεγκτή. Οι μεταξύ τους συναντήσεις βέβαια είναι σπάνιες. Παρόλα αυτά, υπάρχει συντονισμός μεταξύ τους, έστω και σε μέτρια κλίμακα, προκειμένου να ελαχιστοποιείται η επικάλυψη ή ο πλεονασμός εργασιών. Τέλος, όπως μας ενημέρωσε ο συνεντευξιζόμενος δεν είναι αρκετά ικανοποιημένος με τον βαθμό στον οποίο ο εξωτερικός ελεγκτής στηρίζεται στην δουλειά του εσωτερικού ελεγκτή.

Στη συνέχεια, το επόμενο θέμα που εξετάζεται (*Ερώτηση 31*) είναι πώς διασφαλίζεται ότι οι εσωτερικοί ελεγκτές που απασχολούνται είτε στο τμήμα του εσωτερικού ελέγχου, είτε στην ομάδα στην οποία ανατίθεται ο εσωτερικός έλεγχος ως outsourcing, έχουν τις γνώσεις και τις δεξιότητες που απαιτούνται για να εκτελέσουν τις αρμοδιότητες τους. Στον δήμο Αθηναίων, όπως μας είπαν, δεν διασφαλίζεται με κάποιον τρόπο. Στον δήμο Θεσσαλονίκης, διασφαλίζεται μέσω της εμπειρίας που διαθέτουν τα άτομα αυτά στον δήμο, από τις σπουδές τους και από αξιολογήσεις που πραγματοποιούνται και στον δήμο Αιγιαλείας μέσω της εμπειρίας των ατόμων σε αντίστοιχα έργα, από τις επαγγελματικές πιστοποιήσεις που κατέχουν, αλλά και από το γεγονός ότι ακολουθούν ένα συγκεκριμένο πλάνο ελέγχου.

Το ακόλουθο ζήτημα που θέλαμε να διερευνήσουμε είναι αν οι δραστηριότητες του εσωτερικού ελέγχου προσθέτουν αξία στον δήμο και με ποιον τρόπο γίνεται αυτό (*Ερώτηση 32*). Όλοι οι συνεντευξιζόμενοι θεωρούν ότι η δραστηριότητα εσωτερικού ελέγχου προσθέτει όντως αξία στον δήμο τους. Στον δήμο Θεσσαλονίκης το δικαιολόγησαν λέγοντας ότι είναι το αρμόδιο τμήμα που επισημαίνει τις δυσλειτουργίες στις υπηρεσίες του δήμου σε ό,τι αφορά την οικονομική διαχείριση και την εξυπηρέτηση πολιτών και επιπλέον προτείνει διορθωτικές ενέργειες. Στον δήμο Αθηναίων, μας είπαν ότι θα μπορούσε να προσθέσει αξία δυνητικά. Προς το παρόν, θεωρεί ο συνεντευξιζόμενος ότι προσθέτει αποσπασματικά σε συγκεκριμένα προβλήματα που διαφορετικά, αν δεν υπήρχε η αρμόδια υπηρεσία, δεν θα μπορούσαν να εντοπιστούν και να επιλυθούν. Επίσης, λόγω του γεγονότος ότι ο εσωτερικός έλεγχος στον δήμο Αθηναίων είναι σε πρωταρχικό ακόμα στάδιο, προσπαθεί να εξοικειώσει τις υπηρεσίες και τον φορέα με την κουλτούρα και το αντικείμενο του εσωτερικού ελέγχου τουλάχιστον σαν έννοια. Τέλος, στον δήμο Αιγιαλείας, η δραστηριότητα εσωτερικού ελέγχου προσθέτει αξία καθώς προλαμβάνει τις απάτες, τοποθετεί δικλίδες ασφαλείας εκεί που εκλείπουν, εισάγει βέλτιστες πρακτικές και ενισχύει τον ελεγκτικό μηχανισμό.

Τελευταίο αντικείμενο που εξετάζουμε σε αυτή την κατηγορία είναι το αν το τμήμα/ υπηρεσία εσωτερικού ελέγχου έχει αρκετή ευελιξία ώστε να ανταποκριθεί στις οργανωτικές αλλαγές που συμβαίνουν μεταξύ των ετήσιων περιόδων προγραμματισμού (*Ερώτηση 33*). Στον δήμο Αθηναίων μας ενημέρωσαν ότι δεν επηρεάζουν και πολύ οι αλλαγές, εξαιτίας του γεγονότος ότι λειτουργεί το τμήμα ως διεύθυνση και υπάγεται κάθε φορά στο αρμόδιο όργανο. Από εκεί και πέρα, αν υπάρξουν κάποιες αλλαγές θεωρούν ότι μπορούν να ανταποκριθούν. Αντίστοιχα, και στον δήμο Θεσσαλονίκης δεν είναι συχνές οι αλλαγές. Το τμήμα λειτουργεί με έναν

οργανισμό εσωτερικής υπηρεσίας (οργανόγραμμα), το οποίο εγκρίνεται με ΦΕΚ και λειτουργεί ο κάθε δήμος βάσει αυτού. Όποτε, όμως, χρειαστεί να αναπροσαρμοστεί το πράττει. Τέλος και στον δήμο Αιγιαλείας θεωρούν ότι είναι αρκετά ευέλικτοι και μπορούν να ανταποκριθούν σε όποιες αλλαγές προκύψουν.

Ολοκληρώνουμε το ερευνητικό κομμάτι με το τέταρτο και τελευταίο μέρος που αφορά τον *εσωτερικό έλεγχο και την απάτη*.

Δ. Εσωτερικός έλεγχος και απάτη

Αυτό που θέλαμε να εξετάσουμε από αυτή την κατηγορία ερωτήσεων είναι η άποψη των εσωτερικών ελεγκτών που απασχολούνται στους δήμους για την απάτη, αν έχουν εντοπίσει φαινόμενα απάτης και με ποιον τρόπο προλαμβάνουν ή/και αντιμετωπίζουν αυτά τα φαινόμενα. Η κατηγορία αυτή αποτελείται συνολικά από τέσσερις (4) ερωτήσεις.

Πιο συγκεκριμένα, σε ερώτηση που τέθηκε σχετικά με την άποψη των συνεντευξιζόμενων για την απάτη/ διαφορά στον δημόσιο τομέα (*Ερώτηση 34*) από τον δήμο Αθηναίων μας απάντησαν ότι είναι ένα φαινόμενο που πρέπει να καταπολεμηθεί. Για να επιτευχθεί αυτό, πρέπει να υπάρχουν άνθρωποι με κατάλληλα προσόντα στις αρμόδιες θέσεις για να αντιμετωπίσουν ένα από τα μεγαλύτερα προβλήματα στο δημόσιο τομέα. Επίσης, θεωρεί ότι αυτό συμβαίνει λόγω της έλλειψης διαφάνειας και ότι ευνοείται από την πολύπλοκη νομοθεσία και την έλλειψη καταμερισμού εργασίας. Αντίστοιχα, η άποψη του συνεντευξιζόμενου από τον δήμο Θεσσαλονίκης ήταν ότι δυστυχώς υπάρχει η απάτη και είναι δεδομένη. Αυτό συμβαίνει διότι δεν υπάρχουν ισχυροί μηχανισμοί που να την αποτρέψουν και θεωρεί ότι είναι η αιτία που οδήγησε την χώρα μας στην κρίση. Τέλος, ο εσωτερικός ελεγκτής από τον δήμο Αιγιαλείας μας απάντησε ότι υπάρχουν πολλές ελλείψεις δικλίδων ασφαλείας που μπορεί να οδηγήσουν στην απάτη. Άποψη του είναι ότι πρέπει να καταρτιστεί ένα εγχειρίδιο εσωτερικού μηχανισμού λειτουργίας που να είναι εγκεκριμένο από τα αρμόδια όργανα διοίκησης του δήμου. Επιπλέον, θα πρέπει να γίνει μελέτη διαχείρισης των κινδύνων και αξιολόγηση τους προκειμένου να διασφαλιστεί ο ελεγκτικός μηχανισμός.

Έπειτα, διαπιστώνεται ότι και οι τρεις εσωτερικοί ελεγκτές θεωρούν ότι η απάτη/ διαφθορά αποτελεί πρόβλημα και για την Τοπική Αυτοδιοίκηση και μάλιστα στον δήμο Αθηνών και Θεσσαλονίκης έχουν εντοπιστεί τέτοιου είδους φαινόμενα. Στο μεν δήμο Αθηναίων έχουν εντοπιστεί φαινόμενα κακοδιοίκησης σε ΝΠΔΔ του δήμου, στον δε δήμο Θεσσαλονίκης ο συνεντευξιζόμενος επιβεβαιώνει την ύπαρξη απάτης, αλλά μπορούσε να μας αναφέρει μόνο ό,τι ήταν δημοσιευμένο στον Τύπο, όπως το σκάνδαλο υπεξαίρεσης που συνέβη πριν από λίγα χρόνια. Στον δήμο Αιγιαλείας αν και δεν έχει εντοπιστεί κάποιο φαινόμενο απάτης μέχρι σήμερα, εντούτοις σχεδιάζεται να πραγματοποιηθεί σχετική αναγνώριση και αξιολόγηση κινδύνων απάτης ώστε να επιβεβαιωθεί ότι έχουν ληφθεί τα κατάλληλα μέτρα πρόληψης της.

Τέλος, και οι τρεις συμμετέχοντες στην έρευνα συμφωνούν στο ότι ο εσωτερικός έλεγχος συμβάλει στην μείωση των φαινομένων απάτης/ διαφθοράς στους δήμους. Πιο συγκεκριμένα, σε περίπτωση που αντιληφθεί η υπηρεσία κάποιο φαινόμενο απάτης στον δήμο Αθηναίων θα προσπαθήσει να το αντιμετωπίσει ή να το παραπέμψει στους εξωτερικούς ελεγκτές. Ομοίως, στον δήμο Θεσσαλονίκης ο εσωτερικός έλεγχος ελέγχει αν στις διαδικασίες που επιτελούνται υπάρχει μια υπηρεσία ελέγχου, κυρίως μέσα στις ίδιες τις υπηρεσίες και δίνεται ιδιαίτερη σημασία σε αυτές που διαχειρίζονται χρήματα, αφού εκεί υπάρχει μεγαλύτερη ευαισθησία ύπαρξης διαφθοράς. Τέλος, ο εσωτερικός ελεγκτής στο δήμο Αιγιαλείας θεωρεί ότι η δραστηριότητα του εσωτερικού ελέγχου στον συγκεκριμένο δήμο μειώνει τα φαινόμενα απάτης/ διαφθοράς καθώς ενισχύει τον ελεγκτικό μηχανισμό και τοποθετεί δικλίδες ασφαλείας ανά τμήμα, περιοχή και συναλλακτικό κύκλο που ενέχει κάποιο κίνδυνο.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 8

8.1 Συμπεράσματα

Σε πολλές χώρες έχουν συμβεί ευρείες διαρθρωτικές και διοικητικές αλλαγές με αποτέλεσμα να αναδειχθούν νέες συνθήκες διακυβέρνησης. Μέσα σε αυτό το πλαίσιο ο έλεγχος αποτελεί το κλειδί για την καλή δημόσια διακυβέρνηση και συμβάλλει στην επίτευξη των στόχων του οργανισμού. Είναι αναγκαία η ίδρυση ανεξάρτητης εσωτερικής λειτουργίας ελέγχου σε όλα τα επίπεδα διακυβέρνησης.

Ο έλεγχος ενισχύει την δημόσια διαχείριση με την παροχή λογοδοσίας και την προστασία των βασικών αξιών της κυβέρνησης, εξασφαλίζοντας τη διαφάνη, δίκαιη, τίμια και έντιμη συμπεριφορά των διευθυντών και των στελεχών των φορών του δημοσίου.

Επιχειρήθηκε από πολλές χώρες η δημοσιονομική αποκέντρωση, η επιτυχία όμως αυτής εξαρτάται από την ικανότητα των τοπικών αρχών να διαχειριστούν τα έσοδα και τις δαπάνες αποτελεσματικά και να παρέχουν ικανοποιητικά τις υπηρεσίες. Σε πολλές αναπτυσσόμενες χώρες, οι πολιτικές αποκέντρωσης δεν λειτούργησαν θετικά για τις τοπικές κυβερνήσεις καθώς δεν τους δόθηκαν τα απαραίτητα μέσα για την ενίσχυση της παρακολούθησης της απόδοσης τους και των ελέγχων λογοδοσίας. Με βάση αυτά τα δεδομένα, η κατάχρηση και η κατασπατάληση των δημόσιων πόρων ήταν αναμενόμενη. Επομένως, οι χώρες πρέπει να τονίσουν την ανάγκη για διαφανή οικονομικά συστήματα με αποτελεσματικό εσωτερικό έλεγχο και δομές ελέγχου στις τοπικές κυβερνήσεις.

Μία αποτελεσματική λειτουργία εσωτερικού ελέγχου επιδιώκει να παρέχει την καλύτερη καθοδήγηση στην διοίκηση προκειμένου να περιορίσει και να εξαλείψει τους κινδύνους που την απειλούν, να αναπτύξει σχέδια δράσης, να διορθώσει τυχόν λάθη στο σύστημα και να ενισχύσει την ακεραιότητα μέσω πολλαπλών ελέγχων. Έτσι, λοιπόν, οι αποτελεσματικές στρατηγικές αποκέντρωσης απαιτούν από την κεντρική εξουσία να ενισχύσουν τον εσωτερικό έλεγχο και τα όργανα ελέγχου και να αναθέσουν περισσότερη δύναμη στις τοπικές αρχές.

Στην παρούσα εργασία μελετήσαμε την ύπαρξη εσωτερικού ελέγχου στην ελληνική Τοπική Αυτοδιοίκηση. Αυτό που διαπιστώσαμε είναι ότι δεν υφίσταται ουσιαστικά εσωτερικός έλεγχος στους δήμους στην Ελλάδα. Μόλις το 0,92%, των δήμων έχουν υπηρεσία εσωτερικού ελέγχου. Σαφώς, αυτό αποτελεί μία μεγάλη έλλειψη του κρατικού μηχανισμού διότι εκλείπει ο έλεγχος σε φορείς που παρουσιάζουν μεγάλο ποσοστό διαφθοράς, όπως είναι η Τοπική Αυτοδιοίκηση. Οι υφιστάμενοι έλεγχοι νομιμότητας στους Ο.Τ.Α. σε καμία περίπτωση δεν διασφαλίζουν την επαρκή και αποτελεσματική λειτουργία των συστημάτων εσωτερικού ελέγχου όπως άλλωστε έχει αποδειχθεί από τα επανειλημμένα κρούσματα απάτης, κακοδιαχείρισης και διαφθοράς. Άλλωστε σε ορισμένες περιπτώσεις που έχουν δοκιμάσει δήμοι να λάβουν σχετικές υπηρεσίες από εταιρίες παροχής υπηρεσιών οι Επίτροποι του

Ελεγκτικού Συνεδρίου επέστρεψαν τα σχετικά τιμολόγια παροχής υπηρεσιών με πράξη ως αθεώρητα πχ δήμος Αγίας Παρασκευής (Πράξεις Ελεγκτικού Συνεδρίου, Τμήμα VII, Πράξη 184/2010)

Ακόμα, όμως, και σε αυτούς τους τρεις δήμους που υπάρχει εσωτερικός έλεγχος είτε ως υπηρεσία ενταγμένη στα πλαίσια του δήμου, είτε ως outsourcing υπηρεσία, δημιουργήθηκε από την τελευταία διετία και μετά. Βλέπουμε, λοιπόν, ότι ο εσωτερικός έλεγχος είναι κάτι πολύ καινούριο για την Τοπική Αυτοδιοίκηση.

Περνώντας τώρα στον σχολιασμό και τα συμπεράσματα που διεξήχθησαν από το ερευνητικό κομμάτι της εργασίας θα θέλαμε να επισημάνουμε κάποια πράγματα. Καταρχάς, ένα γεγονός που θα θέλαμε να τονίσουμε είναι η διαφορά που παρατηρήθηκε στις απαντήσεις κατά τα τρία πρώτα στάδια επικοινωνίας μας με τους αρμόδιους των δήμων προκειμένου να μας πληροφορήσουν σχετικά με την ύπαρξη εσωτερικού ελέγχου. Στην πρώτη επικοινωνία μας, η οποία πραγματοποιήθηκε τον Απρίλιο του έτους 2014 προέκυψε ότι οκτώ (8) δήμοι είχαν εσωτερικό έλεγχο. Ενώ στην επόμενη που πραγματοποιήθηκε τον Ιούλιο του 2014 μειώθηκαν σε έξι (6). Την διαφορά αυτή την δικαιολόγησαν ότι δεν κατανόησαν κατά την πρώτη επικοινωνία μας τι ακριβώς εννοούσαμε, καθώς έλεγχο τους ασκεί και ο Επίτροπος. Σε αυτό ακριβώς το σημείο θα θέλαμε να παραθέσουμε ότι η πρώτη μας επικοινωνία με τους δήμους έγινε εν μέσω προεκλογικής περιόδου, καθώς τον Μάιο του 2014 διεξήχθησαν οι δημοτικές εκλογές. Ίσως, αυτό δικαιολογεί κατά κάποιο τρόπο αυτή την απόκλιση, καθώς εμείς στην επικοινωνία μας ήμασταν σαφείς στο τι ακριβώς ζητούσαμε. Εν πάση περιπτώσει, κλείνοντας το συγκεκριμένο ζήτημα, στην τρίτη και τελευταία επικοινωνία μας με τους δηλωθέντες ως εσωτερικούς ελεγκτές, οι έξι (6) δήμοι μειώθηκαν σε τρεις (3) αυτή την φορά. Αυτό συνέβη γιατί σε δύο δήμους ο ταμίας και ο λογιστής τους δηλώθηκαν ως εσωτερικοί ελεγκτές επειδή εκτελούσαν και ελεγκτικά χρέη, όπως μας είπαν, ενώ στον τρίτο δήμο μας παρουσίασαν τον εξωτερικό ελεγκτή που εκτελεί τακτικό έλεγχο ως εσωτερικό.

Αφού αναλύσαμε τους λόγους για τους οποίους προέκυψε η διαφορά στον αριθμό των δήμων που έχουν εσωτερικό έλεγχο, τώρα θα περάσουμε στην ανάλυση των αποτελεσμάτων που προέκυψαν από τις απαντήσεις των εσωτερικών ελεγκτών στους δήμους που εξετάσαμε.

Μία γενική εικόνα που προκύπτει είναι ότι ο δήμος Αθηναίων, αν και είναι ο πρώτος που εισήγαγε τον εσωτερικό έλεγχο στην Τοπική Αυτοδιοίκηση, στην ουσία δεν λειτουργεί όπως θα έπρεπε να λειτουργεί ένα τμήμα εσωτερικού ελέγχου. Παρουσιάζονται πολλές ελλείψεις σχεδόν σε όλους τους τομείς που εμείς εξετάσαμε, δεν υπάρχει στο μεγαλύτερο μέρος εναρμονισμός με τα Πρότυπα και εν' ολίγοις αποτελεί τμήμα εσωτερικού ελέγχου περισσότερο κατά τύπο παρά κατ' ουσία. Αντιθέτως, ο δήμος Θεσσαλονίκης βρίσκεται σε καλύτερη κατάσταση όσον αφορά το τμήμα εσωτερικού ελέγχου. Τηρεί περισσότερο τα όσα ορίζουν τα Πρότυπα και οι διεθνείς πρακτικές και παράλληλα προσπαθούν να βελτιωθούν με την πάροδο του χρόνου. Βέβαια, να επισημάνουμε ότι το τμήμα εσωτερικού ελέγχου στην

Θεσσαλονίκη δημιουργήθηκε με τη σύμπραξη του Πανεπιστημίου Μακεδονίας, καθώς τον Ιούλιο 2012 ο Δήμος Θεσσαλονίκης ανέθεσε στο Πανεπιστήμιο Μακεδονίας τη μελέτη για τη δημιουργία αυτόνομου Εσωτερικού Ελέγχου στον δήμο. Έτσι, λοιπόν δικαιολογείται γιατί το τμήμα εσωτερικού ελέγχου στον δήμο Θεσσαλονίκης είναι σε καλύτερη κατάσταση από το αντίστοιχο στον δήμο Αθηναίων. Από την άλλη πλευρά έχουμε τον δήμο Αιγιαλείας, ο οποίος δεν έχει τμήμα εσωτερικού ελέγχου αλλά συνεργάζεται με εσωτερικό ελεγκτή ως εξωτερικό συνεργάτη. Από τους τρεις δήμους θεωρούμε ότι σε αυτόν τον δήμο εφαρμόζεται ο εσωτερικός έλεγχος όπως πρέπει. Αυτό, ίσως συμβαίνει επειδή ο εσωτερικός ελεγκτής με τον οποίο συνεργάζεται ο δήμος είναι επαγγελματίας στον συγκεκριμένο τομέα και όχι κάποιος υπάλληλος του δήμου που τον μετέθεσαν στο νεοσύστατο τμήμα εσωτερικού ελέγχου, συνεργάζεται με επαγγελματίες, αφού ο ίδιος στελεχώνει την ομάδα του ανάλογα με το έργο που αναλαμβάνει και πάνω από όλα είναι γνώστης του αντικειμένου με το οποίο ασχολείται. Για αυτούς τους λόγους είδαμε και μεγάλες διαφορές ανάμεσα στους τρεις δήμους.

Πιο αναλυτικά, όσον αφορά την πρώτη κατηγορία των ερωτήσεων που σχετίζονται με την *Διακυβέρνηση εσωτερικού ελέγχου* στον δήμο Αθηναίων διαπιστώσαμε ότι δεν υπάρχει Κανονισμός Λειτουργίας Υπηρεσιών Εσωτερικού Ελέγχου (Internal Audit Charter). Το μόνο που υπάρχει είναι κάποιο οργάνογραμμα το οποίο όμως δεν έχει καμία σχέση με τον Κανονισμό που εμείς εξετάζουμε. Επιπλέον, δεν εξασφαλίζεται ανεξαρτησία στους υπαλλήλους του τμήματος καθώς είναι κάτω από τον έλεγχο του Δημάρχου, κατά κύριο λόγο, και της Γενικής Γραμματείας. Σε αυτό το σημείο θα θέλαμε να επισημάνουμε ότι όπως ορίζεται από τα Πρότυπα οι εσωτερικοί ελεγκτές πρέπει να αναφέρονται στην Επιτροπή Ελέγχου και όχι σε μεμονωμένα άτομα, όπως τον Δήμαρχο, προκειμένου να εξασφαλίζεται η ανεξαρτησία τους. Ακόμα, είδαμε ότι δεν υπάρχει ετήσιο πρόγραμμα ελέγχου, αλλά ένα τετραετές πρόγραμμα που έχει κάθε δήμος και πάνω σε εκείνο στηρίζονται. Τέλος, όσον αφορά τις γραμμές αναφοράς και τις συναντήσεις με την ανώτερη διοίκηση του δήμου, οι προγραμματισμένες συναντήσεις είναι περισσότερο τυπικές, δεν γίνεται με το feedback που θα έπρεπε, αλλά στα πλαίσια των διαδικασιών που ορίζονται. Αντίστοιχα και στον δήμο Θεσσαλονίκης δεν υπάρχει Κανονισμός Λειτουργίας Υπηρεσιών Εσωτερικού Ελέγχου (Internal Audit Charter), αν και ενημερωθήκαμε ότι αυτή τη στιγμή βρίσκεται στο στάδιο της συγγραφής. Όσον αφορά την ανεξαρτησία των εσωτερικών ελεγκτών εξασφαλίζεται σε μεγάλο βαθμό σε αντίθεση με τον δήμο της Αθήνας. Τέλος, όσον αφορά τις γραμμές αναφοράς και τις συναντήσεις με την ανώτερη διοίκηση του δήμου, αναφέρονται μόνο στον Δήμαρχο στον οποίο επικοινωνούν ό,τι χρειαστεί, σε κανένα άλλο όργανο του δήμου. Ολοκληρώνοντας αυτή την ενότητα με τον δήμο Αιγιαλείας, ούτε και εκεί υπάρχει Κανονισμός Λειτουργίας Υπηρεσιών Εσωτερικού Ελέγχου (Internal Audit Charter). Αναφορικά με το θέμα ανεξαρτησίας που τους παρέχεται από την ανώτερη διοίκηση του δήμου είναι ικανοποιημένοι σε μεγάλη κλίμακα. Επιπλέον σε αντίθεση με τους άλλους δύο δήμους, στον δήμο Αιγιαλείας υπάρχει ετήσιο πρόγραμμα ελέγχου το οποίο εγκρίνεται από τον Δήμαρχο ή τον Αντιδήμαρχο Οικονομικών και καλύπτει τους

σημαντικότερους κινδύνους σε μέτρια κλίμακα. Τέλος, σχετικά με τις γραμμές αναφοράς, όπως συμβαίνει και στον δήμο Θεσσαλονίκης, αναφέρονται στον Δήμαρχο με τον οποίο έχουν μηνιαίες συναντήσεις όπου συζητούν τις εξελίξεις των ελέγχων και οτιδήποτε άλλο προκύψει στον έλεγχο που διεξάγεται κάθε φορά.

Στην δεύτερη ενότητα που εξετάσαμε σχετικά με το *Προσωπικό του τμήματος εσωτερικού ελέγχου* στον Δήμο Αθηναίων αξιοπρόσεκτο είναι το γεγονός της παντελούς έλλειψης επαγγελματικών πιστοποιήσεων του προσωπικού, της έλλειψης σαφών διαδικασιών αξιολόγησης αλλά και ενδεχομένως της ανεπάρκειας του προσωπικού σύμφωνα με τα όσα ορίζουν τα Πρότυπα. Αντιθέτως, διαπιστώνουμε ότι στο δήμο Θεσσαλονίκης είναι αρκετά καλύτερα τα πράγματα σε σύγκριση με την Αθήνα. Ακολουθούν σε μεγαλύτερο βαθμό τα Πρότυπα, πραγματοποιούνται αξιολογήσεις του προσωπικού ως μέρος της διαδικασίας εσωτερικού ελέγχου, ενώ υπάρχει και προσωπικό με επαγγελματικές πιστοποιήσεις. Τέλος, σε ακόμα καλύτερη θέση βρίσκεται ο δήμος Αιγιαλείας καθώς όλα τα μέλη της ομάδας ελέγχου που απασχολούνται είναι πιστοποιημένα, αξιολογούνται σε ετήσια βάση και κατανοούν επαρκώς τις δραστηριότητες του ελέγχου, τις βασικές αξίες και τους στόχους που τίθενται. Όσον αφορά τις επιπλέον αρμοδιότητες, πέραν των καθαρά ελεγκτικών, που αναλαμβάνουν οι επικεφαλείς εσωτερικοί ελεγκτές στους δήμους διαπιστώσαμε ότι στον Δήμο Αθηναίων ασχολούνται επίσης με τον Κοινοβουλευτικό έλεγχο, την επικοινωνία με τις ανεξάρτητες αρχές και με την επίλυση καταγγελιών πολιτών και στον δήμο Αιγιαλείας έχουν και συμβουλευτικό ρόλο. Όπως επισημάναμε και στην *Ενότητα 7.2* τα Πρότυπα προσδοκούν από τον εσωτερικό ελεγκτή ίση βαρύτητα τόσο του ελεγκτικού όσο και του συμβουλευτικού του ρόλου. Ο ρόλος των εσωτερικών ελεγκτών θεωρείται ότι ενδυναμώνεται όταν συμμετέχει σε συμβουλευτικά έργα, όπως είναι η ανάπτυξη συστημάτων πληροφορικής, ο σχεδιασμός νέων προϊόντων (π.χ. νέοι τρόποι εσόδων στους δήμους), η αναδιάρθρωση των υπηρεσιών, η ανάπτυξη διαδικασιών, τα έργα περιορισμού του κόστους κλπ.

Στην τρίτη ενότητα το θέμα που θέλαμε να διερευνήσουμε ήταν η *Μεθοδολογία εσωτερικού ελέγχου*. Αυτό που διαπιστώσαμε στον δήμο Αθηναίων είναι ότι δεν υπάρχει κάποια διαδικασία, επίσημη τουλάχιστον, που να εντοπίζει και να αξιολογεί τους κινδύνους, πράγμα που θεωρούμε ότι αποτελεί τεράστια έλλειψη του τμήματος καθώς αυτό αποτελεί ίσως το σημαντικότερο κομμάτι του εσωτερικού ελέγχου. Επιπλέον, σύμφωνα με τα όσα ειπώθηκαν, δεν συνεργάζονται μεταξύ τους οι εσωτερικοί με τους εξωτερικούς ελεγκτές, πέρα από μία περίπτωση όπου χρειάστηκε να συνεργαστούν για να επιλύσουν ένα ζήτημα. Βέβαια, σε αυτή την μοναδική συνεργασία τους, υπήρξε ικανοποίηση από τον βαθμό στον οποίο οι εξωτερικοί ελεγκτές βασίστηκαν στη δουλειά της Διεύθυνσης εσωτερικού ελέγχου. Τέλος, όσον αφορά το κατά πόσο ο εσωτερικός έλεγχος προσθέτει αξία στον δήμο, επειδή το τμήμα είναι σχετικά νεοσύστατο δεν έχει φτάσει ακόμα στο σημείο να προσθέτει αξία σε μία καθολική βάση. Αυτό συμβαίνει αποσπασματικά προς το παρόν και δυνητικά ενδεχομένως επιτευχθεί σε πιο σταθερή βάση. Στον δήμο Θεσσαλονίκης, επίσης δεν υπάρχει ακόμα επίσημα μια διαδικασία αναγνώρισης των κινδύνων που απειλούν τον

δήμο, ωστόσο πρόκειται να δημιουργηθεί μελλοντικά. Παρόλα αυτά, από τις δραστηριότητες του τμήματος, το 65% αυτών βοηθά στην αναγνώριση και την αξιολόγηση των κινδύνων που εντοπίζονται και λαμβάνουν, επίσης, υπόψη τους συστάσεις από τις υπόλοιπες υπηρεσίες διασφάλισης. Επιπλέον, διαπιστώνουμε ότι δεν υπάρχει καμία συνεργασία μεταξύ εσωτερικού και εξωτερικού ελέγχου, ενώ όσον αφορά την καταλληλότητα των εσωτερικών ελεγκτών από θέμα γνώσεων και δεξιοτήτων διασφαλίζεται μέσω την εμπειρίας που κατέχουν στον δήμο, των σπουδών τους, και των αξιολογήσεων που πραγματοποιούνται. Τέλος, η δραστηριότητα του εσωτερικού ελέγχου προσθέτει αξία στον δήμο καθώς επισημαίνει τις όποιες δυσλειτουργίες υπάρχουν και προτείνει διορθωτικές ενέργειες. Αντίστοιχα, ούτε και στον δήμο Αιγιαλείας υπάρχει κάποια επίσημη διαδικασία αναγνώρισης και αξιολόγησης κινδύνων, βέβαια, ο συνεντευξιαζόμενος πρότεινε τη δημιουργία της αλλά δεν γνωρίζει αν θα συμβεί κάτι τέτοιο ακόμα στο άμεσο μέλλον. Βέβαια, ο εσωτερικός έλεγχος βοηθά την διοίκηση του δήμου στην αναγνώριση και την αξιολόγηση των σημαντικών κινδύνων μέσω των διαγνωστικών ελέγχων που πραγματοποιούνται, έπειτα την παράθεση των ευρημάτων και των ελλείψεων στις δικλίδες ασφαλείας και σε σημαντικές περιοχές. Επιπλέον, διαπιστώσαμε ότι υπάρχει συνεργασία μεταξύ εσωτερικού και εξωτερικού ελέγχου και αναφορικά με την καταλληλότητα των εσωτερικών ελεγκτών από θέμα γνώσεων και δεξιοτήτων διασφαλίζεται μέσω την εμπειρίας τους σε αντίστοιχα έργα, των πιστοποιήσεων τους και του γεγονότος ότι ακολουθούν συγκεκριμένο πλάνο ελέγχου. Τέλος, ο εσωτερικός έλεγχος προσθέτει αξία στον δήμο καθώς προλαμβάνει τις απάτες, τοποθετεί δικλίδες ασφαλείας εκεί που εκλείπουν, εισάγει βέλτιστες πρακτικές και ενισχύσει τον ελεγκτικό μηχανισμό.

Η τελευταία ενότητα που εξετάσαμε αφορούσε τον *εσωτερικό έλεγχο και την απάτη*. Αυτό που διαπιστώσαμε ήταν η κοινή παραδοχή όλων των συμμετεχόντων σχετικά με την ύπαρξη της διαφθοράς στον δημόσιο τομέα γενικότερα και στην Τοπική Αυτοδιοίκηση ειδικότερα. Επίσης, το συμπέρασμα που απορρέει από τις απαντήσεις τους είναι ότι η λειτουργία υπηρεσίας εσωτερικού ελέγχου στα πλαίσια των δήμων βοηθά την μείωση των φαινομένων απάτης και διαφθοράς καθώς λαμβάνονται μέτρα για την πρόληψη και την αντιμετώπιση της.

Επομένως, αφού ολοκληρώσαμε και τις διαπιστώσεις που διεξήχθησαν από τα αποτελέσματα της έρευνας, αντιλαμβανόμαστε ότι η ύπαρξη εσωτερικού ελέγχου στην Τοπική Αυτοδιοίκηση κρίνεται αναγκαία. Μας γεννάται, λοιπόν, το εύλογο ερώτημα γιατί η ελληνική κυβέρνηση δεν νομοθετεί υπέρ της υποχρεωτικής λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου στους Ο.Τ.Α.. Ενώ σύμφωνα με το αρ. 215 του Ν. 3852/2010 έχει συσταθεί Αυτοτελής Υπηρεσία Εποπτείας Ο.Τ.Α. που είναι αρμόδια για τον έλεγχο νομιμότητας, θεωρούμε ότι είναι μεγάλη παράληψη από μέρους του νομοθέτη ότι δεν έχει συμπεριλάβει την απαραίτητη, κατά την άποψη μας, σύσταση υπηρεσιών εσωτερικού ελέγχου. Επιπλέον, ενώ υπάρχει Ελεγκτική Επιτροπή, όπως ορίζεται από το αρ. 262 του Ν. 3852/2010, που είναι αρμόδια για την διαδικασία ένταξης των δήμων και κοινοτήτων στο ειδικό πρόγραμμα εξυγίανσης, αυτή

λειτουργεί μόνο για ορκωτούς ελεγκτές. Θεωρούμε ότι θα μπορούσε και θα έπρεπε να έχει αρμοδιότητα αναφοράς εσωτερικού ελέγχου, αξιολόγησης του συστήματος εσωτερικού ελέγχου και εν γένει του συστήματος διαχείρισης των κινδύνων των δήμων. Συνεπώς, λαμβάνοντας υπόψη όλα τα παραπάνω προτείνουμε να αλλάξει το νομοθετικό πλαίσιο και να επιβάλλει ρητά τον εσωτερικό έλεγχο στους Ο.Τ.Α..

Τέλος, σε μία μελλοντική έρευνα θέλουμε να δούμε πώς είναι οργανωμένα τα συστήματα εσωτερικού ελέγχου στους δήμους δεδομένης της απουσίας εσωτερικού ελέγχου καθώς εκτιμούμε ότι θα υπάρχουν σημαντικές αδυναμίες στα υφιστάμενα συστήματα εσωτερικού ελέγχου.

8.2 Περιορισμοί έρευνας

Στους περιορισμούς της εργασίας θα μπορούσαμε να συμπεριλάβουμε την περιορισμένη αρθρογραφία, λόγω της ιδιαιτερότητας του θέματος, καθώς και το περιορισμένο δείγμα. Επομένως, θα μπορούσαμε να πούμε ότι η δεδομένη εργασία αποτελεί μία πιλοτική έρευνα καθώς δεν μπορούν να εξαχθούν ασφαλή συμπεράσματα αφού αφορά μόνο τρεις δήμους.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ- ΑΡΘΡΟΓΡΑΦΙΑ

Ελληνική

- Ανδρονόπουλος Β. και Μαθιουδάκης Μ., «Νεοελληνική διοικητική ιστορία»
- Γεωργάκης Θ. (2014), «Η θέση της αυτοδιοίκησης (τοπικής και περιφερειακής) μετά το Πρόγραμμα Καλλικράτης, εθνικές και ευρωπαϊκές διαστάσεις», Πάντειο Πανεπιστήμιο Κοινωνικών και Πολιτικών Επιστημών, Τμήμα Δημόσιας Διοίκησης, Διδακτορική Διατριβή υπό εξέλιξη
- Ελληνικό Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών (2013), «Διεθνές Πλαίσιο για την Επαγγελματική Εφαρμογή του Εσωτερικού Ελέγχου (IPPF)»
- Ινστιτούτο Τοπικής Αυτοδιοίκησης (2006), «Οι έλεγχοι στους Ο.Τ.Α.: Προτάσεις για τον Εξορθολογισμό και την Αποτελεσματικότητα του Συστήματος»
- Καζαντζής Χρήστος (2006), «Ελεγκτική και Εσωτερικός Έλεγχος, Μια συστηματική προσέγγιση Εννοιών, Αρχών και Προτύπων», Εκδόσεις Business Plus ΑΕ, Πειραιάς
- Καπετάνη Μάρω (2007), «Πολλαπλοί οι Ελεγκτικοί Μηχανισμοί, Αναποτελεσματικοί οι Έλεγχοι», [www.kedge](http://www.kedge.gr)
- Κουτούπης Ανδρέας (2009), «Οι επιδράσεις του Θεσμικού Πλαισίου Εταιρικής Διακυβέρνησης και των Βέλτιστων Πρακτικών στην Ανάπτυξη των Συστημάτων Εσωτερικού Ελέγχου των Επιχειρήσεων, Η περίπτωση των εισηγμένων στο Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών Εταιρειών», Πάντειο Πανεπιστήμιο Κοινωνικών και Πολιτικών Επιστημών, Τμήμα Δημόσιας Διοίκησης, Διδακτορική Διατριβή
- Meigs Walter, Larsen John και Meigs Robert (1984), «Ελεγκτική», Μετάφραση Θ. Διαμαντόπουλος- Ι. Ταλαρούγκας, Εκδόσεις Παπαζήση, Αθήνα
- Μπέσιλα Μακρίδη Ελισάβετ (1999), «Ο Έλεγχος της Δημόσιας Διοίκησης από το «Σώμα Επιθεωρητών Ελεγκτών Δημόσιας Διοίκησης», Εκδόσεις Σάκουλα
- Ν. 3463/2006: «Κώδικας Δήμων και Κοινοτήτων»
- Ν. 3693/2008: «Εναρμόνιση της ελληνικής νομοθεσίας με την Οδηγία 2006/43/EK περί υποχρεωτικών ελέγχων των ετήσιων και των ενοποιημένων λογαριασμών, για την τροποποίηση των Οδηγιών 78/660/ΕΟΚ και 83/349/ΕΟΚ του Συμβουλίου και για την κατάργηση της Οδηγίας 84/253/ΕΟΚ του Συμβουλίου και άλλες διατάξεις»
- Ν. 3697/2008: «Ενίσχυση της διαφάνειας του Κρατικού Προϋπολογισμού, έλεγχος των δημοσίων δαπανών, μέτρα φορολογικής δικαιοσύνης και άλλες διατάξεις»

- Ν. 3852/2010: «Νέα Αρχιτεκτονική της Αυτοδιοίκησης και της Αποκεντρωμένης Διοίκησης- Πρόγραμμα Καλλικράτης»
- Οικονομικός Ταχυδρόμος (2004), «Εσωτερικός έλεγχος των Επιχειρήσεων», 12(2602): 64-65
- Παπαστάθη Π. (2003), «Ο Σύγχρονος Εσωτερικός έλεγχος στις Επιχειρήσεις-Οργανισμούς και η πρακτική εφαρμογή του», τόμος Α, Εκδόσεις ΟΠΑΠ, Αθήνα
- Παπαστάθη Π. (2003), «Ο Σύγχρονος Εσωτερικός έλεγχος στις Επιχειρήσεις-Οργανισμούς και η πρακτική εφαρμογή του», τόμος Β, Εκδόσεις ΟΠΑΠ, Αθήνα
- Ρακιντζής Λεάνδρος (2008), «Ο Γενικός Επιθεωρητής Δημόσιας Διοίκησης και η Προστασία του Περιβάλλοντος»
- Σιώμοκος Ι. Γιώργος και Μαύρος Ι. Δημήτρης (2008), «Έρευνα Αγοράς», Εκδόσεις Σταμούλη Α.Ε., Αθήνα
- Σούλτη Ουρανία (2008), «Υπό τον Έλεγχο του ΥΠΟΙΟ τα Οικονομικά των Ο.Τ.Α.», www.kedge.gr
- Στεμπίλης Δ. και Γρηγοριάδου Δ., «Η θεσμική ιστορία της τοπικής αυτοδιοίκησης στην Ελλάδα έως τη δεκαετία του 1980», εφ. Δρόμος
- Συνήγορος του Πολίτη (2013), «Ετήσια Έκθεση»
- Σώμα Επιθεωρητών Ελεγκτών Δημόσιας Διοίκησης (2013), «Συνοπτική Έκθεση Πεπραγμένων», www.seedd.gr
- Φίλος Λ. Γιάννης (2004), «Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου», Εκδόσεις IQ Group, Αθήνα
- Φίλος Λ. Γιάννης (5/4/4014), «Στοιχεία σχετικά με την υποβολή δηλώσεων πόθεν έσχες Δημάρχων κλπ.», Επιστολή προς Υπουργό Εσωτερικών
- Φλωράτος Αγγ. Χρήστος (2005), «Η Ελληνική Δημόσια Διοίκηση, Αδυναμίες- Μέτρα Εξυγίανσης», Εκδόσεις Αρσενίδη, Αθήνα
- Φουστανάκης Ιωάννης (2011), «Εσωτερικός Έλεγχος Οργανισμών Τοπικής Αυτοδιοίκησης, Πρακτική Εφαρμογή Ανάλυσης, η Περίπτωση του Δήμου Πειραιά», Εθνική Σχολή Τοπικής Αυτοδιοίκησης, Δ' Εκπαιδευτική Σειρά, Τμήμα Οικονομικής Διαχείρισης
- Φυτράκης Ευτύχης (2010), «Τα Ελεγκτικά Σώματα της Διοίκησης, Θεωρία- Νομοθεσία- Νομολογία», Νομική Βιβλιοθήκη

Ξένη

- Aldridge C. Richard and Colbert Janet L. (1994), «Management's Report on Internal Control, and the Accountant's Response», Managerial Auditing Journal, 9(7): 21-28.
- American Institute of Certified Public Accountants (AICPA), Statement on Auditing Standards 47, (1983), «Audit risk and materiality in conducting an audit», AICPA, New York, NY

- American Institute of Certified Public Accountants (AICPA), Statement on Auditing Standards 55, (1988), «Consideration of the internal control structure in a financial statement audit» , AICPA, New York, NY
- American Institute of Certified Public Accountants (AICPA), Statement on Auditing Standards 78, (1995), «Consideration of internal control in a financial statement audit: an amendment to SAS No. 55», AICPA, New York, NY
- Baltaci Mustafa και Yilmaz Serdar (2006), «Keeping an Eye on Subnational Governments, Internal Control and Audit at Local Levels»
- Bounton William C. and KellWalter G. (1996), «Modern Auditing», 6nd edition John Wiley & Sons, Inc.
- Cai, Chun. (1997), «On the functions and objectives of internal audit and their underlying conditions», Managerial Auditing Journal, 12(4): 247-250.
- Carmichael D. R. and Willingham, J.J. (2000), «Auditing Concepts and Methods: A guide to current auditing theory and practice», 5nd Edition, McGraw-Hill, New York
- Center for Economic and Social Development (2008), «The Auditing of Local Government Financial Management in Azerbaijan: Comparative Analysis»
- Chartered Accountants of India (2006), «Standard of Internal Audit (SIA) 1, Planning an Internal Audit»
- Cheung T. Chi. and Qiang, Chen. (1997), «Internal audit at Guangdong Nuclear Power Joint Venture Company Limited», Managerial Auditing Journal, 12(4): 219-226
- Colbert Janet L and Alderman C. Wayne. (1995), «A risk-driven approach to the internal audit», Managerial Auditing Journal, 10(2): 38-44.
- Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO) (1992), «Internal Controlintegrated Framework», Coopers and Lybrand, 1-4
- Committee on Basic Auditing Concepts, (1973), «A statement of basic auditing concepts (ASOBAC)», American Accounting Association
- Cook and Winkle (1976), «Auditing, Philosophy and Technique»
- Council of Europe, «Internal Audit at Local and Regional Level»
- Davey Kenneth (2009), «Making Government Accountable- Local Government Audit in Postcommunist Europe», Local Government and Public Service Reform Initiative
- Davies Marlene (2001), «The Changing Face of Internal Audit in Local Government- A Survey On The Views of Welsh Local Government Internal Auditors», Journal of Finance and Management in Public Services, Vol.1
- Dillman Don A. (2000), «Mail and Internet Surveys: The Tailored Design Method», 2nd Edition, New York: John Wiley Co.
- John Wiley Co. 464 pp.
- European Commission (2012), «Compendium of the public internal control systems in the EU Member States»

- Godfrey P. (1996), «Control of Risk: A Guide to the Systematic Management of Risk from Construction», London: Construction Industry Research and Information Association
- Goodwin Jenny (2004), «A comparison of internal audit in the private and public sectors», *Managerial Auditing Journal*, 19(5): 640-650
- Haimon Zvi (2010), «Internal auditing in local government in Israel: Status vs effectiveness», *Israel Affairs*
- Institute of Internal Auditors (IIA), (1999), «Definition of Internal Auditing», The Institute of Internal Auditors, Altamonte Springs, FL
- International Federation of Accountants (IFA), *International Standards on Auditing 6*, (1991), «Risk assessment and internal control» , IFA, New York, NY
- International Federation of Accountants (2001), «Governance in the Public Sector: A Governing Body Perspective»
- Johnsen Age, Merklin Pentti, Oulasvirta Lasse and Vakkuri Jarmo (2010), «Performance auditing in local government: an exploratory study of perceived efficiency of municipal value for money auditing in Finland and Norway», *European Accounting Review*
- Jorge Susana and Costa Anabela (2009), «Internal auditing amongst Portuguese municipalities», *Revista Enfoques: Ciencia Politica y Administracion Publica*, Vol. VII
- Knechel W.Robert. (2001), «Auditing Assurance & Risk», 2nd Edition, Canada, South-Western College Publishing
- Malan Ronald M. (1991), «Internal auditing in government», *Internal Auditor*, Vol. 48
- McNamee D. and McNamee T. (1995), «The transformation of internal auditing», *Managerial Auditing Journal*, 10(2): 34-37
- Miller M.A and Bailey L.P. (1989), «Comprehensive GAAS Guide 1989», Harcourt Brace Jovanovich
- Monfardini Patrizio and Von Maravic Patrick (2012), «Municipal Auditing in Germany and Italy: Explosion, Change, or Recalcitrance?», *Financial Accountability and Management*
- Mussari Riccardo (1995), «Italian Municipal Audit: Half a Reform?», *Financial Accountability and Management*
- Pilcher Robyn (2014), «Role of Internal Audit in Australian Local Government Governance: A Step in the Right Direction», *Financial Accountability and Management*, Vol.30, Issue 2, p. 206-237
- Rezaee Zabihollah (1995), «What the COSO report means for internal auditors», *Managerial Auditing Journal*, 10(6): 5-9
- Rezaee Zabihollah and Lander Gerald H. (1991), «The Internal Auditor - Education and Training: The Partnership Concept», *Managerial Auditing Journal*, 6(2): 36-43

- Saroyan Zaruhi (2010), «Local Governance in Armenia», Central European University
- Schleifer L.F. and Greenawalt M.B. (1996), «The internal auditor and the critical thinking process», Managerial Auditing Journal, 11(5): 5-13
- Sepsey Tamas (2011), «Internal Audits at Local Governments- Audit Experiences of the State Audit Office of Hungary», Public Finance
- Sterck Miekatrien, Bouckaert Geert (2006), «International Audit Trends in the Public Sector», The Internal Auditor
- The Institute of Internal Auditor/ www.theiia.org (2006), «The Role of Auditing in Public Sector Governance»
- West P. Jonathan and Berman M. Evan (2006), «Audit Committees and Accountability in Local Government: A National Survey», International Journal of Public Administration
- Williams P. (1995), «A regulation evaluation system: a decision support system for the Building Code of Australia», Construction Management and Economics, 13: 197-208

Ηλεκτρονικές πηγές

- www.hiia.gr
- www.kedke.gr
- www.ota.gr
- www.theiia.org
- http://el.wikipedia.org/wiki/%CE%A0%CF%81%CF%8C%CE%B3%CF%81%CE%B1%CE%BC%CE%BC%CE%B1_%CE%9A%CE%B1%CE%BB%CE%BB%CE%B9%CE%BA%CF%81%CE%AC%CF%84%CE%B7%CF%82
- <http://www.ethnos.gr/article.asp?catid=22768&subid=2&pubid=64062079>
- <http://www.smartpost.gr/%CE%B1%CF%80%CE%AC%CF%84%CE%B5%CF%82-%CF%83%CE%B5-25-%CE%B4%CE%AE%CE%BC%CE%BF%CF%85%CF%82-%CE%BD%CE%B7%CF%83%CE%B9%CF%8E%CE%BD-%CE%B1%CE%BD%CE%B1%CE%BA%CE%AC%CE%BB%CF%85%CF%88%CE%B5-%CE%BF-%CF%83/>
- <http://www.koutipandoras.gr/article/39724/aytoktonise-o-proin-antidimarhos-ioanniton-eihe-apokalypsei-skandalo-ypexairesis-kai>
- <http://www.thebest.gr/news/index/viewStory/193087>
- http://www.epikaira.gr/index.php?option=com_k2&view=item&id=1810:%CE%BD%CE%B5%CE%BF-%CE%BC%CE%B5%CE%B3%CE%B1%CE%BB%CE%BF-%CE%BF%CE%B9%CE%BA%CE%BF%CE%BD%CE%BF%CE%BC%CE%B9%CE%BA%CE%BF-%CF%83%CE%BA%CE%B1%CE%BD%CE%B4%CE%B1%CE%BB%CE%BF-%CF%83%CF%84%CE%BF-%CE%B4%CE%B7%CE%BC%CE%BF-

- [%CE%BD%CE%B5%CE%B1%CF%83-%CF%83%CE%BC%CF%85%CF%81%CE%BD%CE%B7%CF%83&Itemid=107](#)
- <http://www.skai.gr/news/greece/article/218996/katigories-se-vathmo-kakourgimatos-gia-to-oikonomiko-skandalo-sti-mukono/>
 - <http://www.skai.gr/news/greece/article/218992/sullipsi-duo-upallilon-tou-dimou-athinaion-gia-diafthora/#ixzz3EE9rSpTj>
 - <http://www.ethnos.gr/article.asp?catid=22768&subid=2&pubid=63633708>
 - <http://notosnet.gr/toy-topoy-mas/item/1770-diafthora-ston-dimo-alimou>
 - <http://makthes.gr/news/reportage/91139/>
 - <http://24hathenspress.wordpress.com/2014/03/30/%CF%80%CF%81%CE%AD%CF%80%CE%B5%CE%B9-%CE%BD%CE%B1-%CF%83%CF%85%CF%83%CF%84%CE%B1%CE%B8%CE%B5%CE%AF-%CE%B4%CE%B9%CE%B5%CF%8D%CE%B8%CF%85%CE%BD%CF%83%CE%B7-%CE%B5%CF%83%CF%89%CF%84%CE%B5%CF%81%CE%B9/>
 - <http://www.iefimerida.gr/news/77334/%CE%B4%CE%AE%CE%BC%CE%BF%CE%B9-%CE%BA%CE%B1%CE%B9-%CE%B4%CE%B9%CE%B1%CF%86%CE%B8%CE%BF%CF%81%CE%AC-%CE%B7-%CF%86%CE%BF%CF%8D%CF%83%CE%BA%CE%B1-%CF%83%CE%BA%CE%AC%CE%B5%CE%B9-%CE%BF%CE%B9-%CF%80%CE%BF%CE%BB%CE%AF%CF%84%CE%B5%CF%82-%CF%80%CE%BB%CE%B7%CF%81%CF%8E%CE%BD%CE%BF%CF%85%CE%BD>
 - <http://www.ita.org.gr/Contents.aspx?lang=gr&CatId=238&View=8>
 - <http://www.localit.gr/archives/32573>
 - http://gkatzios.blogspot.com/2014/08/blog-post_536.html

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ Ι

Οι 325 δήμοι της χώρας

Θέση	Πόλη (ή ΠΣ)	Πληθυσμός Δήμου	Δήμος ή Περιφερειακές Ενότητες
1	Αθήνα	664.046	Δήμος Αθηναίων
2	Θεσσαλονίκη	325.182	Δήμος Θεσσαλονίκης
3	Πάτρα	213.984	Δήμος Πατρέων
4	Ηράκλειο	173.993	Δήμος Ηρακλείου
5	Πειραιάς	163.688	Δήμος Πειραιώς
6	Λάρισα	162.591	Δήμος Λαρισαίων
7	Βόλος	144.449	Δήμος Βόλου
8	Περιστέρι	139.981	Δήμος Περιστερίου
9	Ρόδος	115.490	Δήμος Ρόδου
10	Ιωάννινα	112.486	Δήμος Ιωαννίνων
11	Χανιά	108.642	Δήμος Χανίων
12	Αχαρνές	106.943	Δήμος Αχαρνών
13	Νίκαια	105.430	Δήμος Νίκαιας - Αγίου Ιωάννη Ρέντη
14	Χαλκίδα	102.223	Δήμος Χαλκιδέων
15	Κέρκυρα	102.071	Δήμος Κερκυραίων
16	Εύοσμος	101.753	Δήμος Κορδελιού-Ευόσμου
17	Καλλιθέα	100.641	Δήμος Καλλιθέας
18	Σταυρούπολη	99.245	Δήμος Παύλου Μελά
19	Αγρίνιο	94.181	Δήμος Αγρινίου
20	Καλαμαριά	91.279	Δήμος Καλαμαριάς
21	Κερατσίνι	91.045	Δήμος Κερατσινίου - Δραπετσώνας
22	Γλυφάδα	87.305	Δήμος Γλυφάδας
23	Μυτιλήνη	86.436	Δήμος Λέσβου
24	Κατερίνη	85.851	Δήμος Κατερίνης
25	Ίλιον	84.793	Δήμος Ιλίου
26	Τρίκαλα	81.355	Δήμος Τρικάλων
27	Συκιές	84.741	Δήμος Νεάπολης - Συκιών
28	Ηλιούπολη	78.153	Δήμος Ηλιουπόλεως
29	Σέρρες	76.817	Δήμος Σερρών
30	Λαμία	75.315	Δήμος Λαμιέων
31	Χαλάνδρι	74.192	Δήμος Χαλανδρίου
32	Νέα Σμύρνη	73.076	Δήμος Νέας Σμύρνης
33	Αλεξανδρούπολη	72.959	Δήμος Αλεξανδρούπολης
34	Μαρούσι	72.333	Δήμος Αμαρουσίου
35	Κοζάνη	71.388	Δήμος Κοζάνης

36	Άγιος Δημήτριος	71.294	Δήμος Αγίου Δημητρίου Αττικής
38	Ζωγράφου	71.026	Δήμος Ζωγράφου
39	Κηφισιά	70.600	Δήμος Κηφισιάς
40	Καβάλα	70.501	Δήμος Καβάλας
41	Πανόραμα	70.110	Δήμος Πυλαίας - Χορτιάτη
42	Αιγάλεω	69.946	Δήμος Αιγάλεω
43	Καλαμάτα	69.849	Δήμος Καλαμάτας
44	Νέα Ιωνία	67.134	Δήμος Νέας Ιωνίας Αττικής
45	Κομοτηνή	66.919	Δήμος Κομοτηνής
46	Βέροια	66.547	Δήμος Βέροιας
47	Ξάνθη	65.133	Δήμος Ξάνθης
48	Παλαιό Φάληρο	64.021	Δήμος Παλαιού Φαλήρου
49	Κορυδαλλός	63.445	Δήμος Κορυδαλλού
50	Γιαννιτσά	63.122	Δήμος Πέλλας
51	Άγιοι Ανάργυροι	62.529	Δήμος Αγίων Αναργύρων-Καματερού
52	Βύρωνας	61.308	Δήμος Βύρωνα
53	Αγία Παρασκευή	59.704	Δήμος Αγίας Παρασκευής Αττικής
54	Γαλάτσι	59.345	Δήμος Γαλασίου
55	Πετρούπολη	58.979	Δήμος Πετρουπόλεως
56	Δράμα	58.944	Δήμος Δράμας
57	Κόρινθος	58.192	Δήμος Κορινθίων
58	Καρδίτσα	56.747	Δήμος Καρδίτσας
59	Ρέθυμνο	55.525	Δήμος Ρεθύμνης
60	Παλλήνη	54.415	Δήμος Παλλήνης
61	Θέρμη	53.201	Δήμος Θέρμης
62	Αμπελόκηποι	52.127	Δήμος Αμπελοκήπων - Μενεμένης
63	Κιλκίς	51.926	Δήμος Κιλκίς
64	Χίος	51.390	Δήμος Χίου
65	Αργυρούπολη	51.356	Δήμος Ελληνικού - Αργυρούπολης
66	Περαία	50.264	Δήμος Θερμαϊκού
67	Αίγιο	49.872	Δήμος Αιγιαλείας
68	Ηράκλειο	49.642	Δήμος Ηρακλείου
69	Βούλα	48.399	Δήμος Βάρης - Βούλας - Βουλιαγμένης
70	Πύργος	47.995	Δήμος Πύργου
71	Τρίπολη	47.254	Δήμος Τρίπολης
72	Χαϊδάρι	46.897	Δήμος Χαϊδαρίου
73	Φυλή	45.965	Δήμος Φυλής
74	Σίνδος	45.839	Δήμος Δέλτα
75	Πτολεμαΐδα	45.592	Δήμος Εορδαίας
76	Χολαργός	44.539	Δήμος Παπάγου-Χολαργού
77	Άρτα	43.166	Δήμος Αρταίων
78	Άργος	42.022	Δήμος Άργους - Μυκηνών
79	Αλιμος	41.720	Δήμος Αλίμου

80	Αλεξάνδρεια	41.570	Δήμος Αλεξανδρείας
81	Λαγκαδάς	41.103	Δήμος Λαγκαδά
82	Ζάκυνθος	40.759	Δήμος Ζακυνθίων
83	Μοσχάτο	40.413	Δήμος Μοσχάτου-Ταύρου
84	Διόνυσος	40.193	Δήμος Διονύσου
85	Σαλαμίνα	39.283	Δήμος Σαλαμίνας
86	Ωραιόκαστρο	38.317	Δήμος Ωραιοκαστρου
87	Ορεστιάδα	37.695	Δήμος Ορεστιάδας
88	Μέγαρα	36.924	Δήμος Μεγαρέων
89	Νέα Μουδανιά	36.500	Δήμος Νέας Προποντίδας
90	Θήβα	36.477	Δήμος Θηβαίων
91	Καστοριά	35.874	Δήμος Καστοριάς
92	Αργοστόλι	35.801	Δήμος Κεφαλλονιάς
93	Νέα Φιλαδέλφεια	35.556	Δήμος Φιλαδελφείας - Χαλκηδόνος
94	Σπάρτη	35.259	Δήμος Σπάρτης
95	Μελίσσια	34.934	Δήμος Πεντέλης
96	Μεσολόγγι	34.416	Δήμος Ιεράς Πόλεως Μεσολογγίου
97	Σπάτα	33.821	Δήμος Σπάτων - Αρτέμιδος
98	Ωρωπός	33.769	Δήμος Ωρωπού
99	Κουφάλια	33.673	Δήμος Χαλκηδόνος
100	Δάφνη	33.628	Δήμος Δάφνης-Υμηττού
101	Μαραθώνας	33.423	Δήμος Μαραθώνος
102	Κως	33.388	Δήμος Κω
103	Ναύπλιο	33.356	Δήμος Ναυπλίων
104	Σάμος	32.977	Δήμος Σάμου
105	Φλώρινα	32.881	Δήμος Φλώρινας
106	Νάουσα	32.494	Δήμος Νάουσας
107	Αμαλιάδα	32.219	Δήμος Ήλιδας
108	Ελασσόνα	32.121	Δήμος Ελασσόνας
109	Ελευθερούπολη	32.085	Δήμος Παγγαίου
110	Πρέβεζα	31.733	Δήμος Πρέβεζας
111	Λειβαδιά	31.315	Δήμος Λεβαθίων
112	Πεύκη	31.002	Δήμος Λυκόβρυσης-Πεύκης
113	Βριλήσσια	30.741	Δήμος Βριλησίων
114	Κορωπί	30.307	Δήμος Κρωπίας
115	Ασπρόπυργος	30.251	Δήμος Ασπροπύργου
116	Ελευσίνα	29.902	Δήμος Ελευσίνας
117	Μεταμόρφωση	29.891	Δήμος Μεταμορφώσεως
118	Καλύβια Θορικού	29.002	Δήμος Σαρωνικού Αττικής
119	Έδεσσα	28.814	Δήμος Έδεσσας
120	Πολύκαστρο	28.493	Δήμος Παιονίας
121	Αλιβέρι	28.437	Δήμος Κύμης - Αλιβερίου
122	Ναύπακτος	27.800	Δήμος Ναυπακτίας
123	Ιεράπετρα	27.602	Δήμος Ιεράπετρας

124	Αριδαία	27.556	Δήμος Αλμωπίας
125	Κυπαρισσία	27.373	Δήμος Τριφυλίας
126	Άγιος Νικόλαος	27.074	Δήμος Αγίου Νικολάου
127	Ψυχικό	26.968	Δήμος Φιλοθέης-Ψυχικού
128	Γούρνες	26.717	Δήμος Χερσονήσου
129	Αμφισσα	26.716	Δήμος Δελφών
130	Παιανία	26.668	Δήμος Παιανίας
131	Αγία Βαρβάρα	26.550	Δήμος Αγίας Βαρβάρας Αττικής
132	Καισαριανή	26.458	Δήμος Καισαριανής
133	Κάτω Αχαΐα	25.916	Δήμος Δυτικής Αχαΐας
134	Γρεβενά	25.905	Δήμος Γρεβενών
135	Ηγουμενίτσα	25.814	Δήμος Ηγουμενίτσας
136	Λιτόχωρο	25.668	Δήμος Δίου - Ολύμπου
137	Πέραμα	25.389	Δήμος Περάματος Αττικής
138	Λαύριο	25.102	Δήμος Λαυρεωτικής
139	Τύρναβος	25.032	Δήμος Τυρνάβου
140	Γάζι	24.864	Δήμος Μαλεβιζίου
141	Μοίρες	24.466	Δήμος Φαιστού
142	Μεσσήνη	23.482	Δήμος Μεσσήνης
143	Σταυρός	23.478	Δήμος Βόλβης
144	Κιάτο	22.794	Δήμος Σικυωνίων
145	Λευκάδα	22.652	Δήμος Λευκάδας
146	Χρυσούπολη	22.331	Δήμος Νέστου
147	Σιδηρόκαστρο	22.195	Δήμος Σιντικής
148	Πολύγυρος	22.048	Δήμος Πολυγύρου
149	Καλαμπάκα	21.991	Δήμος Καλαμπάκας
150	Μονεμβασιά	21.942	Δήμος Μονεμβασιάς
151	Λεχαινά	21.581	Δήμος Ανδραβίδας - Κυλλήνης
152	Λουτράκι	21.221	Δήμος Λουτρακίου - Αγίων Θεοδώρων
153	Ηράκλεια	21.145	Δήμος Ηρακλείας
154	Ιστιαία	21.083	Δήμος Ιστιαίας - Αιδηψού
155	Πύλος	21.077	Δήμος Πύλου - Νέστορος
156	Γαστούνη	21.034	Δήμος Πηνειού
157	Καλαμπάκα	20.854	Δήμος Καλαμπάκας
158	Ραφήνα	20.266	Δήμος Ραφήνας - Πικερμίου
159	Σκύδρα	20.188	Δήμος Σκύδρας
160	Μαρκόπουλο Μεσογαίας	20.040	Δήμος Μαρκοπούλου Μεσογαίας
161	Νιγρίτα	20.030	Δήμος Βισαλτίας
162	Αταλάντη	19.623	Δήμος Λοκρών
163	Διδυμότειχο	19.493	Δήμος Διδυμοτείχου
164	Τανάγρα	19.432	Δήμος Τανάγρας
165	Ζευγολατειό	19.027	Δήμος Βέλου - Βόχας
166	Γενισέα	19.005	Δήμος Αβδήρων

167	Σοφάδες	18.864	Δήμος Σοφάδων
168	Νάξος	18.864	Δήμος Νάξου και Μικρών Κυκλάδων
169	Ψαχνά	18.800	Δήμος Διρφύων - Μεσσαπίων
170	Αλμυρός	18.614	Δήμος Αλμυρού
171	Φάρσαλα	18.545	Δήμος Φαρσάλων
172	Σιάτιστα	18.386	Δήμος Βοΐου
173	Σητεία	18.318	Δήμος Σητείας
174	Ιερισσός	18.294	Δήμος Αριστοτέλη
175	Σκάλα	17.891	Δήμος Ευρώτα
176	Μάνδρα	17.885	Δήμος Μάνδρας - Ειδυλλίας
177	Ευαγγελισμός	17.563	Δήμος Μινώα Πεδιάδας
178	Βόνιτσα	17.370	Δήμος Ακτίου - Βόνιτσας
179	Ξυλόκαστρο	17.365	Δήμος Ξυλοκάστρου - Ευρωστίνης
180	Αμφιλοχία	17.056	Δήμος Αμφιλοχίας
181	Μύρινα	16.992	Δήμος Λήμνου
182	Αμύνταιο	16.973	Δήμος Αμυνταίου
183	Γεράνι	16.874	Δήμος Πλατανιά
184	Παλαμάς	16.726	Δήμος Παλαμά
185	Πεζά	16.692	Δήμος Αρχανών - Αστερουσίων
186	Κασσάνδρεια	16.672	Δήμος Κασσάνδρας
187	Φιλλύρα	16.577	Δήμος Αρριανών
188	Πόθια	16.179	Δήμος Καλυμνίων
189	Σπερχειάδα	16.036	Δήμος Μακρακώμης
190	Άγιοι Δέκα	15.632	Δήμος Γόρτυνας
191	Φηρά	15.550	Δήμος Θήρας
192	Σμίνθη	15.540	Δήμος Μύκης
193	Αιγίνιο	15.179	Δήμος Πύδνας - Κολινδρού
194	Σουφλί	14.941	Δήμος Σουφλίου
195	Σέρβια	14.830	Δήμος Σερβίων - Βελβεντού
196	Ελεούσα	14.766	Δήμος Ζίτσας
197	Σάπες	14.733	Δήμος Μαρωνείας - Σαπών
198	Χρυσό	14.664	Δήμος Εμμανουήλ Πατπά
199	Δοξάτο	14.516	Δήμος Δοξάτου
200	Πέραμα	14.363	Δήμος Μυλοποτάμου
201	Πύλη	14.343	Δήμος Πύλης
202	Κρέστενα	14.109	Δήμος Ανδρίτσαινας - Κρεστένων
203	Φιλιππιάδα	13.892	Δήμος Ζηρού
204	Ίασμος	13.810	Δήμος Ιάσμου
205	Λιμένας	13.770	Δήμος Θάσου
206	Παροικιά	13.715	Δήμος Πάρου
207	Μακρυχώρι	13.712	Δήμος Τεμπών
208	Λιδωρίκι	13.627	Δήμος Δωρίδος
209	Κρανίδα	13.551	Δήμος Ερμιονίδας
210	Αρχαία Ολυμπία	13.409	Δήμος Αρχαίας Ολυμπίας

211	Φαρκαδόνα	13.396	Δήμος Φαρκαδόνας
212	Μουζάκι	13.122	Δήμος Μουζακίου
213	Καρπενήσι	13.105	Δήμος Καρπενησίου
214	Προσοτσάνη	13.066	Δήμος Προσοτσάνης
215	Αίγινα	13.056	Δήμος Αίγινας
216	Ερέτρια	13.053	Δήμος Ερέτριας
217	Γύθειο	13.005	Δήμος Ανατολικής Μάνης
218	Βρύσες	12.807	Δήμος Αποκορώνου
219	Πέτα	12.753	Δήμος Νικολάου Σκουφά
220	Στυλίδα	12.750	Δήμος Στυλίδος
221	Νικήτη	12.394	Δήμος Σιθωνίας
222	Νέα Ζίχνη	12.397	Δήμος Νέας Ζίχνης
223	Κάρυστος	12.180	Δήμος Καρύστου
224	Καμένα Βούρλα	12.090	Δήμος Μώλου - Αγίου Κωνσταντίνου
225	Λίμνη	12.045	Δήμος Μαντουδίου - Λίμνης - Αγίας Άννας
226	Πάργα	11.866	Δήμος Πάργας
227	Άργος Ορεστικό	11.802	Δήμος Ορεστίδος
228	Αστακός	11.737	Δήμος Ξηρομέρου
229	Ορχομενός	11.621	Δήμος Ορχομενού
230	Εύλαλο	11.544	Δήμος Τοπείρου
231	Δομοκός	11.495	Δήμος Δομοκού
232	Αγιά	11.470	Δήμος Αγιάς
233	Μελιγαλάς	11.228	Δήμος Οιχαλίας
234	Καλάβρυτα	11.045	Δήμος Καλαβρύτων
235	Κάτω Τιθορέα	10.922	Δήμος Αμφίκλειας - Ελάτειας
236	Βελεστίνο	10.922	Δήμος Ρήγα Φεραίου
237	Αλιάρτος	10.887	Δήμος Αλιάρτου
238	Κίσσαμος	10.790	Δήμος Κισσάμου
239	Μεγαλόπολη	10.687	Δήμος Μεγαλόπολης
240	Άστρος	10.341	Δήμος Βόρειας Κυνουρίας
241	Αργαλαστή	10.216	Δήμος Νοτίου Πηλίου
242	Μύκονος	10.134	Δήμος Μυκόνου
243	Δημητσάνα	10.109	Δήμος Γορτυνίας
244	Παραμυθιά	10.063	Δήμος Σουλίου
245	Αγία Κυριακή	9.693	Δήμος Δωδώνης
246	Άνδρος	9.221	Δήμος Άνδρου
247	Αμφίπολη	9.182	Δήμος Αμφίπολης
248	Καλπάκι	8.960	Δήμος Πωγωνίου
249	Ζαχάρω	8.953	Δήμος Ζαχάρως
250	Χαλανδρίτσα	8.877	Δήμος Ερυμάνθου
251	Τήνος	8.636	Δήμος Τήνου
252	Άγιος Κήρυκος	8.423	Δήμος Ικαρίας
253	Λεωνίδιο	8.294	Δήμος Νότιας Κυνουρίας

254	Θέρμο	8.242	Δήμος Θέρμου
255	Δίστομο	8.188	Δήμος Διστόμου - Αράχοβας - Αντίκυρας
256	Λυγουριό	8.115	Δήμος Επιδαύρου
257	Λέρος	7.917	Δήμος Λέρου
258	Κάτω Νευροκόπι	7.860	Δήμος Κάτω Νευροκοπίου
259	Φιλιάτες	7.710	Δήμος Φιλιατών
260	Σπήλι	7.427	Δήμος Αγίου Βασιλείου
261	Γαλατάς	7.143	Δήμος Τροιζηνίας
262	Κερασσώρι	6.976	Δήμος Αγράφων
263	Καρδαμύλη	6.945	Δήμος Δυτικής Μάνης
264	Νεμέα	6.483	Δήμος Νεμέας
265	Κόνιτσα	6.362	Δήμος Κόνιτσας
266	Πηγάδια	6.226	Δήμος Καρπάθου
267	Μέτσοβο	6.196	Δήμος Μετσόβου
268	Βουργαρέλι	6.178	Δήμος Κεντρικών Τζουμέρκων
269	Σκιάθος	6.088	Δήμος Σκιάθου
270	Αγία Φωτεινή	5.915	Δήμος Αμαρίου
271	Δεσκάτη	5.852	Δήμος Δεσκάτης
272	Ζαγορά	5.809	Δήμος Ζαγοράς - Μουρεσίου
273	Ανω Καλεντίνη	5.780	Δήμος Γεωργίου Καραϊσκάκη
274	Πράμαντα	5.714	Δήμος Βορείων Τζουμέρκων
275	Ανω Βιάννος	5.563	Δήμος Βιάννου
276	Παλαιοχώρα	5.431	Δήμος Καντάνου - Σελίνου
277	Πλάκα	4.977	Δήμος Μήλου
278	Σκόπελο	4.960	Δήμος Σκοπέλου
279	Μορφοβούνι	4.635	Δήμος Λίμνης Πλαστήρα
280	Κύθηρα	4.041	Δήμος Κυθήρων
281	Σπέτσες	4.027	Δήμος Σπετσών
282	Πόρος	3.993	Δήμος Πόρου
283	Παρανέστι	3.901	Δήμος Παρανεστίου
284	Ασπράγγελοι	3.724	Δήμος Ζαγορίου
285	Ανθηρό	3.450	Δήμος Αργιθέας
286	Βαθύ	3.231	Δήμος Ιθάκης
287	Πάτμος	3.047	Δήμος Πάτμου
288	Σκύρος	2.994	Δήμος Σκύρου
289	Σαμοθράκη	2.859	Δήμος Σαμοθράκης
290	Πατητήρι	2.750	Δήμος Αλοννήσου
291	Σύμη	2.590	Δήμος Σύμης
292	Ανώγεια	2.379	Δήμος Ανωγείων
293	Νεστόριο	2.646	Δήμος Νεστορίου
294	Απολλωνία	2.625	Δήμος Σίφνου
295	Ιουλίδα	2.455	Δήμος Κέας
296	Τζερμιάδο	2.387	Δήμος Οροπεδίου Λασιθίου
297	Γάιος	2.300	Δήμος Παξών

298	Ίος	2.024	Δήμος Ιητών
299	Αμοργός	1.973	Δήμος Αμοργού
300	Ύδρα	1.966	Δήμος Ύδρας
301	Σφακιά	1.889	Δήμος Σφακίων
302	Λαιμός	1.560	Δήμος Πρεσπών
303	Φούρνοι	1.459	Δήμος Φούρνων Κορσεών
304	Κύθνος	1.456	Δήμος Κύθνου
305	Σέριφος	1.420	Δήμος Σερίφου
306	Αστυπάλαια	1.334	Δήμος Αστυπалаίας
307	Αντίπαρος	1.211	Δήμος Αντιπάρου
308	Μεγαλοχώρι	1.142	Δήμος Αγκιστριού
309	Φρυ	1.084	Δήμος Κάσου
310	Κατωμέρι	1.041	Δήμος Μεγανησίου
311	Ελαφώνησος	1.041	Δήμος Ελαφονήσου
312	Μανδράκι	1.008	Δήμος Νισύρου
313	Κίμωλος	910	Δήμος Κιμώλου
314	Οινούσες	826	Δήμος Οινουσών
315	Λειψοί	790	Δήμος Λειψών
316	Μεγάλο Χωριό	780	Δήμος Τήλου
317	Φολέγανδρος	765	Δήμος Φολεγάνδρου
318	Μεγίστη	492	Δήμος Μεγίστης
319	Χάλκη	478	Δήμος Χάλκης
320	Ψαρά	458	Δήμος Ψαρών
321	Σίκινος	273	Δήμος Σικίνου
322	Ανάφη	271	Δήμος Ανάφης
323	Άγιος Ευστράτιος	270	Δήμος Αγίου Ευστρατίου
324	Μεγάλο Χωριό	185	Δήμος Αγαθονησίου
325	Καστρί	152	Δήμος Γαύδου

Πηγή: <http://el.wikipedia.org>

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ ΙΙ

Στοιχεία Δήμου

- I. Δήμος: Αθηναίων
II. Υπάρχει τμήμα εσωτερικού ελέγχου ή συνεργάζεται με εσωτερικούς ελεγκτές ως εξωτερικούς συνεργάτες? : Διεύθυνση Εσωτερικού Ελέγχου
III. Θέση ευθύνης που κατέχετε (Προαιρετικά): Υπάλληλος του τμήματος
IV. Έτος εισαγωγής εσωτερικού ελέγχου (Προαιρετικά): Μάρτιος 2012

A. Διακυβέρνηση Εσωτερικού Ελέγχου

1. Υφίσταται Κανονισμός Λειτουργίας Υπηρεσιών Εσωτερικού Ελέγχου (Internal Audit Charter);

☐ ΝΑΙ

☒ ΟΧΙ

2. Έχει διατηρηθεί ο κανονισμός επικαιροποιημένος και χρήσιμος; Έχει εγκριθεί από την ανώτερη διοίκηση του δήμου;

☐ ΝΑΙ

☒ ΟΧΙ

3. Έχει θεσπίσει ο κανονισμός επαρκώς τον ρόλο, τις αρχές, και το εύρος εργασιών των δραστηριοτήτων του εσωτερικού ελέγχου;

☐ ΝΑΙ

☒ ΟΧΙ

4. Το εργασιακό περιβάλλον, ο πολιτισμός, και η ενδυνάμωση εντός των δραστηριοτήτων του εσωτερικού ελέγχου προωθούν έναν προσανατολισμό προς τους δημότες, παρέχοντας συχνή επαφή, ποιοτική εργασία, και μια σχέση συνεταιρισμού;

Καθόλου	Σε μικρή κλίμακα	Σε μέτρια κλίμακα	Σε μεγάλη κλίμακα	Πάρα πολύ
		x		

5. Η φύση / επίπεδο των γραμμών αναφοράς της δραστηριότητας του εσωτερικού ελέγχου στην ανώτερη διοίκηση του δήμου και το Δημοτικό Συμβούλιο εξασφαλίζουν την ανεξαρτησία της; Είστε ικανοποιημένος με την ανεξαρτησία σας και την ανεξαρτησία του προσωπικού σας;

Καθόλου	Σε μικρή κλίμακα	Σε μέτρια κλίμακα	Σε μεγάλη κλίμακα	Πάρα πολύ
	x			

6. Έχει υπάρξει ποτέ γεγονός, όταν μη συμμόρφωση με τον Ορισμό του Ινστιτούτου Εσωτερικών Ελεγκτών (ΠΑ) του Εσωτερικού Ελέγχου, τον Κώδικα Δεοντολογίας, ή με τα Διεθνή Πρότυπα για την Επαγγελματική Πρακτική του Εσωτερικού Ελέγχου (Standards) επηρέασε τη συνολική έκταση ή τη λειτουργία της δραστηριότητας εσωτερικού ελέγχου;

☒ ΝΑΙ

☐ ΟΧΙ

7. Είστε ικανοποιημένος με την υποστήριξη (διάθεση των μελών της επιτροπής, τους πόρους, και παρακολούθηση (follow-up)) που λαμβάνετε από την ανώτερη διοίκηση του δήμου;

Καθόλου	Σε μικρή κλίμακα	Σε μέτρια κλίμακα	Σε μεγάλη κλίμακα	Πάρα πολύ
	x			

8. Το σχέδιο ελέγχου επαρκεί για την κάλυψη των σημαντικών κινδύνων του δήμου σας;

Καθόλου	Σε μικρή κλίμακα	Σε μέτρια κλίμακα	Σε μεγάλη κλίμακα	Πάρα πολύ
	x			

9. Ο Δήμαρχος εγκρίνει το ετήσιο σχέδιο ελέγχου; Την πρόσληψη / τερματισμό του CAE (Chief Audit Executive);

☒ ΝΑΙ

☐ ΟΧΙ

Αν ΟΧΙ, ποιος το εγκρίνει; _____

10. Σε ποιον αναφέρεστε διοικητικά; στη Γενική Γραμματεία και στον Δήμαρχο

11. Οι συναντήσεις με τον Δήμαρχο γίνονται ιδιαιτέρως;

☒ ΝΑΙ

☐ ΟΧΙ

Αν ΝΑΙ, πόσο συχνά; 1-2 φορές ετησίως με τον Δήμαρχο και 4 φορές ετησίως με την Γενική Γραμματεία.

12. Περιγράψτε τις μεθόδους των συναντήσεων σας, καθώς και την υποβολή εκθέσεων, με τον Δήμαρχο.

Μέσω πρωτοκόλλου προγραμματίζεται ραντεβού όπου υποβάλλονται οι εκθέσεις. Επίσης, οι συναντήσεις με τη Γενική Γραμματεία είναι 2-3 φορές ετησίως μετά από προγραμματισμένο ραντεβού.

13. Συζητάτε το ετήσιο πρόγραμμα ελέγχου με τον Δήμαρχο, πριν εγκρίνει κάποια άλλη δημοτική αρχή το σχέδιο (plan);

☐ ΝΑΙ

☒ ΟΧΙ

B. Προσωπικό εσωτερικού ελέγχου

14. Πόσα άτομα απαρτίζουν την Διεύθυνση ή Υπηρεσία Εσωτερικού Ελέγχου;
Πέντε (5) ενεργοί υπάλληλοι. Δύο (2) στο τμήμα Ελέγχου Διαδικασιών και τρεις (3) στο τμήμα Επικοινωνίας και Διαφάνειας.

15. Ποιος είναι ο επικεφαλής της Διεύθυνσης ή Υπηρεσίας Εσωτερικού Ελέγχου και πόσα τα έτη προϋπηρεσίας του στην Υπηρεσία Εσωτερικού Ελέγχου;
Η Διευθύντρια του τμήματος η οποία είναι στην Υπηρεσία Εσωτερικού Ελέγχου 8 μήνες.

16. Ο επικεφαλής της Διεύθυνσης Εσωτερικού Ελέγχου κατέχει κάποια άλλη θέση ή αρμοδιότητες πέραν των καθαρά ελεγκτικών στον Δήμο;

☒ ΝΑΙ

☐ ΟΧΙ

Εάν ΝΑΙ παρακαλώ συμπληρώστε συγκεκριμένα ποιες είναι αυτές οι αρμοδιότητες:

Απασχολείται επίσης στον Κοινοβουλευτικό έλεγχο, την επικοινωνία με τις ανεξάρτητες αρχές (αυτό αποτελεί και την κύρια ασχολία της) και με την επίλυση καταγγελιών πολιτών.

17. Πόσα μέλη του προσωπικού έχουν επαγγελματικές πιστοποιήσεις;

Κανένα.

18. Είσαι ικανοποιημένος με την κατανόηση από το προσωπικό, των δραστηριοτήτων του εσωτερικού ελέγχου, των βασικών αξιών, της αποστολής και των στόχων;

Καθόλου	Σε μικρή κλίμακα	Σε μέτρια κλίμακα	Σε μεγάλη κλίμακα	Πάρα πολύ
x				

19. Οι ελεγκτές συμμορφώνονται με τα πρότυπα του Ινστιτούτου Εσωτερικών Ελεγκτών (IIA) και τον Κώδικα Δεοντολογίας;

☒ ΝΑΙ

☐ ΟΧΙ

20. Πόσο συχνά διεξάγονται οι αξιολογήσεις της επίδοσης του προσωπικού;
1-2 φορές το χρόνο, όμως γίνεται αποσπασματικά στα πλαίσια του τμήματος, όχι στα πλαίσια κάποια διαδικασίας αξιολόγησης. Δεν υφίσταται τέτοια διαδικασία.

21. Η δραστηριότητα του εσωτερικού ελέγχου προωθεί μια αναγνωρίσιμη κουλτούρα του επαγγελματισμού και της συνεχούς βελτίωσης;

Καθόλου	Σε μικρή κλίμακα	Σε μέτρια κλίμακα	Σε μεγάλη κλίμακα	Πάρα πολύ
	x			

Γ. Μεθοδολογία εσωτερικού ελέγχου

22. Έχει προβεί ο Δήμος σας σε υιοθέτηση διαδικασιών αναγνώρισης και αξιολόγησης των κινδύνων που την χαρακτηρίζουν;

☐ ΝΑΙ

☒ ΟΧΙ

Εάν ΟΧΙ, πρόκειται ο Δήμος σας να προβεί στην υιοθέτηση επίσημων πολιτικών και διαδικασιών αναγνώρισης και αξιολόγησης επιχειρηματικών κινδύνων;

☐ ΝΑΙ

☒ ΟΧΙ

23. Ποιος είναι ο υπεύθυνος για τη συνολική αξιολόγηση των κινδύνων;
Κανένας.

24. Πώς η δραστηριότητα του εσωτερικού ελέγχου βοηθά τη διοίκηση του Δήμου στην αναγνώριση και αξιολόγηση των σημαντικών κινδύνων;
Δεν υφίσταται κάτι τέτοιο.

25. Η δραστηριότητα του εσωτερικού ελέγχου αξιολογεί τη συνολική διαδικασία αξιολόγησης των κινδύνων, αν μια ολοκληρωμένη διαδικασία υπάρχει ήδη;

☐ ΝΑΙ

☒ ΟΧΙ

26. Η δραστηριότητα του εσωτερικού ελέγχου παρακολουθεί ή συμβάλει στην εφαρμογή των συστάσεων από τις υπόλοιπες υπηρεσίες διασφάλισης;

Καθόλου	Σε μικρή κλίμακα	Σε μέτρια κλίμακα	Σε μεγάλη κλίμακα	Πάρα πολύ
x				

27. Συνεργάζεται η υπηρεσία εσωτερικού ελέγχου του Δήμου σας με τους εξωτερικούς ελεγκτές;

☒ ΝΑΙ

☐ ΟΧΙ

28. Υπάρχει επαρκής συντονισμός μεταξύ του εσωτερικού ελέγχου και του εξωτερικού ελεγκτή ώστε να ελαχιστοποιηθεί η επικάλυψη ή ο πλεονασμός;

Καθόλου	Σε μικρή κλίμακα	Σε μέτρια κλίμακα	Σε μεγάλη κλίμακα	Πάρα πολύ
x				

29. Πόσο συχνά συναντιέστε με τον εξωτερικό ελεγκτή;

Έχουμε συναντηθεί 1 φορά στα 2,5 χρόνια λειτουργίας του τμήματος, όπου συνεργαστήκαμε για κάποιο συγκεκριμένο ζήτημα.

30. Είστε ικανοποιημένος με το βαθμό στον οποίο στηρίζεται ο εξωτερικός ελεγκτής στη δουλειά σας;

Καθόλου	Σε μικρή κλίμακα	Σε μέτρια κλίμακα	Σε μεγάλη κλίμακα	Πάρα πολύ
			x	

31. Πώς διασφαλίζετε ότι οι εσωτερικοί ελεγκτές έχουν τις γνώσεις και τις δεξιότητες για να εκτελέσουν αρμοδιότητές τους;

Δεν διασφαλίζεται.

32. Πιστεύετε ότι η δραστηριότητα του εσωτερικού ελέγχου προσθέτει πραγματικά αξία στον Δήμο σας;

☒ ΝΑΙ

☐ ΟΧΙ

Αν ΝΑΙ, πώς η δραστηριότητα του εσωτερικού ελέγχου προσθέτει αξία;
Θα μπορούσε να προσθέσει δυνητικά. Προς το παρόν, θεωρώ ότι προσθέτει αποσπασματικά σε συγκεκριμένα προβλήματα που διαφορετικά, αν δεν υπήρχε η αρμόδια υπηρεσία δεν θα μπορούσαν να εντοπιστούν και να επιλυθούν. Επίσης, λόγω του γεγονότος ότι ο εσωτερικός έλεγχος στον δήμο μας είναι σε πρωταρχικό ακόμα στάδιο, προσπαθεί να εξοικειώσει τις υπηρεσίες και τον φορέα με την κουλτούρα και το αντικείμενο του εσωτερικού ελέγχου τουλάχιστον σαν έννοια.

33. Έχει το τμήμα εσωτερικού ελέγχου αρκετή ευελιξία ώστε να ανταποκριθεί στις αλλαγές που συμβαίνουν μεταξύ των ετήσιων περιόδων προγραμματισμού;
Δεν επηρεάζουν και πολύ οι αλλαγές, εξαιτίας του γεγονότος ότι λειτουργεί το τμήμα ως διεύθυνση και υπάγεται κάθε φορά στο αρμόδιο όργανο. Από εκεί και πέρα, αν υπάρχουν κάποιες αλλαγές θεωρώ ότι μπορούμε να ανταποκριθούμε.

Δ. Εσωτερικός έλεγχος και απάτη

34. Ποια είναι η άποψη σας για την απάτη/ διαφθορά στον δημόσιο τομέα;
Πρέπει να καταπολεμηθεί. Για να επιτευχθεί αυτό, πρέπει να υπάρχουν άνθρωποι με κατάλληλα προσόντα στις αρμόδιες θέσεις για να αντιμετωπίσουν ένα από τα μεγαλύτερα προβλήματα στο δημόσιο τομέα. Επίσης, θεωρώ ότι αυτό συμβαίνει λόγω της έλλειψης διαφάνειας και ότι ευνοείται από την πολύπλοκη νομοθεσία και την έλλειψη καταμερισμού εργασίας.

35. Θεωρείται ότι η απάτη/ διαφθορά αποτελεί πρόβλημα για την Τοπική Αυτοδιοίκηση γενικότερα ?

☒ ΝΑΙ

☐ ΟΧΙ

36. Έχετε εντοπίσει φαινόμενα απάτης/ διαφθοράς στο Δήμο σας?

☒ ΝΑΙ

☐ ΟΧΙ

Αν ΝΑΙ, τι φαινόμενα απάτης/ διαφθοράς εντοπίσατε;
Κυρίως κακοδιαχείρισης σε ΝΠΔΔ του δήμου.

37. Θεωρείτε ότι η δραστηριότητα εσωτερικού ελέγχου στον Δήμο σας μειώνει τα φαινόμενα απάτης/ διαφθοράς?

☒ ΝΑΙ

☐ ΟΧΙ

Αν ΝΑΙ, πώς η δραστηριότητα του εσωτερικού ελέγχου μειώνει τα φαινόμενα απάτης/ διαφθοράς;

Σε περίπτωση που αντιληφθεί η υπηρεσία κάποιο φαινόμενο απάτης θα προσπαθήσει να το αντιμετωπίσει ή να το παραπέμψει στους εξωτερικούς ελεγκτές.

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ ΙΙΙ

Στοιχεία Δήμου

- I. Δήμος: Θεσσαλονίκης
II. Υπάρχει τμήμα εσωτερικού ελέγχου ή συνεργάζεται με εσωτερικούς ελεγκτές ως εξωτερικούς συνεργάτες? : Τμήμα Εσωτερικού Ελέγχου
III. Θέση ευθύνης που κατέχετε (Προαιρετικά): Υπάλληλος του τμήματος
IV. Έτος εισαγωγής εσωτερικού ελέγχου (Προαιρετικά): 2013

A. Διακυβέρνηση Εσωτερικού Ελέγχου

1. Υφίσταται Κανονισμός Λειτουργίας Υπηρεσιών Εσωτερικού Ελέγχου (Internal Audit Charter);

☐ ΝΑΙ

☒ ΟΧΙ

2. Έχει διατηρηθεί ο κανονισμός επικαιροποιημένος και χρήσιμος; Έχει εγκριθεί από την ανώτερη διοίκηση του δήμου;

☐ ΝΑΙ

☒ ΟΧΙ

3. Έχει θεσπίσει ο κανονισμός επαρκώς τον ρόλο, τις αρχές, και το εύρος εργασιών των δραστηριοτήτων του εσωτερικού ελέγχου;

☐ ΝΑΙ

☒ ΟΧΙ

4. Το εργασιακό περιβάλλον, ο πολιτισμός, και η ενδυνάμωση εντός των δραστηριοτήτων του εσωτερικού ελέγχου προωθούν έναν προσανατολισμό προς τους δημότες, παρέχοντας συχνή επαφή, ποιοτική εργασία, και μια σχέση συνεταιρισμού;

Καθόλου	Σε μικρή κλίμακα	Σε μέτρια κλίμακα	Σε μεγάλη κλίμακα	Πάρα πολύ
			x	

5. Η φύση / επίπεδο των γραμμών αναφοράς της δραστηριότητας του εσωτερικού ελέγχου στην ανώτερη διοίκηση του δήμου και το Δημοτικό Συμβούλιο εξασφαλίζουν την ανεξαρτησία της; Είστε ικανοποιημένος με την ανεξαρτησία σας και την ανεξαρτησία του προσωπικού σας;

Καθόλου	Σε μικρή κλίμακα	Σε μέτρια κλίμακα	Σε μεγάλη κλίμακα	Πάρα πολύ
			x	

6. Έχει υπάρξει ποτέ γεγονός, όταν μη συμμόρφωση με τον Ορισμό του Ινστιτούτου Εσωτερικών Ελεγκτών (IIA) του Εσωτερικού Ελέγχου, τον Κώδικα Δεοντολογίας, ή με τα Διεθνή Πρότυπα για την Επαγγελματική Πρακτική του Εσωτερικού Ελέγχου (Standards) επηρέασε τη συνολική έκταση ή τη λειτουργία της δραστηριότητας εσωτερικού ελέγχου;

☐ ΝΑΙ

☒ ΟΧΙ

7. Είστε ικανοποιημένος με την υποστήριξη (διάθεση των μελών της επιτροπής, τους πόρους, και παρακολούθηση (follow-up)) που λαμβάνετε από την ανώτερη διοίκηση του δήμου;

Καθόλου	Σε μικρή κλίμακα	Σε μέτρια κλίμακα	Σε μεγάλη κλίμακα	Πάρα πολύ
	x			

8. Το σχέδιο ελέγχου επαρκεί για την κάλυψη των σημαντικών κινδύνων του δήμου σας;

Καθόλου	Σε μικρή κλίμακα	Σε μέτρια κλίμακα	Σε μεγάλη κλίμακα	Πάρα πολύ

9. Ο Δήμαρχος εγκρίνει το ετήσιο σχέδιο ελέγχου; Την πρόσληψη / τερματισμό του CAE (Chief Audit Executive);

☐ ΝΑΙ

☒ ΟΧΙ

Αν ΟΧΙ, ποιος το εγκρίνει; Κανένας

10. Σε ποιον αναφέρεστε διοικητικά; Στον Δήμαρχο. Είμαστε αυτοτελές τμήμα.

11. Οι συναντήσεις με τον Δήμαρχο γίνονται ιδιαιτέρως;

☒ ΝΑΙ

☐ ΟΧΙ

Αν ΝΑΙ, πόσο συχνά; 1 φορά τον μήνα.

12. Περιγράψτε τις μεθόδους των συναντήσεων σας, καθώς και την υποβολή εκθέσεων, με τον Δήμαρχο.

Οι συναντήσεις λαμβάνουν χώρα 1 φορά τον μήνα μετά από προγραμματισμένο ραντεβού μέσω του γραφείου του Δημάρχου. Επιπλέον, όποτε τελειώνει ο έλεγχος (είτε είναι τακτικός είτε έκτακτος) συναντιόμαστε με τον Δήμαρχο προκειμένου να του υποβάλλουμε την έκθεση.

13. Συζητάτε το ετήσιο πρόγραμμα ελέγχου με τον Δήμαρχο, πριν εγκρίνει κάποια άλλη δημοτική αρχή το σχέδιο (plan);

☒ ΝΑΙ

☐ ΟΧΙ

Β. Προσωπικό εσωτερικού ελέγχου

14. Πόσα άτομα απαρτίζουν την Διεύθυνση ή Υπηρεσία Εσωτερικού Ελέγχου;

Τέσσερα (4) άτομα.

15. Ποιος είναι ο επικεφαλής της Διεύθυνσης ή Υπηρεσίας Εσωτερικού Ελέγχου και πόσα τα έτη προϋπηρεσίας του στην Υπηρεσία Εσωτερικού Ελέγχου;

Ο προϊστάμενος του τμήματος ο οποίος είναι στην Υπηρεσία Εσωτερικού Ελέγχου 10 μήνες.

16. Ο επικεφαλής της Διεύθυνσης Εσωτερικού Ελέγχου κατέχει κάποια άλλη θέση ή αρμοδιότητες πέραν των καθαρά ελεγκτικών στον Δήμο;

☐ ΝΑΙ

☒ ΟΧΙ

Εάν ΝΑΙ παρακαλώ συμπληρώστε συγκεκριμένα ποιες είναι αυτές οι αρμοδιότητες:

17. Πόσα μέλη του προσωπικού έχουν επαγγελματικές πιστοποιήσεις;

Ένα (1) άτομο.

18. Είσαι ικανοποιημένος με την κατανόηση από το προσωπικό, των δραστηριοτήτων του εσωτερικού ελέγχου, των βασικών αξιών, της αποστολής και των στόχων;

Καθόλου	Σε μικρή κλίμακα	Σε μέτρια κλίμακα	Σε μεγάλη κλίμακα	Πάρα πολύ
---------	------------------	-------------------	-------------------	-----------

	x			
--	---	--	--	--

19. Οι ελεγκτές συμμορφώνονται με τα πρότυπα του Ινστιτούτου Εσωτερικών Ελεγκτών (ΠΑ) και τον Κώδικα Δεοντολογίας;

☒ ΝΑΙ

☐ ΟΧΙ

20. Πόσο συχνά διεξάγονται οι αξιολογήσεις της επίδοσης του προσωπικού;
1 φορά το χρόνο.

21. Η δραστηριότητα του εσωτερικού ελέγχου προωθεί μια αναγνωρίσιμη κουλτούρα του επαγγελματισμού και της συνεχούς βελτίωσης;

Καθόλου	Σε μικρή κλίμακα	Σε μέτρια κλίμακα	Σε μεγάλη κλίμακα	Πάρα πολύ
			x	

Γ. Μεθοδολογία εσωτερικού ελέγχου

22. Έχει προβεί ο Δήμος σας σε υιοθέτηση διαδικασιών αναγνώρισης και αξιολόγησης των κινδύνων που την χαρακτηρίζουν;

☐ ΝΑΙ

☒ ΟΧΙ

Εάν ΟΧΙ, πρόκειται ο Δήμος σας να προβεί στην υιοθέτηση επίσημων πολιτικών και διαδικασιών αναγνώρισης και αξιολόγησης επιχειρηματικών κινδύνων;

☒ ΝΑΙ

☐ ΟΧΙ

23. Ποιος είναι ο υπεύθυνος για τη συνολική αξιολόγηση των κινδύνων;
Προϊστάμενος του τμήματος.

24. Πώς η δραστηριότητα του εσωτερικού ελέγχου βοηθά τη διοίκηση του Δήμου στην αναγνώριση και αξιολόγηση των σημαντικών κινδύνων;
Από τις δραστηριότητες του και αποτελεί περίπου το 65%.

25. Η δραστηριότητα του εσωτερικού ελέγχου αξιολογεί τη συνολική διαδικασία αξιολόγησης των κινδύνων, αν μια ολοκληρωμένη διαδικασία υπάρχει ήδη;

☒ ΝΑΙ

☐ ΟΧΙ

26. Η δραστηριότητα του εσωτερικού ελέγχου παρακολουθεί ή συμβάλει στην εφαρμογή των συστάσεων από τις υπόλοιπες υπηρεσίες διασφάλισης;

Καθόλου	Σε μικρή κλίμακα	Σε μέτρια κλίμακα	Σε μεγάλη κλίμακα	Πάρα πολύ
			x	

27. Συνεργάζεται η υπηρεσία εσωτερικού ελέγχου του Δήμου σας με τους εξωτερικούς ελεγκτές;

☐ ΝΑΙ

☒ ΟΧΙ

28. Υπάρχει επαρκής συντονισμός μεταξύ του εσωτερικού ελέγχου και του εξωτερικού ελεγκτή ώστε να ελαχιστοποιηθεί η επικάλυψη ή ο πλεονασμός;

Καθόλου	Σε μικρή κλίμακα	Σε μέτρια κλίμακα	Σε μεγάλη κλίμακα	Πάρα πολύ
x				

29. Πόσο συχνά συναντιέστε με τον εξωτερικό ελεγκτή;

Καθόλου.

30. Είστε ικανοποιημένος με το βαθμό στον οποίο στηρίζεται ο εξωτερικός ελεγκτής στη δουλειά σας;

Καθόλου	Σε μικρή κλίμακα	Σε μέτρια κλίμακα	Σε μεγάλη κλίμακα	Πάρα πολύ

31. Πώς διασφαλίζετε ότι οι εσωτερικοί ελεγκτές έχουν τις γνώσεις και τις δεξιότητες για να εκτελέσουν αρμοδιότητές τους;

Από την εμπειρία που διαθέτουν στον δήμο, από τις σπουδές τους και από τις αξιολογήσεις που γίνονται.

32. Πιστεύετε ότι η δραστηριότητα του εσωτερικού ελέγχου προσθέτει πραγματικά αξία στον Δήμο σας;

☒ ΝΑΙ

☐ ΟΧΙ

Αν ΝΑΙ, πώς η δραστηριότητα του εσωτερικού ελέγχου προσθέτει αξία;

Είναι το αρμόδιο τμήμα που επισημαίνει τις δυσλειτουργίες στις υπηρεσίες του δήμου σε ό,τι αφορά την οικονομική διαχείριση και την εξυπηρέτηση πολιτών και επιπλέον προτείνει διορθωτικές ενέργειες.

33. Έχει το τμήμα εσωτερικού ελέγχου αρκετή ευελιξία ώστε να ανταποκριθεί στις αλλαγές που συμβαίνουν μεταξύ των ετήσιων περιόδων προγραμματισμού;

Δεν είναι συχνές οι αλλαγές. Το τμήμα λειτουργεί με έναν οργανισμό εσωτερικής υπηρεσίας (οργανόγραμμα), το οποίο εγκρίνεται με ΦΕΚ και λειτουργεί ο κάθε δήμος βάσει αυτού. Όποτε, όμως, χρειαστεί να αναπροσαρμοστούμε το πράττουμε.

Δ. Εσωτερικός έλεγχος και απάτη

34. Ποια είναι η άποψη σας για την απάτη/ διαφθορά στον δημόσιο τομέα;

Δυστυχώς υπάρχει και είναι δεδομένη. Αυτό συμβαίνει διότι δεν υπάρχουν ισχυροί μηχανισμοί που να την αποτρέψουν. Επίσης, θεωρώ ότι είναι η αιτία που οδήγησε την χώρα μας στην κρίση.

35. Θεωρείται ότι η απάτη/ διαφθορά αποτελεί πρόβλημα για την Τοπική Αυτοδιοίκηση γενικότερα ?

☒ ΝΑΙ

☐ ΟΧΙ

36. Έχετε εντοπίσει φαινόμενα απάτης/ διαφθοράς στο Δήμο σας?

☒ ΝΑΙ

☐ ΟΧΙ

Αν ΝΑΙ, τι φαινόμενα απάτης/ διαφθοράς εντοπίσατε;

Υπεξαίρεση.

37. Θεωρείτε ότι η δραστηριότητα εσωτερικού ελέγχου στον Δήμο σας μειώνει τα φαινόμενα απάτης/ διαφθοράς?

☒ ΝΑΙ

☐ ΟΧΙ

Αν ΝΑΙ, πώς η δραστηριότητα του εσωτερικού ελέγχου μειώνει τα φαινόμενα απάτης/ διαφθοράς;

Ο εσωτερικός έλεγχος ελέγχει αν στις διαδικασίες που επιτελούνται υπάρχει μια υπηρεσία ελέγχου, κυρίως μέσα στις ίδιες τις υπηρεσίες και δίνεται ιδιαίτερη σημασία σε αυτές που διαχειρίζονται χρήματα.

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ IV

Στοιχεία Δήμου

- I. Δήμος: Αιγιαλείας
II. Υπάρχει τμήμα εσωτερικού ελέγχου ή συνεργάζεται με εσωτερικούς ελεγκτές ως εξωτερικούς συνεργάτες? : Outsourcing
III. Θέση ευθύνης που κατέχετε (Προαιρετικά): Εσωτερικός ελεγκτής
IV. Έτος εισαγωγής εσωτερικού ελέγχου (Προαιρετικά): 2014

A. Διακυβέρνηση Εσωτερικού Ελέγχου

1. Υφίσταται Κανονισμός Λειτουργίας Υπηρεσιών Εσωτερικού Ελέγχου (Internal Audit Charter);

☐ NAI

☒ OXI

2. Έχει διατηρηθεί ο κανονισμός επικαιροποιημένος και χρήσιμος; Έχει εγκριθεί από την ανώτερη διοίκηση του δήμου;

☐ NAI

☒ OXI

3. Έχει θεσπίσει ο κανονισμός επαρκώς τον ρόλο, τις αρχές, και το εύρος εργασιών των δραστηριοτήτων του εσωτερικού ελέγχου;

☐ NAI

☒ OXI

4. Το εργασιακό περιβάλλον, ο πολιτισμός, και η ενδυνάμωση εντός των δραστηριοτήτων του εσωτερικού ελέγχου προωθούν έναν προσανατολισμό προς τους δημότες, παρέχοντας συχνή επαφή, ποιοτική εργασία, και μια σχέση συνεταιρισμού;

Καθόλου	Σε μικρή κλίμακα	Σε μέτρια κλίμακα	Σε μεγάλη κλίμακα	Πάρα πολύ
	x			

5. Η φύση / επίπεδο των γραμμών αναφοράς της δραστηριότητας του εσωτερικού ελέγχου στην ανώτερη διοίκηση του δήμου και το Δημοτικό Συμβούλιο εξασφαλίζουν την ανεξαρτησία της; Είστε ικανοποιημένος με την ανεξαρτησία σας και την ανεξαρτησία του προσωπικού σας;

Καθόλου	Σε μικρή κλίμακα	Σε μέτρια κλίμακα	Σε μεγάλη κλίμακα	Πάρα πολύ
			x	

6. Έχει υπάρξει ποτέ γεγονός, όταν μη συμμόρφωση με τον Ορισμό του Ινστιτούτου Εσωτερικών Ελεγκτών (IIA) του Εσωτερικού Ελέγχου, τον Κώδικα Δεοντολογίας, ή με τα Διεθνή Πρότυπα για την Επαγγελματική Πρακτική του Εσωτερικού Ελέγχου (Standards) επηρέασε τη συνολική έκταση ή τη λειτουργία της δραστηριότητας εσωτερικού ελέγχου;

☐ ΝΑΙ

☒ ΟΧΙ

7. Είστε ικανοποιημένος με την υποστήριξη (διάθεση των μελών της επιτροπής, τους πόρους, και παρακολούθηση (follow-up)) που λαμβάνετε από την ανώτερη διοίκηση του δήμου;

Καθόλου	Σε μικρή κλίμακα	Σε μέτρια κλίμακα	Σε μεγάλη κλίμακα	Πάρα πολύ
			x	

8. Το σχέδιο ελέγχου επαρκεί για την κάλυψη των σημαντικών κινδύνων του δήμου σας;

Καθόλου	Σε μικρή κλίμακα	Σε μέτρια κλίμακα	Σε μεγάλη κλίμακα	Πάρα πολύ
		x		

9. Ο Δήμαρχος εγκρίνει το ετήσιο σχέδιο ελέγχου; Την πρόσληψη / τερματισμό του CAE (Chief Audit Executive);

☐ ΝΑΙ

☒ ΟΧΙ

Αν ΟΧΙ, ποιος το εγκρίνει; _____

10. Σε ποιον αναφέρεστε διοικητικά; Στον Δήμαρχο.

11. Οι συναντήσεις με τον Δήμαρχο γίνονται ιδιαίτερες;

☒ ΝΑΙ

☐ ΟΧΙ

Αν ΝΑΙ, πόσο συχνά; 1 φορά τον μήνα.

12. Περιγράψτε τις μεθόδους των συναντήσεων σας, καθώς και την υποβολή εκθέσεων, με τον Δήμαρχο.

Οι συναντήσεις πραγματοποιούνται σε μηνιαία συχνότητα και η υποβολή εκθέσεων γίνεται κάθε τρίμηνο. Στις συναντήσεις με τον Δήμαρχο γίνεται ουσιαστικά feedback, συζήτηση επί των ευρημάτων και συμφωνούμε τον τρόπο αντιμετώπισης τους.

13. Συζητάτε το ετήσιο πρόγραμμα ελέγχου με τον Δήμαρχο, πριν εγκρίνει κάποια άλλη δημοτική αρχή το σχέδιο (plan);

☒ ΝΑΙ

☐ ΟΧΙ

B. Προσωπικό εσωτερικού ελέγχου

14. Πόσα άτομα απαρτίζουν την Διεύθυνση ή Υπηρεσία Εσωτερικού Ελέγχου;

Δεν υπάρχει τμήμα ή Διεύθυνση εσωτερικού ελέγχου. Δημιουργείται ομάδα ελέγχου και ο αριθμός των ατόμων που την απαρτίζουν ποικίλει ανάλογα με τις ανάγκες του ελέγχου.

15. Ποιος είναι ο επικεφαλής της Διεύθυνσης ή Υπηρεσίας Εσωτερικού Ελέγχου και πόσα τα έτη προϋπηρεσίας του στην Υπηρεσία Εσωτερικού Ελέγχου;

Τα χρόνια προϋπηρεσίας μου στον συγκεκριμένο δήμο είναι περίπου ένας χρόνος.

16. Ο επικεφαλής της Διεύθυνσης Εσωτερικού Ελέγχου κατέχει κάποια άλλη θέση ή αρμοδιότητες πέραν των καθαρά ελεγκτικών στον Δήμο;

☒ ΝΑΙ

☐ ΟΧΙ

Εάν ΝΑΙ παρακαλώ συμπληρώστε συγκεκριμένα ποιες είναι αυτές οι αρμοδιότητες:

Έχω παράλληλα και συμβουλευτικό ρόλο.

17. Πόσα μέλη του προσωπικού έχουν επαγγελματικές πιστοποιήσεις;

Όλα τα μέλη της ομάδας μου.

18. Είσαι ικανοποιημένος με την κατανόηση από το προσωπικό, των δραστηριοτήτων του εσωτερικού ελέγχου, των βασικών αξιών, της αποστολής και των στόχων;

Καθόλου	Σε μικρή	Σε μέτρια	Σε μεγάλη	Πάρα πολύ
---------	----------	-----------	-----------	-----------

	κλίμακα	κλίμακα	κλίμακα	
		x		

19. Οι ελεγκτές συμμορφώνονται με τα πρότυπα του Ινστιτούτου Εσωτερικών Ελεγκτών (ΠΑ) και τον Κώδικα Δεοντολογίας;

☒ ΝΑΙ

☐ ΟΧΙ

20. Πόσο συχνά διεξάγονται οι αξιολογήσεις της επίδοσης του προσωπικού;
Σε ετήσια βάση.

21. Η δραστηριότητα του εσωτερικού ελέγχου προωθεί μια αναγνωρίσιμη κουλτούρα του επαγγελματισμού και της συνεχούς βελτίωσης;

Καθόλου	Σε μικρή κλίμακα	Σε μέτρια κλίμακα	Σε μεγάλη κλίμακα	Πάρα πολύ
			x	

Γ. Μεθοδολογία εσωτερικού ελέγχου

22. Έχει προβεί ο Δήμος σας σε υιοθέτηση διαδικασιών αναγνώρισης και αξιολόγησης των κινδύνων που την χαρακτηρίζουν;

☐ ΝΑΙ

☒ ΟΧΙ

Εάν ΟΧΙ, πρόκειται ο Δήμος σας να προβεί στην υιοθέτηση επίσημων πολιτικών και διαδικασιών αναγνώρισης και αξιολόγησης επιχειρηματικών κινδύνων;

☒ ΝΑΙ

☐ ΟΧΙ

23. Ποιος είναι ο υπεύθυνος για τη συνολική αξιολόγηση των κινδύνων;
Ο Αντιδήμαρχος Οικονομικών και ο Προϊστάμενος της οικονομικής υπηρεσίας.

24. Πώς η δραστηριότητα του εσωτερικού ελέγχου βοηθά τη διοίκηση του Δήμου στην αναγνώριση και αξιολόγηση των σημαντικών κινδύνων;
Μέσω διαγνωστικών ελέγχων παρατίθενται τα ευρήματα και οι ελλείψεις στις δικλείδες ασφαλείας και στις σημαντικές περιοχές.

25. Η δραστηριότητα του εσωτερικού ελέγχου αξιολογεί τη συνολική διαδικασία αξιολόγησης των κινδύνων, αν μια ολοκληρωμένη διαδικασία υπάρχει ήδη;

☒ NAI

☐ OXI

26. Η δραστηριότητα του εσωτερικού ελέγχου παρακολουθεί ή συμβάλει στην εφαρμογή των συστάσεων από τις υπόλοιπες υπηρεσίες διασφάλισης;

Καθόλου	Σε μικρή κλίμακα	Σε μέτρια κλίμακα	Σε μεγάλη κλίμακα	Πάρα πολύ
			x	

27. Συνεργάζεται η υπηρεσία εσωτερικού ελέγχου του Δήμου σας με τους εξωτερικούς ελεγκτές;

☒ NAI

☐ OXI

28. Υπάρχει επαρκής συντονισμός μεταξύ του εσωτερικού ελέγχου και του εξωτερικού ελεγκτή ώστε να ελαχιστοποιηθεί η επικάλυψη ή ο πλεονασμός;

Καθόλου	Σε μικρή κλίμακα	Σε μέτρια κλίμακα	Σε μεγάλη κλίμακα	Πάρα πολύ
		x		

29. Πόσο συχνά συναντιέστε με τον εξωτερικό ελεγκτή;

Σπάνια.

30. Είστε ικανοποιημένος με το βαθμό στον οποίο στηρίζεται ο εξωτερικός ελεγκτής στη δουλειά σας;

Καθόλου	Σε μικρή κλίμακα	Σε μέτρια κλίμακα	Σε μεγάλη κλίμακα	Πάρα πολύ
	x			

31. Πώς διασφαλίζετε ότι οι εσωτερικοί ελεγκτές έχουν τις γνώσεις και τις δεξιότητες για να εκτελέσουν αρμοδιότητές τους;

Από την εμπειρία που διαθέτουν σε αντίστοιχα έργα, από τις πιστοποιήσεις που κατέχουν και από το γεγονός ότι ακολουθούν συγκεκριμένο πλάνο ελέγχου.

32. Πιστεύετε ότι η δραστηριότητα του εσωτερικού ελέγχου προσθέτει πραγματικά αξία στον Δήμο σας;

☒ NAI

☐ OXI

Αν NAI, πώς η δραστηριότητα του εσωτερικού ελέγχου προσθέτει αξία;
Προλαμβάνει τις απάτες, τοποθετεί δικλείδες ασφαλείας εκεί που εκλείπουν, εισάγει βέλτιστες πρακτικές και ενισχύει τον ελεγκτικό μηχανισμό.

33. Έχει το τμήμα εσωτερικού ελέγχου αρκετή ευελιξία ώστε να ανταποκριθεί στις αλλαγές που συμβαίνουν μεταξύ των ετήσιων περιόδων προγραμματισμού;
Θεωρώ ότι είμαστε αρκετά ευέλικτοι ώστε να ανταποκριθούμε στις όποιες αλλαγές προκύψουν.

Δ. Εσωτερικός έλεγχος και απάτη

34. Ποια είναι η άποψη σας για την απάτη/ διαφθορά στον δημόσιο τομέα;
Υπάρχουν πολλές ελλείψεις δικλίδων ασφαλείας που μπορεί να οδηγήσουν σε απάτη. Πρέπει να καταρτιστεί εγχειρίδιο εσωτερικού μηχανισμού λειτουργίας το οποίο να είναι εγκεκριμένο από την ανώτερη διοίκηση του δήμου. Επίσης, θα πρέπει να γίνει μελέτη διαχείρισης και αξιολόγησης των κινδύνων προκειμένου να διασφαλιστεί ο ελεγκτικός μηχανισμός.

35. Θεωρείται ότι η απάτη/ διαφθορά αποτελεί πρόβλημα για την Τοπική Αυτοδιοίκηση γενικότερα ?

☒ ΝΑΙ

☐ ΟΧΙ

36. Έχετε εντοπίσει φαινόμενα απάτης/ διαφθοράς στο Δήμο σας?

☐ ΝΑΙ

☒ ΟΧΙ

Αν ΝΑΙ, τι φαινόμενα απάτης/ διαφθοράς εντοπίσατε;

Δεν έχει εντοπιστεί κάποιο φαινόμενο απάτης μέχρι σήμερα, εντούτοις σχεδιάζεται να πραγματοποιηθεί σχετική αναγνώριση και αξιολόγηση κινδύνων απάτης ώστε να επιβεβαιωθεί ότι έχουν ληφθεί τα κατάλληλα μέτρα πρόληψης της.

37. Θεωρείτε ότι η δραστηριότητα εσωτερικού ελέγχου στον Δήμο σας μειώνει τα φαινόμενα απάτης/ διαφθοράς?

☒ ΝΑΙ

☐ ΟΧΙ

Αν ΝΑΙ, πώς η δραστηριότητα του εσωτερικού ελέγχου μειώνει τα φαινόμενα απάτης/ διαφθοράς;

Μέσω της ενίσχυσης του ελεγκτικού μηχανισμού και της τοποθέτησης δικλίδων ασφαλείας ανά συναλλακτικό κύκλο, ανά περιοχή και ανά τμήμα.