



ΠΑΝΤΕΙΟ ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟ

ΤΜΗΜΑ ΔΗΜΟΣΙΑΣ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ

ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΩΝ ΣΠΟΥΔΩΝ

«Φορολογία & Ελεγκτική»

ΔΙΠΛΩΜΑΤΙΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

**«Ο ρόλος του εσωτερικού ελέγχου
στην ελληνική φορολογική διοίκηση»**

Φοιτήτρια

Μπαθρέλλου Ελένη

Επιβλέπων Καθηγητής

Φίλος Ιωάννης

Αθήνα, Ιούνιος 2007

Τίτλος:	Ο ρόλος του εσωτερικού ελέγχου στην ελληνική φορολογική διοίκηση
Περιγραφή:	Διπλωματική εργασία στο πλαίσιο του Προγράμματος Μεταπτυχιακών Σπουδών «Φορολογία και Ελεγκτική».
Θέματα / Λέξεις-κλειδιά:	Εσωτερικός έλεγχος, Δημόσιος τομέας, Ελληνική Φορολογική Διοίκηση, Υπουργείο Οικονομίας και Οικονομικών, Οικονομική Επιθεώρηση
Δημιουργός:	Μπαθρέλλου Ελένη
Ημερομηνία δημιουργίας:	18/06/2007
Χρόνος έκδοσης:	2007
Χώρα έκδοσης:	GR
Γλώσσα κειμένου:	Gre

**ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟ
ΤΜΗΜΑ ΔΗΜΟΣΙΑΣ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ**

**ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΩΝ ΣΠΟΥΔΩΝ
ΣΤΗΝ
ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΚΑΙ ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ**

ΔΙΠΛΩΜΑΤΙΚΗ

Ακαδημαϊκό έτος: **2006-2007**

Τίτλος Εργασίας: **Ο ρόλος του εσωτερικού ελέγχου στην ελληνική φορολογική διοίκηση**

Επιβλέπων καθηγητής: **κος Φίλος Ιωάννης**

Υπογραφή

Υπεύθυνος προγράμματος: **κος Τσάμης Αναστάσιος**

Δήλωση: Δηλώνω υπεύθυνα ότι το παρόν κείμενο αποτελεί προϊόν προσωπικής μελέτης και εργασίας και πως όλες οι πηγές που χρησιμοποιήθηκαν για τη συγγραφή της δηλώνονται σαφώς είτε στις παραπομπές είτε στο βιβλιογραφικό κατάλογο.

Μπαθρέλλου Ελένη : **Υπογραφή**

ΕΥΧΑΡΙΣΤΙΕΣ

Αρχικά, θα ήθελα να ευχαριστήσω τον επιβλέποντα καθηγητή μου κύριο Γιάννη Φίλο για την αμέριστη συμπαράσταση και τη στήριξη που μου προσέφερε κατά την εκπόνηση της διπλωματικής εργασίας μου, καθώς και για τις γνώσεις που μου παρείχε μέσω της διδασκαλίας του στο μάθημα με αντικείμενο "Έλεγκτικές Διαδικασίες και Εσωτερικός Έλεγχος", γεγονός που με υποκίνησε να ασχοληθώ με το συγκεκριμένο αντικείμενο μελέτης.

Θερμές ευχαριστίες θα ήθελα να εκφράσω και στον Οικονομικό Επιθεωρητή της Δ.Ο.Υ. Άνω Λιοσίων κ. Παντατοσάκη Ιωάννη, ο οποίος με τις γνώσεις και την πολύχρονη εμπειρία του, με βοήθησε στην εκ βάθέων κατανόηση της προς μελέτη περίπτωσης.

Επίσης, ήταν καθοριστική η συμβολή των συναδέλφων μου στη Δ.Ο.Υ Άνω Λιοσίων, καθώς με την καταγραφή των καθημερινών προβλημάτων και παραπόνων τους, γεννήθηκε η ανάγκη να εκφράσω το ρόλο του εσωτερικού ελέγχου και την συμβολή του στην αποτελεσματικότερη λειτουργία της ελληνικής φορολογικής διοίκησης.

Τέλος, θα ήθελα να ευχαριστήσω τους δικούς μου ανθρώπους για την υπομονή και στήριξη που μου προσέφεραν το χρονικό διάστημα της εκπόνησης της διπλωματικής μου εργασίας.

ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Η παρούσα εργασία χρησιμοποιεί έρευνα επί δεδομένων και στοιχείων καθώς και προσωπικές και σε βάθος συνεντεύξεις για τη μελέτη του ρόλου του εσωτερικού ελέγχου στην ελληνική φορολογική διοίκηση. Τα έντονα φαινόμενα διαφθοράς και κακοδιοίκησης, η απαίτηση για την διασφάλιση των αρχών της διαφάνειας, της ακεραιότητας και της υποχρέωσης λογοδοσίας όσων διαχειρίζονται δημόσιο χρήμα, έχουν δημιουργήσει διεθνώς μία τάση για υιοθέτηση προτύπων και αρχών εσωτερικού ελέγχου από τους οργανισμούς του δημόσιου τομέα. Η μελέτη του υφιστάμενου οργάνου εσωτερικού ελέγχου στην ελληνική φορολογική διοίκηση ανέδειξε την διαφοροποίηση του ρόλου του σε σχέση με το τι ορίζουν οι διεθνείς πρακτικές εσωτερικού ελέγχου.

Λέξεις Κλειδιά

Εσωτερικός έλεγχος, Δημόσιος τομέας, Ελληνική Φορολογική Διοίκηση, Υπουργείο Οικονομίας και Οικονομικών, Οικονομική Επιθεώρηση

ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΩΝ

ΕΥΧΑΡΙΣΤΙΕΣ	4
ΠΕΡΙΛΗΨΗ.....	5
ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΩΝ	6
ΛΙΣΤΑ ΠΙΝΑΚΩΝ & ΣΧΗΜΑΤΩΝ	8
ΣΥΝΤΟΜΟΓΡΑΦΙΕΣ.....	9
ΕΙΣΑΓΩΓΗ.....	10

ΜΕΡΟΣ Α: ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΚΗ ΕΠΙΣΚΟΠΗΣΗ

1.ΒΑΣΙΚΕΣ ΕΝΝΟΙΕΣ ΕΛΕΓΚΤΙΚΗΣ ΚΑΙ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ.....	12
1.1 Γενικές έννοιες ελεγκτικής.....	12
1.1.1 Διακρίσεις ελέγχων.....	13
1.2 Έννοια και περιεχόμενο εσωτερικού ελέγχου.....	14
1.2.1 Ορισμοί Εσωτερικού Ελέγχου	16
1.2.2 Ο ρόλος των Προτύπων Ελέγχου.....	17
1.2.3 Το Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελέγχων (ΙΙΑ).....	19
1.2.3.1 Το πλαίσιο των επαγγελματικών πρακτικών (Professional Practice Framework)	19
1.2.3.2 Κώδικας Δεοντολογίας (Code of ethics).....	20
1.2.3.3 Διεθνή Πρότυπα για Επαγγελματική διενέργεια Εσωτερικού Ελέγχου	21
2. Ο ΡΟΛΟΣ ΤΟΥ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ ΣΤΟ ΔΗΜΟΣΙΟ ΤΟΜΕΑ	22
2.1 Διακυβέρνηση Δημόσιου Τομέα	22
2.2 Διαφθορά και Κακοδιοίκηση.....	25
2.2.1. Ορισμοί.....	26
2.2.2. Φαινόμενα διαφθοράς και κακοδιοίκησης.....	27
2.2.3. Διεθνείς Φορείς κατά της Διαφθοράς	29
2.3 Ο Ρόλος του Εσωτερικού Ελέγχου στην Δημόσια Διοίκηση.....	33
2.3.1 Γενικά	33
2.3.2 Βασικά στοιχεία αποτελεσματικού εσωτερικού ελέγχου στον δημόσιο τομέα	39
2.3.3 Ρόλοι ελέγχου στη Δημόσια Διοίκηση.....	41

ΜΕΡΟΣ Β: ΜΕΘΟΔΟΛΟΓΙΑ - ΑΝΑΛΥΣΗ - ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ ΕΡΕΥΝΑΣ

3. ΜΕΘΟΔΟΛΟΓΙΑ ΕΡΕΥΝΑΣ.....	45
4. ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ ΣΤΗΝ ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗ.....	47
4.1. Γενικά	47
4.2 Νομοθετικό πλαίσιο.....	48
4.3 Στόχοι	49
4.4 Στελέχωση	50
4.5 Εκπαίδευση	51
4.6 Κύρια Αποστολή Οικονομικής Επιθεώρησης.....	52
4.7 Είδη ελέγχου.....	53
4.8 Βασική Διάρθρωση της Οικονομικής Επιθεώρησης.....	54
4.9 Αρμοδιότητες	56
4.10 Ροή εργασιών	57
4.11 Παράδειγμα Εσωτερικού ελέγχου στην Ελληνική Φορολογική Διοίκηση	59
4.12 Γενικός Επιθεωρητής Δημόσιας Διοίκησης	61
4.12.1 Γενικά	61
4.12.2 Πεπραγμένα Γενικής Διεύθυνσης Οικονομικής Επιθεώρησης.....	61
4.12.3. Ευρήματα ελέγχου των Οικονομικών Επιθεωρητών	63
5. ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ.....	65
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ.....	69
ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ Ι.....	73
ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ ΙΙ.....	75
ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ ΙΙΙ.....	86

ΛΙΣΤΑ ΠΙΝΑΚΩΝ & ΣΧΗΜΑΤΩΝ

<i>Πίνακας 1: Διακρίσεις ελέγχων</i>	13
<i>Πίνακας 2: Πρότυπα Ινστιτούτου Εσωτερικών ελεγκτών</i>	21
<i>Πίνακας 3: Κατανομή Οργανικών Θέσεων</i>	51
<i>Πίνακας 4: Ενέργειες εκτέλεσης επιθεωρησιακού έργου</i>	57
<i>Πίνακας 5: Διενεργηθείσες Επιθεωρήσεις για το 2005</i>	61
<i>Σχήμα 1: Ελεγκτικές Διαδικασίες στον δημόσιο τομέα (IIA)</i>	41
<i>Σχήμα 2: Διάρθρωση Οικονομικής Επιθεώρησης</i>	55
<i>Σχήμα 3: Διάρθρωση Κεντρικών Υπηρεσιών Οικονομικής Επιθεώρησης</i>	56
<i>Σχήμα 4: Διάρθρωση Περιφερειακών Υπηρεσιών Οικονομικής Επιθεώρησης</i>	56
<i>Σχήμα 5: Ροή εργασιών μεταξύ των Κεντρικών και Περιφερειακών</i>	57
<i>Σχήμα 6: Ροή εργασίας Περιφερειακών Οικονομικών Επιθεωρήσεων</i>	58

ΣΥΝΤΟΜΟΓΡΑΦΙΕΣ

Α.Φ.Μ.	Αριθμός Φορολογικού Μητρώου
Δ.Ο.Υ.	Δημόσια Οικονομική Υπηρεσία
ΕΔΕ	Ένορκη Διοικητική Εξέταση
ΚΠΔ	Κώδικας Ποινικής Δικονομίας
Ν.	Νόμος
Ο.Ο.Σ.Α.	Οργανισμός Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης
Ο.Η.Ε.	Οργανισμός Ηνωμένων Εθνών
Ο.Τ.Α.	Οργανισμοί Τοπικής Αυτοδιοίκησης
Π.Δ.	Προεδρικό Διάταγμα
ΠΕ	Πανεπιστημιακής Εκπαίδευσης
Σ.Ε.Ε.Δ.Δ.	Σώμα Επιθεωρητών Ελεγκτών Δημόσιας Διοίκησης
Σ.Ε.Υ.Υ.Ο	Σχολή Επιμόρφωσης Υπαλλήλων Οικονομίας & Οικονομικών
Σ.τ.Π.	Συνήγορος του Πολίτη
Υ.Π.Ο.Ο.	Υπουργείο Οικονομίας και Οικονομικών
Δ.Ο.Υ Φ.Α.Ε.Ε.	Δημόσια Οικονομική Υπηρεσία Φορολογίας Αωνύμων Εμπορικών Εταιρειών
Φ.Π.Α.	Φόρος Προστιθέμενης Αξίας
AICPA	American Institute Of Certified Public Accountants
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
GAAS	Generally Accepted Auditing Standards
GAGAS	Generally Accepted Government Auditing Standards
GAO	Government Accountability Office
GRECO	Group of States against Corruption
IIA	Institute of Internal Auditors
INTOSAI	Internal Organization of Supreme Audit Institutions
MIS	Management Information System
OLAF	Office Européen de Lutte Anti – Fraud
PPF	Professional Practice Framework
TAXIS	Tax Information System
TQM	Total Quality Management

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Η φορολογική διοίκηση, με τις ιδιαιτερότητες που τη χαρακτηρίζουν, το μεγάλο εύρος και την πολυπλοκότητα των δραστηριοτήτων της και το πλήθος των υπηρεσιών της, έχει δυσκολίες προσαρμογής στις ανάγκες του περιβάλλοντός της, γεγονός που την υποχρεώνει σε έναν εκσυγχρονισμό με σκοπό τη βελτίωση των παρεχόμενων υπηρεσιών της με το μικρότερο κόστος. Απ' την άλλη μεριά, όλο και πιο συχνά είναι τα φαινόμενα εμφάνισης διαφθοράς και κακοδιοίκησης στη φορολογική διοίκηση, γεγονός που προκαλεί την απαίτηση των πολιτών για μεγαλύτερη διαφάνεια και λογοδοσία αυτών που διαχειρίζονται το δημόσιο χρήμα και παρέχουν τις υπηρεσίες τους στο κοινό.

Σκοπός της μελέτης είναι η παρουσίαση του υφιστάμενου οργάνου εσωτερικού ελέγχου στην ελληνική φορολογική διοίκηση καθώς και ο εντοπισμός των προβλημάτων μελετώντας τα διεθνή πρότυπα εσωτερικού ελέγχου.

Διάρθρωση εργασίας

Στο πρώτο μέρος της εργασίας γίνεται αναφορά, βάσει βιβλιογραφικής επισκόπησης, στο ρόλο της ελεγκτικής, και ειδικότερα του εσωτερικού ελέγχου στον δημόσιο τομέα, στους τύπους ελέγχων αλλά και σε σύγχρονα θέματα και τάσεις που μελετώνται και εφαρμόζονται διεθνώς. Στη συνέχεια, παρουσιάζονται η έννοια και το περιεχόμενο του εσωτερικού ελέγχου καθώς και τα γενικά παραδεκτά πρότυπα ελεγκτικής και ενδεδειγμένες πρακτικές, που έχουν δημοσιευθεί από αναγνωρισμένους επαγγελματικούς οργανισμούς και χρησιμοποιούνται ευρέως από αντίστοιχες ελεγκτικές υπηρεσίες του δημόσιου τομέα στο εξωτερικό. Τέλος, αναφέρονται α) γενικές αρχές διακυβέρνησης κρίσιμες στο δημόσιο τομέα και β) φαινόμενα διαφθοράς και κακοδιοίκησης απ' όπου συμπεραίνεται η σπουδαιότητα του εσωτερικού ελέγχου στον δημόσιο τομέα. Στο δεύτερο μέρος αναφέρεται η μέθοδος της έρευνας και μελετώνται οι υπάρχουσες συνθήκες του ελεγκτικού μηχανισμού της ελληνικής φορολογικής διοίκησης, συμπεριλαμβανομένων του νομοθετικού πλαισίου, αρμοδιοτήτων, διάρθρωσης και στελέχωσης. Στο τελευταίο κεφάλαιο του δεύτερου μέρους παρατίθενται συμπεράσματα και προτάσεις για μελλοντική έρευνα.

Μεθοδολογία

Οι μέθοδοι έρευνας που χρησιμοποιήθηκαν είναι η θεωρητική έρευνα και η μελέτη περίπτωσης. Για την συλλογή των στοιχείων πραγματοποιήθηκαν επισκέψεις σε βιβλιοθήκες Πανεπιστημιακών Σχολών, στη Σ.Ε.Υ.Υ.Ο καθώς και στο Ινστιτούτο Επιμόρφωσης της Εθνικής Σχολής Δημόσιας Διοίκησης. Παράλληλα, συλλέχθηκαν στοιχεία από το διαδίκτυο, από επιστημονικά περιοδικά και εφημερίδες αλλά και από πρακτικά σεμιναρίων και ομιλίες διαφόρων προσωπικοτήτων. Τέλος, χρησιμοποιήθηκαν στοιχεία από συνεντεύξεις σε εσωτερικούς ελεγκτές της ελληνικής φορολογικής διοίκησης.

ΜΕΡΟΣ Α

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΚΗ ΕΠΙΣΚΟΠΗΣΗ

- 1. Βασικές έννοιες Ελεγκτικής & Εσωτερικού Ελέγχου**
- 2. Ο ρόλος του Εσωτερικού Ελέγχου στο Δημόσιο Τομέα**

1

ΒΑΣΙΚΕΣ ΕΝΝΟΙΕΣ ΕΛΕΓΚΤΙΚΗΣ ΚΑΙ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ

1.1 Γενικές έννοιες ελεγκτικής

Μέσα στις συνεχείς εξελίξεις στο σημερινό σύνθετο και διαρκώς μεταβαλλόμενο οικονομικό και κοινωνικό περιβάλλον της παγκοσμιοποίησης των αγορών και των κεφαλαίων, του έντονου ανταγωνισμού, των μεγάλων ανισοτήτων και της μεγάλης συγκέντρωσης κεφαλαίων, ο ρόλος της Ελεγκτικής για τον ιδιωτικό αλλά και το δημόσιο τομέα της οικονομίας σε εθνικό και παγκόσμιο επίπεδο είναι ζωτικός με διαρκώς αυξανόμενη σημασία¹. Επιπλέον, η αναγκαιότητα του ελέγχου οποιασδήποτε οικονομικής μονάδας πηγάζει από τις ατέλειες της ανθρώπινης φύσης², τον έγκαιρο εντοπισμό και τη διόρθωση των λογιστικών σφαλμάτων, την ανάγκη για παροχή αξιόπιστων και ποιοτικών πληροφοριών καθώς και την αποτροπή του οικονομικού εγκλήματος και της απάτης.

Όλες αυτές οι αλλαγές γέννησαν μεγαλύτερους κινδύνους οι οποίοι κατά μία έννοια έπρεπε να αξιολογηθούν και να διαχειριστούν προκειμένου να διασφαλιστεί η αποτελεσματική και αποδοτική λειτουργία της οικονομικής μονάδας. Για το λόγο αυτό άρχισε να καθιερώνεται η ανάγκη ανάπτυξης και εφαρμογής μηχανισμών ελέγχου υψηλής ποιότητας, η οποία γίνεται επιτακτική όσο αυξάνεται το μέγεθος της εκάστοτε οικονομικής μονάδας αλλά και όσο πιο πολύπλοκες γίνονται οι δομές και ευρύ το πεδίο εφαρμογής τους.

Η Ελεγκτική είναι ένας ξεχωριστός επαγγελματικός κλάδος των διοικητικών – οικονομικών επιστημών που πραγματεύεται τους γενικούς κανόνες, όρους και προϋποθέσεις για τη διενέργεια ελέγχου σε κάθε επιχείρηση που στοχεύει στην ορθή διαχείριση των οικονομικών πόρων καθώς και στην ανάπτυξη και αξιοποίηση του ανθρώπινου δυναμικού³.

Πιο συγκεκριμένα, με τον όρο Ελεγκτική εννοούμε τη συστηματική διαδικασία συγκέντρωσης και αξιολόγησης ελεγκτικών τεκμηρίων από ένα ανεξάρτητο και ικανό για την περίπτωση πρόσωπο. Τα τεκμήρια που αφορούν μετρήσιμες πληροφορίες συγκεκριμένης

¹ Καζαντζής Χ., 2006, *''Ελεγκτική & Εσωτερικός Έλεγχος, Μία συστηματική προσέγγιση Εννοιών, Αρχών και Προτύπων''*, Εκδόσεις Business Plus A.E., σελ.39

² Γρηγοράκος Θ., 1989, *Γενικές Αρχές Ελεγκτικής*, Έκδοση Σώματος Ορκωτών Λογιστών

³ Παπαστάθης Π., 2003, *''Ο σύγχρονος Εσωτερικός Έλεγχος στις επιχειρήσεις - οργανισμούς και η πρακτική εφαρμογή του''*, τόμος, Α σελ22,

οικονομικής μονάδας, με σκοπό να εξακριβωθεί και να γνωστοποιηθεί στους ενδιαφερόμενους χρήστες κατά πόσο οι πληροφορίες αυτές ανταποκρίνονται σε προκαθορισμένα κριτήρια⁴.

Αναλυτικότερα, η ελεγκτική εξετάζει βασικά τα εξής τρία θέματα⁵

- **Το αντικείμενο του ελέγχου**, τι ελέγχεται, γιατί είναι αναγκαίος ο έλεγχος και ποιοι σκοποί επιδιώκονται με τον έλεγχο
- **Το υποκείμενο του ελέγχου, (οι ελεγκτές)** ποια πρόσωπα διενεργούν τον έλεγχο και ποια πρέπει να είναι τα προσόντα τους
- **Τις ελεγκτικές διαδικασίες, (τεχνική του ελέγχου)** πως διενεργείται ο έλεγχος

1.1.1 Διακρίσεις ελέγχων

Οι έλεγχοι διακρίνονται, με βάση διάφορα κριτήρια, σε κατηγορίες και είδη⁶:

ΚΡΙΤΗΡΙΑ ΔΙΑΚΡΙΣΗΣ ΕΛΕΓΧΩΝ	ΚΑΤΗΓΟΡΙΕΣ ΕΛΕΓΧΩΝ
<u>Ανάλογα με :</u> Το άτομο που διενεργεί τον έλεγχο και τη σχέση εργασίας του με τον ελεγχόμενο φορέα	<ol style="list-style-type: none"> 1. Εσωτερικοί 2. Εξωτερικοί
Την έκτασή τους	<ol style="list-style-type: none"> 1. Ειδικοί 2. Γενικοί
Το σκοπό τους	<ol style="list-style-type: none"> 1. Προληπτικοί 2. Κατασταλτικοί
Τη διάρκειά τους	<ol style="list-style-type: none"> 1. Μόνιμοι (Διαρκείς) 2. Τακτικοί (Περιοδικοί) 3. Έκτακτοι (Περιστασιακοί)

Πίνακας 1: Διακρίσεις ελέγχων

⁴ Καζαντζής Χ., 2006, "Ελεγκτική & Εσωτερικός Έλεγχος, Μία συστηματική προσέγγιση Εννοιών, Αρχών και Προτύπων", Εκδόσεις Business Plus A.E., σελ.52

⁵ Meigs W., Larsen J., Meigs R., 1984, "Ελεγκτική", Μετάφραση: Διαμαντόπουλος Θ., Ταλαρούγκας Ι., Εκδόσεις Παπαζήση, σελ.14

⁶ Meigs W., Larsen J., Meigs R., 1984, "Ελεγκτική", Μετάφραση: Διαμαντόπουλος Θ., Ταλαρούγκας Ι., Εκδόσεις Παπαζήση, σελ.19

Αξίζει να σημειωθεί ότι τα παραπάνω κριτήρια πολλές φορές συμβαδίζουν. Για παράδειγμα, ο **εσωτερικός έλεγχος** είναι μόνιμος (διαρκής) έλεγχος, αλλά κατά κανόνα είναι και γενικός έλεγχος, δηλαδή επεκτείνεται σε ολόκληρο το πεδίο εφαρμογής δοσμένης χρονικής περιόδου. Ταυτόχρονα, ο εσωτερικός έλεγχος είναι και προληπτικός έλεγχος, ήτοι διενεργείται στη διάρκεια της εκτέλεσης της πράξης για την πρόληψη εκούσιων και ακούσιων σφαλμάτων. Σε ορισμένες δε οικονομικές μονάδες περιλαμβάνεται και τμήμα με την μορφή του κατασταλτικού ελέγχου (υπηρεσία επιθεώρησης), ο οποίος διενεργείται μετά την εκτέλεση των πράξεων για την αποκάλυψη ή την καταστολή εκούσιων ή ακούσιων σφαλμάτων.

1.2 Έννοια και περιεχόμενο εσωτερικού ελέγχου

Ο εσωτερικός έλεγχος αποτελεί εργαλείο της Διοίκησης, το οποίο τη διαφωτίζει. Παρεμβαίνει για να εξετάσει μία διαδικασία ή μία δραστηριότητα του οργανισμού και καταθέτει **μία διάγνωση** η οποία βεβαιώνει λιγότερο ή περισσότερο την καλή λειτουργία, **μία πρόγνωση**, με σκοπό την επαγρύπνηση των υπευθύνων και της κεντρικής διοίκησης και **μία θεραπεία**, που αποβλέπει στην διασφάλιση των συμφερόντων του οργανισμού, στην αξιοπιστία των πληροφοριών, στην αποτελεσματικότητα των ενεργειών και στην ανταγωνιστικότητα⁷. Ο εσωτερικός ελεγκτής καταρχάς ακούει, προσέχει, παρατηρεί και αναλύει. Έπειτα, συνθέτει τις παρατηρήσεις του και προβαίνει σε αφαιρέσεις για να φανταστεί λύσεις, να ξαναχτίσει δηλαδή τη διοίκηση. Στο τέλος παράγει μία έκθεση και διανέμει τα συμπεράσματά του.

Ο εσωτερικός έλεγχος είναι ο έλεγχος που έχει οργανωθεί μέσα στην οικονομική μονάδα και διενεργείται από υπαλλήλους της⁸. Ο εσωτερικός ελεγκτής σχεδιάζει, υιοθετεί και εφαρμόζει μέτρα ελέγχου τα οποία αποσκοπούν⁹:

1. στη συστηματική διαφύλαξη των περιουσιακών στοιχείων και στην προστασία του ανθρώπινου δυναμικού της οικονομικής μονάδας
2. στην πλήρη λειτουργία του λογιστικού συστήματος σύμφωνα με τις γενικά παραδεκτές αρχές της Λογιστικής και τις διατάξεις των σχετικών νόμων
3. στη συνεχή ενθάρρυνση και παρακολούθηση της άμεσης εφαρμογής από το προσωπικό των εντολών της διοίκησης
4. στη βελτίωση της αποτελεσματικότητας των εργασιών της επιχείρησης

⁷ Κυριάκου Μ., (2006), 'Γενικές Αρχές και Πρότυπα Εσωτερικού Ελέγχου', *Σχολή Επιμόρφωσης Υπαλλήλων Υπουργείου Οικονομίας και Οικονομικών (Σ.Ε.Υ.Υ.Ο)*, σελ.3

⁸ Meigs W., Larsen J., Meigs R., 1984, 'Ελεγκτική', Μετάφραση: Διαμαντόπουλος Θ., Ταλαρούγκας Ι., Εκδόσεις Παπαζήση, σελ.16

⁹ Παππάς Α., 1999, 'Εισαγωγή στην Ελεγκτική', Εκδόσεις Γ. Μπένου, σελ. 110-111

5. στη συνεχή και πλήρη συμμόρφωση της διοίκησης με τους νόμους που διέπουν την λειτουργία της οικονομικής μονάδας.

Η εκπλήρωση των τριών τελευταίων σκοπών αποτελεί την πρωταρχική επιδίωξη των κλάδων του Διαχειριστικού και Διοικητικού Εσωτερικού Ελέγχου, ενώ αυτή των δύο πρώτων είναι το κύριο μέλημα του Λογιστικού Εσωτερικού Ελέγχου.

Βασικός σκοπός του εσωτερικού ελέγχου είναι να βοηθά όλα τα στελέχη του οργανισμού (σε όλα τα επίπεδα της διοίκησης) να ασκούν αποτελεσματικά τα καθήκοντα τους και με αυτό τον τρόπο να παρέχει εκτιμήσεις, συστάσεις, απόψεις και πληροφορίες που αφορούν τις εξεταζόμενες δραστηριότητες.

Αντικείμενό του είναι η εξέταση και αξιολόγηση της επάρκειας και εφαρμογής των διαφόρων λειτουργικών συστημάτων ενός οργανισμού και των συστημάτων ελέγχου αυτών (internal audit), καθώς και η εξέταση της ποιότητας της δράσης των οργάνων στα πλαίσια των αναλαμβανομένων ευθυνών¹⁰.

Αρκετές φορές στον οικονομικό χώρο δημιουργείται σύγχυση μεταξύ των όρων «Συστήματα Εσωτερικού Ελέγχου –Εσωτερικοί Έλεγχος» (internal controls) και «Εσωτερικός Έλεγχος» (internal audit).

Ο όρος «**Εσωτερικός Έλεγχος**» χρησιμοποιείται για να αποδώσει δυο βασικές έννοιες θέτοντας παράλληλα και τα όρια και τις αρμοδιότητες αυτών.

- **Σύστημα εσωτερικού ελέγχου (internal controls)** είναι το σύνολο των μέτρων ελέγχου (controls) εκείνων που έχουν επινοηθεί και χρησιμοποιούνται σε μια επιχείρηση για να προωθήσουν, να κατευθύνουν, να περιορίσουν, να διοικήσουν και να ελέγξουν τις διάφορες δραστηριότητες αποβλέποντας στην ικανοποίηση των στόχων της επιχείρησης. Τέτοια μέτρα ελέγχου, αλλά όχι και τα μοναδικά, είναι ο τρόπος οργάνωσης, οι πολιτικές, τα συστήματα, οι διαδικασίες, οι εντολές, τα πρότυπα, οι επιτροπές, τα λογιστικά σχέδια, οι προϋπολογισμοί, τα χρονοδιαγράμματα, οι εκθέσεις, η τεκμηρίωση της εργασίας και η υπηρεσία εσωτερικού ελέγχου (internal audit).¹¹
- **Εσωτερικός έλεγχος (internal audit):** είναι μια υπηρεσία της επιχείρησης η οποία είναι επιφορτισμένη κυρίως με καθήκοντα διενέργειας ελέγχου. Η επισκόπηση των μέτρων ελέγχου είναι οπωσδήποτε μία από τις σημαντικότερες αποστολές και ευθύνες της υπηρεσίας εσωτερικού ελέγχου. Μπορεί ίσως να αναφερθεί ότι η υπηρεσία εσωτερικού ελέγχου είναι ‘το μέτρο ελέγχου το οποίο μετρά και αξιολογεί την αποτελεσματικότητα των υπολοίπων μέτρων ελέγχου’.

¹⁰ Κυριάκου Μ. (2003), ‘‘Ποιοτική αναβάθμιση της φορολογικής διοίκησης και εσωτερικός έλεγχος’’ *Φορολογική Επιθεώρηση*, Τεύχος 656, σελ.1903

¹¹ Φίλος Ι, (2004), ‘‘Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου Επιχειρήσεων’’, Εκδόσεις IQ Group

Επομένως με τον όρο control, (δηλαδή μέτρο ελέγχου, υπό αυτήν την έννοια) εννοείται το σύνολο των ελεγκτικών συστημάτων ενώ με τον όρο audit εννοείται ένα μέρος σε αυτό το σύστημα το οποίο ελέγχει κατά πόσον τα συστήματα εσωτερικού ελέγχου λειτουργούν σωστά, δηλαδή είναι κατά κάποιον τρόπο ο ελεγκτής του ελέγχου. Αυτό το όργανο ονομάζεται *internal auditor* (εσωτερικός ελεγκτής). Ο *internal auditor* είναι κάτι διαφορετικό από το υπόλοιπο σύστημα ελέγχου. Είναι ένα πρόσωπο πρώτα που όμως δεν διεκπεραιώνει υποθέσεις. Ενεργεί εκ των υστέρων για λογαριασμό του διατάκτη, εφαρμόζοντας ελεγκτικές μεθόδους.

1.2.1 Ορισμοί Εσωτερικού Ελέγχου

”Εσωτερικό έλεγχο αποτελούν το σχέδιο οργάνωσης και όλες οι συντονισμένες προσπάθειες, μέθοδοι και μέτρα που υιοθετούνται εντός μιας επιχείρησης, για την διαφύλαξη και προστασία των περιουσιακών της στοιχείων, τον έλεγχο της ακρίβειας και αξιοπιστίας των λογιστικών στοιχείων, την προώθηση της αποτελεσματικότητας της λειτουργίας και την ενθάρρυνση της διατήρησης της προδιαγραμμένης επιχειρηματικής πολιτικής”.

American Institute Of Certified Public Accountants, (AICPA)

“Ο έλεγχος εξυπηρετεί μια σχέση λογοδοσίας. Είναι η ανεξάρτητη, αντικειμενική εκτίμηση της δίκαιης απεικόνισης της απόδοσης της διοίκησης είτε της αξιολόγησης των συστημάτων και πρακτικών της διοίκησης ενάντια στα κριτήρια, τα οποία αναφέρονται σε ένα κυβερνών σώμα ή άλλα με παρόμοιες αρμοδιότητες.”

Canadian Comprehensive Audit Foundation, 1991.

“Ο Εσωτερικός Έλεγχος είναι μία ανεξάρτητη, αντικειμενικά διαβεβαιωτική και συμβουλευτική δραστηριότητα σχεδιασμένη να προσθέτει αξία και να βελτιώνει τις λειτουργίες του οργανισμού. Βοηθά έναν οργανισμό να επιτύχει τους στόχους του προσφέροντας μία συστηματική επιστημονική προσέγγιση για την αποτίμηση και βελτίωση της αποτελεσματικότητας της διαχείρισης των κινδύνων, των συστημάτων εσωτερικού ελέγχου (control) και των διαδικασιών της διοίκησης.”

The Professional Practices Framework, 2004, Institute of Internal Auditors, IIA

Πολλοί θεωρούν ότι τα θέματα ελεγκτικής, όπως και ο εσωτερικός έλεγχος, είναι πρακτικά αντικείμενα χωρίς θεωρητική προσέγγιση. Κοινώς είναι μία σειρά πρακτικών διαδικασιών, τεχνικών και μεθόδων ένας τρόπος εκτέλεσης του ελεγκτικού έργου με μικρή την ανάγκη περιγραφών, ερμηνειών συμφωνιών, ιδεών, επιχειρημάτων και αποδείξεων, στοιχείων, δηλαδή όλα μαζί αθροιζόμενα συνθέτουν αυτό που συχνά είναι γνωστό ως

«θεωρία». Τα τελευταία χρόνια έχουν γίνει προσπάθειες για να αναδειχθούν συνοπτικά οι θεωρητικές πτυχές της ελεγκτικής. Η θεωρία και η πρακτική είναι συμπληρωματικές η μία με την άλλη. Πιο αναλυτικά, η θεωρία χρειάζεται για να καθοδηγεί την πρακτική και οι πρακτικές εφαρμογές και εξελίξεις αποτελούν τη βάση για την εξέλιξη και ανάπτυξη της θεωρίας¹².

Μέρος αυτών των πρακτικών εφαρμογών, που έχουν καταγραφεί και ανά διαστήματα αναθεωρούνται, ανάλογα με τις ανάγκες των οικονομικών μονάδων αλλά και τις εξελίξεις στην παγκόσμια αγορά, είναι τα Πρότυπα Εσωτερικού Ελέγχου που έχουν καταγραφεί από διεθνώς αναγνωρισμένους επαγγελματικούς οργανισμούς ή ινστιτούτα. Στη συνέχεια θα γίνει αναφορά στα πιο ευρέως αναγνωρισμένα Πρότυπα Εσωτερικού Ελέγχου από διεθνείς οργανισμούς του ιδιωτικού και δημόσιου τομέα.

1.2.2 Ο ρόλος των Προτύπων Ελέγχου

Τα Πρότυπα του ελέγχου αποτελούν ένα αναλυτικό σύνολο οδηγιών για να καθοδηγήσουν τους ελεγκτές κατά την ελεγκτική διαδικασία. Τα πρότυπα κυρίως αναφέρονται στις παρακάτω περιοχές:

- Προσόντα του ελεγκτικού προσωπικού
- Ανεξαρτησία
- Απαιτούμενη επαγγελματική προσοχή
- Έλεγχος ποιότητας
- Προγραμματισμός ελέγχου
- Περιοχές εργασίας
- Αναφορές

Τα πρότυπα ελέγχου αναπτύχθηκαν και ακολουθούνται για τους παρακάτω λόγους:

- Για να παρέχουν ομοιόμορφη καθοδήγηση στους ελεγκτές
- Για να δημιουργήσουν αξιοπιστία και εμπιστοσύνη στο ελεγκτικό επάγγελμα
- Για να ενημερώσουν τους «πελάτες» (το δημόσιο, τους δημόσιους υπαλλήλους, τη διοίκηση, όσους έχουν έννομο συμφέρον κ.τ.λ.) για τον ρόλο της ελεγκτικής
- Για να καθιερώσουν μία βάση για την διενέργεια εσωτερικών και εξωτερικών επιθεωρήσεων της ποιότητας του ελέγχου

Υπάρχουν διάφορες ομάδες που ωφελούνται από την ύπαρξη των προτύπων ελέγχου ποικιλοτρόπως, όπως επί παραδείγματι:

- Οι ελεγκτές οι οποίοι λαμβάνουν καθοδήγηση για την διεξαγωγή της εργασίας τους

¹² Καζαντζής Χ., 2006, *‘‘Ελεγκτική & Εσωτερικός Έλεγχος, Μία συστηματική προσέγγιση Εννοιών, Αρχών και Προτύπων’’*, Εκδόσεις Business Plus A.E., σελ.116

- Οι ελεγχόμενοι που λαμβάνουν την διαβεβαίωση ότι θα χρησιμοποιηθούν κατάλληλες μέθοδοι ελεγκτικής
- Οι εκλεγμένοι ανώτεροι υπάλληλοι (officials) και το δημόσιο που λαμβάνουν αυξημένη διαβεβαίωση ότι οι δημόσιοι πόροι χρησιμοποιούνται αποτελεσματικά και ελέγχονται
- Η διοίκηση που λαμβάνει αυξημένη διαβεβαίωση ότι φαινόμενα διαφθοράς και άλλες οργανωτικές ανεπάρκειες θα επισημανθούν και θα διορθωθούν ¹³

Τα πιο **διαδεδομένα πρότυπα** που εφαρμόζονται κυρίως στους ελέγχους που διενεργούνται στον δημόσιο τομέα είναι τα παρακάτω:

- Γενικώς Παραδεκτά Κυβερνητικά Ελεγκτικά Πρότυπα (Generally Accepted Government Auditing Standards GAGAS, issued by the U.S. Government Accountability Office (GAO), Yellow Book)
- Γενικώς Παραδεκτά Ελεγκτικά Πρότυπα (Generally Accepted Auditing Standards, GAAS)
- Κυβερνητικά Πρότυπα Εσωτερικού Ελέγχου (Government Internal Audit Standards issued by Her Majesty's Treasury, United Kingdom).

Παρόλο που τα παραπάνω πρότυπα είναι τα πιο διαδεδομένα παγκοσμίως, διότι εξειδικεύονται κυρίως στους κυβερνητικούς ελέγχους, οι ελεγκτές μπορούν να χρησιμοποιήσουν και άλλα πρότυπα όπως:

- Τα Πρότυπα του Ινστιτούτου Εσωτερικού Ελέγχου (The Institute of Internal Auditor Standards, **IIA**)
- Καναδικό Ινστιτούτο των Προτύπων των Ορκωτών Λογιστών (Canadian Institute of Chartered Accountants Standards, **CICA**)
- Πρότυπα Ελεγκτικής (Auditing Standards issued by Internal Organization of Supreme Audit Institutions Standards, **INTOSAI**)

Επιπλέον, οι εσωτερικοί ελεγκτές, ανεξάρτητα από το εάν εργάζονται στον ιδιωτικό ή δημόσιο τομέα, έχουν δικαίωμα εφόσον πληρούν κάποιες προϋποθέσεις, με την συμμετοχή τους σε εξετάσεις, να εξασφαλίσουν έναν τίτλο πιστοποίησης της επάρκειας των γνώσεων τους. Παραδείγματα τέτοιων πιστοποιήσεων είναι:

- Certified Internal Auditor (CIA)
- Certification in Control Self – Assessment (CCSA)
- Certified Government Auditing Professional (CGAP)
- Certified Financial Services Auditor (CFSA)

¹³ Kincaid J, Sampias W, *Certified Government Auditing Professional, Examination Study Guide*, 2nd Edition σελ.37-38

Στη συνέχεια παρατίθενται, ενδεικτικά, τα Πρότυπα και οι βασικές αρχές του Ινστιτούτου Εσωτερικού Ελέγχου, προκειμένου να γίνουν κατανοητοί οι κανόνες συμπεριφοράς των εσωτερικών ελεγκτών καθώς και η μεθοδολογία της ελεγκτικής εργασίας.

1.2.3 Το Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελέγχων - The Institute of Internal Auditors – UK and Ireland (IIA) ¹⁴

Το IIA αντιπροσωπεύει, προωθεί και αναπτύσσει την επαγγελματική διενέργεια του εσωτερικού ελέγχου στο Ηνωμένο Βασίλειο και στην Ιρλανδία. Το Ινστιτούτο παρέχει στα μέλη του επαγγελματική καθοδήγηση, εκπαίδευση και ανάπτυξη προγραμμάτων καθώς και ένα κέντρο γνώσης μέσω διαδικτύου σε θέματα εσωτερικού ελέγχου.

Από την στιγμή που τα Πρότυπα του Ινστιτούτου Εσωτερικών Ελεγκτών (IIA) δημοσιεύθηκαν το 1978, αναγνωρίζονται ως το σημείο αναφοράς της ποιότητας του επαγγέλματος. Έχουν υιοθετηθεί από οργανισμούς σε όλο τον κόσμο, και το 2004 πάνω από 85.000 μέλη του Διεθνές Ινστιτούτου συμφώνησαν να ακολουθήσουν τα πρότυπα σαν προϋπόθεση της εγγραφής τους.

Στο Ηνωμένο Βασίλειο και στην Ιρλανδία τα Πρότυπα έχουν εφαρμογή τόσο στον ιδιωτικό όσο και στο δημόσιο τομέα. Ο Συνδυασμένος Κώδικας της Εταιρικής Διακυβέρνησης (Combined Code of Corporate Governance, 2003) προτρέπει τις επιτροπές ελέγχου να διαβεβαιώσουν ότι ο εσωτερικός έλεγχος είναι εξοπλισμένος για να εκτελέσει τα καθήκοντα σύμφωνα με τα Πρότυπα του IIA.

1.2.3.1 Το πλαίσιο των επαγγελματικών πρακτικών (Professional Practice Framework)

Τα Πρότυπα είναι μέρος ενός ολοκληρωμένου πλαισίου το οποίο περιέχει την πλήρη σειρά της καθοδήγησης του IIA. Το συγκεκριμένο πλαίσιο επαγγελματικών πρακτικών (PPF) έχει αναπτυχθεί για να οργανώσει την πλήρη σειρά καθοδήγησης κατά τέτοιο τρόπο ώστε να είναι ανά πάσα στιγμή διαθέσιμο στους εσωτερικούς ελεγκτές. Για το λόγο ότι παρατηρήθηκε σημαντικό κενό ανάμεσα στη διαθέσιμη καθοδήγηση και στην τρέχουσα πρακτική, κρίθηκε σκόπιμο να δημιουργηθεί ένα νέο πλαίσιο. Ως εκ τούτου, τα Διεθνή Πρότυπα για την επαγγελματική διενέργεια του Εσωτερικού Ελέγχου (*International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing*) αναθεωρήθηκαν και ενημερώθηκαν το Δεκέμβριο του 2003, ενώ άρχισαν να έχουν ισχύ από την 1η Ιανουαρίου του 2004.

Αναλυτικότερα, έχουν δημιουργηθεί τρία επίπεδα καθοδήγησης στο PPF.

¹⁴The Institute of Internal Auditing, Professional Practices Framework of Internal Auditing, 2005

1. Τα υποχρεωτικά στοιχεία (**mandatory elements**) του Πλαισίου, τα οποία είναι υποχρεωτικό να τηρούνται από τα μέλη του ΠΑ, από την στιγμή που θα γίνουν μέλη στο Ινστιτούτο. Τα στοιχεία που τίθενται σε αυτό το έγγραφο είναι τα ακόλουθα:
 - Ορισμός του Εσωτερικού Ελέγχου ¹⁵
 - Κώδικας Δεοντολογίας
 - Διεθνή Πρότυπα για την επαγγελματική διενέργεια του εσωτερικού ελέγχου
2. Οι Πρακτικές Συμβουλές (**Practice Advisories**), οι οποίες υπογραμμίζουν πως τα Πρότυπα μπορούν να εφαρμοστούν. Αυτές συστήνονται έντονα αλλά δεν είναι υποχρεωτικές.
3. Η Ανάπτυξη και Πρακτική Βοήθεια (**Development and Practice Aids**). Αυτά περιλαμβάνουν ερευνητικές μελέτες, ενημερωτικά δελτία, και άλλα προϊόντα και υπηρεσίες που παρέχονται από το ΠΑ Ηνωμένου Βασιλείου και Ιρλανδίας.

1.2.3.2 Κώδικας Δεοντολογίας (Code of ethics) ¹⁶

Σκοπός του Κώδικα Δεοντολογίας, σύμφωνα με το ΠΑ, είναι να προωθήσει μία ηθική κουλτούρα στο επάγγελμα του εσωτερικού ελέγχου

Συστατικά του Κώδικα Δεοντολογίας

- Αρχές οι οποίες είναι σχετικές με το επάγγελμα και την εξάσκηση του εσωτερικού ελέγχου.
- Κανόνες συμπεριφοράς οι οποίοι περιγράφουν νόρμες συμπεριφοράς που αναμένονται από του εσωτερικούς ελεγκτές. Αυτοί οι κανόνες είναι μία βοήθεια για την παρουσίαση των αρχών.

Αρχές

Οι Εσωτερικοί Ελεγκτές αναμένεται ότι θα εφαρμόζουν και θα υπερασπίζονται τις ακόλουθες αρχές:

1. **Ακεραιότητα:** - Η ακεραιότητα των εσωτερικών ελεγκτών καθιερώνει την εμπιστοσύνη και έτσι παρέχει τη βάση για τη στήριξη στην κρίση τους.
2. **Αντικειμενικότητα:** - Οι εσωτερικοί ελεγκτές επιδεικνύουν το υψηλότερο επίπεδο επαγγελματικής αντικειμενικότητας κατά τη συγκέντρωση, αξιολόγηση και κοινοποίηση των πληροφοριών για τη δραστηριότητα ή τη διαδικασία που

¹⁵ Βλ. παραπάνω σελ.15

¹⁶ Kincaid J, Sampias W, *Certified Government Auditing Professional, Examination Study Guide*, 2nd Edition σελ.71-74

ελέγχεται. Οι εσωτερικοί ελεγκτές προβαίνουν σε μία ισορροπημένη εκτίμηση όλων των σχετικών περιπτώσεων και δεν επηρεάζονται αδικαιολόγητα από τα δικά τους συμφέροντα, ή τα συμφέροντα άλλων, κατά το σχηματισμό των κρίσεών τους.

3. **Εμπιστευτικότητα:** - Οι εσωτερικοί ελεγκτές σέβονται την αξία και την κυριότητα (ownership) της πληροφορίας που λαμβάνουν και δεν κοινοποιούν πληροφορίες χωρίς την κατάλληλη εξουσιοδότηση, εκτός εάν υπάρχει νομική ή επαγγελματική υποχρέωση για να γίνει κάτι τέτοιο.
4. **Επάρκεια:** - Οι εσωτερικοί ελεγκτές χρησιμοποιούν τις γνώσεις, τις δεξιότητες και τις εμπειρίες που απαιτούνται για την παροχή των υπηρεσιών του εσωτερικού ελέγχου.

1.2.3.3 Διεθνή Πρότυπα για Επαγγελματική διενέργεια Εσωτερικού Ελέγχου

Τα Πρότυπα χωρίζονται σε τρία μέρη όπως παρουσιάζεται στον πίνακα 2 :

ΤΑ ΠΡΟΤΥΠΑ ΤΟΥ ΙΝΣΤΙΤΟΥΤΟΥ ΕΣΩΤΕΡΙΚΩΝ ΕΛΕΓΚΤΩΝ	
ΚΑΤΗΓΟΡΙΕΣ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ
Πρότυπα Χαρακτηριστικών Ιδιοτήτων (Attribute Standards Σειρά 1000)	→ Περιγράφουν τα χαρακτηριστικά των οργανισμών και των προσώπων που ασκούν Εσωτερικό Έλεγχο 1000 - Σκοπός, Αρμοδιότητες, Υπευθυνότητες 1100 - Ανεξαρτησία και Αντικειμενικότητα 1200 - Επάρκεια Γνώσεων και Δέουσα Επαγγελματική Επιμέλεια 1300 - Πρόγραμμα Ποιοτικής Διασφάλισης και Βελτίωσης
Πρότυπα Απόδοσης (Performance Standards Σειρά 2000)	→ Περιγράφουν τη φύση των δραστηριοτήτων του Εσωτερικού Ελέγχου και παρέχουν κριτήρια βάσει των οποίων μπορεί να αξιολογηθεί η απόδοση του Εσωτερικού Ελέγχου. 2000 - Διοίκηση του Εσωτερικού Ελέγχου 2100 - Φύση Εργασιών 2200 - Σχεδιασμός Ελεγκτικών Εργασιών 2300 - Διενέργεια των Ελεγκτικών Εργασιών 2400 – Κοινοποίηση των Αποτελεσμάτων 2500 - Διαδικασία Εποπτείας 2600 - Αποδοχή των Κινδύνων από τη Διοίκηση
Πρότυπα Εφαρμογής (Implementation Standards)	→ Παρέχουν οδηγίες προσαρμοσμένες σε συγκεκριμένα είδη ελεγκτικής δραστηριότητας

Πίνακας 2: Πρότυπα Ινστιτούτου Εσωτερικών ελεγκτών

2

Ο ΡΟΛΟΣ ΤΟΥ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ ΣΤΟ ΔΗΜΟΣΙΟ ΤΟΜΕΑ

2.1 Διακυβέρνηση Δημόσιου Τομέα

Η διακυβέρνηση του δημόσιου τομέα περιλαμβάνει τις πολιτικές και διαδικασίες που χρησιμοποιούνται για να κατευθύνουν τις δραστηριότητες ενός οργανισμού προκειμένου να παρέχει την λογική διαβεβαίωση (reasonable assurance) ότι οι στόχοι επιτυγχάνονται και ότι οι διαδικασίες διενεργούνται κατά τρόπο ηθικό και υπεύθυνο. Στο δημόσιο τομέα, η διακυβέρνηση αφορά τα μέσα με τα οποία οι στόχοι καθιερώνονται και ολοκληρώνονται. Περιλαμβάνει επίσης τις δραστηριότητες που εξασφαλίζουν την αξιοπιστία μιας κυβέρνησης, καθιερώνουν τη δίκαιη παροχή υπηρεσιών, και αξιολογούν την κατάλληλη συμπεριφορά των ανώτερων δημόσιων υπαλλήλων, περιορίζοντας τον κίνδυνο διαφθοράς στη δημόσια διοίκηση.¹⁷

Προκειμένου να γίνει κατανοητή η έννοια της διακυβέρνησης (governance) γενικότερα περιγράφονται κάποιες **βασικές αρχές διακυβέρνησης** που εφαρμόζονται τόσο στον ιδιωτικό όσο και στον δημόσιο τομέα.

- **Ορισμός κατεύθυνσης (Setting direction).** Η καλή διακυβέρνηση καθιερώνει τις πολιτικές προκειμένου να καθοδηγήσει τις ενέργειες ενός οργανισμού. Στην κυβέρνηση, η πολιτική θα πρέπει να κατευθύνεται μέσω των εθνικών στόχων, στρατηγικών σχεδίων, στόχων απόδοσης, της νομοθετικής καθοδήγησης ή νομοθετικών επιτροπών επίβλεψης. Οι πολιτικές της κυβέρνησης – ή τουλάχιστον οι προτεραιότητες της – μπορούν γενικά να αναζητηθούν στον προϋπολογισμό της, ο οποίος τοποθετεί περιορισμένους πόρους σε συγκεκριμένες δραστηριότητες.
- **Εμφύσηση της ηθικής και ακεραιότητας (Instilling ethics and integrity).** Η καλή διακυβέρνηση περιλαμβάνει σαφώς καθορισμένες ηθικές αξίες, στόχους, στρατηγικές και εσωτερικό έλεγχο. Θα πρέπει να ευθυγραμμίζει τις πολιτικές με τις διαδικασίες για να ενθαρρύνει την συμπεριφορά η οποία είναι σύμφωνη με τις αξίες ηθικής και ακεραιότητας του οργανισμού της κυβέρνησης.

¹⁷ “The role of auditing in the Public Sector governance” November 2006, pp.3, *The Institute of Internal Auditing*, www.theiia.org

- **Επίβλεψη των αποτελεσμάτων (Overseeing results).** Η καλή διακυβέρνηση απαιτεί τη συνεχή επίβλεψη ώστε να εξασφαλίζει ότι η πολιτική εφαρμόζεται ορθά, οι στρατηγικές συμβαδίζουν, και η γενική απόδοση της κυβέρνησης συναντά τις προσδοκίες και τις ανάγκες μέσα στην πολιτική, τους νόμους, και τους κανονισμούς.
- **Υποβολή έκθεσης λογοδοσίας. (Accountability reporting).** Επειδή οι υπηρεσίες της κυβέρνησης χρησιμοποιούν πόρους (resources) και εξουσία για να επιτύχουν τους καθιερωμένους στόχους, οι κυβερνήσεις θα πρέπει να λογοδοτούν για το πώς χρησιμοποιήθηκαν οι πόροι αυτοί και τι κατόρθωσαν. Αναλόγως, η καλή διακυβέρνηση απαιτεί τακτική χρηματοοικονομική αναφορά και αναφορά της απόδοσης, η οποία ισχυροποιείται για μεγαλύτερη ακρίβεια από έναν ανεξάρτητο ελεγκτή. Η υποχρέωση λογοδοσίας (accountability) ενίοτε επισύρει και την επιβολή προστίμων και κυρώσεων σε όσους καταχρώνται τα έσοδα του δημοσίου για σκοπούς άλλους από τους επιδιωκόμενους.
- **Διόρθωση τακτικής (Correcting course).** Όταν ο οργανισμός δεν επιτύχει τους οικονομικούς στόχους ή τους λειτουργικούς στόχους απόδοσης, ένα καλό σύστημα διακυβέρνησης θα αναγνωρίσει την αιτία των προβλημάτων, θα καθορίσει τις απαιτούμενες διορθωτικές κινήσεις και θα παρακολουθήσει τις εξελίξεις (εποπτεία follow up) για να καθορίσει εάν αυτές οι κινήσεις εφαρμόστηκαν αποτελεσματικά. Τα ευρήματα και οι προτάσεις του ελεγκτή αποτελούν σημαντικά στοιχεία προς την καλή διακυβέρνηση, τα οποία μπορούν να οδηγήσουν τους οργανισμούς να λάβουν άμεσα και κατάλληλα διορθωτικά μέτρα που θεραπεύουν προσδιορισμένες αδυναμίες και ανεπάρκειες.

Από την παραπάνω ανάλυση προκύπτει ότι για να είναι αποτελεσματική και αποδοτική η Δημόσια Διοίκηση και για να προλαμβάνονται φαινόμενα διαφθοράς και κακοδιοίκησης, πρέπει να εφαρμόζονται βασικές αρχές της καλής διακυβέρνησης. Επιπλέον, λόγω της φύσης των παρεχόμενων υπηρεσιών και προκειμένου να επιτευχθούν οι στόχοι του κυβερνητικού σώματος, θα πρέπει να θεσπιστεί προστασία για να διασφαλιστεί η υποχρέωση λογοδοσίας καθότι οι δημόσιοι υπάλληλοι διαχειρίζονται το δημόσιο χρήμα. Πιο συγκεκριμένα, η συνετή δημόσια διακυβέρνηση απαιτεί δίκαια και αμερόληπτα επιβεβλημένα νομικά πλαίσια, διότι η απουσία καλών δομών διακυβέρνησης και η έλλειψη συνοχής στις βασικές αρχές διακυβέρνησης αυξάνει τον κίνδυνο διαφθοράς στο δημόσιο.

Σύμφωνα με τον **Οργανισμό Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης (Ο.Ο.Σ.Α.)**¹⁸ «Οι αρχές της καλής διακυβέρνησης, διαφάνεια και υποχρέωση λογοδοσίας (*accountability*); δικαιοσύνη και ισότητα; αποδοτικότητα και αποτελεσματικότητα; σεβασμός στο κράτος δικαίου; και υψηλά πρότυπα ηθικής συμπεριφοράς αντιπροσωπεύουν την βάση πάνω στην οποία μπορεί να χτιστεί η ανοιχτή κυβέρνηση (*open government*)».

Παράλληλα, το **Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών** (The Institute of Internal Auditors, ΠΑ) στην προσπάθεια του να προσφέρει καθοδήγηση σε εκλεγμένα ή διορισμένα κυβερνητικά στελέχη σε θέματα διακυβέρνησης και εφαρμογής της ελεγκτικής στον δημόσιο τομέα περιγράφει κάποιες **βασικές αρχές κρίσιμες στην διακυβέρνηση του δημόσιου τομέα**¹⁹:

- **Υποχρέωση λογοδοσίας. (Accountability)** «Η υποχρέωση λογοδοσίας είναι μία διαδικασία κατά την οποία οι δημόσιες υπηρεσίες και οι υπάλληλοί τους είναι υπεύθυνοι για τις αποφάσεις και τις ενέργειες τους, συμπεριλαμβανομένης της διαχείρισης των δημοσίων εσόδων και όλων των πτυχών της απόδοσης τους, και για το λόγο αυτό υποβάλλονται στον κατάλληλο εξωτερικό έλεγχο. Επιτυγχάνεται από όλα τα συμβαλλόμενα μέρη που έχουν σαφή κατανόηση των ευθυνών, και έχουν επίσης πλήρως καθορισμένους ρόλους μέσα σε μία ισχυρή δομή. Στην πραγματικότητα, η λογοδοσία είναι η υποχρέωση της δημόσιας υπηρεσίας να λογοδοτήσει για την ευθύνη που της αντιστοιχεί» (Πηγή: IFAC, Governance in the Public Sector: A Governing Body Perspective, 2001).
- **Διαφάνεια. (Transparency).** Η αρχή της διαφάνειας σχετίζεται με την ευθύτητα της κυβέρνησης στους πολίτες της. Η καλή διακυβέρνηση περιλαμβάνει την κατάλληλη κοινοποίηση των βασικών πληροφοριών σε όσους έχουν έννομα συμφέροντα έτσι ώστε να έχουν τα απαραίτητα στοιχεία για την απόδοση και τις διαδικασίες της κυβέρνησης. Αναλόγως, οι αποφάσεις, οι ενέργειες, και οι συναλλαγές της κυβέρνησης διευθετούνται ανοιχτά. Οι ελεγκτές μπορούν να παρέχουν μία άμεση σύνδεση μεταξύ της διαφάνειας και της αξιοπιστίας της κυβέρνησης. Οι νομοθέτες και το δημόσιο επιζητούν τους ελέγχους για να βεβαιώνονται ότι οι κυβερνητικές πράξεις είναι ηθικές και νόμιμες, και ότι η έκθεση (report) της απόδοσης απεικονίζει με ακρίβεια το αληθινό μέτρο των διαδικασιών.
- **Ακεραιότητα, Εντιμότητα (probity).** Η αρχή της ακεραιότητας απαιτεί από τους δημόσιους υπαλλήλους να ενεργούν με αξιοπρέπεια και τιμιότητα. Η κοινή γνώμη έχει συχνά αμφιβολίες για το εάν οι δημόσιες πληροφορίες και πράξεις είναι αξιόπιστες,

¹⁸ Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD) Policy Brief, “Public Sector Modernisation: Open Government,” 2005

¹⁹ “The role of auditing in the Public Sector governance” November 2006, pp.7, *The Institute of Internal Auditing*, www.theiia.org

κάτι το οποίο υπονομεύει τη νομιμότητα της κυβέρνησης και τη δυνατότητα της να κυβερνήσει. Όταν δεν τηρείται η αρχή της ακεραιότητας οι συνέπειες μπορεί να είναι συντριπτικές εφόσον η δημόσια εμπιστοσύνη στην κυβέρνηση και στην ηγεσία της υπονομεύεται.

- **Δικαιοσύνη (equity).** Η αρχή της δικαιοσύνης σχετίζεται με το κατά πόσο δίκαια τα κυβερνητικά στελέχη ασκούν την εξουσία που τους έχει δοθεί. Οι πολίτες χορηγούν τα χρήματα και τη δύναμη στους αντιπρόσωπους — στους δημόσιους υπαλλήλους — για να πραγματοποιήσουν τις υποχρεώσεις τους. Εντούτοις, οι πολίτες ανησυχούν για την κακοδιαχείριση της κυβερνητικής δύναμης, την κατασπατάληση των κυβερνητικών πόρων, και οποιαδήποτε άλλα ζητήματα που περιλαμβάνουν τη διαφθορά ή τη κακή διαχείριση που θα μπορούσαν αρνητικά να προσκρούσουν στις κυβερνητικές υποχρεώσεις και την παροχή υπηρεσιών στους πολίτες της.

Παρόμοιες αρχές, οι οποίες είναι και συνταγματικά κατοχυρωμένες, ισχύουν για τη δράση της Δημόσιας Διοίκησης στην **ελληνική έννομη τάξη**, όπως: ²⁰

- **η αρχή της νομιμότητας**, σύμφωνα με την οποία τα διοικητικά όργανα μπορούν να προβαίνουν μόνο στις νόμιμες ή υλικές ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από κανόνες δικαίου, οι οποίοι και καθορίζουν την αρμοδιότητά τους
- **η αρχή του δημόσιου συμφέροντος**, σύμφωνα με την οποία οι ενέργειες των διοικητικών οργάνων αποσκοπούν πάντοτε στην εξυπηρέτηση του δημόσιου συμφέροντος
- **η αρχή προστασίας των διοικουμένων**, δηλαδή προστασία των δικαιωμάτων ή και συμφερόντων που κατοχυρώνονται από το Σύνταγμα και προβλέπονται από την νομοθεσία, όπως το δικαίωμα της ισότητας, της καλής λειτουργίας της Διοίκησης και της αμεροληψίας, η αιτιολόγηση των ατομικών διοικητικών πράξεων.

2.2 Διαφθορά και Κακοδιοίκηση

Ο John Dewey είχε κάποτε πει ότι «*η πολιτική δεν είναι παρά η σκιά που ρίχνουν οι μεγάλες επιχειρήσεις στην κοινωνία*». Αν κανείς αντιστρέψει αυτόν τον ισχυρισμό και τον διευρύνει, μπορεί να υποστηρίξει με βεβαιότητα ότι τόσο η έλλειψη διαφάνειας, όσο και τα φαινόμενα διαφθοράς είναι η «σκουριά» και η «σκιά» με την οποία τα μεγάλα οικονομικά συμφέροντα καλύπτουν την πολιτική, τη δημόσια διοίκηση και την κοινωνία. Αυτή η «σκιά» μπορεί να καλύψει, να υποσκάψει ακόμη και να απειλήσει την ίδια τη δημοκρατία²¹.

²⁰ Σπηλιωτόπουλος Επ, 2001. 'Η Δημόσια Διοίκηση στην Ελλάδα', Ελληνικό Ινστιτούτο Διοικητικών Επιστημών, Αθήνα – Κομοτηνή, Αντ. Σακκουλα, , σελ.129

²¹ Μακρυδημήτρη Α. (19/10/2005) Πρακτικά συνεδρίου: Εργαστήριο συνεχιζόμενης κατάρτισης Επιθεωρητών Δημόσιας Διοίκησης'', σελ.57, www.gedd.gr

2.2.1. Ορισμοί

Η διαφθορά και η κακοδιοίκηση αποτελούν **σύμπτωμα κακής διακυβέρνησης**, το οποίο υποσκάπτει τις δημοκρατικές αξίες και ανακόπτει την αναπτυξιακή προσπάθεια της χώρας.²² Ως **διαφθορά**²³ 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. Ειδικότερα, διαφθορά υπάρχει όταν συντρέχουν σωρευτικά τα τρία εννοιολογικά της 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 μία 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 αφίσταται της κατάχρησης εξουσίας, που είναι η χρήση δημοσίου αξιώματος για την επιδίωξη προσωπικού οφέλους).²⁴

Ως **κακοδιοίκηση** νοείται κυρίως κάθε άλλη ενέργεια ή παράλειψη που αντιβαίνει στις αρχές της χρηστής διοίκησης ή επιφέρει παράνομα ζημία στο δημόσιο ή στους τρίτους²⁵.

Ο Ευρωπαϊός Διαμεσολαβητής, από την πρώτη ετήσια έκθεση το 1995, έχει σταθερά υιοθετήσει την άποψη ότι τρία είδη παραλείψεων, τα οποία έως ένα βαθμό επικαλύπτονται, μπορούν να οδηγήσουν στη διαπίστωση κακοδιοίκησης²⁶:

²² “Ηλεκτρονική Διακυβέρνηση κατά της διαφθοράς και της Κακοδιοίκησης”, 29 Ιουνίου 2006, www.gedd.gr

²³ Μπέσιλα – Μακρίδη Ελ., 2006, “Ο έλεγχος της διοίκησης”, Εκδ. Σάκκουλα, Τόμος II, σελ.29

²⁴ Κάρκαλης Ι., 2005, “Αντιδιαφθορά & Ελεγκτικό Συνέδριο”, Ι, Σάκκουλας, Αθήνα - Θεσσαλονίκη, σελ.3 επ.

²⁵ Βλ. Ετήσια Έκθεση του Γενικού Επιθεωρητή Δημόσιας Διοίκησης, 2004, σελ.191

- Παράλειψη σεβασμού ενός κανόνα δικαίου ή μιας αρχής
- Παράλειψη σεβασμού των αρχών της χρηστής διοίκησης και
- Παράλειψη σεβασμού των ανθρωπίνων ή θεμελιωδών δικαιωμάτων.

Επίσης, «Κάτω από τον τίτλο κακοδιοίκηση» σημειώνει ο Συνήγορος του Πολίτη στη Εισαγωγή της Έκθεσης για το 2004, «τείνουμε να συμπεριλάβουμε φαινόμενα πολύ διαφορετικά μεταξύ τους. Για την ετερόκλητη αυτή συνύπαρξη εν μέρει ευθύνεται ο ίδιος ο όρος «κακοδιοίκηση», που φαίνεται να παραπέμπει σε μια παθολογία τεχνοκρατικού χαρακτήρα, ένα είδος κακού μάνατζμεντ (εσφαλμένη κατανομή οικονομικών πόρων, στελεχικού δυναμικού, τεχνολογίας, υποδομών κ.ά.). Αυτή άλλωστε είναι και η αντίληψη που στερεότυπα διαμορφώνει ο πολίτης στην καθημερινή συναλλαγή του με τις δημόσιες υπηρεσίες, καθώς το χαμηλό επίπεδο υπηρεσιών που αυτές του προσφέρουν πράγματι εκ πρώτης όψεως εμφανίζεται συνήθως σε αυτόν με όρους κακής διαχείρισης».

Σε αυτό το σημείο 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 κακοδιοίκησης²⁷.

2.2.2. Φαινόμενα διαφθοράς και κακοδιοίκησης

Συνήθη φαινόμενα **διαφθοράς** είναι σύμφωνα με πρόσφατες επισημάνσεις οι συναλλαγές κάτω από το τραπέζι, οι χαριστικές πράξεις της Διοίκησης έναντι αδράς αμοιβής,

²⁶ Βλ. Ομιλία του Ευρωπαίου Διαμεσολαβητή, καθηγητή Νικηφόρου Διαμαντούρου, στο Ελληνικό Τμήμα της Διεθνούς Διαφάνειας, "Ο Ευρωπαίος Διαμεσολαβητής ως προαγωγός της διαφάνειας και αρωγός στον αγώνα κατά της διαφθοράς", 2005, <http://www.ombudsman.europa.eu/speeches/el/2005-05-18.htm>

²⁷ Βλ. Έκθεση της Επιτροπής του Ινστιτούτου Τοπικής Αυτοδιοίκησης, 2006, "Οι έλεγχοι στους ΟΤΑ, προτάσεις για τον εξορθολογισμό και την αποτελεσματικότητα του συστήματος", σελ.17, www.ita.org.gr

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 μηχανοργάνωσης²⁸. 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 χρήματος²⁹.

Η διαφθορά στο δημόσιο τομέα, εκτός από την οικονομική ζημία, δημιουργεί διάχυτη δυσλειτουργία του κράτους και γραφειοκρατική αναποτελεσματικότητα του κρατικού μηχανισμού, που επιτείνει τα φαινόμενα κακοδιοίκησης και αδιαφάνειας των κρατικών λειτουργιών, τα οποία όμως οφείλονται και σ' άλλες αιτίες, όπως μη αξιοκρατική αλλά με πλάγια μέσα επιλογή του προσωπικού των δημόσιων υπηρεσιών, ανεπαρκής εκπαίδευση αυτού, επιλογή διευθυντικών στελεχών με κριτήρια μη αξιοκρατικά, αλλά πολιτικά και κυρίως η εκ μέρους των περισσότερων των υπαλλήλων αδιαφορία για την εκτέλεση του υπαλληλικού καθήκοντος³⁰. Επίσης, στα βαθύτερα αίτια του φαινομένου πρέπει να προστεθούν οι αντιφατικές νομοθετικές ρυθμίσεις, η πολυνομία, και η έλλειψη ελεγκτικών μηχανισμών, γεγονός που παρέχει στο δημόσιο υπάλληλο τη διακριτική ευχέρεια να επιλέξει ποιες διατάξεις θα εφαρμόσει και πως.

Στη βάση της **κακοδιοίκησης** βρίσκονται φαινόμενα όπως ο κομματισμός, η πολυνομία, οι ασάφειες του νόμου και οι νομοτεχνικές ατέλειες, ο δυσνόητος χαρακτήρας των διατάξεων, η γραφειοκρατία, οι καθυστερήσεις στην διεκπεραίωση των υποθέσεων, οι επικαλύψεις αρμοδιότητας κλπ. Στις ετήσιες εκθέσεις του Συνηγόρου του Πολίτη επισημαίνονται ως παράγοντες κακοδιοίκησης :

- η ποιότητα του κανονιστικού πλαισίου (πλημμελής νομοτεχνική κατάστρωση κανονιστικών ρυθμίσεων, πληθωρισμός και πολυπλοκότητα κανονιστικού πλαισίου, απουσία κωδικοποίησης κ.ά.),
- η ελλιπής διοικητική δομή και οργάνωση (ελλιπής στελέχωση δημοσίων υπηρεσιών, έλλειψη ή ανεπάρκεια αναγκαίων τεχνικών και υλικών μέσων, ελλιπής κατάρτιση και εκπαίδευση προσωπικού) και
- τα προβλήματα διοικητικής λειτουργίας (ελλιπής ενημέρωση και πληροφόρηση του κοινού, πολυπλοκότητα της διοικητικής διαδικασίας, ελλιπής συνεργασία και συντονισμός μεταξύ των δημοσίων υπηρεσιών, αδράνεια της διοίκησης κ.ά.).

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

²⁸ Βλ. Αγόρευση Ζ. Μακρή, *Πρακτικά Βουλής*, Συνεδρίαση ΙΘ', 14-11-2002, σελ. 551

²⁹ Μπέσιλα – Μακρίδη Ελ., 2006, 'Ο έλεγχος της διοίκησης', *Εκδ. Σάκκουλα*, Τόμος II, σελ. 31

³⁰ Ρακιτζής Α. Ομιλία του Γενικού Επιθεωρητή Δημόσιας Διοίκησης, 2006, σελ. 1, www.gedd.gr

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 ευχέρειας³¹.

2.2.3. Διεθνείς Φορείς κατά της Διαφθοράς

Αρκετές μελέτες έχουν πραγματοποιηθεί από διεθνείς φορείς, όπως είναι ο Οργανισμός Ηνωμένων Εθνών (Ο.Η.Ε.), ο Οργανισμός Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης (Ο.Ο.Σ.Α.) αλλά και από την Ευρωπαϊκή Ένωση στο πλαίσιο των οποίων τα κράτη έχουν συνάψει συμβάσεις με στόχο την εναρμόνιση των μεθόδων δράσης τους. Στη συνέχεια, ενδεικτικά γίνεται αναφορά στη Διεθνή Διαφάνεια και στον Οργανισμό Καταπολέμησης της Απάτης (OLAF) της Ευρωπαϊκής Ένωσης.

Διεθνής Διαφάνεια

Η Διεθνής Διαφάνεια³² είναι μια διεθνής Μη Κυβερνητική Οργάνωση που αγωνίζεται ενάντια στη διαφθορά. Η έδρα της είναι στο Βερολίνο. Ιδρύθηκε το 1993 από διακεκριμένες προσωπικότητες με παγκόσμια αναγνώριση. Διοικείται από ένα Εκτελεστικό γραφείο και ένα Συμβουλευτικό Συμβούλιο. Απαρτίζεται από 90 και πλέον εθνικά τμήματα. Όλα είναι αυτοδιοικούμενα, και διέπονται από τους εθνικούς τους νόμους περί σωματείων. Είναι σύμβουλος πολλών Διεθνών Οργανισμών σε θέματα διαφθοράς.

Σκοποί της Διεθνούς Διαφάνειας είναι:

- Η καταπολέμηση της διαφθοράς με συστηματική εφαρμογή νέων θεσμών που θα ενθαρρύνουν χρηστή διακυβέρνηση με διαφανείς μεθόδους.
- Η Διεθνής Διαφάνεια πιστεύει ότι με συστηματική δουλειά και επιμονή μπορεί να πείσει τις Κυβερνήσεις να βελτιώσουν τους θεσμούς και με την επιβολή της διαφάνειας να παταχθεί η διαφθορά. Αγωνίζεται να ευαισθητοποιήσει τους πολίτες και να πείσει τις Κυβερνήσεις να λαμβάνουν και να εφαρμόζουν τα κατάλληλα μέτρα.
- Επιδιώκεται η ευαισθητοποίηση των πολιτών στους κινδύνους που προέρχονται από τη διαφθορά και τους κάνει να συνειδητοποιήσουν ότι η διαφθορά υπονομεύει τη δημοκρατία, την κοινωνική δικαιοσύνη και την αλληλεγγύη, καθώς και την λειτουργία της ελεύθερης αγοράς.
- Η επαγγελματική αδιαφορία απέναντι σε θέματα αδιαφάνειας και λειτουργίας των θεσμών καλλιεργεί, δικαίως, την αντίληψη στην κοινή γνώμη της ανοχής στην

³¹ Βλ. Έκθεση της Επιτροπής του Ινστιτούτου Τοπικής Αυτοδιοίκησης, 2006, "Οι έλεγχοι στους ΟΤΑ, προτάσεις για τον εξορθολογισμό και την αποτελεσματικότητα του συστήματος", σελ.17- 18, www.ita.org.gr

³² Βλ. <http://www.transparency.gr>

διαφθορά και τη σήψη. Στόχος της οργάνωσης είναι να αγωνισθεί για την αποκατάσταση των θεσμών και την καταπολέμηση της διαφθοράς.

- Υπογραμμίζει την ανάγκη συνεργασίας σε Διεθνές επίπεδο αλλά αποδέχεται και την ανάγκη ειδικών μέτρων σε κάθε χώρα.

Αξίζει να σημειωθεί ότι, σύμφωνα με την ετήσια έκθεση της Διεθνούς Διαφάνειας, η **Ελλάδα** είναι η δεύτερη πιο διεφθαρμένη χώρα στην Ευρωπαϊκή Ένωση μετά την Πολωνία και 54η σε σύνολο 163 χωρών. Στην κορυφή των πλέον διαφανών χωρών βρίσκονται η Φιλανδία, η Ισλανδία και η Νέα Ζηλανδία ενώ στον αντίποδα βρίσκονται η Αιτή, η Μιανμάρ και το Ιράκ. Σύμφωνα με το συμπέρασμα του ελληνικού τμήματος της Διεθνούς Διαφάνειας, «επισημαίνεται ακόμη μία φορά η έλλειψη διατάξεων οι οποίες υποστηρίζουν τη διαφάνεια στο δημόσιο βίο και διευκολύνουν την άσκηση του ελέγχου της εξουσίας, με στόχο καλύτερη αποτελεσματικότητα και δικαιότερη δημόσια διοίκηση»³³.

Σύμφωνα με πρόσφατη έκθεση της Διεθνούς Διαφάνειας, η πλειονότητα του κόσμου σε σχεδόν όλες τις χώρες της Νοτιοανατολικής Ευρώπης θεωρεί το δικαστικό και το νομικό σύστημα διεφθαρμένο. Στην περιοχή της Νοτιοανατολικής Ευρώπης, το ποσοστό πολιτών που χαρακτηρίζει το δικαστικό και νομικό σύστημα της χώρας του διεφθαρμένο κυμαίνεται από 54% στην Ελλάδα και λίγο περισσότερο από 80% στην ΠΓΔΜ, η οποία είναι 4η στον κατάλογο. Περίπου το 78% των Κροατών θεωρεί το δικαστικό σύστημα της χώρας διεφθαρμένο, ταξινομώντας τη χώρα 7η στον κατάλογο. Η Βουλγαρία βρίσκεται στην 9η θέση, η Τουρκία στη 16η και η Αλβανία στην 26η. Στη συνέχεια ακολουθεί η Ρουμανία, μετά η Σερβία στην 29η θέση και η Ελλάδα στην 31η. Στην περιοχή όπου διεξήχθη η έρευνα, το Κοσσυφοπέδιο αποτελεί τη μοναδική επικράτεια με λιγότερο από 50% των ερωτηθέντων να έχει χαρακτηρίσει το δικαστικό και νομικό σύστημά της χώρας διεφθαρμένο³⁴.

Οργανισμός Καταπολέμησης της Απάτης (OLAF)

Προκειμένου να ενισχυθεί η καταπολέμηση της απάτης, η Ευρωπαϊκή Επιτροπή συνέστησε την Ευρωπαϊκή Υπηρεσία Καταπολέμησης της Απάτης (OLAF) με την απόφασή της 1999/352/EK, ΕΚΑΧ της 28ης Απριλίου 1999.

Αποστολή της Ευρωπαϊκής Υπηρεσίας Καταπολέμησης της Απάτης (OLAF)³⁵ είναι η προστασία των οικονομικών συμφερόντων της Ευρωπαϊκής Ένωσης, η καταπολέμηση της απάτης, της διαφθοράς και κάθε άλλης παράτυπης δραστηριότητας, συμπεριλαμβανομένων των παραπτώματων εντός των ευρωπαϊκών οργάνων. Επιδιώκοντας την εκπλήρωση της

³³ Βλ. 'Κατρακυλά η Ελλάδα στην κατάταξη της λίστας της Διεθνούς Διαφάνειας κατά της διαφθοράς', 06/11/06, <http://stocks.pathfinder.gr/news/229541.html>

³⁴ 'Έκθεση της Διεθνούς διαφάνειας υπονομεύει τα δικαστικά συστήματα σε παγκόσμιο επίπεδο' Southeast European news (Nine o'Clock - 25/05/07, Διεθνής Διαφάνεια, RFE/RL, BBC, Balkan Investigative Reporting Network, Πρακτορείο Ειδήσεων Σόφιας, Javno.hr, Hotnews.ro - 24/05/07)

³⁵ Βλ. http://ec.europa.eu/anti_fraud/index_el.html

αποστολής της με τρόπο υπεύθυνο, διαφανή και αποδοτικό από πλευράς κόστους, η OLAF αποβλέπει στην παροχή ποιοτικών υπηρεσιών στους πολίτες της Ευρώπης.

Μέθοδοι: Η OLAF εκπληρώνει την αποστολή της διεξάγοντας, με πλήρη ανεξαρτησία, εσωτερικές και εξωτερικές έρευνες. Επίσης, οργανώνει τη στενή και τακτική συνεργασία μεταξύ των αρμοδίων αρχών των κρατών μελών αποσκοπώντας στο συντονισμό των δραστηριοτήτων τους. Η OLAF παρέχει στα κράτη μέλη την απαιτούμενη στήριξη και τεχνογνωσία βοηθώντας τα στις δραστηριότητές τους για την καταπολέμηση της απάτης. Συμβάλλει επίσης στη χάραξη της στρατηγικής της Ευρωπαϊκής Ένωσης στον τομέα της καταπολέμησης της απάτης και αναλαμβάνει τις απαιτούμενες πρωτοβουλίες για την ενίσχυση της σχετικής νομοθεσίας.

Αρχές: Οι δραστηριότητες της OLAF διεξάγονται με ακεραιότητα, αμεροληψία, επαγγελματισμό με γνώμονα το σεβασμό των δικαιωμάτων και των ελευθεριών των ατόμων, ενώ επιδιώκεται να είναι πλήρως συμβατές με τις νομοθετικές ρυθμίσεις

Greco

Η ομάδα κρατών κατά της διαφθοράς (GRECO - Group of States against Corruption) ιδρύθηκε το 1999 από το Συμβούλιο της Ευρώπης για να παρακολουθεί τη συμμόρφωση των κρατών με τα πρότυπα κατά της διαφθοράς του οργανισμού. Αντικειμενικός στόχος της GRECO είναι να βελτιώσει την ικανότητα των μελών της στην καταπολέμηση της διαφθοράς με την παρακολούθηση της συμμόρφωσης τους με τα πρότυπα κατά της διαφθοράς του Συμβουλίου της Ευρώπης, μέσω μίας δυναμικής διαδικασίας αμοιβαίας αξιολόγησης και πίεσης³⁶. Πιο συγκεκριμένα, η GRECO παρακολουθεί την υλοποίηση των είκοσι Αρχών του Συμβουλίου της Ευρώπης (*Απόφαση (97) 24 του Συμβουλίου της Ευρώπης, 101^η Συνεδρίαση της Επιτροπής των Υπουργών*) και την εφαρμογή των διεθνών συμβάσεων, συστάσεων και οδηγιών, στο πλαίσιο του Προγράμματος Δράσης κατά της Διαφθοράς, που υιοθετήθηκε το Νοέμβριο του 1996 από την Επιτροπή των Υπουργών του Συμβουλίου της Ευρώπης³⁷.

Η GRECO αποτελεί έναν ευέλικτο και αποτελεσματικό μηχανισμό που εκτιμά, μέσω εκθέσεων αξιολόγησης, το κατά πόσο τα κράτη - μέλη λαμβάνουν τα επιβαλλόμενα μέτρα για την αντιμετώπιση της διαφθοράς. Πέρα από αυτό προτείνονται όμως και συγκεκριμένα μέτρα που κρίνεται ότι θα συμβάλουν θετικά στην πρόληψη και στην καταστολή της διαφθοράς, με γνώμονα τις συγκεκριμένες ιδιαιτερότητες και παραδόσεις του κάθε κράτους. Τίθεται δε προθεσμία μέσα στην οποία το κάθε κράτος που ελέγχεται θα πρέπει να εφαρμόσει τις συστάσεις που έχουν γίνει. Μετά την παρέλευση της προθεσμίας αυτής ακολουθεί δεύτερος

³⁶ Βλ. http://www.coe.int/t/dg1/greco/general/about_en.asp

³⁷ Μπέσιλα – Μακρίδη Ελ., 2006, "Ο έλεγχος της διοίκησης", Εκδ.Σάκκουλα, Τόμος II, σελ.35-36

γύρος αξιολόγησης, ώστε να εκτιμηθεί ο βαθμός συμμόρφωσης του κράτους- μέλους στις σχετικές συστάσεις και παρατηρήσεις³⁸.

Επί παραδείγματι, η Έκθεση Αξιολόγησης της GRECO για την Ελλάδα, στο πλαίσιο του πρώτου κύκλου αξιολόγησης, υιοθετήθηκε στις 13-17 Μαΐου 2002 και περιλαμβάνει ενδιαφέρουσες συστάσεις και προτάσεις, προκειμένου να καταστεί αποτελεσματικότερο το ελληνικό πρόγραμμα δράσης κατά της διαφθοράς τόσο στο προληπτικό όσο και στο κατασταλακτικό πεδίο. Από τις συστάσεις αυτές αναφερόμαστε ειδικότερα σε τρεις:

α) Παρατηρείται ότι στην Ελλάδα δεν υπάρχουν επαρκή στατιστικά στοιχεία για τη μελέτη του φαινομένου της διαφθοράς. Κατά συνέπεια δε μπορεί να διαμορφωθεί μία πραγματική εικόνα του προβλήματος, γεγονός που επηρεάζει τη μελέτη του και την αποτελεσματική αντιμετώπισή του. Για το λόγο αυτό συστήνεται συστηματική συλλογή πληροφοριών για τα φαινόμενα, τις μορφές και τις αιτίες της διαφθοράς, ιδίως σε συσχετισμό με την υψηλή οικονομική εγκληματικότητα.

β) Βασικός παράγοντας που συμβάλλει στη δημιουργία διαφθοράς στην Ελλάδα και εμποδίζει την αποτελεσματική αντιμετώπισή της είναι η πολυνομία και η γραφειοκρατική διοίκηση. Για το λόγο αυτό η GRECO συστήνει τη μελέτη μεθόδων, με τις οποίες θα απλοποιηθεί η νομοθεσία, κυρίως σε ευαίσθητους τομείς της δημόσιας διοίκησης, όπως είναι οι προμήθειες του δημοσίου ή οι προσλήψεις, και θα εκσυγχρονιστούν οι διοικητικές διαδικασίες. Η επιστημονική ανάλυση και η έρευνα του φαινομένου της διαφθοράς, όπως και η απλοποίηση της νομοθεσίας και των διοικητικών διαδικασιών με την άμεση λήψη μέτρων κατά της γραφειοκρατίας και της κακοδιοίκησης, θα λειτουργήσουν σε προληπτικό επίπεδο μειώνοντας τις ευκαιρίες ανάπτυξης παρομοίων φαινομένων.

γ) Η δημιουργία του θεσμού του Γενικού Επιθεωρητή Δημόσιας Διοίκησης εντάσσεται στη σύσταση της GRECO για την ίδρυση ενός ειδικού ελεγκτικού σώματος, με επαρκή νομιμοποίηση και εξουσία, ώστε να μπορεί να εποπτεύει την υλοποίηση του εθνικού στρατηγικού προγράμματος δράσης κατά της διαφθοράς και να συντονίζει τη δράση των επιμέρους μηχανισμών του.

Συμπερασματικά, η διαφθορά αναπτύσσεται σε όλους τους τομείς της κοινωνίας και επιφέρει πέρα από πολιτικό κόστος, κοινωνικό, αφού αντιστρατεύεται την ισονομία και την αξιοκρατία, αλλά και οικονομικό το οποίο μετακυλύεται στους νομοταγείς πολίτες. Πράγματι οι πρακτικές διαφθοράς δεν προσιδιάζουν σε μία σύγχρονη δημοκρατική κοινωνία στο κράτος δικαίου όσο και στο θεμελιώδες δικαίωμα ίσης μεταχείρισης και πρέπει να καταπολεμηθούν σθεναρά. Η εμπειρία έχει δείξει ότι όσο περισσότερο διαφανής και ανοικτή

³⁸ Ρακιτζής Λ. (19/10/2005) Πρακτικά συνεδρίου: Εργαστήριο συνεχιζόμενης κατάρτισης Επιθεωρητών Δημόσιας Διοίκησης'', σελ.250 www.gedd.gr

είναι μια δημόσια διοίκηση τόσο λιγότερο είναι εκτεθειμένη στους κινδύνους που συνδέονται με τη διαφθορά. Μια ανοικτή και διαφανής δημόσια διοίκηση δεν επιθυμεί να υποκρύψει και να συνυπάρξει με πρακτικές διαφθοράς αλλά τουναντίον αναγνωρίζει ότι πρέπει να λογοδοτεί για τις πράξεις της³⁹.

Λαμβάνοντας υπόψη τις διάφορες μετρήσεις του ποσοστού διαφθοράς καθώς και τα σκάνδαλα που καθημερινά αναδύονται στον δημόσιο τομέα, το ελεγκτικό επάγγελμα είναι τώρα στην πρώτη γραμμή των ρυθμιστών της δημόσιας διοίκησης. Μέσα σε αυτό το πλαίσιο, τα ερωτήματα που γεννιούνται είναι κατά πόσο μπορούν οι ελεγκτικοί μηχανισμοί να είναι αξιόπιστοι, πως μπορεί να αποκατασταθεί η δημόσια εμπιστοσύνη στους ελεγκτικούς μηχανισμούς μίας κυβέρνησης καθώς και τι διαβεβαιώσεις προσδοκούν οι πολίτες ότι θα τους παρέχουν οι ελεγκτές⁴⁰. Η καταπολέμηση του φαινομένου πρέπει να περιλαμβάνεται σε ένα καθολικό πρόγραμμα συνεχούς βελτίωσης της διαφάνειας και της λογοδοσίας της Δημόσιας Διοίκησης κατά την ενάσκηση των καθηκόντων της με βασικό στόχο την εξυπηρέτηση του πολίτη⁴¹. Κατά συνέπεια, η υιοθέτηση αποτελεσματικών κανονισμών ελεγκτικής είναι κρίσιμες για την προστασία του δημόσιου συμφέροντος⁴².

2.3 Ο Ρόλος του Εσωτερικού Ελέγχου στην Δημόσια Διοίκηση

2.3.1 Γενικά

Ο δημόσιος τομέας αντιπροσωπεύει μία σχέση εντολέα και εντολοδόχου (principal – agent). Οι δημόσιοι υπάλληλοι - που ενεργούν ως εντολοδόχοι – πρέπει περιοδικά να λογοδοτούν στην αρχή για τη χρήση και τη διαχείριση των πόρων και του βαθμού κατά τον οποίο οι δημόσιοι στόχοι έχουν επιτευχθεί. Μία αποτελεσματική ελεγκτική πρακτική περιορίζει τους εγγενείς κινδύνους στη σχέση εντολέα εντολοδόχου. Ο εντολέας βασίζεται στον ελεγκτή για να του παρέχει μία ανεξάρτητη, αντικειμενική εκτίμηση της ακρίβειας της λογιστικής απεικόνισης των οικονομικών στοιχείων του εντολοδόχου και για να υποβάλλει έκθεση σχετικά με το εάν ο εντολοδόχος χρησιμοποιεί τους πόρους σύμφωνα με τις επιθυμίες του εντολέα. Επομένως, επιτακτική είναι η ανάγκη για ένα τρίτο πρόσωπο, για να βεβαιώσει

³⁹ Βλ. Ομιλία του Ευρωπαϊού Διαμεσολαβητή, καθηγητή Νικηφόρου Διαμαντούρου, στο Ελληνικό Τμήμα της Διεθνούς Διαφάνειας, "Ο Ευρωπαίος Διαμεσολαβητής ως προαγωγός της διαφάνειας και αρωγός στον αγώνα κατά της διαφθοράς", 2005, <http://www.ombudsman.europa.eu/speeches/el/2005-05-18.htm>

⁴⁰ Rezaee Z, "Restoring public trust in the accounting profession by developing anti-fraud education, programs and auditing", *Managerial Auditing Journal*, Vol.19 No.1, 2004 pp.135

⁴¹ "Ηλεκτρονική Διακυβέρνηση κατά της διαφθοράς και της Κακοδιοίκησης", 29 Ιουνίου 2006, www.gedd.gr

⁴² Sylph J, "Transparency and audit regulation", *Technical Director International Federation of Accountants Fédération des Experts Comptables Méditerranéens Conference Istanbul, Turkey – December 13, 2005*, p.2

την αξιοπιστία της χρηματοοικονομικής έκθεσης, των αποτελεσμάτων της απόδοσης, της συμμόρφωσης, και άλλων μέτρων τα οποία προκύπτουν από διάφορους εγγενείς παράγοντες στη σχέση εντολέα – εντολοδόχου⁴³.

Οι Carhill και Kincaid (1989), προτείνουν δύο αιτίες για τις διαφορές ανάμεσα στον εσωτερικό έλεγχο στον ιδιωτικό και το δημόσιο τομέα. Πρώτον, οι υπηρεσίες του δημόσιου τομέα λειτουργούν σε ένα άκαμπτο πλαίσιο όπου οι δραστηριότητες εξουσιοδοτούνται από τη νομοθεσία. Δεύτερον, ο δημόσιος τομέας είναι προσανατολισμένος στην υπηρεσία, συνεπώς προσδίδει χαμηλότερη προτεραιότητα στους παράγοντες του κόστους και τα ζητήματα που έχουν σχέση με την κερδοφορία. Εξαιτίας αυτού, υποστηρίζεται ότι οι δραστηριότητες του εσωτερικού ελέγχου στον δημόσιο τομέα είναι ανάγκη να είναι ενός πολύ ευρύτερου πεδίου από τον ιδιωτικό τομέα⁴⁴.

Η Goodwin (2004), ερεύνησε τις ομοιότητες και διαφορές ανάμεσα στον εσωτερικό έλεγχο στο δημόσιο και ιδιωτικό τομέα. Η μελέτη βασίζεται σε μία έρευνα που αφορά στους διευθυντές εσωτερικού ελέγχου σε οργανισμούς στη Νέα Ζηλανδία και την Αυστραλία. Τα αποτελέσματα δείχνουν ότι υπάρχουν διαφορές στο κύρος (organizational status) με τους εσωτερικούς ελεγκτές του δημόσιου τομέα να αναφέρονται σε υψηλότερο επίπεδο στον οργανισμό. Παρόλο που και στους δύο τομείς παρόμοιο μέγεθος της ελεγκτικής εργασίας ανατίθεται σε τρίτους, στον δημόσιο τομέα οι οργανισμοί είναι πιο πιθανόν από αυτούς του ιδιωτικού να αναθέσουν σε εξωτερικούς ελεγκτές την ελεγκτική εργασία. Υπάρχει μικρή διαφορά ανάμεσα στις δραστηριότητες του εσωτερικού ελέγχου και στις συναλλαγές με τους εξωτερικούς ελεγκτές και στους δύο τομείς. Παρόλα αυτά ο εσωτερικός έλεγχος στον ιδιωτικό τομέα θεωρείται ότι οδηγεί σε μεγαλύτερο περιορισμό των αμοιβών των εξωτερικών ελεγκτών σε σχέση με τον δημόσιο τομέα⁴⁵.

Η πιο σημαντική πλευρά του ελέγχου στον δημόσιο τομέα, που τον διαχωρίζει από τον ιδιωτικό τομέα είναι η ιδέα του **value-for-money (VFM)**, η οποία συχνά εκφράζεται με : την οικονομία, την αποδοτικότητα και την αποτελεσματικότητα (τα τρία “Ες”: economy, efficiency, effectiveness)⁴⁶.

Ο Malan (1991) αναφέρεται σε δύο τύπους ελέγχου που σχετίζονται με το δημόσιο τομέα: οι οικονομικοί/ διαχειριστικοί έλεγχοι (**financial-related audits**) και οι έλεγχοι απόδοσης (**performance audits**). Οι οικονομικοί έλεγχοι εξετάζουν το βαθμό στον οποίο οι πόροι του δημοσίου χρησιμοποιούνται από τον οργανισμό για να επιτύχει τους

⁴³ “The role of auditing in the Public Sector governance” November 2006, pp.10, *The Institute of Internal Auditing*, www.theiia.org

⁴⁴ Carhill, K.M. και Kincaid, J.K. (1989), “Applying the standards in governmental internal auditing”, *The Internal Auditor*, Vol. 46 No. 5, pp 50-5

⁴⁵ Goodwin J. (2004), “A comparison of internal audit in the private and public sectors” *Managerial Auditing Journal*” Vol. 19 No. 5, pp 640

⁴⁶ Lapsley I. (1988), “Research in Public Sector Accounting: An Appraisal”, *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Volume 1, Number 1, 1988, pp. 30

αντικειμενικούς στόχους του. Υπό την μορφή αυτή επεκτείνονται πέρα από τη φυσική λειτουργία πιστοποίησης του ελέγχου. Οι έλεγχοι απόδοσης (ή value-for-money audits) επικεντρώνονται κυρίως στο εάν οι δημόσιοι πόροι χρησιμοποιούνται αποδοτικά και αποτελεσματικά, με ένα αντικειμενικό στόχο την αναγνώριση και μείωση της σπατάλης⁴⁷. Ο Coupland (1993) υποστηρίζει ότι αυτός ο τύπος ελέγχου έχει καταλήξει στην υιοθέτηση μιας πιο εξελιγμένης προσέγγισης της εργασίας του εσωτερικού ελέγχου, απαιτώντας οι εσωτερικοί ελεγκτές στον δημόσιο τομέα να διευρύνουν τις ικανότητες και τις τεχνικές που χρησιμοποιούν⁴⁸.

Παράλληλα, οι Hawkes και Adams (1994)⁴⁹ θεωρούν ότι οι θεμελιώδεις αρχές που εφαρμόζονται στην πράξη από τον εσωτερικό έλεγχο δεν είναι συμβατές με το περιβάλλον της Διοίκησης Ολικής Ποιότητας (TQM, Total Quality Management). Για παράδειγμα, η εκχώρηση αρμοδιοτήτων/ εξουσιοδοτήσεων στους υπαλλήλους (people empowerment) προϋποθέτει την άμεση και σε βάθος αντιμετώπιση του ενδεχόμενου προβλήματος από τον ίδιο τον υπάλληλο και όχι μέσω της εκτέλεσης των καθιερωμένων μέτρων ελέγχου (controls) και διαδικασιών. Παρόλα αυτά, οι αλλαγές στις οργανωσιακές κουλτούρες και δομές, που προκαλούν τα συστήματα TQM, επηρεάζουν τη δραστηριότητα του εσωτερικού ελέγχου. Για το λόγο αυτό, προτείνονται ρόλοι που μπορεί να υιοθετήσει ο εσωτερικός έλεγχος σε ένα TQM περιβάλλον, όπως η υιοθέτηση ενός ρόλου πιο συμμετοχικού και υποστηρικτικού στη διαδικασία ολικής ποιότητας (total quality process).

Σε αυτό το πλαίσιο κινούνται και τα αποτελέσματα έρευνας, που διεξήχθη στον δημόσιο τομέα της Μεγάλης Βρετανίας (Hopkins, 1997)⁵⁰ από τη Σχολή Διοίκησης του Λίβερπουλ (Business School of Liverpool). Γενικότερα, παρατηρήθηκε ότι ελεγχόμενοι και ελεγκτές έχουν συνήθως διαφορετική αντίληψη για την ποιότητα των υπηρεσιών του εσωτερικού ελέγχου όσον αφορά σε θέματα ανεξαρτησίας και ακεραιότητας. Για να υπάρξει ομοφωνία απόψεων για τους όρους που διέπουν τον εσωτερικό έλεγχο θα πρέπει ο διευθυντής εσωτερικού ελέγχου να κατανοήσει καλύτερα τον όρο «εσωτερικός έλεγχος» και στη συνέχεια να εκπαιδεύσει τόσο τους ελεγκτές όσο και τους ελεγχόμενους με στόχο να κατανοήσουν την σύγχρονη αντίληψη του όρου.

Επιπλέον, σε έρευνα που διεξήχθη από το Βελγικό Ινστιτούτο Δημόσιας Διοίκησης⁵¹ (2006) σε έξι χώρες μέλη του Ο.Ο.Σ.Α. (Αυστραλία, Καναδά, Ολλανδία, Σουηδία, Μεγάλη

⁴⁷ Malan, R.M. (1991), "Internal auditing in government", *The Internal Auditor* Vol.48, No. 3, pp 90-5

⁴⁸ Coupland D. (1993), "The internal auditor's role in public service orientation" *Managerial Auditing Journal* Vol. 8 No. 3, pp 3-13

⁴⁹ Hawkes L.C. Adams M.B., (1994), "Total Quality Management: Implications for Internal Audit" *Managerial Auditing Journal*, Volume 9, Number 4, 1994, pp. 11-18

⁵⁰ Hopkins R.N., (1997), "The nature of audit quality - a conflict of paradigms? An empirical study of internal audit quality throughout the United Kingdom Public Sector", *International Journal of Auditing*, Volume 1, Issue 2, p.145

⁵¹ Sterck, Miekatrien; Bouckaert, Geert, (2006), "The International Audit Trends in the public sector" *The Internal Auditor* v.63 no. 4 p.49,53

Βρετανία, και οι Ηνωμένες Πολιτείες) διαπιστώθηκαν ομοιότητες στις εντολές του εσωτερικού ελέγχου, στα είδη των υπηρεσιών που παρέχονται από τον εσωτερικό έλεγχο, στην οργανωτική δομή του και στις προκλήσεις του ανθρώπινου δυναμικού, ενώ υποστηρίχθηκε ότι η σύγχρονη ελεγκτική και τα συστήματα ελέγχου πρέπει να εστιάζουν, πέρα από την συμμόρφωση με τους νόμους και τους κανονισμούς, στους ελέγχους σε όρους αποτελεσμάτων καθώς και στους κινδύνους που μπορεί να απειλήσουν την επίτευξή τους.

Απ' την άλλη πλευρά, σε κάθε σύγχρονη οργάνωση, η Διοίκηση έχει την ευθύνη για τη δημιουργία και τη διασφάλιση των συνθηκών εκείνων οι οποίες θα προωθήσουν την επίτευξη των αρχικά τεθέντων στόχων και σκοπών. Προκειμένου να διασφαλισθεί η επιβίωση ενός Οργανισμού η Διοίκηση αναλαμβάνει συγκεκριμένες υποχρεώσεις και σημαντικούς επιχειρησιακούς κινδύνους. Εκ του γεγονότος της ανάληψης τέτοιων κινδύνων επιβάλλεται σε μια ορθολογιστική Διοίκηση να έχει τις εξής δυνατότητες⁵²:

1. τη δυνατότητα αξιολόγησης της διαχείρισης των κινδύνων που αναλαμβάνει
2. Τη δυνατότητα εποπτείας, ανάλυσης και βελτίωσης όλων των λειτουργιών των υποσυστημάτων των Οργανισμών
3. Τη δυνατότητα της ασφαλούς επιβεβαίωσης ότι όλα τα υποσυστήματα λειτουργούν σύμφωνα με τους νόμους και τους εσωτερικούς κανονισμούς
4. Τη δυνατότητα ασφαλούς επιβεβαίωσης ότι προπάντων προστατεύονται τα περιουσιακά στοιχεία του Οργανισμού από σπατάλη, καταδολίευση ή μη αποτελεσματική χρήση.

Συνεπώς, αυτή η αναγκαιότητα της ασφαλούς πληροφόρησης, επιβάλλει την ύπαρξη και λειτουργία ενός επαρκούς συστήματος εσωτερικού ελέγχου του Οργανισμού, το μάρφωμα εκείνο που θα λείπει την αλήθεια στην διοίκηση.

Ειδικότερα, για να προστατεύσει το δημόσιο συμφέρον και προκειμένου να διασφαλιστούν οι αρχές καλής διακυβέρνησης που είναι κρίσιμες στην δημόσια διοίκηση, κάθε κυβέρνηση απαιτεί από τις ανεξάρτητες ελεγκτικές δραστηριότητες να **παρέχουν μια σειρά από υπηρεσίες διαβεβαίωσης και γνωμοδοτικές υπηρεσίες**, είτε μέσω της χρήσης των υπηρεσιών εσωτερικού είτε εξωτερικού ελέγχου, είτε έναν συνδυασμό των δύο. Ο έλεγχος στον δημόσιο τομέα⁵³ **προσθέτει αξία** όχι απλά με την ανάλυση και αναφορά για το τι συνέβη μετά το συμβάν, αλλά και με την ύπαρξη προνοητικότητας και την διάδοση της ορθής πρακτικής. Με τους εσωτερικούς ελεγκτές να εργάζονται σε δημόσιες υπηρεσίες προωθείται η καλύτερη διοίκηση και λήψη αποφάσεων, καθώς και μια αποτελεσματική χρήση των πόρων των φορολογουμένων.

⁵² Ντινάκη Φ. Πρακτικά συνεδρίου: Εργαστήριο συνεχιζόμενης κατάρτισης Επιθεωρητών Δημόσιας Διοίκησης', 20/10/2005, σελ.205

⁵³ The principles of public Audit – a statement by the Public Audit Forum, <http://www.public-audit-forum.gov.uk/popa.htm>

Οι ελεγκτές της δημόσιας διοίκησης έχουν σημαντικό ρόλο στην αποτελεσματική διακυβέρνηση του δημόσιου τομέα. Επειδή οι κυβερνήσεις σε όλο τον κόσμο είναι δομημένες με διαφορετικό τρόπο – με διαφορετικές και επικαλυπτόμενες εξουσιοδοτήσεις και αρμοδιότητες – κανένα μοντέλο διακυβέρνησης δεν εφαρμόζεται στους οργανισμούς του δημόσιου τομέα. Εντούτοις, ορισμένες αρχές διακυβέρνησης είναι κοινές στο δημόσιο τομέα. Οι κοινές αρχές της εταιρικής διακυβέρνησης ενσωματώνουν τις πολιτικές, τις διαδικασίες και τις δομές που χρησιμοποιούνται από έναν οργανισμό για να κατευθύνουν και να ελέγχουν τις δραστηριότητες της, για να επιτύχουν τους στόχους της, και να **προστατέψουν τα συμφέροντα των αντικρουόμενων ομάδων που έχουν έννομα συμφέροντα**, κατά ένα ηθικό τρόπο⁵⁴.

Ο Diamond (2002)⁵⁵ μελετώντας τον εσωτερικό έλεγχο σε χώρες μέλη του Οργανισμού Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης (Ο.Ο.Σ.Α.) αλλά και σε άλλες χώρες, κατέληξε ότι διεθνώς υπάρχουν διαφορετικά μοντέλα εσωτερικού ελέγχου, ενώ κατά τη θέσπιση των μέτρων θα πρέπει να ληφθούν υπόψη οι διαφορετικές πρακτικές της ελεγκτικής διαδικασίας και οι διαφορετικές θεσμικές δομές για να ενισχυθεί ο εσωτερικός έλεγχος στις αναπτυσσόμενες και μεταβατικές χώρες.

Στις υπηρεσίες του δημοσίου τομέα προβλέπεται η τήρηση των θεσμοθετημένων κανόνων και διαδικασιών που αποτελούν πολύ περιοριστικό πλαίσιο για τις δημόσιες οργανώσεις, οι οποίες εξ ορισμού δεν μπορούν να έχουν την ευελιξία και την προσαρμοστικότητα των ιδιωτικών οργανώσεων. Η ελευθερία των κινήσεων εδώ είναι πολύ μικρή. Δεν ενδιαφέρει μόνο το αποτέλεσμα, όπως στον ιδιωτικό τομέα, αλλά ενδιαφέρει και ο τρόπος παραγωγής του αποτελέσματος, δηλαδή ο σεβασμός ορισμένων διαδικαστικών αρχών και προδιαγραφών. Η λειτουργία επίσης της Δημόσιας Διοίκησης, προκειμένου να διασφαλισθεί ο δημοκρατικός έλεγχος της Διοίκησης και να αποφευχθεί η αυθαιρεσία στην άσκηση της εξουσίας, υπάγεται σε μια σειρά **περιορισμών**⁵⁶, όπως:

- Νομικοί περιορισμοί, (αρχή της νομιμότητας, δικαιώματα και εγγυήσεις, διαφάνεια, έλεγχος).
- Πολιτικοί περιορισμοί (νομιμοποίηση, υποταγή στην πολιτική ηγεσία και την κυβερνητική πολιτική).
- Οικονομικοί περιορισμοί (δημόσιο λογιστικό, τρόπος διαχείρισης των δημοσίων πόρων)
- Τεχνικοί περιορισμοί, (οργάνωση της Δημόσιας Διοίκησης, τρόπος λειτουργίας και δράσης του δημοσίου τομέα).

⁵⁴ “The role of auditing in the Public Sector governance” November 2006, pp.6, *The Institute of Internal Auditing*, www.theiia.org

⁵⁵ Diamond J. (2002), “The role of Internal Audit in Government financial management : An international perspective”, *International Monetary Fund, IMF Working Papers* 02/94 2002 36 p

⁵⁶ Ντινάκη Φ. Πρακτικά συνεδρίου: Εργαστήριο συνεχιζόμενης κατάρτισης Επιθεωρητών Δημόσιας Διοίκησης’, 20/10/2005, σελ.207

Στο πλαίσιο αυτό και με την επίγνωση των ανωτέρω περιορισμών της δράσης της Δημόσιας Διοίκησης είναι εφικτή αν όχι επιβεβλημένη η ύπαρξη συστημάτων εσωτερικού ελέγχου στις δημόσιες οργανώσεις για την προάσπιση της νομιμότητας και της διαφάνειας της δράσης της δημόσιας διοίκησης. Πράγματι, οι πολίτες έχουν δικαίωμα να γνωρίζουν ότι τα χρήματά τους ξοδεύονται οικονομικά, αποδοτικά και αποτελεσματικά, και ότι σαν καταναλωτές των δημοσίων υπηρεσιών έχουν το δικαίωμα να ελέγχουν και να απαιτούν τα απαραίτητα πρότυπα της απόδοσης (standards of performance), όπως αυτά ενσωματώνονται στις Χάρτες Πολιτών (Lewis, 1993)⁵⁷.

Μια ενδιαφέρουσα προσέγγιση ενός συστήματος ελέγχου (**audit system**) στη δημόσια διοίκηση είναι αυτό που εφαρμόζεται στην Κίνα, το οποίο συντίθεται από τρία μέρη: τον κυβερνητικό έλεγχο (government audit), τον εσωτερικό έλεγχο (internal audit), και τον δημόσιο έλεγχο (public audit). Παρόλα αυτά, σε σχέση με το νομικό πλαίσιο του εσωτερικού ελέγχου υπάρχει μια μακροχρόνια διαμάχη στους θεωρητικούς κύκλους. Υπάρχουν οι παρακάτω τρεις θεωρίες : πρώτα η αποκαλούμενη "θεωρία της βάσης" ή "η θεωρία των δύο ποδιών" , η οποία προτείνει ότι ο κυβερνητικός έλεγχος παίζει τον κύριο ρόλο όπως το ένα πόδι και ο εσωτερικός έλεγχος είναι η βάση του κυβερνητικού ελέγχου ως το άλλο πόδι. Δεύτερον, η αποκαλούμενη "θεωρία των δύο φτερών" η οποία καθορίζει τον κυβερνητικό έλεγχο ως το "κεφάλι" , τον εσωτερικό έλεγχο και τον δημόσιο έλεγχο ως "δύο φτερά". Τρίτον, η "θεωρία του συμπληρώματος", η οποία υποστηρίζει ότι ο κυβερνητικός έλεγχος είναι το κύριο μέρος, ο εσωτερικός έλεγχος η βάση και ο δημόσιος έλεγχος το συμπλήρωμα⁵⁸.

Τέλος, σύμφωνα με τους Selim και Yiannakas, (2000)⁵⁹, είναι αδιαμφισβήτητο ότι υπάρχει μια σαφής τάση ανάθεσης σε τρίτους (**outsourcing**) του ό,τι παραδοσιακά θεωρείται εσωτερική διαδικασία και υπηρεσία. Παρόλο που αυτό είναι εμφανές σε πολλές δραστηριότητες ενός οργανισμού, τα αποτελέσματα της έρευνας δείχνουν ότι υπάρχει μεγάλος βαθμός επιφυλακτικότητας όταν πρόκειται για την ανάθεση σε τρίτους της λειτουργίας του εσωτερικού ελέγχου. Απ' την άλλη πλευρά, τα επιχειρήματα⁶⁰ για βελτίωση του κόστους και της απόδοσης των κυβερνητικών υπηρεσιών, μέσω της ανάθεσης σε τρίτους της υπηρεσίας εσωτερικού ελέγχου, τις περισσότερες φορές μπορούν να γίνουν αρκετά πειστικά. Το ερώτημα που γεννάται είναι πως μπορούν τα τμήματα εσωτερικού ελέγχου του

⁵⁷ Power M., "The Audit Society", Oxford University Press, pp.44

⁵⁸ Xiangdong W. (1997) "Development trends and future prospects of internal audit" *Managerial Auditing Journal* Vol. 12 No. 4,5 pp 200

⁵⁹ Selim G., Yiannakas A., (2000), " Outsourcing the Internal Audit Function: A Survey of the UK Public and Private Sectors" *International Journal of Auditing*, Volume 4, Number 3, pp. 213, 225

⁶⁰ Rittenberg L., Covalski M., (2006), "Outsourcing the internal audit function: the British Government experience with market testing", *International Journal of Auditing*, Volume 3, Issue 3 , P.225, 227

δημόσιου τομέα να ανταγωνιστούν τις εκτός οργανισμού υπηρεσίες εσωτερικού ελέγχου. Κατά συνέπεια, η πίεση που ασκείται από την κυβέρνηση για ανάθεση του ελέγχου σε τρίτους έχει ως αποτέλεσμα τα τμήματα εσωτερικού ελέγχου να ανταγωνίζονται τις αντίστοιχες προσφερόμενες ελεγκτικές υπηρεσίες του ιδιωτικού τομέα προκειμένου να διατηρήσουν την λειτουργία αυτή εντός του οργανισμού.

2.3.2 Βασικά στοιχεία αποτελεσματικού εσωτερικού ελέγχου στον δημόσιο τομέα

Ο αποτελεσματικός εσωτερικός έλεγχος στο δημόσιο τομέα ενδυναμώνει τη διακυβέρνηση καθώς δίνει στους πολίτες τη δυνατότητα να θεωρούν την κυβέρνηση υπόλογη (accountable). Οι ελεγκτές επιτελούν ένα σημαντικό έργο στο δημόσιο τομέα για την προώθηση της αξιοπιστίας, δικαιοσύνης και κατάλληλης συμπεριφοράς των δημοσίων υπαλλήλων, ενώ παράλληλα μειώνουν τον κίνδυνο της διαφθοράς. Κατά συνέπεια, είναι σημαντικό οι δραστηριότητες της ελεγκτικής να είναι διαμορφωμένες κατάλληλα και να έχουν μία ευρεία εξουσιοδότηση (mandate) ώστε να επιτύχουν τους στόχους τους. Οι ελεγκτές θα πρέπει να ενεργούν με ακεραιότητα και να προσφέρουν αξιόπιστες υπηρεσίες αν και μέσα με τα οποία επιτυγχάνουν τους στόχους τους ποικίλουν.

Σύμφωνα με το Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών (2006)⁶¹ οι δραστηριότητες ελέγχου στο δημόσιο τομέα απαιτούν:

- **Οργανωτική ανεξαρτησία (organizational independence).** Η ελεγκτική δραστηριότητα θα πρέπει να λειτουργεί ανεξάρτητα από αυτούς που ελέγχει, έτσι ώστε να μην υπάρχουν παρεμβάσεις από την ελεγχόμενη μονάδα. Η οργανωτική ανεξαρτησία παράλληλα με την αντικειμενικότητα συμβάλλει στην ακρίβεια των αποτελεσμάτων της ελεγκτικής διαδικασίας. Δεδομένου ότι οι μορφές ελέγχου στο δημόσιο τομέα ποικίλουν, είναι δύσκολο να καθοριστεί μία ενιαία γραμμή αναφοράς παρόλα αυτά τα επαγγελματικά πρότυπα εσωτερικού ελέγχου παρέχουν καθοδήγηση.
- **Επίσημη εντολή / εξουσιοδότηση (formal mandate).** Το Σύνταγμα, ο καταστατικός χάρτης (charter), ή κάθε άλλο νομικό έγγραφο καθορίζουν τα καθήκοντα και τις εξουσίες της ελεγκτικής εργασίας. Μεταξύ άλλων θεμάτων, αυτό το έγγραφο θα καθορίζει τις διαδικασίες και απαιτήσεις της αναφοράς (reporting) και την υποχρέωση της ελεγχόμενης μονάδας να συνεργαστεί με τον ελεγκτή.
- **Απεριόριστη πρόσβαση (unrestricted access).** Οι έλεγχοι θα πρέπει να διενεργούνται έχοντας πλήρη και απεριόριστη πρόσβαση σε υπαλλήλους, περιουσιακά στοιχεία και αρχεία.

⁶¹ “The role of auditing in the Public Sector governance” November 2006, pp.4, *The Institute of Internal Auditing*, www.theiia.org

- **Επαρκής προϋπολογισμός (sufficient funding).** Η ελεγκτική διαδικασία θα πρέπει να έχει ικανοποιητικό προϋπολογισμό ανάλογο με τις ευθύνες της. Αυτό το σημαντικό στοιχείο δεν θα πρέπει να είναι αρμοδιότητα της ελεγχόμενης μονάδας, καθώς επηρεάζει την ελεγκτική εργασία στη διεκπεραίωση των καθηκόντων της.
- **Ικανή ηγεσία (competent leadership).** Η ηγεσία της ελεγκτικής δραστηριότητας θα πρέπει να είναι σε θέση να στελεχώνει αποτελεσματικά, να διατηρεί και να διαχειρίζεται ένα πολύ καλά καταρτισμένο προσωπικό. Επιπλέον, ο γενικός διευθυντής ελέγχου (chief audit executive) θα πρέπει να παρουσιάζει με σαφήνεια τα αποτελέσματα της ελεγκτικής εργασίας.
- **Ικανό προσωπικό (competent staff).** Η ελεγκτική δραστηριότητα χρειάζεται επαγγελματίες ελεγκτές οι οποίοι πρέπει να διαθέτουν τα κατάλληλα προσόντα και τις ικανότητες, προκειμένου να διενεργούν την πλήρη σειρά ελέγχων που απαιτούνται από τις εντολές. Πρέπει επίσης να συμμορφώνονται με τις διαρκείς εκπαιδευτικές απαιτήσεις που καθιερώνονται από τους σχετικούς επαγγελματικούς οργανισμούς εσωτερικού ελέγχου και τα πρότυπα τους.
- **Υποστήριξη όσων έχουν έννομα συμφέροντα (stakeholders support).** Η νομιμότητα της ελεγκτικής δραστηριότητας και η αποστολή της θα πρέπει να γίνεται κατανοητή καθώς και να υποστηρίζεται από μία ευρεία σειρά εκλεγμένων και διορισμένων κυβερνητικών υπαλλήλων, τα μέσα ενημέρωσης και εμπλεκόμενους πολίτες.
- **Επαγγελματικά πρότυπα ελεγκτικής (Professional audit standards).** Τα επαγγελματικά πρότυπα ελέγχου υποστηρίζουν την εφαρμογή των προηγούμενων στοιχείων και παρέχουν ένα πλαίσιο διασφάλισης συστηματικής, αντικειμενικής και βασιζόμενης σε στοιχεία ελεγκτικής εργασίας. Καθώς πολλές κυβερνήσεις έχουν υιοθετήσει τα πρότυπα εσωτερικού έλεγχου, είτε ως απαίτηση είτε ως καθοδήγηση για τους διευθυντές του δημοσίου τομέα, η ελεγκτική εργασία θα πρέπει να διεξάγεται σύμφωνα με τα αναγνωρισμένα πρότυπα.

Συμπερασματικά⁶², επειδή η ελεγκτική είναι το κλειδί στην καλή διακυβέρνηση του δημοσίου είναι σημαντικό να διατηρηθεί μία κατάλληλη διαρθρωτική δομή με ευρεία εντολή ώστε να επιτευχθούν οι στόχοι διακυβέρνησης του οργανισμού. Με αυτό τον τρόπο θα μπορέσει να ανταποκριθεί στο πλήρες πεδίο των δραστηριοτήτων της κυβέρνησης ή της κυβερνητικής μονάδας. Τέλος, η κυβερνητική ελεγκτική ενδυναμώνει τη διοίκηση του δημοσίου με το να διασφαλίζει την υποχρέωση για λογοδοσία και με το να προστατεύει τις κύριες αξίες της κυβέρνησης δίνοντας τη διαβεβαίωση ότι οι διευθυντές και οι δημόσιοι υπάλληλοι διευθετούν τις υποθέσεις του δημοσίου με διαφάνεια και αξιοκρατία, ισότητα και

⁶² “The role of auditing in the Public Sector governance” November 2006, pp.19, *The Institute of Internal Auditing*, www.theiia.org

εντιμότητα, πέρα από τους όποιους νομικούς, πολιτικούς, οικονομικούς ή τεχνικούς περιορισμούς.

2.3.3 Ρόλοι ελέγχου στη Δημόσια Διοίκηση

Η επιτυχία της κυβέρνησης μετράται κυρίως από την ικανότητα που έχει να παρέχει υπηρεσίες επιτυχώς και να εκτελεί προγράμματα κατά τρόπο δίκαιο και κατάλληλο. Επομένως η ελεγκτική εργασία πρέπει να έχει την αρμοδιότητα και την ικανότητα να εκτιμήσει το πρόγραμμα ως προς την αποτελεσματικότητα, αποδοτικότητα και την οικονομική ακεραιότητά του. Επιπλέον, οι ελεγκτές θα πρέπει να προστατεύουν τις ουσιώδεις αξίες της κυβέρνησης, καθώς αυτές εξυπηρετούν όλους τους πολίτες. Παρακάτω παρουσιάζονται ελεγκτικές διαδικασίες όπως αυτές έχουν διατυπωθεί από το Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών, προσαρμοσμένες στη φύση και το πεδίο εφαρμογής του δημοσίου τομέα⁶³



Σχήμα 1: Ελεγκτικές Διαδικασίες στον δημόσιο τομέα (ΠΑ)

- 1. Επίβλεψη (oversight)** Οι ελεγκτές βοηθούν τους διευθυντές στο να επιβλέπουν εάν οι υπηρεσίες του δημοσίου τομέα κάνουν αυτό που πρέπει, αν ξοδεύουν τους πόρους για τους επιδιωκόμενους σκοπούς και αν συμμορφώνονται με τους νόμους και τους κανονισμούς.
- 2. Έρευνα (detect).** Η έρευνα έχει σκοπό να προσδιορίσει τις ανάρμοστες, ανεπαρκείς, παράνομες, ψευδείς ή καταχρηστικές πράξεις που έχουν ήδη γίνει και να συγκεντρώσει

⁶³ “The role of auditing in the Public Sector governance” November 2006, pp.11, *The Institute of Internal Auditing*, www.theiaa.org

τα στοιχεία που θα οδηγήσουν σε αποφάσεις σχετικές με τις εγκληματικές διώξεις, πειθαρχικές ενέργειες, ή άλλες διορθωτικές κινήσεις .

3. Αποτροπή (deterrence). Η αποτροπή έχει ως σκοπό να προσδιορίσει και να περιορίσει τις συνθήκες που επιτρέπουν τη διαφθορά. Οι ελεγκτές αναζητούν τρόπους να αποτρέψουν την απάτη και την κατάχρηση της δημόσιας εμπιστοσύνης με:

- Καθορισμό ελέγχων (controls) για τις υπάρχουσες ή τις προτεινόμενες διαδικασίες.
- Καθορισμό οργανωτικών ή ελεγκτικών κινδύνων
- Αναθεώρηση των προτεινόμενων αλλαγών στους υπάρχοντες νόμους, κανόνες και στην εφαρμογή των διαδικασιών.
- Αναθεώρηση συμβολαίων για πιθανές συγκρούσεις συμφερόντων

4. Διορατικότητα (insight). Οι ελεγκτές παρέχουν τη διορατικότητα ώστε να βοηθήσουν τους διευθυντές να καθορίσουν ποια προγράμματα και πολιτικές λειτουργούν και ποια όχι. Διαθέτουν τις ενδεδειγμένες πρακτικές και συγκρίνουν (benchmarking) τις πληροφορίες, εξετάζοντας οριζόντια τις κυβερνητικές οργανώσεις και κάθετα ανάμεσα στα επίπεδα της κυβέρνησης, προκειμένου να βρουν ευκαιρίες για να δανειστούν, να υιοθετήσουν ή και να ανασχεδιάσουν τις πρακτικές της διοίκησης. Οι συγκεκριμένοι έλεγχοι συνεισφέρουν σημαντικά στην απάντηση του ερωτήματος «έχει επιφέρει η πολιτική τα επιδιωκόμενα αποτελέσματα;»

5. Προνοητικότητα (foresight). Οι ελεγκτές βοηθούν τους οργανισμούς να έχουν προνοητικότητα προσδιορίζοντας τις μελλοντικές τάσεις και επικεντρώνοντας την προσοχή τους στις πιθανές προκλήσεις προτού αυτές εξελιχθούν σε κρίσεις. Η ελεγκτική δραστηριότητα μπορεί να επισημάνει αυτές τις προκλήσεις και να προσδιορίσει τους κινδύνους και τις ευκαιρίες που προκύπτουν από την ταχέως εξελισσόμενη επιστήμη και τεχνολογία, την πολυπλοκότητα της κοινωνίας, και τις αλλαγές στη φύση της οικονομίας. Επιπροσθέτως, μέσω του ελέγχου βασισμένου στην ανάλυση κινδύνου (**risk based auditing**), η ελεγκτική διαδικασία παρέχει χρήσιμες πληροφορίες στον οργανισμό για την διαχείριση των κινδύνων.

Συμπεράσματα

Μέσω αυτών των ρόλων, οι ελεγκτές προστατεύουν τις ουσιώδεις αξίες (core values) της κυβέρνησης. Με την παροχή των υπηρεσιών της επίβλεψης, της διορατικότητας και της προνοητικότητας οι ελεγκτές διαβεβαιώνουν ότι οι διευθυντές και τα ανώτερα στελέχη διευθύνουν τις υποθέσεις του δημοσίου με διαφάνεια, αμερόληπτα και ειλικρινά, με δικαιοσύνη και εντιμότητα, ενώ παράλληλα οι ίδιοι διεξάγουν τον έλεγχο με τα υψηλότερα πρότυπα ακεραιότητας. Οι ελεγκτές πρέπει όχι μόνο να αξιολογούν την πιθανή κατάχρηση εξουσίας αλλά και να έχουν επίγνωση της δύναμής τους μέσα σε έναν οργανισμό.

- **Οι ελεγκτές ελέγχουν την κατάχρηση εξουσίας.** Οι ελεγκτές πρέπει να είναι προετοιμασμένοι να εντοπίσουν και να αναφέρουν τη διαφθορά και την κατάχρηση εξουσίας. Επειδή μία τέτοια αναφορά μπορεί να προκαλέσει τα ισχυρά συμφέροντα, οι ελεγκτές απαιτούν μέτρα για την προστασία του επαγγέλματος τους ώστε να είναι σε θέση να ενεργούν ανεξάρτητα.
- **Οι ελεγκτές δεν πρέπει να καταχρώνται την δική τους εξουσία.** Ο πολύ σημαντικός ρόλος των ελεγκτών τους παρέχει την εξουσία που θα μπορούσε να τους οδηγήσει σε κατάχρηση. Κατά συνέπεια, η δουλειά των ίδιων των ελεγκτών πρέπει να αντικατοπτρίζει τις αρχές της διαφάνειας, δικαιοσύνης και εντιμότητας που αναμένονται και από τις κυβερνήσεις. Αυτό σημαίνει ότι πρέπει να ελέγχουν ζητήματα που ανησυχούν τον κόσμο, να καταρτίζουν ακριβείς και ισορροπημένες (balanced) εκθέσεις, και να τις παρέχουν σε δημόσια εξέταση εάν τους ζητηθεί. Πάνω απ' όλα, οι ελεγκτές πρέπει να ασκούν τα καθήκοντά τους με ακεραιότητα και πλήρη συμμόρφωση με τους νόμους και τους κανονισμούς.

ΜΕΡΟΣ Β

ΜΕΘΟΔΟΛΟΓΙΑ – ΑΝΑΛΥΣΗ

& ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

ΕΡΕΥΝΑΣ

3. Μεθοδολογία Έρευνας

4. Εσωτερικός Έλεγχος στην Ελληνική Φορολογική Διοίκηση

5. Συμπεράσματα

3

ΜΕΘΟΔΟΛΟΓΙΑ ΕΡΕΥΝΑΣ

Στο δεύτερο μέρος της μελέτης χρησιμοποιήθηκαν δύο μέθοδοι έρευνας και τεχνικές αποτύπωσης της εικόνας του εσωτερικού ελέγχου στον ελληνικό δημόσιο τομέα:

A. Η πρώτη μέθοδος έρευνας είναι η **μελέτη περίπτωσης (case study)**. Σύμφωνα με την συγκεκριμένη μέθοδο παρέχεται η δυνατότητα εστίασης και λεπτομερέστερης περιγραφής των βαθύτερων χαρακτηριστικών ενός ζητήματος. Η έρευνα πραγματοποιείται με βάση ένα ευέλικτα διαμορφωμένο κατάλογο θεμάτων προς συζήτηση με στόχο τη συγκέντρωση τόσο ποσοτικών όσο και ποιοτικών στοιχείων. Τα πλεονεκτήματα της χρήσης αυτής της μεθόδου είναι ότι οι μελετητές έχουν την δυνατότητα να διενεργήσουν σε βάθος (in-depth) ή προσωπικές (face to face) συνεντεύξεις με περισσότερα από ένα άτομα και σε διαφορετικές βαθμίδες ιεραρχίας.

Η σύνθετη δομή της ελληνικής δημόσιας διοίκησης, η πολυπλοκότητα και το εύρος των δημόσιων υπηρεσιών καθώς και οι πολυάριθμοι ελεγκτικοί μηχανισμοί δυσχέραναν την μελέτη του ρόλου του εσωτερικού ελέγχου στον ελληνικό δημόσιο τομέα, για το λόγο αυτό επιλέχθηκε η μελέτη μίας συγκεκριμένης περίπτωσης, ήτοι της ελληνικής φορολογικής διοίκησης. Η φορολογική διοίκηση είναι ο εισπρακτικός μηχανισμός του Κράτους, συνεπώς ο ρόλος του εσωτερικού ελέγχου σε αυτό το τμήμα της Δημόσιας Διοίκησης είναι εξαιρετικά σημαντικός προκειμένου να διαβεβαιωθεί η ποιότητα των υπηρεσιών και διαδικασιών και να προληφθούν ή να κατασταλούν φαινόμενα διαφθοράς και κακοδιοίκησης.

Σε αυτό το πλαίσιο χρησιμοποιήθηκε ένα ερωτηματολόγιο με ανοιχτές ερωτήσεις που απευθύνθηκε σε :

- διευθυντές εσωτερικού ελέγχου και
- εσωτερικούς ελεγκτές ή οικονομικούς επιθεωρητές της Περιφερειακής Διεύθυνσης Οικονομικής Επιθεώρησης Αθηνών

Το δείγμα των ερωτώμενων επιλέχθηκε με κριτήρια την θέση στην ιεραρχία και την επαγγελματική εμπειρία των εσωτερικών ελεγκτών ενώ τηρήθηκε ανωνυμία όσον αφορά την ταυτότητα τους.

Στο Παράρτημα Ι παρατίθενται ένας πίνακας με τους ερωτώμενους με βάση την θέση τους στην Υπηρεσία καθώς και το ερωτηματολόγιο όπως χρησιμοποιήθηκε στις συνεντεύξεις. Τα θέματα τα οποία διευκρινίστηκαν είναι τα παρακάτω:

- ελεγκτική διαδικασία που τηρείται από τους εσωτερικούς ελεγκτές
- επάρκεια του συστήματος εσωτερικού ελέγχου
- πρότυπα εσωτερικού ελέγχου
- αρχές εσωτερικού ελέγχου

B. Η δεύτερη μέθοδος που χρησιμοποιήθηκε είναι η **θεωρητική έρευνα (desk research)** με την οποία συλλέχθηκαν στοιχεία από διάφορες διοικητικές πηγές, βάσεις δεδομένων, επίσημες σελίδες στο διαδίκτυο, εφημερίδες και περιοδικά. Ο λόγος που επιλέχθηκε η συγκεκριμένη μέθοδος είναι για να συγκεντρωθεί υλικό που αφορά κυρίως στο νομικό και θεσμικό περιβάλλον λειτουργίας του εσωτερικού ελέγχου στην ελληνική φορολογική διοίκηση. Μέσω της συγκεκριμένης μεθόδου συλλέχθηκε υλικό που αφορά:

- την αποστολή της ελληνικής φορολογικής διοίκησης
- το νομικό πλαίσιο λειτουργίας του εσωτερικού ελέγχου
- την αποστολή του εσωτερικού ελέγχου καθώς και τα είδη ελέγχου που διενεργούνται για την επίτευξή της
- τις διαδικασίες στελέχωσης και εκπαίδευσης του προσωπικού
- τη βασική διάρθρωση του εσωτερικού ελέγχου αλλά και τις αρμοδιότητες των διευθύνσεων και των τμημάτων αυτών
- τα πεπραγμένα για τα έτη 2005 και 2006 μέσω της αξιολόγησης που υφίσταται ο εσωτερικός έλεγχος από τον Γενικό Επιθεωρητή Δημόσιας Διοίκησης

4

ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ ΣΤΗΝ ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗ

4.1. Γενικά

Το Υπουργείο Οικονομίας και Οικονομικών και συγκεκριμένα η Ελληνική Φορολογική Διοίκηση είναι ένα τμήμα της Δημόσιας Διοίκησης που έχει επιφορτιστεί το ρόλο της εκτέλεσης του Κρατικού Προϋπολογισμού, ως προς το σκέλος της είσπραξης των δημοσίων εσόδων. Η Φορολογική Διοίκηση αναπτύσσεται σε ένα περιβάλλον με πολλές ιδιαιτερότητες, που χαρακτηρίζεται από τον υποχρεωτικό χαρακτήρα της φορολογίας, από τη νομιμότητα των πράξεων επιβολής, από την ανάγκη κοινωνικής αποδοχής της, από τη δυσκολία ανάπτυξης σχέσεων αμοιβαίας εμπιστοσύνης μεταξύ φορολογικής διοίκησης και φορολογούμενων αλλά και από την ανάγκη πάταξης της φοροδιαφυγής⁶⁴.

Μέσα σε αυτό το ιδιαίτερο περιβάλλον λειτουργίας της, η Φορολογική Διοίκηση έχει διατυπώσει την αποστολή ως:

“Αποστολή της Ελληνικής Φορολογικής Διοίκησης είναι να εισπράττει το ακριβές ποσό των προβλεπόμενων από τη φορολογική νομοθεσία εσόδων, με το χαμηλότερο δυνατό κόστος για το φορολογούμενο και το Δημόσιο, χρησιμοποιώντας, σύγχρονη τεχνολογία, και με τρόπο που να διασφαλίζει την εμπιστοσύνη των πολιτών στην ακεραιότητα, την αποτελεσματικότητα και τη δικαιοσύνη του συστήματος.”

- Πηγή: Υπουργείο Οικονομίας και Οικονομικών

Επίσης, οι **στρατηγικές επιδιώξεις** της στρέφονται, όχι μόνο στην επίτευξη της εκτέλεσης του εκάστοτε Κρατικού Προϋπολογισμού αλλά και στην ποιοτική βελτίωση των

⁶⁴ Χατζάκης Γ. (2005), “Αποστολή και στρατηγικές επιδιώξεις της φορολογικής διοίκησης – Μέτρα για τον πολίτη – Προβληματισμοί” *Φορολογική Επιθεώρηση*, Τεύχος 675, σελ.1325

παρεχόμενων υπηρεσιών στους φορολογουμένους, στην αύξηση της παραγωγικότητας των φορολογικών υπηρεσιών και στην αντιμετώπιση των φαινομένων κακοδιοίκησης. Ειδικότερα οι επιδιώξεις αυτές είναι⁶⁵:

- Η καλύτερη εξυπηρέτηση των φορολογουμένων
- Η αύξηση της οικειοθελούς συμμόρφωσης αυτών
- Η αύξηση της παραγωγικότητας των φορολογικών υπηρεσιών
- Η διασφάλιση της ενιαίας μεταχείρισης των φορολογουμένων από τις φορολογικές υπηρεσίες

Η ακεραιότητα και η αξιοπιστία της Δημόσιας Διοίκησης γενικά και ειδικότερα των Οικονομικών Διοικήσεων (Φορολογική, Δημοσιονομική, Τελωνιακή κ.λ.π.) διασφαλίζεται με την καθιέρωση μηχανισμού συστηματικού εσωτερικού ελέγχου όλων των υπηρεσιών της Δημόσιας Διοίκησης. Το Δίκαιο για να εφαρμοστεί προϋποθέτει τον έλεγχο και ο έλεγχος για να ασκηθεί προϋποθέτει το Δίκαιο. Επομένως, προκειμένου τα όργανα ελέγχου να ασκούν αποτελεσματικά το λειτούργημά τους πρέπει να αποτελούν ανεξάρτητη διοικητική λειτουργία, η οποία να καθιερώνεται νομοθετικά και να έχει την αντίστοιχη οργανωτική δομή.

Στο πλαίσιο αυτό, ο εσωτερικός έλεγχος καλείται να ικανοποιήσει την ανάγκη λειτουργίας μιας αποτελεσματικής, ευέλικτης και σύγχρονης φορολογικής διοίκησης, στη βάση των αρχών:

- της διαφάνειας,
- της αξιοπιστίας,
- του επαγγελματισμού των στελεχών,
- του σεβασμού στα δικαιώματα του πολίτη,
- της ισονομίας και της αντικειμενικότητας.

Στο Υπουργείο Οικονομίας και Οικονομικών η συγκεκριμένη μορφή ελέγχου, η οποία ανταποκρίνεται κυρίως στον εσωτερικό έλεγχο κάθε αυτόνομης διοίκησης (Φορολογικής, Τελωνιακής κ.τ.λ.) έχει ανατεθεί στην Οικονομική Επιθεώρηση, που είναι η μοναδική ελεγκτική υπηρεσία με δομή και οργάνωση που εξυπηρετεί την βασική αποστολή του οικονομικού και λειτουργικού ελέγχου όλων των υπηρεσιών του Υπουργείου Οικονομίας και Οικονομικών⁶⁶.

4.2 Νομοθετικό πλαίσιο

⁶⁵ "Αποστολή και Στόχοι Υπουργείου Οικονομίας και Οικονομικών"(2002), (Αδημοσίευτες Σημειώσεις Σεμιναρίου Σ.Ε.Υ.Υ.Ο.)

⁶⁶ Βασιλάκης Σ., (2007), "Θεσμικό πλαίσιο – Οργανωτική Δομή Κεντρικών και Περιφερειακών Υπηρεσιών" Πρόγραμμα Βασικής Κατάρτισης Οικονομικών Επιθεωρητών, (Αδημοσίευτες Σημειώσεις Σ.Ε.Υ.Υ.Ο).

Η Οικονομική Επιθεώρηση είναι το αρχαιότερο Ελεγκτικό Σώμα στο χώρο της Δημόσιας Διοίκησης και ειδικότερα στο χώρο ευθύνης του Υπουργείου Οικονομίας και Οικονομικών.

Ιδρύθηκε το 1859 και έκτοτε λειτουργεί συνεχώς, άλλοτε υπό τη μορφή Γενικής Διεύθυνσης Π.Δ.636/77 και άλλοτε ως Υπηρεσία εντός των διοικήσεων, δηλαδή Επιθεώρηση Τελωνείων, Επιθεώρηση Οικονομικών Εφοριών, Επιθεώρηση Δημοσίων Υπολόγων και Ν.Π.Δ.Δ. Π.Δ.284/88, Π.Δ. 551/88, Π.Δ. 271/90 μέχρι τη σημερινή λειτουργία της με τις διατάξεις του άρθρου 2 του Ν.2343/1995 καθώς και των Π.Δ. 167/96 (Οργανισμός Υπουργείου Οικονομικών και συγκρότηση Γενικών Διευθύνσεων), Π.Δ.211/96 (Σύσταση Οικονομικών Επιθεωρήσεων) & Π.Δ.156/01 (Οργανισμός Οικονομικής Επιθεωρήσεως του Υπουργείου Οικονομικών και αναδιοργάνωση των υπηρεσιών της). Οι διατάξεις του Ν.3296/2006 αποτελούν τις πιο πρόσφατες μεταβολές όσον αφορά κυρίως στην αποστολή και στις αρμοδιότητες της Οικονομικής Επιθεώρησης λόγω της σύστασης της Γενικής Διεύθυνσης Δημοσιονομικού Ελέγχου και της εκχώρησης αρμοδιοτήτων με τις οποίες προγενέστερα ήταν επιφορτισμένη η Οικονομική Επιθεώρηση.

Από το θεσμικό πλαίσιο που διέπει την Οικονομική Επιθεώρηση προκύπτει με σαφήνεια ο προεξέχων ρόλος της ως κορυφαίας και ανεξάρτητης ελεγκτικής υπηρεσίας εντός του Υπουργείου Οικονομίας και Οικονομικών, στον έλεγχο της οποίας υπάγονται όλες οι υπηρεσίες του Υπουργείου, ανεξαρτήτως επιπέδου και τάξης αυτών, μεταξύ των οποίων και οι λοιπές ελεγκτικές υπηρεσίες, καθώς και οι υπηρετούντες σε αυτές υπάλληλοι, μηδὲ εξαιρουμένων και αυτών τούτων των Οικονομικών Επιθεωρητών⁶⁷.

4.3 Στόχοι

Η Οικονομική Επιθεώρηση καλύπτει ένα νευραλγικό χώρο στην προσπάθεια παροχής υψηλής ποιότητας υπηρεσιών με στόχους:

1. τη διασφάλιση της εύρυθμης, αποτελεσματικής και αξιόπιστης λειτουργίας των υπηρεσιών του υπουργείου Οικονομίας και Οικονομικών και όλων των Δημόσιων διαχειρίσεων
2. τον εντοπισμό φαινομένων κακοδιοίκησης, αδιαφανών διαδικασιών, αναποτελεσματικότητας και χαμηλής παραγωγικότητας των ελεγχόμενων φορέων, ως και τον εντοπισμό πειθαρχικών παραπτωμάτων ή και ποινικών αδικημάτων

⁶⁷Βασιλάκης Σ., (2007), ``Θεσμικό πλαίσιο – Οργανωτική Δομή Κεντρικών και Περιφερειακών Υπηρεσιών`` Πρόγραμμα Βασικής Κατάρτισης Οικονομικών Επιθεωρητών, (Αδημοσίευτες Σημειώσεις Σ.Ε.Υ.Υ.Ο).

3. τη διαπίστωση της ορθής ή μη εφαρμογής των κειμένων διατάξεων από τις ελεγχόμενες υπηρεσίες του Υπουργείου Οικονομίας και Οικονομικών, ως και των λοιπών ελεγχόμενων φορέων
4. την εισήγηση προς τον Υπουργό Οικονομίας και Οικονομικών, τρόπων επίλυσης των διαπιστούμενων προβλημάτων και λήψης των αναγκαίων μέτρων για την επίτευξη των στόχων του προϋπολογισμού, την αποδοτικότερη λειτουργία των ελεγχόμενων υπηρεσιών και λοιπών φορέων, την περιστολή της φοροδιαφυγής, τη δημοσιονομική εξυγίανση, τη βελτίωση των παρεχόμενων υπηρεσιών προς τον πολίτη και την καθιέρωση διαδικασιών εσωτερικού αυτοελέγχου στις Υπηρεσίες του Υπουργείου Οικονομίας και Οικονομικών.

4.4 Στελέχωση

Σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1, του άρθρου 2 του Ν.2343/1995 *«Συνιστάται στο Υπουργείο Οικονομικών υπηρεσία με τον τίτλο "Οικονομική Επιθεώρηση", υπαγόμενη απευθείας στον Υπουργό Οικονομικών, ως και ιδιαίτερος κλάδος προσωπικού με τον τίτλο "Οικονομικοί Επιθεωρητές" .Οι κεντρικές και περιφερειακές υπηρεσίες της Οικονομικής Επιθεώρησης συγκροτούν τη Γενική Διεύθυνση Οικονομικής Επιθεώρησης.»* .

Κατά αυτή την έννοια, η Οικονομική Επιθεώρηση αποτελεί αυτοτελή διοίκηση στο χώρο του Υπουργείου Οικονομίας και Οικονομικών και λειτουργεί ως *ανεξάρτητη* Γενική Διεύθυνση με ανώτερο Προϊστάμενο αυτής το Γενικό Διευθυντή Οικονομικής Επιθεώρησης. Επιπλέον, η Οικονομική Επιθεώρηση στελεχώνεται από "Οικονομικούς Επιθεωρητές" που αποτελούν Ειδικό Κλάδο, οι οργανικές θέσεις των οποίων ανέρχονται σε 294 και είναι κατανεμημένες στις Κεντρικές και Περιφερειακές Διευθύνσεις. Παράλληλα με τους Οικονομικούς Επιθεωρητές, τις υπηρεσίες τους προσφέρουν σε αντίστοιχες θέσεις εργασίας και άλλοι υπάλληλοι του Υπουργείου Οικονομίας και Οικονομικών, οι οποίοι είναι αποσπασμένοι στην Οικονομική Επιθεώρηση και ανέρχονται στα 150 άτομα⁶⁸.

Το ανθρώπινο δυναμικό που στελεχώνει την Οικονομική Επιθεώρηση αποτελείται από πτυχιούχους Πανεπιστημιακής Εκπαίδευσης (ΠΕ) με δεκαπενταετή τουλάχιστον υπηρεσία στο Υπουργείο Οικονομικών σε κλάδο Εφοριακών, Τελωνειακών, Δημοσιονομικών, Χημικών, Μηχανικών ή Πληροφορικής. Η κατανομή των οργανικών θέσεων Οικονομικών Επιθεωρητών σύμφωνα με τον κλάδο προέλευσης καταγράφεται στον Πίνακα 3.

⁶⁸ Πηγή: Υπουργείο Οικονομίας και Οικονομικών, Διεύθυνση Προσωπικού Επιθεώρησης

Κριτήρια για την επιλογή τους, κατά την σύσταση του κλάδου των Οικονομικών Επιθεωρητών, ήταν⁶⁹

- η άσκηση καθηκόντων Επιθεωρητή για τουλάχιστον δύο χρόνια,
- η σφαιρική γνώση των αντικειμένων των υπηρεσιών του Υπουργείου,
- η συμμετοχή σε επιτροπές, ομάδες εργασίας για την εκπόνηση μελετών και η υποβολή προτάσεων επί θεμάτων του Υπουργείου Οικονομικών,
- η βαθμολογία των τριών τελευταίων εκθέσεων αξιολόγησης,
- η κατοχή μεταπτυχιακού ή διδακτορικού τίτλου σε θέματα οικονομίας και διοίκησης,
- η επιτυχής περάτωση εκπαιδευτικών προγραμμάτων ή σεμιναρίων στην Σχολή Επιμόρφωσης Υπαλλήλων του Υπουργείου Οικονομικών (Σ.Ε.Υ.Υ.Ο.) σε συναφή αντικείμενα είτε σε θέματα διοίκησης, οργάνωσης και πληροφορικής,
- η συμμετοχή ως εκπαιδευτών σε σεμινάρια και εκπαιδευτικά προγράμματα του Υπουργείου Οικονομικών
- η αποφοίτηση από την Εθνική Σχολή Δημόσιας Διοίκησης (Ε.Σ.Δ.Δ.)
- η άριστη γνώση ξένης γλώσσας

Α/Α	ΚΛΑΔΟΣ ΠΡΟΕΛΕΥΣΗΣ	ΑΡΙΘΜΟΣ ΟΡΓΑΝΙΚΩΝ ΘΕΣΕΩΝ
1	ΠΕ Εφοριακών	167
2	ΠΕ Τελωνειακών	73
3	ΠΕ Δημοσιονομικών	45
4	ΠΕ Χημικών	5
5	ΠΕ Μηχανικών	2
6	ΠΕ Πληροφορικής	2
	Σύνολο Οργανικών Θέσεων	294

Πίνακας 3: Κατανομή Οργανικών Θέσεων ⁷⁰

4.5 Εκπαίδευση

Η Σχολή Επιμόρφωσης των Υπαλλήλων του Υπουργείου Οικονομίας και Οικονομικών είναι το αρμόδιο όργανο για την οργάνωση προγραμμάτων εκπαίδευσης. Τα προγράμματα

⁶⁹ §2, άρθρο 6 του Π.Δ.211/96 ‘‘Σύσταση Οικονομικών Επιθεωρήσεων’’

⁷⁰ §2, άρθρο 16 του Π.Δ. 156/01 ‘‘Οργανισμός της Οικονομικής Επιθεώρησης του Υπουργείου Οικονομικών και αναδιοργάνωση των Υπηρεσιών αυτής’’

διακρίνονται σε τέσσερις κατηγορίες, ανάλογα με το βασικό τους στόχο, καθώς και την έκταση και το βάθος του περιεχομένου τους:

- Προγράμματα εισαγωγικής κατάρτισης
- Προγράμματα ενημέρωσης και επιμόρφωσης
- Προγράμματα βασικής κατάρτισης
- Προγράμματα εξειδίκευσης
- Προγράμματα κατάρτισης των χρηστών του Ολοκληρωμένου Πληροφοριακού Συστήματος

Σε αυτό το πλαίσιο η Σ.Ε.Υ.Υ.Ο.⁷¹ σε ετήσια βάση προγραμματίζει σεμινάρια με ποικίλα θέματα, όπως :

- Βασική κατάρτιση οικονομικών επιθεωρητών
- Σύνταξη πορισματικών εκθέσεων
- Εσωτερικό έλεγχο
- Έλεγχο νομικών προσώπων δημοσίου δικαίου
- Έλεγχο νομικών προσώπων ιδιωτικού δικαίου

Η παρακολούθηση των σεμιναρίων δεν είναι υποχρεωτική καθώς οι οικονομικοί επιθεωρητές έχουν δικαίωμα να παρακολουθήσουν σεμινάρια με αίτηση τους, έπειτα από έγκριση από την Διεύθυνση Προσωπικού Επιθεώρησης, και πάντα με την σύμφωνη γνώμη του καθ' ύλην αρμόδιου προϊστάμενου τους.

4.6 Κύρια Αποστολή Οικονομικής Επιθεώρησης

Κύρια αποστολή της Οικονομικής Επιθεώρησης βάσει του άρθρου 2 παράγραφος 2 του Ν.2343/95 είναι :

α) Ο διαχειριστικός και οικονομικός έλεγχος των δημοσίων υπολόγων και των δημοσίων διαχειριστών.

β) Η καθοδήγηση και εποπτεία (των Υπηρεσιών του Υπουργείου Οικονομίας και Οικονομικών) και η διενέργεια τακτικών και έκτακτων Επιθεωρήσεων και Ελέγχων της διοικητικής και διαχειριστικής δραστηριότητας και λειτουργίας όλων των Υπηρεσιών του Υπουργείου Οικονομικών, για την ορθή εφαρμογή των κείμενων διατάξεων της αρμοδιότητας αυτών και για τον εντοπισμό των σχετικών προβλημάτων τους. Η εισήγηση τρόπων επίλυσης των παραπάνω προβλημάτων και λήψης μέτρων, για την καλύτερη αξιοποίηση του εξοπλισμού και του προσωπικού και για τη βελτίωση του έργου και την αύξηση της αποδοτικότητας. Ο καταλογισμός τυχόν ευθυνών σε βάρος των υπαιτίων.

⁷¹ Βλ. www.seyyo.gr

γ) Η διενέργεια διοικητικών ερευνών και ανακρίσεων, για καταγγελλόμενα ή διαπιστούμενα αδικήματα που διαπράττονται από υπαλλήλους του Υπουργείου Οικονομικών.

δ) Ο έλεγχος της περιουσιακής κατάστασης (πόθεν έσχες) των υπαλλήλων του Υπουργείου Οικονομίας και Οικονομικών, για τη διαπίστωση απόκτησης των περιουσιακών τους στοιχείων από εμφανείς πηγές και πόρους

Επιπλέον, σύμφωνα με τη §1, άρθρο 2 του Π.Δ.156/2001, **αποστολή** της Οικονομικής Επιθεώρησης είναι:

α) ο ανεξάρτητος και αντικειμενικός έλεγχος και η έρευνα της λειτουργίας των Υπηρεσιών του Υπουργείου Οικονομικών και της οικονομικής διαχείρισης των φορέων που διαχειρίζονται δημόσιους ή κοινωφελείς πόρους, για τον εντοπισμό και την αποτροπή φαινομένων κακοδιοίκησης και κακοδιαχείρισης (κατάχρησης, σπατάλης, απάτης ή διαφθοράς), καθώς και την προαγωγή της εμπιστοσύνης του κοινού στην οικονομική, αποδοτική και αποτελεσματική λειτουργία, στη δικαιοσύνη και στην ακεραιότητα του συστήματος και

β) η παροχή σχετικής ενημέρωσης και προϊόντων ελέγχου και έρευνας, στη Διοίκηση του Υπουργείου Οικονομικών και στα αρμόδια όργανα για τη λήψη των αναγκαίων μέτρων.

4.7 Είδη ελέγχου⁷²

Για την επίτευξη της αποστολής της η Οικονομική Επιθεώρηση διενεργεί:

- Εσωτερικούς ελέγχους (Internal Audit) σε όλες τις λειτουργίες και διαδικασίες των Υπηρεσιών του Υπουργείου Οικονομικών.
- Οικονομικούς και διαχειριστικούς ελέγχους σε όλους τους φορείς που διαχειρίζονται δημόσιους πόρους ή κοινωφελείς περιουσίες και υπάγονται στην αρμοδιότητα ελέγχου αυτής.
- Εποπτεία, επιθεωρήσεις διοικητικές έρευνες και έλεγχο της διοικητικής λειτουργίας όλων των Υπηρεσιών του Υπουργείου Οικονομικών.
- Προκαταρκτικές έρευνες, ένορκες διοικητικές εξετάσεις και πειθαρχικές ανακρίσεις, καθώς και διοικητικές έρευνες και ελέγχους, για ποινικά αδικήματα ή πειθαρχικά παραπτώματα από πράξεις ή παραλείψεις του προσωπικού του Υπουργείου Οικονομικών.

Η Οικονομική Επιθεώρηση, στο πλαίσιο της εκπλήρωσης της αποστολής της, βοηθά τη Διοίκηση του Υπουργείου Οικονομικών και τα αρμόδια όργανα:

- στη συνεχή επισκόπηση και αξιολόγηση των λειτουργιών και του εφαρμοζόμενου συστήματος ελέγχων και των διοικητικών διαδικασιών, σε όλα τα επίπεδα, για τον

⁷² §2 και §3, άρθρο 2 του Π.Δ.156/2001 “Οργανισμός της Οικονομικής Επιθεώρησης του Υπουργείου Οικονομικών και αναδιοργάνωση των Υπηρεσιών αυτής”

εντοπισμό των αδυναμιών και κινδύνων και τη βελτίωση της αποτελεσματικότητας αυτών.

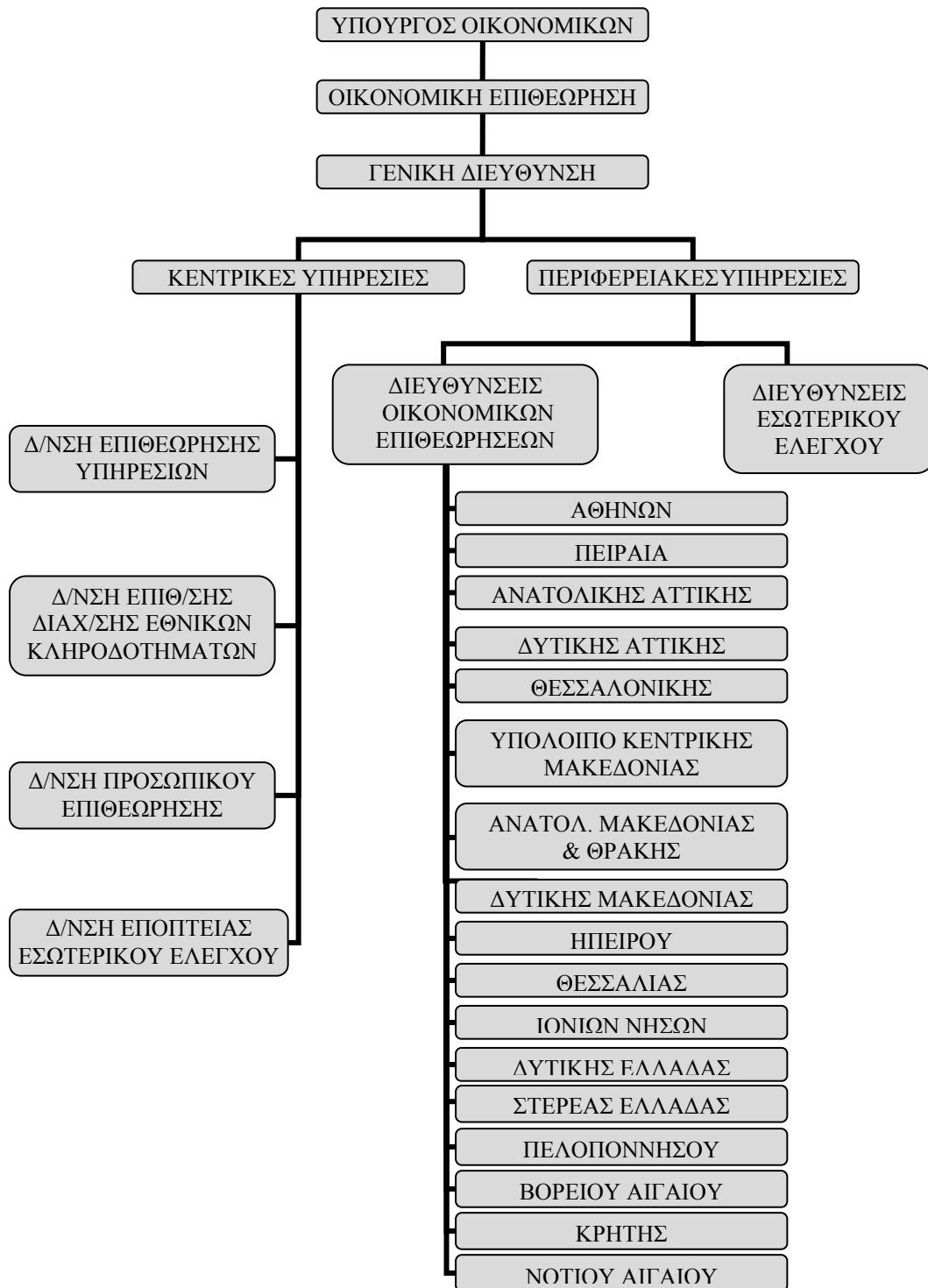
- στην επιβεβαίωση της διαφύλαξης των περιουσιακών στοιχείων και στη διασφάλιση της οικονομικής, αποδοτικής και αποτελεσματικής διαχείρισης των πόρων*
- στον προσδιορισμό του βαθμού συμμόρφωσης προς την ισχύουσα νομοθεσία, κανονισμούς, πρότυπα, πολιτικές και διαδικασίες*
- στην αξιολόγηση των γενόμενων οργανωτικών μεταβολών*
- στην ακεραιότητα του προσωπικού και των εφαρμοζόμενων σχετικών διαδικασιών και συστημάτων*
- στην εκτίμηση της εγκυρότητας (αξιοπιστίας και ακρίβειας) και αρτιότητας του Συστήματος Πληροφόρησης της Διοίκησης (M.I.S.) και των λοιπών πληροφοριακών συστημάτων, καθώς και των παραγόμενων από το Υπουργείο οικονομικών σχετικών στοιχείων (οικονομικών και άλλων δεδομένων) και πληροφοριών γενικότερα*
- στην εκτίμηση των επιπτώσεων εφαρμογής νέων συστημάτων και δραστηριοτήτων*
- στην αποτίμηση της αποδοτικότητας των λειτουργιών και της αποτελεσματικότητας αυτών, για την επίτευξη των επιδιωκόμενων αντικειμενικών σκοπών και στόχων, σύμφωνα με τα υφιστάμενα σχέδια και προγράμματα υλοποίησης αυτών*
- στην αξιόπιστη επαλήθευση και αξιολόγηση του εκτελεσθέντος και του εκτελούμενου έργου.*

4.8 Βασική Διάρθρωση της Οικονομικής Επιθεώρησης

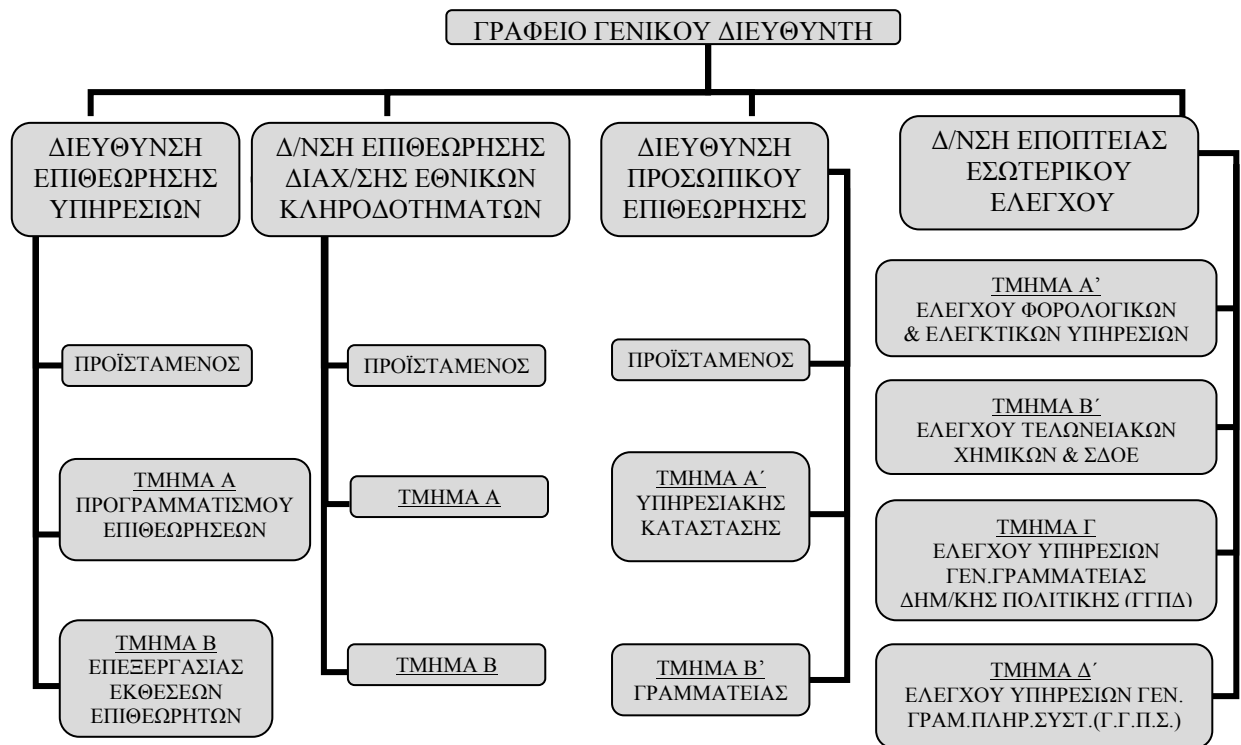
Σύμφωνα με τα Π.Δ. 167/1996, 211/1966 & 156/2001, όπως τροποποιήθηκαν και ισχύουν μέχρι σήμερα, η Οικονομική Επιθεώρηση είναι υπηρεσία του Υπουργείου Οικονομικών υπαγόμενη απευθείας στον Υπουργό Οικονομικών και διαρθρώνεται στην Γενική Διεύθυνση Οικονομικής Επιθεώρησης, η οποία απαρτίζεται από τις Κεντρικές και τις Περιφερειακές Υπηρεσίες. Στις Κεντρικές Υπηρεσίες έχουν συσταθεί τέσσερις Διευθύνσεις, με διαφορετικά τμήματα, ενώ στις Περιφερειακές Υπηρεσίες περιλαμβάνονται δεκαεφτά Διευθύνσεις Οικονομικών Επιθεωρήσεων με διαφορετική έδρα και χωρική αρμοδιότητα, που εποπτεύουν ωστόσο όλες τις υπηρεσίες του Υπουργείου Οικονομικών στην Ελλάδα.

Για να γίνει κατανοητή η βασική διάρθρωση της Οικονομικής Επιθεώρησης ακολουθεί παρακάτω σχηματική απεικόνιση των Διευθύνσεων και των τμημάτων αυτών. Αξίζει να σημειωθεί ότι η Κεντρική Διεύθυνση Εποπτείας και Εσωτερικού Ελέγχου καθώς και οι Περιφερειακές Διευθύνσεις Εσωτερικού Ελέγχου είναι υπό σύσταση, ενώ οι αντίστοιχες αρμοδιότητες αυτών, όπως έχουν καταγραφεί στο Π.Δ. 156/2001, ασκούνται εν μέρει από τον Διευθυντή Επιθεώρησης Υπηρεσιών και τον Διευθυντή Επιθεώρησης & Διαχείρισης Εθνικών

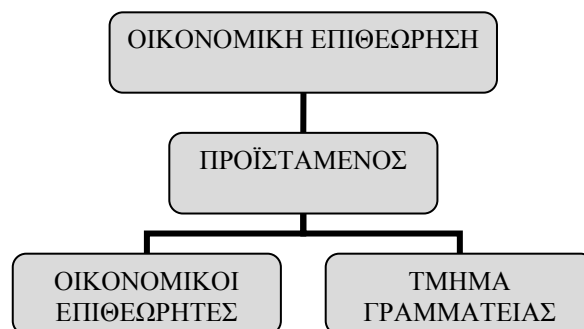
Κληροδοτημάτων αλλά και από τους Προϊσταμένους των Περιφερειακών Οικονομικών Επιθεωρήσεων.



Σχήμα 2: Διάρθρωση Οικονομικής Επιθεώρησης



Σχήμα 3: Διάρθρωση Κεντρικών Υπηρεσιών Οικονομικής Επιθεώρησης



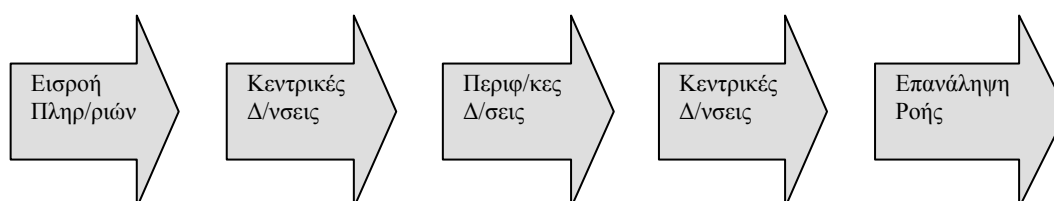
Σχήμα 4: Διάρθρωση Περιφερειακών Υπηρεσιών Οικονομικής Επιθεώρησης

4.9 Αρμοδιότητες

Για τις αρμοδιότητες των Κεντρικών και Περιφερειακών Διευθύνσεων και των τμημάτων αυτών γίνεται εκτενής αναφορά στο Παράρτημα ΙΙ σύμφωνα με τα όσα ορίζονται στα Π.Δ. 167/1996, 211/1966 & 156/2001

4.10 Ροή εργασιών

Μεταξύ των Κεντρικών και Περιφερειακών Διευθύνσεων όπως διαρθρώνονται στα Σχήματα 2, 3 και 4 αναπτύσσεται μία ροή πληροφοριών, η οποία διαχέεται με τη μορφή οικονομικών εκθέσεων που υποβάλλονται από τους Οικονομικούς Επιθεωρητές στους Προϊστάμενους τους σε τακτά χρονικά διαστήματα. Παράλληλα, οι σημαντικές αυτές πληροφορίες επεξεργάζονται, αξιολογούνται και διαβιβάζονται αρμοδίως προκειμένου να ληφθούν τα κατάλληλα μέτρα αντιμετώπισης. Πιο αναλυτικά, η ροή εργασιών⁷³ απεικονίζεται στο Σχήμα 5 & 6 ενώ τα στάδια και οι ενέργειες του ελεγκτικού έργου καταγράφονται στον Πίνακα 4.

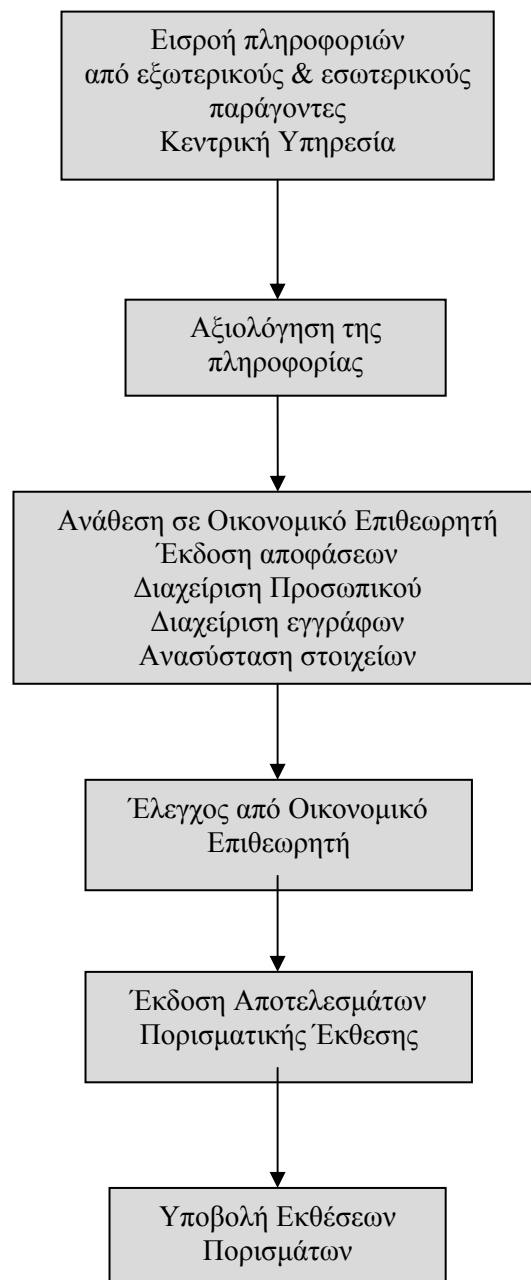


Σχήμα 5: Ροή εργασιών μεταξύ των Κεντρικών και Περιφερειακών

Ενέργειες Εκτέλεσης Επιθεωρησιακού Έργου			
Εισροή Πληροφοριών	Κεντρικές Διευθύνσεις	Περιφερειακές Διευθύνσεις	Κεντρικές Διευθύνσεις
<ul style="list-style-type: none"> • στρατηγικός σχεδιασμός Οικονομικής Επιθεώρησης • αντικειμενικοί σκοποί & στόχοι • χάραξη πολιτικής • Εγχειρίδια διαδικασιών – Λειτουργιών Επιθεώρησης 	<ul style="list-style-type: none"> • αξιολόγηση των πληροφοριών • επιχειρησιακός σχεδιασμός • ετήσιο σχέδιο ελέγχου • έκδοση εντολών • σχεδιασμός και συντονισμός εργασιών • Διαχείριση προσωπικού • Διαχείριση εγγράφων • Διαχείριση εποπτείας υπηρεσιών • Παρακολούθηση έργου επιθεωρητών 	<ul style="list-style-type: none"> • αξιολόγηση των πληροφοριών • εκτέλεση εντολών • υλοποίηση ελέγχων επιχειρησιακού σχεδίου • σχεδιασμός & συντονισμός εργασιών • διαχείριση προσωπικού • διαχείριση εγγράφων • παρακολούθηση έργου επιθεωρητών Περιφερειακών Επιθεωρήσεων • συλλογή αποτελεσμάτων 	<ul style="list-style-type: none"> • Συλλογή αποτελεσμάτων πορισματικών εκθέσεων • Επεξεργασία αποτελεσμάτων • Αξιολόγηση στοιχείων πορισμάτων • Υποβολή προτάσεων

Πίνακας 4: Ενέργειες εκτέλεσης επιθεωρησιακού έργου

⁷³ Βασιλάκης Σ., (2007), "Θεσμικό πλαίσιο – Οργανωτική Δομή Κεντρικών και Περιφερειακών Υπηρεσιών" Πρόγραμμα Βασικής Κατάρτισης Οικονομικών Επιθεωρητών, (Αδημοσίευτες Σημειώσεις Σ.Ε.Υ.Υ.Ο).



Σχήμα 6: Ροή Εργασίας Περιφερειακών οικονομικών επιθεωρήσεων

4.11 Παράδειγμα Εσωτερικού ελέγχου στην Ελληνική Φορολογική Διοίκηση

Σε αυτό το σημείο της μελέτης κρίνεται σκόπιμη η χρήση ενός παραδείγματος προκειμένου να γίνει αντιληπτή η έννοια του εσωτερικού ελέγχου στην ελληνική φορολογική διοίκηση. Για το λόγο αυτό διερευνήθηκε ο τρόπος που παρακολουθεί ο Οικονομικός Επιθεωρητής ως εσωτερικός ελεγκτής την ορθή εφαρμογή ορισμένων μέτρων ελέγχου (controls) στην περίπτωση των τακτικών φορολογικών ελέγχων των επιχειρήσεων.

Βασικές Έννοιες

Ο φορολογικός έλεγχος⁷⁴ είναι ένας εξωτερικός έλεγχος που διενεργείται από τους ελεγκτές του Υπουργείου Οικονομίας και Οικονομικών σε μία επιχείρηση και επιδιώκει

- την διαπίστωση εφαρμογής των φορολογικών διατάξεων
- την διαπίστωση της υποβολής φορολογικών δηλώσεων και λοιπών καταστάσεων
- την επαλήθευση του περιεχομένου των δηλώσεων σε σχέση πάντα με τα οικονομικά δεδομένα
- τον προσδιορισμό των οικονομικών αποτελεσμάτων και τον καθορισμό των φορολογικών υποχρεώσεων

Ο τακτικός φορολογικός έλεγχος έχει ως σκοπό τον πλήρη έλεγχο όλων των φορολογικών αντικειμένων και υποχρεώσεων μίας επιχείρησης και οι οποίοι είναι κατά κανόνα και οριστικοί, πλην ελαχίστων εξαιρέσεων. Διενεργείται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 66 του Ν.2238/1994 καθώς και τις διατάξεις της ΠΟΛ.1037/2005 όπως αυτή ισχύει μετά την τροποποίηση της με την ΠΟΛ.1087/2005 και πρέπει να είναι εμπειριστατωμένος, πλήρης και οριστικός. Αρμόδιες ελεγκτικές υπηρεσίες είναι οι Υποδιευθύνσεις Ελέγχου των Δημόσιων Οικονομικών Υπηρεσιών (Δ.Ο.Υ.), τα Διαπεριφερειακά Ελεγκτικά Κέντρα (Δ.Ε.Κ.) και τα Περιφερειακά Ελεγκτικά Κέντρα (Π.Ε.Κ.).

Διαδικασία Ελέγχου: Αρχικά, εκδίδεται μία εντολή ελέγχου βάση ορισμένων κριτηρίων από την αρμόδια ελεγκτική υπηρεσία (Δ.Ο.Υ, Δ.Ε.Κ., Π.Ε.Κ.). Στη συνέχεια ο ελεγκτής συλλέγει πληροφορίες σχετικά με την ταυτότητα της ελεγχόμενης επιχείρησης (δραστηριότητα, έδρα, μέτοχοι, συνδεδεμένες επιχειρήσεις κλπ.) αλλά και σχετικά με την ύπαρξη καταγγελιών, παραβάσεων Κ.Β.Σ. Επίσης, συγκεντρώνονται οι υποβληθείσες δηλώσεις (εισοδήματος, Φ.Π.Α. κλπ.) και εκτυπώσεις των θεωρημένων βιβλίων και στοιχείων. Μόλις συγκροτηθεί ο φάκελος με τις παραπάνω πληροφορίες πραγματοποιούνται ορισμένες γενικές και ειδικές ελεγκτικές επαληθεύσεις τα ευρήματα των οποίων καταγράφονται σε μία έκθεση. Τέλος ανάλογα με το αποτέλεσμα του ελέγχου επιβάλλονται πρόστιμα και καθορίζεται ο τρόπος καταβολής τους.

⁷⁴ Κορομηλάς Γ., (06/2007), 'Φορολογικός Έλεγχος Επιχειρήσεων', Σημειώσεις Σεμιναρίου

Το σύστημα εσωτερικού ελέγχου αναφέρεται στο οργανωμένο πλέγμα λειτουργιών και διαδικασιών όπως αυτό περιγράφεται στη ΠΟΛ.1037/2007 από την Γενική Διεύθυνση Φορολογικών Ελέγχων και αποσκοπεί αφενός στην αποτελεσματική διενέργεια των φορολογικών ελέγχων και αφετέρου στην αύξηση των δημοσίων εσόδων (κύρια αποστολή της ελληνικής φορολογικής διοίκησης).

Ο εσωτερικός έλεγχος αναφέρεται στην Οικονομική Επιθεώρηση δηλαδή την υπηρεσία που διενεργεί εσωτερικούς ελέγχους σε όλες τις λειτουργίες και διαδικασίες των Υπηρεσιών του Υπουργείου Οικονομικών (περ.1, §2, άρθρο 2 του Π.Δ.156/2001).

Παράδειγμα

Σε τακτικό φορολογικό έλεγχο Εταιρείας Περιορισμένης Ευθύνης με την ΠΟΛ.1037/2005 για την διαχειριστική χρήση 01/01/03-31/12/03, εντοπίστηκε μία Απόδειξη είσπραξης από Πελάτη Χονδρικής 42.000,00€ ενώ καταχωρήθηκε ποσό 24.000,00€.⁷⁵.

Ο ελεγκτής είναι υποχρεωμένος να καταγράψει το εύρημα στην έκθεση ελέγχου έχοντας υπόψη τις διατάξεις του άρθρου 3 της ΠΟΛ.1037/2005 (ειδικές ελεγκτικές επαληθεύσεις στα Γ' κατηγορίας βιβλία)

...1. Έλεγχος ταμείου και αξιόγραφων, για διαπίστωση τυχόν πιστωτικών υπολοίπων ή διαφορών, για διάστημα οπωσδήποτε δέκα (10) ημερών κάθε εκκρεμούς διαχειριστικής περιόδου και πέραν αυτού κατά την κρίση του ελέγχου. Σε κάθε περίπτωση, κατά την πρώτη ημέρα του ελέγχου των εκκρεμών διαχειριστικών περιόδων και πριν από τη διενέργεια οποιασδήποτε άλλης ελεγκτικής επαλήθευσης, διενεργείται έλεγχος ταμείου και αξιόγραφων κατά τα οριζόμενα στην παρ. 2 του άρθρου 28 του ν. 3296/2004...

Συμπέρασμα: Ο Οικονομικός Επιθεωρητής έχει υποχρέωση να ελέγξει κατά πόσο ο αρμόδιος υπάλληλος - ελεγκτής εφάρμοσε τα μέτρα ελέγχου (controls) τα οποία είναι καταγεγραμμένα ως ειδικές ελεγκτικές επαληθεύσεις στις διατάξεις του άρθρου 3 της ΠΟΛ.1037/2005. Σε περίπτωση που διαπιστώσει ότι δεν εφαρμόστηκαν οι ενδεδειγμένες επαληθεύσεις είναι σημαντικό να προσφέρει τις γνώσεις του και την καθοδήγηση του για να επιτευχθεί το επιθυμητό αποτέλεσμα. Αν πάλι διαπιστώσει ότι ο υπάλληλος – ελεγκτής απέκρυψε με δόλο ορισμένα από τα ευρήματα του τακτικού ελέγχου είναι υποχρεωμένος να ενημερώσει την διοίκηση και να προτείνει βελτιώσεις του συστήματος εσωτερικού ελέγχου για την αποφυγή παρόμοιων περιστατικών. Βασική αρμοδιότητα του Οικονομικού Επιθεωρητή είναι να διαβεβαιώσει τους πολίτες και την φορολογική διοίκηση ότι φαινόμενα διαφθοράς καθώς και άλλες οργανωτικές ανεπάρκειες θα επισημανθούν και θα διορθωθούν προκειμένου να διασφαλιστούν οι αρχές της διαφάνειας, της αξιοπιστίας, του επαγγελματισμού των στελεχών, του σεβασμού στα δικαιώματα του πολίτη και της ισονομίας κρίσιμες στον δημόσιο τομέα.

⁷⁵ <http://www.taxheaven.gr/acforum/index.php?showtopic=46656&mode=threaded>

4.12 Γενικός Επιθεωρητής Δημόσιας Διοίκησης

4.12.1 Γενικά

Ο Γενικός Επιθεωρητής Δημόσιας Διοίκησης έχει ως **αποστολή** τη διασφάλιση της εύρυθμης και αποτελεσματικής λειτουργίας της δημόσιας διοίκησης, την **παρακολούθηση** και **αξιολόγηση** του έργου του Σώματος Επιθεωρητών - Ελεγκτών Δημόσιας Διοίκησης και όλων των ιδιαίτερων Σωμάτων και Υπηρεσιών Επιθεώρησης και Ελέγχου (π.χ. Οικονομική Επιθεώρηση) της δημόσιας διοίκησης καθώς και τον **εντοπισμό φαινομένων διαφθοράς και κακοδιοίκησης**. (Βλέπε Παράρτημα ΙΙΙ)

4.12.2 Πεπραγμένα Γενικής Διεύθυνσης Οικονομικής Επιθεώρησης

Κατά μία έννοια ο Γενικός Επιθεωρητής Δημόσιας Διοίκησης είναι ένας εξωτερικός ελεγκτής της Οικονομικής Επιθεώρησης, ο οποίος παρακολουθεί, ελέγχει και αξιολογεί το έργο των Οικονομικών Επιθεωρητών ενώ στο τέλος κάθε έτους δημοσιοποιεί την πορεία του Επιθεωρησιακού έργου τους μέσω της Ετήσιας Έκθεσης. Επί παραδείγματι, τα έτη 2005 και 2006⁷⁶ οι Οικονομικοί Επιθεωρητές διενήργησαν αντίστοιχα τετρακόσιες σαράντα οκτώ (448) και τετρακόσιες τριανταπέντε (435) τακτικές και έκτακτες επιθεωρήσεις σε υπηρεσίες του Υπουργείου Οικονομίας και Οικονομικών, ως κατωτέρω.

Διενεργηθείσες Επιθεωρήσεις ανά έτος		2005	2006
1.	Σε Δημόσιες Οικονομικές Υπηρεσίες (ΔΟΥ)	210	206
2.	Σε Ελεγκτικά Κέντρα (ΠΕΚ – ΤΕΚ – ΕΘΕΚ)	7	5
3.	Σε ΥΠΕΕ (ΣΔΟΕ)	7	3
4.	Σε Κτηματικές Υπηρεσίες του Δημοσίου	29	44
5.	Σε Υπηρεσίες Δημοσιονομικού Ελέγχου	26	46
6.	Σε Υπηρεσίες Τελωνείων	136	94
7.	Σε Χημικές Υπηρεσίες	33	37
8.	Σύνολο τακτικών και εκτάκτων επιθεωρήσεων	448	435

Πίνακας 5: Διενεργηθείσες Επιθεωρήσεις για τα έτη 2005 και 2006⁷⁷

Οι οικείες εκθέσεις των Οικονομικών Επιθεωρητών επεξεργάστηκαν και στη συνέχεια είτε διατυπώθηκαν παρατηρήσεις, είτε δόθηκαν οδηγίες, είτε εκδόθηκαν εντολές για

⁷⁶ Σημ.δεν βρέθηκαν συγκρίσιμα στοιχεία για περισσότερα έτη σε δημοσιεύσιμες πηγές

⁷⁷ Πηγή: www.gedd.gr δεν

περαιτέρω έρευνα ή ΕΔΕ, είτε τέλος έγιναν προτάσεις στις καθ' ύλην αρμόδιες Διευθύνσεις της Κεντρικής Υπηρεσίας, για τη λήψη των αναγκαίων νομοθετικών ή έτερων διοικητικών μέτρων για την επίλυση σοβαρών προβλημάτων που αντιμετωπίζουν οι ελεγχόμενες υπηρεσίες, με σκοπό τη καλύτερη και αποδοτικότερη λειτουργία τους.

Πιο συγκεκριμένα το έτος **2005** καταγράφηκαν τα παρακάτω στοιχεία: ⁷⁸

- Σε εβδομήντα δύο (72) πορισματικές εκθέσεις Οικονομικών Επιθεωρητών, διενέργειας προκαταρκτικών ερευνών- ΕΔΕ και ελέγχου περιουσιακής κατάστασης, καταλογίσθηκαν πειθαρχικά αδικήματα σε βάρος υπαλλήλων του Υπουργείου Οικονομίας & Οικονομικών σε εκατόν είκοσι (120) περιπτώσεις.
- Διαπιστώθηκαν τριάντα οκτώ (38) περιπτώσεις διάπραξης ποινικών αδικημάτων από υπαλλήλους και επειδή υπήρξαν σοβαρές ενδείξεις τέλεσης αξιόποινων πράξεων από διάφορα πρόσωπα (υπαλλήλους και ιδιώτες), οι Οικονομικοί Επιθεωρητές διαβίβασαν εβδομήντα (70) πορισματικές εκθέσεις (σύμφωνα με το άρθρο 37 του ΚΠΔ) στον αρμόδιο Εισαγγελέα για την ποινική αξιολόγηση των πράξεων ή παραλείψεων υπαλλήλων του Υπουργείου Οικονομικών ή και ιδιωτών, οι οποίοι στις συναλλαγές τους με τις Δημόσιες Υπηρεσίες προέβησαν σε αξιόποινες πράξεις (φοροδιαφυγή, πλαστά ή εικονικά φορολογικά στοιχεία, πλαστογραφία εγγράφων κλπ).
- Στα πλαίσια των διενεργηθέντων ελέγχων και ερευνών σε υπηρεσίες του Υπουργείου οι Οικονομικοί Επιθεωρητές διαπίστωσαν χρηματικά (διαχειριστικά) ελλείμματα και ενέργειες ή παραλείψεις υπαλλήλων που προξένησαν θετική ζημία στο Δημόσιο και φρόντισαν για την αποκατάσταση της ζημίας του Δημοσίου, εκδίδοντας είκοσι έξη (26), καταλογιστικές αποφάσεις σε βάρος υπαιτίων υπαλλήλων των ΔΟΥ, συνολικού ποσού 25.735.593,00€.

Παράλληλα το έτος **2006** ⁷⁹ καταγράφονται οι παρακάτω πληροφορίες :

- Σε εξήντα τρεις (63) πορισματικές εκθέσεις Οικονομικών Επιθεωρητών, διενέργειας προκαταρκτικών ερευνών – ΕΔΕ και ελέγχου περιουσιακής κατάστασης, καταλογίσθηκαν πειθαρχικά αδικήματα σε βάρος υπαλλήλων του Υπουργείου Οικονομίας και Οικονομικών σε εκατόν τριάντα επτά (137) περιπτώσεις.
- Διαπιστώθηκαν πενήντα δύο (52) περιπτώσεις διάπραξης ποινικών αδικημάτων από υπαλλήλους και επειδή υπήρξαν σοβαρές ενδείξεις τέλεσης αξιόποινων πράξεων από διάφορα πρόσωπα (υπαλλήλους και ιδιώτες) οι Οικονομικοί Επιθεωρητές διαβίβασαν ενενήντα επτά (97) πορισματικές εκθέσεις (σύμφωνα με το άρθρο 37 του ΚΠΔ) στον αρμόδιο Εισαγγελέα για την ποινική αξιολόγηση των πράξεων ή παραλείψεων υπαλλήλων του Υπουργείου Οικονομίας και Οικονομικών ή και ιδιωτών, οι οποίοι στις

⁷⁸ Βλ. Ετήσια Έκθεση Γενικού Επιθεωρητή Δημόσιας Διοίκησης, 2005, σελ.142-143, www.gedd.gr

⁷⁹ Βλ. Ετήσια Έκθεση Γενικού Επιθεωρητή Δημόσιας Διοίκησης, 2006, σελ.187-188, www.gedd.gr

συναλλαγές τους με τις Δημόσιες Υπηρεσίες προέβησαν σε αξιόποινες πράξεις (φοροδιαφυγή, πλαστά ή εικονικά φορολογικά στοιχεία, πλαστογραφία εγγράφων κλπ.).

- Στα πλαίσια των διενεργηθέντων ελέγχων και ερευνών σε υπηρεσίες του Υπουργείου οι Οικονομικοί Επιθεωρητές διαπίστωσαν χρηματικά (διαχειριστικά) ελλείμματα και ενέργειες ή παραλείψεις υπαλλήλων που προξένησαν θετική ζημιά στο Δημόσιο, εκδίδοντας καταλογιστικές αποφάσεις σε βάρος των υπαίτιων υπαλλήλων των Δ.Ο.Υ., συνολικού ποσού 5.558.430,31€.

Συμπεράσματα

Συγκρίνοντας την πορεία των εκθέσεων των Οικονομικών Επιθεωρητών κατά τα έτη 2005 και 2006 όπως δημοσιεύθηκαν στις Ετήσιες Εκθέσεις του Γενικού Επιθεωρητή Δημόσιας Διοίκησης παρατηρήθηκαν τα παρακάτω:

1. κατά το έτος 2006 αυξήθηκαν τα πειθαρχικά αδικήματα που καταλογίστηκαν σε βάρος των υπαλλήλων του Υπουργείου Οικονομίας και Οικονομικών από 120 σε 137 περιπτώσεις.
2. το 2006 διαβιάστηκαν στον Εισαγγελέα 97 πορισματικές εκθέσεις έναντι 70 το 2005 προκειμένου να αποδοθούν ποινές για αξιόποινες πράξεις.
3. τα χρηματικά ελλείμματα και οι πράξεις ή παραλείψεις υπαλλήλων του Υπουργείου που διαπιστώθηκαν προξένησαν μικρότερη θετική ζημιά στο Δημόσιο μιας και καταλογίστηκε σε βάρος υπαλλήλων ποσό 5.558.430,31€ το 2006 αντί του ποσού 25.735.593,00€ που καταλογίστηκε το 2005

4.12.3. Ευρήματα ελέγχου των Οικονομικών Επιθεωρητών

Προκειμένου να γίνει αντιληπτός ο ρόλος του Γενικού Επιθεωρητή Δημόσιας Διοίκησης στην πορεία του επιθεωρήσεων και την απόδοσης ευθυνών ενδεικτικά αναφέρονται κάποιες σημαντικές υποθέσεις διαφθοράς και κακοδιοίκησης που διαπιστώθηκαν μέσω της διενέργειας εσωτερικού ελέγχου σε Υπηρεσίες του Υπουργείου Οικονομικών από τους Οικονομικούς Επιθεωρητές⁸⁰

- **Υπόθεση ΔΟΥ Κάτω Αχαΐας:** Μέσα στα πλαίσια των αρμοδιοτήτων της η τότε (2001) εποπτεύουσα τη ΔΟΥ Επιθεωρήτρια, διενεργώντας δειγματοληπτικούς ελέγχους επιστροφών Φ.Π.Α., διαπίστωσε ότι ορισμένες επιχειρήσεις, με τη διακίνηση πλήθους εικονικών τιμολογίων, καρπώθηκαν παράνομα επιδοτήσεις αναπτυξιακών νόμων και επιστροφές Φ.Π.Α. επενδυτικών αγαθών. Διενεργήθηκαν έλεγχοι και επανέλεγχοι στις

⁸⁰ Βλ. Ετήσια Έκθεση Γενικού Επιθεωρητή Δημόσιας Διοίκησης, 2006, www.gedd.gr

εν λόγω επιχειρήσεις, καταλογίστηκαν φόροι και πρόστιμα και αποδόθηκαν πειθαρχικές ποινές στους υπαλλήλους που διενήργησαν τις επιστροφές Φ.Π.Α. Για το τρέχον έτος συνεχίστηκαν οι έλεγχοι περιουσιακής κατάστασης των εμπλεκόμενων υπαλλήλων, οι οποίοι δεν έχουν ολοκληρωθεί ακόμα. Η υπόθεση είναι σε εξέλιξη πειθαρχικής και ποινικής διαδικασίας.

- **Υπόθεση χορήγησης Α.Φ.Μ. σε αλλοδαπούς με πλαστές βεβαιώσεις.** Διενεργήθηκε έρευνα στις ΔΟΥ όλης της Επικράτειας όπου παρατηρήθηκαν περιπτώσεις χορήγησης ΑΦΜ σε αλλοδαπούς με ημερομηνία προγενέστερη της δήλωσης έναρξης εργασιών φυσικού προσώπου. Δεν προέκυψαν πειθαρχικά παραπτώματα παρά μόνο περιπτώσεις πλαστών δικαιολογητικών, οι οποίες παραπέμφθηκαν στον Εισαγγελέα. Από την έρευνα οι Επιθεωρητές διατύπωσαν σαφείς προτάσεις για να τεθεί ασφαλιστική δικλείδα από το σύστημα TAXIS ούτως ώστε να μην επαναληφθούν παρόμοια φαινόμενα.
- **Υπόθεση χρηματισμού υπαλλήλου:** Κατά το χειρισμό φορολογικής υπόθεσης, υπάλληλος της Φ.Α.Ε.Ε. Αθηνών ζήτησε από φορολογούμενο και έλαβε για λογαριασμό της και για λογαριασμό του Επόπτη Ελέγχου χρηματικό ποσό. Η συναλλαγή βιντεοσκοπήθηκε και προβλήθηκε σε τηλεοπτική εκπομπή. Διενεργήθηκε προκαταρκτική έρευνα – Ε.Δ.Ε. από Οικονομικό Επιθεωρητή και καταλογίστηκαν πειθαρχικά παραπτώματα σε βάρος των δύο υπαλλήλων.
- **Υπόθεση κλοπής διαβατηρίου φορολογούμενης** κατά το έτος 1994, από αγνώστους δράστες, το οποίο χρησιμοποιήθηκε για έναρξη επιτηδεύματος και θεώρηση βιβλίων – στοιχείων από τη Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς Στη συνέχεια διακινήθηκαν πλήθος εικονικών τιμολογίων στην αγορά, με αποτέλεσμα να επιβληθούν σε βάρος της φορολογουμένης φόροι και πρόστιμα ύψους 80.000 ευρώ πλέον προσαυξήσεων, για τα οποία έχει βέβαια προσφύγει στα Διοικητικά Δικαστήρια, αλλά προκειμένου να προχωρήσει η ίδια σε έναρξη εργασιών, ζητά την ακύρωση του παλαιού Α.Φ.Μ. και τη χορήγηση νέου. Οι Επιθεωρητές που έχουν διερευνήσει την υπόθεση προτείνουν την αποκατάσταση της φορολογούμενης με τις σαφείς οδηγίες των συναρμόδιων Διευθύνσεων ή της Νομικής Υπηρεσίας προς τις εμπλεκόμενες Δ.Ο.Υ. (Η εν λόγω υπόθεση απασχολεί την Υπηρεσία και τις λοιπές Διευθύνσεις του Υ.Π.Ο.Ο. από το 2003, χωρίς ακόμα να μπορεί να διευθετηθεί λόγω των περιορισμών της φορολογικής νομοθεσίας)
- **Υπόθεση υπεξαίρεσης Διαχειριστή Δ.Ο.Υ. :** Ύστερα από έγγραφο του Επιτρόπου του Ελεγκτικού Συνεδρίου και του Προϊσταμένου της Ι΄ Δ.Ο.Υ. Αθηνών για μη υποβολή παραστατικών στοιχείων της διαχείρισης Ενσήμων και Υλικού της εν λόγω Δ.Ο.Υ., για το έτος 1998, διενεργήθηκε από Οικονομικό Επιθεωρητή προκαταρκτική έρευνα - ΕΔΕ απ' όπου προέκυψε ότι ο Διαχειριστής υπεξείρεσε ποσό ύψους 1.051.499,64 ευρώ (συμπεριλαμβανομένων των προσαυξήσεων) το οποίο και του καταλογίστηκε.

5

ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

1. Υπό σύσταση Διεύθυνση Εσωτερικού Ελέγχου

Το Υπουργείο Οικονομικών έχει καταρτίσει σχετικό πρόγραμμα από υπαλλήλους, τεχνικούς συμβούλους της I.R.S. και έχει εκπαιδεύσει, σε πρώτο βαθμό, μικρό αριθμό Οικονομικών Επιθεωρητών. Με το Προεδρικό Διάταγμα 156/2001 προβλέπεται η σύσταση Διευθύνσεων Εσωτερικού Ελέγχου τόσο στην Κεντρική Υπηρεσία όσο και στις Περιφερειακές Υπηρεσίες Οικονομικής Επιθεώρησης. Το Διάταγμα αυτό θα ενεργοποιηθεί με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών η οποία δεν έχει εκδοθεί μέχρι σήμερα. Η ελληνική φορολογική διοίκηση ουσιαστικά δε διαθέτει στελέχη ικανά να υποστηρίξουν τις τάσεις και απαιτήσεις που έχουν οριοθετηθεί σε αντίστοιχες Διευθύνσεις Εσωτερικού Ελέγχου στον Ιδιωτικό τομέα, στερούνται δηλαδή, θεωρητικού υπόβαθρου. Παρόλα αυτά, οι επιθεωρητές διαθέτουν πολύχρονη εμπειρία σε εσωτερικούς ελέγχους και γνώση των διαδικασιών και νομοθετικών διατάξεων των διαφόρων υπηρεσιών του Υπουργείου Οικονομικών.

2. Έννοια εσωτερικού ελέγχου

Στην ελληνική φορολογική διοίκηση δεν έχει αναπτυχθεί ο εσωτερικός έλεγχος, όπως αυτός έχει οριστεί θεωρητικά από διάφορους επαγγελματικούς οργανισμούς, ήτοι ως διαβεβαιωτική, συμβουλευτική δραστηριότητα σχεδιασμένη να προσθέτει αξία και να βελτιώνει τις λειτουργίες του οργανισμού. Κατά πρώτο λόγο, οι έλεγχοι που διενεργούνται από την Οικονομική Επιθεώρηση είναι κυρίως οικονομικοί ή διαχειριστικοί, που στην ουσία πιστοποιούν ότι οι διαδικασίες που τηρούνται συμμορφώνονται με τις νομοθετικές διατάξεις. Στο γεγονός αυτό συντελεί και ο χαρακτηρισμός της ελληνικής φορολογικής διοίκησης ως ένας καθαρά εισπρακτικός μηχανισμός. Φυσικό επακόλουθο είναι να δίνεται μεγαλύτερη έμφαση από τους Οικονομικούς Επιθεωρητές στους ελέγχους των διαδικασιών βεβαίωσης, είσπραξης, επιστροφής φόρων και προστίμων και γενικότερα διαδικασιών διαχείρισης του δημοσίου χρήματος, παρά σε ελέγχους απόδοσης (ή value – for – money ελέγχους). Επί παραδείγματι, δεν ελέγχεται εάν επιτυγχάνονται οι στόχοι και οι στρατηγικές επιδιώξεις της ελληνικής φορολογικής διοίκησης, ήτοι η καλύτερη εξυπηρέτηση των φορολογουμένων, η αύξηση της οικειοθελούς συμμόρφωσης και η διασφάλιση της ενιαίας μεταχείρισης αυτών.

3. Στελέχωση και εκπαίδευση

Η Οικονομική Επιθεώρηση ως ανεξάρτητη υπηρεσία της οποίας οι υπάλληλοι συγκροτούν ξεχωριστό κλάδο (Οικονομικών Επιθεωρητών) έχει αυξημένο κύρος στο Υπουργείο μιας και απευθύνεται απευθείας στον Υπουργό. Οι προϋποθέσεις και τα κριτήρια για τη στελέχωση του νέου κλάδου των Οικονομικών Επιθεωρητών, όπως περιγράφονται στο Π.Δ. 211/96, ήταν αρκετά αυστηρές. Στις απαιτήσεις απαιτούνταν μεταξύ άλλων δεκαπενταετή πείρα σε φορολογικά αντικείμενα ενώ συναθροίζονταν στην τελική βαθμολογία, προσόντα όπως η κατοχή μεταπτυχιακού ή διδακτορικού διπλώματος, η παρακολούθηση σεμιναρίων, η συμμετοχή σε επιτροπές καθώς και η βαθμολογία των εκθέσεων αξιολόγησης. Σύμφωνα με τον Κώδικα Δεοντολογίας του ΠΑ, οι εσωτερικοί ελεγκτές αναμένεται να εφαρμόζουν και να προασπίσουν τις αρχές της ακεραιότητας, αντικειμενικότητας, εμπιστευτικότητας και της επάρκειας. Παρόλο που οι επιθεωρητές είναι ευπόληπτα, υπεύθυνα, αξιοπρεπή και εχέμυθα άτομα, με σεβασμό στους Νόμους, μεγάλη θεωρητική γνώση και πρακτική εμπειρία το έργο τους δυσχεραίνεται από ένα πλήθος παραγόντων. Ειδικότερα, ετησίως αναλαμβάνουν να διενεργήσουν μεγάλο αριθμό ελέγχων, με αντικείμενο πέρα των αρμοδιοτήτων τους, με αποτέλεσμα να μην εκτελούν τα καθήκοντά τους με τη δέουσα επαγγελματική επιμέλεια, λόγω έλλειψης χρόνου ή / και γνώσης του αντικείμενου. Παρατηρήθηκε επίσης ότι δε διενεργούνται επανέλεγχοι των αποτελεσμάτων των φορολογικών ελέγχων με την συχνότητα που θα έπρεπε, γεγονός που βλάπτει την ακεραιότητα της φορολογικής διοίκησης. Όσον αφορά την εκπαίδευση οι περισσότεροι επιθεωρητές δεν έχουν συμμετάσχει σε κάποιο σεμινάριο εσωτερικού ελέγχου συνεπώς δεν διαθέτουν τις απαραίτητες γνώσεις, δεξιότητες και εξειδίκευση προκειμένου να επιτευχθεί ικανοποιητική και αποτελεσματική διενέργεια εσωτερικού ελέγχου.

4. Ελεγκτικές διαδικασίες

Όσον αφορά το επιθεωρησιακό έργο καταρτίζεται πλάνο ελέγχου από τις Κεντρικές Υπηρεσίες και ακολουθείται μία καθορισμένη ροή εργασίας από τις Κεντρικές στις Περιφερειακές Υπηρεσίες και από εκεί στους Οικονομικούς Επιθεωρητές. Αξίζει να σημειωθεί ότι η επιλογή του δείγματος για την έκδοση εντολών ελέγχου γίνεται κατόπιν καταγγελίας είτε αυτεπαγγέλτως, ενώ δεν έχουν υιοθετηθεί πρακτικές διαχείρισης κινδύνου, προκειμένου να εντοπιστούν οι υψηλού κινδύνου περιοχές ελέγχου. Συνεπώς, οι έλεγχοι που διενεργούνται από τους Οικονομικούς Επιθεωρητές δεν βασίζονται στην ανάλυση κινδύνων. Παράλληλα, εκείνο που στερείται ο ελεγκτικός μηχανισμός της ελληνικής φορολογικής διοίκησης είναι η αποτελεσματική λειτουργία της εποπτείας (follow up), δηλαδή η παρακολούθηση των διορθωτικών κινήσεων και εξελίξεων στα ευρήματα του ελέγχου. Οι επιθεωρητές διαβιβάζουν τα πορίσματα των εκθέσεων τους στις Κεντρικές Υπηρεσίες (Β Τμήμα: Επεξεργασίας Εκθέσεων) και εκείνες έχουν την ευθύνη για ενημέρωση των ελεγχόμενων υπηρεσιών. Παρατηρούνται όμως στον επανέλεγχο τα ίδια φαινόμενα

κακοδιοίκησης κατά συνέπεια η μη συμμόρφωση των ελεγχόμενων στις προτάσεις και συστάσεις των επιθεωρητών.

Όπως παρατηρήθηκε στις ετήσιες εκθέσεις του Γενικού Επιθεωρητή Δημόσιας Διοίκησης (2005 & 2006) η Οικονομική Επιθεώρηση εντείνει τους ελέγχους και διαπιστώνει όλο και περισσότερα φαινόμενα διαφθοράς και κακοδιοίκησης. Η δράση του εσωτερικού ελέγχου μετά την διαπίστωση των ευρημάτων θα πρέπει πέρα από την επιβολή των προβλεπόμενων πειθαρχικών ποινών να επικεντρωθεί στην υποβολή προτάσεων προκειμένου το σύστημα εσωτερικού ελέγχου να λειτουργήσει αποτελεσματικότερα και να αποφευχθούν οι δυσμενείς συνέπειες τέτοιων φαινομένων στον δημόσιο βίο.

5. Μη ύπαρξη ενιαίου Εγχειριδίου Διαδικασιών και Περιγραφή καθηκόντων

Οι διαδικασίες στην ελληνική φορολογική διοίκηση είναι καθορισμένες με Νόμους, Υπουργικές Αποφάσεις κτλ. Μολονότι κανείς θα περίμενε να είναι αυστηρώς καθορισμένες διαδικασίες και να προσφέρουν την δυνατότητα στους υπαλλήλους να εκτελούν τα καθήκοντα τους με σαφήνεια, στην ουσία λόγω της πολυπλοκότητας των νόμων, και της πολυνομίας τους παρέχεται η διακριτική ευχέρεια να επιλέξουν τι θα εφαρμόσουν και πως. Τα καθήκοντα κάθε εργασίας, απ' την άλλη μεριά, έχουν καθοριστεί σε ένα πολύ γενικό πλαίσιο εργασιών βάσει κάποιου Π.Δ. και στη συνέχεια δεν έχει μεταβληθεί κάτι σε αυτά σύμφωνα με τις νέες τάσεις και προοπτικές για κάθε θέση δημοσίου υπαλλήλου.

6. Ανύπαρκτη Επιτροπή Εσωτερικού Ελέγχου

Η Οικονομική Επιθεώρηση υπάγεται απευθείας στον Υπουργό Οικονομίας και Οικονομικών, αποτελεί αυτόνομη διοίκηση και λειτουργεί ως ανεξάρτητη Γενική Διεύθυνση. Οι Οικονομικοί Επιθεωρητές δεν εμπλέκονται στη διαδικασία λήψης των αποφάσεων, στο σχεδιασμό ή προγραμματισμό των δραστηριοτήτων της ελεγχόμενης μονάδας. Ο έλεγχος ασκείται από όργανα (οικονομικούς επιθεωρητές) τα οποία βρίσκονται εκτός της ιεραρχικής πυραμίδας της ελεγχόμενης μονάδας (π.χ. Δ.Ο.Υ.). Εν μέρει, τα παραπάνω χαρακτηριστικά της Οικονομικής Επιθεώρησης διασφαλίζουν την ανεξαρτησία της λειτουργίας του εσωτερικού ελέγχου. Παρόλα αυτά, αξίζει να σημειωθεί ότι, δεν έχει συσταθεί Επιτροπή Εσωτερικού Ελέγχου, η οποία όμως είναι απαραίτητη σε έναν οργανισμό, για διασφάλιση της λογοδοσίας προς την Διοίκηση (Υπουργό Οικονομικών), για την έγκριση του κανονισμού λειτουργίας του εσωτερικού ελέγχου, του κανονισμού διενέργειας των ελέγχων και του Κώδικα Δεοντολογίας, την εισήγηση αρμοδίως για την λήψη μέτρων και συμμόρφωσης στην Διοίκηση (Υπουργό Οικονομικών).

7. Πρότυπα εσωτερικού ελέγχου

Παρατηρήθηκε επίσης ότι οι περισσότεροι ελεγκτές αγνοούν την ύπαρξη γενικά παραδεκτών κανόνων διεξαγωγής των ελέγχων που έχουν δημοσιευθεί από επαγγελματικούς οργανισμούς και υιοθετηθεί διεθνώς, από οργανισμούς και υπηρεσίες του δημοσίου τομέα. Τα πρότυπα διενέργειας της ελεγκτικής διαδικασίας, που έχουν υιοθετηθεί από την

οικονομική επιθεώρηση, αφορούν κυρίως γενικές κατευθυντήριες οδηγίες με προσανατολισμό κυρίως στον έλεγχο νομιμότητας των διοικητικών πράξεων των δημοσίων υπαλλήλων βάσει της κείμενης νομοθεσίας και όχι βάσει προκαθορισμένων στόχων απόδοσης.

8. Εξωτερικοί Ελεγκτές

Για τον εξωτερικό έλεγχο και την αξιολόγηση της Διεύθυνσης Εσωτερικού Ελέγχου, στην παρούσα μελέτη την Οικονομική Επιθεώρηση, έχει θεσμοθετηθεί ένα όργανο ο Γενικός Επιθεωρητής Δημόσιας Διοίκησης ο οποίος όμως, ουσιαστικά, συγκεντρώνει στατιστικά στοιχεία, όπως τον αριθμό διενέργειας ελέγχων, ποσοστά φαινομένων κακοδιοίκησης και διαφθοράς, ποσοστά διενέργειας ελέγχων τα οποία δημοσιοποιεί κάθε έτος στην ετήσια έκθεση είτε μέσω καταγγελιών είτε αυτεπάγγελτα. Παράλληλα, ελέγχει, αξιολογεί και προτείνει τρόπους επίλυσης προβλημάτων και παρακολουθεί την πορεία των διορθωτικών κινήσεων.

Γενικό συμπέρασμα

Η Ελληνική Φορολογική Διοίκηση στερείται πρώτον οργανωμένου και σαφώς καθορισμένου συστήματος εσωτερικού ελέγχου, δεύτερον υπηρεσίας ικανής να αξιολογήσει την επάρκεια, την αποτελεσματικότητα και την απόδοση του συστήματος εσωτερικού ελέγχου και τρίτον στελεχών με την κατάλληλη επαγγελματική επάρκεια σε θέματα εσωτερικού ελέγχου προκειμένου να επιτευχθούν οι προκαθορισμένοι στόχοι και σκοποί της. Συνεπώς, μολονότι ο ρόλος του εσωτερικού ελέγχου στην Δημόσια Διοίκηση είναι πολύ σημαντικός στην Ελληνική Φορολογική Διοίκηση δεν έχει λάβει τη μορφή, που έχει διεθνώς τόσο στον ιδιωτικό όσο και στο δημόσιο τομέα.

Προτάσεις για μελλοντική έρευνα

- Εισήγηση προτάσεων για τον εκσυγχρονισμό του υφιστάμενου πλαισίου λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου στην ελληνική φορολογική διοίκηση
- Συγκριτική αξιολόγηση της ελληνικής φορολογικής διοίκησης με αντίστοιχες διοικήσεις του εξωτερικού

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

ΒΙΒΛΙΑ

1. Γρηγοράκος Θ., 1989, *Γενικές Αρχές Ελεγκτικής*, Έκδοση Σώματος Ορκωτών Λογιστών
2. Καζαντζής Χ., 2006, *Έλεγκτική & Εσωτερικός Έλεγχος, Μία συστηματική προσέγγιση Εννοιών, Αρχών και Προτύπων*, Εκδόσεις Business Plus A.E.
3. Κάρκαλης Ι., 2005, *Αντιδιαφθορά & Ελεγκτικό Συνέδριο*, I, Σάκκουλας, Αθήνα - Θεσσαλονίκη
4. Μπέσιλα – Μακρίδη Ελ., 2006, *Ο έλεγχος της διοίκησης*, Εκδ.Σάκκουλα, Τόμος II,
5. Παππάς Α., 1999, *Εισαγωγή στην Ελεγκτική*, Εκδόσεις Γ. Μπένου,
6. Σπηλιωτόπουλος Επ., 2001. *Η Δημόσια Διοίκηση στην Ελλάδα*, Ελληνικό Ινστιτούτο Διοικητικών Επιστημών, Αθήνα – Κομοτηνή, Αντ. Σακκουλα
7. Φύλος Ι., 2004. *Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου Επιχειρήσεων*, Εκδόσεις IQ Group
8. Φύλος Ι., 2004, *Έγχειρίδιο πολιτικών και διαδικασιών (εργαλείο οργάνωσης και ελέγχου)*, Εκδόσεις IQ Group
9. Kincaid J, Sampias W, *Certified Government Auditing Professional, Examination Study Guide, 2nd Edition*
10. Meigs W., Larsen J., Meigs R., 1984, *Έλεγκτική*, Μετάφραση: Διαμαντόπουλος Θ., Ταλαρούγκας Ι., Εκδόσεις Παπαζήση,
11. Power M., *The Audit Society*, Oxford University Press,

ΠΕΡΙΟΔΙΚΑ

12. Κυριάκου Μ. (2003), *Ποιοτική αναβάθμιση της φορολογικής διοίκησης και εσωτερικός έλεγχος* Φορολογική Επιθεώρηση, Τεύχος 656, σελ.1903
13. Χατζάκης Γ. (2005), *Αποστολή και στρατηγικές επιδιώξεις της φορολογικής διοίκησης – Μέτρα για τον πολίτη – Προβληματισμοί* Φορολογική Επιθεώρηση, Τεύχος 675, σελ.1325
14. Carhill, K.M. και Kincaid, J.K. (1989), *Applying the standards in governmental internal auditing*, *The Internal Auditor*, Vol. 46 No. 5, pp 50-5
15. Coupland D. (1993), *The internal auditor's role in public service orientation* *Managerial Auditing Journal* Vol. 8 No. 3, pp 3-13
16. Goodwin J. (2004), *A comparison of internal audit in the private and public sectors* *Managerial Auditing Journal* Vol. 19 No. 5, pp 640
17. Hawkes L.C. Adams M.B., (1994), *Total Quality Management: Implications for Internal Audit* *Managerial Auditing Journal*, Volume 9, Number 4, 1994, pp. 11-18

18. Hopkins R.N., (1997), "The nature of audit quality - a conflict of paradigms? An empirical study of internal audit quality throughout the United Kingdom Public Sector", *International Journal of Auditing*, Volume 1, Issue 2, Pages 117-118
19. Lapsley I. (1988), "Research in Public Sector Accounting: An Appraisal", *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Volume 1, Number 1, 1988, pp30
20. Malan, R.M. (1991), "Internal auditing in government", *The Internal Auditor* Vol.48, No. 3, pp 90-5
21. Rezaee Z, "Restoring public trust in the accounting profession by developing anti-fraud education, programs and auditing", *Managerial Auditing Journal*, Vol.19 No.1, 2004 pp.135
22. Rittenberg L., Covaleski M., (1999), "Outsourcing the internal audit function: the British Government experience with market testing", *International Journal of Auditing*, Volume 3, Issue 3, P.225, 227
23. Selim G., Yiannakas A., (2000), "Outsourcing the Internal Audit Function: A Survey of the UK Public and Private Sectors", *International Journal of Auditing*, Volume 4, Number 3, pp. 213, 225
24. Sterck, Miekatrien; Bouckaert, Geert, (2006), "The International Audit Trends in the public sector" *The Internal Auditor* v.63 no. 4 p.49,53
25. Xiangdong W. (1997) "Development trends and future prospects of internal audit", *Managerial Auditing Journal* Vol. 12 No. 4,5 pp 200

ΕΚΘΕΣΕΙΣ

26. Ετήσια Έκθεση του Γενικού Επιθεωρητή Δημόσιας Διοίκησης, 2004
27. Ετήσια Έκθεση Γενικού Επιθεωρητή Δημόσιας Διοίκησης, 2005
28. Ετήσια Έκθεση Γενικού Επιθεωρητή Δημόσιας Διοίκησης, 2006
29. Ετήσια Έκθεση Συνηγόρου του Πολίτη, 2004
30. Έκθεση της Επιτροπής του Ινστιτούτου Τοπικής Αυτοδιοίκησης, 2006, "Οι έλεγχοι στους ΟΤΑ, προτάσεις για τον εξορθολογισμό και την αποτελεσματικότητα του συστήματος", www.ita.org.gr
31. Diamond J. (2002), "The role of Internal Audit in Government financial management : An international perspective", *International Monetary Fund, IMF Working Papers* 02/94 2002

ΠΡΑΚΤΙΚΑ ΑΠΟ ΣΥΝΕΔΡΙΑ - ΣΕΜΙΝΑΡΙΑ

32. Βασιλάκης Σ., (2007), "Θεσμικό πλαίσιο – Οργανωτική Δομή Κεντρικών και

Περιφερειακών Υπηρεσιών’’ Πρόγραμμα Βασικής Κατάρτισης Οικονομικών Επιθεωρητών, (Αδημοσίευτες Σημειώσεις Σ.Ε.Υ.Υ.Ο).

33. Διαμαντούρος Ν., (2005), Ομιλία του Ευρωπαίου Διαμεσολαβητή στο Ελληνικό Τμήμα της Διεθνούς Διαφάνειας, ‘‘Ο Ευρωπαίος Διαμεσολαβητής ως προαγωγός της διαφάνειας και αρωγός στον αγώνα κατά της διαφθοράς’’,
<http://www.ombudsman.europa.eu/speeches/el/2005-05-18.htm>
34. Κορομηλάς Γ., (06/2007), ‘‘Φορολογικός Έλεγχος Επιχειρήσεων’’, Σημειώσεις Σεμιναρίου
35. Κυριάκου Μ., (2006), ‘‘Γενικές Αρχές και Πρότυπα Εσωτερικού Ελέγχου’’, (Αδημοσίευτες Σημειώσεις Σ.Ε.Υ.Υ.Ο)
36. Μακρή Ζ., (14/11/2002), Αγόρευση, *Πρακτικά Βουλής*, Συνεδρίαση ΙΘ΄
37. Μακρυδημήτρης Α. (19/10/2005) Πρακτικά συνεδρίου: Εργαστήριο συνεχιζόμενης κατάρτισης Επιθεωρητών Δημόσιας Διοίκησης’’, www.gedd.gr
38. Ντινάκη Φ.,(20/10/2005) Πρακτικά συνεδρίου: Εργαστήριο συνεχιζόμενης κατάρτισης Επιθεωρητών Δημόσιας Διοίκησης’’, www.gedd.gr
39. Ρακιτζής Λ. (19/10/2005) Πρακτικά συνεδρίου: Εργαστήριο συνεχιζόμενης κατάρτισης Επιθεωρητών Δημόσιας Διοίκησης’’, σελ.250 www.gedd.gr
40. Ρακιτζής Λ. (2006), Ομιλία του Γενικού Επιθεωρητή Δημόσιας Διοίκησης, www.gedd.gr
41. ‘‘Αποστολή και Στόχοι Υπουργείου Οικονομίας και Οικονομικών’’(2003), (Αδημοσίευτες Σημειώσεις Σεμιναρίου Σ.Ε.Υ.Υ.Ο.)
42. Sylph J, ‘‘Transparency and audit regulation’’, *Technical Director International Federation of Accountants Fédération des Experts Comptables Méditerranéens Conference Istanbul, Turkey – December 13, 2005*,

ΗΛΕΚΤΡΟΝΙΚΕΣ ΔΗΜΟΣΙΕΥΣΕΙΣ

43. ‘‘Κατρακυλά η Ελλάδα στην κατάταξη της λίστας της Διεθνούς Διαφάνειας κατά της διαφθοράς’’, 06/11/06, <http://stocks.pathfinder.gr/news/229541.html>
44. Έκθεση της Διεθνούς διαφάνειας υπονομεύει τα δικαστικά συστήματα σε παγκόσμιο επίπεδο’’ *Southeast European news* (Nine o’Clock - 25/05/07, Διεθνής Διαφάνεια, RFE/RL, BBC, Balkan Investigative Reporting Network, Πρακτορείο Ειδήσεων Σόφιας, Javno.hr, Hotnews.ro - 24/05/07), http://ec.europa.eu/anti_fraud/index_el.html
45. ‘‘Ηλεκτρονική Διακυβέρνηση κατά της διαφθοράς και της Κακοδιοίκησης’’, 29 Ιουνίου 2006, <http://www.gedd.gr>
46. ‘‘The role of auditing in the Public Sector governance’’ November 2006, pp.10, *The Institute of Internal Auditing*, <http://www.theiia.org>
47. The principles of public Audit – a statement by the Public Audit Forum,
<http://www.public-audit-forum.gov.uk/popa.htm>

48. The Institute of Internal Auditing, Professional Practices Framework of Internal Auditing, 2005, <http://www.theiia.org>
49. Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD) Policy Brief, “Public Sector Modernisation: Open Government,” 2005

NΟΜΟΘΕΤΙΚΟ ΠΛΑΙΣΙΟ

50. Π.Δ. 636/77
51. Π.Δ. 284/88
52. Π.Δ. 551/88
53. Π.Δ. 271/90
54. Ν.2343/1995
55. Π.Δ. 167/96
56. Π.Δ. 211/96
57. Π.Δ.156/01
58. Ν.3074/2002
59. Ν. 3200/2003
60. Ν.3320/2005
61. Ν.3492/2006
62. ΠΟΛ.1037/2005

ΙΣΤΟΣΕΛΙΔΕΣ

- <http://www.transparency.gr>
- <http://www.taxheaven.gr>
- <http://www.coe.int/>
- <http://www.seyyo.gr>
- <http://www.sedd..gr>
- <http://www.gsis.gr>
- <http://www.audit-commission.gov.uk/>
- <http://www.nao.gov.uk/>
- <http://www.public-audit-forum.gov.uk/>
- <http://www.iiia.org.uk/>
- <http://www.theiia.org/>
- <http://www.auditnet.org/>
- <http://www.cipfa.org.uk/>
- <http://ec.europa.eu/>
- <http://www.imf.org/>

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ Ι

Ερωτηματολόγιο

ΘΕΜΑ : ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ ΣΤΗΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΕΠΙΘΕΩΡΗΣΗ

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ

Νομοθετικό Πλαίσιο

1. Ποια είναι η αρμόδια υπηρεσία διενέργειας εσωτερικών ελέγχων στο Υπουργείο Οικονομίας και Οικονομικών;

Αρμοδιότητες – Αποστολή – Στόχοι

2. Ποια είναι η αποστολή και ποιες οι αρμοδιότητες της Οικονομικής Επιθεώρησης;
3. Είναι θεσμικά κατοχυρωμένες από την ελληνική νομοθεσία;
4. Υπάρχουν σαφώς καθορισμένοι στόχοι και σκοποί της Οικονομικής Επιθεώρησης;
5. Είναι οι ελεγκτές ενήμεροι για την αποστολή, τους στόχους και τις αρμοδιότητες της υπηρεσίας που υπηρετούν;

Στελέχωση

6. Υπάρχουν σαφώς καθορισμένες πολιτικές και διαδικασίες στελέχωσης της Οικονομικής Επιθεώρησης;
7. Ποια είναι τα απαιτούμενα προσόντα και η εμπειρία που απαιτείται από τους εσωτερικούς ελεγκτές για τη στελέχωση της Οικονομικής επιθεώρησης;
8. Ποιο είναι το μορφωτικό επίπεδο των εσωτερικών ελεγκτών, (Πανεπιστημιακής εκπαίδευσης, κάτοχοι μεταπτυχιακού ή διδακτορικού τίτλου, ή άλλου τίτλου αναγνωρισμένου επαγγελματικού οργανισμού κτλ.);
9. Είναι επαρκές το προσωπικό;

Εκπαίδευση

10. Σε ποια σχολή εκπαιδεύονται οι Οικονομικοί Επιθεωρητές, με ποια συχνότητα και σε ποια αντικείμενα; Θεωρείτε επαρκές το υπάρχον σύστημα εκπαίδευσης (ως προς το περιεχόμενο, τη διάρκεια, τη συμμετοχή σε σεμινάρια εξωτερικών φορέων κτλ.);

Ελεγκτική διαδικασία

11. Ποια είναι η γραμμή αναφοράς των οικονομικών επιθεωρητών, πως διαχέονται οι πληροφορίες, και πως αξιοποιούνται τα αποτελέσματα των εκθέσεων;
12. Από ποιόν και πώς επιλέγονται τα δείγματα της ελεγκτικής διαδικασίας, ποια μέθοδος δειγματοληψίας ακολουθείται;
13. Πως γίνεται ο επανέλεγχος (follow up);

Τύποι ελέγχων

14. Σε ποιο από τα παρακάτω είδη ελέγχου δίνεται μεγαλύτερη έμφαση κατά τη διενέργεια του επιθεωρησιακού έργου;
- χρηματοοικονομικοί έλεγχοι (financial audit)
 - έλεγχοι απόδοσης (performance audits)
 - συστήματα εσωτερικού ελέγχου (internal controls)
 - λειτουργικοί και συστημικοί έλεγχοι (Operational and systems audits)
 - ειδικές μελέτες και άλλες εργασίες (Special projects and other work)

ΣΥΣΤΗΜΑ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ

15. Υπάρχει **ενιαίο Εγχειρίδιο Διαδικασιών**, το οποίο να ορίζει λεπτομερώς τον τρόπο εκτελέσεως των εργασιών, τους συμμετέχοντες και τις καταστάσεις και αρχεία που χρησιμοποιούνται ή ενημερώνονται σε κάθε εργασία; Θεωρείτε ότι στην παρούσα του μορφή το Εγχειρίδιο Διαδικασιών είναι ολοκληρωμένο ως προς τη μορφή και το περιεχόμενό του;
16. Υπάρχουν για το προσωπικό **‘Περιγραφές καθηκόντων θέσεως εργασίας’**; Αν ναι, σε τι έκταση και για ποια επίπεδα προσωπικού υπάρχουν; Αναφέρουν με λεπτομέρεια τα καθήκοντα ή είναι γενικά πλαίσια εργασιών;
17. Υπάρχει **λογισμικό** (software) από το οποίο να αντλούνται πληροφορίες για την ελεγχόμενη μονάδα καθώς και πρόσβαση σε όλα τα αρχεία;
18. Συμμετέχει ο οικονομικός επιθεωρητής στη λήψη αποφάσεων, τον σχεδιασμό και τον προγραμματισμό των δραστηριοτήτων της ελεγχόμενης μονάδας;
19. Εφαρμόζονται τα **πρότυπα εσωτερικού ελέγχου** στην ελεγκτική εργασία των οικονομικών Επιθεωρητών;
20. Αξιολογείται το σύστημα εσωτερικού ελέγχου από εξωτερικούς ελεγκτές και αν ναι με τι συχνότητα και σε τι εύρος;

Συνεντεύξεις	
Θέση στην Υπηρεσία	Όνομ/νο
<ul style="list-style-type: none">• Διευθυντής Επιθεώρησης Υπηρεσιών• Οικονομικοί Επιθεωρητές Δ/σης Οικονομικής Επιθεώρησης Αθηνών	B.Σ Π.Ι , Δ.Α, Τ.Α

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ ΙΙ

Γενική Διεύθυνση Οικονομικής Επιθεώρησης

Αποστολή

Αποστολή της Γενικής Διεύθυνσης είναι ο προγραμματισμός, η εναρμόνιση των δραστηριοτήτων καθώς και ο συντονισμός της λειτουργίας των Διευθύνσεων για την αποτελεσματικότερη και οικονομικότερη επίτευξη των επιδιωκόμενων από το Υπουργείο Οικονομικών, αντικειμενικών σκοπών και στόχων⁸¹.

Αρμοδιότητες της Γενικής Διεύθυνσης

Η Γενική Διεύθυνση έχει τις εξής αρμοδιότητες, σε θέματα που κατανέμονται στις επί μέρους οργανικές μονάδες, οι οποίες υπάγονται σ' αυτή:⁸²

- Εξειδικεύει την υλοποίηση της Κυβερνητικής Πολιτικής εντός του ιεραρχικού πεδίου του τομέα ευθύνης της και διατυπώνει εναλλακτικές προτάσεις και εισηγήσεις προς τα υπερκείμενα όργανα, για την επιλογή και οργάνωση των διοικητικών μέσων άσκησης αυτής.
- Αναλύει και αξιολογεί το εσωτερικό και εξωτερικό περιβάλλον (δυνατότητες και αδυναμίες, ευκαιρίες και απειλές αντίστοιχα), σχεδιάζει και διαμορφώνει τη στρατηγική του Υπουργείου Οικονομικών στον τομέα της αρμοδιότητάς της, καθορίζοντας σε συνεργασία με τα υπερκείμενα όργανα, την αποστολή αυτής και τους αντικειμενικούς σκοπούς, καθώς και τις επί μέρους στρατηγικές δραστηριότητες και πολιτικές (γενικές κατευθυντήριες γραμμές), για την επίτευξη αυτών.
- Προγραμματίζει την υλοποίηση του παραπάνω στρατηγικού σχεδίου από τις οργανικές μονάδες που υπάγονται σ' αυτήν, καθορίζοντας, σε συνεργασία με αυτές, τους επιδιωκόμενους στόχους, τις προτεραιότητες και το χρονοδιάγραμμα επίτευξης αυτών, τον απαιτούμενο προϋπολογισμό, πόρους και μέσα, τις ακολουθητέες διαδικασίες και κανόνες, καθώς και τα προγράμματα δράσης τους, για την επίτευξη των αντικειμενικών σκοπών και στόχων,

⁸¹ άρθρο 3, Π.Δ.156/2001 "Αποστολή της Γενικής Διεύθυνσης"

⁸² άρθρο 4, Π.Δ.156/2001 "Αρμοδιότητες της Γενικής Διεύθυνσης"

- Παρακολουθεί, κατευθύνει και συντονίζει την υλοποίηση του παραπάνω επιχειρησιακού σχεδίου από τις οργανικές μονάδες που υπάγονται σ' αυτές.
- Ελέγχει την πορεία υλοποίησης των παραπάνω επιχειρησιακών σχεδίων και προγραμμάτων δράσης των οργανικών μονάδων που υπάγονται σ' αυτήν, με βάση σχετικούς δείκτες προόδου.
- Αξιολογεί τα επιτευχθέντα αποτελέσματα, σε συνάρτηση και με το κόστος - όφελος και την ποιότητα αυτών, καθώς και την καταλληλότητα των στόχων, των σχεδίων και προγραμμάτων, των πολιτικών και της στρατηγικής γενικότερα που εφαρμόστηκε, με σκοπό την αναθεώρηση ή την προσαρμογή αυτών στις αναγκαίες αλλαγές.
- Καταρτίζει και υποβάλλει κάθε χρόνο στον Υπουργό Οικονομικών, σύμφωνα με τις ισχύουσες σχετικές διατάξεις, αναλυτική έκθεση με τα προβλεπόμενα σ' αυτές στοιχεία για τις Υπηρεσίες του τομέα της αρμοδιότητάς της, η οποία συνοδεύει τον Κρατικό Προϋπολογισμό (άρθρα 8, 10 και 13 του Ν. 2362/1995 - Α' 247).
- Κατευθύνει, συντονίζει, ελέγχει και αξιολογεί τη διοικητική λειτουργία των οργανικών μονάδων που υπάγονται σ' αυτή και εισηγείται τη λήψη των αναγκαίων διοικητικών και νομοθετικών μέτρων, για την επίλυση των υφιστάμενων σχετικών προβλημάτων και την εξασφάλιση της εύρυθμης λειτουργίας τους, καθώς και παρέχει τις αναγκαίες οδηγίες, για την αποτελεσματικότερη, αποδοτικότερη και οικονομικότερη άσκηση των αρμοδιοτήτων τους.
- Επιμελείται την εξασφάλιση αποτελεσματικών διαύλων (κάθετης και οριζόντιας) υπηρεσιακής επικοινωνίας και συνεργασίας των οργανικών μονάδων του τομέα αρμοδιοτήτων της, καθώς και της Γενικής Διεύθυνσης με εθνικούς ή διεθνείς οργανισμούς, υπηρεσίες και φορείς, για την αμοιβαία ενημέρωση και υποστήριξη του έργου τους.
- Επιμελείται τη σύνταξη των προτάσεων του ετήσιου προϋπολογισμού των Υπηρεσιών του τομέα ευθύνης της.

Αρμοδιότητες των Κεντρικών Διευθύνσεων

Α. Διεύθυνση Επιθεώρησης Υπηρεσιών

Όπως παρατηρείται στο σχήμα 2, η Διεύθυνση Επιθεώρησης Υπηρεσιών διαρθρώνεται σε δύο τμήματα και σύμφωνα με το Άρθρο 1, παράγραφος 6 του Π.Δ. 167/96 είναι επιφορτισμένη με τις ακόλουθες αρμοδιότητες :

Τμήμα Προγραμματισμού Επιθεωρήσεων

- Προγραμματισμός των τακτικών και έκτακτων Επιθεωρήσεων των υπηρεσιών του Υπουργείου.
- Μέριμνα για την έκδοση εντολών για τη διενέργεια επιθεωρήσεων, διοικητικών ερευνών, ανακρίσεων και ελέγχου περιουσιακής κατάστασης των υπαλλήλων του Υπουργείου Οικονομικών.
- Κατεύθυνση και παρακολούθηση του έργου των Επιθεωρητών και παροχή των αναγκαίων οδηγιών προς αυτούς για την πληρέστερη εκπλήρωση του έργου της Επιθεώρησης.
- Μέριμνα για την καθιέρωση ενιαίων διαδικασιών επιθεώρησης, καθώς και την καθιέρωση στόχων απόδοσης του Υπουργείου Οικονομικών

Τμήμα Επεξεργασίας Εκθέσεων Επιθεώρησης

- Επεξεργασία των εκθέσεων τακτικών και έκτακτων επιθεωρήσεων και εισήγηση για τη λήψη των αναγκαίων μέτρων.
- Γνωστοποίηση στις αρμόδιες υπηρεσίες των πορισμάτων των επιθεωρησιακών ελέγχων, διατύπωση παρατηρήσεων επ' αυτών και παρακολούθηση των λαμβανομένων μέτρων
- Παρακολούθηση του έργου των Υπηρεσιών του Υπουργείου, με τη συγκέντρωση, μελέτη και επεξεργασία των στοιχείων και εισήγηση για τη λήψη των αναγκαίων νομοθετικών και διοικητικών μέτρων.
- Τήρηση αρχείου εκθέσεων Επιθεωρητών και κάθε άλλου στοιχείου που είναι απαραίτητο για την παρακολούθηση του επιθεωρησιακού έργου.
- Μελέτη και επεξεργασία των πορισματικών εκθέσεων σε διενεργούμενες διοικητικές έρευνες και ανακρίσεις για καταγγελλόμενα ή διαπιστούμενα αδικήματα, πράξεις ή παραλείψεις υπαλλήλων του Υπουργείου, διαβίβαση αυτών στις αρμόδιες Διευθύνσεις και τήρηση στοιχείων σχετικά με την πορεία της πειθαρχικής ή ποινικής δίωξης των υπαλλήλων επεξεργασία των εκθέσεων ελέγχου των δηλώσεων περιουσιακής κατάστασης.

B. Διεύθυνση Επιθεώρησης Διαχείρισης Εθνικών Κληροδοτημάτων

Σύμφωνα με την παράγραφο 2, του άρθρου 23 του Ν.3492/2006 η Διεύθυνση Επιθεώρησης Δημοσίων Διαχειρίσεων Ν.Π. και Δ.Ε.Κ.Ο. (παρ. 1στ του άρθρου 1 του Π.Δ. 167/1996) μετονομάζεται σε Διεύθυνση Επιθεώρησης Διαχείρισης Εθνικών Κληροδοτημάτων και έχει ως αντικείμενο τις παρακάτω αρμοδιότητες:

- Την άσκηση εποπτείας και ελέγχου, για την ορθή εφαρμογή των διατάξεων που διέπουν τα αντικείμενα αρμοδιότητας της Διεύθυνσης Εθνικών Κληροδοτημάτων του Υπουργείου Οικονομικών, επί των φυσικών ή νομικών προσώπων που ενεργούν εκκαθάριση, διοίκηση και διαχείριση Εθνικών Κληροδοτημάτων, σχολαζουσών κληρονομιών και παραγραφόμενων υπέρ του Δημοσίου τραπεζικών καταθέσεων και άλλων αξιών και απαιτήσεων
- Την έκδοση ειδικών οδηγιών και διαταγών προς τα παραπάνω ελεγχόμενα πρόσωπα, για τον τρόπο της ακριβούς συμμόρφωσής τους, προς τις επιβαλλόμενες, από καταστατικές πράξεις, νόμους, διατάγματα, οργανισμούς και λοιπές διατάξεις, υποχρεώσεις αυτών.
- Τη διενέργεια ειδικών ελέγχων, εξακριβώσεων, ανακρίσεων, ερευνών, σε υποθέσεις που αφορούν στην εκκαθάριση, διοίκηση και διαχείριση κοινωφελών περιουσιών, σχολαζουσών κληρονομιών, παραγραφόμενων υπέρ του Δημοσίου καταθέσεων σε τράπεζες και άλλες αξίες και απαιτήσεις ή στην εκτέλεση κοινωφελών σκοπών, από φυσικά ή νομικά πρόσωπα (κοινωφελή ιδρύματα, οργανισμούς, σωματεία και λοιπά νομικά πρόσωπα, εκκαθαριστές, εκτελεστές διαθηκών, δωρεών, διοικητές ή διαχειριστές ή υπαλλήλους κοινωφελών ιδρυμάτων ή κοινωφελών περιουσιών γενικά, διαχειριστές χρημάτων ενταλμάτων προπληρωμής ή παγίας προκαταβολής, κηδεμόνες σχολαζουσών κληρονομιών ή άλλα πρόσωπα που διαχειρίζονται χωρίς εντολή οποιαδήποτε περιουσία των παραπάνω περιπτώσεων).
- Την εισήγηση για τη λήψη των αναγκαίων διοικητικών και νομοθετικών μέτρων, για τη ρύθμιση ζητημάτων σε υποθέσεις που ανάγονται στην αρμοδιότητα του τομέα τους.

Αξίζει να παρατηρήσουμε ότι οι αρμοδιότητες της Διεύθυνσης Επιθεώρησης Δημοσίων Διαχειρίσεων Ν.Π. και Δ.Ε.Κ.Ο πλέον ασκούνται από την νεοσυσταθείσα Γενική Διεύθυνση Δημοσιονομικών Ελέγχων (άρθρο 26, Ν.3492/2006)

Γ. Διεύθυνση Προσωπικού Επιθεώρησης

Η συγκεκριμένη Διεύθυνση διορθώνεται σε δύο τμήματα (Σχήμα 2) μεταξύ των οποίων κατανέμονται οι αρμοδιότητες της ως ακολούθως:

Τμήμα Υπηρεσιακής Κατάστασης

- Χειρισμός όλων των θεμάτων υπηρεσιακής κατάστασης των Οικονομικών Επιθεωρητών και τήρηση των απαραίτητων στοιχείων για την παρακολούθηση της ποιοτικής και ποσοτικής απόδοσης αυτών.
- Παροχή στοιχείων στις Υγειονομικές Επιτροπές, καθώς και απόψεων στα Διοικητικά Δικαστήρια επί αιτήσεων ακυρώσεως ή ανακλήσεως διοικητικών πράξεων αρμοδιότητας της Διεύθυνσης.
- Πρόβλεψη της αριθμητικής εξέλιξης του προσωπικού και διαχείριση του ανθρώπινου δυναμικού.
- Μέριμνα για την στελέχωση των Υπηρεσιών των Οικονομικών Επιθεωρήσεων με το αναγκαίο προσωπικό.
- Μέριμνα για τη λειτουργία και τη γραμματειακή υποστήριξη του οικείου Υπηρεσιακού Συμβουλίου.
- Χειρισμός όλων των θεμάτων πειθαρχικής διαδικασίας για τους Οικονομικούς Επιθεωρητές.
- Αποστολή των δηλώσεων περιουσιακής κατάστασης των Οικονομικών Επιθεωρητών στο αρμόδιο όργανο για τον έλεγχο αυτών.
- Σύνταξη πινάκων μεταθετέων επιθεωρητών.
- Συνεργασία με αρμόδιες Διευθύνσεις και τη Σχολή Επιμόρφωσης Υπαλλήλων του Υπουργείου Οικονομικών και εισήγηση για την εκτέλεση προγραμμάτων επιμόρφωσης και εκπαίδευσης των Οικονομικών Επιθεωρητών και παρακολούθηση αυτής.
- Μέριμνα για τη χορήγηση στους Οικονομικούς Επιθεωρητές άδειας ασκήσεως ιδιωτικού έργου με αμοιβή.
- Έκδοση πράξεων χορήγησης μισθολογικών κλιμακίων, επιδομάτων χρόνου υπηρεσίας και λοιπών επιδομάτων των Οικονομικών Επιθεωρητών.

Τμήμα Γραμματείας

- Διαμόρφωση προτάσεων προς τις αρμόδιες Διευθύνσεις, για την κατάρτιση προϋπολογισμού δαπανών μισθοδοσίας των Επιθεωρητών, καθώς και των λειτουργικών δαπανών των Επιθεωρήσεων, όπου απαιτείται.

- Εκτίμηση των αναγκών για την προμήθεια επίπλων και σκευών, μηχανολογικού εξοπλισμού, για την επισκευή και συντήρηση αυτών, την προμήθεια εντύπων και βιβλίων και πάσης φύσεως αναλωσίμων υλικών και υποβολή σχετικών αιτημάτων στην αρμόδια Διεύθυνση Οικονομικού.
- Μέριμνα για την έγκριση υπερωριακής απασχόλησης των Οικονομικών Επιθεωρητών και του υπηρετούντος προσωπικού άλλων κλάδων, καθώς και απασχόλησής του κατά τις αργίες και λοιπές εξαιρέσιμες ημέρες.
- Κατάρτιση και ενημέρωση Επετηρίδας.
- Τήρηση και ενημέρωση του μητρώου και του δυναμολογίου προσωπικού των Οικονομικών Επιθεωρήσεων.
- Κατάρτιση, τήρηση και ενημέρωση των προσωπικών μητρώων των Επιθεωρητών.
- Μέριμνα για την έκδοση αποφάσεων μετακίνησης των Οικονομικών Επιθεωρητών, εκτός έδρας στο εσωτερικό και αποστολής του στο εξωτερικό.
- Χειρισμός θεμάτων χορήγησης πάσης φύσεως αδειών και γενικά όλων των λοιπών θεμάτων των Επιθεωρητών, που δεν ανήκουν στην αρμοδιότητα του Α' Τμήματος.
- Έκδοση πιστοποιητικών και βεβαιώσεων υπηρεσιακής κατάστασης των Επιθεωρητών.
- Προέλεγχος και διαβίβαση στην Υπηρεσία Συντάξεων των δικαιολογητικών συνταξιοδότησης των Επιθεωρητών.
- Μέριμνα για την έκδοση, ετήσια θεώρηση και τη συμπλήρωση μεταβολών στα ατομικά βιβλιάρια νοσηλείας των Επιθεωρητών και του προσωπικού που υπηρετεί στις Επιθεωρήσεις.
- Παραπομπή του προσωπικού για εξέταση στις Υγειονομικές Επιτροπές.
- Παρακολούθηση της δημοσίευσης στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως των Νόμων, Προεδρικών Διαταγμάτων και Υπουργικών αποφάσεων.
- Μέριμνα για τον εφοδιασμό της Οικονομικής Επιθεώρησης με Φύλλα της Εφημερίδας της Κυβερνήσεως.
- Μέριμνα για την ασφάλεια του υλικού και των κτιρίων στέγασης των υπηρεσιών Οικονομικής Επιθεώρησης.
- Βεβαίωση της ακρίβειας αντιγράφων και φωτοαντιγράφων οποιωνδήποτε εγγράφων, καθώς και του γνησίου της υπογραφής των πολιτών και του προσωπικού της Οικονομικής Επιθεώρησης.

Δ. Διεύθυνση Εποπτείας και Εσωτερικού Ελέγχου

Η Διεύθυνση Εποπτείας και Εσωτερικού Ελέγχου είναι υπό σύσταση, παρόλα αυτά υπάρχει το νομοθετικό πλαίσιο (άρθρο 7, Π.Δ. 156/2001) που καθορίζει τις αρμοδιότητες της ως ακολούθως:

- Συνεχή παρακολούθηση, εξέταση και αξιολόγηση, με ανεξαρτησία και αντικειμενικότητα, της καταλληλότητας, επάρκειας, αποτελεσματικότητας, ποιότητας και εξέλιξης των εσωτερικών συστημάτων ελέγχου του Υπουργείου Οικονομικών, σε όλα τα επίπεδα και για όλες τις δραστηριότητες, λειτουργίες και διαδικασίες αυτού, οικονομικές και μη.
- Διενέργεια ειδικών ελέγχων στους τομείς που υπάρχουν ενδείξεις ή αποδεικτικό στοιχείο αδυναμιών των λειτουργιών και των εσωτερικών συστημάτων ελέγχου των Υπηρεσιών του Υπουργείου Οικονομικών ή περιθώρια κινδύνου κατάχρησης της ορθής διαχείρισης και αποτελεσματικής αξιοποίησης των διαθέσιμων πόρων ή παραβίασης των αρχών της χρηστής διοίκησης.
- Σύνταξη σχετικών εκθέσεων και την υποβολή τους στις αρμόδιες υπηρεσίες και όργανα διοίκησης του Υπουργείου Οικονομικών, με τα πορίσματα και τα αποτελέσματα των διενεργηθέντων εσωτερικών ελέγχων, καθώς και τις προτάσεις για τις αναγκαίες ενέργειες βελτίωσης των λειτουργιών, διαδικασιών και εσωτερικών συστημάτων ελέγχου του Υπουργείου Οικονομικών.
- Παρακολούθηση της προόδου υλοποίησης των προτάσεων του εσωτερικού ελέγχου, που περιέχονται στις σχετικές εκθέσεις αυτού.
- Επεξεργασία των στοιχείων των επί μέρους εκθέσεων εσωτερικού ελέγχου και την κατάρτιση και υποβολή στην Πολιτική Ηγεσία του Υπουργείου Οικονομικών, ετήσιας έκθεσης, με τις δραστηριότητες, τα κυριότερα πορίσματα και τα αποτελέσματα του εσωτερικού ελέγχου, καθώς και της προόδου υλοποίησης των προτάσεων του εσωτερικού ελέγχου.

Αρμοδιότητες των Περιφερειακών Διευθύνσεων

Α. Υπηρεσία Εσωτερικού Ελέγχου⁸³

Η Υπηρεσία Εσωτερικού Ελέγχου είναι Ειδική Αποκεντρωμένη Υπηρεσία επιπέδου Διεύθυνσης, που εποπτεύεται από τη Διεύθυνση Εσωτερικού Ελέγχου της Γενικής Διεύθυνσης Οικονομικής Επιθεώρησης. Η Υπηρεσία έχει έδρα την Αθήνα και κατά τόπον αρμοδιότητα σε όλη την επικράτεια. Οι αρμοδιότητες της συγκεκριμένης Υπηρεσίας κατανέμονται μεταξύ των τμημάτων της ως εξής:

Τμήμα Ελέγχου

Είναι αρμόδιο για τη διενέργεια εσωτερικών ελέγχων στις λειτουργίες, διαδικασίες και δραστηριότητες γενικά των Υπηρεσιών του Υπουργείου Οικονομικών που εδρεύουν στην περιοχή της κατά τόπον αρμοδιότητάς της Οικονομικής Επιθεώρησης και ειδικότερα για:

- Τη συνεχή παρακολούθηση, εξέταση και αξιολόγηση της καταλληλότητας, επάρκειας, αποτελεσματικότητας, ποιότητας και εξέλιξης των εσωτερικών συστημάτων ελέγχου που εφαρμόζονται από τις παραπάνω Υπηρεσίες.
- Τη διενέργεια ειδικών (εσωτερικών) ελέγχων στους Τομείς δραστηριότητας, λειτουργιών και διαδικασιών, που υπάρχουν ενδείξεις ή αποδεικτικά στοιχεία αδυναμιών των εσωτερικών συστημάτων ελέγχου που εφαρμόζονται από τις παραπάνω Υπηρεσίες ή περιθώρια κινδύνου κατάχρησης της ορθής διαχείρισης και αποτελεσματικής αξιοποίησης των διαθεσίμων πόρων ή παραβίασης των αρχών της χρηστής διοίκησης.
- Τη σύνταξη και υποβολή στη Διεύθυνση Εσωτερικού Ελέγχου, σχετικών εκθέσεων για τα παραπάνω θέματα, με τα πορίσματα και τα αποτελέσματα του ελέγχου (για τις τυχόν υφιστάμενες αδυναμίες των λειτουργιών, διαδικασιών και δραστηριοτήτων, τις αιτίες και τις συνέπειες των αδυναμιών αυτών κ.λ.π.), καθώς και τις προτεινόμενες ενέργειες για τη βελτίωση των υφιστάμενων λειτουργιών, διαδικασιών και δραστηριοτήτων

Τμήμα Γραμματείας

Έχει τις ίδιες αρμοδιότητες με το Τμήμα Γραμματείας των Οικονομικών Επιθεωρήσεων, στα αντίστοιχα θέματα της Υπηρεσίας Εσωτερικού Ελέγχου.

⁸³ υπό σύσταση έχει θεσμοθετηθεί Π.Δ.156/2001

B. Οικονομική Επιθεώρηση

Στην έδρα κάθε Διοικητικής Περιφέρειας συνίσταται υπηρεσία με τον τίτλο **''Οικονομική Επιθεώρηση''**, ο οποίος συμπληρώνεται με την ονομασία της οικίας Περιφέρειας⁸⁴. Οι Οικονομικές Επιθεωρήσεις είναι Ειδικές Αποκεντρωμένες Υπηρεσίες επιπέδου Διεύθυνσης που εποπτεύονται από τις καθ' ύλην αρμόδιες Κεντρικές Διευθύνσεις της Γενικής Διεύθυνσης Οικονομικής Επιθεώρησης⁸⁵. Η κατά τόπο και καθ' ύλην αρμοδιότητα, η διάρθρωση και η στελέχωση των Οικονομικών Επιθεωρήσεων ορίζονται στο Π.Δ. 211/1996 *''Σύσταση Οικονομικής Επιθεώρησης''* καθώς και στο Π.Δ.156/2001 *''Οργανισμός της Οικονομικής Επιθεώρησης του Υπουργείου Οικονομικών και αναδιοργάνωση των Υπηρεσιών αυτής*.

Οι Οικονομικές Επιθεωρήσεις έχουν τις ίδιες καθ' ύλην αρμοδιότητες μεταξύ τους, οι οποίες, κατά κατηγορία θεμάτων, είναι οι εξής⁸⁶:

Θέματα Επιθεώρησης Υπηρεσιών:

- Εποπτεία, επιθεώρηση και έλεγχο της διοικητικής λειτουργίας και της οικονομικής διαχείρισης των Ειδικών Αποκεντρωμένων και των Περιφερειακών Υπηρεσιών του Υπουργείου Οικονομικών που εδρεύουν στη περιοχή, της κατά τόπον αρμοδιότητάς τους ή και εκτός της κατά τόπον αρμοδιότητάς τους, κατόπιν ειδικής εντολής της Γενικής Διεύθυνσης Οικονομικής Επιθεώρησης, καθώς και για τον έλεγχο των οργανικών μονάδων της Κεντρικής Υπηρεσίας του Υπουργείου Οικονομικών, κατόπιν ειδικής εντολής της Γενικής Διεύθυνσης Οικονομικής Επιθεώρησης.
- Διαχειριστικό και οικονομικό έλεγχο των δημοσίων υπολόγων και των δημοσίων διαχειρίσεων του Υπουργείου Οικονομικών που εδρεύουν στην περιοχή της κατά τόπον αρμοδιότητάς τους, ή και εκτός της κατά τόπον αρμοδιότητάς τους, κατόπιν ειδικής εντολής της Γενικής Διεύθυνσης Οικονομικής Επιθεώρησης, καθώς και για τον έλεγχο των αντίστοιχων διαχειρίσεων των πάγιων προκαταβολών.
- Επανέλεγχο υποθέσεων που έχουν ελεγχθεί από Υπηρεσίες του Υπουργείου Οικονομικών, που εδρεύουν στην περιοχή της κατά τόπον αρμοδιότητάς τους, ή και εκτός της κατά τόπον αρμοδιότητάς τους, κατόπιν ειδικής εντολής της Γενικής Διεύθυνσης Οικονομικής Επιθεώρησης, όπου και όπως προβλέπεται από την ισχύουσα νομοθεσία.

⁸⁴ άρθρο 1, Π.Δ. 211/1996

⁸⁵ άρθρο 11, Π.Δ. 156/2001

⁸⁶ άρθρο 12, Π.Δ. 156/2001

- Σύνταξη και υποβολή στη Διεύθυνση Επιθεώρησης Υπηρεσιών, σχετικών εκθέσεων ελέγχου για τα παραπάνω θέματα, με τα πορίσματα και τις διαπιστώσεις του ελέγχου (ως προς την καλή λειτουργία των Υπηρεσιών, την ορθή εφαρμογή της νομοθεσίας και την καλή διαχείριση των πόρων κ.λ.π.), καθώς και τις προτάσεις αυτού για τις αναγκαίες ενέργειες αντιμετώπισης των τυχόν υφισταμένων προβλημάτων και βελτίωσης της λειτουργίας της ελεγχθείσας Υπηρεσίας.

Θέματα Ελέγχου Προσωπικού Υπηρεσιών

- Θέματα ελέγχου του προσωπικού των Υπηρεσιών του Υπουργείου Οικονομικών, που εδρεύουν στην περιοχή της κατά τόπον αρμοδιότητας της Οικονομικής Επιθεώρησης ή και εκτός της κατά τόπον αρμοδιότητας αυτής, κατόπιν ειδικής εντολής της Γενικής Διεύθυνσης Οικονομικής Επιθεώρησης, και ειδικότερα:
- Διενέργεια προκαταρκτικών ερευνών, ενόρκων διοικητικών εξετάσεων και πειθαρχικών ανακρίσεων, καθώς και διοικητικών ερευνών και ελέγχων, για ποινικά αδικήματα ή πειθαρχικά παραπτώματα από πράξεις ή παραλείψεις του προσωπικού των παραπάνω Υπηρεσιών.
- Διενέργεια ελέγχου των δηλώσεων περιουσιακής κατάστασης (πόθεν έσχες) του προσωπικού των παραπάνω Υπηρεσιών, κατά τα οριζόμενα από τη σχετική νομοθεσία.
- Καταλογισμό ευθυνών σε βάρος των υπαιτίων υπαλλήλων, καθώς και για τη μέριμνα αποκατάστασης της ζημίας του Δημοσίου από πράξεις ή παραλείψεις αυτών.
- Σύνταξη και υποβολή στη Διεύθυνση Επιθεώρησης Υπηρεσιών, σχετικών εκθέσεων διοικητικών ερευνών και ελέγχων, προκαταρκτικών ερευνών, ενόρκων διοικητικών εξετάσεων και πειθαρχικών ανακρίσεων, για τα παραπάνω θέματα, με τα πορίσματα και τις διαπιστώσεις αυτών, καθώς και τις προτάσεις τους για τις αναγκαίες ενέργειες.

Θέματα Ελέγχου Διαχειρίσεων

Θέματα ελέγχου των διαχειρίσεων που εδρεύουν στην περιοχή της κατά τόπον αρμοδιότητας της Οικονομικής Επιθεώρησης ή και εκτός της κατά τόπον αρμοδιότητας αυτής, κατόπιν ειδικής εντολής της Γενικής Διεύθυνσης Οικονομικής Επιθεώρησης, και ειδικότερα:

- Η άσκηση εποπτείας και ελέγχου για την ορθή εφαρμογή των διατάξεων που διέπουν τα αντικείμενα αρμοδιότητας της Διεύθυνσης Εθνικών Κληροδοτημάτων του Υπουργείου Οικονομικών, επί των φυσικών ή νομικών προσώπων που διενεργούν την εκκαθάριση, διοίκηση και διαχείριση Εθνικών Κληροδοτημάτων, σχολαζουσών κληρονομιών και παραγραφόμενων υπέρ του δημοσίου τραπεζικών καταθέσεων και άλλων αξιών και απαιτήσεων
- Η έκδοση ειδικών ενεργειών και διαταγών προς τα παραπάνω ελεγχόμενα πρόσωπα για τον τρόπο της ακριβούς συμμόρφωσης τους προς τις επιβαλλόμενες, από καταστατικές πράξεις, νόμους, διατάγματα, οργανισμούς και λοιπές διατάξεις υποχρεώσεων αυτών
- Διενέργεια ειδικών ελέγχων, εξακριβώσεων, ανακρίσεων και ερευνών σε υποθέσεις που αφορούν στην εκκαθάριση, διοίκηση και διαχείριση κοινωφελών περιουσιών, σχολαζουσών κληρονομιών, παραγραφόμενων υπέρ δημοσίου καταθέσεων σε τράπεζες και άλλες αξίες και απαιτήσεις ή την εκτέλεση κοινωφελών σκοπών από φυσικά ή νομικά πρόσωπα.

Η εισήγηση για τη λήψη των αναγκαίων διοικητικών και νομοθετικών μέτρων, για τη ρύθμιση ζητημάτων σε υποθέσεις που ανάγονται στην αρμοδιότητα του τομέα τους

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ ΙΙΙ

Γενικός Επιθεωρητής Δημόσιας Διοίκησης

Σύμφωνα με το άρθρο 1 του Ν.3074/2002 ο Γενικός Επιθεωρητής Δημόσιας Διοίκησης

1. **Διατάσσει** αυτεπαγγέλτως τη διενέργεια επιθεωρήσεων, ελέγχων και ερευνών από:
 - το ΣΕΕΔΔ
 - τα ιδιαίτερα Σώματα και τις Υπηρεσίες Επιθεώρησης και Ελέγχου :
 - ο των Υπουργείων,
 - ο των Περιφερειών,
 - ο των οργανισμών τοπικής αυτοδιοίκησης πρώτου και δεύτερου βαθμού,
 - ο των επιχειρήσεών τους,
 - ο των νομικών προσώπων δημόσιου δικαίου,
 - ο των κρατικών νομικών προσώπων ιδιωτικού δικαίου,
 - ο των δημόσιων επιχειρήσεων,
 - ο των επιχειρήσεων, τη διοίκηση των οποίων ορίζει άμεσα ή έμμεσα το δημόσιο με διοικητική πράξη ή ως μέτοχος.
2. **Παρακολουθεί** τη δράση του ΣΕΕΔΔ και των ιδιαίτερων Σωμάτων Επιθεώρησης και Ελέγχου της περ. β' της παρ. 2 του ίδιου άρθρου.
3. **Παρακολουθεί** την πορεία των ελέγχων που διενεργούνται από τα ανωτέρω Σώματα και ενημερώνεται για τα πορίσματα των ελέγχων που διενεργούνται από αυτά, οποτεδήποτε το ζητήσει.
4. **Αξιολογεί** το έργο των Σωμάτων Επιθεώρησης και Ελέγχου.
5. **Διεξάγει** ελέγχους, επανέλεγχους, επιθεωρήσεις και έρευνες:
 - στο Δημόσιο,
 - στα ΝΠΔΔ,
 - στους ΟΤΑ, πρώτου και δεύτερου βαθμού και στις επιχειρήσεις τους,
 - στα κρατικά νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου,
 - στις δημόσιες επιχειρήσεις,
 - στις επιχειρήσεις, τη διοίκηση των οποίων ορίζει άμεσα ή έμμεσα το Δημόσιο με διοικητική πράξη ή ως μέτοχος.
6. **Διεξάγει έλεγχο** των ετήσιων δηλώσεων οικονομικής κατάστασης («πόθεν έσχες») όλων των μελών των σωμάτων επιθεώρησης και ελέγχου.
7. **Ελέγχει καταγγελίες** οι οποίες υποβάλλονται στο Γραφείο του σχετικά με φαινόμενα κακοδιοίκησης στους φορείς της παρ. 2α του άρθρου 1 του Ν.3074/2002 και στα Σώματα Ελέγχου αυτών.

8. Προεδρεύει του Συντονιστικού Οργάνου Επιθεώρησης και Ελέγχου (Σ.Ο.Ε.Ε.) το οποίο έχει σκοπό την παρακολούθηση και το συντονισμό των επιθεωρήσεων και ελέγχων των ιδιαίτερων σωμάτων και υπηρεσιών επιθεωρήσεων και ελέγχου.

Ο ρόλος του Γενικού Επιθεωρητή Δημόσιας Διοίκησης ενισχύθηκε σημαντικά με το άρθρο 26 του ν. 3200/2003 με την πειθαρχική δικαιοδοσία του. Ειδικότερα ο Γενικός Επιθεωρητής Δημόσιας Διοίκησης μπορεί να ασκήσει ή να διατάξει την άσκηση πειθαρχικής δίωξης ή τη λήψη άλλων διοικητικών μέτρων. Μπορεί επίσης να παραπέμπει υποθέσεις, για τις οποίες έχει εκδοθεί απόφαση πειθαρχικού οργάνου στο αμέσως ανώτερο πειθαρχικό όργανο, ασκώντας τα προβλεπόμενα από το νόμο ένδικα μέσα. Τέλος με το άρθρο 12 του ν.3320/2005 ο Γενικός Επιθεωρητής Δημόσιας Διοίκησης απέκτησε τη δυνατότητα να ενημερώνεται για την πορεία των ποινικών διώξεων που ασκούνται κατά υπαλλήλων, λειτουργών ή οργάνων δημοσίων φορέων, για τα παραπεμπτικά ή απαλλακτικά βουλεύματα και τις καταδικαστικές ή αθωωτικές αποφάσεις.