

# **ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ ΟΡΓΑΝΙΣΜΩΝ ΤΟΠΙΚΗΣ ΑΥΤΟΔΙΟΙΚΗΣΗΣ**

## *ΠΡΑΚΤΙΚΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΑΝΑΛΥΣΗΣ*

### *Η ΠΕΡΙΠΤΩΣΗ ΤΟΥ ΔΗΜΟΥ ΠΕΙΡΑΙΑ*

Επιμέλεια τελικής εργασίας : Φουστανάκης Ιωάννης

Επιβλέπων : Αργυριάδης Αθανάσιος

Αθήνα, Σεπτέμβριος 2011

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

*(Dan Zitting)*

## ***Ευχαριστίες***

*Θα ήθελα να εκφράσω τις ευχαριστίες μου στον κ. Αθανάσιο Αργυριάδη, επιβλέποντα καθηγητή της τελικής μου εργασίας στην Εθνική Σχολή Τοπικής Αυτοδιοίκησης, για την άψογη συνεργασία και την πολύτιμη βοήθειά του καθ' όλη τη διάρκεια αυτής της προσπάθειας.*

*Ευχαριστίες οφείλω να εκφράσω και στον κ. Γαλανό, ειδικό σύμβουλο του Δημάρχου Πειραιά, ο οποίος με προθυμία απάντησε στις ερωτήσεις μου και με βοήθησε να συλλέξω τα απαραίτητα, για την έρευνα, στοιχεία.*

*Τέλος, θα ήθελα να ευχαριστήσω τους δικούς μου ανθρώπους για τη συμπαράσταση, υπομονή, κατανόηση και στήριξη που μου προσέφεραν το χρονικό διάστημα εκπόνησης της τελικής μου εργασίας.*

# ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΩΝ

|                                                                                                                                                               |    |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----|
| ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΩΝ.....                                                                                                                                     | 3  |
| ΠΙΝΑΚΑΣ ΣΥΝΤΜΗΣΕΩΝ ΚΑΙ ΣΥΝΤΟΜΟΓΡΑΦΙΩΝ .....                                                                                                                   | 5  |
| ΠΙΝΑΚΑΣ ΕΙΚΟΝΟΓΡΑΦΗΣΗΣ.....                                                                                                                                   | 6  |
| ΠΕΡΙΛΗΨΗ.....                                                                                                                                                 | 7  |
| ABSTRACT .....                                                                                                                                                | 8  |
| <br>                                                                                                                                                          |    |
| ΕΙΣΑΓΩΓΗ.....                                                                                                                                                 | 9  |
| <br>                                                                                                                                                          |    |
| ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΠΡΩΤΟ.....                                                                                                                                           | 11 |
| 1. ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ & ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΣ ΈΛΕΓΧΟΣ : ΒΑΣΙΚΕΣ ΕΝΝΟΙΕΣ.....                                                                                                      | 11 |
| 1.1 ΕΙΣΑΓΩΓΙΚΕΣ ΕΠΙΣΗΜΑΝΣΕΙΣ .....                                                                                                                            | 11 |
| 1.2 ΚΑΤΗΓΟΡΙΟΠΟΙΗΣΗ ΕΛΕΓΧΩΝ.....                                                                                                                              | 13 |
| 1.2.1 Γενικά στοιχεία.....                                                                                                                                    | 13 |
| 1.2.2 Διάκριση εσωτερικού – εξωτερικού ελέγχου .....                                                                                                          | 15 |
| 1.3 ΈΝΝΟΙΑ & ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ.....                                                                                                              | 17 |
| 1.3.1 Ορισμοί της έννοιας «Εσωτερικός Έλεγχος» .....                                                                                                          | 20 |
| 1.3.2 Ο ρόλος των Διεθνών Επαγγελματικών Προτύπων Εσωτερικού Ελέγχου & του Κώδικα<br>Επαγγελματικής Δεοντολογίας στις Δραστηριότητες Εσωτερικού Ελέγχου ..... | 21 |
| 1.3.2.1 Γενικά στοιχεία .....                                                                                                                                 | 21 |
| 1.3.2.2 Διεθνή Επαγγελματικά Πρότυπα Εσωτερικού Ελέγχου.....                                                                                                  | 23 |
| 1.3.2.3 Κώδικας Δεοντολογίας (Code of ethics).....                                                                                                            | 24 |
| <br>                                                                                                                                                          |    |
| ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΔΕΥΤΕΡΟ.....                                                                                                                                         | 28 |
| 2. Ο ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΣ ΈΛΕΓΧΟΣ ΣΤΟ ΠΛΑΙΣΙΟ ΤΟΥ ΔΗΜΟΣΙΟΥ ΤΟΜΕΑ.....                                                                                                   | 28 |
| 2.1 ΓΕΝΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΓΙΑ ΤΗ ΔΙΑΚΥΒΕΡΝΗΣΗ ΤΟΥ ΔΗΜΟΣΙΟΥ ΤΟΜΕΑ.....                                                                                               | 28 |
| 2.2 ΔΙΑΦΘΟΡΑ ΚΑΙ ΚΑΚΟΔΙΟΙΚΗΣΗ ΣΤΗ ΔΗΜΟΣΙΑ ΔΙΟΙΚΗΣΗ .....                                                                                                      | 31 |
| 2.2.1 Εννοιολογικές οριοθετήσεις των όρων διαφθορά & κακοδιοίκηση.....                                                                                        | 32 |
| 2.2.2 Φαινόμενα διαφθοράς και κακοδιοίκησης.....                                                                                                              | 35 |
| 2.2.2.1 Γενικές παρατηρήσεις.....                                                                                                                             | 35 |
| 2.2.2.2 Φαινόμενα διαφθοράς & κακοδιοίκησης στους ΟΤΑ.....                                                                                                    | 36 |
| 2.3 Ο ΡΟΛΟΣ ΤΟΥ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ ΣΤΗΝ ΔΗΜΟΣΙΑ ΔΙΟΙΚΗΣΗ .....                                                                                                | 41 |
| 2.3.1 Γενικά .....                                                                                                                                            | 41 |
| 2.3.2 Βιβλιογραφική επισκόπηση.....                                                                                                                           | 41 |
| 2.3.3 Βασικά στοιχεία για την άσκηση αποτελεσματικού ελέγχου στο δημόσιο τομέα .....                                                                          | 46 |
| 2.3.4 Ρόλοι ελέγχου στη δημόσια διοίκηση .....                                                                                                                | 48 |
| <br>                                                                                                                                                          |    |
| ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΤΡΙΤΟ.....                                                                                                                                           | 52 |
| 3. ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΣ ΈΛΕΓΧΟΣ ΟΡΓΑΝΙΣΜΩΝ ΤΟΠΙΚΗΣ ΑΥΤΟΔΙΟΙΚΗΣΗΣ .....                                                                                                  | 52 |
| 3.1 ΓΕΝΙΚΕΣ ΕΠΙΣΗΜΑΝΣΕΙΣ.....                                                                                                                                 | 52 |
| 3.2 Ο ΈΛΕΓΧΟΣ ΤΩΝ ΕΥΡΩΠΑΪΚΩΝ ΟΤΑ .....                                                                                                                        | 55 |
| 3.3 ΣΥΣΤΗΜΑΤΑ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ ΣΤΟΥΣ ΟΤΑ .....                                                                                                              | 56 |

|                                                                                                                                                                         |           |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------|
| 3.4 ΣΩΜΑ ΕΠΙΘΕΩΡΗΤΩΝ – ΕΛΕΓΚΤΩΝ ΔΗΜΟΣΙΑΣ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ.....                                                                                                                 | 59        |
| 3.5 ΠΑΡΟΧΗ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ ΑΠΟ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥΣ ΣΥΜΒΟΥΛΟΥΣ.....                                                                                                 | 61        |
| 3.6 ΆΛΛΟΙ ΘΕΣΜΟΘΕΤΗΜΕΝΟΙ ΕΛΕΓΚΤΙΚΟΙ ΜΗΧΑΝΙΣΜΟΙ.....                                                                                                                     | 62        |
| 3.7 Το «ΕΓΧΕΙΡΙΔΙΟ ΚΑΛΩΝ ΠΡΑΚΤΙΚΩΝ» ΤΟΥ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟΥ ΤΗΣ ΕΥΡΩΠΗΣ ΓΙΑ ΤΗ «ΔΗΜΟΣΙΑ ΗΘΙΚΗ ΣΕ ΤΟΠΙΚΟ ΕΠΙΠΕΔΟ» .....                                                           | 63        |
| <b>ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΤΕΤΑΡΤΟ .....</b>                                                                                                                                           | <b>66</b> |
| <b>4. ΠΡΑΚΤΙΚΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΑΝΑΛΥΣΗΣ.....</b>                                                                                                                               | <b>66</b> |
| 4.1 Η ΠΕΡΙΠΤΩΣΗ ΤΟΥ ΔΗΜΟΥ ΠΕΙΡΑΙΑ.....                                                                                                                                  | 66        |
| 4.1.1 Γενικά στοιχεία για το Δήμο Πειραιά .....                                                                                                                         | 66        |
| 4.1.2 Παρουσίαση του Οργανισμού Εσωτερικής Υπηρεσίας.....                                                                                                               | 66        |
| 4.2 ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΤΟΥ ΕΡΩΤΗΜΑΤΟΛΟΓΙΟΥ ΤΗΣ ΕΡΕΥΝΑΣ .....                                                                                                                    | 69        |
| 4.3 ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΕΥΡΗΜΑΤΩΝ – ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ ΕΡΕΥΝΑΣ .....                                                                                                                  | 75        |
| 4.4 ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ – ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΒΕΛΤΙΩΣΗΣ .....                                                                                                                            | 77        |
| <b>ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ .....</b>                                                                                                                                               | <b>81</b> |
| <b>ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ .....</b>                                                                                                                                               | <b>83</b> |
| <b>ΠΑΡΑΡΤΗΜΑΤΑ.....</b>                                                                                                                                                 | <b>89</b> |
| ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ Ι: ΟΡΓΑΝΙΣΜΟΣ ΕΣΩΤΕΡΙΚΗΣ ΥΠΗΡΕΣΙΑΣ (Ο.Ε.Υ.) ΔΗΜΟΥ ΠΕΙΡΑΙΑ.....                                                                                                | 90        |
| ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ ΙΙ: ΕΡΩΤΗΜΑΤΟΛΟΓΙΟ .....                                                                                                                                      | 93        |
| ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ ΙΙΙ: ΜΟΝΤΕΛΟ ΧΑΡΤΟΓΡΑΦΗΣΗΣ ΚΙΝΔΥΝΩΝ (RISK MAPPING) .....                                                                                                      | 97        |
| ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ ΙV: ΑΝΑΦΟΡΕΣ (ΕΚΘΕΣΕΙΣ ΕΛΕΓΧΟΥ) ΚΑΙ Η ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ FOLLOW UP (ΠΑΡΑΚΟΛΟΥΘΗΣΗ ΥΛΟΠΟΙΗΣΗΣ ΤΩΝ ΣΥΣΤΑΣΕΩΝ) ΤΗΣ ΥΠΗΡΕΣΙΑΣ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ ΣΤΟΝ ΙΔΙΩΤΙΚΟ ΤΟΜΕΑ..... | 98        |
| ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ V: ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ ΠΡΟΓΡΑΜΜΑΤΟΣ ΕΛΕΓΧΟΥ ΠΡΟΜΗΘΕΙΩΝ ΜΕΓΑΛΗΣ ΕΤΑΙΡΕΙΑΣ ΤΟΥ ΙΔΙΩΤΙΚΟΥ ΤΟΜΕΑ.....                                                                      | 108       |

## ΠΙΝΑΚΑΣ ΣΥΝΤΜΗΣΕΩΝ ΚΑΙ ΣΥΝΤΟΜΟΓΡΑΦΙΩΝ

|            |                                                     |
|------------|-----------------------------------------------------|
| N.         | Νόμος                                               |
| O.E.Y.     | Οργανισμός Εσωτερικής Υπηρεσίας                     |
| O.O.Σ.Α.   | Οργανισμός Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης    |
| O.T.A.     | Οργανισμοί Τοπικής Αυτοδιοίκησης                    |
| Σ.Ο.Ε.Λ.   | Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών                      |
| Σ.τ.Π.     | Συνήγορος του Πολίτη                                |
| Σ.Ε.Ε.Δ.Δ. | Σώμα Επιθεωρητών Ελεγκτών Δημόσιας Διοίκησης        |
| AICPA      | American Institute Of Certified Public Accountants  |
| CAF        | Common Assessment Framework                         |
| 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         |
| CPA        | Certified Public Accountant                         |
| EMAS       | Eco Management Audit Scheme                         |
| GAAS       | Generally Accepted Auditing Standards               |
| GAGAS      | Generally Accepted Government Auditing Standards    |
| GAO        | Government Accountability Office                    |
| HACCP      | Hazard Analysis Critical Control Points             |
| IIA        | Institute of Internal Auditors                      |
| INTOSAI    | Internal Organization of Supreme Audit Institutions |
| ISO        | International Organization for Standardization      |
| MIS        | Management Information System                       |
| PPF        | Professional Practice Framework                     |
| TQM        | Total Quality Management                            |

## **ΠΙΝΑΚΑΣ ΕΙΚΟΝΟΓΡΑΦΗΣΗΣ**

### **Πίνακες**

|                                                                                                    |     |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| Πίνακας 1 : Διακρίσεις ελέγχων .....                                                               | 13  |
| Πίνακας 2 : Πρότυπα Ινστιτούτου Εσωτερικών Ελεγκτών .....                                          | 23  |
| Πίνακας 3: Διαβάθμιση βήματος ελέγχου & επίδραση εγγενούς κινδύνου.....                            | 101 |
| Πίνακας 4: Επίπεδο σημαντικότητας & περιγραφή του σε ποσοτικούς όρους.....                         | 102 |
| Πίνακας 5: Επίπεδο σημαντικότητας ευρήματος βάσει της συχνότητας εμφάνισης του προβλήματος .....   | 102 |
| Πίνακας 6: Κλίμακα αξιολόγησης των ευρημάτων βάσει της επίδρασης και της συχνότητας εμφάνισης..... | 103 |

### **Γραφήματα**

|                                                                                    |    |
|------------------------------------------------------------------------------------|----|
| Γράφημα 1: Κατανομή των βάσιμων υποθέσεων διαφθοράς ή κακοδιοίκησης ανά Φορέα..... | 37 |
|------------------------------------------------------------------------------------|----|

### **Σχήματα**

|                                                             |    |
|-------------------------------------------------------------|----|
| Σχήμα 1: Ελεγκτικές διαδικασίες στο δημόσιο τομέα.....      | 49 |
| Σχήμα 2: ΟΡΓΑΝΟΓΡΑΜΜΑ ΔΗΜΟΥ ΠΕΙΡΑΙΑ .....                   | 68 |
| Σχήμα 3: Μοντέλο χαρτογράφησης κινδύνων (risk mapping)..... | 97 |

## Περίληψη

Η παρούσα εργασία χρησιμοποιεί ένα ερωτηματολόγιο αλλά και μια προσωπική συνέντευξη προκειμένου να διερευνήσει το ρόλο, τη σημασία και τη σπουδαιότητα του εσωτερικού ελέγχου στους Οργανισμούς Τοπικής Αυτοδιοίκησης.

Τα έντονα φαινόμενα διαφθοράς και κακοδιοίκησης, η απαίτηση για τη διασφάλιση των αρχών της διαφάνειας, της ακεραιότητας και της υποχρέωσης λογοδοσίας όσων διαχειρίζονται δημόσιους πόρους, έχουν δημιουργήσει διεθνώς μία τάση για υιοθέτηση προτύπων και αρχών εσωτερικού ελέγχου τόσο από τους οργανισμούς του δημόσιου τομέα όσο και από τους Οργανισμούς Τοπικής Αυτοδιοίκησης.

Η μελέτη του συστήματος εσωτερικού ελέγχου στο Δήμο Πειραιά κατέδειξε ότι ο εσωτερικός έλεγχος βρίσκεται ακόμα σε πολύ πρώιμα στάδια στην τοπική αυτοδιοίκηση. Υπάρχουν σημαντικές αποκλίσεις από τις διεθνείς πρακτικές εσωτερικού ελέγχου κυρίως γιατί οι ΟΤΑ φαίνεται να μην έχουν κατανοήσει επαρκώς τη σημασία και την προστιθέμενη αξία του ως συμβουλευτικό όργανο πρωταρχικά για τη Διοίκηση (Δήμαρχος/Δημοτικό Συμβούλιο) και δευτερευόντως για την εύρυθμη λειτουργία των Οργανωτικών Μονάδων τους.

## Λέξεις κλειδιά

Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου, Εσωτερικός Έλεγχος, Δημόσιος Τομέας, Τοπική Αυτοδιοίκηση, Οργανισμοί Τοπικής Αυτοδιοίκησης, Δήμος Πειραιά

## **Abstract**

This thesis uses a questionnaire and a personal interview to explore the role, importance and significance of internal audit to local government authorities.

The increasing appearance of phenomena of corruption and maladministration, the requirement for ensuring the principles of transparency, integrity and accountability especially for those managing public funds, have created a trend towards adopting international standards and internal audit principles by both public sector bodies and local government authorities.

The study of the internal control system in the municipality of Piraeus showed that internal audit is still in very early stages in local government. There are significant discrepancies from international internal audit practices mainly because local government authorities seem not to understand completely its importance and its adding value, primarily as a consultative body for the Administration (Mayor/City Council) and secondarily for the proper functioning of its organizational units.

## **Keywords**

Internal Control System, Internal Audit, Public Sector, Local Government, Local Government Authorities, Piraeus Municipality

## ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Οι Οργανισμοί Τοπικής Αυτοδιοίκησης, με τις ιδιαιτερότητες που τους χαρακτηρίζουν, το μεγάλο εύρος και την πολυπλοκότητα των δραστηριοτήτων τους, καθώς και το πλήθος των υπηρεσιών που παρέχουν δυσκολεύονται να προσαρμοστούν στις ανάγκες του περιβάλλοντος που καλούνται να λειτουργήσουν. Απ' την άλλη πλευρά, όλο και πιο συχνά κάνουν την εμφάνισή τους φαινόμενα διαφθοράς και κακοδιοίκησης στους Οργανισμούς Τοπικής Αυτοδιοίκησης, γεγονός που προκαλεί την απαίτηση των πολιτών - δημοτών για μεγαλύτερη διαφάνεια και λογοδοσία αυτών που διαχειρίζονται δημόσιους πόρους και παρέχουν υπηρεσίες στο κοινό.

**Σκοπός** της παρούσας μελέτης είναι η παρουσίαση του «εργαλείου» του εσωτερικού ελέγχου, η εφαρμογή του στους Οργανισμούς Τοπικής Αυτοδιοίκησης και ο εντοπισμός τυχόν προβλημάτων με βάση τη μελέτη διεθνών προτύπων εσωτερικού ελέγχου.

Προτού εξεταστεί ο ρόλος του εσωτερικού ελέγχου στο Δήμο Πειραιά πρέπει να παρουσιαστεί το πλαίσιο λειτουργίας του ευρύτερα, επομένως στους επιμέρους **στόχους** της εργασίας καταγράφονται η παρουσίαση του εννοιολογικού υπόβαθρου του εσωτερικού ελέγχου, αλλά και η παρουσίαση και ανάλυση των αρχών που διέπουν την εφαρμογή του εσωτερικού ελέγχου τόσο στο δημόσιο τομέα όσο και στην τοπική αυτοδιοίκηση.

Όσον αφορά στη **μεθοδολογία** και στα **μέσα** που χρησιμοποιήθηκαν για την εκπλήρωση του παραπάνω σκοπού και των επιμέρους στόχων, επιχειρήθηκε η συγκέντρωση της σημαντικότερης ελληνικής και ξένης βιβλιογραφίας, τόσο μέσω της επίσκεψης και μελέτης σε βιβλιοθήκες, και συγκεκριμένα του Παντείου Πανεπιστημίου, του Πανεπιστημίου Πειραιά και του Εθνικού Κέντρου Δημόσιας Διοίκησης και Αυτοδιοίκησης (Ε.Κ.Δ.Δ .Α.), όσο και της επίσκεψης σε ιστοσελίδες σχετικές με το αντικείμενο της εργασίας. Επίσης, πραγματοποιήθηκε μελέτη των σημαντικότερων, ως τώρα, σχετικών ερευνών που πραγματεύονται το ρόλο του εσωτερικού ελέγχου στο δημόσιο τομέα και στην τοπική αυτοδιοίκηση. Τέλος, χρησιμοποιήθηκε ένα ερωτηματολόγιο, το οποίο παρατίθεται συμπληρωμένο στο Παράρτημα, αλλά και μια προσωπική συνέντευξη με τον κ. Γαλανό, ειδικό σύμβουλο του Δημάρχου Πειραιά.

Η **υπόθεση εργασίας** που χρησιμοποιήθηκε είναι ότι οι ΟΤΑ στην Ελλάδα εφαρμόζουν σύστημα εσωτερικού ελέγχου.

Όσον αφορά στη **διάρθρωση** της εργασίας, αυτή χωρίζεται σε τέσσερα κεφάλαια, τα οποία ακολουθεί το κεφάλαιο με τα γενικά συμπεράσματα της συνολικής έρευνας.

Στο πρώτο κεφάλαιο παρουσιάζονται η έννοια και το περιεχόμενο της ελεγκτικής και του εσωτερικού ελέγχου και τα γενικά παραδεκτά πρότυπα ελεγκτικής και ενδεδειγμένες πρακτικές που έχουν δημοσιευθεί από αναγνωρισμένους επαγγελματικούς οργανισμούς και χρησιμοποιούνται ευρέως από οργανισμούς και επιχειρήσεις.

Στο δεύτερο κεφάλαιο παρουσιάζεται ο ρόλος του εσωτερικού ελέγχου στο δημόσιο τομέα. Πιο συγκεκριμένα, γίνεται αναφορά στις γενικές αρχές διακυβέρνησης του δημόσιου τομέα, στα φαινόμενα διαφοράς και κακοδιοίκησης απ' όπου συμπεραίνεται η σπουδαιότητα του εσωτερικού ελέγχου στο δημόσιο τομέα και στην τοπική αυτοδιοίκηση.

Στο τρίτο κεφάλαιο παρουσιάζεται το πλαίσιο εσωτερικού ελέγχου για την τοπική αυτοδιοίκηση μέσω της αναφοράς σε βέλτιστες πρακτικές από το εξωτερικό αλλά και συνοπτικά οι άλλοι μηχανισμοί ελέγχου των ΟΤΑ.

Τέλος, στο τέταρτο κεφάλαιο μελετάται η περίπτωση του Δήμου Πειραιά. Ειδικότερα, παρουσιάζεται αναλυτικά το ερωτηματολόγιο της έρευνας, τα ευρήματα αυτής, τα βασικότερα συμπεράσματα, καθώς και κάποιες προτάσεις βελτίωσης.

# ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΠΡΩΤΟ

## 1. Ελεγκτική & Εσωτερικός Έλεγχος : βασικές έννοιες

### 1.1 Εισαγωγικές επισημάνσεις

Η παγκοσμιοποίηση της οικονομικής δράσης η οποία έχει καταστεί σήμερα περισσότερο εμφανής από ποτέ, η αποκανονικοποίηση και διεθνοποίηση των κεφαλαιαγορών, κυρίως την τελευταία εικοσαετία, η αλματώδης ανάπτυξη της τεχνολογίας και η χρήση ολοένα και πιο εξελιγμένων και πολύπλοκων τεχνολογικών εργαλείων, μεθόδων και εφαρμογών από οργανισμούς και επιχειρήσεις, καθώς και το πολύπλοκο και έντονα ανταγωνιστικό περιβάλλον που καλούνται να λειτουργήσουν οι τελευταίοι συνθέτουν μια πολύπλοκη και δύσκολα διαχειρίσιμη πραγματικότητα στην οποία ο ρόλος της ελεγκτικής τόσο για τον ιδιωτικό όσο και για το δημόσιο τομέα της οικονομίας σε εθνικό, ευρωπαϊκό αλλά και διεθνές επίπεδο είναι ζωτικός με διαρκώς αυξανόμενη σημασία (**Καζαντζής, 2006, σελ. 39**).

Επιπρόσθετα, οι ατέλειες της ανθρώπινης φύσης, ο έγκαιρος εντοπισμός και η διόρθωση των λογιστικών σφαλμάτων, η ανάγκη για παροχή αξιόπιστων και ποιοτικών πληροφοριών και η αποτροπή του οικονομικού εγκλήματος και της απάτης καθιστούν επιτακτική την καθιέρωση του ελέγχου κάθε οργανισμού ή επιχείρησης (**Γρηγοράκος, 1989**).

Το σύνολο των αλλαγών που προαναφέρθηκαν οδήγησε ή/και δημιούργησε νέους μεγαλύτερους κινδύνους οι οποίοι θα έπρεπε να αξιολογηθούν και να διαχειριστούν προκειμένου να διασφαλιστεί η αποτελεσματική, αποδοτική και εύρυθμη λειτουργία κάθε οργανισμού. Για το λόγο αυτό, υπήρξε ανάγκη καθιέρωσης, ανάπτυξης και εφαρμογής μηχανισμών ελέγχου υψηλής ποιότητας, η οποία γίνεται περισσότερο επιτακτική όσο αυξάνεται το μέγεθος του εκάστοτε οργανισμού, η πολυπλοκότητα των δομών του και το εύρος των δραστηριοτήτων του.

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 οργανισμό που στοχεύει στην ορθή διαχείριση των οικονομικών πόρων, καθώς και στην ανάπτυξη και αξιοποίηση του ανθρώπινου δυναμικού (**Παπαστάθης, 2003, σελ. 22**).

Η ελεγκτική ως κλάδος της οικονομικής – διοικητικής των επιχειρήσεων είναι συγχρόνως επιστήμη και τεχνική. Χαρακτηρίζεται ως επιστήμη γιατί μέσα από τη διερεύνηση

παράγει συνεχώς καινούρια γνώση και ως τεχνική γιατί σε συνδυασμό με την παραγόμενη επιστημονική γνώση ικανοποιεί τις ανάγκες του ελέγχου επιτυγχάνοντας έτσι την αποστολή της.

Η ελεγκτική ως επιστήμη και τεχνική δεν ενδιαφέρεται για τη νομική μορφή των οικονομικών μονάδων (οργανισμών και επιχειρήσεων) που ελέγχει. Με άλλα λόγια δεν εξετάζει αν οι μονάδες που ελέγχει έχουν ιδιωτικό ή δημόσιο χαρακτήρα, αλλά ούτε και το αντικείμενο εκμετάλλευσής τους, καθώς επίσης ούτε και τον κερδοσκοπικό ή μη χαρακτήρα τους. Είναι ένας κλάδος, που μέσα από τη διερεύνηση και την αξιολόγηση των λειτουργιών αποκτά έδαφος αποδοχής και εφαρμογής σε κάθε φορέα, οργανισμό ή επιχείρηση. Εξελίσσεται συνεχώς και προσπαθεί να αποκτήσει τη δική της ταυτότητα, προσεγγίζοντας κάθε φορά τις αδυναμίες των συστημάτων εσωτερικού ελέγχου, με επιστημονικές μεθόδους, υποδεικνύοντας ρεαλιστικές λύσεις, προκειμένου να εξασφαλισθεί η χρηστή διοίκηση, ώστε να πετύχουν οι φορείς και οι διοικήσεις τους τις επιδιώξεις και τους σκοπούς που έχουν θέσει, διασφαλίζοντας ταυτόχρονα τα συμφέροντα των ενδιαφερόμενων μερών (stakeholders) (Γιώγος, 2006, σελ. 11).

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 αυτά αφορούν μετρήσιμες πληροφορίες συγκεκριμένου οργανισμού, με σκοπό να εξακριβωθεί και να γνωστοποιηθεί στους ενδιαφερόμενους χρήστες (stakeholders) κατά πόσο οι πληροφορίες αυτές ανταποκρίνονται σε προκαθορισμένα κριτήρια (Καζαντζής, 2006, σελ. 52).

Αναλυτικότερα, το περιεχόμενο της ελεγκτικής μπορεί να κατηγοριοποιηθεί στις ακόλουθες τρεις θεματικές ενότητες :

1. Το αντικείμενο του ελέγχου, δηλαδή τι ελέγχεται, γιατί είναι αναγκαίος ο έλεγχος και ποιοι σκοποί επιδιώκονται και επιτυγχάνονται μέσω του ελέγχου
2. Το υποκείμενο του ελέγχου, (οι ελεγκτές), δηλαδή ποια πρόσωπα διενεργούν τον έλεγχο και ποια πρέπει να είναι τα προσόντα τους
3. Τις ελεγκτικές διαδικασίες, (μεθοδολογία και τεχνική του ελέγχου), δηλαδή πως διενεργείται ο έλεγχος (Μπαθρέλλου, 2007, σελ. 13).

## 1.2 Κατηγοριοποίηση ελέγχων

### 1.2.1 Γενικά στοιχεία

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

**Πίνακας 1 : Διακρίσεις ελέγχων**

| ΚΡΙΤΗΡΙΑ ΔΙΑΚΡΙΣΗΣ ΕΛΕΓΧΩΝ                                                                                           | ΚΑΤΗΓΟΡΙΕΣ ΕΛΕΓΧΩΝ                                                               |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------|
| <u>Ανάλογα με :</u><br><b>Α. Το άτομο που διενεργεί τον έλεγχο και τη σχέση εργασίας του με τον ελεγχόμενο φορέα</b> | 1. Εσωτερικοί<br>2. Εξωτερικοί<br>3. Μικτοί                                      |
| <b>Β. Την έκτασή τους</b>                                                                                            | 1. Ειδικοί<br>2. Γενικοί                                                         |
| <b>Γ. Το σκοπό τους</b>                                                                                              | 1. Προληπτικοί<br>2. Κατασταλτικοί                                               |
| <b>Δ. Τη διάρκεια τους</b>                                                                                           | 1. Μόνιμοι (Διαρκείς)<br>2. Τακτικοί (Περιοδικοί)<br>3. Έκτακτοι (Περιστασιακοί) |

Πηγή: Meigs, W., Larsen, J. and Meigs, R. (1985). *Ελεγκτική*, Μετάφραση: Διαμαντόπουλος Θ., Ταλαρούγκας Ι., Αθήνα: Εκδόσεις Παπαζήση, σελ.19.

**A.1. Εσωτερικοί** έλεγχοι είναι οι έλεγχοι που οργανώνονται από τον ίδιο τον οργανισμό και διενεργούνται από εξειδικευμένα και κατάλληλα εκπαιδευμένα στελέχη του, τους εσωτερικούς ελεγκτές, οι οποίοι είναι υπάλληλοι του οργανισμού.

**A.2 Εξωτερικοί**, είναι οι έλεγχοι που διενεργούνται από εξωτερικούς ελεγκτές, οι οποίοι δεν έχουν καμία σχέση εξαρτημένης εργασίας ή υπαλληλική ιδιότητα με το φορέα που καλούνται να ελέγξουν.

**A.3 Μικτοί** έλεγχοι οργανώνονται και συντονίζονται από την Υπηρεσία Εσωτερικού Ελέγχου και διενεργούνται με τη συνεργασία των εξωτερικών ελεγκτών.

**B.1 Ειδικοί** έλεγχοι είναι αυτοί που έχουν ως διερεύνηση ένα συγκεκριμένο τομέα ή αντικείμενο, όπως προμήθειες, εισπράξεις, πληρωμές, διαχείριση αποθεμάτων, διαδικασίες διασφάλισης ποιότητας από το σύνολο των δραστηριοτήτων του Οργανισμού.

**B.2 Γενικοί** είναι εκείνοι οι έλεγχοι που εκτείνονται σε όλη τη διαχείριση συγκεκριμένης χρονικής περιόδου.

**Γ.1 Προληπτικοί** είναι οι έλεγχοι που έχουν ως στόχο την πρόληψη του κινδύνου και διενεργούνται από τις ίδιες τις οργανωτικές μονάδες οι οποίες εμπλέκονται κάθε φορά.

Για τον εσωτερικό έλεγχο, η έννοια του προληπτικού ελέγχου, αποβλέπει στην πρόληψη αποτροπής εκούσιων ή ακούσιων σφαλμάτων μέσω παροχής συμβουλευτικών υπηρεσιών. Στην έννοια του προληπτικού ελέγχου οι εσωτερικοί ελεγκτές αναλαμβάνουν ουσιαστικό ρόλο ενίσχυσης της δομής, της εσωτερικής διακυβέρνησης του φορέα που υπηρετούν, με το να προαξιολογούν-αξιολογούν την οργανωτική δομή (σύστημα εσωτερικού ελέγχου-λειτουργίες), προγράμματα και δραστηριότητες, να εκτιμούν τους κινδύνους και να επιβεβαιώνουν ότι η Διοίκηση έθεσε τους κατάλληλους επιχειρηματικούς στόχους, η υλοποίηση των οποίων είναι εφικτή και οι οποίοι θα αποβούν ωφέλιμοι για την επιχείρηση.

Επίσης, ως προληπτικό έλεγχο θα μπορούσαμε να αναφέρουμε το σύνολο των απαραίτητων προληπτικών μέτρων που καλείται να λάβει η Διοίκηση, όταν για παράδειγμα, κατά τη διάρκεια κατασταλτικού ελέγχου διαπιστώνονται λειτουργικές αδυναμίες και για την αποφυγή δυσάρεστων γεγονότων μέχρι την ολόκληρωση του ελέγχου και την υποβολή του πορίσματος-έκθεσης.

**Γ.2 Κατασταλτικοί** έλεγχοι είναι αυτοί που διενεργούνται εκ των υστέρων. Αποσκοπούν στη διαπίστωση εφαρμογής των διαδικασιών, στην επιβεβαίωση ότι οι στόχοι επιτεύχθηκαν στο ακέραιο με αποτελεσματικό και αποδοτικό τρόπο. Επίσης, αποβλέπουν στην αποκάλυψη και καταστολή λαθών και παραλείψεων, ατασθαλιών, κλοπών και κακής διαχείρισης των μέσων και πόρων.

**Δ.1 Μόνιμοι ή διαρκείς** έλεγχοι είναι αυτοί που διενεργούνται σε συνεχή βάση και λαμβάνουν χώρα κατά την εκτέλεση της οικονομικής πράξης, συναλλαγής ή παραγωγικής λειτουργίας.

**Δ.2 Τακτικό ή περιοδικό** έλεγχοι είναι αυτοί που διενεργούνται σε τακτές χρονικές περιόδους.

**Δ.3 Έκτακτοι ή περιστασιακοί** έλεγχοι είναι αυτοί που διενεργούνται σε έκτακτες περιπτώσεις είτε με πρωτοβουλία της υπηρεσίας εσωτερικού ελέγχου είτε με εντολή της Διοίκησης είτε κατόπιν συγκεκριμένων καταγγελιών. Πρόκειται για ελέγχους που διενεργούνται μετά από εκτίμηση ότι υπάρχουν υπόνοιες για σπατάλη, καταχρήσεις, κλοπές, ατασθαλίες και γενικότερα όπου εντοπίζονται αδυναμίες στις λειτουργίες και απαιτείται άμεση διαπίστωση του μεγέθους τους για λήψη διοικητικών μέτρων (Γιώργος, 2006, σελ. 11-14 και Δήμου, 2010, σελ. 23-24).

### 1.2.2 Διάκριση εσωτερικού – εξωτερικού ελέγχου

Κατ' αρχήν ο εσωτερικός έλεγχος αποτελεί μια πολύ ευρύτερη έννοια από αυτή του εξωτερικού ελέγχου. Ο εξωτερικός έλεγχος περιορίζεται στην εξέταση και πιστοποίηση των οικονομικών καταστάσεων ενός φορέα. Συγκεκριμένα, αποτελεί βασική μέριμνα του εξωτερικού ελεγκτή η διαπίστωση της ειλικρινούς και ακριβοδίκαιης εικόνας της χρηματοοικονομικής θέσης του φορέα και των επιμέρους δραστηριοτήτων του. Αντίθετα, ο εσωτερικός έλεγχος είναι υπεύθυνος για την επισκόπηση και αξιολόγηση του συστήματος εσωτερικού ελέγχου του φορέα γεγονός που σημαίνει ότι ο ρόλος του είναι αρκετά ευρύς, καθώς δεν περιορίζεται η δραστηριότητα του από τίποτα. Πρακτικά αυτό σημαίνει ότι ο εσωτερικός έλεγχος μπορεί και πρέπει να ελέγχει το σύνολο των διευθύνσεων, τμημάτων, υπηρεσιών, λειτουργιών, δραστηριοτήτων, καθώς επίσης και τις πολιτικές, διαδικασίες, κανονισμούς, αλλά και τις ακολουθούμενες πρακτικές που συνθέτουν το σύστημα εσωτερικού ελέγχου του φορέα.

Τα τελευταία χρόνια και υπό το βάρος πολλών οικονομικών σκανδάλων ο εξωτερικός έλεγχος ρίχνει ολοένα και περισσότερο βάρος στην επισκόπηση των συστημάτων εσωτερικού ελέγχου των ελεγχόμενων φορέων, κυρίως όσον αφορά τις δικλίδες ασφαλείας (σημεία ελέγχου) που τίθενται από τους ίδιους τους φορείς γύρω από τα συστήματα χρηματοοικονομικής τους διαχείρισης. Χαρακτηριστικό παράδειγμα αποτελεί ο Νόμος Sarbanes – Oxley των Η.Π.Α. ο οποίος επιβάλλει στις εταιρείες που έχουν εισηγμένες μετοχές τους στο Χρηματιστήριο της Νέας Υόρκης να έχουν καταγεγραμμένες τις δικλίδες ασφαλείας που έχουν θέσει για ασφαλή χρηματοοικονομική διαχείριση, να αυτό-αξιολογούνται και να τις πιστοποιούν τόσο ο Διευθύνων Σύμβουλος, όσο και ο Οικονομικός Διευθυντής για την επάρκεια τους ετησίως, όπως και ο εξωτερικός ελεγκτής τους. Όλοι οι ανωτέρω επιβάλλεται να διενεργούν δοκιμές (τεστ) αξιολόγησης του συστήματος εσωτερικού ελέγχου της εταιρείας ετησίως τα οποία θα διαφέρουν ανάλογα με την σημαντικότητα της ελεγχόμενης διαδικασίας (based on materiality level).

Από τα ανωτέρω συμπεραίνουμε ότι ο εσωτερικός έλεγχος σε σχέση με τον εξωτερικό έλεγχο διαφέρουν τόσο στο αντικείμενο του ελέγχου (δηλαδή τι ελέγχεται), όσο και στο υποκείμενο του ελέγχου (ποια πρόσωπα διενεργούν τον έλεγχο και ποια τα προσόντα τους), καθώς επίσης στις διαδικασίες ελέγχου (δηλαδή τις τεχνικές ελέγχου).

Αντίθετα από τους εξωτερικούς ελεγκτές οι οποίοι δεν βρίσκονται σε σχέση άμεσης εξαρτημένης εργασίας με τον ελεγχόμενο φορέα, οι εσωτερικοί ελεγκτές εξαρτώνται από την

ελεγχόμενη οικονομική μονάδα είναι δηλαδή υπάλληλοι της γεγονός που ενδεχομένως να επηρεάζει την απαραίτητη ανεξαρτησία και αντικειμενικότητα που πρέπει να επιδεικνύουν. Επίσης, ενώ ο σύγχρονος εσωτερικός έλεγχος έχει κυρίως προληπτικό χαρακτήρα, ο εξωτερικός έλεγχος είναι κυρίως κατασταλτικός.

Ακόμα και τα απαιτούμενα προσόντα διαφέρουν μεταξύ εσωτερικών και εξωτερικών ελεγκτών. Έτσι, για να πιστοποιηθεί κάποιος ως εξωτερικός ελεγκτής θα πρέπει να πληρούνται μια σειρά από προϋποθέσεις ανάλογες της χώρας στην οποία δραστηριοποιείται. Στην χώρα μας για παράδειγμα απαιτούνται 8 χρόνια ελεγκτικής εμπειρίας σε συνδυασμό με την επιτυχή εξέταση σε σειρά μαθημάτων που εξετάζονται από το Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών (ΣΟΕΛ), ή η κατοχή ξένου τίτλου πιστοποίησης εγκεκριμένου ελεγκτή – λογιστή (π.χ. CPA κλπ.) και την επιτυχή εξέταση σε συγκεκριμένο αριθμό μαθημάτων από το Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών – Λογιστών (ΣΟΕΛ). Αντίθετα, η νομοθεσία στην χώρα μας, αλλά και η διεθνής πρακτική δεν απαιτεί από τους εσωτερικούς ελεγκτές ελάχιστες προϋποθέσεις σπουδών. Εντούτοις, θεωρείται καλή πρακτική η κατοχή επαγγελματικών τίτλων εσωτερικού ελέγχου όπως αυτή του Certified Internal Auditor (CIA). Εκείνο πάντως που προέχει είναι η τοποθέτηση κατάλληλων προσώπων από απόψεως πείρας, ήθους, μορφώσεως και ικανοτήτων ώστε να είναι σε θέση να ανταποκρίνονται επαρκώς στα καθήκοντα του ελέγχου.

Επιπλέον, σε αρκετές περιπτώσεις οι εσωτερικοί ελεγκτές ασκούν τα καθήκοντα τους υποτασσόμενοι στους όρους και στην γραμμή της διοίκησης του φορέα για λογαριασμό του οποίου εργάζονται, ο έλεγχος των πράξεων των ανώτατων διοικητικών στελεχών συνήθως είναι από ανύπαρκτος έως τυπικός, ενώ σε ορισμένες περιπτώσεις αναπτύσσονται φιλικές σχέσεις με συναδέλφους τους οπότε δύναται να επηρεαστεί η ανεξαρτησία και αντικειμενικότητα τους. Σε αντίθεση με τους εσωτερικούς ελεγκτές, οι εξωτερικοί ελεγκτές αποτελούν ανεξάρτητα όργανα και μπορούν να ασκούν απερίσπαστα και ανεπηρέαστα τα καθήκοντα τους.

Παλιότερα οι διαφορές εσωτερικού – εξωτερικού ελέγχου ήταν αρκετά πιο διακριτές αφού οι εσωτερικοί ελεγκτές αναφέρονταν στη διοίκηση και οι εξωτερικοί ελεγκτές στην Γενική Συνέλευση των μετόχων της εταιρείας. Εντούτοις, οι απαιτήσεις των βέλτιστων πρακτικών εταιρικής διακυβέρνησης απαιτούν από τους εσωτερικούς ελεγκτές πλέον να αναφέρονται απευθείας σε ανεξάρτητη υπο-επιτροπή του Διοικητικού Συμβουλίου (επιτροπή ελέγχου) προκειμένου να ενισχύεται η ανεξαρτησία τους και να προστατεύονται αποτελεσματικότερα τα συμφέροντα των μετόχων και λοιπών ενδιαφερόμενων για την εταιρεία (stakeholders).

Αποτελεί καλή πρακτική η συνεργασία εσωτερικών και εξωτερικών ελεγκτών ώστε να μειώνεται η επικάλυψη των εργασιών είτε του ενός, είτε του άλλου μέρους. Μέσω της εναρμόνισης και του συντονισμού των εργασιών των δύο φορέων σε μία ολοκληρωμένη ελεγκτική διαδικασία μπορεί να προκύψει ως αποτέλεσμα η μείωση, αν όχι η ελαχιστοποίηση των επικαλύψεων και η αποφυγή διπλής εργασίας, ενώ την ίδια στιγμή θα παρέχεται η βεβαιότητα ότι καμία περιοχή δεν θα μένει εκτός ελέγχου (**Κουτούπης, 2009, σελ. 378-380**).

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

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

### **1.3 Έννοια & 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 μια διάγνωση η οποία βεβαιώνει λιγότερο ή περισσότερο την καλή λειτουργία, μια πρόγνωση, με σκοπό την επαγρύπνηση των υπευθύνων και της κεντρικής διοίκησης και μια θεραπεία, που αποβλέπει στην διασφάλιση των συμφερόντων του οργανισμού, στην αξιοπιστία των πληροφοριών, στην αποτελεσματικότητα των ενεργειών και στην ανταγωνιστικότητα (**Κυριάκου, 2006, σελ. 3**). 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 της (**Μπαθρέλλου, 2007, σελ. 14**). Ο εσωτερικός

ελεγκτής σχεδιάζει, υιοθετεί και εφαρμόζει μέτρα ελέγχου τα οποία αποσκοπούν (Παπάς, 1999, σελ. 110-111) :

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
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.

Πρωταρχικός σκοπός του εσωτερικού ελέγχου είναι να βοηθά όλα τα στελέχη του οργανισμού (σε όλα τα επίπεδα της διοίκησης) να ασκούν αποτελεσματικά τα καθήκοντά 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 ευθυνών (Κυριάκου, 2003, σελ. 1903).

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

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

Το Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου περιλαμβάνει τις πολιτικές και διαδικασίες που τίθενται από έναν οργανισμό ή μία επιχείρηση με σκοπό να παρέχουν λογική επιβεβαίωση ότι οι στόχοι τους θα πραγματοποιηθούν οικονομικά, αποτελεσματικά και αποδοτικά. Οι ανωτέρω πολιτικές και διαδικασίες έχουν ως στόχο την διατήρηση της αξιοπιστίας και ακεραιότητας των πληροφοριών που κατέχουν, τη συμμόρφωση με τις πολιτικές, τα σχέδια, τους νόμους και τους κανονισμούς που οφείλουν να συμμορφώνονται, την διαφύλαξη των

περιουσιακών τους στοιχείων, την οικονομική και αποτελεσματική χρήση των πόρων και τέλος την επίτευξη των επιχειρησιακών στόχων (Κουτούπης, 2003).

Σύμφωνα με άλλον ερευνητή, 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) (Φίλος Ι., 2004).

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' (Μπαθρέλλου, 2007, σελ. 15).

Σύμφωνα με μια άλλη προσέγγιση, ο Εσωτερικός Έλεγχος αποτελεί μία ανεξάρτητη, αντικειμενική και συμβουλευτική δραστηριότητα η οποία χαρακτηρίζεται από την φιλοσοφία του να προσθέτει αξία στις λειτουργίες της επιχείρησης. Ο εσωτερικός έλεγχος βοηθάει τους οργανισμούς στην επίτευξη των στόχων τους μέσα από μία συστηματική προσέγγιση αξιολόγησης και βελτίωσης της αποτελεσματικότητας των δραστηριοτήτων της επιχείρησης και ειδικότερα αυτών της διαχείρισης επιχειρηματικών κινδύνων, του συστήματος εσωτερικού ελέγχου και της εταιρικής διακυβέρνησης (Κουτούπης, 2009, σελ. 377).

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 κάποιο 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 (Μπαθρέλλου, 2007, σελ. 16).

### 1.3.1 Ορισμοί της έννοιας «Εσωτερικός Έλεγχος»

Σύμφωνα με το **American Institute Of Certified Public Accountants, (AICPA)**, *“Εσωτερικό έλεγχο αποτελούν το σχέδιο οργάνωσης και όλες οι συντονισμένες προσπάθειες, μέθοδοι και μέτρα που υιοθετούνται εντός μιας επιχείρησης, για τη διαφύλαξη και προστασία των περιουσιακών της στοιχείων, τον έλεγχο της ακρίβειας και αξιοπιστίας των λογιστικών στοιχείων, την προώθηση της αποτελεσματικότητας της λειτουργίας και την ενθάρρυνση της διατήρησης της προδιαγραφμένης επιχειρηματικής πολιτικής.”*

Σύμφωνα με το **Canadian Comprehensive Audit Foundation** *“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.”*

Τέλος, σύμφωνα με τον ορισμό που έδωσε το 2004 το **Institute of Internal Auditors** στα Διεθνή Επαγγελματικά Πρότυπα Εσωτερικού Ελέγχου (Standards for Professional Practice of Internal auditing) *“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.”*

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 θεωρίας (Καζαντζής, 2006, σελ. 116).

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.

### **1.3.2 Ο ρόλος των Διεθνών Επαγγελματικών Προτύπων Εσωτερικού Ελέγχου & του Κώδικα Επαγγελματικής Δεοντολογίας στις Δραστηριότητες Εσωτερικού Ελέγχου**

#### **1.3.2.1 Γενικά στοιχεία**

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 για παράδειγμα:

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

- 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 (**Kincaid and Sampias 2003, σελ.37-38**)

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 του Institute of Internal Auditor Standards, **IIA**
- ✓ Τα Πρότυπα του Καναδικού Ινστιτούτου Ορκωτών Λογιστών (Canadian Institute of Chartered Accountants Standards, **CICA**)
- ✓ Τα Πρότυπα Ελεγκτικής του 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)

### 1.3.2.2 Διεθνή Επαγγελματικά Πρότυπα Εσωτερικού Ελέγχου

Τα Διεθνή Επαγγελματικά Πρότυπα Εσωτερικού Ελέγχου καλύπτουν μέσω μιας ολοκληρωμένης προσέγγισης διάφορα θέματα που άπτονται των Υπηρεσιών Εσωτερικού Ελέγχου.

**Πίνακας 2 : Πρότυπα Ινστιτούτου Εσωτερικών Ελεγκτών**

| <b>ΤΑ ΠΡΟΤΥΠΑ ΤΟΥ ΙΝΣΤΙΤΟΥΤΟΥ ΕΣΩΤΕΡΙΚΩΝ ΕΛΕΓΚΤΩΝ</b>                                |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                |
|--------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <b>ΚΑΤΗΓΟΡΙΕΣ</b>                                                                    | <b>ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ</b>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                               |
| <b>Πρότυπα Χαρακτηριστικών &amp; Ιδιοτήτων<br/>(Attribute Standards, Σειρά 1000)</b> | <p>Περιγράφουν τα χαρακτηριστικά των οργανισμών και των προσώπων που ασκούν Εσωτερικό Έλεγχο :</p> <p><b>Πρότυπο 1000</b> – Σκοπός, Εξουσιοδότηση και Ευθύνη<br/> <b>Πρότυπο 1100</b> – Ανεξαρτησία και Αντικειμενικότητα<br/> <b>Πρότυπο 1200</b> – Επαγγελματική Ευθύνη (Proficiency and Due Professional Care).<br/> <b>Πρότυπο 1300</b> – Διασφάλιση Ποιότητας και Πρόγραμμα Βελτίωσης</p>                                                                                                                                                                                                                                                                                 |
| <b>Πρότυπα Απόδοσης<br/>(Performance Standards, Σειρά 2000)</b>                      | <p>Περιγράφουν τη φύση των δραστηριοτήτων του Εσωτερικού Ελέγχου και παρέχουν κριτήρια βάσει των οποίων μπορεί να αξιολογηθεί η απόδοση του Εσωτερικού Ελέγχου :</p> <p><b>Πρότυπο 2000</b> – Διαχείριση Δραστηριοτήτων Εσωτερικού Ελέγχου<br/> <b>Πρότυπο 2100</b> – Φύση Εργασιών Εσωτερικού Ελέγχου<br/> <b>Πρότυπο 2200</b> – Σχεδιασμός Έργων<br/> <b>Πρότυπο 2300</b> – Εκτέλεση Εργασιών Εσωτερικού Ελέγχου<br/> <b>Πρότυπο 2400</b> – Επικοινωνία Αποτελεσμάτων<br/> <b>Πρότυπο 2500</b> – Παρακολούθηση Αποτελεσμάτων Εργασιών Εσωτερικού Ελέγχου<br/> <b>Πρότυπο 2600</b> – Επίλυση Διαφωνιών σχετικά με την αποδοχή του υπολειμματικού κινδύνου (residual risk)</p> |

Πηγή: Επεξεργασία του συγγραφέα από το The Institute of Internal Auditors (2011).

### **1.3.2.3 Κώδικας Δεοντολογίας (Code of ethics)**

Στόχος του Κώδικα Δεοντολογίας είναι να προάγει κουλτούρα ηθικής στο επάγγελμα του Εσωτερικού Ελέγχου. Οι εσωτερικοί ελεγκτές οφείλουν να ακολουθούν τον κώδικα δεοντολογίας και πιο συγκεκριμένα να υπερασπίζονται τις ακόλουθες αρχές:

#### **I. Ακεραιότητα**

Η ακεραιότητα των Εσωτερικών Ελεγκτών εδραιώνει την εμπιστοσύνη και παρέχει έτσι τη βάση εμπιστοσύνης της κρίσης τους, ενώ παράλληλα συμβάλλει στην ενίσχυση της αξιοπιστίας τους. Έτσι, κάθε εσωτερικός ελεγκτής οφείλει να εκτελεί την εργασία του με εντιμότητα, επιμέλεια και υπευθυνότητα, να τηρεί τους νόμους και να προβαίνει στις κοινοποιήσεις που απαιτούνται από την νομοθεσία και το επάγγελμα, να μην εμπλέκεται συνειδητά σε οποιαδήποτε παράνομη δραστηριότητα, ούτε να εμπλέκεται σε ανάρμοστες πράξεις για το επάγγελμα του Εσωτερικού Ελεγκτή ή τον Οργανισμό.

#### **II. Ανεξαρτησία**

Η ανεξαρτησία της Υπηρεσίας Εσωτερικού Ελέγχου είναι αναγκαία προϋπόθεση για την εξασφάλιση ιδανικών συνθηκών τόσο για τη διαφύλαξη των επαγγελματικών προτύπων όσο και για την αποτελεσματικότητα της υπηρεσίας στην δραστηριότητά της και την αποτελεσματική συμμετοχή της στην Εταιρική Διακυβέρνηση. Για την εγγύηση και τη διασφάλιση της ανεξαρτησίας, τα μέλη της Υπηρεσίας Εσωτερικού Ελέγχου αναφέρονται στον Προϊστάμενο της Υπηρεσίας Εσωτερικού Ελέγχου, ο οποίος αναφέρεται απευθείας και χωρίς περιορισμούς στο Διοικητικό Συμβούλιο ή σε σχετική υπο-επιτροπή αυτού (π.χ. Επιτροπή Ελέγχου).

Θα πρέπει να ενημερώνεται άμεσα ιεραρχικά οποιαδήποτε τυχόν σχέση με ελεγχόμενους ή άλλα μέρη με τα οποία συνεργάζεται η εταιρία και είναι πιθανόν να επηρεάσει την ανεξαρτησία των ελεγκτών. Η ανεξαρτησία δίνει τη δυνατότητα στον Διευθυντή και στο προσωπικό της Υπηρεσίας Εσωτερικού Ελέγχου να προσφέρουν ανεπηρέαστες και αμερόληπτες κρίσεις που είναι αναγκαίες για τη σωστή διεξαγωγή των ελέγχων. Τέλος, η αξιολόγηση και οι απολαβές του προϊσταμένου της Υπηρεσίας Εσωτερικού

Ελέγχου θα πρέπει να ανήκουν στην ευθύνη του Διοικητικού Συμβουλίου κατόπιν σχετικής εισήγησης της Επιτροπής Ελέγχου.

### **III. Αντικειμενικότητα**

Η αντικειμενικότητα είναι μια ανεξάρτητη διανοητική στάση, την οποία πρέπει να ακολουθούν τα στελέχη της Υπηρεσίας Εσωτερικού Ελέγχου. Οι Εσωτερικοί Ελεγκτές οφείλουν να επιδεικνύουν το υψηλότερο επίπεδο επαγγελματικής αντικειμενικότητας κατά τη συγκέντρωση, αξιολόγηση και κοινοποίηση των πληροφοριών για την δραστηριότητα, περιοχή ή διαδικασία που αξιολογείται. Οι Εσωτερικοί Ελεγκτές θα πρέπει να προβαίνουν σε μία ισορροπημένη εκτίμηση όλων των σχετικών περιπτώσεων και δεν θα πρέπει να επηρεάζονται αδικαιολόγητα από τα δικά τους συμφέροντα, ή τα συμφέροντα άλλων, κατά το σχηματισμό των κρίσεών τους. Επιπρόσθετα, δεν θα πρέπει να προβαίνουν σε συμβιβασμούς ως προς την αριότητα και την ποιότητα της εργασίας τους και να μην εμπλέκονται σε δραστηριότητες, οι οποίες κλονίζουν την αντικειμενικότητά τους.

Κατά συνέπεια, οι Εσωτερικοί Ελεγκτές θα πρέπει:

- Να μη συμμετέχουν σε οποιαδήποτε δραστηριότητα ή σχέση που ενδέχεται να βλάψει ή να θεωρηθεί ότι μπορεί να βλάψει την αμερόληπτη κρίση τους.
- Να μην αποδέχονται ως δώρο ή ισοδύναμο δώρου οτιδήποτε μπορεί να επηρεάσει ή να θεωρείται ότι βλάπτει την επαγγελματική τους κρίση.

### **IV. Εμπιστευτικότητα**

Τα στελέχη της Υπηρεσίας Εσωτερικού Ελέγχου οφείλουν να σέβονται την αξία και την κυριότητα της πληροφόρησης που λαμβάνουν και να μην κοινοποιούν πληροφορίες χωρίς κατάλληλη εξουσιοδότηση, εκτός εάν υπάρχει νομική ή επαγγελματική υποχρέωση για κάτι τέτοιο. Η εργασία των στελεχών της Υπηρεσίας είναι απόρρητη και δεν πρέπει να γίνεται χρήση εμπιστευτικών πληροφοριών αποκτώμενων κατά τη διάρκεια του ελέγχου. Περαιτέρω ο Εσωτερικός Ελεγκτής θα πρέπει:

- Να είναι συνετός στη χρήση και προστασία των πληροφοριών που αποκτά κατά τη διάρκεια άσκησης των καθηκόντων του.
- Να μην χρησιμοποιεί πληροφορίες για προσωπικό κέρδος ή κατά τρόπο αντίθετο με την νομοθεσία ή επιβλαβή για τους νομικούς και ηθικούς αντικειμενικούς στόχους της διοίκησης.

## **V. Εξουσιοδότηση**

Η διοίκηση της εταιρίας οφείλει να παρέχει στους Εσωτερικούς Ελεγκτές, όλα τα απαραίτητα μέσα που θα διευκολύνουν την αποτελεσματική και απρόσκοπτη άσκηση των καθηκόντων τους.

Ο επικεφαλής και το προσωπικό της Υπηρεσίας Εσωτερικού Ελέγχου, θα πρέπει να :

- Έχουν απεριόριστη πρόσβαση σε όλα τα δεδομένα, τα περιουσιακά στοιχεία και το προσωπικό του Οργανισμού που κρίνονται αναγκαία για την εκπλήρωση των ελεγκτικών δραστηριοτήτων. Όλα τα στοιχεία και οι πληροφορίες που δίνονται στην Υπηρεσία Εσωτερικού Ελέγχου κατά τη διάρκεια του ελέγχου θα πρέπει να διαχειρίζονται με προσοχή και σύμφωνα με τους επαγγελματικούς κώδικες συμπεριφοράς.
- Προσδιορίζουν και να διαχειρίζονται τους πόρους, να θέτουν τη συχνότητα, επιλέγουν τα θέματα, ορίζουν τον σκοπό της εργασίας και εφαρμόζουν τις απαραίτητες τεχνικές που απαιτούνται για την εκπλήρωση των στόχων του ελέγχου.
- Εξασφαλίζουν την απαιτούμενη συνδρομή του προσωπικού, στους χώρους των οποίων διενεργούνται οι έλεγχοι, καθώς επίσης και άλλων εξειδικευμένων υπηρεσιών, προερχόμενες εντός ή εκτός της επιχείρησης.
- Επικοινωνούν ή εκπροσωπούν την εταιρία σε τρίτους φορείς, αν κριθεί απαραίτητο για την λειτουργία της υπηρεσίας όπως: η Επιτροπή Κεφαλαιαγοράς, οι Ορκωτοί Ελεγκτές, το Ελληνικό Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών, και τους διεθνείς αντίστοιχους οργανισμούς.

Ο επικεφαλής και το προσωπικό της Υπηρεσίας Εσωτερικού Ελέγχου, δεν θα πρέπει σύμφωνα με τα Διεθνή Επαγγελματικά Πρότυπα Εσωτερικού Ελέγχου να:

- Εκτελούν λειτουργικά καθήκοντα για τον Οργανισμό ή τις θυγατρικές του.
- Διενεργούν ή να εγκρίνουν συναλλαγές εκτός εάν αυτές αφορούν την Διεύθυνση Εσωτερικού Ελέγχου.
- Εποπτεύουν ή καθοδηγούν τις δραστηριότητες οποιουδήποτε εργαζομένου του Οργανισμού που δεν ανήκει στο προσωπικό της Διεύθυνσης Εσωτερικού Ελέγχου, εκτός αν ο εργαζόμενος έχει αποσπασθεί, κατόπιν εγκρίσεως, προσωρινά στην Διεύθυνση Εσωτερικού Ελέγχου, προκειμένου να την βοηθήσει στην εκτέλεση του έργου της.

## **VI. Επάρκεια και Διασφάλιση Ποιότητας**

Οι Εσωτερικοί Ελεγκτές χρησιμοποιούν τις γνώσεις, τις δεξιότητες και τις εμπειρίες που χρειάζονται για την παροχή των υπηρεσιών του Εσωτερικού Ελέγχου. Έτσι, για την εκτέλεση των καθηκόντων τους, οι Εσωτερικοί Ελεγκτές έχουν την υποχρέωση:

- Να ασχολούνται μόνο με εκείνες τις υπηρεσίες για τις οποίες διαθέτουν τις απαιτούμενες γνώσεις, δεξιότητες και εμπειρίες.
- Να παρέχουν υπηρεσίες εσωτερικού ελέγχου σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα για την Επαγγελματική Εφαρμογή Εσωτερικού Ελέγχου.
- Να βελτιώνουν συνεχώς την επάρκεια, την αποτελεσματικότητα και την ποιότητα των υπηρεσιών τους, καθώς επίσης και να φροντίζουν για την περιοδική επισκόπηση της ίδιας της δραστηριότητας τους από ανεξάρτητους φορείς (είτε με την χρήση εσωτερικών, είτε με την χρήση εξωτερικών πόρων).

Στο σημείο αυτό θα μπορούσε να υποστηριχθεί ότι, η σημαντικότητα και η επίδραση των Διεθνών Επαγγελματικών Προτύπων Εσωτερικού Ελέγχου και του σχετικού Κώδικα Δεοντολογίας στην δράση των Υπηρεσιών Εσωτερικού Ελέγχου είναι μεγάλη καθώς συντελούν στην υιοθέτηση μιας ομοιόμορφης και ολοκληρωμένης μεθοδολογίας και υιοθέτησης βέλτιστων πρακτικών από τις δραστηριότητες εσωτερικού ελέγχου ανεξαρτήτως μεγέθους και κλάδου δραστηριότητας (Κουτούπης, 2009, σελ. 416-420).

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΔΕΥΤΕΡΟ

### 2. Ο Εσωτερικός Έλεγχος στο πλαίσιο του Δημόσιου Τομέα

#### 2.1 Γενικά στοιχεία για τη διακυβέρνηση του 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 (**The Institute of Internal Auditors, 2006, σελ. 3**).

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.
- 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 (**Μπαθρέλλου, 2007, σελ. 22-23**).

Σύμφωνα με τον Οργανισμό Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης (Ο.Ο.Σ.Α.) «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)»(**Organisation for Economic Cooperation and Development, 2005**).

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 (**The Institute of Internal Auditors, 2006, σελ. 7-9**) :

- 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*» (**International Federation of Accountants, 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, 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 (Σπηλιωτόπουλος, 2001, σελ. 129) :

- ✓ **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 δημοσίου 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 στη Δημόσια Διοίκηση

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 δημοκρατία (Μπαθρέλλου, 2007, σελ. 25).

### **2.2.1 Εννοιολογικές οριοθετήσεις των όρων διαφθορά & κακοδιοίκηση**

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

Είναι επομένως χρήσιμο να καθοριστεί η έννοια της διαφθοράς, ώστε να διαφοροποιηθεί από άλλες μορφές κακοδιοίκησης. Ειδικότερα, το φαινόμενο της διαφθοράς στην τοπική αυτοδιοίκηση θα πρέπει να οριοθετηθεί με βάση τις πολλαπλές παραμέτρους του προβλήματος της διαφθοράς γενικότερα. Έτσι, είναι κρίσιμη η σχέση διαφθοράς σε διεθνή κλίμακα (οργανωμένο έγκλημα, διεθνής ανταγωνισμός κλπ.), διαφθοράς σε κρατική κλίμακα, με τη διαφθορά σε τοπική κλίμακα (με κριτήριο π.χ. το ποσοστό του ΑΕΠ, την κοινοτική χρηματοδότηση κλπ.). Από την άλλη, η νομική οριοθέτηση της διεφθαρμένης συναλλαγής προσκρούει στη δυσχέρεια αποσαφήνισης της σχέσης διαφθοράς και ποινικά κολάσιμης συμπεριφοράς (δωροδοκία, δωροληψία κλπ.), διαφθοράς και διακριτικής ευχέρειας (ευνοιοκρατία, κομματισμός κλπ.), διαφθοράς και κατάχρησης εξουσίας, διαφθοράς και κακοδιοίκησης (πολυνομία, ασάφειες και νομοτεχνικές ατέλειες, γραφειοκρατία, καθυστερήσεις κλπ.).

Η παρατήρηση, πως το νεότερο ελληνικό κράτος γνωρίζει, στην πορεία της ανάπτυξης του, το φαινόμενο του «ρουσφετιού», είναι ασφαλώς κοινοτυπία. Το ρουσφέτι αποτελεί ενδεχομένως κατάλοιπο των διοικητικών και κοινωνικών δομών της τουρκοκρατίας, ευνοήθηκε όμως από ένα πολιτικό σύστημα που επέτρεψε δια μακρόν την ανάπτυξη των πελατειακών σχέσεων, την ευνοιοκρατία και τον κομματισμό.

Η δημόσια συζήτηση για τη διαφθορά ξεκινά πάντως, σε παγκόσμιο επίπεδο, στις αρχές της δεκαετίας του 1990. Πρόκειται για έναν διάλογο που συνδέεται με την παγκοσμιοποίηση της οικονομίας, την προστασία του διεθνούς χρηματοπιστωτικού συστήματος και του διεθνούς ανταγωνισμού. Ο λόγος για τη διαφθορά συνδέεται στο επίπεδο αυτό με φαινόμενα όπως το εμπόριο όπλων, ναρκωτικών ή ανθρώπινων ζώων, τη διεθνή απάτη, το οργανωμένο έγκλημα, το ξέπλυμα βρώμικου χρήματος.

Από εκεί, ο λόγος για τη διαφθορά περνά στο χώρο της πολιτικής και συνδέεται με την αξιοπιστία των πολιτικών και των πολιτικών κομμάτων, εν τέλει με τη λειτουργία της δημοκρατίας. Τέλος, ο λόγος για τη διαφθορά περνά στον χώρο της ηθικής και συνδέεται με το πρόταγμα ενός συστήματος αξιών (**Ινστιτούτο Τοπικής Αυτοδιοίκησης, 2006, σελ. 13-14**).

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

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

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

Ο Γενικός Επιθεωρητής Δημόσιας Διοίκησης υιοθετεί τον ορισμό της διαφθοράς που δίνει η Διεθνής Τράπεζα, σύμφωνα με τον οποίο διαφθορά είναι η κατάχρηση δημοσίου αξιώματος για ιδιωτικό όφελος, το οποίο, συνηθέστερα μπορεί να έχει τη μορφή χρήματος

αλλά και εύνοιας για την οικογένεια ή φίλους ή και προς όφελος μιας ομάδας συμφερόντων (π.χ. ένα πολιτικό κόμμα) για να αποκτήσει ή να διατηρήσει εξουσία.

Με άλλα λόγια, υπάρχει διαφθορά όταν άτομο που κατέχει δημόσιο αξίωμα, πολιτικό ή διοικητικό, ασκεί την αρμοδιότητά του είτε κατά παράβαση του νόμου ή της αρχής της χρηστής διοίκησης είτε κατά παρέκκλιση των κανόνων που διέπουν την συμπεριφορά στο αξίωμα, για να προσποριστεί προσωπικό όφελος ή με ιδιοτελή σκοπό, στη βάση συμφωνίας για παροχή ανταλλάγματος που του υπόσχεται τρίτο πρόσωπο (**Ινστιτούτο Τοπικής Αυτοδιοίκησης, 2006, σελ. 15**).

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

Ο Ευρωπαίος 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 κακοδιοίκησης :

- Παράλειψη σεβασμού ενός κανόνα δικαίου ή μιας αρχής
- Παράλειψη σεβασμού των αρχών της χρηστής διοίκησης και
- Παράλειψη σεβασμού των ανθρώπινων ή θεμελιωδών δικαιωμάτων (**Μπαθρέλλου, 2007, σελ. 27**).

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 μανάτζμεντ (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*».

Στο σημείο αυτό οφείλουμε να διαχωρίσουμε τη διαφθορά από το ευρύτερο φαινόμενο της κακοδιοίκησης. Ο όρος «διαφθορά» περιλαμβάνει κατάχρηση εξουσίας από το πολιτειακό όργανο για επιδίωξη προσωπικού οφέλους από τρίτο πρόσωπο. Από την άλλη πλευρά ο όρος «κακοδιοίκηση» δεν περιλαμβάνει κάποιο είδος ανταλλάγματος π.χ δωροδοκία, αντιθέτως είναι ένα φαινόμενο τα βαθύτερα αίτια του οποίου πηγάζουν από την

παροχή χαμηλής ποιότητας υπηρεσιών από την δημόσια διοίκηση με αποτέλεσμα να καταπατούνται οι αρχές της χρηστής διοίκησης και οι κανόνες δικαίου.

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

## **2.2.2 Φαινόμενα διαφθοράς και κακοδιοίκησης**

### **2.2.2.1 Γενικές παρατηρήσεις**

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

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 καθήκοντος. 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 (Μπαθρέλλου, 2007, σελ. 28).

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 της αρχής της χρηστής διοίκησης, η μη τήρηση των αρχών της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης, της διαφάνειας, της ισότητας και της αμεροληψίας, η ανεπάρκεια ή η έλλειψη αιτιολογίας διοικητικών πράξεων, ζητήματα πρόσβασης σε έγγραφα – επικύρωσης και χορήγησης αντιγράφων, η κακή χρήση της διακριτικής ευχέρειας (**Ινστιτούτο Τοπικής Αυτοδιοίκησης, 2006, σελ. 17-18**).

#### **2.2.2.2 Φαινόμενα διαφθοράς & κακοδιοίκησης στους ΟΤΑ**

Ειδικότερα ως προς τους ΟΤΑ, οι ετήσιες εκθέσεις του ΣτΠ αναδεικνύουν ως μορφές κακοδιοίκησης την παράλειψη οφειλόμενης νόμιμης ενέργειας, την μη τήρηση της αρχής της νομιμότητας, την καταστρατήγηση των συμβατικών υποχρεώσεων τους προς τους πολίτες, την ελλιπή πληροφόρηση και κακή επικοινωνία, την μη απάντηση ή καθυστέρηση απάντησης, την μη ορθή και εξυπηρετική συμπεριφορά, την μη τήρηση της αρχής της επιείκειας, την μη εκτέλεση δικαστικής απόφασης και την μη τήρηση της αρχής της διαφάνειας.

Σύμφωνα με τα διαθέσιμα στοιχεία από την Έκθεση του ΣτΠ για το έτος **2010**, η αρχή δέχθηκε 13.179 νέες αναφορές. Από αυτές διαπιστώθηκε ότι το 53,07%, ήτοι 6.994 ήταν βάσιμες, δηλαδή η καταγγελία του πολίτη ήταν δικαιολογημένη και υπήρχε κακοδιοίκηση.

Στο γράφημα που ακολουθεί παρουσιάζονται τα προβλήματα κακοδιοίκησης για το έτος 2010. Αναλυτικότερα, προβλήματα κακοδιοίκησης εντοπίστηκαν : **στους δήμους και τις κοινότητες (17,62%, ήτοι 1232 αναφορές)**, στο Υπουργείο Οικονομίας, Ανταγωνιστικότητας και Ναυτιλίας (9,55%), στο ΙΚΑ (9,02%), στις Διευθύνσεις Αλλοδαπών και Μετανάστευσης Αττικής (6,80%), **στις Νομαρχίες (ΟΤΑ Β΄ βαθμού, 6,75%, ήτοι 472 αναφορές)**, στον ΟΑΕΕ 6,03%, στο Υπουργείο Εσωτερικών, Αποκέντρωσης και Ηλεκτρονικής Διακυβέρνησης 5,86%, σε υπηρεσίες και φορείς εποπτευόμενους από υπουργεία (ΟΑΕΔ, ΑΕΙ, ΤΕΙ κ.λπ.) 5,86%, **στις Περιφέρειες (4,84%, ήτοι 339 αναφορές)**, στο Υπουργείο Παιδείας, Θρησκευμάτων και διά Βίου Μάθησης (4,18%), στο Υπουργείο Προστασίας του Πολίτη (4,15%) και, τέλος, σε φορείς επικουρικής ασφάλισης (4,07%).

**Γράφημα 1: Κατανομή των βάσιμων υποθέσεων διαφθοράς ή κακοδιοίκησης ανά Φορέα**



Πηγή: Επεξεργασία του συγγραφέα από το Συνήγορο του Πολίτη (2010), σελ. 19-22.

Όπως προκύπτουν από τις αναφορές στον Συνήγορο, χαρακτηριστικές περιπτώσεις κακοδιοίκησης των ΟΤΑ, αφορούν την χορήγηση και ανάκληση αδειών λειτουργίας καταστημάτων υγειονομικού ενδιαφέροντος, την εκτέλεση έργων και προμηθειών «εν αναμονή εσόδων» χωρίς να έχουν εξασφαλιστεί οι απαραίτητες πιστώσεις, συμβάσεις έργου ή άλλης παροχής με τους κανόνες της ιδιωτικής οικονομίας όπου παραβιάζονται συστηματικά οι συμβατικές τους υποχρεώσεις, τη μη καταβολή αποζημιώσεων από απαλλοτριώσεις, την παράνομη επιβολή δημοτικών και ανταποδοτικών τελών, την αστική - αντικειμενική ευθύνη των ΟΤΑ, θέματα εποπτείας των ΟΤΑ, αρμοδιότητες της δημοτικής αστυνομίας, την απόσυρση εγκαταλελειμμένων αυτοκινήτων και την αποκατάσταση πεζοδρομίων, την αποζημίωση από βλάβες στο οδόστρωμα, τη διαχείριση υγρών και στερεών αποβλήτων, τις διαφημιστικές πινακίδες, τις προσλήψεις εκτός ΑΣΕΠ (σε ΚΕΠ κλπ.), διάφορα θέματα αμιγούς αρμοδιότητας ΟΤΑ, όπως είναι η δημοτική και αστική κατάσταση, η ληξιαρχική καταγραφή θρησκευματος, διαβατήρια, νεκροταφεία κλπ, θέματα υπουργείων για τα οποία οι ΟΤΑ ασκούν την κατά τόπο αρμοδιότητα όπως είναι η ιθαγένεια, οι άδειες άσκησης επαγγέλματος κλπ. (**Ινστιτούτο Τοπικής Αυτοδιοίκησης, 2006, σελ. 18**).

Σχετικά με τα πεδία και τα αίτια της κακοδιοίκησης στους ΟΤΑ Α΄ βαθμού, η Έκθεση της Επιτροπής του Ινστιτούτου Τοπικής Αυτοδιοίκησης το 2006 κατέδειξε ότι αυτά αφορούν κυρίως τα δημοτολόγια, τα καταστήματα υγειονομικού ενδιαφέροντος,, τη διαχείριση οικοσυστημάτων, τη διαχείριση κοινόχρηστων χώρων καθώς και οφειλές προς τους πολίτες (**Ινστιτούτο Τοπικής Αυτοδιοίκησης, 2006, σελ. 19-21**).

Πιο συγκεκριμένα :

- **Εγγραφές σε δημοτολόγια και σε ληξιαρχικές πράξεις.** Οι ΟΤΑ απαιτούν, καθ' υπερβολήν, δικαστική απόφαση για την εγγραφή ή τη διόρθωση σφαλμάτων, ενώ η νομοθεσία επιτρέπει να γίνεται αυτό είτε αυτεπάγγελα από την υπηρεσία, είτε κατόπιν εντολής του εισαγγελέα πρωτοδικών. Υπάρχει επίσης ανατιολόγητη άρνηση των ΟΤΑ να εκτελούν δικαστικές αποφάσεις, βάσει των οποίων διορθώνεται το έτος γέννησης πολιτών.
- **Καταστήματα υγειονομικού ενδιαφέροντος.** Προβληματική είναι η χορήγηση άδειας λειτουργίας σε καταστήματα υγειονομικού ενδιαφέροντος επειδή υπερβαίνει τα όρια της διακριτικής ευχέρειας του δήμου (καφετέρια σε κοντινή απόσταση από δημοτικό σχολείο, σούπερ-μάρκετ σε ζώνη γενικής κατοικίας και πάνω σε πεζόδρομο με αρχαιολογικά ευρήματα). Υπάρχουν επίσης προβλήματα ως προς την τροποποίηση

των όρων λειτουργίας και τη μετατροπή του είδους καταστημάτων, όπως και ως προς την ηχορύπανση από νυχτερινά κέντρα ή την αφαίρεση αδειών και τη σφράγιση καταστημάτων.

- **Διαχείριση οικοσυστημάτων.** Ένα από τα προβλήματα που ανακύπτουν στο πεδίο αυτό είναι ότι εκεί όπου έχουν αρμοδιότητα, οι τοπικές αρχές θεωρούν ότι δεν δεσμεύονται από τις επιταγές της κρατικής έννομης τάξης: Έχουμε έτσι εκτεταμένες επιχωματώσεις και ανέγερση αυθαίρετων κατασκευών και οικοδομών εκ μέρους του δήμου σε λίμνη ή λιμνοθάλασσα, παράνομη αδειοδότηση εγκαταστάσεων βουστασίων δίπλα σε λίμνη, συστηματική καθυστέρηση σφράγισης εγκαταστάσεων αποθήκευσης υγρών καυσίμων σε παραθαλάσσια περιοχή παρά την ακυρωτική απόφαση του ΣτΕ, διάθεση ανεπεξέργαστων υγρών αποβλήτων στις εκβολές ποταμού, συστηματική καθυστέρηση σφράγισης καταστημάτων υγειονομικού ενδιαφέροντος που βρίσκονται σε ζώνη Α' απόλυτης προστασίας χειμαρρικού ρεύματος, σχεδιασμός για διάνοιξη οδών και μονοπατιών χωρίς περιβαλλοντολογική αδειοδότηση. Παρατηρείται εδώ συστηματική παράλειψη άσκησης ελέγχου από την περιφέρεια ή την κεντρική διοίκηση.

Σημαντικοί παράγοντες της κακοδιοίκησης στο πεδίο της διαχείρισης των οικοσυστημάτων είναι πάντως η ελλιπής οργάνωση της διοίκησης (έλλειψη προσωπικού, ανεπαρκής επιμόρφωση και εξειδίκευση, έλλειψη μηχανοργάνωσης, υλικοτεχνικής υποδομής και «ευελιξίας») καθώς και το ίδιο το νομικό πλαίσιο (παράλληλα νομικά καθεστάτα, έλλειψη κωδικοποίησης). Επίσης, πολλές φορές δεν έχουν εκδοθεί τα απαιτούμενα π.δ. για την προστασία μιας περιοχής, ή εκδίδεται υ.α. αντί π.δ. η οποία όμως έχει περιορισμένη χρονική ισχύ, ή εκδίδεται π.δ. χωρίς ρύθμιση μιας ολοκληρωμένης διαχείρισης. Υπάρχει όμως και η συστηματική άρνηση μερικών υπαλλήλων να εφαρμόσουν τη νομοθεσία και η εσκεμμένη καθυστέρηση των νόμιμων διαδικασιών π.χ. για τη διάγνωση και κατεδάφιση αυθαιρέτων, Στις περισσότερες περιπτώσεις υλοποιημένων κατασκευών η διοίκηση δεν ανταποκρίνεται στις υποδείξεις του ΣτΠ για κατεδάφιση των αυθαιρέτων για οικονομικούς, κοινωνικούς ή άλλους λόγους (αρμοδιότητα πάντως της ΝΑ). Όμως και σε περιπτώσεις όπου ο ΣτΠ διαπίστωσε ρύπανση ή άλλη υποβάθμιση του περιβάλλοντος η διοίκηση δεν επιβάλλει πάντα τις προβλεπόμενες κυρώσεις ούτε παίρνει τα ενδεδειγμένα μέτρα προστασίας του περιβάλλοντος.

- **Διαχείριση κοινόχρηστων χώρων .** Πρόκειται για ένα από τα κυριότερα αντικείμενα των αναφορών κατά των ΟΤΑ. Η διαχείριση των κοινόχρηστων χώρων (αιγιαλός,

παραλία, δρόμοι, πλατείες πάρκα, πεζοδρόμια κλπ.) εμπλέκει εκτός από τους ΟΤΑ, την πολεοδομία και την αστυνομία. Αυτό δυσχεραίνει τον έλεγχο και την επιβολή κυρώσεων. Πολλές φορές οι ΟΤΑ επικαλούνται αυτή την πολλαπλότητα των φορέων για να αιτιολογήσουν τη μη επιβολή κυρώσεων, ενώ οι πραγματικοί λόγοι είναι πολιτικοί.

Η παραχώρηση κοινόχρηστων χώρων σε ιδιώτες (άδειες σε εστιατόρια και καφετέριες για την τοποθέτηση τραπεζοκαθισμάτων σε πεζοδρόμια και πλατείες, για την εγκατάσταση περιπτέρων, για την έκθεση εμπορευμάτων στα πεζοδρόμια κλπ.) αποτελεί βασική πηγή εσόδων για τους δήμους. Συνήθως οι ιδιώτες δεν έχουν καν άδεια ή την υπερβαίνουν με την ανοχή του δήμου. Άλλοτε πάλι ο δήμος δίνει παρανόμως άδεια τοποθέτησης τραπεζοκαθισμάτων σε αρχαιολογικούς χώρους. Επίσης, άλλοτε ο δήμος δίνει άδεια λειτουργίας σε καταστήματα υγειονομικού ενδιαφέροντος που έχουν αυθαίρετες (σταθερές) κατασκευές στον αιγιαλό, ή επιτρέπει την ανέγερση αυθαίρετων κτισμάτων σε πλατείες ή άλλους κοινόχρηστους χώρους. Γενικώς, οι έλεγχοι από την πλευρά του δήμου είναι ελλιπείς και η επιβολή κυρώσεων ανεπαρκής, είτε λόγω έλλειψης προσωπικού, είτε ακριβώς λόγω του οικονομικού οφέλους που έχει ο δήμος, και ίσως η περιοχή γενικότερα, από την παραχώρηση.

Ένα άλλο ζήτημα είναι η φροντίδα των κοινόχρηστων χώρων από τον δήμο, ώστε να διατηρούνται καθαροί, ασφαλείς και προσβάσιμοι. Εδώ υπάρχει το πρόβλημα των πάρκων, είτε επειδή δεν επιτρέπεται η αλλαγή χρήσης γης κοινόχρηστου χώρου πράσινου, είτε επειδή τα φυτά δεν απολαμβάνουν την απαραίτητη φροντίδα, είτε επειδή δεν τηρείται επαρκώς η καθαριότητα, είτε επειδή δεν υπάρχει ικανοποιητική ασφάλεια. Αναφορές για προβλήματα καθαριότητας υπάρχει άλλωστε και για τις πλατείες τις παιδικές χαρές τους ακάλυπτους χώρους τους δρόμους εγκαταλελειμμένα κτίρια ή οικόπεδα. Πολλές αναφορές αφορούν επίσης την τοποθέτηση των κάδων απορριμμάτων. Επίσης πολλές αναφορές αφορούν τον πλημμελή έλεγχο της στάθμευσης των αυτοκινήτων από την δημοτική αστυνομία, την παραχώρηση αποκλειστικών χώρων στάθμευσης, καθώς και τις κακοτεχνίες στα πεζοδρόμια. Εδώ η αδράνεια ή η πλημμελής αντιμετώπιση των προβλημάτων από του ΟΤΑ οφείλεται περισσότερο στην έλλειψη προσωπικού, υποδομών και πόρων ή στην γραφειοκρατία.

- **Οφειλές των ΟΤΑ προς πολίτες.** Πρόκειται κυρίως για περιπτώσεις απαλλοτριώσεων, όπου καθυστερείται, πολλές φορές και πάνω από μία δεκαετία, η εξόφληση των δικαιούχων, με τη δικαιολογία ότι δεν υπάρχουν πόροι. Ένα άλλο ζήτημα συνδέεται με τα δάνεια που λαμβάνουν οι ΟΤΑ για την εξόφληση ληξιπρόθεσμων οφειλών προς ιδιώτες: παρατηρείται να μην εξοφλούνται πάντα οι

ιδιώτες, οι οφειλές των οποίων περιλαμβάνονται στην κατάσταση για τη λήψη του δανείου, και αυτό επειδή δεν υπάρχει κάποιος μηχανισμός ελέγχου. Επίσης, υπάρχει και το ζήτημα των προφορικών αναθέσεων έργου, όπου δεν ακολουθεί γραπτή σύμβαση και ο ΟΤΑ αθετεί τις συμβατικές του υποχρεώσεις.

## **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 την αξιοπιστία της χρηματοοικονομικής έκθεσης, των αποτελεσμάτων της απόδοσης, της συμμόρφωσης, και άλλων μέτρων τα οποία προκύπτουν από διάφορους εγγενείς παράγοντες στη σχέση εντολέα – εντολοδόχου (**The Institute of Internal Auditors, 2006, σελ. 10**).

### **2.3.2 Βιβλιογραφική επισκόπηση**

Οι Carhill και Kincaid το 1989 αναφέρουν και ασχολούνται με 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 τομέα (**Carhill and Kincaid, 1989, σελ. 50 επ.**).

Η Goodwin το 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, στο 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 τομέα (**Goodwin, 2004, σελ. 640 επ.**).

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 (στην αγγλική γλώσσα με τα τρία “Ες”: economy, efficiency, effectiveness) (**Lapsley, 1988, σελ. 30**).

Ο Malan το 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 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 σπατάλης (**Malan, 1991, σελ. 90 επ.** ).

Ο Coupland το 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 χρησιμοποιούν (**Coupland, 1993, σελ. 3-13**).

Παράλληλα, οι Hawkes και Adams το 1994 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) (**Hawks and Adams, 1994, σελ. 11-18**).

Σε αυτό το πλαίσιο κινούνται και τα αποτελέσματα έρευνας, που διεξήχθη στον δημόσιο τομέα της Μεγάλης Βρετανίας (**Hopkins, 1997, σελ. 117**) 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 Διοίκησης το 2006 σε έξι χώρες μέλη του Ο.Ο.Σ.Α. (Αυστραλία, Καναδά, Ολλανδία, Σουηδία, Μεγάλη 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 υποστηρίχτηκε 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 (**Sterck and Bouckaert, 2006**).

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 δυνατότητες:

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 μόρφωμα 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 τομέα 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 (**Μπαθρέλλου, 2007, σελ. 36**).

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 τρόπο (**Institute of Internal Auditing, 2006, σελ. 6**).

Ο Diamond το 2002 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 χώρες και στα κράτη υπό μετάβαση (**Diamond, 2002, σελ. 36**).

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, 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) (**Μπαθρέλλου, 2007, σελ. 37**).

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 (**Power, 1999, σελ. 44**).

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 συμπλήρωμα (Xiangdong, 1997, σελ. 200-204).

Τέλος, σύμφωνα με τους Selim και Yiannakas, 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 (Selim and Yiannakas, 2000, σελ. 213-226).

Απ' την άλλη πλευρά, τα επιχειρήματα 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 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 τη λειτουργία αυτή εντός του Οργανισμού (Rittenberg and Covalesski, 2006, σελ. 225-235).

### **2.3.3 Βασικά στοιχεία για την άσκηση αποτελεσματικού ελέγχου στο 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 έστω κι αν τα μέσα με τα οποία επιτυγχάνουν τους στόχους τους ποικίλουν.

Σύμφωνα με το Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών οι δραστηριότητες ελέγχου στο δημόσιο τομέα απαιτούν (**Institute of Internal Auditors, 2006, σελ. 4**):

- ✓ **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.
- ✓ **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 επικεφαλής του 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 ελέγχου, είτε ως απαίτηση είτε ως καθοδήγηση για τους διευθυντές του δημοσίου τομέα, η ελεγκτική εργασία θα πρέπει να διεξάγεται σύμφωνα με τα αναγνωρισμένα πρότυπα.

Συμπερασματικά, 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 εντιμότητα, πέρα από τους όποιους νομικούς, πολιτικούς, οικονομικούς ή τεχνικούς περιορισμούς (Institute of Internal Auditors, 2006, σελ. 19).

#### **2.3.4 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 δημόσιου τομέα (**Institute of Internal Auditors, 2006, σελ. 11**).

**Σχήμα 1: Ελεγκτικές διαδικασίες στο δημόσιο τομέα**



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

- 1. Επίβλεψη (oversight)** Οι ελεγκτές βοηθούν τους διευθυντές στο να επιβλέπουν αν οι υπηρεσίες του δημόσιου τομέα κάνουν αυτό που πρέπει, αν χρησιμοποιούν τους διαθέσιμους 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 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, προσαρμοσμένες στη φύση και το πεδίο εφαρμογής

**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 παρέχει χρήσιμες πληροφορίες στον οργανισμό για τη διαχείριση κινδύνων.

Από όσα αναφέρθηκαν συμπεραίνουμε ότι, οι ελεγκτές προστατεύουν τις θεμελιώδεις 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 ασκούν τα καθήκοντά τους 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 διαθέτουν δημόσια προς εξέταση αν τους ζητηθεί. Πάνω απ' όλα οι ελεγκτές πρέπει να ασκούν τα καθήκοντά τους με ακεραιότητα και πλήρη συμμόρφωση με τους νόμους και τους κανονισμούς (**Μπαθρέλλου, 2007, σελ. 41-43**).

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΤΡΙΤΟ

### 3. Εσωτερικός Έλεγχος Οργανισμών Τοπικής Αυτοδιοίκησης

#### 3.1 Γενικές επισημάνσεις

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

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

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

Η σύγχρονη εμπειρία δείχνει ότι τις περισσότερες φορές η Τοπική Αυτοδιοίκηση διστάζει να προχωρήσει σε μέτρα για την αντιμετώπιση της διαφθοράς, διότι αυτό προϋποθέτει και μια καταρχήν παραδοχή της ύπαρξης της διαφθοράς. Η ανωτέρω παραδοχή μπορεί να παράσχει την ευκαιρία στους αντίπαλους της εκάστοτε δημοτικής αρχής να εξαπολύσουν δριμύτατη κριτική. Σε αυτήν την περίπτωση οφείλουμε να φέρνουμε στο μυαλό μας ότι η αποτελεσματική αντιμετώπιση της διαφθοράς, εξασφαλίζει σε μεγάλο βαθμό τη διαφύλαξη των περιουσιακών στοιχείων των ΟΤΑ, συντελεί στην αύξηση των εσόδων, στη

βελτίωση της παροχής δημοτικών υπηρεσιών, στην τόνωση της δημόσιας εμπιστοσύνης και εν τέλει βοηθάει να κερδηθούν οι εκλογές (Klitgaard et al., 2000). Η αντιμετώπιση της διαφθοράς δύναται όχι μόνο να συμβάλλει στην οικονομική ενδυνάμωση του δήμου, αλλά και να θέσει σε νέες βάσεις τη σχέση μεταξύ Τοπικής Αυτοδιοίκησης και πολιτών.

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

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

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

Η αρχή της διαφάνειας θα πρέπει να διέπει όλο το φάσμα των λειτουργιών των δημοτικών αρχών, συμπεριλαμβάνοντας τον τρόπο με τον οποίο λαμβάνονται οι αποφάσεις

αυτών (πολιτική διαφάνεια), καθώς ακόμη και το συνολικό πλαίσιο μέσα στο οποίο λειτουργεί ένας ΟΤΑ.

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

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

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

Επιπρόσθετα, ο έλεγχος με την συμβουλευτική του μορφή είναι σε θέση να βοηθήσει τις τοπικές διοικήσεις να περιορίσουν την εσωστρέφεια τους. Η Τοπική Αυτοδιοίκηση θα πρέπει να ανοιχθεί προς τους πολίτες και να βελτιώσει την εικόνα της σε αυτούς προκειμένου να κερδίσει την εμπιστοσύνη τους. Η εμπιστοσύνη των πολιτών χτίζεται με την καλύτερη επικοινωνία και την καλύτερη και πληρέστερη ενημέρωση τους για το τοπικό γίγνεσθαι. Η

τοπική διαβούλευση, η ενεργοποίηση των πολιτών και η πραγματική εφαρμογή της λογοδοσίας των τοπικών αρχών είναι άμεσα συνδεδεμένες με βελτιωμένες ποιοτικά τοπικές υπηρεσίες. Επίσης, δεν θα πρέπει να λησμονείται ότι ενεργή «κοινωνία των πολιτών» έχουμε εκεί που υπάρχει μειωμένη γραφειοκρατία. Η ενεργοποίηση των πολιτών είναι συνυφασμένη με τη μείωση της γραφειοκρατίας, την εφαρμογή καλύτερης διοίκησης και την απαίτηση για επαρκή έλεγχο-εποπτεία των τοπικών διοικήσεων από την πολιτεία.

### **3.2 Ο Έλεγχος των Ευρωπαϊκών ΟΤΑ**

Ο οικονομικός έλεγχος που ασκείται από την κεντρική διοίκηση στους ΟΤΑ των χωρών μελών της Ευρωπαϊκής Ένωσης είναι ανάλογος με τη στήριξη που τους δίνεται από τον κρατικό προϋπολογισμό. Παρατηρείται λοιπόν ότι σε χώρες που παρουσιάζουν υψηλά ποσοστά στο σύνολο των εσόδων τους από κρατικές επιχορηγήσεις, ο έλεγχος από το ίδιο το κράτος, μέσω σχετικών οργάνων του, είναι περισσότερο διεξοδικός σε σχέση με χώρες όπως η Σουηδία, όπου ο οικονομικός έλεγχος του κράτους περιορίζεται στα πλαίσια γενικών διατάξεων και η κεντρική διοίκηση παρεμβαίνει μόνο σε θέματα περιορισμού της αύξησης της τοπικής φορολογίας.

Όσον αφορά τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων των ΟΤΑ, αυτός είναι θεσμοθετημένος σχεδόν σε όλα τα κράτη μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Σε ορισμένες χώρες, όπως η Ιταλία, η Ολλανδία, η Φιλανδία και η Μεγάλη Βρετανία ο έλεγχος αυτός διενεργείται από ειδικά ελεγκτικά όργανα και υποβάλλεται προς έγκριση πρώτα στα Δημοτικά Συμβούλια και έπειτα στην αμέσως ανώτερη διοικητική αρχή. Ο έλεγχος των οικονομικών καταστάσεων των ΟΤΑ γίνεται από την κεντρική διοίκηση στο Λουξεμβούργο, την Πορτογαλία και τη Δανία.

Οι στόχοι και οι σκοποί που υπηρετούν οι δημοτικοί προϋπολογισμοί στα κράτη μέλη, δεν ταυτίζονται πάντα και παρουσιάζουν διαφορές που επηρεάζουν και την άσκηση του ελέγχου τους. Αξίζει ν' αναφερθεί ότι στη Μεγάλη Βρετανία εκδίδεται κάθε χρόνο οδηγός δαπανών, που περιέχει ένα ενδεικτικό ύψος κόστους για την παροχή της κάθε δημοτικής υπηρεσίας. Οι ελεγκτές των δημοτικών προϋπολογισμών είναι είτε επαγγελματίες ορκωτοί ελεγκτές - λογιστές, όπως συμβαίνει στην Ολλανδία και στη Μεγάλη Βρετανία, είτε λογιστές εμπειρογνώμονες, όπως συμβαίνει στην Ιταλία. Μπορεί ακόμα οι ελεγκτικές υπηρεσίες να λειτουργούν μέσα στο πλαίσιο του ΟΤΑ με δική του ευθύνη, όπως συμβαίνει στην Πορτογαλία, είτε ακόμα να υπάγονται στο Υπουργείο Εσωτερικών όπως συμβαίνει στο

Λουξεμβούργο. Τέλος, υπάρχουν περιπτώσεις όπου η Ένωση Δήμων και Κοινοτήτων έχει θεσπίσει σχετική υπηρεσία ελέγχου των ΟΤΑ, όπως συμβαίνει στη Δανία.

Παρά το πλήθος των διαφορών που παρουσιάζεται στη μεθοδολογία διενέργειας του οικονομικού ελέγχου, όλα τα κράτη μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης παραδέχονται την αξία και την αναγκαιότητα του ως εργαλείο για τον καλύτερο συντονισμό της τοπικής οικονομικής πολιτικής, καθώς και την αποφυγή δημιουργίας αρνητικών οικονομικών φαινομένων που θα μπορούσαν να οδηγήσουν σε ανισορροπίες την οικονομία του κάθε κράτους μέλους, όπως ο φορολογικός ανταγωνισμός μεταξύ των ΟΤΑ (Κουτούπης, 2009, σελ. 312-313).

### **3.3. Συστήματα Εσωτερικού Ελέγχου στους ΟΤΑ**

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

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

Τα Συστήματα Εσωτερικού Ελέγχου των ΟΤΑ αποσκοπούν στα εξής :

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

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

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

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

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

Οι σημαντικότεροι κίνδυνοι που χαρακτηρίζουν τους ΟΤΑ είναι οι ακόλουθοι:

- **Κίνδυνοι από την μη επαρκή ικανοποίηση των δημοτών:** Η ανωτέρω κατηγορία κινδύνων απορρέει από την περιορισμένη ικανοποίηση των δημοτών από τις υπηρεσίες των ΟΤΑ. Αποτέλεσμα αυτής της συμπεριφοράς είναι η έλλειψη εμπιστοσύνης και απογοήτευση από πλευράς δημοτών, η άσχημη εικόνα που διαμορφώνεται στο κοινό για την Τοπική Αυτοδιοίκηση και το συνεπακόλουθο πολιτικό κόστος.
- **Κίνδυνοι από τη μη κατάλληλη στελέχωση των ΟΤΑ:** Η μη κατάλληλη στελέχωση των ΟΤΑ, δηλαδή η στελέχωση με άτομα που δεν έχουν τις κατάλληλες γνώσεις, δεξιότητες, ικανότητες που είναι αναγκαίες για την καθημερινή λειτουργία τους ενδεχομένως να καθυστερεί την επίτευξη των στόχων των ΟΤΑ.
- **Κίνδυνοι συμμόρφωσης με τη νομοθεσία και άλλες σχετικές ρυθμίσεις:** Δεδομένου ότι οι ΟΤΑ δραστηριοποιούνται μέσα σε αυστηρό και μεταβαλλόμενο ρυθμιστικά περιβάλλον (regulatory environment), δεν είναι δύσκολο να παρεκκλίνουν από αυτό, με ενδεχόμενη συνέπεια την παρέμβαση της κεντρικής διοίκησης μέσω αρμόδιων οργάνων (ελεγκτικών, κ.λ.π.), αρνητική δημοσιότητα, κ.λ.π.
- **Χρηματοοικονομικοί Κίνδυνοι:** Αποτελούν ίσως την πιο σημαντική κατηγορία κινδύνων που χαρακτηρίζουν τους ΟΤΑ. Αναφέρονται στη μη αποτελεσματική διαχείριση των οικονομικών πόρων που προέρχονται από τον κρατικό προϋπολογισμό, καθώς και των άλλων εσόδων που πραγματοποιούν οι ΟΤΑ. Επίσης, αναφέρονται στον μη επαρκή ταμειακό προγραμματισμό (χρηματικές εισροές – εκροές), την μη κατάλληλη διαχείριση διαθεσίμων, κλπ.
- **Κίνδυνοι Επικοινωνίας:** Οι κίνδυνοι επικοινωνίας αναφέρονται τόσο στην εσωτερική επικοινωνία των ΟΤΑ, όσο και στην εξωτερική επικοινωνία. Συγκεκριμένα, σχετίζονται με την ανεπαρκή ενημέρωση του προσωπικού ως προς τους στόχους και τα μέσα επίτευξής τους, καθώς και στην ανεπάρκεια ενημέρωσης των δημοτών γενικότερα.
- **Κίνδυνοι Ακεραιότητας:** Περιλαμβάνουν τους κινδύνους εκείνους που σχετίζονται με τη διαφθορά και την απάτη από την πλευρά φυσικών προσώπων σχετιζομένων με τους ΟΤΑ (διοικούντες, εργαζόμενοι, προμηθευτές, πελάτες (δημότες) κ.λ.π.). Έχουμε ήδη αναφερθεί στο φαινόμενο της διαφθοράς στην Τοπική Αυτοδιοίκηση που από

μόνο του αποτελεί σημαντικό κίνδυνο επίτευξης των στόχων των ΟΤΑ και κυρίως της απώλειας εισοδήματος (Κουτούπης, 2009, σελ. 315-316).<sup>1</sup>

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

### **3.4 Σώμα Επιθεωρητών – Ελεγκτών Δημόσιας Διοίκησης**

Για την αξιολόγηση των Συστημάτων Εσωτερικού Ελέγχου των ΟΤΑ ορίζεται ως υπεύθυνο, σχετικό ανεξάρτητο Σώμα Επιθεωρητών – Ελεγκτών Δημόσιας Διοίκησης, το οποίο υπάγεται στο Υπουργείο Διοικητικής Μεταρρύθμισης & Ηλεκτρονικής Διακυβέρνησης.

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

---

<sup>1</sup> Στο Παράρτημα της παρούσας εργασίας παρουσιάζεται ένα μοντέλο χαρτογράφησης κινδύνων. Προκειμένου να γίνει μια σωστή αξιολόγηση των κινδύνων που αντιμετωπίζει ένας ΟΤΑ απαιτείται συνεργασία της Διοίκησης (Δήμαρχος/Δημοτικό Συμβούλιο) και του επικεφαλής της Υπηρεσίας Εσωτερικού Ελέγχου.

ελεγχόμενες δραστηριότητες και λειτουργίες των δήμων, ώστε να εξασφαλίζεται η αμεροληψία τους.

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

Το Σώμα Επιθεωρητών – Ελεγκτών Δημόσιας Διοίκησης έχει κατοχυρωθεί νομοθετικά, προκειμένου να ασκεί ανεξάρτητα, αντικειμενικά και αποτελεσματικά το ρόλο του. Για το λόγο αυτό, αναφέρεται απευθείας στον αρμόδιο Υπουργό.

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

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

Τα στελέχη μιας σύγχρονης Υπηρεσίας Εσωτερικού Ελέγχου, όπως είναι το Σώμα Επιθεωρητών – Ελεγκτών Δημόσιας Διοίκησης, μπορεί και επιβάλλεται να έχουν

διαφορετικό ακαδημαϊκό και επαγγελματικό υπόβαθρο, λόγω των διαφορετικών δραστηριοτήτων και διαδικασιών που ελέγχουν στα πλαίσια των αρμοδιοτήτων τους. Έτσι, μπορεί να απαρτίζεται από Οικονομολόγους, Λογιστές, Νομικούς, Διοικητικούς, απόφοιτους Εθνικής Σχολής Δημόσιας Διοίκησης κ.λ.π.

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

### **3.5 Παροχή Υπηρεσιών Εσωτερικού Ελέγχου από Εξωτερικούς Συμβούλους**

Μία ακόμη εναλλακτική λύση διενέργειας εσωτερικών ελέγχων είναι η παροχή Υπηρεσιών Εσωτερικού Ελέγχου από Εξωτερικούς Συμβούλους. Στην Ελλάδα δεν έχει αξιοποιηθεί ακόμη η δυνατότητα διενέργειας εσωτερικών ελέγχων στους ΟΤΑ από εξωτερικούς συμβούλους, είτε αποκλειστικά, είτε σε συνεργασία με το Σώμα Επιθεωρητών – Ελεγκτών Δημόσιας Διοίκησης, είτε, όπου αυτές υπάρχουν, με μονάδες εσωτερικού ελέγχου των ΟΤΑ. Το αρμόδιο Υπουργείο Διοικητικής Μεταρρύθμισης & Ηλεκτρονικής Διακυβέρνησης δεν έχει προχωρήσει στο μέτρο παροχής υπηρεσιών εσωτερικού ελέγχου από εξωτερικούς συμβούλους. Στη Μεγάλη Βρετανία παρόλο που οι ΟΤΑ έχουν δικές τους μονάδες Εσωτερικού Ελέγχου υποχρεωτικά, έχουν αναπτυχθεί συνεργασίες με μεγάλες ελεγκτικές εταιρείες και κυρίως με τις λεγόμενες Big 4, που αποτελούνται από την PricewaterhouseCoopers, KPMG, Ernst & Young και Deloitte & Touche.

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

### 3.6 Άλλοι Θεσμοθετημένοι Ελεγκτικοί Μηχανισμοί

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

Το Ελεγκτικό Συνέδριο περιορίζεται στη διενέργεια μόνο ελέγχων νομιμότητας, εφόσον από το Σύνταγμα απαγορεύονται ρητά οι έλεγχοι σκοπιμότητας. Το ελληνικό Ελεγκτικό Συνέδριο είναι το μοναδικό στην Ευρωπαϊκή Ένωση που δεν είναι αρμόδιο να διενεργεί ελέγχους απόδοσης (performance audits) στα δημόσια οικονομικά, παρόλο που γίνονται κάποιες σύντομες αναφορές στις ετήσιες εκθέσεις του για την οικονομικότητα των εκτελούμενων δράσεων (**National Audit Office, χ.χ.**).

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

Ο διαχειριστικός έλεγχος στους ΟΤΑ διενεργείται και από τους Οικονομικούς Επιθεωρητές του Υπουργείου Οικονομικών, αφού μέχρι σήμερα δεν έχει θεσμοθετηθεί σχετικό όργανο εντός του Υπουργείου Εσωτερικών. Το Σώμα Επιθεωρητών – Ελεγκτών Δημόσιας Διοίκησης διενεργεί μόνο διοικητικούς και όχι διαχειριστικούς ελέγχους στους ΟΤΑ<sup>2</sup>. Οι έλεγχοι αυτοί στοχεύουν τόσο στον καταλογισμό ευθυνών όσο και στην αναζήτηση υπολόγων, όπου αυτό απαιτείται.

Ένας θεσμός των τελευταίων χρόνων είναι και ο Συνήγορος του Πολίτη (**Μπέσιλα – Μακρίδη, 2000**), ο οποίος αποτελεί μία ακόμη πρακτική ελέγχου του κράτους στους ΟΤΑ. Ο

---

<sup>2</sup> Άρθρο 2 παρ. 3α, Ν. 2343/1995 για την Αναδιοργάνωση υπηρεσιών του Υπουργείου Οικονομικών και άλλες διατάξεις.

κυριότερος στόχος αυτής της ανεξάρτητης διοικητικής αρχής, όσον αφορά την Τοπική Αυτοδιοίκηση, είναι η διαμεσολάβηση μεταξύ των πολιτών και των ΟΤΑ, με σκοπό την προστασία των δικαιωμάτων των πολιτών, την καταπολέμηση της κακοδιοίκησης και της διαφθοράς και την τήρηση της νομιμότητας. Αξίζει να αναφέρουμε ότι τα πορίσματα των ελέγχων και των ερευνών που πραγματοποιούνται στους ΟΤΑ, ύστερα από σχετικές αιτήσεις των πολιτών, δημοσιεύονται στην ετήσια έκθεση του Συνηγόρου του Πολίτη.

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

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

### **3.7 Το «εγχειρίδιο καλών πρακτικών» του Συμβουλίου της Ευρώπης για τη «Δημόσια ηθική σε τοπικό επίπεδο»**

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

Στο Εγχειρίδιο προτείνονται, μεταξύ των άλλων, η θέσπιση κωδίκων συμπεριφοράς, η προστασία της εργασίας και της σταδιοδρομίας των αιρετών, προγράμματα επιμόρφωσης των αιρετών, ο έλεγχος της χρηματοδότησης των πολιτικών κομμάτων και των προεκλογικών

εκστρατειών, η εποπτεία, ο έλεγχος των αιρετών από τα αντιπροσωπευτικά συμβούλια, ο δημοκρατικός έλεγχος με τη μορφή δημόσιας πρόσβασης στην πληροφόρηση, ιδιαίτερα σε διοικητικά έγγραφα και σε στοιχεία του προϋπολογισμού, ο ανεξάρτητος εξωτερικός έλεγχος, ο αποτελεσματικός εσωτερικός έλεγχος, η προσαρμογή του ελέγχου στο μέγεθος και στα καθήκοντα του δήμου, ο τοπικός ή περιφερειακός συνήγορος του πολίτη.

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

Ως προς τον **εσωτερικό έλεγχο**, διευκρινίζεται ότι αφορά τις γραπτές διαδικασίες που διέπουν τις πρακτικές που χρησιμοποιούνται στους διάφορους τομείς δράσης των τοπικών αρχών, όπως η σύνταξη και η εκτέλεση του προϋπολογισμού, οι αγορές, οι συμβάσεις, η πρόσληψη και η διαχείριση του προσωπικού. Είναι μια εξειδικευμένη υπηρεσία που παρέχει βοήθεια με τη μορφή εμπειρογνωμοσύνης σε ότι αφορά τον σχεδιασμό των διαδικασιών λειτουργίας των διαφόρων τμημάτων και παράλληλα ελέγχει αν υπάρχει συμμόρφωση στις διαδικασίες που έχουν υιοθετηθεί, και αν δεν υπάρχει συμμόρφωση αναζητά τα αίτια και προτείνει λύσεις. Για το λόγο αυτό αφορά συνήθως σε ΟΤΑ «σημαντικού» μεγέθους (**Council of Europe, 2006, σελ. 6-8**).

Επιπρόσθετα, στο «Εγχειρίδιο Καλών Πρακτικών» που υιοθετήθηκε το 2006 στο πλαίσιο του Συμβουλίου της Ευρώπης προβλέπεται και ένας «έλεγχος απόδοσης», εκτός από

τον έλεγχο νομιμότητας και κανονικότητας των δαπανών των ΟΤΑ, ανάλογος με αυτόν που ασκούν τα Ελεγκτικά Συνέδρια των κρατών της ΕΕ. Με αυτήν την έννοια ο έλεγχος πρέπει να καλύπτει την οικονομικότητα, την αποδοτικότητα, και την αποτελεσματικότητα :

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

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

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΤΕΤΑΡΤΟ**

### **4. Πρακτική εφαρμογή ανάλυσης**

Με την ολοκλήρωση προσωπικής έρευνας στο διαδίκτυο (διαδικτυακοί τόποι ΟΤΑ Α΄ βαθμού) αλλά και τηλεφωνικής επικοινωνίας με αρκετούς ΟΤΑ διαπιστώθηκε ότι οι δήμοι στην πλειονότητά τους αγνοούν παντελώς την έννοια του εσωτερικού ελέγχου. Για το λόγο αυτό κι έπειτα από διεξοδική συζήτηση με τον επιβλέποντα καθηγητή μου κ. Αθανάσιο Αργυριάδη αποφασίστηκε η έρευνα μας να εστιάσει στην περίπτωση του Δήμου Πειραιά στον οποίο μόλις πρόσφατα είχε ξεκινήσει να λειτουργεί Υπηρεσία Εσωτερικού Ελέγχου.

#### **4.1 Η περίπτωση του Δήμου Πειραιά**

##### **4.1.1 Γενικά στοιχεία για το Δήμο Πειραιά**

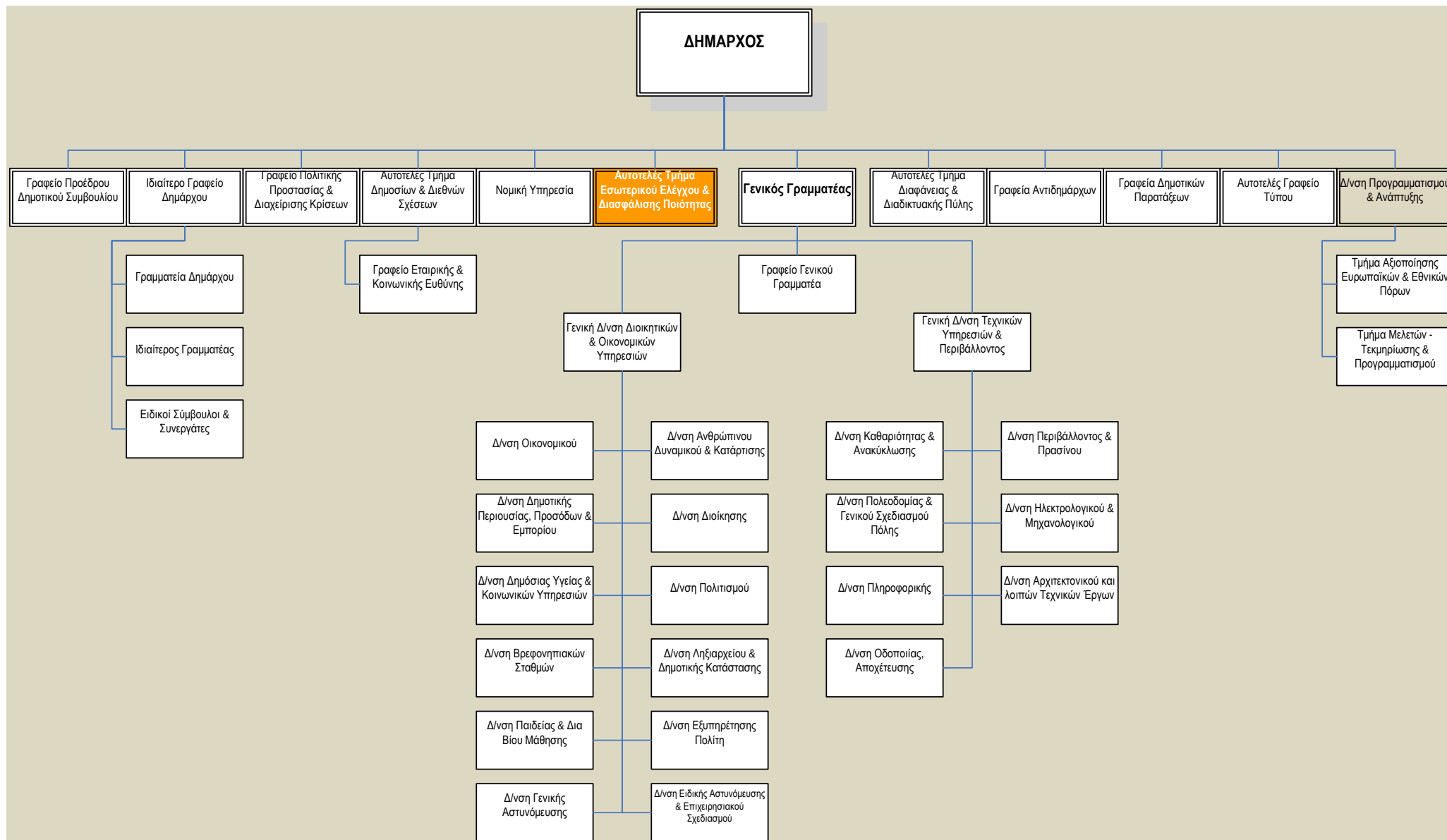
Ο Πειραιάς είναι πόλη της Αττικής και ο σημαντικότερος λιμένας της Ελλάδας και της ανατολικής Μεσογείου. Ο Δήμος Πειραιώς αποτελεί τον τρίτο μεγαλύτερο δήμο και οικισμό της Ελλάδας, με πληθυσμό 175.697, σύμφωνα με την απογραφή του 2001, ενώ η έκτασή του είναι 10,9 τ.χμ. Η ευρύτερη περιοχή του Πειραιά αποτελείται από τον ομώνυμο δήμο και ακόμα έξι δήμους-προάστια, με συνολικό πληθυσμό 466.065 κατοίκους και έκταση 50,4 τ.χμ., και αποτελεί το νοτιοδυτικό τμήμα του πολεοδομικού συγκροτήματος της Αθήνας που συγκροτεί την περιφέρεια πρωτευούσης. Το κέντρο του Πειραιά απέχει περίπου 12 χιλιόμετρα από το κέντρο της Αθήνας και συνδέεται με αυτήν με πληθώρα μέσων, όπως λεωφορεία, τρόλλεϋ, αλλά και με τον ηλεκτρικό σιδηρόδρομο, το τραμ, τον προαστιακό σιδηρόδρομο και στο μέλλον με τις γραμμές του μετρό (<http://www.pireasnet.gr/Default.aspx?tabid=979>, τελευταία επίσκεψη 18.9.2011).

##### **4.1.2 Παρουσίαση του Οργανισμού Εσωτερικής Υπηρεσίας**

Μετά την ψήφιση του ν. 3852/2010 (Πρόγραμμα Καλλικράτης) οι νέες δημοτικές αρχές υποχρεούνταν να καταρτίσουν νέο Οργανισμό Εσωτερικής Υπηρεσίας εντός του πρώτου εξαμήνου του 2011.

Στο πλαίσιο αυτό ο Δήμος Πειραιά υιοθέτησε τον Ιούλιο του 2011 το νέο Ο.Ε.Υ. του στον οποίο συμπεριέλαβε και το «Αυτοτελές Γραφείο Εσωτερικού Ελέγχου & Διασφάλισης Ποιότητας». Στο σχήμα που ακολουθεί παρουσιάζεται η οργανωτική δομή του Δήμου, ενώ στο Παράρτημα καταγράφονται τόσο η αποστολή όσο και οι αρμοδιότητες του τμήματος, το οποίο υπάγεται απευθείας στο Δήμαρχο και λογοδοτεί στο Δημοτικό Συμβούλιο.

**Σχήμα 2: ΟΡΓΑΝΟΓΡΑΜΜΑ ΔΗΜΟΥ ΠΕΙΡΑΙΑ**



## 4.2 Παρουσίαση του ερωτηματολογίου της έρευνας

Στόχος της έρευνας που διεξήχθη με τη χρήση ερωτηματολογίου και προσωπικής συνέντευξης, είναι να αναδιεχθεί η σημασία της ύπαρξης και λειτουργίας Υπηρεσίας Εσωτερικού Ελέγχου, καθώς και των συστημάτων εσωτερικού ελέγχου τόσο ως προς τη συμβουλευτική πλευρά της Υπηρεσίας Εσωτερικού Ελέγχου, όσο και ως προς την πλευρά της αξιολόγησης και του ελέγχου. Στο τέλος, επιδιώκεται ν' αναδειχθούν πιθανά περιθώρια αλλά και προτάσεις βελτίωσης.

Στο ερωτηματολόγιο της έρευνας, χρησιμοποιήθηκαν ερωτήσεις κλειστού τύπου, πολλαπλής επιλογής και ερωτήσεις στις οποίες χρησιμοποιήθηκε η βαθμολογική κλίμακα του Likert (πενταβάθμια κλίμακα), πρόκειται δηλαδή για ερωτήσεις στις οποίες ο ερωτώμενος καλείται να δηλώσει το βαθμό συμφωνίας ή διαφωνίας του με μια σειρά προτάσεων σχετικά με το αντικείμενο του εσωτερικού ελέγχου. Η κλίμακα που χρησιμοποιήθηκε είναι ισορροπημένη (ίσος αριθμός θετικών και αρνητικών απαντήσεων), μονή και αναγκαστική.

Το ερωτηματολόγιο σχεδιάστηκε με τρόπο που να διευκολύνει την ταχεία συμπλήρωσή του και για το λόγο αυτό απαρτίζεται από τρία μέρη, εννοιολογικά συνδεδεμένα μεταξύ τους και ειδικότερα από τα παρακάτω:

- **Το Α μέρος** αφορά θέματα σε σχέση με τα Πέντε Συστατικά Στοιχεία του Εσωτερικού Ελέγχου και τα οποία είναι το Περιβάλλον Ελέγχου, η Αξιολόγηση Κινδύνων, οι Δραστηριότητες Ελέγχου, η Πληροφόρηση και Επικοινωνία και τέλος η Παρακολούθηση.
- **Το Β μέρος** αφορά θέματα σχετικά με την Υπηρεσία Εσωτερικού Ελέγχου όπως αυτή υφίσταται σήμερα και τη σημασία της: Η Υπηρεσία Εσωτερικού Ελέγχου στον ΟΤΑ, στελέχωση της Υπηρεσίας Εσωτερικού Ελέγχου και Ευρήματα & Εκθέσεις Ελέγχου- Follow Up.
- **Το Γ μέρος** αναφέρεται σε διαδικασίες και τακτικές που αφορούν ένα χαρακτηριστικό αντικείμενο του ΟΤΑ, τις καταγγελίες δημοτών.

Ο εσωτερικός έλεγχος, ως μια δυναμική και συνεχή διαδικασία, απαρτίζεται από πέντε συστατικά στοιχεία, που συνθέτουν αρμονικά τις λειτουργίες, τις διαδικασίες και τους μηχανισμούς του (Rezaee et al., 2001) και αυτά είναι το «Περιβάλλον Ελέγχου (Control Environment)», η «Αξιολόγηση Κινδύνων (Risk Assessment)», οι «Δραστηριότητες Ελέγχου (Control Activities)», η «Πληροφόρηση και Επικοινωνία (Information and

Communication)» και η «Παρακολούθηση (Monitoring)». Το πρώτο μέρος του ερωτηματολογίου αναφέρεται στα επιμέρους αυτά στοιχεία και σε κάθε συστατικό αντιστοιχούν πέντε ερωτήσεις με χρήση της βαθμολογικής κλίμακας του Likert (Καθόλου, Σε μικρή κλίμακα, Σε μέτρια κλίμακα, Σε μεγάλη κλίμακα, Πάρα πολύ).

Συγκεκριμένα, στο συστατικό στοιχείο του εσωτερικού ελέγχου **«Περιβάλλον Ελέγχου» (A1)** αντιστοιχούν οι ερωτήσεις 1-5 και διερευνάται μέσα από αυτές η γενικότερη λειτουργία της Διοίκησης και της Εταιρικής Διακυβέρνησης. Το Περιβάλλον Ελέγχου, αναφέρεται στην επίγνωση από τους Διοικούντες και τους Διοικούμενους της σημασίας κάποιων παραγόντων, όπως της οργανωτικής δομής (Ερωτήσεις 1 και 2), της ανάθεσης αρμοδιοτήτων και ευθυνών (Ερωτήσεις 3 και 4) της ύπαρξης και εδραίωσης της ακεραιότητας και των ηθικών αξιών στον ΟΤΑ (Ερώτηση 5). Ειδικότερα, εξετάζεται η ύπαρξη οργανογράμματος για τα διάφορα τμήματα και τις Διευθύνσεις (ερ.1), όπως επίσης και η ύπαρξη ενιαίου Εγχειριδίου Διαδικασιών που να έχει αποτυπωμένες τις εργασίες και τον τρόπο εκτελέσεώς τους (ερ. 2). Ακόμη, ερωτάται αν έχει γίνει περιγραφή καθηκόντων των θέσεων εργασίας σε όλα τα επίπεδα (ερ. 3) και αν ο διαχωρισμός των καθηκόντων και αρμοδιοτήτων των εργαζομένων είναι σαφής από τη Διοίκηση (ερ. 4). Τέλος, δίνοντας έμφαση στις ηθικές αξίες και την ακεραιότητα που πρέπει να διέπει έναν οργανισμό όπως ο ΟΤΑ, ρωτάται αν έχει θεσπισθεί και κοινοποιηθεί Κώδικας Δεοντολογίας ή με κάποιον άλλο τρόπο έχουν διακηρυχθεί αυτές οι αρχές και επιβληθεί η τήρησή τους από τους υπαλλήλους ΟΤΑ (ερ. 5).

Το δεύτερο συστατικό στοιχείο του εσωτερικού ελέγχου αναφέρεται στην **«Αξιολόγηση των Κινδύνων» (A2)** και περιλαμβάνει τις ερωτήσεις 6-10. Πρόκειται για ένα σημαντικό κομμάτι του εσωτερικού ελέγχου, καθώς όλοι οι οργανισμοί αντιμετωπίζουν μια σειρά κινδύνων που θα μπορούσαν να μετατραπούν σε απειλή για την ύπαρξή τους. Στόχος είναι η μείωση των κινδύνων και πρωταρχικός παράγοντας προς αυτήν την κατεύθυνση είναι ο καθορισμός ρεαλιστικών στόχων που να αναπροσαρμόζονται αναλόγως τις τρέχουσες εξελίξεις (Ερωτήσεις 7,8). Επόμενο βήμα είναι η διεξαγωγή και διενέργεια εμπεριστατωμένων μελετών αξιολόγησης των κινδύνων που αντιμετωπίζει ο ΟΤΑ, οπότε και ρωτάται αν υπάρχει και κοινοποιείται στους εργαζόμενους συγκεκριμένη διαδικασία αξιολόγησης των κινδύνων του ΟΤΑ (Ερώτηση 6). Έπειτα προστέθηκαν κάποιες ερωτήσεις για να αναδειχθεί η σημασία της διενέργειας εσωτερικών ελέγχων όχι μόνο σε προκαθορισμένα τακτά χρονικά διαστήματα, αλλά και όταν οι συνθήκες το απαιτούν, δηλαδή σε έκτακτες περιπτώσεις (Ερώτηση 9) και η σημασία της εφαρμογής ελέγχου σε διαφορετικό βαθμό και ένταση αναλόγως την ένταση του κινδύνου (Ερώτηση 10).

Περαιτέρω, τρίτο συστατικό στοιχείο του εσωτερικού ελέγχου αποτελούν οι **«Δραστηριότητες Ελέγχου» (Α3)**, που αντιστοιχεί στις ερωτήσεις 11-15. Οι Δραστηριότητες Ελέγχου είναι εκείνες οι πολιτικές, οι διαδικασίες και οι μηχανισμοί που ενισχύουν το έργο της Διοίκησης και λειτουργούν ως εξασφάλιση ότι οι στόχοι ακολουθούνται πιστά και κατά γράμμα. Υπάρχουν σε όλα τα επίπεδα και τμήματα ενός ΟΤΑ και περιλαμβάνουν ένα ευρύ φάσμα δραστηριοτήτων, όπως οι εγκρίσεις και οι επαληθεύσεις. Έτσι αρχικά ερωτάται αν υπάρχουν και έχουν γνωστοποιηθεί τα επίπεδα και όρια των εγκρίσεων ή ευθυνών (Ερώτηση 11), αν το υπάρχον σύστημα ελέγχου έχει ασφαλιστικές δικλίδες που να εμποδίζουν παράνομες συναλλαγές (Ερώτηση 14) και αν οι περιγραφές των θέσεων εργασίας περιλαμβάνουν ειδικές αναφορές για συναφείς με τον έλεγχο δραστηριότητες (Ερώτηση 15). Αυτές οι «Δραστηριότητες Ελέγχου» εφαρμόζονται είτε μέσω χειρωνακτικών διαδικασιών, είτε μέσω αυτοματοποιημένων πληροφοριακών συστημάτων, οπότε και ερωτήθηκε αν προηγείται έγκριση της Διοίκησης (Δημάρχου/Δημοτικού Συμβουλίου) για την υιοθέτηση αυτοματοποιημένων πληροφοριακών και άλλων συστημάτων του ΟΤΑ (Ερώτηση 13). Τέλος, η αποδοχή ευθύνης της Διοίκησης (Δημάρχου/Δημοτικού Συμβουλίου) για τις πληροφορίες που παράγονται και προέρχονται ή τυχόν έγγραφες αναφορές που γίνονται δεκτές από τις Υπηρεσίες του ΟΤΑ, αποτελεί ένα σημαντικό κομμάτι των Δραστηριοτήτων ελέγχου, καθώς άπτεται με τις πολιτικές που ακολουθεί ένας οργανισμός (Ερώτηση 12).

Στη συνέχεια, τέταρτο συστατικό στοιχείο του εσωτερικού ελέγχου, αποτελεί η **«Πληροφόρηση και Επικοινωνία» (Α4)** και σε αυτό αντιστοιχούν οι ερωτήσεις 16-20. Το πρώτο κομμάτι αναφέρεται στο ότι ο κάθε οργανισμός και στην περίπτωσή μας ο ΟΤΑ, προκειμένου να εφαρμόσει και να ελέγξει ορθά τα συστήματα, τους μηχανισμούς, τις πολιτικές και τις διαδικασίες του, πρέπει το εξωτερικό περιβάλλον στο οποίο δραστηριοποιείται να του μεταφέρει αξιόπιστες και έγκαιρες πληροφορίες. Για να εξακριβωθεί λοιπόν αυτό, ρωτάται αν κατά τη διενέργεια εσωτερικού ελέγχου σε κάποια Υπηρεσία του ΟΤΑ παρέχονται πληροφορίες άμεσα και κατά προτεραιότητα από τους εργαζόμενους στους ελεγκτές (Ερώτηση 16) και αν οι πληροφορίες αυτές είναι όσο το δυνατόν πιο αξιόπιστες (Ερώτηση 17). Για την επιβεβαίωση του έγκαιρου και αξιόπιστου των πληροφοριών, ρωτάται επίσης αν έχουν οι ελεγκτές πρόσβαση σε ειδικά διαμορφωμένο λογισμικό, ώστε να είναι δυνατή η παροχή σε αυτούς πληροφοριών και από άλλες Οργανωτικές Μονάδες/Υπηρεσίες (Ερώτηση 18). Το δεύτερο μέρος αφορά στην επικοινωνία των πληροφοριών, κάτι που σχετίζεται με ένα αίσθημα ευθύνης και λογοδοσίας τόσο από την πλευρά της Διοίκησης, όσο και από την πλευρά του προσωπικού. Για το λόγο αυτό

ζητείται από τους ερωτώμενους να απαντήσουν αν στην περίπτωση αμφιβολίας για τη νομιμότητα διενέργειας κάποιας συναλλαγής ζητείται από τους εργαζόμενους η συνδρομή της Υπηρεσίας Εσωτερικού Ελέγχου (Ερώτηση 19) και αν οι ελεγκτές συμβάλλουν με τις γνώσεις τους στην ασφαλή επίλυση ζητημάτων που τυχαίνει να προκύψουν κατά τη διενέργεια ενός τακτικού ελέγχου τους σε κάποια Οργανωτική Μονάδα/Υπηρεσία του ΟΤΑ (Ερώτηση 20).

Το πέμπτο και τελευταίο συστατικό στοιχείο του εσωτερικού ελέγχου είναι η «**Παρακολούθηση**» (Α5), και οι ερωτήσεις που καλύπτουν αυτό το κομμάτι είναι οι 21-25. Η «Παρακολούθηση» σημαίνει ότι τα συστήματα ελέγχου πρέπει να επανελέγχονται και να επιβλέπονται, να αναπροσαρμόζονται, να βελτιώνονται ως προς τα αδύνατα σημεία τους και να αναθεωρούνται αναλόγως τις επιταγές των τρεχουσών εξελίξεων, συνθηκών και στόχων του ΟΤΑ. Αυτό μπορεί να γίνεται μέσω διαδικασιών που υπάρχουν σε μόνιμη βάση, αλλά και μέσω ειδικών έκτακτων αξιολογήσεων, οπότε και ερωτάται αν η επάρκεια και αποτελεσματικότητα της εργασίας των εσωτερικών ελεγκτών αξιολογείται από εξωτερικούς ή άλλους συμβούλους (Ερώτηση 21) και από ειδικά αρμοδίως συσταθείσα προς το σκοπό αυτό Επιτροπή Ελέγχου, μέσω υποβληθεισών εκθέσεων σε αυτήν από την Υπηρεσία Εσωτερικού Ελέγχου (Ερώτηση 22). Η αξιολόγηση και ο επανέλεγχος μπορεί να διενεργείται είτε από τρίτα προς τον αρχικά τελεσθέντα έλεγχο άτομα, είτε από τα ίδια (αυτοαξιολόγηση). Έτσι, ρωτάται αν επανελέγχεται δειγματοληπτικά το ελεγκτικό έργο των εσωτερικών ελεγκτών από άλλα άτομα της Υπηρεσίας Εσωτερικού Ελέγχου που δε συμμετείχαν στον αρχικά τελεσθέντα έλεγχο (Ερώτηση 23) και αν οι αρμοδιότητες στις Οργανωτικές Μονάδες/Υπηρεσίες του ΟΤΑ έχουν ανατεθεί με τέτοιο τρόπο που να εμποδίζει ένα άτομο να επεξεργάζεται στοιχεία μιας συναλλαγής στο σύνολό της, να την εκτελεί και τέλος να την αρχειοθετεί χωρίς περαιτέρω έλεγχο από άλλους (Ερώτηση 25). Τέλος, καλούνται οι ερωτώμενοι να απαντήσουν στην ερώτηση αν υπάρχουν πολιτικές και διαδικασίες που να καθορίζουν τον τρόπο που πρέπει να εκτελεστούν και να ελεγχθούν οι διάφορες διεργασίες εντός του ΟΤΑ (Ερώτηση 24).

**Το δεύτερο μέρος** του ερωτηματολογίου που περιλαμβάνει τις ερωτήσεις 26-40, αποσκοπεί στην περιγραφή της Υπηρεσίας Εσωτερικού Ελέγχου και φιλοδοξεί να κάνει έκδηλη την αξία της ύπαρξής της, κάτι που μπορεί να προκύπτει είτε άμεσα, ρωτώντας αν η ύπαρξη και λειτουργία της Υπηρεσίας Εσωτερικού Ελέγχου συμβάλλει στην προσθήκη αξίας στον ΟΤΑ, είτε έμμεσα, ρωτώντας αν οι εσωτερικοί ελεγκτές ανήκουν στους καλύτερα αμειβόμενους εργαζόμενους του ΟΤΑ. Το μέρος αυτό απαρτίζεται από τρεις υποενότητες που περιλαμβάνουν τέσσερις ερωτήσεις η πρώτη, πέντε η δεύτερη και έξι η

τρίτη, με χρήση της βαθμολογικής κλίμακας του Likert (Καθόλου, Σε μικρή κλίμακα, Σε μέτρια κλίμακα, Σε μεγάλη κλίμακα, Πάρα πολύ). Οι υποενότητες αυτές είναι το γενικό μέρος, «Η Υπηρεσία Εσωτερικού Ελέγχου στον ΟΤΑ» (B1), η«Στελέχωση της Υπηρεσίας Εσωτερικού Ελέγχου» (B2) και «Ευρήματα - Εκθέσεις Ελέγχου - Follow Up» (B3).

Η πρώτη υποενότητα είναι **«Η Υπηρεσία Εσωτερικού Ελέγχου» (B1)** και αποτελείται από τις ερωτήσεις 26-29. Αρχικά ερωτάται αν υπάρχει κανονισμός λειτουργίας της Υπηρεσίας Εσωτερικού Ελέγχου εγκεκριμένος από τη Διοίκηση (Δήμαρχο/Δημοτικό Συμβούλιο) που να περιγράφει την αποστολή και το σκοπό της (Ερώτηση 26), καθώς κρίνεται σκόπιμο και πρωταρχικής σημασίας να υπάρχει καταγεγραμμένη τόσο η αποστολή, όσο και οι τρόποι που θα γίνει εφικτή η επίτευξη των στόχων της Υπηρεσίας Εσωτερικού Ελέγχου και από τη στιγμή που η Διοίκηση καθορίζει και αναπροσαρμόζει τους στόχους της, επιβάλλεται ο κανονισμός λειτουργίας να είναι εγκεκριμένος από αυτή. Έπειτα, οι εργαζόμενοι ρωτούνται κατά πόσο θεωρούν ότι η λειτουργία της Υπηρεσίας Εσωτερικού Ελέγχου συμβάλλει στην προσθήκη αξίας στον ΟΤΑ (Ερώτηση 27) και αν η ύπαρξή της λειτουργεί προς όφελος του πολίτη (Ερώτηση 28), όσο και προς όφελος του υπαλλήλου (Ερώτηση 29), ώστε να καταστεί δυνατό στο τέλος να σταθμιστεί η σπουδαιότητά της.

Η δεύτερη υποενότητα αναφέρεται στη **«Στελέχωση της Υπηρεσίας Εσωτερικού Ελέγχου» (B2)** και απαρτίζεται από τις ερωτήσεις 30-34. Η στελέχωση αυτής της Υπηρεσίας θα συμβάλλει στο να γίνει αντιληπτή η βαρύτητα που προσδίδεται σε αυτήν από τη Διοίκηση του ΟΤΑ και τη θέση τελικά που καταλαμβάνει στο εσωτερικό του. Αρχικά ερωτάται αν απαιτούνται ιδιαίτερα προσόντα για την πλήρωση των θέσεων εσωτερικών ελεγκτών σε σχέση με την πλήρωση οποιασδήποτε άλλης θέσης στον ΟΤΑ (Ερώτηση 30) και αν η πρόσληψη και πλήρωση των θέσεων εσωτερικών ελεγκτών γίνεται με πλήρη διαφάνεια και αξιοκρατία (Ερώτηση 31). Προκειμένου να φανεί αν δίδεται ιδιαίτερη σημασία στο να είναι καλά και επαρκώς εκπαιδευμένα τα στελέχη της Υπηρεσίας Εσωτερικού Ελέγχου, ρωτάται αν τους παρέχεται επιπρόσθετη και εξειδικευμένη εκπαίδευση (Ερώτηση 32). Ένας ακόμα έμμεσος τρόπος να αναδειχθεί η αξία που προσδίδει η Διοίκηση του ΟΤΑ στο έργο των εσωτερικών ελεγκτών, ερωτάται αν οι τελευταίοι ανήκουν στους καλύτερα αμειβόμενους εργαζόμενους μέσα στον ΟΤΑ (Ερώτηση 33). Έρευνες έχουν δείξει (**Kepekci, 1989**) ότι η εργασία του εσωτερικού ελέγχου αποτελεί ένα γερό θεμέλιο για την κατάληψη υψηλών διευθυντικών θέσεων και επιδιώχθηκε να επιβεβαιωθεί ή να απορριφθεί ότι το ίδιο ισχύει και στους ΟΤΑ με την ερώτηση για το αν οι εσωτερικοί ελεγκτές ανήκουν σε εκείνους τους εργαζόμενους που παρουσιάζουν τη μεγαλύτερη επαγγελματική εξέλιξη και σταδιοδρομία σε

διάφορους τομείς εντός του ΟΤΑ (Ερώτηση 34).

Η τρίτη υποενότητα αφορά τα «**Ευρήματα – Εκθέσεις Ελέγχου – Follow up**» (B3) της Υπηρεσίας Εσωτερικού Ελέγχου και οι ερωτήσεις που αναφέρονται σε αυτήν είναι οι 35-40. Καταρχήν ζητείται να απαντηθεί αν προβλέπεται δυνατότητα σχολιασμού και ενστάσεων από τους ελεγχόμενους πριν την έκδοση του τελικού πορίσματος (Ερώτηση 35), καθώς κρίνεται ουσιώδους σημασίας η δυνατότητα έκφρασης όλων των πλευρών, για ένα πιο αξιόπιστο αποτέλεσμα και μια πιο στοιχειοθετημένη έκθεση ελέγχου. Έπειτα ρωτάται αν μετά από κάθε εύρημα ελέγχου ακολουθεί σχετικό πόρισμα και πρόταση από τον εκάστοτε εσωτερικό ελεγκτή (Ερώτηση 36) και αν διατέθηκε αρκετός χρόνος για έκτακτους και τακτικούς ελέγχους κατά το παρελθόν έτος για τον έλεγχο των Υπηρεσιών του ΟΤΑ (Ερωτήσεις 37 και 38). Τέλος, βασικό συστατικό ενός επαρκούς, αποτελεσματικού και αποδοτικού Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου αποτελεί η ύπαρξη μηχανισμών που θα διασφαλίζουν την παρακολούθηση της έγκαιρης υλοποίησης των ενεργειών θεραπείας των διαπιστωμένων αδυναμιών (Follow-up). Για το λόγο αυτό ερωτάται αν υπάρχει και εφαρμόζεται συγκεκριμένη διαδικασία παρακολούθησης των συσταθέντων διορθωτικών ενεργειών (Ερώτηση 40) αλλά και αν υπάρχει συνεργασία της Υπηρεσίας Εσωτερικού Ελέγχου με τους εξωτερικούς ελεγκτές (Ερώτηση 39).

Τέλος, ξεκινώντας από τη βάση ότι τα προγράμματα εσωτερικού ελέγχου προηγούνται κάθε ελέγχου και ότι προϋπόθεση για την κατάρτισή τους είναι να υπάρχουν καταγεγραμμένες διαδικασίες στον ΟΤΑ, γιατί κάθε πρόγραμμα ελέγχου ακολουθεί τη ροή των εργασιών με λογική σειρά (**Παπαστάθης, 2003**), προστέθηκε το τρίτο και τελευταίο μέρος του ερωτηματολογίου. Επιδιώχθηκε να επιλεγεί ένα αντικείμενο του ΟΤΑ το οποίο κρίνεται ως ζωτικής σημασίας αφού μπορεί να συντελέσει αποφασιστικά στη μείωση των αιτιών που προκαλούν φαινόμενα κακοδιοίκησης και διαφθοράς. Με τον τρόπο αυτό καταβλήθηκε προσπάθεια να περιγραφούν οι διαδικασίες που το αφορούν και να φανεί αν αυτές είναι καταγεγραμμένες. Για το λόγο αυτό επιλέχθηκε το τρίτο μέρος να αναφέρεται στις καταγγελίες δημοτών. Οι ερωτήσεις που αντιστοιχούν σε αυτό είναι οι 41-45 και είναι κλειστού τύπου, πολλαπλής επιλογής (Ναι ή Όχι). Έτσι, ρωτάται αν προβλέπεται η δυνατότητα καταγγελίας φαινομένων κακοδιοίκησης από τους δημότες (Ερώτηση 41), αν διαχωρίζονται οι καταγγελίες σε βάσιμες και μη βάσιμες (Ερώτηση 42), αν ορίζεται αρμόδιος για τη διερεύνηση – απάντηση των καταγγελιών (Ερώτηση 43), αν υπάρχει συνεργασία του υπαλλήλου του ΟΤΑ που είναι αρμόδιος για τη διερεύνηση – απάντηση των καταγγελιών των δημοτών με τη Νομική Υπηρεσία / Υπηρεσία Εσωτερικού Ελέγχου του Δήμου (Ερώτηση 44) και τέλος, αν ελέγχονται για την ορθότητα και πληρότητά τους οι απαντήσεις που δίνονται

στις καταγγελίες των πολιτών (Ερώτηση 45) .

#### **4.3 Παρουσίαση ευρημάτων – αποτελεσμάτων έρευνας**

Από τις απαντήσεις που ελήφθησαν τόσο στις ερωτήσεις που περιλαμβάνονται στο ερωτηματολόγιο όσο και από την προσωπική συνέντευξη με τον ειδικό σύμβουλο του Δημάρχου Πειραιά κ. Γαλανό προκύπτουν ορισμένα χρήσιμα συμπεράσματα.

Σχετικά με την πρώτη ομάδα ερωτήσεων (1-5) που αφορούν στο περιβάλλον ελέγχου προκύπτει ότι ενώ υπάρχει οργανόγραμμα για κάθε Οργανωτική Μονάδα του Δήμου που είναι επικαιροποιημένο, εντούτοις απουσιάζουν τόσο το ενιαίο εγχειρίδιο διαδικασιών, όσο και η περιγραφή καθηκόντων θέσεων εργασίας αλλά και ο διαχωρισμός των καθηκόντων και αρμοδιοτήτων των εργαζομένων. Τέλος, δεν υπάρχει γραπτός κώδικας δεοντολογίας με αποτέλεσμα η αρχή της ακεραιότητας και η τήρηση των ηθικών αξιών να αποτελεί αποκλειστικά προσωπική υπόθεση για καθέναν από τους εργαζόμενους.

Για τη δεύτερη ομάδα των ερωτήσεων (6-10) που αφορούν στην αξιολόγηση κινδύνων οι απαντήσεις καταδεικνύουν ότι δεν υπάρχει μια συγκεκριμένη διαδικασία για την αξιολόγηση κινδύνων, καθώς επίσης ότι οι ελεγκτικές διαδικασίες δε διαφοροποιούνται ανάλογα με την ένταση του κινδύνου αλλά και ότι ο εσωτερικός έλεγχος διενεργείται κυρίως σε τακτική βάση. Απ' την άλλη πλευρά, οι στόχοι που τίθενται από τη Διοίκηση του ΟΤΑ είναι ρεαλιστικοί κατά μεγάλο βαθμό και αναπροσαρμόζονται σε τακτά χρονικά διαστήματα.

Στην τρίτη ομάδα ερωτήσεων (11-15) που άπτονται των δραστηριοτήτων ελέγχου από την επεξεργασία των απαντήσεων που δόθηκαν φαίνεται ότι οι δραστηριότητες ελέγχου είναι επαρκείς σε μεγάλο βαθμό, αφού υπάρχουν και έχουν εγκριθεί όρια ευθυνών/εγκρίσεων, υπάρχει αποδοχή της ευθύνης από τη Διοίκηση του ΟΤΑ για τις πληροφορίες και τις έγγραφες αναφορές που προέρχονται από τις Υπηρεσίες του ΟΤΑ αλλά και γιατί το σύστημα ελέγχου διαθέτει ασφαλιστικές δικλίδες που εμποδίζουν τις παράνομες συναλλαγές. Ωστόσο, το γεγονός ότι δεν υπάρχουν, όπως αναφέρθηκε και παραπάνω, περιγραφές θέσεων εργασίας «αδυνατίζει» σημαντικά το σύστημα εσωτερικού ελέγχου.

Αναφορικά με την τέταρτη ομάδα ερωτήσεων (16-20) που αναφέρεται στο στοιχείο της πληροφόρησης και της επικοινωνίας παρατηρείται ότι οι εσωτερικοί ελεγκτές δεν έχουν πρόσβαση σε πληροφορίες άμεσα και κατά προτεραιότητα κατά τη διάρκεια του ελεγκτικού τους έργου, οι πληροφορίες που τους παρέχονται δεν έχουν και τον υψηλότερο βαθμό αξιοπιστίας, ενώ δεν υπάρχει και ειδικό λογισμικό που να υποστηρίζει το έργο τους. Επίσης,

δεν αξιοποιούνται οι γνώσεις των εσωτερικών ελεγκτών επαρκώς αφού δε ζητείται η συνδρομή τους αν υπάρχει αμφιβολία για τη νομιμότητα κάποιας ενέργειας.

Τέλος, σχετικά με την πέμπτη ομάδα ερωτήσεων (21-25) που αφορούν στην παρακολούθηση του συστήματος εσωτερικού ελέγχου υπάρχουν σημαντικές ελλείψεις και αδυναμίες. Καταρχήν η εργασία των εσωτερικών ελεγκτών δεν αξιολογείται επαρκώς από εξωτερικούς ή άλλους συμβούλους, ενώ δεν έχει συσταθεί Επιτροπή Ελέγχου η οποία θα αξιολογεί την επάρκεια και την αποτελεσματικότητα του συστήματος εσωτερικού ελέγχου. Επίσης, από τις απαντήσεις φαίνεται ότι το έργο των εσωτερικών ελεγκτών δεν επανελέγχεται δειγματοληπτικά αλλά και ότι δεν υπάρχουν πολιτικές και διαδικασίες που να καθορίζουν τον τρόπο εκτέλεσης και ελέγχου των διάφορων διεργασιών εντός του ΟΤΑ. Ιδιαίτερα ανησυχητικό είναι και το γεγονός ότι δεν υπάρχει σαφής διαχωρισμός αρμοδιοτήτων με αποτέλεσμα να υπάρχει αυξημένη πιθανότητα εμφάνισης περιπτώσεων απάτης.

Στο δεύτερο μέρος του ερωτηματολογίου και συγκεκριμένα στο πρώτο τμήμα του (ερωτήσεις 26-29) σχετικά με τη σημασία της Υπηρεσίας Εσωτερικού Ελέγχου παρατηρούνται αντιφατικές απαντήσεις. Ενώ δηλαδή αναγνωρίζεται η προστιθέμενη αξία της Υπηρεσίας Εσωτερικού Ελέγχου και το γεγονός ότι λειτουργεί προς όφελος τόσο του πολίτη/δημότη όσο και των υπαλλήλων, εντούτοις δεν υφίσταται κανονισμός λειτουργίας της.

Στις ερωτήσεις 30-34 που αφορούν στη στελέχωση της Υπηρεσίας Εσωτερικού Ελέγχου με τις απαντήσεις που ελήφθησαν φαίνεται ότι δίδεται ιδιαίτερη σημασία στα προσόντα, στις ικανότητες, στη συνεχή εκπαίδευση και κατάρτιση, στις αμοιβές αλλά και στις προοπτικές εξέλιξης των υπαλλήλων που στελεχώνουν την Υπηρεσία Εσωτερικού Ελέγχου. Ωστόσο, στην πράξη αυτό δεν αποδεικνύεται αφού για παράδειγμα δεν υπάρχουν εξειδικευμένα εκπαιδευτικά σεμινάρια για τους εσωτερικούς ελεγκτές αλλά και οι αμοιβές τους δε διαφοροποιούνται ουσιαστικά από αυτές των υπόλοιπων υπαλλήλων.

Στην τρίτη ενότητα (ερωτήσεις 35-40) σχετικά με τα ευρήματα και τις εκθέσεις ελέγχου αλλά και τις διαδικασίες follow up παρατηρείται ότι οι ελεγχόμενοι έχουν τη δυνατότητα σχολιασμού και διατύπωσης προτάσεων/ενστάσεων πριν την υποβολή της οριστικής έκθεσης ελέγχου, ενώ υπάρχει και παρακολούθηση των όποιων προτάσεων ή διορθωτικών ενεργειών υποβάλλονται από τους εσωτερικούς ελεγκτές, χωρίς ωστόσο να υπάρχει καταγεγραμμένη συγκεκριμένη διαδικασία.

Τέλος, στο τρίτο μέρος του ερωτηματολογίου (ερωτήσεις 41-45) σχετικά με τη διαδικασία που υπάρχει για την εξέταση των καταγγελιών των δημοτών το σύνολο των απαντήσεων ήταν καταφατικές, γεγονός το οποίο αποδεικνύει τη δέσμευση της διοίκησης αλλά και των εργαζομένων για την παροχή υψηλής ποιότητας υπηρεσιών προς τους δημότες.

Ωστόσο, είναι σαφές, όπως αναφέρθηκε και παραπάνω, ότι δεν υπάρχει κάπου γραπτά αποτυπωμένη η συγκεκριμένη διαδικασία. Για το λόγο αυτό, αλλά και επειδή ο χρόνος έρευνας ήταν περιορισμένος, οι δοθείσες απαντήσεις δεν ήταν δυνατόν να επαληθευτούν για την ακρίβεια και την εγκυρότητά τους. Αυτό θα απαιτούσε μια έρευνα σε βάθος δειγματοληπτικά σε συγκεκριμένες καταγγελίες δημοτών προκειμένου να εξακριβωθεί η τήρηση ή όχι της συγκεκριμένης «άτυπης» διαδικασίας.

#### 4.4 Συμπεράσματα – προτάσεις βελτίωσης

Από την έρευνα που διενεργήθηκε για να διαπιστωθεί αν οι ΟΤΑ γνωρίζουν, διαθέτουν και εφαρμόζουν σύστημα εσωτερικού ελέγχου προέκυψαν ορισμένα χρήσιμα, κατά τη γνώμη μας, συμπεράσματα. Τα συμπεράσματα αυτά τελούν υπό την αίρεση του περιορισμένου χρόνου που υπήρχε για να ολοκληρωθεί η εργασία αλλά και του γεγονότος ότι οι περισσότεροι ΟΤΑ βρίσκονται σε φάση επανασχεδιασμού του Οργανισμού Εσωτερικής Υπηρεσίας τους κατ' εφαρμογή των διατάξεων του Προγράμματος Καλλικράτης (ν. 3852/2010).

Οι ΟΤΑ στο σύνολό τους σχεδόν δε διαθέτουν αυτοτελή Υπηρεσία Εσωτερικού Ελέγχου ή ακόμα και αν τη διαθέτουν τυπικά στο Οργανόγραμμά τους αυτή δεν έχει λειτουργήσει ποτέ επί της ουσίας, αφού είτε δεν διαθέτει καθόλου προσωπικό είτε το προσωπικό που διαθέτει δεν είναι το κατάλληλο.

Πιο συγκεκριμένα, για το **Δήμο Πειραιά** τα συμπεράσματα που εξάγουμε διατυπώνονται με επιφυλάξεις, επειδή η Υπηρεσία Εσωτερικού Ελέγχου έχει ξεκινήσει το έργο της πολύ πρόσφατα. Ωστόσο, υπάρχουν ορισμένα σημεία για τα οποία διαφαίνονται ήδη σημαντικά περιθώρια προς βελτίωση βάσει των διεθνών καλών πρακτικών και προτύπων, όπως αυτά αναλύθηκαν παραπάνω στα σχετικά κεφάλαια της εργασίας.

Από τις απαντήσεις που ελήφθησαν στο τμήμα του ερωτηματολογίου που αφορά στο περιβάλλον ελέγχου (**A.1**) αλλά και από τη συνέντευξη με τον κ. Γαλανό προκύπτουν ορισμένες πολύ σημαντικές αδυναμίες:

- Δεν υπάρχει ενιαίο εγχειρίδιο διαδικασιών στο οποίο θα καταγράφονται αναλυτικά όλες οι εργασίες και ο τρόπος εκτέλεσης τους.
- Η περιγραφή καθηκόντων θέσεων εργασίας σε όλα τα επίπεδα είναι ελλιπής και αποσπασματική.
- Δεν έχει θεσπισθεί και κοινοποιηθεί Κώδικας Δεοντολογίας στους εργαζόμενους.

Για τους λόγους αυτούς, θα πρέπει να τεθεί ως άμεση προτεραιότητα η καταγραφή ενός λεπτομερούς ενιαίο εγχειρίδιο διαδικασιών, το οποίο στη συνέχεια θα συμπληρωθεί από μια περιγραφή θέσεων εργασίας σε όλα τα επίπεδα (job descriptions). Αυτό θα καλύψει τα κενά που υπάρχουν σήμερα και θα βελτιώσει καθοριστικά το περιβάλλον ελέγχου. Προς την κατεύθυνση αυτή θα συμβάλλει και η θέσπιση και κοινοποίηση Κώδικα Δεοντολογίας στον οποίο θα διακηρύσσονται η αρχή της ακεραιότητας και η τήρηση των ηθικών αξιών από τους εργαζόμενους στο Δήμο.

Αναφορικά με το δεύτερο τμήμα του ερωτηματολογίου που αφορά στην αξιολόγηση κινδύνων (Α.2), από τις απαντήσεις που ελήφθησαν αλλά και από τη συνέντευξη με τον ειδικό σύμβουλο του Δημάρχου κ. Γαλανό πρέκυψε ότι δεν υπάρχει διαδικασία αξιολόγησης – χαρτογράφησης κινδύνων (risk mapping) που αντιμετωπίζει ο Δήμος Πειραιά. Για το λόγο αυτό, κρίνεται σκόπιμο να θεσπισθεί και να λειτουργήσει ένα σύστημα αξιολόγησης κινδύνων το οποίο θα είναι πλήρως τεκμηριωμένο γιατί όπως δείχθηκε και σε οικείο σημείο της παρούσας εργασίας (στο 3<sup>ο</sup> κεφάλαιο) οι ΟΤΑ αντιμετωπίζουν πολλούς και πολύπλοκους κινδύνους. Το σύστημα αυτό αφενός θα βοηθούσε τη Δημοτική Αρχή στη λήψη «ορθών» αποφάσεων αλλά και θα αναβάθμιζε ουσιαστικά το υπάρχον σύστημα εσωτερικού ελέγχου. Στο Παράρτημα της παρούσας εργασίας παρουσιάζεται ένα ενδεικτικό μοντέλο χαρτογράφησης κινδύνων, στο οποίο για να μπορέσουν να αποτυπωθούν όσο το δυνατόν καλύτερα οι κίνδυνοι που αντιμετωπίζει ο Δήμος Πειραιά απαιτείται στενή συνεργασία της Διοίκησης του Δήμου (Δήμαρχος/Δημοτικό Συμβούλιο) και του επικεφαλής της Υπηρεσίας Εσωτερικού Ελέγχου.

Στο τρίτο τμήμα του ερωτηματολογίου που αφορά στις δραστηριότητες ελέγχου (Α.3) δεν υπάρχουν σημαντικές παρατηρήσεις, αφού το σύστημα εγκρίσεων που υπάρχει και εφαρμόζεται στο Δήμο Πειραιά διασφαλίζει σε ικανοποιητικό βαθμό τη μη πραγματοποίηση παράνομων συναλλαγών. Ωστόσο, το γεγονός ότι απουσιάζει η περιγραφή θέσεων εργασίας σε όλα τα επίπεδα και ειδικές αναφορές εντός αυτών για συναφείς με τον έλεγχο δραστηριότητες δυσχεραίνει το έργο των εσωτερικών ελεγκτών.

Από τις απαντήσεις που ελήφθησαν στο τέταρτο τμήμα του ερωτηματολογίου που αφορά στην πληροφόρηση και στην επικοινωνία (Α.4) προκύπτει ότι οι εσωτερικοί ελεγκτές δεν έχουν στη διάθεσή τους ειδικά διαμορφωμένο λογισμικό για την άντληση των απαραίτητων, για την εκπλήρωση του έργου τους, πληροφοριών. Επίσης, οι εσωτερικοί ελεγκτές αντιμετωπίζουν δυσκολίες όταν αναζητούν πληροφορίες, αφού αυτές δεν τους παρέχονται άμεσα και κατά προτεραιότητα αλλά και σε αρκετές περιπτώσεις αμφισβητείται η αξιοπιστία τους.

Τα προβλήματα αυτά θα μπορούσαν να αντιμετωπιστούν με την εισαγωγή ενός ειδικά διαμορφωμένου λογισμικού το οποίο θα είναι στη διάθεση των εσωτερικών ελεγκτών. Επίσης, οι εσωτερικοί ελεγκτές θα μπορούσαν να υποβοηθηθούν ουσιαστικά στο έργο τους αν τους παρέχονταν όσο το δυνατόν πιο αξιόπιστες πληροφορίες άμεσα και κατά προτεραιότητα. Αυτό μπορεί να γίνει μόνο αν οι εργαζόμενοι καταλάβουν την προστιθέμενη αξία της Υπηρεσίας Εσωτερικού Ελέγχου και την αντιμετωπίσουν ως συμβουλευτικό όργανο το οποίο θα βελτιώσει τον τρόπο εργασίας τους κι όχι ως όργανο καταστολής.

Σχετικά με το πέμπτο τμήμα του ερωτηματολογίου που αφορά στην παρακολούθηση **(Α.5)**, από τις απαντήσεις που ελήφθησαν, αλλά και από τη συνέντευξη με τον ειδικό σύμβουλο του Δημάρχου κ. Γαλανό προέκυψε ότι δεν έχει συσταθεί Επιτροπή Ελέγχου στην οποία θα λογοδοτεί περιοδικά η Υπηρεσία Εσωτερικού Ελέγχου. Επίσης, η εργασία των εσωτερικών ελεγκτών δεν αξιολογείται ούτε ελέγχεται δειγματοληπτικά είτε από εξωτερικούς ή άλλους συμβούλους είτε από συναδέλφους στην Υπηρεσία που δεν είχαν λάβει μέρος στο συγκεκριμένο έλεγχο.

Προκειμένου να αντιμετωπισθούν αυτές οι αδυναμίες και αφού δεν είναι δυνατή η σύσταση Επιτροπής Ελέγχου, η Υπηρεσία Εσωτερικού Ελέγχου θα μπορούσε να λογοδοτεί στο Δημοτικό Συμβούλιο.<sup>3</sup> Επιπρόσθετα, καλό θα ήταν το έργο των εσωτερικών ελεγκτών να ελέγχεται περιοδικά από άλλους συναδέλφους τους που δε συμμετείχαν στο συγκεκριμένο έλεγχο. Ωστόσο, αυτό θα απαιτούσε την ενίσχυση της Υπηρεσίας Εσωτερικού Ελέγχου με πρόσθετο προσωπικό γεγονός το οποίο είναι δύσκολο με βάση και την παρούσα οικονομική συγκυρία.

Στο πρώτο τμήμα του Β' μέρους του ερωτηματολογίου που αφορά στην προστιθέμενη αξία της Υπηρεσίας Εσωτερικού Ελέγχου ως συμβουλευτικό όργανο της Διοίκησης και των εργαζόμενων **(Β.1)** από τις απαντήσεις που ελήφθησαν προκύπτει ότι τόσο η Διοίκηση όσο και οι εργαζόμενοι δεν αντιλαμβάνονται πλήρως την προστιθέμενη αξία της Υπηρεσίας Εσωτερικού Ελέγχου. Αυτό μπορεί να δικαιολογηθεί εν μέρει γιατί η Υπηρεσία λειτουργεί πολύ μικρό χρονικό διάστημα με αποτέλεσμα να οι ανωτέρω να μην έχουν πλήρη εικόνα του έργου και της συνεισφοράς της. Επίσης, προς την ίδια κατεύθυνση συντελεί και το γεγονός ότι δεν υπάρχει εσωτερικός κανονισμός λειτουργίας της στον οποίο να περιγράφεται η αποστολή και ο σκοπός της. Η μοναδική αναφορά γίνεται στο νέο Οργανισμό Εσωτερικής

---

<sup>3</sup> Από τη συνέντευξη με τον κ. Γαλανό προέκυψε ότι η ηγεσία του Δήμου Πειραιά κινείται ήδη προς αυτή την κατεύθυνση.

Υπηρεσίας του Δήμου όπου περιγράφονται μόνο η αποστολή και οι αρμοδιότητες της.<sup>4</sup> Για το λόγο αυτό θα πρέπει να εξεταστεί από τη Δημοτική αρχή σοβαρά η πιθανότητα θέσπισης εσωτερικού κανονισμού λειτουργίας της Υπηρεσίας Εσωτερικού Ελέγχου του Δήμου.

Αναφορικά με τη στελέχωση της Υπηρεσίας Εσωτερικού Ελέγχου (τμήμα **B.2** του ερωτηματολογίου) αυτή κρίνεται ανεπαρκής. Θα πρέπει να ενισχυθεί με επιπλέον προσωπικό το οποίο θα διαθέτει υψηλή εξειδίκευση στα συγκεκριμένα θέματα. Μάλιστα, επειδή το έργο των εσωτερικών ελεγκτών είναι εξαιρετικά ευρύ και απαιτεί συνεχή ενημέρωση σε τρέχουσες εξελίξεις, νέες εφαρμογές κλπ. θα πρέπει να προσεχθεί ιδιαίτερα η εκπαίδευσή τους κυρίως σε αντικείμενα που άπτονται του ελεγκτικού τους έργου.

Αξίζει ακόμα ν' αναφερθεί ότι δεν υπάρχει συγκεκριμένη διαδικασία follow up για τις προτάσεις που αναφέρουν ως διορθωτικές ενέργειες των ευρημάτων που σημειώνουν οι ελεγκτές στις εκθέσεις τους (τμήμα **B.3** του ερωτηματολογίου). Επειδή η συγκεκριμένη διαπίστωση κρίνεται ως ιδιαίτερα σοβαρή, προτείνεται η υιοθέτηση από το Δήμο Πειραιά των βέλτιστων πρακτικών που εφαρμόζουν μεγάλες ιδιωτικές επιχειρήσεις στο συγκεκριμένο τομέα. Τέτοιες παρατίθενται στο Παράτημα της παρούσας εργασίας.

Συμπερασματικά, σ' ένα διαρκώς μεταβαλλόμενο εξωτερικό περιβάλλον όπου οι απαιτήσεις αυξάνονται, οι Υπηρεσίες εσωτερικού ελέγχου καλούνται να ανταποκριθούν σε καινούριες προκλήσεις, προβαίνοντας σε σημαντικές αλλαγές, μέσω της επισκόπησης της αποτελεσματικότητας της υφιστάμενης δομής τους, ώστε να είναι σε θέση να συνεισφέρουν ουσιαστικά στην ποιοτική αναβάθμιση του συστήματος εσωτερικού ελέγχου των Οργανισμών και στην εξασφάλιση όλων των ενδιαφερομένων που έχουν νόμιμο συμφέρον σε αυτούς (stakeholders) (**Baker, 2007**). Η διαρκής αξιολόγηση των κινδύνων, οι σαφείς αναφορές για τα πορίσματα ελέγχου, το “follow up” σχετικά με τα ευρήματα ελέγχου, η επένδυση σε τεχνικές, εκπαίδευση και διαδικασίες ποιοτικής διασφάλισης, είναι κάποια χαρακτηριστικά παραδείγματα βέλτιστων πρακτικών για την καλή λειτουργία των εσωτερικών ελεγκτών και του εσωτερικού ελέγχου γενικότερα. Τέλος, σημαντική είναι η στήριξη που πρέπει να προσφέρουν οι Οργανισμοί γενικότερα, αλλά και οι Διοικήσεις των ΟΤΑ ειδικότερα, στους εσωτερικούς ελεγκτές, ώστε να εισπράττουν αντίστοιχα οφέλη, **“help us to help you”**, όπως είπε και ο κ. Grossi (Επίτιμος Πρόεδρος του Ιταλικού Ινστιτούτου Εσωτερικών Ελεγκτών), σε σχετική ομιλία του.

---

<sup>4</sup> Η αποστολή και οι αρμοδιότητες της Υπηρεσίας Εσωτερικού Ελέγχου παρατίθενται αναλυτικά στο Παράρτημα της παρούσας εργασίας.

## ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

Η λειτουργία και η ενδυνάμωση των ήδη υπάρχοντων μηχανισμών ελέγχου, είναι μια αναγκαιότητα για την εξασφάλιση μια εύρυθμης και σωστής διοίκησης. Παρόλα αυτά, οι δράσεις που έχουν πραγματοποιηθεί, δεν μπορεί να υποστηριχθεί ότι καλύπτουν επαρκώς τις ανάγκες τόσο των ΟΤΑ για καλύτερη διαχείριση ούτε και των πολιτών για περισσότερη διαφάνεια και πιο αποτελεσματικές υπηρεσίες. Παραδείγματα βέλτιστων πρακτικών μπορούν να αναζητηθούν στο χώρο της Ευρωπαϊκή Τοπικής Αυτοδιοίκησης, με παράλληλη αξιοποίηση της εμπειρίας που προσφέρουν οι άλλοι μηχανισμοί ελέγχου καθώς και η αγορά. Πρέπει να υπάρξει λοιπόν η πολιτική θέληση και η κοινωνική απαίτηση για την καθιέρωση μηχανισμών εσωτερικού ελέγχου, ως εργαλείο για την μεγαλύτερη επίτευξη της ανταγωνιστικότητας, αποδοτικότητας και αποτελεσματικότητας των ελληνικών Οργανισμών Τοπικής Αυτοδιοίκησης.

Οι μονάδες εσωτερικού ελέγχου, που λειτουργούν εμβρυακά σε ελάχιστους δήμους ως μη θεσμοθετημένα όργανα, δεν μπορεί να υποστηριχθεί ότι υπηρετούν αποτελεσματικά το σκοπό για τον οποίο συστάθηκαν. Η αναγκαιότητα θεσμοθέτησης τέτοιων μονάδων επιβεβαιώθηκε και στο «Εγχειρίδιο Καλών Πρακτικών» του Συμβουλίου της Ευρώπης που υιοθετήθηκε το 2006 όπου γινόταν λόγος για την αναγκαιότητα σύστασης Μονάδων Εσωτερικού Ελέγχου, που θα είναι επιφορτισμένες με αρμοδιότητες ελέγχου της αποδοτικότητας των υπηρεσιών και λειτουργιών των ΟΤΑ, αλλά παράλληλα θα παρείχαν επιστημονική και τεχνική στήριξη σε αυτούς και θα συνέτασσαν προτάσεις για τη βελτίωση της λειτουργίας τους.

Οι ελεγκτικοί αυτοί μηχανισμοί θα ήταν επιφορτισμένοι και με το έργο της εξέτασης και περαιτέρω ανάλυσης τυχόν παραπόνων και καταγγελιών των πολιτών που θα αφορούσαν στη λειτουργία των ΟΤΑ και θα υπέβαλλαν με τη σειρά τους εκθέσεις στα αρμόδια όργανα. Εκτός από τη σύνταξη των παραπάνω εκθέσεων, οι Μονάδες Εσωτερικού Ελέγχου θα κατάρτιζαν σε τακτά χρονικά διαστήματα μια συνολική έκθεση για τη λειτουργία των ΟΤΑ, που θα δημοσιοποιούνταν και κατατίθεντο προς συζήτηση στο Δημοτικό Συμβούλιο, ενώ είχε εξεταστεί και η δυνατότητα οι δήμοι να συγκροτούν από κοινού Διαδημοτικές Μονάδες Εσωτερικού Ελέγχου.

Ωστόσο, παρά το γεγονός ότι τα παραπάνω αποτελούν βέλτιστες πρακτικές διεθνώς, δεν έχουν υιοθετηθεί από τους φορείς της Τοπικής Αυτοδιοίκησης, κυρίως γιατί οι τελευταίοι

δεν έχουν αντιληφθεί σωστά την προστιθέμενη αξία αλλά και το ρόλο του εσωτερικού ελέγχου ως συμβουλευτικής υπηρεσίας η οποία θα διευκολύνει το έργο τους, θα οδηγήσει στην παροχή ποιοτικότερων υπηρεσιών προς τους δημότες, θα ενισχύσει τη διαφάνεια και θα καταπολεμήσει φαινόμενα διαφθοράς και κακοδιοίκησης.

## ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

### Πρωτογενείς πηγές – επίσημα έγγραφα

1. **Νόμος 2343/1995** «Αναδιοργάνωση υπηρεσιών του Υπουργείου Οικονομικών και άλλες διατάξεις», ΦΕΚ 211, τεύχος Α΄
2. **Νόμος 3852/2010** «Νέα Αρχιτεκτονική της Αυτοδιοίκησης και της Αποκεντρωμένης Διοίκησης - Πρόγραμμα Καλλικράτης», ΦΕΚ 87, τεύχος Α΄

### Βιβλία

#### *Ελληνόγλωσσα*

3. **Γενικός Επιθεωρητής Δημόσιας Διοίκησης (2004).** *Ετήσια Έκθεση 2004*, στο [http://www.gedd.gr/article\\_data/Linked\\_files/20/EktheshGEDD2004.pdf](http://www.gedd.gr/article_data/Linked_files/20/EktheshGEDD2004.pdf), (τελευταία επίσκεψη 18.9.2011)
4. **Γιώγος, Χ. (2006).** *Ο σύγχρονος εσωτερικός έλεγχος στις επιχειρήσεις και η πρακτική εφαρμογή του, το παράδειγμα ενός μεγάλου ξενοδοχείου*, Μεταπτυχιακή εργασία, Πανεπιστήμιο Πειραιώς, Τμήμα Οργάνωσης & Διοίκησης Επιχειρήσεων, Βιβλιοθήκη του Πανεπιστημίου Πειραιά
5. **Γκούμα, Π. (2001).** *Δήμοι με ίδια Ταμειακή Υπηρεσία – Διαδημοτική Συνεργασία και Αναπτυξιακοί Σύνδεσμοι*, Σημειώσεις, Αθήνα: Σχολή Επιμόρφωσης Υπαλλήλων Υπουργείου Οικονομικών
6. **Γρηγοράκος, Θ. (1989).** *Γενικές Αρχές Ελεγκτικής*, Αθήνα: Έκδ. Σώματος Ορκωτών Λογιστών
7. **Δήμου, Α. (2010).** *Εσωτερικός έλεγχος, συστήματα εσωτερικού ελέγχου και διερεύνηση της σημασίας ύπαρξής τους στον τραπεζικό κλάδο*, Διπλωματική εργασία, Πανεπιστήμιο Μακεδονίας, Διατμηματικό Πρόγραμμα Μεταπτυχιακών Σπουδών στη Διοίκηση Επιχειρήσεων, Βιβλιοθήκη Πανεπιστημίου Μακεδονίας στο [dspace.lib.uom.gr/bitstream/2159/13765/1/Dimou\\_Msc2010.pdf](http://dspace.lib.uom.gr/bitstream/2159/13765/1/Dimou_Msc2010.pdf), (τελευταία επίσκεψη 18.9.2011)
8. **Ινστιτούτο Τοπικής Αυτοδιοίκησης (2006).** *Οι έλεγχοι στους ΟΤΑ. Προτάσεις για τον εξορθολογισμό και την αποτελεσματικότητα του συστήματος*, στο <http://www.ita.org.gr/library/Downloads/docs>, (τελευταία επίσκεψη 11.9.2011)

9. **Καζαντζής, Χ. (2006).** *Ελεγκτική & Εσωτερικός Έλεγχος. Μία συστηματική προσέγγιση Εννοιών, Αρχών και Προτύπων*, Πειραιάς: Εκδόσεις Business Plus A.E.
10. **Κάρκαλης, Ι. (2005).** *Αντιδιαφθορά & Ελεγκτικό Συνέδριο*, Αθήνα – Θεσσαλονίκη: Εκδόσεις Σάκκουλα
11. **Κουτούπης, Α. (2003).** *Εσωτερικός Έλεγχος (πανεπιστημιακές σημειώσεις)*, Αθήνα: Βιβιοθήκη του Παντείου Πανεπιστημίου
12. **Κουτούπης, Α. (2009).** *Οι επιδράσεις του Θεσμικού Πλαισίου Εταιρικής Διακυβέρνησης και των Βέλτιστων Πρακτικών στην Ανάπτυξη των Συστημάτων Εσωτερικού Ελέγχου των Επιχειρήσεων. Η περίπτωση των εισηγμένων στο Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών Εταιρειών*, PhD Πάντειο Πανεπιστήμιο, Τμήμα Δημόσιας Διοίκησης, Βιβλιοθήκη του Παντείου Πανεπιστημίου
13. **Κυριάκου, Μ. (2006).** *Γενικές Αρχές και Πρότυπα Εσωτερικού Ελέγχου*, Σημειώσεις, Αθήνα: Σχολή Επιμόρφωσης Υπαλλήλων Υπουργείου Οικονομίας και Οικονομικών (Σ.Ε.Υ.Υ.Ο)
14. **Μπαθρέλλου, Ε. (2007).** *Ο ρόλος του εσωτερικού ελέγχου στην ελληνική φορολογική διοίκηση*, Διπλωματική εργασία, Πάντειο Πανεπιστήμιο, Τμήμα Δημόσιας Διοίκησης, Πρόγραμμα Μεταπτυχιακών Σπουδών : «Φορολογία & Ελεγκτική», Βιβλιοθήκη του Παντείου Πανεπιστημίου
15. **Μπέσιλα – Βήκα, Ε. (2001).** *Τοπική Αυτοδιοίκηση : Ένας σύγχρονος διοικητικός θεσμός*, Αθήνα: Εκδόσεις Π.Ν. Σάκκουλα
16. **Μπέσιλα – Μακρίδη, Ε. (2000).** *Το δικαίωμα αναφοράς στις αρχές και ο Συνήγορος του Πολίτη*, Αθήνα – Θεσσαλονίκη : Εκδόσεις Σάκκουλα
17. **Μπέσιλα – Μακρίδη, Ε. (2006).** *Ο έλεγχος της διοίκησης*, τόμος Β΄, Αθήνα – Θεσσαλονίκη: Εκδόσεις Σάκκουλα
18. **Παπαστάθης Π. (2003).** *Ο σύγχρονος Εσωτερικός Έλεγχος στις επιχειρήσεις - οργανισμούς και η πρακτική εφαρμογή του*, τόμος Α΄, Αθήνα: Ιδιωτική Έκδοση
19. **Παπάς, Α. (1999).** *Εισαγωγή στην Ελεγκτική*, Αθήνα: Εκδόσεις Ε. Μπένου
20. **Ρίζος, Κ. (2000).** *Ο Δημοσιολογιστικός Έλεγχος των ΟΤΑ από το Ελεγκτικό Συνέδριο*, Αθήνα: Εθνικό Τυπογραφείο
21. **Σπηλιωτόπουλος, Ε. (2001).** *Η Δημόσια Διοίκηση στην Ελλάδα*, Αθήνα – Κομοτηνή: Εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα
22. **Συνήγορος του Πολίτη (2010).** *Ετήσια Έκθεση 2010*, στο [http://new.synigoros.gr/resources/docs/annual\\_2010.pdf](http://new.synigoros.gr/resources/docs/annual_2010.pdf), (τελευταία επίσκεψη 18.9.2011)
23. **Φίλος, Ι. (2004).** *Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου Επιχειρήσεων*, Αθήνα: Εκδόσεις IQ Group

## **Ξενόγλωσσα**

24. **Council of Europe (2006).** *Abridged Handbook on Public Ethics at Local Level*, στο <https://wcd.coe.int/wcd/com.instranet.InstraServlet?Index=no&command=com.instranet.CmdBlobGet&InstranetImage=1160413&SecMode=1&DocId=1339034&Usage=2>, (τελευταία επίσκεψη 18.9.2011)
25. **International Federation of Accountants (IFAC) (2001).** *Governance in the Public Sector: A Governing Body Perspective*, στο <http://web.ifac.org/media/publications/9/study-13-governance-in-th/study-13-governance-in-th.pdf>, (τελευταία επίσκεψη 18.9.2011)
26. **Kincaid, J. and Sampias, W. (2003).** *Certified Government Auditing Professional, Examination Study Guide*, 2nd Edition, Florida: The Institute of Internal Auditors
27. **Meigs W., Larsen J. and Meigs, R. (1985).** *Ελεγκτική*, Μετάφραση: Διαμαντόπουλος Θ., Ταλαρούγκας Ι., Αθήνα: Εκδόσεις Παπαζήση
28. **National Audit Office (χ.χ.).** *State Audit in the European Union*, στο <http://www.audit.gov.tw/Public/Doc/357/20090522161219019fvKX.pdf>, (τελευταία επίσκεψη 18.9.2011)
29. **Organisation for Economic Cooperation and Development (OECD) (2005).** *Public Sector Modernisation: Open Government*, στο <http://www.oecd.org/dataoecd/1/35/34455306.pdf>, (τελευταία επίσκεψη 18.9.2011)
30. **Power, M. (1999).** *The audit society: rituals of verification*, Oxford University Press
31. **Sawyer, L., Dittenhofer, M. and Scheiner J. (2003).** *Sawyer's Internal Auditing: The Practice of Modern Internal Auditing*, Florida: The Institute of Internal Auditors
32. **The Institute of Internal Auditors (2006).** *The role of auditing in the Public Sector governance*, στο [www.theiia.org/download.cfm?file=3512](http://www.theiia.org/download.cfm?file=3512), (τελευταία επίσκεψη 18.9.2011)
33. **The Institute of Internal Auditors (2011).** *International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing*, στο <http://www.theiia.org/guidance/standards-and-guidance/ippf/standards/full-standards/>, (τελευταία επίσκεψη 18.9.2011)

## **Άρθρα**

### **Ελληνόγλωσσα**

34. **Κυριάκου, Μ. (2003).** «Ποιοτική αναβάθμιση της φορολογικής διοίκησης και εσωτερικός έλεγχος» *Φορολογική Επιθεώρηση*, τεύχος 656, σελ.1903

## **Ξενόγλωσσα**

35. **Baker, N. (2007).** “Tomorrow’s internal auditor”, *The Internal Auditor*, Vol. 64, No. 6, στο [http://findarticles.com/p/articles/mi\\_m4153/is\\_6\\_64/ai\\_n27480840/](http://findarticles.com/p/articles/mi_m4153/is_6_64/ai_n27480840/), (τελευταία επίσκεψη 18.9.2011)
36. **Carhill, K.M. and Kincaid, J.K. (1989).** “Applying the standards in governmental internal auditing”, *The Internal Auditor*, Vol. 46 No. 5, σελ. 50
37. **Coupland, D. (1993).** “The internal auditor’s role in public service orientation” *Managerial Auditing Journal*, Vol. 8, No. 1, σελ. 3 – 13
38. **Diamond, J. (2002).** “The role of Internal Audit in Government financial management: An international perspective”, στο <http://www.imf.org/external/pubs/ft/wp/2002/wp0294.pdf>, (τελευταία επίσκεψη 18.9.2011)
39. **Goodwin, J. (2004).** “A comparison of internal audit in the private and public sectors” *Managerial Auditing Journal*” Vol. 19 No. 5, σελ. 640-650
40. **Hawkes, L.C. and Adams, M.B., (1994).** “Total Quality Management: Implications for Internal Audit” *Managerial Auditing Journal*, Volume 9, No. 4, 1994, σελ. 11-18, στο <http://www.deepdyve.com/lp/emerald-publishing/total-quality-management-implications-for-internal-audit-lxoCo3Socy>, (τελευταία επίσκεψη 18.9.2011)
41. **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, σελ.117-133
42. **Kepekci, C. (1989).** “Internal auditing in the Turkish banking sector”, *Managerial Auditing Journal*, Vol. 4, Issue: 2
43. **Klitgaard, R., Maclean-Abaroa, R. and Lindesey-Parris, H. (2000).** *Corrupt Cities: A practical guide to cure and prevention*, στο [http://www-wds.worldbank.org/external/default/WDSPContentServer/WDSP/IB/2000/10/07/000094946\\_00092605362082/Rendered/PDF/multi\\_page.pdf](http://www-wds.worldbank.org/external/default/WDSPContentServer/WDSP/IB/2000/10/07/000094946_00092605362082/Rendered/PDF/multi_page.pdf), (τελευταία επίσκεψη 18.9.2011)
44. **Lapsley, I. (1988).** “Research in Public Sector Accounting: An Appraisal”, *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Volume 1, No. 1, σελ. 30
45. **Malan, R.M. (1991).** “Internal auditing in government”, *The Internal Auditor*, Vol. 48, No. 3, σελ. 90, στο [http://findarticles.com/p/articles/mi\\_m4153/is\\_n3\\_v48/ai\\_10819154/](http://findarticles.com/p/articles/mi_m4153/is_n3_v48/ai_10819154/), (τελευταία επίσκεψη 18.9.2011)

46. **Rezaee, Z., Elam, R. and Sharbatoghlie, A. (2001).** “Continuous auditing: the audit of the future”, *Managerial Auditing Journal*, Vol. 16, No. 3, σελ. 150-158, στο <http://www.isqa.unomaha.edu/dkhazanchi/Teaching/ISQA4590-8596/Readings/Supplemental%20Readings/week%2012/article-1.pdf>, (τελευταία επίσκεψη 18.9.2011)
47. **Rittenberg, L. and Covalleski, M. (1999).** “Outsourcing the Internal Audit Function: The British Government Experience with Market Testing” *International Journal of Auditing*, Vol. 3, Issue 3, σελ. 225–235
48. **Selim, G. and Yiannakas, A. (2000).** “Outsourcing the Internal Audit Function: A Survey of the UK Public and Private Sectors”, *International Journal of Auditing*, Vol. 4, No 3, σελ. 213-226
49. **Sterck, M. and Bouckaert, G. (2006).** “The International Audit Trends in the public sector : A comparison of internal audit functions in the governments of six OECD countries finds similarities in legal requirements, organizational structure, and future challenges”, στο <http://www.theiia.org/intAuditor/feature-articles/2006/august/international-audit-trends-in-the-public-sector>, (τελευταία επίσκεψη 18.9.2011)
50. **Wayne, C.J. (1995).** “Public Service Reform: The Auditor’s Perspective”, *International Journal of Government Auditing*, σελ. 15
51. **Xiangdong, W. (1997).** “Development trends and future prospects of internal audit” *Managerial Auditing Journal* Vol. 12 No. 4/5 σελ. 200-204

### **Διαδικτυακές πηγές – τύποι**

52. <http://www.pireasnet.gr/Default.aspx?tabid=36>, «Επίσημη ιστοσελίδα του Δήμου Πειραιά», (τελευταία επίσκεψη 18.9.2011)
53. <http://www.transparency.gr/home.aspx>, «Επίσημη ιστοσελίδα της Διεθνούς Διαφάνεια – Ελλάδας», (τελευταία επίσκεψη 18.9.2011)
54. <http://aaahq.org/index.cfm>, «Επίσημη ιστοσελίδα της American Accounting Association», (τελευταία επίσκεψη 18.9.2011)
55. <http://www.aicpa.org/Pages/Default.aspx>, «Επίσημη ιστοσελίδα του American Institute of Certified Public Accountants», (τελευταία επίσκεψη 18.9.2011)
56. <http://www.theiia.org/>, «Επίσημη ιστοσελίδα του The Institute of Internal Auditors», (τελευταία επίσκεψη 18.9.2011)

57. <http://www.coso.org/>, «Επίσημη ιστοσελίδα της The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission», (τελευταία επίσκεψη 18.9.2011)
58. <http://www.iaa.org.uk/>, «Επίσημη ιστοσελίδα του The Chartered Institute of Internal Auditors», (τελευταία επίσκεψη 18.9.2011)
59. <http://www.taxheaven.gr/>, «Φορολογική Λογιστική Πύλη Ενημέρωσης», (τελευταία επίσκεψη 18.9.2011)
60. <http://www.coe.int/lportal/web/coe-portal>, «Επίσημη ιστοσελίδα του Συμβουλίου της Ευρώπης», (τελευταία επίσκεψη 18.9.2011)
61. <http://www.seyyo.gr/>, «Επίσημη ιστοσελίδα της Σχολής Επιμόρφωσης Υπαλλήλων Υπουργείου Οικονομικών», (τελευταία επίσκεψη 18.9.2011)
62. <http://www.seedd.gr/>, «Επίσημη ιστοσελίδα του Σώματος Επιθεωρητών – Ελεγκτών Δημόσιας Διοίκησης», (τελευταία επίσκεψη 18.9.2011)
63. <http://www.audit-commission.gov.uk/Pages/default.aspx>, «Επίσημη ιστοσελίδα της the Audit Commission for Local Authorities in England and Wales», (τελευταία επίσκεψη 18.9.2011)
64. <http://www.nao.org.uk/>, «Επίσημη ιστοσελίδα του The National Audit Office», (τελευταία επίσκεψη 18.9.2011)
65. <http://www.public-audit-forum.gov.uk/>, «Επίσημη ιστοσελίδα του Public Audit Forum», (τελευταία επίσκεψη 18.9.2011)
66. <http://www.cipfa.org.uk/>, «Επίσημη ιστοσελίδα του the Chartered Institute of Public Finance and Accountancy», (τελευταία επίσκεψη 18.9.2011)
67. <http://www.imf.org/external/index.htm>, «Επίσημη ιστοσελίδα του Διεθνούς Νομισματικού Ταμείου», (τελευταία επίσκεψη 18.9.2011)
68. [http://europa.eu/index\\_el.htm](http://europa.eu/index_el.htm), «Επίσημη ιστοσελίδα της Ευρωπαϊκής Ένωσης», (τελευταία επίσκεψη 18.9.2011)
69. <http://www.auditnet.org/>, «Επίσημη ιστοσελίδα του the global resource of internal auditors», (τελευταία επίσκεψη 18.9.2011)

## **ΠΑΡΑΡΤΗΜΑΤΑ**

## **ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ Ι: ΟΡΓΑΝΙΣΜΟΣ ΕΣΩΤΕΡΙΚΗΣ ΥΠΗΡΕΣΙΑΣ (Ο.Ε.Υ.) ΔΗΜΟΥ ΠΕΙΡΑΙΑ**

### **Αυτοτελές τμήμα Εσωτερικού Ελέγχου & Διασφάλισης Ποιότητας**

#### **Αποστολή**

Ο σχεδιασμός και η εφαρμογή των απαιτούμενων πολιτικών και διαδικασιών για τη διασφάλιση της ποιότητας των υπηρεσιών, τη συνεχή βελτίωση της λειτουργίας του Δήμου, και την αποτελεσματική ικανοποίηση των αναγκών των πολιτών με στόχο τη βελτίωση της ποιότητας ζωής.

#### **Αρμοδιότητες**

- Έχει την ευθύνη για την εφαρμογή του Νόμου 3230/2004 «Καθιέρωση συστήματος Διοίκησης με στόχους, μέτρηση της αποδοτικότητας και άλλες διατάξεις» και για τη σύνταξη συστήματος δεικτών ποιότητας και αποδοτικότητας για την καταγραφή των επιδόσεων των υπηρεσιών του Δήμου.
- Μελετά, καθορίζει και εισάγει καινοτόμες διεργασίες για όλες τις υπηρεσίες του Δήμου, των Νομικών Προσώπων, Οργανισμών και επιχειρήσεων που υπάγονται σε αυτόν.
- Συνεργάζεται συστηματικά με όλες τις διοικητικές δομές του Δήμου για την εφαρμογή και το έλεγχο των εσωτερικών διεργασιών.
- Έχει την ευθύνη για τη λειτουργία της ομάδας ποιότητας του Δήμου και των οργανισμών του, ως επικουρικού σώματος στην εφαρμογή των συστημάτων ποιότητας στο Δήμο.
- Καθορίζει, παρακολουθεί, μετρά και συντάσσει Εκθέσεις Απολογισμού των Δεικτών ποιότητας και αποδοτικότητας.
- Εισάγει και εφαρμόζει στο Δήμο συστήματα διοικητικών νεωτερισμών, καινοτομικών διαδικασιών και διεργασιών όπως προβλέπονται από τα διάφορα πρότυπα ποιότητας, περιβαλλοντικής διαχείρισης, μέτρησης της απόδοσης, ασφάλειας τροφίμων [ (I.S.O.-International Organization for Standardization (Διεθνές Πρότυπο για τη Διαχείριση Ποιότητας), E.M.A.S.-Eco Management Audit Scheme (Σύστημα Οικολογικής Διαχείρισης και Ελέγχου), C.A.F.-Common Assessment Framework (Κοινό Πλαίσιο Αξιολόγησης), H.A.C.C.P.-Hazard Analysis Critical Control Points (Ανάλυση Κινδύνων και Κρίσιμα Σημεία Ελέγχου) ]
- Συνεργάζεται με το Τμήμα Δημοσίων και Διεθνών Σχέσεων και τη Δ/νση

Προγραμματισμού και Ανάπτυξης για τη διάχυση σε ευρωπαϊκό επίπεδο της εμπειρίας του Δήμου στα παραπάνω, για τη δημιουργία ευρωπαϊκών δημοτικών δικτύων συνεργασίας και τη χρηματοδότηση όλων των παραπάνω από πόρους της Ε.Ε. και άλλων προγραμμάτων ή φορέων χρηματοδότησης.

- Συνεργάζεται με τη Διεύθυνση Πρασίνου και Περιβάλλοντος για την εφαρμογή του Συστήματος Περιβαλλοντικής Διαχείρισης.
- Συνεργάζεται με το Γραφείο Πολιτικής Προστασίας & Διαχείρισης Κρίσεων για την υποβοήθησή του στην εφαρμογή των Νόμων για την πολιτική προστασία σε τοπικό επίπεδο, όπως στη διεκπεραίωση των κατά τακτά χρονικά διαστήματα ασκήσεων ετοιμότητας που προβλέπονται από το Πρότυπο Περιβαλλοντικής Διαχείρισης.
- Έχει την ευθύνη για τη χάραξη πολιτικής για την εισαγωγή της αντίληψης της Εταιρικής Κοινωνικής Ευθύνης στο Δήμο Πειραιά.
- Προγραμματίζει, παρακολουθεί και επεξεργάζεται τους εσωτερικούς διοικητικούς ελέγχους.
- Έχει την ευθύνη διεξαγωγής της έρευνας ικανοποίησης των πολιτών από τις υπηρεσίες του Δήμου.
- Διενεργεί ανασκόπηση της ορθής λειτουργίας του Συστήματος Ποιότητας.
- Επικοινωνεί και παρακολουθεί τα αποτελέσματα των επιθεωρήσεων του φορέα πιστοποίησης.
- Διαχειρίζεται έγγραφα, σχέδια, δεδομένα και καταχωρήσεις ποιότητας.
- Συγκεντρώνει, αναλύει, επεξεργάζεται και λαμβάνει διορθωτικές και προληπτικές ενέργειες με βάση τα στοιχεία που προκύπτουν από τις εσωτερικές και εξωτερικές αξιολογήσεις.
- Συγκεντρώνει συνεχώς στοιχεία, αναλύει, επεξεργάζεται και εξάγει συμπεράσματα και εκτιμήσεις που αφορούν την απόδοση των Υπηρεσιών του Δήμου.
- Έχει την ευθύνη για τη λειτουργία και την ορθή εφαρμογή των Συστημάτων Ποιότητας που εφαρμόζει ο Δήμος.
- Παρακολουθεί την εφαρμογή των μεταβολών της οργανωτικής δομής & στελέχωσης των υπηρεσιών και της κατανομής των πόρων αυτών.
- Παρέχει υπηρεσίες συμβουλευτικής υποστήριξης σε άλλους φορείς και οργανισμούς της Τοπικής Αυτοδιοίκησης για την ανάπτυξη και την εφαρμογή συστημάτων και προτύπων διασφάλισης ποιότητας.
- Επικοινωνεί με τις Υπηρεσίες του Δήμου Πειραιά και των φορέων που είναι

στην ευθύνη του, κοινοποιεί σε αυτούς πολιτικές για τη βελτίωση του επιπέδου της εξυπηρέτησης των πολιτών, καθώς και όλες τις πρωτοβουλίες που αναλαμβάνει στα πλαίσια των αρμοδιοτήτων του.

- Έχει την ευθύνη της προώθησης και της επικοινωνίας όλων των συστημάτων και προτύπων ποιότητας και αποδοτικότητας που εφαρμόζονται στον Δήμο.
- Διεξάγει έρευνα των αναγκών των πολιτών και καταγράφει αιτήματα και προτάσεις μέσω συναντήσεων, επαφών, ημερίδων, κλπ. με τους πολίτες και τοπικούς φορείς.
- Επεξεργάζεται τα ως άνω στοιχεία και πληροφορίες και εξάγει συμπεράσματα ως προς τις πραγματικές ανάγκες των πολιτών και της περιοχής του Δήμου.
- Επισημαίνει προβλήματα και διερευνά τα αίτια.
- Συγκεντρώνει στοιχεία, αναλύει, επεξεργάζεται και εξάγει συμπεράσματα για την ποιότητα των κάθε φύσης υπηρεσιών που παρέχονται προς τους πολίτες, τόσο από τις Υπηρεσίες του Δήμου, όσο και από τις δραστηριότητες άλλων φορέων τοπικού ενδιαφέροντος (δημόσιων, κοινωνικών, ιδιωτικών) εκτός του Δήμου.
- Ασκεί κάθε άλλη εργασία που δεν περιλαμβάνεται στον παρόντα Οργανισμό Εσωτερικής Υπηρεσίας και έχει σχέση με τη λειτουργία του Γραφείου.

## **ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ ΙΙ: ΕΡΩΤΗΜΑΤΟΛΟΓΙΟ**

## Στοιχεία ΟΤΑ

- I. Επωνυμία ΟΤΑ : ΔΗΜΟΣ ΠΕΙΡΑΙΑ
- II. Θέση ευθύνης που κατέχετε : ΕΙΔΙΚΟΣ ΣΥΜΒΟΥΛΟΣ ΔΗΜΑΡΧΟΥ
- III. Έτος εισαγωγής εσωτερικού ελέγχου : 2011

### **ΜΕΡΟΣ Α : ΤΑ ΠΕΝΤΕ ΣΥΣΤΑΤΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΤΟΥ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ** **(Ερωτήσεις 1 – 25)**

| Αξιολογήστε τις παρακάτω προτάσεις σημειώνοντας x στο αντίστοιχο τετραγωνάκι :                                                                                                    |                  |                   |                   |           |   |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------|-------------------|-------------------|-----------|---|
| <b><u>A.1 ΠΕΡΙΒΑΛΛΟΝ ΕΛΕΓΧΟΥ (CONTROL ENVIRONMENT)</u></b><br><b><u>Σε ποιο βαθμό:</u></b>                                                                                        |                  |                   |                   |           |   |
| Καθόλου                                                                                                                                                                           | Σε μικρή κλίμακα | Σε μέτρια κλίμακα | Σε μεγάλη κλίμακα | Πάρα πολύ |   |
| 1. Υπάρχει <i>οργανόγραμμα</i> για κάθε Οργανωτική Μονάδα / Υπηρεσία που αναθεωρείται σύμφωνα με τις τρέχουσες εξελίξεις και απαιτήσεις;                                          |                  |                   |                   |           | ✓ |
| 2. Υπάρχει λεπτομερές <i>ενιαίο Εγχειρίδιο Διαδικασιών</i> του ΟΤΑ με αποτυπωμένες τις εργασίες και τον τρόπο εκτελέσεώς τους;                                                    | ✓                |                   |                   |           |   |
| 3. Έχει γίνει <i>περιγραφή καθηκόντων θέσεων εργασίας</i> σε όλα τα επίπεδα;                                                                                                      | ✓                |                   |                   |           |   |
| 4. Είναι σαφής ο <i>διαχωρισμός των καθηκόντων</i> και αρμοδιοτήτων των εργαζομένων;                                                                                              | ✓                |                   |                   |           |   |
| 5. Έχει θεσπισθεί και κοινοποιηθεί <i>Κώδικας Δεοντολογίας</i> ή με άλλο τρόπο έχει διακηρυχθεί η αρχή της ακεραιότητας και η τήρηση ηθικών αξιών από τους εργαζόμενους;          |                  |                   | ✓                 |           |   |
| <b><u>A.2 ΑΞΙΟΛΟΓΗΣΗ ΚΙΝΔΥΝΩΝ (RISK ASSESSMENT)</u></b><br><b><u>Σε ποιο βαθμό:</u></b>                                                                                           |                  |                   |                   |           |   |
| Καθόλου                                                                                                                                                                           | Σε μικρή κλίμακα | Σε μέτρια κλίμακα | Σε μεγάλη κλίμακα | Πάρα πολύ |   |
| 6. Υπάρχει και κοινοποιείται συγκεκριμένη διαδικασία για την <i>αξιολόγηση των κινδύνων</i> του ΟΤΑ;                                                                              | ✓                |                   |                   |           |   |
| 7. Καθορίζονται επιμέρους <i>στόχοι</i> που <i>αναπροσαρμόζονται</i> ανά τακτά χρονικά διαστήματα;                                                                                |                  |                   |                   | ✓         |   |
| 8. Οι <i>στόχοι</i> που τίθενται από τη Διοίκηση (Δήμαρχο/Δημοτικό Συμβούλιο) είναι <i>ρεαλιστικοί</i> και μπορούν να επιτευχθούν;                                                |                  |                   |                   |           | ✓ |
| 9. Διενεργείται εσωτερικός έλεγχος όχι μόνο σε τακτές, αλλά και σε <i>έκτακτες περιπτώσεις</i> ;                                                                                  | ✓                |                   |                   |           |   |
| 10. Εφαρμόζονται ελεγκτικές διαδικασίες σε <i>διαφορετικό βαθμό και έκταση</i> αναλόγως την <i>ένταση κινδύνου</i> που εμφανίζει η ελεγχόμενη Οργανωτική Μονάδα/Υπηρεσία;         | ✓                |                   |                   |           |   |
| <b><u>A.3 ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΕΣ ΕΛΕΓΧΟΥ (CONTROL ACTIVITIES)</u></b><br><b><u>Σε ποιο βαθμό:</u></b>                                                                                     |                  |                   |                   |           |   |
| Καθόλου                                                                                                                                                                           | Σε μικρή κλίμακα | Σε μέτρια κλίμακα | Σε μεγάλη κλίμακα | Πάρα πολύ |   |
| 11. Υπάρχουν και έχουν γνωστοποιηθεί τα επίπεδα και <i>όρια των εγκρίσεων/ευθυνών</i> ;                                                                                           |                  |                   |                   | ✓         |   |
| 12. <i>Αποδέχεται η Διοίκηση (Δήμαρχος/Δημοτικό Συμβούλιο) την ευθύνη</i> για τις πληροφορίες και τις έγγραφες αναφορές που παράγονται και προέρχονται από τις Υπηρεσίες του ΟΤΑ; |                  |                   |                   | ✓         |   |
| 13. Προηγείται <i>έγκριση της Διοίκησης (Δημάρχου/Δημοτικού Συμβουλίου)</i> για την υιοθέτηση αυτοματοποιημένων πληροφοριακών και άλλων συστημάτων του ΟΤΑ;                       |                  |                   |                   | ✓         |   |
| 14. <i>Εμποδίζει παράνομες συναλλαγές</i> το σύστημα ελέγχου με τις ασφαλιστικές δικλίδες που διαθέτει;                                                                           |                  |                   |                   |           | ✓ |

|                                                                                                                                                                                                                                                                   |         |                  |                   |                   |           |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------|------------------|-------------------|-------------------|-----------|
| 15. Οι περιγραφές των θέσεων εργασίας για την εύρυθμη λειτουργία του προσωπικού του ΟΤΑ περιλαμβάνουν ειδικές αναφορές για συναφείς με τον έλεγχο δραστηριότητες;                                                                                                 |         | ✓                |                   |                   |           |
| <b><u>A.4 ΠΛΗΡΟΦΟΡΗΣΗ ΚΑΙ ΕΠΙΚΟΙΝΩΝΙΑ</u></b><br><b><u>(INFORMATION AND COMMUNICATION)</u></b><br>Σε ποιο βαθμό:                                                                                                                                                  | Καθόλου | Σε μικρή κλίμακα | Σε μέτρια κλίμακα | Σε μεγάλη κλίμακα | Πάρα πολύ |
| 16. Παρέχονται πληροφορίες άμεσα και κατά προτεραιότητα από τους εργαζόμενους στους ελεγκτές κατά τη διενέργεια εσωτερικού ελέγχου σε κάποια από τις Υπηρεσίες του ΟΤΑ;                                                                                           |         |                  | ✓                 |                   |           |
| 17. Κατά τη γνώμη σας παρέχονται όσο το δυνατόν πιο αξιόπιστες πληροφορίες στους εσωτερικούς ελεγκτές από τους υπαλλήλους του ΟΤΑ;                                                                                                                                |         |                  | ✓                 |                   |           |
| 18. Έχουν πρόσβαση οι εσωτερικοί ελεγκτές σε ειδικά διαμορφωμένο λογισμικό για την προσκόμιση πληροφοριών από άλλες Οργανωτικές Μονάδες / Υπηρεσίες;                                                                                                              |         |                  | ✓                 |                   |           |
| 19. Ζητείται η συνδρομή της Υπηρεσίας Εσωτερικού Ελέγχου σε περίπτωση αμφιβολίας για τη νομιμότητα διενέργειας κάποιας ενέργειας ή συναλλαγής;                                                                                                                    |         | ✓                |                   |                   |           |
| 20. Συμβάλλουν οι ελεγκτές με τις γνώσεις τους στην ασφαλή επίλυση ζητημάτων που τυχαίνει να προκύψουν κατά τη διενέργεια τακτικού ελέγχου τους σε κάποια Οργανωτική Μονάδα/Υπηρεσία του ΟΤΑ;                                                                     |         | ✓                |                   |                   |           |
| <b><u>A.5 ΠΑΡΑΚΟΛΟΥΘΗΣΗ (MONITORING)</u></b><br>Σε ποιο βαθμό:                                                                                                                                                                                                    | Καθόλου | Σε μικρή κλίμακα | Σε μέτρια κλίμακα | Σε μεγάλη κλίμακα | Πάρα πολύ |
| 21. Αξιολογείται η εργασία των εσωτερικών ελεγκτών από εξωτερικούς ή άλλους συμβούλους;                                                                                                                                                                           |         |                  | ✓                 |                   |           |
| 22. Αξιολογείται η επάρκεια και αποτελεσματικότητα του συστήματος εσωτερικού ελέγχου από αρμόδια συσταθείσα Επιτροπή Ελέγχου, μέσω υποβληθείσων εκθέσεων σε αυτήν από τη Υπηρεσία Εσωτερικού Ελέγχου;                                                             |         |                  | ✓                 |                   |           |
| 23. Επανελέγχεται δειγματοληπτικά το ελεγκτικό έργο των εσωτερικών ελεγκτών από άλλα άτομα της Υπηρεσίας Εσωτερικού Ελέγχου που δε συμμετείχαν στον αρχικά τελεσθέντα έλεγχο;                                                                                     |         | ✓                |                   |                   |           |
| 24. Υπάρχουν πολιτικές και διαδικασίες που καθορίζουν τον τρόπο που πρέπει να εκτελεστούν και να ελεγχθούν οι διάφορες διεργασίες εντός του ΟΤΑ;                                                                                                                  |         | ✓                |                   |                   |           |
| 25. Οι αρμοδιότητες στις Οργανωτικές Μονάδες/Υπηρεσίες του ΟΤΑ έχουν ανατεθεί με τέτοιο τρόπο που να εμποδίζει ένα άτομο να επεξεργάζεται στοιχεία μιας συναλλαγής στο σύνολό της, να την εκτελεί και τέλος να την αρχειοθετεί χωρίς περαιτέρω έλεγχο από άλλους; |         | ✓                |                   |                   |           |

## **ΜΕΡΟΣ Β : ΥΠΗΡΕΣΙΑ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ**

### **(Ερωτήσεις 26 – 39)**

|                                                                                                                                          |         |                  |                   |                   |           |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------|------------------|-------------------|-------------------|-----------|
| Αξιολογήστε τις παρακάτω προτάσεις σημειώνοντας x στο αντίστοιχο τετραγωνάκι :                                                           | Καθόλου | Σε μικρή κλίμακα | Σε μέτρια κλίμακα | Σε μεγάλη κλίμακα | Πάρα πολύ |
| <b><u>B.1 Η ΥΠΗΡΕΣΙΑ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ</u></b><br>Σε ποιο βαθμό:                                                                        |         |                  |                   |                   |           |
| 26. Υπάρχει κανονισμός λειτουργίας της Υπηρεσίας Εσωτερικού Ελέγχου κατάλληλα εγκεκριμένος που περιγράφει την αποστολή και το σκοπό της; |         |                  | ✓                 |                   |           |
| 27. Η λειτουργία της Υπηρεσίας Εσωτερικού Ελέγχου συμβάλλει στην προσθήκη αξίας στον ΟΤΑ;                                                |         |                  |                   | ✓                 |           |
| 28. Η ύπαρξη της Υπηρεσίας Εσωτερικού Ελέγχου λειτουργεί προς όφελος του πολίτη;                                                         |         |                  |                   | ✓                 |           |
| 29. Η ύπαρξη της Υπηρεσίας Εσωτερικού Ελέγχου λειτουργεί προς όφελος του υπαλλήλου;                                                      |         |                  |                   | ✓                 |           |

| <b><u>B2. ΣΤΕΛΕΧΩΣΗ ΤΗΣ ΥΠΗΡΕΣΙΑΣ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ</u></b><br><b>Σε ποιο βαθμό:</b>                                                                                         | Καθόλου | Σε μικρή κλίμακα | Σε μέτρια κλίμακα | Σε μεγάλη κλίμακα | Πάρα πολύ |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------|------------------|-------------------|-------------------|-----------|
| 30. Απαιτούνται <b>ιδιαίτερα προσόντα</b> (γραμματικές και άλλες γνώσεις) για την πλήρωση των θέσεων εσωτερικού ελέγχου σε σχέση με την πλήρωση κάποιας άλλης θέσης στον ΟΤΑ; |         |                  |                   | ✓                 |           |
| 31. Η πρόσληψη και πλήρωση των θέσεων εσωτερικών ελεγκτών γίνεται με πλήρη <b>διαφάνεια</b> και αξιοκρατία;                                                                   |         |                  |                   | ✓                 |           |
| 32. Παρέχεται επιπρόσθετη και εξειδικευμένη <b>εκπαίδευση</b> στους εσωτερικούς ελεγκτές του ΟΤΑ;                                                                             |         |                  |                   | ✓                 |           |
| 33. Οι εσωτερικοί ελεγκτές ανήκουν στους <b>καλύτερα αμειβόμενους</b> εργαζομένους στον ΟΤΑ;                                                                                  |         |                  |                   |                   | ✓         |
| 34. Οι εσωτερικοί ελεγκτές ανήκουν σε εκείνους τους εργαζόμενους που παρουσιάζουν τη <b>μεγαλύτερη εξέλιξη</b> και σταδιοδρομία σε διάφορους τομείς εντός του ΟΤΑ;            |         |                  |                   | ✓                 |           |
| <b><u>B3. ΕΥΡΗΜΑΤΑ – ΕΚΘΕΣΕΙΣ ΕΛΕΓΧΟΥ – FOLLOW UP</u></b><br><b>Σε ποιο βαθμό:</b>                                                                                            | Καθόλου | Σε μικρή κλίμακα | Σε μέτρια κλίμακα | Σε μεγάλη κλίμακα | Πάρα πολύ |
| 35. Προβλέπεται η <b>δυνατότητα σχολιασμού</b> και ενστάσεων από τους <b>ελεγχόμενους</b> πριν την έκδοση του τελικού πορίσματος;                                             |         |                  |                   | ✓                 |           |
| 36. Μετά από κάθε εύρημα ελέγχου, ακολουθεί σχετικό πόρισμα και <b>πρόταση</b> από τον εσωτερικό ελεγκτή;                                                                     |         |                  |                   | ✓                 |           |
| 37. Διατέθηκε ικανοποιητικός χρόνος για <b>έκτακτους ελέγχους</b> κατά το παρελθόν έτος για τον έλεγχο των <b>Υπηρεσιών του ΟΤΑ</b> ;                                         |         |                  | ✓                 |                   |           |
| 38. Διατέθηκε ικανοποιητικός χρόνος για <b>τακτικούς ελέγχους</b> κατά το παρελθόν έτος για τον έλεγχο των <b>Υπηρεσιών του ΟΤΑ</b> ;                                         |         |                  |                   | ✓                 |           |
| 39. Υπάρχει συνεργασία της Υπηρεσίας Εσωτερικού Ελέγχου με τους εξωτερικούς ελεγκτές; Λαμβάνονται υπόψη τυχόν παρατηρήσεις τους;                                              |         |                  | ✓                 |                   |           |
| 40. Υπάρχει και εφαρμόζεται συγκεκριμένη διαδικασία παρακολούθησης ( <b>Follow-up</b> ) των συσταθέντων διορθωτικών ενεργειών;                                                |         |                  |                   | ✓                 |           |

### **ΜΕΡΟΣ Γ : ΚΑΤΑΓΓΕΛΙΕΣ ΔΗΜΟΤΩΝ (Ερωτήσεις 41 – 45)**

**(Απαντήστε με Χ μπροστά από την απάντηση που επιθυμείτε)**

41. Προβλέπεται η δυνατότητα **καταγγελίας** φαινομένων κακοδιοίκησης από τους δημότες;

✓ ☒ Ναι

☐ Όχι

42. Διαχωρίζονται οι καταγγελίες των δημοτών σε **βάσιμες** και μη βάσιμες;

✓ ☒ Ναι

☐ Όχι

43. Έχει οριστεί **αρμόδιος** για τη διερεύνηση – απάντηση των καταγγελιών;

✓ ☒ Ναι

☐ Όχι

44. Υπάρχει **συνεργασία** του υπαλλήλου του ΟΤΑ που είναι αρμόδιος για τη διερεύνηση – απάντηση των καταγγελιών των δημοτών με τη Νομική Υπηρεσία / Υπηρεσία Εσωτερικού Ελέγχου του Δήμου;

✓ ☒ Ναι

☐ Όχι

45. Ελέγχονται για την ορθότητα και πληρότητά τους οι **απαντήσεις** που δίνονται στις καταγγελίες των πολιτών;

✓ ☒ Ναι

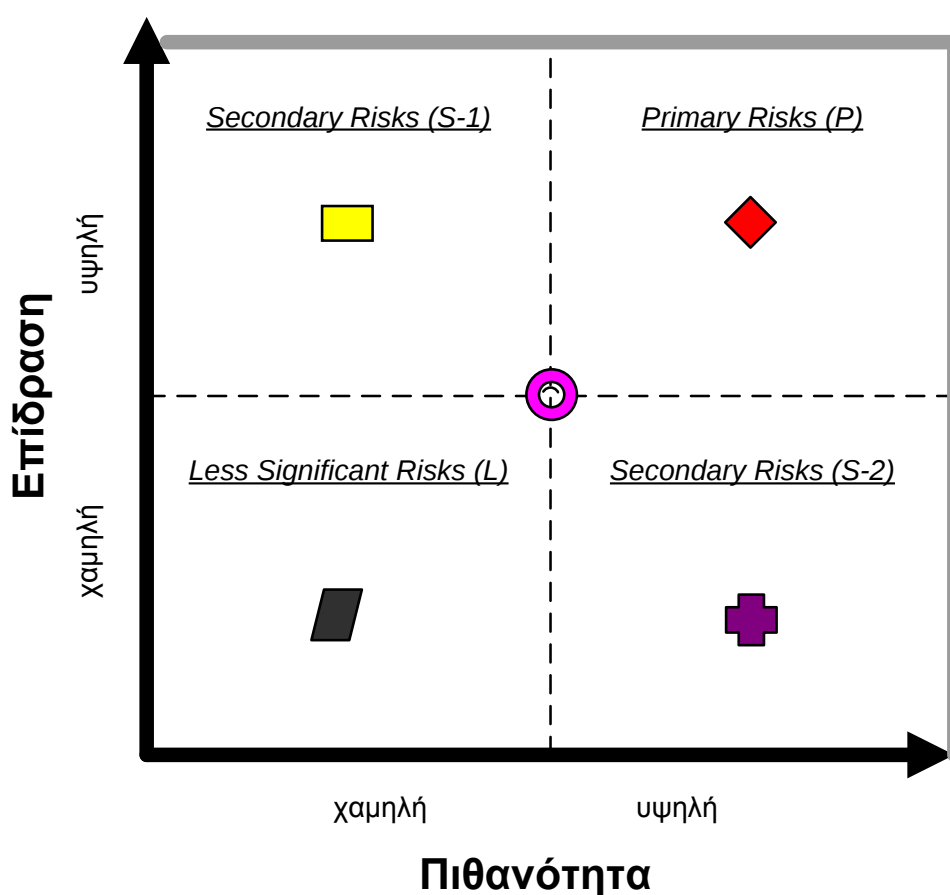
☐ Όχι

***Σας ευχαριστώ θερμά για το χρόνο που αφιερώσατε!***

### ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ ΙΙΙ: ΜΟΝΤΕΛΟ ΧΑΡΤΟΓΡΑΦΗΣΗΣ ΚΙΝΔΥΝΩΝ (RISK MAPPING)

Στο παρακάτω σχήμα παρουσιάζεται ένα μοντέλο αξιολόγησης των κινδύνων που αντιμετωπίζει ένας Οργανισμός βάσει της πιθανότητας εμφάνισής τους και της επίδρασης που θα έχουν στη λειτουργία του.

Σχήμα 3: Μοντέλο χαρτογράφησης κινδύνων (risk mapping)



Με τον όρο «πιθανότητα» ορίζεται η πιθανότητα εμφάνισης ενός γεγονότος, το οποίο θα μπορούσε να προκαλέσει ένα σημαντικό κίνδυνο για τον Οργανισμό. Αντίστροφα, ως «επίδραση» ορίζεται η πιθανή απώλεια που θα έχει ο Οργανισμός ως συνέπεια του κινδύνου που θα αντιμετωπίσει.

## ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ IV: ΑΝΑΦΟΡΕΣ (ΕΚΘΕΣΕΙΣ ΕΛΕΓΧΟΥ) ΚΑΙ Η ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ FOLLOW UP (ΠΑΡΑΚΟΛΟΥΘΗΣΗ ΥΛΟΠΟΙΗΣΗΣ ΤΩΝ ΣΥΣΤΑΣΕΩΝ) ΤΗΣ ΥΠΗΡΕΣΙΑΣ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ ΣΤΟΝ ΙΔΙΩΤΙΚΟ ΤΟΜΕΑ

### 1. Αναφορές Εσωτερικού ελέγχου (Εκθέσεις Ελέγχου)

Οι εκθέσεις ελέγχου αποτελούν το παραδοτέο κείμενο κάθε ελέγχου ανεξάρτητα από το είδος της ελεγκτικής εργασίας. Επειδή αποτελούν τα κυριότερα μέσα επικοινωνίας για όλους τους ενδιαφερόμενους (stakeholders), όπως είναι το Διοικητικό Συμβούλιο, η Επιτροπή Ελέγχου, η ανώτατη και ανώτερη διοίκηση, οι ελεγχόμενοι, ανεξάρτητοι φορείς όπως οι εξωτερικοί ελεγκτές, η επιτροπή κεφαλαιαγοράς κ.λ.π. θα πρέπει να καταρτίζονται με ιδιαίτερη προσοχή, να είναι ακριβής, τεκμηριωμένες, αντικειμενικές, φιλικές στον χρήστη και με σαφή – περιεκτικό λόγο. Τέλος, η έκθεση ελέγχου θα πρέπει να είναι επαρκής σε πληροφορίες έτσι ώστε να γίνεται κατανοητή σε οποιονδήποτε αναγνώστη ακόμη και αν δεν έχει ιδιαίτερη γνώση της συγκεκριμένης περιοχής.

*Ιδιαίτερη σημασία θα πρέπει να δίνεται στον εντοπισμό των θεμάτων που θα πρέπει να συμπεριληφθούν στην έκθεση ελέγχου (αποφασίζονται τα ευρήματα που θα συμπεριληφθούν στην έκθεση ελέγχου και στη συνέχεια ομαδοποιούνται ανάλογα με το βαθμό συσχέτισης τους). Στη συνέχεια ετοιμάζεται η έκθεση ελέγχου (αναφορά) που περιγράφει λεπτομερώς τα ευρήματα που εντοπίστηκαν κατά την διάρκεια των ελεγκτικών εργασιών, καθώς επίσης και προτάσεις για την επίλυση των προβλημάτων που περιγράφονται.*

Σύμφωνα με τις βέλτιστες πρακτικές η έκθεση ελέγχου θα πρέπει να χωρίζεται σε συγκεκριμένες ενότητες, χωρίς βέβαια να υπάρχουν περιορισμοί σε αυτό. Η κάθε υπηρεσία εσωτερικού ελέγχου ανάλογα με το περιβάλλον στο οποίο δραστηριοποιείται μπορεί να μετατρέπει την δομή των εκθέσεων ελέγχου. Έτσι, τα κεφάλαια που μπορεί ενδεικτικά να περιλαμβάνονται στις εκθέσεις ελέγχου έχουν ως εξής:

- **Εισαγωγή:** Περιλαμβάνει το σκοπό του ελέγχου, την περίοδο που κάλυψε ο έλεγχος καθώς επίσης και μία γενική περιγραφή της ελεγκτικής εργασίας.
- **Συνοπτική παρουσίαση:** Παρουσιάζονται συνοπτικά τα σημαντικότερα θέματα που εντοπίστηκαν κατά τη διάρκεια του ελέγχου.
- **Παρουσίαση ευρημάτων:** Παρουσιάζονται λεπτομερώς τα διάφορα ευρήματα ανά θεματική περιοχή.

Η παρουσίαση του κάθε ευρήματος θα πρέπει να περιλαμβάνει τα πιο κάτω:

- **Παρατήρηση:** Περιγράφεται το εύρημα με ιδιαίτερη αναφορά στο μέγεθος του προβλήματος (ποσοτικοποίηση) και στις αιτίες που το προκαλούν (causes).
- **Επίπτωση (Κίνδυνος):** Περιγράφεται η επίπτωση του συγκεκριμένου προβλήματος (κίνδυνοι) στην επίτευξη των επιχειρησιακών στόχων της εταιρείας.
- **Εισήγηση:** Παρουσιάζεται μια ολοκληρωμένη πρόταση διόρθωσης του προβλήματος και βελτίωσης της συγκεκριμένης λειτουργίας, όπου αυτό είναι εφικτό. Η πρόταση θα πρέπει να λαμβάνει υπόψη την παράμετρο του κόστους σε σχέση με την ωφέλεια, έτσι ώστε να είναι εποικοδομητική και πρακτική.
- **Σχόλια ελεγχόμενης μονάδας:** Ο προϊστάμενος της ελεγχόμενης μονάδας επισυνάπτει τα σχόλιά του σχετικά με τα ευρήματα που παρατίθενται στην έκθεση.

Τα σχόλια αυτά θα πρέπει να αναλύονται στις πιο κάτω ενότητες :

- Διορθωτικές ενέργειες / σχέδια δράσης
- Υπεύθυνοι υλοποίησης ενεργειών
- Ημερομηνίες υλοποίησης διορθωτικών ενεργειών

Η έκθεση ελέγχου θα πρέπει να προωθείται στην ελεγχόμενη μονάδα είτε άμεσα με την ολοκλήρωση της ελεγκτικής εργασίας, είτε σε σύντομο χρονικό διάστημα έπειτα από την ολοκλήρωση των ελεγκτικών εργασιών (π.χ. εντός 2 εβδομάδων από την ολοκλήρωση αυτών).

Θα πρέπει να ζητείται από τους αρμόδιους διευθυντές των ελεγχόμενων λειτουργιών όπως προσκομίσουν μαζί με τα σχόλιά τους χρονοδιάγραμμα υλοποίησης των σχετικών εισηγήσεων.

Σε εύλογο διάστημα από την αποστολή της έκθεσης θα πρέπει να λαμβάνονται τα τελικά σχόλια των αρμόδιων διευθυντών της ελεγχόμενης μονάδας. Σύμφωνα με τα σχόλια που λαμβάνονται πραγματοποιούνται οι απαραίτητες αλλαγές και οριστικοποιείται η έκθεση. Μετά την οριστικοποίηση της έκθεσης ελέγχου, αποτελεί καλή πρακτική να προωθείται στην διοίκηση της ελεγχόμενης μονάδας, εφόσον υπάρχουν ευρήματα, ώστε οι ελεγχόμενοι να συμφωνήσουν με το λεκτικό και στη συνέχεια στην επιτροπή ελέγχου του Δ.Σ. με σχετική συνοδευτική επιστολή.

Ένα σημαντικό ζήτημα που προκύπτει είναι αυτό που αφορά την κατηγοριοποίηση – ιεράρχηση των ευρημάτων ανάλογα με την σημαντικότητα τους. Συνήθως, οι Υπηρεσίες

Εσωτερικού Ελέγχου κατηγοριοποιούν τα ευρήματα τους βάσει της εμπειρίας των στελεχών τους τουλάχιστον σε Υψηλού, Μεσαίου και Χαμηλού Κινδύνου (σημαντικότητας). Θα πρέπει να σημειώσουμε ότι επισκοπήσαμε την σχετική βιβλιογραφία ώστε να μελετήσουμε διαθέσιμες μεθοδολογίες αξιολόγησης των ευρημάτων των εκθέσεων ελέγχου, εντούτοις στάθηκε αδύνατο να εντοπίσουμε τέτοιες. Με αυτή την ευκαιρία παραθέτουμε μία προτεινόμενη (δοκιμασμένη) μεθοδολογία αξιολόγησης των ευρημάτων των εκθέσεων ελέγχου.

Μία αποτελεσματική μεθοδολογία για την εκτίμηση της σημαντικότητας των ευρημάτων μπορεί να αναπτυχθεί βάσει σχετικής αξιολόγησης των κινδύνων ανά επιχειρησιακή δραστηριότητα. Η έννοια του κινδύνου όπως έχουμε ήδη αναφέρει σε προηγούμενα κεφάλαια είναι άρρηκτα συνδεδεμένη με την έννοια της απόδοσης και θα μπορούσε να ερμηνευθεί σαν ένα γεγονός, το οποίο αν πραγματοποιηθεί, αποτρέπει την επιχείρηση από την επίτευξη των στόχων της.

Για την, όσο το δυνατόν, αντικειμενικότερη αξιολόγηση των ευρημάτων που προκύπτουν κατά τη διάρκεια του ελέγχου των δραστηριοτήτων της επιχείρησης (Καταστήματα, Διευθύνσεις, Θυγατρικές Εταιρείες, συναλλακτικοί κύκλοι κ.λ.π.) αναφερόμαστε σε μια σειρά απαραίτητων κριτηρίων όπως τα εξής:

- Η ένδειξη επικινδυνότητας των αναλυτικών βημάτων ελέγχου που συνθέτουν ένα πρόγραμμα ελέγχου και από τα οποία προκύπτουν σχετικά ευρήματα (Υψηλού, Μεσαίου ή Χαμηλού Κινδύνου).
- Η «Επίδραση» (Impact) του ευρήματος, δηλαδή, οι αρνητικές επιδράσεις που συνεπάγονται για την επιχείρηση έπειτα από την εμφάνιση του συγκεκριμένου ευρήματος.
- Η «Συχνότητα» (Frequency) εμφάνισης του, δηλαδή, το ποσοστό επανάληψης της παρατήρησης ύστερα από την εξέταση του επιλεγμένου δείγματος και η αξιολόγηση βάσει ποιοτικών χαρακτηριστικών (Likelihood) στις περιπτώσεις όπου δεν γίνεται να ληφθεί δείγμα.

Η μεθοδολογία εκτίμησης της σημαντικότητας των ευρημάτων εφαρμόζεται από τους εσωτερικούς ελεγκτές κατά τη διάρκεια της πραγματοποίησης της ελεγκτικής τους εργασίας.

Είναι ιδιαίτερα σημαντικό να παρέχεται λεπτομερής περιγραφή για κάθε κλίμακα κατάταξης. Εάν μια κλίμακα αξιολόγησης δεν είναι αρκετά σαφής, διαφορετικοί εσωτερικοί ελεγκτές μπορεί να σχηματίσουν διαφορετική άποψη για την ίδια κατηγορία.

Ο πρώτος παράγοντας που προτείνουμε να λαμβάνεται υπόψη από τον εσωτερικό ελεγκτή είναι η «Επίδραση» (Impact) του ευρήματος στην επιχείρηση συνολικά. Οι αρνητικές επιδράσεις που συνεπάγονται για την επιχείρηση από την πραγματοποίηση ενός κινδύνου κρίνεται εμπειρικά από τον εσωτερικό ελεγκτή βάσει της ένδειξης επικινδυνότητας του βήματος ελέγχου.

Πιο συγκεκριμένα, αν το βήμα ελέγχου έχει ένδειξη «Χαμηλού Κινδύνου» η επίδραση θα είναι είτε Πολύ Χαμηλή είτε Χαμηλή (δείκτης 1 ή 2). Σε περίπτωση που το βήμα ελέγχου έχει ένδειξη «Μεσαίου Κινδύνου» η επίδραση θα είναι είτε Μέση είτε Υψηλή (δείκτης 3 ή 4). Τέλος, σε περίπτωση όπου το βήμα ελέγχου έχει ένδειξη «Υψηλού κινδύνου» η επίδραση θα είναι είτε Πολύ Υψηλή είτε Πάρα Πολύ Υψηλή (δείκτης 5 ή 6).

Αναλυτικότερα η διαβάθμιση του βήματος ελέγχου σε σχέση με την αντίστοιχη επίδραση στην επιχείρηση παρουσιάζεται στον παρακάτω πίνακα:

**Πίνακας 3: Διαβάθμιση βήματος ελέγχου & επίδραση εγγενούς κινδύνου**

| Διαβάθμιση Βήματος Ελέγχου | Επίδραση (Impact) Εγγενούς Κινδύνου |
|----------------------------|-------------------------------------|
| Χαμηλού                    | Πολύ Χαμηλή                         |
|                            | Χαμηλή                              |
| Μέσου                      | Μέση                                |
|                            | Υψηλή                               |
| Υψηλού                     | Πολύ Υψηλή                          |
|                            | Πάρα Πολύ Υψηλή                     |

Συμπληρωματικά, για την ευρύτερη κατανόηση του επιπέδου σημαντικότητας της επίπτωσης (σε ποσοτικούς όρους) από τον εσωτερικό ελεγκτή, παραθέτουμε το παρακάτω παράδειγμα:

**Πίνακας 4: Επίπεδο σημαντικότητας & περιγραφή του σε ποσοτικούς όρους**

| Επίπεδο<br>Σημαντικότητας | Περιγραφή<br>(Σε Ποσοτικούς Όρους) |
|---------------------------|------------------------------------|
| Πολύ Χαμηλό               | Λιγότερο από 5.000 €               |
| Χαμηλό                    | Από 5.000 € έως 50.000 €           |
| Μέσο                      | Από 50.000 € έως 150.000 €         |
| Υψηλό                     | Από 150.000 € έως 500.000 €        |
| Πολύ Υψηλό                | Από 500.000 € έως 3.000.000 €      |
| Πάρα Πολύ Υψηλό           | Πάνω από 3.000.000 €               |

Στη συνέχεια, σε περιπτώσεις όπου υπάρχει η δυνατότητα εξαγωγής συμπερασμάτων με συλλογή δείγματος (π.χ. καθημερινός έλεγχος συμφωνίας λογαριασμών, πληρότητα παραστατικών συναλλαγών, κλπ.), ο δεύτερος παράγοντας που λαμβάνεται υπόψη από τον εσωτερικό ελεγκτή είναι η συχνότητα εμφάνισης (Frequency) της εκάστοτε αδυναμίας στο επιλεγμένο δείγμα.

Αναλυτικότερα, στον παρακάτω πίνακα, παρουσιάζεται το επίπεδο σημαντικότητας του ευρήματος βάσει της συχνότητας εμφάνισης του προβλήματος στο επιλεγμένο δείγμα.

**Πίνακας 5: Επίπεδο σημαντικότητας ευρήματος βάσει της συχνότητας εμφάνισης του προβλήματος**

| Επίπεδο Σημαντικότητας | Συχνότητα Εμφάνισης<br>Αδυναμίας (Frequency) |
|------------------------|----------------------------------------------|
| Πολύ Χαμηλό            | Λιγότερο από 5%                              |
| Χαμηλό                 | 5% - 10%                                     |
| Μέσο                   | 10% - 20%                                    |
| Υψηλό                  | 20% - 30%                                    |
| Πολύ Υψηλό             | 30% - 40%                                    |
| Πάρα Πολύ Υψηλό        | Πάνω από 50%                                 |

Σε περιπτώσεις όπου δεν μπορεί να γίνει χρήση κάποιας δειγματοληπτικής μεθόδου, είναι στην κρίση του εσωτερικού ελεγκτή η αξιολόγηση των ποιοτικών χαρακτηριστικών (Likelihood). Παραδείγματα αποτελούν περιπτώσεις ποιοτικών αξιολογήσεων (αξιολόγηση συστημάτων πληροφορικής, αξιολόγηση στελεχών, αξιολόγηση διαδικασιών, κλπ.), απουσίας / έλλειψης διαδικασιών, σε θέματα άτυπης επικοινωνίας, επίβλεψης αρχείου, κλπ.

Η εκτίμηση της τελικής βαθμολόγησης των ευρημάτων βασίζεται στο συνδυασμό των παραπάνω παραμέτρων. Παρακάτω υπάρχει αναλυτικός πίνακας με την κλίμακα αξιολόγησης των ευρημάτων βάσει της επίδρασης (Impact) και της συχνότητας εμφάνισης (Frequency) ή της ποιοτικής αξιολόγησης (Likelihood):

**Πίνακας 6: Κλίμακα αξιολόγησης των ευρημάτων βάσει της επίδρασης και της συχνότητας εμφάνισης**

|                   |     |                                                          |   |   |   |    |     |
|-------------------|-----|----------------------------------------------------------|---|---|---|----|-----|
| Επίδραση (Impact) | ΠΠΥ | 3                                                        | 4 | 4 | 5 | 6  | 6   |
|                   | ΠΥ  | 2                                                        | 3 | 4 | 4 | 5  | 6   |
|                   | Υ   | 2                                                        | 2 | 3 | 4 | 4  | 5   |
|                   | M   | 1                                                        | 2 | 2 | 3 | 4  | 4   |
|                   | X   | 1                                                        | 1 | 2 | 2 | 3  | 4   |
|                   | ΠX  | 1                                                        | 1 | 1 | 2 | 2  | 3   |
|                   |     | ΠX                                                       | X | M | Y | ΠΥ | ΠΠΥ |
|                   |     | Συχνότητα (Frequency) ή Ποιοτική Αξιολόγηση (Likelihood) |   |   |   |    |     |

Εύρημα το οποίο έχει προκύψει από βήμα ελέγχου το οποίο έχει χαρακτηριστεί υψηλής επικινδυνότητας θα έχει είτε πολύ υψηλή είτε πάρα πολύ επίδραση (Impact) για την επιχείρηση. Σε περίπτωση που η επίδραση είναι πολύ υψηλή και η συχνότητα εμφάνισης τους (Frequency) μέσα από το δείγμα είναι εξίσου πολύ υψηλή (30% - 40%) τότε το εύρημα θα κατατάσσεται στα πολύ υψηλής σημαντικότητας.

Εύρημα το οποίο έχει προκύψει από βήμα ελέγχου το οποίο έχει χαρακτηριστεί μέσης επικινδυνότητας θα έχει είτε υψηλή είτε μέση επίδραση (Impact) για την επιχείρηση. Σε περίπτωση όπου η επίδραση (Impact) είναι μέση και η συχνότητα εμφάνισης (Frequency) στο δείγμα είναι υψηλή (20% - 30%) τότε το εύρημα θα κατατάσσεται στα μέσης σημαντικότητας.

Εύρημα το οποίο έχει προκύψει από βήμα ελέγχου το οποίο έχει χαρακτηριστεί χαμηλής επικινδυνότητας θα έχει είτε χαμηλή είτε πολύ χαμηλή επίδραση (Impact) για την επιχείρηση. Σε περίπτωση όπου η επίδραση (Impact) είναι πολύ χαμηλή και η ποιοτική αξιολόγηση (Likelihood) του ελεγκτή είναι χαμηλή τότε το εύρημα θα κατατάσσεται στα χαμηλής σημαντικότητας.

Έτσι, τα σημαντικότερα ευρήματα για την επιχείρηση είναι αυτά που έχουν ταξινομηθεί στο επάνω και δεξιά σημείο του πίνακα. Αντίστοιχα, τα λιγότερο σημαντικά ευρήματα ταξινομούνται στην αριστερά και κάτω περιοχή του πίνακα.

## **2. Follow Up Εσωτερικού Ελέγχου (Παρακολούθηση της υλοποίησης των συστάσεων)**

Όλοι οι έλεγχοι που έχουν πραγματοποιηθεί θα πρέπει να υπόκεινται σε έλεγχο παρακολούθησης (follow-up) μετά από την πάροδο εύλογου χρονικού διαστήματος από κάποιον έλεγχο (συνήθως κατά τη διάρκεια του επόμενου ημερολογιακού έτους), προκειμένου να εξακριβωθεί η συμμόρφωση στις παρατηρήσεις και τις εισηγήσεις των προγενέστερων ελέγχων. Το χρονικό διάστημα εξαρτάται από τη φύση των ευρημάτων και τον απαιτούμενο χρόνο για την υλοποίηση των εισηγήσεων.

Για την ετοιμασία του απαραίτητου προγράμματος ελέγχου χρησιμοποιείται σαν βάση το σχετικό σχέδιο δράσης (action plan) που έχει υποβάλλει η ελεγχόμενη μονάδα για την υλοποίηση των σχετικών συστάσεων. Το αρχείο ελέγχου περιλαμβάνει όλες τις σχετικές με κάθε ελεγκτική εργασία πληροφορίες έτσι ώστε να μπορεί να χρησιμοποιηθεί σαν σημείο αναφοράς στην οργάνωση όλων των μελλοντικών ελέγχων στις περιοχές αυτές. Θα μπορεί επίσης να χρησιμοποιηθεί σαν σημείο αναφοράς για την παρακολούθηση της υλοποίησης όλων των συστάσεων.

Προ του follow-up ο ελεγκτής θα πρέπει να εξετάζει προσεκτικά την έκθεση του προηγούμενου ελέγχου και όπου αυτό χρειάζεται να ανατρέχει σε σημαντικά έγγραφα που σχετίζονται με τα ευρήματα που είχαν προκύψει έτσι ώστε να μπορεί να συλλέξει περαιτέρω πληροφορίες και λεπτομέρειες.

Ο επανέλεγχος θα πρέπει να επικεντρώνεται στα παρακάτω:

- Συνέντευξη με τα αρμόδια στελέχη που έχουν αναλάβει την ευθύνη υλοποίησης της κάθε σύστασης έτσι ώστε να καταγραφεί η περίοδος σχετικά με την υλοποίηση.

- Εκτενή δειγματοληπτικό έλεγχο επί των σημείων υλοποίησης για να επιβεβαιωθεί η πρόοδος της υλοποίησης.

*Ο ελεγκτής θα πρέπει να επισκοπεί τα αρχικά ευρήματα και να ελέγχει κατά πόσο οι εισηγήσεις έχουν εφαρμοστεί μέσα στα χρονικά πλαίσια που πιθανώς είχαν τεθεί. Σε περίπτωση που δεν έχουν υλοποιηθεί οι προτάσεις ή σε περίπτωση που έχουν εν μέρει υλοποιηθεί τότε ο ελεγκτής θα πρέπει να εξετάζει τα αίτια.*

Ο ελεγκτής θα πρέπει να χρησιμοποιεί τα τεκμήρια του ελέγχου και εντοπίζει τις δεσμεύσεις του ελεγχόμενου προκειμένου να παρακολουθήσει ότι συντελείται πρόοδος στο έργο υλοποίησης των συστάσεων. Όπου έχει σημειωθεί πρόοδος, ο ελεγκτής πρέπει να επανεξετάσει τα τεκμήρια προκειμένου να επιβεβαιώσει την αποτελεσματικότητα αυτής της προόδου.

Στην περίπτωση κατά την οποία έχουν επέλθει διαδοχικές αλλαγές στις λειτουργίες, που επηρέασαν είτε τη σπουδαιότητα ή την εγκυρότητα των συμφωνημένων ενεργειών, ο ελεγκτής πρέπει να εξετάσει και να συμφωνήσει με τον προϊστάμενο της ελεγχόμενης Υπηρεσίας τις διαφορετικές απαιτήσεις οι οποίες έχουν ενδεχομένως προκύψει, και το πως πρέπει αυτές να αντιμετωπισθούν. Ο ελεγκτής μπορεί να επιλέξει να διενεργήσει συμπληρωματικό έλεγχο σε διορθωτικές ενέργειες που έχουν υλοποιηθεί, προκειμένου να επιβεβαιώσει ότι οι δικλίδες ασφαλείας λειτουργούν αποτελεσματικά.

Με την ολοκλήρωση της παρακολούθησης της υλοποίησης των συστάσεων, μια σύντομη έκθεση πρέπει να συνταχθεί, η οποία θα πρέπει να καταγράφει τα εξής:

1. Την πρόοδο που σημειώθηκε σε σχέση με το αρχικό σχέδιο δράσης.
2. Σημαντικές αποκλίσεις από το αρχικό σχέδιο δράσης που ενδεχομένως έχουν εντοπιστεί, και τους λόγους οι οποίοι οδήγησαν σ' αυτές.
3. Περιοχές στις οποίες έχει σημειωθεί μικρή πρόοδος.
4. Νέα θέματα τα οποία έχουν, ενδεχομένως, προκύψει από την έναρξη του ελεγκτικού έργου.
5. Την πορεία προόδου κάθε μιας από τις συμφωνημένες διορθωτικές ενέργειες, με αναθεωρημένες ημερομηνίες ολοκλήρωσης αν οι ενέργειες δεν έχουν ολοκληρωθεί.

Τα παραπάνω, πρέπει να συζητηθούν εν συντομία με τον προϊστάμενο της ελεγχόμενης Υπηρεσίας πριν την έκδοση της έκθεσης. Ο ελεγκτής πρέπει να δώσει σαφή εικόνα της προόδου που έχει κάνει η ελεγχόμενη υπηρεσία προς την κατεύθυνση της εκπλήρωσης των δεσμεύσεών της.

Όπως προαναφέραμε, αναφορές απαιτούνται για όλα τα είδη του ελέγχου είτε αφορούν καθημερινούς ελέγχους ρουτίνας, είτε ειδικούς ελέγχους που συνήθως πραγματοποιούνται έπειτα από επιθυμία της διοίκησης, είτε από προγραμματισμένους ελέγχους λειτουργιών, διευθύνσεων, τμημάτων και υπηρεσιών.

Αναφορές μπορεί να καταρτισθούν είτε κατά την διάρκεια, είτε μετά το πέρας του ελέγχου, ενώ σε περιπτώσεις ανάγκης μπορεί να πάρουν την μορφή προφορικών αναφορών ή ακόμη γραπτών σημειωμάτων προς την διοίκηση. Οι προφορικές αναφορές αφορούν συνήθως επουσιώδη ευρήματα, ενώ τα γραπτά σημειώματα καλύπτουν ευρήματα σημαντικά ή / και πολύπλοκα.

Οι αναφορές ελέγχου θα πρέπει εκτός από τα στοιχεία που έχουμε ήδη αναφέρει να περιλαμβάνουν και τα εξής:

1. Την περιγραφή και τον σκοπό του ελέγχου, την έκταση του ελέγχου, το μέγεθος του δείγματος που εξετάστηκε, την χρονική περίοδο που διενεργήθηκε ο έλεγχος, ο αριθμός και το ποσοστό των αποκλίσεων που εντοπίστηκαν, κ.λ.π.
2. Την περιγραφή του διαπιστωθέντος προβλήματος, τα αίτια που το προκάλεσαν και τις οικονομικές ή άλλες επιπτώσεις.
3. Τις προτάσεις των ελεγκτών για την αντιμετώπιση του προβλήματος.
4. Τα κριτήρια που χρησιμοποίησαν οι ελεγκτές ώστε να καταλήξουν σε συγκεκριμένες προτάσεις.
5. Αποτελεί καλή πρακτική τα θέματα που περιλαμβάνονται στην έκθεση ελέγχου να είναι αναλυτικά παρέχοντας ποσά, ποσότητες και ποσοστά για επαρκή υποστήριξη και απόδειξη των ευρημάτων και συστάσεων.
6. Η έκθεση ελέγχου θα πρέπει να αποστέλλεται στην διοίκηση και στους ελεγχόμενους συνοδεία σχετικού διαβιβαστικού γράμματος με περίληψη των κυριότερων σχολίων και γνώμη – εκτίμηση των ελεγκτών συνολικά. Επίσης, καλό θα είναι να επισυνάπτονται υποβοηθητικοί πίνακες, διαγράμματα, κ.λ.π. για την καλύτερη κατανόηση της έκθεσης.
7. Οι εσωτερικοί ελεγκτές μπορεί να εκφράζουν την γνώμη τους όσον αφορά τους πραγματοποιηθέντες ελέγχους δια μέσου της σύγκρισης με υιοθετημένα πρότυπα και κατάταξη σε σχετικές κατηγορίες όπως για παράδειγμα πολύ καλή, καλή, ικανοποιητική, μη ικανοποιητική και απαράδεκτη.

Οι εκθέσεις ελέγχου θα πρέπει να διακρίνονται για την ακρίβεια του περιεχομένου τους, καθώς ανακριβή στοιχεία κλονίζουν την αξιοπιστία των υπηρεσιών εσωτερικού ελέγχου. Τόσο η μεγαλοποίηση, όσο και η υποβάθμιση γεγονότων επιδρούν αρνητικά στην αποδοχή των συστάσεων του εσωτερικού ελέγχου από την διοίκηση και τους ελεγχόμενους. Η διατύπωση των σχετικών σχολίων θα πρέπει να διενεργείται με αντικειμενικότητα και ευθύτητα, καθώς οι κακογραμμένες εκθέσεις μειώνουν το ενδιαφέρον των αναγνωστών. Οι εκθέσεις ελέγχου θα πρέπει να είναι περιεκτικές με αποφυγή περιττών λέξεων και εκφράσεων και συγκέντρωση στην κύρια θεματολογία. Ο ύφος και ο τόνος της έκθεσης απαιτείται να είναι επαγγελματικός, χωρίς να επηρεάζει άμεσα τα στελέχη, αλλά τις σχετικές πολιτικές και διαδικασίες. Αποτελεί καλή πρακτική να μην γίνεται αναφορά σε ονόματα και να μην τονίζονται ιδιαίτερα ατομικά λάθη. Καλό θα είναι να χρησιμοποιούνται νέες και όχι στερεότυπες εκφράσεις, να προτιμάται η ευθύτητα και συγκεκριμένα παραδείγματα, να γίνονται συγκεκριμένες – ρεαλιστικές προτάσεις, καθώς επίσης και να επαινείται η καλή απόδοση από μέρους ελεγχόμενων ώστε να τραβάει ο ελεγκτής την προσοχή του αναγνώστη.

Τέλος, οι αναφορές ελέγχου θα πρέπει να εκδίδονται έγκαιρα, ειδικά στις περιπτώσεις όπου απαιτείται γρήγορη ενημέρωση στην διοίκηση προκειμένου να ενεργήσει άμεσα (π.χ. σε περιπτώσεις απάτης ή ατασθαλιών).

**ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ V: ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ ΠΡΟΓΡΑΜΜΑΤΟΣ ΕΛΕΓΧΟΥ  
ΠΡΟΜΗΘΕΙΩΝ ΜΕΓΑΛΗΣ ΕΤΑΙΡΕΙΑΣ ΤΟΥ ΙΔΙΩΤΙΚΟΥ ΤΟΜΕΑ**

# ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΕΛΕΓΧΟΥ

ΠΕΛΑΤΗΣ

XYZ A.E.

ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ:

## ΚΩΔΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΥ

## ΠΡΟΜΗΘΕΙΕΣ

| Επισκο-<br>πήθηκε<br>από |  | Φ.Ε.<br>Παρ | Ετοιμά-<br>σθηκε<br>Από/Ημ. |  | Αποτέ-<br>λεσμα |
|--------------------------|--|-------------|-----------------------------|--|-----------------|
|--------------------------|--|-------------|-----------------------------|--|-----------------|

|  |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                       |  |  |  |  |
|--|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--|--|--|--|
|  | <b>ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΙΚΟΙ ΣΚΟΠΟΙ ΕΛΕΓΧΟΥ</b> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Να εξασφαλίσουμε ότι όλες οι Αγορές που γίνονται για λογαριασμό της Εταιρείας βασίζονται σε εγκεκριμένες Πολιτικές και Διαδικασίες.</li> <li>2. Να εξασφαλίσουμε ότι το Τμήμα Προμηθειών υποστηρίζει τους επιχειρησιακούς στόχους της Εταιρείας.</li> <li>3. Να εξασφαλίσουμε ότι τα απαραίτητα για την λειτουργία της Εταιρείας Αγαθά και Υπηρεσίες λαμβάνονται έγκαιρα και στην καλύτερη δυνατή τιμή.</li> <li>4. Να εξασφαλίσουμε ότι οι Προμήθειες που παραλαμβάνει η Εταιρεία δεν υπερβαίνουν τους επιμέρους Προϋπολογισμούς Αγορών (Αναλώσιμα, Λοιπές Προμήθειες, Εργοτάξια, Πάγια ανά έργο).</li> <li>5. Να εξασφαλίσουμε ότι οι Προμηθευτές Αγορών ή Υπηρεσιών που συνεργάζεται η Εταιρεία είναι αξιόπιστοι, οικονομικά σταθεροί και έχουν την δυνατότητα να ικανοποιήσουν τις απαιτήσεις της Εταιρείας.</li> <li>6. Να εξασφαλίσουμε ότι τα Υλικά που παραλαμβάνει η Εταιρεία είναι ποιοτικώς κατάλληλα για να επιτευχθούν οι επιχειρησιακοί στόχοι.</li> <li>7. Να εξασφαλίσουμε ότι οι συμφωνίες που έχουν συναφθεί με τους Προμηθευτές είναι προς όφελος της Εταιρείας και με τους καλύτερους δυνατούς όρους και συνθήκες.</li> <li>8. Να εξασφαλίσουμε ότι όλες οι δραστηριότητες που σχετίζονται με τις αγορές είναι σύμφωνες με τους σχετικούς κανονισμούς και την σχετική νομοθεσία.</li> <li>9. Να εξασφαλίσουμε ότι όλες οι δραστηριότητες των Αγορών της Εταιρείας απεικονίζονται ορθά και πλήρως στους σχετικούς λογαριασμούς και στην Γενική Λογιστική.</li> <li>10. Να εξασφαλίσουμε ότι υπάρχει επαρκής παρακολούθηση των παραγγελιών αγορών που εκκρεμούν.</li> <li>11. Να εξασφαλίσουμε ότι η απόδοση των προμηθευτών παρακολουθείται κατάλληλα και ότι λαμβάνονται τα κατάλληλα μέτρα για την διευθέτηση τυχόν προβλημάτων που ανακύπτουν με αυτούς.</li> <li>12. Να εξασφαλίσουμε ότι το τμήμα Προμηθειών παρέχει στην Διοίκηση ορθή, κατάλληλη και έγκαιρη πληροφόρηση σχετικά με την δραστηριότητα των Αγορών.</li> </ol> |  |  |  |  |
|--|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--|--|--|--|

# ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΕΛΕΓΧΟΥ

ΠΕΛΑΤΗΣ

XYZ A.E.

ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ:

## ΚΩΔΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΥ

## ΠΡΟΜΗΘΕΙΕΣ

|                          |  |             |                             |  |                 |
|--------------------------|--|-------------|-----------------------------|--|-----------------|
| Επισκο-<br>πήθηκε<br>από |  | Φ.Ε.<br>Παρ | Ετοιμά-<br>σθηκε<br>Από/Ημ. |  | Αποτέ-<br>λεσμα |
|--------------------------|--|-------------|-----------------------------|--|-----------------|

|                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                             |  |  |  |  |  |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--|--|--|--|--|
| <b>ΒΗΜΑΤΑ ΕΛΕΓΧΟΥ</b><br><br><b>I. ΠΡΟΜΗΘΕΙΕΣ ΕΡΓΩΝ</b><br><br><b>1. Αναγνώριση Ανάγκης – Προϋπολογισμός Έργων</b><br><br><p><b>Σκοπός Ελέγχου:</b> Να επιβεβαιώσουμε ότι οι αγορές που αφορούν έργα είναι αυτές που πραγματικά χρειάζονται.</p> <p>1.1 Ελέγξτε εάν ο προϋπολογισμός των προμηθειών έργων (καταρτίζεται από την διεύθυνση διαχείρισης έργων και προωθείται στο τμήμα προμηθειών) απεικονίζει τις αγορές κατά ποσότητα και αξία βάσει των στοιχείων της προ-κοστολόγησης (στοιχεία που έχουν συλλεχθεί από τις διευθύνσεις βιομηχανοποίησης και ανέγερσης).</p> <p>1.2 Επιλέξτε δειγματοληπτικά μηχανογραφημένες αιτήσεις αγοράς και ελέγξτε αν υπάρχει αιτιολογία για την κάθε παραγγελία, εάν υπάρχει υπογραφή από τον αιτούντα και εάν το τεχνικό γραφείο έχει συμπληρώσει τους σχετικούς κωδικούς έργων των αιτούμενων υλικών.</p> <p>1.3 Ελέγξτε επίσης εάν για τις παραπάνω αιτήσεις αγοράς επισυνάπτονται τα αντίστοιχα κοστολογικά στοιχεία του έργου (προσφοράς ή σύμβασης).</p> <p><b>2. Συλλογή Προσφορών – Αξιολόγηση – Εισήγηση</b></p> <p><b>Σκοπός Ελέγχου:</b> Να εξασφαλίσουμε ότι οι Προμηθευτές Υλικών Έργων που συνεργάζεται η Εταιρεία είναι αξιόπιστοι, οικονομικά σταθεροί και έχουν την δυνατότητα να ικανοποιήσουν τις απαιτήσεις της Εταιρείας. Επίσης, να εξασφαλίσουμε ότι σε κάθε περίπτωση επιλέγεται η καλύτερη δυνατή προσφορά από τους ανωτέρω προμηθευτές υλικών έργων τόσο σε οικονομικούς, όσο και σε ποιοτικούς όρους.</p> <p>2.1 Ελέγξτε εάν για τις ανωτέρω αιτήσεις αγοράς έχουν ζητηθεί τουλάχιστον τρεις προσφορές, όπου υπάρχει αυτή η δυνατότητα, και εάν όχι εάν υπάρχει επαρκής αιτιολόγηση.</p> <p>2.2 Ελέγξτε αν για τις ανωτέρω προσφορές έχουν συνταχθεί σχετικοί συγκριτικοί πίνακες, εάν υπάρχει σχετική εισήγηση από το τμήμα προμηθειών για την τελική επιλογή και τέλος εάν έχουν εγκριθεί από εξουσιοδοτημένα στελέχη κατά περίπτωση (βλέπε Απόφαση Διευθύνοντος</p> |  |  |  |  |  |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--|--|--|--|--|

# ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΕΛΕΓΧΟΥ

ΠΕΛΑΤΗΣ

XYZ A.E.

ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ:

## ΚΩΔΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΥ

## ΠΡΟΜΗΘΕΙΕΣ

| Επισκο-<br>πήθηκε<br>από |  | Φ.Ε.<br>Παρ | Ετοιμά-<br>σθηκε<br>Από/Ημ. |  | Αποτέ-<br>λεσμα |
|--------------------------|--|-------------|-----------------------------|--|-----------------|
|--------------------------|--|-------------|-----------------------------|--|-----------------|

|  |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                  |  |  |  |  |
|--|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--|--|--|--|
|  | <p>Συμβούλου Περί Εσωτερικών Διαδικασιών Διαχειρίσεως No. ABC).</p> <p><b>3. Προκηρύξεις Διαγωνισμών</b></p> <p>3.1 Επιλέξτε μία προκήρυξη διαγωνισμού από την εταιρεία και εξετάστε εάν τηρείται σχετικό αρχείο όπου υπάρχουν διαθέσιμα στοιχεία όπως τα πλήρη ονόματα όλων των προμηθευτών για τους οποίους προκηρύχθηκε ο διαγωνισμός, τις ημερομηνίες κατά τις οποίες στάλθηκαν αιτήσεις για προσφορά (request for quotations) σε κάθε προμηθευτή – πωλητή, την υπηρεσία ή το άτομο που έστειλε τις αιτήσεις για προσφορά και εάν όλοι οι προμηθευτές έλαβαν τις ίδιες ακριβώς πληροφορίες προκειμένου να αποστείλουν τις προσφορές τους, αιτήσεις για προσφορά.</p> <p>3.2 Εξετάστε εάν σε όλες τις περιπτώσεις ζητήθηκε από όλους τους προμηθευτές να δηλώσουν με σαφήνεια ότι οι προσφορές τους τελούν εν συμφωνία προς τις τεχνικές προδιαγραφές που περιέχονται στα αντίστοιχα έγγραφα αιτήσεις για προσφορά (request for quotations).</p> <p>3.3 Εξετάστε αν ανταποκρίθηκαν όλοι οι προμηθευτές στις σχετικές αιτήσεις για προσφορά. Εάν όχι, εξετάστε εάν στάλθηκαν σχετικές υπομνήσεις.</p> <p>3.4 Εξετάστε εάν διενεργείται τεχνική αξιολόγηση των προμηθευτών και ελέγξτε εάν έχει διενεργηθεί πριν και ανεξάρτητα από την εμπορική αξιολόγηση. Ελέγξτε εάν υπάρχουν οι σχετικές εγκρίσεις από τον διευθυντή του έργου.</p> <p>3.5 Συλλέξτε τα αποτελέσματα της τεχνικής αξιολόγησης και ελέγξτε εάν έχουν συζητηθεί σε σχετικές συσκέψεις και επίσης εάν τυχόν απορίες έχουν κοινοποιηθεί στους σχετικούς προμηθευτές. Επίσης, εξετάστε εάν όλοι οι συμμετέχοντες έχουν υπογράψει τα σχετικά πρακτικά των συσκέψεων.</p> <p>3.6 Συμφωνείτε τις τεχνικές προτάσεις – προδιαγραφές των προμηθευτών με την τεχνική αξιολόγηση της XYZ. Εξετάστε τα αίτια των διαφορών.</p> <p>3.7 Ελέγξτε εάν οι σχετικές προσφορές των προμηθευτών φυλάσσονται με ασφάλεια και ότι δεν υπάρχουν ανεξουσιοδοτητές αλλαγές ή απαλοιφές – προσθήκες στις αρχικές προσφορές.</p> <p>3.8 Εξετάστε εάν οι ληφθείσες προσφορές λαμβάνονται κλειστές.</p> <p>3.9 Εξετάστε εάν τα αποτελέσματα της εμπορικής αξιολόγησης</p> |  |  |  |  |
|--|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--|--|--|--|

# ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΕΛΕΓΧΟΥ

ΠΕΛΑΤΗΣ

XYZ A.E.

ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ:

## ΚΩΔΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΥ

## ΠΡΟΜΗΘΕΙΕΣ

| Επισκο-<br>πήθηκε<br>από |  | Φ.Ε.<br>Παρ | Ετοιμά-<br>σθηκε<br>Από/Ημ. |  | Αποτέ-<br>λεσμα |
|--------------------------|--|-------------|-----------------------------|--|-----------------|
|--------------------------|--|-------------|-----------------------------|--|-----------------|

|  |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                               |  |  |  |  |
|--|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--|--|--|--|
|  | <p>έχουν αρχειοθετηθεί κατάλληλα.</p> <p>3.10 Εξετάστε εάν έχουν πραγματοποιηθεί συσκέψεις και εάν υπάρχουν διαπραγματευθεί με τους υποψήφιους προμηθευτές ως προς τις κατώτατες τιμές.</p> <p>3.11 Εξετάστε εάν τεκμηριώνεται ότι σωστά κατεκυρώθη στον καλύτερο και φθηνότερο προμηθευτή η ανάθεση εργασιών.</p> <p>3.12 Εξετάστε εάν το αντίστοιχο υπόμνημα ανάθεσης εργασιών προς την γενική διεύθυνση έχει συνταχθεί κατάλληλα και σύμφωνα με τα διαθέσιμα στοιχεία.</p> <p>3.13 Βεβαιώστε εάν η έγκριση της γενικής διεύθυνσης δόθηκε πριν την υπογραφή του υπό εξέταση συμβολαίου.</p> <p>3.14 Εξετάστε εάν οι συμφωνηθέντες όροι και συμφωνίες έχουν αποτυπωθεί ορθά και κατάλληλα στο σχετικό συμβόλαιο.</p> <p>3.15 Ελέγξτε εάν οι μέχρι τώρα πληρωμές έχουν διενεργηθεί σύμφωνα με τους όρους του συμβολαίου όπως πχ. προκαταβολές, πληρωμές στην πορεία, εγγυήσεις, κρατήσεις κλπ.</p> <p>3.16 Ελέγξτε εάν η σχετική αλληλογραφία με τους υποψήφιους προμηθευτές περιλαμβάνει όλες τις σχετικές πληροφορίες. Εάν υπάρχουν απορίες συζητήστε τις με τα αρμόδια στελέχη της εταιρείας.</p> <p><b>4. Εντολές Αγοράς – Εγκρίσεις</b></p> <p><b>Σκοπός Ελέγχου:</b> Να εξασφαλίσουμε ότι οι Εντολές Ανάθεσης Προμηθειών Υλικών Έργων εγκρίνονται σύμφωνα με τα επίπεδα εγκρίσεων που έχουν οριστεί από την Εταιρεία..</p> <p>4.1 Ελέγξτε εάν οι αντίστοιχες εντολές ανάθεσης των υλικών έργων εγκρίνονται από τα εξουσιοδοτημένα στελέχη κατά περίπτωση σύμφωνα με το επίπεδο εγκρίσεων που έχει οριστεί.</p> <p>4.2 Ελέγξτε την ορθή καταχώρηση των ανωτέρω εντολών αναθέσεων για προμήθειες υλικών έργων στο αντίστοιχο αρχείο του μηχανογραφικού προγράμματος SAP.</p> <p><b>5. Παραλαβές Υλικών Έργων</b></p> <p><b>Σκοπός Ελέγχου:</b> Να εξασφαλίσουμε ότι οι ποσότητες των Υλικών Έργων που παραλαμβάνονται από τις αποθήκες της Εταιρείας είναι σύμφωνες με την παραγγελία μας. Επίσης, να</p> |  |  |  |  |
|--|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--|--|--|--|

# ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΕΛΕΓΧΟΥ

ΠΕΛΑΤΗΣ

XYZ A.E.

ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ:

## ΚΩΔΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΥ

## ΠΡΟΜΗΘΕΙΕΣ

| Επισκο-<br>πήθηκε<br>από |  | Φ.Ε.<br>Παρ | Ετοιμά-<br>σθηκε<br>Από/Ημ. |  | Αποτέ-<br>λεσμα |
|--------------------------|--|-------------|-----------------------------|--|-----------------|
|--------------------------|--|-------------|-----------------------------|--|-----------------|

|                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                   |  |  |  |  |  |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--|--|--|--|--|
| <p><i>εξασφαλίσουμε ότι η τα Υλικά Έργων που παραλαμβάνονται είναι ποιοτικώς κατάλληλα.</i></p> <p>5.1 Επιλέξτε δειγματοληπτικά δελτία αποστολής προμηθευτών υλικών έργων της εταιρείας και ελέγξτε αν έχει τεκμηριωθεί η παραλαβή των υλικών έργων από τον υπεύθυνο αποθήκης (με την υπογραφή του πάνω στο Δελτίο Αποστολής ή στο Δελτίο Αποστολής-Τιμολόγιο).</p> <p>5.2 Εξετάστε εάν υπάρχουν στην αποθήκη οι αντίστοιχες αιτήσεις αγοράς και εντολές ανάθεσης (αγοράς) εκτυπωμένες από το σύστημα και εάν έχουν εκδοθεί τα αντίστοιχα δελτία παραλαβής (φίτσες εισαγωγής στην αποθήκη), μηχανογραφικά.</p> <p>5.3 Ελέγξτε εάν οι ποσότητες υλικών έργων που αναγράφονται στα ανωτέρω δελτία αποστολής συμφωνούν με τις ποσότητες που αναγράφονται στα αντίστοιχα δελτία παραλαβής (φίτσες εισαγωγής στην αποθήκη) και με τις ποσότητες που αναγράφονται στις σχετικές εντολές ανάθεσης.</p> <p>5.4 Για τις ανωτέρω περιπτώσεις έκδοσης δελτίων παραλαβής (φίτσες εισαγωγής στην αποθήκη) εξετάστε εάν αναγράφονται σε αυτές ο αριθμός της αίτησης αγοράς, της εντολής ανάθεσης και παραλαβής.</p> <p>5.5 Εξετάστε εάν οι ποσότητες που αναγράφονται στα δελτία παραλαβής (φίτσες εισαγωγής) συμφωνούν με τις ποσότητες που αναγράφονται στα αντίστοιχα δελτία αποστολής.</p> <p>5.6 Σε περιπτώσεις προβλημάτων κατά την παραλαβή (π.χ. λόγω μη ικανοποιητικής ποιότητας των παραληφθέντων υλικών, παραλαβής λανθασμένων υλικών ή ασυμφωνίας μεταξύ των αφιχθέντων ποσοτήτων και των αναγραφμένων στο δελτίο αποστολής-Τιμολόγιο ελέγξτε εάν τηρείται ορθά η διαδικασία claim κατά του προμηθευτή (έκδοση πιστωτικού τιμολογίου και επιστροφή των υλικών).</p> <p>5.7 Σε περιπτώσεις μη ικανοποιητικής ποιότητας των παραληφθέντων υλικών έργων ελέγξτε εάν υπάρχει σχετικό υπηρεσιακό σημείωμα από το τμήμα ποιοτικού ελέγχου, όπου θα περιγράφεται η μη συμμόρφωση του υλικού.</p> <p><b>6. Παραλαβή και Καταχώρηση Τιμολογίων – Αρχαιοθέτηση</b></p> <p><b>Σκοπός Ελέγχου:</b> Να εξασφαλίσουμε ότι τα Τιμολόγια Προμηθειών Έργων που παραλαμβάνονται και καταχωρούνται</p> |  |  |  |  |  |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--|--|--|--|--|

# ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΕΛΕΓΧΟΥ

ΠΕΛΑΤΗΣ

XYZ A.E.

ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ:

## ΚΩΔΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΥ

## ΠΡΟΜΗΘΕΙΕΣ

| Επισκο-<br>πήθηκε<br>από | Φ.Ε.<br>Παρ | Ετοιμά-<br>σθηκε<br>Από/Ημ. | Αποτέ-<br>λεσμα |
|--------------------------|-------------|-----------------------------|-----------------|
|--------------------------|-------------|-----------------------------|-----------------|

|                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                 |  |  |  |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--|--|--|
| <p><i>από την εταιρεία αναγράφουν την ορθή τιμή και ποσότητα.</i></p> <p>6.1 Επιλέξτε δειγματοληπτικά τιμολόγια προμηθευτών και ελέγξτε αν υπάρχει σχετική σφραγίδα η οποία απεικονίζει όλα τα στοιχεία που απαιτούνται (κωδικός έργου, αριθμός αίτησης και εντολής ανάθεσης, ημερομηνία ανάθεσης, βεβαίωση παραλαβής, χρέωση, υπογραφές αρμοδίων (αιτών, τμήμα προμηθειών και ΓΔ ή Τεχνικός δ/ντής) και αριθμοί εγγραφών του SAP).</p> <p>6.2 Διενεργείστε συμφωνία ποσοτήτων και τιμών μεταξύ των παραπάνω τιμολογίων, των αντίστοιχων παραστατικών παραλαβής και των εντολών ανάθεσης.</p> <p>6.3 Ελέγξτε εάν τα παραπάνω τιμολόγια έχουν καταχωρηθεί στο πρωτόκολλο αλληλογραφίας.</p> <p>6.4 Ελέγξτε εάν τα παραπάνω τιμολόγια φέρουν σφραγίδα με την ένδειξη «κατεχωρήθη» με την ημερομηνία καταχώρησης, τον αριθμό εγγραφής στο SAP και την υπογραφή του λογιστή.</p> <p>6.5 Ελέγξτε εάν υπάρχει φίσσα λογιστικής εγγραφής για κάθε μία από τις ανωτέρω περιπτώσεις και ελέγξτε εάν τα τιμολόγια προμηθευτών έχουν καταχωρηθεί στην εβδομαδιαία λίστα καταχωρηθέντων τιμολογίων που εκτυπώνεται από το SAP.</p> <p>6.6 Ελέγξτε εάν τα παραπάνω έντυπα, καθώς και τα παραστατικά παραλαβής είναι αρχειοθετημένα όλα μαζί ανά αγορά στο λογιστήριο.</p> <p><b>7. Πληρωμές</b></p> <p><b>Σκοπός Ελέγχου:</b> Να εξασφαλίσουμε ότι όλες οι πληρωμές προς τους Προμηθευτές είναι έγκυρες και κατάλληλα εγκεκριμένες για υλικά έργων που έχουν παραληφθεί από την Εταιρεία.</p> <p>7.1 Επιλέξτε δειγματοληπτικά τιμολόγια Προμηθευτών προς πληρωμή και ελέγξτε εάν έχει τεκμηριωθεί ο έλεγχος ορθότητας τους και η σωστή καταγραφή τους στα βιβλία της εταιρείας (τεκμηρίωση με σφραγίδα ελέγχου από τον οικονομικό έλεγχο).</p> <p>7.2 Ελέγξτε εάν για το ανωτέρω δείγμα έχει καταρτισθεί σχετική λίστα πληρωμών μέσω του συστήματος με συνημμένες τις καρτέλες Προμηθευτών Υλικών Έργων, η οποία ελέγχεται από την Οικονομική Διεύθυνση.</p> |  |  |  |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--|--|--|

# ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΕΛΕΓΧΟΥ

ΠΕΛΑΤΗΣ

XYZ A.E.

ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ:

## ΚΩΔΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΥ

## ΠΡΟΜΗΘΕΙΕΣ

| Επισκο-<br>πήθηκε<br>από |  | Φ.Ε.<br>Παρ | Ετοιμά-<br>σθηκε<br>Από/Ημ. |  | Αποτέ-<br>λεσμα |
|--------------------------|--|-------------|-----------------------------|--|-----------------|
|--------------------------|--|-------------|-----------------------------|--|-----------------|

|  |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                            |  |  |  |  |
|--|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--|--|--|--|
|  | <p>7.3 Επιβεβαιώστε ότι η Οικονομική Διεύθυνση τεκμηριώνει τον έλεγχο που διενεργεί επί των καταστάσεων πληρωμών.</p> <p>7.4 Ελέγξτε εάν οι Εντολές Πληρωμών που εκδίδονται προς την αρμόδια τράπεζα είναι κατάλληλα εγκεκριμένες από την Οικονομική Διεύθυνση.</p> <p>7.5 Επιλέξτε δειγματοληπτικά τιμολόγια που πληρώνονται τοπικά με μετρητά (Βόλος-Εργοτάξια-Αθήνα) και ελέγξτε εάν έχουν καταχωρηθεί στο Ημερήσιο Φύλλο Ταμειακών Συναλλαγών και εάν έχουν σφραγιστεί με την ένδειξη «εξοφλήθη» και αποσταλεί στην Αθήνα για οικονομικό έλεγχο.</p> <p>7.6 Επιλέξτε δείγμα πληρωμών από τα extraits των τραπεζών (και τα Ημερήσια Φύλλα ταμειακών Συναλλαγών και εξετάστε :</p> <p>α) Ότι έχουν εγκριθεί κατάλληλα.</p> <p>β) Ότι έχουν καταχωρηθεί ορθά και έγκαιρα.</p> <p>γ) Ότι υπάρχουν όλα τα σχετικά υποστηρικτικά έγγραφα, κατάλληλα εγκεκριμένα (τιμολόγια, δελτία αποστολής, δελτία παραλαβής, εντολή παραγγελίας κλπ).</p> <p><b>II. ΠΡΟΜΗΘΕΙΕΣ ΑΝΑΛΩΣΙΜΩΝ – ΛΟΙΠΕΣ ΠΡΟΜΗΘΕΙΕΣ</b></p> <p><b>1. Αναγνώριση Ανάγκης - Προϋπολογισμός Αναλωσίμων – Λοιπών Προμηθειών</b></p> <p><i><b>Σκοπός Ελέγχου:</b> Να επιβεβαιώσουμε ότι οι αγορές που αφορούν αναλώσιμα και λοιπές προμήθειες είναι αυτές που πραγματικά χρειάζονται.</i></p> <p>1.1 Ελέγξτε εάν έχει υποβληθεί στο τμήμα προμηθειών προϋπολογισμός αναγκαίων υλικών (εξαρτημάτων-εξοπλισμού) και αναλωσίμων (μη συμπεριλαμβανομένων στο κόστος του έργου υλικά) για τον επόμενο χρόνο από τους υπεύθυνους των Διευθύνσεων.</p> <p>1.2 Επιλέξτε δείγμα μηχανογραφημένων αιτήσεων αγοράς και ελέγξτε αν υπάρχει αιτιολογία για την κάθε παραγγελία καθώς και εάν υπάρχει υπογραφή από τον αιτούντα.</p> <p><b>2. Συλλογή προσφορών – Αξιολόγηση – Εισήγηση</b></p> <p><i><b>Σκοπός Ελέγχου:</b> Να εξασφαλίσουμε ότι οι Προμηθευτές Αναλωσίμων – Λοιπών Προμηθειών που συνεργάζεται η Εταιρεία είναι αξιόπιστοι, οικονομικά σταθεροί και έχουν την δυνατότητα</i></p> |  |  |  |  |
|--|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--|--|--|--|

# ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΕΛΕΓΧΟΥ

ΠΕΛΑΤΗΣ

XYZ A.E.

ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ:

## ΚΩΔΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΥ

## ΠΡΟΜΗΘΕΙΕΣ

| Επισκο-<br>πήθηκε<br>από |  | Φ.Ε.<br>Παρ | Ετοιμά-<br>σθηκε<br>Από/Ημ. |  | Αποτέ-<br>λεσμα |
|--------------------------|--|-------------|-----------------------------|--|-----------------|
|--------------------------|--|-------------|-----------------------------|--|-----------------|

|  |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                |  |  |  |  |
|--|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--|--|--|--|
|  | <p>να ικανοποιήσουν τις απαιτήσεις της Εταιρείας. Επίσης, να εξασφαλίσουμε ότι σε κάθε περίπτωση επιλέγεται η καλύτερη δυνατή προσφορά από τους ανωτέρω προμηθευτές Αναλωσίμων – Λοιπών Προμηθειών τόσο σε οικονομικούς, όσο και σε ποιοτικούς όρους.</p> <p>2.1 Ελέγξτε εάν για τις ανωτέρω αιτήσεις αγοράς έχουν ζητηθεί τουλάχιστον τρεις προσφορές, όπου υπάρχει αυτή η δυνατότητα, και εάν όχι εάν υπάρχει επαρκής αιτιολόγηση.</p> <p>2.2 Ελέγξτε εάν για τις ανωτέρω προσφορές έχουν συνταχθεί σχετικοί συγκριτικοί πίνακες, εάν υπάρχει σχετική εισήγηση από το τμήμα προμηθειών για την τελική επιλογή και τέλος εάν έχουν εγκριθεί από εξουσιοδοτημένα στελέχη κατά περίπτωση (βλέπε Απόφαση Διευθύνοντος Συμβούλου Περί Εσωτερικών Διαδικασιών Διαχείρισεως Νο.ΔΕΖ).</p> <p><b>3. Εντολές Αγοράς – Εγκρίσεις</b></p> <p><b>Σκοπός Ελέγχου:</b> Να εξασφαλίσουμε ότι οι Εντολές Ανάθεσης Προμηθειών Αναλωσίμων – Λοιπών Προμηθειών εγκρίνονται σύμφωνα με τα επίπεδα εγκρίσεων που έχουν οριστεί από την Εταιρεία..</p> <p>3.1 Ελέγξτε εάν εντολές ανάθεσης για Αναλώσιμα και Λοιπές Προμήθειες εγκρίνονται από τα εξουσιοδοτημένα στελέχη σύμφωνα με το επίπεδο εγκρίσεων που έχει οριστεί.</p> <p>3.2 Ελέγξτε την ορθή καταχώρηση των ανωτέρω εντολών αναθέσεων για αναλώσιμα και λοιπές προμήθειες στο αντίστοιχο αρχείο του μηχανογραφικού προγράμματος SAP.</p> <p>3.3 Για τις περιπτώσεις που έχουμε τοπικές αγορές χρηματικής αξίας άνω των XYZ Ευρώ το έτος ή χρηματική αξία άνω των ABΓ Ευρώ ανά αγορά, ελέγξτε εάν τεκμηριώνεται η έγκριση της γενικής διεύθυνσης στην εντολή ανάθεσης.</p> <p><b>4. Παραλαβές Αναλωσίμων και Λοιπών Υλικών</b></p> <p><b>Σκοπός Ελέγχου:</b> Να εξασφαλίσουμε ότι τα Τιμολόγια Προμηθευτών Αναλωσίμων και Λοιπών Υλικών που παραλαμβάνονται και καταχωρούνται από την εταιρεία αναγράφουν την ορθή τιμή και ποσότητα.</p> <p>4.1 Επιλέξτε δείγμα δελτίων αποστολής του προμηθευτή και</p> |  |  |  |  |
|--|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--|--|--|--|

# ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΕΛΕΓΧΟΥ

ΠΕΛΑΤΗΣ

XYZ A.E.

ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ:

## ΚΩΔΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΥ

## ΠΡΟΜΗΘΕΙΕΣ

| Επισκο-<br>πήθηκε<br>από |  | Φ.Ε.<br>Παρ | Ετοιμά-<br>σθηκε<br>Από/Ημ. |  | Αποτέ-<br>λεσμα |
|--------------------------|--|-------------|-----------------------------|--|-----------------|
|--------------------------|--|-------------|-----------------------------|--|-----------------|

|  |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                       |  |  |  |  |
|--|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--|--|--|--|
|  | <p>ελέγξτε αν έχουν υπογραφεί από τον υπεύθυνο αποθήκης.</p> <p>4.2 Εξετάστε αν υπάρχουν στην αποθήκη οι αντίστοιχες εντολές ανάθεσης εκτυπωμένες από το σύστημα, αν έχουν εκδοθεί τα αντίστοιχα δελτία παραλαβής, υπογεγραμμένα από τον αποθηκάριο και αν αυτά είναι προ-αριθμημένα.</p> <p>4.3 Ελέγξτε αν οι ποσότητες υλικών στα παραπάνω δελτία αποστολής συμφωνούν με τις ποσότητες που αναγράφονται στα αντίστοιχα δελτία παραλαβής και με τις ποσότητες που αναφέρονται στις σχετικές εντολές ανάθεσης.</p> <p>4.4 Ελέγξτε αν η φίσσα εισαγωγής των υλικών, στις παραπάνω περιπτώσεις, αναγράφει τον αριθμό αίτησης , εντολής ανάθεσης και παραλαβής και αν οι ποσότητες που απεικονίζει συμφωνούν με τις ποσότητες που αναγράφονται στα αντίστοιχα δελτία αποστολής και δελτία παραλαβής.</p> <p>4.5 Σε περιπτώσεις αποκλίσεων στις ποσότητες (παραλαβή λανθασμένων υλικών ή ασυμφωνία μεταξύ αφιχθέντων ποσοτήτων και των αναγραφμένων στο δελτίο αποστολής) ελέγξτε την ορθή τήρηση της διαδικασίας claim κατά του προμηθευτή (έκδοση πιστωτικού τιμολογίου ή επιστροφή των υλικών).</p> <p>4.6 Επίσης σε περίπτωση μη ικανοποιητικής ποιότητας παραληφθέντων υλικών ελέγξτε την ύπαρξη σχετικού υπηρεσιακού σημειώματος από τον ποιοτικό έλεγχο, που περιγράφει την μη συμμόρφωση του υλικού.</p> <p><b>5. Παραλαβή και Καταχώρηση Τιμολογίων – Αρχαιοθέτηση</b></p> <p><b>Σκοπός Ελέγχου:</b> Να εξασφαλίσουμε ότι τα Τιμολόγια Αναλωσίμων και Λοιπών Υπηρεσιών που παραλαμβάνονται και καταχωρούνται από την εταιρεία αναγράφουν την ορθή τιμή και ποσότητα.</p> <p>5.1 Επιλέξτε δειγματοληπτικά τιμολόγια προμηθευτών και ελέγξτε αν υπάρχει σχετική σφραγίδα η οποία απεικονίζει όλα τα στοιχεία που απαιτούνται (κωδικός έργου, αριθμός αίτησης και εντολής ανάθεσης, ημερομηνία ανάθεσης, βεβαίωση παραλαβής, χρέωση, υπογραφές αρμοδίων (αιτών, τμήμα προμηθειών και ΓΔ ή Τεχνικός δ/ντής) και αριθμοί εγγραφών του SAP).</p> <p>5.2 Διενεργείστε συμφωνία ποσοτήτων και τιμών μεταξύ των παραπάνω τιμολογίων, των αντίστοιχων παραστατικών παραλαβής και των εντολών ανάθεσης.</p> |  |  |  |  |
|--|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--|--|--|--|

# ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΕΛΕΓΧΟΥ

ΠΕΛΑΤΗΣ

XYZ A.E.

ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ:

## ΚΩΔΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΥ

## ΠΡΟΜΗΘΕΙΕΣ

| Επισκο-<br>πήθηκε<br>από | Φ.Ε.<br>Παρ | Ετοιμά-<br>σθηκε<br>Από/Ημ. | Αποτέ-<br>λεσμα |
|--------------------------|-------------|-----------------------------|-----------------|
|--------------------------|-------------|-----------------------------|-----------------|

|                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                     |  |  |  |  |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--|--|--|--|
| <p>5.3 Ελέγξτε εάν τα παραπάνω τιμολόγια έχουν καταχωρηθεί στο πρωτόκολλο αλληλογραφίας.</p> <p>5.4 Ελέγξτε εάν τα παραπάνω τιμολόγια φέρουν σφραγίδα με την ένδειξη «κατεχωρήθη» με την ημερομηνία καταχώρησης, τον αριθμό εγγραφής στο SAP και την υπογραφή του λογιστή.</p> <p>5.5 Ελέγξτε εάν υπάρχει φίσσα λογιστικής εγγραφής για κάθε μία από τις ανωτέρω περιπτώσεις και ελέγξτε εάν τα τιμολόγια προμηθευτών έχουν καταχωρηθεί στην εβδομαδιαία λίστα καταχωρηθέντων τιμολογίων που εκτυπώνεται από το SAP.</p> <p>5.6 Ελέγξτε εάν τα παραπάνω έντυπα, καθώς και τα παραστατικά παραλαβής είναι αρχειοθετημένα όλα μαζί ανά αγορά στο λογιστήριο.</p> <p><b>6. Πληρωμές</b></p> <p><b>Σκοπός Ελέγχου:</b> Να εξασφαλίσουμε ότι όλες οι πληρωμές προς τους Προμηθευτές είναι έγκυρες και κατάλληλα εγκεκριμένες για υλικά έργων που έχουν παραληφθεί από την Εταιρεία.</p> <p>6.1 Επιλέξτε δειγματοληπτικά τιμολόγια Προμηθευτών προς πληρωμή και ελέγξτε εάν έχει τεκμηριωθεί ο έλεγχος ορθότητας τους και η σωστή καταγραφή τους στα βιβλία της εταιρείας (τεκμηρίωση με σφραγίδα ελέγχου από τον οικονομικό έλεγχο).</p> <p>6.2 Ελέγξτε εάν για το ανωτέρω δείγμα έχει καταρτισθεί σχετική λίστα πληρωμών μέσω του συστήματος με συνημμένες τις καρτέλες Προμηθευτών Υλικών Έργων, η οποία ελέγχεται από την Οικονομική Διεύθυνση.</p> <p>6.3 Επιβεβαιώστε ότι η Οικονομική Διεύθυνση τεκμηριώνει τον έλεγχο που διενεργεί επί των καταστάσεων πληρωμών.</p> <p>6.4 Ελέγξτε εάν οι Εντολές Πληρωμών που εκδίδονται προς την αρμόδια τράπεζα είναι κατάλληλα εγκεκριμένες από την Οικονομική Διεύθυνση.</p> <p>6.5 Επιλέξτε δειγματοληπτικά τιμολόγια που πληρώνονται τοπικά με μετρητά (Βόλος-Εργοτάξια-Αθήνα) και ελέγξτε εάν έχουν καταχωρηθεί στο Ημερήσιο Φύλλο Ταμειακών Συναλλαγών και εάν έχουν σφραγιστεί με την ένδειξη «εξωφλήθη» και αποσταλεί στην Αθήνα για οικονομικό έλεγχο.</p> <p><b>III. ΠΡΟΜΗΘΕΙΕΣ ΕΡΓΟΤΑΞΙΩΝ</b></p> |  |  |  |  |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--|--|--|--|

# ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΕΛΕΓΧΟΥ

ΠΕΛΑΤΗΣ

XYZ A.E.

ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ:

## ΚΩΔΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΥ

## ΠΡΟΜΗΘΕΙΕΣ

| Επισκοπήθηκε από |  | Φ.Ε. Παρ | Ετοιμάσθηκε Από/Ημ. | Αποτέλεσμα |
|------------------|--|----------|---------------------|------------|
|------------------|--|----------|---------------------|------------|

|  |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                    |  |  |  |
|--|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--|--|--|
|  | <p><b>1. Αναγνώριση Ανάγκης - Προϋπολογισμός Αγορών Εργοταξίων</b></p> <p><b>Σκοπός Ελέγχου:</b> Να επιβεβαιώσουμε ότι οι αγορές που αφορούν αναλώσιμα και λοιπές προμήθειες των εργοταξίων είναι αυτές που πραγματικά χρειάζονται.</p> <p>1.1 Ελέγξτε εάν έχει υποβληθεί στο τμήμα προμηθειών προϋπολογισμός αναγκαίων υλικών (εξαρτημάτων-εξοπλισμού) και αναλωσίμων (μη συμπεριλαμβανομένων στο κόστος του έργου υλικά) των εργοταξίων για τον επόμενο χρόνο από τους εργοταξιάρχες.</p> <p>1.2 Επιλέξτε δείγμα μηχανογραφημένων αιτήσεων αγοράς και ελέγξτε αν υπάρχει αιτιολογία για την κάθε παραγγελία καθώς και εάν υπάρχει υπογραφή από τον αιτούντα.</p> <p><b>2. Συλλογή προσφορών – Αξιολόγηση – Εισήγηση</b></p> <p><b>Σκοπός Ελέγχου:</b> Να εξασφαλίσουμε ότι οι Προμηθευτές Αναλωσίμων – Λοιπών Προμηθειών που συνεργάζονται τα Εργοτάξια είναι αξιόπιστοι, οικονομικά σταθεροί και έχουν την δυνατότητα να ικανοποιήσουν τις απαιτήσεις της Εταιρείας. Επίσης, να εξασφαλίσουμε ότι σε κάθε περίπτωση επιλέγεται η καλύτερη δυνατή προσφορά από τους ανωτέρω προμηθευτές Αναλωσίμων – Λοιπών Προμηθειών τόσο σε οικονομικούς, όσο και σε ποιοτικούς όρους.</p> <p>2.1 Ελέγξτε εάν για τις ανωτέρω αιτήσεις αγοράς έχουν ζητηθεί τουλάχιστον τρεις προσφορές, όπου υπάρχει αυτή η δυνατότητα, και εάν όχι εάν υπάρχει επαρκής αιτιολόγηση.</p> <p>2.2 Ελέγξτε εάν για τις ανωτέρω προσφορές έχουν συνταχθεί σχετικοί συγκριτικοί πίνακες, εάν υπάρχει σχετική εισήγηση από το τμήμα προμηθειών για την τελική επιλογή και τέλος εάν έχουν εγκριθεί από εξουσιοδοτημένα στελέχη κατά περίπτωση (βλέπε Απόφαση Διευθύνοντος Συμβούλου Περί Εσωτερικών Διαδικασιών Διαχείρισεως Νο.ΑΒΓ).</p> <p><b>3. Εντολές Αγοράς – Εγκρίσεις</b></p> <p><b>Σκοπός Ελέγχου:</b> Να εξασφαλίσουμε ότι οι Εντολές Ανάθεσης Προμηθειών Αναλωσίμων – Λοιπών Προμηθειών Εργοταξίων εγκρίνονται σύμφωνα με τα επίπεδα εγκρίσεων που έχουν οριστεί από την Εταιρεία..</p> |  |  |  |
|--|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--|--|--|

# ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΕΛΕΓΧΟΥ

ΠΕΛΑΤΗΣ

XYZ A.E.

ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ:

## ΚΩΔΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΥ

## ΠΡΟΜΗΘΕΙΕΣ

| Επισκο-<br>πήθηκε<br>από |  | Φ.Ε.<br>Παρ | Ετοιμά-<br>σθηκε<br>Από/Ημ. |  | Αποτέ-<br>λεσμα |
|--------------------------|--|-------------|-----------------------------|--|-----------------|
|--------------------------|--|-------------|-----------------------------|--|-----------------|

|                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                          |  |  |  |  |  |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--|--|--|--|--|
| <p>3.1 Ελέγξτε εάν εντολές ανάθεσης για Αναλώσιμα και Λοιπές Προμήθειες Εργοταξίων εγκρίνονται από τα εξουσιοδοτημένα στελέχη σύμφωνα με το επίπεδο εγκρίσεων που έχει οριστεί.</p> <p>3.2 Ελέγξτε την ορθή καταχώρηση των ανωτέρω εντολών αναθέσεων για αναλώσιμα και λοιπές προμήθειες εργοταξίων στο αντίστοιχο αρχείο του μηχανογραφικού προγράμματος SAP.</p> <p>3.3 Για τις περιπτώσεις που έχουμε τοπικές αγορές χρηματικής αξίας άνω των XYZ Ευρώ το έτος ή χρηματική αξία άνω των ΑΒΓ Ευρώ ανά αγορά, ελέγξτε εάν τεκμηριώνεται η έγκριση της γενικής διεύθυνσης στην εντολή ανάθεσης.</p> <p><b>4. Παραλαβές Αγορών Εργοταξίων</b></p> <p><i><b>Σκοπός Ελέγχου:</b> Να εξασφαλίσουμε ότι τα Τιμολόγια Προμηθευτών Αναλώσιμων και Λοιπών Υλικών Εργοταξίων που παραλαμβάνονται και καταχωρούνται από την εταιρεία αναγράφουν την ορθή τιμή και ποσότητα.</i></p> <p>4.1 Επιλέξτε δείγμα δελτίων αποστολής του προμηθευτή και ελέγξτε αν έχουν υπογραφεί από τους υπεύθυνους αποθήκης των εργοταξίων.</p> <p>4.2 Εξετάστε αν υπάρχουν στην αποθήκη οι αντίστοιχες εντολές ανάθεσης εκτυπωμένες από το σύστημα, αν έχουν εκδοθεί τα αντίστοιχα δελτία παραλαβής, υπογεγραμμένα από τους αποθηκάρχους και αν αυτά είναι προ-αριθμημένα.</p> <p>4.3 Ελέγξτε αν οι ποσότητες υλικών στα παραπάνω δελτία αποστολής συμφωνούν με τις ποσότητες που αναγράφονται στα αντίστοιχα δελτία παραλαβής και με τις ποσότητες που αναφέρονται στις σχετικές εντολές ανάθεσης.</p> <p>4.4 Ελέγξτε αν η φίσσα εισαγωγής των υλικών, στις παραπάνω περιπτώσεις, αναγράφει τον αριθμό αίτησης, εντολής ανάθεσης και παραλαβής και αν οι ποσότητες που απεικονίζει συμφωνούν με τις ποσότητες που αναγράφονται στα αντίστοιχα δελτία αποστολής και δελτία παραλαβής.</p> <p>4.5 Σε περιπτώσεις αποκλίσεων στις ποσότητες (παραλαβή λανθασμένων υλικών ή ασυμφωνία μεταξύ αφιχθέντων ποσοτήτων και των αναγραφμένων στο δελτίο αποστολής) ελέγξτε την ορθή τήρηση της διαδικασίας claim κατά του προμηθευτή (έκδοση πιστωτικού τιμολογίου ή επιστροφή των υλικών).</p> <p>4.6 Επίσης σε περίπτωση μη ικανοποιητικής ποιότητας πα-</p> |  |  |  |  |  |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--|--|--|--|--|

# ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΕΛΕΓΧΟΥ

ΠΕΛΑΤΗΣ

XYZ A.E.

ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ:

## ΚΩΔΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΥ

## ΠΡΟΜΗΘΕΙΕΣ

|                          |  |             |                             |  |                 |
|--------------------------|--|-------------|-----------------------------|--|-----------------|
| Επισκο-<br>πήθηκε<br>από |  | Φ.Ε.<br>Παρ | Ετοιμά-<br>σθηκε<br>Από/Ημ. |  | Αποτέ-<br>λεσμα |
|--------------------------|--|-------------|-----------------------------|--|-----------------|

|  |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                          |  |  |  |  |
|--|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--|--|--|--|
|  | <p>ραληφθέντων υλικών ελέγξτε την ύπαρξη σχετικού υπηρεσιακού σημειώματος από τον ποιοτικό έλεγχο, που περιγράφει την μη συμμόρφωση του υλικού.</p> <p><b>5. Παραλαβή και Καταχώρηση Τιμολογίων – Αρχαιοθέτηση</b></p> <p><b>Σκοπός Ελέγχου:</b> Να εξασφαλίσουμε ότι τα Τιμολόγια Αναλωσίμων και Λοιπών Υπηρεσιών Εργοταξίων που παραλαμβάνονται και καταχωρούνται από την εταιρεία αναγράφουν την ορθή τιμή και ποσότητα.</p> <p>5.1 Επιλέξτε δειγματοληπτικά τιμολόγια προμηθευτών εργοταξίων και ελέγξτε αν υπάρχει σχετική σφραγίδα η οποία απεικονίζει όλα τα στοιχεία που απαιτούνται (κωδικός έργου, αριθμός αίτησης και εντολής ανάθεσης, ημερομηνία ανάθεσης, βεβαίωση παραλαβής, χρέωση, υπογραφές αρμοδίων (αιτών, τμήμα προμηθειών και ΓΔ ή Τεχνικός διευθυντής) και αριθμοί εγγραφών του SAP).</p> <p>5.2 Διενεργείστε συμφωνία ποσοτήτων και τιμών μεταξύ των παραπάνω τιμολογίων, των αντίστοιχων παραστατικών παραλαβής και των εντολών ανάθεσης.</p> <p>5.3 Ελέγξτε εάν τα παραπάνω τιμολόγια έχουν καταχωρηθεί στο πρωτόκολλο αλληλογραφίας.</p> <p>5.4 Επιβεβαιώστε ότι τα ανωτέρω τιμολόγια προμηθευτών εργοταξίων που προωθούνται στον συντονιστή Βόλου (υπεύθυνο προμηθειών) συνοδεύονται από σχετικό υπηρεσιακό σημείωμα.</p> <p>5.5 Ελέγξτε εάν τα παραπάνω τιμολόγια φέρουν σφραγίδα με την ένδειξη «κατεχωρήθη» με την ημερομηνία καταχώρησης, τον αριθμό εγγραφής στο SAP και την υπογραφή του λογιστή.</p> <p>5.6 Ελέγξτε εάν υπάρχει φίσσα λογιστικής εγγραφής για κάθε μία από τις ανωτέρω περιπτώσεις και ελέγξτε εάν τα τιμολόγια προμηθευτών έχουν καταχωρηθεί στην εβδομαδιαία λίστα καταχωρηθέντων τιμολογίων που εκτυπώνεται από το SAP.</p> <p>5.7 Ελέγξτε εάν τα παραπάνω έντυπα, καθώς και τα παραστατικά παραλαβής είναι αρχειοθετημένα όλα μαζί ανά αγορά στο λογιστήριο.</p> <p><b>6. Πληρωμές</b></p> <p><b>Σκοπός Ελέγχου:</b> Να εξασφαλίσουμε ότι όλες οι πληρωμές προς τους Προμηθευτές είναι έγκυρες και κατάλληλα εγκεκριμένες για</p> |  |  |  |  |
|--|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--|--|--|--|

# ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΕΛΕΓΧΟΥ

ΠΕΛΑΤΗΣ

XYZ A.E.

ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ:

## ΚΩΔΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΥ

## ΠΡΟΜΗΘΕΙΕΣ

| Επισκο-<br>πήθηκε<br>από |  | Φ.Ε.<br>Παρ | Ετοιμά-<br>σθηκε<br>Από/Ημ. |  | Αποτέ-<br>λεσμα |
|--------------------------|--|-------------|-----------------------------|--|-----------------|
|--------------------------|--|-------------|-----------------------------|--|-----------------|

|                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                |  |  |  |  |  |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--|--|--|--|--|
| <p><i>υλικά έργων που έχουν παραληφθεί από την Εταιρεία.</i></p> <p>6.1 Επιλέξτε δειγματοληπτικά τιμολόγια Προμηθευτών προς πληρωμή και ελέγξτε εάν έχει τεκμηριωθεί ο έλεγχος ορθότητας τους και η σωστή καταγραφή τους στα βιβλία της εταιρείας (τεκμηρίωση με σφραγίδα ελέγχου από τον οικονομικό έλεγχο).</p> <p>6.2 Ελέγξτε εάν για το ανωτέρω δείγμα έχει καταρτισθεί σχετική λίστα πληρωμών μέσω του συστήματος με συνημμένες τις καρτέλες Προμηθευτών Υλικών Έργων, η οποία ελέγχεται από την Οικονομική Διεύθυνση.</p> <p>6.3 Επιβεβαιώστε ότι η Οικονομική Διεύθυνση τεκμηριώνει τον έλεγχο που διενεργεί επί των καταστάσεων πληρωμών.</p> <p>6.4 Ελέγξτε εάν οι Εντολές Πληρωμών που εκδίδονται προς την αρμόδια τράπεζα είναι κατάλληλα εγκεκριμένες από την Οικονομική Διεύθυνση.</p> <p>6.5 Επιλέξτε δειγματοληπτικά τιμολόγια που πληρώνονται τοπικά με μετρητά (Βόλος-Εργοτάξια-Αθήνα) και ελέγξτε εάν έχουν καταχωρηθεί στο Ημερήσιο Φύλλο Ταμειακών Συναλλαγών και εάν έχουν σφραγιστεί με την ένδειξη «εξοφλήθη» και αποσταλεί στην Αθήνα για οικονομικό έλεγχο.</p> <p><b>IV. ΠΡΟΜΗΘΕΙΕΣ ΠΑΓΙΟΥ ΕΞΟΠΛΙΣΜΟΥ</b></p> <p><b>1. Προϋπολογισμός Παγίων</b></p> <p><b>Σκοπός Ελέγχου:</b> Να επιβεβαιώσουμε ότι οι αγορές που αφορούν Πάγιο εξοπλισμό της εταιρείας είναι αυτές που πραγματικά χρειάζονται. Επίσης, να επιβεβαιώσουμε ότι όλες οι αγορές παγίων είναι κατάλληλα εγκεκριμένες.</p> <p>1.1 Ελέγξτε αν έχει καταρτισθεί προϋπολογισμός κεφαλαιουχικών επενδύσεων (capital expenditure budget) για τον επόμενο χρόνο και εάν είναι κατάλληλα εγκεκριμένος σύμφωνα με τα επίπεδα εγκρίσεων της εταιρείας.</p> <p>1.2 Ελέγξτε εάν τηρείται σχετικός φάκελος για κάθε πάγιο που έχει στην κατοχή της η Εταιρεία.</p> <p>1.3 Επιλέξτε δείγμα μηχανογραφημένων αιτήσεων αγοράς και ελέγξτε αν υπάρχει αιτιολογία για την κάθε παραγγελία καθώς και εάν υπάρχει υπογραφή από τον αιτούντα.</p> <p><b>2. Συλλογή προσφορών – Αξιολόγηση – Εισήγηση</b></p> |  |  |  |  |  |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--|--|--|--|--|

# ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΕΛΕΓΧΟΥ

ΠΕΛΑΤΗΣ

XYZ A.E.

ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ:

## ΚΩΔΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΥ

## ΠΡΟΜΗΘΕΙΕΣ

| Επισκο-<br>πήθηκε<br>από |  | Φ.Ε.<br>Παρ | Ετοιμά-<br>σθηκε<br>Από/Ημ. |  | Αποτέ-<br>λεσμα |
|--------------------------|--|-------------|-----------------------------|--|-----------------|
|--------------------------|--|-------------|-----------------------------|--|-----------------|

|  |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                    |  |  |  |  |
|--|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--|--|--|--|
|  | <p><b>Σκοπός Ελέγχου:</b> Να εξασφαλίσουμε ότι οι Προμηθευτές Παγίου Εξοπλισμού είναι αξιόπιστοι, οικονομικά σταθεροί και έχουν την δυνατότητα να ικανοποιήσουν τις απαιτήσεις της Εταιρείας. Επίσης, να εξασφαλίσουμε ότι σε κάθε περίπτωση επιλέγεται η καλύτερη δυνατή προσφορά από τους ανωτέρω προμηθευτές Παγίου Εξοπλισμού τόσο σε οικονομικούς, όσο και σε ποιοτικούς όρους.</p> <p>2.1 Ελέγξτε εάν για τις ανωτέρω αιτήσεις αγοράς έχουν ζητηθεί τουλάχιστον τρεις προσφορές, όπου υπάρχει αυτή η δυνατότητα, και εάν όχι εάν υπάρχει επαρκής αιτιολόγηση.</p> <p>2.2 Ελέγξτε εάν για τις ανωτέρω προσφορές έχουν συνταχθεί σχετικοί συγκριτικοί πίνακες, εάν υπάρχει σχετική εισήγηση από το τμήμα προμηθειών για την τελική επιλογή και τέλος εάν έχουν εγκριθεί από εξουσιοδοτημένα στελέχη κατά περίπτωση (βλέπε Απόφαση Διευθύνοντος Συμβούλου Περί Εσωτερικών Διαδικασιών Διαχειρίσεως Νο. ΑΒΓ).</p> <p><b>3. Εντολές Αγοράς – Εγκρίσεις</b></p> <p><b>Σκοπός Ελέγχου:</b> Να εξασφαλίσουμε ότι οι Εντολές Ανάθεσης Προμηθειών Παγίου Εξοπλισμού εγκρίνονται σύμφωνα με τα επίπεδα εγκρίσεων που έχουν οριστεί από την Εταιρεία..</p> <p>3.1 Ελέγξτε αν οι αντίστοιχες εντολές ανάθεσης υπογράφονται από τους αρμόδιους, σύμφωνα με το επίπεδο εγκρίσεων που έχει οριστεί.</p> <p>3.2 Ελέγξτε την ορθή καταχώρηση των ανωτέρω εντολών αναθέσεων για προμήθειες παγίου εξοπλισμού στο αντίστοιχο αρχείο του μηχανογραφικού προγράμματος SAP.</p> <p><b>4. Παραλαβές Αγορών Παγίου Εξοπλισμού</b></p> <p><b>Σκοπός Ελέγχου:</b> Να εξασφαλίσουμε ότι τα Τιμολόγια Προμηθευτών Παγίου Εξοπλισμού που παραλαμβάνονται και καταχωρούνται από την εταιρεία αναγράφουν την ορθή τιμή και ποσότητα.</p> <p>4.1 Επιλέξτε δείγμα δελτίων αποστολής προμηθευτών παγίου εξοπλισμού και ελέγξτε εάν έχουν υπογραφεί από τον υπεύθυνο παραλαβής.</p> <p>4.2 Εξετάστε εάν υπάρχουν στην αποθήκη οι αντίστοιχες</p> |  |  |  |  |
|--|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--|--|--|--|

# ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΕΛΕΓΧΟΥ

ΠΕΛΑΤΗΣ

XYZ A.E.

ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ:

## ΚΩΔΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΥ

## ΠΡΟΜΗΘΕΙΕΣ

| Επισκο-<br>πήθηκε<br>από |  | Φ.Ε.<br>Παρ | Ετοιμά-<br>σθηκε<br>Από/Ημ. |  | Αποτέ-<br>λεσμα |
|--------------------------|--|-------------|-----------------------------|--|-----------------|
|--------------------------|--|-------------|-----------------------------|--|-----------------|

|  |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                   |  |  |  |  |
|--|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--|--|--|--|
|  | <p>εντολές ανάθεσης εκτυπωμένες από το σύστημα, αν έχουν εκδοθεί τα αντίστοιχα δελτία παραλαβής, υπογεγραμμένα από τους αποθηκάρχους και αν αυτά είναι προ-αριθμημένα.</p> <p>4.3 Ελέγξτε αν οι ποσότητες υλικών στα παραπάνω δελτία αποστολής συμφωνούν με τις ποσότητες που αναγράφονται στα αντίστοιχα δελτία παραλαβής και με τις ποσότητες που αναφέρονται στις σχετικές εντολές ανάθεσης.</p> <p>4.4 Ελέγξτε αν η φίσσα εισαγωγής του παγίου εξοπλισμού, στις παραπάνω περιπτώσεις, αναγράφει τον αριθμό αίτησης, εντολής ανάθεσης και παραλαβής και αν οι ποσότητες που απεικονίζει συμφωνούν με τις ποσότητες που αναγράφονται στα αντίστοιχα δελτία αποστολής και παραλαβής.</p> <p>4.5 Σε περιπτώσεις αποκλίσεων στις ποσότητες ελέγξτε την ορθή τήρηση της διαδικασίας claim κατά των προμηθευτών.</p> <p><b>5. Παραλαβή και Καταχώρηση Τιμολογίων –</b></p> <p><b>Αρχειοθέτηση</b></p> <p><b>Σκοπός Ελέγχου:</b> Να εξασφαλίσουμε ότι τα Τιμολόγια Παγίου Εξοπλισμού που παραλαμβάνονται και καταχωρούνται από την εταιρεία αναγράφουν την ορθή τιμή και ποσότητα.</p> <p>5.1 Επιλέξτε δειγματοληπτικά τιμολόγια προμηθευτών παγίου εξοπλισμού και ελέγξτε αν υπάρχει σχετική σφραγίδα η οποία απεικονίζει όλα τα στοιχεία που απαιτούνται (κωδικός έργου, αριθμός αίτησης και εντολής ανάθεσης, ημερομηνία ανάθεσης, βεβαίωση παραλαβής, χρέωση, υπογραφές αρμοδίων (αιτών, τμήμα προμηθειών και ΓΔ ή Τεχνικός διευθυντής) και αριθμοί εγγραφών του SAP).</p> <p>5.2 Διενεργείστε συμφωνία ποσοτήτων και τιμών μεταξύ των παραπάνω τιμολογίων, των αντίστοιχων παραστατικών παραλαβής και των εντολών ανάθεσης.</p> <p>5.3 Ελέγξτε εάν τα παραπάνω τιμολόγια έχουν καταχωρηθεί στο πρωτόκολλο αλληλογραφίας.</p> <p>5.4 Ελέγξτε εάν τα παραπάνω τιμολόγια φέρουν σφραγίδα με την ένδειξη «κατεχωρήθη» με την ημερομηνία καταχώρησης, τον αριθμό εγγραφής στο SAP και την υπογραφή του λογιστή.</p> <p>5.5 Ελέγξτε εάν υπάρχει φίσσα λογιστικής εγγραφής για κάθε μία από τις ανωτέρω περιπτώσεις και ελέγξτε εάν τα τιμολόγια προμηθευτών έχουν καταχωρηθεί στην</p> |  |  |  |  |
|--|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--|--|--|--|

# ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΕΛΕΓΧΟΥ

ΠΕΛΑΤΗΣ

XYZ A.E.

ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ:

## ΚΩΔΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΥ

## ΠΡΟΜΗΘΕΙΕΣ

| Επισκο-<br>πήθηκε<br>από |  | Φ.Ε.<br>Παρ | Ετοιμά-<br>σθηκε<br>Από/Ημ. |  | Αποτέ-<br>λεσμα |
|--------------------------|--|-------------|-----------------------------|--|-----------------|
|--------------------------|--|-------------|-----------------------------|--|-----------------|

|  |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                     |  |  |  |  |
|--|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--|--|--|--|
|  | <p>εβδομαδιαία λίστα καταχωρηθέντων τιμολογίων που εκτυπώνεται από το SAP.</p> <p>5.6 Ελέγξτε εάν τα παραπάνω έντυπα, καθώς και τα παραστατικά παραλαβής είναι αρχειοθετημένα όλα μαζί ανά αγορά στο λογιστήριο.</p> <p><b>6. Πληρωμές</b></p> <p><i><b>Σκοπός Ελέγχου:</b> Να εξασφαλίσουμε ότι όλες οι πληρωμές προς τους Προμηθευτές είναι έγκυρες και κατάλληλα εγκεκριμένες για πάγιο εξοπλισμό που έχουν παραληφθεί από την Εταιρεία.</i></p> <p>6.1 Επιλέξτε δειγματοληπτικά τιμολόγια Προμηθευτών προς πληρωμή και ελέγξτε εάν έχει τεκμηριωθεί ο έλεγχος ορθότητας τους και η σωστή καταγραφή τους στα βιβλία της εταιρείας (τεκμηρίωση με σφραγίδα ελέγχου από τον οικονομικό έλεγχο).</p> <p>6.2 Ελέγξτε εάν για το ανωτέρω δείγμα έχει καταρτισθεί σχετική λίστα πληρωμών μέσω του συστήματος με συνημμένες τις καρτέλες Προμηθευτών Παγίου Εξοπλισμού η οποία ελέγχεται από την Οικονομική Διεύθυνση.</p> <p>6.3 Επιβεβαιώστε ότι η Οικονομική Διεύθυνση τεκμηριώνει τον έλεγχο που διενεργεί επί των καταστάσεων πληρωμών.</p> <p>6.4 Ελέγξτε εάν οι Εντολές Πληρωμών που εκδίδονται προς την αρμόδια τράπεζα είναι κατάλληλα εγκεκριμένες από την Οικονομική Διεύθυνση.</p> <p>6.5 Επιλέξτε δειγματοληπτικά τιμολόγια που πληρώνονται τοπικά με μετρητά (Βόλος – εργοτάξια – Αθήνα) και ελέγξτε εάν έχουν καταχωρηθεί στο Ημερήσιο Φύλλο Ταμειακών Συναλλαγών και εάν έχουν σφραγιστεί με την ένδειξη «εξοφλήθη» και αποσταλεί στην Αθήνα για οικονομικό έλεγχο.</p> |  |  |  |  |
|--|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--|--|--|--|