



Πανεπιστήμιο Δυτικής Αττικής
Σχολή Διοικητικών, Οικονομικών και Κοινωνικών
Επιστημών
Τμήμα Λογιστικής & Χρηματοοικονομικής
Π.Μ.Σ. «Δημόσια Οικονομική & Πολιτική»



**Ο ρόλος του Εσωτερικού Ελέγχου στη βελτίωση των εσόδων στους
Οργανισμούς Τοπικής Αυτοδιοίκησης (Ο.Τ.Α.). Η Περίπτωση του
Δήμου Αλίμου**

Μαρία Δεμένεγα

Διπλωματική Εργασία υποβληθείσα στο Τμήμα Λογιστικής &
Χρηματοοικονομικής του Πανεπιστημίου Δυτικής Αττικής για την
απόκτηση Μεταπτυχιακού Διπλώματος Ειδίκευσης στη Δημόσια
Οικονομική και Πολιτική

Αιγάλεω, 2023



Πανεπιστήμιο Δυτικής Αττικής
Σχολή Διοικητικών, Οικονομικών και Κοινωνικών
Επιστημών
Τμήμα Λογιστικής & Χρηματοοικονομικής
Π.Μ.Σ. «Δημόσια Οικονομική & Πολιτική»



**Ο ρόλος του Εσωτερικού Ελέγχου στη βελτίωση των εσόδων στους
Οργανισμούς Τοπικής Αυτοδιοίκησης (Ο.Τ.Α.). Η Περίπτωση του
Δήμου Αλίμου**

Μαρία Δεμένεγα
A.M.20011

Επιβλέπων Καθηγητής : Πανάγου Βασίλειος

Διπλωματική Εργασία υποβληθείσα στο Τμήμα Λογιστικής &
Χρηματοοικονομικής του Πανεπιστημίου Δυτικής Αττικής για την
απόκτηση Μεταπτυχιακού Διπλώματος Ειδίκευσης στη Δημόσια
Οικονομική και Πολιτική

Αιγάλεω, 2023



University of West Attica
Department of West Attica
Master of Science in Public Economics and
Policy



The role of Internal Audit in improving revenue in Local Government Organizations (LGA). The Case of the Municipality of Alimos

Maria Demenega

A.M.20011

Supervisor Professor: Panagou Vasileios

Master Thesis submitted to the Department of Accounting & Finance of the University of West Attic in partial fulfillment of the requirements for the degree of M.Sc. in Public Economics and Policy.

Egaleo, Greece, 2023

Ευχαριστίες

Θεωρώ υποχρέωσή μου να ευχαριστήσω τον επιβλέποντα καθηγητή μου κ. Πανάγου Βασίλειο για την πολύτιμη καθοδήγησή και την συμβολή του στην παρούσα διπλωματική. Επιπρόσθετα, οφείλω να αφιερώσω την διπλωματική μου εργασία στον σύζυγό μου και στα παιδιά μου που μου συμπαραστάθηκαν και με ανέχθηκαν όλα αυτά τα χρόνια.

Ο ρόλος του Εσωτερικού Ελέγχου στη βελτίωση των εσόδων στους Οργανισμούς Τοπικής Αυτοδιοίκησης (Ο.Τ.Α.). Η Περίπτωση του Δήμου Αλίμου

Περίληψη

Μέσα από την παρούσα εργασία εξετάζεται ο ρόλος του Εσωτερικού Ελέγχου στη βελτίωση των εσόδων στους Οργανισμούς Τοπικής Αυτοδιοίκησης (Ο.Τ.Α.) στη Περιφερειακή Ενότητα Νοτίου Τομέα Αθηνών. Μεταξύ των σημαντικότερων όρων που αναλύονται είναι οι ελεγκτικοί μηχανισμοί, οι οργανισμοί τοπικής αυτοδιοίκησης και η σημαντικότητα του εσωτερικού ελέγχου που εστιάζει στη βελτιστοποίηση των εσόδων. Σκοπός των Οργανισμών Τοπικής Αυτοδιοίκησης είναι να καταφέρουν να ανταποκριθούν με μεγαλύτερη αποτελεσματικότητα και ευελιξία στο θεσμικό τους ρόλο και στις ολοένα και μεγαλύτερες αρμοδιότητες που ανακύπτουν. Υπό αυτό το πρίσμα, η εκάστοτε Τοπική Αυτοδιοίκηση καλείται να ενδυναμώσει την οικονομική της επάρκεια και να γίνει αυτοτελής. Ειδικότερα τα τελευταία έτη, οι διαρκώς μειούμενες επιχορηγήσεις που παρέχονται από την Κεντρική Διοίκηση έχουν ως συνέπεια την όξυνση της κρίσης και το άνοιγμα των οικονομικών κενών που δημιουργούνται. Αυτός είναι και ο λόγος που κρίνεται επιτακτική η ανάγκη των Δήμων να βελτιώσουν τους μηχανισμούς αναζήτησης, βεβαίωσης και είσπραξης των θεσμοθετημένων εσόδων τους. Σημαντικοί ελεγκτικοί μηχανισμοί, μεταξύ των οποίων το Ελεγκτικό Συνέδριο και ο Συνήγορος του Πολίτη, έχουν αποκαλύψει την αδυναμία των Δήμων να θέσουν σε εφαρμογή τις ιδανικές πρακτικές για τη βελτίωση της εισπραξιμότητας των ιδίων τους εσόδων.

Λέξεις κλειδιά: Οργανισμοί Τοπικής Αυτοδιοίκησης, Εσωτερικός έλεγχος, Κεντρική Διοίκηση, ελεγκτικοί μηχανισμοί, Ελεγκτικό Συνέδριο, Συνήγορος του Πολίτη



Πανεπιστήμιο Δυτικής Αττικής
Σχολή Διοικητικών, Οικονομικών και Κοινωνικών Επιστημών
Τμήμα Λογιστικής & Χρηματοοικονομικής
Π.Μ.Σ. «Δημόσια Οικονομική & Πολιτική»



Τίτλος εργασίας

Μέλη Εξεταστικής Επιτροπής

Εγκρίθηκε από την εξεταστική επιτροπή την 04/07/2023

Α/α	ΟΝΟΜΑ ΕΠΩΝΥΜΟ	Β ΑΘΜΙΔΑ/ΙΔΙΟΤΗΤ Α	ΨΗΦΙΑΚΗ ΥΠΟΓΡΑΦΗ
1	Βασίλειος Πανάγου	Καθηγητής Πανεπιστήμιο Δυτικής Αττικής	
2	Νικόλαος Στρόμπλος	Διευθυντής ΕΛΣΤΑΤ	
3	Δημήτριος Χαραμής	Επίκουρος Καθηγητής Πανεπιστήμιο Δυτικής Αττικής	

ΔΗΛΩΣΗ ΣΥΓΓΡΑΦΕΑ ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΗΣ ΕΡΓΑΣΙΑΣ

Η κάτωθι υπογεγραμμένη ΔΕΜΕΝΕΓΑ ΜΑΡΙΑ του Νικολάου, με αριθμό μητρώου 20011 φοιτήτρια του Προγράμματος Μεταπτυχιακών Σπουδών ΔΗΜΟΣΙΑ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΠΟΛΙΤΙΚΗ του Τμήματος ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΚΑΙ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ της Σχολής ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ, ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ ΚΑΙ ΚΟΙΝΩΝΙΚΩΝ ΕΠΙΣΤΗΜΩΝ του Πανεπιστημίου Δυτικής Αττικής, δηλώνω ότι: «Είμαι συγγραφέας αυτής της μεταπτυχιακής εργασίας και ότι κάθε βοήθεια την οποία είχα για την προετοιμασία της, είναι πλήρως αναγνωρισμένη και αναφέρεται στην εργασία. Επίσης, οι όποιες πηγές από τις οποίες έκανα χρήση δεδομένων, ιδεών ή λέξεων, είτε ακριβώς είτε παραφρασμένες, αναφέρονται στο σύνολό τους, με πλήρη αναφορά στους συγγραφείς, τον εκδοτικό οίκο ή το περιοδικό, συμπεριλαμβανομένων και των πηγών που ενδεχομένως χρησιμοποιήθηκαν από το διαδίκτυο. Επίσης, βεβαιώνω ότι αυτή η εργασία έχει συγγραφεί από μένα αποκλειστικά και αποτελεί προϊόν πνευματικής ιδιοκτησίας τόσο δικής μου, όσο και του Ιδρύματος. Παράβαση της ανωτέρω ακαδημαϊκής μου ευθύνης αποτελεί ουσιώδη λόγο για την ανάκληση του πτυχίου μου».

Η Δηλούσα
ΜΑΡΙΑ ΔΕΜΕΝΕΓΑ



Πίνακας περιεχομένων

<i>Ευχαριστίες</i>	<i>vi</i>
<i>Περίληψη</i>	<i>vii</i>
<i>Abstract</i>	<i>xv</i>
<i>Εισαγωγή</i>	<i>1</i>
Κεφάλαιο 1^ο ΒΑΣΙΚΕΣ ΕΝΝΟΙΕΣ, ΘΕΩΡΗΤΙΚΟΙ ΣΤΟΧΟΙ ΚΑΙ ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΚΗ ΑΝΑΣΚΟΠΗΣΗ	5
1.1 Εννοιολογικός προσδιορισμός του Εσωτερικού Ελέγχου	5
1.2 Εσωτερικός έλεγχος και Οργανισμοί Τοπικής Αυτοδιοίκησης	7
1.3 Ο ρόλος του Εσωτερικού Ελέγχου στους Ο.Τ.Α.....	9
1.3.1 Οι αρμοδιότητες του εσωτερικού ελέγχου στους δήμους: η ευρωπαϊκή εμπειρία	11
1.4 Η Αποτελεσματικότητα του Εσωτερικού Ελέγχου στους Ο.Τ.Α.....	15
1.5 Εσωτερικός έλεγχος, περιβάλλον εσωτερικού ελέγχου και διαχείριση οικονομικών στους δήμους	17
Κεφάλαιο 2^ο Ο ΡΟΛΟΣ ΤΟΥ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ	21
2.1 Το Νομικό πλαίσιο του εσωτερικού ελέγχου.....	21
2.2 Το Εννοιολογικό πλαίσιο του εσωτερικού ελέγχου	23
2.3 Ποια είναι τα είδη του εσωτερικού ελέγχου	25
2.4 Ποιες είναι οι διαφορές ανάμεσα στον εσωτερικό και εξωτερικό έλεγχο	27
Κεφάλαιο 3^ο ΟΡΓΑΝΑ ΕΛΕΓΧΟΥ ΣΤΟΝ ΔΗΜΟΣΙΟ ΤΟΜΕΑ	29
3.1 Ο Έλεγχος των Οργανισμών Τοπικής Αυτοδιοίκησης (ΟΤΑ).....	29
3.2 Ελεγκτικό Συνέδριο	30
3.3 Το Σώμα των Επιθεωρητών Ελεγκτών στη Δημόσια Διοίκηση	34
3.4 Ο Συνήγορος του Πολίτη.....	36
3.5 Ο ρόλος του Συνηγόρου του Πολίτη στην εποχή της κρίσης	38
3.6 Ο Συμπαραστάτης του Δημότη	40
3.7 Η Αυτοτελής Υπηρεσία Εποπτείας	41
3.8 Το Παρατηρητήριο Οικονομικής Αυτοτέλειας	43
Κεφάλαιο 4^ο Η ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑ ΤΩΝ ΟΡΓΑΝΙΣΜΩΝ ΤΟΠΙΚΗΣ ΑΥΤΟΔΙΟΙΚΗΣΗΣ	46
4.1 Τα έσοδα των Οργανισμών Τοπικής Αυτοδιοίκησης (ΟΤΑ)	46

4.2 Βεβαίωση και είσπραξη εσόδων.....	48
4.3 Βασικά στοιχεία για την άσκηση αποτελεσματικού ελέγχου στο Δημόσιο Τομέα ..	50
Κεφάλαιο 5^ο ΜΕΘΟΔΟΛΟΓΙΑ ΤΗΣ ΕΡΕΥΝΑΣ.....	56
5.1 Μέθοδος συλλογής δεδομένων	56
5.2 Μέσο συλλογής δεδομένων	57
5.3 Ερευνητικά ερωτήματα της έρευνας.....	58
5.4 Δείγμα και δειγματοληψία ποιοτικής έρευνας.....	59
5.5 Ανάλυση αποτελεσμάτων	59
Κεφάλαιο 6^ο ΤΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΤΗΣ ΕΡΕΥΝΑΣ	61
6.1 Αποτελέσματα	61
Συζήτηση	84
Συμπεράσματα	91
Προτάσεις.....	97
Βιβλιογραφία	98
Ελληνική.....	98
Ξενόγλωσση	102
Παράρτημα: οδηγός συνέντευξης	104

The role of Internal Audit in improving revenue in Local Government Organizations (LGA). The Case of the Municipality of Alimos

Abstract

The current paper examines the role of Internal Audit in improving revenues in Local Government Organizations (LGOs) in the Regional Unit of the South Sector of Athens. Among the most important terms analyzed are control mechanisms, local government organizations and the importance of internal control focusing on revenue optimization. The aim of the Local Government Organizations is to manage to respond more efficiently and flexibly to their institutional role and to the ever-increasing responsibilities that arise. In this light, each Local Self-Government is called upon to strengthen its financial sufficiency and become self-sufficient. In particular in recent years, the constantly decreasing grants provided by the Central Administration have as a consequence the worsening of the crisis and the opening of the financial gaps that are created. This is also the reason why the need for Municipalities to improve the search, verification and collection mechanisms of their statutory revenues is deemed imperative. Important audit mechanisms, including the Audit Court and the Ombudsman, have revealed the inability of the Municipalities to implement the ideal practices to improve the collectability of their own revenues.

Key words: Local Government Organizations, Internal control, Central Administration, control mechanisms, Court of Auditors, Citizen's Advocate

Εισαγωγή

Σε παγκόσμιο επίπεδο, οι Οργανισμοί Τοπικής Αυτοδιοίκησης (Ο.Τ.Α) βρίσκονται υπό πίεση να παρέχουν βασικές υπηρεσίες στους πολίτες τους (McCluskey, Huang, Doherty and Franzsen, 2019). Η έννοια της συλλογής εσόδων έχει προσελκύσει μεγάλη προσοχή τα τελευταία χρόνια και έχει γίνει σημαντικό ζήτημα για τις σύγχρονες τοπικές κυβερνήσεις συμπεριλαμβανομένων των Ο.Τ.Α. Τα τοπικά έσοδα αναφέρονται σε ένα άθροισμα πληρωμών που γίνονται σε μια Τοπική Αυτοδιοίκηση από ιδιώτες και οργανισμούς που προορίζονται για τη χρηματοδότηση λειτουργιών παροχής υπηρεσιών και αποκεντρωμένων δαπανών εντός μιας περιοχής και εντός της δικαιοδοσίας της περιφέρειας.

Επιπλέον, ο Aggestam-Pontoppidan (2017) ορίζει τα έσοδα ως εισροές περιουσιακών στοιχείων που αποκτώνται για προϊόντα ή υπηρεσίες που παρέχονται στους πολίτες. Τα κρατικά έσοδα περιλαμβάνουν όλα τα χρηματικά ποσά που προέρχονται από εξωτερικές πηγές του Δημοσίου. Οι μεγάλες κυβερνήσεις έχουν συνήθως μια υπηρεσία ή τμήμα που συμμετέχει στη συλλογή κρατικών εσόδων από εταιρείες καθώς και από τους ίδιους τους πολίτες.

Ο Awitta (2010) όρισε τη συλλογή εσόδων ως το εισόδημα που λαμβάνει μια εταιρεία από τις συνήθεις επιχειρηματικές της δραστηριότητες, συνήθως από την πώληση αγαθών και υπηρεσιών σε πελάτες. Τα έσοδα αναφέρονται ως κύκλος εργασιών. Ορισμένες εταιρείες λαμβάνουν έσοδα από τόκους, μερίσματα ή δικαιώματα που τους καταβάλλονται από άλλες εταιρείες. Τα έσοδα μπορεί να αναφέρονται στο εισόδημα της επιχείρησης γενικά ή μπορεί να αναφέρονται στο ποσό, σε μια νομισματική μονάδα, που εισπράχθηκε κατά τη διάρκεια μιας χρονικής περιόδου.

Ένα υγιές σύστημα εσόδων για τους Οργανισμούς Τοπικής Αυτοδιοίκησης είναι βασική προϋπόθεση για την επιτυχία της αποτελεσματικής παροχής υπηρεσιών, επειδή κανένα δημόσιο ίδρυμα ή οντότητα δεν μπορεί να παρέχει αγαθά και υπηρεσίες σε κοινότητες χωρίς να διαθέτει χρήματα για την κάλυψη των λειτουργικών του δαπανών (Pieters, 2015). Η διαδικασία βελτίωσης της κινητοποίησης των τοπικών εσόδων είναι το κλειδί για τη λειτουργία της διαδικασίας αποκέντρωσης και την παροχή κοινωνικών υπηρεσιών όπως η υγεία, η εκπαίδευση, το νερό, οι δρόμοι και η ασφάλεια, διότι με ανεπαρκή έσοδα, οι Ο.Τ.Α δεν είναι σε θέση να εκπληρώσουν την εντολή παροχής υπηρεσιών τους. Ως εκ τούτου, σε πολλές χώρες, οι Ο.Τ.Α έχουν

εντολή να εισπράττουν μια ποικιλία φόρων και τελών χρηστών, συμπεριλαμβανομένων των εμπορικών αδειών, των φόρων ιδιοκτησίας, των τελών αγοράς, για να εκπληρώσουν την εντολή παροχής υπηρεσιών(Kumuthinidevi, 2016).

Τα τοπικά έσοδα παρέχουν την πιο διακριτική πηγή χρηματοδότησης και επομένως η ενίσχυση των τοπικών εσόδων αποτελεί κρίσιμο στοιχείο της χρηματοδότησης των Ο.Τ.Α κυρίως για επαναλαμβανόμενες λειτουργίες και βιωσιμότητα των επενδύσεων σε υποδομές - δημοσιονομική αποκέντρωση (LocalGovernmentPerformanceAssessmentReport, 2018). Από την άλλη πλευρά, η διοίκηση έχει το καθήκον να θεσπίσει καθώς και να διατηρήσει ένα σύστημα εσωτερικού ελέγχου που είναι λειτουργικό. Η επιτροπή ελέγχου πρέπει να παρακολουθεί αυτούς τους ελέγχους και να αξιολογεί την αποτελεσματικότητά τους στο σύνολό τους (Kumuthinidevi, 2016). Ο Ndungu, (2013) αναφέρει το σύστημα εσωτερικού ελέγχου ως μια οργανωμένη χρηστή διακυβέρνηση λειτουργιών και διαδικασιών, μέσα σε ένα πλήρες σύστημα ελέγχων που έχει θεσπιστεί από τη διοίκηση και σκοπός του οποίου είναι η επιτυχής λειτουργία του οργανισμού. Η διοίκηση έχει το καθήκον να θεσπίσει, καθώς και να διατηρήσει ένα σύστημα εσωτερικού ελέγχου που είναι λειτουργικό. Η επιτροπή ελέγχου πρέπει να παρακολουθεί αυτούς τους ελέγχους και να αξιολογεί την αποτελεσματικότητά τους στο σύνολό τους (Kumuthinidevi, 2016).

Για να θεωρείται αποτελεσματικό ένα σύστημα εσωτερικού ελέγχου θα πρέπει να είναι σχεδιασμένο με τέτοιο τρόπο ώστε να μπορεί να εγγυηθεί την ορθολογική λειτουργία του εκάστοτε οργανισμού μέσω της κατάλληλης εφαρμογής των κατευθυντήριων γραμμών και των διαδικασιών. Οι διαδικασίες και οι κατευθυντήριες γραμμές επηρεάζουν με την σειρά τους την αποτελεσματικότητα της λειτουργίας του εκάστοτε οργανισμού (Mahmoud, 2017).

Τα συστήματα εσωτερικού ελέγχου αποτελούν θεμελιώδη πτυχή της ευθύνης διαχείρισης της διοίκησης για να παρέχουν στα ενδιαφερόμενα μέρη εύλογη βεβαιότητα ότι ο οργανισμός τους ελέγχεται αποτελεσματικά και ότι οι πληροφορίες που λαμβάνουν είναι ακριβείς και αξιόπιστες (Mahmoud, 2017). Ο ευρύτερος στόχος των συστημάτων του εσωτερικού ελέγχου των οργανισμών είναι να του δώσουν την δυνατότητα να πετύχει τους στρατηγικούς του στόχους και να εφαρμόσει αποτελεσματικά το όραμά του. Αυτό μπορεί να επιτευχθεί μέσω της προώθησης και

της εφαρμογής αποτελεσματικών και αποδοτικών λειτουργιών. Ταυτόχρονα είναι κομβικής σημασίας η προστασία των οικονομικών πόρων του εκάστοτε οργανισμού και η αποφυγή της σπατάλης και της όποιας κακής διαχείρισης (Musya, 2014).

Αναγνωρίζοντας λοιπόν τη σημαντικότητα διασφάλισης των εσόδων στους Ο.Τ.Α καθώς και τα οφέλη εφαρμογής των συστημάτων εσωτερικού ελέγχου στους οργανισμούς (Musya, 2014), η παρούσα εργασία αποσκοπεί να διερευνήσει το ρόλο του Εσωτερικού Ελέγχου στη βελτίωση των εσόδων στους Οργανισμούς Τοπικής Αυτοδιοίκησης (Ο.Τ.Α). Ειδικότερα, στο πλαίσιο της παρούσας εργασίας, πέρα από τη βιβλιογραφική ανασκόπηση, θα διεξαχθεί και εμπειρική έρευνα για το ρόλο και την αποτελεσματικότητα των συστημάτων εσωτερικού ελέγχου στη βελτίωση των εσόδων στους Ο.Τ.Α, μέσω συνεντεύξεων που θα πραγματοποιηθούν στη της Περιφερειακή Ενότητα Νοτίου Τομέα Αθηνών και πιο συγκεκριμένα στο Δήμο Αλίμου.

Αρχικά, στο παρόν κείμενο θα γίνει βιβλιογραφική αναφορά στην έννοια του εσωτερικού ελέγχου, στο ρόλο και την αποτελεσματικότητα στους Οργανισμούς Τοπικής Αυτοδιοίκησης. Ακολούθως, γίνεται περιγραφή της μεθοδολογίας της έρευνας που ακολουθήθηκε, η οποία βασίστηκε σε ημιδομημένες συνεντεύξεις. Τέλος, ακολουθεί ανάλυση και συζήτηση των αποτελεσμάτων.

Κεφάλαιο 1° ΒΑΣΙΚΕΣ ΕΝΝΟΙΕΣ, ΘΕΩΡΗΤΙΚΟΙ ΣΤΟΧΟΙ ΚΑΙ ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΚΗ ΑΝΑΣΚΟΠΗΣΗ

1.1 Εννοιολογικός προσδιορισμός του Εσωτερικού Ελέγχου

Σε ένα διαρκώς μεταβαλλόμενο οικονομικό περιβάλλον, που λειτουργεί βάση των κανόνων της παγκοσμιοποίησης, η ύπαρξη ενός αξιόπιστου και διαφανούς μηχανισμού διαχείρισης και ελέγχου που θα μπορεί να εφαρμόζεται τόσο στον ιδιωτικό όσο και στον δημόσιο τομέα, κρίνεται επιτακτική. Από επιχειρηματική άποψη, η υιοθέτηση ενός ισχυρού και σταθερού συστήματος εσωτερικού ελέγχου αποτρέπει την αδιαφάνεια, την καχυποψία και τη διαφθορά (Drogalas, 2015). Από πλευράς δημόσιων φορέων, η θεσμοθέτηση του πλαισίου εσωτερικού ελέγχου, με σεβασμό στα διεθνή πρότυπα και αρχές ελέγχου, υποστηρίζει τη δημοσιονομική εξυγίανση, τη μείωση του χρέους και τον εξορθολογισμό των δημοσίων δαπανών (Asaolu et al. 2016). Συνεπώς, ο ρόλος που κατέχει ο εσωτερικός έλεγχος στο δημόσιο φορέα είναι ιδιαίτερα σημαντικός. Η σπουδαιότητα της ελεγκτικής επιστήμης και ειδικότερα των συστημάτων εσωτερικού ελέγχου αντικατοπτρίζεται στο σύνολο των ερευνών που έχουν κατατεθεί τόσο σε εθνικό όσο και σε διεθνές επίπεδο. Στο πλήθος των μελετών που έχουν δημοσιευτεί έχει γίνει προσπάθεια αποτύπωσης της έννοιας του εσωτερικού ελέγχου, γι' αυτό και στη παρούσα ενότητα θα παρουσιαστούν ορισμένοι ορισμοί που έχουν δοθεί, μέσω των οποίων θα προσπαθήσουμε να κατανοήσουμε τον πολύπλευρο ρόλο που κατέχει ο εσωτερικός έλεγχος.

Αρχικά, θα γίνει αναφορά στον ορισμό που έχει δοθεί από τη Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO), σύμφωνα με την οποία, ο εσωτερικός έλεγχος ορίζεται ως μια διαδικασία, η οποία εφαρμόζεται από τη διοίκηση, η οποία διαμορφώνεται κατά τέτοιο τρόπο ώστε να επιφέρει με βεβαιότητα, τη συμμόρφωση με τις κατευθυντήριες γραμμές και τους ισχύοντες νόμους, αλλά και να διασφαλίσει τη μέγιστη αποδοτικότητα και αποτελεσματικότητα των λειτουργιών. Ακολούθως, σύμφωνα με το Institute of Internal Auditors (IIA) (2004), ο εσωτερικός έλεγχος είναι ένα σύνολο δραστηριοτήτων που εντάσσονται στις συνήθεις διαδικασίες λειτουργίας ενός οργανισμού, χαρακτηρίζονται ως ανεξάρτητες και αντικειμενικές και σκοπό έχουν τη διαφύλαξη των περιουσιακών στοιχείων, την ελαχιστοποίηση των σφαλμάτων και τη διασφάλιση ότι οι λειτουργίες διεξάγονται με εγκεκριμένο τρόπο. Ο εσωτερικός έλεγχος, προσθέτει αξία και επιτρέπει τη

βελτίωση των λειτουργιών ενός οργανισμού ή μια επιχείρησης. Ένας άλλος τρόπος περιγραφής του εσωτερικού ελέγχου είναι ότι οι δραστηριότητες που παρέχει απαιτούνται για τον μετριάσμό του ποσού και των τύπων κινδύνου στους οποίους υπόκειται ένας οργανισμός.

Επίσης, ο Sawyer (2003) δήλωσε ότι ο εσωτερικός έλεγχος είναι μια αντικειμενική και αμερόληπτη αξιολόγηση αναφορικά με τις λειτουργίες ενός οργανισμού ή μιας επιχείρησης από εσωτερικούς ελεγκτές που κατέχουν διαφορετικές αρμοδιότητες. Σκοπός των εσωτερικών ελεγκτών και κατ' επέκταση του εσωτερικού ελέγχου είναι (1) **αποτελεσματική διεξαγωγή των εργασιών**, οι έλεγχοι αυτοί διασφαλίζουν ότι οι διαδικασίες κυλούν ομαλά και ότι οι λειτουργίες είναι απαλλαγμένες από μη επιθυμητές παρεμβάσεις (2) χρησιμοποιούνται αποτελεσματικά και οικονομικά οι πόροι, δηλαδή τα περιουσιακά στοιχεία ενός οργανισμού αναπτύσσονται για τους σωστούς σκοπούς και δεν είναι ευάλωτα σε κακή χρήση ή κλοπή (3) **πρόληψη και ανίχνευση απάτης και άλλων παράνομων πράξεων**, ακόμη και μικρές επιχειρήσεις με απλές οργανωτικές δομές μπορεί να πέσουν θύματα αυτών των παραβιάσεων, αλλά καθώς οι οργανισμοί αυξάνονται σε μέγεθος και πολυπλοκότητα, η φύση των πρακτικών απάτης εξίσου πολύπλοκοι και οι έλεγχοι πρέπει να είναι ικανοί να τις αντιμετωπίσουν, (4) **πληρότητα και ακρίβεια των οικονομικών αρχείων**, ένας οργανισμός δεν μπορεί να παράγει ακριβείς οικονομικές καταστάσεις εάν τα οικονομικά του αρχεία είναι αναξιόπιστα. Τα συστήματα θα πρέπει να είναι σε θέση να καταγράφουν τις συναλλαγές έτσι ώστε η φύση των συναλλαγών να αντικατοπτρίζεται σωστά στους χρηματοοικονομικούς λογαριασμούς και (5) επιτυγχάνονται αποτελεσματικά οι στόχοι και το όραμα του οργανισμού. Τέλος, να σημειωθεί ότι ο εσωτερικός έλεγχος ενισχύει και υποστηρίζει έμπρακτα το όραμα και τους στόχους που έχει θέσει μια επιχείρηση ή ένας οργανισμός, (Hayetal., 2008), αξιολογεί τον κίνδυνο (Mahadeen,2016) και προσθέτει αξία στον οργανισμό (Drogalasetal., 2014). Κατά συνέπεια, ο ρόλος και η αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου είναι μείζονος σημασίας, για την αντιμετώπιση των κινδύνων και των προκλήσεων και τελικώς της επιτυχίας του οργανισμού.

1.2 Εσωτερικός έλεγχος και Οργανισμοί Τοπικής Αυτοδιοίκησης

Οι μεταρρυθμίσεις σε ορισμένες χώρες έχουν ανοίξει τον έλεγχο του δημόσιου τομέα (Johnsen, 2019). Τα τελευταία χρόνια, ειδικά, ο εσωτερικός έλεγχος έγινε σημαντικό μέρος των μεταρρυθμίσεων που έχουν θεσπιστεί σε πολλές αναπτυσσόμενες χώρες, λόγω του γεγονότος ότι βελτιώνει τις δημόσιες υπηρεσίες και συμβάλλει στην υγιή διακυβέρνηση (Alzebanetal, 2014).

Ως εκ τούτου, ο αντίκτυπος και η προστιθέμενη αξία που παρέχει ο εσωτερικός έλεγχος στους οργανισμούς εφιστά την προσοχή του δημόσιου τομέα τα τελευταία χρόνια (Changetal, 2019). Μέσα σε αυτό το ιδιαίτερα μεταβαλλόμενο πλαίσιο, οι Οργανισμοί Τοπικής Αυτοδιοίκησης στην Ελλάδα, αναγνωρίζοντας την αναγκαιότητα του εσωτερικού ελέγχου προχωρούν σταδιακά στην εφαρμογή του. Αξίζει να σημειωθεί ότι οι Οργανισμοί Τοπικής Αυτοδιοίκησης, σύμφωνα με το άρθρο 102 του Συντάγματος ορίζονται ως αυτοδιοικούμενα Νομικά Πρόσωπα Δημοσίου Δικαίου (Ν.Π.Δ.Δ.), όπου διευθύνονται από αιρετά όργανα, έχουν ως στόχο την διεύθυνση των τοπικών τους υποθέσεων, ενώ έχουν διοικητική και οικονομική αυτοτέλεια. Με βάση τον Κώδικα Δήμων και Κοινοτήτων (άρθρο 75 του Ν. 3463/06) *«οι δημοτικές και κοινοτικές αρχές διευθύνουν και ρυθμίζουν όλες τις τοπικές υποθέσεις, σύμφωνα με τις αρχές της επικουρικότητας και της εγγύτητας, έχοντας ως στόχο την προστασία, την ανάπτυξη και τη συνεχή βελτίωση των συμφερόντων της ποιότητας ζωής της τοπικής κοινωνίας»*.

Ο εσωτερικός έλεγχος στους Ο.Τ.Α λειτουργεί ως ένα οργανωμένο σύνολο διαδικασιών ελέγχου που στοχεύει στην επίτευξη αποτελεσματικής λειτουργίας, στρατηγικών στόχων και στην εξάλειψη λειτουργικών κινδύνων (Gramlingetal., 2018). Επίσης, η δραστηριότητα εσωτερικού ελέγχου βοηθά τους Ο.Τ.Α να επιτύχουν τους στόχους του φέρνοντας μια συστηματική, πειθαρχημένη προσέγγιση για την αξιολόγηση και τη βελτίωση της αποτελεσματικότητας των διαδικασιών διαχείρισης κινδύνου, ελέγχου και διακυβέρνησης (Gramlingetal., 2018).

Σύμφωνα με τα παραπάνω, ο εσωτερικός έλεγχος διενεργεί αξιολογήσεις της επάρκειας και της αποτελεσματικότητας των διαδικασιών διακυβέρνησης, διαχείρισης κινδύνων για τους δήμους. Λειτουργεί επίσης με βάση τα υποχρεωτικά πλαίσια του Ινστιτούτου Εσωτερικών Ελεγκτών συμπεριλαμβανομένου του Κώδικα Δεοντολογίας και των Διεθνών Προτύπων για την Επαγγελματική Πρακτική του Εσωτερικού

Ελέγχου (Πρότυπα) και οποιωνδήποτε άλλων σχετικών νόμων και κανονισμών ισχύει για τον εκάστοτε Δήμο. Τα στρατηγικά και τα ετήσια επιχειρησιακά σχέδια ευθυγραμμίζονται με τα στρατηγικά σχέδια του οργανισμού και βασίζονται στον κίνδυνο για να διασφαλιστεί η εφαρμοσιμότητα και η συνάφεια για την επίτευξη των οργανωτικών στόχων. Ο σωστός προγραμματισμός και η επικοινωνία διασφαλίζουν επίσης ότι η απόδοσή των δήμων θα είναι βέλτιστη (Gramlingetal., 2018).

Η ύπαρξη ενός ελεγκτικού μηχανισμού κρίνεται αναγκαία, καθώς όπως αναφέρεται ειδικά στην Ελλάδα, η διαφθορά στη δημόσια διοίκηση αποτελεί χαρακτηριστικό φαινόμενο που πηγάζει από έναν δυσλειτουργικό δημόσιο τομέα (Zacharakisetal., 2017, Paparolychroniadisetal., 2017). Υπό αυτές τις συνθήκες, ο κρατικός μηχανισμός είναι εξαιρετικά αναποτελεσματικός και επηρεάζει αρνητικά το οικονομικό και δημοσιονομικό επίπεδο. Επίσης, στην Ελλάδα, οι Ο.Τ.Α. διέπονται από ελλείψεις που επηρεάζουν δυσμενώς τη διαχείριση των οικονομικών τους πόρων και την αποτελεσματικότητα των υπηρεσιών τους. Ως εκ τούτου, είναι απαραίτητο να οργανωθούν επαρκείς διαδικασίες εσωτερικού ελέγχου, προκειμένου να καλλιεργηθεί η αξιοπιστία και η διαφάνεια και να μειωθεί η κακοδιαχείριση που θα οδηγήσει σε σπατάλη του δημόσιου πλούτου (Koutouropisetal, 2018, Pazarskisetal, 2019). Σύμφωνα με την προαναφερθείσα κατάσταση, είναι σαφές ότι η σημασία των μηχανισμών εσωτερικού ελέγχου αναδεικνύεται στη δημόσια διοίκηση και τις τοπικές κυβερνήσεις, καθώς συμβάλλει στη διαφάνεια, τη λογοδοσία και την αποτελεσματική χρήση των δημόσιων πόρων (Zacharakisetal., 2017).

Δεδομένων των ιδιοτήτων του δημόσιου τομέα, η εφαρμογή του εσωτερικού ελέγχου στους Ο.Τ.Α παρουσιάζει μεγάλο ερευνητικό ενδιαφέρον. Ο Davies (2001) σημείωσε ότι ο εσωτερικός έλεγχος είναι μια σημαντική διαδικασία εντός του δημόσιου οργανισμού καθώς διασφαλίζει την αποτελεσματική διαχείριση του συνόλου των λειτουργιών, ενισχύοντας με αυτό τον τρόπο τον ρόλο των Ο.Τ.Α. Οι Jorge και Costa (2009) αποκάλυψαν ότι η απουσία εσωτερικού ελέγχου στους περισσότερους πορτογαλικούς δήμους, οδηγεί σε χαμηλή ποιότητα των οικονομικών πληροφοριών και έλλειψη διαφάνειας. Οι Bananukaetal. (2018) επεσήμανε ότι ο εσωτερικός έλεγχος συμβάλλει σημαντικά στη λογοδοσία των κρατικών επιχειρήσεων. Όπως είναι εμφανές, η ύπαρξη σύγχρονων εργαλείων διοίκησης κρίνεται αναγκαία στους Ο.Τ.Α ώστε να είναι σε θέση να αντιμετωπίσουν τα πολυσύνθετα και συνεχώς αυξανόμενα τοπικά προβλήματα.

1.3 Ο ρόλος του Εσωτερικού Ελέγχου στους Ο.Τ.Α

Ο εσωτερικός έλεγχος, όπως αναφέρθηκε και παραπάνω είναι μια αντικειμενική και ανεξάρτητη δραστηριότητα, επενεργεί από εσωτερικούς ελεγκτές και αξιολογεί τη λειτουργία ενός οργανισμού σε κάθε επίπεδο. Ο ενδεδειγμένος αυτός έλεγχος, συμβάλει στην υιοθέτηση νέων πρακτικών με σκοπό την επίτευξη των στόχων του οργανισμού. Αξίζει να σημειωθεί όμως, ότι πέρα από τη τροποποίηση των υφιστάμενων λειτουργιών, ο εσωτερικός έλεγχος συμβάλλει στο μετριασμό των κινδύνων από κακόβουλες πρακτικές και τη κακή διακυβέρνηση (Park, 2017).

Το συστήματα εσωτερικού ελέγχου, εφαρμόζονται σε όλες τις λειτουργίες των Οργανισμών Τοπικής Αυτοδιοίκησης, όπως στη διοίκηση, στην αποτελεσματική εφαρμογή των εργασιών, στην προστασία περιουσιακών στοιχείων και στην διαχείριση οικονομικών και φυσικών πόρων. Άλλωστε όπως ορίζεται από τον Park (2017), όλες οι εργασίες μπορούν να εκτελεστούν από τους εσωτερικούς ελεγκτές εκτός από αυτές που δεν παρουσιάζουν ενδιαφέρον για την ορθή λειτουργία των συστημάτων εσωτερικού ελέγχου.

Με αυτόν τον τρόπο, οι εσωτερικοί ελεγκτές καταφέρνουν να ελέγξουν όλες τις λειτουργίες των Οργανισμών Τοπικής Αυτοδιοίκησης και να διασφαλίσουν ότι δεν υπάρχουν ελλείψεις ή ατυπίες. Ωστόσο, κρίνεται σημαντικό να αναφερθεί είναι πολύ δύσκολο να λυθούν όλα τα ζητήματα που αντιμετωπίζουν οι Οργανισμοί Τοπικής Αυτοδιοίκησης, ειδικότερα ζητήματα που αφορούν τον οικονομικό έλεγχο και τη διαχείριση των οικονομικών και περιουσιακών τους στοιχείων. Αυτός είναι και ο λόγος όπου ο εσωτερικός έλεγχος κατέχει σημαντικό ρόλο όταν εφαρμόζεται στους Ο.Τ.Α (Koutoupisetal, 2018, Pazarskisetal, 2019).

Πέραν όμως από τον οικονομικό έλεγχο, σύμφωνα με τον Alktani (2014), τα συστήματα εσωτερικού ελέγχου συντελούν βασικό στοιχείο της χρηστής διακυβέρνησης ενός οργανισμού, καθώς συμβάλει στη καθιέρωση των διαδικασιών των Ο.Τ.Α. Ακολούθως, τα συστήματα εσωτερικού ελέγχου στους Ο.Τ.Α, επιτυγχάνουν να διασφαλίσουν την υπευθυνότητα των διαδικασιών αλλά και να προστατεύσουν τα συμφέροντα των εμπλεκόμενων μερών ενώ ταυτόχρονα αξιολογεί, αποτελεσματική διαχείριση, την αποτελεσματικότητα των εσωτερικών διαδικασιών και συμβάλλει στο μετριασμό των κινδύνων. Επιπρόσθετα, όσον αφορά την οικονομική διαχείριση των Ο.Τ.Α, οι εσωτερικοί ελεγκτές διενεργούν ελέγχους επί των

λειτουργικών δαπανών στα πλαίσια της περιφέρειας, ενώ παράλληλα διασφαλίζουν την αξιοπιστία των οικονομικών καταστάσεων, στη χρήση των μέσων παραγωγής και στη πρόληψη απάτης, ζημίας και απώλειας. Σκοπός του οικονομικού ελέγχου είναι η ακριβής εξέταση των οικονομικών καταστάσεων των οργανισμών (Koutoupiasetal, 2018, Pazarskisetal, 2019). Ωστόσο, αξίζει να σημειωθεί ότι οι έλεγχοι που διενεργούνται ακολουθούν ορισμένους κανόνες, που βασίζονται στα πρότυπα επαγγελματικής συμπεριφοράς των ελεγκτικών διαδικασιών, στα οποία περιλαμβάνονται, η εκτέλεση προτύπων εργασίας, στα πρότυπα αναφοράς, που σχετίζονται με το σχέδιο έκθεσης του ελεγκτή και τα πρότυπα επαγγελματικών προσόντων, αναφέρονται στην επαγγελματική συμπεριφορά του ελεγκτή (Pazarskis et al, 2019).

Κλείνοντας, να αναφερθεί ότι το σύνολο των ελέγχων που πραγματοποιούνται από τους εσωτερικούς ελεγκτές στους Οργανισμούς Τοπικής Αυτοδιοίκησης μπορούν να διακριθούν σε είδη ελέγχων. Πιο συγκεκριμένα, μπορούν να χωριστούν στον οικονομικό έλεγχο, μέσω του οποίου ελέγχεται η αξιοπιστία και η αποτελεσματικότητα των λογιστικών συστημάτων, στον λειτουργικό έλεγχο, ο οποίος εξετάζει και παρακολουθεί εάν ένας οργανισμός λειτουργεί σύμφωνα με τις επιχειρησιακές και διοικητικές αρχές του κλάδου. Ακολουθώντας, συναντάμε τον έλεγχο αποτελεσματικότητας, μέσω του οποίου διερευνούνται οι λειτουργίες και οι διαδικασίες που συμβάλλουν θετικά στην εύρυθμη λειτουργία του οργανισμού και τέλος ο έλεγχος συμμόρφωσης στοχεύει στην εύρεση συμμόρφωσης με ήδη συμφωνημένους όρους. Τέλος, να αναφερθεί ότι τα είδη των ελέγχων που πραγματοποιούνται από τους ελεγκτές απαρτίζουν το σύνολο των λειτουργιών των Ο.Τ.Α και σκοπό έχουν να διασφαλίσουν την εύρυθμη λειτουργία των οργανισμών και την αποφυγή κινδύνων.

1.3.1 Οι αρμοδιότητες του εσωτερικού ελέγχου στους δήμους: η ευρωπαϊκή εμπειρία

Η διεθνής βιβλιογραφία (Soh & Martinov-Bennie 2011, Holt & De Zoort 2009, Gendron et al., 2012, Gendron et al., 2017) παρουσιάζει τον εσωτερικό έλεγχο ως ένα σύγχρονο μηχανισμό εταιρικής διακυβέρνησης. Ορισμένοι μελετητές (Soh & Martinov-Bennie 2011, Holt & De Zoort 2009, Gendron et al., 2012, Gendron et al., 2017) υποστηρίζουν προκειμένου ο εσωτερικός έλεγχος να καταστεί ένας αξιόπιστος μηχανισμός εταιρικής διακυβέρνησης θα πρέπει να είναι αποτελεσματικός.

Η αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου έχει αποτελέσει αντικείμενο μελέτης από πολλούς ερευνητές όπως οι Eulerich et al. (2013) και οι Lenz και Hahn (2015). Οι Lenz και Hahn (2015) ορίζουν την αποτελεσματικότητα εσωτερικού ελέγχου ως την ικανότητα επίτευξης αποτελεσμάτων που συνάδουν με προκαθορισμένους στόχους. Η διαδικασία εσωτερικού ελέγχου συνεπάγεται σχεδιασμό, εκτέλεση, αναφορά και παρακολούθηση (Gendron et al., 2012).

Δεδομένου ότι η επίτευξη ενός αποτελεσματικού ελέγχου θα πρέπει να αποτελεί προτεραιότητα για τους δήμους ο εσωτερικός έλεγχος θα πρέπει να δίνει προτεραιότητα στα σχέδιά τους. Η συμμόρφωση με το σχέδιο εσωτερικού ελέγχου και τον προϋπολογισμό, η ικανοποίηση των πελατών και η διαχείριση του χρόνου είναι μερικοί από τους παράγοντες που πρέπει να λαμβάνονται υπόψη κατά την αξιολόγηση των διαδικασιών που ακολουθούν οι εσωτερικοί ελεγκτές (Lenz, Sarens & D'Silva 2013).

Στην έρευνά τους για την αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου, οι Mihret και Yismaw (2007) αποκάλυψαν ότι η διοίκηση παίζει σημαντικό ρόλο στην υποστήριξη και στην αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου. Αυτό βασίζεται εν μέρει στην υπόθεση ότι η διοίκηση είναι υπεύθυνη για την εφαρμογή των συστάσεων εσωτερικού ελέγχου. Η αποτυχία εφαρμογής των συστάσεων εσωτερικού ελέγχου έχει αρνητική επίδραση στο ηθικό του προσωπικού των εσωτερικών ελεγκτών. Οι ερευνητές θεωρούν την υποστήριξη της διοίκησης και την ποιότητα του εσωτερικού ελέγχου ως τους δύο πιο σημαντικούς καθοριστικούς παράγοντες της αποτελεσματικότητας του εσωτερικού ελέγχου (Lenz, Sarens & D'Silva 2013).

Η διασφάλιση εσωτερικού ελέγχου παρέχεται μέσω της εφαρμογής των Προτύπων για την Επαγγελματική Πρακτική του Εσωτερικού Ελέγχου και του Κώδικα Δεοντολογίας του Ινστιτούτου Εσωτερικών Ελεγκτών (IIA). Ο εσωτερικός έλεγχος παρέχει τη διαβεβαίωση στα ενδιαφερόμενα μέρη του Δήμου ότι ο Δήμος λειτουργεί με υπεύθυνο τρόπο εκτελώντας τις ακόλουθες λειτουργίες: α) αξιολόγηση των διαδικασιών διακυβέρνησης του Δήμου, συμπεριλαμβανομένης της ηθικής, β) διεξαγωγή αντικειμενικής αξιολόγησης της αποτελεσματικότητας της διαχείρισης κινδύνου και του πλαισίου εσωτερικού ελέγχου, γ) συστηματική ανάλυση και αξιολόγηση των επιχειρηματικών διαδικασιών και των σχετικών ελέγχων και δ) παροχή μιας πηγής πληροφοριών, ανάλογα με την περίπτωση, σχετικά με περιπτώσεις απάτης, διαφθοράς, ανήθικης συμπεριφοράς και παρατυπιών (Gendron et al., 2012).

Το εύρος των πιθανών δραστηριοτήτων στις οποίες μπορεί να συμμετάσχει η λειτουργία εσωτερικού ελέγχου περιλαμβάνει: την παρακολούθηση της υποδομής και των πρακτικών διαχείρισης κινδύνου, τον έλεγχο της αξιοπιστίας και της ακεραιότητας των οικονομικών και λειτουργικών πληροφοριών και τα μέσα που χρησιμοποιούνται για τον εντοπισμό, τη μέτρηση, την ταξινόμηση και την αναφορά τέτοιων πληροφοριών, την επανεξέταση των συστημάτων που έχουν δημιουργηθεί από τη διοίκηση για τη διασφάλιση της συμμόρφωσης με εκείνες τις πολιτικές, τα σχέδια, τις διαδικασίες, τους νόμους και τους κανονισμούς που θα μπορούσαν να έχουν σημαντικό αντίκτυπο στις λειτουργίες, την επανεξέταση των μέσων προστασίας των περιουσιακών στοιχείων και, κατά περίπτωση, επαλήθευση της ύπαρξης περιουσιακών στοιχείων, την εκτίμηση της αποτελεσματικότητας με την οποία χρησιμοποιούνται οι πόροι, την επανεξέταση λειτουργιών ή προγραμμάτων για να εξακριβωθεί εάν τα αποτελέσματα είναι συνεπή με καθορισμένους στόχους και εάν δραστηριότητες εκτελούνται όπως έχει προγραμματιστεί, την αξιολόγηση της συγχώνευσης ή ενοποίησης λειτουργιών και των νέων ή μεταβαλλόμενων υπηρεσιών και διαδικασιών (Gendron et al., 2017).

Η ετήσια κατανομή των πόρων εσωτερικού ελέγχου στις διάφορες πιθανές δραστηριότητες καθορίζεται με βάση ένα εγκεκριμένο σχέδιο εσωτερικού ελέγχου. Η επιτροπή ελέγχου είναι υπεύθυνη για την έγκριση του σχεδίου με βάση το συμφωνημένο εύρος εργασιών που πρέπει να εκτελεστούν. Το προσωπικό Εσωτερικού Ελέγχου θα πρέπει να είναι επαγγελματίες με επαρκείς γνώσεις, δεξιότητες, εμπειρία

και επαγγελματικές πιστοποιήσεις ώστε να μπορούν να εκτελούν τις διαδικασίες Εσωτερικού Ελέγχου (Gendron et al., 2012).

Προκειμένου να διασφαλιστεί ότι η ποιότητα του έργου του εσωτερικού ελέγχου είναι σταθερά σε υψηλά επίπεδα, η λειτουργία εσωτερικού ελέγχου θα πρέπει να αναπτύσσει και θα διατηρεί ολοκληρωμένους μετρήσιμους στόχους και να παρακολουθεί την απόδοση σε σχέση με αυτούς τους στόχους και να αναφέρει τα αποτελέσματα στην Επιτροπή Ελέγχου σε τακτική βάση. Η Επιτροπή Ελέγχου θα πρέπει να διασφαλίζει ότι η λειτουργία εσωτερικού ελέγχου υποβάλλεται σε ανεξάρτητη ποιοτική ανασκόπηση.

Οι Εσωτερικοί Ελεγκτές θα έχουν πρόσβαση ανά πάσα στιγμή σε όλα τα βιβλία, έγγραφα, λογαριασμούς, περιουσιακά στοιχεία, , αρχεία, αλληλογραφία και άλλα δεδομένα του Συμβουλίου που είναι απαραίτητα για την ορθή εκτέλεση της λειτουργίας Εσωτερικού Ελέγχου. Εναπόκειται σε όλους τους δημοτικούς λειτουργούς να παρέχουν κάθε βοήθεια στους Εσωτερικούς Ελεγκτές κατά την εκτέλεση των καθηκόντων τους. Δεν θα πρέπει να τίθενται περιορισμοί στο εύρος του έργου του εσωτερικού ελεγκτή. Τα μέλη που ασχολούνται με το έργο εσωτερικού ελέγχου δικαιούνται να λαμβάνουν όποιες πληροφορίες ή εξηγήσεις θεωρούν απαραίτητες για την εκπλήρωση των ευθυνών τους έναντι της διοίκησης και του Συμβουλίου. Η κάλυψη του Εσωτερικού Ελέγχου μπορεί να επεκταθεί σε όλους τους τομείς του Συμβουλίου και να περιλαμβάνει οικονομικές, λογιστικές, διοικητικές, υπολογιστικές και άλλες επιχειρησιακές δραστηριότητες, εάν κριθεί απαραίτητο. Η έκταση και η συχνότητα των εσωτερικών ελέγχων εξαρτάται συνήθως από διάφορους παράγοντες, όπως τα αποτελέσματα προηγούμενων ελέγχων, η επάρκεια του συστήματος εσωτερικού ελέγχου και οι διαθέσιμοι πόροι (Hood et al., 2008).

Ο εσωτερικός έλεγχος θα πρέπει να υποβάλει στην Επιτροπή Ελέγχου για έγκριση, ένα Επιχειρησιακό Σχέδιο Εσωτερικού Ελέγχου, το οποίο θα καθορίζει το προτεινόμενο εύρος των εργασιών του. Αυτό το σχέδιο θα πρέπει να βασίζεται στα αποτελέσματα της διαδικασίας αξιολόγησης κινδύνου και θα πρέπει να κατανέμει τους πόρους εσωτερικού ελέγχου στους τομείς όπου υπάρχουν οι μεγαλύτεροι κίνδυνοι. Επιπλέον, θα πρέπει να προσδιορίζει το κόστος και τους πόρους που απαιτούνται για την εκπλήρωση του σχεδίου. Το σχέδιο θα πρέπει επίσης να αναφέρει το χρονοδιάγραμμα και τη συχνότητα των δραστηριοτήτων ελέγχου. Το ετήσιο

Επιχειρησιακό Σχέδιο Εσωτερικού Ελέγχου είναι σημαντικό να προετοιμάζεται σε συνεργασία με τη διοίκηση και να υποστηρίζεται από αυτήν (Hood et al., 2008).

Ο εσωτερικός έλεγχος έχει την αρμοδιότητα να αναφέρει τα αποτελέσματα και τα ευρήματα στη διοίκηση και να κάνει συστάσεις για τα μέτρα που πρέπει να ληφθούν. Μια γραπτή έκθεση των παραπάνω ευρημάτων και συστάσεων θα πρέπει να ετοιμάζεται και να εκδίδεται από το προσωπικό του εσωτερικού ελέγχου στη Διοίκηση στο τέλος κάθε ελέγχου. Στις αρμοδιότητες του εσωτερικού ελέγχου των δήμων συμπεριλαμβάνεται επίσης η προετοιμασία τριμηνιαίας έκθεσης στην Επιτροπή Ελέγχου σχετικά με: την κατάσταση των δραστηριοτήτων εσωτερικού ελέγχου, τα σημαντικά ευρήματα και σχέδια δράσης διαχείρισης, την παρακολούθηση των ευρημάτων εσωτερικού ελέγχου που αναφέρθηκαν προηγουμένως. Τέλος ο Εσωτερικός Έλεγχος θα έχει το δικαίωμα να αναφέρει οποιοδήποτε κρίσιμο ή σημαντικό ζήτημα απευθείας στον Δημοτικό Διευθυντή ή στον Πρόεδρο της Επιτροπής Ελέγχου πριν από τη διαβούλευση με τη διοίκηση (Hood et al., 2008).

1.4 Η Αποτελεσματικότητα του Εσωτερικού Ελέγχου στους Ο.Τ.Α

Η έννοια της αποτελεσματικότητας έχει οριστεί από διαφορετικούς ερευνητές, για παράδειγμα οι Arena και Azzone (2009) ορίζουν την αποτελεσματικότητα «ως την ικανότητα απόκτησης αποτελεσμάτων που συνάδουν με τους στόχους», ενώ ο Dittenhofer (2001) θεωρεί την αποτελεσματικότητα ως την ικανότητα για την επίτευξη των στόχων. Στο ίδιο πλαίσιο, ένα πρόγραμμα μπορεί να θεωρηθεί αποτελεσματικό εάν το αποτέλεσμά του συμβαδίζει με τους στόχους του (Ahmad et al, 2009· Mihret et al, 2010). Σε αυτήν την περίπτωση, η αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου σημαίνει η επίτευξη των στόχων των Ο.Τ.Α. Αυτό συνεπάγεται ότι οι στόχοι του εσωτερικού ελέγχου διαφοροποιούνται κάθε φορά και εξαρτώνται από τους στόχους που θέτει η διοίκηση του οργανισμού (Changetal, 2019).

Συνεπώς, οι στόχοι που τίθενται από τους εσωτερικούς ελεγκτές στους Οργανισμούς Τοπικής Αυτοδιοίκησης, θα πρέπει να συμβαδίζουν με τους υψηλούς στόχους που θέτει η διοίκηση των συμβουλίων, παρόλο που ο βαθμός αποτελεσματικότητας εσωτερικού ελέγχου τείνει να ποικίλλει εντός οργανωτικού επιπέδου καθώς και σε επίπεδο χώρας (Al-Twaijry et al., 2003). Αυτό σημαίνει ότι η αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου μπορεί επίσης να διαφέρει σε τοπικό επίπεδο. Ως προς αυτό, ο εσωτερικός έλεγχος θα πρέπει να είναι σε θέση να επιτύχει τον καθορισμένο στόχο προκειμένου να βελτιώσει την απόδοση του οργανισμού. Κατά συνέπεια, η εφαρμογή ενός καθολικού και ενιαίου αποτελεσματικού συστήματος εσωτερικού ελέγχου είναι πολύ δύσκολη.

Ωστόσο, αξίζει να σημειωθεί ότι υπάρχουν ορισμένα χαρακτηριστικά που είναι απαραίτητα να εφαρμοστούν από ένα σύστημα εσωτερικού ελέγχου στους Ο.Τ.Α. Ειδικότερα, η ανεξαρτησία των εσωτερικών ελεγκτών αποτελεί απαραίτητο στοιχείο ώστε να τους επιτρέπει να ενεργούν ανεπηρέαστοι και χωρίς παρεμβολές (Changetal, 2019). Επιπλέον, κάθε οργανισμός για να πετύχει τον σκοπό της χρειάζεται ένα οργανωτικό σχέδιο που θα διασφαλίζει την εύρυθμη λειτουργία, καθώς θα κατανέμει τις αρμοδιότητες στα μέλη των Εσωτερικών Ελεγκτών. Ως εκ τούτου, οι αποτελεσματικοί εσωτερικοί έλεγχοι πραγματοποιούν μια ανεξάρτητη αξιολόγηση των οικονομικών και λειτουργικών πληροφοριών και συστημάτων και διαδικασιών με σκοπό την παροχή καλών συστάσεων για βελτιώσεις. Γι' αυτό η σωστή εσωτερική οργάνωση είναι επίσης ουσιαστικός παράγοντας που οδηγεί στην επίτευξη της αποτελεσματικότητας του εσωτερικού ελέγχου. Ομοίως, η αποτελεσματικότητα του

εσωτερικού ελέγχου μπορεί επίσης να βελτιωθεί με τη διασφάλιση της συνέπειας στην τεκμηρίωση του ελεγκτικού έργου, της ποιότητας της αναφοράς και της ορθής εφαρμογής των συστάσεών τους (Mihret & Yismaw, 2007). Επομένως, η ύπαρξη τέτοιου αποτελεσματικού εσωτερικού ελέγχου εντός του οργανισμού, θα βοηθήσει αυτόματα στην επίτευξη απόδοσης και κερδοφορίας και θα αποτρέψει την απώλεια εσόδων ιδιαίτερα στους δημόσιους τομείς (Asaolu et al. 2016) παρόλο που οι Pilcher Gilchrist και Singh (2011) παρατήρησαν ότι η αποδοτικότητα και η αποτελεσματικότητα των συστημάτων εσωτερικού ελέγχου στο δημόσιο τομέα είναι πιο περίπλοκα από ότι στον ιδιωτικό.

Επιπλέον, ο σχεδιασμός ενός αποτελεσματικού συστήματος εσωτερικού ελέγχου θα πρέπει να δίνει εγγυήσεις για την ακρίβεια και το είδος των συναλλαγών που πραγματοποιεί ο οργανισμός. Ειδικότερα, η διαδικασία των συναλλαγών πρέπει να ελέγχεται και να διεξάγεται σύμφωνα με τις αρχές και τις πολιτικές της διοίκησης (Asaolu et al. 2016). Για τον καλύτερο έλεγχο των συναλλαγών, πρέπει να ακολουθηθούν τέσσερα βήματα, στα οποία περιλαμβάνονται, η εξουσιοδότηση, η έγκριση, η υλοποίηση και τέλος η απογραφή (Mahadeen, 2016). Τέλος, αξίζει να σημειωθεί ότι κάθε σύστημα εσωτερικού ελέγχου θα πρέπει να είναι ανάλογο του μεγέθους αλλά και των αναγκών κάθε Ο.Τ.Α.

1.5 Εσωτερικός έλεγχος, περιβάλλον εσωτερικού ελέγχου και διαχείριση οικονομικών στους δήμους

Η συνεχής αξιολόγηση της απόδοσης αποτελεί κεντρικό στοιχείο των σύγχρονων δραστηριοτήτων διακυβέρνησης του δημόσιου τομέα διότι οι οικονομικές εκθέσεις θεωρούνται σημαντικά διαχειριστικά εργαλεία για τη λογιστική των δήμων. Η χρηστή δημοσιονομική διαχείριση στο δημόσιο τομέα αφορά στη διαχείριση της κατανομής των περιορισμένων πόρων με απώτερο στόχο την απόκτηση δημόσιων αγαθών και υπηρεσιών και την εξυπηρέτηση των πολιτών (Gendron et al., 2017).

Τα ερευνητικά ευρήματα που αφορούν στην οικονομική λογοδοσία των δήμων του ευρύτερου δημόσιου τομέα αποκαλύπτουν ότι η συμμόρφωση με τα απαιτούμενα πρότυπα και με τις δραστηριότητες του εσωτερικού ελέγχου οδηγεί σε διαμόρφωση πολιτικών που βελτιώνουν τη λογοδοσία (Kirkemboi, Ayuma, & Terer, 2016). Για παράδειγμα, η ακριβής και συστηματική τήρηση αρχείων, ο αποτελεσματικός έλεγχος του προσωπικού, οι γραπτές ευθύνες και οι οδηγίες βελτιώνουν σημαντικά την απόδοση των δημόσιων οργανισμών. Η μελέτη των Wach et al. (2014) διαπίστωσε ότι οι δραστηριότητες ελέγχου σχετίζονται σημαντικά με την οικονομική διαχείριση των δημόσιων οργανισμών. Οι ερευνητές χαρακτήρισαν τον εσωτερικό έλεγχο ως έναν μηχανισμό που απαιτεί την σαφή εποπτεία και πλήρη δέσμευση της διοίκησης. Όταν μάλιστα οι δραστηριότητες του εσωτερικού ελέγχου υποβοηθούνται από τις τεχνολογίες πληροφορικής τότε αυξάνεται η ποιότητα της οικονομικής διαχείρισης (Kirkemboi, Ayuma, & Terer, 2016).

Οι ερευνητές (Soh & Martinov-Bennie 2011, Holt & De Zoort 2009, Gendron et al., 2012, Gendron et al., 2017) υποστηρίζουν ότι η αποτελεσματική χρήση των δημόσιων πόρων είναι βασικός καθοριστικός παράγοντας για την επίτευξη των αποτελεσμάτων της εκάστοτε δημόσιας πολιτικής. Η αποτελεσματική διακυβέρνηση και λογοδοσία του δημόσιου τομέα βασίζεται σε συστήματα υγιούς ελέγχου. Η λογοδοσία απαιτεί ένα αποτελεσματικό και αποδοτικό σύστημα ελέγχου, τις καθορίζεται από διάφορα νομοσχέδια για τα δημόσια οικονομικά.

Τα διάφορα ενδιαφερόμενα μέρη ενδέχεται, επομένως, να ενδιαφέρονται για τις οικονομικές επιδόσεις των φορέων τοπικής αυτοδιοίκησης. Ως εκ τούτου, η πολιτική και διοικητική ηγεσία είναι υποχρεωμένη να διασφαλίζει ότι τα δημοτικά οικονομικά χρησιμοποιούνται κατάλληλα για την επίτευξη των στόχων παροχής υπηρεσιών προς

τους πολίτες. Η τοπική αυτοδιοίκηση διαδραματίζει σημαντικό ρόλο στη διασφάλιση της πρόσβασης σε βασικές υπηρεσίες. Η διενέργεια εποπτείας βοηθά αποτελεσματικά τις τοπικές αυτοδιοικήσεις στον προσδιορισμό των οικονομικών και άλλων κινδύνων. (Holt & De Zoort 2009).

Τα συστήματα εσωτερικού ελέγχου χρησιμοποιούνται από έναν δημόσιο οργανισμό για να διασφαλιστεί ότι οι πόροι του οργανισμού αξιοποιούνται αποτελεσματικά και αποδοτικά. Η αποτυχία του εκάστοτε οργανισμού να επιτύχει τον επιδιωκόμενο σκοπό του μπορεί να συμβεί λόγω αδυναμίας σε ένα ή περισσότερα στάδια της διαδικασίας εσωτερικού ελέγχου. Αντίθετα, η επίτευξη υψηλών οικονομικών ή άλλων επιδόσεων αποδίδεται εφαρμογή αποτελεσματικών συστημάτων ελέγχου (Jones & Pendlebury, 2000).

Η εφαρμογή του συστήματος εσωτερικού ελέγχου μπορεί να βελτιώσει την οικονομική λογοδοσία του εκάστοτε δημόσιου οργανισμού ώστε να καθοδηγήσει καλύτερα τα στελέχη στη λήψη αποφάσεων, επειδή ο εσωτερικός έλεγχος στον δημόσιο δεν μπορεί να διαχωριστεί από τις προσπάθειες βελτίωσης και ενίσχυσης του αντίκτυπου της διοικητικής απόδοσης σε μια κοινωνία (Jones & Pendlebury, 2000).

Σε αυτό το πλαίσιο, οι ερευνητές (Soh & Martinov-Bennie 2011, Holt & De Zoort 2009, Gendron et al., 2012, Gendron et al., 2017) υποστηρίζουν ότι το σύστημα εσωτερικού ελέγχου, που χρησιμοποιείται από τις δημόσιους οργανισμούς και τους δήμους, επηρεάζει σημαντικά την αύξηση της οικονομικής ευθύνης. Η οικονομική λογοδοσία, που μπορεί να διασφαλιστεί μέσω ενός αποτελεσματικού συστήματος εσωτερικού ελέγχου, είναι σημαντική για τους δήμους καθότι παρέχει χρήσιμες πληροφορίες για τη χρηματοοικονομική δραστηριότητα στα ενδιαφερόμενα μέρη. Έχει βρεθεί μάλιστα ότι οικονομικές εκθέσεις του εσωτερικού ελέγχου ενδέχεται να επηρεάσουν την ποιότητα λήψης αποφάσεων από τη μεριά της διοίκησης (Mir, 2013).

Σύμφωνα με τη θεωρία της οικονομίας κόστους συναλλαγών υποστηρίζεται η υπεροχή του εσωτερικού ελέγχου για την εξοικονόμηση κόστους. Συγκεκριμένα, σύμφωνα με την εν λόγω θεωρία το εσωτερικό περιβάλλον ενός δημόσιου οργανισμού αποτελείται από κατευθυντικούς μηχανισμούς για τη σύναψη συμβάσεων, τον προγραμματισμό, τον συντονισμό και τον καθορισμό προτύπων για την ολοκλήρωση των δραστηριοτήτων και την επίτευξη των επιχειρηματικών στόχων. Παρομοίως,

υπάρχουν μηχανισμοί παρακολούθησης που σχετίζονται με την αναφορά πραγματικών σε σχέση με την αναμενόμενη απόδοση δραστηριοτήτων. Η ανατροφοδότηση του εσωτερικού ελέγχου, όπως προκύπτει μέσα από την παρακολούθηση των δραστηριοτήτων ενός οργανισμού, διευκολύνει την προσαρμογή του εσωτερικού περιβάλλοντος ενός οργανισμού τις μεταβαλλόμενες συνθήκες του εξωτερικού περιβάλλοντος (Spraakman, 2017).

Οι μηχανισμοί παρακολούθησης του εσωτερικού ελέγχου συμβάλλουν στην ορθολογική κατανομή και αξιοποίηση των δημόσιων οικονομικών πόρων και διευκολύνουν την πρόσβαση σε καλύτερες πληροφορίες σχετικά με τα κόστη. Όταν συνδυάζονται, οι μηχανισμοί διεύθυνσης και παρακολούθησης σχηματίζουν ένα σύστημα εσωτερικού ελέγχου για τη διαχείριση τις παραγωγής υπηρεσιών και για τη μείωση του κόστους των δραστηριοτήτων που συνδέονται με αυτές τις υπηρεσίες (Spraakman, 2017).

Για την διασφάλιση της οικονομικής λογοδοσίας των δήμων σημαντικός είναι ο ρόλος του περιβάλλοντος ελέγχου. Το περιβάλλον ελέγχου αναφέρεται σε κανόνες και διαδικασίες (τόσο εσωτερικές όσο και εξωτερικές) βάσει των οποίων οι τοπικές κυβερνήσεις εκτελούν τις καθημερινές τους λειτουργίες (Spraakman, 2017). Παρέχει επίσης το υπόβαθρο για τις ενέργειες των εργαζομένων. Το περιβάλλον ελέγχου θέτει τις βάσεις για την εφαρμογή ενός αποτελεσματικού εσωτερικού ελέγχου στους δημόσιους οργανισμούς.

Η δημιουργία ενός αποδοτικού περιβάλλοντος ελέγχου από μια τοπική κυβέρνηση προσφέρει ένα εφελκυστικό για τον έλεγχο και τη διαχείριση της απάτης (Holt & De Zoor 2009). Σε κάθε περίπτωση, εάν απουσιάζει ένα αποτελεσματικό περιβάλλον ελέγχου, αυξάνονται οι πιθανότητες για δόλιες πρακτικές στην τοπική αυτοδιοίκηση. Ένα ευνοϊκό περιβάλλον ελέγχου χαρακτηρίζει τη γνώση της διοίκησης σχετικά με τους εσωτερικούς ελέγχους, τη δέσμευση της διοίκησης για τη διατήρηση των ελέγχων και την επικοινωνία και υποστήριξη της διοίκησης για τη διενέργεια εσωτερικών ελέγχων σε όλα τα τμήματα (Government Finance Officers Association, 2007). Το προσωπικό δημιουργεί, διαχειρίζεται, εφαρμόζει και εποπτεύει το σύστημα εσωτερικού ελέγχου ενώ η διοίκηση επηρεάζει τη λήψη αποφάσεων. Η ποιότητα του περιβάλλοντος ελέγχου είναι απαραίτητη για τη μείωση του επιπέδου των δόλιων

δραστηριοτήτων και τον περιορισμό της απάτης σε ένα δημόσιο οργανισμό (Holt & De Zoort 2009).

Σύμφωνα με τους ερευνητές (Soh & Martinov-Bennie 2011, Holt & De Zoort 2009, Gendron et al., 2012, Gendron et al., 2017) το περιβάλλον εσωτερικού ελέγχου μπορεί να αποτελέσει είτε εμπόδιο είτε εφελκυστικό στην εφαρμογή μιας καλής οικονομικής διαχείρισης των δημόσιων εσόδων. Επίσης, οι ερευνητές συνδέουν το αδύναμο σύστημα χρηματοοικονομικού ελέγχου με την κακή κατάσταση του περιβάλλοντος ελέγχου.

Συγκεκριμένα, το κακό περιβάλλον ελέγχου μπορεί να δημιουργήσει δυσλειτουργίες στην λειτουργία των θεσμών του δημόσιου τομέα. Ομοίως, η ενίσχυση του περιβάλλοντος ελέγχου στους δήμους μειώνει τις πιθανότητες για απάτη και αυξάνει τη συμμόρφωση με το ρυθμιστικό περιβάλλον και την πιθανότητα αποτελεσματικής χρήσης των πόρων. Η διοικητική δέσμευση στις λειτουργίες του συστήματος και του περιβάλλοντος εσωτερικού ελέγχου βελτιώνει την οικονομική απόδοση των δήμων κάτι που μεταφράζεται σε υψηλή είσπραξη εσόδων (Government Finance Officers Association, 2007).

Κεφάλαιο 2^ο Ο ΡΟΛΟΣ ΤΟΥ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ

2.1 Το Νομικό πλαίσιο του εσωτερικού ελέγχου

Η καθιέρωση του εσωτερικού ελέγχου στη χώρα μας πραγματοποιήθηκε τα πρώτα έτη της δεκαετίας του 1980 και ειδικότερα το 1985 έπειτα από απόφαση του Πρωτοδικείου Αθηνών. Βάσει της απόφασης αυτής ιδρύθηκε το «Ελληνικό Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών» που αποτελεί το κύριο όργανο άσκησης εσωτερικού ελέγχου. Το Διοικητικό Συμβούλιο του Ινστιτούτου Εσωτερικών Ελεγκτών απαρτίζεται από 7 μέλη τα οποία είναι κάτοχοι πτυχίων ανώτατων σχολών και αρμόδια για την άσκηση του επαγγέλματος του εσωτερικού ελεγκτή.

Το «Ελληνικό Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών» συνιστά το μόνο διαπιστευμένο -από το Διεθνές Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών των Η.Π.Α.- επίσημο φορέα στη χώρα μας ενώ είναι μέλος και της Ευρωπαϊκής Συνομοσπονδίας Ινστιτούτων Εσωτερικού Ελέγχου (European Confederation of Institutes of Internal Auditors – E.C.I.I.A). Τα μέλη λαμβάνουν την απαιτούμενη κατεύθυνση και πληροφορίες που χρειάζονται για την άσκηση του επαγγέλματος του εσωτερικού ελεγκτή αλλά και την προσωπική τους επιμόρφωση. Παράλληλα, καταχωρούνται στο Μητρώο Εσωτερικών Ελεγκτών του Υπουργείου Οικονομικών κατέχοντας επίσημους τίτλους πιστοποίησης από το Διεθνή φορέα. Η γνωστοποίηση της διαδικασίας εσωτερικού ελέγχου στη χώρα μας πραγματοποιήθηκε μέσα από δύο συνέδρια που έλαβαν χώρα αντίστοιχα το 1994 και το 1997 από το Ελληνικό Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών. (Παπαστάθης, 2014). Ακολούθησε η θέσπιση του νόμου αναφορικά με την υποχρεωτική ύπαρξη συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου σε Εταιρείες της Κεφαλαιαγοράς βάσει του Κώδικα Δεοντολογίας. Ως εκ τούτου επισημαίνεται η υποχρεωτική διασφάλιση της αποτελεσματικότητας των μέσων εσωτερικού ελέγχου αλλά και των ενεργειών που υλοποιούν τα όργανα των ενδιαφερόμενων εταιρειών προκειμένου να φέρουν εις πέρας το σύνολο των αναγραφόμενων υποχρεώσεων.

Βάσει του νόμου 2477/1997 ακολούθησε η ίδρυση της ανεξάρτητης διοικητικής αρχής, γνωστής ως «Συνήγορος του Πολίτη», η οποία συνιστά έναν εξωδικαστικό φορέα ελέγχου που στοχεύει στην ουσιαστική γεφύρωση των διαφορών ανάμεσα στους πολίτες και στις δημόσιες υπηρεσίες. Μέσα από το «Συνήγορο του Πολίτη», το εκάστοτε φυσικό πρόσωπο μπορεί να λάβει την απαιτούμενη καθοδήγηση αναφορικά με τα ζητήματα που αντιμετωπίζει. Ο «Συνήγορος του Πολίτη» αποτελεί

μία διοικητική αρχή που διαμεσολαβεί ανάμεσα στους πολίτες, τις υπηρεσίες του Δημοσίου και τους Οργανισμούς Τοπικής Αυτοδιοίκησης προκειμένου να προστατεύσει τα δικαιώματά τους και να καταπολεμήσει την κακή διοίκηση στοχεύοντας με αυτόν τον τρόπο στη διασφάλιση και τήρηση της νομιμότητας. Έπειτα, μέσα από απόφαση της Τράπεζας της Ελλάδος, και πιο συγκεκριμένα την 2438/1999, τέθηκαν λόγοι για δραστηριοποίηση της Επιτροπής Ελέγχου αλλά και για ανεξαρτητοποίηση της διαδικασίας επιθεώρησης (Συνήγορος του Πολίτη, 2018).

Την ίδια στιγμή η επιτροπή κεφαλαιαγοράς μέσα από εγκύκλιο τόνισε την υποχρέωση της καθιέρωσης υπηρεσίας Εσωτερικού Ελέγχου, ενώ βάσει του νόμου 3016/2002 για την εταιρική διακυβέρνηση, τέθηκε η υποχρέωση των εισηγμένων στο χρηματιστήριο επιχειρήσεων να διαθέτουν αρμόδιο τμήμα για Εσωτερικό Έλεγχο. Επιπλέον, βάσει του νόμου 3091/2002, γίνεται αναφορά στην ιδιότητα που διαθέτουν τα μέλη του Διοικητικού Συμβουλίου ως προς την ταυτότητά τους και τον τρόπο που προσδιορίζονται ως εσωτερικοί ελεγκτές. Η υποχρέωση άσκησης εσωτερικού ελέγχου επισημαίνεται και από το Νόμο 3156/2003 ο οποίος επισημαίνει ότι κάθε επιχείρηση που δεν είναι εισηγμένη στο χρηματιστήριο -αλλά το Δημόσιο έχει στην κατοχή του ή στον έλεγχό του τουλάχιστον το 50% του μετοχικού της κεφαλαίου- τότε υποχρεούται να διεξάγει Εσωτερικό Έλεγχο. Ότι αφορά την υποχρέωση διεξαγωγής εσωτερικού ελέγχου στο σύνολο των νοσοκομειακών μονάδων της χώρας, θεσπίζεται μέσα από το Νόμο 4025/2011, ενώ ανάλογη αναφορά πραγματοποιείται και για τη σύσταση μονάδων Εσωτερικού Ελέγχου μέσα από τον Κώδικα Εταιρικής Διακυβέρνησης του Σ.Ε.Β (Παπαστάθης, 2014). Μέσα από τα προαναφερθέντα γίνεται αντιληπτή η αναγκαιότητα ύπαρξης εσωτερικού ελέγχου, συνθήκη η οποία συμβάλλει θετικά τόσο στην αποτελεσματική και ορθή ανάπτυξη των επιχειρήσεων όσο και των δημόσιων οργανισμών.

2.2 Το Εννοιολογικό πλαίσιο του εσωτερικού ελέγχου

Έπειτα από την ανάλυση του νομικού πλαισίου, βάσει του οποίου αναδεικνύεται η αναγκαιότητα ύπαρξης εσωτερικού ελέγχου προκειμένου να υπάρξει εύρυθμη και αποτελεσματική λειτουργία των οργανισμών, κρίνεται απαραίτητη η κατανόηση του πολυδιάστατου ρόλου που διαθέτει ο εσωτερικός έλεγχος. Σύμφωνα με μελετητές (Drogalas et al., 2014) που έχουν εστιάσει στην κατανόηση της χρησιμότητας και της συμβολής του πλαισίου του εσωτερικού ελέγχου και του συστήματος εσωτερικού ελέγχου, αναφέρεται ότι ο εσωτερικός έλεγχος συνιστούσε αρχικά έναν έλεγχο επιβεβαίωσης των λογαριασμών. Παράλληλα, αποτελούσε μία διαδικασία εποπτείας της διοίκησης, δίχως την ύπαρξη συγκεκριμένων οργανωσιακών στόχων. Ωστόσο, με το πέρασμα των ετών, ο εσωτερικός έλεγχος κατέστη «μία ανεξάρτητη διαδικασία που πραγματοποιείται εντός του οργανισμού στοχεύοντας με αυτόν τον τρόπο στην εξέταση και την εκτίμηση των ενεργειών του οργανισμού». Ο εσωτερικός έλεγχος ως έννοια αποδίδεται από τη Διεθνή Ελεγκτική Οδηγία ως η οργανωτική δομή και το σύνολο των μεθόδων και των διαδικασιών που εφαρμόζονται από τη διοίκηση μιας μονάδας προκειμένου να επιτευχθεί ο σκοπός της. Αυτός σχετίζεται με τη διασφάλιση μίας εύρυθμης και αποδοτικής λειτουργίας του οργανισμού. Ο εσωτερικός έλεγχος που υλοποιείται είναι σε θέση να καλύψει όλο τον οργανισμό και σχετίζεται με το σύνολο των δραστηριοτήτων που αναλαμβάνει διασφαλίζοντας με αυτόν τον τρόπο την καλή λειτουργία και προστασία των συμφερόντων της. Η COSO (1992) αποδίδει έναν ορισμό για τον εσωτερικό έλεγχο ερμηνεύοντάς τον ως «τη διαδικασία που διενεργείται από το διοικητικό συμβούλιο, τη διεύθυνση και το προσωπικό μιας επιχείρησης παρέχοντας τα απαιτούμενα εργαλεία και πληροφορίες για την επιδίωξη της αποδοτικότητας και αποτελεσματικότητας των λειτουργιών της. Παράλληλα στοχεύει στην εποπτεία των οικονομικών καταστάσεων και στον έλεγχο αξιοπιστίας τους και ειδικότερα τη συμμόρφωση τους με τους ισχύοντες νόμους και διατάξεις». Μία ακόμα εννοιολογική προσέγγιση αποδίδει τον εσωτερικό έλεγχο ως το μέσο αξιολόγησης των καταστάσεων που λαμβάνουν χώρα σε έναν οργανισμό ώστε να καθοριστεί και να κατατεθεί μία συνολική έκθεση που θα παραθέτει τα συγκεντρωτικά δεδομένα που έχουν ληφθεί μέσα από τα κριτήρια του οργανισμού. Η διενέργεια του εσωτερικού ελέγχου υλοποιείται από ανεξάρτητο πρόσωπο το οποίο είναι αρμόδιο για τη διαδικασία αυτή.

Άλλοι μελετητές προσδιορίζουν τον εσωτερικό έλεγχο ως το σύνολο των μεθόδων, των διαδικασιών και των πολιτικών που εφαρμόζονται από έναν οργανισμό προκειμένου να εξασφαλιστεί η ομαλότητα και η αποδοτικότητα της λειτουργίας του. Το σύνολο των εν λόγω πολιτικών και μέσων που χρησιμοποιούνται για τη διεξαγωγή ελέγχου καλύπτουν όλες τις δραστηριότητες του οργανισμού τόσο τις λειτουργικές όσο και τις μη λειτουργικές. Το Ελληνικό Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών έχει αποδώσει τον εσωτερικό έλεγχο ως μια διαδικασία ανεξάρτητη και αντικειμενική που παρέχει την κατάλληλη συμβουλευτική και επιδιώκει να ενισχύσει την αξία και την αύξηση της αποτελεσματικότητας του οργανισμού. Ο εσωτερικός έλεγχος είναι σε θέση να βοηθήσει τον οργανισμό αναφορικά με την υλοποίηση των στόχων του, υιοθετώντας μία προσεγμένη και εξειδικευμένη προσέγγιση στην αξιολόγηση και βελτίωση της αποτελεσματικότητας των διαδικασιών διαχείρισης κινδύνων, των συστημάτων εσωτερικού ελέγχου αλλά και της εταιρικής διακυβέρνησης (Συνήγορος του Πολίτη, 2018).

Βάσει του Νόμου 3492/2006, ο εσωτερικός έλεγχος αποδίδεται ως η ανεξάρτητη ελεγκτική δραστηριότητα που παρέχει διαβεβαίωση αναφορικά με το βαθμό επάρκειας των συστημάτων διαχείρισης και ελέγχου ενός φορέα. Μέσα από τη διαδικασία αυτή επιδιώκεται η βελτίωση της λειτουργικότητάς του και η υλοποίηση των στόχων του, κάνοντας χρήση ειδικών και δομημένων μεθοδολογιών. Οι τελευταίες εστιάζουν κυρίως στην καλύτερευση της λειτουργικότητας των διαδικασιών αλλά και των ενεργειών διαχείρισης κινδύνου. Μέσα από την εννοιολογική προσέγγιση του εσωτερικού ελέγχου αποδεικνύεται ότι ο τελευταίος συνιστά το βασικό μέσο διερεύνησης της προστιθέμενης αξίας ενός οργανισμού κυρίως μέσα από την παροχή συμβουλευτικής που εστιάζει στην αύξηση της αποτελεσματικότητας και αποδοτικότητά του. Απώτερος στόχος άλλωστε του εσωτερικού ελέγχου είναι ο σωστός προγραμματισμός και εντοπισμός των μη λειτουργικών σημείων προκειμένου να επιτευχθεί μελλοντικά το βέλτιστο δυνατό αποτέλεσμα. Σύμφωνα με τον Παπαστάθη (2014), ο εσωτερικός έλεγχος αποτελεί το βασικό μέσο άσκησης της διοίκησης, συμβάλλει στον ορθό εντοπισμό και διαχείριση των κινδύνων αποσκοπώντας στη δημιουργία αξίας για τον οργανισμό.

Ο εσωτερικός έλεγχος -συνιστώντας τον κύριο πυλώνα διακυβέρνησης- αποτελεί την απαραίτητη προϋπόθεση προκειμένου ένας οργανισμός να μεταβεί από τον παραδοσιακό στο σύγχρονο τρόπο άσκησης διοίκησης. Παράλληλα, άλλοι

ερευνητές αναφέρουν ότι ο εσωτερικός έλεγχος εξυπηρετεί μία σχέση λογοδοσίας και συνιστά μία αντικειμενική αναπαράσταση της απόδοσης της διοίκησης του οργανισμού και της αξιολόγησης των συστημάτων και πρακτικών που λαμβάνουν χώρα ενάντια στα κριτήρια, τα οποία αναφέρονται σε άλλες παρόμοιες αρμοδιότητες (Μυλωνάς, 2017). Λαμβάνοντας υπόψη τους προαναφερόμενους ορισμούς, γίνεται εύκολα αντιληπτό ότι ο εσωτερικός έλεγχος συνιστά μία ευρεία προσέγγιση του ελέγχου των οργανισμών όχι μόνο σε οικονομικό επίπεδο αλλά και σε επίπεδο διοίκησης ενώ σχετίζεται άμεσα με την επίτευξη των στόχων οργάνωσής τους. Ο εσωτερικός έλεγχος διαθέτει ορισμένα συστατικά στοιχεία που λειτουργούν βοηθητικά στην εύρυθμη και αποδοτικότερη λειτουργία του και είναι τα ακόλουθα:

- Το Περιβάλλον ελέγχου
- Η εκτίμηση του κινδύνου
- Οι Δραστηριότητες ελέγχου
- Η Παρακολούθηση και
- Η Πληροφόρηση και η επικοινωνία

2.3 Ποια είναι τα είδη του εσωτερικού ελέγχου

Για το λόγο του ότι ο εσωτερικός έλεγχος επιδιώκει να καλύψει το σύνολο των δραστηριοτήτων ενός οργανισμού, τις περισσότερες φορές έρχεται αντιμέτωπος με πολλά εμπόδια που αναδύονται στο σύνολο αξιολόγησης και εποπτείας των διαδικασιών των ελεγχόμενων οργανισμών, με την αιτιολογία ότι πολλές από αυτές δεν αποτελούν αντικείμενα διερεύνησης του εσωτερικού ελέγχου. Προκειμένου να αποφευχθεί η όποια δυσάρεστη κατάσταση που μπορεί να οδηγήσει σε παρεξήγηση απορρίπτοντας τον έλεγχο ορισμένων λειτουργιών, ο εσωτερικός έλεγχος ταξινομείται σε διαφορετικές κατηγορίες, η κάθε μία από αυτές αντιστοιχεί σε διαφορετική δραστηριότητα του οργανισμού. Κατ' αυτόν τον τρόπο μπορεί να διακριθεί σε οικονομικό, διοικητικό, λειτουργικό, έλεγχο συμμόρφωσης, έλεγχο αποδοτικότητας, εταιρικής κοινωνικής ευθύνης, έλεγχο απάτης, παραγωγής κοκ. Δεν είναι μάλιστα λίγοι οι ερευνητές που έχουν κατηγοριοποιήσει τα πεδία διερεύνησης του εσωτερικού ελέγχου σε διοικητικά, λειτουργικά, οικονομικά, ελέγχους πληροφορικής τεχνολογίας, απάτης και επιχειρηματικά. Αυτό υφίσταται διότι κάθε ένα από τα πεδία του οργανισμού είναι εκτεθειμένο σε κινδύνους. Η εν λόγω έννοια του εσωτερικού ελέγχου

τον ανάγει σε συμβουλευτική υπηρεσία που βοηθά τις διοικήσεις και τα στελέχη των οργανισμών να προβούν στη λήψη αποφάσεων και διαχείρισης των ζητημάτων με μεγαλύτερη αποτελεσματικότητα και αποδοτικότητα (Νεγκάκης, 2017).

Ακολούθως, παρέχεται μία ανάλυση των οικονομικών, διοικητικών και λειτουργικών ελέγχων, για το λόγο ότι οι συγκεκριμένες κατηγορίες μπορούν να εφαρμοστούν σε κάθε οργανισμό. Η πρώτη κατηγορία που αναφέρεται στους οικονομικούς ελέγχους (Financial Audits) αναφέρεται στο σύνολο εκείνο των λογιστικών ελέγχων που στοχεύουν στην επιβεβαίωση και παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων του οργανισμού και σχετίζονται με τα αποτελέσματα δράσης τους. Οι οικονομικοί έλεγχοι εστιάζουν στην αξιολόγηση των απολογιστικών δεδομένων, μισθοδοτικών στοιχείων, διαχείρισης των περιουσιακών στοιχείων, ετήσιων οικονομικών καταστάσεων παρέχοντας με αυτόν τον τρόπο τα απαραίτητα στοιχεία στη διοίκηση του οργανισμού. Οι εν λόγω έλεγχοι επικεντρώνονται στην αξιολόγηση της αξιοπιστίας και της αποτελεσματικότητας του λογιστικού συστήματος (Μαραγκού, 2017).

Ότι αφορά τη δεύτερη κατηγορία, των διοικητικών ελέγχων (Management Audits) αξίζει να σημειωθεί ότι κινούνται σε ένα ευρύτερο πεδίο δράσης επιβεβαιώνοντας την εφαρμογή αποφάσεων που έχουν στρατηγική σημαντικότητα για τον οργανισμό. Τέτοια είναι η περίπτωση λόγου χάρη εφαρμογής των πολιτικών που έχουν οριστεί και η διοίκηση εκτελεί τις αρμοδιότητές της βάσει των κανονισμών. Οι διοικητικοί έλεγχοι αποσκοπούν στην εποπτεία της οργανωτικής δομής, στην ανάδειξη των αδύναμων σημείων και των αποκλιόμενων καταστάσεων όπως επίσης και στη διερεύνηση των αιτιών που επιφέρουν τις αποκλίσεις και τις αδυναμίες αυτές. Επιπλέον, είναι σε θέση να αξιολογήσουν την αποτελεσματικότητα και αποδοτικότητα των αποφάσεων που λαμβάνει η Διοίκηση, του βαθμού οργάνωσης που διαθέτει καθώς και της ομαλής επικοινωνίας και συνεργασίας μεταξύ των διοικητικών ιεραρχικών επιπέδων του οργανισμού. Επίσης, οι διοικητικοί έλεγχοι αποσκοπούν στον έλεγχο της ποιοτικότερης και καλύτερης αξιολόγησης, όπως επίσης και βέλτιστης αξιοποίησης του ανθρώπινου δυναμικού. Παράλληλα, εστιάζουν στην εξέταση του βαθμού αφοσίωσης, συμμετοχής και προσήλωσης που επιδεικνύουν οι εργαζόμενοι ως προς την υλοποίηση των στόχων του οργανισμού ενώ ελέγχουν τους κανόνες ηθικής συμπεριφοράς των εργαζομένων και την αμεσότητα της επίλυσης των αναδυόμενων προβλημάτων. Σε ένα γενικότερο πλαίσιο παρατηρείται ότι ο διοικητικός έλεγχος

καλύπτει λειτουργίες που σχετίζονται με το διοικητικό και λειτουργικό τμήμα όλων των επιπέδων ενός οργανισμού, παρέχοντας τη δυνατότητα αναγνώρισης –από πλευράς της Διοίκησης- μίας γενικότερης εικόνας της λειτουργίας του οργανισμού. Παράλληλα, αξιολογεί την πολιτική διοίκησης του προσωπικού ώστε να επιτυγχάνεται η αποτελεσματικότητα των υπηρεσιών και η μέγιστη αποδοτικότητα που μπορεί να διαθέτουν όλα τα εμπλεκόμενα μέλη. Ότι αφορά την τρίτη κατηγορία των λειτουργικών ελέγχων (Operational Audits) εστιάζουν στην εξακρίβωση της λειτουργίας των διαδικασιών που λαμβάνουν χώρα προκειμένου να επιτευχθούν οι στόχοι που έχουν ανατεθεί από τη διοίκηση. Παράλληλα, στοχεύει στην εφαρμογή των αποφάσεων του διοικητικού συμβουλίου του φορέα ενώ εξετάζεται η σωστή λειτουργία των τμημάτων του οργανισμού και η ύπαρξη ομαλής συνεργασίας μεταξύ των εργαζομένων του ίδιου τμήματος αλλά και των υπολοίπων τμημάτων. Ουσιαστικά ο λειτουργικός έλεγχος αναφέρεται στον αποτελεσματικό σχεδιασμό και στην ομαλή ροή της εργασίας και αποτελείται από ελέγχους στην αλυσίδα αξίας όλου του οργανισμού ή σε συγκεκριμένα τμήματα, αναλύοντας το σύνολο της επιχειρησιακής διαδικασίας (Νεγκάκης, 2017).

2.4 Ποιες είναι οι διαφορές ανάμεσα στον εσωτερικό και εξωτερικό έλεγχο

Μία από τις κατηγορίες ελέγχων στο δημόσιο τομέα έχει σχέση με το πρόσωπο που διενεργεί τον έλεγχο. Αυτού του είδους ο έλεγχος διακρίνεται σε εσωτερικό και εξωτερικό. Οι εσωτερικοί έλεγχοι διενεργούνται από ελεγκτές που ανήκουν στην Υπηρεσία Εσωτερικού Ελέγχου του Οργανισμού, ενώ οι εξωτερικοί από ελεγκτές που δεν εξαρτώνται από την ελεγχόμενη μονάδα. Ο Παπαστάθης (2014) από την άλλη διακρίνει τον εσωτερικό έλεγχο ανάλογα με το άτομο που διενεργεί τον έλεγχο και τη σχέση εργασίας με τον ελεγχόμενο φορέα. Η διάκριση, λοιπόν, γίνεται ανάμεσα σε εσωτερικούς, εξωτερικούς και μικτούς ελέγχους. Ο εσωτερικός έλεγχος οργανώνεται από τον ίδιο τον φορέα και διενεργείται από τους εσωτερικούς ελεγκτές που είναι υπάλληλοι του φορέα. Ο εξωτερικός έλεγχος διενεργείται από τους ορκωτούς ελεγκτές. Δεν είναι υπάλληλοι του φορέα και καλούνται ως εξωτερικοί συνεργάτες να ελέγξουν τον φορέα μετά από πρόσκληση της διοίκησης. Ο μικτός έλεγχος οργανώνεται από τη Μονάδα Εσωτερικού Ελέγχου και διενεργείται σε συνεργασία με τους εξωτερικούς ελεγκτές (Μαραγκού, 2017).

Κεφάλαιο 3^ο ΟΡΓΑΝΑ ΕΛΕΓΧΟΥ ΣΤΟΝ ΔΗΜΟΣΙΟ ΤΟΜΕΑ

3.1 Ο Έλεγχος των Οργανισμών Τοπικής Αυτοδιοίκησης (ΟΤΑ)

Στην Τοπική Αυτοδιοίκηση επήλθαν καταλυτικές αλλαγές σε πρώτο πλάνο έπειτα από την εφαρμογή του προγράμματος «Ιωάννης Καποδίστριας» και σε δεύτερο πλάνο έπειτα από την εφαρμογή του προγράμματος «Καλλικράτης». Το σύνολο των αλλαγών αυτών αφορούσε τόσο τον τρόπο λειτουργίας της Διοίκησης όσο και τον τρόπο που οργανώνονται οι τοπικές κοινωνίες ενώ ότι αφορά την περίπτωση των Δήμων, αυτοί ελαττώθηκαν σε 325. Όπως είναι γνωστό, ο Δήμος αποτελεί μία αυτοδιοικούμενη οντότητα νομικής υπόστασης η οποία κρατά τη Διοικητική και Οικονομική της ακεραιότητα. Η συνθήκη αυτή ασφαλώς δε συνεπάγεται την απουσία νομιμότητας ως προς το περιεχόμενο των αποφάσεων και των δράσεων που λαμβάνονται εκ μέρους των Διοικούντων, κυρίως αναφορικά με το περιεχόμενο των ισχυουσών διατάξεων. Προκειμένου να εκπληρωθεί ο σκοπός αυτός, το κράτος έχει μεριμνήσει για τη θέσπιση ειδικών μηχανισμών που στοχεύουν στον έλεγχο των ενεργειών και των δράσεων του εκάστοτε Δήμου. Όπως αναφέρει άλλωστε και το άρθρο 102 του Συντάγματος, «το κράτος εποπτεύει τους Οργανισμούς Τοπικής Αυτοδιοίκησης μέσω ελέγχων νομιμότητας ενώ απαγορεύεται η όποια παρεμπόδιση των πρωτοβουλιών και των ελεύθερων δράσεων που επιθυμούν να αναλάβουν» (Συνήγορος του Πολίτη, 2018).

Το βασικό μέλημα που καλείται να φέρει εις πέρας κάθε εποπτική αρχή συνδέεται με:

- Τον τρόπο συμμόρφωσης και υπακοής των Δήμων στους νόμους, τους κανόνες και τις διατάξεις
- Τη διαφάνεια που τηρείται αναφορικά με τη διαχείριση των οικονομικών
- Την ορθή διαχείριση του δημοσίου χρήματος
- Την ορθή αναπαράσταση των οικονομικών καταστάσεων
- Την αναβάθμιση της αποδοτικότητας και της αποτελεσματικότητας που έχουν οι υπηρεσίες προς τους Δημότες

Στη συνέχεια αναλύονται οι βασικότεροι ελεγκτικοί μηχανισμοί.

3.2 Ελεγκτικό Συνέδριο

Το Ελεγκτικό Συνέδριο αποτελεί τον κύριο θεματοφύλακα που επικεντρώνεται στη διασφάλιση και το βαθμό που κρίνονται νόμιμες οι δημόσιες δαπάνες. Ειδικότερα αναλαμβάνει τις διαδικασίες σωστής διαχείρισης του δημοσίου χρήματος, συνθήκη η οποία καθιστά εξαιρετικά καθοριστική τη λειτουργία του και το ρόλο του. Σύμφωνα μάλιστα με το άρθρο 98 του Συντάγματος, μεταξύ του συνόλου των αρμοδιοτήτων που καλείται να διαχειριστεί το Ελεγκτικό Συνέδριο είναι η εποπτεία του ύψους των δαπανών τόσο για λογαριασμό του κράτους όσο και για τους Οργανισμούς Τοπικής Αυτοδιοίκησης αλλά και άλλα νομικά πρόσωπα που υπάγονται στο συγκεκριμένο καθεστώς. Αναφορικά με τον έλεγχο των συμβάσεων που διαθέτουν μεγάλη οικονομική βαρύτητα, και στις οποίες το ρόλο του αντισυμβαλλόμενου διαθέτει είτε το Δημόσιο είτε άλλο πρόσωπο που εξομοιώνεται με αυτό, τότε ο έλεγχος υλοποιείται στους λογαριασμούς των υπαλλήλων του Δημοσίου και των Οργανισμών Τοπικής Αυτοδιοίκησης, η γνωμοδότηση για τα νομοσχέδια που προορίζονται για τις συντάξεις, η σύνταξη και η κατάθεση έκθεσης προς την Βουλή για τον απολογισμό και ισολογισμό του κράτους, η εκδίκαση διαφορών σχετικά με το μίσθωμα των συντάξεων και την εποπτεία των λογαριασμών αλλά και οι υποθέσεις που σχετίζονται με την ευθύνη των πολιτικών ή στρατιωτικών υπαλλήλων του Δημοσίου.

Προληπτικός έλεγχος: Βάσει του άρθρου 23 του Ν. 3202/03 σημειώνεται ότι στο προληπτικό έλεγχο υπάγονται και οι δαπάνες που αναφέρονται στους Οργανισμούς Τοπικής Αυτοδιοίκησης και πιο συγκεκριμένα αυτούς που διαθέτουν πληθυσμό άνω των 5.000 κατοίκων. Η ημερομηνία έναρξης υπαγωγής των εν λόγω δαπανών των Οργανισμών Τοπικής Αυτοδιοίκησης ήταν η 1/7/2005 (βάσει του άρθρου 18 παρ.9 του Ν. 3320/2005) ενώ βάσει του Δημοτικού και Κοινοτικού Κώδικα διαγράφηκε το κριτήριο του πληθυσμού και επομένως όλοι οι Δήμοι υπάγονται στον προληπτικό έλεγχο. Ότι αφορά τα όργανα που καθίστανται υπεύθυνα για τη διεξαγωγή του προληπτικού ελέγχου, είναι οι Υπηρεσίες Επιτρόπων που έχουν την έδρα τους στις πρωτεύουσες των νομών. Επιπλέον, από 1/1/2012 καθιερώθηκε η εποπτεία των χρηματικών ενταλμάτων που κυμαίνονται άνω των 5.000 ευρώ, ποσό το οποίο περιλαμβάνει και το ανάλογο Φόρο Προστιθέμενης Αξίας. Παρ' όλα αυτά, το όριο των 5.000 ευρώ δεν ισχύει για όλες τις κατηγορίες δαπανών. Αυτός είναι και ο λόγος που ο έλεγχος λαμβάνει χώρα προληπτικά και ανεξάρτητα από το ποσό των δαπανών για:

- Μισθοδοσία του προσωπικού και ειδικότερα εκείνων στους οποίους αναφέρεται το πρώτο χρηματικό ένταλμα
- Επιπλέον χρηματικές καταβολές, όπως οι υπερωρίες, οι αποζημιώσεις κ.α.
- Οι επιδοτήσεις σε ΝΠΙΔ ή αλλιώς στο σύνολο των πολιτιστικών και αθλητικών συλλόγων. Βάσει του άρθρου 169 του ΔΚΚ, υπάρχουν ορισμένες δαπάνες που τίθενται εκτός της διαδικασίας προληπτικού ελέγχου ασχέτως από το ύψος που έχουν. Σε αυτές περιλαμβάνονται:
 - Οι Δαπάνες απόδοσης για τις ενεργές κρατήσεις
 - Οι Δαπάνες που αναφέρονται στην κατανάλωση του ρεύματος, του νερού αλλά και της σταθερής τηλεφωνίας
 - Το σύνολο των δαπανών βεβαίωσης - είσπραξης εσόδων, τοκοχρεωλύσιων δανείων, ασφάλισης οχημάτων αλλά και εκτέλεσης τελεσίδικων δικαστικών αποφάσεων
 - Τα εντάλματα που σχετίζονται με τη λογιστική κατάταξη έπειτα από παρακράτηση ή κατάσχεση (Καζαντζής, 2006)

Αναφορικά με τον προληπτικό έλεγχο που πραγματοποιείται για τις Δημόσιες Δαπάνες, διακρίνεται σε τυπικό και ουσιαστικό. Ο πρώτος εξ αυτών που αφορά τον έλεγχο νομιμότητας και κανονικότητας αναφέρεται στην αξιολόγηση στην περίπτωση κατά την οποία η σχετική πίστωση είναι εγγεγραμμένη στον προϋπολογισμό του Δήμου, στην περίπτωση τήρησης της αναμενόμενης διαδικασίας που ορίζεται βάσει νόμου, στην περίπτωση κατά την οποία τα δικαιολογητικά δαπάνης είναι πλήρη αλλά και στην περίπτωση όπου η δαπάνη που προβλέπεται ή όχι από το νόμο εξυπηρετεί λειτουργικές ανάγκες του Οργανισμού Τοπικής Αυτοδιοίκησης ή στοχεύει στην ενίσχυση της λειτουργίας του (Συνήγορος του Πολίτη, 2018).

Όταν λαμβάνει χώρα ένας ουσιαστικός έλεγχος, τότε διαπιστώνεται η διασταύρωση της αλήθειας ως προς τις προαναφερθείσες καταστάσεις ενώ εξακριβώνεται αν οι διαχειριστικές πράξεις των αρμοδίων οργάνων πραγματοποιήθηκαν βασιζόμενες στις αρχές εξασφάλισης του δημοσίου συμφέροντος. Ότι αφορά τις πράξεις του Τμήματος του Ελεγκτικού Συνεδρίου, αυτές δε διαθέτουν μορφή δικαστικής απόφασης και ως εκ τούτου είναι πιθανή η οποιαδήποτε ανάκλησή τους. Σχετικά με τα Χρηματικά Εντάλματα, αυτά υπόκειται σε προληπτικό έλεγχο του

Ελεγκτικού Συνεδρίου ενώ αυτά που έχουν καταβληθεί δίχως να υποβληθούν σε έλεγχο οδηγούν σε σημαντικά ελλείματα διαχείρισης του Δήμου και κυρίως σε βάρος των υπολόγων (Καζαντζής, 2006).

Κατασταλτικός Έλεγχος: Ότι αφορά τον κατασταλτικό έλεγχο του Ελεγκτικού Συνεδρίου, αυτός ασκείται τόσο στους Δήμους όσο και σε κάθε Νομικού Πρόσωπο δημοσίου δικαίου. Επιπλέον αναφέρεται σε κοινωφελείς επιχειρήσεις του Δήμου αλλά και επιχειρήσεις που σχετίζονται με την ύδρευση και την αποχέτευση. Ένα ακόμα στοιχείο που αξίζει να τονιστεί είναι ότι ο τακτικός έλεγχος πραγματοποιείται σε ετήσια βάση και λαμβάνει χώρα δειγματοληπτικά. Παράλληλα διενεργείται έπειτα από το τέλος κάθε οικονομικής χρήσης ενώ υφίσταται και η περίπτωση γενίκευσής του μόνο εφόσον ανακύψουν από το δειγματοληπτικό έλεγχο οι λόγοι που προστάζουν τη γενίκευσή του. Εκτός του τακτικού ελέγχου, υπάρχει και η περίπτωση διενέργειας έκτακτου γενικού ή ειδικού ελέγχου (Συνήγορος του Πολίτη, 2018).

Ότι αφορά τον κατασταλτικό έλεγχο, αυτός προορίζεται για την παρακολούθηση της νομιμότητας και της ομαλότητας της Διαχείρισης. Η βάση του ελέγχου υπολογίζεται στην τήρηση της αρχής της Δημοσιονομικής διαχείρισης αλλά και στην πιστή τήρηση του ισχύοντος λογιστικού ή διαχειριστικού συστήματος, βάσει των κανόνων και των αρχών που το διέπουν. Επιπλέον, συνδέεται άρρηκτα με την ενημέρωση των λογαριασμών μέσα από τους οποίους αναπαρίσταται ενδελεχώς το μέγεθος της εκάστοτε οικονομικής και δημοσιονομικής ενέργειας αλλά και αν υφίσταται νόμιμη είσπραξη μέσα από τη συμμετοχή ενός ή περισσότερων Οργανισμών Τοπικής Αυτοδιοίκησης. Ακόμα, σχετίζεται με τη νόμιμη είσπραξη δανείων, τη σωστή τήρηση των κανονισμών των αντίστοιχων συμβάσεων, την ύπαρξη νομιμότητας σε ακίνητη και μη περιουσία αλλά και την άμεση απόδοση των ληφθέντων δικαιωμάτων «τρίτων» που έχουν νόμιμη υπόσταση. Ότι αφορά τον τρόπο που ασκείται ο κατασταλτικός έλεγχος, αξίζει να τονιστεί ότι αναλαμβάνεται από τον Επίτροπο του Ελεγκτικού Συνεδρίου, ο οποίος είναι υπεύθυνος για τον προληπτικό έλεγχο των δαπανών. Η σύνταξη των αποτελεσμάτων του ελέγχου με τη σειρά της διαβιβάζεται στους Υπουργούς Οικονομικών και Εσωτερικών αλλά και στην Επιτροπή Θεσμών και Διαφάνειας της Βουλής. Ο κατασταλτικός έλεγχος χωρίζεται στον έλεγχο διαχείρισης των χρημάτων και πιο συγκεκριμένα το λογιστικό υπόλοιπο αλλά και τα έσοδα, τα έξοδα και τις κρατήσεις και στον έλεγχο χρηματοοικονομικής διαχείρισης. Ο

Επίτροπος του Ελεγκτικού Συνεδρίου είναι σε θέση να εντοπίσει και να καταλογίσει τους υπόλογους το διαπιστωθέν έλλειμμα το οποίο προκύπτει μέσα από κάθε παράνομη πληρωμή και παράλειψη εισπράξεως εσόδων (Συνήγορος του Πολίτη, 2018).

Προσυμβατικός έλεγχος: Αυτό που αξίζει να τονιστεί είναι ότι από την 1/1/2011, το σύνολο των συμβάσεων που προέρχονται από τους Δήμους τίθενται υπό έλεγχο προτού να υπογραφούν από το Ελεγκτικό Συνέδριο. Μια καταχωρημένη σύμβαση μπορεί να θεωρηθεί άκυρη στην περίπτωση κατά την οποία δεν έχει περάσει από προσυμβατικό έλεγχο, αφού το στάδιο αυτό θεωρείται απαραίτητο. Μεταξύ των βασικών σημείων για την υπαγωγή στον προσυμβατικό έλεγχο αποτελεί η προυπολογιζόμενη δαπάνη. Ο έλεγχος μπορεί να υλοποιηθεί μέσα σε χρονική περίοδο 30 ημερών από τη στιγμή που θα διαβιβαστεί στο Ελεγκτικό Συνέδριο, χωρίς όμως να σημαίνει ότι η ημερομηνία αυτή δεν επιδέχεται τροποποιήσεις. Έπειτα από τη διαδικασία υλοποίησης του ελέγχου μπορεί να συνταχθεί πράξη στην οποία μπορεί να υποβληθεί ωστόσο αίτηση ανάκλησης. Βάσει του νόμου 4337/2015, από την 1/1/2019 δεν καθίσταται υποχρεωτική η άσκηση προληπτικού ελέγχου στο σύνολο των δαπανών των Οργανισμών Τοπικής Αυτοδιοίκησης (Παπαστάθης, 2014).

Τα χρηματικά εντάλματα των δαπανών δεν είναι απαραίτητο να θεωρούνται από την Υπηρεσία του Επιτρόπου στο Ελεγκτικό Συνέδριο. Από την άλλη πλευρά η θεώρηση αυτών δε συνιστά απαραίτητη προϋπόθεση για την πληρωμή τους. Το Ελεγκτικό Συνέδριο, έχοντας την ιδιότητα εξωτερικού ελεγκτή, είναι σε θέση να πραγματοποιεί ελέγχους τόσο σε στοχευμένους φορείς όσο και σε συγκεκριμένες κατηγορίες δαπανών.

Έλεγχος εισπραξίας εσόδων: Από την 1/1/2011 ο Επίτροπος που καθίσταται υπεύθυνος για τον προληπτικό έλεγχο των δαπανών είναι σε θέση να αναλάβει την εποπτεία της ομαλοποιημένης εισπραξίας των εσόδων των Οργανισμών Τοπικής Αυτοδιοίκησης κατά τη διάρκεια του έτους. Στην περίπτωση κατά την οποία δεν εντοπιστεί κίνηση εισπραξίας, είναι απαραίτητο να ζητηθεί από τους υπεύθυνους υπαλλήλους του Δήμου η ανάληψη κατάλληλων δράσεων προκειμένου να επανέλθει η εισπραξιμότητα ενώ στην περίπτωση που θα διαπιστωθεί η συνέχιση της αδράνειας τότε γίνεται αίτημα στη 3μελή επιτροπή ώστε να οριστεί σε βάρος τους η ζημιά που έχει προκληθεί και γίνεται παραπομπή των υπαλλήλων που εμπλέκονται στο Ελεγκτικό Συνέδριο ώστε να πληρώσουν για την εν λόγω ζημιά. Ο έλεγχος πραγματοποιείται

μέσα από αριθμοδείκτες οικονομικής επίδοσης ώστε να είναι εφικτή η εποπτεία της ομαλοποιημένης είσπραξης των εσόδων και να αξιολογείται όπως προβλέπεται από το νόμο. Προκειμένου να διευκολυνθούν ο έλεγχος και η εξαγωγή συμπερασμάτων, το Ελεγκτικό Συνέδριο κατέχει διαφορετικής κλίμακας δικαιώματα που επιτρέπουν την πρόσβαση στην αντίστοιχη βάση δεδομένων των οικονομικών στοιχείων των ΟΤΑ που τηρούνται στο Υπουργείο Εσωτερικών (Σώμα Επιθεωρητών Ελεγκτών Δημόσιας Διοίκησης, 2013).

3.3 Το Σώμα των Επιθεωρητών Ελεγκτών στη Δημόσια Διοίκηση

Το Σώμα Επιθεωρητών-Ελεγκτών Δημόσιας Διοίκησης τοποθετεί την έναρξη της λειτουργίας του στο έτος 1998 και συνιστά έναν εκ τους βασικούς μηχανισμούς εσωτερικού ελέγχου από την πλευράς της Δημόσιας Διοίκησης ενώ είναι το μοναδικό που διαθέτει γενική αρμοδιότητα ελέγχου στο σύνολο των δημοσίων υπηρεσιών. Το Σώμα Επιθεωρητών-Ελεγκτών Δημόσιας Διοίκησης αλλιώς γνωστό ως Σ.Ε.Ε.Δ.Δ. λειτουργεί βασιζόμενο στα άρθρα 2,3,4,5,6,7 του Ν. 3074/2002, μέσα από τα οποία έχει αναβαθμιστεί ο ρόλος του και έχει επεκταθεί η ελεγκτική του αρμοδιότητα, τόσο ότι αφορά τα νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου όσο και τις δημόσιες επιχειρήσεις. Βάσει του ίδιου νόμου, στο Σώμα Επιθεωρητών-Ελεγκτών Δημόσιας Διοίκησης έχει ανατεθεί ο έλεγχος και η εποπτεία της κατάστασης των υπαλλήλων των φορέων που ελέγχονται από αυτό (Καζαντζής, 2006).

Βάσει του άρθρου 8 του νόμου 4320/2015, το Σώμα Επιθεωρητών-Ελεγκτών Δημόσιας Διοίκησης έχει μετακινηθεί στη Γενική Γραμματεία για την Καταπολέμηση της Διαφθοράς με το σύνολο των αρμοδιοτήτων και ευθυνών που διαθέτει. Ότι αφορά το σκοπό της λειτουργίας του Σώματος Επιθεωρητών-Ελεγκτών Δημόσιας Διοίκησης υπολογίζεται στη διασφάλιση μιας εύρυθμης και αποτελεσματικής λειτουργίας της Δημόσιας Διοίκησης ενώ μεταξύ των αρμοδιοτήτων του είναι η πραγματοποίηση επιθεωρήσεων, έκτακτων ελέγχων και ερευνών αλλά και εποπτείας των δηλώσεων της περιουσιακής κατάστασης υπαλλήλων. Μέσα από αυτά επιδιώκεται η διασφάλιση μιας εύρυθμης και αποτελεσματικής λειτουργίας της Διοίκησης και ειδικότερα ότι αφορά τις περιπτώσεις διαφθοράς, κακοδιοίκησης, αναποτελεσματικότητας, χαμηλής παραγωγικότητας και ποιότητας των παρεχόμενων υπηρεσιών. Το Σώμα Επιθεωρητών-Ελεγκτών Δημόσιας Διοίκησης **κρίνεται υπεύθυνο για την εποπτεία** των

υπηρεσιών του Δημοσίου, των ΟΤΑ Α' και Β' βαθμού, των νομικών προσώπων δημοσίου δικαίου και των κρατικών νομικών προσώπων ιδιωτικού δικαίου ή δημόσιων επιχειρήσεων (Μαραγκού, 2017).

Μεταξύ των σημαντικότερων ζητημάτων που προκύπτουν μέσα από τους ελέγχους του Σ.Ε.ΕΔ.Δ είναι η είσπραξη και αξιολόγηση των εσόδων, η παράνομη ή κανονική αξιοποίηση χρημάτων από επιδοτήσεις, οι παράνομες ενέργειες που εντοπίζονται μέσα από τη διαδικασία αδειοδότησης επιχειρήσεων και δραστηριοτήτων, οι παραβιάσεις της νομιμότητας στις διαδικασίες που σχετίζονται με την υλοποίηση μελετών και έργων, τα ζητήματα που ανακύπτουν μέσα από τη διαχείριση του ανθρώπινου δυναμικού κ.α. Το Σώμα Επιθεωρητών-Ελεγκτών Δημόσιας Διοίκησης αποτελεί ένα όργανο εσωτερικού ελέγχου της Δημόσιας Διοίκησης και πραγματοποιεί επιθεωρήσεις και ελέγχους ενώ μπορεί να διενεργεί και έκτακτες έρευνες όποια στιγμή κριθεί απαραίτητο (Ελεγκτικό Συνέδριο, 2015).

Ο Ειδικός Γραμματέας είναι ο αρμόδιος που ασχολείται με την έκδοση εντολών για επιθεώρηση – έλεγχο είτε αυτεπαγγέλτως, είτε έπειτα από εντολή του Υπουργού Δικαιοσύνης, Διαφάνειας και Ανθρώπινων Δικαιωμάτων, είτε έπειτα από εντολή του Υπουργού ή Γενικού Γραμματέα Αποκεντρωμένης Διοίκησης είτε έπειτα από αίτημα του Γενικού Επιθεωρητή Δημόσιας Διοίκησης. Προκειμένου να συγκροτηθεί το Σώμα Επιθεωρητών-Ελεγκτών Δημόσιας Διοίκησης προβλέπονται εκατόν πενήντα δύο (152) θέσεις Επιθεωρητών-Ελεγκτών ενώ ότι αφορά το ανθρώπινο δυναμικό του, προέρχεται είτε από μόνιμους υπαλλήλους διαφόρων υπηρεσιών με ποικίλες εξειδικεύσεις είτε από διοικητικές εμπειρίες. Πιο συγκεκριμένα, οι Επιθεωρητές– Ελεγκτές συνιστούν μόνιμους υπαλλήλους του Δημοσίου και των Οργανισμών Τοπικής Αυτοδιοίκησης Α' και Β' βαθμού, προερχόμενοι από Πανεπιστημιακή Εκπαίδευση και βαθμό τουλάχιστον Δ'. Οι Επιθεωρητές – Ελεγκτές προκειμένου να φέρουν εις πέρας το έργο τους θα πρέπει να επισκέπτονται οποιαδήποτε Υπηρεσία εμπλέκεται και συνδέεται με το Σώμα Επιθεωρητών-Ελεγκτών Δημόσιας Διοίκησης διενεργώντας έλεγχο και διερευνώντας επιτόπου την εκάστοτε υπόθεση (Νεγκάκης, 2017).

3.4 Ο Συνήγορος του Πολίτη

Ο Συνήγορος του Πολίτη αποτελεί μία ανεξάρτητη διοικητική αρχή και ο ρόλος του είναι διαμεσολαβητικός. Πιο συγκεκριμένα τοποθετείται μεταξύ του πολίτη και του Δημοσίου, όπως είναι οι Δημόσιες Υπηρεσίες, οι Οργανισμοί Τοπικής Αυτοδιοίκησης, τα Νομικά Πρόσωπα Δημοσίου Δικαίου αλλά και μερικές από τις επιχειρήσεις κοινής ωφέλειας. Ο ρόλος του Συνήγορου του Πολίτη δρα προστατευτικά στα δικαιώματα των πολιτών, στοχεύει στην υπεράσπισή τους έναντι διακρίσεων που γίνονται σε βάρος τους, επιδιώκει την τήρηση της νομιμότητας και αποσκοπεί στην καταπολέμηση της κακοδιοίκησης. Ο Συνήγορος του Πολίτη τοποθετεί την ίδρυση του τον Οκτώβριο του 1998 ενώ η καταχώρησή του στο Σύνταγμα ως ανεξάρτητη αρχή πραγματοποιήθηκε έπειτα από την αναθεώρηση του 2001. Σε διεθνές επίπεδο, ο Συνήγορος του Πολίτη είναι γνωστός ως Διαμεσολαβητής, δραστηριοποιείται σε 85 χώρες σε όλο τον κόσμο και σε 27 χώρες της Ευρώπης. Οι διαδικασίες που διενεργούνται εκ μέρους του Συνήγορου του Πολίτη ξεκινούν έπειτα από την έγκαιρη αναφορά για ένα συγκεκριμένο ζήτημα και εφόσον δεν έχει καταστεί εφικτή η επίλυση αυτού με τον ίδιο το φορέα. Ως εκ τούτου, η διερεύνηση που πραγματοποιείται από την πλευρά των στελεχών του ΣτΠ επικεντρώνεται σε μεμονωμένες πράξεις της Διοίκησης, σε τυχόν παραλείψεις ή υλικές δράσεις των οργάνων των Δημοσίων Υπηρεσιών οι οποίες προσβάλλουν ή θίγουν τα δικαιώματα και τα νόμιμα συμφέροντα των φυσικών και των νομικών προσώπων (Συνήγορος του Πολίτη, 2018). Ο ΣτΠ εστιάζει κυρίως σε έρευνα των πιθανών περιπτώσεων κατά τις οποίες ένα ατομικό ή συλλογικό όργανο που προέρχεται από τις προαναφερόμενες υπηρεσίες:

- Θίγει εμπράκτως ή μέσω παράλειψης το νόμιμο δικαίωμα ή συμφέρον του Πολίτη που είναι κατοχυρωμένο νομικά και προστατεύεται Συνταγματικά
- Δε δέχεται να φέρει εις πέρας μία δεδομένη υποχρέωση που προκύπτει έπειτα από δικαστική απόφαση

- Δε δέχεται να υλοποιήσει μία δεδομένη υποχρέωση που προέρχεται από το Νόμο ή από ατομική διοικητική πράξη
- Παραλείπει την όποια νόμιμη οφειλόμενη ενέργεια είτε μέσω παράβασης των αρχών διαφάνειας είτε μέσα από κατάχρηση εξουσίας

Ένα ακόμα στοιχείο που αξίζει να σημειωθεί είναι ότι ο διαμεσολαβητικός ρόλος του Συνηγόρου του Πολίτη επικεντρώνεται στις υποθέσεις που δημιουργούνται μεταξύ των πολιτών και των δημοσίων υπηρεσιών, των Οργανισμών Τοπικής Αυτοδιοίκησης, των Νομικών Προσώπων Δημοσίου Δικαίου αλλά και των επιχειρήσεων κοινής ωφέλειας και σχετίζονται με την ποιότητα ζωής των ίδιων των πολιτών καθώς και την προστασία του περιβάλλοντος. Μεταξύ αυτών αναλαμβάνει:

- Δράσεις που στοχεύουν στη δύλιση και διανομή υδάτων, αποχέτευσης και απομάκρυνσης μολυσμένων υδάτων
- Δράσεις που αποσκοπούν στη μεταφορά ηλεκτρικού ρεύματος και αερίου
- Ενέργειες που περιλαμβάνουν τη μετακίνηση τόσο των ατόμων όσο και των αγαθών μέσω ξηράς, θαλάσσης και αέρα
- Ενέργειες που ενισχύουν το δίκτυο τηλεπικοινωνιών
- Δράσεις που εντοπίζουν την αυθαίρετη οικοδόμηση έργων υποδομής
- Ενέργειες που εντοπίζουν την παράνομη λειτουργία βιομηχανικών εγκαταστάσεων
- Ενέργειες που προστατεύουν τα δάση, τις ακτές και τις περιοχές που τίθενται σε καθεστώς φυσικής προστασίας

Φυσικά θα πρέπει να επισημανθεί ότι ο Συνήγορος του Πολίτη δε δύναται να αναλάβει τη διερεύνηση πράξεων που σχετίζονται με υπουργικά στελέχη καθότι οι τελευταίες αποτελούν πολιτική αρμοδιότητα, τα θρησκευτικά νομικά πρόσωπα Δημοσίου Δικαίου, τα δικαστικά στελέχη αλλά και τα στρατιωτικά όργανα που είναι αρμόδια για ζητήματα εθνικής άμυνας και ασφάλειας. Ακόμα, ο Συνήγορος του Πολίτη δε δύναται να προσεγγίσει ζητήματα που συνδέονται με την Εθνική Υπηρεσία Πληροφοριών, το Υπουργείο Εξωτερικών για δράσεις εξωτερικής πολιτικής, το νομικό συμβούλιο του κράτους και τις ανεξάρτητες διοικητικές αρχές που είναι υπεύθυνες για υποθέσεις κρατικής ασφάλειας (Συνήγορος του Πολίτη, 2018).

Αυτό που πρέπει να επισημανθεί είναι ότι ο Συνήγορος του Πολίτη αποτελείται από 6 (έξι) συνεπικουρικούς θεματικούς κύκλους, την εποπτεία και το συντονισμό των οποίων αναλαμβάνουν οι βοηθοί Συνήγοροι. Ως εκ τούτου, οι προαναφερθέντες κύκλοι είναι οι εξής:

- Τα Δικαιώματα του Πολίτη
- Η Κοινωνική Προστασία του Πολίτη
- Η Ποιότητα Ζωής του Πολίτη
- Οι σχέσεις ανάμεσα στο κράτος και τον πολίτη
- Τα Δικαιώματα των Παιδιών
- Η Ισότητα των φύλων

Η οργάνωση, στελέχωση και λειτουργία του Συνηγόρου του Πολίτη ρυθμίζεται βάσει των Νόμων 3051/2002 και 3094/2003 αλλά και του Κανονισμού Λειτουργίας του, έπειτα από τροποποιήσεις αυτού. Κάθε Έλληνας πολίτης ή Αλλοδαπός, κάθε νομικό πρόσωπο ή ομάδα προσώπων που διαθέτουν συναλλαγές με το Ελληνικό Δημόσιο και των οποίων τα συμφέροντα έχουν θιγεί, έχουν το δικαίωμα να απευθυνθούν στο Συνήγορο του Πολίτη. Ο ΣτΠ αναλαμβάνει κάθε θέμα που σχετίζεται με το πεδίο δραστηριοτήτων του έπειτα από ενυπόγραφη δήλωση του εκάστοτε ενδιαφερόμενου φυσικού ή νομικού προσώπου ή ένωσης προσώπων. Το σύνολο των ενυπόγραφων αυτών δηλώσεων αξιολογείται ανά θεματική ενότητα και κατατάσσεται σε έναν από τους προαναφερθέντες θεματικούς κύκλους. Ο ΣτΠ είναι υπεύθυνος –όπως αναφέρθηκε- για την επίλυση διαφορών που ανακύπτουν μεταξύ των υπηρεσιών του Δημοσίου, των ΟΤΑ, των ΝΠΔΔ και όσων ΝΠΙΔ ή επιχειρήσεων ελέγχονται έμμεσα ή άμεσα από το κράτος ή από τους Οργανισμούς Τοπικής Αυτοδιοίκησης. Ότι αφορά τα πορίσματα των ελέγχων, η δημοσίευσή τους αναρτάται σε ετήσιες εκθέσεις (Συνήγορος του Πολίτη, 2018).

3.5 Ο ρόλος του Συνηγόρου του Πολίτη στην εποχή της κρίσης

Γεγονός αποτελεί ότι η κρίση που έχει πλήξει την ανθρωπότητα τα τελευταία 3 έτη έχει επιφέρει δραματικές επιπτώσεις στην ομαλή και εύρυθμη λειτουργία των κρατών και των υφιστάμενων υπηρεσιών. Ειδικότερα ότι αφορά το ελληνικό κράτος, το αίσθημα αβεβαιότητας που επικρατεί και η παράλληλη αδυναμία εκ μέρους των

κρατικών οργανισμών να σταθούν επαρκώς στο ύψος των περιστάσεων και των υποχρεώσεων δημιουργούν ένα εξαιρετικά δύσκολο πλαίσιο. Λαμβάνοντας υπόψη την υπάρχουσα συνθήκη, ο Συνήγορος του Πολίτη καλείται να αναλάβει μία πιο στοχευμένη δράση και να τεθεί στο πλευρό των πολιτών εκφράζοντας θεσμικά τα προβλήματα και τη δυσαρέσκεια που βιώνουν. Ο Συνήγορος του Πολίτη καλείται να επικεντρωθεί στην αναζήτηση θεσμικών λύσεων, ρεαλιστικών εναλλακτικών προτάσεων, ορθό καταμερισμό των καθηκόντων αλλά και προστασία των ευάλωτων ομάδων και προσώπων που θα πρέπει να συνιστούν προτεραιότητα των πολιτικών στόχων (Συνήγορος του Πολίτη, 2018).

Η σχέση του πολίτη με το κράτος θα πρέπει να τεθεί στο επίκεντρο καθότι αυτό που παρατηρείται είναι οι έχοντες τη μεγαλύτερη ανάγκη, και ταυτόχρονα ασθενέστεροι πολίτες, να αγνοούν ή να διστάζουν να απευθυνθούν στο Συνήγορο του Πολίτη και σε άλλες υφιστάμενες δομές κοινωνικών παροχών. Αυτός είναι και ο λόγος για τον οποίο ο ΣτΠ έλαβε την απόφαση να συντάξει -σε συνεργασία με παρεμφερείς δημόσιες υπηρεσίες και ΜΚΟ- έναν Οδηγό για τα Δικαιώματα και τις Παροχές των ευάλωτων ομάδων ο οποίος θα διατίθεται ηλεκτρονικά και έντυπα. Ο ΣτΠ στοχεύει στη δημιουργία αντίστοιχων ιστοσελίδων που θα επικαιροποιούνται και θα ανανεώνονται σε διαρκή βάση. Μέσα από τα δυο αυτά καινοτόμα εργαλεία, επιδιώκεται η υποστήριξη των πολιτών ως προς την επαφή τους με την ευρύτερη δημόσια διοίκηση, δίνοντάς τους την ορθή πληροφόρηση την στιγμή που είναι απαραίτητη για αυτούς. Μέσα από τη δράση αυτή επιδιώκεται επιπλέον η συγκέντρωση της απαιτούμενης πληροφορίας, σε ένα ενιαίο διαδικτυακό χώρο ο οποίος θα προσφέρει στους πολίτες τα στοιχεία που χρειάζονται, για την εκάστοτε δράση που εφαρμόζεται και αφορά τους πληττόμενους από την οικονομική κρίση πολίτες. Ο διαδικτυακός αυτός χώρος θα διαθέτει ένα φιλικό και προσβάσιμο προφίλ προς το χρήστη, είτε αυτός προέρχεται από υπηρεσία του Δημοσίου είτε από τον ιδιωτικό τομέα (Βουτσά, 2016).

Ότι αφορά το σύνολο των εργαλείων που έχουν δημιουργηθεί –τόσο τον Οδηγό όσο και τον Ιστότοπο- υποστηρίζουν τους εργαζόμενους σε κάθε περιφέρεια της Ελλάδας και σε κάθε Υπηρεσία Τοπικής Αυτοδιοίκησης. Σχετικά με το περιεχόμενο των πληροφοριών που διατίθενται, αυτές αφορούν συγκεκριμένες νέες ή/και παλαιότερες ισχύουσες διατάξεις οι οποίες ταξινομούνται ανά θεματική ενότητα, διαθέτοντας την κατάλληλη αναφορά για την αρμόδια υπηρεσία στην οποία πρέπει να

προσφύγει ο πολίτης για το ζήτημα που τον απασχολεί. Με την εν λόγω παρέμβασή του, ο Συνήγορος του Πολίτη επιδιώκει την αύξηση της προσβασιμότητας των πολιτών που προέρχονται από ευάλωτες ομάδες και την ιδανική αξιοποίηση των παρεχόμενων υπηρεσιών του δημοσίου (Συνήγορος του Πολίτη, 2018).

Η κακοδιοίκηση συνιστά μία ανεπαρκή ή πλημμελή διοίκηση και παρατηρείται στην περίπτωση κατά την οποία ένα θεσμικό όργανο δεν ενεργεί σύμφωνα με το νόμο ή δε σέβεται τις αρχές περί χρηστής διοίκησης. Μερικά ενδεικτικά παραδείγματα κακοδιοίκησης είναι οι διοικητικές παρατυπίες, η άδικη μεταχείριση, οι αθέμιτες διακρίσεις, η κατάχρηση εξουσίας, η παράλειψη οφειλόμενης απάντησης, η άρνηση παροχής πληροφοριών αλλά και η αδικαιολόγητη καθυστέρηση.

3.6 Ο Συμπαραστάτης του Δημότη

Ο Συμπαραστάτης του Δημότη συνιστά μία ανεξάρτητη αρχή που τοποθετείται δίπλα στη Διοίκηση αλλά δεν αποτελεί τμήμα αυτής. Ο θεσμός του «Συμπαραστάτη του Δημότη και της Επιχείρησης» θεσπίσθηκε με το άρθρο 77 του Νόμου 3852/2010 ή εναλλακτικά «Καλλικράτης» ο οποίος τροποποιήθηκε λίγα έτη αργότερα. Μεταξύ των αρμοδιοτήτων που αναλαμβάνει ο Συμπαραστάτης του Δημότη είναι οι εξής:

- Αποδοχή και διαχείριση των έγγραφων καταγγελιών -των άμεσα πληττόμενων φυσικών και νομικών προσώπων- που σχετίζονται με κακοδιοίκηση των υπηρεσιών του Δήμου αλλά και των νομικών του προσώπων και επιχειρήσεων που υπάγονται σε αυτόν
- Διαμεσολάβηση μέσω της οποίας επιδιώκεται ευέλικτα η επίλυση των ζητημάτων και ταυτόχρονη υποχρέωση έγγραφης ή ηλεκτρονικής απάντησης στα ενδιαφερόμενα μέλη εντός χρονικού διαστήματος 30 ημερών
- Άσκηση ήπιου ελέγχου και προώθηση της εξωδικαστικής επίλυσης των διαφορών

- Υπεράσπιση της διαφάνειας, της νομιμότητας και συμβολή στη βελτίωση των υπηρεσιών του Δήμου

Η υποβολή καταγγελίας ή αναφοράς στο Συμπαραστάτη του Δημότη δεν αναιρεί την αρμοδιότητα που φέρει ο Συνήγορος του Πολίτη ως ανεξάρτητη Αρχή αλλά και ούτε τις υποχρεώσεις και αρμοδιότητες που διαθέτουν άλλα ελεγκτικά όργανα. Ο Συμπαραστάτης του Δημότη συντάσσει ετήσια έκθεση η οποία παρουσιάζεται από τον ίδιο και γίνεται αντικείμενο συζήτησης της συνεδρίασης του Δημοτικού Συμβουλίου εντός 30 ημερών από την ημερομηνία που υποβάλλεται. Ένα ακόμα στοιχείο που πρέπει να επισημανθεί είναι ότι ο Συμπαραστάτης του Δημότη είναι σε θέση να διατυπώνει τις προτάσεις που στοχεύουν στη βελτίωση της Δημοτικής Διοίκησης και των σχέσεων που αυτή αναπτύσσει με το κοινό, τόσο εντός του πλαισίου της Ετήσιας Έκθεσής, όσο και των σημαντικών ζητημάτων κακοδιοίκησης που έχουν ανιχνευθεί από τον ίδιο (Συνήγορος του Δημότη, 2016). Στην περίπτωση αυτή, οι ειδικές επισημάνσεις-προτάσεις που διατυπώνονται από το Συμπαραστάτη του Δημότη υποβάλλονται στο Δήμο και στη συνέχεια γνωστοποιούνται στο Δημοτικό Συμβούλιο και το Γενικό Γραμματέα (Συνήγορος του Πολίτη, 2018).

Τόσο η Ετήσια Έκθεση όσο και οι ειδικές επισημάνσεις που εισάγονται από το Συμπαραστάτη του Δημότη θα πρέπει να αναρτώνται στη σελίδα του Δήμου. Αποστολή του ΣτΔ είναι η έγκαιρη καταπολέμηση της κακοδιοίκησης, η διασφάλιση της αμεροληψίας των δημοτικών αρχών, η βελτίωση της εξυπηρέτησης των πολιτών και των επιχειρήσεων, καθώς και η αποσυμφόρηση του Δήμου και των υπολοίπων φορέων από τα μαζικά αιτήματα που τίθενται εκ μέρους των πολιτών. Μέσα από το Συμπαραστάτη του Δημότη μπορούν να αποφευχθούν οι επιπρόσθετες ενέργειες - μεταξύ των οποίων οι αιτήσεις σε ελεγκτικούς μηχανισμούς- για το λόγο ότι είναι εφικτή η επίλυση πολλών ζητημάτων κακοδιοίκησης στο πλαίσιο του ίδιου Οργανισμού Τοπικής Αυτοδιοίκησης. Αυτό έχει ως συνέπεια την εξοικονόμηση χρόνου, κόστους, περιττών ενεργειών και μείωση της ταλαιπωρίας με την οποία έρχονται αντιμέτωποι οι πολίτες (Ετήσια Έκθεση ΣτΔ Δήμος Θεσσαλονίκης,2016)

3.7 Η Αυτοτελής Υπηρεσία Εποπτείας

Η αρμοδιότητα της Αυτοτελούς Υπηρεσίας Εποπτείας υπολογίζεται στην άσκηση ελέγχου αναφορικά με τη νομιμότητα των πράξεων που εκτελούνται στους Δήμους, τις Περιφέρειες και τα Νομικά Πρόσωπα που ανήκουν σε αυτές αλλά και στον πειθαρχικό έλεγχο των αιρετών βάσει του άρθρου 102 του Συντάγματος. Η Αυτοτελής Υπηρεσία Εποπτείας είναι υπεύθυνη για την έκδοση οδηγιών αυτεπαγγέλτως αποσκοπώντας στη διασφάλιση της νομιμότητας των δράσεων των δήμων, των περιφερειών αλλά και των φορέων αυτών. Επιπλέον, η Αυτοτελής Υπηρεσία Εποπτείας είναι υπεύθυνη για τη διαβίβαση των εγκύκλιων οδηγιών και γενικών κατευθύνσεων - στους Οργανισμούς Τοπικής Αυτοδιοίκησης- που εκδίδει το Υπουργείο Εσωτερικών.

Σε κάθε Αυτοτελή Υπηρεσία Εποπτείας Ο.Τ.Α. ορίζεται μία θέση προϊσταμένου με την ιδιότητα του «Ελεγκτή Νομιμότητα» που έχει 5ετή θητεία και μία θέση προϊσταμένου Γενικής Διεύθυνσης. Ότι αφορά το σύνολο των αποφάσεων των συλλογικών οργάνων των Δήμων και των Περιφερειών, αυτές υπόκεινται σε υποχρεωτικό έλεγχο νομιμότητας στην Αυτοτελή Υπηρεσία Εποπτείας Ο.Τ.Α. εφόσον:

- Σχετίζονται με κανονιστικές διατάξεις, μεταξύ των οποίων είναι οι αποφάσεις για τη ρύθμιση της κυκλοφορίας, η οριοθέτηση των πεζοδρομίων, ο καθορισμός και η λειτουργία των χώρων στάθμευσης οχημάτων σε κοινόχρηστα σημεία κοκ
- Συνδέονται με την ανάθεση έργων, μελετών και προμηθειών, μεταξύ των οποίων είναι οι κατακυρωτικές αποφάσεις των συλλογικών οργάνων των Δήμων που λαμβάνονται για τα προαναφερθέντα
 - Σχετίζονται με την αγορά και εκποίηση ακινήτων
 - Σχετίζονται με την κήρυξη αναγκαστικών απαλλοτριώσεων
 - Συνδέονται με την επιβολή φόρων και τελών σχετικά με τα δικαιώματα
 - Σχετίζονται με τη σύναψη παντός ειδών συμβάσεων και δανείων
 - Σχετίζονται με τη διενέργεια τοπικού δημοψηφίσματος όταν προβλέπεται από τη νομοθεσία
- Συνδέονται με τις διαδικασίες κατάρτισης των επιχειρησιακών προγραμμάτων

Ο Ελεγκτής Νομιμότητας – έως την εκκίνηση δραστηριότητας της Αυτοτελούς Υπηρεσίας Εποπτείας Ο.Τ.Α.- αναλαμβάνει τον έλεγχο νομιμότητας της απόφασης,

εντός χρονικού διαστήματος τριάντα ημερών από την παρέλευσή της στην Αυτοτελή Υπηρεσία Εποπτείας Ο.Τ.Α. και προβαίνει απαραίτητως στην έκδοση ειδικής πράξης. Όταν διαπιστώνεται ότι η απόφαση δεν είναι νόμιμη τότε αυτόματα ακυρώνεται.

3.8 Το Παρατηρητήριο Οικονομικής Αυτοτέλειας

Το Παρατηρητήριο Οικονομικής Αυτοτέλειας των Οργανισμών Τοπικής Αυτοδιοίκησης είναι μεταξύ των θεσμικών οργάνων του δημόσιου λογιστικού και αποσκοπεί στην κατάρτιση ρεαλιστικών και ισοσκελισμένων προϋπολογισμών των Δήμων, των Περιφερειών και των υπολοίπων φορέων των Οργανισμών Τοπικής Αυτοδιοίκησης. Επιπλέον, μεταξύ των αρμοδιοτήτων του είναι η εποπτεία της ορθής εκτέλεσης των προϋπολογισμών καθώς και του ύψους αυτών, η μέριμνα για τον εξορθολογισμό της οικονομικής διαχείρισης των Οργανισμών Τοπικής Αυτοδιοίκησης και η υποβολή εισηγήσεων που αναφέρονται σε δημοσιονομικές πολιτικές που πρέπει να ληφθούν ούτως ώστε να εξασφαλιστεί η κατοχυρωμένη οικονομική αυτοτέλεια της τοπικής αυτοδιοίκησης (Βουτσά, 2016).

Στο Παρατηρητήριο Οικονομικής Αυτοτέλειας συγκαταλέγονται υπηρεσιακά στελέχη των Υπουργείων Εσωτερικών και Οικονομικών, εκπρόσωποι της Κεντρικής Ένωσης Δήμων Ελλάδας (ΚΕΔΕ) και της Ένωσης Περιφερειών Ελλάδας (ΕΝΠΕ), ενώ Πρόεδρος ορίζεται ο Σύμβουλος του Ελεγκτικού Συνεδρίου. Το Παρατηρητήριο συμβουλεύει τους Υπουργούς Εσωτερικών και Οικονομικών σχετικά με τους σχεδιασμούς των προϋπολογισμών μέσα από την αναφορά προτάσεων προκειμένου να ολοκληρωθεί ο απώτερος στόχος. Μεταξύ των αρμοδιοτήτων που διαθέτει το Παρατηρητήριο Οικονομικής Αυτοτέλειας είναι επιπλέον η εποπτεία του ετήσιου προγράμματος δράσης και του 5ετους επιχειρησιακού προγράμματος του εκάστοτε κάθε Δήμου. Το Παρατηρητήριο καθίσταται υπεύθυνο για την αξιολόγηση των εσόδων που γνωστοποιούνται μέσω των Οργανισμών Τοπικής Αυτοδιοίκησης και για τη διατύπωση των προτάσεων τροποποίησης τους, όπου αυτό κρίνεται απαραίτητο, κυρίως ότι αφορά την περίπτωση υπερεκτίμησης και ψευδών εσόδων. Προκειμένου να ολοκληρωθούν οι αξιολογήσεις αυτές, το Παρατηρητήριο είναι σε θέση να προβεί σε λήψη δεδομένων από τα οικονομικά στοιχεία των Οργανισμών Τοπικής Αυτοδιοίκησης που τηρούνται στο Υπουργείο Εσωτερικών. Στην περίπτωση κατά την

οποία εντοπίζεται απόκλιση της τάξης άνω του 10% εκ των 3μηνων δημοσιονομικών στόχων, το Παρατηρητήριο γνωστοποιεί στην αρμόδια αρχή και το Υπουργείο Εσωτερικών τις οδηγίες και τις μεθόδους για διόρθωση της απόκλισης. Ο Γενικός Διευθυντής Οικονομικών Υπηρεσιών του Υπουργείου Εσωτερικών λαμβάνοντας υπόψη τις επισημάνσεις του Παρατηρητηρίου υποδεικνύει στους Ο.Τ.Α. τις αναγκαίες ενέργειες στις οποίες πρέπει να προβούν ώστε να επιτευχθούν οι ανωτέρω διορθώσεις (Γκέκας, 2017).

Κεφάλαιο 4^ο Η ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑ ΤΩΝ ΟΡΓΑΝΙΣΜΩΝ ΤΟΠΙΚΗΣ ΑΥΤΟΔΙΟΙΚΗΣΗΣ

4.1 Τα έσοδα των Οργανισμών Τοπικής Αυτοδιοίκησης (ΟΤΑ)

Ότι αφορά το σύνολο των εσόδων των Οργανισμών Τοπικής Αυτοδιοίκησης, βάσει του άρθρου 102 αναφέρεται ότι «Το κράτος λαμβάνει ένα σύνολο νομοθετικών, κανονιστικών και δημοσιονομικών μέτρων τα οποία είναι απαραίτητα για να εξασφαλιστεί η οικονομική αυτοτέλεια και οι απαιτούμενοι πόροι προκειμένου να υλοποιηθεί τόσο το έργο και η άσκηση των αρμοδιοτήτων των ΟΤΑ όσο και η διασφάλιση της διαφάνειας όταν διαχειρίζονται οι πόροι τους. Βάσει νόμου γίνεται ο καθορισμός -μεταξύ των ΟΤΑ- των φόρων ή τελών που ορίζονται υπέρ αυτών και εισπράττονται από το κράτος. Κάθε μεταβίβαση αρμοδιοτήτων που λαμβάνει χώρα από τα κεντρικά ή τα περιφερειακά όργανα του κράτους προς την τοπική αυτοδιοίκηση έχει ως αποτέλεσμα και τη μεταφορά των αντίστοιχων πόρων. Βάσει νόμου γίνεται προσδιορισμός των ανάλογων τοπικών εσόδων απευθείας από τους οργανισμούς τοπικής αυτοδιοίκησης». Ότι αφορά τις διατάξεις που αναφέρονται στο σύνολο των εσόδων της τοπικής αυτοδιοίκησης περιλαμβάνονται στο ΒΔ της 24/09-20/10/1958 «Περί κωδικοποίησης του νόμου των ισχυουσών διατάξεων περί των προσόδων των Δήμων και των Κοινοτήτων» ενώ αναφορές για τα έσοδα των Οργανισμών Τοπικής Αυτοδιοίκησης περιλαμβάνονται και στον Ευρωπαϊκό Χάρτη Τοπικής Αυτονομίας όπου αναφέρεται ότι:

1. Οι Οργανισμοί Τοπικής Αυτοδιοίκησης διαθέτουν το δικαίωμα χρήσης των διαθέσιμων πόρων όταν πρόκειται να τους χρησιμοποιήσουν για σκοπούς άσκησης των αρμοδιοτήτων τους
2. Το σύνολο των πόρων των Οργανισμών Τοπικής Αυτοδιοίκησης δε δύναται να είναι δυσανάλογο με τις αρμοδιότητες που αποτυπώνονται στο Σύνταγμα ενώ θα πρέπει να τονιστεί ότι ένα τμήμα των συγκεκριμένων πόρων των ΟΤΑ θα πρέπει να προκύπτει μέσα από τοπικούς φόρους και τέλη, το ύψος των οποίων καθορίζεται εντός νομικών πλαισίων
3. Ο εκάστοτε Οργανισμός Τοπικής Αυτοδιοίκησης έχει στη βάση του ένα οικονομικό σύστημα πάνω στο οποίο στηρίζονται οι πόροι που διαθέτει το οποίο θα πρέπει να διακρίνεται από επάρκεια, ευελιξία και εξελικτική πορεία

δίνοντας με αυτόν τον τρόπο τη δυνατότητα παρακολούθησης της άσκησης των αρμοδιοτήτων που έχει ο κάθε ΟΤΑ

4. Στην περίπτωση που υπάρχει ένας οικονομικά ασθενέστερος Οργανισμός Τοπικής Αυτοδιοίκησης που χρήζει υποστήριξης και προστασίας, τότε είναι απαραίτητη η εφαρμογή διαδικασιών που διέπουν ίση οικονομική κατανομή ή μέτρα που στοχεύουν στην επίλυση των επιπτώσεων της άνιση κατανομής των σημαντικών χρηματοδοτικών πηγών και βαρών που επωμίζονται. Οι εν λόγω διαδικασίες ή μέτρα δε θα πρέπει να λειτουργούν περιοριστικά ως προς την ελευθερία επιλογών που διαθέτει ο εκάστοτε Οργανισμός Τοπικής Αυτοδιοίκησης στο πεδίο της δικής του ευθύνης
5. Ο εκάστοτε Οργανισμός Τοπικής Αυτοδιοίκησης θα πρέπει να είναι σε θέση να εκφράζει κατάλληλα την άποψη του ως προς τον τρόπο που αποδίδεται σε αυτόν τα ανακατανεμημένα έσοδα. Ειδικότερα, μέσα από Νόμο 3463/06 γίνεται μία διάκριση των εσόδων των Οργανισμών Τοπικής Αυτοδιοίκησης σε τακτικά και έκτακτα. Ότι αφορά τα τακτικά έσοδα λαμβάνονται είτε από θεσμοθετημένους πόρους, είτε από εισοδήματα κινητής και ακίνητης περιουσίας, είτε από ανταποδοτικά τέλη-δικαιώματα αλλά και φόρους-εισφορές είτε από τοπικά δυνητικά τέλη, δικαιώματα και εισφορές. Ότι αφορά τα έκτακτα έσοδα λαμβάνονται είτε μέσα από δάνεια, δωρεές και κληρονομίες, είτε μέσα από διάθεση και εκμετάλλευση περιουσιακών στοιχείων, είτε μέσα από συμμετοχή σε επιχειρηματική δραστηριότητα, είτε μέσα από κάθε είδους πρόστιμα ή άλλες διοικητικές κυρώσεις είτε από άλλες πηγές. Πέραν της ταξινόμησης των τακτικών και έκτακτων εσόδων, τα έσοδα των Οργανισμών Τοπικής Αυτοδιοίκησης διακρίνονται -βάσει της προέλευσής τους και των δαπανών που δύναται να καλύψουν βάσει νόμου- σε γενικά ή ανειδίκευτα, σε ανταποδοτικά, σε ειδικευμένα και έκτακτα. Ότι αφορά τα γενικά ή ανειδίκευτα έσοδα, είναι εκείνα που λόγω απουσίας κάποιου περιορισμού διατίθενται προκειμένου να καλυφθεί οποιαδήποτε δαπάνη. Μεταξύ αυτών συγκαταλέγονται οι Κεντρικοί Αυτοτελής Πόροι, ο φόρος ηλεκτροδοτούμενων χώρων, το ΤΑΠ κοκ. Ότι αφορά τα ειδικευμένα έσοδα είναι εκείνα που λαμβάνει ένας Δήμος προκειμένου να καλύψει μία δαπάνη ενώ αξίζει να τονιστεί ότι αυτά δε διατίθενται για την κάλυψη άλλης δαπάνης από αυτήν για την οποία εισπράχθηκαν. Ότι αφορά τα ανταποδοτικά έσοδα, είναι εκείνα που χρησιμοποιούνται για να καλυφθεί ένα σύνολο δαπανών που σχετίζονται με

υπηρεσίες οι οποίες προκειμένου να λειτουργήσουν απαιτούν τα συγκεκριμένα τέλη. Ότι αφορά τα έκτακτα έσοδα, είναι εκείνα που ανήκουν σε μία από τις προαναφερθείσες κατηγορίες ανάλογα με την πηγή που προέρχονται

4.2 Βεβαίωση και είσπραξη εσόδων

Ότι αφορά τη βεβαίωση και είσπραξη εσόδων αφορά την εκκαθάριση κάποιας απαίτησης που έχουν οι Δήμοι, τον προσδιορισμό του ποσού της αλλά και του είδους του εσόδου και της αιτίας για την οποία πρέπει να καταβληθεί. Αξίζει να τονιστεί ότι το σύνολο των εσόδων που έχουν στην κατοχή τους οι Δήμοι λαμβάνονται κατά βάση μέσα από τη σύνταξη βεβαιωτικού καταλόγου. Η εξαίρεση της είσπραξης είναι επιτρεπτή μόνο στις περιπτώσεις εκείνες κατά τις οποίες τα έσοδα εισπράττονται ταυτόχρονα με την καταχώρηση της δήλωσης του υπόχρεου, προτού να περιέλθουν στο ταμείο οι σχετικοί τίτλοι βεβαίωσης. Ο φορέας που είναι υπεύθυνος για να καταρτιστούν οι βεβαιωτικοί κατάλογοι –εφόσον δεν υφίστανται νέες τροποποιήσεις του Νόμου- είναι ο Δήμαρχος σε συνεργασία με έναν ή δύο υπαλλήλους (όταν ο πληθυσμός της περιοχής κυμαίνεται κάτω από 10.000 κατοίκους) και η οικονομική υπηρεσία για το σύνολο των υπολοίπων Δήμων (Γλαβέλη & Χατζηδιαμαντής, 2017).

Η αντίστοιχη διαδικασία βάσει του αρ. 4 του Β.Δ. 17.5- 15.6.1959 αποτελείται από *συγκέντρωση των τίτλων βεβαίωσης των εσόδων από φόρους, από σύνθεση των καταλόγων στους οποίους καταχωρούνται τα στοιχεία των τίτλων βεβαίωσης και από κοινοποίηση αποσπάσματος στο φορολογούμενο με την αντίστοιχη απόδειξη.* Προκειμένου να οριστικοποιηθεί η εγγραφή κρίνεται απαραίτητη η αποστολή ειδοποίησης του βεβαιωτικού καταλόγου στο φορολογούμενο ενώ η αποφυγή κοινοποίηση της σε αυτόν έχει ως αποτέλεσμα τη έλλειψη οριστικοποίησης του νόμιμου τίτλου. Η ταμειακή βεβαίωση των εσόδων πραγματοποιείται στην περίπτωση κατά την οποία έχει ήδη προηγηθεί η οριστικοποίηση της εγγραφής στους βεβαιωτικούς καταλόγους. Οι βεβαιωτικοί κατάλογοι έπειτα από την έλευση των επίσημων προθεσμιών για την άσκηση προσφυγής, θα πρέπει να λάβουν την υπογραφή του Δημάρχου ή του Προέδρου της τοπικής κοινότητας, τον Προϊστάμενο της υπεύθυνης υπηρεσίας και τον αντίστοιχο υπάλληλο. Στη συνέχεια σφραγίζονται από το Δήμο και συνιστούν το νόμιμο τίτλο είσπραξης των βεβαιωθέντων (Γκουρτσιλίδης, 2016).

Ο βεβαιωτικός κατάλογος -σε συνδυασμό με την περιληπτική κατάσταση στην οποία αναγράφεται ο Δήμος, το ταμείο που υλοποιεί τη βεβαίωση, το πλήθος των οφειλετών- θα πρέπει να αποσταλεί στο δημοτικό ταμείο συνοδευόμενο από περιληπτική κατάσταση. Αυτή αποτελεί και τη φάση της ταμειακής βεβαίωσης. Έπειτα, οι οφειλέτες των Δήμων ενημερώνονται προσωπικά σχετικά με το χρέος τους μέσα από ειδοποίηση που λαμβάνει χώρα εντός ενός μήνα από την ημέρα που ο κατάλογος βεβαιώθηκε στο ταμείο. Μέσα από την προσωπική ειδοποίηση που λαμβάνουν είναι εμφανή τα στοιχεία και ο ΑΦΜ τους, η κατηγορία και το ύψος του χρέους τους –συμπεριλαμβανομένων των τόκων που έχουν υπολογιστεί- ο αριθμός και η ημερομηνία καταχώρισης του χρέους ως δημοσίου εσόδου ή ο τίτλος που στηρίζεται το χρέος, ο χρόνος και ο τρόπος καταβολής του και μία σχετική υπενθύμιση ότι έπειτα από το πέρας της επομένης ημέρας της λήξης της νόμιμης προθεσμίας καταβολής του και μέχρι την τελική εξόφληση του γίνεται ο υπολογισμός των τόκων και του προστίμου για τις περιπτώσεις εκπρόθεσμης καταβολής. Ο Δήμος, πέραν των προσωπικών ειδοποιήσεων που αποστέλλει στους οφειλέτες, δύναται να στείλει ειδικές προσκλήσεις μέσα από τις οποίες τους καλεί να εξοφλήσουν τις ληξιπρόθεσμες οφειλές τους, μέσα από μία τελική ενημέρωση προτού προβεί στην εφαρμογή των προστίμων και των προβλεπόμενων από τον νόμο κυρώσεων. Η είσπραξη των εσόδων πραγματοποιείται μέσα από την

ταμειακή υπηρεσία του Δήμου ενώ τα όργανα που είναι υπεύθυνα για την εν λόγω διαδικασία είναι ο ταμίας του Δήμου και οι υπάλληλοι που έχουν αναλάβει τα αντίστοιχα καθήκοντα. Η είσπραξη κάθε είδους δημοτικού εσόδου ενεργείται αποκλειστικά μέσω της έκδοσης διπλοτύπων και γραμματίων είσπραξης, τα οποία θεωρούνται από τον προϊστάμενο των οικονομικών υπηρεσιών του δήμου ή από τον προϊστάμενο που ορίζει ο Ο.Ε.Υ. (Γκέκας, 2017). Συνοπτικά οι ενέργειες για τη βεβαίωση εσόδων με τους εκάστοτε υπευθύνους με βάση τον Οδηγό Διαδικασιών του Λογιστικού των Ο.Τ.Α. του ΥΠΕΣΔΔΑ-ΕΔΕΧΥ 2001 έχουν ως εξής:

ΕΝΕΡΓΕΙΑ	ΥΠΕΥΘΥΝΟΙ
Συγκέντρωση τίτλων βεβαίωσης	Υπηρεσίες Δημοτικών προσόδων
Σύνταξη καταλόγων	Υπηρεσίες Δημοτικών προσόδων
Γνωστοποίηση αποσπάσματος στον φορολογούμενο με απόδειξη	Υπηρεσίες Δημοτικών προσόδων
Υπογραφή βεβαιωτικών καταλόγων	Δήμαρχος και προϊστάμενος της αρμόδιας για την βεβαίωση υπηρεσίας
Αποστολή καταλόγου στον ταμία	Δήμαρχος
Έλεγχος καταλόγου	Ταμίας
Έκδοση αποδεικτικού παραλαβής	Ταμίας
Καταχώριση στο βιβλίο εισπρακτέων εσόδων	Ταμίας
Παραλαβή αντιγράφων στην υπηρεσία βεβαίωσης και το λογιστήριο	
Ατομικές ειδοποιήσεις και «γενική πρόσκληση»	Ταμίας
Παράδοση αντιγράφου καταλόγου στους εισπράκτορες	Ταμίας

4.3 Βασικά στοιχεία για την άσκηση αποτελεσματικού ελέγχου στο Δημόσιο Τομέα

Όταν η διαδικασία εσωτερικού ελέγχου που πραγματοποιείται στο Δημόσιο Τομέα διακρίνεται για την αποτελεσματικότητά της, τότε ενισχύεται η διακυβέρνηση καθώς δίνεται στους πολίτες η εικόνα μίας υπόλογης κυβέρνησης. Ο ρόλος των ελεγκτών είναι άκρως καθοριστικός αφού επιτελούν ένα καταλυτικό έργο μέσα από το οποίο προωθείται η αξιοπιστία, η δικαιοσύνη και η ορθότητα της συμπεριφοράς των δημοσίων υπαλλήλων και η ελαχιστοποίηση του κινδύνου της διαφθοράς. Ως εκ τούτου, γίνεται αντιληπτό ότι οι δραστηριότητες των ελεγκτών θα πρέπει να είναι

κατάλληλα διαμορφωμένες και να διαθέτουν μία ευρεία εξουσιοδότηση ώστε αυτοί να είναι σε θέση να υλοποιήσουν τους στόχους τους. Η δράση των ελεγκτών θα πρέπει να κινείται με γνώμονα την ακεραιότητα ενώ οι υπηρεσίες που καλούνται να παρέχουν θα πρέπει να διακρίνονται από αξιοπιστία. Βάσει του Ινστιτούτου Εσωτερικών Ελεγκτών οι δραστηριότητες εσωτερικού ελέγχου στο Δημόσιο τομέα είναι απαραίτητο να διακρίνονται από:

Οργανωτική ανεξαρτησία: Η δραστηριότητα ελέγχου θα πρέπει να λειτουργεί ανεξάρτητα από αυτούς που λαμβάνουν τον έλεγχο ούτως ώστε να απουσιάζουν οι παρεμβάσεις από την ελεγχόμενη μονάδα. Η οργανωτική ανεξαρτησία σε συνδυασμό με την αντικειμενικότητα είναι σε θέση να διαμορφώσει με ακρίβεια τα αποτελέσματα της διαδικασίας ελέγχου. Αν ληφθεί υπόψη ότι οι κατηγορίες ελέγχου του Δημοσίου είναι διαφορετικών ειδών, καθίσταται δύσκολος ο προσδιορισμός ενός κοινού άξονα αναφοράς. Ωστόσο, τα επαγγελματικά πρότυπα εσωτερικού ελέγχου είναι σε θέση να παρέχουν την επιθυμητή καθοδήγηση.

Επίσημη εντολή: Ο καταστατικός χάρτης ή εναλλακτικά κάθε νομικό έγγραφο είναι σε θέση να προσδιορίσει τις αρμοδιότητες και την εξουσία που διαθέτει η εργασία ελέγχου. Μεταξύ άλλων, το εν λόγω έγγραφο είναι σε θέση να προσδιορίσει τις δράσεις και τις απαιτήσεις της αναφοράς καθώς και την υποχρέωση που φέρει η μονάδα ελέγχου ως προς το ζήτημα της συνεργασίας με τον ελεγκτή.

Απεριόριστη πρόσβαση: Η διενέργεια των ελέγχων θα πρέπει να γίνεται με παράλληλα -και δίχως περιορισμούς- πρόσβαση στα αρχεία των υπαλλήλων και λοιπών περιουσιακών στοιχείων

Επαρκής προϋπολογισμός: Η διαδικασία διενέργειας του ελέγχου απαιτεί την ύπαρξη ενός επαρκούς προϋπολογισμού ο οποίος είναι ανάλογος με το σύνολο των ευθυνών που αναλαμβάνει. Το στοιχείο αυτό ωστόσο δε θα πρέπει να αποτελεί αρμοδιότητα της μονάδας ελέγχου για το λόγο ότι επηρεάζει την υλοποίηση των καθηκόντων της ελεγκτικής εργασίας

Ικανή ηγεσία: Η ηγεσία της ελεγκτικής δραστηριότητας είναι απαραίτητο να μπορεί να στελεχώσει και να διαχειρίζεται με αποτελεσματικότητα ένα καλά καταρτισμένο προσωπικό. Ένα ακόμα στοιχείο που αξίζει να τονιστεί είναι ότι ο αρμόδιος

(επικεφαλής) του ελέγχου καλείται να αναδείξει με σαφήνεια τα αποτελέσματα της ελεγκτικής εργασίας

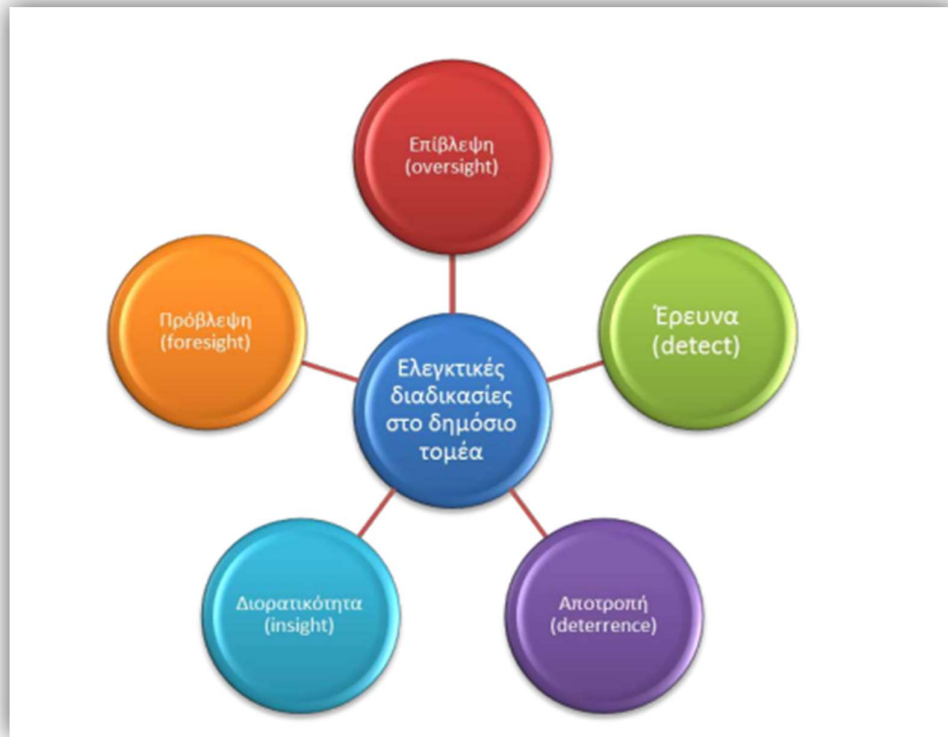
Ικανό προσωπικό: Η ελεγκτική δραστηριότητα έχει ανάγκη από ελεγκτές που να διακρίνονται από επαγγελματισμό και να διαθέτουν τα ιδανικά προσόντα και ικανότητες -ως απαραίτητα μέσα- για τη διενέργεια μιας σειράς ελέγχων. Ακόμα, οι ελεγκτές θα πρέπει να συμμορφώνονται με τις απαιτήσεις των οργανισμών εσωτερικού ελέγχου και τα πρότυπα που επιβάλλουν (Γκουρτσιλίδης, 2016)

Υποστήριξη εκείνων που διαθέτουν έννομα συμφέροντα: Η συνθήκη νομιμότητας της ελεγκτικής δραστηριότητας και ο σκοπός του έργου της θα πρέπει να γίνονται πλήρως κατανοητές αλλά και να πλαισιώνονται από μία ευρεία σειρά διορισμένων κυβερνητικών υπαλλήλων και εμπλεκόμενων πολιτών

Επαγγελματικά πρότυπα ελεγκτικής δραστηριότητας: Τα επαγγελματικά πρότυπα της δραστηριότητας ελέγχου διασφαλίζουν μία συστηματική και αντικειμενική ελεγκτική εργασία. Για το λόγο ότι πολλές κυβερνήσεις έχουν εφαρμόσει πρότυπα εσωτερικού ελέγχου για τους διευθυντές του Δημοσίου, η ελεγκτική εργασία είναι απαραίτητο να πραγματοποιείται βάσει αναγνωρισμένων προτύπων. Ως εκ τούτου, για το λόγο ότι η ελεγκτική δραστηριότητα συνιστά το μέσο για μία καλή διακυβέρνηση του Δημοσίου, είναι καθοριστικής σημασίας η διατήρηση μιας διαρθρωτικής δομής μέσα από την οποία θα μπορέσουν να υλοποιηθούν οι στόχοι διακυβέρνησης του οργανισμού. Με αυτό τον τρόπο, θα είναι εφικτή η ανταπόκριση της ελεγκτικής δραστηριότητας στο σύνολο των ενεργειών της κυβέρνησης ή της αντίστοιχης κυβερνητικής μονάδας. Ένα ακόμα σημείο υπολογίζεται στο γεγονός ότι η κυβερνητική ελεγκτική ενισχύει τη διοίκηση του Δημοσίου, μέσω της διασφάλισης της τήρησης λογοδοσίας και μέσω της προστασίας των κύριων αξιών της κυβέρνησης, διαβεβαιώνοντας τους υπεύθυνους και τους υπαλλήλους για τη διευθέτηση των υποθέσεων του Δημοσίου με διαφάνεια και εντιμότητα πέραν των νομικών, πολιτικών, οικονομικών ή τεχνικών περιορισμών (Γκουρτσιλίδης, 2016).

Μία κυβέρνηση μπορεί να κριθεί ως επιτυχής μέσα από την ικανότητα επιτυχούς παροχής υπηρεσιών και επιτέλεσης προγραμμάτων. Ως εκ τούτου, η ελεγκτική εργασία αναλαμβάνει την αρμοδιότητα εκτίμησης του προγράμματος βάσει της αποδοτικότητάς και της οικονομικής ακεραιότητάς του. Ένα ακόμα σημείο που θα πρέπει να διασφαλιστεί είναι η προστασία των ουσιαστικών κυβερνητικών αξιών που

υποδεικνύουν οι ελεγκτές αφού αυτές εξυπηρετούν το σύνολο των πολιτών. Μέσα από το ακόλουθο σχήμα αναδεικνύονται οι ελεγκτικές διαδικασίες (Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών) που προσαρμόζονται στη φύση και το πεδίο εφαρμογής του Δημόσιου τομέα:



- **Επίβλεψη**: Οι ελεγκτές παρέχουν βοήθεια στους διευθυντές αναφορικά με την επίβλεψη των υπηρεσιών του Δημοσίου και πιο συγκεκριμένα με διαδικασίες που σχετίζονται με τη σωστή διενέργεια των κατευθυντήριων γραμμών, τη χρήση των υφιστάμενων πόρων για τους σκοπούς που έχουν οριστεί και τη συμμόρφωση με τους νόμους και τους κανονισμούς
- **Έρευνα**: Η έρευνα αποσκοπεί στον προσδιορισμό των παράνομων πράξεων που έχουν πραγματοποιηθεί και την συγκέντρωση στοιχείων που θα οδηγήσουν σε αποφάσεις που σχετίζονται με εγκληματικές διώξεις, πειθαρχικές ενέργειες, και λοιπές διορθωτικές κινήσεις
- **Αποτροπή**: Η αποτροπή αποσκοπεί στον προσδιορισμό και τον περιορισμό των συνθηκών που επιτρέπουν τη διαφθορά. Οι ελεγκτές επικεντρώνονται στην αναζήτηση μεθόδων αποτροπής της απάτης και της κατάχρησης της δημόσιας εμπιστοσύνης μέσα από τον καθορισμό ελέγχων για τις υφιστάμενες ή

προτεινόμενες δράσεις και οργανωτικών ή ελεγκτικών κινδύνων, μέσα από την αναθεώρηση των επιθυμητών αλλαγών στους υφιστάμενους νόμους και των συμβολαίων που προορίζονται για συγκρούσεις συμφερόντων

- **Διορατικότητα:** Ο ρόλος των ελεγκτών είναι βοηθητικός αφού παρέχει την απαιτούμενη διορατικότητα, ως μέσο βοήθειας των διευθυντών οι οποίοι καλούνται να αναδείξουν τις λειτουργικές και μη λειτουργικές πολιτικές. Οι ελεγκτές έχουν όλα τα μέσα για να συγκρίνουν τις πληροφορίες, μέσα από οριζόντια εξέταση των κυβερνητικών οργανώσεων και κάθετη εξέταση των επιπέδων διακυβέρνησης, για τον εντοπισμό ευκαιριών ώστε να υιοθετήσουν ή να αναδιαμορφώσουν της διοικητικές πρακτικές
- **Προνοητικότητα:** Οι ελεγκτές παρέχουν βοήθεια στους οργανισμούς -μέσω της προνοητικότητας που επιδεικνύουν- προσδιορίζοντας τις μελλοντικές τάσεις και τις δυνητικές προκλήσεις προτού λάβουν τη μορφή κρίσεων. Επιπλέον, η ελεγκτική δραστηριότητα είναι σε θέση να υπογραμμίζει το σύνολο των προκλήσεων και να προσδιορίζει τους κινδύνους και τις ευκαιρίες που μπορούν να ανακύψουν μέσα από τη ραγδαία ανάπτυξη των τεχνολογικών και επιστημονικών εργαλείων, της σύνθεσης της κοινωνίας και των αλλαγών που υπεισέρχονται στη φύση της οικονομίας. Επιπλέον, μέσα από ένα στοχευμένο έλεγχο που στηρίζεται στην ανάλυση των αναδυόμενων κινδύνων, η ελεγκτική δραστηριότητα παρέχει τις απαιτούμενες πληροφορίες στον οργανισμό αναφορικά με τη διαχείρισή τους (Βουτσά, 2016)

Μέσα από τα προαναφερθέντα, γίνεται κατανοητό ότι οι ελεγκτές είναι σε θέση να λειτουργήσουν προστατευτικά έναντι των θεμελιωδών αξιών της κυβέρνησης. Μέσα από τις παρεχόμενες εποπτικές υπηρεσίες, τη διορατικότητα και την προνοητικότητα που επιδεικνύουν, οι ελεγκτές είναι σε θέση να διαβεβαιώσουν ότι οι διευθυντές και τα ανώτερα στελέχη ασκούν τα καθήκοντά τους με διαφάνεια, αμεροληψία και εντιμότητα. Παράλληλα υλοποιούν τον έλεγχο βάσει των βέλτιστων προτύπων ακεραιότητας αφού δεν είναι υπεύθυνοι αποκλειστικά για την αξιολόγηση μιας ενδεχόμενης κατάχρησης εξουσίας αλλά επίγνωσης της δύναμής τους μέσα σε έναν οργανισμό. Αυτό που αξίζει να σημειωθεί είναι ότι οι ελεγκτές οφείλουν να είναι σε ετοιμότητα για τον εντοπισμό της διαφθοράς και της κατάχρησης εξουσίας. Για το λόγο ότι μία τέτοια αναφορά ενδέχεται να περικλύζεται από ισχυρά συμφέροντα, οι ελεγκτές απαιτούν μέτρα για την

προστασία του επαγγέλματος τους ώστε να είναι σε θέση να ενεργούν ανεξάρτητα. Ακόμα, η σημαντικότητα της θέσης των ελεγκτών υπολογίζεται στην αποφυγή κατάχρησης της εξουσίας που τους παρέχεται. Ο άξονας στον οποίο θα πρέπει να κινούνται είναι με γνώμονα τις αρχές της διαφάνειας, της δικαιοσύνης και της εντιμότητας, στοιχεία που επιδιώκονται -ως κατά το πλείστο- και από την πλευρά των κυβερνήσεων. Αυτό σημαίνει ότι πρέπει να ελέγχουν ζητήματα που απασχολούν τους πολίτες και να αναλαμβάνουν την κατάρτιση ακριβών ισορροπημένων εκθέσεων τις οποίες στη συνέχεια θα μπορούν να διαθέτουν δημόσια. Πάνω απ' όλα οι ελεγκτές πρέπει να ασκούν τα καθήκοντά τους με ακεραιότητα και πλήρη συμμόρφωση με τους νόμους και τους κανονισμούς (Lampropoulou, 2021).

Κεφάλαιο 5^ο ΜΕΘΟΔΟΛΟΓΙΑ ΤΗΣ ΕΡΕΥΝΑΣ

5.1 Μέθοδος συλλογής δεδομένων

Θα υιοθετηθεί η ποιοτική μέθοδος έρευνας για τη συλλογή των ερευνητικών δεδομένων. Γενικά, κάθε ποιοτική έρευνα έχει σαν στόχο την απάντηση ερευνητικών ερωτημάτων που σχετίζονται με την κατανόηση του νοήματος και της εμπειρίας των ατόμων, που παίρνουν μέρος στην έρευνα. Κεντρικό στοιχείο της καλής ποιοτικής έρευνας είναι εάν διαφωτίζονται πτυχές που έχουν να κάνουν με τις στάσεις, τις αντιλήψεις και τις συμπεριφορές των συμμετεχόντων σε σχέση με το υπό εξέταση ζήτημα (Bryman, 2017).

Ειδικότερα, απώτερος στόχος κάθε ποιοτικής έρευνας, όπως και της παρούσας ποιοτικής έρευνας, είναι να δώσει προνόμιο στους συμμετέχοντες να μιλήσουν και να εξηγήσουν τις απόψεις τους πάνω στο θέμα, που μελετάται. Επομένως, κεντρικό στοιχείο, που καθορίζει την ποιότητα της ποιοτικής έρευνας είναι: εάν οι προοπτικές των συμμετεχόντων έχουν εκπροσωπηθεί αυθεντικά στην ερευνητική διαδικασία καθώς και αν έχουν δοθεί σωστές ερμηνείες στα λεγόμενά τους (Bryman, 2017).

Επίσης, άλλο ένα βασικό στοιχείο, που καθορίζει την ποιότητα της ποιοτικής έρευνας, είναι η σχέση που αναπτύσσεται μεταξύ του ερευνητή και των συμμετεχόντων. Στην εν λόγω σχέση θα πρέπει να υπάρχει διαφάνεια, ανοιχτότητα και ειλικρίνεια. Οι ίδιες αρχές (διαφάνεια, ανοιχτότητα και ειλικρίνεια) θα πρέπει να συνοδεύουν και τη φάση της ανάλυσης των δεδομένων της ποιοτικής έρευνας. Όποια κι αν είναι η εστίαση, η ποιοτική έρευνα θα πρέπει να ασχολείται με την ερμηνεία του υποκειμενικού νοήματος και την περιγραφή του κοινωνικού πλαισίου των συμμετεχόντων (Bryman, 2017, McIntosh & Morse, 2015).

Αδιαμφισβήτητα η ποιοτική έρευνα είναι πολυμέθοδος στο επίκεντρο της οποίας βρίσκεται η ερμηνευτική, νατουραλιστική προσέγγιση. Αυτό σημαίνει ότι οι ποιοτικοί ερευνητές μελετούν τα πράγματα στο φυσικό τους περιβάλλον, προσπαθώντας να κατανοήσουν ή να ερμηνεύσουν τα φαινόμενα με βάση τα νοήματα που τους δίνουν οι άνθρωποι (Creswell, 2014).

Δύο είναι οι λόγοι, που η ερευνήτρια επέλεξε την ποιοτική έρευνα. Ο πρώτος έχει να κάνει με το σκοπό και ο δεύτερος με τα ερευνητικά ερωτήματα που είναι διερευνητικής φύσης. Λαμβάνοντας υπόψη ότι αυτή η ερευνητική μελέτη

επικεντρώνεται στο ρόλο του εσωτερικού ελέγχου στη βελτίωση των εσόδων στους Οργανισμούς Τοπικής Αυτοδιοίκησης στο Δήμο Αλίμου, είναι φανερό ότι απαιτείται λεκτική ανάλυση και σύνθεση των πληροφοριών.

Η συνέντευξη είναι μια κατάλληλη επιλογή για την παρούσα έρευνα λαμβάνοντας υπόψη ότι συνιστά ένα μέσο που διευκολύνει την διερεύνηση των απόψεων των συμμετεχόντων (McIntosh & Morse, 2015). Μόνο μέσω της συνέντευξης είναι δυνατόν να αποτυπωθούν οι σχέσεις και οι απόψεις των συμμετεχόντων της έρευνας για τον ρόλο του εσωτερικού ελέγχου στη βελτίωση των εσόδων στους Οργανισμούς Τοπικής Αυτοδιοίκησης στο Δήμο Αλίμου. Το ερωτηματολόγιο δεν θα βοηθούσε στη συγκεκριμένη περίπτωση καθώς οι προκαθορισμένες κλειστού τύπου ερωτήσεις δεν βοηθούν στην συλλογή στοιχείων, που να αναδεικνύουν τις απόψεις των συμμετεχόντων. Επιπλέον, η ποιοτική μέθοδος με τη χρήση συνεντεύξεων προσφέρει στον ερευνητή μια ευελιξία καθότι οι διαδικασίες δεν είναι αυστηρά δομημένες (Creswell, 2014).

5.2 Μέσο συλλογής δεδομένων

Οι πιο συνηθισμένοι μέθοδοι συλλογής δεδομένων σε μια ποιοτική έρευνα είναι: Η συνέντευξη, οι ομάδες εστίασης και η παρατήρηση των συμμετεχόντων. Οι συνεντεύξεις κρίθηκαν ως το πιο κατάλληλο μέσο συλλογής δεδομένων για την παρούσα ποιοτική έρευνα. Οι συνεντεύξεις στοχεύουν στο να αποσπάσουν τις απόψεις των συμμετεχόντων και μπορεί να είναι μη δομημένες ή ημιδομημένες. Οι μη δομημένες συνεντεύξεις διεξάγονται συνήθως με ένα καθημερινό στυλ συνομιλίας, στο οποίο οι συμμετέχοντες έχουν κεντρικό ρόλο στην αφήγηση των ιστοριών τους (Tegan, 2022).

Οι ημιδομημένες συνεντεύξεις από την άλλη χρησιμοποιούνται για να διευκολυνθεί η πιο εστιασμένη εξερεύνηση ενός συγκεκριμένου θέματος, χρησιμοποιώντας έναν οδηγό συνεντεύξεων. Οι οδηγοί συνέντευξης περιέχουν συνήθως μια λίστα ερωτήσεων που έχουν σχεδιαστεί για να καθοδηγούν τη συνέντευξη με έναν εστιασμένο, αλλά ευέλικτο και συνομιλητικό τρόπο (Tegan, 2022).

Η μέθοδος που επιλέχθηκε στη συγκεκριμένη έρευνα είναι η ημιδομημένη συνέντευξη λόγω της ευελιξίας που προσφέρει στον ερευνητή (Tegan, 2022). Σύμφωνα με τους McIntosh & Morse (2015) ένα χαρακτηριστικό της ημιδομημένης συνέντευξης είναι ότι είναι κατάλληλη για την ανάδυση νέων ιδεών και νοημάτων. Αυτό συμβαίνει διότι η ημιδομημένη συνέντευξη δίνει την ευκαιρία στους συμμετέχοντες να εκφράσουν τη γνώμη τους ελεύθερα σε σχέση με το θέμα και να δώσουν τις περιγραφές τους.

Η δομή των ημιδομημένων συνεντεύξεων παίζει κομβικό ρόλο στην ερευνητική διαδικασία. Οι ερωτήσεις θα πρέπει να σχεδιάζονται με προσοχή και να συνδέονται με τα ερευνητικά ερωτήματα καθότι απώτερος στόχος της συνέντευξης είναι η συλλογή στοιχείων για την απάντηση των ερευνητικών ερωτημάτων (Gilletal, 2008).

Στην παρούσα εργασία οι ερωτήσεις της ημιδομημένης συνέντευξης αποτελούνται από τις εξής ερωτήσεις. Τρεις ερωτήσεις αφορούν στην διερεύνηση του ρόλου του εσωτερικού ελέγχου στην συλλογή εσόδων της Τοπικής Αυτοδιοίκησης στο Δήμο Αλίμου. Άλλες τρεις ερωτήσεις έχουν σαν στόχο να διερευνήσουν τον τρόπο με τον οποίο οι δραστηριότητες εσωτερικού ελέγχου επηρεάζουν τη συλλογή εσόδων της Τοπικής Αυτοδιοίκησης στο Δήμο Αλίμου. Τέλος οι τελευταίες τέσσερις ερωτήσεις του οδηγού συνέντευξης έχουν σα στόχο να διερευνήσουν σε ποιο βαθμό η παρακολούθηση του εσωτερικού ελέγχου επηρεάζει τη συλλογή εσόδων της Τοπικής Αυτοδιοίκησης στο Δήμο Αλίμου.

5.3 Ερευνητικά ερωτήματα της έρευνας

Τα ερευνητικά ερωτήματα, που τίθενται, στην παρούσα ποιοτική έρευνα διατυπώνονται ως εξής:

- i) Σε ποιο βαθμό ο εσωτερικός έλεγχος επηρεάζει τη συλλογή εσόδων της Τοπικής Αυτοδιοίκησης στο Δήμο Αλίμου;
- ii) Πώς οι δραστηριότητες εσωτερικού ελέγχου επηρεάζουν τη συλλογή εσόδων της Τοπικής Αυτοδιοίκησης στο Δήμο Αλίμου;
- iii) Σε ποιο βαθμό η παρακολούθηση του εσωτερικού ελέγχου επηρεάζει τη συλλογή εσόδων της Τοπικής Αυτοδιοίκησης στο Δήμο Αλίμου;

5.4 Δείγμα και δειγματοληψία ποιοτικής έρευνας

Η ποιοτική δειγματοληψία ασχολείται με τον πλούτο πληροφοριών, που μπορούν να συλλεχθούν μέσα από τις συνεντεύξεις με τους συμμετέχοντες. Για αυτό τον λόγο το δείγμα της ποιοτικής έρευνας θα πρέπει να αξιολογείται τόσο ως προς την καταλληλότητα όσο και ως προς την επάρκεια. Με άλλα λόγια, η ποιοτική δειγματοληψία απαιτεί τον προσδιορισμό των κατάλληλων συμμετεχόντων, που είναι αυτοί που μπορούν να απαντήσουν καλύτερα στις ερωτήσεις και να δώσουν όσο πιο πολλές πληροφορίες γίνεται για το υπό εξέταση θέμα (Bryman, 2017).

Στην παρούσα έρευνα έγινε η χρήση της δειγματοληψίας ευκολίας. Η δειγματοληψία ευκολίας στοχεύει στην επιλογή των κατάλληλων συμμετεχόντων που έχουν επαρκή γνώση πάνω στο θέμα. Επίσης, μέσω της δειγματοληψίας ευκολίας οι ερευνητές προσεγγίζουν τους συμμετέχοντες που μπορούν εύκολα να βρουν είτε στον ευρύτερο κοινωνικό τους περίγυρο είτε στον χώρο εργασίας τους. Το δείγμα της προτεινόμενης έρευνας είναι δέκα άτομα που εργάζονται στο Δήμο Αλίμου. Για την προσέγγιση των ατόμων η ερευνήτρια αξιοποίησε τις κοινωνικές της επαφές με το Δήμο (Bryman, 2017).

Αρχικά, στάλθηκε στους συμμετέχοντες ενημερωτικό email για το σκοπό της έρευνας, τα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις τους. Η κάθε συνέντευξη είχε διάρκεια 40-45 λεπτά. Οι συνεντεύξεις στάλθηκαν στους συμμετέχοντες μέσω μείλ και μέσα σε 2 εβδομάδες έπρεπε να τις στείλουν απαντημένες πίσω στο μείλ του ερευνητή.

5.5 Ανάλυση αποτελεσμάτων

Η ποιοτική ανάλυση είναι μια διαδικασία ανασκόπησης, σύνθεσης και ερμηνείας δεδομένων για την περιγραφή και την εξήγηση μιας κατάστασης ή ενός φαινομένου.

Η ποιοτική έρευνα, που αποσκοπεί στη δημιουργία γνώσης βασισμένης στην ανθρώπινη εμπειρία (Sandelowski, 2004), έχει καθιερώσει μια ξεχωριστή θέση στην ερευνητική βιβλιογραφία. Καθώς η ποιοτική έρευνα γίνεται ολοένα και πιο αναγνωρισμένη, είναι επιτακτική ανάγκη να διεξάγεται με αυστηρό και μεθοδικό τρόπο για να αποδώσει ουσιαστικά και χρήσιμα αποτελέσματα (Attride-Stirling, 2001).

Μια από τις μεθόδους αξιολόγησης των αποτελεσμάτων στις ποιοτικές μελέτες αποτελεί η θεματική ανάλυση, η οποία επιλέχθηκε για την ανάλυση των αποτελεσμάτων της παρούσας εργασίας. Η θεματική ανάλυση είναι μια προσιτή, ευέλικτη και ολοένα και πιο δημοφιλής μέθοδος ποιοτικής ανάλυσης δεδομένων. Είναι μια μέθοδος που επιτυγχάνει τον συστηματικό εντοπισμό, την οργάνωση και την παροχή πληροφοριών σχετικά με τα μοτίβα νοήματος (θέματα) σε ένα σύνολο δεδομένων (Braun & Clarke, 2006).

Μέσω της εστίασης στο νόημα σε ένα σύνολο δεδομένων, η θεματική ανάλυση επιτρέπει στον ερευνητή να δει και να κατανοήσει συλλογικά ή κοινά νοήματα και εμπειρίες. Μέσω της θεωρητικής της ελευθερίας, η θεματική ανάλυση παρέχει μια εξαιρετικά ευέλικτη προσέγγιση που μπορεί να τροποποιηθεί για τις ανάγκες πολλών μελετών, παρέχοντας μια πλούσια και λεπτομερή, αλλά πολύπλοκη περιγραφή δεδομένων (Braun & Clarke, 2006).

Η θεματική ανάλυση είναι επίσης χρήσιμη για τη σύνοψη βασικών χαρακτηριστικών ενός μεγάλου συνόλου δεδομένων, καθώς αναγκάζει τον ερευνητή να υιοθετήσει μια καλά δομημένη προσέγγιση για το χειρισμό των δεδομένων, βοηθώντας στη δημιουργία μιας σαφούς και οργανωμένης τελικής αναφοράς (King, 2004). Η θεματική ανάλυση επιφέρει τη συστηματική ανάλυση ποιοτικών δεδομένων, τα οποία μπορούν στη συνέχεια να συνδεθούν με ευρύτερα θεωρητικά ή εννοιολογικά ζητήματα.

Κεφάλαιο 6° ΤΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΤΗΣ ΕΡΕΥΝΑΣ

6.1 Αποτελέσματα

Στην ποιοτική έρευνα συμμετείχαν 10 εργαζόμενοι του Δήμου Αλίμου. Από τους συμμετέχοντες οι 6 ήταν γυναίκες και οι υπόλοιποι άνδρες. Οι περισσότεροι ήταν άνω των 40 ετών. Αυτό είναι συνεπές με την μείωση των προσλήψεων στο δημόσιο τομέα ως αποτέλεσμα τις πρόσφατης οικονομικής κρίσης. Επίσης, οι περισσότεροι είχαν πολλά χρόνια προϋπηρεσίας, περισσότερα από 10.

Στον παρακάτω πίνακα παρουσιάζονται κάποια δημογραφικά χαρακτηριστικά των συμμετεχόντων. Για λόγους προστασίας των προσωπικών δεδομένων των συμμετεχόντων δεν αναφέρονται τα πραγματικά τους ονόματα. Στον παρακάτω πίνακα και στην ποιοτική ανάλυση παρουσιάζονται με την ένδειξη Σ (Συμμετέχων) και έναν αύξων αριθμό.

α.α.	Φύλο	Θέση εργασίας στο Δήμο	Ηλικία	Χρόνια Προϋπηρεσίας στο Δήμο
Σ1.	Γυναίκα	Τμήμα Πολιτισμού	63	35
Σ2.	Άνδρας	Τμήμα Αθλητισμού	55	20
Σ3	Γυναίκα	Τμήμα πρωτοκόλλου	35	6
Σ4	Γυναίκα	Γραμματεία	49	18
Σ5	Γυναίκα	Τμήμα Πολιτισμού	42	10
Σ6	Γυναίκα	Τμήμα Εσόδων	59	22
Σ7	Άνδρας	Τμήμα Εσόδων	60	33
Σ8	Άνδρας	Διεύθυνση οικονομικών Υπηρεσιών	39	5

Σ9	Γυναίκα	Τμήμα Πολιτισμού	47	21
Σ10	Άνδρας	Διεύθυνση οικονομικών Υπηρεσιών	44	16

Οι θεματικές ενότητες που προέκυψαν από την ποιοτική ανάλυση ήταν τέσσερις. Πιο συγκεκριμένα αναδείχθηκε η θεματική ανάλυση “Στοιχεία Εσωτερικού Ελέγχου” στην οποία περιλαμβάνονται έξι κατηγορίες α) Περιβάλλον Ελέγχου, β) Αξιολόγηση Κινδύνου, γ) Έλεγχος Συμμόρφωσης, δ) Πληροφορίες και Επικοινωνία, ε) Παρακολούθηση και στ) Καθορισμός Κριτηρίων. Η δεύτερη θεματική ενότητα είναι η “Βήματα Εσωτερικού ελέγχου” στην οποία περιλαμβάνονται οκτώ κατηγορίες α) Όραμα - Στόχος, β) Σκοπός, γ) Ρόλοι & Ευθύνες, δ) Εντοπισμός Προβλημάτων Ασφαλείας, ε) Συνεργασία και Επικοινωνία, στ) Ευελιξία Προσαρμογής, ζ) Υποβολή Εκθέσεων και η) Επανεξέταση και Προσαρμογή. Η θεματική ενότητα “Χαρακτηριστικά Ελεγκτικών Διαδικασιών” στην οποία περιλαμβάνονται πέντε κατηγορίες α) Θέση Εσωτερικού Ελέγχου στην Οργανωτική Δομή του Δήμου, β) Ανεξαρτησία και Αντικειμενικότητα γ) Διαθεσιμότητα Πόρων δ) Απεριόριστη Πρόσβαση στα Ελεγκτικά Τεκμήρια και ε) Επάρκεια Ελεγκτών. Και τέλος η θεματική ενότητα Ελλείμματα Ελέγχου Έναντι Υπερβάλλοντος Ελέγχου με δύο κατηγορίες α) Ελλείμματα Ελέγχου και β) Υπερβάλλον Έλεγχος

Πίνακας: Θεματικές Ενότητες και Κατηγορίες

ΘΕΜΑΤΙΚΕΣ ΕΝΟΤΗΤΕΣ	ΚΑΤΗΓΟΡΙΕΣ
Στοιχεία Εσωτερικού Ελέγχου	Περιβάλλον Ελέγχου
	Αξιολόγηση Κινδύνου
	Έλεγχος Συμμόρφωσης
	Πληροφορία & Επικοινωνία

	Παρακολούθηση
	Καθορισμός Κριτηρίων
Βήματα Εσωτερικού Ελέγχου	Όραμα - Στόχος
	Σκοπός
	Ρόλοι & Ευθύνες
	Εντοπισμός Προβλημάτων Ασφαλείας
	Συνεργασία & Επικοινωνία
	Ευελιξία Προσαρμογής
	Υποβολή Εκθέσεων
	Επανεξέταση & Προσαρμογή
Χαρακτηριστικά Ελεγκτικών Διαδικασιών	Θέση Εσωτερικού Ελέγχου στην Οργανωτική Δομή του Δήμου
	Ανεξαρτησία & Αντικειμενικότητα
	Διαθεσιμότητα Πόρων
	Απεριόριστη Πρόσβαση στα Ελεγκτικά Τεκμήρια
	Επάρκεια Ελεγκτών
Ελλείμματα Ελέγχου Έναντι Υπερβάλλοντος Ελέγχου	Ελλείμματα Ελέγχου
	Υπερβάλλον Έλεγχος

Στη συνέχεια θα παρουσιαστούν αναλυτικά οι θεματικές ενότητες με τις αντίστοιχες κατηγορίες.

ΘΕΜΑΤΙΚΕΣ ΕΝΟΤΗΤΕΣ

ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ

Περιβάλλον ελέγχου

Οι ερωτώμενοι ανέφεραν ότι ο έλεγχος του περιβάλλοντος αποτελείται από μια σειρά από στοιχεία όπως ακεραιότητα και ηθικές αξίες, φιλοσοφία της διοίκησης και συλλειτουργίας, δομή οργάνωσης, πολιτικές και πρακτικές πόρων. Επίσης αναφέρθηκαν ιδιαίτερα στην ικανότητα του προσωπικού, και στην ανάθεση αρμοδιοτήτων και ευθύνης.

“Είναι πολύ σημαντικό να αρμοδιότητες που αναθέτει η διοίκηση στο προσωπικό να είναι ανάλογα και με τις ικανότητες που διαθέτει” (Σ3)

“Έχει σημασία όλος ο οργανισμός και η δομή του στον έλεγχο....θα πρέπει να λαμβάνεται υπόψη από τους κύριους ελεγκτές” (Σ1)

Τόνισαν επίσης, ότι θα πρέπει εντός του δήμου να υπάρχει μια συνείδηση θετικού ελέγχου. Το περιβάλλον ελέγχου παρέχει τη βάση για να αξιολογηθεί η επάρκεια και η αποτελεσματικότητα των εσωτερικών συστημάτων ελέγχου και αξιολόγηση της ικανότητας μιας οντότητας να διασφαλίσει υπεύθυνη εταιρική διακυβέρνηση και αξιοπιστία οικονομικών αναφορών. Το περιβάλλον ελέγχου χρησιμεύει ως βάση για τα υπόλοιπα στοιχεία του ελέγχου.

“...σίγουρα σε αυτό θα πρέπει να συνεισφέρει ο Δήμος και όλοι μας. Θα πρέπει να υπάρχει ένα σύστημα που να είναι θετικό προς τον έλεγχο τόσο από τους ανθρώπους όσο και τα υπόλοιπα...” (Σ5)

Όταν υπάρχουν ανησυχίες για περιπτώσεις ανάρμοστης συμπεριφοράς και αν υπάρχουν συνεχείς αποτυχίες, οι ελεγκτές διαχείρισης και εσωτερικού ελέγχου θα πρέπει να δώσουν περισσότερη προσοχή στο περιβάλλον ελέγχου

“...βέβαια αν υπάρχουν υποψίες για συμπεριφορές πέραν των αποδεκτών ορίων τότε θα πρέπει να υπάρχει και αντίστοιχη επέμβαση.” (Σ10)

Αξιολόγηση κινδύνου

Η αξιολόγηση κινδύνου απαιτεί αναγνώριση και διερεύνηση τόσο εσωτερικών όσο και εξωτερικών κινδύνων. Επίσης, προκειμένου να είναι δυνατή η επίτευξη των στόχων του Δήμου οι ερωτώμενοι τόνισαν ότι η αποδοχή του κινδύνου πρέπει να είναι συνετή και να μην υπερβαίνει τις δυνάμεις του ανθρώπινου δυναμικού και των πόρων του συστήματος.

“... όταν το προσωπικό υπερφορτώνεται με αρμοδιότητες τότε τα πράγματα είναι πιο επικίνδυνα και τα λάθη ευκολότερα” (Σ4)

Είναι αντιληπτό από τους εργαζόμενους του Δήμου ότι η αξιολόγηση κινδύνου βοηθά τη διαχείριση και τους εσωτερικούς ελεγκτές να έχουν τον έλεγχο. Το να έχεις τον έλεγχο απαιτεί διατήρηση της ικανότητας αναγνώρισης, κατανόησης και αντίδρασης έγκαιρα σε γεγονότα, συνθήκες, προκλήσεις, ευκαιρίες και κινδύνους που σχετίζονται με την λειτουργική και οικονομική αναφορά και τη συμμόρφωση με τους στόχους.

“Επιθυμούμε τον έλεγχο για να είμαστε και εμείς σίγουρη ότι δε θα βγουν λάθη προς τα έξω...” (Σ10)

Επίσης, αναφέρθηκε ότι η διαδικασία αξιολόγησης κινδύνου περιλαμβάνει τον προσδιορισμό της σημασίας του κινδύνου σε νομισματικούς όρους ή όσον αφορά την εικόνα ή τη φήμη του Δήμου, την πιθανότητα εμφάνισης κινδύνου καθώς και πώς μπορούν να μετριαστούν οι επιπτώσεις του κινδύνου για τη μείωση των εκθέσεων σε αποδεκτά επίπεδα. Οι ερωτώμενοι αντιλαμβάνονται ότι ο εσωτερικός έλεγχος αφορά σε μία συνεχή διαδικασία για τον τον εντοπισμό αλλαγών στο περιβάλλον του Δήμου ώστε να είναι δυνατή η λήψη των απαραίτητων μέτρων για τη διαχείριση του κινδύνου.

“Βέβαια υπάρχουν συχνές αλλαγές, στο Δήμο στην οργάνωση κλποπότε ο έλεγχος θα πρέπει να γίνεται συνέχεια ...” (Σ7)

Έλεγχος συμμόρφωσης

Οι εργαζόμενοι ανέφεραν ότι πρέπει να ενεργοποιούνται τακτικά οι πολιτικές, οι διαδικασίες και οι κανόνες που παρέχουν εύλογη βεβαιότητα ότι οι στόχοι εσωτερικού ελέγχου εκτελούνται σωστά και ότι οι κίνδυνοι αντιμετωπίζονται αποτελεσματικά. Θα πρέπει να υπάρχει τακτικός έλεγχος όσον αφορά στη διαχείριση και παρακολούθηση των λειτουργιών της οντότητας.

“Ο έλεγχος όταν γίνεται μία φορά τον χρόνο δεν έχει σημασία. Χρειάζεται συχνότερα” (Σ2)

Επίσης, αναφέρθηκαν ιδιαίτερα στις δραστηριότητες ελέγχου χρηματοοικονομικών πληροφοριών, οι οποίες θα πρέπει να στοχεύουν στη διασφάλιση αξιόπιστης διαδικασίας χρηματοοικονομικής αναφοράς και στη διαφύλαξη των περιουσιακών στοιχείων της οικονομικής οντότητας.

“Είναι εννόητο νομίζω ότι θέματα σχετικά με τις οικονομικές συναλλαγές και ελκυστικό υλικό, όπως υπολογιστές κλπ θα πρέπει να ελέγχονται ιδιαίτερα” (Σ9)

Και τέλος επισημάνθηκε ότι θα πρέπει να υπάρχει και προσανατολισμός του ελέγχου στη διασφάλιση της συμμόρφωσης με τους ισχύοντες νόμους και κανονισμούς καθώς και τη συμμόρφωση με τις δεοντολογικές οδηγίες και συμπεριφορά.

Πληροφορία και επικοινωνία

Το στοιχείο της επικοινωνίας επισημάνθηκε ιδιαίτερα από τους εργαζόμενους. Φαίνεται ότι είναι κάτι που τους απασχολεί ιδιαίτερα. Τόνισαν ότι η επικοινωνία πρέπει να ρέει σε όλους και προς όλες τις κατευθύνσεις στη λειτουργία εσωτερικού ελέγχου του Δήμου. Το στοιχείο της συνεχής παρακολούθησης απαιτεί ότι ο εσωτερικός έλεγχος πρέπει να γίνεται σε συνεχή όσο και σε περιοδική βάση για να παραμείνει αποτελεσματικός. Κάτι τέτοιο για να επιτευχθεί θα πρέπει να υπάρχει επικοινωνία και συζήτηση μεταξύ της διοίκησης και των εργαζομένων αλλά και μεταξύ των εργαζομένων. Επίσης θα πρέπει όλες οι πληροφορίες να γίνονται γνωστές σε όλα τα άτομα ώστε να καθίσταται ικανή η ορθή λειτουργία των διαδικασιών και η σωστή αντιμετώπιση των καταστάσεων και

“Θεωρώ ότι θα πρέπει να υπάρχουν συχνές συναντήσεις μεταξύ του προσωπικού και της διοίκησης και να γίνονται συζητήσεις και ενημερώσεις σχετικά με τα τρέχοντα θέματα” (Σ6)

Παρακολούθηση

Η συνιστώσα παρακολούθησης απαιτεί τα συστήματα εσωτερικού ελέγχου να παρακολουθούνται τόσο σε συνεχή όσο και σε περιοδική βάση για να παραμένουν αποτελεσματικά. Η συνεχής παρακολούθηση είναι η συνεχής αξιολόγηση διαφόρων στοιχείων του συστήματος εσωτερικού ελέγχου. Για το σκοπό απαιτείται κατάλληλης εκπαίδευση και αξιολόγηση του προσωπικού, συνεχή εποπτεία ενώ θα πρέπει να λαμβάνονται υπόψη και να εφαρμόζονται οι συστάσεις που παρέχονται από τους ελεγκτές. Επίσης, έγινε αναφορά και στην περιοδική αξιολόγηση η οποία μπορεί να συμπληρώσει τη συνεχή παρακολούθηση. Η περιοδική αξιολόγηση προτάθηκε να χρησιμοποιείται σε ad hoc βάση. Η συχνότητα και το εύρος της περιοδικής αξιολόγησης εξαρτώνται από την αποτελεσματικότητα και τα αποτελέσματα της συνεχούς παρακολούθησης καθώς και από την αξιολόγηση των κινδύνων που συνδέονται με το σύστημα εσωτερικού ελέγχου

“Πολλές φορές ένας ζαφνικός έλεγχος μπορεί να είναι πιο αποτελεσματικός” (Σ1)

Καθορισμός κριτηρίων

Φυσικά για να είναι δυνατή η εφαρμογή ενός αποτελεσματικού ελέγχου είναι απαραίτητο να καθοριστούν κριτήρια βάσει των οποίων παρακολουθείται και αξιολογείται το σύστημα εσωτερικού ελέγχου. Ο καθορισμός αυτός είναι κατά κύριο λόγο ευθύνη της διοίκησης. Οι ελλείψεις θα πρέπει να εντοπίζονται μέσω διαδικασιών παρακολούθησης, να αναφέρονται στο άτομο που είναι υπεύθυνο για τη λειτουργία για διορθωτικές ενέργειες και σε ένα επίπεδο διοίκησης πάνω από το άμεσα υπεύθυνο άτομο που έχει την ευθύνη επίβλεψης για να διασφαλίσει ότι λαμβάνονται διορθωτικά μέτρα. Το πιο σημαντικό, οι εσωτερικοί ελεγκτές είναι υπεύθυνοι για την αναφορά

σοβαρών ελλείψεων εσωτερικού ελέγχου απευθείας στην ανώτατη διοίκηση, το διοικητικό συμβούλιο και τις επιτροπές ελέγχου.

“Συμφωνώ ότι οι ελλείψεις θα πρέπει να αναφέρονται και στη διοίκηση καθώς εν τέλει αυτή είναι και η ουσιαστική υπεύθυνη” (Σ10)

ΒΗΜΑΤΑ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ.

Όραμα - Στόχος

Ο ευρύτερος στόχος των συστημάτων του εσωτερικού ελέγχου των οργανισμών είναι να του δώσουν την δυνατότητα να πετύχει τους στρατηγικούς του στόχους και να εφαρμόσει αποτελεσματικά το όραμά του. Αυτό μπορεί να επιτευχθεί μέσω της προώθησης και της εφαρμογής αποτελεσματικών και αποδοτικών λειτουργιών. Η εναρμόνιση του οράματος του εσωτερικού ελέγχου με το όραμα του οργανισμού είναι κομβικής σημασίας

“Ο εσωτερικός έλεγχος θα πρέπει ουσιαστικά να συνεισφέρει στο να πετύχει ο Δήμος όλους τους στόχους τους αποφεύγοντας τις κακοτοπιές”
(Σ4)

Ταυτόχρονα επισημάνθηκε από τους ερωτώμενους ότι είναι εξίσου σημαντική η προστασία των οικονομικών πόρων του Δήμου και η αποφυγή της σπατάλης και της όποιας κακής διαχείρισης. Ο εσωτερικός έλεγχος ενισχύει και υποστηρίζει έμπρακτα το όραμα και τους στόχους που έχει θέσει ο Δήμος, αξιολογεί τον κίνδυνο και προσθέτει αξία στον οργανισμό. Κατά συνέπεια, ο ρόλος και η αποτελεσματικότητα

του εσωτερικού ελέγχου είναι μείζονος σημασίας, για την αντιμετώπιση των κινδύνων και των προκλήσεων και τελικώς της επιτυχίας του Δήμου.

“Θα πρέπει να αποφεύγονται οι σπατάλες. Ο Έλεγχος πιστεύει βοηθάει ιδιαίτερα σε αυτό” (Σ8)

Οι στόχοι του εσωτερικού ελέγχου διαφοροποιούνται κάθε φορά και εξαρτώνται από τους στόχους που θέτει η διοίκηση του οργανισμού. Συνεπώς, οι στόχοι που τίθενται από τους εσωτερικούς ελεγκτές στους Οργανισμούς Τοπικής Αυτοδιοίκησης, θα πρέπει να συμβαδίζουν με τους υψηλούς στόχους που θέτει η διοίκηση, παρόλο που ο βαθμός αποτελεσματικότητας εσωτερικού ελέγχου τείνει να ποικίλλει εντός οργανωτικού επιπέδου καθώς και σε επίπεδο χώρας.

Σκοπός

Σύμφωνα με τους εργαζόμενους ο εσωτερικός έλεγχος είναι μια αντικειμενική και αμερόληπτη αξιολόγηση αναφορικά με τις λειτουργίες του Δήμου από εσωτερικούς ελεγκτές που κατέχουν διαφορετικές αρμοδιότητες. Σκοπός των εσωτερικών ελεγκτών και κατ' επέκταση του εσωτερικού ελέγχου είναι η **αποτελεσματική διεξαγωγή των εργασιών. Ο εσωτερικός έλεγχος** διασφαλίζει ότι οι διαδικασίες κυλούν ομαλά και ότι οι λειτουργίες είναι απαλλαγμένες από μη επιθυμητές παρεμβάσεις. Επίσης ο έλεγχος θα πρέπει να διασφαλίζει ότι χρησιμοποιούνται αποτελεσματικά και οικονομικά οι πόροι, δηλαδή τα περιουσιακά στοιχεία ενός οργανισμού αναπτύσσονται για τους σωστούς σκοπούς και δεν είναι ευάλωτα σε κακή χρήση ή κλοπή. Επιπρόσθετα, η **πρόληψη και ανίχνευση απάτης και άλλων παράνομων πράξεων**, είναι ένα σοβαρό θέμα που απασχολεί ιδιαίτερα τους ελεγκτικούς μηχανισμούς στο δημόσιο κυρίως τομέα.. Στο Δήμο Αλίμου οι ερωτώμενοι επισήμαναν ότι έχει περίπλοκη δομή και ως εκ τούτου η φύση των πρακτικών απάτης είναι εξίσου πολύπλοκοι και οι έλεγχοι πρέπει να είναι ικανοί να τις αντιμετωπίσουν. Μέσω του εσωτερικού ελέγχου θα πρέπει να διασφαλίζεται η **πληρότητα και η ακρίβεια των**

οικονομικών αρχείων. Ένας οργανισμός δεν μπορεί να παράγει ακριβείς οικονομικές καταστάσεις εάν τα οικονομικά του αρχεία είναι αναξιόπιστα. Τα συστήματα θα πρέπει να είναι σε θέση να καταγράφουν τις συναλλαγές έτσι ώστε η φύση των συναλλαγών να αντικατοπτρίζεται σωστά στους χρηματοοικονομικούς λογαριασμούς. Και τέλος ο εσωτερικός έλεγχος θα πρέπει να διερευνά εάν επιτυγχάνονται αποτελεσματικά οι στόχοι και το όραμα του οργανισμού.

“Τα πράγματα δεν είναι τόσο απλά...οι διαδικασίες είναι περίπλοκες υπάρχουν πολλά νομοθετήματα, κανονισμοί, νόμοι ...πρέπει να μπορούν να αντιμετωπιστούν όλα” (Σ3)

Ρόλοι και ευθύνες:

Οι εργαζόμενοι μίλησαν ότι για να είναι δυνατή η εφαρμογή του εσωτερικού ελέγχου θα πρέπει να είναι σαφώς καθορισμένοι οι ρόλοι που έχει κάθε εργαζόμενος και μέλος της διοίκησης του δήμου καθώς και ο βαθμός της ευθύνης που φέρουν.

Οι ρόλοι και οι ευθύνες των μερών στη σχέση μεταξύ των ελεγκτών και των ελεγχόμενων πρέπει να είναι καλά κατανοητοί και να συμφωνούνται. Μια τέτοια κατανόηση παρέχει το πλαίσιο εντός του οποίου και τα δύο μέρη θα ανταποκριθούν και θα λειτουργήσουν. Χωρίς αυτή την κατανόηση και τις απαιτούμενες διευκρινίσεις, τα βασικά θεμέλια μιας αποτελεσματικής σχέσης απουσιάζουν. Οι προσδοκίες απόδοσης οι στόχοι που επιδιώκονται, τα επιτεύγματα που αναμένονται, αποτελούν αυτό που αναμένεται να συνεισφέρει κάθε μέρος στο αποτέλεσμα. Βέβαια, τονίστηκε από μέρους των ερευνόμενων ότι και οι περιορισμοί που αναμένονται πρέπει να είναι σαφείς, κατανοητοί και συμφωνημένοι. Χωρίς τα αναμενόμενα αποτελέσματα, θα ήταν αδύνατο να προσδιοριστεί εάν αυτά τα αποτελέσματα έχουν πραγματοποιηθεί.

“Το πιο βασικό είναι να ξέρει ο καθένας το ρόλο του και τις αρμοδιότητές του. Και όλα αυτά να γίνονται με συνέπεια και ακρίβεια” (Σ1)

Οι προσδοκίες απόδοσης πρέπει να συνδέονται ξεκάθαρα και σε ισορροπία με την ικανότητα, δηλαδή τις αρχές, τις δεξιότητες και τους πόρους κάθε μέρους να προσφέρει. Η απουσία εύλογης σύνδεσης μεταξύ του αναμενόμενου και των αρχών και των παρεχόμενων πόρων θα τείνει να υπονομεύσει την αποτελεσματικότητα του ελέγχου. Κατά συνέπεια, οι προσδοκίες που υπερβαίνουν κατά πολύ το εύλογο για τους πόρους που παρέχονται δεν θα γίνουν πιστευτές. Αυτό που τονίστηκε ιδιαίτερα ήταν ότι η αποτελεσματική λογοδοσία ενισχύεται από τη σαφήνεια των δεσμών και την ισορροπία μεταξύ των πόρων και του αναμενόμενου αποτελέσματος.

“Πολλές φορές υπάρχουν απαιτήσεις για πράγματα ενώ δεν υπάρχουν οι αντίστοιχες δυνατότητες ... ούτε τεχνικά αλλά ούτε και το αντίστοιχο ανθρώπινο δυναμικό” (Σ5)

Εντοπισμός προβλημάτων Ασφάλειας

Οι ερωτώμενοι ανέφεραν ότι ο εσωτερικός έλεγχος είναι ένα μέσο με πολύ δομημένη και σε βάθος προσέγγιση. Η ποιότητα και η ασφάλεια ενός ολόκληρου τμήματος αξιολογούνται, μετά από ενδεδειγμένες προετοιμασίες τόσο μιας ομάδας ελέγχου όσο και ενός ελεγχόμενου τμήματος. Οι συμμετέχοντες δήλωσαν ότι αυτό αποκαλύπτει προβλήματα ασφάλειας των διαδικασιών με δομημένο τρόπο και λόγω του γεγονότος ότι προτείνονται βελτιωτικές ενέργειες, οι έλεγχοι βοηθούν το Δήμο ώστε να πάρει τις κατάλληλες αποφάσεις και να δώσει προτεραιότητα στο τι πρέπει να γίνει για τη βελτίωση της ασφάλειας των διαδικασιών. Ο εσωτερικός έλεγχος είναι ιδιαίτερα κατάλληλος για τη συλλογή πληροφοριών σχετικά με την ασφάλεια των διαδικασιών με προγραμματισμένο και προετοιμασμένο τρόπο. Κάποιοι συμμετέχοντες ανέφεραν όμως ότι λόγω της χαμηλής συχνότητας των εσωτερικών ελέγχων και κυρίως λόγω του ότι μία σε βάθος προσέγγιση των διαδικασιών είναι πολύ χρονοβόρα υπάρχει έλλειψη πραγματικών πληροφοριών ώστε να γίνουν και οι αντίστοιχες παρεμβάσεις.

“Υπάρχει πίεση χρόνου και οι έλεγχοι δεν είναι και τόσο ενδεδειγμένοι όσο θα έπρεπε” (Σ6)

Οι συμμετέχοντες δήλωσαν ότι αντιλαμβάνονται τους ελέγχους ως αποτελεσματικούς για τον εντοπισμό προβλημάτων που θα θέτουν σε κίνδυνο την ασφαλή ροή του συστήματος. Οι ερωτηθέντες τόνισαν ότι με εσωτερικούς ελέγχους κάθε τμήμα, συμπεριλαμβανομένων των υποστηρικτικών τμημάτων, αξιολογούνται περιοδικά. Επιπλέον, ένας εσωτερικός έλεγχος έχει μια διεπιστημονική εστίαση. Δηλαδή περιλαμβάνει τις απόψεις άλλων τμημάτων σχετικά με το ελεγχόμενο τμήμα. Εστιάζει σε όλους τους εργαζόμενους τόσο ως ελεγχόμενες μονάδες αλλά και ως ελεγχόμενη ομάδα. Με τον τρόπο αυτό οι ερωτώμενοι επισημαίνουν ότι αυτό το ευρύ πεδίο ενός εσωτερικού ελέγχου παρέχει μια πλήρη επισκόπηση της απόδοσης όλων των τμημάτων σε ολόκληρο τον Δήμο.

“Μέσα από τον έλεγχο αντιλαμβανόμαστε καλύτερα τον τρόπο που θα πρέπει να γίνεται η συνεργασία μεταξύ των τμημάτων και των συναδέλφων” (Σ10)

Ο εσωτερικός έλεγχος συμβάλλει στο μετριασμό των κινδύνων από κακόβουλες πρακτικές και τη κακή διακυβέρνηση. Τα συστήματα εσωτερικού ελέγχου, εφαρμόζονται σε όλες τις λειτουργίες του οργανισμού, όπως στη διοίκηση, στην αποτελεσματική εφαρμογή των εργασιών, στην προστασία περιουσιακών στοιχείων και στην διαχείριση οικονομικών και φυσικών πόρων.

Με αυτόν τον τρόπο, οι εσωτερικοί ελεγκτές καταφέρνουν να ελέγξουν όλες τις λειτουργίες του Δήμου και να διασφαλίσουν ότι δεν υπάρχουν ελλείψεις ή παρατυπίες. Ωστόσο, κρίνεται σημαντικό να αναφερθεί είναι πολύ δύσκολο να λυθούν όλα τα ζητήματα που αντιμετωπίζει ο Δήμος, ειδικότερα ζητήματα που αφορούν τον οικονομικό έλεγχο και τη διαχείριση των οικονομικών και περιουσιακών τους στοιχείων. Αυτός είναι και ο λόγος όπου ο εσωτερικός έλεγχος κατέχει σημαντικό ρόλο όταν εφαρμόζεται στους Ο.Τ.Α και αποτελεί βασικό στοιχείο της χρηστής

διακυβέρνησης ενός οργανισμού, καθώς συμβάλει στη καθιέρωση των διαδικασιών των Ο.Τ.Α.

Συνεργασία & Επικοινωνία

Σύμφωνα με τους ερωτώμενους η χρήση ποιοτικών μεθόδων συλλογής πληροφοριών όπως για παράδειγμα οι συζητήσεις μεταξύ των προϊσταμένων και των υπαλλήλων, καθιστά τον εσωτερικό έλεγχο κατάλληλο εργαλείο όχι απλώς για να διαπιστωθεί ότι τα πράγματα πάνε στραβά, αλλά κυρίως να αποκαλύψει γιατί συμβαίνουν αυτά τα πράγματα. Με τον τρόπο αυτό ο εσωτερικός έλεγχος μπορεί να αναδείξει πολλά προβλήματα και πληροφορίες σχετικά με την ήπια πλευρά ενός οργανισμού, όπως προβλήματα συνεργασίας και επικοινωνίας. Τέτοια προβλήματα είναι πολύ σημαντικά και ασκούν μεγάλη επίδραση στην αποδοτικότητα του οργανισμού. Αλλά, όπως επισήμαναν και ερωτώμενοι τις περισσότερες φορές δεν συμπεριλαμβάνονται στις εκθέσεις και στα πορίσματα και ως εκ τούτου δε γίνονται οι απαραίτητες διορθωτικές κινήσεις.

“Πολλές φορές οι υπάλληλοι θίγουν διάφορα προβλήματα καθώς και τις αιτίες που τα προκαλούν αλλά δεν γίνεται τίποτα μετά” (Σ10)

Ευελιξία προσαρμογής

Οι εσωτερικοί ελεγκτές αναγκάζονται να προσαρμοστούν σε ένα πιο ευέλικτο πρόγραμμα εσωτερικού ελέγχου που παρακολουθεί τις πολλές αλλαγές που συμβαίνουν στο εσωτερικό και εξωτερικό περιβάλλον του οργανισμού σε πραγματικό χρόνο. Ως αποτέλεσμα, μπορεί να παρέχει τη στρατηγική υποστήριξη που χρειάζεται κάθε εταιρεία. Εκτός από τις λειτουργίες που αναφέρονται παραπάνω, ο εσωτερικός έλεγχος διαδραματίζει ζωτικό ρόλο στο συνολικό συντονισμό του ανθρώπινου δυναμικού του οργανισμού, καθώς εργάζεται για την καλλιέργεια και την εκπαίδευση των εμπλεκόμενων ατόμων. Παρόλο που ο ελεγκτικός γραμματισμός δεν σχετίζεται

άμεσα με τα οικονομικά δεδομένα, έχει σημαντικές και πρακτικές συνέπειες, καθώς οδηγεί στη σωστή αξιολόγηση και αξιολόγηση της συνάφειας της εργασίας των εργαζομένων. Ως αποτέλεσμα, η ανάπτυξη του ελεγκτικού μηχανισμού είναι τόσο ζωτικής σημασίας όσο και η υπόλοιπη δουλειά του, επειδή είναι ένας τρόπος μεταρρύθμισης του οργανισμού ή του φορέα και οδηγεί στην αποφυγή μελλοντικών κινδύνων.

“Τα πράγματα εξελίσσονται, οι καταστάσεις συνεχώς αλλάζουν.Θα πρέπει να υπάρχει διαρκής ενημέρωση”

Υποβολή εκθέσεων

Η αποτελεσματική λογοδοσία απαιτεί την αναφορά όσων έχουν επιτευχθεί. Για να είναι χρήσιμη η έκθεση, πρέπει να θεωρείται αξιόπιστη και να είναι έγκαιρη. Πρέπει να περιγράφει τα επιτευχθέντα αποτελέσματα, τους πόρους και τις ενέργειες που έγιναν υπό το φως των συμφωνημένων προσδοκιών. Η έκθεση πρέπει επίσης να αποδίδει ευθύνη κατά κάποιο τρόπο για ελλείψεις. Ανάλογα με τις περιστάσεις, η αναφορά μπορεί να είναι συνεχής, περιοδική ή και τα δύο.

“...και στην έκθεση πρέπει να αναφέρονται όλα...τι έγινε, τότε ...όλα” (Σ6)

Επανεξέταση και προσαρμογή

Τα υπόλοιγα μέρη θα πρέπει να διενεργούν αξιόπιστη επανεξέταση και ανατροφοδότηση σχετικά με την απόδοση που έχει επιτευχθεί. Όπου τα επιτεύγματα είναι κάτω από τα συμφωνημένα επίπεδα, τότε θα πρέπει να αναζητούνται και να αναγνωρίζονται οι αιτίες της χαμηλής απόδοσης και να αναλαμβάνονται οι απαραίτητες διορθωτικές ενέργειες και να γίνονται πιθανές προσαρμογές στη ρύθμιση

λογοδοσίας Επίσης καλό θα ήταν να σημειώνονται τα διδάγματα που αντλήθηκαν. Μια σχέση λογοδοσίας χωρίς παρακολούθηση είναι σαφώς ελλιπής και απίθανο να είναι αποτελεσματική.

“...αν κάτι βρεθεί ότι δεν είναι σωστό θα πρέπει να βρεθεί γιατί δεν είναι σωστό και να διορθωθεί. Επίσης, θα πρέπει να υπάρχουν οδηγίες για να μην ξανασυμβεί” (Σ7)

Ο ενδελχής εσωτερικός έλεγχος, συμβάλει στην υιοθέτηση νέων πρακτικών με σκοπό την επίτευξη των στόχων του οργανισμού. Αξίζει να σημειωθεί όμως, ότι πέρα από τη τροποποίηση των υφιστάμενων λειτουργιών, ακολούθως, τα συστήματα εσωτερικού ελέγχου στους Ο.Τ.Α, επιτυγχάνουν να διασφαλίσουν την υπευθυνότητα των διαδικασιών αλλά και να προστατεύσουν τα συμφέροντα των εμπλεκόμενων μερών ενώ ταυτόχρονα αξιολογεί, αποτελεσματική διαχείριση, την αποτελεσματικότητα των εσωτερικών διαδικασιών και συμβάλλει στο μετριασμό των κινδύνων. Επιπρόσθετα, όσον αφορά την οικονομική διαχείριση των Ο.Τ.Α, οι εσωτερικοί ελεγκτές διενεργούν ελέγχους επί των λειτουργικών δαπανών στα πλαίσια της περιφέρειας, ενώ παράλληλα διασφαλίζουν την αξιοπιστία των οικονομικών καταστάσεων, στη χρήση των μέσων παραγωγής και στη πρόληψη απάτης, ζημίας και απώλειας. Σκοπός του οικονομικού ελέγχου είναι η ακριβής εξέταση των οικονομικών καταστάσεων των οργανισμών

ΧΑΡΑΚΤΗΡΙΣΤΙΚΑ ΕΛΕΓΚΤΙΚΩΝ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΩΝ

Ιδιαίτερα τονίστηκαν από τους συμμετέχοντες στην έρευνα τα χαρακτηριστικά που θα πρέπει να διακρίνουν τις ελεγκτικές διαδικασίες.

Θέση στην οργανωτική δομή του Δήμου

Το επίπεδο συμβολής που μπορούν να έχουν οι εσωτερικοί ελεγκτές στη βελτίωση της διαχείρισης κινδύνου και της οργανωτικής απόδοσης εξαρτάται από την κατάστασή τους στον οργανισμό. Η λειτουργία εσωτερικού ελέγχου ενός οργανισμού πρέπει να είναι αρκετά υψηλή στην οργανωτική δομή για να καταστεί δυνατή η καλύτερη επικοινωνία με την ανώτατη διοίκηση και να διασφαλιστεί η ανεξαρτησία του εσωτερικού ελεγκτή από τους ελεγχόμενους. Οι ερωτώμενοι υποστήριξαν ότι η οργανωτική ανεξαρτησία επιτρέπει στη μονάδα εσωτερικού ελέγχου να διεξάγει εργασίες χωρίς παρέμβαση από την υπό έλεγχο Δήμο. Η μονάδα εσωτερικού ελέγχου θα πρέπει να έχει επαρκή ανεξαρτησία από εκείνους που καλείται να ελέγξει, ώστε να μπορεί να διεξάγει το έργο της χωρίς παρεμβάσεις και να φαίνεται ότι μπορεί να το κάνει.

“Οι ελεγκτές και οι ελεγχόμενοι θα πρέπει να μην έχουν σχέση μεταξύ τους” (Σ6)

Ανεξαρτησία και αντικειμενικότητα

Η δραστηριότητα εσωτερικού ελέγχου πρέπει να είναι ανεξάρτητη και οι εσωτερικοί ελεγκτές πρέπει να είναι αντικειμενικοί στην εκτέλεση της εργασίας τους. Με την οργανωτική ανεξαρτησία διασφαλίζεται ότι ο ελεγκτής εκτελεί τις ευθύνες εσωτερικού ελέγχου με αμερόληπτο τρόπο. Η ανεξαρτησία είναι υψίστης αξίας για την παροχή αποτελεσματικών υπηρεσιών εσωτερικού ελέγχου στη διοίκηση, διότι παρέχει μια ατμόσφαιρα αντικειμενικής και απρόσκοπτης αξιολόγησης και αναφοράς των ευρημάτων χωρίς επιρροή από τις μονάδες που ελέγχονται. Οι εσωτερικοί ελεγκτές θα πρέπει να είναι απαλλαγμένοι από οποιουδήποτε παράγοντες που θέτουν απειλές για την ανεξαρτησία και την αντικειμενικότητά τους. Το οργανωτικό καθεστώς των εσωτερικών ελεγκτών θα πρέπει να παρέχει ασφάλεια εργασίας στους εσωτερικούς ελεγκτές, έτσι ώστε να μην μπορούν να απολυθούν για λόγους παραγωγής αντικειμενικών ευρημάτων.

“Η ανεξαρτησία των ελεγκτών επιβάλλεται” (Σ3)

Η αντικειμενικότητα είναι απαραίτητη για τη λειτουργία του ελέγχου. Ως εκ τούτου, οι εσωτερικοί ελεγκτές δεν θα πρέπει να αναπτύσσουν και να εγκαθιστούν διαδικασίες, να συντάσσουν αρχεία ή να συμμετέχουν σε οποιαδήποτε άλλη δραστηριότητα την οποία κανονικά θα εξετάζουν και θα εκτιμούν και η οποία θα μπορούσε εύλογα να ερμηνευθεί ότι διακυβεύει την ανεξαρτησία του εσωτερικού ελεγκτή. Ωστόσο, η αντικειμενικότητα του εσωτερικού ελεγκτή δεν χρειάζεται να επηρεαστεί αρνητικά με τον καθορισμό και τη σύσταση προτύπων ελέγχου που θα εφαρμοστούν στην ανάπτυξη των συστημάτων και των διαδικασιών που εξετάζονται. Έτσι, οι εσωτερικοί ελεγκτές σίγουρα δεν είναι απλώς ένας από τους ελέγχους του οργανισμού. πρέπει να είναι έλεγχος όλων των άλλων οργανωτικών ελέγχων.

“Φυσικά δεν μπορεί να κάνει τον έλεγχο μίας διαδικασίας αυτός που την εκτελεί. Αυτά τα πράγματα είναι διαφορετικά...” (Σ2)

Η διοίκηση που εμπλέκεται σε πρακτικές διαφθοράς συχνά γίνεται πρόθυμη να παρέμβει στις επιθεωρήσεις ελέγχου, το πεδίο εργασίας και τα αποτελέσματα. Για να αποφευχθούν τέτοιες προσπάθειες, ο επικεφαλής της μονάδας εσωτερικού ελέγχου θα πρέπει να κατέχει μια αρκετά ισχυρή θέση ώστε να απομονώνεται από τέτοιες επιρροές.

“...όταν δεν έχουν δύναμη οι ελεγκτές τότε οι ανώτεροι μπορούν να τους πιέσουν αρκετά...” (Σ4)

Διαθεσιμότητα πόρων

Η αποδοτικότητα και η αποτελεσματικότητα των μονάδων εσωτερικού ελέγχου εξαρτάται από τη διαθεσιμότητα των πόρων. Οι ανεπαρκείς πόροι θα περιορίσουν το εύρος των εργασιών ελέγχου. Η Ελεγκτής πρέπει να διασφαλίσει ότι οι πόροι εσωτερικού ελέγχου είναι κατάλληλοι, επαρκείς και μπορούν να χρησιμοποιηθούν αποτελεσματικά για την επίτευξη του στόχου τους. Οι απαιτούμενοι πόροι που χρειάζεται η μονάδα εσωτερικού ελέγχου καθορίζονται συνήθως στο αρχικό στάδιο

του ελέγχου. Ο σύγχρονος έλεγχος απαιτεί τη χρήση της κατάλληλης τεχνολογίας και τον έλεγχο της ίδιας της τεχνολογίας ως τομέα ελέγχου, την ανάπτυξη προσωπικού με πολλά οικονομικά αποδοτικά μέσα όπως η εκπαίδευση.

“...δεν υπάρχουν οι κατάλληλοι πόροι. Ο έλεγχος θα πρέπει να το βλέπει και να το απαιτεί” (Σ1)

Απεριόριστη πρόσβαση στα ελεγκτικά τεκμήρια

Ο έλεγχος θα πρέπει να διενεργείται με πλήρη και απεριόριστη πρόσβαση σε όλες τις μορφές ελεγκτικών τεκμηρίων όπως οι υπάλληλοι, η περιουσία, οι πολιτικές και οι διαδικασίες των συστημάτων εσωτερικού ελέγχου, βασικές πληροφορίες που είναι απαραίτητες για το ελεγκτικό έργο . Με τον τρόπο αυτό δίνεται στους εσωτερικούς ελεγκτές η ελευθερία να εκτελούν τα καθήκοντά τους πιο αποτελεσματικά και αποδοτικά. Παράλληλα, ο Δήμος γνωρίζοντας ότι όλα τα περιουσιακά στοιχεία και οι διαδικασίες υπόκεινται σε έλεγχο θα φροντίζει για τη σωστή τήρηση των διαδικασιών και των πόρων σύμφωνα με τα συμφωνημένα πρότυπα.

“Ο έλεγχος θα πρέπει να ελέγχει τα πάντα” (Σ8)

Επάρκεια ελεγκτών

Ένα πολύ σημαντικό χαρακτηριστικό των ελεγκτών που αναδείχθηκε μέσα από την έρευνα είναι η ικανότητα. Σύμφωνα με τους συμμετέχοντες η ικανότητα του ελεγκτή θα πρέπει να είναι ένας συνδυασμός γνώσεων, δεξιοτήτων, στάσεων και εμπειρίας. Προκειμένου να είναι δυνατή η ανώτερη απόδοση του ελεγκτή θα πρέπει να κατέχει αυτή την ικανότητα. Μπορεί να είναι γνώσεις, δεξιότητες, διανοητικές γνώσεις, στρατηγική ή ένα σύμπλεγμα όλων αυτών

Σύμφωνα με τους ερευνόμενους η ικανότητα μπορεί επίσης να ερμηνευθεί ως τα κύρια χαρακτηριστικά του ελεγκτή να παράγει ανώτερη απόδοση.

“Ο έλεγχος δεν μπορεί να γίνει από οποιονδήποτε. Πρέπει να είναι ικανός...” (Σ9)

Σχετικά με τις ικανότητες των ελεγκτών οι συμμετέχοντες αναφέρθηκαν εκτενώς σε περιπτώσεις ελεγκτών, οι οποίοι δεν κατείχαν ούτε τις απαραίτητες δεξιότητες ούτε τις γνώσεις για να μπορέσουν να αντεπεξέλθουν ικανοποιητικά στο έργο τους. Ως αποτέλεσμα αυτής της ελλιπής γνώσης των ελεγκτών ήταν να δυσχεραίνεται πολύ το έργο του ελέγχου ενώ ανέφεραν ότι έχουν γραφτεί πορίσματα τα οποία ουσιαστικά δεν ανταποκρίνονται στην πραγματικότητα. Επίσης, ανέφεραν και περιπτώσεις που οι ελεγκτές περισσότερο διδάχθηκαν από τους υπαλλήλους παρά οι υπάλληλοι δέχθηκαν συμβουλές και βοήθεια από τον ελεγκτή.

“...τόρα τι να αναφέρουμε...έχουν έλθει για έλεγχο άνθρωποι που δεν ήξεραν ούτε τα βασικά της λογιστικής...” (Σ10)

ΕΛΛΕΙΜΜΑΤΑ ΕΛΕΓΧΟΥ ΕΝΑΝΤΙ ΥΠΕΡΒΑΛΛΟΝΤΟΣ ΕΛΕΓΧΟΥ

Ελλείμματα ελέγχου.

Κάποιοι από τους συμμετέχοντες εξέφρασαν την άποψη ότι οι δημόσιοι οργανισμοί, είναι ανεπαρκώς υπόλογοι για την εκτέλεση των καθηκόντων τους. Θεωρούν ότι υπάρχει αρκετή αυθαιρεσία στο δημόσιο τομέα και οι διαδικασίες είναι έτσι καθορισμένες ώστε να μπορούν τα ανώτερα διοικητικά και τα πολιτικά πρόσωπα να

κινούνται χωρίς ουσιαστικά να ελέγχονται από πουθενά. Κατά τη γνώμη τους θα πρέπει οι δήμοι και γενικότερα όλος ο δημόσιος τομέας να περάσει από πολύ ψιλό έλεγχο ο οποίος θα καταφέρει να βρει όλα τα κενά και τις ελλείψεις στη δημόσια ευθύνη σε όλους τους τομείς. Φυσικό επακόλουθο αυτού του ελλειμματικού ελεγκτικού μηχανισμού είναι τα σκάνδαλα που ανακαλύπτονται κυρίως μετά από κρίσεις.

“...κανένας στο δημόσιο δε δίνει ουσιαστικά λογαριασμό για το τι κάνει.

Για αυτό υπάρχουν τόσα σκάνδαλα” (Σ8)

Ως μία αιτία αυτού του ελλείματος θεωρούν ότι οι ελεγκτές έχουν χάσει την αντικειμενικότητα και την ανεξαρτησία τους ως αποτέλεσμα των συμβουλευτικών τους δραστηριοτήτων. Οι ελεγκτές δεν προχωρούν σε ουσιαστικούς ελέγχους αλλά περισσότερο περιορίζονται σε μία συμβουλευτική προσέγγιση με σκοπό να βοηθήσουν και να δώσουν κάποιες λύσεις σε προβληματικές διαδικασίες.

“...δεν καταλαβαίνω γιατί έρχονται. Περισσότερο μιλάνε παρά ελέγχουν” (Σ6)

Επίσης, είχαν χάσει την ηθική τους προσέγγιση κατά τη διαδικασία του ελέγχου. Θεωρώντας οι ελεγκτές ότι το σύστημα είναι προβληματικό και ανήθικα στημένο από τα θεμέλιά του, και όσο και να προσπαθήσουν να διορθώσουν τις διαδικασίες ουσιαστικά η προσπάθειά τους αποτελεί μία σταγόνα στον ωκεανό. Οπότε, αργά ή γρήγορα προσαρμόζονται σε ένα σαθρό σύστημα και προσπαθούν να επωφεληθούν το καλύτερο δυνατό από αυτό.

“Που είναι η ηθική τους πωζίδα (Σ9).

Η αυξανόμενη οργανωτική πολυπλοκότητα οδηγεί σε κενά στην υπευθυνότητα, σύμφωνα με ορισμένους. Ο τρόπος οργάνωσης των Δήμων είναι περίπλοκος και δεν

υπάρχουν σαφώς καθορισμένα όρια των διαδικασιών που πρέπει να επιτελούνται από κάθε τμήμα καθώς και από κάθε υπαλληλική θέση. Τα περιγράμματα θέσης είτε δεν υπάρχουν είτε είναι ελλιπή και ασαφή με αποτέλεσμα να μην γνωρίζουν οι υπάλληλοι μέχρι ποιο σημείο φθάνουν οι δικές τους αρμοδιότητες καθώς και με ποιους θα πρέπει να συνεργαστούν για την επίτευξη ενός έργου. Κάποιοι από τους ερωτώμενους πρότειναν ότι θα πρέπει να υπάρξει μία εντατικοποίηση του ρυθμιστικού καθεστώτος ενώ μία σειρά από σαφείς κανόνες και κανονισμού, οι οποίοι θα συνταχθούν από ανθρώπους που πραγματικά γνωρίζουν και αντιλαμβάνονται τις διαδικασίες είναι μία πολύ σημαντική λύση στην οργανωτική πολυπλοκότητα. Έτσι και τα τμήματα θα γνωρίζουν ακριβώς τι, πως και πότε πρέπει να πράξουν και οι υπάλληλοι δε θα νιώθουν αβεβαιότητα. Η επιδιόρθωση των κακώς κειμένων του Δήμου μέσω πρόσθετων κανόνων, υψηλότερων προτύπων και αυστηρότερων ελέγχων θα μπορέσει να οδηγήσει σε υψηλής ποιότητας παροχής υπηρεσιών προς τους πολίτες και το Δήμο γενικότερα.

-Υπερβολικός έλεγχος

Κάποιοι από τους ερωτώμενους εξέφρασαν την ανησυχία τους για υπερφορτώσεις ελέγχου και λογοδοσίας ή ακόμη και υπερβολές. Οι εκφραστές αυτής της ανησυχίας επισημαίνουν την αύξηση των ελεγκτών, των οργάνων λογοδοσίας και του διοικητικού φόρτου στο δημόσιο τομέα και υποστηρίζουν ότι η συσσώρευση ρυθμίσεων λογοδοσίας είχε ως αποτέλεσμα ένα σύστημα συνεχούς λογοδοσίας που ανατρέπει ουσιαστικά εντελώς τον σκοπό του. Ο έλεγχος είναι πολύ μεγάλος σε βαθμό που οι υπάλληλοι να ασχολούνται συνεχώς με θέματα ελέγχου και όχι ουσιαστικά με τον σκοπό της δουλειάς τους. Παραμελούν έτσι τα κύρια καθήκοντά τους και ασχολούνται με λεπτομέρειες που ουσιαστικά δεν προσφέρουν τίποτα στον πολίτη. Ο διοικητικός φόρτος για να αντεπεξέλθουν σε θέματα ελέγχου έχει αυξηθεί ενώ οι απαιτήσεις σε προσωπικό στο Δήμο δεν ικανοποιούνται. Αντίθετα μετά την οικονομική κρίση και τα προβλήματα που δημιουργήθηκαν στην Ελλάδα από την πανδημία του κορωνοϊού οι πόροι σε ανθρώπινο δυναμικό δεν καλύπτονται και οι Δήμοι ουσιαστικά αναγκάζονται να υπολειπώνονται. Αν προστεθούν σε αυτά τα προβλήματα και οι αυξανόμενες απαιτήσεις του εσωτερικού ελέγχου τότε η πίεση που ασκείται στο προσωπικό του Δήμου πολλαπλασιάζεται.

“ ... το προσωπικό του Δήμου δεν μπορεί να αντεπεξέλθει σε όλες αυτές τις απαιτήσεις. Και νομίζω ότι είναι άνευ ουσίας” (Σ5)

Ακόμη, εκφράστηκε κάποια δυσαρέσκεια από τους συμμετέχοντες στην έρευνα ότι οι ελεγκτές δεν έρχονται ουσιαστικά για να ελέγξουν να εντοπίσουν τα λάθη και να βοηθήσουν. Επικρίνουν την επέκταση αρμοδιοτήτων των ελεγκτών οι οποίοι σήμερα έχουν εξελιχθεί σε “ελεγκτικά δικαστήρια”. Κάποιοι ερωτώμενοι αναφέρουν ότι οι ελεγκτές είναι λογιστές με πολύ καλή γνώση της λογιστικής επιστήμης που έχουν εξελιχθεί από παραδοσιακούς λογιστές σε αξιολογητές του δημοσίου τομέα. Οι συνεντευξιαζόμενοι εξέφρασαν το φόβο τους ότι όπως έχει ήδη γίνει σε πολλούς δημόσιους φορείς, οι δήμοι και η κυβέρνηση δεν θα μπορέσουν να επωμιστούν την συλλογικό βάρος των διοικητικών διαδικασιών που απαιτούνται για την εκπλήρωση των υποχρεώσεων λογοδοσίας. Το ονόμασαν μάλιστα ως «καθεστώς λογοδοσίας» καθώς ουσιαστικά αισθάνονται ότι δεν είναι ένας ελεγκτικός μηχανισμός για την αποτροπή των λαθών και παράλληλα να έχει και συμβουλευτικό χαρακτήρα αλλά έχει μάλλον έναν τιμωρητικό χαρακτήρα.

Σύμφωνα με τους ερωτώμενους, ζούμε σε μια κοινωνία ελέγχου και μια κατάσταση λογοδοσίας, η οποία τροφοδοτεί μη ρεαλιστικές προσδοκίες και οδηγεί σε αναποτελεσματικές επενδύσεις σε ρυθμίσεις εποπτείας, ελέγχου και λογοδοσίας. Η προσέγγισή των μηχανισμών αυτών είναι είτε λιγότερο είτε περισσότερο από αδύνατη έως κακή. Οι απαιτήσεις είναι υπερβολικές σε σχέση με τις δυνατότητες και τους πόρους του συστήματος.

Επίσης, επισημάνθηκε και το θέμα της εμπιστοσύνης που κατά τους ερωτώμενους είναι ζωτικής σημασίας. Η συνεχόμενη και κατά τους ερωτώμενους υπερβολική έλεγχος μπορεί να βλάψει τη σημασία της εμπιστοσύνης. Οι εργαζόμενοι στο Δήμο αισθάνονται ότι ελέγχονται συνεχώς και αισθάνονται συνεχώς ότι από τη μία πλευρά συνεχώς υπερφορτώνονται με νέες αρμοδιότητες και ευθύνες και από την άλλη μεριά δεν υπάρχει η εμπιστοσύνη ότι θα μπορούν να τις διεκπεραιώσουν σωστά και για αυτό ελέγχονται από άλλους. Πιστεύουν ότι οι ελεγκτές αποδίδουν υπερβολική αξία τις δομές και στα νομοθετήματα και δεν βλέπουν καταστάσεις και γεγονότα τα οποία

αποτελούν μικρότερα ή μεγαλύτερα προβλήματα για να διεκπεραιωθούν οι διαδικασίες με τον προδιαγεγραμμένο τρόπο.

“Περισσότερο κοιτάνε τους κανόνες και δεν εστιάζουν στο πρόβλημα για να βρεθεί η λύση” (Σ1)

Πολλοί αναφέρθηκαν ότι θα πρέπει να υπάρχει μία αλλαγή στον τρόπο που γίνεται ο έλεγχος. Αναφέρθηκαν στη διατύπωση νέων προοπτικών για τη φύση του ελεγκτικού έργου στη σύγχρονη εποχή, οι οποίες θα πρέπει να περιλαμβάνουν την τόλμη να αξιολογήσει την απόδοση των υπευθύνων χάραξης πολιτικής και της ηγεσίας και να αμφισβητήσει τις δυνητικά απαρχαιωμένες απόψεις και ιδέες τους. Επίσης, πολλές φορές τα προβλήματα προέρχονται από τα ανώτερα κυβερνητικά στελέχη τα οποία επιθυμούν να εφαρμόσουν καινοτόμες ιδέες σε ένα σύστημα το οποίο μόνο καινοτόμο και σύγχρονο δεν μπορεί να χαρακτηριστεί. Αυτό έχει ως συνέπεια να απαιτούνται να πραγματοποιηθούν διαδικασίες οι οποίες πολλές φορές είναι αδύνατο να γίνουν.

Συζήτηση

Μέσα από την παρούσα εργασία αναδεικνύεται η σημαντικότητα του εσωτερικού ελέγχου για τη βελτίωση των εσόδων των Οργανισμών Τοπικής Αυτοδιοίκησης και πιο συγκεκριμένα ότι αφορά το Νότιο Τομέα Αθηνών και το Δήμο Αλίμου. Γεγονός αποτελεί ότι οι Οργανισμοί Τοπικής Αυτοδιοίκησης επιδιώκουν να ανταπεξέλθουν με μεγαλύτερη αποτελεσματικότητα και ευελιξία στο θεσμικό τους ρόλο και στις ολοένα και μεγαλύτερες αρμοδιότητες που ανακύπτουν ενισχύοντας την οικονομική τους επάρκεια. Σύμφωνα με τους McCluskey, Huang, Doherty and Franzsen (2019), οι Οργανισμοί Τοπικής Αυτοδιοίκησης (Ο.Τ.Α) βρίσκονται υπό πίεση αναφορικά με την παροχή βασικών υπηρεσιών στους πολίτες τους ενώ από επιχειρηματική άποψη, όπως επισημαίνεται από τον Drogalas (2015), η υιοθέτηση ενός ισχυρού και σταθερού συστήματος εσωτερικού ελέγχου θα μπορούσε να αποτρέπει την αδιαφάνεια, την

καχυποψία και τη διαφθορά που υπάρχει στον εκάστοτε Οργανισμό. Από την πλευρά των δημόσιων φορέων, οι Asaolu et al (2016) τονίζουν ότι η θεσμοθέτηση ενός πλαισίου εσωτερικού ελέγχου που υπόκεινται σε διεθνή πρότυπα και αρχές ελέγχου είναι σε θέση να υποστηρίξει τη δημοσιονομική εξυγίανση, τη μείωση του χρέους και τον εξορθολογισμό των δημοσίων δαπανών. Ο Sawyer (2003) δήλωσε ότι ο εσωτερικός έλεγχος συνιστά μία αντικειμενική και αμερόληπτη αξιολόγηση και αποτελεί ένα σημαντικό μέρος των μεταρρυθμίσεων που έχουν θεσπιστεί σε πολλές αναπτυσσόμενες χώρες, λόγω του γεγονότος ότι βελτιώνει τις δημόσιες υπηρεσίες και συμβάλλει στην υγιή διακυβέρνηση. Αυτό συμβαδίζει με τις απόψεις των ερωτώμενων του Δήμου Αλίμου οι οποίοι ανέφεραν ότι ο εσωτερικός έλεγχος είναι ένα μέσο με πολύ δομημένη και σε βάθος προσέγγιση. Η ποιότητα και η ασφάλεια ενός ολόκληρου τμήματος αξιολογούνται, μετά από ενδεδειγμένες προετοιμασίες τόσο μιας ομάδας ελέγχου όσο και ενός ελεγχόμενου τμήματος.

Υπό αυτό το πρίσμα, ο Alzeban et al (2014) επισήμανε ότι ο εσωτερικός έλεγχος στους Ο.Τ.Α λειτουργεί ως ένα οργανωμένο σύνολο διαδικασιών ελέγχου που στοχεύει στην επίτευξη αποτελεσματικής λειτουργίας, στρατηγικών στόχων και στην εξάλειψη λειτουργικών κινδύνων. Μέσα από τα ευρήματα της ανάλυσης αναφέρεται ότι η συνιστώσα παρακολούθησης απαιτεί τα συστήματα εσωτερικού ελέγχου να παρακολουθούνται τόσο σε συνεχή όσο και σε περιοδική βάση για να παραμένουν αποτελεσματικά. Η συνεχής παρακολούθηση είναι η συνεχής αξιολόγηση διαφόρων στοιχείων του συστήματος εσωτερικού ελέγχου. Για το σκοπό απαιτείται κατάλληλη εκπαίδευση και αξιολόγηση του προσωπικού.

Σύμφωνα με τον Παπαστάθη (2014), η αξιολόγηση κινδύνου απαιτεί αναγνώριση και διερεύνηση τόσο εσωτερικών όσο και εξωτερικών κινδύνων. Αυτό συμβαδίζει με τα αποτελέσματα της ποιοτικής ανάλυσης που διεξήχθη μέσα από την οποία οι ερωτώμενοι δήλωσαν ότι προκειμένου να είναι δυνατή η επίτευξη των στόχων του Δήμου, η αποδοχή και η αναγνώριση του κινδύνου θα πρέπει να γίνεται προσεκτικά. Παράλληλα υποστήριξαν ότι η διαδικασία αξιολόγησης κινδύνου θα πρέπει να περιλαμβάνει τον προσδιορισμό της σημασίας του κινδύνου σε νομισματικούς όρους ή όσον αφορά την εικόνα ή τη φήμη του Δήμου, την πιθανότητα εμφάνισης κινδύνου καθώς και τον τρόπο μετριασμού των επιπτώσεων του κινδύνου για τη μείωση των εκθέσεων σε αποδεκτά επίπεδα.

Ότι αφορά την περίπτωση της Ελλάδας, η ύπαρξη ενός ελεγκτικού μηχανισμού κρίνεται αναγκαία για το λόγο ότι η διαφθορά στη δημόσια διοίκηση αποτελεί χαρακτηριστικό φαινόμενο που πηγάζει από έναν δυσλειτουργικό δημόσιο τομέα (Zacharakisetal, 2017, Paparolychroniadisetal, 2017). Αυτό επισημαίνεται και από τον Park (2017), ο οποίος τόνισε ότι πέραν από την τροποποίηση των υφιστάμενων λειτουργιών, ο εσωτερικός έλεγχος συμβάλλει στο μετριασμό των κινδύνων από κακόβουλες πρακτικές και τη κακή διακυβέρνηση. Οι τοποθετήσεις αυτές συμβαδίζουν με τα αποτελέσματα της ανάλυσης μέσα από την οποία οι εργαζόμενοι ανέφεραν ότι πρέπει να ενεργοποιούνται τακτικά οι πολιτικές, οι διαδικασίες και οι κανόνες που παρέχουν εύλογη βεβαιότητα ότι οι στόχοι εσωτερικού ελέγχου εκτελούνται σωστά και ότι οι κίνδυνοι αντιμετωπίζονται αποτελεσματικά. Η πρόληψη και η ανίχνευση της απάτης και άλλων παράνομων πράξεων, είναι ένα σοβαρό θέμα που απασχολεί ιδιαίτερα τους ελεγκτικούς μηχανισμούς στο δημόσιο κυρίως τομέα. Στο Δήμο Αλίμου οι ερωτώμενοι επισήμαναν ότι έχει περίπλοκη δομή και ως εκ τούτου η φύση των πρακτικών απάτης είναι εξίσου πολύπλοκοι και οι έλεγχοι πρέπει να είναι ικανοί να τις αντιμετωπίσουν.

Ο Alktani (2014) αναφέρει ότι ο εσωτερικός έλεγχος αποτελεί βασικό στοιχείο της χρηστής διακυβέρνησης ενός οργανισμού, καθώς συμβάλει στη καθιέρωση των διαδικασιών των Ο.Τ.Α προκειμένου να καταστούν αποτελεσματικοί. Η έννοια της αποτελεσματικότητας έχει οριστεί από διαφορετικούς ερευνητές, μεταξύ των οποίων οι Arena και Azzone (2009) που ορίζουν την αποτελεσματικότητα ως την ικανότητα απόκτησης στοιχείων που συνάδουν με τους στόχους, ενώ ένα πρόγραμμα μπορεί να θεωρηθεί αποτελεσματικό όταν η έκβασή του συμβαδίζει με τους στόχους του (Ahmad et al, 2009, Mihret et al, 2010). Από την άλλη η αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου ερμηνεύεται ως η επίτευξη των στόχων των Ο.Τ.Α. Ότι αφορά το σχεδιασμό ενός αποτελεσματικού συστήματος εσωτερικού ελέγχου, θα πρέπει να δίνει εγγυήσεις για την ακρίβεια και το είδος των συναλλαγών που πραγματοποιεί ο οργανισμός. Η συνθήκη αυτή συμβαδίζει με τα αποτελέσματα της ανάλυσης μέσα από την οποία οι ερωτώμενοι δήλωσαν ότι για να είναι δυνατή η εφαρμογή ενός αποτελεσματικού ελέγχου είναι απαραίτητο να καθοριστούν κριτήρια βάσει των οποίων παρακολουθείται και αξιολογείται το σύστημα εσωτερικού ελέγχου. Ο καθορισμός αυτός είναι κατά κύριο λόγο ευθύνη της διοίκησης ενώ οι ελλείψεις θα πρέπει να εντοπίζονται μέσω διαδικασιών παρακολούθησης. Παράλληλα, τόνισαν ότι ο

εσωτερικός έλεγχος είναι μια αντικειμενική και αμερόληπτη αξιολόγηση ως προς τις λειτουργίες του Δήμου από εσωτερικούς ελεγκτές που κατέχουν διαφορετικές αρμοδιότητες. Σκοπός του εσωτερικού ελέγχου είναι η αποτελεσματική διεξαγωγή των εργασιών.

Η γνωστοποίηση της διαδικασίας εσωτερικού ελέγχου στη χώρα μας πραγματοποιήθηκε μέσα από δύο συνέδρια που έλαβαν χώρα αντίστοιχα το 1994 και το 1997 από το Ελληνικό Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών (Παπαστάθης, 2014), ενώ ότι αφορά την υποχρέωση διεξαγωγής εσωτερικού ελέγχου στο σύνολο των νοσοκομειακών μονάδων της χώρας, θεσπίστηκε μέσα από το Νόμο 4025/2011. Ανάλογη αναφορά πραγματοποιήθηκε και για τη σύσταση μονάδων Εσωτερικού Ελέγχου μέσα από τον Κώδικα Εταιρικής Διακυβέρνησης του Σ.Ε.Β (Παπαστάθης, 2014). Σύμφωνα με τους Drogalas et al. (2014) που έχουν εστιάσει στην κατανόηση της χρησιμότητας και της συμβολής του πλαισίου του εσωτερικού ελέγχου και του συστήματος εσωτερικού ελέγχου, αναφέρεται ότι ο εσωτερικός έλεγχος συνιστούσε αρχικά έναν έλεγχο επιβεβαίωσης των λογαριασμών.

Η COSO (1992) αποδίδει έναν ορισμό για τον εσωτερικό έλεγχο ερμηνεύοντάς τον ως «τη διαδικασία που διενεργείται από το διοικητικό συμβούλιο, τη διεύθυνση και το προσωπικό μιας επιχείρησης παρέχοντας τα απαιτούμενα εργαλεία και πληροφορίες για την επιδίωξη της αποδοτικότητας και αποτελεσματικότητας των λειτουργιών της». Σύμφωνα με τον Παπαστάθη (2014), ο εσωτερικός έλεγχος αποτελεί το βασικό μέσο άσκησης της διοίκησης, συμβάλλει στον ορθό εντοπισμό και διαχείριση των κινδύνων αποσκοπώντας στη δημιουργία αξίας για τον οργανισμό.

Η Μαραγκού (2017) που εστίασε στη χρησιμότητα των οικονομικών ελέγχων ανέφερε ότι αυτοί σχετίζονται με την αξιολόγηση των απολογιστικών δεδομένων, των μισθοδοτικών στοιχείων, τη διαχείριση των περιουσιακών στοιχείων αλλά και των ετήσιων οικονομικών καταστάσεων παρέχοντας με αυτόν τον τρόπο τα απαραίτητα στοιχεία στη διοίκηση του οργανισμού ενώ εστιάζουν παράλληλα στην αξιολόγηση της αξιοπιστίας και της αποτελεσματικότητας του λογιστικού συστήματος. Τα αποτελέσματα της ποιοτικής ανάλυσης συμβαδίζουν με την τοποθέτηση αυτή αφού μεταξύ άλλων οι ερωτώμενοι τόνισαν ότι θα πρέπει εντός του δήμου να υπάρχει μια συνείδηση θετικού ελέγχου και το περιβάλλον ελέγχου να παρέχει τη βάση για να αξιολογηθεί η επάρκεια και η αποτελεσματικότητα των εσωτερικών συστημάτων

ελέγχου και η αξιολόγηση της ικανότητας του προκειμένου να διασφαλιστεί η εταιρική διακυβέρνηση και η αξιοπιστία των οικονομικών αναφορών.

Ότι αφορά τους διοικητικούς ελέγχους, ο Νεγκάκης (2017) ανέφερε ότι αποσκοπούν στην εποπτεία της οργανωτικής δομής, στην ανάδειξη των αδύναμων σημείων και των αποκλινόμενων καταστάσεων όπως επίσης και στη διερεύνηση των αιτιών που επιφέρουν τις αποκλίσεις και τις αδυναμίες αυτές. Αναφορικά με τους λειτουργικούς ελέγχους, εστιάζουν στην εξακρίβωση της λειτουργίας των διαδικασιών που λαμβάνουν χώρα προκειμένου να επιτευχθούν οι στόχοι που έχουν ανατεθεί από τη διοίκηση. Ο Παπαστάθης (2014) από την άλλη διακρίνει τον εσωτερικό έλεγχο ανάλογα με το άτομο που διενεργεί τον έλεγχο και τη σχέση εργασίας με τον ελεγχόμενο φορέα. Η διάκριση, λοιπόν, γίνεται ανάμεσα σε εσωτερικούς, εξωτερικούς και μικτούς ελέγχους. Ο εσωτερικός έλεγχος οργανώνεται από τον ίδιο τον φορέα και διενεργείται από τους εσωτερικούς ελεγκτές που είναι υπάλληλοι του φορέα ενώ ο εξωτερικός έλεγχος διενεργείται από τους ορκωτούς ελεγκτές.

Η οργάνωση, στελέχωση και λειτουργία του Συνηγόρου του Πολίτη ρυθμίζεται βάσει των Νόμων 3051/2002 και 3094/2003 αλλά και του Κανονισμού Λειτουργίας του. Κάθε Έλληνας πολίτης ή Αλλοδαπός, κάθε νομικό πρόσωπο ή ομάδα προσώπων που διαθέτουν συναλλαγές με το Ελληνικό Δημόσιο και των οποίων τα συμφέροντα έχουν θιγεί, έχουν το δικαίωμα να απευθυνθούν στο Συνήγορο του Πολίτη. Ο Συμπαραστάτης του Δημότη από την άλλη, συνιστά μία ανεξάρτητη αρχή που τοποθετείται δίπλα στη Διοίκηση αλλά δεν αποτελεί τμήμα αυτής. Ότι αφορά την αρμοδιότητα της Αυτοτελούς Υπηρεσίας Εποπτείας σχετίζεται με την άσκηση ελέγχου για τη νομιμότητα των πράξεων που εκτελούνται στους Δήμους, τις Περιφέρειες και τα Νομικά Πρόσωπα που ανήκουν σε αυτές αλλά και στον πειθαρχικό έλεγχο των αιρετών βάσει του άρθρου 102 του Συντάγματος. Το Παρατηρητήριο Οικονομικής Αυτοτέλειας των Οργανισμών Τοπικής Αυτοδιοίκησης είναι μεταξύ των θεσμικών οργάνων του δημόσιου λογιστικού και αποσκοπεί στην κατάρτιση ρεαλιστικών και ισοσκελισμένων προϋπολογισμών των Δήμων, των Περιφερειών και των υπολοίπων φορέων των Οργανισμών Τοπικής Αυτοδιοίκησης.

Το κράτος λαμβάνει ένα σύνολο νομοθετικών, κανονιστικών και δημοσιονομικών μέτρων τα οποία είναι απαραίτητα για να εξασφαλιστεί η οικονομική αυτοτέλεια και οι απαιτούμενοι πόροι προκειμένου να υλοποιηθεί τόσο το έργο και η άσκηση των

αρμοδιοτήτων των ΟΤΑ όσο και η διασφάλιση της διαφάνειας όταν διαχειρίζονται οι πόροι τους. Βάσει νόμου γίνεται ο καθορισμός -μεταξύ των ΟΤΑ- των φόρων ή τελών που ορίζονται υπέρ αυτών και εισπράττονται από το κράτος.

Αξίζει να τονιστεί ότι το σύνολο των εσόδων που έχουν στην κατοχή τους οι Δήμοι λαμβάνονται κατά βάση μέσα από τη σύνταξη βεβαιωτικού καταλόγου. Η εξαίρεση της είσπραξης είναι επιτρεπτή μόνο στις περιπτώσεις εκείνες κατά τις οποίες τα έσοδα εισπράττονται ταυτόχρονα με την καταχώρηση της δήλωσης του υπόχρεου, προτού να περιέλθουν στο ταμείο οι σχετικοί τίτλοι βεβαίωσης. Ο φορέας που είναι υπεύθυνος για να καταρτιστούν οι βεβαιωτικοί κατάλογοι –εφόσον δεν υφίστανται νέες τροποποιήσεις του Νόμου- είναι ο Δήμαρχος σε συνεργασία με έναν ή δύο υπαλλήλους (όταν ο πληθυσμός της περιοχής κυμαίνεται κάτω από 10.000 κατοίκους) και η οικονομική υπηρεσία για το σύνολο των υπολοίπων Δήμων.

Η δράση των ελεγκτών θα πρέπει να κινείται με γνώμονα την ακεραιότητα ενώ οι υπηρεσίες που καλούνται να παρέχουν θα πρέπει να διακρίνονται από αξιοπιστία. Βάσει του Ινστιτούτου Εσωτερικών Ελεγκτών οι δραστηριότητες εσωτερικού ελέγχου στο Δημόσιο τομέα είναι απαραίτητο να διακρίνονται από οργανωτική ανεξαρτησία, επίσημη εντολή, απεριόριστη πρόσβαση, επαρκή προϋπολογισμό, ικανή ηγεσία και προσωπικό, υποστήριξη εκείνων που διαθέτουν έννομα συμφέροντα αλλά και επαγγελματικά πρότυπα ελεγκτικής δραστηριότητας (Καζαντζής, 2006); (Μαραγκού 2017). Η αποτελεσματική λογοδοσία απαιτεί την αναφορά όσων έχουν επιτευχθεί. Αυτό συμβαδίζει με τα ευρήματα της ανάλυσης μέσα από την οποία τονίστηκε ότι για να είναι χρήσιμη η έκθεση ελέγχου, πρέπει να θεωρείται αξιόπιστη και να είναι έγκαιρη. Πρέπει να περιγράφει τα επιτευχθέντα αποτελέσματα, τους πόρους και τις ενέργειες που έγιναν υπό το φως των συμφωνημένων προσδοκιών. Παράλληλα, τα υπόλογα μέρη θα πρέπει να διενεργούν αξιόπιστη επανεξέταση και ανατροφοδότηση σχετικά με την απόδοση που έχει επιτευχθεί. Όπου τα επιτεύγματα είναι κάτω από τα συμφωνημένα επίπεδα, τότε θα πρέπει να αναζητούνται και να αναγνωρίζονται οι αιτίες της χαμηλής απόδοσης και να αναλαμβάνονται οι απαραίτητες διορθωτικές ενέργειες και να γίνονται πιθανές προσαρμογές στη ρύθμιση λογοδοσίας.

Σύμφωνα με τον Παπαστάθη (2014), μία κυβέρνηση μπορεί να κριθεί ως επιτυχής μέσα από την ικανότητα επιτυχούς παροχής υπηρεσιών και επιτέλεσης προγραμμάτων. Αυτό έρχεται σε αντιδιαστολή με τα ευρήματα της ανάλυσης, μέσα από την οποία προέκυψε

ότι οι δημόσιοι οργανισμοί, είναι ανεπαρκώς υπόλογοι για την εκτέλεση των καθηκόντων τους. Οι ερωτώμενοι θεωρούν ότι υπάρχει αρκετή αυθαιρεσία στο δημόσιο τομέα και οι διαδικασίες είναι έτσι καθορισμένες ώστε να μπορούν τα ανώτερα διοικητικά και τα πολιτικά πρόσωπα να κινούνται χωρίς ουσιαστικά να ελέγχονται από πουθενά.

Αναφορικά με την ελεγκτική εργασία, όπως παρουσιάζεται από τον Καζαντζή (2006), αναλαμβάνει την αρμοδιότητα εκτίμησης του προγράμματος βάσει της αποδοτικότητάς και της οικονομικής ακεραιότητάς του. Οι ελεγκτικές διαδικασίες (Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών) που προσαρμόζονται στη φύση και το πεδίο εφαρμογής του Δημόσιου τομέα είναι η επίβλεψη, η έρευνα, η αποτροπή, η διορατικότητα και η προνοητικότητα. Τα αποτελέσματα της ποιοτικής ανάλυσης που διεξήχθη αναφέρουν μεταξύ άλλων ότι ο έλεγχος του περιβάλλοντος αποτελείται από μια σειρά στοιχείων όπως η ακεραιότητα, οι ηθικές αξίες, η φιλοσοφία της διοίκησης, το στυλ λειτουργίας, η δομή οργάνωσης αλλά και οι πολιτικές και πρακτικές των πόρων.

Συμπεράσματα

Η παρούσα εργασία εστιάζει στη σημαντικότητα του εσωτερικού ελέγχου ως προς τη βελτίωση των εσόδων των Οργανισμών Τοπικής Αυτοδιοίκησης. Ειδικότερα εξετάζεται η περίπτωση του Νοτίου Τομέα Αθηνών και του Δήμου Αλίμου μέσα από ποιοτική ανάλυση που διεξήχθη. Ο ρόλος και η αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου είναι μείζονος σημασίας, για την αντιμετώπιση των κινδύνων και των προκλήσεων και τελικώς της επιτυχίας του οργανισμού. Στην Ελλάδα, οι Ο.Τ.Α. διέπονται από ελλείψεις που επηρεάζουν δυσμενώς τη διαχείριση των οικονομικών τους πόρων και την αποτελεσματικότητα των υπηρεσιών τους. Είναι απαραίτητο να οργανωθούν επαρκείς διαδικασίες εσωτερικού ελέγχου, προκειμένου να καλλιεργηθεί η αξιοπιστία και η διαφάνεια. Ο εσωτερικός έλεγχος θα πρέπει να είναι σε θέση να επιτύχει τον καθορισμένο στόχο προκειμένου να βελτιώσει την απόδοση του οργανισμού. Η εφαρμογή ενός καθολικού και ενιαίου αποτελεσματικού συστήματος εσωτερικού ελέγχου είναι πολύ δύσκολη. Ωστόσο, αξίζει να σημειωθεί ότι υπάρχουν ορισμένα χαρακτηριστικά που είναι απαραίτητα να εφαρμοστούν από ένα σύστημα εσωτερικού ελέγχου στους Ο.Τ.Α. Οι αποτελεσματικοί εσωτερικοί έλεγχοι διακρίνονται από μια ανεξάρτητη αξιολόγηση των οικονομικών, λειτουργικών πληροφοριών και διαδικασιών με σκοπό την παροχή καλών συστάσεων για βελτιώσεις.

Με το πέρασμα των ετών, ο εσωτερικός έλεγχος έχει μετατραπεί σε «μία ανεξάρτητη διαδικασία που πραγματοποιείται εντός του οργανισμού στοχεύοντας στην εξέταση και την εκτίμηση των ενεργειών του οργανισμού». Ο εσωτερικός έλεγχος ως έννοια αποδίδεται από τη Διεθνή Ελεγκτική Οδηγία ως η οργανωτική δομή και το σύνολο των μεθόδων και των διαδικασιών που εφαρμόζονται από τη διοίκηση μιας μονάδας προκειμένου να επιτευχθεί ο σκοπός της. Το Ελληνικό Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών έχει αποδώσει τον εσωτερικό έλεγχο ως μια διαδικασία ανεξάρτητη και αντικειμενική που παρέχει την κατάλληλη συμβουλευτική και επιδιώκει να ενισχύσει την αξία και την αύξηση της αποτελεσματικότητας του οργανισμού.

Ότι αφορά το Δήμο, αποτελεί μία αυτοδιοικούμενη οντότητα νομικής υπόστασης η οποία κρατά τη Διοικητική και Οικονομική της ακεραιότητα. Η συνθήκη αυτή ασφαλώς δε συνεπάγεται την απουσία νομιμότητας ως προς το περιεχόμενο των αποφάσεων και των δράσεων που λαμβάνονται εκ μέρους των Διοικούντων. Αναφορικά με τον έλεγχο των συμβάσεων που διαθέτουν μεγάλη οικονομική

βαρύτητα, και στις οποίες το ρόλο του αντισυμβαλλόμενου διαθέτει είτε το Δημόσιο είτε άλλο πρόσωπο που εξομοιώνεται με αυτό, τότε ο έλεγχος υλοποιείται στους λογαριασμούς των δημοσίων υπαλλήλων και των Οργανισμών Τοπικής Αυτοδιοίκησης, η γνωμοδότηση για τα νομοσχέδια που προορίζονται για τις συντάξεις, η σύνθεση και η υποβολή έκθεσης προς την Βουλή για τον απολογισμό και ισολογισμό του κράτους, η εκδίκαση διαφορών αναφορικά με την απονομή συντάξεων και τον έλεγχο των λογαριασμών αλλά και η εκδίκαση υποθέσεων που αναφέρονται στην ευθύνη των πολιτικών ή στρατιωτικών δημοσίων υπαλλήλων.

Έπειτα, ότι αφορά το σύνολο των πράξεων του Τμήματος του Ελεγκτικού Συνεδρίου, αυτές δε διαθέτουν μορφή δικαστικής απόφασης και ως εκ τούτου είναι πιθανή η οποιαδήποτε ανάκλησή τους. Σχετικά με τον κατασταλτικό έλεγχο του Ελεγκτικού Συνεδρίου, ασκείται τόσο μέσα στα πλαίσια των Δήμων όσο και σε κάθε Νομικού Πρόσωπο δημοσίου δικαίου. Έπειτα, το Σώμα Επιθεωρητών-Ελεγκτών Δημόσιας Διοίκησης, που τοποθετεί την έναρξη της λειτουργίας του στο έτος 1998, συνιστά έναν εκ τους βασικούς μηχανισμούς εσωτερικού ελέγχου από την πλευράς της Δημόσιας Διοίκησης ενώ είναι το μοναδικό που διαθέτει γενική αρμοδιότητα ελέγχου στο σύνολο των δημοσίων υπηρεσιών. Ότι αφορά τις διατάξεις που αναφέρονται στο σύνολο των εσόδων της τοπικής αυτοδιοίκησης περιλαμβάνονται στο ΒΔ της 24/09-20/10/1958 «Περί κωδικοποίησης του νόμου των ισχυουσών διατάξεων περί των προσόδων των Δήμων και των Κοινοτήτων» ενώ αναφορές για τα έσοδα των Οργανισμών Τοπικής Αυτοδιοίκησης περιλαμβάνονται και στον Ευρωπαϊκό Χάρτη Τοπικής Αυτονομίας όπου γίνεται αναφορά για το δικαίωμα χρήσης -που διαθέτει ο εκάστοτε Ο.Τ.Α.- των διαθέσιμων πόρων όταν πρόκειται να τους χρησιμοποιήσουν για σκοπούς άσκησης των αρμοδιοτήτων τους, για το σύνολο των πόρων των Ο.Τ.Α. που δε δύναται να είναι δυσανάλογο με τις αρμοδιότητες που αποτυπώνονται στο Σύνταγμα ενώ θα πρέπει να τονιστεί ότι ένα τμήμα των συγκεκριμένων πόρων θα πρέπει να προκύπτει μέσα από τοπικούς φόρους και τέλη, το ύψος των οποίων καθορίζεται εντός νομικών πλαισίων.

Ότι αφορά τα τακτικά έσοδα λαμβάνονται είτε από θεσμοθετημένους πόρους, είτε από εισοδήματα κινητής και ακίνητης περιουσίας, είτε από ανταποδοτικά τέλη-δικαιώματα αλλά και φόρους-εισφορές είτε από τοπικά δυνητικά τέλη, δικαιώματα και εισφορές. Τα έκτακτα έσοδα από την άλλη, λαμβάνονται είτε μέσα από δάνεια, δωρεές και κληρονομίες, είτε μέσα από διάθεση και εκμετάλλευση περιουσιακών στοιχείων, είτε μέσα από συμμετοχή σε επιχειρηματική δραστηριότητα, είτε μέσα από κάθε είδους

πρόστιμα ή άλλες διοικητικές κυρώσεις είτε από άλλες πηγές. Τα γενικά ή ανειδίκευτα έσοδα, είναι εκείνα που λόγω απουσίας κάποιου περιορισμού διατίθενται προκειμένου να καλυφθεί οποιαδήποτε δαπάνη. Ανάμεσα σε αυτά συγκαταλέγονται οι Κεντρικοί Αυτοτελής Πόροι, ο φόρος ηλεκτροδοτούμενων χώρων, το ΤΑΠ κοκ. Τα ειδικευμένα έσοδα είναι εκείνα που λαμβάνει ένας Δήμος προκειμένου να καλύψει μία δαπάνη ενώ αξίζει να τονιστεί ότι αυτά δε διατίθενται για την κάλυψη άλλης δαπάνης από αυτήν για την οποία εισπράχθηκαν.

Μέσα από την ποιοτική έρευνα που διεξήχθη έγινε χρήση δειγματοληψίας ευκολίας όπου οι συμμετέχοντες προσεγγίστηκαν εύκολα μέσα από τον ευρύτερο κοινωνικό τους περίγυρο και το χώρο εργασίας τους ενώ το δείγμα αποτελείται από δέκα άτομα που εργάζονται στο Δήμο Αλίμου. Από τους συμμετέχοντες οι 6 ήταν γυναίκες και οι υπόλοιποι άνδρες, οι περισσότεροι από τους οποίους ήταν άνω των 40 ετών, συνθήκη η οποία προκύπτει από τη μείωση των προσλήψεων στο δημόσιο τομέα ως αποτέλεσμα της οικονομικής κρίσης. Ότι αφορά τα χρόνια προϋπηρεσίας των συμμετεχόντων κυμαίνονταν πάνω από 10 για τους περισσότερους εξ αυτών. Μέσα από τις τοποθετήσεις τους αναφέρεται ότι η διαδικασία αξιολόγησης κινδύνου περιλαμβάνει τον προσδιορισμό της σημασίας του κινδύνου σε νομισματικούς όρους ή την πιθανότητα εμφάνισης κινδύνου καθώς και τον τρόπο μετριασμού των επιπτώσεων του κινδύνου για τη μείωση των εκθέσεων σε αποδεκτά επίπεδα. Οι ερωτώμενοι αντιλαμβάνονται ότι ο εσωτερικός έλεγχος αφορά σε μία συνεχή διαδικασία για τον εντοπισμό αλλαγών στο περιβάλλον του Δήμου ώστε να είναι δυνατή η λήψη των απαραίτητων μέτρων για τη διαχείριση του κινδύνου.

Η συχνότητα και το εύρος της περιοδικής αξιολόγησης εξαρτώνται από την αποτελεσματικότητα και τα αποτελέσματα της συνεχούς παρακολούθησης καθώς και από την αξιολόγηση των κινδύνων που συνδέονται με το σύστημα εσωτερικού ελέγχου. Η εναρμόνιση του οράματος του εσωτερικού ελέγχου με το όραμα του οργανισμού είναι κομβικής σημασίας. Από την άλλη πλευρά, ο ρόλος και η αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου είναι μείζονος σημασίας, για την αντιμετώπιση των κινδύνων και των προκλήσεων και τελικώς της επιτυχίας του Δήμου. Σύμφωνα με τους εργαζόμενους ο εσωτερικός έλεγχος είναι μια αντικειμενική και αμερόληπτη αξιολόγηση αναφορικά με τις λειτουργίες του Δήμου από εσωτερικούς ελεγκτές που κατέχουν διαφορετικές αρμοδιότητες. Σκοπός των εσωτερικών ελεγκτών και κατ' επέκταση του εσωτερικού ελέγχου είναι η αποτελεσματική διεξαγωγή των εργασιών.

Ο εσωτερικός έλεγχος διασφαλίζει ότι οι διαδικασίες κυλούν ομαλά και ότι οι λειτουργίες είναι απαλλαγμένες από μη επιθυμητές παρεμβάσεις.

Η πρόληψη και ανίχνευση απάτης και άλλων παράνομων πράξεων, είναι ένα σοβαρό θέμα που απασχολεί ιδιαίτερα τους ελεγκτικούς μηχανισμούς στο δημόσιο κυρίως τομέα. Στο Δήμο Αλίμου οι ερωτώμενοι επισήμαναν ότι έχει περίπλοκη δομή και ως εκ τούτου η φύση των πρακτικών απάτης είναι εξίσου πολύπλοκοι και οι έλεγχοι πρέπει να είναι ικανοί να τις αντιμετωπίσουν. Μέσω του εσωτερικού ελέγχου θα πρέπει να διασφαλίζεται η πληρότητα και η ακρίβεια των οικονομικών αρχείων. Οι ρόλοι και οι ευθύνες των μερών στη σχέση μεταξύ των ελεγκτών και των ελεγχόμενων πρέπει να είναι καλά κατανοητοί και να συμφωνούνται. Μια τέτοια κατανόηση παρέχει το πλαίσιο εντός του οποίου και τα δύο μέρη θα ανταποκριθούν και θα λειτουργήσουν. Επιπλέον, οι συμμετέχοντες δήλωσαν ότι αυτό αποκαλύπτει προβλήματα ασφάλειας των διαδικασιών με δομημένο τρόπο και λόγω του γεγονότος ότι προτείνονται βελτιωτικές ενέργειες, οι έλεγχοι βοηθούν το Δήμο ώστε να πάρει τις κατάλληλες αποφάσεις και να δώσει προτεραιότητα στο τι πρέπει να γίνει για τη βελτίωση της ασφάλειας των διαδικασιών. Ο εσωτερικός έλεγχος είναι ιδιαίτερα κατάλληλος για τη συλλογή πληροφοριών σχετικά με την ασφάλεια των διαδικασιών με προγραμματισμένο και προετοιμασμένο τρόπο. Κάποιοι συμμετέχοντες ανέφεραν όμως ότι λόγω της χαμηλής συχνότητας των εσωτερικών ελέγχων και κυρίως λόγω του ότι μία σε βάθος προσέγγιση των διαδικασιών είναι πολύ χρονοβόρα υπάρχει έλλειψη πραγματικών πληροφοριών ώστε να γίνουν και οι αντίστοιχες παρεμβάσεις

Ότι αφορά τα πεδία της συνεργασίας και της επικοινωνίας, ο εσωτερικός έλεγχος είναι σε θέση να αναδείξει πολλά προβλήματα και πληροφορίες σχετικά με την ήπια πλευρά ενός οργανισμού. Τέτοια προβλήματα είναι πολύ σημαντικά και ασκούν μεγάλη επίδραση στην αποδοτικότητα του οργανισμού. Όπου τα επιτεύγματα είναι κάτω από τα συμφωνημένα επίπεδα, τότε θα πρέπει να αναζητούνται και να αναγνωρίζονται οι αιτίες της χαμηλής απόδοσης και να αναλαμβάνονται οι απαραίτητες διορθωτικές ενέργειες και να γίνονται πιθανές προσαρμογές στη ρύθμιση λογοδοσίας Επίσης καλό θα ήταν να σημειώνονται τα διδάγματα που αντλήθηκαν. Επιπλέον, οι ερωτώμενοι υποστήριξαν ότι η οργανωτική ανεξαρτησία επιτρέπει στη μονάδα εσωτερικού ελέγχου να διεξάγει εργασίες χωρίς παρέμβαση από την υπό έλεγχο Δήμο. Η μονάδα εσωτερικού ελέγχου θα πρέπει να έχει επαρκή ανεξαρτησία από εκείνους που καλείται

να ελέγξει, ώστε να μπορεί να διεξάγει το έργο της χωρίς παρεμβάσεις και να φαίνεται ότι μπορεί να το κάνει.

Η ανεξαρτησία είναι υψίστης αξίας για την παροχή αποτελεσματικών υπηρεσιών εσωτερικού ελέγχου στη διοίκηση, διότι παρέχει μια ατμόσφαιρα αντικειμενικής και απρόσκοπτης αξιολόγησης και αναφοράς των ευρημάτων χωρίς επιρροή από τις μονάδες που ελέγχονται. Οι ερωτώμενοι ανέφεραν ότι οι εσωτερικοί ελεγκτές θα πρέπει να είναι απαλλαγμένοι από οποιουδήποτε παράγοντες που θέτουν απειλές για την ανεξαρτησία και την αντικειμενικότητά τους. Η αντικειμενικότητα του εσωτερικού ελεγκτή δεν χρειάζεται να επηρεαστεί αρνητικά με τον καθορισμό και τη σύσταση προτύπων ελέγχου που θα εφαρμοστούν στην ανάπτυξη των συστημάτων και των διαδικασιών που εξετάζονται. Έτσι, οι εσωτερικοί ελεγκτές σίγουρα δεν είναι απλώς ένας από τους ελέγχους του οργανισμού αλλά ο έλεγχος όλων των άλλων οργανωτικών ελέγχων. Ότι αφορά τους απαιτούμενους πόρους που χρειάζεται η μονάδα εσωτερικού ελέγχου καθορίζονται συνήθως στο αρχικό στάδιο του ελέγχου. Ο σύγχρονος έλεγχος απαιτεί τη χρήση της κατάλληλης τεχνολογίας και τον έλεγχο της ίδιας της τεχνολογίας ως τομέα ελέγχου, την ανάπτυξη προσωπικού με πολλά οικονομικά αποδοτικά μέσα όπως η εκπαίδευση.

Αναφορικά με την απεριόριστη πρόσβαση στα ελεγκτικά τεκμήρια, αξίζει να σημειωθεί η δυνατότητα που δίνεται στους εσωτερικούς ελεγκτές και η ελευθερία να εκτελούν τα καθήκοντά τους πιο αποτελεσματικά και αποδοτικά. Παράλληλα, ο Δήμος γνωρίζοντας ότι όλα τα περιουσιακά στοιχεία και οι διαδικασίες υπόκεινται σε έλεγχο θα φροντίζει για τη σωστή τήρηση των διαδικασιών και των πόρων σύμφωνα με τα συμφωνημένα πρότυπα. Ότι αφορά την επάρκεια των ελεγκτών, οι συμμετέχοντες δήλωσαν ότι η ικανότητα τους θα πρέπει να είναι ένας συνδυασμός γνώσεων, δεξιοτήτων, στάσεων και εμπειρίας. Προκειμένου να είναι δυνατή η ανώτερη απόδοση του ελεγκτή θα πρέπει να κατέχει αυτή την ικανότητα. Μπορεί να είναι γνώσεις, δεξιότητες, διανοητικές γνώσεις, στρατηγική ή ένα σύμπλεγμα όλων αυτών. Κάποιοι από τους συμμετέχοντες εξέφρασαν την άποψη ότι οι δημόσιοι οργανισμοί, είναι ανεπαρκώς υπόλογοι για την εκτέλεση των καθηκόντων τους. Θεωρούν ότι υπάρχει αρκετή αυθαιρεσία στο δημόσιο τομέα και οι διαδικασίες είναι έτσι καθορισμένες ώστε να μπορούν τα ανώτερα διοικητικά και τα πολιτικά πρόσωπα να κινούνται χωρίς ουσιαστικά να ελέγχονται από πουθενά. Η επιδιόρθωση των κακώς κειμένων του Δήμου μέσω πρόσθετων κανόνων, υψηλότερων προτύπων και αυστηρότερων ελέγχων

θα μπορέσει να οδηγήσει σε υψηλής ποιότητας παροχής υπηρεσιών προς τους πολίτες και το Δήμο γενικότερα.

Ο έλεγχος είναι πολύ μεγάλος σε βαθμό που οι υπάλληλοι να ασχολούνται συνεχώς με θέματα ελέγχου και όχι ουσιαστικά με τον σκοπό της δουλειάς τους. Παραμελούν έτσι τα κύρια καθήκοντά τους και ασχολούνται με λεπτομέρειες που ουσιαστικά δεν προσφέρουν τίποτα στον πολίτη. Ο διοικητικός φόρτος για να ανταπεξέλθουν σε θέματα ελέγχου έχει αυξηθεί ενώ οι απαιτήσεις σε προσωπικό στο Δήμο δεν ικανοποιούνται. Αντίθετα μετά την οικονομική κρίση και τα προβλήματα που δημιουργήθηκαν στην Ελλάδα από την πανδημία του κορωνοϊού οι πόροι σε ανθρώπινο δυναμικό δεν καλύπτονται και οι Δήμοι ουσιαστικά αναγκάζονται να υπολειτουργούν.

Προτάσεις

Μέσα από την παρούσα έρευνα έχουν προκύψει ορισμένες ελλείψεις οι οποίες θα μπορούσαν να τεθούν υπό μελέτη σε μελλοντικές έρευνες που θα πραγματοποιηθούν. Μεταξύ αυτών είναι το δείγμα των συμμετεχόντων στην ποιοτική έρευνα που διεξήχθη το οποίο θα ήταν ιδανικό να αποτελούνταν από περισσότερους Δήμους και Περιφερειακές Ενότητες προκειμένου να υπάρχει μία πιο ευρύτερη εικόνα αναφορικά με τα έσοδα και τον τρόπο που αυτά διαχειρίζονται στα πλαίσια των Ο.Τ.Α. Ακολουθώς, η συμμετοχή ενός δείγματος που θα προερχόταν επιπλέον από άλλους Δήμους της Αττικής αλλά και της υπόλοιπης Ελλάδας θα απέδιδε μία πιο επαρκή εικόνα αναφορικά με την αποτελεσματικότητα του συστήματος εσωτερικού ελέγχου και τον τρόπο που υλοποιούνται οι έλεγχοι εντός των Ο.Τ.Α. Λόγω της φύσης του Δημοσίου τομέα που χαρακτηρίζεται –λαμβάνοντας υπόψη τις τοποθετήσεις των ερωτηθέντων- ως ανεπαρκής ως προς την αποτελεσματικότητα των διαδικασιών ελέγχου και της σωστής διαχείρισης των εσόδων, κρίνεται κάτι παραπάνω από επιτακτική η ανάλυση σε μία ευρύτερη κλίμακα. Εφόσον διεξαχθούν μελέτες που να λαμβάνουν υπόψη διαφορετικά σημεία της χώρας, αστικά κέντρα ή ακόμα και μικρότερες πόλεις, θα προκύψουν ευρήματα που θα αποτελέσουν τη βάση για τη βελτίωση των συνθηκών που συμβάλλουν σε μία αλλαγή πορείας των ελέγχων που διεξάγονται.

Επίσης, ένα ακόμα σημείο που χρήζει βελτίωσης είναι η ελλιπής διαθεσιμότητα της βιβλιογραφίας καθώς δεν υφίσταται επαρκές υλικό μέσα από το οποίο να μπορούν να ληφθούν σημαντικές πληροφορίες που να σχετίζονται με την υφιστάμενη κατάσταση ελέγχου στους Ο.Τ.Α της χώρας. Η έλλειψη διαθέσιμου υλικού υποδεικνύει την απουσία βαρύτητας ως προς το συγκεκριμένο ζήτημα το οποίο θα έπρεπε να αποτελεί και τον κεντρικό άξονα κάθε Ο.Τ.Α.

Βιβλιογραφία

Ελληνική

Βουτσά, Ε. (2016), Ο εσωτερικός έλεγχος σε μη κερδοσκοπικούς οργανισμούς – Η περίπτωση των Ο.Τ.Α., Παν/μιο Μακεδονίας, Θεσσαλονίκη.

Γκέκας, Ρ. (2017), Οι χρηματοδοτικοί πόροι της Τ.Α., Σημειώσεις στην ενότητα «Οικονομική Διαχείριση & Έλεγχος Φορέων Τοπικής & Περιφερειακής Αυτοδιοίκησης», ΔΔΠΜΣ, Τοπική και Περιφερειακή Ανάπτυξη και Αυτοδιοίκηση, Θεσσαλονίκη.

Γκουρτσιλίδης, Ι. (2016), Εφαρμογή και Αποτελεσματικότητα των Συστημάτων Εσωτερικού Ελέγχου στη Διαδικασία των Προμηθειών στους Οργανισμούς Τοπικής Αυτοδιοίκησης Α΄ Βαθμού, Διπλωματική Εργασία, Πανεπιστήμιο Πελοποννήσου, Κόρινθος, σελ. 103-107.

Γλαβέλη, Ν. και Χατζηδιαμαντής, Α. (2017), Η επιχείρηση ως Κοινωνικό-Τεχνικό Σύστημα-Βασικές Αρχές Οργάνωσης-Οργανωτικός Σχεδιασμός, Σημειώσεις στην ενότητα «Στρατηγική Διοίκηση φορέων Τοπικής και Περιφερειακής Αυτοδιοίκησης», ΔΔΠΜΣ, Τοπική και Περιφερειακή Ανάπτυξη και Αυτοδιοίκηση, Θεσσαλονίκη.

Ελεγκτικό Συνέδριο (2015), Ειδική Έκθεση Οριζόντιου Ελέγχου Ιδίων Εσόδων χρήσης.

Ελεγκτικό Συνέδριο (2017), Ετήσια Έκθεση Οικονομικού Έτους 2014.

Ελεγκτικό Συνέδριο (2015), Ειδική Έκθεση Οριζόντιου Ελέγχου Ιδίων Εσόδων χρήσης 2013.

Καζαντζής Χ., (2006), Ελεγκτική και Εσωτερικός Έλεγχος Μια συστηματική προσέγγιση εννοιών, αρχών και προτύπων, Εκδόσεις Business Plan A.E., Πειραιάς.

Μαραγκού Γ., (2017), Ελεγκτικό Συνέδριο & Τοπική Αυτοδιοίκηση, Εκδόσεις Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα.

Νεγκάκης Χ., (2017), Ελεγκτική Εσωτερικός Έλεγχος Θεωρία και Εφαρμογές, Εκδόσεις Αειφόρος Λογιστική, Θεσσαλονίκη.

Ν.3852/2010 (ΦΕΚ Α' 87/7-6-2010): "Νέα Αρχιτεκτονική της Αυτοδιοίκησης και της Αποκεντρωμένης Διοίκησης - ΚΑΛΛΙΚΡΑΤΗΣ".

Ν.2539/1997 (ΦΕΚ 244 Α'): "Συγκρότηση της Πρωτοβάθμιας Τοπικής αυτοδιοίκησης».

Ν.3463/2006 – (ΦΕΚ 114/Α'/8.6.2006): Κύρωση του Κώδικα Δήμων και Κοινοτήτων

Ν.3202/2003 (ΦΕΚ 284 Α'/11-12-03) : Εκλογικές δαπάνες κατά τις νομαρχιακές και δημοτικές εκλογές, οικονομική διοίκηση και διαχείριση των Ο.Τ.Α., θέματα αλλοδαπών και άλλες διατάξεις.

Ν.3320/2005 (ΦΕΚ 48 Α'/23-2-05) : Ρυθμίσεις θεμάτων για το προσωπικό του Δημοσίου και των νομικών προσώπων του ευρύτερου δημόσιου τομέα και για τους Ο.Τ.Α.

Ν.4129/13 (ΦΕΚ 52 Α/28-2-2013): Κύρωση του Κώδικα Νόμων για το Ελεγκτικό Συνέδριο.

Ν. 2362/95 (ΦΕΚ-247 Α') : Περί Δημοσίου Λογιστικού, ελέγχου των δαπανών του Κράτους τους και άλλες διατάξεις.

Ν. 4337/15 (ΦΕΚ 129 Α/17-10-15): Μέτρα για την εφαρμογή της συμφωνίας δημοσιονομικών στόχων και διαρθρωτικών μεταρρυθμίσεων.

Ν.4483/17 (ΦΕΚ 107 Α/31-07-2017 – Διορθ.Σφαλμ. Στο ΦΕΚ-147 Α/5-10-17) : Ρυθμίσεις για τον εκσυγχρονισμό του θεσμικού πλαισίου οργάνωσης και λειτουργίας των Δημοτικών Επιχειρήσεων Ύδρευσης Αποχέτευσης (Δ.Ε.Υ.Α.) - Ρυθμίσεις σχετικές με την οργάνωση, τη λειτουργία, τα οικονομικά και το προσωπικό των Ο.Τ.Α. - Ευρωπαϊκοί Όμιλοι Εδαφικής Συνεργασίας - Μητρώο Πολιτών και άλλες διατάξεις.

Ν. 2477/97 (ΦΕΚ Α' 59) : Συνήγορος του Πολίτη και Σώμα Επιθεωρητών Ελεγκτών Δημόσιας Διοίκησης.

N. 3074/02 (ΦΕΚ Α 296/4-12-02) : Γενικός Επιθεωρητής Δημόσιας Διοίκησης. Αναβάθμιση του Σώματος Επιθεωρητών Ελεγκτών Δημόσιας Διοίκησης και του Συντονιστικού Οργάνου Επιθεώρησης και Ελέγχου και άλλες διατάξεις.

N.4320/15 (ΦΕΚ 29 Α/19-03-2015) : Ρυθμίσεις για τη λήψη άμεσων μέτρων για την αντιμετώπιση της ανθρωπιστικής κρίσης, την οργάνωση της Κυβέρνησης και των Κυβερνητικών οργάνων και λοιπές διατάξεις.

N. 1558/85 (ΦΕΚ Α' 137) : Κυβέρνηση και Κυβερνητικά Όργανα.

N. 3051/02 (ΦΕΚ Α 220/20-9-02) : Συνταγματικά κατοχυρωμένες ανεξάρτητες αρχές, τροποποίηση και συμπλήρωση του συστήματος προσλήψεων στο δημόσιο τομέα και συναφείς ρυθμίσεις.

N.4304/14 (ΦΕΚ 234 Α/23-10-2014) : Έλεγχος των οικονομικών και πολιτικών κομμάτων και των αιρετών αντιπροσώπων Βουλής και Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και άλλες διατάξεις.

Π.Δ. 136/11 (ΦΕΚ 267 Α/31-12-2011) : Καθορισμός κατώτατου ύψους των δαπανών που ελέγχονται από το Ελεγκτικό Συνέδριο.

Π.Δ.71/15 (ΦΕΚ 114 Α/22-09-2015) : Μεταφορά της Γενικής Γραμματείας για την Καταπολέμηση της Διαφθοράς στο Υπουργείο Δικαιοσύνης, Διαφάνειας και Ανθρωπίνων Δικαιωμάτων.

N. 3094/03 (ΦΕΚ Α 10/22-1-03) : Συνήγορος του Πολίτη και άλλες διατάξεις.

Β.Δ. 24-9/20-10-58 : Περί κωδικοποίησης εις ενιαίο κείμενο Νόμου των ισχυουσών.

διατάξεων περί των προσόδων των δήμων και κοινοτήτων.

Β.Δ. 17-5/15-6-59 (ΦΕΚ Α 114 /15-6-59) : Περί οικονομικής διοικήσεως και λογιστικού των Δήμων και Κοινοτήτων.

Π.Δ. 315/30-12-99 (ΦΕΚ-302 Α') : Περί ορισμού του περιεχομένου και του χρόνου ενάρξεως της εφαρμογής του Κλαδικού Λογιστικού Σχεδίου Δήμων και Κοινοτήτων (Ο.Τ.Α. Α' Βαθμού).

Ν. 1080/80 (ΦΕΚ-246 Α') : Περί τροποποίησης και συμπλήρωσης διατάξεων τινών της περί των προσόδων των Οργανισμών Τοπικής Αυτοδιοίκησης Νομοθεσίας και άλλων τινών συναφών διατάξεων.

Ν. 3756/09 (ΦΕΚ 53 Α/31-3-2009) : Σύστημα Άυλων Τίτλων, διατάξεις για την Κεφαλαιαγορά, φορολογικά θέματα και λοιπές διατάξεις.

Ν. 1416/84 (ΦΕΚ Α' 18), Τροποποίηση και συμπλήρωση διατάξεων της δημοτικής και κοινοτικής νομοθεσίας για την ενίσχυση της Αποκέντρωσης και την ενδυνάμωση της Τοπικής Αυτοδιοίκησης.

Παπαστάθης Π., (2014), Ο Σύγχρονος Εσωτερικός Έλεγχος (Internal Audit) και η Πρακτική Εφαρμογή του, Εκδόσεις Παπαστάθης Παντελής, Αθήνα.

Συνήγορος του Πολίτη (2018), Έσοδα Δήμων και Κράτος Δικαίου, Ετήσια Έκθεση.

Συνήγορος του Δημότη (2016), Ετήσια Έκθεση Δήμος Θεσσαλονίκης.

Συνήγορος του Πολίτη (2018), Έσοδα Δήμων και Κράτος Δικαίου, Ετήσια Έκθεση.

Σχόλια Τακτικού Ελέγχου Δήμου Θεσσαλονίκης χρήσης 2015, Kreston.

Σώμα Επιθεωρητών Ελεγκτών Δημόσιας Διοίκησης (Σ.Ε.Ε.Δ.Δ). (2013), Συνοπτική Έκθεση Πεπραγμένων 2010.

Ξενόγλωσση

Andrews, R., Ferry, L., Skelcher, C., & Wegorowski, P. (2020), Corporatization in the public sector: Explaining the growth of local government companies. *Public Administration Review*, 80(3), 482-493.

Enofe, A. O., Mgbame, C. J., Osa-Erhabor, V. E., & Ehiorobo, A. J. (2013), The role of internal audit in effective management in public sector. *Research Journal of Finance and Accounting*, 4(6).

Eulerich, M., Theis, J., Velte, P. & Stiglbauer, M. (2013), Self-perception of the internal audit function within the corporate governance system: Empirical evidence for the European Union. *Problems and Perspectives in Management*, 11(2):57-72.

Gendron, Y. et al. (2012), In the Name of Accountability. *State Auditing, Independence and New Public Management. Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 14, No. 3, pp. 278– 310.

Gendron, Y. et al. (2017), The Construction of Auditing Expertise in Measuring Government Performance'. *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 32, pp. 101– 29.

Government Finance Officers Association. (2007), *Evaluating Internal Controls: A Local Government Manager's Guide*. Chicago: Government finance Officers Association of the United States and Canada.

Holt, T.P. & De Zoort, T. (2009), The effects of internal audit report disclosure on investor confidence and investment decisions. *International Journal of Auditing*, 13:61-77.

Hood, C. et al. (2008), 'Regulation Inside Government: Where New Public Management Meets the New Audit Explosion, *Public Money & Management* (April – June), pp. 61– 68.

Jones, R., Pendlebury, M. (2000), *Public Sector Accounting*. London: Financial Times Prentice Hall.

Kipkemboi, C., Ayuma, C., & Terer, E. (2016), Effect of internal systems on financial management in Baringo county government, Kenya. *Journal of Economics, Finance and Accounting*, Vol 3(Issue 1), 1 - 16.

Lampropoulou, M. (2021), Public-sector reform: Lessons from the privatisation experiment in Greece. *Utilities Policy*, 72, 101282.

Lenz, R. & Hahn, U. (2015), A synthesis of empirical internal audit effectiveness literature pointing to new research opportunities. *Managerial Auditing Journal*, 30(1):8-23.

Lenz, R., Sarens, G. & D'Silva, K. (2013), Probing the discriminatory power of characteristics of internal audit functions: Sorting the wheat from the chaff. *International Journal of Auditing*, 30(1):128.

Mir, M. (2013), Public sector financial management reform: A case study of local government Agencies in Indonesia. *Business and Finance Journal*, 7(4), 97-117.

Soh, D.S.B. & Martinov-Bennie, N. (2011), The internal audit function: Perceptions of internal audit roles, effectiveness and evaluation. *Managerial Auditing Journal*, 26(7):605-622.

Van Genugten, M., Van Thiel, S., & Voorn, B. (2020), Local governments and their arm's length bodies. *Local Government Studies*, 46(1), 1-21.

Vos, D., & Voets, J. (2023). Examining municipalities' choices of service delivery modes through the lens of historical institutionalism. *Public Management Review*, 1-23.

Wachira, J. W., Ngahu, S., & Wagoki, J. (2014), Effects financial control on financial management in Kenya's public sector: A case of national government departments in mirangine sub county, nyandarua county. *IOSR Journal of business and Management*, 6(10), 105-115.

Παράρτημα: οδηγός συνέντευξης

ΕΡΩΤΗΣΕΙΣ

Ποιος είναι ο ρόλος του εσωτερικού ελέγχου στην επίτευξη του στόχου αναφορικά με τη συλλογή εσόδων της Τοπικής Αυτοδιοίκησης στο Δ. Αλίμου;

Υπάρχει κάποια πιθανή αδυναμία στην άσκηση ή στην υιοθέτηση τεχνικών ελέγχου που εμποδίζουν τους εσωτερικούς ελεγκτές να εκτελούν και να επιτύχουν τους στόχους της Τοπικής Αυτοδιοίκησης αποτελεσματικά;

Ποια είναι τα προσόντα και η εμπειρία του εσωτερικού ελεγκτή για έναν αποτελεσματικό έλεγχο;

Ποιοι παράγοντες καθιστούν έναν έλεγχο αποδοτικό και αποτελεσματικό στη συλλογή εσόδων της Τοπικής Αυτοδιοίκησης στο Δ. Αλίμου;

Τι αναζητά ο εσωτερικός έλεγχος κατά τη διάρκεια ενός ελέγχου;

Καθώς οι εσωτερικοί ελεγκτές απαιτούν συνεχή έλεγχο καθ' όλη τη διάρκεια του οικονομικού έτους, ποια βήματα ακολουθούν κατά τον έλεγχο για την αποτελεσματικότητα της Τοπικής Αυτοδιοίκησης;

Πόσο συμβάλει το πόρισμα του εσωτερικού ελέγχου στη βελτίωση της συλλογής εσόδων της Τοπικής Αυτοδιοίκησης;

Ποια είναι τα πιθανά οφέλη του εσωτερικού ελέγχου για τη Τοπική Αυτοδιοίκηση σε σχέση με τη συλλογή εσόδων;

Σε πιο βαθμό ο εσωτερικός έλεγχος συμβάλλει στην επίτευξη των στόχων της Τοπικής Αυτοδιοίκησης στη συλλογή εσόδων;

Υπάρχει κάποιο χάσμα προσδοκιών μεταξύ του εσωτερικού ελέγχου και των στόχων του της Τοπικής Αυτοδιοίκησης όσον αφορά στη συλλογή εσόδων;