



Εγχειρίδιο Εσωτερικού Ελέγχου

Ιωάννης Γ. Μάνος, M.Sc.
Πιστοποιημένος Εσωτερικός Ελεγκτής

Περιεχόμενα

1. Εισαγωγή.....	4
2. Ορισμοί – έννοιες.....	5
I] Εσωτερικός έλεγχος	5
II] Σύστημα εσωτερικού ελέγχου.....	6
III] Δομικά στοιχεία του συστήματος εσωτερικού ελέγχου	6
IV] Διάρθρωση συστήματος εσωτερικού ελέγχου: αρμοδιότητες και ρόλοι.....	6
V] Ελεγχόμενο σύστημα	7
VI] Σκοπός ελεγχόμενου συστήματος.....	7
VII] Ειδικοί στόχοι ελεγχόμενου συστήματος	7
VIII] Κρίσιμοι παράγοντες επιτυχίας.....	7
IX] Κίνδυνος	8
X] Εγγενής κίνδυνος	8
XI] Υπολειμματικός κίνδυνος.....	8
XII] Αποδεκτός κίνδυνος.....	8
XIII] Διαχείριση κινδύνων	8
XIV] Διαδικασία.....	8
XV] Επιχειρησιακή λειτουργία ή διεργασία	9
3. Συμμόρφωση με το Εγχειρίδιο Εσωτερικού Ελέγχου	10
I] Διανομή Εγχειριδίου	10
II] Αναθεώρηση του Παρόντος Εγχειριδίου	10
4. Σκοπός του Εσωτερικού Ελέγχου.....	11
5. Θεσμικό Πλαίσιο – Πρότυπα – Αρχές λειτουργίας.....	12
6. Ανεξαρτησία της λειτουργίας του εσωτερικού ελέγχου.....	13
7. Πεδίο Εφαρμογής του Εσωτερικού Ελέγχου	14
8. Μονάδα Εσωτερικού Ελέγχου	15
I] Χαρακτηριστικά Εσωτερικών Ελεγκτών	16
II] Κατηγορίες Εσωτερικών Ελέγχων.....	17
9. Προγραμματισμός Εσωτερικών Ελέγχων	19
10. Διενέργεια Εσωτερικού Ελέγχου	21
11. Σχεδιασμός εσωτερικού ελέγχου.....	23
12. Εκτέλεση πλάνου ελέγχου	27
13. Προγράμματα Ελέγχου (Audit Programs) και Λίστες Ελέγχου (Checklists)	29
14. Εποπτεία εσωτερικού ελέγχου	31
15. Εισηγητικές Προτάσεις – Συμφωνία Ευρημάτων – Χρονοδιάγραμμα Υλοποίησης.....	32

16. Έκθεση Ελέγχου.....	35
I] Σύνταξη Έκθεσης Ελέγχου	35
II] Προσέγγιση στη Σύνταξη των Εκθέσεων Ελέγχου	38
III] Έκδοση Προσχεδίου Έκθεσης.....	39
IV] Αξιολόγηση Προσωρινής Έκθεσης	39
17. Λήψη Απαντήσεων - Οριστικοποίηση Έκθεσης.....	41
I] Κοινοποίηση Αποτελεσμάτων – Τελική Έκθεση.....	42
18. Στοιχεία Έκθεσης.....	43
19. Παρακολούθηση Υλοποίησης Βελτιωτικών Ενεργειών (Follow up).....	45
20. Ετήσια Έκθεση με Γνώμη του Επικεφαλής Εσωτερικού Ελέγχου	47
21. Αρχεία και Φάκελοι Εσωτερικών Ελέγχων.....	48
22. Δειγματοληψία.....	50
I] Μέθοδοι Επιλογής Δειγμάτων	50
II] Επιλογή Μεθόδου.....	51
III] Επιλογή Ελάχιστου Δείγματος.....	51
IV] Κριτήρια Επιλογής Τελικού Δείγματος	53

1. Εισαγωγή

Το παρόν Εγχειρίδιο συντάχθηκε σύμφωνα με την σχετική Εθνική νομοθεσία που αναφέρεται στην παράγραφο 5, τα Διεθνή Επαγγελματικά Πρότυπα Εσωτερικού Ελέγχου (Standards for the Professional Practice of Internal Auditing of the Institute of Internal Auditors, The IIA Inc.) και τις διεθνείς βέλτιστες πρακτικές. Ο σκοπός του παρόντος Εγχειριδίου είναι η παροχή καθοδήγησης για την ορθή και αποτελεσματική εκτέλεση εσωτερικών ελέγχων στον Δήμο Σαλαμίνας. Ειδικότερα, το Εγχειρίδιο αυτό επιδιώκει να:

- να εξοικειώσει τους Εσωτερικούς Ελεγκτές που θα διενεργήσουν τον εσωτερικό έλεγχο του Δήμου, με τις βασικές έννοιες που αφορούν στον εσωτερικό έλεγχο, όπως οι έννοιες του κίνδυνου, της διαδικασίας, του συστήματος εσωτερικού ελέγχου κλπ.
- να καταγράψει το θεσμικό πλαίσιο του εσωτερικού ελέγχου στον Δήμο και να ορίσει το πεδίο εφαρμογής του.
- να περιγράψει συνοπτικά τα στάδια της λειτουργίας του εσωτερικού ελέγχου.
- να αναλύσει τα βήματα της εκτέλεσης ενός εσωτερικού ελέγχου, τα οποία οι Εσωτερικοί Ελεγκτές οφείλουν να ακολουθούν.
- να παράσχει πρακτικές συμβουλές σε κρίσιμα ζητήματα, όπως είναι η δειγματοληψία και η διενέργεια συνεντεύξεων.
- να τυποποιήσει τα έντυπα που χρησιμοποιούνται κατά τον εσωτερικό έλεγχο.
- να θέσει τις αρχές που πρέπει να πληροί η έκθεση εσωτερικού ελέγχου, καθώς και τα περιεχόμενά της.
- να ορίσει τη διαδικασία που ακολουθείται όταν προκύψουν ευρήματα που καθιστούν αναγκαία την ανάληψη διορθωτικών ενεργειών.

2. Ορισμοί – έννοιες

1/ Εσωτερικός έλεγχος

Ο εσωτερικός έλεγχος (internal audit) είναι μία ανεξάρτητη και αντικειμενική διαβεβαιωτική και συμβουλευτική δραστηριότητα, σχεδιασμένη να προσθέτει αξία και να βελτιώνει τις λειτουργίες ενός οργανισμού. Βοηθά τον οργανισμό να επιτύχει τους αντικειμενικούς σκοπούς του, υιοθετώντας μία συστηματική, επαγγελματική προσέγγιση στην αξιολόγησή και βελτίωσή της αποτελεσματικότητας των διαδικασιών διαχείρισης κινδύνων, των συστημάτων εσωτερικού ελέγχου και της εταιρικής διακυβέρνησης.

Στα πλαίσια του ορισμού αυτού, οι εργασίες του εσωτερικού ελέγχου περιλαμβάνουν αλλά δεν περιορίζονται στα ακόλουθα:

- Παροχή διαβεβαίωσης περί της επάρκειας των συστημάτων διαχείρισης και ελέγχου του Δήμου.
- Επισκόπηση του συστήματος παροχής οικονομικών και διοικητικών πληροφοριών προς την Διοίκηση του Δήμου.
- Εξασφάλιση πληρότητας και αξιοπιστίας των οικονομικών καταστάσεων.
- Επιβεβαίωση της εφαρμογής των πολιτικών και διαδικασιών, οι οποίες έχουν εισαχθεί με στόχο την επίτευξη των επιχειρησιακών στόχων του Δήμου.
- Εξασφάλιση της συμμόρφωσης με τους στόχους της Διοίκησης και την ισχύουσα νομοθεσία.
- Επισκόπηση των μέσων διαφύλαξης των παγίων στοιχείων του Δήμου.
- Επιβεβαίωση της αποτελεσματικής και αποδοτικής χρήσης των διαθέσιμων πόρων και έλεγχος της επάρκειας και την αποτελεσματικότητας των διαδικασιών του Δήμου για την πραγματοποίηση των στόχων που έχουν τεθεί από το Επιχειρησιακό Σχέδιο.
- Έγκαιρη αναγνώριση και αξιολόγηση πιθανών κινδύνων.
- Πρόληψη και εντοπισμός περιπτώσεων διαφθοράς και κακοδιαχείρισης.

III] Σύστημα εσωτερικού ελέγχου

Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου είναι το πλέγμα των λειτουργιών και διαδικασιών, καθώς και των δικλίδων ελέγχου που υιοθετεί ο Δήμος και είναι σχεδιασμένο για να παρέχει εύλογη διαβεβαίωση στον φορέα για την επίτευξη των στόχων του σχετικά με την:

- Αποτελεσματικότητα και αποδοτικότητα των επιχειρησιακών του λειτουργιών,
- Αξιοπιστία των οικονομικών και λοιπών αναφορών
- Συμμόρφωση με τους νόμους, τους κανονισμούς και τις πολιτικές που διέπουν τη λειτουργία του.

Το Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου οφείλει να λαμβάνει υπόψη του τα γενικώς αποδεκτά Πρότυπα για την Επαγγελματική Εφαρμογή του Εσωτερικού Ελέγχου, Το Πλαίσιο Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου της Επιτροπής C.O.S.O., καθώς και τις καλές πρακτικές, που διαμορφώνονται από φορείς, όπως η Επιτροπή C.O.S.O. (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission - C.O.S.O.) και το Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών (Institute of Internal Auditors - I.I.A.).

III] Δομικά στοιχεία του συστήματος εσωτερικού ελέγχου

Το Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου αναφέρεται σε ένα οργανωμένο πλέγμα λειτουργιών και διαδικασιών, το οποίο περιλαμβάνει το σύστημα διακυβέρνησης, τη διαχείριση κινδύνων, το κανονιστικό πλαίσιο, τις πολιτικές, τις διαδικασίες, τις εντολές, καθώς και τη λειτουργία Εσωτερικού Ελέγχου.

IV] Διάρθρωση συστήματος εσωτερικού ελέγχου: αρμοδιότητες και ρόλοι

Το Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου στον Δήμο διαρθρώνεται σε τρία επίπεδα (γραμμές ρόλων), με αρμοδιότητες και ευθύνες, που έχουν ως σκοπό την επίτευξη των αντικειμενικών στόχων του φορέα. Ανά επίπεδο διαφορετικές αρμοδιότητες και ρόλοι στο ευρύτερο πλαίσιο διακυβέρνησης του φορέα:

- Η πρώτη γραμμή περιλαμβάνει τις οργανικές μονάδες (Διευθύνσεις, Τμήματα κ.α.) του Δήμου, καθώς και το σύνολο των υπαλλήλων με οποιαδήποτε σχέση εργασίας που κατά την άσκηση των αρμοδιοτήτων τους εκτελούν τις διεργασίες εντοπισμού και μετριασμού των κινδύνων, καθώς και την παρακολούθηση και αξιολόγηση των δικλίδων ελέγχου.
- Η δεύτερη γραμμή περιλαμβάνει τις οργανικές μονάδες (Διευθύνσεις, Τμήματα κ.α.) του Δήμου και τα μονοπρόσωπα ή συλλογικά όργανα του Δήμου που έχουν ως αρμοδιότητα

τη διασφάλιση της τήρησης της νομιμότητας, τη διαχείριση των κινδύνων που απειλούν την εύρυθμη λειτουργία του, καθώς και τη συνολική παρακολούθηση και αξιολόγηση των δικλίδων ελέγχου, που εκτελούνται από την πρώτη γραμμή ρόλων, λειτουργώντας ανεξάρτητα από αυτήν.

- Η τρίτη γραμμή περιλαμβάνει την Μονάδα Εσωτερικού Ελέγχου, η οποία παρέχει στη Διοίκηση του Δήμου εύλογη διαβεβαίωση και συμβουλευτικές υπηρεσίες σχετικά με την επάρκεια και την αποτελεσματικότητα του συστήματος και των διαδικασιών διακυβέρνησης, διαχείρισης των κινδύνων και των επιμέρους στοιχείων και δικλίδων ελέγχου του Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου, που αποτελούν αρμοδιότητα των δύο πρώτων γραμμών ρόλων.

V] Ελεγχόμενο σύστημα

Ως ελεγχόμενο σύστημα εννοείται το αντικείμενο ενός εσωτερικού ελέγχου, δηλαδή η μονάδα, επιχειρησιακή λειτουργία, διαδικασία κλπ. που τίθεται υπό έλεγχο. Το σύνολο των συστημάτων που είναι δυνατόν να ελεγχθούν αποτελεί το πεδίο εφαρμογής του εσωτερικού ελέγχου.

VI] Σκοπός ελεγχόμενου συστήματος

Ως σκοπός ενός ελεγχόμενου συστήματος θεωρείται ο λόγος για τον οποίο το σύστημα αυτό δημιουργήθηκε, δηλαδή η βασική αποστολή την οποία υπηρετεί.

VII] Ειδικοί στόχοι ελεγχόμενου συστήματος

Οι ειδικοί στόχοι ενός ελεγχόμενου συστήματος είναι τα αποτελέσματα τα οποία το σύστημα οφείλει να επιτύχει.

VIII] Κρίσιμοι παράγοντες επιτυχίας

Οι κρίσιμοι παράγοντες επιτυχίας είναι οι προϋποθέσεις που πρέπει να πληρούνται ώστε ένα ελεγχόμενο σύστημα να λειτουργεί ομαλά και να επιτυγχάνει στους στόχους του. Οι προϋποθέσεις αυτές αναφέρονται, συνήθως, στην ύπαρξη επαρκούς κανονιστικού πλαισίου, τεχνογνωσίας, κατάλληλων μεθόδων και εργαλείων κ.ά.

IX] Κίνδυνος

Ως κίνδυνος εννοείται η πιθανότητα ή απειλή να επέλθει ζημία, απώλεια ή, γενικά, κάποιο αρνητικό για τους στόχους του Δήμου ενδεχόμενο, το οποίο προκαλείται λόγω της ύπαρξης τρωτών σημείων είτε στο εσωτερικό του, είτε από το εξωτερικό περιβάλλον και το οποίο μπορεί να μετριαστεί μέσω προληπτικών δράσεων.

X] Εγγενής κίνδυνος

Εγγενής είναι ο κίνδυνος που υφίσταται σε έναν οργανισμό, μία δραστηριότητα, διαδικασία κλπ., πριν ληφθεί οποιοδήποτε μέτρο για τον περιορισμό του.

XI] Υπολειμματικός κίνδυνος

Υπολειμματικός είναι ο κίνδυνος που παραμένει μετά τη λήψη μέτρων από τη Διοίκηση, συμπεριλαμβανομένου του *συστήματος εσωτερικού ελέγχου*, για τη μείωση των επιπτώσεων και της πιθανότητας εμφάνισης ενός ανεπιθύμητου γεγονότος.

XII] Αποδεκτός κίνδυνος

Ως αποδεκτός χαρακτηρίζεται ο κίνδυνος ο οποίος, με βάση την πιθανότητά του ή τις συνέπειές του, αξιολογείται ως χαμηλός και θεωρείται από τη Διοίκηση ότι δεν αποτελεί απειλή τέτοια ώστε να πρέπει να ληφθούν μέτρα για τον περιορισμό του.

XIII] Διαχείριση κινδύνων

Ως διαχείριση κινδύνων εννοείται το σύνολο των κανόνων και διαδικασιών που εφαρμόζονται ώστε να κατευθύνουν τη δράση ενός οργανισμού σε σχέση με τους κινδύνους που αντιμετωπίζει. Είναι η διεργασία μέσω της οποίας η Διοίκηση του Δήμου προσεγγίζει μεθοδικά τους κινδύνους που συνδέονται με τις δραστηριότητές του, τους αξιολογεί και εφαρμόζει την κατάλληλη πολιτική για την αντιμετώπισή τους.

XIV] Διαδικασία

Ως διαδικασία εννοείται μία αυστηρά προκαθορισμένη αλληλουχία ενεργειών, με συγκεκριμένα σημεία αφετηρίας, εκτέλεσης και ολοκλήρωσης, η οποία πρέπει να ακολουθείται ώστε να επιτελεστεί ορθά μία εργασία.

XV] Επιχειρησιακή λειτουργία ή διεργασία

Σειρά αλληλεξαρτώμενων και συνδεδεμένων διαδικασιών, οι οποίες σε κάθε στάδιο, χρησιμοποιούν πόρους (χρόνο του ανθρώπινου δυναμικού, ενέργεια, μηχανές, διαθέσιμα) για να μετατρέψουν εισροές (πληροφορίες, υλικά κλπ.) σε εκροές. Οι εκροές αυτές χρησιμοποιούνται ως εισροές για το επόμενο στάδιο, μέχρις ότου ένα γνωστό τελικό αποτέλεσμα επιτευχθεί.

XVI] Εταιρική Διακυβέρνηση

Ο συνδυασμός των διαδικασιών και των δομών που έχουν διαμορφωθεί από την ανώτατη διοίκηση του Δήμου, έτσι ώστε να παρέχουν πληροφόρηση, να κατευθύνουν, να διαχειρίζονται και να παρακολουθούν τις δραστηριότητες του Δήμου προς την επίτευξη των αντικειμενικών του σκοπών.

XVII] Συμμόρφωση

Ως συμμόρφωση εννοείται η συμφωνία και πιστή εφαρμογή της πολιτικής, των νόμων, κανονισμών, διαδικασιών, συμβάσεων ή άλλων απαιτήσεων της διοίκησης του Δήμου. Αντίστοιχα, ως *μη συμμόρφωση* ορίζεται η περίπτωση μη ορθής εφαρμογής των αρχών και κανόνων που αποτελούν το πλαίσιο λειτουργίας του Δήμου. Ως μη συμμόρφωση εννοείται, επίσης, η απόκλιση ενός κανόνα (π.χ. μιας θεσπισμένης διαδικασίας) από μία γενικότερη αρχή με την οποία θα έπρεπε να συνάδει.

XVIII] Διορθωτική ενέργεια

Η ενέργεια στην οποία αναλαμβάνει να προβεί η αρμόδια Υπηρεσία, ώστε να αρθεί μία μη συμμόρφωση προς τους κανόνες της νομοθεσίας, της δεοντολογίας κλπ., η οποία εντοπίστηκε από τον εσωτερικό έλεγχο.

XIX] Προληπτική ή Βελτιωτική ενέργεια

Η ενέργεια στην οποία αναλαμβάνει να προβεί η αρμόδια Υπηρεσία, με σκοπό να αποτραπεί ή να μετριαστεί ο κίνδυνος εμφάνισης μίας μη συμμόρφωσης ή ο κίνδυνος μη επίτευξης των στόχων του Δήμου.

3. Συμμόρφωση με το Εγχειρίδιο Εσωτερικού Ελέγχου

Η συμμόρφωση με το παρόν εγχειρίδιο είναι απαραίτητη προκειμένου να διασφαλιστεί ότι το επίπεδο των ελεγκτικών εργασιών που διενεργούνται από τους Εσωτερικούς Ελεγκτές τηρείται σε υψηλά επίπεδα και σύμφωνα με τα επαγγελματικά πρότυπα.

Οι εσωτερικοί ελεγκτές του Δήμου πρέπει να γνωρίζουν και να συμμορφώνονται με τις πολιτικές και διαδικασίες που περιγράφονται στο εγχειρίδιο, τις απαιτήσεις του νομοθετικού πλαισίου και το κανονιστικό πλαίσιο που διέπει τις εργασίες τους καθώς επίσης να είναι εξοικειωμένοι με τα Διεθνή Επαγγελματικά Πρότυπα Εσωτερικού Ελέγχου (IIA- Inc).

I] Διανομή Εγχειριδίου

Το εγχειρίδιο είναι διαθέσιμο μόνο για εσωτερική χρήση του Δήμου. Πιο συγκεκριμένα, δικαίωμα άμεσης προσβάσεως στο εγχειρίδιο έχουν τα μέλη της Επιτροπής Ελέγχου (αν οριστεί αλλιώς η Διοίκηση) και οι εσωτερικοί ελεγκτές του Δήμου.

Αντίγραφα του εγχειριδίου δεν είναι διαθέσιμα εκτός Δήμου, χωρίς την προηγούμενη έγκριση του εσωτερικού ελεγκτή.

III] Αναθεώρηση του Παρόντος Εγχειριδίου

Το παρόν Εγχειρίδιο ανασκοπείται σε ετήσια βάση και αν αυτό κριθεί σκόπιμο, τροποποιείται. Κατά την ανασκόπηση εξετάζονται, ιδίως:

- η πληρότητα του κειμένου, δηλαδή το κατά πόσο παρέχει καθοδήγηση για κάθε βήμα της διεργασίας του εσωτερικού ελέγχου
- η σαφήνεια, δηλαδή η απουσία αμφιλεγόμενων σημείων
- η ευχρηστία
- η συμφωνία με τις διεθνείς εξελίξεις στον Εσωτερικό Έλεγχο και
- η συμφωνία με τις τυχόν αλλαγές στο νομοθετικό πλαίσιο.

Η επισκόπηση και αναθεώρηση πραγματοποιείται ύστερα από εισήγηση των Εσωτερικών Ελεγκτών του Δήμου και την έγκριση της Επιτροπής Ελέγχου ή της Διοίκησης σε περίπτωση που δεν έχει οριστεί. Οι Εσωτερικοί Ελεγκτές είναι υπεύθυνοι για την επικαιροποίηση και ακρίβεια των περιεχομένων του εγχειριδίου.

4. Σκοπός του Εσωτερικού Ελέγχου

Ο πρωταρχικός σκοπός της λειτουργίας του Εσωτερικού Ελέγχου στον Δήμο Σαλαμίνας είναι η παροχή σχετικής διασφάλισης (reasonable assurance) για την επάρκεια και αποτελεσματικότητα του συστήματος εσωτερικού ελέγχου του Δήμου, την αποτελεσματικότητα της διαχείρισεως των κινδύνων και την εναρμόνιση με το ισχύον θεσμικό πλαίσιο. Ο εσωτερικός έλεγχος προσθέτει αξία, αυξάνοντας την πιθανότητα επίτευξης των στόχων του Δήμου και μειώνοντας την έκθεσή του σε κινδύνους. Ειδικότερα, ο εσωτερικός έλεγχος:

- επισκοπεί και αξιολογεί τις λειτουργίες, τις διοικητικές διαδικασίες και το εφαρμοζόμενο σύστημα ελέγχων, σε όλα τα επίπεδα, ώστε να εντοπίσει πιθανές αδυναμίες και να βελτιώσει την αποτελεσματικότητά τους
- επιβεβαιώνει την ορθή εφαρμογή των κανόνων και διαδικασιών που διέπουν ένα ελεγχόμενο σύστημα (έλεγχος συμμόρφωσης)
- εξετάζει την ποσότητα και την ποιότητα του παραγόμενου έργου, σε σχέση με τους πόρους που διατέθηκαν (έλεγχος απόδοσης)
- ελέγχει το σύστημα λογοδοσίας, καθώς και την αξιοπιστία και ακεραιότητα της πληροφόρησης που παρέχεται σε θέματα χρηματοοικονομικής διαχείρισης και επιχειρησιακής λειτουργίας
- επιβεβαιώνει τη διασφάλιση των περιουσιακών στοιχείων του Δήμου, καθώς και την οικονομική, αποδοτική και αποτελεσματική διαχείριση των πόρων
- αξιολογεί τις οργανωτικές αλλαγές και τις επιπτώσεις από την ανάπτυξη νέων συστημάτων και δραστηριοτήτων
- αξιολογεί την πιθανότητα ύπαρξης απάτης και τον τρόπο με τον οποίο ο Δήμος διαχειρίζεται τον κίνδυνο απάτης
- εξετάζει κατά πόσο προάγονται στον Δήμο οι κατάλληλες ηθικές αρχές και αξίες.

Πέραν της παροχής σχετικής διασφάλισης προς τη Διοίκηση αναφορικά με την επάρκεια της λειτουργίας του συστήματος εσωτερικού ελέγχου, ο Εσωτερικός Έλεγχος του Δήμου δύναται να έχει και συμβουλευτικό ρόλο.

5. Θεσμικό Πλαίσιο – Πρότυπα – Αρχές λειτουργίας

Ο εσωτερικός έλεγχος επιτελείται στο Δήμο Σαλαμίνας με βάση, ιδίως:

- I. Την κείμενη Εθνική Νομοθεσία όπως αυτή ορίζεται από τους κάτωθι Νόμους:
 - Ν. 4795/2021 - ΦΕΚ ΦΕΚ 62/Α/17-4-2021 –«Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου του Δημόσιου Τομέα, Σύμβουλος Ακεραιότητας στη δημόσια διοίκηση και άλλες διατάξεις για τη δημόσια διοίκηση και την τοπική αυτοδιοίκηση»
 - Ν. 4270/2014 - ΦΕΚ 143/28/06/2014– «Αρχές Δημοσιονομικής Διαχείρισης και Εποπτείας»
 - Ν. 3492/2006 - ΦΕΚ 210 Α - Άρθρο 12 – «Σύσταση μονάδων εσωτερικού ελέγχου»
- II. Τα Διεθνή Πρότυπα για την Επαγγελματική Εφαρμογή του Εσωτερικού Ελέγχου.
- III. Τον Κώδικα Δεοντολογίας των Εσωτερικών Ελεγκτών.

6. Ανεξαρτησία της λειτουργίας του εσωτερικού ελέγχου

- Η λειτουργία του εσωτερικού ελέγχου είναι ανεξάρτητη. Η λειτουργική ανεξαρτησία διασφαλίζεται με την οργανωτική υπαγωγή του ως Αυτοτελή Μονάδα απευθείας στην Διοίκηση του Δήμου, καθώς και με τη σύσταση και λειτουργία της Επιτροπής Ελέγχου.
- Οι Εσωτερικοί Ελεγκτές δεν εμπλέκονται καθ' οιονδήποτε τρόπο στη διοίκηση του φορέα ούτε αναλαμβάνουν επιχειρησιακά καθήκοντα που σχετίζονται με αυτή.

7. Πεδίο Εφαρμογής του Εσωτερικού Ελέγχου

Αντικείμενο εσωτερικού ελέγχου (ελεγχόμενα συστήματα) μπορούν να αποτελέσουν στον Δήμο Σαλαμίνας τα εξής:

- ✓ Το σύνολο των αρμοδιοτήτων των υπηρεσιών/ τμημάτων του Δήμου.
- ✓ Οι επιχειρησιακές, οι επιτελικές και οι υποστηρικτικές λειτουργίες του Δήμου.
- ✓ Οι διαδικασίες, τόσο αυτές που αφορούν συναλλαγή με το κοινό όσο και οι εσωτερικές.
- ✓ Τα εκτελούμενα έργα.
- ✓ Τα συλλογικά διοικητικά όργανα, αποφασιστικά ή γνωμοδοτικά.
- ✓ Τα πληροφοριακά συστήματα.

Τα πληροφοριακά συστήματα ελέγχονται στο πλαίσιο του ελέγχου των διαδικασιών ή λειτουργιών που υποστηρίζουν. Στο πλαίσιο αυτό ελέγχονται χαρακτηριστικά όπως:

- ✓ η πληρότητα των εφαρμογών (στοιχεία που εισάγονται, υποχρεωτικότητα πεδίων, επεξεργασίες, αυτοματισμοί, εκτυπώσεις και αναφορές που παράγονται κλπ.)
- ✓ η φιλικότητα προς το χρήστη και
- ✓ η ύπαρξη διαλειτουργικότητας με τις αναγκαίες εφαρμογές.

Χαρακτηριστικά όπως η αξιοπιστία, η ασφάλεια, η διαθεσιμότητα, ο χρόνος ανταπόκρισης κ.ά. ελέγχονται από τους Εσωτερικούς Ελεγκτές του Δήμου, στο πλαίσιο της άσκησης των αρμοδιοτήτων τους.

8. Μονάδα Εσωτερικού Ελέγχου

Η Μονάδα Εσωτερικού Ελέγχου έχει τη συνολική ευθύνη της αξιολογήσεως της επάρκειας του συστήματος εσωτερικού ελέγχου του Δήμου.

Πιο συγκεκριμένα:

- Είναι διοικητικά ανεξάρτητο υπαγόμενο διοικητικά απευθείας στην Διοίκηση του Δήμου και αναφέρεται για θέματα αρμοδιότητάς της μέσω της Επιτροπής Ελέγχου στη Διοίκηση. Σε περίπτωση που δεν οριστεί σχετική επιτροπή η αναφορά πραγματοποιείται απευθείας στη Διοίκηση του Δήμου.
- Οι Εσωτερικοί Ελεγκτές έχουν πρόσβαση σε οποιαδήποτε υπηρεσία/τμήμα και δικαιούνται να λαμβάνουν γνώση οποιουδήποτε στοιχείου (βιβλίου, εγγράφου, αρχείου, κλπ.), απαραίτητου για την άσκηση των καθηκόντων τους. Σε περίπτωση υποβολής τυχόν περιορισμών, οι οποίοι παρεμποδίζουν την επίτευξη των στόχων και των προγραμμάτων ελέγχων του εσωτερικού ελέγχου, οι περιορισμοί αυτοί καθώς και η επίπτωσή τους επικοινωνούνται επίσημα και άμεσα στην ανώτατη Διοίκηση της ελεγχόμενης περιοχής και στην Επιτροπή Ελέγχου του Δήμου.
- Διασφαλίζει την εφαρμογή ενιαίας στρατηγικής εσωτερικού ελέγχου στον Δήμο, εναρμονισμένη με τις βέλτιστες πρακτικές, τα πρότυπα εσωτερικού ελέγχου και το ισχύον κανονιστικό πλαίσιο.
- Αξιολογεί τα ετήσια προγράμματα ελέγχων (Audit Plans) και τα προωθούν προς έγκριση στην Επιτροπή Ελέγχου ή τη Διοίκηση του Δήμου.
- Συνεργάζεται με τους Επικεφαλής των επιμέρους Διευθύνσεων/Τμημάτων για την κατάλληλη οργανωτική δομή και λειτουργία των Μονάδων τους και εισηγείται σχετικά στη Διοίκηση του Δήμου
- Επεξεργάζεται τα ελεγκτικά στοιχεία που συλλέγουν από την ελεγκτική διαδικασία που διενεργούν και κοινοποιούν τα αποτελέσματα των ελέγχων ανά τρίμηνο ή σε ειδικές περιπτώσεις, εκτάκτως στη Διοίκηση.
- Υποβάλλει προτάσεις βελτιώσεως των υφιστάμενων διαδικασιών και πρακτικών με στόχο την αποτελεσματική λειτουργία του συστήματος εσωτερικού ελέγχου και ενημερώνονται για τα χρονοδιαγράμματα των ενεργειών βελτιώσεως ανά περιοχή ελέγχου.

- Ενημερώνεται για τα αποτελέσματα των ελέγχων που πραγματοποιούνται από τους ορκωτούς ελεγκτές καθώς και από κάθε άλλη Εποπτική Αρχή.
- Εντός του πρώτου τριμήνου κάθε έτους, αξιολογεί την επάρκεια του συστήματος εσωτερικού ελέγχου και υποβάλλουν τη σχετική έκθεση στη Διοίκηση.

Ι] Χαρακτηριστικά Εσωτερικών Ελεγκτών

Οι Εσωτερικοί Ελεγκτές θα πρέπει να είναι υπάλληλοι κατηγορίας ΠΕ ή ΤΕ και ΔΕ για τη γραμματειακή υποστήριξη του Τμήματος, κατόπιν συνεκτίμησης της ελεγκτικής προϋπηρεσίας στον δημόσιο ή ιδιωτικό τομέα, καθώς και τυχόν διαπιστεύσεων ή πιστοποιήσεών τους, συναφών με τον εσωτερικό έλεγχο και να χαρακτηρίζονται από επαγγελματική επάρκεια και να διαθέτουν:

- κατάρτιση θεωρητική και συναφή εμπειρία σε αντικείμενα και δραστηριότητες που αφορούν τις υπηρεσίες του Δήμου, καθώς και των ειδικών ρυθμίσεων/ νομοθεσιών που διέπουν τη λειτουργία αυτών.
- κατανόηση των αρχών διοίκησης, ώστε να έχει την ικανότητα να εντοπίσει και να αξιολογεί τις αποκλίσεις από τη χρηστή υπηρεσιακή πρακτική.
- συνεχή ενημέρωση σε θέματα νομοθεσίας που αφορούν και επηρεάζουν την εύρυθμη λειτουργία των υπηρεσιών του Δήμου.
- ικανότητα στην εφαρμογή των *Διεθνών Προτύπων για την Επαγγελματική Εφαρμογή του Εσωτερικού Ελέγχου*, καθώς και των καθοριζομένων διαδικασιών και τεχνικών.
- γνώση, σε βασικό τουλάχιστον επίπεδο, αντικειμένων όπως η οικονομία, το δίκαιο και η λογιστική.
- γνώση χειρισμού Η/Υ (λογιστικά φύλλα, επεξεργασία κειμένου κλπ.).
- δεξιότητες επικοινωνίας, γραπτής και προφορικής.

Οι Εσωτερικοί Ελεγκτές πρέπει να πληρούν, επίσης, τις αναγκαίες προϋποθέσεις ακεραιότητας και λειτουργούν με βάση τις αρχές της αντικειμενικότητας και της εμπιστευτικότητας και τηρούν απαρέγκλιτα τον *Κώδικα Ηθικής και Δεοντολογίας των Εσωτερικών Ελεγκτών*.

Το Εθνικό Κέντρο Δημόσιας Διοίκησης και Αυτοδιοίκησης (Ε.Κ.Δ.Δ.Α.) οργανώνει ειδικό πρόγραμμα ελεγκτικής επάρκειας εσωτερικού ελεγκτή. Το ειδικό πρόγραμμα ελεγκτικής

επάρκειας υποχρεούνται να παρακολουθήσουν, ώστε να λάβουν τη σχετική πιστοποίηση. Επίσης μπορούν να συμμετέχουν σε κάθε είδους επιμορφωτικές δραστηριότητες (σεμινάρια, συνέδρια κλπ.) σχετικά με το αντικείμενό τους.

Οι εσωτερικοί ελεγκτές είναι δυνατόν να επικουρούνται από *εμπειρογνώμονες εξωτερικούς συνεργάτες*, οι οποίοι διαθέτουν ειδικευμένη γνώση σε επιμέρους θέματα που αφορούν στο αντικείμενο του ελέγχου. Οι εμπειρογνώμονες θα πρέπει να είναι πιστοποιημένοι εσωτερικοί ελεγκτές με εμπειρία στο αντικείμενο.

III) Κατηγορίες Εσωτερικών Ελέγχων

Για λόγους ταξινόμησης, οι έλεγχοι που μπορούν να διενεργηθούν διακρίνονται στις παρακάτω κατηγορίες:

Γενικοί – Πλήρεις έλεγχοι: Έλεγχοι που εκτείνονται σε όλο το εύρος των δραστηριοτήτων του Δήμου για μια συγκεκριμένη χρονική περίοδο. Αντικείμενο των γενικών ελέγχων είναι όλοι οι τομείς δραστηριότητας της ελεγχόμενης περιοχής από εκτελεστικής και διοικητικής πλευράς.

Μερικοί έλεγχοι (Περιορισμένοι): Έλεγχοι που καλύπτουν μέρος των λειτουργιών της περιοχής ελέγχου. Οι έλεγχοι αυτοί μπορεί να διενεργηθούν για λόγους κάλυψης μόνο των περιοχών που θεωρούνται υψηλού κινδύνου.

Ειδικοί Έλεγχοι / Έκτακτοι: Έλεγχοι που αφορούν σε ένα συγκεκριμένο θέμα ή τομέα (π.χ. έλεγχος απάτης). Διενεργούνται κατά τη διάρκεια του χρόνου, όταν εξακριβωθεί κλοπή, παρατυπία ή παράτυπη διαχείριση, που ενδέχεται να έχει προκαλέσει ή έχει προκαλέσει ζημία στην περιουσία του Δήμου ή ενδέχεται να δημιουργήσει σοβαρή υποβάθμιση στο σύστημα ελέγχου του Δήμου.

Επίσης οι έλεγχοι διακρίνονται σε προγραμματισμένους (Γενικοί– Πλήρεις έλεγχοι και Μερικοί έλεγχοι), εφόσον περιλαμβάνονται στο Ετήσιο Πρόγραμμα Εσωτερικών Ελέγχων, και έκτακτους (Ειδικοί Έλεγχοι / Έκτακτοι), σε περίπτωση που πραγματοποιούνται με αφορμή κάποιο σοβαρό θέμα που πρέπει επείγοντως να διερευνηθεί. Επιπλέον, διακρίνονται σε διάφορα είδη, ανάλογα με το αντικείμενο και το σκοπό τους.

- Οι οικονομικοί έλεγχοι εξετάζουν την οικονομική διαχείριση (κατάρτιση και εκτέλεση προϋπολογισμού, λογιστική παρακολούθηση και αναφορά, προμήθειες υλικών και υπηρεσιών κλπ.) του Δήμου.

- Οι έλεγχοι λειτουργίας ερευνούν τις επιχειρησιακές δραστηριότητες καθ' αυτές.
- Οι διοικητικοί έλεγχοι εξετάζουν τις διοικητικές και υποστηρικτικές λειτουργίες: σχεδιασμό και παρακολούθηση του έργου, διοίκηση ανθρώπινων πόρων, τεχνική υποστήριξη κλπ.
- Οι έλεγχοι συμμόρφωσης εξετάζουν αν τηρούνται οι κανόνες (νομοθεσία, κανονιστικές πράξεις, εγκύκλιοι διαταγές κλπ.) που διέπουν τη λειτουργία των ελεγχόμενων συστημάτων.
- Οι έλεγχοι απόδοσης της διακυβέρνησης του Δήμου. Εξετάζουν αν τα ελεγχόμενα συστήματα λειτουργούν αποτελεσματικά και αποδοτικά, δηλαδή αν παράγουν υψηλής ποιότητας και επαρκούς όγκου έργο κάνοντας τη βέλτιστη χρήση των πόρων τους, καθώς και αν επιτυγχάνουν τους στόχους που έχουν τεθεί για αυτά.
- Οι έλεγχοι συστημάτων πληροφορικής (έλεγχοι ηλεκτρονικής πληροφόρησης και έλεγχοι ηλεκτρονικής επεξεργασίας δεδομένων). Εξετάζουν την επάρκεια και αποτελεσματικότητα των πληροφοριακών συστημάτων, την επεξεργασία των δεδομένων και τα αποτελέσματα αυτής, την ασφάλεια των αρχείων και του εξοπλισμού, τις εφαρμογές κλπ
- Οι έλεγχοι των συστημάτων εσωτερικού ελέγχου εξετάζουν την επάρκεια, αποτελεσματικότητα και αποδοτικότητα αυτών, την προσαρμογή τους στο περιβάλλον του Δήμου, καθώς και τα σημαντικά κενά τους.
- Οι έλεγχοι παρακολούθησης (follow-up). Εξετάζουν την εφαρμογή των διορθωτικών ενεργειών που ανέλαβε να πραγματοποιήσει η Διοίκηση, ως αποτέλεσμα του εσωτερικού ελέγχου.

9. Προγραμματισμός Εσωτερικών Ελέγχων

Ο Επικεφαλής της Μονάδος Εσωτερικού Ελέγχου καταρτίζει, το αργότερο εντός του Ιανουαρίου κάθε έτους, το Ετήσιο Πρόγραμμα Εργασιών του έτους αυτού και το υποβάλλει στην Επιτροπή Ελέγχου, καθώς και στην Διοίκηση η οποία και το εγκρίνει, το αργότερο εντός μηνός.

Ο Επικεφαλής της Μονάδος παρακολουθεί και εισηγείται την τροποποίηση του Ετήσιου Προγράμματος Εργασιών, όταν κρίνει ότι αυτό απαιτείται λόγω εξωγενών ή ενδογενών παραγόντων. Το Ετήσιο Πρόγραμμα Εργασιών τροποποιείται με την ίδια διαδικασία έγκρισής του.

Τα προς έλεγχο συστήματα επιλέγονται με βάση:

- τη σπουδαιότητά τους στο πλαίσιο των στρατηγικών και επιχειρησιακών προτεραιοτήτων του Δήμου.
- το βαθμό των κινδύνων που απειλούν την επίτευξη των στόχων τους, όπως αυτός έχει εκτιμηθεί κατά την αξιολόγηση κινδύνων
- τους διαθέσιμους πόρους.

Οι συνήθεις παράγοντες που επηρεάζουν το βαθμό κινδύνου ενός συστήματος και το καθιστούν υψηλής προτεραιότητας για διενέργεια ελέγχου είναι:

- το πολύπλοκο ή ασαφές κανονιστικό πλαίσιο
- το ασταθές κανονιστικό πλαίσιο, σε συνδυασμό με την απουσία σχεδίων εφαρμογής των αλλαγών
- η έλλειψη καταγεγραμμένων τυποποιημένων διαδικασιών και αυτοματοποίησης
- η ανεπάρκεια των πληροφοριακών συστημάτων
- ο μεγάλος αριθμός συναλλαγών
- η μεγάλη αξία των συναλλαγών
- ο ελλιπής διοικητικός έλεγχος
- η ανεπάρκεια ανθρώπινου δυναμικού
- το χαμηλό ηθικό του προσωπικού.

Για κάθε έλεγχο που προγραμματίζεται, τα στοιχεία που καταγράφονται είναι:

- ο τίτλος του προς έλεγχο συστήματος

- το είδος ελεγχόμενου συστήματος (Υπηρεσιακή μονάδα, λειτουργία, διαδικασία κλπ.)
- ο τομέας δράσης στον οποίο εμπίπτει το ελεγχόμενο σύστημα
- ο σκοπός του ελέγχου
- η έκταση του ελέγχου (το σύνολο του πληθυσμού ή δείγμα αυτού) και η προς έλεγχο χρονική περίοδος
- η προβλεπόμενη διάρκεια του ελέγχου
- η προβλεπόμενη ημερομηνία έναρξης του ελέγχου
- οι Υπηρεσίες στις οποίες θα διενεργηθεί επισκόπηση
- τυχόν σχόλια

Το Ετήσιο Πρόγραμμα Εργασιών υποβάλλεται προς έγκριση στη Διοίκηση του Δήμου, συνοδευόμενο από εισηγητική έκθεση, στην οποία καταγράφονται οι λόγοι για τους οποίους επελέγησαν τα συγκεκριμένα συστήματα προς έλεγχο, ο τρόπος με τον οποίο το προτεινόμενο πρόγραμμα υπηρετεί τους στρατηγικούς στόχους του Δήμου, οι πόροι που θα απαιτηθούν και κάθε άλλη πληροφορία που κρίνεται χρήσιμη στο πλαίσιο της οριστικοποίησης του προγράμματος και της μελλοντικής εκτέλεσής του.

10. Διενέργεια Εσωτερικού Ελέγχου

Κάθε έργο που διενεργείται ή παρέχεται διαρθρώνεται σε στάδια ως εξής:

- Διαβεβαιωτικό/ελεγκτικό: α) ανάθεση, β) σχεδιασμός, γ) διενέργεια, δ) σύνταξη προσωρινής έκθεσης, ε) οριστικοποίηση και υποβολή της έκθεσης, στ) παρακολούθηση της υλοποίησης των συστάσεων.
- Συμβουλευτικό: α) ανάθεση, β) σχεδιασμός, γ) διενέργεια, δ) σύνταξη και υποβολή της έκθεσης.

Κατά το στάδιο της ανάθεσης ορίζεται με έγγραφο του Επικεφαλής της Μονάδος Εσωτερικού Ελέγχου ο διενεργών τον έλεγχο εσωτερικός ελεγκτής καθώς και το αντικείμενο του ελέγχου και ή ελεγχόμενη υπηρεσία/τμήμα του Δήμου για ενημέρωση.

Κατά το στάδιο του σχεδιασμού πραγματοποιείται η συλλογή των πληροφοριών που είναι αναγκαίες για την περιγραφή και ανάλυση του ελεγχόμενου αντικειμένου, ο εντοπισμός και αξιολόγηση των κινδύνων, η καταγραφή των υφιστάμενων δικλίδων ασφαλείας και η κατάρτιση του πλάνου ελέγχου.

Κατά το στάδιο της διενέργειας πραγματοποιούνται οι επιτόπιες επισκέψεις και λοιπές ενέργειες (συνεντεύξεις, δειγματοληπτική επισκόπηση κλπ.), οι οποίες είναι αναγκαίες ώστε να αποκτηθεί πλήρης και ακριβής εικόνα για τη λειτουργία του ελεγχόμενου συστήματος και την επάρκεια του συστήματος εσωτερικού ελέγχου.

Κατά τη σύνταξη της προσωρινής έκθεσης καταγράφεται κάθε χρήσιμη πληροφορία και στοιχείο που αφορά το ελεγχόμενο σύστημα, τα αποτελέσματα και τις εισηγητικές προτάσεις, και αποστέλλεται στο ελεγχόμενο τμήμα για συμφωνία.

Στο επόμενο στάδιο της οριστικοποίησης και υποβολής της έκθεσης καταγράφονται επιπλέον τα πεδία συμφωνίας με το ελεγχόμενο τμήμα, οι τυχόν διαφωνίες με τα ευρήματα του ελέγχου και τις ενέργειες που πρέπει να γίνουν από το τμήμα με βάση της προτάσεις-συστάσεις που καταγράφονται στην έκθεση.

Το τελευταίο στάδιο της παρακολούθησης της υλοποίησης των συστάσεων αποτελεί το πέμπτο και τελευταίο σημαντικό βήμα του ελέγχου αφού δε νοείται έλεγχος και προτάσεις χωρίς εφαρμογή και παρακολούθηση της υλοποίησής τους. Η παρακολούθηση εφαρμογής των προτάσεων γίνεται κατ' επανάληψη μέχρι να διορθωθούν όλα τα αδύνατα σημεία που εντοπίστηκαν στον έλεγχο και ολοκληρώνεται όταν υλοποιηθούν πλήρως όλες οι συμφωνημένες διορθωτικές ενέργειες.

Οι μέθοδοι και τεχνικές που χρησιμοποιούνται κατά τη διενέργεια ενός εσωτερικού ελέγχου, δηλαδή, ο τρόπος με τον οποίο συλλέγονται, αναλύονται, αξιολογούνται και καταγράφονται οι πληροφορίες και τα συμπεράσματα του ελέγχου, παρουσιάζονται στις ενότητες που ακολουθούν. Η μεθοδολογία που παρατίθεται διαμορφώθηκε σύμφωνα με τις βέλτιστες πρακτικές εσωτερικού ελέγχου και Εταιρικής Διακυβέρνησης λαμβάνοντας υπόψη τη διασφάλιση των διαδικασιών του Δήμου καθώς και την κείμενη νομοθεσία. Κατά το μεγαλύτερο μέρος της μπορεί να χρησιμοποιηθεί και σε εσωτερικούς ελέγχους άλλων συστημάτων ή αντικειμένων. Σε ορισμένες περιπτώσεις, ενδέχεται κάποιες από τις εργασίες που περιγράφονται να μην είναι αναγκαίες ή να πρέπει να εκτελεστούν κατά διαφορετικό τρόπο (π.χ. όταν αξιολογείται ένα έργο ή όταν αξιολογούνται οι επιχειρησιακοί στόχοι που έχουν τεθεί).

Ανεξάρτητα από τη μεθοδολογία που ακολουθήθηκε, ο εσωτερικός ελεγκτής, ανάλογα με το σκοπό του, θα πρέπει να απαντά σε ερωτήματα όπως:

- Ποιος είναι ο σκοπός και ποιοι οι ειδικοί στόχοι του ελεγχόμενου συστήματος;
- Είναι αποτελεσματικό το ελεγχόμενο σύστημα, δηλαδή, υπηρετεί το σκοπό για τον οποίο δημιουργήθηκε;
- Υπάρχει σύστημα εσωτερικού ελέγχου, δηλαδή δικλείδες ασφαλείας, ενσωματωμένο στη λειτουργία του συστήματος;
- Τηρούνται οι προβλέψεις του συστήματος εσωτερικού ελέγχου;
- Είναι επαρκές το σύστημα εσωτερικού ελέγχου, δηλαδή διαφυλάσσει το ελεγχόμενο σύστημα έναντι εξωτερικών και εσωτερικών κινδύνων;

11. Σχεδιασμός εσωτερικού ελέγχου

Η προετοιμασία του ελέγχου αποτελείται από μια σειρά προκαθορισμένων και τεκμηριωμένων διαδικασιών που παρέχουν καθοδήγηση στον εσωτερικό ελεγκτή κατά τη διάρκεια του ελέγχου. Ο κατάλληλος σχεδιασμός του ελέγχου προϋποθέτει την κατανόηση των επιχειρησιακών δραστηριοτήτων της περιοχής ελέγχου, την αναγνώριση των σχετικών κινδύνων καθώς και τον καθορισμό των αντίστοιχων στόχων και του εύρους του ελέγχου.

Στη συνέχεια ο εσωτερικός ελεγκτής προβαίνει στον αναλυτικό σχεδιασμό του ελέγχου. Ειδικότερα, κατά το στάδιο αυτό:

1. Δημιουργείται ο φάκελος του ελέγχου (φυσικός και ηλεκτρονικός), ο οποίος εμπλουτίζεται καθ' όλη τη διάρκεια του έργου με τα σχετικά έγγραφα και λοιπά στοιχεία.
2. Καταρτίζεται το χρονοδιάγραμμα του ελέγχου, ώστε, αφενός, να τηρηθεί ο χρόνος που αρχικά διατέθηκε για τον έλεγχο (και που αποτελεί συνιστώσα της επιτυχίας του) και αφετέρου, να διατηρήσει ο εσωτερικός ελεγκτής την προσήλωση στους στόχους του και τη δυναμική του. Το χρονοδιάγραμμα υποβάλλεται στην Διοίκηση του Δήμου, η οποία παρακολουθεί την τήρησή του ή ορίζει υπεύθυνο παρακολούθησης.
3. Μελετάται διεξοδικά το αντικείμενο του ελέγχου (Ελεγχόμενο Σύστημα):
4. Συγκεντρώνονται και μελετώνται τα κείμενα που συνιστούν το θεσμικό και λειτουργικό πλαίσιο (νόμοι, κανονιστικές πράξεις, εγκύκλιοι οδηγίες, εσωτερικές οδηγίες, αποφάσεις Διοίκησης, τυχόν εγχειρίδια διαδικασιών, κλπ.), καθώς και οι πληροφορίες που κρίνονται απαραίτητες για την απόκτηση μιας ακριβούς και πλήρους εικόνας του ελεγχόμενου αντικειμένου.
5. Μελετώνται τα υπάρχοντα στοιχεία που αφορούν την πραγματική λειτουργία του συστήματος (πορισματικές εκθέσεις από άλλους ελεγκτικούς μηχανισμούς, εκθέσεις πεπραγμένων, στατιστικές αναφορές κλπ.).
6. Καταγράφονται ο σκοπός και οι ειδικοί στόχοι του ελεγχόμενου συστήματος, δηλαδή, ο λόγος για τον οποίο έχει δημιουργηθεί και τα ειδικότερα ζητούμενα που πρέπει να επιτύχει, αντίστοιχα.
7. Εντοπίζονται οι κρίσιμοι παράγοντες επιτυχίας, δηλαδή οι βασικοί όροι που πρέπει να πληρούνται ώστε να είναι δυνατή η επίτευξη των στόχων.
8. Αν το αντικείμενο του ελέγχου είναι διαδικασία, ζητείται από την αρμόδια Διεύθυνση η αναλυτική περιγραφή της. Σε περίπτωση που αυτή δεν υπάρχει, η διαδικασία

περιγράφεται λεπτομερώς και αποτυπώνεται διαγραμματικά από τον εσωτερικό ελεγκτή. Στην έκθεση του ελέγχου καταγράφεται ότι πραγματοποιήθηκαν οι εργασίες αυτές.

9. Με βάση τους ειδικούς στόχους του συστήματος αναζητούνται και εντοπίζονται οι πιθανοί κίνδυνοι (εσωτερικοί και εξωτερικοί) που απειλούν την ομαλή λειτουργία του συστήματος και την επίτευξη των στόχων του. Με βάση την πιθανότητα που υπάρχει να εμφανιστούν οι κίνδυνοι και τις επιπτώσεις που θα επιφέρουν, δηλαδή τη σοβαρότητα των ζημιών που θα προκληθούν, γίνεται η αξιολόγηση αυτών. Κάθε ένας από τους κινδύνους αξιολογείται σε κλίμακα τριών βαθμών, υψηλός κίνδυνος (Υ), μεσαίος κίνδυνος (Μ) και χαμηλός κίνδυνος (Χ).
10. Ακολουθεί η αναζήτηση των πιθανών πηγών κινδύνου. Αυτές συνδέονται, αφενός, με τους κρίσιμους παράγοντες επιτυχίας που έχουν εντοπιστεί και, αφετέρου, με τους συνηθείς κινδύνους που απειλούν τους οργανισμούς, όπως αυτοί έχουν κατηγοριοποιηθεί από το μοντέλο COSO:

Κανονιστικού πλαισίου: Είναι οι κίνδυνοι που αφορούν τον τρόπο με τον οποίο καθορίζονται, κοινοποιούνται, επικαιροποιούνται και τηρούνται οι κανόνες, οι οποίοι ρυθμίζουν τη λειτουργία του ελεγχόμενου συστήματος.

Εσωτερικού περιβάλλοντος: Είναι οι κίνδυνοι οι οποίοι συνδέονται με τις αρχές, τις αξίες και τα άτυπα πρότυπα συμπεριφοράς που επικρατούν στο ελεγχόμενο σύστημα και στον οργανισμό γενικότερα.

Στοχοθέτησης: Είναι οι κίνδυνοι που αναδύονται αν δεν έχουν τεθεί ευδιακρίτως και εξειδικευθεί οι στόχοι του ελεγχόμενου συστήματος.

Οργάνωσης/Λειτουργίας: Είναι οι κίνδυνοι που συνδέονται με τη δομή, τις μεθόδους εργασίας, τον καταμερισμό εργασίας, την κατανομή πόρων κλπ.

Ανθρώπινου δυναμικού: Είναι οι κίνδυνοι που αφορούν την επιλογή, κατάρτιση, αξιοποίηση και γενικά τη διαχείριση του προσωπικού, καθώς επίσης και το χαμηλό ηθικό και την έλλειψη ακεραιότητας.

Πληροφόρησης και επικοινωνίας: Είναι οι κίνδυνοι που προκύπτουν από ατελή σχεδιασμό ή εφαρμογή των μεθόδων εσωτερικής και εξωτερικής επικοινωνίας.

Παρακολούθησης: Είναι οι κίνδυνοι που αναφέρονται στην παρακολούθηση του προσωπικού και του έργου, με έμφαση στους μηχανισμούς αντίδρασης σε δυσλειτουργίες και κρίσεις.

Πληροφοριακών συστημάτων: Είναι οι κίνδυνοι που αφορούν τα πληροφοριακά συστήματα, τα οποία υποστηρίζουν τη λειτουργία του ελεγχόμενου συστήματος.

Τέλος, καταγράφονται, για κάθε κίνδυνο, οι δικλείδες ασφαλείας που έχουν αναπτυχθεί στο πλαίσιο της διαχείρισης κινδύνων, δηλαδή τα προληπτικά μέτρα που έχουν ληφθεί ώστε ο κίνδυνος να περιοριστεί.

Με την ολοκλήρωση της αξιολόγησης του ελεγχόμενου συστήματος και την καταγραφή των στοιχείων που προαναφέρθηκαν, ο εσωτερικός ελεγκτής προβαίνει στην κατάρτιση του πλάνου ελέγχου. Το πλάνο ελέγχου αποτελούν:

Οι ελεγκτικές διαδικασίες, δηλαδή η επισκόπηση που πραγματοποιείται με στόχο να αποκτηθεί εικόνα για τον τρόπο λειτουργίας των επί μέρους στοιχείων του ελεγχόμενου συστήματος (π.χ. έρευνα για τη διαπίστωση της ύπαρξης επαρκών κανόνων για την ορθή τήρηση των διαδικασιών), καθώς και για να αξιολογηθεί η επάρκεια του υφιστάμενου συστήματος εσωτερικού ελέγχου. Οι ελεγκτικές ενέργειες αντιστοιχούν στους κρίσιμους παράγοντες επιτυχίας, στις πιθανές πηγές κινδύνων, καθώς και στις δικλείδες ασφαλείας που εντοπίστηκαν κατά την αξιολόγηση του ελεγχόμενου συστήματος.

Οι ελεγκτικές επαληθεύσεις, δηλαδή τα συγκεκριμένα βήματα μέσω των οποίων θα πραγματοποιηθεί η κάθε ελεγκτική ενέργεια (π.χ. η έρευνα για τη διαπίστωση της ύπαρξης επαρκών κανόνων για την ορθή τήρηση μιας διαδικασίας μπορεί να περιλαμβάνει τα ερωτήματα:

- i. Προβλέπεται ο ορισμός υπευθύνου για τη διαδικασία και αναπληρωτή του;
- ii. Προβλέπεται εγκριτική διαδικασία και από ποιον διενεργείται;
- iii. Υπάρχει διαχωρισμός του υπαλλήλου που διενεργεί τη διαδικασία και αυτού που την ελέγχει και την εγκρίνει

Οι τεχνικές επαλήθευσης που θα χρησιμοποιηθούν, δηλαδή οι τρόποι με τους οποίους θα συλλεχθούν τα στοιχεία που είναι απαραίτητα για να δοθούν απαντήσεις στα ερωτήματα των ελεγκτικών επαληθεύσεων. Οι συνήθεις τεχνικές επαλήθευσης περιλαμβάνουν:

- τη μελέτη και τον έλεγχο εγγράφων και φακέλων
- η φυσική παρατήρηση της εκτέλεσης μίας εργασίας σε πραγματικές συνθήκες
- τη λειτουργική προσομοίωση, δηλαδή τη δοκιμαστική εκτέλεση μίας εργασίας από την αρχή ως το τέλος και

- τη συνέντευξη, δηλαδή τη δομημένη και προετοιμασμένη συζήτηση μεταξύ του ελεγκτή και του αρμόδιου υπαλλήλου, που έχει γνώσεις ή πληροφορίες σχετικά με το ελεγχόμενο σύστημα.

Το Πλάνο Ελέγχου εγκρίνεται από τη Διοίκηση του Δήμου. Κατά το σχεδιασμό ενός εσωτερικού ελέγχου ενδέχεται να διαπιστωθεί η ανάγκη αλλαγής του πλαισίου του (αν, για παράδειγμα, μία διαδικασία που ελέγχεται έχει τροποποιηθεί, ή αν τα στοιχεία δείχνουν ότι το χρονικό διάστημα αναφοράς κατά το οποίο υπάρχει αυξημένος κίνδυνος είναι διαφορετικό από εκείνο που είχε αρχικά σημειωθεί). Ο σχεδιασμός αποτελεί την κρισιμότερη φάση του εσωτερικού ελέγχου και καταλαμβάνει σημαντικό μέρος της συνολικής διάρκειάς του. Κατά το στάδιο αυτό αποκτάται ήδη μία πρώτη (και συνήθως αρκετά ικανοποιητική) εικόνα για το ελεγχόμενο σύστημα και απαντώνται πολλά από τα ερωτήματα του πλάνου ελέγχου.

Με την ολοκλήρωση της φάσης του σχεδιασμού που αποτελεί και την πρώτη φάση του ελέγχου συντάσσεται έκθεση αξιολόγησης Ελεγχόμενου Συστήματος, η οποία περιλαμβάνει τους κρίσιμους Παράγοντες Επιτυχίας, καθώς και τους σχετικούς κινδύνους (Αξιολόγηση κινδύνου - Δικλείδες Ασφαλείας). Επίσης συντάσσεται και σχετικό Πλάνο Ελέγχου βάσει των πορισμάτων των ανωτέρω διαδικασιών.

12. Εκτέλεση πλάνου ελέγχου

Μετά την κατάρτιση του πλάνου ελέγχου, ακολουθεί η εκτέλεσή του, δηλαδή η πραγματοποίηση όλων των προβλεπόμενων ελεγκτικών διαδικασιών.

Στις περιπτώσεις όπου για τις ανάγκες του ελέγχου απαιτείται επιτόπια επίσκεψη σε Υπηρεσία/τμήμα του Δήμου, τότε ο Ελεγκτής αποστέλλει σχετική έγγραφη ειδοποίηση σε αυτήν τρεις (3) τουλάχιστον εργάσιμες ημέρες πριν. Ωστόσο μπορεί να πραγματοποιηθεί επίσκεψη χωρίς προειδοποίηση, αν η φύση του ελέγχου το επιβάλλει.

Θα πρέπει να σημειωθεί ότι κατά της επισκόπησης μιας διαδικασίας, η επιτόπια επίσκεψη σε Υπηρεσία/τμήμα που την εφαρμόζει δεν αποσκοπεί στον έλεγχο της Υπηρεσίας/τμήματος, αλλά στην απόκτηση πληροφοριών σχετικά με τον τρόπο με τον οποίο εκτελείται η διαδικασία, τα τυχόν άτυπα βήματα που έχουν διαμορφωθεί για την κάλυψη κενών του θεσμικού πλαισίου, την αντίληψη των υπαλλήλων αναφορικά με τους κινδύνους κλπ.

Σε περίπτωση κατά την οποία, στο πλαίσιο επισκόπησης μιας διαδικασίας προκύψουν ενδείξεις απάτης ή έλλειψης ακεραιότητας που χρειάζονται ειδική διερεύνηση, αυτές γνωστοποιούνται άμεσα μέσω εμπιστευτικής αλληλογραφίας, στη Διοίκηση του Δήμου, η οποία κρίνει, αν πρέπει να ενημερωθούν άμεσα οι Δικαστικές Αρχές. Παράλληλα, ο εσωτερικός ελεγκτής λαμβάνει όλα τα αναγκαία μέτρα ώστε να μη καταστραφούν ή αλλοιωθούν τα αποδεικτικά στοιχεία.

Οι εργασίες που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο των ελεγκτικών διαδικασιών και τα πορίσματα που προκύπτουν καταγράφονται στα Φύλλα Ελέγχου. Συγκεκριμένα συμπληρώνεται ένα φύλλο ελέγχου ανά ελεγκτική ενέργεια.

Τα φύλλα ελέγχου (ηλεκτρονικά ή μη) είναι το βασικό εργαλείο καταχώρισης και αποθήκευσης των τεκμηρίων ελέγχου (audit evidence). Στα φύλλα ελέγχου αποτυπώνεται η ελεγκτική εργασία και τα αποτελέσματα που προέκυψαν από τον έλεγχο. Από πρακτικής άποψης, η καταγραφή των επιτόπιων εργασιών έχει ως στόχο τη χαρτογράφηση του συνόλου της ελεγκτικής εργασίας που διενεργήθηκε στην περιοχή ελέγχου, ώστε να είναι δυνατή η εξαγωγή των ίδιων συμπερασμάτων κατά την ανεξάρτητη επισκόπηση των φύλλων ελέγχου. Η καταγραφή της ελεγκτικής εργασίας μπορεί να είναι είτε χειρόγραφη, είτε ηλεκτρονική με τη χρήση εφαρμογών λογισμικού.

Τα φύλλα ελέγχου ικανοποιούν τις παρακάτω συνθήκες:

- ✓ Κάθε εύρημα που προκύπτει υποστηρίζεται από τεκμήρια (αποδεικτικά στοιχεία) που επισυνάπτονται στα σχετικά φύλλα ελέγχου (ηλεκτρονική ή μη παραπομπή).
- ✓ Οι μέθοδοι ελέγχου (testing) και δειγματοληψίας καταγράφονται λεπτομερώς, ώστε να μπορούν να αναπαραχθούν από τρίτο μέρος (π.χ. την επιτροπή κατά την επισκόπηση της ελεγκτικής εργασίας).

Τα φύλλα ελέγχου:

- ✓ Εξυπηρετούν το ρόλο ενός χώρου αποθήκευσης πληροφοριών και δεδομένων, τα οποία έχουν αποκτηθεί κατά τη διάρκεια του ελέγχου.
- ✓ Αναγνωρίζουν και αποτυπώνουν ελλείψεις ή ευκαιρίες βελτίωσης στις υπό εξέταση δραστηριότητες και αποτελούν τον τόπο συλλογής των υποστηρικτικών στοιχείων για την τεκμηρίωση των εν λόγω ελλείψεων.
- ✓ Διασφαλίζουν ότι κάθε έργο διενεργείται με συστηματικό τρόπο και ότι τα καθορισμένα βήματα ελέγχου / δοκιμών έχουν ακολουθηθεί και καταγραφεί.
- ✓ Υποστηρίζουν τα συμπεράσματα του ελέγχου ή / και τις συστάσεις για βελτίωση.
- ✓ Υποστηρίζουν τα ευρήματα κατά τη συζήτηση αυτών με τους ελεγχόμενους.
- ✓ Υποστηρίζουν την έκθεση ελέγχου.
- ✓ Διευκολύνουν τις εποπτικές αρχές στην αξιολόγηση και επισκόπηση του εύρους του ελέγχου και της λογικής των συμπερασμάτων.
- ✓ Βοηθούν στην αξιολόγηση της απόδοσης των εσωτερικών ελεγκτών και παρέχουν σχετική καθοδήγηση.
- ✓ Παρέχουν πληροφόρηση και ιστορικά στοιχεία για μελλοντικούς ελέγχους, έργα και αξιολογήσεις.

Κάθε φύλλο ελέγχου περιλαμβάνει:

- ✓ Έναν περιγραφικό τίτλο.
- ✓ Καταγραφή των πηγών της πληροφόρησης και των αποδεικτικών στοιχείων που προσκομίστηκαν από τους ελεγχόμενους.
- ✓ Την ημερομηνία δημιουργίας του φύλλου ελέγχου.
- ✓ Το όνομα ή τα αρχικά του ονόματος του εσωτερικού ελεγκτή που το συνέταξε.

13. Προγράμματα Ελέγχου (Audit Programs) και Λίστες Ελέγχου (Checklists)

Προκειμένου να μεγιστοποιηθεί η αποτελεσματικότητα των ελέγχων και να τυποποιηθεί η διαδικασία εκτέλεσης του ελέγχου για βασικές συναλλαγές και δραστηριότητες του Δήμου, χρησιμοποιούνται προγράμματα ελέγχου (audit programs) και λίστες ελέγχου (checklists).

Τα προγράμματα ελέγχου δημιουργούνται βάσει της οργανωτικής διάρθρωσης της ελεγχόμενης περιοχής, των κανονισμών λειτουργίας και των επιμέρους πολιτικών και διαδικασιών (πράξεις, οδηγίες, εγκύκλιοι κλπ.) του Δήμου, αλλά και σύμφωνα με τις βέλτιστες πρακτικές εσωτερικού ελέγχου.

Τα προγράμματα ελέγχου περιλαμβάνουν αναλυτικά βήματα ελέγχου καθώς επίσης και πληροφορίες και οδηγίες για την κατάλληλη διενέργεια του ελέγχου. Κάθε πρόγραμμα ελέγχου μπορεί να αφορά σε μια επιχειρησιακή μονάδα (πχ. Οικονομική Υπηρεσία) και τις λειτουργίες ή δραστηριότητες των επιμέρους τμημάτων της, ή μια συγκεκριμένη λειτουργία (process) που μπορεί να αφορά επιμέρους επιχειρησιακές μονάδες. Κάθε πρόγραμμα ελέγχου αποτελείται από ξεχωριστά ελεγκτικά βήματα διαβαθμισμένα σε σχέση με την εγγενή επικινδυνότητα του βήματος ως προς την ελεγχόμενη δραστηριότητα. Παράλληλα, κάθε βήμα ελέγχου διαβαθμίζεται ως προς την εγγενή επικινδυνότητά του, σε σχέση με την ελεγχόμενη δραστηριότητα. Διενεργείται προσδιορισμός του κινδύνου ανά βήμα ελέγχου και σύνδεση με τις αντίστοιχες οδηγίες (οι οδηγίες περιλαμβάνουν πολιτικές, διαδικασίες, νομικό πλαίσιο κλπ.).

Οι λίστες ελέγχου μπορούν αυτόνομα ή σε συνδυασμό με άλλες πληροφορίες που συλλέγονται να έχουν χρήση ελεγκτικού προγράμματος. Οι πηγές βάσει των οποίων δημιουργούνται είναι κοινές με αυτές των προγραμμάτων ελέγχου. Η βασική διαφορά τους με τα προγράμματα ελέγχου είναι ως προς το αποτέλεσμα που παρέχουν. Οι λίστες ελέγχου λειτουργούν σαν περιληπτικά προγράμματα ελέγχου που χρησιμοποιούνται για την αναγνώριση των σημαντικών αδυναμιών στις δικλίδες ασφαλείας και χρησιμοποιούνται κυρίως σαν ένα γενικό διαγνωστικό εργαλείο. Οι λίστες ελέγχου (checklists) οδηγούν στη συλλογή ενιαίας πληροφόρησης και συνήθως δεν αποσκοπούν στη σύνταξη αναλυτικών εκθέσεων αλλά στατιστικών συμπερασμάτων ή απλών συμπερασμάτων.

Τόσο τα προγράμματα ελέγχου όσο και οι λίστες ελέγχου διασφαλίζουν την ύπαρξη μιας συστηματικής ελεγκτικής προσέγγισης.

Είναι σημαντικό να διευκρινιστεί ότι τα προγράμματα ελέγχου και οι λίστες ελέγχου αποτελούν εργαλεία για την αποτελεσματική διενέργεια των ελέγχων και δεν πρέπει να

θεωρείται ότι καλύπτουν τη συνολική ελεγκτική εργασία που πρέπει να πραγματοποιηθεί. Τέλος, τα προγράμματα ελέγχου απαιτείται να επικαιροποιούνται περιοδικά.

Στη συνέχεια του εγχειριδίου παρατίθεται αναλυτικό πρόγραμμα ελέγχου ανά Υπηρεσία/τμήμα του Δήμου, το οποίο καλύπτει όλες τις βασικές συναλλαγές και δραστηριότητες του Δήμου και περιγράφει τα ελεγκτικά βήματα που πρέπει να ακολουθήσει ο Εσωτερικός ελεγκτής προκειμένου να διενεργήσει την ελεγκτική του διαδικασία.

14. Εποπτεία εσωτερικού ελέγχου

Ο εσωτερικός ελεγκτής παρακολουθείται καθ' όλη τη διάρκεια του έργου του, αλλά ιδίως στη φάση της εκτέλεσης του πλάνου ελέγχου, από τον Επικεφαλής Εσωτερικού Ελέγχου, την επιτροπή ελέγχου ή άλλο όργανο αν έχει οριστεί αλλιώς από τη Διοίκηση του Δήμου. Η εποπτεία πρέπει:

- α) να καλύπτει όλες τις όψεις του ελέγχου (μεθοδολογία, πλαίσιο, επεξεργασία στοιχείων κλπ.), με έμφαση στην τήρηση του χρονοδιαγράμματος,
- β) να έχει επίσημη (όχι άτυπη) μορφή (π.χ. τακτικές συναντήσεις του εσωτερικού ελεγκτή με την επιτροπή ελέγχου) και
- γ) να τεκμηριώνεται (π.χ. με την τήρηση πρακτικών ή τη σύνταξη σύντομου σημειώματος με τα κυριότερα σημεία της συζήτησης, τα συμπεράσματα και τις αποφάσεις).

Το εύρος της παρακολούθησης που απαιτείται εξαρτάται από την επαγγελματική επάρκεια και την εμπειρία των εσωτερικών ελεγκτών, καθώς και από την πολυπλοκότητα του ελεγχόμενου έργου. Κατά την εκτέλεση του ελέγχου, τίθενται ορισμένα κρίσιμα, από άποψη μεθοδολογίας, ζητήματα, όπως είναι η δειγματοληψία και η διενέργεια συνεντεύξεων.

15. Εισηγητικές Προτάσεις – Συμφωνία Ευρημάτων – Χρονοδιάγραμμα Υλοποίησης

Σε περίπτωση που από τον έλεγχο προκύψουν ευρήματα, δηλαδή μη συμμορφώσεις ή σημεία υψηλού κινδύνου τα οποία δεν καλύπτονται επαρκώς από τις υφιστάμενες δικλείδες ασφαλείας, συντάσσεται πίνακας ευρημάτων.

Συγκεκριμένα συμπληρώνεται ένα πεδίο ανά εύρημα, στο οποίο καταγράφονται αρχικά από τον Ελεγκτή:

- η ελεγκτική διαδικασία που εκτελέστηκε
- το αντίστοιχο εύρημα, ο (υπολειμματικός) κίνδυνος που αντιπροσωπεύει το εύρημα αυτό, με την αντίστοιχη αξιολόγηση και
- η εισήγηση του Ελεγκτή για διορθωτικές ή βελτιωτικές ενέργειες, με τον αντίστοιχο βαθμό προτεραιότητας.

Οι εισηγητικές προτάσεις πρέπει να βασίζονται στην ανάλυση της θεμελιώδους αιτίας του ευρήματος, έτσι ώστε η λύση που θα προταθεί να είναι αποτελεσματική και μακροπρόθεσμη.

Τα ευρήματα μπορεί να αφορούν σε ατελή σχεδιασμό μίας θεσπισμένης διαδικασίας ή σε ελλείψεις της εφαρμογής της (πλημμελής εκτέλεση). Στην πρώτη περίπτωση, θα πρέπει να επιληφθεί το αντίστοιχο Τμήμα του Δήμου που είναι αρμόδιο για το σχεδιασμό της διαδικασίας. Στη δεύτερη περίπτωση, την ευθύνη για τις διορθωτικές ενέργειες που πρέπει να πραγματοποιηθούν φέρει ο προϊστάμενος ή διευθυντής του τμήματος.

Μετά την καταγραφή των ευρημάτων και όταν έχουν διαμορφωθεί οι προτάσεις του εσωτερικού ελεγκτή, πραγματοποιείται συνάντηση με τη συμμετοχή όλων των εμπλεκόμενων υπηρεσιών, υπό τον συντονισμό της επιτροπής ελέγχου. Κατά τη συνάντηση αυτή παρουσιάζονται τα ευρήματα του ελέγχου, παρέχονται διευκρινίσεις και από τις δύο πλευρές και συζητούνται οι προτάσεις του εσωτερικού ελεγκτή και οι εναλλακτικές επιλογές ως προς τις διορθωτικές και βελτιωτικές ενέργειες.

Στη συνέχεια, ο εσωτερικός ελεγκτής ολοκληρώνει τη σύνταξη της προσωρινής έκθεσης ελέγχου, στην οποία υπάρχει, ως παράρτημα ο πίνακας ευρημάτων.

Η προσωρινή έκθεση, μετά την αξιολόγησή της, αποστέλλεται στις εμπλεκόμενες Υπηρεσίες/τμήματα, οι οποίες οφείλουν εντός καθορισμένης προθεσμίας, να γνωστοποιήσουν στον εσωτερικό ελεγκτή την αποδοχή κάθε εισηγητικής πρότασης ή τη μη αποδοχή της και τη σχετική αιτιολόγηση, συμπληρώνοντας τα σχόλια τους στον πίνακα ευρημάτων.

Η τελική συνάντηση (Exit Meeting) για τον έλεγχο προγραμματίζεται μετά την ολοκλήρωση των επιτόπιων εργασιών ελέγχου και πριν από τη λήψη των γραπτών απαντήσεων από τους ελεγχόμενους. Σκοπός της εν λόγω συνάντησης είναι η συζήτηση και επιβεβαίωση των ευρημάτων του ελέγχου και της πρακτικής εφαρμογής των συστάσεων, σύμφωνα με το προσχέδιο της έκθεσης ελέγχου. Εντούτοις, δεν απαιτείται τελική συνάντηση για όλους τους ελέγχους. Για παράδειγμα, η τελική συνάντηση θεωρείται απαραίτητη σε περιπτώσεις όπου η παροχή επιπλέον πληροφοριών από τον ελεγχόμενο, δύναται να έχει αντίκτυπο στα τελικά ευρήματα ή στις απαντήσεις του ελέγχου.

Κατά την τελική συνάντηση με τον ελεγχόμενο:

- Συμφωνούνται τα ευρήματα και οι συστάσεις που περιλαμβάνονται στο προσχέδιο της έκθεσης ή / και εκφράζονται τυχόν διαφωνίες με το περιεχόμενο ή / και τη διατύπωσή τους.
- Καταγράφονται τα αίτια διαφωνίας του ελεγχόμενου με τα ευρήματα ή τις συστάσεις καθώς και τα τυχόν σχόλια.
- Ο εσωτερικός ελεγκτής δε δεσμεύεται για τις αιτούμενες αλλαγές, έως ότου αξιολογηθούν επαρκώς τα έγγραφα τεκμηρίωσης που παρέχονται από τον ελεγχόμενο.
- Τα κύρια σημεία διαφωνιών επί των ευρημάτων και εισηγήσεων επιλύονται, εάν αυτό είναι δυνατόν.
- Η τελική συνάντηση καταγράφεται και τα σχετικά πρακτικά εντάσσονται στο φάκελο ελέγχου.

Για κάθε εύρημα αποφασίζονται τα παρακάτω:

- Οι ενέργειες / σχέδιο δράσης που πρέπει να πραγματοποιηθεί από τον υπεύθυνο της υπηρεσίας/τμήματος για την τακτοποίησή του.
- Το χρονοδιάγραμμα υλοποίησης των συστάσεων, το οποίο είναι εφάμιλλο της σημαντικότητας του ευρήματος.
- Ο υπεύθυνος για την υλοποίηση των ενεργειών.

Οι παραπάνω πληροφορίες εντάσσονται στην έκθεση ελέγχου.

Είναι θεμιτή η άτυπη συμφωνία των ευρημάτων αλλά και των αντίστοιχων εισηγήσεων κατά τη διεξαγωγή του ελέγχου, καθώς έτσι όλα τα μέρη είναι προετοιμασμένα κατά την τελική συνάντηση και αποφεύγονται δυσάρεστες εκπλήξεις από την πλευρά των ελεγχόμενων.

Σε περίπτωση που ο ελεγχόμενος δε συνεργάζεται για τη συμφωνία των ευρημάτων ή και των εισηγήσεων συστήνονται οι παρακάτω ενέργειες:

- Επεξήγηση της σημαντικότητας επίλυσης του θέματος στον ελεγχόμενο.
- Εμπλοκή στις συζητήσεις στελεχών σε υψηλότερο ιεραρχικό επίπεδο.
- Στην εσχάτη των περιπτώσεων, προσθήκη από τον εσωτερικό ελεγκτή μιας σχετικής παραγράφου στην τελική έκθεση ελέγχου στην οποία επεξηγούνται τα αίτια που κρίνεται ανεπαρκές το σχέδιο δράσης του ελεγχόμενου ως προς την τακτοποίηση του ευρήματος.

Η απόφαση αναφορικά με τα ευρήματα που θα συμπεριληφθούν στην έκθεση ελέγχου, αποτελεί ευθύνη του εσωτερικού ελεγκτή. Σε περίπτωση που κάποιο εύρημα δε συμπεριληφθεί στην τελική έκθεση ελέγχου, καταγράφεται στα φύλλα ελέγχου η λογική βάσει της οποίας λήφθηκε η εν λόγω απόφαση. Σε κάθε περίπτωση, όλα τα ευρήματα τηρούνται στο φάκελο ελέγχου του έργου καθώς και τα πρακτικά της τελικής συνάντησης.

Σημειώνεται, επίσης, ότι η μορφοποίηση όλων των βοηθητικών φύλλων και πινάκων, είναι ενδεικτική. Ο ελεγκτής μπορεί, ανάλογα με τον όγκο και τη φύση των πληροφοριών που έχει να καταχωρίσει, και με την προϋπόθεση ότι περιλαμβάνονται όλα τα απαιτούμενα στοιχεία, να διαμορφώνει τα φύλλα κατά την κρίση του.

16. Έκθεση Ελέγχου

Μετά τη διενέργεια του ελέγχου και της τελικής συνάντησης (exit meeting) ακολουθεί η σύνταξη της τελικής έκθεσης ελέγχου. Η έκθεση ελέγχου αποτελεί το πρωταρχικό μέσο κοινοποίησης των αποτελεσμάτων του ελέγχου στα διαφορετικά επίπεδα της Διοίκησης. Ο πρωταρχικός στόχος των εκθέσεων είναι η ακριβής, σαφής, ξεκάθαρη και έγκαιρη ενημέρωση των παραληπτών τους αναφορικά με τα αποτελέσματα των ελέγχων και ως εκ τούτου, είναι ευκρινώς συνταγμένες, εύκολα κατανοητές και ικανές να προτρέψουν τη Διοίκηση στο να προβεί στις κατάλληλες ενέργειες. Εκθέσεις ελέγχου που είναι ακατάλληλα γραμμένες ή έχουν καθυστερήσει να παραδοθούν παρέχουν ελάχιστα οφέλη στους παραλήπτες τους.

Η πορεία που ακολουθείται μέχρι την τελική υποβολή της έκθεσης στη Διοίκηση περιλαμβάνει τα ακόλουθα βασικά στάδια:

- Σύνταξη της προσωρινής έκθεσης
- Υποβολή της προσωρινής έκθεσης στην επιτροπή ελέγχου
- Αξιολόγηση της έκθεσης και των ευρημάτων ελέγχου
- Οριστικοποίηση της έκθεσης (με τις συμφωνηθείσες ενέργειες)
- Υποβολή της έκθεσης στη Διοίκηση του Δήμου.

Τα στάδια αυτά θα εξετάσουμε στη συνέχεια.

1) Σύνταξη Έκθεσης Ελέγχου

Η Έκθεση Εσωτερικού Ελέγχου συντάσσεται το συντομότερο δυνατόν μετά την ολοκλήρωση της εκτέλεσης των ελεγκτικών ενεργειών.

Οι εκθέσεις πρέπει να τηρούν τις ακόλουθες αρχές:

- ✓ να είναι πλήρεις, ακριβείς, σαφείς και περιεκτικές
- ✓ να είναι ισορροπημένες ως προς το περιεχόμενο και τον τόνο
- ✓ να είναι αμερόληπτες, αντικειμενικές και πειστικές

- ✓ να είναι αυτοτελείς και να μη χρειάζονται διευκρινίσεις και επεξηγήσεις
- ✓ να υποστηρίζονται από κατάλληλη και επαρκή τεκμηρίωση
- ✓ να παρουσιάζουν την τεκμηρίωση με τρόπο βάσιμο και πλήρη, έτσι ώστε οι αναγνώστες να πείθονται από τα γεγονότα και να υιοθετούν τις προτάσεις ως ορθολογικές και αναγκαίες
- ✓ να είναι προσεκτικές στις διατυπώσεις τους
- ✓ να τοποθετούν τα αποτελέσματα του ελέγχου στη σωστή προοπτική
- ✓ να παρουσιάζουν τα ευρήματα αμερόληπτα, χωρίς υπερβολές ή υπερτονισμό να δίνουν έμφαση στις αναγκαίες βελτιώσεις παρά να επικρίνουν την απόδοση του παρελθόντος
- ✓ να παρουσιάζουν τα λειτουργικά προβλήματα, της μη συμμόρφωσης και τα αίτιά τους (περιλαμβανομένης της κακής διοίκησης και της ελλιπούς λογοδοσίας), αλλά ταυτόχρονα
- ✓ να αναδεικνύουν τη χρηστή και εποικοδομητική διοίκηση, την αποτελεσματικότητα, την αποδοτικότητα και τις καλές πρακτικές.

Αν κατά τη διάρκεια του ελέγχου, η διοίκηση λάβει μέτρα για ένα ζήτημα που αναδείχθηκε, με αποτέλεσμα ένα δυνητικό εύρημα να αρθεί πριν την ολοκλήρωση του ελέγχου, αυτό επισημαίνεται στην έκθεση.

Αν, κατά τη διάρκεια του εσωτερικού ελέγχου, είχε ανακαλυφθεί περίπτωση απάτης, στην έκθεση γίνεται απλή μνεία, χωρίς να αποκαλυφθούν τα στοιχεία της σχετικής έρευνας.

Οι εκθέσεις πρέπει να περιλαμβάνουν τις εξής ενότητες:

- Εξώφυλλο – Πρόκειται για το εξώφυλλο της έκθεσης ελέγχου.
- Πίνακας περιεχομένων - Κάθε έκθεση ελέγχου περιέχει ένα ευρετήριο με τα θέματα της έκθεσης.

- Συνοπτική Έκθεση Ελέγχου – Η σύνοψη αποτελεί μια περίληψη του ελέγχου. Παρέχει στην Διοίκηση του Δήμου και στους ελεγχόμενους μια σύντομη περιγραφή των κύριων ευρημάτων του ελέγχου και συστάσεων, καθώς και τη συνολική γνώμη του εσωτερικού ελέγχου αναφορικά με την ελεγχόμενη περιοχή.
- Εισαγωγή – Σκοπός του εισαγωγικού τμήματος είναι η διασφάλιση της ομαλής εισαγωγής του αναγνώστη στην έκθεση ελέγχου. Αποτελεί πολύ σημαντικό τμήμα της έκθεσης καθώς παρέχει σημαντικές πληροφορίες, όπως το σκοπό και το εύρος του ελέγχου.
- Γενικές Πληροφορίες – Παροχή γενικών πληροφοριών προκειμένου να αποκτήσει ο αναγνώστης μια γενική ενημέρωση αναφορικά με την ελεγχόμενη περιοχή ή δραστηριότητα. Η πληροφόρηση αυτή περιλαμβάνει περιγραφή της αποστολής, των στόχων, της οργάνωσης και των βασικών οικονομικών στοιχείων ή λειτουργιών της περιοχής ελέγχου. Συμπληρωματικά, γίνεται αναφορά στην κατάσταση (status) υλοποίησης των εισηγήσεων προηγούμενων ελέγχων από τη διοίκηση.
- Σκοπός Ελέγχου – Ο σκοπός και οι στόχοι του ελέγχου περιγράφονται με σαφήνεια. Όπου κρίνεται απαραίτητο, ο εσωτερικός ελεγκτής πληροφορεί τον αναγνώστη σχετικά με το λόγο για τον οποίο διενεργήθηκε ο έλεγχος και το τι αναμενόταν να επιτευχθεί.
- Εύρος Ελέγχου – Η διατύπωση του εύρους καθορίζει την έκταση του ελέγχου. Η λεπτομερής περιγραφή των ελέγχων είναι προαιρετική. Τα τμήματα της λειτουργίας που δεν ελέγχθηκαν καταγράφονται καθώς και οποιοιδήποτε περιορισμοί επηρέασαν το εύρος του ελέγχου. Επίσης, καταγράφεται η χρονική περίοδος ελέγχου.
- Ελεγκτικό Έργο που Πραγματοποιήθηκε – Καταγραφή των ελεγκτικών μεθόδων και εργαλείων που χρησιμοποιήθηκαν για τη διεκπεραίωση του ελεγκτικού έργου, όπως συνεντεύξεις, αναλύσεις, δοκιμές εγγραφών, κτλ.
- Διατύπωση Γνώμης (Opinion Statement) - Ως γνώμη ορίζεται η εκτίμηση του εσωτερικού ελεγκτή για την επίδραση των ευρημάτων στις περιοχές ή δραστηριότητες που αποτέλεσαν αντικείμενο ελέγχου. Η γνώμη αφορά, χωρίς να

περιορίζεται σε αυτά, στην επάρκεια και αποτελεσματικότητα της λειτουργίας του συστήματος εσωτερικού ελέγχου, στο κατά πόσο οι στόχοι του ελέγχου ικανοποιήθηκαν και στο κατά πόσο η ελεγχόμενη δραστηριότητα λειτουργεί όπως προβλέπεται.

- Αποτελέσματα Ελέγχων Συμπεριλαμβανομένων Ευρημάτων και Εισηγήσεων - Το εύρημα αναφέρεται στην απόκλιση μεταξύ των αναμενόμενων και πραγματικών συνθηκών, στην αιτία της εν λόγω απόκλισης, καθώς και στην επίπτωση της εμφάνισης του κινδύνου στην περιοχή ελέγχου. Κάθε εύρημα συνοδεύεται από την αντίστοιχη σύσταση του εσωτερικού ελεγκτή για την εξάλειψη των αρνητικών συνεπειών του ευρήματος και τη διαχείριση των σχετικών κινδύνων που ενέχουν. Ενέργειες που έχουν ήδη υλοποιηθεί από τη διοίκηση πριν από την έκδοση της έκθεσης, εάν δεν αναφέρονται στις απαντήσεις / σχόλια της διοίκησης, συμπεριλαμβάνονται στα ευρήματα.
- Ημερομηνία – Καταγραφή της ημερομηνίας έκδοσης της έκθεσης ελέγχου.
- Σχόλια Διοίκησης – Τα σχόλια της διοίκησης για κάθε εύρημα και εισήγηση που αναφέρεται στην έκθεση, περιλαμβάνονται στην τελική έκθεση ελέγχου. Σε διαφορετική περίπτωση, τα σχόλια του ελεγχόμενου περιλαμβάνονται ως παράρτημα στην έκθεση.

III] Προσέγγιση στη Σύνταξη των Εκθέσεων Ελέγχου

Ακολουθείται η ακόλουθη προσέγγιση στη σύνταξη των εκθέσεων ελέγχου:

- Καθορισμός της σειράς εμφάνισης των Ευρημάτων, Συστάσεων και Σχολίων της Διοίκησης στην έκθεση ελέγχου, ανά περιοχή ελέγχου και με βάση τη σημαντικότητα των ευρημάτων.
- Παραγωγή πρόχειρου προσχεδίου και κατάλληλη επισκόπηση του περιεχομένου της έκθεσης, ώστε να επιτυγχάνεται σαφήνεια και περιεκτικότητα. Διόρθωση τυχόν γραμματικών ή /και τυπογραφικών λαθών, καθώς και των σημείων στίξης.

- Αφαίρεση περιττής τεχνικής ορολογίας., προσαρμογή του μήκους των προτάσεων και αποφυγή της συνεχούς επανάληψης της ίδιας λέξης ή όρου.
- Διασφάλιση συνοχής της έκθεσης.
- Προετοιμασία Ευρετηρίου και Εξωφύλλου.
- Έλεγχος ορθής αρίθμησης των σχεδιαγραμμάτων και των σελίδων της έκθεσης καθώς και των παραπομπών του κειμένου.

III] Έκδοση Προσχεδίου Έκθεσης

Το προσχέδιο της έκθεσης ελέγχου παρουσιάζεται στα στελέχη της περιοχής ελέγχου στα πλαίσια της τελικής συνάντησης (exit meeting) και αφού συμφωνηθεί ως προς το περιεχόμενο, τα ευρήματα και τις εισηγήσεις, υπογράφεται σε σχετικό αντίγραφο από τη Διοίκηση της περιοχής ελέγχου.

IV] Αξιολόγηση Προσωρινής Έκθεσης

Το σχέδιο προσωρινής έκθεσης εσωτερικού ελέγχου υποβάλλεται από τον εσωτερικό ελεγκτή στην επιτροπή ελέγχου, με κοινοποίηση τη Διοίκηση του Δήμου.

Η επιτροπή ελέγχου:

- πρέπει να έχει επαρκή εμπειρία στον εσωτερικό έλεγχο
- δεν έχει συμμετάσχει στη διενέργεια του ελέγχου
- έχει προηγούμενη εμπειρία στο σύστημα που έχει ελεγχθεί.

Η επιτροπή ελέγχου μελετά προσεκτικά την έκθεση, ώστε να διαπιστώσει, κατ' αρχήν, κατά πόσο ο έλεγχος που πραγματοποιήθηκε ανταποκρίνεται στις απαιτήσεις πλάνου ελέγχου. Επίσης, ελέγχει αν η έκθεση χαρακτηρίζεται από πληρότητα, αντικειμενικότητα και σαφήνεια, αν υπάρχει ακολουθία μεταξύ των αποτελεσμάτων και των προτάσεων του ελέγχου και τέλος, αν διακρίνεται από ομαλή ροή περιεχομένων και λόγου.

Ειδικότερα, η επιτροπή ελέγχου:

- ♦ επιβεβαιώνει την εγκυρότητα της μεθοδολογίας και βεβαιώνει ότι η λογική του ελέγχου βασίζεται σε ορθές αρχές
- ♦ ελέγχει αν τα υποστηρικτικά φύλλα ελέγχου είναι επαρκή
- ♦ επιβεβαιώνει ότι τα γεγονότα που παρουσιάζονται στην έκθεση τεκμηριώνονται επαρκώς
- ♦ αξιολογεί τη συνάφεια των συμπερασμάτων με την υποστηρικτική ελεγκτική εργασία που πραγματοποιήθηκε
- ♦ αξιολογεί την καταλληλότητα των διορθωτικών ενεργειών που προτάθηκαν.

Το αποτέλεσμα της αξιολόγησης καταγράφεται σε ειδικό σημείωμα, το οποίο υποβάλλεται στον εσωτερικό ελεγκτή.

Με βάση το σημείωμα αξιολόγησης, καθώς και την προσωπική του αντίληψη, ο εσωτερικός ελεγκτής δύναται να τροποποιήσει την έκθεση (για την οποία ενδέχεται να απαιτείται συμπληρωματική ελεγκτική εργασία) και να την επαναυποβάλλει.

17. Λήψη Απαντήσεων - Οριστικοποίηση Έκθεσης

Μετά την τελική συνάντηση (exit meeting), ακολουθεί η σύνταξη της τελικής έκθεσης ελέγχου. Την έκθεση υπογράφουν οι εσωτερικοί ελεγκτές καθώς επίσης, πριν από την έκδοση και κυκλοφορία της, επισκοπείται και εγκρίνεται από την επιτροπή ελέγχου. Κατά την επισκόπηση των εκθέσεων ελέγχου, η επιτροπή ελέγχου διασφαλίζει ότι το έργο έχει εκτελεστεί με τρόπο αντικειμενικό και αμερόληπτο και σύμφωνα με τις οδηγίες του παρόντος εγχειριδίου.

Η ημερομηνία που αναγράφεται στην έκθεση ελέγχου είναι η ημερομηνία ολοκλήρωσης του επιτόπιου ελέγχου (fieldwork). Ο επιτόπιος έλεγχος ολοκληρώνεται όταν:

- Έχουν διενεργηθεί οι δοκιμές ελέγχου (testing) και έχουν ολοκληρωθεί τα βήματα του εγκεκριμένου προγράμματος ελέγχου.
- Έχει ολοκληρωθεί η τελική συνάντηση με τον ελεγχόμενο, αναφορικά με το προσχέδιο της έκθεσης ελέγχου.

Εντούτοις, σε περίπτωση που οι πληροφορίες που λήφθηκαν κατά την τελική συνάντηση οδήγησαν σε επιπρόσθετη ελεγκτική εργασία ή σε αλλαγή του εύρους του ελέγχου, η ημερομηνία λήξης του ελέγχου (ημερομηνία που αναγράφεται στην έκθεση) αντιστοιχεί στην ημερομηνία λήξης των πρόσθετων εργασιών

Ο μέγιστος αποδεκτός χρόνος για τη λήψη των απαντήσεων της ελεγχόμενης μονάδας δεν υπερβαίνει τις 15 εργάσιμες ημέρες. Ο ελεγχόμενος ενημερώνεται επίσημα κατά την αποστολή της εκθέσεως ελέγχου, ότι σε περίπτωση περαιτέρω καθυστερήσεως η έκθεση αποστέλλεται στη Διοίκηση χωρίς την προσθήκη των απαντήσεων του.

Μετά τη λήψη των απαντήσεων, ακολουθεί η κοινοποίηση της εκθέσεως (ή μέρους αυτής) σε όλους τους εμπλεκόμενους φορείς (μέλη της Διοικήσεως κλπ.). Αντίγραφα της έκθεσης ελέγχου αρχειοθετούνται.

Οι τύποι των εκθέσεων, βασίζονται στις ανάγκες των χρηστών (π.χ. συνοπτικές εκθέσεις για την Επιτροπή Ελέγχου). Πληροφορίες που είναι εμπιστευτικές, αποκλειστικές, ή

αφορούν θέματα απάτης, δεν είναι κατάλληλες προς δημοσίευση σε όλους τους αποδέκτες των τυπικών εκθέσεων.

1] Κοινοποίηση Αποτελεσμάτων – Τελική Έκθεση

Εκδίδονται διαφορετικά είδη εκθέσεων ανάλογα με τους τελικούς χρήστες των εκθέσεων, οι οποίοι ανάλογα με τη φύση των θεμάτων (π.χ. διοικητικά ή νομικά θέματα) προβαίνουν στη λήψη συγκεκριμένων ενεργειών. Ως γενικές οδηγίες ισχύουν τα παρακάτω:

Για έρευνες που έχουν ως αποτέλεσμα μηδενικά ευρήματα, η έκθεση έχει τη μορφή επιστολής ή υπομνήματος.

- Για έρευνες που θα χρησιμοποιηθούν από δικαστικές αρχές, εξετάζεται η έκδοση μιας λεπτομερούς έκθεσης με αναφορές σε έγγραφα που αποτελούν αποδεικτικά στοιχεία. Τέτοιου είδους αποδείξεις περιλαμβάνουν μεταξύ άλλων αντίγραφα πρωτότυπων εγγράφων, υπογεγραμμένων εγγράφων αυτοπτών μαρτυριών, δακτυλογραφημένα αντίτυπα συνεντεύξεων, κτλ. Μια τέτοια είδους έκθεση περιλαμβάνει όλες τις πληροφορίες που σχετίζονται με τη συγκεκριμένη υπόθεση.
- Εκθέσεις που διανέμονται εσωτερικά, δε χρειάζεται να περιλαμβάνουν όλο το αποδεικτικό υλικό.

Κατά την ολοκλήρωση του ελέγχου, όλες οι τελικές εκθέσεις ή ένα υπόμνημα ολοκλήρωσης, διανέμεται στον Εσωτερικό Ελεγκτή, ανεξάρτητα από τις υπόλοιπες έγγραφες αναφορές που απαιτούνται.

18. Στοιχεία Έκθεσης

Κάθε έκθεση περιλαμβάνει τα ακόλουθα στοιχεία, ανεξάρτητα από τον τύπο της έκθεσης:

- **Αιτία Έναρξης Ελέγχου:** Ο λόγος για τον οποίο ξεκίνησε η διερεύνηση του ελέγχου.
- **Υπόθεση / Ισχυρισμός :** Τι πρέπει ή δεν πρέπει να αποδειχθεί κατά τη διερεύνηση του ελέγχου ή την αρχική αξιολόγηση.
- **Μεθοδολογία:** Η μέθοδος που χρησιμοποιήθηκε για τη συλλογή και την ανάλυση των αποδεικτικών στοιχείων.
- **Ανάλυση:** Η συλλογιστική που συνδέει τη μεθοδολογία με τα αποδεικτικά στοιχεία, η οποία αποτελεί τη βάση για τα συμπεράσματα του ελέγχου. Στα υπομνήματα και τις περιληπτικές εκθέσεις το τμήμα αυτό είναι σύντομο αλλά επαρκές ώστε να επιτρέψει σε ένα μη ενημερωμένο και ανεξάρτητο μέρος να καταλήξει στα ίδια συμπεράσματα με τον εσωτερικό ελεγκτή. Εκθέσεις που έχουν ως στόχο τη λήψη νομικών ή πειθαρχικών ενεργειών συμπεριλαμβάνουν όλα τα φύλλα εργασίας που θεωρούνται ως αποδεικτικά στοιχεία για τον εσωτερικό ελεγκτή.
- **Συμπεράσματα:** Υπάρχουν δύο τύποι συμπερασμάτων. Είτε οι ισχυρισμοί αποδεικνύονται, είτε δεν αποδεικνύονται.

Εάν οι ισχυρισμοί αποδειχθούν, τεκμηριώνεται στο συμπέρασμα:

- i. Για θέματα πολιτικής, ότι η παραβίαση αφορά θέμα πολιτικής.
- ii. Εντούτοις, για θέματα δικαστικής προσφυγής ή εγκλημάτων, αποφεύγεται η κατάληξη σε νομικά συμπεράσματα. Για παράδειγμα, αποφεύγεται η έκφραση «ο υπάλληλος είναι ένοχος για κατάχρηση». Η έκθεση καταλήγει στο ότι «το υποκείμενο φέρει ευθύνη για την απώλεια XXX εκατομμυρίων Ευρώ και η υπόθεση έχει παραδοθεί στη Νομική υπηρεσία για πιθανή επίρριψη ποινικών ευθυνών».

Εάν οι ισχυρισμοί δεν αποδειχθούν, υπάρχουν δύο περιπτώσεις:

- i. Στην περίπτωση που ο εσωτερικός ελεγκτής απλά δε διαθέτει αποδείξεις που μπορούν να στηρίξουν τον ισχυρισμό, αλλά η υποψία εξακολουθεί να υπάρχει, η έκθεση αναφέρει ότι δεν υπάρχουν επαρκής αποδείξεις που να καταλήγουν στον ισχυρισμό.
- ii. Στην περίπτωση που οι υποψίες εκλείπουν, ή οι ισχυρισμοί αποδεικνύονται ότι δεν έχουν βάση, στο συμπέρασμα της έκθεσης αναφέρεται ακριβώς το εν λόγω γεγονός.

19. Παρακολούθηση Υλοποίησης Βελτιωτικών Ενέργειών (Follow up)

Μετά την οριστικοποίηση της Έκθεσης Ελέγχου και την υποβολή της στην διοίκηση του Δήμου, η Έκθεση και ο Φάκελος του Εσωτερικού Ελέγχου διατηρούνται από τον εσωτερικό ελεγκτή, προκειμένου να παρακολουθήσει, αξιολογήσει και επιβεβαιώσει την υλοποίηση των ενεργειών που συμφωνήθηκαν.

Η διαδικασία αυτή (follow-up) περιλαμβάνει τα ακόλουθα:

- A. Επιβεβαίωση της πραγματοποίησης των ενεργειών που είχαν συμφωνηθεί ή, σε περίπτωση διαφωνίας, που είχε αποφασιστεί από την επιτροπή ελέγχου ότι πρέπει να πραγματοποιηθούν (π.χ. έκδοση κανονιστικών πράξεων, αναθεώρηση Πληροφοριακών Συστημάτων κ.ά.).
- B. Εξακρίβωση του βαθμού στον οποίο οι ενέργειες που πραγματοποιήθηκαν καλύπτουν το σύνολο των απαιτήσεων που είχαν τεθεί (π.χ. αν οι κανονιστικές αποφάσεις ρυθμίζουν το σύνολο των ελλείψεων που είχαν διαπιστωθεί).
- Γ. Αξιολόγηση της αποτελεσματικότητας των ενεργειών που πραγματοποιήθηκαν για τη μείωση των κινδύνων (π.χ. διαπίστωση τυχόν ύπαρξης υπολειμματικών κινδύνων) και εξέταση της αναγκαιότητας διενέργειας επανελέγχου.

Παράλληλα με τις ανωτέρω ενέργειες ο αρμόδιος Εσωτερικός Ελεγκτής ενημερώνει ειδικό ηλεκτρονικό πίνακα, με τα παρακάτω στοιχεία που αφορούν την παρακολούθηση προόδου:

- ημερομηνία έναρξης παρακολούθησης
- στάδιο εξέλιξης κάθε ενέργειας
- ημερομηνία ολοκλήρωσης κάθε ενέργειας
- ημερομηνία ολοκλήρωσης των απαιτούμενων ενεργειών - κλείσιμο του ελέγχου
- βαθμός κάλυψης απαιτήσεων
- τυχόν εκκρεμότητες
- εκτίμηση αποτελεσματικότητας.

Κατά τη φάση της παρακολούθησης της υλοποίησης των βελτιωτικών ενεργειών, είναι δυνατή η τροποποίησή τους, αν οι συνθήκες το επιβάλλουν. Οι βελτιωτικές ενέργειες που δεν έχουν υλοποιηθεί παραμένουν σε κατάσταση εκκρεμότητας για όσο χρόνο κρίνονται αναγκαίες, ανεξάρτητα από τις διαφαινόμενες προθέσεις των αρμόδιων Υπηρεσιών για τη μη υλοποίησή τους.

Ο εσωτερικός ελεγκτής ενημερώνει τη Διοίκηση για την πρόοδο της υλοποίησης των διορθωτικών ενεργειών με τακτικές αναφορές ή όταν κατά την κρίση του υπάρχει ανάγκη ενημέρωσης.

20. Ετήσια Έκθεση με Γνώμη του Επικεφαλής Εσωτερικού Ελέγχου

Ο Επικεφαλής Εσωτερικού Ελέγχου συλλέγει και επεξεργάζεται τα αποτελέσματα των εσωτερικών ελέγχων που πραγματοποιούνται. Τα στοιχεία που προκύπτουν χρησιμοποιούνται για να παρέχει Γνώμη στη Διοίκηση του Δήμου, για τη συνολική επάρκεια των δομών και συστημάτων διακυβέρνησης, τη διαχείριση κινδύνων και των δικλίδων ελέγχου σε συνολικό επίπεδο ή για μεμονωμένες διαδικασίες, λειτουργίες και οργανικές μονάδες του Δήμου.

Η Γνώμη συνοδεύει την Ετήσια Έκθεση που υποβάλλεται στην Διοίκηση του Δήμου, βασίζεται στα αποτελέσματα του έργου και των δραστηριοτήτων της Μονάδος Εσωτερικού Ελέγχου και λαμβάνει τη μορφή της διαβεβαίωσης (θετικής, αρνητικής ή με επιφύλαξη).

Έμφαση δίνεται στα ευρήματα που είναι ενδεικτικά καταστάσεων που θα μπορούσαν να επηρεάσουν αρνητικά την επίτευξη των στρατηγικών επιδιώξεων του Δήμου Σαλαμίνας. Ειδική αναφορά γίνεται στην πρόοδο της υλοποίησης των διορθωτικών και βελτιωτικών ενεργειών που συμφωνήθηκαν.

Επιπλέον, αξιολογείται το ελεγκτικό έργο, ως προς τη συμφωνία του με τα Διεθνή Πρότυπα για την Επαγγελματική Εφαρμογή του Εσωτερικού Ελέγχου, καθώς και ως προς την αξία που προσθέτει στον Δήμο Σαλαμίνας.

21. Αρχεία και Φάκελοι Εσωτερικών Ελέγχων

Ο εσωτερικός ελεγκτής τηρεί το Αρχείο Εσωτερικού Ελέγχου, που αποτελείται από δύο μέρη:

- το Αρχείο Αναφοράς, το οποίο περιέχει γενικά στοιχεία που είναι χρήσιμα για περισσότερους από έναν ελέγχους (π.χ. νομοθεσία, περιγραφές διαδικασιών) και
- το Αρχείο Ελέγχων, στο οποίο τηρούνται οι φάκελοι των εσωτερικών ελέγχων, συμπεριλαμβανομένων των ελέγχων παρακολούθησης της υλοποίησης διορθωτικών ενεργειών.

Το Αρχείο Αναφοράς είναι κυρίως ηλεκτρονικό. Εμπλουτίζεται με υλικό που συγκεντρώνεται ή δημιουργείται κατά τη διάρκεια των ελέγχων. Ο εσωτερικός ελεγκτής υποχρεούται να τηρεί ενημερωμένο ευρετήριο του αρχείου αυτού και να διαθέτει τα στοιχεία του προς κάθε ενδιαφερόμενο.

Ο Φάκελος Εσωτερικού Ελέγχου περιέχει, κατ' ελάχιστο, τα εξής:

- την εντολή ελέγχου
- την αλληλογραφία που ανταλλάχθηκε στο πλαίσιο του ελέγχου
- όλα τα πρωτογενή στοιχεία του ελέγχου, συμπεριλαμβανομένων των σημειώσεων, ερωτηματολογίων, αντιγράφων φακέλων υποθέσεων κλπ.
- όλο το υλικό τεκμηρίωσης
- την προσωρινή έκθεση του ελέγχου, με τα παραρτήματά της
- την αξιολόγηση της έκθεσης, έτσι όπως αυτή αποτυπώνεται στο σχετικό σημείωμα του αρμόδιου Τμήματος
- την οριστική έκθεση του ελέγχου
- το σχετικά διαβιβαστικά σημειώματα ή έγγραφα.

Ο Φάκελος Εσωτερικού Ελέγχου υπάρχει τόσο σε φυσική, όσο και σε ηλεκτρονική μορφή.

Η πρόσβαση στο Αρχείο Αναφοράς είναι ελεύθερη. Η πρόσβαση στο Αρχείο Ελέγχων είναι ελεγχόμενη. Ο εσωτερικός ελεγκτής παρέχει έγκριση για να δοθεί σε τρίτο πρόσωπο πρόσβαση στο φάκελο ελέγχου, μετά από έγγραφο και αιτιολογημένο αίτημα.

Ο φάκελος εσωτερικού ελέγχου, στη φυσική του μορφή, διατηρείται επί πέντε (5) έτη μετά την ολοκλήρωση της υλοποίησης των προτάσεων που περιλαμβάνονται σε αυτόν. Οι εκθέσεις εσωτερικού ελέγχου διατηρούνται επί δέκα (10) έτη μετά την ολοκλήρωση της υλοποίησης των προτάσεων που περιλαμβάνονται σε αυτές, όπως η ολοκλήρωση αυτή προκύπτει από τη σχετική αναφορά του ελέγχου παρακολούθησης.

22. Δειγματοληψία

Ο σκοπός της περιγραφόμενης μεθοδολογίας είναι ο καθορισμός των ελάχιστων μεγεθών δείγματος που επιλέγεται κατά τη διενέργεια των ελέγχων. Οι παρακάτω κανόνες ακολουθούνται σε όσες περιπτώσεις απαιτείται επιλογή δείγματος, χωρίς να ορίζονται περαιτέρω ενέργειες στο πρόγραμμα ελέγχου του εσωτερικού ελεγκτή.

Το σημαντικότερο όφελος από τη χρήση κάποιας δειγματοληπτικής μεθόδου είναι η εξοικονόμηση χρόνου που προκύπτει από τη διερεύνηση ενός μόνο μέρους του συνόλου των τιμών σε σχέση με το σύνολο των τιμών ενός πληθυσμού.

Θεωρούμε ως δεδομένο, ότι κάθε διαδικασία απαρτίζεται από μια σειρά σημείων ελέγχου. Επομένως, στο παρόν κείμενο, για πρακτικούς λόγους, οι έννοιες σημείο ελέγχου και διαδικασία θεωρούνται ταυτόσημες.

1) Μέθοδοι Επιλογής Δειγμάτων

Οι βασικοί μέθοδοι δειγματοληψίας και ανάλυσης που χρησιμοποιούνται παρατίθενται παρακάτω:

- Χρήση μηχανισμού γέννησης τυχαίων αριθμών.
- Συστηματική επιλογή κατά την οποία ο αριθμός δειγματοληπτικών μονάδων στον πληθυσμό διαιρείται με το μέγεθος του δείγματος για να αποδώσει το δειγματοληπτικό διάστημα.
- Τυχαία επιλογή, κατά την οποία ο ελεγκτής επιλέγει το δείγμα χωρίς να ακολουθείται μια δομημένη τεχνική.
- Επιλογή ομάδας συνεπάγεται επιλογή ομάδας(ων) συνεχόμενων τεμαχίων (π.χ. παραστατικών) μέσα στο πλήθος.

II] Επιλογή Μεθόδου

Αν και η εξέταση των σημείων ελέγχου δεν είναι τυπικά μία στατιστική προσέγγιση, η καθοδήγηση που παρέχεται στο παρόν εγχειρίδιο είναι σύμφωνη με τις θεμελιώδεις αρχές της δειγματοληπτικής θεωρίας.

Τα λιγότερο συχνά σημεία ελέγχου (τριμηνιαία έως ημερήσια) αντιπροσωπεύουν σχετικά μικρούς πληθυσμούς όπου οι στατιστικές θεωρίες δεν είναι ιδιαίτερα χρήσιμες. Για τα λιγότερο συχνά σημεία ελέγχου, οι παραπάνω διακυμάνσεις αντιπροσωπεύουν μία καλή εκτίμηση για το ύψος των απαραίτητων στοιχείων ώστε ο εσωτερικός ελεγκτής να καταλήξει στο συμπέρασμα ότι ένα σημείο ελέγχου λειτουργεί αποτελεσματικά, υποθέτοντας ότι δε βρέθηκαν ευρήματα.

Είναι καταλληλότερο να χρησιμοποιείται ένα ελάχιστο δείγμα των 30 αντί των 25 περιπτώσεων (των οποίων η ανάλυση και τεκμηρίωση της επιλογής ακολουθεί παρακάτω), όταν ο εμπλεκόμενος εσωτερικός ελεγκτής αξιολογεί ότι ένα υψηλότερο επίπεδο ασφάλειας είναι απαραίτητο.

III] Επιλογή Ελάχιστου Δείγματος

Για τον προσδιορισμό των ελάχιστων μεγεθών του δείγματος ισχύει ο παρακάτω πίνακας:

Συχνότητα Σημείων Ελέγχου	Ελάχιστο Δείγμα
Ετησίως	1
Τριμηνιαία	2
Μηνιαία	2 – 5
Εβδομαδιαία	5, 10, 15
Ημερησίως	20, 30, 40
Πολλαπλές φορές ημερησίως	25, 30, 45, 60

- Σύμφωνα με τον πίνακα, όταν μια δραστηριότητα λαμβάνει χώρα μια φορά ετησίως, ελέγχεται κατ' ελάχιστο η μία αυτή περίπτωση αναλυτικά.
- Όταν η δραστηριότητα λαμβάνει χώρα τριμηνιαία, δηλ. τέσσερις φορές ετησίως κατ' ελάχιστο ελέγχονται οι 2 περιπτώσεις από τις 4 (σίγουρα η μία περίπτωση είναι η τελευταία στη σειρά).
- Όταν η δραστηριότητα λαμβάνει χώρα μηνιαία, δηλ. 12 φορές ετησίως λαμβάνονται κατ' ελάχιστο από 2-5 περιπτώσεις ανάλογα με την κρίση του εσωτερικού ελεγκτή. Παράγοντες που λαμβάνονται υπόψη είναι το μέγεθος της επιχειρησιακής μονάδας, η σημαντικότητα της ελεγχόμενης περιοχής, ο κίνδυνος του βήματος ή άλλοι παράγοντες που αξιολογούνται ως κρίσιμοι από τον εσωτερικό ελεγκτή.
- Όταν η δραστηριότητα λαμβάνει χώρα εβδομαδιαία, δηλ. περίπου 48 φορές ετησίως, στις περιπτώσεις, όπου:
 1. ο κίνδυνος του βήματος είναι χαμηλός, λαμβάνονται κατ' ελάχιστο 5 περιπτώσεις,
 2. ο κίνδυνος του βήματος είναι μεσαίος, λαμβάνονται κατ' ελάχιστο 10 περιπτώσεις,
 3. ο κίνδυνος του βήματος είναι υψηλός, λαμβάνονται κατ' ελάχιστο 15 περιπτώσεις.
- Όταν η δραστηριότητα λαμβάνει χώρα ημερησίως, δηλ. περίπου 250 φορές ετησίως, στις περιπτώσεις όπου:
 1. ο κίνδυνος του βήματος είναι χαμηλός, λαμβάνονται κατ' ελάχιστο 20 περιπτώσεις,
 2. ο κίνδυνος του βήματος είναι μεσαίος, λαμβάνονται κατ' ελάχιστο 30 περιπτώσεις,
 3. ο κίνδυνος του βήματος είναι υψηλός, λαμβάνονται κατ' ελάχιστο 40 περιπτώσεις.

- Όταν η δραστηριότητα λαμβάνει χώρα πολλαπλές φορές ημερησίως, δηλ. περισσότερες από 250 φορές ετησίως, στις περιπτώσεις όπου:
 1. ο κίνδυνος του βήματος είναι χαμηλός, λαμβάνονται κατ' ελάχιστο 25 ή 30 περιπτώσεις σύμφωνα και με την κρίση του εσωτερικού ελεγκτή,
 2. ο κίνδυνος του βήματος είναι μεσαίος, λαμβάνονται κατ' ελάχιστο 30 ή 45 περιπτώσεις σύμφωνα και με την κρίση του εσωτερικού ελεγκτή,
 3. ο κίνδυνος του βήματος είναι υψηλός, λαμβάνονται κατ' ελάχιστο 60 περιπτώσεις.

IV] Κριτήρια Επιλογής Τελικού Δείγματος

Ο εσωτερικός ελεγκτής πριν προβεί στην τελική επιλογή του δείγματος, επιβεβαιώνει ότι έχει λάβει υπόψη του τα παρακάτω κριτήρια:

Παράγοντες	Επίπτωση σε μέγεθος δείγματος
Αύξηση στην εκτίμηση του εσωτερικού ελεγκτή για ενδογενή κίνδυνο	Αύξηση
Αύξηση στην εκτίμηση του εσωτερικού ελεγκτή για κίνδυνο εσωτερικού ελέγχου	Αύξηση
Αύξηση στο μέγεθος του πληθυσμού	Ασήμαντη
Αύξηση στο απαιτούμενο επίπεδο εμπιστοσύνης του εσωτερικού ελεγκτή (π.χ. γιατί δίδεται βάση σε ένα σημείο ελέγχου)	Αύξηση
Αυξημένη συχνότητα διαδικασίας (π.χ. ημερήσια σε αντίθεση με μηνιαία)	Αύξηση
Αναμενόμενη είσπραξη σιγουριάς από άλλες διαδικασίες σχετιζόμενες με τον κίνδυνο που ενέχει το σημείο ελέγχου	Μείωση
Αύξηση ελεγχόμενης περιόδου	Αύξηση
Αύξηση των στοιχείων που συνθέτουν μια διαδικασία / Σύνθετη διαδικασία	Αύξηση