



ΔΙΕΘΝΕΣ
ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟ
ΤΗΣ ΕΛΛΑΔΟΣ

ΔΙΕΘΝΕΣ ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟ ΤΗΣ ΕΛΛΑΔΟΣ
ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΚΑΙ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΑΚΩΝ ΣΥΣΤΗΜΑΤΩΝ

ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΩΝ ΣΠΟΥΔΩΝ
ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗ, ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΚΑΙ
ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΑΚΑ ΣΥΣΤΗΜΑΤΑ

**Η αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου στους
Ο.Τ.Α. Α΄ βαθμού**

ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΗ ΔΙΠΛΩΜΑΤΙΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

της

ΧΑΡΟΥΛΑΣ ΜΟΥΡΤΑΖΗ

Επιβλέπουσα : Δρ. Γεωργία Μπόσκου
Λέκτορας, ΔΙ.ΠΑ.Ε.

Θεσσαλονίκη, Δεκέμβριος 2022



ΔΙΕΘΝΕΣ ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟ ΤΗΣ ΕΛΛΑΔΟΣ
ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΚΑΙ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΑΚΩΝ ΣΥΣΤΗΜΑΤΩΝ
ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΩΝ ΣΠΟΥΔΩΝ
ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗ, ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΚΑΙ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΑΚΑ
ΣΥΣΤΗΜΑΤΑ

Η αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου στους Ο.Τ.Α. Α΄ βαθμού

ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΗ ΔΙΠΛΩΜΑΤΙΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

της

ΧΑΡΟΥΛΑΣ ΜΟΥΡΤΑΖΗ

Επιβλέπουσα : Δρ. Γεωργία Μπόσκου
Λέκτορας, ΔΙ.ΠΑ.Ε.

Εγκρίθηκε από την τριμελή εξεταστική επιτροπή στις XX/XX/XXX.

(Υπογραφή)

(Υπογραφή)

(Υπογραφή)

.....
Όνομα Επώνυμο
Βαθμίδα, Ίδρυμα

.....
Όνομα Επώνυμο
Βαθμίδα, Ίδρυμα

.....
Όνομα Επώνυμο
Βαθμίδα, Ίδρυμα

Θεσσαλονίκη, Δεκέμβριος 2022

(Υπογραφή)

.....

Μουρταζή, Χαρούλα

.

© date– Allrightsreserved

Ευχαριστίες

Θα ήθελα να ευχαριστήσω θερμά όλους του καθηγητές του μεταπτυχιακού προγράμματος για τις ανεκτίμητες γνώσεις, εμπειρίες και την καθοδήγηση που μου πρόσφεραν, κατά την διάρκεια των μεταπτυχιακών μου σπουδών καθώς και όλους τους συμφοιτητές μου, τους συνοδοιπόρους μου σε αυτό το πανέμορφο και μαγευτικό ταξίδι.

Ιδιαίτερα όμως, θα ήθελα να ευχαριστήσω την επιβλέπουσα καθηγήτρια μου κ. Γεωργία Μπόσκου, για την άριστη συνεργασία, την πολύτιμη βοήθεια, την καθοδήγηση της, και την ενθάρρυνση της καθ' όλη τη διάρκεια εκπόνησης της διπλωματικής μου εργασίας, με στόχο να οδηγηθούμε στο εφικτό αποτέλεσμα .

Επιπλέον, ευχαριστώ όλους του υπαλλήλους των Δήμων του Ν. Θεσσαλονίκης, οι οποίοι αφιέρωσαν λίγο από τον πολύτιμο χρόνο τους για την συμπλήρωση του ερωτηματολογίου μου, ώστε να υλοποιήσω το ερευνητικό κομμάτι της διπλωματικής μου εργασίας.

Τέλος, θα ήθελα να ευχαριστήσω τόσο τον σύζυγο μου Γιώργο, ο οποίος ανέλαβε το μεγαλύτερο όγκο των οικογενειακών υποχρεώσεων, όσο και τα παιδιά μου Μαρία και Βασιλική, οι οποίοι από την πρώτη στιγμή ήταν πάντα δίπλα μου, χαρίζοντας μου τη αμέριστη συμπαράσταση και τη κατανόηση τους, και ενθαρρύνοντας με, με δύναμη και κουράγιο να εκπληρώσω τις μεταπτυχιακές μου σπουδές.

Αφιερωμένη

Στην πολύτιμη Οικογένεια μου!!

Περίληψη

Ο εσωτερικός έλεγχος αποτελεί ένα βασικό εργαλείο προκειμένου για την καλή λειτουργία των οργανισμών και ιδίως των Ο.Τ.Α. Προκειμένου να αντληθούν όλα τα θετικά χαρακτηριστικά από τη διενέργεια του εσωτερικού ελέγχου αυτός θα πρέπει να χαρακτηρίζεται από αποτελεσματικότητα. Για το λόγο αυτό, η παρούσα έρευνα εστίασε στην καταγραφή των απόψεων των υπαλλήλων Ο.Τ.Α. Ά βαθμού σχετικά με τη συσχέτιση της αποτελεσματικότητας με την ποιότητα των παρεχόμενων υπηρεσιών, την ανεξαρτησία των ελεγκτών και την υποστήριξη της διοίκησης στο έργο των ελεγκτών. Πρόκειται για μία ποσοτική έρευνα με χρήση ερωτηματολογίου ενώ το ερευνητικό δείγμα αποτέλεσαν 148 διοικητικοί υπάλληλοι των δήμων στην περιφέρεια Θεσσαλονίκης. Από την ανάλυση των αποτελεσμάτων προέκυψε αφενός η συσχέτιση της αποτελεσματικότητας με τις προαναφερόμενες παραμέτρους και αφετέρου τα περαιτέρω κριτήρια που τις καθορίζουν.

Λέξεις Κλειδιά: Εσωτερικός έλεγχος, αποτελεσματικότητα εσωτερικού ελέγχου, εσωτερικοί ελεγκτές, εσωτερικός έλεγχος στους Ο.Τ.Α.

Abstract

Internal audit is a key tool for the good functioning of organizations and especially local government organizations. In order to derive all the positive features from the implementation of the internal control it should be characterized by efficiency. For this reason, the present research focused on recording the opinions of the employees of first-level local government organizations regarding the correlation of efficiency with the quality of services provided, the independence of auditors and the management's support in the work of auditors. It is a quantitative survey using a questionnaire, while the research sample consisted of 148 administrative employees of the municipalities in the region of Thessaloniki. From the analysis of the results, on the one hand, the correlation of effectiveness with the aforementioned parameters and on the other, the further criteria that determine them emerged.

Keywords: Internal audit, internal audit effectiveness, internal auditors, internal audit in local government organizations

Περιεχόμενα

| | |
|--|------|
| Περίληψη..... | i |
| Abstract..... | iii |
| Κατάλογος Διαγραμμάτων | vii |
| Κατάλογος Εικόνων | vii |
| Κατάλογος Πινάκων..... | vii |
| Κατάλογος Γραφημάτων | viii |
| 1. Εισαγωγή | 1 |
| 1.1. Σκοπός της έρευνας..... | 1 |
| 1.2. Οργάνωση Κειμένου | 1 |
| 2. Επισκόπηση Βιβλιογραφίας | 3 |
| 3. Θεωρητικό υπόβαθρο του Εσωτερικού Ελέγχου | 10 |
| 3.1. Ορισμός Εσωτερικού ελέγχου..... | 10 |
| 3.2. Αποτελεσματικότητα Εσωτερικού Ελέγχου | 11 |
| 3.3. Ο ρόλος του εσωτερικού ελεγκτή | 15 |
| 4. Εσωτερικός Έλεγχος στους ΟΤΑ..... | 17 |
| 4.1. Η ανάγκη για εσωτερικό έλεγχο στους Ο.Τ.Α.: Ιστορική αναδρομή | 17 |
| 4.2. Η συμβολή και ο ρόλος του εσωτερικού ελέγχου και των ελεγκτών στους Ο.Τ.Α. | 18 |
| 4.3. Ο θεσμός του Συμβούλου Ακεραιότητας..... | 20 |
| 4.4. Αναγκαιότητα για εσωτερικό έλεγχο στους Ο.Τ.Α. στην Ελλάδα | 22 |
| 4.4.1. Το θεσμικό πλαίσιο των Ο.Τ.Α. στην Ελλάδα | 22 |
| 4.4.2. Εγχειρίδιο εσωτερικού ελέγχου για τους Ο.Τ.Α. | 26 |
| 5. Εκτίμηση Ωριμότητας του Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου Δημοσιονομικής Διαχείρισης των Φορέων της Κεντρικής Διοίκησης..... | 31 |
| 6. Μεθοδολογία Έρευνας | 34 |
| 6.1. Ερευνητικά Ερωτήματα | 34 |

| | | |
|------|--|----|
| 6.2. | Επιλογή μεθόδου έρευνας | 34 |
| 6.3. | Εργαλείο έρευνας | 35 |
| 6.4. | Ερευνητικό δείγμα, διαδικασία συλλογής και επεξεργασία δεδομένων 36 | |
| 7. | Αποτελέσματα έρευνας | 38 |
| 8. | Συζήτηση | 62 |
| 9. | Επίλογος | 65 |
| 9.1. | Σύνοψη και συμπεράσματα | 65 |
| 9.2. | Περιορισμοί και μελλοντικές επεκτάσεις | 68 |
| | Βιβλιογραφία | 69 |
| | Παράρτημα Α' – Ερωτηματολόγιο | 78 |
| | Παράρτημα Β' – Ενδεικτικό υπόδειγμα σταδίων της Διαδικασίας, Κινδύνων και Δικλίδων..... | 84 |
| | Παράρτημα Γ' – Ενδεικτικό υπόδειγμα ετήσιου προγραμματισμού ελέγχων ... | 85 |
| | Παράρτημα Δ' – Πίνακες Παρουσίασης των βημάτων διενέργειας εσωτερικού ελέγχου..... | 86 |

Κατάλογος Διαγραμμάτων

| | |
|--|----|
| Διάγραμμα 1 Αποτελεσματικότητα εσωτερικού ελέγχου | 14 |
| Διάγραμμα 2 Παράγοντες που επηρεάζουν την αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου..... | 14 |

Κατάλογος Εικόνων

| | |
|-------------------------------------|----|
| Εικόνα 1 Ελεγκτικός Κύκλος..... | 28 |
| Εικόνα 2 Ετήσιο πλάνο ελέγχου | 29 |

Κατάλογος Πινάκων

| | |
|---|----|
| Πίνακας 1 Πιθανοί κίνδυνοι στους Ο.Τ.Α. | 30 |
| Πίνακας 2 Ποιότητα των παρεχόμενων υπηρεσιών εσωτερικού ελέγχου, ώστε να είναι αποτελεσματικός..... | 44 |
| Πίνακας 3 Ανεξαρτησία των ελεγκτών | 51 |
| Πίνακας 4 Υποστήριξη της διοίκησης στο έργο των ελεγκτών..... | 56 |

Κατάλογος Γραφημάτων

| | |
|---|----|
| Γράφημα 1 Φύλο συμμετεχόντων..... | 38 |
| Γράφημα 2 Ηλικία συμμετεχόντων | 39 |
| Γράφημα 3 Εκπαιδευτικό επίπεδο συμμετεχόντων | 39 |
| Γράφημα 4 Χρόνια προϋπηρεσίας συμμετεχόντων..... | 40 |
| Γράφημα 5 Ύπαρξη αυτοτελούς ομάδας εσωτερικού ελέγχου | 41 |
| Γράφημα 6 Διενέργεια εσωτερικού ελέγχου από εξωτερικό συνεργάτη..... | 41 |
| Γράφημα 7 Ύπαρξη σύμβασης παροχής υπηρεσίας με εξωτερικό συνεργάτη ως εσωτερικό ελεγκτή..... | 42 |
| Γράφημα 8 Ύπαρξη πλήρως καταγεγραμμένου συστήματος εσωτερικού ελέγχου | 42 |
| Γράφημα 9 Συμβολή συστήματος εσωτερικού ελέγχου στον περιορισμό της διαφθοράς στο δημόσιο | 43 |
| Γράφημα 10 Εσωτερικός έλεγχος ως εργαλείο της διοίκησης για την επίτευξη στρατηγικών στόχων..... | 43 |
| Γράφημα 11 Δημιουργία προστιθέμενης αξίας και συμβολή εσωτερικού ελέγχου στη διατήρηση της καλής φήμης του οργανισμού..... | 44 |
| Γράφημα 12 Υψηλή και εξειδικευμένη κατάρτιση των εσωτερικών ελεγκτών | 45 |
| Γράφημα 13 Πολυετής εμπειρία των εσωτερικών ελεγκτών | 46 |
| Γράφημα 14 Οργανωτική ικανότητα της ομάδας ελέγχου | 47 |
| Γράφημα 15 Ικανότητα εντοπισμού παραβάσεων και περιπτώσεων απάτης..... | 47 |
| Γράφημα 16 Αυστηρή τήρηση των νομοθετικών και επαγγελματικών προτύπων | 48 |
| Γράφημα 17 Επαρκής εξοπλισμός της ομάδας ελέγχου | 49 |
| Γράφημα 18 Προσαρμογή στις ανάγκες του εκάστοτε οργανισμού | 49 |
| Γράφημα 19 Μείωση των γραφειοκρατικών διαδικασιών κατά την εφαρμογή των προτάσεων της ομάδας ελέγχου..... | 50 |
| Γράφημα 20 Υψηλό επίπεδο ουδετερότητας..... | 51 |
| Γράφημα 21 Επαγγελματική αντικειμενικότητα | 52 |
| Γράφημα 22 Επιρροή και έντονη εξάρτηση από τη διεύθυνση της διοίκησης..... | 53 |
| Γράφημα 23 Μη ύπαρξη προσωπικών συμφερόντων που συνδέονται με τον οργανισμό | 53 |
| Γράφημα 24 Δυναμικός χαρακτήρας και αδυναμία εκφοβισμού από τρίτους | 54 |
| Γράφημα 25 Επισημάνση και καταγραφή όλων των παραβάσεων | 55 |
| Γράφημα 26 Δέσμευση από τον Κώδικα Δεοντολογίας Εσωτερικών Ελεγκτών..... | 55 |

| | |
|--|----|
| Γράφημα 27 Παροχή όλων των απαραίτητων πληροφοριών στους εσωτερικούς ελεγκτές..... | 57 |
| Γράφημα 28 Άμεση ανταπόκριση σε περιπτώσεις που ζητηθεί συνδρομή ή βοήθεια στο έργο των ελεγκτών | 58 |
| Γράφημα 29 Υποστήριξη και αποδοχή των εσωτερικών ελεγκτών από όλους τους ελεγχόμενους | 58 |
| Γράφημα 30 Έγκαιρος προγραμματισμός συναντήσεων με την ελεγκτική ομάδα | 59 |
| Γράφημα 31 Παροχή ενισχυμένων εξουσιών στους εσωτερικούς ελεγκτές | 60 |
| Γράφημα 32 Προετοιμασία των υπαλλήλων για την σωστή υποδοχή και αντιμετώπιση της ελεγκτικής ομάδας | 60 |
| Γράφημα 33 Λήψη μέτρων για την εξασφάλιση της ανεξαρτησίας των ελεγκτών..... | 61 |

1. Εισαγωγή

1.1. Σκοπός της έρευνας

Η παρούσα ποσοτική έρευνα έχει ως σκοπό να καταγράψει τις αντιλήψεις των υπαλλήλων των Ο.Τ.Α. Α' Βαθμού σχετικά με τα στοιχεία που θα πρέπει να διαθέτει ο εσωτερικός έλεγχος ώστε να είναι αποτελεσματικός.

Ένα αποτελεσματικό σύστημα εσωτερικού ελέγχου συμβάλει στην επίτευξη των λειτουργικών στόχων ενός οργανισμού προστατεύοντας με τον τρόπο αυτό το δημόσιο χρήμα και τη δημόσια περιουσία.

Από την ανασκόπηση που πραγματοποιήθηκε σε παρόμοιες επιστημονικές έρευνες βρέθηκε συσχέτιση, αφενός μεταξύ της αποτελεσματικότητας του εσωτερικού ελέγχου και αφετέρου της ποιότητας και ανεξαρτησίας του εσωτερικού ελέγχου καθώς και της υποστήριξης που παρέχεται από τη διοίκηση.

Για την εξυπηρέτηση του σκοπού της ποσοτικής έρευνας δημιουργήθηκαν τρία ερευνητικά ερωτήματα τα οποία αναφέρονται αναλυτικά στο κεφάλαιο της μεθοδολογίας, όπου θα δώσουν απαντήσεις όσο αφορά την αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου στους Ο.Τ.Α. Α' Βαθμού, λαμβάνοντας υπόψη την ποιότητα των παρεχόμενων υπηρεσιών, την ανεξαρτησία των ελεγκτών και την υποστήριξη της διοίκησης στο έργο των ελεγκτών.

1.2. Οργάνωση Κειμένου

Για τις ανάγκες της έρευνας αρχικά πραγματοποιήθηκε μία βιβλιογραφική ανασκόπηση όπου παρουσιάστηκαν τα ευρήματα προηγούμενων ερευνών που εστίαζαν στη μελέτη των παραγόντων που επηρεάζουν την αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου. Στη συνέχεια, παρουσιάστηκαν βασικές θεωρητικές έννοιες και συγκεκριμένα αναφέρθηκε ο ορισμός του εσωτερικού ελέγχου, έγινε αναφορά στην αποτελεσματικότητα του και τους παράγοντες που την καθορίζουν. Τέλος έγινε αναφορά στα χαρακτηριστικά του εσωτερικού ελεγκτή.

Ακολουθώς, έγινε αναφορά στο ρόλο και τη συμβολή του εσωτερικού ελέγχου στους Ο.Τ.Α.. Πιο αναλυτικά αναφέρθηκαν ο ρόλος του εσωτερικού ελεγκτή, ο έλεγχος, η αναγκαιότητα και η συμβολή του εσωτερικού ελέγχου στους Ο.Τ.Α. καθώς και ο θεσμός του Συμβούλου ακεραιότητας. Στη συνέχεια, έγινε αναφορά στον εσωτερικό έλεγχο στην ελληνική πραγματικότητα και συγκεκριμένα αναφέρεται η αναγκαιότητα του ελέγχου στους ελληνικούς Ο.Τ.Α., το νομοθετικό πλαίσιο που διέπει τους ΟΤΑ στην Ελλάδα, το εγχειρίδιο εσωτερικού ελέγχου για τους ελληνικούς Ο.Τ.Α.. Τέλος, καταγράφηκε η εκτίμηση Ωριμότητας του Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου Δημοσιονομικής Διαχείρισης των Φορέων της Κεντρικής Διοίκησης των υπουργείων όπως αυτή μελετήθηκε και καταγράφηκε από την Εθνική Αρχή Διαφάνειας.

Στη συνέχεια, η μελέτη συνέχισε με το ερευνητικό μέρος. Αρχικά, έγινε αναφορά στα ερευνητικά ερωτήματα και στη συνέχεια καταγράφηκε η μεθοδολογία της έρευνας. Πιο αναλυτικά, η μεθοδολογία περιλαμβάνει την περιγραφή της μεθόδου και του ερευνητικού εργαλείου της έρευνας, το ερευνητικό δείγμα, τη διαδικασία της συλλογής των δεδομένων καθώς και τον τρόπο επεξεργασίας των δεδομένων. Μετέπειτα, παρουσιάστηκαν τα αποτελέσματα της έρευνας με χρήση των μεθόδων της περιγραφικής στατιστικής και τέλος ακολούθησε η συζήτηση των αποτελεσμάτων της έρευνας σε αντιπαράθεση με τα ευρήματα προηγούμενων ερευνών.

2. Επισκόπηση Βιβλιογραφίας

Οι νομοθετικές μεταρρυθμίσεις που πραγματοποιήθηκαν σε ορισμένες χώρες έχουν παράσχει τη δυνατότητα του ελέγχου του δημόσιου τομέα (Johnsen, 2019). Τα τελευταία χρόνια ειδικά, ο εσωτερικός έλεγχος έγινε σημαντικό μέρος των μεταρρυθμίσεων του δημόσιου τομέα σε πολλές αναπτυσσόμενες χώρες, λόγω του γεγονότος ότι βελτιώνει τις δημόσιες υπηρεσίες και συμβάλλει στην υγιή διακυβέρνηση (Alzeban & Gwilliam, 2014). Ως εκ τούτου, ο αντίκτυπος και η προστιθέμενη αξία που παρέχει ο εσωτερικός έλεγχος στους οργανισμούς έχει κινήσει το ενδιαφέρον για την εξασφάλιση του δημόσιου συμφέροντος (Chang et al., 2019). Ωστόσο, το ζήτημα του εσωτερικού ελέγχου, δεν είναι κάτι απλοϊκό αλλά έχει κινήσει το ενδιαφέρον των ερευνητών προκειμένου για την εύρεση των παραγόντων που επηρεάζουν και βρίσκονται σε άμεση συσχέτιση με την αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου (Dellai & Omri 2016; Rudhani et al., 2017; Oussii & Taktak 2018).

Στην παρούσα βιβλιογραφική επισκόπηση, εντοπίστηκαν επιστημονικές έρευνες που πραγματοποιήθηκαν σε διάφορα κράτη παγκοσμίως και μελετούν: α) τους παράγοντες που επηρεάζουν την αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου, β) τη συσχέτιση του εσωτερικού ελέγχου με την προστιθέμενη αξία στις επιχειρήσεις και τους οργανισμούς, γ) την αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου όταν αυτός διενεργείται εξ αποστάσεως – δεδομένης της πανδημίας της Covid-19, δ) τη συνδρομή του εσωτερικού ελέγχου στη πρόληψη της διαφθοράς και της απάτης σε κυβερνητικές υπηρεσίες και μη κυβερνητικές οργανώσεις και ε) την λειτουργικότητα και αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου μέσω της αναβάθμισης των πληροφοριακών συστημάτων στους δημόσιους οργανισμούς. Αυτές οι έρευνες παρουσιάζονται ως ακολούθως:

Σε έρευνα που πραγματοποιήθηκε από τους Taytak & Aydın (2020), μελετήθηκε η αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου στην τουρκική δημόσια διοίκηση. Πιο αναλυτικά, μελετήθηκαν οι παράμετροι της ανεξαρτησίας, της ουδετερότητας, της διοικητικής υποστήριξης και της προστιθέμενης αξίας ως συναρτήσεις του εσωτερικού ελέγχου. Για τη διεξαγωγή της έρευνας, μοιράστηκαν ερωτηματολόγια σε 386 δημόσιους λειτουργούς που έχουν την ευθύνη για την αποτελεσματική, οικονομική και παραγωγική χρήση των δημοσίων πόρων και εργάζονται σε δημόσιους φορείς. Τα δεδομένα συλλέχθηκαν και αναλύθηκαν με τα στατιστικά προγράμματα SPSS 18 και

Lisrel 8.51 και από τα αποτελέσματα προέκυψαν οι αντιλήψεις των υπαλλήλων με οικονομικές ευθύνες σχετικά με τον εσωτερικό έλεγχο.

Από τα αποτελέσματα, προέκυψε αρχικά, ισχυρή συσχέτιση μεταξύ του εσωτερικού ελέγχου και της προστιθέμενης αξίας που αποδίδει στην εκάστοτε δημόσια υπηρεσία. Πιο αναλυτικά, υποστηρίχθηκε ότι ένας από τους πιο σημαντικούς σκοπούς των δραστηριοτήτων εσωτερικού ελέγχου είναι η δημιουργία τόσο οικονομικής όσο και διοικητικής προστιθέμενης αξίας στους δημόσιους οργανισμούς παρέχοντας ασφαλιστικές και συμβουλευτικές υπηρεσίες προς τη θεσμική διοίκηση και ως εκ τούτου σημαντική βοήθεια για επίτευξη των στόχων. Περαιτέρω, βρέθηκε, ότι για να παρασχεθεί η προστιθέμενη αξία, ο εσωτερικός έλεγχος θα πρέπει να χαρακτηρίζεται από ανεξαρτησία ενώ ιδιαίτερα σημαντική είναι η ικανότητα οργάνωσης του ελέγχου η οποία επιτυγχάνεται καλύτερα με την υποστήριξη των στελεχών. Ωστόσο, οι συμμετέχοντες δήλωσαν ότι τα στελέχη δεν παρέχουν την κατάλληλη βοήθεια και τις εξουσίες ώστε ο εσωτερικός έλεγχος να επιτύχει τους στόχους του. Επιπρόσθετα, η παρούσα μελέτη τονίζει πως για έναν αποτελεσματικό εσωτερικό έλεγχο στους δημόσιους οργανισμούς, τα στελέχη θα πρέπει να παρέχουν στους εσωτερικούς ελεγκτές ενισχυμένες εξουσίες, έτσι ώστε η μονάδα εσωτερικού ελέγχου να μπορεί να εκπληρώνει τα καθήκοντα και τις ευθύνες τους (Taytak & Aydın, 2020).

Σε άλλη έρευνα που πραγματοποιήθηκε από τους Drogalas et al (2020), στόχος ήταν να εξεταστούν οι μηχανισμοί εσωτερικού ελέγχου στους ΟΤΑ. Σχετικά με τη μεθοδολογία επιλέχθηκε η ποσοτική προσέγγιση με τη χρήση ερωτηματολογίου κλειστού τύπου. Το ερευνητικό δείγμα αποτέλεσαν 325 Δήμοι από όλες τις γεωγραφικές περιοχές ενώ συνολικά συλλέχθηκαν 93 ερωτηματολόγια από δημόσιους υπαλλήλους.

Από τα αποτελέσματα, προέκυψε ότι ο βαθμός της προστιθέμενης αξίας του εσωτερικού ελέγχου σε δημόσιους οργανισμούς εξαρτάται από το βαθμό ανεξαρτησίας του. Επίσης, αναδείχθηκε ότι ο βαθμός «Αλληλεπίδρασης μηχανισμών εσωτερικού ελέγχου και του τμήματος υποστήριξης αποφάσεων» είναι υψηλός. Συγκεκριμένα, προέκυψε ότι το τμήμα υποστήριξης αποφάσεων παρέχει τις πληροφορίες που ζητούνται από τους μηχανισμούς εσωτερικού ελέγχου σε μεγάλο βαθμό. Περαιτέρω, βρέθηκε ότι η ύπαρξη αναλυτικού εγχειριδίου διαδικασιών σε κάθε ενότητα, σε συνδυασμό με τα αναβαθμισμένα πληροφοριακά συστήματα και την ενεργή συμμετοχή των εργαζομένων, έχουν θετική επίδραση στην καλή λειτουργικότητα και

αποτελεσματικότητα και μείωση της παραίτησης και κακοδιαχείρισης του τμήματος. Επιπλέον, οι ερωτηθέντες αντιλαμβάνονται ότι είναι σημαντικό για τους εσωτερικούς ελεγκτές να είναι αντικειμενικοί στην εκτέλεση της εργασίας τους και να έχουν πρόσβαση σε όλα τα αρχεία και τις πληροφορίες.

Συνολικά, τα αποτελέσματα αυτής της μελέτης δείχνουν ότι «τα χαρακτηριστικά του δήμου», «οι οργανωτικές διαδικασίες στο δήμο» και ο βαθμός της αντιληπτής «ανεξαρτησίας του εσωτερικού ελέγχου» επηρεάζουν το ρόλο των μηχανισμών εσωτερικού ελέγχου (Drogalas et al., 2020).

Περαιτέρω, ο εσωτερικός έλεγχος και οι παράγοντες που καθορίζουν την αποτελεσματικότητά του, εμφανίζουν ιδιαίτερο επιστημονικό ενδιαφέρον και στον εν γένει επιχειρηματικό κλάδο. Συγκεκριμένα, στην έρευνα που πραγματοποιήθηκε από τους Drogalas et al (2015), μελετήθηκαν οι παράγοντες που σχετίζονται με την αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου στο ελληνικό επιχειρηματικό περιβάλλον. Πιο αναλυτικά, πραγματοποιήθηκε μία πρωτογενής ποσοτική έρευνα με τη χρήση ερωτηματολογίου. Το τελικό δείγμα της έρευνας αποτέλεσαν 140 εταιρείες εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Αθηνών και κατά την ανάλυση των αποτελεσμάτων χρησιμοποιήθηκαν τελικά 40 έγκυρα και χρησιμοποιήσιμα ερωτηματολόγια. Σημειώνεται, πως τα δεδομένα συλλέχθηκαν μέσω ταχυδρομικής έρευνας.

Από τα αποτελέσματα της έρευνας προέκυψε ότι οι κύριοι παράγοντες που επηρεάζουν την αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου είναι η ποιότητα του εσωτερικού ελέγχου, η ικανότητα της ομάδας εσωτερικού ελέγχου, η ανεξαρτησία εσωτερικού ελέγχου και η υποστήριξη της διοίκησης. Περαιτέρω, βρέθηκε ότι η ανεξαρτησία είναι η βασικότερη παράμετρος της αποτελεσματικότητας του εσωτερικού ελέγχου (Drogalas et al., 2015).

Το ζήτημα της αποτελεσματικότητας του εσωτερικού ελέγχου και τους παράγοντες που την καθορίζουν αποτέλεσε επίσης το αντικείμενο έρευνας των Singh et al (2021). Επίσης, η έρευνα διερεύνησε τη σχέση μεταξύ της αποτελεσματικότητας του εσωτερικού ελέγχου και της ποιότητας του εσωτερικού ελέγχου. Σχετικά με τη μεθοδολογία χρησιμοποιήθηκε η ποιοτική μέθοδος με τη χρήση ερωτηματολογίων. Συνολικά συλλέχθηκαν 102 ερωτηματολόγια από εσωτερικούς ελεγκτές και διευθυντικά στελέχη ελέγχου 12 πολυεθνικών εταιρειών στη Μαλαισία. Η ανάλυση

των αποτελεσμάτων πραγματοποιήθηκε με τη μέθοδο της μοντελοποίησης δομικών εξισώσεων με χρήση του λογισμικού SmartPLS 3.0.

Από τα αποτελέσματα προέκυψε ότι η υποστήριξη της διοίκησης, ο διυπηρεσιακός συντονισμός και η υποστήριξη και αποδοχή των ελεγχόμενων σχετίζονται με την αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου. Το συγκεκριμένο εύρημα οδηγεί στην παραδοχή ότι ο διατμηματικός συντονισμός, η υποστήριξη και η αποδοχή των ελεγχόμενων αποτελούν βασικές παραμέτρους της αποτελεσματικότητας του εσωτερικού ελέγχου. Επιπλέον, τα ευρήματα ανέδειξαν επίσης ότι η ανεξαρτησία, η αντικειμενικότητα και η ικανότητα σχετίζονται επίσης με την ποιότητα του εσωτερικού ελέγχου (Singh et al., 2021).

Ιδιαίτερο επιστημονικό ενδιαφέρον εντοπίζεται και στην έρευνα που πραγματοποιήθηκε από τους Eulerich et al (2021). Η παρούσα έρευνα είναι αρκετά επίκαιρη καθώς εξετάζει την αποτελεσματικότητα του εξ αποστάσεως εσωτερικού ελέγχου δεδομένης της πανδημίας Covid-19. Στην έρευνα συμμετείχαν 271 εσωτερικοί ελεγκτές από τη Γερμανία και μελετήθηκαν οι απόψεις τους σχετικά με τον απομακρυσμένο έλεγχο.

Από τα αποτελέσματα προέκυψε ότι οι εξ αποστάσεως έλεγχοι είναι εξίσου αποτελεσματικοί και αποδοτικοί με τους τακτικούς ελέγχους. Περαιτέρω, βρέθηκε μεγάλη συσχέτιση μεταξύ της αποτελεσματικότητας του ελέγχου και την παροχή υποστήριξης από τους ελεγχόμενους γεγονός που καθιστά τη μεταξύ τους συνεργασία σημαντική παράμετρο για την επιτυχία του ελέγχου. Ωστόσο, όπως ήταν αναμενόμενο, βρέθηκαν και κάποιες σημαντικές προκλήσεις που χαρακτηρίζουν τον απομακρυσμένο έλεγχο και είναι οι δυσκολίες στην επικοινωνία και στην οικοδόμηση εμπιστοσύνης, η περιορισμένη πρόσβαση στα δεδομένα και η απροθυμία ή αδυναμία προγραμματισμού συναντήσεων (Eulerich et al., 2021).

Σε έρευνα που πραγματοποιήθηκε από τους Emmanuel et al (2013), αξιολογήθηκε η συνδρομή του εσωτερικού ελέγχου στην αποτελεσματικότητα του δημοσίου τομέα στην πολιτεία Κόγκι της Νιγηρίας. Η έρευνα πραγματοποιήθηκε με τη χρήση ερωτηματολογίων που χορηγήθηκαν στο προσωπικό του Γενικού Ελεγκτή της Πολιτείας ενώ πραγματοποιήθηκε συνέντευξη στον γενικό ελεγκτή του κράτους.

Από την έρευνα προέκυψε ότι ο εσωτερικός έλεγχος μπορεί να ελέγξει αποτελεσματικά την απάτη και τις δόλιες δραστηριότητες στο δημόσιο τομέα και ότι οι δημόσιοι τομείς

στην πολιτεία Kogi διαθέτουν σημαντικό αριθμό τμημάτων εσωτερικού ελέγχου ώστε να λειτουργούν αποτελεσματικά. Ωστόσο, αυτό δεν συμβαίνει καθώς τα συστήματα εσωτερικού ελέγχου στο κράτος είναι πολύ αδύναμα και οι ελεγκτικές διαδικασίες και η λογοδοσία είναι επίσης αναποτελεσματικές λόγω των πολιτικών παρεμβάσεων και των δεξιοτήτων ορισμένων ελεγκτών.

Από τα παραπάνω προέκυψε ότι αυτό που χρειάζεται η πολιτεία είναι ένα αποτελεσματικό σύστημα εσωτερικού ελέγχου απαλλαγμένο από παρεμβολές ενώ επίσης χρειάζεται αναβάθμιση των δεξιοτήτων του ελεγκτικού προσωπικού και αυστηρή τήρηση των νομοθετικών και επαγγελματικών προτύπων. Για το σκοπό αυτό, το κράτος θα πρέπει να παρέχει επαρκώς εξοπλισμένο προσωπικό με δυνατότητα ηλεκτρονικής επεξεργασίας δεδομένων και επίσης να διατηρεί ένα περιβάλλον εντός του οποίου οι εσωτερικοί ελεγκτές μπορούν να έχουν επαρκή ελευθερία να εκτελούν αποτελεσματικά το έργο τους. Συμπερασματικά, η έρευνα καταλήγει ότι η εγγύηση της πλήρους ανεξαρτησίας και της μη παρέμβασης στο έργο του τμήματος ελέγχου είναι απαραίτητη για τη διεκπεραίωση ποιοτικού ελέγχου καθώς και για την αποτελεσματική γραμμή λογοδοσίας (Emmanuel et al., 2013).

Η ίδια αδυναμία του συστήματος εσωτερικού ελέγχου εντοπίστηκε και στην έρευνα των Anindita et al (2020). Η συγκεκριμένη έρευνα, με δεδομένη την αύξηση του δείκτη διαφθοράς στην Ινδονησία κατά την περίοδο 2000 έως 2018, μελέτησε τη συμβολή του εσωτερικού ελέγχου στην επίτευξη αποτελεσματικότητας και αποδοτικότητας για την επίτευξη των στόχων της κρατικής κυβέρνησης, την αξιοπιστία των οικονομικών αναφορών, την ασφάλεια των κρατικών περιουσιακών στοιχείων και τη συμμόρφωση στους νόμους και τους κανονισμούς. Από τα αποτελέσματα προέκυψε ότι το σύστημα εσωτερικού ελέγχου μπόρεσε να βελτιώσει τις οικονομικές επιδόσεις των κυβερνητικών υπηρεσιών, ωστόσο, η αποτελεσματικότητα του συστήματος εσωτερικού ελέγχου της κυβέρνησης εξακολουθεί να αμφισβητείται, επειδή δεν μπόρεσε να μειώσει σημαντικά τον αριθμό της διαφθοράς στην Ινδονησία η οποία αφενός παραβιάζει τους νόμους και τους κανονισμούς και αφετέρου προκαλεί απώλεια κρατικών περιουσιακών στοιχείων (Anindita et al., 2020). Προκύπτει λοιπόν, πως για τις δύο προαναφερόμενες αναπτυσσόμενες χώρες, ενώ η διαφθορά αποτελεί ένα μείζον ζήτημα που αποτρέπει την επίτευξη των κρατικών στόχων ωστόσο αυτή δεν εξαλείφθηκε με τους μηχανισμούς εσωτερικού ελέγχου.

Επιπρόσθετα, στην έρευνα του Rashid (2022), βρέθηκε ότι ο εσωτερικός έλεγχος κατέχει σημαντικό ρόλο στην πρόληψη της απάτης. Πιο αναλυτικά, η εν λόγω μελέτη είχε ως στόχο να αναλύσει τον αντίκτυπο των συστημάτων εσωτερικού ελέγχου στον εντοπισμό και την πρόληψη της απάτης σε κρατικές και ιδιωτικές επιχειρήσεις. Για την επίτευξη του στόχου της μελέτης πραγματοποιήθηκε μία βιβλιογραφική ανασκόπηση και ανάλυση 20 άρθρων από διάφορες χώρες. Στις χώρες που μελετήθηκαν συμπεριλαμβάνονταν η Ινδονησία, η Ιορδανία, η Νέα Υόρκη, η Νιγηρία κ.ά.

Από τα αποτελέσματα προέκυψε ότι ο εσωτερικός έλεγχος μπορεί να διαδραματίσει κεντρικό ρόλο στην πρόληψη της απάτης σε κυβερνητικές υπηρεσίες και μη κυβερνητικές οργανώσεις. Ωστόσο, η απάτη εξακολουθεί να υφίσταται και απαιτείται από τους εξωτερικούς ελεγκτές να παράσχουν βοήθεια μέσω κατευθυντήριων γραμμών και οδηγιών (Rashid, 2022).

Μία νέα παράμετρο στα θετικά αποτελέσματα του εσωτερικού ελέγχου θέτει η μελέτη της Ionescu (2016). Πιο αναλυτικά, η συγκεκριμένη μελέτη είχε ως στόχο να παρουσιάσει τη σχέση μεταξύ αποτελεσματικού εσωτερικού ελέγχου και λογιστικών διαδικασιών και πώς το σύστημα εσωτερικού ελέγχου θα μπορούσε να διαδραματίσει σημαντικό ρόλο στη μείωση της γραφειοκρατίας. Επιπρόσθετα, αναφέρεται ότι η εν λόγω μελέτη αφορούσε τις δημόσιες υπηρεσίες της Ρουμανίας.

Από τα αποτελέσματα προέκυψε ότι η εφαρμογή λογιστικών συστημάτων αποτελεί ένα χρήσιμο εργαλείο για τη μείωση της γραφειοκρατίας και η υιοθέτηση της ψηφιακής υπογραφής είναι ένα αποτελεσματικό εργαλείο για την αύξηση της ταχύτητας και της αποτελεσματικότητας στον δημόσιο τομέα της Ρουμανίας. Επιπλέον βρέθηκε ότι η ηλεκτρονική οικονομική διαχείριση είναι ένα σύγχρονο σύστημα για την καταπολέμηση της γραφειοκρατίας και της διαφθοράς στη δημόσια διοίκηση και η εφαρμογή νέων και σύγχρονων τεχνικών ηλεκτρονικού ελέγχου θα αποτρέψει την απάτη, τη διαφθορά και το ξέπλυμα χρήματος (Ionescu, 2016).

Οι παραπάνω έρευνες, αναδεικνύουν τα κοινά χαρακτηριστικά που πρέπει να διαθέτει ο εσωτερικός έλεγχος στις επιχειρήσεις αλλά και στη δημόσια διοίκηση ώστε να είναι αποτελεσματικός. Το γεγονός αυτό οδηγεί στο συμπέρασμα ότι η ποιότητα του ελέγχου, οι ικανότητες της ελεγκτικής ομάδας, η ανεξαρτησία και η υποστήριξη από τη διοίκηση είναι τα βασικά χαρακτηριστικά που καθορίζουν την αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου ανεξάρτητα από τον οργανισμό τον οποίο απευθύνεται.

Περαιτέρω, βρέθηκε ότι η διαφθορά και η απάτη είναι ζητήματα που αποτελούν τροχοπέδη στους κρατικούς αλλά και στους στόχους των λοιπών οργανισμών και επιχειρήσεων. Παρόλο που καταβάλλονται σημαντικές προσπάθειες εξάλειψης των συγκεκριμένων φαινομένων μέσω των διαδικασιών του εσωτερικού ελέγχου αυτό δεν είναι πάντοτε εφικτό και απαιτείται περαιτέρω οργάνωση και εκσυγχρονισμός των μηχανισμών εσωτερικού ελέγχου.

3. Θεωρητικό υπόβαθρο του Εσωτερικού Ελέγχου

3.1. Ορισμός Εσωτερικού ελέγχου

Η έννοια του εσωτερικού ελέγχου υπήρχε ήδη από το 1900 η οποία όμως αποτελούσε την επανεκτέλεση ορισμένων λογιστικών διαδικασιών, ως υπηρεσία στη λογιστική διαχείριση μεσαίου επιπέδου. Μέχρι τη δεκαετία του 1940, ο εσωτερικός έλεγχος είχε μετατραπεί στην παροχή διασφάλισης σχετικά με τα συστήματα εσωτερικού λογιστικού ελέγχου δεδομένου ότι η διασφάλιση ελέγχου βάσει απόδοσης δεν ήταν πλέον εφικτή καθώς οι διαδικασίες είχαν γίνει πιο περίπλοκες και ο όγκος των συναλλαγών είχε γίνει πολύ μεγαλύτερος. Η εν λόγω μετάβαση παρείχε στην ουσία τα εχέγγυα για όλες τις επιχειρησιακές διαδικασίες και όχι μόνο για τις λογιστικές διαδικασίες. Στη συνέχεια, τη δεκαετία του 1980, αναπτύχθηκε μια προσέγγιση βάσει κινδύνου για τον εσωτερικό έλεγχο. Αυτό συνέβη καθώς οι πόροι εσωτερικού ελέγχου ήταν πεπερασμένοι και οι επιχειρηματικές διαδικασίες έγιναν όλο και πιο περίπλοκες και επικίνδυνες. Έτσι, θεωρήθηκε πιο σημαντικό ο έλεγχος να εστιάσει στην παροχή αξιόπιστων επιχειρηματικών διαδικασιών που μετριάζουν τους κύριους κινδύνους της επιχείρησης (Chambers & Odar, 2015).

Σήμερα ο εσωτερικός έλεγχος θεωρείται ως ένα σημαντικό εργαλείο για τον έλεγχο της διακυβέρνησης και της λειτουργίας ενός οργανισμού (ΙΑ, 2010). Αρχικά, η λειτουργία του εσωτερικού ελέγχου επικεντρώθηκε στη διασφάλιση συμμόρφωσης, τον οικονομικό έλεγχο και τη διασφάλιση περιουσιακών στοιχείων. Τα τελευταία χρόνια, ο εσωτερικός έλεγχος έχει βιώσει αλλαγές που είχαν ως αποτέλεσμα την επέκταση της περιοχής εμπλοκής και την αύξηση των δυνατοτήτων προστιθέμενης αξίας της επιχείρησης. Το Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών ορίζει τον εσωτερικό έλεγχο ως μια συμβουλευτική δραστηριότητα που έχει σχεδιαστεί για να προσθέτει αξία και να βελτιώνει τις λειτουργίες του οργανισμού (ΙΑ, 2008). Περαιτέρω, έχει προτείνει έναν ορισμό του εσωτερικού ελέγχου, ο οποίος είναι πλέον ευρέως αποδεκτός: «Ο εσωτερικός έλεγχος είναι μια ανεξάρτητη, αντικειμενική δραστηριότητα διασφάλισης και συμβουλευτικής που έχει σχεδιαστεί για να προσθέτει αξία και να βελτιώνει τις λειτουργίες ενός οργανισμού. Βοηθά έναν οργανισμό να επιτύχει τους στόχους του φέρνοντας μια συστηματική, πειθαρχημένη προσέγγιση για την αξιολόγηση και τη

βελτίωση της αποτελεσματικότητας των διαδικασιών διαχείρισης κινδύνου, ελέγχου και διακυβέρνησης» (ΠΑ, 2017).

Ο προσδιορισμός της έννοιας του εσωτερικού ελέγχου έχει επιχειρηθεί και από άλλους θεωρητικούς. Σύμφωνα με τη βιβλιογραφία ο εσωτερικός έλεγχος ορίζεται επίσης ως μια πολυδιάστατη συμβουλευτική δραστηριότητα που έχει σχεδιαστεί για να προσθέτει αξία, μέσω της αξιολόγησης και της βελτίωσης της αποτελεσματικότητας των διαδικασιών διαχείρισης κινδύνου, ελέγχου και διακυβέρνησης (Vadasí et al., 2019). Ομοίως, το σύστημα εσωτερικού ελέγχου αποτελεί ένα οργανωμένο σύνολο διαδικασιών ελέγχου που έχει θεσπιστεί από τη διοίκηση και στοχεύει στην επίτευξη της αποτελεσματικής λειτουργίας, των στρατηγικών στόχων και της εξάλειψης των λειτουργικών κινδύνων (Gramling et al., 2018). Επίσης, οι D'Onza and Sarens (2018) τονίζουν τη συμβολή του συστήματος εσωτερικού ελέγχου στην επίτευξη των στόχων της οικονομικής μονάδας.

3.2. Αποτελεσματικότητα Εσωτερικού Ελέγχου

Η αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου έχει συνδεθεί με την προστιθέμενη αξία που παρέχει αυτός στην επιχείρηση. Αυτό είχε ως αποτέλεσμα η προστιθέμενη αξία να εφιστά την προσοχή όλων των ενδιαφερομένων μερών στον έλεγχο λόγω της αύξησης των ρυθμιστικών απαιτήσεων και της εστίασης στη διακυβέρνηση και τη διαχείριση κινδύνων (Cohen and Sayag, 2010). Οι απαιτήσεις που ανατίθενται στη λειτουργία του εσωτερικού ελέγχου αυξάνονται συνεχώς και αλλάζουν τη βαρύτητα που δίνεται σε αυτή τη λειτουργία. Μέχρι πρότινος δίνονταν βαρύτητα στους ρόλους και τις ευθύνες των εσωτερικών ελεγκτών ενώ τώρα η προστιθέμενη αξία έχει λάβει μεγάλο μερίδιο στη βαρύτητα του εσωτερικού ελέγχου (Erasmus & Coetzee, 2018).

Για την αξιολόγηση της απόδοσης του εσωτερικού ελέγχου συγκρίνεται η πραγματική απόδοση, δηλαδή με βάση τους προκαθορισμένους στόχους, ενώ λαμβάνονται υπόψιν η επιτευχθείσα αποτελεσματικότητα και αποδοτικότητα. Ο όρος «αποτελεσματικότητα» έχει οριστεί ως «η ικανότητα απόκτησης αποτελεσμάτων που συνάδουν με τον προκαθορισμένο στόχο» (Arena and Azzone, 2009). Ο Dittenhofer (2001), ωστόσο, την όρισε απλά ως «η επίτευξη μιας επιθυμητής συνθήκης». Επιπρόσθετα, η αποτελεσματικότητα, σχετίζεται με το βαθμό στον οποίο ο οργανισμός

χρησιμοποιεί τους πόρους του για την παραγωγή μετρήσιμων αποτελεσμάτων (Dittenhofer, 2001).

Σύμφωνα με τους Beckmerhagen et al.(2004), υποστηρίζεται ότι η αποτελεσματικότητα και η αποδοτικότητα πρέπει να μετρώνται χωριστά, καθώς υπάρχει πιθανότητα ο έλεγχος να είναι αποτελεσματικός αλλά όχι αποδοτικός, και το αντίστροφο. Για παράδειγμα, όλοι οι στόχοι μπορεί να έχουν επιτευχθεί αλλά με μεγάλο κόστος. Αντίθετα, είναι πιθανό ο έλεγχος να είναι αποτελεσματικός και οι ελεγκτές να αφιερώνουν λίγο χρόνο σε ελεγκτικές δραστηριότητες, αλλά οι στόχοι να μην επιτυγχάνονται. Ο Bednarek (2018) υποστηρίζει ότι η αποτελεσματικότητα είναι μια πιο σημαντική πτυχή από την αποδοτικότητα, επειδή εάν ο εσωτερικός έλεγχος δεν είναι αποτελεσματικός δεν έχει αξία ανεξάρτητα από το πόσο αποδοτικός είναι. Εάν λοιπόν διατηρηθεί η ποιότητα του εσωτερικού ελέγχου αυτό θα συμβάλει στην τήρηση της διαδικασίας και των λειτουργιών σύμφωνα με τους ισχύοντες κανονισμούς και τα πρότυπα γεγονός που θα συμβάλει στην αποτελεσματικότητα του ελεγχόμενου ειδικότερα και του οργανισμού εν συνόλω (Dittenhofer, 2001).

Σχετικά με την αποτελεσματικότητα η έρευνα έχει εστιάσει και σε τρόπους ενδυνάμωσής της. Ένας βασικός παράγοντας για την ενδυνάμωση της αποτελεσματικότητας είναι να ευθυγραμμιστεί ο εσωτερικός έλεγχος με τις ανάγκες των ενδιαφερομένων. Πιο αναλυτικά, ο εσωτερικός έλεγχος πρέπει να κατανοήσει τις προσδοκίες των βασικών ενδιαφερομένων μερών, δηλαδή της ανώτερης διοίκησης και της επιτροπής ελέγχου, και να ευθυγραμμίσει τις δραστηριότητές του ανάλογα. Αυτή η ευθυγράμμιση διασφαλίζει ότι οι λειτουργίες εσωτερικού ελέγχου και τα βασικά ενδιαφερόμενα μέρη μοιράζονται τις ίδιες προτεραιότητες όταν πρόκειται για την εφαρμογή εσωτερικού ελέγχου και τους πόρους για τη διαχείριση και τον έλεγχο κινδύνων. Μόλις ο εσωτερικός έλεγχος ευθυγραμμιστεί με τις προτεραιότητες των βασικών ενδιαφερομένων μερών, η λειτουργία πρέπει να δημιουργήσει σταθερές γραμμές επικοινωνίας με τα ανώτερα στελέχη και την επιτροπή ελέγχου. Με τη διατήρηση της καλής επικοινωνίας, ο εσωτερικός έλεγχος μπορεί επίσης να διασφαλίσει ότι οι προτεραιότητές του συνεχίζουν να αντιστοιχούν με αυτές των βασικών ενδιαφερομένων μερών καθώς εξελίσσονται (Feizizadeh, 2012).

Επιπλέον, σύμφωνα με πολλούς θεωρητικούς, η αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου εξαρτάται από την ανεξαρτησία, την αντικειμενικότητα και την ικανότητα των εσωτερικών ελεγκτών. Η εκπλήρωση αυτών των τριών κριτηρίων θεωρείται ο

ακρογωνιαίος λίθος του αποτελεσματικού εσωτερικού ελέγχου, καθώς ο βαθμός ποιότητας στον προσδιορισμό και την αναφορά δυσλειτουργιών και παραβάσεων εξαρτάται από την επάρκεια, την ανεξαρτησία και την αντικειμενικότητά του (Al Matarneh, 2011). Σύμφωνα με τους Cohen και Sayag (2010), η οργανωτική ανεξαρτησία αυξάνει την αποτελεσματικότητα και μειώνει τις συγκρούσεις ενώ επιπλέον αποδίδει στους εσωτερικούς ελεγκτές ένα υποστηρικτικό εργασιακό κλίμα.

Ακολούθως, η αντικειμενικότητα είναι απαραίτητη για κάθε επαγγελματία που είναι υπεύθυνος για την παροχή επαγγελματικής κρίσης. Σύμφωνα με τον Schneider (2003), η αντικειμενικότητα είναι ένα κρίσιμο συστατικό της αποτελεσματικότητας του εσωτερικού ελέγχου για την εξασφάλιση αξιόπιστων και έγκυρων αποτελεσμάτων. Από αυτή την άποψη, το πρότυπο ISPPIA έχει επίσης διευκρινίσει την ανάγκη οι εσωτερικοί ελεγκτές να είναι αντικειμενικοί και ότι «οι εσωτερικοί ελεγκτές πρέπει να τηρούν μια αμερόληπτη στάση και να αποφεύγουν οποιαδήποτε σύγκρουση συμφερόντων» (IIA, 2016) στην πορεία για την εκτέλεση των καθηκόντων τους. Σύμφωνα με τον Mutchler (2003), επτά παράγοντες μπορούν να επηρεάσουν την αντικειμενικότητα των εσωτερικών ελεγκτών και αυτοί είναι οι αυτοαξιολογήσεις, τα οικονομικά συμφέροντα, οι προσωπικές σχέσεις, η εξοικείωση καθώς και οι πολιτισμικές, φυλετικές, έμφυλες και γνωστικές προκαταλήψεις.

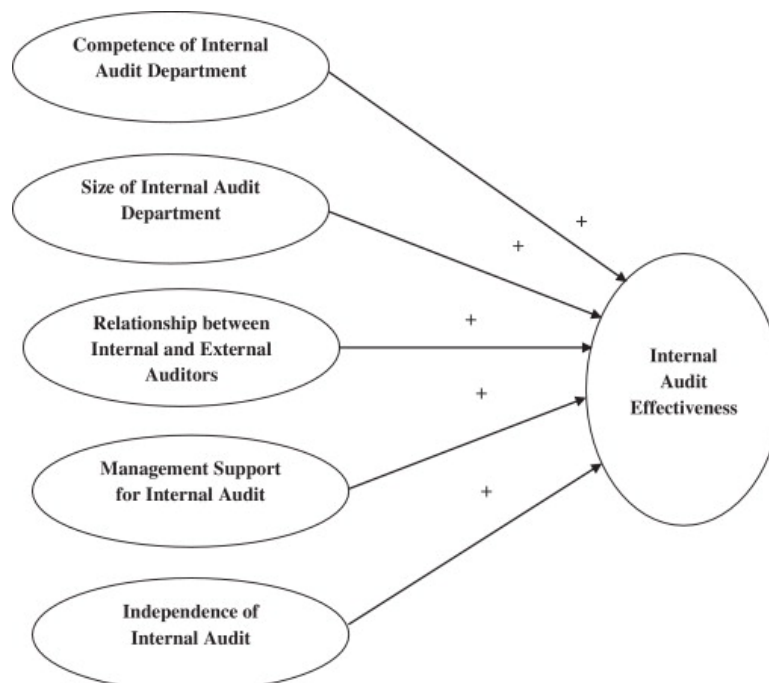
Επίσης, η ικανότητα των ελεγκτών είναι σχετική και ουσιαστική για τη διασφάλιση ότι η άσκηση του εσωτερικού ελέγχου πραγματοποιείται αποτελεσματικά (Al-Twaijry, 2003). Οι υπεύθυνοι θέσπισης προτύπων υπογραμμίζουν συνεχώς τη σημασία των εσωτερικών ελεγκτών που διαθέτουν τις σωστές γνώσεις, δεξιότητες και άλλες ικανότητες που είναι απαραίτητες για την ανάληψη καθηκόντων και ευθυνών εσωτερικού ελέγχου. Τα πρότυπα ISSPIA προσδιορίζουν επίσης την ανάγκη οι εσωτερικοί ελεγκτές να διαθέτουν τις γνώσεις, τις δεξιότητες και τις ικανότητες για την αποτελεσματική διεξαγωγή ελέγχων (IIA, 2016).

Οι Shamki & Alhajri (2017), επιχείρησαν να αναπαραστήσουν διαγραμματικά την αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου. Έτσι, παρουσίασαν μία ιεραρχική σχέση όπου η αποτελεσματικότητα μπορεί να θεωρηθεί ως μία ανεξάρτητη μεταβλητή και το εύρος εσωτερικού ελέγχου, η εμπειρία των εσωτερικών ελεγκτών και η ανταπόκριση της διοίκησης ως ανεξάρτητες μεταβλητές (Shamki & Alhajri, 2017):



Διάγραμμα 1 Αποτελεσματικότητα εσωτερικού ελέγχου
 Πηγή: Shamki & Alhajri, 2017

Τέλος, σε έρευνα που πραγματοποιήθηκε στον δημόσιο τομέα της Σαουδικής Αραβίας, οι Alzeban & Gwilliam (2014), αναπαράστησαν διαγραμματικά τους παράγοντες που επηρεάζουν την αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου και είναι η επάρκεια του τμήματος εσωτερικού ελέγχου, το μέγεθος του τμήματος εσωτερικού ελέγχου, οι σχέσεις μεταξύ εσωτερικών και εξωτερικών ελεγκτών, η συμβολή της διοίκησης στον εσωτερικό έλεγχο και η ανεξαρτησία του εσωτερικού ελέγχου (Alzeban & Gwilliam, 2014):



Διάγραμμα 2 Παράγοντες που επηρεάζουν την αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου
 Πηγή: Alzeban & Gwilliam, 2014

3.3. Ο ρόλος του εσωτερικού ελεγκτή

Ο ρόλος του εσωτερικού ελεγκτή είναι μείζονος σημασίας για την εξέλιξη και την αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου. Αρχικά, οι εσωτερικοί ελεγκτές πρέπει να χαρακτηρίζονται με τα υψηλότερα επίπεδα επαγγελματικής αντικειμενικότητας και επικοινωνιακών δεξιοτήτων, συμπεριλαμβανομένης της συλλογής και αξιολόγησης πληροφοριών που σχετίζονται με τις εξεταζόμενες δραστηριότητες ή διαδικασίες (ΠΑ, 2009). Ενώ η αυξημένη προσοχή της διοίκησης στις συστάσεις των εσωτερικών ελεγκτών ενθάρρυνε τους εσωτερικούς ελεγκτές να καταβάλουν τις καλύτερες προσπάθειές τους, αντίθετα η έλλειψη προσοχής της διοίκησης δίνει στον ελεγχόμενο μια κακή εικόνα σχετικά με τη σημασία του εσωτερικού ελέγχου που με τη σειρά τους επηρεάζουν αρνητικά τις αποδόσεις των ελεγκτών (Mihret and Yismaw, 2007).

Σύμφωνα με το πρότυπο 1210 του ΙΕΕ αναφέρεται ότι η επάρκεια του ελεγκτή απαιτεί από τους εσωτερικούς ελεγκτές να διαθέτουν υψηλές δεξιότητες, γνώσεις και άλλες ικανότητες για να εκτελούν καλύτερα τις ευθύνες τους (ΠΑ, 2011). Επιπλέον, η γενική εμπειρία του ελέγχου σχετίζεται με τα χρόνια εμπειρίας, εκπαίδευσης, γνώσης, δεξιοτήτων και εξειδίκευσης του ελέγχου που μπορεί να εφαρμοστεί σε οποιονδήποτε πελάτη (Wright and Wright 1997).

Ωστόσο, οι Prawitt et al. (2008), έδειξαν ότι ενώ η εμπειρία πρέπει να αντικατοπτρίζεται από τον μέσο αριθμό ετών εμπειρίας εσωτερικού ελέγχου που έχουν εκτίσει οι εσωτερικοί ελεγκτές στη λειτουργία εσωτερικού ελέγχου, δεν μπορεί να είναι συνάρτηση με τα έτη εργασίας. Αντίθετα, η εμπειρία σχετίζεται με το κατάλληλο εκπαιδευτικό περιβάλλον που θα μπορούσε να παρέχει σε μια πρακτική ανατροφοδότηση (Carpenter et al., 2002).

Πολλές μελέτες δείχνουν ότι η απόκτηση τέτοιας εμπειρίας σημαίνει ότι οι ελεγκτές γνωρίζουν περισσότερα για τα σφάλματα, τα περιστασιακά λάθη, την αιτία τους και τους τρόπους που παρέχουν πιο συγκεκριμένη γνώση για αυτά (Gaballa & Ning, 2011). Επιπλέον, οι έμπειροι ελεγκτές αποδίδουν πιο αποτελεσματικά από άλλους με λιγότερη εμπειρία, επειδή οι έμπειροι ελεγκτές έχουν την ικανότητα να επεξεργάζονται πληροφορίες, να κάνουν επιτυχημένες συγκρίσεις σχετικά με τις εναλλακτικές λύσεις για τα ευρήματα του ελέγχου και να ξεκινούν τις επακόλουθες ενέργειες (Chung & Monroe, 2000). Η ελεγκτική εμπειρία συνδέεται επίσης στενά με τα διαφορετικά επίπεδα γνώσεων και δεξιοτήτων που έχει αποκτήσει ο ελεγκτής ως αποτέλεσμα

μακράς πρακτικής στο επάγγελμα με τρόπο που μπορεί να ενισχύσει την αποτελεσματικότητά του (Badara & Saidin, 2013). Σύμφωνα με τους Carpenter et al. (2002), ενώ η κατοχή ελεγκτικής εμπειρίας δεν δίνει στον ελεγκτή την ικανότητα να ανιχνεύει απάτες, η ύπαρξη ατομικών εμπειριών στον εντοπισμό απάτης μπορεί να διευκολύνει σε αυτό το έργο (Musig και Ussahawanitchakit, 2011).

Δεδομένου ότι οι εσωτερικοί ελεγκτές εμφανίζουν τα ευρήματά τους ως παρατηρήσεις και συστάσεις, οι διοικήσεις διαδραματίζουν ουσιαστικό ρόλο στην εφαρμογή καλών ελέγχων όσον αφορά τον προσδιορισμό των αναγκών των ελέγχων, τον σχεδιασμό κατάλληλων ελέγχων, την εφαρμογή τους, τον έλεγχο της σωστής εφαρμογής και τη συντήρηση και ενημέρωση των συστημάτων ελέγχου (Pickett, 2011). Σε μία έρευνα που διεξήχθη από τον Van Peurseem (2004) στη Νέα Ζηλανδία, για τον προσδιορισμό του ρόλου των εσωτερικών ελεγκτών, βρέθηκε ότι τα τελευταία χρόνια ο ρόλος του εσωτερικού ελέγχου έχει αλλάξει από «αστυνομικός» σε συμβουλευτικός.

Ενώ η δημιουργία συστημάτων εσωτερικού ελέγχου είναι ευθύνη της διοίκησης, η ευθύνη των εσωτερικών ελεγκτών είναι να πραγματοποιούν μια αντικειμενική αξιολόγηση για αυτά τα συστήματα. Καθώς οι εσωτερικοί ελεγκτές δίνουν μεγαλύτερη προσοχή στο τι είναι χρήσιμο για την αξιολόγηση των κινδύνων και την ανάληψη αποτελεσματικού ελέγχου, οι συστάσεις τους θα μπορούσαν να βοηθήσουν τη διοίκηση στην ενίσχυση των συστημάτων εσωτερικού ελέγχου (Badara και Saidin, 2013).

Πρακτικά οι διοικήσεις έχουν απτή επιρροή στο τμήμα εσωτερικού ελέγχου. Ωστόσο, το γεγονός αυτό ενισχύει τον κίνδυνο οι διευθυντές να παρακάμψουν τον εσωτερικό έλεγχο αντιμετωπίζοντάς τον ως διαχειριστικό εργαλείο. Για το λόγο αυτό είναι απαραίτητο να προκαθοριστεί ο ρόλος που διαδραματίζει η διοίκηση στο έργο του εσωτερικού ελέγχου και αντίστοιχα οι εσωτερικοί ελεγκτές να αποφεύγουν την εμπλοκή τους στις συγκεκριμένες δραστηριότητες. Σε αυτές τις δραστηριότητες περιλαμβάνονται η επιβολή διαδικασιών διαχείρισης κινδύνου, η λήψη αποφάσεων σχετικά με την αντιμετώπιση κινδύνων και η διενέργεια πρακτικών αντιμετώπισης κινδύνου (Zwaan et al., 2009).

4. Εσωτερικός Έλεγχος στους ΟΤΑ

4.1. Η ανάγκη για εσωτερικό έλεγχο στους Ο.Τ.Α.: Ιστορική αναδρομή

Οι διαδικασίες διαχείρισης εξαρτώνται σε μεγάλο βαθμό από τον αντίκτυπο του οικονομικού και πολιτικού περιβάλλοντος. Στο δεύτερο μισό του 19ου αιώνα, στις περισσότερες δυτικές χώρες, υπήρχε η απαίτηση για συνεχή μείωση του κόστους, ως επιτακτική ανάγκη, για τη διαχείριση της οικονομίας. Εκείνη την εποχή, η κυρίαρχη ιδεολογία ήταν η αποδοχή του φιλελευθερισμού ως κατεύθυνση απαραίτητη για την εν γένει ανάπτυξη και την ανάπτυξη της οικονομίας. Αυτή η τάση είναι παρούσα σε όλες τις δραστηριότητες και η αποδοχή της δυτικής αντίληψης της οικονομικής διαχείρισης ρέει επίσης στις χώρες της Ασίας, της Λατινικής Αμερικής και των μεταβατικών χωρών. Σταδιακά, η έννοια του φιλελευθερισμού αλλάζει και διαμορφώνεται σε ένα σύστημα νεοφιλελευθερισμού που συνδυάζει έννοιες όπως η παγκόσμια αγορά, η αποδοχή διεθνών χρηματοπιστωτικών οργανισμών, η πολυμερής επικοινωνία και τα νέα συστήματα παγκοσμιοποίησης (Radović et al., 2021).

Όλες αυτές οι εξελίξεις επέφεραν την ανάγκη για την υιοθέτηση διαδικασιών, εκ μέρους της διοίκησης των επιχειρήσεων, ώστε να βελτιωθεί η διαχείριση της εκάστοτε επιχείρησης. Ένας από τους πιθανούς τρόπους βελτίωσης της εργασίας ήταν η εισαγωγή εσωτερικών ελέγχων στις διαδικασίες διαχείρισης και λήψης αποφάσεων της εταιρείας (Radović et al., 2021). Η εν λόγω τάση ήταν αναμενόμενο να μεταφερθεί και στις δημόσιες επιχειρήσεις καθώς η διαχείρισή τους απαιτούσε μια ολοκληρωμένη ανάλυση των επιχειρηματικών αποτελεσμάτων (Mijic & Popovic 2016), προκειμένου η ανώτατη διοίκηση να μπορέσει να βελτιώσει τις δραστηριότητές της (Alibegovic et al., 2018).

Ωστόσο, η εφαρμογή εσωτερικού ελέγχου σε δημόσιους οργανισμούς δεν αποτελεί ένα εύκολο εγχείρημα, καθώς οι δημόσιοι οργανισμοί χαρακτηρίζονται από ορισμένες ιδιαιτερότητες και βασικές αξίες, που τάσσονται στο σκοπό της εξυπηρέτησης του δημόσιου συμφέροντος, που διαφέρουν από εκείνες του ιδιωτικού τομέα (Elg et al., 2017). Επίσης, ο Heffron (1989) επισημαίνει ότι κατά την υλοποίηση των στρατηγικών δραστηριοτήτων, οι δημόσιοι οργανισμοί αντιμετωπίζουν σημαντικά εμπόδια που καθορίζουν τη δομή και τους στόχους τους. Σε αυτό το πλαίσιο, η αποτελεσματική εφαρμογή ενός επιτυχημένου μηχανισμού ελέγχου βρίσκει σημαντικά εμπόδια από την

ιδεολογία που διακατέχει τον δημόσιο τομέα καθώς και την ύπαρξη της γραφειοκρατίας (Jain, 2017).

Επιπλέον, σε σύγκριση με άλλους δημόσιους οργανισμούς, τα φαινόμενα κακοδιαχείρισης και διαφθοράς είναι πιο έντονα στους Οργανισμούς Τοπικής Αυτοδιοίκησης (εφεξής ΟΤΑ). Σύμφωνα με την Έκθεση του Διαμεσολαβητή (2010), οι δήμοι βρίσκονται στην πρώτη γραμμή του αριθμού των καταγγελιών που αφορούν ζητήματα κακοδιοίκησης, όπως μη συμμόρφωση με τη νομιμότητα, παραβίαση της αρχής της νομιμότητας, μη συμμόρφωση με συμβατικές υποχρεώσεις προς το κοινό, κάκιστη συμπεριφορά και παραβίαση της αρχής της διαφάνειας των λειτουργιών (Ladi, 2011).

4.2. Η συμβολή και ο ρόλος του εσωτερικού ελέγχου και των ελεγκτών στους Ο.Τ.Α.

Δεδομένων των ιδιαιτεροτήτων του δημόσιου τομέα, η εφαρμογή του εσωτερικού ελέγχου στους ΟΤΑ παρουσιάζει μεγάλο ερευνητικό ενδιαφέρον. Ο Davies (2001) σημείωσε ότι ο εσωτερικός έλεγχος είναι μια σημαντική διαδικασία εντός του δημόσιου οργανισμού καθώς προσδίδει μια υποστηρικτική βάση για αποτελεσματική επικοινωνία όλων των διοικητικών επιπέδων και ορθή κατανομή των διαθέσιμων πόρων. Ομοίως, οι Baltaci & Yilmaz (2006), κατέληξαν στο συμπέρασμα ότι η προστιθέμενη αξία του εσωτερικού ελέγχου προκύπτει μέσω της αποτελεσματικής διαχείρισης του προϋπολογισμού, ενισχύοντας την αποτελεσματικότητα των τοπικών κυβερνητικών λειτουργιών. Επιπλέον, οι Jorge & Costa (2009), σε έρευνά τους σε δήμους της Πορτογαλίας, αποκάλυψαν ότι η απουσία εσωτερικού ελέγχου σε αυτούς οδηγεί σε χαμηλή ποιότητα των οικονομικών πληροφοριών και έλλειψη διαφάνειας. Επίσης, οι Bananuka et al. (2018), επεσήμαναν ότι ο εσωτερικός έλεγχος συμβάλλει σημαντικά στη λογοδοσία των κρατικών επιχειρήσεων.

Σύμφωνα με τους Monfardini & Von Maravic (2012), η ενοποίηση του εσωτερικού ελέγχου αποτελεί ουσιαστικό στοιχείο της μεταρρύθμισης των τοπικών κυβερνήσεων. Επίσης, ο Badara (2013), επεσήμανε ότι η αποτελεσματικότητα ενός συστήματος εσωτερικού ελέγχου αντανακλάται στις οικονομικές επιδόσεις της τοπικής αυτοδιοίκησης και εξαρτάται από την ποιότητα της πληροφόρησης και της επικοινωνίας των εσωτερικών ελεγκτών με το ευρύτερο περιβάλλον ελέγχου. Για το

ρόλο που διαδραματίζουν στην ποιότητα του εσωτερικού ελέγχου οι εσωτερικοί ελεγκτές, έκανε λόγο ο Pilcher (2014) που κατέληξε στο συμπέρασμα ότι οι εσωτερικοί ελεγκτές μπορούν να διασφαλίσουν την καλή διακυβέρνηση σε επίπεδο τοπικής αυτοδιοίκησης, ιδίως όσον αφορά τον έγκαιρο εντοπισμό της απάτης και της διαφθοράς.

Το σύστημα διαδικασιών εσωτερικού ελέγχου σε σύνθετους οργανισμούς συνδέεται κυρίως με τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά του οργανισμού. Προαπαιτούμενο στη διαδικασία εσωτερικού ελέγχου είναι η ενισχυμένη συμμετοχή των υπαλλήλων στις διαδικασίες λήψης αποφάσεων. Με τον τρόπο αυτό, οι υπάλληλοι θα πρέπει να συμμετέχουν στη διαδικασία λήψης αποφάσεων της εργασίας τους. Επιπλέον, οι Sari et al. (2018) επισήμαναν την σημαντική επιρροή της οργανωσιακής κουλτούρας στον εσωτερικό έλεγχο καθώς το μέγεθος και η πολυπλοκότητα του οργανισμού δύναται να επηρεάσει τις διάφορες μορφές εσωτερικού ελέγχου (Asare 2009). Σύμφωνα λοιπόν με τις προαναφερόμενες παραδοχές αναδεικνύεται η αμφίδρομη σχέση που υφίσταται μεταξύ εσωτερικού ελέγχου και οργανισμών.

Επίσης, υπάρχουν και περιπτώσεις όπου ο εσωτερικός έλεγχος δεν έχει τα απαιτούμενα χαρακτηριστικά ώστε να κριθεί αποτελεσματικός και το γεγονός αυτό έχει επιπτώσεις στη συνολική λειτουργία του οργανισμού ενώ ταυτόχρονα προάγει ενδεχόμενες παράνομες ενέργειες των υπαλλήλων (Asmah et al. 2019). Στους λόγους που οφείλεται η αποτυχία του εσωτερικού ελέγχου συμπεριλαμβάνεται η έλλειψη συνεργασίας μεταξύ εσωτερικού και εξωτερικού ελέγχου, το περιορισμένο εύρος του έργου και η αδυναμία προσέλκυσης και διατήρησης ικανού προσωπικού εσωτερικού ελέγχου (Asare, 2009).

Σημαντικό ρόλο, όπως έχει ήδη αναφερθεί, διαδραματίζουν οι γνωστικές και τεχνικές δεξιότητες των εσωτερικών ελεγκτών (Petridis et al. 2019) που είναι επίσης κυρίαρχοι παράγοντες και επηρεάζουν την εφαρμογή και την αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου (Mahadeen et al. 2016). Έτσι, σύμφωνα με τους Ahmad et al. (2009), οι εσωτερικοί ελεγκτές πρέπει να θεωρούνται ως συνάδελφοι και όχι ως ελεγκτές ενώ οι Unegbu και Kida (2011) τονίζουν ότι η προστιθέμενη αξία από τις διαδικασίες εσωτερικού ελέγχου επηρεάζεται από την έλλειψη εκπαίδευσης των ελεγκτών και τον ψηφιακό αναλφαριθμητισμό των ελεγκτών. Συνοπτικά για το συνολικό έργο του εσωτερικού ελέγχου, οι Gustavson & Sundström (2018), υποστηρίζουν ότι η ανεξαρτησία των εσωτερικών ελεγκτών, το αυξημένο ανθρώπινο δυναμικό και οι

εκπαιδευτικές δεξιότητες είναι ζωτικής σημασίας για τον καλό έλεγχο σε δημόσιους οργανισμούς.

Η αμφίδρομη σχέση που υπάρχει μεταξύ του εσωτερικού ελέγχου και του οργανισμού προσδίδει στον εσωτερικό έλεγχο μια εξάρτηση από την πολυπλοκότητα και το μέγεθος του οργανισμού. Επιπλέον, οι διαφορετικές διαδικασίες που υιοθετούνται σε διοικητικό και λειτουργικό βαθμό, παρέχουν έντονη επιρροή στην εφαρμογή του μηχανισμού εσωτερικού ελέγχου. Η προστιθέμενη αξία των εσωτερικών ελεγκτών σε δημόσιους οργανισμούς εξαρτάται από τις διαδικασίες ελέγχου και από την ενσωμάτωση του ρόλου τους στο οργανόγραμμα και στις επιχειρησιακές διαδικασίες. Ο Gyüre (2012), στην αναφορά του στον Ο.Τ.Α. της Ουγγαρίας, τόνισε επίσης ότι η έλλειψη ή η ανεπάρκεια εσωτερικών ελέγχων και το γεγονός ότι δεν ενσωματώνονται στις διαδικασίες διαχείρισης μπορεί να οδηγήσει σε επιδείνωση της οικονομικής κατάστασης και σε κακή διαχείριση των περιουσιακών στοιχείων της τοπικής αυτοδιοίκησης. Ως εκ τούτου, οι πολύπλοκες διαδικασίες λήψης αποφάσεων στον δημόσιο τομέα απαιτούν ειδικές απαιτήσεις στην εφαρμογή ελεγκτικών μηχανισμών και διαδικασιών (Yigzaw et al. 2017).

4.3. Ο θεσμός του Συμβούλου Ακεραιότητας

Ο Σύμβουλος Ακεραιότητας, αποτελεί έναν εσωτερικό θεσμό ο οποίος καθιερώθηκε στην Ελλάδα με το Ν. 4795/2021 και συγκεκριμένα αναφέρεται στα άρθρα 23-30 «*Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου του Δημόσιου Τομέα, Σύμβουλος Ακεραιότητας στη δημόσια διοίκηση και άλλες διατάξεις για τη δημόσια διοίκηση και την τοπική αυτοδιοίκηση*». Πριν την πρόβλεψη του προαναφερόμενου νόμου δεν είχε υπάρξει αντίστοιχη νομοθετική ρύθμιση (Ν. 4795/2021).

Όπως προκύπτει από την αιτιολογική έκθεση του νόμου, το έργο του Συμβούλου ακεραιότητας είναι να εξασφαλίσει την αποτελεσματική προστασία των υπαλλήλων της διοίκησης και των Ο.Τ.Α. σε περιπτώσεις που εντοπίζουν και επιθυμούν να αναφέρουν παραβιάσεις ακεραιότητας. Περαιτέρω, ο Σύμβουλος παρέχει υποστήριξη και ενημέρωση σε ζητήματα ηθικής και ακεραιότητας στον εργασιακό χώρο (Αιτιολογική Έκθεση Ν. 4795/2021). Οι αρμοδιότητες του Συμβούλου ακεραιότητας αναφέρονται αναλυτικά στο άρθρο 24 του Ν. 4795/2021. Συγκεκριμένα, οι αρμοδιότητες κινούνται σε τρεις άξονες που είναι ο υποστηρικτικός, ο ενημερωτικός

και ο συμβουλευτικός και πάντοτε σε θέματα που αφορούν «φαινόμενα διαφθοράς, κατάχρησης εξουσίας, αντικοινωνικής συμπεριφοράς, σεξουαλικής παρενόχλησης αλλά και κάθε μορφής παραβίασης ακεραιότητας» (Ν. 4795/2021).

Ωστόσο, ο συγκεκριμένος θεσμός δεν υφίσταται μόνο στην Ελλάδα αλλά εντοπίζεται και σε άλλα ευρωπαϊκά κράτη, σε όργανα της Ε.Ε. καθώς και σε διεθνείς οργανισμούς. Πιο αναλυτικά, «στη Γαλλία υπάρχει ο θεσμός του *Référent Déontologue* είναι υπεύθυνος για την παροχή συμβουλών στους υπαλλήλους των δημόσιων φορέων, με σκοπό την προάσπιση της ακεραιότητάς τους και την τήρηση των αναγνωρισμένων ηθικών αρχών». Ακολούθως, στην Ολλανδία εντοπίζεται «ο θεσμός του *Confidential Integrity Adviser* ο οποίος αποτελεί το συμβουλευτικό σημείο και τον δυναμικό διάυλο υποβολής εμπιστευτικής αναφοράς ενός εργαζομένου δημοσίου οργανισμού ή επιχείρησης, σε περιπτώσεις που ο εργαζόμενος διαπιστώνει περιστατικά παραβιάσεων ακεραιότητας κατά την παραμονή στον εργασιακό του χώρο ή κατά την ενάσκηση των καθηκόντων του». Σχετικά με την Ε.Ε. υπάρχει ο θεσμός του Ethics Advisor που εποπτεύει τα έργα που χρηματοδοτούνται με ευρωπαϊκά κονδύλια ενώ στο Συμβούλιο της Ευρώπης εντοπίζεται ο Ethics Officer που «παρέχει ανεξάρτητες συμβουλευτικές υπηρεσίες στον Γενικό Γραμματέα του Οργανισμού επί θεματικών που σχετίζονται με την ακεραιότητα, την ηθική και τη δεοντολογία των εργαζομένων, καθώς και άλλων ατόμων που συμμετέχουν στις δράσεις του Συμβουλίου». Τέλος, ο ίδιος θεσμός εμφανίζεται και σε επιχειρήσεις του ιδιωτικού τομέα (Αιτιολογική Έκθεση Ν. 4795/2021).

4.4. Αναγκαιότητα για εσωτερικό έλεγχο στους Ο.Τ.Α. στην Ελλάδα

Στην Ελλάδα, η διαφθορά στη δημόσια διοίκηση είναι ένα χαρακτηριστικό φαινόμενο που είναι αποτέλεσμα ενός δυσλειτουργικού δημόσιου τομέα (Papapolychroniadis et al., 2017). Υπό αυτές τις συνθήκες, ο κρατικός μηχανισμός είναι σημαντικά μη αποτελεσματικός με συνέπεια να επηρεάζεται αρνητικά το δημοσιονομικό και οικονομικό επίπεδο. Επιπλέον, στην Ελλάδα οι ΟΤΑ διέπονται από ελλείψεις που επηρεάζουν αρνητικά τη διαχείριση των οικονομικών τους πόρων και την αποτελεσματικότητα των υπηρεσιών τους. Για το λόγο αυτό, κρίνεται σημαντικό να οργανωθούν επαρκείς διαδικασίες εσωτερικού ελέγχου προκειμένου να ενισχυθεί η αξιοπιστία και η διαφάνεια και να μειωθεί η κακοδιαχείριση που οδηγεί σε σπατάλη του δημόσιου πλούτου (Pazarskis et al., 2019). Με βάση την παραπάνω κατάσταση, γίνεται αντιληπτό ότι η σημασία των μηχανισμών εσωτερικού ελέγχου αναδεικνύεται ως βασικός παράγοντας στη δημόσια διοίκηση και τις τοπικές κυβερνήσεις, γιατί συμβάλλει στη λογοδοσία, τη διαφάνεια και την αποτελεσματική χρήση των δημόσιων πόρων (Alzeban & Gwilliam, 2014).

4.4.1. Το θεσμικό πλαίσιο των Ο.Τ.Α. στην Ελλάδα

Σύμφωνα με τον ν. 3852/2010 (ΦΕΚ 87/Α'/7-6-2010) περί «*Νέας Αρχιτεκτονικής της Αυτοδιοίκησης και της Αποκεντρωμένης Διοίκησης-Πρόγραμμα Καλλικράτης*», αλλά και τον ν. 4555/2018 (ΦΕΚ 133/Α'/19-7-2018) περί «*Μεταρρύθμισης του θεσμικού πλαισίου της Τοπικής Αυτοδιοίκησης, Εμβάθυνση της Δημοκρατίας, Ενίσχυση της Συμμετοχής, Βελτίωση της οικονομικής και αναπτυξιακής λειτουργίας των Ο.Τ.Α. – Πρόγραμμα «ΚΛΕΙΣΘΕΝΗΣ»*...», όπως τροποποιήθηκε και ισχύει έως σήμερα, η Τοπική Αυτοδιοίκηση στην Ελλάδα διακρίνεται σε δύο βαθμούς: α) τους δήμους όπου ο αριθμός τους ανέρχεται σε 332 και β) 13 Περιφέρειες.

Επιπροσθέτως, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 4 παρ. 2 του ν. 3492/2006 ορίζεται ότι «*Εσωτερικός έλεγχος (internal audit) είναι η ανεξάρτητη ελεγκτική - συμβουλευτική δραστηριότητα παροχής διαβεβαίωσης περί της επάρκειας των συστημάτων διαχείρισης και ελέγχου ενός φορέα, με στόχο τη βελτίωση των λειτουργιών του και την επίτευξη των στόχων του, χρησιμοποιώντας συστημικές και δομημένες*

μεθοδολογίες. Οι μεθοδολογίες αυτές στοχεύουν κυρίως στη βελτίωση της αποτελεσματικότητας των διαδικασιών που διέπουν τη λειτουργία του, των διαδικασιών διαχείρισης κινδύνου και των διαδικασιών ελέγχου». Με το άρθρο 12 του ίδιου νόμου συστήνονται Μονάδες Εσωτερικού Ελέγχου σε όλα τα Υπουργεία και τις Περιφέρειες της χώρας.

Το πλέγμα των διατάξεων του ν. 4270/2014 (ΦΕΚ 143/Α'/28-06-2014) «*Αρχές δημοσιονομικής διαχείρισης και εποπτείας (ενσωμάτωσης της Οδηγίας 2011/85/ΕΕ) – δημόσιο λογιστικό και άλλες διατάξεις*» εισάγει δικλίδες ελέγχου για τον μετριασμό της πιθανότητας επέλευσης αλλά και του αντίκτυπου των δημοσιονομικών κινδύνων, συστηματοποιεί τις λειτουργίες των οικονομικών υπηρεσιών και τις κατευθύνει στην επίτευξη των επιχειρησιακών στόχων τους με αποδοτικό και αποτελεσματικό τρόπο.

Επιπλέον, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 168 παρ. 2 & 3 «*Εσωτερικός έλεγχος [άρθρο 3(1) Οδηγίας 2011/85/ΕΕ]*» του ν. 4270/2014 ορίζεται ότι: «*2.Στα συστήματα λογιστικών και δημοσιονομικών αναφορών κάθε φορέα της Γενικής Κυβέρνησης, στα οποία περιλαμβάνεται κάθε φορέας της Κεντρικής Διοίκησης, καθορίζονται κατάλληλες εσωτερικές δικλίδες, που αξιολογούνται από τις Υπηρεσίες Εσωτερικού Ελέγχου κάθε φορέα της Γενικής Κυβέρνησης.3.Οι εκθέσεις ελέγχου των Υπηρεσιών Εσωτερικού Ελέγχου των παραγράφων 1 και 2 κοινοποιούνται αμελλητί στο Ελεγκτικό Συνέδριο*»

Με το υπ'αρ. 44754/28-8-2018 έγγραφο του Υπουργείου Εσωτερικών ορίζεται ότι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 168 του ν. 4270/2014, πραγματοποιείται εσωτερικός έλεγχος σε όλους τους φορείς της Γενικής Κυβέρνησης, ο οποίος ανατίθεται στις Υπηρεσίες Εσωτερικού Ελέγχου, υπό την γενική καθοδήγηση και εποπτεία του Γενικού Λογιστηρίου του Κράτους. Προς αποφυγή παρερμηνειών, διευκρινίζεται ότι η έννοια του εσωτερικού ελέγχου εντός του ανωτέρω πλαισίου έχει οριστεί ρητά με τις διατάξεις του άρθρου 4 του Ν. 3492/2006.

Ο μεταγενέστερος ν. 4622/2019 (ΦΕΚ 133/Α'/07-08-2019) «*Επιτελικό Κράτος: οργάνωση, λειτουργία και διαφάνεια της Κυβέρνησης, των κυβερνητικών οργάνων και της κεντρικής δημόσιας διοίκησης*», ο οποίος κωδικοποιεί τις διατάξεις που διέπουν την οργάνωση, τη λειτουργία και τη διαφάνεια της κεντρικής δημόσιας διοίκησης. Επιπλέον εισάγει το θεσμό του Υπηρεσιακού Γραμματέα και συστήνει την Εθνική

Αρχή Διαφάνειας ενώ προβλέπει τη σύσταση σε κάθε Υπουργείο, Μονάδας Εσωτερικού Ελέγχου, σε επίπεδο Διεύθυνσης, υπαγόμενη απευθείας στον Υπουργό.

Το Ελεγκτικό Συνέδριο εξέδωσε δύο (2) αποφάσεις που αφορούν το Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου Δημοσιονομικής Διαχείρισης.

Πιο συγκεκριμένα:

Με την αρ. ΦΓ8/28662/2020 (ΦΕΚ 2424/Β'/18-06-2020) Απόφαση «*Ορισμός Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου εντός του Ελεγκτικού Συνεδρίου*», αποτυπώθηκαν τα στοιχεία του Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου κατά την κρίση του Ελεγκτικού Συνεδρίου και περιλαμβάνει:

α) Τον Ενδογενή Έλεγχο ο οποίος αποβλέπει στον εντοπισμό των δημοσιονομικών κινδύνων που ελλοχεύουν σε κάθε φάση της δημοσιονομικής διαδικασίας (διαδικασίες ανάληψης υποχρέωσης, εκκαθάρισης δαπάνης και εντολής πληρωμής, ταμειακής διαχείρισης, αποθήκης και λογιστικής αποτύπωσης) και στη θέσπιση κατάλληλων και αποτελεσματικών δικλίδων για την αντιμετώπισή τους, συνοδευόμενο με ένα υπόδειγμα ενός Αναλυτικού Πίνακα Σταδίων της Διαδικασίας, Κινδύνων και Δικλίδων, ο οποίος παρουσιάζεται στο Παράρτημα Α'.

β) Τον Εσωτερικό Ελεγκτή ο οποίος επιλέγεται ως Επίτροπος του Ελεγκτικού Συνεδρίου που κρίνεται ικανός να εκτελέσει αποτελεσματικά τα καθήκοντα. λαμβάνει υπόψη του τα γενικώς αποδεκτά διεθνή πρότυπα εσωτερικού ελέγχου και τις βέλτιστες πρακτικές και

γ) Την Επιτροπή Διασφάλισης της Ανεξαρτησίας του Εσωτερικού ελεγκτή, η οποία εγγυάται την ανεξαρτησία του Εσωτερικού Ελεγκτή, παρακολουθεί τις εργασίες του, αξιολογεί την ποιότητά τους και εξασφαλίζει ότι οι συστάσεις του Εσωτερικού Ελεγκτή λαμβάνονται δεόντως υπόψη από το Ελεγκτικό Συνέδριο.

Με την ΦΓ8/55081/2020 (ΦΕΚ 4938/Β'/09-11-2020) Απόφαση «*Διαδικασία Ελέγχου από το Ελεγκτικό Συνέδριο της ύπαρξης, της λειτουργίας και της αποτελεσματικότητας Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου στους φορείς που υπάγονται στην ελεγκτική του δικαιοδοσία*», γίνεται αναφορά στην αναγκαιότητα καταγραφής των διαδικασιών παραγωγής ή διενέργειας των πράξεων με δημοσιονομικές συνέπειες με εντοπισμό των

δημοσιονομικών κινδύνων και των δικλιδίων προς αντιμετώπιση των κινδύνων αυτών (ενδογενής έλεγχος).

Επιπλέον, καθορίζονται από το Ελεγκτικό Συνέδριο οι δημοσιονομικοί κίνδυνοι:

1. Ο κίνδυνος αυθαίρετης υλικής αφαίρεσης ή καταστροφής της περιουσίας του φορέα (λ.χ. υπεξαίρεση).
2. Ο κίνδυνος απεμπόλησης από τον φορέα δημόσιων αξιώσεων του εις βάρος τρίτων (λ.χ. μη είσπραξη φόρου).
3. Ο κίνδυνος ανάληψης από τον φορέα δημόσιων υποχρεώσεων χωρίς δυνατότητα εκπλήρωσης (λ.χ. δάνεια).
4. Ο κίνδυνος μη σύννομης χορήγησης από τον φορέα δικαιωμάτων υπέρ τρίτων (λ.χ. μη νόμιμη απευθείας ανάθεση).
5. Ο κίνδυνος μη σύννομης εκταμίευσης από τον φορέα δημόσιου χρήματος ή διάθεσης περιουσίας (λ.χ. πληρωμή χωρίς υπαρκτή παραλαβή), και
6. Ο κίνδυνος διάθεσης από τον φορέα δημόσιου χρήματος χωρίς εγγυήσεις για την επίτευξη του καλύτερου αποτελέσματος (λ.χ. σπάταλη διαχείριση).

Τέλος, το Ελεγκτικό Συνέδριο ελέγχει την αποτελεσματικότητα των συστημάτων εσωτερικού ελέγχου, δηλαδή τον ενδογενή έλεγχο καθώς και τις ενέργειες του Εσωτερικού Ελεγκτή ή της Επιτροπής Εσωτερικού Ελέγχου. Σε όσους φορείς δεν υφίσταται σύστημα εσωτερικού ελέγχου, θεωρείται ότι λειτουργεί άτυπος εσωτερικός έλεγχος ο οποίος υπόκειται, σε ενδελεχή εξέταση από το Ελεγκτικό Συνέδριο της αποτελεσματικότητας αυτού να προστατεύσει το δημόσιο χρήμα και τη δημόσια περιουσία.

Με τον πρόσφατο ν. 4795/2021 (ΦΕΚ 62/Α'/17-04-2021) «*Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου του Δημόσιου Τομέα, Σύμβουλος Ακεραιότητας στη δημόσια διοίκηση και άλλες διατάξεις για τη δημόσια διοίκηση και την τοπική αυτοδιοίκηση*», ρυθμίζονται θέματα που αφορούν τόσο το Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου σε όλους τους φορείς του δημόσιου τομέα, σύμφωνα με τα διεθνή ελεγκτικά πρότυπα και τις βέλτιστες πρακτικές. Επίσης, ο νόμος καθορίζει την έννοια και τα δομικά στοιχεία του Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου και προβλέπει τη λειτουργική του διάρθρωση σε τρία επίπεδα ρόλων (μοντέλο τριών γραμμών). Τέλος, ρυθμίζει μια σειρά θεμάτων που αφορούν στην οργάνωση, τις αρμοδιότητες και τη λειτουργία των Μονάδων Εσωτερικών Ελέγχου.

Κλείνοντας, με την αρ. 358/9388/8-08-06-2022 ΚΥΑ του Υπουργείου Οικονομικών-Εσωτερικών που δημοσιεύτηκε ορίζονται οι Πρόσθετες προϋποθέσεις, υποχρεώσεις και κωλύματα για την ανάθεση παροχής υπηρεσιών σε φυσικό ή νομικό πρόσωπο για την υποστήριξη των Μονάδων Εσωτερικού Ελέγχου (Μ.Ε.Ε.) ή την άσκηση της λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου, όταν δεν υφίσταται Μονάδα Εσωτερικού Ελέγχου, σύμφωνα με τις παρ. 4 και 6 του άρθρου 9 του ν. 4795/2021

4.4.2. Εγχειρίδιο εσωτερικού ελέγχου για τους Ο.Τ.Α.

Για την σωστή εφαρμογή του εσωτερικού ελέγχου αλλά και για την υποστήριξη των Μονάδων εσωτερικού ελέγχου κατά τη διάρκεια του έργου τους στους Ο.Τ.Α. δημιουργήθηκε το «Εγχειρίδιο εσωτερικού ελέγχου για τους Οργανισμούς Τοπικής Αυτοδιοίκησης στην Ελλάδα» που εκδόθηκε από την Εθνική Αρχή Διαφάνειας. Το εν λόγω εγχειρίδιο απευθύνεται στους ελεγκτές των Ο.Τ.Α. , τους εξωτερικούς ελεγκτές των Ο.Τ.Α., τους εξωτερικούς συνεργάτες, τους παρόχους υπηρεσιών εσωτερικού ελέγχου των Ο.Τ.Α., τους αιρετούς αξιωματούχους και τους δημοσίους υπαλλήλους.

Σκοπός του εγχειριδίου είναι να προάγει μία κοινή κουλτούρα καθώς και να παρέχει τις βασικές κατευθυντήριες γραμμές και τις απαιτούμενες καθοδηγήσεις τόσο στους Ο.Τ.Α. όσο και τους ελεγκτές. Απώτερος στόχος είναι η συνδρομή προς την επιτυχή και αποτελεσματική διεκπεραίωση των λειτουργιών του εσωτερικού ελέγχου.

Επιπλέον, το εγχειρίδιο περιλαμβάνει δύο βασικά μέρη. Στο πρώτο μέρος αναφέρεται το νομικό πλαίσιο που διέπει τον εσωτερικό έλεγχο καθώς και τα δομικά στοιχεία μιας Μονάδας Εσωτερικού Ελέγχου και του έργου που επιτελεί. Ακολούθως, στο δεύτερο μέρος περιλαμβάνεται ο οδηγός υλοποίησης των εσωτερικών ελέγχων ο οποίος περιλαμβάνει τη διαδικασία του ετήσιου προγραμματισμού ελέγχων καθώς και τα βήματα που πρέπει να ακολουθηθούν για την υλοποίηση των ελεγκτικών εργασιών.

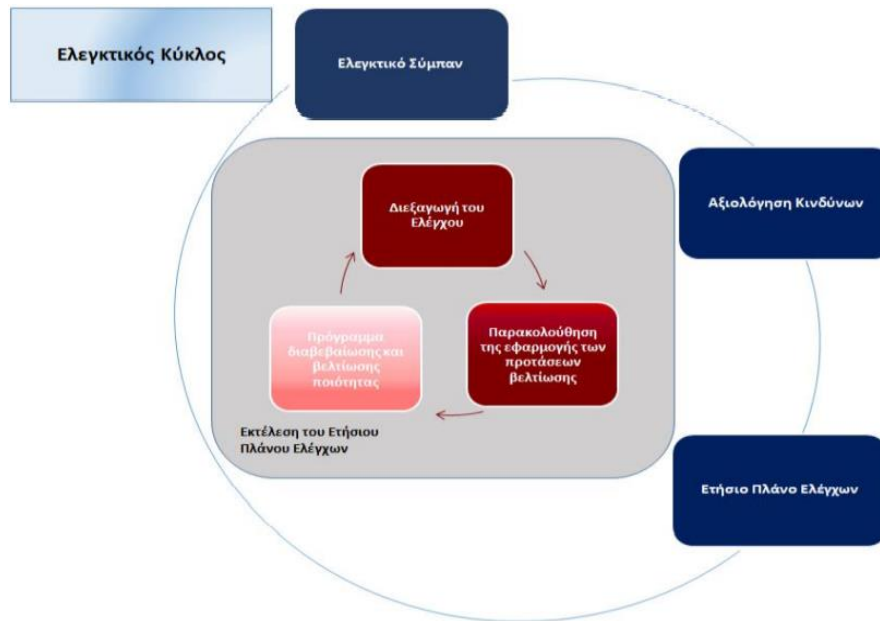
Σύμφωνα με το εγχειρίδιο, εντοπίζονται κάποιες βασικές αρχές που πρέπει να εφαρμόζονται ώστε η μονάδα εσωτερικού ελέγχου αλλά και οι εσωτερικοί ελεγκτές μεμονωμένα να θεωρούνται αποτελεσματικοί. Οι βασικές αρχές που περιγράφονται και αφορούν τα στοιχεία που πρέπει να διαθέτει ο ελεγκτής είναι οι εξής: ακεραιότητα, επάρκεια ικανοτήτων και επιμέλεια, αντικειμενικότητα, ανεξαρτησία, εναρμόνιση με τις στρατηγικές, τους αντικειμενικούς σκοπούς και τους κινδύνους του οργανισμού, δέσμευση στην ποιότητα και συνεχή βελτίωση, αποτελεσματική επικοινωνία,

διασφάλιση βάσει αξιολόγησης κινδύνων, διορατικότητα, προληπτική δράση και δράση εστιασμένη στο μέλλον και προαγωγή της βελτίωσης του οργανισμού. Ακολούθως, για τη μονάδα εσωτερικού ελέγχου αναφέρεται ότι θα πρέπει να έχει κατάλληλη θέση στο οργανόγραμμα και να διαθέτει επαρκείς πόρους.

Ακολούθως, στόχος είναι να δημιουργηθεί μία αποτελεσματική Μονάδα Εσωτερικού Ελέγχου. Για τη σύσταση και τη λειτουργία της οι εσωτερικοί ελεγκτές ακολουθούν συγκεκριμένα βήματα που είναι ο καθορισμός των αρμοδιοτήτων, η διεξαγωγή συναντήσεων με την Ανώτατη Διοίκηση, η δημιουργία ενός καλού κλίματος επικοινωνίας, η χαρτογράφηση των ελεγκτικών περιοχών και των διαδικασιών του φορέα, η δημιουργία του κανονισμού λειτουργίας της Μονάδας (αποτελεί επίσημο έγγραφο που περιγράφει και αποσαφηνίζει τις αρμοδιότητες της μονάδας), η δημιουργία ετήσιου προγράμματος ελέγχων και η καθιέρωση Προγράμματος Αξιολόγησης Ποιότητας και Βελτίωσης των υπηρεσιών εσωτερικού ελέγχου.

Στη συνέχεια, ακολουθεί η σύσταση της επιτροπής ελέγχου στην οποία αναφέρεται η Μονάδα Εσωτερικού Ελέγχου προκειμένου να ενισχυθεί η ανεξαρτησία της. Το βασικό έργο της επιτροπής είναι η αξιολόγηση του συστήματος εσωτερικού ελέγχου ενώ υπάρχει άμεση επικοινωνία με τον επικεφαλής της Μονάδας Εσωτερικού Ελέγχου προκειμένου να αναφερθούν τα σημαντικότερα ευρήματα.

Ακολούθως, το εγχειρίδιο δίνει κατευθυντήριες σχετικά με τον τρόπο και την διαδικασία που πρέπει να ακολουθείται κατά την ελεγκτική εργασία και το γεγονός αυτό εξασφαλίζει την αναμενόμενη προστιθέμενη αξία για τον οργανισμό. Έτσι, οι έλεγχοι θα πρέπει να καλύπτουν του κύριους κινδύνους των Ο.Τ.Α. όπως είναι για παράδειγμα οι υποδομές, η οικονομική σταθερότητα, η ασφάλεια και η υγιεινή, η κυβερνοασφάλεια, η φήμη, το ανθρώπινο δυναμικό, η προστασία στοιχείων του ενεργητικού, η χρηματοδότηση, ο σχεδιασμός, τα περιβαλλοντικά θέματα, η διακυβέρνηση κ.ά. Στην εικόνα που ακολουθεί παρουσιάζεται το σχεδιάγραμμα του ελεγκτικού κύκλου:

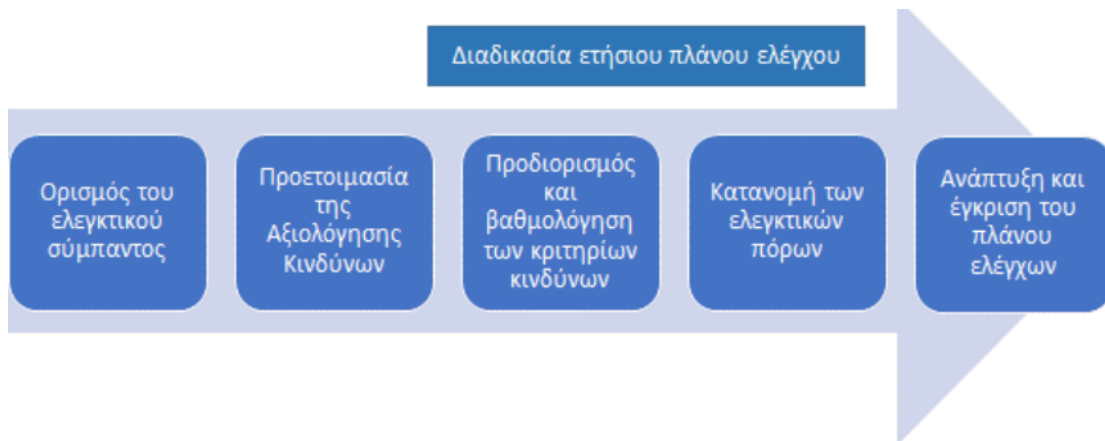


Εικόνα 1 Ελεγκτικός Κύκλος

Πηγή: Εθνική Αρχή Διαφάνειας, 2022

<https://aead.gr/publications/manuals/internal-audit-manual-greek-public-sector>

Στη συνέχεια, σημαντικό κρίνεται να αναφερθεί και το ετήσιο πλάνο ελέγχου το οποίο περιλαμβάνει τις πιο σημαντικές διεργασίες της μονάδας εσωτερικού ελέγχου που είναι ο ορισμός του ελεγκτικού σύμπαντος, η προετοιμασία της αξιολόγησης κινδύνων, ο προσδιορισμός και η βαθμολόγηση των κριτηρίων κινδύνων, η κατανομή των ελεγκτικών πόρων και η ανάπτυξη και έγκριση του πλάνου ελέγχων. Η ακόλουθη εικόνα παρουσιάζει διαγραμματικά τις προαναφερόμενες διεργασίες:



Εικόνα 2 Ετήσιο πλάνο ελέγχου
 Πηγή: Εθνική Αρχή Διαφάνειας, 2022
<https://aead.gr/publications/manuals/internal-audit-manual-greek-public-sector>

Ακολούθως, η διαδικασία διενέργειας των εσωτερικών ελέγχων περιλαμβάνει τις εξής φάσεις: «1. Προκαταρκτική φάση 2. Σχεδιασμός του ελέγχου 3. Εκτέλεση ελέγχου - Δοκιμών 4. Ολοκλήρωση του ελέγχου 5. Επικοινωνία των αποτελεσμάτων και παρακολούθηση της εφαρμογής των αποφάσεων που έχουν ληφθεί». Κατά τη διαδικασία της εκτέλεσης του ελέγχου οι ελεγκτές αρχικά πραγματοποιούν ελεγκτικά τεστ, δοκιμές και δειγματοληψία ενώ κάνουν χρήση φύλλων εργασίας. Έπειτα καταλήγουν στα ελεγκτικά ευρήματα και κάνουν τις προτάσεις τους για τη βελτίωση της λειτουργίας του οργανισμού και τέλος παρουσιάζουν την Προσωρινή έκθεση ελέγχου και συζητούν με τους ελεγχόμενους οι οποίοι θα πρέπει με τη σειρά τους να δημιουργήσουν ένα σχέδιο δράσης βασισμένο στις διορθωτικές επισημάνσεις των ελεγκτών.

Στη συνέχεια ακολουθεί ο «έλεγχος» του εσωτερικού ελέγχου. Πιο αναλυτικά, σχεδιάζεται ένα πρόγραμμα διασφάλισης ποιότητας προκειμένου για την αξιολόγηση της Μονάδας Εσωτερικού Ελέγχου. Η αξιολόγηση βασίζεται στο κατά πόσο η μονάδα συμμορφώνεται με τα πρότυπα ελέγχου καθώς και κατά πόσο οι ελεγκτές τηρούν των κώδικα δεοντολογίας. Στόχος του συγκεκριμένου προγράμματος είναι να κρίνει την αποδοτικότητα και την αποτελεσματικότητα της μονάδας και να εντοπίζει σημεία που χρήζουν βελτίωσης.

Ακολούθως, ο Επικεφαλής της Μονάδας Εσωτερικού Ελέγχου θα πρέπει να αναφέρει τις δραστηριότητες και τα αποτελέσματα του ελέγχου εφαρμογής προτάσεων τόσο στην Επιτροπή Ελέγχου όσο και στην Ανώτατη Διοίκηση του Οργανισμού Τοπικής Αυτοδιοίκησης.

Με βάση την εμπειρία από τη δράση των Ο.Τ.Α., το εγχειρίδιο περιλαμβάνει μία λίστα πιθανών κινδύνων που παρουσιάζεται στον ακόλουθο πίνακα ως εξής:

Πίνακας 1 Πιθανοί κίνδυνοι στους Ο.Τ.Α.

| Τμήμα | Κίνδυνος |
|-----------------------------|---|
| Οικονομικό Τμήμα | Οικονομικές Καταστάσεις που περιέχουν ανακρίβειες |
| Τεχνικό Τμήμα | Ζημιές στον εξοπλισμό του Δήμου |
| Διοικητικό Τμήμα | Καθυστερήσεις στην αναπλήρωση θέσεων |
| Διοικητικό-Οικονομικό Τμήμα | Καθυστερήσεις στον Προϋπολογισμό |
| Τμήμα Περιβάλλοντος | Προβλήματα καθαριότητας των δημόσιων χώρων |
| Νομικό Τμήμα | Μη συμμόρφωση με τον Νόμο περί προστασίας προσωπικών δεδομένων (GDPR) |
| Τμήμα πληροφορικής | Απώλεια δεδομένων πληροφορικής |
| Δημοτική Αστυνομία | Παράνομη στάθμευση |
| Δημοτικές Επιχειρήσεις | Οικονομικά ελλείμματα |

Τέλος, αναφέρεται ότι το εγχειρίδιο περιλαμβάνει αναλυτικούς πίνακες με τα βασικά βήματα που πρέπει να ακολουθήσει ο εσωτερικός έλεγχος, από την προκαταρκτική φάση έως και την τελική φάση. Οι συγκεκριμένοι πίνακες παρουσιάζονται στο παράρτημα Δ'.¹

¹ Όλη η παρούσα υποενότητα αποτελεί περιγραφή του εγχειριδίου από τη συγγραφέα της διατριβής. Το εγχειρίδιο είναι διαθέσιμο στο λινκ που ακολουθεί:

<https://aead.gr/publications/manuals/internal-audit-manual-greek-public-sector>

5. Εκτίμηση Ωριμότητας του Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου Δημοσιονομικής Διαχείρισης των Φορέων της Κεντρικής Διοίκησης

Η Εθνική Αρχή Διαφάνειας, θέλοντας να αποτυπώσει την παρούσα κατάσταση του Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου στη Δημοσιονομική Διαχείριση (εφεξής ΣΕΕΔΔ) στα Υπουργεία, εκπόνησε ένα καινοτόμο έργο μακροσκοπικής διερεύνησης, το οποίο δημοσιεύθηκε το Φεβρουάριου του έτους 2022. Στόχος του έργου ήταν να κατανοηθεί και να εκτιμηθεί ο βαθμός ανάπτυξης και λειτουργίας του ΣΕΕΔΔ σύμφωνα με το ισχύοντα Πλαίσιο Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου.

Σχετικά με τη μεθοδολογία που ακολουθήθηκε, αρχικά αναπτύχθηκε ένα εργαλείο παρακολούθησης και αποτύπωσης της λειτουργίας του ΣΕΕΔΔ. Το συγκεκριμένο εργαλείο χρησιμοποιήθηκε για την άντληση πληροφοριών και τεκμηρίων καθώς και για τη διεξαγωγή συνεντεύξεων με τα υπηρεσιακά στελέχη που είναι αρμόδια για το σύστημα δημοσιονομικής διαχείρισης των Υπουργείων. Στη συνέχεια, έγινε χρήση ενός μοντέλου που αναπτύχθηκε από την ΕΑΔ προκειμένου για την εκτίμηση της ωριμότητας του ΣΕΕΔΔ.

Από τα αποτελέσματα της έρευνας προέκυψαν τα εξής σημαντικά ευρήματα:

- Το ΣΕΕΔΔ λειτουργεί σε όλα τα υπουργεία και εμφανίζει ικανοποιητικά επίπεδα διαχείρισης και εποπτείας που χρήζει κάποιων βελτιώσεων. Πιο αναλυτικά, όλες οι διαδικασίες και τα συστήματα εσωτερικού ελέγχου έχουν προβλεφθεί ικανοποιητικά ώστε να φέρουν τα χαρακτηριστικά ενός λειτουργικού και αξιόπιστου ΣΕΕΔΔ.
- Εντοπίζεται ένα λειτουργικό νομοθετικό πλαίσιο με σαφή διάκριση των αρμοδιοτήτων. Περαιτέρω, οι αρμοδιότητες και τα δικαιώματα των υπαλλήλων έχουν εξασφαλιστεί νομοθετικά ενώ δίνεται και η δυνατότητα εκπαίδευσής τους πάνω σε αυτά τα ζητήματα.
- Βασικό τροχοπέδη αποτελεί η υποστελέχωση των οικονομικών υπηρεσιών και ο φόρτος εργασίας αλλά και οι ευθύνες που έχουν αποδοθεί στις Γενικές Διευθύνσεις Οικονομικών Υπηρεσιών (ΓΔΟΥ). Έτσι, αναζητούνται λύσεις ώστε να διασφαλιστεί η εύρυθμη λειτουργία των ΓΔΟΥ.
- *«Ο θεσμός του Υπηρεσιακού Γραμματέα τόσο ως επικεφαλής των διοικητικών, υποστηρικτικών, οικονομικών και συντονιστικών υπηρεσιών όσο και ως*

διατάκτη, ανταποκρίνεται στη δομή ενός αποτελεσματικού ΣΕΕΔΔ και έτυχε θετικής αποδοχής από τα στελέχη της Δημόσιας Διοίκησης».

- Τα υπουργεία διαθέτουν πληθώρα πληροφοριακών συστημάτων και υποστηρικτικών εφαρμογών στο πλαίσιο της δημοσιονομικής διαχείρισης. Ωστόσο, το Ολοκληρωμένο Πληροφοριακό Σύστημα Δημοσιονομικής Πολιτικής (ΟΠΣΔΠ)-SAP, δεν μπορεί να ανταπεξέλθει επαρκώς στις ανάγκες του Συστήματος Δημοσιονομικής Διαχείρισης. Για το σκοπό αυτό βρίσκεται σε εξέλιξη το νέο Σύστημα Διαχείρισης Πόρων της Κυβέρνησης (Gov-ERP) το οποίο αναμένεται να βελτιώσει τις διαδικασίες πληρωμών και όλα τα στάδια των διαδικασιών δαπανών.
- Τα Υπουργεία κάθε χρόνο συντάσσουν και υποβάλλουν τα Ετήσια Σχέδια Δράσης τους στα οποία αποτυπώνονται οι στόχοι, οι δράσεις και τα προσδοκώμενα αποτελέσματα καθώς και οι βασικοί άξονες πολιτικής. Ωστόσο, οι εκάστοτε φορείς δεν έχουν αναπτύξει αντίστοιχη διαδικασία ιδίως στον τομέα του εντοπισμού, αξιολόγησης και αντιμετώπισης των κινδύνων που απειλούν την επίτευξη των εν λόγω στόχων. Έτσι, επιλέγουν να επιλύσουν ad hoc τα προβλήματα. Για το εν λόγω ζήτημα απαιτείται άμεση επίλυση ενώ προς αυτήν την κατεύθυνση η Εθνική Αρχή Διαφάνειας έχει εκπονήσει έναν Οδηγό Διαχείρισης Κινδύνων Διαφθοράς και Απάτης προκειμένου να βοηθήσει του φορείς του Δημοσίου να υιοθετήσουν μία παρόμοια προσέγγιση διαχείρισης των κινδύνων.
- Εντοπίζονται θετικά βήματα σχετικά με τη δραστηριοποίηση των Μονάδων Εσωτερικού Ελέγχου των Υπουργείων. Ωστόσο, σημαντικό είναι το πρόβλημα της στελέχωσής τους και κυρίως με εξειδικευμένο προσωπικό. Προς την κατεύθυνση της ενδυνάμωσης του έργου των Μονάδων κινείται το νομοθετικό πλαίσιο (ν. 4795/2021), το πρόγραμμα «Πιστοποίησης Ελεγκτικής Επάρκειας Εσωτερικού Ελεγκτή Δημόσιου Τομέα» καθώς και η συμβουλευτική υποστήριξη και η τεχνογνωσία που παρέχεται από την ΕΑΔ και τα Υπουργεία.²

² Εθνική Αρχή Διαφάνειας-Εκτίμηση Ωριμότητας του ΣΕΕΔΔ των Φορέων Κεντρικής Διοίκησης (2022). Η Εκτίμηση Ωριμότητας είναι διαθέσιμη στο link που ακολουθεί: https://aead.gr/publications/manuals/ektimisi_orimotitas_seedd_ypourgeion

Συμπερασματικά, μπορεί να λεχθεί ότι το ΣΕΕΔΔ διαθέτει ικανοποιητικές διαδικασίες διαχείρισης και εποπτείας. Ωστόσο, εντοπίζονται πολλές ατέλειες και υπάρχουν περιθώρια βελτίωσης.

6. Μεθοδολογία Έρευνας

6.1. Ερευνητικά Ερωτήματα

Όπως έχει ήδη αναφερθεί, σκοπός της παρούσας έρευνας ήταν η καταγραφή των αντιλήψεων των υπαλλήλων των Ο.Τ.Α. Α' Βαθμού σχετικά με τα στοιχεία που θα πρέπει να διαθέτει ο εσωτερικός έλεγχος ώστε να είναι αποτελεσματικός.

Από την ανασκόπηση που πραγματοποιήθηκε σε παρόμοιες επιστημονικές έρευνες βρέθηκε συσχέτιση, αφενός μεταξύ της αποτελεσματικότητας του εσωτερικού ελέγχου και αφετέρου της ποιότητας και ανεξαρτησίας του εσωτερικού ελέγχου καθώς και της υποστήριξης που παρέχεται από τη διοίκηση.

Για το σκοπό αυτό δημιουργήθηκαν τα εξής τρία ερευνητικά ερωτήματα:

1. Πως εξαρτάται η αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου από την ποιότητα των παρεχόμενων υπηρεσιών;
2. Πως σχετίζεται η αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου από την ανεξαρτησία των ελεγκτών; και
3. Με πιο τρόπο συσχετίζεται η αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου από την υποστήριξη της διοίκησης στο έργο των ελεγκτών;

6.2. Επιλογή μεθόδου έρευνας

Για τη διεξαγωγή της παρούσας έρευνας επιλέχθηκε ως μέθοδος η ποσοτική έρευνα. Πιο αναλυτικά, η ποσοτική έρευνα περιλαμβάνει μια σειρά μεθόδων που σχετίζονται με τη συστηματική διερεύνηση κοινωνικών φαινομένων, χρησιμοποιώντας στατιστικά ή αριθμητικά δεδομένα. Επομένως, η ποσοτική έρευνα περιλαμβάνει μέτρηση και υποθέτει ότι τα υπό μελέτη φαινόμενα μπορούν να μετρηθούν. Επιπλέον, σκοπός της ποσοτικής έρευνας είναι η ανάλυση δεδομένων για τάσεις και σχέσεις και στην επαλήθευση των μετρήσεων που έγιναν (Watson, 2015).

Τα δεδομένα που προκύπτουν από τη διεξαγωγή μίας ποσοτικής έρευνας μπορούν να αναλυθούν στατιστικά (Watson et al 2006). Πιο αναλυτικά, τα δεδομένα μπορούν να περιγραφούν με όρους ποσοστών, κεντρικής τάσης (τρόπος λειτουργίας,

διάμεσος, μέσος όρος) και εξάπλωσης (εύρος και τυπική απόκλιση). Η ανάλυση των δεδομένων στο δείγμα μπορεί να χρησιμοποιηθεί για την εξαγωγή συμπερασμάτων σχετικά με τον πληθυσμό ως σύνολο. Συνήθως η ανάλυση εκτελείται χρησιμοποιώντας ένα σύνολο αναλύσεων που είναι γνωστές ως στατιστικές συμπερασμάτων (Watson, 2015).

6.3. Εργαλείο έρευνας

Ως ερευνητικό εργαλείο χρησιμοποιήθηκε ένα δομημένο ερωτηματολόγιο. Συγκεκριμένα, το δομημένο ερωτηματολόγιο χαρακτηρίζεται από προκαθορισμένη σειρά ερωτήσεων που έχουν τεθεί εκ των προτέρων από τον ερευνητή και δεν δύναται να αλλάξουν κατά τη διάρκεια της έρευνας. Τα δομημένα ερωτηματολόγια αποτελούν τον πιο σύνηθες τύπο ερωτηματολογίων που χρησιμοποιούνται στις ποσοτικές έρευνες ανεξάρτητα από τον τρόπο διεξαγωγής τους (πρόσωπο με πρόσωπο, τηλεφωνικά, με email κ.ά.) (Ζαφειρόπουλος, 2005).

Για τις ανάγκες της παρούσας έρευνας, το δομημένο ερωτηματολόγιο αποτελείται από 33 ερωτήσεις και διαχωρίστηκε σε 5 ενότητες. Οι εν λόγω ενότητες είναι οι εξής:

- A. Δημογραφικά Δεδομένα,
- B. Δεδομένα για τον Εσωτερικό Έλεγχο,
- Γ. Ποιότητα των παρεχόμενων υπηρεσιών,
- Δ. Ανεξαρτησία των ελεγκτών και
- E. Υποστήριξη της διοίκησης στο έργο των ελεγκτών.

Σημειώνεται, πως οι ενότητες Γ, Δ και E αντιπροσωπεύουν τα ερευνητικά ερωτήματα της έρευνας.

6.4. Ερευνητικό δείγμα, διαδικασία συλλογής και επεξεργασία δεδομένων

Για την επιλογή του ερευνητικού δείγματος επιλέχθηκαν υπάλληλοι των δήμων που υπηρετούν στις Οικονομικές και Διοικητικές Υπηρεσίες, στα Αυτοτελή Τμήματα Προγραμματισμού καθώς και στις Μονάδες Εσωτερικού Ελέγχου, οι οποίοι εμπλέκονται στις διαδικασίες εφαρμογής του εσωτερικού ελέγχου.

Πιο αναλυτικά, το ερωτηματολόγιο στάλθηκε αρχικά δοκιμαστικά μέσω email σε τρεις συναδέλφους της οικονομικής υπηρεσίας του Δήμου Λαγκαδά για τυχόν παρατηρήσεις και υποδείξεις αναφορικά με την κατανόηση των ερωτήσεων. Στη συνέχεια το ερωτηματολόγιο στάλθηκε μαζικά με 13 email σε 193 ηλεκτρονικές διευθύνσεις των προαναφερόμενων υπηρεσιών στους Δήμους Θεσσαλονίκης, Κορδελιού-Ευόσμου, Λαγκαδά, Καλαμαριάς, Νεάπολης-Συκεών, Παύλου Μελά, Αμπελοκήπων-Μενεμένης, Πυλαίας -Χορτιάτη, Χαλκηδόνας, Δέλτα, Ωραιοκάστρου, Θέρμης και Θερμαϊκού. Στο σημείο αυτό, κρίνεται απαραίτητο να αναφερθεί ότι το ερωτηματολόγιο δεν αποστάλθηκε στο Δήμο Βόλβης, διότι κατόπιν τηλεφωνικής επικοινωνίας με το Γραφείο Προμηθειών του, πληροφορήθηκα ότι οι υπηρεσίες του Δήμου Βόλβης βρίσκονται σε πολύ αρχικό στάδιο εφαρμογής του νέου πλαισίου για την διενέργεια του εσωτερικού ελέγχου. Κατά συνέπεια οι απαντήσεις τους, ενδεχόμενος να ήταν μη αξιόπιστες, με αντίκτυπο να επηρεάσει τα αποτελέσματα της έρευνας μου.

Η διαδικασία συλλογής των δεδομένων πραγματοποιήθηκε με τη χρήση διαδικτυακών εργαλείων (Google docs) και πιο συγκεκριμένα μέσω των φορμών της Google (Google Forms). Το ερωτηματολόγιο παρέμεινε αναρτημένο, για τη συμπλήρωσή του από την 15 Σεπτεμβρίου έως την 15 Οκτωβρίου 2022. Στις αρχές Οκτωβρίου απεστάλησαν εκ νέου emails ως υπενθύμιση στους προαναφερόμενους δήμους. Το ερευνητικό δείγμα αποτέλεσαν 193 υπάλληλοι των προαναφερόμενων υπηρεσιών των δήμων Ν. Θεσσαλονίκης και συνολικά λήφθηκαν 148 απαντημένα ερωτηματολόγια, ποσοστό αποκρίσεων 76,68%.

Ακολούθως, οι απαντήσεις του ερωτηματολογίου εξήχθησαν στο Microsoft Excel και αποτυπώθηκαν τα αποτελέσματα σε γραφήματα πίτας της περιγραφικής στατιστικής. Στη συνέχεια, πραγματοποιήθηκε κωδικοποίηση των μεταβλητών των συστάδων ερωτήσεων που απαντούν στα ερευνητικά ερωτήματα. Τέλος, με τη βοήθεια του προγράμματος Microsoft Excel, εξήχθησαν η μέση τιμή και η τυπική απόκλιση των

απαντήσεων για τις ερωτήσεις των συστάδων για να διαπιστωθεί κατά πόσο το σύνολο των δεδομένων τείνουν να είναι κοντά στο μέσο όρο. Όταν η τυπική απόκλιση είναι χαμηλή σημαίνει ότι τα σημεία των δεδομένων τείνουν να είναι κοντά στη μέση τιμή του συνόλου, δείχνοντας έτσι την αξιοπιστία τους, ενώ μία υψηλή τυπική απόκλιση υποδηλώνει ότι τα σημεία εξαπλώνονται πολύ μακριά από την μέση τιμή.

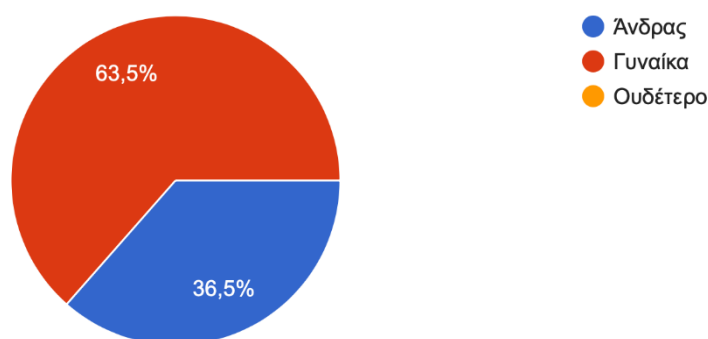
7. Αποτελέσματα έρευνας

Σε αυτό το σημείο παρουσιάζονται αναλυτικά τα αποτελέσματα που προέκυψαν από την ποσοτική έρευνα που διενεργήθηκε.

Αρχικά, καταγράφονται τα δημογραφικά χαρακτηριστικά του δείγματος που συμμετείχε στην έρευνα, το οποίο αποτελείται από 148 άτομα, εκ των οποίων, το 63,5% ήταν γυναίκες και το υπόλοιπο 36,5% άνδρες.

Φύλο

148 απαντήσεις

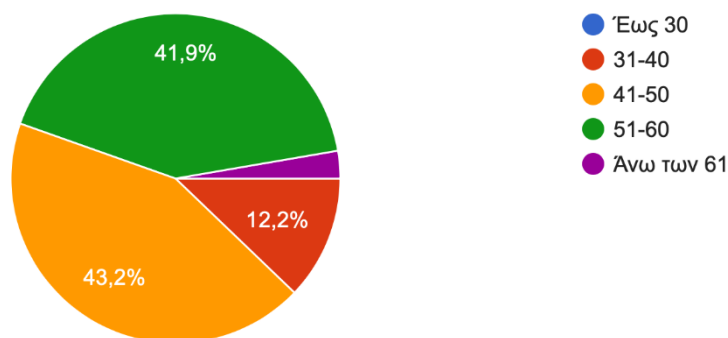


Γράφημα 1 Φύλο συμμετεχόντων

Ακολούθως, όσον αφορά την ηλικιακή ομάδα των συμμετεχόντων στην έρευνα, όπως φαίνεται και από το γράφημα που ακολουθεί, η συντριπτική τους πλειοψηφία ανήκει στις ηλικιακές ομάδες από 41 έως και 60 ετών. Αναλυτικότερα, κανένας από τους συμμετέχοντες στην έρευνα δεν ήταν ηλικίας κάτω των 30 ετών, το 12,2% ανήκε στην ηλικιακή ομάδα 31 – 40 ετών, το 43,2% στην ηλικιακή ομάδα των 41 – 50 ετών, το 41,9% στην ηλικιακή ομάδα των 51 – 60, και, τέλος, το 2,7% άνω των 61 ετών.

Ηλικία

148 απαντήσεις

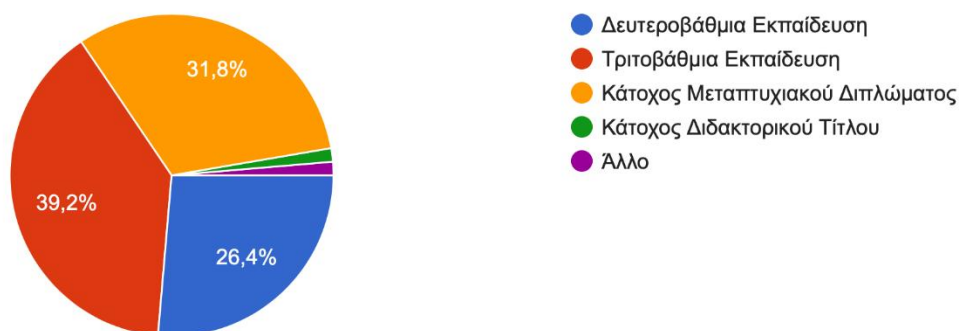


Γράφημα 2 Ηλικία συμμετεχόντων

Ακόμη, σχετικά με το εκπαιδευτικό επίπεδο των συμμετεχόντων, θα πρέπει να σημειωθεί σε αυτό το σημείο πως το 26,4% είναι απόφοιτοι δευτεροβάθμιας εκπαίδευσης, το 39,2% τριτοβάθμιας εκπαίδευσης, το 31,8% είναι κάτοχοι μεταπτυχιακού διπλώματος, το 1,4% είναι κάτοχοι διδακτορικού τίτλου σπουδών και το εναπομείναν 1,4% δήλωσε την επιλογή άλλο όσον αφορά το εκπαιδευτικό τους επίπεδο.

Εκπαιδευτικό επίπεδο

148 απαντήσεις

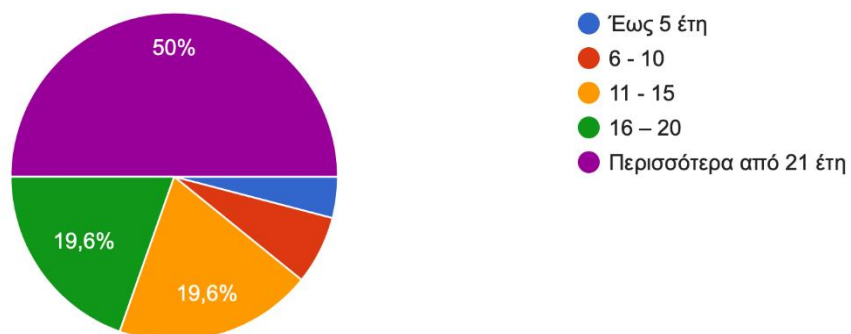


Γράφημα 3 Εκπαιδευτικό επίπεδο συμμετεχόντων

Τέλος, κλείνοντας την ενότητα με τα δημογραφικά χαρακτηριστικά του δείγματος, διερευνήθηκαν τα έτη προϋπηρεσίας των συμμετεχόντων. Σε αυτή την περίπτωση, το 4,1% δήλωσε ότι έχει έως 5 έτη προϋπηρεσίας, το 6,8% 6 – 10, το 19,6% 11 – 15, το 19,6% 16 – 20, και το 50% περισσότερα από 21 έτη προϋπηρεσίας.

Χρόνια Προϋπηρεσίας

148 απαντήσεις

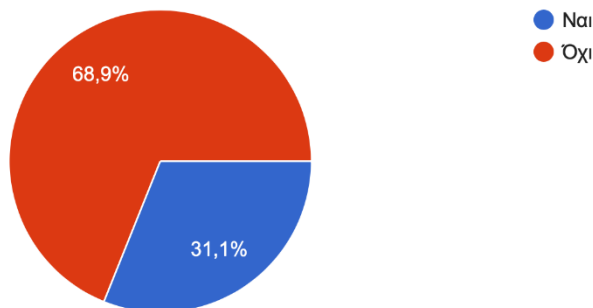


Γράφημα 4 Χρόνια προϋπηρεσίας συμμετεχόντων

Παρακάτω, στην ενότητα του ερωτηματολογίου που ακολουθεί αναλύονται στοιχεία σχετικά με τον εσωτερικό έλεγχο. Αρχικά, οι συμμετέχοντες κλήθηκαν να απαντήσουν κατά πόσο υφίσταται στο δήμο τους αυτοτελής μονάδα εσωτερικού ελέγχου, στην οποία πιστοποιημένοι υπάλληλοι είναι σε θέση να διενεργούν την εν λόγω υπηρεσία. Σε αυτή την περίπτωση, το 31,1% του δείγματος απάντησε καταφατικά, ενώ το 68,9% αρνητικά.

Στο δήμο σας υφίσταται αυτοτελή μονάδα εσωτερικού ελέγχου όπου οι πιστοποιημένοι υπάλληλοι διενεργούν την υπηρεσία εσωτερικού ελέγχου;

148 απαντήσεις

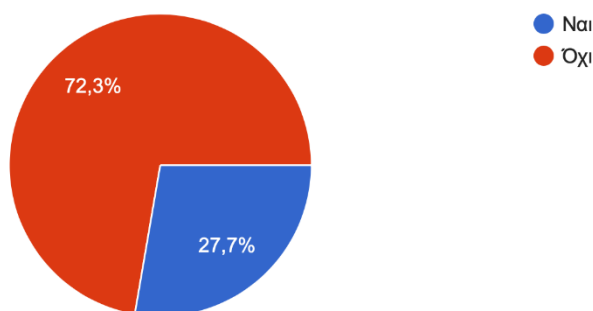


Γράφημα 5 Ύπαρξη αυτοτελούς ομάδας εσωτερικού ελέγχου

Η επόμενη ερώτηση αφορά στο εάν η υπηρεσία εσωτερικού ελέγχου του δήμου, όπου εργάζονται οι συμμετέχοντες διενεργείται από κάποιον εξωτερικό συνεργάτη σε συνεργασία με τη μονάδα εσωτερικού ελέγχου του δήμου. Σε αυτή την περίπτωση, το 27,7% απάντησε καταφατικά, ενώ η πλειοψηφία, σε ποσοστό 72,3% απάντησε αρνητικά.

Στο δήμο σας η υπηρεσία του εσωτερικού ελέγχου διενεργείται από εξωτερικό συνεργάτη σε συνεργασία με τη μονάδα εσωτερικού ελέγχου;

148 απαντήσεις



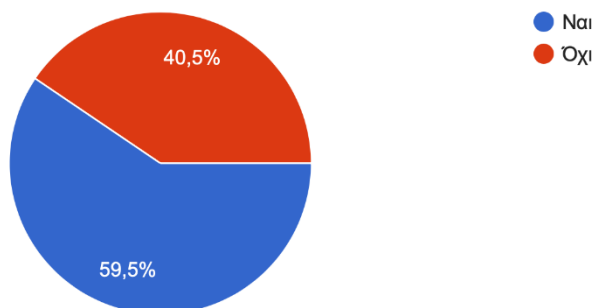
Γράφημα 6 Διενέργεια εσωτερικού ελέγχου από εξωτερικό συνεργάτη

Όσον αφορά το εάν στο δήμο εργασίας των συμμετεχόντων υφίσταται σύμβαση παροχής υπηρεσίας με εξωτερικό συνεργάτη ως εσωτερικό ελεγκτή ή εάν είναι στη

διαδικασία ανάθεσης μίας σχετικής θέσης, η πλειοψηφία των συμμετεχόντων, σε ποσοστό 59,5% απάντησε ναι και το 40,5% όχι.

Υπάρχει στο δήμο σας σύμβαση παροχής υπηρεσίας με εξωτερικό συνεργάτη ως εσωτερικός ελεγκτής ή είστε στην διαδικασία ανάθεσης της;

148 απαντήσεις

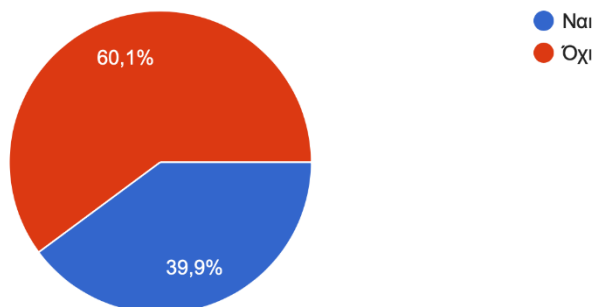


Γράφημα 7 Υπαρξη σύμβασης παροχής υπηρεσίας με εξωτερικό συνεργάτη ως εσωτερικό ελεγκτή

Ακολούθως, όσον αφορά το εάν υπάρχει στο δήμο εργασία των συμμετεχόντων ένα πλήρως καταγεγραμμένο σύστημα εσωτερικού ελέγχου μέσα από γραπτές πολιτικές και διαδικασίες και άλλο σχετικό υλικό, όπως, για παράδειγμα, εγκυκλίους, εσωτερικά σημειώματα, οδηγίες, κ.λπ., το 39,9% του δείγματος απάντησε καταφατικά, ενώ το 60,1% αρνητικά.

Υπάρχει στο δήμο σας πλήρως καταγεγραμμένο σύστημα εσωτερικού ελέγχου μέσα από γραπτές πολιτικές και διαδικασίες και άλλο σχετι...ίου, εσωτερικά σημειώματα, οδηγίες, κ.λπ.);

148 απαντήσεις

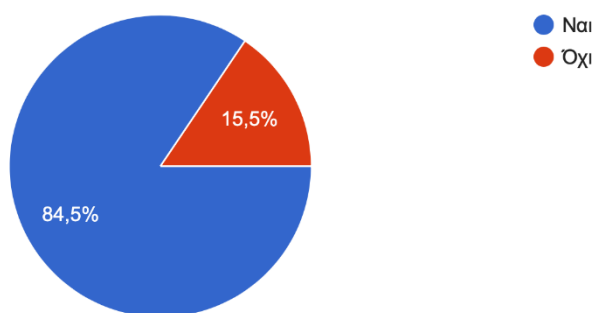


Γράφημα 8 Υπαρξη πλήρως καταγεγραμμένου συστήματος εσωτερικού ελέγχου

Παρακάτω, η ερώτηση που τέθηκε στους συμμετέχοντες αφορούσε το εάν οι ίδιοι θεωρούν ότι η ύπαρξη ενός συστήματος εσωτερικού ελέγχου δύναται να συμβάλει στον περιορισμό της διαφθοράς στο δημόσιο. Σε αυτή την περίπτωση, η συντριπτική πλειοψηφία του δείγματος, σε ποσοστό 84,5% απάντησε καταφατικά, ενώ το 15,5% αρνητικά.

Θεωρείτε ότι η ύπαρξη συστήματος εσωτερικού ελέγχου συμβάλλει στον περιορισμό της διαφθοράς στο δημόσιο;

148 απαντήσεις

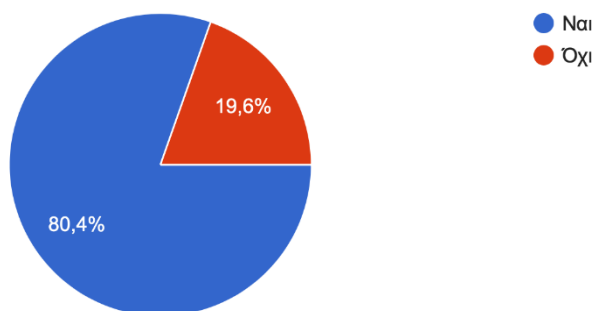


Γράφημα 9 Συμβολή συστήματος εσωτερικού ελέγχου στον περιορισμό της διαφθοράς στο δημόσιο

Ακόμη, όσον αφορά το εάν θεωρούν τον εσωτερικό έλεγχο ως ένα εργαλείο της διοίκησης για την επίτευξη των στρατηγικών στόχων του οργανισμού, η πλειοψηφία του δείγματος, σε ποσοστό 80,4% δήλωσε ναι, ενώ το 19,6% δήλωσε όχι.

Θεωρείτε τον εσωτερικό έλεγχο ως ένα εργαλείο της Διοίκησης για την επίτευξη των στρατηγικών στόχων μιας οντότητας ή ενός οργανισμού;

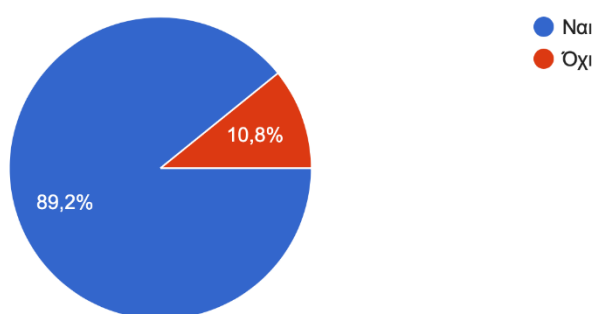
148 απαντήσεις



Γράφημα 10 Εσωτερικός έλεγχος ως εργαλείο της διοίκησης για την επίτευξη στρατηγικών στόχων

Κλείνοντας την εν λόγω ενότητα, η ερώτηση που τέθηκε στους συμμετέχοντες αφορούσε το εάν πιστεύουν ότι ο εσωτερικός έλεγχος προσθέτει αξία και συμβάλλει στη διατήρηση της καλής φήμης του οργανισμού. Σε αυτή την περίπτωση, το 89,2% του δείγματος, το οποίο αποτελεί και τη συντριπτική πλειοψηφία, απάντησε καταφατικά, ενώ, μόλις το 10,8% απάντησε αρνητικά.

Πιστεύετε ότι ο εσωτερικός έλεγχος προσθέτει αξία και συμβάλλει στην διατήρηση της καλής φήμης του οργανισμού;
148 απαντήσεις



Γράφημα 11 Δημιουργία προστιθέμενης αξίας και συμβολή εσωτερικού ελέγχου στη διατήρηση της καλής φήμης του οργανισμού

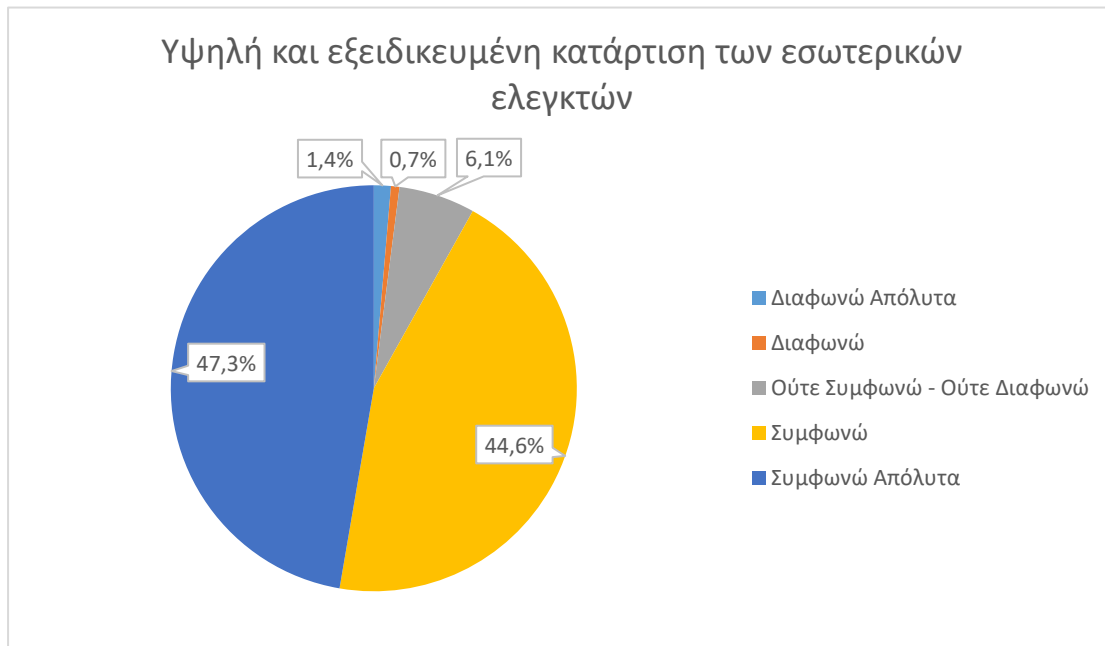
Παρακάτω, η επόμενη ενότητα του ερωτηματολογίου αφορούσε την ποιότητα των παρεχόμενων υπηρεσιών εσωτερικού ελέγχου, ώστε αυτός να καταστεί αποτελεσματικός. Σε καθεμία από τις ερωτήσεις οι συμμετέχοντες κλήθηκαν να δηλώσουν το βαθμό συμφωνίας ή διαφωνίας τους.

Στον πίνακα που ακολουθεί καταγράφονται η μέση τιμή και η τυπική απόκλιση των απαντήσεων για τις ερωτήσεις αυτής της συστάδας. Γενικά, όσον αφορά την ποιότητα των παρεχόμενων υπηρεσιών ελέγχου, οι συμμετέχοντες φαίνεται να συμφωνούν με τις δηλώσεις που τους παρατέθηκαν, καθώς οι μέσες τιμές πλησιάζουν ή υπερβαίνουν την τιμή 4, η οποία αντιστοιχεί στην απάντηση «Συμφωνώ», ενώ και η τυπική τους απόκλιση δεν υπερβαίνει τη μονάδα.

Πίνακας 2 Ποιότητα των παρεχόμενων υπηρεσιών εσωτερικού ελέγχου, ώστε να είναι αποτελεσματικός

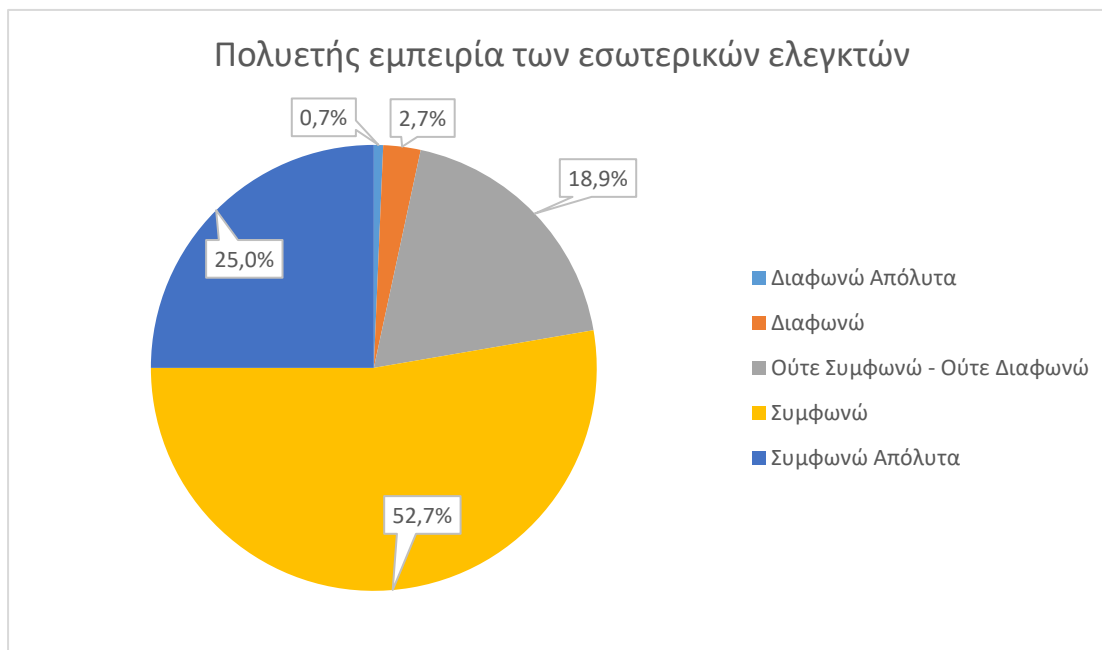
| Ερώτηση | Μέση Τιμή | Τυπική Απόκλιση |
|---|-----------|-----------------|
| Υψηλή και εξειδικευμένη κατάρτιση των εσωτερικών ελεγκτών | 4,35 | 0,74 |
| Πολυετής εμπειρία των εσωτερικών ελεγκτών | 3,98 | 0,77 |
| Οργανωτική ικανότητα της ομάδας ελέγχου | 4,32 | 0,69 |
| Ικανότητα εντοπισμού παραβάσεων και περιπτώσεων απάτης | 4,35 | 0,67 |
| Αυστηρή τήρηση των νομοθετικών και επαγγελματικών προτύπων | 4,27 | 0,73 |
| Επαρκής εξοπλισμός της ομάδας ελέγχου | 4,18 | 0,76 |
| Προσαρμογή στις ανάγκες του εκάστοτε οργανισμού | 4,33 | 0,76 |
| Μείωση των γραφειοκρατικών διαδικασιών κατά την εφαρμογή των προτάσεων της ομάδας ελέγχου | 4,24 | 0,85 |

Αρχικά, όσον αφορά την ύπαρξη εσωτερικών ελεγκτών με υψηλή και εξειδικευμένη κατάρτιση, το 1,4% του δείγματος δήλωσε ότι διαφωνεί απόλυτα, το 0,7% ότι διαφωνεί, το 6,1% ούτε συμφωνεί, ούτε διαφωνεί, το 44,6% συμφωνεί και το 47,3% συμφωνεί απόλυτα.



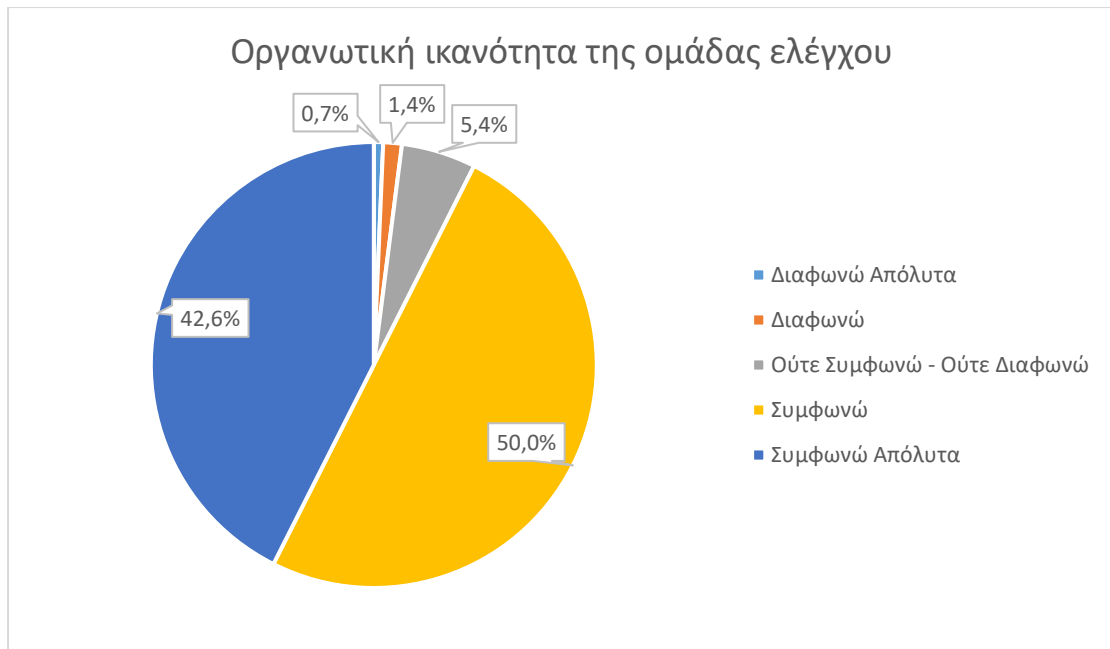
Γράφημα 12 Υψηλή και εξειδικευμένη κατάρτιση των εσωτερικών ελεγκτών

Ακολούθως, αποτιμώντας την σημασία της πολυετούς εμπειρίας των εσωτερικών ελεγκτών, το 0,7% του δείγματος δήλωσε ότι διαφωνεί απόλυτα, το 2,7% ότι διαφωνεί, το 18,9% τηρεί ουδέτερη στάση, το 52,7%, το οποίο είναι και η πλειοψηφία συμφωνεί και το υπόλοιπο 25% συμφωνεί απόλυτα.



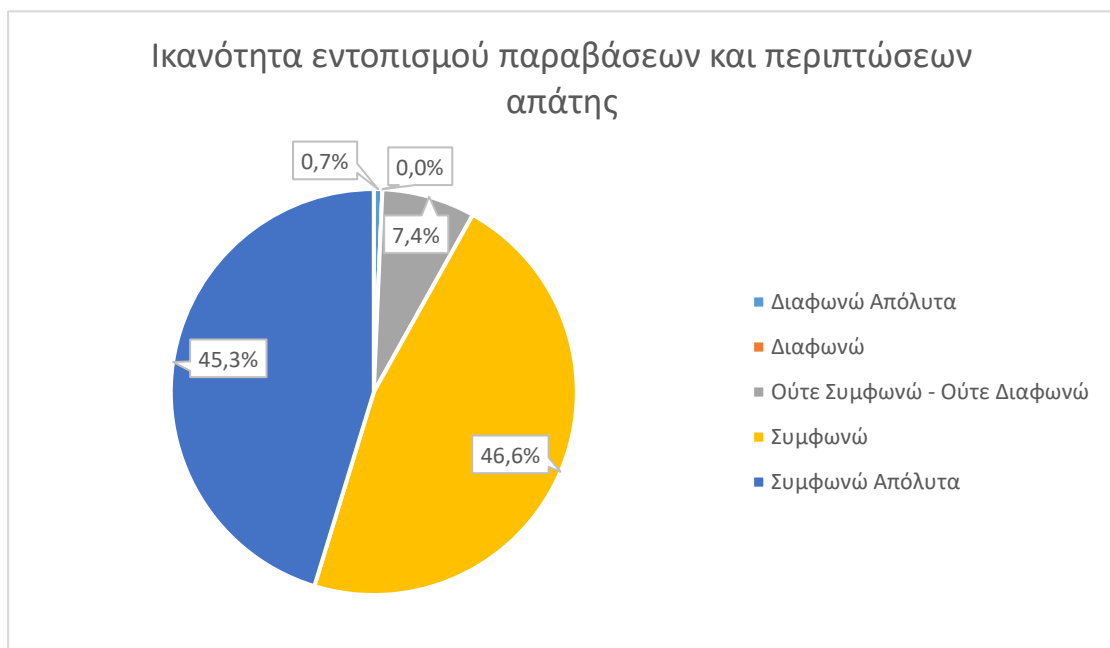
Γράφημα 13 Πολυετής εμπειρία των εσωτερικών ελεγκτών

Στη συνέχεια, εξετάστηκε η οργανωτική ικανότητα της ομάδας ελέγχου, όπου το 0,7% του δείγματος δήλωσε ότι διαφωνεί απόλυτα, το 1,4% διαφωνεί, το 5,4% ούτε συμφωνεί, ούτε διαφωνεί, το 50% συμφωνεί και το 42,6% συμφωνεί απόλυτα.



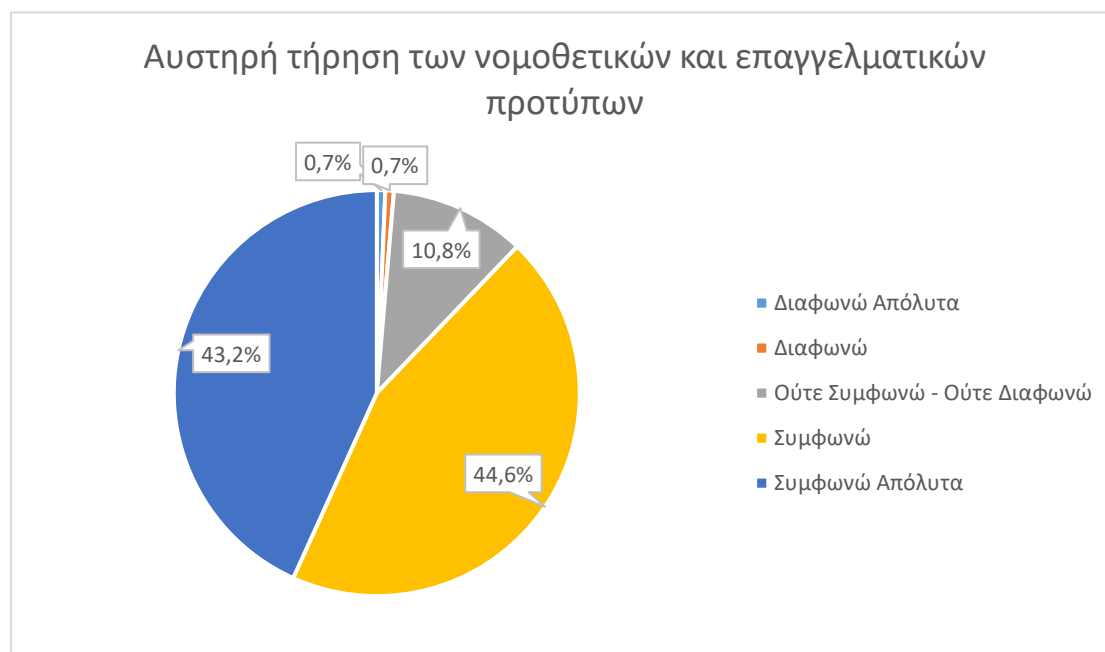
Γράφημα 14 Οργανωτική ικανότητα της ομάδας ελέγχου

Επιπλέον, όσον αφορά τη συμβολή της ικανότητας εντοπισμού παραβάσεων και περιπτώσεων απάτης στην ποιότητα των παρεχόμενων υπηρεσιών ελέγχου, το 0,7% του δείγματος δήλωσε ότι διαφωνεί απόλυτα, κανένας εκ των συμμετεχόντων δε δήλωσε ότι διαφωνεί, το 7,4% τηρεί ουδέτερη στάση το 46,6% συμφωνεί και το υπόλοιπο 45,3% δήλωσε ότι συμφωνεί απόλυτα.



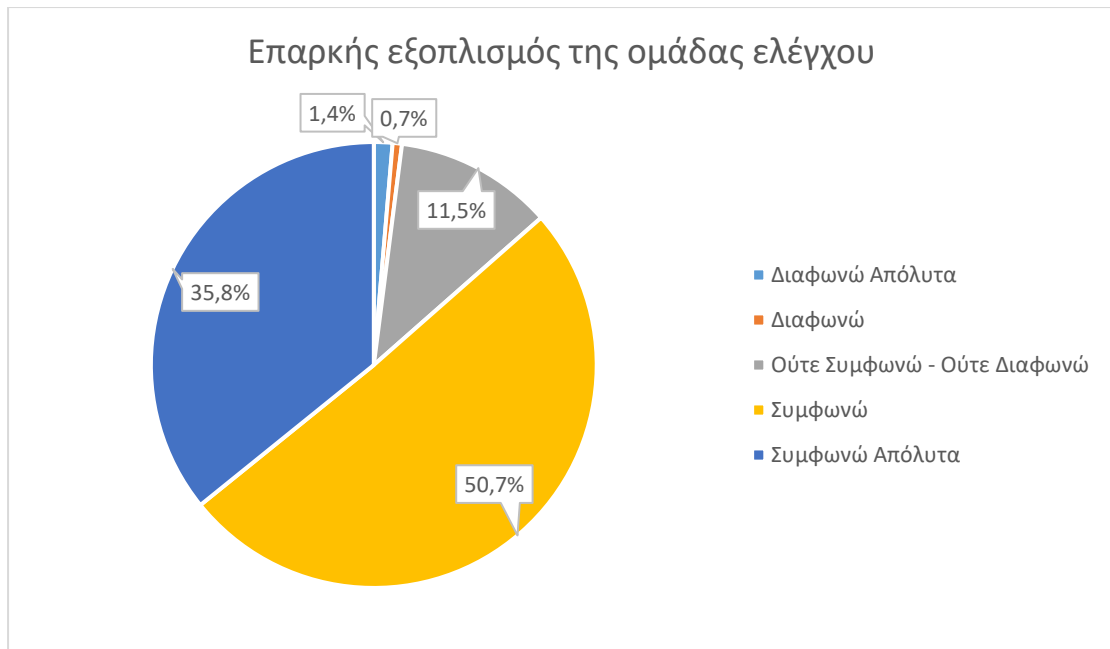
Γράφημα 15 Ικανότητα εντοπισμού παραβάσεων και περιπτώσεων απάτης

Στη συνέχεια, όσον αφορά την αυστηρή τήρηση των νομοθετικών και επαγγελματικών προτύπων ως σημείο αξιολόγησης της ποιότητας των παρεχόμενων υπηρεσιών ελέγχου ώστε να καθίσταται αποτελεσματικός, το 0,7% του δείγματος δήλωσε ότι διαφωνεί απόλυτα, το 0,7% διαφωνεί, το 10,8% ούτε συμφωνεί, ούτε διαφωνεί, το 44,6% συμφωνεί και το 43,6% συμφωνεί απόλυτα.



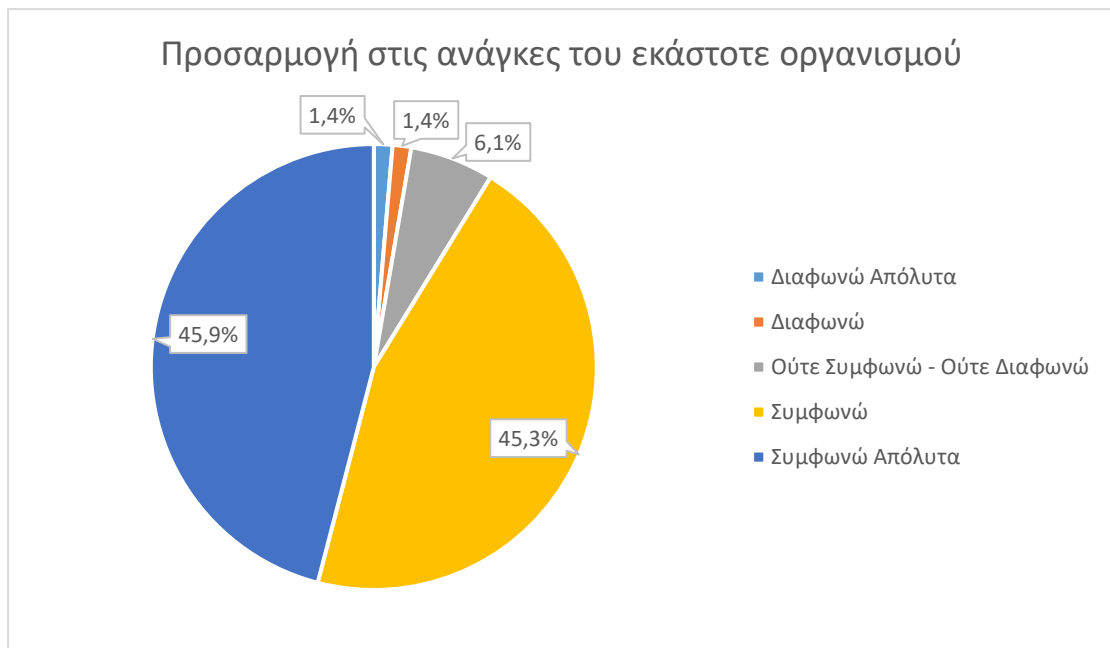
Γράφημα 16 Αυστηρή τήρηση των νομοθετικών και επαγγελματικών προτύπων

Ένα άλλο σημείο που αξιολογήθηκε είναι ο επαρκής εξοπλισμός της ομάδας ελέγχου. Σε αυτή την περίπτωση, το 1,4% του δείγματος δήλωσε ότι διαφωνεί απόλυτα, το 0,7% ότι διαφωνεί, το 11,5% τηρεί ουδέτερη στάση, το 50,7%, το οποίο αποτελεί και την πλειοψηφία, δήλωσε ότι συμφωνεί και το υπόλοιπο 35,8% ότι συμφωνεί απόλυτα.



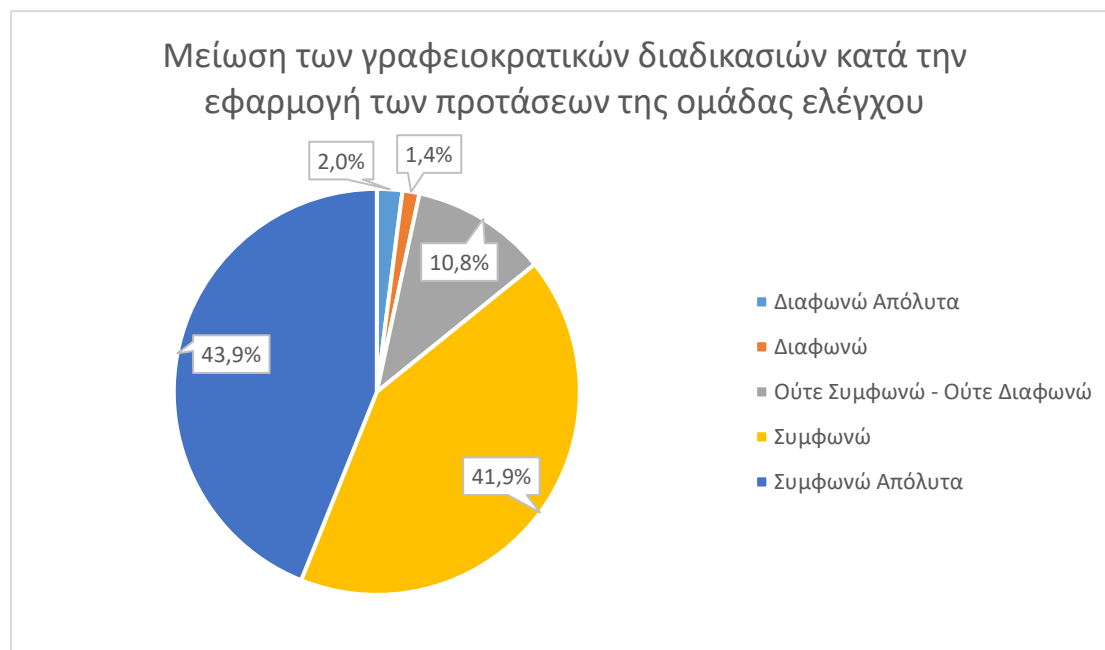
Γράφημα 17 Επαρκής εξοπλισμός της ομάδας ελέγχου

Στη συνέχεια, όσον αφορά στην προσαρμογή στις ανάγκες του εκάστοτε οργανισμού, το 1,4% του δείγματος δήλωσε ότι διαφωνεί απόλυτα, το 1,4% ότι διαφωνεί, το 6,1% ότι ούτε συμφωνεί, ούτε διαφωνεί, το 45,3% ότι συμφωνεί και το 45,9% ότι συμφωνεί απόλυτα.



Γράφημα 18 Προσαρμογή στις ανάγκες του εκάστοτε οργανισμού

Κλείνοντας την ενότητα αποτιμήθηκε η μείωση των γραφειοκρατικών διαδικασιών κατά την εφαρμογή των προτάσεων της ομάδας ελέγχου, ώστε να καταστεί ο έλεγχος πιο αποτελεσματικός. Στην προκειμένη περίπτωση, το 2% του δείγματος διαφώνησε απόλυτα, το 1,4% διαφώνησε, το 10,8% τήρησε ουδέτερη στάση, το 41,9% συμφώνησε και το 43,9% συμφώνησε απόλυτα.



Γράφημα 19 Μείωση των γραφειοκρατικών διαδικασιών κατά την εφαρμογή των προτάσεων της ομάδας ελέγχου

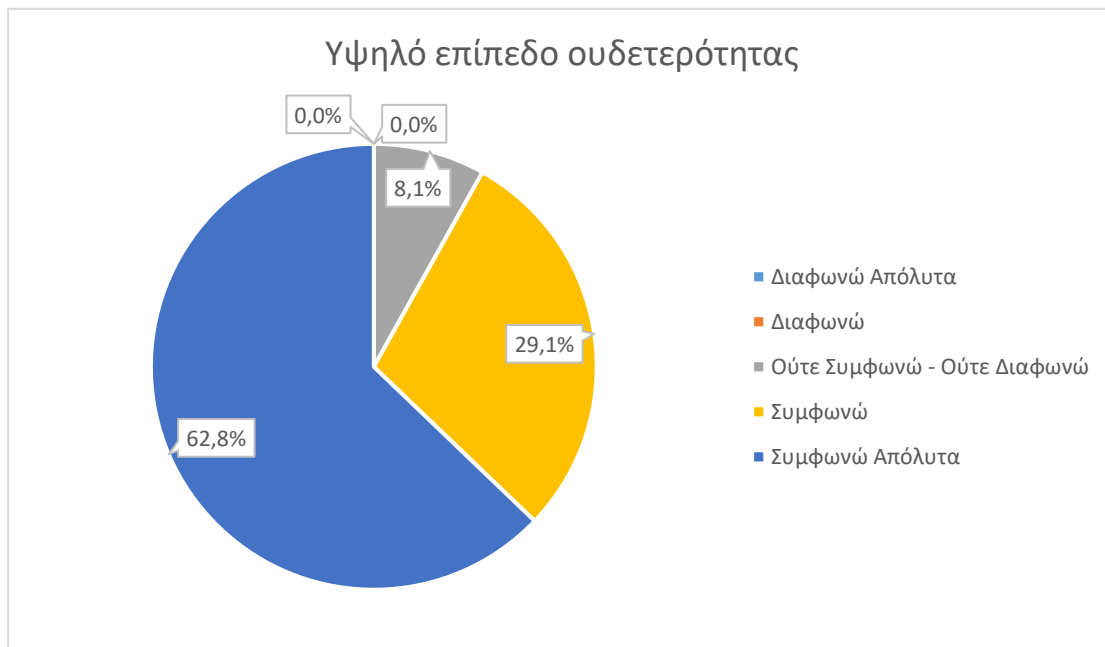
Παρακάτω, η επόμενη ενότητα του ερωτηματολογίου αφορούσε την ανεξαρτησία των ελεγκτών. Και σε αυτή την ενότητα, όπως και στην προηγούμενη, οι συμμετέχοντες κλήθηκαν να δηλώσουν το επίπεδο συμφωνίας τους σχετικά με τα χαρακτηριστικά που πρέπει να διαθέτει ένας εσωτερικός ελεγκτής ώστε να χαρακτηρίζεται από επαγγελματική ανεξαρτησία.

Στον πίνακα που ακολουθεί παρουσιάζεται η μέση τιμή και η τυπική απόκλιση των απαντήσεων ανά ερώτηση για τη συγκεκριμένη ενότητα. Συνολικά, οι συμμετέχοντες φαίνεται να συμφωνούν με τις δηλώσεις που τους παρατέθηκαν. Εξάιρεση αποτελεί η δήλωση σχετικά με την επιρροή και την έντονη εξάρτηση από τη διεύθυνση της διοίκησης, όπου οι συμμετέχοντες φαίνεται να διαφωνούν, ενώ η τυπική απόκλιση των απαντήσεων υπερβαίνει τη μονάδα.

Πίνακας 3 Ανεξαρτησία των ελεγκτών

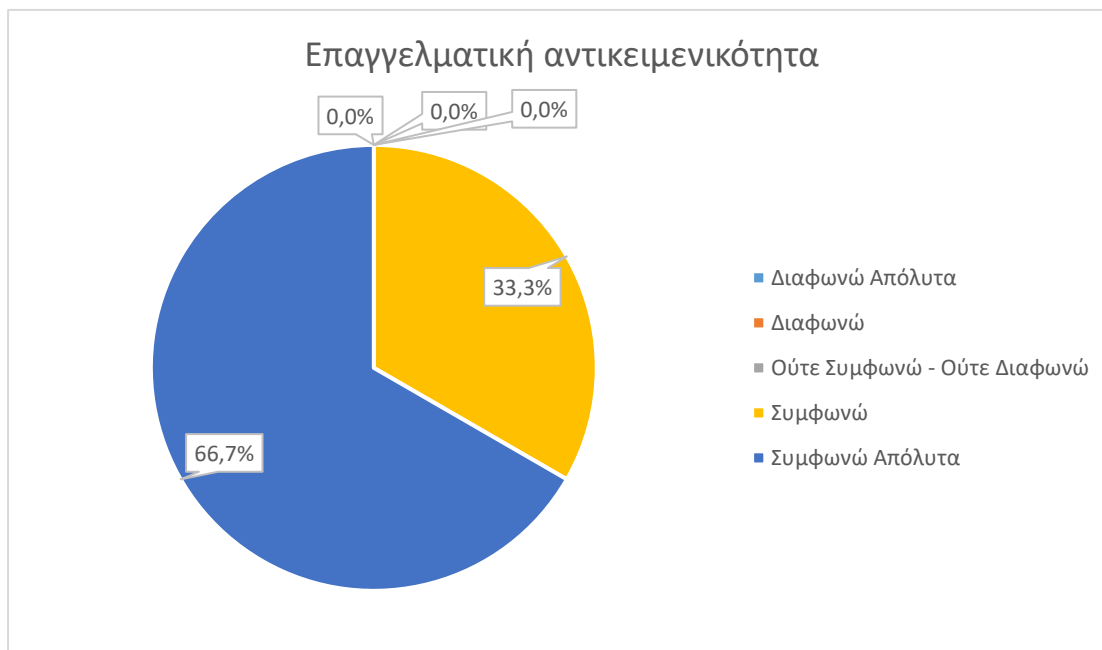
| Ερώτηση | Μέση Τιμή | Τυπική Απόκλιση |
|--|-----------|-----------------|
| Υψηλό επίπεδο ουδετερότητας | 4,54 | 0,64 |
| Επαγγελματική αντικειμενικότητα | 4,65 | 0,48 |
| Επιρροή και έντονη εξάρτηση από τη διεύθυνση της διοίκησης | 2,02 | 1,30 |
| Να μην υπάρχουν προσωπικά συμφέροντα που συνδέονται με τον οργανισμό | 4,49 | 0,89 |
| Δυναμικός χαρακτήρας και αδυναμία εκφοβισμού από τρίτους | 4,43 | 0,64 |
| Επισήμανση και καταγραφή όλων των παραβάσεων | 4,47 | 0,64 |
| Δέσμευση από τον Κώδικα Δεοντολογίας Εσωτερικών Ελεγκτών | 4,58 | 0,58 |

Αρχικά, το πρώτο χαρακτηριστικό που παρατέθηκε είναι το υψηλό επίπεδο ουδετερότητας. Σε αυτή την περίπτωση, κανένας από τους συμμετέχοντες δε δήλωσε διαφωνία, το 8,1% του δείγματος δήλωσε ουδετερότητα, το 29,1% συμφώνησε και η πλειοψηφία, σε ποσοστό 62,8% συμφώνησε σε απόλυτο βαθμό.



Γράφημα 20 Υψηλό επίπεδο ουδετερότητας

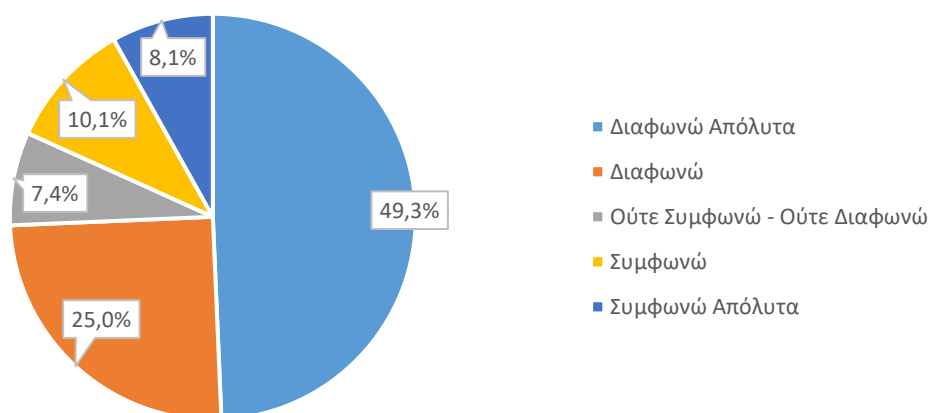
Όσον αφορά τη σημασία της επαγγελματικής αντικειμενικότητας, το σύνολο του δείγματος φαίνεται να δηλώνει σύμφωνο με αυτό το χαρακτηριστικό ώστε να είναι επαγγελματικά ανεξάρτητος. Πιο συγκεκριμένα, το 33,3% των συμμετεχόντων δήλωσε ότι συμφωνεί και το 66,7% ότι συμφωνεί απόλυτα.



Γράφημα 21 Επαγγελματική αντικειμενικότητα

Ακολούθως, μοιρασμένες φαίνονται οι απαντήσεις των συμμετεχόντων όσον αφορά την επιρροή και την έντονη εξάρτηση από τη διεύθυνση της διοίκησης, όπου η πλειοψηφία του δείγματος, σε ποσοστό 49,3% δήλωσε ότι διαφωνεί απόλυτα, το 25% των συμμετεχόντων ότι διαφωνεί, το 7,4% ότι ούτε συμφωνεί, ούτε διαφωνεί, το 10,1% ότι συμφωνεί και το εναπομείναν 8,1% ότι συμφωνεί απόλυτα.

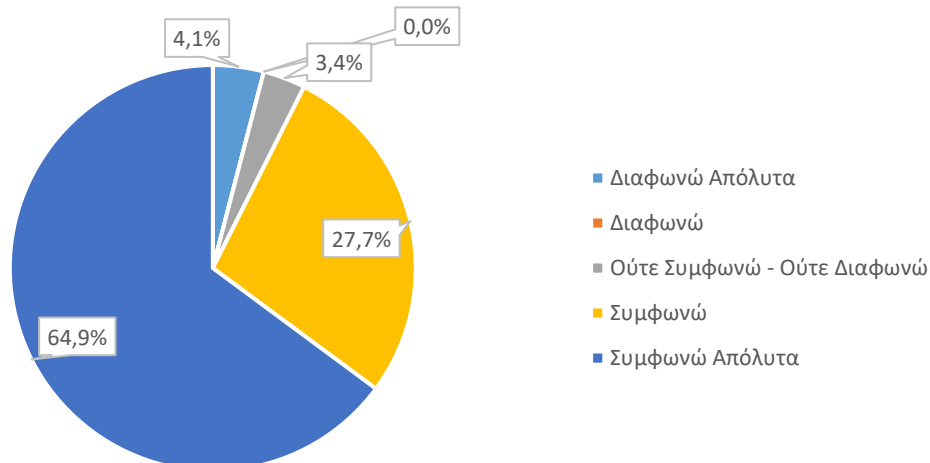
Επιρροή και έντονη εξάρτηση από τη διεύθυνση της διοίκησης



Γράφημα 22 Επιρροή και έντονη εξάρτηση από τη διεύθυνση της διοίκησης

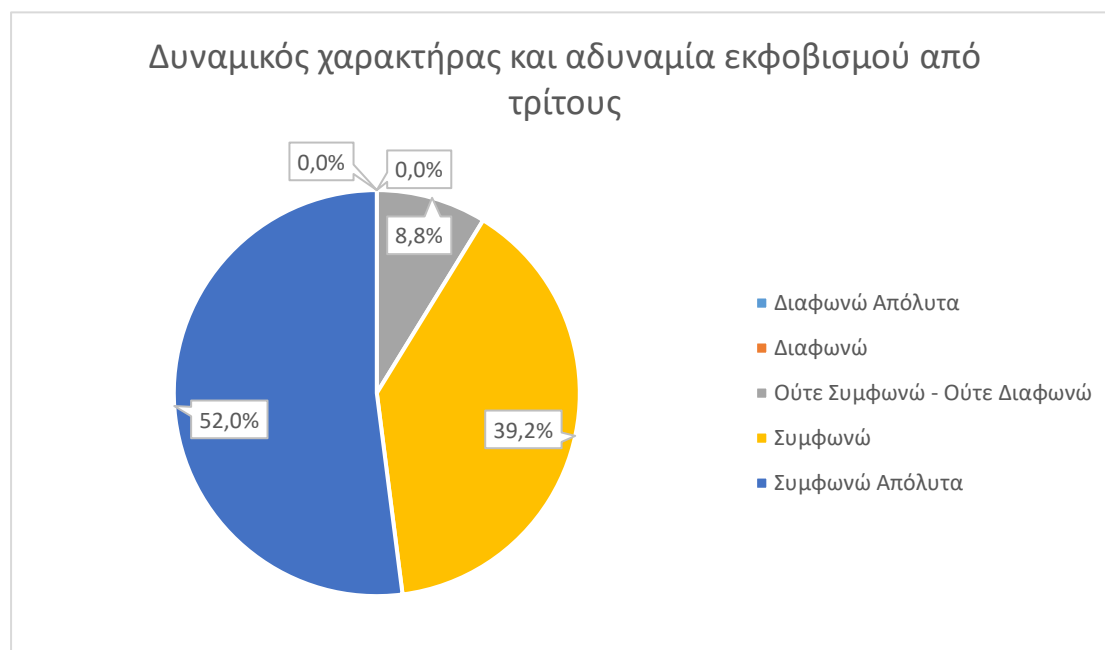
Παρακάτω, το χαρακτηριστικό που εξετάστηκε ήταν η μη ύπαρξη προσωπικών συμφερόντων που συνδέονται με τον οργανισμό. Σε αυτή την περίπτωση, το 4,1% του δείγματος δήλωσε ότι διαφωνεί απόλυτα, κανένας εκ των συμμετεχόντων δε δήλωσε ότι διαφωνεί, το 3,4% δήλωσε ότι τηρεί ουδέτερη στάση, το 27,7% ότι συμφωνεί και το 64,9% ότι συμφωνεί απόλυτα.

Μη ύπαρξη προσωπικών συμφερόντων που συνδέονται με τον οργανισμό



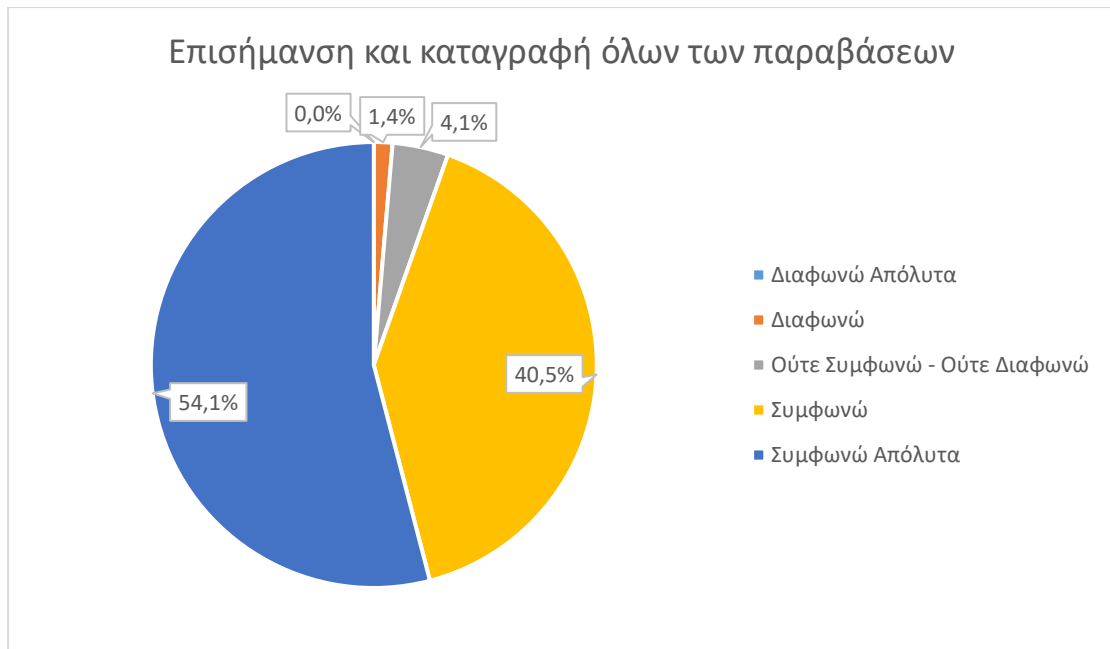
Γράφημα 23 Μη ύπαρξη προσωπικών συμφερόντων που συνδέονται με τον οργανισμό

Ακόμη, όσον αφορά τον δυναμικό χαρακτήρα και την αδυναμία εκφοβισμού από τρίτους, κανένας από τους συμμετέχοντες δε δήλωσε διαφωνία με την ύπαρξη του υπό εξέταση χαρακτηριστικού, το 8,8% του δείγματος δήλωσε ότι ούτε συμφωνεί, ούτε διαφωνεί, το 39,2% ότι συμφωνεί και το 52%, η πλειοψηφία του δείγματος, ότι συμφωνεί απόλυτα.



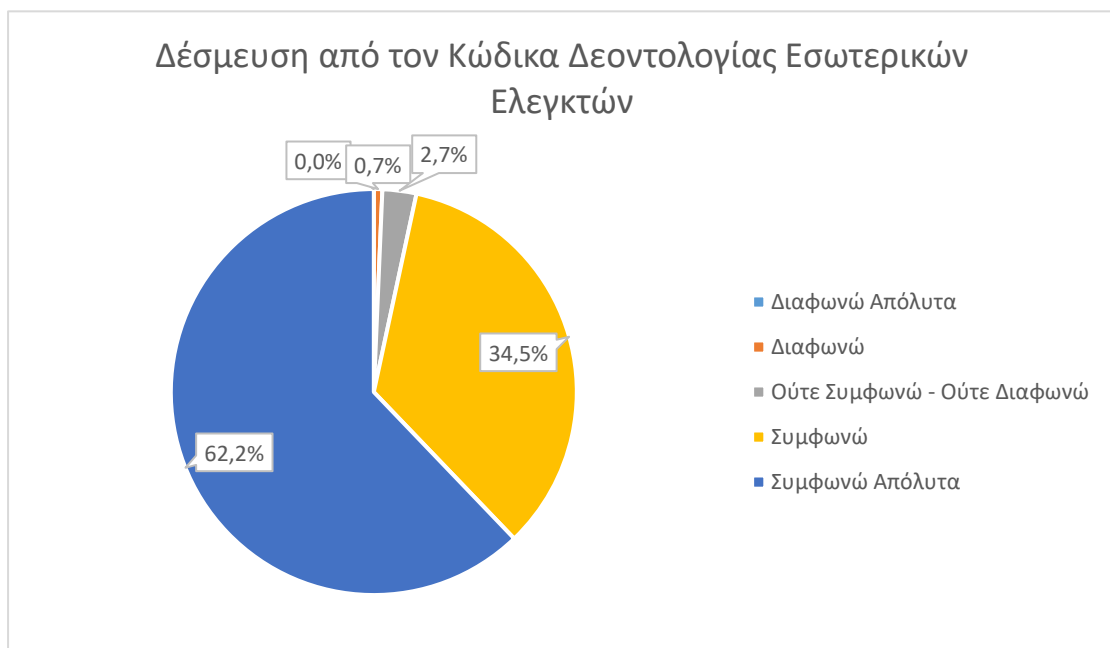
Γράφημα 24 Δυναμικός χαρακτήρας και αδυναμία εκφοβισμού από τρίτους

Επιπλέον, ένα χαρακτηριστικό που εξετάστηκε κατά πόσο θα πρέπει να διαθέτει ένας εσωτερικός ελεγκτής, ώστε να χαρακτηρίζεται από επαγγελματική ανεξαρτησία είναι η επισήμανση και καταγραφή όλων των παραβάσεων. Εν προκειμένω, κανένας από τους συμμετέχοντες δε δήλωσε απόλυτη διαφωνία, το 1,4% του δείγματος δήλωσε ότι διαφωνεί, το 4,1% ότι τηρεί ουδέτερη στάση, το 40,5% ότι συμφωνεί και το 54,1%, η πλειοψηφία του δείγματος, ότι συμφωνεί απόλυτα.



Γράφημα 25 Επισήμανση και καταγραφή όλων των παραβάσεων

Τελευταίο χαρακτηριστικό που παρατέθηκε σε αυτή την ενότητα του ερωτηματολογίου αφορούσε τη δέσμευση από τον Κώδικα Δεοντολογίας Εσωτερικών Ελεγκτών. Σε αυτή την περίπτωση, κανένας από τους συμμετέχοντες δε δήλωσε απόλυτη διαφωνία, το 0,7% του δείγματος δήλωσε ότι διαφωνεί, το 2,7% ότι ούτε συμφωνεί, ούτε διαφωνεί, το 34,5% ότι συμφωνεί και το 62,2% ότι συμφωνεί απόλυτα.



Γράφημα 26 Δέσμευση από τον Κώδικα Δεοντολογίας Εσωτερικών Ελεγκτών

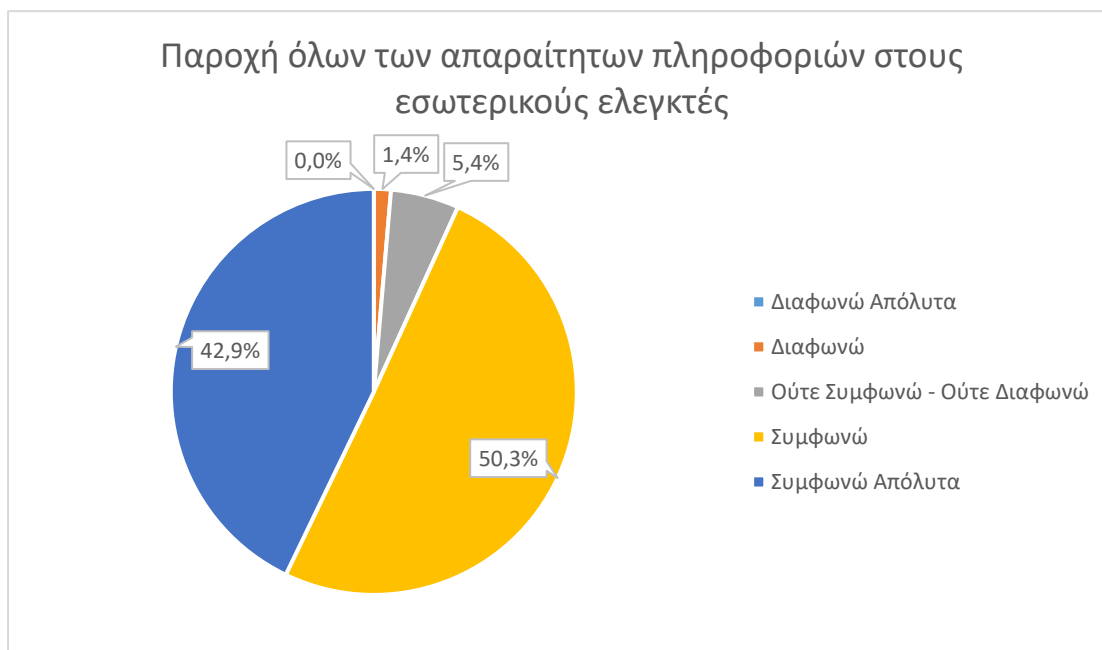
Τέλος, η τελευταία ενότητα του ερωτηματολογίου αφορούσε την υποστήριξη της διοίκησης στο έργο των ελεγκτών. Σε αυτή την ενότητα, οι συμμετέχοντες κλήθηκαν να δηλώσουν το επίπεδο συμφωνίας τους σχετικά με την υποστήριξη που πρέπει να παρέχει η διοίκηση στους εσωτερικούς ελεγκτές ώστε ο εσωτερικός έλεγχος να είναι αποτελεσματικός.

Στον παρακάτω πίνακα καταγράφονται η μέση τιμή και η τυπική απόκλιση ανά ερώτηση. Γενικά παρατηρείται ότι οι συμμετέχοντες τείνουν να συμφωνούν με τις δηλώσεις που τους έχουν παρατεθεί, καθώς στην πλειοψηφία των περιπτώσεων η μέση τιμή υπερβαίνει την τιμή 4, η οποία αντιστοιχεί στην απάντηση «Συμφωνώ», ενώ και η τυπική απόκλιση των απαντήσεων είναι μικρότερη της μονάδας. Μοναδική περίπτωση που αποκλίνει είναι αυτή της ερώτησης σχετικά με την παροχή ενισχυμένων εξουσιών στους εσωτερικούς ελεγκτές, όπου οι απαντήσεις συγκεντρώνονται στο μέσο της κλίμακας και η τυπική απόκλιση υπερβαίνει ελαφρώς τη μονάδα.

Πίνακας 4 Υποστήριξη της διοίκησης στο έργο των ελεγκτών

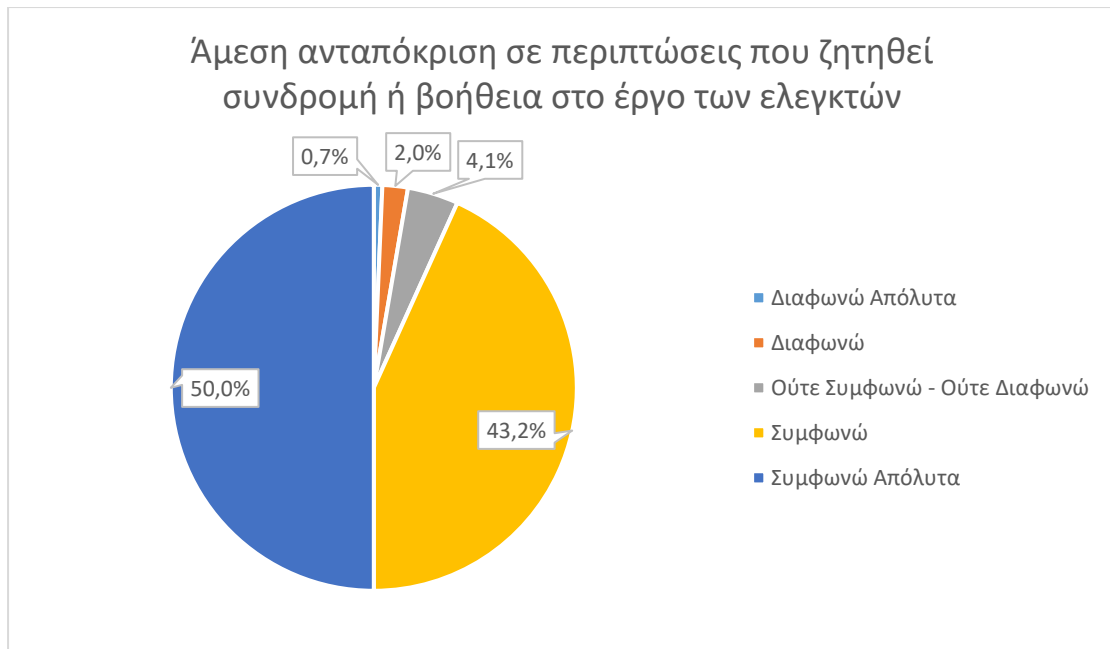
| Ερώτηση | Μέση Τιμή | Τυπική Απόκλιση |
|--|-----------|-----------------|
| Παροχή όλων των απαραίτητων πληροφοριών στους εσωτερικούς ελεγκτές | 4,50 | 0,63 |
| Άμεση ανταπόκριση σε περιπτώσεις που ζητηθεί συνδρομή ή βοήθεια στο έργο των ελεγκτών | 4,39 | 0,72 |
| Υποστήριξη και αποδοχή των εσωτερικών ελεγκτών από όλους τους ελεγχόμενους | 4,42 | 0,66 |
| Έγκαιρος προγραμματισμός συναντήσεων με την ελεγκτική ομάδα | 4,35 | 0,61 |
| Παροχή ενισχυμένων εξουσιών στους εσωτερικούς ελεγκτές | 3,52 | 1,13 |
| Προετοιμασία των υπαλλήλων για την σωστή υποδοχή και αντιμετώπιση της ελεγκτικής ομάδας (Π.χ. κατευθυντήριες γραμμές, αναλυτικά εγχειρίδια κ.ά.) | 4,30 | 0,71 |
| Λήψη μέτρων για την εξασφάλιση της ανεξαρτησίας των ελεγκτών | 4,36 | 0,82 |

Αρχικά, όσον αφορά την παροχή όλων των απαραίτητων πληροφοριών στους εσωτερικούς ελεγκτές, κανένας από τους συμμετέχοντες δε δήλωσε ότι διαφωνεί απόλυτα, το 1,4% δήλωσε ότι διαφωνεί, το 5,4% ότι τηρεί ουδέτερη στάση, το 50,3%, η πλειοψηφία του δείγματος ότι συμφωνεί και το 42,9% ότι συμφωνεί απόλυτα.



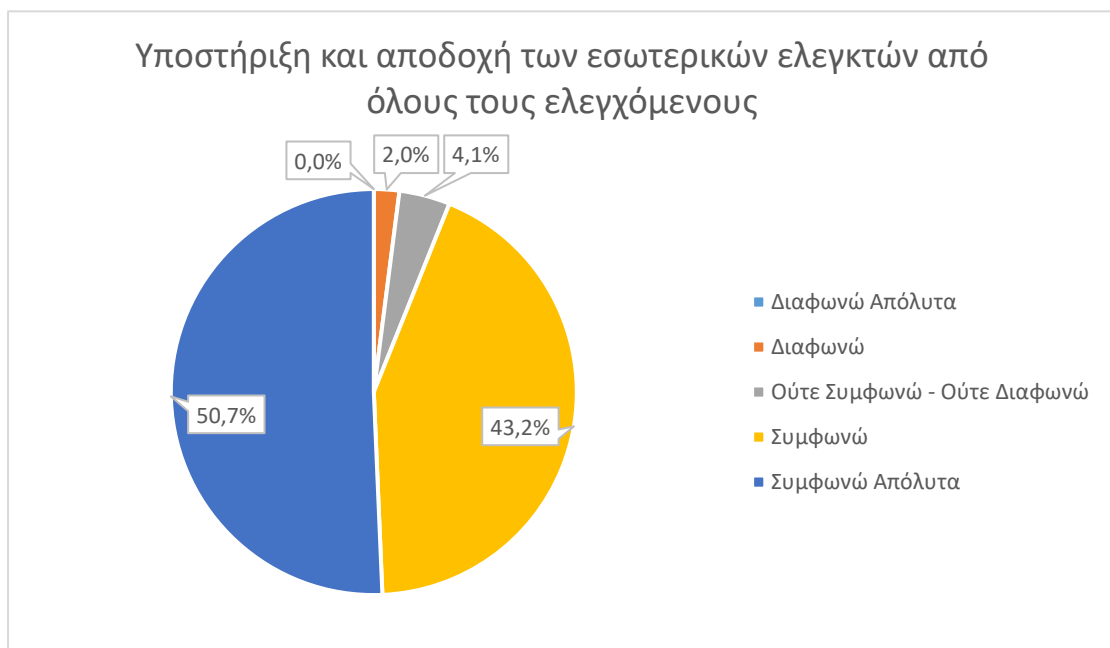
Γράφημα 27 Παροχή όλων των απαραίτητων πληροφοριών στους εσωτερικούς ελεγκτές

Ακολούθως, όσον αφορά την άμεση ανταπόκριση σε περιπτώσεις που ζητηθεί συνδρομή ή βοήθεια στο έργο των ελεγκτών, σε αυτή την περίπτωση, το 0,7% των συμμετεχόντων δήλωσε ότι διαφωνεί απόλυτα, το 2% ότι διαφωνεί, το 4,1% ότι ούτε συμφωνεί, ούτε διαφωνεί, το 43,2% ότι συμφωνεί και το 50% ότι συμφωνεί απόλυτα.



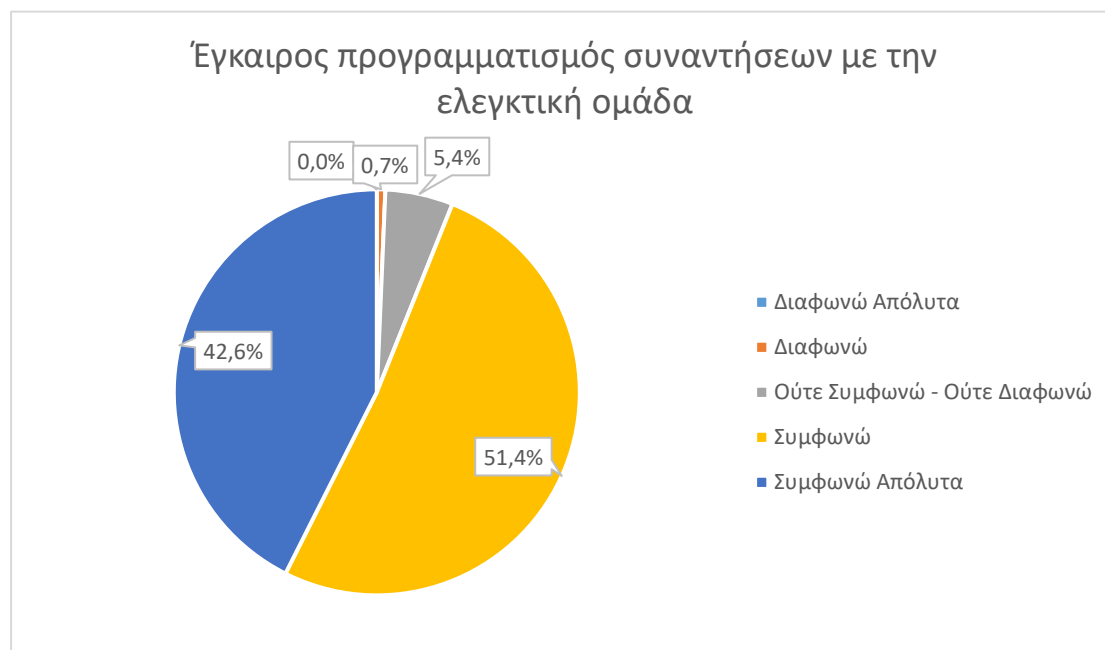
Γράφημα 28 Άμεση ανταπόκριση σε περιπτώσεις που ζητηθεί συνδρομή ή βοήθεια στο έργο των ελεγκτών

Στη συνέχεια, σχετικά με την υποστήριξη και αποδοχή των εσωτερικών ελεγκτών από όλους τους ελεγχόμενους, κανένας από τους συμμετέχοντες δε δήλωσε απόλυτη διαφωνία, ενώ μόλις το 2% του δείγματος φαίνεται να διαφωνεί, το 4,1% φαίνεται να έχει ουδέτερη στάση, το 43,2% να συμφωνεί και η πλειοψηφία, σε ποσοστό 50,7% να συμφωνεί απόλυτα.



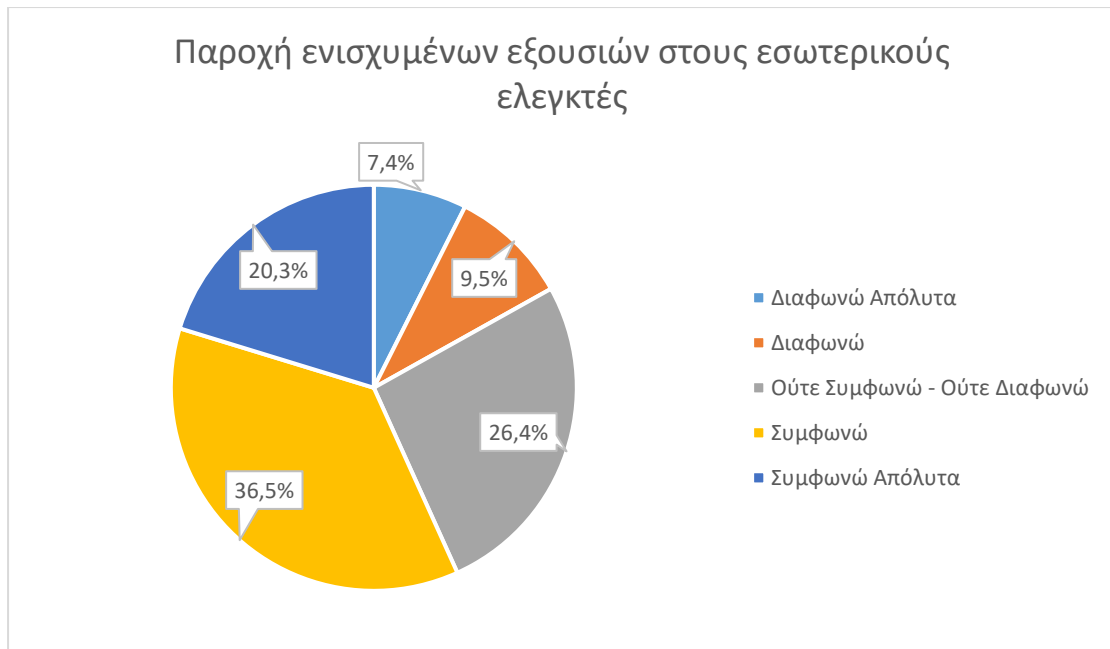
Γράφημα 29 Υποστήριξη και αποδοχή των εσωτερικών ελεγκτών από όλους τους ελεγχόμενους

Επιπλέον, όσον αφορά τον έγκαιρο προγραμματισμό συναντήσεων με την ελεγκτική ομάδα, ώστε να καθίσταται ο έλεγχος αποτελεσματικότερος, σε αυτή την περίπτωση, κανένας εκ των συμμετεχόντων δε δήλωσε ότι διαφωνεί απόλυτα, το 0,7% του δείγματος δήλωσε ότι διαφωνεί, το 5,4% ότι ούτε συμφωνεί, ούτε διαφωνεί, το 51,4%, το οποίο αποτελεί και την πλειοψηφία, ότι συμφωνεί και το υπόλοιπο 42,6% ότι συμφωνεί απόλυτα.



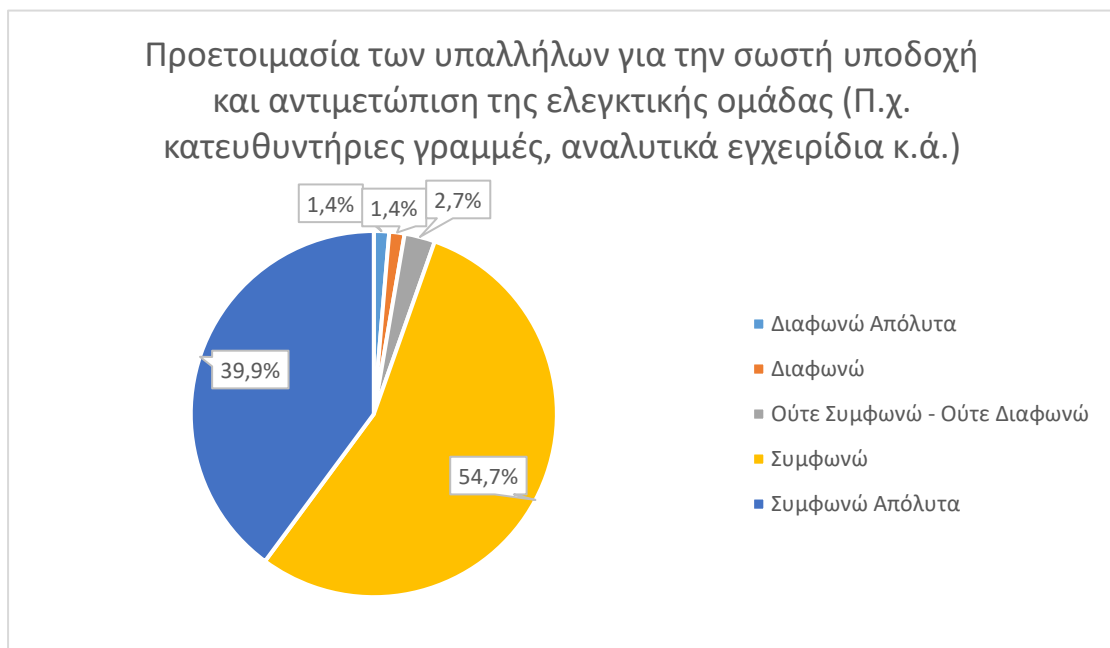
Γράφημα 30 Έγκαιρος προγραμματισμός συναντήσεων με την ελεγκτική ομάδα

Όσον αφορά την παροχή ενισχυμένων εξουσιών στους εσωτερικούς ελεγκτές, από πλευράς της διοίκησης στους εσωτερικούς ελεγκτές ώστε ο εσωτερικός έλεγχος να είναι αποτελεσματικός, οι απαντήσεις των συμμετεχόντων φαίνονται να είναι μοιρασμένες. Σε αυτή την περίπτωση, το 7,4% του δείγματος δήλωσε ότι διαφωνεί απόλυτα, το 9,5% ότι διαφωνεί, το 26,4% ότι ούτε συμφωνεί, ούτε διαφωνεί, το 36,4% ότι συμφωνεί και το 20,3% ότι συμφωνεί απόλυτα.



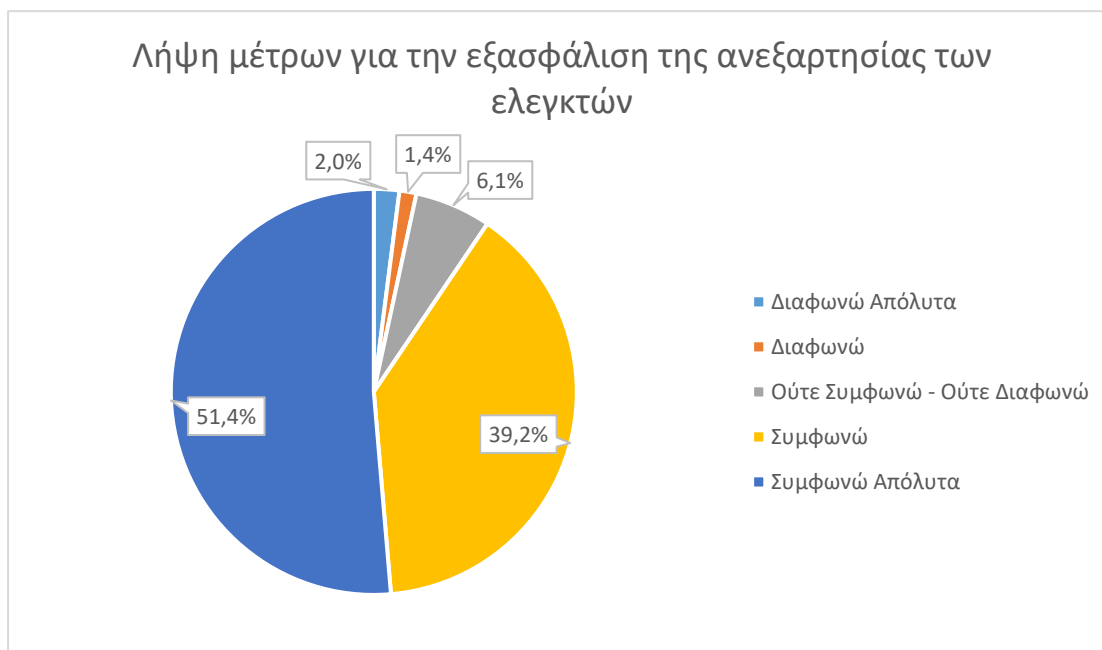
Γράφημα 31 Παροχή ενισχυμένων εξουσιών στους εσωτερικούς ελεγκτές

Ακόμη, σχετικά με την προετοιμασία των υπαλλήλων για την σωστή υποδοχή και αντιμετώπιση της ελεγκτικής ομάδας, όπως η παροχή κατευθυντήριων γραμμών, αναλυτικών εγχειριδίων, κ.ά., το 1,4% του δείγματος δήλωσε ότι διαφωνεί απόλυτα, το 1,4% ότι διαφωνεί, το 2,7% ότι ούτε συμφωνεί, ούτε διαφωνεί, η πλειοψηφία, σε ποσοστό 54,7%, ότι συμφωνεί και το υπόλοιπο 39,9% του δείγματος δήλωσε ότι συμφωνεί απόλυτα.



Γράφημα 32 Προετοιμασία των υπαλλήλων για την σωστή υποδοχή και αντιμετώπιση της ελεγκτικής ομάδας

Τέλος, όσον αφορά στη λήψη μέτρων, από πλευράς της διοίκησης, για την εξασφάλιση της ανεξαρτησίας των ελεγκτών, το 2% δήλωσε ότι διαφωνεί απόλυτα, το 1,4% ότι διαφωνεί, το 6,1% ότι τηρεί ουδέτερη στάση, το 39,2% ότι συμφωνεί και η πλειοψηφία, σε ποσοστό 51,4% ότι συμφωνεί απόλυτα.



Γράφημα 33 Λήψη μέτρων για την εξασφάλιση της ανεξαρτησίας των ελεγκτών

8. Συζήτηση

Στην παρούσα ενότητα, θα σχολιασθούν τα ερευνητικά ερωτήματα της μελέτης με βάση τις απαντήσεις που δόθηκαν από τους συμμετέχοντες και παρουσιάστηκαν στην προηγούμενη ενότητα.

Σχετικά με το πρώτο ερευνητικό ερώτημα «Πως εξαρτάται η αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου από την ποιότητα των παρεχόμενων υπηρεσιών;», από τα αποτελέσματα προέκυψε ότι ο έλεγχος είναι αποτελεσματικός εφόσον πληρούνται κάποια βασικά κριτήρια ποιότητας των παρεχόμενων υπηρεσιών ελέγχου. Σε αυτά τα κριτήρια, οι συνεντευξιζόμενοι συμφωνούν κατά πλειοψηφία ότι συμπεριλαμβάνονται η ύπαρξη εσωτερικών ελεγκτών με υψηλή και εξειδικευμένη κατάρτιση, η πολυετής εμπειρία των εσωτερικών ελεγκτών, η οργανωτική ικανότητα της ομάδας ελέγχου, η ικανότητα εντοπισμού παραβάσεων και περιπτώσεων απάτης, η αυστηρή τήρηση των νομοθετικών και επαγγελματικών προτύπων, ο επαρκής εξοπλισμός της ομάδας ελέγχου, η προσαρμογή στις ανάγκες του εκάστοτε οργανισμού και η μείωση των γραφειοκρατικών διαδικασιών κατά την εφαρμογή των προτάσεων της ομάδας ελέγχου.

Τα παραπάνω ευρήματα συμφωνούν με προηγούμενες ερευνητικές μελέτες οι οποίες αναφέρουν ότι η αποτελεσματικότητα εξαρτάται άμεσα από την ποιότητα των παρεχόμενων υπηρεσιών. Συγκεκριμένες παράμετροι της ποιότητας αναφέρονται στις έρευνες των Singh et al. (2021) και των Drogalas et al. (2015), όπου γίνεται λόγος για την ικανότητα της ομάδας εσωτερικού ελέγχου χωρίς ωστόσο να δίνει περαιτέρω πληροφορίες σχετικά με τα κριτήρια που καθορίζουν την ικανότητα. Ωστόσο, μπορεί να συναχθεί ότι η ικανότητα σχετίζεται με την οργάνωση, τον εντοπισμό των παραβάσεων και περιπτώσεων απάτης και ενδεχομένως να υπάρχει συσχέτιση με την εμπειρία των ελεγκτών. Επιπλέον, ενώ η ικανότητα εντοπισμού παραβάσεων και περιπτώσεων απάτης αποτελεί έναν από τους σημαντικότερους στόχους του εσωτερικού ελέγχου, όπως αναφέρουν και οι έρευνες των Emmanuel et al. (2013), Anindita et al. (2020) και Rashid (2022), ωστόσο στις συγκεκριμένες περιπτώσεις δεν κατόρθωσε ο έλεγχος να εξαλείψει τη διαφθορά και αυτό ενδεχομένως να οφείλεται στην έλλειψη κατευθυντήριων γραμμών και οδηγιών (Rashid, 2022), στη μη αυστηρή τήρηση των νομοθετικών και επαγγελματικών προτύπων καθώς και στον ελλιπή εξοπλισμό της ομάδας ελέγχου (Emmanuel et al., 2013). Η ανάγκη για την εφαρμογή

νέων και σύγχρονων τεχνικών ηλεκτρονικού ελέγχου αναφέρεται επίσης στην έρευνα του Ionescu (2016) καθώς και στην έρευνα των Drogalas et al. (2020) όπου αναφέρεται ο σημαντικός ρόλος των αναβαθμισμένων πληροφοριακών συστημάτων στην λειτουργικότητα και την αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου. Όλα αυτά τα ευρήματα αποδίδουν περαιτέρω εγκυρότητα στις παραμέτρους της ποιότητας που τέθηκαν στην παρούσα έρευνα.

Ακολούθως, και σχετικά με το δεύτερο ερευνητικό ερώτημα «Πως σχετίζεται η αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου από την ανεξαρτησία των ελεγκτών;» από τα αποτελέσματα προέκυψε μεγάλη συσχέτιση μεταξύ των δύο αυτών παραγόντων. Συγκεκριμένα, οι συμμετέχοντες συμφώνησαν κατά πλειοψηφία ότι ο ελεγκτής για να χαρακτηριστεί «ανεξάρτητος» θα πρέπει να πληροί τα εξής κριτήρια: 1. Υψηλό επίπεδο ουδετερότητας, 2. επαγγελματική αντικειμενικότητα, 3. μη ύπαρξη προσωπικών συμφερόντων που συνδέονται με τον οργανισμό, 4. Δυναμικό χαρακτήρα και αδυναμία εκφοβισμού από τρίτους, 5. να επισημαίνει και να καταγράφει όλες τις παραβάσεις και 6. να δεσμεύεται από τον κώδικα δεοντολογίας εσωτερικών ελεγκτών, Περαιτέρω, από τη διαφωνία των συμμετεχόντων, βρέθηκε ότι η ανεξαρτησία των εσωτερικών ελεγκτών είναι αντιστρόφως ανάλογη με την επιρροή και την έντονη εξάρτηση από τη διεύθυνση της διοίκησης.

Η σημαντικότητα της ανεξαρτησίας των ελεγκτών επισημαίνεται και από άλλες ερευνητικές πηγές. Συγκεκριμένα, στην έρευνα των Taytak & Aydin (2020) και των Drogalas et al. (2020), η ανεξαρτησία θεωρείται ως ένας παράγοντας που προσθέτει αξία στον εσωτερικό έλεγχο. Ως σημαντική παράμετρο της αποτελεσματικότητας, η ανεξαρτησία των ελεγκτών επισημάνθηκε επίσης από τους Drogalas et al. (2015) ενώ οι Singh et al. (2021) υποστηρίζουν ότι η ανεξαρτησία, η αντικειμενικότητα και η ικανότητα σχετίζονται με την ποιότητα του εσωτερικού ελέγχου. Περαιτέρω, οι Drogalas et al. (2020), θεωρούν σημαντικό παράγοντα την αντικειμενικότητα των ελεγκτών κατά την εκτέλεση της εργασίας τους.

Τέλος, και σχετικά με το τρίτο ερευνητικό ερώτημα «Με ποιο τρόπο συσχετίζεται η αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου από την υποστήριξη της διοίκησης στο έργο των ελεγκτών;» από τα αποτελέσματα προέκυψε ότι η αποτελεσματικότητα εξαρτάται άμεσα από την υποστήριξη της διοίκησης και συγκεκριμένα με τους εξής τρόπους: 1. Παροχή όλων των απαραίτητων πληροφοριών στους εσωτερικούς ελεγκτές, 2. άμεση ανταπόκριση σε περιπτώσεις που ζητηθεί συνδρομή ή βοήθεια στο

έργο των ελεγκτών, 3. υποστήριξη και αποδοχή των εσωτερικών ελεγκτών από όλους τους ελεγχόμενους, 4. έγκαιρος προγραμματισμός συναντήσεων με την ελεγκτική ομάδα, 5. προετοιμασία των υπαλλήλων για την σωστή υποδοχή και αντιμετώπιση της ελεγκτικής ομάδας (Π.χ. κατευθυντήριες γραμμές, αναλυτικά εγχειρίδια κ.ά.) και 6. λήψη μέτρων για την εξασφάλιση της ανεξαρτησίας των ελεγκτών. Αντίθετα, οι συμμετέχοντες δεν συμφώνησαν ότι η παροχή ενισχυμένων εξουσιών στους εσωτερικούς ελεγκτές σχετίζεται με την αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου και κράτησαν μία πιο ουδέτερη στάση σε αυτήν την άποψη. Το τελευταίο εύρημα έρχεται σε αντίθεση με την έρευνα των Taytak & Aydin (2020) όπου τόνισαν ότι «για έναν αποτελεσματικό εσωτερικό έλεγχο στους δημόσιους οργανισμούς, τα στελέχη θα πρέπει να παρέχουν στους εσωτερικούς ελεγκτές ενισχυμένες εξουσίες, έτσι ώστε η μονάδα εσωτερικού ελέγχου να μπορεί να εκπληρώνει τα καθήκοντα και τις ευθύνες τους».

Η υποστήριξη της διοίκησης στο έργο των ελεγκτών, ως σημαντική παράμετρος για την αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου, τονίζεται και στις έρευνες των Taytak & Aydin (2020), των Drogalas et al. (2020) όπου αναφέρεται ότι είναι σημαντικό οι ελεγκτές να έχουν πρόσβαση σε όλα τα αρχεία και τις πληροφορίες, των Drogalas et al. (2015), των Singh et al. (2021) καθώς και των Eulerich et al. (2021) όπου τονίζεται η ανάγκη για συνεργασία μεταξύ των ελεγκτών και των ελεγχόμενων.

9. Επίλογος

9.1. Σύνοψη και συμπεράσματα

Ο εσωτερικός έλεγχος θεωρείται ως ένα σημαντικό εργαλείο για τον έλεγχο της διακυβέρνησης και της λειτουργίας ενός οργανισμού (ΠΑ, 2010). Τα τελευταία χρόνια, ο εσωτερικός έλεγχος έχει βιώσει αλλαγές που είχαν ως αποτέλεσμα την επέκταση της περιοχής εμπλοκής και την αύξηση των δυνατοτήτων προστιθέμενης αξίας της επιχείρησης. Συναφής είναι η έννοια της αποτελεσματικότητας του εσωτερικού ελέγχου που έχει συνδεθεί επίσης με την προστιθέμενη αξία που παρέχει αυτός στην επιχείρηση. Ο όρος «αποτελεσματικότητα» έχει οριστεί ως «η ικανότητα απόκτησης αποτελεσμάτων που συνάδουν με τον προκαθορισμένο στόχο».

Σχετικά με την αποτελεσματικότητα η έρευνα έχει εστιάσει και σε τρόπους ενδυνάμωσής της. Ένας βασικός παράγοντας για την ενδυνάμωση της αποτελεσματικότητας είναι να ευθυγραμμιστεί ο εσωτερικός έλεγχος με τις ανάγκες των ενδιαφερομένων. Επιπλέον, σύμφωνα με πολλούς θεωρητικούς, η αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου εξαρτάται από την ανεξαρτησία, την αντικειμενικότητα και την ικανότητα των εσωτερικών ελεγκτών καθώς και τη συμβολή της διοίκησης στο έργο των ελεγκτών.

Σημαντικός είναι φυσικά και ο ρόλος του εσωτερικού ελεγκτή για την εξέλιξη και την αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου. Αρχικά, οι εσωτερικοί ελεγκτές πρέπει να χαρακτηρίζονται με τα υψηλότερα επίπεδα επαγγελματικής αντικειμενικότητας και επικοινωνιακών δεξιοτήτων, συμπεριλαμβανομένης της συλλογής και αξιολόγησης πληροφοριών που σχετίζονται με τις εξεταζόμενες δραστηριότητες ή διαδικασίες. Περαιτέρω, πρέπει να χαρακτηρίζονται από ανεξαρτησία ενώ σημαντική θεωρείται η εμπειρία.

Σε σύγκριση με άλλους δημόσιους οργανισμούς, τα φαινόμενα κακοδιαχείρισης και διαφθοράς είναι πιο έντονα στους Οργανισμούς Τοπικής Αυτοδιοίκησης. Σύμφωνα με την Έκθεση του Διαμεσολαβητή (2010), οι δήμοι βρίσκονται στην πρώτη γραμμή του αριθμού των καταγγελιών που αφορούν ζητήματα κακοδιοίκησης, όπως μη συμμόρφωση με τη νομιμότητα, παραβίαση της αρχής της νομιμότητας, μη συμμόρφωση με συμβατικές υποχρεώσεις προς το κοινό, κάκιστη συμπεριφορά και παραβίαση της αρχής της διαφάνειας των λειτουργιών. Προκύπτει λοιπόν, πως η

εφαρμογή του εσωτερικού ελέγχου στους ΟΤΑ παρουσιάζει μεγάλο ερευνητικό ενδιαφέρον καθώς ο εσωτερικός έλεγχος του δημόσιου οργανισμού παρέχει μια υποστηρικτική βάση για αποτελεσματική επικοινωνία όλων των διοικητικών επιπέδων και σωστή κατανομή των διαθέσιμων πόρων. Περαιτέρω, η απουσία εσωτερικού ελέγχου στους δήμους έχει βρεθεί ότι σχετίζεται με χαμηλή ποιότητα των οικονομικών πληροφοριών και έλλειψη διαφάνειας.

Στην Ελλάδα, η διαφθορά στη δημόσια διοίκηση είναι ένα χαρακτηριστικό φαινόμενο που είναι αποτέλεσμα ενός δυσλειτουργικού δημόσιου τομέα (Papapolychroniadis et al., 2017). Επιπλέον, στην Ελλάδα, οι ΟΤΑ διέπονται από ελλείψεις που επηρεάζουν αρνητικά τη διαχείριση των οικονομικών τους πόρων και την αποτελεσματικότητα των υπηρεσιών τους (Pazarskis et al., 2019).

Σήμερα, ο εσωτερικός έλεγχος στους ελληνικούς Ο.Τ.Α. ρυθμίζεται με το μέρος Α' του Ν.4795/21 και συγκεκριμένα με τα άρθρα 2 έως 22. Στις ρυθμίσεις περιλαμβάνεται τόσο το σύστημα εσωτερικού ελέγχου όσο και η λειτουργία των Μονάδων Εσωτερικού Ελέγχου στον δημόσιο τομέα. Επιπλέον, για την σωστή εφαρμογή του εσωτερικού ελέγχου αλλά και για την υποστήριξη των Μονάδων εσωτερικού ελέγχου κατά τη διάρκεια του έργου τους στους Ο.Τ.Α. δημιουργήθηκε το «εγχειρίδιο εσωτερικού ελέγχου για τους Οργανισμούς Τοπικής Αυτοδιοίκησης στην Ελλάδα» που εκδόθηκε από την εθνική αρχή διαφάνειας. Το εν λόγω εγχειρίδιο απευθύνεται στους ελεγκτές των Ο.Τ.Α. , τους εξωτερικούς ελεγκτές των Ο.Τ.Α., τους εξωτερικούς συνεργάτες, τους παρόχους υπηρεσιών εσωτερικού ελέγχου των Ο.Τ.Α., τους αιρετούς αξιωματούχους και τους δημοσίους υπαλλήλους. Σκοπός του εγχειριδίου είναι να προάγει μία κοινή κουλτούρα καθώς και να παρέχει τις βασικές κατευθυντήριες γραμμές και τις απαιτούμενες καθοδηγήσεις τόσο στους Ο.Τ.Α. όσο και τους ελεγκτές. Απώτερος στόχος είναι η συνδρομή προς την επιτυχή και αποτελεσματική διεκπεραίωση των λειτουργιών του εσωτερικού ελέγχου.

Η Εθνική Αρχή Διαφάνειας, θέλοντας να αποτυπώσει την παρούσα κατάσταση του Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου στη Δημοσιονομική Διαχείριση στα Υπουργεία, εκπόνησε ένα καινοτόμο έργο μακροσκοπικής διερεύνησης. Από τα ευρήματα προέκυψε ότι το ΣΕΕΔΔ διαθέτει ικανοποιητικές διαδικασίες διαχείρισης και εποπτείας. Ωστόσο, εντοπίζονται πολλές ατέλειες και υπάρχουν περιθώρια βελτίωσης.

Σκοπός της παρούσας έρευνας ήταν η καταγραφή των αντιλήψεων των υπαλλήλων των Ο.Τ.Α. Α' Βαθμού σχετικά με τα στοιχεία που θα πρέπει να διαθέτει ο εσωτερικός έλεγχος ώστε να είναι αποτελεσματικός. Για το σκοπό αυτό δημιουργήθηκαν τα εξής τρία ερευνητικά ερωτήματα: 1. Πως εξαρτάται η αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου από την ποιότητα των παρεχόμενων υπηρεσιών; 2. Πως σχετίζεται η αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου από την ανεξαρτησία των ελεγκτών; και 3. Με πιο τρόπο συσχετίζεται η αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου από την υποστήριξη της διοίκησης στο έργο των ελεγκτών;

Σχετικά με το πρώτο ερευνητικό ερώτημα από τα αποτελέσματα προέκυψε ότι ο έλεγχος είναι αποτελεσματικός εφόσον πληρούνται κάποια βασικά κριτήρια ποιότητας των παρεχόμενων υπηρεσιών ελέγχου. Σε αυτά τα κριτήρια, οι συνεντευξιζόμενοι συμφωνούν κατά πλειοψηφία ότι συμπεριλαμβάνονται η ύπαρξη εσωτερικών ελεγκτών με υψηλή και εξειδικευμένη κατάρτιση, η πολυετής εμπειρία των εσωτερικών ελεγκτών, η οργανωτική ικανότητα της ομάδας ελέγχου, η ικανότητα εντοπισμού παραβάσεων και περιπτώσεων απάτης, η αυστηρή τήρηση των νομοθετικών και επαγγελματικών προτύπων, ο επαρκής εξοπλισμός της ομάδας ελέγχου, η προσαρμογή στις ανάγκες του εκάστοτε οργανισμού και η μείωση των γραφειοκρατικών διαδικασιών κατά την εφαρμογή των προτάσεων της ομάδας ελέγχου.

Ακολούθως, και σχετικά με το δεύτερο ερευνητικό ερώτημα από τα αποτελέσματα προέκυψε μεγάλη συσχέτιση μεταξύ των δύο αυτών παραγόντων. Συγκεκριμένα, οι συμμετέχοντες συμφώνησαν κατά πλειοψηφία ότι ο ελεγκτής για να χαρακτηριστεί «ανεξάρτητος» θα πρέπει να πληροί τα εξής κριτήρια: 1. Υψηλό επίπεδο ουδετερότητας, 2. επαγγελματική αντικειμενικότητα, 3. μη ύπαρξη προσωπικών συμφερόντων που συνδέονται με τον οργανισμό, 4. Δυναμικό χαρακτήρα και αδυναμία εκφοβισμού από τρίτους, 5. να επισημαίνει και να καταγράφει όλες τις παραβάσεις και 6. να δεσμεύεται από τον κώδικα δεοντολογίας εσωτερικών ελεγκτών. Περαιτέρω, από τη διαφωνία των συμμετεχόντων, βρέθηκε ότι η ανεξαρτησία των εσωτερικών ελεγκτών είναι αντιστρόφως ανάλογη με την επιρροή και την έντονη εξάρτηση από τη διεύθυνση της διοίκησης.

Τέλος, και σχετικά με το τρίτο ερευνητικό ερώτημα από τα αποτελέσματα προέκυψε ότι η αποτελεσματικότητα εξαρτάται άμεσα από την υποστήριξη της διοίκησης και συγκεκριμένα με τους εξής τρόπους: 1. Παροχή όλων των απαραίτητων πληροφοριών στους εσωτερικούς ελεγκτές, 2. άμεση ανταπόκριση σε περιπτώσεις που ζητηθεί

συνδρομή ή βοήθεια στο έργο των ελεγκτών, 3. υποστήριξη και αποδοχή των εσωτερικών ελεγκτών από όλους τους ελεγχόμενους, 4. έγκαιρος προγραμματισμός συναντήσεων με την ελεγκτική ομάδα, 5. προετοιμασία των υπαλλήλων για την σωστή υποδοχή και αντιμετώπιση της ελεγκτικής ομάδας (Π.χ. κατευθυντήριες γραμμές, αναλυτικά εγχειρίδια κ.ά.) και 6. λήψη μέτρων για την εξασφάλιση της ανεξαρτησίας των ελεγκτών. Αντίθετα, οι συμμετέχοντες δεν συμφώνησαν ότι η παροχή ενισχυμένων εξουσιών στους εσωτερικούς ελεγκτές σχετίζεται με την αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου και κράτησαν μία πιο ουδέτερη στάση σε αυτήν την άποψη.

9.2. Περιορισμοί και μελλοντικές επεκτάσεις

Η παρούσα έρευνα διέπεται από περιορισμούς που σχετίζονται τόσο με τη διεκπεραίωση της έρευνας όσο και με τον ίδιο τον θεσμό του εσωτερικού ελέγχου. Πιο αναλυτικά, και σχετικά με τη διαδικασία υλοποίησης της έρευνας—ο χρονικός ορίζοντας που τέθηκε δεν ήταν επαρκής καθώς χρειάστηκε να πραγματοποιηθούν υπενθυμίσεις προκειμένου για τη συγκέντρωση του τελικού ερευνητικού δείγματος.

Επίσης, και σχετικά με το θεσμό του εσωτερικού ελέγχου πρέπει να αναφερθεί ότι οι δήμοι βρίσκονται στην διαδικασία εφαρμογής των νέων διατάξεων όπως καθορίζεται από το θεσμικό πλαίσιο και το εγχειρίδιο του εσωτερικού ελέγχου. Ως εκ τούτου, οι συμμετέχοντες κλήθηκαν να αποτυπώσουν τις απόψεις τους πάνω σε ένα ζήτημα που δεν είναι ακόμη ώριμο για τους ελληνικούς ΟΤΑ και ως εκ τούτου οι απόψεις τους ενδέχεται να μεταβληθούν μελλοντικά, έπειτα από την καθολική εφαρμογή του θεσμού του εσωτερικού ελέγχου.

Αυτό που μπορεί να προταθεί είναι η διεξαγωγή μίας μελλοντικής έρευνας σε χρονικό σημείο όπου ο εσωτερικός έλεγχος θα εφαρμόζεται σε περισσότερους δήμους της χώρας. Επιπλέον, προτείνεται να διευρυνθεί το δείγμα ώστε τα αποτελέσματα να χαρακτηρίζονται από εγκυρότητα και γενικευσιμότητα ενώ θα δίνεται η δυνατότητα για πραγματοποίηση στατιστικών συσχετίσεων για παράδειγμα μεταξύ δήμων με σύστημα εσωτερικού ελέγχου και δήμων χωρίς σύστημα εσωτερικού ελέγχου. Για τη διεύρυνση του δείγματος σημαντικός είναι και ο παράγοντας χρόνος και ως εκ τούτου προτείνεται η ηλεκτρονική διάθεση των ερωτηματολογίων να διαρκέσει τουλάχιστον τρεις μήνες.

Βιβλιογραφία

Ahmad, N., Othman, R., Othman, R., & Jusoff, K. (2009). The effectiveness of internal audit in Malaysian public sector. *Journal of Modern Accounting and Auditing*, 5(9), 53.

Al Matarneh, G. F. (2011), “Factors determining the internal audit quality in banks: Empirical Evidence from Jordan”, *International Research Journal of Finance and Economics*, Vol. 73, pp. 99-108.

Alibegovic, D., Hodzic, S., & Becic, E. (2018). Limited Fiscal Autonomy of Croatian Large Cities. *Lex Localis - Journal of Local Self-Government*, 16(1), 107–128.

Al-Twajjry, A.A.M., Brierley, J.A. and Gwilliam, D.R. (2003), “The development of internal audit in Saudi Arabia: an institutional theory perspective”, *Critical Perspectives on Accounting*, Vol. 14 No. 5, pp. 507-531.

Alzeban, A., & Gwilliam, D. (2014). Factors affecting the internal audit effectiveness: A survey of the Saudi public sector. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 23(2), 74–86.

Anindita, P., Afni, N., & Alma'arif, A. A. (2020). Is Government Internal Control System Effective to Prevent Corruption Today?. *Test Engineering and Management*, 83, 11780 – 11787.

Arena, M. and Azzone, G. (2009), Identifying organizational drivers of internal audit effectiveness, *International Journal of Auditing*, Vol. 13 No. 1, pp. 43-60.

Asare, T. (2009). Internal auditing in the public sector: Promoting good governance and performance improvement. *International Journal on Governmental Financial Management*, 9(1), 15–28.

Asmah, A., Atuilik, W., & Ofori, D. (2019). Antecedents and consequences of staff related fraud in the Ghanaian banking industry. *Journal of Financial Crime*, 27(1), 188–201.

Aydın, M., & Taytak, M. (2020). Efficiency in Internal Auditing: A Study of Turkish Public Administration. *Sosyoekonomi*, 28(45), 207-224.

Badara, M. A. S. (2013). Impact of the effective internal control system on the internal audit effectiveness at local government level. *Journal of Social and Development Sciences*, 4(1), 16–23.

Badara, M., & Saidin, S. (2013). The relationship between audit experience and internal audit effectiveness in the public sector organizations. *International Journal of Academic Research in Accounting, Finance and Management Sciences*, 3(3), 329-339.

Baltaci, M., & Yilmaz, S. (2006). *Keeping an eye on Subnational Governments: Internal control and audit at local levels*. Washington, DC: World Bank Institute.

Bananuka, J., Nkundabanyanga, S. K., Nalukenge, I., & Kaawaase, T. (2018). Internal audit function, audit committee effectiveness and accountability in the Ugandan statutory corporations. *Journal of Financial Reporting and Accounting*, 16(1), 138–157.

Beckmerhagen, I., Berg, H., Karapetrovic, S. and Willborn, W. (2004), On the effectiveness of quality management system audits, *The TQM Magazine*, Vol. 16 No. 1, pp. 14-25.

Bednarek, P. (2018), Factors affecting the internal audit effectiveness: a survey of the polish private and public sectors, *Efficiency in Business and Economics*, Springer, pp. 1-16.

Carpenter, T., Durtschi, C., & Gaynor, L. M. (2002). The role of experience in professional skepticism, knowledge acquisition, and fraud detection. *Retrieved February, 17(2012)*, 89.

Chambers, A. D., & Odar, M. (2015). A new vision for internal audit. *Managerial auditing journal*, pp. 34-55.

Chang, Y. T., Chen, H., Cheng, R. K., & Chi, W. (2019). The impact of internal audit attributes on the effectiveness of internal control over operations and compliance. *Journal of Contemporary Accounting & Economics*, 15(1), 1–19.

Chung, J., & Monroe, G. S. (2000). The effects of experience and task difficulty on accuracy and confidence assessments of auditors. *Accounting and Finance*, 40, 135-152.

Cohen, A. and Sayag, G. (2010), The effectiveness of internal auditing: an empirical examination of its determinants in Israeli organisations, *Australian Accounting Review*, Vol. 20 No. 3.

D'Onza, G., & Sarens, G. (2018). Factors that enhance the quality of the relationships between internal auditors and auditees: Evidence from Italian companies. *International Journal of Auditing*, 22(1), 1–12.

Davies, M. (2001). The changing face of internal audit in local government. *Journal of Finance and Management in Public Services*, 1(1), 77–98.

Dellai, H., & Omri, M. A. B. (2016). Factors affecting the internal audit effectiveness in Tunisian organizations. *Research Journal of Finance and Accounting*, 7(16), 208–211.

Dittenhofer, M. (2001), Internal auditing effectiveness: an expansion of present methods, *Managerial Auditing Journal*, Vol. 16 No. 8, pp. 443-450.

Drogalas, G., Karagiorgos, T., & Arampatzis, K. (2015). Factors associated with internal audit effectiveness: Evidence from Greece. *Journal of Accounting and Taxation*, 7(7), 113-122.

Drogalas, G., Petridis, K., Petridis, N. E., & Zografidou, E. (2020). Valuation of the internal audit mechanisms in the decision support department of the local government organizations using mathematical programming. *Annals of Operations Research*, 294(1), 267-280.

Elg, M., Wihlborg, E., & Örnekerheim, M. (2017). Public quality—For whom and how? Integrating public core values with quality management. *Total Quality Management & Business Excellence*, 28(3–4), 379–389.

Emmanuel, O. E., Ajanya, M. A., & Audu, F. (2013). An assessment of internal control audit on the efficiency of public sector in Kogi State Nigeria. *Mediterranean Journal of social sciences*, 4(11), 717.

Erasmus, L.J. and Coetzee, P. (2018), Drivers of stakeholders' view of internal audit effectiveness: management versus audit committee, *Managerial Auditing Journal*, Vol. 33 No. 1, pp. 90-114.

Eulerich, M., Wagener, M., & Wood, D. A. (2021). Evidence on internal audit effectiveness from transitioning to remote audits because of COVID-19. *Available at SSRN 3774050*.

Feizizadeh, A. (2012). Strengthening internal audit effectiveness. *Indian Journal of Science and Technology*, 5(5), 2777-2778.

Gaballa, A. S. M., & Ning, Z. (2011). An analytical study of the effects of experience on the performance of the external auditor. *International Conference on Business and Economics Research*, 1,169 -173.

Gramling, A., Schneider, A., & Bhaskar, L. (2018). Do consulting services performed by internal auditors influence their subsequent assessments when performing assurance services? In K. E. Karim (Ed.), *Advances in accounting behavioral research* (Vol. 21, pp. 69–95). Bingley: Emerald Publishing Limited.

Gustavson, M., & Sundström, A. (2018). Organizing the audit society: Does good auditing generate less public sector corruption? *Administration & Society*, 50(10), 1508–1532.

Gyüre, L. (2012). The role of systematic internal control and audit in reducing management risk at Hungarian Local Governments. *Public Finance Quarterly*, 57(2), 173.

Heffron, F. (1989). *Organization theory and public organizations: The political connection*. New Jersey: Prentice Hall.

IIA (2010), “Measuring internal audit effectiveness and efficiency”, IPPF Practical Guide. Institute of Internal Auditors (IIA) Report.

IIA (2017), “International standards for the professional practice of internal auditing”, Institute of Internal Auditors (IIA) Report.

Institute of Internal Auditors (2016), “International standards for the professional practice of internal auditing”, The Institute of Internal Auditors Homepage, available at: <https://na.theiia.org/standards-guidance/Public%20Documents/IPPF-Standards2017.pdf>

Institute of Internal Auditors (IIA). (2008). *International professional practices framework-international standards for the professional practice of internal audit*. Altamonte Spring, FL: IIA Inc.

Institute of Internal Auditors (IIA). (2009). Code of Ethics. Standards and guidance. International professional practice framework (IPPF).

Institute of Internal Auditors (IIA). (2011). Practice advisories under international professional practice framework (IPPF).

Ionescu, L. (2016). The role of accounting and internal control in reducing bureaucracy in the public sector. *Journal of Economic Development, Environment and People*, 5(4), 46-51.

Jain, R. (2017). Public sector enterprise disinvestment in India: Efficiency gains in a political context. *Journal of Asian Economics*, 53, 18–36.

Johnsen, Å. (2019). Public sector audit in contemporary society: A short review and introduction. *Financial Accountability & Management*, 35(2), 121–127.

Jorge, S., & Costa, A. (2009). Internal auditing amongst Portuguese municipalities. *Revista Enfoques: Ciencia Política y Administración Pública*, 7(11), 303–361.

Ladi, S. (2011). Policy change and soft Europeanization: The transfer of the ombudsman institution to Greece, Cyprus and Malta. *Public Administration*, 89(4), 1643–1663.

Mahadeen, B., Al-Dmour, R. H., Obeidat, B. Y., & Tarhini, A. (2016). Examining the effect of the organization's internal control system on organizational effectiveness: A Jordanian empirical study. *International Journal of Business Administration*, 7(6), 22–41.

Mihret, D. G., & Yismaw, A. W. (2007). Internal audit effectiveness: an Ethiopian public sector case study. *Managerial auditing journal*, 22(5), 470-484.

Mijic, R., & Popovic, S. (2016). *Finansijsko Racunovodstvo*, Banja Luka: City print.

Monfardini, P., & Maravic, P. V. (2012). Municipal auditing in Germany and Italy: Explosion, change, or recalcitrance? *Financial Accountability & Management*, 28(1), 52–76.

Musig, P., & Ussahawanitchakit, P. (2011). Dynamic audit competency and the antecedents and con-sequences: Evidence from tax auditors in Thailand. *International Journal of Business Research*, 11(3), 47-75.

Mutchler, J.F. (2003), *Independence and Objectivity: A Framework for Research Opportunities in Internal Auditing*, IIA Research Foundation, Altamonte Springs, FL.

Oussii, A. A., & Boulila Taktak, N. (2018). The impact of internal audit function characteristics on internal control quality. *Managerial Auditing Journal*, 33(5), 450–469.

Papapolychroniadis, I., Rossidis, I., & Aspridis, G. (2017). Comparative analysis of recruitment systems in the public sector in Greece and Europe: Trends and outlook for staff selection systems in the Greek public sector. *Academic Journal of Interdisciplinary Studies*, 6(1), 21–30.

Pazarskis, M., Goumas, S., Koutoupis, S., & Konstantinidis, K. (2019). Do municipal mergers work? Evidence from municipalities in Greece. *Journal of Governance & Regulation*, 8(2), 61–67.

Petridis, K., Drogalas, G., & Zografidou, E. (2019). Internal auditor selection using a TOPSIS/non-linear programming model. *Annals of Operations Research*.

Pickett, K. (2011). *The Essential Guide to Internal Auditing (2nd ed.)*. John Wiley and Sons.

Pilcher, R. (2014). Role of internal audit in Australian Local Government Governance: A step in the right direction. *Financial Accountability & Management*, 30(2), 206–237.

Prawitt, D. F., Smith, J. L., & Wood, D. A. (2008). Internal audit quality and earnings management. Institute of Internal Auditors Research Foundation, 1-42.

Radović, M., Vitomir, J., & Popović, S. (2021). Impact of internal control in enterprises founded by local self-government units: the case of Republic of Serbia. *Engineering Economics*, 32(1), 82-90.

Rashid, C. A. (2022). The role of internal control in fraud prevention and detection. *Journal of Global Economics and Business*, 3(8), 43-55.

Rudhani, L. H., Vokshi, N. B., & Hashani, S. (2017). Factors contributing to the effectiveness of internal audit: Case study of internal audit in the public sector in Kosovo. *Journal of Accounting, Finance and Auditing Studies*, 3(4), 91–108.

Sari, M., de Fatma, Lubis A., Maksum, A., & Lumbanraja, P. (2018). The influence of organization's culture and internal control to corporate governance and its impact on Bumn (State-Owned Enterprises) corporate performance in Indonesia. *Journal of Advanced Research in Law and Economics*, 9(2), 681–691.

Schneider, A., (2003), "An examination of whether incentive compensation and stock ownership affect internal auditor objectivity", *Journal of Management Issues*, Vol. 15 No.4, pp. 486-497.

Shamki, D., & Alhajri, T. A. (2017). Factors influence internal audit effectiveness. *International Journal of Business and Management*, 12(10), 143-154.

Singh, K. S. D., Ravindran, S., Ganesan, Y., Abbasi, G. A., & Haron, H. (2021). Antecedents and Internal Audit Quality Implications of Internal Audit Effectiveness. *International Journal of Business Science & Applied Management*, 16(2).

Unegbu, A. O., & Kida, M. I. (2011). Effectiveness of internal audit as instrument of improving public Sector management. *Journal of Emerging Trends in Economics and Management Sciences*, 2(4), 304–309.

Vadasi, C., Bekiaris, M., & Andrikopoulos, A. (2019). Corporate governance and internal audit: An institutional theory perspective. *Corporate Governance*, 20(1), 175–190.

Van Peurse, K. (2004). Internal auditors' role and authority: New Zealand evidence. *Managerial Auditing Journal*, 19(3), 378-393.

Watson R, Atkinson I, Egerton P. (2006). *Successful Statistics for Nursing and Healthcare*. Palgrave Macmillan, Basingstoke.

Watson, R. (2015). Quantitative research. *Nursing Standard (2014+)*, 29(31), 44.

Wright, A., & Wright, S. (1997). The effect of industry experience on hypothesis generation and audit planning decisions. *Available at SSRN 42913*.

Yigzaw, A., Kassie, M., & Mariam, T. F. (2017). The role of internal audit functions and employee attitudes on financial performance of public universities in

Ethiopia evidence from public universities in Amhara Region. *International Journal of Accounting Research*, 42(5468), 1–14.

Zwaan, L., Stewart, J., & Subramaniam, N. (2009). Internal audit involvement in Enterprise Risk Management. Discussion Paper. Griffith University.

Εθνική Αρχή Διαφάνειας. (2022). *Εκτίμηση ωριμότητας του ΣΕΕΔΔ των Φορέων Κεντρικής Διοίκησης*. Εθνική Αρχή Διαφάνειας – Γενική Διεύθυνση Ακεραιότητας και Λογοδοσίας Available at: https://aead.gr/publications/manuals/ektimisi_orimotitas_seedd_ypourgeion

Εθνική Αρχή Διαφάνειας. (2019-2022). *Εγχειρίδιο Εσωτερικού Ελέγχου για τους Οργανισμούς Τοπικής Αυτοδιοίκησης στην Ελλάδα* Available at: <https://aead.gr/publications/manuals/internal-audit-manual-greek-public-sector>

Ζαφειρόπουλος, Κ. (2005). *Πως γίνεται μία επιστημονική εργασία; Επιστημονική έρευνα και συγγραφή εργασιών*. Αθήνα: Εκδόσεις ΚΡΙΤΙΚΗ.

Νομοθεσία

Ν. 3492/2006, ΦΕΚ 210/Α'/05-10-2006: «*Οργάνωση συστήματος ελέγχου για τη διασφάλιση της χρηστής δημοσιονομικής διαχείρισης του Κρατικού Προϋπολογισμού και των εκτός του Κρατικού Προϋπολογισμού φορέων και άλλες διατάξεις.*»

Ν. 3852/2010, ΦΕΚ 87/Α'/7-6-2010: «*Νέας Αρχιτεκτονικής της Αυτοδιοίκησης και της Αποκεντρωμένης Διοίκησης-Πρόγραμμα Καλλικράτης*»

Ν. 4555/2018, ΦΕΚ 133/Α'/19-7-2018: «*Μεταρρύθμιση του θεσμικού πλαισίου της Τοπικής Αυτοδιοίκησης Εμβάθυνση της Δημοκρατίας Ενίσχυση της Συμμετοχής Βελτίωση της οικονομικής και αναπτυξιακής λειτουργίας των Ο.Τ.Α. [Πρόγραμμα «ΚΛΕΙΣΘΕΝΗΣ Ι»] Ρυθμίσεις για τον εκσυγχρονισμό του πλαισίου οργάνωσης και λειτουργίας των ΦΟΔΣΑ Ρυθμίσεις για την αποτελεσματικότερη, ταχύτερη και ενιαία άσκηση των αρμοδιοτήτων σχετικά με την απονομή ιθαγένειας και την πολιτογράφηση Λοιπές διατάξεις αρμοδιότητας Υπουργείου Εσωτερικών και άλλες διατάξεις.*»

Ν. 4622/2019, ΦΕΚ 133/Α'/07-8-2019: «*Επιτελικό Κράτος: οργάνωση, λειτουργία και διαφάνεια της Κυβέρνησης, των κυβερνητικών οργάνων και της κεντρικής δημόσιας διοίκησης*»

Απόφαση της Ολομέλειας του Ελεγκτικού Συνεδρίου ΦΓ8/55081/2020, ΦΕΚ 2424/Β'/18-6-2020: *«Ορισμός Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου εντός του Ελεγκτικού Συνεδρίου*

Απόφαση της Ολομέλειας του Ελεγκτικού Συνεδρίου ΦΓ8/55081/2020, ΦΕΚ 4938/Β'/09-11-2020: *«Διαδικασία Ελέγχου από το Ελεγκτικό Συνέδριο της ύπαρξης, της λειτουργίας και της αποτελεσματικότητας Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου στους φορείς που υπάγονται στην ελεγκτική του δικαιοδοσία»*

Ν. 4795/2021, 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»*

Αιτιολογική Έκθεση Ν. 4795/2021 Available at: https://www.e-forologia.gr/webTexts/docsAttachments/2021/NA/NA_gr_4795_20210416_n479521_a_it.pdf

Κοινή Υπουργική Απόφαση Αριθμ. ΓΓΑΔΔΤ 358/9388/2022, ΦΕΚ 3093/Β'/17-06-2022: *«Πρόσθετες προϋποθέσεις, υποχρεώσεις και κωλύματα για την ανάθεση παροχής υπηρεσιών σε φυσικό ή νομικό πρόσωπο για την υποστήριξη των Μονάδων Εσωτερικού Ελέγχου (Μ.Ε.Ε.) ή την άσκηση της λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου, όταν δεν υφίσταται Μονάδα Εσωτερικού Ελέγχου, σύμφωνα με τις παρ. 4 και 6 του άρθρου 9 του ν. 4795/2021»*

Παράρτημα Α' – Ερωτηματολόγιο

Α' Δημογραφικά Δεδομένα

1. Φύλο

- Άνδρας
- Γυναίκα
- Ουδέτερο

2. Ηλικία

- Έως 30
- 31 - 40
- 41 - 50
- 51 - 60
- Άνω των 61

3. Εκπαιδευτικό επίπεδο

- Δευτεροβάθμια Εκπαίδευση
- Τριτοβάθμια Εκπαίδευση
- Κάτοχος Μεταπτυχιακού Διπλώματος
- Κάτοχος Διδακτορικού Τίτλου
- Άλλο

4. Χρόνια Προϋπηρεσίας

- Έως 5 έτη
- 6 - 10
- 11 - 15
- 16 – 20

- Περισσότερα από 21 έτη

Β' Δεδομένα για τον Εσωτερικό Έλεγχο

5. Στο δήμο σας υφίσταται αυτοτελή μονάδα εσωτερικού ελέγχου όπου η πιστοποιημένη υπάλληλοι διενεργούν την υπηρεσία εσωτερικού ελέγχου;

- Ναι
 Όχι

6. Στο δήμο σας η υπηρεσία του εσωτερικού ελέγχου διενεργείται από εξωτερικό συνεργάτη σε συνεργασία με τη μονάδα εσωτερικού ελέγχου;

- Ναι
 Όχι

7. Υπάρχει στο δήμο σας σύμβαση παροχής υπηρεσίας με εξωτερικό συνεργάτη ως εσωτερικός ελεγκτής ή είστε στην διαδικασία ανάθεσης της;

- Ναι
 Όχι

8. Υπάρχει στο δήμο σας πλήρως καταγεγραμμένο σύστημα εσωτερικού ελέγχου μέσα από γραπτές πολιτικές και διαδικασίες και άλλο σχετικό υλικό (π.χ. εγκυκλίους, εσωτερικά σημειώματα, οδηγίες, κ.λ.π.);

- Ναι
 Όχι

9. Θεωρείτε ότι η ύπαρξη συστήματος εσωτερικού ελέγχου συμβάλλει στον περιορισμό της διαφθοράς στο δημόσιο;

Ναι

Όχι

10. Θεωρείτε τον εσωτερικό έλεγχο ως ένα εργαλείο της Διοίκησης για την επίτευξη των στρατηγικών στόχων μιας οντότητας ή ενός οργανισμού;

Ναι

Όχι

11. Πιστεύεται ότι ο εσωτερικός έλεγχος προσθέτει αξία και συμβάλλει στην διατήρηση της καλής φήμης του οργανισμού;

Ναι

Όχι

Γ' Ποιότητα των παρεχόμενων υπηρεσιών

Στα παρακάτω ερωτήματα δηλώστε το επίπεδο συμφωνίας σας σχετικά με την ποιότητα των υπηρεσιών εσωτερικού ελέγχου ώστε αυτός να καταστεί αποτελεσματικός:

| A/A | | Διαφωνώ απόλυτα | Διαφωνώ | Ούτε Συμφωνώ/ Ούτε Διαφωνώ | Συμφωνώ | Συμφωνώ Απόλυτα |
|-----|---|--------------------|---------|----------------------------------|---------|--------------------|
| 12 | Υψηλή και εξειδικευμένη κατάρτιση των εσωτερικών ελεγκτών | | | | | |
| 13 | Πολυετής εμπειρία των εσωτερικών ελεγκτών | | | | | |
| 14 | Οργανωτική ικανότητα της ομάδας ελέγχου | | | | | |
| 15 | Ικανότητα εντοπισμού παραβάσεων και περιπτώσεων απάτης | | | | | |
| 16 | Αυστηρή τήρηση των νομοθετικών και επαγγελματικών προτύπων | | | | | |
| 17 | Επαρκής εξοπλισμός της ομάδας ελέγχου | | | | | |
| 18 | Προσαρμογή στις ανάγκες του εκάστοτε οργανισμού | | | | | |
| 19 | Μείωση των γραφειοκρατικών διαδικασιών κατά την εφαρμογή των προτάσεων της ομάδας ελέγχου | | | | | |

Δ' Ανεξαρτησία των ελεγκτών

Στα παρακάτω ερωτήματα δηλώστε το επίπεδο συμφωνίας σας σχετικά με τα χαρακτηριστικά που πρέπει να διαθέτει ένας εσωτερικός ελεγκτής ώστε να χαρακτηρίζεται από επαγγελματική ανεξαρτησία:

| A/A | | Διαφωνώ απόλυτα | Διαφωνώ | Ούτε Συμφωνώ/ Ούτε Διαφωνώ | Συμφωνώ | Συμφωνώ Απόλυτα |
|-----|--|--------------------|---------|----------------------------------|---------|--------------------|
| 20 | Υψηλό επίπεδο ουδετερότητας | | | | | |
| 21 | Επαγγελματική αντικειμενικότητα | | | | | |
| 22 | Επιρροή και έντονη εξάρτηση από τη διεύθυνση της διοίκησης | | | | | |
| 23 | Να μην υπάρχουν προσωπικά συμφέροντα που συνδέονται με τον οργανισμό | | | | | |
| 24 | Δυναμικός χαρακτήρας και αδυναμία εκφοβισμού από τρίτους | | | | | |
| 25 | Επισήμανση και καταγραφή όλων των παραβάσεων | | | | | |
| 26 | Δέσμευση από τον Κώδικα Δεοντολογίας Εσωτερικών Ελεγκτών | | | | | |

Ε' Υποστήριξη της διοίκησης στο έργο των ελεγκτών

Στα παρακάτω ερωτήματα δηλώστε το επίπεδο συμφωνίας σας σχετικά με την υποστήριξη που πρέπει να παρέχει η διοίκηση στους εσωτερικούς ελεγκτές ώστε ο εσωτερικός έλεγχος να είναι αποτελεσματικός:

| A/A | | Διαφωνώ απόλυτα | Διαφωνώ | Ούτε Συμφωνώ/ Ούτε Διαφωνώ | Συμφωνώ | Συμφωνώ Απόλυτα |
|-----|--|--------------------|---------|----------------------------------|---------|--------------------|
| 27 | Παροχή όλων των απαραίτητων πληροφοριών στους εσωτερικούς ελεγκτές | | | | | |
| 28 | Άμεση ανταπόκριση σε περιπτώσεις που ζητηθεί συνδρομή ή βοήθεια στο έργο των ελεγκτών | | | | | |
| 29 | Υποστήριξη και αποδοχή των εσωτερικών ελεγκτών από όλους τους ελεγχόμενους | | | | | |
| 30 | Έγκαιρος προγραμματισμός συναντήσεων με την ελεγκτική ομάδα | | | | | |
| 31 | Παροχή ενισχυμένων εξουσιών στους εσωτερικούς ελεγκτές | | | | | |
| 32 | Προετοιμασία των υπαλλήλων για την σωστή υποδοχή και αντιμετώπιση της ελεγκτικής ομάδας (Π.χ. κατευθυντήριες γραμμές, αναλυτικά εγχειρίδια κ.ά.) | | | | | |
| 33 | Λήψη μέτρων για την εξασφάλιση της ανεξαρτησίας των ελεγκτών | | | | | |

**Παράρτημα Β' – Ενδεικτικό υπόδειγμα σταδίων της Διαδικασίας,
Κινδύνων και Δικλίδων**

Αναλυτικός Πίνακας Σταδίων της Διαδικασίας, Κινδύνων και Δικλίδων

| Όνομασία Διαδικασίας | | Κίνδυνος | | Δικλίδες | |
|----------------------|--------------------|------------------------|--|--------------------|--|
| Στάδιο ροής εργασιών | Περιγραφή εργασίας | Εντοπισθέντες κίνδυνοι | Διαδικασία Ελέγχου/ Περιγραφή δικλίδων | Υπεύθυνος δικλίδας | Χειρωνακτικές/ Αυτοματοποιημένες/ Μικτές |
| Στάδιο 1 | (...) | (...) | (...) | (...) | (...) |
| Στάδιο 2 | (...) | (...) | (...) | (...) | (...) |
| κ.ο.κ. | | | | | |

Παράρτημα Γ' – Ενδεικτικό υπόδειγμα ετήσιου προγραμματισμού ελέγχων

Οργανισμός Τοπικής Αυτοδιοίκησης
Μονάδα Εσωτερικού Ελέγχου

ΕΤΗΣΙΟΣ ΠΡΟΓΡΑΜΜΑΤΙΣΜΟΣ ΔΙΕΝΕΡΓΕΙΑΣ ΕΣΩΤΕΡΙΚΩΝ ΕΛΕΓΧΩΝ 20...

| Α/Α | ΔΙΕΝΕΡΓΟΥΜΕΝΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ | ΚΑΤΑΝΟΜΗ ΕΛΕΓΚΤΙΚΩΝ ΔΡΑΣΕΩΝ ΣΕ ΑΝΘΡΩΠΟΗΜΕΡΕΣ ΕΡΓΑΣΙΑΣ | | | | | | | | | | | | |
|----------------------|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|----|----|----|----------|
| | | ΑΝΑ ΜΗΝΑ | | | | | | | | | | | | ΠΑΡΑΤΗΡ. |
| | | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 | 9 | 10 | 11 | 12 | |
| 1 | | | | | | | | | | | | | | (α) |
| 2 | | | | | | | | | | | | | | (α) |
| 3 | | | | | | | | | | | | | | (α) |
| 4 | | | | | | | | | | | | | | (α) |
| 5 | | | | | | | | | | | | | | (α) |
| 6 | | | | | | | | | | | | | | (α) |
| 7 | Έλεγχοι παρακολούθησης (follow-up) | | | | | | | | | | | | | |
| 8 | Έκτακτοι έλεγχοι | | | | | | | | | | | | | |
| 9 | Ενημέρωση Επιτροπής Ελέγχου και Διοίκησης. | | | | | | | | | | | | | |
| 10 | Λήψη συνεντεύξεων για επικαιροποίηση εκτιμώμενων κινδύνων επομένου έτους | | | | | | | | | | | | | |
| 11 | Εκπόνηση Προγραμματισμού εσωτερικών ελέγχων επομένου έτους | | | | | | | | | | | | | |
| 12 | Λοιπές ελεγκτικές εργασίες (Αναθεώρηση διαδικασιών Εσωτερικού Ελέγχου, συμβουλευτικό έργο, κ.λπ.) | | | | | | | | | | | | | |
| Σύνολο Ανθρωποημερών | | | | | | | | | | | | | | |

Παράρτημα Δ' – Πίνακες Παρουσίασης των βημάτων διενέργειας εσωτερικού ελέγχου

| A/A | Ενέργεια / Έντυπο | Αριθμός Υποδείγματος |
|-----|---|----------------------|
| 01 | Εντολή Ανάθεσης Εσωτερικού Ελέγχου | 1 |
| 02 | Επιστολή γνωστοποίησης διεξαγωγής εσωτερικού ελέγχου και αποστολή της στην/στον υπεύθυνη/-ο της ελεγχόμενης διαδικασίας | 2 |

| B. Φάση Σχεδιασμού | | |
|--------------------|---|----------------------|
| A/A | Ενέργεια / Έντυπο | Αριθμός Υποδείγματος |
| 03 | Κατάλογος εγγράφων που θα ζητηθούν από τους αρμόδιους φορείς και θα χρησιμοποιηθούν κατά τη διάρκεια ελέγχου | 3 |
| 04 | Κατάλογος προσώπων για διερευνητικές συναντήσεις με: α. Πολιτική ηγεσία και διοικητική ιεραρχία, με σκοπό τη διερεύνηση των προσδοκιών τους από τον έλεγχο βάσει της στρατηγικής του φορέα β. Υπαλλήλους που εμπλέκονται στη διαδικασία με σκοπό τη συλλογή πληροφοριών | 4 |
| 05 | Πραγματοποίηση πρώτης διερευνητικής συνάντησης με τον/την προϊστάμενο /-η του αρμόδιου τμήματος με σκοπό τη συλλογή βασικών πληροφοριών για την υπό έλεγχο διαδικασία- Έντυπο Συνάντησης | 5 |
| 06 | Φύλλο Πλαισίου ελέγχου και αποστολή του στην/στον υπεύθυνη/-ο της ελεγχόμενης διαδικασίας | 6 |
| 07 | Πραγματοποίηση λοιπών διερευνητικών συναντήσεων με τα πρόσωπα που αναφέρονται στον σχετικό κατάλογο (έντυπο 4) και καταγραφή των αποτελεσμάτων στο Έντυπο Συναντήσεων | 5 |
| 08 | Χαρτογράφηση της υπό έλεγχο διαδικασίας | 7 |
| 09 | Φύλλα Κινδύνων και Συγκεντρωτικό Φύλλο Κινδύνων (συμπλήρωση των πεδίων που αφορούν τον ενδογενή (αρχικό) κίνδυνο, την αξιολόγηση του κινδύνου, τις πιθανές αιτίες, τις εσωτερικές δικλίδες ελέγχου, το πρόγραμμα εργασιών ελέγχου, το σύνολο των ελεγκτικών δραστηριοτήτων) | 8, 9 |
| 10 | Συνάντηση με τον/την υπεύθυνο/-η της υπό έλεγχο διαδικασίας και τους/τις προϊσταμένους/-νες του αρμοδίου τμήματος και διεύθυνσης, προκειμένου αφενός να επιβεβαιωθεί η αξιολόγηση των ενδογενών κινδύνων και η ύπαρξη των εσωτερικών δικλίδων ελέγχου και αφετέρου να ενημερωθούν για τη διενέργεια των ελεγκτικών δραστηριοτήτων | - |

| Γ. Φάση Εκτέλεσης Ελέγχου | | |
|---------------------------|---|----------------------|
| A/A | Ενέργεια / Έντυπο | Αριθμός Υποδείγματος |
| 11 | Λήψη δείγματος - Εκτέλεση δοκιμών με τη χρήση συνδυασμένων ελεγκτικών μεθόδων | - |
| 12 | Φύλλα Κινδύνων και Συγκεντρωτικό Φύλλο Κινδύνων (συμπλήρωση των πεδίων που αφορούν τα αποτελέσματα των ελεγκτικών δραστηριοτήτων, τον υπολειμματικό - καθαρό κίνδυνο, τα αίτια και τις συνέπειες του) | 8,9 |
| 13 | Συνάντηση με τον/την υπεύθυνο/-η της ελεγχόμενης διαδικασίας και τις/τους Προϊστάμενες / Προϊσταμένους του αρμοδίου τμήματος και διεύθυνσης με σκοπό την επιβεβαίωση των αποτελεσμάτων των ελεγκτικών δραστηριοτήτων που αναφέρονται στα φύλλα κινδύνων | - |
| 14 | Πραγματοποίηση επιπλέον ελέγχων για την αποσαφήνιση τυχόν ανεπιβεβαίωτων σημείων που προέκυψαν από την προαναφερόμενη συνάντηση | - |
| 15 | Φύλλα Κινδύνων – Συμπλήρωση συστάσεων | 8,9 |

| Δ. Φάση Ολοκλήρωσης Ελέγχου | | |
|-----------------------------|---|----------------------|
| A/A | Ενέργεια/ Έντυπο | Αριθμός Υποδείγματος |
| 16 | Σύνταξη Προσωρινής Έκθεσης Ελέγχου | 10 |
| 17 | Διαβίβαση Προσωρινής Έκθεσης Ελέγχου στις/στους Προϊστάμενες / Προϊσταμένους Τμήματος και Διεύθυνσης της ελεγχόμενης διαδικασίας | 11 |
| 18 | Σύσκεψη «Ολοκλήρωσης Ελέγχου» με τις/τους Προϊστάμενες / Προϊσταμένους Τμήματος και Διεύθυνσης, με σκοπό την παρουσίαση των συστάσεων που περιλαμβάνονται στην Προσωρινή Έκθεση Ελέγχου. Σύνταξη Πρακτικού Σύσκεψης | 12 |
| 19 | Έγγραφο απάντηση της Διεύθυνσης που προΐσταται της ελεγχόμενης περιοχής ελέγχου, για την ύπαρξη ή μη σχολίων σχετικά με το περιεχόμενο και κυρίως με τις συστάσεις που αναφέρονται στην Προσωρινή Έκθεση Ελέγχου | - |
| 20 | Σχέδιο Δράσης, συμπληρώνεται από τον/την Διευθυντή που προΐσταται της ελεγχόμενης περιοχής ελέγχου και αφορά στις ενέργειες που πρέπει να γίνουν με βάση τις συστάσεις του ελέγχου | 13 |

| Ε. Τελική Φάση | | |
|----------------|---|----------------------|
| A/A | Ενέργεια/ Έντυπο | Αριθμός Υποδείγματος |
| 21 | Σύνταξη Τελικής Έκθεσης Ελέγχου και Διαβίβασή της | 10 |
| 22 | Τελική Συνάντηση με την/τον Δήμαρχο ή τον/την Περιφερειάρχη, Γενικό/-ή Γραμματέα ή Γενική/-ό Διευθύντρια/-τή, τον/την Διευθυντή/-ρια που προϊστάται της ελεγχόμενης περιοχής ελέγχου και λοιπά αρμόδια στελέχη, κατά περίπτωση, με σκοπό την παρουσίαση της Τελικής Έκθεσης Ελέγχου, την έγκριση του Σχεδίου Δράσης και την πιθανή λήψη περαιτέρω αποφάσεων | 14 |
| 23 | Ερωτηματολόγιο Ποιοτικής Αξιολόγηση Ελέγχου | 15 |
| 24 | Έλεγχος παρακολούθησης εφαρμογής των αποφάσεων που έχουν ληφθεί και του Σχεδίου Δράσης / Follow up | |
| 25 | Έλεγχος Επιβεβαίωσης των Αποτελεσμάτων | |