



Πανεπιστήμιο Θεσσαλίας

Τμήμα Οικονομικών Επιστημών

Τμήμα Λογιστικής και Χρηματοοικονομικής

Διατμηματικό Πρόγραμμα Μεταπτυχιακών Σπουδών «Ελεγκτική Λογιστική»

Διπλωματική Εργασία

## **Ο Εσωτερικός Έλεγχος στους Οργανισμούς Τοπικής Αυτοδιοίκησης**

Επιβλέπων Καθηγητής: Κουτούπης Αντρέας

Φοιτήτρια: Κοντοκόστα Αναστασία

Βόλος, Μάιος 2020

## ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

ΕΥΧΑΡΙΣΤΙΕΣ.....	4
ΠΕΡΙΛΗΨΗ.....	5
ABSTRACT.....	6
ΚΑΤΑΛΟΓΟΣ ΠΙΝΑΚΩΝ.....	7
ΚΑΤΑΛΟΓΟΣ ΔΙΑΓΡΑΜΜΑΤΩΝ.....	8
<b>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1: ΕΙΣΑΓΩΓΗ.....</b>	<b>9</b>
<b>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2: ΘΕΩΡΗΤΙΚΗ ΠΡΟΣΕΓΓΙΣΗ ΤΟΥ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ.....</b>	<b>11</b>
2.1 Εννοιολογικό πλαίσιο του Εσωτερικού Ελέγχου.....	11
2.2 Σκοπός του Εσωτερικού Ελέγχου.....	13
2.3 Η Αναγκαιότητα του Εσωτερικού Ελέγχου.....	14
2.4 Είδη Εσωτερικού Ελέγχου.....	15
2.5 Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου.....	17
2.6 Διάκριση Εσωτερικού Ελέγχου και Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου.....	19
2.7 Κώδικας Δεοντολογίας Εσωτερικού Ελέγχου.....	19
2.8 Διεθνή Πρότυπα Εσωτερικού Ελέγχου.....	20
<b>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3: ΑΡΘΡΟΓΡΑΦΙΚΗ ΕΠΙΣΚΟΠΗΣΗ.....</b>	<b>23</b>
<b>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4: ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ ΚΑΙ ΟΤΑ.....</b>	<b>27</b>
4.1 Εισαγωγικά.....	27
4.2 Συστήματα Εσωτερικού Ελέγχου στους Ο.Τ.Α.....	27
4.3 Τα Ελεγκτικά Σώματα στους Ο.Τ.Α.....	30
4.3.1 Σώμα Επιθεωρητών Ελεγκτών Δημόσιας Διοίκησης.....	30
4.3.2 Ελεγκτικό Συνέδριο.....	31
4.3.3 Οικονομική Επιτροπή.....	31
4.3.4 Ο Συνήγορος του Πολίτη.....	32
4.3.5 Αυτοτελής Υπηρεσία Εποπτείας.....	33
4.3.6 Συμπαραστάτης του δημότη και της επιχείρησης.....	33
4.4 Ευρωπαϊκό Εγχειρίδιο Καλών Πρακτικών.....	34

<b>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5: ΜΕΘΟΔΟΛΟΓΙΑ ΕΡΕΥΝΑΣ.....</b>	<b>36</b>
5.1 Εισαγωγικά.....	36
5.2 Δείγμα και Πληθυσμός.....	37
5.3 Στατιστική ανάλυση.....	37
5.4 Παρουσίαση ερευνητικού εργαλείου.....	37
5.5 Ηθική και δεοντολογία.....	41
<b>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6: ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΕΡΕΥΝΑΣ.....</b>	<b>42</b>
6.1 Δημογραφικά στοιχεία δείγματος.....	42
6.2 Ανάλυση αξιοπιστίας εργαλείου.....	43
6.3 Αποτελέσματα για τα πέντε συστατικά στοιχεία του εσωτερικού ελέγχου.....	43
6.4 Συσχέτιση μεταξύ των πέντε συστατικών στοιχείων του εσωτερικού ελέγχου.....	66
<b>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 7: ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ.....</b>	<b>67</b>
7.1 Συμπεράσματα Έρευνας.....	67
7.2 Περιορισμοί και Προτάσεις για μελλοντική έρευνα.....	69
<b>ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ.....</b>	<b>70</b>
Ξενόγλωσση.....	70
Ελληνική.....	72
Νομοθετικό πλαίσιο.....	73
Ηλεκτρονική.....	74
<b>ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ.....</b>	<b>75</b>
Ερωτηματολόγιο Έρευνας.....	75

## **ΕΥΧΑΡΙΣΤΙΕΣ**

Θα ήθελα να ευχαριστήσω θερμά όλους του καθηγητές του μεταπτυχιακού προγράμματος για τις πολύτιμες γνώσεις και την καθοδήγηση που μου προσέφεραν καθ' όλη την διάρκεια των μεταπτυχιακών μου σπουδών. Ιδιαίτερα θα ήθελα να ευχαριστήσω τον επιβλέποντα καθηγητή κύριο Κουτούπη Ανδρέα, ο οποίος με τις συμβουλές, τις γνώσεις και την καθοδήγησή του με βοήθησε να ολοκληρώσω την εκπόνηση της παρούσας εργασίας.

Επιπλέον, θα ήθελα να ευχαριστήσω τόσο την οικογένειά μου όσο και τους φίλους μου για την στήριξη, την ενθάρρυνση και το κουράγιο που μου προσέφεραν κατά την διάρκεια των μεταπτυχιακών μου σπουδών και της συγγραφής της διπλωματικής μου εργασίας.

Τέλος, ευχαριστώ ιδιαίτερα τους εργαζόμενους των Δήμων της Περιφέρειας Θεσσαλίας, οι οποίοι αφιέρωσαν λίγο από τον χρόνο τους και συμπλήρωσαν το ερωτηματολόγιο, ώστε να υλοποιήσω το πρακτικό μέρος της εργασίας μου.

## ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Ο εσωτερικός έλεγχος αποτελεί πλέον μια δραστηριότητα που προσφέρει προστιθέμενη αξία και συμβάλει καθοριστικά στην λειτουργία του κάθε οργανισμού είτε αυτός εντάσσεται στον δημόσιο είτε στον ιδιωτικό τομέα. Στην σύγχρονη ελληνική πραγματικότητα, η οποία μαστίζεται από την πολυετή οικονομικοκοινωνική κρίση ο εσωτερικός έλεγχος αποτελεί ένα αναγκαίο εργαλείο στα χέρια της Δημόσια Διοίκησης και συγκεκριμένα των Ο.Τ.Α. ώστε να περιορίσουν τα φαινόμενα διαφθοράς και να βελτιώσουν στο έπακρο το έργο της τοπικής τους ανάπτυξης. Υπό αυτό το πρίσμα, σκοπός της παρούσας διπλωματικής εργασίας είναι να αναλυθεί η έννοια του εσωτερικού ελέγχου και των συστημάτων του στους Ο.Τ.Α. καθώς και να αναδειχθεί η αναγκαιότητα ύπαρξης των διαδικασιών του. Μέσα σε αυτό το πλαίσιο, διεξήχθη εμπειρική έρευνα στους εργαζόμενους των Ο.Τ.Α. της Περιφέρειας Θεσσαλίας σχετικά με το κατά πόσο εφαρμόζονται οι διαδικασίες του εσωτερικού ελέγχου στους δήμους όπου εργάζονται. Η συλλογή των πρωτογενών δεδομένων πραγματοποιήθηκε μέσω ερωτηματολογίου τα οποία εστάλησαν ηλεκτρονικά στους 25 δήμους της Περιφέρειας Θεσσαλίας. Τα αποτελέσματα της έρευνας αποδεικνύουν ότι κατά την άποψη των εργαζομένων στους Ο.Τ.Α. της Περιφέρειας Θεσσαλίας δεν εφαρμόζονται σε επαρκή βαθμό στρατηγικές εσωτερικού ελέγχου.

**Λέξεις-κλειδιά:** Εσωτερικός Έλεγχος, Συστήματα Εσωτερικού Ελέγχου, Οργανισμοί Τοπικής Αυτοδιοίκησης, Ελεγκτικοί Μηχανισμοί

## ABSTRACT

Internal control is a procedure that offers added value and contributes significantly to the functioning of any organization in the private or public sector. In our time which is affected by the multi-year economic crisis, the internal control is necessary for municipalities in order to reduce phenomena of corruption and maladministration in the municipalities and take to another level the important work that is their local development. This work aims in identifying the need for internal control and its systems, as it is perceived in employees' consciousness. Empirical research was carried out on the employees of the municipalities of the Region of Thessaly on whether the internal audit procedures apply to municipalities. The primary data of the survey were collected through a questionnaire, which was sent via e-mail to 25 Municipalities of the Region of Thessaly. The results of the survey demonstrate that the municipalities of the Region of Thessaly do not apply to a great extent the internal control procedures.

**Keywords:** Internal Control System, Internal Audit, Public Sector, Local Government, Supervisory Bodies

## ΚΑΤΑΛΟΓΟΣ ΠΙΝΑΚΩΝ

**Πίνακας 1:** Δημογραφικά χαρακτηριστικά δείγματος

**Πίνακας 2:** Ανάλυση αξιοπιστίας

**Πίνακας 3:** Περιγραφικά αποτελέσματα για τις ερωτήσεις που αξιολογούσαν τη διάσταση «Περιβάλλον Ελέγχου»

**Πίνακας 4:** Περιγραφικά αποτελέσματα για τις ερωτήσεις που αξιολογούσαν τη διάσταση «Αξιοπιστία κινδύνου»

**Πίνακας 5:** Περιγραφικά αποτελέσματα για τις ερωτήσεις που αξιολογούσαν τη διάσταση «Δραστηριότητες ελέγχου»

**Πίνακας 6:** Περιγραφικά αποτελέσματα για τις ερωτήσεις που αξιολογούσαν τη διάσταση «Πληροφορίες και επικοινωνία»

**Πίνακας 7:** Περιγραφικά αποτελέσματα για τις ερωτήσεις που αξιολογούσαν τη διάσταση «Παρακολούθηση»

**Πίνακας 8:** Αποτελέσματα συσχέτισης μεταξύ των πέντε διαστάσεων εσωτερικού ελέγχου

## ΚΑΤΑΛΟΓΟΣ ΔΙΑΓΡΑΜΜΑΤΩΝ

- Διάγραμμα 1:** Περιγραφικά αποτελέσματα για την ερώτηση 1
- Διάγραμμα 2:** Περιγραφικά αποτελέσματα για την ερώτηση 2
- Διάγραμμα 3:** Περιγραφικά αποτελέσματα για την ερώτηση 3
- Διάγραμμα 4:** Περιγραφικά αποτελέσματα για την ερώτηση 4
- Διάγραμμα 5:** Περιγραφικά αποτελέσματα για την ερώτηση 5
- Διάγραμμα 6:** Κατανομή της διάστασης «Περιβάλλον ελέγχου»
- Διάγραμμα 7:** Περιγραφικά αποτελέσματα για την ερώτηση 6
- Διάγραμμα 8:** Περιγραφικά αποτελέσματα για την ερώτηση 7
- Διάγραμμα 9:** Περιγραφικά αποτελέσματα για την ερώτηση 8
- Διάγραμμα 10:** Περιγραφικά αποτελέσματα για την ερώτηση 9
- Διάγραμμα 11:** Περιγραφικά αποτελέσματα για την ερώτηση 10
- Διάγραμμα 12:** Κατανομή της διάστασης «Αξιοπιστία κινδύνου»
- Διάγραμμα 13:** Περιγραφικά αποτελέσματα για την ερώτηση 11
- Διάγραμμα 14:** Περιγραφικά αποτελέσματα για την ερώτηση 12
- Διάγραμμα 15:** Περιγραφικά αποτελέσματα για την ερώτηση 13
- Διάγραμμα 16:** Περιγραφικά αποτελέσματα για την ερώτηση 14
- Διάγραμμα 17:** Περιγραφικά αποτελέσματα για την ερώτηση 15
- Διάγραμμα 18:** Κατανομή της διάστασης «Δραστηριότητες ελέγχου»
- Διάγραμμα 19:** Περιγραφικά αποτελέσματα για την ερώτηση 16
- Διάγραμμα 20:** Περιγραφικά αποτελέσματα για την ερώτηση 17
- Διάγραμμα 21:** Περιγραφικά αποτελέσματα για την ερώτηση 18
- Διάγραμμα 22:** Κατανομή της διάστασης «Πληροφόρηση και επικοινωνία»
- Διάγραμμα 23:** Περιγραφικά αποτελέσματα για την ερώτηση 19
- Διάγραμμα 24:** Περιγραφικά αποτελέσματα για την ερώτηση 20
- Διάγραμμα 25:** Περιγραφικά αποτελέσματα για την ερώτηση 21
- Διάγραμμα 26:** Κατανομή της διάστασης «Παρακολούθηση»
- Διάγραμμα 27:** Αποτελέσματα για τις πέντε διαστάσεις εσωτερικού ελέγχου από αυτή που εφαρμόζεται λιγότερο έως αυτή που εφαρμόζεται περισσότερο στους Ο.Τ.Α.



# ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1

## ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Είναι γεγονός ότι τα τελευταία χρόνια ο ρόλος του ελέγχου, είτε εξωτερικού είτε εσωτερικού, αναδεικνύεται ιδιαίτερα σημαντικός τόσο στον ιδιωτικό όσο και στον δημόσιο τομέα της κάθε χώρας. Μέσα σε αυτό το πλαίσιο, καθίσταται σαφές ότι ο εσωτερικός έλεγχος είναι αναγκαίος για την ομαλή και εύρυθμη λειτουργία των οργανισμών του δημόσιου τομέα καθώς αποτελεί τον ακρογωνιαίο λίθο της σωστής διακυβέρνησης τους. Μια ανεξάρτητη και αμερόληπτη υπηρεσία εσωτερικού ελέγχου συμβάλει καθοριστικά στην αντιμετώπιση των κινδύνων και την καταπολέμηση της διαφθοράς. Επομένως, όλοι αντιλαμβανόμαστε ότι οι Οργανισμοί Τοπικής Αυτοδιοίκησης προκειμένου να επιτυγχάνουν τους αντικειμενικούς τους στόχους και να εκτελούν τις λειτουργίες τους με ηθικό και υπεύθυνο τρόπο, είναι αναγκαίο να εφαρμόζουν στο έπακρο τις στρατηγικές του εσωτερικού ελέγχου.

Λαμβάνοντας υπόψη μας όλα τα παραπάνω, η παρούσα διπλωματική εργασία διερευνά την σημασία του εσωτερικού ελέγχου και των συστημάτων του στους Οργανισμούς Τοπικής Αυτοδιοίκησης στην Ελλάδα. Σε αυτό το σημείο, είναι σημαντικό να υπογραμμίσουμε την απουσία μελετών σχετικά με την εφαρμογή του εσωτερικού ελέγχου και την λειτουργία υπηρεσιών εσωτερικού ελέγχου στην ελληνική τοπική αυτοδιοίκηση.

Η συγκεκριμένη διπλωματική εργασία αποτελείται συνολικά από έξι κεφάλαια μέσα από τα οποία γίνεται μια προσπάθεια παρουσίασης του εσωτερικού ελέγχου και των συστημάτων του, τόσο σε θεωρητικό επίπεδο όσο και σε πρακτικό μέσα από την έρευνα που διεξήχθη στους υπαλλήλους των δήμων της Περιφέρειας Θεσσαλίας.

Το πρώτο κεφάλαιο αποτελεί την παρούσα εισαγωγή όπου αρχικά γίνεται αναφορά στην αξία και στην σπουδαιότητα του εσωτερικού ελέγχου γενικά, αλλά και στην τοπική αυτοδιοίκηση ειδικότερα, γεγονός που καθίστε την εκπόνηση της παρούσας διπλωματικής εργασίας αναγκαία. Στην συνέχεια, παρουσιάζεται η διάθρωση και το περιεχόμενο των κεφαλαίων την εργασίας.

Στο δεύτερο κεφάλαιο γίνεται μια εις βάθος θεωρητική προσέγγιση του εσωτερικού ελέγχου. Αρχικά, πραγματοποιείτε μια παρουσίαση του εννοιολογικού πλαισίου του εσωτερικού ελέγχου, ενώ στην συνέχεια αναλύεται η αναγκαιότητα και ο σκοπός του. Αμέσως μετά γίνεται αναφορά στα είδη του εσωτερικού ελέγχου και στα συστήματά του, ενώ ακολουθεί η διάκριση των όρων του εσωτερικού ελέγχου και του συστήματος εσωτερικού ελέγχου. Επιπλέον, παρουσιάζεται ο Κώδικας Δεοντολογίας του εσωτερικού ελέγχου καθώς και τα Πρότυπα εσωτερικού ελέγχου.

Στο *τρίτο κεφάλαιο* πραγματοποιείται μια συνοπτική παρουσίαση ορισμένων μελετών που έχουν διεξαχθεί σε προηγούμενα χρόνια αναφορικά με τον εσωτερικό έλεγχο σε τοπικό επίπεδο. Οι έρευνες αυτές θεωρήθηκε ότι θα βοηθήσουν στην καλύτερη προσέγγιση και ανάλυση του θέματος της παρούσας διπλωματικής εργασίας, συμβάλλοντας στην εξαγωγή καλύτερων συμπερασμάτων.

Ακολουθεί το *τέταρτο κεφάλαιο* που αφορά το πλαίσιο του εσωτερικού ελέγχου στους Ο.Τ.Α. Αρχικά, γίνεται μια εισαγωγή σχετικά με τον θεσμό της Τοπικής Αυτοδιοίκησης στην Ελλάδα, ενώ στην συνέχεια αναλύονται τα συστήματα εσωτερικού ελέγχου στους Ο.Τ.Α.. Μετέπειτα παρουσιάζονται τα ελεγκτικά σώματα των Ο.Τ.Α., τα οποία αναλύονται σε έξι υποενότητες και καταλήγουμε με την ανάλυση του ευρωπαϊκού εγχειριδίου καλών πρακτικών.

Στα επόμενα δύο κεφάλαια παρουσιάζεται το ερευνητικό μέρος της παρούσας εργασίας. Αναλυτικότερα, στο *πέμπτο κεφάλαιο* γίνεται αναφορά στην μεθοδολογία που ακολουθήσαμε για την διεξαγωγή της έρευνας μας. Αρχικά προσδιορίζεται ο πληθυσμός και το δείγμα της έρευνας που χρειάστηκε για τους ερευνητικούς σκοπούς και την εξαγωγή των συμπερασμάτων της εργασίας. Στην συνέχεια, αναφέρεται ο λόγος που αποφασίσαμε να επιλέξουμε ως ερευνητικό εργαλείο το ερωτηματολόγιο και ακολουθεί η ανάλυση των ερωτήσεων του ερωτηματολόγιο που στάλθηκε στο δείγμα. Τέλος, γίνεται αναφορά στην ηθική και την δεοντολογία της έρευνας μας.

Στο *έκτο κεφάλαιο* παρουσιάζονται τα αποτελέσματα της έρευνας μας, όπως αυτά εξήχθησαν από τις απαντήσεις των ερωτηθέντων έπειτα από την στατιστική ανάλυση μέσω του στατιστικού πακέτου SPSS.

Τέλος, στο *έβδομο κεφάλαιο* παρουσιάζονται τα συμπεράσματα της διπλωματικής εργασίας, διατυπώνονται οι περιορισμοί της έρευνας και αναφέρονται προτάσεις για περαιτέρω μελλοντική έρευνα.

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2

### ΘΕΩΡΗΤΙΚΗ ΠΡΟΣΕΓΓΙΣΗ ΤΟΥ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ

#### 2.1 Εννοιολογικό πλαίσιο του Εσωτερικού Ελέγχου

Αποτελεί πραγματικότητα το γεγονός ότι η πρόοδος της παγκόσμιας οικονομίας, η συνεχής ανάπτυξη της τεχνολογίας αλλά και γενικότερα η παγκοσμιοποίηση που συντελείται τα τελευταία κυρίως χρόνια, δημιουργούν ένα κλίμα πολυπλοκότητας όσον αφορά την ορθή λειτουργία και οργάνωση τόσο των επιχειρήσεων όσο και των διαφόρων οργανισμών. Μέσα σε αυτό το πλαίσιο, καθίσταται σαφές, ότι ο ρόλος της ελεγκτικής επιστήμης και κυρίως ο ρόλος του εσωτερικού ελέγχου κατέχει ιδιαίζουσα σημασία σε παγκόσμιο επίπεδο. Εξάλλου στην σύγχρονη εποχή ο έλεγχος είναι επιτακτικός τόσο για το δημόσιο όσο και για τον ιδιωτικό τομέα της οικονομίας της κάθε χώρας. Για το λόγο αυτό, ο εσωτερικός έλεγχος παρουσιάζει εξαιρετικό ενδιαφέρον και τα τελευταία χρόνια έχει βρεθεί στο επίκεντρο πολλών ερευνών διεθνώς. Γίνεται αντιληπτό, ότι οι διάφοροι ερευνητές που προσπάθησαν να ερμηνεύσουν τον εσωτερικό έλεγχο διατύπωσαν ένα δικό τους ορισμό, γι' αυτό και είναι λογικό να υπάρχει εννοιολογικός πλουραλισμός. Παρακάτω, λοιπόν, θα προσπαθήσουμε να καταλάβουμε τον πολύπλευρο ρόλο που κατέχει ο εσωτερικός έλεγχος παρουσιάζοντας ορισμένους από τους ορισμούς που του έχουν δοθεί από πληθώρα ερευνητών.

Αναλυτικότερα, το *American Institute of certified Public Accountants (AICPA)* ορίζει ότι «εσωτερικό έλεγχο αποτελούν το σχέδιο οργάνωσης και όλες οι συντονισμένες προσπάθειες, μέθοδοι και μέτρα που υιοθετούνται εντός μιας επιχείρησης, για τη διαφύλαξη και προστασία των περιουσιακών της στοιχείων, τον έλεγχο της ακρίβειας και αξιοπιστίας των λογιστικών στοιχείων, την προώθηση της αποτελεσματικότητας της λειτουργίας και την ενθάρρυνση της διατήρησης της προδιαγραμμένης επιχειρηματικής πολιτικής».

Σύμφωνα με την *ASOBAC (A Statement of Basic Accounting Concepts)* ο εσωτερικός έλεγχος αποτελεί «μια συστηματική διαδικασία αντικειμενικής αξιολόγησης των στοιχείων για την εξακρίβωση του βαθμού συσχέτισης μεταξύ καθιερωμένων κριτηρίων με τα πραγματικά αποτελέσματα της επιχείρησης».

Παράλληλα, η *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO)* συνδέοντας την έννοια του εσωτερικού ελέγχου με την εταιρική διακυβέρνηση, μέσα από την έκθεση πέντε οργανώσεων, ορίζει τον εσωτερικό έλεγχο ως μια διαδικασία που προσφέρει διαβεβαίωση για την υλοποίηση των επιχειρησιακών στόχων, όσον αφορά την

αποτελεσματικότητα και την αποδοτικότητα των διαδικασιών του εκάστοτε οργανισμού, την αξιοπιστία των οικονομικών στοιχείων αλλά και την συμμόρφωση με το ισχύοντα νομικό και κανονιστικό πλαίσιο (Colbert, J., & Aldridge, R. (1994)).

Ταυτόχρονα, οι *Arens & Loebbeck* ορίζουν τον εσωτερικό έλεγχο ως την συλλογή και εκτίμηση των στοιχείων ενός οργανισμού με στόχο να συνταχθεί και να κατατεθεί έκθεση που θα αντιστοιχίζει τις πληροφορίες που έχουν συλλεχθεί με τα κριτήρια του εκάστοτε οργανισμού. Σύμφωνα με τους ερευνητές ο έλεγχος είναι απαραίτητο να διενεργείται από ένα ανεξάρτητο πρόσωπο.

Επιπρόσθετα, με βάση το *Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών - Institute of Internal Auditors (IIA)* ο εσωτερικός έλεγχος δημιουργεί προστιθέμενη αξία. Συγκεκριμένα το ινστιτούτο τονίζει ότι ο εσωτερικός έλεγχος είναι «μια ανεξάρτητη και αντικειμενική διαβεβαιωτική και συμβουλευτική δραστηριότητα, σχεδιασμένη να προσθέτει αξία και να βελτιώνει τις λειτουργίες του οργανισμού. Βοηθάει τον οργανισμό να επιτύχει τους αντικειμενικούς σκοπούς του, υιοθετώντας μια συστηματική, επαγγελματική προσέγγιση στη αξιολόγηση και βελτίωση της αποτελεσματικότητας των διαδικασιών διαχείρισης κινδύνων, των συστημάτων εσωτερικού ελέγχου και εταιρικής διακυβέρνησης».

Ταυτόχρονα, η *Επιτροπή των Διεθνών Ελεγκτικών και Ασφαλιστικών Προτύπων (IAASB)* ορίζει τον εσωτερικό έλεγχο ως «το σύνολο των μεθόδων, διαδικασιών και πολιτικών τα οποία εφαρμόζει ένας οργανισμός μέσα στα πλαίσια της κατάλληλης οργανωτικής δομής, για να εξασφαλίσει την ομαλή και αποδοτική λειτουργία του. Το πλέγμα αυτό των πολιτικών και μέτρων ελέγχου καλύπτει όλες τις δραστηριότητες, λειτουργικές και μη».

Επιπρόσθετα, σύμφωνα με τον *Goodwin* ο εσωτερικός έλεγχος προσφέρει μια εξαιρετικά σημαντική υπηρεσία προς την εκάστοτε οικονομική οντότητα καθώς αποτελεί μια προστιθέμενη αξία όσον αφορά την εκπλήρωση των στόχων της για την αποτελεσματικότητα και την αποδοτικότητά της.

Επιπλέον, ο *Παπαστάθης* απέδωσε τον ορισμό του εσωτερικού ελέγχου τονίζοντας τόσο την συμβουλευτική του πλευρά όσο και τον αποτρεπτικό του ρόλο σε διάφορα θέματα. Πιο αναλυτικά, ο εσωτερικός έλεγχος ορίζεται ως «η υπηρεσία που αποσκοπεί στην αξιολόγηση της επάρκειας λειτουργίας του συστήματος εσωτερικών ελέγχων και προτείνει βελτιώσεις, όπου διαπιστώνονται αδυναμίες». Παράλληλα, ο Παπαστάθης θεωρεί τον εσωτερικό έλεγχο ένα αναγκαίο κομμάτι της διοίκησης καθώς συμβάλει στον εντοπισμό των κινδύνων και στην σωστή διαχείρισή τους, προσθέτοντας κατά αυτό τον τρόπο αξία στην επιχείρηση ή τον

οργανισμό. Αποτελεί, δηλαδή, το δίαυλο που βοηθάει την επιχείρηση ή τον οργανισμό να περάσει από τον παραδοσιακό τρόπο άσκησης της διοίκησης στον σύγχρονο.

## 2.2 Σκοπός του Εσωτερικού Ελέγχου

Έχοντας ως γνώμονα τους προαναφερθέντες ορισμούς του εσωτερικού ελέγχου, καθίσταται σαφές ότι ο εσωτερικός έλεγχος συντελεί στην προσθήκη αξίας στην εκάστοτε επιχείρηση ή οργανισμό. Πιο αναλυτικά, σύμφωνα με τους *Νεγκάκη και Ταχυνάκη* ο εσωτερικός έλεγχος έχει ως στόχο να προσφέρει στην διοικητικό τμήμα του κάθε οργανισμού, ειδικές και επιστημονικά αποδεκτές υπηρεσίες για την σωστή και αποτελεσματική εφαρμογή των καθηκόντων της. Ουσιαστικά, παρέχει προς την διοίκηση αναλύσεις, εκτιμήσεις, συμβουλές και παρατηρήσεις σχετικά με την λειτουργία και τις συναλλαγές του οργανισμού.

Επιπρόσθετα, σκοπός του εσωτερικού ελέγχου είναι η αξιολόγηση των εσωτερικών διαδικασιών που εφαρμόζει ο κάθε οργανισμός με απώτερο στόχο τόσο τον εντοπισμό των λαθών που συμβάλλουν στην μείωση της αποτελεσματικότητας των διαδικασιών όσο και των αιτιών από όπου προέρχονται τα συγκεκριμένα λάθη. Σύμφωνα με αυτήν την αξιολόγηση ο εσωτερικός ελεγκτής προβαίνει στην διατύπωση προτάσεων που αποσκοπούν στην εκπλήρωση των συνολικών στόχων του κάθε οργανισμού μέσα από την βέλτιστη λειτουργία του. Ο εσωτερικός έλεγχος, ουσιαστικά, καλύπτει ένα ευρύτερο πεδίο εφαρμογής αφού δεν αφορά αποκλειστικά και μόνο τον οικονομικό έλεγχο του κάθε οργανισμού αλλά γενικότερα όλες του τις λειτουργίες. (Cadbury Commission. (1992)).

Ταυτόχρονα, γίνεται αντιληπτό ότι το σύστημά εσωτερικού ελέγχου που εφαρμόζει η κάθε επιχείρηση ή οργανισμός είναι δομημένο έτσι ώστε να εξυπηρετεί τις δικές του ανάγκες και ιδιαιτερότητες. Σύμφωνα με το *Institute of Internal Auditors (IIA)* ένας από τους κυριότερους σκοπούς του εσωτερικού ελέγχου αποτελεί η δυνατότητα καλύτερης αντιμετώπισης των επιχειρησιακών κινδύνων σε συνδυασμό με την αποτελεσματική λειτουργία των διαδικασιών της εταιρικής διακυβέρνησης. Ο πρωταρχικός σκοπός είναι η παροχή βοήθειας προς τη διοίκηση του οργανισμού ώστε να διαφυλάσσουν τα περιουσιακά στοιχεία, την εικόνα και την επιβίωση του οργανισμού. Ο εσωτερικός έλεγχος, λοιπόν, θέτει ως προτεραιότητες τον έλεγχο της λειτουργικής αποτελεσματικότητας της εσωτερικής διακυβέρνησης, την λήψη ακριβής και έγκυρης πληροφόρησης προς την διοίκηση, τον εντοπισμό και την αντιμετώπιση των κινδύνων και τέλος τον έλεγχο και την διαχείριση σημαντικών εταιρικών αποφάσεων.

Μέσα σε αυτό το πλαίσιο, γίνεται κατανοητό ότι η ύπαρξη αποτελεσματικού εσωτερικού ελέγχου σε συνάρτηση με την χρηστή διοίκηση του εκάστοτε οργανισμού συμβάλλει στην

σωστή εταιρική διακυβέρνηση με απόρροια την βιωσιμότητα του οργανισμού αλλά και την θωράκισή του από τυχόν ενέργειες εξαπάτησης και δολιοφθοράς. Ο εσωτερικός έλεγχος καθίσταται απαραίτητο να λειτουργεί με βάση τους συνολικούς στόχους του οργανισμού και να εντοπίζει τους κινδύνους που μπορεί να ελλοχεύουν, εφαρμόζοντας πάντα τις κατάλληλες δικλίδες ασφαλείας.

### **2.3 Η Αναγκαιότητα του Εσωτερικού Ελέγχου**

Η σημερινή πολυδιάστατη πραγματικότητα σε παγκόσμιο επίπεδο, καθίσταται σαφές ότι αναδεικνύει τον εσωτερικό έλεγχο σε ένα εξαιρετικής σημασίας εργαλείο όσον αφορά την ορθή και αποτελεσματική λειτουργία της κάθε επιχείρησης ή οργανισμού. Για το λόγο αυτό η ύπαρξη του κρίνεται ιδιαίτερα αναγκαία, όπως θα διαπιστώσουμε και παρακάτω.

Συγκεκριμένα, σε έρευνα τους οι *Αρογλας et al.* τονίζουν ότι οι διαδικασίες εσωτερικού ελέγχου καθίστανται αναγκαίες προκειμένου η διοίκηση να είναι σε θέση να εντοπίζει, να διαχειρίζεται και να αντιμετωπίζει με τον καλύτερο δυνατό τρόπο τους κινδύνους, εκμηδενίζοντας στο μέγιστο βαθμό τις όποιες επιπτώσεις μπορεί να προκύψουν. Ο εσωτερικός έλεγχος σύμφωνα με τους ερευνητές κατέχει ιδιαίζουσας σημασίας ρόλο στην εύρεση των διαχειριστικών αδυναμιών και στην έγκαιρη αντιμετώπιση ξαφνικών γεγονότων, με αποτέλεσμα να αποτελεί ένα κύριο μέσο που βοηθάει στην σωστή λειτουργία του κάθε οργανισμού και στην εκπλήρωση των στόχων του.

Παράλληλα, ο εσωτερικός έλεγχος μέσα από τις εξειδικευμένες υπηρεσίες που παρέχει είναι σε θέση να προσφέρει στην διοίκηση της επιχείρησης ή του οργανισμού την κατάλληλη πληροφόρηση, την οποία οι διοικήσεις τις περισσότερες φορές δεν είναι σε θέση να γνωρίζουν ώστε να διαπιστώσουν εάν εφαρμόζονται οι απαραίτητες δικλίδες ασφαλείας. Για το λόγο αυτό κρίνεται εξαιρετικά αναγκαίος για την διοίκηση. Επιπλέον, η αναγκαιότητα του αναδεικνύεται ακόμη περισσότερο εάν σκεφτεί κάποιος τις αδυναμίες που εντοπίζονται στον ίδιο τον άνθρωπο. Ενέργειες όπως η εξαπάτηση, η κλοπή και οι ατασθαλίες είναι δυνατές από ανθρώπους που δεν διαθέτουν ηθικά όρια με αποτέλεσμα η ύπαρξη του εσωτερικού ελέγχου να καθίσταται ιδιαίτερα χρήσιμη και αναγκαία. Οι υπηρεσίες εσωτερικού ελέγχου έχουν ως στόχο την διασφάλιση της διαφάνειας του οργανισμού, παρέχοντας προστασία τόσο στα συμφέροντα της διοίκησης όσο και σε αυτά των εργαζομένων, ενώ ταυτόχρονα καθιστά πιο εύκολη και την διαδικασία του εξωτερικού ελέγχου. (Παπαστάθης, Π. (2014)).

Επιπλέον, η αναγκαιότητα του εσωτερικού ελέγχου γίνεται εμφανής εάν λάβουμε υπόψιν μας το πολύπλευρο σύστημα που επικρατεί στους σημερινούς οργανισμούς και την δυσκολία που υπάρχει όσον αφορά τον έλεγχο των διαδικασιών. Ως εκ τούτου οι υπηρεσίες εσωτερικού

ελέγχου είναι ιδιαίτερα χρήσιμες αφού παρέχουν στην διοίκηση αξιόπιστες και έγκυρες πληροφορίες. (Τσακλάγκανος, Α. (2003)).

## **2.4 Είδη Εσωτερικού Ελέγχου**

Καθίσταται σαφές ότι ο εσωτερικός έλεγχος είτε πρόκειται για μια επιχείρηση είτε για έναν οργανισμό εφαρμόζεται και καλύπτει όλες τις λειτουργίες τους χωρίς να περιορίζεται σε συγκεκριμένα πλαίσια. Συνεπώς, ο εσωτερικός έλεγχος χωρίζεται σε τόσα είδη όσα είναι και οι δραστηριότητες ενός οργανισμού, όπως οικονομικό, διοικητικό, λειτουργικό, συμμόρφωσης, εταιρικής κοινωνικής ευθύνης, αποδοτικότητας, απάτης, παραγωγικών μέσων, διαχείρισης αποθεμάτων κτλ. Σε ένα ευρύτερο πλαίσιο, ωστόσο, ο εσωτερικός έλεγχος διακρίνεται σε τέσσερις μεγάλες κατηγορίες στις οποίες εντάσσονται κατά μία έννοια όλες οι δραστηριότητες μιας επιχείρησης ή ενός οργανισμού αναφορικά με τον έλεγχο. Οι τέσσερις αυτές κατηγορίες, τις οποίες και θα αναλύσουμε στην συνέχεια διεξοδικά, είναι ο διοικητικός έλεγχος, ο διαχειριστικός ή λογιστικός έλεγχος, ο έλεγχος παραγωγής και τέλος ο λειτουργικός έλεγχος.

### Διοικητικός Έλεγχος

Ο διοικητικός έλεγχος (Management Audits) έχει ως στόχο να εξετάσει την αποτελεσματικότητα του ελεγχόμενου φορέα όσον αφορά την διοικητική του λειτουργία, δηλαδή αν η διοίκηση εκτελεί τις υποχρεώσεις της έχοντας ως γνώμονα τους ήδη ισχύοντες νόμους και κανονισμούς. Ουσιαστικά, ο διοικητικός έλεγχος αξιολογεί τον βαθμό αποτελεσματικότητας των διοικητικών αποφάσεων καθώς επίσης και τον βαθμό της οργάνωσης, της επικοινωνίας και της συνεργασίας του συνόλου των διάφορων διοικητικών βαθμίδων της εκάστοτε οικονομική οντότητας. Παράλληλα, σκοπός του είναι η αξιολόγηση του συστήματος διοικητικού εσωτερικού ελέγχου καθώς και ο εντοπισμός τόσο των αδυναμιών και των ευρύτερων αιτιών απ' όπου πηγάζουν όσο και των επιπτώσεων που αυτές προκαλούν. Ταυτόχρονα, εξετάζει και αξιολογεί τη στρατηγική που εφαρμόζει ο κάθε φορέας αναφορικά με τον βαθμό υλοποίησης των στόχων που έχουν θέσει. Επιπλέον, ελέγχει εάν το ανθρώπινο δυναμικό του φορέα αξιοποιείται με τον καλύτερο δυνατό τρόπο, εξετάζοντας εάν το προσωπικό είναι ενήμερο για τους στόχους του οργανισμού και εάν συμβάλει στο μέγιστο βαθμό ώστε να υλοποιηθούν οι πρωταρχικοί στόχοι του φορέα. Εξετάζει, παράλληλα, τις σχέσεις των εργαζομένων με τον οργανισμό και το κατά πόσο επιλύονται γρήγορα τα όποια προβλήματα μπορούν να υπάρξουν. Σε ένα γενικότερο πλαίσιο, καθίσταται σαφές ότι ο διοικητικός έλεγχος προσφέρει την δυνατότητα γνωστοποίησης στην διοίκηση του φορέα την ευρύτερη διοικητική λειτουργία του οργανισμού και αξιολογεί την υπάρχουσα πολιτική

διοίκησης του προσωπικού ώστε να υλοποιούνται οι στόχοι με το μεγαλύτερο δυνατό όφελος. (Παπαστάθης, Π. (2014)).

#### Διαχειριστικός ή Λογιστικός Έλεγχος

Ο διαχειριστικός έλεγχος (Financial Audits) είναι ουσιαστικά ένας λογιστικός έλεγχος που έχει ως σκοπό να επαληθεύσει την ακρίβεια και την αξιοπιστία των οικονομικών καταστάσεων και μεγεθών της εκάστοτε οικονομικής οντότητας. Ταυτόχρονα, ελέγχει την ορθή απεικόνιση των συναλλαγών, την νομιμότητα αλλά και την σωστή διαχείριση των οικονομικών πόρων παρέχοντας στην διοίκηση τις απαραίτητες πληροφορίες. Ο συγκεκριμένος έλεγχος πραγματοποιείται ενδελεχώς στα οικονομικά στοιχεία, τις σχετικές συναλλαγές και γενικότερα σε ότι μέγεθος αφορά τα οικονομικά του φορέα, αξιολογώντας κατά αυτόν τον τρόπο την αποτελεσματικότητα του λογιστικού συστήματος μιας επιχείρησης ή ενός οργανισμού (Παπαστάθης, Π. (2014)). Τέλος, είναι σημαντικό να τονίζουμε ότι ο συγκεκριμένος είναι ιδιαίτερα βοηθητικός όσον αφορά το έργο του εξωτερικού ελεγκτή.

#### Έλεγχος Παραγωγής

Ο έλεγχος παραγωγής (Production Audit) ελέγχει ουσιαστικά τα στάδια της παραγωγικής διαδικασίας, εξετάζοντας εάν εφαρμόζονται σωστά οι απαραίτητες διαδικασίες. Αναλυτικότερα, εξετάζει αν οι ποσότητες που είναι για παραγωγή συμβαδίζουν με το πρόγραμμα που η διοίκηση έχει θέσει, αν υπάρχει ορθή χρήση του μηχανολογικού εξοπλισμού, αν τα τμήματα του εκάστοτε φορέα είναι με τον σωστό τρόπο επανδρωμένα και έχουν το κατάλληλα καταρτισμένο προσωπικό, αν ο εφοδιασμός της παραγωγής με υλικά καθώς και η διαχείριση αυτών πραγματοποιείται με τον σωστό τρόπο και τέλος αν τα αγαθά που παράγει πληρούν τις προδιαγραφές του ποιοτικού ελέγχου. Παράλληλα, διερευνά αν η συσκευασία των αγαθών τηρεί τους κανονισμούς, αν οι διαδικασίες παράδοσης και παραλαβής των αγαθών γίνονται σύμφωνα με το χρονοδιάγραμμα και σε ένα γενικότερο πλαίσιο ελέγχει την λειτουργία της παραγωγικής διαδικασίας καθώς και τα μέσα που παίρνουν μέρος σε όλα τα στάδια παραγωγής. (Παπός Α., (1999)).

#### Λειτουργικός Έλεγχος

Ο λειτουργικός έλεγχος (Operational Audit) έχει ως στόχο να εξακριβώσει την λειτουργία των διαδικασιών σε συνάρτηση με τους στόχους που έχουν τεθεί από την διοίκηση. Κατά έναν τρόπο διερευνά εάν μια λειτουργία του φορέα πραγματοποιείται με τον σωστό τρόπο ενώ παράλληλα προσδιορίζει την απόδοση και τις δυνατότητες για εξέλιξη (Καζαντζής, 2006). Ο συγκεκριμένος έλεγχος δεν εστιάζει αποκλειστικά και μόνο σε ένα τμήμα καθώς όλα τα τμήματα είναι αλληλένδετα και παίζουν ένα συγκεκριμένο ρόλο στο σύνολο της



λειτουργικής διαδικασίας. Ελέγχει αν τα τμήματα λειτουργούν ορθά και σύμφωνα με το οργανόγραμμα, αν υπάρχει αρμονική συνεργασία μεταξύ των εργαζομένων στα διάφορα τμήματα, αν εκπληρώνονται οι στόχοι του φορέα καθώς και αν οι λειτουργίες βοηθούν στην καλύτερη επικοινωνία τόσο ανάμεσα στην διοίκηση όσο και στα τμήματα.

## **2.5 Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου**

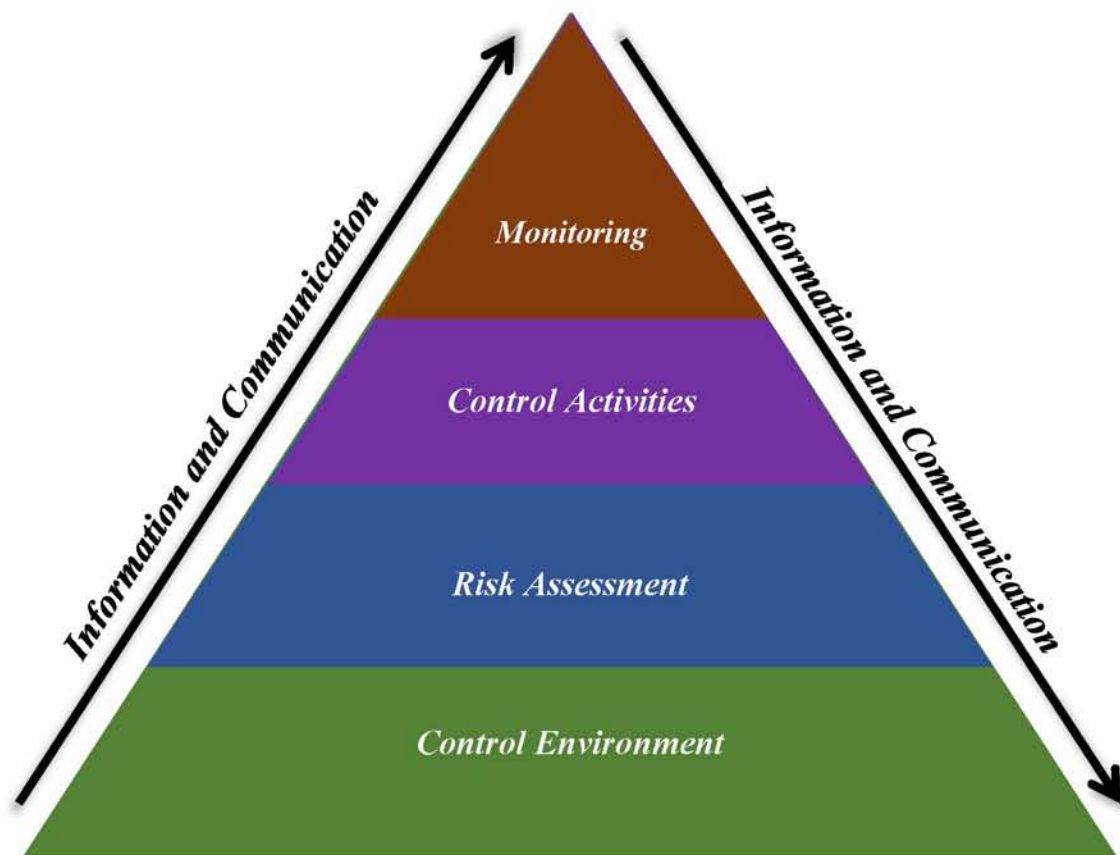
Το Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου εμπεριέχει όλες τις διαδικασίες που εφαρμόζονται από μια οικονομική οντότητα, είτε πρόκειται για μια επιχείρηση είτε για έναν οργανισμό, και έχουν ως σκοπό να επιβεβαιώσουν στην διοίκηση ότι οι στόχοι του φορέα θα πραγματοποιηθούν με το καλύτερο δυνατό αποτέλεσμα και με την μέγιστη αποδοτικότητα. Πιο αναλυτικά το σύστημα εσωτερικού ελέγχου είναι ένα σύνολο μέτρων, κανόνων, πολιτικών και αρχών που προέρχονται από την διοίκηση του εκάστοτε φορέα και στοχεύουν στην προστασία των περιουσιακών στοιχείων του οργανισμού, στην πλήρη αξιοπιστία των οικονομικών του στοιχείων, στην βελτίωση της αποτελεσματικότητας των διαδικασιών και τέλος στην διασφάλιση της συμμόρφωσης του οργανισμού με τις πολιτικές της διοίκησης και το ισχύον νομικό πλαίσιο. (Καζαντζής, 2006)

Επιπρόσθετα, η επιτροπή COSO το 1992 όρισε το σύστημα εσωτερικού ελέγχου ως το σύνολο των ελεγκτικών μηχανισμών και διαδικασιών που καλύπτει διαρκώς οποιαδήποτε δραστηριότητα του φορέα και συντελεί στην αποτελεσματική και ασφαλή λειτουργία του. Ουσιαστικά, πρόκειται για ένα οργανωτικό σχέδιο της οικονομικής οντότητας για την εφαρμογή των κατάλληλων διαδικασιών και πολιτικών με απώτερο στόχο την εκπλήρωση των συμφερόντων του. Σύμφωνα με την επιτροπή COSO το σύστημα εσωτερικού ελέγχου αποτελείται από πέντε βασικά συστατικά στοιχεία, τα οποία και αναλύονται στην συνέχεια:

- Το **περιβάλλον του ελέγχου (Control Environment)** όπου σε αυτό εντάσσονται η πολιτική αντιμετώπισης και διαχείρισης του ανθρώπινου δυναμικού του οργανισμού, η οργανωτική του δομή, η ακεραιότητα και το σύνολο των ηθικών αρχών του οργανισμού καθώς επίσης και η αντιμετώπιση/ στάση της διοίκησης αναφορικά με τον εσωτερικό έλεγχο.
- Η **αξιολόγηση των κινδύνων (Risk Management)** έτσι ώστε να αντιμετωπίζονται αποτελεσματικά τόσο οι εσωτερικοί όσο και οι εξωτερικοί κίνδυνοι του οργανισμού, μέσα από τον εύρεση, την ανάλυση και την πραγματοποίηση μελετών σχετικά, έχοντας υπόψη πάντα την εκπλήρωση των στόχων του οργανισμού.

- Οι *δραστηριότητες ελέγχου (Control Activities)* που σχετίζονται με όλα τα τμήματα του οργανισμού και στην ουσία είναι μηχανισμοί και διαδικασίες που διαβεβαιώνουν ότι εφαρμόζονται οι κατευθυντήριες γραμμές της διοίκησης.
- Τα *συστήματα επικοινωνίας και πληροφόρησης (Information and Communication)* όπου σε αυτά εντάσσονται το λογιστικό σύστημα, το λογισμικό, ο εξοπλισμός και το προσωπικό, με απώτερο στόχο η διοίκηση του οργανισμού να έχει στην διάθεσή της την απαραίτητη εσωτερική και εξωτερική πληροφόρηση.
- Η *παρακολούθηση (Monitoring)* του συστήματος εσωτερικού ελέγχου ώστε να εξακριβώνεται η ορθή λειτουργία του σε τακτά χρονικά διαστήματα.

Μέσα σε αυτό το πλαίσιο, γίνεται κατανοητό, ότι μέσα από τα πέντε αυτά στοιχεία του συστήματος εσωτερικού ελέγχου καθίσταται δυνατή η εξασφάλιση της εκπλήρωσης των στόχων που έχει θέσει η οικονομική οντότητα, μειώνοντας σημαντικά τις πιθανότητες μη επίτευξής τους. Τέλος, είναι σημαντικό να αναφέρουμε ότι τα πέντε αυτά συστατικά αναδεικνύονται ιδιαίτερα σημαντικά προκειμένου να αξιολογηθεί με τον καλύτερο δυνατό τρόπο η αποτελεσματικότητα του συστήματος εσωτερικού ελέγχου του κάθε οργανισμού.



Εικόνα 1: Τα πέντε βασικά συστατικά στοιχεία του Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου

## **2.6 Διάκριση Εσωτερικού Ελέγχου και Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου**

Με βάση τα όσα προαναφέρθηκαν κρίνεται αναγκαίο σε αυτή την υποενότητα να προβούμε στην διασαφήνιση των όρων του εσωτερικού ελέγχου (Internal Audit) και του συστήματος εσωτερικού ελέγχου (Internal Control System) καθώς συχνά επικρατεί μια σύγχυση ανάμεσα στους δυο όρους αφού πληθώρα ατόμων πιστεύει ότι ταυτίζονται.

Πιο αναλυτικά, το σύστημα εσωτερικού ελέγχου αποτελείται από ελεγκτικούς μηχανισμούς και δικλίδες ελέγχου που σκοπό έχουν την ορθή και αποτελεσματική λειτουργία της εκάστοτε οικονομικής οντότητας. Ουσιαστικά είναι ένα σύνολο από πολιτικές, διαδικασίες και μέτρα που εφαρμόζονται προκειμένου να αντιμετωπιστούν αποτελεσματικά οι κίνδυνοι και εν συνέχεια να εκπληρωθούν οι πρωταρχικοί στόχοι του φορέα. (Νεγκάκης, Χ., & Ταχυνάκης, Π. (2013)).

Από την άλλη πλευρά, ο εσωτερικός έλεγχος αφορά την υπηρεσία εσωτερικού ελέγχου που αποβλέπει στην αξιολόγηση του συστήματος εσωτερικού ελέγχου αλλά και στην διατύπωση λύσεων όσον αφορά την αντιμετώπιση των επιχειρηματικών κινδύνων αλλά και γενικότερα των αδυναμιών μιας οικονομικής οντότητας. Γενικά η υπηρεσία εσωτερικού ελέγχου είναι αυτή που διενεργεί ελέγχους, προσθέτει αξία, προσφέρει συμβουλευτικές υπηρεσίες και τέλος συμβάλει στην βελτίωση της αποτελεσματικότητας και της αποδοτικότητας του συνόλου των δραστηριοτήτων της οικονομικής οντότητας. (Καζαντζής, 2006)

## **2.7 Κώδικας Δεοντολογίας Εσωτερικού Ελέγχου**

Καθίσταται σαφές ότι η ελεγκτική επιστήμη ακολουθεί και εφαρμόζει ένα σύνολο κανόνων και αρχών που προέρχονται από θεσμοθετημένους φορείς ενώ ταυτόχρονα έχει θεσπίσει και ένα συγκεκριμένο κώδικα δεοντολογίας και συμπεριφοράς, τον οποίο ενστερνίζεται το σύνολο των εσωτερικών ελεγκτών. Ο κώδικας αυτός ουσιαστικά καθορίζει τα πρότυπα συμπεριφοράς που είναι αναγκαίο να ακολουθούν οι ελεγκτές κατά την άσκηση του επαγγέλματος. Σε ένα ευρύτερο πλαίσιο ο κύριος στόχος του κώδικα δεοντολογίας και συμπεριφοράς είναι να προωθήσει την κουλτούρα ηθικής στο επάγγελμα του εσωτερικού ελέγχου. Ουσιαστικά, ο κώδικας δεοντολογίας και συμπεριφοράς εμπεριέχει τόσο τις αρχές που αφορούν το επάγγελμα και την πρακτική εφαρμογή του εσωτερικού ελέγχου όσο και τους κανόνες συμπεριφοράς που πρόκειται να εφαρμόσουν οι εσωτερικοί ελεγκτές.

Οι αρχές που θα πρέπει να εφαρμόζονται και να προασπίζονται οι εσωτερικοί ελεγκτές, σύμφωνα με τον κώδικα δεοντολογίας και συμπεριφοράς του Ινστιτούτου Εσωτερικών Ελεγκτών, παρουσιάζονται παρακάτω:

- **Ακεραιότητα (Integrity):** Η ακεραιότητα του εσωτερικού ελεγκτή ισχυροποιεί την εμπιστοσύνη και θέτει κατά αυτόν τον τρόπο τα θεμέλια για την στήριξη της κρίσης του.
- **Αντικειμενικότητα (Objectivity):** Ο εσωτερικός ελεγκτής καθίσταται αναγκαίο να επιδεικνύει το μέγιστο επίπεδο επαγγελματικής αντικειμενικότητας κατά την διάρκεια της συλλογής, της αξιολόγησης και της κοινοποίησης των πληροφοριών που επεξεργάζεται ώστε να είναι σε θέση να παρουσιάσει την αληθινή εικόνα των πραγμάτων χωρίς να επηρεάζεται από κανένα συμφέρον.
- **Εμπιστευτικότητα (Confidentiality):** Ο εσωτερικός ελεγκτής είναι απαραίτητο να προστατεύει και να σέβεται την αξία της πληροφόρησης που έχει λάβει κατά την διάρκεια που ασκεί τα καθήκοντά του και να μην προχωράει στην δημοσιοποίηση των πληροφοριών αυτών εάν δεν δεσμεύεται από κάποια νομική ή επαγγελματική του υποχρέωση.
- **Επαγγελματική Επάρκεια (Professional Competence):** Ο εσωτερικός ελεγκτής την ώρα που εφαρμόζει τα καθήκοντά του πρέπει να χρησιμοποιεί τις γνώσεις, τις δεξιότητες και τις εμπειρίες που διαθέτει για την υπηρεσία εσωτερικού ελέγχου που προσφέρει.
- **Επαγγελματική Συμπεριφορά (Professional Behaviour):** Η συμπεριφορά του εσωτερικού ελεγκτή καθίσταται απαραίτητο να είναι υποδειγματική για να μην δυσφημίζει το επάγγελμα.

## 2.8 Διεθνή Πρότυπα Εσωτερικού Ελέγχου

Οι δραστηριότητες του εσωτερικού ελέγχου πραγματοποιούνται σε ποικίλα νομικά και πολιτιστικά περιβάλλοντα, για οργανισμούς που παρουσιάζουν διαφορές μεταξύ τους σε σκοπό, μέγεθος, πολυπλοκότητα και δομή και από άτομα εντός ή εκτός του οργανισμού. Αν και οι διαφορές αυτές είναι σε θέση να επηρεάσουν την εφαρμογή του εσωτερικού ελέγχου σε κάθε περιβάλλον, η συμμόρφωση με τα Διεθνή Πρότυπα για την Επαγγελματική Εφαρμογή του Εσωτερικού Ελέγχου (Πρότυπα) είναι θεμελιώδης, έτσι ώστε οι εσωτερικοί ελεγκτές να ανταποκριθούν στις υποχρεώσεις τους (IIA, 2017).

Ο σκοπός των Προτύπων είναι να:

- Καθοδηγούν ως προς την εφαρμογή των υποχρεωτικών στοιχείων του Διεθνούς Πλαισίου Επαγγελματικής Εφαρμογής.
- Παρέχουν ένα πλαίσιο για την τήρηση και προώθηση ενός ευρέος φάσματος προστιθέμενης αξίας υπηρεσιών εσωτερικού ελέγχου.
- Θέτουν τη βάση για την αξιολόγηση της απόδοσης του εσωτερικού ελέγχου.
- Υιοθετούν βελτιωμένες διαδικασίες και λειτουργίες του οργανισμού (IIA, 2017).

Τα Πρότυπα είναι ένα σύνολο απαιτήσεων, υποχρεωτικού χαρακτήρα, που βασίζονται σε συγκεκριμένες αρχές και εξειδικεύονται αφενός στις δηλώσεις θεμελιωδών απαιτήσεων για την άσκηση του επαγγέλματος του εσωτερικού ελέγχου και για την αξιολόγηση της απόδοσής του, που είναι διεθνώς εφαρμόσιμα σε επίπεδο οργανισμού και σε ατομικό επίπεδο και αφετέρου στις ερμηνείες, αποσαφηνίζοντας όρους ή έννοιες που συμπεριλαμβάνονται στα Πρότυπα.

Τα Πρότυπα περιλαμβάνουν δύο κύριες κατηγορίες :

A. Τα *Πρότυπα Χαρακτηριστικών* (Σειρά 1000), τα οποία ασχολούνται με τα χαρακτηριστικά των οργανισμών και των ατόμων που εφαρμόζουν εσωτερικό έλεγχο και αποτελούνται από τα παρακάτω πρότυπα:

- **1000- Σκοπός, Δικαιοδοσία και Ευθύνη:** ο σκοπός, η δικαιοδοσία και η ευθύνη της λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου πρέπει επίσημα να καθορίζονται σε έναν, εγκεκριμένο από το συμβούλιο, κανονισμό εσωτερικού ελέγχου, σύμφωνα με τον Ορισμό Εσωτερικού Ελέγχου, τον Κώδικα Δεοντολογίας και τα Πρότυπα. Ο επικεφαλής εσωτερικού ελέγχου πρέπει να αναθεωρεί τον κανονισμό εσωτερικού ελέγχου σε τακτική βάση και να τον θέσει υπόψη της ανώτερης διοίκησης και του συμβουλίου για έγκριση.
- **1100- Ανεξαρτησία και Αντικειμενικότητα:** η λειτουργία εσωτερικού ελέγχου πρέπει να είναι ανεξάρτητη και οι εσωτερικοί ελεγκτές πρέπει να είναι αντικειμενικοί κατά την εκτέλεση του έργου τους.
- **1200- Επαγγελματική Επάρκεια και Δέουσα Επαγγελματική Επιμέλεια:** τα έργα πρέπει να εκτελούνται με επαγγελματική επάρκεια και δέουσα επαγγελματική επιμέλεια.
- **1300- Πρόγραμμα Διαβεβαίωσης και Βελτίωσης Ποιότητας:** ο επικεφαλής εσωτερικού ελέγχου πρέπει να αναπτύσσει και να διατηρεί ένα πρόγραμμα διαβεβαίωσης και βελτίωσης ποιότητας (IIA, 2017).

Β. Τα Πρότυπα Διεξαγωγής (Σειρά 2000), τα οποία περιγράφουν τη φύση των υπηρεσιών εσωτερικού ελέγχου και παρέχουν ποιοτικά κριτήρια για την αξιολόγηση αυτών των υπηρεσιών, και αποτελούνται από τα παρακάτω πρότυπα:

- **2000- Διαχείριση της Λειτουργίας Εσωτερικού Ελέγχου:** ο επικεφαλής εσωτερικού ελέγχου πρέπει να διαχειρίζεται αποτελεσματικά τη λειτουργία εσωτερικού ελέγχου έτσι ώστε να εξασφαλίζει ότι η λειτουργία προσθέτει αξία στον οργανισμό.
- **2100- Φύση των εργασιών:** η λειτουργία εσωτερικού ελέγχου πρέπει να αξιολογεί και να συμβάλλει στη βελτίωση των διαδικασιών διακυβέρνησης, των διαδικασιών διαχείρισης κινδύνων και των διαδικασιών ελέγχου, υιοθετώντας μια συστηματική και συνετή προσέγγιση.
- **2200- Σχεδιασμός Έργου:** οι εσωτερικοί ελεγκτές πρέπει να αναπτύσσουν και να αποτυπώνουν τον σχεδιασμό κάθε έργου, ο οποίος θα περιλαμβάνει τους αντικειμενικούς σκοπούς, το εύρος, το χρονοδιάγραμμα και την κατανομή των πόρων.
- **2300- Διεξαγωγή του Έργου:** οι εσωτερικοί ελεγκτές πρέπει να αναγνωρίζουν, να αξιολογούν και να καταγράφουν επαρκείς πληροφορίες, έτσι ώστε να επιτύχουν τους αντικειμενικούς σκοπούς του έργου.
- **2400- Κοινοποίηση Αποτελεσμάτων:** οι εσωτερικοί ελεγκτές πρέπει να κοινοποιούν τα αποτελέσματα των έργων.
- **2500- Παρακολούθηση Προόδου:** ο επικεφαλής εσωτερικού ελέγχου πρέπει να καθιερώσει και να διατηρεί ένα σύστημα παρακολούθησης της τακτοποίησης των αποτελεσμάτων που κοινοποιούνται στη διοίκηση.
- **2600- Κοινοποίηση της Αποδοχής Κινδύνων:** όταν ο επικεφαλής εσωτερικού ελέγχου συμπεράνει ότι η διοίκηση έχει αποδεχτεί έναν βαθμό κινδύνου στον οποίο δεν μπορεί να ανταποκριθεί ο οργανισμός, τότε ο επικεφαλής εσωτερικού ελέγχου πρέπει να συζητήσει το θέμα με την διοίκηση. Εάν το ζήτημα σχετικά με τον κίνδυνο δεν επιλυθεί, ο επικεφαλής εσωτερικού ελέγχου πρέπει να αναφέρει το θέμα στο συμβούλιο προς διευθέτηση (ΠΑ, 2017).

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3

### ΑΡΘΡΟΓΡΑΦΙΚΗ ΑΝΑΣΚΟΠΗΣΗ

Λαμβάνοντας υπόψη μας την σημερινή πολυδιάστατη πραγματικότητα και έχοντας ως γνώμονα τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά που παρουσιάζει ο δημόσιος τομέας της εκάστοτε χώρας σε παγκόσμιο επίπεδο, καθίσταται σαφές ότι η εφαρμογή του εσωτερικού ελέγχου στον δημόσιο τομέα και κυρίως στους Οργανισμούς Τοπικής Αυτοδιοίκησης κρίνεται ιδιαίτερα σημαντική. Για το λόγο αυτό ο εσωτερικός έλεγχος στους Ο.Τ.Α. παρουσίαζε και εξακολουθεί να παρουσιάζει ένα ιδιαίτερο ερευνητικό ενδιαφέρον, τόσο σε εγχώριο όσο και σε παγκόσμιο επίπεδο. Παρακάτω, λοιπόν, θα παραθέσουμε ορισμένες έρευνες που πραγματοποιήθηκαν από τους διάφορους ερευνητές ανά τον κόσμο και αφορούν τον εσωτερικό έλεγχο στον δημόσιο τομέα και στους Ο.Τ.Α..

Πιο αναλυτικά, οι *Badara* και *Saidin* σε ερευνά τους το 2013 έπειτα από εκτενή επισκόπηση της ήδη υπάρχουσας βιβλιογραφίας κατέληξαν στο συμπέρασμα πως η αποτελεσματικότητα ενός συστήματος εσωτερικού ελέγχου γίνεται αντιληπτή στα οικονομικά των Οργανισμών Τοπικής Αυτοδιοίκησης, ενώ παράλληλα επισήμαναν ότι η αποτελεσματικότητα του επηρεάζεται σε σημαντικό βαθμό από την ποιότητα της πληροφόρησης και της επικοινωνίας των εσωτερικών ελεγκτών με το γενικότερο ελεγκτικό περιβάλλον.

Παράλληλα, την ίδια περίοδο οι *C.P. Rosa*, *R.P. Morote* και *C.I.M Colomina* πραγματοποίησαν μια έρευνα στους ελεγκτές της Ισπανικής τοπικής κυβέρνησης αναφορικά με το αν υπάρχουν εσωτερικοί μηχανισμοί στη δημόσια διοίκηση αλλά και με το εάν αυτοί οι μηχανισμοί εξασφαλίζουν την αξιοπιστία των πληροφοριών σε σχέση με την λήψη αποφάσεων. Σύμφωνα, λοιπόν, με τα αποτελέσματα της έρευνας υπάρχει μια κοινή γραμμή πλεύσης ανάμεσα στους υπεύθυνους για τον έλεγχο της τοπικής αυτοδιοίκησης σχετικά με την εξασφάλιση αξιόπιστων και χρήσιμων πληροφοριών που αφορούν τις επιδόσεις και τα αποτελέσματα του ελέγχου, όπως αυτά θα προέρχονται από την εφαρμογή των μηχανισμών του εσωτερικού ελέγχου.

Ταυτόχρονα, ο *Pilcher* το 2014 εξέτασε το ρόλο του εσωτερικού ελέγχου στους ΟΤΑ της Αυστραλίας. Αναλυτικότερα, σύμφωνα με τα αποτελέσματα της έρευνας ο έλεγχος σε γενικότερο πλαίσιο αλλά και ο εσωτερικός έλεγχος ειδικότερα κατέχει ιδιαίζουσας σημασίας ρόλο στην εξασφάλιση της χρηστής διακυβέρνησης. Ο ερευνητής τονίζει ότι ο εσωτερικός έλεγχος είναι αναγκαίο να αποτελέσει μια αποτελεσματική πρακτική της διακυβέρνησης στους Ο.Τ.Α. δίνοντας ιδιαίτερη έμφαση στον γρήγορο εντοπισμό περιπτώσεων απάτης και διαφθοράς. Τέλος, με βάση τα αποτελέσματα που εξήχθησαν από την έρευνα συμπεραίνουμε

ότι στην τοπική κυβέρνηση της Αυστραλίας συνεχίζει να υπάρχει μια σύγχυση σχετικά με τον ρόλο και την αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου.

Οι *Alzeban* και *Gwilliam* σε έρευνα που πραγματοποίησαν στην Σαουδική Αραβία το 2014 εξέτασαν τους παράγοντες που ασκούν επιρροή στην αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου στη λειτουργία του δημόσιου τομέα. Πιο συγκεκριμένα, στην έρευνα μελέτησαν την σύνδεση ανάμεσα στην αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου και πέντε σημαντικών παραγόντων, όπως του μεγέθους του εσωτερικού ελέγχου, της ικανότητας και της ανεξαρτησίας του εσωτερικού ελέγχου, της σχέσης ανάμεσα σε εσωτερικούς και εξωτερικούς ελεγκτές και τέλος τον βαθμό υποστήριξης της διοίκησης σε σχέση με την λειτουργία του εσωτερικού ελέγχου. Σύμφωνα με τα ευρήματα της έρευνας η αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου εξαρτάται σε σημαντικό βαθμό από την υποστήριξη της διοίκησης ως προς την λειτουργία του, μέσα από την παροχή επαρκών πόρων, την βελτίωση των σχέσεων με τους εξωτερικούς ελεγκτές, την ένταξη κατάλληλα εκπαιδευμένου προσωπικού και την ύπαρξη ανεξάρτητου τμήματος εσωτερικού ελέγχου.

Οι *Zulkifli et al* το 2014 σε ερευνά τους στην Μαλαισία μελέτησαν τους παράγοντες που βοηθούν στην ενίσχυση της αποτελεσματικότητας του εσωτερικού ελέγχου στο δημόσιο τομέα. Σύμφωνα με τα αποτελέσματα της έρευνας τόσο η ανεξαρτησία, η συμμετοχή και η αντικειμενικότητα του ελεγκτή όσο και η στήριξη της διοίκησης συνδέονται θετικά με την αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου στο Μαλαισιανό δημόσιο τομέα. Προκειμένου ο εσωτερικός έλεγχος να είναι πιο σωστός, κρίνεται αναγκαία η υποστήριξη της διοίκησης σε όλες τις φάσεις του ελέγχου διότι από αυτήν πηγάζουν οι διάφοροι άλλοι παράγοντες που ασκούν επιρροή στο εσωτερικό έλεγχο αλλά και η ιδιαίτερη έμφαση στο βαθμό συμμετοχής του ελεγκτή.

Επιπρόσθετα, οι *Karagiorgos* και *Arampatzi* σε έρευνα τους στη Ελλάδα το 2015 κατέληξαν ότι οι βασικότεροι παράγοντες που ασκούν επιρροή στην αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου είναι η ποιότητα του ελέγχου, ο βαθμός ανεξαρτησίας του, τα καθήκοντα της ομάδας εσωτερικού ελέγχου καθώς και η στήριξη της διαχείρισης. Σύμφωνα με τα αποτελέσματα της έρευνας η αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου εξαρτάται στο μέγιστο βαθμό από την ανεξαρτησία του. Τέλος, το άρθρο τονίζει ότι ο εσωτερικός έλεγχος κατέχει ιδιαίτερα σημαντικό ρόλο στον Ελλαδικό χώρο.

Οι *Abd Aziz et al* σε ερευνά τους το 2015 τόνισαν ότι η διακυβέρνηση στον δημόσιο τομέα αποτελεί ένα παγκόσμιο φαινόμενο εξαιτίας κυρίως της ανυπαρξίας εσωτερικών ελεγκτικών μηχανισμών, της αύξησης της διαφθοράς και της μη αποτελεσματικής οικονομικής διαχείρισης. Σύμφωνα με τους ερευνητές η ύπαρξη διαφάνειας και τα θετικά αποτελέσματα



όσον αφορά την δημόσια διοίκηση αποτελούν υποχρέωση απέναντι στην κοινωνία και τους πολίτες. Οι δημόσιοι οργανισμοί είναι απαραίτητο πλέον να παρέχουν πληροφορίες τόσο σχετικά με τις πηγές απ' όπου χρηματοδοτούνται όσο και για την αξιοποίηση των δημόσιων πόρων. Καθίσταται σαφές, ότι η ύπαρξη αποτελεσματικής διακυβέρνησης συνδέεται άμεσα με την λογοδοσία στο δημόσιο τομέα. Για την βελτίωση της λογοδοσίας στο δημόσιο, ο εσωτερικός έλεγχος κατέχει ιδιαίζουσας σημασίας ρόλο. Η ύπαρξη εσωτερικού ελέγχου αποτελεί απαραίτητο κομμάτι στην διάρθρωση ενός οργανισμού που αποβλέπει στην διαφάνεια και την υπευθυνότητα ενώ παράλληλα συντελεί και στην βελτίωση της εμπιστοσύνης ανάμεσα στα ενδιαφερόμενα μέρη.

Οι *Afiaha* και *Azwarib* σε έρευνα που πραγματοποίησαν το 2015 στη Νότια Σουμάτρα εξέτασαν το κατά πόσο η βελτίωση της λογοδοσίας στον δημόσιο τομέα είναι σε θέση να συμβάλει στην καλύτερη ποιότητα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης και την ενίσχυση του εσωτερικού ελέγχου. Αναλυτικότερα, η έρευνα είχε ως στόχο να επαληθεύσει τόσο την επιρροή που ασκεί ο εσωτερικός έλεγχος στην ποιότητα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης όσο και την επίδραση της στην χρήστη διακυβέρνηση όσον αφορά το δημόσιο. Με βάση τα αποτελέσματα της έρευνας, ο εσωτερικός έλεγχος έχει μεγαλύτερη θετική επιρροή στη χρηστή διακυβέρνηση μέσω της ποιότητας των χρηματοοικονομικών εκθέσεων.

Επιπλέον, οι *Munteanu et al* το 2016 σε ερευνά τους τόνισαν ότι ο κύριος ρόλος του εσωτερικού ελέγχου είναι η εξασφάλιση της ποιότητας του λογιστικού συστήματος και των οικονομικών καταστάσεων των Ο.Τ.Α., ενώ παράλληλα υπογράμμισαν και την συμβολή που έχει ο εσωτερικός έλεγχος για την διαφάνεια στις οικονομικές λογιστικές πράξεις των Ο.Τ.Α.. Σύμφωνα, λοιπόν, με τους ερευνητές κρίνεται αναγκαία η παρακολούθηση όλων των λογιστικών πράξεων προκειμένου να διασφαλίζονται τα κεφάλαια των Ο.Τ.Α..

Οι *Ferry et al* το 2017 σε ερευνά τους μελέτησαν την ρόλο και την εφαρμογή του εσωτερικού ελέγχου στους Ο.Τ.Α. της Μαλαισίας. Πιο αναλυτικά, μέσα από συνεντεύξεις που πραγματοποιήθηκαν σε δεκαεπτά Ο.Τ.Α. της Μαλαισίας εξετάστηκε ο ρόλος του εσωτερικού ελέγχου σε σχέση με την βοήθεια που προσφέρει στην δημόσια διακυβέρνηση. Σύμφωνα με την έρευνα, οι εσωτερικοί ελεγκτές θέτουν σε εφαρμογή ελέγχους που σχετίζονται τόσο με την συμμόρφωση όσο και με την απόδοση. Επιπλέον, οι ερευνητές τονίζουν ότι οι εσωτερικοί ελεγκτές είναι αναγκαίο να βρίσκονται σε συνεχή επικοινωνία με την διοίκηση αλλά και να μην δέχονται επιρροές από αυτήν. Η απουσία οικονομικών και ανθρώπινων πόρων, με βάση το άρθρο, αποτελεί μια αρνητική συνιστώσα σε ότι αφορά την αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου.

Ταυτόχρονα, οι *Hay* και *Cordery* σε ερευνά που πραγματοποίησαν το 2018 στη Νέα Ζηλανδία εξέτασαν, τόσο για τον δημόσιο όσο και για τον ιδιωτικό τομέα, την εφαρμογή και τον ρόλο του ελέγχου έτσι ώστε να διερευνήσουν τα περιθώρια βελτίωσης της εφαρμογής του στο δημόσιο τομέα. Επίσης, στην έρευνα τονίζονται τα πλεονεκτήματα που προσφέρει ο έλεγχος στην άσκηση διοίκησης δημιουργώντας ένα θετικό κλίμα προς τους μελλοντικούς επενδυτές του δημόσιου τομέα και προσφέροντας σημαντικά οφέλη στην κοινωνία. Τέλος, υπογραμμίζεται η διαρκή εξελικτική πορεία του ελέγχου καθ' όλη την διάρκεια των χρόνων.

Η *Jeppesen* σε έρευνα της το 2018 προσπάθησε να αναλύσει το ρόλο και την σημασία από διάφορα είδη ελέγχου σε σχέση με την εξάλειψη της διαφθοράς. Σύμφωνα με την έρευνα τόσο η εμπορική όσο και η πολιτική διαφθορά προκαλεί ασάφειες στα οικονομικά στοιχεία του ιδιωτικού αλλά και του δημόσιου τομέα. Καθίσταται σαφές, λοιπόν, ότι τα πρότυπα ελέγχου είναι απαραίτητο να συμπεριλαμβάνουν την διαφθορά μέσα στον ορισμό της απάτης εφόσον επιθυμούν ο έλεγχος να αποτελέσει ένα σημαντικό κομμάτι κατά της διαφθοράς. Ταυτόχρονα, για να εντοπιστεί με τον καλύτερο δυνατό τρόπο η διαφθορά κρίνεται αναγκαία η συνεργασία ανάμεσα στους ελεγκτές των ιδιωτικών και δημόσιων οργανισμών αλλά και η ενστέρνιση προληπτικών μέτρων έναντι της διαφθοράς.

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4

### ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ ΚΑΙ ΟΤΑ

#### *4.1 Εισαγωγικά*

Καθίσταται σαφές ότι ο εσωτερικός έλεγχος κατέχει ιδιαίτερη σημασία και αποτελεί πλέον ένα αναπόσπαστο κομμάτι για την σωστή λειτουργία του ιδιωτικού και δημόσιου τομέα. Μέσα σε αυτό το πλαίσιο, οι Οργανισμοί Τοπικής Αυτοδιοίκησης στην Ελλάδα αρχίζουν να αντιλαμβάνονται την αναγκαιότητα του εσωτερικού ελέγχου και προχωρούν σταδιακά στην εφαρμογή του.

Αρχικά θα προσπαθήσουμε να αποσαφηνίσουμε τι εννοούμε με τον όρο Οργανισμοί Τοπικής Αυτοδιοίκησης. Ειδικότερα, σύμφωνα με το *άρθρο 102 του Συντάγματος* οι Οργανισμοί Τοπικής Αυτοδιοίκησης είναι αυτοδιοικούμενα Νομικά Πρόσωπα Δημοσίου Δικαίου (Ν.Π.Δ.Δ.) που έχουν ως στόχο την διευθέτηση των τοπικών τους υποθέσεων, διευθύνονται από αιρετά όργανα και έχουν διοικητική και οικονομική αυτοτέλεια. Με βάση τον Κώδικα Δήμων και Κοινοτήτων (άρθρο 75 του Ν. 3463/06) «οι δημοτικές και κοινοτικές αρχές διευθύνουν και ρυθμίζουν όλες τις τοπικές υποθέσεις, σύμφωνα με τις αρχές της επικουρικότητας και της εγγύτητας, έχοντας ως στόχο την προστασία, την ανάπτυξη και τη συνεχή βελτίωση των συμφερόντων της ποιότητας ζωής της τοπικής κοινωνίας».

Η σύγχρονη πολυδιάστατη και ρευστή πραγματικότητα ουσιαστικά αναγκάζει τους Οργανισμούς Τοπικής Αυτοδιοίκησης να ανακαλύψουν νέους τρόπους χρηματοδότησης προκειμένου να επιτύχουν την απρόσκοπτη ανάπτυξη τους. Μέσα σε αυτό το πλαίσιο, η δημόσια διοίκηση και η τοπική αυτοδιοίκηση καθίσταται απαραίτητο να εφοδιαστούν με σύγχρονα εργαλεία διοίκησης έτσι ώστε να είναι σε θέση να αντιμετωπίσουν τα πολυσύνθετα και συνεχώς αυξανόμενα τοπικά προβλήματα. (Γκούμα, 2001).

#### *4.2 Συστήματα Εσωτερικού Ελέγχου στους Ο.Τ.Α*

Γίνεται αντιληπτό ότι μέσα στο διαρκώς μεταβαλλόμενο και εξελισσόμενο περιβάλλον της σημερινής εποχής οι Ο.Τ.Α. καλούνται να θέσουν στο επίκεντρο τους τον εσωτερικό έλεγχο και να επιδιώκουν την πλήρη και καθολική εφαρμογή του. Αναλυτικότερα, ο εσωτερικός έλεγχος στους Ο.Τ.Α. καθίσταται αναγκαίο να επικεντρώνεται σε οργανωτικά θέματα, μεθόδους εργασίας αλλά και σε ζητήματα αρμοδιοτήτων και ευθυνών προκειμένου να προστατεύεται ο Οργανισμός από διαφόρους κινδύνους που συμβάλουν αρνητικά στην οργανωτική του δομή, την οικονομική του οργάνωση και γενικότερα την εύρυθμη και σωστή

λειτουργία του. Μέσα σε αυτό το πλαίσιο και αντιλαμβανόμενοι το περιβάλλον μέσα στο οποίο λειτουργεί ένας Οργανισμός, κρίνεται απαραίτητη η εφαρμογή Συστημάτων Εσωτερικού Ελέγχου έτσι ώστε να αντιμετωπιστούν με τον καλύτερο δυνατό τρόπο οι πολλοί κίνδυνοι που ελλοχεύουν. Ουσιαστικά ένας Οργανισμός θεωρείται επιτυχημένος όταν καταφέρνει να αντιμετωπίσει αποτελεσματικά τους κινδύνους που εμφανίζονται, πετυχαίνοντας ταυτόχρονα το μεγαλύτερο δυνατό κέρδος και εξασφαλίζοντας τα δικαιώματά του. Με τον όρο κίνδυνο εννοούμε «την απειλή ότι κάποιο γεγονός ή ενέργεια θα επηρεάσει αρνητικά την ικανότητα του οργανισμού να επιτύχει τους επιχειρησιακούς του στόχους και να πραγματοποιήσει επιτυχώς τις στρατηγικές του». (Κουτούπης, 2009, σελ. 315). Παρακάτω, παραθέτουμε ορισμένους από τους βασικότερους κινδύνους που χαρακτηρίζουν τους Ο.Τ.Α.:

- **Κίνδυνοι από την μη επαρκή ικανοποίηση των δημοτών:** Οι συγκεκριμένοι κίνδυνοι πηγάζουν από την αδυναμία ικανοποίησης των δημοτών από τις υπηρεσίες που παρέχει ο Δήμος με απόρροια την δυσαρέσκεια τους και την έλλειψη εμπιστοσύνης, γεγονός που αντανακλάται στην μετέπειτα πολιτική τους πορεία.
- **Κίνδυνοι από την μη κατάλληλη στελέχωση των Ο.Τ.Α.:** Η στελέχωση των Δήμων με προσωπικό που δεν είναι κατάλληλα καταρτισμένο και δεν διαθέτει τις απαραίτητες γνώσεις και ικανότητες για να πετύχει τους στόχους των Ο.Τ.Α.
- **Κίνδυνοι συμμόρφωσης με την νομοθεσία και άλλες σχετικές ρυθμίσεις:** Έχοντας ως δεδομένο το αυστηρό και συνεχώς μεταβαλλόμενο ρυθμιστικά περιβάλλον των Δήμων, καθίσταται σαφές ότι οι Ο.Τ.Α. μπορούν εύκολα να λοξοδρομήσουν και να προκαλέσουν την παρέμβαση της κεντρικής διοίκησης.
- **Χρηματοοικονομικοί Κίνδυνοι:** Οι κίνδυνοι αυτοί αφορούν την μη αποτελεσματική διαχείριση των οικονομικών κρατικών πόρων αλλά και των διαφόρων λοιπών εσόδων των Ο.Τ.Α. καθώς επίσης και τον ανεπαρκή ταμειακό προγραμματισμό και την αδυναμία διαχείρισης των διαθεσίμων.
- **Κίνδυνοι επικοινωνίας - ενημέρωσης:** Οι συγκεκριμένοι κίνδυνοι σχετίζονται τόσο με την εσωτερική επικοινωνία ανάμεσα στους εργαζόμενους όσο και με την εξωτερική επικοινωνία που αφορά την αδυναμία ενημέρωσης των δημοτών.

- **Κίνδυνοι Ακεραιότητας:** Στους κινδύνους αυτούς εντάσσονται κίνδυνοι που αφορούν την διαφθορά και την απάτη των ατόμων που σχετίζονται με τους δήμους.

Καθίσταται σαφές, λοιπόν, ότι οι κίνδυνοι που έχουν να αντιμετωπίσουν οι Ο.Τ.Α. είναι πολλοί και προέρχονται από διάφορους παράγοντες όπως χαρακτηριστικά αναφέραμε προηγουμένως. Για το λόγο αυτό τα Συστήματα Εσωτερικού Ελέγχου αποτελούν ένα αναγκαίο εργαλείο στα χέρια της διοίκησης των Ο.Τ.Α. προκειμένου να αντιμετωπιστούν αποτελεσματικά οι αδυναμίες που εντοπίζονται σε διάφορες υπηρεσίες. Ταυτόχρονα, ιδιαίτερα σημαντική αναδεικνύεται και η επίτευξη των σχεδίων της υπάρχουσας διοικούσας αρχής, αξιοποιώντας κατάλληλα τις πληροφορίες που λαμβάνει, συνδυάζοντας ταυτόχρονα την πιο οικονομική, αποδοτική και αποτελεσματική διαχείριση των δημόσιων πόρων. (Jorge and Costa, 2009). Συνεπώς, τα Συστήματα Εσωτερικού Ελέγχου που λειτουργούν στους Ο.Τ.Α. αποσκοπούν:

- Στην διαφύλαξη των περιουσιακών τους στοιχείων,
- Στην εξασφάλιση της οικονομικής, αποδοτικής και αποτελεσματικής εκμετάλλευσης των πόρων τους,
- Στην διασφάλιση της ακρίβειας, της ορθότητας και την πληρότητας όσον αφορά τις οικονομικές τους καταστάσεις,
- Στην απόδοση οικονομικών και σωστών υπηρεσιών στους σχετιζόμενους με αυτούς,
- Στην συμμόρφωση με τους νόμους, τους κανονισμούς και τις γενικότερες κατευθυντήριες γραμμές του κράτους. (Κουτούπης, 2009, σελ. 314).

Επομένως, λαμβάνοντας υπόψιν μας τα όσα αναφέρθηκαν, καθίσταται σαφές ότι το κράτος για να αξιολογήσει τα Συστήματα Εσωτερικού Ελέγχου των Ο.Τ.Α. χρησιμοποιεί διάφορα ελεγκτικά σώματα όπως το Σώμα Επιθεωρητών Ελεγκτών Δημόσιας Διοίκησης, η Αυτοτελή Υπηρεσία Εποπτείας, το Ελεγκτικό Συνέδριο, η Οικονομική Επιτροπή, ο Συνήγορος του Πολίτη και ο Συμπαραστάτης του Δημότη και της Επιχείρησης. Τα ελεγκτικά αυτά σώματα των Ο.Τ.Α. θα αναλύσουμε διεξοδικά στην επόμενη υποενότητα του κεφαλαίου.

### 4.3 Τα Ελεγκτικά Σώματα στους Ο.Τ.Α

#### 2.3.1 Σώμα Επιθεωρητών Ελεγκτών Δημόσιας Διοίκησης

Το Σώμα Επιθεωρητών-Ελεγκτών Δημόσιας Διοίκησης (Σ.Ε.Ε.Δ.Δ.) δημιουργήθηκε το Φεβρουάριο του 1997 με τον Ν. 2477/1997 και αποτελεί το σημαντικότερο και παλαιότερο ελεγκτικό σώμα της ελληνικής δημόσιας διοίκησης. Αναλυτικότερα, ο κύριος σκοπός της λειτουργίας του Σ.Ε.Ε.Δ.Δ., σύμφωνα με τα άρθρα 2-7 του Ν. 3074/2002, είναι η διατήρηση της σωστής και αποτελεσματικής λειτουργίας της δημόσιας διοίκησης μέσα από τον εντοπισμό και την επίλυση φαινομένων διαφθοράς, κακοδιοίκησης, αναποτελεσματικότητας, μη υψηλής παραγωγικότητας και κακής ποιότητας προσφερόμενων υπηρεσιών.

Ορισμένες από τις πιο βασικές αρμοδιότητες του Σ.Ε.Ε.Δ.Δ. παρουσιάζονται παρακάτω:

- Η πραγματοποίηση επιθεωρήσεων, ελέγχων και ερευνών
- Η προκαταρκτική εξέταση και προανάκριση έπειτα από παραγγελία του εισαγγελέα
- Η συγκέντρωση του απαραίτητου αποδεικτικού υλικού για να προσκομιστεί στην κατάλληλη Εισαγγελική Αρχή η σχετική αναφορά για ορισμένα ποινικά αδικήματα που πραγματοποιούν ή λαμβάνουν μέρος οι δημόσιοι υπαλλήλοι
- Ο έλεγχος της περιουσιακής κατάστασης των υπαλλήλων των φορέων που ελέγχονται από το Σ.Ε.Ε.Δ.Δ.
- Η πραγματοποίηση ένορκων διοικητικών εξετάσεων για την εξακρίβωση διάπραξης πειθαρχικών αδικημάτων
- Η παρακολούθηση των πειθαρχικών διαδικασιών στους φορείς που εντάσσονται στην ελεγκτική αρμοδιότητά του (*υποπαρ. ΣΤ.11. περ. 1 της παραγράφου ΣΤ του άρθρου πρώτου του Ν. 4152/2013, ΦΕΚ Α 107/9.5.2013*).

Το Σ.Ε.Ε.Δ.Δ., σύμφωνα με τον Κουτούπη (2009), σελ. 317-318, αξιολογεί τα συστήματα εσωτερικού ελέγχου των Ο.Τ.Α. παρέχοντας τις κατάλληλες προτάσεις και συμβουλές μέσα από την μορφή κυρίως γραπτών αναφορών προς το αρμόδιο Υπουργείο και τους ελεγχόμενους οργανισμούς. Έπειτα, το αρμόδιο Υπουργείο σύμφωνα με τον δικό του γνώμονα θα προβεί στην πραγματοποίηση των προτάσεων που πιστεύει ότι θα συμβάλουν καταλυτικά στην βελτίωση της λειτουργίας των Ο.Τ.Α., στηρίζοντας τες ταυτόχρονα και νομοθετικά.

#### 4.3.2 Ελεγκτικό Συνέδριο

Το Ελεγκτικό Συνέδριο, με βάση το άρθρο 98 του Συντάγματος, αποτελεί τόσο το ανώτατο δημοσιονομικό δικαστήριο όσο και το ανώτατο όργανο που εποπτεύει και ελέγχει τη δημοσιονομική διαχείριση και το δημοσιονομικό σύστημα όλων των φορέων της Γενικής Κυβέρνησης και του ευρύτερου δημόσιου τομέα που υπάγονται στο έλεγχό του.

Σύμφωνα με τον Ρίζο ανάμεσα στις αρμοδιότητες του εντάσσετε ο έλεγχος τόσο των δαπανών των Οργανισμών Τοπικής Αυτοδιοίκησης όσο και ο έλεγχος των απολογισμών τους. Το Ελεγκτικό Συνέδριο πραγματοποιεί έλεγχο στους Ο.Τ.Α. ο οποίος διακρίνεται σε έλεγχο νομιμότητας και κανονικότητας της διαχείρισης και σε έλεγχο ουσιαστικό, εξακριβώνοντας δηλαδή *την αλήθεια των επί των δικαιολογητικών αναφερόμενων γεγονότων ή στοιχείων* ενώ ο έλεγχος αυτός μπορεί να είναι τόσο κατασταλτικός όσο και προληπτικός. (Ρίζος, 2000, σελ. 5 - 6). Είναι σημαντικό να αναφέρουμε ότι το Ελεγκτικό Συνέδριο προβαίνει αποκλειστικά και μόνο σε ελέγχους νομιμότητας αφού το Σύνταγμα απαγορεύει αυστηρά τους ελέγχους σκοπιμότητας.

Καθίσταται σαφές ότι οι συνεχείς αλλαγές που υφίστανται στο οικονομικό περιβάλλον των Ο.Τ.Α. έχουν ως απόρροια και την ανάγκη για δραστικές αλλαγές και στους ελέγχους, οι οποίες πρέπει να είναι τόσο ποιοτικές όσο και ποσοτικές. Το Ελεγκτικό Συνέδριο μπορεί να διαδραματίσει ιδιαίζουσας σημασίας ρόλο όσον αφορά την πραγματοποίηση των δράσεων που είναι αναγκαίες στα πλαίσια των αλλαγών, είτε σχετικά με τον τρόπο διακυβέρνησης είτε κατά τις διοικητικές μεταρρυθμίσεις. ( J. Wayne Cameron, 1995).

#### 4.3.3 Οικονομική Επιτροπή

Σύμφωνα με το άρθρο 74, παράγραφος 1 του Ν. 3852/2010 «Πρόγραμμα Καλλικράτης» η Οικονομική Επιτροπή αποτελεί το όργανο το οποίο παρακολουθεί και ελέγχει την οικονομική λειτουργία του εκάστοτε Δήμου. Αναλυτικότερα, η Οικονομική Επιτροπή απαρτίζεται από τον δήμαρχο ή τον οριζόμενο από αυτόν αντιδήμαρχο ως πρόεδρο και από έναν αριθμό μελών, ο οποίος εξαρτάται αναλογικά από τον αριθμό μελών του δημοτικού συμβουλίου.

Ορισμένες από τις σημαντικότερες αρμοδιότητες της Οικονομικής Επιτροπής, σύμφωνα με τον Ν. 3852/2010 και το άρθρο 72 παρουσιάζονται ενδεικτικά παρακάτω:

- Συντάσσει τον προϋπολογισμό του δήμου,
- Διενεργεί έλεγχο σχετικά με την υλοποίηση του προϋπολογισμού και υποβάλλει ανά τρίμηνο έκθεση προς το δημοτικό συμβούλιο όπου παρουσιάζεται η κατάσταση εσόδων και εξόδων του δήμου,

- Προελέγχει τον απολογισμό,
- Αποφασίζει σχετικά με την έγκριση των δαπανών καθώς και την διάθεση των πιστώσεων του προϋπολογισμού, εκτός από εκείνες που με βάση τις κείμενες διατάξεις αποφασίζει το δημοτικό συμβούλιο, ενώ παράλληλα αποφασίζει αιτιολογώντας και για τις περιπτώσεις απευθείας ανάθεσης προμηθειών, προσφοράς υπηρεσιών, εκπόνησης μελετών και πραγματοποίησης έργων σε σημαντικά επείγουσες περιπτώσεις,
- Καταρτίζει τους όρους, συντάσσει τη διακήρυξη, διεξάγει και κατακυρώνει το σύνολο των δημοπρασιών με βάση την κείμενη νομοθεσία,
- Μελετά την ανάγκη σύναψης δανείων και των όρων τους,
- Εισηγείται στο δημοτικό συμβούλιο τόσο την επιβολή τελών, δικαιωμάτων και εισφορών όσο και το ετήσιο σχέδιο διαχείρισης και αξιοποίησης της περιουσίας του εκάστοτε δήμου. Επιπλέον, εισηγείται τα σχέδια κανονιστικών αποφάσεων του δήμου και παρακολουθεί την πραγματοποίησή τους,
- Είναι υπεύθυνο για την αποδοχή κληρονομιών, κληροδοσιών και δωρεών
- Αποφασίζει για θέματα διαφάνειας και ηλεκτρονικής διακυβέρνησης,
- Αποφασίζει για την υποβολή προσφυγών στις διοικητικές Αρχές καθώς και για την άσκηση όλων των ενδίκων βοηθημάτων και των ενδίκων μέσων κτλ.

#### 4.3.4 Ο Συνήγορος του Πολίτη

Σύμφωνα με τα άρθρα 1 έως 5 του Ν. 2477/1997 ο Συνήγορος του Πολίτη αποτελεί μια ανεξάρτητη διοικητική αρχή που έχει ως σκοπό την διαμεσολάβηση μεταξύ των πολιτών και των Οργανισμών Τοπικής Αυτοδιοίκησης με απώτερο στόχο την προστασία των δικαιωμάτων του πολίτη, την αντιμετώπιση της κακοδιοίκησης και της διαφθοράς και την τήρηση της νομιμότητας.

Είναι σημαντικό να αναφέρουμε ότι ο Συνήγορος του Πολίτη συντάσσει ετήσια έκθεση όπου εκθέτει το έργο της Αρχής, προβαίνει στην παρουσίαση των κυριότερων υποθέσεων και διατυπώνει προτάσεις για την βελτίωση των δημόσιων υπηρεσιών και απαραίτητες νομοθετικές ρυθμίσεις. Στις ετήσιες αυτές εκθέσεις οι Οργανισμοί Τοπικής Αυτοδιοίκησης, σε σχέση με άλλους φορείς του Δημόσιου Τομέα παρουσιάζουν μεγάλα ποσοστά παραπόνων σχετικά με φαινόμενα κακοδιοίκησης και διαφθοράς, γεγονός που μπορεί να πηγάζει από την στενή και πιο άμεση σχέση που έχει η τοπική αυτοδιοίκηση με τους πολίτες. (Ν. 2477/1997)

Στον Συνήγορο του Πολίτη μπορούν να προσφύγουν Έλληνες ή αλλοδαποί πολίτες που ζουν στην Ελλάδα ή στο εξωτερικό και συναλλάσσονται με το ελληνικό Δημόσιο. Ο Συνήγορος του Πολίτη, ως διαμεσολαβητής απευθύνεται με κάθε μέσο προς την διοίκηση,



παρεμβαίνοντας και θεσμικά διατυπώνοντας συστάσεις και προτάσεις προς την δημόσια διοίκηση. (Ετήσια Έκθεση 2018)

#### 4.3.5 Αυτοτελής Υπηρεσία Εποπτείας

Σύμφωνα με το άρθρο 215 του Ν. 3852/2010, όπως αυτό τροποποιήθηκε με το άρθρο 109 του Ν. 4555/2018 η κρατική εποπτεία των Ο.Τ.Α. πραγματοποιείται από τις τοπικές αρμόδιες Αυτοτελείς Υπηρεσίες Εποπτείας των Ο.Τ.Α. Στην Ελλάδα υπάρχουν επτά Αυτοτελείς Υπηρεσίες Εποπτείας Ο.Τ.Α., οι οποίες αποτελούν αποκεντρωμένες υπηρεσίες του Υπουργείου Εσωτερικών, υπάγονται απευθείας στον Υπουργό και είναι αρμόδιες για την εποπτεία των Ο.Τ.Α.. Με βάση την παράγραφο 3 του συγκεκριμένου άρθρου, η αρμοδιότητα της Αυτοτελούς Υπηρεσίας Εποπτείας Ο.Τ.Α. συνίσταται στην άσκηση του ελέγχου νομιμότητας των πράξεων των δήμων, των περιφερειών και των νομικών τους προσώπων, όπως επίσης και του πειθαρχικού ελέγχου των αιρετών σύμφωνα με το άρθρο 102 παρ. 4 του Συντάγματος. Παράλληλα, είναι σημαντικό να τονίσουμε ότι η Αυτοτελής Υπηρεσία Εποπτείας Ο.Τ.Α. είναι σε θέση να εκδίδει οδηγίες αυτεπαγγέλτως με σκοπό τη διασφάλιση της νομιμότητας στη δράση των δήμων, περιφερειών, και των φορέων αυτών. Επιπλέον είναι υπεύθυνη να διαβιβάζει στους Ο.Τ.Α. της χωρικής της αρμοδιότητας τις εγκύκλιες οδηγίες και τις γενικές κατευθύνσεις, που δίνει το Υπουργείο Εσωτερικών ή τα κατά περίπτωση καθ' ύλην αρμόδια Υπουργεία, στο πλαίσιο του επιτελικού τους ρόλου.

Με βάση το άρθρο 218 του Ν. 3852/2010, έπειτα από την τροποποίησή του σύμφωνα με το άρθρο 20 του Ν. 4257/2014, η Αυτοτελής Υπηρεσία Εποπτείας των Οργανισμών Τοπικής Αυτοδιοίκησης διαρθρώνεται όπως παρουσιάζουμε παρακάτω:

1. Ελεγκτής Νομιμότητας
2. Διεύθυνση Εποπτείας Ο.Τ.Α.
  - α. Τμήμα Γενικών και Οικονομικών Υποθέσεων
  - β. Τμήμα Τεχνικών Υποθέσεων

#### 4.3.6 Συμπαραστάτης του δημότη και της επιχείρησης

Ένα εξίσου σημαντικό ελεγκτικό σώμα των Ο.Τ.Α αποτελεί και ο Συμπαραστάτης του δημότη και της επιχείρησης, όπως αυτός καθιερώθηκε με το «Πρόγραμμα Καλλικράτης» και συγκεκριμένα το άρθρο 77 του Ν. 3852/2010 όπως αυτό τροποποιήθηκε με το άρθρο 7 του Ν. 4623/2019. Αναλυτικότερα, στους δήμους με πληθυσμό μεγαλύτερο των 20.000 αλλά και στους νησιωτικούς δήμους, έπειτα από απόφαση του δημοτικού συμβουλίου, επιλέγεται,

κατόπιν προκηρύξεως που αναρτάται στην ιστοσελίδα του δήμου, πρόσωπο εγνωσμένου κύρους και εμπειρίας, ως συμπαραστάτης του δημότη και της επιχείρησης.

Επιπρόσθετα, ο Συμπαραστάτης δέχεται ενυπόγραφες καταγγελίες άμεσα θιγόμενων φυσικών ή νομικών προσώπων για κακοδιοίκηση των υπηρεσιών του δήμου, των νομικών του προσώπων και των επιχειρήσεών του και ασκεί διαμεσολάβηση έτσι ώστε να αντιμετωπιστούν τα σχετικά προβλήματα, ενώ έχει υποχρέωση να απαντά εγγράφως ή ηλεκτρονικά μέσα σε τριάντα ημερών στους ενδιαφερομένους ως προς τις ενέργειες που ο ίδιος πραγματοποίησε έπειτα από τη λήψη της καταγγελίας τους.

Ουσιαστικά, ο Συμπαραστάτης του δημότη και της επιχείρησης αποτελεί έναν ανεξάρτητο θεσμό της Τοπικής Αυτοδιοίκησης που έχει ως στόχο την παροχή καλύτερης εξυπηρέτησης προς τους πολίτες, την άμεση αντιμετώπιση των προβλημάτων τους καθώς επίσης και την σωστή και σύμφωνα με το γράμμα του νόμου λειτουργία των διοικητικών υπηρεσιών για την αποφυγή φαινομένων κακοδιοίκησης.

#### ***4.4 «Εγχειρίδιο καλών πρακτικών» του Συμβουλίου της Ευρώπης***

Καθίσταται αναγκαίο να αναφέρουμε ότι οι ευρωπαϊκές οδηγίες αναφορικά με τον καθοριστικό ρόλο του εσωτερικού ελέγχου στους Ο.Τ.Α. προβάλλονται ιδιαίτερα και από το Εγχειρίδιο καλών πρακτικών του Συμβουλίου της Ευρώπης για την δημόσια ηθική σε τοπικό επίπεδο. Ειδικότερα, το Συμβούλιο της Ευρώπης το 2006 υιοθέτησε το Εγχειρίδιο καλών πρακτικών το οποίο έχει ως στόχο την αναβάθμιση της δημόσιας ηθικής καθώς και την αντιμετώπιση την διαφθοράς και της κακοδιοίκησης στο επίπεδο της Τοπικής Αυτοδιοίκησης (Council of Europe, 2006). Στο σημείο αυτό, είναι σημαντικό να τονίσουμε ότι το συγκεκριμένο εγχειρίδιο δεν αποτελεί νομικό έγγραφο και κατ' επέκταση δεν παρουσιάζει καμία νομική δεσμευτικότητα.

Πιο αναλυτικά, στο Εγχειρίδιο συστήνεται μεταξύ άλλων, η δημιουργία κωδίκων συμπεριφοράς, η εποπτεία, προγράμματα επιμόρφωσης των αιρετών, ο έλεγχος της χρηματοδότησης τόσο των πολιτικών κομμάτων όσο και των προεκλογικών τους εκστρατειών, ο έλεγχος των αιρετών από τα αντιπροσωπευτικά συμβούλια και ο δημοκρατικός έλεγχος μέσα από την δημόσια πρόσβαση στην πληροφόρηση. Επιπλέον, ο ανεξάρτητος έλεγχος, ο αποτελεσματικός εσωτερικός έλεγχος καθώς και η προσαρμογή του στο μέγεθος του εκάστοτε δήμου και τέλος ο τοπικός ή περιφερειακός συνήγορος του πολίτη.

Όσον αφορά τον εσωτερικό έλεγχο, σύμφωνα με το εγχειρίδιο αφορά τις γραπτές διαδικασίες που καθορίζουν τις πρακτικές που ακολουθούνται στην δράση των τοπικών αρχών, όπως για

παράδειγμα η σύνταξη και η εκτέλεση του προϋπολογισμού, οι αγορές, οι συμβάσεις, η πρόσληψη και η εκμετάλλευση του προσωπικού. Ουσιαστικά, η υπηρεσία εσωτερικού ελέγχου προβαίνει σε ελέγχους για να διαπιστώσει αν υπάρχει συμμόρφωση στις διαδικασίες που έχουν υιοθετηθεί, ενώ προσπαθεί να ανακαλύψει τα αίτια και να διατυπώσει λύσεις όταν δεν υπάρχει συμμόρφωση.

Από την άλλη πλευρά, ο εξωτερικός έλεγχος αναφέρεται στη διαχείριση των Ο.Τ.Α., η οποία είναι απαραίτητο να πραγματοποιείται με βάση τους κανόνες για τα λογιστικά και τον προϋπολογισμό και σε ένα γενικότερο πλαίσιο σύμφωνα με τις αρχές της οικονομίας, της αποδοτικότητας και της αποτελεσματικότητας. Επίσης, είναι σημαντικό να αναφέρουμε ότι ο εξωτερικός έλεγχος είναι κατασταλτικός ωστόσο είναι δυνατόν είναι και προληπτικός υπό την μορφή συμβουλευτικού ρόλου (Council of Europe).

Ταυτόχρονα, στο Εγχειρίδιο Καλών Πρακτικών πέρα από τον έλεγχο νομιμότητας και κανονικότητας των δαπανών συμπεριλαμβάνεται και ο έλεγχος της αποδοτικότητας όπως αυτός που ασκούν τα Ελεγκτικά Συνέδρια των κρατών της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Συγκεκριμένα, ο έλεγχος αποδοτικότητας είναι απαραίτητο να καλύπτει τα εξής παρακάτω:

- Την οικονομικότητα που σχετίζεται με τους πόρους και το κατά πόσο αυτοί είναι επαρκής σε ποσότητα και ποιότητα, με το αν εξασφαλίζονται με το χαμηλότερο δυνατό κόστος καθώς και με το αν διατίθενται την σωστή στιγμή,
- Την αποδοτικότητα που αφορά την αναλογία διάθεσης των πόρων, ανάμεσα στις εισροές και στις εκροές, έτσι ώστε να επιτευχθούν οι στόχοι της δράσης,
- Την αποτελεσματικότητα που σχετίζεται με βαθμό επίτευξης των στόχων αλλά και την σχέση μεταξύ προσδοκώμενου και πραγματικού αποτελέσματος.

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5

### ΜΕΘΟΔΟΛΟΓΙΑ ΕΡΕΥΝΑΣ

#### 5.1 Εισαγωγικά

Έπειτα από την ολοκλήρωση του θεωρητικού πλαισίου της διπλωματικής εργασίας, όπως αυτό παρουσιάστηκε αναλυτικά στα προηγούμενα κεφάλαια, είμαστε σε θέση πλέον να προχωρήσουμε στο πρακτικό μέρος της έρευνας μας. Πιο αναλυτικά, λαμβάνοντας υπόψη το θέμα της παρούσας εργασίας καθώς και τους ερευνητικούς της στόχους καταλήξαμε ότι η καλύτερη μέθοδος που θα μπορούσαμε να ακολουθήσουμε είναι ο συνδυασμός της βιβλιογραφικής ανασκόπησης και της εμπειρικής έρευνας. Στο συγκεκριμένο κεφάλαιο της εργασίας αναλύεται η μεθοδολογία που ακολουθήσαμε έτσι ώστε να καταγράψουμε την άποψη των εργαζομένων στους δήμους της Περιφέρειας Θεσσαλίας σχετικά με το βαθμό στον οποίο εφαρμόζονται οι στρατηγικές του εσωτερικού ελέγχου.

Αρχικά, είναι σημαντικό να αναφέρουμε ότι το θεωρητικό μέρος της ερευνά μας πραγματοποιήθηκε μέσα από την ανασκόπηση της σχετικής βιβλιογραφίας, αντλώντας υλικό τόσο από την διεθνή όσο και από την ελληνική βιβλιογραφία, κυρίως μέσα από την μελέτη επιστημονικών άρθρων και βιβλίων σχετικά με τον εσωτερικό έλεγχο στους Ο.Τ.Α.. Στο πρακτικό κομμάτι, ως ερευνητικό εργαλείο χρησιμοποιήθηκε ένα ερωτηματολόγιο κλειστού τύπου καθώς το ερωτηματολόγιο αποτελεί το πιο γνωστό μέσο συλλογής πρωτογενών στοιχείων μέσα από την καταγραφή των απαντήσεων που έχουν δώσει οι συμμετέχοντες.

Στο σημείο αυτό, είναι σημαντικό να αναφέρουμε το σκοπό και τα ερευνητικά ερωτήματα της παρούσας διπλωματικής εργασίας, όπως αυτά παρουσιάζονται παρακάτω:

#### Ερευνητικό ερώτημα

Το ερευνητικό ερώτημα της συγκεκριμένης διπλωματικής εργασίας είναι το κατά πόσο οι οργανισμοί τοπικής αυτοδιοίκησης εφαρμόζουν τις διαδικασίες του εσωτερικού ελέγχου καθώς και το κατά πόσο αυτές συμβάλουν στην καλύτερη λειτουργία τους.

#### Ερευνητικοί Στόχοι

- Να εξεταστεί ο ρόλος και η σημασία που έχει ο Εσωτερικός Έλεγχος για τους οργανισμούς τοπικής αυτοδιοίκησης.
- Να αναλυθεί η διαδικασία και το ισχύον πλαίσιο Εσωτερικού Ελέγχου στους οργανισμούς τοπικής αυτοδιοίκησης.

- Να εξεταστεί η εφαρμογή των στρατηγικών του Εσωτερικού Ελέγχου από τους οργανισμούς τοπικής αυτοδιοίκησης.

## **5.2 Δείγμα και Πληθυσμός**

Όπως προαναφέραμε, η παρούσα διπλωματική εργασία διερευνά την άποψη των υπαλλήλων των Ο.Τ.Α. σχετικά με την ύπαρξη του εσωτερικού ελέγχου και των συστημάτων του καθώς και της αποτελεσματικότητας τους στους δήμους όπου εργάζονται. Η έρευνα μας συγκεκριμένα θα επικεντρωθεί στους δήμους της Περιφέρειας Θεσσαλίας, η οποία αποτελείται από 25 δήμους συνολικά. Οι δήμοι αυτοί είναι οι εξής: Δήμος Αγιάς, Δήμος Αλμυρού, Δήμος Αλοννήσου, Δήμος Αργιθέας, Δήμος Βόλου, Δήμος Ελασσόνας, Δήμος Ζαγοράς-Μουρεσίου, Δήμος Καρδίτσας, Δήμος Κιλελέρ, Δήμος Λαρισαίων, Δήμος Λίμνης Πλαστήρα, Δήμος Μετεώρων, Δήμος Μουζακίου, Δήμος Νότιου Πηλίου, Δήμος Παλαμά, Δήμος Πύλης, Δήμος Ρήγα Φεραίου, Δήμος Σκιάθου, Δήμος Σκοπέλου, Δήμος Σοφάδων, Δήμος Τεμπών, Δήμος Τρικκαίων, Δήμος Τυρνάβου, Δήμος Φαρκαδόνας, Δήμος Φαρσάλων. Συγκεκριμένα, έχουν σταλεί 586 emails, αφαιρώντας τις ηλεκτρονικές διευθύνσεις που δεν ήταν έγκυρες και επεστράφησαν, στους εργαζόμενους των 25 παραπάνω δήμων και έχουν ληφθεί 74 απαντήσεις (ποσοστό ανταπόκρισης 12,6%).

## **5.3 Στατιστική ανάλυση**

Η στατιστική επεξεργασία και ανάλυση των δεδομένων που προέκυψαν από την συλλογή των ερωτηματολογίων πραγματοποιήθηκε στο λογισμικό πακέτο SPSS, με την βοήθεια του οποίου ερμηνεύονται στην συνέχεια τα αποτελέσματα. Η ανάλυση βασίστηκε κυρίως σε δείκτες περιγραφικής στατιστικής. Παράλληλα, μέσω του Microsoft Excel πραγματοποιήθηκε η αρχική καταχώρηση των δεδομένων που συλλέξαμε από το ερωτηματολόγιο καθώς και η εξαγωγή των γραφημάτων.

## **5.4 Παρουσίαση ερευνητικού εργαλείου**

Αρχικά, είναι σημαντικό να αναφέρουμε ότι ως ερευνητικό εργαλείο για την συλλογή των δεδομένων της συγκεκριμένης ερευνητικής εργασίας χρησιμοποιήθηκε το ερωτηματολόγιο. Συγκεκριμένα, η μέθοδος του ερωτηματολογίου θεωρήθηκε η πιο κατάλληλη μέθοδος για την παρούσα έρευνα δεδομένου ότι διευκολύνει σε σημαντικό βαθμό την επεξεργασία των δεδομένων ενώ παράλληλα επιτρέπει την διανομή και την ανάκτηση των πληροφοριών σε σύντομο χρονικό διάστημα.

Στο ερωτηματολόγιο της παρούσας εργασίας υπάρχουν ερωτήσεις κλειστού τύπου καθώς και ερωτήσεις στις οποίες χρησιμοποιήθηκε η βαθμολογική κλίμακα του Likert πέντε σημείων. Στις ερωτήσεις κλειστού τύπου οι συμμετέχοντες καλούνται να επιλέξουν από τις υπάρχουσες απαντήσεις, με εξαίρεση την πρώτη ερώτηση, στην οποία οι ερωτώμενοι καλούνται να συμπληρώσουν την επωνυμία του Οργανισμού στον οποίο εργάζονται. Οι ερωτήσεις του ερωτηματολογίου είναι διατυπωμένες με απλό λόγο ώστε να μπορούν να γίνουν κατανοητές και να αποφευχθούν όσο το δυνατόν περισσότερο τυχόν παρερμηνείες. Το ερωτηματολόγιο απαρτίζεται από δύο μέρη, το πρώτο αναφέρετε στα δημογραφικά χαρακτηριστικά, ενώ το δεύτερο περιέχει ερωτήσεις σχετικά με τον εσωτερικό έλεγχο.

Το *πρώτο μέρος* του ερωτηματολογίου απαρτίζεται από 4 γενικές ερωτήσεις που αφορούν τα δημογραφικά στοιχεία του δείγματος της έρευνας. Αρχικά, οι συμμετέχοντες μπορούν να συμπληρώσουν προαιρετικά τον Δήμο στον οποίο ανήκουν, στην συνέχεια η *πρώτη ερώτηση* αφορά το φύλο του συμμετέχοντα, η *δεύτερη* την ηλικία, η *τρίτη* την εκπαίδευση του και η *τέταρτη* την θέση ευθύνης που κατέχει ο συμμετέχοντας στον Δήμο.

Όπως έχουμε ήδη αναφέρει, στόχος της έρευνας μας είναι να αναδειχθεί η άποψη των εργαζομένων των δήμων της Περιφέρειας Θεσσαλίας για την σημασία της ύπαρξης του εσωτερικού ελέγχου και των συστημάτων του. Έχοντας ως γνώμονα αυτό, το *δεύτερο μέρος* του ερωτηματολογίου δημιουργήθηκε σύμφωνα με το πλαίσιο COSO, δηλαδή αφορά θέματα σε σχέση με τα πέντε συστατικά στοιχεία του εσωτερικού ελέγχου τα οποία είναι το Περιβάλλον Ελέγχου, η Αξιολόγηση Κινδύνων, οι Δραστηριότητες Ελέγχου, η Πληροφόρηση και Επικοινωνία και τέλος η Παρακολούθηση. Σύμφωνα με το πλαίσιο COSO, ο εσωτερικός έλεγχος ορίζεται ως μια διαδικασία που διενεργείται από το Διοικητικό Συμβούλιο, τη Διοίκηση και το λοιπό προσωπικό και είναι σχεδιασμένη ώστε να παρέχει λογική διαβεβαίωση ως προς την επίτευξη των αντικειμενικών στόχων των εξής κατηγοριών:

- Αποτελεσματικότητα και αποδοτικότητα λειτουργιών,
- Αξιοπιστία χρηματοοικονομικών καταστάσεων,
- Συμμόρφωση με το κανονιστικό πλαίσιο.

Ο εσωτερικός έλεγχος, λοιπόν, αποτελείται όπως προαναφέραμε από πέντε συστατικά στοιχεία, το Περιβάλλον Ελέγχου, η Αξιολόγηση Κινδύνων, οι Δραστηριότητες Ελέγχου, η Πληροφόρηση και Επικοινωνία καθώς και η Παρακολούθηση. Συνεπώς, το ερωτηματολόγιο της έρευνας βασίστηκε στα επιμέρους αυτά στοιχεία και σε κάθε συστατικό αντιστοιχούν κάποιες ερωτήσεις με βάση την κλίμακα Likert. Η πενταβάθμια κλίμακα Likert χρησιμοποιήθηκε προκειμένου να δείξει ο ερωτώμενος τον βαθμό συμφωνίας ή διαφωνίας του σε μια σειρά ερωτήσεων σχετικά με το θέμα του εσωτερικού ελέγχου ενώ είναι ισορροπημένη (ίδιος αριθμός θετικών και αρνητικών απαντήσεων), μονή και αναγκαστική.

Το δεύτερο μέρος του ερωτηματολογίου αποτελείται από πέντε ενότητες, δηλαδή μια ενότητα για την κάθε διάσταση όπως θα αναλύσουμε παρακάτω.

Πιο αναλυτικά, η πρώτη ενότητα (B1) αφορά το «*Περιβάλλον Ελέγχου*» που σχετίζεται με την λειτουργία του Οργανισμού και εντάσσονται σε αυτή οι ερωτήσεις 5 έως 9. Το περιβάλλον ελέγχου αναφέρεται σε μια σειρά παραγόντων που περιλαμβάνουν την οργανωτική του δομή, την εξουσιοδότηση και ανάθεση ευθυνών και αρμοδιοτήτων καθώς και την ακεραιότητα και τις ηθικές αξίες του οργανισμού. Συγκεκριμένα, η *πέμπτη ερώτηση* διερευνά το κατά πόσο υφίσταται οργανόγραμμα στα διάφορα τμήματα του κάθε οργανισμού. Παράλληλα, η *έκτη ερώτηση* εξετάζει την ύπαρξη ενιαίου Εγχειριδίου Διαδικασιών στο οποίο αποτυπώνονται οι εργασίες και ο τρόπος με τον οποίο αυτές εκτελούνται. Επιπλέον, στην *έβδομη ερώτηση* διερευνάται εάν έχει γίνει περιγραφή καθηκόντων των θέσεων εργασίας σε όλα τα επίπεδα, ενώ στην *όγδοη ερώτηση* ερωτάτε εάν υπάρχει σαφής διαχωρισμός τόσο των καθηκόντων όσο και των αρμοδιοτήτων των υπαλλήλων. Εν κατακλείδι, στην *ένατη και τελευταία ερώτηση* που αφορά το Περιβάλλον Ελέγχου εξετάζεται εάν έχει θεσπισθεί και δημοσιευθεί Κώδικας Δεοντολογίας ή εάν η αρχή της ακεραιότητας και η εφαρμογή των ηθικών αξιών έχει διακηρυχθεί με κάποιο άλλο τρόπο στους εργαζομένους του οργανισμού.

Στην συνέχεια, η δεύτερη ενότητα (B2) του ερωτηματολογίου αφορά την «*Αξιολόγηση των Κινδύνων*» και η οποία περιλαμβάνει τις επόμενες 5 ερωτήσεις του ερωτηματολογίου. Συγκεκριμένα, κάθε οργανισμός έρχεται αντιμέτωπος με μια πληθώρα κινδύνων οι οποίοι προέρχονται τόσο από εσωτερικούς όσο και από εξωτερικούς παράγοντες. Προκειμένου ένας οργανισμός να αξιολογήσει σωστά τους κινδύνους που ελλοχεύουν και απειλούν την ύπαρξη του, καθίσταται απαραίτητος ο καθορισμός των στόχων του. Επομένως, με γνώμονα αυτό, η *ερώτηση δέκα* του ερωτηματολογίου διερευνά το κατά πόσο υφίσταται συγκεκριμένη διαδικασία για την αξιολόγηση των κινδύνων του δήμου. Στην συνέχεια, η *ερώτηση έντεκα* εξετάζει εάν υπάρχει επαρκής καθορισμός των επιμέρους στόχων που αναπροσαρμόζονται σε μικρά χρονικά διαστήματα, ενώ η *ερώτηση δώδεκα* διερευνά εάν οι στόχοι που θέτονται είναι ρεαλιστικοί και μπορούν να πραγματοποιηθούν. Ακόμη, στην *δεκατρία ερώτηση* ερωτάτε εάν πραγματοποιείτε εσωτερικός έλεγχος τόσο σε τακτές όσο και σε έκτακτες περιπτώσεις. Τέλος, η *ερώτηση δεκατέσσερα* εξετάζεται αν οι ελεγκτικές διαδικασίες εφαρμόζονται σε διαφορετικό βαθμό και έκταση ανάλογα με την ένταση του κινδύνου.

Μετέπειτα, η τρίτη ενότητα (B3) του ερωτηματολογίου σχετίζεται με τις «*Δραστηριότητες Ελέγχου*» και εντάσσονται σε αυτήν οι ερωτήσεις 15 έως 19. Πιο αναλυτικά, οι δραστηριότητες ελέγχου αποτελούν πολιτικές και διαδικασίες που συμβάλουν καθοριστικά στην υλοποίηση του έργου της Διοίκησης καθώς εξασφαλίζουν ότι έχουν πραγματοποιηθεί οι

απαραίτητες ενέργειες για την αντιμετώπιση των κινδύνων και κατά συνέπεια την επίτευξη των αντικειμενικών στόχων του οργανισμού. Συνεπώς, η δέκατη πέμπτη ερώτηση του ερωτηματολογίου διερευνά το κατά πόσο υπάρχουν και έχουν γνωστοποιηθεί τα επίπεδα και τα όρια των εγκρίσεων ή ευθυνών, ενώ η δέκατη έκτη εξετάζει σε ποίο βαθμό η Διοίκηση (Δήμαρχος/Δημοτικό Συμβούλιο) αποδέχεται την ευθύνη για τις πληροφορίες και τις έγγραφες αναφορές που παράγονται και προέρχονται από τις Υπηρεσίες του Δήμου. Στην συνέχεια, στην δέκατη έβδομη ερώτηση ερωτάται αν προηγείται έγκριση της Διοίκησης (Δημάρχου/Δημοτικού Συμβουλίου) για την υιοθέτηση αυτοματοποιημένων πληροφοριακών και άλλων συστημάτων του Δήμου, ενώ στην δέκατη όγδοη διερευνάτε εάν το σύστημα ελέγχου με τις ασφαλιστικές δικλίδες που διαθέτει είναι σε θέση να εμποδίζει παράνομες συναλλαγές. Τέλος, στην δέκατη ένατη και τελευταία ερώτηση που αφορά τις Δραστηριότητες Ελέγχου ερευνάτε αν οι περιγραφές των θέσεων εργασίας περιλαμβάνουν ειδικές αναφορές για συναφείς με τον έλεγχο δραστηριότητες.

Στην συνέχεια, η τέταρτη ενότητα (B4) του ερωτηματολογίου αφορά την «**Πληροφόρηση και Επικοινωνία**» και περιλαμβάνει τις ερωτήσεις 20 έως 22. Συγκεκριμένα όσον αφορά το κομμάτι της πληροφόρησης, κάθε οργανισμός για να μπορέσει να ελέγχει ορθά τα συστήματα, τις διαδικασίες και τους μηχανισμούς που εφαρμόζει καθίσταται αναγκαίο το περιβάλλον στο οποίο δραστηριοποιείται να του παρέχει φερέγγυες και έγκαιρες πληροφορίες. Για το λόγο αυτό, στην εικοστή και εικοστή πρώτη ερώτηση του ερωτηματολογίου διερευνάτε εάν παρέχονται πληροφορίες άμεσα και κατά προτεραιότητα από τους εργαζόμενους στους ελεγκτές κατά τη διενέργεια ελέγχου σε κάποια από τις Υπηρεσίες του Δήμου καθώς και εάν παρέχονται όσο το δυνατόν πιο αξιόπιστες πληροφορίες στους επιθεωρητές από τους εργαζόμενους του Δήμου. Παράλληλα, σχετικά με το κομμάτι της επικοινωνίας στην εικοστή δεύτερη ερώτηση οι εργαζόμενοι καλούνται να απαντήσουν εάν σε περίπτωση αμφιβολίας για τη νομιμότητα διενέργειας κάποιας συναλλαγής ή ενέργειας ζητείται από τους εργαζόμενους η συνδρομή της Υπηρεσίας Επιθεώρησης.

Εν κατακλείδι, η πέμπτη ενότητα (B5) αφορά την «**Παρακολούθηση**» και εντάσσονται σε αυτήν οι ερωτήσεις 23 έως 25. Αναλυτικότερα, με τον όρο Παρακολούθηση εννοούμε ότι τα συστήματα ελέγχου καθίσταται αναγκαίο να εποπτεύονται και να επανελέγχονται ώστε να επιβεβαιώνεται η αποτελεσματική λειτουργία των πέντε συστατικών στοιχείων του εσωτερικού ελέγχου. Αυτό επιτυγχάνεται μέσα από την διαρκή εποπτεία των τρεχουσών διαδικασιών καθώς και μέσα από ειδικές έκτακτες αξιολογήσεις. Συνεπώς, με γνώμονα αυτό, ερωτάτε στην εικοστή τρίτη ερώτηση εάν αξιολογείται η επάρκεια και η αποτελεσματικότητα του συστήματος εσωτερικού ελέγχου από αρμόδια συσταθείσα Επιτροπή Ελέγχου, μέσω υποβληθεισών εκθέσεων σε αυτήν από την Δ/ση Επιθεώρησης. Παράλληλα, στην εικοστή



*τέταρτη ερώτηση* διερευνάτε το κατά πόσο υπάρχουν πολιτικές και διαδικασίες που καθορίζουν τον τρόπο που πρέπει να εκτελεστούν και να ελεγχθούν οι διάφορες διεργασίες εντός του Δήμου, ενώ τέλος στην *εικοστή πέμπτη ερώτηση* οι συμμετέχοντες καλούνται να απαντήσουν σε ποίο βαθμό πιστεύουν ότι οι αρμοδιότητες στις Υπηρεσίες του Δήμου έχουν ανατεθεί με τέτοιο τρόπο που να εμποδίζει ένα άτομο να επεξεργάζεται στοιχεία μιας συναλλαγής στο σύνολό της, να την εκτελεί και τέλος να την αρχειοθετεί χωρίς περαιτέρω έλεγχο από άλλους.

Τέλος, είναι σημαντικό να αναφέρουμε ότι το ερωτηματολόγιο της παρούσας εργασίας σχεδιάστηκε σε ηλεκτρονική μορφή μέσα από τις φόρμες της google forms και τα ερωτηματολόγια στάλθηκαν ηλεκτρονικά στις ηλεκτρονικές διευθύνσεις των Δήμων, οι οποίες βρέθηκαν από τις αντίστοιχες ιστοσελίδες τους. Επιπλέον, η συμπλήρωση του ερωτηματολογίου δεν ήταν υποχρεωτική, ενώ ο χρόνος που απαιτούνταν για την συμπλήρωση του ήταν περίπου 7 λεπτά.

### **5.5 Ηθική και δεοντολογία**

Πολύ σημαντικό στοιχείο για μία έρευνα είναι να πληροί τις προϋποθέσεις της ηθικής. Πιο συγκεκριμένα, για να μπορέσει να χαρακτηριστεί μία έρευνα αποδεκτή είναι αναγκαίο να έχει πραγματοποιηθεί κάτω από συγκεκριμένες συνθήκες, οι οποίες υποδηλώνουν σεβασμό στους συμμετέχοντες και στην επιστημονική δεοντολογία. Ειδικότερα, όλοι οι συμμετέχοντες στην έρευνα πρέπει να είναι πλήρως ενημερωμένοι αναφορικά με το σκοπό της καθώς, επίσης, και να είναι διασφαλισμένο ότι οι απαντήσεις τους θα χρησιμοποιηθούν μόνο για τη συγκεκριμένη έρευνα. Επίσης, πρέπει να συμμετάσχουν σε αυτή εθελοντικά και όχι καταναγκαστικά, που σημαίνει ότι πρέπει αρχικά να ενημερωθούν και στη συνέχεια να αποφασίσουν αν θέλουν να συμμετάσχουν σε αυτή. Ακόμη ένα στοιχείο που είναι αναγκαία η διασφάλισή του αφορά στην ανωνυμία των συμμετεχόντων, καθώς δεν πρέπει να ζητούνται στοιχεία τα οποία υποδηλώνουν τη ταυτότητα των συμμετεχόντων. Όλα τα παραπάνω διασφαλίζονται στη συγκεκριμένη έρευνα καθώς έχει υπάρξει πλήρης ενημέρωση αναφορικά με το σκοπό της έρευνας, την εθελοντική συμμετοχή τους και την ανωνυμία τους. Χαρακτηριστικά, στο ερωτηματολόγιο υπήρξε εισαγωγικό σημείωμα που εξηγεί λεπτομερώς στους συμμετέχοντες τους λόγους για τους οποίους διεξάγεται η έρευνα καθώς, επίσης, αναφέρεται και ο εθελοντικός και ανώνυμος χαρακτήρας της.

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6

### ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΕΡΕΥΝΑΣ

#### 6.1 Δημογραφικά στοιχεία δείγματος

Στον Πίνακα 1 δίνονται τα αποτελέσματα που σχετίζονται με τα δημογραφικά χαρακτηριστικά των συμμετεχόντων στην έρευνα. Συνολικά συμμετείχαν 41 (55.4%) γυναίκες και 33 (44.6%) άντρες. Αναφορικά με την ηλικιακή κατανομή του δείγματος παρατηρήθηκε ότι το 55.4% (n=41) ήταν ηλικίας 41 έως 50 ετών ενώ το 36.5% (n=27) ήταν ηλικίας 51 ετών και άνω. Μικρότερο ποσοστό συμμετοχής παρατηρήθηκε για εργαζομένους στους Ο.Τ.Α. ηλικίας 31 έως 40 ετών (n=6, 8.1%). Τα αποτελέσματα αναφορικά με το εκπαιδευτικό επίπεδο των συμμετεχόντων στην έρευνα έδειξαν ότι το 39.2% (n=29) ήταν κάτοχοι μεταπτυχιακού τίτλου ειδίκευσης και το 37.8% (n=28) ήταν απόφοιτοι τριτοβάθμιας εκπαίδευσης. Μικρότερο ποσοστό εξ αυτών ήταν απόφοιτοι Λυκείου (n=11, 14.9%) ή κάτοχοι διδακτορικού (n=6, 8.1%). Τέλος, τα αποτελέσματα σχετικά με την θέση ευθύνης των εργαζομένων των Ο.Τ.Α. που εξετάστηκαν έδειξαν ότι το 62.2% (n=46) ήταν υπάλληλοι, το 28.4% (n=21) ήταν προϊστάμενοι τμήματος και το 5.4% (n=4) ήταν προϊστάμενοι διεύθυνσης.

Πίνακας 1. Δημογραφικά χαρακτηριστικά δείγματος

		n	%
Φύλο	Άντρας	33	44.6%
	Γυναίκα	41	55.4%
Ηλικία	31-40	6	8.1%
	41-50	41	55.4%
	51 και άνω	27	36.5%
Εκπαίδευση	Απόφοιτος Λυκείου	11	14.9%
	Απόφοιτος ΤΕΙ/ΑΕΙ	28	37.8%
	Μεταπτυχιακό	29	39.2%
	Διδακτορικό	6	8.1%
Θέση ευθύνης που κατέχετε στον Ο.Τ.Α.	Προϊστάμενος Διεύθυνσης	4	5.4%
	Προϊστάμενος Τμήματος	21	28.4%
	Υπάλληλος	46	62.2%
	Άλλο	3	4.1%

## 6.2 Ανάλυση αξιοπιστίας εργαλείου

Όσον αφορά την ανάλυση αξιοπιστία των μετρήσεων, απαραίτητη κρίνεται η χρήση κάποιου τεστ αξιοπιστίας με το οποίο εκτιμάται η εσωτερική συνέπεια των στοιχείων ενός ερωτηματολογίου. Στον Πίνακα 2 παρουσιάζονται τα αποτελέσματα της ανάλυσης αξιοπιστίας με χρήση του συντελεστή Cronbach για τις διαστάσεις του ερωτηματολογίου αξιολόγησης του εσωτερικού ελέγχου. Από τον συντελεστή αξιοπιστίας προκύπτει ότι η αξιοπιστία των διαστάσεων εσωτερικού ελέγχου είναι πολύ υψηλή, καθώς οι τιμές κυμαίνονται από  $\alpha=0.739$  (διάσταση «Δραστηριότητες ελέγχου») έως  $\alpha=0.831$  (διάσταση «Περιβάλλον ελέγχου»).

**Πίνακας 2:** Ανάλυση αξιοπιστίας

Διαστάσεις εσωτερικού ελέγχου	Δείκτης Cronbach
Περιβάλλον ελέγχου	0.831
Αξιολόγηση κινδύνων	0.789
Δραστηριότητες ελέγχου	0.739
Πληροφόρηση και επικοινωνία	0.813
Παρακολούθηση	0.789

## 6.3 Αποτελέσματα για τα πέντε συστατικά στοιχεία του εσωτερικού ελέγχου

Στην επόμενη ενότητα παρουσιάζονται τα ευρήματα αναφορικά με την αξιολόγηση του εσωτερικού ελέγχου στους Ο.Τ.Α. της Περιφέρειας Θεσσαλίας από την οπτική των εργαζομένων. Τα αποτελέσματα δίνονται τόσο ανά διάσταση (συστατικά στοιχεία) του εσωτερικού ελέγχου όσο και συγκεντρωτικά. Στον Πίνακα 3 παρουσιάζονται τα ευρήματα αναφορικά με τις ερωτήσεις που είχαν σκοπό να καταγράψουν την άποψη των εργαζομένων σχετικά με τις διαδικασίες που σχετίζονται με το περιβάλλον ελέγχου. Τα αποτελέσματα έδειξαν ότι οι εργαζόμενοι αναγνωρίζουν ότι σε μέτριο βαθμό υπάρχει οργανόγραμμα για κάθε Υπηρεσία του Ο.Τ.Α. που αναθεωρείται με βάση τις τρέχουσες εξελίξεις και απαιτήσεις (ΜΤ=2.85, ΤΑ=1.21). Παρόμοια, οι εργαζόμενοι στους Ο.Τ.Α. σε μέτριο βαθμό αναγνώρισαν ότι έχει γίνει περιγραφή καθηκόντων θέσεων εργασίας σε όλα τα επίπεδα (ΜΤ=2.82, ΤΑ=1.10). Αντίθετα, οι εργαζόμενοι στους Ο.Τ.Α. δήλωσαν ότι σε μικρή κλίμακα έχει θεσπισθεί και κοινοποιηθεί Κώδικας Δεοντολογίας ή με άλλο τρόπο έχει διακηρυχθεί η αρχή της ακεραιότητας και η τήρηση ηθικών αξιών από τους εργαζόμενους (ΜΤ=2.03, ΤΑ=1.01) και σε μικρή κλίμακα υφίσταται λεπτομερές ενιαίο Εγχειρίδιο Διαδικασιών του Ο.Τ.Α. με αποτυπωμένες τις εργασίες και τον τρόπο με τον οποίο αυτές εκτελούνται

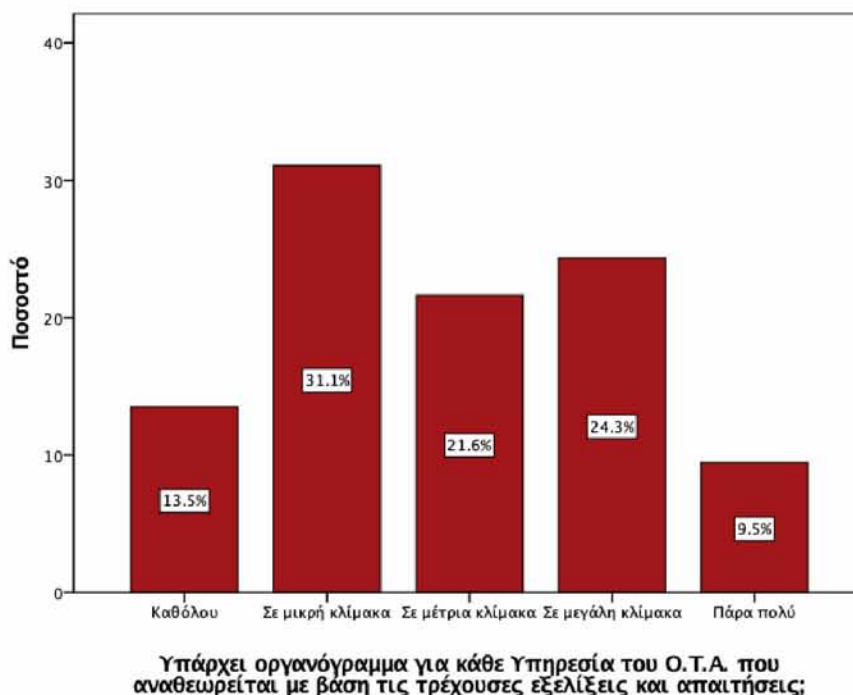
(MT=2.41, TA=1.19). Τέλος, οι εργαζόμενοι στους Ο.Τ.Α. αναγνώρισαν ότι σε μικρό βαθμό είναι σαφής ο διαχωρισμός των καθηκόντων και αρμοδιοτήτων των εργαζομένων (MT=2.46, TA=0.88).

**Πίνακας 3:** Περιγραφικά αποτελέσματα για τις ερωτήσεις που αξιολογούσαν τη διάσταση «Περιβάλλον Ελέγχου»

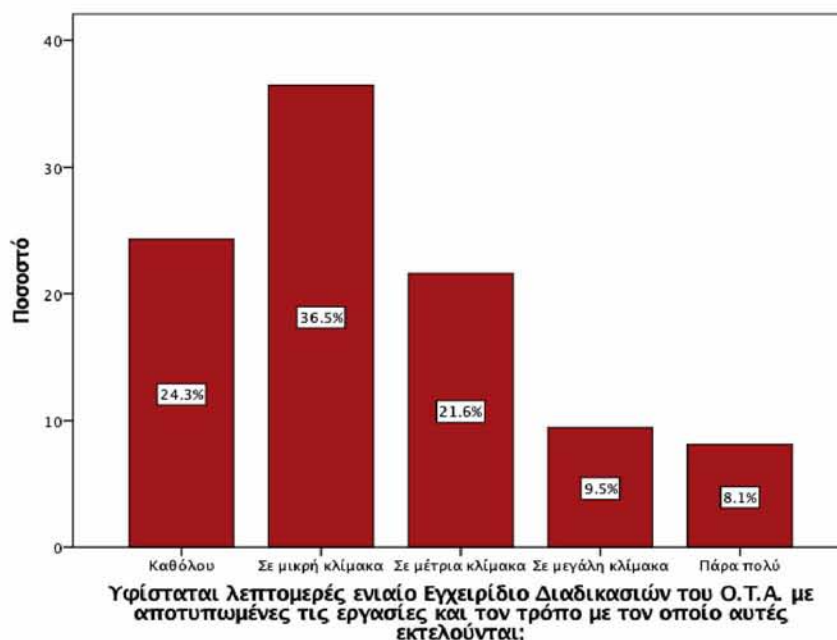
	Καθόλου υ	Σε μικρή κλίμακα	Σε μέτρια κλίμακα	Σε μεγάλη κλίμακα	Πάρα πολύ	MT	TA
Υπάρχει οργανόγραμμα για κάθε Υπηρεσία του Ο.Τ.Α. που αναθεωρείται με βάση τις τρέχουσες εξελίξεις και απαιτήσεις;	13.5%	31.1%	21.6%	24.3%	9.5%	2.85	1.21
Υφίσταται λεπτομερές ενιαίο Εγχειρίδιο Διαδικασιών του Ο.Τ.Α. με αποτυπωμένες τις εργασίες και τον τρόπο με τον οποίο αυτές εκτελούνται;	24.3%	36.5%	21.6%	9.5%	8.1%	2.41	1.19
Έχει γίνει περιγραφή καθηκόντων θέσεων εργασίας σε όλα τα επίπεδα;	10.8%	29.7%	33.8%	17.6%	8.1%	2.82	1.10
Είναι σαφής ο διαχωρισμός των καθηκόντων και αρμοδιοτήτων των εργαζομένων;	12.2%	40.5%	39.2%	5.4%	2.7%	2.46	.88
Έχει θεσπισθεί και κοινοποιηθεί Κώδικας Δεοντολογίας ή με άλλο τρόπο έχει διακηρυχθεί η αρχή της ακεραιότητας και η τήρηση ηθικών αξιών από τους εργαζόμενους;	39.2%	27.0%	27.0%	5.4%	1.4%	2.03	1.01

MT=Μέση Τιμή  
TA=Τυπική Απόκλιση

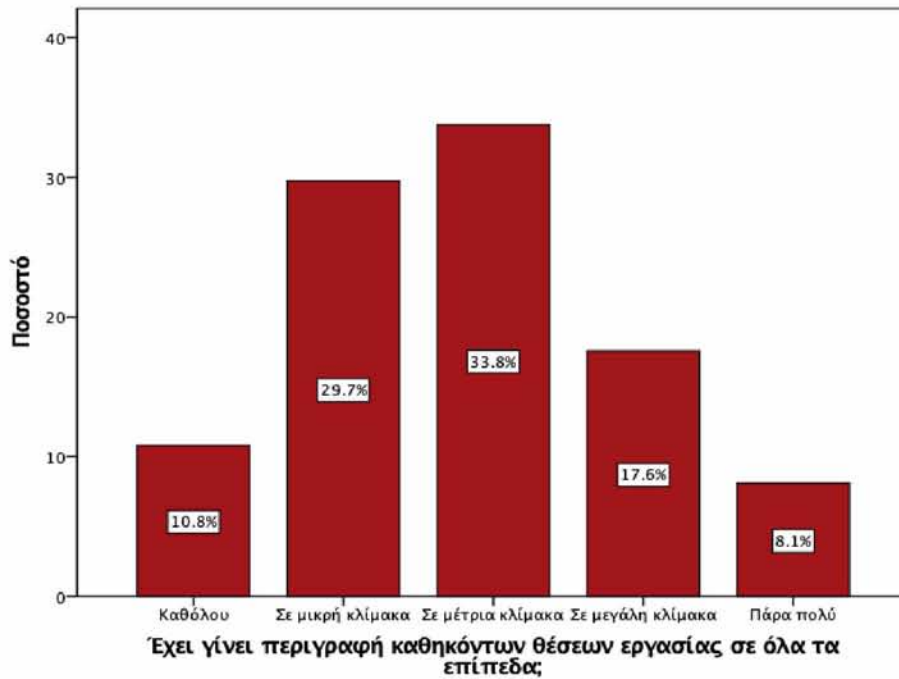
Τα αποτελέσματα για τις ερωτήσεις του Πίνακα 3 δίνονται διαγραμματικά και στα Διαγράμματα 1 έως 5.



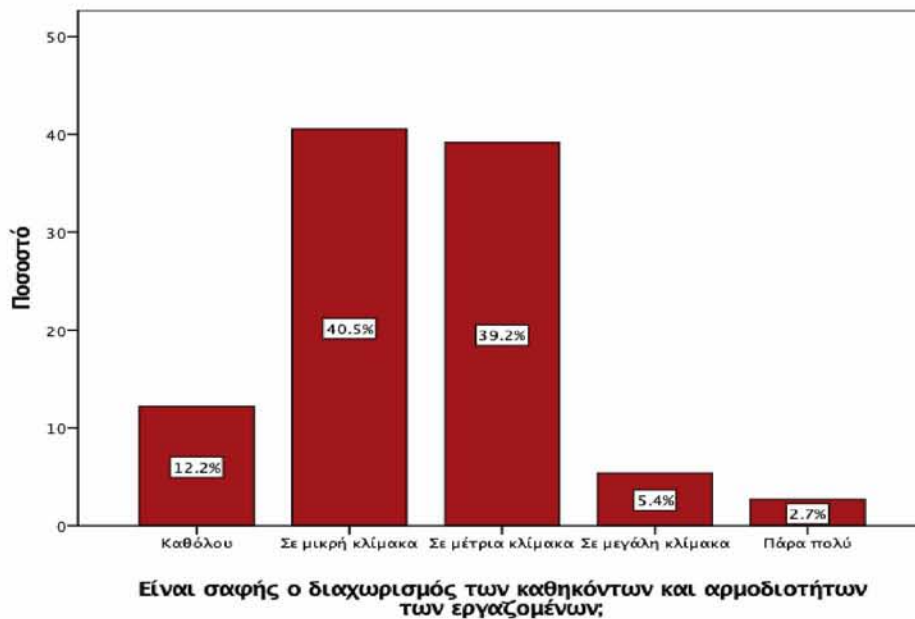
**Διάγραμμα 1.** Περιγραφικά αποτελέσματα για την ερώτηση «Υπάρχει οργανόγραμμα για κάθε Υπηρεσία του Ο.Τ.Α. που αναθεωρείται με βάση τις τρέχουσες εξελίξεις και απαιτήσεις;»



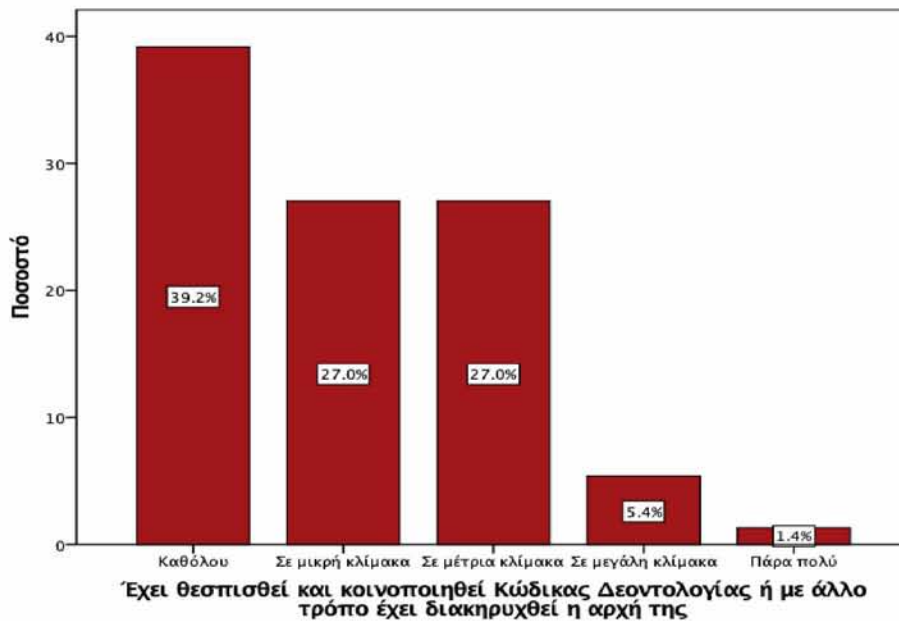
**Διάγραμμα 2.** Περιγραφικά αποτελέσματα για την ερώτηση «Υφίσταται λεπτομερές ενιαίο Εγχειρίδιο Διαδικασιών του Ο.Τ.Α. με αποτυπωμένες τις εργασίες και τον τρόπο με τον οποίο αυτές εκτελούνται;»



**Διάγραμμα 3.** Περιγραφικά αποτελέσματα για την ερώτηση «Έχει γίνει περιγραφή καθηκόντων θέσεων εργασίας σε όλα τα επίπεδα;»

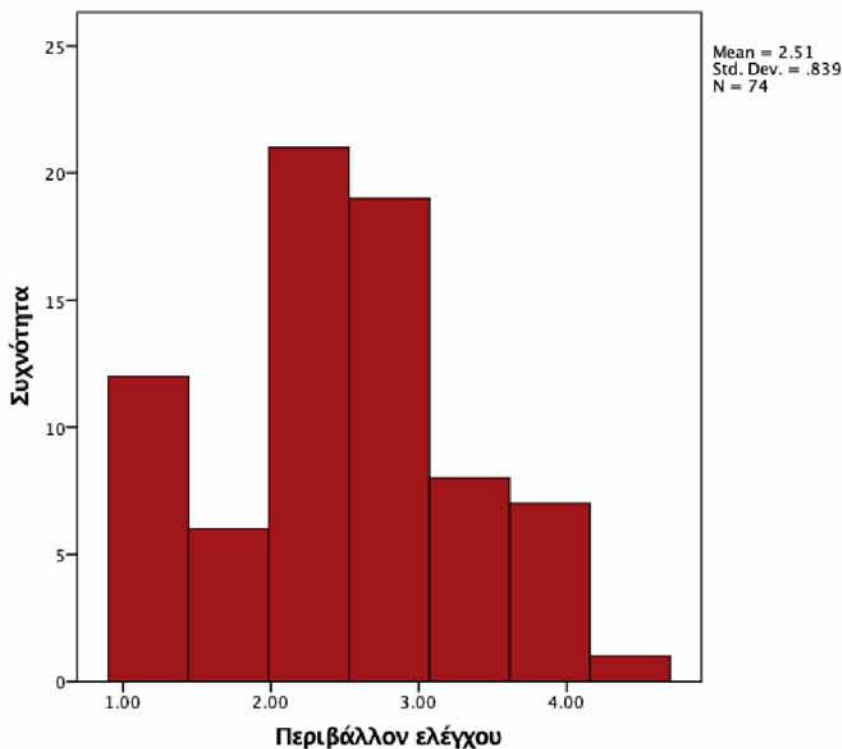


**Διάγραμμα 4.** Περιγραφικά αποτελέσματα για την ερώτηση «Είναι σαφής ο διαχωρισμός των καθηκόντων και αρμοδιοτήτων των εργαζομένων;»



**Διάγραμμα 5.** Περιγραφικά αποτελέσματα για την ερώτηση «Έχει θεσπισθεί και κοινοποιηθεί Κώδικας Δεοντολογίας ή με άλλο τρόπο έχει διακηρυχθεί η αρχή της ακεραιότητας και η τήρηση ηθικών αξιών από τους εργαζόμενους;»

Τα αποτελέσματα για τη συνολική διάσταση που αφορά το «Περιβάλλον ελέγχου» έδειξαν ότι η συνολική μέση τιμή της κλίμακας ισούται με 2.51 (TA=0.84). Η κατανομή της διάστασης βάση των απαντήσεων των εργαζομένων στους Ο.Τ.Α. δίνεται στο Διάγραμμα 6.



**Διάγραμμα 6.** Κατανομή της διάστασης «Περιβάλλον ελέγχου»

Στον Πίνακα 4 παρουσιάζονται τα ευρήματα αναφορικά με τις ερωτήσεις που είχαν σκοπό να καταγράψουν την άποψη των εργαζομένων σχετικά με τις διαδικασίες που σχετίζονται με την αξιολόγηση κινδύνων. Τα αποτελέσματα έδειξαν ότι οι εργαζόμενοι αναγνωρίζουν σε μέτριο βαθμό ότι οι στόχοι που θέτονται από τη Διοίκηση (Δήμαρχο/Δημοτικό Συμβούλιο) είναι ρεαλιστικοί και μπορούν να υλοποιηθούν (ΜΤ=2.77, ΤΑ=0.84). Αντίθετα, οι εργαζόμενοι στους Ο.Τ.Α. σε μέτριο βαθμό αναγνώρισαν ότι υφίσταται και κοινοποιείται συγκεκριμένη διαδικασία για την αξιολόγηση των κινδύνων του Ο.Τ.Α (ΜΤ=1.84, ΤΑ=1.05) και ότι πραγματοποιείται εσωτερικός έλεγχος τόσο σε τακτές όσο και σε έκτακτες περιπτώσεις (ΜΤ=1.91, ΤΑ=1.01). Τέλος, οι εργαζόμενοι στους Ο.Τ.Α. δήλωσαν ότι σε μικρή κλίμακα καθορίζονται επιμέρους στόχοι που αναπροσαρμόζονται σε τακτά χρονικά διαστήματα (ΜΤ=2.23, ΤΑ=1.07) και εφαρμόζονται ελεγκτικές διαδικασίες σε διαφορετικό βαθμό και έκταση ανάλογα με την ένταση κινδύνου που εμφανίζει η ελεγχόμενη Υπηρεσία (ΜΤ=2.11, ΤΑ=0.94).

**Πίνακας 4:** Περιγραφικά αποτελέσματα για τις ερωτήσεις που αξιολογούσαν τη διάσταση «Αξιοπιστία κινδύνου»

	Καθόλου υ	Σε μικρή κλίμακα	Σε μέτρια κλίμακα	Σε μεγάλη κλίμακα	Πάρα πολύ	ΜΤ	ΤΑ
Υφίσταται και κοινοποιείται συγκεκριμένη διαδικασία για την αξιολόγηση των κινδύνων του Ο.Τ.Α.;	50.0%	27.0%	14.9%	5.4%	2.7%	1.84	1.05
Καθορίζονται επιμέρους στόχοι που αναπροσαρμόζονται σε τακτά χρονικά διαστήματα;	29.7%	33.8%	21.6%	13.5%	1.4%	2.23	1.07
Οι στόχοι που θέτονται από τη Διοίκηση (Δήμαρχο/Δημοτικό Συμβούλιο) είναι ρεαλιστικοί και μπορούν να υλοποιηθούν;	5.4%	31.1%	45.9%	16.2%	1.4%	2.77	.84
Πραγματοποιείται εσωτερικός έλεγχος τόσο σε τακτές όσο και σε έκτακτες περιπτώσεις;	44.6%	28.4%	21.6%	2.7%	2.7%	1.91	1.01



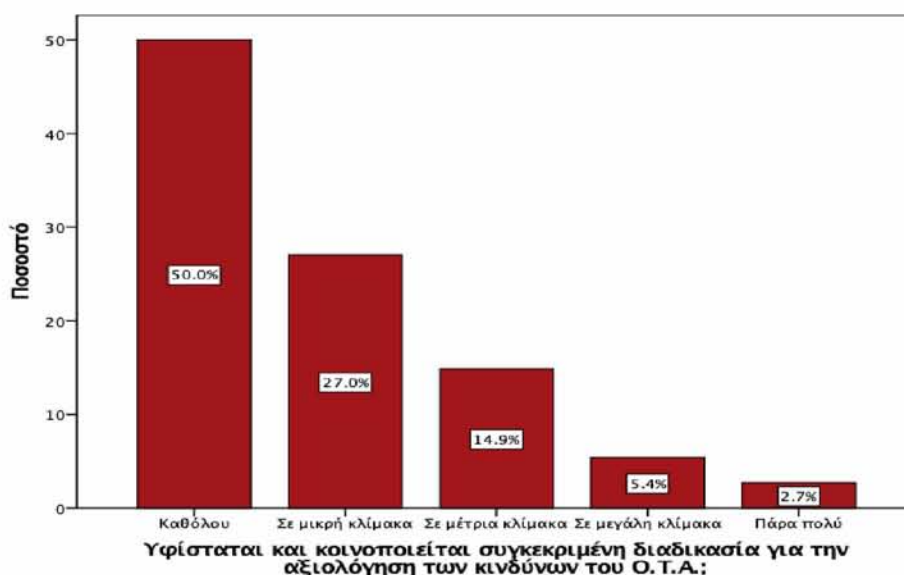
Εφαρμόζονται ελεγκτικές διαδικασίες σε διαφορετικό βαθμό και έκταση ανάλογα με την ένταση κινδύνου που εμφανίζει η ελεγχόμενη Υπηρεσία;

25.7% 50.0% 13.5% 9.5% 1.4% 2.11 .94

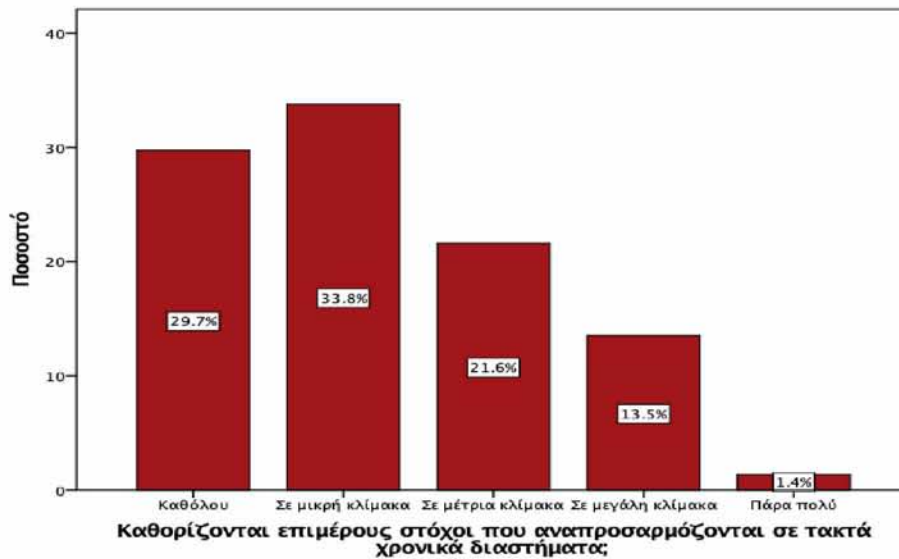
ΜΤ=Μέση Τιμή

ΤΑ=Τυπική Απόκλιση

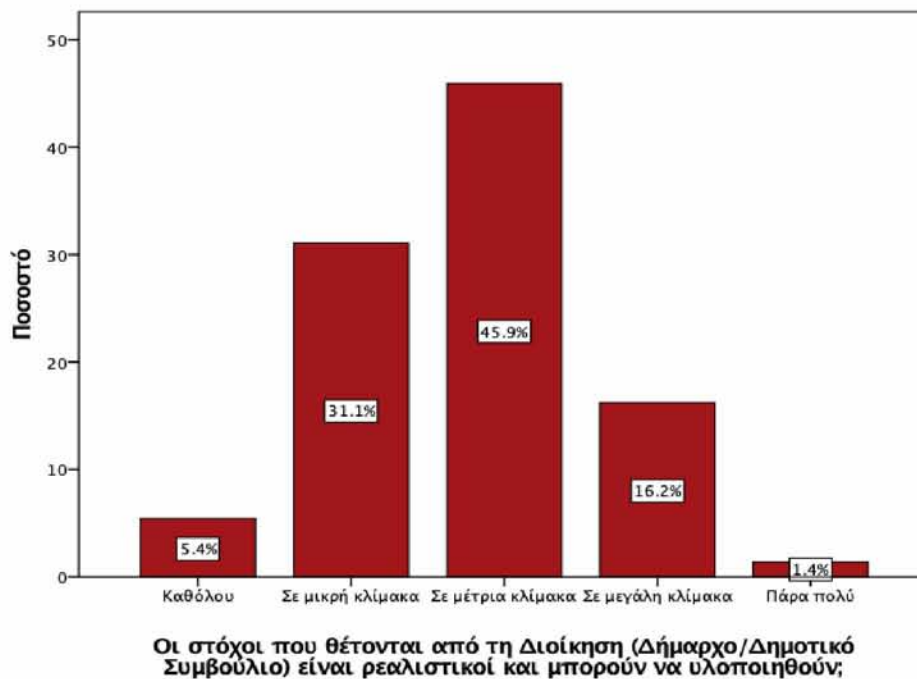
Τα αποτελέσματα για τις ερωτήσεις του Πίνακα 4 δίνονται διαγραμματικά και στα Διαγράμματα 7 έως 11, όπως αυτά παρουσιάζονται παρακάτω:



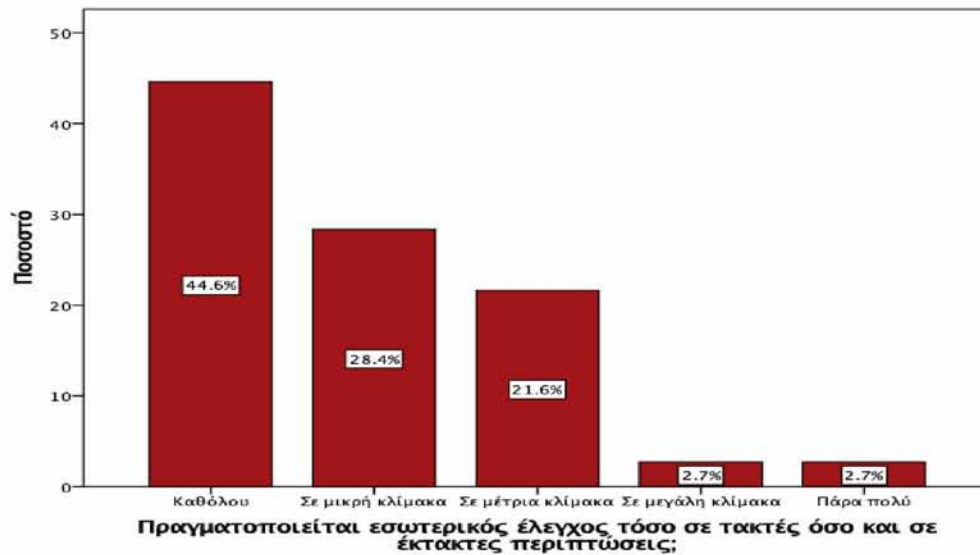
**Διάγραμμα 7.** Περιγραφικά αποτελέσματα για την ερώτηση «Υφίσταται και κοινοποιείται συγκεκριμένη διαδικασία για την αξιολόγηση των κινδύνων του Ο.Τ.Α;»



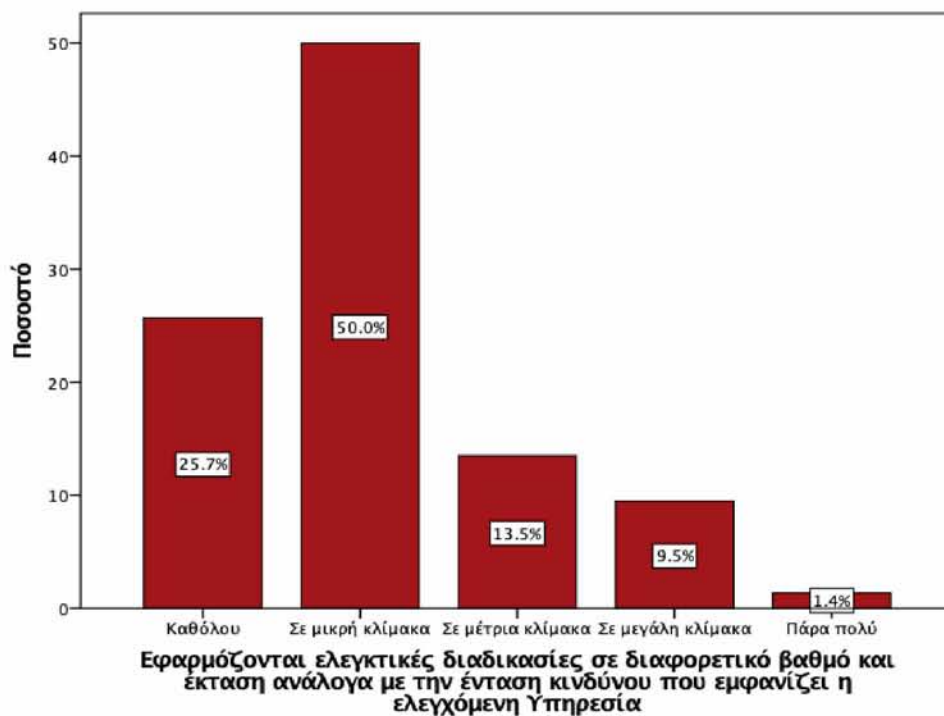
**Διάγραμμα 8.** Περιγραφικά αποτελέσματα για την ερώτηση «Καθορίζονται επιμέρους στόχοι που αναπροσαρμόζονται σε τακτά χρονικά διαστήματα;»



**Διάγραμμα 9.** Περιγραφικά αποτελέσματα για την ερώτηση «Οι στόχοι που θέτονται από τη Διοίκηση (Δήμαρχο/Δημοτικό Συμβούλιο) είναι ρεαλιστικοί και μπορούν να υλοποιηθούν;»

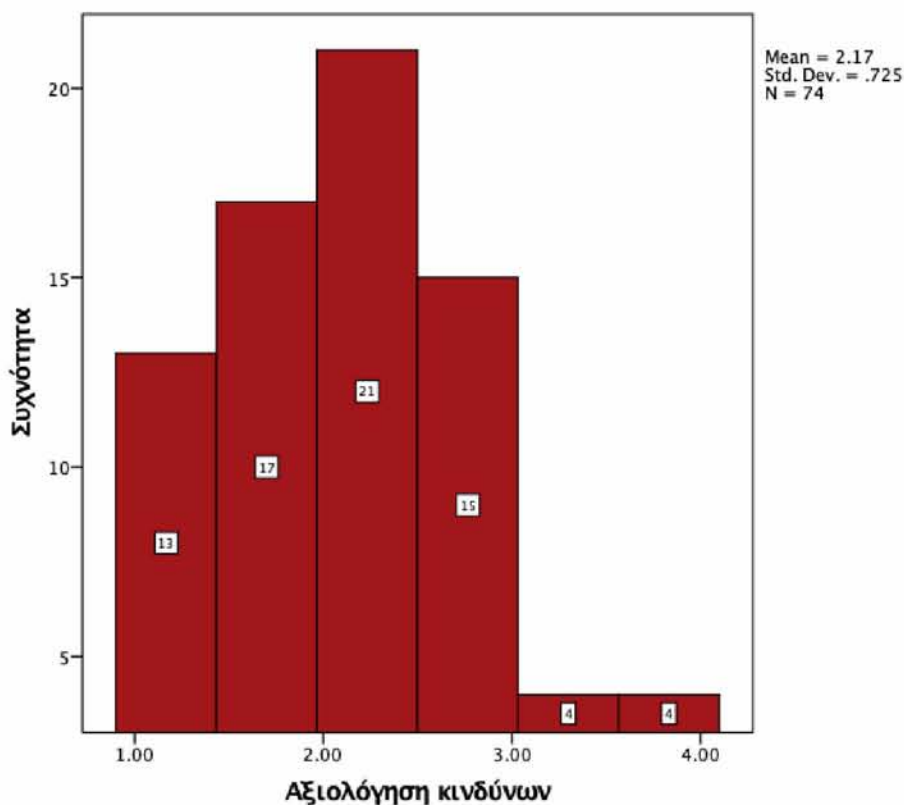


**Διάγραμμα 10.** Περιγραφικά αποτελέσματα για την ερώτηση «Πραγματοποιείται εσωτερικός έλεγχος τόσο σε τακτές όσο και σε έκτακτες περιπτώσεις;»



**Διάγραμμα 11.** Περιγραφικά αποτελέσματα για την ερώτηση «Εφαρμόζονται ελεγκτικές διαδικασίες σε διαφορετικό βαθμό και έκταση ανάλογα με την ένταση κινδύνου που εμφανίζει η ελεγχόμενη Υπηρεσία;»

Τα αποτελέσματα για τη συνολική διάσταση που αφορά την «Αξιολόγηση κινδύνων» έδειξαν ότι η συνολική μέση τιμή της κλίμακας ισούται με 2.17 (TA=0.73). Η κατανομή της διάστασης βάση των απαντήσεων των εργαζομένων στους Ο.Τ.Α. δίνεται στο Διάγραμμα 12.



**Διάγραμμα 12.** Κατανομή της διάστασης «Αξιοπιστία κινδύνου»

Στον Πίνακα 5 παρουσιάζονται τα ευρήματα αναφορικά με τις ερωτήσεις που είχαν σκοπό να καταγράψουν την άποψη των εργαζομένων σχετικά με τις διαδικασίες που σχετίζονται με τις δραστηριότητες ελέγχου. Τα αποτελέσματα έδειξαν ότι οι εργαζόμενοι αναγνωρίζουν σε μέτρια προς μεγάλη κλίμακα ότι προηγείται η έγκριση της Διοίκησης (Δημάρχου/Δημοτικού Συμβουλίου) για την υιοθέτηση αυτοματοποιημένων πληροφοριακών και άλλων συστημάτων του Ο.Τ.Α (MT=3.28, TA=1.12) και σε μέτρια προς μεγάλη κλίμακα ότι εμποδίζονται παράνομες συναλλαγές από το σύστημα ελέγχου με τις ασφαλιστικές δικλίδες που διαθέτει (MT=3.22, TA=1.19). Επιπρόσθετα, οι εργαζόμενοι στους Ο.Τ.Α. αναγνώρισαν ότι σε μέτρια κλίμακα αποδέχεται η Διοίκηση (Δήμαρχος/Δημοτικό Συμβούλιο) την ευθύνη για τις πληροφορίες και τις έγγραφες αναφορές που παράγονται και προέρχονται από τις Υπηρεσίες του Ο.Τ.Α (MT=2.89, TA=0.90). Τέλος, οι εργαζόμενοι στους Ο.Τ.Α. δήλωσαν ότι σε μικρή κλίμακα οι περιγραφές των θέσεων εργασίας για την εύρυθμη λειτουργία του προσωπικού του Ο.Τ.Α. περιλαμβάνουν ειδικές αναφορές για συναφείς με τον έλεγχο δραστηριότητες

(MT=2.27, TA=1.06) και σε μικρό βαθμό υπάρχουν και έχουν γνωστοποιηθεί τα επίπεδα και όρια των εγκρίσεων/ευθυνών (MT=2.42, TA=1.07).

**Πίνακας 5:** Περιγραφικά αποτελέσματα για τις ερωτήσεις που αξιολογούσαν τη διάσταση «Δραστηριότητες ελέγχου»

	Καθόλου υ	Σε μικρή κλίμακα	Σε μέτρια κλίμακα	Σε μεγάλη κλίμακα	Πάρα πολύ	MT	TA
Υπάρχουν και έχουν γνωστοποιηθεί τα επίπεδα και όρια των εγκρίσεων/ευθυνών;	23.0%	31.1%	29.7%	13.5%	2.7%	2.42	1.07
Αποδέχεται η Διοίκηση (Δήμαρχος/Δημοτικό Συμβούλιο) την ευθύνη για τις πληροφορίες και τις έγγραφες αναφορές που παράγονται και προέρχονται από τις Υπηρεσίες του Ο.Τ.Α.;	4.1%	31.1%	39.2%	23.0%	2.7%	2.89	.90
Προηγείται έγκριση της Διοίκησης (Δημάρχου/Δημοτικού Συμβουλίου) για την υιοθέτηση αυτοματοποιημένων πληροφοριακών και άλλων συστημάτων του Ο.Τ.Α.;	5.4%	18.9%	33.8%	25.7%	16.2%	3.28	1.12
Εμποδίζει παράνομες συναλλαγές το σύστημα ελέγχου με τις ασφαλιστικές δικλίδες που διαθέτει;	9.5%	18.9%	25.7%	32.4%	13.5%	3.22	1.19

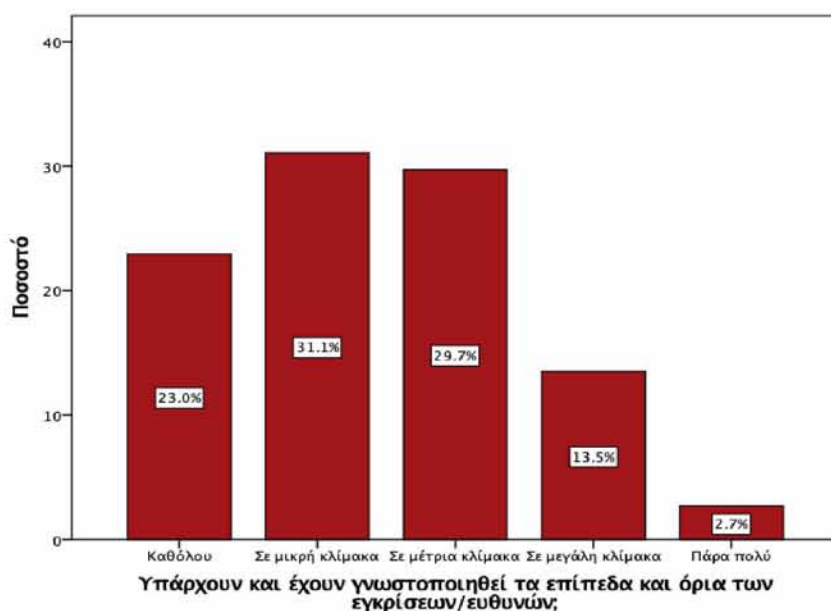
Οι περιγραφές των θέσεων  
εργασίας για την εύρυθμη  
λειτουργία του προσωπικού  
του Ο.Τ.Α. περιλαμβάνουν  
ειδικές αναφορές για συναφείς  
με τον έλεγχο δραστηριότητες;

27.0% 35.1% 24.3% 10.8% 2.7% 2.27 1.06

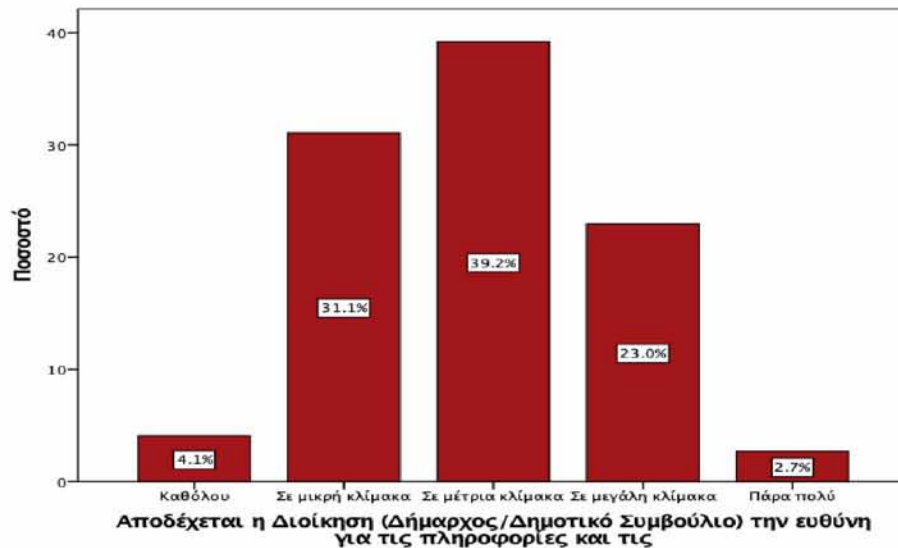
ΜΤ=Μέση Τιμή

ΤΑ=Τυπική Απόκλιση

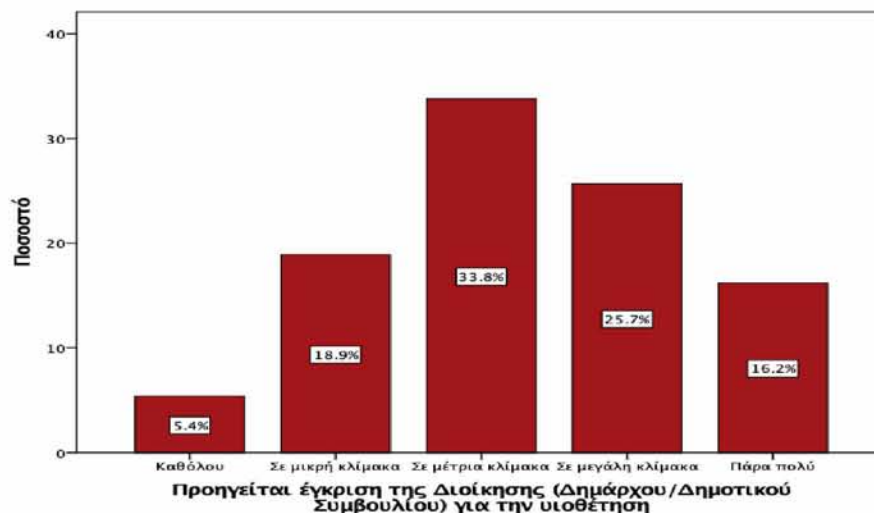
Τα αποτελέσματα για τις ερωτήσεις του Πίνακα 5 δίνονται διαγραμματικά και στα Διαγράμματα 13 έως 17.



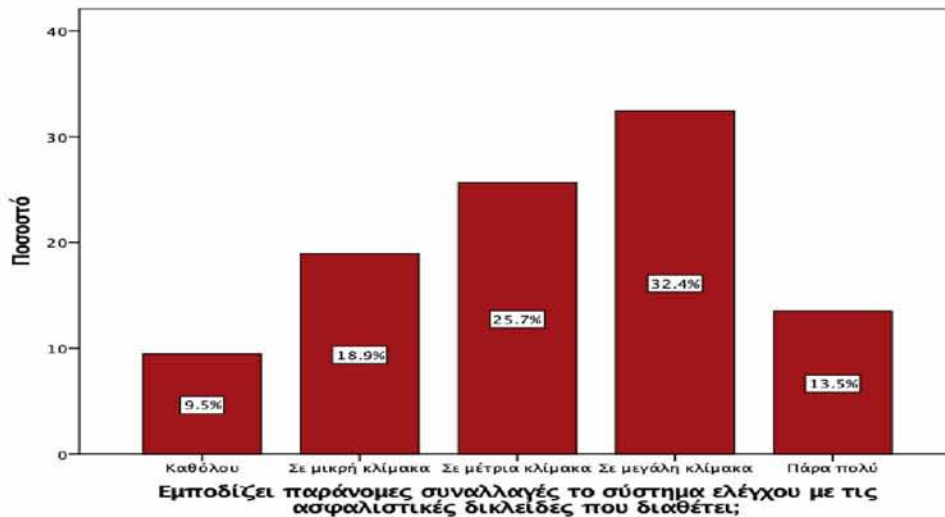
**Διάγραμμα 13.** Περιγραφικά αποτελέσματα για την ερώτηση «Υπάρχουν και έχουν γνωστοποιηθεί τα επίπεδα και όρια των εγκρίσεων/ευθυνών»;



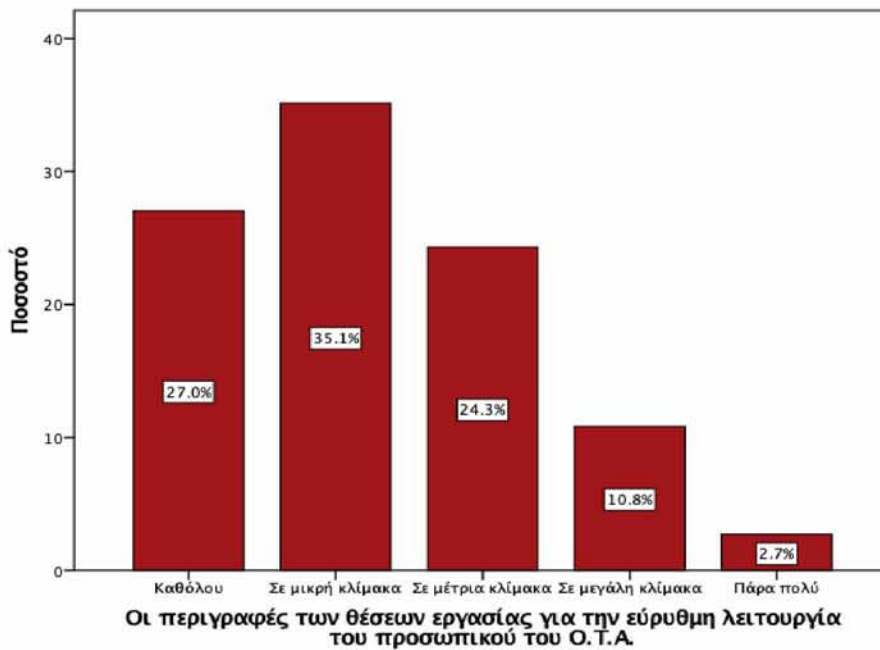
**Διάγραμμα 14.** Περιγραφικά αποτελέσματα για την ερώτηση «Αποδέχεται η Διοίκηση (Δήμαρχος/Δημοτικό Συμβούλιο) την ευθύνη για τις πληροφορίες και τις έγγραφες αναφορές που παράγονται και προέρχονται από τις Υπηρεσίες του Ο.Τ.Α.;»



**Διάγραμμα 15.** Περιγραφικά αποτελέσματα για την ερώτηση «Προηγείται έγκριση της Διοίκησης (Δημάρχου/Δημοτικού Συμβουλίου) για την υιοθέτηση αυτοματοποιημένων πληροφοριακών και άλλων συστημάτων του Ο.Τ.Α.;»



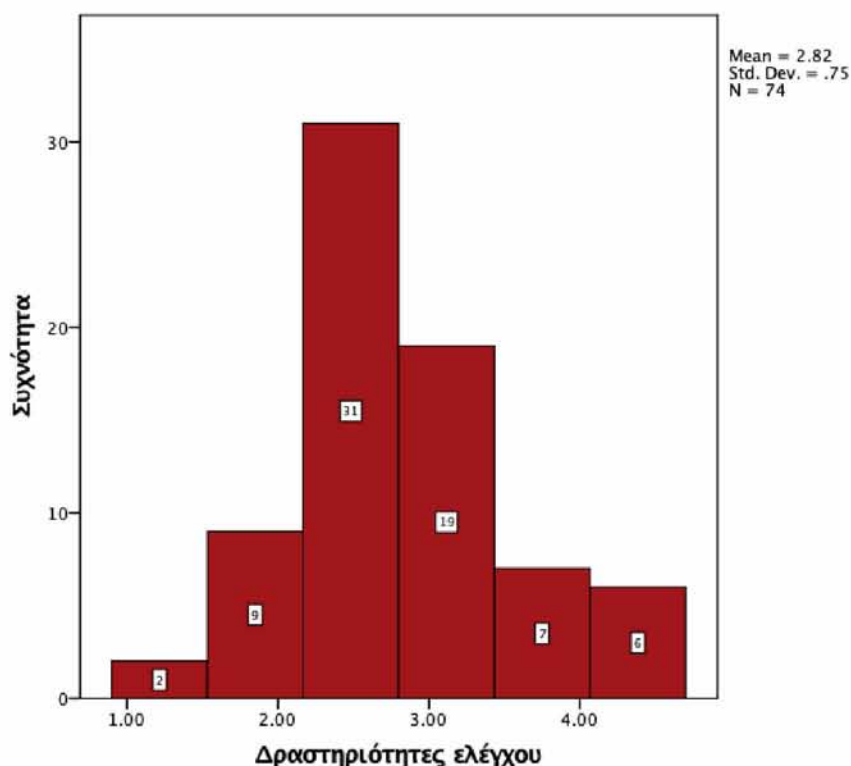
**Διάγραμμα 16.** Περιγραφικά αποτελέσματα για την ερώτηση «Εμποδίζει παράνομες συναλλαγές το σύστημα ελέγχου με τις ασφαλιστικές δικλείδες που διαθέτει;»



**Διάγραμμα 17.** Περιγραφικά αποτελέσματα για την ερώτηση «Οι περιγραφές των θέσεων εργασίας για την εύρυθμη λειτουργία του προσωπικού του Ο.Τ.Α. περιλαμβάνουν ειδικές αναφορές για συναφείς με τον έλεγχο δραστηριότητες;»



Τα αποτελέσματα για τη συνολική διάσταση που αφορά τις «Δραστηριότητες ελέγχου» έδειξαν ότι η συνολική μέση τιμή της κλίμακας ισούται με 2.82 (TA=0.75). Η κατανομή της διάστασης βάση των απαντήσεων των εργαζομένων στους Ο.Τ.Α. δίνεται στο Διάγραμμα 18.



**Διάγραμμα 18.** Κατανομή της διάστασης «Δραστηριότητες ελέγχου»

Στον Πίνακα 6 παρουσιάζονται τα ευρήματα αναφορικά με τις ερωτήσεις που είχαν σκοπό να καταγράψουν την άποψη των εργαζομένων σχετικά με τις διαδικασίες που σχετίζονται με την πληροφόρηση και επικοινωνία. Τα αποτελέσματα έδειξαν ότι οι εργαζόμενοι αναγνωρίζουν σε μέτρια προς αρκετή κλίμακα ότι παρέχονται όσο το δυνατόν πιο αξιόπιστες πληροφορίες στους επιθεωρητές από τους εργαζόμενους του Ο.Τ.Α. (MT=3.45, TA=1.01) και σε μέτρια προς αρκετή κλίμακα ότι παρέχονται πληροφορίες άμεσα και κατά προτεραιότητα από τους εργαζόμενους στους ελεγκτές κατά τη διενέργεια ελέγχου σε κάποια από τις Υπηρεσίες του Ο.Τ.Α (MT=3.27, TA=1.27). Αντίθετα, οι εργαζόμενοι στους Ο.Τ.Α. αναγνώρισαν ότι ζητείται η συνδρομή της Υπηρεσίας Επιθεώρησης σε περίπτωση αμφιβολίας για τη νομιμότητα διενέργειας κάποιας συναλλαγής ή ενέργειας σε μέτρια προς μικρή κλίμακα (MT=2.65, TA=1.18).

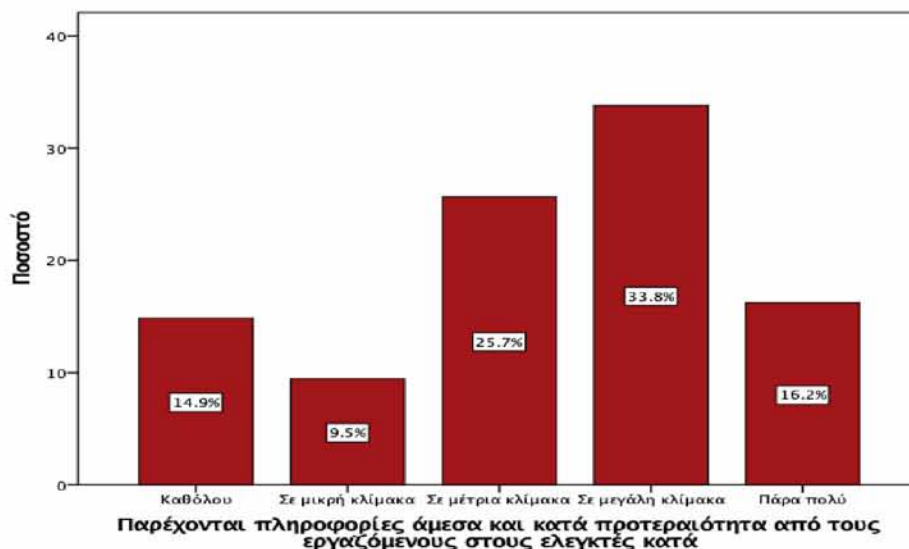
**Πίνακας 6:** Περιγραφικά αποτελέσματα για τις ερωτήσεις που αξιολογούσαν τη διάσταση «Πληροφορίες και επικοινωνία»

	Καθόλου υ	Σε μικρή κλίμακα	Σε μέτρια κλίμακα	Σε μεγάλη κλίμακα	Πάρα πολύ	ΜΤ	ΤΑ
Παρέχονται πληροφορίες άμεσα και κατά προτεραιότητα από τους εργαζόμενους στους ελεγκτές κατά τη διενέργεια ελέγχου σε κάποια από τις Υπηρεσίες του Ο.Τ.Α.;	14.9%	9.5%	25.7%	33.8%	16.2%	3.27	1.27
Σύμφωνα με τη γνώμη σας παρέχονται όσο το δυνατόν πιο αξιόπιστες πληροφορίες στους επιθεωρητές από τους εργαζόμενους του Ο.Τ.Α.;	5.4%	10.8%	28.4%	44.6%	10.8%	3.45	1.01
Ζητείται η συνδρομή της Υπηρεσίας Επιθεώρησης σε περίπτωση αμφιβολίας για τη νομιμότητα διενέργειας κάποιας συναλλαγής ή ενέργειας	17.6%	31.1%	28.4%	14.9%	8.1%	2.65	1.18

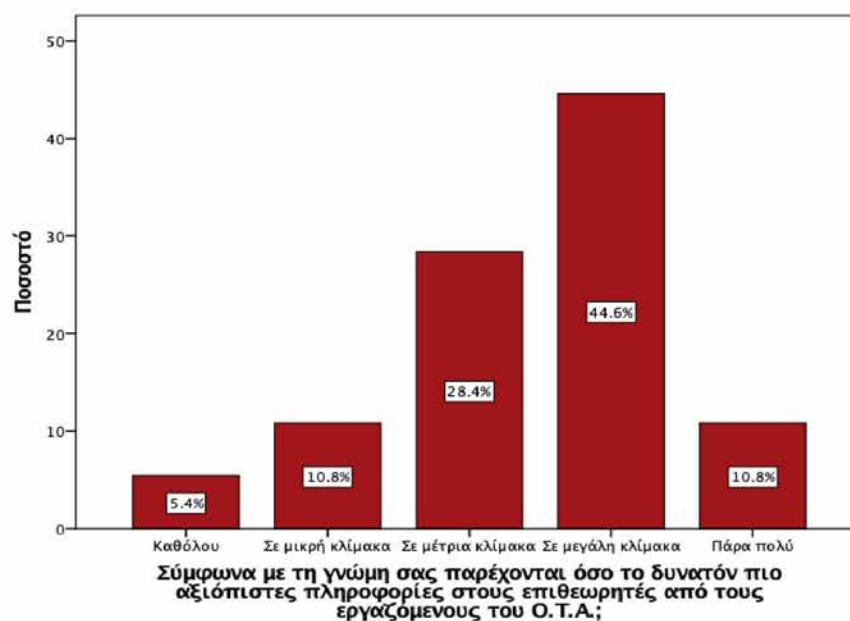
ΜΤ=Μέση Τιμή

ΤΑ=Τυπική Απόκλιση

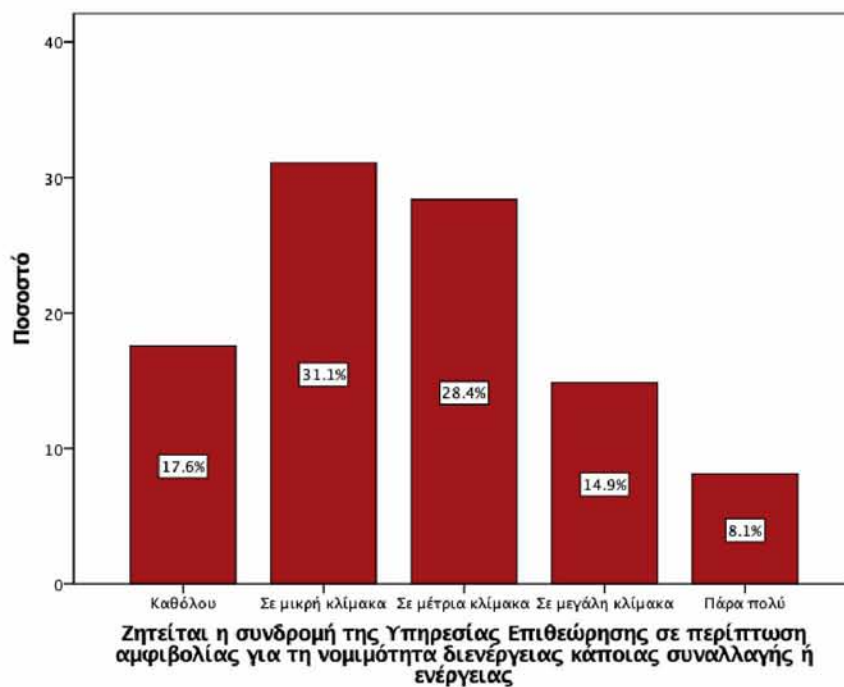
Τα αποτελέσματα για τις ερωτήσεις του Πίνακα 7 δίνονται διαγραμματικά και στα Διαγράμματα 19 έως 21.



**Διάγραμμα 19.** Περιγραφικά αποτελέσματα για την ερώτηση «Παρέχονται πληροφορίες άμεσα και κατά προτεραιότητα από τους εργαζόμενους στους ελεγκτές κατά τη διενέργεια ελέγχου σε κάποια από τις Υπηρεσίες του Ο.Τ.Α.»

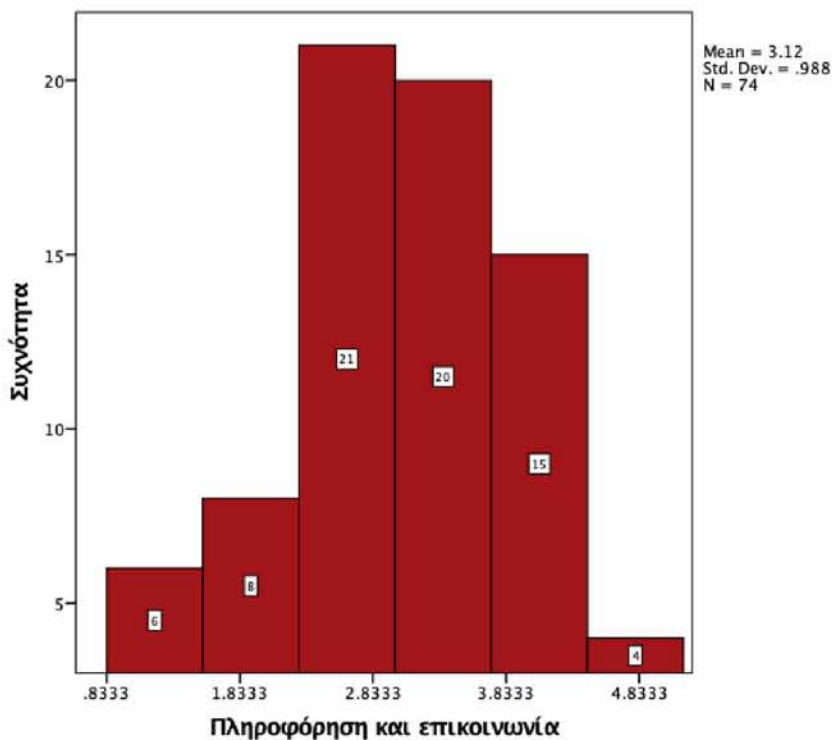


**Διάγραμμα 20.** Περιγραφικά αποτελέσματα για την ερώτηση «Σύμφωνα με τη γνώμη σας παρέχονται όσο το δυνατόν πιο αξιόπιστες πληροφορίες στους επιθεωρητές από τους εργαζόμενους του Ο.Τ.Α.»



**Διάγραμμα 21.** Περιγραφικά αποτελέσματα για την ερώτηση «Ζητείται η συνδρομή της Υπηρεσίας Επιθεώρησης σε περίπτωση αμφιβολίας για τη νομιμότητα διενέργειας κάποιας συναλλαγής ή ενέργειας;»

Τα αποτελέσματα για τη συνολική διάσταση που αφορά τη «Πληροφόρηση και επικοινωνία» έδειξαν ότι η συνολική μέση τιμή της κλίμακας ισούται με 3.12 (TA=0.988). Η κατανομή της διάστασης βάση των απαντήσεων των εργαζομένων στους Ο.Τ.Α. δίνεται στο Διάγραμμα 22.



**Διάγραμμα 22.** Κατανομή της διάστασης «Πληροφόρηση και επικοινωνία»

Τέλος, στον Πίνακα 7 παρουσιάζονται τα ευρήματα αναφορικά με τις ερωτήσεις που είχαν σκοπό να καταγράψουν την άποψη των εργαζομένων στους Ο.Τ.Α. σχετικά με τις διαδικασίες που σχετίζονται με την παρακολούθηση. Τα αποτελέσματα έδειξαν ότι οι εργαζόμενοι αναγνωρίζουν ότι σε μικρή κλίμακα αξιολογείται η επάρκεια και αποτελεσματικότητα του συστήματος εσωτερικού ελέγχου από αρμόδια συσταθείσα Επιτροπή Ελέγχου, μέσω υποβληθεισών εκθέσεων σε αυτήν από την Δ/ση Επιθεώρησης; (ΜΤ=2.03, ΤΑ=0.99) και σε μικρή κλίμακα υπάρχουν πολιτικές και διαδικασίες που καθορίζουν τον τρόπο που πρέπει να εκτελεστούν και να ελεγχθούν οι διάφορες διεργασίες εντός του Ο.Τ.Α. (ΜΤ=2.43, ΤΑ=1.03). Παρόμοια, οι εργαζόμενοι στους Ο.Τ.Α. αναγνώρισαν ότι σε μικρή κλίμακα οι αρμοδιότητες στις Υπηρεσίες του Ο.Τ.Α. έχουν ανατεθεί με τέτοιο τρόπο που να εμποδίζει ένα άτομο να επεξεργάζεται στοιχεία μιας συναλλαγής στο σύνολό της, να την εκτελεί και τέλος να την αρχειοθετεί χωρίς περαιτέρω έλεγχο από άλλους (ΜΤ=2.58, ΤΑ=1.13).

**Πίνακας 7:** Περιγραφικά αποτελέσματα για τις ερωτήσεις που αξιολογούσαν τη διάσταση «Παρακολούθηση»

	Καθόλου υ	Σε μικρή κλίμακα	Σε μέτρια κλίμακα	Σε μεγάλη κλίμακα	Πάρα πολύ	ΜΤ	ΤΑ
Αξιολογείται η επάρκεια και αποτελεσματικότητα του συστήματος εσωτερικού ελέγχου από αρμόδια συσταθείσα Επιτροπή Ελέγχου, μέσω υποβληθεισών εκθέσεων σε αυτήν από την Δ/ση Επιθεώρησης;	35.1%	37.8%	17.6%	8.1%	1.4%	2.03	.99
Υπάρχουν πολιτικές και διαδικασίες που καθορίζουν τον τρόπο που πρέπει να εκτελεστούν και να ελεγχθούν οι διάφορες διεργασίες εντός του Ο.Τ.Α.;	21.6%	32.4%	27.0%	18.9%	0.0%	2.43	1.03

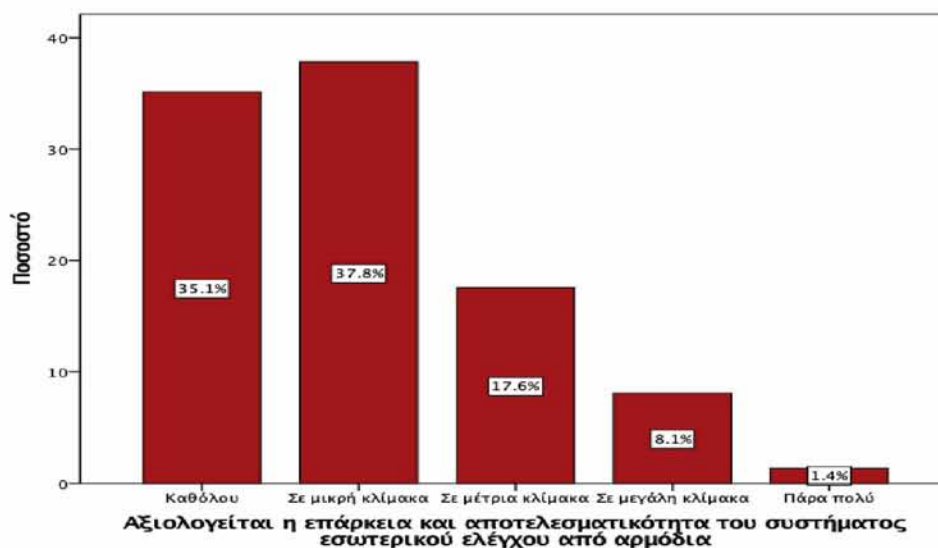
Οι αρμοδιότητες στις Υπηρεσίες του Ο.Τ.Α. έχουν ανατεθεί με τέτοιο τρόπο που να εμποδίζει ένα άτομο να επεξεργάζεται στοιχεία μιας συναλλαγής στο σύνολό της, να την εκτελεί και τέλος να την αρχειοθετεί χωρίς περαιτέρω έλεγχο από άλλους;

20.3% 27.0% 32.4% 14.9% 5.4% 2.58 1.13

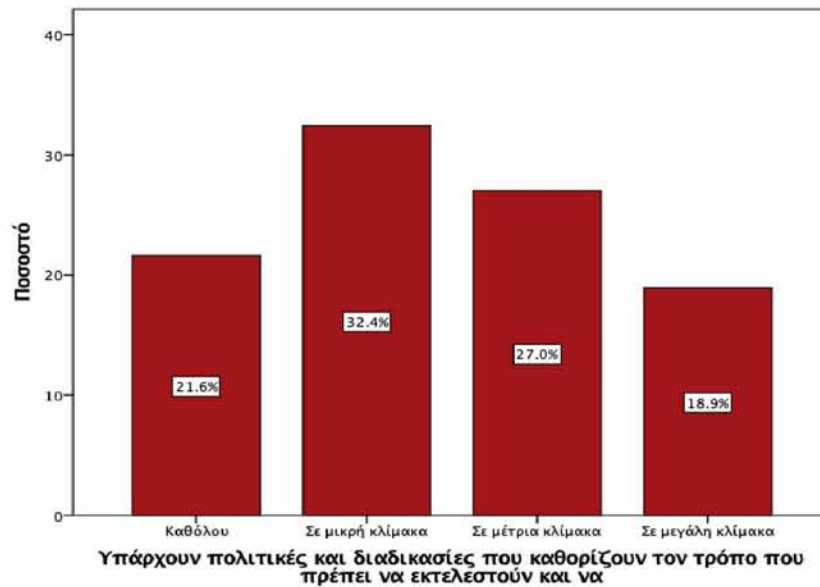
ΜΤ=Μέση Τιμή

ΤΑ=Τυπική Απόκλιση

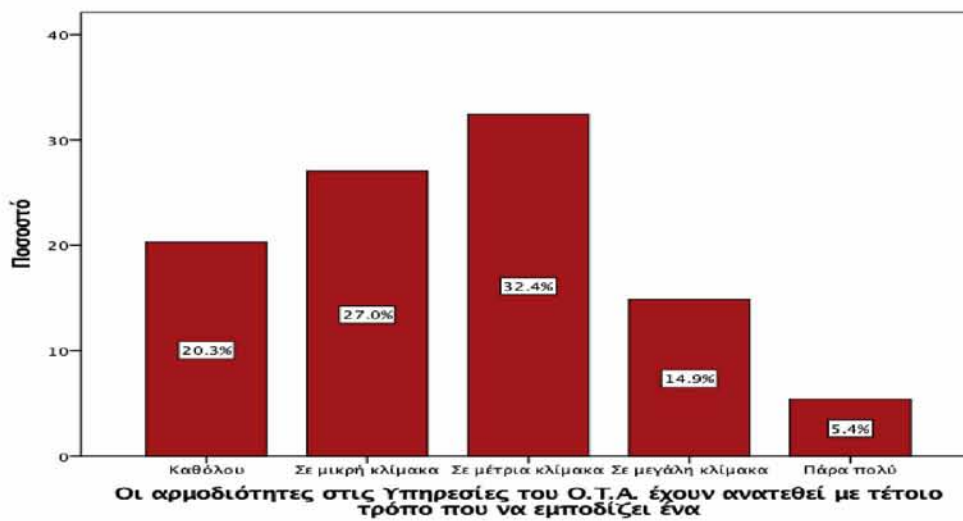
Τα αποτελέσματα για τις ερωτήσεις του Πίνακα 8 δίνονται διαγραμματικά και στα Διαγράμματα 23 έως 25.



**Διάγραμμα 23.** Περιγραφικά αποτελέσματα για την ερώτηση «Αξιολογείται η επάρκεια και αποτελεσματικότητα του συστήματος εσωτερικού ελέγχου από αρμόδια συσταθείσα Επιτροπή Ελέγχου, μέσω υποβληθεισών εκθέσεων σε αυτήν από την Δ/νση Επιθεώρησης;»

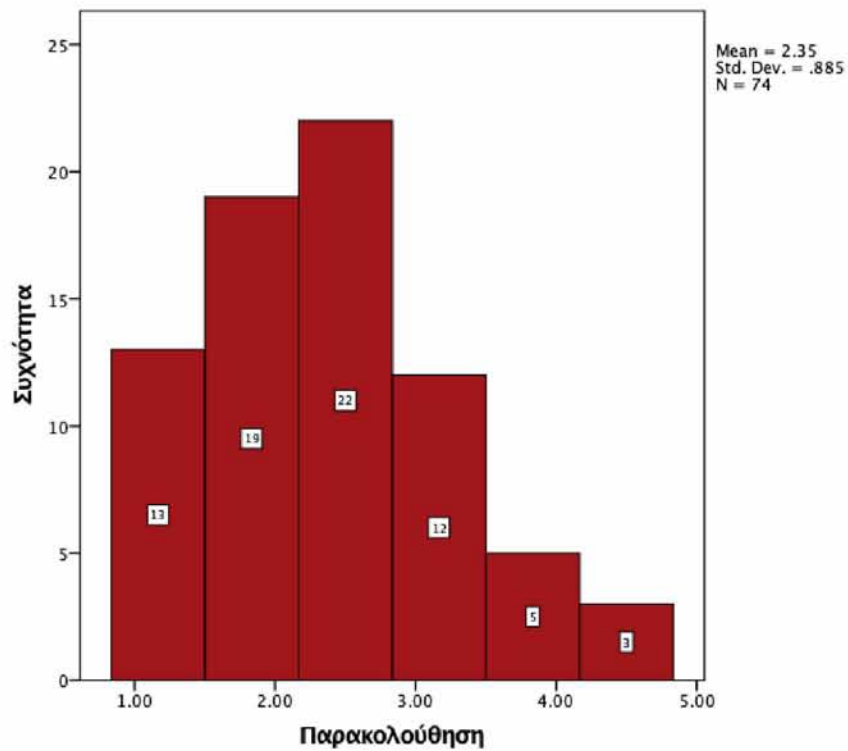


**Διάγραμμα 24.** Περιγραφικά αποτελέσματα για την ερώτηση «Υπάρχουν πολιτικές και διαδικασίες που καθορίζουν τον τρόπο που πρέπει να εκτελεστούν και να ελεγχθούν οι διάφορες διεργασίες εντός του Ο.Τ.Α.»»



**Διάγραμμα 25.** Περιγραφικά αποτελέσματα για την ερώτηση «Οι αρμοδιότητες στις Υπηρεσίες του Ο.Τ.Α. έχουν ανατεθεί με τέτοιο τρόπο που να εμποδίζει ένα άτομο να επεξεργάζεται στοιχεία μιας συναλλαγής στο σύνολό της, να την εκτελεί και τέλος να την αρχειοθετεί χωρίς περαιτέρω έλεγχο από άλλους; »

Τα αποτελέσματα για τη συνολική διάσταση που αφορά τη «Παρακολούθηση» έδειξαν ότι η συνολική μέση τιμή της κλίμακας ισούται με 2.352 (TA=0.885). Η κατανομή της διάστασης βάση των απαντήσεων των εργαζομένων στους Ο.Τ.Α. δίνεται στο Διάγραμμα 26.

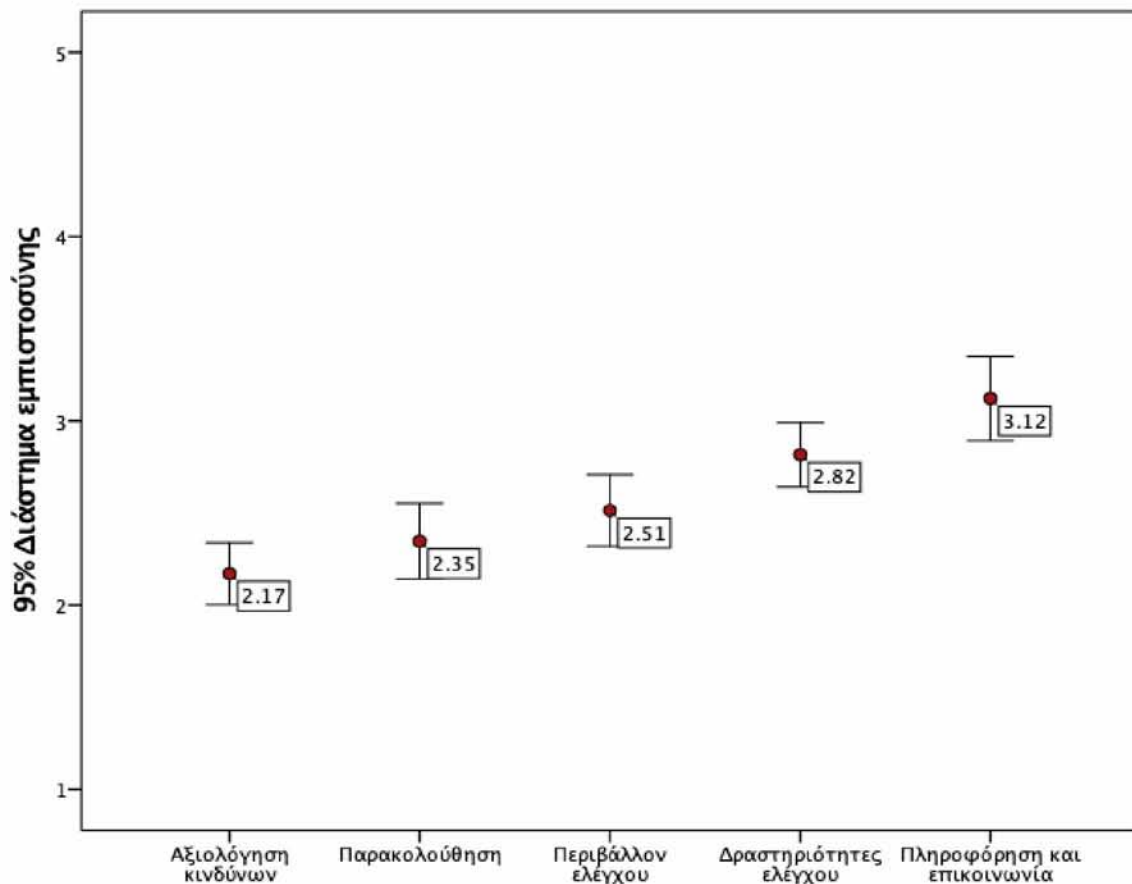


**Διάγραμμα 26.** Κατανομή της διάστασης «Παρακολούθηση»



### Συγκεντρωτικά αποτελέσματα για τα πέντε συστατικά στοιχεία του εσωτερικού ελέγχου

Τα συγκεντρωτικά αποτελέσματα για τα πέντε συστατικά στοιχεία του εσωτερικού ελέγχου στους Ο.Τ.Α. δίνονται στο Διάγραμμα 6 με τη μορφή μέσης τιμής και 95% διαστήματος εμπιστοσύνης. Τα αποτελέσματα έδειξαν ότι στους Ο.Τ.Α. της Περιφέρειας Θεσσαλίας σε μέτρια προς αρκετή κλίμακα υιοθετούνται ενέργειες εσωτερικού ελέγχου που αφορούν την πληροφόρηση και επικοινωνία ενώ σε μικρό βαθμό υιοθετούνται ενέργειες εσωτερικού ελέγχου που αφορούν την παρακολούθηση και την αξιολόγηση κινδύνων. Τέλος σε μέτριος προς μικρό βαθμό υιοθετούνται ενέργειες εσωτερικού ελέγχου που αφορούν το περιβάλλον ελέγχου και τις δραστηριότητες ελέγχου (Διάγραμμα 27).



**Διάγραμμα 27.** Αποτελέσματα για τις πέντε διαστάσεις εσωτερικού ελέγχου από αυτή που εφαρμόζεται λιγότερο έως αυτή που εφαρμόζεται περισσότερο στους Ο.Τ.Α.

#### 6.4 Συσχέτιση μεταξύ των πέντε συστατικών στοιχείων του εσωτερικού ελέγχου

Στην συνέχεια διερευνήθηκε κατά πόσο υπάρχει σημαντική συσχέτιση μεταξύ των πέντε συστατικών στοιχείων του εσωτερικού ελέγχου. Τα αποτελέσματα δίνονται αναλυτικά στον Πίνακα 8 και προκύπτει ότι υπάρχει σημαντική θετική συσχέτιση μεταξύ και των πέντε συστατικών στοιχείων του εσωτερικού ελέγχου ( $p < 0.05$  σε όλες τις περιπτώσεις). Τα αποτελέσματα αυτά δείχνουν ότι στους οργανισμούς Ο.Τ.Α. η υιοθέτηση στρατηγικών που αφορούν ένα από τα πέντε συστατικά στοιχεία του εσωτερικού ελέγχου σχετίζεται με την υιοθέτηση στρατηγικών που αφορούν και τα υπόλοιπα συστατικά στοιχεία του εσωτερικού ελέγχου. Ουσιαστικά αυτό σημαίνει ότι αν σε έναν οργανισμό Ο.Τ.Α. υιοθετούνται και εφαρμόζονται στρατηγικές που αφορούν ένα από τα πέντε συστατικά στοιχεία του εσωτερικού ελέγχου τότε αναμένουμε να υιοθετούνται και στρατηγικές στις υπόλοιπες τέσσερις διαστάσεις του εσωτερικού ελέγχου.

**Πίνακας 8:** Αποτελέσματα συσχέτισης μεταξύ των πέντε διαστάσεων εσωτερικού ελέγχου

		Περιβάλλον ελέγχου	Αξιολόγηση κινδύνων	Δραστηριότη τες ελέγχου	Πληροφόρηση και επικοινωνία	Παρακολούθ ηση
Περιβάλλον ελέγχου	Pearson r	1	.563**	.610**	.304**	.575**
	p		.000	.000	.008	.000
	N	74	74	74	74	74
Αξιολόγηση κινδύνων	Pearson r	.563**	1	.685**	.369**	.457**
	p	.000		.000	.001	.000
	N	74	74	74	74	74
Δραστηριότητες ελέγχου	Pearson r	.610**	.685**	1	.528**	.624**
	p	.000	.000		.000	.000
	N	74	74	74	74	74
Πληροφόρηση και επικοινωνία	Pearson r	.304**	.369**	.528**	1	.536**
	p	.008	.001	.000		.000
	N	74	74	74	74	74
Παρακολούθηση	Pearson r	.575**	.457**	.624**	.536**	1
	p	.000	.000	.000	.000	
	N	74	74	74	74	74

\*\* . Σημαντική συσχέτιση

# ΚΕΦΑΛΑΙΟ 7

## ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

### *7.1 Συμπεράσματα Έρευνας*

Ένα σύστημα αποτελεσματικών εσωτερικών ελέγχων είναι ένα κρίσιμο στοιχείο της διαχείρισης των εταιρειών και ένα θεμέλιο για την ασφαλή και ορθή λειτουργία των οργανισμών. Ωστόσο, οι αναποτελεσματικοί εσωτερικοί έλεγχοι έχουν ως αποτέλεσμα αναποτελεσματικά προγράμματα και απώλειες. Το σύστημα εσωτερικού ελέγχου υποδεικνύει ένα οργανωμένο πρότυπο λειτουργιών και διαδικασιών σε ένα ολοκληρωμένο σύστημα ελέγχου που καθορίζει τη διαχείριση και υπογραμμίζει την αποτελεσματική λειτουργία των οργανισμών (Laudon & Laudon, 2011). Τα οφέλη από την εφαρμογή του εσωτερικού ελέγχου είναι πολλά. Ο εσωτερικός έλεγχος μπορεί να μας δείξει εάν οι πόροι μιας εταιρείας χρησιμοποιούνται με αποτελεσματικό και αποδοτικό τρόπο. Μας καθοδηγεί ώστε να συμμορφωνόμαστε με τους νόμους και τους κανονισμούς. Ο εσωτερικός έλεγχος μπορεί να βοηθήσει μια οντότητα να μειώσει τη συμπαιγνία και τη διαφθορά. Μπορεί να διασφαλίσει το συντονισμό μεταξύ των διαφόρων τμημάτων ενός οργανισμού. Το τμήμα εσωτερικού ελέγχου μπορεί να λάβει αρκετά μέτρα για να εξασφαλίσει την αποτελεσματική λειτουργία μιας επιχείρησης (Moeller, 2009)

Στην παρούσα οικονομική και κοινωνική συνθήκη που βρίσκεται η Ελλάδα μετά από εννέα χρόνια συνεχιζόμενης κρίσης, η ανάγκη για εφαρμογή των αρχών της διαφάνειας, της λογοδοσίας και της νομιμότητας αποτελούν ακρογωνιαίο λίθο της όποιας προσπάθειας γίνεται προς την κατεύθυνση της ανάκαμψης. Το διαρκώς μεταβαλλόμενο και πολυσχιδές περιβάλλον στο οποίο λειτουργούν οι δημόσιοι φορείς, ενταγμένο εντός ενός ακόμα πολυπλοκότερου και αέναα εξελισσόμενου διεθνούς περιβάλλοντος καθιστά πιο επίκαιρη από ποτέ την απαίτηση για τήρηση της οικονομικότητας, της αποδοτικότητας και της αποτελεσματικότητάς τους. Η έννοια της Τοπικής Αυτοδιοίκησης εμπεριέχει την έννοια της εκχώρησης εξουσίας από το κεντρικό σώμα του κράτους, σε όργανα της Περιφέρειας και των Δήμων, προκειμένου, βάσει της λογικής λήψης αποφάσεων από όργανα πιο κοντά στον πολίτη, γνωστή και ως επικουρικότητα (Γσινισιζέλης, 2000, σελ. 161). Υπό τη λογική της επικουρικότητας, οι θεσμοί της Τοπικής Αυτοδιοίκησης κατέχουν αποκλειστική αποφασιστική αρμοδιότητα επί διαφόρων ζητημάτων, χωρίς συντρέχουσα προέγκριση από κεντρικούς θεσμούς του κράτους, υποκείμενοι μόνο σε ελέγχους νομιμότητας. Καθώς είναι λογικό, οι Ο.Τ.Α. οφείλουν από τη δική τους πλευρά να θεσπίζουν εξειδικευμένους ελεγκτικούς μηχανισμούς προμηθειών και αναθέσεων, προκειμένου να ασκείται

αποτελεσματικός έλεγχος στους χώρους της αποκλειστικής τους αρμοδιότητας. Όλοι οι ΟΤΑ οφείλουν με άλλα λόγια να διαθέτουν το δικό τους Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου, το οποίο, μέσα από εξειδικευμένες εγκυκλίους, κανονισμούς, νόμους και θεσμοθετημένες διαδικασίες, λειτουργεί απρόσκοπτα προς μια σειρά στόχων (Κουτούπης, 2009, σελ. 314). Από τη δεκαετία του 1990, η Πρωτοβάθμια Αυτοδιοίκηση κλήθηκε να αντιμετωπίσει δομικές αλλαγές στον τρόπο λειτουργίας της, καθώς και στο ρόλο της ως διαχειριστής όχι μόνο τοπικών αλλά και κρατικών υποθέσεων, μέσω της αύξησης των αρμοδιοτήτων της και της ρυθμιστικής της παρέμβασης στη ζωή των τοπικών κοινωνιών. Ο διφυής της χαρακτήρας, ως διοικητικός και πολιτικός θεσμός, τη φέρνει αντιμέτωπη με δημόσια τοπικά και κρατικά προβλήματα, τα οποία απαιτούν την άμεση ενηλικίωση της ως προς τον τρόπο διαμόρφωσης πολιτικής και διαχείρισης ευθυνών και δημοσίου χρήματος. Η δημοσιονομική κατάσταση στην οποία βρέθηκε η χώρα το έτος 2009 και η χρεωκοπία της, αφενός επιβεβαίωσε την ύπαρξη ευθυνών και των Ο.Τ.Α. σε αυτή - η οποία, όμως, όπως αποδείχτηκε, αφορούσε ένα μικρό ποσοστό συμμετοχής στο δημόσιο χρέος της χώρας σε σχέση με άλλους δημοσίους φορείς (νοσοκομεία, οργανισμοί κοινωνικής ασφάλισης)- αφετέρου οδήγησε τη δημοσιονομική τους αντιμετώπιση ως αναπόσπαστο μέρος του Κράτους, με μια επίταση του δημοσιονομικού έλεγχου που άγγιξε σε πολλά σημεία την αυτοτέλεια τους.

Σκοπός της παρούσας έρευνας ήταν να διερευνηθεί ο βαθμός στον οποίο εφαρμόζονται στρατηγικές εσωτερικού ελέγχου στους Ο.Τ.Α. της Περιφέρειας Θεσσαλίας. Για το σκοπό αυτό διεξήχθη ποσοτική έρευνα σε δείγμα 74 εργαζομένων από τους εξεταζόμενους δήμους με τη χρήση κατάλληλου εργαλείου. Τα αποτελέσματα που προέκυψα, από την ανάλυση των δεδομένων έδειξαν ότι οι εργαζόμενοι στους Ο.Τ.Α. αναγνώρισαν ότι στον οργανισμό που εργάζονται σε μέτριο βαθμό γίνεται εφαρμογή στρατηγικών που έχουν σχέση με το *περιβάλλον ελέγχου*. Αναλυτικότερα οι εργαζόμενοι αναγνώρισαν ότι σε κάποιο βαθμό υπάρχει οργανόγραμμα για κάθε Υπηρεσία του Ο.Τ.Α. και αυτό μπορεί να αναθεωρηθεί με βάση τις καταστάσεις όπως επίσης υπάρχει ξεκάθαρη περιγραφή καθηκόντων θέσεων εργασίας σε όλα τα επίπεδα. Αντίθετα, στους Ο.Τ.Α. φαίνεται να μην έχει θεσπισθεί και κοινοποιηθεί Κώδικας Δεοντολογίας. Αναφορικά με τη διάσταση της αξιολόγησης κινδύνων προέκυψε ότι σε μικρό βαθμό ακολουθούνται στρατηγικές *αξιολόγησης κινδύνων*. Αναλυτικότερα, προέκυψε ότι στους Ο.Τ.Α. δεν υπάρχει διαδικασία για την αξιολόγηση των κινδύνων ενώ δεν πραγματοποιείται εσωτερικός έλεγχος σε τακτές και έκτακτες περιπτώσεις. Παρόμοια, προέκυψε ότι στους Ο.Τ.Α. δεν εφαρμόζονται ελεγκτικές ανάλογα με την ένταση κινδύνου που εμφανίζεται. Επιπρόσθετα, οι απαντήσεις των εργαζομένων στους Ο.Τ.Α. έδειξαν ότι σε μέτριο βαθμό εφαρμόζονται στρατηγικές που σχετίζονται με τις *δραστηριότητες ελέγχου*. Αναλυτικότερα, παρατηρήθηκε ότι συνήθως υπάρχει έγκριση της για την υιοθέτηση αυτοματοποιημένων πληροφοριακών και άλλων συστημάτων ενώ

υιοθετούνται στρατηγικές μέσω των οποίων εμποδίζονται παράνομες συναλλαγές το σύστημα ελέγχου. Παράλληλα, αναφορικά με τη διάσταση της *πληροφόρησης και επικοινωνίας* προέκυψε ότι σε μέτριο προς αρκετό βαθμό ακολουθούνται συναφείς στρατηγικές. Αναλυτικότερα, προέκυψε ότι στους Ο.Τ.Α. παρέχονται πληροφορίες άμεσα και κατά προτεραιότητα από τους εργαζόμενους στους ελεγκτές κατά τη διενέργεια ελέγχου ενώ παρέχονται αξιόπιστες πληροφορίες στους επιθεωρητές. Τέλος, απαντήσεις των εργαζομένων στους Ο.Τ.Α. έδειξαν ότι σε μικρό βαθμό εφαρμόζονται στρατηγικές που σχετίζονται με την *παρακολούθηση*. Από τα αποτελέσματα παρατηρήθηκε ότι στους Ο.Τ.Α. δεν αξιολογείται η επάρκεια και αποτελεσματικότητα του συστήματος εσωτερικού ελέγχου από αρμόδια Επιτροπή Ελέγχου ενώ δεν υιοθετούνται και πολιτικές και διαδικασίες που καθορίζουν τον τρόπο που πρέπει να εκτελεστούν και να ελεγχθούν οι διάφορες διεργασίες εντός των Ο.Τ.Α. Επομένως, με βάση τα παραπάνω αποτελέσματα συμπεραίνουμε ότι στους Ο.Τ.Α. της Περιφέρειας Θεσσαλίας κατά την άποψη των εργαζομένων δεν εφαρμόζονται σε επαρκή βαθμό στρατηγικές εσωτερικού ελέγχου.

## ***7.2 Περιορισμοί και προτάσεις για μελλοντική έρευνα***

Σημαντικός περιορισμός της παρούσας έρευνας ήταν το μικρό μέγεθος δείγματος καθώς και το ότι η αξιολόγηση του επιπέδου εσωτερικού ελέγχου έγινε μέσω της άποψης των εργαζομένων. Το μικρό δείγμα είναι σημαντικός περιορισμός καθώς δεν επιτρέπει την γενικευσιμότητα των αποτελεσμάτων ενώ η αξιολόγηση του επιπέδου εσωτερικού ελέγχου μέσα από την άποψη των εργαζομένων στους Ο.Τ.Α. επιφέρει σφάλματα μεροληψίας (*bias*) καθώς οι εργαζόμενοι μπορεί να υποεκτιμούν ή να υπερεκτιμούν κάποιες καταστάσεις εντός των Ο.Τ.Α.. Προτείνεται έρευνα σε μεγαλύτερο μέγεθος δείγματος, από εργαζομένους σε Ο.Τ.Α. με σκοπό την επίτευξη υψηλότερου βαθμού αντιπροσωπευτικότητας του δείγματος.

## ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

### Ξενογλώσση Βιβλιογραφία

- Afiah, N. N., & Azwari, P. C. (2015). The effect of the implementation of government internal control system (GICS) on the quality of financial reporting of the local government and its impact on the principles of good governance: A research in district, city, and provincial government in South Sumatera. *Procedia-Social and Behavioral Sciences*, 211, 811-818.
- 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.
- American Institute of Certified Public Accountants (AICPA), Statement on Auditing Standards 47, (1983), «Audit risk and materiality in conducting an audit», AICPA, New York, NY
- American Institute of Certified Public Accountants (AICPA), Statement on Auditing Standards 55, (1988), «Consideration of the internal control structure in a financial statement audit», AICPA, New York, NY
- American Institute of Certified Public Accountants (AICPA), Statement on Auditing Standards 78, (1995), «Consideration of internal control in a financial statement audit: an amendment to SAS No. 55», AICPA, New York, NY
- American Accounting Association. Committee on Basic Auditing Concepts. (1973). *A statement of basic auditing concepts* (No. 6). American Accounting Association.
- Arens, Alvin A. and James K. Loebbecke (1997) “Auditing: An Integrated Approach”. 7th ed. revised for SAS 82. Upper Saddle River, NJ: Prentice Hall
- Aziz, M. A. A., Ab Rahman, H., Alam, M. M., & Said, J. (2015). Enhancement of the accountability of public sectors through integrity system, internal control system and leadership practices: A review study. *Procedia Economics and Finance*, 28, 163-169.
- 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.

- Baharud-din, Z., Shokiyah, A., & Ibrahim, M. S. (2014). Factors that contribute to the effectiveness of internal audit in public sector. *International Proceedings of Economics Development and Research*, 70, 126.
- Cadbury, A. (1992). Cadbury report: The financial aspects of corporate governance. *Tech rept, HMG, London*.
- Colbert, J., & Aldridge, R. (1994). Management's Report on Internal Control, and the Accountant's Response. *Managerial Auditing Journal*, 9.
- Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO) (1992), «Internal Control integrated Framework», Coopers and Lybrand, 1-4
- Council of Europe, «Internal Audit at Local and Regional Level»
- Council of Europe, (2006), «Abridged Handbook on Public Ethics at Local Level»
- Drogalas, G., Karagiorgos, T., & Arabatzis, K. (2015). Factors associated with internal audit effectiveness: Evidence from Greece. *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.
- Ferry, L., Zakaria, Z., Zakaria, Z., & Slack, R. (2017, December). Watchdogs, helpers or protectors?–Internal auditing in Malaysian Local Government. In *Accounting Forum* (Vol. 41, No. 4, pp. 375-389). Taylor & Francis.
- Goodwin, J. (2004) A comparison of internal audit in the private and public sectors. *Managerial Auditing Journal*. 19(5). pp. 640-650.
- Hay, D., & Cordery, C. (2018). The value of public sector audit: Literature and history. *Journal of Accounting Literature*, 40, 1-15.
- Institute of Internal Auditors (IIA), (1999), «Definition of Internal Auditing», The Institute of Internal Auditors, Altamonte Springs, FL
- Jeppesen, K. K. (2019). The role of auditing in the fight against corruption. *The British Accounting Review*, 51(5), 100798.
- Jorge, S., & Costa, A. (2009). Internal auditing amongst Portuguese municipalities. *Revista Enfoques: Ciencia Política y Administración Pública*, 7(11), 303-361.

- J. Wayne Cameron (1995). Auditor of General of New Zealand, Public Service Reform: The Auditor's Perspective, p.15. *International Journal Of Government Auditing*
- Koutoupis, A. G., & Pappa, E. (2018). Corporate governance and internal controls: a case study from Greece. *Journal of governance & regulation*, (7, Iss. 2), 91-99.
- Laudon, K. C., & Laudon, J. P. (2011). *Management information systems* (Vol. 8): Prentice Hall New Jersey.
- Moeller, R. (2009). *Brink's Modern Auditing*. John Willy and Sons Lnc.
- Munteanu, V., Copcinschi, L., Luschi, C., & Lăceanu, A. (2016). INTERNAL AUDIT-DETERMINANT FACTOR IN PREVENTING AND DETECTING FRAUD RELATED ACTIVITY TO PUBLIC ENTITIES FINANCIAL ACCOUNTING. *Knowledge Horizons. Economics*, 8(2), 14.
- 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.
- Rosa, C. P., Morote, R. P., & Colomina, C. I. M. (2013). Performance improvement in the Spanish local government: A proposal for internal control in social care services. *International Business Research*, 6(4), 10.

### Ελληνική Βιβλιογραφία

- Δρογαλάς, Γ., Σουμπενιώτης, Δ. και Φωτιάδης, Θ. (2005), Εννοιολογικό Πλαίσιο Εσωτερικού Ελέγχου: Θεωρητική Προσέγγιση και Πραγματική Μελέτη Περίπτωσης, Διοικητική Ενημέρωση, σελ. 52-65.
- Καζαντζής, Χ. (2006). «Ελεγκτική & Εσωτερικός Έλεγχος. Μια συστηματική προσέγγιση Εννοιών, Αρχών και Προτύπων», Εκδόσεις Business Plus Α.Ε. Πειραιάς.
- Κουτούπης Ανδρέας (2009), «Οι επιδράσεις του Θεσμικού Πλαισίου Εταιρικής Διακυβέρνησης και των Βέλτιστων Πρακτικών στην Ανάπτυξη των Συστημάτων Εσωτερικού Ελέγχου των Επιχειρήσεων, Η περίπτωση των εισηγμένων στο Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών Εταιρειών», Πάντειο Πανεπιστήμιο Κοινωνικών και Πολιτικών Επιστημών, Τμήμα Δημόσιας Διοίκησης, Διδακτορική Διατριβή



- Νεγκάκης, Χ. και Ταχυνάκης, Π.(2013). Σύγχρονα Θέματα ελεγκτικής και εσωτερικού ελέγχου.
- Παπαστάθης, Π. (2003) Ο σύγχρονος εσωτερικός έλεγχος (Internal Audit) στις Επιχειρήσεις – Οργανισμούς και η πρακτική εφαρμογή του, α΄ τόμος, Αθήνα, σελ. 13-19
- Παπαστάθης, Π. (2014) Ο σύγχρονος εσωτερικός έλεγχος (Internal Audit) και η πρακτική εφαρμογή του, Αθήνα, σελ. 45-51, 87-95, 701-729
- Παπάς, Α. (1999) Εισαγωγή στην Ελεγκτική, Α΄ έκδοση, ΟΕΔΒ, Αθήνα, σελ. 18
- Ρίζος, Κ. (2000). Ο Δημοσιολογιστικός Έλεγχος των ΟΤΑ από το Ελεγκτικό Συνέδριο, Αθήνα: Εθνικό Τυπογραφείο
- Τσακλάγκανος, Α. (2003), Ελεγκτική, Εκδόσεις Αδελφών Κυριακίδη Α.Ε., Θεσσαλονίκη
- Τσινισιζέλης, Μ. (2000), Εξέλιξη και οι θεσμοί της Ευρωπαϊκής Ένωσης, ΕΑΠ, Πάτρα, σελ. 159-162.
- Φυτράκης Ευτύχης (2010), «Τα Ελεγκτικά Σώματα της Διοίκησης, Θεωρία- Νομοθεσία- Νομολογία», Εκδόσεις Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα

#### Νομοθετικό πλαίσιο

- Ν. 3852/2010, (Φ.Ε.Κ. 87/Α΄), «Νέα Αρχιτεκτονική της Αυτοδιοίκησης και της Αποκεντρωμένης Διοίκησης – Πρόγραμμα Καλλικράτης».
- Νόμος 2477/1997, (Φ.Ε.Κ. 59/Α΄/17-4-1997), «Συνήγορος του Πολίτη και Σώμα Επιθεωρητών - Ελεγκτών Δημόσιας Διοίκησης».
- Νόμος 3074/2002, (ΦΕΚ 296/Α/4-12-2002), «Γενικός Επιθεωρητής Δημόσιας Διοίκησης. Αναβάθμιση του Σώματος Επιθεωρητών - Ελεγκτών Δημόσιας Διοίκησης και του Συντονιστικού οργάνου Επιθεώρησης και Ελέγχου και άλλες διατάξεις».
- Ν. 4152/2013, ΦΕΚ Α 107/9.5.2013
- 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. 4257/2014, (ΦΕΚ 93/Α/14-4-2014), «Επείγουσες ρυθμίσεις αρμοδιότητας Υπουργείου Εσωτερικών».
- Νόμος 4623/2019, (ΦΕΚ 134/Α/9-8-2019), «Ρυθμίσεις του Υπουργείου Εσωτερικών, διατάξεις για την ψηφιακή διακυβέρνηση, συνταξιοδοτικές ρυθμίσεις και άλλα επείγοντα ζητήματα».
- Αντικατάσταση του άρθρου 215 του Ν.3852/2010 με το άρθρο 109 του Ν.4555/18

#### Ηλεκτρονική

- <http://www.seedd.gr>
- <https://www.synigoros.gr/?i=stp.el.home>
- <https://www.hiia.gr/>
- <https://na.theiia.org/translations/PublicDocuments/IPPF-Standards-2017-Greek.pdf>

# ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ

## Ερωτηματολόγιο Έρευνας

### ΜΕΡΟΣ Α: ΔΗΜΟΓΡΑΦΙΚΑ ΧΑΡΑΚΤΗΡΙΣΤΙΚΑ

Επωνυμία ΟΤΑ:

1. Φύλο:

Άντρας

Γυναίκα

2. Ηλικία:

≤ 30

31 – 40

41 – 50

≥ 51

3. Εκπαίδευση:

Απόφοιτος/η Λυκείου

Απόφοιτος/η Α.Ε.Ι./ Τ.Ε.Ι.

Μεταπτυχιακό

Διδακτορικό

4. Θέση ευθύνης που κατέχετε στον ΟΤΑ:

Προϊστάμενος/η Διεύθυνσης

Προϊστάμενος/η Τμήματος

Υπάλληλος

Άλλο

### ΜΕΡΟΣ Β: ΤΑ ΠΕΝΤΕ ΣΥΣΤΑΤΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΤΟΥ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ

Αξιολογήστε τις παρακάτω προτάσεις σημειώνοντας x στο αντίστοιχο τετραγωνάκι:

#### **Β1. ΠΕΡΙΒΑΛΛΟΝ ΕΛΕΓΧΟΥ (CONTROL ENVIRONMENT)**

Σε ποιο βαθμό:

	Καθόλου	Σε μικρή κλίμακα	Σε μεσαία κλίμακα	Σε μεγάλη κλίμακα	Πάρα πολύ
5. Υπάρχει οργανόγραμμα για κάθε Υπηρεσία του ΟΤΑ που αναθεωρείται με βάση τις τρέχουσες εξελίξεις και απαιτήσεις;					
6. Υφίσταται λεπτομερές ενιαίο Εγχειρίδιο Διαδικασιών του ΟΤΑ με αποτυπωμένες τις εργασίες και τον τρόπο με τον οποίο αυτές εκτελούνται;					
7. Έχει γίνει περιγραφή καθηκόντων θέσεων εργασίας σε όλα τα επίπεδα;					
8. Είναι σαφής ο διαχωρισμός των καθηκόντων και αρμοδιοτήτων των εργαζομένων;					

9. Έχει θεσπισθεί και κοινοποιηθεί Κώδικας Δεοντολογίας ή με άλλο τρόπο έχει διακηρυχθεί η αρχή της ακεραιότητας και η τήρηση ηθικών αξιών από τους εργαζόμενους;					
<b>B2. ΑΞΙΟΛΟΓΗΣΗ ΚΙΝΔΥΝΩΝ (RISK ASSESSMENT)</b> Σε ποιο βαθμό:	<b>Καθόλου</b>	<b>Σε μικρή κλίμακα</b>	<b>Σε μεσαία κλίμακα</b>	<b>Σε μεγάλη κλίμακα</b>	<b>Πάρα πολύ</b>
10. Υφίσταται και κοινοποιείται συγκεκριμένη διαδικασία για την αξιολόγηση των κινδύνων του ΟΤΑ;					
11. Καθορίζονται επιμέρους στόχοι που αναπροσαρμόζονται σε τακτά χρονικά διαστήματα;					
12. Οι στόχοι που θέτονται από τη Διοίκηση (Δήμαρχο/Δημοτικό Συμβούλιο) είναι ρεαλιστικοί και μπορούν να υλοποιηθούν;					
13. Πραγματοποιείται εσωτερικός έλεγχος τόσο σε τακτές όσο και σε έκτακτες περιπτώσεις;					
14. Εφαρμόζονται ελεγκτικές διαδικασίες σε διαφορετικό βαθμό και έκταση ανάλογα με την ένταση κινδύνου που εμφανίζει η ελεγχόμενη Υπηρεσία;					
<b>B3. ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΕΣ ΕΛΕΓΧΟΥ (CONTROL ACTIVITIES)</b> Σε ποιο βαθμό:	<b>Καθόλου</b>	<b>Σε μικρή κλίμακα</b>	<b>Σε μεσαία κλίμακα</b>	<b>Σε μεγάλη κλίμακα</b>	<b>Πάρα πολύ</b>
15. Υπάρχουν και έχουν γνωστοποιηθεί τα επίπεδα και όρια των εγκρίσεων/ευθυνών;					
16. Αποδέχεται η Διοίκηση (Δήμαρχος/Δημοτικό Συμβούλιο) την ευθύνη για τις πληροφορίες και τις έγγραφες αναφορές που παράγονται και προέρχονται από τις Υπηρεσίες του ΟΤΑ;					
17. Προηγείται έγκριση της Διοίκησης (Δημάρχου/Δημοτικού Συμβουλίου) για την υιοθέτηση αυτοματοποιημένων πληροφοριακών και άλλων συστημάτων του ΟΤΑ;					
18. Εμποδίζει παράνομες συναλλαγές το σύστημα ελέγχου με τις ασφαλιστικές δικλίδες που διαθέτει;					
19. Οι περιγραφές των θέσεων εργασίας για την εύρυθμη λειτουργία του προσωπικού του ΟΤΑ περιλαμβάνουν ειδικές αναφορές για συναφείς με τον έλεγχο δραστηριότητες;					
<b>B4. ΠΛΗΡΟΦΟΡΗΣΗ ΚΑΙ ΕΠΙΚΟΙΝΩΝΙΑ (INFORMATION AND COMMUNICATION)</b> Σε ποιο βαθμό:					
20. Παρέχονται πληροφορίες άμεσα και κατά προτεραιότητα από τους εργαζόμενους στους ελεγκτές κατά τη διενέργεια ελέγχου σε κάποια από τις Υπηρεσίες του ΟΤΑ;					
21. Σύμφωνα με τη γνώμη σας παρέχονται όσο το δυνατόν πιο αξιόπιστες πληροφορίες στους επιθεωρητές από τους εργαζόμενους του ΟΤΑ;					

22. Ζητείται η συνδρομή της Υπηρεσίας Επιθεώρησης σε περίπτωση αμφιβολίας για τη νομιμότητα διενέργειας κάποιας συναλλαγής ή ενέργειας					
<b>B5. ΠΑΡΑΚΟΛΟΥΘΗΣΗ (MONITORING)</b>					
Σε ποιο βαθμό:					
23. Αξιολογείται η επάρκεια και αποτελεσματικότητα του συστήματος εσωτερικού ελέγχου από αρμόδια συσταθείσα Επιτροπή Ελέγχου, μέσω υποβληθεισών εκθέσεων σε αυτήν από την Δ/ση Επιθεώρησης;					
24. Υπάρχουν πολιτικές και διαδικασίες που καθορίζουν τον τρόπο που πρέπει να εκτελεστούν και να ελεγχθούν οι διάφορες διεργασίες εντός του ΟΤΑ;					
25. Οι αρμοδιότητες στις Υπηρεσίες του ΟΤΑ έχουν ανατεθεί με τέτοιο τρόπο που να εμποδίζει ένα άτομο να επεξεργάζεται στοιχεία μιας συναλλαγής στο σύνολό της, να την εκτελεί και τέλος να την αρχειοθετεί χωρίς περαιτέρω έλεγχο από άλλους;					