



**ΕΘΝΙΚΟ & ΚΑΠΟΔΙΣΤΡΙΑΚΟ
ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟ ΑΘΗΝΩΝ**

Τμήμα Οικονομικών Επιστημών

**ΔΠΜΣ ΣΤΡΑΤΗΓΙΚΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗ ΚΑΙ
ΑΝΤΑΓΩΝΙΣΤΙΚΟΤΗΤΑ**

2021-2022

ΑΡΓΥΡΟΠΟΥΛΟΣ ΠΑΝΑΓΙΩΤΗΣ

ΑΜ 202020

**«Ο ΕΛΕΓΧΟΣ ΤΩΝ ΕΣΟΔΩΝ ΣΤΟΥΣ ΟΡΓΑΝΙΣΜΟΥΣ ΤΟΠΙΚΗΣ
ΑΥΤΟΔΙΟΙΚΗΣΗΣ (Ο.Τ.Α)»**

Επιβλέπων Καθηγητής: κ. Μπουφούνου Παρασκευή

ΙΟΥΛΙΟΣ 2022

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

ΕΙΣΑΓΩΓΗ	5
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1. ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΚΗ ΑΝΑΣΚΟΠΗΣΗ	7
1.1 Το νέο πλαίσιο εντός του οποίου λειτουργούν οι ΟΤΑ	7
1.2 Έσοδα των ΟΤΑ.....	16
1.3 Ο εσωτερικός έλεγχος στους ΟΤΑ.....	18
1.3.1 Ο εσωτερικός έλεγχος	18
1.3.2 Σημασία του εσωτερικού ελέγχου	26
1.3.3 Προσδιοριστικοί παράγοντες εσωτερικού ελέγχου	31
1.4 Επισκόπηση ερευνών	33
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2. ΜΕΘΟΔΟΛΟΓΙΑ.....	43
2.1 Μέθοδος και μεθοδολογικό εργαλείο συλλογής δεδομένων	43
2.2 Δείγμα.....	44
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4. ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ ΚΑΙ ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ	60
4.1 Συμπεράσματα της έρευνας	60
4.2 Προτάσεις πρακτικής εφαρμογής.....	62
4.3 Περιορισμοί και προτάσεις περαιτέρω έρευνας.....	63
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΚΕΣ ΑΝΑΦΟΡΕΣ	63
ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ: ΕΡΩΤΗΜΑΤΟΛΟΓΙΟ	68

ΚΑΤΑΛΟΓΟΣ ΠΙΝΑΚΩΝ

Πίνακας 1. Ηλικία ερωτηθέντων	44
Πίνακας 2. Επίπεδο εκπαίδευσης ερωτηθέντων	44
Πίνακας 3. Θέση εργασίας ερωτηθέντων	45
Πίνακας 4. Θέση εργασίας ερωτηθέντων	45
Πίνακας 5. Αριθμός υπαλλήλων που απασχολούνται στο τμήμα εσόδων	46
Πίνακας 6. Σαφής διαχωρισμός των καθηκόντων του προσωπικού στο τμήμα εσόδων	47
Πίνακας 7. Καταγεγραμμένη περιγραφή καθηκόντων των θέσεων εργασίας στο τμήμα εσόδων	47
Πίνακας 8. Καταγραφή της ακίνητης περιουσίας του Δήμου	48
Πίνακας 9. Σωστή τήρηση του μητρώου υπόχρεων οφειλετών	48
Πίνακας 10. Οι εργαζόμενοι του τμήματος εσόδων συμμετέχουν σε σεμινάρια αναφορικά με το αντικείμενο.....	49
Πίνακας 11. Ο αριθμός των εργαζομένων του τμήματος εσόδων είναι επαρκής.....	49
Πίνακας 12. Οι αλλαγές στη νομοθεσία διαβιβάζονται άμεσα στο τμήμα εσόδων	50
Πίνακας 13. Δυνατότητα για νομική υποστήριξη αναφορικά με τα έσοδα.....	50
Πίνακας 14. Συνεργασία του τμήματος εσόδων με την ταμειακή υπηρεσία.....	50
Πίνακας 15. Συνεργασία του τμήματος εσόδων με άλλα τμήματα του Δήμου	51
Πίνακας 16. Συνεργασία του τμήματος εσόδων με άλλες δημόσιες υπηρεσίες όπως ΔΟΥ, ΚΕΠΥΟ	51
Πίνακας 17. Συνεργασία του τμήματος εσόδων με την Διοίκηση.....	52
Πίνακας 18. Είναι επικαιροποιημένος ο έλεγχος είσπραξης από το Ελεγκτικό Συνέδριο.....	52
Πίνακας 19. Λαμβάνονται υπόψη και εφαρμόζονται στην πράξη οι συστάσεις των Εκθέσεων Ελέγχου του Ελεγκτικού Συνεδρίου.....	53
Πίνακας 20. Αξιοποιούνται οι δυνατότητες των πληροφοριακών συστημάτων	53
Πίνακας 21. Τα πληροφοριακά συστήματα καλύπτουν τις ανάγκες του τμήματος	53
Πίνακας 22. Είναι επικαιροποιημένη η βεβαίωση εσόδων από τέλος ακίνητης περιουσίας (ΤΑΠ) μη ηλεκτροδοτούμενων χώρων	54
Πίνακας 23. Είναι επικαιροποιημένη η βεβαίωση εσόδων από ανείσπρακτα δημοτικά τέλη-δημοτικούς φόρους.....	54
Πίνακας 24. Είναι επικαιροποιημένη η βεβαίωση εσόδων από τέλη επί των ακαθαρίστων εσόδων των επιτηδευματιών	55
Πίνακας 25. Είναι επικαιροποιημένη η βεβαίωση εσόδων από πρόστιμα ΚΟΚ.....	55

Πίνακας 26. Είναι επικαιροποιημένη η βεβαίωση εσόδων από νεκροταφεία	56
Πίνακας 27. Είναι επικαιροποιημένη η βεβαίωση εσόδων από τέλη χρήσης κοινοχρήστων.....	56
Πίνακας 28. Είναι επικαιροποιημένη η βεβαίωση εσόδων από εκμίσθωση ακινήτων	57
Πίνακας 29. Συσχετίσεις μεταβλητών	58
Πίνακας 30. Σύνοψη μοντέλου	59
Πίνακας 31. Απονα-Ανάλυση διακύμανσης	59
Πίνακας 32. Αποτελέσματα πολλαπλής παλινδρόμησης της αποτελεσματικότητας βεβαίωσης εσόδων	60

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Τα τελευταία χρόνια οι οργανισμοί έχουν έρθει αντιμέτωποι με ένα πλήθος νέων προκλήσεων, όπως η αυξανόμενη οικονομική πολυπλοκότητα, οι εκτεταμένες κανονιστικές απαιτήσεις και οι τεχνολογικές εξελίξεις. Οι πολιτικές και οικονομικές κρίσεις σήμερα τείνουν να έχουν παγκόσμιες αρνητικές επιπτώσεις και η συχνότητα εμφάνισής τους είναι πολύ μεγαλύτερη από ότι στο παρελθόν. Η οικονομική κρίση το 2007 έκανε τους επενδυτές, τους πιστωτές και άλλες ομάδες συμφερόντων να επικεντρωθούν περισσότερο στις δομές εταιρικής διακυβέρνησης προκειμένου να καλύψουν τις νέες τους ανάγκες. Σε αυτό το πλαίσιο, οι εταιρείες ενδιαφέρονται ολοένα και περισσότερο για το σχεδιασμό του συστήματος εσωτερικού ελέγχου και της διαχείρισης κινδύνων αποτελεσματικά και αποδοτικά, διασφαλίζοντας ότι οι προγραμματισμένες δραστηριότητες και κατευθυντήριες γραμμές εφαρμόζονται στην πράξη. Αυτή η εξέλιξη συνοδεύτηκε από μια αυξανόμενη συνάφεια του εσωτερικού ελέγχου ως βασικό στοιχείο για τη διασφάλιση των διαδικασιών εταιρικής διακυβέρνησης, της διαχείρισης κινδύνου και των συστημάτων εσωτερικού ελέγχου (Eulerich & Eulerich, 2020).

Εκτός των ανωτέρω, θα πρέπει να τονιστεί ότι τα έσοδα των οργανισμών της τοπικής αυτοδιοίκησης (ΟΤΑ) επηρεάζονται από οικονομικές, τεχνολογικές και δημογραφικές αλλαγές. Λόγω της επίδρασης του εξωτερικού περιβάλλοντος στα έσοδα των ΟΤΑ η παραγωγικότητα των συστημάτων εσόδων και η διοικητική και πολιτική αποδοχή τους υπόκεινται σε αλλαγές (Fjeldstad, 2005; Bartle, Kriz & Morozov, 2011). Επιπλέον, η πολιτική για τα τοπικά έσοδα υπόκειται σε πολιτικές και οικονομικές πραγματικότητες και ιστορικά πρότυπα φορολογίας. Όσο επιτακτικό κι αν είναι οποιοδήποτε σύνολο αρχών, πρέπει να είναι οικονομικά ρεαλιστικές, πολιτικά αποδεκτές και μέρος μιας φυσικής εξέλιξης των ιστορικών τάσεων (Bartle et al., 2011). Περαιτέρω, τα έσοδα των ΟΤΑ μειώνονται όσον αφορά στην παροχή της κρατικής χρηματοδότησης (Bird, 2003), ενώ τα ζητήματα της λογοδοσίας και της χρηστής διακυβέρνησης αυξάνονται σε σημασία (Martinez, 2015). Σε αυτό το πλαίσιο, σημαντικός είναι ο έλεγχος των εσόδων των ΟΤΑ και ο εσωτερικός έλεγχος είναι ένα βασικό εργαλείο σε αυτήν την προσπάθεια.

Συνολικά, η συνεχής μείωση της κρατικής χρηματοδότησης στους Δήμους, σε συνδυασμό με τη συνεχή απαίτηση των πολιτών για υπηρεσίες υψηλής ποιότητας, τις

καταστάσεις εκτάκτων αναγκών, αλλά και το μοντέλο αποκέντρωσης που προωθείται, θέτουν ένα σημαντικό ερώτημα: πώς οι Δήμοι μπορούν να βελτιστοποιήσουν τη ροή των εσόδων τους, υπό το πρίσμα της αυτονομίας τους. Σε αυτό το ερώτημα διαπιστώνεται πως ο εσωτερικός έλεγχος μπορεί να συμβάλει σε μεγάλο βαθμό. Ωστόσο, θα πρέπει να ληφθεί υπόψη πως υπάρχουν διάφοροι παράγοντες που επηρεάζουν τη ροή εσόδων και τη διαδικασία του εσωτερικού ελέγχου από μέρους των ΟΤΑ, όπως είναι ζητήματα οργάνωσης και διοίκησης, η επάρκεια και οι γνώσεις και δεξιότητες του ανθρωπίνου δυναμικού, η χρήση πληροφοριακών συστημάτων. Στο πλαίσιο αυτό, σκοπός αυτής της εργασίας είναι να διερευνήσει τη σχέση εσωτερικού ελέγχου και διαχείρισης εσόδων από τους ΟΤΑ.

Η παρούσα εργασία αποτελείται από τέσσερα κεφάλαια. Το πρώτο περιλαμβάνει τη βιβλιογραφική ανασκόπηση. Το δεύτερο τη μεθοδολογία διεξαγωγής της παρούσας έρευνας, ενώ στο τρίτο παρουσιάζονται τα αποτελέσματα αυτής. Στο τέταρτο κεφάλαιο συνοψίζονται τα συμπεράσματα της παρούσας έρευνας, κατατίθενται προτάσεις πρακτικής εφαρμογής, αλλά και περαιτέρω έρευνας, με βάση τους περιορισμούς που υφίστανται σε αυτήν την έρευνα.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1. ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΚΗ ΑΝΑΣΚΟΠΗΣΗ

1.1 Το νέο πλαίσιο εντός του οποίου λειτουργούν οι ΟΤΑ

Με τον Νόμο 3852/2010 περί της «Νέας αρχιτεκτονικής της Αυτοδιοίκησης και της Αποκεντρωμένης Διοίκησης» (Πρόγραμμα Καλλικράτης) και τον Νόμο 4555/2018 (Πρόγραμμα Κλεισθένης), η Ελλάδα διαθέτει δυο βαθμούς Τοπικής Αυτοδιοίκησης: α) 332 δήμους και β) 13 Περιφέρειες. Ο ρόλος των οργανισμών τοπικής αυτοδιοίκησης περιγράφεται από το άρθρο 102 του Συντάγματος:

«1. Η διοίκηση των τοπικών υποθέσεων ανήκει στους οργανισμούς τοπικής αυτοδιοίκησης πρώτου και δεύτερου βαθμού. Υπέρ των οργανισμών τοπικής αυτοδιοίκησης συντρέχει τεκμήριο αρμοδιότητας για τη διοίκηση των τοπικών υποθέσεων. Νόμος καθορίζει το εύρος και τις κατηγορίες των τοπικών υποθέσεων, καθώς και την κατανομή τους στους επί μέρους βαθμούς. Με νόμο μπορεί να ανατίθεται στους οργανισμούς τοπικής αυτοδιοίκησης η άσκηση αρμοδιοτήτων που συνιστούν αποστολή του Κράτους.

2. Οι οργανισμοί τοπικής αυτοδιοίκησης έχουν διοικητική και οικονομική αυτοτέλεια. Οι αρχές τους εκλέγονται με καθολική και μυστική ψηφοφορία, όπως νόμος ορίζει.

3. Με νόμο μπορεί να προβλέπονται για την εκτέλεση έργων ή την παροχή υπηρεσιών ή την άσκηση αρμοδιοτήτων των οργανισμών τοπικής αυτοδιοίκησης αναγκαστικοί ή εκούσιοι σύνδεσμοι οργανισμών τοπικής αυτοδιοίκησης που διοικούνται από αιρετά όργανα.

4. Το Κράτος ασκεί στους οργανισμούς τοπικής αυτοδιοίκησης εποπτεία που συνίσταται αποκλειστικά σε έλεγχο νομιμότητας και δεν επιτρέπεται να εμποδίζει την πρωτοβουλία και την ελεύθερη δράση τους. Ο έλεγχος νομιμότητας ασκείται, όπως νόμος ορίζει. Πειθαρχικές ποινές στα αιρετά όργανα της τοπικής αυτοδιοίκησης, εκτός από τις περιπτώσεις που συνεπάγονται αυτοδικαίως έκπτωση ή αργία, επιβάλλονται μόνο ύστερα από σύμφωνη γνώμη συμβουλίου που αποτελείται κατά πλειοψηφία από τακτικούς δικαστές, όπως νόμος ορίζει.

5. Το Κράτος λαμβάνει τα νομοθετικά, κανονιστικά και δημοσιονομικά μέτρα που απαιτούνται για την εξασφάλιση της οικονομικής αυτοτέλειας και των πόρων που είναι

αναγκαίοι για την εκπλήρωση της αποστολής και την άσκηση των αρμοδιοτήτων των οργανισμών τοπικής αυτοδιοίκησης με ταυτόχρονη διασφάλιση της διαφάνειας κατά τη διαχείριση των πόρων αυτών. Νόμος ορίζει τα σχετικά με την απόδοση και κατανομή, μεταξύ των οργανισμών τοπικής αυτοδιοίκησης, των φόρων ή τελών που καθορίζονται υπέρ αυτών και εισπράττονται από το Κράτος. Κάθε μεταβίβαση αρμοδιοτήτων από κεντρικά ή περιφερειακά όργανα του Κράτους προς την τοπική αυτοδιοίκηση συνεπάγεται και τη μεταφορά των αντίστοιχων πόρων. Νόμος ορίζει τα σχετικά με τον καθορισμό και την είσπραξη τοπικών εσόδων απευθείας από τους οργανισμούς τοπικής αυτοδιοίκησης».

Ο ρόλος, οι ευθύνες και οι αρμοδιότητες των ΟΤΑ καθορίζονται στη βάση του μοντέλου διακυβέρνησης της τοπικής αυτοδιοίκησης που υιοθετείται. Στη βάση αυτή υπάρχουν τα εξής μοντέλα: (α) παραδοσιακό δημοσιονομικό (φεντεραλισμός), (β) νέο δημόσιο μανάτζμεντ (NPM), (γ) δημόσια επιλογή, (δ) νέο θεσμικό οικονομικό και (ε) δικτυακές μορφές τοπικής διακυβέρνησης. Οι προοπτικές του φεντεραλισμού και του NPM αφορούν κυρίως τις αποτυχίες της αγοράς και τον τρόπο παροχής δημοσίων αγαθών αποτελεσματικά και δίκαια. Η δημόσια επιλογή και το νέο θεσμικό οικονομικό αφορούν κυβερνητικές αποτυχίες. Η προοπτική δικτυακών μορφών διακυβέρνησης αφορά θεσμικές ρυθμίσεις για να ξεπεραστούν οι αποτυχίες τόσο της αγοράς, όσο και της κυβέρνησης. Ο σύγχρονος ρόλος μιας τοπικής αυτοδιοίκησης είναι να αντιμετωπίζει τις αστοχίες της αγοράς καθώς και τις κυβερνητικές αποτυχίες. Αυτός ο ρόλος απαιτεί από μια τοπική κυβέρνηση να λειτουργεί ως αγοραστής τοπικών υπηρεσιών, ως διευκολυντής των δικτύων κρατικών παρόχων και οντοτήτων πέρα από την κυβέρνηση και ως επόπτης των κρατικών και εθνικών κυβερνήσεων σε τομείς κοινής διακυβέρνησης. Η τοπική αυτοδιοίκηση πρέπει επίσης να διαδραματίσει ρόλο διαμεσολαβητή μεταξύ διαφόρων οντοτήτων και δικτύων για να προωθήσει μεγαλύτερη συνέργεια και να αξιοποιήσει τις αναξιοποίητες ενέργειες της ευρύτερης κοινότητας για τη βελτίωση της ποιότητας ζωής των κατοίκων. Η παγκοσμιοποίηση και η επανάσταση της πληροφορίας ενισχύουν αυτές τις εννοιολογικές προοπτικές για έναν καταλυτικό ρόλο για τις τοπικές κυβερνήσεις. Το νέο όραμα της τοπικής διακυβέρνησης υποστηρίζει έναν ηγετικό ρόλο από τις τοπικές κυβερνήσεις σε ένα πολυκεντρικό, πολυεπίπεδο ή πολυεπίπεδο σύστημα. Αυτή η άποψη είναι κρίσιμη για τη δημιουργία και τη διατήρηση της διακυβέρνησης με επίκεντρο τον πολίτη, στην οποία οι πολίτες είναι οι απόλυτοι κυρίαρχοι και διάφορες τάξεις των κυβερνήσεων

χρησιμεύουν ως παράγοντες στην παροχή δημόσιας διακυβέρνησης (Shah & Shah, 2006).

Υπό το πρίσμα των οικονομικών μεταρρυθμίσεων, δημιουργούνται σημαντικές προκλήσεις καθώς οι κοινότητες εισέρχονται σε μια φάση κοινωνικής μετάβασης που έχει προκαλέσει πολλά κοινωνικά προβλήματα. Στο πλαίσιο αυτό η δημιουργία ενός σταθερού δικτύου ασφαλείας από τις τοπικές κυβερνήσεις είναι βασικό στοιχείο για τη διατήρηση της κοινωνικής σταθερότητας και απαραίτητο για τη διασφάλιση της τοπικής οικονομικής ανάπτυξης. Το «δίκτυο κοινωνικής ασφάλειας» αναφέρεται κυρίως και γενικά στο σύστημα κοινωνικής ασφάλισης που σχηματίζεται από όλα τα επίπεδα διακυβέρνησης ως ένα συνεκτικό διοικητικό όργανο. Ο σκοπός του δικτύου είναι να προστατεύει τις μειονεκτούσες ομάδες. Οι τοπικές αρχές διαδραματίζουν σημαντικό ρόλο στη δημιουργία ενός δικτύου κοινωνικής ασφάλειας (Kaijie, 2003).

Αναφορικά με την ασφάλεια των κοινοτήτων, έκθεση του Bureau of Justice Assistance (2001) αναφέρεται στην εγκληματικότητα, στο οργανωμένο έγκλημα (π.χ. χρήση ναρκωτικών) και στη νεανική παραβατικότητα. Οι τοπικές κυβερνήσεις μπορούν να συνεργαστούν με την αστυνομία για την αντιμετώπιση αυτών των προβλημάτων. Το πλαίσιο αυτής της συνεργασίας περιλαμβάνει: αναγνώριση του εγκλήματος και της ασφάλειας ως θέμα ποιότητας ζωής, εργασία πέρα από τα όρια δικαιοδοσίας, αναγνώριση του κρίσιμου ρόλου της πολιτικής ηγεσίας, ανάπτυξη εργαλείων και μέτρων επιτυχίας που εμπλέκουν την κοινότητα και τα θύματα του εγκλήματος. Αυτό το πλαίσιο λειτουργεί καλύτερα όταν προσαρμόζεται στις συγκεκριμένες ανάγκες μιας κοινότητας. Η χρηστή διακυβέρνηση απαιτεί από τα στελέχη της τοπικής αυτοδιοίκησης να αναπτύξουν την ικανότητα να ανταποκρίνονται σε αυτές τις ανάγκες.

Η εστίαση σε μια συνολική προσέγγιση της κοινοτικής ασφάλειας υπό την ηγεσία των στελεχών τοπικής αυτοδιοίκησης έχει προκύψει υπό την αναγνώριση ότι η κοινοτική ασφάλεια βασίζεται στην εξάλειψη των κοινωνικών και οικονομικών συνθηκών που ευνοούν την εγκληματική συμπεριφορά και τη θυματοποίηση. Αυτό απαιτεί οι κυβερνήσεις, οι κοινότητες και οι εταιρικές σχέσεις σε όλα τα επίπεδα να συμμετέχουν ενεργά στην αντιμετώπιση προβλημάτων που επηρεάζουν την ασφάλεια και την υγεία της κοινότητας. Τα στελέχη των τοπικών κυβερνήσεων διαδραματίζουν κρίσιμο ρόλο στην προστασία των κοινοτήτων οργανώνοντας και παρακινώντας συνασπισμούς τοπικών εταίρων. Ένα πλαίσιο για την προώθηση της κοινοτικής ασφάλειας που έχει

προκύψει τα τελευταία χρόνια μπορεί να χρησιμοποιηθεί από τις τοπικές κυβερνήσεις. Αυτό το πλαίσιο αναγνωρίζει το έγκλημα και την ασφάλεια ως ζητήματα ποιότητας ζωής και περιλαμβάνει εργασία πέρα από τα όρια δικαιοδοσίας των εμπλεκόμενων μερών. Επιπλέον, αναγνωρίζει τον κρίσιμο ρόλο της ηγεσίας. Το πλαίσιο προσαρμόζει τις στρατηγικές στις τοπικές ανάγκες με βάση ενδελεχή ανάλυση και στοχευμένα σχέδια στη βάση των τοπικών αναγκών (Bureau of Justice Assistance, 2001).

Σημαντικός είναι ο ρόλος των ΟΤΑ και στον κοινωνικό μετασχηματισμό. Οι ΟΤΑ μπορούν να απαντήσουν στις διάφορες κοινωνικές προκλήσεις. Στον απόηχο της τελευταίας χρηματοπιστωτικής κρίσης και των συναφών περικοπών του προϋπολογισμού, αλλά και με μια νέα άνοδο της κοινωνικής δέσμευσης, πολλές κυβερνήσεις βασίζονταν όλο και περισσότερο σε άλλους κοινωνικούς παράγοντες για να αναλάβουν καθήκοντα. Πολλές από αυτές τις νέες πρωτοβουλίες και δεσμεύσεις μπορούν να θεωρηθούν ως κοινωνικές καινοτομίες, ως νέες πρακτικές ή ως ενθάρρυνση νέων κοινωνικών σχέσεων (Social Innovation Community, n.d.).

Για παράδειγμα, με την υποστήριξη του Εργαστηρίου Κοινωνικής Καινοτομίας, η πόλη του Ζάγκρεμπ χρησιμοποίησε τη διαδικασία πειραματισμού κοινωνικής καινοτομίας για να καθορίσει και να αντιμετωπίσει πολυάριθμες τοπικές προκλήσεις στις δεκαεπτά συνοικίες της πόλης, όπως της ένταξης των προσφύγων, των ανεπαρκώς χρησιμοποιούμενων δημόσιων χώρων ή των παραμελημένων δρόμων της πόλης. Ο Δήμος του Τορίνο χρησιμοποίησε τη διαδικασία για να τονώσει την κοινωνική καινοτομία εντός του οργανισμού. Ο στόχος ήταν να αντιμετωπιστούν οι προκλήσεις που αντιμετώπιζε η τοπική παροχή κοινωνικών υπηρεσιών, όπως οι μεγάλοι χρόνοι αναμονής και ο υψηλός φόρτος εργασίας για το προσωπικό. Και οι δύο αυτοί δήμοι χρησιμοποίησαν επίσης τις διαδικασίες για την οικοδόμηση ικανοτήτων στους οργανισμούς τους σχετικά με προσεγγίσεις και μεθόδους για συνδημιουργία και υποστήριξη της κοινωνικής καινοτομίας. Οι πραγματικές διαδικασίες εκτελέστηκαν και διευκολύνθηκαν από έναν σχεδιαστή διαδικασίας (Τορίνο) και το Εργαστήριο Κοινωνικής Καινοτομίας (Ζάγκρεμπ) αντίστοιχα. Αυτός ο εξωτερικός σχεδιασμός και η διευκόλυνση της υποστήριξης της διαδικασίας βοήθησαν τους δημοτικούς υπαλλήλους και να δικτυωθούν μεταξύ τους. Οι υπάλληλοι της πόλης του Ζάγκρεμπ εντάχθηκαν στη διαδικασία διαμόρφωσης και δημιουργίας πρωτοτύπων λύσεων στην τελευταία φάση και συμμετείχαν στο πείραμα Pop-Up Illica, το οποίο θεωρεί τους

άδειους χώρους ενός από τους κεντρικούς δρόμους του Ζάγκρεμπ ως καταλύτες και ως τόπο δοκιμών για νέες πολιτιστικά, καλλιτεχνικά και δημιουργικά έργα, υπηρεσίες και προϊόντα (Social Innovation Community, n.d.).

Ένας τελευταίος, πιο παραδοσιακός ρόλος των δήμων είναι η υποστήριξη διαδικασιών κοινωνικής καινοτομίας, είτε οικονομικά, είτε σε είδος είτε μέσω της παροχής νομιμότητας. Στο Όσλο μέσω της παροχής χρηματοδότησης για το κέντρο υποδοχής SoCentral εργάστηκε για την ένταξη των μεταναστών, σημαντική τοπική πρόκληση. Στο Parnü, το κέντρο επιχειρηματικής ανάπτυξης, το οποίο ανήκει στον δήμο και είναι υπεύθυνο για την προσέλκυση νέων επιχειρήσεων και την υποστήριξη των τοπικών επιχειρήσεων, ενδιαφέρθηκε για τις καινοτόμες λύσεις που αναπτύχθηκαν μέσω της διαδικασίας πειραματισμού και το υποστήριξε συμμετέχοντας στον διαγωνισμό που διοργανώθηκε. Ο πειραματισμός κοινωνικής καινοτομίας είναι μια προσέγγιση που προσφέρει πολλές δυνατότητες στους δήμους. Οι πειραματικές διαδικασίες εξυπηρετούν έναν διπλό σκοπό για τους δήμους: αφενός είναι μια προσέγγιση μέσω της οποίας ορίζονται και αντιμετωπίζονται οι τοπικές προκλήσεις και, αφετέρου, είναι μέσω της εκμάθησης νέων προσεγγίσεων και μεθόδων που αυτές οι διαδικασίες χτίζουν εσωτερική ικανότητα. Τόσο το Ζάγκρεμπ όσο και το Τορίνο απολάμβαναν αυτό το διπλό όφελος: αντιμετώπιση τοπικών προκλήσεων και δημιουργία ικανοτήτων. Αυτές οι διαδικασίες επέτρεψαν επίσης στους εμπλεκόμενους δήμους να ξεκινήσουν νέες συνεργασίες. Τέλος, η συμμετοχή σε τέτοιου είδους διαδικασίες επιτρέπει στους δήμους να παραμείνουν σε επαφή με όσα συμβαίνουν στις πόλεις τους και ποια θέματα θεωρούνται προκλήσεις που πρέπει να αντιμετωπιστούν επείγοντως (Social Innovation Community, n.d.).

Εκτός των ανωτέρω, οι οργανισμοί τοπικής αυτοδιοίκησης διαδραματίζουν σημαντικό ρόλο στην προώθηση της βιώσιμης ανάπτυξης, ιδίως στον τομέα του περιβάλλοντος. Οι Lee και Feiock (2020) διερεύνησαν τέσσερις ρόλους που διαδραματίζουν οι τοπικές κυβερνήσεις στη βιωσιμότητα εντός του σύγχρονου διακυβερνητικού συστήματος: μινιμαλιστικός (Sustainability Minimalist), φορέας υλοποίησης (Sustainability Implementing Agent), επιχειρηματίας (Sustainability Entrepreneur) και περιφερειακός πρωταθλητής (Regional Sustainability Champion). Οι ρόλοι αυτοί παρουσιάζονται συνοπτικά αμέσως παρακάτω:

Μινιμαλιστής: οι τοπικές κυβερνήσεις συνήθως δεν έχουν ένα ορατό πρόγραμμα βιωσιμότητας ως μέρος του χαρτοφυλακίου οργάνωσης ή πολιτικής τους. Αυτός ο ρόλος ορίζεται ότι λειτουργεί σε σύντομο χρονικό ορίζοντα. Αυτό είναι συχνά το αποτέλεσμα του ότι η βιωσιμότητα δεν αποτελεί υψηλή προτεραιότητα στην κοινότητα. Αυτός ο ρόλος συνδέεται επίσης με την περιορισμένη ικανότητα για πολιτική και συνεργατική δραστηριότητα, ιδίως καθώς οι τοπικές αυτοδιοικήσεις έχουν περιορισμένους οικονομικούς πόρους. Οι πολιτικές και οι προγραμματικές δραστηριότητες που σχετίζονται με την αειφορία είναι περιορισμένες σε αυτόν τον ρόλο και οι ενέργειες πολιτικής που συμβάλλουν στη βιωσιμότητα δεν πλαισιώνονται σκοπίμως ως πολιτική για το κλίμα.

Φορέας υλοποίησης βιωσιμότητας: οι τοπικές κυβερνήσεις μπορούν επίσης να διαδραματίσουν κρίσιμο ρόλο στη βιωσιμότητα ως φορείς υλοποίησης προγραμμάτων που σχεδιάζονται και χρηματοδοτούνται σε υψηλότερα επίπεδα. Συχνά αυτό λαμβάνει τη μορφή διακυβερνητικών προγραμμάτων επιχορήγησης. Ο ρόλος του φορέα υλοποίησης της βιωσιμότητας ορίζεται από έναν μακροχρόνιο ορίζοντα, αλλά χαμηλή δυναμικότητα. Οι δραστηριότητες αειφορίας εστιάζονται συχνά στην προσαρμογή και όχι στον μετριασμό, την ανθεκτικότητα στις καταστροφές ή τη διατήρηση των πόρων. Παρά τους δυνητικούς πόρους, τα διακυβερνητικά προγράμματα έχουν συχνά σημαντικές δεσμεύσεις που συνδέονται με τη χρηματοδότηση που μπορεί να υπερβαίνουν τα τοπικά οφέλη των προγραμμάτων, ιδιαίτερα για μικρές τοπικές αυτοδιοικήσεις που στερούνται τεχνικής και διαχειριστικής ικανότητας. Η μελέτη της εφαρμογής της διακυβερνητικής πολιτικής έχει εφαρμόσει πλαίσια από πάνω προς τα κάτω των εντολέων για τον εντοπισμό παραγόντων που συνδέονται με την αποτελεσματική εφαρμογή, συμπεριλαμβανομένων των καλά σχεδιασμένων συστημάτων εποπτείας και λογοδοσίας, της συμφωνίας στόχων, των πόρων και της διαχειριστικής ικανότητας. Ο βαθμός στον οποίο κάποιος από αυτούς τους ρόλους αναλαμβάνεται σε τοπικό επίπεδο καθορίζεται από το εύρος της ευθύνης και από τη δράση πολιτικής σε κρατικό και εθνικό επίπεδο. Η τοπική ικανότητα και ο χρονικός ορίζοντας για την πραγματοποίηση των επιπτώσεων επίσης διαμορφώνουν τον βαθμό στον οποίο ο ρόλος που διαδραματίζουν οι τοπικές κυβερνήσεις στη βιωσιμότητα καθορίζεται από κρατικά προγράμματα.

Επιχειρηματίας: Οι επιχειρηματίες είναι οι εμπνευστές πολιτικής και αξιοποιούν τα πολιτικά συμφέροντα και τους παράγοντες της αγοράς για την προώθηση της καινοτομίας της πολιτικής αειφορίας. Αυτός ο ρόλος ορίζεται ως λειτουργία σε σύντομο χρονικό ορίζοντα αλλά σε ένα περιβάλλον στο οποίο η βιωσιμότητα αποτελεί προτεραιότητα στην κοινότητα, όπου παράλληλα υπάρχουν άφθονες δυνατότητες και πόροι. Στο πλαίσιο της βιωσιμότητας οι τοπικοί ηγέτες μπορούν να ασκήσουν επιρροή μέσω του καθορισμού ατζέντας και της οικοδόμησης συνασπισμών για τη συμμετοχή τοπικών προσπαθειών για την προώθηση της βιωσιμότητας, της ανθεκτικότητας και της προστασίας του κλίματος. Η καινοτόμος πολιτική, όπως η παραγωγή ηλιακής ενέργειας ή η εναλλακτική μεταφορά, διευκολύνεται από τις προσπάθειες των δημόσιων επιχειρηματιών να παρακινήσουν την κοινότητά τους να υποστηρίξει τη μετάβαση σε νέα ατζέντα. Μερικές φορές η τοπική επιχειρηματικότητα απλώς αντανakλά τον επαναπροσδιορισμό των λειτουργιών βιωσιμότητας ώστε να ευθυγραμμιστεί με τις παραδοσιακές τοπικές λειτουργίες και ευθύνες. Αυτό μπορεί να επιτευχθεί με την επέκταση του πεδίου της υπάρχουσας λειτουργίας ή τον εντοπισμό τοπικών συν-οφελών της βιωσιμότητας και την εστίαση σε αυτές τις τοπικές επιπτώσεις αντί για ευρύτερες επιπτώσεις, όπως η κλιματική αλλαγή. Ως παράδειγμα αναφέρεται η εστίαση στην εξοικονόμηση κόστους ενέργειας για την επιδότηση ηλιακών φωτοβολταϊκών εγκαταστάσεων.

Περιφερειακός πρωταθλητής: Μια άλλη εναλλακτική είναι η συμμετοχή των τοπικών κυβερνήσεων στη βιωσιμότητα μέσω της συνεργασίας και της υποστήριξης των προσπαθειών άλλων τοπικών κυβερνήσεων της περιοχής για τη συμπλήρωση των εσωτερικών δράσεων αειφορίας. Αυτό μπορεί να επιτευχθεί με νέες πρωτοβουλίες, με επικεφαλής τον «πρωταθλητή», μέσω μιας περιφερειακής διακυβερνητικής οργάνωσης όπως ένα περιφερειακό συμβούλιο κυβερνήσεων ή ένας οργανισμός μητροπολιτικού σχεδιασμού. Ο συνδυασμός μακροπρόθεσμου προσανατολισμού και υψηλών πόρων και ικανότητας περιφερειακής συνεργασίας διευκολύνουν αυτόν τον ρόλο. Η περιφερειακή βιωσιμότητα μπορεί επίσης να υποστηριχθεί μέσω περισσότερων ad-hoc περιφερειακών δικτύων συνεργασίας, διακυβερνητικών συμφωνιών ή οργανισμών μέσω θεσμικής συλλογικής δράσης. Εντός των μητροπολιτικών περιοχών, οι εξωτερικές επιδράσεις που επιβάλλονται από προβλήματα όπως η κλιματική αλλαγή καθιστούν απαραίτητη την περιφερειακή και όχι απλώς την ατομική δράση. Οι τοπικές κυβερνήσεις μπορούν να επιλέξουν να συμμετέχουν σε περιφερειακές προσπάθειες

βιωσιμότητας για διάφορους λόγους, όπως πρόσβαση σε πληροφορίες και δομές χρηματοδότησης, μεγαλύτερη πολιτική νομιμότητα και συγκέντρωση επιρροής στις εθνικές κυβερνήσεις, οικονομικά οφέλη από «πράσινες» θέσεις εργασίας και επενδύσεις ανάπτυξης και υποδομής. Τα κίνητρα για συμμετοχή σε βιώσιμη πολιτική μέσω περιφερειακού συντονισμού ποικίλλουν ανάλογα με τη σύνθεση της τοπικής αυτοδιοίκησης και τη δημοσιονομική και διαχειριστική ικανότητα των ΟΤΑ.

Χαρακτηριστικό παράδειγμα αποτελούν ορισμένοι ΟΤΑ στην Ελλάδα που συμμετέχουν στην πρωτοβουλία Sustainable Greece 2020 με επίκεντρο τη βιώσιμη ανάπτυξη. Σε αυτό το πλαίσιο οι ΟΤΑ έχουν τη δυνατότητα να (Sustainable Greece 2020, 2022):

- «Συνδιαμορφώσουν το πλαίσιο που θα επιτρέψει τη δημιουργία ενός νέου αναπτυξιακού μοντέλου για τη χώρα, αυτού της Βιώσιμης Οικονομίας, και θα διευκολύνει την έξοδο της από την οικονομική κρίση.
- Συμβάλλουν στη διαμόρφωση προτάσεων για μια Εθνική Στρατηγική για τη Βιώσιμη Ανάπτυξη.
- Ενδυναμώνουν το προφίλ τους με τη σύνδεση και συμμετοχή τους σε μια πρωτοβουλία που εκφράζει τις πιο πρωτοποριακές τάσεις της διεθνούς και ευρωπαϊκής πολιτικής.
- Ενταχθούν σε ένα δίκτυο Φορέων, όπου θα συμμετέχουν οι πρωτοπόροι στα θέματα Βιώσιμης Ανάπτυξης από το χώρο των Επιχειρήσεων, της Τοπικής Αυτοδιοίκησης και της Κοινωνίας Πολιτών/ ΜΚΟ.
- Αναδειξουν τις καλές πρακτικές τους και να προβάλλουν το έργο και την εξέλιξη της προόδου του στα θέματα Βιώσιμης Ανάπτυξης.
- Ενημερωθούν για τις τελευταίες τάσεις της Βιώσιμης Ανάπτυξης μέσω του Παρατηρητηρίου Βιωσιμότητας.
- Δικτυωθούν και να αναπτύξουν συνεργασίες με άλλους ΟΤΑ, Επιχειρήσεις ή ΜΚΟ»

Τέλος, τα Ηνωμένα Έθνη επισημαίνουν τον ρόλο της τοπικής αυτοδιοίκησης στην προστασία των ανθρωπίνων δικαιωμάτων. Οι κυβερνητικές υποχρεώσεις βάσει του διεθνούς δικαίου των ανθρωπίνων δικαιωμάτων εκτείνονται σε όλα τα επίπεδα και τους κλάδους. Ενώ οι εθνικές και περιφερειακές κυβερνήσεις έχουν επίσης σημαντικό ρόλο να διαδραματίσουν στην προώθηση και την προστασία των ανθρωπίνων δικαιωμάτων, οι τοπικές κυβερνήσεις βρίσκονται στην πρώτη γραμμή για την παροχή και ασφάλεια των ανθρωπίνων δικαιωμάτων. Οι τοπικές αρχές έρχονται σε επαφή με τον κόσμο με τον πιο άμεσο τρόπο. Λαμβάνουν αιτήματα, αξιώσεις και παράπονα από τους κατοίκους, ενώ αναπτύσσουν και θεσπίζουν πολιτικές που επηρεάζουν άμεσα τις ζωές. Η πανδημία Covid-19 τόνισε τον κρίσιμο ρόλο τους στην αντιμετώπιση των πολιτικών και κοινωνικών προκλήσεων της πανδημίας. Η παγκόσμια τάση προς την αποκέντρωση δείχνει μόνο περαιτέρω τον ρόλο των τοπικών κυβερνήσεων να αξιολογούν τις ανάγκες των πολιτών και να προσφέρουν τα ανθρώπινα δικαιώματα μέσω τοπικών νόμων, πολιτικών και προγραμμάτων. Ο ΟΗCHR συνεργάζεται με τις τοπικές και περιφερειακές κυβερνήσεις για την προστασία και την προώθηση των ανθρωπίνων δικαιωμάτων εδώ και πολλά χρόνια. Το 2019, το ΟΗCHR διοργάνωσε, με την υποστήριξη των Ηνωμένων Πόλεων και Τοπικών Κυβερνήσεων μια μεγάλης κλίμακας εκδήλωση δικτύωσης περιφερειακών και τοπικών κυβερνήσεων. Αυτή η διαβούλευση ήταν μια ευκαιρία για να συζητηθούν οι προκλήσεις των ανθρωπίνων δικαιωμάτων και να γίνει ανταλλαγή εμπειριών μεταξύ τοπικών κυβερνήσεων από όλο τον κόσμο, καθώς και εμπειρογνομόνων σε θέματα ανθρωπίνων δικαιωμάτων και οργανώσεων της κοινωνίας των πολιτών. Στο πλαίσιο αυτό, υπάρχουν οι "Πόλεις Ανθρωπίνων Δικαιωμάτων". Με τον συγκεκριμένο όρο πολλές τοπικές κυβερνήσεις έχουν αναγνωρίσει τις ευθύνες τους σύμφωνα με το διεθνές δίκαιο των ανθρωπίνων δικαιωμάτων και έχουν αναπτύξει τις δικές τους ατζέντες για τα ανθρώπινα δικαιώματα για την προώθηση των ανθρωπίνων δικαιωμάτων των πολιτών τους. Παρά τις πολιτικές και οικονομικές προκλήσεις, οι τοπικές κυβερνήσεις έχουν θεσπίσει νόμους, δημόσιες πολιτικές και καινοτόμες πρωτοβουλίες για την εφαρμογή των ανθρωπίνων δικαιωμάτων. Καθώς οι πόλεις εφαρμόζουν πιλοτικά νέες προσεγγίσεις, νέοι χώροι διαλόγου είναι κρίσιμοι για να επιτραπεί η ανταλλαγή εμπειριών μεταξύ των τοπικών κυβερνήσεων και η μάθηση από ομοτίμους. Το Παγκόσμιο Φόρουμ Πόλεων για τα Ανθρώπινα Δικαιώματα (WHRCF) είναι μια από τις πιο σημαντικές εκδηλώσεις για τη συγκέντρωση αξιωματούχων της τοπικής αυτοδιοίκησης με οργανώσεις της κοινωνίας των πολιτών και άλλους διεθνείς παράγοντες για τη δημιουργία και εφαρμογή

συστημάτων για τη διασφάλιση των ανθρωπίνων δικαιωμάτων στην καθημερινή ζωή των πολιτών (United Nations, 2019).

1.2 Έσοδα των ΟΤΑ

Τα έσοδα δήμων και κοινοτήτων στην Ελλάδα διέπονται από τον Ν. 1828 / 1989 «Αναμόρφωση της φορολογίας εισοδήματος και άλλες διατάξεις», όπως ισχύει μετά την τροποποίησή του από το Ν. 3448/2006, καθώς και τον Κώδικα Δήμων και Κοινοτήτων Ν. 3463/2006 (ΦΕΚ Α 114/30.6.2006). Βάσει αυτών, τα έσοδα των ΟΤΑ διακρίνονται σε τακτικά και έκτακτα.

Στην πρώτη κατηγορία εντάσσονται έσοδα που προέρχονται από: «α) Θεσμοθετημένους υπέρ αυτών πόρους, β) τα εισοδήματα της κινητής και ακίνητης περιουσίας τους, γ) ανταποδοτικά τέλη και δικαιώματα, δ) φόρους, τέλη, δικαιώματα και εισφορές, ε) τοπικά δυνητικά τέλη και εισφορές». Στη δεύτερη κατηγορία εντάσσονται έσοδα που προέρχονται από: «α) δάνεια, δωρεές, κληροδοτήματα και κληρονομίες, β) εκποίηση περιουσιακών στοιχείων και γ) κάθε άλλη πηγή». Τέλος, οι κεντρικοί αυτοτελείς πόροι των Δήμων και Κοινοτήτων προέρχονται από τις παρακάτω πηγές εσόδων: «α) φόρο εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων, β) τέλη κυκλοφορίας αυτοκινήτων, γ) φόρο Ακίνητης Περιουσίας (Φ.Α.Π.), δ) φόρους που έχουν θεσπισθεί υπέρ της Τοπικής Αυτοδιοίκησης».

Η παραδοσιακή θεωρία του δημοσιονομικού φεντεραλισμού ορίζει μια πολύ περιορισμένη φορολογική βάση για τις τοπικές αυτοδιοικήσεις. Η μόνη σημαντική πηγή εσόδων είναι ο φόρος ιδιοκτησίας, με ίσως δευτερεύοντα ρόλο για τους φόρους στα οχήματα και τις χρεώσεις και τέλη χρήσης. Οι κεντρικές κυβερνήσεις δεν παρέχουν ως επί το πλείστον στις τοπικές αυτοδιοικήσεις πρόσβαση σε πιο προσοδοφόρους φόρους επί των πωλήσεων ή εισοδήματος. Ακόμα όμως και αυτοί οι πόροι δεν επαρκούν για να χρηματοδοτήσουν σημαντικές κοινωνικές δαπάνες (εκπαίδευση, υγεία, κοινωνική πρόνοια). Αυτό σημαίνει πως είτε οι τοπικές κυβερνήσεις περιορίζονται ουσιαστικά στην παροχή «τοπικών» υπηρεσιών (καθαρισμός δρόμων, απορρίμματα κ.λπ.), είτε εξαρτώνται σε μεγάλο βαθμό από μεταβιβάσεις από υψηλότερα επίπεδα διακυβέρνησης. Επιπρόσθετα, οι τοπικές κυβερνήσεις ενδέχεται σε σημαντικό βαθμό να είναι σε θέση να χρηματοδοτούν αμιγώς τοπικές υπηρεσίες μέσω φόρων ιδιοκτησίας και τελών χρήσης στους κατοίκους. Οι περιφερειακές κυβερνήσεις

που είναι αρμόδιες για τις κοινωνικές υπηρεσίες, ωστόσο, δεν μπορούν να βασίζονται αποκλειστικά σε αυτή τη στενή βάση για οικονομική στήριξη (Bird, 2003).

Επιπρόσθετα, μεταρρυθμίσεις που στοχεύουν στον εξορθολογισμό των φόρων της τοπικής αυτοδιοίκησης ενδέχεται να οδηγήσουν σε περαιτέρω απώλεια εσόδων. Αναφερόμενος στο παράδειγμα της Τανζανίας, ο Fjeldstad (2005) τονίζει πως η μεταρρύθμιση για τον εξορθολογισμό των φόρων της τοπικής αυτοδιοίκησης και, ειδικότερα, η κατάργηση της αναπτυξιακής εισφοράς, συνεπάγεται ότι πολλά περιφερειακά συμβούλια θα απολέσουν το 40-50% των εσόδων τους βραχυπρόθεσμα. Αυτό έχει προκαλέσει ανησυχία μεταξύ των ενδιαφερομένων μερών τόσο σε τοπικό όσο και σε κεντρικό επίπεδο, καθώς υπονομεύεται η οικονομική αυτονομία των τοπικών αρχών και ενδεχομένως ορισμένα συμβούλια να κινούνται προς τη χρεοκοπία. Ωστόσο, η μεταρρύθμιση αντιπροσωπεύει επίσης μια ευκαιρία για τις τοπικές κυβερνήσεις να εφαρμόσουν τις τόσο απαραίτητες μεταρρυθμίσεις των συστημάτων εσόδων τους και να εξετάσουν νέες προσεγγίσεις για τη βελτίωση των εσόδων και την εξοικονόμηση κόστους. Πριν από τον εξορθολογισμό τον Ιούνιο του 2003 ήταν σαφές ότι το τοπικό φορολογικό σύστημα ήταν υπερώριμο για μεταρρύθμιση. Ήταν περίπλοκη, δαπανηρή η διαχείριση και επιδείνωσε την ανισότητα, ενώ η φοροδιαφυγή ήταν ευρέως διαδεδομένη. Επιπλέον, οι δεσμοί μεταξύ του φορολογικού συστήματος της κεντρικής και τοπικής αυτοδιοίκησης ήταν γενικά αδύναμοι, οδηγώντας σε διπλή φορολογία και ασυνέπειες μεταξύ των φορολογικών πολιτικών που εφαρμόζονται σε διάφορα επίπεδα διακυβέρνησης. Ήδη το 1993, η Ένωση Τοπικών Αρχών στην Τανζανία (ALAT) συμβούλεψε την κυβέρνηση να καταργήσει την αναπτυξιακή εισφορά. Αυτή η συμβουλή βασίστηκε εν μέρει σε ζητήματα δημιουργίας εσόδων, διοικητικού κόστους, κατανομής εισοδήματος και οικονομικής αποτελεσματικότητας. Παράλληλα, αποτελεί και μία ευκαιρία αναθεώρησης του συστήματος συλλογής εσόδων. Πράγματι, σε αρκετές τοπικές αυτοδιοικήσεις τίθεται ζήτημα δυσκολίας συλλογής εσόδων που οφείλεται στα εξής: (1) κακή διοικητική ικανότητα αξιολόγησης της βάσης εσόδων, (2) κακή διοικητική ικανότητα επιβολής των φόρων, (3) ρητή και σκόπιμη φοροδιαφυγή και αντίσταση από τους φορολογούμενους, (4) διαφθορά, συμπεριλαμβανομένης της υπεξαίρεσης εσόδων, (5) εξωτερική πίεση στο τοπικό τμήμα οικονομικών για την παροχή αισιόδοξων προβλέψεων, (6) πολιτική πίεση στην τοπική φορολογική διοίκηση για χαλάρωση όσον αφορά τη συλλογή εσόδων. Σε αυτό το πλαίσιο, θεμελιώδη ζητήματα που πρέπει να αντιμετωπιστούν στο πλαίσιο των

δημοσιονομικών μεταρρυθμίσεων της τοπικής αυτοδιοίκησης είναι ο επανασχεδιασμός της τρέχουσας δομής εσόδων και η ενίσχυση της δημοσιονομικής διαχείρισης. Επιπλέον, απαιτούνται μέτρα για την ενίσχυση της συμμόρφωσης των φορολογουμένων και τη βελτίωση της λογοδοσίας των τοπικών αυτοδιοικήσεων.

Στο πλαίσιο αυτό, ο Martinez (2015) αναφέρεται στη σημασία της λογοδοσίας και της χρηστής διακυβέρνησης από μέρους της τοπικής αυτοδιοίκησης όσον αφορά στη διαχείριση των εσόδων της. Αυτό εξετάζεται στη μελέτη του συγκρίνοντας τις επιπτώσεις των αυξήσεων στα εσωτερικά φορολογικά έσοδα και στα δικαιώματα από την εξόρυξη πετρελαίου στην παροχή τοπικού δημόσιου αγαθού σε μια ομάδα δήμων της Κολομβίας. Από την έρευνα αυτή διαπιστώνεται ότι η αύξηση των εσόδων από τον φόρο ακινήτων, που προκύπτει ως αποτέλεσμα μιας εξωγενούς ενημέρωσης κτηματολογίου, έχει θετική επίδραση σε αρκετές βασικές δημόσιες υπηρεσίες στους τομείς της εκπαίδευσης, της υγείας και ύδρευσης. Αυτές οι επιπτώσεις είναι τουλάχιστον δέκα φορές μεγαλύτερες από τις επιπτώσεις μιας ισοδύναμης αύξησης των δικαιωμάτων εκμετάλλευσης πετρελαίου, που προκύπτει ως συνέπεια των υψηλότερων τιμών του πετρελαίου. Η επίδραση των δικαιωμάτων πετρελαίου στα δημόσια αγαθά είναι βασικά μηδενική, παρ' όλο που τα δικαιώματα προορίζονται για τον σκοπό αυτό. Επιπλέον, χρησιμοποιώντας δεδομένα από πειθαρχικές διαδικασίες, ο Martinez (2015) διαπιστώνει ότι τα πρόσθετα δικαιώματα πετρελαίου αυξάνουν την πιθανότητα δίωξης τοπικών δημοσίων αξιωματούχων να κριθούν ένοχοι και να απομακρυνθούν από τα καθήκοντά τους, ενώ οι αυξήσεις στα φορολογικά έσοδα έχουν αρνητική επίδραση στην πιθανότητα αυτών των γεγονότων. Αυτά τα αποτελέσματα υποδηλώνουν ότι οι βελτιώσεις στη λογοδοσία που προκύπτουν από την ανάθεση αρμοδιοτήτων δαπανών στις τοπικές κυβερνήσεις μειώνονται καθώς αυξάνεται η εξάρτηση από εξωτερικές πηγές εσόδων, όπως τα ενοίκια από την εκμετάλλευση φυσικών πόρων ή οι ενδοκυβερνητικές μεταφορές.

1.3 Ο εσωτερικός έλεγχος στους ΟΤΑ

1.3.1 Ο εσωτερικός έλεγχος

Ο εσωτερικός έλεγχος είναι μια συστηματική και αντικειμενική αξιολόγηση των διαφορετικών λειτουργιών ενός οργανισμού, προκειμένου να εξεταστεί και να διατυπωθεί μια γνώμη σχετικά με τα ακόλουθα (Pantelidis et al., 2011; Drogalas et al.,

2012): (α) εάν οι οικονομικές και επιχειρησιακές πληροφορίες είναι ακριβείς και αξιόπιστες, (β) ο εντοπισμός και η ελαχιστοποίηση των κινδύνων για τον οργανισμό, γ) ο βαθμός στον οποίο ακολουθούνται οι εξωτερικοί κανονισμοί και οι αποδεκτές εσωτερικές πολιτικές και διαδικασίες, (δ) εάν πληρούνται τα επιχειρησιακά κριτήρια, (ε) κατά πόσον χρησιμοποιούνται πόροι, (στ) αν οι στόχοι του οργανισμού έχουν επιτευχθεί αποτελεσματικά, όλοι με σκοπό τη διαβούλευση με διοίκηση και για την παροχή βοήθειας στα μέλη του οργανισμού στην αποτελεσματική εκπλήρωση των αρμοδιοτήτων διακυβέρνησής τους.

Ο εσωτερικός έλεγχος αποτελεί μία ανεξάρτητη, αντικειμενική δραστηριότητα διασφάλισης και συμβουλευτικής που έχει σχεδιαστεί για να προσθέτει αξία και να βελτιώνει τις λειτουργίες ενός οργανισμού. Βοηθά έναν οργανισμό να επιτύχει τους στόχους του φέρνοντας μια συστηματική πειθαρχημένη προσέγγιση για την αξιολόγηση και τη βελτίωση της αποτελεσματικότητας των διαδικασιών διαχείρισης κινδύνου, ελέγχου και διακυβέρνησης (Eulerich & Eulerich, 2020). Σύμφωνα με το The Institute of Chartered Accountants of India (2019), ο εσωτερικός έλεγχος είναι μια ανεξάρτητη διοικητική λειτουργία, η οποία περιλαμβάνει μια συνεχή και κριτική αξιολόγηση της λειτουργίας μιας οικονομικής οντότητας με σκοπό να προτείνει βελτιώσεις σε αυτήν και να προσθέσει αξία και να ενισχύσει τον συνολικό μηχανισμό διακυβέρνησης της οικονομικής οντότητας, συμπεριλαμβανομένης της στρατηγικής διαχείρισης κινδύνου της οντότητας και το σύστημα εσωτερικού ελέγχου. Στη βάση αυτού του ορισμού διαπιστώνονται τα κάτωθι (The Institute of Chartered Accountants of India, 2019):

- Ο εσωτερικός έλεγχος είναι μια λειτουργία διαχείρισης, επομένως, έχει ως στόχο υψηλού επιπέδου την εξυπηρέτηση των αναγκών της διοίκησης μέσω εποικοδομητικών συστάσεων σε τομείς όπως ο εσωτερικός έλεγχος, ο κίνδυνος, η χρήση πόρων, η συμμόρφωση με τους νόμους, το σύστημα πληροφοριών διαχείρισης κ.λπ.
- Ο ρόλος του ελέγχου πρέπει να είναι δυναμικός, να αλλάζει συνεχώς για να ανταποκρίνεται στις ανάγκες του οργανισμού. Συχνά υπάρχει ανάγκη αλλαγής των σχεδίων ελέγχου ανάλογα με τις περιστάσεις. Αυτές οι αλλαγές μπορεί να περιλαμβάνουν κάλυψη νέων τομέων, βοήθεια προς τη διοίκηση για την επίλυση προβλημάτων και ανάπτυξη νέων τεχνικών εσωτερικού ελέγχου.

- Η λειτουργία εσωτερικού ελέγχου αποτελεί ξεχωριστή συνιστώσα του εσωτερικού συστήματος ελέγχου με στόχο να προσδιορίσει εάν άλλοι εσωτερικοί έλεγχοι έχουν σχεδιαστεί σωστά και λειτουργούν σωστά. Έτσι, η εξέταση και η αξιολόγηση των ελέγχων αποτελούν συνήθως συστατικά στοιχεία, είτε άμεσα είτε έμμεσα, κάθε είδους αποστολής εσωτερικού ελέγχου.

Το Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών ορίζει τον εσωτερικό έλεγχο ως ανεξάρτητη, αντικειμενική δραστηριότητα διασφάλισης και διαβούλευσης με σκοπό να προσθέσει αξία και να βελτιώσει τις λειτουργίες του οργανισμού (Mihret & Yismaw, 2007; Holt, 2012). Ο εσωτερικός έλεγχος περιλαμβάνει όλα τα στοιχεία μιας επιχείρησης που υποστηρίζουν τους ανθρώπους στην επίτευξη των στόχων του οργανισμού, διευκολύνει αποτελεσματικές και αποδοτικές επιχειρηματικές δραστηριότητες, επιτρέποντάς τους να ανταποκριθούν κατάλληλα σε σημαντικούς επιχειρηματικούς, λειτουργικούς, χρηματοοικονομικούς κινδύνους. Αυτό περιλαμβάνει τη διασφάλιση περιουσιακών στοιχείων από ακατάλληλη χρήση ή από απώλεια και απάτη (Pantelidis et al., 2011). Ο εσωτερικός έλεγχος βοηθά έναν οργανισμό να επιτύχει τους στόχους του μέσω μιας συστηματικής και πειθαρχημένης προσέγγισης για την αξιολόγηση και βελτίωση της αποτελεσματικότητας της διαχείρισης κινδύνου και της διακυβέρνησης των διαδικασιών (Mihret & Yismaw, 2007).

Ο εσωτερικός έλεγχος αποτελείται από τους εξής πέντε παράγοντες που επηρεάζουν την αποτελεσματικότητά του (Ncgobo & Malefane, 2017):

Περιβάλλον Ελέγχου: Το περιβάλλον ελέγχου προβλέπει την πειθαρχία, τη δομή και το κλίμα που επηρεάζουν τη συνολική αξία των εσωτερικών ελέγχων σε έναν δημόσιο οργανισμό. Είναι ένα μέτρο του τρόπου με τον οποίο οι διευθυντές υπολογίζουν την αποτελεσματικότητα και την αποδοτικότητα των εσωτερικών ελέγχων και τον βαθμό στον οποίον βοηθά στην επίτευξη των στόχων του δημόσιου ιδρύματος. Το περιβάλλον ελέγχου συνεπάγεται την άσκηση ηθικών αξιών από τους υπαλλήλους, τη δέσμευσή τους στην ικανότητα και τη δική τους ανάπτυξη.

Εκτίμηση κινδύνου: Η εκτίμηση κινδύνου είναι η διαδικασία που πραγματοποιείται για τον εντοπισμό και την αξιολόγηση των κινδύνων για να διασφαλιστεί ότι οι δημόσιοι φορείς επιτυγχάνουν τους στόχους τους. Η διαδικασία έχει θεσπιστεί για τον εντοπισμό και την ανάλυση τόσο των εσωτερικών όσο και των εξωτερικών κινδύνων που

απαιτούν επείγουσα προσοχή. Βοηθά τα στελέχη των δημόσιων οργανισμών να εντοπίσουν και να διαχειριστούν τους κινδύνους που σχετίζονται με αλλαγές στη λειτουργία αυτών. Οι διευθυντές μπορούν να αξιολογήσουν τους κινδύνους χρησιμοποιώντας είτε αριθμητικές είτε μη αριθμητικές τεχνικές και προκειμένου να κατανοήσουν ποιοι κίνδυνοι είναι πιθανό να προκύψουν και πώς θα αντιμετωπιστούν όταν ανακύψουν. Ως εκ τούτου, ο σχεδιασμός των εσωτερικών ελέγχων πρέπει να ταιριάζει με τον σκοπό αυτό.

Δραστηριότητες ελέγχου: Οι δραστηριότητες ελέγχου μπορούν να θεσπιστούν σε διαφορετικά επίπεδα ενός δημόσιου οργανισμού. Τα είδη των δραστηριοτήτων ελέγχου που θεσπίζονται εξαρτώνται από το είδος των δραστηριοτήτων που εκτελούνται από τους εργαζόμενους. Οι δραστηριότητες ελέγχου αναφέρονται σε πολιτικές και διαδικασίες που χρησιμοποιούνται από τους διευθυντές σε δημόσιους οργανισμούς για να διασφαλίσουν ότι οι οδηγίες τηρούνται επιμελώς. Παραδείγματα δραστηριοτήτων ελέγχου, περιλαμβάνουν εγκρίσεις, εξουσιοδοτήσεις, επαληθεύσεις, συμφωνίες, εκτιμήσεις απόδοσης, ασφάλεια περιουσιακών στοιχείων και διαχωρισμό καθηκόντων. Μπορούν να είναι είτε προληπτικές είτε διορθωτικές, ανάλογα με το πόσο περίπλοκοι μπορεί να είναι οι κίνδυνοι και μπορεί να χρησιμοποιηθεί ένας συνδυασμός όλων αυτών.

Πληροφορίες και επικοινωνία: Οι πληροφορίες και η επικοινωνία (για παράδειγμα, οι πολιτικές εσωτερικού ελέγχου και οι κίνδυνοι τους οποίους αντιμετωπίζει ο οργανισμός και πώς τους αντιμετωπίζει) πρέπει να κοινοποιούνται σε όλους τους εργαζόμενους. Η ενημέρωση και η επικοινωνία ενισχύουν τους εσωτερικούς ελέγχους και είναι σημαντικές για την καθημερινή λειτουργία ενός δημόσιου φορέα. Σε έναν αποτελεσματικά διαχειριζόμενο δημόσιο οργανισμό, οι διευθυντές και οι υπάλληλοι πρέπει να έχουν πρόσβαση σε σχετική, πλήρη, αξιόπιστη, σωστή και έγκαιρη επικοινωνία για να μπορούν να λαμβάνουν τεκμηριωμένες αποφάσεις. Οι πληροφορίες πρέπει να κοινοποιούνται χρησιμοποιώντας τα καθιερωμένα εσωτερικά κανάλια επικοινωνίας και οι διαχειριστές πρέπει να διασφαλίζουν ότι αυτή η επικοινωνία είναι σαφής, προσβάσιμη και κατανοητή. Σε αυτή την περίπτωση, χρησιμοποιούνται πληροφορίες σχετικά με τις πολιτικές εσωτερικού ελέγχου, τους κινδύνους που αντιμετωπίζει ένας δημόσιος φορέας και πώς θα ενθαρρύνεται η ροή της επικοινωνίας

και προς τις δύο κατευθύνσεις, δηλαδή από πάνω προς τα κάτω όσο και από τη βάση προς την κορυφή.

Δραστηριότητες παρακολούθησης: Η παρακολούθηση είναι ένα σημαντικό μέρος των καθηκόντων που εκτελούνται από τους διευθυντές σε δημόσιους φορείς. Διασφαλίζει ότι οι εσωτερικοί έλεγχοι γίνονται κατανοητοί και τηρούνται. Προκειμένου να διασφαλιστεί ότι οι μηχανισμοί εσωτερικού ελέγχου λειτουργούν αξιόπιστα και ότι παράγουν τα αναμενόμενα αποτελέσματα, πρέπει να υπάρχει συνεχής παρακολούθηση. Η παρακολούθηση μπορεί να έχει τη μορφή τακτικών εποπτικών δραστηριοτήτων και εξαρτάται από τη φύση των κινδύνων που αντιμετωπίζει ένας δημόσιος φορέας και τη συμπεριφορά των υπαλλήλων που εκτελούν τα καθήκοντα. Όταν η παρακολούθηση σχεδιάζεται και εφαρμόζεται αποτελεσματικά, οι δημόσιοι οργανισμοί είναι σε θέση να εντοπίζουν και να διορθώνουν έγκαιρα τις ελλείψεις των εσωτερικών ελέγχων.

Ο εσωτερικός έλεγχος πρέπει να περιλαμβάνει στο πεδίο εφαρμογής του τους ακόλουθους τομείς (Chartered Institute of Internal Auditors, 2013):

- 1) Εσωτερική διακυβέρνηση: Ο εσωτερικός έλεγχος πρέπει να περιλαμβάνει εντός του πεδίου εφαρμογής του το σχεδιασμό και τη λειτουργική αποτελεσματικότητα των δομών και διαδικασιών εσωτερικής διακυβέρνησης του οργανισμού.
- 2) Οι πληροφορίες που παρουσιάζονται στο Διοικητικό Συμβούλιο και στην Εκτελεστική Διοίκηση για τη λήψη στρατηγικών και επιχειρησιακών αποφάσεων. Ο εσωτερικός έλεγχος πρέπει να περιλαμβάνει εντός του πεδίου εφαρμογής του τις διαδικασίες και τους ελέγχους που υποστηρίζουν τη λήψη στρατηγικών και επιχειρησιακών αποφάσεων. Θα πρέπει να εκτιμήσει εάν οι πληροφορίες που παρουσιάζονται στο Διοικητικό Συμβούλιο και στην Εκτελεστική Διοίκηση αντιπροσωπεύουν δίκαια τα οφέλη, τους κινδύνους και τις παραδοχές που σχετίζονται με τη στρατηγική και το αντίστοιχο επιχειρηματικό μοντέλο.
- 3) Ο καθορισμός και η τήρηση ανοχής κινδύνου: Ο εσωτερικός έλεγχος δεν είναι υπεύθυνος για τον καθορισμό της ανοχής κινδύνου, αλλά πρέπει να εκτιμήσει εάν η ανοχή κινδύνου έχει τεκμηριωθεί και επανεξεταστεί μέσω της ενεργού συμμετοχής του Διοικητικού Συμβουλίου και της Εκτελεστικής Διοίκησης, αν εντάσσεται στις δραστηριότητες, τα όρια και την αναφορά του οργανισμού, ενώ τέλος θα πρέπει να

υποβάλλει ετησίως στην Επιτροπή Ελέγχου τα συμπεράσματά του σχετικά με το εάν τηρείται το πλαίσιο ανοχής κινδύνου για τον οργανισμό.

4) Κουλτούρα κινδύνου και ελέγχου του οργανισμού: Ο εσωτερικός έλεγχος πρέπει να περιλαμβάνει εντός του πεδίου εφαρμογής του την κουλτούρα κινδύνου και ελέγχου του οργανισμού. Αυτό πρέπει να περιλαμβάνει την αξιολόγηση εάν οι διαδικασίες (π.χ. εκτίμηση και αμοιβή), ενέργειες (π.χ. λήψη αποφάσεων) και παρατηρούμενες συμπεριφορές σε ολόκληρο τον οργανισμό είναι σύμφωνες με τις αξίες, την ηθική, την ανοχή κινδύνου και τις πολιτικές του οργανισμού. Ο εσωτερικός έλεγχος πρέπει να εξετάσει τη στάση και να αξιολογήσει την προσέγγιση που υιοθέτησαν όλα τα επίπεδα διαχείρισης για τη διαχείριση κινδύνων και τον εσωτερικό έλεγχο. Αυτό πρέπει να περιλαμβάνει τις ενέργειες της Διοίκησης για την αντιμετώπιση γνωστών ελλείψεων ελέγχου, καθώς και την τακτική αξιολόγηση των ελέγχων από τη Διοίκηση.

5) Κίνδυνοι κακής μεταχείρισης πελατών, που δημιουργούν κίνδυνο συμπεριφοράς ή φήμης: Ο εσωτερικός έλεγχος πρέπει να αξιολογεί εάν ο οργανισμός ενεργεί με ακεραιότητα στις συναλλαγές του με τους πελάτες και στην αλληλεπίδρασή του με τις σχετικές αγορές. Ο εσωτερικός έλεγχος θα πρέπει να αξιολογεί κατά πόσον οι επιχειρήσεις και η διαχείριση κινδύνων σχεδιάζουν και ελέγχουν επαρκώς προϊόντα, υπηρεσίες και υποστηρικτικές διαδικασίες σύμφωνα με τα συμφέροντα των πελατών και τη ρύθμιση της συμπεριφοράς.

6) Κίνδυνοι κεφαλαίου και ρευστότητας: Ο εσωτερικός έλεγχος πρέπει να περιλαμβάνει εντός του πεδίου εφαρμογής του τη μοντελοποίηση και τη διαχείριση των κεφαλαίων και κινδύνων ρευστότητας του οργανισμού.

7) Βασικά εταιρικά γεγονότα: Παραδείγματα βασικών εταιρικών γεγονότων θα μπορούσαν να περιλαμβάνουν σημαντικές αλλαγές επιχειρηματικής διαδικασίας, εισαγωγή νέων προϊόντων και υπηρεσιών, αποφάσεις εξωτερικής ανάθεσης και εξαγορές / εκποιήσεις. Ο εσωτερικός έλεγχος πρέπει να αποφασίσει εάν αυτά τα γεγονότα είναι αρκετά υψηλού κινδύνου για να δικαιολογηθεί η συμμετοχή σε πραγματικό χρόνο. Με τον τρόπο αυτό, ο εσωτερικός έλεγχος θα αξιολογήσει εάν οι βασικοί κίνδυνοι αντιμετωπίζονται επαρκώς (συμπεριλαμβανομένων άλλων μορφών διασφάλισης, π.χ. δέουσα επιμέλεια τρίτων) και αναφέρονται με τον σωστό τρόπο. Ο εσωτερικός έλεγχος θα πρέπει επίσης να αξιολογεί κατά πόσον οι πληροφορίες που

χρησιμοποιούνται σε μια τέτοια βασική λήψη αποφάσεων είναι δίκαιες, ισορροπημένες και λογικές και εάν έχουν ακολουθηθεί οι σχετικές διαδικασίες και έλεγχοι. Η αναφορά στη Διοίκηση θα πρέπει να περιλαμβάνει:

- εστίαση σε σημαντικές αδυναμίες ελέγχου σε συνδυασμό με μια ισχυρή ανάλυση ριζικών αιτιών. Οι αναφορές του εσωτερικού ελέγχου πρέπει να προσδιορίζουν τους κατόχους, τη λογοδοσία και το χρονοδιάγραμμα για κάθε ενέργεια διαχείρισης,
- τυχόν θεματικά ζητήματα που εντοπίζονται σε ολόκληρο τον οργανισμό,
- μια ανεξάρτητη άποψη της αναφοράς της Διοίκησης σχετικά με τη διαχείριση κινδύνων του οργανισμού, συμπεριλαμβανομένης μιας προβολής σχετικά με τα σχέδια αποκατάστασης της Διοίκησης (η οποία μπορεί να περιλαμβάνει τον περιορισμό περαιτέρω δραστηριοτήτων έως ότου εφαρμοστούν βελτιώσεις), επισημαίνοντας τομείς όπου υπάρχουν σημαντικές καθυστερήσεις,
- μια αναθεώρηση οποιασδήποτε ανάλυσης με τα διδάγματα στην περίπτωση που έχει προκύψει σημαντικό ανεπιθύμητο συμβάν σε έναν οργανισμό (για παράδειγμα, μια παραβίαση κανονιστικών ρυθμίσεων). Κάθε τέτοια επανεξέταση πρέπει να αξιολογεί τόσο τον ρόλο της πρώτης όσο και της δεύτερης γραμμής άμυνας και τον ρόλο του εσωτερικού ελέγχου,
- τουλάχιστον ετησίως, μια αξιολόγηση της συνολικής αποτελεσματικότητας της διακυβέρνησης, και του πλαισίου κινδύνου και ελέγχου του οργανισμού, και τα συμπεράσματά του σχετικά με το εάν τηρείται το πλαίσιο ανοχής κινδύνου του οργανισμού, μαζί με μια ανάλυση θεμάτων και τάσεων που προκύπτουν από τον εσωτερικό έλεγχο εργασίας και ο αντίκτυπός τους στο προφίλ κινδύνου του οργανισμού.

8) Αποτελέσματα διαδικασιών: Ο εσωτερικός έλεγχος πρέπει να αξιολογεί το σχεδιασμό και τη λειτουργική αποτελεσματικότητα των πολιτικών και διαδικασιών του οργανισμού. Με αυτόν τον τρόπο, δεν θα πρέπει να υιοθετήσει μια προσέγγιση βασισμένη αποκλειστικά στο σχεδιασμό διαδικασιών και ελέγχων και θα πρέπει πάντα να λαμβάνει υπόψη τα πραγματικά αποτελέσματα που προκύπτουν από την εφαρμογή

τους, αξιολογούμενα έναντι των υποτιθέμενων αξιών, της ηθικής, της ανοχής κινδύνου και των πολιτικών του οργανισμού.

Ο εσωτερικός έλεγχος μπορεί να διαδραματίσει διάφορους ρόλους σε έναν οργανισμό. Ο ρόλος που αναθέτει ένας οργανισμός στον εσωτερικό έλεγχο μπορεί είτε να επικεντρωθεί σε συμβουλευτικό, κάτι το οποίο σημαίνει ότι ο εσωτερικός έλεγχος αναμένεται να δημιουργήσει παραγωγικές σχέσεις τόσο με τη διοίκηση ενός οργανισμού όσο και με άλλα ενδιαφερόμενα μέρη, είτε να εστιάζει στη διασφάλιση για την επιτροπή ελέγχου και τον CEO/CFO. Στην περίπτωση αυτή, ο εσωτερικός έλεγχος έχει πρωτίστως την ευθύνη να ελέγχει την αποτελεσματικότητα του συστήματος εσωτερικού ελέγχου, της διαχείρισης κινδύνων και των διαδικασιών διακυβέρνησης από μια ανεξάρτητη, και επομένως αντικειμενική, θέση. Ωστόσο, ο ρόλος του εσωτερικού ελέγχου είναι περίπλοκος και συνεχώς εξελίσσεται, και επομένως δεν μπορεί να περιοριστεί σε μια απλή λειτουργία εποπτείας της διακυβέρνησης. Ο εσωτερικός έλεγχος προσαρμόζεται καθώς αλλάζουν οι οργανωτικές ή περιβαλλοντικές συνθήκες. Για παράδειγμα, εάν αυξηθούν οι πραγματικοί και οι αντιληπτοί κίνδυνοι, ο εσωτερικός έλεγχος πιθανότατα θα έχει τη λειτουργία του «ειδικού διαχείρισης κινδύνου» σε άλλη περίπτωση μπορεί να διαδραματίσει έναν ρόλο «προστάτη» και «βοηθολυ» για τον οργανισμό και τη διοίκηση του οργανισμού. Ως προστάτης προστατεύει τη διοίκηση σχετικά με κινδύνους, περιπτώσεις απάτης ή αναποτελεσματικότητας και ως αρωγός υποστηρίζει τη διοίκηση δίνοντας συστάσεις για τη βελτίωση της απόδοσης του οργανισμού (Van Peursem 2005; Sarens et al., 2009; Arena & Azzone 2009; Roussy, 2013; Eulerich & Eulerich, 2020).

Επιπρόσθετα, ως μέρος των ελεγκτικών και συμβουλευτικών δραστηριοτήτων του οργανισμού, ο εσωτερικός έλεγχος μπορεί να παρακολουθεί τους κινδύνους, να εντοπίζει αδυναμίες στα συστήματα ελέγχου, να διευκολύνει την εφαρμογή της διαχείρισης επιχειρηματικού κινδύνου και να ευαισθητοποιεί τη διοίκηση για αυτά τα ζητήματα ταυτόχρονα. Έχει έτσι την ικανότητα να υποστηρίζει τη διοίκηση και το διοικητικό συμβούλιο στην επίτευξη των στόχων τους. Μέσω της προσωπικής επαφής με τους υπαλλήλους, ο εσωτερικός έλεγχος μπορεί επίσης να βοηθήσει στη διατήρηση, διαμόρφωση και βελτίωση της εταιρικής κουλτούρας (Goodwin & Yeo 2001; Sarens & De Beelde 2006; Arena & Azzone 2009; Eulerich & Eulerich, 2020). Αυτά τα

ευρήματα με τη σειρά τους αναδεικνύουν τη σημασία του εσωτερικού ελέγχου και την προστιθέμενη αξία του σε έναν οργανισμό.

1.3.2 Σημασία του εσωτερικού ελέγχου

Οι εσωτερικοί έλεγχοι είναι ζωτικής σημασίας για τον προσδιορισμό των καθηκόντων, αλλά και τον τρόπο εκτέλεσης των διαδικασιών στους οργανισμούς. Εάν η διαχείριση των εσωτερικών ελέγχων γίνεται αποτελεσματικά, υπάρχει η πιθανότητα ότι οι προϋπολογισμοί θα δαπανηθούν σε τομείς όπου θα έχουν τον μεγαλύτερο αντίκτυπο και ότι θα συμβάλει στη βελτίωση της λογοδοσίας, στη μείωση της απώλειας περιουσιακών στοιχείων, στη διασφάλιση της έγκαιρης και ακριβούς κατάρτισης λογιστικών αρχείων και στην αξιοπιστία των οικονομικών πληροφοριών. Η αποτελεσματική διαχείριση των εσωτερικών ελέγχων μπορεί επίσης να βοηθήσει στη βελτίωση της παροχής υπηρεσιών και στην αποτροπή ανεπιθύμητων αποτελεσμάτων. Η απουσία εσωτερικών ελέγχων έχει αρνητικές επιπτώσεις στα αποτελέσματα του ελέγχου των δημόσιων οργανισμών και δημιουργεί ευκαιρίες για κατάχρηση περιουσιακών στοιχείων, απάτη και διαφθορά (Ncgobo & Malefane, 2017).

Οι Otecea, Tita και Aristotel (2013) εστιάζουν στον ρόλο του εσωτερικού ελέγχου στη διαχείριση των οικονομικών πόρων των δημοσίων οργανισμών. Οι οικονομικές κρίσεις απαιτούν ορθή δημιουργία και χρήση των δημόσιων πόρων. Η συλλογή και η αποτελεσματική χρήση των δημόσιων πόρων αποτελεί προϋπόθεση για τη βιώσιμη ανάπτυξη και την επιτυχία της οικονομικής και χρηματοπιστωτικής μεταρρύθμισης. Τα κονδύλια του προϋπολογισμού που διατίθενται σε δημόσιες οντότητες δεν είναι επαρκή ώστε να επιτραπεί να δαπανηθούν χωρίς περιορισμούς. Επομένως, από τη μία πλευρά τίθεται ζήτημα παροχής ποιοτικών υπηρεσιών που θα συμβάλουν στην ανάπτυξη και ευημερία του κοινωνικού συνόλου και από την άλλη τίθεται ζήτημα εντοπισμού και αξιοποίησης των οικονομικών πόρων. Σημαντική συμβολή στην προστασία των οικονομικών πόρων, και στη διαχείριση και χρήση των οικονομικών πόρων του κράτους και του δημόσιου τομέα είναι ο έλεγχος που αντιπροσωπεύει μια σειρά διαδικασιών και μηχανισμών που έχουν σχεδιαστεί για να διασφαλίζουν ότι ο σχεδιασμός, η εκτέλεση του προϋπολογισμού, η χρήση πόρων διεξάγονται αποδοτικά και αποτελεσματικά. Ωστόσο, ο ρόλος του εσωτερικού ελέγχου στους δημόσιους φορείς έχει αυξηθεί δραματικά τις τελευταίες δύο δεκαετίες λόγω της αυξανόμενης πολυπλοκότητας των δραστηριοτήτων που εκτελούνται σε αυτό το περιβάλλον που

υπόκειται σε ραγδαίες αλλαγές. Η ύπαρξή του δικαιολογείται από την προστιθέμενη αξία που προκύπτει με τη μείωση ή και την εξάλειψη των κινδύνων εντός των δημοσίων οργανισμών και την επίτευξη των στόχων τους. Συμβάλλει στον προσδιορισμό στοιχείων που έχουν ιδιαίτερη σημασία στην απόδοση του οργανισμού, αναλύοντας δυνατά και αδύνατα σημεία λαμβάνοντας υπόψη πώς η ηγεσία, η λειτουργία της κουλτούρας, οι απειλές και οι ευκαιρίες μπορεί να επηρεάσουν την επίτευξη των στόχων. Σημαντικός, επομένως, είναι ο ρόλος στην εφαρμογή συστημάτων μέτρησης απόδοσης είναι ευθύνη των δημόσιων διαχειριστών, αλλά η υποστήριξη της υλοποίησης από μέρους της διοίκησης και η ανατροφοδότηση.

Ο εσωτερικός έλεγχος μπορεί να συμβάλει στην εξάλειψη ανακριβειών στις οικονομικές καταστάσεις των δημοσίων οργανισμών, όπως τονίζεται σε έκθεση του Center for Economic and Social Development (n.d.). Ιστορικά, οι πρακτικές ελεγκτικής λειτουργίας συνδέονταν άμεσα με τα συμφέροντα των επιχειρήσεων και των ιδιοκτητών τους. Ωστόσο, υπήρξε επιτακτική ανάγκη για έλεγχο των οικονομικών υποθέσεων των κυβερνήσεων των αντίστοιχων χωρών τις τελευταίες δεκαετίες. Αυτό οφείλεται στην αναγκαιότητα βελτίωσης της δημοσιονομικής διαφάνειας και της λογοδοσίας μέσω της προώθησης καλών πρακτικών της λειτουργίας ελέγχου και της ενίσχυσης της αποτελεσματικότητας στη διαχείριση της κυβέρνησης. Η οικονομική διαχείριση της τοπικής αυτοδιοίκησης διαφέρει σημαντικά από το παρόμοιο σύστημα στον επιχειρηματικό τομέα, καθώς η λογιστική του ιδιωτικού τομέα πρέπει να προβλέπει το κέρδος και την προσαρμογή της αγοράς. Ωστόσο, η λειτουργία της τοπικής αυτοδιοίκησης περιορίζεται στις επιδοτήσεις του κρατικού προϋπολογισμού και στοχεύει κυρίως στην παροχή δημόσιων υπηρεσιών και όχι στο κέρδος. Ως εκ τούτου, τα λογιστικά πρότυπα που χρησιμοποιούνται από τις τοπικές κυβερνήσεις πρέπει να καλύπτουν ή/και να αποκαλύπτουν τον προϋπολογισμό και την πραγματικότητα της εκτέλεσης του προϋπολογισμού ως κύριο μηχανισμό για τη διαχείριση των οικονομικών πόρων. Υπό αυτό το πρίσμα, τα αποτελέσματα του ελέγχου της οικονομικής διαχείρισης των τοπικών κυβερνήσεων και των εκθέσεων των ελεγκτών παρέχουν αρκετά οφέλη. Πρώτον, τέτοιες εκθέσεις υπογραμμίζουν πλήρεις και τεκμηριωμένες πληροφορίες σχετικά με το πόσο βελτιώνεται η αποτελεσματικότητα των προβλέψεων εσόδων και δαπανών και κατά πόσον εκτελούνται οι χρηματοοικονομικές πράξεις. Δεύτερον, παρέχεται η δυνατότητα εκτίμησης πραγματικών οικονομικών αναγκών για την υλοποίηση πολλαπλών

κοινωνικών και οικονομικών προγραμμάτων των τοπικών κυβερνήσεων. Τρίτον, προβλέπεται η δημοσιονομική διαφάνεια στη λειτουργία της τοπικής αυτοδιοίκησης. Τέλος, καθίσταται δυνατή η μέτρηση της αποδοτικότητας και της αποτελεσματικότητας των προγραμμάτων που εφαρμόζουν οι τοπικές αρχές.

Ο Kontogeorgis (2018) επισημαίνει τον σημαντικό ρόλο του εσωτερικού ελέγχου στην εταιρική διακυβέρνηση και στην αποτελεσματική διαχείριση των οργανισμών. Οι Ncgobo και Malefane (2017) επίσης τονίζουν την αξία του εσωτερικού ελέγχου στην αποτελεσματική και χρηστή διακυβέρνηση των οργανισμών. Μια αποτελεσματική λειτουργία εσωτερικού ελέγχου διαδραματίζει βασικό ρόλο βοηθώντας το διοικητικό συμβούλιο να εκπληρώσει τις ευθύνες διακυβέρνησής του. Έτσι, συμβάλλει στην επίτευξη των στόχων και των στόχων του οργανισμού μέσω της ηθικής και αποτελεσματικής διακυβέρνησης (The Institute of Chartered Accountants of India, 2019). Ο εσωτερικός έλεγχος διαδραματίζει σημαντικό ρόλο και στην έγκαιρη κατάρτιση του προϋπολογισμού που με τη σειρά του επηρεάζει τη δημοσιονομική διαχείριση των οργανισμών τοπικής αυτοδιοίκησης (Sutaryo, Sahari, Jakpar & Balia, 2022).

Σημαντικός είναι και ο ρόλος του εσωτερικού ελέγχου στη διαδικασία αξιολόγησης και διαχείρισης των κινδύνων, όπως επισημαίνει η Ionu (2018). Κατά συνέπεια, η παροχή ενός συστήματος διαχείρισης κινδύνου και ενός αποτελεσματικού συστήματος εσωτερικού ελέγχου, συμπεριλαμβανομένης της λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου, είναι πιθανώς η μεγαλύτερη πρόκληση για τη διοίκηση ενός δημοσίου οργανισμού. Ο εσωτερικός έλεγχος διαδραματίζει σημαντικό ρόλο στη δημιουργία της ευθύνης της διοίκησης, με την έννοια ότι η διοίκηση πρέπει να αναλάβει τις προτεινόμενες συστάσεις και το γεγονός ότι πρέπει να εφαρμοστούν, με σκοπό την αποφυγή πιθανών κινδύνων. Ως εκ τούτου, κύριος σκοπός της δραστηριότητας εσωτερικού ελέγχου είναι η αποτελεσματική διαχείριση των υλικών, ανθρώπινων και οικονομικών πόρων, η πρόληψη της απάτης και η ελαχιστοποίηση των κινδύνων σε έναν οργανισμό. Σύμφωνα με το The Institute of Chartered Accountants of India (2049), η διαχείριση κινδύνου δίνει τη δυνατότητα στη διοίκηση να αντιμετωπίσει αποτελεσματικά τον κίνδυνο, τη σχετική αβεβαιότητα και ενισχύει την ικανότητα δημιουργίας αξίας για την οικονομική οντότητα ή την επιχείρηση και τα ενδιαφερόμενα μέρη της. Ο εσωτερικός ελεγκτής

διαδραματίζει σημαντικό ρόλο στην παροχή βεβαιότητας στη διοίκηση για την αποτελεσματικότητα της διαχείρισης κινδύνου.

Οι Eulerich και Eulerich (2020) στη βιβλιογραφική τους επισκόπηση προβαίνουν σε μία αναλυτική παρουσίαση των οφελών του εσωτερικού ελέγχου σε έναν οργανισμό. Τα οφέλη αυτά που προσδιορίζονται από τους συγγραφείς στη βάση της διεθνούς βιβλιογραφίας παρουσιάζονται αμέσως παρακάτω.

1) Εσωτερικός έλεγχος και βελτίωση του πλαισίου εταιρικής διακυβέρνησης και των διαδικασιών διακυβέρνησης: ο εσωτερικός έλεγχος είναι ένα αποτελεσματικό εργαλείο για την παρακολούθηση και τη βελτίωση του πλαισίου της εταιρικής διακυβέρνησης. Επιπλέον ο εσωτερικός έλεγχος μειώνει τις ασυμμετρίες πληροφοριών μεταξύ της επιτροπής ελέγχου και της διοίκησης. Ωστόσο, σε ορισμένες περιπτώσεις ο εσωτερικός έλεγχος δεν εκπληρώνει επαρκώς τον ρόλο επίβλεψης της διακυβέρνησης και έτσι οι προσδοκίες των ενδιαφερομένων για τη λειτουργία του εσωτερικού ελέγχου είναι σημαντικά μειωμένες

2) Εσωτερικός έλεγχος και βελτίωση της απόδοσης: υπάρχουν εμπειρικά στοιχεία ότι μία ισχυρή εταιρική διακυβέρνηση και ένας ισχυρός εσωτερικός έλεγχος έχουν θετική επίδραση στη χρηματιστηριακή ρευστότητα των οργανισμών. Ο εσωτερικός έλεγχος έχει βρεθεί ως ένας ελεγκτικός μηχανισμός που δημιουργεί προστιθέμενη αξία αυξάνοντας την απόδοση του κεφαλαίου. Επίσης, έχει βρεθεί ότι ο εσωτερικός έλεγχος μειώνει τη χρήση της λεγόμενης διαχείρισης κερδών (η χρήση λογιστικών τεχνικών για τη δημιουργία οικονομικών καταστάσεων που παρουσιάζουν μια υπερβολικά θετική άποψη για τις επιχειρηματικές δραστηριότητες και την οικονομική θέση μιας εταιρείας) και επομένως, ενισχύει την ποιότητα της οικονομικής αναφοράς. Εκτός των ανωτέρω, ο εσωτερικός έλεγχος βελτιώνει τη διαχείριση κινδύνου και βοηθά στη βελτίωση των συστημάτων εσωτερικού ελέγχου. Σε αυτό το πλαίσιο, οι αυστηρότεροι περιβαλλοντικοί κανονισμοί και οι αυξανόμενες προσδοκίες για την εταιρική βιωσιμότητα έχουν γίνει ένα πολύ πρόσφατο θέμα για το θέμα του εσωτερικού ελέγχου.

3) Εσωτερικός έλεγχος και υποστήριξη του εξωτερικού ελεγκτή: ο εσωτερικός έλεγχος μπορεί να οδηγήσει σε αλλαγή στο κόστος του εξωτερικού ελέγχου. Έχει βρεθεί πως η απόδοση του εσωτερικού ελέγχου αυξάνει την αποτελεσματικότητα του συνολικού όγκου ελέγχου, κάτι που ωφελεί τόσο τον ίδιο τον οργανισμό, όσο και τις εταιρείες

εξωτερικού ελέγχου. Από τη μία πλευρά, υποστηρίζεται ότι η αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου οδηγεί σε μείωση του κόστους του εξωτερικού ελέγχου, ειδικά εάν ο εσωτερικός έλεγχος καλύπτει τομείς εργασίας που σχετίζονται με τον έλεγχο από εξωτερική άποψη, όπως η λογιστική ή η πρόληψη και ο εντοπισμός της απάτης. Από την άλλη πλευρά, υπήρξαν μελέτες που κατέληξαν στο συμπέρασμα ότι αυτή η σχέση δεν είναι σωστή, καθώς οι οργανισμοί μπορεί να θεωρούν το έργο των εσωτερικών ελεγκτών και των εξωτερικών ελεγκτών ως συμπληρωματικό και όχι ως υποκατάστατο. Συνεπώς, μια ισχυρή λειτουργία εσωτερικού ελέγχου σε έναν οργανισμό συνεπάγεται υψηλό επίπεδο επίγνωσης κινδύνου και ελέγχου από την πλευρά της διοίκησης και επομένως μεγαλύτερη προθυμία να πληρώσει για τον εξωτερικό έλεγχο προκειμένου να ενισχυθεί το συνολικό περιβάλλον ελέγχου.

4) Εσωτερικός έλεγχος και εντοπισμός απάτης: μια περαιτέρω προστιθέμενη αξία του έργου του εσωτερικού ελέγχου, ειδικά μέσω των δραστηριοτήτων διασφάλισης, είναι ο αντίκτυπός του στο θέμα της απάτης. Υπό αυτό το πρίσμα, ένας αποτελεσματικός εσωτερικός έλεγχος έχει θετική επίδραση στην πρόληψη και τον εντοπισμό της απάτης από την πλευρά του οργανισμού. Αυτή η επιρροή αυξάνει όσο περισσότερη ευθύνη αναλαμβάνει ο εσωτερικός έλεγχος σε αυτόν τον τομέα και όσο περισσότερη εκπαίδευση ολοκληρώνουν οι εσωτερικοί ελεγκτές σε αυτόν τον τομέα. Ενώ η πρόληψη και ο εντοπισμός περιπτώσεων απάτης μπορεί να επιτευχθεί μέσω άμεσης δράσης από τον εσωτερικό έλεγχο, η έμμεση επιρροή της προώθησης της ηθικής κουλτούρας στους οργανισμούς είναι επίσης μέρος αυτής της προστιθέμενης αξίας. Σε αυτό το πλαίσιο έχει επισημανθεί η επιρροή του εσωτερικού ελέγχου στη μείωση της διαφθοράς στις δημόσιες διοικήσεις δημοτικών και περιφερειακών αρχών, καθώς και μια θετική συσχέτιση μεταξύ του εσωτερικού ελέγχου και της ανίχνευσης της απάτης, η οποία ενισχύει το σύστημα εσωτερικού ελέγχου.

5) Εσωτερικός έλεγχος και εκπαίδευση μελλοντικών στελεχών: στη διεθνή βιβλιογραφία έχει εξεταστεί και η αξία του εσωτερικού ελέγχου μέσω της εφαρμογής του λεγόμενου Management Training Ground (MTG), αν και με αμφιλεγόμενα αποτελέσματα. Το γεγονός ότι αυτή η έννοια χρησιμοποιείται συχνά στην πράξη μπορεί να ερμηνευθεί ως θετική προστιθέμενη αξία από την άποψη της διοίκησης. Ένας από τους λόγους για την εφαρμογή μιας προσέγγισης MTG είναι ότι η εμπιστοσύνη στις συστάσεις των ελεγκτών είναι μεγαλύτερη όταν ο εσωτερικός

έλεγχος χρησιμοποιείται ως MTG, καθώς το φυσικό ταλέντο και οι ειδικές για τον οργανισμό γνώσεις των ελεγκτών είναι πιο έντονο σε ένα τέτοιο περιβάλλον. Συμπερασματικά, η αυξημένη εμπιστοσύνη στις συστάσεις των εσωτερικών ελεγκτών μπορεί να θεωρηθεί ως αυξημένη προθυμία για εφαρμογή τους, η οποία με τη σειρά της ενισχύει τη δυνητική προστιθέμενη αξία που μπορεί να επιτευχθεί μέσω του εσωτερικού ελέγχου. Ένας άλλος λόγος για την αύξηση της προστιθέμενης αξίας από τον εσωτερικό έλεγχο ως MTG είναι η ευκαιρία για τους ελεγκτές να εμβαθύνουν τις γνώσεις τους για τον οργανισμό στον οποίο δραστηριοποιούνται και να αποκτήσουν εμπειρία σε ηγετικές δεξιότητες. Ωστόσο, αυτή η προστιθέμενη αξία αντισταθμίζεται επίσης από τις αρνητικές επιπτώσεις της χρήσης του εσωτερικού ελέγχου ως περιβάλλοντος MTG, το οποίο θα μπορούσε να εξουδετερώσει την προστιθέμενη αξία του εσωτερικού ελέγχου στο ρόλο του ως ελεγκτικού φορέα. Αυτά περιλαμβάνουν τη φθίνουσα ποιότητα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης, η οποία μπορεί να αντισταθμιστεί μόνο με αντισταθμιστικούς ελέγχους. Θα αντισταθμιζε επίσης την πιθανή επίδραση που περιγράφεται παραπάνω η μείωση του κόστους του εξωτερικού ελέγχου, καθώς υπάρχουν υψηλότερα κόστη ελέγχου όταν ο εσωτερικός έλεγχος χρησιμοποιείται ως MTG. Αυτό μπορεί να σχετίζεται με το γεγονός ότι σε μια τέτοια περίπτωση, η εμπιστοσύνη στην αντικειμενικότητα και την ανεξαρτησία των ελεγκτών και την απόδοσή τους είναι χαμηλότερη.

1.3.3 Προσδιοριστικοί παράγοντες εσωτερικού ελέγχου

Ανάλογα με τις απαιτήσεις του CEO και της επιτροπής ελέγχου, η στρατηγική και οι δραστηριότητες του εσωτερικού ελέγχου πρέπει να είναι σύμφωνες με τους οργανωτικούς στόχους. Επιπλέον, η ποιότητα και η ποσότητα των πόρων του εσωτερικού ελέγχου πρέπει να είναι επαρκής και να ευθυγραμμίζονται με τους τρέχοντες και μελλοντικούς στόχους του οργανισμού. Εάν ο εσωτερικός έλεγχος δεν είναι σε θέση να χρησιμοποιήσει τους υφιστάμενους πόρους για να ικανοποιήσει τις ανάγκες των κύριων ενδιαφερόμενων μερών, η θέση και η αντίληψη του εσωτερικού ελέγχου μπορεί να θέσει σε κίνδυνο την εταιρική διακυβέρνηση του οργανισμού. Επίσης, για να είναι ο εσωτερικός έλεγχος αποτελεσματικός δεν επαρκεί μόνο να είναι θετικά τα αποτελέσματα της λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου (π.χ. αριθμός ελέγχων, ευρήματα, συστάσεις). Ο χαρακτήρας των καθηκόντων που εκτελούνται από τη

λειτουργία εσωτερικού ελέγχου (π.χ. εστίαση στη διασφάλιση έναντι των συμβουλευτικών δραστηριοτήτων) ή το πρότυπο (π.χ. «φύλακας» έναντι αξιόπιστου συμβούλου), επίσης διαδραματίζουν σημαντικό ρόλο (Eulerich & Eulerich, 2020).

Οι Drogalas, Petridis, Petridis και Zografidou (2002) αναφέρουν πως ο βαθμός της προστιθέμενης αξίας του εσωτερικού ελέγχου σε δημόσιους οργανισμούς εξαρτάται από το βαθμό ανεξαρτησίας του. Επίσης, τα ευρήματα υποδηλώνουν ότι είναι αντιστρόφως ανάλογο με το βαθμό συμμόρφωσης με τις διαδικασίες του τμήματος υποστήριξης αποφάσεων. Τα χαρακτηριστικά της λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου αποτελούνται από ικανότητα, ωριμότητα και τεχνογνωσία που ασκούν επίδραση στην έγκαιρη κατάρτιση του προϋπολογισμού και στην εποπτεία της διαδικασίας προετοιμασίας του προϋπολογισμού, σύμφωνα με τους Sutaryo et al. (2022).

Πιο συγκεκριμένα, ο εσωτερικός ελεγκτής πρέπει να είναι ανεξάρτητος από τις δραστηριότητες που ελέγχει. Η λειτουργία εσωτερικού ελέγχου θεωρείται, γενικά, ανεξάρτητη όταν μπορεί να εκτελεί το έργο της ελεύθερα και αντικειμενικά. Η ανεξαρτησία επιτρέπει στους εσωτερικούς ελεγκτές να αποδίδουν αμερόληπτη και αμερόληπτη κρίση απαραίτητη για την ορθή διεξαγωγή των ελέγχων (The Institute of Chartered Accountants of India, 2019). Η δραστηριότητα εσωτερικού ελέγχου προσθέτει αξία στον οργανισμό (και στα ενδιαφερόμενα μέρη του) όταν παρέχει αντικειμενική και σχετική διασφάλιση και συμβάλλει στην αποτελεσματικότητα και αποδοτικότητα της διακυβέρνησης, της διαχείρισης κινδύνου και τις διαδικασίες ελέγχου (Eulerich & Eulerich, 2020).

Η μελέτη των Rahayu και Rahayu (2020) στόχευε στην ανάπτυξη δεικτών για τη μέτρηση της εφαρμογής ενός νέου μοντέλου για εσωτερικούς ελεγκτές σε κυβερνητικούς οργανισμούς και την υποστήριξή τους στη χρηστή δημόσια διακυβέρνηση. Οι εσωτερικοί ελεγκτές μπορούν να ασκήσουν τον ρόλο τους εάν λάβουν υποστήριξη με τη μορφή δέσμευσης ηγεσίας. Επίσης, ώθηση θα πρέπει να δοθεί και στον συμβουλευτικό ρόλο των ελεγκτών. Η μεταβλητή ελέγχου παρείχε την υψηλότερη υποστήριξη για τη χρηστή δημόσια διακυβέρνηση, ενώ η μεταβλητή γνώσης ελέγχου παρείχε τη χαμηλότερη υποστήριξη. Επομένως, απαιτείται αύξηση της ποσότητας και της ικανότητας των εσωτερικών ελεγκτών μέσω της κατάρτισης, της προσέγγισης και της τεχνικής καθοδήγησης.

1.4 Επισκόπηση ερευνών

Ο προϋπολογισμός ενός δήμου είναι ένα εργαλείο που επηρεάζει σημαντικά τις μακροπρόθεσμες οικονομικές δυνατότητες της περιοχής. Επιπλέον, αποτελεί σημαντικό εργαλείο για τη διαχείριση του δήμου, σε σχέση με την αποτελεσματική παροχή δημόσιων υπηρεσιών για τους κατοίκους. Για τη διασφάλισή τους χρησιμοποιεί τα έσοδα που λαμβάνει η τοπική αυτοδιοίκηση από διάφορες πηγές. Στη βάση αυτή, οι Parcunová, Hudáková, Štubnová και Urbaníková (2020) προέβησαν σε σύγκριση του μηχανισμού δημιουργίας εσόδων της τοπικής αυτοδιοίκησης στη Σλοβακία και την Τσεχική Δημοκρατία και στην ανάλυση των σχέσεων τις σχέσεις μεταξύ επιμέρους ομάδων τοπικών εσόδων τη χρονική περίοδο 2009-2018. Στη μελέτη αναλύθηκαν οι βασικές ομάδες δημοτικών εσόδων: συνολικά έσοδα, τρέχοντα έσοδα και κεφαλαιουχικά έσοδα. Για την ανάλυση χρησιμοποιήθηκαν επιλεγμένες μαθηματικές-στατιστικές μέθοδοι (γραμμές τάσης, συντελεστής συσχέτισης). Παρ' όλο που και οι δύο χώρες ήταν μέρος μιας χώρας, έχουν ένα διπλό μοντέλο δημόσιας διοίκησης και έχουν υποστεί δημοσιονομική αποκέντρωση. Ως εκ τούτου, η δομή και οι πηγές των εσόδων της τοπικής αυτοδιοίκησης είναι διαφορετικές. Ωστόσο, κοινό χαρακτηριστικό είναι η εξάρτηση της τοπικής αυτοδιοίκησης από τα κρατικά έσοδα. Τα φορολογικά έσοδα αποτελούν το σημαντικότερο μέρος των τρεχόντων εσόδων του προϋπολογισμού. Παρά τη δημοσιονομική αποκέντρωση, τα έσοδα του τοπικού προϋπολογισμού εξαρτώνται από το κράτος. Στη Σλοβακική Δημοκρατία, οι φόροι μετοχών από το κράτος αντιπροσωπεύουν το 74% των συνολικών φορολογικών εσόδων των δήμων και στην Τσεχική Δημοκρατία το 85% των συνολικών φορολογικών εσόδων των δήμων.

Στην Ινδονησία εστιάζουν οι Yurniwati και Rizaldi (2015) και συγκεκριμένα στον προσδιορισμό των συνθηκών περιβάλλοντος ελέγχου στο κυβερνητικό σύστημα εσωτερικού ελέγχου (SPIP). Τα μεγαλύτερα τμήματα της τοπικής αυτοδιοίκησης, καθώς η παρουσία της αυτονομίας στην Ινδονησία αποτέλεσαν σημαντική πρόκληση στη διακυβέρνηση της τοπικής αυτοδιοίκησης, ιδίως όσον αφορά την αποτελεσματικότερη, αποδοτικότερη, διαφανή και υπεύθυνη οικονομική διαχείριση. Αλλά στην πραγματικότητα, πολλές τοπικές κυβερνήσεις της Ινδονησίας αντιμετώπισαν εμπόδια για την εφαρμογή καλής οικονομικής διαχείρισης λόγω των αδυναμιών του συστήματος εσωτερικού ελέγχου. Αυτό προκαλείται περισσότερο από

κακή κατάσταση περιβάλλοντος ελέγχου. Για την έρευνα υιοθετήθηκε η μελέτη περίπτωσης, καθώς και η παρατήρηση και η μικτή μέθοδος έρευνας (συνεντεύξεις και ερωτηματολόγια). Η αδυναμία του περιβάλλοντος ελέγχου διαπιστώθηκε σε επίπεδο ηγεσίας και πολιτικής εναλλαγής μέσων ελέγχου. Οι ηγέτες εξέτασαν ότι δεν έχουν διευθυντική ικανότητα και εκτεταμένη τεχνική εμπειρία στη διαχείριση της Κυβερνητικής Υπηρεσίας. Οι πολιτικές εναλλαγής μέσων θεωρήθηκαν επίσης ότι δεν βασίζονται σε αξιοκρατικό σύστημα και δε διέπονται από αντικειμενικότητα απόδοσης. Η τοποθέτηση αξιωματούχων δεν βασίζεται εξ ολοκλήρου στη σωστή διαδικασία αξιολόγησης των γνώσεων, των δεξιοτήτων και των ικανοτήτων για την πλήρωση των θέσεων. Συνολικά, διαπιστώνεται οι συνθήκες του ελεγκτικού περιβάλλοντος στην τοπική αυτοδιοίκηση καθορίζονται από τον ηγετικό παράγοντα της τοπικής αυτοδιοίκησης, που χαρακτηρίζεται από σωστές και διαφανείς πολιτικές εναλλαγής μέσων. Η δημιουργία θετικού και ευνοϊκού περιβάλλοντος ελέγχου θα συμβάλει σημαντικά στην επιτυχή εφαρμογή του SPIP στην τοπική αυτοδιοίκηση.

Οι Rosdini, Fitriyah, Sari και Irawady (2019) εστιάζουν στη λογοδοσία της δημοσιονομικής διαχείρισης ως τρόπος για επίτευξη αποτελεσματικής, δημοκρατικής και αξιόπιστης τοπικής διακυβέρνησης. Από την άλλη πλευρά, οι συγγραφείς τονίζουν πως έχουν διαπιστωθεί προβλήματα στον εσωτερικό έλεγχο της τοπικής διακυβέρνησης, με αφορμή το παράδειγμα της Ινδονησίας. Το θεωρητικό υπόβαθρο της μελέτης είναι πως οι περιορισμοί του εσωτερικού ελέγχου συνίστανται σε ζητήματα στο σύστημα ελέγχου λογιστικής και αναφοράς, στο σύστημα ελέγχου της εκτέλεσης του προϋπολογισμού εσόδων και εξόδων και στη δομή εσωτερικού ελέγχου. Στις δραστηριότητες της τοπικής αυτοδιοίκησης, οι λειτουργίες εσωτερικού ελέγχου εκτελούνται από κυβερνητικούς εσωτερικούς ελεγκτές. Οι στρατηγικοί ρόλοι των κυβερνητικών εσωτερικών ελεγκτών στη διαδικασία σχεδιασμού του προϋπολογισμού μέσω της αναθεώρησης του προϋπολογισμού και των δικαιολογητικών εγγράφων αποτελούν παράδειγμα της διασφάλισης ποιότητας. Η αποτελεσματικότητα των Κυβερνητικών Εσωτερικών Ελεγκτών στη διαχείριση, τον έλεγχο και τη διακυβέρνηση του κινδύνου αναμένεται να οδηγήσει στην επιτυχία στη διασφάλιση ποιότητας. Στο πλαίσιο αυτό, στόχος της μελέτης των Rosdini et al. (2019) ήταν να προσδιορίσει τους ρόλους των κυβερνητικών εσωτερικών ελεγκτών στις τοπικές κυβερνήσεις στην επαρχία της Δυτικής Ιάβας μέσω μιας συζήτησης σε ομάδες εστίασης στο πλαίσιο της ποιοτικής μεθόδου. Τα αποτελέσματα της έρευνας κατέδειξαν την αντίληψη των

ερωτηθέντων ότι οι κυβερνητικοί εσωτερικοί ελεγκτές ήταν αποτελεσματικοί και το ίδιο ισχύει και για τη διαχείριση κινδύνων στις τοπικές κυβερνήσεις. Αντίθετα, καταδείχθηκε ακόμα ότι υπάρχουν πολλά εμπόδια που μπορεί να παρεμποδίσουν ή να μειώσουν την αποτελεσματικότητα των Κυβερνητικών Εσωτερικών Ελεγκτών στην εφαρμογή της διαχείρισης κινδύνου στις τοπικές κυβερνήσεις και πιο συγκεκριμένα η έλλειψη εργατικού δυναμικού, η ικανότητα των κυβερνητικών εσωτερικών ελεγκτών και το ζήτημα της ανεξαρτησίας.

Στη λογοδοσία εστιάζει και η μελέτη του Akudugu (2012). Ο συγγραφέας εκκινεί από το ότι η έρευνα για την οικονομική λογοδοσία στην τοπική αυτοδιοίκηση έχει επικεντρωθεί κυρίως σε παραδοσιακούς μηχανισμούς λογοδοσίας όπως η ανάλυση της έκθεσης του ελεγκτή, οι ετήσιες οικονομικές καταστάσεις ή εκθέσεις και η τήρηση των δημοσιονομικών κανονισμών μεταξύ άλλων. Αυτός ο ερευνητικός προσανατολισμός συχνά τείνει να επικεντρώνεται περισσότερο στις δράσεις και όχι στους παράγοντες της διαδικασίας οικονομικής διαχείρισης. Δεδομένου ότι η οικονομική λογοδοσία είναι η δράση των παραγόντων, η μελέτη του Akudugu (2012) εστιάζει στην πτυχή «ποιος» της οικονομικής λογοδοσίας στην τοπική αυτοδιοίκηση. Χρησιμοποιώντας μια έννοια της χαρτογράφησης οικονομικής ευθύνης, η μελέτη προσπάθησε να αξιολογήσει το επίπεδο κατανόησης του βασικού προσωπικού και των μελών της Συνέλευσης της Νότιας Περιφέρειας Asante Akim στη Γκάνα σχετικά με τους βασικούς οικονομικούς ρόλους και τις ευθύνες των παραγόντων που εμπλέκονται στην οικονομική διαχείριση της τοπικής αυτοδιοίκησης. Από τα ευρήματα διαπιστώνεται πως δεν γνωρίζει όλο το βασικό προσωπικό της Συνέλευσης της Νότιας Περιφέρειας Asante Akim όλους τους συγκεκριμένους οικονομικούς ρόλους ή ευθύνες των συναδέλφων τους στην αλυσίδα οικονομικής διαχείρισης. Διαπιστώθηκε ακόμα ότι, τα μέλη της Συνέλευσης που υποτίθεται ότι απαιτούν την ευθύνη των αξιωματούχων της Συνέλευσης δεν έχουν σωστή κατανόηση των ρόλων και των ευθυνών του βασικού προσωπικού στην αλυσίδα οικονομικής διαχείρισης. Συνεπώς, ο Akudugu (2012) καταλήγει στο συμπέρασμα ότι υπάρχει η ανάγκη για ενημέρωση περί των ευθυνών σχετικά με την οικονομική διαχείριση, προκειμένου να αυξηθεί η διαφάνεια και η λογοδοσία.

Η μελέτη των Okidi, Akello και Orio (2021) στόχο είχε να αξιολογήσει τις επιπτώσεις του συστήματος εσωτερικού ελέγχου στη συλλογή εσόδων στην τοπική αυτοδιοίκηση της Περιφέρειας Lira της Ουγκάντα. Ο κύριος στόχος ήταν η αξιολόγηση των

επιπτώσεων του συστήματος εσωτερικού ελέγχου με έμφαση στο περιβάλλον ελέγχου, τις δραστηριότητες ελέγχου και την παρακολούθηση των ελέγχων στη συλλογή εσόδων. Ειδικοί στόχοι ήταν: να εξεταστεί η επίδραση του περιβάλλοντος ελέγχου στη συλλογή εσόδων, να αξιολογηθούν οι επιπτώσεις των δραστηριοτήτων ελέγχου στη συλλογή εσόδων και να καθοριστούν οι επιπτώσεις της παρακολούθησης στη συλλογή εσόδων. Η έρευνα υιοθέτησε τον συγχρονικό σχεδιασμό με περιγραφικές και ποσοτικές προσεγγίσεις και χρησιμοποίησε τόσο την πρωτογενή όσο και τη δευτερογενή μέθοδο συλλογής δεδομένων με 93 ερωτηθέντες που επιλέχθηκαν από τον πληθυσμό του προσωπικού και των στελεχών της περιφέρειας. Τα ευρήματα της μελέτης κατέδειξαν ότι το περιβάλλον ελέγχου και η παρακολούθηση δεν είχαν σημαντική επίδραση στη συλλογή εσόδων, ενώ οι δραστηριότητες ελέγχου είχαν σημαντική επίδραση στη συλλογή εσόδων. Η μελέτη συνιστά ότι η τοπική αυτοδιοίκηση της περιφέρειας Lira θα πρέπει να διασφαλίζει τη συμμόρφωση με τους νόμους, τους κανονισμούς και τους λειτουργικούς ελέγχους στα συστήματα εσωτερικού ελέγχου τους. Τέλος, είναι ανάγκη να χρησιμοποιηθούν ικανοί εσωτερικοί και εξωτερικοί επαγγελματίες που έχουν την ευθύνη να δημιουργήσουν ένα αποτελεσματικό και αποδοτικό περιβάλλον ελέγχου καθώς και να διασφαλίσουν αποτελεσματικές δραστηριότητες ελέγχου στον φορέα τους.

Επίσης στην Περιφέρεια Lira της Ουγκάντα εστίασαν και οι Eton, Mwosi και Ogwel (2022) προκειμένου όμως να μελετήσουν τον ρόλο του εσωτερικού ελέγχου στην οικονομική λογοδοσία στην τοπική αυτοδιοίκηση. Συγκεκριμένα, η μελέτη προσδιόρισε τη σημασία των δραστηριοτήτων ελέγχου, του περιβάλλοντος ελέγχου και της παρακολούθησης των ελέγχων για την οικονομική λογοδοσία. Υιοθετήθηκε ένας συσχετιστικός σχεδιασμός για τον καθορισμό των σχέσεων μεταξύ των συστημάτων εσωτερικού ελέγχου και της οικονομικής λογοδοσίας και ανάλυση παλινδρόμησης για να εξηγηθεί η σημασία των εσωτερικών ελέγχων στη χρηματοοικονομική λογοδοσία. Τα αποτελέσματα κατέδειξαν ότι τα συστήματα εσωτερικού ελέγχου αντιπροσωπεύουν το 55,4% των διακυμάνσεων στην οικονομική λογοδοσία. Συγκεκριμένα, το περιβάλλον ελέγχου και οι έλεγχοι παρακολούθησης έχουν σημαντικές επιπτώσεις στην οικονομική λογοδοσία, αλλά όχι οι δραστηριότητες ελέγχου.

Οι Thyaka και Kavale (2021) εξέτασαν και αξιολόγησαν το σύστημα εσωτερικού ελέγχου που λειτουργεί στην Αρχή Εσόδων της Κένυας με σκοπό να διαπιστώσουν εάν

η ενίσχυση των εσωτερικών ελέγχων μπορεί να έχει οποιαδήποτε επίδραση στη συλλογή εσόδων και αξιολογήσει τον βαθμό στον οποίον έχουν ενισχυθεί οι εσωτερικοί έλεγχοι είσπραξη εσόδων στην Αρχή Εσόδων της Κένυας. Χρησιμοποιήθηκε η ποσοτική έρευνα με ερωτηματολόγιο σε ένα δείγμα 228 εργαζομένων στην Αρχή Εσόδων της Κένυας. Τα αποτελέσματα κατέδειξαν ότι οι εσωτερικοί έλεγχοι είχαν θετική σημαντική επίδραση στη συλλογή εσόδων. Πιο συγκεκριμένα βρέθηκε ότι το περιβάλλον ελέγχου, η αξιολόγηση κινδύνου, οι δραστηριότητες ελέγχου και οι πληροφορίες και η επικοινωνία έχουν θετική σημαντική επίδραση στη συλλογή εσόδων. Τα αποτελέσματα αυτά σημαίνουν οι διάφοροι διαχειριστές πολιτικής, η ανώτατη διοίκηση και άλλοι ενδιαφερόμενοι φορείς θα πρέπει να δημιουργήσουν και να διατηρήσουν ένα ευνοϊκό περιβάλλον ελέγχου. Η Αρχή Εσόδων της Κένυας μαζί με άλλους συνεργαζόμενους φορείς θα πρέπει να δημιουργήσει ισχυρές συνεργασίες για την αξιολόγηση των διαφόρων κινδύνων που θα μπορούσαν να επηρεάσουν αρνητικά τη συλλογή εσόδων και θα πρέπει επίσης να διασφαλίσει ότι η διαχείριση των διαφόρων κινδύνων σε οποιοδήποτε δεδομένο επίπεδο λειτουργιών γίνεται αποτελεσματικά και αποδοτικά. Οι διευθυντές και οι υπεύθυνοι στρατηγικής της Αρχής Εσόδων της Κένυας θα πρέπει να διασφαλίζουν ότι όλες οι δραστηριότητες ελέγχου προσδιορίζονται, τοποθετούνται στρατηγικά και εφαρμόζονται σε όλα τα τμήματα, προκειμένου να επιτευχθεί βελτιωμένη συλλογή εσόδων. Επίσης, θα πρέπει να υπάρχουν καλά καθιερωμένες πλατφόρμες πληροφόρησης και επικοινωνίας, καθώς οι εσωτερικοί έλεγχοι είναι μια καλή πρακτική για την αποφυγή της ασυμμετρίας πληροφοριών αλλά για τη συλλογή εσόδων. Συγκεκριμένα, θα πρέπει να υπάρχει μια κατάλληλη φορολογική βάση στην οποία να βασίζονται οι προβλέψεις για την ανταλλαγή/ροή πληροφοριών και τη σωστή επικοινωνία.

Η μελέτη του Suwanda (2015) στόχο είχε να ελέγξει πώς η εφαρμογή των κυβερνητικών λογιστικών προτύπων, η μεγάλη επιρροή, η ποιότητα ανθρώπινου δυναμικού, η εφαρμογή συστήματος εσωτερικού ελέγχου, η οργανωσιακή δέσμευση και η αξιοποίηση της πληροφορικής επηρεάζουν την ποιότητα των οικονομικών καταστάσεων σε σχέση με την τοπική αυτοδιοίκηση να λαμβάνει ανεξάρτητη της επιτροπής ελέγχου γνώμη στην Ιάβα της Ινδονησίας. Χρησιμοποιήθηκε για την έρευνα η ποσοτική μέθοδος με ερωτηματολόγιο. Τα αποτελέσματα της ανάλυσης έδειξαν ότι η ταυτόχρονη εφαρμογή των κυβερνητικών λογιστικών προτύπων, η ποιότητα του

ανθρώπινου δυναμικού, η εφαρμογή συστημάτων εσωτερικού ελέγχου, η οργανωσιακή δέσμευση και η αξιοποίηση πληροφορικής επηρεάζουν σημαντικά την ποιότητα των οικονομικών αναφορών της τοπικής αυτοδιοίκησης. Επίσης βρέθηκε ότι η ποιότητα ανθρώπινου δυναμικού, η εφαρμογή και αξιοποίηση του συστήματος εσωτερικού ελέγχου της πληροφορικής, αλλά όχι η εφαρμογή των κυβερνητικών λογιστικών προτύπων και η οργανωσιακή δέσμευση, επηρεάζουν σημαντικά την έκθεση ποιότητας οικονομικών της τοπικής αυτοδιοίκησης.

Η έρευνα των Aswar, Wiguna, Hariyani και Ermawati (2021) στόχο είχε να αναλύσει την επίδραση των συστημάτων εσωτερικού ελέγχου, του εσωτερικού ελέγχου και της τεχνολογίας πληροφοριών στην ποιότητα των οικονομικών καταστάσεων σε μια περιφέρεια της επαρχίας North Sumatera στην Ινδονησία. Χρησιμοποιήθηκε η ποσοτική μέθοδος με ερωτηματολόγια. Τα αποτελέσματα κατέδειξαν ότι τα συστήματα εσωτερικού ελέγχου, η εφαρμογή κυβερνητικών λογιστικών προτύπων και η τεχνολογία πληροφοριών είχαν σημαντικό αντίκτυπο στην ποιότητα των οικονομικών καταστάσεων. Αντίθετα, ο εσωτερικός έλεγχος δεν είχε σημαντική σχέση με την ποιότητα των οικονομικών καταστάσεων. Τα ευρήματα υποδεικνύουν ότι η τοπική κυβέρνηση πρέπει να παρέχει επαρκή τεχνολογία πληροφοριών τόσο από εξοπλισμό όσο και από συντήρηση, έτσι ώστε το προσωπικό προετοιμασίας οικονομικών εκθέσεων να είναι σε θέση να χρησιμοποιήσει αυτήν την τεχνολογία πληροφοριών για να υποστηρίξει τη διαδικασία οικονομικής αναφοράς της περιφερειακής κυβέρνησης. Εναπόκειται σε αυτούς να είναι σε θέση να παράγουν αξιόπιστες, σχετικές, συγκρίσιμες και κατανοητές οικονομικές καταστάσεις για τους χρήστες.

Δεδομένου ότι ο εσωτερικός έλεγχος παρέχει υπηρεσίες ελέγχου στη διοίκηση σε όλα τα επίπεδα, συμπεριλαμβανομένου του διοικητικού συμβουλίου και της επιτροπής ελέγχου, βελτιώνοντας έτσι την εταιρική διακυβέρνηση των οργανισμών τοπικής αυτοδιοίκησης, οι Muchiri και Jagongo (2017) εξέτασαν την επίδραση της εταιρικής διακυβέρνησης και της επιτροπής ελέγχου στις χρηματοοικονομικές επιδόσεις ενός κρατικού οργανισμού στην Κένυα. Χρησιμοποιήθηκε η ποσοτική μέθοδος με ερωτηματολόγιο. Από την έρευνα διαπιστώθηκε ότι ο εσωτερικός έλεγχος διαδραματίζει σημαντικό ρόλο στη χρηματοοικονομική απόδοση. Ωστόσο, διαπιστώθηκε ότι η σχέση μεταξύ της ύπαρξης της λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου και της οικονομικής απόδοσης στον φορέα δεν ήταν στατιστικά σημαντική. Αυτό

σημαίνει ότι η ύπαρξη εσωτερικού ελέγχου δεν επηρεάζει την κερδοφορία και την απόδοση της επένδυσης. Αυτό το εύρημα σημαίνει ότι η λειτουργία εσωτερικού ελέγχου θα πρέπει να είναι πιο ανεξάρτητη και να επανδρώνεται από ικανό προσωπικό. Θα πρέπει επίσης να υπάρχει ένα ανεξάρτητο εποπτικό όργανο που θα επιβλέπει τις λειτουργίες του δημόσιου οργανισμού.

Μελέτη	Στόχοι	Μεθοδολογία	Συμπεράσματα
Parcunová, Hudáková, Štubnová και Urbaníková (2020)	Σύγκριση του μηχανισμού δημιουργίας εσόδων της τοπικής αυτοδιοίκησης στη Σλοβακία και την Τσεχική Δημοκρατία την περίοδο 2009-2018	Στατιστική ανάλυση δευτερογενών δεδομένων	Η δομή και οι πηγές των εσόδων της τοπικής αυτοδιοίκησης είναι διαφορετικές. Ωστόσο, κοινό χαρακτηριστικό είναι η εξάρτηση της τοπικής αυτοδιοίκησης από τα κρατικά έσοδα.
Yurniwati και Rizaldi (2015)	Προσδιορισμός των συνθηκών περιβάλλοντος ελέγχου στο κυβερνητικό σύστημα εσωτερικού ελέγχου στην Ινδονησία	Μελέτη περίπτωσης, παρατήρηση, μικτή μέθοδος έρευνας	Οι συνθήκες του ελεγκτικού περιβάλλοντος στην τοπική αυτοδιοίκηση καθορίζονται από τον ηγετικό παράγοντα της τοπικής αυτοδιοίκησης, που χαρακτηρίζεται από σωστές και διαφανείς πολιτικές εναλλαγής μέσων.

Rosdini, Fitriyah, Sari και Irawady (2019)	Προσδιορισμός των ρόλων των κυβερνητικών εσωτερικών ελεγκτών στις τοπικές κυβερνήσεις στην επαρχία της Δυτικής Ιάβας, Ινδονησία	Ποιοτική μέθοδος με ομάδες εστίασης	Οι κυβερνητικοί εσωτερικοί ελεγκτές ήταν αποτελεσματικοί και το ίδιο ισχύει και για τη διαχείριση κινδύνων στις τοπικές κυβερνήσεις. Ωστόσο, η έλλειψη εργατικού δυναμικού, η ικανότητα των κυβερνητικών εσωτερικών ελεγκτών και το ζήτημα της ανεξαρτησίας είναι ανασταλτικοί παράγοντες.
Akudugu (2012)	Μελέτη του ρόλου φορέων στην οικονομική λογοδοσία της τοπικής αυτοδιοίκησης στη Γκάνα	Ποσοτική μέθοδος με λίστα ελέγχου	Υπάρχει η ανάγκη για ενημέρωση περί των ευθυνών σχετικά με την οικονομική διαχείριση, προκειμένου να αυξηθεί η διαφάνεια και η λογοδοσία
Okidi, Akello και Orio (2021)	Επιπτώσεις του συστήματος εσωτερικού ελέγχου στη συλλογή εσόδων στην τοπική αυτοδιοίκηση της Περιφέρειας Lira της Ουγκάντα	Περιγραφική και ποσοτική	Το περιβάλλον ελέγχου και η παρακολούθηση δεν είχαν σημαντική επίδραση στη συλλογή εσόδων, ενώ οι δραστηριότητες ελέγχου είχαν σημαντική

			επίδραση στη συλλογή εσόδων.
Eton, Mwosi και Ogwel (2022)	Ρόλος του εσωτερικού ελέγχου στην οικονομική λογοδοσία στην τοπική αυτοδιοίκηση της Περιφέρειας Lira της Ουγκάντα	Ποσοτική	Το περιβάλλον ελέγχου και οι έλεγχοι παρακολούθησης έχουν σημαντικές επιπτώσεις στην οικονομική λογοδοσία, αλλά όχι οι δραστηριότητες ελέγχου
Thyaka και Kavale (2021)	Αξιολόγηση του συστήματος εσωτερικού ελέγχου που λειτουργεί στην Αρχή Εσόδων της Κένυας	Ποσοτική με ερωτηματολόγιο	Το περιβάλλον ελέγχου, η αξιολόγηση κινδύνου, οι δραστηριότητες ελέγχου και οι πληροφορίες και η επικοινωνία έχουν θετική σημαντική επίδραση στη συλλογή εσόδων.
Suwanda (2015)	Παράγοντες που επηρεάζουν την ποιότητα των οικονομικών καταστάσεων σε σχέση με την τοπική αυτοδιοίκηση να λαμβάνει ανεξάρτητη της επιτροπής ελέγχου	Ποσοτική με ερωτηματολόγιο	Η ταυτόχρονη εφαρμογή των κυβερνητικών λογιστικών προτύπων, η ποιότητα του ανθρώπινου δυναμικού, η εφαρμογή συστημάτων εσωτερικού ελέγχου, η οργανωσιακή δέσμευση και η αξιοποίηση πληροφορικής επηρεάζουν σημαντικά

	γνώμη στην Ιάβα της Ινδονησίας		την ποιότητα των οικονομικών αναφορών της τοπικής αυτοδιοίκησης. Επίσης βρέθηκε ότι η ποιότητα ανθρώπινου δυναμικού, η εφαρμογή και αξιοποίηση του συστήματος εσωτερικού ελέγχου της πληροφορικής, αλλά όχι η εφαρμογή των κυβερνητικών λογιστικών προτύπων και η οργανωσιακή δέσμευση, επηρεάζουν σημαντικά την έκθεση ποιότητας οικονομικών της τοπικής αυτοδιοίκησης.
Aswar, Wiguna, Hariyani και Ermawati (2021)	Παράγοντες που επηρεάζουν την ποιότητα των οικονομικών καταστάσεων της τοπικής αυτοδιοίκησης σε περιφέρεια της επαρχίας North Sumatera στην Ινδονησία	Ποσοτική με ερωτηματολόγιο	Τα συστήματα εσωτερικού ελέγχου, η εφαρμογή κυβερνητικών λογιστικών προτύπων και η τεχνολογία πληροφοριών είχαν σημαντικό αντίκτυπο στην ποιότητα των οικονομικών καταστάσεων. Αντίθετα, ο εσωτερικός έλεγχος δεν είχε σημαντική

			σχέση με την ποιότητα των οικονομικών καταστάσεων.
Muchiri και Jagongo (2017)	Επίδραση της εταιρικής διακυβέρνησης και της επιτροπής ελέγχου στις χρηματοοικονομικές επιδόσεις ενός κρατικού οργανισμού στην Κένυα	Ποσοτική με ερωτηματολόγιο	Ο εσωτερικός έλεγχος διαδραματίζει σημαντικό ρόλο στη χρηματοοικονομική απόδοση. Ωστόσο, διαπιστώθηκε ότι η σχέση μεταξύ της ύπαρξης της λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου και της οικονομικής απόδοσης στον φορέα δεν ήταν στατιστικά σημαντική.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2. ΜΕΘΟΔΟΛΟΓΙΑ

2.1 Μέθοδος και μεθοδολογικό εργαλείο συλλογής δεδομένων

Η ποσοτική μέθοδος με ερωτηματολόγιο ήταν η μέθοδος και το εργαλείο συλλογής δεδομένων αντίστοιχα που επιλέχθηκαν για την εκπόνηση αυτής της έρευνας. Το ερωτηματολόγιο (Παράρτημα) αποτελείται από δύο ενότητες. Η πρώτη ενότητα περιλαμβάνει τις ερωτήσεις 1-5 που στόχο έχουν να διερευνήσουν το προφίλ των συμμετεχόντων στην έρευνα (ηλικία, επίπεδο εκπαίδευσης, θέση ευθύνης, έτη εμπειρίας στη θέση ευθύνης, αριθμός υπαλλήλων που απασχολούνται στο τμήμα εσόδων).

Η δεύτερη ενότητα εξετάζει τις απόψεις των στελεχών για το τμήμα εσόδων των ΟΤΑ. Πιο συγκεκριμένα, εξετάζονται οι εξής διαστάσεις: α) οργάνωση τμήματος εσόδων, β) ανθρώπινοι πόροι, γ) νομοθεσία, δ) συνεργασία, ε) έλεγχος, στ) χρήση πληροφοριακών συστημάτων, ζ) βεβαίωση εσόδων. Οι απαντήσεις στις ερωτήσεις αυτές παρέχονται στη βάση της εξής κλίμακα: 1=Καθόλου, 2=Σε μικρή κλίμακα, 3=Σε μέτρια κλίμακα, 4=Σε μεγάλη κλίμακα, 5=Πάρα πολύ.

2.2 Δείγμα

Το δείγμα της παρούσας έρευνας αποτελείται από 98 εργαζομένους στο τμήμα εσόδων των ΟΤΑ. Στους πίνακες παρακάτω απεικονίζονται τα δημογραφικά στοιχεία των συμμετεχόντων στην έρευνα.

Οι περισσότεροι συμμετέχοντες στην έρευνα είναι ηλικίας 31-40 ετών (41,8%). Ακολουθούν όσοι είναι 41-50 ετών (33,7%) και τέλος όσοι είναι άνω των 51 ετών (24,5%).

Πίνακας 1. Ηλικία ερωτηθέντων

	Συχνότητα	Ποσοστό	Έγκυρο ποσοστό	Αθροιστικό ποσοστό
31-40	41	41.8	41.8	41.8
41-50	33	33.7	33.7	75.5
51 και άνω	24	24.5	24.5	100.0
Total	98	100.0	100.0	

Οι περισσότεροι συμμετέχοντες στην έρευνα είναι απόφοιτοι ΑΕΙ (31,6%). Ένα μικρό ποσοστό (18,4%) είναι κάτοχοι μεταπτυχιακού διπλώματος.

Πίνακας 2. Επίπεδο εκπαίδευσης ερωτηθέντων

	Συχνότητα	Ποσοστό	Έγκυρο ποσοστό	Αθροιστικό ποσοστό

Απόφοιτος δευτεροβάθμιας / μεταδευτεροβάθμιας εκπαίδευσης	27	27.6	27.6	27.6
Απόφοιτος ΤΕΙ	22	22.4	22.4	50.0
Απόφοιτος ΑΕΙ	31	31.6	31.6	81.6
Κάτοχος μεταπτυχιακού διπλώματος	18	18.4	18.4	100.0
Total	98	100.0	100.0	

Οι περισσότεροι από τους ερωτηθέντες σε ποσοστό 27,6% είναι υπάλληλοι. Ακολουθούν όσοι είναι αιρετοί (26,5%), προϊστάμενοι διεύθυνσης (24,4%) και τέλος όσο είναι προϊστάμενοι τμήματος (21,4%).

Πίνακας 3. Θέση εργασίας ερωτηθέντων

	Συχνότητα	Ποσοστό	Έγκυρο ποσοστό	Αθροιστικό ποσοστό
Υπάλληλος	27	27.6	27.6	27.6
Προϊστάμενος τμήματος	21	21.4	21.4	49.0
Προϊστάμενος διεύθυνσης	24	24.5	24.5	73.5
Αιρετός	26	26.5	26.5	100.0
Total	98	100.0	100.0	

Το 35,7% των συμμετεχόντων στην έρευνα έχει 11-15 έτη υπηρεσίας στη συγκεκριμένη θέση, το 34,7% έχει 16-20 έτη και το 29,6% έχει προϋπηρεσία στη συγκεκριμένη θέση 6-10 έτη.

Πίνακας 4. Θέση εργασίας ερωτηθέντων

	Συχνότητα	Ποσοστό	Έγκυρο ποσοστό	Αθροιστικό ποσοστό
6-10	29	29.6	29.6	29.6
11-15	35	35.7	35.7	65.3

16-20	34	34.7	34.7	100.0
Total	98	100.0	100.0	

2.3 Διαδικασία της έρευνας

Το ερωτηματολόγιο αναρτήθηκε στην πλατφόρμα Google Forms όπου και εστάλη σε ορισμένα στελέχη του τμήματος εσόδων κάποιων ΟΤΑ, με την παράκληση να προωθηθεί σε συναδέλφους του τμήματος εσόδων και άλλων ΟΤΑ. Συνεπώς, η δειγματοληψία χιονοστιβάδας επιλέχθηκε για την παρούσα έρευνα. Στη συνέχεια, ο ερευνητής εισήγαγε τα δεδομένα που συλλέχθηκαν στο στατιστικό πρόγραμμα SPSS έκδοση 21, προκειμένου να προβεί σε ανάλυση αυτών μέσω της περιγραφικής στατιστικής και της γραμμικής παλινδρόμησης.

Τέλος, θα πρέπει να διευκρινιστεί πως το ερωτηματολόγιο συνοδευόταν από μία επιστολή που ενημέρωνε τους συμμετέχοντες σχετικά με την ταυτότητα του ερευνητή, τον σκοπό της έρευνας, την τήρηση της ανωνυμίας, τη διασφάλιση της εμπιστευτικότητας των δεδομένων. Όλα τα παραπάνω είναι απαραίτητα για την τήρηση της δεοντολογίας της έρευνας, προκειμένου να υπάρξει ενήμερη συγκατάθεση των στελεχών για τη συμμετοχή τους στην έρευνα.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3. ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ

Ενότητα Α. Δημογραφικά χαρακτηριστικά

Ο αριθμός εργαζομένων στο τμήμα εσόδων είναι ως επί το πλείστον 2-3, σύμφωνα με το 36,7% των ερωτηθέντων. Ακολουθούν τα τμήματα που έχουν 4-5 εργαζόμενους (32,7%), ενώ ένα μικρότερο ποσοστό έχει πάνω από έξι άτομα (30,6%).

Πίνακας 5. Αριθμός υπαλλήλων που απασχολούνται στο τμήμα εσόδων

	Συχνότητα	Ποσοστό	Έγκυρο ποσοστό	Αθροιστικό ποσοστό
2-3	36	36.7	36.7	36.7
4-5	32	32.7	32.7	69.4
6 και άνω	30	30.6	30.6	100.0
Total	98	100.0	100.0	

Σε μέτριο βαθμό υπάρχει σαφής διαχωρισμός των καθηκόντων του προσωπικού στο τμήμα εσόδων (27,6%).

Πίνακας 6. Σαφής διαχωρισμός των καθηκόντων του προσωπικού στο τμήμα εσόδων

	Συχνότητα	Ποσοστό	Έγκυρο ποσοστό	Αθροιστικό ποσοστό
Καθόλου	23	23.5	23.5	23.5
Σε μικρή κλίμακα	11	11.2	11.2	34.7
Σε μέτρια κλίμακα	27	27.6	27.6	62.2
Σε μεγάλη κλίμακα	22	22.4	22.4	84.7
Πάρα πολύ	15	15.3	15.3	100.0
Total	98	100.0	100.0	

Επίσης σε μέτριο βαθμό υπάρχει καταγεγραμμένη περιγραφή καθηκόντων των θέσεων εργασίας στο τμήμα εσόδων (27,6%).

Πίνακας 7. Καταγεγραμμένη περιγραφή καθηκόντων των θέσεων εργασίας στο τμήμα εσόδων

	Συχνότητα	Ποσοστό	Έγκυρο ποσοστό	Αθροιστικό ποσοστό
Καθόλου	17	17.3	17.3	17.3
Σε μικρή κλίμακα	25	25.5	25.5	42.9
Σε μέτρια κλίμακα	27	27.6	27.6	70.4
Σε μεγάλη κλίμακα	18	18.4	18.4	88.8

Πάρα πολύ	11	11.2	11.2	100.0
Total	98	100.0	100.0	

Σε μικρή κλίμακα υπάρχει καταγραφή της ακίνητης περιουσίας του Δήμου (29,6%).

Πίνακας 8. Καταγραφή της ακίνητης περιουσίας του Δήμου

	Συχνότητα	Ποσοστό	Έγκυρο ποσοστό	Αθροιστικό ποσοστό
Καθόλου	22	22.4	22.4	22.4
Σε μικρή κλίμακα	29	29.6	29.6	52.0
Σε μέτρια κλίμακα	16	16.3	16.3	68.4
Σε μεγάλη κλίμακα	13	13.3	13.3	81.6
Πάρα πολύ	18	18.4	18.4	100.0
Total	98	100.0	100.0	

Υπάρχει διάσταση απόψεων όσον αφορά στη σωστή τήρηση του μητρώου υπόχρεων οφειλετών. Πιο συγκεκριμένα, το 23,5% απάντησε καθόλου, ενώ ίδιο ποσοστό απάντησε ‘πολύ’ και ‘πάρα πολύ’.

Πίνακας 9. Σωστή τήρηση του μητρώου υπόχρεων οφειλετών

	Συχνότητα	Ποσοστό	Έγκυρο ποσοστό	Αθροιστικό ποσοστό
Καθόλου	23	23.5	23.5	23.5
Σε μικρή κλίμακα	15	15.3	15.3	38.8
Σε μέτρια κλίμακα	14	14.3	14.3	53.1
Σε μεγάλη κλίμακα	23	23.5	23.5	76.5
Πάρα πολύ	23	23.5	23.5	100.0

Total	98	100.0	100.0	
-------	----	-------	-------	--

Σε πάρα πολύ μεγάλο βαθμό διαπιστώνεται πως οι εργαζόμενοι του τμήματος εσόδων συμμετέχουν σε σεμινάρια αναφορικά με το αντικείμενο, σύμφωνα με το 25,5% των ερωτηθέντων.

Πίνακας 10. Οι εργαζόμενοι του τμήματος εσόδων συμμετέχουν σε σεμινάρια αναφορικά με το αντικείμενο

	Συχνότητα	Ποσοστό	Έγκυρο ποσοστό	Αθροιστικό ποσοστό
Καθόλου	15	15.3	15.3	15.3
Σε μικρή κλίμακα	16	16.3	16.3	31.6
Σε μέτρια κλίμακα	22	22.4	22.4	54.1
Σε μεγάλη κλίμακα	20	20.4	20.4	74.5
Πάρα πολύ	25	25.5	25.5	100.0
Total	98	100.0	100.0	

Σε μέτριο βαθμό κρίνεται ως επαρκής ο αριθμός των εργαζομένων του τμήματος εσόδων, όπως δήλωσε το 24,5% των ερωτηθέντων.

Πίνακας 11. Ο αριθμός των εργαζομένων του τμήματος εσόδων είναι επαρκής

	Συχνότητα	Ποσοστό	Έγκυρο ποσοστό	Αθροιστικό ποσοστό
Καθόλου	17	17.3	17.3	17.3
Σε μικρή κλίμακα	18	18.4	18.4	35.7
Σε μέτρια κλίμακα	24	24.5	24.5	60.2
Σε μεγάλη κλίμακα	18	18.4	18.4	78.6
Πάρα πολύ	21	21.4	21.4	100.0
Total	98	100.0	100.0	

Οι αλλαγές στη νομοθεσία διαβιβάζονται άμεσα στο τμήμα εσόδων σε μεγάλη κλίμακα, σύμφωνα με το 24,5% των ερωτηθέντων.

Πίνακας 12. Οι αλλαγές στη νομοθεσία διαβιβάζονται άμεσα στο τμήμα εσόδων

	Συχνότητα	Ποσοστό	Έγκυρο ποσοστό	Αθροιστικό ποσοστό
Καθόλου	18	18.4	18.4	18.4
Σε μικρή κλίμακα	16	16.3	16.3	34.7
Σε μέτρια κλίμακα	22	22.4	22.4	57.1
Σε μεγάλη κλίμακα	24	24.5	24.5	81.6
Πάρα πολύ	18	18.4	18.4	100.0
Total	98	100.0	100.0	

Η δυνατότητα για νομική υποστήριξη αναφορικά με τα έσοδα υπάρχει σε μέτρια κλίμακα, σύμφωνα με το 22,4% των ερωτηθέντων.

Πίνακας 13. Δυνατότητα για νομική υποστήριξη αναφορικά με τα έσοδα

	Συχνότητα	Ποσοστό	Έγκυρο ποσοστό	Αθροιστικό ποσοστό
Καθόλου	18	18.4	18.4	18.4
Σε μικρή κλίμακα	20	20.4	20.4	38.8
Σε μέτρια κλίμακα	22	22.4	22.4	61.2
Σε μεγάλη κλίμακα	21	21.4	21.4	82.7
Πάρα πολύ	17	17.3	17.3	100.0
Total	98	100.0	100.0	

Σε μικρή κλίμακα υπάρχει συνεργασία του τμήματος εσόδων με την ταμειακή υπηρεσία, όπως δήλωσε το 22,4% των ερωτηθέντων.

Πίνακας 14. Συνεργασία του τμήματος εσόδων με την ταμειακή υπηρεσία

	Συχνότητα	Ποσοστό	Έγκυρο ποσοστό	Αθροιστικό ποσοστό
Καθόλου	14	14.3	14.3	14.3
Σε μικρή κλίμακα	22	22.4	22.4	36.7
Σε μέτρια κλίμακα	20	20.4	20.4	57.1
Σε μεγάλη κλίμακα	21	21.4	21.4	78.6
Πάρα πολύ	21	21.4	21.4	100.0
Total	98	100.0	100.0	

Επίσης, το 24,5% των ερωτηθέντων δήλωσε πως δεν υπάρχει καθόλου συνεργασία του τμήματος εσόδων με άλλα τμήματα του Δήμου.

Πίνακας 15. Συνεργασία του τμήματος εσόδων με άλλα τμήματα του Δήμου

	Συχνότητα	Ποσοστό	Έγκυρο ποσοστό	Αθροιστικό ποσοστό
Καθόλου	24	24.5	24.5	24.5
Σε μικρή κλίμακα	19	19.4	19.4	43.9
Σε μέτρια κλίμακα	18	18.4	18.4	62.2
Σε μεγάλη κλίμακα	22	22.4	22.4	84.7
Πάρα πολύ	15	15.3	15.3	100.0
Total	98	100.0	100.0	

Σε μέτρια κλίμακα υπάρχει συνεργασία του τμήματος εσόδων με άλλες δημόσιες υπηρεσίες όπως ΔΟΥ, ΚΕΠΥΟ, όπως δήλωσε το 22,4% των ερωτηθέντων.

Πίνακας 16. Συνεργασία του τμήματος εσόδων με άλλες δημόσιες υπηρεσίες όπως ΔΟΥ, ΚΕΠΥΟ

	Συχνότητα	Ποσοστό	Έγκυρο ποσοστό	Αθροιστικό ποσοστό
Καθόλου	18	18.4	18.4	18.4
Σε μικρή κλίμακα	20	20.4	20.4	38.8

Σε μέτρια κλίμακα	22	22.4	22.4	61.2
Σε μεγάλη κλίμακα	18	18.4	18.4	79.6
Πάρα πολύ	20	20.4	20.4	100.0
Total	98	100.0	100.0	

Αναφορικά με τη συνεργασία του τμήματος εσόδων με την Διοίκηση οι απόψεις των ερωτηθέντων δίστανται, καθώς το 24,5% δήλωσε ‘σε μικρή κλίμακα’, ενώ το ίδιο ποσοστό δήλωσε ‘πάρα πολύ’.

Πίνακας 17. Συνεργασία του τμήματος εσόδων με την Διοίκηση

	Συχνότητα	Ποσοστό	Έγκυρο ποσοστό	Αθροιστικό ποσοστό
Καθόλου	21	21.4	21.4	21.4
Σε μικρή κλίμακα	24	24.5	24.5	45.9
Σε μέτρια κλίμακα	14	14.3	14.3	60.2
Σε μεγάλη κλίμακα	15	15.3	15.3	75.5
Πάρα πολύ	24	24.5	24.5	100.0
Total	98	100.0	100.0	

Σε μικρό βαθμό είναι επικαιροποιημένος ο έλεγχος είσπραξης από το Ελεγκτικό Συνέδριο (27,6%).

Πίνακας 18. Είναι επικαιροποιημένος ο έλεγχος είσπραξης από το Ελεγκτικό Συνέδριο

	Συχνότητα	Ποσοστό	Έγκυρο ποσοστό	Αθροιστικό ποσοστό
Καθόλου	14	14.3	14.3	14.3
Σε μικρή κλίμακα	27	27.6	27.6	41.8
Σε μέτρια κλίμακα	22	22.4	22.4	64.3
Σε μεγάλη κλίμακα	18	18.4	18.4	82.7
Πάρα πολύ	17	17.3	17.3	100.0
Total	98	100.0	100.0	

Σε πάρα πολύ μεγάλο βαθμό λαμβάνονται υπόψη και εφαρμόζονται στην πράξη οι συστάσεις των Εκθέσεων Ελέγχου του Ελεγκτικού Συνεδρίου (22,4%).

Πίνακας 19. Λαμβάνονται υπόψη και εφαρμόζονται στην πράξη οι συστάσεις των Εκθέσεων Ελέγχου του Ελεγκτικού Συνεδρίου

	Συχνότητα	Ποσοστό	Έγκυρο ποσοστό	Αθροιστικό ποσοστό
Καθόλου	20	20.4	20.4	20.4
Σε μικρή κλίμακα	17	17.3	17.3	37.8
Σε μέτρια κλίμακα	19	19.4	19.4	57.1
Σε μεγάλη κλίμακα	20	20.4	20.4	77.6
Πάρα πολύ	22	22.4	22.4	100.0
Total	98	100.0	100.0	

Σε μικρό βαθμό αξιοποιούνται οι δυνατότητες των πληροφοριακών συστημάτων (22,4%).

Πίνακας 20. Αξιοποιούνται οι δυνατότητες των πληροφοριακών συστημάτων

	Συχνότητα	Ποσοστό	Έγκυρο ποσοστό	Αθροιστικό ποσοστό
Καθόλου	21	21.4	21.4	21.4
Σε μικρή κλίμακα	22	22.4	22.4	43.9
Σε μέτρια κλίμακα	15	15.3	15.3	59.2
Σε μεγάλη κλίμακα	21	21.4	21.4	80.6
Πάρα πολύ	19	19.4	19.4	100.0
Total	98	100.0	100.0	

Σε μεγάλο βαθμό τα πληροφοριακά συστήματα καλύπτουν τις ανάγκες του τμήματος (24,5%).

Πίνακας 21. Τα πληροφοριακά συστήματα καλύπτουν τις ανάγκες του τμήματος

	Συχνότητα	Ποσοστό	Έγκυρο ποσοστό	Αθροιστικό ποσοστό
Καθόλου	19	19.4	19.4	19.4
Σε μικρή κλίμακα	17	17.3	17.3	36.7
Σε μέτρια κλίμακα	20	20.4	20.4	57.1
Σε μεγάλη κλίμακα	24	24.5	24.5	81.6
Πάρα πολύ	18	18.4	18.4	100.0
Total	98	100.0	100.0	

Σε πάρα πολύ μεγάλο βαθμό είναι επικαιροποιημένη η βεβαίωση εσόδων από τέλος ακίνητης περιουσίας (ΤΑΠ) μη ηλεκτροδοτούμενων χώρων (21,4%).

Πίνακας 22. Είναι επικαιροποιημένη η βεβαίωση εσόδων από τέλος ακίνητης περιουσίας (ΤΑΠ) μη ηλεκτροδοτούμενων χώρων

	Συχνότητα	Ποσοστό	Έγκυρο ποσοστό	Αθροιστικό ποσοστό
Καθόλου	18	18.4	18.4	18.4
Σε μικρή κλίμακα	20	20.4	20.4	38.8
Σε μέτρια κλίμακα	20	20.4	20.4	59.2
Σε μεγάλη κλίμακα	19	19.4	19.4	78.6
Πάρα πολύ	21	21.4	21.4	100.0
Total	98	100.0	100.0	

Επίσης σε πάρα πολύ μεγάλο βαθμό είναι επικαιροποιημένη η βεβαίωση εσόδων από ανείσπρακτα δημοτικά τέλη-δημοτικούς φόρους (26,5%).

Πίνακας 23. Είναι επικαιροποιημένη η βεβαίωση εσόδων από ανείσπρακτα δημοτικά τέλη-δημοτικούς φόρους

	Συχνότητα	Ποσοστό	Έγκυρο ποσοστό	Αθροιστικό ποσοστό
Καθόλου	21	21.4	21.4	21.4
Σε μικρή κλίμακα	11	11.2	11.2	32.7

Σε μέτρια κλίμακα	17	17.3	17.3	50.0
Σε μεγάλη κλίμακα	23	23.5	23.5	73.5
Πάρα πολύ	26	26.5	26.5	100.0
Total	98	100.0	100.0	

Επίσης σε πάρα πολύ μεγάλο βαθμό είναι επικαιροποιημένη η βεβαίωση εσόδων από τέλη επί των ακαθαρίστων εσόδων των επιτηδευματιών (24,5%).

Πίνακας 24. Είναι επικαιροποιημένη η βεβαίωση εσόδων από τέλη επί των ακαθαρίστων εσόδων των επιτηδευματιών

	Συχνότητα	Ποσοστό	Έγκυρο ποσοστό	Αθροιστικό ποσοστό
Καθόλου	17	17.3	17.3	17.3
Σε μικρή κλίμακα	18	18.4	18.4	35.7
Σε μέτρια κλίμακα	21	21.4	21.4	57.1
Σε μεγάλη κλίμακα	18	18.4	18.4	75.5
Πάρα πολύ	24	24.5	24.5	100.0
Total	98	100.0	100.0	

Σε μικρή κλίμακα είναι επικαιροποιημένη η βεβαίωση εσόδων από πρόστιμα ΚΟΚ (27,6%).

Πίνακας 25. Είναι επικαιροποιημένη η βεβαίωση εσόδων από πρόστιμα ΚΟΚ

	Συχνότητα	Ποσοστό	Έγκυρο ποσοστό	Αθροιστικό ποσοστό
Καθόλου	17	17.3	17.3	17.3
Σε μικρή κλίμακα	27	27.6	27.6	44.9
Σε μέτρια κλίμακα	15	15.3	15.3	60.2
Σε μεγάλη κλίμακα	22	22.4	22.4	82.7
Πάρα πολύ	17	17.3	17.3	100.0

Total	98	100.0	100.0	
-------	----	-------	-------	--

Αντίθετα, σε μεγάλο βαθμό είναι επικαιροποιημένη η βεβαίωση εσόδων από νεκροταφεία (24,5%).

Πίνακας 26. Είναι επικαιροποιημένη η βεβαίωση εσόδων από νεκροταφεία

	Συχνότητα	Ποσοστό	Έγκυρο ποσοστό	Αθροιστικό ποσοστό
Καθόλου	18	18.4	18.4	18.4
Σε μικρή κλίμακα	20	20.4	20.4	38.8
Σε μέτρια κλίμακα	20	20.4	20.4	59.2
Σε μεγάλη κλίμακα	24	24.5	24.5	83.7
Πάρα πολύ	16	16.3	16.3	100.0
Total	98	100.0	100.0	

Αντίθετα, σε μικρό βαθμό είναι επικαιροποιημένη η βεβαίωση εσόδων από τέλη χρήσης κοινοχρήστων (25,5%).

Πίνακας 27. Είναι επικαιροποιημένη η βεβαίωση εσόδων από τέλη χρήσης κοινοχρήστων

	Συχνότητα	Ποσοστό	Έγκυρο ποσοστό	Αθροιστικό ποσοστό
Καθόλου	20	20.4	20.4	20.4
Σε μικρή κλίμακα	25	25.5	25.5	45.9
Σε μέτρια κλίμακα	18	18.4	18.4	64.3
Σε μεγάλη κλίμακα	18	18.4	18.4	82.7
Πάρα πολύ	17	17.3	17.3	100.0
Total	98	100.0	100.0	

Τέλος, καθόλου / σε μικρή κλίμακα είναι επικαιροποιημένη η βεβαίωση εσόδων από εκμίσθωση ακινήτων (21,4%).

Πίνακας 28. Είναι επικαιροποιημένη η βεβαίωση εσόδων από εκμίσθωση ακινήτων

	Συχνότητα	Ποσοστό	Έγκυρο ποσοστό	Αθροιστικό ποσοστό
Καθόλου	21	21.4	21.4	21.4
Σε μικρή κλίμακα	21	21.4	21.4	42.9
Σε μέτρια κλίμακα	19	19.4	19.4	62.2
Σε μεγάλη κλίμακα	17	17.3	17.3	79.6
Πάρα πολύ	20	20.4	20.4	100.0
Total	98	100.0	100.0	

3.2 Παλινδρόμηση

Στην παρούσα έρευνα εξετάζονται οι εξής υποθέσεις:

H₁: Η αποτελεσματικότητα της βεβαίωσης των εσόδων επηρεάζεται από την οργάνωση του τμήματος εσόδων

H₂: Η αποτελεσματικότητα της βεβαίωσης εσόδων επηρεάζεται από τους ανθρώπινους πόρους

H₃: Η αποτελεσματικότητα της βεβαίωσης εσόδων επηρεάζεται από τη νομοθεσία

H₄: Η αποτελεσματικότητα της βεβαίωσης εσόδων επηρεάζεται από τη συνεργασία με άλλα τμήματα/φορείς

H₅: Η αποτελεσματικότητα της βεβαίωσης των εσόδων επηρεάζεται από τον έλεγχο

H₆: Η αποτελεσματικότητα της βεβαίωσης των εσόδων επηρεάζεται από τη χρήση πληροφοριακών συστημάτων

Με βάση τις συγκεκριμένες ερευνητικές υποθέσεις αρχικά διεξήχθησαν έλεγχοι συσχετίσεων με τον συντελεστή Pearson και στη συνέχεια διεξήχθη μία γραμμική παλινδρόμηση. Τόσο για τους ελέγχους όσο και για την παλινδρόμηση η εξαρτημένη μεταβλητή ήταν η 'αποτελεσματικότητα της βεβαίωσης των εσόδων' που υπολογίστηκε από τον μέσο όρο των ερωτήσεων στη διάσταση «βεβαίωση εσόδων»,

ενώ οι ανεξάρτητες μεταβλητές ήταν οι ‘οργάνωση τμήματος εσόδων’, ‘ανθρώπινοι πόροι’, ‘νομοθεσία’, ‘συνεργασία’, ‘έλεγχος’ και ‘χρήση πληροφοριακών συστημάτων’ που επίσης υπολογίστηκαν από τον μέσο όρο των ερωτήσεων των αντίστοιχων διαστάσεων.

Στον πιο κάτω πίνακα απεικονίζονται οι έλεγχοι συσχετίσεων με τον συντελεστή Pearson μεταξύ της εξαρτημένης μεταβλητής και των ανεξάρτητων μεταβλητών, όπως αναφέρθηκαν παραπάνω. Όπως παρατηρείται, υπάρχει στατιστικά σημαντική αρνητική συσχέτιση σε επίπεδο στατιστικής σημαντικότητας $\alpha=0,01$ μεταξύ της αποτελεσματικότητας της βεβαίωσης των εσόδων και της χρήσης πληροφοριακών συστημάτων.

Πίνακας 29. Συσχετίσεις μεταβλητών

		Αποτ/κότητα της βεβαίωσης των εσόδων
Οργάνωση τμήματος εσόδων	Pearson Correlation	-.009
	Sig. (2-tailed)	.930
	N	98
Ανθρώπινοι πόροι	Pearson Correlation	.110
	Sig. (2-tailed)	.280
	N	98
Νομοθεσία	Pearson Correlation	.026
	Sig. (2-tailed)	.801
	N	98
Συνεργασία	Pearson Correlation	-.013
	Sig. (2-tailed)	.896
	N	98
Έλεγχος	Pearson Correlation	-.007
	Sig. (2-tailed)	.943
	N	98
Χρήση πληροφοριακών συστημάτων	Pearson Correlation	-.303**
	Sig. (2-tailed)	.002
	N	98

Τέλος, διεξήχθη μία γραμμική παλινδρόμηση προκειμένου να βρεθούν οι παράγοντες που είναι προσδιοριστικοί της βεβαίωσης εσόδων. Ως εξαρτημένη μεταβλητή τέθηκε η βεβαίωση εσόδων, ενώ ως ανεξάρτητες μεταβλητές τέθηκαν οι εξής: Οργάνωση

τμήματος εσόδων, Ανθρώπινοι πόροι, Νομοθεσία, Συνεργασία, Έλεγχος και Χρήση πληροφοριακών συστημάτων.

Από τον πιο κάτω πίνακα διαπιστώνεται αρχικά ότι Η τιμή R αντιπροσωπεύει την απλή συσχέτιση και είναι 0,833, κάτι το οποίο υποδηλώνει υψηλή συσχέτιση. Επίσης, διαπιστώνεται ότι η ανεξάρτητες μεταβλητές εξηγούν το 70,3% της εξαρτημένης μεταβλητής.

Πίνακας 30. Σύνοψη μοντέλου

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.833	.703	.754	.56523

Ο επόμενος πίνακας είναι ο πίνακας ANOVA, ο οποίος αναφέρει πόσο καλά ταιριάζει η εξίσωση παλινδρόμησης στα δεδομένα, δηλαδή προβλέπει την εξαρτημένη μεταβλητή. Αυτός ο πίνακας δείχνει ότι το μοντέλο παλινδρόμησης προβλέπει σημαντικά καλά την εξαρτημένη μεταβλητή. Επομένως, από τον παρακάτω πίνακα διαπιστώνεται ότι τα δεδομένα προσαρμόζονται καλά στο μοντέλο το οποίο έχει δημιουργηθεί ($p=0.002 < 0.05$).

Πίνακας 31. Ανοva-Ανάλυση διακύμανσης

Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	2.732	6	.455	1.433	.002
	Residual	28.919	91	.318		
	Total	31.651	97			

Στον παρακάτω πίνακα παρουσιάζονται τα αποτελέσματα σχετικά με τη στατιστική σημαντικότητα των μεταβλητών. Πιο αναλυτικά, ο πίνακας συντελεστών παρέχει τις απαραίτητες πληροφορίες για την πρόβλεψη της εξαρτημένης μεταβλητής από τις ανεξάρτητες. Διαπιστώνεται ότι η χρήση των πληροφοριακών συστημάτων είναι

σημαντικός προσδιοριστικός παράγοντας της αποτελεσματικότητας της βεβαίωσης των εσόδων ($p=0.01 < 0.05$).

Πίνακας 32. Αποτελέσματα πολλαπλής παλινδρόμησης της αποτελεσματικότητας βεβαίωσης εσόδων

Model	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
	B	Std. Error	Beta		
(Constant)	3.406	.577		5.899	.000
Οργάνωση τμήματος εσόδων	.011	.093	.012	.115	.909
Ανθρώπινοι πόροι	.064	.059	.112	1.096	.276
1 Νομοθεσία	-.030	.057	-.053	-.517	.606
Συνεργασία	.006	.081	.008	.080	.937
Έλεγχος	-.024	.060	-.042	-.395	.694
Χρήση πληροφοριακών συστημάτων	-.166	.063	-.268	-2.631	.010

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4. ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ ΚΑΙ ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ

4.1 Συμπεράσματα της έρευνας

Με βάση τα αποτελέσματα της έρευνας διαπιστώνεται ότι ο αριθμός εργαζομένων στο τμήμα εσόδων είναι ως επί το πλείστον 2-3 άτομα, αριθμός που κρίνεται επαρκής. Επίσης, σε μέτριο βαθμό υπάρχει σαφής διαχωρισμός των καθηκόντων του προσωπικού και καταγεγραμμένη περιγραφή καθηκόντων των θέσεων εργασίας στο τμήμα εσόδων. Ενδιαφέρον εύρημα είναι και το ότι οι εργαζόμενοι του τμήματος εσόδων συμμετέχουν σε σεμινάρια αναφορικά με το αντικείμενο σε πάρα πολύ μεγάλο βαθμό. Η ποιότητα (γνώσεις, εκπαίδευση) και η ποσότητα (επάρκεια) των ανθρωπίνων πόρων αποτελεί σημαντικό προσδιοριστικό παράγοντα της αποτελεσματικότητας του εσωτερικού ελέγχου (Suwanda, 2015; Muchiri & Jagongo, 2017; Rosdini et al., 2019;

Eulerich & Eulerich, 2020; Rahayu & Rahayu, 2020; Sutaryo et al., 2022), όπως και ο σαφής προσδιορισμός των ευθυνών, των ρόλων και των αρμοδιοτήτων των στελεχών (Akudugu, 2012).

Αναφορικά με τη νομοθεσία, διαπιστώθηκε ότι οι αλλαγές στη νομοθεσία διαβιβάζονται άμεσα στο τμήμα εσόδων σε μεγάλη κλίμακα, ενώ σε μέτριο βαθμό υπάρχει δυνατότητα για νομική υποστήριξη αναφορικά με τα έσοδα. Η νομική υποστήριξη αποτελεί ένα σημαντικό στοιχείο του περιβάλλοντος ελέγχου, που επηρεάζει την αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου (Yurniwati & Rizaldi, 2015; Ncgobo & Malefane, 2017; Okidi et al., 2021). Όσον αφορά στη συνεργασία, διαπιστώθηκε ότι σε μικρή κλίμακα υπάρχει συνεργασία του τμήματος εσόδων με την ταμειακή υπηρεσία, σε μέτρια κλίμακα υπάρχει συνεργασία του τμήματος εσόδων με άλλες δημόσιες υπηρεσίες, δεν υπάρχει καθόλου συνεργασία του τμήματος εσόδων με άλλα τμήματα του Δήμου, ενώ δεν υπάρχει σαφής απάντηση όσον αφορά στη συνεργασία του τμήματος εσόδων με τη διοίκηση. Η συνεργασία, ωστόσο, αποτελεί σημαντικό παράγοντα για την άσκηση του ρόλου από μέρους των ΟΤΑ (Lee & Feiock, 2020; Social Innovation Community, n.d.).

Αναφορικά με τον έλεγχο, διαπιστώθηκε από την έρευνα ότι ο έλεγχος είσπραξης από το Ελεγκτικό Συνέδριο είναι μόνο σε μικρό βαθμό είναι επικαιροποιημένος, ενώ αντίθετα σε πάρα πολύ μεγάλο βαθμό λαμβάνονται υπόψη και εφαρμόζονται στην πράξη οι συστάσεις των Εκθέσεων Ελέγχου του Ελεγκτικού Συνεδρίου. Οι δραστηριότητες ελέγχου αποτελούν ένα σημαντικό στοιχείο του περιβάλλοντος ελέγχου, που επηρεάζει την αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου (Chartered Institute of Internal Auditors, 2013; Ncgobo & Malefane, 2017; Rahayu & Rahayu, 2020; Thyaka & Kavale, 2021; Okidi et al., 2021; Eton et al., 2022). Επιπλέον, ο εσωτερικός έλεγχος μπορεί να διαδραματίσει σημαντικό ρόλο σε έναν οργανισμό αν λαμβάνονται υπόψη οι συστάσεις που γίνονται (Van Peursem 2005; Sarens et al., 2009; Arena & Azzone 2009; Roussy, 2013; Eulerich & Eulerich, 2020). Όσον αφορά στη χρήση των πληροφοριακών συστημάτων, αφενός βρέθηκε ότι τα πληροφοριακά συστήματα καλύπτουν τις ανάγκες του τμήματος σε μεγάλο βαθμό και αφετέρου ότι αξιοποιούνται οι δυνατότητες των πληροφοριακών συστημάτων σε μικρό βαθμό. Ωστόσο, τόσο οι πληροφορίες όσο και η επικοινωνία, που διευκολύνονται από την αξιοποίηση των πληροφοριακών συστημάτων, επηρεάζουν την αποτελεσματικότητα

του εσωτερικού ελέγχου (Goodwin & Yeo 2001; Sarens & De Beelde 2006; Arena & Azzone 2009; Ncgobo & Malefane, 2017; Eulerich & Eulerich, 2020; Thyaka & Kavale, 2021).

Τέλος, εξετάστηκαν ερωτήματα σε σχέση με τη βεβαίωση εσόδων, από όπου διαπιστώθηκαν τα εξής: α) είναι σε πάρα πολύ μεγάλο βαθμό επικαιροποιημένη η βεβαίωση εσόδων από τέλος ακίνητης περιουσίας (ΤΑΠ) μη ηλεκτροδοτούμενων χώρων, η βεβαίωση εσόδων από ανείσπρακτα δημοτικά τέλη-δημοτικούς φόρους, η βεβαίωση εσόδων από τέλη επί των ακαθαρίστων εσόδων των επιτηδευματιών, η βεβαίωση εσόδων από νεκροταφεία, β) είναι σε μικρό βαθμό επικαιροποιημένη η βεβαίωση εσόδων από πρόστιμα ΚΟΚ, η βεβαίωση εσόδων από τέλη χρήσης κοινοχρήστων, η βεβαίωση εσόδων από εκμίσθωση ακινήτων. Αυτό ενδεχομένως να περιορίζει τα έσοδα των ΟΤΑ, λαμβάνοντας υπόψη και τους περιορισμένους οικονομικούς πόρους τους από την κρατική χρηματοδότηση (Bird, 2003; Center for Economic and Social Development, n.d.).

Εκτός των ανωτέρω, διαπιστώθηκε πως η χρήση των πληροφοριακών συστημάτων είναι σε στατιστικά σημαντικό βαθμό προσδιοριστικός παράγοντας της αποτελεσματικότητας της βεβαίωσης εσόδων. Η μελέτη του Suwanda (2015) και η μελέτη των Aswar et al (2021) επίσης έχουν καταδείξει τη θετική επίδραση της αξιοποίησης των πληροφοριακών συστημάτων στις οικονομικές καταστάσεις της τοπικής αυτοδιοίκησης.

4.2 Προτάσεις πρακτικής εφαρμογής

Από τα αποτελέσματα της στατιστικής ανάλυσης διαπιστώθηκε πρώτον η σημασία της αξιοποίησης των πληροφοριακών συστημάτων στην αποτελεσματικότητα της βεβαίωσης εσόδων και δεύτερον η σημασία του περιβάλλοντος ελέγχου, των πληροφοριών και της επικοινωνίας, καθώς και της συνεργασίας. Επίσης, διαπιστώθηκε πως υπάρχουν προβλήματα που αφορούν το περιβάλλον ελέγχου, τη συνεργασία-επικοινωνία, αλλά και την πλήρη αξιοποίηση των δυνατοτήτων των πληροφοριακών συστημάτων. Για τον λόγο αυτό, θα πρέπει να υπάρξουν πρωτοβουλίες προς αυτήν την κατεύθυνση.

Η ενθάρρυνση των στελεχών των ΟΤΑ να δημιουργήσουν δίκτυα συνεργασίας με άλλους φορείς, η ενθάρρυνση της αξιοποίησης του πλήρους δυναμικού των

πληροφοριακών συστημάτων, η διαμόρφωση του κατάλληλου περιβάλλοντος ελέγχου λαμβάνοντας υπόψη τον νέο πολυδιάστατο και δυναμικό ρόλο των ΟΤΑ, αποτελούν ορισμένες προτάσεις προκειμένου να δημιουργηθούν οι προϋποθέσεις για αύξηση της αποτελεσματικότητας της βεβαίωσης εσόδων και για μέγιστη συμβολή του εσωτερικού ελέγχου στη διαχείριση των εσόδων των ΟΤΑ.

4.3 Περιορισμοί και προτάσεις περαιτέρω έρευνας

Ένας σημαντικός περιορισμός αυτής της έρευνας είναι πως το δείγμα που συμμετείχε είναι μικρό σε αριθμό. Αυτό το γεγονός σε συνδυασμό με τη σύνθεσή του υποδηλώνουν ότι δεν είναι αντιπροσωπευτικό του πληθυσμού. Κατά συνέπεια τα αποτελέσματα δεν μπορούν να γενικευθούν στον ευρύτερο πληθυσμό. Για αυτόν τον λόγο περαιτέρω έρευνας σε δείγμα ερωτηθέντων που θα καλύπτει το ζήτημα της αντιπροσωπευτικότητας του ευρύτερου πληθυσμού είναι απαραίτητες.

Επίσης, μελλοντικές έρευνες μπορούν να εξετάσουν τις απόψεις των στελεχών των ΟΤΑ σχετικά με το κατά πόσο εφαρμόζεται ο εσωτερικός έλεγχος και πώς ο βαθμός στον οποίον εφαρμόζεται επηρεάζει την αποτελεσματικότητα διαχείρισης των οικονομικών καταστάσεων και τα έσοδα των ΟΤΑ. Στη βάση αυτή, επίσης, ενδιαφέρουσα θα ήταν και η διεξαγωγή μίας έρευνας σε προϊσταμένους της οικονομικής διεύθυνσης των περιφερειακών διευθύνσεων, αλλά και σε εσωτερικούς ελεγκτές.

BIBΛΙΟΓΡΑΦΙΚΕΣ ΑΝΑΦΟΡΕΣ

- Akudugu, J. A. (2012). Accountability in local government revenue management: who does what?. *Information and Knowledge Management*, 2(8), 22-32.
- Arena, M., & Azzone, G. (2009). Identifying organizational drivers of internal audit effectiveness. *International Journal of Auditing*, 13(1), 43-60.
- Aswar, K., Wiguna, M., Hariyani, E., & Ermawati, E. (2021). Quality of Financial Statements in Indonesian Local Governments: An Empirical Investigation. *Journal of Asian Finance, Economics and Business*, 8(6), 993-999.

- Bartle, J. R., Kriz, K. A., & Morozov, B. (2011). Local Government Revenue Structure: Trends and Challenges. *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, 23(2), 268-287.
- Bird, R. M. (2003). Local and Regional Revenues: Realities and Prospects. Ανακτήθηκε από: <http://www1.worldbank.org/publicsector/decentralization/June2003Seminar/bird2003.pdf>
- Bureau of Justice Assistance (2001). The role of local government in community safety. Ανακτήθηκε από: <https://www.ojp.gov/pdffiles1/bja/184218.pdf>
- Center for Economic and Social Development (n.d.). The auditing of the local government's financial management in Azerbaijan; Comparative analysis. Ανακτήθηκε από: http://pdc.ceu.hu/archive/00003716/01/CESD_audit.pdf
- Chartered Institute of Internal Auditors (2013). Financial services code. Ανακτήθηκε από: <https://www.iaa.org.uk/resources/sector-specific-standards-guidance/financial-services/financial-services-code/>
- Drogalas, G., Pantelidis, P., Zlatinski, P., & Paschaloudis, D. (2012). The role of internal audit in bank's M&As. *Global Review of Business and Economic Research*, 8(1), 147-155.
- Drogalas, G., Petridis, K., Petridis, N. E., & Zografidou, E. (2002). Valuation of the internal audit mechanisms in the department of Support for the Collective Bodies of the Local Government Organizations using Mathematical Programming. Ανακτήθηκε από: <https://ruomo.lib.uom.gr/bitstream/7000/631/3/ANOR-D-18-01014R1.pdf>
- Eton, M., Mwosi, F., and Ogwel, B. P. (2022). Are internal controls important in financial accountability? Evidence from Lira District Local Government, Uganda. *International Journal of Financial, Accounting, and Management*, 3(4), 359-372.
- Eulerich, A., & Eulerich, M. (2020). What is the value of internal auditing? – A literature review on qualitative and quantitative perspectives. *Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie*, 94(3/4), 83-92.

- Fjeldstad, O-E. (2005). New challenges for local government revenue enhancement. Ανακτήθηκε από: <https://media.africaportal.org/documents/LGR2.pdf>
- Goodwin, J., & Yeo, T. Y. (2001). Two factors affecting internal audit independence and objectivity: Evidence from Singapore. *International Journal of Auditing*, 5(2), 107-125.
- Holt, T. P. (2012). The effects of internal audit role and reporting relationships on investor perceptions of disclosure credibility. *Managerial Auditing Journal*, 27(9), 878-898.
- Iovu, C. (2018). The Role and Key Objectives of the Company's Internal Audit Process. *Journal of Accounting, Finance and Auditing Studies*, 4(3), 19-44.
- Kaijie, D. (2003). The Crucial Role of Local Governments in Setting up a Social Safety Net. *China Perspectives*, 48, doi: 10.4000/ chinaperspectives.387.
- Kontogeorgis, G. (2018). The Role of Internal Audit Function on Corporate Governance and Management. *International Journal of Accounting and Financial Reporting*, 8(4), 100-114.
- Lee, R. E., & Feiock, R. C. (2020). Local Government Roles in Filling the Sustainability Policy Vacuum: Insights from Local Government Managers. *State and Local Government Review*, 52(4), 266–276.
- Martinez, L. R. (2015). Sources of Revenue and Local Government Performance: Evidence from Colombia. Ανακτήθηκε από: <https://economia.uc.cl/wp-content/uploads/2016/01/MARTINEZ-LUIS-PAPER-1.pdf>
- Mihret, D. G., & Yismaw, A. W. (2007). Internal audit effectiveness: an Ethiopian public sector case study. *Managerial Auditing Journal*, 22(5), 470-484.
- Muchiri, N. W., & Jagongo, A. (2017). Internal auditing and financial performance of public institutions in Kenya: A case study of Kenya Meat Commission. *African Journal of Business Management*, 11(8), 168-174.

- Ncgobo, P., & Malefane, S. R. (2017). Internal controls, governance and audit outcomes. Case of a South African municipality. *African Journal of Public Affairs*, 9(5), 74-89.
- Okidi, M., Akello, J. A., & Opio, B. C. (2021). Internal Control System and Revenue Collection in Local Governments. A Case Study of Lira District Local Government. *Research Journal of Finance and Accounting*, 12(14), 47-56.
- Otecea, A., Tita, C. M., & Aristotel, U. M. (2013). Internal Public Audit in the Financial Crisis Context. *Procedia Economics and Finance*, 6, 688-693.
- Pantelidis, P., Drogalas, G., Ioannidou, E., & Kesisi, E. (2011). *Major Studies of Internal Auditing: Greece in Conjunction with Europe*. New Horizons in Industry, Business and Education (NHIBE2011), Chios, Greece, Conference Proceedings.
- Papcunová, V., Hudáková, J., Štubnová, M., & Urbaníková, M. (2020). Revenues of Municipalities as a Tool of Local Self-Government Development (Comparative Study). *Administrative Sciences*, 10, doi:10.3390/admsci10040101.
- Rahayu, S., Yudi, & Rahayu (2020). Internal auditors role indicators and their support of good governance. *Cogent Business & Management*, 7(1), doi: 10.1080/23311975.2020.1751020.
- Rosdini, D., Fitriyah, F. K., Sari, P. Y., & Irawady, C. (2019). The Roles of Internal Audit in Risk Management at Local Governments in West Java Province. *Opcion*, 35(21), 2899-2921.
- Roussy, M. (2013). Internal auditors' roles: From watch dogs to helpers and protectors of the top manager. *Critical Perspectives on Accounting*, 24(7-8), 550-571.
- Sarens, G., & De Beelde, I. (2006). The relationship between internal audit and senior management: A qualitative analysis of expectations and perceptions. *International Journal of Auditing*, 10(3), 219-241.
- Shah, A. & Shah, S. (2006). The New Vision of Local Governance and the Evolving Roles of Local Governments. Στο: Shah, A. (Ed), *Local Governance in Developing Countries*. Washington: World Bank.

- Social Innovation Community (n.d.). The role of local governments in social innovation. Ανακτήθηκε από: <https://www.siceurope.eu/learning-portal/experimental-hubs/role-local-governments-social-innovation>
- Sustainable Greece 2020 (2022). Οργανισμοί Τοπικής Αυτοδιοίκησης. Ανακτήθηκε από: <https://www.sustainablegreece2020.com/gr/sustainable-greece-initiative/organismoi-topikhs-aytodioikhshs.51.html>
- Sutaryo, Sahari, S. B., Jakpar, S. B., & Balia, S. S. B. (2022). Timeliness of Local Government Budgeting in Indonesia: Do Internal Audit Function and Political Factors Matter?. *International Journal of Economics and Management*, 16(1), 65-81.
- Suwanda, D. (2015). Factors Affecting Quality of Local Government Financial Statements to Get Unqualified Opinion (WTP) of Audit Board of the Republic of Indonesia (BPK). *Research Journal of Finance and Accounting*, 6(4), 139-127.
- The Institute of Chartered Accountants of India (2019). What is an internal audit. Ανακτήθηκε από: <https://kb.icai.org/pdfs/PDFFile5b28ea7a453463.98959865.pdf>
- Thyaka, F. V., & Kavale, S. (2021). Effects of internal controls on revenue collection; A case of Kenya Revenue Authority. *The Strategic Journal of Business & Change Management*, 8(1), 347-363.
- United Nations (2019). Local governments for human rights: a debate with the UN. Ανακτήθηκε από: <https://www.ohchr.org/sites/default/files/2022-05/report-ohchr-local-gov-meeting-june-2019.pdf>
- Van Peursem, K. A. (2005). Conversations with internal auditors: The power of ambiguity. *Managerial Auditing Journal*, 20(5), 489-512.
- Yurniwati, & Rizaldi, A. (2015). Control Environment Analysis at Government Internal Control System: Indonesia Case. *Procedia - Social and Behavioral Sciences*, 211, 844-850.

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ: ΕΡΩΤΗΜΑΤΟΛΟΓΙΟ

Ενότητα Α. Δημογραφικά χαρακτηριστικά

1. Ηλικία

31-40	
41-50	
51 και άνω	

2. Επίπεδο εκπαίδευσης

Απόφοιτος δευτεροβάθμιας / μεταδευτεροβάθμιας εκπαίδευσης	
Απόφοιτος ΤΕΙ	
Απόφοιτος ΑΕΙ	

Κάτοχος μεταπτυχιακού διπλώματος	
Κάτοχος διδακτορικού διπλώματος	

3. Θέση ευθύνης που κατέχετε

Υπάλληλος	
Προϊστάμενος τμήματος	
Προϊστάμενος διεύθυνσης	
Αιρετός	
Άλλο	

4. Έτη εμπειρίας στη θέση που κατέχετε

1-5	
6-10	
11-15	
16-20	
21 και άνω	

5. Αριθμός υπαλλήλων που απασχολούνται στο τμήμα εσόδων

1	
2-3	
4-5	
6 και άνω	

Ενότητα Β. Απόψεις στελεχών για τα έσοδα των ΟΤΑ

6. Παρακαλώ απαντήστε στις παρακάτω ερωτήσεις, με βάση την εξής κλίμακα:

1=Καθόλου, 2=Σε μικρή κλίμακα, 3=Σε μέτρια κλίμακα, 4=Σε μεγάλη κλίμακα, 5=Πάρα πολύ.

	1	2	3	4	5
Οργάνωση τμήματος εσόδων					
Σε τι βαθμό είναι σαφής ο διαχωρισμός των καθηκόντων του προσωπικού στο τμήμα εσόδων;					
Σε τι βαθμό υπάρχει καταγεγραμμένη περιγραφή καθηκόντων των θέσεων εργασίας στο τμήμα εσόδων;					
Σε τι βαθμό υπάρχει καταγραφή της ακίνητης περιουσίας του Δήμου;					
Σε τι βαθμό υπάρχει σωστή τήρηση του μητρώου υπόχρεων οφειλετών;					
Ανθρώπινοι Πόροι					

Σε τι βαθμό οι εργαζόμενοι του τμήματος εσόδων συμμετέχουν σε σεμινάρια αναφορικά με το αντικείμενο;					
Σε τι βαθμό ο αριθμός των εργαζομένων του τμήματος εσόδων είναι επαρκής;					
Νομοθεσία					
Σε τι βαθμό οι αλλαγές στη νομοθεσία διαβιβάζονται άμεσα στο τμήμα εσόδων;					
Σε τι βαθμό υπάρχει δυνατότητα για νομική υποστήριξη αναφορικά με τα έσοδα;					
Συνεργασία					
Σε τι βαθμό υπάρχει συνεργασία του τμήματος εσόδων με την ταμειακή υπηρεσία;					
Σε τι βαθμό υπάρχει συνεργασία του τμήματος εσόδων με άλλα τμήματα του Δήμου;					
Σε τι βαθμό υπάρχει συνεργασία του τμήματος εσόδων με άλλες δημόσιες υπηρεσίες όπως ΔΟΥ, ΚΕΠΥΟ, κτλ;					
Σε τι βαθμό υπάρχει συνεργασία του τμήματος εσόδων με την Διοίκηση;					
Έλεγχος					
Σε τι βαθμό είναι επικαιροποιημένος ο έλεγχος είσπραξης από το Ελεγκτικό Συνέδριο;					
Σε τι βαθμό λαμβάνονται υπόψη και εφαρμόζονται στην πράξη οι συστάσεις των Εκθέσεων Ελέγχου του Ελεγκτικού Συνεδρίου;					
Χρήση πληροφοριακών συστημάτων					
Σε τι βαθμό αξιοποιούνται οι δυνατότητες των πληροφοριακών συστημάτων που χρησιμοποιείτε;					
Σε τι βαθμό τα πληροφοριακά συστήματα που χρησιμοποιείτε καλύπτουν τις ανάγκες του τμήματος;					
Βεβαίωση εσόδων					
Είναι επικαιροποιημένη η βεβαίωση εσόδων από τέλος ακίνητης περιουσίας (ΤΑΠ) μη ηλεκτροδοτούμενων χώρων;					
Είναι επικαιροποιημένη η βεβαίωση εσόδων από ανείσπρακτα δημοτικά τέλη-δημοτικούς φόρους;					
Είναι επικαιροποιημένη η βεβαίωση εσόδων από τέλη επί των ακαθαρίστων εσόδων των επιτηδευματιών;					
Είναι επικαιροποιημένη η βεβαίωση εσόδων από πρόστιμα ΚΟΚ;					
Είναι επικαιροποιημένη η βεβαίωση εσόδων από νεκροταφεία;					
Είναι επικαιροποιημένη η βεβαίωση εσόδων από τέλη χρήσης κοινοχρήστων;					
Είναι επικαιροποιημένη η βεβαίωση εσόδων από εκμίσθωση ακινήτων;					