



**ΕΘΝΙΚΟ & ΚΑΠΟΔΙΣΤΡΙΑΚΟ
ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟ ΑΘΗΝΩΝ**

Τμήμα Οικονομικών Επιστημών

**ΔΠΜΣ ΣΤΡΑΤΗΓΙΚΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗ ΚΑΙ
ΑΝΤΑΓΩΝΙΣΤΙΚΟΤΗΤΑ**

2021-2022

**Η ΧΡΗΣΙΜΟΤΗΤΑ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΣΥΣΤΗΜΑΤΟΣ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ
ΕΛΕΓΧΟΥ ΣΤΟΥΣ ΟΡΓΑΝΙΣΜΟΥΣ ΤΟΠΙΚΗΣ ΑΥΤΟΔΙΟΙΚΗΣΗΣ**

ΠΟΥΛΟΠΟΥΛΟΣ ΙΩΑΝΝΗΣ

A.M. 202066

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

ΕΙΣΑΓΩΓΗ	3
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1. ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΚΗ ΑΝΑΣΚΟΠΗΣΗ	5
1.1 Ο εσωτερικός έλεγχος στους οργανισμούς	5
1.1.1 Η έννοια και στόχοι του εσωτερικού ελέγχου	5
1.1.2 Ο ρόλος και η σημασία του εσωτερικού ελέγχου	9
1.1.3 Προσδιοριστικοί παράγοντες εσωτερικού ελέγχου	18
1.2 Οι οργανισμοί τοπικής αυτοδιοίκησης	22
1.3 Ο εσωτερικός έλεγχος στους οργανισμούς τοπικής αυτοδιοίκησης	25
1.4 Ανασκόπηση μελετών	29
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2. ΜΕΘΟΔΟΛΟΓΙΑ	39
2.1 Μέθοδος και εργαλείο συλλογής δεδομένων	39
2.2 Δείγμα	40
2.3 Διαδικασία της έρευνας	40
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3. ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΤΗΣ ΕΡΕΥΝΑΣ	40
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4. ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ ΚΑΙ ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ	64
4.1 Συζήτηση και τελικά συμπεράσματα	64
4.2 Προτάσεις πρακτικής εφαρμογής	67
4.3 Περιορισμοί και προτάσεις περαιτέρω έρευνας	68
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΚΕΣ ΑΝΑΦΟΡΕΣ	69
ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ: ΕΡΩΤΗΜΑΤΟΛΟΓΙΟ	73

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Οι Οργανισμοί Τοπικής Αυτοδιοίκησης (ΟΤΑ) πλέον καλούνται να αντιμετωπίσουν σημαντικές προκλήσεις, εξαιτίας του ολοένα και μεταβαλλόμενου ρόλου τους, λόγω κοινωνικών και πολιτικών μετασχηματισμών. Υπό το πρίσμα της υιοθέτησης ενός μοντέλου αποκεντρωμένης διακυβέρνησης, παρατηρείται μία αύξηση στη μεταφορά αρμοδιοτήτων στους ΟΤΑ από την κεντρική κυβέρνηση. Επιπρόσθετα, υπάρχει αύξηση της πίεσης από μέρους διαφόρων ενδιαφερομένων μερών, κυρίως πολιτών, για αύξηση της ποιότητας των παρεχόμενων υπηρεσιών, σε συνδυασμό με την απαίτηση από μέρους της κυβέρνησης για μείωση του κόστους. Επομένως, οι ΟΤΑ θα πρέπει να χαρακτηρίζονται από λογοδοσία, διαφάνεια, υψηλής ποιότητας υπηρεσίες, χρηστή διαχείριση των οικονομικών πόρων (Εθνική Αρχή Διαφάνειας, 2019). Επομένως, τα τελευταία χρόνια έχει μεταβληθεί τόσο η χρηματοδότηση, όσο και ο ρόλος και κατ' επέκταση ο τρόπος λειτουργίας των ΟΤΑ (Grant Thornton, 2022). Στη βάση των ανωτέρω, διαπιστώνεται η σημασία του εσωτερικού ελέγχου.

Οι Jorge και Costa (2009) επίσης τονίζουν ότι το πρόσφατο μεταβαλλόμενο περιβάλλον καλεί τη δημόσια διοίκηση να αντιμετωπίσει νέες απαιτήσεις, οι οποίες έχουν οδηγήσει τους οργανισμούς τοπικής αυτοδιοίκησης να αναθεωρούν τακτικά τις ελεγκτικές πολιτικές και τα πρότυπα τους, προκειμένου να συνεχίσουν να ασκούν τα καθήκοντά τους σύμφωνα με αυστηρά επαγγελματικά κριτήρια. Ο εσωτερικός έλεγχος πρέπει να νοείται ως μέσο στην υπηρεσία της διοίκησης. Η συστηματική εξέταση αποδεικτικών στοιχείων που περιλαμβάνει επιτρέπει την ανεξάρτητη αξιολόγηση της απόδοσης ενός οργανισμού, προγράμματος, δραστηριότητας ή δημόσιας λειτουργίας, παρέχοντας πληροφορίες που βελτιώνουν τη δημόσια ευθύνη.

Συνολικά, επομένως, οι τεχνολογικές, πολιτικές, κανονιστικές και οικονομικές αλλαγές που έχουν λάβει χώρα τις τελευταίες δεκαετίες έχουν επηρεάσει σημαντικά τις βασικές λειτουργίες των οργανισμών τοπικής αυτοδιοίκησης. Από αυτή την άποψη, η άνοδος των επιχειρηματικών κινδύνων, η οικονομική αστάθεια και η σημαντική αύξηση των σκανδάλων χρηματοοικονομικής απάτης κατέστησαν αναγκαία τη χρήση εσωτερικού ελέγχου για τους οργανισμούς τοπικής αυτοδιοίκησης. Επιπρόσθετα, θα πρέπει να τονιστεί και η άποψη των Drogalas, Karagiorgos και Arampatzis (2015) ότι η αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου είναι μια δυναμική διαδικασία, ενώ

παράλληλα δεν υπάρχει συναίνεση σχετικά με το καταλληλότερο πλαίσιο για την αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου.

Λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω, κάθε κυβέρνηση θα πρέπει να εξετάσει τη σκοπιμότητα δημιουργίας μιας επίσημης λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου στους οργανισμούς τοπικής αυτοδιοίκησης, επειδή μια τέτοια λειτουργία μπορεί να διαδραματίσει σημαντικό ρόλο βοηθώντας τη διοίκηση να διατηρήσει ένα ολοκληρωμένο πλαίσιο εσωτερικών ελέγχων. Κατά κανόνα, μια επίσημη λειτουργία εσωτερικού ελέγχου είναι ιδιαίτερα πολύτιμη για δραστηριότητες που ενέχουν υψηλό βαθμό κινδύνου (π.χ. πολύπλοκα λογιστικά συστήματα, συμβάσεις με εξωτερικά μέρη, ένα ταχέως μεταβαλλόμενο περιβάλλον). Εάν δεν είναι εφικτό να δημιουργηθεί μια ξεχωριστή λειτουργία εσωτερικού ελέγχου, μια κυβέρνηση ενθαρρύνεται να εξετάσει είτε α) την ανάθεση αρμοδιοτήτων εσωτερικού ελέγχου στους τακτικούς υπαλλήλους της είτε β) την απόκτηση υπηρεσιών λογιστικής εταιρείας (πλην του ανεξάρτητου ελεγκτή) για τον σκοπό αυτό (Government Finance Officers Association of the United States and Canada, 2020).

Η δημόσια διοίκηση στην Ελλάδα χαρακτηρίζεται από χρόνιες αδυναμίες, που εμποδίζουν την παροχή υψηλής ποιότητας υπηρεσιών, την ικανοποίηση των πολιτών, αλλά και την αποτελεσματική λειτουργία των οργανισμών τοπικής αυτοδιοίκησης. Σε αυτό το πλαίσιο, επομένως, έχει ιδιαίτερο ενδιαφέρον να διερευνηθεί κατά πόσο η διαδικασία του εσωτερικού ελέγχου συμβάλει προς την κατεύθυνση της αύξησης της αποτελεσματικής λειτουργίας των εν λόγω οργανισμών.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1. ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΚΗ ΑΝΑΣΚΟΠΗΣΗ

1.1 Ο εσωτερικός έλεγχος στους οργανισμούς

1.1.1 Η έννοια και στόχοι του εσωτερικού ελέγχου

Το 1978 το Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών (Institute of Internal Auditor - ΠΑ) όρισε τον εσωτερικό έλεγχο ως εξής: μια ανεξάρτητη δραστηριότητα αξιολόγησης που ιδρύθηκε σε έναν οργανισμό ως υπηρεσία προς τον οργανισμό. Είναι ένας έλεγχος, ο οποίος λειτουργεί με την εξέταση και αξιολόγηση της επάρκειας και αποτελεσματικότητας άλλων ελέγχων. Ο στόχος του εσωτερικού ελέγχου είναι να βοηθήσει τα μέλη του οργανισμού στην αποτελεσματική εκπλήρωση των ευθυνών τους. Για το σκοπό αυτό, ο εσωτερικός έλεγχος τους παρέχει αναλύσεις, εκτιμήσεις, συστάσεις, συμβουλές και πληροφορίες σχετικά με τις δραστηριότητες που εξετάζονται. Το σύγχρονο εύρος και η εστίαση του εσωτερικού ελέγχου αντικατοπτρίζονται στον τρέχοντα ορισμό που υιοθετήθηκε επίσημα από το ΠΑ το 1999, βάσει το οποίου ο εσωτερικός έλεγχος ορίζεται ως εξής: μια ανεξάρτητη, αντικειμενική δραστηριότητα διασφάλισης και συμβουλευτικής που έχει σχεδιαστεί για να προσθέτει αξία και να βελτιώνει τη λειτουργία 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 (Mirosea & Hasbudin, 2012).

Ο συγκεκριμένος ορισμός εξετάζει επίσης δύο κύριες υπηρεσίες εσωτερικού ελέγχου: τις υπηρεσίες διασφάλισης και τις συμβουλευτικές υπηρεσίες. Υπηρεσίες διασφάλισης, σύμφωνα με το ΠΑ το 2008 περιλαμβάνουν την αντικειμενική αξιολόγηση των αποδεικτικών στοιχείων από τον εσωτερικό ελεγκτή για την παροχή ανεξάρτητης γνώμης ή συμπερασμάτων σχετικά με έναν οργανισμό, μια λειτουργία, μια λειτουργία, μια διαδικασία, ένα σύστημα. Η φύση και το εύρος της ανάθεσης διασφάλισης καθορίζονται από τον εσωτερικό ελεγκτή. Υπάρχουν γενικά τρία μέρη που εμπλέκονται στην υπηρεσία διασφάλισης: (1) το άτομο ή η ομάδα που εμπλέκεται άμεσα με τον οργανισμό, τη λειτουργία, τη λειτουργία, τη διαδικασία, το σύστημα, (2) το άτομο ή η ομάδα που κάνει την αξιολόγηση (ο εσωτερικός ελεγκτής) και (3) το άτομο ή η ομάδα που χρησιμοποιεί την αξιολόγηση (ο χρήστης). Οι συμβουλευτικές

υπηρεσίες εκτελούνται κατόπιν συγκεκριμένου αιτήματος ενός πελάτη. Η φύση και το εύρος της συμβουλευτικής δέσμευσης υπόκεινται σε συμφωνία με τον πελάτη της ανάθεσης. Οι συμβουλευτικές υπηρεσίες περιλαμβάνουν γενικά δύο μέρη: (1) το άτομο ή η ομάδα που προσφέρει τις συμβουλές (εσωτερικός ελεγκτής) και (2) το άτομο ή η ομάδα που αναζητά τις εν λόγω υπηρεσίες (τον πελάτη).

Σύμφωνα με τον ανωτέρω ορισμό, επίσης, διαπιστώνονται τα εξής σημεία για τον εσωτερικό έλεγχο, όπως αναφέρουν οι Rizky και Rahmat (n.d.): α) ο έλεγχος είναι απαλλαγμένος από περιορισμούς ως προς το εύρος και την αποτελεσματικότητα των αποτελεσμάτων του ελέγχου με τη μορφή ευρημάτων και απόψεων, β) το αντικείμενο του έργου εσωτερικού ελέγχου περιλαμβάνει όλες τις δραστηριότητες του οργανισμού, γ) ο εσωτερικός έλεγχος επιδιώκει να βοηθήσει τη διοίκηση στην εκτέλεση της λειτουργίας ελέγχου της, επομένως τα αποτελέσματα των εργασιών εσωτερικού ελέγχου πρέπει να υποβάλλονται στη διοίκηση, δ) εύρος των υπηρεσιών εσωτερικού ελέγχου εμφανίζεται σε όλα τα μέρη του οργανισμού, συμπεριλαμβανομένου του προσωπικού της εταιρείας, του συμβουλίου των επιτρόπων και των μετόχων.

Οι Jorge και Costa (2009) τονίζουν ότι η έννοια του ελέγχου έχει αλλάξει με την πάροδο του χρόνου, αντανακλώντας όχι μόνο τις αλλαγές που συνέβησαν κατά την ανάπτυξη των οργανισμών αλλά και τους ολοένα και ευρύτερους στόχους που του έχουν ανατεθεί. Σήμερα, ο εσωτερικός έλεγχος μπορεί να οριστεί ως μια ανεξάρτητη δραστηριότητα αντικειμενικής αξιολόγησης και συμβουλευτικής, που στοχεύει στην προσθήκη αξίας και στη βελτίωση των λειτουργιών μέσα σε έναν οργανισμό, φέρνοντας μια συστηματική και πειθαρχημένη προσέγγιση για την αξιολόγηση και τη βελτίωση της αποτελεσματικότητας στις οργανωτικές διαδικασίες, τη διαχείριση του κινδύνου πληροφοριών, τον έλεγχο και επικοινωνία και βοήθεια στην επίτευξη των οργανωσιακών στόχων. Ως εκ τούτου, δεν έχει πλέον αποκλειστικό οικονομικό χαρακτήρα, καθώς έχει επεκτείνει το πεδίο εφαρμογής του σε ποικίλα θέματα όπως οι κίνδυνοι των διαδικασιών και των επιχειρηματικών συστημάτων, η βιωσιμότητα, το περιβάλλον, η ασφάλεια, η κοινωνική ευθύνη.

Κατά συνέπεια, σύμφωνα με τους Rizky και Rahmat (n.d.), ο εσωτερικός έλεγχος είναι μια εξέταση που διενεργείται από το τμήμα εσωτερικού ελέγχου της εταιρείας, σχετικά με τις οικονομικές καταστάσεις και τα λογιστικά αρχεία της εταιρείας καθώς και τη συμμόρφωση με προκαθορισμένες πολιτικές ανώτατης διοίκησης και τη συμμόρφωση

με τους κυβερνητικούς κανονισμούς και τις διατάξεις της ισχύουσας επαγγελματικής ένωσης. Επιπλέον, αποτελεί μέρος του συστήματος εσωτερικού ελέγχου, το οποίο ορίζεται ως πολιτικές και διαδικασίες που έχουν σχεδιαστεί για να παρέχουν επαρκή διασφάλιση ότι η εταιρεία έχει επιτύχει τους στόχους της (Mirosea & Hasbudin, 2012; Al-Fatlawi, 2018). Αυτές οι πολιτικές και διαδικασίες αναφέρονται συχνά σε συλλογικό έλεγχο και καθιερώνουν τον εσωτερικό έλεγχο της οντότητας. Ένας εσωτερικός έλεγχος πρέπει να αποτελείται από πέντε στοιχεία (Al-Fatlawi, 2018):

α) Περιβάλλον ελέγχου: Είναι μια στάση της διοίκησης και των εργαζομένων σχετικά με την ανάγκη για εσωτερικούς ελέγχους. Εάν ο έλεγχος κριθεί σημαντικός από την εταιρεία, τότε η αντίσταση του συστήματος εσωτερικού ελέγχου θα αυξηθεί.

β) Προσδιορισμός της διαχείρισης κινδύνων: Είναι η διαδικασία επανεξέτασης της επιχείρησης για να κατανοηθεί και να προσδιοριστεί πού βρίσκονται οι πιο κρίσιμοι κίνδυνοι και στη συνέχεια να σχεδιαστούν έλεγχοι για την αντιμετώπιση αυτών των κινδύνων. Αυτή η αξιολόγηση θα πρέπει να γίνεται περιοδικά, για να ληφθούν υπόψη τυχόν νέοι κίνδυνοι που προκύπτουν λόγω αλλαγών στην επιχείρηση.

γ) Δραστηριότητα ελέγχου: Είναι η χρήση λογιστικών συστημάτων, τεχνολογίας πληροφοριών και άλλων πόρων για να διασφαλιστεί ότι οι κατάλληλοι έλεγχοι έχουν εφαρμοστεί και λειτουργούν σωστά.

δ) Λογιστικές πληροφορίες και επικοινωνία σχετικά με τις πληροφορίες που πρέπει να κοινοποιούνται στον έλεγχο της διοίκησης εγκαίρως, ώστε να μπορούν να αντιμετωπιστούν οι ελλείψεις. Ο όγκος των πληροφοριών που μεταφέρονται πρέπει να είναι σύμφωνος με τις ανάγκες του παραλήπτη.

ε) Παρακολούθηση: Είναι το σύνολο των διαδικασιών που χρησιμοποιούνται από τη διοίκηση για να εξετάσει και να αξιολογήσει εάν οι εσωτερικοί έλεγχοι λειτουργούν σωστά. Στην ιδανική περίπτωση, η διοίκηση θα πρέπει να είναι σε θέση να αντιμετωπίσει μια αποτυχία ελέγχου και να κάνει προσαρμογές για τη βελτίωση του περιβάλλοντος ελέγχου.

Η διοίκηση έχει συνήθως τρεις γενικούς στόχους στο σχεδιασμό ενός αποτελεσματικού συστήματος εσωτερικού ελέγχου (Mirosea & Hasbudin, 2012). Ο πρώτος είναι η αξιοπιστία της χρηματοοικονομικής αναφοράς. Η διοίκηση είναι υπεύθυνη για την

προετοιμασία των οικονομικών καταστάσεων για επενδυτές, πιστωτές και άλλους χρήστες. Ο στόχος του αποτελεσματικού εσωτερικού ελέγχου επί της χρηματοοικονομικής αναφοράς είναι η εκπλήρωση αυτών των ευθυνών χρηματοοικονομικής αναφοράς. Ο δεύτερος είναι η αποδοτικότητα και η αποτελεσματικότητα των λειτουργιών. Ο έλεγχος μέσα σε έναν οργανισμό έχει σκοπό να ενθαρρύνει την αποτελεσματική και αποδοτική χρήση των πόρων του για τη βελτιστοποίηση του στόχου της εταιρείας. Ένας σημαντικός στόχος αυτών των ελέγχων είναι η ακριβής χρηματοοικονομική και μη χρηματοοικονομική πληροφόρηση σχετικά με τις λειτουργίες της οντότητας για τη λήψη αποφάσεων. Ο τρίτος είναι η συμμόρφωση του οργανισμού με νόμους και κανονισμούς.

Ο στόχος του εσωτερικού ελέγχου σύμφωνα με τους Rizky και Rahmat (n.d.) είναι να βοηθήσει τη διοίκηση μιας εταιρείας να εκτελεί τα καθήκοντα και τις αρχές της συστηματικά και αποτελεσματικά παρέχοντας ανάλυση, αξιολόγηση, συστάσεις, διαβουλεύσεις και πληροφορίες σε σχέση με τις δραστηριότητες που εξετάζει. Σκοπός της επιθεώρησης που διενεργείται από τον εσωτερικό ελεγκτή είναι να βοηθήσει όλα τα στελέχη της εταιρείας να εκπληρώσουν τις ευθύνες τους παρέχοντας αναλύσεις, αξιολόγηση, προτάσεις και σχόλια σχετικά με τις δραστηριότητες που εξετάζουν. Για την επίτευξη αυτών των στόχων, οι εσωτερικοί ελεγκτές πρέπει να εκτελούν τις ακόλουθες δραστηριότητες, όπως υποστηρίζουν οι συγγραφείς: 1) Να επανεξετάζουν και να αξιολογούν την ορθότητα, την επάρκεια ή την έλλειψη και την εφαρμογή του συστήματος ελέγχου διαχείρισης, εσωτερικού ελέγχου, άλλων λειτουργικών ελέγχων και να αναπτύσσουν αποτελεσματικούς ελέγχους, 2) Να εξασφαλίζουν την τήρηση των πολιτικών, σχεδίων και διαδικασιών που καθορίζονται από τη διοίκηση, 3) Να εξασφαλίζουν ότι τα περιουσιακά στοιχεία της εταιρείας λογιστικοποιούνται και προστατεύονται από την πιθανότητα κάθε μορφής κλοπής, απάτης και κατάχρησης, 4) Να διασφαλίζουν ότι η διαχείριση δεδομένων που αναπτύσσεται εντός του οργανισμού μπορεί να αξιοπιστη, 5) Να αξιολογούν την ποιότητα της εργασίας για κάθε μέρος στην εκτέλεση των καθηκόντων που έχουν ανατεθεί από τη διοίκηση, 6) Να προτείνουν λειτουργικές βελτιώσεις προκειμένου να βελτιωθεί η αποδοτικότητα και η αποτελεσματικότητα.

Για την εκπλήρωση των αρμοδιοτήτων του ο εσωτερικός έλεγχος (Bank for International Settlements, 2021) : 1) προσδιορίζει και αξιολογεί πιθανούς κινδύνους

για τις δραστηριότητες του οργανισμού, 2) επανεξετάζει την επάρκεια των ελέγχων που έχουν θεσπιστεί για τη διασφάλιση της συμμόρφωσης με τις πολιτικές και τις διαδικασίες και τη συνέπεια με τη στρατηγική κινδύνου του οργανισμού, 3) αξιολογεί την αξιοπιστία και την ακεραιότητα των χρηματοοικονομικών και επιχειρησιακών πληροφοριών, 4) αξιολογεί τα μέσα προστασίας των περιουσιακών στοιχείων, 5) αξιολογεί την αποτελεσματικότητα και την αποδοτικότητα των λειτουργιών του οργανισμού, 6) παρακολουθεί τις συστάσεις για να διασφαλίσει ότι λαμβάνονται αποτελεσματικά διορθωτικά μέτρα, 7) πραγματοποιεί μη τακτικές δεσμεύσεις διασφάλισης. Αυτά περιλαμβάνουν ελέγχους έργων, ειδικά αιτήματα και ειδικές έρευνες. Οι έλεγχοι έργων αποσκοπούν στην παροχή συστάσεων σε αρχικό στάδιο ενός έργου. Τα ειδικά αιτήματα και οι ειδικές έρευνες είναι απρογραμμάτιστες εργασίες ελέγχου που εκτελούνται κατόπιν αιτήματος της Διοίκησης ή της Επιτροπής Ελέγχου, 8) πραγματοποιεί επίσημες συμβουλευτικές δεσμεύσεις. Αυτά αποτελούν μέρος του Ετήσιου Σχεδίου Ελέγχου, που συμφωνήθηκε με τη Διοίκηση και αποσκοπεί στη βελτίωση της διακυβέρνησης, της διαχείρισης κινδύνων και των εσωτερικών ελέγχων του οργανισμού, 9) συντονίζεται με τον εξωτερικό έλεγχο και άλλες λειτουργίες ελέγχου του οργανισμού.

1.1.2 Ο ρόλος και η σημασία του εσωτερικού ελέγχου

Ήδη από τη δεκαετία του 1980 υπάρχει σημαντικό ενδιαφέρον για το θέμα του εσωτερικού ελέγχου, ως απόρροια της ανησυχίας περί της λογοδοσίας όσων ελέγχουν τη χρήση και την κατανομή των οικονομικών πόρων. Η ποιότητα του προϊόντος, η διατήρηση της απασχόλησης, η ανταμοιβή για επενδύσεις, η εργασία και οι πρώτες ύλες, επηρεάζονται άμεσα από τις αποφάσεις που λαμβάνονται εντός της επιχείρησης. Ως εκ τούτου υπάρχει η αναγκαιότητα για λογοδοσία των υπευθύνων για τις πράξεις τους και για τα αποτελέσματα των αποφάσεών τους. Αυτή η ταχεία εξέλιξη στις αντιλήψεις για τις υποχρεώσεις λογοδοσίας θεωρείται ως μια πτυχή της κρίσης εξουσίας (Shaw, 1980).

Μετά τις παγκόσμιες χρηματοοικονομικές κρίσεις από τη δεκαετία του 1980 και εξής, η σημασία και ο ρόλος του εσωτερικού ελέγχου μετατοπίστηκε στο ενδιαφέρον για τη χρήση διακυβέρνηση. Διάφορες μελέτες από τη δεκαετία του 1990 και εξής έχουν διερευνήσει το ρόλο των εσωτερικών ελεγκτών στην ανεξάρτητη αξιολόγηση της απόδοσης των δραστηριοτήτων του management, των χρηματοοικονομικών

καταστάσεων, αλλά και τη διαχείριση κινδύνου. Έτσι, ο εσωτερικός έλεγχος στη βάση της διεθνούς βιβλιογραφίας έχει βρεθεί να συνδέεται σε μεγάλο βαθμό με τους τομείς της διαχείρισης κινδύνου, της εταιρικής διακυβέρνησης, αλλά και της αναφοράς των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

Πλέον αναγνωρίζεται όλο και περισσότερο η σημασία της διαχείρισης κινδύνου για τη διασφάλιση της μακροπρόθεσμης κερδοφορίας της επιχείρησης και ο εσωτερικός έλεγχος μπορεί να συμβάλει προς αυτήν την κατεύθυνση, σύμφωνα με τους Raiborn, Butler, Martin και Pizzini (2017). Οι εσωτερικοί ελεγκτές προσφέρουν μια οργανωμένη, μεθοδική προσέγγιση για την αξιολόγηση της συχνά περίπλοκης και ταχέως μεταβαλλόμενης διαδικασίας διαχείρισης κινδύνου. Συγκεκριμένα, ο εσωτερικός έλεγχος μπορεί να βοηθήσει στη διαχείριση του κινδύνου αναλύοντας «μεγάλα δεδομένα» και αναπτύσσοντας μετρήσεις για την παρακολούθηση των κινδύνων σε συνεχή βάση. Ο αυξανόμενος όγκος και η ποικιλία των διαθέσιμων δεδομένων παρέχουν μια τεράστια ευκαιρία για βελτιωμένη διαχείριση κινδύνων, και ο εσωτερικός έλεγχος μπορεί να βοηθήσει τις εταιρείες να αξιοποιήσουν τη δύναμη αυτών των δεδομένων για τη διαχείριση κινδύνου, ιδιαίτερα σε επίπεδο πρόληψης. Η ανάλυση δεδομένων επιτρέπει πιο εστιασμένες εκτιμήσεις κινδύνου, πιο αποτελεσματική εκτέλεση, αυξημένη κάλυψη κινδύνου και πιο αποτελεσματική αναφορά. Η τεχνογνωσία των εσωτερικών ελεγκτών μπορεί να αξιοποιηθεί για να βοηθήσει στον εντοπισμό ζητημάτων σε μεγαλύτερα σύνολα δεδομένων που παρέχουν δυνατότητες διαχείρισης κινδύνου. Οι εσωτερικοί ελεγκτές έχουν τη δυνατότητα να αναπτύξουν μετρήσεις για την παρακολούθηση του κινδύνου, να συμπληρώσουν τις προσπάθειες διαχείρισης κινδύνου της διοίκησης παρέχοντας μια νέα οπτική σε αυτές τις δραστηριότητες και επισημαίνοντας τις ελλείψεις.

Τον ρόλο του εσωτερικού ελέγχου στη διαχείριση κινδύνου από την οπτική γωνία των διαχειριστών κινδύνου εξέτασε ο Tamimi (2021). Από την εν λόγω μελέτη διαπιστώθηκε ότι ο κύριος παράγοντας στη διαχείριση κινδύνου είναι η αποτελεσματικότητα του διαχειριστή κινδύνου και ο εσωτερικός έλεγχος επικεντρώνεται στην αξιολόγηση του τμήματος διαχείρισης κινδύνου και στη διασφάλιση της αποτελεσματικότητας των πρακτικών διαχείρισης κινδύνου για την αντιμετώπιση αυτών των κινδύνων. Επίσης, βρέθηκε ότι τα τμήματα εσωτερικού ελέγχου συμμετέχουν στην παροχή συμβουλών, προτάσεων και συστάσεων για το

τμήμα διαχείρισης κινδύνων. Με βάση τα αποτελέσματα, το διοικητικό συμβούλιο και τα ανώτερα στελέχη των οργανισμών θα πρέπει να συνεχίσουν να δίνουν προσοχή στο τμήμα διαχείρισης κινδύνων και στην ανάγκη συντονισμού μεταξύ αυτών των τμημάτων για την επίτευξη των καλύτερων οργανωσιακών αποτελεσμάτων.

Η Weekes-Marshall (2020) αναφέρει πως ο εσωτερικός έλεγχος έχει αναδειχθεί ως σημαντικός μηχανισμός διακυβέρνησης στη διαχείριση κινδύνου, υπό το πρίσμα των κινδύνων μετάδοσης κρίσεων σε οργανισμούς λόγω της έκθεσής τους σε εξωτερικά συνδεδεμένα μέρη. Εξετάζοντας το συγκεκριμένο ζήτημα σε μία αναπτυσσόμενη οικονομία, η συγγραφέας διαπιστώνει πως ο εσωτερικός έλεγχος είναι ζωτικής σημασίας για τη διαχείριση κινδύνου. Ένα ακόμη σημείο που τονίζεται είναι πως η διαδικασία εσωτερικού ελέγχου θα πρέπει να βελτιωθεί μέσω βελτιωμένης εκπαίδευσης, έκθεσης και κατάρτισης κινδύνου, μαζί με αυξημένη υποστήριξη από την Επιτροπή Ελέγχου και την Ανώτατη Διοίκηση. Επίσης, διαπιστώνεται η ανάγκη για κατανόηση των διεθνών κινδύνων και των βέλτιστων πρακτικών, ιδίως δεδομένου ότι οι περισσότερες εταιρείες διατηρούν εκτεταμένους διεθνείς δεσμούς και είναι ιδιαίτερα ευάλωτες στη μετάδοση κρίσεων. Αυτό με τη σειρά του απαιτεί ένα ολοκληρωμένο σύστημα διαχείρισης κινδύνου σε όλα τα επίπεδα του οργανισμού, καθώς και βελτιωμένη επικοινωνία των ρόλων και των ευθυνών στο πλαίσιο διεξαγωγής του εσωτερικού ελέγχου. Τα στοιχεία αυτά είναι απαραίτητα προκειμένου να θεσμοθετηθεί για να διασφαλιστεί η σωστή διάχυση της κουλτούρας κινδύνου εντός του οργανισμού.

Εκτός της διαχείρισης κινδύνου, ο εσωτερικός έλεγχος μπορεί να συμβάλει και στην πιο διαφανή και αποτελεσματική αναφορά των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και τον εξωτερικό έλεγχο. Όπως αναφέρουν και οι Mirosea και Hasbudin (2012), οι εσωτερικοί ελεγκτές έχουν δύο κύριες επιπτώσεις στον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων: α) η ύπαρξη και η εργασία τους μπορεί να επηρεάσουν τη φύση, το χρονοδιάγραμμα και την έκταση των ελεγκτικών διαδικασιών, β) οι εξωτερικοί ελεγκτές μπορούν να χρησιμοποιούν τον εσωτερικό ελεγκτή για την παροχή άμεσης βοήθειας κατά την εκτέλεση του ελέγχου. Σε αυτή την περίπτωση, ο εξωτερικός ελεγκτής πρέπει να αξιολογήσει την ικανότητα του εσωτερικού ελεγκτή (εκπαίδευση, εμπειρία, επαγγελματική πιστοποίηση, κ.λπ.) και την αντικειμενικότητα (οργανωτική κατάσταση εντός της εταιρείας).

Βασιζόμενοι στο ότι οι εσωτερικοί ελεγκτές εκτελούν εργασία που σχετίζεται με τις διαδικασίες χρηματοοικονομικής αναφοράς των οργανισμών, αλλά και της σημασίας των επιπτώσεων του εσωτερικού ελέγχου στην εξωτερική οικονομική πληροφόρηση των εταιρειών, οι Prawitt, Smith και Wood (2009) διερεύνησαν τη σχέση μεταξύ της ποιότητας της λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου και της διαχείρισης κερδών και βρήκαν ότι η ποιότητα του εσωτερικού ελέγχου σχετίζεται με μια συγκράτηση στο επίπεδο διαχείρισης κερδών. Πιο συγκεκριμένα, βρέθηκε μια σημαντική αρνητική σχέση μεταξύ της συνολικής ποιότητας του εσωτερικού ελέγχου και των απόλυτων μη φυσιολογικών δεδουλευμένων, το οποίο οφείλεται σε μεγάλο βαθμό από τον περιορισμό των αρνητικών μη κανονικών δεδουλευμένων. Επομένως, θα πρέπει να ληφθούν υπόψη παράγοντες που σχετίζονται με μη φυσιολογικά δεδουλευμένα και για διάφορες πτυχές της ποιότητας της εταιρικής διακυβέρνησης, συμπεριλαμβανομένης της ποιότητας της επιτροπής ελέγχου, της ποιότητας του εξωτερικού ελεγκτή και της σχετικής εξουσίας της διοίκησης.

Οι Zain, Subramaniam και Stewart (2006) εξέτασαν τη σχέση μεταξύ των χαρακτηριστικών της επιτροπής ελέγχου, των χαρακτηριστικών της λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου και της αξιολόγησης των εσωτερικών ελεγκτών για τη συμβολή τους στους ελέγχους των οικονομικών καταστάσεων. Χρησιμοποιώντας δεδομένα έρευνας από προϊσταμένους εσωτερικούς ελεγκτές 76 εταιρειών εισηγμένων στο χρηματιστήριο της Μαλαισίας, οι συγγραφείς βρήκαν στοιχεία θετικής σχέσης μεταξύ της αξιολόγησης των εσωτερικών ελεγκτών για τη συμβολή τους στους ελέγχους των οικονομικών καταστάσεων και τριών χαρακτηριστικών της επιτροπής ελέγχου: α) το ποσοστό των μελών της ανεξάρτητης επιτροπής ελέγχου, β) τις γνώσεις τους και την εμπειρία της λογιστικής και του ελέγχου, καθώς και γ) την έκταση της επανεξέτασης της επιτροπής ελέγχου των προγραμμάτων εσωτερικού ελέγχου, του προϋπολογισμού και των προτάσεων συντονισμού. Επιπλέον, βρέθηκε μια θετική σχέση μεταξύ της αξιολόγησης των εσωτερικών ελεγκτών για τη συμβολή τους στον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων και των χαρακτηριστικών της λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου, όπως το μέγεθος, η προηγούμενη εμπειρία του προσωπικού στον έλεγχο, η διαθεσιμότητα χρόνου και η στενή σχέση της λειτουργίας με τον εξωτερικό ελεγκτή. Τα αποτελέσματα υποδεικνύουν ότι οι πιο αποτελεσματικές επιτροπές ελέγχου και οι μονάδες εσωτερικού ελέγχου με καλούς πόρους τείνουν να συνδέονται θετικά με την αξιολόγηση των εσωτερικών ελεγκτών για τη συμβολή τους στον εξωτερικό έλεγχο.

Οι Abbott, Daugherty, Parker και Peters (2016) επίσης εστιάζουν στη σχέση μεταξύ εσωτερικού και εξωτερικού ελέγχου υποστηρίζοντας ότι η κοινή παρουσία ικανότητας και ανεξαρτησίας είναι προσδιοριστικοί παράγοντες της αποτελεσματικής παρακολούθησης της χρηματοοικονομικής αναφοράς μέσω των οικονομικών καταστάσεων. Έτσι, η ικανότητα και η ανεξαρτησία του εσωτερικού ελέγχου αποτελεί παράγοντα της ποιότητας της παρεχόμενης χρηματοοικονομικής πληροφόρησης από μέρους των οργανισμών. Παρομοίως, αρκετοί μελετητές (Prawitt, Smith & Wood, 2009; Prawitt, Sharp & Wood, 2011; Abbott, Parker & Peters, 2012; Roussy & Perron, 2018) έχουν επισημάνει τη σχέση εσωτερικού και εξωτερικού ελέγχου υπό το πρίσμα της εξάρτησης του εξωτερικού ελεγκτή στον εσωτερικό έλεγχο για βοήθεια στον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων. Η έμφαση που δίνεται είναι επίσης στην ικανότητα και ανεξαρτησία του εσωτερικού ελέγχου. Η ικανότητα αναφέρεται γενικά στην ικανότητα του ελεγκτή να εκτελεί καθήκοντα επιμελώς, μέσα από ένα σύνολο καθορισμένων γνώσεων, δεξιοτήτων και συμπεριφοράς, αλλά και σύμφωνα με τα επαγγελματικά πρότυπα. Η ανεξαρτησία ορίζεται ως η απουσία συνθηκών που απειλούν την ικανότητα της δραστηριότητας εσωτερικού ελέγχου να εκτελείται με αμεροληψία, ισοδυναμώντας με αυτόν τον τρόπο με την αντικειμενικότητα, την απουσία σύγκρουσης συμφερόντων και την αθέμιτη επιρροή άλλων μελών.

Οι dos Reis Fonseca, Jorge και Nascimento (2020) εξέτασαν τη σχέση μεταξύ λογοδοσίας και εσωτερικού ελέγχου, αναλύοντας ιδιαίτερα τον βαθμό στον οποίο ο έλεγχος συμβάλλει στη βελτίωση της λογοδοσίας. Απώτερος στόχος των συγγραφέων ήταν να κατανοηθεί ο τρόπος με τον οποίο τα διοικητικά συμβούλια αντιλαμβάνονται τον εσωτερικό έλεγχο για την ενίσχυση της διαφάνειας και της λογοδοσίας στους οργανισμούς, προωθώντας τις αρχές που διέπουν τις πρακτικές λογοδοσίας. Στο πλαίσιο αυτό, οι πληροφορίες που παρέχονται στο πλαίσιο των εσωτερικών ελέγχων αναγνωρίζεται ότι συμβάλλουν στη βελτίωση της αποτελεσματικότητας της διοίκησης και βοηθούν στη λήψη αποφάσεων. Οι οργανισμοί που επιθυμούν να δημιουργήσουν ένα γραφείο εσωτερικού ελέγχου ή να ενισχύσουν τον ρόλο ενός υπάρχοντος, θα πρέπει να αναπτύξουν τις δραστηριότητες αυτού του γραφείου έτσι ώστε να γίνει ένα μέσο υποστήριξης της λογοδοσίας και της χρηστής διακυβέρνησης του οργανισμού.

Πλέον των ανωτέρω, ορισμένες έρευνες έχουν εστιάσει στον ρόλο και τη σημασία του εσωτερικού ελέγχου για την εταιρική διακυβέρνηση. Οι Abdullah, Ismail και Smith

(2018) εστιάζουν στις δραστηριότητες και τις διαδικασίες που εμπλέκονται στους εσωτερικούς ελέγχους και πιο συγκεκριμένα στα τέσσερα στάδια της απόδοσης εσωτερικού ελέγχου, δηλαδή σχεδιασμός, εκτέλεση, αναφορά και παρακολούθηση, και τον αντίστοιχο αντίκτυπό της στην ποιότητα απόδοσης εσωτερικού ελέγχου. Τα ευρήματα υποστηρίζουν τη σχέση μεταξύ ποιότητας εσωτερικού ελέγχου και εταιρικής διακυβέρνησης συνδέοντας την ποιότητα εσωτερικού ελέγχου με τον αριθμό και τη φύση των συστάσεων που γίνονται από τις ομάδες εσωτερικού ελέγχου για τη βελτίωση των διαφόρων διαστάσεων της εταιρικής διακυβέρνησης, όπως προσδιορίζονται από το πλαίσιο εταιρικής διακυβέρνησης της Παγκόσμιας Τράπεζας. Τα αποτελέσματα καταδεικνύουν ότι η υψηλή απόδοση στον εσωτερικό έλεγχο συνδέεται με περισσότερες συστάσεις για τη βελτίωση των διαστάσεων της εταιρικής διακυβέρνησης. Τα αποτελέσματα υποδηλώνουν επίσης ότι συγκεκριμένες επισκοπήσεις από τις επιτροπές ελέγχου σχετικά με τις δραστηριότητες εσωτερικού ελέγχου επηρεάζουν την ποιότητα του ελέγχου ή τη συνολική απόδοση εσωτερικού ελέγχου και την ποιότητα των διαφόρων σταδίων του εσωτερικού ελέγχου, ιδιαίτερα του σταδίου του σχεδιασμού.

Το Institute of Internal Auditors (2018) αναφέρεται στον σημαντικό ρόλο του εσωτερικού ελέγχου στη διακυβέρνηση. Ο εσωτερικός έλεγχος παρέχει διασφάλιση με την αξιολόγηση και την υποβολή εκθέσεων σχετικά με την αποτελεσματικότητα των διαδικασιών διακυβέρνησης, διαχείρισης κινδύνου και ελέγχου που έχουν σχεδιαστεί για να βοηθήσουν τον οργανισμό να επιτύχει στρατηγικούς, λειτουργικούς, οικονομικούς στόχους και στόχους συμμόρφωσης. Με βάση τα ευρήματά του, ο εσωτερικός έλεγχος συνιστά αλλαγές για τη βελτίωση των διαδικασιών και παρακολουθεί την εφαρμογή τους. Λειτουργώντας ανεξάρτητα εντός του οργανισμού, ο εσωτερικός έλεγχος εκτελείται από επαγγελματίες που έχουν βαθιά εκτίμηση της σημασίας της ισχυρής διακυβέρνησης, εις βάθος κατανόηση των επιχειρηματικών συστημάτων και διαδικασιών, παρέχοντας ώθηση για την επιτυχία των οργανισμών και την επίτευξη των στόχων τους. Ο εσωτερικός έλεγχος παρέχει διορατικότητα ενεργώντας ως καταλύτης για τη διοίκηση και το διοικητικό συμβούλιο να έχουν βαθύτερη κατανόηση των διαδικασιών και των δομών διακυβέρνησης. Επιπρόσθετα, οι γνώσεις εσωτερικού ελέγχου σχετικά με τη διακυβέρνηση, τον κίνδυνο και τον έλεγχο προκαλούν θετικές αλλαγές και καινοτομίες εντός του οργανισμού. Εμπνέει την εμπιστοσύνη του οργανισμού και επιτρέπει τη λήψη ικανών και τεκμηριωμένων

αποφάσεων. Επιπλέον, ο επιτυχημένος εσωτερικός έλεγχος μπορεί να παρέχει διορατικότητα στον οργανισμό εντοπίζοντας τάσεις και στρέφοντας την προσοχή στις αναδυόμενες προκλήσεις προτού μετατραπούν σε κρίσεις. Ο εσωτερικός έλεγχος μπορεί να προσθέσει αξία παρέχοντας συμβουλευτικές υπηρεσίες, που αποσκοπούν στη βελτίωση των διαδικασιών διακυβέρνησης, διαχείρισης κινδύνων και ελέγχου, εφόσον ο εσωτερικός έλεγχος δεν αναλαμβάνει καμία ευθύνη διαχείρισης. Αυτό είναι ζωτικής σημασίας για τη διατήρηση της αντικειμενικότητας του εσωτερικού ελέγχου και την αποφυγή συγκρούσεων συμφερόντων. Συνολικά, ο εσωτερικός έλεγχος ενισχύει την εταιρική διακυβέρνηση μέσω ελέγχων βάσει κινδύνου που παρέχουν βεβαιότητα και πληροφορίες σχετικά με τις διαδικασίες και τις δομές που οδηγούν τον οργανισμό προς την επιτυχία. Καθώς οι κίνδυνοι αυξάνονται και γίνονται πιο περίπλοκοι (εξαιτίας κινδύνων που δημιουργούνται από τη νέα τεχνολογία, τη γεωπολιτική, την ασφάλεια στον κυβερνοχώρο και την ανατρεπτική καινοτομία), ο ρόλος του εσωτερικού ελέγχου είναι πιθανό να επεκταθεί σε τομείς όπως η διακυβέρνηση κινδύνων, η κουλτούρα και η συμπεριφορά, η βιωσιμότητα και άλλα μέτρα μη χρηματοοικονομικής αναφοράς.

Οι Raiborn et al. (2017) τονίζουν και αυτοί με τη σειρά τους τον ρόλο και τη σημασία του εσωτερικού ελέγχου στην εταιρική διακυβέρνηση, όπως επίσης και στη διαχείριση κινδύνου, αλλά και στη συμβουλευτική. Ο εσωτερικός έλεγχος παρέχει όφελος στα ανώτερα στελέχη και σε άλλα ενδιαφερόμενα μέρη εκτελώντας δραστηριότητες διασφάλισης και συμβουλευτικής που βοηθούν έναν οργανισμό να επιτύχει τη συμμόρφωση, τους οικονομικούς, λειτουργικούς και στρατηγικούς στόχους του. Οι δραστηριότητες διασφάλισης κατευθύνονται προς τη διατήρηση ισχυρών διαδικασιών εταιρικής διακυβέρνησης και περιλαμβάνουν αξιολογήσεις ελέγχου, εκτιμήσεις κινδύνου και εργασίες συμμόρφωσης. Ως εσωτερικοί σύμβουλοι, οι εσωτερικοί ελεγκτές μπορούν να παρέχουν υψηλής ποιότητας, σχετική πληροφόρηση σε τομείς όπως η εφαρμογή στρατηγικής, ο ποιοτικός έλεγχος και η μείωση του κόστους. Πιο συγκεκριμένα, οι δύο κύριοι ρόλοι του εσωτερικού ελέγχου, δηλαδή της διασφάλισης και της συμβουλευτικής, αναλύονται αμέσως παρακάτω:

Λειτουργία διασφάλισης: Ο εσωτερικός έλεγχος αναγνωρίζεται ευρέως ως κρίσιμο στοιχείο του συστήματος εταιρικής διακυβέρνησης μιας επιχείρησης, δεδομένου ότι η εταιρική διακυβέρνηση περιλαμβάνει τις διαδικασίες και τις δραστηριότητες που

χρησιμοποιούνται από εκπροσώπους των ενδιαφερομένων μερών ενός οργανισμού για την παροχή διαδικασιών επίβλεψης και ελέγχου που διαχειρίζεται η διοίκηση. Στη βάση αυτή, επομένως, ο εσωτερικός έλεγχος βελτιώνει τη διακυβέρνηση μέσω ποικίλων δραστηριοτήτων, συμπεριλαμβανομένων της πρόληψης και ανίχνευσης απάτης, της βελτίωσης των εσωτερικών ελέγχων επί της χρηματοοικονομικής αναφοράς και της συμβολής στη διαχείριση του κινδύνου. Ένας πρωταρχικός στόχος εταιρικής διακυβέρνησης είναι να διασφαλίσει ότι η διοίκηση εκδίδει ακριβείς και έγκαιρες οικονομικές αναφορές που αντιπροσωπεύουν δίκαια την οικονομική θέση της εταιρείας. Ο εσωτερικός έλεγχος λειτουργεί ως πολύτιμη, αποτελεσματική και προορατική προσέγγιση για την αύξηση της αξιοπιστίας της χρηματοοικονομικής αναφοράς και όλων των άλλων τύπων μεταφοράς πληροφοριών μεταξύ των ενδιαφερομένων του οργανισμού. Ο εσωτερικός έλεγχος μπορεί να βελτιώσει την ποιότητα των αναφορών βοηθώντας τη διοίκηση να διατηρήσει ένα ισχυρό σύστημα εσωτερικού ελέγχου επί της χρηματοοικονομικής αναφοράς και βοηθώντας τους εξωτερικούς ελεγκτές στον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων. Για παράδειγμα, ο εσωτερικός έλεγχος μπορεί να βοηθήσει τη διοίκηση να αξιολογήσει τους κινδύνους αναφοράς, να σχεδιάσει ελέγχους και να παρακολουθήσει την αποτελεσματικότητα των εξωτερικών ελεγκτών. Εάν εντοπιστούν προβλήματα ελέγχου, ο εσωτερικός έλεγχος θα πρέπει να αξιολογήσει τα σχέδια της διοίκησης για τη διόρθωση αυτών των προβλημάτων και να πραγματοποιήσει επιθεωρήσεις παρακολούθησης. Περαιτέρω, ο εσωτερικός έλεγχος μπορεί να βοηθήσει στον έγκαιρο εντοπισμό και εν τέλει στην αποτροπή της απάτης και της δόλιας χρηματοοικονομικής αναφοράς. Τέλος, οι συγγραφείς αναφέρονται και στη διαχείριση κινδύνου, όπως αναλύθηκε παραπάνω, στη λειτουργία της διασφάλισης.

Λειτουργία συμβουλευτικής: Ο εσωτερικός έλεγχος μπορεί να βοηθήσει τους οργανισμούς να επιτύχουν καλύτερα τους στόχους τους. Οι εσωτερικοί ελεγκτές διαθέτουν γνώση των εσωτερικών λειτουργιών, των πωλητών, των πελατών, των συστημάτων πληροφοριών και της κουλτούρας που οι διευθυντές μπορούν να αξιοποιήσουν στη λήψη στρατηγικών και επιχειρησιακών αποφάσεων. Δύο βασικοί τομείς στους οποίους ο εσωτερικός έλεγχος μπορεί να προσθέσει αξία είναι η εφαρμογή στρατηγικής και ο ποιοτικός έλεγχος. Ο εσωτερικός έλεγχος μπορεί να χρησιμοποιήσει τη γενική επισκόπηση της επιχείρησης για να επηρεάσει την εφαρμογή μίας στρατηγικής και μπορεί ενδεχομένως να μειώσει τον κίνδυνο αποτυχίας της εφαρμογής

της στρατηγικής, που είναι σημαντική για την επίτευξη των οργανωσιακών στόχων. Ο εσωτερικός έλεγχος αποτελεί σημαντικό μέρος της αξιολόγησης της στρατηγικής και του προγράμματος του οργανισμού στους τομείς των πρωτοβουλιών πρόσληψης και διατήρησης, των συστημάτων ανθρώπινου δυναμικού και τεχνολογίας πληροφοριών και της ανάπτυξης δεδομένων ανάλυσης για την παρακολούθηση των τάσεων, παρέχοντας έτσι ολοκληρωμένες πληροφορίες για λήψη διοικητικών αποφάσεων σχετικά με το πώς να επιτύχει τους στόχους του. Επιπλέον, συμβάλλει στον ποιοτικό έλεγχο εξετάζοντας δεδομένα και εντοπίζοντας ακραίες τιμές, που συχνά υποδεικνύουν προβλήματα ποιότητας, αλλά και παρακολουθώντας τη διαδικασία συμμόρφωσης με συγκεκριμένα στάνταρντ. Ο εσωτερικός έλεγχος μπορεί επίσης να εξακριβώσει τάσεις ποιότητας και να προωθήσει τη συνεχή βελτίωση της διαδικασίας, να μειώσει το κόστος που προκύπτει από ελαττωματικά προϊόντα, αλλά και να αυξήσει την οργανωτική αποτελεσματικότητα συμβάλλοντας στη μείωση των αποβλήτων στις παραγωγικές διαδικασίες και συνολικά στις λειτουργίες του οργανισμού.

Παρομοίως, στη συστηματική ανασκόπηση των Roussy και Perron (2018) διαπιστώθηκε ο ρόλος του εσωτερικού ελέγχου στην εταιρική διακυβέρνηση λόγω του ότι μπορεί να ενισχύει την αξιοπιστία των χρηματοοικονομικών πληροφοριών, αλλά και να συμβάλει στην πρόληψη, τον εντοπισμό και την αποκάλυψη τόσο σημαντικών αδυναμιών εσωτερικού ελέγχου όσο και οικονομικής απάτης που διαπράττεται εντός του οργανισμού. Ο εσωτερικός έλεγχος μπορεί να γίνει κατανοητός ως ένας πειθαρχικός μηχανισμός εντός των οργανισμών, παρόμοιος με τον έλεγχο της διοίκησης. Επίσης, αναφέρεται και ο ρόλος του εσωτερικού ελέγχου στη διαχείριση κινδύνου. Επιπλέον, ο εσωτερικός έλεγχος θα μπορούσε να θεωρηθεί ως ένας μηχανισμός ελέγχου που βοηθά στη δημιουργία αξίας παρέχοντας συμβουλευτικές υπηρεσίες και υπηρεσίες διασφάλισης, που αυξάνουν το ποσοστό απόδοσης κεφαλαίου. Τέλος, αναγνωρίζεται και το γεγονός ότι αποτελεί σημαντικό οργανωσιακό παράγοντα σε βασικές στρατηγικές δραστηριότητες όπως η οργανωσιακή μάθηση, η εκπαίδευση υποψήφιων ανώτερων στελεχών, η διακυβέρνηση πληροφορικής και η βιωσιμότητα.

Τη θετική επίδραση του εσωτερικού ελέγχου στην πρόληψη της λογιστικής απάτης έχει καταδείξει ο Al-Fatlawi (2018). Οι εσωτερικοί ελεγκτές αποτελούν «την πρώτη γραμμή άμυνας» κατά της απάτης λόγω της γνώσης και της κατανόησης του

επιχειρηματικού περιβάλλοντος και του εσωτερικού ελέγχου. Οι εσωτερικοί ελεγκτές μπορούν να διαδραματίσουν διάφορους ρόλους για την πρόληψη και τον εντοπισμό απάτης εντός του οργανισμού, ανάλογα με την κατεύθυνση της διοίκησης, του συμβουλίου ή της επιτροπής ελέγχου. Αν και η ευθύνη του εξωτερικού ελεγκτή είναι να παρέχει τη γνώμη του για την ορθότητα των οικονομικών καταστάσεων, οι χρήστες των ελεγμένων οικονομικών καταστάσεων γενικά αναμένουν από τους εσωτερικούς ελεγκτές να εντοπίσουν απάτη στις οικονομικές καταστάσεις. Ο ρόλος του εσωτερικού ελέγχου στην πρόληψη της απάτης των οικονομικών εκθέσεων εξετάστηκε και από τους Rizky και Rahmat (n.d.). Από τη μελέτη καταδείχθηκε πως ο εσωτερικός έλεγχος διαδραματίζει σημαντικό ρόλο σε αυτόν τον τομέα, βοηθώντας τη διοίκηση στην επίβλεψη των επιχειρησιακών δραστηριοτήτων της εταιρείας. Με τη σειρά τους οι Petrascu και Ticianu (2014) τονίζουν τον ρόλο του εσωτερικού ελέγχου όχι μόνο στον εντοπισμό πιθανών απατών, αλλά και στην πρόληψη της διάπραξης απάτης. Αυτό οφείλεται το ότι ο εσωτερικός έλεγχος είναι μια λειτουργία βοήθειας που προσφέρεται στην ηγεσία ενός οργανισμού προκειμένου να διαχειρίζεται καλύτερα τις δραστηριότητες του οργανισμού, εκφράζει κρίσεις για όλες τις αποφάσεις που λαμβάνονται από την ηγεσία που διασφαλίζουν την κανονική και αποτελεσματική λειτουργία των δραστηριοτήτων της, με απώτερο στόχο τη δημιουργία προστιθέμενης αξίας.

1.1.3 Προσδιοριστικοί παράγοντες εσωτερικού ελέγχου

Αρκετές μελέτες (Prawitt, Smith & Wood, 2009; Prawitt, Sharp & Wood, 2011; Abbott, Parker & Peters, 2012; Abbott et al., 2006; Roussy & Perron, 2018) έχουν επισημάνει πως η ικανότητα και η ανεξαρτησία των εσωτερικών ελεγκτών αποτελεί σημαντικό προσδιοριστικό παράγοντα της αποτελεσματικής εφαρμογής του εσωτερικού ελέγχου, προκειμένου να έχει τα οφέλη που εξετάστηκαν στην προηγούμενη ενότητα. Οι Roussy και Perron (2018) μάλιστα τονίζουν πως σε αρκετές περιπτώσεις ο εσωτερικός έλεγχος δεν καταφέρνει να υλοποιήσει τον ρόλο του διότι οι εσωτερικοί ελεγκτές δε δρουν ανεξάρτητα, αλλά προς όφελος διευθυντών ή άλλων μελών του οργανισμού. Πέραν της ικανότητας και της ανεξαρτησίας των εσωτερικών ελεγκτών, που αναφέρθηκαν παραπάνω, στη διεθνή βιβλιογραφία εντοπίζονται και άλλοι παράγοντες που επηρεάζουν την απόδοση του εσωτερικού ελέγχου.

Σύμφωνα με τους Türetken, Jethofer και Ozkan (2020), μία τυπική αξιολόγηση της απόδοσης του εσωτερικού ελέγχου είναι η σύγκριση της πραγματικής απόδοσης με τους προκαθορισμένους στόχους, συμπεριλαμβανομένης της μέτρησης της επιτευχθείσας αποτελεσματικότητας και αποδοτικότητας. Ο όρος «αποτελεσματικότητα» έχει οριστεί ως η ικανότητα απόκτησης αποτελεσμάτων που συνάδουν με τον σκοπό-στόχο, αλλά ως η επίτευξη μιας επιθυμητής συνθήκης. Η αποδοτικότητα σχετίζεται με το βαθμό στον οποίο ο οργανισμός χρησιμοποιεί τους πόρους του για την παραγωγή μετρήσιμων εκροών.

Υπάρχουν δύο κύριες προσεγγίσεις για την έννοια της αποτελεσματικότητας του εσωτερικού ελέγχου, σύμφωνα με τους Cohen και Sayag (2010). Σύμφωνα με την πρώτη προσέγγιση, η αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου καθορίζεται από την προσαρμογή μεταξύ του ελέγχου και κάποιου συνόλου καθολικών προτύπων, όπως αλληλεξάρτηση, επαγγελματική επάρκεια, εύρος εργασίας, απόδοση του ελέγχου και διαχείριση του τμήματος εσωτερικού ελέγχου. Η δεύτερη προσέγγιση υποστηρίζει ότι η αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου καθορίζεται από τις υποκειμενικές αξιολογήσεις που ανατίθενται σε αυτή τη λειτουργία από τη διοίκηση, που σημαίνει ότι μπορεί να μετρηθεί μόνο με βάση τις προσδοκίες των σχετικών ενδιαφερομένων.

Οι Cohen και Sayag (2010) στη μελέτη τους βρήκαν πως η υποστήριξη από την ανώτατη διοίκηση είναι ο κύριος καθοριστικός παράγοντας της αποτελεσματικότητας του εσωτερικού ελέγχου, με κάποια επίδραση που βρέθηκε επίσης για την οργανωτική ανεξαρτησία εσωτερικού ελέγχου. Ωστόσο, στη βιβλιογραφική τους επισκόπηση αναφέρουν και άλλους παράγοντες όπως το καθεστώς του οργανισμού (ιδιωτικός-δημόσιος), τον επαγγελματισμό και την επάρκεια γνώσεων και δεξιοτήτων από μέρους των εσωτερικών ελεγκτών, τη συμμόρφωση του εσωτερικού ελέγχου με τις κατευθυντήριες γραμμές φορέων και την επαγγελματική πρακτική, την αντικειμενικότητα των εσωτερικών ελεγκτών, καθώς και τις προοπτικές προαγωγής και καριέρας των εσωτερικών ελεγκτών.

Οι Arena και Azzone (2009) επισημαίνουν μέσα από τη δική τους έρευνα πως η αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου επηρεάζεται από: α) τα χαρακτηριστικά της ομάδας εσωτερικού ελέγχου, β) τις διαδικασίες και δραστηριότητες ελέγχου και γ) τους οργανωτικούς δεσμούς. Πιο συγκεκριμένα, η αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου αυξάνεται ιδιαίτερα όταν αυξάνεται η αναλογία μεταξύ του

αριθμού των εσωτερικών ελεγκτών και των εργαζομένων, όταν ο Διευθύνων Σύμβουλος Ελέγχου συνδέεται με το Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών, όταν ο οργανισμός υιοθετεί τεχνικές αυτοαξιολόγησης κινδύνου ελέγχου και όταν η επιτροπή ελέγχου συμμετέχει στην δραστηριότητες των εσωτερικών ελεγκτών.

Οι Türetken et al. (2020) μέσα από τη συστηματική τους ανασκόπηση προσδιορίζουν τους εξής προσδιοριστικούς παράγοντες του εσωτερικού ελέγχου: αρμοδιότητα λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου, μέγεθος της λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου, οργανωτική ρύθμιση, περιορισμός πεδίου εφαρμογής, συμμόρφωση με το ισχύον πρότυπο, εκπαίδευση, χαρακτηριστικά ελεγχόμενου, ανεξαρτησία, αντικειμενικότητα, διεξαγωγή συμβουλευτικής διαχείρισης κινδύνων, outsourcing, ποιότητα ελεγκτικής εργασίας, στυλ ηγεσίας, υποστήριξη διαχείρισης, αλληλεπίδραση μεταξύ του εξωτερικού και του εσωτερικού ελέγχου, συνεργασία με επιτροπή ελέγχου, πληροφορία και επικοινωνία, ύπαρξη διαδικασίας παρακολούθησης, υποστηρικτικό περιβάλλον ελέγχου, οργανωσιακή κουλτούρα. Οι Drogalas et al. (2015) αναφέρουν πως προσδιοριστικοί παράγοντες της αποτελεσματικότητας του εσωτερικού ελέγχου είναι: τα διεθνή στάνταρντ και οι κατευθυντήριες οδηγίες διεθνών φορέων, η ποιότητα του εσωτερικού ελέγχου, η υποστήριξη της διοίκησης, το περιβάλλον και τα χαρακτηριστικά του οργανισμού, η δομή της εταιρικής διακυβέρνησης, η επιτροπή ελέγχου, η ανεξαρτησία του εσωτερικού ελεγκτή (ιδίως από την επιτροπή ελέγχου), η ικανότητα της ομάδας εσωτερικού ελέγχου (επάρκεια, επαγγελματισμός, επικοινωνία μεταξύ των μελών της ομάδας ελέγχου, συνεχής εκπαίδευση).

Σύμφωνα με το «Εγχειρίδιο Εσωτερικού Ελέγχου για τους Οργανισμούς Τοπικής Αυτοδιοίκησης στην Ελλάδα» από την Εθνική Αρχή Διαφάνειας (2019), θεμελιώδη στοιχεία του εσωτερικού ελέγχου είναι: α) ανεξαρτησία και αντικειμενικότητα, β) οργανωτική ανεξαρτησία, γ) περιγραφή θέσεων εργασίας, ικανότητες και δεξιότητες των εσωτερικών ελεγκτών, δ) εκπαίδευση και επαγγελματική ανάπτυξη.

Το Institute of Internal Auditors (2018) αναφέρει πως η αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου αυξάνεται όταν το επίπεδο των πόρων, η ικανότητα και η δομή του είναι ευθυγραμμισμένα με τις στρατηγικές του οργανισμού, όταν ακολουθεί τα πρότυπα ΠΑ, όταν είναι ανεξάρτητος και είναι απαλλαγμένο από αδικαιολόγητη επιρροή. Διατηρώντας την ανεξαρτησία του, ο εσωτερικός έλεγχος μπορεί να εκτελεί τις αξιολογήσεις του αντικειμενικά, παρέχοντας στη διοίκηση και στο διοικητικό

συμβούλιο μια ενημερωμένη και αμερόληπτη κριτική των διαδικασιών διακυβέρνησης, της διαχείρισης κινδύνου και του εσωτερικού ελέγχου.

Στη βάση του ότι προκειμένου να αυξηθεί η αποδοτικότητα και η αποτελεσματικότητα των επιχειρηματικών δραστηριοτήτων μιας εταιρείας, απαιτείται ένα αποτελεσματικό τμήμα εσωτερικού ελέγχου, οι Rizky και Rahmat (n.d.) αναφέρουν ορισμένους παράγοντες προσδιοριστικούς της αποτελεσματικότητας του εσωτερικού ελέγχου. Οι παράγοντες αυτοί έχουν ως εξής:

1) Το τμήμα εσωτερικού ελέγχου πρέπει να έχει ανεξάρτητη θέση στον οργανισμό της εταιρείας, δηλαδή να μην εμπλέκεται στις επιχειρησιακές δραστηριότητες που εξετάζει.

2) Το τμήμα εσωτερικού ελέγχου πρέπει να έχει μια σαφή γραπτή περιγραφή εργασίας, ώστε να γνωρίζει τα καθήκοντα, τις εξουσίες και τις ευθύνες του. Το τμήμα εσωτερικού ελέγχου πρέπει επίσης να διαθέτει ένα εγχειρίδιο εσωτερικού ελέγχου το οποίο είναι χρήσιμο για: α) Αποτροπή παρατυπιών στην εκτέλεση των καθηκόντων, β) Καθορισμό προτύπων για τη μέτρηση και τη βελτίωση της απόδοσης, γ) Παροχή διαβεβαίωσης ότι τα τελικά αποτελέσματα του τμήματος εσωτερικού ελέγχου είναι σύμφωνα με τις απαιτήσεις του επικεφαλής εσωτερικού ελέγχου.

3) Το τμήμα εσωτερικού ελέγχου πρέπει να έχει ισχυρή υποστήριξη από την ανώτατη διοίκηση. Η ισχυρή υποστήριξη από την ανώτατη διοίκηση μπορεί να περιλαμβάνει: α) τοποθέτηση του τμήματος εσωτερικού ελέγχου σε ανεξάρτητη θέση, β) τοποθέτηση ελεγκτικού προσωπικού με λογικές αποδοχές, γ) παροχή επαρκούς χρόνου από την ανώτατη διοίκηση για ανάγνωση, ακρόαση και μελέτη εκθέσεων που συντάσσονται από το τμήμα εσωτερικού ελέγχου και άμεσες και σταθερές απαντήσεις σε προτάσεις για βελτίωση, δ) το τμήμα εσωτερικού ελέγχου πρέπει να έχει επαγγελματική, ικανή, αντικειμενική στάση και υψηλή ακεραιότητα και πίστη, ε) το τμήμα εσωτερικού ελέγχου πρέπει να συνεργάζεται με τους δημόσιους λογιστές, στ) πρέπει να υπάρχει υποχρέωση λήψης άδειας για τους υπαλλήλους του τμήματος εσωτερικού ελέγχου, ζ) επιβολή αυστηρών κυρώσεων σε υπαλλήλους που διαπράττουν απάτες και απονομή βραβείων σε όσους διαπρέπουν, η) καθιέρωση μιας σταθερή πολιτική σχετικά με τα δώρα από το εξωτερικό, θ) οργάνωση προγραμμάτων εκπαίδευσης και κατάρτισης για

τη βελτίωση της ικανότητας των εργαζομένων να εκτελούν τα καθήκοντά τους ως εσωτερικοί ελεγκτές.

1.2 Οι οργανισμοί τοπικής αυτοδιοίκησης

Ο ρόλος των οργανισμών τοπικής αυτοδιοίκησης αναφέρεται στο 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».

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.

Πλέον οι ΟΤΑ συμμετέχουν σε πρωτοβουλίες που στοχεύουν στην ανάπτυξη της ευημερίας των πολιτών και στη βιώσιμη ανάπτυξη. Για παράδειγμα, αναγνωρίζεται ο σημαντικός ρόλος τους στην προώθηση της Agenda 2030 και των 17 Παγκόσμιων Στόχων Βιωσιμότητας. Ο ρόλος αυτός συνδέεται με τα εξής (In Action for a Better World, 2022):

α) Σύνδεση του Δήμου με την Agenda 2030: 1) σύνδεση των πολιτικών, των συστημάτων, των προγραμμάτων και των δράσεων των ΟΤΑ με τις θεματικές που καλύπτουν οι 17 Παγκόσμιοι Στόχοι στο πλαίσιο της Agenda 2030, 2) οργάνωση ενημερωτικών / επιμορφωτικών συναντήσεων, 3) ανάπτυξη και προώθηση διαβούλευσης και τοπικού διαλόγου, 4) υποστήριξη της εκπόνησης τοπικών στρατηγικών και δεσμεύσεων Βιώσιμης Ανάπτυξης και σύνδεση αυτών με το Τοπικό/Περιφερειακό Επιχειρησιακό Σχέδιο Δράσης, 5) ανάδειξη των πρωτοβουλιών που αναπτύσσονται σε τοπικό, εθνικό και διεθνές επίπεδο, στα Bravo Sustainability Awards και στη Διεθνή Πλατφόρμα του ΟΗΕ «Localizing the Goals», 6) ενημέρωση και ενεργοποίηση της τοπικής κοινωνίας με πρόσκληση συμμετοχής τους στον ετήσιο διάλογο του Bravo Sustainability Dialogue, 7) καταγραφή μη χρηματοοικονομικών δεδομένων μέσω των διαδικασιών και των συστημάτων που υποστηρίζουν την υπεύθυνη λειτουργία των Δήμων, βάσει αναγνωρισμένων ευρωπαϊκών προτύπων αναφοράς ως προς τη διαφάνεια και την αυτοδέσμευση των Οργανισμών στα θέματα

Βιώσιμης Ανάπτυξης και Υπεύθυνης Λειτουργίας, 8) σύνταξη και δημοσίευση Ετήσιας Έκθεσης Βιώσιμης Ανάπτυξης.

β) Ενημέρωση και ανάδειξη των στόχων βιώσιμης ανάπτυξης σε τοπικό επίπεδο: 1) ένταξη στο Δίκτυο των πόλεων για τους 17 Παγκόσμιους Στόχους – in action SDGs Cities Club, 2) ενημέρωση και ενεργοποίηση των σχολείων πρωτοβάθμιας και δευτεροβάθμιας εκπαίδευσης, 3) δημιουργία τοπικού δικτύου σχολείων (in action SDGs Schools Club) και μαθητών πρεσβευτών των 17 Στόχων, 4) οργάνωση τοπικού σχολικού διαγωνισμού Bravo Schools αναδεικνύοντας τις καλύτερες εργασίες των σχολείων για τους 17 Παγκόσμιους Στόχους και σύνδεση αυτών με το Παγκόσμιου Δίκτυο Σχολείων (World's Largest Lesson), 5) ενημέρωση τοπικής κοινωνίας μέσα από καμπάνιες, 6) ανάπτυξη τοπικού διαλόγου σε επίπεδο γειτονιάς, 7) υποστήριξη δημιουργίας εβδομαδιαίου τοπικού φεστιβάλ in action.

Ορισμένοι ΟΤΑ συμμετέχουν επίσης στην πρωτοβουλία Sustainable Greece 2020, η οποία επικεντρώνεται στη 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.
- Αναδείξουν 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»

1.3 Ο εσωτερικός έλεγχος στους οργανισμούς τοπικής αυτοδιοίκησης

Σύμφωνα με το Government Finance Officers Association of the United States and Canada (2020), ο όρος «εσωτερικός ελεγκτής» χρησιμοποιείται συνήθως με ποικίλους τρόπους στο δημόσιο τομέα. Για παράδειγμα, ορισμένα άτομα με τον τίτλο «εσωτερικός ελεγκτής» είναι στην πραγματικότητα αιρετοί υπάλληλοι που, για όλους τους πρακτικούς σκοπούς, λειτουργούν ως ανεξάρτητοι ελεγκτές. Αντίθετα, πολλά άτομα στο δημόσιο τομέα εκτελούν ένα ή περισσότερα από τα καθήκοντα εσωτερικού ελεγκτή, αν και μπορεί να χρησιμοποιούν κάποιον άλλο τίτλο εργασίας. Σε κάθε περίπτωση, οι εσωτερικοί ελεγκτές στον δημόσιο τομέα βοηθούν τη διοίκηση στην παρακολούθηση του σχεδιασμού και της ορθής λειτουργίας των πολιτικών και διαδικασιών εσωτερικού ελέγχου. Υπό αυτή την ιδιότητα, οι ίδιοι οι εσωτερικοί ελεγκτές λειτουργούν ως πρόσθετο επίπεδο ελέγχου και έτσι συμβάλλουν στη βελτίωση του συνολικού περιβάλλοντος ελέγχου της κυβέρνησης. Οι εσωτερικοί ελεγκτές μπορούν επίσης να διαδραματίσουν πολύτιμο ρόλο στη διεξαγωγή ελέγχων απόδοσης, καθώς και ειδικών ερευνών και μελετών.

Ένα σύστημα εσωτερικού ελέγχου δεν περιορίζεται σε οικονομικούς ελέγχους με τη στενή έννοια. Ένα σύστημα εσωτερικού ελέγχου είναι ένα σύστημα διαδικασιών που ενσωματώνει όλες τις αρχές, τις διαδικασίες και τις εσωτερικές πολιτικές που πρέπει να σχεδιάσει και να λειτουργήσει το δημοσιονομικό όργανο για να διασφαλίσει ότι όλες οι δραστηριότητές του είναι τακτικές και συμμορφώνονται με τις απαιτήσεις της αποδοτικότητας και αποτελεσματικότητας, αλλά και των περιορισμένων οικονομικών πόρων. Περαιτέρω, οι τοπικές αρχές διαχειρίζονται το δημόσιο χρήμα και τα δημόσια περιουσιακά στοιχεία. Κατά συνέπεια, είναι θεμελιώδης υποχρέωσή τους να λειτουργούν ένα κατάλληλο σύστημα εσωτερικού ελέγχου. Ένα τέτοιο σύστημα ελέγχου θα πρέπει να διασφαλίζει τη διαφάνεια, την κανονικότητα και την αξιοπιστία της οικονομικής τους διαχείρισης, την προστασία των πόρων από απώλειες και την εκπλήρωση των λογιστικών υποχρεώσεων. Ένα σύστημα εσωτερικού ελέγχου, όταν

είναι αποτελεσματικό, ελαχιστοποιεί τον κίνδυνο σφαλμάτων και παρατυπιών, διασφαλίζοντας έτσι ότι η οικονομική διαχείριση δεν συνεπάγεται σπατάλη, κατάχρηση ή ακατάλληλη χρήση του δημοσίου χρήματος (Gyüre, 2012).

Επιπρόσθετα, στους οργανισμούς τοπικής αυτοδιοίκησης, τα οφέλη που αναμένονται από τον εσωτερικό έλεγχο πρέπει να λαμβάνουν υπόψη ένα σύνολο μεταβλητών που σχετίζονται με τον τρόπο λειτουργίας κάθε οργανισμού, την αποτελεσματικότητα, την αξιοπιστία, το κύρος και τη δημόσια εικόνα του και συγκεκριμένα (Jorge & Costa, 2009): α) τη θέση του τμήματος εσωτερικού ελέγχου εντός της οργανωτικής δομής, σε σχέση με τις άλλες δημοτικές υπηρεσίες/τμήματα, β) το ενδιαφέρον από την ανώτατη διοίκηση για την υπηρεσία εσωτερικού ελέγχου, γ) οι στόχοι, το πεδίο εφαρμογής και οι αρμοδιότητες του τμήματος εσωτερικού ελέγχου και ο τρόπος με τον οποίο αναφέρονται και δημοσιοποιούνται με σαφήνεια, δ) ο τρόπος οργάνωσης του τμήματος ελέγχου και ο ηγετικός ρόλος του επικεφαλής, ε) ο αριθμός των επαγγελματιών στο τμήμα ελεγκτών, η ειδική κατάρτιση, η ικανότητα και ο επαγγελματισμός τους, τα κίνητρα και η αφοσίωσή τους. Ως εκ τούτου, ο εσωτερικός έλεγχος είναι ένα εργαλείο διαχείρισης που μπορεί να χρησιμοποιηθεί για την επίλυση υφιστάμενων προβλημάτων σε διάφορες υπηρεσίες. Είναι μια υπηρεσία/τμήμα που συμβάλλει συνεχώς στη βελτίωση της διαχείρισης με την ευρεία έννοια, λαμβάνοντας υπόψη τη συνολική και λεπτομερή γνώση του δήμου / της περιφέρειας που περιλαμβάνει και τη συνεχή και συστηματική αξιολόγηση του τρόπου λειτουργίας και οργάνωσης αυτών, προάγει την αποτελεσματικότητα και αποδοτικότητα στη χρήση των δημόσιων πόρων, τη διασφάλιση της ολοκλήρωσης των δημοσίων πολιτικών και σχεδίων, ταυτόχρονα με την αξιοπιστία των πληροφοριών για τη λήψη αποφάσεων (Jorge & Costa, 2009).

Σύμφωνα με τους Badara και Saidin (2013), το αποτελεσματικό σύστημα εσωτερικού ελέγχου διαδραματίζει σημαντικό ρόλο στη διασφάλιση της αντικειμενικής επίτευξης των οργανισμών τοπικής αυτοδιοίκησης. Οι αποτελεσματικοί εσωτερικοί έλεγχοι πραγματοποιούν μια ανεξάρτητη αξιολόγηση των οικονομικών και λειτουργικών πληροφοριών και συστημάτων και διαδικασιών με σκοπό την παροχή καλών συστάσεων για βελτιώσεις. Επομένως, η ύπαρξη τέτοιου αποτελεσματικού εσωτερικού ελέγχου εντός του οργανισμού, θα βοηθήσει αυτόματα στην επίτευξη απόδοσης και κερδοφορίας και θα αποτρέψει την απώλεια εσόδων, ιδιαίτερα στους δημόσιους τομείς. Εκτός των ανωτέρω, ένας αποτελεσματικός εσωτερικός έλεγχος έχει θετικές

επιπτώσεις στη χρηστή διακυβέρνηση, μπορεί να παρέχει πληροφορίες στη διοίκηση σχετικά με την πρόοδο του οργανισμού ή την έλλειψη προόδου προς την επίτευξη των στόχων τους, να διασφαλίσει τη συμμόρφωση με τους νόμους και τους κανονισμούς. Σε αντίθετη περίπτωση, οι επιπτώσεις ενός αναποτελεσματικού εσωτερικού ελέγχου στη διαχείριση του δημόσιου τομέα μπορούν να οδηγήσουν σε: πιθανότητα εμφάνισης απάτης, χαμηλή ή μη συμμόρφωση με τις εσωτερικές πολιτικές και διαδικασίες, αναποτελεσματική διαδικασία λήψης οικονομικών αποφάσεων. Άλλωστε, οι κύριες αρμοδιότητες του συστήματος εσωτερικού ελέγχου στην τοπική αυτοδιοίκηση καλύπτουν: εξασφάλιση πλήρους προστασίας των περιουσιακών στοιχείων, εξασφάλιση της ορθής χρήσης των πόρων, κατάλληλη έγκριση εσόδων και δαπανών, σωστή παρακολούθηση των δαπανών, άρση οποιασδήποτε κακής συμπεριφοράς στα οικονομικά

Ωστόσο, παράγοντες που μπορούν να οδηγήσουν σε μειωμένη αποτελεσματικότητα ή και αναποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου στην περίπτωση των οργανισμών τοπικής αυτοδιοίκησης περιλαμβάνουν: αναποτελεσματικοί έλεγχοι διαχείρισης, μη σαφής καθορισμός στόχων από ορισμένους οργανισμούς και ανεπαρκής υποστήριξη από την ανώτατη διοίκηση. Αντίθετα, η σωστή εσωτερική οργάνωση είναι ουσιαστικός παράγοντας που οδηγεί στην επίτευξη της αποτελεσματικότητας του εσωτερικού ελέγχου. Ομοίως, η αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου μπορεί επίσης να βελτιωθεί με τη διασφάλιση της συνέπειας στην τεκμηρίωση του ελεγκτικού έργου, της ποιότητας της αναφοράς και της ορθής εφαρμογής των συστάσεών τους. Τέλος, θα πρέπει να τονιστεί πως, δεν αρκεί για έναν οργανισμό να έχει σύστημα εσωτερικού ελέγχου στις κρίσιμες διαδικασίες του, αλλά είναι να διασφαλίζει ότι αυτοί οι έλεγχοι είναι αποτελεσματικοί (Badara & Saidin, 2013).

Στην Ελλάδα ο εσωτερικός έλεγχος στους ΟΤΑ διέπεται από τις κατευθυντήριες γραμμές που ορίζονται στο «Εγχειρίδιο Εσωτερικού Ελέγχου για τους Οργανισμούς Τοπικής Αυτοδιοίκησης στην Ελλάδα» από την Εθνική Αρχή Διαφάνειας (2019), σε μία προσπάθεια ενίσχυσης του συστήματος διακυβέρνησής τους. Η εφαρμογή του εσωτερικού ελέγχου στους Οργανισμούς Τοπικής Αυτοδιοίκησης διέπεται από τις διατάξεις: - του άρθρου 12 «Σύσταση μονάδων εσωτερικού ελέγχου» του ν. 3492/2006 «Οργάνωση συστήματος ελέγχου για τη διασφάλιση της χρηστής δημοσιονομικής διαχείρισης του Κρατικού Προϋπολογισμού και των εκτός του Κρατικού

Προϋπολογισμού φορέων και άλλες διατάξεις», - του ν. 4270/2014 «Αρχές δημοσιονομικής διαχείρισης και εποπτείας». Σύμφωνα το άρθρο 168 παρ.3 , οι εκθέσεις των Μονάδων Εσωτερικού Ελέγχου κοινοποιούνται αμελλητί στο Ελεγκτικό Συνέδριο. Περαιτέρω, σύμφωνα με την παρ.1, το Γενικό Λογιστήριο του Κράτους επιβλέπει τις Μονάδες Εσωτερικού Ελέγχου των Οργανισμών Τοπικής Αυτοδιοίκησης, - του ν.4622/2019 «Επιτελικό Κράτος: οργάνωση, λειτουργία και διαφάνεια της Κυβέρνησης, των κυβερνητικών οργάνων και της κεντρικής δημόσιας διοίκησης», άρθρο 83 “Αρμοδιότητες της Αρχής- Πεδίο Εφαρμογής».

Εκτός των ανωτέρω, πιο πρόσφατη νομοθετική ρύθμιση αποτελεί ο Ν. 4795/2021 - ΦΕΚ 62/Α/17-4-2021 (Κωδικοποιημένος) «Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου του Δημόσιου Τομέα, Σύμβουλος Ακεραιότητας στη δημόσια διοίκηση και άλλες διατάξεις για τη δημόσια διοίκηση και την τοπική αυτοδιοίκηση». Στο άρθρο 3 ορίζεται ο εσωτερικός έλεγχος ως εξής: «ια ανεξάρτητη, αντικειμενική, διαβεβαιωτική και συμβουλευτική δραστηριότητα, σχεδιασμένη να προσδίδει αξία και να βελτιώνει τις λειτουργίες του φορέα. Βοηθάει τον φορέα να επιτύχει τους αντικειμενικούς του στόχους, υιοθετώντας μια συστηματική, επαγγελματική προσέγγιση στην αξιολόγηση και βελτίωση της αποτελεσματικότητας των διαδικασιών διαχείρισης κινδύνων, του Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου και των διαδικασιών διακυβέρνησης». Στο άρθρο 4, παρ. 2, αναφέρεται ρητά πως «Το Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου οφείλει να λαμβάνει υπόψη του τα γενικώς αποδεκτά Πρότυπα για την Επαγγελματική Εφαρμογή του Εσωτερικού Ελέγχου, ΤΟ Πλαίσιο Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου της Επιτροπής C.O.S.O., καθώς και τις καλές πρακτικές, που διαμορφώνονται από φορείς, όπως η Επιτροπή C.O.S.O. (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission - C.O.S.O.) και το Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών (Institute of Internal Auditors - I.I.A.)». Οι στόχοι του εσωτερικού ελέγχου, όπως ορίζονται στο άρθρο 10, είναι οι κάτωθι:

α) τον έλεγχο των συστημάτων διακυβέρνησης και λειτουργίας και την παροχή διαβεβαίωσης περί της επάρκειας αυτών, με σκοπό την υποστήριξη του φορέα για την επίτευξη των στρατηγικών του στόχων και για τη λήψη μέτρων, όπου απαιτείται,

β) την παροχή συμβουλευτικών υπηρεσιών, είτε ως αρωγή προς τον επικεφαλής του φορέα είτε στο πλαίσιο του ετήσιου προγράμματος εργασιών, με στόχο τη βελτίωση της αποτελεσματικότητας του φορέα,

γ) τη διασφάλιση της ορθής, αποτελεσματικής και ασφαλούς διαχείρισης και χρήσης των πληροφοριακών συστημάτων και

δ) την αξιολόγηση της λειτουργίας, των δραστηριοτήτων και των προγραμμάτων του φορέα βάσει των αρχών της χρηστής δημοσιονομικής διαχείρισης».

Το άρθρο 6 αναφέρεται στις διάρθρωση Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου και πιο συγκεκριμένα σε αρμοδιότητες και ρόλους. Έτσι, αναγνωρίζονται τρεις γραμμές:

«α) Η πρώτη γραμμή περιλαμβάνει τις οργανικές μονάδες, καθώς και το σύνολο των υπαλλήλων με οποιαδήποτε σχέση εργασίας που κατά την άσκηση των αρμοδιοτήτων τους εκτελούν τις διεργασίες εντοπισμού και μετριασμού των κινδύνων, καθώς και την παρακολούθηση και αξιολόγηση των δικλίδων ελέγχου.

β) Η δεύτερη γραμμή περιλαμβάνει τις οργανικές μονάδες και τα μονοπρόσωπα ή συλλογικά όργανα του φορέα που έχουν ως αρμοδιότητα τη διασφάλιση της τήρησης της νομιμότητας, τη διαχείριση των κινδύνων που απειλούν την εύρυθμη λειτουργία του φορέα, καθώς και τη συνολική παρακολούθηση και αξιολόγηση των δικλίδων ελέγχου, που εκτελούνται από την πρώτη γραμμή ρόλων, λειτουργώντας ανεξάρτητα από αυτήν.

γ) Η τρίτη γραμμή περιλαμβάνει τη Μονάδα Εσωτερικού Ελέγχου, η οποία παρέχει στον επικεφαλής του φορέα εύλογη διαβεβαίωση και συμβουλευτικές υπηρεσίες σχετικά με την επάρκεια και την αποτελεσματικότητα του συστήματος και των διαδικασιών διακυβέρνησης, διαχείρισης των κινδύνων και των επιμέρους στοιχείων και δικλίδων ελέγχου του Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου, που αποτελούν αρμοδιότητα των δύο πρώτων γραμμών ρόλων».

1.4 Ανασκόπηση μελετών

Ο Linnas (2008) εξετάζει τον εσωτερικό έλεγχο, σε μικρές μονάδες τοπικής αυτοδιοίκησης στην Εσθονία. Ο συγγραφέας υποστηρίζει ότι ένας εσωτερικός έλεγχος που λειτουργεί σε μια μικρή μονάδα τοπικής αυτοδιοίκησης χωρίς βέλτιστη ενσωμάτωση σε ένα συνεκτικό ολοκληρωμένο σύστημα ελέγχου και εποπτείας δεν έχει τις σχετικές δυνατότητες να εκπληρώσει όλες τις αναμενόμενες ευθύνες του και να βοηθήσει τους τοπικούς φορείς λήψης πολιτικών αποφάσεων και τους διαχειριστές να

επιτύχουν έγκαιρα τους στόχους τους καθώς και να ανταποκριθούν στις προσδοκίες των πολιτών. Ο Linnas (2008) υποστηρίζει ότι δεν υπάρχει χώρος για εσωτερικό έλεγχο σε μικρές μονάδες τοπικής αυτοδιοίκησης λόγω της περιορισμένης φύσης των πόρων τους. Η αύξηση των περιορισμένων οικονομικών και ανθρώπινων πόρων μιας περιφέρειας θα μειώσει τη διοικητική ικανότητα των τοπικών διοικητικών μονάδων της και με αυτό τον τρόπο λειτουργεί ως αρνητικός και όχι θετικός παράγοντας για την εξυπηρέτηση των κατοίκων της περιοχής. Επίσης, ο Linnas (2008) τονίζει πως αυτό δεν ισχύει στην περίπτωση της Εσθονίας, αλλά αποτελεί ένα πιο γενικό φαινόμενο. Κατά συνέπεια, η διεξαγωγή του εσωτερικού ελέγχου σε μικρές μονάδες τοπικής αυτοδιοίκησης εξαρτάται από την πολιτική τάξη, τον βαθμό δημοκρατίας, τον φιλελευθερισμό, την ευημερία, αλλά και το ευρύτερο κοινωνικο-πολιτιστικό περιβάλλον μιας χώρας.

Ο Sepsey (2011) εξετάζει την περίπτωση του εσωτερικού ελέγχου στην Ουγγαρία. Από την ανάλυσή του διαπιστώνει ότι ο εσωτερικός έλεγχος που εφαρμόζεται από την τοπική αυτοδιοίκηση δεν εκπληρώνει τα καθήκοντά του και στην πραγματικότητα δεν συμβάλλει στη σωστή, ρυθμιζόμενη, οικονομική, αποδοτική και αποτελεσματική διαχείριση των τοπικών αυτοδιοικήσεων. Στην πλειονότητα των τοπικών κυβερνήσεων, ο εσωτερικός έλεγχος υιοθετεί μια συστημική οπτική, η οποία αποτυγχάνει σταθερά να αξιολογήσει και να αναπτύξει την αποτελεσματικότητα των διαδικασιών διαχείρισης κινδύνου και ελέγχου της τοπικής αυτοδιοίκησης. Η κατάσταση αυτή οφείλεται εν μέρει στις αντιφάσεις μεταξύ του νόμου για την τοπική αυτοδιοίκηση και του νόμου για τα δημόσια οικονομικά και εν μέρει από την εσφαλμένη εφαρμογή του εσωτερικού ελέγχου και την παρερμηνεία του ρόλου του. Επομένως, προτείνει αναθεώρηση του σχετικού νόμου προκειμένου να ρυθμίζει τον ρόλο και τον τόπο των εσωτερικών ελέγχων λαμβάνοντας υπόψη τα μοναδικά χαρακτηριστικά του συστήματος τοπικής αυτοδιοίκησης. Οι κανονισμοί πρέπει να διασφαλίζουν ότι η δημιουργία και λειτουργία του συστήματος εσωτερικού ελέγχου που διευκολύνει την ολοκλήρωση των στόχων της τοπικής αυτοδιοίκησης και η λογοδοσία είναι δικαίωμα και υποχρέωση του εκλεγμένου αρχηγού της τοπικής αυτοδιοίκησης. Αυτή η λύση είναι σύμφωνη με τα διεθνή πρότυπα για τα συστήματα εσωτερικού ελέγχου, και ως εκ τούτου θα ήταν δυνατή μια πρακτική εφαρμογή μιας ευρύτερης ερμηνείας του διαχειριστικού ελέγχου.

Εκκινώντας από το ότι οι χρηματοοικονομικοί κίνδυνοι για τον τομέα της τοπικής αυτοδιοίκησης έχουν φτάσει πρόσφατα σε ένα επίπεδο που αποτελεί σημαντική απειλή όχι μόνο για τις τοπικές κυβερνήσεις αλλά για ολόκληρη την εθνική οικονομία, η Gyüre (2012) εξέτασε τον εσωτερικό έλεγχο στους οργανισμούς τοπικής αυτοδιοίκησης στην Ουγγαρία. Από την έρευνα διαπιστώθηκε ότι σε ορισμένες τοπικές κυβερνήσεις, οι εσωτερικοί έλεγχοι δεν είχαν ενσωματωθεί στις διαδικασίες ή ήταν ανεπαρκείς, εμποδίζοντας τους εσωτερικούς ελεγκτές να εκτελούν τα καθήκοντά τους. Επίσης, βρέθηκε πως οι βασικοί έλεγχοι δεν λειτουργούσαν σωστά, ενώ οι λογιστικοί έλεγχοι απουσίαζαν. Πριν από τις αποφάσεις διαχείρισης περιουσιακών στοιχείων, οι διαδικασίες για την υποστήριξη αυτών των αποφάσεων δεν είχαν ολοκληρωθεί. Επίσης δεν υπήρχε καμία απαίτηση για την αξιολόγηση των χρηματοοικονομικών κινδύνων. Εκτός των ανωτέρω δεν υπήρχε καμία υποχρέωση υποβολής εκθέσεων για τα μέλη σχετικά με τη λειτουργία των οργανισμών που ανήκουν στις τοπικές κυβερνήσεις.

Οι Jorge και Costa (2009) εξέτασαν την ύπαρξη και την εφαρμογή διαδικασιών εσωτερικού ελέγχου στους δήμους της Πορτογαλίας, ως συνέπεια των μεταρρυθμίσεων της τοπικής διοίκησης. Η πλειοψηφία των δήμων δεν διαθέτει ορκωτό λογιστή, ΔΛΠ ή/και Εσωτερικό Ελεγκτή, αν και γενικά θεωρούνται σημαντικοί. Οι λόγοι για τη μη ύπαρξη αυτών είναι η έλλειψη τεχνικών και ανθρώπινων πόρων. Σε δήμους με ΔΛΠ επικρατούν οι οικονομικοί και δημοσιονομικοί έλεγχοι, καθώς και οι έλεγχοι νομιμότητας και λειτουργίας. Αυτοί είναι επίσης οι τύποι ελέγχων που έχουν μεγαλύτερη σημασία. Όσον αφορά τις πρακτικές και τα πρότυπα ελέγχου που εφαρμόζονται, παρά το ποσοστό μη ανταπόκρισης άνω του 50%, οι δήμοι επικεντρώνουν τις πρακτικές εσωτερικού ελέγχου τους στην προετοιμασία των εργασιών πεδίου. Στην Ανάπτυξη Εργασιών Επιτόπου, η πρακτική που εφαρμόζεται περισσότερο αφορά «να ληφθεί υπόψη η γνώμη του Ελεγκτικού Συνεδρίου σχετικά με τους λογαριασμούς των δήμων». Όσον αφορά τη σημασία αυτών των πρακτικών και προτύπων, ακόμη και αν δεν εφαρμόζονται, η μεγάλη πλειοψηφία θεωρεί ότι όλα έχουν μεγάλη σημασία. Όσον αφορά στα πρότυπα και τις διαδικασίες εσωτερικού ελέγχου γενικά χαρακτηριστικά, λαμβάνοντας επίσης υπόψη ένα ποσοστό μη ανταπόκρισης περίπου 50%, η πλειονότητα δήλωσε ότι αυτά θα πρέπει να «συμπληρώνονται με τη νομιμότητα», «να διασφαλίζουν την εμπιστοσύνη στα λογιστικά αρχεία και τις καταστάσεις» και «να διασφαλίζουν τη λειτουργική αποτελεσματικότητα και αποτελεσματικότητα». Επίσης βρέθηκε ένα σχετικό επίπεδο ανεξαρτησίας του

εσωτερικού ελέγχου, καθώς και ότι το μέγεθος του δήμου καθορίζει μόνο την εφαρμογή ορισμένων διαδικασιών και προτύπων εσωτερικού ελέγχου, ιδιαίτερα εκείνων που σχετίζονται με την Έκθεση Ελέγχου.

Οι Christopher, Sarens και Leung (2009) εξέτασαν την ανεξαρτησία της λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου μέσω της σχέσης της με τη διοίκηση και την επιτροπή ελέγχου στην Αυστραλία. Όσον αφορά στη σχέση της λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου με τη διοίκηση, οι απειλές που εντοπίζονται περιλαμβάνουν: χρήση της λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου ως μέσο ανέλιξης σε άλλες θέσεις, έγκριση του προϋπολογισμού της λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου και παροχή στοιχείων για το σχέδιο εσωτερικού ελέγχου, οπτική του εσωτερικού ελεγκτή ως «εταίρο», ειδικά όταν συνδυάζεται με άλλες έμμεσες απειλές. Όσον αφορά στη σχέση με την επιτροπή ελέγχου, οι σημαντικές απειλές που εντοπίστηκαν περιλαμβάνουν τη μη αναφορά του εσωτερικού ελεγκτή στην επιτροπή ελέγχου, η επιτροπή ελέγχου δεν έχει την αποκλειστική ευθύνη για το διορισμό, την απόλυση και την αξιολόγηση του εσωτερικού ελεγκτή, καθώς και μη ύπαρξη από όλα τα μέλη της ελεγκτικής επιτροπής ή τουλάχιστον ένα μέλος ειδικευμένο στη λογιστική.

Παρά το ότι ο εσωτερικός έλεγχος και οι σχετικοί έλεγχοι διαδραματίζουν βασικό ρόλο στη διασφάλιση της χρηστής διακυβέρνησης, η εισαγωγή του εσωτερικού ελέγχου στην τοπική αυτοδιοίκηση στην Αυστραλία έχει πρόσθετη πολυπλοκότητα και πρόσθετους κινδύνους, με περιπτώσεις απάτης, διαφθοράς και επενδύσεων υψηλού κινδύνου σε πολλά τοπικά συμβούλια της χώρας, όπως αναφέρει ο Pilcher (2014). Ο συγγραφέας τονίζει εξακολουθεί να υπάρχει κάποια σύγχυση ως προς τον ρόλο του εσωτερικού ελέγχου και την αντιληπτή αποτελεσματικότητά του στην τοπική αυτοδιοίκηση της Αυστραλίας. Ο κύριος λόγος έγκειται στη μη αποτελεσματική εισαγωγή του νέου δημοσίου μανάτζμεντ στον δημόσιο τομέα. Επίσης στο παρελθόν έχει γίνει χειραγώγηση οικονομικών μεγεθών στην τοπική αυτοδιοίκηση. Επιπρόσθετα, οι συνεχείς αλλαγές στον τρόπο με τον οποίο οι αναφορές της τοπικής αυτοδιοίκησης προστίθενται σε όλο και περισσότερο έλεγχο, είναι υπερβολικές για μια τοπική αυτοδιοίκηση που υποχρηματοδοτείται και έχει όμως ευθύνη να διαχειρίζεται αποτελεσματικά και αποδοτικά τους πόρους των φορολογουμένων για να διασφαλίσει την έγκαιρη παροχή κρίσιμων υπηρεσιών. Συνολικά, με την εισαγωγή του εσωτερικού ελέγχου αυξήθηκαν οι δυνατότητες χειραγώγησης των οικονομικών μεγεθών, η ανάγκη

για πιο εξειδικευμένο προσωπικό και ο αυξημένος κίνδυνος καθώς η υποβολή εκθέσεων γινόταν πιο περίπλοκη.

Οι Onumah και Yao Krah (2012) διερεύνησαν τον ρόλο της λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου στον δημόσιο τομέα στην Γκάνα και των παραγόντων που περιορίζουν την αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου. Το εύρος των υπηρεσιών εσωτερικού ελέγχου στον κλάδο περιορίζεται σε τακτικές δραστηριότητες ελέγχου, κυρίως προέλεγχο των δελτίων πληρωμής που υπολογίζεται ότι καλύπτουν το 74% του μέσου χρόνου παραγωγικού ελέγχου. Η αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου στον δημόσιο τομέα της Γκάνας παρεμποδίζεται από τους εξής παράγοντες: χαμηλή επαγγελματική επάρκεια των εσωτερικών ελεγκτών, έλλειψη υποστήριξης από μέρους της διοίκησης για δραστηριότητες εσωτερικού ελέγχου, έλλειψη εξουσιοδότησης προϋπολογισμού των μονάδων εσωτερικού ελέγχου και αδύναμη λειτουργία των επιτροπών ελέγχου.

Οι Unegbu και Kida (2011) διερεύνησαν τον ρόλο του εσωτερικού ελέγχου στην πολιτεία Kano της Νιγηρίας. Τα ευρήματα της έρευνας κατέδειξαν ότι ο εσωτερικός έλεγχος μπορεί να ελέγξει αποτελεσματικά την απάτη και τις δόλιες δραστηριότητες στο δημόσιο τομέα και ότι οι δημόσιοι τομείς στην πολιτεία Kano διαθέτουν σημαντικό αριθμό Τμημάτων Εσωτερικού Ελέγχου για να λειτουργούν αποτελεσματικά. Συνιστάται η κυβέρνηση να παρέχει επαρκώς εξοπλισμένο προσωπικό με ηλεκτρονική επεξεργασία δεδομένων και επίσης να διατηρεί ένα περιβάλλον εντός του οποίου οι εσωτερικοί ελεγκτές μπορούν να έχουν επαρκή ελευθερία να εκτελούν αποτελεσματικά το έργο τους.

Οι Jones και Beattie (2015) αναφέρονται στη συμμόρφωση των συμβουλίων τοπικής αυτοδιοίκησης με τον εσωτερικό έλεγχο στην Αυστραλία. Τα συμβούλια τοπικής αυτοδιοίκησης βασίζονται σε μια σειρά από πηγές χρηματοδότησης, συμπεριλαμβανομένων των πολιτειακών και ομοσπονδιακών κυβερνήσεων, καθώς και των κοινοτικών μελών τους, για να μπορέσουν να παρέχουν μια σειρά από δημόσιες υπηρεσίες. Δεδομένων των περιορισμών σε αυτές τις πηγές χρηματοδότησης, τα συμβούλια πρέπει να διαθέτουν μια σειρά από στρατηγικές και πολιτικές ικανές να παρέχουν χρηστή διακυβέρνηση και πρέπει να εκπληρώνουν κατάλληλα τις οικονομικές τους υποχρεώσεις. Προκειμένου να εκπληρώσουν τις υποχρεώσεις χρηστής διακυβέρνησης και λογοδοσίας, συχνά αναζητούν καθοδήγηση από τα βασικά

ενδιαφερόμενα μέρη. Για παράδειγμα, στην Αυστραλιανή Πολιτεία της Νέας Νότιας Ουαλίας, το γραφείο τοπικής αυτοδιοίκησης έχει αναπτύξει ένα σύνολο κατευθυντήριων γραμμών, τις οδηγίες εσωτερικού ελέγχου. Το 2010 το Γραφείο Τοπικής Αυτοδιοίκησης της Νέας Νότιας Ουαλίας εξέδωσε αναθεωρημένες κατευθυντήριες γραμμές τονίζοντας ότι μια επιτροπή εσωτερικού ελέγχου αποτελεί βασικό συστατικό της χρηστής διακυβέρνησης. Επιπλέον, οι κατευθυντήριες γραμμές εξηγούσαν ότι για να βελτιωθεί η διακυβέρνηση και η λογοδοσία των συμβουλίων, αυτές οι επιτροπές θα πρέπει να αποτελούνται από την πλειοψηφία ανεξάρτητων μελών. Για να διατηρηθεί η ανεξαρτησία της επιτροπής, οι κατευθυντήριες γραμμές έδειχναν ότι ο Δήμαρχος δεν πρέπει να είναι μέλος της επιτροπής. Ωστόσο, αυτές είναι μόνο κατευθυντήριες γραμμές, όχι νομοθετημένες απαιτήσεις και ως εκ τούτου η συμμόρφωση με τις κατευθυντήριες γραμμές, πριν αναθεωρηθούν, έχει αποδειχθεί αρκετά χαμηλή. Στη βάση αυτή, οι Jones και Beattie (2015) προβαίνουν σε μία ανασκόπηση των εκθέσεων 2012/2013 των Συμβουλίων Τοπικής Αυτοδιοίκησης της Νέας Νότιας Ουαλίας, συμπεριλαμβανομένων των ετήσιων εκθέσεων και των σχετικών γνωστοποιήσεων, προκειμένου να αξιολογήσει το επίπεδο συμμόρφωσης με τις αναθεωρημένες κατευθυντήριες γραμμές του 2010, ειδικά σε σχέση με τις επιτροπές εσωτερικού ελέγχου, για να προσδιορίσει εάν οι κατευθυντήριες γραμμές είναι αποτελεσματική για τη βελτίωση της διακυβέρνησης του τοπικού συμβουλίου. Από την έρευνα διαπιστώθηκε πως παρά το ότι τα τοπικά συμβούλια έχουν λάβει μια σειρά από συστάσεις για τη βελτίωση της διακυβέρνησης και της λογοδοσίας, δεν έχουν γίνει υποχρεωτικές και δεν υπάρχει νομοθετική εξουσία για την επιβολή της συμμόρφωσης. Αυτό έχει ως αποτέλεσμα να μην υπάρχει συμμόρφωση και αυτό οδηγεί στην αναγκαιότητα να θεσπιστεί η υποχρεωτικότητα της ύπαρξης εσωτερικού ελέγχου από τα τοπικά συμβούλια, καθώς επίσης και ανεξάρτητες επιτροπές ελέγχου.

Τέλος, οι Tackie, Marfo-Yiadom και Oduro Achina (2016) εξέτασαν τους καθοριστικούς παράγοντες της αποτελεσματικότητας του εσωτερικού ελέγχου σε αποκεντρωμένα διοικητικά συστήματα τοπικής αυτοδιοίκησης της Γκάνα. Το σύστημα τοπικής αυτοδιοίκησης της Γκάνας είναι δομημένο σε μητροπολιτικές, δημοτικές και περιφερειακές συνελεύσεις (MMDA). Οι συγγραφείς εστίασαν στην περιοχή Ashanti της Γκάνας, η οποία έχει τον μεγαλύτερο αριθμό MMDA. Τα ευρήματα κατέδειξαν ότι η πλειοψηφία του προσωπικού εσωτερικού ελέγχου των MMDA στην περιοχή Ashanti της Γκάνας διαθέτει την απαιτούμενη επαγγελματική επάρκεια. Σε αντίθεση με την

αντίληψη ότι η ποιότητα του ελέγχου στο δημόσιο τομέα συνήθως διακυβεύεται, η μελέτη κατέδειξε ότι υπάρχει υψηλή ποιότητα ελεγκτικού έργου λόγω της συμμόρφωσης με τα διεθνή πρότυπα για τον έλεγχο και την τοπική νομοθεσία ελέγχου. Η επαγγελματική επάρκεια, η οργανωτική ανεξαρτησία και η επαγγελματική ανέλιξη βρέθηκαν να έχουν στατιστικά σημαντική θετική σχέση με την αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου, ενώ η υποστήριξη της ανώτατης διοίκησης βρέθηκε να μην έχει καμία επίδραση στην αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου.

Μελέτη	Στόχοι	Μεθοδολογία	Συμπεράσματα
Linnaas (2008)	Εξέταση του εσωτερικού ελέγχου σε μικρές μονάδες τοπικής αυτοδιοίκησης στην Εσθονία	Δευτερογενή έρευνα	Δεν υπάρχει χώρος για εσωτερικό έλεγχο σε μικρές μονάδες τοπικής αυτοδιοίκησης λόγω της περιορισμένης φύσης των πόρων τους
Sepsey (2011)	Εξέταση του εσωτερικού ελέγχου στην τοπική αυτοδιοίκηση στην Ουγγαρία	Δευτερογενή έρευνα	Ο εσωτερικός έλεγχος δεν εκπληρώνει τα καθήκοντά του και στην πραγματικότητα δεν συμβάλλει στη σωστή, ρυθμιζόμενη, οικονομική, αποδοτική και αποτελεσματική διαχείριση των τοπικών αυτοδιοικήσεων
Gyüre (2012)	Εξέταση του εσωτερικού ελέγχου στην τοπική	Ανάλυση μελέτης περίπτωσης με τη μέθοδο CLF	Σε ορισμένες τοπικές κυβερνήσεις, οι εσωτερικοί έλεγχοι δεν είχαν ενσωματωθεί στις

	αυτοδιοίκηση στην Ουγγαρία		διαδικασίες ή ήταν ανεπαρκείς, εμποδίζοντας τους εσωτερικούς ελεγκτές να εκτελούν τα καθήκοντά τους. Επίσης, βρέθηκε πως οι βασικοί έλεγχοι δεν λειτουργούσαν σωστά, οι λογιστικοί έλεγχοι απουσίαζαν, δεν υπήρχε καμία απαίτηση για την αξιολόγηση των χρηματοοικονομικών κινδύνων και δεν υπήρχε καμία υποχρέωση υποβολής εκθέσεων για τα μέλη σχετικά με τη λειτουργία των οργανισμών που ανήκουν στις τοπικές κυβερνήσεις.
Jorge και Costa (2009)	Ύπαρξη και την εφαρμογή διαδικασιών εσωτερικού ελέγχου στους δήμους της Πορτογαλίας	Ποσοτική έρευνα με ερωτηματολόγιο	Η πλειοψηφία των δήμων δεν διαθέτει ορκωτό λογιστή, ΔΛΠ ή/και Εσωτερικό Ελεγκτή λόγω έλλειψης τεχνικών και ανθρώπινων πόρων.
Christopher, Sarens και	Εξέταση της ανεξαρτησίας της λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου	Ποσοτική έρευνα με ερωτηματολόγιο	Υπάρχουν παράγοντες που εμποδίζουν την ανεξαρτησία του εσωτερικού ελέγχου από

Leung (2009)	μέσω της σχέσης της με τη διοίκηση και την επιτροπή ελέγχου στην Αυστραλία		τη διοίκηση και την επιτροπή ελέγχου.
Pilcher (2014)	Επιπτώσεις από την εισαγωγή του εσωτερικού ελέγχου στην τοπική αυτοδιοίκηση στην Αυστραλία	Μικτή έρευνα (συνέντευξη και ερωτηματολόγιο)	Υπάρχει κάποια σύγχυση ως προς τον ρόλο του εσωτερικού ελέγχου και την αντιληπτή αποτελεσματικότητά του. Επίσης, αυξήθηκαν οι δυνατότητες χειραγώγησης των οικονομικών μεγεθών, η ανάγκη για πιο εξειδικευμένο προσωπικό και ο αυξημένος κίνδυνος καθώς η υποβολή εκθέσεων γινόταν πιο περίπλοκη.
Onumah και Yao Krah (2012)	Διερεύνηση του ρόλου του εσωτερικού ελέγχου στον δημόσιο τομέα στην Γκάνα και των παραγόντων που περιορίζουν την αποτελεσματικότητά του	Μικτή έρευνα (συνέντευξη και ερωτηματολόγιο)	Το εύρος των υπηρεσιών εσωτερικού ελέγχου στον κλάδο περιορίζεται σε τακτικές δραστηριότητες ελέγχου. Εμπόδια: χαμηλή επαγγελματική επάρκεια των εσωτερικών ελεγκτών, έλλειψη υποστήριξης από μέρους της διοίκησης για

			δραστηριότητες εσωτερικού ελέγχου, έλλειψη εξουσιοδότησης προϋπολογισμού των μονάδων εσωτερικού ελέγχου και αδύναμη λειτουργία των επιτροπών ελέγχου.
Unegbu και Kida (2011)	Διερεύνηση του ρόλου του εσωτερικού ελέγχου στην πολιτεία Kano της Νιγηρίας	Ποσοτική έρευνα με ερωτηματολόγιο	Ο εσωτερικός έλεγχος μπορεί να ελέγξει αποτελεσματικά την απάτη και τις δόλιες δραστηριότητες στο δημόσιο τομέα και ότι οι δημόσιοι τομείς στην πολιτεία Kano διαθέτουν σημαντικό αριθμό Τμημάτων Εσωτερικού Ελέγχου για να λειτουργούν αποτελεσματικά.
Jones και Beattie (2015)	Διερεύνηση της συμμόρφωσης των συμβουλίων τοπικής αυτοδιοίκησης με τον εσωτερικό έλεγχο στην Αυστραλία	Δευτερογενή έρευνα	Τα τοπικά συμβούλια έχουν λάβει μια σειρά από συστάσεις για τη βελτίωση της διακυβέρνησης και της λογοδοσίας. Ωστόσο, αυτές δεν έχουν γίνει υποχρεωτικές, δεν υπάρχει νομοθετική εξουσία για την επιβολή

			της συμμόρφωσης και επομένως δεν υπάρχει συμμόρφωση.
Tackie, Marfo-Yiadom και Oduro Achina (2016)	Διερεύνηση των παραγόντων της αποτελεσματικότητας του εσωτερικού ελέγχου σε αποκεντρωμένα διοικητικά συστήματα τοπικής αυτοδιοίκησης της Γκάνα	Ποσοτική με ερωτηματολόγιο	Η επαγγελματική επάρκεια, η οργανωτική ανεξαρτησία και η επαγγελματική ανέλιξη βρέθηκαν να έχουν στατιστικά σημαντική θετική σχέση με την αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου, ενώ η υποστήριξη της ανώτατης διοίκησης βρέθηκε να μην έχει καμία επίδραση στην αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2. ΜΕΘΟΔΟΛΟΓΙΑ

2.1 Μέθοδος και εργαλείο συλλογής δεδομένων

Η ποσοτική μέθοδος με ερωτηματολόγιο και πιο συγκεκριμένα η δημοσκοπική μέθοδος χρησιμοποιήθηκε για την εκπόνηση αυτής της εργασίας. Η συγκεκριμένη μέθοδος επιλέχθηκε διότι το ερωτηματολόγιο είναι ένα εύχρηστο και ευρέως διαδεδομένο εργαλείο συλλογής δεδομένων από τους ίδιους τους συμμετέχοντες στην έρευνα (Williams, 2007; Apuke, 2017).

2.2 Δείγμα

Το δείγμα της παρούσας έρευνας αποτελείται από 117 στελέχη των ΟΤΑ α και β βαθμού, αλλά και στελέχη της αποκεντρωμένης διοίκησης. Η μέθοδος της χιονοστιβάδας επιλέχθηκε για την προσέλκυση του δείγματος.

2.3 Διαδικασία της έρευνας

Το ερωτηματολόγιο αναρτήθηκε προς συμπλήρωση στη διαδικτυακή πλατφόρμα Google Forms. Για την τήρηση των αρχών δεοντολογίας της έρευνας, ο ερευνητής ενημέρωσε τους συμμετέχοντες στην έρευνα μέσω μίας εισαγωγικής παραγράφου σχετικά με τον σκοπό αυτής, την τήρηση της ανωνυμίας, καθώς και την εμπιστευτικότητα των δεδομένων. Εν συνεχεία τα δεδομένα επεξεργάστηκαν με το στατιστικό πρόγραμμα SPSS έκδοση 21.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3. ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΤΗΣ ΕΡΕΥΝΑΣ

Ενότητα Α. Φορέας εργασίας

Οι περισσότεροι συμμετέχοντες στην έρευνα ανήκουν στην κατηγορία των ΟΤΑ πρώτου και δευτέρου βαθμού (70%) σε ίσο ποσοστό.

Πίνακας 1. Ποια είναι η κατηγορία στην οποία ανήκετε;

	Συχνότητα	Ποσοστό	Έγκυρο Ποσοστό	Αθροιστικό ποσοστό

ΟΤΑ Α βαθμού	41	35.0	35.0	35.0
ΟΤΑ Β βαθμού	41	35.0	35.0	70.1
Αποκεντρωμένη διοίκηση	35	29.9	29.9	100.0
Σύνολο	117	100.0	100.0	

Στον τομέα στον οποίον εργάζονται οι ερωτηθέντες απασχολούνται ως επί το πλείστον 0-50 υπάλληλοι (29,9%).

Πίνακας 2. Πόσοι είναι οι συνολικοί υπάλληλοι που απασχολούνται στον τομέα σας;

	Συχνότητα	Ποσοστό	Έγκυρο Ποσοστό	Αθροιστικό ποσοστό
0-50	35	29.9	29.9	29.9
51-100	33	28.2	28.2	58.1
101-200	21	17.9	17.9	76.1
201 και άνω	28	23.9	23.9	100.0
Σύνολο	117	100.0	100.0	

Η ανώτερη βαθμίδα σε ιεράρχηση που λειτουργεί στον φορέα στον οποίον εργάζονται οι ερωτηθέντες είναι η γενική διεύθυνση (31,65%).

Πίνακας 3. Σε υπηρεσιακό επίπεδο, ποια είναι η ανώτερη βαθμίδα σε ιεράρχηση που λειτουργεί στον φορέα σας;

	Συχνότητα	Ποσοστό	Έγκυρο Ποσοστό	Αθροιστικό ποσοστό
Γενική διεύθυνση	37	31.6	31.6	31.6
Διεύθυνση	32	27.4	27.4	59.0
Τμήμα	29	24.8	24.8	83.8
Γραφείο	19	16.2	16.2	100.0
Σύνολο	117	100.0	100.0	

Οι περισσότεροι συμμετέχοντες στην έρευνα σε ποσοστό 53% δήλωσαν ότι ο ΟΥΕ του φορέα στον οποίον εργάζονται δεν έχει επισημοποιηθεί, σε αντίθεση με το 47% των ερωτηθέντων που απάντησαν θετικά σε αυτήν την ερώτηση.

Πίνακας 4. Ο ΟΕΥ του φορέα σας έχει επισημοποιηθεί;

	Συχνότητα	Ποσοστό	Έγκυρο Ποσοστό	Αθροιστικό ποσοστό
Ναι	55	47.0	47.0	47.0
Όχι	62	53.0	53.0	100.0
Σύνολο	117	100.0	100.0	

Αναφορικά με τη λειτουργία της οικονομικής υπηρεσιακής μονάδας με βάση τους διαθέσιμους πόρους του οργανισμού, οι απόψεις των συμμετεχόντων στην έρευνα δίστανται. Όπως παρατηρείται από τον πιο κάτω πίνακα, το ίδιο ποσοστό ερωτηθέντων (20,5%) απάντησε ‘κακή’, ‘καλή’ και ‘πολύ καλή’. Συνολικά, το 40,2% απάντησε ‘πολύ κακή’ και ‘κακή’, ενώ το 41% απάντησε ‘καλή’ και ‘πολύ καλή’.

Πίνακας 5. Πως εκτιμάτε την λειτουργία των παρακάτω υπηρεσιακών μονάδων με βάση τους διαθέσιμους πόρους του οργανισμού σας: Οικονομική

	Συχνότητα	Ποσοστό	Έγκυρο Ποσοστό	Αθροιστικό ποσοστό
Πολύ κακή	23	19.7	19.7	19.7
Κακή	24	20.5	20.5	40.2
Μέτρια	22	18.8	18.8	59.0
Καλή	24	20.5	20.5	79.5
Πολύ καλή	24	20.5	20.5	100.0
Σύνολο	117	100.0	100.0	

Όσον αφορά στη διοικητική λειτουργία των υπηρεσιακών μονάδων με βάση τους διαθέσιμους πόρους του οργανισμού, το 46,2% απάντησε ‘πολύ κακή’ και ‘κακή’, ενώ το 36,8% απάντησε ‘καλή’ και ‘πολύ καλή’.

Πίνακας 6. Πως εκτιμάτε την λειτουργία των παρακάτω υπηρεσιακών μονάδων με βάση τους διαθέσιμους πόρους του οργανισμού σας: Διοικητική

	Συχνότητα	Ποσοστό	Έγκυρο Ποσοστό	Αθροιστικό ποσοστό
Πολύ κακή	31	26.5	26.5	26.5
Κακή	23	19.7	19.7	46.2
Μέτρια	20	17.1	17.1	63.2
Καλή	27	23.1	23.1	86.3
Πολύ καλή	16	13.7	13.7	100.0
Σύνολο	117	100.0	100.0	

Η λειτουργία της τεχνικής υπηρεσιακής μονάδας με βάση τους διαθέσιμους πόρους του οργανισμού αξιολογήθηκε από το 41,9% ως ‘πολύ κακή’ και ‘κακή’, και από το 39,3% ως ‘καλή’ και ‘πολύ καλή’.

Πίνακας 7. Πως εκτιμάτε την λειτουργία των παρακάτω υπηρεσιακών μονάδων με βάση τους διαθέσιμους πόρους του οργανισμού σας: Τεχνική

	Συχνότητα	Ποσοστό	Έγκυρο Ποσοστό	Αθροιστικό ποσοστό
Πολύ κακή	24	20.5	20.5	20.5
Κακή	25	21.4	21.4	41.9
Μέτρια	22	18.8	18.8	60.7
Καλή	20	17.1	17.1	77.8
Πολύ καλή	26	22.2	22.2	100.0
Σύνολο	117	100.0	100.0	

Όσον αφορά στη νομική λειτουργία των υπηρεσιακών μονάδων με βάση τους διαθέσιμους πόρους του οργανισμού, το 49,6% απάντησε ‘πολύ κακή’ και ‘κακή’, ενώ το 32,5% απάντησε ‘καλή’ και ‘πολύ καλή’.

Πίνακας 8. Πως εκτιμάτε την λειτουργία των παρακάτω υπηρεσιακών μονάδων με βάση τους διαθέσιμους πόρους του οργανισμού σας: Νομική

	Συχνότητα	Ποσοστό	Έγκυρο Ποσοστό	Αθροιστικό ποσοστό
Πολύ κακή	31	26.5	26.5	26.5
Κακή	27	23.1	23.1	49.6
Μέτρια	21	17.9	17.9	67.5
Καλή	23	19.7	19.7	87.2
Πολύ καλή	15	12.8	12.8	100.0
Σύνολο	117	100.0	100.0	

Όσον αφορά στη διοικητική λειτουργία των υπηρεσιακών μονάδων με βάση τους διαθέσιμους πόρους του οργανισμού, το 41,9% απάντησε ‘πολύ κακή’ και ‘κακή’, ενώ το 36,7% απάντησε ‘καλή’ και ‘πολύ καλή’.

Πίνακας 9. Πως εκτιμάτε την λειτουργία των παρακάτω υπηρεσιακών μονάδων με βάση τους διαθέσιμους πόρους του οργανισμού σας: Πληροφορικής

	Συχνότητα	Ποσοστό	Έγκυρο Ποσοστό	Αθροιστικό ποσοστό
Πολύ κακή	24	20.5	20.5	20.5
Κακή	25	21.4	21.4	41.9
Μέτρια	25	21.4	21.4	63.2
Καλή	28	23.9	23.9	87.2
Πολύ καλή	15	12.8	12.8	100.0
Σύνολο	117	100.0	100.0	

Η πλειοψηφία σε ποσοστό 63,2% απάντησε πως δεν υπάρχουν εσωτερικά εγχειρίδια-διαδικασίες ως εργαλείο-σύστημα διοίκησης.

Πίνακας 10. Υπάρχει ένα ή/και περισσότερα από τα παρακάτω εργαλεία-συστήματα διοίκησης: Εσωτερικά εγχειρίδια - Διαδικασίες

	Συχνότητα	Ποσοστό	Έγκυρο Ποσοστό	Αθροιστικό ποσοστό
--	-----------	---------	-------------------	-----------------------

Ναι	43	36.8	36.8	36.8
Όχι	74	63.2	63.2	100.0
Σύνολο	117	100.0	100.0	

Η πλειοψηφία σε ποσοστό 52,1% απάντησε πως δεν υπάρχουν πρότυπα διαχείρισης ποιότητας ως εργαλείο-σύστημα διοίκησης.

Πίνακας 11. Υπάρχει ένα ή/και περισσότερα από τα παρακάτω εργαλεία-συστήματα διοίκησης: Πρότυπα διαχείρισης ποιότητας

	Συχνότητα	Ποσοστό	Έγκυρο Ποσοστό	Αθροιστικό ποσοστό
Ναι	56	47.9	47.9	47.9
Όχι	61	52.1	52.1	100.0
Σύνολο	117	100.0	100.0	

Η πλειοψηφία σε ποσοστό 83,7% απάντησε πως υπάρχουν εσωτερικοί κανονισμοί λειτουργίας ως εργαλείο-σύστημα διοίκησης.

Πίνακας 12. Υπάρχει ένα ή/και περισσότερα από τα παρακάτω εργαλεία-συστήματα διοίκησης: Εσωτερικοί κανονισμοί λειτουργίας

	Συχνότητα	Ποσοστό	Έγκυρο Ποσοστό	Αθροιστικό ποσοστό
Ναι	98	83.7	83.7	83.7
Όχι	19	16.3	16.3	100.0
Σύνολο	117	100.0	100.0	

Η πλειοψηφία σε ποσοστό 83,7% απάντησε πως υπάρχουν οδηγίες εργασίας ως εργαλείο-σύστημα διοίκησης.

Πίνακας 13. Υπάρχει ένα ή/και περισσότερα από τα παρακάτω εργαλεία-συστήματα διοίκησης: Οδηγίες εργασίας

	Συχνότητα	Ποσοστό	Έγκυρο Ποσοστό	Αθροιστικό ποσοστό
Ναι	98	83.7	83.7	83.7
Όχι	19	16.3	16.3	100.0
Σύνολο	117	100.0	100.0	

Η πλειοψηφία σε ποσοστό 94% απάντησε πως υπάρχουν εσωτερικοί εγκύκλιοι ως εργαλείο-σύστημα διοίκησης.

Πίνακας 14. Υπάρχει ένα ή/και περισσότερα από τα παρακάτω εργαλεία-συστήματα διοίκησης: Εσωτερικοί εγκύκλιοι

	Συχνότητα	Ποσοστό	Έγκυρο Ποσοστό	Αθροιστικό ποσοστό
Ναι	110	94.0	94.0	94.0
Όχι	7	6.0	6.0	100.0
Σύνολο	117	100.0	100.0	

Η πλειοψηφία σε ποσοστό 94% απάντησε πως υπάρχουν κώδικες δεοντολογίας ως εργαλείο-σύστημα διοίκησης.

Πίνακας 15. Υπάρχει ένα ή/και περισσότερα από τα παρακάτω εργαλεία-συστήματα διοίκησης: Κώδικες δεοντολογίας

	Συχνότητα	Ποσοστό	Έγκυρο Ποσοστό	Αθροιστικό ποσοστό
Ναι	110	94.0	94.0	94.0
Όχι	7	6.0	6.0	100.0
Σύνολο	117	100.0	100.0	

Οι περισσότεροι ερωτηθέντες σε ποσοστό 21,4% απάντησαν πως τα ιεραρχικά επίπεδα εγκρίσεων εντός του φορέα διαφοροποιούνται σε αρκετά μεγάλο βαθμό και πως

υπάρχει σαφής διακριτή κατηγοριοποίηση ανάμεσά τους. Συνολικά, το 41,9% απάντησε ‘αρκετά’ και ‘πολύ’, ενώ το 39,3% απάντησε ‘καθόλου’ και ‘λίγο’.

Πίνακας 16. Σε ποιον βαθμό θεωρείται πως τα ιεραρχικά επίπεδα εγκρίσεων εντός του φορέα σας διαφοροποιούνται; Θεωρείτε πως υπάρχει σαφής διακριτή κατηγοριοποίηση ανάμεσά τους;

	Συχνότητα	Ποσοστό	Έγκυρο Ποσοστό	Αθροιστικό ποσοστό
Καθόλου	24	20.5	20.5	20.5
Λίγο	22	18.8	18.8	39.3
Μέτρια	22	18.8	18.8	58.1
Αρκετά	25	21.4	21.4	79.5
Πολύ	24	20.5	20.5	100.0
Σύνολο	117	100.0	100.0	

Σε μικρό βαθμό απάντησε το 23,9% των ερωτηθέντων ότι έχουν προσδιοριστεί οι αρμοδιότητες των υπαλλήλων. Συνολικά, το 41,9% απάντησε ‘αρκετά’ και ‘πολύ’, ενώ το 40,1% απάντησε ‘καθόλου’ και ‘λίγο’.

Πίνακας 17. Οι αρμοδιότητες των υπαλλήλων σας έχουν προσδιοριστεί, και αν ναι, σε τι βαθμό;

	Συχνότητα	Ποσοστό	Έγκυρο Ποσοστό	Αθροιστικό ποσοστό
Καθόλου	19	16.2	16.2	16.2
Λίγο	28	23.9	23.9	40.2
Μέτρια	21	17.9	17.9	58.1
Αρκετά	25	21.4	21.4	79.5
Πολύ	24	20.5	20.5	100.0
Σύνολο	117	100.0	100.0	

Σε ποσοστό 53% οι συμμετέχοντες απάντησαν δεν υπάρχει σύστημα καταγραφής και διαχείρισης των καταγγελιών.

Πίνακας 18. Υπάρχει σύστημα καταγραφής και διαχείρισης των καταγγελιών;

	Συχνότητα	Ποσοστό	Έγκυρο Ποσοστό	Αθροιστικό ποσοστό
Ναι	55	47.0	47.0	47.0
Όχι	62	53.0	53.0	100.0
Σύνολο	117	100.0	100.0	

Οι περισσότεροι συμμετέχοντες στην έρευνα σε ποσοστό 61,55 πιστεύουν ότι αν προστεθεί στον φορέα μία λειτουργική ομάδα εσωτερικού ελέγχου θα έχει ιδιαίτερη αξία.

Πίνακας 20. Αν μια λειτουργική ομάδα εσωτερικού ελέγχου προστεθεί στον φορέα σας, θεωρείτε πως θα έχει ιδιαίτερη αξία;

	Συχνότητα	Ποσοστό	Έγκυρο Ποσοστό	Αθροιστικό ποσοστό
Ναι	72	61.5	61.5	61.5
Όχι	45	38.4	38.4	100.0
Σύνολο	117	100.0	100.0	

Σε ποσοστό 50,4% οι περισσότεροι συμμετέχοντες στην έρευνα αναφέρουν πως δεν έχουν καταρτιστεί και επομένως δεν χρησιμοποιούντων περιγράμματα θέσεων εργασίας στον φορέα.

Πίνακας 21. Έχετε καταρτίσει και χρησιμοποιείτε περιγράμματα θέσεων εργασίας στον φορέα σας;

	Συχνότητα	Ποσοστό	Έγκυρο Ποσοστό	Αθροιστικό ποσοστό
Ναι	58	49.6	49.6	49.6

Όχι	59	50.4	50.4	100.0
Σύνολο	117	100.0	100.0	

Ενότητα Β. Πληροφορίες σχετικά με την ύπαρξη ομάδας εσωτερικού ελέγχου στα ΟΤΑ

Οι περισσότεροι συμμετέχοντες στην έρευνα σε ποσοστό 58,1% αναφέρουν πως οργανισμός τους δε διαθέτει μονάδα εσωτερικού ελέγχου.

Πίνακας 22. Ο οργανισμός σας διαθέτει μονάδα εσωτερικού ελέγχου;

	Συχνότητα	Ποσοστό	Έγκυρο Ποσοστό	Αθροιστικό ποσοστό
Ναι	49	41.9	41.9	41.9
Όχι	68	58.1	58.1	100.0
Σύνολο	117	100.0	100.0	

Ωστόσο, στην περίπτωση που διατίθεται ομάδα εσωτερικού ελέγχου, κρίνεται ως πολύ επανδρωμένη, βάση της άποψης των περισσότερων ερωτηθέντων (25,6%). Συνολικά κρίνεται ως αρκετά και πολύ επανδρωμένη από το 40,1% των ερωτηθέντων και ως καθόλου και ελάχιστα επανδρωμένη από το 39,4% των συμμετεχόντων στην έρευνα.

Πίνακας 23. Πόσο επανδρωμένη θεωρείται πως είναι η ομάδα εσωτερικού ελέγχου στον φορέα σας;

	Συχνότητα	Ποσοστό	Έγκυρο Ποσοστό	Αθροιστικό ποσοστό
Καθόλου	23	19.7	19.7	19.7
Ελάχιστα	23	19.7	19.7	39.3
Μερικώς	24	20.5	20.5	59.8
Αρκετά	17	14.5	14.5	74.4
Πολύ	30	25.6	25.6	100.0
Σύνολο	117	100.0	100.0	

Ο μέσος όρος των εργαζομένων που στελεχώνουν τη συγκεκριμένη οργανική μονάδα είναι περίπου τα 11 άτομα.

Πίνακας 24. Αναφέρετε, έστω προσεγγιστικά, τον αριθμό των υπαλλήλων που στελεχώνουν τη συγκεκριμένη οργανική μονάδα.

	N	Ελάχιστη τιμή	Μέγιστη τιμή	Μέσος όρος	Τυπική απόκλιση
Αριθμός	117	2	20	10.83	5.842

Σε ποσοστό 53% οι συμμετέχοντες στην έρευνα δήλωσαν πως η ομάδα εσωτερικού ελέγχου δεν έχει πρόσβαση στις πληροφορίες της μονάδας τους.

Πίνακας 25. Η ομάδα εσωτερικού ελέγχου έχει πρόσβαση στις πληροφορίες της μονάδας σας;

	Συχνότητα	Ποσοστό	Έγκυρο Ποσοστό	Αθροιστικό ποσοστό
Ναι	55	47.0	47.0	47.0
Όχι	62	53.0	53.0	100.0
Σύνολο	117	100.0	100.0	

Κατά το προηγούμενο έτος πραγματοποιήθηκαν πάνω από πέντε εσωτερικοί έλεγχοι, σύμφωνα με το 29,9% των ερωτηθέντων.

Πίνακας 26. Πόσοι εσωτερικοί έλεγχοι πραγματοποιήθηκαν την προηγούμενη χρονιά;

	Συχνότητα	Ποσοστό	Έγκυρο Ποσοστό	Αθροιστικό ποσοστό
1 Καθόλου (0)	24	20.5	20.5	20.5
Λίγοι (1-2)	32	27.4	27.4	47.9
Μερικοί (3-4)	26	22.2	22.2	70.1
Πιο πολλοί (5 και άνω)	35	29.9	29.9	100.0

Σύνολο	117	100.0	100.0	
--------	-----	-------	-------	--

Από τον πιο κάτω πίνακα διαπιστώνεται πως χρησιμοποιήθηκαν εξωτερικοί συνεργάτες στον οργανισμό για κάποια δραστηριότητα εσωτερικού ελέγχου, σύμφωνα με το 54,7% των ερωτηθέντων.

Πίνακας 27. Χρησιμοποιήσατε εξωτερικούς συνεργάτες στον οργανισμό σας για κάποια δραστηριότητα εσωτερικού ελέγχου;

	Συχνότητα	Ποσοστό	Έγκυρο Ποσοστό	Αθροιστικό ποσοστό
Ναι	64	54.7	54.7	54.7
Όχι	53	45.3	45.3	100.0
Σύνολο	117	100.0	100.0	

Το 57,3% των ερωτηθέντων απάντησε πως δεν υπάρχουν εγκεκριμένες εσωτερικές διαδικασίες για τη λειτουργία της μονάδας εσωτερικού ελέγχου.

Πίνακας 28. Υπάρχουν εγκεκριμένες εσωτερικές διαδικασίες για τη λειτουργία της μονάδας εσωτερικού ελέγχου;

	Συχνότητα	Ποσοστό	Έγκυρο Ποσοστό	Αθροιστικό ποσοστό
Ναι	50	42.7	42.7	42.7
Όχι	67	57.3	57.3	100.0
Σύνολο	117	100.0	100.0	

Αυτές οι εσωτερικές διαδικασίες αφορούν κυρίως αξιολογήσεις (25,6%), αυτεπάγγελτες διαδικασίες της περιφέρειας (21,4%) και κατανομές πόρων (20,5%). Λιγότερο αφορούν απαλλοτριώσεις (17,1%) και εποπτείες (15,4%).

Πίνακας 29. Σε περίπτωση που υπάρχουν, αναφέρατε παραδείγματα.

	Συχνότητα	Ποσοστό	Έγκυρο Ποσοστό	Αθροιστικό ποσοστό
Αξιολογήσεις	30	25.6	25.6	25.6
Απαλλοτριώσεις	20	17.1	17.1	42.7
Αυτεπάγγελτες διαδικασίες της περιφέρειας	25	21.4	21.4	64.1
Εποπτείες	18	15.4	15.4	79.5
Κατανομές πόρων	24	20.5	20.5	100.0
Σύνολο	117	100.0	100.0	

Επίσης, υπάρχουν εγκεκριμένες εσωτερικές διαδικασίες καθορισμού των κινδύνων του οργανισμού, σύμφωνα με το 55,6% των ερωτηθέντων.

Πίνακας 30. Υπάρχουν εγκεκριμένες εσωτερικές διαδικασίες καθορισμού των κινδύνων του οργανισμού;

	Συχνότητα	Ποσοστό	Έγκυρο Ποσοστό	Αθροιστικό ποσοστό
Ναι	65	55.6	55.6	55.6
Όχι	52	44.4	44.4	100.0
Σύνολο	117	100.0	100.0	

Πάντως, το 55,6% των συμμετεχόντων ανέφερε πως οι ενδεχόμενοι παράγοντες κινδύνων του οργανισμού και το πλαίσιο διαχείρισης αυτών έχουν προσδιορισθεί.

Πίνακας 31. Οι ενδεχόμενοι παράγοντες κινδύνων του οργανισμού σας έχουν προσδιορισθεί, καθώς και το πλαίσιο διαχείρισης αυτών;

	Συχνότητα	Ποσοστό	Έγκυρο Ποσοστό	Αθροιστικό ποσοστό
Ναι	65	55.6	55.6	55.6
Όχι	52	44.4	44.4	100.0

Σύνολο	117	100.0	100.0	
--------	-----	-------	-------	--

Επίσης, υπάρχει κάποιο συγκεκριμένο και εγκεκριμένο πλάνο διαχείρισης των κινδύνων από την Διοίκηση, σύμφωνα με το 51,3% των ερωτηθέντων.

Πίνακας 32. Υπάρχει κάποιο συγκεκριμένο και εγκεκριμένο πλάνο διαχείρισης των κινδύνων από την Διοίκηση;

	Συχνότητα	Ποσοστό	Έγκυρο Ποσοστό	Αθροιστικό ποσοστό
Ναι	60	51.3	51.3	51.3
Όχι	57	48.7	48.7	100.0
Σύνολο	117	100.0	100.0	

Όπως παρατηρείται από τον πιο κάτω πίνακα, οι εσωτερικοί ελεγκτές δεν μπορούν να χαρακτηριστούν επαρκείς και συνεπείς για να εκτελέσουν πιστά τα καθήκοντά τους, όπως απάντησε το 52,1% των συμμετεχόντων στην έρευνα.

Πίνακας 33. Κατά την γνώμη σας, οι εσωτερικοί ελεγκτές μπορούν να χαρακτηριστούν επαρκείς και συνεπείς για να εκτελέσουν πιστά τα καθήκοντά τους;

	Συχνότητα	Ποσοστό	Έγκυρο Ποσοστό	Αθροιστικό ποσοστό
Ναι	56	47.9	47.9	47.9
Όχι	61	52.1	52.1	100.0
Σύνολο	117	100.0	100.0	

Από όσους απάντησαν αρνητικά στην προηγούμενη ερώτηση, το 27,4% πιστεύει πως οι εσωτερικοί ελεγκτές πρέπει να αποκτήσουν κάποια πιστοποίηση.

Πίνακας 34. Εάν ΟΧΙ, πιστεύεται πως πρέπει να αποκτήσουν κάποια πιστοποίηση;

	Συχνότητα	Ποσοστό	Έγκυρο Ποσοστό	Αθροιστικό ποσοστό
--	-----------	---------	----------------	--------------------

Ναι	32	27.4	52.5	52.5
Όχι	29	24.8	47.5	100.0
Σύνολο	61	52.1	100.0	
ΔΑ	56	47.9		
Σύνολο	117	100.0		

Ενότητα Γ. Πληροφορίες σχετικά με τον βαθμό υλοποίησης εσωτερικού ελέγχου στον φορέα

Σε μικρό βαθμό διεξάγεται ο προγραμματισμένος γενικός έλεγχος, σύμφωνα με το 27,4% των ερωτηθέντων. Συνολικά, το 45,3% απάντησε καθόλου και λίγο, ενώ το 34,2% απάντησε πολύ και πάρα πολύ.

Πίνακας 35. Ο εσωτερικός έλεγχος στην μονάδα σας κάθε πότε εκτελείται (από την εσωτερική μονάδα του φορέα σας ή από εξωτερικό φορέα που του έχετε αναθέσει αυτή την υπηρεσία): Προγραμματισμένος Γενικός Έλεγχος

	Συχνότητα	Ποσοστό	Έγκυρο Ποσοστό	Αθροιστικό ποσοστό
Καθόλου	21	17.9	17.9	17.9
Λίγο	32	27.4	27.4	45.3
Αρκετά	24	20.5	20.5	65.8
Πολύ	14	12.0	12.0	77.8
Πάρα πολύ	26	22.2	22.2	100.0
Σύνολο	117	100.0	100.0	

Καθόλου δε διεξάγεται ο μη προγραμματισμένος γενικός έλεγχος, σύμφωνα με το 27,4% των ερωτηθέντων. Συνολικά, το 50,5% απάντησε καθόλου και λίγο, ενώ το 35,9% απάντησε πολύ και πάρα πολύ.

Πίνακας 36. Ο εσωτερικός έλεγχος στην μονάδα σας κάθε πότε εκτελείται (από την εσωτερική μονάδα του φορέα σας ή από εξωτερικό φορέα που του έχετε αναθέσει αυτή την υπηρεσία): Μη Προγραμματισμένος Γενικός Έλεγχος

	Συχνότητα	Ποσοστό	Έγκυρο Ποσοστό	Αθροιστικό ποσοστό
Καθόλου	32	27.4	27.4	27.4
Λίγο	27	23.1	23.1	50.4
Αρκετά	16	13.7	13.7	64.1
Πολύ	24	20.5	20.5	84.6
Πάρα πολύ	18	15.4	15.4	100.0
Σύνολο	117	100.0	100.0	

Καθόλου δε διεξάγεται ο έκτακτος έλεγχος, σύμφωνα με το 26,5% των ερωτηθέντων. Συνολικά, το 47% απάντησε καθόλου και λίγο, ενώ το 43,6% απάντησε πολύ και πάρα πολύ.

Πίνακας 36. Ο εσωτερικός έλεγχος στην μονάδα σας κάθε πότε εκτελείται (από την εσωτερική μονάδα του φορέα σας ή από εξωτερικό φορέα που του έχετε αναθέσει αυτή την υπηρεσία): Έκτακτος

	Συχνότητα	Ποσοστό	Έγκυρο Ποσοστό	Αθροιστικό ποσοστό
Καθόλου	31	26.5	26.5	26.5
Λίγο	24	20.5	20.5	47.0
Αρκετά	11	9.4	9.4	56.4
Πολύ	27	23.1	23.1	79.5
Πάρα πολύ	24	20.5	20.5	100.0
Σύνολο	117	100.0	100.0	

Δεν υπάρχει διαδικασία διαφύλαξης των τεκμηρίων και αποτελεσμάτων ελέγχου προκειμένου να χρησιμοποιηθούν για επόμενες ενέργειες, όπως δήλωσε το 53% των ερωτηθέντων.

Πίνακας 37. Υπάρχει διαδικασία διαφύλαξης των τεκμηρίων και αποτελεσμάτων ελέγχου προκειμένου να χρησιμοποιηθούν για επόμενες ενέργειες;

	Συχνότητα	Ποσοστό	Έγκυρο Ποσοστό	Αθροιστικό ποσοστό
Ναι	55	47.0	47.0	47.0
Όχι	62	53.0	53.0	100.0
Σύνολο	117	100.0	100.0	

Επίσης δεν υπάρχει τεκμηριωμένα ορισμένος επόπτης από τη Διοίκηση πρόσωπο ή όργανο για την εκτέλεση του πλάνου εσωτερικού ελέγχου, όπως ανέφερε το 50,4% των ερωτηθέντων.

Πίνακας 38. Υπάρχει τεκμηριωμένα ορισμένος επόπτης από τη Διοίκηση πρόσωπο ή όργανο για την εκτέλεση του πλάνου εσωτερικού ελέγχου;

	Συχνότητα	Ποσοστό	Έγκυρο Ποσοστό	Αθροιστικό ποσοστό
Ναι	58	49.6	49.6	49.6
Όχι	59	50.4	50.4	100.0
Σύνολο	117	100.0	100.0	

Πάντως, υπάρχει διαδικασία αποδοχής των ευρημάτων από την ελεγχόμενη υπηρεσία, σύμφωνα με την άποψη του 52,1% των ερωτηθέντων.

Πίνακας 39. Υπάρχει διαδικασία αποδοχής των ευρημάτων από την ελεγχόμενη υπηρεσία;

	Συχνότητα	Ποσοστό	Έγκυρο Ποσοστό	Αθροιστικό ποσοστό
Ναι	61	52.1	52.1	52.1
Όχι	56	47.9	47.9	100.0
Σύνολο	117	100.0	100.0	

Αντίθετα, δεν υπάρχει διαδικασία αποδοχής των εισηγήσεων διορθωτικών ενεργειών από την ελεγχόμενη υπηρεσία, όπως δήλωσε το 53,8% των ερωτηθέντων.

Πίνακας 40. Υπάρχει διαδικασία αποδοχής των εισηγήσεων διορθωτικών ενεργειών από την ελεγχόμενη υπηρεσία;

	Συχνότητα	Ποσοστό	Έγκυρο Ποσοστό	Αθροιστικό ποσοστό
Ναι	54	46.2	46.2	46.2
Όχι	63	53.8	53.8	100.0
Σύνολο	117	100.0	100.0	

Κατά τα τελευταία χρόνια δεν έχει προωθηθεί καμία οριστική έκθεση εσωτερικών ελέγχων στη διοίκηση, όπως δήλωσε το 38,5% των ερωτηθέντων.

Πίνακας 41. Πόσες οριστικές εκθέσεις εσωτερικών ελέγχων (όχι ελέγχων από τρίτες αρχές) έχουν προωθηθεί στην Διοίκηση τα τελευταία 3 χρόνια;

	Συχνότητα	Ποσοστό	Έγκυρο Ποσοστό	Αθροιστικό ποσοστό
0	45	38.5	38.5	38.5
1-4	37	31.6	31.6	70.1
Παραπάνω	35	29.9	29.9	100.0
Σύνολο	117	100.0	100.0	

Επιπλέον, δεν έχει συνταχθεί ετήσιος απολογισμός των εσωτερικών ελέγχων που έχουν γίνει τα τελευταία 3 χρόνια, σύμφωνα με την άποψη της πλειοψηφίας (54,7%).

Πίνακας 42. Έχει συνταχθεί ετήσιος απολογισμός των εσωτερικών ελέγχων που έχουν γίνει τα τελευταία 3 χρόνια;

	Συχνότητα	Ποσοστό	Έγκυρο Ποσοστό	Αθροιστικό ποσοστό
Ναι	53	45.3	45.3	45.3
Όχι	64	54.7	54.7	100.0
Σύνολο	117	100.0	100.0	

Τέλος, το 51,3% των συμμετεχόντων στην έρευνα δήλωσε πως δεν παρακολουθείται η πρόοδος υλοποίησης των βελτιωτικών ενεργειών για τις αστοχίες που προέκυψαν από τη διαδικασία ελέγχου (follow up).

Πίνακας 43. Παρακολουθείτε την πρόοδο υλοποίησης των βελτιωτικών ενεργειών για τις αστοχίες που προέκυψαν από τη διαδικασία ελέγχου (follow up);

	Συχνότητα	Ποσοστό	Έγκυρο Ποσοστό	Αθροιστικό ποσοστό
Ναι	57	48.7	48.7	48.7
Όχι	60	51.3	51.3	100.0
Σύνολο	117	100.0	100.0	

Εν συνεχεία εξετάζονται οι εξής ερευνητικές υποθέσεις:

H₁: Υπάρχει συσχέτιση μεταξύ του εσωτερικού ελέγχου και της διαδικασίας διαφύλαξης των τεκμηρίων και αποτελεσμάτων ελέγχου προκειμένου να χρησιμοποιηθούν για επόμενες ενέργειες, τον ορισμένο επόπτη από τη Διοίκηση πρόσωπο ή όργανο για την εκτέλεση του πλάνου εσωτερικού ελέγχου, τη διαδικασία αποδοχής των ευρημάτων από την ελεγχόμενη υπηρεσία και τη διαδικασία αποδοχής των εισηγήσεων διορθωτικών ενεργειών από την ελεγχόμενη υπηρεσία

H₂: Ο προγραμματισμένος γενικός έλεγχος εξαρτάται από εγκεκριμένες εσωτερικές διαδικασίες για τη λειτουργία της μονάδας εσωτερικού ελέγχου, εγκεκριμένες εσωτερικές διαδικασίες καθορισμού των κινδύνων του οργανισμού και συγκεκριμένο και εγκεκριμένο πλάνο διαχείρισης των κινδύνων από την Διοίκηση (ερ18/20/22)

H₃: Ο μη προγραμματισμένος γενικός έλεγχος εξαρτάται από εγκεκριμένες εσωτερικές διαδικασίες για τη λειτουργία της μονάδας εσωτερικού ελέγχου, εγκεκριμένες εσωτερικές διαδικασίες καθορισμού των κινδύνων του οργανισμού και συγκεκριμένο και εγκεκριμένο πλάνο διαχείρισης των κινδύνων από την Διοίκηση

H4: Ο έκτακτος έλεγχος εξαρτάται από εγκεκριμένες εσωτερικές διαδικασίες για τη λειτουργία της μονάδας εσωτερικού ελέγχου, εγκεκριμένες εσωτερικές διαδικασίες καθορισμού των κινδύνων του οργανισμού και συγκεκριμένο και εγκεκριμένο πλάνο διαχείρισης των κινδύνων από την Διοίκηση

Για την πρώτη ερευνητική υπόθεση χρησιμοποιήθηκε ο συντελεστής συσχέτισης Pearson για τον έλεγχο. Οι υποθέσεις 2-4 διερευνήθηκαν χρησιμοποιώντας τη γραμμική παλινδρόμηση όπου οι εξαρτημένες μεταβλητές ήταν: «Προγραμματισμένος Γενικός Έλεγχος», «Μη Προγραμματισμένος Γενικός Έλεγχος» και «έκτακτος έλεγχος» και ανεξάρτητες μεταβλητές οι εξής: «εργαλεία-συστήματα διοίκησης», «εγκεκριμένες εσωτερικές διαδικασίες για τη λειτουργία της μονάδας εσωτερικού ελέγχου», «εγκεκριμένες εσωτερικές διαδικασίες καθορισμού των κινδύνων του οργανισμού» και «συγκεκριμένο και εγκεκριμένο πλάνο διαχείρισης των κινδύνων από την Διοίκηση».

H1: Υπάρχει συσχέτιση μεταξύ του εσωτερικού ελέγχου και της διαδικασίας διαφύλαξης των τεκμηρίων και αποτελεσμάτων ελέγχου προκειμένου να χρησιμοποιηθούν για επόμενες ενέργειες, τον ορισμένο επόπτη από τη Διοίκηση πρόσωπο ή όργανο για την εκτέλεση του πλάνου εσωτερικού ελέγχου, τη διαδικασία αποδοχής των ευρημάτων από την ελεγχόμενη υπηρεσία και τη διαδικασία αποδοχής των εισηγήσεων διορθωτικών ενεργειών από την ελεγχόμενη υπηρεσία

Χρησιμοποιώντας τον συντελεστή συσχέτισης Pearson διαπιστώνεται από τα αποτελέσματα που παρουσιάζονται στον πιο κάτω πίνακα πως υπάρχει στατιστικά σημαντική θετική συσχέτιση μεταξύ του μη προγραμματισμένου γενικού ελέγχου και του αν υπάρχει τεκμηριωμένα ορισμένος επόπτης από τη Διοίκηση πρόσωπο ή όργανο για την εκτέλεση του πλάνου εσωτερικού ελέγχου ($p < 0.05$).

Πίνακας 44. Συσχετίσεις μεταβλητών

		Προγ/νος Γενικός Έλεγχος	Μη Προγ/νος Γενικός Έλεγχος	Έκτακτος
Υπάρχει διαδικασία διαφύλαξης των τεκμηρίων και	Pearson Correlation Sig. (2-tailed)	-.143 .125	.088 .344	.066 .481

αποτελεσμάτων ελέγχου προκειμένου να χρησιμοποιηθούν για επόμενες ενέργειες	N	117	117	117
Υπάρχει τεκμηριωμένα ορισμένος επόπτης από τη Διοίκηση	Pearson Correlation Sig. (2-tailed)	.230* .012	-.028 .764	-.028 .768
πρόσωπο ή όργανο για την εκτέλεση του πλάνου εσωτερικού ελέγχου	N	117	117	117
Υπάρχει διαδικασία αποδοχής των ευρημάτων από την ελεγχόμενη υπηρεσία	Pearson Correlation Sig. (2-tailed) N	-.051 .589 117	-.061 .511 117	-.143 .123 117
Υπάρχει διαδικασία αποδοχής των εισηγήσεων διορθωτικών ενεργειών από την ελεγχόμενη υπηρεσία	Pearson Correlation Sig. (2-tailed) N	.028 .764 117	-.099 .289 117	-.125 .179 117

H₂: Ο προγραμματισμένος γενικός έλεγχος εξαρτάται από εγκεκριμένες εσωτερικές διαδικασίες για τη λειτουργία της μονάδας εσωτερικού ελέγχου, εγκεκριμένες εσωτερικές διαδικασίες καθορισμού των κινδύνων του οργανισμού και συγκεκριμένο και εγκεκριμένο πλάνο διαχείρισης των κινδύνων από την Διοίκηση

Από τον πιο κάτω πίνακα διαπιστώνεται ότι η ανεξάρτητες μεταβλητές εξηγούν μόνο το 2,7% της εξαρτημένης μεταβλητής.

Πίνακας 45. Σύνοψη μοντέλου

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.164 ^a	.027	.001	1.418

Από τον παρακάτω πίνακα διαπιστώνεται ότι η εξαρτημένη μεταβλητή δεν παρουσιάζει γραμμική σχέση με τις ανεξάρτητες μεταβλητές ($p=0.377 > 0.05$).

Πίνακας 46. Ανοva-Ανάλυση διακύμανσης

Model	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1 Regression	6.289	3	2.096	1.043	.377
Residual	227.164	113	2.010		
Total	233.453	116			

Στον παρακάτω πίνακα παρουσιάζονται τα αποτελέσματα σχετικά με τη στατιστική σημαντικότητα των μεταβλητών που όπως διαπιστώνεται καμία από τις υπό εξέταση μεταβλητές δεν είναι σημαντικός προσδιοριστικός παράγοντας του προγραμματισμένου γενικού ελέγχου.

Πίνακας 47. Αποτελέσματα πολλαπλής παλινδρόμησης

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	3.343	.708		4.719	.000
	Q18	-.396	.265	-.139	-1.494	.138
	Q20	-.088	.263	-.031	-.334	.739
	Q22	.231	.263	.082	.880	.381

H₃: Ο μη προγραμματισμένος γενικός έλεγχος εξαρτάται από εγκεκριμένες εσωτερικές διαδικασίες για τη λειτουργία της μονάδας εσωτερικού ελέγχου, εγκεκριμένες εσωτερικές διαδικασίες καθορισμού των κινδύνων του οργανισμού και συγκεκριμένο και εγκεκριμένο πλάνο διαχείρισης των κινδύνων από την Διοίκηση

Από τον πιο κάτω πίνακα διαπιστώνεται ότι η ανεξάρτητες μεταβλητές εξηγούν μόνο το 0,2% της εξαρτημένης μεταβλητής.

Πίνακας 48. Σύνοψη μοντέλου

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.047	.002	-.024	1.464

Από τον παρακάτω πίνακα διαπιστώνεται ότι η εξαρτημένη μεταβλητή δεν παρουσιάζει γραμμική σχέση με τις ανεξάρτητες μεταβλητές ($p=0.968 > 0.05$).

Πίνακας 49. Ανοva-Ανάλυση διακύμανσης

Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	.544	3	.181	.085	.968
	Residual	242.243	113	2.144		

Total	242.786	116			
-------	---------	-----	--	--	--

Στον παρακάτω πίνακα παρουσιάζονται τα αποτελέσματα σχετικά με τη στατιστική σημαντικότητα των μεταβλητών που όπως διαπιστώνεται καμία από τις υπό εξέταση μεταβλητές δεν είναι σημαντικός προσδιοριστικός παράγοντας του μη προγραμματισμένου γενικού ελέγχου.

Πίνακας 50. Αποτελέσματα πολλαπλής παλινδρόμησης

Model	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
	B	Std. Error	Beta		
(Constant)	2.460	.732		3.363	.001
1 Q18	-.004	.274	-.001	-.015	.988
Q20	.086	.271	.030	.315	.753
Q22	.102	.271	.036	.378	.706

H4: Ο έκτακτος έλεγχος εξαρτάται από εγκεκριμένες εσωτερικές διαδικασίες για τη λειτουργία της μονάδας εσωτερικού ελέγχου, εγκεκριμένες εσωτερικές διαδικασίες καθορισμού των κινδύνων του οργανισμού και συγκεκριμένο και εγκεκριμένο πλάνο διαχείρισης των κινδύνων από την Διοίκηση

Ο Πίνακας 5.1 παρουσιάζει τη σύνοψη του μοντέλου. Η τιμή R αντιπροσωπεύει την απλή συσχέτιση και στην περίπτωση αυτή διαπιστώνεται ένας υψηλός βαθμός συσχέτισης. Επίσης, από την τιμή R διαπιστώνεται πως η εξαρτημένη μεταβλητή ερμηνεύεται από τις ανεξάρτητες κατά 71,5%. Επομένως, οι εξαρτημένες μεταβλητές μπορούν να εξηγήσουν το 71,5% της εξαρτημένης μεταβλητής, ένα υψηλό ποσοστό.

Πίνακας 51. Σύνοψη μοντέλου

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.774	.715	.688	1.143

Ο Πίνακας 5.2 Ανονα-Ανάλυση διακύμανσης αναφέρει κατά πόσο καλά το μοντέλο μπορεί να προβλέψει την εξαρτημένη μεταβλητή. Η στήλη Sig. δείχνει τη στατιστική σημασία του μοντέλου παλινδρόμησης που εκτελέστηκε και εφόσον $p=0.008<0.05$, το μοντέλο παλινδρόμησης προβλέπει σημαντικά καλά την εξαρτημένη μεταβλητή

Πίνακας 52. Ανονα-Ανάλυση διακύμανσης

Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	1.389	3	.388	2.509	.008
	Residual	247.112	113	2.176		
	Total	253.561	116			

Στον παρακάτω πίνακα παρουσιάζονται τα αποτελέσματα σχετικά με τη στατιστική σημαντικότητα των μεταβλητών, δηλαδή ποιες ανεξάρτητες μεταβλητές προβλέπουν την εξαρτημένη μεταβλητή. Από την ανάλυση διαπιστώνεται πως προσδιοριστικοί παράγοντες του έκτακτου ελέγχου είναι η ύπαρξη εγκεκριμένων εσωτερικών διαδικασιών για τη λειτουργία της μονάδας εσωτερικού ελέγχου. ($p<0.05$).

Πίνακας 53. Αποτελέσματα πολλαπλής παλινδρόμησης

Model	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
	B	Std. Error	Beta		
(Constant)	2.467	.770		3.203	.002
Εγκεκριμένες εσωτερικές διαδικασίες για τη λειτουργία της μονάδας εσωτερικού ελέγχου	.120	.288	.039	.416	.008
Εγκεκριμένες εσωτερικές διαδικασίες καθορισμού των κινδύνων του οργανισμού	.194	.285	.064	.680	.080
Συγκεκριμένο και εγκεκριμένο πλάνο διαχείρισης των κινδύνων από την Διοίκηση	-.028	.285	-.009	-.097	.923

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4. ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ ΚΑΙ ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ

4.1 Συζήτηση και τελικά συμπεράσματα

Από τα αποτελέσματα της μελέτης διαπιστώθηκε ότι εκφράζονται διαφορετικές απόψεις από τους ερωτηθέντες όσον αφορά στην οικονομική μονάδα με βάση τους διαθέσιμους πόρους του οργανισμού. Αντίθετα, η πλειοψηφία χαρακτήρισε αρνητικά τη λειτουργία της διοικητικής, της τεχνικής, της νομικής και της πληροφορικής υπηρεσιακής μονάδας. Αυτό το αποτέλεσμα μπορεί να σημαίνει είτε κακή λειτουργία στη βάση διαφόρων παραγόντων (π.χ. εσωτερικών διαδικασιών) είτε περιορισμένους πόρους που εμποδίζουν τη λειτουργία των μονάδων, όπως υποστηρίζει ο Linnas (2008) και οι Jorge και Costa (2009). Επίσης, βρέθηκε ότι τα ιεραρχικά επίπεδα εγκρίσεων εντός του φορέα διαφοροποιούνται σε αρκετά μεγάλο βαθμό και πως υπάρχει σαφής διακριτή κατηγοριοποίηση ανάμεσά τους, ενώ παράλληλα έχουν προσδιοριστεί οι αρμοδιότητες των υπαλλήλων. Αντίθετα, δεν έχουν καταρτιστεί και επομένως δεν

χρησιμοποιούντων περιγράμματα θέσεων εργασίας στον φορέα. Τα ευρήματα αυτά σημαίνουν μία έλλειψη σαφούς οργάνωσης στον φορέα, κυρίως σε επίπεδο διαχείρισης ανθρωπίνων πόρων.

Ένα ακόμη εύρημα της έρευνας είναι ότι δεν υπάρχουν εσωτερικά εγχειρίδια-διαδικασίες και πρότυπα διαχείρισης ποιότητας ως εργαλείο-σύστημα διοίκησης. Αντίθετα, υπάρχουν εσωτερικοί κανονισμοί λειτουργίας, οδηγίες εργασίας, εσωτερικοί εγκύκλιοι και κώδικες δεοντολογίας. Παράλληλα, βρέθηκε ότι δεν υπάρχει σύστημα καταγραφής και διαχείρισης των καταγγελιών.

Σημαντικό εύρημα της μελέτης αυτής ήταν η απουσία μονάδας εσωτερικού ελέγχου, παρά το ότι η προσθήκη μίας τέτοιας μονάδας θα έχει ιδιαίτερη αξία. Στην περίπτωση που διατίθεται ομάδα εσωτερικού ελέγχου, κρίνεται ως πολύ επανδρωμένη, με μέσο όρο τα έντεκα άτομα. Ωστόσο, οι εσωτερικοί ελεγκτές δεν μπορούν να χαρακτηριστούν επαρκείς και συνεπείς για να εκτελέσουν πιστά τα καθήκοντά τους και για τον λόγο αυτό θα πρέπει να αποκτήσουν κάποια πιστοποίηση.

Αναφορικά με τον εσωτερικό έλεγχο, διαπιστώθηκε ότι η ομάδα εσωτερικού ελέγχου δεν έχει πρόσβαση στις πληροφορίες της μονάδας τους, ενώ έχουν χρησιμοποιηθεί και εξωτερικοί συνεργάτες. Επίσης, δεν υπάρχουν εγκεκριμένες εσωτερικές διαδικασίες για τη λειτουργία της μονάδας εσωτερικού ελέγχου. Αντίθετα, υπάρχουν εγκεκριμένες εσωτερικές διαδικασίες καθορισμού των κινδύνων του οργανισμού, υπάρχει κάποιο συγκεκριμένο και εγκεκριμένο πλάνο διαχείρισης των κινδύνων από την Διοίκηση και οι ενδεχόμενοι παράγοντες κινδύνων του οργανισμού και το πλαίσιο διαχείρισης αυτών έχουν προσδιορισθεί.

Όσον αφορά στη διεξαγωγή του εσωτερικού ελέγχου, από την έρευνα βρέθηκε πως δε διεξάγεται ή διεξάγεται σε μικρό βαθμό ο προγραμματισμένος γενικός έλεγχος, ο μη προγραμματισμένος γενικός έλεγχος, αλλά και ο έκτακτος έλεγχος. Επίσης, δεν υπάρχει διαδικασία διαφύλαξης των τεκμηρίων και αποτελεσμάτων ελέγχου προκειμένου να χρησιμοποιηθούν για επόμενες ενέργειες, δεν υπάρχει τεκμηριωμένος ορισμένος επόπτης από τη Διοίκηση πρόσωπο ή όργανο για την εκτέλεση του πλάνου εσωτερικού ελέγχου, ενώ παράλληλα δεν υπάρχει διαδικασία αποδοχής των εισηγήσεων διορθωτικών ενεργειών από την ελεγχόμενη υπηρεσία. Πάντως, υπάρχει διαδικασία αποδοχής των ευρημάτων από την ελεγχόμενη υπηρεσία. Είναι

χαρακτηριστικό ότι κατά τα τελευταία χρόνια δεν έχει προωθηθεί καμία οριστική έκθεση εσωτερικών ελέγχων στη διοίκηση, δεν έχει συνταχθεί ετήσιος απολογισμός των εσωτερικών ελέγχων που έχουν γίνει τα τελευταία τρία χρόνια, ενώ ταυτόχρονα δεν παρακολουθείται η πρόοδος υλοποίησης των βελτιωτικών ενεργειών για τις αστοχίες που προέκυψαν από τη διαδικασία ελέγχου (follow up).

Από τα παραπάνω διαπιστώνεται μία απουσία του εσωτερικού ελέγχου στην τοπική αυτοδιοίκηση, αλλά και η μη ορθή εφαρμογή του, στην περίπτωση που αυτός διεξάγεται, καθώς εφαρμόζονται αποσπασματικές λειτουργίες του. Με τον τρόπο αυτό δεν είναι δυνατό ο εσωτερικός έλεγχος να εκπληρώσει τον ρόλο του, όπως αυτός προσδιορίζεται από αρκετούς μελετητές (Rizky & Rahmat, n.d.; Mirosea & Hasbudin, 2012; Gyüre, 2012; Raiborn et al., 2017; Al-Fatlawi, 2018; Institute of Internal Auditors, 2018; Bank for International Settlements, 2021). Επίσης, διαπιστώνεται πως υπάρχουν μόνο εν μέρει τα στοιχεία που θα πρέπει να υπάρχουν για τον εσωτερικό έλεγχο βάσει των όσων υποστηρίζει ο Al-Fatlawi (2018) και πιο συγκεκριμένα μόνο ο προσδιορισμός της διαχείρισης κινδύνων και εν μέρει η δραστηριότητα ελέγχου. Αντίθετα, απουσιάζει το περιβάλλον ελέγχου, η επικοινωνία των λογιστικών πληροφοριών και η παρακολούθηση.

Ένα ακόμη συμπέρασμα αυτής της μελέτης είναι η απουσία επαγγελματικής επάρκειας από μέρους των εσωτερικών ελεγκτών, παράγοντας σημαντικός για την αποτελεσματικότητά του (Jorge & Costa, 2009; Cohen & Sayag, 2010; Drogalas et al., 2015). Επίσης σημαντικός παράγοντας είναι η πρόσβαση σε πληροφορίες, κάτι που απουσιάζει (Arena & Azzone, 2009; Al-Fatlawi, 2018). Οι κατακερματισμένες και αποσπασματικά εφαρμοζόμενες διαδικασίες και δραστηριότητες ελέγχου επίσης δε συμβάλουν στην αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου (Arena & Azzone, 2009; Türetken et al., 2020), όπως και το περιβάλλον και η ύπαρξη διαδικασίας παρακολούθησης (Al-Fatlawi, 2018; Türetken et al., 2020).

Συνολικά, επομένως, τα ευρήματα αυτής της έρευνας σχετικά με την απουσία εσωτερικού ελέγχου και την αποσπασματική εφαρμογή του, παρά την ύπαρξη σχετικής νομοθεσίας, δεν έρχονται σε αντίθεση με τα ευρήματα άλλων μελετών (Linnas, 2008; Jorge & Costa, 2009; Sepsey, 2011; Gyüre, 2012; Jones & Beattie, 2015) που επίσης τονίζουν τη μερική ή καθόλου εφαρμογή του εσωτερικού ελέγχου στις μονάδες τοπικής αυτοδιοίκησης. Οι περιορισμένοι οικονομικοί και ανθρώπινοι πόροι (Linnas, 2008;

Jorge & Costa, 2009), καθώς και η απουσία ελέγχου ως προς την ύπαρξη και τον τρόπο λειτουργίας του εσωτερικού ελέγχου στη βάση της υποχρεωτικότητας και της συμμόρφωσης (Jones & Beattie, 2015) μπορεί να αποτελούν προσδιοριστικούς παράγοντες αυτών των ευρημάτων.

4.2 Προτάσεις πρακτικής εφαρμογής

Λαμβάνοντας υπόψη τα συμπεράσματα που προέκυψαν από την παρούσα έρευνα, κατατίθενται οι εξής προτάσεις πρακτικής εφαρμογής:

- Η λειτουργία εσωτερικού ελέγχου θα πρέπει να καθιερωθεί επίσημα, επιτρέποντας την εξυγίανση ή άλλα κατάλληλα νομικά μέσα, τα οποία θα πρέπει να περιλαμβάνουν το αντικείμενο εργασιών, στο οποίο αναφέρεται ο εσωτερικός ελεγκτής (δηλαδή στην ανώτατη διοίκηση ή/και στην επιτροπή ελέγχου/διοικητικό όργανο), τον σαφή καθορισμό των ρόλων και των αρμοδιοτήτων, την υποβολή ετήσιας έκθεσης, αλλά και τα πρότυπα ελέγχου που θα ακολουθηθούν.
- Συνιστάται οι εσωτερικοί ελεγκτές των κρατικών και τοπικών κυβερνήσεων να διεξάγουν την εργασία τους σύμφωνα με τα επαγγελματικά πρότυπα που σχετίζονται με τον εσωτερικό έλεγχο.
- Οι εσωτερικοί ελεγκτές θα πρέπει να διαθέτουν τα κατάλληλα προσόντα (γνώσεις, ικανότητες και δεξιότητες) και ει δυνατόν ο επικεφαλής της υπηρεσίας εσωτερικού ελέγχου να διαθέτει κάποια κατάλληλη μορφή επαγγελματικής πιστοποίησης.
- Όλες οι εκθέσεις των εσωτερικών ελεγκτών, καθώς και το ετήσιο πρόγραμμα εργασιών εσωτερικού ελέγχου, θα πρέπει να διατίθενται στην επιτροπή ελέγχου της κυβέρνησης ή σε αντίστοιχη επιτροπή, ειδικότερα προκειμένου να υπάρξει διάχυση των αποτελεσμάτων σε όλα τα ενδιαφερόμενα μέρη, αλλά και οι κατάλληλες διορθωτικές ενέργειες.
- Θα πρέπει να συντάσσεται ετήσιος απολογισμός των εσωτερικών ελέγχων, να υπάρχει μία σαφής διαδικασία αποδοχής των εισηγήσεων διορθωτικών ενεργειών από την ελεγχόμενη υπηρεσία, αλλά και να καθιερωθεί ένα σύστημα παρακολούθησης και αξιολόγησης της προόδου υλοποίησης των βελτιωτικών ενεργειών για τις αστοχίες που προέκυψαν από τη διαδικασία ελέγχου (follow up).

4.3 Περιορισμοί και προτάσεις περαιτέρω έρευνας

Ο πρώτος περιορισμός της παρούσας έρευνας αφορά στο δείγμα το οποίο συμμετείχε. Πιο συγκεκριμένα, ο αριθμός των συμμετεχόντων είναι μικρός και το δείγμα δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι είναι αντιπροσωπευτικό του γενικού πληθυσμού. Ως εκ τούτου, τα αποτελέσματα αυτής της έρευνας δεν μπορούν να γενικευθούν στον ευρύτερο πληθυσμό. Για τον λόγο αυτό απαιτούνται περαιτέρω έρευνες αφενός σε μεγαλύτερο αριθμό στελεχών των ΟΤΑ και αφετέρου σε ένα δείγμα αντιπροσωπευτικού του πληθυσμού (π.χ. σε επίπεδο αριθμού στελεχών από τις περιφέρειες).

Επίσης, με αναφορά στο δείγμα, θα πρέπει να σημειωθεί ότι η παρούσα έρευνα διεξήχθη σε ένα δείγμα στελεχών των ΟΤΑ. Στο μέλλον, όμως, θα είχε ενδιαφέρον και η διεξαγωγή μίας έρευνας στους εσωτερικούς ελεγκτές. Με τον τρόπο αυτό θα μπορούσαν να αντληθούν συμπεράσματα που σχετίζονται με τον τρόπο διεξαγωγής του εσωτερικού ελέγχου στους ΟΤΑ, το νέο ρυθμιστικό πλαίσιο, τη δυσκολία ή μη εφαρμογής των διεθνών κατευθυντήριων γραμμών και των οδηγιών του εγχειριδίου της Εθνικής Αρχής Διαφάνειας, καθώς και τους προσδιοριστικούς παράγοντες που εμποδίζουν ή διευκολύνουν τη διεξαγωγή του εσωτερικού ελέγχου στους ΟΤΑ. Επίσης, μία τέτοια έρευνα θα μπορούσε να οδηγήσει και σε προτάσεις πρακτικής εφαρμογής για την αύξηση της εφαρμογής, της αποτελεσματικότητας και της αποδοτικότητας του εσωτερικού ελέγχου στους ΟΤΑ, στη βάση των απόψεων των ιδίων των εσωτερικών ελεγκτών.

Ο τελευταίος περιορισμός αυτής της έρευνας σχετίζεται με τον μεθοδολογικό σχεδιασμό της. Πιο συγκεκριμένα, στην παρούσα έρευνα χρησιμοποιήθηκε η ποσοτική μέθοδος με ερωτηματολόγιο, κάτι που όμως δε δίνει τη δυνατότητα στους συμμετέχοντες να εκφράσουν ελεύθερα την άποψή τους. Επίσης, το ερωτηματολόγιο σχεδιάστηκε από τον ερευνητή αποκλειστικά για την παρούσα έρευνα, χωρίς να έχει σταθμιστεί ή να έχει προηγηθεί κάποια πιλοτική έρευνα, για λόγους περιορισμένου χρόνου. Συνεπώς, μία μελέτη με την ποιοτική μέθοδο, με συνεντεύξεις ή ομάδες εστίασης, θα μπορούσε να παράσχει περισσότερα αποτελέσματα στη βάση της παραγωγής νέας γνώσης, καθώς οι συμμετέχοντες θα μπορούσαν να εκφράσουν ελεύθερα την άποψή τους όσον αφορά στον εσωτερικό έλεγχο στον οργανισμό στον οποίον υπηρετούν. Επίσης, μία τέτοια έρευνα θα μπορούσε να διερευνήσει και τις απόψεις των στελεχών των ΟΤΑ σχετικά με το πώς αξιολογούν τη νέα νομοθετική

ρύθμιση για τον εσωτερικό έλεγχο, όπως επίσης και τις κατευθυντήριες γραμμές του εγχειριδίου της Εθνικής Αρχής Διαφάνειας. Επίσης, θα μπορούσαν να εξαχθούν συμπεράσματα σχετικά με τους παράγοντες που διευκολύνουν ή εμποδίζουν την αποτελεσματικότητα και την αποδοτικότητα της εφαρμογής του εσωτερικού ελέγχου.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΚΕΣ ΑΝΑΦΟΡΕΣ

- Abbott, L. J., Parker, S., & Peters, G. F. (2012). Audit Fee Reductions from Internal Audit Provided Assistance: The Incremental Impact of Internal Audit Characteristics. *Contemporary Accounting Research*, 29, 94-118.
- Abbott, L. J., Daugherty, B., Parker, S., & Peters, G. F. (2016). Internal Audit Quality and Financial Reporting Quality: The Joint Importance of Independence and Competence. *Journal of Accounting Research*, 54(1), 3-40.
- Abdullah, R., Ismail, Z., & Smith, M. (2018). Audit committees' involvement and the effects of quality in the internal audit function on corporate governance. *International Journal of Auditing*, 13(1), 43-60.

- Al-Fatlawi, A. K. H. (2018). The Role of Internal Auditing And Internal Control System On The Financial Performance Quality In Banking Sector. *Opcion*, 86, 3045-3056.
- Apuke, O. D. (2017). Quantitative Research Methods: A Synopsis Approach. *Arabian Journal of Business and Management Review (Kuwait Chapter)*, 6(10), 40-47.
- Arena, M., & Azzone, G. (2009). Identifying Organizational Drivers of Internal Audit Effectiveness. *International Journal of Auditing*, 13(1), 43-60.
- Badara, M. S., & Saidin, S. Z. (2013). Impact of the effective internal control system on the internal audit effectiveness at local government level. *Journal of Social and Development Sciences*, 4(1), 16-23.
- Bank for International Settlements (2021). Internal Audit Charter. Ανακτήθηκε από: https://www.bis.org/about/ia_charter.pdf
- Cohen, A., & Sayag, G. (2010). The Effectiveness of Internal Auditing: An Empirical Examination of its Determinants in Israeli Organisations. *Australian Accounting Review*, 20(3), 296-307.
- Christopher, J., Sarens, G., & Leung, P. (2009). A critical analysis of the independence of the internal audit function: evidence from Australia. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 22(2), 200-220.
- dos Reis Fonseca, A., Jorge, S., & Nascimento, C. (2020). The role of internal auditing in promoting accountability in Higher Education Institutions. *Journal of Public Administration*, 54(2), 243-256.
- Drogalas G., Karagiorgos T., & Arampatzis, K. (2015). Factors associated with Internal Audit Effectiveness: Evidence from Greece. *Journal of Accounting and Taxation*, 7(7), 113-122.
- Εθνική Αρχή Διαφάνειας (2019). Εγχειρίδιο Εσωτερικού Ελέγχου για τους Οργανισμούς Τοπικής Αυτοδιοίκησης στην Ελλάδα. Ανακτήθηκε από: https://aead.gr/images/manuals/manual_internal_audit_20191031.pdf

- Government Finance Officers Association of the United States and Canada (2020). Internal Audit Function. Ανακτήθηκε από: <https://www.gfoa.org/materials/internal-audit-function>
- Grant Thornton (2022). Φορείς Τοπικής Αυτοδιοίκησης. Ανακτήθηκε από: <https://www.grant-thornton.gr/industries/public-sector/local-government/>
- Gyüre, L. (2012). The Role of Systematic Internal Control and Audit in Reducing Management Risk at Hungarian Local Governments. *Public Finance*, 2, 173-183.
- In Action for a Better World (2022). Δράσεις για την τοπική κοινωνία. Ανακτήθηκε από: <https://inactionforabetterworld.com/%CE%BF%CF%81%CE%B3%CE%B1%CE%BD%CE%B9%CF%83%CE%BC%CE%BF%CE%AF-%CF%84%CE%BF%CF%80%CE%B9%CE%BA%CE%AE%CF%82-%CE%B1%CF%85%CF%84%CE%BF%CE%B4%CE%B9%CE%BF%CE%AF%CE%BA%CE%B7%CF%83%CE%B7%CF%82/#>
- Institute of Internal Auditors (2018). Internal auditing's role in corporate governance. Ανακτήθηκε από: <https://docs.ifaci.com/wp-content/uploads/2018/07/Internal-Auditing-Role-in-Corporate-Governance.pdf>
- Jorge, S., & Costa, A. (2009). Internal auditing amongst Portuguese municipalities. *Revista Enfoques: Ciencia Política y Administración Pública*, 8, 303-361.
- Linna, R. (2008). Audit in Small Local Government Units: The Case of Estonia. *Kunnallistieteellinen aikakauskirja*, 1, 65-82.
- Mirosea, N., & Hasbudin (2012). The role of internal control as a part of internal audit in implementation as the legal service agency (Case Study in Haluoleo University, Indonesia). *Jurnal Akuntansi*, XVI(2), 293-307.
- Onumah, J. M., & Yao Krah, R. (2012). Barriers and Catalysts to Effective Internal Audit in the Ghanaian Public Sector. Στο: Taurigana, V. & Mangena, M. (Ed.) *Accounting in Africa (Research in Accounting in Emerging Economies, Vol. 12 Part A)* (σελ. 177-207). Bingley: Emerald Group Publishing Limited.

- Petraşcu, D., & Tieanu, A. (2014). The Role of Internal Audit in Fraud Prevention and Detection. *Procedia Economics and Finance*, 16, 489-497.
- Pilcher, R. (2014). Role of Internal Audit in Australian Local Government Governance: A Step in the Right Direction. *Financial Accountability & Management*, 30(2), 206-237.
- Prawitt, D. F., Sharp, N. Y., & Wood, D. A. (2011). Reconciling Archival and Experimental Research: Does Internal Audit Contribution Affect the External Audit Fee?. *Behavioral Research in Accounting*, 23, 187-206.
- Prawitt, D. F., Smith, J. L., & Wood, D. A. (2009). Internal Audit Characteristics and Earnings Management. *The Accounting Review*, 84, 1255-1280.
- Raiborn, C., Butler, J. B., Martin, K., & Pizzini, M. (2017). The Internal Audit Function: A Prerequisite for Good Governance. *The Journal of Corporate Accounting & Finance*, 28(2), 10-21.
- Rizky, M. Y., & Rahmat, D. (n.d.). The effective role of internal audits in preventing fraud of financial statements at PT. Bonne Indo Teknik. Ανακτήθηκε από: <http://repository.stei.ac.id/1350/2/Jurnal%20Publikasi%20B.inggris%20-%20Muhammad%20Yaufie%20Rizky%20%2811157000717%29.pdf>
- Roussy, M., & Perron, A. (2018). New Perspectives in Internal Audit Research: A Structured Literature Review. *AP-PC*, 17(3), 345-385.
- Sepsey, T. (2011). Internal Audits at Local Governments. *Public Finances*, 4, 411-428.
- Shaw, J. C. (1980). Internal Audit - An Essential Element of Good Management. *Managerial Finance*, 5(2), 113-126.
- Sustainable Greece 2020 (2022). Οργανισμοί Τοπικής Αυτοδιοίκησης. Ανακτήθηκε από: <https://www.sustainablegreece2020.com/gr/sustainable-greece-initiative/organismoi-topikhs-aytodioikhshs.51.html>
- Tamimi, O. (2011). The Role of Internal Audit in Risk Management from the Perspective of Risk Managers in the Banking Sector. *Australasian Accounting, Business and Finance Journal*, 15(2), 114-129.

- Türetken, O., Jethefer, S., & Ozkan, B. (2020). Internal audit effectiveness: operationalization and influencing factors. *Managerial Auditing Journal*, 35(2), 238-271.
- Unegbu, A. O. & Kida, M. I. (2011). Effectiveness of internal audit as instrument of improving public Sector management. *Journal of Emerging Trends in Economics and Management Sciences*, 2(4), 304-309.
- Weekes-Marshall, D. (2020). The role of internal audit in the risk management process: A developing economy perspective. *The Journal of Corporate Accounting & Finance*, 31(4), 154-165.
- Williams, C. (2007). Research methods. *Journal of Business & Economics Research (JBER)*, 5(3), <https://doi.org/10.19030/jber.v5i3.2532>
- Zain, M. M., Subramaniam, N., & Stewart, J. (2006). Internal Auditors' Assessment of their Contribution to Financial Statement Audits: The Relation with Audit Committee and Internal Audit Function Characteristics. *International Journal of Auditing*, 10, 1-18.

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ: ΕΡΩΤΗΜΑΤΟΛΟΓΙΟ

Ενότητα Α. Φορέας εργασίας

1. Ποια είναι η κατηγορία στην οποία ανήκετε;

ΟΤΑ Α βαθμού	
ΟΤΑ Β βαθμού	
Αποκεντρωμένη διοίκηση	

2. Πόσοι είναι οι συνολικοί υπάλληλοι που απασχολούνται στον τομέα σας;

0-50	
51-100	
101-200	
201 και άνω	

3. Σε υπηρεσιακό επίπεδο, ποια είναι η ανώτερη βαθμίδα σε ιεράρχηση που λειτουργεί στον φορέα σας;

Γενική διεύθυνση	
Διεύθυνση	
Τμήμα	
Γραφείο	

4. Ο ΟΕΥ του φορέα σας έχει επισημοποιηθεί;

Ναι	
Όχι	

5. Πως εκτιμάτε την λειτουργία των παρακάτω υπηρεσιακών μονάδων με βάση τους διαθέσιμους πόρους του οργανισμού σας, με βάση την εξής κλίμακα: 1=Πολύ κακή, 2=Κακή, 3=Μέτρια, 4=Καλή, 5=Πολύ καλή.

	1	2	3	4	5
Οικονομική					
Διοικητική					
Τεχνική					
Νομική					
Πληροφορικής					

6. Υπάρχει ένα ή/και περισσότερα από τα παρακάτω εργαλεία-συστήματα διοίκησης;

	Ναι	Όχι
Εσωτερικά εγχειρίδια - Διαδικασίες		
Πρότυπα διαχείρισης ποιότητας		
Εσωτερικοί κανονισμοί λειτουργίας		
Οδηγίες εργασίας		
Εσωτερικοί εγκύκλιοι		
Κώδικες δεοντολογίας		

7. Σε ποιον βαθμό θεωρείται πως τα ιεραρχικά επίπεδα εγκρίσεων εντός του φορέα σας διαφοροποιούνται; Θεωρείτε πως υπάρχει σαφής διακριτή κατηγοριοποίηση ανάμεσά τους;

Καθόλου	Λίγο	Μέτρια	Αρκετά	Πολύ

8. Οι αρμοδιότητες των υπαλλήλων σας έχουν προσδιοριστεί, και αν ναι, σε τι βαθμό;

Καθόλου	Λίγο	Μέτρια	Αρκετά	Πολύ

9. Υπάρχει σύστημα καταγραφής και διαχείρισης των καταγγελιών;

Ναι	
Όχι	

10. Αν μια λειτουργική ομάδα εσωτερικού ελέγχου προστεθεί στον φορέα σας, θεωρείτε πως θα έχει ιδιαίτερη αξία;

Ναι	
Όχι	

11. Έχετε καταρτίσει και χρησιμοποιείτε περιγράμματα θέσεων εργασίας στον φορέα σας;

Ναι	
Όχι	

Ενότητα Β. Πληροφορίες σχετικά με την ύπαρξη ομάδας εσωτερικού ελέγχου στα ΟΤΑ

12. Ο οργανισμός σας διαθέτει μονάδα εσωτερικού ελέγχου;

Ναι	
Όχι	

13. Πόσο επανδρωμένη θεωρείται πως είναι η ομάδα εσωτερικού ελέγχου στον φορέα σας;

Καθόλου	Ελάχιστα	Μερικώς	Αρκετά	Πολύ

14. Αναφέρετε, έστω προσεγγιστικά, τον αριθμό των υπαλλήλων που στελεχώνουν την συγκεκριμένη οργανική μονάδα:

15. Η ομάδα εσωτερικού ελέγχου έχει πρόσβαση στις πληροφορίες της μονάδας σας;

Ναι	
Όχι	

16. Πόσοι εσωτερικοί έλεγχοι πραγματοποιήθηκαν την προηγούμενη χρονιά;

Καθόλου (0)	Λίγοι (1-2)	Μερικοί (3-4)	Πιο πολλοί (5 και άνω)

17. Χρησιμοποιήσατε εξωτερικούς συνεργάτες στον οργανισμό σας για κάποια δραστηριότητα εσωτερικού ελέγχου;

Ναι	
Όχι	

18. Υπάρχουν εγκεκριμένες εσωτερικές διαδικασίες για τη λειτουργία της μονάδας εσωτερικού ελέγχου;

Ναι	
Όχι	

19. Σε περίπτωση που υπάρχουν, αναφέρατε παραδείγματα:

.....

20. Υπάρχουν εγκεκριμένες εσωτερικές διαδικασίες καθορισμού των κινδύνων του οργανισμού;

Ναι	
Όχι	

21. Οι ενδεχόμενοι παράγοντες κινδύνων του οργανισμού σας έχουν προσδιορισθεί, καθώς και το πλαίσιο διαχείρισης αυτών;

Ναι	
Όχι	

22. Υπάρχει κάποιο συγκεκριμένο και εγκεκριμένο πλάνο διαχείρισης των κινδύνων από την Διοίκηση;

Ναι	
Όχι	

23. Κατά την γνώμη σας, οι εσωτερικοί ελεγκτές μπορούν να χαρακτηριστούν επαρκείς και συνεπείς για να εκτελέσουν πιστά τα καθήκοντά τους;

Ναι	
Όχι	

24. Εάν ΟΧΙ, πιστεύεται πως πρέπει να αποκτήσουν κάποια πιστοποίηση;

Ναι	
Όχι	

Ενότητα Γ. Πληροφορίες σχετικά με τον βαθμό υλοποίησης εσωτερικού ελέγχου στον φορέα

25. Ο εσωτερικός έλεγχος στην μονάδα σας κάθε πότε εκτελείται (από την εσωτερική μονάδα του φορέα σας ή από εξωτερικό φορέα που του έχετε αναθέσει αυτή την υπηρεσία), με βάση την εξής κλίμακα: 1=Καθόλου, 2=Λίγο, 3=Αρκετά, 4=Πολύ, 5=Πάρα πολύ.

	1	2	3	4	5
--	---	---	---	---	---

Προγραμματισμένος Γενικός Έλεγχος					
Μη Προγραμματισμένος Γενικός Έλεγχος					
Έκτακτος					

26. Υπάρχει διαδικασία διαφύλαξης των τεκμηρίων και αποτελεσμάτων ελέγχου προκειμένου να χρησιμοποιηθούν για επόμενες ενέργειες;

Ναι	
Όχι	

27. Υπάρχει τεκμηριωμένα ορισμένος επόπτης από τη Διοίκηση πρόσωπο ή όργανο για την εκτέλεση του πλάνου εσωτερικού ελέγχου;

Ναι	
Όχι	

28. Υπάρχει διαδικασία αποδοχής των ευρημάτων από την ελεγχόμενη υπηρεσία;

Ναι	
Όχι	

29. Υπάρχει διαδικασία αποδοχής των εισηγήσεων διορθωτικών ενεργειών από την ελεγχόμενη υπηρεσία;

Ναι	
Όχι	

30. Πόσες οριστικές εκθέσεις εσωτερικών ελέγχων (όχι ελέγχων από τρίτες αρχές) έχουν προωθηθεί στην Διοίκηση τα τελευταία 3 χρόνια;

0	
1-4	
Παραπάνω	

31. Έχει συνταχθεί ετήσιος απολογισμός των εσωτερικών ελέγχων που έχουν γίνει τα τελευταία 3 χρόνια;

Ναι	
Όχι	

32. Παρακολουθείτε την πρόοδο υλοποίησης των βελτιωτικών ενεργειών για τις αστοχίες που προέκυψαν από τη διαδικασία ελέγχου (follow up);

Ναι	
Όχι	

