



**Τμήμα Πολιτικής Επιστήμης και Διεθνών Σχέσεων - Πανεπιστήμιο Πελοποννήσου**

**Τμήμα Οικονομικών Επιστημών - Δημοκρίτειο Πανεπιστήμιο Θράκης**

**Τμήμα Οικονομικών Επιστημών - Αριστοτέλειο Πανεπιστήμιο Θεσσαλονίκης**

**Τμήμα Οργάνωσης και Διοίκησης Επιχειρήσεων - Πανεπιστήμιο Πειραιά**

## **Διαπανεπιστημιακό Διατμηματικό**

### **Πρόγραμμα Μεταπτυχιακών Σπουδών**

**«Τοπική και Περιφερειακή Ανάπτυξη και Αυτοδιοίκηση»**

**Αξιολόγηση Διαδικασιών Εσωτερικού Ελέγχου  
Υπηρεσιών και ο Ρόλος του Δημοτικού Ταμία στην  
διαδικασία αυτή στους Οργανισμούς Τοπικής  
Αυτοδιοίκησης**

**Γιάγκου Αικατερίνη**

Κόρινθος, Φεβρουάριος 2017



**Department of Political Studies and International Relations - University of Peloponnese**

**Department of Economics - Democritus University of Thrace**

**Department of Economics - Aristotle University of Thessaloniki**

**Department of Business Administration - University of Piraeus**

**Interuniversity Interdepartmental**

**Master Program in**

**«Local and Regional Government and Development»**

**Evaluation Process of Internal Audit Service and the  
role of Municipal Treasurer to local authorities**

**Name: Giagkou Aikaterini**

Corinth, February 2017

**Αφιερώνεται στο πατέρα μου,  
που τον έχασα λίγες μέρες πριν την παρουσίαση της  
πτυχιακής μου εργασίας**

# **Αξιολόγηση Διαδικασιών Εσωτερικού Ελέγχου Υπηρεσιών και ο Ρόλος του Δημοτικού Ταμεία στην διαδικασία αυτή στους Οργανισμούς Τοπικής Αυτοδιοίκηση**

**Σημαντικοί όροι:** Ελεγκτική, Εσωτερικός Έλεγχος, Εσωτερικοί Ελεγκτές, ΟΤΑ, Νομοθετικό Πλαίσιο Ελέγχου, Αποτελεσματικότητα Ελέγχου, Δημοτικός Ταμείας.

## **ΠΕΡΙΛΗΨΗ**

Σκοπός της παρούσας εργασίας είναι να διερευνήσει το ρόλο, τη σημασία και τη σπουδαιότητα του εσωτερικού ελέγχου στους Οργανισμούς Τοπικής Αυτοδιοίκησης και να αναδείξει το ρόλο που φέρουν τόσο οι αρχές ελέγχου, όσο και το προσωπικό των ΟΤΑ στην συνολική διαδικασία του εσωτερικού ελέγχου, με έμφαση στον ρόλο του δημοτικού ταμεία. Τα θέματα διερευνήθηκαν σε θεωρητικό επίπεδο μέσα από την ανασκόπηση της βιβλιογραφίας και σε πρακτικό επίπεδο, μέσα από την διενέργεια εμπειρικής έρευνας σε 39 ΟΤΑ της Ελλάδας. Ο ρόλος του εσωτερικού ελέγχου αυξάνεται ως ένας απαραίτητος μηχανισμός ελέγχου στον δημόσιο τομέα, ιδιαίτερα μετά τις πρόσφατες μεταρρυθμίσεις που έγιναν στην δημόσια διοίκηση, δεδομένης της οικονομικής ύφεσης της χώρας. Τα ευρήματα στο σύνολο τους υποδεικνύουν, ότι ναι μεν ο εσωτερικός έλεγχος ως διαδικασία λαμβάνει χώρα στην πλειοψηφία των ΟΤΑ και σε θέματα που αφορούν την διαχείριση του ταμείου τους, ωστόσο, υστερεί σε κάποια βασικά σημεία, μέσω των οποίων θα μπορούσαμε να υποστηρίξουμε ότι δεν είναι αποτελεσματικός στον βαθμό που απαιτείται.

# **Evaluation Process of Internal Audit Service and the role of Municipal Treasurer to local authorities**

**Keywords:** Audit, Internal Audit, Internal Auditors, Local Government, Audit Legislative Framework, Audit Effectiveness, Treasurer.

## **ABSTRACT**

The purpose of the thesis is to explore the role and the importance of internal control on local authorities and to show the role that both the auditing committees and the staff of local authorities play in the whole process of internal control, focusing on the role of the municipal treasurer. The theme was covered in theory through literature research and in practice by conducting empirical research in 39 Greek Municipalities. The role of internal audit is growing as an essential control mechanism in the public sector, especially after the recent reforms in the public administration, given known the economic recession of the country. The complete results indicate that, although the internal control as a process is taking place in the majority of the local authorities in matters of Fund Management, according to the lack of some key points, could be argued that the internal control is not effective in the required extent.

## Περιεχόμενα

ΠΕΡΙΛΗΨΗ.....	
ABSTRACT .....	
Κατάλογος Διαγραμμάτων.....	
Κατάλογος Πινάκων .....	
ΕΙΣΑΓΩΓΗ.....	
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1: ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ .....	1
1.1 Αντικείμενο ελεγκτικής.....	1
1.2 Διαχωρισμός Ελέγχων .....	3
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2: ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ .....	5
2.1 Σκοπός εσωτερικού ελέγχου.....	5
2.2 Είδη εσωτερικού ελέγχου .....	8
2.3 Αρμοδιότητες εσωτερικών ελεγκτών .....	10
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3: ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ ΣΤΟΥΣ ΟΤΑ .....	14
3.1 Εσωτερικός έλεγχος στις δημόσιες υπηρεσίες .....	14
3.2 Εσωτερικός έλεγχος στους ΟΤΑ .....	18
3.3 Νομοθετικό πλαίσιο.....	22
3.4 Προβλήματα ελέγχου.....	26
3.5 Αποτελεσματικότητα ελέγχου .....	28
3.6 Ο ρόλος του δημοτικού ταμιά .....	31
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4: ΜΕΘΟΔΟΛΟΓΙΑ ΕΡΕΥΝΑΣ .....	35
4.1 Σκοπός έρευνας.....	35
4.2 Ερευνητικά ερωτήματα .....	36
4.3 Μεθοδολογία έρευνας .....	37
4.4 Σχεδιασμός έρευνας.....	38

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5: ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΕΡΕΥΝΑΣ.....	40
5.1 Περιγραφή μεταβλητών.....	40
5.2 Περιγραφική στατιστική.....	41
5.2.1.Δημογραφικά στοιχεία .....	42
5.2.2. Αποτελέσματα απαντήσεων .....	52
5.3 Έλεγχος αξιοπιστίας .....	77
5.4 Εξέταση ερευνητικών ερωτημάτων .....	78
5.5 Συζήτηση .....	82
ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ .....	86
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ .....	91
ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ.....	97

## Κατάλογος Διαγραμμάτων

<b>Διάγραμμα 5.1</b>	Ραβδόγραμμα για την Θέση ευθύνης .....	43
<b>Διάγραμμα 5.2</b>	Ραβδόγραμμα συχνοτήτων των ετών εργασίας στη θέση ευθύνης.....	44
<b>Διάγραμμα 5.3</b>	Ραβδόγραμμα για την Ηλικιακή κατηγορία .....	46
<b>Διάγραμμα 5.4</b>	Ραβδόγραμμα για το μορφωτικό επίπεδο.....	47
<b>Διάγραμμα 5.5</b>	Ραβδόγραμμα κατηγοριών για την διάρθρωση των τμημάτων σε σχέση με τη θέση ευθύνης.....	49
<b>Διάγραμμα 5.6</b>	Ραβδόγραμμα για την ύπαρξη Τμήματος Εσωτερικού ελέγχου.....	50
<b>Διάγραμμα 5.7</b>	Ραβδόγραμμα για την 1 <sup>η</sup> ερώτηση.....	53
<b>Διάγραμμα 5.8</b>	Ραβδόγραμμα για τη 2 <sup>η</sup> ερώτηση .....	54
<b>Διάγραμμα 5.9</b>	Ραβδόγραμμα για την 3 <sup>η</sup> ερώτηση.....	55
<b>Διάγραμμα 5.10</b>	Ραβδόγραμμα για την 4 <sup>η</sup> ερώτηση.....	56
<b>Διάγραμμα 5.11</b>	Ραβδόγραμμα για την 5 <sup>η</sup> ερώτηση.....	57
<b>Διάγραμμα 5.12</b>	Ραβδόγραμμα για την 6 <sup>η</sup> ερώτηση.....	58
<b>Διάγραμμα 5.13</b>	Ραβδόγραμμα για την 7 <sup>η</sup> ερώτηση.....	59
<b>Διάγραμμα 5.14</b>	Ραβδόγραμμα για την 8 <sup>η</sup> ερώτηση.....	60
<b>Διάγραμμα 5.15</b>	Ραβδόγραμμα για την 9 <sup>η</sup> ερώτηση.....	61
<b>Διάγραμμα 5.16</b>	Ραβδόγραμμα για την 10 <sup>η</sup> ερώτηση.....	62
<b>Διάγραμμα 5.17</b>	Ραβδόγραμμα για την 11 <sup>η</sup> ερώτηση.....	63
<b>Διάγραμμα 5.18</b>	Ραβδόγραμμα για την 12 <sup>η</sup> ερώτηση.....	64
<b>Διάγραμμα 5.19</b>	Ραβδόγραμμα για την 13 <sup>η</sup> ερώτηση.....	65
<b>Διάγραμμα 5.20</b>	Ραβδόγραμμα για την 14 <sup>η</sup> ερώτηση.....	66
<b>Διάγραμμα 5.21</b>	Ραβδόγραμμα για την 15 <sup>η</sup> ερώτηση.....	67
<b>Διάγραμμα 5.22</b>	Ραβδόγραμμα για την 16 <sup>η</sup> ερώτηση.....	68
<b>Διάγραμμα 5.23</b>	Ραβδόγραμμα για την 17 <sup>η</sup> ερώτηση.....	69



<b>Διάγραμμα 5.24</b> Ραβδόγραμμα για την 18 <sup>η</sup> ερώτηση.....	70
<b>Διάγραμμα 5.25</b> Ραβδόγραμμα για την 19 <sup>η</sup> ερώτηση.....	71
<b>Διάγραμμα 5.26</b> Ραβδόγραμμα για την 20 <sup>η</sup> ερώτηση.....	72
<b>Διάγραμμα 5.27</b> Ραβδόγραμμα για την 21 <sup>η</sup> ερώτηση.....	73
<b>Διάγραμμα 5.28</b> Ραβδόγραμμα για την 22 <sup>η</sup> ερώτηση.....	74
<b>Διάγραμμα 5.29</b> Ραβδόγραμμα για την 23 <sup>η</sup> ερώτηση.....	75
<b>Διάγραμμα 5.30</b> Ραβδόγραμμα για την 24 <sup>η</sup> ερώτηση.....	76

## Κατάλογος Πινάκων

Πίνακας 5.1	Μεταβλητές που παραλείφθηκαν.....	40
Πίνακας 5.2	Κωδικοποίηση μεταβλητών.....	41
Πίνακας 5.3	Κατανομή συχνοτήτων Θέσης ευθύνης.....	43
Πίνακας 5.4	Μέτρα θέσης και διασποράς των Ετών εργασίας.....	44
Πίνακας 5.5	Μέτρα θέσης και διασποράς των Ετών εργασίας ανά Κατηγορία της Θέσης ευθύνης.....	45
Πίνακας 5.6	Κατανομή συχνοτήτων της Ηλικιακής κατηγορίας.....	46
Πίνακας 5.7	Κατανομή συχνοτήτων του μορφωτικού Επιπέδου.....	47
Πίνακας 5.8	Μέτρα θέσης και διασποράς των Ετών εργασίας στη θέση ευθύνης ανά Μορφωτικό Επίπεδο.....	48
Πίνακας 5.9	Πίνακας συχνοτήτων της σαφήνειας διάρθρωσης Τμημάτων και καθορισμού αρμοδιοτήτων.....	49
Πίνακας 5.10	Πίνακας συχνοτήτων για την ύπαρξη Τμήματος Εσωτερικού ελέγχου.....	50
Πίνακας 5.11	Μέτρα θέσης και διασποράς των Ετών εργασίας στη θέση ευθύνης σε σχέση με την ύπαρξη εξειδικευμένου τμήματος ή προσωπικού Εσωτερικού ελέγχου.....	51
Πίνακας 5.12	Κατανομή συχνότητας για την 1 <sup>η</sup> ερώτηση.....	53
Πίνακας 5.13	Κατανομή συχνότητας για την 2 <sup>η</sup> ερώτηση.....	54
Πίνακας 5.14	Κατανομή συχνότητας για την 3 <sup>η</sup> ερώτηση.....	55
Πίνακας 5.15	Κατανομή συχνότητας για την 4 <sup>η</sup> ερώτηση.....	56
Πίνακας 5.16	Κατανομή συχνότητας για την 5 <sup>η</sup> ερώτηση.....	57
Πίνακας 5.17	Κατανομή συχνότητας για την 6 <sup>η</sup> ερώτηση.....	58
Πίνακας 5.18	Κατανομή συχνότητας για την 7 <sup>η</sup> ερώτηση.....	59
Πίνακας 5.19	Κατανομή συχνότητας για την 8 <sup>η</sup> ερώτηση.....	60
Πίνακας 5.20	Κατανομή συχνότητας για την 9 <sup>η</sup> ερώτηση.....	61
Πίνακας 5.21	Κατανομή συχνότητας για την 10 <sup>η</sup> ερώτηση.....	62

<b>Πίνακας 5.22</b>	Κατανομή συχνότητας για την 11 <sup>η</sup> ερώτηση .....	63
<b>Πίνακας 5.23</b>	Κατανομή συχνότητας για την 12 <sup>η</sup> ερώτηση .....	64
<b>Πίνακας 5.24</b>	Κατανομή συχνότητας για την 13 <sup>η</sup> ερώτηση .....	65
<b>Πίνακας 5.25</b>	Κατανομή συχνότητας για την 14 <sup>η</sup> ερώτηση .....	66
<b>Πίνακας 5.26</b>	Κατανομή συχνότητας για την 15 <sup>η</sup> ερώτηση .....	67
<b>Πίνακας 5.27</b>	Κατανομή συχνότητας για την 16 <sup>η</sup> ερώτηση .....	68
<b>Πίνακας 5.28</b>	Κατανομή συχνότητας για την 17 <sup>η</sup> ερώτηση .....	69
<b>Πίνακας 5.29</b>	Κατανομή συχνότητας για την 18 <sup>η</sup> ερώτηση .....	70
<b>Πίνακας 5.30</b>	Κατανομή συχνότητας για την 19 <sup>η</sup> ερώτηση .....	71
<b>Πίνακας 5.31</b>	Κατανομή συχνότητας για την 20 <sup>η</sup> ερώτηση .....	72
<b>Πίνακας 5.32</b>	Κατανομή συχνότητας για την 21 <sup>η</sup> ερώτηση .....	73
<b>Πίνακας 5.33</b>	Κατανομή συχνότητας για την 22 <sup>η</sup> ερώτηση .....	74
<b>Πίνακας 5.34</b>	Κατανομή συχνότητας για την 23 <sup>η</sup> ερώτηση .....	75
<b>Πίνακας 5.35</b>	Κατανομή συχνότητας για την 24 <sup>η</sup> ερώτηση .....	76
<b>Πίνακας 5.36</b>	Αποτελέσματα ανάλυσης αξιοπιστίας .....	78
<b>Πίνακας 5.37</b>	Αριθμητικά αποτελέσματα των τεστ ΚΜΟ και Bartlett...	79
<b>Πίνακας 5.38</b>	Αριθμητικά αποτελέσματα των συντελεστών του πρώτου παράγοντα.....	80
<b>Πίνακας 5.39</b>	Αριθμητικά αποτελέσματα ερευνητικών ερωτημάτων.....	81

## ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Η ανάγκη για εσωτερικό έλεγχο στους δημόσιους οργανισμούς έχει καταστεί εντονότερη τα τελευταία έτη δεδομένων των συχνά αναφερθέντων περιστατικών της κακής διαχείρισης και των φαινομένων διαφθοράς, με σκοπό την εξασφάλιση της τήρησης των σχετικών αρχών διαφάνειας και ακεραιότητας, αλλά και της υποχρέωσης σε λογοδοσία, των ατόμων που διαχειρίζονται τους δημόσιους πόρους. Σημαντική θέση στην διαχείριση των πόρων των ΟΤΑ φέρει ο δημοτικός ταμίας και ως εκ τούτου, γεννάται το ερώτημα, πώς οι δημοτικοί ταμίες μπορούν με συνέπεια να ανταπεξέλθουν στην διαχείριση αυτή και να παίζουν ρόλο στην διαδικασία του εσωτερικού ελέγχου.

Η μελέτη του ρόλου του δημοτικού ταμία στις διαδικασίες εσωτερικού ελέγχου των ΟΤΑ, είναι ένα θέμα ιδιαίτερα παραμελημένο στην βιβλιογραφία, και μέσω της παρούσας εργασίας, επιθυμούμε να το καλύψουμε πλήρως. Για το σκοπό αυτό θα πραγματοποιηθεί αρχικά δευτερογενής έρευνα, μέσω της βιβλιογραφικής ανασκόπησης στο υπό μελέτη θέμα, από την οποία θα ανακύψουν τα κενά που υπάρχουν στην βιβλιογραφία σχετικά με τον ρόλο του δημοτικού ταμία στην διαδικασία του εσωτερικού ελέγχου των ΟΤΑ. Προκειμένου να καλυφθούν τα κενά αυτά, πραγματοποιήθηκε πρωτογενής έρευνα, με την χρήση ερωτηματολογίου, το οποίο διαμοιράστηκε σε Δήμους της Ελλάδας, προκειμένου να καλυφθεί πλήρως ο σκοπός της παρούσας εργασίας.

Για την καλύτερη παρουσίαση του θέματος, η εργασία δομήθηκε σε συνολικά πέντε κεφάλαια, εκ των οποίων τα τρία πρώτα είναι η θεωρητική επισκόπηση του θέματος και τα δύο τελευταία η εμπειρική διερεύνηση. Πιο αναλυτικά στο πρώτο κεφάλαιο γίνεται μια μικρή εισαγωγή στην επιστήμη της Ελεγκτικής και καταγράφονται σύντομα τα είδη ελέγχων που πραγματοποιούνται στις επιχειρήσεις. Το δεύτερο κεφάλαιο είναι μια εισαγωγή στον εσωτερικό έλεγχο γενικά και παραθέτονται πληροφορίες σχετικά με τον σκοπό του εσωτερικού ελέγχου στους οργανισμούς και τις αρμοδιότητες του εσωτερικού ελεγκτή.

Το τρίτο κεφάλαιο εισάγει τον αναγνώστη σε βασικές έννοιες και στοιχεία που αφορούν τον εσωτερικό έλεγχο στους Οργανισμούς Τοπικής Αυτοδιοίκησης.

Αφού παραθέτονται αναλυτικά το βασικό νομοθετικό πλαίσιο και οι βασικές διαδικασίες ελέγχου που διέπουν τους ΟΤΑ, γίνεται στην συνέχεια εκτενής κριτική επισκόπηση των προβλημάτων ελέγχου που αντιμετωπίζουν οι οργανισμοί αυτοί στην Ελλάδα και κρίνεται η αποτελεσματικότητα της διαδικασίας. Επίσης, στο κεφάλαιο αυτό εξετάζεται ο ρόλος του δημοτικού ταμία στην διαδικασία εσωτερικού ελέγχου των ΟΤΑ, μέσα από την καταγραφή και παράθεση των βασικών του αρμοδιοτήτων στο πλαίσιο αυτό.

Στην συνέχεια, στο τέταρτο κεφάλαιο καταγράφεται βήμα προς βήμα η μεθοδολογία η οποία ακολουθήθηκε στην εμπειρική έρευνα, ενώ επίσης αναφέρεται ο σκοπός της έρευνας, διασαφηνίζονται τα ερευνητικά ερωτήματα, περιγράφεται ο τρόπος με τον οποίο σχεδιάστηκε η έρευνα και γίνεται αναφορά στους περιορισμούς της. Το πέμπτο κεφάλαιο παρουσιάζει αναλυτικά τα αποτελέσματα της έρευνας η οποία διεξήχθη με την βοήθεια ερωτηματολογίου και στην συνέχεια τα αποτελέσματα αυτά σχολιάζονται επαρκώς. Τέλος καταγράφονται κριτικά τα βασικά συμπεράσματα που ανακύπτουν τόσο από το θεωρητικό, όσο και από το εμπειρικό μέρος.

# ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1

## ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ

### 1.1 Αντικείμενο ελεγκτικής

Οι αγορές κεφαλαίου εξαρτώνται από ακριβή, αξιόπιστα και αντικειμενικά (ουδέτερα) στοιχεία, που θα απεικονίζουν την οικονομική φύση των δραστηριοτήτων των οικονομικών οντοτήτων, τα οποία με τη σειρά τους θα παρέχουν μια βάση για να κρίνουν σε οικονομική βάση, την τρέχουσα πρόοδο προς την κατεύθυνση των μακροπρόθεσμων στόχων. Αν η αγορά δεν λαμβάνει αξιόπιστα δεδομένα, οι επενδυτές χάνουν την εμπιστοσύνη στο σύστημα, λαμβάνουν κακές αποφάσεις, και χάνουν χρήματα. Ως αποτέλεσμα το σύστημα μπορεί να αποτύχει. Από την άλλη οι λογιστικές πράξεις γίνονται όλο και πιο περίπλοκες, καθώς οι εταιρείες ασχολούνται με πιο περίτεχνες δομές, δραστηριότητες και συναλλαγές. Η πολυπλοκότητα αυτή μπορεί ακόμα να ενισχυθεί περαιτέρω, καθώς οι περισσότερες εταιρείες και οι ρυθμιστικές αρχές αναγνωρίζουν ότι βρισκόμαστε όλο και πιο κοντά σε μια παγκόσμια οικονομία. Στο πλαίσιο των προκλήσεων αυτών εισήχθη η επιστήμη της Ελεγκτικής (Νεγκάκης & Ταχυνάκης, 2013).

Η ελεγκτική γενικά, ως κλάδος των οικονομικών και διοικητικών επιστημών, ασχολείται με την αξιολόγηση της εσωτερικής οικονομικής κατάστασης και την αποτελεσματική οικονομική διαχείριση ενός οργανισμού. Για το λόγο αυτό, ο έλεγχος ορίζεται ως η διαδικασία με την οποία οι αρμόδιες ανεξάρτητες αρχές συλλέγουν και αξιολογούν στοιχεία για να σχηματιστεί μια γνώμη για την αποδοτική λειτουργία της επιχείρησης. Η ελεγκτική περιλαμβάνει τον εσωτερικό έλεγχο, τον εξωτερικό έλεγχο και τον μικτό έλεγχο (Καζαντζής, 2006).

Σύμφωνα με τους Gramling et al (2012), ο έλεγχος των οικονομικών καταστάσεων έχει οριστεί ως η «*συστηματική διαδικασία της αντικειμενικής απόκτησης και της αξιολόγησης στοιχείων σχετικά με τους ισχυρισμούς των επιχειρήσεων για τις οικονομικές τους δράσεις και η εξακρίβωση του βαθμού αντιστοιχίας μεταξύ των εν λόγω ισχυρισμών και των καθιερωμένων κριτηρίων και*

*τέλος, την κοινοποίηση των αποτελεσμάτων στους ενδιαφερόμενους χρήστες». Στο πλαίσιο αυτό, ο εσωτερικός έλεγχος σε τακτική βάση, διασφαλίζει τα περιουσιακά στοιχεία του οργανισμού, βοηθά την επιχείρηση να βελτιώσει την αποτελεσματικότητά της και δημιουργεί προστιθέμενη αξία, που θα ενισχύει την εικόνα της.*

Υπάρχει ένας αριθμός μερών που εμπλέκονται στην παραγωγή και τη χρήση των ελεγμένων οικονομικών καταστάσεων. Το διοικητικό συμβούλιο, συνήθως μέσω της Επιτροπής Ελέγχου, έχει την ευθύνη εποπτείας επί της διαχείρισης και εμπλέκει τον ελεγκτή για τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων, ώστε να προετοιμάσει και να συντάξει μια ανεξάρτητη γνώμη σχετικά με τις οικονομικές καταστάσεις. Η διοίκηση έχει ευθύνες για: (1) την προετοιμασία και παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς, (2) το σχεδιασμό, την εφαρμογή και τη διατήρηση ενός συστήματος εσωτερικού ελέγχου επί των οικονομικών εκθέσεων, και (3) την παροχή στους ελεγκτές, των πληροφοριών που είναι σχετικές με τις οικονομικές καταστάσεις. Οι αρμοδιότητες των ελεγκτών, στο πλαίσιο αυτό, είναι να λάβουν λογικές διαβεβαιώσεις, κατά πόσο οι δηλώσεις της διοίκησης, είναι ουσιωδώς ακριβείς και να παρέχουν στο κοινό, μια έκθεση με βάση τα πορίσματα του ελεγκτή. Οι ελεγμένες οικονομικές καταστάσεις που παρέχονται στους χρήστες από τρίτους, οι οποίοι έχουν έννομο συμφέρον στην οργάνωση (Νεγκάκης & Ταχυνάκης, 2013).

Η ελεγκτική ως υπηρεσία δεν είναι κάτι νέο, καθώς οι ρίζες της βρίσκονται στο μακρινό παρελθόν, στους ελληνικούς και αιγυπτιακούς αρχαίους πολιτισμούς. Ωστόσο, ο εσωτερικός έλεγχος έχει αναγνωριστεί ως μια σημαντική διαδικασία, κυρίως λόγω της δημιουργίας της Αμερικανικής Επιτροπής Κεφαλαιαγοράς (SEC) το 1934. Ένα σημαντικό σημείο καμπής ήταν το 1941 η ίδρυση του Ινστιτούτου Εσωτερικών Ελεγκτών (IIA), μια παγκόσμια επαγγελματική ένωση, αποστολή της οποίας, ήταν και είναι να εξυπηρετήσει τα μέλη της, παρέχοντας καθοδήγηση στους τομείς της πιστοποίησης, της εκπαίδευσης, της έρευνας και των σύγχρονων τεχνικών ελέγχου (Drogalas et al, 2014).

## 1.2 Διαχωρισμός Ελέγχων

Στην ελεγκτική, ο σημαντικότερος διαχωρισμός που γίνεται μεταξύ των διαδικασιών ελέγχου, είναι ο εσωτερικός και ο εξωτερικός έλεγχος. Στο πλαίσιο της ελεγκτικής, ο εξωτερικός έλεγχος είναι ένας περιοδικός ή ειδικού σκοπού (ad hoc) έλεγχος που διενεργείται από εξωτερικούς (ανεξάρτητους) ειδικούς λογιστές. Στόχος του είναι να καθορίσει, μεταξύ άλλων, αν (1) τα λογιστικά βιβλία είναι ακριβή και πλήρη, (2) αν καταρτίστηκαν σύμφωνα με διεθνή λογιστικά πρότυπα, και (3) αν οι καταστάσεις που καταρτίστηκαν από τους λογαριασμούς παρουσιάζουν ακριβοδίκαια την οικονομική θέση της οργάνωσης, καθώς και τα αποτελέσματα από τις χρηματοοικονομικές πράξεις της (Porter et al, 2014). Εμείς θα επικεντρωθούμε στον εσωτερικό έλεγχο, ο οποίος είναι ιδιαίτερα σημαντικός για τις επιχειρήσεις.

Ενδεικτικό της μεγάλης σημασίας του εσωτερικού ελέγχου είναι ο σημαντικός αριθμός των ορισμών που του έχουν αποδοθεί από πολλούς ερευνητές. Στο πλαίσιο αυτό, ο εσωτερικός έλεγχος έχει αναπτυχθεί σταδιακά, με βάση την κοινωνική και οικονομική ανάπτυξη και τις εγγενείς ανάγκες των επιχειρήσεων. Σύμφωνα με το Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών ο εσωτερικός έλεγχος είναι *«μια ανεξάρτητη λειτουργία αξιολόγησης, που γίνεται στο πλαίσιο ενός οργανισμού προκειμένου να εξετάσει και να αξιολογήσει τις οικονομικές του δραστηριότητες»*. Με τη μέτρηση και αξιολόγηση της αποτελεσματικότητας των οργανωτικών ελέγχων, ο εσωτερικός έλεγχος από μόνος του, είναι ένα σημαντικό εργαλείο διαχειριστικού ελέγχου, το οποίο συνδέεται άμεσα με την οργανωτική δομή και τους γενικούς κανόνες της επιχείρησης. Ένας δεύτερος ορισμός από την ίδια πηγή που δόθηκε σε μεταγενέστερο χρόνο, καθορίζει τη λειτουργία του εσωτερικού ελέγχου ως: *«μια ανεξάρτητη και αντικειμενικά διασφαλισμένη δραστηριότητα σχεδιασμένη να προσθέτει αξία και να βελτιώνει τις λειτουργίες ενός οργανισμού»*. Επίσης η Επιτροπή των Βασικών Ελεγκτικών Αρχών (Committee on Basic Auditing Concepts) ορίζει τον εσωτερικό έλεγχο ως *«μια συστηματική διαδικασία αντικειμενικής αξιολόγησης των δεδομένων για να διαπιστωθεί ο βαθμός συσχέτισης μεταξύ καθιερωμένων κριτηρίων με τα πραγματικά αποτελέσματα της εταιρείας»*. Στα πλαίσια αυτά ο εσωτερικός έλεγχος βοηθά έναν οργανισμό να πραγματοποιήσει τους στόχους του, παρέχοντας μια συστηματική και πειθαρχημένη προσέγγιση για την αξιολόγηση και την ενίσχυση της



αποτελεσματικότητας της διαχείρισης κινδύνων, του ελέγχου και των διαδικασιών διακυβέρνησης (Karagiorgos et al, 2007).

Οι Karagiorgos et al (2009) υποστηρίζουν ότι ο εσωτερικός έλεγχος είναι μια ανεξάρτητη υπηρεσία, ένα σημαντικό μέσο για μια επιχείρηση για την ενίσχυση της επιχειρησιακής διαχείρισης. Το σύστημα εσωτερικού ελέγχου είναι όχι μόνο ένα σημαντικό μέρος του σύγχρονου συστήματος της επιχείρησης, αλλά και ένας σημαντικός τρόπος ώστε οι επιχειρήσεις να δώσουν έμφαση στην καλύτερη διαχείριση και να ενισχύσουν τα οικονομικά οφέλη. Από τα παραπάνω, είναι σημαντικό να τονιστεί ότι ένα υγιές σύστημα εσωτερικού ελέγχου παρέχει εύλογη, αλλά όχι απόλυτη, βεβαιότητα πως ο οργανισμός δεν θα πρέπει να παρεμποδίζεται στην επίτευξη των επιχειρηματικών στόχων του, από τις περιστάσεις που μπορεί εύλογα να προβλεφθούν.

Επίσης είναι κοινώς αποδεκτό ότι η έννοια και το περιεχόμενο του εσωτερικού ελέγχου, έχουν μετασχηματιστεί με το πέρασμα των ετών. Οι παραδοσιακές προσεγγίσεις θεωρούν τον εσωτερικό έλεγχο ως έναν απλό έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων, ενώ οι πιο σύγχρονες προσεγγίσεις θέτουν τον εσωτερικό έλεγχο ως βασικό εργαλείο, που προσθέτει αξία στους οργανισμούς και για το λόγο αυτό προσελκύει όλο και περισσότερο την προσοχή των ερευνητών (Drogalas et al, 2014).

Συνοψίζοντας, στην βιβλιογραφία, οι έρευνες σχετικά με την έννοια του εσωτερικού ελέγχου και των διαφόρων ορισμών που αναπτύχθηκαν από τους συγγραφείς και τους επαγγελματικούς φορείς, δείχνουν ότι αν και ο εσωτερικός έλεγχος ορίζεται με διαφορετικούς τρόπους και καλύπτει διάφορες πτυχές, υπάρχει κοινή συναίνεση σε τρεις γενικές συνιστώσες (Κάντζος & Χονδράκη, 2006):

- 1) στον αποτελεσματικό και αποδοτικό έλεγχο των χρηματοοικονομικών και λειτουργικών δραστηριοτήτων
- 2) στην αξιοπιστία της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης
- 3) στην εφαρμογή των πολιτικών, των κανονισμών και νόμων που επιβάλλονται από την διαχείριση της επιχείρησης

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2

### ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ

#### 2.1 Σκοπός εσωτερικού ελέγχου

Οι σύγχρονες επιχειρήσεις έχουν έρθει αντιμέτωπες με ραγδαίες αλλαγές στο πολύπλοκο οικονομικό τοπίο, ενώ οι καινούργιες τεχνολογίες έχουν επίσης δημιουργήσει πολλές απαιτήσεις, δεδομένης της υιοθέτησης τους στην επιχειρηματική διαδικασία. Ωστόσο, κάθε επιχειρηματική μονάδα στοχεύει στην αποτελεσματική οικονομική λειτουργία της. Δυστυχώς, οι παρατυπίες, οι παραλείψεις και τα λάθη, είναι συχνά παρατηρούμενα φαινόμενα στο εσωτερικό κάθε επιχείρησης, τα οποία επηρεάζουν αρνητικά την εικόνα της. Στο πλαίσιο αυτό, ο εσωτερικός έλεγχος και η αξιολόγηση του σε τακτική βάση, βοηθά την επιχείρηση να βελτιώσει την αποτελεσματικότητά της και να δημιουργήσει προστιθέμενη αξία, που θα ενισχύσει την εικόνα της. Αυτός είναι άλλωστε και ο απώτερος σκοπός του ελέγχου. Στο πλαίσιο του σύγχρονου επιχειρηματικού κόσμου, ο ρόλος του εσωτερικού ελέγχου είναι καταλυτικός, δεδομένου ότι θεωρείται ως μια πηγή από την οποία οι βασικές ικανότητες μετατρέπονται σε ανταγωνιστικά πλεονεκτήματα (Pantelidis et al, 2011).

Ο εσωτερικός έλεγχος βοηθά μια εταιρεία να διασφαλίσει ότι διαθέτει τις κατάλληλες διαδικασίες ελέγχου, διακυβέρνησης και διαχείρισης κινδύνων. Από τη φύση του, είναι μια ανεξάρτητη δραστηριότητα από ένα άτομο ή μια ομάδα που μπορεί να παρουσιάσει αντικειμενικά ευρήματα και να κάνει συστάσεις για τη λήψη διορθωτικών μέτρων. Η ισχυρή λειτουργία του εσωτερικού ελέγχου μπορεί να βρει και να διορθώσει τις ελλείψεις γρήγορα και να περιορίσει το κόστος για την επιχείρηση. Σύμφωνα με τον Sawyer (2003), ο οποίος δήλωσε ότι ο εσωτερικός έλεγχος είναι *«μια συστηματική, αντικειμενική αξιολόγηση των εσωτερικών ελεγκτών των διαφόρων λειτουργιών και ελέγχων εντός ενός οργανισμού»*, ο σκοπός του είναι να καθορίσει ότι : (1) οι οικονομικές και διαχειριστικές πληροφορίες των οργανισμών είναι έγκυρες και αξιόπιστες, (2) οι κίνδυνοι σε κάθε επίπεδο στους οργανισμούς εντοπίζονται και ελαχιστοποιούνται, (3) οι εξωτερικοί κανονισμοί και οι αποδεκτές

εσωτερικές πολιτικές και διαδικασίες τηρούνται, (4) τα ικανοποιητικά κριτήρια λειτουργίας πληρούνται, (5) οι πόροι χρησιμοποιούνται αποτελεσματικά και οικονομικά και (6) οι στόχοι του οργανισμού επιτυγχάνονται αποτελεσματικά.

Ο εσωτερικός έλεγχος είναι στην ουσία μια πολιτική, που κάθε επιχείρηση θεσπίζει προκειμένου να αυξήσει την πιθανότητα ότι, ο καθένας εργάζεται προς τους ίδιους σκοπούς και στόχους. Οι εσωτερικοί ελεγκτές αξιολογούν τους ελέγχους σε τομείς όπως η λειτουργική αποδοτικότητα, η ασφάλεια των πληροφοριών και η οικονομική συμμόρφωση. Οι έλεγχοι αυτοί μπορεί να είναι προληπτικοί, που σημαίνει ότι διενεργούνται για την αποφυγή λαθών ή παρατυπιών. Σύμφωνα με τους Drogalas et al (2015), ο εσωτερικός έλεγχος συμβάλλει στη συμμόρφωση του οργανισμού με τους ισχύοντες νόμους και κανονισμούς, διευκολύνει το έργο των εξωτερικών ελεγκτών, εντοπίζει τις αδυναμίες στις διαδικασίες των επιχειρήσεων και παρέχει ανεξάρτητη αξιολόγηση για τις επιχειρηματικές δραστηριότητες και διαδικασίες. Μαζί με τα παραπάνω, ο εσωτερικός έλεγχος ενισχύει τη δομή της εταιρικής διακυβέρνησης, βοηθάει στο στρατηγικό σχεδιασμό της διαχείρισης, εκτιμά τον επιχειρηματικό κίνδυνο και προσθέτει αξία στον οργανισμό.

Σύμφωνα με την Theodoridou (2016), κάθε επιχείρηση προκειμένου να επιτύχει τον δικό της σκοπό, χρειάζεται ένα οργανωτικό σχέδιο που θα εξασφαλίζει την ορθή λειτουργία της, δεδομένου ότι θα διαθέσει τις αρμοδιότητες μεταξύ των μελών των Εσωτερικών Ελεγκτών. Δεδομένου ότι η τρέχουσα διαχείριση ενός οργανισμού δεν έχει άμεση και αξιόπιστη πληροφόρηση για να διαπιστώσει τις διασφαλίσεις για τη διαχείριση των επιχειρηματικών κινδύνων, ο εσωτερικός έλεγχος καλύπτει αυτό το κενό με τον συμβουλευτικό και κατασταλτικό ρόλο του. Σε γενικές γραμμές, ο εσωτερικός έλεγχος αναφέρει τα ευρήματα στο οικονομικό διευθυντή ή στην ανώτατη διοίκηση, κάνοντας συστάσεις για τη διόρθωση των προβλημάτων. Ο σκοπός του εσωτερικού ελέγχου είναι να εντοπιστούν οι τομείς ή τα θέματα που προκαλούν ανησυχία και να παρουσιαστούν στην ανώτατη διοίκηση με ισορροπημένο τρόπο, προκειμένου αυτή στην συνέχεια να λάβει τεκμηριωμένες αποφάσεις σχετικά με την λήψη διορθωτικών μέτρων.

Ο εσωτερικός έλεγχος έχει επίσης έναν πολύ σημαντικό ρόλο σε ότι αφορά την εσωτερική διακυβέρνηση. Ο σκοπός του στο πλαίσιο αυτό είναι να αξιολογήσει εάν οι διαδικασίες της εταιρείας, τα σχέδια και τα πρότυπα είναι τα πλέον κατάλληλα

για να επιτύχει τους στόχους της και να εξυπηρετήσει τα ενδιαφερόμενα μέρη με ένα νομικό και ηθικό τρόπο (Καζαντζής, 2006).

Σε ότι αφορά την διαχείριση του κινδύνου, είναι γνωστό ότι όλες οι επιχειρήσεις αντιμετωπίζουν κινδύνους σε καθημερινή βάση. Στο πλαίσιο αυτό, οι εσωτερικοί ελεγκτές επικεντρώνονται σε θέματα που θα μπορούσαν να εμποδίσουν την εταιρεία από την επίτευξη των στόχων της. Ο εσωτερικός έλεγχος εξετάζει την ανοχή της εταιρείας για τον κίνδυνο, τα σχέδιά της για την ανίχνευση και την άμβλυνση του κινδύνου και την επικοινωνία και την παρακολούθηση των κινδύνων. Μία βασική λειτουργία είναι να προσφέρει διαβεβαίωση ότι οι κίνδυνοι έχουν επαρκώς οριστεί σωστά και έχουν αξιολογηθεί. Ένας εσωτερικός ελεγκτής μπορεί να προσδιορίσει, για παράδειγμα, ότι ένας αναδυόμενος κίνδυνος, δεν έχει ληφθεί δεόντως υπόψη (Καζαντζής, 2006).

Οι Bekiaris et al (2013) μελέτησαν την επίδραση της οικονομικής κρίσης στην εταιρική διακυβέρνηση και τον εσωτερικό έλεγχο. Καθώς η οικονομική κρίση επηρεάζει όλο και περισσότερο τις οικονομικές δραστηριότητες, ο βασικός στόχος των διευθυντών εσωτερικού ελέγχου είναι να βρουν τρόπους για να προσθέσουν αξία στην επιχείρησή τους. Ο ρόλος του εσωτερικού ελέγχου εν μέσω οικονομικής κρίσης, θα πρέπει να αξιολογεί τις επιχειρηματικές και στρατηγικές δραστηριότητες, στρατηγικές, ώστε να προσδιορίζεται ο κίνδυνος που ενέχουν οι επιχειρήσεις. Σκοπός της έρευνάς τους ήταν να καταγράψουν την τρέχουσα κατάσταση όσον αφορά τον τρόπο αλληλεπίδρασης της οικονομικής κρίσης στην εταιρική διακυβέρνηση και τον κίνδυνο διαχείρισης. Το συμπέρασμα τους είναι ότι οι τρέχουσες οικονομικές συνθήκες απαιτούν μια πιο αποτελεσματική μορφή εταιρικής διακυβέρνησης. Επιπλέον, ο πιο σημαντικός παράγοντας που θα μπορούσε να αναδείξει όλους τους κινδύνους στο χρόνο είναι να διενεργούνται τακτικά έλεγχοι στη ρευστότητα, το κεφάλαιο και την ενοποίηση των λογαριασμών. Τέλος, αναφέρουν ότι οι προϋπολογισμοί για τον εσωτερικό έλεγχο έχουν αυξηθεί σημαντικά, τόσο σε εθνικό, όσο και σε διεθνές επίπεδο, ενώ στο μέλλον, ο ίδιος ο εσωτερικός έλεγχος θα πρέπει να έχει ως προτεραιότητα να συμβουλευθεί το διοικητικό συμβούλιο, προκειμένου να εντοπίσει, να διαχειριστεί και να παρακολουθήσει τους βασικούς κινδύνους.

Τέλος οι Mitrou & Papachristou (2015), προχωρώντας ένα βήμα παραπέρα, εξετάζουν την συμβολή του εσωτερικού ελέγχου στην καταπολέμηση του ξεπλύματος μαύρου χρήματος και την χρηματοδότηση της τρομοκρατίας. Σύμφωνα με τους ερευνητές ο ρόλος του εσωτερικού ελέγχου είναι ζωτικής σημασίας για την εξάλειψη του ξεπλύματος βρώμικου χρήματος. Προτάσσοντας τον ορισμό του εσωτερικού ελέγχου, που έχει προταθεί από το Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών, αναφέρουν ότι σκοπός του είναι ο εντοπισμός και η πρόληψη των κινδύνων, η υποστήριξη της διαχείρισης στην αντιμετώπιση φαινομένων απάτης, ο εντοπισμός ύποπτων ενεργειών και παράνομων συναλλαγών και η αναφορά του, στην επιτροπή ελέγχου. Παρ' όλα αυτά, ο εσωτερικός έλεγχος δεν μπορεί να αντιμετωπίσει και να αποτρέψει εντελώς την απάτη και τις παράνομες συναλλαγές – όπως θα μπορούσε να κάνει ο εξωτερικός έλεγχος – αλλά μπορεί να συμβάλει σημαντικά στην υιοθέτηση πρακτικών και μεθόδων που θα αυξήσουν την πιθανότητα εντοπισμού τέτοιων φαινομένων.

## 2.2 Είδη εσωτερικού ελέγχου

Σύμφωνα με τους Νεγκάκη & Ταχυνάκη (2013), οι τύποι εσωτερικού ελέγχου που μπορούν να διενεργηθούν είναι:

- 1) Οικονομικοί Έλεγχοι. Κατά τη διάρκεια των οικονομικών ελέγχων, καθορίζεται αν οι ιστορικές χρηματοοικονομικές πληροφορίες παρουσιάζουν ακριβοδίκαια την οικονομική θέση και τα αποτελέσματα των εργασιών της επιχείρησης. Προκειμένου να σχηματιστεί μια εικόνα επ' αυτού, εξετάζεται η εσωτερική δομή ελέγχου και ελέγχονται οι συναλλαγές γύρω από οικονομικά γεγονότα. Οι οικονομικοί έλεγχοι δεν προορίζονται βασικά για την αξιολόγηση της αποτελεσματικότητας και της αποδοτικότητας της διοίκησης. Ως αποτέλεσμα, τα σχόλια και οι συστάσεις για επιχειρησιακά θέματα είναι υποπροϊόντα του οικονομικού ελέγχου και όχι ο κύριος στόχος. Οι οικονομικοί έλεγχοι είναι γενικά ένα πιο περιορισμένο πεδίο εφαρμογής από τους λειτουργικούς ελέγχους και αφορούν κυρίως την αναθεώρηση των συγκεκριμένων χρηματοπιστωτικών συναλλαγών και την επάρκεια των ελέγχων.

- 2) Επιχειρησιακοί-Λειτουργικοί Έλεγχοι. Οι έλεγχοι αυτοί είναι επίσης γνωστοί και ως έλεγχοι απόδοσης ή διοικητικοί έλεγχοι και έχουν ως στόχο την αξιολόγηση της αποτελεσματικότητας μιας ενέργειας. Ένας επιχειρησιακός έλεγχος μετρά και αξιολογεί το διοικητικό έλεγχο με βάση τα πρότυπα που θέτει η διοίκηση, συμπεριλαμβανομένων των μακροπρόθεσμων στόχων, των προϋπολογισμών και των πολιτικών λειτουργίας και διαδικασιών. Παρά το γεγονός ότι τα οικονομικά στοιχεία εξακολουθούν να είναι η βάση αναφοράς, στο πλαίσιο αυτό οι εσωτερικοί ελεγκτές, πάνε ένα βήμα πέρα από την εξέταση των στοιχείων αυτών, έχοντας ως σκοπό την παροχή βοήθειας προς τη βελτίωση της λειτουργίας της επιχείρησης.
- 3) Έλεγχοι Συμμόρφωσης. Οι έλεγχοι συμμόρφωσης προσδιορίζουν τον βαθμό συμμόρφωσης με τις θεσμικές πολιτικές και διαδικασίες, καθώς και τους ισχύοντες νόμους, κανονισμούς και τους όρους των συμβάσεων.
- 4) Διερευνητικοί Έλεγχοι. Οι έλεγχοι αυτοί γίνονται στο πλαίσιο εντοπισμού περιστατικών πιθανής απάτης ή κατάχρησης των κεφαλαίων. Αυτό το είδος του ελέγχου, απαιτεί το συντονισμό των προσπαθειών της ανώτατης διοίκησης με το γραφείο του ελεγκτή και της δημόσιας ασφάλειας. Οι διερευνητικοί έλεγχοι είναι διαφορετικοί από τα υπόλοιπα είδη ελέγχων, διότι συνήθως διεξάγονται χωρίς προηγούμενη κοινοποίηση προς το προσωπικό που μπορεί να επηρεαστεί από τα ευρήματα.
- 5) Έλεγχοι Πληροφοριακών Συστημάτων. Οι έλεγχοι των πληροφοριακών συστημάτων ελέγχων αντιμετωπίζουν το περιβάλλον του εσωτερικού ελέγχου των αυτοματοποιημένων συστημάτων επεξεργασίας πληροφοριών και το πώς οι άνθρωποι χρησιμοποιούν αυτά τα συστήματα. Οι έλεγχοι συνήθως αξιολογούν την είσοδο/έξοδο στα συστήματα, την επεξεργασία, την δημιουργία αντιγράφων ασφαλείας, την ανάκτηση δεδομένων και την ασφάλεια του συστήματος. Μπορούν να επικεντρωθούν σε υφιστάμενα συστήματα καθώς και σε συστήματα στο στάδιο της ανάπτυξης.

## 2.3 Αρμοδιότητες εσωτερικών ελεγκτών

Τα τελευταία χρόνια, έχει δοθεί μεγαλύτερη προσοχή στις επιτροπές ελέγχου, τόσο από τις ρυθμιστικές αρχές, όσο και από ακαδημαϊκούς ερευνητές. Η Επιτροπή Κεφαλαιαγοράς (SEC), η Εθνική Επιτροπή για την Παράτυπη Χρηματοοικονομική Πληροφόρηση (National Commission on Fraudulent Financial Reporting) και άλλες ρυθμιστικές αρχές, αναφέρουν ότι η επιτροπή ελέγχου είναι ένα σημαντικό στοιχείο για την εταιρική διακυβέρνηση και έχει σημαντικό ρόλο στη διασφάλιση της ποιότητας της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης, τονίζοντας το γεγονός ότι πρέπει να γίνουν περισσότερο ανεξάρτητες και ενεργές στην εταιρική διακυβέρνηση (Abbott&Parker, 2000).

Η ακαδημαϊκή έρευνα επίσης, εξετάζει τη σχέση μεταξύ των χαρακτηριστικών της επιτροπής ελέγχου και της επιθετικής αναφοράς, τις επιπτώσεις των απατών και άλλων χαρακτηριστικών που πρέπει να έχουν οι εσωτερικοί ελεγκτές. Ωστόσο, μέχρι σήμερα έχει διεξαχθεί μικρή εμπειρική έρευνα σχετικά με τα χαρακτηριστικά της επιτροπής ελέγχου και της επιλογής του ελεγκτή, ακόμη και αν η επιλογή του ελεγκτή και η διατήρηση του είναι μία από τις πρωταρχικές ευθύνες της επιχείρησης (Καζαντζή, 2006).

Προηγούμενες μελέτες έχουν ασχοληθεί με ζητήματα που σχετίζονται με την ποιότητα του ελεγκτή και την επιλογή του. Οι Abbott & Parker (2000) παρέχουν μια χρήσιμη περίληψη της εμπειρικής βιβλιογραφίας σχετικά με την επιλογή των ελεγκτών. Εντοπίζουν δύο κύριες, αλλά αλληλένδετες πηγές ζήτησης για την ποιότητα του ελέγχου: την ζήτηση για αντιπροσώπευση και την ζήτηση για πληροφορίες. Το κόστος της αντιπροσώπευσης που προκύπτει από τον διαχωρισμό της ιδιοκτησίας και του ελέγχου, μπορεί να μετριαστεί με τις αξιόπιστες οικονομικές καταστάσεις. Η βασική συμβολή της ελεγκτικής είναι να αυξήσει την αξιοπιστία των οικονομικών καταστάσεων και την αξιοπιστία τους ως μέσο παρακολούθησης. Η επιλογή αξιόπιστων ελεγκτών θεωρείται ότι σηματοδοτεί την ποιότητα των παραστάσεων της διοίκησης αναφορικά με τις οικονομικές επιδόσεις της επιχείρησης. Η ζήτηση για πληροφορίες ενισχύεται από την παρουσία της ασύμμετρης πληροφόρησης μεταξύ της διοίκησης και της αγοράς των συμμετεχόντων, ιδιαίτερα όταν η διοίκηση επιδιώκει εξωτερική χρηματοδότηση για τα έργα της. Ως εκ τούτου,

η ζήτηση πληροφοριών για την ποιότητα του ελεγκτή συνδέεται με μεταβλητές όπως οι νέες εξαγορές και τα νέα κεφάλαια που λαμβάνονται από εξωτερικές αγορές.

Οι Seol & Sarki (2005) υποστηρίζουν ότι το διοικητικό συμβούλιο διαδραματίζει σημαντικό ρόλο στην επίβλεψη των δραστηριοτήτων της διοίκησης. Οι εξωτερικοί διευθυντές είναι γενικά μέλη υψηλής φήμης της επιχειρηματικής κοινότητας, που βλέπουν τη διεύθυνση ως μέσο για την περαιτέρω ανάπτυξη της φήμης τους ως εμπειρογνώμονες στον έλεγχο των αποφάσεων.

Ωστόσο, κανένα άλλο θέμα σε σχέση με τις αρμοδιότητες και τα χαρακτηριστικά των εσωτερικών ελεγκτών δεν έχει μελετηθεί περισσότερο στην σύγχρονη βιβλιογραφία από την αντικειμενικότητα και την ανεξαρτησία της επιτροπής ελέγχου. Οι εσωτερικοί ελεγκτές είναι ανεξάρτητοι, όταν έχουν αμερόληπτη κρίση κατά την εκτέλεση των καθηκόντων τους. Σύμφωνα με το Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών η ανεξαρτησία είναι η ελευθερία από συνθήκες που απειλούν την ικανότητα της δραστηριότητας του εσωτερικού ελέγχου, για την εκτέλεση των καθηκόντων του εσωτερικού ελέγχου κατά τρόπο αμερόληπτο. Για να επιτευχθεί ο βαθμός ανεξαρτησίας που απαιτείται για την αποτελεσματική άσκηση των αρμοδιοτήτων της δραστηριότητας εσωτερικού ελέγχου, ο διευθύνων σύμβουλος του ελέγχου έχει άμεση και απεριόριστη πρόσβαση στα ανώτερα διευθυντικά στελέχη και το διοικητικό συμβούλιο. Αυτό μπορεί να επιτευχθεί μέσα από μια σχέση διπλής υποβολής εκθέσεων (IIA, 2016).

Για τη διατήρηση της αντικειμενικότητας, οι εσωτερικοί ελεγκτές θα πρέπει να μην έχουν καμία προσωπική ή επαγγελματική ενασχόληση με την περιοχή που ελέγχεται και θα πρέπει να διατηρούν μια απροκατάληπτη και αμερόληπτη νοοτροπία σε σχέση με όλες τις δεσμεύσεις. Σύμφωνα με το Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών, η αντικειμενικότητα είναι η αμερόληπτη ψυχική στάση, που επιτρέπει στους εσωτερικούς ελεγκτές να εκτελούν τις δεσμεύσεις τους με τέτοιο τρόπο, που να πιστεύουν στο προϊόν της δουλειάς τους και δεν συμβιβάζονται σε θέματα ποιότητας. Η αντικειμενικότητα προϋποθέτει ότι οι εσωτερικοί ελεγκτές δεν υποτάσσουν την κρίση τους σε θέματα ελέγχου σε άλλους (IIA, 2016).

Ο Κώδικας Δεοντολογίας του Ινστιτούτου Εσωτερικών Ελεγκτών, αποτελείται από μια σειρά βασικών αρχών που οι εσωτερικοί ελεγκτές αναμένεται να



διατηρήσουν μαζί με τους κανόνες δεοντολογίας που περιγράφουν τους κανόνες συμπεριφοράς που αναμένονται από τους εσωτερικούς ελεγκτές. Η αρχή σχετικά με την αντικειμενικότητα απαιτεί από τους εσωτερικούς ελεγκτές να *«παρουσιάζουν το υψηλότερο επίπεδο επαγγελματικής αντικειμενικότητας στη συλλογή, αξιολόγηση και κοινοποίηση πληροφοριών, σχετικά με τη δραστηριότητα ή την διεργασία που εξετάζεται»*. Επιπλέον, οι εσωτερικοί ελεγκτές αναμένεται να κάνουν μια ισορροπημένη εκτίμηση όλων των σχετικών περιστάσεων και δεν θα πρέπει να επηρεάζονται υπερβολικά από τα δικά τους ή τα συμφέροντα των άλλων κατά τη διαμόρφωση αποφάσεων. Οι κανόνες συμπεριφοράς διευκρινίζουν ότι οι εσωτερικοί ελεγκτές: (1) δεν θα πρέπει να συμμετέχουν σε οποιαδήποτε δραστηριότητα ή σχέση που μπορεί να επηρεάσει ή να θεωρηθεί ότι βλάπτει την αμερόληπτη αξιολόγηση τους, (2) δεν πρέπει να αποδέχονται τίποτα που μπορεί να επηρεάσει ή να θεωρηθεί ότι θα επηρεάσει την επαγγελματική τους κρίση και (3) θα πρέπει να γνωστοποιούν όλα τα ουσιώδη γεγονότα που είναι γνωστό ότι, αν δεν γνωστοποιηθούν, μπορεί να στρεβλώσουν την αναφορά των δραστηριοτήτων υπό αναθεώρηση (IIA, 2016).

Σύμφωνα με την ίδια πηγή, σε ατομικό επίπεδο, το πλαίσιο συζητά επτά απειλές για την αντικειμενικότητα του εσωτερικού ελεγκτή, οι οποίες είναι (1) η αυτο-αξιολόγηση, όπου ο εσωτερικός ελεγκτής εξετάζει το δικό του έργο, (2) η κοινωνική πίεση, όπου ο εσωτερικός ελεγκτής είναι εκτεθειμένος σε πιέσεις από κάποιες ομάδες ελέγχου, (3) οικονομικό ενδιαφέρον, που σημαίνει ότι μπορεί να επηρεαστεί από κάποια πληρωμή που θα επηρεάσει την κρίση του, (4) την προσωπική σχέση, όπου ο εσωτερικός ελεγκτής είναι συγγενής ή φίλος του ελεγχόμενου, (5) η εξοικείωση, που προκύπτει από μια μακροχρόνια σχέση με τον ελεγχόμενο, (6) οι πολιτιστικές και φυλετικές προκαταλήψεις που προκύπτουν σε πολυεθνικούς οργανισμούς όταν ο ελεγκτής είναι μεροληπτικός ή δεν έχει την κατανόηση του τοπικού πολιτισμού και των εθίμων και (7) γνωστικές προκαταλήψεις που απορρέουν από προκαταλήψεις ή την υιοθέτηση μιας συγκεκριμένης ψυχολογικής άποψης κατά την εκτέλεση του ελέγχου. Οι απειλές αυτές μπορούν επίσης να προκύψουν σε επίπεδο εσωτερικής ελεγκτικής λειτουργίας (IIA, 2016).

Η επιτροπή ελέγχου εξετάζεται σε μερικές μελέτες ως μεταβλητή που σχετίζεται με την αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου. Πιο συγκεκριμένα, οι Zhang et al. (2007) εξέτασαν την σχέση μεταξύ της ποιότητας της ελεγκτικής

επιτροπής, την ανεξαρτησία του ελεγκτή και των αδυναμιών του εσωτερικού ελέγχου. Αναλύοντας 208 εταιρείες, τα αποτελέσματα έδειξαν ότι υπάρχει σημαντική σχέση μεταξύ της ποιότητας της εργασίας της ελεγκτικής επιτροπής, της ανεξαρτησίας του ελεγκτή και των αδυναμιών του εσωτερικού ελέγχου.

Χωρίς ανεξαρτησία, ο εσωτερικός ελεγκτής, απλά γίνεται ένα μέρος της ομάδας διαχείρισης, χάνοντας την ικανότητά του να προσφέρει μια νέα προοπτική στον εσωτερικό έλεγχο της επιχείρησης. Οι Cohen και Sayag (2010) υποστηρίζουν επίσης ότι η οργανωτική ανεξαρτησία του εσωτερικού ελέγχου επηρεάζει την αποτελεσματικότητά του. Εξετάζοντας την αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου στη Σαουδική Αραβία, οι Alzeban και Gwilliam (2014) υποστηρίζουν ότι η ανεξαρτησία του εσωτερικού ελέγχου, μαζί με τις αρμοδιότητες του Τμήματος Εσωτερικού Ελέγχου, το μέγεθος του τμήματος εσωτερικού ελέγχου, τη σχέση μεταξύ των εσωτερικών και εξωτερικών ελεγκτών και την διαχείριση υποστήριξης, συνδέεται θετικά με την αποτελεσματικότητά του.

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3

### ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ ΣΤΟΥΣ ΟΤΑ

#### 3.1 Εσωτερικός έλεγχος στις δημόσιες υπηρεσίες

Η μελέτη του εσωτερικού ελέγχου και της αποτελεσματικής εφαρμογής του στις δημόσιες επιχειρήσεις, είναι ένα θέμα που μελετάται ξεχωριστά σε σχέση με τις ιδιωτικές επιχειρήσεις, δεδομένων των ιδιαιτεροτήτων που φέρουν οι πρώτες. Στην Ελλάδα, ο ρόλος του εσωτερικού ελέγχου αυξάνεται εντυπωσιακά ως ένας απαραίτητος μηχανισμός ελέγχου στον δημόσιο τομέα. Υπό το πρίσμα αυτό, οι δημόσιες υπηρεσίες δίνουν ιδιαίτερη έμφαση στη διαφύλαξη των περιουσιακών στοιχείων τους, με στόχο την αποτελεσματική διαχείριση του δημοσίου χρήματος (Drogalas et al, 2014). Το σημείο-κλειδί στις δραστηριότητες του εσωτερικού ελέγχου στον δημόσιο τομέα, είναι ότι αυτές πρέπει να διαμορφώνονται και να εφαρμόζονται κατάλληλα, ώστε να τους επιτρέπουν να εκπληρώνουν το καθήκον τους, να είναι υπόλογες και διαφανείς για το κοινό, επιτυγχάνοντας παράλληλα τους στόχους τους αποτελεσματικά, αποδοτικά, οικονομικά, και ηθικά (Νεγκάκης & Ταχυνάκης, 2013).

Ως βασικό στοιχείο του δημόσιου τομέα, ο εσωτερικός έλεγχος υποστηρίζει τους ρόλους της εποπτείας, της διορατικότητας και της προνοητικότητας. Επειδή η επιτυχία του δημόσιου τομέα μετράται κυρίως από την ικανότητά του να παρέχει υπηρεσίες με επιτυχία και να εφαρμόζει προγράμματα με δίκαιο και κατάλληλο τρόπο, ο έλεγχος των δραστηριοτήτων του επικεντρώνεται στην αξιολόγηση της αποτελεσματικότητας και της αποδοτικότητας του. Επιπλέον, οι ελεγκτές πρέπει επίσης να προστατεύουν τις βασικές αξίες του δημόσιου τομέα (Τσακλαγκάνος & Σπαθής, 2015). Ιδιαίτερα στο εξαιρετικά ρευστό οικονομικό περιβάλλον της Ελλάδας, όπου τα φαινόμενα διαφθοράς και σπατάλης του δημοσίου χρήματος είναι σημαντικά αυξανόμενα, ο εσωτερικός έλεγχος, μέσω των ολοκληρωμένων σύγχρονων και επιστημονικών τεκμηριωμένων διαδικασιών, φαίνεται να είναι το πιο αποτελεσματικό μέσο για την προστασία της δημόσιας περιουσίας (Drogalas et al, 2014).

Στο πλαίσιο αυτό, ο εσωτερικός έλεγχος αποτελεί τον ακρογωνιαίο λίθο της καλής διακυβέρνησης του δημόσιου τομέα. Με την παροχή της αμερόληπτης και αντικειμενικής αξιολόγησης του κατά πόσον οι δημόσιοι πόροι διαχειρίζονται υπεύθυνα και αποτελεσματικά, ώστε να επιτευχθεί το επιδιωκόμενο αποτέλεσμα, οι ελεγκτές βοηθούν τους οργανισμούς του δημόσιου τομέα στην επίτευξη της λογοδοσίας και της ακεραιότητας, τη βελτίωση των λειτουργιών τους, και την αποκατάσταση – όπου απαιτείται – ή την ενίσχυση της εμπιστοσύνης μεταξύ του κράτους και των πολιτών. Ο εσωτερικός έλεγχος διασφαλίζει ότι οι φορείς του δημόσιου τομέα ενεργούν με τον τρόπο που πρέπει και κατά πόσο οι πρακτικές που εφαρμόζουν είναι χρήσιμες στον εντοπισμό και την αποτροπή της δημόσιας διαφθοράς. Η διορατικότητα βοηθά τη λήψη αποφάσεων, παρέχοντας μια ανεξάρτητη αξιολόγηση των προγραμμάτων του δημόσιου τομέα, των πολιτικών, των δραστηριοτήτων και των αποτελεσμάτων (Νεγκάκης & Ταχυνάκης, 2013).

Ο δημόσιος τομέας καθορίζει την οικονομική ατζέντα για κάθε έθνος. Σύμφωνα με τους Nwannebuike & Nwadiolor (2016), αυτό σημαίνει ότι ένα εύρωστο σύστημα εσωτερικών ελέγχων θα πρέπει να τεθεί σε εφαρμογή για να παρέχει διαβεβαιώσεις ότι τα κρατικά κεφάλαια, χρησιμοποιούνται για τους σκοπούς που προορίζονται. Ένας σημαντικός τρόπος για να επιτευχθεί αυτό είναι η θέσπιση ενός συστήματος ελέγχου. Ελλείψει αποτελεσματικού εσωτερικού ελέγχου, τα άτομα με αμφίβολο χαρακτήρα μπορούν να αξιοποιήσουν τα εγγενή κενά προς όφελός τους. Υποστηρίζεται ότι, ιστορικά, η συγκεντρωτική και ιεραρχική δομή του δημόσιου τομέα με πολύπλοκες γραφειοκρατικές διαδικασίες, τείνει να παρέχει κάποιο επίπεδο άνεσης σε αυτούς που είναι επιφορτισμένοι με την εκταμίευση των δημόσιων πόρων.

Οι ελεγκτές του δημόσιου τομέα διενεργούν ελέγχους με διαφορετικά είδη στόχων, ανάλογα με το είδος του ελέγχου που διενεργούν. Οι απαιτήσεις των οικονομικών εκθέσεων, οι απαιτήσεις συμμόρφωσης, καθώς και οι δείκτες απόδοσης για τις λειτουργίες του δημόσιου τομέα, διαφέρουν μεταξύ των δικαιοδοσιών και των τύπων δραστηριότητας (π.χ. τη δημόσια υγεία, την επιβολή του νόμου, την εθνική ασφάλεια και την προστασία του περιβάλλοντος) και τα αποτελέσματα μπορεί να χρειαστούν χρόνια για να υλοποιηθούν. Κατά συνέπεια, τα μέσα για την αξιολόγηση της οικονομικής ικανότητας και των επιδόσεων του δημόσιου τομέα ποικίλλουν ευρέως. Ως εκ τούτου, οι επιμέρους ελεγκτές του δημόσιου τομέα καλούνται να έχουν

διαφορετικά είδη δεξιοτήτων, ικανοτήτων και ειδικοτήτων. Για παράδειγμα, οι ελεγκτές του δημόσιου τομέα πρέπει να κατανοήσουν τα λογιστικά πρότυπα και τα συστήματα για να εξετάσουν την οικονομική λογοδοσία ή να γνωρίζουν τα πρότυπα και τις καλές πρακτικές διακυβέρνησης του δημόσιου τομέα, προκειμένου να εφαρμόσουν έναν αποδοτικό εσωτερικό έλεγχο. Σε ορισμένες περιπτώσεις, οι ελεγκτές μπορούν να αξιολογήσουν την αξιοπιστία των υφιστάμενων δεικτών, αλλά πρέπει επίσης να είναι σε θέση να μετρήσουν την απόδοση μιας ποικιλίας δημόσιων προγραμμάτων, ώστε στην συνέχεια να τα αξιολογήσουν (Ράλλης, 2015).

Ανάλογα με το ποιος αντικειμενικός σκοπός επιδιώκεται κάθε φορά από τις δημόσιες επιχειρήσεις, μπορεί κάποιος να μιλήσει για διαφορετικά είδη ελέγχου. Οι πιο σημαντικοί εξ αυτών είναι ο λογιστικός και ο οικονομικός έλεγχος. Ο λογιστικός έλεγχος είναι μια κριτική εξέταση κατά κύριο λόγο των λογιστικών πληροφοριών της επιχείρησης και γίνεται με σκοπό να εκφραστεί μια αιτιολογημένη γνώμη για την ειλικρίνεια και κανονικότητα των λογαριασμών και την αξιοπιστία του ισολογισμού και των αποτελεσμάτων χρήσης. Ο οικονομικός έλεγχος αφορά στον έλεγχο των οικονομικών των δημόσιων οργανισμών και στοχεύει στην επαλήθευση της ακρίβειας, της ειλικρίνειας, της σωστής απεικόνισης και της αξιοπιστίας των οικονομικών του καταστάσεων (Λιγωμένου, 2016).

Ένα ακόμα σημαντικό είδος ελέγχου είναι ο διοικητικός έλεγχος, που αφορά στην περιοδική επιθεώρηση των μέσων που διαθέτει η διοίκηση για να διευθύνει και να ασκεί την διαχείριση της επιχείρησης. Ο αντικειμενικός σκοπός του εσωτερικού ελέγχου είναι να επαληθεύσει αν οι διαδικασίες που έχουν θεσπιστεί, διασφαλίζουν την προστασία της περιουσίας, την ποιότητα της πληροφόρησης και την εφαρμογή των οδηγιών της διοίκησης, με τρόπο ώστε να ευνοείται η βελτίωση της αποδοτικότητας και η πραγματοποίηση των τελικών στόχων της επιχείρησης. Τέλος υπάρχει και ο διαχειριστικός έλεγχος, ο οποίος αποτελεί μια ανάλυση και μια κριτική των αποτελεσμάτων της επιχείρησης σε όλους τους τομείς της δραστηριότητας της και αποβλέπει στην καλύτερευση του συστήματος και των διαδικασιών που τα έχουν παραγάγει (για παράδειγμα συνθήκες εκμετάλλευσης, στόχοι, χρησιμοποιούμενες πηγές, καταλληλότητα και καιριότητα των επιλογών της κλπ) Αναλυτικότερα μπορούμε να πούμε πως περιλαμβάνει την κριτική της επιχείρησης για την αποτελεσματικότητα των συστημάτων πληροφόρησης και οργάνωσης που έχει

θεσπίσει, καθώς και των μεθόδων διοίκησης (έλεγχος της διοικητικής οργάνωσης), την κριτική της επιχείρησης για τα αποτελέσματα της (έλεγχος της διαχείρισης), την κριτική της επιχείρησης για το αν οι οικονομικοί στόχοι της πραγματοποιούνται και, ιδιαίτερα σε επίπεδο διευθυντών, αν οι επιλογές ανάπτυξης και οι αποφάσεις που έχουν παρθεί είναι κατάλληλες και καίριες (έλεγχος στρατηγικής της επιχείρησης). Πρέπει να σημειωθεί ότι ο διαχειριστικός έλεγχος, δεν διαπιστώνει μόνο γεγονότα, αλλά αναζητά και τις βαθύτερες αιτίες που τα προκαλούν και δίνει οδηγίες (Λιγωμένου, 2016).

Στην επόμενη παράγραφο θα επικεντρωθούμε στον εσωτερικό έλεγχο στους ΟΤΑ και θα δούμε τους τρόπους και τα μέσα με τα οποία αυτός διενεργείται στην Ελλάδα. Οι τομείς της τοπικής αυτοδιοίκησης, διαφέρουν μεταξύ τους σε όλο τον κόσμο: τα καθήκοντά τους είναι πολύ διαφορετικά, οι πηγές εσόδων τους είναι εξίσου ποικίλες, οι σχέσεις τους με το κράτος βασίζονται σε πολύ διαφορετικές θεμελιώδεις αρχές και οργανωτικές δομές και όλα αυτά τα ζητήματα διαφέρουν από χώρα σε χώρα. Επιπρόσθετα υπάρχουν μεγάλες διαφορές στην τήρηση λογιστικών προτύπων και την υποβολή εκθέσεων. Ωστόσο οι ΟΤΑ έχουν και κάποια κοινά χαρακτηριστικά, όπως είναι το μόνιμα μεταβαλλόμενο περιβάλλον, η αναντιστοιχία μεταξύ των αρμοδιοτήτων και των πηγών χρηματοδότησης, οι εξελίξεις κάτω από τις μόνιμες διαδικασίες αλλαγής, οι μεταρρυθμίσεις, η πολιτική λογοδοσία των τοπικών αρχών κ.α. (Linnas, 2010).

Η τοπική αυτοδιοίκηση, τόσο στην Ελλάδα, όσο και σε άλλες χώρες, βασίζεται σε διάφορες πηγές χρηματοδότησης, συμπεριλαμβανομένων των κρατικών και ομοσπονδιακών κυβερνήσεων, για να μπορέσουν να παρέχουν ένα ευρύ φάσμα των δημοσίων υπηρεσιών. Λαμβάνοντας υπόψη τους περιορισμούς σε αυτές τις πηγές χρηματοδότησης, οι τοπικές αυτοδιοικήσεις πρέπει να έχουν σε εφαρμογή μια σειρά από στρατηγικές και πολιτικές ικανές να παρέχουν καλή διακυβέρνηση και να εκπληρώνουν σωστά τις οικονομικές τους ευθύνες. Στο πλαίσιο αυτό ο εσωτερικός έλεγχος μπορεί να ασκήσει σημαντική επίδραση.

Δεν υπάρχει καμία αμφιβολία ότι ο εσωτερικός έλεγχος ως λειτουργία στο πλαίσιο της τοπικής αυτοδιοίκησης έχει αυξηθεί κατά τη διάρκεια της τελευταίας δεκαετίας. Αυτό οφείλεται κυρίως στην αύξηση των πιέσεων που τίθενται στις οργανώσεις του δημόσιου τομέα, λόγω των περιορισμών των ταμείων και την ανάγκη

να εξασφαλιστεί η καλή αξία του χρήματος. Θα μπορούσε να υποστηριχθεί ότι ίσως ο εξωτερικός έλεγχος θα επιτελούσε μια καλύτερη λειτουργία στο θέμα αυτό, λαμβάνοντας τα εύσημα για τη διασφάλιση της λογοδοσίας. Ωστόσο τα τελευταία χρόνια οι εκθέσεις και οι έρευνες που αφορούν την εταιρική διακυβέρνηση, το ρόλο και τη σημασία του εσωτερικού ελεγκτή, έχουν σταδιακά έρθει στην πρώτη γραμμή.

### **3.2 Εσωτερικός έλεγχος στους ΟΤΑ**

Η μελέτη μας θα επικεντρωθεί ιδιαίτερα στο πλαίσιο του εσωτερικού ελέγχου των ΟΤΑ. Σήμερα, η Ελλάδα είναι μια κοινοβουλευτική δημοκρατία βάσει του Συντάγματος του 1975. Η Ελλάδα είναι ένα ενιαίο κράτος, το οποίο οργανώνεται σε αποκεντρωμένη βάση και περιλαμβάνει δύο επίπεδα διακυβέρνησης, την κεντρική διακυβέρνηση, δηλαδή το κράτος και την τοπική αυτοδιοίκηση, δηλαδή τους ΟΤΑ. Κατά τη διάρκεια των τελευταίων ετών, η οργανωτική δομή των ΟΤΑ έχει αναμορφωθεί προκειμένου να αυξηθεί η αποτελεσματικότητα, η αποδοτικότητα, η λογοδοσία και η διαφάνεια τόσο των λειτουργιών τους, όσο και της παροχής των υπηρεσιών προς τους πολίτες. Στο πλαίσιο αυτό ο εσωτερικός έλεγχος κρίνεται ιδιαίτερα σημαντικός (Υπουργείο Εσωτερικών, 2012).

*Ο νόμος 3492/2006 καθορίζει τον εσωτερικό έλεγχο ως την «ανεξάρτητη ελεγκτική - συμβουλευτική δραστηριότητα παροχής διαβεβαίωσης περί της επάρκειας των συστημάτων διαχείρισης και ελέγχου ενός φορέα, με στόχο τη βελτίωση των λειτουργιών του και την επίτευξη των στόχων του, χρησιμοποιώντας συστημικές και δομημένες μεθοδολογίες».*

Ο παραπάνω νόμος συστήνει την δημιουργία μονάδων εσωτερικού ελέγχου σε όλα τα υπουργεία και τις περιφέρειες της χώρας, καθώς και τους οργανισμούς που εποπτεύονται από τα υπουργεία και τις περιφέρειες με προϋπολογισμό που ξεπερνά τα 3 εκ. ευρώ, μετά από ένα προεδρικό διάταγμα από τον Υπουργό Εσωτερικών, Δημόσιας Διοίκησης & Αποκέντρωσης, τον Υπουργό Οικονομικών και τον αρμόδιο υπουργό. Το παρόν προεδρικό διάταγμα καθορίζει τις αρμοδιότητες των μονάδων εσωτερικού ελέγχου στο πλαίσιο της προστασίας των οικονομικών συμφερόντων

τους. Μέχρι σήμερα, τα σχετικά προεδρικά διατάγματα καθόριζαν τις αρμοδιότητες των μονάδων εσωτερικού ελέγχου σε σχέση με τη λειτουργική ανεξαρτησία των εσωτερικών ελεγκτών έναντι των αναληφθέντων κορυφαίων επιπέδων διοίκησης που δεν έχουν εκδοθεί (Ν.3492/2006).

Όσον αφορά το έργο των μονάδων εσωτερικού ελέγχου, η εν λόγω νομοθεσία προβλέπει (Ν.3492/2006):

- 1) την επιβολή δημοσιονομικών διορθώσεων από τη μονάδα εσωτερικού ελέγχου του κάθε φορέα, σε περιπτώσεις που μεμονωμένες οι συστημικές παρατυπίες εντοπίστηκαν στις υπηρεσίες του οργανισμού ή τις υπηρεσίες που εποπτεύονται από τον εν λόγω οργανισμό, εφόσον οι φορείς αυτοί δεν έχουν μονάδα εσωτερικού ελέγχου
- 2) τις βασικές σχέσεις μεταξύ της Γενικής Διεύθυνσης Οικονομικών Ελέγχων και των μονάδων εσωτερικού ελέγχου των Υπουργείων και των Περιφερειών.

Συγκεκριμένα, η Γενική Διεύθυνση Οικονομικών Ελέγχων (Ν.3492/2006):

- 1) προετοιμάζει τις προδιαγραφές που αφορούν την οργάνωση, την εσωτερική λειτουργία και τις αρμοδιότητες των μονάδων εσωτερικού ελέγχου, μετά από σχετική έγκριση από τον Υπουργό Οικονομικών και τον αρμόδιο υπουργό
- 2) λαμβάνει πληροφορίες από τις μονάδες εσωτερικού ελέγχου σε σχέση με τα ευρήματα του ελέγχου
- 3) παρέχει οδηγίες για τις μονάδες εσωτερικού ελέγχου σχετικά με την επιβολή δημοσιονομικών διορθώσεων και παρακολουθεί την εκτέλεση των εν λόγω διορθώσεων
- 4) παρέχει οδηγίες στις μονάδες εσωτερικού ελέγχου σε σχέση με την αξιολόγηση των διορθωτικών μέτρων που λαμβάνονται από τους ελεγχόμενους φορείς και παρακολουθεί την ακριβή εφαρμογή τους



- 5) αξιολογεί τους ελέγχους και τα ευρήματα από τις μονάδες εσωτερικού ελέγχου και τους περιλαμβάνει στην ετήσια έκθεση ελέγχου του.

Πρόσθετες αρμοδιότητες είναι (Ν.3492/2006):

- 1) ο τακτικός έλεγχος των προκαταβολών
- 2) ο οικονομικός και διαχειριστικός έλεγχος των δημόσιων διοικητικών υπαλλήλων και της δημόσιας διαχείρισης
- 3) η διενέργεια ένορκης διοικητικής έρευνας σχετικά με την απώλεια των δικαιολογητικών για την πληρωμή των δημοσίων δαπανών
- 4) η έρευνα για την αποτυχία να παρουσιάσει μία εκ των προτέρων εντολή πληρωμής.

Αυτές οι αρμοδιότητες ασκούνται από την οικονομική επιθεώρηση του Υπουργείου Οικονομικών και μεταφέρονται στην Γενική Διεύθυνση Οικονομικών Ελέγχων πριν μεταφερθούν τελικά σε μονάδες εσωτερικού ελέγχου.

Άλλες υπηρεσίες εσωτερικού ελέγχου είναι το Σώμα Επιθεωρητών Ελεγκτών Δημόσιας Διοίκησης, το οποίο θεσπίστηκε δυνάμει του Νόμου 2477/1997 και αναβαθμίστηκε με το νόμο 3074/2002. Η αποστολή του είναι να διαφυλαχθεί η ομαλή και αποτελεσματική λειτουργία της δημόσιας διοίκησης, εντοπίζοντας φαινόμενα κακοδιοίκησης, αδιαφανών διαδικασιών, αναποτελεσματικότητας και κακής ποιότητας υπηρεσιών. Οι κύριες αρμοδιότητες του περιλαμβάνουν:

- 1) τη διενέργεια επιθεωρήσεων, ελέγχων και ερευνών
- 2) την διεξαγωγή πειθαρχικής δίωξης και την παραπομπή των ατόμων που ευθύνονται για το γραφείο του αρμόδιου εισαγγελέα, έτσι ώστε η λογοδοσία να αποδίδεται
- 3) τη διενέργεια ελέγχων επί των περιουσιακών στοιχείων των εργαζομένων των ελεγκτικών σωμάτων

- 4) τη διεξαγωγή προκαταρκτικών εξετάσεων ή ερευνών κατόπιν αιτήματος του εισαγγελέα
- 5) τη συλλογή στοιχείων για την ποινική ή πειθαρχική δίωξη.

Το πεδίο εφαρμογής ελέγχου του Σώματος Επιθεωρητών Ελεγκτών Δημόσιας Διοίκησης καλύπτει τις δημόσιες υπηρεσίες, τα νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου, την τοπική αυτοδιοίκηση πρώτου και δεύτερου βαθμού, τα κρατικά νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου και τις δημόσιες επιχειρήσεις. Το Σώμα διευθύνεται από τον Ειδικό Γραμματέα του Σώματος Δημόσιας Διοίκησης και στελεχώνεται από 80 επιθεωρητές- ελεγκτές και τους υπαλλήλους της Διεύθυνσης Γραμματείας και διενεργεί ελέγχους και έρευνες, μετά από εντολές που εκδίδονται από τον Ειδικό Γραμματέα ή μετά από εντολές από έναν υπουργό, Γενικό Γραμματέα Περιφέρειας, Γενικό Επιθεωρητή Δημόσιας Διοίκησης, τον Έλληνα Συνήγορο του Πολίτη ή τον επικεφαλής μιας ανεξάρτητης διοικητικής αρχής.

Ένα επιπλέον ελεγκτικό σώμα είναι ο Γενικός Επιθεωρητής Δημόσιας Διοίκησης. Η εποπτεία του Γενικού Επιθεωρητή Δημόσιας Διοίκησης θεσπίστηκε δυνάμει του Νόμου 3074/2002. Η αποστολή του είναι να διαφυλαχθεί η ομαλή και αποτελεσματική λειτουργία της δημόσιας διοίκησης, η παρακολούθηση και η αξιολόγηση του έργου του Σώματος, του επιθεωρητή Ελεγκτών Δημόσιας Διοίκησης και όλων των ιδιαίτερων φορέων και υπηρεσιών για την επιθεώρηση και τον έλεγχο της δημόσιας διοίκησης και να εντοπίσει περιπτώσεις διαφθοράς και κακοδιοίκησης. Ο Γενικός Επιθεωρητής Δημόσιας Διοίκησης:

- 1) είτε με δική του πρωτοβουλία, δίνει εντολή στο Σώμα Επιθεωρητών Ελεγκτών Δημόσιας Διοίκησης και ειδικότερα στους οργανισμούς επιθεώρησης και ελέγχου, για τη διενέργεια επιθεωρήσεων, ελέγχων και ερευνών σχετικά με τις δημόσιες υπηρεσίες, τα νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου, του οργανισμού τοπικής αυτοδιοίκησης πρώτου και δεύτερου βαθμού, τα κρατικά νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου και τις δημόσιες επιχειρήσεις

- 2) παρακολουθεί τη δράση και την πορεία των ελέγχων που διενεργούνται από το Σώμα Επιθεωρητών Ελεγκτών Δημόσιας Διοίκησης και ειδικότερα από τους οργανισμούς επιθεώρησης και ελέγχου και αξιολογεί το έργο τους
- 3) πραγματοποιεί ελέγχους, επαναλαμβάνει ελέγχους και έρευνες σχετικά με τις δημόσιες υπηρεσίες, τα νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου, τους ΟΤΑ α και β βαθμού, τα κρατικά νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου και τις δημόσιες επιχειρήσεις
- 4) διενεργεί ελέγχους επί των ετήσιων οικονομικών καταστάσεων όλων των φορέων επιθεώρησης και ελέγχου
- 5) διερευνά καταγγελίες σχετικά με περιπτώσεις κακοδιοίκησης
- 6) προεδρεύει του Συντονιστικού Οργάνου Επιθεώρησης και Ελέγχου.

Η θέση του Γενικού Επιθεωρητή Δημόσιας Διοίκησης έχει εκχωρηθεί σε ένα διακεκριμένο άτομο ευρείας αποδοχής από το κοινό, το οποίο επικουρείται από τέσσερις Βοηθούς Γενικών Επιθεωρητών Δημόσιας Διοίκησης και υποστηρίζεται από οκτώ ειδικούς επιθεωρητές και την διεύθυνση της γραμματείας.

### **3.3 Νομοθετικό πλαίσιο**

Η ανάγκη για εσωτερικό έλεγχο στους δημόσιους οργανισμούς έχει καταστεί εντονότερη τα τελευταία έτη δεδομένων των συχνά αναφερθέντων περιστατικών της κακής διαχείρισης και των φαινομένων διαφθοράς, με σκοπό την εξασφάλιση της τήρησης των σχετικών αρχών διαφάνειας και ακεραιότητας, αλλά και της υποχρέωσης σε λογοδοσία, των ατόμων που διαχειρίζονται τους δημόσιους πόρους. Στην Ελλάδα οι διαδικασίες εσωτερικού ελέγχου στις δημόσιες υπηρεσίες γίνονται στο πλαίσιο των νομοθετικών ρυθμίσεων που έχουν καθοριστεί ειδικά για το σκοπό αυτό και οι οποίες περιλαμβάνουν τους εξής νόμους (Ράλλης, 2015):

1. Ν.3016 (ΦΕΚ17.05.2002) σχετικά με την εταιρική διακυβέρνηση.
2. Ν.3091 (ΦΕΚ 24.12.2002) που ορίζει ότι η λειτουργία του εσωτερικού ελέγχου αποτελεί προϋπόθεση για την εισαγωγή των μετοχών ή άλλων κινητών αξιών σε οργανωμένη χρηματιστηριακή αγορά.
3. Ν.2362/1995 Περί Δημοσίου Λογιστικού, ελέγχου των δαπανών του Κράτους και άλλες διατάξεις.
4. Ν. 3156 (ΦΕΚ 157/25.06.2003) σχετικά με την υποχρεωτική οργάνωση υπηρεσίας εσωτερικού ελέγχου στις μη εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Αθηνών δημόσιες επιχειρήσεις (ΔΕΚΟ).
5. Ν. 3492/2006 Υπουργεία.
6. Ν.3693/2008 Επιτροπές Ελέγχου στις εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Αθηνών επιχειρήσεις αποτελούμενες από ανεξάρτητα και μη εκτελεστικά μέλη, το ένα εκ των οποίων θα έπρεπε να έχει γνώσεις λογιστικής – ελεγκτικής.
7. Ν.3871/2010 Οικονομική διαχείριση και Ευθύνη.
8. Ν.3873/2010 & Ν. 3884/2010 Επιβολή σύνταξης δήλωσης Εταιρικής Διακυβέρνησης.
9. Ν.4025/11 Εσωτερικός έλεγχος σε νοσοκομεία.
10. Ν. 4270/14 Εσωτερικός έλεγχος σε φορείς γενικής κυβέρνησης.

Ο έλεγχος των δημόσιων δαπανών πραγματοποιείται από την εκτελεστική εξουσία (εθνική διοίκηση), την δικαστική εξουσία (Ελεγκτικό Συνέδριο) και τον νομοθέτη (Κοινοβούλιο - εγκρίνει τον κρατικό προϋπολογισμό και επικυρώνει την κατάσταση τελικής έκθεσης και του ισολογισμού). Ο έλεγχος της εκτελεστικής εξουσίας πραγματοποιείται από τον βασικό νόμο 2362/1995 περί «Περί Δημοσίου Λογιστικού, ελέγχου των δαπανών του Κράτους και άλλες διατάξεις». Σε διοικητικό επίπεδο, ο έλεγχος των δαπανών περιλαμβάνει τον εσωτερικό έλεγχο από τον

διατάκτη (πρώτο στάδιο), τον οικονομικό έλεγχο από τις υπηρεσίες δημοσιονομικού ελέγχου του Υπουργείου Οικονομικών, ένα ανεξάρτητο όργανο του οργανισμού που πραγματοποιεί την δαπάνη (δεύτερο στάδιο), και από τον εκ των προτέρων έλεγχο από το Ελεγκτικό Συνέδριο, το οποίο εγκρίνει την πληρωμή της δαπάνης (τρίτο στάδιο), στο πλαίσιο του διοικητικού εσωτερικού ελέγχου (European Commission, 2012).

Σύμφωνα με το IMF (2005) και οι τρεις αυτές μονάδες ελέγχου είναι σε μεγάλο βαθμό διαδικαστικές και νομικίστικες στην προσέγγιση. Η έκθεση του ταμείου είχε προτείνει και την δημιουργία ενός τέταρτου οργανισμού ελέγχου, υπό την λειτουργία του Γενικού Λογιστηρίου του κράτους. Ωστόσο, αναφέρθηκε ότι δεν ήταν σαφές ότι ένα αποτελεσματικό σύστημα εσωτερικού ελέγχου θα διασφαλιζόταν, ούτε ότι η προτεινόμενη λύση θα βελτιώνε τη συνολική σαφήνεια και την αποτελεσματικότητα των ελέγχων. Είναι σαφές ότι μια τέταρτη υπηρεσία ελέγχου των δαπανών θα ήταν χρήσιμη μόνο αν πληρούσε σαφώς διαφορετική λειτουργία από τις άλλες λειτουργίες ελέγχου στο δημόσιο τομέα, για παράδειγμα, να έδινε έμφαση στην αξιολόγηση της αποδοτικότητας και της αποτελεσματικότητας των κρατικών λειτουργιών.

Οι ραγδαίες εξελίξεις των τελευταίων ετών, με την αποκέντρωση των εξουσιών της κεντρικής κυβέρνησης στις περιφέρειες, την νέα οργανωτική δομή της τοπικής αυτοδιοίκησης, των νομικών προσώπων δημοσίου δικαίου και των δημοσίων επιχειρήσεων και οργανισμών, που λαμβάνουν σημαντικούς πόρους με τη μορφή χρηματοδότησης ή επιδοτήσεων, η διαχείριση των οποίων πρέπει να ελέγχεται από τον υπουργό οικονομικών, έχουν ως αποτέλεσμα την ανάγκη για μεταρρύθμιση του συστήματος ελέγχου των δημοσίων δαπανών. Ταυτόχρονα, υπάρχει επίσης ανάγκη να οργανώσει τις λογιστικές πράξεις που δημοσιεύονται από τη θέση σε ισχύ του Δημόσιου Λογιστικού Σχεδίου, το οποίο έγινε με τον νόμο 2362/1995, με στόχο τη δημιουργία του διπλογραφικού λογιστικού συστήματος, την τυποποίηση των δημόσιων λογαριασμών, την αποτίμηση των περιουσιακών στοιχείων του δημοσίου και την σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων.

Ο κρατικός προϋπολογισμός παρασκευάζεται κανονικά σε ταμειακή βάση, δηλαδή δείχνει τις δαπάνες και τα έσοδα κατά το οικονομικό έτος. Όλες οι δημόσιες οικονομικές συναλλαγές της γενικής κυβέρνησης (έσοδα και δαπάνες) είναι δομημένες και κατατάσσονται στην ίδια κατηγορία, τόσο για τον προϋπολογισμό,

όσο και για τη λογιστική. Αυτές οι ταξινομήσεις, οι οποίες αντιστοιχούν σε λογαριασμούς στο λογιστικό σχέδιο, είναι δομημένες με τρόπο, ώστε να διασφαλίζεται η ολοκληρωμένη παρουσίαση του συνόλου των εσόδων και των δαπανών στον ετήσιο κρατικό προϋπολογισμό.

Όσον αφορά τα λογιστικά συστήματα, το Γενικό Λογιστήριο του Κράτους διαχειρίζεται το λογιστικό σύστημα της γενικής κυβέρνησης, που είναι γνωστό ως το Λογιστικό Σχέδιο της Γενικής Κυβέρνησης, ένα σύστημα το οποίο έχει ως στόχο να λογοδοτήσει για τις συναλλαγές της κεντρικής κυβέρνησης με έναν ομοιογενή τρόπο, να δώσει την πραγματική εικόνα της δομής των περιουσιακών στοιχείων, να αξιολογήσει την πιστοληπτική ικανότητα της και να εξαγάγει αξιόπιστα δεδομένα για την απλούστευση και τη διευκόλυνση όλων των μορφών ελέγχου.

Το κεντρικό λογιστικό σύστημα της κεντρικής διοίκησης εμφανίζει το σύνολο των δαπανών και των εσόδων που διαχειρίζεται το Γενικό Λογιστήριο του Κράτους και τις εισπράξεις και πληρωμές των τοπικών φορολογικών υπηρεσιών (ΔΟΥ), σχετικά με τη φορολογική πολιτική. Στο πλαίσιο του εξωτερικού ελέγχου, το σύνολο των δημόσιων δαπανών των τοπικών αρχών και άλλων νομικών προσώπων δημοσίου δικαίου και των εσόδων τους, υπόκεινται σε έλεγχο από το Ελεγκτικό Συνέδριο.

Ο νόμος 3492/2006 (ΦΕΚ Σειρά I Νο 210 της 10.05.06) θεσπίζει την οργάνωση ενός συστήματος ελέγχου για τη διασφάλιση της χρηστής δημοσιονομικής διαχείρισης του κρατικού προϋπολογισμού και των οργανισμών που δεν περιλαμβάνονται στον κρατικό προϋπολογισμό. Ο ως άνω νόμος ορίζει ένα σύστημα εσωτερικού ελέγχου, όπως το συνολικό σύστημα των διαχειριστικών και άλλων ελέγχων, συμπεριλαμβανομένων των ελέγχων της οργανωτικής δομής, των μεθοδολογιών, των διαδικασιών και του εσωτερικού ελέγχου, που υλοποιείται από τη διοίκηση σχετικά με τις δραστηριότητες του οργανισμού, προκειμένου να στηρίζει τους στόχους, με αποδοτικό, αποτελεσματικό και οικονομικό τρόπο. Το σύστημα εσωτερικού ελέγχου διασφαλίζει τη συμμόρφωση με τις πολιτικές διαχείρισης, διαφυλάσσει τα περιουσιακά στοιχεία και τους πόρους του οργανισμού με την πιστοποίηση της πληρότητας και της ακρίβειας των λογιστικών εγγραφών και παρέχουν έγκαιρη και αξιόπιστη πληροφόρηση σχετικά με την υγιή οικονομική διαχείριση.

Η Γενική Διεύθυνση Οικονομικών Ελέγχων ιδρύθηκε, δυνάμει του ως άνω νόμου, από το Υπουργείο Οικονομικών. Η αποστολή της είναι να διασφαλίσει τη χρηστή δημοσιονομική διαχείριση του κρατικού προϋπολογισμού και των οργανισμών που δεν περιλαμβάνονται στον κρατικό προϋπολογισμό.

Η Γενική Διεύθυνση Οικονομικών Ελέγχων υπάγεται στη Γενική Γραμματεία Δημοσιονομικής Πολιτικής του Υπουργείου Οικονομικών. Η γραμματεία διευθύνεται από τον Γενικό Γραμματέα της Οικονομικής Πολιτικής, ο οποίος κατέχει πολιτικό αξίωμα. Ο Γενικός Γραμματέας της Οικονομικής Πολιτικής εποπτεύει τη Γενική Διεύθυνση Οικονομικών Ελέγχων.

Η Γενική Διεύθυνση Οικονομικών Ελέγχων περιλαμβάνει την Επιτροπή Εποπτείας, που αποτελείται από τον Γενικό Γραμματέα της Οικονομικής Πολιτικής ως πρόεδρο, τον Προϊστάμενο της Γενικής Διεύθυνσης Οικονομικών Ελέγχων και τους αρχηγούς των Διευθύνσεων.

### **3.4 Προβλήματα ελέγχου**

Τα προβλήματα που υπάρχουν στην δημόσια διοίκηση στην Ελλάδα, δεν αφορούν αποκλειστικά την διαδικασία του ελέγχου, αλλά είναι κυρίως οργανωτικά προβλήματα, τα οποία εμποδίζουν την άσκηση αποτελεσματικού ελέγχου στις δημόσιες υπηρεσίες. Αρχικά, η δημόσια διοίκηση θεωρείται ότι ακόμα και μέχρι σήμερα έχει ένα χαμηλό πλαίσιο οργάνωσης και χωρίς σοβαρό στρατηγικό σχέδιο. Περαιτέρω ευπάθειες, όπως κάποτε το υπερβολικά μεγάλο μέγεθος του δημόσιου τομέα και σήμερα η έλλειψη εξειδικευμένου προσωπικού, η άνιση κατανομή των καθηκόντων του προσωπικού και η αλληλοεπικάλυψη των αρμοδιοτήτων του, οι κακές οργανωτικές δομές, το πολύπλοκο νομικό πλαίσιο, η έλλειψη διαφάνειας και η απουσία σύγχρονων μεθόδων, αρχών και τεχνικών διαχείρισης, είναι κάποια από τα βασικά θέματα που θέτουν εμπόδια στον αποτελεσματικό έλεγχο στον δημόσιο τομέα. Παρά τις σημαντικές μεταρρυθμιστικές προσπάθειες που έχουν λάβει χώρα στα πλαίσια των Μνημονίων διάσωσης της χώρας, αρκετά από τα παραπάνω

προβλήματα της δημόσιας διοίκησης δεν έχουν καταφέρει μέχρι σήμερα να αντιμετωπιστούν με αποτελεσματικό τρόπο (Lampropoulou, 2012).

Η έλλειψη σύγχρονων τεχνικών διαχείρισης είναι ένα πρόβλημα που συντελεί στην έλλειψη αποδοτικού ελέγχου, μέσα από την απουσία στρατηγικών και επιχειρησιακών (βραχυπρόθεσμων και μακροπρόθεσμων) στόχων ή την αδυναμία σύνδεσης τους, την έλλειψη οράματος και αποστολής, τον ελλιπή στρατηγικό και επιχειρησιακό σχεδιασμό, την απουσία δεικτών απόδοσης των αποτελεσμάτων και την έλλειψη προσανατολισμού της διαχείρισης στα αποτελέσματα. Γενικά οι κυβερνητικές δραστηριότητες στον δημόσιο τομέα στην Ελλάδα, έχουν θεωρηθεί ως αναποτελεσματικές και μη αποδοτικές. Η αποδοτική και αποτελεσματική δημόσια διοίκηση διασφαλίζει τη βέλτιστη αξιοποίηση των πόρων που προσλαμβάνονται από τους δημόσιους φορείς, αλλά και την κατανομή των υπερβολικών δημοσίων πόρων στην κοινωνία ή σε δράσεις για την τόνωση της οικονομίας. Η κακή κατάσταση της δημόσιας διοίκησης και η δυσλειτουργία του διοικητικού συστήματος της χώρας έχει αποτελέσει αντικείμενο μελετών στην επιστημονική έρευνα, εδώ και πολλά χρόνια. (Makrydemetres et al, 2016).

Επιπλέον, ο Οργανισμός Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης – ΟΟΣΑ- σε έκθεση του για την δημόσια διακυβέρνηση στον δημόσιο τομέα στην Ελλάδα, αναφέρει ότι δεν υπάρχει σαφές κεντρικό σύστημα διεύθυνσης, σαφής οικειοποίηση των μεταρρυθμίσεων ή λογοδοσία για τα αποτελέσματα και καταλήγει ότι στον πυρήνα της δημόσιας διοίκησης, η Ελλάδα χρειάζεται απαραίτητα μια δομή υψηλού επιπέδου, η οποία, πρωτίστως θα φροντίσει για την θέσπιση ενός στρατηγικού οράματος και στην συνέχεια θα κατευθύνει την δημόσια πολιτική και τον στρατηγικό και επιχειρησιακό σχεδιασμό στην αποτελεσματική εφαρμογή αυτού του οράματος στην πράξη και την πάροδο του χρόνου (ΟΟΣΑ, 2011).

Πιο συγκεκριμένα και σε ότι αφορά τον εσωτερικό έλεγχο στην Ελλάδα, εντοπίσαμε μια μόνο επιστημονική έρευνα. Οι Drogalas et al (2014) χρησιμοποιώντας στοιχεία που συλλέχθηκαν από 30 Αστυνομικές Υπηρεσίες της Ελληνικής Αστυνομίας, είχαν ως σκοπό να καταγράψουν την υφιστάμενη κατάσταση όσον αφορά την έκταση της εφαρμογής του εσωτερικού ελέγχου στα Αστυνομικά Τμήματα της Ελλάδας. Τα αποτελέσματα της εργασίας έδειξαν ότι παρά το γεγονός ότι ο ενεργός ρόλος του Επόπτη Οικονομικών Υπηρεσιών εκτελείτο με επιτυχία, μια



μειοψηφία λειτουργιών δεν συμμορφώνονταν με κατευθυντήριες γραμμές βέλτιστων πρακτικών για την επίτευξη του ρόλου του εσωτερικού ελέγχου στα τμήματα.

Συνοψίζοντας λοιπόν, ο δημόσιος τομέας αντιμετωπίζει μια σειρά από προβλήματα τα οποία δυσχεραίνουν ή εμποδίζουν τις διαδικασίες εσωτερικού ελέγχου και τα οποία είναι τα εξής:

- 1) Ελλιπής αξιοποίηση του προσωπικού με βάση τα προσόντα καθώς και έλλειψη προσωπικού εξειδικευμένων προσόντων σε κρίσιμους τομείς δημόσιας δράσης.
- 2) Απουσία άσκησης σύγχρονου «management» και εκπαίδευσης για την άσκησή του από τα στελέχη που κατέχουν θέσεις ευθύνης.
- 3) Απουσία οργάνωσης σε θέσεις εργασίας, καθηκοντολογίου και περιγραφών εργασίας.
- 4) Οριζόντια ανάπτυξη της ιεραρχικής πυραμίδας σε υπερβολικά μεγάλο αριθμό οργανικών μονάδων (γενικών διευθύνσεων, διευθύνσεων και τμημάτων).
- 5) Αδυναμίες παρακολούθησης και μέτρησης των αποτελεσμάτων και αξιολόγησης της απόδοσης και της ποιότητας των παρεχόμενων υπηρεσιών.
- 6) Αδυναμία προσαρμογής των δομών και της οργάνωσης της εργασίας των υπηρεσιών προς τις μεταβαλλόμενες ανάγκες και αρμοδιότητες των δημόσιων οργανισμών.
- 7) Δυσκολία συνεργασίας με τον ιδιωτικό τομέα.
- 8) Μη ύπαρξη ενός ενιαίου συστήματος λογιστικής παρακολούθησης.

### **3.5 Αποτελεσματικότητα ελέγχου**

Η αποτελεσματικότητα του ελέγχου είναι ένα χαρακτηριστικό που μετριέται από πολλούς παράγοντες. Ο πρώτος παράγοντας που μελετάται συχνότερα είναι η ποιότητα του ελέγχου. Η ποιότητα του εσωτερικού ελέγχου εξετάζεται ως μία από τις βασικές μεταβλητές που σχετίζονται με την αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου. Οι Mihret & Yismaw (2007) σε έρευνα τους σχετικά με την αποτελεσματικότητα του δημόσιου τομέα της Αιθιοπίας, έδειξαν πως η αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου επηρεάζεται από την ποιότητα του

εσωτερικού ελέγχου, μαζί με την υποστήριξη της διαχείρισης, της οργάνωσης του περιβάλλοντος και των χαρακτηριστικών της οργάνωσης.

Η επιτροπή ελέγχου εξετάζεται επίσης σε μερικές μελέτες, ως μεταβλητή που σχετίζεται με την αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου. Πιο συγκεκριμένα, οι Zhang et al. (2007), εξέτασαν τη σχέση μεταξύ της ποιότητας της ελεγκτικής επιτροπής, της ανεξαρτησίας του ελεγκτή και της γνωστοποίησης των θεμάτων εσωτερικού ελέγχου και τα αποτελέσματα έδειξαν ότι υπάρχει σημαντική σχέση μεταξύ της ποιότητας της εργασίας της επιτροπής ελέγχου, της ανεξαρτησίας των ορκωτών ελεγκτών και των αδυναμιών του εσωτερικού ελέγχου.

Οι αρμοδιότητες των ομάδων εσωτερικού ελέγχου, θεωρείται επίσης ως σημαντικός παράγοντας για τον αποτελεσματικό εσωτερικό έλεγχο. Οι Turley και Zaman (2007) εξετάζοντας τους παράγοντες που επηρεάζουν την αποτελεσματικότητα των ομάδων εσωτερικού ελέγχου, υποστηρίζουν ότι η επικοινωνία μεταξύ των μελών της ομάδας ελέγχου έχει θετικό αντίκτυπο στην έκβαση του ελέγχου. Οι Mihret et al. (2010) δείχνουν επίσης ότι, τόσο η τεχνική επάρκεια, όσο και η συνεχής κατάρτιση της ομάδας εσωτερικού ελέγχου, είναι απαραίτητες προϋποθέσεις για την αποτελεσματικότητά του.

Επιπρόσθετα, χωρίς ανεξαρτησία, ο εσωτερικός έλεγχος γίνεται απλά ένα μέρος της ομάδας διαχείρισης, χάνοντας την ικανότητά του να προσφέρει μια νέα προοπτική. Η ανεξαρτησία του εσωτερικού ελέγχου, θεωρείται από τους Zhang et al. (2007) ως καθοριστικός παράγοντας της αποτελεσματικότητάς του. Η ανεξαρτησία είναι ένα απαραίτητο στοιχείο για την αποτελεσματικότητά του συστήματος εσωτερικού ελέγχου, δεδομένου ότι επιτρέπει στους ελεγκτές να ενεργούν ανεπηρέαστα και χωρίς παρεμβολές Drogalas et al (2015).

Τέλος, ένας από τους πιο σημαντικούς παράγοντες που επηρεάζουν την αποτελεσματικότητά του εσωτερικού ελέγχου, σύμφωνα με τη βιβλιογραφία είναι η υποστήριξη από την ανώτερη διοίκηση. Οι Mihret και Yismaw (2007) υποστηρίζουν ότι υπάρχει μια θετική σχέση μεταξύ της υποστήριξης της ανώτατης διαχείρισης και της αποτελεσματικότητάς του εσωτερικού ελέγχου.

Σχετικά με τις ελεγκτικές διαδικασίες στους ΟΤΑ στην Ελλάδα, αλλά και στον δημόσιο τομέα γενικότερα, έχει γίνει μικρή επιστημονική έρευνα. Μια μόνο

έρευνα εντοπίστηκε στο πλαίσιο αυτό. Η Karageorga (2015) μελέτησε τις διαδικασίες εσωτερικού ελέγχου στην τοπική αυτοδιοίκηση, κάνοντας λόγο για τον έλεγχο εκ των προτέρων (ex-ante). Αυτό το είδος ελέγχου έχει την δυνατότητα να αποτρέψει μια ζημία πριν συμβεί, αλλά έχει το μειονέκτημα της δημιουργίας υπερβολικού ποσού της εργασίας και της θόλωσης των ευθυνών στο δημόσιο δίκαιο. Συνήθως ο φορέας ελέγχου λαμβάνει όλες τις εντολές πληρωμής και τα δικαιολογητικά έγγραφα, ελέγχει ότι η συναλλαγή έχει εγκριθεί, ότι είναι νόμιμη και κανονική, και ότι υπάρχει επαρκής πρόβλεψη για αυτή στον προϋπολογισμό. Στη συνέχεια, είτε κυρώνει την πληρωμή, είτε αν η συναλλαγή δεν πληροί τα κριτήρια αυτά, επιστρέφει στον ελεγχόμενο για τροποποίηση (Crespo, 2005). Σύμφωνα με την ερευνήτρια, το σύστημα αυτό χαρακτηρίζεται ως δαπανηρό και αναποτελεσματικό.

Σε αντίθεση με την τάση αυτή, το Ελληνικό Ελεγκτικό Συνέδριο εξακολουθεί να διενεργεί ελέγχους εκ των προτέρων σε όλες σχεδόν τις δαπάνες της κεντρικής κυβέρνησης και των δημόσιων φορέων, με την εξαίρεση των δήμων: μέχρι πρόσφατα, οι δήμοι είχαν εξαιρεθεί από τον προληπτικό έλεγχο του ΕΕΣ. Ο εκ των προτέρων έλεγχος των δαπανών του δημόσιου τομέα στην Ελλάδα έχει υπάρξει για πάνω από έναν αιώνα, αλλά και στην τοπική αυτοδιοίκηση έγινε υποχρεωτικός μόνο από το 2005 και μετά. Αυτή η παραδοσιακή μορφή του ελέγχου του συνόλου των συναλλαγών των δημόσιων φορέων, οδηγεί τους δημόσιους διαχειριστές να εξαρτώνται σε μεγάλο βαθμό από τη διενέργεια των εκ των προτέρων ελέγχων των δαπανών τους από το Δικαστήριο. Επιπλέον, το ΕΕΣ είναι ακόμα το μόνο SAI στην Ευρώπη, που περιορίζεται στην νομιμότητα και την κανονικότητα των δημοσίων δαπανών, δεδομένου ότι δεν είχε την εξουσία να αξιολογεί τις επιδόσεις των δημόσιων πολιτικών, μέχρι τις πρόσφατες μεταρρυθμίσεις. Κατά τα τελευταία τρία χρόνια μια σειρά από νομοθετικές μεταρρυθμίσεις έχουν στόχο τον εκσυγχρονισμό του υπάρχοντος τρόπου ελέγχου των δημοσίων δαπανών, καθώς και την ευθυγράμμιση του με τα διεθνή πρότυπα. Όλα αυτά μετατρέπουν την Ελλάδα σε μια ειδική περίπτωση (Karageorga, 2015).

Η ερευνήτρια μελέτησε τα δεδομένα των εκ των προτέρων ελέγχων στην Ελλάδα στους ΟΤΑ για την περίοδο 1998-2009 και έδειξε ότι στο πλαίσιο της άσκησης του προληπτικού ελέγχου, από τις συνολικές διαταγές πληρωμής (κατά μέσο όρο 1.495.271) όλων των φορέων δημοσιονομικής διαχείρισης (Νομικά Πρόσωπα

Δημοσίου Δικαίου, Τοπική Αυτοδιοίκηση), κατά μέσο όρο 8.891 εντολές πληρωμής επιστράφηκαν (λόγω παραβιάσεων, παραλείψεων, κλπ) χωρίς πιστοποίηση σε δημόσιους φορείς για τροποποίηση. Ο αριθμός αυτός αντιστοιχεί στο 0,57% του συνολικού αριθμού των εντολών πληρωμής που υποβάλλονται ετησίως για προληπτικό έλεγχο, ενώ ο έλεγχος από την πλευρά των δαπανών των ΟΤΑ, φαίνεται να έχει ανιχνεύσει παραβιάσεις, κατά μέσο όρο, στο 1,06% του συνολικού αριθμού των εντολών πληρωμής που υποβάλλονται για έλεγχο (Karageorga, 2015).

Στις μεταρρυθμίσεις που έγιναν τα τελευταία τρία έτη στην Ελλάδα, έγινε προσπάθεια να περιοριστούν οι εκ των προτέρων έλεγχοι και να εκσυγχρονιστούν οι έλεγχοι των δημοσίων δαπανών, το οποίο επιβλήθηκε τόσο από τις επιταγές των διεθνών προτύπων, όσο και από την αυξανόμενη ανάγκη για διαφάνεια και λογοδοσία, ιδίως ενόψει της τρέχουσας χρηματοπιστωτικής κρίσης (Karageorga, 2015).

### **3.6 Ο ρόλος του δημοτικού ταμία**

Η μελέτη του ρόλου του δημοτικού ταμία στις διαδικασίες εσωτερικού ελέγχου των ΟΤΑ είναι ένα θέμα ιδιαίτερα παραμελημένο στην βιβλιογραφία. Ο δημοτικός ταμίας είναι υπεύθυνος για την διαχείριση των ταμειακών διαθεσίμων, των χρεογράφων και των κινητών αξιών των ΟΤΑ. Στο πλαίσιο αυτό, μεταξύ άλλων, διενεργεί τις λειτουργίες της είσπραξης και της εκταμίευσης των πόρων του ΟΤΑ, καλείται να επιτελέσει, τόσο οικονομικές όσο και λογιστικές λειτουργίες και είναι υπόλογος για την διαφάνεια της διαχείρισης των οικονομικών πόρων, χρεογράφων και κινητών αξιών του ΟΤΑ. Η άμεση εμπλοκή του στις οικονομικές διαδικασίες των ΟΤΑ, τον κάνει ένα πρόσωπο με εξέχουσα ευθύνη, και σημαντική θέση στις διαδικασίες εσωτερικού ελέγχου. Ως εκ τούτου, ο ρόλος του στον εσωτερικό έλεγχο είναι ένα θέμα μείζονος σημασίας.

Ο ελεγκτικός ρόλος του δημοτικού ταμία είναι πολύ σημαντικός, αφού καλείται να διενεργήσει πληθώρα ελέγχων σε καθημερινή βάση, όπως έλεγχοι σε κάθε ταμείο, ώστε να εξασφαλιστεί η έγκαιρη κατάθεση και ακριβής καταγραφή των οικονομικών πόρων, έλεγχοι για την είσπραξη καθυστερημένων οφειλών, έλεγχοι για

την ορθή ενημέρωση του περιοδικού αρχείου οφειλετών, έλεγχοι για την εκτέλεση των εισπράξεων, έλεγχοι για την ορθή και έγκαιρη τήρηση των προβλεπόμενων από την νομοθεσία λογιστικών βιβλίων, έλεγχοι για την ορθή καταγραφή των διενεργουμένων εισπράξεων σύμφωνα με τις ισχύουσες διαδικασίες και σχετική ενημέρωση του Τμήματος Λογιστικής Εσόδων/Εξόδων, έλεγχοι για την έγκαιρη έκδοση και πληρωμή των ενταλμάτων πληρωμών, έλεγχοι των χρηματικών δοσοληψιών με τις Τράπεζες, κλπ.

Πιο αναλυτικά οι εποπτικές δραστηριότητες του Δημοτικού Ταμεία είναι οι εξής:

- 1) Ασκεί έλεγχο και κατευθύνει όλους του εργαζόμενους που υπάγονται στο τμήμα του ταμείου.
- 2) Ασκεί έλεγχο στην διατήρηση των διαφόρων παρακαταθηκών και εγγυήσεων εν γένει, αφού φέρει σημαντική ευθύνη για την περιουσία του Δήμου.
- 3) Είναι υπεύθυνος για τον έλεγχο της τήρησης των προβλεπόμενων λογιστικών και ταμειακών βιβλίων.
- 4) Ελέγχει και παρακολουθεί την συνολική κίνηση των εσόδων και εξόδων.
- 5) Ελέγχει τις καταστάσεις, προκειμένου να εντοπίσει ενδεχόμενες παρατυπίες ή και παραλείψεις και ασκεί έλεγχο στην διαχείριση των πόρων από τα διαχειριστικά όργανα και τα όργανα είσπραξης.
- 6) Εισηγείται τα θέματα που αφορούν οργανωτικά θέματα, όπως η διαχείριση της αλληλογραφίας, και η ενημέρωση και ο έλεγχος των φακέλων διοικητικών υποθέσεων.
- 7) Ελέγχει αν λήφθηκαν και εφαρμόστηκαν σωστά τα από τον νόμο αναγκαστικά μέτρα εισπράξεως των καθυστερούμενων εσόδων του Δήμου.
- 8) Είναι υπεύθυνος για την παραλαβή των ημερήσιων εισπράξεων.
- 9) Ελέγχει πριν την εξόφληση τα εντάλματα πληρωμών (φορολογική, ασφαλιστική και δημοτική ενημερότητα).

- 10) Είναι υπεύθυνος για τον έλεγχο των χρηματικών τίτλων του ταμείου και για την έκδοση των αποδεικτικών παραλαβής εισπρακτέων εσόδων.
- 11) Είναι υπεύθυνος για τον έλεγχο της πραγματοποίησης των απαραίτητων ενεργειών, σχετικά με την κοινοποίηση προσκλήσεων στους οφειλέτες του Δήμου.
- 12) Ενεργεί πριν από κάθε χρηματική κατάθεση εκ μέρους των επιμελητών εισπράξεων έλεγχο των διπλοτύπων εισπράξεων, παραλαμβάνει τις εισπράξεις, εκδίδοντας γραμμάτιο τακτοποιητέων εισπράξεων.
- 13) Είναι υπεύθυνος για την έκδοση των γραμματίων είσπραξης των διαφόρων εσόδων του Δήμου.
- 14) Είναι υπεύθυνος για την διενέργεια εισπράξεων των οφειλών προς το Δήμο.
- 15) Είναι υπεύθυνος για την ενημέρωση του περιοδικού αρχείου οφειλετών.
- 16) Ενεργεί την πίστωση των πληρωσάντων οφειλετών στους οικείους χρηματικούς καταλόγους και βεβαιώνει την ενέργεια αυτή στο καθένα από τα οικεία αποσπάσματα των καταλόγων.
- 17) Κρατάει τα αρχεία και γενικά τους λογαριασμούς του λογιστικού συστήματος του Δήμου, τα οποία σχετίζονται με τα εισπρακτέα και τα πραγματοποιηθέντα έσοδα του Δήμου.
- 18) Κρατάει αρχεία για όλα τα παραστατικά και τα δικαιολογητικά, τα οποία δίνονται στο λογιστικό τμήμα του Δήμου.
- 19) Παρέχει τα στοιχεία που απαιτούνται από τις ανώτερες ελεγκτικές υπηρεσίες για τον έλεγχο των πραγματοποιηθέντων εσόδων.
- 20) Είναι υπεύθυνος για την παρακολούθηση και τον έλεγχο των εργαζομένων σε άλλες υπηρεσίες, οι οποίοι εμπλέκονται στις εισπράξεις.
- 21) Είναι υπεύθυνος για τον έλεγχο των εισερχομένων και εξερχομένων ενταλμάτων στο ταμείο και με βάση αυτά προχωρά στην πληρωμή των δικαιούχων.

- 22) Τηρεί τα προβλεπόμενα από το νόμο λογιστικά βιβλία εσόδων-εξόδων, καταρτίζει τους μηνιαίους και ετήσιους λογαριασμούς της διαχείρισης εσόδων-εξόδων, συγκεντρώνει τα στοιχεία που απαιτούνται για τον ετήσιο απολογισμό εσόδων-εξόδων του Ταμείου και καταρτίζει τον απολογισμό αυτό.
- 23) Καταγράφει τις διενεργούμενες εισπράξεις και πληρωμές σύμφωνα με τις ισχύουσες διαδικασίες και σχετική ενημέρωση του Δήμου.
- 24) Τήρηση φυσικού ταμείου στα γραφεία του Δήμου. Διενέργεια χρηματικών δοσοληψιών με τις Τράπεζες.

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4**

### **ΜΕΘΟΔΟΛΟΓΙΑ ΕΡΕΥΝΑΣ**

#### **4.1 Σκοπός έρευνας**

Ο ρόλος του δημοτικού ταμιά στον εσωτερικό έλεγχο των ΟΤΑ, όπως είδαμε στο προηγούμενο κεφάλαιο, είναι ένα θέμα με μεγάλα κενά στην έρευνα, ιδίως στην ελληνική βιβλιογραφία, αλλά και στην διεθνή. Συγκεκριμένα στην Ελλάδα, δεν έχει μέχρι στιγμής γίνει καμία έρευνα, που να μελετάει τον ρόλο του στις ελεγκτικές διαδικασίες των ΟΤΑ. Το μεγαλύτερο μέρος της βιβλιογραφίας εστιάζει στις διαδικασίες και στα προβλήματα του εσωτερικού ελέγχου στους δημόσιους οργανισμούς και τους οργανισμούς τοπικής αυτοδιοίκησης (Lampropoulou, 2012; Makrydemetres et al, 2016; ΟΟΣΑ, 2011) και δεν μελετάται ο ρόλος των υπαλλήλων των ΟΤΑ στον εσωτερικό έλεγχο και συνεπώς, ούτε ο ρόλος του Δημοτικού Ταμιά. Επίσης καμία έρευνα δεν έχει γίνει μέχρι στιγμής στην Ελλάδα σχετικά με την αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου των ΟΤΑ. Μια μόνο έρευνα εντοπίστηκε σχετικά με την αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου στον δημόσιο τομέα, η οποία μελετά την περίπτωση των αστυνομικών τμημάτων (Drogalas et al, 2014) και μια μόνο έρευνα υπάρχει για τον εσωτερικό έλεγχο στους ΟΤΑ, η οποία όμως επικεντρώνεται στον προληπτικό εσωτερικό έλεγχο (Karageorga, 2015). Για το σκοπό αυτό στην συνέχεια θα πραγματοποιηθεί πρωτογενής έρευνα σε Δήμους της Ελλάδας, προκειμένου να διερευνηθεί ο ρόλος του Δημοτικού Ταμιά, αλλά και η αποτελεσματικότητα του συστήματος εσωτερικού ελέγχου στους ΟΤΑ. Ο βασικός σκοπός της έρευνας είναι να αξιολογηθούν οι διαδικασίες εσωτερικού ελέγχου που λαμβάνουν χώρα στους ΟΤΑ, και να διερευνηθεί ο ρόλος του Δημοτικού Ταμιά σε αυτές.



## 4.2 Ερευνητικά ερωτήματα

Με βασικό άξονα της εμπειρικής διερεύνησης, τον σκοπό της ο οποίος περιγράφηκε στην προηγούμενη παράγραφο, προκύπτουν και τα ερευνητικά ερωτήματα αυτής, τα οποία είναι τα εξής:

- 1) Η διερεύνηση του βαθμού στον οποίο γίνεται διαχωρισμός των διαφορετικών λειτουργιών που επιτελεί ο δημοτικός ταμίας.
- 2) Η διερεύνηση του βαθμού στον οποίο εξασφαλίζεται η ασφάλεια και διαφάνεια των συναλλαγών από τον δημοτικό ταμία.
- 3) Η διερεύνηση του βαθμού στον οποίο υφίσταται έλεγχος, ώστε να επιτελούνται σε έγκαιρο χρόνο οι απαιτούμενες καθημερινές εργασίες από τον δημοτικό ταμία (καταγραφή οικονομικών πόρων και εισπράξεων, τήρηση βιβλίων, ενημέρωση συναφών τμημάτων).
- 4) Η διερεύνηση του βαθμού στον οποίο επιτελείται ορθά ο έλεγχος στην διαχείριση των οφειλών και των πληρωμών.
- 5) Η διερεύνηση του βαθμού στον οποίο επιτελείται ορθά ο έλεγχος των δοσοληψιών με τράπεζες.
- 6) Η διερεύνηση του βαθμού στον οποίο επιτελείται ορθά ο έλεγχος της τήρησης πάσης φύσης αρχείων.
- 7) Η διερεύνηση του βαθμού στον οποίο επιτυγχάνεται η ενημέρωση, καθοδήγηση και εκπαίδευση των εργαζομένων από τον δημοτικό ταμία.
- 8) Η διερεύνηση του βαθμού στον οποίο επιτυγχάνεται επαρκής επικοινωνία μεταξύ του δημοτικού ταμία και των ανώτερων στελεχών του οργανισμού.
- 9) Η διερεύνηση του βαθμού στον οποίο διορθώνονται έγκαιρα τα σφάλματα και οι παραλείψεις από τους εργαζόμενους.
- 10) Η διερεύνηση της αποτελεσματικότητας του εσωτερικού ελέγχου.
- 11) Η διερεύνηση ύπαρξης συνεργασίας μεταξύ εσωτερικών και εξωτερικών ελεγκτών.

### 4.3 Μεθοδολογία έρευνας

Η μεθοδολογία και η τεχνική έρευνας είναι διαφορετικές για κάθε έρευνα, και εξαρτάται από τον τύπο των δεδομένων, τον σκοπό της έρευνας και τα αποτελέσματα που λαμβάνονται από την ανάλυση. Ο ευδόκιμος σχεδιασμός της έρευνας συνίσταται στην επιλογή της κατάλληλης μορφής της έρευνας και της μεθόδου, η οποία απαιτείται να εγγυάται την αποτελεσματικότητα της εφαρμογής της.

Στην παρούσα εργασία και στο θεωρητικό της μέρος, πραγματοποιήθηκε δευτερογενής έρευνα, δηλαδή συλλέχθηκαν και παρουσιάστηκαν δεδομένα και πληροφορίες, τα οποία έχουν δημιουργηθεί από τρίτους ερευνητές. Η ανασκόπηση της ελληνικής και διεθνούς βιβλιογραφίας συντέλεσε στην καταγραφή των σημαντικότερων σημείων του θέματος του εσωτερικού ελέγχου στους ΟΤΑ και της αποτελεσματικότητας του ελέγχου. Για την καταγραφή των εν λόγω δεδομένων, έγινε αναζήτηση άρθρων σε έγκυρες επιστημονικές βάσεις. Η δευτερογενής έρευνα αποτελεί την βάση, πάνω στην οποία στηρίζεται και πραγματοποιείται στην συνέχεια η πρωτογενής έρευνα (Δημητρόπουλος, 2004).

Η πρωτογενής έρευνα είναι η έρευνα που γίνεται για πρώτη φορά και ο κύριος σκοπός της είναι η συλλογή δεδομένων, προκειμένου να καλύψει τον συγκεκριμένο σκοπό της. Στην πρωτογενή έρευνα διακρίνουμε δύο είδη έρευνας: (1) την ποιοτική και (2) την ποσοτική. Η ποιοτική έρευνα, σε ένα διαφορετικό πλαίσιο, ασχολείται με ένα ποιοτικό φαινόμενο, σχετικό με την ποιότητα ή το είδος. Σκοπός της είναι η περιγραφή, ανάλυση, ερμηνεία και κατανόηση κοινωνικών φαινομένων, καταστάσεων και ομάδων, απαντώντας κυρίως στα ερωτήματα «πως» και «γιατί» (Δημητρόπουλος, 2004). Η ποσοτική έρευνα στηρίζεται στις ποσοτικές μετρήσεις κάποιων χαρακτηριστικών και έχει εφαρμογή σε φαινόμενα που μπορεί να εκφραστούν σε όρους ποσοτήτων. Η έρευνα που θα εφαρμοστεί στην παρούσα εργασία είναι ποσοτική.

## 4.4 Σχεδιασμός έρευνας

Στην παράγραφο αυτή θα περιγράψουμε σύντομα τον τρόπο με τον οποίο σχεδιάστηκε η έρευνα και συγκεκριμένα θα αναφερθούμε στον σχεδιασμό του ερωτηματολογίου, στον καθορισμό του πληθυσμού και του δείγματος, στην διαδικασία συλλογής των δεδομένων και στις μεθόδους ανάλυσης των αποτελεσμάτων.

Αρχικά λοιπόν, το ερωτηματολόγιο αποτελεί το βασικό αντικείμενο συλλογής στοιχείων και έτσι δόθηκε βαρύτητα στον ορθό σχεδιασμό του. Το ερωτηματολόγιο αποτελείται από 31 ερωτήσεις συνολικά, οι οποίες σχεδιάστηκαν ώστε να μπορέσουν να δώσουν ασφαλείς πληροφορίες, οι οποίες θα συνδράμουν στην μελέτη του σκοπού της ποσοτικής έρευνας. Η σύνταξή του δε, πραγματοποιήθηκε μετά από την ενδελεχή μελέτη της σχετικής βιβλιογραφίας πάνω στο θέμα.

Το ερωτηματολόγιο αποτελείται από δύο βασικά μέρη. Το πρώτο και γενικό μέρος αποτελείται από 7 ερωτήσεις, οι οποίες αποτελούν τα δημογραφικά στοιχεία του δείγματος της έρευνας και οι οποίες επίσης προσφέρουν πληροφόρηση σχετικά με την μονάδα ΟΤΑ που έλαβε μέρος στην έρευνα. Το δεύτερο μέρος και το βασικότερο, αποτελείται από 24 ερωτήσεις, οι οποίες διερευνούν τον ρόλο του δημοτικού ταμιά στον εσωτερικό έλεγχο των ΟΤΑ, και την αποτελεσματικότητα του ελέγχου. Οι ερωτήσεις αυτές είναι χωρισμένες σε τέσσερις κατηγορίες και έτσι μελετάται χωριστά ο ρόλος του δημοτικού ταμιά στις: (1) συνθήκες εργασίας στους ΟΤΑ, (2) αρμοδιότητες του δημοτικού ταμιά, (3) στους εργαζόμενους, (4) αποτελεσματικότητα του ελέγχου. Οι απαντήσεις στις ερωτήσεις αυτές δίνονται μέσω της κλίμακας Likert 5 βαθμών, όπου 1 = Καθόλου, 2 = Σε μικρή κλίμακα, 3 = Σε μέτρια κλίμακα, 4 = Σε μεγάλη κλίμακα και 5 = Πάρα πολύ. Οι πληροφορίες οι οποίες εξάγονται από το ερωτηματολόγιο αποτελούν και τα δεδομένα προς επεξεργασία της δεδομένης έρευνας. Κάθε ερώτηση του ερωτηματολογίου προσφέρει την σχετική πληροφόρηση στον ερευνητή και απαντάει στα ερευνητικά ερωτήματα της έρευνας.

Σε ότι αφορά τον πληθυσμό της έρευνας, αυτός αποτελεί το σύνολο των δημοτικών ταμείων των ΟΤΑ στην Ελλάδα, χωρίς να τεθεί κάποιος περιορισμός. Η συμμετοχή στην έρευνα ήταν εθελοντική και ανώνυμη. Ωστόσο, επειδή η συλλογή δεδομένων από όλους τους δήμους της Ελλάδας ήταν αδύνατη, το δείγμα στάλθηκε τελικά σε 41 δήμους. Συνολικά αποστείλαμε 41 ερωτηματολόγια από τα οποία πήραμε απαντήσεις στα 37. Η έρευνα διενεργήθηκε κατά την χρονική περίοδο 30 Νοεμβρίου 2016 έως και 20 Δεκεμβρίου 2016. Στη συνέχεια συλλέξαμε τα δεδομένα και οι απαντήσεις συγκεντρώθηκαν σε ηλεκτρονική μορφή στο πρόγραμμα Microsoft Excel 2013 ενώ μετά κωδικοποιήθηκαν στο στατιστικό πρόγραμμα SPSSV23 με τη βοήθεια του οποίου κάναμε και την ανάλυση.

Το ερωτηματολόγιο σχεδιάστηκε σε ηλεκτρονική μορφή με την δημιουργία των φορμών Google. Παρατίθεται επίσης αυτούσιο στο παράρτημα της παρούσας εργασίας. Η αποστολή του στους συμμετέχοντες έγινε μέσω μηνυμάτων ηλεκτρονικού ταχυδρομείου. Ο χρόνος συμπλήρωσης του ήταν περίπου 5 -10 λεπτά. Στο ερωτηματολόγιο υπήρχε μία εισαγωγική παράγραφος, η οποία εξηγούσε τον σκοπό της έρευνας και το γεγονός ότι διεξήχθη στα πλαίσια της ολοκλήρωσης της παρούσας πτυχιακής εργασίας. Τα ερωτηματολόγια που συλλέχθηκαν με το πέρας της έρευνας, εξετάστηκαν για τυχόν παρατυπίες ή παραλείψεις.

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5

### ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΕΡΕΥΝΑΣ

#### 5.1 Περιγραφή μεταβλητών

Η ηλεκτρονική μορφή του ερωτηματολογίου μας είχε 33 μεταβλητές προς επεξεργασία από τις οποίες οι 9 ήταν του δείγματος περιγραφικές (προσωπικά στοιχεία και στοιχεία επιχείρησης) και οι υπόλοιπες 24 ερωτήσεις ήταν για την εξέταση των ερευνητικών ερωτημάτων. Από τις 9 περιγραφικές μεταβλητές παραλείψαμε 2, όπως περιγράφουμε αμέσως παρακάτω.

**Πίνακας 5.1.**

#### **Μεταβλητές που παραλείφθηκαν**

<b>Κατηγορία Μεταβλητής</b>	<b>Περιγραφή μεταβλητής</b>	<b>Αιτία</b>
Παραγόμενη από το σύστημα	Χρονική σήμανση	Εκτός ερωτηματολογίου
Προσωπικά στοιχεία	Διεύθυνση Ηλ. Ταχυδρομείου	Εκτός ερωτηματολογίου

Μετά τον αποκλεισμό των παραπάνω μεταβλητών, κωδικοποιήσαμε τις μεταβλητές και τις απαντήσεις στο SPSS, σύμφωνα με την περιγραφή του παρακάτω πίνακα:

## Πίνακας 5.2.

### Κωδικοποίηση μεταβλητών

Ονομασία στο SPSS	Περιγραφή	Κατηγορία
company	Επωνυμία οργανισμού	Ποιοτική – Ονομαστική
Role	Θέση στην εταιρεία	Ποιοτική – Ονομαστική
experience	Προϋπηρεσία στη θέση σε έτη	Ποσοτική - Συνεχής
Age cat	Ηλικιακή κατηγορία	Ποιοτική – Ονομαστική
Edu level	Εκπαιδευτικό επίπεδο	Ποιοτική – Ονομαστική
hierarchy	Καθορισμός αρμοδιοτήτων	Ποιοτική – Ονομαστική
audit	Ύπαρξη εσωτερικού ελέγχου	Ποιοτική – Ονομαστική
q1 : q24	Ερωτήσεις ερευνητικού ενδιαφέροντος	Ποιοτική – Ονομαστική

Οι ερωτήσεις ερευνητικού ενδιαφέροντος είναι σχεδιασμένες κατά την κλασική πενταβάθμια κλίμακα Likert κλειστού τύπου και παρατηρούμε ότι όλες οι υπόλοιπες μεταβλητές μας είναι ποιοτικές, εκτός της προϋπηρεσίας (η οποία θα μπορούσε να θεωρηθεί ποιοτική, μια και όλες οι παρατηρήσεις περιγράφονται από ακέραιους αριθμούς, πλην μιας με τιμή 2,5). Για την εξαγωγή αποτελεσμάτων χρησιμοποιήσαμε ποιοτικές μεθόδους ανάλυσης, όπως παρουσιάζουμε στο παρακάτω μέρος της εργασίας.

## 5.2 Περιγραφική στατιστική

Θα ξεκινήσουμε με την αριθμητική περιγραφή του ερωτηματολογίου.

### 5.2.1 ΔΗΜΟΓΡΑΦΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ

Το σύνολο του δείγματος μας είναι 37 παρατηρήσεις με κάποιες απύσες τιμές (missing values). Να σημειώσουμε ότι γενικά η ύπαρξη απουσιών τιμών ήταν σε ανεκτό επίπεδο με μέσο όρο 1,3 σε κάθε ερώτηση ενδιαφέροντος, ενώ μια παρατήρηση είχε συμπληρωμένη μόνο μια ερώτηση ενδιαφέροντος από τις 24. Στην περίπτωση που δεν θα είχε καμία συμπληρωμένη θα την αφαιρούσαμε εντελώς αφού δεν θα μας παρείχε πληροφορίες.

Από τις 37 εταιρείες του δείγματος, οι 36 είναι του δημόσιου τομέα, ενώ μόνο μία είναι του ιδιωτικού. Οι θέσεις που κατέχουν οι εργαζόμενοι είναι μοιρασμένες ανάμεσα στο εκτελεστικό (υπάλληλοι) και στο διοικητικό (προϊστάμενοι) τομέα της επιχείρησης, ενώ δύο έχουν θέση ανώτερου στελέχους (Διευθυντές). Η κατηγορία Άλλη αναφέρεται σε τρεις ανεξάρτητες κατηγορίες (αιρετός εκπρόσωπος, υπεύθυνος τεχνικού τμήματος και κοινωνιολόγος), ενώ είχαμε και μια απύσα τιμή.

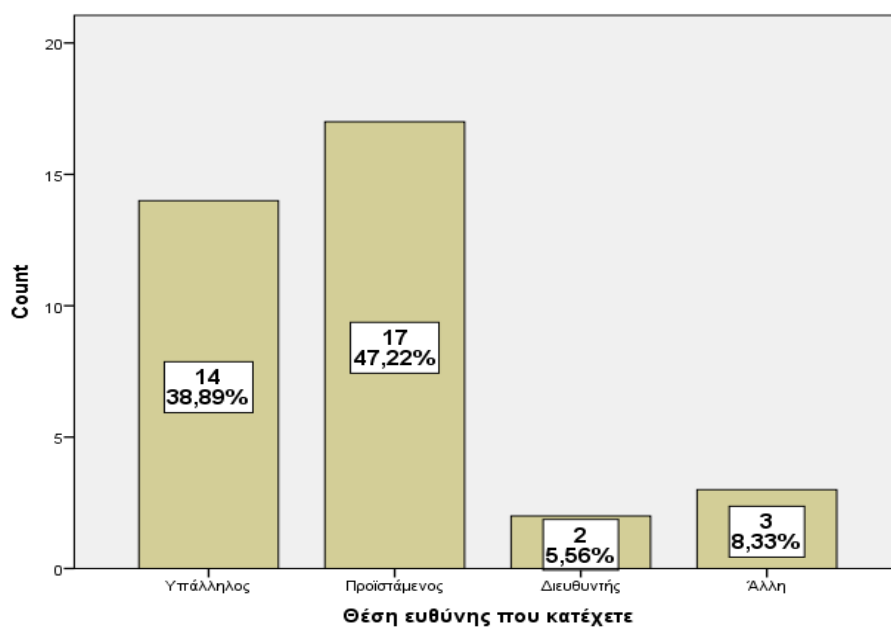
**Πίνακας 5.3**  
**Κατανομή συχνοτήτων Θέσης ευθύνης**

	Συχνότητα	Ποσοστό	Έγκυρο ποσοστό	Αθροιστικό ποσοστό
Τιμή Υπάλληλος	14	37,8	38,9	38,9
Προϊστάμενος	17	45,9	47,2	8,61
Διευθυντής	2	5,4	5,6	91,7
Άλλη	3	8,1	8,3	100,0
Σύνολο	36	97,3	100,0	
Απούσα Τιμή	1	2,7		
Σύνολο	37	100,0		

Πηγή : Ίδια επεξεργασία

**Διάγραμμα 5.1.**

**Ραβδόγραμμα για την Θέση ευθύνης**



Πηγή : Ίδια επεξεργασία



Στα έτη εργασίας στην θέση ευθύνης, οι έγκυρες απαντήσεις ήταν 31, με μέση τιμή τα έξι έτη και τυπική απόκλιση πάλι στα έξι έτη, τα οποία παρατηρούμε αριθμητικά στον πίνακα 5.4 αλλά και γραφικά στο διάγραμμα

**Πίνακας 5.4**

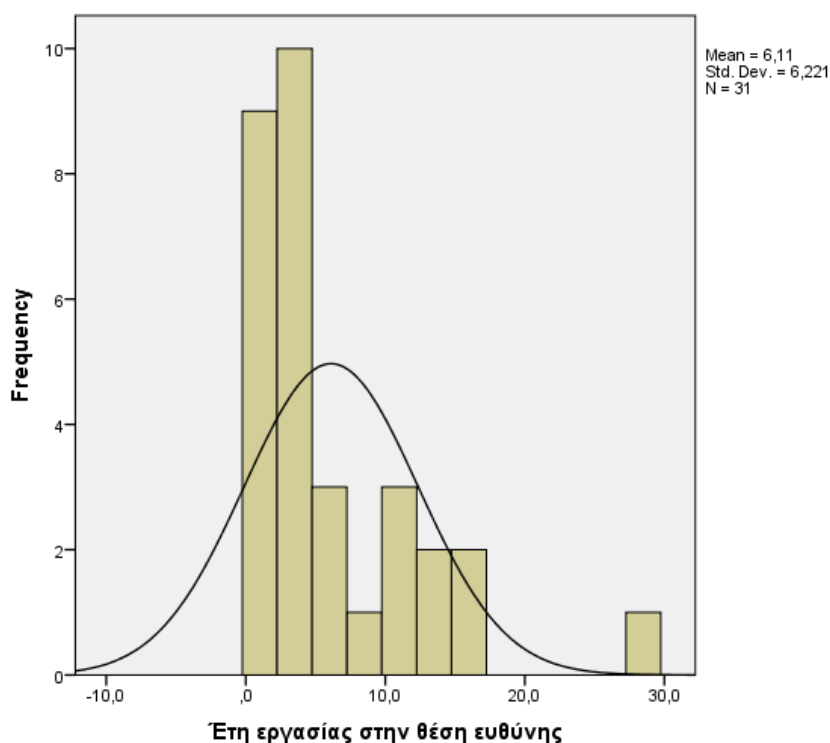
**Μέτρα θέσης και διασποράς των Ετών εργασίας**

	N	M. Τιμή	Τυπική Απόκλιση
Έτη εργασίας στην θέση ευθύνης	31	6,113	6,2205
Έγκυρες παρατηρήσεις	31		

**Πηγή : Ίδια επεξεργασία**

**Διάγραμμα 5.2**

**Ραβδόγραμμα συχνοτήτων των ετών εργασίας στη θέση ευθύνης**



**Πηγή : Ίδια επεξεργασία**

Μία λίγο πιο λεπτομερής ματιά, με κατηγοριοποιήσεις, μας έδειξε τα παρακάτω αποτελέσματα ως προς την θέση ευθύνης.

**Πίνακας 5.5**

**Μέτρα θέσης και διασποράς των Ετών εργασίας ανά Κατηγορία της Θέσης ευθύνης**

<b>Έτη εργασίας στην θέση ευθύνης</b>			
<b>Θέση ευθύνης που κατέχετε</b>	<b>N</b>	<b>Μ.Τιμή</b>	<b>Τυπ. Απόκλιση</b>
Υπάλληλος	9	8,000	4,8734
Προϊστάμενος	17	6,294	7,3124
Διευθυντής	2	1,500	,7071
Άλλη	3	2,500	,5000
Σύνολο	31	6,113	6,2205

**Πηγή : Ίδια επεξεργασία**

Όσον αφορά την ηλικιακή κατηγορία, δεν είχαμε καμία απύουσα τιμή, ενώ το πλήθος των εργαζομένων βρίσκεται στην κατηγορία 41 έως και 50 ετών, με ποσοστό γύρω στο 70%.

**Πίνακας 5.6.**

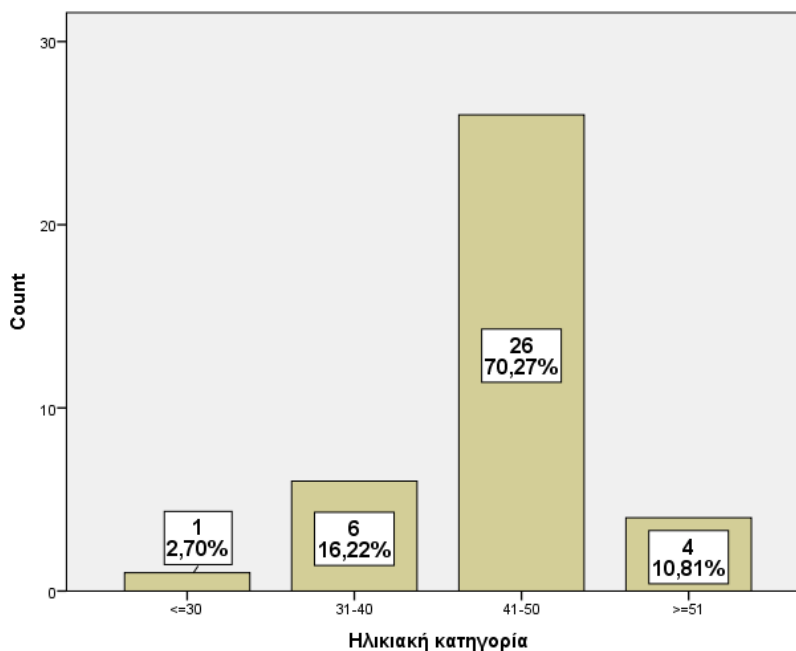
**Κατανομή συχνοτήτων της Ηλικιακής κατηγορίας**

	Συχνότητα	Ποσοστό	Έγκυρο ποσοστό	Αθροιστικό ποσοστό
Τιμή <=30	1	2,7	2,7	2,7
31-40	6	16,2	16,2	18,9
41-50	26	70,3	70,3	89,2
>=51	4	10,8	10,8	100,0
Σύνολο	37	100,0	100,0	

**Πηγή : Ίδια επεξεργασία**

**Διάγραμμα 5.3**

**Ραβδόγραμμα για την Ηλικιακή κατηγορία**



**Πηγή : Ίδια επεξεργασία**

Στο μορφωτικό επίπεδο δεν είχαμε καμία απύσχα τιμή ενώ βλέπουμε ότι το πλῆθος (γύρω στο 90%) είναι απόφοιτοι πανεπιστήμιου, ενώ το 13,51% είναι κάτοχοι μεταπτυχιακού διπλώματος.

**Πίνακας 5.7**

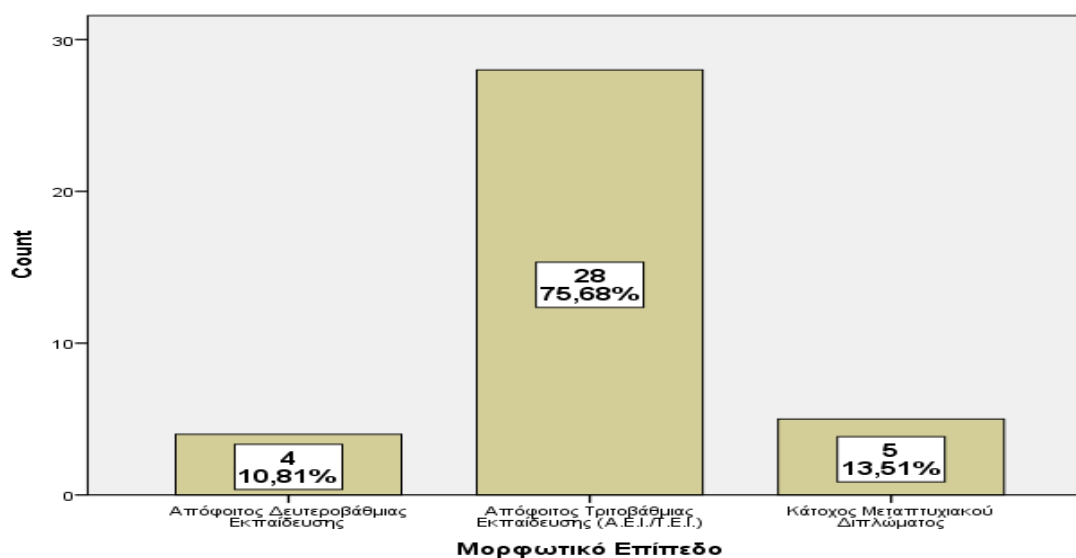
**Κατανομή συχνότητων του μορφωτικού Επιπέδου**

	Συχνότητα	Ποσοστό	Έγκυρο ποσοστό	Αθροιστικό ποσοστό
Τιμή Απόφοιτος Δευτεροβάθμιας Εκπαίδευσης	4	10,8	10,8	10,8
Απόφοιτος Τριτοβάθμιας Εκπαίδευσης (Α.Ε.Ι./Τ.Ε.Ι.)	28	75,7	75,7	86,5
Κάτοχος Μεταπτυχιακού Διπλώματος	5	13,5	13,5	100,0
Σύνολο	37	100,0	100,0	

Πηγή : Ίδια επεξεργασία

**Διάγραμμα 5.4**

**Ραβδόγραμμα για το μορφωτικό επίπεδο.**



Πηγή : Ίδια επεξεργασία

Επιπρόσθετα στην παραπάνω ερώτηση παρέχουμε και τις κατηγοριοποιήσεις ως προς το μορφωτικό επίπεδο

### Πίνακας 5.8

#### Μέτρα θέσης και διασποράς των Ετών εργασίας στη θέση ευθύνης ανά Μορφωτικό Επίπεδο.

Έτη εργασίας στην θέση ευθύνης			
Μορφωτικό Επίπεδο	N	Μ.Τιμή	Τυπ. Απόκλιση
Απόφοιτος Δευτεροβάθμιας Εκπαίδευσης	2	6,000	5,6569
Απόφοιτος Τριτοβάθμιας Εκπαίδευσης (Α.Ε.Ι./Τ.Ε.Ι.)	25	6,820	6,5747
Κάτοχος Μεταπτυχιακού Διπλώματος	4	1,750	,9574
Σύνολο	31	6,113	6,2205

Πηγή : Ίδια επεξεργασία

Δεν θα πρέπει να απορήσουμε από την μεγαλύτερη μέση τιμή των ετών προϋπηρεσίας ενός υπαλλήλου σε σχέση με την θέση του προϊστάμενου ή του Διευθυντή, καθώς αναφερόμαστε σε προϋπηρεσία σε μια συγκεκριμένη θέση και όχι γενική, ενώ ομοιογένεια παρατηρούμε στα αντίστοιχα έτη σε σχέση με το μορφωτικό επίπεδο πλην των κατόχων μεταπτυχιακού διπλώματος. Αυτό μπορεί να συμβαίνει είτε διότι ο υπάλληλος με μεταπτυχιακό δίπλωμα είναι νεοπροσληφθέντας, είτε να έχει διορισθεί στην συγκεκριμένη θέση πρόσφατα.

Όσον αφορά την ερώτηση σχετικά με την σαφήνεια καθορισμού των αρμοδιοτήτων, 22 (62,86%) απάντησαν θετικά και 13 (37,14%) απάντησαν αρνητικά, ενώ είχαμε και δύο απύσες τιμές. Μια διερεύνηση ως προς τα χαρακτηριστικά των απαντηθέντων, έδειξε ότι αρνητικά απάντησαν μόνο Υπάλληλοι και Προϊστάμενοι στην ίδια αναλογία, ενώ υπήρχε και μια αρνητική απάντηση, με απύσα την τιμή της θέσης ευθύνης .

**Πίνακας 5.9**

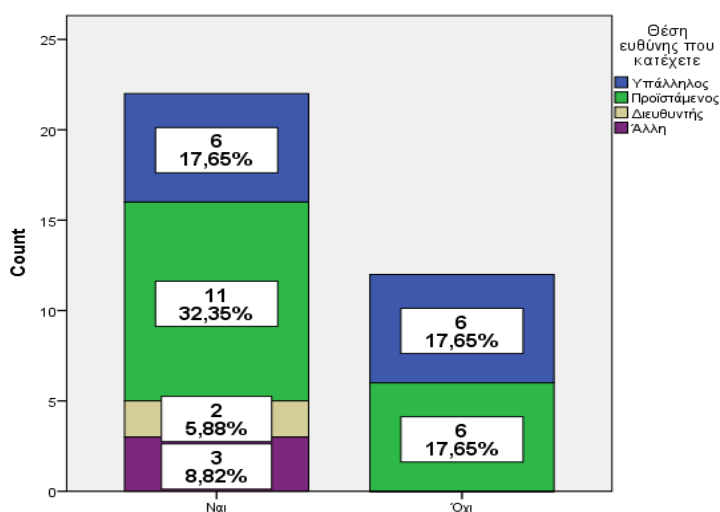
**Πίνακας συχνοτήτων της σαφήνειας διάρθρωσης Τμημάτων και καθορισμού αρμοδιοτήτων**

		Συχνότητα	Ποσοστό	Έγκυρο ποσοστό	Αθροιστικό ποσοστό
Τιμή	Ναι	22	59,5	62,9	62,9
	Όχι	13	35,1	37,1	100,0
	Σύνολο	35	94,6	100,0	
Απούσα Τιμή	Τιμή	2	5,4		
	Σύνολο	37	100,0		

Πηγή : Ίδια επεξεργασία

**Διάγραμμα 5.5**

**Ραβδόγραμμα κατηγοριών για την διάρθρωση των τμημάτων σε σχέση με τη θέση ευθύνης.**



Η διάρθρωση των Τμημάτων και οι αρμοδιότητες των υπαλλήλων καθορίζονται με σαφήνεια;

Πηγή : Ίδια επεξεργασία

Τέλος, στην ερώτηση ύπαρξης τμήματος εσωτερικού ελέγχου, 32 (86,5%) εργαζόμενοι απάντησαν «όχι» και 5 (13,5%) απάντησαν «ναι», ενώ δεν είχαμε καμία απύουσα τιμή.

**Πίνακας 5.10**

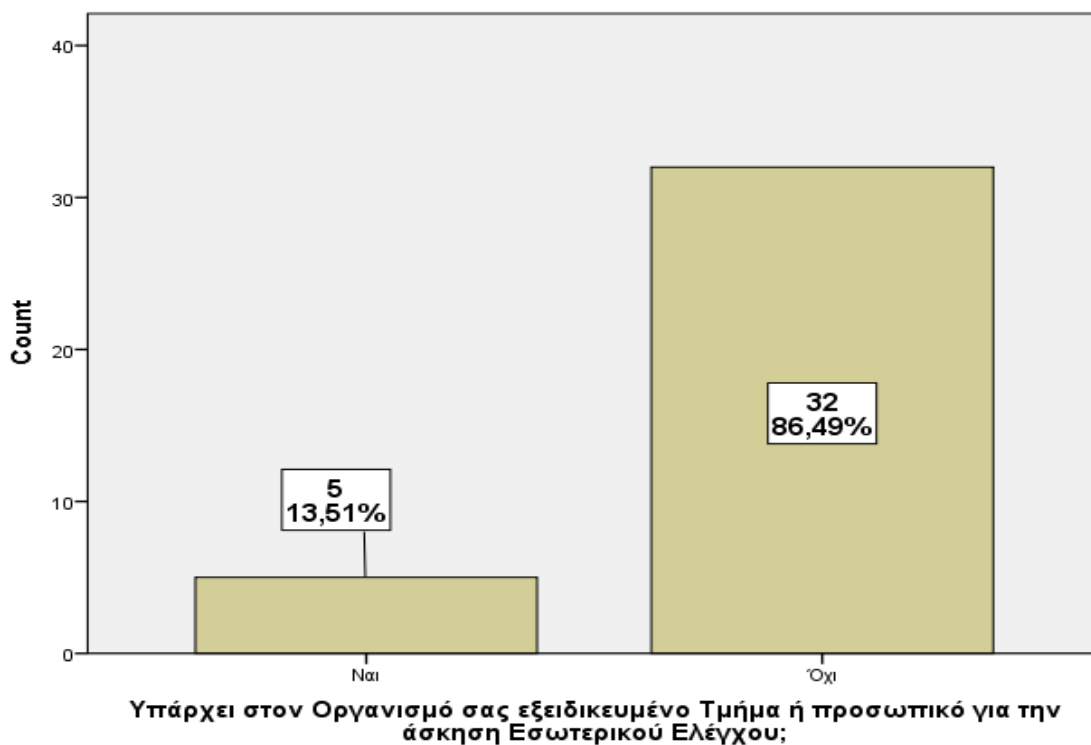
**Πίνακας συχνοτήτων για την ύπαρξη Τμήματος Εσωτερικού ελέγχου**

		Συχνότητα	Ποσοστό	Έγκυρο ποσοστό	Αθροιστικό ποσοστό
Τιμή	Ναι	5	13,5	13,5	13,5
	Όχι	32	86,5	86,5	100,0
	Σύνολο	37	100,0	100,0	

Πηγή : Ίδια επεξεργασία

**Διάγραμμα 5.6**

**Ραβδόγραμμα για την ύπαρξη Τμήματος Εσωτερικού ελέγχου**



Πηγή : Ίδια επεξεργασία

### Πίνακας 5.11

**Μέτρα θέσης και διασποράς των Ετών εργασίας στη θέση ευθύνης σε σχέση με την ύπαρξη εξειδικευμένου τμήματος ή προσωπικού Εσωτερικού ελέγχου**

Έτη εργασίας στην θέση ευθύνης			
Υπάρχει στον Οργανισμό σας εξειδικευμένο Τμήμα ή προσωπικό για την άσκηση Εσωτερικού Ελέγχου;	N	M. Τιμή	T. Απόκλιση
Ναι	4	4,500	3,6968
Όχι	27	6,352	6,5278
Σύνολο	31	6,113	6,2205

**Πηγή : Ίδια επεξεργασία**

Μετά την εξέταση των πρώτων στοιχείων του ερωτηματολογίου φτάνουμε σε κάποια πρόωρα συμπεράσματα:

- 1) Πρακτικά εξετάζουμε εταιρείες δημοσίου συμφέροντος.
- 2) Το υψηλό μορφωτικό επίπεδο, μαζί με την άνω των πέντε ετών προϋπηρεσία, μας προδιαθέτει θετικά ως προς την εγκυρότητα των απαντήσεων τόσο από πλευράς αντίληψης του εργαζομένου, όσο και από πλευράς εμπειρίας.
- 3) Το παραπάνω, μαζί με τον παρόμοιο καταμερισμό των θέσεων ευθύνης (εκτελεστικό, διοικητικό), ενισχύουν το γεγονός ότι η απάντηση του εργαζομένου, ιδίως στην ερώτηση περί ύπαρξης εσωτερικού ελέγχου, δεν αποτελεί προσωπική άποψη, αλλά εμπειρικό γεγονός.



Από στατιστικής απόψεως, το γεγονός των απουσιών τιμών, μας οδηγεί σε απώλεια πληροφορίας σε αυτή την φάση της ανάλυσης, ιδίως στην περίπτωση συνδυαστικών ερωτημάτων.

### **5.2.2 ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΑΠΑΝΤΗΣΕΩΝ**

Μετά την περιγραφή του δείγματος, θα περάσουμε στην περιγραφή των απαντήσεων του ερωτηματολογίου. Θα περιγράψουμε, το σύνολο των απαντήσεων αυτών με το αντίστοιχο ραβδόγραμμα, και πίνακα συχνοτήτων για την κάθε μία, μαζί με γενικά σχόλια. Επειδή έχουμε ποιοτικές μεταβλητές, τα κύρια περιγραφικά μέτρα θα είναι η επικρατούσα τιμή και το ποσοστό επί του συνόλου. Η πληροφορία αυτή θα παρέχεται μέσω ραβδογραμμάτων για κάθε ερώτηση.

#### **Μέρος Πρώτο : ΣΥΝΘΗΚΕΣ ΕΡΓΑΣΙΑΣ (Σε ποιο βαθμό υφίστανται)**

Στο πρώτο μέρος της δεύτερης ενότητας του ερωτηματολογίου, εξετάζουμε εάν οι λειτουργίες του Δημοτικού ταμεία γίνονται με τέτοιο τρόπο, ώστε να συμφωνούν με τα πρότυπα καλής λειτουργίας του χώρου αυτού.

**Ερώτηση 1. Διαχωρισμός των θέσεων τοποθέτησης μετρητών που εισπράττονται σε περίπτωση που υπάρχουν περισσότερα από ένα άτομα διαχείρισης ταμείων.**

Στη πρώτη ερώτηση 11 (31,43%) εργαζόμενοι δεν διαχωρίζουν την θέση τοποθέτησης μετρητών που εισπράττονται, ενώ 17 (48,57%) δηλώνουν πως κάνουν αυτό τον διαχωρισμό.

**Πίνακας 5.12  
Κατανομή συχνότητας για την 1<sup>η</sup> ερώτηση**

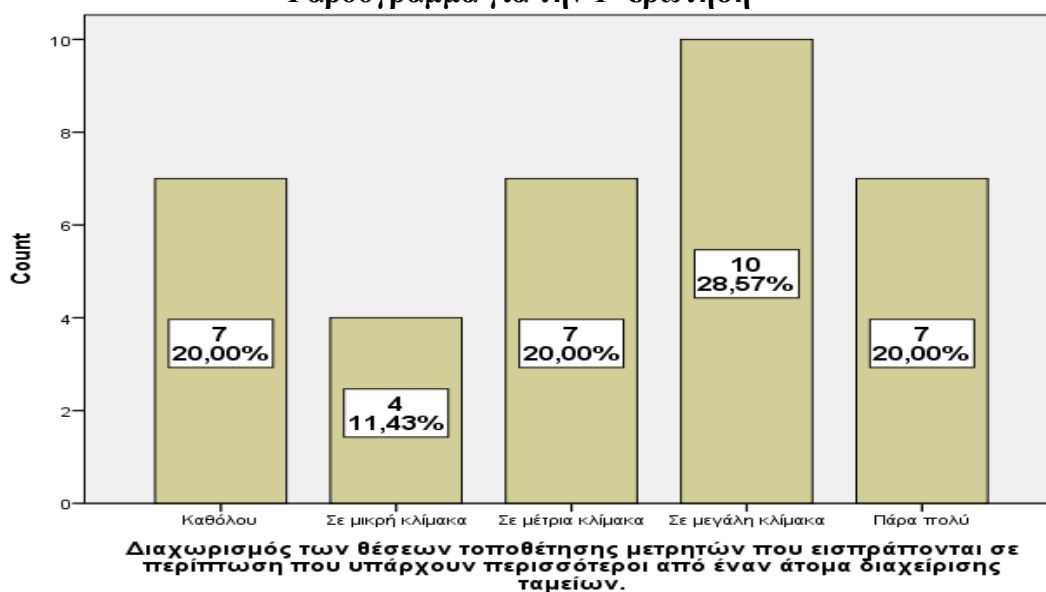
**Διαχωρισμός των θέσεων τοποθέτησης μετρητών που εισπράττονται σε περίπτωση που υπάρχουν περισσότερα από ένα άτομα διαχείρισης ταμείων.**

		Συχνότητα	Ποσοστό	Έγκυρο ποσοστό	Αθροιστικό ποσοστό
Τιμή	Καθόλου	7	18,9	20,0	20,0
	Σε μικρή κλίμακα	4	10,8	11,4	31,4
	Σε μέτρια κλίμακα	7	18,9	20,0	51,4
	Σε μεγάλη κλίμακα	10	27,0	28,6	80,0
	Πάρα πολύ	7	18,9	20,0	100,0
	Σύνολο	35	94,6	100,0	
Απούσα	Τιμή	2	5,4		
	Σύνολο	37	100,0		

Πηγή : Ίδια επεξεργασία

**Διάγραμμα 5.7**

**Ραβδόγραμμα για την 1<sup>η</sup> ερώτηση**



Πηγή : Ίδια επεξεργασία

## Ερώτηση 2. Διαχωρισμός των λειτουργιών εισπραξης από τις λειτουργίες εκταμίευσης.

Μόνο 6 (16,67%) εργαζόμενοι απάντησαν ότι δεν υπάρχει διαχωρισμός των λειτουργιών εισπραξης από τις λειτουργίες εκταμίευσης, ενώ είχαμε και μία απύσα τιμή. Πριν συνεχίσουμε παρακάτω, να σημειώσουμε ότι κάποιος θα περίμενε τόσο σε αυτές τις ερωτήσεις όσο και στις επόμενες, να μην υπήρχε διαχωρισμός των απαντήσεων, καθώς αυτές περιγράφουν ένα τρόπο λειτουργίας που θα έπρεπε να ισχύει σε εθνικό επίπεδο με βάση ισχύουσες εγκυκλίους.

**Πίνακας 5.13**  
**Κατανομή συχνότητας για την 2<sup>η</sup> ερώτηση**

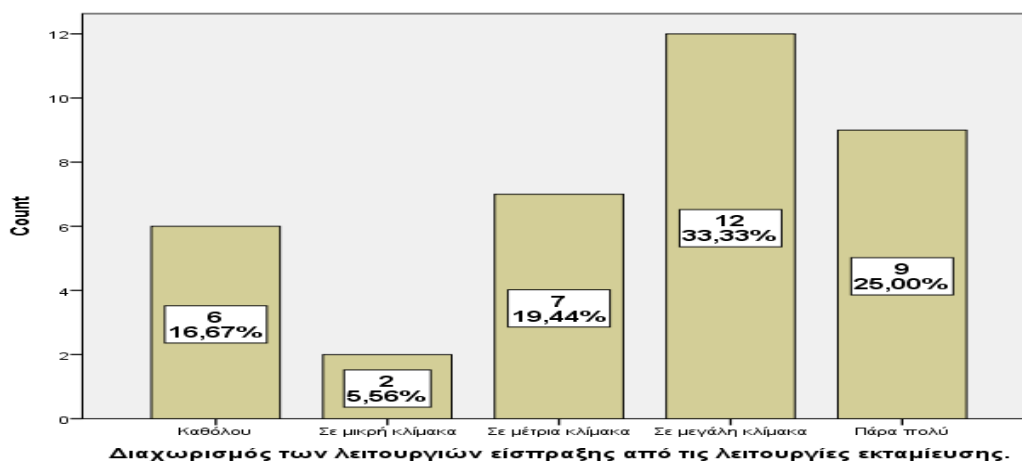
**Διαχωρισμός των λειτουργιών εισπραξης από τις λειτουργίες εκταμίευσης.**

		Συχνότητα	Ποσοστό	Έγκυρο ποσοστό	Αθροιστικό ποσοστό
Τιμή	Καθόλου	6	16,2	16,7	16,7
	Σε μικρή κλίμακα	2	5,4	5,6	22,2
	Σε μέτρια κλίμακα	7	18,9	19,4	41,7
	Σε μεγάλη κλίμακα	12	32,4	33,3	75,0
	Πάρα πολύ	9	24,3	25,0	100,0
	Σύνολο	36	97,3	100,0	
Απούσα	Τιμή	1	2,7		
	Σύνολο	37	100,0		

Πηγή : Ίδια επεξεργασία

**Διάγραμμα 5.8**

**Ραβδόγραμμα για τη 2<sup>η</sup> ερώτηση**



Πηγή : Ίδια επεξεργασία

**Ερώτηση 3. Διαχωρισμός των λειτουργιών διαχείρισης μεταξύ ταμειακών διαθεσίμων, χρεογράφων και κινητών αξιών.**

Παρατηρούμε χαμηλό ποσοστό (13,89%) των εργαζομένων που δεν κάνει διαχωρισμό μεταξύ των λειτουργιών διαχείρισης, με την απάντηση «Σε μεγάλη κλίμακα» να επικρατεί με ποσοστό 36,11%.

**Πίνακας 5.14**  
**Κατανομή συχνότητας για την 3<sup>η</sup> ερώτηση**

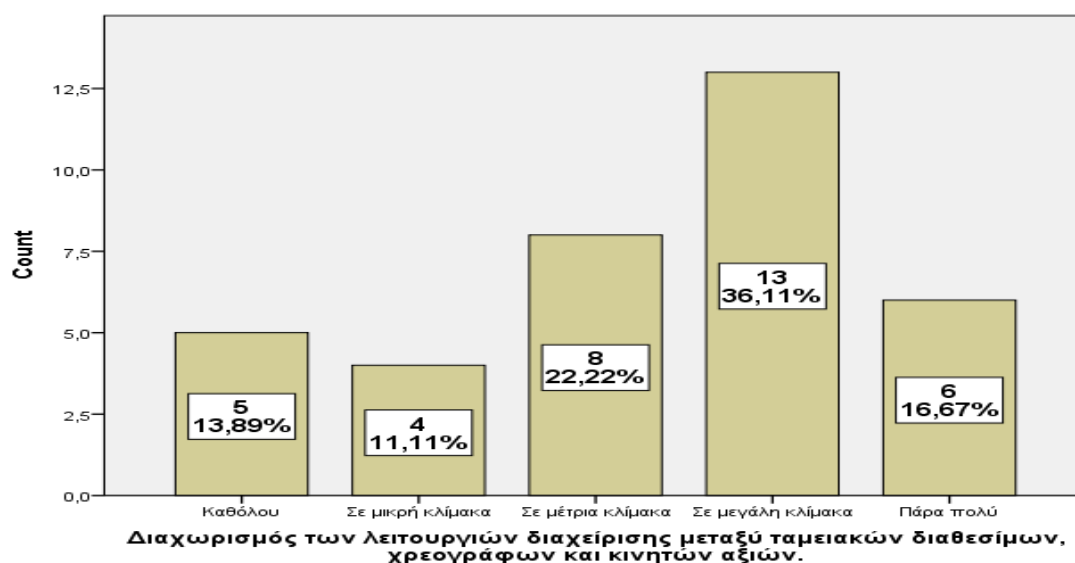
**Διαχωρισμός των λειτουργιών διαχείρισης μεταξύ ταμειακών διαθεσίμων, χρεογράφων και κινητών αξιών.**

		Συχνότητα	Ποσοστό	Έγκυρο ποσοστό	Αθροιστικό ποσοστό
Τιμή	Καθόλου	5	13,5	13,9	13,9
	Σε μικρή κλίμακα	4	10,8	11,1	25,0
	Σε μέτρια κλίμακα	8	21,6	22,2	47,2
	Σε μεγάλη κλίμακα	13	35,1	36,1	83,3
	Πάρα πολύ	6	16,2	16,7	100,0
	Σύνολο	36	97,3	100,0	
Απούσα	Τιμή	1	2,7		
	Σύνολο	37	100,0		

Πηγή : Ίδια επεξεργασία

**Διάγραμμα 5.9**

**Ραβδόγραμμα για την 3<sup>η</sup> ερώτηση**



Πηγή : Ίδια επεξεργασία

**Ερώτηση 4. Διαχωρισμός των λειτουργιών του χειρισμού ταμείου από τις λογιστικές λειτουργίες.**

Σε αυτή την ερώτηση δηλώνεται σαφώς ότι οι εργασίες του λογιστηρίου είναι ξεχωριστές των λειτουργιών του ταμείου, με ποσοστό μόνο 5,71% να δηλώνει το αντίθετο. Προσωπική μας υπόθεση είναι ότι ακόμη σε αυτές τις δύο παρατηρήσεις κάτι τέτοιο μπορεί να γίνεται λόγω τρίτων παραγόντων, π.χ. έλλειψη προσωπικού, αφού το ίδιο το λογιστήριο καθιστά από μόνο του έναν ελεγκτικό μηχανισμό προς τις εισπράξεις και τις δαπάνες.

**Πίνακας 5.15**

**Κατανομή συχνότητας για την 4<sup>η</sup> ερώτηση**

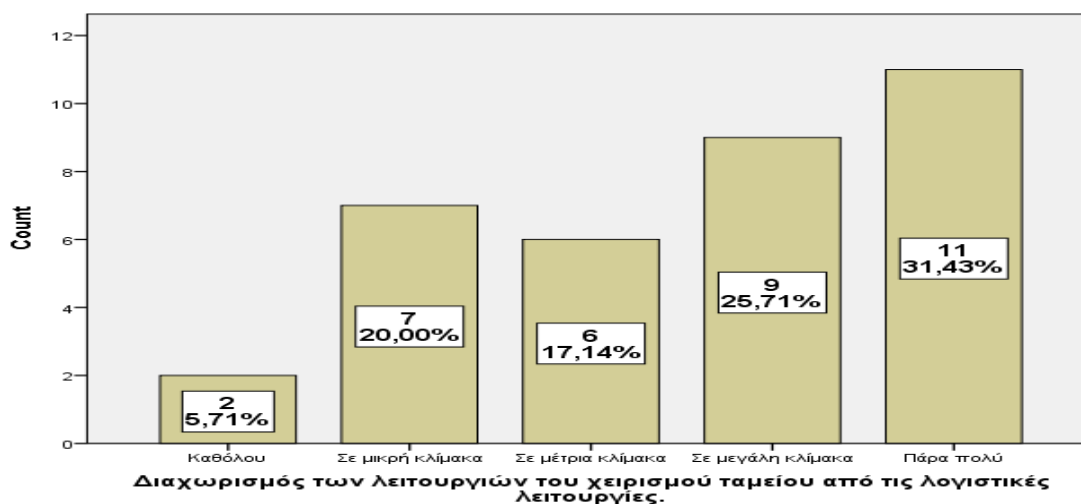
**Διαχωρισμός των λειτουργιών του χειρισμού ταμείου από τις λογιστικές λειτουργίες.**

		Συχνότητα	Ποσοστό	Έγκυρο ποσοστό	Αθροιστικό ποσοστό
Τιμή	Καθόλου	2	5,4	5,7	5,7
	Σε μικρή κλίμακα	7	18,9	20,0	25,7
	Σε μέτρια κλίμακα	6	16,2	17,1	42,9
	Σε μεγάλη κλίμακα	9	24,3	25,7	68,6
	Πάρα πολύ	11	29,7	31,4	100,0
	Σύνολο	35	94,6	100,0	
Απούσα	Τιμή	2	5,4		
	Σύνολο	37	100,0		

Πηγή : Ίδια επεξεργασία

**Διάγραμμα 5.10**

**Ραβδόγραμμα για την 4<sup>η</sup> ερώτηση**



Πηγή : Ίδια επεξεργασία

**Ερώτηση 5. Εξασφάλιση ενός ασφαλούς χώρου που προβλέπεται για την επεξεργασία και την διαφύλαξη των οικονομικών πόρων, χρεογράφων και κινητών αξιών του οργανισμού.**

Σε αυτή την ερώτηση και με βάση την δύσκολη πραγματικότητα των καιρών, θα περιμέναμε μικρότερο ποσοστό από το 61,11% στην ύπαρξη ασφαλών χώρων. Ίσως γιατί η σημαντικότητα των παραπάνω πόρων να επιβάλει την εξασφάλιση του κατάλληλου χώρου, ακόμη και σε περιόδους οικονομικής κρίσης.

**Πίνακας 5.16**

**Κατανομή συχνότητας για την 5<sup>η</sup> ερώτηση**

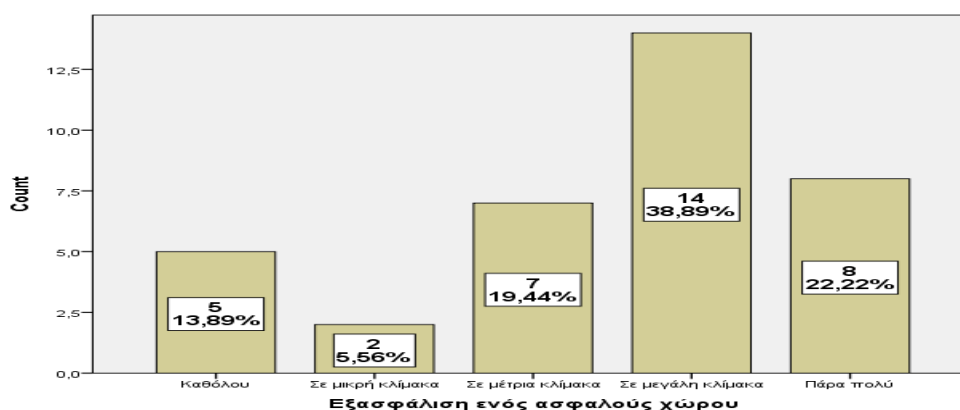
**Εξασφάλιση ενός ασφαλούς χώρου**

		Συχνότητα	Ποσοστό	Έγκυρο ποσοστό	Αθροιστικό ποσοστό
Τιμή	Καθόλου	5	13,5	13,9	13,9
	Σε μικρή κλίμακα	2	5,4	5,6	19,4
	Σε μέτρια κλίμακα	7	18,9	19,4	38,9
	Σε μεγάλη κλίμακα	14	37,8	38,9	77,8
	Πάρα πολύ	8	21,6	22,2	100,0
	Σύνολο	36	97,3	100,0	
Απούσα	Τιμή	1	2,7		
	Σύνολο	37	100,0		

Πηγή : Ίδια επεξεργασία

**Διάγραμμα 5.11**

**Ραβδόγραμμα για την 5<sup>η</sup> ερώτηση**



Πηγή : Ίδια επεξεργασία

**Ερώτηση 6. Εξασφάλιση της διαφάνειας της διαχείρισης των οικονομικών πόρων, χρεογράφων και κινητών αξιών του οργανισμού.**

Αυτή η ερώτηση, εάν και ανήκει στην ενότητα «Συνθήκες εργασίας», διαφοροποιείται από τις υπόλοιπες, μια και αναφέρεται σε μία έννοια και όχι σε συγκεκριμένο τρόπο λειτουργίας ή ενέργειας. Τα ποσοστά των απαντήσεων δεν συμφωνούν αναλογικά με τις προηγούμενες ερωτήσεις, τουλάχιστον στην οπτική παρουσίαση τους. Θα αναφερθούμε με περισσότερες λεπτομέρειες στο γεγονός αυτό στο παρακάτω μέρος της εργασίας, όπου θα έχουμε μια πιο λεπτομερή στατιστική ανάλυση των ερωτήσεων.

**Πίνακας 5.17**

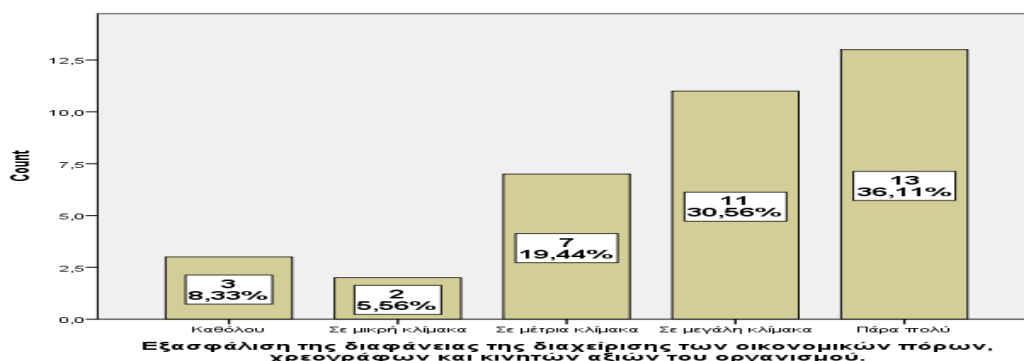
**Κατανομή συχνότητας για την 6<sup>η</sup> ερώτηση**

**Εξασφάλιση της διαφάνειας της διαχείρισης των οικονομικών πόρων, χρεογράφων και κινητών αξιών του οργανισμού.**

		Συχνότητα	Ποσοστό	Έγκυρο ποσοστό	Αθροιστικό ποσοστό
Τιμή	Καθόλου	3	8,1	8,3	8,3
	Σε μικρή κλίμακα	2	5,4	5,6	13,9
	Σε μέτρια κλίμακα	7	18,9	19,4	33,3
	Σε μεγάλη κλίμακα	11	29,7	30,6	63,9
	Πάρα πολύ	13	35,1	36,1	100,0
	Σύνολο	36	97,3	100,0	
Απούσα	Τιμή	1	2,7		
	Σύνολο	37	100,0		

Πηγή : Ίδια επεξεργασία

**Διάγραμμα 5.12 Ραβδόγραμμα για την 6<sup>η</sup> ερώτηση**



Πηγή : Ίδια επεξεργασία

**Μέρος δεύτερο. ΑΡΜΟΔΙΟΤΗΤΕΣ ΔΗΜΟΤΙΚΟΥ ΤΑΜΙΑ (Σε ποιο βαθμό πραγματοποιείται/ -ούνται: )**

Στο δεύτερο μέρος, το οποίο θα μπορούσε να ονομαστεί και «Υποχρεώσεις του Δημοτικού ταμιά», εξετάζουμε εάν γίνονται έλεγχοι ως προς την ορθότητα του τρόπου εργασίας του ταμιά.

**Ερώτηση 7. Έλεγχοι σε κάθε ταμείο, ώστε να εξασφαλιστεί η έγκαιρη κατάθεση και ακριβής καταγραφή των οικονομικών πόρων.**

Σε αυτή την ερώτηση παρατηρούμε την απουσία απαντήσεων στην μεσαία κλίμακα, με το 80,56% να δηλώνει ότι γίνονται έλεγχοι για την εξασφάλιση των έγκαιρων καταθέσεων και των ακριβών καταγραφών των οικονομικών πόρων.

**Πίνακας 5.18**

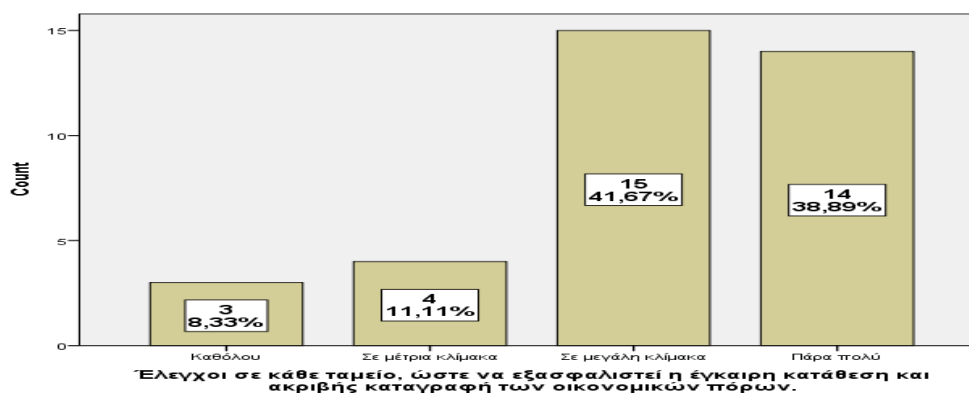
**Κατανομή συχνότητας για την 7<sup>η</sup> ερώτηση**

**Έλεγχοι σε κάθε ταμείο, ώστε να εξασφαλιστεί η έγκαιρη κατάθεση και ακριβής καταγραφή των οικονομικών πόρων.**

		Συχνότητα	Ποσοστό	Έγκυρο ποσοστό	Αθροιστικό ποσοστό
Τιμή	Καθόλου	3	8,1	8,3	8,3
	Σε μέτρια κλίμακα	4	10,8	11,1	19,4
	Σε μεγάλη κλίμακα	15	40,5	41,7	61,1
	Πάρα πολύ	14	37,8	38,9	100,0
	Σύνολο	36	97,3	100,0	
Απούσα	Τιμή	1	2,7		
	Σύνολο	37	100,0		

Πηγή : Ίδια επεξεργασία

**Διάγραμμα 5.13 Ραβδόγραμμα για την 7<sup>η</sup> ερώτηση**



Πηγή : Ίδια επεξεργασία



### Ερώτηση 8. Έλεγχοι για την είσπραξη καθυστερημένων οφειλών.

Το υψηλό ποσοστό θετικών απαντήσεων συνεχίζεται και σε αυτή την ερώτηση, μόνο που τώρα είναι εμφανής και η κατηγορία των απαντήσεων «Σε μέτριο βαθμό», η οποία μάλιστα επικρατεί και αριθμητικά, έχοντας απαντήσει σε αυτή 13 (36,11%) εργαζόμενοι.

**Πίνακας 5.19**

#### Κατανομή συχνότητας για την 8<sup>η</sup> ερώτηση

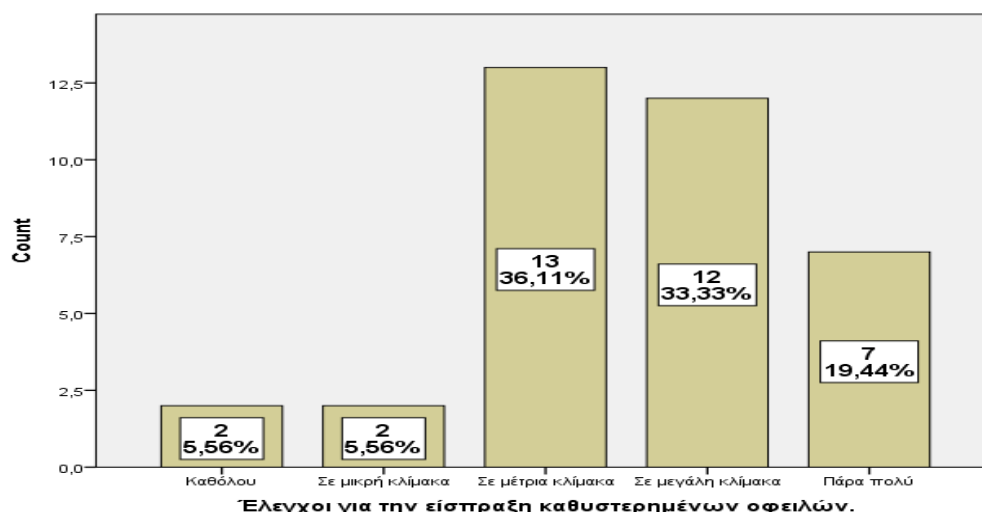
Έλεγχοι για την είσπραξη καθυστερημένων οφειλών.

		Συχνότητα	Ποσοστό	Έγκυρο ποσοστό	Αθροιστικό ποσοστό
Τιμή	Καθόλου	2	5,4	5,6	5,6
	Σε μικρή κλίμακα	2	5,4	5,6	11,1
	Σε μέτρια κλίμακα	13	35,1	36,1	47,2
	Σε μεγάλη κλίμακα	12	32,4	33,3	80,6
	Πάρα πολύ	7	18,9	19,4	100,0
	Σύνολο	36	97,3	100,0	
Απούσα	Τιμή	1	2,7		
	Σύνολο	37	100,0		

Πηγή : Ίδια επεξεργασία

**Διάγραμμα 5.14**

#### Ραβδόγραμμα για την 8<sup>η</sup> ερώτηση



Πηγή : Ίδια επεξεργασία

**Ερώτηση 9. Έλεγχοι για την ορθή ενημέρωση του περιοδικού αρχείου οφειλετών.**

Η σχεδόν όμοια κατανομή των απαντήσεων στις ερωτήσεις 7 και 8, οφείλεται στο γεγονός ότι για να γίνει έλεγχος για την είσπραξη καθυστερημένων οφειλών, θα πρέπει υποχρεωτικά να ελέγξουμε για την ορθή ενημέρωση του περιοδικού αρχείου οφειλετών. Οι ερωτήσεις αυτής της κατηγορίας μας προδιαθέτουν για υψηλές συσχετίσεις, κάτι το οποίο θα εξετάσουμε στο παρακάτω μέρος της εργασίας.

**Πίνακας 5.20**

**Κατανομή συχνότητας για την 9<sup>η</sup> ερώτηση**

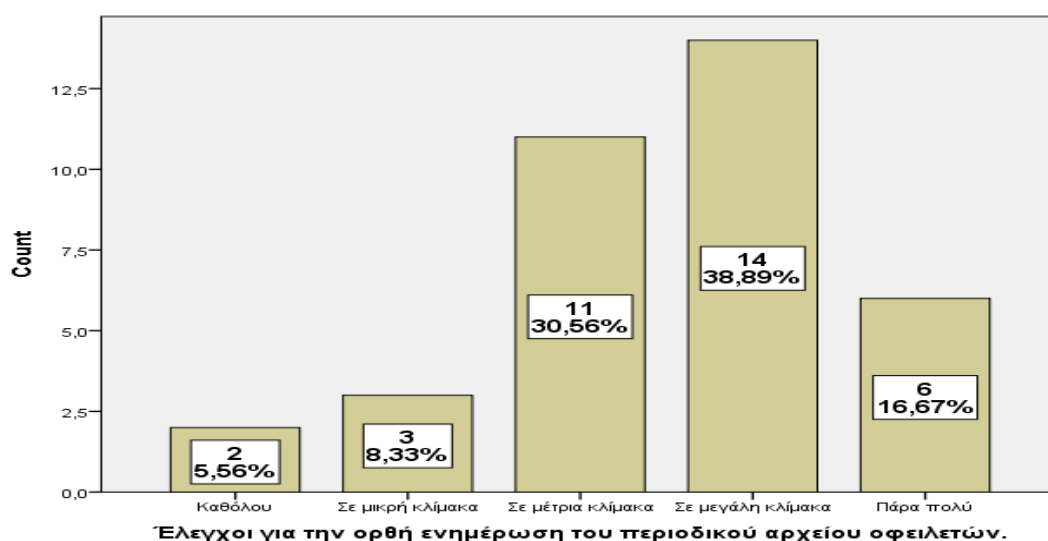
**Έλεγχοι για την ορθή ενημέρωση του περιοδικού αρχείου οφειλετών.**

		Συχνότητα	Ποσοστό	Έγκυρο ποσοστό	Αθροιστικό ποσοστό
Τιμή	Καθόλου	2	5,4	5,6	5,6
	Σε μικρή κλίμακα	3	8,1	8,3	13,9
	Σε μέτρια κλίμακα	11	29,7	30,6	44,4
	Σε μεγάλη κλίμακα	14	37,8	38,9	83,3
	Πάρα πολύ	6	16,2	16,7	100,0
	Σύνολο	36	97,3	100,0	
Απούσα	Τιμή	1	2,7		
	Σύνολο	37	100,0		

Πηγή : Ίδια επεξεργασία

**Διάγραμμα 5.15**

**Ραβδόγραμμα για την 9<sup>η</sup> ερώτηση**



Πηγή : Ίδια επεξεργασία

**Ερώτηση 10. Έλεγχοι για την εκτέλεση των εισπράξεων, που ανατίθενται στους Δημοτικούς Εισπράκτορες.**

Παρόμοια αποτελέσματα εδώ (ως προς την μέτρια – θετική άποψη, αθροιστικά) όπως και προηγουμένως, με ανεβασμένη την αρνητική απάντηση σε κάθε κατηγορία κατά μια απάντηση.

**Πίνακας 5.21**

**Κατανομή συχνότητας για την 10<sup>η</sup> ερώτηση**

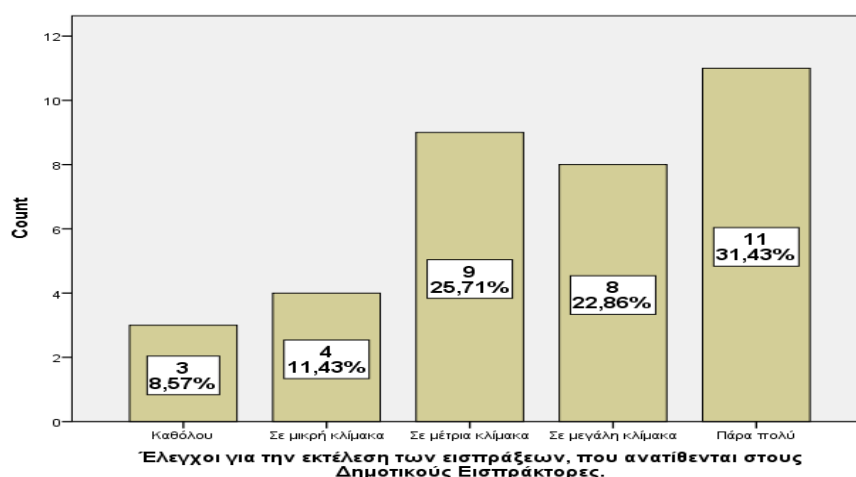
**Έλεγχοι για την εκτέλεση των εισπράξεων, που ανατίθενται στους Δημοτικούς Εισπράκτορες.**

		Συχνότητα	Ποσοστό	Έγκυρο ποσοστό	Αθροιστικό ποσοστό
Τιμή	Καθόλου	3	8,1	8,6	8,6
	Σε μικρή κλίμακα	4	10,8	11,4	20,0
	Σε μέτρια κλίμακα	9	24,3	25,7	45,7
	Σε μεγάλη κλίμακα	8	21,6	22,9	68,6
	Πάρα πολύ	11	29,7	31,4	100,0
	Σύνολο	35	94,6	100,0	
Απούσα	Τιμή	2	5,4		
	Σύνολο	37	100,0		

Πηγή : Ίδια επεξεργασία

**Διάγραμμα 5.16**

**Ραβδόγραμμα για την 10<sup>η</sup> ερώτηση**



Πηγή : Ίδια επεξεργασία

### Ερώτηση 11. Έλεγχοι για την ορθή και έγκαιρη τήρηση των προβλεπόμενων από την νομοθεσία λογιστικών βιβλίων.

Σε αυτή την ερώτηση είναι απύσα η μεσαία κατηγορία, η οποία μερικές φορές μπορεί να κρύβει την πληροφορία της απάντησης, καθώς έχει και την ιδιότητα του «δεν ξέρω δεν απαντώ». Η απουσία της μεσαίας κατηγορίας σε μια κλίμακα Likert, όταν αυτή δεν δηλώνει προσωπική άποψη ή πεποίθηση, αλλά ένα γεγονός ή μια καθημερινότητα, όπως στην δικής μας περίπτωση, δηλώνει ακρίβεια για την παρεχόμενη πληροφορία. Εδώ παρατηρούμε ότι μόνο τρεις ερωτηθέντες (8,33%) δήλωσαν ότι δεν γίνονται έλεγχοι σε σχέση για την τήρηση των λογιστικών βιβλίων. Μία σύγκριση με την ερώτηση 3 μας δείχνει ότι έχουμε σχεδόν τον ίδιο αριθμό απαντήσεων στην κατηγορία «Καθόλου», παρατηρώντας μια λογική συνέχεια στις απαντήσεις.

**Πίνακας 5.22**

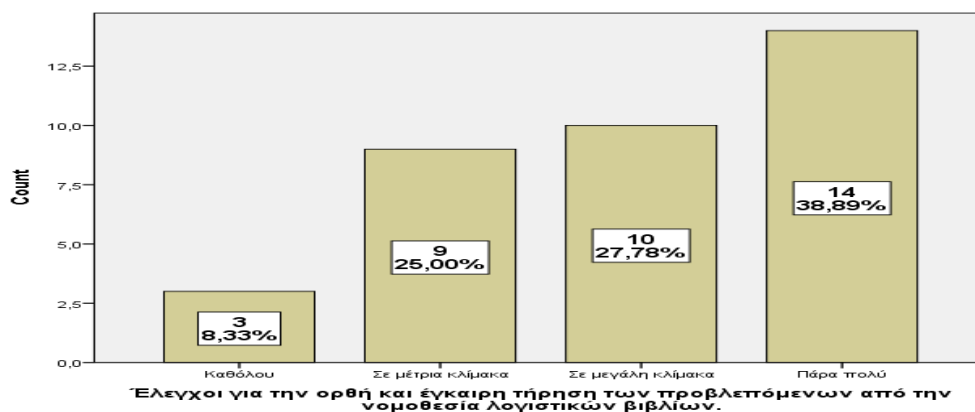
#### Κατανομή συχνότητας για την 11<sup>η</sup> ερώτηση

Έλεγχοι για την ορθή και έγκαιρη τήρηση των προβλεπόμενων από την νομοθεσία λογιστικών βιβλίων.

		Συχνότητα	Ποσοστό	Έγκυρο ποσοστό	Αθροιστικό ποσοστό
Τιμή	Καθόλου	3	8,1	8,3	8,3
	Σε μέτρια κλίμακα	9	24,3	25,0	33,3
	Σε μεγάλη κλίμακα	10	27,0	27,8	61,1
	Πάρα πολύ	14	37,8	38,9	100,0
	Σύνολο	36	97,3	100,0	
Απούσα	Τιμή	1	2,7		
	Σύνολο	37	100,0		

Πηγή : Ίδια επεξεργασία

**Διάγραμμα 5.17 Ραβδόγραμμα για την 11<sup>η</sup> ερώτηση**



Πηγή : Ίδια επεξεργασία

**Ερώτηση 12. Έλεγχοι για την ορθή Καταγραφή των διενεργούμενων εισπράξεων, σύμφωνα με τις ισχύουσες διαδικασίες και σχετική ενημέρωση του Τμήματος Λογιστικής Εσόδων/Εξόδων.**

Στους ελέγχους για την ορθή καταγραφή, απάντησαν μέτρια και θετικά σχεδόν όλοι οι εργαζόμενοι, με ποσοστό 97,22%.

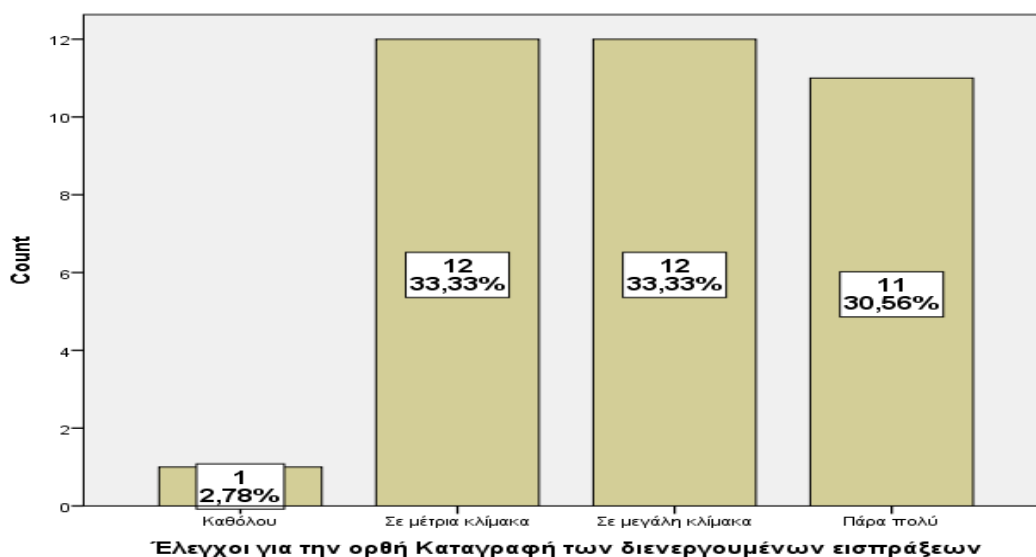
**Πίνακας 5.23**  
**Κατανομή συχνότητας για την 12<sup>η</sup> ερώτηση**

**Έλεγχοι για την ορθή Καταγραφή των διενεργουμένων εισπράξεων**

		Συχνότητα	Ποσοστό	Έγκυρο ποσοστό	Αθροιστικό ποσοστό
Τιμή	Καθόλου	1	2,7	2,8	2,8
	Σε μέτρια κλίμακα	12	32,4	33,3	36,1
	Σε μεγάλη κλίμακα	12	32,4	33,3	69,4
	Πάρα πολύ	11	29,7	30,6	100,0
	Σύνολο	36	97,3	100,0	
Απούσα	Τιμή	1	2,7		
	Σύνολο	37	100,0		

Πηγή : Ίδια επεξεργασία

**Διάγραμμα 5.18**  
**Ραβδόγραμμα για την 12<sup>η</sup> ερώτηση**



Πηγή : Ίδια επεξεργασία

**Ερώτηση 13. Έλεγχοι για την έγκαιρη έκδοση και πληρωμή των ενταλμάτων πληρωμών.**

Αύξουσα θετική κλιμάκωση των απαντήσεων σχετικά με έγκυρη έκδοση και πληρωμή των ενταλμάτων πληρωμών, με την απάντηση «Πάρα πολύ» να επικρατεί σε ποσοστό 44,44%.

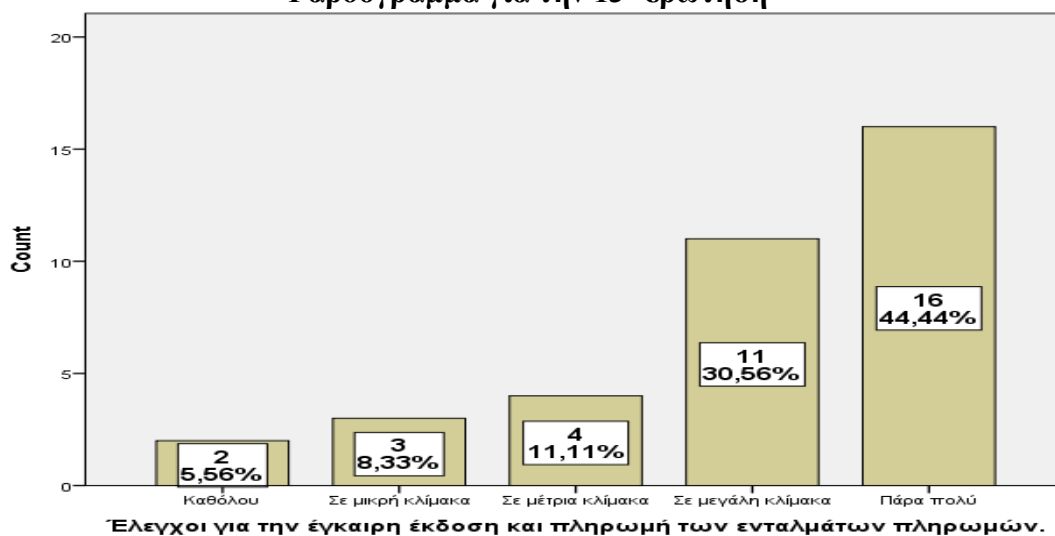
**Πίνακας 5.24**  
**Κατανομή συχνότητας για την 13<sup>η</sup> ερώτηση**

**Έλεγχοι για την έγκαιρη έκδοση και πληρωμή των ενταλμάτων πληρωμών.**

		Συχνότητα	Ποσοστό	Έγκυρο ποσοστό	Αθροιστικό ποσοστό
Τιμή	Καθόλου	2	5,4	5,6	5,6
	Σε μικρή κλίμακα	3	8,1	8,3	13,9
	Σε μέτρια κλίμακα	4	10,8	11,1	25,0
	Σε μεγάλη κλίμακα	11	29,7	30,6	55,6
	Πάρα πολύ	16	43,2	44,4	100,0
	Σύνολο	36	97,3	100,0	
Απούσα	Τιμή	1	2,7		
	Σύνολο	37	100,0		

Πηγή : Ίδια επεξεργασία

**Διάγραμμα 5.19**  
**Ραβδόγραμμα για την 13<sup>η</sup> ερώτηση**



Πηγή : Ίδια επεξεργασία

#### Ερώτηση 14. Έλεγχοι των χρηματικών δοσοληψιών με τις Τράπεζες.

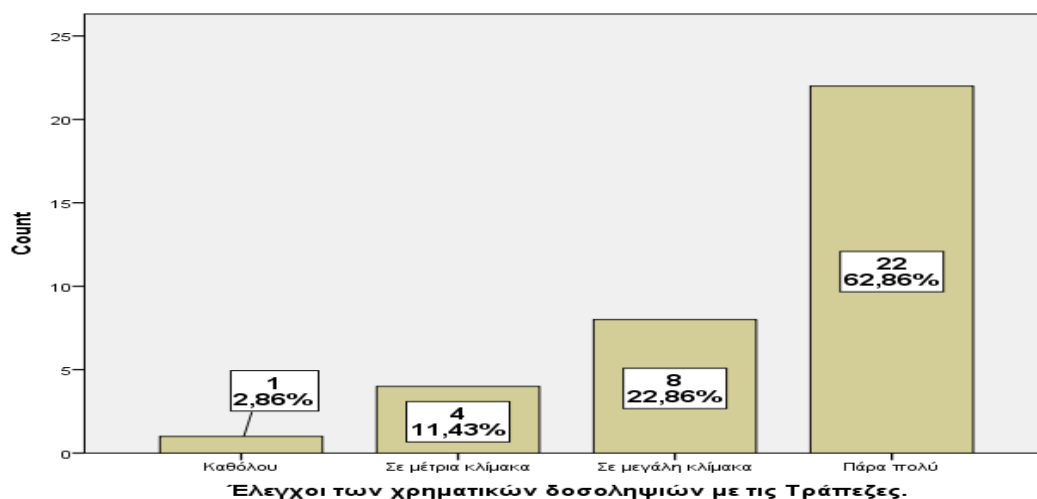
Παρόμοιες απαντήσεις όπως και προηγουμένως έχουμε σε αυτή την ερώτηση στην οποία θέλουμε να προσθέσουμε την ευκολία των ελέγχων αυτών μέσω της ηλεκτρονικής τραπεζικής δοσοληψίας ( e-banking).

**Πίνακας 5.25**  
**Κατανομή συχνότητας για την 14<sup>η</sup> ερώτηση**

		Έλεγχοι των χρηματικών δοσοληψιών με τις Τράπεζες.			
		Συχνότητα	Ποσοστό	Έγκυρο ποσοστό	Αθροιστικό ποσοστό
Τιμή	Καθόλου	1	2,7	2,9	2,9
	Σε μέτρια κλίμακα	4	10,8	11,4	14,3
	Σε μεγάλη κλίμακα	8	21,6	22,9	37,1
	Πάρα πολύ	22	59,5	62,9	100,0
Σύνολο		35	94,6	100,0	
Απούσα	Τιμή	2	5,4		
	Σύνολο	37	100,0		

Πηγή : Ίδια επεξεργασία

**Διάγραμμα 5.20**  
**Ραβδόγραμμα για την 14<sup>η</sup> ερώτηση**



Πηγή : Ίδια επεξεργασία

**Ερώτηση 15. Τήρηση αρχείων κάθε είδους παραστατικών και αντίστοιχων δικαιολογητικών που χρησιμοποιούνται για την ενημέρωση του λογιστικού συστήματος του Δήμου.**

Σε αυτή την ερώτηση δεν θα μπορούσε να υπάρχει οποιαδήποτε άλλη απάντηση εκτός του «Πάρα πολύ», καθώς κάθε οικονομική συναλλαγή απαιτεί και το αντίστοιχο παραστατικό. Οι λόγοι αρνητικών ή μέτριων απαντήσεων θεωρούμε ότι είναι η ηλεκτρονική καταγραφή των συναλλαγών από τρίτο μέρος, π.χ. Taxis, διατηρώντας ένα ηλεκτρονικό αρχείο παραστατικών.

**Πίνακας 5.26**

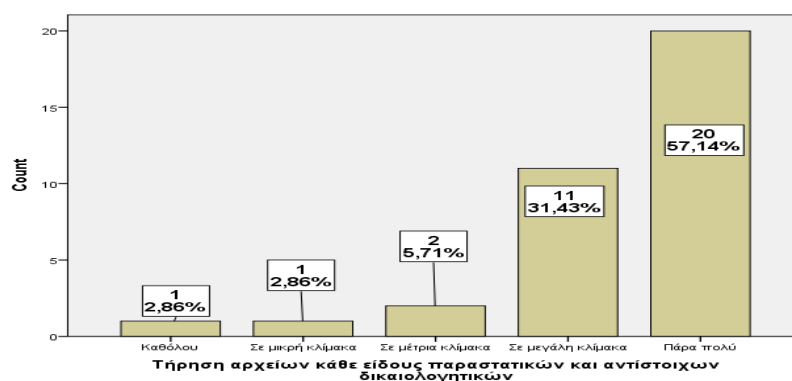
**Κατανομή συχνότητας για την 15<sup>η</sup> ερώτηση**

		Τήρηση αρχείων κάθε είδους παραστατικών και αντίστοιχων δικαιολογητικών			
		Συχνότητα	Ποσοστό	Έγκυρο ποσοστό	Αθροιστικό ποσοστό
Τιμή	Καθόλου	1	2,7	2,9	2,9
	Σε μικρή κλίμακα	1	2,7	2,9	5,7
	Σε μέτρια κλίμακα	2	5,4	5,7	11,4
	Σε μεγάλη κλίμακα	11	29,7	31,4	42,9
	Πάρα πολύ	20	54,1	57,1	100,0
	Σύνολο	35	94,6	100,0	
Απούσα	Τιμή	2	5,4		
	Σύνολο	37	100,0		

Πηγή : Ίδια επεξεργασία

**Διάγραμμα 5.21**

**Ραβδόγραμμα για την 15<sup>η</sup> ερώτηση**



Πηγή : Ίδια επεξεργασία



### Μέρος τρίτο ΕΡΓΑΖΟΜΕΝΟΙ (Σε ποιο βαθμό επιτυγχάνεται:)

Στο τρίτο μέρος εξετάζουμε τον εργαζόμενο ως μονάδα, σε σχέση με την εκπαίδευση που του παρέχεται από την υπηρεσία του, αλλά και από τις σχέσεις στο χώρο εργασίας.

### Ερώτηση 16. Ενημέρωση και καθοδήγηση των εργαζομένων για την αποτροπή σφαλμάτων που σχετίζονται με τα καθήκοντα τους στο ταμείο.

Γενικά θετική άποψη έχουν οι εργαζόμενοι όσον αφορά την καθοδήγηση σχετικά με τα καθήκοντα τους στο ταμείο, με τις απαντήσεις τους όμως (Μέτρια – 30,56%), να υποδεικνύουν περαιτέρω βελτίωση αυτών.

Πίνακας 5.27

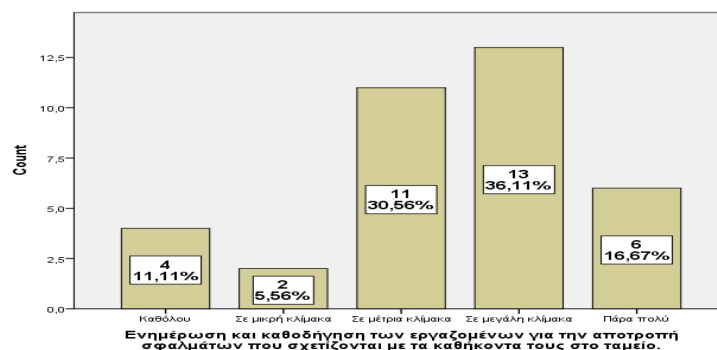
#### Κατανομή συχνότητας για την 16<sup>η</sup> ερώτηση

Ενημέρωση και καθοδήγηση των εργαζομένων για την αποτροπή σφαλμάτων που σχετίζονται με τα καθήκοντα τους στο ταμείο.

		Συχνότητα	Ποσοστό	Έγκυρο ποσοστό	Αθροιστικό ποσοστό
Τιμή	Καθόλου	4	10,8	11,1	11,1
	Σε μικρή κλίμακα	2	5,4	5,6	16,7
	Σε μέτρια κλίμακα	11	29,7	30,6	47,2
	Σε μεγάλη κλίμακα	13	35,1	36,1	83,3
	Πάρα πολύ	6	16,2	16,7	100,0
	Σύνολο	36	97,3	100,0	
Απούσα	Τιμή	1	2,7		
	Σύνολο	37	100,0		

Πηγή : Ίδια επεξεργασία

#### Διάγραμμα 5.22 Ραβδόγραμμα για την 16<sup>η</sup> ερώτηση



Πηγή : Ίδια επεξεργασία

**Ερώτηση 17. Ενημέρωση και καθοδήγηση των εργαζομένων για την προώθηση καλών πρακτικών διαχείρισης ταμείου.**

Παρόμοιες και σχεδόν όμοιες με την ερώτηση 16 είναι οι απαντήσεις στην ερώτηση 17, γεγονός το οποίο υποδηλώνει μια συνέχεια στην εμπειρική καθοδήγηση.

**Πίνακας 5.28**

**Κατανομή συχνότητας για την 17<sup>η</sup> ερώτηση**

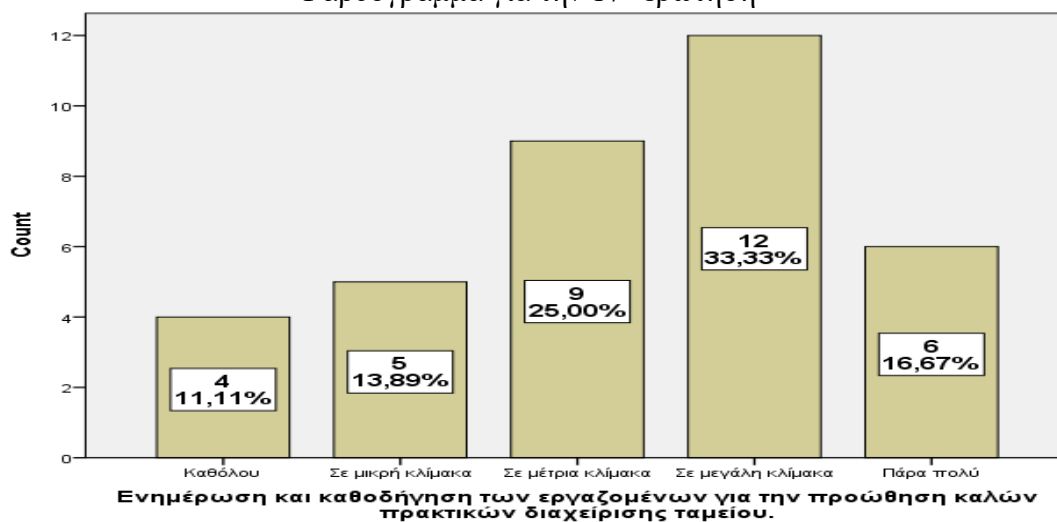
**Ενημέρωση και καθοδήγηση των εργαζομένων για την προώθηση καλών πρακτικών διαχείρισης ταμείου.**

		Συχνότητα	Ποσοστό	Έγκυρο ποσοστό	Αθροιστικό ποσοστό
Τιμή	Καθόλου	4	10,8	11,1	11,1
	Σε μικρή κλίμακα	5	13,5	13,9	25,0
	Σε μέτρια κλίμακα	9	24,3	25,0	50,0
	Σε μεγάλη κλίμακα	12	32,4	33,3	83,3
	Πάρα πολύ	6	16,2	16,7	100,0
	Σύνολο	36	97,3	100,0	
Απούσα	Τιμή	1	2,7		
	Σύνολο	37	100,0		

Πηγή : Ίδια επεξεργασία

**Διάγραμμα 5.23**

**Ραβδόγραμμα για την 17<sup>η</sup> ερώτηση**



Πηγή : Ίδια επεξεργασία

**Ερώτηση 18. Κατάρτιση και εφαρμογή προγραμμάτων εκπαίδευσης των εργαζομένων σε θέματα διαχείρισης ταμείου.**

Δεν παρατηρούμε όμως την ίδια κατανομή απαντήσεων στο θεωρητικό κομμάτι της εκπαίδευσης, καθώς έχουμε μια ελαφριά μετακίνηση των απαντήσεων προς τα αριστερά (πιο αρνητικές απαντήσεις).

**Πίνακας 5.29**

**Κατανομή συχνότητας για την 18<sup>η</sup> ερώτηση**

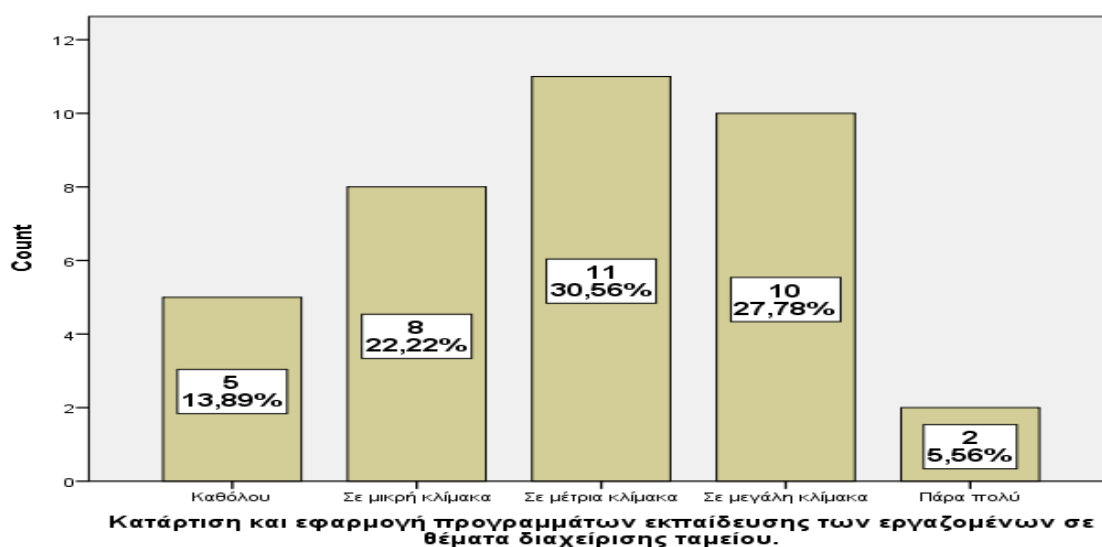
**Κατάρτιση και εφαρμογή προγραμμάτων εκπαίδευσης των εργαζομένων σε θέματα διαχείρισης ταμείου.**

		Συχνότητα	Ποσοστό	Έγκυρο ποσοστό	Αθροιστικό ποσοστό
Τιμή	Καθόλου	5	13,5	13,9	13,9
	Σε μικρή κλίμακα	8	21,6	22,2	36,1
	Σε μέτρια κλίμακα	11	29,7	30,6	66,7
	Σε μεγάλη κλίμακα	10	27,0	27,8	94,4
	Πάρα πολύ	2	5,4	5,6	100,0
	Σύνολο	36	97,3	100,0	
Απούσα	Τιμή	1	2,7		
	Σύνολο	37	100,0		

Πηγή : Ίδια επεξεργασία

**Διάγραμμα 5.24.**

**Ραβδόγραμμα για την 18<sup>η</sup> ερώτηση**



Πηγή : Ίδια επεξεργασία

**Ερώτηση 19. Επικοινωνία μεταξύ του δημοτικού ταμιά και των ανώτερων στελεχών του οργανισμού για την ενημέρωση των τελευταίων σχετικά με τις ενέργειες του πρώτου.**

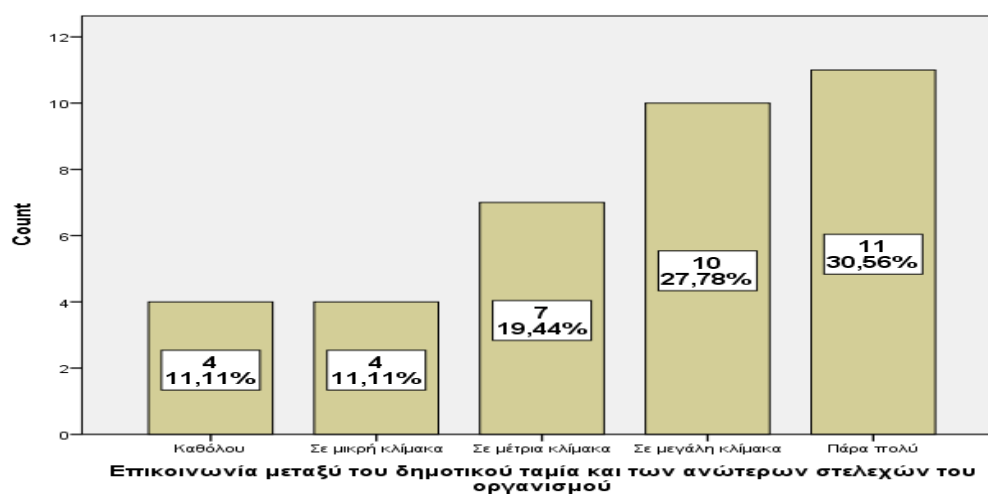
Αυτή η ερώτηση εξετάζει την επικοινωνία του εργαζόμενου με τα ανώτερα στελέχη του οργανισμού, ως προς την ενημέρωση τους για της ενέργειες του εργαζομένου. Αν και παρατηρούμε γενικά θετική άποψη, οφείλουμε να τονίσουμε το 22,22% που έχει αρνητική γνώμη.

**Πίνακας 5.30**  
**Κατανομή συχνότητας για την 19<sup>η</sup> ερώτηση**

		Επικοινωνία μεταξύ του δημοτικού ταμιά και των ανώτερων στελεχών του οργανισμού			
		Συχνότητα	Ποσοστό	Έγκυρο ποσοστό	Αθροιστικό ποσοστό
Τιμή	Καθόλου	4	10,8	11,1	11,1
	Σε μικρή κλίμακα	4	10,8	11,1	22,2
	Σε μέτρια κλίμακα	7	18,9	19,4	41,7
	Σε μεγάλη κλίμακα	10	27,0	27,8	69,4
	Πάρα πολύ	11	29,7	30,6	100,0
	Σύνολο	36	97,3	100,0	
Απούσα	Τιμή	1	2,7		
	Σύνολο	37	100,0		

Πηγή : Ίδια επεξεργασία

**Διάγραμμα 5.25**  
**Ραβδόγραμμα για την 19<sup>η</sup> ερώτηση**



Πηγή : Ίδια επεξεργασία

**Ερώτηση 20. (Σε ποιο βαθμό πραγματοποιείται: ) Μικρός χρόνος απόκρισης από τη στιγμή της υπόδειξης των παραλείψεων έως τη διόρθωσή τους.**

Το 61,12% των ερωτηθέντων πιστεύουν ότι ο χρόνος αυτός δεν είναι ικανοποιητικά μικρός.

**Πίνακας 5.31**

**Κατανομή συχνότητας για την 20<sup>η</sup> ερώτηση**

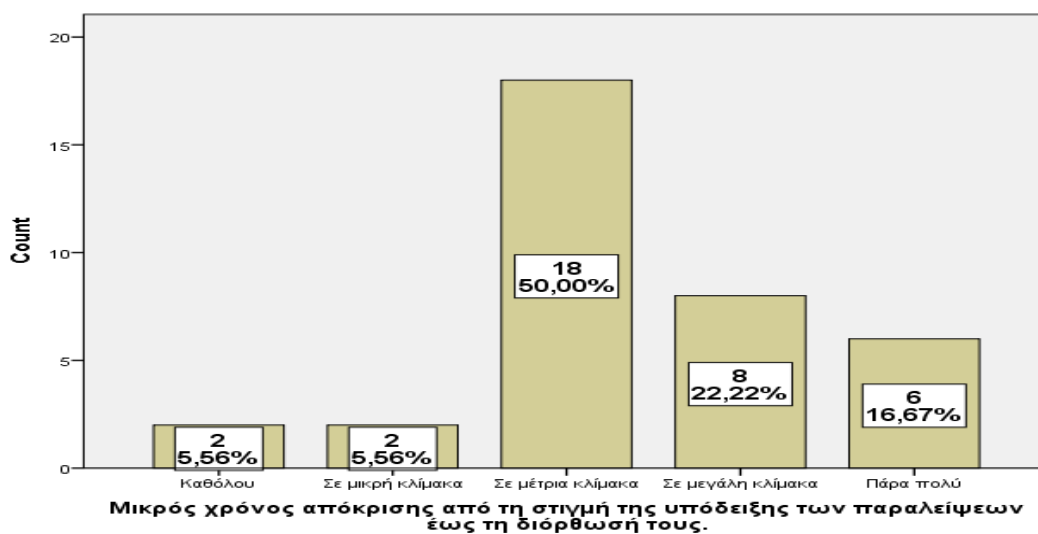
**Μικρός χρόνος απόκρισης από τη στιγμή της υπόδειξης των παραλείψεων έως τη διόρθωσή τους.**

		Συχνότητα	Ποσοστό	Έγκυρο ποσοστό	Αθροιστικό ποσοστό
Τιμή	Καθόλου	2	5,4	5,6	5,6
	Σε μικρή κλίμακα	2	5,4	5,6	11,1
	Σε μέτρια κλίμακα	18	48,6	50,0	61,1
	Σε μεγάλη κλίμακα	8	21,6	22,2	83,3
	Πάρα πολύ	6	16,2	16,7	100,0
	Σύνολο	36	97,3	100,0	
Απούσα	Τιμή	1	2,7		
	Σύνολο	37	100,0		

Πηγή : Ίδια επεξεργασία

**Διάγραμμα 5.26**

**Ραβδόγραμμα για την 20<sup>η</sup> ερώτηση**



Πηγή : Ίδια επεξεργασία

## Ερώτηση 21. Επαναληψιμότητα των ίδιων υποδείξεων από τον δημοτικό ταμιά.

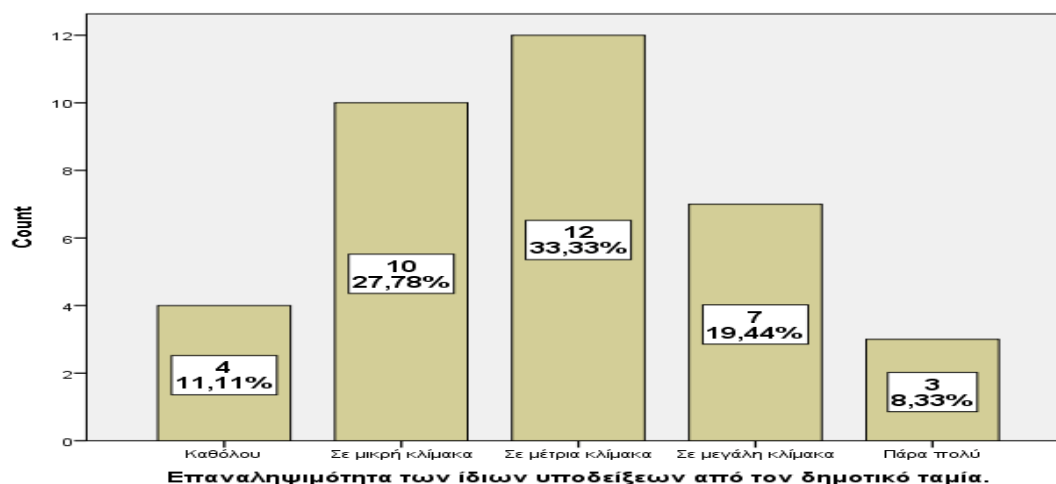
Ενώ ακόμη πιο αρνητική είναι η άποψη σχετικά με την επαναληψιμότητα των ίδιων υποδείξεων με ποσοστό 72,22%.

**Πίνακας 5.32**  
**Κατανομή συχνότητας για την 21<sup>η</sup> ερώτηση**

		Επαναληψιμότητα των ίδιων υποδείξεων από τον δημοτικό ταμιά.			
		Συχνότητα	Ποσοστό	Έγκυρο ποσοστό	Αθροιστικό ποσοστό
Τιμή	Καθόλου	4	10,8	11,1	11,1
	Σε μικρή κλίμακα	10	27,0	27,8	38,9
	Σε μέτρια κλίμακα	12	32,4	33,3	72,2
	Σε μεγάλη κλίμακα	7	18,9	19,4	91,7
	Πάρα πολύ	3	8,1	8,3	100,0
	Σύνολο	36	97,3	100,0	
Απούσα	Τιμή	1	2,7		
	Σύνολο	37	100,0		

Πηγή : Ίδια επεξεργασία

**Διάγραμμα 5.27**  
**Ραβδόγραμμα για την 21<sup>η</sup> ερώτηση**



Πηγή : Ίδια επεξεργασία

## Μέρος τέταρτο. ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΙΚΟΤΗΤΑ ΕΛΕΓΧΟΥ

Στο τέταρτο (τελευταίο) μέρος εξετάζονται οι απόψεις των εργαζομένων ως τελικό συμπέρασμα σχετικά με τον εσωτερικό έλεγχο.

**Ερώτηση 22. Ως εργαζόμενοι πόσο αποτελεσματικός θεωρείται ότι είναι ο εσωτερικός έλεγχος ;**

Το 44,44% θεωρεί ότι ο εσωτερικός έλεγχος είναι πάρα πολύ αποτελεσματικός ενώ το 86,11% έχει μέτρια έως πολύ θετική άποψη.

**Πίνακας 5.33**

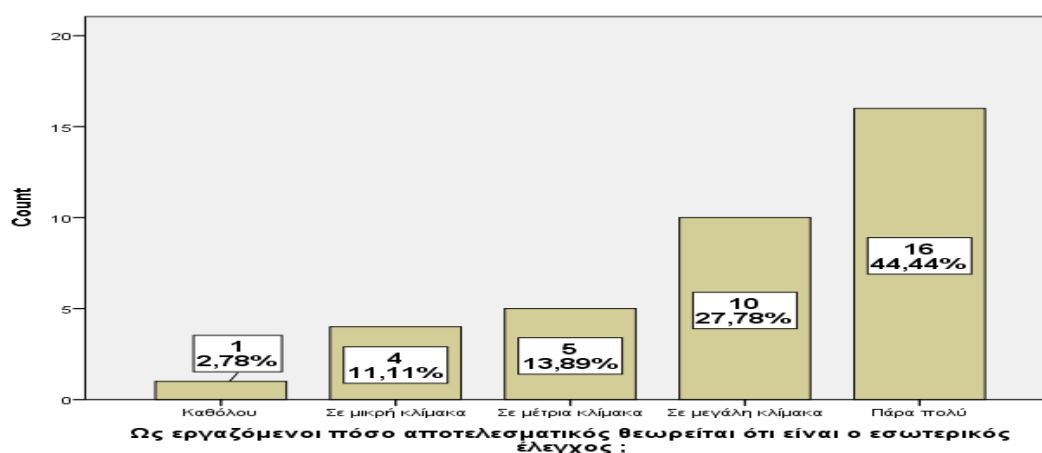
**Κατανομή συχνότητας για την 22<sup>η</sup> ερώτηση**

		Συχνότητα	Ποσοστό	Έγκυρο ποσοστό	Αθροιστικό ποσοστό
Τιμή	Καθόλου	1	2,7	2,8	2,8
	Σε μικρή κλίμακα	4	10,8	11,1	13,9
	Σε μέτρια κλίμακα	5	13,5	13,9	27,8
	Σε μεγάλη κλίμακα	10	27,0	27,8	55,6
	Πάρα πολύ	16	43,2	44,4	100,0
Σύνολο		36	97,3	100,0	
Απούσα	Τιμή	1	2,7		
	Σύνολο	37	100,0		

Πηγή : Ίδια επεξεργασία

**Διάγραμμα 5.28**

**Ραβδόγραμμα για την 22<sup>η</sup> ερώτηση**



Πηγή : Ίδια επεξεργασία

**Ερώτηση 23. Υπάρχει συνεργασία εξωτερικών και εσωτερικών ελεγκτών ;**

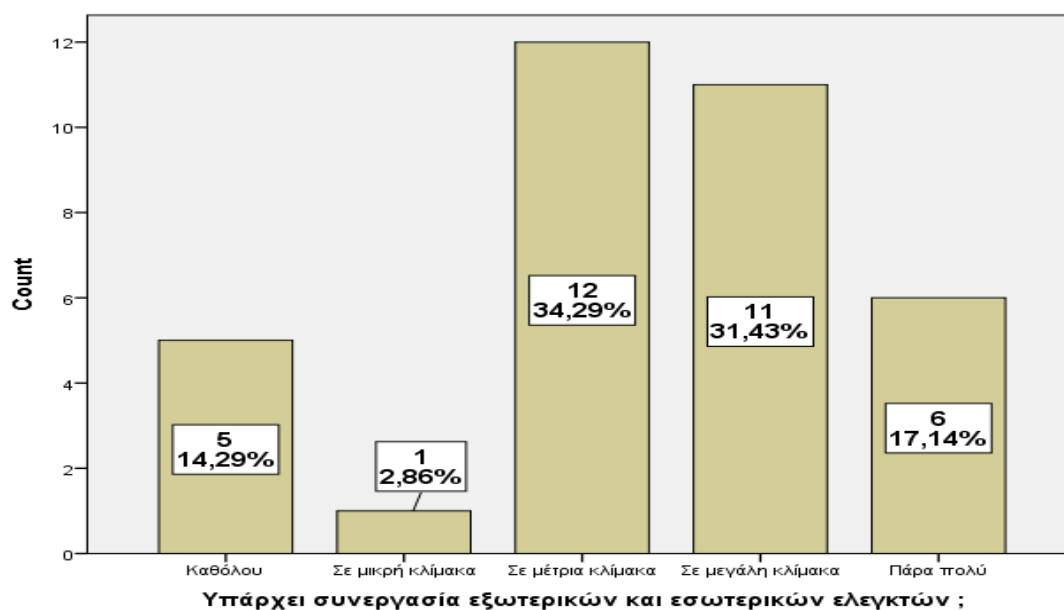
Η προηγούμενη άποψη μετακινείται προς μέτρια άποψη (34,29%), όσον αφορά την συνεργασία εξωτερικών και εσωτερικών ελεγκτών.

**Πίνακας 5.34**  
**Κατανομή συχνότητας για την 23<sup>η</sup> ερώτηση**

		Υπάρχει συνεργασία εξωτερικών και εσωτερικών ελεγκτών ;			
		Συχνότητα	Ποσοστό	Έγκυρο ποσοστό	Αθροιστικό ποσοστό
Τιμή	Καθόλου	5	13,5	14,3	14,3
	Σε μικρή κλίμακα	1	2,7	2,9	17,1
	Σε μέτρια κλίμακα	12	32,4	34,3	51,4
	Σε μεγάλη κλίμακα	11	29,7	31,4	82,9
	Πάρα πολύ	6	16,2	17,1	100,0
	Σύνολο	35	94,6	100,0	
Απούσα	Τιμή	2	5,4		
	Σύνολο	37	100,0		

Πηγή : Ίδια επεξεργασία

**Διάγραμμα 5.29**  
**Ραβδόγραμμα για την 23<sup>η</sup> ερώτηση**



Πηγή : Ίδια επεξεργασία



## Ερώτηση 24. Υπάρχει συνεργασία εσωτερικών ελεγκτών και υπαλλήλων ;

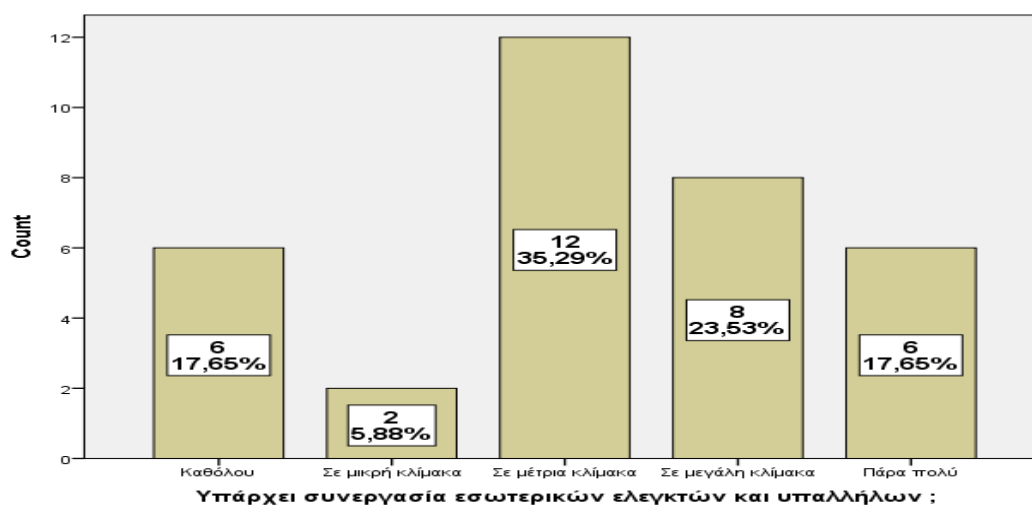
Ενώ παρόμοια άποψη υπάρχει και στη συνεργασία εσωτερικών ελεγκτών και υπαλλήλων, με την μέτρια άποψη να επικρατεί με ποσοστό 35,29%.

**Πίνακας 5.35**  
**Κατανομή συχνότητας για την 24<sup>η</sup> ερώτηση**

		Υπάρχει συνεργασία εσωτερικών ελεγκτών και υπαλλήλων ;			
		Συχνότητα	Ποσοστό	Έγκυρο ποσοστό	Αθροιστικό ποσοστό
Τιμή	Καθόλου	6	16,2	17,6	17,6
	Σε μικρή κλίμακα	2	5,4	5,9	23,5
	Σε μέτρια κλίμακα	12	32,4	35,3	58,8
	Σε μεγάλη κλίμακα	8	21,6	23,5	82,4
	Πάρα πολύ	6	16,2	17,6	100,0
	Σύνολο	34	91,9	100,0	
Απούσα	Τιμή	3	8,1		
	Σύνολο	37	100,0		

Πηγή : Ίδια επεξεργασία

**Διάγραμμα 5.30**  
**Ραβδόγραμμα για την 24<sup>η</sup> ερώτηση**



Πηγή : Ίδια επεξεργασία

### 5.3 ΈΛΕΓΧΟΣ ΑΞΙΟΠΙΣΤΙΑΣ (RELIABILITY ANALYSIS)

Μια απλή ερμηνεία της αξιοπιστίας είναι ότι σε ένα αξιόπιστο ερωτηματολόγιο, οι απαντήσεις που δίνονται από ένα άτομο και μας οδηγούν σε ένα αποτέλεσμα, θα πρέπει να είναι παρόμοιες, εάν το άτομο αυτό ερωτηθεί με το ίδιο ερωτηματολόγιο μετά από ένα σύντομο χρονικό διάστημα. «Η έλλειψη αξιοπιστίας συνεπάγεται ένα τεστ αντιεπιστημονικό και επομένως άχρηστο» (Nunnally, 1970).

Με την εκτέλεση του ελέγχου αυτού, σκοπεύουμε να εξασφαλίσουμε τόσο την αξιοπιστία των δεδομένων, όσο και την αξιοπιστία των μετρήσεων. Ο έλεγχος έγινε μέσω του «συντελεστή α» του Cronbach σε πενταβάθμια κλίμακα Likert, η οποία θεωρείται ότι προσδίδει μεγαλύτερη αξιοπιστία στις μετρήσεις.

Σχετικά με τον παραπάνω δείκτη αξιοπιστίας, θα θέλαμε να αναφέρουμε ότι μετρά την εσωτερική σταθερότητα ενός τεστ, συγκρίνοντας τη διακύμανση της συνολικής βαθμολογίας του τεστ ή, με άλλα λόγια, το άθροισμα των διακυμάνσεων όλων των ερωτήσεων με κάθε μία ερώτηση ξεχωριστά.

Οι τιμές του κυμαίνονται από 0 έως 1, και εάν και η ελάχιστη τιμή του συντελεστή για επαρκή συνάφεια εξαρτάται και από το σύνολο του δείγματος, στην συγκεκριμένη περίπτωση η επαρκής συνάφεια εξασφαλίζεται για τιμές πέραν του 0,7.

Στον παρακάτω πίνακα παρουσιάζονται τα αποτελέσματα ελέγχου αξιοπιστίας των τεσσάρων μεταβλητών (συνόλου ερωτήσεων) του Β' μέρους του ερωτηματολογίου, στο οποίο παρατηρούμε ότι έχουμε καλή αξιοπιστία και επαρκή συνάφεια, αφού όλοι οι δείκτες είναι μεγαλύτεροι του 0,7, εκτός της μεταβλητής «Αποτελεσματικότητα ελέγχου». Σημαντικό ρόλο σε αυτό παίζει ο μικρός αριθμός ερωτήσεων, καθώς ο συντελεστής του Cronbach εξαρτάται από τον αριθμό του δείγματος, ενώ δεύτερος λόγος για την χαμηλή του τιμή, είναι οι πολύ μικρές τιμές συσχετίσεων μεταξύ των ερωτήσεων της μεταβλητής (βλέπε και παράρτημα) το οποίο σύμφωνα με τον Field (2005) σελίδα 668 επιτρέπει και χαμηλές τιμές γύρω στο 0,5.

### Πίνακας 5.36

#### Αποτελέσματα ανάλυσης αξιοπιστίας Έλεγχος Αξιοπιστίας συνόλου ερωτήσεων

Μεταβλητή	Δείκτης αξιοπιστίας Cronbach alpha	Ερωτήσεις που περιλαμβάνει	Σύνολο Ερωτήσεων
<b>ΣΥΝΘΗΚΕΣ ΕΡΓΑΣΙΑΣ</b>	0,902	Διαχωρισμός των θέσεων τοποθέτησης μετρητών που εισπράττονται, σε περίπτωση που υπάρχουν περισσότερα από ένα άτομα διαχείρισης ταμείων.	6
		Διαχωρισμός των λειτουργιών είσπραξης από τις λειτουργίες εκταμίευσης.	
		Διαχωρισμός των λειτουργιών διαχείρισης μεταξύ ταμειακών διαθεσίμων, χρεογράφων και κινητών αξιών.	
		Διαχωρισμός των λειτουργιών του χειρισμού ταμείου από τις λογιστικές λειτουργίες.	
		Εξασφάλιση ενός ασφαλούς χώρου που προβλέπεται για την επεξεργασία και την διαφύλαξη των οικονομικών πόρων, χρεογράφων και κινητών αξιών του οργανισμού.	
		Εξασφάλιση της διαφάνειας της διαχείρισης των οικονομικών πόρων, χρεογράφων και κινητών αξιών του οργανισμού.	
<b>ΑΡΜΟΔΙΟΤΗΤΕΣ ΔΗΜΟΤΙΚΟΥ ΤΑΜΙΑ</b>	0,938	Έλεγχος σε κάθε ταμείο, ώστε να εξασφαλιστεί η έγκαιρη κατάθεση και ακριβής καταγραφή των οικονομικών πόρων.	9
		Έλεγχος για την είσπραξη καθυστερημένων οφειλών.	
		Έλεγχος για την ορθή ενημέρωση του περιοδικού αρχείου οφειλετών.	
		Έλεγχος για την εκτέλεση των εισπράξεων που ανατίθενται στους Δημοτικούς Εισπράκτορες.	
		Έλεγχος για την ορθή και έγκαιρη τήρηση των προβλεπόμενων από την νομοθεσία λογιστικών βιβλίων.	
		Έλεγχος για την ορθή Καταγραφή των διενεργουμένων εισπράξεων, σύμφωνα με τις ισχύουσες διαδικασίες και σχετική ενημέρωση του Τμήματος Λογιστικής Εσόδων/Εξόδων.	
		Έλεγχος για την έγκαιρη έκδοση και πληρωμή των ενταλμάτων πληρωμών.	
		Έλεγχος των χρηματικών δοσοληπιών με τις Τράπεζες.	
<b>ΕΡΓΑΖΟΜΕΝΟΙ</b>	0,853	Ενημέρωση και καθοδήγηση των εργαζομένων για την αποτροπή σφαλμάτων, που σχετίζονται με τα καθήκοντα τους στο ταμείο.	6
		Ενημέρωση και καθοδήγηση των εργαζομένων για την προώθηση καλών πρακτικών διαχείρισης ταμείου.	
		Κατάρτιση και εφαρμογή προγραμμάτων εκπαίδευσης των εργαζομένων σε θέματα διαχείρισης ταμείου.	
		Επικοινωνία μεταξύ του δημοτικού ταμια και των ανώτερων στελεχών του οργανισμού για την ενημέρωση των τελευταίων σχετικά με τις ενέργειες του πρώτου.	
		Μικρός χρόνος απόκρισης από τη στιγμή της υποδείξης των παραλείψεων έως τη διόρθωσή τους.	
		Επαναληψιμότητα των ίδιων υποδείξεων από τον δημοτικό ταμια.	
<b>ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΙΚΟΤΗΤΑ ΕΛΕΓΧΟΥ</b>	0,484	Ως εργαζόμενοι, πόσο αποτελεσματικός θεωρείται ότι είναι ο εσωτερικός έλεγχος ;	3
		Υπάρχει συνεργασία εξωτερικών και εσωτερικών ελεγκτών ;	
		Υπάρχει συνεργασία εσωτερικών ελεγκτών και υπαλλήλων ;	

Πηγή : Ίδια επεξεργασία

### 5.4 ΕΞΕΤΑΣΗ ΕΡΕΥΝΗΤΙΚΩΝ ΕΡΩΤΗΜΑΤΩΝ

Σκοπός μας είναι να εξετάσουμε το βαθμό στον οποίο το κάθε ερώτημα όπου εδώ το αναφέρουμε ως διάνυσμα ή παράγοντα (component), εξηγεί το σύνολο της διασποράς των δεδομένων. Αυτό θα το εξετάσουμε μέσα από την ανάλυση παραγόντων (Factor analysis), δίνοντας την δυναμική του κάθε ερωτήματος μέσα από το ποσοστό της συνολικής διακύμανσης που εξηγεί.

Ξεκινάμε με το τεστ των ΚΜΟ σχετικά με το δείγμα μας, το οποίο είναι οριακά σημαντικό (ελάχιστη τιμή το 0,6). Το τεστ του Bartlett σχετικά με την ισότητα των διακυμάνσεων είναι σημαντικό. Ελέγχουμε τις υποθέσεις:

$$H_0: \sigma_{12} = \sigma_{22} = \dots = \sigma_{k2}$$

$$H_a: \sigma_{i2} \neq \sigma_{j2} \text{ για τουλάχιστον ένα } (i,j).$$

και για τα οποία είναι απαραίτητο να μπορούμε να απορρίψουμε την  $H_0$  ή  $p < 0,000$  ώστε να μπορέσουμε να διεξάγουμε την ανάλυση (πρώτων) παραγόντων (Landau & Everitt, 2004).

### Πίνακας 5.37

#### Αριθμητικά αποτελέσματα των τεστ ΚΜΟ και Bartlett

KMO and Bartlett's Test		
Kaiser-Meyer-Olkin Measure of Sampling Adequacy.		,635
Bartlett's Test of Sphericity	Approx. Chi-Square	726,991
	Df	276
	Sig.	,000

Στη συνέχεια, ο πίνακας της ομοιότητας (ελεύθερη μετάφραση του communality matrix), είναι ο πίνακας του κύριου ενδιαφέροντος μας, καθώς αποδίδει το ποσοστό των παρατηρήσεων που εξηγεί ο κάθε παράγοντας. Τέλος, από τον πίνακα των συντελεστών του πρώτου παράγοντα (component matrix), που επεξηγεί περίπου το 50% της μεταβλητότητας το σύνολο του δείγματος, πήραμε ενδεικτικές τιμές των συντελεστών των ερωτήσεων, παρόμοια με μια παλινδρόμηση  $Y = \beta X$ . Τα αποτελέσματα του έχουν μεταφερθεί στον παρακάτω πίνακα.

**Πίνακας 5.38**

**Αριθμητικά αποτελέσματα των συντελεστών του πρώτου παράγοντα.**

Ερωτήσεις	Ποσοστό % των παρατηρήσεων που επεξηγεί	Συντελεστές πρώτου παράγοντα	Μέση τιμή	Διασπορά
Διαχωρισμός των θέσεων τοποθέτησης μετρητών που εισπράττονται, σε περίπτωση που υπάρχουν περισσότερα από ένα άτομα διαχείρισης ταμείων.	,872	,521	3,23	1,454
Διαχωρισμός των λειτουργιών εισπράξης από τις λειτουργίες εκταμίευσης.	,878	,668	3,52	1,411
Διαχωρισμός των λειτουργιών διαχείρισης μεταξύ ταμειακών διαθεσίμων, χρεογράφων και κινητών αξιών.	,887	,717	3,26	1,365
Διαχωρισμός των λειτουργιών του χειρισμού ταμείου από τις λογιστικές λειτουργίες.	,739	,724	3,61	1,283
Εξασφάλιση ενός ασφαλούς χώρου που προβλέπεται για την επεξεργασία και την διαφύλαξη των οικονομικών πόρων, χρεογράφων και κινητών αξιών του οργανισμού.	,816	,846	3,52	1,288
Εξασφάλιση της διαφάνειας της διαχείρισης των οικονομικών πόρων, χρεογράφων και κινητών αξιών του οργανισμού.	,859	,886	3,87	1,284
Έλεγχος σε κάθε ταμείο, ώστε να εξασφαλιστεί η έγκαιρη κατάθεση και ακριβής καταγραφή των οικονομικών πόρων.	,834	,843	3,97	1,197
Έλεγχος για την εισπράξη καθυστερημένων οφειλών.	,677	,607	3,48	1,061
Έλεγχος για την ορθή ενημέρωση του περιοδικού αρχείου οφειλετών.	,755	,678	3,45	1,060
Έλεγχος για την εκτέλεση των εισπράξεων που ανατίθενται στους Δημοτικούς Εισπράκτορες.	,722	,805	3,52	1,288
Έλεγχος για την ορθή και έγκαιρη τήρηση των προβλεπόμενων από την νομοθεσία λογιστικών βιβλίων.	,848	,807	3,87	1,118
Έλεγχος για την ορθή Καταγραφή των διενεργουμένων εισπράξεων, σύμφωνα με τις ισχύουσες διαδικασίες και σχετική ενημέρωση του Τμήματος Λογιστικής Εσόδων/Εξόδων.	,771	,712	3,81	,980
Έλεγχος για την έγκαιρη έκδοση και πληρωμή των ενταλμάτων πληρωμών.	,881	,881	3,94	1,237
Έλεγχος των χρηματικών δοσοληψιών με τις Τράπεζες.	,844	,820	4,39	,955
Τήρηση αρχείων κάθε είδους, παραστατικών και αντίστοιχων δικαιολογητικών, που χρησιμοποιούνται για την ενημέρωση του λογιστικού συστήματος του Δήμου.	,713	,679	4,39	,989
Ενημέρωση και καθοδήγηση των εργαζομένων για την αποτροπή σφαλμάτων, που σχετίζονται με τα καθήκοντα τους στο ταμείο.	,819	,837	3,35	1,226
Ενημέρωση και καθοδήγηση των εργαζομένων για την προώθηση καλών πρακτικών διαχείρισης ταμείου.	,940	,867	3,19	1,276
Κατάρτιση και εφαρμογή προγραμμάτων εκπαίδευσης των εργαζομένων σε θέματα διαχείρισης ταμείου.	,846	,680	2,77	1,117
Επικοινωνία μεταξύ του δημοτικού ταμιά και των ανώτερων στελεχών του οργανισμού για την ενημέρωση των τελευταίων σχετικά με τις ενέργειες του πρώτου.	,859	,552	3,42	1,361
Μικρός χρόνος απόκρισης από τη στιγμή της υπόδειξης των παραλείψεων έως τη διόρθωσή τους.	,588	,603	3,39	1,022
Επαναληψιμότητα των ίδιων υποδείξεων από τον δημοτικό ταμιά.	,928	,322	2,81	1,108
Ως εργαζόμενοι, πόσο αποτελεσματικός θεωρείται ότι είναι ο εσωτερικός έλεγχος ;	,799	,221	3,90	1,193
Υπάρχει συνεργασία εξωτερικών και εσωτερικών ελεγκτών ;	,799	,651	3,23	1,257
Υπάρχει συνεργασία εσωτερικών ελεγκτών και υπαλλήλων ;	,522	,593	3,06	1,315

Επειδή όμως ζητάμε την απάντηση σε συγκεκριμένα ερευνητικά ερωτήματα, εξετάσαμε την περίπτωση κατηγοριοποίησης των ερωτήσεων ως προς τα ερευνητικά ερωτήματα. Με παρόμοια ανάλυση όπως και πριν, πήραμε τον παρακάτω πίνακα αποτελεσμάτων. Μόνο που σε αυτή την περίπτωση, δεν εξετάσαμε το κάθε ερώτημα ξεχωριστά, αλλά ένα υποσύνολο ερωτήσεων, το οποίο αποτελεί το κάθε ερευνητικό ερώτημα. Τα αναλυτικά αποτελέσματα μπορούμε να τα δούμε στο παράρτημα.

**Πίνακας 5.39**

**Αριθμητικά αποτελέσματα ερευνητικών ερωτημάτων**

Ερευνητικά ερωτήματα	Αντιστοίχιση με Βασικές Ερωτήσεις Ερωτηματολογίου	Ποσοστό % των παρατηρήσεων που επεξηγεί	Συντελεστές πρώτου παράγοντα	Μέση τιμή	Διασπορά
Η διερεύνηση του βαθμού στον οποίο γίνεται διαχωρισμός των διαφορετικών λειτουργιών που επιτελεί ο δημοτικός ταμίας	8,9,10,11,12	,989	,883	17,0313	5,64820
Η διερεύνηση του βαθμού στον οποίο εξασφαλίζεται η ασφάλεια και διαφάνεια των συναλλαγών από τον δημοτικό ταμία	13	,782	,884	3,8750	1,26364
Η διερεύνηση του βαθμού στον οποίο υφίσταται έλεγχος, ώστε να επιτελούνται σε έγκαιρο χρόνο οι απαιτούμενες καθημερινές εργασίες από τον δημοτικό ταμία (καταγραφή οικονομικών πόρων και εισπράξεων, τήρηση βιβλίων, ενημέρωση συναφών τμημάτων)	14	,716	,818	4,0000	1,19137
Η διερεύνηση του βαθμού στον οποίο επιτελείται ορθά ο έλεγχος στην διαχείριση των οφειλών και των πληρωμών	15,16,17,18,19,20	,984	,885	22,1250	5,55762
Η διερεύνηση του βαθμού στον οποίο επιτελείται ορθά ο έλεγχος των δοσοληπιών με τράπεζες	21	,625	,763	4,3750	,94186
Η διερεύνηση του βαθμού στον οποίο επιτελείται ορθά ο έλεγχος της τήρησης πάσης φύσης αρχείων	22	,391	,586	4,3750	,97551
Η διερεύνηση του βαθμού στον οποίο επιτυγχάνεται η ενημέρωση, καθοδήγηση και εκπαίδευση των εργαζομένων από τον δημοτικό ταμία	23,24,25	,745	,862	9,4063	3,28102
Η διερεύνηση του βαθμού στον οποίο επιτυγχάνεται επαρκής επικοινωνία μεταξύ του δημοτικού ταμία και των ανώτερων στελεχών του οργανισμού	26	,234	,481	3,4688	1,36746
Η διερεύνηση του βαθμού στον οποίο διορθώνονται έγκαιρα τα σφάλματα και οι παραλείψεις από τους εργαζόμενους	27,28	,274	,524	6,1875	1,69320
Η διερεύνηση της αποτελεσματικότητας του εσωτερικού ελέγχου	29,31	,316	,530	7,0000	1,79605
Η διερεύνηση ύπαρξης συνεργασίας μεταξύ εσωτερικών και εξωτερικών ελεγκτών	30	,348	,568	3,2500	1,24434

## 5.5 ΣΥΖΗΤΗΣΗ

### Απούσες τιμές

Ένα πρόβλημα σχεδόν σε κάθε ερευνητική μελέτη είναι οι απούσες τιμές. Στο SPSS οι απούσες τιμές έχουν σαν προεπιλογή τον αποκλεισμό τους. Τα προβλήματα που μπορούν να δημιουργηθούν στην αφαίρεση των τιμών αυτών, αφορούν συνήθως την κανονικότητα του δείγματος, ιδίως όταν αυτό είναι μικρό, όπως και την ανακρίβεια των αποτελεσμάτων στους υπολογισμούς μας.

Στην έρευνα μας το ποσοστό των απουσών τιμών στα ερωτήματα ενδιαφέροντος ήταν μικρό  $32/888=3,6\%$  και εάν αφαιρούσαμε την περίπτωση του Δήμου Παύλου Μελά, θα μειωνόταν στο  $9/888=1,01\%$ . Και στις δύο περιπτώσεις μπορούμε να πούμε ότι δεν επηρεάζει τους υπολογισμούς μας, καθώς μελέτες δίνουν ως μέγιστο αριθμό επιτρεπόμενων απουσών τιμών το 5% (Schafer, 1999) ή το 10% (Bennett, 2001), ώστε το δείγμα μας να είναι αμερόληπτο.

### Μέγεθος δείγματος

Το μέγεθος του δείγματος ήταν οριακά μεγαλύτερο του 30 και όπως είπαμε και πιο πριν οι απούσες τιμές δεν επηρεάζουν το δείγμα μας.

### Ερωτήσεις ερευνητικών ερωτημάτων

Επειδή τα ερευνητικά ερωτήματα ζητούσαν συμπεράσματα μέσω ερωτήσεων, χωρίς όμως να προσδιορίζονται οι ερωτήσεις αυτές, υπήρξε αβεβαιότητα ως προς την αντιστοίχιση των ερωτήσεων. Αν και αυτό το συναντήσαμε μόνο μια φορά στην ερώτηση 28, σχετικά με την επαναληψιμότητα των ίδιων υποδείξεων από τον δημοτικό ταμιά, η οποία μπορούσε να ενταχθεί και στο έβδομο, αλλά και στο όγδοο ερευνητικό ερώτημα, οφείλουμε να το αναφέρουμε ως παρατήρηση.

## Μετασχηματισμός μεταβλητών

Για το μετασχηματισμό των μεταβλητών στα ερευνητικά ερωτήματα, θεωρήσαμε τις απαντήσεις ως βαθμολογία και τις προσθέσαμε για τον σχηματισμό των νέων μεταβλητών ανά ερευνητικό ερώτημα. Η απώλεια της ακρίβειας σε αυτή την περίπτωση εξαρτάτε από το μέγεθος της συν διακύμανσης μεταξύ των μεταβλητών της κάθε κατηγορίας (ερευνητικού ερωτήματος), αφού  $\text{var}(x+y) = \text{var}x + \text{var}y + 2\text{cov}(x,y)$ .

## Αξιοπιστία

Το ερωτηματολόγιο σε γενικές γραμμές μπορεί να χαρακτηριστεί αξιόπιστο ακόμη και με τη χαμηλή τιμή στην κατηγορία «Αποτελεσματικότητα Ελέγχου». Ένα μεγαλύτερο δείγμα θα μπορούσε να απαντήσει (θετικά ή αρνητικά) με μεγαλύτερη ασφάλεια στο ερώτημα της αξιοπιστίας.

## Ως προς το σύνολο των ερωτήσεων

- Οι παρόμοιες μέσες τιμές κοντά στο 3 δηλαδή στην απάντηση «Σε μέτρια κλίμακα», φανερώνουν μια αποφυγή της απάντησης ή έλλειψη γνώσεων με το αντικείμενο, όπως έχουμε αναπτύξει το θέμα στην αριθμητική περιγραφή των ερωτήσεων στην αρχή της ανάλυσης. Ο συνδυασμό μέσης τιμής με την διασπορά κοντά στην τιμή 1, δείχνει μια συγκέντρωση των απόψεων γύρω από μέτριες και θετικά ή αρνητικά μέτριες απαντήσεις. Εξαιρέση αποτελούν οι ερωτήσεις 13, 14, 18, 20, 21 και 22, με μέσες τιμές κοντά στο 4. Την υψηλότερη μεταβλητότητα παρουσιάζουν οι ερωτήσεις 1 και 2, οι οποίες δείχνουν καταμερισμό των απαντήσεων σε όλο το φάσμα τους (χωρίς όμως να είναι ομοιόμορφος, όπως είδαμε και στην οπτική εξέταση τους).
- Οι ερωτήσεις με το χαμηλότερο ποσοστό των παρατηρήσεων που εξηγούν είναι η 31 με 52,2% και η 27 με 58,8% ενώ αυτές με το υψηλότερο είναι η 24 (94%), η 28 (92,8%) και η 3 (88,7%).



- Οι χαμηλότεροι συντελεστές ως προς τον πρώτο παράγοντα είναι οι 29 (0,221) και 28 (0,322) και οι υψηλότεροι οι 12 (0,846) και 14 (0,843). Αυτό σημαίνει ότι εάν δημιουργούσαμε ένα γραμμικό μοντέλο με βάση τον πρώτο συντελεστή, που εξηγεί και το μεγαλύτερο μέρος της μεταβλητότητας (διασποράς) του δείγματος, την χαμηλότερη μεταβολή στην τιμή του θα την επέφερε η ερώτηση 29, ενώ την μεγαλύτερη η 12. Στον δεύτερο παράγοντα, οι τιμές αυτές μπορεί να είναι διαφορετικές και χωρίς αναλογία με τις προηγούμενες, αλλά εξηγούν πολύ χαμηλότερη μεταβλητότητα (<10%).

### Ως προς τα ερευνητικά ερωτήματα

- Ο βαθμός στον οποίο επιτυγχάνεται επαρκής επικοινωνία (23,4%) και η έγκαιρη διόρθωση των σφαλμάτων, έχουν την χαμηλότερη τιμή ποσοστού των παρατηρήσεων που επεξηγούν τα ερευνητικά ερωτήματα, ενώ την υψηλότερη έχουν ο διαχωρισμός των διαφορετικών λειτουργιών (98,9%) και η ορθότητα του ελέγχου στη διαχείριση των οφειλών και των πληρωμών (98,4%), ενώ συμπτωματικά, έχουν και την ίδια κλιμάκωση ως προς τους συντελεστές του πρώτου παράγοντα, που τώρα εξηγεί το 71% της συνολικής μεταβλητότητας. Κατά αντιστοιχία όπως και πριν, έχουμε 0,481 και 0,524 ως ελάχιστους συντελεστές για τα ίδια ερωτήματα και 0,885 και 0,883 ως μέγιστους συντελεστές.
- Οι μέσες τιμές δεν έχουν αλλάξει, αφού  $E(X+Y)=EX+EY$ . Οι διαφορετικές τιμές οφείλονται στο άθροισμα των ερωτήσεων. Με διαίρεση δια του αριθμού των ερωτήσεων επιστρέφουμε στις ανάλογες αρχικές.

Με βάση την παραπάνω ανάλυση, συνολικά μπορούμε να συμπεράνουμε ότι τα ερευνητικά ερωτήματα 1, 2, 3, 4 και 7 επηρεάζουν την μεταβλητότητα του δείγματος και άρα, μπορούν να εξηγήσουν τις μεταβολές της, οπότε θεωρούνται ως οι πιο σημαντικές στο 71% του συνόλου του δείγματος. Για να γίνει πιο κατανοητό το προηγούμενο συμπέρασμα, θα μπορούσαμε να το αντιστοιχήσουμε με την γραμμική παλινδρόμηση και θέτοντας ως όριο ασφάλειας ή σημαντικότητας το 70%, να απορρίψουμε όλες τις υπόλοιπες μεταβλητές (ερευνητικά ερωτήματα) δηλαδή τα 5, 6, 8, 9, 10 και 11.

Ενώ θα κλείσουμε την παράγραφο αυτή με ένα απλό παράδειγμα. Τα αποτελέσματα (ποσοστό % των παρατηρήσεων που επεξηγεί), δείχνουν ότι γίνεται διαχωρισμός των διαφορετικών λειτουργιών που επιτελεί ο δημοτικός ταμίας και ότι αποτελεί σημαντικό μέρος της διαδικασίας (ρουτίνας) της καθημερινότητας στον εργασιακό χώρο (λόγω του υψηλού αριθμητικού συντελεστή).

## ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

Η παρούσα εργασία διερεύνησε τη σημασία και τη σπουδαιότητα του εσωτερικού ελέγχου στους Οργανισμούς Τοπικής Αυτοδιοίκησης στην Ελλάδα, μελετώντας παράλληλα τον ρόλο που φέρουν τόσο οι αρχές ελέγχου, όσο και το προσωπικό των ΟΤΑ στην συνολική ελεγκτική διαδικασία, δίνοντας έμφαση στον Ρόλο του δημοτικού ταμιά. Το θέμα διερευνήθηκε αρχικά σε θεωρητικό επίπεδο, μέσα από την ανασκόπηση της βιβλιογραφίας και κατόπιν σε πρακτικό επίπεδο, μέσα από την διενέργεια εμπειρικής έρευνας σε 39 ΟΤΑ της Ελλάδας.

Στην Ελλάδα, ο ρόλος του εσωτερικού ελέγχου αυξάνεται εντυπωσιακά ως ένας απαραίτητος μηχανισμός ελέγχου στον δημόσιο τομέα, ιδιαίτερα μετά τις πρόσφατες μεταρρυθμίσεις που έγιναν στην δημόσια διοίκηση, δεδομένης της οικονομικής ύφεσης της χώρας. Στο πλαίσιο αυτό και λαμβάνοντας υπόψη τους περιορισμούς στις πηγές χρηματοδότησης της δημόσιας διοίκησης στην Ελλάδα, οι τοπικές αυτοδιοικήσεις έχουν πλέον αναπτύξει μια σειρά από στρατηγικές και πολιτικές, προκειμένου να εκπληρώνουν σωστά τις οικονομικές τους ευθύνες. Στο πλαίσιο αυτό ο εσωτερικός έλεγχος μπορεί να ασκήσει σημαντική επίδραση, αφού θα διασφαλίσει, όχι μόνο την αποτελεσματική διάθεση των πόρων στα επιμέρους τμήματα, αλλά θα συνεισφέρει συνολικά στην αποτελεσματικότητα και την αποδοτικότητα των ΟΤΑ.

Στην Ελλάδα, ο νόμος 3492/2006, αποτελεί το βασικό ρυθμιστικό πλαίσιο που καθορίζει τις διαδικασίες ελέγχου στους ΟΤΑ. Ο ως άνω νόμος συστήνει την δημιουργία μονάδων εσωτερικού ελέγχου σε όλα τα υπουργεία και τις περιφέρειες της χώρας, καθώς και τους οργανισμούς που εποπτεύονται από τα υπουργεία και τις περιφέρειες, ενώ επίσης καθορίζει τις αρμοδιότητες των μονάδων εσωτερικού ελέγχου στο πλαίσιο της προστασίας των οικονομικών συμφερόντων τους. Τα βασικά όργανα ελέγχου, υπό το πρίσμα του εν λόγω κανονιστικού πλαισίου, είναι η Γενική Διεύθυνση Οικονομικών Ελέγχων, το Σώμα Επιθεωρητών Ελεγκτών Δημόσιας Διοίκησης και ο Γενικός Επιθεωρητής Δημόσιας Διοίκησης.

Η ανάγκη για εσωτερικό έλεγχο στους δημόσιους οργανισμούς έχει καταστεί εντονότερη τα τελευταία έτη, δεδομένων των συχνά αναφερθέντων περιστατικών της

κακής διαχείρισης και των φαινομένων διαφθοράς, με σκοπό την εξασφάλιση της τήρησης των σχετικών αρχών διαφάνειας και ακεραιότητας, αλλά και της υποχρέωσης σε λογοδοσία, των ατόμων που διαχειρίζονται τους δημόσιους πόρους. Ο νόμος 3492/2006 (ΦΕΚ Σειρά Ι Νο 210 της 10.05.06) θεσπίζει την οργάνωση ενός συστήματος ελέγχου για τη διασφάλιση της χρηστής δημοσιονομικής διαχείρισης του κρατικού προϋπολογισμού και των οργανισμών που δεν περιλαμβάνονται στον κρατικό προϋπολογισμό. Ο ως άνω νόμος ορίζει ένα σύστημα εσωτερικού ελέγχου, όπως το συνολικό σύστημα των διαχειριστικών και άλλων ελέγχων, συμπεριλαμβανομένων των ελέγχων της οργανωτικής δομής, των μεθοδολογιών, των διαδικασιών και του εσωτερικού ελέγχου, που υλοποιείται από τη διοίκηση σχετικά με τις δραστηριότητες του οργανισμού, προκειμένου να στηρίζει τους στόχους με αποδοτικό, αποτελεσματικό και οικονομικό τρόπο. Το σύστημα εσωτερικού ελέγχου διασφαλίζει τη συμμόρφωση με τις πολιτικές διαχείρισης, διαφυλάσσει τα περιουσιακά στοιχεία και τους πόρους του οργανισμού με την πιστοποίηση της πληρότητας και της ακρίβειας των λογιστικών εγγράφων και παρέχουν έγκαιρη και αξιόπιστη πληροφόρηση σχετικά με την υγιή οικονομική διαχείριση.

Όσον αφορά τις εσωτερικές ελεγκτικές επιτροπές των ΟΤΑ, ο ρόλος του δημοτικού ταμιά είναι ένας ρόλος εξαιρετικής σημασίας, αφού το άτομο αυτό είναι υπεύθυνο για την διαχείριση των ταμειακών διαθεσίμων, των χρεογράφων και των κινητών αξιών των ΟΤΑ. Η άμεση εμπλοκή του στις οικονομικές διαδικασίες των ΟΤΑ, τον κάνει ένα πρόσωπο με εξέχουσα ευθύνη, και σημαντική θέση στις διαδικασίες εσωτερικού ελέγχου. Τον ρόλο αυτό, αλλά και την αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου στους ΟΤΑ, διερευνήσαμε μέσα από εμπειρική έρευνα σε 39 δήμους της χώρας. Το ερωτηματολόγιο απαντήθηκε στην πλειοψηφία του από προϊστάμενους των Δήμων, αλλά και από υπαλλήλους και διευθυντές. Η συντριπτική πλειοψηφία του δείγματος δηλώνει ότι δεν υπάρχει τμήμα εσωτερικού ελέγχου στον οργανισμό.

Όσον αφορά το πρώτο ερευνητικό ερώτημα, αν και η πλειοψηφία των ερωτηθέντων απάντησαν ότι γίνεται διαχωρισμός των διαφορετικών λειτουργιών που επιτελεί ο δημοτικός ταμίας, εντούτοις, σχεδόν το 1/3 του δείγματος απάντησε αρνητικά. Επίσης, περίπου η ίδια αναλογία υπαλλήλων, αναφέρει ότι δεν γίνεται διαχωρισμός των θέσεων τοποθέτησης μετρητών που εισπράττονται σε περίπτωση που υπάρχουν περισσότεροι από έναν άτομα διαχείρισης ταμείων. Αυτό σημαίνει ότι

ίσως σε κάποιους δήμους υπάρχει ελλιπής οργάνωση πάνω στο θέμα αυτό. Αυτό ενδεχομένως λαμβάνει χώρα σε μικρότερους δήμους, όπου ο φόρτος εργασίας είναι μικρότερος σε σχέση με τους μεγαλύτερους δήμους, οι οποίοι απαιτούν οπωσδήποτε τον διαχωρισμό αυτό, για την εύρυθμη λειτουργία του ταμείου των δήμων. Το θέμα του μη διαχωρισμού φαίνεται ωστόσο ότι δεν είναι ιδιαίτερα έντονο σε ότι αφορά τον διαχωρισμό των λειτουργιών είσπραξης από τις λειτουργίες εκταμίευσης και σε ότι αφορά τον διαχωρισμό των λειτουργιών διαχείρισης μεταξύ ταμειακών διαθεσίμων, χρεογράφων και κινητών αξιών, αφού στην συντριπτική πλειοψηφία των δήμων εκτελείται αυτός ο διαχωρισμός. Επίσης το ίδιο ισχύει και για τον διαχωρισμό των λειτουργιών του ταμείου με τις λογιστικές λειτουργίες. Αυτό αποδίδεται στο γεγονός ότι αυτές οι δύο λειτουργίες αν και σχετίζονται και η μία συνδέεται με την άλλη, δεν μπορούν να γίνουν παράλληλα, καθώς κάθε μία πρέπει να διενεργείται σε διαφορετικό χρόνο και με διαφορετικά βήματα.

Πολύ σημαντικό είναι το γεγονός ότι οι δήμοι στην πλειοψηφία τους, εξασφαλίζουν έναν ασφαλή χώρο για την διαφύλαξη των οικονομικών πόρων, ενώ επίσης η πλειοψηφία των ερωτηθέντων δηλώνει σε μεγάλο ποσοστό ότι εξασφαλίζεται και η διαφάνεια των συναλλαγών. Τα ευρήματα αυτά είναι ιδιαίτερα σημαντικά στην διαχείριση των οικονομικών πόρων των ΟΤΑ και δείχνουν ότι σε κάποιο βαθμό η χρηματοοικονομική λειτουργία εκτελείται αποδοτικά.

Στο δεύτερο μέρος του ερωτηματολογίου διερευνήθηκε ο βαθμός στον οποίο υφίσταται έλεγχος, ώστε να επιτελούνται σε έγκαιρο χρόνο οι απαιτούμενες καθημερινές εργασίες από τον δημοτικό ταμία (καταγραφή οικονομικών πόρων και εισπράξεων, τήρηση βιβλίων, ενημέρωση συναφών τμημάτων). Τα αποτελέσματα είναι αρκετά ενθαρρυντικά, αφού η πλειοψηφία του δείγματος αποκρίνεται ότι γίνονται έλεγχοι για την εξασφάλιση των έγκαιρων καταθέσεων και των ακριβών καταγραφών των οικονομικών όρων (πάρα πολύ), έλεγχοι για την είσπραξη καθυστερημένων οφειλών (αν και σε μέτριο βαθμό), έλεγχοι για την ορθή ενημέρωση του περιοδικού αρχείου οφειλετών (σε μεγάλη κλίμακα), έλεγχοι για την εκτέλεση των εισπράξεων που ανατίθενται στους Δημοτικούς Εισπράκτορες (πάρα πολύ). Τα ευρήματα αυτά υποδεικνύουν ότι ο έλεγχος σε ότι αφορά τις καθυστερημένες οφειλές διενεργείται συχνά και υπάρχει ενδιαφέρον για την είσπραξη των οφειλών. Όσον αφορά τους ελέγχους για την τήρηση των λογιστικών βιβλίων και την σχετική ενημέρωση του Τμήματος Λογιστικής Εσόδων/Εξόδων, τα αποτελέσματα είναι

ικανοποιητικά, αφού η πλειοψηφία απαντά θετικά. Αυτό σημαίνει ότι υπάρχει συνεργασία μεταξύ των τμημάτων του ΟΤΑ (τουλάχιστον του ταμείου και του λογιστικού τμήματος), προκειμένου να εξασφαλιστεί ο έλεγχος των διαδικασιών.

Το τρίτο μέρος του ερωτηματολογίου εξετάζει τον εργαζόμενο ως μονάδα, σε σχέση με την εκπαίδευση που του παρέχεται από την υπηρεσία του, αλλά και από τις σχέσεις στο χώρο εργασίας. Η ενημέρωση και καθοδήγηση των εργαζομένων για την αποτροπή σφαλμάτων που σχετίζονται με τα καθήκοντα τους στο ταμείο και για την προώθηση καλών πρακτικών διαχείρισης ταμείου, γίνεται σε ικανοποιητικό βαθμό, όπως δηλώνει η πλειοψηφία του δείγματος. Ωστόσο, δεν φαίνεται να συμβαίνει το ίδιο σε ότι αφορά την εκπαίδευση των εργαζομένων, αφού ένα σημαντικό ποσοστό δηλώνει ότι η κατάρτιση και εφαρμογή προγραμμάτων εκπαίδευσης των εργαζομένων σε θέματα διαχείρισης ταμείου, γίνεται είτε καθόλου, είτε σε μικρή κλίμακα, με την πλειοψηφία να αναφέρει ότι γίνεται σε μέτρια κλίμακα.

Η επικοινωνία μεταξύ του δημοτικού ταμία και των ανώτερων στελεχών του οργανισμού για την ενημέρωση των τελευταίων σχετικά με τις ενέργειες του πρώτου, γίνεται επίσης σε ικανοποιητικό βαθμό, όπως δηλώνει το δείγμα, κάτι το οποίο υποδηλώνει ότι συντελείται σε σημαντικό βαθμό η ενημέρωση της διοίκησης για θέματα που αφορούν την διαχείριση των πόρων του οργανισμού.

Επίσης, δεν φαίνεται να υπάρχει ικανοποιητικά μικρός χρόνος απόκρισης από τη στιγμή της υπόδειξης των παραλείψεων έως τη διόρθωσή τους στους εργαζομένους, ενώ δηλώνεται ότι σε κάποιο σημαντικό βαθμό γίνεται επαναληψιμότητα των ίδιων υποδείξεων από τον δημοτικό ταμία. Το γεγονός αυτό υποδηλώνει ενδεχόμενα προβλήματα επικοινωνίας μεταξύ των εργαζομένων ή μεταξύ των εργαζομένων και των ανώτερων στελεχών.

Στο τέταρτο και τελευταίο μέρος εξετάζονται οι απόψεις των ερωτηθέντων σχετικά με την αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου. Η πλειοψηφία του δείγματος θεωρεί ότι ο έλεγχος είναι πάρα πολύ αποτελεσματικός, ενώ τα πράγματα δεν είναι ξεκάθαρα σε ότι αφορά την συνεργασία μεταξύ εξωτερικών και εσωτερικών ελεγκτών, κάτι το οποίο εν μέρει είναι αναμενόμενο, καθώς ίσως οι απλοί υπάλληλοι των ΟΤΑ δεν γνωρίζουν και πολλά για το θέμα αυτό, επειδή δεν είναι κάτι που υπάγεται στις αρμοδιότητές τους και τους επηρεάζει σε ελάχιστο βαθμό. Το ίδιο ισχύει και για την συνεργασία μεταξύ εσωτερικών ελεγκτών και εργαζομένων.

Τα ευρήματα στο σύνολο τους υποδεικνύουν ότι ναι μεν ο εσωτερικός έλεγχος ως διαδικασία λαμβάνει χώρα στην πλειοψηφία των ΟΤΑ και σε θέματα που αφορούν την διαχείριση του ταμείου τους, ωστόσο, υστερεί σε κάποια βασικά σημεία, μέσω των οποίων θα μπορούσαμε να υποστηρίξουμε ότι δεν είναι αποτελεσματικός στον βαθμό που απαιτείται. Τα σημεία αυτά είναι: **1.** ο μη διαχωρισμός των λειτουργιών και των αρμοδιοτήτων των εργαζομένων στο τμήμα του ταμείου, **2.** η έλλειψη επικοινωνίας και συνεργασίας σε κάποιες περιπτώσεις μεταξύ των εργαζομένων και των ελεγκτών και **3.** η απουσία επαρκούς εκπαίδευσης προς του εργαζομένους των ΟΤΑ στο τμήμα του ταμείου.

# ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

## Ελληνική

Δημητρόπουλος Ε., (2004), *Εισαγωγή στην Μεθοδολογία της Επιστημονικής Έρευνας*, Εκδόσεις Ελλήν, Αθήνα.

Καζαντζής, Ι.Χ. (2006), *Ελεγκτική & Εσωτερικός Έλεγχος. Μια συστηματική προσέγγιση Εννοιών, Αρχών και Προτύπων*, εκδόσεις Business Plus Α.Ε., Πειραιάς, σελ. 45.

Κάντζος, Κ. και Χονδράκη, Α. (2006), *Ελεγκτική Θεωρία και Πρακτική II*, Εκδόσεις Σταμούλη Α.Ε., Αθήνα.

Λιγωμένου, Α. (2016), *Έννοιες και Θεσμοί Λογιστικής και Ελεγκτικής του Δημοσίου Τομέα*, ΠΑΠΕΙ, Αθήνα.

Νεγκάκης, Χ. και Ταχυνάκης, Π. (2013), *Σύγχρονα Θέματα Ελεγκτικής και Εσωτερικού Ελέγχου Σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου*, Εκδόσεις Διπλογραφία, Αθήνα.

Ράλλης, Ι. (2015), *Η Λογιστική των Ο.Τ.Α.*, Εκδόσεις Οικονομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα.

Τσακλάγκανος, Α. και Σπαθής, Χ. (2015), *Ελεγκτική*, Εκδόσεις Κυριακίδη, Θεσ/νικη.



## Ξενόγλωσση

Abbott, J. and Parker, S. (2000), Auditor selection and audit committee characteristics. *Auditing, A journal of practice & theory*, 19(2), 47-66.

Alzeban A. and Gwilliam D. (2014), Factors affecting the internal audit effectiveness: A survey of the Saudi public sector, *J. Int. Account. Audit. Taxat*, 23:74-86.

Bekiaris, M., Efthymiou, T. and Koutoupis, A. G. (2013), Economic crisis impact on corporate governance and internal audit: the case of Greece. *Corporate Ownership and Control*, 11(1), 55-64.

Bennett D.A. , (2001), How can I deal with missing data in my study? *Aust N Z J Public Health*. 25(5):464–469.

Cohen A. and Sayag G. (2010), The Effectiveness of Internal Auditing: An Empirical Examination of its Determinants in Israeli Organizations, *Austr. Account. Rev*. 20(3):296-307.

Crespo, G. (2005), *Public control: A general view*. Milagros García Crespo (Eds), Public Expenditure Control in Europe: Coordinating Audit Functions in the European Union. Edward Elgar, pp. 3-29.

Drogalas G., Alampourtsidis S. and Koutoupis A.,(2014), *Value-added approach of Internal Audit in the Hellenic Police*, University of the Aegean & Hellenic Open University.

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

Field A., (2005), *Discovering Statistics using SPSS*. London, Sage.

Gramling, A. A., Johnstone, K. M. and Rittenberg, L. E. (2012), *Auditing*. Cengage Learning.

International Monetary Fund (IMF), (2005), *IMF Staff Country Reports: Greece: Report on the Observance of Standards and Codes – Fiscal Transparency Module – Update*. IMF.

Karagiorgos, T., Drogalas, G., Pazarskis, M. and Christodoulou, P. (2007), *Internal Auditing as a Main Tool for Efficient Risk Assessment*, Management of International Business & Economic Systems (MIBES) Conference, Dept. of Business Administration of the TEI of Larissa, Larissa, Greece, Conference Proceedings.

Karagiorgos, T., Drogalas, G., Eleftheriadis, I. and Christodoulou, P. (2009), Efficient risk management and internal audit, *International Journal of Management Research and Technology*, 3(2), 429-436.

Kontogeorga, G. (2015), Introducing preventive audit in local government: the case of Greece, *International Journal of Government Auditing*, 18-21.

Lambropoulou, E. (2012), *Myths and Realities About Corruption in Public Administration and its Discourse in Greece*, Amsterdam LF, 4, 77.

Landau S. and Everitt B., (2004), *A handbook of Statistical Analysis using SPSS*, Chapman & Hall, New York.

Linnas, R. (2010), *An Integrated Model of Audit, Control and Supervision of the Local Government Sector: The Case of Estonia*, Tallinn University of Technology.

Mihret D.G. and Yismaw A.W. (2007), Internal audit effectiveness: an Ethiopian public sector case, *Manag. Audit. J.* 22(5):470-484.

Mihret D., Kieran J. and Mula J. (2010), Antecedents and organizational performance implications of internal audit effectiveness: some propositions and research agenda, *Pacific Account. Rev.* 22(3):224-252.

Mitrou, D. T. and Papachristou, G. K. (2015), The contribution of internal audit on combating money laundering and terrorism financing, *Journal of WEI Business and Economics*, 4(2), 50.

Nunnally J. C., (1970), *Introduction to psychological measurement*, McGraw-Hill, New York.

Nwannebuike U. and Nwadiolor E., (2016), Evaluation Of Effectiveness Of Internal Audit In The Nigerian Public Sector, *European Journal of Business, Economics and Accountancy*, Vol. 4, No. 3.

Pantelidis P., Drogalas G., Ioannidou E. and Kesisi E., (2011), *Major Studies of Internal Auditing: Greece in Conjunction with Europe*, Department of Business Administration Technological Educational Institute of Serres.

Porter, B., Simon, J. and Hatherly D. (2014), *Principles of external auditing*. John Wiley & Sons.

Sawyer B.L., (2003), *Sawyer's Internal Auditing The practice of Modern Internal Auditing*. The Institute of Internal Auditors, 5th edition.

Schafer J.L., (1999), Multiple imputation: a primer. *Stat Methods in Med.* 8(1):3–15.

Seol, I. and Sarkis, J. (2005), A multi-attribute model for internal auditor selection, *Managerial Auditing Journal*, 20(8), 876-892.

Theodoridou, P. (2016), *The Effectiveness of Internal Audit and Internal Control Systems in Greek Banks*. International Hellenic University.

Turley S. and Zaman M (2007), Audit Committee effectiveness: Informal processes and behavioral aspects, *Accounting, Audit. Accountability J.* 20(5):1-30.

Zhang Y., Zhou J. and Zhou N. (2007), Audit committee quality, auditor independence and internal control weaknesses, *J. Account. Pub. Policy*, 26(3):300-327.

## Διαδικτυακοί Τόποι / Ιστοσελίδες

European Commission, (2012), *Compendium of the public internal control systems in the EU Member States 2012*, Διαθέσιμο στη δ/ση [http://ec.europa.eu/budget/library/biblio/publications/2011/compendium\\_27\\_countries\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/budget/library/biblio/publications/2011/compendium_27_countries_en.pdf) [Πρόσβαση 12/01/2017].

Institute of Internal Auditors, (2016), *Independence & Objectivity*, Διαθέσιμο στη δ/ση <https://na.theiia.org/standards-guidance/topics/Pages/Independence-and-Objectivity.aspx> [Πρόσβαση 12/01/2017].

Νόμος 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, Διαθέσιμο στη δ/ση <https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/617> [Πρόσβαση 15/01/2017].

Νόμος 2477/1997, Συνήγορος του Πολίτη, Σώμα Επιθεωρητών-Ελεγκτών Δημ. Διοίκησης, Διαθέσιμο στη δ/ση <https://www.synigoros.gr/?i=stp.el.fundlaw> [Πρόσβαση 10/01/2017].

Νόμος 3074/2002, Γενικός Επιθεωρητής Δημόσιας Διοίκησης. Αναβάθμιση του Σώματος Επιθεωρητών - Ελεγκτών Δημόσιας Διοίκησης και του Συντονιστικού οργάνου Επιθεώρησης και Ελέγχου και άλλες διατάξεις, Διαθέσιμο στη δ/ση <https://www.e-nomothesia.gr/kat-demosia-dioikese/n-3074-2002.html> [Πρόσβαση 10/01/2017].

Νόμος 2362/1995, Περί Δημοσίου Λογιστικού, ελέγχου των δαπανών του Κράτους και άλλες διατάξεις, Διαθέσιμο στη δ/ση <https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/78> [Πρόσβαση 26/01/2017].

Νόμος 3871/2010, Δημοσιονομική Διαχείριση και Ευθύνη, Διαθέσιμο στη δ/ση <https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/235> [Πρόσβαση 25/01/2017].

Υπουργείο Εσωτερικών (2012), Structure And Operation Of Local And Regional Democracy, Διαθέσιμο στη δ/ση <https://wcd.coe.int/com.instranet.InstraServlet?command=com.instranet.CmdBlobGet>

[&IntranetImage=2242294&SecMode=1&DocId=1988386&Usage=2](#) [Πρόσβαση  
19/01/2017].

## ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ

Ερωτηματολόγιο Έρευνας στα πλαίσια εκπόνησης Διπλωματικής  
Εργασίας με θέμα:

*«Αξιολόγηση Διαδικασιών Εσωτερικού Ελέγχου Υπηρεσιών  
και ο Ρόλος του Δημοτικού Ταμία στους Οργανισμούς  
Τοπικής Αυτοδιοίκησης»*



### Στοιχεία Μεταπτυχιακής Εργασίας

Επιβλέπων Καθηγητής:	ΔΡΟΓΑΛΑΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ
Υπεύθυνη Εργασίας:	ΓΙΑΓΚΟΥ ΑΙΚΑΤΕΡΙΝΗ
Τηλέφωνα Επικοινωνίας:	6936913381, 2392027728
E-mail:	<a href="mailto:katdim2002@yahoo.gr">katdim2002@yahoo.gr</a>

Θεσσαλονίκη, 2016– 2017

Αξιότιμοι Κυρίες / Κύριοι,

Το παρόν ερωτηματολόγιο αποτελεί μέρος της έρευνάς μου στα πλαίσια εκπόνησης της μεταπτυχιακής διπλωματικής μου εργασίας, με θέμα **«Αξιολόγηση Διαδικασιών Εσωτερικού Ελέγχου Υπηρεσιών και ο ρόλος του Δημοτικού Ταμιά στην διαδικασία αυτή στους Οργανισμούς Τοπικής Αυτοδιοίκησης»**, με σκοπό την ολοκλήρωση των σπουδών μου Διαπανεπιστημιακό Διατμηματικό Πρόγραμμα Μεταπτυχιακών Σπουδών «Τοπική και Περιφερειακή Ανάπτυξη και Αυτοδιοίκηση» του Τμήματος Πολιτικής Επιστήμης και Διεθνών Σχέσεων στο Πανεπιστήμιο Πελοποννήσου.

Σκοπός της έρευνας που διεξάγεται είναι η διερεύνηση του ρόλου του δημοτικού ταμιά στην διαδικασία εσωτερικού ελέγχου των οργανισμών τοπικής αυτοδιοίκησης. Θεωρούμε ότι η εργασιακή σας εμπειρία στη θέση ευθύνης που κατέχετε, θα βοηθήσει σημαντικά στη διεξαγωγή της παρούσας έρευνας και για το λόγο αυτό, σας καλούμε να συμπληρώσετε το ερωτηματολόγιο με ειλικρίνεια και συνέπεια, ώστε να μπορέσουμε να εξάγουμε ασφαλή συμπεράσματα σχετικά με το υπό μελέτη θέμα.

Οι απαντήσεις που θα δώσετε και τα στοιχεία που θα συλλεχθούν είναι αυστηρά εμπιστευτικά και θα χρησιμοποιηθούν αποκλειστικά για τον σκοπό της εκπόνησης της διπλωματικής μου εργασίας. Στα πλαίσια αυτά θα διασφαλιστεί, τόσο η ανωνυμία σας, όσο και το απόρρητο των ατομικών ή υπηρεσιακών σας στοιχείων.

Σας ευχαριστούμε εκ των προτέρων για την συμμετοχή σας.

*Με Εκτίμηση,*

*Γιάγκου Αικατερίνη*

*Φοιτήτρια του Δ.Δ.Π.Μ.Σ. «Τοπική και Περιφερειακή Ανάπτυξη και Αυτοδιοίκηση»*

<b>ΜΕΡΟΣ Α: ΓΕΝΙΚΕΣ ΕΡΩΤΗΣΕΙΣ</b>
-----------------------------------

1. **Επωνυμία Οργανισμού (Προαιρετικά):** .....

2. **Θέση ευθύνης που κατέχετε:**.....

3. **Έτη εργασίας στην θέση ευθύνης:**.....

4. **Ηλικία:**

≤ 30

31 – 40

41 – 50

≥ 51

5. **Μορφωτικό επίπεδο:**

Απόφοιτος Δευτεροβάθμιας Εκπαίδευσης

Απόφοιτος Ι.Ε.Κ.

Απόφοιτος Τριτοβάθμιας Εκπαίδευσης (Α.Ε.Ι./Τ.Ε.Ι.)

Κάτοχος Μεταπτυχιακού Διπλώματος

Κάτοχος Διδακτορικού Διπλώματος

6. **Η διάρθρωση των Τμημάτων και οι αρμοδιότητες των υπαλλήλων καθορίζονται με σαφήνεια;**

Ναι

Όχι

7. **Υπάρχει στον Οργανισμό σας εξειδικευμένο Τμήμα ή προσωπικό για την άσκηση Εσωτερικού Ελέγχου;**

Ναι

Όχι



**ΜΕΡΟΣ Β: ΕΡΩΤΗΣΕΙΣ ΠΕΡΙ ΤΟΥ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ****ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ ΔΗΜΟΤΙΚΟΥ ΤΑΜΙΑ****ΣΕ ΠΟΙΟ ΒΑΘΜΟ ΕΙΝΑΙ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΙΚΟΣ Ο ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ:****Β1. ΣΥΝΘΗΚΕΣ ΕΡΓΑΣΙΑΣ**

<b>Σε ποιο βαθμό υφίστανται:</b> <b>(Επιλέξτε τη μοναδική σας απάντηση)</b>	<i>Καθολογ</i>	<i>Σε μικρή κλίμακα</i>	<i>Σε μετρία κλίμακα</i>	<i>Σε μεγάλη κλίμακα</i>	<i>Πέρα πολύ</i>
8. Διαχωρισμός των θέσεων τοποθέτησης μετρητών που εισπράττονται σε περίπτωση που υπάρχουν περισσότερα από ένα άτομα διαχείρισης ταμείων.					
9. Διαχωρισμός των λειτουργιών είσπραξης από τις λειτουργίες εκταμίευσης.					
10. Διαχωρισμός των λειτουργιών διαχείρισης μεταξύ ταμειακών διαθεσίμων, χρεογράφων και κινητών αξιών.					
11. Διαχωρισμός των λειτουργιών του χειρισμού ταμείου από τις λογιστικές λειτουργίες.					
12. Εξασφάλιση ενός ασφαλούς χώρου που προβλέπεται για την επεξεργασία και την διαφύλαξη των οικονομικών πόρων, χρεογράφων και κινητών αξιών του οργανισμού.					
13. Εξασφάλιση της διαφάνειας της διαχείρισης των οικονομικών πόρων, χρεογράφων και κινητών αξιών του οργανισμού.					

**Β2. ΑΡΜΟΔΙΟΤΗΤΕΣ ΔΗΜΟΤΙΚΟΥ ΤΑΜΙΑ**

<b>Σε ποιο βαθμό πραγματοποιείται/ -ούνται:</b> <b>(Επιλέξτε τη μοναδική σας απάντηση)</b>	<i>Καθολογ</i>	<i>Σε μικρή κλίμακα</i>	<i>Σε μετρία κλίμακα</i>	<i>Σε μεγάλη κλίμακα</i>	<i>Πέρα πολύ</i>
14. Έλεγχοι σε κάθε ταμείο, ώστε να εξασφαλιστεί η έγκαιρη κατάθεση και ακριβής καταγραφή των οικονομικών πόρων.					
15. Έλεγχοι για την είσπραξη καθυστερημένων οφειλών.					
16. Έλεγχοι για την ορθή ενημέρωση του περιοδικού αρχείου οφειλετών.					
17. Έλεγχοι για την εκτέλεση των εισπράξεων που ανατίθενται στους Δημοτικούς Εισπράκτορες.					
18. Έλεγχοι για την ορθή και έγκαιρη τήρηση των προβλεπόμενων από την νομοθεσία λογιστικών βιβλίων.					

19. Έλεγχοι για την ορθή Καταγραφή των διενεργουμένων εισπράξεων, σύμφωνα με τις ισχύουσες διαδικασίες και σχετική ενημέρωση του Τμήματος Λογιστικής Εσόδων/Εξόδων.					
20. Έλεγχοι για την έγκαιρη έκδοση και πληρωμή των ενταλμάτων πληρωμών.					
21. Έλεγχοι των χρηματικών δοσολησιών με τις Τράπεζες.					
22. Τήρηση αρχείων κάθε είδους παραστατικών και αντίστοιχων δικαιολογητικών που χρησιμοποιούνται για την ενημέρωση του λογιστικού συστήματος του Δήμου.					
<b>B3. ΕΡΓΑΖΟΜΕΝΟΙ</b>					
<b>Σε ποιο βαθμό επιτυγχάνεται:</b> <b>(Επιλέξτε τη μοναδική σας απάντηση)</b>	<i>Καθαρὰ</i>	<i>Σε μικρή κλίμακα</i>	<i>Σε μετρία κλίμακα</i>	<i>Σε μεγάλη κλίμακα</i>	<i>Πέρα πούδ</i>
23. Ενημέρωση και καθοδήγηση των εργαζομένων για την αποτροπή σφαλμάτων που σχετίζονται με τα καθήκοντα τους στο ταμείο.					
24. Ενημέρωση και καθοδήγηση των εργαζομένων για την προώθηση καλών πρακτικών διαχείρισης ταμείου.					
25. Κατάρτιση και εφαρμογή προγραμμάτων εκπαίδευσης των εργαζομένων σε θέματα διαχείρισης ταμείου.					
26. Επικοινωνία μεταξύ του δημοτικού ταμεία και των ανώτερων στελεχών του οργανισμού για την ενημέρωση των τελευταίων σχετικά με τις ενέργειες του πρώτου.					
<b>Σε ποιο βαθμό πραγματοποιείται:</b> <b>(Επιλέξτε τη μοναδική σας απάντηση)</b>					
27. Μικρός χρόνος απόκρισης από τη στιγμή της υπόδειξης των παραλείψεων έως τη διόρθωσή τους.					
28. Επαναληψιμότητα των ίδιων υποδείξεων από τον δημοτικό ταμεία.					
<b>B.4 ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΙΚΟΤΗΤΑ ΕΛΕΓΧΟΥ</b>					
29. Ως εργαζόμενοι, θεωρείται ότι ο εσωτερικός έλεγχος είναι αποτελεσματικός;					
30. Υπάρχει συνεργασία εξωτερικών και εσωτερικών ελεγκτών ;					

31. Υπάρχει συνεργασία εσωτερικών ελεγκτών και υπαλλήλων ;					
--	--	--	--	--	--

*Ευχαριστούμε για τον χρόνο σας!*