

**Πανεπιστήμιο Πελοποννήσου
Σχολή Κοινωνικών και Πολιτικών Επιστημών
Τμήμα Πολιτικής Επιστήμης και Διεθνών Σχέσεων**

**Διαπανεπιστημιακό Δια τμηματικό πρόγραμμα
Μεταπτυχιακών Σπουδών**

«Τοπική και Περιφερειακή Ανάπτυξη και Αυτοδιοίκηση»

**Ο Εσωτερικός Έλεγχος στους Οργανισμούς Τοπικής
Αυτοδιοίκησης και η Διατήρηση της Διαφάνειας και
της Νομιμότητας**

ΔΟΥΒΛΗ ΧΡΙΣΤΙΑΝΝΑ

Κόρινθος, Οκτώβριος 2021

**University of Peloponnese
Faculty of Social and Political Sciences
Department of Political Studies and International Relations**

**Interuniversity Interdepartmental Master program in
« Local and Regional Governmental Development»**

**Internal Audit in Local Government Organizations
and Maintaining Transparency and Legality**

DOUVLICHRESTIANNNA

Corinth, October 2021

Ο Εσωτερικός έλεγχος στους Οργανισμούς Τοπικής Αυτοδιοίκησης και η Διατήρηση της Διαφάνειας και της Νομιμότητας

Σημαντικοί Όροι: εσωτερικός έλεγχος, Ο.Τ.Α, Δήμος Θεσσαλονίκης, διαφάνεια, νομιμότητα, οργανισμός τοπικής αυτοδιοίκησης, μονάδα εσωτερικού ελέγχου, εσωτερικές διαδικασίες ελέγχου.

Περίληψη

Βασικό θέμα της παρούσας εργασίας αποτελεί η μελέτη του Εσωτερικού ελέγχου στους Οργανισμούς Τοπικής Αυτοδιοίκησης και η συμβολή αυτού στη διατήρηση της Διαφάνειας και της Νομιμότητας, καθιστώντας την παραπάνω μορφή ελέγχου υψίστης σημασίας για την επίτευξη της χρηστής διοίκησης αυτών.

Η μεθοδολογία που χρησιμοποιήθηκε για την σύνταξη της παρούσας είναι ο συνδυασμός βαθιάς βιβλιογραφικής ανασκόπησης στο ερευνητικό αντικείμενο συνδυαστικά με μελέτη περίπτωσης του Δήμου Θεσσαλονίκης, ενός δήμου που έχει θέσει την εφαρμογή του εσωτερικού ελέγχου σε προτεραιότητα και τέλος την διεξαγωγή ποιοτικής έρευνας με την μορφή συνέντευξης με ειδήμονα του χώρου.

Από τα αποτελέσματα της έρευνας κατέστη σαφές πως ο εσωτερικός έλεγχος και η διενέργεια αυτού κρίνεται ως άκρως αναγκαία για τους φορείς της δημόσιας διοίκησης και ειδικότερα για τον ΟΤΑ Θεσσαλονίκης, καθώς εντάσσεται σε έναν Δήμο, ο οποίος προσανατολίζεται στις ανάγκες των πολιτών του και αποσκοπεί στη συνεχή βελτίωση των παρεχόμενων υπηρεσιών, αλλά και τη σωστή δημοσιονομική διαχείριση.

Συμπερασματικά, διαπιστώνεται πως ο εσωτερικός έλεγχος είναι μια μακροχρόνια λειτουργία και ένα αποτελεσματικό εργαλείο διαχείρισης σε πολλούς φορείς που με αφοσίωση στην ακεραιότητα και λογοδοσία, ο εσωτερικός έλεγχος παρέχει αξία στα διοικητικά όργανα και στα ανώτερα διευθυντικά στελέχη.

Internal Audit in Local Government Organizations and Maintaining Transparency and Legality

Keywords: internal audit, Municipality of Thessaloniki, transparency, legality, local government organization, internal control unit, internal control procedures.

Abstract

The main topic of this work is the study of Internal control in Local Government Organizations and its contribution to maintaining Transparency and Legality, making the above form of control of utmost importance in achieving their sound administration. The methodology used to compile this is the combination of in-depth bibliographic review of the research subject in combination with a case study of the Municipality of Thessaloniki, a municipality that has prioritized the implementation of internal control and finally conducting quality research in the form of interviews with experts. From the results of the research it became clear that the internal control and its execution is considered as extremely necessary for the public administration bodies and especially for the Local Government of Thessaloniki, as it is part of a Municipality, which is oriented to the needs of its citizens and aims at continuously improving the services provided, but also proper financial management.

In conclusion, internal control is a long-term operation and an effective management tool in many bodies that with dedication to integrity and accountability, internal control provides value to management and senior management.

Ευχαριστίες

Η συγγραφή και ολοκλήρωση της παρούσας διπλωματικής εργασίας δεν θα μπορούσε να λάβει χώρα χωρίς την βοήθεια ορισμένων ανθρώπων. Αρχικά, θα ήθελα να ευχαριστήσω θερμά τον Καθηγητή του Τμήματος κΡάλλη Γκέκα, για την αρωγή του σε όλη αυτή την προσπάθεια και την εμπιστοσύνη που μου έδειξε κατά την εκπόνηση αυτής. Επίσης θα ήθελα να τον ευχαριστήσω για όλες τις υποδείξεις και συμβουλές του, για την προθυμία του και για τις γνώσεις που αποκόμισα καθ' όλη την διάρκεια των μαθημάτων του. Ιδιαίτερες ευχαριστίες στην κα Αικατερίνη Ναζίρη Προϊσταμένη του Αυτοτελούς Τμήματος Εσωτερικού Ελέγχου του Δήμου Θεσσαλονίκης για το χρόνο που μου αφιέρωσε και τις πολύτιμες πληροφορίες που μου μετέδωσε.

Τέλος, θα ήθελα να ευχαριστήσω τους γονείς μου και να τους αφιερώσω αυτή την εργασία διότι πάντα μου δίνουν δύναμη και κουράγιο για να επιτύχω τους στόχους μου

Σας ευχαριστώ όλους θερμά

ΥΠΕΥΘΥΝΗ ΔΗΛΩΣΗ

Με την παρούσα δήλωση:

1. Δηλώνω ρητά και ανεπιφύλακτα ότι η διπλωματική εργασία που σας καταθέτω αποτελεί προϊόν δικής μου πνευματικής προσπάθειας, δεν παραβιάζει τα δικαιώματα τρίτων μερών και ακολουθεί τα διεθνώς αναγνωρισμένα πρότυπα επιστημονικής συγγραφής, τηρώντας πιστά την ακαδημαϊκή δεοντολογία.
2. Οι απόψεις που εκφράζονται αποτελούν αποκλειστικά ευθύνη της συγγραφέως και ο επιβλέπων οι εξεταστές, το Τμήμα και το Πανεπιστήμιο Πελοποννήσου δεν υιοθετούν κατ' ανάγκη τις εκφραζόμενες απόψεις ούτε φέρουν οποιαδήποτε ευθύνη για τυχόν λάθη και παραλείψεις.

Η δηλούσα

ΔΟΥΒΛΗ ΧΡΙΣΤΙΑΝΝΑ
(Υπογραφή)

Περιεχόμενα

Περίληψη	3
Abstract.....	3
ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΠΡΩΤΟ.....	3
1.ΕΙΣΑΓΩΓΗ	3
1.1 Ερευνητικός στόχος	4
1.2 Ερευνητικά ερωτήματα	4
1.3 Σημαντικότητα της έρευνας	4
1.4 Μεθοδολογία	5
1.5 Δομή εργασίας	6
1.6 Ανακεφαλαίωση.....	6
ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΔΕΥΤΕΡΟ	7
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΚΗ ΑΝΑΣΚΟΠΗΣΗ.....	7
2.1 Εισαγωγή.....	7
2.2 Η έννοια του εσωτερικού ελέγχου	7
2.3 Ο Σκοπός του εσωτερικού ελέγχου	9
2.4 Το Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου.....	10
2.5 Επιτροπή Ελέγχου-Χαρακτηριστικά.....	10
2.6 Στόχοι και αρμοδιότητες Μονάδας Εσωτερικού Ελέγχου	11
2.7 Η υπάρχουσα κατάσταση	13
2.8 Άλλα είδη ελέγχου.....	16
2.9 Διαδικασία ελέγχου.....	17
Ανακεφαλαίωση.....	20
ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΤΡΙΤΟ.....	21
ΜΕΘΟΔΟΛΟΓΙΑ	21
3.1 Εισαγωγή.....	21
3.2 Η μελέτη περίπτωσης.....	21
3.3 Η ποιοτική έρευνα	21

3.4 Εργαλείο της έρευνας.....	23
3.5 Ηθική της Έρευνας.....	23
Ανακεφαλαίωση.....	23
ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΤΕΤΑΡΤΟ	24
ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ.....	24
4.1 ΔΗΜΟΣ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ.....	24
4.2 Μονάδα Εσωτερικού Ελέγχου	24
4.3 Το Έργο των Ελεγκτών.....	26
4.4 Περίπτωση εφαρμογής εσωτερικού ελέγχου δήμου Θεσσαλονίκης	27
4.5 Έκθεση ελέγχου υλοποίησης των συστάσεων (Follow-up)	29
4.6 Ανάλυση ποιοτικής έρευνας	30
Ανακεφαλαίωση.....	33
ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΠΕΜΠΤΟ.....	34
ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ	34
5.1 Συμπεράσματα.....	34
5.2 Συνεισφορά της εργασίας στην ερευνητική κοινότητα.....	36
5.3 Περιορισμοί της έρευνας	36
5.4 Μελλοντικές προτάσεις.....	37
ΕΠΙΛΟΓΟΣ.....	37
Ανακεφαλαίωση.....	39
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ	40
Ξενόγλωσση.....	40
ΕλληνόγλωσσηΒιβλιογραφία	42
Παράρτημα 1	44
ΕΡΩΤΗΜΑΤΑ	44
Παράρτημα 2.....	47
Ανάλυση Βιβλιογραφικών πηγών	47

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΠΡΩΤΟ

1.ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Η χώρα μας είναι αντιμέτωπη με μία ιδιάζουσα και μεγάλη πρόκληση, η οποία της επιβάλλει να αποκτήσει τα μέσα ώστε να υλοποιήσει μακροχρόνιες μεταρρυθμίσεις. Αν και φαινομενικά προτεραιότητα έχει η τακτοποίηση των δημόσιων χρεών, η εφαρμογή μεταρρυθμίσεων σε βάθος είναι εξαιρετικά κρίσιμο ζήτημα. Η Κυβέρνηση και η ικανότητά της να διαχειρίζεται τα μέτρα λιτότητας εισάγοντας ένα γενικότερο όραμα που αποσκοπεί σε οικονομική αποκατάσταση, επηρεάζουν πάρα πολύ την πολιτική σταθερότητα και το μέλλον της χώρας (OECD, 2021).

Η εφαρμογή μεταρρυθμίσεων επηρεάζεται πρωτίστως από την εύρυθμη λειτουργία του δημόσιου τομέα και πιο συγκεκριμένα της διοίκησης. Έτσι, ο συγκεκριμένος κλάδος ίσως είναι η βασικότερη μεταρρυθμιστική προτεραιότητα, όπου πρέπει να τακτοποιηθούν ζητήματα ακεραιότητας και αποτελεσματικότητας, ενώ η μη πραγματοποίηση σχετικών αλλαγών μπορεί να αποτελέσει τροχοπέδη στην διαδικασία επαναφοράς της χώρας στην τροχιά βιώσιμης ανάπτυξης. Σε καμία περίπτωση λοιπόν, δεν θα πρέπει να υπάρξει κάποιο ρίσκο στην εξυγίανση του δημοσιονομικού τομέα και την αύξηση του ανταγωνιστικού πλεονεκτήματος (Καράτζιος, 2016).

Οι Οργανισμοί Τοπικής Αυτοδιοίκησης, εφεξής Ο.Τ.Α, ως φορείς υλοποίησης της κυβερνητικής πολιτικής οφείλουν να εφαρμόσουν και να διατηρήσουν ένα αποτελεσματικό σύστημα διαχείρισης της αποδοτικότητας ώστε οι υπηρεσίες τους να μπορούν να αποδίδονται με τον καλύτερο δυνατό τρόπο. Έτσι, καταλήγουμε στον εσωτερικό έλεγχο που αποτελεί αναπόσπαστο κομμάτι τους και συνεισφέρει στην εύρυθμη λειτουργία τους (Ζυγούλης, 2018).

Οι Οργανισμοί Τοπικής Αυτοδιοίκησης, με βάση τη κείμενη νομοθεσία (4795/2021) (ΦΕΚ 62/Α/17-4-2021) αλλά και προηγούμενες Εγκυκλίους – Αποφάσεις, φέρουν την υποχρέωση εφαρμογής του συστήματος ελέγχου και των διαδικασιών που προκύπτουν από αυτόν.

Σύμφωνα με το μεταρρυθμιστικό ρεύμα της ‘νέας δημόσιας διοίκησης’, ο δημόσιος τομέας έχει ανάγκη από επαρκείς εσωτερικούς ελέγχους, οι οποίοι συμβάλουν στη σωστή διαχείριση των προγραμμάτων δημόσιας υπηρεσίας. Ανεπαρκείς, κακοσχεδιασμένοι ή εσφαλμένοι εσωτερικοί έλεγχοι θα μπορούσαν να οδηγήσουν στην υπεξαίρεση δημόσιων πόρων ή στην αποτυχία της διασφάλισης ότι έχουν επιτευχθεί οι στόχοι, οι διαδικασίες και οι απαιτήσεις συμμόρφωσης προς τις δημόσιες

υπηρεσίες. Αυτές οι αποτυχίες θα μπορούσαν να λειτουργήσουν αρνητικά και αποτρεπτικά προς τους πολίτες, ώστε να απολάβουν τις απαραίτητες γι' αυτούς δημόσιες υπηρεσίες (Baltacı και Yilmaz, 2006).

1.1 Ερευνητικός στόχος

Στόχος βασικός αυτής της εργασίας είναι η μελέτη της εφαρμογής του Εσωτερικού ελέγχου στους Οργανισμούς Τοπικής Αυτοδιοίκησης και η συμβολή αυτού στη διατήρηση της Διαφάνειας και της Νομιμότητας.

1.2 Ερευνητικά ερωτήματα

Πως επηρεάζει η εφαρμογή του εσωτερικού ελέγχου τη λειτουργία των Ο.Τ.Α

Ποια τα οφέλη του νέου πλαισίου του εσωτερικού ελέγχου για τους Ο.Τ.Α

Ποιες μπορεί να χαρακτηριστούν ως αδυναμίες του συστήματος εσωτερικού ελέγχου που συνιστούν λόγους βελτίωσης αυτού, προκειμένου να εδραιωθούν οι αρχές της χρηστής διακυβέρνησης στους φορείς της τοπικής αυτοδιοίκησης.

1.3 Σημαντικότητα και πρωτοτυπία της έρευνας

Η σημαντικότητα αυτής της εργασίας έγκειται στο γεγονός ότι όσον αφορά στο Δημόσιο Τομέα, ο Εσωτερικός Έλεγχος είναι κάτι καινούργιο και καθώς έχει σαν στόχο την πρόληψη, τον εντοπισμό και την αντιμετώπιση σφαλμάτων και κακοδιαχείρισης μέσω δικλίδων ασφαλείας πρέπει να στεφθεί ως επιτυχές εγχείρημα. Επιπρόσθετα, καθώς οι ετήσιες εκθέσεις των Επιθεωρητών Δημόσιας Διοίκησης και του Συνηγόρου του Πολίτη, αναδεικνύουν ως μορφές κακοδιοίκησης την παράλειψη οφειλόμενης νόμιμης ενέργειας, την μη τήρηση της αρχής της νομιμότητας, την καταστρατήγηση των συμβατικών υποχρεώσεών τους προς τους πολίτες, την ελλιπή πληροφόρηση και κακή επικοινωνία, την μη απάντηση ή καθυστέρηση απάντησης, την μη ορθή και εξυπηρετική συμπεριφορά, την μη τήρηση της αρχής της επιείκειας, την μη εκτέλεση δικαστικής απόφασης και την μη τήρηση της αρχής της διαφάνειας, η παρούσα έρευνα αναμένεται να φανεί ωφέλιμη στο ευρύ κοινό αλλά και σε κάθε ιθύνοντα (Καράτζιος, 2016).

Σε παγκόσμιο επίπεδο, εκτιμάται πως αυτή η έρευνα θα συμβάλλει στην παροχή ενημερωμένων δεδομένων σχετικά με την ψευδή παρουσίαση οικονομικών πληροφοριών και στοιχείων των Ο.Τ.Α. με σκοπό την εξυπηρέτηση της διαφάνειας, αποτρέποντας την επανεμφάνιση τους. Επομένως, η σημασία αυτής της έρευνας βρίσκεται στην ελπίδα ότι τα ευρήματα αυτής της έρευνας θα συμβάλλουν στην ενίσχυση της υπάρχουσας βιβλιογραφίας σχετικά με τον αντίκτυπο του εσωτερικού ελέγχου στους Ο.Τ.Α. Το συγκεκριμένο ερευνητικό εγχείρημα αποτελεί πρωτότυπη προσπάθεια ανάλυσης των τεκταινόμενων στον τομέα εφαρμογής διαδικασιών εσωτερικού ελέγχου στους Ο.Τ.Α, πεδίο σε σημαντικό βαθμό αχαρτογράφητο για τα ελληνικά δεδομένα. Τέλος, πρέπει να τονιστεί η έλλειψη μελετών για τη λειτουργία συστημάτων και υπηρεσιών εσωτερικού ελέγχου στους φορείς των Ο.Τ.Α έπειτα από τη ψήφιση του τελευταίου σχετικού νόμου (4795/2021).

Στο ζήτημα της πρωτοτυπίας της έρευνας, αξίζει να αναφερθεί πως αποτελεί πρώτο εγχείρημα διερεύνησης του θέματος του εσωτερικού ελέγχου σε δήμο στον οποίο έχει τεθεί σε λειτουργία. Επιπρόσθετα, πρωτότυπη κρίνεται και η διενέργεια της ποιοτικής έρευνας με άτομο άμεσα υπεύθυνο για τη διενέργεια και εφαρμογή του συστήματος εσωτερικού ελέγχου στο Δήμο Θεσσαλονίκης. Τέλος, αξιόλογο δείγμα πρωτοτυπίας της παρούσας εργασίας αποτελεί το γεγονός συνδυασμού της βιβλιογραφικής ανασκόπησης με τη διενέργεια της μελέτης περίπτωσης, καθώς τα ευρήματα της αναζήτησης βιβλιογραφικά επιβεβαιώθηκαν με τα ευρήματα της ποιοτικής έρευνας μέσα από την μελέτη περίπτωσης.

1.4 Μεθοδολογία

Η παρούσα εργασία απαρτίζεται από το θεωρητικό και το ερευνητικό τμήμα. Στο θεωρητικό τμήμα έλαβε χώρα μια εις βάθος μελέτη της εγχώριας και διεθνούς βιβλιογραφίας. Ειδικότερα, έκτος από την χρήση βιβλίων και αρθρογραφίας χρησιμοποιήθηκαν ετήσιες εκθέσεις φορέων Ο.Τ.Α, πρακτικά συνεδριάσεων και εκθέσεις εσωτερικού ελέγχου. Ακόμη, μελετήθηκε το νομοθετικό και πολιτικό πλαίσιο που ισχύει για τους συνδυαστικά με ακαδημαϊκά άρθρα για το ζήτημα του εσωτερικού ελέγχου. Στο ερευνητικό μέρος διεξήχθη αρχικά μελέτη περίπτωσης του δήμου Θεσσαλονίκης και εν συνεχεία με τη χρήση της συνέντευξης με ειδικό εκπρόσωπο του Δήμου δόθηκε μία πιο συγκεκριμένη εικόνα για την μελέτη εφαρμογής του.

1.5 Δομή εργασίας

Η μελέτη θα οργανωθεί στα ακόλουθα κεφάλαια:

Κεφάλαιο 1: Εισαγωγή και προσανατολισμός της μελέτης

Το κεφάλαιο παρέχει τις γενικές πληροφορίες όπως το θέμα, τα ερευνητικά ερωτήματα και τη σημαντικότητα της εργασίας σχετικά με τη μελέτη. Επιπλέον, περιλαμβάνει τους στόχους της μελέτης, την περιγραφή της μεθοδολογίας που χρησιμοποιήθηκε και το περίγραμμα της μελέτης με μια σύντομη περίληψη των κεφαλαίων.

Κεφάλαιο 2: Θεωρητική ανασκόπηση

Αυτό το κεφάλαιο εισάγει τη διαθέσιμη τρέχουσα βιβλιογραφία που χρησιμοποιείται στη μελέτη για να βοηθήσει στην καλύτερη ανάλυση των όρων «εσωτερικός έλεγχος» και ειδικότερα πραγματεύεται την εφαρμογή του εσωτερικού ελέγχου στους Οργανισμούς τοπικής αυτοδιοίκησης. Επιπρόσθετα, στο δεύτερο τμήμα του παρόντος κεφαλαίου γίνεται αναφορά στην υπάρχουσα κατάσταση και συγκεκριμένα στην εφαρμογή του Δήμου σχετικά με τον εσωτερικό έλεγχο και των δικλίδων ασφαλείας που αυτός παρέχει (Ν.4795/2021).

Κεφάλαιο 3: Σχεδιασμός και μεθοδολογία της έρευνας

Σε αυτό το κεφάλαιο, συζητείται ο ερευνητικός σχεδιασμός και η μεθοδολογία που υιοθετήθηκαν για τη μελέτη, και περιλαμβάνει τις μεθόδους συλλογής δεδομένων καθώς και την τεχνική ανάλυσης δεδομένων που χρησιμοποιείται.

Κεφάλαιο 4: Αποτελέσματα έρευνας

Στο παρόν κεφάλαιο γίνεται η ανάλυση του περιεχομένου της συνέντευξης από την υπεύθυνη του τμήματος εσωτερικού ελέγχου στη Θεσσαλονίκη.

Κεφάλαιο 5: Συμπεράσματα και συστάσεις

Το τελευταίο κεφάλαιο αναφέρεται στην επίτευξη του ερευνητικού σκοπού και στόχων και παρουσιάζει μια περίληψη των ευρημάτων της έρευνας καθώς και συστάσεις για βελτίωση.

1.6 Ανακεφαλαίωση

Σύμφωνα με το μεταρρυθμιστικό ρεύμα της 'νέας δημόσιας διοίκησης', ο δημόσιος τομέας έχει ανάγκη από επαρκείς εσωτερικούς ελέγχους, οι οποίοι συμβάλουν στη σωστή διαχείριση των προγραμμάτων δημόσιας υπηρεσίας. Ανεπαρκείς, κακοσχεδιασμένοι ή εσφαλμένοι εσωτερικοί έλεγχοι θα μπορούσαν να οδηγήσουν στην υπεξαίρεση δημόσιων πόρων ή στην αποτυχία της διασφάλισης ότι έχουν

επιτευχθεί οι στόχοι, οι διαδικασίες και οι απαιτήσεις συμμόρφωσης προς τις δημόσιες υπηρεσίες. Αυτές οι αποτυχίες θα μπορούσαν να λειτουργήσουν αρνητικά και αποτρεπτικά προς τους πολίτες, ώστε να απολάβουν τις απαραίτητες γι' αυτούς δημόσιες υπηρεσίες (Baltacı και Yilmaz, 2006).

Στο παρόν κεφάλαιο δόθηκε το θέμα της έρευνας σχετικά με την εφαρμογή του εσωτερικού ελέγχου στους Ο.Τ.Α, ενώ παράλληλα παρασχέθηκαν τα ερευνητικά ερωτήματα στα οποία καλείται να απαντήσει. Ακολούθως τονίστηκε η σημασία της έρευνας συνδυαστικά με την μεθοδολογία που επιλέχθηκε για τη δημιουργία αυτής. Επομένως τα ερωτήματα στα οποία απάντησε το παρόν κεφάλαιο είναι το θέμα της εργασίας, ο τρόπος ανάπτυξης της μελέτης του , τα ερωτήματα στα οποία καλείται να απαντήσει και εν τέλει ο τρόπος που θα τα απαντήσει.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΔΕΥΤΕΡΟ

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΚΗ ΑΝΑΣΚΟΠΗΣΗ

2.1 Εισαγωγή

Η πρόοδος των ανθρώπων μετά το τέλος του Β' παγκοσμίου πολέμου, ήταν ο βασικότερος λόγος ανάπτυξης του εσωτερικού ελέγχου. Ο συγκεκριμένος τύπος ελέγχου αναφέρεται κατά βάση σε οικονομικούς ελέγχους, σε υπηρεσίες συμβουλευτικής, αλλά και στην εξασφάλιση της ποιότητας συγκεκριμένων υπηρεσιών. Στο παρόν κεφάλαιο δίνεται το πλαίσιο της έννοιας του εσωτερικού ελέγχου συνδυαστικά με τα οφέλη αυτού και την αποτελεσματικότητα του ελέγχου.

2.2 Η έννοια του εσωτερικού ελέγχου

Πρόγονο του Ινστιτούτου Εσωτερικών Ελεγκτών, αποτελούσαν συγκεκριμένα γραφεία που μελετούσαν οικονομικά δεδομένα προκειμένου να ανακαλύψουν λάθη ή παρατυπίες (Pickett, 2003). Όσο περνούσαν τα χρόνια όμως, συγκεκριμένου τύπου έλεγχοι άρχισαν να είναι απαραίτητοι όχι μόνο για χρηματοοικονομικούς σκοπούς, αλλά και για διάφορους άλλους λόγους στην κάθε μονάδα.

Ο πρωτεργάτης του εσωτερικού ελέγχου, ονομάζεται Lawrence Sawyer (1911-2002) και είναι ο ιδρυτής της έννοιας. Ο Sawyer ωθούσε τους εσωτερικούς ελεγκτές να δρουν ως συμβουλάτορες και να εμπλέκονται ενεργά στον οργανισμό που εργάζονται, όχι με επικριτικό ύφος, αλλά υποστηρικτικά.

Τη σημερινή ημέρα ο θεσμός των εσωτερικών ελέγχων αφορά κάθε τομέα μιας επιχείρησης ή ενός οργανισμού και στηρίζομενος στην ελεγκτική επιστήμη συνεισφέρει στην γενικότερη λειτουργία του.

Οι ορισμοί για την έννοια του εσωτερικού ελέγχου είναι πολλοί και αφορούν διάφορες πτυχές του. Το AICPA (American Institute of Certified Public Accountants), αναφέρει πως ο εσωτερικός έλεγχος χωρίζεται σε στάδια, εκ των οποίων το πρώτο είναι η οργάνωση, ακολουθεί η προσπάθεια, έπειτα η μέθοδος και τέλος τα μέτρα που πρέπει να υιοθετηθούν για την ασφάλεια μιας επιχείρησης. Από το IIA (Institute of Internal Auditors), αναφέρεται πως ο εσωτερικός έλεγχος είναι μια συμβουλευτική αλλά αντικειμενική δράση, με σκοπό την βελτίωση της λειτουργικότητας μιας εταιρείας, αλλά και την αύξηση της αξίας της. Επίσης, το CCAF (Canadian Comprehensive Audit Foundation), ορίζει πως ο εσωτερικός έλεγχος είναι μία ανεξάρτητη-αυτόνομη εκτίμηση που αφορά την εύρυθμη λειτουργία μιας επιχείρησης, η οποία επιτυγχάνεται μέσω συνολικής αξιολόγησης των δράσεών της (συστήματα, αποφάσεις και πρακτικές). Σχετικά με τον δημόσιο τομέα, η έννοια του εσωτερικού ελέγχου είναι πιο σταθερή και σαφής, καθώς βάσει του Asare (2009) έχει ως βασικό στόχο την παροχή πιστοποιήσεων σχετικά με την λειτουργικότητα ενός οργανισμού, ή την επιπλέον βελτίωσή του (Morin, 2011).

Όπως φαίνεται από του ορισμούς που δόθηκαν παραπάνω, ένας από τους θεμελιώδεις σκοπούς του εσωτερικού ελέγχου είναι η εφαρμογή αξιολογήσεων σε διάφορα επίπεδα, οι οποίοι οδηγούν σε παροχή υπηρεσιών υψηλού επιπέδου στη διοίκηση. Αυτό μειώνει πιθανούς κινδύνους για εν δυνάμει επενδυτές, ενώ ταυτόχρονα βελτιώνει σε γενικότερο πλαίσιο τη λειτουργία του εκάστοτε οργανισμού. Ο εσωτερικός έλεγχος μπορεί να εφαρμοστεί σε ένα πολύ μεγάλο φάσμα δραστηριοτήτων. Για παράδειγμα εφαρμόζεται για την εξασφάλιση της αποτελεσματικότητας ή της αποδοτικότητας ενός οργανισμού, για την πιστοποίηση της αξιοπιστίας χρηματοοικονομικών πληροφοριών, για την ανεύρεση κλοπών ή ενεργειών απάτης, ή ακόμα και για τη διαφύλαξη της περιουσίας βάσει των κανόνων κάθε οργανισμού (Δρογαλάς, 2006). Επιπλέον, υπάρχουν τμήματα που έχουν να κάνουν με ελέγχους σχετικούς με την χρηματοοικονομική ή τη λογιστική πληροφόρηση, ή στην απόδοση λειτουργιών χωρίς να λαμβάνουν υπ' όψιν διάφορα

διαδικαστικά ζητήματα όπως την εφαρμογή κανόνων που επιβάλλονται από τους ελεγκτές ή την ίδια την Κυβέρνηση.

Ασχέτως των παραπάνω, ο εσωτερικός έλεγχος είναι πλέον αναγκαίος για την Ελλάδα σήμερα, καθώς είναι ένα καθεστώς που διασφαλίζει διαφόρου τύπου ανάγκες ενός οργανισμού και μειώνει διάφορους επιχειρηματικούς κινδύνους. Μέσω της συμβουλευτικής του ικανότητας επιτυγχάνει τη διαφάνεια αποτρέποντας ζημιογόνες καταστάσεις, ενώ όταν το τμήμα εσωτερικού ελέγχου λειτουργεί σωστά, γίνεται πολύ εύκολη και η διενέργεια εξωτερικών ελέγχων (Posner,2011).

2.3 Ο Σκοπός του εσωτερικού ελέγχου

Βασικός σκοπός του παρόντος είναι η αδιάσπαστη ρύθμιση των σχετικών θεμάτων με το Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου και με τον τρόπο λειτουργίας των Μονάδων Εσωτερικού Ελέγχου, στο δημόσιο τομέα. Παράλληλα, σκοπό αποτελεί η καθιέρωση του Συμβούλου Ακεραιότητας στη Δημόσια Διοίκηση, με στόχο την ενίσχυση των μηχανισμών ακεραιότητας και λογοδοσίας στους φορείς που ανήκουν στο δημόσιο τομέα. Με αυτόν τον τρόπο ενισχύεται η συμβολή στην επίτευξη των στόχων τους, με βάση τις αρχές της ορθής διακυβέρνησης και διοίκησης, ακολουθώντας πάντα τα διεθνή ελεγκτικά πρότυπα και τις διατάξεις του ν. 4622/2019 (Α' 133).

- *Εσωτερικός Έλεγχος*: πρόκειται για μια ανεξάρτητη δραστηριότητα που αποτελείται από τα χαρακτηριστικά της αντικειμενικότητας και της συμβουλευτικής και διαβεβαιωτικής υποστήριξης, η οποία αποσκοπεί στην ανάδειξη της αξίας και στην βελτίωση των λειτουργιών του φορέα. Μέσω μίας επαγγελματικής και συστηματικής προσέγγισης για την αξιολόγηση και ανάπτυξη της αποτελεσματικότητας του Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου, των διαδικασιών διακυβέρνησης και διαχείρισης κινδύνων, ο Εσωτερικός Έλεγχος συμβάλει στην επίτευξη των αντικειμενικών στόχων του φορέα (Κουτούπης, 2018).

2.4 Το Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου

Αποτελείται από ένα σύμπλεγμα διαδικασιών και λειτουργιών, καθώς και από δικλίδες ελέγχου. Το πλέγμα αυτό είναι ειδικά σχεδιασμένο για την παροχή διαβεβαίωσης στον φορέα σχετικά με την επίτευξη των στόχων του ως προς:

- i. το βαθμό αποδοτικότητας και αποτελεσματικότητας των επιχειρησιακών λειτουργιών

- ii. την αξιοπιστία των οικονομικών αναφορών
- iii. το συντονισμό με τους κανονισμούς, τους νόμους και τις πολιτικές που καθορίζουν και ρυθμίζουν τη λειτουργία του.

Επιπλέον, το Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου οφείλει να συμμερίζεται τα κοινώς αποδεκτά πρότυπα σχετικά με την Επαγγελματική Εφαρμογή του Εσωτερικού Ελέγχου, το C.O.S.O. (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission - Πλαίσιο Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου της Επιτροπής) και το I.I.A. (Institute of Internal Auditors - Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών).

Σημειώνεται ότι ο εσωτερικός έλεγχος αποτελεί μία ανεξάρτητη λειτουργία. Η λειτουργική αυτή ανεξαρτησία επιτυγχάνεται αφενός με τη σύσταση της Επιτροπής Ελέγχου και αφετέρου με την υποταγή της Μονάδας Εσωτερικού Ελέγχου, ως προς το οργανωτικό τομέα, απευθείας στον επικεφαλής του φορέα. Οι Εσωτερικοί Ελεγκτές είναι αμέτοχοι στη διοίκηση του φορέα, και επιπλέον δεν εμπλέκονται με επιχειρησιακά καθήκοντα σχετικά με αυτόν.

2.5 Επιτροπή Ελέγχου-Χαρακτηριστικά

1. Η Επιτροπή Ελέγχου απευθύνεται στους φορείς του άρθρου 2, με γνώμονα το μέγεθος και την οργανωτική τους δομή, έχοντας την υποχρέωση να διασφαλίσει την ανεξαρτησία της Μονάδας Εσωτερικού Ελέγχου, να έχει υπό την εποπτεία της τις εργασίες, εγγυώμενη την ποιότητα του εκάστοτε έργου.
2. Όντας ανεξάρτητο σώμα, η Επιτροπή Ελέγχου δεν είναι αρμόδια για τον τομέα διοίκησης και διαχείρισης του φορέα.
3. Απαρτίζεται από ομάδα τριών μελών, εκ των οποίων το ένα κατέχει ελεγκτική εμπειρία. Τα μέλη αυτά δε μπορούν να έχουν σχέση εξαρτημένης εργασίας με τον εκάστοτε φορέα, καθώς προέρχονται από άλλους φορείς του άρθρου 2.
4. Τέλος, όπως προαναφέρθηκε, η Επιτροπή Ελέγχου προκειμένου να προβεί στην εκτέλεση των αρμοδιοτήτων και των καθηκόντων της, λαμβάνει υπόψη της τα Πρότυπα για την Επαγγελματική Εφαρμογή του Εσωτερικού Ελέγχου και τις άριστες πρακτικές που αναπλάθονται από φορείς όπως το I.I.A. ή η Επιτροπή C.O.S.O..

2.6 Στόχοι και αρμοδιότητες Μονάδας Εσωτερικού Ελέγχου

Η Μονάδα Εσωτερικού Ελέγχου στοχεύει στο παρακάτω επιχειρησιακό πλάνο:

- a) παρακολούθηση των συστημάτων λειτουργίας και διακυβέρνησης και την παροχή εγγύησης για την επάρκειά τους, προκειμένου να υποστηριχθεί ο φορέας στην επίτευξη των στρατηγικών του στόχων και να ληφθούν μέτρα, όπου κρίνεται απαραίτητο,
- b) παροχή υπηρεσιών συμβουλευτικής, είτε ως βοηθητική κίνηση προς τον επικεφαλής του φορέα είτε ως μέρος του ετήσιου προγράμματος εργασίας, αποσκοπώντας στη βελτίωση της αποτελεσματικότητας του φορέα,
- c) εξασφάλιση μίας ασφαλούς και αποτελεσματικής και χρήσης των συστημάτων πληροφοριών
- d) αξιολόγηση του τρόπου λειτουργίας προγραμμάτων και των δραστηριοτήτων, που λαμβάνουν χώρα στον φορέα, με βάση της αρχές της δημοσιονομικής διαχείρισης.

Δεκάδες άρθρα του, που αφορούν την Τοπική Αυτοδιοίκηση και τη Δημόσια Διοίκηση, έχουν τεθεί σε ισχύ και πρέπει να εφαρμοστούν, εκτός από εκείνα των οποίων το περιεχόμενο έχει διαφορετική ειδική έναρξη ισχύος ή εκείνα των οποίων η εφαρμογή απαιτεί την έκδοση υπουργικής απόφασης.

Τονίζεται ότι σύμφωνα με το Νόμο, συγκεκριμένα με το αρ. 38, αρ. 65 και παρ. 5 αρ., 83, οι αρμοδιότητες των οργάνων Διοίκησης των Δήμων και των Περιφερειών έχουν πλέον αλλάξει, υπέρ της Οικονομικής τους Επιτροπής.

Ταυτόχρονα, υπενθυμίζεται η ύπαρξη αυτοδιοικητικών διατάξεων με αναδρομική ισχύ, η εφαρμογή των οποίων ανατρέχει και στο παρελθόν. Παρακάτω αναφέρονται ενδεικτικά ορισμένα παραδείγματα:

- Σύμφωνα με το αρ. 62, η προθεσμία για τη δυνατότητα αύξησης έως και 30% του αριθμού των υπερωριών των υπαλλήλων των Δήμων ή των Περιφερειών και του προσωπικού της Δημοτικής Αστυνομίας που ανήκουν στα κλιμάκια ελέγχου της πανδημίας, παρατάθηκε αναδρομικά από τη λήξη της (είχε λήξει στις 28.2 .2021).

- Με αντίστοιχο τρόπο, βάσει του αρ. 61, παρατάθηκε μετά τη λήξη της (28.2.2021), η δυνατότητα αναθέσεων από τους ΟΤΑ για τον εφοδιασμό αγαθών εν όψει της πανδημίας, μέσω της διαπραγμάτευσης δίχως προγενέστερη δημοσίευση.
- Ακόμα ένα παράδειγμα αποτελεί το αρ. 42, που είναι υπεύθυνο για τη ρύθμιση λήψης της πιθανής προσωπικής διαφοράς για τους Δημοτικούς Αστυνομικούς, οι οποίοι επέστρεψαν από τα Καταστήματα Κράτησης στους Δήμους, το οποίο ισχύει αναδρομικά από την ημερομηνία ανάληψης καθηκόντων στο Φορέα υποδοχής.
- Σύμφωνα με το αρ. 49, παρατείνονται οι μισθώσεις δημοτικών ακινήτων, οι οποίες έληγαν από 01/01/2021 έως την ημερομηνία που δημοσιεύτηκε ο νέος Νόμος.

Ο Εσωτερικός Έλεγχος, στην περίπτωση του Δημόσιου Τομέα, αποσκοπεί αρχικά στην πρόληψη και έπειτα στον εντοπισμό και την αντιμετώπιση της λαθεμένης διαχείρισης μέσω των δικλίδων ασφαλείας. Προκειμένου να επιτευχθεί η εύρυθμη λειτουργία των Οργανισμών του Δημόσιου Τομέα, απαιτείται η άσκηση Κυβερνητικού Ελέγχου, μέσω των εσωτερικών ελεγκτών. Σημειώνεται, ωστόσο, ότι η Διοίκηση του ελεγχόμενου οργανισμού (tone at the top) είναι αρμόδια για το σχεδιασμό, την εφαρμογή και τέλος την αξιολόγηση του Εσωτερικού Ελέγχου.

Πιο συγκεκριμένα, σύμφωνα με τις εκθέσεις που συντάσσονται ετησίως από τους Επιθεωρητές της Δημόσιας Διοίκησης και του Συνηγόρου του Πολίτη, αναδεικνύονται ως μορφές κακής διοίκησης οι κάτωθι συμπεριφορές:

- Μη τήρηση της αρχής της νομιμότητας, της επιείκειας, της διαφάνειας
- Παράλειψη οφειλόμενης νόμιμης ενέργειας
- Παραβίαση των υποχρεώσεών τους προς τους πολίτες
- Ελλιπή επικοινωνία και πληροφόρηση
- Καθυστέρηση απάντησης
- Εσφαλμένη συμπεριφορά κ.ο.κ.

2.7 Η υπάρχουσα κατάσταση

Η Βουλή των Ελλήνων ψήφισε πρόσφατα το σχέδιο νόμου του Υπουργείου Εσωτερικών "Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου στον Δημόσιο Τομέα, Σύμβουλος Ακεραιότητας στη Δημόσια Διοίκηση και άλλες διατάξεις για τη Δημόσια Διοίκηση και την Τοπική Αυτοδιοίκηση", μέσω του οποίου επιδιώχθηκε για πρώτη φορά η καθολική ρύθμιση των θεμάτων σχετικά με τη λειτουργία και τη παροχή του εσωτερικού ελέγχου. Αναλυτικότερα, βάσει της συνοδευτικής έκθεσης της ανάλυσης των συνεπειών, επιχειρείται ολοκληρωμένα η ρύθμιση και η θέσπιση του Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου, η καθιέρωση όρων, αρχών και κανόνων σχετικά με αυτόν, η εξασφάλιση της ανεξάρτητης λειτουργίας του, η εισαγωγή ενός πλαισίου ανάπτυξης και λειτουργίας των Μονάδων Εσωτερικού Ελέγχου (ΜΕΕ), η διασαφήνιση των επιμέρους αρμοδιοτήτων που κατείχαν τα εποπτικά όργανα αυτών, η επαγγελματική ανάπτυξη και η πιστοποίηση του εσωτερικού ελεγκτή και τέλος, η εναρμόνιση των δραστηριοτήτων και των λειτουργικών κανόνων του εσωτερικού ελέγχου με βάση κυρίως τα διεθνή πρότυπα εσωτερικού ελέγχου και τις βέλτιστες πρακτικές όπως διαμορφώνονται, ιδίως, από την Επιτροπή Υποστήριξης Οργανισμών της Επιτροπής Treadway (COSO) και από το Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών (ΙΙΑ). (Νόμος 4795/2021 – ΦΕΚ 62/Α/17-4-2021).

Η εκτίμηση κινδύνου εσωτερικού ελέγχου είναι μια διαδικασία που αποσκοπεί στον εντοπισμό σφαλμάτων και παραλείψεων που ενδέχεται να εκθέσουν τον Οργανισμό σε κινδύνους, επηρεάζοντας αρνητικά την κοινωνική του ευημερία. Ως εκ τούτου, παρέχει εύλογη διαβεβαίωση στο πεδίο της επάρκειας συνδυαστικά με την αποτελεσματικότητα των δικλίδων της ελεγκτικής διαδικασίας και την αντιμετώπιση κάθε κινδύνου, ο οποίος λειτουργεί ως απειλή για τον οργανισμό, εμποδίζοντάς τον να επιτύχει τους στόχους του.

Επιπρόσθετα,

- Εξασφαλίζεται η ομαλή, αποδοτική και αποτελεσματική λειτουργία των υπηρεσιών.
- Εντοπίζονται οι αδυναμίες, αποτρέποντας την εκδήλωση γεγονότων (κινδύνων) που παραμονεύουν σε όλο το φάσμα των δραστηριοτήτων
- Δημιουργούνται ευκαιρίες σε σχέση με την επίτευξη των στόχων των Οργανισμών.
- Προωθείται η διαφάνεια, η νομιμότητα και η εξάλειψη πιθανής διαφθοράς (ο νόμος αυτός προβλέπει επίσης τον καθορισμό του Συμβόλου Ακεραιότητας στη

Δημόσια Διοίκηση, ενισχύοντας το ρόλο των συστημάτων Εσωτερικού Ελέγχου).

Βάσει του νέου θεσμικού πλαισίου, ο νόμος απευθύνεται στην πλειονότητα των φορέων και των Νομικών Προσώπων, όπου με τον έναν ή τον άλλον τρόπο, το κράτος συμμετέχει. Συνεπώς, η εκπαίδευση των στελεχών του δημόσιου τομέα, αναπόφευκτα θα οδηγήσει τους εσωτερικούς ελεγκτές στην επιτυχή εκπλήρωση του ρόλου τους και στην εφαρμογή του νέου νόμου με τον καλύτερο δυνατό τρόπο (Ν. 4795/2021 – ΦΕΚ 62/Α/17-4-2021).

Το νέο αυτό θεσμικό πλαίσιο, παρά τις επιμέρους βελτιώσεις που ενδεχομένως απαιτούνται και οι οποίες θα προκύψουν από την εφαρμογή του, θέτει στέρεες βάσεις για τη δημιουργία όχι μόνο ενός κατάλληλου και αποτελεσματικού συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου, αλλά και μιας γενικότερης κουλτούρας και ιδιοσυγκρασίας που βασίζεται στη Διαφάνεια και στην Ορθή Εταιρική και Οργανωτικής Διακυβέρνησης στον ευρύτερο δημόσιο τομέα.

Σύμφωνα με το νόμο ΔΝΖ'/1912, του Ελευθέριου Βενιζέλου, υπήρχε η λογική για πλήρη παροχή αυτοδιοίκησης στις κοινότητες και στους δήμους. Βάσει αυτής της νοοτροπίας έχει πλαστεί η μορφή που έχουν σήμερα οι ΟΤΑ. Αυτή η πλήρης αυτοδιοίκηση που είναι βασικό γνώρισμα των χαρακτηριστικών των σημερινών ΟΤΑ, μεταφράζεται επί διοικητικού δικαίου με τις αρχές της σκοπιμότητας και της νομιμότητας. Είναι πλέον δεδομένο, ότι στο παρελθόν σημειώθηκαν περιστατικά κατάχρησης εξουσίας και θέσης, παθητικής δωροδοκίας, αλόγιστη δαπάνη δημοσίου χρήματος και πολλές ακόμα μη αποδεκτές συμπεριφορές. Επομένως, δημιουργείται η ανάγκη εξάλειψης αυτών και ταυτόχρονη ενσωμάτωση οδηγιών διαχείρισης και ελέγχου, με σκοπό τη δημιουργία ενός παραγωγικού περιβάλλοντος, το οποίο θα διέπεται από νομιμότητα, ανταγωνισμό και σκοπιμότητα. Σημειώνεται ότι το πλαίσιο άσκησης των ελέγχων σκοπιμότητας και νομιμότητας, οφείλει να ακολουθεί την απαραίτητη αμεροληψία, αντικειμενικότητα, διαφάνεια και εντιμότητα.

Με την καθοδήγηση του Ελεγκτικού Συνεδρίου και του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών Ελλάδος, διαφαίνεται τα τελευταία χρόνια, μία προσπάθεια ίδρυσης μονάδων Εσωτερικού Ελέγχου στους ΟΤΑ, οι οποίες θα χαρακτηρίζονται από ανεξαρτησία, σκοπιμότητα και αντικειμενικότητα τόσο σχετικά με τη στοχοθεσία των ΟΤΑ, όσο και με τους αντίστοιχους ελέγχους των τμημάτων και των διευθύνσεων. Σε αυτήν την προσπάθειά, οι ΟΤΑ στράφηκαν σε αρκετές περιπτώσεις στους ιδιώτες

Εσωτερικούς Ελεγκτές, ζητώντας βοήθεια, προκειμένου να εκπαιδύσουν θεωρητικά τους επιλεγμένους υπαλλήλους σχετικά με τα νέα τους καθήκοντα στην υπηρεσία Εσωτερικού Ελέγχου. Δικαιολογημένα τίθεται το ερώτημα, κατά πόσο ο σημερινός υπάλληλος είναι σε θέση να εκτελέσει τα καθήκοντα και τις αντίστοιχες υπηρεσίες, με την προϋπηρεσία και τις γνώσεις που απαιτούνται από το Υπουργείο Οικονομικών, ώστε να χορηγηθεί η πιστοποίηση του Εσωτερικού Ελεγκτή. Ταυτόχρονα, ένα σημαντικό ερώτημα παραμένει σε ποιο βαθμό θα διατηρήσει την ανεξαρτησία και την αντικειμενικότητά του κατά την άσκηση των ελεγκτικών του δραστηριοτήτων και καθηκόντων.

Το Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου αποτελείται από ένα σύνολο ελέγχων, που απαρτίζεται από τους ελέγχους της οργανωτικής δομής, των διαδικασιών, των μεθοδολογιών και τέλος του Εσωτερικού Ελέγχου. Το συνολικό αυτό σύστημα ελέγχων εφαρμόζεται από τη διοίκηση για τις λειτουργίες του φορέα, με σκοπό την υποστήριξη αυτής για την πραγμάτωση των στόχων της, με τρόπο οικονομικό και αποδοτικό (παρ. 2 άρθρο 4 ν. 3496/2006).

Ο Εσωτερικός Έλεγχος, επιπλέον, χαρακτηρίζεται, σύμφωνα πάντα με τα Ελεγκτικά Πρότυπα, τα οποία καθιερώνονται από το Διεθνές και Ελληνικό Ινστιτούτο Ελεγκτών, από επιχειρησιακό προφίλ συμμετέχοντας στη δημιουργία προστιθέμενης αξίας/added value στις διοικήσεις.

Παρακάτω, καταγράφονται ορισμένα ενδεικτικά *παραδείγματα ελέγχων* των ΟΤΑ, εφόσον πρώτα ο Εσωτερικός Ελεγκτής συλλέξει τις απαιτούμενες πληροφορίες, συμπληρώσει τα αντίστοιχα φύλλα ελέγχου, αξιολογήσει τον έλεγχο και προβεί στα συμπεράσματα και στην καταγραφή της έκθεσής του:

- ✓ Έλεγχος λογιστικής απεικόνισης
- ✓ Παρακολούθηση εγκεκριμένων επιχορηγήσεων
- ✓ Έλεγχος διαθεσίμων
- ✓ Κατάρτιση-Έγκριση-Εκτέλεση προϋπολογισμών
- ✓ Βεβαιώσεις εσόδων και εισπράξεων
- ✓ Αξιοποίηση της δημοτικής ακίνητης περιουσίας κτλ.

Εν κατακλείδι, ο Εσωτερικός Έλεγχος είναι μια διαδικασία που αποσκοπεί στην προληπτική αξιολόγηση όλων των τμημάτων ενός οργανισμού, και ταυτόχρονα απαιτεί από τον εκάστοτε ελεγκτή την ποιοτική και προσεκτική του εργασία, καθώς και την αδιάκοπη επιμόρφωση και ανάπτυξή του. Το γεγονός αυτό και δεδομένου ότι υπάρχει

περιορισμένος αριθμός εξειδικευμένων υπαλλήλων στους ΟΤΑ, κρίνεται απαραίτητη η συμβουλευτική υποστήριξη πιστοποιημένων Εσωτερικών Ελεγκτών, ώστε να μπορέσει να συνταχθεί Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου, το οποίο θα αναπτυχθεί μέσω της εκπαίδευσης των υπηρεσιακών υπαλλήλων των ΟΤΑ, με γενικότερο αποτέλεσμα την ανάπτυξη της γενικότερης ιδιοσυγκρασίας και κουλτούρας.

Σύμφωνα με τις απαιτήσεις της Αρχής διαφάνειας της Ελλάδας, οι οποίες αποσκοπούν στην ανάπτυξη και στην ορθή λειτουργία των ΟΤΑ, οι κατασταλτικοί έλεγχοι του Ελεγκτικού Συνεδρίου φαίνεται να είναι επιτυχείς, εφόσον έχουν σημειωθεί συστηματικές και στοχευμένες διαδικασίες. Κατά κύριο λόγο, ο μέχρι τώρα έλεγχος είχε ως απώτερο σκοπό το σωφρονισμό και τη καταστολή, εστιάζοντας στον εντοπισμό της διαφθοράς.

Ιδιαίτερη θα πρέπει να είναι η βαρύτητα που αποδίδεται στην πρόληψη κινδύνου, και όχι μόνο στην καταστολή και τη συμμόρφωση. Είναι δεδομένο ότι όταν έχει ανακαλυφθεί μία περίπτωση παραβίασης, έχει γίνει ήδη φανερός ο κίνδυνος και οι αρνητικές συνέπειες και επιπτώσεις, επομένως αναφερόμαστε πλέον σε επίπεδο επιρροής και όχι πρόληψης. Στο παρόν άρθρο καταγράφονται απόψεις και θέσεις σχετικά με τη σωστή και την αποτελεσματικότερη μεθοδολογία του συστήματος ΕΕ, ώστε να είναι φανερά τα αποτελέσματα στους Δήμους. Πρέπει να αναφερθεί ότι η μονάδα ΕΕ διατηρεί την ανεξαρτησία της και την συμβουλευτική και αντικειμενική της φύση και δραστηριότητα. Επομένως, είναι απαραίτητη η ανάπτυξη ενός σχετικού εγχειριδίου διαδικασιών, καλύπτοντας έτσι το σύνολο των πτυχών της δραστηριοποίησης του ΕΕ και τον συνεχή έλεγχο της αποδοτικότητάς του. Παράλληλα, το Ελεγκτικό Συνέδριο προφανώς και κατέχει εποπτικό ρόλο, αντίστοιχο με αυτόν της Επιτροπής Ελέγχου. Ωστόσο, ο καθορισμός των ορίων δράσης, είναι αρμοδιότητα της νομοθεσίας. Το καταστατικό επομένως, οφείλει να ορίζει τα καθήκοντα της μονάδας ΕΕ, τα οποία να είναι εγκεκριμένα από το Ανώτατο Συμβούλιο του εκάστοτε Δήμου.

2.8 Άλλα είδη ελέγχου

Παρακάτω καταγράφονται ορισμένα είδη ελέγχων, που πραγματοποιούνται εκτός των καθιερωμένων, και που μπορούν να συμπεριληφθούν κατά τη διαδικασία σχεδιασμού του ετήσιου πλάνου των Δήμων από τις μονάδες (Pazarkis, Koutoupis, Kyriakou, & Galanis, 2020).:

- *Λειτουργικοί Έλεγχοι*, υπεύθυνοι για την εξακρίβωση της λειτουργίας και εφαρμογής των αντίστοιχων διαδικασιών, για την επίτευξη των στόχων, οι οποίοι θέτονται από την Διοίκηση του εκάστοτε Δήμου.
- *Οικονομικοί Έλεγχοι*, στοχεύουν στην επιβεβαίωση της σωστής παρουσίας και αξιοπιστίας των οικονομικών θεμάτων, σχετικά με την χρηματοοικονομική κατάσταση του Δήμου και τα αποτελέσματα της δράσης.
- *Διοικητικοί Έλεγχοι*, διαφέρουν από τους δύο προαναφερθέντες ως προς το πεδίο δράσης τους, το οποίο καλύπτει ένα ευρύτερο φάσμα στόχων, αξιολογώντας την αποτελεσματικότητα του Δήμου στο διοικητικό τομέα, βάσει επιστημονικών μεθόδων.
- *Έλεγχοι Αποδοτικότητας*, καθήκον τους είναι η αξιολόγηση όλων των τμημάτων και των λειτουργιών, αντίστοιχα.

Βάσει μεθοδολογίας, για τη σύνταξη του ετήσιου προγράμματος ελέγχου, απαιτείται η επισήμανση και η αξιολόγηση των αντίστοιχων κινδύνων, που κρίνονται απειλητικοί για το Δήμο. Οι τελευταίοι πρέπει να καταγραφούν, να ιεραρχηθούν και με βάση την ιεράρχησή τους να ανασυνταχθεί το ετήσιο πρόγραμμα ελέγχου.

2.9 Διαδικασία ελέγχου

Μια παράμετρος που κρίνεται σημαντική για την καταγραφή του ετήσιου προγράμματος είναι η συχνότητα ελέγχου μίας δραστηριότητας στη διάρκεια της χρονιάς. Η συχνότητα αυτή μπορεί να εξαρτηθεί από ποικίλους παράγοντες, όπως οι αδυναμίες του συστήματος ΕΕ, οι διάφοροι κίνδυνοι που ελλοχεύουν και ο βαθμός που αυτοί επιδρούν στα οικονομικά ζητήματα του Δήμου. Δεν πρέπει να ξεχνάμε ότι οι αποδοτικές και ολοκληρωμένες δικλίδες ασφαλείας ενισχύουν τη μείωση της συχνότητας των επιθεωρήσεων.

Εν συνεχεία, καταγράφεται μία ακολουθία βημάτων, η οποία εκτιμάται ότι είναι ικανή να επιφέρει διευκολύνσεις και καλύτερα αποτελέσματα στο έργο των μονάδων ΕΕ, και κυρίως των νεοσύστατων:

- 1. Καθορισμός σκοπού και εντοπισμός κινδύνων:** υπάρχει ποικιλομορφία στη δραστηριοποίηση των διευθύνσεων. Είναι αξιοσημείωτο ότι ακόμα και στο πλαίσιο της ίδιας διεύθυνσης, οι κίνδυνοι διαφέρουν, καθώς εκτελούνται σε διαφορετικές χρονικές στιγμές και περιόδους οι σχετικές εργασίες. Ο Εσωτερικός Ελεγκτής, επομένως, είναι αρμόδιος για την επιβεβαίωση ή μη κινδύνων στις εν λόγω δραστηριότητες.

2. **Αξιολόγηση και ιεράρχηση κινδύνων:** ένα σημαντικό και αναπόσπαστο βήμα της διαδικασίας, καθώς μέσω αυτού προσδιορίζεται ο βαθμός του κινδύνου. Ο τελευταίος μπορεί να αξιολογηθεί με ποικίλους τρόπους, οι συνηθέστεροι των οποίων είναι η ιεράρχηση των κινδύνων από την ίδια τη διοίκηση και η χρήση φόρμουλας.
3. **Δοκιμές** για την αξιοπιστία και την αποδοτικότητα των δικλείδων ασφαλείας, μέσω των αντίστοιχων δοκιμών που εφαρμόζονται στο Δήμους για την επαρκή αντιμετώπιση των κινδύνων που εμφανίζονται μέσω αυτών των δικλείδων (Ζυγούλης,2018) .

Στις μέρες μας, όπου η οικονομία έχει καταστεί παγκοσμιοποιημένη, ο Εσωτερικός Έλεγχος βρίσκεται σε εξέχουσα θέση, καθώς υπάρχουν οντότητες που επιδιώκουν να καλύψουν βραχυπρόθεσμους και μακροπρόθεσμους στόχους, με ορθή εκμετάλλευση των πόρων τους. Κάθε μία εξ αυτών, κατέχει το προσωπικό της Σύστημα Ελέγχου, σκοπός του οποίου είναι η άμβλυνση ή και η εξάλειψη πιθανών κινδύνων σχετικών με τη δραστηριότητά της, χρησιμοποιώντας κανονισμούς, οδηγίες και συγκεκριμένες διαδικασίες.

Στη χώρα μας, τόσο ο Ν.3492/2006 (ΦΕΚ Α΄ 210/ 5.10.2006), όσο και οι Ν.3871/2010 (ΦΕΚ Α΄141 / 17.8.2010), Ν.4270/2014 (ΦΕΚ Α 143/28-6-2014) στόχευαν στην εφαρμογή του Εσωτερικού Ελέγχου καθολικά στο δημόσιο τομέα, με σκοπό τη μείωση της ασυδοσίας και την ταυτόχρονη αύξηση της παραγωγικότητας. Και οι δύο παραπάνω νόμοι απέτυχαν κατηγορηματικά να καλύψουν έστω και στο ελάχιστο τη στοχοθεσία τους. Οι λόγοι που οδήγησαν σε αυτήν την εξέλιξη φαίνεται να αγνοούνται και από το υφιστάμενο νομοσχέδιο του Υπουργείου Εσωτερικών.

Προκειμένου να φέρει εις πέρας ο Εσωτερικός Ελεγκτής το έργο του, απαιτείται η στήριξη και η συμπαράσταση της Διοίκησης, η οποία θα του παρέχει ελευθερία πρόσβασης σε κάθε είδους αρχείο και βοηθητικό υλικό, που μπορεί να χρησιμοποιηθεί κατά την αξιολόγηση του Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου, γεγονός που έχει νομικά προβλεφθεί.

Οι προτάσεις της Υπηρεσίας Εσωτερικού Ελέγχου πρέπει να απευθύνονται στην Επιτροπή Ελέγχου και στη Διοίκηση του Φορέα με τη μορφή γραπτών εκθέσεων. Ωστόσο, δεν έχει οριστεί κάποια διαδικασία, η οποία να προστατεύει με κάποιο τρόπο τους υπαλλήλους του δημόσιου τομέα από τυχόν παρατυπίες των λεγόμενων

Εσωτερικών Ελεγκτών, οι οποίοι κατέχουν πλέον υψηλά καθήκοντα. Μια σύγχρονη υπηρεσία Εσωτερικού Ελέγχου καλό θα ήταν να απαρτίζεται από στελέχη, τα οποία προέρχονται από διαφορετικό επαγγελματικό και ακαδημαϊκό υπόβαθρο, δεδομένου ότι οι δραστηριοποίηση της υπηρεσίας ποικίλει, ελέγχοντας πληθώρα διαδικασιών και δραστηριοτήτων. Επομένως, μία Υπηρεσία Εσωτερικού Ελέγχου μπορεί να αποτελείται από μια πληθώρα ειδικοτήτων όπως, Μηχανολόγους, Λογιστές, Οικονομολόγους, Νομικούς, Διοικητικούς κτλ., χωρίς όμως να έχει γίνει κάποια ειδική αναφορά στα κριτήρια πλήρωσης ώστε να μπορεί να ενταχθεί κάποιος σε αυτήν την υπηρεσία, πέραν των τυπικά προβλεπόμενων.

Ένα εξίσου σοβαρό πρόβλημα για την άσκηση των καθηκόντων του Εσωτερικού Ελεγκτή είναι η σχεδόν ανέφικτη η τήρηση των αρχών της Αντικειμενικότητας και της Ανεξαρτησίας, δεδομένου ότι ο ελεγκτής θα κληθεί να εφαρμόσει ελέγχους σε πιθανούς πρώην συναδέλφους, με τους οποίους έχει υπηρετήσει για πλήθος χρόνων, το οποίο φαίνεται να είναι ακόμα εντονότερο στους επαρχιακούς Δήμους όπου οι δεσμοί φιλίας και συναδελφικότητας είναι ισχυρότεροι..

Υπενθυμίζεται η αποτυχία του υφιστάμενου νομοθετικού πλαισίου που υποχρεώνει τους φορείς να οργανώσουν μονάδες εσωτερικού ελέγχου. Σε τελευταία έρευνά μας στο Πανεπιστήμιο Θεσσαλίας, μόνο 35 από τους 320 Δήμους είχαν δημιουργήσει Μονάδες Εσωτερικού Ελέγχου, χωρίς ωστόσο να είναι πλήρως στελεχωμένες, μην ακολουθώντας τα Διεθνή Επαγγελματικά Πρότυπα Εσωτερικού Ελέγχου.

Εν κατακλείδι, η παρούσα εργασία εκπονήθηκε με στόχο την εξαγωγή χρήσιμων συμπερασμάτων σχετικά με την ένταξη του εσωτερικού ελέγχου στο ελληνικό δημόσιο τομέα και τη δυνατότητα που κατέχει κατά της διαφθοράς και της κατάχρησης.

Προκειμένου να επιτευχθούν οι στόχοι ενός οργανισμού, θα λέγαμε ότι καταλυτική σημασία κατέχει ο εσωτερικός έλεγχος, ο οποίος φαίνεται να είναι αναγκαίο στοιχείο αυτού. Στην περίπτωση που δεν υπάρχει ένα σωστά δομημένο Σύστημα Ελέγχου, υπάρχει αυξημένη πιθανότητα καταστροφικών συνεπειών, ανεξαρτήτως της οργάνωσης, της δραστηριοποίησης και των διοικητικών στελεχών που απαρτίζουν έναν οργανισμό. Η ελληνική οικονομία αντιμετωπίζει σήμερα δυσοίωνες συνθήκες οπότε ο εσωτερικός έλεγχος αποτελεί ένα πολύτιμο εργαλείο που θα ήταν καρποφόρο εάν χρησιμοποιηθεί από κάθε οργανισμό της Δημόσιας Διοίκησης. Ο Εσωτερικός Έλεγχος, όπως προαναφέρθηκε, συμβάλει στην ομαλή αντιμετώπιση των κινδύνων που ελλοχεύουν σε έναν οργανισμό και στην καλύτερη διοίκηση και οργάνωση, ώστε να

επιτευχθούν ευκολότερα οι εκάστοτε στόχοι που έχουν τεθεί. Αυτό επιτυγχάνεται με την αντικειμενική, ανεξάρτητη και αποτελεσματική δραστηριότητα που παρέχει.

Ωστόσο, στη δημόσια διοίκηση της χώρας μας δεν εμφανίζει την αναμενόμενη αποτελεσματικότητα, μην ανταποκρινόμενος στις προκλήσεις της διακυβέρνησης, καθώς η διάρθρωσή του δεν έχει γίνει με καθολικό τρόπο, ώστε να απευθύνεται στο σύνολό της δημόσιας διοίκησης στο δημόσιο τομέα. Είναι αξιοσημείωτο, ότι παρόλο που στο δημόσιο τομέα υπάρχει μια πληθώρα αξιόλογων υπηρεσιών, το έργο αυτών δυσχεραίνεται από το ίδιο το σύστημα, ένεκα της πολυπλοκότητας, της πολυνομίας, της γραφειοκρατίας, του μεγάλου όγκου εγκυκλίων, της ελλιπής αξιοποίησης του ανθρώπινου δυναμικού κτλ..

Ακόμα ένα ενδιαφέρον εύρημα της παρούσας έρευνας είναι ότι, βάσει μελετημένων στοιχείων, τα φαινόμενα καταπάτησης της αντικειμενικότητας και διαφάνειας στο δημόσιο τομέα, οφείλονται κατά κύριο λόγο στην ελλιπή και ανεπαρκή εκπαίδευση των υπαλλήλων στις καινοτόμες τεχνικές και μέσα. Επιπλέον, ένας ακόμη λόγος του φαινομένου αυτού είναι η μη αξιοκρατική επιλογή των στελεχών και προαγωγή αναξιόπιστων και ανειδίκευτων ατόμων σε καίριες θέσεις.

Με στόχο να εξασφαλιστεί η βιωσιμότητα των δημόσιων φορέων, από τον εσωτερικό έλεγχο, απαιτείται ριζική αλλαγή του τρόπου σκέψης και δραστηριοποίησης της πολιτικής ηγεσίας, καθώς και η σύνθεση λειτουργικών και άρτιων υποδομών ενός αποτελεσματικότερου πλαισίου, το οποίο θα διαθέτει ευελιξία ως προς τη μεθοδολογία, ώστε να επέλθουν ομαλά τα επιθυμητά αποτελέσματα. Επομένως, είναι απαραίτητη προϋπόθεση η πολιτική βούληση, για την εξάλειψη της διαφθοράς και της κακής διοίκησης, ώστε να είναι σε θέση ο δημόσιος τομέας να ανακάμψει και να εκσυγχρονιστεί, έχοντας συγκεκριμένη ανάλυση, τεκμηρίωση και συντονισμό με τις επιμέρους υπηρεσίες. Δε θα μπορούσε, ταυτόχρονα, να λείπει από μία ορθά οργανωμένη και δομημένη δημόσια διοίκηση, η αδιάκοπη επιμόρφωση των στελεχών της, η αξιολόγηση όλων των κλιμακίων, η εκ νέου διαμόρφωση της νοοτροπίας και των αντιλήψεων και η βελτίωση της παραγωγικότητας ακολουθώντας τις γραμμές μίας αποδοτικής νομοθεσίας, ειδικότερα σε περίοδο οικονομικής ύφεσης.

Ανακεφαλαίωση

Στο δεύτερο κατά σειρά κεφάλαιο της εργασίας, αυτό της βιβλιογραφικής ανασκόπησης, γίνεται ιδιαίτερη μνεία στο ζήτημα της έννοιας του εσωτερικού ελέγχου

αλλά και του σκοπού που αυτός φέρει. Ακολούθως, γίνεται μνεία της υπάρχουσας κατάστασης ενώ αναφέρονται τα μέσα και ο τρόπος που ο θεσμός του εσωτερικού ελέγχου λαμβάνει σάρκα και οστά. Ειδικότερα, απαντάται το τι είναι ο εσωτερικός έλεγχος, με ποια μορφή υλοποιείται στους οργανισμούς τοπικής αυτοδιοίκησης και με ποια διαδικασία ξεκίνησε η εφαρμογή του απαντώντας στα βασικά ερωτήματα της παρούσας έρευνας.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΤΡΙΤΟ

ΜΕΘΟΔΟΛΟΓΙΑ

3.1 Εισαγωγή

Αντικείμενο του παρόντος κεφαλαίου αποτελεί η αναφορά στην μεθοδολογία που χρησιμοποιήθηκε στην παρούσα εργασία για να γίνει εμφανέστερο το θέμα που πραγματεύεται. Το ερευνητικό ερώτημα στο οποίο καλείται να απαντήσει το συγκεκριμένο κεφάλαιο είναι στο ποια μέθοδος χρησιμοποιήθηκε για να γίνει κατανοητό το θέμα και περισσότερο εξειδικευμένο. Ακολουθήθηκε η μελέτη περίπτωσης ενώ χρησιμοποιήθηκε και η ποιοτική έρευνα.

3.2 Η μελέτη περίπτωσης

Η μέθοδος της μελέτης περίπτωσης είναι η πιο διαδεδομένη μέθοδος στον ακαδημαϊκό χώρο για ερευνητές που διεξάγουν ποιοτική έρευνα (Baskarada, 2014). Παρόλο που οι μελέτες περιπτώσεων έχουν συζητηθεί εκτενώς στη βιβλιογραφία, λίγα έχουν γραφτεί για τα συγκεκριμένα βήματα που μπορεί να χρησιμοποιήσει κανείς για να πραγματοποιήσει αποτελεσματικά τη μελέτη περίπτωσης (Gagnon, 2010; Hancock & Algozzine, 2016). Ο Baskarada (2014) τόνισε επίσης την ανάγκη να υπάρχει μια συνοπτική κατευθυντήρια γραμμή που μπορεί να ακολουθηθεί πρακτικά, καθώς είναι πραγματικά δύσκολο να εκτελεστεί σωστά μια μελέτη περίπτωσης στην πράξη.

3.3 Η ποιοτική έρευνα

Σύμφωνα με τον (Kothari, 2006), μια συνέντευξη είναι ένα σύνολο ερωτήσεων που χορηγούνται μέσω προφορικής ή γραπτής επικοινωνίας μεταξύ του ερευνητή και του ερωτώμενου (εσωτερικοί ελεγκτές, υπεύθυνοι εσωτερικού ελέγχου) .

Η ποιοτική μελέτη περίπτωσης είναι μια ερευνητική μεθοδολογία που βοηθά στην εξερεύνηση ενός φαινομένου σε συγκεκριμένο πλαίσιο μέσω διαφόρων πηγών δεδομένων και αναλαμβάνει την εξερεύνηση μέσω ποικίλων για να αποκαλύψει πολλαπλές όψεις του φαινομένου (Baxter & Jack, 2008). Στη συγκεκριμένη μελέτη περίπτωσης, μελετήθηκε το φαινόμενο της εφαρμογής του εσωτερικού ελέγχου στο φυσικό του πλαίσιο, δηλαδή σε ένα δήμο και ειδικά στο δήμο Θεσσαλονίκης, λαμβάνοντας υπόψη ότι αποτελεί ένα από τους δήμους που βρίσκονται εγγύτερα στο παρόν πλαίσιο.

Η παρούσα συνέντευξη διενεργήθηκε μέσω ερωτηματολογίου, ενώ για την ανάλυσή της και την εξαγωγή συμπερασμάτων χρησιμοποιήθηκε η θεματική ανάλυση. Η χρήση της θεματικής ανάλυσης έγινε λόγω του ότι διευκολύνθηκε η συστηματική οργάνωση, αναγνώριση και κατανόηση όλων των νοηματικών μοτίβων, αλλά και η πρόσβαση στο γνωστικό περιεχόμενο, αλλά και τον τρόπο με τον οποίο νοηματοδοτήθηκε. Οδηγό σε αυτή τη διαδικασία αποτέλεσε ο κύριος άξονας διερεύνησης: ο εσωτερικός έλεγχος στον ΟΤΑ Θεσσαλονίκης.

Αναλυτικά, σε πρώτο στάδιο, εφόσον οι ερωτήσεις είχαν απαντηθεί γραπτώς και παραλείφθηκε το στάδιο της μετεγγραφής, διενεργήθηκε η εξοικείωση με τα δεδομένα, μέσα από τον εντοπισμό εκείνων των τμημάτων του κειμένου, τα οποία παρέχουν χρήσιμες πληροφορίες σχετικά με το ζητούμενο. Τα επιλεγθέντα αποσπάσματα είναι ομοειδή ως προς το περιεχόμενό τους, έτσι ώστε να γίνουν κατανοητά ως προς τα κοινά μοτίβα τους ή τις διαφοροποιήσεις τους.

Σε δεύτερο στάδιο, έγινε η κωδικοποίηση των δεδομένων, η κατανόηση, δηλαδή, και η ερμηνεία τους μέσα από εννοιολογικούς προσδιορισμούς (κωδικοί). Με άλλα λόγια, σε κάθε κωδικό αντιστοιχεί και μία μονάδα νοήματος, η οποία ερμηνεύει τα επιλεγθέντα αποσπάσματα.

Σε τρίτο στάδιο, έγινε η αναγωγή των συνολικών κωδικών σε θέματα, τα οποία αποτελούν τις γενικότερες κατηγορίες εννοιολογικών κατασκευών. Αναλυτικά, τα θέματα προκύπτουν μέσα από την επεξεργασία και τη σύγκριση στη συγχώνευση των κωδικών σε επαναλαμβανόμενα νοηματικά μοτίβα, έτσι ώστε να σχηματίσουν αυτόνομες εννοιολογικές οντότητες.

Τέλος, σε τέταρτο στάδιο γίνεται μία παράθεση των ευρημάτων που προέκυψαν κατά την ανάλυση δεδομένων, γεγονός που ανέδειξε ξεχωριστά τις ιδιαίτερες πτυχές και το περιεχόμενό τους, οι οποίες συνδέονται συνολικά με το κεντρικό θέμα συζήτησης.

Στη συνέχεια, ακολουθεί η αναλυτική επεξεργασία των επιμέρους σταδίων.

3.4 Εργαλείο της έρευνας

Για την παρούσα έρευνα χρησιμοποιήθηκε ως ερευνητικό εργαλείο η χρήση ερωτηματολογίου ανοικτού τύπου. Πιο συγκεκριμένα δημιουργήθηκαν έξι ερωτήσεις σχετικά με την εφαρμογή και τη διενέργεια του εσωτερικού ελέγχου ως νέος θεσμός στους φορείς της τοπικής αυτοδιοίκησης. Οι ερωτήσεις ελέγχθηκαν έναντι μιας σειράς ερωτήσεων που χρησιμοποιήθηκαν σε παρόμοιες έρευνες που είχαν διεξαχθεί προηγουμένως.

3.5 Ηθική της Έρευνας

Η δεοντολογική σκέψη τηρήθηκε κατά τη λήψη έγκρισης για τη διενέργεια της συνέντευξης του εσωτερικού ελέγχου ενώ τηρήθηκε κάθε δυνατή ανωνυμία. Επιπρόσθετα, δεν υπήρξε έκθεση ή διαρροή πληροφοριών χωρίς την έγκριση του προσώπου που παρείχε πληροφορίες ενώ παράλληλα δεν υπήρξε καμία προκατάληψη ή και υποτίμηση των πληροφοριών από τους ερωτηθέντες.

Ανακεφαλαίωση

Στο παρόν κεφάλαιο παρασχέθηκε η μεθοδολογία που χρησιμοποιήθηκε για την ανάπτυξη της έρευνας στην παρούσα εργασία, ώστε να γίνει εμφανέστερο το θέμα που πραγματεύεται. Το ερευνητικό ερώτημα που απαντήθηκε στο συγκεκριμένο κεφάλαιο είναι το ποια μέθοδος χρησιμοποιήθηκε για να γίνει κατανοητό το θέμα και περισσότερο εξειδικευμένο, λαμβάνοντας ως απαντήσεις την μελέτη περίπτωσης συνδυαστικά με την ποιοτική έρευνα.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΤΕΤΑΡΤΟ

ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ

4.1 ΔΗΜΟΣ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ

Ο εσωτερικός έλεγχος προβλέφθηκε αρχικά βάσει της νομοθεσίας 3492//2006 ενώ εν συνεχεία ενισχύθηκε με το νόμο 4081/2012 και το νόμο 4270/2014. Από τους πρώτους Δήμους στα ελληνικά δεδομένα, ο Δήμος Θεσσαλονίκης με πρωτοβουλία του δημάρχου Μπουτάρη Ι. προέβη στη δημιουργία αυτοτελούς τμήματος εσωτερικού ελέγχου, με χρονολογία έναρξης το 2013, με στόχο την ενίσχυση της διαφάνειας.

Σκοπός της διενέργειας εσωτερικού ελέγχου στο πλαίσιο μιας μεθόδου που ακολουθεί τα διεθνή πρότυπα αποτελεί η εκτίμηση της ορθότητας των διασφαλίσεων που έχει θεσπίσει η διοίκηση του ιδρύματος και μέσω των προτάσεων βελτίωσης η τόνωση της αποδοτικότητάς τους, η άμεση αντιμετώπιση των ελλείψεων και αδυναμιών που έχουν εντοπιστεί με τον πλέον ενδεδειγμένο τρόπο.

4.2 Μονάδα Εσωτερικού Ελέγχου

Μέσω της αναθεώρησης του Ο.Ε.Υ. (Οργανισμός Εσωτερικής Υπηρεσίας) (ΦΕΚ 3360/2012), θεσπίστηκε, στο Δήμο Θεσσαλονίκης, η Μονάδα Εσωτερικού Ελέγχου, η οποία συνιστά μία αυτόνομη υπηρεσία, υπαγόμενη αποκλειστικά στον Δήμαρχο. Βάσει του Ο.Ε.Υ. και του άρθρου 7, αναφέρονται παρακάτω οι Αρμοδιότητες Αυτοτελούς Τμήματος Εσωτερικού Ελέγχου:

1. Διατυπώνει σχετική αναφορά και παρέχει κάθε εξάμηνο πλήρη ενημέρωση στο Δημοτικό Συμβούλιο σχετικά με τον διενεργηθέντα έλεγχο, τα αποτελέσματα του, την εξέλιξη των ελέγχων και το ρυθμό εφαρμογής των προτεινόμενων βελτιώσεων.
2. Ευνοεί την εμπιστοσύνη, τη δικαιοσύνη και την αρμόζουσα διαγωγή των δημοσίων υπαλλήλων, αποσκοπώντας ταυτόχρονα στη συρρίκνωση του κινδύνου διαφθοράς, όπως προτείνεται: έλεγχοι σε υφιστάμενες ή προβλεπόμενες διαδικασίες, επανεξέταση αλλαγών σε ισχύουσες νομικές διατάξεις και κανονισμούς κατά την εφαρμογή των διαδικασιών, επανεξέταση των συμβάσεων για ενδεχόμενες προστριβές συμφερόντων.

3. Δραστηριοποιείται σε συνεργασία με τις ελεγκτικές υπηρεσίες του Γενικού Λογιστηρίου του Κράτους και του Επιθεωρητή Δημόσιας Διοίκησης.
4. Διερευνά εκούσια ή έπειτα από καταγγελία με σκοπό τον εντοπισμό ακατάλληλων, ανεπαρκών, ψευδών, καταχρηστικών ή παράνομων ενεργειών οι οποίες έχουν ήδη λάβει χώρα και συλλέγει αποδεικτικά δεδομένα τα οποία θα συμβάλουν στη λήψη αποφάσεων αναφορικά με ζητήματα ποινικών διώξεων και κυρώσεων.
5. Οι ελεγκτές διευκολύνουν τις υπηρεσίες να προνοούν, εντοπίζοντας τις πιθανές μελλοντικές ροπές και εστιάζοντας σε δυνητικές προκλήσεις που θα μπορούσαν να εξελιχθούν σε κρίσιμες καταστάσεις. Επιπλέον, με βάση τον έλεγχο με γνώμονα τον κίνδυνο (risk based auditing), η ελεγκτική διαδικασία εξασφαλίζει στον οργανισμό πολύτιμες πληροφορίες για τη σωστή αντιμετώπιση των κινδύνων.

Η έναρξη των δραστηριοτήτων της υπηρεσίας σημειώθηκε τον Μάρτιο του 2013 και έως σήμερα είναι επανδρωμένη με πέντε στελέχη. Ο προϊστάμενος και οι τρεις εσωτερικοί ελεγκτές είναι κάτοχοι πτυχίου τριτοβάθμιας εκπαίδευσης οικονομικής κατεύθυνσης και πιστοποιητικού παρακολούθησης της βασικής εκπαίδευσης των εσωτερικών ελεγκτών από το Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών της Ελλάδας, ο διοικητικός υπάλληλος είναι δευτεροβάθμιας εκπαίδευσης με γνώσεις πληροφορικής. Ιδιαίτερη σημασία αποδίδεται στην εκπαίδευση των στελεχών της μονάδας και στην ενίσχυση των προσόντων τους διαμέσου της παρακολούθησης σεμιναρίων που διοργανώνονται από τον OECD, τον ΕΚΔΔΑ, το ACFE Greece (Ελληνικό Ινστιτούτο κατά της Απάτης), το ΠΑ(Ελληνικό Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών), με απώτερο σκοπό την αποδοτική εκτέλεση των ελεγκτικών τους αρμοδιοτήτων. Η υπηρεσία εσωτερικού ελέγχου του Δήμου καταρτίζει ετήσιο πρόγραμμα ελέγχου με συνεκτίμηση των κονδυλίων που διαθέτει για τον σχεδιασμό των ελέγχων σχετικά με τις διενέργειες των υπηρεσιών του δήμου, που επικυρώνεται από τον δήμαρχο και επιβλέπεται από τον προϊστάμενο της μονάδας. Παράλληλα, έως και τον Οκτώβριο του 2018, υφίστατο εντεταλμένη Δημοτική Σύμβουλος αρμόδια επί ζητημάτων εσωτερικού ελέγχου, η κ. Γεωργία Ρανέλλα, η οποία λαμβάνει ενεργά μέρος στο σύνολο των δραστηριοτήτων της υπηρεσίας.

Η Υπηρεσία Εσωτερικού Ελέγχου του Δήμου Θεσσαλονίκης κατά τη διάρκεια των πέντε και πλέον ετών που υφίσταται, έχει προβεί σε σημαντικό πλήθος ελέγχων (πάνω από 25). Η επίσημη έναρξη παρουσίασης της λειτουργίας του Τμήματος πραγματοποιήθηκε σε Συνέδριο του Ελληνικού Ινστιτούτου Εσωτερικών Ελεγκτών

στη Θεσσαλονίκη στις 21 Μαΐου του 2015 (NAZIPH 2015)
https://www.hiia.gr/images/pgallery/Synedria/2015_Salonica/2015_05_25_8a_Naziri.pdf

Η σύνδεση με το Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών συνέβαλε στη βελτίωση της λειτουργίας του τμήματος για τη διενέργεια ελέγχων που ανταποκρίνονται στα Διεθνή Πρότυπα Εσωτερικού Ελέγχου. Στην ημερίδα που πραγματοποιήθηκε από τη Γενική Γραμματεία για την Καταπολέμηση της Διαφθοράς στις 4 Ιουλίου του 2017 και έλαβε χώρα στην Αθήνα, με αντικείμενο τη σύσταση Μονάδων Εσωτερικού Ελέγχου στους ΟΤΑ και τις Αποκεντρωμένες Διοικήσεις, υποβλήθηκαν οι ορθότερες πρακτικές των ευρωπαϊκών χωρών, λαμβάνοντας υπόψη τη λειτουργία της Μονάδας του Δήμου Θεσσαλονίκης, ενώ παράλληλα προβλήθηκε σχετική πρακτική από ελληνικής πλευράς. Επιπροσθέτως, η υπηρεσία συμμετείχε στο πιλοτικό έργο της δράσης "*Ίδρυση και λειτουργία μονάδων εσωτερικού ελέγχου στις Δημοτικές, Περιφερειακές και Αποκεντρωμένες Αρχές*", προβαίνοντας σε έλεγχο σχετικά με τις ανάγκες του εν λόγω έργου από τον Ιανουάριο έως τον Ιούνιο του 2018.
http://www.kabusiness.gr/uploads/business_money/business_2015/FLYER_FIN_a_2015_Salonica_final.pdf 67

<http://www.gsac.gov.gr/attachments/article/215/OECD-Greece-Compliance-Workshop-Agenda-March-2017-EL.pdf> 68 <http://www.gsac.gov.gr/index.php/el/?id=184>

4.3 Το Έργο των Ελεγκτών

Τα βήματα που απαιτούνται για τη διενέργεια εσωτερικού ελέγχου είναι τα εξής:

- ✓ Καταγραφή και παραχώρηση του ελέγχου από τον προϊστάμενο στους εσωτερικούς ελεγκτές για την έναρξη του ελέγχου.
- ✓ Πληροφόρηση των αρμόδιων υπηρεσιών σχετικά με την εκκίνηση του ελέγχου
- ✓ Σύσταση συναφούς φακέλου ελέγχου (φυσικού και ηλεκτρονικού αρχείου) εκ μέρους του Εσωτερικού Ελεγκτή.
- ✓ Ενδεδειγμένη εξέταση του ελεγχόμενου συστήματος: ανίχνευση και λήψη δεδομένων σχετικά με α) το υφιστάμενο νομικό πλαίσιο που ακολουθείται για το αντίστοιχο έλεγχο, β) τις προβλεπόμενες από τη νομοθεσία διεργασίες

σχετικά με τον έλεγχο των τμημάτων και γ) τις ευθύνες των αρμόδιων υπηρεσιών που εμπλέκονται στον έλεγχο.

- ✓ Προετοιμασία του ελεγκτικού σχεδίου από τους εσωτερικούς ελεγκτές σχετικά με τις ελεγκτικές δραστηριότητες και το προβλεπόμενο χρονικό διάστημα εκτέλεσής τους και προώθησή του προς επικύρωση από τον επόπτη.
- ✓ Έλεγχος, αξιολόγηση και αποτύπωση των πορισμάτων στους αντίστοιχους καταλόγους ελέγχου.
- ✓ Δημιουργία προσωρινής αναφοράς ελέγχου και κοινοποίηση από τον προϊστάμενο στην ελεγχόμενη υπηρεσία προκειμένου η τελευταία να γνωμοδοτήσει.
- ✓ Συγγραφή πρωτοκόλλου με τις εγκεκριμένες ενέργειες βελτίωσης.

Τέλος, η επιτήρηση της εφαρμογής των αποδεκτών πράξεων (Follow-up) εμπίπτει στην ευθύνη της υπηρεσίας εσωτερικού ελέγχου σύμφωνα με τον Ο.Ε.Υ..

4.4 Περίπτωση εφαρμογής εσωτερικού ελέγχου δήμου Θεσσαλονίκης

Ο Δήμαρχος ανέθεσε στην Ανεξάρτητη Υπηρεσία Εσωτερικού Ελέγχου τον Ιανουάριο του 2017 τη διενέργεια έκτακτου ελέγχου με θέμα "*Έλεγχος των υπηρεσιών που εμπλέκονται στην ανεπάρκεια των επιχειρήσεων για την αντιμετώπιση των ακραίων καιρικών φαινομένων κατά το χρονικό διάστημα 10 και 11 Ιανουαρίου του 2017, αναφορικά με την εκπλήρωση των προβλεπόμενων υποχρεώσεων τους, έτσι όπως αυτές προκύπτουν από την ισχύουσα νομοθεσία και τον Ο.Ε.Υ., αλλά και την τήρηση από αυτές των προβλεπόμενων ενεργειών*". Το Αυτοτελές Τμήμα Πολιτικής Προστασίας του Δήμου Θεσσαλονίκης έχει συντάξει πλάνα ενεργειών για την διαχείριση ακραίων φαινομένων, που έχουν επικυρωθεί από το Δημοτικό Συμβούλιο και εμπεριέχουν το σύνολο των έργων, που θα υλοποιηθούν από τις αρμόδιες δημοτικές υπηρεσίες. Τα ευρήματα του ελέγχου ήταν τα εξής: Επιστημάνθηκε η ελλιπής επιμόρφωση του προσωπικού των αρμόδιων υπηρεσιών, σχετικά με τις αναγκαίες διεργασίες επίλυσης κρίσιμων καιρικών συνθηκών.

Αναλυτικότερα, στη Διεύθυνση Ανακύκλωσης & Διαχείρισης Αστικών Αποβλήτων που λαμβάνει μέρος στην εφαρμογή του προγράμματος δράσης για την διαχείριση των ακραίων καιρικών φαινομένων:

- Στο Τμήμα Διαχείρισης και Κίνησης Οχημάτων υπάρχουν καταχωρημένες και πιστοποιημένες διεργασίες, που δεν περιλαμβάνουν όμως τις δράσεις που

υλοποιούνται για την αντιμετώπιση των ακραίων καιρικών φαινομένων, βάσει του εγκριθέντος Σχεδίου Δράσης.

- Στο Τμήμα Επισκευής και Συντήρησης Οχημάτων της ίδιας διεύθυνσης εντοπίστηκε ανυπαρξία καταχωρημένων και εγκύρων πρακτικών.
- Στο Τμήμα Καθαριότητας διαπιστώνεται η έλλειψη εγγεγραμμένων και εγκύρων μεθόδων.

Οι κίνδυνοι που πρέπει να επιλυθούν είναι οι εξής:

1. Η ελλιπής εναρμόνιση των υπηρεσιών για δράσεις σε καταστάσεις εκδήλωσης επικίνδυνων καιρικών συνθηκών,
2. Η μη αποτελεσματική αντιμετώπιση των ακραίων φαινομένων.

Προτάσεις:

- ✓ Βελτίωση του Σχεδίου Δράσης του Δήμου Θεσσαλονίκης σχετικά με την διαχείριση των ακραίων καιρικών φαινομένων, προκειμένου να καθοριστούν με πληρέστερη λεπτομέρεια οι απαραίτητες παρεμβάσεις από κάθε υπηρεσία, με σκοπό την υποβοήθηση της Ανεξάρτητης Υπηρεσίας Πολιτικής Προστασίας.
- ✓ Στα πλαίσια της καταχώρισης των διαδικασιών, να γίνει καταγραφή όλων των μέτρων για την εκτέλεση του έργου της Ανεξάρτητης Αρχής Πολιτικής Προστασίας, έτσι όπως αυτά ορίζονται στα τρία τεύχη των Σχεδίων Δράσης του Δήμου Θεσσαλονίκης που αφορούν την διαχείριση των έντονων φαινομένων ακραίων καιρικών συνθηκών.
- ✓ Οι εν λόγω λειτουργίες θα πρέπει να μεταβάλλονται και να εναρμονίζονται με οποιαδήποτε εξέλιξη στα Σχέδια Δράσης του Δήμου Θεσσαλονίκης για την αντιμετώπιση ακραίων καιρικών φαινομένων.
- ✓ Διεξαγωγή σύσκεψης με τη συμβολή της Διοίκησης του Δήμου και του Τμήματος Διαχείρισης Ποιότητας Υπηρεσιών, ώστε να συναφθεί ο ακριβής τρόπος αποτύπωσης της προαναφερόμενης διαδικασίας.
- ✓ Έλεγχος της ομαλής λειτουργίας των συστημάτων ρίψεων αλατιού, καταχώριση των ελαττωμάτων και επιδιόρθωσή τους.

- ✓ Ορισμός ομάδας εργασίας με αντικείμενο την εξέταση και εκτίμηση της λειτουργικότητας του εξοπλισμού αποχιονισμού.

4.5 Έκθεση ελέγχου υλοποίησης των συστάσεων (Follow-up)

Η εποπτεία της εφαρμογής των συνισταμένων δράσεων βάσει των διεθνών ελεγκτικών προτύπων διαδραματίζει πολύ σημαντικό ρόλο στο ελεγκτικό έργο του εσωτερικού ελέγχου. Στην προκειμένη περίπτωση οι ενέργειες βελτίωσης που αναλήφθηκαν είναι οι ακόλουθες:

- Διεξήχθησαν εντός του Κεντρικού Αμαξοστασίου του Δήμου εκπαιδευτικά προγράμματα από υπαλλήλους της ειδικότητας Χειριστών Μηχανημάτων Έργων στους συναδέλφους τους, προκειμένου να τους πληροφορήσουν για την ορθή χρήση των συσκευών ρίψης αλατιού.
- Οι μηχανές ρίψης αλατιού επιθεωρήθηκαν για τυχόν φθορές και εκτελέστηκαν οι απαραίτητες επιδιορθώσεις.
- Τροποποιήθηκαν οι Διαδικασίες των Τμημάτων Διαχείρισης Οχημάτων & Κυκλοφορίας.
- Το Πρόγραμμα Δράσης του Δήμου Θεσσαλονίκης για την αντιμετώπιση των ακραίων καιρικών φαινομένων αναθεωρήθηκε από το αρμόδιο Τμήμα Πολιτικής Προστασίας.
- Ιδρύθηκε ομάδα εργασίας για την αξιολόγηση και την εκτίμηση της λειτουργικότητας του διατεθειμένου αντίστοιχου εξοπλισμού του Δήμου.

Έπειτα από τις παρεμβάσεις βελτίωσης που πραγματοποιήθηκαν, παρατηρείται αρτιότερος συγχρονισμός των υπηρεσιών και επάρκεια για την άμεση αντιμετώπιση παρόμοιων φαινομένων, γεγονός που έγινε αισθητό στις έντονες χιονοπτώσεις που έλαβαν χώρα κατά τη διάρκεια του έτους 2019 στο Δήμο Θεσσαλονίκης και τα ισχυρά καιρικά φαινόμενα κατέστη δυνατό να διαχειριστούν με μεγάλη αποδοτικότητα. Η τελειοποίηση της διαδικασίας και ο βαθμός αποδοτικότητας αποτελούν επίσης την επιπρόσθετη αξία που προσφέρει ο εσωτερικός έλεγχος στο Δήμο. Συνοψίζοντας, ο Δήμος Θεσσαλονίκης, τηρώντας τα Διεθνή Πρότυπα Εσωτερικού Ελέγχου και τις ορθότερες ευρωπαϊκές πρακτικές, συγκρότησε Επιτροπή Ελέγχου με την υπ' αριθμό

239/18-2-2019 απόφαση του Δημοτικού Συμβουλίου .Η συγκρότηση της επιτροπής συνιστά σημαντική πρωτοπορία για την Τ.Α., δεδομένου ότι, σύμφωνα με τα προαναφερθέντα, είναι πολύ λίγοι οι δήμοι στους οποίους λειτουργούν Μ.Ε.Ε. Η Επιτροπή Ελέγχου απαρτίζεται από έναν Δημοτικό Σύμβουλο και δύο ανεξάρτητα στελέχη τα οποία είναι αναγνωρισμένα στον κλάδο του ελέγχου. Οι βασικές υποχρεώσεις της Επιτροπής με βάση την ισχύουσα νομοθεσία που αφορά τους Φορείς Δημοσίου Ενδιαφέροντος (Ν. 4449/2017, άρθρο 44 και Ν. 3693/2008, άρθρο 37) καθώς και τις υποδείξεις του Διεθνούς Ινστιτούτου Εσωτερικών Ελεγκτών για τη Διακυβέρνηση του Δημόσιου Τομέα, είναι:

- Η εκτίμηση των επιδόσεων της ανεξάρτητης υπηρεσίας εσωτερικού ελέγχου.
- Η συμμόρφωση με τα πρότυπα του οργανισμού για τη χρηματοοικονομική πληροφόρηση και τη λογιστική.
- Η πληροφόρηση του Δημοτικού Συμβουλίου για τα πορίσματα των ελέγχων και ο συντελεστής εκτέλεσης των βελτιωτικών ή επανορθωτικών μέτρων που συστήνονται.

4.6 Ανάλυση ποιοτικής έρευνας

1^ο στάδιο: Εξοικείωση με τα δεδομένα και διερεύνησή τους.

Λόγω του περιορισμένου μεγέθους της συνέντευξης, το νοηματικό της φορτίο είναι αρκετά πυκνό και, για το λόγο αυτό, κρίνεται σε πρώτη φάση πως έχει ένα σταθερό και κοινό νοηματικό μοτίβο, το οποίο κινείται υπό το πρίσμα των εσωτερικών ελέγχων, τόσο της γενικής τους εφαρμογής, όσο και υπό το πρίσμα του ΟΤΑ Θεσσαλονίκης. Ωστόσο, σε αυτό το στάδιο παρατηρείται πως οι απαντήσεις δόθηκαν με πλήρη σαφήνεια και συνάφεια με τα ζητούμενα των ερωτήσεων, καθώς λέξεις-κλειδιά των ερωτήσεων εντάσσονται συστηματικά στο πλαίσιο των απαντήσεων.

2^ο στάδιο: Κωδικοποίηση των δεδομένων

Σε συνέχεια με το προηγούμενο στάδιο, η συνέντευξη αντιμετωπίζεται συνολικά ως νοηματικό περιεχόμενο, το οποίο χρειάζεται επεξεργασία. Ως εκ τούτου, η δημιουργία κωδικών έγινε σε συνέχεια των νοηματικών αξόνων που ακολουθήθηκαν από τις συνεντεύξεις.

Κωδικός	Απόσπασμα
Είδος εσωτερικών ελέγχων στον ΟΤΑ	<p>«Συντάσσεται ετήσιο πρόγραμμα εργασιών, βάσει των διαθέσιμων πόρων της μονάδας για τους προγραμματισμένους ελέγχους που θα διενεργηθούν αλλά προβλέπεται χρόνος και για τους έκτακτους.»</p>
<p>Σημασία εσωτερικών ελέγχων στον ΟΤΑ</p>	<p>«Το μέγεθος του Δήμου.», «Οι πολλές λειτουργίες [...] σε συνδυασμό με τον αριθμό των πολιτών που εξυπηρετούνται.», «Η ανάγκη για διαχείριση των κινδύνων που απειλούν το Δήμο (εσωτερικοί και εξωτερικοί), η τήρηση των αρχών της χρηστής δημοσιονομικής διαχείρισης και βελτίωση των παρεχόμενων υπηρεσιών προς τους πολίτες.»</p>
<p>Αποτελεσματικότητα μεταρρυθμίσεων στους εσωτερικούς ελέγχους</p>	<p>«[...] αν λειτουργήσουν όπως προβλέπει το νομοθετικό πλαίσιο θα υπάρξουν απτά θετικά αποτελέσματα σε εύλογο χρονικό διάστημα.»</p>
<p>Παράγοντες αποτελεσματικότητας στους εσωτερικούς ελέγχους</p>	<p>«Η επιτυχία είναι αποτέλεσμα [ορθού σχεδιασμού και κατάλληλου διοικητικού προσωπικού και γενικότερης νοοτροπίας].»</p>
<p>Ετοιμότητα δήμων στις μεταρρυθμίσεις των εσωτερικών ελέγχων</p>	<p>«[...] θα απαιτηθεί κάποιος χρόνος που θα αφορά την αλλαγή της κουλτούρας και την κατανόηση της χρησιμότητας του Εσωτερικού Ελέγχου το οποίο απαιτεί εκπαίδευση των αιρετών αλλά και των</p>

	<i>υπηρεσιακών στελεχών των δήμων [...].»</i>
Στόχοι εσωτερικών ελέγχων	«Η αποτελεσματική λειτουργία μίας μονάδας ΜΕΕ θα βοηθήσει πολύ στην διαφάνεια των λειτουργιών αλλά και στην εξωστρέφεια αυτών [...], «[...] συμβολή του εσωτερικού ελέγχου σε φαινόμενα απάτης την ανίχνευση αυτών αλλά και την αποτροπή τους.», «[...] χρηστή δημοσιονομική διαχείριση [...], «[...] αποτροπή φαινομένων κακοδιαχείρισης [...], «[...] σπατάλης του δημοσίου χρήματος και κατάχρησης μέσω της βελτίωσης των διαδικασιών με εγκαθίδρυση δικλίδων[...].»

3^ο στάδιο: Αναγωγή κωδικών σε θέματα

Βάσει της παραπάνω ανάλυσης, οι παραπάνω κατηγορίες κωδικών, αντιστοιχίζονται στα εξής θέματα:

Θέματα	Κωδικοί
Εσωτερικοί έλεγχοι στον ΟΤΑ	<ul style="list-style-type: none"> - Προγραμματισμένοι (ετήσιο πρόγραμμα εργασιών) και έκτακτοι έλεγχοι. - Προσαρμοσμένοι στις ανάγκες των πολιτών. - Προσαρμοσμένοι στις ανάγκες και την προστασία του Δήμου.

<p>Παράγοντες αποτελεσματικότητας ή μη αποτελεσματικότητας εσωτερικών ελέγχων (και των μεταρρυθμίσεών τους)</p>	<ul style="list-style-type: none"> - Τήρηση του νομοθετικού πλαισίου. <ul style="list-style-type: none"> - Ορθός σχεδιασμός. - Κατάλληλο διοικητικό προσωπικό. - Προσαρμογή στη νοοτροπία που πρεσβεύει. <ul style="list-style-type: none"> - Κατανόηση χρησιμότητας. - Εκπαίδευση στελεχών των Δήμων. - Κατάλληλη στελέχωση των ΟΤΑ από την κεντρική διοίκηση.
<p>Στόχοι εσωτερικών ελέγχων</p>	<ul style="list-style-type: none"> - Διαφάνεια των λειτουργιών αλλά και εξωστρέφεια αυτών. - Ανίχνευση / καταγραφή κινδύνων και σχέδια δράσης για την αντιμετώπισή τους. - Συνεχής εποπτεία των διαδικασιών. <ul style="list-style-type: none"> - Εφαρμογή του νομοθετικού πλαισίου. <ul style="list-style-type: none"> - Αποτροπή φαινομένων κακοδιαχείρισης, σπατάλης του δημοσίου χρήματος και κατάχρησης.

Ανακεφαλαίωση

Στο παρόν κεφάλαιο δόθηκε η απάντηση στο ερώτημα σχετικά με το πώς εφαρμόζεται ο εσωτερικός έλεγχος στην πράξη, με υλικό από τον δήμο Θεσσαλονίκης, στον οποίο επιτυχώς εφαρμόζεται. Διενεργήθηκε ποιοτική έρευνα με την μορφή συνέντευξης με την υπεύθυνη εκπρόσωπο του δήμου για αυτά τα ζητήματα ενώ παράλληλα παρασχέθηκε και υλικό ως μελέτη περίπτωσης.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΠΕΜΠΤΟ

ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

5.1 Συμπεράσματα

Μέσα από την ανάλυση των κωδικών και των μετέπειτα θεμάτων που προέκυψαν, προκύπτουν ορισμένα ευρήματα, τα οποία επιβεβαιώνουν την πρότερη γνώση σχετικά με τους εσωτερικούς ελέγχους. Αρχικά, πιστοποιείται η σημασία των εσωτερικών ελέγχων, καθώς αποσκοπούν τόσο στην έγκαιρη και έγκυρη αναγνώριση των προβλημάτων, όσο και στην επίλυση αυτών. Ειδικότερα, μέσα από τα μάτια των ιθυνόντων φάνηκε πως ο εσωτερικός έλεγχος αποτελεί τη σημαντικότερη αξιολόγηση όλων των πτυχών ενός οργανισμού τοπικής αυτοδιοίκησης. Μέσα από την παρακολούθηση των οικονομικών αναφορών, τη διαχείριση κινδύνων, τους λογιστικούς ελέγχους επιτυγχάνεται η διαφάνεια του οργανισμού. Σε αντίθεση με τον νόμιμο έλεγχο που πραγματοποιείται μόνο στο τέλος του έτους, ένας εσωτερικός έλεγχος επαναλαμβάνεται, αποτελώντας στην πραγματικότητα, μια συνεχή διαδικασία. Ακόμη, σύμφωνα με την ερωτώμενη, ένα από τα μεγαλύτερα οφέλη του εσωτερικού ελέγχου στο δήμο Θεσσαλονίκης είναι ότι διευκολύνει την αποτελεσματικότερη διαχείριση του οργανισμού, επισημαίνοντας παράλληλα τυχόν προκύπτουσες αδυναμίες του φορέα.

Συνεχίζοντας, φάνηκε από τα λόγια της ερωτώμενης πως η διαδικασία εσωτερικού ελέγχου δίνει στον οργανισμό μια μοναδική ευκαιρία να προβεί σε ανασκόπηση των επιδόσεων του σε οποιαδήποτε στιγμή παραστεί ανάγκη κατά τη διάρκεια του χρόνου. Το παραπάνω γεγονός παρέχει τη δικλείδα ασφαλείας βελτίωσης της κατάστασης και διόρθωσης λαθών. Με άλλα λόγια, μέσω των εσωτερικών ελέγχων στις δημόσιες υπηρεσίες μπορούν να αναγνωριστούν πιθανές προκλήσεις, προτού μετατραπούν σε κρίσεις, μπορεί να εξασφαλιστεί η διαφάνεια και η αντικειμενικότητα και να εξαλειφθεί η διαφθορά.

Σε ένα περιβάλλον μεγαλύτερης δυναμικής και πολυπλοκότητας του δήμου, εμφανίζονται νέες τάσεις για τον εσωτερικό έλεγχο, εστιάζοντας σε πρότυπα που έχουν χρησιμοποιηθεί στον ιδιωτικό τομέα και διεθνώς, στη διαχείριση κινδύνων και τη

διακυβέρνηση, τα οποία κατά συνέπεια θα μπορούσαν να βελτιώσουν την ποιότητα, την αξιοπιστία και τη διαφάνεια του φορέα είτε σε επίπεδο εσωτερικής διαχείρισης είτε για σκοπούς εξωτερικής αναφοράς. Πρότυπα, διαδικασίες και άλλα συναφή ζητήματα που εξετάστηκαν στις ερωτήσεις που τέθηκαν αποσκοπούσαν στο να αγκαλιάσουν τις προαναφερθείσες νέες τάσεις στο επίπεδο του εσωτερικού ελέγχου στους Ο.Τ.Α.

Ωστόσο, παρά τη δεδομένη υποβοήθησή τους στις υπηρεσίες ενός Δήμου, υπάρχουν ορισμένες προκλήσεις οι οποίες πρέπει να προλαμβάνονται, καθώς επηρεάζουν άμεσα την αποτελεσματικότητά τους. Συγκεκριμένα, είναι απαραίτητη η προσαρμογή στη νέα νοοτροπία και κουλτούρα, ακόμα και εάν αυτό γίνει σταδιακά. Επίσης, παράγοντες αντίστοιχης σημασίας είναι ο ορθός σχεδιασμός βάσει του νομοθετικού πλαισίου, αλλά και η χρήση του κατάλληλου διοικητικού προσωπικού σε συνδυασμό με τη συνεχή εκπαίδευση των στελεχών του Δήμου. Συνεπώς, έπειτα της αναγνώρισης των προκλήσεων, αλλά και της αποτελεσματικότητας των εσωτερικών ελέγχων, οι ίδιοι κρίνονται αναγκαίοι για τον ΟΤΑ Θεσσαλονίκης, καθώς εντάσσεται σε έναν Δήμο, ο οποίος προσανατολίζεται στις ανάγκες των πολιτών του και αποσκοπεί στη συνεχή βελτίωση των παρεχόμενων υπηρεσιών, αλλά και τη σωστή δημοσιονομική διαχείριση. Συνεπώς, οι εσωτερικοί έλεγχοι διενεργούνται σε σταθερή ετήσια βάση, ενώ, όταν κρίνεται αναγκαίο, τίθενται σε εφαρμογή και έκτακτοι.

Η σωστή και η αντικειμενική καθιέρωση των διαδικασιών, καθώς και η υιοθέτηση ενός πλαισίου μεθοδολογίας, αποτελούν απαραίτητες προϋποθέσεις προκειμένου να συστηματοποιηθούν οι διαδικασίες εσωτερικού ελέγχου. Με αυτό τον τρόπο, διαμορφώνεται και το πλαίσιο για την ουσιαστική αναβάθμιση του ρόλου της εκάστοτε υπηρεσίας.

Είναι ιδιαίτερα σημαντική η μεθοδική ενημέρωση των υπαλλήλων, ώστε να δημιουργηθεί μία ενιαία αντίληψη σχετικά με την αποστολή και το ρόλο του εσωτερικού ελέγχου. Επίσης, σε διαδικασίες που αφορούν τη διαχείριση κινδύνων και την αξιολόγηση των συστημάτων εσωτερικού ελέγχου απαιτείται και η επίτευξη της αντίστοιχης συνεργασίας από την πλευρά των υπαλλήλων. Ως εκ τούτου, η γνώση των διαδικασιών μπορεί να μην εξοικειώσει τους υπαλλήλους σχετικά με τις αρχές και τους κανόνες του εσωτερικού ελέγχου, αλλά είναι απαραίτητο και οι ίδιοι να μπορούν να τηρούν τους απαιτούμενους κανόνες συμπεριφοράς, αλλά και τον κώδικα δεοντολογίας.

Συνεπώς, έπειτα της αναγνώρισης των προκλήσεων, αλλά και της διασφάλισης αποτελεσματικότητας των εσωτερικών ελέγχων, οι ίδιοι κρίνονται αναγκαίοι για τον

ΟΤΑ Θεσσαλονίκης. Με άλλα λόγια, καθώς ο ΟΤΑ Θεσσαλονίκης εντάσσεται σε έναν Δήμο, ο οποίος προσανατολίζεται στις ανάγκες των πολιτών του και αποσκοπεί στη συνεχή βελτίωση των παρεχόμενων υπηρεσιών, αλλά και τη σωστή δημοσιονομική διαχείριση, έχει ως στόχο τόσο την παροχή αξίας και αποτελεσματικότητας στο συγκεκριμένο φορέα, αλλά και τη σωστή διαχείριση των κινδύνων που απειλούν την καθημερινή επίτευξη των αντικειμενικών στόχων της υπηρεσίας (π.χ. πολλές λειτουργίες ή μεγάλος αριθμός πολιτών). Συνεπώς, οι εσωτερικοί έλεγχοι διενεργούνται σε σταθερή ετήσια βάση ενώ όταν κρίνεται αναγκαίο, τίθενται σε εφαρμογή και έκτακτοι, ώστε να υπάρχει ολιστική και σαφής ενημέρωση σχετικά με τις πιθανές τροποποιήσεις ή βελτιώσεις στον τρόπο λειτουργίας της υπηρεσίας.

5.2 Συνεισφορά της εργασίας στην ερευνητική κοινότητα

Η διενέργεια και εκπόνηση της παρούσας μελέτης αναμένεται να συμβάλλει θετικά στην έρευνα επεκτείνοντας την ήδη καθιερωμένη βάση γνώσεων και το υπάρχον ερευνητικό υλικό σχετικά με την λειτουργία και εφαρμογή του εσωτερικού ελέγχου ως στοιχείο προστιθέμενης αξίας της εταιρικής διακυβέρνησης και της σωστής διοίκησης δημοσιονομικού χαρακτήρα. Ακόμη αναμένεται να αποτελέσει τροφή για σκέψη και μέσο προβληματισμού από την πλευρά των φορέων της τοπική αυτοδιοίκησης και να τη χρησιμοποιήσουν ως σημείο αναφοράς για τη βελτίωση των ίδιων των φορέων και κατ επέκταση των λειτουργιών τους. Τέλος, επειδή το ζήτημα της αποτελεσματικότητας της εφαρμογής του εσωτερικού ελέγχου αποτελεί πολύτιμο παράγοντα που συμβάλλει στην εταιρική διακυβέρνηση και τμήμα μίας υγιούς δημοσιονομικής διαχείρισης, αναδεικνύεται αυτομάτως η σημαντικότητα του έργου.

5.3 Περιορισμοί της έρευνας

Η συγκεκριμένη ενότητα αφορά στους παράγοντες, που περιόρισαν τη μελέτη κατά τη διάρκεια της έρευνας. Η μελέτη όπως ήδη αναφέρθηκε αφορούσε στην αξιολόγηση της αποτελεσματικότητας της λειτουργίας του εσωτερικού ελέγχου στους Ο.Τ.Α. Η πρόκληση, την οποία αντιμετώπισε η ερευνήτρια κατά τη διάρκεια της μελέτης, ήταν η δυσκολία στην προσέγγιση και συλλογή των δεδομένων, ειδικά από δήμους οι οποίοι έχουν ξεκινήσει δειλά δειλά την εφαρμογή του. Σε κάποιους δήμους υπήρξε δυσκολία προσέγγισης λόγω των ευαίσθητων δεδομένων που ενδεχομένως θα διέρρεαν, παρά τις διασφαλίσεις της ερευνήτριας. Ακόμη, διαπιστώθηκε και αναφέρεται ως περιορισμός η ανεπάρκεια της μονάδας προσωπικού εσωτερικού ελέγχου, καθώς

φάνηκε πως οι περισσότεροι δήμοι δεν γνωρίζουν το ζήτημα της λειτουργίας ελέγχου. Τέλος, θα ήταν παράλειψη να μην αναφερθεί η αδυναμία μετακίνησης λόγω της έλευσης του κορωνοϊού και των μέτρων περιορισμού που απορρέουν από αυτό, γεγονός που αποτέλεσε κώλυμα για τη γενίκευση των αποτελεσμάτων .

5.4 Μελλοντικές προτάσεις

Αν και αυτή ήταν μια μελέτη που βασίστηκε σε έναν δήμο, στο Δήμο Θεσσαλονίκης, η έρευνα μπορεί να επεκταθεί και σε άλλους δήμους. Η μελέτη των διαστάσεων του εσωτερικού ελέγχου και της επίδρασης αυτού στην αποτελεσματικότητα της επίτευξης της διαφάνειας προκάλεσε το ενδιαφέρον να μελετηθούν όλα τα ζητήματα σχετικά με μια αποτελεσματική διενέργεια εσωτερικού ελέγχου, συγκεκριμένα σε φορέα της τοπικής αυτοδιοίκησης και ειδικότερα σε μελέτη περίπτωσης δήμου. Οι διαστάσεις αυτής της μελέτης θα μπορούσαν να περιλαμβάνουν και την επίδραση του μεγέθους του δήμου στην παροχή πόρων στο ζήτημα του εσωτερικού ελέγχου. Ακόμη, θα μπορούσε να ελεγχθεί μελλοντικά η ανταπόκριση και ικανότητα του ανθρώπινου δυναμικού στη συγκεκριμένη εφαρμογή. Περαιτέρω έρευνα σχετικά με τη συνδυασμένη διασφάλιση και το ρόλο που μπορεί να διαδραματίσει ο εσωτερικός έλεγχος στους οργανισμούς τοπικής αυτοδιοίκησης θα μπορούσε επίσης να αποδειχθεί πολύτιμη για την περαιτέρω προώθηση της σωστής στρατηγικής αυτού.

ΕΠΙΛΟΓΟΣ

Η έννοια του ελέγχου έχει αλλάξει με την πάροδο του χρόνου, περιλαμβανομένων όχι μόνο των αλλαγών που συνέβησαν κατά την ανάπτυξη των οργανισμών, αλλά και των αποτελεσμάτων που αυτός επιφέρει. Σήμερα, ο εσωτερικός έλεγχος μπορεί να οριστεί ως ανεξάρτητη δραστηριότητα αντικειμενικής αξιολόγησης και διαβούλευσης, με στόχο την προσθήκη αξίας και τη βελτίωση των λειτουργιών εντός ενός οργανισμού, φέρνοντας μια συστηματική και πειθαρχημένη προσέγγιση για την αξιολόγηση και τη βελτίωση της αποτελεσματικότητας στις οργανωτικές διαδικασίες, τη διαχείριση του κινδύνου πληροφόρησης, αλλά και την επικοινωνία και συμβολή στην επίτευξη των οργανωτικών στόχων. Επομένως, δεν έχει πλέον αποκλειστικά χρηματοοικονομικό χαρακτήρα, αφού έχει επεκτείνει το πεδίο εφαρμογής του σε διάφορα θέματα όπως οι

κίνδυνοι διαδικασιών και επιχειρηματικών συστημάτων, η βιωσιμότητα, το περιβάλλον, η ασφάλεια, η κοινωνική ευθύνη.

Όσον αφορά στο πλαίσιο της Δημόσιας Διοίκησης, τα πρότυπα ελέγχου του Δημόσιου Τομέα περιλαμβάνουν ειδικές απαιτήσεις συνεχούς εκπαίδευσης, που σχετίζονται με το κυβερνητικό περιβάλλον καθώς και με τα πρότυπα ελέγχου του ιδιωτικού τομέα.

Ως εκ τούτου, ο εσωτερικός έλεγχος του Δημόσιου Τομέα αποτελεί πρόσθετη απαίτηση για τα γενικά αποδεκτά πρότυπα ελέγχου, καθώς η πλήρης κατανόησή τους σε αυτό το συγκεκριμένο πλαίσιο είναι θεμελιώδης για τη λήψη ποιοτικών, ακριβών και αμερόληπτων απόψεων. Από την άλλη πλευρά, το πρόσφατο μεταβαλλόμενο περιβάλλον έφερε τη Δημόσια Διοίκηση να αντιμετωπίσει νέες απαιτήσεις, οι οποίες οδήγησαν τους φορείς του Δημόσιου Τομέα να επανεξετάζουν τακτικά τις ελεγκτικές τους πολιτικές και πρότυπα, προκειμένου να συνεχίσουν να ασκούν τα καθήκοντά τους σύμφωνα με αυστηρά επαγγελματικά κριτήρια. Στη συνέχεια, ο εσωτερικός έλεγχος του Δημόσιου Τομέα ενδέχεται να καταστεί σημαντικό μέρος της πρακτικής του ελέγχου. Κατά την τελευταία δεκαετία, η ελληνική δημόσια διοίκηση έχει υποστεί αρκετές μεταρρυθμίσεις, υιοθετώντας κυρίως προγράμματα εκσυγχρονισμού και διοικητικές αλλαγές.

Τα τελευταία έτη έχει πραγματοποιηθεί μια σειρά νομοθετικών μεταρρυθμίσεων στην Ελλάδα και συμπεριλαμβάνονται στην προσπάθεια περιορισμού του εκ των προτέρων ελέγχου και εκσυγχρονισμού του υπάρχοντος τρόπου ελέγχου των δημοσίων δαπανών, ο οποίος επιβάλλεται τόσο από τις επιταγές των διεθνών προτύπων, καθώς και από την αυξανόμενη ανάγκη για διαφάνεια και λογοδοσία, ιδίως ενόψει της τρέχουσας χρηματοπιστωτικής κρίσης. Αν και ο εκ των προτέρων έλεγχος των δαπανών του δημόσιου τομέα στην Ελλάδα υφίσταται για περισσότερο από έναν αιώνα, στην τοπική αυτοδιοίκηση έγινε υποχρεωτικός μόνο από το 2005 και μετά.

Η πλήρης απουσία δομών εσωτερικού ελέγχου στους ελληνικούς δήμους φαίνεται ότι διαδραματίζει σημαντικό ρόλο σε αυτήν την κατάσταση. Ωστόσο, στον αντίποδα πολλοί πιστεύουν ότι αυτό το αποτέλεσμα είναι εν μέρει αναμενόμενο, δεδομένου ότι η πρώτη περίοδος εφαρμογής μιας μεταρρύθμισης απαιτεί συνήθως μια μεταβατική περίοδο προσαρμογής. Ειδικά κατά τη διάρκεια της πανδημίας του COVID-19 οι δημοτικές επιχειρήσεις (κρατικές επιχειρήσεις από δήμους) πρέπει να εγκαταστήσουν ψηφιακές εφαρμογές για να επιτύχουν τη μέγιστη διαφάνεια.

Ανακεφαλαίωση

Στο πέμπτο και τελευταίο κεφάλαιο αυτής της εργασίας γίνεται ανάλυση των συμπερασμάτων , τα οποία προέκυψαν από τα αποτελέσματα και την μελέτη των δεδομένων. Ειδικότερα, κατέστη σαφές πως ο εσωτερικός έλεγχος αποτελεί πρόσθετη απαίτηση για τα γενικά αποδεκτά πρότυπα ελέγχου, ειδικότερα στο δημόσιο τομέα. Παράλληλα, όπως φάνηκε, το πρόσφατο μεταβαλλόμενο περιβάλλον έφερε τη Δημόσια Διοίκηση να αντιμετωπίσει νέες απαιτήσεις, οι οποίες οδήγησαν τους φορείς του Δημόσιου Τομέα να επανεξετάζουν τακτικά τις ελεγκτικές τους πολιτικές και πρότυπα.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

Ξενόγλωσση

- Almutairi, Y. (2000). Enforcing budgetary and legal compliance in the government sector: An assessment of preauditing in the state of Kuwait. Unpublished Doctoral thesis, Florida Atlantic University.
- Barzelay, M. (1996). Performance auditing and the new public management: Changing roles and strategies of central audit institutions. OECD, Performance audit and the modernization of government, 15-56.
- Brannan, R.L. (1989). The Single Audit Act of 1984: An examination of the audit process in the government sector. Unpublished PhD thesis, University of Nebraska- Lincoln.
- Churchill, N.C. and Teitelbaum, L.N. (1967). Auditing and managerial control – A hypothesis. Alexis, M. & Wilson, C.Z. Organizational Decision Making. Englewood Cliffs, N.J.: Prentice Hall.
- Churchill, N.C. and Cooper, W.W. (1965). A field study of internal auditing. The Accounting Review, 767-781.
- Coe, C.K. and Ellis, C. (1991). Internal controls in state, local and nonprofit agencies. Public Budgeting and Finance, 43-55.
- Cogliandro, A. (2000). Reform: The audit system. International Journal of Public Administration, 23(2), 383-403.
- DFID (Department for International Development) (2004). Briefing: Characteristics of different external audit systems. Part of the Policy Division Info series, Ref no: PD Info 021.
- Foreword, p.xi
- García Crespo, M. (2005). Public control: A general view. Milagros García Crespo (Eds), Public Expenditure Control in Europe: Coordinating Audit Functions in the European Union. Edward Elgar, 3-29.
- Hardiman, P., Smith, R. and Squires, Q. (1987). Audit quality for governmental units. CPA Journal, 57, 22.
- Hood, C. (1991). A public management for all seasons? Public Administration, 69(1), 3-19.
- INTOSAI (International Organization of Supreme Audit Institutions), Code of Ethics and Auditing Standards

- Jakubowski, S. (1995). Reporting on the internal control structures of local governments under the Single Audit Act of 1984. *Public Budgeting and Finance*, 58-71.
- Jones, R. and Pendlebury, M. (2000). *Public sector accounting*, Financial Times – Prentice Hall.
- Koutoupis, A. G., & Pappa, E. (2018). Corporate governance and internal controls: a case study from Greece. *Journal of governance & regulation*, (7, Iss. 2), 91-99.
- Lüder, K. (2002). Research in comparative governmental accounting over the last decade-achievements and problems. V. Montesinos & J.M. Vela (eds), *Innovations in Governmental Accounting*, Kluwer Academic Publishers, printed in the Netherlands, 1-21.
- Ministry of Interior (2012). *Structure and Operation of Local and Regional Democracy*, Greece.
- Morin, D. (2011). Serving as magistrate at the French Cour des comptes: Navigating between tradition and modernity. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 24(6).
- Pazarkis, M., Koutoupis, A., Kyriakou, M., & Galanis, S. (2020). Corporate governance and internal audit at Greek municipalities in the COVID-19 era. In S. Sylos Labini, A. Kostyuk, & D. Govorun (Eds.), *Corporate Governance: An Interdisciplinary Outlook in the Wake of Pandemic* (pp. 142–145). <https://doi.org/10.22495/cgiowp>
- Posner, P.L. (2011). Foreword in Lonsdale, J., Wilkins, P., Ling, T. (eds). *Performance auditing: contributing to accountability in democratic government*. Edward Elgar, UK, 12-16.
- Santiso, C. (2006). Improving fiscal governance and curbing corruption: How relevant are autonomous audit agencies? Nota técnica NT/02/06, Fundación CILAE, Mayo 2006
- Shelker, M. and Eichenberger, R. (2010). Auditors and fiscal policy: Empirical evidence on a little big institution. *Journal of Comparative Economics*, 38, 357-380.
- Single Audit Act (1984)
- Stapenhurst, R. and Titsworth, J. (2001). Features and functions of supreme audit institutions. *The World Bank Prem notes, Public sector*, 59.

- Vallés, J.M.F. (2005). Foreword in: Milagros García Crespo (eds). Public Expenditure Control in Europe: Coordinating Audit Functions in the European Union, Edward Elgar.
- van Zyl, A., Ramkumar, V. and de Renzio, P. (2009). Responding to the challenges of Supreme Audit Institutions: Can legislatures and civil society help? U4 ISSUE 2009:1, Chr. Michelsen Institute, Anti-Corruption Resource Centre.

ΕΛΛΗΝΟΓΛΩΣΣΗ ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

Ζυγούλης, Φ. (2018, 9 18). Ο εσωτερικός έλεγχος των ΟΤΑ και η διατήρηση της διαφάνειας και νομιμότητας. Ανάκτηση 20-07-2021, από politicaldoubts:

<http://www.politicaldoubts.com/politics/item/1264-ota>

Καράτζιος, Α. (2016). Ο εσωτερικός έλεγχος στους φορείς τοπικής αυτοδιοίκησης. Πανεπιστήμιου Πελοποννήσου, Τμήμα Πολιτικής Επιστήμης και Διεθνών Σχέσεων. Τρίπολη: Αμητός Ι.Α.

Κυριζίδης, Ε. (2019). Τοπική Αυτοδιοίκηση και Δημοκρατία (Αυτοτέλεια–Αυτονομία Εποπτεία. Θεσσαλονίκη: Αριστοτέλειο Πανεπιστήμιο Θεσσαλονίκης-Μεταπτυχιακό πρόγραμμα Σπουδών Νομικής.

Λαδιάς, Χ. (2014). Ειδικά θέματα τοπικής αυτοδιοίκησης. Αθήνα: Εκδόσεις Παπαζήση.

Μπέσιλα-Βήκα, Ε. (2011). Τοπική αυτοδιοίκηση (Τόμ. 2). Αθήνα: Εκδόσεις ΣΑΚΚΟΥΛΑ.

Μυλωνάς, Ν. (2017). Εσωτερικός έλεγχος οργανισμών τοπικής αυτοδιοίκησης - μελέτη περίπτωσης: Δήμος Πάργας. Τ.Ε.Ι. Ηπείρου, Τμήμα Λογιστικής και Χρηματοοικονομικής. Άρτα: Ιδρυματικό Αποθετήριο ΤΕΙ Ηπείρου.

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

Παπαστάθης Π. (2014), Ο Σύγχρονος Εσωτερικός Έλεγχος (Internal Audit) και η Πρακτική Εφαρμογή του, Εκδόσεις Παπαστάθης Παντελής, Αθήνα.

Παππάς, Κ. (2016). Εσωτερικός έλεγχος Οργανισμών Τοπικής Αυτοδιοίκησης. Πανεπιστήμιο Μακεδονίας, Πρόγραμμα Μεταπτυχιακών Σπουδών στη Στρατηγική Διοικητική Λογιστική και Χρηματοοικονομική Διοίκηση για Στελέχη Επιχειρήσεων. Θεσσαλονίκη: ΨΗΦΙΔΑ (Ιδρυματικό Αποθετήριο).

Πρεβεδούρου, Ε. (2018). Αριστοτέλειο πανεπιστήμιο Θεσσαλονίκης/Διοικητικό Δίκαιο/Η τοπική αυτοδιοίκηση. Ανάκτηση από Ανοικτά Ακαδημαϊκά Μαθήματα: <https://opencourses.auth.gr/modules/document/file.php/OCRS329/%CE%A0%CE%B1%CF%81%CE%BF%CF%85%CF%83%CE%B9%CE%AC%CF%83%CE%B5%CE%B9%CF%82%20%CE%9C%CE%B1%CE%B8%CE%AE%CE%BC%CE%B1%CF%84%CE%BF%CF%82/19.%20%CE%97%20%CF%84%CE%BF%CF%80%CE%B9%CE%BA%CE%AE%20%CE%B1%CF>

Παράρτημα 1

ΕΡΩΤΗΜΑΤΑ

1. Στην υπηρεσία σας έχουν γίνει έλεγχοι και αν ναι έφεραν χαρακτήρα προγραμματισμένο ή έκτακτο;

ΑΠΑΝΤΗΣΗ

Ναι έχουν διενεργηθεί τόσο προγραμματισμένοι όσο και έκτακτοι έλεγχοι. Η Μονάδα Εσωτερικού Ελέγχου του Δήμου Θεσσαλονίκης έχει συσταθεί το 2013 ως Αυτοτελές Τμήμα υπαγόμενο στον Δήμαρχο ενώ από τον Απρίλιο του 2021 με τροποποίηση του Οργανισμού Εσωτερικής υπηρεσίας συστάθηκε η Διεύθυνση Εσωτερικού Ελέγχου. Συντάσσεται ετήσιο πρόγραμμα εργασιών, βάσει των διαθέσιμων πόρων της μονάδας για τους προγραμματισμένους ελέγχους που θα διενεργηθούν αλλά προβλέπεται χρόνος και για τους έκτακτους.

2. Παρακαλώ αναφέρετε τους τρεις σημαντικότερους λόγους που ο εσωτερικός έλεγχος καθίσταται αναγκαίος στην μονάδα Ο.Τ.Α που υπηρετείτε

ΑΠΑΝΤΗΣΗ

1. Το μέγεθος του Δήμου. Ο Δήμος Θεσσαλονίκης είναι ο δεύτερος δήμος της Ελλάδας και το σύνολο των απασχολούμενων σε αυτόν υπαλλήλων ανέρχεται πλέον των 4.200 όλων των ειδικοτήτων και των μορφών απασχόλησης.
 2. Οι πολλές λειτουργίες και διαδικασίες που επιτελούνται σε συνδυασμό με τον αριθμό των πολιτών που εξυπηρετούνται.
 3. Η ανάγκη για διαχείριση των κινδύνων που απειλούν το Δήμο (εσωτερικοί και εξωτερικοί), η τήρηση των αρχών της χρηστής δημοσιονομικής διαχείρισης και βελτίωση των παρεχόμενων υπηρεσιών προς τους πολίτες.
3. Εφόσον η τελευταία ρύθμιση για τη δημιουργία τμημάτων εσωτερικού ελέγχου εφαρμοστεί πλήρως, θεωρείτε πως θα επιφέρει απτά αποτελέσματα;

ΑΠΑΝΤΗΣΗ

Ναι πιστεύω ότι αν λειτουργήσουν όπως προβλέπει το νομοθετικό πλαίσιο θα υπάρξουν απτά θετικά αποτελέσματα σε εύλογο χρονικό διάστημα.

4. Η επιτυχία του ελέγχου είναι μόνο θέμα ορθού σχεδιασμού ή κατάλληλου διοικητικού προσωπικού ή γενικότερης νοοτροπίας;

ΑΠΑΝΤΗΣΗ

Η επιτυχία είναι αποτέλεσμα όλων όσων αναφέρετε.

5. Είναι έτοιμοι οι δήμοι να υλοποιήσουν μια τέτοια μεταρρύθμιση ;

ΑΠΑΝΤΗΣΗ

Ναι μπορούν να υλοποιήσουν την μεταρρύθμιση. Σίγουρα θα απαιτηθεί κάποιος χρόνος που θα αφορά την αλλαγή της κουλτούρας και την κατανόηση της χρησιμότητας του Εσωτερικού Ελέγχου το οποίο απαιτεί εκπαίδευση των αιρετών αλλά και των υπηρεσιακών στελεχών των δήμων, άλλωστε προς αυτή την κατεύθυνση κινείται ήδη η Ενιαία Αρχή Διαφάνειας με συνεχιζόμενες εκπαιδευτικές ημερίδες και παραγωγή πολλών εγχειριδίων βοηθητικών για τις νεοσύστατες μονάδες ΕΕ. Επίσης πιστεύω ότι είναι αναγκαίο να αντιμετωπιστεί από την κεντρική διοίκηση το πρόβλημα της υποστελέχωσης των ΟΤΑ με προσλήψεις υπαλλήλων για τις μονάδες εσωτερικού ελέγχου.

6. Ο εσωτερικός έλεγχος εικάζεται ως εργαλείο καταπολέμησης της διαφθοράς, διασφάλισης της νομιμότητας προαγωγής της διαφάνειας και ακολούθως βελτίωσης των παρεχόμενων υπηρεσιών. Ποια η θέση σας σε αυτό;

ΑΠΑΝΤΗΣΗ

Συμφωνώ . Η αποτελεσματική λειτουργία μίας μονάδας ΜΕΕ θα βοηθήσει πολύ στην διαφάνεια των λειτουργιών αλλά και στην εξωστρέφεια αυτών. Οι μελέτες που διεξάγονται διεθνώς αποδεικνύουν ποσοστιαία την συμβολή του εσωτερικού ελέγχου σε φαινόμενα απάτης την ανίχνευση αυτών αλλά και την αποτροπή τους. Ο στόχος αυτός επιτυγχάνεται με την ανίχνευση και καταγραφή των κινδύνων και τα σχέδια δράσης για την αντιμετώπισή τους. Η συνεχής εποπτεία των διαδικασιών με δημοσιονομικές συνέπειες και η εφαρμογή του νομοθετικού πλαισίου βοηθά στην χρηστή δημοσιονομική διαχείριση. Η προσπάθεια του εσωτερικού ελέγχου για αποτροπή φαινομένων

κακοδιαχείρισης, σπατάλης του δημοσίου χρήματος και κατάχρησης μέσω της βελτίωσης των διαδικασιών με εγκαθίδρυση δικλίδων ελέγχου πιστεύω ότι θα συμβάλει σε πού μεγάλο βαθμό. Η όλη προσπάθεια όμως θα ευδοκιμήσει μόνο όταν θα υπάρξει ανεξαρτησία της μονάδας όπως προβλέπεται από τα διεθνή πρότυπα ελέγχου αλλά και από το πρόσφατο νόμο. Επίσης η ύπαρξη Επιτροπής Ελέγχου θα συμβάλει προς αυτό τον σκοπό.

Παράρτημα 2

Ανάλυση Βιβλιογραφικών πηγών

Συγγραφείς (χρονολογία)	Τίτλος	Κριτική
Almutairi, Y. (2000).	Enforcing budgetary and legal compliance in the government sector: An assessment of preauditing in the state of Kuwait.	Μελέτησε την δημοσιονομική και νομική συμμόρφωση στον δημόσιο τομέα στο Κουβέιτ
Barzelay, M. (1996)	Performance auditing and the new public management: Changing roles and strategies of central audit institutions	Μελέτησε την απόδοση νέων στρατηγικών στα ελεγκτικά ιδρύματα
Brannan, R.L. (1989)	The Single Audit Act of 1984: An examination of the audit process in the government sector	Περιέγραψε τον Single Audit Act του 1984:
Churchill, N.C. and Teitelbaum, L.N. (1967)	Auditing and managerial control – A hypothesis	Μελέτησε την υπόθεση του ελέγχου και του διαχειριστικού ελέγχου
Churchill, N.C. and Cooper, W.W. (1965)	A field study of internal auditing	Μελέτησε τον εσωτερικό έλεγχο
Coe, C.K. and Ellis, C. (1991)	Internal controls in state, local and nonprofit agencies	Διερεύνησε τους εσωτερικούς ελέγχους σε κρατικούς, τοπικούς και μη κερδοσκοπικούς οργανισμούς
Cogliandro, A. (2000)	Reform: The audit system	Περιέγραψε το σύστημα ελέγχου
Department for International Development) (2004)	Briefing: Characteristics of different external audit systems.	Περιέγραψε τα χαρακτηριστικά διαφορετικών συστημάτων εξωτερικού ελέγχου.
García Crespo, M. (2005)	Public control: A general view.	Ανέλυσε τον δημόσιο έλεγχο
Hardiman, P., Smith, R. and Squires, Q. (1987)	Audit quality for governmental units	Περιέγραψε την ποιότητα ελέγχου στις κυβερνητικές μονάδες
Hood, C. (1991)	A public management for all seasons	Περιγράφει τη δημόσια διοίκηση
International Organization of Supreme Audit Institutions	Code of Ethics and Auditing Standards	Παρουσιάζει τον Κώδικα Δεοντολογίας και τα Πρότυπα Ελέγχου
Jakubowski, S. (1995)	Reporting on the internal control structures of local governments under the Single Audit Act of 1984	Υποβολή εκθέσεων για τις δομές εσωτερικού ελέγχου των τοπικών κυβερνήσεων βάσει του νόμου για τον ενιαίο έλεγχο του 1984
Jones, R. and Pendlebury, M. (2000)	Public sector accounting	Περιγράφει τη λογιστική του δημόσιου τομέα
Koutoupis, A. G., & Pappa, E. (2018)	Corporate governance and internal controls: a case study from Greece.	Αναλύει την εταιρική διακυβέρνηση και τον εσωτερικό έλεγχο στην Ελλάδα.
Lüder, K. (2002)	Research in comparative governmental accounting over the last decade- achievements and problems	Ερευνά την συγκριτική κυβερνητική λογιστική
Ministry of Interior (2012)	Structure and Operation of Local and Regional Democracy	Αναλύει τη δομή και την λειτουργία της Τοπικής και Περιφερειακής Δημοκρατίας
Morin, D. (2011)	Serving as magistrate at the French Cour des comptes: Navigating between tradition and modernity.	Τονίζει τις διαφορές στο παραδοσιακό και νέο γαλλικό Cour des comptes

Pazarkis, M., Koutoupis, A., Kyriakou, M., & Galanis, S. (2020)	Corporate governance and internal audit at Greek municipalities in the COVID-19 era.	Αναλύεται η εταιρική διακυβέρνηση και ο εσωτερικός έλεγχος στους ελληνικούς δήμους την εποχή του COVID-19.
Posner, P.L. (2011)	Foreword in Lonsdale, J., Wilkins, P., Ling, T. (eds). Performance auditing: contributing to accountability in democratic government	Ελέγχει την απόδοση στη λογοδοσία στη δημοκρατική διακυβέρνηση
Santiso, C. (2006)	Improving fiscal governance and curbing corruption: How relevant are autonomous audit agencies	Μελετά την δημοσιονομική διακυβέρνηση και τον περιορισμό της διαφθοράς, προκειμένου να αναδειχθεί πόσο συναφείς είναι οι αυτόνομες ελεγκτικές υπηρεσίες
Shelker, M. and Eichenberger, R. (2010)	Auditors and fiscal policy: Empirical evidence on a little big institution.	Περιγράφει τους ελεγκτές και τη δημοσιονομική πολιτική σε ένα μικρομεσαίο ίδρυμα
Stapenhurst, R. and Titsworth, J. (2001).	Features and functions of supreme audit institutions	Παρουσιάζονται τα χαρακτηριστικά και οι λειτουργίες των ανώτατων ελεγκτικών ιδρυμάτων
Vallés, J.M.F. (2005)	Foreword in: Milagros García Crespo (eds). Public Expenditure Control in Europe: Coordinating Audit Functions in the European Union	Περιγράφει τον έλεγχο των δημόσιων δαπανών στην Ευρώπη:
van Zyl, A., Ramkumar, V. and de Renzio, P. (2009)	Responding to the challenges of Supreme Audit Institutions: Can legislatures and civil society help?	Απαντά στο ερώτημα κατά πόσο μπορούν να βοηθήσουν οι νομοθέτες και η κοινωνία των πολιτών στις προκλήσεις των Ανώτατων Ελεγκτικών Ιδρυμάτων

Ελληνική βιβλιογραφία

Ζυγούλης, Φ. (2018, 9 18).	Ο εσωτερικός έλεγχος των ΟΤΑ και η διατήρηση της διαφάνειας και νομιμότητας.	από politicaldoubts: http://www.politicaldoubts.com/politics/item/1264-ota	Πραγματεύεται τη χρήση του εσωτερικού ελέγχου ως μέσο εξάλειψης της διαφθοράς και διασφάλισης της αντικειμενικότητας
Καράτζιο, Α. (2016).	Ο εσωτερικός έλεγχος στους φορείς τοπικής αυτοδιοίκησης.	Πανεπιστήμιου Πελοποννήσου, Τμήμα Πολιτικής Επιστήμης και Διεθνών Σχέσεων. Τρίπολη: Αμητός Ι.Α.	Στην παρούσα εργασία διερευνάται ο εσωτερικός έλεγχος στη δημόσια διοίκηση και ειδικότερα στους Οργανισμούς Τοπικής Αυτοδιοίκησης.
Κυριζίδης, Ε. (2019).	Τοπική Αυτοδιοίκηση και Δημοκρατία (Αυτοτέλεια-Αυτονομία Εποπτεία).	Θεσσαλονίκη: Αριστοτέλειο Πανεπιστήμιο Θεσσαλονίκης-Μεταπτυχιακό πρόγραμμα Σπουδών Νομικής.	Στο πλαίσιο της παρούσας εργασίας μελετήθηκαν οι αρχές και οι κανόνες που διέπουν τον Εσωτερικό Έλεγχο στο δημόσιο τομέα με έμφαση στους Οργανισμούς Τοπικής Αυτοδιοίκησης, και

			αναλύθηκε η υφιστάμενη εφαρμογή του.
			Στον τόμο αυτόν περιλαμβάνονται σύγχρονοι κανονισμοί λειτουργίας και οργανισμοί υπηρεσιών καθώς και μέθοδοι οργάνωσης δομών τόσο για τους δήμους, όσο και για τα νομικά τους πρόσωπα, προσαρμοσμένοι στις απαιτήσεις του τελευταίου Κ.Δ.Κ., Ν. 3463/2006 και του Προγράμματος «Καλλικράτης», Ν. 3852/2010, καθώς και ένα πρόγραμμα άσκησης δημοτικής πολιτικής.
Πρεβεδούρου, Ε. (2018).	Αριστοτέλειο πανεπιστήμιο Θεσσαλονίκης/Διοικητικό Δίκαιο/Η τοπική αυτοδιοίκηση	Ανάκτηση από Ανοικτά Ακαδημαϊκά Μαθήματα: https://opencourses.auth.gr/modules/document/file.php/OCRS329/%CE%A0%CE%B1%CF%81%CE%BF%CF%85%CF%83%CE%B9%CE%AC%CF%83%CE%B5%CE%B9%CF%82%20%CE%9C%CE%B1%CE%B8%CE%AE%CE%BC%CE%B1%CF%84%CE%BF%CF%82%19.%20%CE%97%20%CF%84%CE%BF%CF%80%CE%B9%CE%BA%CE%AE%20%CE%B1%CF	Μελέτη των οργανισμών τοπικής αυτοδιοίκησης
<u>ΛΑΔΙΑΣ</u> <u>ΑΠ.</u> <u>ΧΡΙΣΤΟΣ</u>	Εκδόσεις παπαζήσης	ΕΙΔΙΚΑ ΘΕΜΑΤΑ ΤΟΠΙΚΗΣ ΑΥΤΟΔΙΟΙΚΗΣΗΣ	Το παρόν βιβλίο έρχεται να καλύψει βασικά ζητήματα των τομέων της Αυτοδιοίκησης και της Περιφερειακής Πολιτικής τόσο σε τοπικό όσο και σε περιφερειακό επίπεδο. Ενημερώνει αναλυτικά τον αναγνώστη και τον φοιτητή σε θέματα συγκρότησης, δομών, θεσμών, διακυβέρνησης και προγραμματισμού

			<p>της Τοπικής και της Περιφερειακής Αυτοδιοίκησης. Επιπλέον, παρουσιάζει τον ρόλο της Αυτοδιοίκησης σε καίρια ζητήματα που αφορούν τις τοπικές κοινωνίες, όπως η κοινωνική πολιτική, η πολιτιστική ανάπτυξη, η απασχόληση, το αστικό και περιαστικό πράσινο και το περιβάλλον, και η προώθηση των ανανεώσιμων πηγών ενέργειας. Παρουσιάζει επίσης τα βασικά θέματα των οικονομικών της Αυτοδιοίκησης, όπως η τοπική φορολογία, ο έλεγχος της οικονομικής δραστηριότητας της Αυτοδιοίκησης και ο ρόλος του Παρατηρητηρίου οικονομικής αυτοτέλειας των ΟΤΑ. Το βιβλίο δίνει μια αρκετά ολοκληρωμένη εικόνα της δομής και της λειτουργίας της Τοπικής και Περιφερειακής Αυτοδιοίκησης.</p>
--	--	--	--

Μπέσιλα-Βήκα, Τοπική αυτοδιοίκηση, τόμ. 2, 4η έκδ., 2011

Στον τόμο αυτόν περιλαμβάνονται σύγχρονοι κανονισμοί λειτουργίας και οργανισμοί υπηρεσιών καθώς και μέθοδοι οργάνωσης δομών τόσο για τους δήμους, όσο και για τα νομικά τους πρόσωπα, προσαρμοσμένοι στις απαιτήσεις του τελευταίου Κ.Δ.Κ., Ν. 3463/2006 και του Προγράμματος «Καλλικράτης», Ν. 3852/2010, καθώς και ένα πρόγραμμα άσκησης δημοτικής πολιτικής.