



ΔΙΑΤΜΗΜΑΤΙΚΟ ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΩΝ ΣΠΟΥΔΩΝ  
ΣΤΗ ΔΗΜΟΣΙΑ ΔΙΟΙΚΗΣΗ

Διπλωματική Εργασία

ΔΙΕΡΕΥΝΗΣΗ ΤΟΥ ΒΑΘΜΟΥ ΕΤΟΙΜΟΤΗΤΑΣ ΤΗΣ  
ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΙΚΗΣ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΤΩΝ  
ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΩΝ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ ΣΤΙΣ  
ΑΠΟΚΕΝΤΡΩΜΕΝΕΣ ΔΙΟΙΚΗΣΕΙΣ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ

Της

Ειρήνης Μουρτζίνου

Επιβλέπων

Γεώργιος Δρογαλάς

ΚΑΘΗΓΗΤΗΣ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ ΟΡΓΑΝΩΣΗΣ ΚΑΙ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ  
ΤΟΥ ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟΥ ΜΑΚΕΔΟΝΙΑΣ

Υποβλήθηκε ως απαιτούμενο για την απόκτηση του μεταπτυχιακού διπλώματος  
ειδίκευσης στη Δημόσια Διοίκηση

2022



## Ευχαριστίες

*Από τα βάθη της καρδιάς μου, ευχαριστώ τον επιβλέποντα καθηγητή κο Γεώργιο Δρογαλά για την καθοδήγηση, την υποστήριξη, την ενθάρρυνση και την εποικοδομητική συνεισφορά του καθ' όλη τη διάρκεια εκπόνησης της παρούσας εργασίας.*

*Είμαι ευγνώμων για τον χρόνο που αφιέρωσε, για την ευγένεια και την ειλικρίνεια του λόγου του.*

*Αποτέλεσε για εμένα πρότυπο επιστήμονα και κυρίως ανθρώπου και αισθάνομαι τυχερή που με επέλεξε να πραγματοποιήσουμε αυτό το “ταξίδι” παρέα.*

*Ευχαριστώ την οικογένειά μου, Γιάννη, Βαγγέλη και Θάνο αρωγούς και συμπαραστάτες σε κάθε στόχο, όνειρο και ελπίδα...*

*Ευχαριστώ τους συναδέλφους μου και ιδιαιτέρως την Ναταλία Κωστελίδου για την καθοριστική συμβολή τους στην συγκέντρωση των ποσοτικών και ποιοτικών δεδομένων. Επίσης ευχαριστώ ιδιαίτερα την φίλη μου Κωνσταντίνα Ζαχαράκη για την ψυχολογική και ηθική υποστήριξη καθ' όλη τη διάρκεια παρακολούθησης του μεταπτυχιακού προγράμματος.*

## ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΩΝ

Ευχαριστίες .....	ii
Περίληψη .....	vi
Abstract .....	vii
<b>ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΠΡΩΤΟ: ΕΙΣΑΓΩΓΗ</b> .....	1
<b>1. 1.</b> Πλαίσιο και αντικείμενο μελέτης .....	1
<b>1. 2</b> Αναγκαιότητα και συνεισφορά της μελέτης .....	4
<b>1.3</b> Σκοπός και στόχοι μελέτης .....	5
<b>1.4</b> Διάρθρωση μελέτης.....	6
<b>ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΔΕΥΤΕΡΟ: ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΚΗ ΕΠΙΣΚΟΠΗΣΗ –ΘΕΩΡΗΤΙΚΟ ΜΕΡΟΣ</b> .....	9
<b>2.1</b> Θεωρητικό πλαίσιο .....	9
<b>2.1.1</b> Βασικές έννοιες και ορισμοί.....	9
<b>2.1.2</b> Εσωτερικός και εξωτερικός έλεγχος .....	10
<b>2.1.3</b> Εσωτερικός έλεγχος και Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου .....	11
<b>2.1.4</b> Τύποι εσωτερικού ελέγχου .....	11
<b>2.1.5</b> Ιστορική αναδρομή.....	13
<b>2.2</b> Σκοπός, λειτουργίες και στάδια εσωτερικού ελέγχου .....	15
<b>2.2.1</b> Κατάρτιση ετήσιου προγράμματος ελέγχων .....	16
<b>2.2.2</b> Υλοποίηση Προγράμματος Ελέγχων.....	17
<b>2.3</b> Διεθνή Πρότυπα Εσωτερικού Ελέγχου και Κώδικας Δεοντολογίας.....	18
<b>2. 4</b> Εσωτερικός έλεγχος και Αποκεντρωμένες Διοικήσεις .....	20
<b>2.4.1</b> Λειτουργίες και αναγκαιότητα εσωτερικού ελέγχου στη δημόσια διοίκηση .....	20
<b>2.4.2</b> Θεσμικό πλαίσιο οργάνωσης και λειτουργίας των Αποκεντρωμένων Διοικήσεων .....	21
<b>2.5</b> Νομοθετικό πλαίσιο εσωτερικού ελέγχου στη Δημόσια Διοίκηση (Ν. 4795/2021) .....	22
<b>2.5.1</b> Διάρθρωση Εσωτερικού Ελέγχου.....	22
<b>2.5.2</b> Μονάδα Εσωτερικού Ελέγχου.....	23
<b>2.5.3</b> Η σχέση των Μονάδων Εσωτερικού Ελέγχου με άλλα Ελεγκτικά Όργανα .....	244
<b>2.5.4</b> Σύμβουλος Ακεραιότητας .....	25
<b>ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΤΡΙΤΟ: ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΚΗ ΕΠΙΣΚΟΠΗΣΗ - ΕΠΙΣΚΟΠΗΣΗ ΕΡΕΥΝΩΝ</b> .....	27
<b>3.1</b> Ετοιμότητα των Δομών και Αποτελεσματικότητα του Εσωτερικού Ελέγχου...27	

<b>ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΤΕΤΑΡΤΟ : ΜΕΘΟΔΟΛΟΓΙΑ ΠΡΩΤΟΓΕΝΟΥΣ ΕΡΕΥΝΑΣ ...</b>	<b>36</b>
4.1 Εισαγωγή.....	36
4.2 Τύπος και φύση της έρευνας.....	36
4.3 Επιλογή ερευνητικής μεθοδολογικής προσέγγισης .....	37
4.4 Διεξαγωγή ποσοτικής και ποιοτικής ερευνητικής μεθοδολογίας. ....	39
4.5 Προσεγγίσεις ανάλυσης των πρωτογενών δεδομένων.....	41
4.6 Σχεδιασμός ερευνητικών εργαλείων .....	42
4.7 Η στρατηγική που εφαρμόστηκε προκειμένου να ικανοποιηθούν οι ηθικές πτυχές της έρευνας και να ξεπεραστούν οι περιορισμοί.....	444
<b>ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΠΕΜΠΤΟ : ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ, ΣΥΖΗΤΗΣΗ &amp; ΑΝΑΛΥΣΗ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ ΠΡΩΤΟΓΕΝΟΥΣ ΕΡΕΥΝΑΣ ΤΗΣ ΜΕΛΕΤΗΣ .....</b>	<b>47</b>
5.1 Εισαγωγή.....	47
5.2 Παρουσίαση, συζήτηση και ανάλυση αποτελεσμάτων ποσοτικής έρευνας .....	47
5.3 Παρουσίαση, συζήτηση και ανάλυση των αποτελεσμάτων ποιοτικής έρευνας	58
5.4 Έλεγχος ερευνητικών ερωτημάτων.....	71
<b>ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΕΚΤΟ : ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ &amp; ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ.....</b>	<b>81</b>
6.1 Εισαγωγή.....	81
6.2 Συμπεράσματα .....	81
6.3 Προτάσεις για βελτιωτική δράση.....	83
6.4 Προτάσεις για περαιτέρω έρευνα.....	86
<b>ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ .....</b>	<b>877</b>
<b>ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ Α: ΕΡΩΤΗΜΑΤΟΛΟΓΙΟ.....</b>	<b>955</b>
<b>ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ Β: ΟΔΗΓΟΣ ΣΥΝΕΝΤΕΥΞΕΩΝ .....</b>	<b>988</b>
<b>ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ Γ: ΦΟΡΜΑ ΣΥΝΑΙΝΕΣΗΣ- ΕΝΤΥΠΟ ΣΥΓΚΑΤΑΘΕΣΗΣ ΓΙΑ ΣΥΝΕΝΤΕΥΞΗ.....</b>	<b>101</b>

## ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΙΝΑΚΩΝ

<b>Πίνακας 4.1:</b>	Πίνακας αντιστοίχισης ερευνητικών ερωτημάτων μελέτης με τους τύπους ερευνητικής μεθοδολογίας .....	43
<b>Πίνακας 5.1:</b>	Q1. "Υπαρξη Εγχειριδίου Εσωτερικού Ελέγχου .....	48
<b>Πίνακας 5.2:</b>	Q2. Βαθμός ετοιμότητας εφαρμογής διαδικασιών αποτελεσματικού εσωτερικού ελέγχου .....	49
<b>Πίνακας 5.3</b>	Q3. Βαθμός ετοιμότητας σχεδιασμού και διενέργειας εσωτερικού ελέγχου ευθυγραμμιζόμενου με τα Διεθνή Πρότυπα.....	50
<b>Πίνακας 5.4:</b>	Q4. Βαθμός σαφήνειας, συνοχής και επάρκειας σχετικού νομοθετικού πλαισίου....	51
<b>Πίνακας 5.5:</b>	Q5. Βαθμός βελτίωσης τεχνογνωσίας και υποδομών, εκπαίδευσης και πιστοποίησης εσωτερικών ελεγκτών.....	52
<b>Πίνακας 5.6</b>	Q6. Βαθμός κατασταλτικής εφαρμογής εσωτερικού ελέγχου.....	53
<b>Πίνακας 5.7</b>	Q7. Βαθμός που ο εσωτερικός έλεγχος έχει κατά βάση μορφή οικονομικού ελέγχου κι ελέγχου συμμόρφωσης .....	54
<b>Πίνακας 5.8</b>	Q8. Βαθμός πλημμελούς εφαρμογής εσωτερικού ελέγχου .....	55
<b>Πίνακας 5.9</b>	Q9. Βαθμός αρνητικής επίδρασης της οργανωσιακής κουλτούρας στην επιτυχία του έργου εφαρμογής του εσωτερικού ελέγχου .....	56

## Περίληψη

Στη σύγχρονη εποχή της παγκοσμιοποίησης, που χαρακτηρίζεται από έντονη ευμεταβλητότητα του κοινωνικοοικονομικού περιβάλλοντος, ραγδαίες τεχνολογικές εξελίξεις, εντεινόμενο ανταγωνισμό και ολοένα αυξανόμενη αλληλεπίδραση μεταξύ των επιμέρους δρώντων στο παγκόσμιο στερέωμα, καθίσταται επιτακτική η ανάγκη άμεσης και αποτελεσματικής προσαρμογής του συνόλου των επιχειρήσεων. Στο πλαίσιο αυτό, τις τελευταίες δεκαετίες έχει εμπεδωθεί η συνεισφορά του εσωτερικού ελέγχου στην εύρυθμη λειτουργία, την αποδοτικότητα και την αποτελεσματικότητα της δημόσιας διοίκησης και των δημοσίων υπηρεσιών. Ο εσωτερικός έλεγχος σχετίζεται άμεσα με την παροχή επαρκών πληροφοριών στα αρμόδια διοικητικά όργανα σχετικά με λογιστικούς και διοικητικούς ελέγχους και την αξιολόγηση της αποτελεσματικότητας και της λειτουργικής ποιότητας σε σχέση με διεθνώς καθιερωμένα πρότυπα.

Οι απαντήσεις των συμμετεχόντων στην ποιοτική έρευνα (με πέντε από τους επτά προϊσταμένους των Τμημάτων Εσωτερικού Ελέγχου) και την ποσοτική έρευνα ( 82 Διευθυντές των Διευθύνσεων των Αποκεντρωμένων Διοικήσεων) καταδεικνύουν ότι επί του παρόντος οι Αποκεντρωμένες Διοικήσεις βρίσκονται σε προπαρασκευαστικό στάδιο της εφαρμογής του νέου συστήματος εσωτερικού ελέγχου που προβλέπει ο νόμος 4795/2021, ο οποίος εστιάζει στην πρόληψη. Ο εσωτερικός έλεγχος στους υπό εξέταση φορείς εφαρμόζεται κυρίως κατασταλτικά και έχει κατά βάση τη μορφή οικονομικού ελέγχου, ελέγχου συμμόρφωσης και ελέγχου απάτης.

Επίσης μολονότι το ισχύον νομοθετικό πλαίσιο υφίσταται εδώ και δεκαοκτώ μήνες και μάλιστα χωρίς να έχει προβλεφθεί περίοδος προσαρμογής, η ετοιμότητα εφαρμογής διαδικασιών αποτελεσματικού εσωτερικού ελέγχου από τις Αποκεντρωμένες Διοικήσεις είναι εξαιρετικά χαμηλή (για ένα ποσοστό 5% στατιστικού λάθους το δείγμα που επιλέχθηκε είναι περί τα 82 υποκείμενα). Οι παράγοντες μη ετοιμότητας τους οποίους κατέδειξαν τα αποτελέσματα τόσο της ποιοτικής όσο και της ποσοτικής έρευνας περιλαμβάνουν καταρχάς την ανεπάρκεια θεσμικού πλαισίου, κυρίως σε ότι αφορά στην οργανωσιακή δομή των Αποκεντρωμένων Διοικήσεων της χώρας, αφού οι οργανισμοί τους προβλέπουν την λειτουργία αυτοτελών τμημάτων εσωτερικού ελέγχου, που έχουν διαφορετικές αρμοδιότητες και λειτουργούν με διαφορετικό τρόπο από αυτόν που επιτάσσει ο νέος νόμος (4795/2021).

**Λέξεις Κλειδιά :** Αποκεντρωμένες Διοικήσεις, Τμήματα Εσωτερικού Ελέγχου, Διευθύνσεις Αποκεντρωμένων Διοικήσεων, Νόμος 4795/2021, Παράγοντες Ετοιμότητας Εφαρμογής Εσωτερικού Ελέγχου, Κατάρτιση & Επιμόρφωση.

## **Abstract**

In the modern era of globalisation, characterised by a highly volatile socio-economic environment, rapid technological developments, intensifying competition and ever-increasing interaction between the individual actors in the global arena, it is imperative that all businesses adapt immediately and effectively/ In this context, in recent decades the contribution of internal audit to the proper functioning, efficiency and effectiveness of the public sector has been established. Internal audit is directly related to the provision of adequate information to the relevant management bodies on accounting and administrative controls and the assessment of effectiveness and operational quality against internationally established standards.

The responses of the participants in the qualitative (with five of the seven Heads of Internal Audit Departments) and the quantitative survey 82 subjects in the position of directors of departments, indicate that currently the Decentralised Administrations are in the preparatory stage of implementing the new internal control system provided for by Law 4795/2021, which focuses on prevention. Internal control in the entities under review is mainly applied in a preventive manner and is mainly in the form of financial, compliance and fraud control.

Furthermore, although the current legislative framework has been in place for eighteen months and even without any period of adaptation, the readiness of the decentralised administrations to implement effective internal control procedures is extremely low. The factors of non-readiness that the results of both the qualitative and quantitative research showed include, first of all, the inadequacy of the institutional framework, mainly with regard to the organizational structure of the Decentralized Administrations of the country, since their organizations provide for the operation of independent internal audit departments, which have different responsibilities and operate in a different way from the one required by the new law (4795/2021).

**Key Words:** Decentralized Administrations, Internal Audit Departments, Directorates of Decentralized Administrations, Law 4795/2021, Internal Audit Readiness Factors, Training & Education.





# ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΠΡΩΤΟ

## ΕΙΣΑΓΩΓΗ

### 1. 1. Πλαίσιο και αντικείμενο μελέτης

Στη σύγχρονη εποχή της παγκοσμιοποίησης, που χαρακτηρίζεται από έντονη ευμεταβλητότητα του κοινωνικοοικονομικού περιβάλλοντος, ραγδαίες τεχνολογικές εξελίξεις, εντεινόμενο ανταγωνισμό και ολοένα αυξανόμενη αλληλεπίδραση μεταξύ των επιμέρους δρώντων στο παγκόσμιο στερέωμα, καθίσταται επιτακτική η ανάγκη άμεσης και αποτελεσματικής προσαρμογής του συνόλου των επιχειρήσεων, φορέων και οργανισμών τόσο του ιδιωτικού, όσο και του δημοσίου τομέα στις νέες μεταβαλλόμενες συνθήκες.

Σε αυτό το πλαίσιο, το σύγχρονο κράτος και η δημόσια διοίκηση καλούνται να σχεδιάσουν και να εφαρμόσουν καινοτόμες πολιτικές και εργαλεία, ώστε να ανταποκριθούν στις προκλήσεις που θέτει η νέα αυτή πραγματικότητα. Οι παράμετροι αυτές δημιουργούν ένα πλαίσιο εντός του οποίου η δημόσια διοίκηση αντιμετωπίζει από την κοινωνία των πολιτών ένα ολοένα εντεινόμενο αίτημα για υπευθυνότητα, όπως αυτή σκιαγραφείται μέσα από την εταιρική διακυβέρνηση. Στο πλαίσιο αυτό, τις τελευταίες δεκαετίες έχει εμπεδωθεί η συνεισφορά του εσωτερικού ελέγχου στην εύρυθμη λειτουργία, την αποδοτικότητα και την αποτελεσματικότητα της δημόσιας διοίκησης και των δημοσίων υπηρεσιών. Ο εσωτερικός έλεγχος σχετίζεται άμεσα με την παροχή επαρκών πληροφοριών στα αρμόδια διοικητικά όργανα σχετικά με λογιστικούς και διοικητικούς ελέγχους και την αξιολόγηση της αποτελεσματικότητας και της λειτουργικής ποιότητας σε σχέση με διεθνώς καθιερωμένα πρότυπα. Πέραν αυτού, όπως πρόκειται να εκτεθεί αναλυτικά σε επόμενα κεφάλαια της παρούσης, ο εσωτερικός έλεγχος αποτελεί μια διαδικασία δυναμική, της οποίας η επιτυχία προϋποθέτει μεταξύ άλλων λεπτομερή σχεδιασμό, συνεχή υποστήριξη, συμμετοχή και αλληλοεπίδραση όλων των εμπλεκόμενων μερών, διαδικασίες αξιολόγησης και αξιοποίησης των εξαγομένων της ανατροφοδοτικά (Μακρυδημήτρης & Πραβίτα, 2012; ΟΟΣΑ, 2017; Σωτηρόπουλος, 2011).

Ωστόσο, η ελληνική Δημόσια Διοίκηση, παρά τις προσπάθειες εκσυγχρονισμού, διαχρονικά εστιάζει κατά τρόπο αποκλειστικό στην εφαρμογή της νομοθεσίας, των οδηγιών και των διαδικασιών, με αποτέλεσμα την ακαμψία, το στείο νομικισμό, τη μη δυνατότητα αναπροσαρμογής και εντέλει την αναποτελεσματικότητα (ΕΛΙΑΜΕΠ, 2018).

Τα τελευταία χρόνια, εντούτοις, υπό την πίεση που δημιούργησε η οικονομική κρίση, καταβάλλονται συστηματικές προσπάθειες εκσυγχρονισμού, βελτίωσης και εξορθολογισμού της δημόσιας διοίκησης στην Ελλάδα μέσω σειράς μεταρρυθμίσεων, μεταξύ των οποίων και η καθιέρωση μηχανισμών και διαδικασιών εσωτερικού ελέγχου βασισμένων σε διεθνώς παραδεδομένα πρότυπα και καλές πρακτικές (ΕΛΙΑΜΕΠ, 2018; ΟΟΣΑ,2017). Το ζητούμενο είναι η ανάπτυξη διαδικασιών αποτελεσματικού ελέγχου και η επιτυχής ολοκλήρωσή τους από το στάδιο του σχεδιασμού έως το στάδιο της υλοποίησης και της αξιολόγησης, μέσω της δημιουργίας κατάλληλων θεσμικών εργαλείων, αλλά και της βελτίωσης της ελεγκτικής ετοιμότητας των επιμέρους φορέων και δομών (ΟΟΣΑ, 2017).

Στο πλαίσιο αυτό, ο σύγχρονος εσωτερικός έλεγχος δεν αρκεί να είναι κατασταλτικός, αλλά κυρίως προληπτικός, εστιασμένος στη δημιουργία ασφαλιστικών δικλείδων, την αξιολόγηση των κινδύνων, την ασφάλεια δικαίου και τη διασφάλιση ποιότητας, με στόχο ο δημόσιος τομέας να είναι σε θέση αφενός να οικοδομήσει μια σχέση εμπιστοσύνης με τους πολίτες, επανακτώντας την αξιοπιστία του, αφετέρου να εκπληρώνει τον σύγχρονο θεσμικό του ρόλο βελτιώνοντας την αποτελεσματικότητα και την αποδοτικότητά του, εντός ενός πλαισίου που θα διασφαλίζει διαφάνεια και λογοδοσία (ΟΟΣΑ,2017). Στο πλαίσιο αυτό, είναι απαραίτητο η διαδικασία να εμπλέκει κάθε δημόσιο οργανισμό που οφείλει να διαχειρίζεται το δικό του σύστημα εσωτερικού ελέγχου βάσει των κατευθυντηρίων γραμμών της σχετικής νομοθεσίας, καθώς και να συνεργάζεται και να αξιοποιεί την αλληλεπίδραση και την ανταλλαγή πληροφοριών και γνώσεων με άλλα ελεγκτικά όργανα, με τα οποία συνδέεται κάθετα ή οριζόντια, με ιεραρχική σχέση ή σχέση εποπτείας (ΟΟΣΑ,2017) .

Περαιτέρω, βάσει των αρχών της χρηστής διοίκησης και της καλής διακυβέρνησης και με στόχο τη βελτίωση του εσωτερικού ελέγχου στη Δημόσια Διοίκηση και το συντονισμό των ελεγκτικών δράσεων, πρόσφατα καταρτίστηκε και ψηφίστηκε ο Ν. 4795/2021 που προβλέπει μεταξύ άλλων τη σύσταση Μονάδων Εσωτερικού Ελέγχου

σε όλους τους φορείς του δημοσίου τομέα και τη δημιουργία του θεσμού του Συμβούλου Ακεραιότητας στη Δημόσια Διοίκηση. Τόσο από τις σχετικές διατυπώσεις στις διατάξεις του εν λόγω νόμου, όσο και από την αιτιολογική του έκθεση, διαφαίνεται η πρόθεση δημιουργίας ενός ρυθμιστικού πλαισίου εσωτερικού ελέγχου που πρόκειται να εφαρμοστεί από το σύνολο των φορέων της Γενικής Κυβέρνησης, το οποίο βασίζεται σε καλές πρακτικές και διεθνή πρότυπα, όπως το C.O.S.O. και οι εκθέσεις του Ινστιτούτου Εσωτερικών Ελεγκτών, καθώς και στις παρατηρήσεις του ΟΟΣΑ για τον εσωτερικό έλεγχο στην ελληνική Δημόσια Διοίκηση.

Η παρούσα μελέτη, εξετάζοντας το ζήτημα του εσωτερικού ελέγχου στην δημόσια διοίκηση, εστιάζει στις διαδικασίες λειτουργικού εσωτερικού ελέγχου στις Αποκεντρωμένες Διοικήσεις του ελληνικού κράτους, με έμφαση στον προληπτικό έλεγχο. Η επιλογή αυτή έγινε από την ερευνήτρια, δεδομένης της βαρύνουσας σημασίας των Αποκεντρωμένων Διοικήσεων στην προσπάθεια αποσυγκέντρωσης του κράτους, των οποίων η αποστολή συνδέεται με δέσμη αρμοδιοτήτων, τομέων και ζητημάτων που άπτονται των κρατικών δημοσίων πολιτικών (Σωτηρόπουλος, 2011). Σύμφωνα με την αιτιολογική έκθεση του Ν. 3852/2010 (“Καλλικράτης”), βάσει τους οποίου συγκροτήθηκαν οι επτά Αποκεντρωμένες Διοικήσεις, αυτές σχεδιάστηκαν διοικητικά, γεωγραφικά και χωροταξικά με στόχο να *“ανταποκρίνονται, με βάση λειτουργικά και αναπτυξιακά κριτήρια, στις απαιτήσεις της εδαφικής, κοινωνικής και οικονομικής συνοχής και προάγουν τη συνολική ανταγωνιστικότητα του Εθνικού Χώρου.”* Ως εκ τούτου, καθίσταται σαφές ότι η εκπλήρωση της αποστολής των Αποκεντρωμένων Διοικήσεων είναι συνυφασμένη με την εφαρμογή των αρχών της διαφάνειας, της λογοδοσίας, της ανοικτής και καλής διακυβέρνησης και της χρηστής διοίκησης, τις οποίες ο εσωτερικός έλεγχος προωθεί και προασπίζει. Τέλος, η επιτυχής εφαρμογή διαδικασιών εσωτερικού ελέγχου από τις Αποκεντρωμένες Διοικήσεις συνυφαίνεται με το ζήτημα του συντονισμού των κρατικών δημοσίων πολιτικών, καθώς και με τον επιτελικό και ελεγκτικό της ρόλο (Μακρυδημήτρης & Πραβίτα, 2012; Σωτηρόπουλος, 2011).

## 1. 2 Αναγκαιότητα και συνεισφορά της μελέτης

Βάσει όσων προαναφέρθηκαν, καθίσταται σαφές ότι ο θεσμός του εσωτερικού ελέγχου έχει εξελιχθεί σε βαρύνουσας σημασίας οργανωτική αρχή διακυβέρνησης. Η δε συσχέτισή του με την ανάπτυξη του μοντέλου της «Νέας Δημόσιας Διοίκησης» και την εφαρμογή της Εταιρικής Διακυβέρνησης στο Δημόσιο Τομέα, όπως περιγράφονται μέσα από τη διεθνή βιβλιογραφία, καταδεικνύουν την αναγκαιότητα και τη σημασία του στη δημόσια διοίκηση.

Ο Ν. 4795/2021 δεν αποτελεί την πρώτη προσπάθεια θεσμοθέτησης ενός συστήματος εσωτερικού ελέγχου στην ελληνική Δημόσια Διοίκηση. Ωστόσο, οι προηγηθείσες μεταρρυθμίσεις άλλοτε σχεδιάστηκαν αποσπασματικά, άλλοτε εφαρμόστηκαν ελλιπώς ή ανορθολογικά, με αποτέλεσμα να μην επιφέρουν τα επιδιωκόμενα αποτελέσματα. Όπως καταδεικνύει η εμπειρία άλλων μεταρρυθμιστικών προσπαθειών, οι καλές προθέσεις της εκάστοτε πολιτικής ηγεσίας και το νομοθετικό πλαίσιο αυτό καθαυτό δεν επαρκούν προκειμένου για την επιτυχή εφαρμογή μιας μεταρρύθμισης. Ως εκ τούτου, η υλοποιησιμότητα και η επιτυχία ενός συστήματος εσωτερικού ελέγχου εξαρτάται από πληθώρα παραγόντων που επιδρούν στην ετοιμότητα της Δημόσιας Διοίκησης να το εφαρμόσει και να εμπλακεί ενεργά και υπεύθυνα στη διαδικασία.

Στο εν λόγω πεδίο εντοπίζεται ερευνητικό κενό όσον αφορά στις παραμέτρους που επηρεάζουν την ετοιμότητα των Αποκεντρωμένων Διοικήσεων να εφαρμόσουν με επιτυχία την προσφάτως ψηφισθείσα νομοθεσία σχετικά με τη σύσταση, οργάνωση και λειτουργία Μονάδων Εσωτερικού Ελέγχου. Δεδομένης, μάλιστα, της σημασίας της Αποκεντρωμένης Διοίκησης στην υλοποίηση των κρατικών πολιτικών σε περιφερειακό επίπεδο, η παρούσα εργασία επιχειρεί να συγκεκριμενοποιήσει τις παραμέτρους αυτές και να διερευνήσει το βαθμό και τον τρόπο επίδρασής τους στην ετοιμότητα των δομών και κατ'επέκταση στην υλοποιησιμότητα του σχεδίου, ώστε να κατατεθούν ρεαλιστικές προτάσεις βελτίωσης. Επιπλέον, η μελέτη επιδιώκει να συνεισφέρει στην εμβάθυνση και της διάχυσης της γνώσης του υπό εξέταση ζητήματος, παράγοντας προστιθέμενη αξία όσον αφορά στην πληρέστερη κατανόησή του.

### 1.3 Σκοπός και στόχοι μελέτης

Δεδομένων όσων προαναφέρθηκαν, η παρούσα μελέτη επιχειρεί να διερευνήσει το βαθμό ετοιμότητας εφαρμογής του Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου (Ν. 4795/2021) από τις Αποκεντρωμένες Διοικήσεις στην Ελλάδα, με σκοπό να απαντήσει στο ερώτημα κατά πόσο η παρούσα κατάσταση και οι παράμετροι που διαμορφώνουν τις συνθήκες του ελεγκτικού περιβάλλοντος των δομών (θεσμικός εξοπλισμός, τεχνογνωσία και υποδομές, οργανωσιακή δομή και κουλτούρα, επίσημα ελεγκτικά πρότυπα) είναι αυτές που απαιτούνται για τον σχεδιασμό και την εφαρμογή αποτελεσματικών διαδικασιών λειτουργικού εσωτερικού ελέγχου.

Ο σκοπός της μελέτης μπορεί να αναλυθεί περαιτέρω στους κάτωθι στόχους :

1. Να αξιολογηθεί ο βαθμός στον οποίο το επιχειρησιακό πεδίο της αποστολής ελέγχου περιγράφει με σαφήνεια τους τομείς, τις διαδικασίες, τις δραστηριότητες και τα συστήματα στο εσωτερικό της ελεγχόμενης οντότητας προληπτικά και δευτερευόντως κατασταλτικά
2. Να εκτιμηθεί ο βαθμός στον οποίο οι υπό εξέταση διοικήσεις διαθέτουν :
  - α) το απαραίτητο θεσμικό πλαίσιο και υποστήριξη από την κεντρική διοίκηση,
  - β) επαρκή τεχνογνωσία
  - γ) και την αναγκαία οργανωσιακή δομή και κουλτούρα προκειμένου να διενεργήσουν τη συλλογή, εξέταση, ανάλυση και την αξιολόγηση των πληροφοριών που σχετίζονται με τους στόχους της αποστολής της ελεγχόμενης οντότητας.
3. Να εντοπιστούν ενδεχόμενοι ανασταλτικοί παράγοντες επιτυχούς σχεδιασμού κι εφαρμογής ολοκληρωμένου λειτουργικού ελέγχου.
4. Να προσδιοριστεί ο βαθμός στον οποίο η ετοιμότητα σχεδιασμού και διενέργειας του εσωτερικού ελέγχου κάθε μιας οντότητας (Αποκεντρωμένη Διοίκηση) ευθυγραμμίζεται με τα διεθνή πρότυπα του Ινστιτούτου Εσωτερικών Ελεγκτών για την επαγγελματική πρακτική του εσωτερικού ελέγχου
5. Να αξιολογηθεί η δυνατότητα εκπόνησης ολοκληρωμένων εκθέσεων ως αποτέλεσμα της διαδικασίας εσωτερικού ελέγχου.

6. Να προσδιοριστεί ο βαθμός αποτελεσματικής συνεργασίας με εξωτερική ελεγκτική αρχή και η διάχυση σχετικών πληροφοριών ανάδρασης (feedback) στα στελέχη της κάθε Διοίκησης, των αντίστοιχων Διευθύνσεων και των υπηρεσιών της.

#### **1.4 Διάρθρωση μελέτης**

Η παρούσα έρευνα αναπτύσσεται σε έξι κεφάλαια. Το πρώτο κεφάλαιο (Εισαγωγή) έχει ως σκοπό να εισαγάγει τον αναγνώστη στο θέμα που διερευνά η μελέτη και περιλαμβάνει το συγκείμενο της έρευνας, τον σκοπό και τους στόχους της.

Το δεύτερο κεφάλαιο (Βιβλιογραφική Επισκόπηση- Θεωρητικό Μέρος) περιλαμβάνει την παρουσίαση του θεωρητικού πλαισίου του συγκειμένου της μελέτης, όπως εντοπίστηκε μέσα από τη μελέτη της διεθνούς βιβλιογραφίας. Αναλυτικότερα, το συγκεκριμένο κεφάλαιο πραγματεύεται ζητήματα όπως η εννοιολογική προσέγγιση, η ιστορικότητα και τα ήδη του εσωτερικού ελέγχου με έμφαση στον λειτουργικό εσωτερικό έλεγχο στη δημόσια διοίκηση. Επιπλέον, παρουσιάζεται το θεσμικό πλαίσιο που διέπει την οργάνωση και τη λειτουργία των Αποκεντρωμένων Διοικήσεων, η διαδικασία, τα χαρακτηριστικά και τα στάδια του εσωτερικού ελέγχου, καθώς και τα σχετικά διεθνή πρότυπα.

Το τρίτο κεφάλαιο (Βιβλιογραφική Επισκόπηση- Επισκόπηση Ερευνών) έχει ως σκοπό να παρουσιάσει τα συμπεράσματα εμπειρικών και ακαδημαϊκών ερευνών που θα αποτελέσουν το θεωρητικό υπόβαθρο της παρούσας μελέτης, καθώς και να τα συσχετίσει με τους τεθέντες από αυτήν στόχους. Επιπλέον, βάσει αυτών πρόκειται να επιλεγούν τα κατάλληλα ερευνητικά εργαλεία που θα χρησιμοποιηθούν για τη διεξαγωγή της πρωτογενούς έρευνας και την ανάλυση των αποτελεσμάτων της, προκειμένου να εξαχθούν αξιόπιστα συμπεράσματα και να διατυπωθούν προτάσεις. Περαιτέρω, επισημαίνονται οι παράγοντες που επιδρούν στην αποτελεσματικότητα και την υλοποίηση του επιχειρησιακού σχεδίου εσωτερικού ελέγχου, καθώς η συσχέτιση της επιτυχούς εφαρμογής του με την βελτίωση της αποτελεσματικότητας, της αποδοτικότητας και της λογοδοσίας στο δημόσιο τομέα, όπως σκιαγραφούνται από προηγούμενες μελέτες.

Στο τέταρτο κεφάλαιο (Μεθοδολογία Πρωτογενούς Έρευνας) παρουσιάζεται η μεθοδολογική προσέγγιση βάσει της οποίας σχεδιάστηκε και ολοκληρώθηκε η πρωτογενής έρευνα σε συνάρτηση με τον σκοπό, τους στόχους, τα ερευνητικά ερωτήματα και τις ερευνητικές υποθέσεις της μελέτης. Προσδιορίζεται η μεθοδολογία της δειγματοληψίας και διεξαγωγής της έρευνας εν γένει, επισημαίνοντας παράλληλα ορισμένους περιορισμούς που ενδεχομένως υπάρχουν. Επιπλέον, αιτιολογείται η επιλογή συνδυασμού ποσοτικής και ποιοτικής έρευνας (ερωτηματολόγια κλειστού τύπου και δομημένες συνεντεύξεις) και επιχειρείται μία σύντομη κριτική παρουσίαση του αντίστοιχου ακαδημαϊκού υπόβαθρου καθώς και των επιχειρημάτων υπέρ της συγκεκριμένης μεθοδολογικής προσέγγισης. Τέλος, περιγράφεται η μεθοδολογία επεξεργασίας των ποσοτικών δεδομένων που θα συλλεγούν (SPSS software 20.0 version), καθώς και ο τρόπος ανάλυσης των εξαγομένων της ποιοτικής έρευνας.

Το πέμπτο κεφάλαιο περιλαμβάνει την παρουσίαση, συζήτηση και ανάλυση των αποτελεσμάτων της πρωτογενούς έρευνας (ποσοτικής και ποιοτικής), με σκοπό να εντοπιστούν τα ευρήματα, μέσω των οποίων μπορούν να απαντηθούν τα ερευνητικά ερωτήματα. Η επεξεργασία των αποτελεσμάτων της ποσοτικής έρευνας θα γίνει με τη χρήση του στατιστικού πακέτου SPSS version **20.0** και τα αποτελέσματα θα αντικατοπτριστούν σε αντίστοιχους πίνακες (frequency and descriptives tables). Εν συνεχεία, τα ευρήματα της πρωτογενούς έρευνας (ποσοτικής και ποιοτικής) θα συνοψιστούν, θα αξιολογηθούν και θα συσχετιστούν με τους αρχικούς στόχους της μελέτης και θα ελεγχθούν τα ερευνητικά ερωτήματα.

Στο έκτο κεφάλαιο (Συμπεράσματα και Προτάσεις) επιχειρείται η εξαγωγή συμπερασμάτων αναφορικά με το βαθμό ετοιμότητας εφαρμογής των διαδικασιών λειτουργικού εσωτερικού ελέγχου (πρωτίστως προληπτικά και δευτερευόντως κατασταλτικά) από τις Αποκεντρωμένες Διοικήσεις του ελληνικού κράτους, καθώς και σχετικά με το βαθμό απόκλισης από τα καθιερωμένα διεθνή πρότυπα σε επίπεδο είτε σχεδιασμού είτε εφαρμογής του εσωτερικού ελέγχου. Περαιτέρω, βάσει των αποτελεσμάτων, θα γίνει προσπάθεια αποσαφήνισης και ερμηνείας του βαθμού και του τρόπου επίδρασης παραμέτρων που εκλαμβάνονται ως ανεξάρτητες μεταβλητές (θεσμικό πλαίσιο, τεχνογνωσία, οργανωσιακή δομή και κουλτούρα, πρότυπα εσωτερικού ελέγχου) στην εξαρτημένη μεταβλητή (βαθμός ετοιμότητας), ώστε



ακολούθως να διατυπωθούν σαφείς και ολοκληρωμένες προτάσεις βελτίωσης. Προς την κατεύθυνση αυτή, αξιοποιούνται τα εξαγόμενα της πρωτογενούς έρευνας σε συνδυασμό με τις παρατηρήσεις του επίσημου Εγχειριδίου Εσωτερικού Ελέγχου για την Ελληνική Δημόσια Διοίκηση του ΟΟΣΑ (2017). Τέλος, επιχειρείται αξιολόγηση της συνεισφοράς της παρούσας μελέτης και των θεωρητικών και πρακτικών προεκτάσεων της στη διερεύνηση και τη διάχυση της γνώσης αναφορικά με το υπό εξέταση ζήτημα, αλλά και παρατίθενται προτάσεις περαιτέρω έρευνας στο πεδίο αυτό.

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΔΕΥΤΕΡΟ

### ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΚΗ ΕΠΙΣΚΟΠΗΣΗ

#### ΘΕΩΡΗΤΙΚΟ ΜΕΡΟΣ

##### 2.1 Θεωρητικό πλαίσιο

###### 2.1.1 Βασικές έννοιες και ορισμοί

Ο εσωτερικός έλεγχος αποτελεί κλάδο της ελεγκτικής, ο οποίος αν και αρχικά εμφανίστηκε ως εξειδικευμένος κλάδος της λογιστικής (οικονομικός και λογιστικός έλεγχος), σήμερα θεωρείται ως ένα εξελιγμένο εργαλείο σύγχρονης διοίκησης, που υπηρετεί πολλαπλούς στόχους, συνδεδεμένος με το σύνολο των δραστηριοτήτων της ελεγχόμενης δομής (Asare, 2009; Meriam et al., 2017; Παπαστάθης, 2014).

Το Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών (2017) περιγράφει τον εσωτερικό έλεγχο ως ένα σύνολο δραστηριοτήτων «ανεξάρτητων, αντικειμενικών, διαβεβαιωτικών και συμβουλευτικών» που έχουν ως πρωταρχικό στόχο τη βελτίωση της αποτελεσματικότητας του οργανισμού ως προς την επίτευξη των αντικειμενικών του σκοπών και στόχων και την αύξηση της προστιθέμενης αξίας του, μέσα από την παροχή επιστημονικών εργαλείων και προτύπων διαχείρισης επιχειρηματικών κινδύνων και αυτοαξιολόγησης, καθώς και την εφαρμογή, λειτουργία και βελτιστοποίηση των Συστημάτων Εσωτερικού Ελέγχου.

Περαιτέρω ορισμοί που δίδονται από τη διεθνή βιβλιογραφία επισημαίνουν ότι ο εσωτερικός έλεγχος δεν αφορά απλώς και μόνο στην ορθότητα και νομιμότητα των οικονομικών και των λογιστικών καταστάσεων, αλλά επεκτείνεται στο σύνολο των πεδίων στα οποία δραστηριοποιείται η επιχείρηση ή οργανισμός, προσδίδοντας αξιοπιστία, βελτιώνοντας τη λογοδοσία, περιορίζοντας τα φαινόμενα κατάχρησης εξουσίας, απάτης και διαφθοράς, παράγοντας με τον τρόπο αυτό προστιθέμενη αξία στα πλαίσια της Εταιρικής Διακυβέρνησης (Goodwin, 2004; Hermanson et.al., 2008; Lampropoulou, 2021; Ταχυνάκης και Ζαφειράκου, 2007)

Όσον αφορά στον εσωτερικό έλεγχο στη Δημόσια Διοίκηση, ο ΟΟΣΑ (2017) τον ορίζει ως την ανεξάρτητη, επαγγελματική λειτουργία αξιολόγησης, που ως στόχο έχει την παροχή ακριβούς και αξιόπιστης πληροφόρησης όσον αφορά στην κυβερνητική/ εκτελεστική/ διοικητική δραστηριότητα των δημόσιων φορέων και οργανισμών, συμβάλλοντας στην χρηστή διακυβέρνηση, τη διαφάνεια και την αποτελεσματικότητα των δημοσίων πολιτικών. Η δε εξυπηρέτηση των πολιτικών και στρατηγικών επιλογών της ελεγχόμενης δομής, στην περίπτωση των Αποκεντρωμένων Διοικήσεων που εξετάζονται στην παρούσα, συναρτάται με το θεσμικό τους ρόλο και την εξυπηρέτηση του δημοσίου συμφέροντος, ως θεμελιώδη αρχή και απώτατο σκοπό της οργάνωσης και λειτουργίας του κράτους (Παρασκευόπουλος, 2004; Σωτηρόπουλος, 2011).

### **2.1.2 Εσωτερικός και εξωτερικός έλεγχος**

Σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα, η διάκριση του εσωτερικού από τον εξωτερικό έλεγχο είναι σαφής και προκύπτει κατ' αρχάς από την εσωτερική ή εξωτερική αντίστοιχα σχέση του του ελεγκτή με τον ελεγχόμενο φορέα (Αστρίτης, 2000; Konthar, 1996). Οι εσωτερικοί ελεγκτές αναφέρονται στη Διοίκηση της ελεγχόμενης οντότητας, που στην περίπτωση της Δημόσιας Διοίκησης είναι το ιεραρχικά προϊστάμενο όργανο της εκτελεστικής εξουσίας. Αντιθέτως, ο εξωτερικός έλεγχος αναφέρεται είτε σε κάποιο άλλο όργανο της εκτελεστικής εξουσίας, μη σχετιζόμενο ιεραρχικά με τον ελεγχόμενο φορέα, είτε σε όργανο των άλλων εξουσιών (δικαστική, νομοθετική).

Ένα δεύτερο στοιχείο διαφοροποίησης είναι ο ρόλος που καλούνται να επιτελέσουν οι ελεγκτές, ανάλογα με το επίπεδο κινδύνου που διαχειρίζονται (Κουτούπης, 2012). Έτσι, ο εσωτερικός έλεγχος είναι και οφείλει να είναι πρωτίστως προληπτικός, βασιζόμενος στην εκτίμηση των κινδύνων και της αναμενόμενης αποτελεσματικότητας των δικλείδων ασφάλειας που παρέχει. Στόχος του είναι η συστηματική και αξιόπιστη αξιολόγηση της αποτελεσματικότητας και αποδοτικότητας όλων των διαδικασιών που άπτονται της διοίκησης, της λειτουργίας και της διακυβέρνησης του φορέα, με στόχο τη βελτίωσή τους.

### **2.1.3 Εσωτερικός έλεγχος και Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου**

Σημαντική είναι η εννοιολογική διάκριση του Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου και της λειτουργίας του εσωτερικού ελέγχου στη Δημόσια Διοίκηση. Από λειτουργικής άποψης, το Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου περιγράφει τις δικλίδες ασφάλειας του εσωτερικού ελέγχου και αναφέρεται στη θέσπιση πολιτικών και διαδικασιών, όπου όλες οι δραστηριότητες των φορέων ελέγχονται προληπτικά, τυχόν ελλείψεις ή αδυναμίες εντοπίζονται και αναφέρονται στη Διοίκηση προκειμένου να σχεδιαστούν διορθωτικά μέτρα και οι όποιες παρατυπίες, εφόσον δεν προλαμβάνονται, διορθώνονται άμεσα.

Αντίθετα, ο εσωτερικός έλεγχος αποτελείται από ένα σύνολο υποσυστημάτων και διαδικασιών με στόχο την παροχή πληροφόρησης, συμβουλευτικής, αξιολόγησης και ανατροφοδότησης, μέσω των οποίων καθίσταται δυνατή η συστηματική εξέταση του συνόλου των ελέγχων που πραγματοποιούνται στο εσωτερικό των δομών, με σκοπό να εντοπιστούν συστηματικά σφάλματα και κίνδυνοι. (Παπαστάθης, 2014, ΟΟΣΑ, 2017). Για το λόγο αυτό, λειτουργεί ανεξάρτητα από τη Διοίκηση του εκάστοτε φορέα και δεν στελεχώνεται από προσωπικό που ασκεί και άλλα διοικητικά/ επιχειρησιακά καθήκοντα στον οργανισμό.

### **2.1.4 Τύποι εσωτερικού ελέγχου**

Οι εσωτερικοί έλεγχοι μπορούν να ταξινομηθούν σε ορισμένες υποκατηγορίες, με βασικά κριτήρια τη στοχοθεσία τους, το αντικείμενό τους και την περιοχή ελέγχου. Βάσει της ταξινόμησης αυτής προκύπτουν οι κατηγοριοποιήσεις των τύπων εσωτερικού ελέγχου, με βασικότερους εξ αυτών τον οικονομικό, διοικητικό και το λειτουργικό έλεγχο, τον έλεγχο αποδοτικότητας, τον έλεγχο απάτης και τον έλεγχο συμμόρφωσης (Βασιλείου κ.συν., 2017; Καζατζής, 2006)

Πιο αναλυτικά, οι οικονομικοί έλεγχοι έχουν ως στόχο την επιβεβαίωση της ορθότητας και της ακρίβειας των οικονομικών- λογιστικών καταστάσεων, καθώς και την αξιολόγηση του λογιστικού συστήματος, της οικονομικής διαχείρισης και της οικονομικής αποτελεσματικότητας του φορέα, με απώτερο σκοπό τη διαφύλαξη των περιουσιακών του στοιχείων και την προστασία του από φαινόμενα κακοδιαχείρισης (Αλιφαντής, 2011).

Ο έλεγχος της απάτης εστιάζει στην πρόληψη, τον εντοπισμό και την κατασταλτική

αντιμετώπιση φαινομένων απάτης στα οποία εμπλέκονται στελέχη και υπάλληλοι του εσωτερικού περιβάλλοντος του φορέα. Ωστόσο και στην περίπτωση αυτή, η προληπτική ελεγκτική δράση μέσω στρατηγικών εκτίμησης και διαχείρισης κινδύνου έχει βαρύνουσα σημασία, αφού μπορεί να ενισχύσει την άμυνα του εκάστοτε οργανισμού έναντι τέτοιου είδους φαινομένων, αλλά και να συμβάλει στο μετριασμό των επιπτώσεών τους (Βασιλείου κ.συν., 2017; ΟΟΣΑ, 2017).

Ευρύτερο είναι το αντικείμενο των λειτουργικών ελέγχων, που έχουν ως σκοπό να εξακριβώσουν τον βαθμό στον οποίο οι διαδικασίες και οι επιμέρους λειτουργίες του φορέα εφαρμόζονται κατά τα προβλεπόμενα και εκτελούνται κατά τρόπο τέτοιο ώστε να ευθυγραμμίζονται με συγκεκριμένους αντικειμενικούς σκοπούς και στόχους που έχει θέσει η Διοίκηση (Καζατζής, 2006; INTOSAI, 2004; ΟΟΣΑ, 2017). Επιπλέον, στην αρμοδιότητα του λειτουργικού ελέγχου ανήκει και η διερεύνηση τήρησης των όρων και των κανόνων που επιβάλλουν στο φορέα οι εποπτικές ή οι ρυθμιστικές αρχές. Λόγω της ευρύτητας του αντικειμένου του, ο λειτουργικός εσωτερικός έλεγχος λαμβάνει χώρα σε όλα τα επιμέρους τμήματα του φορέα, προκειμένου να αξιολογήσει όλες τις λειτουργικές δραστηριότητες του, να μετρήσει βάσει ποσοτικών και ποιοτικών δεικτών την αποδοτικότητά τους, να εντοπίσει σημεία που χρήζουν βελτίωσης και να υποβάλλει στη Διοίκηση του φορέα σχετικές συστάσεις (Βασιλείου κ.συν., 2017; Holmes, 1996). Σε ορισμένες περιπτώσεις, ο λειτουργικός έλεγχος ενσωματώνει και τον έλεγχο συμμόρφωσης, παρόλο στη βιβλιογραφία ο τελευταίος παρουσιάζεται ως ξεχωριστός τύπος ελέγχου, ο οποίος έχει ως αντικείμενο την παρακολούθηση και αξιολόγηση της υλοποίησης των κανόνων λειτουργίας, των όρων και των διορθωτικών ενεργειών που έχουν προγραμματιστεί και συμφωνηθεί με τη Διοίκηση (Holmes, 1996; Νεγκάκης & Ταχυνάκης, 2013).

Περαιτέρω, η στοχοθεσία των διοικητικών ελέγχων είναι αρκετά ευρύτερη από αυτή των οικονομικών και λειτουργικών ελέγχων, περιλαμβάνοντας την διακρίβωση και αξιολόγηση της εφαρμογής των στρατηγικών αποφάσεων που αφορούν στον φορέα, καθώς και το αποτύπωμα των αποφάσεων αυτών στη διοικητική αποτελεσματικότητά του (Βασιλείου κ.συν., 2017, Νεγκάκης & Ταχυνάκης, 2013). Στα πλαίσια του διοικητικού εσωτερικού ελέγχου, οι ελεγκτές αξιολογούν το σχεδιασμό, την στρατηγική, την οργάνωση, τη συνεργασία και το συντονισμό των τμημάτων του φορέα, επισημαίνοντας ενδεχόμενες αδυναμίες ή σημεία που χρήζουν βελτίωσης (Παπαστάθης, 2014).

Όσον αφορά στους ελέγχους αποδοτικότητας, αυτοί αποσκοπούν στην αξιολόγηση του προσωπικού και των στελεχών εξατομικευμένα, αλλά και των επιμέρους τμημάτων συλλογικά σε συνάρτηση με ποσοτικοποιημένους κατά κύριο λόγο δείκτες, που μετρούν τα πραγματικά αποτελέσματα, βάσει των στόχων και των προτύπων απόδοσης που έχουν τεθεί στην αρχή της διαδικασίας (Αλιφαντής, 2011; Καζατζής, 2006).

### **2.1.5 Ιστορική αναδρομή**

Είναι αξιοσημείωτο ότι ορισμένες μορφές εσωτερικού ελέγχου χρονολογούνται δεκάδες χρόνια πριν και μάλιστα παρουσιάζουν ορισμένες ομοιότητες με τις σύγχρονες μορφές εσωτερικού ελέγχου, κυρίως όσον αφορά τον οικονομικό και λογιστικό έλεγχο (Καζατζής, 2006).

Οι πρώτοι οργανισμοί που εφάρμοσαν συστήματα εσωτερικού ελέγχου ήταν οι σιδηροδρομικές εταιρείες περί τα τέλη του 19ου αιώνα με στόχο την ορθή και νόμιμη λογιστική διαχείριση. Παρόλο που από την ίδια περίοδο αρχίζουν να εφαρμόζονται συστήματα εσωτερικού ελέγχου και σε ορισμένες βιομηχανικές μονάδες της εποχής, η ουσιαστική και εκτεταμένη ανάπτυξη και εφαρμογή τους συμπορεύτηκε με την άνοδο της μορφής της μεγάλης εταιρικής επιχείρησης, ως απόρροια της ανάγκης θωράκισης των περιουσιακών στοιχείων της από την κακοδιαχείριση, την απάτη και την υπεξαίρεση (Cangemi & Singleton, 2003; Κουτούπης, 2012). Ορόσημο στην εξέλιξη αυτή αποτέλεσε η οικονομική κρίση του 1929-1932, που κατέδειξε την αναγκαιότητα εφαρμογής διαδικασιών που θα εξασφάλιζαν την ακρίβεια και πιστότητα των οικονομικών στοιχείων (Asare 2009; Chambers & Odar, 2015; Meriam et al., 2017).

Τη δεκαετία του 1940, υπό τις συνθήκες που δημιούργησε η οικονομία του πολέμου, οι επιχειρήσεις εστίασαν περισσότερο σε διαδικασίες προγραμματισμού, διαχείρισης χρηματικών, ανθρώπινων και υλικών πόρων, καθώς και διαμόρφωσης αυστηρότερων εσωτερικών κανονισμών λειτουργίας (Βασιλείου κ.συν., 2017). Ως αποτέλεσμα αυτού, ο εσωτερικός έλεγχος τυποποιήθηκε και αναγνωρίστηκε ως ξεχωριστός και ανεξάρτητος επαγγελματικός κλάδος, που αποσκοπούσε στην παροχή αξιόπιστων πληροφοριών, εκτιμήσεων και συστάσεων στη Διοίκηση της κάθε επιχείρησης, και άρχισε σταδιακά να επεκτείνει το πεδίο εφαρμογής του και το εύρος των

δραστηριοτήτων του ώστε να εξυπηρετηθεί η νέα αυτή στοχοθεσία (Asare, 2009; Cangemi& Singleton, 2003; ΠΑ, 2012).

Κατά τη διάρκεια της δεκαετίας του 1980 εμπεδώθηκε η αποτυχία των έως τότε εφαρμοζόμενων Συστημάτων Εσωτερικού Ελέγχου να εντοπίσουν εγκαίρως και να προφυλάξουν τις εταιρείες από μια σειρά επιχειρηματικών κινδύνων, συμπεριλαμβανομένων των περιπτώσεων απάτης (McNamee& Selim, 1998). Υπό τις συνθήκες αυτές και λαμβάνοντας υπόψιν τα πορίσματα ειδικών Επιτροπών που συστάθηκαν για τη διερεύνηση των λόγων της αποτυχίας, επανεξετάστηκε το εννοιολογικό πλαίσιο του εσωτερικού ελέγχου, με στόχο την ανάπτυξη μιας σύγχρονης, περισσότερο αποτελεσματικής και εστιασμένης στον κίνδυνο προσέγγισης. (Βασιλείου κ. συν., 2017 ; Bekiaris et al., 2013; Meriam et al., 2017). Το 1992 στις ΗΠΑ συντάχθηκε η έκθεση της Επιτροπής Treadway που διαμόρφωσε ένα ενιαίο πλαίσιο αρχών, αξιών, στόχων, μεθόδων και διαδικασιών εσωτερικού ελέγχου, που έγινε γνωστό ως “COSO” και διαδόθηκε ευρέως έκτοτε, αποτελώντας ορόσημο για τη σύγχρονη προσέγγιση του εσωτερικού ελέγχου και πρότυπο για την ανάπτυξη αντίστοιχων μοντέλων και Συστημάτων ανά τον κόσμο (Asare, 2009) .

Από την εκδήλωση της οικονομικής κρίσης του 2007 και εξής, κατέστη αντιληπτό ότι η υιοθέτηση ενός μοντέλου διαχείρισης επιχειρηματικών κινδύνων στα πλαίσια του εσωτερικού ελέγχου, δεν αρκεί από μόνη της για να προστατευτεί η επιχείρηση από κάθε είδους κίνδυνο, αλλά απαιτούνται επιπλέον η δημιουργία αξιόπιστων δικλείδων ελέγχου, η ανάληψη ανατροφοδότησης και διορθωτικής δράσης βασισμένης στα πορίσματα των εσωτερικών ελεγκτών, αλλά και η εξασφάλιση ενός επιπέδου συνεργασίας και συναίνεσης μεταξύ των ελεγκτών και εμπλεκόμενων στη λειτουργία της επιχείρησης (Bekiaris et al., 2013; Νεγκάκης & Ταχυνάκης, 2013; Meriam et al., 2017) Σήμερα, ο εσωτερικός έλεγχος έχοντας επεκταθεί στο σύνολο των λειτουργιών του εκάστοτε οργανισμού, περιγράφεται ως αναπόσπαστο τμήμα της δραστηριότητάς του, που αξιοποιεί τις πρακτικές, τις μεθόδους, τις διαδικασίες και τα εργαλεία που διαθέτει τόσο στα στάδια του προγραμματισμού και της εκτέλεσης/ εφαρμογής του στρατηγικού σχεδίου του οργανισμού, όσο και μετά την ολοκλήρωσή του, υπηρετώντας πολλαπλούς στόχους, παρέχοντας μετρήσιμα και συγκρίσιμα σε σχέση με τον αρχικό στόχο αποτελέσματα και προβλέποντας παράλληλα την ύπαρξη συγκεκριμένων δικλείδων ασφαλείας, ώστε να ελέγχονται και οι ελέγχοντες (Βασιλείου κ.συν., 2017, ΠΑ, 2012 ; Meriam et al., 2017) . Ιδίως τις τελευταίες

δεκαετίες, ο εσωτερικός έλεγχος έχει επεκταθεί και στο δημόσιο τομέα, δημιουργώντας νέες πρακτικές, σχέσεις, και δυναμικές, προκλήσεις και προοπτικές (Binis, 2018; Lampropoulou, 2021).

## **2.2 Σκοπός, λειτουργίες και στάδια εσωτερικού ελέγχου**

Ο σύγχρονος εσωτερικός έλεγχος αποτελεί μια δυναμική διαδικασία, που διενεργείται πριν, κατά τη διάρκεια και μετά την ολοκλήρωση των επιμέρους δράσεων του οργανισμού, κατά κανόνα σε ετήσια βάση, με στόχο τη μέτρηση του αποτελέσματος σε σχέση με τους τεθέντες από τη Διοίκηση στόχους (ΠΑ, 2017; ΟΟΣΑ, 2017; Nerantzidis et al., 2020). Εστιάζοντας στους σκοπούς και την αναγκαιότητα του εσωτερικού ελέγχου η Παπαδάτου (2005), επισημαίνει ότι μέσω αυτού διαφυλάσσονται η νομιμότητα και τα περιουσιακά στοιχεία της δομής που τον εφαρμόζει αποτελεσματικά, γίνεται σαφής και προωθείται η πολιτική της, ενώ παράλληλα βελτιώνονται η αποτελεσματικότητα, η αποδοτικότητα και η οργανωτική, διοικητική και λειτουργική της ποιότητα. Επιπλέον, προκειμένου να διασφαλιστεί η αποτελεσματικότητα του συστήματος, ο συντονισμός των επιμέρους ελεγκτικών λειτουργιών και η ύπαρξη δικλίδων ασφάλειας, ο εσωτερικός έλεγχος και το ίδιο το Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου περιλαμβάνουν διαδικασίες αυταξιολόγησής τους (Asare, 2009; Bekiaris et al., 2013; Nerantzidis et al., 2020). Οι επιμέρους παράμετροι της ελεγκτικής διαδικασίας, το πεδίο εφαρμογής, οι όροι αναφοράς και οι στόχοι του ελεγκτικού έργου καθορίζονται συνήθως από ένα πολυμελές ελεγκτικό όργανο σε επίπεδο οργανισμού, όπως για παράδειγμα μια ελεγκτική επιτροπή (Asare, 2009; Βασιλείου κ.συν., 2017; Παπαστάθης, 2014).

Οι κρίσιμες παράμετροι για την αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου αναφέρονται κυρίως στην λεπτομερή κατάρτιση του προγράμματος ελέγχων από τον επικεφαλής της Μονάδας Εσωτερικού Ελέγχου, συνήθως σε ετήσια βάση, καθώς και στον βαθμό υλοποίησης του προγράμματος αυτού από τους εμπλεκόμενους (Bekiaris et al., 2013; INTOSAI, 2004). Πιο συγκεκριμένα, ο εσωτερικός έλεγχος διενεργείται σε πέντε στάδια, που περιλαμβάνουν τον σχεδιασμό του ελεγκτικού έργου, την εκτέλεση- εφαρμογή του, την κατάρτιση της σχετικής έκθεσης ελέγχου, την κοινοποίησή της στους εμπλεκόμενους που ακολουθείται από συζήτηση και τέλος, την



παρακολούθηση της υλοποίησης των αποφάσεων που ελήφθησαν ως αποτέλεσμα των ευρημάτων του. (ΟΟΣΑ, 2017; Παπαστάθης, 2014).

Η εμπλοκή των ελεγχόμενων αφορά καταρχάς την ενημέρωσή τους τόσο για τους σκοπούς, όσο και για τα αποτελέσματα του ελεγκτικού έργου (ΟΟΣΑ, 2017). Όταν οι στόχοι του εσωτερικού ελέγχου δεν είναι προκαθορισμένοι εξωγενώς (π.χ. μέσω του νομοθετικού πλαισίου που θέτει η Πολιτεία), ζητείται συνήθως και η γνωμοδότηση των ελεγχόμενων, οι οποίοι μπορούν επιπλέον να συμμετέχουν σε διαπραγματεύσεις με το αρμόδιο για το σχεδιασμό του εσωτερικού ελέγχου όργανο προκειμένου να καταρτιστεί το στρατηγικό σχέδιο, αλλά και να διασφαλιστεί ότι οι απαιτήσεις, οι στοχεύσεις και η διαδικασία του εσωτερικού ελέγχου είναι πλήρως κατανοητές, σαφείς και αποδεκτές (Diamond, 2002; Linnas, 2011).

### **2.2.1 Κατάρτιση ετήσιου προγράμματος ελέγχων**

Αναλυτικότερα, στη φάση σχεδιασμού, αφού έχουν ανατεθεί οι σχετικές αρμοδιότητες στο τμήμα εσωτερικού ελέγχου και έχει οριστεί ο επικεφαλής ελεγκτής, καταρτίζεται το ετήσιο πλάνο εσωτερικού ελέγχου, που περιλαμβάνει το σύνολο των ελεγκτικών έργων και τα σχετικά χρονοδιαγράμματα εκτέλεσης, τη συχνότητα και τη διάρκεια των ελέγχων (ΟΟΣΑ, 2017). Το ετήσιο πρόγραμμα αποτελεί μεθοδολογικό εργαλείο που αποτυπώνει τη στοχοθεσία, το αντικείμενο και το εύρος τόσο του ελέγχου όσο και του ελεγχόμενου πεδίου (Βασιλείου κ. α., 2017). Με άλλα λόγια, προκειμένου να εξασφαλιστεί η επιτυχία και η αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου, βασική προϋπόθεση είναι το ετήσιο πλάνο να συσχετίζεται με τους στόχους της Διοίκησης του οργανισμού, να λαμβάνει υπόψιν του οργανωτικούς, οικονομικούς και επιχειρησιακούς παράγοντες, καθώς και να σχεδιάζεται και να υλοποιείται με εστίαση σε περιοχές υψηλού κινδύνου, καταγράφοντας, ιεραρχώντας και αξιολογώντας τόσο τους κινδύνους αυτούς καθαυτούς όσο και τη δυναμική τους (Κουτούπης, 2012; Παπαστάθης, 2014). Στο στάδιο αυτό, αξιοποιούνται μεταξύ άλλων και τα πορίσματα προηγούμενων εκθέσεων ελέγχου, ενώ στο χρονοδιάγραμμα θα πρέπει να υπάρχει σχετική πρόβλεψη μεταγενέστερων συμπληρωματικών ή διορθωτικών ενεργειών (follow-up), κατά την υλοποίηση του έργου (Βασιλείου κ.συν., 2017; ΟΟΣΑ, 2017). Πέραν αυτού, το πρόγραμμα θα πρέπει να προβλέπει ενδιάμεση αξιολόγηση, καθώς και δυνατότητα αναθεώρησής του στην περίπτωση εμφάνισης νέων κινδύνων κατά τη διάρκεια του έτους (Bekiaris et al. 2013; Binis, 2018; Picket, 2006).

Μετά την κατάρτισή του, το ετήσιο πρόγραμμα εσωτερικού ελέγχου υποβάλλεται για έγκριση στην Επιτροπή Ελέγχου που λειτουργεί στο εσωτερικό περιβάλλον του οργανισμού με ανεξάρτητη ελεγκτική αρμοδιότητα, η οποία με την έγκρισή της δηλώνει την αποδοχή του πλάνου και τη συμφωνία της ως προς τους κινδύνους που καταγράφηκαν (Βασιλείου κ.συν., 2017).

### **2.2.2 Υλοποίηση Προγράμματος Ελέγχων**

Η υλοποίηση του έργου είναι δεσμευτική για όλα τα εμπλεκόμενα μέρη και εκκινεί με τον αναλυτικό σχεδιασμό και την κατανομή των ελεγκτικών αρμοδιοτήτων μεταξύ των εσωτερικών ελεγκτών, καθώς και με την ενημέρωση των εμπλεκόμενων για τις διαδικασίες, τους στόχους και τον τρόπο διενέργειας του ελέγχου σε τακτική και έκτακτη βάση (Lenz, 2003; Linnas, 2011). Οποιαδήποτε απόκλιση από τον αρχικό προγραμματισμό και τα τεθέντα χρονοδιαγράμματα θα πρέπει να αιτιολογείται επαρκώς και να καταγράφεται στην έκθεση πεπραγμένων του εσωτερικού ελέγχου (ΟΟΣΑ, 2017; Νεγκάκης & Ταχυνάκης, 2013).

Για τη διενέργεια του ελέγχου, ο ελεγκτής πρέπει να είναι επαρκώς ενημερωμένος για όλες τις λεπτομέρειες που αφορούν στη λειτουργία του ελεγχόμενου τμήματος, ώστε να είναι σε θέση να προχωρήσει στην αξιολόγησή του, εντοπίζοντας παράλληλα πιθανές αδυναμίες (Diamond, 2002; ΠΑ, 2021). Πριν τη διενέργεια κάθε ελέγχου ο ελεγκτής οφείλει να συλλέξει και να μελετήσει στοιχεία που ενδεχομένως να έχουν επικαιροποιηθεί. Η συλλογή και αξιολόγηση των ευρημάτων θα πρέπει να είναι τεκμηριωμένη, αντικειμενική και στοχευμένη, προκειμένου να εξυπηρετείται η στοχοθεσία του εσωτερικού ελέγχου, όπως αυτή έχει διαμορφωθεί στο στάδιο του σχεδιασμού του έργου (Diamond, 2002; Lenz, 2003). Προκειμένου να διασφαλιστεί η αποτελεσματική επίβλεψη και ο τεκμηριωμένος έλεγχος, ο εσωτερικός ελεγκτής αξιοποιεί στο στάδιο αυτό τα Φύλλα Εργασίας. Εν συνεχεία, με ευθύνη του ελεγκτή τα ευρήματα κοινοποιούνται στους ελεγχόμενους, συζητούνται και καταγράφονται ενδεχόμενες διαφωνίες ή ενστάσεις ως προς αυτά, οι οποίες ακολούθως επισυνάπτονται αιτιολογημένες στα πορίσματα του ελέγχου (ΟΟΣΑ, 2017).

Ακολουθεί η σύνταξη της έκθεσης ελέγχου από τον αρμόδιο ελεγκτή, η οποία παρουσιάζει την παρούσα κατάσταση της ελεγχόμενης δομής όσον αφορά στις παραμέτρους που ελέγχονται και κοινοποιείται έγκαιρα στη Διοίκηση, με στόχο την

σχετική ενημέρωσή της και τη διατύπωση σχετικών προτάσεων διορθωτικών ενεργειών, ώστε να αντιμετωπιστούν ενδεχόμενα προβλήματα, κίνδυνοι ή αδυναμίες που εντοπίστηκαν (Asare, 2009; ΟΟΣΑ, 2017).

Στη συνέχεια, διεξάγεται συζήτηση στην οποία συμμετέχουν οι αρμόδιοι ελεγκτές, η Διοίκηση και οι ελεγχόμενοι, υποβάλλοντας τις παρατηρήσεις τους αναφορικά με τα πορίσματα της έκθεσης, τις προτεινόμενες ενέργειες και δράσεις βελτίωσης, καθώς και τα σχετικά με τις δράσεις αυτές χρονοδιαγράμματα και την κατανομή αρμοδιοτήτων. Η διαδικασία της συζήτησης ολοκληρώνεται με τη σύνταξη των Πρακτικών, που υπογράφονται και κοινοποιούνται στους εμπλεκόμενους (Asare, 2009; Βασιλείου κ.συν., 2017, ΟΟΣΑ, 2017).

Προκειμένου για τη μεγιστοποίηση της αποτελεσματικότητας των διαδικασιών εσωτερικού ελέγχου, μετά τη συζήτηση ο εσωτερικός ελεγκτής αναλαμβάνει την παρακολούθηση υλοποίησης των αποφάσεων που ελήφθησαν, ενημερώνοντας σχετικά τη Διοίκηση και ανατροφοδοτώντας την όλη διαδικασία (Diamond, 2002; Renard, 2002).

### **2.3 Διεθνή Πρότυπα Εσωτερικού Ελέγχου και Κώδικας Δεοντολογίας**

Όταν αναφέρεται κανείς σε “ Διεθνή Πρότυπα Εσωτερικού Ελέγχου” ουσιαστικά περιγράφει ένα σύνολο επαγγελματικών ελεγκτικών μοντέλων, πρωτοκόλλων, διαδικασιών και βέλτιστων πρακτικών, τα οποία οφείλει κατά κανόνα να ακολουθεί ο εσωτερικός ελεγκτής κατά την άσκηση των ελεγκτικών καθηκόντων του (ΠΑ, 2017; Λουμιώτης & Τζίφας, 2012). Τα Πρότυπα αυτά καταρτίζονται, κωδικοποιούνται και ενίοτε αναπροσαρμόζονται από φορείς όπως ο Διεθνής Οργανισμός Ανώτατων Οργάνων Ελέγχου (International Organization of Supreme Audit Institutions-INTOSAI), το Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών (Institute of Internal Auditors – I.I.A.) και η Επιτροπή Υποστήριξης Οργανισμών της Επιτροπής Treadway (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission – C.O.S.O.). Τα πρώτα ελεγκτικά Πρότυπα που ενσωματώνουν τον εσωτερικών έλεγχο εκδόθηκαν το 1978 από το Αμερικανικό Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών. Έκτοτε, ακολούθησαν πολλές απόπειρες επικαιροποίησης, αναπροσαρμογής και βελτίωσής τους (Spira& Page, 2003).

Σήμερα, οι εθνικές κυβερνήσεις των επιμέρους χωρών, ιδιαίτερα δε όσων ζητούν και λαμβάνουν βοήθεια από υπερεθνικά θεσμικά όργανα ή καλούνται να βελτιώσουν τους θεσμούς διακυβέρνησής τους ώστε να συγκλίνουν με τις ανεπτυγμένες χώρες του ΟΟΣΑ ή της Ευρωπαϊκής Ένωσης, καλούνται να αναπτύξουν τα Εθνικά τους Πρότυπα εσωτερικού ελέγχου με βάση τα αντίστοιχα Διεθνή, συνδυάζοντάς τα, τροποποιώντας τα και προσαρμόζοντάς τα στις ανάγκες της χώρας τους. Η σύγκλιση των Προτύπων Εσωτερικού Ελέγχου αποτελεί μια διεθνή τάση, η οποία συνδυάζεται με μια επιδίωξη ενσωμάτωσης κανόνων και πρακτικών ελέγχου του ιδιωτικού τομέα στον εσωτερικό έλεγχο των Δημοσίων φορέων. (Anerud, 2004; Diamond 2002)

Τα Πρότυπα έχουν ως σκοπό την τήρηση ορισμένων βασικών αρχών και επαγγελματικών πρακτικών εσωτερικού ελέγχου, ούτως ώστε να προωθήσουν ένα ολοκληρωμένο πλαίσιο εφαρμογής συστημάτων εσωτερικού ελέγχου διεθνώς (Βασιλείου κ.συν., 2017; Spira& Page, 2003). Σύμφωνα με το Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών (2017), τα Πρότυπα διαχωρίζονται σε Πρότυπα Χαρακτηριστικών, τα οποία περιγράφουν τα στοιχεία εκείνα που πρέπει να χαρακτηρίζουν τους εσωτερικούς ελεγκτές και τις ελεγκτικές υπηρεσίες εν γένει, και Πρότυπα Διεξαγωγής που αναφέρονται στα στάδια, τη φύση και την αξιολόγηση των δραστηριοτήτων του εσωτερικού ελέγχου.

Ενισχυτικά προς την επίτευξη των στόχων του εσωτερικού ελέγχου και συμπληρωματικά με τα Διεθνή Πρότυπα, λειτουργούν οι Κώδικες Ηθικής και Δεοντολογίας περιγράφοντας, κωδικοποιώντας και τυποποιώντας τις αρχές, τις πρακτικές και τα πρότυπα ηθικής και επαγγελματικής συμπεριφοράς των εσωτερικών ελεγκτών (IIA, 2021; McCafferty, 2018). Οι Κώδικες Ηθικής και Δεοντολογίας αποτυπώνουν απαιτήσεις και προσδοκίες συμπεριφοράς τόσο των μεμονωμένων ατόμων και οργάνων του φορέα, αλλά και εν γένει του οργανισμού ως οντότητας, προκειμένου να προωθήσουν μια ηθική κουλτούρα, να ενισχύσουν την εμπιστοσύνη στον εσωτερικό έλεγχο και στην αξία συνεισφοράς του βελτιώνοντας το επίπεδο αποδοχής του από τους εμπλεκόμενους, αλλά και να μεγιστοποιήσουν την λειτουργική αποτελεσματικότητά του ως διαδικασία διασφάλισης και παροχής εύλογης διαβεβαίωσης (IIA,2021; Meriam et al., 2017; Jachi& Yona, 2019). Βάσει αυτών, οι εσωτερικοί ελεγκτές πέραν της επαγγελματικής ελεγκτικής επάρκειας, θα πρέπει να χαρακτηρίζονται και από ηθική και επαγγελματική ακεραιότητα, αντικειμενικότητα

και λειτουργική ανεξαρτησία, αμεροληψία, υπευθυνότητα και εχεμύθεια (Νεγκάκης & Ταχυνάκης, 2017). Τα χαρακτηριστικά αυτά συνθέτουν το πλέγμα των αρχών που περιλαμβάνονται στους Κώδικες Ηθικής και Δεοντολογίας, τους οποίους οι εσωτερικοί ελεγκτές οφείλουν να γνωρίζουν, να σέβονται και να τηρούν κατά την ενάσκηση των καθηκόντων τους. (ΠΑ, 2021; McCafferty, 2018)

## **2. 4 Εσωτερικός έλεγχος και Αποκεντρωμένες Διοικήσεις**

### **2.4.1 Λειτουργίες και αναγκαιότητα εσωτερικού ελέγχου στη δημόσια διοίκηση**

Ο εσωτερικός έλεγχος στην Δημόσια Διοίκηση απέκτησε μεγάλη σημασία από τη δεκαετία του 1980 και εντεύθεν, όταν σταδιακά εφαρμόστηκε μια σειρά καινοτόμων διοικητικών μεταρρυθμίσεων που σήμαναν την απομάκρυνση από το Βεμπεριανό μοντέλο γραφειοκρατικής οργάνωσης και την υιοθέτηση των αρχών του Νέου Δημόσιου Μάνατζμεντ (Meriam et al., 2017). Παρόλα αυτά, μέχρι πρότινος ο εσωτερικός έλεγχος εξακολουθούσε να έχει κυρίως τη μορφή οικονομικού ελέγχου και ελέγχου συμμόρφωσης. Μόνο κατά τις τελευταίες δεκαετίες οι προσπάθειες υιοθέτησης των εργαλείων εσωτερικού ελέγχου εντάθηκαν και άρχισαν να κινούνται προς την κατεύθυνση της επέκτασης του πεδίου εφαρμογής του στο λειτουργικό πεδίο, καθιστώντας αναγκαία τη θεσμοθέτηση μηχανισμών ελέγχου που θα εξυπηρετούν τη νέα στοχοθεσία, όπως προκύπτει από τη σύγχρονη εννοιολογική προσέγγιση του όρου και θα εστιάζουν στον κίνδυνο, κατά τα πρότυπα των ιδιωτικών επιχειρήσεων και οργανισμών (Aktivos et al. 2013; Binis, 2018).

Το γεγονός ότι ο εσωτερικός έλεγχος παρέχει στην Κυβέρνηση και στους επικεφαλής των φορέων του Δημοσίου αξιόπιστη πληροφόρηση και διασφαλίσεις αποτελεσματικής και αποδοτικής λειτουργίας και εφαρμογής των δημοσίων πολιτικών, καταδεικνύει τη σπουδαιότητά του (ΟΟΣΑ, 2017). Εξίσου σημαντικό είναι, ωστόσο, ότι η λειτουργία διασφάλισης αυτή καθαυτή παράγει προστιθέμενη αξία, επειδή παρέχοντας στους πολίτες εγγυήσεις χρηστής διακυβέρνησης και ιδίως αποτελεσματικής χρήσης των πόρων που προέρχονται από τη φορολογία, βελτιώνει το κοινωνικό κεφάλαιο, το οποίο η σύγχρονη έρευνα θεωρεί σημαίνουσα μεταβλητή που μπορεί να επιδράσει κρίσιμα στις προσπάθειες εκσυγχρονισμού του κράτους και της

Δημόσιας Διοίκησης, στην κοινωνική συνοχή και στην ποιότητα της δημοκρατίας (ΟΟΣΑ, 2017; Παπαστάθης, 2014; Παρασκευόπουλος, 2006).

Παρά το γεγονός ότι η εφαρμογή του συστήματος εσωτερικού ελέγχου στο Δημόσιο Τομέα στην Ελλάδα βρίσκεται ακόμη σε πρώιμο στάδιο, οι σχετικές διαδικασίες, ιδιαίτερα όσον αφορά την θεσμική αυτοαξιολόγηση και την εφαρμογή στρατηγικών σχεδίων διασφάλισης και βελτίωσης της ποιότητας, όπως δείχνει η διεθνής εμπειρία, είναι ικανές να αναδιαμορφώσουν τα συστήματα διαχείρισης ποιότητας και απόδοσης που χρησιμοποιεί το παραδοσιακό γραφειοκρατικό συγκεντρωτικό μοντέλο (Agtour, 2000; Diamond, 2002). Η δυναμική, η ευελιξία και ο διάχυτος χαρακτήρας του εσωτερικού ελέγχου τον καθιστούν αποτελεσματικό εργαλείο κατανόησης της αλλαγής, αλλά και προσαρμογής και βελτίωσης της αποδοτικότητας και αποτελεσματικότητας των δημοσίων οργανισμών ενόψει των προκλήσεων της παρούσας περιόδου (Lampropoulou, 2021).

Αντιστρόφως, η εμπειρία καταδεικνύει ότι η έλλειψη ή η αναποτελεσματική λειτουργία διαδικασιών εσωτερικού ελέγχου μπορούν να συσχετιστούν με προβλήματα και παθογένειες όπως η αναποτελεσματικότητα, η σπατάλη πόρων, η παραβίαση της νομιμότητας, η έλλειψη πειθαρχίας και ηθικής, η αδύναμη λογοδοσία, η ανικανότητα απόδοσης ευθυνών, που συνακόλουθα δημιουργούν κρίση αξιοπιστίας των θεσμών και αντίστοιχη παθογενή πολιτική κουλτούρα (Asare, 2009; ΟΟΣΑ, 2017).

#### **2.4.2 Θεσμικό πλαίσιο οργάνωσης και λειτουργίας των Αποκεντρωμένων Διοικήσεων**

Βάσει των συνταγματικών προβλέψεων για την οργάνωση και λειτουργία του κράτους και του διοικητικού του συστήματος, οι Αποκεντρωμένες Διοικήσεις είναι περιφερειακά όργανα που εντάσσονται στο νομικό του πρόσωπο και έχουν την γενική αποφασιστική αρμοδιότητα για τη διαχείριση των υποθέσεων και την εφαρμογή των κεντρικά σχεδιαζόμενων δημοσίων πολιτικών στην περιφέρειά τους (Σύνταγμα της Ελλάδος, αρ. 101 §3). Περαιτέρω, η συνταγματική επιταγή εξειδικεύεται σήμερα στον Ν. 3852/2010 (“Σχέδιο Καλλικράτης”), η θέση σε ισχύ του οποίου σήμανε μια τομή στην διοικητική οργάνωση και τη διοικητική μεταρρύθμιση της χώρας, με την εκ νέου θεμελίωση των Δήμων και των Περιφερειών ως Οργανισμών Τοπικής Αυτοδιοίκησης πρώτου και δεύτερου βαθμού αντίστοιχα.

Η αναμόρφωση του συστήματος Τοπικής Αυτοδιοίκησης κατέστησε απαραίτητη την ταυτόχρονη αναδιοργάνωση και ανασύσταση των 13 Κρατικών Περιφερειών σε 7 Αποκεντρωμένες Διοικήσεις, την ανασυγκρότηση των οργάνων τους και τη διεύρυνση των εδαφικών- γεωγραφικών ορίων αρμοδιότητάς τους (Ασπρίδης, 2013). Ο επικεφαλής της Αποκεντρωμένης Διοίκησης δεν είναι μετακλητός υπάλληλος και συγκεντρώνει τις αρμοδιότητες του πρώην Γενικού Γραμματέα της καταργηθείσας Περιφέρειας και που πλέον καλείται “Συντονιστής της Αποκεντρωμένης Διοίκησης”. Επιπλέον, υφίσταται Συμβούλιο στο οποίο μετέχουν ο Συντονιστής ως προεδρεύων και οι αιρετοί Περιφερειάρχες, καθώς και εκπρόσωποι της Περιφερειακής Ένωσης των Δήμων που υπάγονται στην αρμοδιότητα της οικείας Αποκεντρωμένης Διοίκησης. Οι Αποκεντρωμένες Διοικήσεις τελούν σε ιεραρχική σχέση με την Κεντρική Κρατική Διοίκηση, με τις επιμέρους Διευθύνσεις που λειτουργούν στο εσωτερικό τους να υπάγονται οργανικά στο συναφές με το πεδίο της αρμοδιότητάς τους Υπουργείο (Ασπρίδης, 2013; Ν. 3852/2010) .

## **2.5 Νομοθετικό πλαίσιο εσωτερικού ελέγχου στη Δημόσια Διοίκηση (Ν. 4795/2021)**

### **2.5.1 Διάρθρωση Εσωτερικού Ελέγχου**

Η πιο πρόσφατη ρύθμιση που αφορά στον εσωτερικό έλεγχο στη Δημόσια Διοίκηση είναι ο Ν. 4795/2021, ο οποίος σύμφωνα με την αιτιολογική του έκθεση (2021), έρχεται να συμπληρώσει το Ν.4622/2019 περί επιτελικού κράτους, επιχειρώντας να ενοποιήσει κατακερματισμένες ρυθμίσεις που αφορούν στον εσωτερικό έλεγχο των φορέων του Δημοσίου, όπως προβλέπονται από ένα σύνολο νομοθετημάτων που έχουν ψηφιστεί από το 2006 και εξής, προχωρώντας παράλληλα σε βελτιώσεις ορισμένων παραμέτρων, που θεωρήθηκαν από τους εισηγητές ως ανασταλτικές της εφαρμογής και της αποτελεσματικότητας του εσωτερικού ελέγχου κατά το πρόσφατο παρελθόν.

Ο ισχύων νόμος προβλέπει τη διάρθρωση του συστήματος εσωτερικού ελέγχου σε τρία επίπεδα, εστιάζοντας στον προληπτικό έλεγχο, στη διαχείριση κινδύνων και τη δημιουργία δικλείδων ελέγχου σε κάθε φορέα. Τα τρία αυτά επίπεδα αντιστοιχούν σε τρεις γραμμές ρόλων, που εμπλέκουν τις οργανικές μονάδες, τους υπαλλήλους τους, συλλογικά ή μονοπρόσωπα όργανα εντός αυτών και τη Μονάδα Εσωτερικού Ελέγχου.

Οι αρμοδιότητες εσωτερικού ελέγχου διαχέονται και στα τρία επίπεδα που αναπτύσσουν μια δυναμική σχέση μεταξύ τους, χωρίς ωστόσο να συγχέονται.

Πιο συγκεκριμένα, οι υπάλληλοι και οι οργανικές μονάδες είναι αρμόδιες σε πρώτο επίπεδο για τον εντοπισμό και το μετριασμό των κινδύνων, καθώς και την παρακολούθηση και αξιολόγηση δικλείδων ασφαλείας/ ελέγχου. Το δεύτερο επίπεδο, περιλαμβάνει τις οργανικές μονάδες και τα μονοπρόσωπα και συλλογικά όργανα των φορέων, των οποίων η ελεγκτική αρμοδιότητα είναι ανεξάρτητη από αυτήν της πρώτης γραμμής ρόλων και αφορά στον έλεγχο τήρησης της νομιμότητας, τη διαχείριση των λειτουργικών κινδύνων και την αξιολόγηση των αντίστοιχων δικλείδων ελέγχου, όπως εκτελούνται από το πρώτο επίπεδο. Τέλος, η τρίτη γραμμή ρόλων (τρίτο επίπεδο), όπου τοποθετείται η Μονάδα Εσωτερικού Ελέγχου, αφορά στην παροχή στον επικεφαλής του φορέα συμβουλευτικής, καθώς και ενός επαρκούς επιπέδου διαβεβαίωσης που συνυπολογίζει τις ωφέλειες, τα κόστη και τους κινδύνους του συστήματος εσωτερικού ελέγχου και των διαδικασιών για τις οποίες είναι αρμόδια τα δύο προηγούμενα επίπεδα (“εύλογη διαβεβαίωση”).

### **2.5.2 Μονάδα Εσωτερικού Ελέγχου**

Βάσει του ισχύοντος νομοθετικού πλαισίου, προβλέπεται η σύσταση Μονάδας Εσωτερικού Ελέγχου σε κάθε φορέα του Δημοσίου, σε συνάρτηση με την οργανωτική του δομή, τον αριθμό των υπαλλήλων που υπηρετούν σε αυτόν, τον προϋπολογισμό του, τα λοιπά χαρακτηριστικά του και τις ιδιαίτερες οργανωτικές και επιχειρησιακές ανάγκες του. Ο νόμος περιλαμβάνει σχετικές εξειδικευμένες προβλέψεις για τις περιπτώσεις φορέων στους οποίους η σύσταση αυτόνομης Μονάδας Εσωτερικού Ελέγχου δεν είναι εφικτή. Επιπλέον, επιτρέπεται υπό προϋποθέσεις η υποστήριξη της Μονάδας από εξωτερικούς συνεργάτες με αντίστοιχη τεχνογνωσία και εμπειρία.

Η Μονάδα Εσωτερικού ελέγχου περιβάλλεται από λειτουργική ανεξαρτησία, η οποία διασφαλίζεται παράλληλα μέσω της οργανικής υπαγωγής της Μονάδας στον επικεφαλής του φορέα, καθώς και με την σύσταση και λειτουργία Επιτροπής Ελέγχου. Η δε ιδιότητα του Προϊσταμένου της Μονάδας Εσωτερικού Ελέγχου είναι ασυμβίβαστη με οποιαδήποτε άλλα καθήκοντα ή εργασίες που δεν σχετίζονται με την Μονάδα, ενώ ο ίδιος τελεί σε λειτουργική σχέση αναφοράς με τον επικεφαλής του φορέα, με τις αρμοδιότητες καθενός εκάστου να εξειδικεύονται στον ισχύοντα νόμο.



Περαιτέρω, οι Εσωτερικοί Ελεγκτές δεν δύνανται να ασκούν διοικητικά ή συναφή με τη διοίκηση του φορέα επιχειρησιακά καθήκοντα.

Όσον αφορά στην επαγγελματική και τεχνική εξειδίκευση και κατάρτιση των εσωτερικών ελεγκτών, προβλέπεται η υποχρεωτική παρακολούθηση ειδικού προγράμματος με μέριμνα της Μονάδας και η λήψη σχετικού πιστοποιητικού ελεγκτικής επάρκειας από τον αρμόδιο φορέα (ΕΚΔΔΑ).

Βάσει των επιχειρησιακών στόχων της Μονάδας Εσωτερικού Ελέγχου, εξειδικεύονται οι αρμοδιότητές της, στις οποίες περιλαμβάνονται ο σχεδιασμός και η διενέργεια προγραμματισμένων και έκτακτων ελέγχων κάθε είδους, η παροχή εύλογης διαβεβαίωσης και συμβουλευτικής για την επάρκεια ή τη βελτίωση του Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου του φορέα, καθώς και η αξιολόγηση της λειτουργίας του φορέα βάσει των αρχών της εταιρικής διακυβέρνησης, της χρηστής διοίκησης και της χρηστής δημοσιονομικής διαχείρισης.

Επιπλέον, η Μονάδα είναι αρμόδια για την κατάρτιση του Εγχειριδίου Εσωτερικών Ελεγκτών της ελεγχόμενης δομής, του Πολυετούς ή Ετήσιου Προγράμματος των ελεγκτικών εργασιών, καθώς και για την σύνταξη Ετήσιας Έκθεσης Πεπραγμένων συνοδευόμενης από αξιολόγηση του Προϊσταμένου της Μονάδας για την επάρκεια των συστημάτων διακυβέρνησης, τη διαχείριση κινδύνων και τις δικλίδες ασφαλείας. Μετά την γνωστοποίησή της και τη συζήτηση που ακολουθεί επί των πορισμάτων της και των βελτιωτικών ενεργειών που προτείνονται, η έκθεση κοινοποιείται στην Εθνική Αρχή Διαφάνειας, στο Ελεγκτικό Συνέδριο και στο Υπουργείο Οικονομικών.

Παράλληλα, σε κάθε φορέα συντάσσεται Ετήσιο Πρόγραμμα Αξιολόγησης και Βελτίωσης της Μονάδας, όπου αξιολογείται ο βαθμός συμμόρφωσής της με τα Διεθνή Πρότυπα και τον Κώδικα Δεοντολογίας. Τέλος, προβλέπεται η έκδοση Κανονισμού Μονάδας Εσωτερικού Ελέγχου, που καθορίζει τη θέση της Μονάδας στο Οργανόγραμμα του φορέα, τις αρμοδιότητές της και στους στόχους της, καθώς και Κώδικα Δεοντολογίας Εσωτερικών Ελεγκτών.

### **2.5.3 Η σχέση των Μονάδων Εσωτερικού Ελέγχου με άλλα Ελεγκτικά Όργανα**

Το νομοθετικό πλαίσιο προβλέπει ότι σε περίπτωση εντοπισμού πιθανών ενδείξεων κακοδιαχείρισης, κακοδιοίκησης, απάτης ή πειθαρχικών παραπτωμάτων, η Μονάδα

Εσωτερικού ελέγχου υποχρεούται να ενημερώσει σχετικά τα αρμόδια όργανα, ώστε να επιληφθούν της διερεύνησής τους. Πέραν αυτού, αρμοδιότητες παρακολούθησης, αξιολόγησης και συντονισμού των Μονάδων Εσωτερικού Ελέγχου έχουν η Επιτροπή Ελέγχου, το Υπουργείο Οικονομικών, η Εθνική Αρχή Διαφάνειας και το Ελεγκτικό Συνέδριο.

Αναλυτικότερα, το έργο κάθε Μονάδας παρακολουθείται από την Επιτροπή Ελέγχου, ένα ανεξάρτητο σώμα που συστήνεται σε κάθε φορέα, του οποίου τα μέλη προέρχονται από έτερο φορέα του Δημοσίου, χωρίς να επιτρέπεται να ασκούν οποιαδήποτε άλλα, άσχετα με τις ελεγκτικές αρμοδιότητές της διοικητικά καθήκοντα σε αυτόν.

Επιπλέον, η Γενική Διεύθυνση Δημοσιονομικών Ελέγχων του Υπουργείου Οικονομικών και το Ελεγκτικό Συνέδριο ασκούν εξωτερικό οικονομικό έλεγχο επί του Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου και των Μονάδων Εσωτερικού Ελέγχου αντίστοιχα, παρακολουθώντας, ελέγχοντας και αξιολογώντας την αποτελεσματικότητα και την επάρκειά τους.

Τέλος, η Εθνική Αρχή Διαφάνειας, έχοντας ως κύριο στρατηγικό της στόχο την ενίσχυση της διαφάνειας και της λογοδοσίας, καθώς και τον εντοπισμό, την πρόληψη και την καταπολέμηση της απάτης και της διαφθοράς, ασχολείται με το σχεδιασμό Προτύπων, εργαλείων και μεθόδων εσωτερικού ελέγχου και ασκεί ρόλο οργανωτικό και συντονιστικό του Εθνικού Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου. Στο ίδιο πλαίσιο, δρα εποπτικά, ελεγκτικά, συντονιστικά, υποστηρικτικά και συμβουλευτικά προς τις Μονάδες Εσωτερικού Ελέγχου, με στόχο τη βελτίωση της αποτελεσματικότητάς τους.

#### **2.5.4 Σύμβουλος Ακεραιότητας**

Το νέο νομοθετικό πλαίσιο καθιερώνει παράλληλα το θεσμό του Συμβούλου Ακεραιότητας και προβλέπει τη σύσταση Αυτοτελούς Γραφείου στα περισσότερα εκ των Υπουργείων, καθώς και δυνατότητα εγκαθίδρυσης αντίστοιχου Γραφείου σε μια σειρά φορέων της Κρατικής Διοίκησης και της Αυτοδιοίκησης, συμπεριλαμβανομένων και των Αποκεντρωμένων Διοικήσεων. Τα Αυτοτελή Γραφεία υπάγονται οργανικά στον επικεφαλής του φορέα όπου συστήνονται και στελεχώνονται από το Σύμβουλο Ακεραιότητας και υπό προϋποθέσεις και από υπαλλήλους του φορέα.

Ο Σύμβουλος Ακεραιότητας έχει ενημερωτικές, συμβουλευτικές, υποστηρικτικές και διαμεσολαβητικές αρμοδιότητες όσον αφορά θέματα δεοντολογίας και ακεραιότητας, ενώ συνεργάζεται με τον επικεφαλής του φορέα, με το αρμόδιο τμήμα Διοικητικής Υποστήριξης και Ανθρώπινου Δυναμικού και τη Μονάδα Εσωτερικού Ελέγχου για το σχεδιασμό και την υλοποίηση εσωτερικών πολιτικών ακεραιότητας, προγραμμάτων ενημέρωσης, εκπαίδευσης και ανάπτυξης δεξιοτήτων του ανθρώπινου δυναμικού, καθώς και για τη σύνταξη σχετικών Κανονισμών, Πρωτοκόλλων και Κωδίκων. Τέλος, συντάσσει Ετήσια Έκθεση Πεπραγμένων για τα ζητήματα που αφορούν στο πεδίο της αρμοδιότητάς του, την οποία υποβάλλει στον επικεφαλής του φορέα και στην Εθνική Αρχή Διαφάνειας.

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΤΡΙΤΟ

### ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΚΗ ΕΠΙΣΚΟΠΗΣΗ

#### ΕΠΙΣΚΟΠΗΣΗ ΕΡΕΥΝΩΝ

##### **3.1 Ετοιμότητα των Δομών και Αποτελεσματικότητα του Εσωτερικού Ελέγχου**

Πολλοί ερευνητές σε σχετικές τους μελέτες έχουν διαπιστώσει ότι σημαντικός παράγοντας στην εφαρμογή ενός αποτελεσματικού συστήματος εσωτερικού ελέγχου είναι η κατανόηση από τους εμπλεκόμενους της αξίας συνεισφοράς του και ακολούθως του μεγέθους της προστιθέμενης αξίας που παράγει για τον οργανισμό όπου εφαρμόζεται. Επιπλέον, η επαρκής εκπαίδευση του προσωπικού, η αποφασιστική υποστήριξη του έργου από τη Διοίκηση, η οργανωσιακή κουλτούρα και η ύπαρξη πνεύματος αλληλοσυνεργασίας αποτελούν, σύμφωνα με τους ερευνητές, καίριες μεταβλητές από τις οποίες εξαρτάται η επιτυχία του εγχειρήματος (Albrecht et al. 1988; Asare, 2009; Βασιλείου κ.συν., 2017; Meriam et al., 2017; Παπαστάθης, 2014; Van Rensburg & Coetzee, 2016). Παρά τις διαπιστώσεις αυτές, οι σύγχρονες μελέτες καταδεικνύουν την έλλειψη ετοιμότητας από πλευράς των Δημοσίων Διοικήσεων να ενσωματώσουν τα στοιχεία αυτά στους εθνικούς τους μηχανισμούς εσωτερικού ελέγχου, με άμεση συνέπεια την αναποτελεσματικότητα του τελευταίου και τη μη αξιοποίησή του στα πλαίσια της σύγχρονης διακυβέρνησης (Βασιλείου κ.συν. 2017; Binis, 2018).

Πιο αναλυτικά, στην Τεχνική Έκθεση του ΟΟΣΑ για τον εκσυγχρονισμό του εσωτερικού ελέγχου στην ελληνική Δημόσια Διοίκηση (2017) επιχειρείται η περιγραφή της υφιστάμενης κατάστασης και αναλύονται οι αποκλίσεις μέσα από ένα συνδυασμό μεθόδων, στις οποίες περιλαμβάνονται η συμπλήρωση ερωτηματολογίων, οι συναντήσεις διαβούλευσης με τη συμμετοχή 77 εκπροσώπων διαφόρων φορέων, η διοργάνωση διημερίδας διαβούλευσης με 145 συμμετέχοντες, καθώς και η συλλογή και ανάλυση πληθώρας δεδομένων από εκθέσεις πεπραγμένων και άλλα δημόσια έγγραφα. Μέσω της έκθεσης αυτής, γίνεται μεταξύ άλλων προσπάθεια να εντοπιστούν και να προτεραιοποιηθούν οι παράμετροι αυτές που λειτουργούν ανασταλτικά στην

επιτυχή εφαρμογή του εσωτερικού ελέγχου, οι οποίες θα μπορούσαν να ταξινομηθούν στις εξής κατηγορίες:

**1. Ζητήματα που άπτονται του θεσμικού πλαισίου:** Η σαφής περιγραφή των θέσεων και των αρμοδιοτήτων με παράλληλη άρση της αλληλοεπικάλυψής τους, η θεσμική θωράκιση των Μονάδων Εσωτερικού Ελέγχου με εχέγγυα ανεξαρτησίας εντός του Υπουργείου, καθώς και η υποχρεωτική υιοθέτηση Κανονισμού Λειτουργίας και Εγχειριδίου Εσωτερικού Ελέγχου, θεωρούνται εκ των ων ουκ άνευ, προκειμένου για την ισχυρή θεμελίωση του εσωτερικού ελέγχου στη Δημόσια Διοίκηση. Επισημαίνεται ότι το θεσμικό πλαίσιο θα πρέπει να χαρακτηρίζεται από συνεκτικότητα και συνέπεια, ορίζοντας σαφώς τη δομή και τα επιμέρους εργαλεία του ελέγχου, αλλά και να ρυθμίζει λεπτομερώς τον τρόπο αλληλεπίδρασης και συνεργασίας μεταξύ των ελεγκτικών αρχών και οργάνων.

**2. Εκπαίδευση Εσωτερικών Ελεγκτών και στελέχωση Μονάδων Εσωτερικού Ελέγχου:** Στο πεδίο αυτό, η μελέτη του ΟΟΣΑ (2017) δίνει έμφαση στον τρόπο επιλογής του ελεγκτικού προσωπικού, καθώς και στη σημασία εκπαίδευσης, πιστοποίησης και συνεχούς επανακατάρτισης των εσωτερικών ελεγκτών, αλλά και όλων των εμπλεκομένων, που θεωρείται ότι θα εισφέρει στην κατανόηση της έννοιας, του ρόλου και της σπουδαιότητας του εσωτερικού ελέγχου εντός ενός ολοκληρωμένου και αποτελεσματικού ελεγκτικού πλαισίου.

**3. Σχεδιασμός:** Σημαντική στη φάση του σχεδιασμού κρίνεται η αξιοποίηση διεθνών προτύπων και καλών πρακτικών εσωτερικού ελέγχου, με στόχο τη βελτιστοποίηση της αποτελεσματικότητάς του. Σύμφωνα με τη μελέτη, η αδυναμία ορθής κατάρτισης του ετήσιου προγράμματος ελέγχου συνεπάγεται χαμηλή αποτελεσματικότητα των ελεγκτικών διαδικασιών και ενδέχεται να σχετίζεται με τη γραφειοκρατικοποίηση της διαδικασίας ή/ και να αποτυπώνει αδιαφορία ή υποεκτίμηση της αξίας συνεισφοράς του ελέγχου από πλευράς της Διοίκησης.

**4. Διοικητική υποστήριξη και υποδομές:** Δεδομένου ότι η μελέτη εντόπισε μειωμένη πρόσβαση και αξιοποίηση εργαλείων όπως Εγχειρίδια και Πρότυπα Ελέγχου ή Κώδικες Δεοντολογίας, καθώς και ελλιπή πληροφόρηση, αξιολόγηση και ανατροφοδότηση των ελεγκτών, προτείνει αφενός μεν την θεσμική κατοχύρωση ορισμένων εξ αυτών, αφετέρου δε την δημιουργία διαύλων επικοινωνίας με την πολιτική ηγεσία αλλά και με τις Διοικήσεις των επιμέρους οργανισμών, έτσι ώστε

όποια ζητήματα προκύψουν αναφορικά με την καλή λειτουργία του συστήματος, να επιλύονται ταχύτητα, αξιόπιστα και αποτελεσματικά. Επιπλέον, επισημαίνεται η ανάγκη παροχής πλήρους υποστήριξης του εσωτερικού ελέγχου από σύγχρονα πληροφοριακά συστήματα, βάσεις δεδομένων και λοιπά ψηφιακά εργαλεία, στα πλαίσια της ηλεκτρονικής διακυβέρνησης.

5. Οργανωσιακή κουλτούρα, δομές και διαδικασίες: Τα αποτελέσματα της μελέτης δείχνουν ότι η οργανωσιακή δομή και οι διοικητικές διαδικασίες αλληλεπιδρούν με τις σχέσεις και την οργανωσιακή κουλτούρα που κυριαρχεί στο εσωτερικό του εκάστοτε οργανισμού και ως σύνολο φαίνεται να επηρεάζουν την ικανότητα πρόσβασης του Εσωτερικού Ελέγχου στις απαραίτητες πληροφορίες, προκειμένου να επιτελέσει αποτελεσματικά το έργο του.

Οι Drogalas et al. (2020) χρησιμοποιούν ένα μοντέλο μαθηματικής βελτιστοποίησης, με στόχο να εξετάσουν τις κυριότερες παραμέτρους που επιδρούν στη λειτουργία των μηχανισμών εσωτερικού ελέγχου σε Οργανισμούς Τοπικής Αυτοδιοίκησης Α' βαθμού. Συγκεκριμένα, ορίστηκαν οι πέντε βασικότερες ανεξάρτητες μεταβλητές, που περιλάμβαναν τα χαρακτηριστικά του Δήμου (πολυπλοκότητα διαδικασιών, αριθμός τμημάτων, χρησιμοποιούμενα πληροφοριακά συστήματα, βαθμός συμμετοχής των υπαλλήλων στη διαδικασία λήψης αποφάσεων), το απασχολούμενο προσωπικό και τα χαρακτηριστικά του (αριθμός υπαλλήλων, ακαδημαϊκά προσόντα, δεξιότητες, επαγγελματική εμπειρία), τις οργανωσιακές διαδικασίες στο εσωτερικό του Δήμου (βαθμός και τρόπος χρήσης των πληροφοριακών συστημάτων, τεκμηρίωση, δημοσιότητα των πληροφοριών), την αλληλεπίδραση μεταξύ της Διοίκησης, του προσωπικού και των μηχανισμών εσωτερικού ελέγχου (μεταξύ τους σχέσεις, βαθμός συνεργασίας, αναγνώριση της αξίας συνεισφοράς του εσωτερικού ελέγχου) και τέλος, την ανεξαρτησία των μηχανισμών του εσωτερικού ελέγχου (βαθμός αντικειμενικότητας και ανεμπόδιστη πρόσβαση σε αρχεία, δεδομένα και πληροφορίες). Τα ερευνητικά δεδομένα συλλέχθηκαν μέσα από ερωτηματολόγια αποτελούμενα από ερωτήσεις κλειστού τύπου που συμπληρώθηκαν συνολικά από 93 δημοσίους υπαλλήλους σε δείγμα 325 Δήμων από όλες τις περιοχές της Ελλάδας, και αναλύθηκαν με τη χρήση ποσοτικής ανάλυσης. Στη συνέχεια, χρησιμοποιήθηκε το μοντέλο πολλαπλής παλινδρόμησης, ώστε να αξιολογηθεί ο βαθμός στον οποίο οι πέντε αυτές ανεξάρτητες μεταβλητές επιδρούν στην εξαρτημένη (μηχανισμοί εσωτερικού ελέγχου). Τα συμπεράσματα στα οποία κατέληξαν οι ερευνητές καταδεικνύουν ότι ο

βαθμός ανεξαρτησίας των ελεγκτικών μηχανισμών, τα χαρακτηριστικά του Δήμου και οι διαδικασίες είναι οι κρισιμότερες από τις πέντε παραμέτρους που επιδρούν σε μεγάλο βαθμό στην αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου και στην δυνατότητά του να παραγάγει προστιθέμενη αξία για τον οργανισμό όπου εφαρμόζεται.

Περαιτέρω, ο Politis (2018) σε σχετική εμπειρική του μελέτη σε δημόσιο φορέα τοπικού χαρακτήρα, την ταυτότητα του οποίου δεν αποκαλύπτει για λόγους εμπιστευτικότητας, εξέτασε την επίδραση της εμπλοκής των διοικητικών στελεχών και των υπαλλήλων του φορέα στην εφαρμογή ολοκληρωμένων και αποτελεσματικών διαδικασιών εσωτερικού ελέγχου. Ο οργανισμός στελεχωνόταν από περίπου 2000 υπαλλήλους και διέθετε περισσότερες από 400 υπηρεσίες, ενώ είχε αναπτύξει ήδη από το 2004 λειτουργίες εσωτερικού ελέγχου. Αρχικά, ο μελετητής εστίασε τη βιβλιογραφική ανασκόπηση σε ζητήματα σχετικά με τις βέλτιστες πρακτικές και τη διαχείριση κινδύνου, που ακολούθως συνέκρινε με το ετήσιο πρόγραμμα ελέγχων και την εφαρμογή του στην υπό εξέταση Δημόσια Αρχή από το Φεβρουάριο έως τον Ιούλιο του 2017. Τα αποτελέσματα της μελέτης κατέδειξαν ότι η συμμετοχή των ελεγχόμενων στη διαδικασία εντοπισμού, ιεράρχησης και αξιολόγησης κινδύνου κατά το σχεδιασμό του προγράμματος ελέγχου, λειτούργησε προωθητικά στην εξασφάλιση συναίνεσης ως προς το σχέδιο δράσης, βελτίωσε τα ποσοστά αποδοχής του και ενίσχυσε την ενεργό συμμετοχή, την ικανότητα αυταξιολόγησης και λήψης ορθολογικών αποφάσεων προς την κατεύθυνση του εντοπισμού, της προτεραιοποίησης και της λήψης μέτρων περιορισμού των κινδύνων, με τελικό αποτέλεσμα τη βελτίωση της εφαρμοσιμότητας και της αποτελεσματικότητας του εσωτερικού ελέγχου.

Ο Aikins (2015) στη σχετική μελέτη του επιχείρησε τη διερεύνηση των παραγόντων που επιδρούν στην επιτυχή διαχείριση της απόδοσης του εσωτερικού ελέγχου σε κυβερνητικούς φορείς, αξιοποιώντας δεδομένα και αποτελέσματα μιας έρευνας συγκριτικής αξιολόγησης και βέλτιστων πρακτικών του 2012 από την Ένωση Ελεγκτών Τοπικής Αυτοδιοίκησης των ΗΠΑ - Association of Local Government Auditors (ALGA), η οποία εστάλη σε 263 επικεφαλής μονάδων εσωτερικού ελέγχου σε φορείς της Αυτοδιοίκησης. Η ανάλυση των αποτελεσμάτων της μελέτης του Aikins κατέδειξε ότι η συμμόρφωση με το νομοθετικό και κανονιστικό πλαίσιο ως μεμονωμένο εργαλείο, δεν αρκεί για να βελτιώσει την αποτελεσματικότητα του συστήματος εσωτερικού ελέγχου, ιδιαίτερα όσον αφορά την αυτοαξιολόγησή του. Αντίθετα, η τελευταία συναρτάται με το επίπεδο δέσμευσης των ελεγκτικών οργάνων

στην επίτευξη των στόχων του εσωτερικού ελέγχου, της επαγγελματικής συνέπειας, επάρκειας και υπευθυνότητας των εσωτερικών ελεγκτών και την ανατροφοδοτική αξιοποίηση των Εκθέσεων Πεπραγμένων για τη βελτίωση των δικλίδων ασφάλειας που θα διασφαλίζουν λογοδοσία. Επιπλέον, ως κρίσιμοι παράγοντες καταδεικνύονται η διαθεσιμότητα των πόρων σε συνδυασμό με τη στρατηγική αξιοποίηση τους, καθώς και ο συντονισμός των επιμέρους ελεγκτικών δραστηριοτήτων.

Οι Lenz et al. (2018), μέσω ανασκόπησης σχετικών εμπειρικών μελετών δημοσιευμένων κυρίως από το 1999 και εξής, εξετάζουν το ζήτημα της αποτελεσματικότητας του εσωτερικού ελέγχου, επιχειρώντας να προσδιορίσουν το περιεχόμενο της έννοιας αυτής καθαυτής, αλλά και των παραμέτρων που τη διαμορφώνουν, συσχετίζοντάς την με τη διαχείριση κινδύνων, την εταιρική διακυβέρνηση και τη λειτουργική βελτίωση των οργανισμών. Στο πλαίσιο αυτό και αξιοποιώντας τη σχετική μελέτη των DiMaggio and Powell (1983, στο Lenz et al., 2018), παράγοντες όπως το θεσμικό και κανονιστικό πλαίσιο, τα χαρακτηριστικά του εσωτερικού και εξωτερικού περιβάλλοντος των οργανισμών και των επιμέρους δρώντων ατομικά ή συλλογικά, αλλά και οι κυριαρχούσες αντιλήψεις και πρακτικές, θεωρούνται ότι διαμορφώνουν ένα πλέγμα δυναμικών σχέσεων εντός ισομορφικών συστημάτων, που μπορούν είτε να προωθήσουν είτε να δράσουν παρεμποδιστικά ή στρεβλωτικά στην αλλαγή.

Οι ερευνητές καταλήγουν στο συμπέρασμα ότι η αποτελεσματικότητα και η αποδοτικότητα του εσωτερικού ελέγχου εξαρτάται από την ποιότητα της αλληλεπίδρασης μεταξύ παραμέτρων και δρώντων του μικρο- και του μακρο-περιβάλλοντος των οργανισμών, που ενδέχεται να συγκλίνουν, να συνεργάζονται, να διαφέρουν ή να συγκρούονται, με δεδομένη, ωστόσο, τη διαφορά ισχύος μεταξύ τους. Πιο συγκεκριμένα, δεδομένου ότι η πολιτική κουλτούρα και οι προσδοκίες της κοινωνίας εκδηλώνονται με τη μορφή δεσμευτικών κανόνων και κανονισμών, συχνά η αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου συναρτάται κατά βάση με τη συμμόρφωση σε αυτούς. Ωστόσο, οι νομοθετικές και κανονιστικές προβλέψεις, παρόλο που αποτελούν βασικές προϋποθέσεις οργάνωσης και λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου στους οργανισμούς, δεν αρκούν από μόνες τους να εξασφαλίσουν την αποτελεσματικότητά του (καταναγκαστικός ισομορφισμός). Επιπλέον, υποστηρίζεται ότι οι δομές και οι πρακτικές που εφαρμόζει ο εσωτερικός έλεγχος στους επιμέρους οργανισμούς διαθέτει παρόμοια χαρακτηριστικά, επειδή η επαγγελματική ταυτότητα



και η οργανωσιακή κουλτούρα των εσωτερικών ελεγκτών είναι αυτή που καθορίζει αποφασιστικά τη συμπεριφορά τους και τη δράση τους. Στο πλαίσιο αυτό, η υιοθέτηση Κανονισμών Εσωτερικού Ελέγχου και Κωδίκων Δεοντολογίας και Ηθικής βασισμένων σε Πρότυπα θεωρείται καθοριστικής σημασίας (κανονιστικός ισομορφισμός). Τέλος, υποστηρίζεται ότι όταν οι στόχοι και οι προσδοκίες για έναν οργανισμό δεν καθορίζονται με σαφήνεια εξωγενώς και ο οργανισμός δεν διαθέτει επαρκή εμπειρία, τείνει να μιμείται βέλτιστες πρακτικές άλλων οργανισμών που φαίνεται να λειτουργούν αποτελεσματικά και νόμιμα (μιμητικός ισομορφισμός).

Σε παρόμοιο πλαίσιο, δεδομένης της αξίας συνεισφοράς του εσωτερικού ελέγχου στον εξορθολογισμό των δημοσιονομικών και την Εταιρική Διακυβέρνηση, οι Baharud-din et al. (2014) μελετούν τους παράγοντες που επιδρούν στην αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου στο δημόσιο τομέα της Μαλαισίας, μέσω ανάλυσης και στατιστικής επεξεργασίας των απαντήσεων εσωτερικών ελεγκτών των υπουργείων της Putrajaya, όπως προέκυψαν μέσα από τις απαντήσεις των 330 συμμετεχόντων σε δομημένα ερωτηματολόγια που αντιπροσώπευαν το 51,56% του συνόλου των διανεμηθέντων ερωτηματολογίων. Η μελέτη κατέληξε στο συμπέρασμα ότι ένα υψηλότατο ποσοστό των εσωτερικών ελεγκτών στη συγκεκριμένη χώρα χαρακτηρίζονται από έλλειψη προσόντων, ικανοτήτων και εμπειρίας, επιβεβαιώνοντας ευρήματα προηγούμενων μελετών που καταδείκνυαν ότι οι διαδικασίες και τα κριτήρια προσλήψεων στο δημόσιο, σε συνδυασμό με την έλλειψη επαρκούς, καταρτισμένου, έμπειρου και λειτουργικά ανεξάρτητου ελεγκτικού προσωπικού, λειτουργούν ανασταλτικά στην οποιαδήποτε προσπάθεια εκσυγχρονισμού και επιτυχούς εφαρμογής ενός ολοκληρωμένου συστήματος εσωτερικού ελέγχου. Επιπλέον, διαπίστωσαν ισχυρή συσχέτιση μεταξύ των μεταβλητών της αποτελεσματικότητας/υλοποιησιμότητας του εσωτερικού ελέγχου, την ποιότητα και το είδος των σχετικών αποφάσεων που λαμβάνονται από την πολιτική ηγεσία, τη συνεργασία και υποστήριξη του έργου από τη Διοίκηση, καθώς και την ανεξαρτησία και τα επαγγελματικά προσόντα των ελεγκτών.

Οι Masood &Lodhi (2015) επιχειρούν στην μελέτη τους τη διερεύνηση των παραγόντων εκείνων που λειτούργησαν ανασταλτικά στην ανάπτυξη, υιοθέτηση και εφαρμογή ενός ολοκληρωμένου και αποτελεσματικού συστήματος εσωτερικού ελέγχου στους κυβερνητικούς φορείς του Πακιστάν. Τα δεδομένα προέκυψαν από δομημένες συνεντεύξεις με 15 επικεφαλής ελεγκτές στα πλαίσια διατομεακής

ποιοτικής μελέτης, παρουσιάζοντας ένα πλέγμα παραμέτρων, των οποίων η δυναμική αλληλεπίδραση, είχε ως αποτέλεσμα την αποτυχία των όποιων μεταρρυθμιστικών προσπαθειών στο παρελθόν. Πιο συγκεκριμένα, η μελέτη κατέδειξε ότι ο υψηλός βαθμός διαφθοράς, η ανεπαρκής ικανότητα ή βούληση της εξουσίας να αναλάβει αποφασιστική δράση, ο μικρός βαθμός ανεξαρτησίας των εσωτερικών ελεγκτών (κυρίως σε οικονομικό επίπεδο), οι ελλείψεις σε χρηματικούς, ανθρώπινους και υλικούς πόρους, η ανεπάρκεια των πληροφοριακών συστημάτων, οι απαρχαιωμένες ελεγκτικές μέθοδοι, η έλλειψη πνεύματος συνεργασίας και συναίνεσης από τους ελεγχόμενους, η μη τήρηση Κωδίκων Ηθικής και Δεοντολογίας από τους ελεγκτές και η ανεπαρκής κατάρτιση τους σε συνδυασμό με την αναποτελεσματικότητα των ινστιτούτων επιμόρφωσής τους, συνιστούν το πλαίσιο της γραφειοκρατικής παθολογίας και της ανεπάρκειας του ελεγκτικού συστήματος.

Σε διαφορετικό πλαίσιο, οι Brusca et al. (2015) μέσα από τη συλλογή και μελέτη πληροφοριών και δεδομένων από 14 ευρωπαϊκές χώρες, επιχείρησαν μια συγκριτική ανάλυση και αξιολόγηση των λογιστικών και ελεγκτικών συστημάτων των επιμέρους Δημοσίων Διοικήσεων, με στόχο να εντοπιστούν ομοιότητες και διαφορές σε υπερεθνικό, εθνικό και υποεθνικό επίπεδο διακυβέρνησης. Περαιτέρω, οι ερευνητές επιχειρούν να συγκρίνουν την ετοιμότητα των χωρών να υιοθετήσουν και να εφαρμόσουν αποτελεσματικά ένα σύνολο Διεθνών Λογιστικών και Ελεγκτικών Προτύπων για το Δημόσιο Τομέα, που συναρτάται άμεσα με το ζήτημα της εναρμόνισης, της διοικητικής σύγκλισης και της ανάπτυξης του λεγόμενου “ευρωπαϊκού διοικητικού χώρου”. Το βασικό συμπέρασμα στο οποίο καταλήγουν οι ερευνητές είναι ότι τα κράτη και οι Δημόσιες Διοικήσεις τους παρουσιάζουν ανομοιογένεια τόσο μεταξύ τους όσο και μεταξύ των τριών επιπέδων διακυβέρνησης στο εσωτερικό τους (εθνικό, περιφερειακό, τοπικό), λόγω εγγενών χαρακτηριστικών που σχετίζονται με την κουλτούρα, την ετερογένεια των νομικών και διοικητικών τους συστημάτων, τη θεσμική μνήμη και τις υποδομές τους. Οι παράγοντες αυτοί επηρεάζουν σε σημαντικό βαθμό την ετοιμότητα εφαρμογής πλήρως εναρμονισμένων πολιτικών εσωτερικού ελέγχου, ωστόσο, ο κοινός ευρωπαϊκός τους προσανατολισμός, η δέσμευση σε κοινούς δημοσιονομικούς κανόνες και η δεσμευτικότητα ισχύος ή αποτελέσματος των ευρωπαϊκών κανονισμών και οδηγιών, σε συνδυασμό με τη δυνατότητα ανταλλαγής τεχνογνωσίας και εμπειρίας μπορούν να συνεισφέρουν σημαντικά προς αυτή την κατεύθυνση.

Σε παρόμοια συμπεράσματα καταλήγει και η έρευνα των Faitusa et al. (2016) που εξέτασαν τις περιπτώσεις πέντε ευρωπαϊκών χωρών (Μεγάλη Βρετανία, Μάλτα, Πολωνία, Λιθουανία, Λετονία) ως προς το επίπεδο ωριμότητας υιοθέτησης κοινών Προτύπων εσωτερικού ελέγχου, με εστίαση στην περίπτωση της Λετονίας. Αξιοποιώντας δεδομένα προηγούμενων ερευνών, αναλύσεων και μελετών περιπτώσεων, οι ερευνητές κατέληξαν ότι κάθε μία από αυτές τις χώρες διαθέτει διαφορετικό βαθμό ετοιμότητας υιοθέτησης κοινών Προτύπων ελέγχου, διαπιστώνοντας επιπλέον ότι οι νομοθετικές και κανονιστικές ρυθμίσεις τους διαφέρουν ως προς το σύστημα των σχέσεων εσωτερικού και εξωτερικού ελέγχου που δομούν. Σύμφωνα με τους ερευνητές, η διαφοροποίηση αυτή σχετίζεται με την γενικότερη θεσμική εμπειρία και μνήμη και συναρτάται με τη διαδικασία και το χρόνο εκδημοκρατισμού του κράτους, επηρεάζοντας σημαντικά την ετοιμότητα των φορέων του να εφαρμόσουν σύγχρονα συστήματα εσωτερικού ελέγχου. Επιπρόσθετα, η ανταλλαγή εμπειριών μεταξύ των ευρωπαϊκών χωρών με διαφορετικές θεσμικές αναφορές, ιστορία και νομικό σύστημα αξιολογείται και στη μελέτη αυτή ως ενισχυτική της προσπάθειας παράμετρος. Τέλος, επισημαίνεται ότι η χρήση ποσοτικών και ποιοτικών δεικτών για τη μέτρηση της αποτελεσματικότητας του εσωτερικού ελέγχου βάσει προκαθορισμένης στοχοθεσίας μπορεί να δράσει προωθητικά προς την υιοθέτηση ολοκληρωμένων, πιο αποτελεσματικών και εναρμονισμένων συστημάτων και διαδικασιών εσωτερικού ελέγχου.

Αξιοσημείωτη είναι η έρευνα του Christopher (2014) που διερεύνησε τον βαθμό στον οποίο ο εσωτερικός έλεγχος σε πανεπιστημιακά ιδρύματα της Αυστραλίας επιτελεί το θεσμικό και λειτουργικό του ρόλο, που αφορά στη βελτίωση της διακυβέρνησης των ελεγχόμενων δομών, επιχειρώντας παράλληλα να εντοπίσει τις παραμέτρους που επιδρούν στην αποτελεσματικότητά του. Η μελέτη κατέληξε στο συμπέρασμα ότι στην πλειονότητα των περιπτώσεων που εξετάστηκαν, ο εσωτερικός έλεγχος λειτουργούσε αποτελεσματικά, εφόσον χρησιμοποιούσε συνεργατικές, συναινετικές, επαρκώς δομημένες και ταυτόχρονα ευέλικτες διαδικασίες και ρυθμίσεις, που κατά κανόνα ήταν εναρμονισμένες με τα Διεθνή Πρότυπα. Επιπλέον, ο βαθμός λειτουργικής ανεξαρτησίας των εσωτερικών ελεγκτών φάνηκε να συναρτάται με την αξιοπιστία, την ακεραιότητα και την αντικειμενικότητα του εσωτερικού ελέγχου. Στον αντίποδα, η μελέτη επισήμανε την ύπαρξη μιας μειοψηφικής μερίδας Ιδρυμάτων, όπου ο εσωτερικός έλεγχος δεν αξιοποιούσε επαρκώς τα Διεθνή Πρότυπα, με αποτέλεσμα να

εμφανίζει υψηλότερα επίπεδα κινδύνων που απειλούσαν την ανεξαρτησία και την αποτελεσματικότητά του. Ο ερευνητής εντοπίζει την αιτία της διαφοροποίησης αυτής στην έλλειψη ενός δεσμευτικού νομοθετικού και ρυθμιστικού πλαισίου, που θα τυποποιεί και θα εξειδικεύει την δομή και οργάνωση των μονάδων εσωτερικού ελέγχου, τη σχέση τους με τη Διοίκηση του ελεγχόμενου φορέα, τα προσόντα των ελεγκτών και τις απαιτήσεις συμμόρφωσης σε συγκεκριμένο πλαίσιο αρχών, διαδικασιών και λειτουργιών.

Σε ένα ευρύτερο πλαίσιο κατανόησης της αλλαγής στην περίπτωση της ελληνικής δημόσιας διοίκησης, οι Aktivos et al. (2013) εξετάζουν το βαθμό αποδοχής των στρατηγικών επιλογών της πολιτικής ηγεσίας από τους υπαλλήλους της Δημόσιας Διοίκησης και την επίδρασή του στην αποτελεσματικότητα των διοικητικών μεταρρυθμίσεων. Το δείγμα της μελέτης αποτελούνταν από 115 υπαλλήλους Οργανισμών Τοπικής Αυτοδιοίκησης, που κλήθηκαν να απαντήσουν σε ερωτήσεις δομημένου ερωτηματολογίου, το οποίο συμπλήρωσαν οι 92 εξ αυτών. Μέσω αυτού εξετάζοταν η εφαρμογή του μοντέλου Kotler των οκτώ βημάτων, με στόχο την εμπέδωση των αλλαγών σε επίπεδο οργανωσιακής κουλτούρας. Η έρευνα δεν εστιάζει στο περιεχόμενο της μεταρρύθμισης αυτό καθαυτό, αλλά στον τρόπο που αντιμετωπίζουν την αλλαγή οι συμμετέχοντες στην έρευνα, καταλήγοντας στο συμπέρασμα ότι η οργανωσιακή και διοικητική κουλτούρα της Δημόσιας Διοίκησης στην Ελλάδα εμμένει στο Βεμπεριανό γραφειοκρατικό μοντέλο της διοίκησης από πάνω, με αποτέλεσμα τη δημιουργία μη κινητοποιημένου και μη υποστηρικτικού υπαλληλικού προσωπικού στις δημόσιες δομές, που αντιστέκεται στις αλλαγές σε βαθμό ικανό να καταστήσει πλήρως ή μερικώς ανεφάρμοστη μια ήδη θεσμοθετημένη μεταρρύθμιση. Κρίθηκε δε σκόπιμο να συμπεριληφθεί στην επισκόπηση ερευνών της παρούσης, διότι θεωρήθηκε ότι τα συμπεράσματά της έχουν ευρύ πεδίο εφαρμογής και σε άλλες μεταρρυθμίσεις, πλην αυτής που εξετάζει η εν λόγω μελέτη.

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΤΕΤΑΡΤΟ

### ΜΕΘΟΔΟΛΟΓΙΑ ΠΡΩΤΟΓΕΝΟΥΣ ΕΡΕΥΝΑΣ

#### 4.1 Εισαγωγή

Με το παρόν κεφάλαιο αποσκοπείται η παρουσίαση της προσέγγισης σε επίπεδο μεθοδολογίας που πρόκειται να ακολουθηθεί και των εργαλείων της έρευνας, τα οποία έχουν επιλεγεί, σχεδιαστεί και εφαρμοστεί για τη συλλογή των δεδομένων που θα αποτελέσουν τη βάση για την ανάλυση που θα ικανοποιήσει τον σκοπό και τους στόχους της παρούσας μελέτης απαντώντας στα ερευνητικά ερωτήματα που θα τεθούν στο πλαίσιο της. Το κεφάλαιο περιλαμβάνει ακόμη την παρουσίαση της προσέγγισης της έρευνας σε επίπεδο θεωρίας και τη λογική που υπαγόρευσε τη συγκεκριμένη επιλογή. Έπειτα, εξηγείται ο τρόπος σχεδιασμού και υλοποίησης της προσέγγισης αυτής καθώς και ο τρόπος αντίληψης και αντιμετώπισης προβληματισμών και περιορισμών σε ερευνητικό αλλά και σε ηθικό επίπεδο.

#### 4.2 Τύπος και φύση της έρευνας

Η εκπλήρωση του ερευνητικού σκοπού και η ικανοποίηση των στόχων της εν λόγω μελέτης επιτάσσουν από τη συγγραφέα της την υιοθέτηση της «επιστημονικής προσέγγισης» (scientific approach) (Marshall & Rossman, 2006.; Sogunro, 2005). Ο Sogunro (2005), συγκεκριμένα, ορίζει την επιστημονική έρευνα ως το μέσο διεξαγωγής μιας μελέτης που χαρακτηρίζεται από μεθοδικότητα με σκοπό την απόδειξη ότι μια υπόθεση ισχύει ή ότι μια ερώτηση μπορεί να απαντηθεί. Ως εκ τούτου, αποτελεί μια διαδικασία-πείραμα που εστιάζει στην απόδοση μιας απάντησης που θα είναι τελεσίδικη, η οποία θα προκύπτει μέσω μιας διαδικασίας όπου οι συγκεκριμένες γνώσεις εξερευνώνται και ανακαλύπτονται βάσει αρχών και ορίων που έχουν ήδη καθοριστεί και με τη σειρά τους καθορίζει το πλαίσιο τους. Εν προκειμένω, ο στόχος της συγκεκριμένης έρευνας, η μελέτη ενός φαινομένου, την καθιστά «διερευνητικής» φύσεως (Easter by-Smith, Thorpe Lowe, 2002). Συγκεκριμένα, το φαινόμενο που διερευνάται στο πλαίσιο της παρούσας μελέτης είναι ο βαθμός ετοιμότητας εφαρμογής του Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου (Ν. 4795/2021) από τις Αποκεντρωμένες

Διοικήσεις στην Ελλάδα, με σκοπό να απαντήσει στο ερώτημα κατά πόσο η παρούσα κατάσταση και οι παράμετροι που διαμορφώνουν τις συνθήκες του ελεγκτικού περιβάλλοντος των δομών (θεσμικός εξοπλισμός, τεχνογνωσία και υποδομές, οργανωσιακή δομή και κουλτούρα, επίσημα ελεγκτικά πρότυπα) είναι αυτές που απαιτούνται για τον σχεδιασμό και την εφαρμογή αποτελεσματικών διαδικασιών λειτουργικού εσωτερικού ελέγχου.

Αξιοσημείωτο στοιχείο της διερευνητικής έρευνας, η οποία χαρακτηρίζεται από υποκειμενικότητα, είναι η συμβολή της στην παραγωγή σημαντικής και διορατικής γνώσης σχετικά τόσο με το θέμα που τελεί υπό εξέταση όσο και με το δείγμα αυτής. Συνεπώς, ως διερευνητικής φύσεως έρευνα (exploratory research), η παρούσα προσφέρει τη δυνατότητα συνδυασμού των αποτελεσμάτων της πρωτογενούς και της δευτερογενούς έρευνας σε συμφωνία με το σχεδιασμό του θέματος που εξυπηρετεί την παρούσα μελέτη. Με τον τρόπο αυτό διασφαλίζεται τόσο η απόκτηση γνώσεων που θα αποδειχτούν ουσιαστικές και χρήσιμες όσο και η συγκέντρωση αξιόπιστων δεδομένων.

#### **4.3 Επιλογή ερευνητικής μεθοδολογικής προσέγγισης**

Οι επιλογές σχετικά με την ερευνητική προσέγγιση που επρόκειτο να ακολουθηθεί ήταν τρεις, διαφορετικές μεταξύ τους. Πρόκειται για την ποσοτική, την ποιοτική και τη μικτή ερευνητική προσέγγιση. Πιο αναλυτικά, η ποσοτική έρευνα αξιοποιεί αριθμητικά δεδομένα αποσκοπώντας στην ανάδειξη μεγάλης κλίμακας τάσεων όπως επίσης και στατιστικές λειτουργίες με σκοπό τον καθορισμό των αιτιωδών και συσχετικών σχέσεων που εντοπίζονται ανάμεσα στις μεταβλητές. Στον αντίποδα βρίσκεται η ποιοτική έρευνα, η οποία ως τύπος απαντά στην κοινωνική επιστήμη και αξιοποιεί μη αριθμητικά δεδομένα αποσκοπώντας στην ερμηνεία μιας έννοιας βάσει των συλλεχθέντων δεδομένων, που συμβάλλουν στην κατανόηση της κοινωνικής ζωής μελετώντας τόπους ή πληθυσμούς με στοχευμένο τρόπο (Creswell & Garrett, 2008).

Σύμφωνα με τη σχετική βιβλιογραφία, η ποσοτική και η ποιοτική διαφέρουν αρκετά ως μεθοδολογικές προσεγγίσεις (Amaratunga et al, 2002). Για τους περισσότερους εκπροσώπους της ακαδημαϊκής κοινότητας η ποσοτική έχει σχέση με μια βασική αρχή που διερευνάται με αντικειμενικό τρόπο, ενώ η ποιοτική αποτελεί γι' αυτούς μια ζωντανή εμπειρία που περιλαμβάνει παραδείγματα και έννοιες που μπορούν τόσο να εξηγηθούν όσο και να κατανοηθούν, αν και δε διαθέτουν την αντικειμενικότητα των

ποσοτικών (Miles & Huberman, 1994; Mullins, 2005). Σύμφωνα με τον Sogurno (2005), αυτές οι δύο ερευνητικές προσεγγίσεις διαφοροποιούνται στο γεγονός ότι η μεν ποσοτική θεωρείται δοκιμασμένη και ότι επιβεβαιώνει θεωρίες που έχουν ήδη επαληθευτεί, η δε ποιοτική πραγματοποιείται με σκοπό να γνωστοποιηθούν οι ανθρώπινες εμπειρίες.

Ανάμεσα σε δύο ή περισσότερες μεταβλητές υπάρχει μια σχέση αιτίας και αποτελέσματος, την οποία διασφαλίζει η ποσοτική ερευνητική προσέγγιση. Στον αντίποδα, αν η πραγματικότητα των υπό μελέτη θεμάτων απαιτεί παρατήρηση και ερμηνεία, τότε καθίστανται αντικείμενα της ποιοτικής ερευνητικής προσέγγισης, ιδιαίτερα σε σχέση με τον τρόπο που αντιλαμβάνεται, βιώνει και αναπαράγει κανείς την κοινωνική πραγματικότητα. Επιπλέον, στο πλαίσιο αυτής η συλλογή των δεδομένων στηρίζεται σε μεθόδους που χαρακτηρίζονται κοινωνικά ευέλικτες και λογικές, τη στιγμή που χρειάζεται μια ολιστικά σχετική ανάλυση των δεδομένων, αποσκοπώντας στην εξέταση της πολυπλοκότητας και την παροχή γνώσης. Ακόμη, όσοι προτιμούν την ποιοτική προσέγγιση ισχυρίζονται ότι μέσω αυτής γίνεται εφικτή η ανακάλυψη του κοινωνικού κόσμου που κρύβουν οι αριθμοί (Wanderley & Cullen 2013).

Οι κοινωνικές επιστήμες αξιοποιούν την ποιοτική έρευνα για να μελετήσουν την κοινωνική αλληλεπίδραση όπως δομεί την καθημερινότητα κυρίως στο μικρο-επίπεδο της, ενώ στο μακρο-επίπεδο αξιοποιείται η ποσοτική έρευνα κυρίως πάνω σε τάσεις και φαινόμενα (Jones & Rupp, 2005).

Από τη σχετική βιβλιογραφία (Mackey & Gass, 2012; Marshall & Rossman, 2006) προκύπτει με σαφήνεια ότι οι εν λόγω ερευνητικές μεθοδολογίες αποτελούν πηγή επιχειρημάτων, αντιφάσεων και αντιπαραθέσεων. Ο Mason (2003) υποστηρίζει ότι η συζήτηση και οι αντιφάσεις για τα πλεονεκτήματα και τα μειονεκτήματα τους έχει μεγεθυνθεί όσον αφορά τη δαπάνη ενέργειας και την καταβολή προσπάθειας γι' αυτές επισκιάζοντας κάθε άλλο ουσιαστικό μεθοδολογικό ζήτημα.

Για την παρούσα μελέτη προκρίνεται η χρήση της μικτής μεθόδου από τη συγγραφέα αποσκοπώντας στην επέκτασή της σε πεδία όπου υστερούν οι προαναφερθείσες προσεγγίσεις μεμονωμένα (Dickson, DenHartog & Mitchelson, 2003). Με τη χρήση της εν λόγω προσέγγισης η συγγραφέας προσπαθεί να επιτύχει μια ακριβή αντιπροσώπευση των συλλεχθέντων δεδομένων και να οδηγηθεί σε εγγυημένα

αξιόπιστα ερμηνευτικά συμπεράσματα (Onwuegbuzie & Teddlie, 2003). Μάλιστα, η συγκεκριμένη επιλογή υπαγορεύτηκε από την άποψη των Wanderley και Cullen (2013), ότι δηλαδή καθετί μετρήσιμο δεν είναι απαραίτητα σημαντικό και καθετί σημαντικό δεν είναι απαραίτητα μετρήσιμο και, ως εκ τούτου, το ενδεχόμενο αποτυχίας είναι υπαρκτό στην περίπτωση εφαρμογής αποκλειστικά μίας εκ των μεθοδολογικών προσεγγίσεων. Το εν λόγω επιχείρημα ενισχύει ακόμη περισσότερο η άποψη που διατυπώνεται στον Mason (2003, ότι δηλαδή οι ποσοτικές και οι ποιοτικές έρευνες διαθέτουν περιορισμούς, ενώ η αξιοποίηση και των δύο λειτουργεί αλληλοκαλυπτικά και αναπληρωματικά.

Κατά συνέπεια, στην παρούσα μελέτη ο συνδυασμός των δύο ερευνητικών μεθοδολογιών αξιοποιεί δεδομένα που συλλέχθηκαν από τα ερευνητικά εργαλεία που έχουν στη διάθεσή τους, στοχεύοντας στην πλήρη κάλυψη του υπό εξέταση θέματος. Ειδικότερα, με την ποσοτική προσέγγιση αξιοποιείται το ερωτηματολόγιο ως ερευνητικό εργαλείο για την εξέταση ενός εκτεταμένου φάσματος δεδομένων και, ως εκ τούτου, η επιλογή του υπαγορεύτηκε από την ανάγκη μελέτης των απόψεων που διαθέτουν οι εργαζόμενοι - προϊστάμενοι σχετικά με τον υπάρχον βαθμό ετοιμότητας των Αποκεντρωμένων Διοικήσεων προκειμένου να εισαχθεί και να εφαρμόζεται αρμονικά η διαδικασία του εσωτερικού ελέγχου.

Με τον ίδιο τρόπο, η εφαρμογή της ποιοτικής προσέγγισης με ημι-δομημένες συνεντεύξεις αποσκοπεί στην εκ βάθους εξέταση του θέματος, όπως υπαγορεύει η «ερμηνευτική» προσέγγιση (Jonker & Pennink, 2010) την οποία οι συνεντεύξεις αυτές παρέχουν, προς εκπλήρωση των αντίστοιχων στόχων και την απάντηση στα ερευνητικά ερωτήματα της μελέτης όπως αυτά αποτυπώνονται στον Πίνακα 4.1.

#### **4.4 Διεξαγωγή ποσοτικής και ποιοτικής ερευνητικής μεθοδολογίας.**

Η συλλογή των απαιτούμενων δεδομένων πρωτογενούς έρευνας διεξήχθη μέσω ποιοτικής έρευνας και συγκεκριμένα μέσω ημι-δομημένων συνεντεύξεων με στελέχη της Υπηρεσίας και συγκεκριμένα με πέντε από τους επτά προϊσταμένους των Τμημάτων Εσωτερικού Ελέγχου (ένα από την κάθε μία εκ των πέντε Αποκεντρωμένων Διοικήσεων), καθότι οι υπόλοιποι δύο από τις επτά Αποκεντρωμένες Διοικήσεις αρνήθηκαν να συμμετέχουν. Προκειμένου να έχουμε μία όσο το δυνατόν πληρέστερη και εγκυρότερη πληροφόρηση οι ημι-δομημένες συνεντεύξεις διεξήχθησαν τηλεφωνικά με μαγνητοφώνηση της κάθε μιας συνέντευξης γεγονός για το οποίο



ενημερώθηκαν πρωτίστως οι συνεντευξιαζόμενοι και συναίνεσαν μέσω της φόρμας συναίνεσης ( βλ. Παράρτημα Γ) την οποία και υπέγραψαν. Να σημειωθεί ότι πριν την διανομή των οδηγών συνέντευξης προηγήθηκε διαδικασία piloting με πιστοποιημένο στέλεχος εσωτερικού ελέγχου. Επίσης να σημειωθεί ότι οι υπογεγραμμένες φόρμες για λόγους confidentiality δύναται να παραδοθούν για φύλαξη στον επιβλέποντα καθηγητή. Όσον αφορά στην διεξαγωγή της ποιοτικής έρευνας αυτή μεθοδεύτηκε ως ακολούθως. Η επικοινωνία ξεκίνησε με τηλεφωνική επαφή προκειμένου να καταστεί γνωστός ο σκοπός της μελέτης και να ζητηθεί η συμμετοχή. Εφόσον η απάντηση ήταν θετική απεστάλη ο οδηγός συνέντευξης ηλεκτρονικά (βλ. δείγμα Παράρτημα Α) προκειμένου να αποφασίσουν οι υποψήφιοι συνεντευξιαζόμενοι για την συμμετοχή τους στην έρευνα ή όχι αφενός κι αφετέρου για λόγους διαφάνειας για να είναι ενήμεροι για το τι ακριβώς θα ρωτηθούν κατά τη συνέντευξη. Εφόσον η απάντηση ήταν θετική στη συνέχεια απεστάλη η φόρμα συναίνεσης προκειμένου να συμπληρωθεί από τον κάθε υποψήφιο συνεντευξιαζόμενο/η. Φυσικά επειδή επρόκειτο οι συνεντευξιαζόμενοι να δώσουν πληροφορίες για την Υπηρεσία, η επιθυμία τους για ανωνυμία έγινε σεβαστή και αποδεκτή. Στη συνέχεια ορίστηκαν τα τηλεφωνικά ραντεβού στο χρόνο που εξυπηρετούσε τον κάθε συνεντευξιαζόμενο για τη διεξαγωγή των συνεντεύξεων. Η διάρκεια της συνέντευξης δεν υπερέβη τα 20 λεπτά προκειμένου να αποφευχθεί η κούραση των συνεντευξιαζόμενων. Με τη έναρξη της διαδικασίας υπενθυμίστηκε ο σκοπός της έρευνας στον κάθε συνεντευξιαζόμενο καθιστώντας γνωστό ότι έχει το δικαίωμα να μην απαντήσει σε όποια ερώτηση δεν επιθυμεί. Οι ερωτήσεις διατυπώθηκαν με τον ίδιο τρόπο σε κάθε συνεντευξιαζόμενο προκειμένου να αποφευχθεί το interviewer bias. Με την ολοκλήρωση της κάθε συνέντευξης, η ερευνήτρια έδωσε την ευκαιρία σε όποιον συνεντευξιαζόμενο το επιθυμούσε να ακούσει την μαγνητοφωνημένη συνέντευξη και τις απαντήσεις που καταγράφηκαν προκειμένου να συμφωνήσει ο συνεντευξιαζόμενος ότι αυτές αντικατοπτρίζουν τις απαντήσεις που έδωσε και προκειμένου να γίνουν οι πιθανές απαιτούμενες διορθώσεις ολοκληρώνοντας έτσι την κάθε συνέντευξη με ευχαριστίες προς τον κάθε συνεντευξιαζόμενο για την πολύτιμη συμμετοχή του. Τα αποτελέσματα που συλλέχθηκαν θα αποτελέσουν αντικείμενο συζήτησης σε σύγκριση και αντιπαραβολή με αυτά της ποιοτικής έρευνας που προέκυψαν. Η συγκεκριμένη ανάλυση παρουσιάζεται στο επόμενο κεφάλαιο της μελέτης.

Όσον αφορά στην ποσοτική έρευνα αφού ολοκληρώθηκε ο σχεδιασμός του ερωτηματολογίου αυτό στα πλαίσια της διαδικασίας piloting προωθήθηκε σε τρεις Προϊστάμενους Διευθύνσεων για πιθανές διορθώσεις και απαιτούμενες αποσαφηνίσεις στη διατύπωση (piloting). Εφόσον ολοκληρώθηκε η διαδικασία piloting κι έγιναν οι απαιτούμενες αλλαγές το ερωτηματολόγιο σχεδιάστηκε με τη βοήθεια των google forms, στάλθηκε στους Προϊσταμένους Διευθύνσεων Πληροφορικής, οι οποίοι και ανέλαβαν να προωθήσουν το ερωτηματολόγιο στους Προϊσταμένους Διευθύνσεων της κάθε Αποκεντρωμένης Διοίκησης. Οι απαντήσεις των ερωτηματολογίων προωθούνταν αυτόματα ηλεκτρονικά στη συγγραφέα - ερευνήτρια. Όσον αφορά στο δείγμα, εφαρμόζοντας το Sampling Guide Sandwell Research ( 2009) στον παρόντα πληθυσμό των Διευθύνσεων των Αποκεντρωμένων Διοικήσεων ο οποίος ανέρχεται σε 95 υποκείμενα και για ένα ποσοστό 5% στατιστικού λάθους το δείγμα που επιλέχθηκε είναι περί τα 82 υποκείμενα.

#### **4.5 Προσεγγίσεις ανάλυσης των πρωτογενών δεδομένων**

Στο πλαίσιο της ποσοτικής έρευνας τα δεδομένα αναλύονται με τη χρήση δεικτών περιγραφικής (descriptives, δηλαδή frequencies, mean, standard deviation) και επαγωγικής στατιστικής (π.χ. ο υπολογισμός του δείκτη Cronbach a προκειμένου να αξιολογηθεί και να διασφαλιστεί η εσωτερική συνοχή του ερωτηματολογίου. Τα αποτελέσματα των ερωτηματολογίων θα εισαχθούν στο software SPSS Version 20 και μετά την κατάλληλη επεξεργασία παρουσιάζονται σε πίνακες συχνοτήτων και πίνακες με τιμές μέσου όρου για κάθε ερώτημα καθώς και αντίστοιχες τιμές τυπικής απόκλισης.

Στο πλαίσιο της ποιοτικής έρευνας, τα συλλεχθέντα δεδομένα υποβλήθηκαν σε επεξεργασία με τη χρήση του προγράμματος επεξεργασίας κειμένου Office 365 στο οποίο πραγματοποιήθηκε η απομαγνητοφώνηση των αρχείων ήχου. Μετά την απομαγνητοφώνηση τα δεδομένα που προέκυψαν υποβλήθηκαν σε επεξεργασία με τη μέθοδο της ανάλυσης περιεχομένου (content analysis), η οποία αποτελεί μια συνήθη τεχνική στο πλαίσιο της ποιοτικής έρευνας (Weber, 2002), που σε γενικές γραμμές πραγματοποιεί «συμπίεση - μετατροπή» όλων των λέξεων που απαρτίζουν ένα κείμενο σε πιο συνεκτικές κατηγορίες περιεχομένου χρησιμοποιώντας συγκεκριμένους κανόνες κωδικοποίησης. Έτσι, οι ερευνητές, αξιοποιώντας μια συστηματική μεθοδολογία, διευκολύνονται όταν επιδιώκουν να μελετήσουν μεγάλο όγκο δεδομένων (Graneheim & Lundman, 2010). Η ανάλυση περιεχομένου (content analysis) είναι μια

ευρέως χρησιμοποιούμενη τεχνική ποιοτικής έρευνας (Weber, 2002). Η ανάλυση περιεχομένου αποτελεί μια μέθοδο έρευνας για τη μελέτη εγγράφων και αντικειμένων/μέσων επικοινωνίας, τα οποία μπορεί να είναι κείμενα διαφόρων μορφών, εικόνες, ή βίντεο (Holsti, 2001). Οι κοινωνικοί επιστήμονες χρησιμοποιούν την ανάλυση περιεχομένου για να εξετάσουν τα πρότυπα επικοινωνίας με έναν συστηματικό τρόπο (Budd, Thorp & Donohew, 2012). Ένα από τα βασικά πλεονεκτήματα της χρήσης της ανάλυσης περιεχομένου για την ανάλυση των κοινωνικών φαινομένων είναι ο μη επεμβατικός χαρακτήρας της, σε αντίθεση με την προσομοίωση κοινωνικών εμπειριών ή τη συλλογή απαντήσεων σε έρευνα (Bryman, 2011).

Στο πλαίσιο της παρούσας έρευνας, συγκεκριμένα, η ανάλυση περιεχομένου (content analysis) πραγματοποιήθηκε με την αξιοποίηση ενός πίνακα στον οποίο οι στόχοι της μελέτης αντιστοιχίζονται με ευρήματα και αποτελέσματα. Λόγου χάρη, για να αναλυθούν τα συλλεχθέντα από τις συνεντεύξεις δεδομένα, δημιουργήθηκε πίνακας δύο στηλών. Η πρώτη στήλη περιλαμβάνει τους στόχους της μελέτης, καταγεγραμμένους έναν προς έναν, ενώ η δεύτερη περιλαμβάνει τα αποτελέσματα των συνεντεύξεων που αντιστοιχούν στον κάθε ένα από τους πέντε συνεντευξιαζόμενους (McKenzie, 2008). Ως εκ τούτου ο αντίστοιχος πίνακας για τους σκοπούς της παρούσας έρευνας αποτελείται από 5 στήλες ( μία για τον κάθε συνεντευξιαζόμενο ) και 10 γραμμές μια για κάθε ένα ερώτημα του οδηγού συνέντευξης. Επομένως, είναι δόκιμο να ειπωθεί ότι ο εν λόγω πίνακας μπορεί να λειτουργήσει ως roadmapping, ήτοι πυξίδα, για τη συστηματική αποφυγή παρερμηνειών και των αισθημάτων δυσαρέσκειας και απογοήτευσης (Hjørland, 2007). Γενικότερα είναι μια συστηματική τεχνική που συμβάλλει στη «συμπίεση - μετατροπή» του συνόλου των λέξεων ενός κειμένου σε σαφώς λιγότερες κατηγορίες περιεχομένου με βάση συγκεκριμένους κανόνες κωδικοποίησης. Το γεγονός αυτό δίνει στους ερευνητές την ευχέρεια μελέτης πληθώρας δεδομένων με τη βοήθεια μιας συστηματικής μεθοδολογίας (Graneheim & Lundman, 2010).

#### **4.6 Σχεδιασμός ερευνητικών εργαλείων**

Στο πλαίσιο της παρούσας μελέτης, η συγγραφέας, βασίστηκε στον Lather (1997), και συγκεκριμένα στις θεωρίες του σχετικά με την εγκυρότητα (validity) και την αξιοπιστία

(credibility). Έτσι, σχεδιάστηκαν τα ερευνητικά εργαλεία, προσαρμοσμένα και δομημένα σε συμφωνία με τους σκοπούς που έχουν τεθεί για την εν λόγω έρευνα και προκειμένου να δοθούν αντλήσεις στις ερευνητικές υποθέσεις της έρευνας όπως παρουσιάζονται στον πίνακα 4.1 ακολούθως.

**Πίνακας 4.1** Πίνακας αντιστοίχισης ερευνητικών ερωτημάτων μελέτης με τους τύπους ερευνητικής μεθοδολογίας

ΕΡΕΥΝΗΤΙΚΑ ΕΡΩΤΗΜΑΤΑ	ΕΡΩΤΗΜΑΤΑ ΠΟΣΟΤΙΚΗΣ ΕΡΕΥΝΑΣ	ΕΡΩΤΗΜΑΤΑ ΠΟΙΟΤΙΚΗΣ ΕΡΕΥΝΑΣ
<p><b>1:</b> Ποιος ο βαθμός ετοιμότητας σχεδιασμού και εφαρμογής διαδικασιών αποτελεσματικού εσωτερικού ελέγχου που θα ευθυγραμμίζεται με τα Διεθνή Πρότυπα από τις Αποκεντρωμένες Διοικήσεις του ελληνικού κράτους;</p>	<p>Ερωτήματα 1, 2,3</p>	<p>Ερώτημα 1,2,4</p>
<p><b>2:</b> Το υφιστάμενο θεσμικό πλαίσιο είναι αρκετά σαφές, συνεκτικό και επαρκές, ώστε να παρέχει επαρκή λειτουργική ανεξαρτησία στους εσωτερικούς ελεγκτές και να περιγράφει τους τομείς, τις διαδικασίες, τις δραστηριότητες και τα συστήματα εσωτερικού ελέγχου/ δικλείδες ασφαλείας που λειτουργούν στο εσωτερικό της ελεγχόμενης οντότητας;</p>	<p>Ερώτημα 4</p>	<p>Ερωτήματα 1,2, 3</p>
<p><b>3:</b> Διαθέτουν οι Αποκεντρωμένες Διοικήσεις επαρκή τεχνογνωσία, ώστε να εφαρμόσουν επιτυχώς το νέο σύστημα εσωτερικού ελέγχου, μετά τη θέση σε ισχύ του Ν. 4795/2021 και την ολοκλήρωση της</p>	<p>Ερώτημα 5</p>	<p>Ερωτήματα 2,3</p>

εκπαίδευσης και πιστοποίησης των εσωτερικών ελεγκτών;		
<b>4:</b> Σε ποιο βαθμό το επιχειρησιακό πεδίο και ο χαρακτήρας του εσωτερικού ελέγχου στοχεύοντας κυρίως στην προληπτικότητα, περιλαμβάνει την διενέργεια πολλαπλών ειδών εσωτερικών ελεγκτικών διαδικασιών;	Ερώτημα 6,7,8	Ερωτήματα 3,4, 6,7,8,9
<b>5:</b> Ποιοι είναι οι σημαντικότεροι ανασταλτικοί παράγοντες στην επιτυχή εφαρμογή ενός αποτελεσματικού συστήματος εσωτερικού ελέγχου στις Αποκεντρωμένες Διοικήσεις του ελληνικού κράτους;	Ερώτημα 9	Ερωτήματα 5, 6, 10
<b>6:</b> Σε ποιο βαθμό υπάρχει αποτελεσματική συνεργασία με εξωτερικές ελεγκτικές αρχές και διάχυση σχετικών πληροφοριών ανάδρασης (feedback) στα στελέχη της κάθε Διεύθυνσης και των υπηρεσιών της;		Ερώτημα 6

#### **4.7 Η στρατηγική που εφαρμόστηκε προκειμένου να ικανοποιηθούν οι ηθικές πτυχές της έρευνας και να ξεπεραστούν οι περιορισμοί**

Είναι γεγονός ότι αρκετά ζητήματα είναι ηθικής φύσεως και ενδεχομένως να ανακύψουν κατά τη διεξαγωγή μιας έρευνας, σε οποιοδήποτε στάδιο κι αν βρίσκεται (Easterby-Smith, Thorpe & Lowe, 2002). Η σημασία των εν λόγω ζητημάτων είναι μεγάλη καθώς επηρεάζουν την αλληλεπίδραση, την ανταλλαγή πληροφοριών και την ερμηνεία φαινομένων και αποτελεσμάτων στο πλαίσιο αυτής. Έτσι, στη παρούσα μελέτη θα υιοθετηθεί η παρακάτω στρατηγική, αφού προηγουμένως η συγγραφέας έχει λάβει υπόψη της παραμέτρους όπως η αξιοπιστία, το απόρρητο, η εγκυρότητα, η εμπιστευτικότητα και η ορθή πληροφόρηση, οι οποίες εμπίπτουν στον τομέα της ηθικής.

Στον προγραμματισμό θα περιληφθεί η προσπάθεια ικανοποίησης του συνόλου των αποριών από όσους θα συμμετάσχουν στην έρευνα μέσω προηγούμενης ενημέρωσής τους από τη διεύθυνση –οι διευθυντές τους θα έχουν ενημερωθεί νωρίτερα– σχετικά με τη φύση της παρούσας μελέτης και τους στόχους που έχουν τεθεί αλλά και τον τύπο των ερωτημάτων που θα τους υποβληθούν με σκοπό να διαφυλαχθεί τόσο η ανωνυμία όσο και η εμπιστευτικότητά τους.

Η ποσοτική έρευνα θα προσεγγιστεί έχοντας εν γνώσει ότι οι απαντήσεις που θα δοθούν ενδεχομένως να έχουν επηρεαστεί αρνητικά ή/και στρεβλωθεί ως αποτέλεσμα πληθώρας παραγόντων, στους οποίους συγκαταλέγονται η ασάφεια στα ερωτήματα, η χρήση όρων που δεν γνωρίζουν οι συμμετέχοντες στην έρευνα, ερωτήματα στα οποία η απάντηση είναι αναμενόμενη κ.ά.. Έτσι, όπως προαναφέρθηκε, αρχικά θα γίνει σχεδιασμός μιας πιλοτικής έρευνας στην οποία θα συμμετάσχουν τρεις Προϊστάμενοι Διευθύνσεων. Τα σχόλια στα οποία θα προβούν στο πλαίσιο της θα οδηγήσουν στον εντοπισμό τυχών αμφισημιών και δυσνόητων ερωτημάτων. Άλλωστε, για το λόγο αυτό η διατύπωση τους στο πλαίσιο του ερωτηματολογίου θα γίνει σε καταφατική έκφραση και όχι αποφατική. Επιπλέον, πριν γίνει διαμοιρασμός του τελικού ερωτηματολογίου στον πληθυσμό του δείγματος, θα δοθούν περαιτέρω διευκρινήσεις σ' αυτόν. Τα ερωτήματα του δείγματος διατυπώθηκαν με καταφατική έκφραση, και ακολούθησε η πρακτική της πιλοτικής έρευνας. Τη διαδικασία θα επιβλέψει ο αρμόδιος καθηγητής με σκοπό την αποφυγή παρερμηνειών και την ορθή συμπλήρωση των ερωτηματολογίων από τους Προϊσταμένους. Έτσι, εξασφαλίζεται και η απαιτούμενη εγκυρότητα των πληροφοριών που θα παρέχει (Bell & Bryman, 2007).

Για τις συνεντεύξεις, στην παρούσα μελέτη θα διεξαχθούν από τη συγγραφέα-ερευνήτρια, ούσα εν γνώσει της «ισοδυναμίας ερεθίσματος» (stimulus equivalence), της πρακτικής που εφάρμοσε ο Oppenheim (2001) για να αποφευχθεί ο κίνδυνος υπονόμησης της εγκυρότητας τους. Στο πλαίσιο αυτής, η ερευνήτρια-συνεντεύκτρια θα προχωρήσει σε διατύπωση των ερωτημάτων ομοιοτρόπως στον εκάστοτε συνεντευξιαζόμενο, πάντα σε συμφωνία με τον οδηγό συνέντευξης, αποσκοπώντας στην αποφυγή εμφάνισης προκαταλήψεων ή/και στην καθοδήγηση των συνεντευξιαζόμενων (interviewer bias) έστω και ακουσίως.

Τέλος, τα αποτελέσματα θα υποβληθούν σε ορθή επεξεργασία και ερμηνεία των αποτελεσμάτων αποσκοπώντας να διασφαλίσουν τόσο την εγκυρότητα των

απαντήσεων που θα δοθούν στα ερευνητικά ερωτήματα όσο και την ικανοποίηση των ερευνητικών στόχων (Kelle, 2014).

Εντούτοις, το σύνολο των προαναφερθέντων παραμέτρων θα έχει ιδιαίτερη σημασία με την προϋπόθεση της ορθής ερμηνείας των αποτελεσμάτων. Η περίπτωση μη ορθού σχεδιασμού των ερευνητικών εργαλείων και μη αντιστοίχισής τους με τους ερευνητικούς στόχους θα συνεπάγεται τη μη επίτευξη των στόχων της μελέτης, οι οποίοι με τη σειρά τους θα πρέπει να είναι σαφώς καθορισμένοι και διατυπωμένοι, για την ορθή διεξαγωγή της υπόλοιπης έρευνας. Κατά συνέπεια, η παρούσα έρευνα που πρόκειται να διεξαχθεί από τη συγγραφέα θα διαθέτει μεγάλη αίσθηση ευθύνης, δεδομένου ότι μπορεί να παρομοιαστεί με ταξίδι δίχως τελικό προορισμό· από τη στιγμή που θα απαντηθούν τα ερευνητικά ερωτήματα, η δημιουργία νέων στόχων προς περαιτέρω διερεύνηση είναι αναπόφευκτη.

Τα ερευνητικά ερωτήματα θα διατυπωθούν με γνώμονα ό,τι περιλαμβάνεται στα παραπάνω και συναρτήσει του συνόλου της προηγηθείσας επισκόπησης και των ευρημάτων από το Θεωρητικό Μέρος καθώς και των κεφαλαίων όπου γίνεται αναφορά στις μεταβλητές της έρευνας, τις εξαρτημένες και τις ανεξάρτητες.

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΠΕΜΠΤΟ

### ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ, ΣΥΖΗΤΗΣΗ & ΑΝΑΛΥΣΗ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ ΠΡΩΤΟΓΕΝΟΥΣ ΕΡΕΥΝΑΣ ΤΗΣ ΜΕΛΕΤΗΣ

#### 5.1 Εισαγωγή

Το συγκεκριμένο κεφάλαιο απαρτίζεται από δύο διακριτά μέρη. Στο πρώτο γίνεται παρουσίαση, συζήτηση και συνοπτική ανάλυση των αποτελεσμάτων της ποσοτικής έρευνας που συλλέχθηκαν μέσω ερωτηματολογίων, ενώ στο δεύτερο μέρος γίνεται αντίστοιχη παρουσίαση, συζήτηση και ανάλυση των αποτελεσμάτων της ποιοτικής έρευνας που με τη σειρά τους συλλέχθηκαν μέσω ημι-δομημένων συνεντεύξεων.

#### 5.2 Παρουσίαση, συζήτηση και ανάλυση αποτελεσμάτων ποσοτικής έρευνας

Στο συγκεκριμένο τμήμα του παρόντος κεφαλαίου παρουσιάζονται τα δεδομένα σε μορφή Πινάκων Συχνοτήτων (Frequency Tables) και Πινάκων Περιγραφικής Στατιστικής (Descriptive Statistics). Κάθε πίνακα ακολουθεί μια συνοπτική επεξήγηση των δεδομένων που παρουσιάζονται όσον αφορά συχνότητες και αντίστοιχα ποσοστά, μέσο όρο και τιμές τυπικής απόκλισης. Να σημειωθεί ότι το γράμμα Q στους τίτλους των πινάκων αντιστοιχεί στη λέξη Question (όπως προκύπτει από το SPSS). Συνεπώς, το Q1, Q2, Q3 κλπ. αντιστοιχούν στις ερωτήσεις 1, 2, 2 κ.ο.κ του ερωτηματολογίου.



**Πίνακας 5.1 : Q1. Ύπαρξη Εγχειριδίου Εσωτερικού Ελέγχου**

**Q1 Frequencies**

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid 1,00	12	12,4	12,4	12,4
2,00	23	23,7	23,7	36,1
3,00	12	12,4	12,4	48,5
4,00	32	33,0	33,0	81,4
5,00	18	18,6	18,6	100,0
Total	97	100,0	100,0	

**Q1 Descriptive Statistics**

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
Q1	97	1,00	5,00	3,2165	1,33250
Valid N (listwise)	97				

Με βάση τα αποτελέσματα που αντικατοπτρίζονται στον πίνακα 5.1 ένα ποσοστό της τάξης του 36,1% συμφωνούν με το γεγονός ότι υπάρχει στις Διοικήσεις τους Εγχειρίδιο Εσωτερικού Ελέγχου, το οποίο εξειδικεύεται και περιγράφει με σαφήνεια τους τομείς, τις διαδικασίες, τις δραστηριότητες και τα συστήματα που θα πρέπει να υπάρχουν και να λειτουργούν στο εσωτερικό της ελεγχόμενης οντότητας πρωτίστως προληπτικά και δευτερευόντως κατασταλτικά. Ενώ η πλειονότητα των ερωτώμενων της τάξης του 51,6% διαφωνούν με το γεγονός ότι υπάρχει στις Διοικήσεις τους Εγχειρίδιο Εσωτερικού Ελέγχου. Το ποσοστό αυτό επιτείνει κι η ύπαρξη ενός ποσοστού της τάξης του 12,4 % που δηλώνει ουδέτερο και επομένως δεν γνωρίζει δεν απαντά. Αυτή η διχογνωμία αντικατοπτρίζεται και στην τιμή της τυπικής απόκλισης πάνω απ' τη μονάδα ( 1,33).

**Πίνακας 5.2 : Q2. Βαθμός ετοιμότητας εφαρμογής διαδικασιών αποτελεσματικού εσωτερικού ελέγχου**

**Q2 Frequencies**

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid 1,00	16	16,5	16,5	16,5
2,00	59	60,8	60,8	77,3
3,00	12	12,4	12,4	89,7
4,00	9	9,3	9,3	99,0
5,00	1	1,0	1,0	100,0
Total	97	100,0	100,0	

**Q2 Descriptive Statistics**

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
Q2	97	1,00	5,00	2,1753	,85404
Valid N (listwise)	97				

Όσον αφορά το βαθμό ετοιμότητας κάθε Αποκεντρωμένης Διοίκησης προκειμένου να εφαρμόσει αποτελεσματικά τις διαδικασίες εσωτερικού ελέγχου, η πλειονότητα των ερωτώμενων 77,3 % (16,5+60,8) συμφωνούν με το γεγονός ότι οι Αποκεντρωμένες Διοικήσεις τους είναι έτοιμες να εφαρμόσουν διαδικασίες εσωτερικού ελέγχου αποτελεσματικά. Φυσικά δεν μπορεί να αγνοηθεί το ποσοστό της τάξης του 12,4 που δηλώνει ουδέτερο καθώς και ένα άλλο ποσοστό 10,3 ( 9,3 + 1,0) που υποστηρίζει ότι οι συγκεκριμένες Διοικήσεις δεν είναι έτοιμες για το συγκεκριμένο εγχείρημα. Η τιμή της τυπικής απόκλισης 0,85 αντικατοπτρίζει αυτή την κάποια διασπορά και διαφωνία απόψεων.

**Πίνακας 5.3 : Q3. Βαθμός ετοιμότητας σχεδιασμού και διενέργειας εσωτερικού ελέγχου ευθυγραμμιζόμενου με τα Διεθνή Πρότυπα**

**Q3 Frequencies**

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid 1,00	12	12,4	12,4	12,4
2,00	51	52,6	52,6	64,9
3,00	26	26,8	26,8	91,8
4,00	8	8,2	8,2	100,0
Total	97	100,0	100,0	

**Q3 Descriptive Statistics**

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
Q3	97	1,00	4,00	2,3093	,79531
Valid N (listwise)	97				

Με βάση τα αποτελέσματα που αντικατοπτρίζονται στον παραπάνω Πίνακα 5.3 ένα ποσοστό της τάξης του 65% ( 12,4 +52,6) που αποτελεί και την πλειονότητα του δείγματος των Προϊστάμενων Διευθύνσεων πιστεύουν ότι η Αποκεντρωμένη Διοίκηση στην οποία απασχολούνται είναι έτοιμη για τον σχεδιασμό και την διενέργεια εσωτερικού ελέγχου που θα ευθυγραμμίζεται με τα Διεθνή Πρότυπα. Ωστόσο ένα ποσοστό 8,2% δεν πιστεύει ότι οι Διοικήσεις τους είναι έτοιμες για κάτι τέτοιο ενώ ένα άλλο μη αμελητέο ποσοστό της τάξης του 26,8 δηλώνει ουδέτερο γεγονός που μπορεί να ερμηνευτεί ότι το αντίστοιχο ποσοστό των συμμετεχόντων Προϊστάμενων Διευθύνσεων είτε δεν γνωρίζουν είτε έχουν αρνητική άποψη και προτιμούν να διατηρήσουν ουδετερότητα. Αν και παρατηρείται συγκέντρωση και συμφωνία απόψεων του 65% ωστόσο το κάπως ακραίο ποσοστό του 8,2 και της ουδετερότητας του 26,8% μπορούμε να πούμε ότι δικαιολογεί και την τιμή της τυπικής απόκλισης κοντά στο 0,8.

**Πίνακας 5.4 : Q4. Βαθμός σαφήνειας, συνοχής και επάρκειας σχετικού νομοθετικού πλαισίου**

**Q4 Frequencies**

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid 1,00	5	5,2	5,2	5,2
2,00	17	17,5	17,5	22,7
3,00	47	48,5	48,5	71,1
4,00	27	27,8	27,8	99,0
5,00	1	1,0	1,0	100,0
Total	97	100,0	100,0	

**Q4 Descriptive Statistics**

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
Q4	97	1,00	5,00	3,0206	,84137
Valid N (listwise)	97				

Όσον αφορά στην ύπαρξη σαφούς και επαρκούς θεσμικού πλαισίου παρέχοντας λειτουργική ανεξαρτησία στους εσωτερικούς ελεγκτές και περιγράφοντας τους τομείς, τις διαδικασίες, τις δραστηριότητες και τα συστήματα εσωτερικού ελέγχου που λειτουργούν στο εσωτερικό της ελεγχόμενης οντότητας παρατηρείται διασπορά απόψεων με την πλειονότητα 48.5% να εμφανίζεται ουδέτερη , ένα 22,7% ( 17,5% +5,2%) να συμφωνεί ενώ ένα μεγαλύτερο ποσοστό της τάξης του 28.8 ( 27.8 + 1) εμφανίζεται να διαφωνεί. Η τιμή της τυπικής απόκλισης που πλησιάζει τη μονάδα ( 0,84) αντικατοπτρίζει αυτή την διασπορά και την διαφωνία των απόψεων σχετικά με το συγκεκριμένο ερώτημα.

**Πίνακας 5.5 : Q5. Βαθμός βελτίωσης τεχνογνωσίας και υποδομών, εκπαίδευσης και πιστοποίησης εσωτερικών ελεγκτών**

**Q5 Frequencies**

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid 1,00	6	6,2	6,2	6,2
2,00	26	26,8	26,8	33,0
3,00	46	47,4	47,4	80,4
4,00	17	17,5	17,5	97,9
5,00	2	2,1	2,1	100,0
Total	97	100,0	100,0	

**Q5 Descriptive Statistics**

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
Q5	97	1,00	5,00	2,8247	,86615
Valid N (listwise)	97				

Σχετικά με το θέμα της τεχνογνωσίας και την σταδιακή βελτίωση των υποδομών των Αποκεντρωμένων Διοικήσεων, μετά τη θέση σε ισχύ του Ν. 4795/2021 και την ολοκλήρωση της εκπαίδευσης και πιστοποίησης των εσωτερικών ελεγκτών η πλειονότητα των συμμετεχόντων της τάξης του 47,4% στην ποσοτική έρευνα (Προϊστάμενοι Διευθύνσεων Αποκεντρωμένων Διοικήσεων) δηλώνουν ουδέτεροι, δηλαδή είτε δεν γνωρίζουν είτε έχουν αρνητική άποψη που δεν επιθυμούν να εκφράσουν για τους δικούς τους λόγους. Ένα μη αμελητέο ποσοστό της τάξης του 19,6% ( 17,5+2,1) των συμμετεχόντων διαφωνούν με το θέμα της σταδιακής βελτίωσης των υποδομών των Αποκεντρωμένων Διοικήσεων μετά τη θέση σε ισχύ του Ν. 4795/2021 και την ολοκλήρωση της εκπαίδευσης και πιστοποίησης των εσωτερικών ελεγκτών.

**Πίνακας 5.6 : Q6. Βαθμός κατασταλτικής εφαρμογής εσωτερικού ελέγχου**

**Q6 Frequencies**

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1,00	10	10,3	10,3	10,3
	2,00	54	55,7	55,7	66,0
	3,00	24	24,7	24,7	90,7
	4,00	9	9,3	9,3	100,0
	Total	97	100,0	100,0	

**Q6 Descriptive Statistics**

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
Q6	97	1,00	4,00	2,3299	,78689
Valid N (listwise)	97				

Όσον αφορά την εφαρμογή του εσωτερικού ελέγχου η πλειονότητα των συμμετεχόντων Προϊσταμένων Διευθύνσεων των Αποκεντρωμένων Διοικήσεων της τάξης του 66% ( 10,3+ 55,7) συμφωνεί ότι αυτός εφαρμόζεται κατασταλτικά κι όχι προληπτικά. Ένα καθόλου αμελητέο ποσοστό 24,7 % δηλώνει ουδέτερο, που σημαίνει ότι είτε δεν γνωρίζει είτε δεν θέλει να εκφράσει την αρνητική του άποψη ενώ ένα ποσοστό της τάξης του 9,3% διαφωνεί το οποίο μπορεί να ερμηνευτεί ότι οι συγκεκριμένοι συμμετέχοντες δεν πιστεύουν ότι ο εσωτερικός έλεγχος εφαρμόζεται κατασταλτικά και κατ' επέκταση δεν καταστέλλει τα κακώς κείμενα.

**Πίνακας 5.7 : Q7. Βαθμός που ο εσωτερικός έλεγχος έχει κατά βάση μορφή οικονομικού ελέγχου κι ελέγχου συμμόρφωσης**

**Q7 Frequencies**

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1,00	7	7,2	7,2	7,2
	2,00	54	55,7	55,7	62,9
	3,00	27	27,8	27,8	90,7
	4,00	8	8,2	8,2	99,0
	5,00	1	1,0	1,0	100,0
	Total	97	100,0	100,0	

**Q7 Descriptive Statistics**

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
Q7	97	1,00	5,00	2,4021	,78607
Valid N (listwise)	97				

Με βάση τα αποτελέσματα που αντικατοπτρίζονται στον παραπάνω Πίνακα 5.7 η πλειονότητα των συμμετεχόντων στην ποσοτική έρευνα μέσω του ερωτηματολογίου (Προϊστάμενοι Διευθύνσεων) σε ένα ποσοστό της τάξης του 62,9% πιστεύουν ότι ο εσωτερικός έλεγχος έχει κατά βάση μορφή οικονομικού ελέγχου κι ελέγχου συμμόρφωσης ενώ ένα άλλο ποσοστό της τάξης του 27,8% εμφανίζεται ουδέτερο. Κι εδώ αυτό μπορεί να ερμηνευτεί μέσω της γνωστής θέσης ‘δεν γνωρίζω δεν απαντώ’ ή δεν επιθυμώ να εκφράσω αρνητική άποψη και επιλέγω ουδετερότητα. Τέλος ένα ποσοστό της τάξης του 9,2% (8,2 + 1) διαφωνεί με την ιδιότητα του εσωτερικού ελέγχου ως μηχανισμού οικονομικού ελέγχου και συμμόρφωσης. Η τιμή της τυπικής απόκλισης αφενός αντικατοπτρίζει την συγκέντρωση και συμφωνία της πλειονότητας των απόψεων αλλά και την ύπαρξη που καλύπτει όλο το φάσμα της κλίμακας Likert που εφαρμόστηκε.

**Πίνακας 5.8 : Q8. Βαθμός πλημμελούς εφαρμογής εσωτερικού ελέγχου**

**Q8 Frequencies**

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid 1,00	22	22,7	22,7	22,7
2,00	50	51,5	51,5	74,2
3,00	22	22,7	22,7	96,9
4,00	3	3,1	3,1	100,0
Total	97	100,0	100,0	

**Q8 Descriptive Statistics**

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
Q8	97	1,00	4,00	2,0619	,76123
Valid N (listwise)	97				

Ιδιαίτερο ενδιαφέρον παρουσιάζουν τα αποτελέσματα που αντικατοπτρίζονται στον Πίνακα 5.8 παραπάνω, σύμφωνα με τα οποία η συντριπτική πλειονότητα των συμμετεχόντων Προϊστάμενων Διευθύνσεων της τάξης του 74,2 % συμφωνούν ότι υπάρχει ένας σημαντικός βαθμός πλημμελούς εφαρμογής εσωτερικού ελέγχου. Ωστόσο ένα μη αμελητέο ποσοστό της τάξης του 22,7% δηλώνουν ουδέτεροι, γεγονός που και σ αυτή την περίπτωση μπορεί να ερμηνευτεί είτε ότι δεν γνωρίζουν δεν απαντούν είτε ότι δεν επιθυμούν να εκφράσουν αρνητική άποψη για την ορθότητα της εφαρμογής του εσωτερικού ελέγχου. Τέλος ένα μικρό ποσοστό της τάξης του 4,1% εκφράζει διαφωνία και κατ' επέκταση θεωρεί ότι ο εσωτερικός έλεγχος εφαρμόζεται σωστά και χωρίς παραλείψεις. Η τιμή της τυπικής απόκλισης (0,76) υποδεικνύει αφενός τη μεγάλη συγκέντρωση και συμφωνία απόψεων σχετικά με την πλημμελή εφαρμογή του εσωτερικού ελέγχου κι αφετέρου τις κάποιες μικρές ακραίες τιμές.



**Πίνακας 5.9 : Q9. Βαθμός αρνητικής επίδρασης της οργανωσιακής κουλτούρας στην επιτυχία του έργου εφαρμογής του εσωτερικού ελέγχου**

**Q9 Frequencies**

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid 1,00	24	24,7	24,7	24,7
2,00	50	51,5	51,5	76,3
3,00	14	14,4	14,4	90,7
4,00	8	8,2	8,2	99,0
5,00	1	1,0	1,0	100,0
Total	97	100,0	100,0	

**Q9 Descriptive Statistics**

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
Q9	97	1,00	5,00	2,0928	,90234
Valid N (listwise)	97				

Όσον αφορά στην οργανωσιακή κουλτούρα η συντριπτική πλειονότητα των συμμετεχόντων ποσοστού της τάξης του 76,2% (24,7+51,5) εμφανίζονται να συμφωνούν με το γεγονός ότι αυτή έχει αρνητική επίδραση στην επιτυχία του έργου εφαρμογής του εσωτερικού ελέγχου. 14% δηλώνουν ουδέτεροι, που δεδομένης της πολυπλοκότητας της οργανωσιακής κουλτούρας θα μπορούσε να υποστηριχθεί ότι είναι η άγνοια των προεκτάσεων της οργανωσιακής κουλτούρας που οδήγησε το συγκεκριμένο ποσοστό ερωτώμενων σε ουδετερότητα. Τέλος, ένα ποσοστό της τάξης του 9,2 % ( 8,2 +1) εμφανίζεται να διαφωνεί ως προς την αρνητική επίδραση της οργανωσιακής κουλτούρας στην επιτυχία του έργου εφαρμογής του εσωτερικού ελέγχου. Εξάλλου, η τιμή της τυπικής απόκλισης που πλησιάζει τη μονάδα αντικατοπτρίζει την διαφοροποίηση των σχετικών απόψεων. Αναλύοντας τα αποτελέσματα της ποιοτικής ανάλυσης γίνεται καταφανές ότι αυτά καταδεικνύουν διχογνωμία, άγνοια και καλές πρακτικές γίνονται σε μια τυχαία- haphazard βάση, μη

οργανωμένα και συστηματικά αλλά με βάση την καλή προαίρεση των εκάστοτε υπαλλήλων.

Η πρώτη σημαντική διχογνωμία είναι αυτή κατά την οποία δηλώνεται ότι η πλειονότητα των συμμετεχόντων 51,6% διαφωνούν με το γεγονός ότι υπάρχει στις Διοικήσεις τους Εγχειρίδιο Εσωτερικού Ελέγχου ενώ ένα ποσοστό της τάξης του 36,1% συμφωνούν με το γεγονός ότι υπάρχει στις Διοικήσεις τους Εγχειρίδιο Εσωτερικού Ελέγχου. Αυτό μπορεί να ερμηνευτεί ποικιλοτρόπως. Η ότι δεν έχει μοιραστεί το Εγχειρίδιο Εσωτερικού Ελέγχου σε όλα τα στελέχη των Αποκεντρωμένων Διοικήσεων ή ότι οι ερωτώμενοι δεν γνωρίζουν τι ακριβώς είναι αυτό.

Η δεύτερη διχογνωμία και διασπορά απόψεων που παρουσιάζεται αφορά στον βαθμό ετοιμότητας κάθε Αποκεντρωμένης Διοίκησης προκειμένου να εφαρμόσει αποτελεσματικά τις διαδικασίες εσωτερικού ελέγχου. Η πλειονότητα των ερωτώμενων (77,3 % (16,5+60.8) συμφωνούν, 12,4 % δηλώνει ουδέτερο καθώς και ένα άλλο ποσοστό 10,3 % (9,3 + 1,0) υποστηρίζει ότι οι συγκεκριμένες Διοικήσεις δεν είναι έτοιμες για το συγκεκριμένο εγχείρημα).

Έτερη διχογνωμία αφορά τα ποσοστά δείγματος των Προϊστάμενων Διευθύνσεων πιστεύουν ότι η Αποκεντρωμένη Διοίκηση στην οποία απασχολούνται είναι έτοιμη για τον σχεδιασμό και την διενέργεια εσωτερικού ελέγχου που θα ευθυγραμμίζεται με τα Διεθνή Πρότυπα. Το παράδοξο είναι πως η πλειονότητα (65%) των συμμετεχόντων πιστεύουν ότι η Αποκεντρωμένη Διοίκηση στην οποία απασχολούνται είναι έτοιμη για τον σχεδιασμό και την διενέργεια εσωτερικού ελέγχου που θα ευθυγραμμίζεται με τα Διεθνή Πρότυπα τη στιγμή που πριν λίγο έχουν δηλώσει άγνοια και στέρησης σχετικού εγχειριδίου που θα του ενημέρωνε σχετικά.

Μία έτερη σημαντική διαφωνία εντοπίζεται στο θέμα της τεχνογνωσίας και την σταδιακή βελτίωση των υποδομών των Αποκεντρωμένων Διοικήσεων καθώς η πλειονότητα διαφωνεί ή δηλώνει ουδέτερη σχετικά, με ένα ποσοστό 28% να συμφωνεί.

Στη συνέχεια μια άλλη διαφωνία που προκύπτει αποκαλύπτει σχετική άγνοια των συμμετεχόντων Προϊσταμένων. Συγκεκριμένα, το 62,9% εμφανίζονται να έχουν λανθασμένη άποψη για τη μορφή του εσωτερικού ελέγχου αναγνωρίζοντας τον ως οικονομικό κι έλεγχο συμμόρφωσης κάτι φυσικά που δεν ισχύει καθώς ο εσωτερικός έλεγχος καλύπτει όλα τα τμήματα μιας Αυτόνομης Διοίκησης και τις αρμοδιότητές τους.

Τέλος, το παράδοξο που προκύπτει από τα αποτελέσματα της ποσοτικής είναι το γεγονός ότι η συντριπτική πλειονότητα των συμμετεχόντων Προϊστάμενων Διευθύνσεων της τάξης του 74,2 % συμφωνούν ότι υπάρχει ένας σημαντικός βαθμός πλημμελούς εφαρμογής εσωτερικού ελέγχου την ίδια στιγμή που παραπάνω η πλειονότητά τους δηλώνει την πεποίθησή τους για ετοιμότητα των Αποκεντρωμένων Διοικήσεων τους να εφαρμόσουν διαδικασίες Εσωτερικού Ελέγχου αποτελεσματικά όταν σε άλλο ερώτημα εμφανίζονται να μην έχουν το απαραίτητο βοηθητικό κι ενημερωτικό Εγχειρίδιο Εσωτερικού Ελέγχου.

### **5.3 Παρουσίαση, συζήτηση και ανάλυση των αποτελεσμάτων ποιοτικής έρευνας**

Αναφορικά με την ύπαρξη Κανονισμού Λειτουργίας (Ερ. 1), οι συνεντευξιαζόμενοι στο σύνολό τους απάντησαν ότι προς το παρόν οι Αποκεντρωμένες Διοικήσεις δεν διαθέτουν το συγκεκριμένο εργαλείο, διότι η οργάνωση της Μονάδας Εσωτερικού Ελέγχου βρίσκεται ακόμα σε προπαρασκευαστικό στάδιο.

Περαιτέρω, από τους συνεντευξιαζόμενους τονίζεται ότι προκειμένου να καταστεί εφικτή η κατάρτιση του Εσωτερικού Κανονισμού Λειτουργίας, θα πρέπει καταρχάς να ολοκληρωθεί η καταγραφή των διαδικασιών που εφαρμόζει κάθε τμήμα και κάθε διεύθυνση της Αποκεντρωμένης Διοίκησης. Όσον αφορά σε αυτήν την παράμετρο, από την ομαδοποίηση των απαντήσεων των συνεντευξιαζόμενων, προκύπτει ότι οι επιμέρους Αποκεντρωμένες Διοικήσεις βρίσκονται σε διαφορετικό στάδιο προπαρασκευής, αφού ορισμένες έχουν προχωρήσει στην καταγραφή των διαδικασιών, ενώ σε κάποιες άλλες η δράση αυτή φαίνεται να καθυστερεί. Σύμφωνα με τους συνεντευξιαζόμενους, οι λόγοι για τους οποίους συμβαίνει αυτό σχετίζονται με την υποστελέχωση τόσο του αυτοτελούς τμήματος εσωτερικού ελέγχου όσο και των φορέων τους εν γένει, αλλά και η υφιστάμενη οργανωσιακή κουλτούρα, που αντιμετωπίζει με επιφυλακτικότητα, φόβο ή και εχθρότητα τις επιχειρούμενες μεταρρυθμίσεις και την προσπάθεια εφαρμογής διαδικασιών ελέγχου και αξιολόγησης.

Τέλος, ένας εκ των συνεντευξιαζόμενων ανέφερε ότι με δική του πρωτοβουλία και έχοντας μελετήσει από προσωπικό ενδιαφέρον τα Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα, έχει εκπονήσει ο ίδιος ορισμένα σχέδια εν είδη πρωτοκόλλων ελέγχου, τα οποία μπορεί να

ενεργοποιήσει αφ' ης στιγμής του ζητηθεί, στους τομείς για τους οποίους έχει την σχετική αρμοδιότητα βάσει του νομοθετικού πλαισίου.

Πέραν αυτών, η πλειονότητα των συνεντευξιαζόμενων δήλωσε (Ερ. 2) ότι τα εργαλεία για την αποτελεσματική λειτουργία του εσωτερικού ελέγχου υπάρχουν, υπό την έννοια ότι υφίστανται το νομοθετικό πλαίσιο, οι εγκύκλιοι, ορισμένες κατευθυντήριες οδηγίες, καθώς και κάποια πρότυπα καταγραφής δημοσιονομικών κινδύνων. Τα τελευταία αξιολογούνται ως ιδιαίτερος σημαντικά, καθώς αποτελούν έναν εμπειριστατωμένο οδηγό που εξέδωσε κατά το προηγούμενο έτος η Εθνική Αρχή Διαφάνειας για την εφαρμογή του συστήματος εσωτερικού ελέγχου στους φορείς του δημοσίου τομέα, βάσει του οποίου σε κάθε φορέα θα πρέπει να εκπονείται ένα επιχειρησιακό σχέδιο που θα έχει εφαρμογή πρωτίστως προληπτικά, δευτερευόντως κατασταλτικά.

Ωστόσο, αυτό που επισημαίνεται από όλους τους συνεντευξιαζόμενους είναι το γεγονός ότι όσον αφορά στις Αποκεντρωμένες Διοικήσεις, υπάρχει ένα κρίσιμο ζήτημα που άπτεται του θεσμικού πλαισίου, το οποίο λειτουργεί παρεμποδιστικά τόσο για την κατάρτιση εσωτερικών κανονισμών όσο και για την λειτουργία ενός ολοκληρωμένου και αποτελεσματικού συστήματος εσωτερικού ελέγχου. Πιο αναλυτικά, οι συνεντευξιαζόμενοι αναφέρουν ότι, προκειμένου οι Αποκεντρωμένες Διοικήσεις να μπορέσουν να εφαρμόσουν το σύστημα εσωτερικού ελέγχου όπως περιγράφεται στο νόμο 4795/2021, θα πρέπει να ολοκληρωθεί η διοικητική μεταρρύθμιση που αφορά στην επικαιροποίηση των οργανογραμμάτων τους, καθώς και τις αρμοδιότητες και τα όρια των αρμοδιοτήτων των τμημάτων και των Διευθύνσεων του φορέα. Η επικαιροποίηση των Οργανισμών των Αποκεντρωμένων Διοικήσεων, θα επιτρέψει στα αυτοτελή τμήματα εσωτερικού ελέγχου να επανασυσταθούν σε Μονάδες Εσωτερικού Ελέγχου, να διευρύνουν τις ελεγκτικές τους αρμοδιότητες και να στελεχωθούν με το κατάλληλο προσωπικό, όπως προβλέπει το νέο νομοθετικό πλαίσιο.

Ωστόσο, αυτό που συμβαίνει έως σήμερα είναι το τμήμα λειτουργεί με βάση τα Π.Δ. του 2010 που συστήνουν τον οργανισμό της εκάστοτε Αποκεντρωμένης Διοίκησης, το οποίο έχει συνταθεί το 2011 προς εφαρμογή του «Καλλικράτη». Το άρθρο αυτό του Προεδρικού Διατάγματος είναι πολύ συνοπτικό και περιγράφει απλώς ως καθήκοντα του τμήματος εσωτερικού ελέγχου την εξέταση καταγγελιών πολιτών προς την Αποκεντρωμένη Διοίκηση, καταγγελιών οι οποίες στην πράξη στρέφονται κατά κανόνα κατά αιρετών, είτε της Δημοτικής είτε της Περιφερειακής Αρχής, οπότε στην

περίπτωση αυτή δεν πρόκειται κατά κυριολεξία για εσωτερικό έλεγχο, αλλά για έλεγχο που ασκείται στα πλαίσια της εποπτείας των Οργανισμών Τοπικής Αυτοδιοίκησης από της Αποκεντρωμένες Διοικήσεις, βάσει του θεσμικού τους ρόλου. Βεβαίως, δεν αποκλείεται η περίπτωση καταγγελιών κατά τμημάτων, τμηματαρχών και υπαλλήλων της Αποκεντρωμένης Διοίκησης, ωστόσο τα όρια στην περίπτωση αυτή δεν είναι ρητώς καθορισμένα.

Επιπρόσθετα, οι συνεντευξιαζόμενοι επισημαίνουν ότι η επικαιροποίηση και η έγκριση των οργανογραμμάτων απαιτεί μια συγκεκριμένη διαδικασία, την οποία αρμόδιο όργανο να ολοκληρώσει είναι το Υπουργείο Εσωτερικών, ως ιεραρχικά προϊστάμενο των Αποκεντρωμένων Διοικήσεων, υπογραμμίζοντας την έλλειψη νομοθετικής δύναμης από πλευράς των Αποκεντρωμένων Διοικήσεων, που θα τους επέτρεπε να ολοκληρώσουν την διαδικασία σύστασης των Μονάδων Εσωτερικού Ελέγχου αυτοτελώς και ακολούθως την εφαρμογή του νέου συστήματος εσωτερικού ελέγχου. Επίσης, ως κρίσιμο ζήτημα που άπτεται του θεσμικού πλαισίου αναφέρεται η μη ύπαρξη οικονομικής αυτοτέλειας, υπό την έννοια ότι τα έσοδα του προϋπολογισμού των Αποκεντρωμένων Διοικήσεων καθορίζονται με απόφαση της Κεντρικής Κυβέρνησης. Το γεγονός αυτό αξιολογείται από τους συνεντευξιαζόμενους ως ανασταλτικό της ικανότητας των συγκεκριμένων φορέων να εφαρμόσουν καινοτόμες πολιτικές και να βελτιώσουν την αποτελεσματικότητα και την αποδοτικότητά τους τόσο εν γένει όσο και σε ότι αφορά στον εσωτερικό έλεγχο.

Επιπλέον, επισημαίνεται ότι σε γενικές γραμμές, πράγματα που θα μπορούσε να έχει κάνει το αυτοτελές τμήμα εσωτερικού ελέγχου και που ήταν μέσα στο πλαίσιο του ρόλου του, ακόμα και χωρίς να έχει ολοκληρωθεί η διοικητική μεταρρύθμιση που θα επιτρέψει την σύσταση των Μονάδων Εσωτερικού Ελέγχου με διευρυμένες αρμοδιότητες, δεν έγιναν, παρόλο που υπήρξε διάθεση συνεργασίας, ευαισθητοποίηση και κινητοποίηση προς αυτήν την κατεύθυνση του επικεφαλής οργάνου της εκάστοτε Αποκεντρωμένης Διοίκησης (Γενικός Γραμματέας, Ασκών Καθήκοντα και αργότερα Συντονιστής).

Παρόλα αυτά, οι συνεντευξιαζόμενοι επισημαίνουν ότι οι δεσμεύσεις όσον αφορά στον εσωτερικό έλεγχο υπάρχουν από την νομοθεσία και από το Ελεγκτικό Συνέδριο και για αυτό οι Αποκεντρωμένες Διοικήσεις προσπαθούν να εναρμονιστούν σταδιακά.

Για να συμβεί αυτό, πέραν της σύστασης της Μονάδας Εσωτερικού Ελέγχου, το πρώτο βασικό βήμα είναι η επαρκής εκπαίδευση των εσωτερικών ελεγκτών από το πρόγραμμα που υλοποιείται σε μηνιαίους κύκλους σεμιναρίων από το ΕΚΔΔΑ, προς εφαρμογή της νέας νομοθεσίας, που τα ορίζει ως υποχρεωτικά, προκειμένου να εκπαιδευτούν όλοι όσοι ασχολούνται με τον εσωτερικό έλεγχο στους φορείς του Δημοσίου (Ερ. 2β). Αξιοσημείωτο είναι ότι παρά το γεγονός ότι ο νόμος 4795/2021 έχει ψηφιστεί από τον Απρίλιο του 2021, μόνο ένας από τους πέντε συνεντευξιαζόμενους έχει ολοκληρώσει την διαδικασία κατάρτισης και πιστοποίησης κατά την περίοδο διεξαγωγής της έρευνας. Ως εκ τούτου, από την σταχυολόγηση των απαντήσεων των συνεντευξιαζόμενων προκύπτει ότι η πλειονότητα αυτών (4 στους 5) φαίνεται να συγχέουν τον εσωτερικό έλεγχο με τον εξωτερικό έλεγχο που ασκείται στους ΟΤΑ, τους αιρετούς και τα την καθ' ύλην αυτοδιοίκηση από την Αποκεντρωμένη Διοίκηση στα πλαίσια της εποπτείας (έλεγχος νομιμότητας).

Ωστόσο, όλοι οι συνεντευξιαζόμενοι είναι κατά δήλωσή τους θετικά διακείμενοι και αναγνωρίζουν την μεγάλη αξία συνεισφοράς του προγράμματος στην βελτίωση της ετοιμότητας εφαρμογής τόσο των ιδίων όσο και των φορέων στους οποίους υπηρετούν. Για τον ίδιο λόγο, όλοι οι συμμετέχοντες αναφέρουν ότι έχουν ενημερωθεί με δική τους πρωτοβουλία και προσωπική ενασχόληση για τα διεθνή πρότυπα εσωτερικού ελέγχου μέσω ποικίλων πηγών (παρακολούθηση εκπαιδευτικών ή ενημερωτικών ημερίδων, διαδίκτυο, προσωπική επαφή με έμπειρους επαγγελματίες και συναδέλφους συναφούς αντικειμένου). Εκτός αυτού, η πλειονότητα των συνεντευξιαζόμενων δήλωσε ότι προτίθεται τόσο να εκπαιδευτεί και να πιστοποιηθεί στο τρέχον πρόγραμμα του ΕΚΔΔΑ, όσο και σε μελλοντικές επανεκπαιδεύσεις που ενδεχομένως να οργανωθούν.

Όσον αφορά στην οργανωσιακή κουλτούρα, όπως επισημάνθηκε και παραπάνω αξιολογείται ως μάλλον ανασταλτική, καθώς όπως ανέφεραν οι συνεντευξιαζόμενοι, υπάρχει κλίμα φόβου και επιφύλαξης έναντι του εσωτερικού ελέγχου, αλλά και μη αντίληψη της αξίας συνεισφοράς του. Αντίστοιχα, αναφέρεται η πεποίθηση ορισμένων εκ των συνεντευξιαζόμενων ότι στον ελληνικό δημόσιο τομέα εν γένει υπάρχει μια εγγενής αντιπάθεια προς την αξιολογητική δράση της Πολιτείας και του Κράτους. Αξιοσημείωτο είναι το γεγονός ότι ένας εκ των συνεντευξιαζόμενων εσωτερικών ελεγκτών θεωρεί την συζήτηση περί εσωτερικού ελέγχου καθαρά επιστημονικού και θεωρητικού, μη πρακτικού επί του παρόντος χαρακτήρα, επισημαίνοντας ότι οι Αποκεντρωμένες Διοικήσεις θα πρέπει καταρχάς να στραφούν προς την επίλυση

περισσότερων κρίσιμων δομικών και λειτουργικών ζητημάτων και σε δεύτερη φάση να εστιάσουν στην εφαρμογή του συστήματος εσωτερικού ελέγχου.

Θετικά αξιολογείται από τους συνεντευξιζόμενους η τοποθέτηση για την κάλυψη κενών οργανικών θέσεων που προκύπτουν μετά από συνταξιοδοτήσεις στις Αποκεντρωμένες Διοικήσεις, ανθρώπινου δυναμικού νεαρότερης ηλικίας, επαρκώς καταρτισμένου, με επαγγελματική επάρκεια και ευσυνειδησία, που αναμένεται να συνεισφέρει θετικά στην αλλαγή της υφιστάμενης οργανωσιακής κουλτούρας προς μια κουλτούρα συνεργασίας και εμπιστοσύνης. Σε παρόμοιο πλαίσιο, επισημαίνεται ότι βελτιωμένη εικόνα παρουσιάζει η συνεργασία των εσωτερικών ελεγκτών με την Διεύθυνση Οικονομικού, η οποία φαίνεται να είναι περισσότερο δεκτική στην όλη προσπάθεια, ενδεχομένως λόγω και του αντικειμένου και των διαδικασιών βάσει των οποίων ήδη λειτουργεί.

Όλοι οι συνεντευξιζόμενοι αξιολογούν θετικά την στάση του ανώτατου διοικητικού οργάνου των Αποκεντρωμένων Διοικήσεων, επισημαίνοντας την αρμονική συνεργασία μαζί του και την θετική και υποστηρικτική του διάθεση απέναντι στις προσπάθειες που καταβάλλονται κατά καιρούς για την βελτίωση των ελεγκτικών διαδικασιών στον φορέα. Παράλληλα, η πλειονότητα των συνεντευξιζόμενων επισημαίνει την θετικά διακείμενη Διοίκηση ως προς την ενίσχυση του αυτοτελούς τμήματος εσωτερικού ελέγχου με προσωπικό. Ωστόσο, επανέρχεται και στην περίπτωση αυτή το ζήτημα της υποστελέχωσης των φορέων, που αφενός καθιστά δύσκολη την μετακίνηση υπαλλήλων προς το τμήμα, αφετέρου συνεπάγεται την ταυτόχρονη άσκηση και παράλληλων διοικητικών καθηκόντων από το ελεγκτικό προσωπικό, πράγμα που βάσει του νέου νομοθετικού πλαισίου δεν επιτρέπεται, διότι βάλλει κατά της ανεξαρτησίας και της αντικειμενικότητάς τους.

Τα ζητήματα της θεσμικής υποδομής και της οργανωσιακής κουλτούρας, επανέρχονται από τους συνεντευξιζόμενους και κατά την εξέταση του 3<sup>ου</sup> ερωτήματος της ποιοτικής μελέτης, που αφορά στους παράγοντες που κατά την άποψή τους λειτουργούν ανασταλτικά στην εφαρμογή ενός ολοκληρωμένου συστήματος εσωτερικού ελέγχου.

Πιο αναλυτικά, το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο για τον εσωτερικό έλεγχο αυτό καθαυτό αξιολογείται ως σαφές και συνεκτικό, εφόσον ο νόμος 4791/2021 δεσμεύει όλους τους φορείς του Δημοσίου Τομέα στην εφαρμογή ενός ενιαίου συστήματος εσωτερικού ελέγχου, που θα ακολουθεί τα διεθνή πρότυπα, τις καλές πρακτικές και τις

συστάσεις του ΟΟΣΑ για την Ελλάδα. Ωστόσο, όσον αφορά στον εσωτερικό έλεγχο στις Αποκεντρωμένες Διοικήσεις ειδικότερα, όπως προαναφέρθηκε, βρίσκονται ταυτόχρονα σε ισχύ τα μη επικαιροποιημένα οργανογράμματα των φορέων, που προβλέπουν πιο περιορισμένες ελεγκτικές αρμοδιότητες για τα αυτοτελή τμήματα εσωτερικού ελέγχου, που παράλληλα δεν μπορούν να επανασυσταθούν σε Μονάδες Εσωτερικού Ελέγχου, όσο τα οργανογράμματα αυτά δεν αναθεωρούνται. Σύμφωνα με τους συνεντευξιαζόμενους, το γεγονός αυτό αποτελεί τον πλέον ανασταλτικό παράγοντα εφαρμογής του νέου συστήματος εσωτερικού ελέγχου, αφού προκαλεί σύγχυση των ορίων των αρμοδιοτήτων των εσωτερικών ελεγκτών και συνεπώς ζητήματα νομιμότητας της δράσης τους, σε περίπτωση που επιχειρήσουν να εφαρμόσουν το νέο πλαίσιο, πριν την έγκριση των νέων οργανισμών από το Υπουργείο Εσωτερικών, την έκδοση του σχετικού εκτελεστικού Προεδρικού Διατάγματος και των απαραίτητων Κοινών Υπουργικών Αποφάσεων.

Επιπλέον, ως δεύτερος σε σπουδαιότητα ανασταλτικός παράγοντας αναφέρεται η υποστελέχωση τόσο των αυτοτελών τμημάτων εσωτερικού ελέγχου, όσο και όλων των υπηρεσιών των Αποκεντρωμένων Διοικήσεων γενικότερα, που επισημαίνεται από το σύνολο των συνεντευξιαζόμενων. Από την σταχυολόγηση των απαντήσεων των συμμετεχόντων στην έρευνα, προκύπτει ότι τα τμήματα εσωτερικού ελέγχου, όπως υφίστανται και λειτουργούν στις Αποκεντρωμένες Διοικήσεις την περίοδο που έλαβε χώρα η παρούσα έρευνα, στην πλειονότητά τους (3 στα 5), διαθέτουν μόνον έναν εσωτερικό ελεγκτή, ο οποίος ασκεί παράλληλα και άλλα καθήκοντα, κυρίως διοικητικά, ενώ σε δύο από τα πέντε τμήματα τοποθετήθηκε και δεύτερος υπάλληλος, ο οποίος μην έχοντας παρακολουθήσει την σχετική κατάρτιση, εκπαιδεύεται από τους προϊσταμένους του. Περαιτέρω, η υποστελέχωση του φορέα μπορεί αυτή καθαυτή να δυναμιτίσει την όλη προσπάθεια, αφού σύμφωνα με τους συνεντευξιαζόμενους, ακόμα κι αν αντιμετωπιστούν τα ζητήματα που άπτονται του θεσμικού πλαισίου, της σύστασης της Μονάδας και της προπαρασκευής του συστήματος εσωτερικού ελέγχου (καταγραφή διαδικασιών, σύνταξη κανονισμού λειτουργίας κοκ), ο μεγάλος φόρτος εργασίας που συνεπάγεται η έλλειψη προσωπικού, θα συμβάλλει στην δημιουργία ενός αρνητικού κλίματος, που δεν θα προωθήσει το πνεύμα συνεργασίας που απαιτείται προκειμένου ο εσωτερικός έλεγχος να λειτουργήσει κατά τα διεθνή πρότυπα. Δεδομένης της υποστελέχωσης και του μεγάλου φόρτου εργασίας εξαιτίας της μη κάλυψης των κενών οργανικών θέσεων που προκύπτουν λόγω αποχωρήσεων, το



ζήτημα είναι κατά πόσο είναι δυνατόν οι υπάρχοντες υπάλληλοι να ασχοληθούν και να συνεργαστούν με την σοβαρότητα που απαιτείται, εφόσον, μάλιστα, το νέο νομοθετικό πλαίσιο, αλλά και τα διεθνή πρότυπα προβλέπουν την διάρθρωση του συστήματος σε τρία επίπεδα, με το πρώτο εξ αυτών να αποτελείται από το ανθρώπινο δυναμικό που στελεχώνει τις επιμέρους Διευθύνσεις και Τμήματα.

Επιπρόσθετα, σημαίνοντα ανασταλτικό ρόλο φαίνεται να διαδραματίζει η υφιστάμενη οργανωσιακή κουλτούρα του προσωπικού, η ενδεχόμενη ύπαρξη φόβου, καχυποψίας, ανασφάλειας, ενός κακώς εννοούμενου ανταγωνισμού και γενικότερα ενός κλίματος όπου δεν υπάρχει αρμονική συνεργασία μεταξύ των υπαλλήλων, πράγμα που, σύμφωνα με την άποψη των συμμετεχόντων, παρατηρείται ως φαινόμενο σε κάποιες υπηρεσίες, επηρεάζοντας σε σημαντικό βαθμό την αποτελεσματικότητα και την αποδοτικότητά τους.

Τέλος, από ορισμένους συνεντευξιζόμενους επισημάνθηκε η πιθανή αρνητική επίδραση ενός συστήματος πολύπλοκων ελεγκτικών διαδικασιών, της γραφειοκρατικοποίησης της διαδικασίας και της μη παροχής ανατροφοδότησης ή/και ανταποδοτικών κινήτρων στους φορείς που θα κινηθούν αποφασιστικά και αποτελεσματικά προς αυτήν την κατεύθυνση. Οι απαντήσεις αυτές των συμμετεχόντων δόθηκαν με βάση την εμπειρία τους από απόπειρες προηγούμενων μεταρρυθμίσεων στο δημόσιο τομέα, που εξαγγέλθηκαν, ψηφίστηκαν ως νόμοι, εφαρμόστηκαν πλημμελώς και εντέλει εγκαταλείφθηκαν. Στο ίδιο πλαίσιο, υποστηρίζεται ότι η παροχή οικονομικών κινήτρων ως μεμονωμένη δράση δεν αναμένεται να βελτιώσει το πρόβλημα, αλλά θα πρέπει να υποστηριχθεί με δράσεις ενημέρωσης και ευαισθητοποίησης, αλλά και πρόβλεψης κυρώσεων σε περιπτώσεις πλημμελούς εφαρμογής.

Συνεχίζοντας, όσον αφορά στην ευθυγράμμιση με τα Διεθνή Πρότυπα του Ινστιτούτου Εσωτερικών Ελεγκτών (Er 4), οι συνεντευξιζόμενοι επισημαίνουν ότι για τους λόγους που αναφέρθηκαν παραπάνω, η πρακτική του εσωτερικού ελέγχου ευθυγραμμίζεται μόνο μερικώς με τα Διεθνή Πρότυπα. Στις περισσότερες περιπτώσεις, οι εσωτερικοί ελεγκτές αναφέρουν ότι επιχείρησαν να ενσωματώσουν στην ελεγκτική τους πρακτική τα Διεθνή Πρότυπα, με βάση τις γνώσεις που διέθεταν από την προσωπική τους ενασχόληση με το ζήτημα και την ελεγκτική τους εμπειρία, καθώς και

εντός του ορίου των αρμοδιοτήτων τους, όπως προβλέπονται από το υφιστάμενο θεσμικό πλαίσιο.

Αξιοσημείωτο είναι ότι η υιοθέτηση των Διεθνών Προτύπων Εσωτερικού Ελέγχου αξιολογείται θετικά από τους συνεντευξιαζόμενους, οι οποίοι κρίνουν ότι σε συνδυασμό με τα προγράμματα κατάρτισης και πιστοποίησης της ελεγκτικής επάρκειας του ΕΚΔΔΑ, θα τους παράσχουν την απαραίτητη τεχνογνωσία προκειμένου να ασκήσουν αποτελεσματικά και ολοκληρωμένα τα καθήκοντά τους, ώστε να συνεισφέρουν στην βελτίωση της αποδοτικότητας και της δυναμικής του φορέα τους.

Τέλος, επισημαίνεται ότι η δεσμευτικότητα του νέου νομοθετικού πλαισίου, αποτελεί παράγοντα που αναμένεται να λειτουργήσει προωθητικά στην ευθυγράμμιση των υπό σύσταση Μονάδων Εσωτερικού Ελέγχου με τα Διεθνή Πρότυπα, εφόσον αυτή τίθεται ως βασικός στόχος της μεταρρύθμισης.

Συνεχίζοντας με το 5<sup>ο</sup> ερώτημα που αφορά στην δυνατότητα ή μη εκπόνησης ολοκληρωμένων εκθέσεων από τους εσωτερικούς ελεγκτές, από την ταξινόμηση και την σημασιολογική ερμηνεία των απαντήσεων των συμμετεχόντων στην έρευνα, προκύπτει ότι έως την στιγμή διεξαγωγής της έρευνας, δεν είχε συμβεί κάτι τέτοιο, ενώ περιορισμένη φαίνεται να είναι και η δυνατότητα εκπόνησης ολοκληρωμένων εκθέσεων μέχρι το τέλος του έτους ή και αργότερα. Αυτό συμβαίνει διότι, όπως επισημάνθηκε παραπάνω, η οργάνωση του συστήματος εσωτερικού ελέγχου στις Αποκεντρωμένες Διοικήσεις βρίσκεται σε προπαρασκευαστικό στάδιο, συναντώντας παράλληλα τα θεσμικά και οργανωσιακά προβλήματα που προαναφέρθηκαν.

Παρόλα αυτά, οι συνεντευξιαζόμενοι αναφέρουν ότι εκπονούν, ως οφείλουν, εκθέσεις μετά από την διενέργεια κατασταλτικών ελέγχων, τόσο εσωτερικών όσο και εξωτερικών, στα πλαίσια της εποπτείας. Οι εκθέσεις αυτές υποβάλλονται σε όλους τους εμπλεκόμενους, ενώ αναφέρθηκαν και περιπτώσεις που ταυτόχρονα υπεβλήθησαν και σε εξωτερική ελεγκτική αρχή. Παράλληλα, αναφέρθηκε ότι υπήρξαν περιπτώσεις που μετά από την διενέργεια κατασταλτικών διοικητικών ελέγχων, υπεβλήθησαν από τον εσωτερικό ελεγκτή ορισμένες βελτιωτικές προτάσεις που κατατέθηκαν στην Διοίκηση του φορέα. Το γεγονός αυτό αξιολογείται ως ενδιαφέρον εύρημα από την συγγραφέα της παρούσης, καθώς η υποβολή βελτιωτικών προτάσεων ως αποτέλεσμα του ελέγχου αποτελεί ένα μικρό πρώτο βήμα προς την προληπτικότητα, που είναι ο απώτερος στόχος.

Ακόμα, από έναν συμμετέχοντα αναφέρεται ότι όσον αφορά στον εσωτερικό έλεγχο αυτό καθαυτό, γίνεται μία αξιολόγηση, ένας απολογισμός των δραστηριοτήτων του Τμήματος εσωτερικού ελέγχου, σε σχέση με το ετήσιο πρόγραμμα το οποίο είχε συντάξει για το έτος, πράγμα που περιγράφεται και στο νέο νόμο, ο οποίος ορίζει ότι εντός του Κανονισμού Λειτουργίας που θα συνταχθεί, θα πρέπει να αναφέρεται και ο τρόπος αξιολόγησης της Μονάδας εσωτερικού ελέγχου.

Τέλος, σημειώνεται ότι όλοι οι συμμετέχοντες στην ποιοτική έρευνα ανέφεραν ότι κατά την γνώμη τους, η εκπόνηση ολοκληρωμένων εκθέσεων ελέγχου που θα λειτουργούν ανατροφοδοτικά και θα συμβάλλουν στην βελτίωση της αποτελεσματικότητας του φορέα και στην υιοθέτηση πνεύματος προληπτικότητας στην διαχείριση και αντιμετώπιση των κινδύνων, είναι το μείζον ζητούμενο. Στο ίδιο πλαίσιο, η αξία συνεισφοράς του προληπτικού εσωτερικού ελέγχου εντοπίζεται στο γεγονός ότι μέσω αυτού αναμένεται οι παρατυπίες και οι αδυναμίες να προλαμβάνονται ή να εντοπίζονται έγκαιρα, την κατάλληλη χρονική στιγμή, ώστε να αντιμετωπίζονται αποτελεσματικά, οπότε να προλαμβάνονται ζημιές ή ανεπανόρθωτες βλάβες στο φορέα.

Προχωρώντας στα ευρήματα που προέκυψαν από τις απαντήσεις των συνεντευξιζόμενων στο 6<sup>ο</sup> ερώτημα, οι απόψεις τους παρουσιάζουν έντονη διαφοροποίηση, τόσο όσον αφορά την ύπαρξη συνεργασίας ή μη με εξωτερική ελεγκτική αρχή, όσο και για το είδος της συνεργασίας αυτής. Πιο αναλυτικά, δύο από τους πέντε συνεντευξιζόμενους ανέφεραν ότι το τμήμα τους δεν έχει συνεργαστεί έως την περίοδο διεξαγωγής της έρευνας με κάποια από τις ελεγκτικές αρχές, αν και γνωρίζουν για την δυνατότητα συνεργασίας με την Εθνική Αρχή Διαφάνειας στα πλαίσια τόσο παροχής καθοδήγησης, αλλά και κοινοποίησης των πορισμάτων κατασταλτικών ελέγχων που άπτονται της αρμοδιότητάς της. Τέσσερις στους πέντε συμμετέχοντες αναφέρθηκαν στον ρόλο του Ελεγκτικού Συνεδρίου και της Υπηρεσίας Επιτρόπου του Υπουργείου Δικαιοσύνης σε περιπτώσεις κατασταλτικών δημοσιονομικών ελέγχων, ωστόσο, μόνο ένας συμμετέχων δήλωσε ότι το τμήμα του έχει συνεργαστεί μαζί τους για την διαχείριση ορισμένων υποθέσεων. Οι υπόλοιποι τρεις συμμετέχοντες απάντησαν ότι συνεργασία με το Ελεγκτικό Συνέδριο και την Υπηρεσία Επιτρόπου έχει μόνο η οικονομική Υπηρεσία, με βάση την υφιστάμενη κατανομή των αρμοδιοτήτων των τμημάτων, όπως προκύπτει από τους Οργανισμούς των Αποκεντρωμένων Διοικήσεων.

Οι δράσεις της Εθνικής Αρχής Διαφάνειας αξιολογούνται θετικά από το σύνολο των συμμετεχόντων στην έρευνα, που επισημαίνουν τον κρίσιμο ρόλο που μπορεί να διαδραματίσει στην παροχή τεχνογνωσίας και κατευθυντήριων οδηγιών προς τις υπό σύσταση Μονάδες Εσωτερικού Ελέγχου. Παράλληλα, επισημάνθηκε από έναν συνεντευξιαζόμενο ότι κατά την περίοδο διεξαγωγής της έρευνας, η Εθνική Αρχή Διαφάνειας βρισκόταν σε φάση υλοποίησης ενός πιλοτικού προγράμματος διενέργειας δύο τύπων εσωτερικών ελέγχων (ενός διαβεβαιωτικού κι ενός συμβουλευτικού), που επρόκειτο να διεξαχθούν ταυτόχρονα και με τον ίδιο τρόπο σε όλους τους συμμετέχοντες φορείς. Στόχος του προγράμματος είναι η εξοικείωση με τα εργαλεία του εσωτερικού ελέγχου και η ανταλλαγή γνώσεων, εμπειριών και ιδεών.

Όσον αφορά στην ποιότητα της παρεχόμενης πληροφόρηση στους εσωτερικούς ελεγκτές από την Διοίκηση του Φορέα (Ερ.7), οι συνεντευξιαζόμενοι αναφέρουν ότι αυτή είναι ακριβής και αξιόπιστη, ωστόσο, επισημαίνεται ότι συνήθως απαιτούνται συχνές οχλήσεις, υπενθύμιση και ενίοτε πίεση από τους ίδιους προς το προσωπικό των τμημάτων και των διευθύνσεων, προκειμένου να αποκτήσουν πρόσβαση στα δεδομένα. Εξαίρεση κατά δήλωσή τους αποτελούν τα τμήματα της Διοίκησης, που είναι και δέκτης πολλών καταγγελιών και αναφορών. Στην περίπτωση αυτή, η εισροή δεδομένων που σχετίζονται με πειθαρχικής, ποινικής, διοικητικής φύσεως δυσλειτουργίες είναι συνεχής. Ωστόσο, είναι δυσχερής η αξιολόγηση αυτού του ευρήματος, υπό την έννοια ότι δεδομένου ότι στην πλειονότητα των περιπτώσεων οι εσωτερικοί ελεγκτές ασκούν και διοικητικά καθήκοντα, είναι αναμενόμενο τα δεδομένα να είναι προσβάσιμα σε αυτούς.

Τέλος, από την σταχυολόγηση των απαντήσεων στην συγκεκριμένη ερώτηση, αλλά και σε προηγούμενες του παρόντος ερωτηματολογίου, προκύπτει ότι κατά κανόνα η ηγεσία συνεργάζεται αρμονικά και υποστηρικτικά με το τμήμα εσωτερικού ελέγχου προς την κατεύθυνση αυτή, παρέχοντας πρόσβαση σε πληροφορίες και δεδομένα και δίνοντας σχετικές οδηγίες. Παράλληλα, συνεχής είναι η ενημέρωση μέσω κοινοποιήσεων εγγράφων, εγκυκλίων, υπουργικών και λοιπών αποφάσεων, που σχετίζονται με ενδεχόμενες αλλαγές στο φορέα, την ενδεχόμενη τροποποίηση ορισμένων διαδικασιών και πρωτοκόλλων κ.ο.κ.

Απαντώντας το 8<sup>ο</sup> ερώτημα του οδηγού συνεντεύξεων, οι συμμετέχοντες επισήμαναν την αναγκαιότητα και την αξία συνεισφοράς του προληπτικού εσωτερικού ελέγχου,

υπογραμμίζοντας ωστόσο, ότι μέχρι στιγμής ο έλεγχος στους φορείς όπου υπηρετούν δεν λειτουργεί με αυτόν τον τρόπο. Πιο συγκεκριμένα, σύμφωνα με τους συνεντευξιζόμενους, η Διοίκηση λειτουργώντας σε κάθε περίπτωση βάσει της υπάρχουσας νομοθεσίας, οτιδήποτε διαπιστώνει, το αντιμετωπίζει, λειτουργώντας κυρίως κατασταλτικά. Αξίζει, ωστόσο, να σημειωθεί ότι μέσα από αυτή την διαδικασία συχνά εντοπίζονται κάποιες αδυναμίες, τις οποίες οι φορείς προσπαθούν να διορθώσουν, ενώ, όπως προαναφέρθηκε, σε ορισμένες περιπτώσεις έχουν διατυπωθεί προτάσεις βελτιωτικής δράσης προς την Διοίκηση του φορέα.

Επίσης, σημαντικό βήμα προς την υιοθέτηση διαδικασιών προληπτικού εσωτερικού ελέγχου αποτελεί η ολοκλήρωση της καταγραφής των διαδικασιών στις υπηρεσίες, το οποίο σε κάποιους φορείς έχει ήδη ξεκινήσει ως δράση και από το οποίο θα βοηθηθούν όλες οι υπηρεσίες και τα τμήματα, στα πλαίσια της έναρξης υλοποίησης του εσωτερικού ελέγχου. Πέραν αυτού, καθώς η εφαρμογή του νέου πλαισίου θα προχωρά, αναμένεται ότι με την βοήθεια του εσωτερικού ελέγχου θα εντοπιστούν ακόμα περισσότερες δικλείδες ασφαλείας και ακόμα περισσότερα ζητήματα που πρέπει να αντιμετωπιστούν.

Σε παρόμοιο πλαίσιο κινήθηκαν οι απαντήσεις των συνεντευξιζόμενων όσον αφορά στην διάρθρωση του συστήματος εσωτερικού ελέγχου των Αποκεντρωμένων Διοικήσεων σε τρία επίπεδα, (Ερ. 9<sup>ο</sup>), για την οποία οι συμμετέχοντες ανέφεραν ότι προς το παρόν δεν υφίσταται στην πράξη, ωστόσο, δήλωσαν ότι κατανοούν και συμφωνούν με την ανάγκη τα τρία επίπεδα ελέγχου να λειτουργούν παράλληλα και συμπληρωματικά το ένα προς άλλο, χωρίς να υπάρχει σύγχυση αρμοδιοτήτων. Από την εννοιολογική ταξινόμηση των απαντήσεων, προκύπτει ότι ο εσωτερικός έλεγχος την περίοδο διεξαγωγής της έρευνας, λειτουργεί κατά βάση στο δεύτερο επίπεδο, εμπλέκοντας κυρίως το διοικητικό τμήμα, και λειτουργεί κατασταλτικά. Επιπλέον, φαίνεται να υπάρχει μια συνεργασία μεταξύ των επιπέδων, όμως όχι η αμεσότητα, η συνεργασία και η εμπλοκή που θα υπάρξει μετά την επικαιροποίηση των οργανογραμμάτων και την διεύρυνση των αρμοδιοτήτων των Μονάδων Εσωτερικού Ελέγχου.

Συνεχίζοντας με την 10<sup>η</sup> ερώτηση του οδηγού συνεντεύξεων (Ερ. 10α), οι απαντήσεις των συμμετεχόντων αναφορικά με την πορεία εφαρμογής του συστήματος εσωτερικού ελέγχου στις Αποκεντρωμένες Διοικήσεις φαίνεται να συγκλίνουν. Πιο συγκεκριμένα,

αναφέρουν ότι λόγω της εμπλοκής και της στασιμότητας της διοικητικής μεταρρύθμισης, μέχρι στιγμής οι Αποκεντρωμένες Διοικήσεις δεν έχουν αξιοποιήσει πλήρως τον εσωτερικό έλεγχο, ο οποίος θα μπορεί να γίνει ολοκληρωμένα, όταν αντιμετωπιστούν οι δυσμενείς αυτοί παράγοντες που καθιστούν τους φορείς ανέτοιμους και μη ικανούς θεσμικά να τον εφαρμόσουν. Όλες οι Αποκεντρωμένες Διοικήσεις βρίσκονται σε πρώιμο στάδιο όσον αφορά στην υιοθέτηση του νέου συστήματος εσωτερικού ελέγχου, με ορισμένες να έχουν κάνει περισσότερα βήματα προς αυτήν την κατεύθυνση, κυρίως όσον αφορά στην καταγραφή των διαδικασιών, ενώ ορισμένες δράσεις φαίνονται να ενσωματώνουν και στοιχεία προληπτικότητας.

Τέλος, οι προτάσεις βελτιωτικής δράσης όσον αφορά στην πορεία υλοποίησης του εσωτερικού ελέγχου (Ερ. 10β), αφορούν στην ανάγκη εξεύρεσης αποτελεσματικών λύσεων στα ζητήματα που άπτονται των θεσμικών, οργανωτικών και λειτουργικών προβλημάτων που αναφέρθηκαν παραπάνω ως ανασταλτικές παράμετροι επιτυχούς υλοποίησης της μεταρρύθμισης.

Πιο αναλυτικά, επισημαίνεται ότι για να βελτιωθεί η εφαρμογή του συστήματος εσωτερικού ελέγχου στις Αποκεντρωμένες Διοικήσεις, θα πρέπει η προσπάθεια να ξεκινήσει από την βελτίωση του υπόλοιπου φορέα, της λειτουργίας του και των παραμέτρων που την συνιστούν. Με άλλα λόγια, θα πρέπει να ξεκαθαρίσει το πλαίσιο λειτουργίας του φορέα και οι αρμοδιότητές του, να λυθούν τα θέματα που σχετίζονται με την υποστελέχωση, την θεσμική υποδομή και την οργανωσιακή δομή του γενικότερα. Στο πλαίσιο αυτό, είναι σημαντικό να υπάρξει πιο δραστήρια εμπλοκή του Υπουργείου Εσωτερικών, μεριμνώντας για την εναρμόνιση των οργανισμών και των αρμοδιοτήτων του τμήματος εσωτερικού ελέγχου με τα πρότυπα και παρέχοντας περισσότερες κατευθυντήριες οδηγίες προς τις Αποκεντρωμένες Διοικήσεις, οι οποίες θα λαμβάνουν υπόψη τους τις ιδιαιτερότητες της οργανωσιακής τους δομής.

Το ζήτημα της στελέχωσης του φορέα εν γένει, αλλά και των Μονάδων Εσωτερικού Ελέγχου ειδικότερα με επαρκές και κατάλληλα καταρτισμένο προσωπικό, που αναφέρθηκε σε προηγούμενες απαντήσεις, επανέρχεται και σε αυτήν την ερώτηση, ενώ παράλληλα επισημαίνεται η ανάγκη συνεχούς ενημέρωσης και επανακατάρτισης τόσο των εσωτερικών ελεγκτών, όσο και του προσωπικού του φορέα, σε όλα τα επίπεδα.

Στο πλαίσιο αυτό, σημαντική είναι η πιστοποίηση των εσωτερικών ελεγκτών. Η κατάρτιση πάνω στα Διεθνή Πρότυπα και το νέο πλαίσιο που θέτει ο 4795/2021, είναι

το πρώτο βήμα, αφού οι Μονάδες Εσωτερικού Ελέγχου πρέπει να στελεχώνονται με τέτοιο τρόπο, ώστε να μην μπορούν να αμφισβητηθούν λειτουργικά οι δράσεις τους. Με άλλα λόγια, ο εσωτερικός ελεγκτής πρέπει να έχει την αξιοπιστία και τα εχέγγυα που χρειάζεται, ώστε να μην μπορεί κανείς να ισχυριστεί ότι είναι ανεπαρκής ή ότι δημιουργεί περισσότερα προβλήματα από αυτά που λύνει και επιπλέον καθυστερήσεις.

Στην συνέχεια, σημαντικό είναι να υπάρξει διάχυση της αποκτηθείσας γνώσης από τους εσωτερικούς ελεγκτές προς το ανθρώπινο δυναμικό του φορέα, ώστε να γίνει αντιληπτή η αξία συνεισφοράς του εσωτερικού ελέγχου στην βελτίωση της λειτουργίας του φορέα, της αποτελεσματικότητας και της αποδοτικότητάς του, καθώς και των συνακόλουθων θετικών συνεπειών που μπορεί η βελτίωση αυτή να έχει στην καθημερινότητα των υπαλλήλων του. Για να προχωρήσει ο εσωτερικός έλεγχος, σημαντικό είναι όλοι υπάλληλοι να αντιληφθούν ότι ο εσωτερικός έλεγχος δεν είναι τιμωρία, αλλά αντίθετα είναι δίπλα στον υπάλληλο να τον βοηθήσει να κάνει πιο εύκολα τη δουλειά του και να είναι και να νιώθει πιο ασφαλής κατά την άσκηση των καθηκόντων του. Η ενημέρωση των υπαλλήλων θα βοηθήσει στην αντίληψη της σημασίας της καταγραφής και της τήρησης των διαδικασιών και του αυτό-ελέγχου και αξιολόγησης της εργασίας με την οποία ασχολούνται καθημερινά, ώστε να κατανοήσουν ότι αυτή είναι μία διαδικασία η οποία εμπεριέχει δικλίδες ασφαλείας. Επομένως, θεωρείται πολύ σημαντική η επιμόρφωση όλων με το τί σημαίνει εσωτερικός έλεγχος επί της ουσίας και πόσο μπορεί να βοηθήσει ο κάθε υπάλληλος στην αποτελεσματική λειτουργία του συστήματος εσωτερικού ελέγχου, ως κρίκος μιας αλυσίδας ελέγχου και ασφάλειας.

Η εις βάθος κατανόηση της αξίας συνεισφοράς του εσωτερικού ελέγχου, αναμένεται να μεταστρέψει την υφιστάμενη οργανωσιακή κουλτούρα, που αντιστέκεται στις επιχειρούμενες αλλαγές και, όπως έχει καταδείξει η εμπειρία του παρελθόντος, μπορεί να καταστήσει πρακτικώς ανεφάρμοστη μια μεταρρύθμιση. Προς την ίδια κατεύθυνση, βοηθητική θα ήταν και η παροχή ανταποδοτικών κινήτρων στους υπαλλήλους, με στόχο την θετική ενίσχυση της επίδειξης επαγγελματισμού, αποτελεσματικότητας και αποδοτικότητας, με στόχο την τόνωση της αυτοπεποίθησης των υπαλλήλων και την καλλιέργεια συνεργατικού πνεύματος. Στο ίδιο πλαίσιο, οι συνεντευξιζόμενοι επισημαίνουν ότι είναι αναγκαίο να εφαρμόζεται η ιεραρχία στις επιλογές προσώπων για κάποιες θέσεις ευθύνης και η επιλογή να γίνεται ανάλογα με τα χρόνια υπηρεσίας και τα τυπικά προσόντα.

Συνεχίζοντας, ως προωθητική της προσπάθειας υλοποίησης της μεταρρύθμισης αναφέρεται η αξιοποίηση των εργαλείων της ψηφιακής διακυβέρνησης, που μπορούν να συμβάλλουν στην εξοικονόμηση πόρων και στην αποτελεσματικότερη άσκηση ορισμένων αρμοδιοτήτων, μεταξύ των οποίων και οι ελεγκτικές. Τέλος, επισημαίνεται ως ιδιαίτερα σημαντικό το ζήτημα του συντονισμού των υπηρεσιών των διοικητικών υποεπιπέδων, με δεδομένο ότι η σύγχρονη κοινοβουλευτική δημοκρατία προϋποθέτει και απαιτεί την διάχυση της εξουσίας σε πολλαπλά επίπεδα, που καλούνται να λειτουργήσουν συμπληρωματικά και παραπληρωματικά μεταξύ τους.

Με βάση όλα τα παραπάνω ευρήματα, συζητήσεις κι αναλύσεις, στο υποκεφάλαιο που ακολουθεί, θα γίνει ένας συνδυασμός προκειμένου να εξεταστούν τα ερευνητικά ερωτήματα της παρούσας μελέτης. Ακολούθως, βάσει αυτών πρόκειται στο έκτο κεφάλαιο να εξαχθούν ερευνητικά συμπεράσματα που απαντούν στα ερευνητικά ερωτήματα της μελέτης.

#### **5.4 Έλεγχος ερευνητικών ερωτημάτων**

Από τον συνδυασμό των απαντήσεων των συμμετεχόντων στην ποιοτική και την ποσοτική μελέτη της παρούσης, τα ερευνητικά ερωτήματα απαντώνται ως εξής:

- **Ερευνητικό Ερώτημα 1** «Ποιος ο βαθμός ετοιμότητας σχεδιασμού και εφαρμογής διαδικασιών αποτελεσματικού εσωτερικού ελέγχου που θα ευθυγραμμίζεται με τα Διεθνή Πρότυπα από τις Αποκεντρωμένες Διοικήσεις του ελληνικού κράτους;».

Οι συνεντευξιζόμενοι που συμμετείχαν στην ποιοτική μελέτη, επισημαίνουν τον εξαιρετικά χαμηλό βαθμό ετοιμότητας εφαρμογής του νέου νομοθετικού πλαισίου για τον εσωτερικό έλεγχο στις Αποκεντρωμένες Διοικήσεις του κράτους, παρά το γεγονός ότι το ισχύον νομοθετικό πλαίσιο υφίσταται εδώ και δεκαοκτώ μήνες και μάλιστα χωρίς να έχει προβλεφθεί περίοδος προσαρμογής. Παράλληλα οι απαντήσεις των συμμετεχόντων στην ποσοτική μελέτη καταδεικνύουν διχογνωμίες και άγνοια.

Ωστόσο, παρά το γεγονός ότι η ετοιμότητα σχεδιασμού και διενέργειας εσωτερικού ελέγχου που θα ευθυγραμμίζεται με τα Διεθνή Πρότυπα είναι χαμηλή, η ποιοτική μελέτη δείχνει ότι βαίνει αυξανόμενη λόγω αφενός της δεσμευτικότητας του υφιστάμενου νομοθετικού πλαισίου, αφετέρου της εκπαίδευσης και πιστοποίησης των



εσωτερικών ελεγκτών από το ΕΚΚΔΑ, που βελτιώνει τόσο την γνωστική επάρκεια όσο και την εμπέδωση της αξίας συνεισφοράς του εσωτερικού ελέγχου από τους υπαλλήλους που θα κληθούν να τον εφαρμόσουν εν τοις πράγμασι.

Τέλος, ως ευνοϊκός προς αυτήν την κατεύθυνση παράγοντας αξιολογείται το γεγονός ότι τα διεθνή πρότυπα θεωρούνται από την πλειονότητα των συνεντευξιαζόμενων (4 στους 5) εξαιρετικά σημαντικά για την αποτελεσματική λειτουργία της Μονάδας Εσωτερικού Ελέγχου. Σε συνάφεια με το παραπάνω, οι συνεντευξιαζόμενοι θεωρούν ότι τα πρότυπα τους παρέχουν σημαντική καθοδήγηση, την οποία όλη θεωρούν ότι χρειάζονται, λόγω του γεγονότος ότι ο εσωτερικός έλεγχος βρίσκεται αυτή την στιγμή σε προπαρασκευαστικό στάδιο.

Τέλος, σύμφωνα με όσα δήλωσαν οι συνεντευξιαζόμενοι, ο τρόπος που λειτουργεί και τα αποτελέσματα που παράγει σήμερα ο εσωτερικός έλεγχος, εξαρτάται σε μεγάλο βαθμό από την διάθεση και την αρμονική συνεργασία με τον Συντονιστή ο οποίος είναι μόνιμος υπάλληλος κι έτσι μπορεί να παρακολουθεί και να συνεισφέρει στην εξέλιξη της εφαρμογής του συστήματος εσωτερικού ελέγχου, πράγμα που λειτουργεί θετικά στην υιοθέτηση ενός συστήματος εσωτερικού ελέγχου από τους φορείς, καθώς αυτή η μονιμότητα μπορεί να εξασφαλίζει τη συνέχεια, τη συνοχή και τη συνέπεια στις σχεδιαζόμενες και υλοποιούμενες δράσεις.

Η διχογνωμία που προκύπτει από την ποσοτική έρευνα, όπως αυτή έχει συζητηθεί κι αναλυθεί με συγκεκριμένα ποσοστά στο προηγούμενο κεφάλαιο, συνδυαζόμενη με τα αποτελέσματα της ποιοτικής ενισχύει τις παραπάνω διατυπώσεις.

- **Ερευνητικό ερώτημα 2** « Το υφιστάμενο θεσμικό πλαίσιο είναι αρκετά σαφές, συνεκτικό και επαρκές, ώστε να παρέχει επαρκή λειτουργική ανεξαρτησία στους εσωτερικούς ελεγκτές και να περιγράφει τους τομείς, τις διαδικασίες, τις δραστηριότητες και τα συστήματα εσωτερικού ελέγχου/ δικλείδες ασφαλείας που λειτουργούν στο εσωτερικό της ελεγχόμενης οντότητας;».

Όσον αφορά στο συγκεκριμένο ερευνητικό ερώτημα, σε ένα πρωτόλειο επίπεδο φαίνεται να υπάρχει διάσταση μεταξύ όσων προέκυψαν από την βιβλιογραφική ανασκόπηση, όπου παρουσιάστηκε το πρόσφατα ψηφισμένο νομοθετικό πλαίσιο περί λειτουργίας του Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου στους φορείς του Δημοσίου τομέα,

και της πλειονότητας των απαντήσεων που δόθηκαν από τους συμμετέχοντες στην έρευνα αναφορικά με αυτήν την παράμετρο.

Ωστόσο, από τον συνδυασμό των σχετικών απαντήσεων και των πληροφοριών που αντλούνται από το θεωρητικό μέρος της παρούσης, προκύπτει ότι το θεσμικό πλαίσιο χαρακτηρίζεται μεν από σαφήνεια, ενώ παράλληλα η συνεκτικότητα των ελεγκτικών διαδικασιών (εσωτερικών και εξωτερικών) στους φορείς του Δημοσίου τομέα, συμπεριλαμβανομένων των Αποκεντρωμένων Διοικήσεων, και η διάρθρωσή τους σε τρία επίπεδα που θα ενισχύουν την προληπτικότητα και θα βελτιώνουν την αποτελεσματικότητα των κατασταλτικών ελέγχων, αποτελεί μια εκ των σημειόντων επιδιώξεών του, οι οποίες υπαγόρευαν καταρχήν την τροποποίησή του. Οι συμμετέχοντες δήλωσαν ότι ο νέο πλαίσιο παρέχει στους φορείς τα απαραίτητα εργαλεία ώστε ο εσωτερικός έλεγχος να λειτουργήσει αποτελεσματικά, ωστόσο, αυτό δεν μπορεί να χαρακτηριστεί συνεκτικό, δεδομένης της μη επικαιροποίησης των Οργανισμών των Αποκεντρωμένων Διοικήσεων και της συνακόλουθης αδυναμίας σύστασης των προβλεπόμενων από τον νέο νόμο Μονάδων Εσωτερικού Ελέγχου με τις διευρυμένες αρμοδιότητες που αυτό προβλέπει.

Ως εκ τούτου, για τους λόγους αυτούς, το υφιστάμενο θεσμικό πλαίσιο, λόγω των κενών που επισημάνθηκαν παραπάνω, αξιολογείται ως ένας εκ των ανασταλτικών της επιτυχίας της μεταρρύθμισης παραγόντων. Με τα συγκεκριμένα κενά που προκύπτουν από την ποιοτική συνάδουν και οι διχογνωμίες και η αρνητική θέση που προκύπτουν από την ποσοτική έρευνα καταδεικνύοντας μη επαρκή βαθμό σαφήνειας, συνοχής και επάρκειας του σχετικού νομοθετικού πλαισίου.

- **Ερευνητικό Ερώτημα 3** «Διαθέτουν οι Αποκεντρωμένες Διοικήσεις επαρκή τεχνογνωσία, ώστε να εφαρμόσουν επιτυχώς το νέο σύστημα εσωτερικού ελέγχου, μετά τη θέση σε ισχύ του Ν. 4795/2021 και την ολοκλήρωση της εκπαίδευσης και πιστοποίησης των εσωτερικών ελεγκτών;»:

Από την σταχυολόγηση των απαντήσεων των συμμετεχόντων στην ποιοτική και την ποσοτική μελέτη προκύπτει ότι κατά κανόνα η τεχνογνωσία είναι ανεπαρκής. Πιο αναλυτικά, από τους 5 συνεντευξιαζόμενους που έλαβαν μέρος στην ποιοτική έρευνα και οι οποίοι έχουν τεθεί ως επικεφαλής των αυτοτελών τμημάτων εσωτερικού ελέγχου

που ήδη υφίστανται, μόνο ένας είχε ολοκληρώσει την εκπαίδευση και πιστοποίησή του στο πρόγραμμα του ΕΚΔΔΑ την στιγμή της διεξαγωγής της έρευνας (Ιούνιος 2022). Ένας ανέμενε να γίνει δεκτός στον αμέσως επόμενο κύκλο εκπαίδευσης, ένας δήλωσε σαφώς ότι προτίθεται να παρακολουθήσει τη σχετική εκπαίδευση και ένας ανέφερε πως δεν θα την παρακολουθήσει. Με το ζήτημα της ανεπαρκούς τεχνογνωσίας συνάδουν και τα αποτελέσματα της ποσοτικής έρευνας, που γίνεται καταφανές μέσω υψηλού ποσοστού ουδετερότητας (κάτι που υποδηλώνει είτε άγνοια είτε αρνητική άποψη που δεν επιθυμούν οι συμμετέχοντες να εκφράσουν) αλλά κι ενός μη αμελητέου ποσοστού αρνητικής τοποθέτησης σχετικά με το θέμα.

Ωστόσο, σημαντικό είναι να αναφερθεί ότι όλοι οι συνεντευξιαζόμενοι ανέφεραν την σημαντική συνεισφορά του σεμιναρίου του ΕΚΔΔΑ στην βελτίωση της τεχνογνωσίας. Η σταδιακή βελτίωση της τεχνογνωσίας και των υποδομών των φορέων, που αναμένεται να αυξήσουν την ετοιμότητα εφαρμογής του νεοθεσπισθέντος Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου επιβεβαιώνεται από τις απαντήσεις ενός εκ των συμμετεχόντων που έχει ολοκληρώσει το πρόγραμμα κατάρτισης και πιστοποίησης των εσωτερικών ελεγκτών, καθώς και από το γεγονός ότι σύμφωνα με τις απαντήσεις των συνεντευξιαζόμενων, τα προγράμματα αυτά έχουν επικοινωνηθεί επαρκώς από το Υπουργείο Εσωτερικών, που προΐσταται των Αποκεντρωμένων Διοικήσεων. Παράλληλα, επισημαίνεται ότι με στόχο τη βελτίωση της τεχνογνωσίας των φορέων, η Εθνική Αρχή Διαφάνειας ήδη εφαρμόζει και αναμένεται να ολοκληρώσει εντός των επόμενων μηνών του τρέχοντος έτους δύο πιλοτικά προγράμματα εσωτερικών ελέγχων στις Αποκεντρωμένες Διοικήσεις.

Στο ίδιο πλαίσιο, οι συμμετέχοντες δήλωσαν κατά πλειοψηφία ότι υπάρχει συνεργασία τόσο με άλλες εξωτερικούς ελεγκτικούς φορείς και ανεξάρτητες αρχές, όσο και με την Διοίκηση του φορέα τους, όσον αφορά την υλοποίηση και την βελτίωση της αποτελεσματικότητας των εσωτερικών ελεγκτικών διαδικασιών. Τέλος, φαίνεται ότι στην πλειονότητα των περιπτώσεων προχωρά η καταγραφή των διαδικασιών στα τμήματα και στις διευθύνσεις των Αποκεντρωμένων, που αξιολογείται από τους συνεντευξιαζόμενους ως ένας εκ των πλέον σημαντικών παραγόντων βελτίωσης της ετοιμότητας εφαρμογής του νέου θεσμικού πλαισίου.

Βασικά ζητήματα που χρήζουν επίλυσης και σε αυτήν την περίπτωση είναι η στελέχωση της Μονάδας και του φορέα συνολικά με καταρτισμένο προσωπικό, η

επικαιροποίηση των Οργανογραμμμάτων, αλλά και η καλλιέργεια κουλτούρας πρόληψης στο προσωπικό του φορέα.

- **Ερευνητικό Ερώτημα 4:** «Σε ποιο βαθμό το επιχειρησιακό πεδίο και ο χαρακτήρας του εσωτερικού ελέγχου στοχεύοντας κυρίως στην προληπτικότητα, περιλαμβάνει την διενέργεια πολλαπλών ειδών εσωτερικών ελεγκτικών διαδικασιών;»

Από τις απαντήσεις των συνεντευξιαζόμενων της ποιοτικής μελέτης προκύπτει ότι οι Αποκεντρωμένες Διοικήσεις βρίσκονται ακόμα σε πρώιμο στάδιο εφαρμογής του νέου συστήματος εσωτερικού ελέγχου που προβλέπει ο νόμος 4795/2021, ο οποίος εστιάζει στην πρόληψη. Επίσης, στο σημείο αυτό είναι σημαντικό να αναφερθεί ότι, αν και όλες οι Αποκεντρωμένες είναι σε πρώιμο/ προπαρασκευαστικό στάδιο, δεν έχουν κάνει όλες τα ίδια βήματα ούτε εμφανίζουν όλες την ίδια δυναμική. Για παράδειγμα, σε ορισμένες έχει προχωρήσει η καταγραφή των διαδικασιών από τις επιμέρους διευθύνσεις και τμήματα, ενώ σε κάποιες άλλες όχι. Προληπτικός έλεγχος χωρίς να έχει προηγηθεί η καταγραφή των διαδικασιών, δεν μπορεί να υπάρξει, δεν μπορεί να σχεδιαστεί.

Ωστόσο, όσον αφορά στον κατασταλτικό έλεγχο, οι συνεντευξιαζόμενοι αναφέρουν ότι λειτουργεί και μάλιστα στην πλειονότητα των περιπτώσεων έχει διευρύνει τον κύκλο των εργασιών του και έχει αυξήσει τον αριθμό των υποθέσεων που έχει χειριστεί. Σε κάποιες περιπτώσεις αναφέρθηκε ότι έχουν προταθεί από τους ελεγκτές λύσεις, προκειμένου να μην επανεμφανιστεί το πρόβλημα. Αυτό αποτελεί ένα πρώτο μικρό βήμα προς την πρόληψη.

Με τα αποτελέσματα αυτά της ποιοτικής μελέτης συνάδουν και τα αποτελέσματα της ποσοτικής, στην οποία η συντριπτική πλειονότητα των συμμετεχόντων Προϊσταμένων Διευθύνσεων των Αποκεντρωμένων Διοικήσεων εμφανίζεται να συμφωνεί ότι ο εσωτερικός έλεγχος εφαρμόζεται κατασταλτικά κι όχι προληπτικά.

Όσον αφορά στο επιχειρησιακό πεδίο και τα εφαρμοζόμενα είδη ελέγχου σε επίπεδο εσωτερικό, όλοι οι συνεντευξιαζόμενοι ανέφεραν ότι συνεργάζονται κατά βάση με τα τμήματα της Διεύθυνσης Οικονομικού στην άσκηση δημοσιονομικών ελέγχων ή τα τμήματα της Διεύθυνσης Διοίκησης (έλεγχος νομιμότητας ΟΤΑ). Δεν διευκρινίζεται, ωστόσο, εάν οι έλεγχοι αυτοί αφορούν την ίδια την Αποκεντρωμένη (οπότε πρόκειται για εσωτερικό έλεγχο) ή τους εποπτευόμενους από αυτήν φορείς, οπότε η χρήση του όρου «εσωτερικός έλεγχος» είναι μάλλον αδόκιμη.

Αξιοσημείωτο είναι ότι ορισμένοι συνεντευξιζόμενοι ανέφεραν ότι γίνονται και διοικητικοί έλεγχοι, που αφορούν τόσο σε διαδικασίες, όσο και σε υπαλλήλους, με παράλληλη κινητοποίηση για απόδοση πειθαρχικών ευθυνών.

- **Ερευνητικό Ερώτημα 5** «Ποιοι είναι οι σημαντικότεροι ανασταλτικοί παράγοντες στην επιτυχή εφαρμογή ενός αποτελεσματικού συστήματος εσωτερικού ελέγχου στις Αποκεντρωμένες Διοικήσεις του ελληνικού κράτους;»

Από τη σταχυολόγηση των απαντήσεων των συμμετεχόντων στην έρευνα προκύπτει ότι οι παράγοντες εκείνοι που θεωρούνται ως οι πλέον ανασταλτικοί της εφαρμογής του νέου πλαισίου που αφορά στον εσωτερικό έλεγχο είναι η μη επικαιροποίηση των οργανογραμμμάτων των Αποκεντρωμένων Διοικήσεων (ζήτημα που άπτεται της οργανωσιακής δομής και η επίλυση του οποίου δεν εξαρτάται από τους υπαλλήλους, την στάση τους και τις αντιλήψεις τους, αλλά απαιτεί πολιτική απόφαση), σε συνδυασμό με την υποστελέχωση των Αποκεντρωμένων Διοικήσεων εν γένει, αλλά και των αυτοτελών τμημάτων εσωτερικού ελέγχου ειδικότερα, τα οποία δεν έχουν συσταθεί ακόμα σε Μονάδες, λόγω των ως άνω ανεπαρκειών.

Πιο αναλυτικά, οι Αποκεντρωμένες Διοικήσεις λειτουργούν με βάση τους Οργανισμούς που συντάθηκαν σε εφαρμογή των μεταρρυθμίσεων του Καλλικράτη το 2011 και έκτοτε δεν έχουν επικαιροποιηθεί, παρά το γεγονός ότι έχουν αλλάξει οι αρμοδιότητες των φορέων. Οι οργανισμοί τους προβλέπουν την λειτουργία αυτοτελών τμημάτων εσωτερικού ελέγχου, τα οποία όμως έχουν διαφορετικές αρμοδιότητες και λειτουργούν με διαφορετικό τρόπο από αυτόν που επιτάσσει ο νέος νόμος (4795/2021). Κατά συνέπεια, ενώ η σύσταση Μονάδων Εσωτερικού Ελέγχου με ευρείες αρμοδιότητες προβλέπεται και προσδιορίζεται σαφώς στο νέο νόμο, αν οι Αποκεντρωμένες επιχειρούσαν να τον εφαρμόσουν στην πράξη, θα υπερέβαιναν τα όρια των αρμοδιοτήτων τους, πράγμα που θα έθετε ζητήματα νομιμότητας ή/και σύγχυσης/ αλληλεπικάλυψης αρμοδιοτήτων με τμήματα όπως το Οικονομικό (που ασκεί κατά βάση κατασταλτικούς δημοσιονομικούς ελέγχους στο φορέα) και το Διοικητικό (που και πάλι κατασταλτικά εξετάζει καταγγελίες- αναφορές κτλ).

Παράλληλα, λόγω της υποστελέχωσης, οι εσωτερικοί ελεγκτές αναγκάζονται επί του παρόντος να ασκούν και άλλα, παράλληλα με αυτά του ελεγκτή διοικητικά καθήκοντα. Η πολλαπλότητα αυτή των καθηκόντων των ελεγκτών, συνεπάγεται μεγάλο φόρτο εργασίας, ενώ ενδέχεται να έχει αρνητικό αντίκτυπο στην αντικειμενικότητα και την

ανεξαρτησία του εσωτερικού ελεγκτή, επειδή στην περίπτωση αυτή αποτελεί και ο ίδιος λειτουργικό κομμάτι του φορέα. Δεν μπορεί, με άλλα λόγια, να αποκλειστεί το ενδεχόμενο να εντοπίσει δυσλειτουργίες και παθογένειες και να προσπαθήσει να τις καλύψει, επειδή αποτελεί κι αυτός κρίκο της αλυσίδας αυτής. Επίσης, δημιουργεί μια δυναμική με τους συναδέλφους του που εργάζονται στην ίδια διεύθυνση (διοικητικού), που κάθε άλλο παρά βοηθητική είναι.

Σε συνάφεια με τα προαναφερθέντα, ανασταλτικά φαίνεται να λειτουργεί και η οργανωσιακή δομή των Αποκεντρωμένων Διοικήσεων, που σύμφωνα με τους συνεντευξιαζόμενους, τους δίνει μικρή διακριτική ευχέρεια σχεδιασμού και υλοποίησης πολιτικών και δράσεων προς βελτίωση της αποτελεσματικότητας και της αποδοτικότητας τους εν γένει, για το σύνολο των αρμοδιοτήτων τους. Επίσης, ως σημαντικό κρίνεται το γεγονός ότι οι Αποκεντρωμένες Διοικήσεις δεν συντάσσουν αυτοτελώς τον προϋπολογισμό τους, εφόσον μπορούν να επέμβουν μόνο στο σκέλος των δαπανών και όχι των εσόδων, αφού δεν έχουν δικά τους έσοδα. Επιπλέον, οι Αποκεντρωμένες Διοικήσεις ως φορείς υπάγονται στο Υπουργείο Εσωτερικών, ενώ οι επιμέρους διευθύνσεις τους στα αντίστοιχα Υπουργεία ανάλογα με τους τομείς αρμοδιότητάς τους, γεγονός που δημιουργεί διοικητική πολυπλοκότητα και γραφειοκρατία, που εμπλέκει πολλαπλά διοικητικά επίπεδα και ενίοτε συνδέεται με αλληλεπικάλυψη ή σύγχυση αρμοδιοτήτων και έλλειψη συντονισμού, εφόσον για να ληφθεί μια απόφαση για κάποια Διεύθυνση της Αποκεντρωμένης Διοίκησης, πρέπει να εμπλακούν το Υπουργείο Εσωτερικών, το αρμόδιο ανά τομέα αρμοδιότητας Υπουργείο, ο Συντονιστής ενδεχομένως ως ενδιάμεσος μεταξύ της Κυβέρνησης και των Αποκεντρωμένων Διοικήσεων κ.ο.κ.

Επιπλέον, ως σημαντικός ανασταλτικός παράγοντας αναφέρεται από τους συνεντευξιαζόμενους η υφιστάμενη οργανωσιακή κουλτούρα, που χαρακτηρίζεται από αντίσταση στις αλλαγές, φόβο και επιφυλακτικότητα ότι ο εσωτερικός έλεγχος θα συνδεθεί με απολύσεις, δυσμενείς μετακινήσεις και μισθολογικές επιπτώσεις. Η διοικητική/ οργανωσιακή κουλτούρα θέτει επιπλέον σκοπέλους στην επιτυχή εφαρμογή του νέου πλαισίου που αφορά στον εσωτερικό έλεγχο, διότι δεν είναι συνεργατική/ συναινετική, παρεμποδίζει την ενεργό εμπλοκή των ελεγχόμενων στο σχεδιασμό και την υλοποίηση του εσωτερικού ελέγχου- που αποτελούν προϋποθέσεις εκ των ων ουκ άνευ για την αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου- και δεν αναγνωρίζει την προστιθέμενη αξία που μπορεί να παραχθεί μέσω αυτού για τις

Αποκεντρωμένες Διοικήσεις. Τα σχετικά αποτελέσματα της ποσοτικής έρευνας συνάδουν με τα ως άνω αναφερθέντα, καθώς η συντριπτική πλειονότητα των συμμετεχόντων εμφανίζονται να συμφωνούν με το γεγονός ότι η υφιστάμενη οργανωσιακή κουλτούρα έχει αρνητική επίδραση στην επιτυχία του έργου εφαρμογής του εσωτερικού ελέγχου.

Τέλος, ανασταλτικού χαρακτήρα παράμετρος είναι η έλλειψη επαρκούς τεχνογνωσίας. Η παράμετρος αυτή επισημάνθηκε από τους συμμετέχοντες στην έρευνα, αλλά και προέκυψε από την σταχυολόγηση και την εννοιολογική ερμηνεία των δηλώσεών τους, η οποία κατέδειξε ότι στην πλειονότητά τους φαίνονται να μην έχουν αντιληφθεί ούτε την ουσία, ούτε την αξία συνεισφοράς του εσωτερικού ελέγχου. Ενδεικτικά αναφέρεται ότι υπήρξαν κάποιες περιπτώσεις συμμετεχόντων στην έρευνα, που ενώ φαίνεται να αντιλαμβάνονται τα πλεονεκτήματα του εσωτερικού ελέγχου, θεωρούν ότι δεν χρειάζεται να συσταθούν οι Μονάδες και προτείνουν οι ελεγκτικές διαδικασίες να γίνονται είτε από το υφιστάμενο προσωπικό των τμημάτων, είτε από εξωτερική ελεγκτική αρχή. Ένας εκ των συνεντευξιαζόμενων θεωρεί καθαρά θεωρητική την συζήτηση περί εσωτερικού ελέγχου και εφαρμογής των Διεθνών Προτύπων, αναφέροντας ότι κατά την άποψή του τα Διεθνή Πρότυπα περιγράφουν κάτι πολύ γενικό, το οποίο για να μετουσιωθεί σε πράξη, πρέπει να εξειδικευτεί για να προσαρμοστεί τόσο στις ανάγκες και τις ιδιαιτερότητες, όσο και στις αρμοδιότητες του φορέα. Για να συμβεί αυτό, απαραίτητη προϋπόθεση είναι να προηγηθεί η επίλυση άλλων, περισσότερο πρακτικών προβλημάτων, που έχουν να κάνουν με την λειτουργία του φορέα.

Οι περισσότεροι εκ των συνεντευξιαζόμενων δε, συγγέουν τον εσωτερικό έλεγχο με τον εξωτερικό έλεγχο, θεωρώντας παράλληλα ότι μόνο με την βοήθεια εξωτερικής ελεγκτικής αρχής μπορεί να υπάρξει αποτελεσματικός εσωτερικός έλεγχος, ενώ ορισμένοι προτείνουν να ασκεί αντί αυτών Εσωτερικό Έλεγχο. Σύγκυση υπάρχει, επίσης, μεταξύ του εσωτερικού ελέγχου στις Αποκεντρωμένες Διοικήσεις και της εποπτείας που αυτές ασκούν στους Οργανισμούς Τοπικής Αυτοδιοίκησης. Το στοιχείο αυτό είναι ενδεικτικό, αφού η εποπτεία στους ΟΤΑ αναφέρεται σε έλεγχο νομιμότητας και μόνο, ο οποίος λειτουργεί κατασταλτικά σε περίπτωση παραβίασης της νομιμότητας- κι όχι έλεγχο σκοπιμότητας.

Σε παρόμοιο πλαίσιο, φαίνεται να μην έχει γίνει επαρκώς κατανοητή από τους συμμετέχοντες στην μελέτη η διάρθρωση του εσωτερικού ελέγχου σε τρία επίπεδα, εφόσον οι απαντήσεις τους στην ερώτηση που αφορά στη συγκεκριμένη παράμετρο, δεν συνάδουν με τις δηλώσεις τους σε άλλες ερωτήσεις που περιγράφουν τον τρόπο που λειτουργεί επί του παρόντος ο εσωτερικός έλεγχος στους συγκεκριμένους φορείς.

Με το ζήτημα της ανεπαρκούς τεχνογνωσίας συνάδουν και τα αποτελέσματα της ποσοτικής κάτι που γίνεται καταφανές μέσω υψηλού ποσοστού ουδετερότητας (κάτι που υποδηλώνει είτε άγνοια είτε αρνητική άποψη που δεν επιθυμούν οι συμμετέχοντες να εκφράσουν) αλλά κι ενός μη αμελητέου ποσοστού αρνητικής τοποθέτησης σχετικά με το θέμα.

Στο πλαίσιο αυτό, ενθαρρυντικό είναι το γεγονός ότι όλοι οι συνεντευξιαζόμενοι ανέφεραν την σημαντική συνεισφορά του σεμιναρίου του ΕΚΔΔΑ στην βελτίωση της τεχνογνωσίας, ωστόσο, η πλειονότητα των συνεντευξιαζόμενων της ποιοτικής μελέτης, οι οποίοι έχουν τεθεί ως επικεφαλής των αυτοτελών τμημάτων εσωτερικού ελέγχου που ήδη υφίστανται, δεν είχαν παρακολουθήσει τη σχετική εκπαίδευση έως την περίοδο διεξαγωγής της έρευνας (Αύγουστος 2022).

Τέλος, προκύπτει ότι ανασταλτικά ενδεχομένως να λειτουργήσει η γραφειοκρατικοποίηση της εσωτερικής ελεγκτικής διαδικασίας, με την παράλληλη ύπαρξη ενός πολύπλοκου συστήματος ελεγκτικών διαδικασιών, που σε συνδυασμό με την απουσία ανάδρασης/ ανατροφοδότησης και ανταποδοτικών κινήτρων, μπορεί να εντείνει τις αρνητικές επιδράσεις της οργανωσιακής κουλτούρας την υλοποιησιμότητα του εγχειρήματος, με κίνδυνο να καταστήσει ανεφάρμοστη την μεταρρύθμιση.

- **Ερευνητικό Ερώτημα 6** «Σε ποιο βαθμό υπάρχει αποτελεσματική συνεργασία με εξωτερικές ελεγκτικές αρχές και διάχυση σχετικών πληροφοριών ανάδρασης (feedback) στα στελέχη της κάθε Διεύθυνσης και των υπηρεσιών της;»

Όσον αφορά στην συνεργασία με τις εξωτερικές ελεγκτικές αρχές, από τις απαντήσεις των συμμετεχόντων στην έρευνα και τις διακυμάνσεις που αυτές παρουσίασαν, προκύπτει ότι υπάρχει δυνατότητα καθώς και ένας μικρός βαθμός συνεργασίας με εξωτερικές ελεγκτικές αρχές, κυρίως την Εθνική Αρχή Διαφάνειας, αλλά και το Ελεγκτικό Συνέδριο και την Υπηρεσία Επιτρόπου του Υπουργείου Δικαιοσύνης.



Ωστόσο, ο βαθμός συνεργασίας μεταξύ εσωτερικών και εξωτερικών ελεγκτών είναι επί του παρόντος περιορισμένος και αφορά τον κατασταλτικό έλεγχο που ασκείται στις Αποκεντρωμένες Διοικήσεις επί του παρόντος (οικονομικοί έλεγχοι, έλεγχοι νομιμότητας, έλεγχοι απάτης), την παροχή καθοδήγησης και την μεταφορά σχετικής τεχνογνωσίας στους εσωτερικούς ελεγκτές, καθώς και στην διενέργεια πιλοτικών προγραμμάτων ελέγχου υπό την αιγίδα της Εθνικής Αρχής Διαφάνειας.

Αντίθετα, η διάχυση σχετικών πληροφοριών ανάδρασης μεταξύ του τμήματος εσωτερικού ελέγχου και των υπόλοιπων επιμέρους τμημάτων και διευθύνσεων της Αποκεντρωμένη Διοίκησης δεν εφαρμόζεται επαρκώς εν τοις πράγμασι, με εξαίρεση το Οικονομικό και το Διοικητικό Τμήμα, στο οποίο κατά δήλωση των συνεντευξιαζόμενων η εισροή δεδομένων που σχετίζονται με πειθαρχικής, ποινικής, διοικητικής φύσεως δυσλειτουργίες είναι συνεχής, ενδεχομένως λόγω και των παράλληλων καθηκόντων που επί του παρόντος ασκούν οι επικεφαλής εσωτερικοί ελεγκτές (ελεγκτικά και διοικητικά).

Περαιτέρω, από την σταχυολόγηση των απαντήσεων των συνεντευξιαζόμενων προκύπτει ότι το Τμήμα Εσωτερικού Ελέγχου εκπονεί εκθέσεις μετά την ολοκλήρωση κατασταλτικών εσωτερικών και εξωτερικών ελέγχων, οι οποίες κοινοποιούνται σε όλους τους εμπλεκόμενους ή/και σε εξωτερική ελεγκτική αρχή. Επιπλέον, ως ενθαρρυντικό αξιολογείται το γεγονός ότι σε ορισμένες περιπτώσεις αναφέρθηκε η υποβολή από τον εσωτερικό ελεγκτή στην Διοίκηση του φορέα, βελτιωτικών προτάσεων και δράσεων μετά την διενέργεια κατασταλτικών ελέγχων. Τέλος, προκύπτει ότι στο τέλος κάθε έτους εκπονείται από το Τμήμα Εσωτερικού Ελέγχου ένα είδος ετήσιου απολογισμού/ έκθεσης πεπραγμένων, που λειτουργεί εν είδη αξιολόγησης του τμήματος, σε σχέση με τον ετήσιο προγραμματισμό του. Ωστόσο, παρά την ύπαρξη αυτών των ενθαρρυντικών ενδείξεων, η ανατροφοδότηση των ελεγκτικών δράσεων μέσω της διάχυσης των σχετικών πληροφοριών, επί του παρόντος αποτελεί μείζον ζητούμενο, το οποίο ενδεχομένως να κρίνει την επιτυχή, πλήρη και ουσιαστική εφαρμογή της παρούσας μεταρρύθμισης.

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΕΚΤΟ

### ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ & ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ

#### 6.1 Εισαγωγή

Στο παρόν κεφάλαιο που είναι και το τελευταίο της παρούσας μελέτης παρουσιάζονται τα συμπεράσματα της ποιοτικής και της ποσοτικής πρωτογενούς έρευνας που διεξήχθη για την ικανοποίηση των στόχων της μελέτης όπως αυτοί διατυπώθηκαν εξ αρχής και συγκεκριμένα στο πρώτο κεφάλαιο. Συγκεκριμένα, τα συμπεράσματα παρουσιάζονται όπως αυτά προκύπτουν από τον έλεγχο των ερευνητικών ερωτημάτων, όπως αυτά διατυπώθηκαν στο κεφάλαιο της Μεθοδολογίας και σε συνάρτηση με τους στόχους της μελέτης. Στη συνέχεια ακολουθούν προτάσεις για βελτιωτική δράση και το κεφάλαιο ολοκληρώνεται με σύντομες και συνοπτικές προτάσεις για περαιτέρω μελλοντική έρευνα.

#### 6.2 Συμπεράσματα

Οι απαντήσεις των συμμετεχόντων στην ποιοτική και την ποσοτική έρευνα καταδεικνύουν ότι επί του παρόντος οι Αποκεντρωμένες Διοικήσεις βρίσκονται σε προπαρασκευαστικό στάδιο της εφαρμογής του νέου συστήματος εσωτερικού ελέγχου που προβλέπει ο νόμος 4795/2021, ο οποίος εστιάζει στην πρόληψη. Ο εσωτερικός έλεγχος στους υπό εξέταση φορείς εφαρμόζεται κυρίως κατασταλτικά και έχει κατά βάση τη μορφή οικονομικού ελέγχου, ελέγχου συμμόρφωσης και ελέγχου απάτης.

Παρά το γεγονός ότι σε ορισμένους φορείς έχει ήδη εκκινήσει η καταγραφή των διαδικασιών - που αποτελεί το πρώτο βήμα προς την κατεύθυνση της υλοποίησης της μεταρρύθμισης- και μολονότι το ισχύον νομοθετικό πλαίσιο υφίσταται εδώ και δεκαοκτώ μήνες και μάλιστα χωρίς να έχει προβλεφθεί περίοδος προσαρμογής, η ετοιμότητα εφαρμογής διαδικασιών αποτελεσματικού εσωτερικού ελέγχου από τις Αποκεντρωμένες Διοικήσεις είναι εξαιρετικά χαμηλή.

Οι παράγοντες μη ετοιμότητας τους οποίους κατέδειξαν τα αποτελέσματα τόσο της ποιοτικής όσο και της ποσοτικής έρευνας περιλαμβάνουν καταρχάς την ανεπάρκεια θεσμικού πλαισίου, κυρίως σε ότι αφορά στην οργανωσιακή δομή των Αποκεντρωμένων Διοικήσεων της χώρας, αφού οι οργανισμοί τους προβλέπουν την

λειτουργία αυτοτελών τμημάτων εσωτερικού ελέγχου, που έχουν διαφορετικές αρμοδιότητες και λειτουργούν με διαφορετικό τρόπο από αυτόν που επιτάσσει ο νέος νόμος (4795/2021). Ως εκ τούτου, ενώ η σύσταση Μονάδων Εσωτερικού Ελέγχου με ευρείες αρμοδιότητες προβλέπεται και προσδιορίζεται σαφώς στο νέο νόμο, αν οι Αποκεντρωμένες Διοικήσεις επιχειρούσαν να τον εφαρμόσουν στην πράξη, θα υπερέβαιναν τα όρια των αρμοδιοτήτων τους, πράγμα που θα έθετε ζητήματα νομιμότητας ή/και σύγχυσης/ αλληλεπικάλυψης αρμοδιοτήτων με άλλα τμήματα του φορέα. Αν δεν επικαιροποιηθούν οι Οργανισμοί ή τουλάχιστον αν δεν υπάρξει μια τροπολογία όσον αφορά στις Μονάδες Εσωτερικού Ελέγχου, με βάση την οποία θα διευρύνονται οι αρμοδιότητές τους στις Αποκεντρωμένες, δεν μπορούν να ασκήσουν τις αρμοδιότητες αυτές.

Επιπλέον, ορισμένα από τα κρίσιμότερα ζητήματα που θεωρείται ότι μπορεί να επηρεάσουν σε βαθμό καθοριστικό την επιτυχή εφαρμογή της μεταρρύθμισης είναι η υποστελέχωση τόσο των ελεγκτικών υπηρεσιών όσο και των λοιπών τμημάτων και διευθύνσεων των Αποκεντρωμένων Διοικήσεων, αλλά και η έλλειψη επαρκούς τεχνογνωσίας, που ενδεχομένως να συνδέεται με μειωμένη αντίληψη της αξίας συνεισφοράς της στην βελτίωση της αποτελεσματικότητας και της αποδοτικότητας των φορέων. Η μη κατανόηση της αξίας συνεισφοράς του εσωτερικού ελέγχου συνδέεται με την υφιστάμενη διοικητική κουλτούρα, που αντιμετωπίζει τον έλεγχο με επιφυλακτικότητα ή και αρνητισμό, και αντιστεκόμενη στις επιχειρούμενες αλλαγές, μπορεί αυτή καθαυτή να δυναμιτίσει την προσπάθεια υλοποίησης της εν λόγω μεταρρύθμισης.

Η συμμετοχή στα προγράμματα κατάρτισης και πιστοποίησης της ελεγκτικής επάρκειας που οργανώνονται από το ΕΚΚΔΑ, η διοργάνωση ημερίδων και ενημερωτικών εκδηλώσεων για το προσωπικό των φορέων, η συνεργασία και η ανταλλαγή καλών πρακτικών, καθώς και η διοργάνωση πιλοτικών προγραμμάτων ελέγχων, αναμένεται να βελτιώσουν την υφιστάμενη τεχνογνωσία και ενδέχεται, σε συνδυασμό με την δεσμευτικότητα του νομοθετικού πλαισίου, να αντιστρέψει την αρνητική στην μεταρρύθμιση διοικητική και οργανωσιακή κουλτούρα.

### 6.3 Προτάσεις για βελτιωτική δράση

Η συγγραφέας- ερευνήτρια της παρούσας μελέτης με βάση τα αποτελέσματα της πρωτογενούς έρευνας θεωρεί ως πρώτη προτεραιότητα την καθιέρωση ευνοϊκής κουλτούρας σχετικά με τον έλεγχο ( εσωτερικό κι εξωτερικό) καθώς τα αποτελέσματα κατέδειξαν την σύνδεση του ελέγχου με την ύπαρξη κουλτούρας φόβου και καχυποψίας που επηρεάζει τόσο την ατομική απόδοση όσο και την αρμονική συνεργασία μεταξύ των υπαλλήλων, πράγμα που, σύμφωνα με την άποψη των συμμετεχόντων, παρατηρείται ως φαινόμενο σε κάποιες υπηρεσίες, επηρεάζοντας σε σημαντικό βαθμό την αποτελεσματικότητα και την αποδοτικότητά τους.

Η προσέγγιση που προτείνεται είναι αυτή του Change management μέσω επικοινωνίας με τα άτομα της κάθε Αποκεντρωμένης Διοίκησης και την ενημέρωσή τους τόσο για το τι σημαίνει έλεγχος ( εσωτερικός κι εξωτερικός) διαφοροποίηση από την παλιά του έννοια αυτής που ήταν συνδεδεμένη με τιμωρία και παρουσίαση του νέου πλαισίου του ελέγχου αυτού του υποστηρικτικού για ανάπτυξη κι όχι του τιμωρητικού. Ως εκ τούτου προκύπτει η ανάγκη αλλαγής της υπάρχουσας κουλτούρας που θα πρέπει να γίνει βαθμηδόν καθώς κι η επιμόρφωση προχωρά.

Όσον αφορά στη διαδικασία πιστοποίησης των εσωτερικών ελεγκτών μία πρόταση για άμεση δράση είναι η επιτάχυνση κατάρτισης στο νέο πλαίσιο που θέτει ο 4795/2021 καθώς και πάνω στα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου. Μία πολύ αποτελεσματική προσέγγιση σχεδιασμού σεμιναρίων, θα μπορούσε να γίνει με τη δημιουργία ενός τμήματος με όλους τους υπεύθυνους τμημάτων εσωτερικού ελέγχου και από τις επτά Αυτόνομες Διοικήσεις. Αυτό θα βοηθούσε στην ανταλλαγή απόψεων κατά τη διάρκεια της επιμόρφωσης μέσω brainstorming και οι συνεδρίες κατάρτισης να έχουν το βέλτιστο δυνατό αποτέλεσμα

Στην συνέχεια, και μετά σημαντικό είναι να υπάρξει διάχυση της αποκτηθείσας γνώσης από τους εσωτερικούς ελεγκτές προς το ανθρώπινο δυναμικό του φορέα, ώστε να γίνει αντιληπτή η αξία συνεισφοράς του εσωτερικού ελέγχου στην βελτίωση της λειτουργίας του φορέα, της αποτελεσματικότητας και της αποδοτικότητάς του, καθώς και των συνακόλουθων θετικών συνεπειών που μπορεί η βελτίωση αυτή να έχει στην καθημερινότητα των υπαλλήλων του.

Επόμενο βήμα θα πρέπει να είναι η Ευθυγράμμιση των υπό σύσταση Μονάδων Εσωτερικού Ελέγχου με τα Διεθνή Πρότυπα. Στις περισσότερες περιπτώσεις, οι

εσωτερικοί ελεγκτές αναφέρουν ότι επιχείρησαν να ενσωματώσουν στην ελεγκτική τους πρακτική τα Διεθνή Πρότυπα, με βάση τις γνώσεις που διέθεταν από την προσωπική τους ενασχόληση με το ζήτημα και την ελεγκτική τους εμπειρία, - Χρήση Διεθνών Προτύπων για τον σχεδιασμό και την σύνταξη εκπόνησης ολοκληρωμένων εκθέσεων μέχρι το τέλος του έτους που θα λειτουργούν ανατροφοδοτικά και θα συμβάλλουν στην βελτίωση της αποτελεσματικότητας του φορέα και στην υιοθέτηση πνεύματος προληπτικότητας στην διαχείριση και αντιμετώπιση των κινδύνων

Στη συνέχεια αν όχι παράλληλα θα πρέπει να οικοδομείται η συνεργασία με την Εθνική Αρχή Διαφάνειας στα πλαίσια τόσο παροχής καθοδήγησης, αλλά και κοινοποίησης των πορισμάτων κατασταλτικών ελέγχων που άπτονται της αρμοδιότητάς της.

Ακριβής σχεδιασμός και επικαιροποίηση των οργανογραμμάτων των Διοικήσεων, ολοκλήρωση καταγραφής των διαδικασιών που εφαρμόζει κάθε τμήμα και κάθε διεύθυνση της Αποκεντρωμένης Διοίκησης καθώς και τις αρμοδιότητες και τα όρια των αρμοδιοτήτων των τμημάτων και των Διευθύνσεων του φορέα υπό την εποπτεία του Υπουργείου Εσωτερικών – εξουσιοδότηση Αποκεντρωμένων Διοικήσεων, που θα τους επέτρεπε να ολοκληρώσουν την διαδικασία σύστασης των Μονάδων Εσωτερικού Ελέγχου αυτοτελώς και ακολούθως την εφαρμογή του νέου συστήματος εσωτερικού ελέγχου. Η επικαιροποίηση των Οργανισμών των Αποκεντρωμένων Διοικήσεων, θα επιτρέψει στα αυτοτελή τμήματα εσωτερικού ελέγχου να επανασυσταθούν σε Μονάδες Εσωτερικού Ελέγχου, να διευρύνουν τις ελεγκτικές τους αρμοδιότητες και να στελεχωθούν με το κατάλληλο προσωπικό, όπως προβλέπει το νέο νομοθετικό πλαίσιο.

Στη συνέχεια, θα πρέπει να ολοκληρωθεί η οργανωμένη κατάρτιση κι εκπαίδευση των εσωτερικών ελεγκτών από το πρόγραμμα που υλοποιείται σε μηνιαίους κύκλους σεμιναρίων από το ΕΚΔΔΑ, προς εφαρμογή της νέας νομοθεσίας, που τα ορίζει ως υποχρεωτικά, σε φορείς του Δημοσίου, για όλους όσοι ασχολούνται με τον εσωτερικό έλεγχο.

Ένα άλλο σημαντικό ζήτημα που θα πρέπει να διευθετηθεί είναι αυτό της υποστελέχωσης των φορέων, που αφενός καθιστά δύσκολη την μετακίνηση υπαλλήλων προς το τμήμα, αφετέρου συνεπάγεται την ταυτόχρονη άσκηση και παράλληλων διοικητικών καθηκόντων από το ελεγκτικό προσωπικό, πράγμα που βάσει του νέου νομοθετικού πλαισίου δεν επιτρέπεται και θα πρέπει άμεσα να αντιμετωπιστεί, διότι βάλλει κατά της ανεξαρτησίας και της αντικειμενικότητάς τους.

Προτείνεται να υπάρξει οικονομική αυτοτέλεια των Ανεξάρτητων Διοικήσεων, φυσικά με λογοδοσία στο Υπουργείο Εσωτερικών προκειμένου να έχουν την ελευθερία να χρησιμοποιήσουν το πνευματικό τους κεφάλαιο για να εφαρμόσουν καινοτόμες πολιτικές και να βελτιώσουν την αποτελεσματικότητα και την αποδοτικότητά τους τόσο εν γένει όσο και σε ότι αφορά στον εσωτερικό έλεγχο.

Μέγιστης σημασίας αποτελεί η συμμόρφωση με τις απαιτήσεις της Εθνικής Αρχής Διαφάνειας για την εφαρμογή του συστήματος εσωτερικού ελέγχου στους φορείς του δημοσίου τομέα, βάσει του οποίου σε κάθε φορέα θα πρέπει να εκπονείται ένα επιχειρησιακό σχέδιο που θα έχει εφαρμογή πρωτίστως προληπτικά, δευτερευόντως κατασταλτικά. Κρίνεται εξαιρετικής σημασίας η αποκατάσταση της Εσφαλμένης άποψης του ελέγχου που τον περιορίζουν μυωπικά σε καθήκοντα όπως αυτά που αφορούν στην εξέταση καταγγελιών πολιτών προς την Αποκεντρωμένη Διοίκηση.

Τέλος ως προωθητική της προσπάθειας υλοποίησης της μεταρρύθμισης αναφέρεται η αξιοποίηση των εργαλείων της ψηφιακής διακυβέρνησης, που μπορούν να συμβάλλουν στην εξοικονόμηση πόρων και στην αποτελεσματικότερη άσκηση ορισμένων αρμοδιοτήτων, μεταξύ των οποίων και οι ελεγκτικές.

Για όλα τα παραπάνω σημαντικό να υπάρξει πιο δραστήρια εμπλοκή του Υπουργείου Εσωτερικών, μεριμνώντας για την εναρμόνιση των οργανισμών και των αρμοδιοτήτων του τμήματος εσωτερικού ελέγχου με τα πρότυπα και παρέχοντας περισσότερες κατευθυντήριες οδηγίες προς τις Αποκεντρωμένες Διοικήσεις, οι οποίες θα λαμβάνουν υπόψη τους τις ιδιαιτερότητες της οργανωσιακής τους δομής.

Μέχρι στιγμής παρατηρείται στασιμότητα της διοικητικής μεταρρύθμισης, καθώς οι Αποκεντρωμένες Διοικήσεις δεν έχουν αξιοποιήσει πλήρως τον εσωτερικό έλεγχο, ο οποίος θα μπορεί να γίνει ολοκληρωμένα, όταν αντιμετωπιστούν οι δυσμενείς αυτοί παράγοντες που έχουν εντοπιστεί παραπάνω και που καθιστούν τους φορείς ανέτοιμους και μη ικανούς θεσμικά να τον εφαρμόσουν. Όλες οι Αποκεντρωμένες Διοικήσεις βρίσκονται σε πρώιμο στάδιο όσον αφορά στην υιοθέτηση του νέου συστήματος εσωτερικού ελέγχου, με ορισμένες να έχουν κάνει περισσότερα βήματα προς αυτήν την κατεύθυνση, κυρίως όσον αφορά στην καταγραφή των διαδικασιών, ενώ ορισμένες δράσεις φαίνονται να ενσωματώνουν και στοιχεία πρόληψης.

#### **6.4 Προτάσεις για περαιτέρω έρευνα**

Με βάση όλα τα προηγούμενα κεφάλαια και ενότητες, καθίσταται προφανές ότι η παρούσα μελέτη έχει τόσο θεωρητική όσο και πρακτική αξία. Συγκεκριμένα, τα αποτελέσματα της δευτερογενούς έρευνας που διεξήχθη εντόπισαν τις παραμέτρους ενός αποτελεσματικού συστήματος εσωτερικού ελέγχου θέτοντας κάποια θεμελιώδη θεωρητική βάση. Από την άλλη πλευρά, τα ευρήματα που προέκυψαν από την πρωτογενή έρευνα, παρέχουν κατευθυντήριες για λήψη διορθωτικής δράσης και εφαρμογή αποτελεσματικού συστήματος εσωτερικού ελέγχου στις Αποκεντρωμένες Διοικήσεις της Ελλάδας. Παρ' όλα αυτά, η συγγραφέας της παρούσας μελέτης θεωρεί ότι περαιτέρω έρευνα, είναι αναγκαία. Συγκεκριμένα, προτείνεται η έρευνα να επαναληφθεί σε μεταγενέστερο χρονικά στάδιο προκειμένου να γίνουν οι σχετικές συγκρίσεις με τα αποτελέσματα της παρούσας μελέτης και να αξιολογηθεί η πρόοδος που έχει επιτευχθεί καθώς και αν απαιτείται διορθωτική δράση και τι είδους καθώς και σε ποιόν τομέα.

Τέλος, προτείνεται η διεξαγωγή έρευνας σε διεθνές επίπεδο σε αντίστοιχους οργανισμούς προκειμένου να εντοπιστούν βέλτιστες πρακτικές που ήδη εφαρμόζονται και αποδίδουν τα μέγιστα κάτι που ονομάζεται benchmarking, χωρίς να απαιτείται από τις ελληνικές Αποκεντρωμένες Διοικήσεις να δαπανήσουν περιττό χρόνο προκειμένου «να ξαναανακαλύψουν τον τροχό».

## BIBΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

- Aikins, S. (2011). An examination of government internal audits' role in improving financial performance. *Public Finance and Management*, 11(4), 306–337. Available at: [https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=2689405](https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2689405)
- Aikins, S. (2015). Performance Management in Government Internal Audits: Critical Success Factors. *Journal of Public Administration and Governance*, 5(3), p. 46-79. Available at: <https://www.macrothink.org/journal/index.php/jpag/article/view/8054>
- Akrivos, C., Reklitis, P. & Prifti, F. (2013). Greek Public Administration Reform. How to improve the effectiveness of strategic changes. *Proceedings of the 2nd International Conference on Integrated Information (IC-ININFO 2012)- 2012, August 30- September 3, Budapest, Hungary.* p. 710-717. Available at: <https://doi.org/10.1016/j.sbspro.2013.02.109>
- Amaratunga et al, (2002). Moving from performance measurement to performance management, *Facilities*, Vol. 20 Iss 5/6 pp. 217 - 223
- Anerud, K. (2004). Developing International Auditing Standards: Cooperation between INTOSAI and the International Federation of Accountants. *International Journal of Government Auditing*, 31(4), pp. 20-5. Available at: [https://www.intosai.org/fileadmin/downloads/about\\_us/IJGA\\_Issues/former\\_years/2004/eng\\_2004\\_oct.pdf](https://www.intosai.org/fileadmin/downloads/about_us/IJGA_Issues/former_years/2004/eng_2004_oct.pdf)
- Armour, M. (2000). Internal control: Governance framework and business risk assessment. *Auditing A Journal of Practice & Theory* ,19(Supplement), p. 75-81. Available at: <http://doi:10.2308/aud.2000.19.supplement.75>
- Asare, T. (2009). Internal auditing in the public sector: Promoting good governance and performance improvement. *International Journal on Governmental Financial Management*, 9(1), 15–28. Available at: <https://d1wqtxts1xzle7.cloudfront.net/31058315/2009-01-with-cover-page-v2.pdf?Expires=1669164474&Signature=KH2xVxT561jZs1cdgbccy0hRf0r~dFa0P~gOvnsiCyct3FIQTa~8gWK2I~CNwicnN17VW4tYhCL4I3JDQj1hw4u8JIs1RR9rd0BHP9Gs8RvKi5pCXkyDwBu2IDq0r2D1psIX36xzvBVgpnJstj41naFGD3dNthdwI1dal9w8YAVI59uZSXh95S7eDD-zdHz4DXRzZofdsqWW4y~CMv5GaA6auF914aw0ElqOd~UWBTeSRgUIF0fxNV->



[ICcKY4Iz7OD0ahW9TDz5NKzRoZcHIYowMjKfjv1zkCcZp5dmipK2TYIyjoQBudY3o7CDyo7rGBhp~42FM3~uLbLwZtBk5ag\\_&Key-Pair-Id=APKAJLOHF5GGSLRBV4ZA#page=24](http://www.ipedr.com/vol70/024-ICEMI2014_H10016.pdf)

Baharud-din, Z., Shokiyah, A. & Ibrahim, M.S. (2014). Factors that Contribute to the Effectiveness of Internal Audit in Public Sector. *International Proceedings of Economics Development and Research (IPEDR)*, 70 (24), p. 126- 132. Available at: [http://www.ipedr.com/vol70/024-ICEMI2014\\_H10016.pdf](http://www.ipedr.com/vol70/024-ICEMI2014_H10016.pdf)

Bekiaris, M., Efthymiou, T. & Koutoupis, A. (2013). Economic crisis impact on corporate governance and internal audit: The case of Greece. *Corporate Ownership & Control*, 11 (1), p. 55-64. Available at: <https://doi.org/10.22495/cocv11i1art5>

Bell, E., & Bryman, A. (2007). *The ethics of management research: An exploratory content analysis*. *British Journal of Management*, 18, pp. 63 –77.

Binis, A. (2018). *Strengthening the Lines of Defence of Greek Public Administration - Challenges and Opportunities*. Available at: <https://www.linkedin.com/pulse/strengthening-lines-defence-greek-public-challenges-angelos-binis>

Brusca, I., Caperchione, E., Cohen, S. & Manes Rossi, F. (Eds.). (2015). *Public Sector Accounting and Auditing in Europe (5<sup>th</sup> ed.)*. Hampshire: Palgrave Macmillan.

Bryman, A., (2011), “*Mission accomplished? Research methods in the first five years of Leadership*”. *Leadership*, 7(1), 73–83

Budd R. W., Thorp R. K., & L. Donohew, (2012), “*Content Analysis of Communications*”, Macmillan, New York.

Cangemi, M.P. & Singleton, T. (2003). *Managing the Audit Function: A Corporate Audit Department Procedures Guide (3rd ed.)*. New Jersey: Wiley.

Chambers, A. & Odar, M. (2015). A new vision for internal audit. *Managerial Auditing Journal*, 30 (1), p.34-55. Available at: <https://doi:10.1108/MAJ-08-2014-1073>

Christopher, J. (2015). Internal audit: Does it enhance governance in the Australian public university sector? *Educational Management Administration & Leadership*, 43 (6), p. 954–971. Available at: <https://doi.org/10.1177/1741143214543206>

Creswell, J.W & Garrett, (2003). *Research Design: Qualitative, Quantitative and Mixed Method Approaches*. California: Sage Publications

Diamond, J. (2002). The Role of Internal Audit in Government Financial Management: An International Perspective. *International Monetary Fund, Working Paper No. 02/94*, Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=879645>

Dickson, M., DenHartog, D.N. & Mitchelson, J.K, (2003). Research on leadership in a cross-cultural context: Making progress, and raising new questions. *The leadership quarterly*, 14(6), 729-768.

DiMaggio & Powell. (1983). In: Lenz, R., Sarens, G. & Jeppesen, K.K. (2018). In search of a measure of effectiveness for internal audit functions: An institutional perspective. *EDPACS*, 58 (2), p. 1-36. Available at: <https://doi.org/10.1080/07366981.2018.1511324>.

Drogalas, G., Petridis, K., Petridis, N. & Zografidou, E. (2020). Valuation of the internal audit mechanisms in the decision support department of the local government organizations using mathematical programming. *Annals of Operations Research*, 294(1), p. 267-280. Available at: <https://doi.org/10.1007/s10479-020-03537-4>

Easterby-Smith, M., Thorpe, R., & Lowe, A. (2002). *Management research: An introduction*. Sage Publications.

Faitusa, I., Grima, S. & Baldacchino, P. (2016). A comparative analysis of the EU Public Sector internal audit methodology and requirements. *New Challenges of Economic and Business Development- 2016, May 12-14, Riga, University of Latvia*. p. 231-243. Available at: <https://www.um.edu.mt/library/oar/handle/123456789/18785>

Goodwin, J. (2004). A comparison of internal audit in the private and public sectors, *Managerial Auditing Journal*, 19 (5), p. 640-650. Available at: <http://doi:10.1108/02686900410537766>

Graneheim, U.H & Lundman, B. (2010). Experiences of Loneliness among the Very Old: The Umeå 85+ Project'. *Aging & Mental Health*, Vol.14, pp.433-438.

Hermanson D.R., Rittenberg L.E. (2003). Internal Audit and Organizational Governance. *Research Opportunities in Internal Auditing*, Altamonte Springs: The

Institute of Internal Auditors Research Foundation. Available at: <https://www.researchgate.net/publication/265003620> Internal Audit and Organizational Governance

Holsti, O. (2001). 'Politicization of the United States Military: Crisis or Tempest in a Teapot?', *International Journal*, Vol. 57(1), 1-18.

Institute of Internal Auditors (IIA). (2012). *International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing (Standards)*. Available at: <https://na.theiia.org/standards-guidance/mandatory-guidance/Pages/Standards.aspx>

Institution of Internal Auditors. (2017). *International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing*. Available at: <https://www.theiia.org/en/standards/what-are-the-standards>

Hjørland, B. (2007). *Facet analysis: The logical approach to knowledge organization*  
Information Processing & Management

Kelle, A. (2014). *Inclusion in Action* (4th ed.). Melbourne: Cengage Learning.

Mackey, A., & Gass, S. (eds). (2012). *Research methods in second language acquisition: A practical guide*. Oxford: Wiley-Blackwell.

Marshall, C., & Rossman, G. (2006). *Designing Qualitative Research*. Sage Publications.

Mason, J. (2003) *Qualitative research*. Sage, London.

McKenzie, (2008). *Public Sector Accounting System Reform in Lithuania Experience Lessons and Challenges*. Ministry of Finance, Brussels.

Miles, M., & Huberman, M. (1994). *Qualitative data analysis*. N. York: Sage Publications

Mullins, L. (2005) *Management and Organisational Behaviour*. Seventh Edition, Prentice Hall.

Jachi, M. & Yona, L. (2019). The Impact of Ethics & Objectivity of Internal Audit Personnel on Transparency & Accountability: Case of Zimbabwe Local Authorities. *European Journal of Business and Management*, 11 (7), p. 108-124. Available at: <https://www.iiste.org/Journals/index.php/EJBM/article/view/47029/48558>

Jones DA. & Rupp D. (2014). Social responsibility IN and OF organizations: the psychology of corporate social responsibility among organizational members. In *Handbook of Industrial, Work, and Organizational Psychology*, ed. N Anderson, DS Ones, HK Sinangil, C Viswesvaran. Thousand Oaks, CA: Sage. In press.

- Jonker, J. & Pennink, B.W. (2010). *Qualitative Research*,. Springer Books, in: *The Essence of Research Methodology*, chapter 0, pages 77-96, Springer.
- Lampropoulou, M. (2021). *Public Administration in the era of Covid-19: Policy Responses and Reforms underway*. Athens: ELIAMEP. Available at: <https://www.eliamep.gr/wp-content/uploads/2021/06/Policy-paper-74-Lampropoulou.pdf>
- Lather, P., (1997). 'Drawing the line at angels: Working the ruins of feminist ethnography', *International Journal of Qualitative Studies in Education*, 10:3, 285-304,
- Lenz, R., Sarens, G. & Jeppesen, K.K. (2018). In search of a measure of effectiveness for internal audit functions: An institutional perspective. *EDPACS*, 58 (2), p. 1-36. Available at: <https://doi.org/10.1080/07366981.2018.1511324>
- Linnas, R. (2011). An Integrated Model for the Audit, Control and Supervision of Local Government. *Local Government Studies*, 37(4), 407–428. Available at: <https://doi.org/10.1080/03003930.2011.588700>
- Marshall, C., & Rossman, G. (2006). *Designing Qualitative Research*. Sage Publications.
- Masood, A. & Lodhi, R. (2015). Factors Affecting the Success of Government Audits: A Case Study of Pakistan. *Universal Journal of Management*, 3 (2), p. 52 - 62. Available at: <http://doi:10.13189/ujm.2015.030202>
- Mccafferty, J. (2018). Ten Core Principles for Internal Auditors to Live By. *Internal Audit 360*. Available at: <https://internalaudit360.com/ten-core-principles-for-internal-auditors-to-live-by>
- McNamee, D. & Selim, G. M. (1998). *Risk management: changing the internal auditor's paradigm*. Altamonte Springs, FL: Institute of Internal Auditors.
- Meriam, D., Najat, M. & Carima, T. (2017). The new practices of the Public Management in Morocco: The use of the internal audit. *International Journal of Economics, Commerce and Management*. 5 (3), p. 333-338. Available at: <https://ijecm.co.uk/wp-content/uploads/2017/03/5324.pdf>
- Nerantzidis, M., Pazarskis, M., Drogalas, G. & Galanis, S. (2022). Internal auditing in the public sector: a systematic literature review and future research agenda. *Journal of*

*Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, 34 (2), p. 189-209. Available at: <https://doi.org/10.1108/JPBAFM-02-2020-0015>

Onwuegbuzie, A. J. & Teddlie, Ch. (2003) A framework for analysing data in mixed methods research. In A. Tashakkori, & Ch. Teddlie (Eds.), *Handbook of mixed methods in social and behavioral research* (pp. 241-272). Thousand Oaks, CA: Sage

Oppenheim, C. (2001) Information Research Department of Information Science, Loughborough University, Leics, LE11 3 TU UK

Pickett, S.K.H. (2010). *The Internal Auditing Handbook (3rd ed)*. Chichester: Wiley.

Politis, Y. (2018). A risk-based internal audit approach for the public sector: evidence from Greece. *International Journal of Auditing Technology*, 4 (1), p. 16-35. Available at: <https://doi.org/10.1504/IJAUDIT.2018.100192>

Sogurno (2005). Selecting a quantitative or qualitative research methodology: An Experience. *Educational Research Quarterly*, 26(1), pp. 3-11.

Spira, L.F. & Page, M. (2003). Risk management: The reinvention of internal control and the changing role of internal audit. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 16 (4), 640–661. Available at: <https://doi.org/10.1108/09513570310492335>

Wanderley, C. & Cullen, J. (2013) Management accounting change: A review. *BASE-Revista de Administração e Contabilidade da Unisinos*. 10:294-307.

Weber, E. (2002). Journal prestige, publication bias, and other characteristics associated with citation of published studies in peer-reviewed journals. *Jama*, 287(21), 2847-2850.

Αληφαντής, Γ. (2011). *Λογιστικές Εργασίες Τέλους Χρήσεως*. Αθήνα: Πάμισος.

Ασπρίδης, Γ. (2013). *Εισαγωγή στην Πολιτική και Διοικητική Οργάνωση του Ελληνικού Κράτους*. Αθήνα: Προπομπός.

Αστρίτης, Α. (2000). *Ελεγκτική*. Θεσσαλονίκη: Οικονομικό Επιμελητήριο Ελλάδος.

Βασιλείου, Δ., Ηρειώτης, Ν., Μενεζιάδης, Μ. & Μπαλιός, Δ. (2017). *Εσωτερικός έλεγχος για επιχειρήσεις και οργανισμούς*. Αθήνα: ROSILI.

Ελληνικό Ίδρυμα Ευρωπαϊκής και Εξωτερικής Πολιτικής- ΕΛΙΑΜΕΠ. (2018). *Μεταρρυθμίσεις στη Δημόσια Διοίκηση στη διάρκεια της κρίσης- Επισκόπηση- Περιγραφή-Αποτίμηση*. Διαθέσιμο στο: <https://www.eliamep.gr/wp-content/uploads/2018/11/metarrythmiseis-sth-dimosia-dioikisi-sti-diarkeia-tis-krisis.pdf>

Ζαφειράκου, Η. & Ταχυνάκης, Π. (2007). Ο εσωτερικός έλεγχος των ελληνικών επιχειρήσεων: εμπειρική προσέγγιση. *ΣΠΟΥΔΑΙ*, 57(1), 58-79. Διαθέσιμο στο: <https://spoudai.unipi.gr>

Καζαντζής, Χ. (2006). *Ελεγκτική & Εσωτερικός Έλεγχος. Μια συστηματική προσέγγιση Εννοιών, Αρχών και Προτύπων*. Πειραιάς: Business Plus.

Κουτούπης, Α. (2012). Ο Ρόλος του Εσωτερικού Ελέγχου στις Μονάδες Υγείας: Τυπική Συμμόρφωση ή Προσθήκη Αξίας; *Επιθεώρηση Υγείας*, Τόμος 23, Τεύχος 139, σελ. 16-19.

Λουμιώτης, Β. & Τζίφας, Β. (2017). *Βασικές Οδηγίες Εφαρμογής Διεθνών Προτύπων Ελεγκτικής(ΔΠΕ)*. Αθήνα: ΙΕΣΟΕΛ.

Μακρυδημήτρης, Α. & Πραβίτα, Μ.Ν. (2012). *Διοικητική Επιστήμη Ι- Δημόσια Διοίκηση: Στοιχεία Διοικητικής Οργάνωσης* (5<sup>η</sup> εκδ.). Αθήνα: Σάκκουλας.

Νεγκάκης, Χ. & Ταχυνάκης, Π. (2013). *Σύγχρονα Θέματα Ελεγκτικής & Εσωτερικού Ελέγχου*. Αθήνα: Διπλογραφία, Αθήνα.

Νεγκάκης, Χ. & Ταχυνάκης, Π. (2013). *Σύγχρονα Θέματα Ελεγκτικής & Εσωτερικού Ελέγχου*. Αθήνα: Σταμούλη.

Νόμος 3852/2010, Νέα Αρχιτεκτονική της Αυτοδιοίκησης και της Αποκεντρωμένης Διοίκησης – Πρόγραμμα Καλλικράτης. Εφημερίς της Κυβερνήσεως της Ελληνικής Δημοκρατίας (ΦΕΚ Α' 87/7.6.2010). Διαθέσιμο στο: [https://www.kodiko.gr/nomologia/download\\_fek?f=fek/2010/a/fek\\_a\\_87\\_2010.pdf&t=7126314817aa10a962b142cceb9baaba](https://www.kodiko.gr/nomologia/download_fek?f=fek/2010/a/fek_a_87_2010.pdf&t=7126314817aa10a962b142cceb9baaba)

Νόμος 4622/2019, Επιτελικό Κράτος: οργάνωση, λειτουργία και διαφάνεια της Κυβέρνησης, των κυβερνητικών οργάνων και της κεντρικής δημόσιας διοίκησης. Εφημερίδα της Κυβερνήσεως της Ελληνικής Δημοκρατίας (ΦΕΚ Α' 133/07.08.2019).

Διαθέσιμο στο: <https://www.kodiko.gr/nomothesia/document/545222/nomos-4622-2019>

Νόμος 4795/2021, Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου του Δημόσιου Τομέα, Σύμβουλος Ακεραιότητας στη δημόσια διοίκηση και άλλες διατάξεις για τη δημόσια διοίκηση και την τοπική αυτοδιοίκηση. Εφημερίδα της Κυβερνήσεως της Ελληνικής Δημοκρατίας (ΦΕΚ Α 62/17.4.2021). Διαθέσιμο στο: <https://www.kodiko.gr/nomothesia/document/708032/nomos-4795-2021>

Οργανισμός Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης- ΟΟΣΑ. (2017). *Τεχνική Έκθεση για τον Εκσυγχρονισμό του Εσωτερικού Ελέγχου: Χαρτογράφηση και Ανάλυση Αποκλίσεων*. Διαθέσιμο στο: <https://www.oecd.org/governance/ethics/1.1-technical-report-modernising-internal-audit-el.pdf>

Παπαδάτου Θ. (2005). *Εσωτερικός και Εξωτερικός Έλεγχος Ανωνύμων Εταιρειών*. Αθήνα: Σάκκουλας.

Παπαστάθης, Π. (2014). *Ο σύγχρονος εσωτερικός έλεγχος (Internal Audit) και η πρακτική εφαρμογή του*. Αθήνα: Σταμούλης.

Παρασκευόπουλος, Χ. (2004). Κοινωνικό κεφάλαιο και δημόσια πολιτική στην Ελλάδα. *Επιστήμη και Κοινωνία: Επιθεώρηση Πολιτικής και Ηθικής Θεωρίας*, 16, 69–105. Διαθέσιμο στο: <https://doi.org/10.12681/sas.882>

Σωτηρόπουλος, Δ. & Νταλάκου Β. (Επιμ.) (2021). *Το Σύγχρονο Διοικητικό Σύστημα στην Ελλάδα*. Αθήνα: Ε

## ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ Α: ΕΡΩΤΗΜΑΤΟΛΟΓΙΟ

1. Υπάρχει Εγχειρίδιο Εσωτερικού Ελέγχου, το οποίο εξειδικεύεται και περιγράφει με σαφήνεια τους τομείς, τις διαδικασίες, τις δραστηριότητες και τα συστήματα που θα πρέπει να υπάρχουν και να λειτουργούν στο εσωτερικό της ελεγχόμενης οντότητας πρωτίστως προληπτικά και δευτερευόντως κατασταλτικά.

Συμφωνώ Απόλυτα	Συμφωνώ	Ουδέτερος	Διαφωνώ	Διαφωνώ Απόλυτα
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

2. Η ετοιμότητα εφαρμογής διαδικασιών αποτελεσματικού εσωτερικού ελέγχου από τις Αποκεντρωμένες Διοικήσεις του ελληνικού κράτους είναι μέτρια.

Συμφωνώ Απόλυτα	Συμφωνώ	Ουδέτερος	Διαφωνώ	Διαφωνώ Απόλυτα
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

3. Η ετοιμότητα σχεδιασμού και διενέργειας εσωτερικού ελέγχου που θα ευθυγραμμίζεται με τα Διεθνή Πρότυπα είναι μέτρια, ωστόσο βαίνει αυξανόμενη λόγω της δεσμευτικότητας του νέου νομοθετικού πλαισίου και των απαιτήσεων σύγκλισης από πλευράς της ΕΕ.

Συμφωνώ Απόλυτα	Συμφωνώ	Ουδέτερος	Διαφωνώ	Διαφωνώ Απόλυτα
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

4. Το θεσμικό πλαίσιο είναι σαφές, συνεκτικό και επαρκές, παρέχοντας λειτουργική ανεξαρτησία στους εσωτερικούς ελεγκτές και περιγράφοντας τους τομείς, τις διαδικασίες, τις δραστηριότητες και τα συστήματα εσωτερικού



ελέγχου/ δικλίδες ασφαλείας που λειτουργούν στο εσωτερικό της ελεγχόμενης οντότητας.

Συμφωνώ Απόλυτα	Συμφωνώ	Ουδέτερος	Διαφωνώ	Διαφωνώ Απόλυτα
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

5. Η τεχνογνωσία και οι υποδομές των Αποκεντρωμένων Διοικήσεων βελτιώνονται σταδιακά, μετά τη θέση σε ισχύ του Ν. 4795/2021 και την ολοκλήρωση της εκπαίδευσης και πιστοποίησης των εσωτερικών ελεγκτών.

Συμφωνώ Απόλυτα	Συμφωνώ	Ουδέτερος	Διαφωνώ	Διαφωνώ Απόλυτα
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

6. Επί του παρόντος ο εσωτερικός έλεγχος εφαρμόζεται κυρίως κατασταλτικά.

Συμφωνώ Απόλυτα	Συμφωνώ	Ουδέτερος	Διαφωνώ	Διαφωνώ Απόλυτα
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

7. Έχει κατά βάση τη μορφή οικονομικού ελέγχου και ελέγχου συμμόρφωσης.

Συμφωνώ Απόλυτα	Συμφωνώ	Ουδέτερος	Διαφωνώ	Διαφωνώ Απόλυτα
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

8. Η εφαρμογή προληπτικού λειτουργικού εσωτερικού ελέγχου είναι πλημμελής.

Συμφωνώ	Συμφωνώ	Ουδέτερος	Διαφωνώ	Διαφωνώ
---------	---------	-----------	---------	---------

Απόλυτα

Απόλυτα

9. Η υφιστάμενη οργανωσιακή κουλτούρα είναι ο σημαντικότερος ανασταλτικός παράγοντας επιτυχίας του έργου, διότι αυτή δεν είναι συνεργατική/συναινετική, παρεμποδίζει την ενεργό εμπλοκή των ελεγχόμενων στο σχεδιασμό και την υλοποίηση του εσωτερικού ελέγχου και δεν αναγνωρίζει την προστιθέμενη αξία που μπορεί να παραχθεί μέσω αυτού για τις Αποκεντρωμένες Διοικήσεις.

Συμφωνώ

Συμφωνώ

Ουδέτερος

Διαφωνώ

Διαφωνώ

Απόλυτα

Απόλυτα

## ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ Β: ΟΔΗΓΟΣ ΣΥΝΕΝΤΕΥΞΕΩΝ

1. Παρακαλώ θα μπορούσατε να αναφέρετε αν έχετε Κανονισμό Λειτουργίας ο οποίος εξειδικεύεται και περιγράφει με σαφήνεια τους τομείς, τις διαδικασίες, τις δραστηριότητες και τα συστήματα που θα πρέπει να υπάρχουν και να λειτουργούν στο εσωτερικό της ελεγχόμενης οντότητας πρωτίστως προληπτικά και δευτερευόντως κατασταλτικά? Σε περίπτωση που δεν υπάρχει κανονισμός, υπάρχει σαφής οριοθετημένη αποστολή του εσωτερικού ελέγχου και κατά πόσο στο φορέα σας περιγράφονται οι τομείς, διαδικασίες και δραστηριότητες ?

.....  
.....

2. Θα μπορούσατε σας παρακαλώ να σχολιάσετε και να εκτιμήσετε το βαθμό στον οποίο η μονάδα σας (Αποκεντρωμένη Διοίκηση) διαθέτει :

α) τον απαραίτητο θεσμικό εξοπλισμό (νομοθετικό πλαίσιο, σαφείς αρμοδιότητες, θεσμικά εργαλεία) και υποστήριξη από την κεντρική διοίκηση για την εύρυθμη λειτουργία του εσωτερικού ελέγχου

β) επαρκή τεχνογνωσία μέσω παρεχόμενης συνεχούς εκπαίδευσης

γ) την αναγκαία οργανωσιακή δομή (π.χ. απαραίτητοι δίαυλοι απρόσκοπτης και αποτελεσματικής επικοινωνίας) και κουλτούρα ( π.χ. έλλειψη φόβου για αλλαγή, αντιμετώπιση του εσωτερικού ελέγχου ως τιμωρητική ή αναπτυξιακή δράση) προκειμένου να διενεργήσουν τη συλλογή, εξέταση, ανάλυση και την αξιολόγηση των πληροφοριών που σχετίζονται με τους στόχους της αποστολής της ελεγχόμενης οντότητας.

.....  
.....  
.....

3. Παρακαλώ με βάση την εμπειρία σας θα μπορούσατε να εντοπίσετε πιθανούς παράγοντες που θα λειτουργούσαν ανασταλτικά στον επιτυχή σχεδιασμό και την εφαρμογή ενός συστήματος ολοκληρωμένου λειτουργικού ελέγχου?

.....  
.....  
4. Θα μπορούσατε παρακαλώ να προσδιορίσετε/ σχολιάσετε το βαθμό στον οποίο η λειτουργία του εσωτερικού ελέγχου στην δική σας μονάδα Αποκεντρωμένης Διοίκησης ευθυγραμμίζεται με τα διεθνή πρότυπα του Ινστιτούτου Εσωτερικών Ελεγκτών για την επαγγελματική πρακτική του εσωτερικού ελέγχου?

.....  
.....  
5. Παρακαλώ θα μπορούσατε να αξιολογήσετε τη δυνατότητα εκπόνησης ολοκληρωμένων εκθέσεων ελέγχου (τεκμηρίωση – προτάσεις – συμπεράσματα), ως αποτέλεσμα της διαδικασίας εσωτερικού ελέγχου με βάση τους υπάρχοντες μηχανισμούς, γνώσεις, καθοδήγηση και σχετικές δεξιότητες που διαθέτει αυτή τη στιγμή η μονάδα σας Αποκεντρωμένης Διοίκησης?

.....  
.....  
6. Θα μπορούσατε να σχολιάσετε και να αξιολογήσετε τον βαθμό ύπαρξης αποτελεσματικής συνεργασίας με εξωτερική ελεγκτική αρχή και τη διάχυση σχετικών πληροφοριών ανάδρασης (feedback) στα στελέχη της Διοίκησής σας και των Διευθύνσεών της καθώς και των τμημάτων της?

.....  
.....  
7. Παρακαλώ σχολιάστε το βαθμό στον οποίο σας παρέχεται έγκαιρη, ακριβής και αξιόπιστη πληροφόρηση όσον αφορά στην εκτελεστική/ διοικητική δραστηριότητα των δημόσιων φορέων που σχετίζονται με τη λειτουργία της δικής σας μονάδας Αποκεντρωμένης Διοίκησης.

.....  
.....  
8. Παρακαλώ σχολιάστε τη θέσπιση πολιτικών και διαδικασιών (ανάλυση και αξιολόγησης), όπου όλες οι δραστηριότητες του φορέα σας ελέγχονται προληπτικά, τυχόν ελλείψεις ή αδυναμίες εντοπίζονται και αναφέρονται στη Διοίκηση προκειμένου να σχεδιαστούν διορθωτικά μέτρα και οι όποιες παρατυπίες, εφόσον δεν προλαμβάνονται, διορθώνονται άμεσα.

9. Ο ισχύων νόμος Ν.4795/2021, προβλέπει τη διάρθρωση του συστήματος εσωτερικού ελέγχου σε τρία επίπεδα, εστιάζοντας στον προληπτικό έλεγχο, στη διαχείριση κινδύνων και τη δημιουργία δικλίδων ελέγχου σε κάθε φορέα. Παρακαλώ σχολιάστε σε ποιο βαθμό οι αρμοδιότητες εσωτερικού ελέγχου διαχέονται και στα τρία επίπεδα που αναπτύσσουν μια δυναμική σχέση μεταξύ τους, χωρίς ωστόσο να συγχέονται?

.....  
.....

10. Τέλος, θα σας παρακαλούσα : α) για μια συνολική εκτίμηση της πορείας της εφαρμογής εσωτερικού ελέγχου σε όλες τις 7 Αποκεντρωμένες Διοικήσεις ( εφόσον γνωρίζετε) και β) να συνεισφέρετε με βάση τις γνώσεις και την εμπειρία σας προτάσεις βελτιωτικής δράσης για την εφαρμογή και λειτουργία ολοκληρωμένου και αποτελεσματικού συστήματος ελέγχου στις Αποκεντρωμένες Διοικήσεις με εστιασμό στη δική σας.

.....  
.....

Σας ευχαριστώ πολύ για το χρόνο σας και την πολύτιμη συνεισφορά σας στην μελέτη-έρευνα.

## ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ Γ: ΦΟΡΜΑ ΣΥΝΑΙΝΕΣΗΣ- ΕΝΤΥΠΟ ΣΥΓΚΑΤΑΘΕΣΗΣ ΓΙΑ ΣΥΝΕΝΤΕΥΞΗ

Ημερομηνία: ..... /...../.....

Σας ζητώ να συμμετέχετε στην παρούσα έρευνα που πραγματοποιείται στα πλαίσια της μεταπτυχιακής εργασίας μου με θέμα «Διερεύνηση του βαθμού ετοιμότητας της αποτελεσματικής εφαρμογής των διαδικασιών εσωτερικού ελέγχου στις Αποκεντρωμένες Διοικήσεις στην Ελλάδα» στο μεταπτυχιακό πρόγραμμα «Δημόσιας Διοίκησης» του Πανεπιστημίου Μακεδονίας, υπό την επίβλεψη του καθηγητή κ. Δρογαλά Γεωργίου.

Σκοπός της έρευνας είναι να συνεισφέρει στη γνώση τους παρούσας κατάστασης που απαιτείται για το σχεδιασμό και την εφαρμογή αποτελεσματικών διαδικασιών εσωτερικού ελέγχου στις Αποκεντρωμένες Διοικήσεις.

Η συνέντευξη θα διεξαχθεί τηλεφωνικά και θα καταγραφεί με τη βοήθεια ηχογράφησης χωρίς καμία οικονομική αποζημίωση. Ο ερευνητής θα μεταγράψει τις ηχογραφήσεις. Έχετε το δικαίωμα να ελέγξετε και να επεξεργαστείτε την απομαγνητοφώνηση. Προτάσεις οι οποίες έχετε ζητήσει από τον ερευνητή να παραληφθούν δεν θα χρησιμοποιηθούν και θα σβηστούν από όλα τα αντίστοιχα αρχεία.

Οποιοσδήποτε πληροφορίες αποκτηθούν σχετικά με την παρούσα έρευνα και οι οποίες θα μπορούσαν να σας ταυτοποιήσουν προσωπικά, θα παραμείνουν απόρρητες και θα αποκαλυφθούν μόνο με την άδειά σας ή όπως προβλέπεται από τον νόμο.

Τα δεδομένα θα φυλάσσονται με ευθύνη του ερευνητή.

Για λόγους ηθικής και δεοντολογίας τα αρχεία θα χρησιμοποιηθούν μόνο για το σκοπό της έρευνας από τον ερευνητή και δύναται να διατεθούν στον επιβλέποντα καθηγητή μόνο εάν αυτό ζητηθεί.

Αν έχετε οποιοσδήποτε ερωτήσεις ή ανησυχίες σε σχέση με την έρευνα, μη διστάσετε να επικοινωνήσετε με τον ερευνητή .

Ακολουθούν τα πλήρη στοιχεία επικοινωνίας του ερευνητή.

Όνοματεπώνυμο: Ειρήνη Μουρτζίνου  
Ημερομηνία 12/05/2022

Υπογραφή

.....

Διάβασα τα παραπάνω και αποδέχομαι τη συμμετοχή μου στην έρευνα.

Μονογραφή του ατόμου που  
παραχωρεί τη συνέντευξη

-----

Σας ευχαριστούμε πολύ για τη συνεργασία!

\* Προϋπόθεση ο αφηγητής να είναι ενήλικας