



ΣΧΟΛΗ ΕΠΙΣΤΗΜΩΝ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ
ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΚΑΙ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ
ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΩΝ ΣΠΟΥΔΩΝ ΣΤΗΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ
ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΚΑΙ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗ

Διπλωματική Εργασία

Ο ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ ΣΤΟΥΣ Ο.Τ.Α.

της

ΑΛΑΤΖΙΔΟΥ ΑΙΚΑΤΕΡΙΝΗΣ

Επιβλέπων Καθηγητής: Ταχυνάκης Παναγιώτης

Υποβλήθηκε ως απαιτούμενο για την απόκτηση του Μεταπτυχιακού Διπλώματος
στην

Λογιστική Φορολογία και Χρηματοοικονομική Διοίκηση

Θεσσαλονίκη 2023

ΕΥΧΑΡΙΣΤΙΕΣ

Σε αυτό το σημείο της διπλωματικής μου, θα ήθελα να εκφράσω την απέραντη ευγνωμοσύνη μου σε όλους όσους προσφέρθηκαν να με βοηθήσουν καθ' όλη τη διάρκεια των σπουδών μου. Πρώτα απ' όλα θα ήθελα να ευχαριστήσω τον επιβλέποντα καθηγητή μου, κύριο Ταχυνάκη Παναγιώτη, ο οποίος ήταν συνεχώς παρών σε όλη τη διάρκεια του εν λόγω εγχειρήματος, καθοδηγώντας με και επιλύοντας κάθε μου απορία οποιαδήποτε στιγμή τον χρειάστηκα.

Επιπρόσθετα, θα ήθελα να εκφράσω την ευγνωμοσύνη μου στο πιο σημαντικό κομμάτι της ζωής μου, την οικογένειά μου, τον σύζυγό μου και την κόρη μου η οποία γεννήθηκε κατά την διάρκεια λήψης αυτού του μεταπτυχιακού διπλώματος, για την βοήθειά τους καθ' όλη τη διάρκεια σπουδών μου αλλά και εκπόνησης αυτής εργασίας, που ήταν πέρα από υλική και συναισθηματική.

Τέλος, θα ήθελα να ευχαριστήσω όλα τα μέλη αυτού του μεταπτυχιακού προγράμματος ήτοι τους συμφοιτητές μου και το σύνολο των καθηγητών που μας μετέδωσαν τις γνώσεις τους.

ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Τα τοπικά ζητήματα επιλύονται από Οργανισμούς Τοπικής Αυτοδιοίκησης, που έχουν συσταθεί σε συγκεκριμένη γεωγραφική περιοχή του έθνους. Στο άρθρο 102 του Ελληνικού Συντάγματος του 2008, τους παρέχεται διοικητική και οικονομική ανεξαρτησία. Ωστόσο, λόγω αυτής της αυτονομίας είναι δύσκολο για την κεντρική αρχή να χρησιμοποιεί ελέγχους για τη διαχείριση της αποδοτικότητας και της αποτελεσματικότητας των λειτουργιών της. Το κοινωνικοοικονομικό περιβάλλον στο οποίο βρίσκεται το έθνος τα τελευταία χρόνια δεν είναι επίσης χρήσιμο, καθώς όλο και περισσότερα καθήκοντα ανατίθενται στους Οργανισμούς Τοπικής Αυτοδιοίκησης από την κεντρική αρχή, καθιστώντας ακόμη πιο δύσκολη την άσκηση του ελέγχου και της λογοδοσίας που κρίνονται απαραίτητα για όσους διαχειρίζονται δημόσια κονδύλια. Οι Οργανισμοί Τοπικής Αυτοδιοίκησης καλούνται να θεσπίσουν μηχανισμούς εσωτερικού ελέγχου, λαμβάνοντας υπόψη την ορθολογική διαχείριση των οικονομικών και ανθρώπινων πόρων, εντός των παραμέτρων που ορίζει η νομοθεσία, τη σωστή διαχείριση των δημοσίων κονδυλίων, καθώς και τη βιωσιμότητά τους. Σκοπός της παρούσας εργασίας είναι να γίνουν αντιληπτοί και να εξηγηθούν οι όροι της Ελεγκτικής Επιστήμης και του Εσωτερικού Ελέγχου. Επίσης, η εργασία στοχεύει στην παρουσίαση του Εσωτερικού Ελέγχου στον Δημόσιο Τομέα και πιο συγκεκριμένα στους Οργανισμούς Τοπικής Αυτοδιοίκησης της Ελλάδας. Στη συνέχεια, πραγματοποιείται βιβλιογραφική ανασκόπηση σχετικά με το θέμα της εργασίας και παρουσιάζονται μελέτες σχετικά με τον Εσωτερικό Έλεγχο Οργανισμό της Τοπικής Αυτοδιοίκησης και πέρα των συνόρων της Ελλάδας για την καταγραφή μίας γενικότερης εικόνας των στάσεων των χωρών απέναντι στον Εσωτερικό Έλεγχο Δημοσίου Τομέα.

Λέξεις- Κλειδιά

Ελεγκτική, Είδη Ελέγχων, Εσωτερικός Έλεγχος, Οργανισμός Τοπικής Αυτοδιοίκησης, Πρότυπα

ABSTRACT

Local issues are resolved by Local Government Organizations, which have been established in a particular geographic area of the nation. In Article 102 of the 2008 Greek Constitution, they are given administrative and financial independence. However, it is because of this autonomy that it is challenging for the central authority to use controls to manage the efficiency and effectiveness of their operations. The socioeconomic environment the nation has been in for the past eight years is also not helpful, as more and more duties are being delegated to the Local Government Organizations from the central authority, making it even more challenging to exercise the control and accountability that are deemed necessary and necessary for those who manage public funds. Local Government Organizations are required to put internal control mechanisms into place while keeping in mind the rational management of financial and human resources, within the parameters set forth by the legislation, proper management of public funds, as well as their sustainability. The purpose of this paper is to understand and explain the terms of Auditing Science and Internal Auditing. Also, the work aims to present the Internal Audit in the Public Sector and more specifically in the Local Government Organizations of Greece. Then, a bibliographic review is carried out on the topic of the work and studies are presented on the Internal Audit Organization of the Local Government and beyond the borders of Greece, to record a countries' views general “optic” towards Public Sector Internal Audit.

Keywords

Auditing, Types of Audits, Internal Audit, Local Government Organization, Standards

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

ΕΥΧΑΡΙΣΤΙΕΣ.....	2
ΠΕΡΙΛΗΨΗ.....	3
ΑΒSTRACT.....	4
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1. ΕΙΣΑΓΩΓΗ.....	9
1.1 Εισαγωγικά.....	9
1.2 Σκοπός Εργασίας.....	9
1.3. Μεθοδολογικό Πλαίσιο.....	9
1.4. Αντικείμενο Εργασίας.....	10
1.5. Δομή Εργασίας.....	10
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2. ΔΙΕΘΝΕΙΣ ΜΕΛΕΤΕΣ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑΣ ΚΑΙ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ ΟΡΓΑΝΙΣΜΩΝ ΤΟΠΙΚΗΣ ΑΥΤΟΔΙΟΙΚΗΣΗΣ.....	11
2.1. Εισαγωγικά.....	11
2.2. Αρθρογραφική Ανασκόπηση.....	11
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3. ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ.....	29
3.1.Εισαγωγικά.....	29
3.2. Εννοιολογικός Προσδιορισμός Εσωτερικού Ελέγχου.....	29
3.3. Είδη, Στόχοι και Αναγκαιότητα.....	30
3.4. Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου (Οφέλη – Μειονεκτήματα).....	32
3.5. Πρότυπα Εσωτερικού Ελέγχου.....	33
3.6. Σχεδιασμός και Προγραμματισμός.....	37
3.7. Δικλείδες Ασφαλείας Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου.....	39
3.8. Έλεγχος Δημοσίου Τομέα.....	40
3.9. Ελεγκτικά Σώματα & Εσωτερικός Έλεγχος Δημόσιας Διοίκησης.....	40
3.10. Εσωτερικός Έλεγχος Ο.Τ.Α.....	42

3.11. Ε.Χ.Τ.Α.....	43
3.12. Καλλικράτης.....	44
3.13. Ελεγκτικά Σώματα Ο.Τ.Α.....	44
3.14. Συστήματα Εσωτερικού Ελέγχου.....	48
3.15. Κακοδιοίκηση και Διαφθορά.....	50
3.16. Ν.4795/2021 Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου του Δημόσιου Τομέα.....	52

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4. ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ, ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΟΙ & ΜΕΛΛΟΝΤΙΚΗ

ΕΡΕΥΝΑ.....	55
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ.....	60

Πίνακας περιεχομένων πινάκων

Πίνακας 1: Η οργάνωση του εσωτερικού ελέγχου του δημόσιου τομέα στις χώρες της ΕΕ (2018).....	20
---	----

Πίνακας περιεχομένων εικόνων

Εικόνα 1: Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου (Μοντέλο COSO 2013).....	50
Εικόνα 2: Σχηματική απεικόνιση ΣΕΕ-Μοντέλο τριών γραμμών ρόλων	51

ΑΚΡΩΝΥΜΙΑ ΚΑΙ ΣΥΝΤΟΜΟΓΡΑΦΙΕΣ

Α.Υ.Ε.	Αυτοτελής Υπηρεσία Εποπτείας
ΓΕ.ΓΡ.ΚΑ.Δ	Γενική Γραμματεία για την Καταπολέμηση της Διαφθοράς
Δ.Ε.Π.Ε.Ε.	Διεθνή Επαγγελματικά Πρότυπα Εσωτερικού Ελέγχου
Ε.Ε.	Εσωτερικός Έλεγχος
Ι.Ε.Ε.	Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών
Ν.Π.Δ.Δ.	Νομικά πρόσωπα Δημοσίου Δικαίου
Ο.Τ.Α.	Οργανισμοί Τοπικής Αυτοδιοίκησης
Π.Ε.Ε.	Πρότυπα Εσωτερικού Ελέγχου
Σ.Ε.Ε.	Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου
Τ.Α.	Τοπική Αυτοδιοίκηση
Υ.Ε.Ε.	Υπηρεσίες Εσωτερικού Ελέγχου
IAF	Internal Audit Function
ICFR	Internal control over financial reporting

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1. ΕΙΣΑΓΩΓΗ

1.1. Εισαγωγικά

Ο ρόλος του ελέγχου γίνεται ολοένα και πιο κρίσιμος στο σημερινό οικονομικό κλίμα, καθώς οι συναλλαγές γίνονται πιο περίπλοκες και οι κίνδυνοι γίνονται πιο δύσκολο να αναγνωριστούν. Το συγκεκριμένο κεφάλαιο αποτελεί με σύντομο τρόπο την εισαγωγή καθώς ο στόχος της μελέτης και η μεθοδολογία που ακολουθήθηκε για την πλήρωση αυτής της μελέτης θα συζητηθούν λεπτομερώς σε αυτό το κεφάλαιο. Τέλος, περιλαμβάνεται η παρουσίαση της δομής της εργασίας ώστε ο αναγνώστης να ενημερωθεί για το περιεχόμενο αυτής.

1.2. Σκοπός Εργασίας

Στόχος αυτού του κεφαλαίου είναι να παράσχει μια ενδελεχή γνώση στα πλαίσια της ελεγκτικής επιστήμης με ιδιαίτερη μνεία στον εσωτερικό έλεγχο των Οργανισμών Τοπικής Αυτοδιοίκησης. Ειδικότερα παρουσιάζονται οι έννοιες της ελεγκτικής διαδικασίας και του ελέγχου του Δημόσιου Τομέα σε Ελλάδα και εξωτερικό.

1.3. Μεθοδολογικό Πλαίσιο

Στην παρούσα μελέτη χρησιμοποιείται η βιβλιογραφική έρευνα ως μέθοδος αναζήτησης του περιεχομένου της εργασίας. Συγκεκριμένα με τη χρήση της ελληνικής και διεθνούς βιβλιογραφίας και αρθρογραφίας αναζητούνται αναφορές στον εσωτερικό έλεγχο και στις διαδικασίες του σε παγκόσμιο επίπεδο στο πλαίσιο των Οργανισμών Τοπικής Αυτοδιοίκησης. Επιδιώκεται λοιπόν να αναδειχθεί η σημαντικότητα του εσωτερικού ελέγχου εντός και εκτός ελληνικών συνόρων.

Για την αναζήτηση της διεθνούς αρθρογραφίας έγινε χρήση μηχανών αναζήτησης έγκριτων επιστημονικών περιοδικών μέσω των Semantic Scholar και Research Gate. Οι αναζητήσεις αφορούσαν την τελευταία δεκαετία και συγκεκριμένα

από το 2012 έως και σήμερα ενώ τα άρθρα που επιστράφησαν ήταν στην αγγλική γλώσσα. Οι συνηθέστεροι όροι αναζήτησης που χρησιμοποιήθηκαν ήταν “Internal Audit”, “Local Government Organizations”, “Risk”, “Municipality”, “Management”, “Public Sector” και άλλα.

1.4. Αντικείμενο Εργασίας

Η παρούσα μελέτη δύναται να παρουσιάσει τον τρόπο του εσωτερικού ελέγχου της χώρας αλλά και άλλων χωρών σε επίπεδο Τοπικής Αυτοδιοίκησης ώστε να καταγραφεί η σημαντικότητά του.

1.5. Δομή Εργασίας

Αναφορικά με τη δομή της εργασίας, η διάθρωσή της έχει εξής: Το πρώτο κεφάλαιο περιλαμβάνει μία αναφορά του περιεχομένου της εργασίας σε εισαγωγικό πλαίσιο. Στο δεύτερο κεφάλαιο περιλαμβάνονται τα ευρήματα στάσεων της Ελλάδας και άλλων χωρών απέναντι στην σημασία, εφαρμογή και επιτυχή υλοποίηση του Εσωτερικού Ελέγχου στο δημόσιο τομέα με έμφαση στην Τοπική Αυτοδιοίκηση ως αποτέλεσμα της δευτερογενούς μελέτης παλαιότερων μελετών (ελληνικές και διεθνείς) επί του θέματος. Ακολουθεί το τρίτο κεφάλαιο όπου παρατίθενται πληροφορίες σχετικά με την η έννοια του Εσωτερικού Ελέγχου μέσω των ειδών, των στόχων, των πλεονεκτημάτων και μειονεκτημάτων που περιλαμβάνει. Συνάμα γίνεται αναφορά των Προτύπων Εσωτερικού Ελέγχου και των Δικλίδων Ασφαλείας. Το κεφάλαιο συμπληρώνεται με παράθεση της σημασίας του ελέγχου στον δημόσιο τομέα και παρουσίαση των ελεγκτικών σωμάτων και του εσωτερικού ελέγχου που ακολουθείται στη δημόσια διοίκηση. Επιπρόσθετα, περιγράφεται ο Εσωτερικός Έλεγχος πιο σχολαστικά στο πλαίσιο των Οργανισμών Τοπικής Αυτοδιοίκησης ως μία παρουσίαση της κατάστασης στην Ελλάδα. Το τέταρτο και τελευταίο κεφάλαιο της εργασίας περιλαμβάνει τα συμπεράσματα της βιβλιογραφικής έρευνας, τους περιορισμούς που συναντήθηκαν και μία σειρά προτάσεων για μελλοντική έρευνα.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2. ΔΙΕΘΝΕΙΣ ΜΕΛΕΤΕΣ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑΣ ΚΑΙ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ ΟΡΓΑΝΙΣΜΩΝ ΤΟΠΙΚΗΣ ΑΥΤΟΔΙΟΙΚΗΣΗΣ

2.1. Εισαγωγικά

Στο ακόλουθο κεφάλαιο θα παρουσιαστούν έρευνες που έχουν πραγματοποιηθεί σχετικά με τον Εσωτερικό Έλεγχο στους Οργανισμούς Τοπικής Αυτοδιοίκησης σε παγκόσμιο επίπεδο. Πιο συγκεκριμένα, θα παρουσιαστούν για μία πληθώρα χωρών ο σκοπός και τα συμπεράσματα μελετών από την εφαρμογή ή μη εφαρμογή του σχετικού Εσωτερικού Ελέγχου, εξετάζοντας το θέμα από πολλαπλές οπτικές γωνίες. Οι έρευνες σχετίζονται με την επίδραση και την εφαρμογή του εσωτερικού ελέγχου στους ΟΤΑ στην Ελλάδα, σε άλλες χώρες της Ευρώπης αλλά και των υπόλοιπων ηπείρων. Η σχετική αναφορά τους προωθεί την καταγραφή των στάσεων και του τρόπου εφαρμογής του εσωτερικού ελέγχου ώστε να διατυπωθεί η σχετικότητα εφαρμογής ή η απουσία σχέσης με τον τρόπο εφαρμογής του εσωτερικού ελέγχου στην Ελλάδα. Σκοπός του κεφαλαίου είναι η παρουσίαση των πορισμάτων των τελευταίων ετών από την εφαρμογή του Εσωτερικού Ελέγχου στους Οργανισμούς Τοπικής Αυτοδιοίκησης στην Ελλάδα και το εξωτερικό ως μία προσπάθεια σύγκρισης αυτών των αποτελεσμάτων.

2.2. Αρθρογραφική ανασκόπηση

Η μελέτη των Torres και Cabeza (2022) αναφέρεται στην περίπτωση ελέγχων που πραγματοποιούνται στην Ισπανία. Το Ελεγκτικό Συνέδριο – Tribunal de Cuentas – είναι το Ανώτατο Ελεγκτικό Ίδρυμα (Supreme Audit Institution - SAI) της Ισπανίας το οποίο, μαζί με τα Περιφερειακά Ελεγκτικά Όργανα (Regional Audit Institutions - RAI) των Αυτόνομων Κοινοτήτων (Órganos de Control Externo) διενεργεί τους θεσμικούς εξωτερικούς ελέγχους στην Ισπανία. Σε εσωτερικό επίπεδο, η Intervención General de la Administración del Estado (IGAE) και τα εσωτερικά όργανα ελέγχου

των Αυτόνομων Κοινοτήτων και των Τοπικών Οντοτήτων, διενεργούν τον εσωτερικό έλεγχο στα τρία επίπεδα του ισπανικού δημόσιου τομέα, αναθέτοντας σε ορισμένες περιπτώσεις ιδιωτικό έλεγχο επιχειρήσεις. Έτσι, η δομή του δημόσιου ελέγχου στην Ισπανία είναι κατακερματισμένη. Όσον αφορά το πεδίο εφαρμογής, αν και θεωρητικά οι τρεις τύποι ελέγχων διενεργούνται στις δημόσιες οντότητες στην Ισπανία (έλεγχοι συμμόρφωσης με τη νομιμότητα, λογιστικοί και οικονομικοί έλεγχοι και έλεγχοι απόδοσης), στην πράξη το τελευταίο δεν εφαρμόζεται επαρκώς. Υπάρχουν περιθώρια για βελτιώσεις. Οι δημόσιοι έλεγχοι στην Ισπανία περιλαμβάνουν όλο και περισσότερες ενέργειες για περιβάλλοντα ηλεκτρονικής διοίκησης.

Οι Aikins et al. (2021) αναφέρουν ότι σε παγκόσμιο και ιστορικό επίπεδο, ο εσωτερικός έλεγχος έχει χρησιμοποιηθεί για τη βελτίωση της αποδοτικότητας και της αποτελεσματικότητας των οργανισμών. Η διαδικασία εσωτερικού ελέγχου βοηθά στην επίτευξη των επιθυμητών στόχων των οργανισμών, συμπεριλαμβανομένων των τοπικών κυβερνήσεων, αποτρέποντας τις παρατυπίες στις λειτουργίες. Καθοδηγούμενη από τη θεσμική θεωρία και βασισμένη σε πρωτογενή δεδομένα καθώς και χρησιμοποιώντας την ερμηνευτική ερευνητική φιλοσοφία, η μελέτη τους εξέτασε τη διαδικασία εσωτερικού ελέγχου επιλεγμένων τοπικών κυβερνητικών ιδρυμάτων στην Κεντρική Περιφέρεια της Γκάνα. Η τεχνική της σκόπιμης δειγματοληψίας χρησιμοποιήθηκε για την επιλογή επτά βασικών πληροφοριοδοτών για συνέντευξη με τη χρήση οδηγού συνέντευξης. Τα δεδομένα αναλύθηκαν χρησιμοποιώντας αντιστοίχιση προτύπων και ανάλυση περιεχομένου βάσει θεμάτων. Το κύριο εύρημα της έρευνας ήταν ότι οι εσωτερικοί ελεγκτές μετά βίας εκτελούσαν όλα τα καθήκοντα που εμπλέκονται στη διαδικασία εσωτερικού ελέγχου λόγω παρατυπιών στη λειτουργία. Αυτό περιόρισε την επίτευξη των στόχων της ανάθεσης. Η σύσταση ήταν ο Προϊστάμενος της Υπηρεσίας Τοπικής Αυτοδιοίκησης να επιβάλει κυρώσεις στους ελεγκτές που αψηφούν τη διαδικασία. Οι ερευνητές τονίζουν ότι αυτή η μελέτη έχει σκοπό να ευαισθητοποιήσει τους ενδιαφερόμενους φορείς της τοπικής αυτοδιοίκησης σχετικά με την ανάγκη βελτίωσης των πρακτικών εσωτερικού ελέγχου για αποτελεσματική και αποδοτική χρήση των πόρων για τη βελτίωση της παροχής υπηρεσιών στους πολίτες.

Η μελέτη των Ratmono et al. (2020) υποστηρίζει ότι η δημοσιονομική αποκέντρωση και η ποιότητα της διακυβέρνησης είναι συμπληρωματικές μεταβλητές

ως καθοριστικοί παράγοντες του φαινομένου της διαφθοράς, επομένως και οι δύο πρέπει να συμπεριληφθούν στο μοντέλο εσωτερικού ελέγχου. Ένας από τους παράγοντες για τον οποίο υπάρχουν υπόνοιες ότι προκαλεί υψηλά επίπεδα διαφθοράς στους οργανισμούς τοπικής αυτοδιοίκησης στην Ινδονησία είναι η δημοσιονομική αποκέντρωση. Από την εποχή της μεταρρύθμισης, η διοίκηση της τοπικής αυτοδιοίκησης στην Ινδονησία έχει υποστεί σημαντικές αλλαγές, συγκεκριμένα μια στροφή από τη συγκέντρωση στην αποκέντρωση. Με την εφαρμογή της δημοσιονομικής αποκέντρωσης, οι τοπικές κυβερνήσεις πρέπει να είναι σε θέση να διαδραματίσουν το ρόλο τους στη διαχείριση των οικονομικών τους ανεξάρτητα, έτσι ώστε όλες οι δυνατότητες να μπορούν να μεγιστοποιηθούν μέσω αποτελεσματικού και αποδοτικού σχεδιασμού. Ωστόσο, στην πραγματικότητα, η εφαρμογή της εσωτερικού ελέγχου εγείρει πολλά προβλήματα, ιδίως στην υλική χρήση του περιφερειακού προϋπολογισμού, κάτι που μπορεί να υποδηλωθεί από εγκληματικές πράξεις διαφθοράς, όπως ο προϋπολογισμός περιφερειακής επέκτασης, η διαχείριση καταστροφών και οι επισκέψεις εργασίας. Οι τρόποι που πραγματοποιούνται περιλαμβάνουν, μεταξύ άλλων, την κατάχρηση του περιφερειακού προϋπολογισμού, τη διόγκωση κονδυλίων για την προμήθεια αγαθών και υπηρεσιών και τη δημιουργία πλασματικών.

Οι Setiawan et al. (2020) αναφέρουν ότι στο πλαίσιο της υποβολής οικονομικών καταστάσεων των δημόσιων οργανισμών, η κυβέρνηση είναι ένας πράκτορας που είναι υποχρεωμένος να παρουσιάζει χρήσιμες οικονομικές πληροφορίες στους χρήστες με την ιδιότητά της ως κύριος στην αξιολόγηση της λογοδοσίας και στη λήψη οικονομικών, κοινωνικών και πολιτικών αποφάσεων.

Οι Xhani et al. (2020) αναφερόμενοι στην περίπτωση του εσωτερικού ελέγχου της τοπικής αυτοδιοίκησης στην Αλβανία τονίζουν ότι η λογοδοσία και η διαφάνεια είναι οι βασικές αρχές της αποτελεσματικής λειτουργίας των δημόσιων οικονομικών σε τοπικό επίπεδο και ιδιαίτερα ενός σύγχρονου κοινωνικού κράτους. Η ανάπτυξη δεσμεύσεων εξωτερικού και εσωτερικού ελέγχου είναι απαραίτητη για να διασφαλιστεί η οικονομική και οικονομικά αποδοτική χρήση των οικονομικών πόρων της τοπικής αυτοδιοίκησης. Η μελέτη τους επικεντρώθηκε στον τρόπο οργάνωσης των δραστηριοτήτων εσωτερικού και εξωτερικού ελέγχου στο δευτεροβάθμιο επίπεδο της κυβέρνησης στην Αλβανία, με άλλα λόγια στην τοπική αυτοδιοίκηση. Ποιες είναι

όμως οι αρμόδιες μονάδες για τη λειτουργία της διαδικασίας ελέγχου στους φορείς τοπικής αυτοδιοίκησης; Τα ευρήματα αυτής της μελέτης δείχνουν ότι, παρόλο που έχει αναπτυχθεί το νομικό πλαίσιο για εσωτερικό και εξωτερικό έλεγχο, η ποιότητα των μονάδων εσωτερικού ελέγχου δεν βρίσκεται στα αναμενόμενα επίπεδα. Ιδιαίτερα στην οργάνωση της ελεγκτικής δραστηριότητας, στο πλαίσιο των ειδικών συνθηκών της Αλβανίας, η κυβέρνηση πρέπει να λάβει υπόψη της τη δημιουργία ενός ευνοϊκού και ενθαρρυντικού περιβάλλοντος για την απασχόληση ελεγκτών. Το Δημοτικό Συμβούλιο και ο Δήμαρχος θα πρέπει να αυξήσουν και να ενισχύσουν τη σημασία του ελεγκτικού επαγγέλματος και των ελεγκτικών ικανοτήτων σε τοπικό επίπεδο.

Σύμφωνα με μελέτη σε επίπεδο διπλωματικής του Mahyoro το 2020, η Τανζανία αντιμετωπίζει το πρόβλημα του αναποτελεσματικού εσωτερικού ελέγχου στους οργανισμούς τοπικής αυτοδιοίκησης. Τονίζεται παράλληλα ότι ο εσωτερικός έλεγχος είναι ένα ζωτικής σημασίας μέρος της διαχείρισης κάθε οργανισμού. Αυτή η μελέτη εξέτασε την αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου στην απόδοση των υπηρεσιών εσωτερικού ελέγχου στις επιλεγμένες αρχές τοπικής αυτοδιοίκησης στην Τανζανία. Οι συγκεκριμένοι στόχοι ήταν να προσδιοριστεί η επιρροή της ποιότητας του ελέγχου στην απόδοση των υπηρεσιών εσωτερικού ελέγχου, να εξεταστεί η επίδραση των οργανωτικών ρυθμίσεων στην απόδοση των υπηρεσιών εσωτερικού ελέγχου και να διερευνηθεί η επιρροή των χαρακτηριστικών ελέγχου στην απόδοση των υπηρεσιών εσωτερικού ελέγχου σε τοπικό επίπεδο. Η μελέτη υιοθέτησε σχεδιασμό περιγραφικής έρευνας και ένα δείγμα 150 ερωτηθέντων επιλέχθηκε από οκτώ ΟΤΑ χρησιμοποιώντας τεχνική σκόπιμης δειγματοληψίας. Οι μέθοδοι συλλογής δεδομένων περιελάμβαναν συνέντευξη, ερωτηματολόγιο και ανασκόπηση εγγράφων. Τα δεδομένα αναλύθηκαν χρησιμοποιώντας ανάλυση πολλαπλής γραμμικής παλινδρόμησης. Η μελέτη διαπίστωσε ότι οι μονάδες εσωτερικού ελέγχου δεν διαθέτουν αρκετούς ανθρώπινους, οικονομικούς πόρους και αντίστοιχα υποδομές για την εκτέλεση των καθηκόντων τους που σχετίζονται με την επιτόπια εργασία και τον έλεγχο στους ΟΤΑ. Επιπλέον, σε οργανωτικά περιβάλλοντα, η μελέτη διαπίστωσε ότι οι συστάσεις και το σχέδιο δράσης δεν ανταποκρίθηκαν έγκαιρα και εμποδίζουν την προσθήκη αξίας ελέγχου στους ΟΤΑ σχετικά με την ανταπόκριση στα ευρήματα του ελέγχου. Επιπλέον, στο χαρακτηριστικό του ελέγχου, η μελέτη διαπίστωσε ότι τα ανώτατα στελέχη δεν είναι εξοικειωμένα με τους ρόλους και την ευθύνη των

λειτουργιών εσωτερικού ελέγχου και ότι ο χάρτης εσωτερικού ελέγχου δεν κοινοποιήθηκε αποτελεσματικά εντός των ΟΤΑ σχετικά με το επίπεδο συνεργασίας στον έλεγχο. Η μελέτη συνιστά ότι, η διοίκηση των Αρχών Τοπικής Αυτοδιοίκησης στην Τανζανία πρέπει να διασφαλίσει ότι υπάρχουν αρκετοί πόροι και επαρκές στελέχωση των μονάδων εσωτερικού ελέγχου, διασφαλίζοντας ότι όλα τα ευρήματα εσωτερικού ελέγχου και οι συστάσεις για όλα τα ζητήματα που εγείρονται εφαρμόζονται έγκαιρα και σύμφωνα με τον χάρτη εσωτερικού ελέγχου εντός της Τοπικής Αυτοδιοίκησης οι αρχές επικοινωνούν σε όλους αποτελεσματικά.

Η σημασία του εσωτερικού ελέγχου και ο αντίκτυπός του στην αποτελεσματικότητα των οργανισμών αύξησε το δημόσιο ενδιαφέρον. Η μελέτη Drogalas et al. (2020) εστιάζει στους μηχανισμούς εσωτερικού ελέγχου στους οργανισμούς τοπικής αυτοδιοίκησης (ΟΤΑ). Συγκεκριμένα, διερευνάται το επίπεδο εφαρμογής των μηχανισμών εσωτερικού εταιρικού ελέγχου στο Τμήμα Υποστήριξης Αποφάσεων (DSD- Decision Support Department) των ΟΤΑ. Με βάση την ανάλυση δεδομένων και την επεξεργασία των αποτελεσμάτων της μελέτης, στην οποία συμμετείχαν 93 δημόσιοι υπάλληλοι, είναι προφανές ότι ο βαθμός της προστιθέμενης αξίας του εσωτερικού ελέγχου στους δημόσιους οργανισμούς εξαρτάται από το βαθμό ανεξαρτησίας του. Επίσης, τα ευρήματα υποδηλώνουν ότι είναι αντιστρόφως ανάλογο με το βαθμό συμμόρφωσης με τις διαδικασίες του DSD.

Η εμπειρική γνώση σχετικά με τον εσωτερικό έλεγχο του δημόσιου τομέα είναι διάχυτη. Επομένως, είναι απαραίτητο να οργανωθούν τα ευρήματα της βιβλιογραφίας σε ένα συνεκτικό πλαίσιο για την κατανόηση των εξελίξεων στον τομέα αυτό. Κάτι τέτοιο θα παρείχε μια συνεκτική και σαφή εικόνα της ΕΑ του δημόσιου τομέα. Υπό αυτή τη οπτική εκπονήθηκε η μελέτη των Nerantzidis et al. (2020). Αυτή η μελέτη εξετάζει τη βιβλιογραφία μετά το 2009 για τον εσωτερικό έλεγχο του δημόσιου τομέα (ΕΑ) και εξετάζει τρία αλληλένδετα ερευνητικά ερωτήματα: Ερ.1. Πώς αναπτύσσεται η έρευνα για την ΕΑ του δημόσιου τομέα; Ερ.2. Ποια είναι η εστίαση και η κριτική της βιβλιογραφίας για την ΕΑ του δημόσιου τομέα; Ερ.3. Ποιο είναι το μέλλον της έρευνας ΕΑ του δημόσιου τομέα; Ακολουθώντας την ερευνητική προσέγγιση της συστηματικής ανασκόπησης της βιβλιογραφίας ανέλυσαν 78 άρθρα περιοδικών με αξιολόγηση από ομότιμους που δημοσιεύθηκαν μεταξύ 2010 και 2019. Διαπίστωσαν αύξηση των δημοσιεύσεων έως

το 2017, οι περισσότερες από τις οποίες επικεντρώνονται σε μία χώρα, ιδιαίτερα στις αναδυόμενες αγορές. Επιπλέον, σημειώνουν ότι ο εσωτερικός έλεγχος έχει μελετηθεί σε όλα τα κυβερνητικά επίπεδα, τις περισσότερες φορές σε επίπεδο τοπικής αυτοδιοίκησης. Οι περισσότερες μελέτες δίνουν έμφαση στη «διακυβέρνηση» και τη «λειτουργική αποτελεσματικότητα» χρησιμοποιώντας ποσοτική ανάλυση, χωρίς αναφορά σε καμία θεωρία. Προτείνουν νέους δρόμους για έρευνα, όπως συγκριτικές μελέτες μεταξύ χωρών και διαφορετικών αγορών που παρέχουν περαιτέρω στοιχεία σε διεθνές και περιφερειακό επίπεδο και μελέτες για την επίδραση των πολιτιστικών, θεσμικών και δημογραφικά χαρακτηριστικά σε σχέση με τον εσωτερικό έλεγχο. Η μελέτη τους είναι η πρώτη που παρέχει μια συστηματική βιβλιογραφική ανασκόπηση σχετικά με τον εσωτερικό έλεγχο του δημόσιου τομέα. Επιπλέον, αναπτύσσει ιδέες, κριτικούς προβληματισμούς και οδούς για μελλοντική έρευνα σε αυτόν τον τομέα.

Οι Chang et al. (2019) τονίζουν ότι ο αντίκτυπος και η προστιθέμενη αξία που παρέχει ο εσωτερικός έλεγχος στους οργανισμούς εφιστά την προσοχή του δημόσιου συμφέροντος τα τελευταία χρόνια. Πιο συγκεκριμένα, αναφέρουν ότι η λειτουργία εσωτερικού ελέγχου βοηθά τη διοίκηση στη βελτίωση των εσωτερικών ελέγχων σχετικά με τις λειτουργίες, την υποβολή εκθέσεων και τη συμμόρφωση. Ενώ πολλές μελέτες εξετάζουν τη συσχέτιση μεταξύ της λειτουργίας του εσωτερικού ελέγχου (Internal Audit Function- IAF) και του εσωτερικού ελέγχου επί της χρηματοοικονομικής αναφοράς (ICFR), λίγα είναι γνωστά για τον εσωτερικό έλεγχο των λειτουργιών και τη συμμόρφωση. Χρησιμοποιώντας ένα μοναδικό σύνολο δεδομένων από την Ταϊβάν, αυτό το έγγραφο εξετάζει τη συσχέτιση μεταξύ της ποιότητας της IAF και των ελλείψεων εσωτερικού ελέγχου στις λειτουργίες και τη συμμόρφωση. Τα αποτελέσματα υποδηλώνουν ότι μια μεγαλύτερη ομάδα εσωτερικού ελέγχου μπορεί να βελτιώσει την απόδοση εσωτερικού ελέγχου τόσο για τις λειτουργίες όσο και για τη συμμόρφωση, ενώ η ικανότητα του εσωτερικού ελεγκτή συνδέεται θετικά με την αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου στη συμμόρφωση, αλλά όχι με τις λειτουργίες. Αυτή η μελέτη συμβάλλει στη βιβλιογραφία ρίχνοντας φως στους καθοριστικούς παράγοντες για την επίτευξη των στόχων λειτουργιών και συμμόρφωσης. Παρέχει επίσης σημαντικές επιπτώσεις για τα ενδιαφερόμενα μέρη και τους επαγγελματίες, καθώς ο έλεγχος μιας εταιρείας στις

λειτουργίες και η συμμόρφωση μπορεί να επηρεάσει αμοιβαία το ICFR και τελικά την επιχειρηματική της επιτυχία.

Οι Negara et al. (2018) αναφέρουν για περιοχή της Ινδονησίας ότι η απόδοση της κυβέρνησης περιγράφει τα επιτεύγματα που έχουν επιτευχθεί στην υλοποίηση των προγραμμάτων, των στόχων, του οράματος και της αποστολής που περιέχονται στον σχεδιασμό. Η σωστή διακυβέρνηση μπορεί να βοηθήσει την κυβέρνηση στην αξιολόγηση και την παρακολούθηση των κρατικών δαπανών για τη βελτίωση των επιδόσεων.

Σε μελέτη των Bonic et al. (2018) αναφέρεται ότι αν και έχουν διαφορετικούς και σαφώς καθορισμένους ρόλους, ο γενικός σκοπός του εξωτερικού και εσωτερικού ελέγχου στο δημόσιο τομέα είναι να συμβάλει στη σωστή διακυβέρνηση των δημόσιων πόρων, δηλαδή την αποτελεσματικότητα και την οικονομία της δημόσιας διοίκησης. Ως μέρος των πολυάριθμων μεταρρυθμίσεων στον δημόσιο τομέα των χωρών της Ευρωπαϊκής Ένωσης (ΕΕ), καθώς και των Βαλκανικών χωρών, που ξεκίνησαν στις αρχές του 21ου αιώνα, ο εξωτερικός έλεγχος του δημόσιου τομέα (κρατικός έλεγχος) αναπτύσσει μια ολοκληρωμένη προσέγγιση στο εύρος εργασίας, που σημαίνει παροχή βεβαιώσεων στο Κοινοβούλιο και στους πολίτες του κράτους ότι τα δημόσια κονδύλια χρησιμοποιούνται αποτελεσματικά, αποδοτικά και οικονομικά και ότι οι οικονομικές καταστάσεις και λειτουργίες των φορέων του δημόσιου τομέα είναι σύμφωνες με τους επαγγελματικούς και νομικούς κανονισμούς. Έμφαση δίνεται στον έλεγχο απόδοσης). Ο εσωτερικός έλεγχος των χρηστών δημόσιων κονδυλίων, εκτός από την παροχή υπηρεσιών διασφάλισης, επικεντρώνεται ολοένα και περισσότερο σε συμβουλευτικές υπηρεσίες με στόχο την παροχή υποστήριξης στη διαχείριση για τη βελτίωση της διαχείρισης των δημόσιων πόρων και του κινδύνου, την αποτελεσματικότητα της δαπάνης των δημόσιων πόρων και την παροχή ποιοτικών δημόσιων υπηρεσιών. Σύμφωνα με τα ευρήματα της μελέτης τους τα περισσότερα από τα κρατικά ελεγκτικά ιδρύματα σε όλο τον κόσμο εφαρμόζουν τα Πρότυπα INTOSAI – ISSAI από τον Διεθνή Οργανισμό Ανώτατων Ελεγκτικών Ιδρυμάτων, καθώς και την Καθοδήγηση INTOSAI για Καλή Διακυβέρνηση, συμπεριλαμβανομένου του SAI (Κρατικό Ίδρυμα Ελέγχου, State Audit Institution, 2017). Ορισμένες χώρες της ΕΕ εφαρμόζουν τα δικά τους πρότυπα κρατικού ελέγχου, όπως η Μεγάλη Βρετανία και η Ιρλανδία, που χρησιμοποιούν τα δικά τους πρότυπα

σύμφωνα με το ISSAI. Όλα τα παραπάνω πρότυπα (ISSAI και εθνικά πρότυπα ελέγχου) προβλέπουν τη διενέργεια ελέγχου κανονικότητας (οικονομικός έλεγχος και έλεγχος συμμόρφωσης) και έλεγχος απόδοσης. Ωστόσο, αναφερόμενοι στο SAI, ο έλεγχος απόδοσης (σκοπιμότητας) είναι ένα δύσκολο έργο, ως μέρος της ανάπτυξης μιας ολοκληρωμένης προσέγγισης στη διενέργεια κρατικού ελέγχου. Αυτό ισχύει ιδιαίτερα για τα SAI μεμονωμένων αναπτυσσόμενων χωρών ή εκείνων που βρίσκονται στη διαδικασία μετάβασης, οι οποίες δεν έχουν παράδοση δεκαετιών στον τομέα του ελέγχου του δημόσιου τομέα. Τα ελεγκτικά ιδρύματα στις Ηνωμένες Πολιτείες, τον Καναδά, τη Μεγάλη Βρετανία, τη Σουηδία και άλλες ανεπτυγμένες χώρες άρχισαν να αναπτύσσουν τον έλεγχο απόδοσης τη δεκαετία του 1960, αν και παρόμοιες ιδέες άρχισαν να εμφανίζονται στη δεκαετία του 1940. Στις Ηνωμένες Πολιτείες, το Γραφείο Λογοδοσίας της Κυβέρνησης των Ηνωμένων Πολιτειών (GAO), από το 1970, εκτός από τον οικονομικό έλεγχο για τις ανάγκες του Κογκρέσου των ΗΠΑ, αφιερώνει πάνω από το 90% της εργασίας του στον έλεγχο απόδοσης. Το SAI είναι ένας ανεξάρτητος θεσμός μεταξύ του Κοινοβουλίου και του δημόσιου τομέα, με καθήκον να παρέχει διασφάλιση των δημοσίων δαπανών και, επικοινωνώντας και με τις δύο πλευρές, μπορεί να δει πολύ πιο μακριά και να αντιληφθεί τον δημόσιο τομέα πολύ ευρύτερα από οποιοδήποτε άλλο ίδρυμα του δημόσιου τομέα.

Συνεχίζοντας τη μελέτη τους, οι Bonic et al. (2018) αναφέρουν ότι για τα περισσότερα μέλη της ΕΕ με αποκεντρωμένο σύστημα εσωτερικού ελέγχου, η διαχείριση κινδύνου γίνεται μέρος του μηχανισμού διακυβέρνησης στον δημόσιο τομέα. Αυτό συμβαίνει στην Εσθονία και τη Σουηδία, ενώ σε ορισμένες χώρες, όπως η Ιρλανδία, μόνο ορισμένα τμήματα εφαρμόζουν στρατηγικές διαχείρισης κινδύνου. Αρκετές χώρες, από την άλλη πλευρά, δεν αναφέρουν ρητά την αξιολόγηση κινδύνου στο πλαίσιο των ρυθμίσεων εσωτερικής εποπτείας τους (Γερμανία, Ιταλία, Λουξεμβούργο και Ισπανία).

Τα βασικά στοιχεία των σημερινών προγραμμάτων εργασίας για τις περισσότερες λειτουργίες εσωτερικού ελέγχου είναι ο έλεγχος των οικονομικών πληροφοριών και ο έλεγχος συμμόρφωσης, δηλαδή η κανονικότητα της οικονομικής διαχείρισης. Ωστόσο, η εισαγωγή του προϋπολογισμού βάσει απόδοσης (προϋπολογισμός προγραμμάτων), η αξιολόγηση, η διαχείριση κινδύνων και η

αυξανόμενη πολυπλοκότητα της τεχνολογίας, που χρησιμοποιούνται για την παροχή κρατικών υπηρεσιών, έχουν σημαντικό αντίκτυπο στις αυξανόμενες απαιτήσεις για παροχή ποικίλης τεχνογνωσίας, συμβουλευτικών υπηρεσιών και υψηλότερη ποιότητα όλων των υπηρεσιών από τον εσωτερικό έλεγχο. Η επέκταση του πεδίου του εσωτερικού ελέγχου αντικατοπτρίζεται στην υλοποίηση: χρηματοοικονομικών υπηρεσιών, υπηρεσιών χρηματοοικονομικής διασφάλισης, υπηρεσιών διαχείρισης, ελέγχου πληροφορικής, ελέγχου απόδοσης, ασφάλειας και ασφάλειας πληροφοριών και άλλων. Μόνο τα στοιχεία από την Εσθονία είναι εκτός αυτού, καθώς δείχνουν ότι η ζήτηση για συμβουλευτικές υπηρεσίες έχει μειωθεί στη χώρα αυτή. Όλα τα κράτη μέλη της ΕΕ διαθέτουν καθιερωμένη λειτουργία εσωτερικού ελέγχου στο δημόσιο τομέα. Ορισμένες χώρες της ΕΕ (Λουξεμβούργο, Ελλάδα) έχουν σχέδια για αποκέντρωση του εσωτερικού ελέγχου στον δημόσιο τομέα. Στην Ιταλία, ανατέθηκε σε ειδική επιτροπή να παράσχει την ελάχιστη νομική βάση για τη λειτουργία του εσωτερικού ελέγχου. Η Ισπανία αποδίδει μεγάλη σημασία σε μια μορφή εκ των προτέρων εσωτερικού ελέγχου, ενώ αναπτύσσεται επίσης μια μορφή επακόλουθου ελέγχου των δραστηριοτήτων του δημόσιου τομέα. Πολλά κράτη μέλη της ΕΕ έχουν συστήσει ελεγκτικές επιτροπές/επιτροπές ελέγχου. Όσον αφορά το επαγγελματικό κανονιστικό πλαίσιο για τον εσωτερικό έλεγχο στα κράτη μέλη της ΕΕ, τα Διεθνή Πρότυπα για την Επαγγελματική Πρακτική του Εσωτερικού Ελέγχου του Ινστιτούτου Εσωτερικών Ελεγκτών και ο Κώδικας Δεοντολογίας είναι γενικά αποδεκτά, ενώ 18 κράτη μέλη διαθέτουν συγκεκριμένο σύνολο εσωτερικού ελέγχου. πρότυπα στον δημόσιο τομέα. Ο εσωτερικός έλεγχος δεν καλύπτει όλα τα τμήματα του δημόσιου τομέα με τον ίδιο τρόπο σε όλα τα κράτη μέλη της ΕΕ. Σε ορισμένες χώρες, εκτός από το κεντρικό επίπεδο της κυβέρνησης, ο εσωτερικός έλεγχος καλύπτει τόσο τις περιφερειακές όσο και τις τοπικές κυβερνήσεις (Λιθουανία, Εσθονία), ενώ ορισμένες χώρες σκοπεύουν να αναπτύξουν εσωτερικό έλεγχο σε επίπεδο τοπικής αυτοδιοίκησης (Ρουμανία). Στη Σουηδία, μόνο ορισμένοι φορείς (οι οποίοι διαχειρίζονται πολύπλοκες και ευαίσθητες λειτουργίες, με μεγάλους πόρους και υψηλό κόστος) έχουν υποχρέωση να δημιουργήσουν εσωτερικό έλεγχο. Οι περισσότερες χώρες της ΕΕ έχουν οργανώσει εσωτερικό έλεγχο σε κρατικούς φορείς και ιδρύματα (Bonic et al., 2018).

Τα κράτη μέλη της ΕΕ χρησιμοποιούν διαφορετικές μεθόδους για την εναρμόνιση και τον συντονισμό του εσωτερικού ελέγχου, από τη διατύπωση συστάσεων για επαγγελματική δικτύωση μεταξύ μηχανισμών δημοσιονομικού ελέγχου και εσωτερικών και εξωτερικών ελεγκτών έως τη δημιουργία μιας κεντρικής μονάδας εναρμόνισης. Ωστόσο, περισσότερες από τις μισές χώρες της ΕΕ έχουν δημιουργήσει μια κεντρική μονάδα εναρμόνισης (CHU), η οποία είναι υπεύθυνη για: την πρόταση κανονισμών σε αυτόν τον τομέα, την εναρμόνιση των προτύπων, την παρακολούθηση της ποιότητας και της επιτυχίας και τη δημιουργία και τον συντονισμό των δραστηριοτήτων κατάρτισης ανθρώπινου δυναμικού. Στις περισσότερες περιπτώσεις, η CHU είναι μέρος του Υπουργείου Οικονομικών και μερικές φορές υποστηρίζεται από ανεξάρτητα συμβουλευτικά συμβούλια ή επιτροπές. Αρκετά κράτη μέλη της ΕΕ διαθέτουν ειδικές μορφές δικτύωσης που μπορούν να παρέχουν το απαραίτητο επίπεδο συντονισμού (για παράδειγμα, η Αυστρία, η Κύπρος, η Δανία, η Γερμανία και η Λετονία). Η Τσεχική Δημοκρατία κατάργησε πρόσφατα την κεντρική της μονάδα εναρμόνισης για λόγους αποτελεσματικότητας. Ορισμένες χώρες της ΕΕ (Γαλλία, Ουγγαρία,) τονίζουν τη σημασία των κεντρικών μονάδων εναρμόνισης, ιδίως για τη δημιουργία καλών και αποτελεσματικών ρυθμίσεων για τη συνεργασία μεταξύ των διευθυντών δημόσιων φορέων και των δημοσιονομικών ελεγκτών και των εσωτερικών ελεγκτών. Ο παρακάτω Πίνακας 1 παρουσιάζει τα στοιχεία του εσωτερικού ελέγχου στον δημόσιο τομέα χωρών της ΕΕ ο οποίος έχει δημιουργηθεί από τους Bonic et al. (2018) (βάσει της σύνοψης των συστημάτων δημόσιου εσωτερικού ελέγχου στα κράτη μέλη της ΕΕ (Compendium of the public internal control systems in the EU Member States, 2012; PIC Compendium, 2014).

Πίνακας 1: Η οργάνωση του εσωτερικού ελέγχου του δημόσιου τομέα στις χώρες της ΕΕ (2018)

Χώρα	Μοντέλο οργάνωσης εσωτερικού ελέγχου
------	--------------------------------------

Χώρα	Μοντέλο οργάνωσης εσωτερικού ελέγχου
Αυστρία	Αποδεκτά στοιχεία πρόσβασης PIFC ¹ στην ΕΕ. Ίδρυση ΙΑ ² σε όλα τα υπουργεία, τις κρατικές αυτοδιοικήσεις και το 50% των φορέων και των δημοσίων επιχειρήσεων
Βέλγιο	Αποδεκτά στοιχεία πρόσβασης PIFC στην ΕΕ. Ίδρυση ΙΑ πραγματοποιείται σε 22 ιδρύματα εκτελεστικής εξουσίας
Βουλγαρία	Αποκεντρωμένος εσωτερικός έλεγχος. Καθιερώθηκε σύστημα PIFC και ΙΑ εντός αυτού
Κύπρος	Κεντρικός εσωτερικός έλεγχος. Η ΙΑ είναι αρμόδια για την Υπηρεσία Εσωτερικού Ελέγχου (IAS), με επικεφαλής τον Επίτροπο Εσωτερικού Ελέγχου
Τσεχική Δημοκρατία	Αποκεντρωμένος εσωτερικός έλεγχος, καθιερωμένο σύστημα PIFC και ΙΑ εντός αυτού
Δανία	Αποκεντρωμένος εσωτερικός έλεγχος. Εντός κάθε υπουργείου ιδρύθηκε η ΙΑ σε όλα τα τμήματα της ομοσπονδιακής διοίκησης
Εσθονία	Καθιερώθηκε σύστημα PIFC και ΙΑ.
Φινλανδία	Καθιερώθηκε σύστημα PIFC. Η ΙΑ πραγματοποιείται σε κυβερνητικά υπουργεία και κρατικούς φορείς.
Γαλλία	Ισχυρός συγκεντρωτισμός του εσωτερικού ελέγχου. Έναρξη της διαδικασίας αποκέντρωσης του εσωτερικού ελέγχου
Γερμανία	ΙΑ οργανώθηκε σε όλα τα τμήματα της ομοσπονδιακής διαχείρισης
Ελλάδα	Τάση αποκέντρωσης του PIC ³ . Κεντρική ΙΑ για υπουργεία και περιφέρειες

¹ PIFC: Public Internal Financial Control system- Δημόσιο σύστημα εσωτερικού οικονομικού ελέγχου

² IA: Internal Audit – Εσωτερικός Έλεγχος

³ PIC: Public Internal Control system – Δημόσιο σύστημα εσωτερικού ελέγχου

Χώρα	Μοντέλο οργάνωσης εσωτερικού ελέγχου
Ουγγαρία	Αποκεντρωμένος εσωτερικός έλεγχος, Καθιερωμένο σύστημα PIFC
Ιρλανδία	Αποκεντρωμένος εσωτερικός έλεγχος, ΙΑ που καθιερώθηκε σε όλα τα κυβερνητικά τμήματα και τα κρατικά όργανα
Ιταλία	Η τάση της αποκέντρωσης, ΙΑ πραγματοποιείται εντός του Υπουργείου Οικονομικών
Λετονία	Αποκεντρωμένος εσωτερικός έλεγχος. ΙΑ που συστάθηκε σε υπουργεία και θεσμούς, άμεσα αρμόδιος ο Πρωθυπουργός
Λιθουανία	Αποκεντρωμένος εσωτερικός έλεγχος. Καθιερώθηκε σύστημα PIFC
Λουξεμβούργο	Ισχυρός συγκεντρωτισμός της ΙΑ εσωτερικού ελέγχου διενεργείται από τη Γενική Επιθεώρηση Οικονομικών
Μάλτα	Η κεντρική ΙΑ εκτελείται από το Τμήμα Εσωτερικού Ελέγχου και Έρευνας (IAID)
Ολλανδία	Η ΙΑ είναι συγκεντρωτική για τον υπουργό, αλλά είναι λειτουργικά παρούσα σε όλα τα υπουργεία. Διενεργείται από τη Διεύθυνση Ελέγχου της Κεντρικής Κυβέρνησης
Πολωνία	Αποκεντρωμένος εσωτερικός έλεγχος, Καθιερωμένο σύστημα PIFC
Πορτογαλία	Αποκεντρωμένος εσωτερικός έλεγχος. Η ΙΑ οργανώνεται σε επίπεδο υπουργείων και των περισσότερων φορέων του δημόσιου τομέα
Ρουμανία	Αποκεντρωμένος εσωτερικός έλεγχος. Υιοθετήθηκε σύστημα PIFC
Σλοβακία	Αποκεντρωμένος εσωτερικός έλεγχος. Υιοθετήθηκε σύστημα PIFC
Σλοβενία	Αποκεντρωμένος εσωτερικός έλεγχος. Υιοθετήθηκε σύστημα PIFC
Ισπανία	Ο κεντρικός εσωτερικός έλεγχος εκτελείται από τη Διυπηρεσιακή Γενική Διοίκηση της Διοίκησης – IGAE
Κροατία	Αποκεντρωμένος εσωτερικός έλεγχος. Υιοθετήθηκε σύστημα PIFC

Πηγή: Bonic et al., 2018, σσ. 65-66.

Μελέτη των Bananuka et al. (2018) στη Μαλαισία κατέληξε στο συμπέρασμα ότι οι ελεγχόμενοι αντιλήφθηκαν ότι η επιτροπή ελέγχου δεν επηρέασε τον ρόλο των εσωτερικών ελεγκτών.

Οι Oussii και Taktak (2018) στόχευσαν μέσω της μελέτης τους στη διερεύνηση της συσχέτισης μεταξύ των χαρακτηριστικών της λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου (IAF) και της ποιότητας εσωτερικού ελέγχου. Χρησιμοποιώντας δεδομένα που συγκεντρώθηκαν από 59 διευθυντικά στελέχη ελεγκτών από εισηγμένες εταιρείες της Τυνησίας, στη μελέτη τους χρησιμοποιήθηκε ένα μοντέλο παλινδρόμησης για να εξετάσει την ερευνητική υπόθεση που σχετίζεται με τη συσχέτιση μεταξύ των χαρακτηριστικών της IAF και της ποιότητας εσωτερικού ελέγχου. Τα ευρήματα της μελέτης αποκαλύπτουν ότι η ποιότητα εσωτερικού ελέγχου συνδέεται σημαντικά και θετικά με την ικανότητα της IAF, το επίπεδο διασφάλισης ποιοτικού ελέγχου εσωτερικού ελέγχου, τη διαδικασία παρακολούθησης και τη συμμετοχή της επιτροπής ελέγχου στην αναθεώρηση του προγράμματος και των αποτελεσμάτων εσωτερικού ελέγχου. πρακτικές επιπτώσεις Τα ευρήματα έχουν σημαντικές επιπτώσεις για την IAF που επιθυμεί να ενισχύσει την αποτελεσματικότητά τους, αναγνωρίζοντας τον αντίκτυπο των χαρακτηριστικών της IAF στην ποιότητα εσωτερικού ελέγχου. Τα ευρήματα αυτής της μελέτης έχουν επίσης σημαντικές επιπτώσεις για τους ρυθμιστικούς φορείς που ασχολούνται με την ποιότητα εσωτερικού ελέγχου, τους διευθυντές και τις επιτροπές ελέγχου που καθορίζουν τις επενδύσεις της IAF, επιβλέπουν τις δραστηριότητες της IAF και αξιολογούν την απόδοση των εσωτερικών ελεγκτών. Επιπρόσθετα, αυτή η μελέτη συμβάλλει στην κάλυψη ενός κενού στην υπάρχουσα βιβλιογραφία όπου τα υπάρχοντα εμπειρικά στοιχεία για το πώς τα χαρακτηριστικά της IAF επηρεάζουν την ποιότητα της διαδικασίας χρηματοοικονομικής αναφοράς στις αναδυόμενες αγορές ήταν έως τότε ελάχιστα.

Η έρευνα των Hay και Cordery (2018) στη Νέα Ζηλανδία αναφορικά με τον εσωτερικό έλεγχο στον δημόσιο αλλά και τον ιδιωτικό τομέα κατέληξε στη σημαντικότητα του ελέγχου, λόγω της δημιουργίας θετικού κλίματος για μελλοντικούς επενδυτές του δημόσιου τομέα και των οφελών προς την κοινωνία.

Η έρευνα - έκθεση του Kaboyo (2018) που υποβλήθηκε στο Κολέγιο Οικονομικών και Διοίκησης στα πλαίσια απόκτησης Πτυχίου Διοίκησης Επιχειρήσεων από το Πανεπιστήμιο της Καμπάλα βασίστηκε στα Συστήματα Εσωτερικού Ελέγχου και την Απόδοση των Τοπικών Κυβερνήσεων στην Ουγκάντα. Ο σκοπός αυτής της μελέτης ήταν να διαπιστωθεί η αποτελεσματικότητα των συστημάτων εσωτερικού ελέγχου στις οικονομικές επιδόσεις των τοπικών κυβερνήσεων στην Ουγκάντα. Η μελέτη αφορούσε δευτερεύουσες πηγές δεδομένων και στη συνέχεια έβγαλε συμπεράσματα. Η μελέτη χρησιμοποίησε έναν περιγραφικό σχεδιασμό έρευνας στον οποίο χρησιμοποιήθηκαν τόσο ποιοτικές όσο και ποσοτικές τεχνικές. Το δείγμα ήταν 68 εργαζόμενοι στην περιφέρεια σε διαφορετικά τμήματα. Λόγω περιορισμένου χρόνου, ο ερευνητής χρησιμοποίησε ερωτηματολόγια (ο ερωτώμενος συμπληρώνει ό,τι γνώριζε για το θέμα σε σχέση με τις διατυπωμένες ερωτήσεις) και συνεντεύξεις (πρόσωπο με πρόσωπο αφήγηση). Μετά τη συλλογή των δεδομένων, αναλύθηκαν δεοντολογικά με τη χρήση πινάκων συχνότητας και ποσοστών. Τα ευρήματα της μελέτης απεικόνισαν ότι η οικονομική απόδοση (95%) σχετίζεται με τον εσωτερικό έλεγχο. Περαιτέρω σύστημα εσωτερικού ελέγχου χαρακτηρίζεται κυρίως από την ύπαρξη καλά εκπαιδευμένων και ικανών ελεγκτών. Φάνηκε ότι ο εσωτερικός έλεγχος όσον αφορά τη λογοδοσία των δημόσιων κονδυλίων διασφαλίζει ως επί το πλείστον αποτελεσματική και αποδοτική χρήση των δημόσιων πόρων και ότι το σύστημα εσωτερικού ελέγχου αμφισβητείται από λιγότερο ανεπτυγμένη ανθρώπινη ικανότητα (28,8%), περιορισμένη ικανότητα που προκύπτει από δυσκολίες επαγγελματισμού (17,8%) και περιορισμένη επικοινωνία μεταξύ ελεγκτών και διευθυντών (20%) . Ως εκ τούτου, η μελέτη κατέληξε στο συμπέρασμα ότι η πολιτική παρέμβαση, η διαφθορά, η σύγκρουση συμφερόντων, οι ανεπαρκείς δεξιότητες, η ανεπαρκής εκπαίδευση, τα ανεπαρκή κεφάλαια και η ακατάλληλη ροή επικοινωνίας είναι οι κύριες προκλήσεις που αντιμετωπίζει ο εσωτερικός έλεγχος και οι οικονομικές επιδόσεις της τοπικής αυτοδιοίκησης Sheema της Ουγκάντα. Ως εκ τούτου, η μελέτη συνέστησε στους υπαλλήλους των οργανισμών τοπικής αυτοδιοίκησης να ακολουθούν πάντα το καταρτισμένο πρόγραμμα εργασίας στα τμήματα, εάν ο έλεγχος είναι αποτελεσματικός.

Στην μελέτη των Koutourpis et al. (2018) αναφέρεται στην Ελλάδα και τονίζει ότι η διαφθορά στη δημόσια διοίκηση είναι ένα χαρακτηριστικό φαινόμενο που

πηγάξει από έναν δυσλειτουργικό δημόσιο τομέα. Υπό αυτές τις συνθήκες, ο κρατικός μηχανισμός είναι εξαιρετικά αναποτελεσματικός και επηρεάζει αρνητικά το οικονομικό και δημοσιονομικό επίπεδο. Επίσης, από τη μελέτη τους φάνηκε ότι οι ΟΤΑ διέπονται από ελλείψεις που επηρεάζουν δυσμενώς τη διαχείριση των οικονομικών τους πόρων και την αποτελεσματικότητα των υπηρεσιών τους. Ως εκ τούτου, είναι απαραίτητο να οργανωθούν επαρκείς διαδικασίες εσωτερικού ελέγχου, προκειμένου να καλλιεργηθεί η αξιοπιστία και η διαφάνεια και να μειωθεί η κακοδιαχείριση που θα οδηγήσει σε σπατάλη του δημόσιου πλούτου

Οι Wardhani, Rossieta, & Martani (2017) αναφερόμενοι στην Ινδονησία τονίζουν ότι οι τοπικές κυβερνήσεις που έχουν καλύτερη διακυβέρνηση αποδίδουν καλύτερα λόγω των πολιτικών και των αποφάσεων που λαμβάνονται για την ικανοποίηση του δημόσιου συμφέροντος.

Δεδομένου ότι ο έλεγχος έχει μεγάλη σημασία για την πρόληψη, τη διαβούλευση και τον εντοπισμό περιπτώσεων κατάχρησης κεφαλαίων, οι Rudhani et al. (2017) επέλεξαν να αναλύσουν τους παράγοντες που συμβάλλουν στην αύξηση της αποτελεσματικότητας του εσωτερικού ελέγχου στο δημόσιο τομέα στο Κόσσοβο, γεγονός που θα βοηθούσε στη θέσπιση σωστής και πιο διαφανούς διακυβέρνησης των δημόσιων οικονομικών πόρων. Αυτή η μελέτη διερεύνησε τη σχέση μεταξύ της αποτελεσματικότητας και των παραγόντων που συμβάλλουν. Τα δεδομένα για τη μελέτη συλλέχθηκαν μέσω ενός διαδικτυακού ερωτηματολογίου. Τα αποτελέσματα της εμπειρικής ανάλυσης απέδειξαν ότι η αποτελεσματικότητα έχει θετική σχέση με την ποιότητα του εσωτερικού ελέγχου, την ικανότητα της ομάδας εσωτερικού ελέγχου, την ανεξαρτησία του εσωτερικού ελέγχου, καθώς και με την υποστήριξη του εσωτερικού ελέγχου από τη διοίκηση. Επιπλέον, επιβεβαιώθηκε ότι η ποιότητα του ελέγχου είναι το θεμελιώδες στοιχείο της αποτελεσματικότητας του εσωτερικού ελέγχου, δεδομένου ότι ήταν από τους παράγοντες με τη μεγαλύτερη επιρροή στο δείγμα.

Σύμφωνα με τους Elg et al. (2017) η εφαρμογή εσωτερικού ελέγχου σε δημόσιους οργανισμούς δεν είναι εύκολη υπόθεση, καθώς οι δημόσιοι οργανισμοί χαρακτηρίζονται από ορισμένες ιδιαιτερότητες και βασικές αξίες του δημόσιου τομέα που διαφέρουν από αυτές του ιδιωτικού τομέα. Σε σύγκριση με άλλους δημόσιους

οργανισμούς, τα φαινόμενα κακοδιαχείρισης και διαφθοράς είναι πιο έντονα στους Οργανισμούς Τοπικής Αυτοδιοίκησης (ΟΤΑ).

Η μελέτη των Tackie et al. (2016) εξέτασε τους καθοριστικούς παράγοντες της αποτελεσματικότητας του εσωτερικού ελέγχου σε αποκεντρωμένα διοικητικά συστήματα τοπικής αυτοδιοίκησης της Γκάνα. Το σύστημα τοπικής αυτοδιοίκησης της Γκάνας είναι δομημένα σε μητροπολιτικές, δημοτικές και περιφερειακές συνελεύσεις (MMDA). Για τους σκοπούς της μελέτης, εστίασαν στην περιοχή Ashanti της Γκάνας που έχει τον μεγαλύτερο αριθμό MMDA. Το κίνητρο της μελέτης προέρχεται από το αυξημένο ενδιαφέρον για τους εσωτερικούς ελέγχους των μονάδων τοπικής αυτοδιοίκησης. Χρησιμοποιώντας μια περιγραφική έρευνα, τα δεδομένα που συγκεντρώθηκαν, μέσω της χρήσης ερωτηματολογίου, αποκάλυψαν ότι η πλειοψηφία του προσωπικού εσωτερικού ελέγχου των MMDA στην περιοχή Ashanti της Γκάνας διαθέτει την απαιτούμενη επαγγελματική επάρκεια. Σε αντίθεση με την αντίληψη ότι η ποιότητα του ελέγχου στο δημόσιο τομέα συνήθως διακυβεύεται, η μελέτη αποκάλυψε ότι υπάρχει υψηλή ποιότητα ελεγκτικού έργου λόγω της συμμόρφωσης με τα διεθνή πρότυπα για τον έλεγχο και την τοπική νομοθεσία ελέγχου. Η επαγγελματική επάρκεια, η οργανωτική ανεξαρτησία και η επαγγελματική ανέλιξη βρέθηκαν να έχουν στατιστικά σημαντική θετική σχέση με την αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου, ενώ η υποστήριξη της ανώτατης διοίκησης βρέθηκε να μην έχει καμία επίδραση στην αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου. Ο εσωτερικός έλεγχος λειτουργεί ως σημαντικός μηχανισμός που διευκολύνει την αποτελεσματικότητα ενός δημόσιου οργανισμού.

Οι Asaolu et al. (2016) στη Μαλαισία αναφέρουν στη μελέτη τους ότι το οργανωτικό πλαίσιο, το οποίο υπογραμμίζει το υπόβαθρο της κατάστασης ενός οργανισμού, χαρακτηρίζεται από τρεις παράγοντες: την οργανωτική δομή, την ανώτατη αρχή και την κατανομή του προϋπολογισμού. Ο πρώτος παράγοντας είναι η οργανωτική δομή, η οποία αποτελείται από την ιεραρχία, τη ρύθμιση και την αρχή ελέγχου του οργανισμού, τα οποία έχουν όλα βαρύτητα στο ρόλο των εσωτερικών ελεγκτών στην εκτέλεση των καθηκόντων τους. Οι εσωτερικοί ελεγκτές έχουν την ελευθερία να ελέγχουν διάφορα προγράμματα εάν η ανώτατη διοίκηση τους έχει εξουσιοδοτήσει να το κάνουν. Ο δεύτερος παράγοντας είναι η ανώτατη αρχή των MLG, η οποία είναι η Επιτροπή Ελέγχου. Ένα σαφές πλαίσιο αναφοράς για έναν

οργανισμό επιτρέπει στους εσωτερικούς ελεγκτές να εκτελούν τις ευθύνες τους όπως αναφέρουν οι μελετητές. Επιπρόσθετα, τονίζουν ότι η έλλειψη προϋπολογισμού συμβάλλει στην αναποτελεσματικότητα της παροχής υπηρεσιών από τους εσωτερικούς ελεγκτές. Παράλληλα, αναφέρουν ότι το τμήμα εσωτερικού ελέγχου απαιτεί έναν λογικό προϋπολογισμό για την εκτέλεση των καθηκόντων του. Ο λογικός προϋπολογισμός εξαρτάται από το πώς η ανώτατη διοίκηση αντιλαμβάνεται τη σημασία της άσκησης εσωτερικού ελέγχου. Οι Τοπικές Κυβερνήσεις της Μαλαισίας (MLGs) αναφέρουν την ανάγκη για να εξελιχθεί το τμήμα εσωτερικού ελέγχου τους. Το τμήμα εσωτερικού ελέγχου εκτελεί μια ανεξάρτητη λειτουργία σε έναν οργανισμό. Εν τω μεταξύ, το Εθνικό Τμήμα Ελέγχου είναι εξωτερικός ελεγκτής για έναν οργανισμό. Η παρακολούθηση της υλοποίησης των περιβαλλοντικών προγραμμάτων και δραστηριοτήτων παραμένει ένα σημαντικό μέλημα για τον οργανισμό, κυρίως επειδή η κακή παρακολούθηση των περιβαλλοντικών προγραμμάτων μπορεί να οδηγήσει σε σοβαρή περιβαλλοντική ζημιά. Οι εσωτερικοί ελεγκτές διαδραματίζουν κρίσιμο ρόλο στην εφαρμογή των πρακτικών οικολογικού ελέγχου μεταξύ των MLG. Γίνεται μια περιεκτική συζήτηση για τον ρόλο των εσωτερικών ελεγκτών, από τη διασφάλιση έως την παροχή συμβουλών. Η κατασκευή του ρόλου των εσωτερικών ελεγκτών εξαρτάται από τη δομή διακυβέρνησης του οργανισμού.

Οι οργανισμοί που χρησιμοποιούν τις υπηρεσίες εσωτερικού ελέγχου επιτυγχάνουν αποτελεσματικά ανυπολόγιστα οφέλη. Ο εσωτερικός έλεγχος μπορεί να διαδραματίσει κεντρικό ρόλο βοηθώντας τους οργανισμούς και τα ενδιαφερόμενα μέρη να επιτύχουν τους αντίστοιχους στόχους τους όταν παρέχεται επαρκής υποστήριξη στις δραστηριότητές του σύμφωνα με η μελέτη της Terzi (2016). Οι ηθικές διεργασίες του εστιάζονται στη διασφάλιση της αντικειμενικότητας και της ανεξαρτησίας, ώστε να παραμένουν συναφείς με την επίλυση σύγχρονων ζητημάτων. Προκειμένου να διασφαλιστεί η αποτελεσματικότητα των εργασιών, οι επιτροπές ελέγχου και τα διοικητικά όργανα απαιτείται να παρέχουν ευνοϊκές συνθήκες για τις δραστηριότητες εσωτερικού ελέγχου. Έτσι, οι ευνοϊκές συνθήκες υποστηρίζουν τον εσωτερικό έλεγχο για να βοηθήσουν στην ελαχιστοποίηση των παρατυπιών στις λειτουργίες, ενώ οι δυσμενείς συνθήκες επιτρέπουν τη διατήρηση των παρατυπιών.

Ο εσωτερικός έλεγχος έχει επίσης μελετηθεί σε σχέση με τους παράγοντες που επηρεάζουν την αποτελεσματικότητά του και σε άλλες περιπτώσεις. Οι Alzeban και Gwilliam (2014) αξιολόγησαν τους παράγοντες που επηρεάζουν την αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου (ΙΑΕ) στη Σαουδική Αραβία. Τα δεδομένα ελήφθησαν από 203 διευθυντές και 239 εσωτερικούς ελεγκτές από 79 οργανισμούς του δημόσιου τομέα της Σαουδικής Αραβίας. Η ανάλυση πολλαπλής παλινδρόμησης εξέτασε τη συσχέτιση μεταξύ ΙΑΕ και πέντε βασικών παραγόντων. Τα αποτελέσματα τόνισαν ότι η υποστήριξη της διοίκησης για την ΙΑΕ οδηγεί την αντιληπτή αποτελεσματικότητα της λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου τόσο από την πλευρά της διοίκησης όσο και από την οπτική γωνία των εσωτερικών ελεγκτών. Η υποστήριξη της διοίκησης συνδέεται με την πρόσληψη εκπαιδευμένου και έμπειρου προσωπικού, την παροχή επαρκών πόρων, την ενίσχυση της σχέσης με τους εξωτερικούς ελεγκτές και την ύπαρξη ανεξάρτητου τμήματος εσωτερικού ελέγχου. Η Σαουδική Αραβία είναι αντιπροσωπευτική πολλών ανεπτυγμένων και αναπτυσσόμενων περιβαλλόντων και η πρόσφατη παράδοσή της στη διακυβέρνηση και τον έλεγχο αντικατοπτρίζεται σε χώρες σε όλο τον κόσμο.

Ο Pilcher (2014) αναζητώντας τον ρόλο του εσωτερικού ελέγχου στους ΟΤΑ της Αυστραλίας αναφέρει ότι κατέχει υψηλή σημασία στην επιτυχή εξασφάλιση της χρηστής διακυβέρνησης και ότι αποτελεί την πρακτική της αποτελεσματικής διακυβέρνησης στους ΟΤΑ ειδικά στις περιπτώσεις εντοπισμού διαφθοράς και απάτης.

Οι Mardiasmo et al. (2012) αναφέρουν στη μελέτη τους για την Ινδονησία ότι η δημοσιονομική αποκέντρωση είναι μια απαραίτητη κατασκευή που αποτελείται από πολλά στοιχεία ή διαστάσεις για την αποτύπωση πτυχών των εσόδων και των δαπανών της τοπικής αυτοδιοίκησης. Με την εξουσία και την ευελιξία των τοπικών κυβερνήσεων στη διαχείριση ή τη ρύθμιση των περιφερειακών οικονομικών που παρέχονται από την κεντρική κυβέρνηση, είναι απαραίτητο να συνεχιστεί με ισχυρή εποπτεία και έλεγχος για την αποφυγή παρατυπιών και απάτης. Ένας από τους τρόπους ενίσχυσης της εποπτικής λειτουργίας είναι μέσω της δημιουργίας ενός επαρκούς συστήματος εσωτερικού ελέγχου ως προϋπόθεση για τη διακυβέρνηση των κυβερνητικών οργανισμών.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3. ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ

3.1. Εισαγωγικά

Στο συγκεκριμένο κεφάλαιο ακολουθεί μία πιο λεπτομερής αναφορά στην έννοια και τη λειτουργία του Εσωτερικού Ελέγχου καθώς παρουσιάζονται πέραν της έννοιάς του, τα είδη, οι στόχοι και η αναγκαιότητα ύπαρξής του. Παράλληλα, γίνεται μία αναφορά στα οφέλη και τα μειονεκτήματα του Εσωτερικού Ελέγχου. Έπειτα ακολουθεί αναφορά στα πρότυπα του Εσωτερικού Ελέγχου, στον σχεδιασμό του, στον προγραμματισμό του και στις δικλίδες ασφαλείας του συστήματος.

3.2. Εννοιολογικός προσδιορισμός Εσωτερικού Ελέγχου

Οι διαφορετικοί ορισμοί που έχουν παρουσιαστεί διεθνώς παρέχουν έναν ενδιαφέροντα τρόπο για να προσπαθήσουμε να κατανοήσουμε τον πολύπλευρο ρόλο του εσωτερικού ελέγχου. Σύμφωνα με τον Δρογαλά και συν. (2014), οι οποίοι εξέτασαν την εννοιολογική βάση του εσωτερικού ελέγχου και του συστήματος εσωτερικού ελέγχου, ο εσωτερικός έλεγχος ήταν αρχικά μια διαδικασία εποπτείας της διοίκησης που χρησίμευε ως έλεγχος επιβεβαίωσης λογαριασμών χωρίς σαφείς οργανωτικούς στόχους. Ο εσωτερικός έλεγχος έχει εξελιχθεί ωστόσο, με την πάροδο του χρόνου σε μια αυτόνομη διαδικασία που λειτουργεί εντός του οργανισμού για την επανεξέταση και αξιολόγηση των διαδικασιών του οργανισμού, προσφέροντας σημαντικότερη υπηρεσία σε αυτόν.

Ο εσωτερικός έλεγχος αναφέρεται από τον Παπαστάθη (2014) ως ένα κρίσιμο εργαλείο διαχείρισης που, με τον δικό του μοναδικό τρόπο, βοηθά στον ακριβή εντοπισμό και στη διαχείριση των κινδύνων προσθέτοντας αξία στην εκάστοτε εταιρία ή στον οργανισμό. Ως πυλώνας διακυβέρνησης, αποτελεί προϋπόθεση για τους οργανισμούς και τις επιχειρήσεις κατά τη μετάβασή τους από μια παραδοσιακή σε μια σύγχρονη μέθοδο διαχείρισης. Ο εσωτερικός έλεγχος χρησιμεύει ως μέσο για τη δημιουργία μιας σχέσης λογοδοσίας, σύμφωνα με το Canadian Comprehensive

Audit Foundation. Είναι η ανεξάρτητη, αμερόληπτη εξέταση πρακτικών και συστημάτων διαχείρισης σε σύγκριση με πρότυπα που σχετίζονται με διοικητικά όργανα ή άλλες οντότητες με παρόμοιες υποχρεώσεις (Μυλωνάς, 2017).

3.3. Είδη, Στόχοι και Αναγκαιότητα

Ο εσωτερικός έλεγχος στην προσπάθεια κάλυψης όλων των δραστηριοτήτων μιας εταιρείας ή οργανισμού, γεγονός που προκαλεί προκλήσεις από τον ελεγχόμενο, κυρίως την απόρριψή του, με το σκεπτικό ότι πολλές από τις δραστηριότητες του οργανισμού δεν υπόκεινται σε εξέταση εσωτερικού ελέγχου.

Ο Παπαστάθης (2014) διαχωρίζει τον εσωτερικό έλεγχο σε όσους τύπους υπάρχουν δραστηριότητες σε μια εταιρεία/οργανισμό προκειμένου να ξεκαθαρίσει κάθε παρανόηση που αποκλείει τον έλεγχο συγκεκριμένων λειτουργιών. Ενδεικτικά, συζητά και αξιολογεί την παραγωγή, την απάτη, τη συμμόρφωση, την εταιρική κοινωνική ευθύνη και τις οικονομικές, διοικητικές και λειτουργικές πτυχές. Τα αντικείμενα εσωτερικού ελέγχου χωρίζονται σε έξι κατηγορίες από τους Kagermann et al. (2008): διοικητικοί, λειτουργικοί, οικονομικοί, έλεγχοι τεχνολογίας πληροφοριών, επιχειρηματικοί και απάτης. Τα παραπάνω ισχύουν λόγω του ότι κάθε πεδίο του οργανισμού υπόκειται ξεχωριστά σε κινδύνους. Αυτός ο ευρύς ορισμός του εσωτερικού ελέγχου μετατρέπει τον έλεγχο σε μια συμβουλευτική υπηρεσία η οποία επιτρέπει στη διοίκηση και στα στελέχη στη λήψη αποφάσεων και στην πιο αποτελεσματική και αποδοτική διαχείριση της εταιρείας.

Παρακάτω ακολουθούν οι διακρίσεις των ειδών ελέγχου που απορρέουν από τα όσα αναφέρονται από τους Παπαστάθης (2014) και Kagermann et al. (2008).

Οικονομικοί Έλεγχοι (Financial Audits). Είναι έλεγχοι που αποσκοπούν στη διασφάλιση της ακρίβειας των οικονομικών καταστάσεων και των στοιχείων που αφορούν την απόδοση των οικονομικών μονάδων. Πρόκειται για αξιολογήσεις σε λογιστικές πληροφορίες, στη μισθοδοσία, στη διαχείριση περιουσιακών στοιχείων, στους ετήσιους οικονομικούς λογαριασμούς και στη διαχείριση των στοιχείων περιουσίας με σχετικά δεδομένα. Η αποτελεσματικότητα και η αξιοπιστία του λογιστικού συστήματος αξιολογούνται κατά τη διάρκεια των ελέγχων.

Διοικητικοί Έλεγχοι (Management Audits). Ο εσωτερικός έλεγχος διευρύνει το πεδίο εφαρμογής του υπό τον διοικητικό έλεγχο. Επιβεβαιώνει ότι οι στρατηγικές αποφάσεις του οργανισμού εφαρμόζονται στην πράξη. Δηλαδή, εάν τηρούνται οι θεσπισμένοι κανόνες και κανονισμοί και η διοίκηση εκτελεί τις υποχρεώσεις της σύμφωνα με τους νόμους και κανονισμούς. Προσπαθεί να εξετάσει την οργανωτική δομή, επισημαίνοντας ελαττώματα και αποκλίσεις, ενώ παράλληλα εξετάζει τους λόγους πίσω από αυτές τις αποκλίσεις και τις επιπτώσεις αυτών των ελλείψεων. Αξιολογεί την οργανωτική οργάνωση, τα επίπεδα επικοινωνίας και συνεργασίας σε όλα τα διοικητικά επίπεδα της εταιρείας, καθώς και τη διοικητική αποτελεσματικότητα και αποδοτικότητα των διοικητικών αποφάσεων (σχέσεις εργαζομένων με τον οργανισμό, επίπεδο συνεργασίας και αποτελεσματικότητα στην επίλυση διαφόρων προβλημάτων). Επιδιώκει επίσης να διαχειριστεί την πιο ακριβή και αποτελεσματική αξιολόγηση και χρήση του ανθρώπινου δυναμικού. Εξετάζει εάν τα μέλη του προσωπικού είναι αφοσιωμένα, γνωρίζουν και συμμετέχουν ενεργά στην επίτευξη των στόχων του οργανισμού. Επιπλέον, ρυθμίζει τα δεοντολογικά πρότυπα συμπεριφοράς των εργαζομένων καθώς και την άμεση και αποτελεσματική αντιμετώπιση τυχόν προβλημάτων που ενδέχεται να προκύψουν. Γενικότερα, ο διοικητικός έλεγχος περιλαμβάνει εργασίες που σχετίζονται με τα λειτουργικά και διοικητικά μέρη όλων των οργανωτικών επιπέδων, δίνοντας στη διοίκηση την ευκαιρία να κατανοήσει τη συνολική διοικητική λειτουργία του οργανισμού και να αξιολογήσει τη στρατηγική διαχείρισης προσωπικού προκειμένου να μεγιστοποιηθεί η αποτελεσματικότητα και η αποδοτικότητα των υπηρεσιών προς όφελος όλων των μερών.

Λειτουργικοί Έλεγχοι (Operational Audits). Ο λειτουργικός έλεγχος επιδιώκει να επιβεβαιώσει την αποτελεσματικότητα των διαδικασιών που ακολουθούνται για την επίτευξη των στόχων της διοίκησης. Επιδιώκει να εφαρμόσει τις αποφάσεις του διοικητικού συμβουλίου. Μέσω του Λειτουργικού Ελέγχου επιβεβαιώνεται ότι τα τμήματα του οργανισμού λειτουργούν επιτυχώς και ότι τα μέλη του προσωπικού εργάζονται συνεργατικά και φιλικά τόσο εντός όσο και μεταξύ των τμημάτων. Ο λειτουργικός έλεγχος ουσιαστικά αναφέρεται σε αποτελεσματικό σχεδιασμό και σταθερή ροή εργασίας. Μελετά την επιχειρηματική διαδικασία και περιλαμβάνει

ελέγχους σε όλη την αλυσίδα αξίας ολόκληρης της εταιρείας ή σε συγκεκριμένα τμήματα.

Οι διαδικασίες και η λήψη αποφάσεων εντός μιας εταιρείας διασφαλίζονται μέσω εσωτερικού ελέγχου. Αυτό βοηθά στην επίτευξη του στόχου του οργανισμού. Πρόκειται για λειτουργία την οποία δύναται να χρησιμοποιήσουν όλοι οι οργανισμοί και για όλες τις διαδικασίες τους. Προκειμένου να μειωθεί η αποτυχία της αποστολής του οργανισμού και να αυξηθεί η επίτευξη των στόχων του, ο Pickett (2005) αναφέρει ότι ο εσωτερικός έλεγχος πρέπει να είναι: αντικειμενικός, να ικανοποιεί τις ανάγκες του οργανισμού, να προσφέρει συμβουλές και βοήθεια διαχείρισης, να ενισχύει τις διαδικασίες του οργανισμού, να συμβάλλει στην αποτελεσματικότητα του οργανισμού, να παρέχει ποιοτικές υπηρεσίες, να χρησιμοποιεί τεχνικές αξιολόγησης με επαγγελματικό και αμερόληπτο τρόπο, να αντιμετωπίζει κάθε πιθανό κίνδυνο προκειμένου να μειώσει την αποτυχία της αποστολής του οργανισμού και να αυξάνει την επίτευξη αυτής της αποστολής.

Ως αποτέλεσμα, ο ρόλος του εσωτερικού ελέγχου μπορεί να περιλαμβάνει:

1. Βοήθεια στην επίτευξη των καθορισμένων στόχων του οργανισμού (καθοδηγητικός ρόλος)
2. Βοήθεια στη διασφάλιση της εύρυθμης λειτουργίας των υπηρεσιών του οργανισμού (προληπτικός ρόλος)
3. Ανεύρεση τυχόν λαθών ή παραλείψεων (ερευνητικός ρόλος)
4. Προσφορά λύσεων σε ζητήματα και λειτουργία ως πρότυπο για μελλοντικές οργανωτικές λειτουργίες (διορθωτικός ρόλος).

3.4. Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου (Οφέλη – Μειονεκτήματα)

Εφαρμόζοντας εσωτερικό έλεγχο προσφέρονται μία σειρά οφελών όπως (Τσακλάγκανος, 2015; Penini et al., 2010; Sarens et al., 2006):

-Εξασφαλίζεται η διαφάνεια και εφαρμόζονται οι αρχές της εταιρικής διακυβέρνησης. Παράλληλα προστατεύονται τα συμφέροντα του εκάστοτε μέλους του οργανισμού αλλά και των τρίτων.

-Διατίθενται νέες μέθοδοι στο πλαίσιο της εταιρικής διακυβέρνησης, εφαρμόζονται τα κατάλληλα συστήματα ελέγχου και ο οργανισμός/ επιχείρηση δύναται να ανταπεξέλθει στη σημερινή εποχή και στις απαιτήσεις της.

-Τονίζεται η ελεγκτική ικανότητα των προσώπων στο πλαίσιο του ελέγχου μέσα από την θεώρηση και εφαρμογή περιορισμών στις πιθανές ακραίες θέσεις της διοίκησης και στις επιδιώξεις που φέρει στο πλαίσιο λειτουργίας.

-Αναπτύσσεται ο διάλογος μεταξύ εργαζομένων και στελεχών στο πλαίσιο λαθών ή αποτυχίας, προσφέρονται συζητήσεις για μελλοντικές αλλαγές και καταγράφεται συνεισφορά στη συνολική βελτίωση του τρόπου με τον οποίο λειτουργεί η οικονομική μονάδα.

-Προσφέρεται ελεγκτική μάθηση μέσω ευκαιρίας προς τους ενδιαφερόμενους για απόκτηση γνώσης, διατήρηση γνώσης και μεταφορά αυτής στον οργανισμό. Αυτό οδηγεί στην ικανότητα αναγνώρισης του αντικειμένου του ελέγχου, των σχετικών διαδικασιών και της ωφέλειας του ελέγχου.

-Αναπτύσσεται το αίσθημα ευθύνης, η τεχνογνωσία, η ορθή τήρηση των διαδικασιών, η μη απόκλιση από την οριοθέτηση της διοίκησης, η άντληση σημαντικών στοιχείων από τις εκθέσεις των ελεγκτών και η μείωση της εμφάνισης σχετικών κινδύνων.

Στο πλαίσιο των μειονεκτημάτων ενός Εσωτερικού Ελέγχου καταγράφονται τα εξής (Sarens et al., 2006; Yan Zhang et al., 2006):

-Η πιθανότητα αμφισβήτησης του Εσωτερικού Ελέγχου από τους ελεγχόμενους. Αυτή η περίπτωση έγκειται σε αμφιλεγόμενες σχέσεις που δύναται να υπάρχουν μεταξύ ελεγχόμενων και ελεγκτών. Ως αποτέλεσμα οι ελεγχόμενοι δεν παρέχουν τις πληροφορίες που χρειάζεται να γνωρίζει ένας ελεγκτής.

-Η ανάγκη ακεραιότητας χαρακτήρα του ελεγκτή

-Η πιθανότητα να μην υποστηρίζεται ένας εσωτερικός έλεγχος από τη διοίκηση λόγω κουλτούρας

-Η πιθανότητα αδυναμίας προσωπικού στο πλαίσιο κατάρτισης, ελλιπούς στελέχωσης ή δυσκολιών στον σωστό καταμερισμό των εργασιών.

3.5. Πρότυπα Εσωτερικού Ελέγχου

Τα πρότυπα του εσωτερικού ελέγχου (Διεθνή Επαγγελματικά Πρότυπα Εσωτερικού Ελέγχου - ΔΕΠΕΕ) δύνανται να επηρεάσουν σε σημαντικό βαθμό την διεκπεραίωση, την οργάνωση και την ολοκλήρωση των δραστηριοτήτων μίας ελεγχόμενης μονάδας. Εντός του διεθνούς οικονομικού περιβάλλοντος οι Υπηρεσίες Εσωτερικού Ελέγχου (ΥΕΕ) οδηγούν του ελεγκτές στην υποχρεωτική συμμόρφωσή τους με τα Πρότυπα Εσωτερικού Ελέγχου (ΠΕΕ). Σύμφωνα με το Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών (ΙΕΕ) έχουν εκδοθεί σχετικά πρότυπα ώστε να αποτελέσουν το κριτήριο για τη μέτρηση και αξιολόγηση του έργου που εφαρμόζονται από τις Υ.Ε.Ε. Τα πρότυπα αυτά λειτουργούν και ως οι οδηγίες τις οποίες χρειάζεται να ακολουθήσουν και οι ελεγκτές παρουσιάζοντας πληθώρα εννοιών και ορισμών για διάφορα θέματα όπως (Νεγκάκης & Ταχυνάκης, 2013):

-Στο πλαίσιο του εσωτερικού ελεγκτή αναφέρονται στην ανεξαρτησία του, στην αντικειμενικότητά του, στα προσόντα του, στην επαγγελματική του κατάρτιση και προσοχή του. Παράλληλα, αναφέρονται στο πεδίο εργασίας του και δραστηριοποίησής του, στην ποιότητα στην οποία έγκειται η εκάστοτε διαδικασία που ακολουθεί καθώς επίσης και στον τρόπο με τον οποίο προγραμματίζει και διενεργεί τον εσωτερικό έλεγχο.

-Στο πλαίσιο του τρόπου με τον οποίο διοικείται η Υ.Ε.Ε.

Σύμφωνα με τον Παπαστάθη (2014), τα πρότυπα στοχεύουν στο να αποτυπώσουν τις βασικές αρχές υπό τις οποίες εφαρμόζεται η πρακτική του Εσωτερικού Ελέγχου. Επίσης, λειτουργούν ως το πλαίσιο στο οποίο προσφέρονται οι υπηρεσίες προστιθέμενης αξίας. Συγχρόνως, τα πρότυπα βοηθούν στην αξιολόγηση και οδηγούν στο να βελτιώνεται η οργάνωση και οι διαδικασίες ελέγχου.

Τέλος, σύμφωνα με τα πρότυπα ελέγχου του Αμερικάνικου Ινστιτούτου για την Πιστοποίηση Δημόσιων Ελεγκτών (The American Institute of Certified Public

Accountants-AICPA) τα οποία και θεωρούνται διεθνώς αποδεκτά υπάρχει ο διαχωρισμός των προτύπων στα εξής:

-Γενικά πρότυπα, τα οποία σκιαγραφούν τα χαρακτηριστικά ατόμων ή οργανισμών που διενεργούν εσωτερικό έλεγχο. Αναφέρονται ο σκοπός, η αντικειμενικότητα, η επαγγελματική ευθύνη, ο ποιοτικός έλεγχος και το πρόγραμμα βελτίωσης εντός των προτύπων.

-Πρότυπα Ελεγκτικής Εργασίας που καθορίζουν τα είδη των δραστηριοτήτων εσωτερικού ελέγχου. Η διαχείριση των εργασιών εσωτερικού ελέγχου και της απόδοσης, η επικοινωνία αποτελεσμάτων, η επίλυση διαφορών σχετικά με την αποδοχή κινδύνου και η παρακολούθηση των αποτελεσμάτων καλύπτονται όλα από τα πρότυπα.

-Πρότυπα για τις Εκθέσεις Πορισμάτων Ελέγχου. Οι κατευθυντήριες γραμμές εξηγούν πώς οι εσωτερικοί ελεγκτές χειρίστηκαν τα δεδομένα από την οικονομική μονάδα που ήταν υπό έλεγχο. Καταγράφεται και η άποψή τους. Σύμφωνα με την έκθεση, η εταιρεία χρησιμοποίησε τα ίδια λογιστικά πρότυπα με το προηγούμενο έτος και η παρουσίαση των λογιστικών καταστάσεων έγινε σύμφωνα με τις ισχύουσες λογιστικές αρχές. Επιπλέον, το συμπέρασμα του εσωτερικού ελεγκτή θα πρέπει να υποστηρίζεται από επαρκείς σημειώσεις που καθιστούν επίσης σαφές το εύρος του ελέγχου που το δημιούργησε και τον χαρακτήρα του.

Ο εσωτερικός έλεγχος πραγματοποιείται σε ποικίλα νομικά και πολιτιστικά περιβάλλοντα. Αναφέρονται σε οργανισμούς οι οποίοι καταγράφουν διαφορές στο σκοπό τους, στο μέγεθός τους, στη δομή και στην πολυπλοκότητα. Αυτές οι διαφορές μπορούν αν επηρεάσουν τη διαδικασία του εσωτερικού ελέγχου. Για αυτό το λόγο τα Διεθνή Πρότυπα και η εφαρμογή τους είναι σημαντική και θεμελιώδης με σκοπό την ανταπόκριση των εσωτερικών ελεγκτών στις υποχρεώσεις τους (ΠΑ, 2017).

Τα Πρότυπα αναφέρονται ως το σύνολο των απαιτήσεων που καταγράφουν υποχρεωτικό χαρακτήρα και έχουν βάση τους συγκεκριμένες αρχές. Περιλαμβάνουν σύμφωνα με την ΠΑ (2017) αλλά και το Ελληνικό Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών (2017) τις παρακάτω κατηγορίες:

-Τα πρότυπα χαρακτηριστικών (Σειρά 1000), όπου σχετίζονται με τα χαρακτηριστικά που φέρει ένας οργανισμός και τα άτομα από τα οποία εφαρμόζεται ο εσωτερικός έλεγχος. Συναντάμε τα εξής πρότυπα:

- 1000 που σχετίζεται με τον σκοπό την δικαιοδοσία και την ευθύνη του εσωτερικού ελέγχου. Τονίζεται ο καθορισμός των παραπάνω από ένα συμβούλιο του κανονισμού εσωτερικού ελέγχου ο οποίος βασίζεται στα στοιχεία που προάγει ο Κώδικας Δεοντολογίας, τα Πρότυπα και ο Ορισμός Εσωτερικού Ελέγχου. Αναφορικά με τον Κώδικα Δεοντολογίας ο εσωτερικός ελεγκτής χρειάζεται να προασπίζεται την αρχή της ακεραιότητας (περιλαμβάνεται η υπευθυνότητα, η εντιμότητα, η επιμέλεια, η τήρηση των νόμων και η μη εμπλοκή του σε δραστηριότητες κατά των συμφερόντων του οργανισμού), η αντικειμενικότητα (απουσία μεροληψίας και επιρροών από τρίτους), εχεμύθεια (σεβασμός στις πληροφορίες, μη αποκάλυψη σε τρίτους) και η επάρκεια (απόκτηση μέσων, γνώσεων, δεξιοτήτων βάσει προτύπων και νομοθεσίας) (Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών, 2013).
- 1100 που σχετίζεται με την ανεξαρτησία και την αντικειμενικότητα του εσωτερικού ελέγχου και των εσωτερικών ελεγκτών στο πλαίσιο εκτέλεσης του έργου τους. Περιλαμβάνεται η αμφίδρομη σχέση αναφοράς με το διοικητικό συμβούλιο (1110), την αμεροληψία των εσωτερικών ελεγκτών σε πλαίσιο σύγκρουσης συμφερόντων (1120) και την κοινοποίηση παρεμποδίσεων των ελεγκτών (1130).
- 1200 που περιλαμβάνεται ο καθορισμός της επαγγελματικής επάρκειας του εσωτερικού ελεγκτή (1210), η επιμέλεια του ελεγκτή σε θέματα αποτελεσματικότητας και έκτασης διαδικασιών ελέγχου όπως και ο εντοπισμός λαθών (1220) καθώς και η βελτίωση των δεξιοτήτων και των γνώσεων του ελεγκτή μέσω συνεχούς εκπαίδευσης και επαγγελματικής επιμορφώσεως (1230).
- 1300 που σχετίζεται με το Πρόγραμμα Διαβεβαίωσης και Βελτίωσης της Ποιότητας κατά το οποίο ο επικεφαλής Εσωτερικού Ελέγχου καθίσταται υπεύθυνος για την διατήρηση του εν λόγω προγράμματος. Περιλαμβάνει εσωτερικές (1311) και εξωτερικές (1312) αξιολογήσεις, καθώς και την

γνωστοποίηση των συμπερασμάτων που παράγουν τα συμπεράσματα των αξιολογήσεων, προς τη διοίκηση (1320).

- Τα Πρότυπα Διεξαγωγής (Σειρά 2000), όπου σχετίζονται με τη φύση της παρεχόμενης εκάστοτε υπηρεσίας του εσωτερικού ελέγχου και την παροχή των ποιοτικών κριτηρίων που χρησιμοποιούνται στο πλαίσιο αξιολόγησης αυτών των υπηρεσιών. Συναντάμε τα εξής πρότυπα:

- 2000 που σχετίζεται με τη Διαχείριση της Λειτουργίας του Εσωτερικού Ελέγχου κατά το οποίο μέσω του επικεφαλής εξασφαλίζεται η προστιθέμενη αξία της λειτουργίας του οργανισμού.
- 2100 που σχετίζεται με τη φύση των εργασιών, την αξιολόγηση και βελτίωση των διαδικασιών διακυβέρνησης, διαχείρισης κινδύνων μέσω συστηματικής και συνετούς προσεγγίσεως.
- 2200 που σχετίζεται με τον σχεδιασμό του έργου στο πλαίσιο εύρους, σκοπών και κατανομής πόρων από των εσωτερικό ελεγκτή. Λαμβάνονται υπόψη οι αντικειμενικοί σκοποί του έργου, της στρατηγικής που φέρει ο οργανισμός, το εύρος του ελέγχου, οι πόροι καθώς και η πολυπλοκότητα του έργου. Το πρότυπο οδηγεί στη σύνταξη και καταγραφή του τελικού προγράμματος ελέγχων οι οποίοι θα πραγματοποιηθούν.
- 2300 που σχετίζεται με τη διεξαγωγή του έργου κατά το οποίο επιβάλλεται η αναγνώριση, αξιολόγηση και καταγραφή επαρκών πληροφοριών από τους εσωτερικούς ελεγκτές για την επιτυχή έκβαση των αντικειμενικών σκοπών του έργου.
- 2400 που σχετίζεται με την κοινοποίηση των αποτελεσμάτων από τους εσωτερικούς ελεγκτές. Οι πληροφορίες της τελικής εκθέσεων προς τη διοίκηση θα πρέπει να περιλαμβάνει το εύρος, τους περιορισμούς και τους στόχους που σχετίζονται με τον έλεγχο, τα συμπεράσματα του ελέγχου και να βασίζεται σε αξιόπιστες και επαρκείς πληροφορίες.
- 2500 που σχετίζεται με την παρακολούθηση της προόδου μέσω σχετικού συστήματος παρακολούθησης των κοινοποιούμενων στη διοίκηση αποτελεσμάτων.

- 2600 που σχετίζεται με την κοινοποίηση της αποδοχής κινδύνων μέσω των συμπερασμάτων του επικεφαλής εσωτερικού ελέγχου. Περιλαμβάνει συζητήσεις με την διοίκηση και πιθανή αναφορά προς το συμβούλιο εάν σχετικά με τον κίνδυνο θέματα δεν επιλυθούν.

3.6. Σχεδιασμός και Προγραμματισμός

Είναι απαραίτητο για τους εσωτερικούς ελεγκτές να σχεδιάσουν τον εσωτερικό έλεγχο πριν αρχίσει να εφαρμόζεται. Η μεθοδολογία σχεδιασμού και προγραμματισμού πρέπει να είναι συμβατή τόσο με το ΔΕΠΕΕ αφενός όσο και με τις πολυάριθμες μεθόδους που αναμένεται να χρησιμοποιήσουν οι εσωτερικοί ελεγκτές για να επιτύχουν τους στόχους τους, αφετέρου. Οποιοσδήποτε σημαντικές αλλαγές πρέπει να συζητηθούν με τους υπεύθυνους της διακυβέρνησης.

Οι κίνδυνοι που καθορίζουν τη χρηματοοικονομική μονάδα και καθορίζονται από το επαγγελματικό πρότυπο 410 πρέπει να λαμβάνονται υπόψη κατά τον σχεδιασμό και τον προγραμματισμό του εσωτερικού ελέγχου από τους ελεγκτές. Ενώ τα προγράμματα εργασιών ελέγχου θα πρέπει να δημιουργούνται σύμφωνα με τους κανονισμούς ΥΕΕ και τους στόχους της οικονομικής μονάδας και θα πρέπει να βασίζονται στο επαγγελματικό πρότυπο 520 (Νεγκάκης & Ταχυνάκης, 2013).

Οι ακόλουθες εκτιμήσεις πρέπει να λαμβάνονται υπόψη κατά τον προσδιορισμό των περιοχών κινδύνου πριν από την ανάπτυξη του εσωτερικού ελέγχου (Νεγκάκης & Ταχυνάκης, 2013):

- Τα χαρακτηριστικά των καθιερωμένων εσωτερικών ελέγχων, η εκτίμηση των απαιτούμενων πόρων, η ροή των κεφαλαίων, η ρευστότητα των περιουσιακών στοιχείων και η διάδοση των ελεγκτικών πληροφοριών σε όλα τα ενδιαφερόμενα μέρη.
- Το ισχύον σύστημα λειτουργιών και συναλλαγών της εταιρείας
- Οι συνέπειες της δημοσίευσης των αποτελεσμάτων του ελέγχου
- Η λειτουργία των εξωτερικών ελεγκτών

- Η συμπεριφορά της διοίκησης κατά τον έλεγχο
- Εκθέσεις προηγούμενου ελέγχου από εσωτερικούς ή εξωτερικούς ελεγκτές
- Η τεχνογνωσία των στελεχών που επιβλέπουν την πλειοψηφία των διοικητικών καθηκόντων της εταιρείας.

Επιπρόσθετα, ακολουθούνται ορισμένα βήματα στη διαδικασία σχεδιασμού για εργασίες εσωτερικού ελέγχου (Νεγκάκης & Ταχυνάκης, 2013):

- Καταγραφή των επιδιώξεων
- Σύνταξη των προγραμμάτων ελέγχων εργασίας
- Οικονομικός προϋπολογισμός και σχέδια στελέχωσης
- Σύνταξη εκθέσεων από τους ελεγκτές.

Σε ετήσια βάση, αξιολογείται ο βαθμός στον οποίο τα προαναφερθέντα στοιχεία επηρέασαν τις διαδικασίες ελέγχου και ο τρόπος με τον οποίο διεξήχθησαν.

3.7. Δικλείδες Ασφαλείας Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου

Οι δικλείδες ασφαλείας είναι οι πολιτικές και οι πρακτικές που καθορίζονται από την επιχείρηση με σκοπό τη διασφάλιση της αποτελεσματικής και απρόσκοπτης λειτουργίας της, καθώς και την πρόληψη, τον εντοπισμό και τη διόρθωση δυσμενών περιστάσεων (Νεγκάκης & Ταχυνάκης, 2013). Οι ακόλουθες τρεις ομάδες περιλαμβάνουν τις δικλείδες ασφαλείας:

- Οργανωτικές δικλείδες, όπως οι εσωτερικές διαδικασίες λειτουργίας της εταιρείας για πολιτικές προσλήψεων, μέτρα ποιοτικού ελέγχου και άλλα θέματα.
- Προληπτικές δικλείδες, οι οποίες αναφέρονται σε δυσκολίες για την ορθή λειτουργία των διαδικασιών οι οποίες εντοπίζονται ή αποτρέπονται.
- Κατασταλτικές δικλείδες, οι οποίες παραπέμπουν στην έγκαιρη επίλυση προβλημάτων που ανακαλύφθηκαν από τις προληπτικές δικλείδες.

Ανάλογα με την περιοχή εφαρμογής και το σύστημα ελέγχου, υπάρχει μια άλλη ταξινόμηση για το σύστημα δικλείδων. Υπάρχουν δύο τύποι δικλείδων που

ονομάζονται α) γενικές και β) εξειδικευμένες. Οι γενικές δικλείδες αφορούν πρώτα ζητήματα σχετικά με την ανάπτυξη και τη δημιουργία διαδικασιών, τη στελέχωση της επιχείρησης και τις μεθόδους διαχωρισμού των εργασιών. Επιπρόσθετα, αναφέρονται στην οργανωτική δομή των υπηρεσιών που δημιουργούν και διαχειρίζονται χρηματοοικονομικές υπηρεσίες (συγγραφή περιοδικών αναφορών, εντοπισμός και επεξήγηση προβλημάτων, στελέχωση των Οικονομικών Υπηρεσιών με εξειδικευμένα και αξιόπιστα άτομα). Τέλος, αποσκοπούν στην υπεράσπιση των περιουσιακών στοιχείων της επιχείρησης και των δικαιωμάτων τρίτων. Οι αρχικοί στόχοι των εξειδικευμένων δικλείδων είναι η ακριβής λογιστική απεικόνιση και η επαρκής προστασία των περιουσιακών στοιχείων. Αποσκοπούν επίσης στο να εγγυηθούν την άδεια εισόδου στις περιοχές της εταιρείας μέσω εξουσιοδότησης.

3.8. Έλεγχος Δημοσίου Τομέα

Λόγω του ότι διασφαλίζει την πιο συνετή χρήση των δημόσιων πόρων, ενισχύει τη λογοδοσία της διαχείρισης των πόρων και ενισχύει την παροχή υπηρεσιών στους κατοίκους, η αποτελεσματική διακυβέρνηση του δημόσιου τομέα διαδραματίζει σημαντικό ρόλο στην κοινωνία. Ορισμένες έννοιες διακυβέρνησης ισχύουν για τον δημόσιο τομέα ανεξάρτητα από το πώς είναι οργανωμένες οι κυβερνήσεις σε όλο τον κόσμο. Στον δημόσιο τομέα, η διακυβέρνηση περιλαμβάνει τις ενέργειες που λαμβάνονται για τη διατήρηση της νομιμότητας της κυβέρνησης, καθώς και τις μεθόδους με τις οποίες επιτυγχάνονται οι στόχοι της, αξιολογείται η συμπεριφορά των κρατικών υπαλλήλων και διατηρείται η πιθανότητα διαφθοράς στο δημόσιο τομέα στο ελάχιστο.

Το Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών (Institute of Internal Auditors, 2012) τονίζει ότι η ειλικρίνεια, η λογοδοσία, η διαφάνεια και η δικαιοσύνη είναι οι τέσσερις ακρογωνιαίοι λίθοι γύρω από τους οποίους οικοδομείται η δημόσια κυβέρνηση. Η συνεχής παρακολούθηση των αποτελεσμάτων, η ηθική και η ακεραιότητα είναι άλλα κρίσιμα στοιχεία της άριστης διακυβέρνησης. Άλλες αρχές που προστατεύονται από το Σύνταγμα χρησιμεύουν επίσης ως θεμέλιο για τις αποφάσεις της δημόσιας διοίκησης. Βασίζεται πρώτα στην αρχή του δημοσίου συμφέροντος, σύμφωνα με την

οποία οι πράξεις των διοικητικών αρχών αποσκοπούν στην προώθηση του δημοσίου συμφέροντος. Βασίζεται επίσης στην ιδέα της νομιμότητας, η οποία δηλώνει ότι οι διοικητικοί οργανισμοί πρέπει να συμπεριφέρονται με τρόπο που να συνάδει με το νόμο, ο οποίος επίσης καθιερώνει την εξουσία τους. Το δικαίωμα στην ισότητα, η αποτελεσματική διακυβέρνηση και η αμεροληψία είναι μερικά μόνο από τα δικαιώματα και τα συμφέροντα που προστατεύονται από το Σύνταγμα και βασίζονται στην προστασία της διοικούμενης αρχής.

3.9. Ελεγκτικά Σώματα & Εσωτερικός Έλεγχος Δημόσιας Διοίκησης

Ένας σημαντικός αριθμός οργανισμών ελέγχου επιβλέπουν τη δημόσια διοίκηση στην Ελλάδα με σκοπό την καταπολέμηση της διαφθοράς και της κακής διαχείρισης. Η πλειοψηφία εξετάζει μόνο τη νομιμότητα και την κανονικότητα χωρίς να εξετάζει τη σκοπιμότητα. Ο εσωτερικός έλεγχος στοχεύει στη διαπίστωση της επίτευξης στόχων, όπως η χρήση των διαθέσιμων πόρων, η συμμόρφωση με τις δημόσιες πολιτικές και προγράμματα, η αποτελεσματικότητα και η αποτελεσματικότητα των ενεργειών και η προστασία των ανθρωπίνων δικαιωμάτων, μέσω της εξέτασης και αξιολόγησης των ενεργειών ενός οργανισμού.

Το Value for Money (VFM), το οποίο συνδέεται με την οικονομία, την αποδοτικότητα και την αποτελεσματικότητα στον δημόσιο τομέα, είναι το χαρακτηριστικό του εσωτερικού ελέγχου στον δημόσιο τομέα που τον διαφοροποιεί από αυτόν του ιδιωτικού τομέα. Όταν ένα σύστημα εσωτερικού ελέγχου απαιτείται από τη νομοθεσία να λειτουργήσει και έχει την υποστήριξη της διοίκησης, εφαρμόζεται με επιτυχία. Ο Malan (1991) προσδιόρισε δύο κατηγορίες εσωτερικού ελέγχου. Ο πρώτος είναι οι χρηματοοικονομικοί και διαχειριστικοί έλεγχοι, οι οποίοι εξετάζουν εάν οι δημόσιοι υπάλληλοι χρησιμοποιούν τους πόρους με ηθικό και συνετό τρόπο για να προωθήσουν τους στόχους ενός οργανισμού προστατεύοντας παράλληλα τη γενική ευημερία (το δημόσιο συμφέρον). Το δεύτερο είδος εσωτερικών ελέγχων είναι οι έλεγχοι απόδοσης ή οι λειτουργικοί έλεγχοι που αξιολογούν πόσο αποτελεσματικά χρησιμοποιούνται κρατικά κεφάλαια για την παροχή υπηρεσιών με το χαμηλότερο δυνατό κόστος.

Τα τελευταία χρόνια, ο εσωτερικός έλεγχος είναι όλο και πιο κρίσιμος για τους οργανισμούς ως μηχανισμός παρακολούθησης της εταιρικής διακυβέρνησης, της διαχείρισης κινδύνων και του εσωτερικού ελέγχου. Ως εκ τούτου, πολλοί οργανισμοί δημιουργούν ένα τμήμα εσωτερικού ελέγχου για να παρέχει οργανωτική εποπτεία του συστήματος εσωτερικού ελέγχου τους. Τα τμήματα εσωτερικού ελέγχου βοηθούν επίσης τους οργανισμούς παρέχοντας συστάσεις για τη βελτίωση αυτών των συστημάτων, έτσι ώστε αυτοί οι οργανισμοί να μπορούν να επιτύχουν τους επιχειρησιακούς τους στόχους. Κατά την παροχή βοήθειας και επίβλεψης, τα τμήματα εσωτερικού ελέγχου χρειάστηκε να χρησιμοποιήσουν μια συστηματική, πειθαρχημένη προσέγγιση για την εκτέλεση της αξιολόγησής τους κατά την αξιολόγηση της δομής εσωτερικού ελέγχου ενός οργανισμού (The Institute of Internal Auditors, 2012). Η Επιτροπή Χορηγών Οργανισμών της Επιτροπής Treadway (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission - COSO) έχει παράσχει καθοδήγηση στη λογιστική και τον έλεγχο. Το 1992, η COSO ανέπτυξε το ολοκληρωμένο πλαίσιο εσωτερικού ελέγχου, το οποίο παρέχει μια συστηματική προσέγγιση για την αξιολόγηση του εσωτερικού ελέγχου. Το 2013, η COSO ενημέρωσε το Ενοποιημένο Πλαίσιο Εσωτερικού Ελέγχου για να καλύψει τις ανάγκες των σύγχρονων επιχειρήσεων (Επιτροπή Οργανισμών Χορηγών της Επιτροπής Treadway, 2013).

Στη δημόσια διοίκηση τα ελεγκτικά σώματα διακρίνονται σε τρεις κατηγορίες (Γ.Γ.Δ.Ε., 2015):

- Αυτοτελή σώματα. Σε αυτά εντάσσεται ο Γενικός Επιθεωρητής Δημόσιας Διοίκησης. Είναι μία ειδική διοικητική αρχή η οποία είναι ανεξάρτητη και έχει αντικείμενο την εποπτεία και το συντονισμό κάθε ελεγκτικής διαδικασίας. Ο Γενικός Επιθεωρητής λοιπόν είναι υπεύθυνος για την παρακολούθηση και τον συντονισμό των δράσεων που ακολουθούν τα Ελεγκτικά Σώματα. Ένα ελεγκτικό σώμα για παράδειγμα μπορεί να είναι το Σώμα Επιθεωρητών-Ελεγκτών Δημόσιας Διοίκησης. Ο ασκούμενος εσωτερικός έλεγχος διατηρεί την υπηρεσιακή και οργανωτική αυτοτέλεια του Ελεγκτικού Σώματος.

-Ανεξάρτητες Αρχές. Παραδείγματα είναι ο Συνήγορος του Πολίτη ή το ΑΣΕΠ που φέρουν ως κεντρικό αντικείμενο δράσης τους την εποπτεία στο πλαίσιο άσκησης της στη Δημόσια Διοίκηση και τη διαφάνεια των διαδικασιών.

-Ειδικές Υπηρεσίες όπως είναι το Λιμενικό Σώμα ή η υπηρεσίες που προσφέρονται από την Ελληνική Αστυνομία και το τμήμα των Εσωτερικών Υποθέσεων. Το κεντρικό αντικείμενο δράσης του αναφέρεται στην αντιμετώπιση της αυθαιρεσίας και της διαφθοράς στον αντίστοιχο χώρο όπου δραστηριοποιούνται.

3.10. Εσωτερικός Έλεγχος Ο.Τ.Α

Σύμφωνα με το άρθρο 102 του Συντάγματος οι Οργανισμοί Τοπικής Αυτοδιοίκησης (Ο.Τ.Α.) είναι νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου τα οποία είναι αυτοδιοικούμενα, Έχουν διοικητική αυτοτέλεια Καθώς επίσης διευθύνονται από αιρετά όργανα και φέρουν οικονομική αυτοτέλεια. Ο Κώδικας Δήμων και Κοινοτήτων που εντοπίζεται στο άρθρο 75 του ν.3463/2006 αναφέρει ότι οι αρχές της εγγύτητας και της επικουρικότητας δίνουν το δικαίωμα στους δήμους και στις κοινότητες για τη ρύθμιση των τοπικών προβλημάτων, υπό το πρίσμα της βελτίωσης της ποιότητας ζωής και της προστασίας των συμφερόντων που φέρει η τοπική κοινωνία. Επιπρόσθετα, η Τοπική Αυτοδιοίκηση (Τ.Α.) λειτουργεί με σκοπό τη μείωση του κρατικού παρεμβατισμού, την αύξηση της αποδοτικότητας και την ενδυνάμωση του ρόλου που φέρει η Αποκεντρωμένη Αυτοδιοίκηση και οι δήμοι. Για την αντιμετώπιση των προκλήσεων εντός Ευρωπαϊκής Ένωσης η Τοπική Αυτοδιοίκηση και η Δημόσια Διοίκηση συνεχώς ακολουθούν πρακτικές εξοπλισμού με πληθώρα σύγχρονων εργαλείων διοίκησης στοχεύοντας στην αντιμετώπιση των συνεχώς αυξανόμενων τοπικών προβλημάτων.

Οι έννοιες που συνδέονται με την Τοπική Αυτοδιοίκηση είναι η Εποπτεία και η Αυτοτέλεια. Στο πλαίσιο της εποπτείας υπάρχει η διάκριση της νομοθετικής, της δικαστικής και της διοικητικής εποπτείας. Η νομοθετική και η δικαστική ανήκουν στο κράτος ενώ η διοικητική είναι μέρος της Τοπικής Αυτοδιοίκησης. Από τη πλευρά της διοικητικής εποπτείας σημειώνεται ότι σύμφωνα με το Σύνταγμα ακολουθείται έλεγχος κατασταλτικού χαρακτήρα και εστιάζοντας στη νομιμότητα. Επίσης, τονίζεται ότι η εποπτική αρχή δεν έχει τη δυνατότητα μεταρρυθμίσεων των πράξεων των οργάνων που ανήκουν στην αυτοδιοίκηση καθώς δεν δύναται να υποκαταστήσει τα όργανα της αυτοδιοίκησης. Στο πλαίσιο της Αυτοτέλειας οι Ο.Τ.Α. ακολουθούν

την άσκηση της δημόσιας διοίκησης έχοντας την απόλυτη ευθύνη και δεν ακολουθούν διαταγές των κρατικών οργάνων. Οι αποφάσεις εκτελέσεως και διεκπεραιώσεως τοπικών υποθέσεων ακολουθείται από τα δικά τους όργανα, όμως χρειάζεται να λειτουργούν υπό το πρίσμα της νομιμότητας που καθορίζεται από το νομικό κρατικό πλαίσιο (Ν. 3852/2010).

3.11. E.X.T.A.

Σύμφωνα με τον Ευρωπαϊκό χάρτη τοπικής αυτονομίας (E.X.T.A.) ο οποίος είναι μία διεθνή σύμβαση που περιλαμβάνει τις προϋποθέσεις και το περιεχόμενο της Τοπικής Αυτοδιοίκησης δύναται να ενισχυθεί η δημοκρατία σε όλο το πλαίσιο της Ευρωπαϊκής Ένωσης από κάτω προς τα πάνω. Πρόκειται για τη σύμβαση που κυρώθηκε από την Ελλάδα το 1989 και αναφέρεται στην αρχή της τοπικής αυτονομίας που περιβάλλεται από την εσωτερική νομοθεσία και από το περιεχόμενο του Συντάγματος. Η σύμβαση αυτή επίσης αναφέρεται στις αρχές λήψης αποφάσεων οι οποίες βρίσκονται δίπλα στους πολίτες τονίζοντας την ανάγκη των απαιτήσεων αποτελεσματικότητας. η Ελλάδα ακολουθώντας τις κανόνες του E.X.T.A. δύναται να ερμηνεύσει τις γενικές αρχές του δικαίου της τοπικής αυτοδιοίκησης προσεγγίζοντας και τη δευτεροβάθμια τοπική αυτοδιοίκηση (Κατσούλης, 1997).

3.12. Καλλικράτης

Το πρόγραμμα Καλλικράτης διαμόρφωσε από το 2011 τη νέα αρχιτεκτονική της αυτοδιοίκησης αλλά και της αποκεντρωμένης διοίκησης. Μέσω αυτού του προγράμματος ακολούθησε ο επανακαθορισμός των ορίων των Αυτοδιοικητικών Μονάδων, ο τρόπος με τον οποίον εκλέγονταν τα όργανα και η ανάθεση των αρμοδιοτήτων στα όργανα αυτά. Μέσω του προγράμματος υπήρξε μείωση των Δήμων, κατάργηση των κοινοτήτων και σύσταση Αποκεντρωμένων Διοικήσεων. Οι αποκεντρωμένες διοικήσεις που συστάθηκαν ήταν επτά και η δραστηριότητά τους σχετίζεται με ανάληψη των δραστηριοτήτων που έφεραν έως τότε οι παλιές

περιφέρειες. Οι αποκεντρωμένες διοικήσεις λειτουργούν με επικεφαλής τον γενικό γραμματέα που διορίζεται από την κυβέρνηση. Στην πορεία 13 ακόμα περιφέρειες προέκυψαν αποτελώντας πλέον τις Ο.Τ.Α. δεύτερου βαθμού. Αυτές οι περιφέρειες λειτουργούν στη θέση των πρώην νομαρχιακών αυτοδιοικήσεων με αιρετό περιφερειάρχη.

Οι αλλαγές μέσω του προγράμματος Καλλικράτης βοήθησαν στην ανάδειξη και αξιοποίηση των τοπικών και περιφερειακών πλεονεκτημάτων υπό το πρίσμα της διαφάνειας και την προσφορά στον πολίτη για άμεση πληροφόρηση και προστασία από την αυθαίρετη εξουσία. Τέλος αξίζει να σημειωθεί ότι τα αιρετά όργανα των Ο.Τ.Α. μετά το πρόγραμμα Καλλικράτης είναι η οικονομική επιτροπή, το δημοτικό συμβούλιο, η επιτροπή ποιότητας ζωής, η εκτελεστική επιτροπή όπως επίσης και ο δήμαρχος.(§1 άρθρ. 7, Ν.3852/2010).

3.13. Ελεγκτικά Σώματα Ο.Τ.Α.

Ευρωπαίοι εμπειρογνώμονες σε συνεργασία με τις ελληνικές αρχές σχεδίασαν και υλοποίησαν πολλαπλές διοικητικές μεταρρυθμίσεις που ήταν αναγκαίες ώστε να βελτιωθούν οι παρεχόμενες υπηρεσίες. Ένα παράδειγμα μεταρρυθμίσεων αναφέρεται στην καταπολέμηση της διαφθοράς όπου ιδρύθηκε και λειτουργεί μονάδα εσωτερικού ελέγχου στις δημοτικές, περιφερειακές και αποκεντρωμένες αρχές. Συνεχώς υφιστάμενη κατάσταση αποτυπώνεται ώστε να αναπτύσσονται κοινά εργαλεία και για αυτό το σκοπό ενσωματώνονται βέλτιστες Ευρωπαϊκές πρακτικές στις ελληνικές ΟΤΑ και στις αποκεντρωμένες διοικήσεις. Παρακάτω ακολουθούν πληροφορίες για τα Ελεγκτικά Σώματα Ο.Τ.Α.

-Αυτοτελής Υπηρεσία Εποπτείας Ο.Τ.Α.

Οι ελεγκτικοί μηχανισμοί των Ο.Τ.Α. ακολουθούνται και θεωρούνται αναποτελεσματικοί επί σειρά ετών λόγω της παρουσίας της χώρας σε υψηλές θέσεις καταλόγων που αναφέρονται στη διαφθορά και την κακοδιοίκηση. Ο έλεγχος νομιμότητας που καταγράφεται στις πράξεις των αιρετών οργάνων των Ο.Τ.Α. αλλά

και ο πειθαρχικός έλεγχος ασκείται από το κράτος χωρίς όμως δεν σταματά η δυνατότητα πρωτοβουλιών ελεύθερης δράσης των Ο.Τ.Α. Ο νόμος Καλλικράτη (ν.3852/2010) οδήγησε στη δημιουργία Συστημάτων Εποπτείας με αποτέλεσμα την ενίσχυση της διαφάνειας μέσα από την υποχρεωτική ανάρτηση κάθε πράξης που ακολουθείται από τα αυτοδιοικητικά όργανα στο διαδίκτυο. Βάσει αυτού καθοδηγητικά όργανα ελέγχονται ως προς τις πράξεις τους σε Πλαίσιο Νομιμότητας καθώς επίσης οι αιρετοί ακολουθούνται από πειθαρχικό έλεγχο της Αυτοτελούς Υπηρεσίας Εποπτείας ΟΤΑ (Α.Υ.Ε.). Η υπηρεσία περιλαμβάνει τον ελεγκτή νομιμότητας, τη διεύθυνση Εποπτείας Ο.Τ.Α., καθώς επίσης ασχολείται με γενικές οικονομικές και τεχνικές υποθέσεις.

-Παρατηρητήριο

Οι προϋπολογισμοί των Ο.Τ.Α. παρακολουθούνται από το Παρατηρητήριο Οικονομικής Αυτοτέλειας των Ο.Τ.Α. και τα νομικά τους πρόσωπα. Πιο συγκεκριμένα, το Παρατηρητήριο παρακολουθεί την εκτέλεση του προϋπολογισμού μηνιαίως και στην περίπτωση αποκλίσεων παρέχει οδηγίες διόρθωσης. Επίσης, υποχρεούται να διατυπώνει γνώμη στα μελλοντικά σχέδια των προϋπολογισμών με τα οποία ασχολείται ο δήμος και τα νομικά του πρόσωπα ώστε να επιτευχθεί ένας ρεαλιστικά ισοσκελισμένος προϋπολογισμός. Άλλη αρμοδιότητα του Παρατηρητηρίου σχετίζεται για την οικονομική εξέλιξη των Ο.Τ.Α. μέσω της παρακολούθησης αλλά και της αξιολόγησης των προβλεπόμενων εσόδων με σκοπό τις διορθωτικές προτάσεις όπου κρίνεται αναγκαίο. Τέλος, το Παρατηρητήριο αξιολογεί τις προβλέψεις σχετικά με τα έσοδα και παρεμβαίνει όταν αυτά θεωρούνται μη ρεαλιστικά ή υπερεκτιμημένα. Η αποκεντρωμένη διοίκηση δέχεται τη βοήθεια του Παρατηρητηρίου όπως επίσης και το Υπουργείου Εσωτερικών και Οικονομικών το οποίο ενημερώνεται από το παρατηρητήριο μέσω του σχεδίου προϋπολογισμού (Μαραγκού, 2017).

-Οικονομική Επιτροπή

Η Οικονομική Επιτροπή λειτουργεί για την παρακολούθηση και τον έλεγχο των δήμων στο πλαίσιο της οικονομικής τους λειτουργίας. Η επιτροπή είναι το όργανο το

οποίο περιλαμβάνει τον Δήμαρχο ή τον Αντιδήμαρχο στις περιπτώσεις ΟΤΑ πρώτου βαθμού ενώ τον Περιφερειάρχη στις περιπτώσεις δεύτερου βαθμού και φέρει τις εξής αρμοδιότητες: συντάσσει τον προϋπολογισμό του φορέα, ελέγχει την υλοποίηση των τριμηνιαίων εκθέσεων στο δημοτικό συμβούλιο, προελέγχει τον απολογισμό, παρέχει την έγκριση των δαπανών, εισηγείται την επιβολή εισφορών και τελών προς το Δημοτικό Συμβούλιο και λαμβάνει αποφάσεις στο πλαίσιο της ηλεκτρονικής διακυβέρνησης και των ζητημάτων διαφάνειας. Υπάρχουν και άλλα όργανα-ανεξάρτητοι θεσμοί που φέρουν σκοπό τη βελτίωση των παρεχόμενων υπηρεσιών όπως είναι ο Συμπαραστάτης του Δημότη και της Επιχείρησης ή ο Περιφερειακός Συμπαραστάτης του Πολίτη και της Επιχείρησης.

-Σώμα Επιθεωρητών Ελεγκτών Δημόσιας Διοίκησης

Από τον Φεβρουάριο του 1998, το Σ.Ε.Ε.Δ.Δ., που δημιουργήθηκε με το Ν. 2477/1997, λειτουργεί ως φορέας εσωτερικού ελέγχου ΟΤΑ. Η λειτουργία του, η οποία διέπεται από τα άρθρα 2-7 του ν. 3074/2002, αποσκοπεί στη διασφάλιση της αποτελεσματικής και εύρυθμης λειτουργίας της Δημόσιας Διοίκησης, ιδίως των κρατικών και δημοσίων υπηρεσιών, των νομικών προσώπων δημοσίου δικαίου, των ΟΤΑ Βαθμού Α και Β, των εταιρειών ΟΤΑ, των Νομικών Προσώπων Ιδιωτικού Δικαίου του Κράτους και των δημοσίων εταιρειών.

Στους στόχους του περιλαμβάνονται ο εντοπισμός περιστατικών διαφθοράς, κακής διαχείρισης και διοίκησης, αδιαφανείς διαδικασίες, αναποτελεσματικότητα και υπό παραγωγικών υπηρεσιών (www.seedd.gr), ενώ τα κύρια καθήκοντά του είναι:

1. Διενέργεια ελέγχων, ερευνών και επιθεωρήσεων.
2. Επανεξέταση των συνθηκών που διέπουν τη νομιμότητα της διοικητικής δράσης, τη συμμόρφωση με τις επίσημες διαδικασίες και τον εντοπισμό πιθανών παρανομιών και αθέμιτων πρακτικών.
3. Προσδιορισμός και διόρθωση προβλημάτων με τη δημόσια διοίκηση, καθώς και εξέταση των στοιχείων που έχουν αρνητικό αντίκτυπο στον τρόπο με τον οποίο γίνονται τα πράγματα, καθώς και της αποτελεσματικότητας, της αποδοτικότητας και του επιπέδου των προσφερόμενων υπηρεσιών.

4. Ανασκόπηση της οργάνωσης και λειτουργίας των διαδικασιών και διαδικασιών με στόχο τη βελτίωση της εξυπηρέτησης των πολιτών.
5. Ελέγχονται περιπτώσεις κακής διοίκησης.
6. Η διενέργεια πειθαρχικών μέτρων και η παραπομπή των υπόλογων στον αρμόδιο εισαγγελέα.
7. Διενέργεια ελέγχων στα ακίνητα που ανήκουν σε εργαζόμενους σε ελεγχόμενους φορείς.
8. Μετά από εισαγγελική οδηγία η προκαταρκτική εξέταση ή προανάκριση (Σ.Ε.Ε.Δ.Δ., 2016).

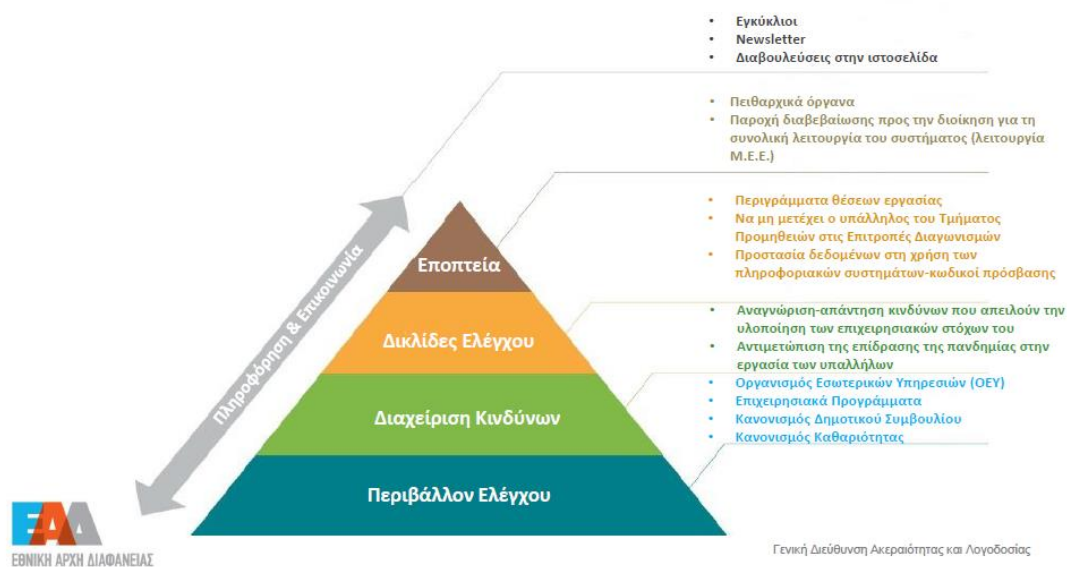
Το Σ.Ε.Ε.Δ.Δ. αξιολογεί την απόδοση των Δήμων σε σχέση με τους Ο.Τ.Α. Α' βαθμού ως προς τα θέματα που χειρίζονται, δηλαδή ζητήματα αστικών και δημοτικών συνθηκών, απασχόλησης, ανάπτυξης, κοινωνικής προστασίας, εκπαίδευσης, πολιτισμού, προστασίας περιβάλλοντος, ποιότητας ζωής και αθλητισμού. Σημειώνεται η τρέχουσα κατάσταση της ελεγχόμενης υπηρεσίας, παρουσιάζονται τα ευρήματα και τα συμπεράσματα και δίνονται οι βασικές συστάσεις, συμπεριλαμβανομένων συγκεκριμένων και εφαρμόσιμων λύσεων. Οι συστάσεις αυτές υποβάλλονται ως γραπτές εκθέσεις στο υπουργείο Εσωτερικών. Εκεί αξιολογούνται και εφαρμόζονται στην πράξη εάν θεωρηθεί ότι βελτιώνουν τον τρόπο λειτουργίας των Ο.Τ.Α. Αφού ενημερωθούν για τις εκθέσεις των επιθεωρητών, οι ελεγχόμενες υπηρεσίες υποχρεούνται να αποκαλύψουν τα βήματα που έχουν λάβει για να εφαρμόσουν τις συστάσεις στις εκθέσεις. Κάθε χρόνο το Σ.Ε.Ε.Δ.Δ. δημιουργεί έκθεση δραστηριοτήτων που παραδίδει στο Υπουργείο Εσωτερικών, συμπεριλαμβανομένου του συνόλου του ελεγκτικού του έργου και όλων των προτάσεών του για τη βελτίωση της αποτελεσματικότητας και αποδοτικότητας των δημόσιων υπηρεσιών (Μυλωνάς, 2017).

3.14. Συστήματα Εσωτερικού Ελέγχου

Οι πρόσφατες μεταρρυθμίσεις που απελευθέρωσαν την τοπική αυτοδιοίκηση από την κεντρική διοίκηση και το νομικό σύστημα την εκθέτουν σε μεγαλύτερο κίνδυνο απάτης και διαφθοράς. Το Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου (Σ.Ε.Ε.), το οποίο

αποτελείται από νομοθεσία και προεδρικά διατάγματα, τοποθετεί τους Ο.Τ.Α. μέσα σε ένα σφιχτό θεσμικό πλαίσιο. Τόσο το κράτος όσο και οι Ο.Τ.Α. είναι υπεύθυνοι για την ομαλή λειτουργία των συστημάτων τους, αλλά εναπόκειται στην πολιτεία να λάβει τα απαραίτητα μέτρα καθώς δεν εποπτεύει άμεσα τη λειτουργία τους.

Τα Σ.Ε.Ε. των Ο.Τ.Α. φέρουν ως σκοπό να προστατεύουν την περιουσία τους, να εξασφαλίζουν την χρήση των πόρων αποτελεσματικά, να εξασφαλίζουν την ορθότητα, την ακρίβεια και την ποιότητα των οικονομικών καταστάσεων, να συμμορφώνουν βάσει νόμων, διατάξεων και κρατικών οδηγιών καθώς επίσης να παρέχουν ικανοποιητικές υπηρεσίες προς τρίτους (Κουτούπης, 2009). Στην Εικόνα 1 ακολουθεί διάγραμμα σχετικά με ένα Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου με το όνομα Μοντέλο COSO 2013.



Εικόνα 1: Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου (Μοντέλο COSO 2013)

Πηγή: Εθνική Αρχή Διαφάνειας

Γενικότερα, το Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου στις Ο.Τ.Α. διακρίνεται για την παροχή εύλογων διαβεβαιώσεων ως προς την επίτευξη στόχων σχετικά με:

- Την αποτελεσματική και αποδοτική επιχειρησιακή λειτουργία
- Την αξιοπιστία των αναφορών δημοσιονομικού και άλλων τύπων.
- Την επίτευξη της συμμόρφωσης με τους κανονισμούς, τους νόμους και τις πολιτικές.

Στο πλαίσιο των επιχειρησιακών λειτουργιών που φέρει ένας Δήμος χρειάζεται να σημειωθεί ότι περιλαμβάνονται οι βεβαιώσεις και οι εισπράξεις των εσόδων, οι διοικητικές υπηρεσίες, οι οικονομικές υπηρεσίες, οι προμήθειες, η κοινωνική μέριμνα, οι υπηρεσίες καθαριότητας, οι βρεφονηπιακοί σταθμοί, τα πληροφοριακά συστήματα, ζητήματα προσωπικού και μισθοδοσίας, η εκτέλεση έργων, η λειτουργία του ληξιαρχείου και του δημοτολογίου καθώς και λειτουργίες για την υγεία, την ασφάλεια και την πολιτική προστασία. Ακολουθεί σχηματική απεικόνιση του ΣΕΕ στο πλαίσιο του μοντέλου τριών γραμμών (Εικόνα 2). Σε αυτό το μοντέλο εμφανίζονται ως ανώτατο όργανο διοίκησης ο επικεφαλής του φορέα ο οποίος αναθέτει καθήκοντα, πόρους, κατευθύνσεις και είναι υπεύθυνος για την εποπτεία. Τα παραπάνω τα αναθέτει στη διοίκηση που περιλαμβάνει τα ανώτερα στελέχη του φορέα. Παράλληλα, εφαρμόζει τον εσωτερικό έλεγχο. Στην Εικόνα 2 παρουσιάζεται η γραμμή των ρόλων. Όπως φαίνεται στην πρώτη γραμμή αυτού του μοντέλου βρίσκονται οι οργανικές μονάδες και οι υπάλληλοι που είναι υπεύθυνοι για την άσκηση των επιχειρησιακών λειτουργιών του φορέα. Στη δεύτερη γραμμή ρόλων βρίσκονται οι οργανικές μονάδες και τα όργανα (μονοπρόσωπα ή συλλογικά) που φέρουν αρμοδιότητες να τηρούν την νομιμότητα, να διαχειρίζονται τους κινδύνους, να παρακολουθούν και να αξιολογούν τις δικλίδες ελέγχου και τέλος να εποπτεύουν την πρώτη γραμμή. Τέλος, στην τρίτη γραμμή ρόλων όπου εντοπίζεται και ο εσωτερικός έλεγχος παρέχεται η διασφάλιση και η αντικειμενική συμβούλευση της Διοικήσεως και του Ανώτατου Οργάνου της Διοίκησης.



Εικόνα 2: Σχηματική απεικόνιση ΣΕΕ-Μοντέλο τριών γραμμών ρόλων

3.15. Κακοδιοίκηση και Διαφθορά

Ο Συνήγορος του Πολίτη εκθέτει ετήσια δεδομένα που αναφέρονται στην κακοδιοίκηση και τη διαφθορά εντοπίζονται στους Ο.Τ.Α. Αναφερόμενοι στην κακοδιοίκηση, θέματα μη τήρησης αρχών διαφάνειας και νομιμότητας ή η καταστρατήγηση των υποχρεώσεων που φέρουν οι Ο.Τ.Α. στους πολίτες είναι μερικές μορφές της. Γενικότερα η έννοια της διαφθοράς σχετίζεται με τις επιπτώσεις που δέχεται ο πολίτης σε οικονομικό και κοινωνικό πλαίσιο. Γενικότερα η διαφθορά δεν επιτρέπει την ανάπτυξη, λειτουργεί ενάντια στη δημοκρατία, σπαταλά τους πόρους του δημοσίου, Δημιουργεί αντιδράσεις από τους πολίτες απέναντι στους θεσμούς και στο κράτος και συμβάλλει στην εξάπλωση του οργανωμένου εγκλήματος. Για αυτούς τους σκοπούς, το 2015 η Γενική Γραμματεία για την Καταπολέμηση της Διαφθοράς (ΓΕ.ΓΡ.ΚΑ.Δ) συστάθηκε ενώ το 2016 υπογράφηκε η Σύμβαση Τεχνικής Υποστήριξης με σκοπό να υλοποιηθεί το Εθνικό Στρατηγικό Σχέδιο ως προς την καταπολέμηση της διαφθοράς αλλά και την πρόληψη της.

3.16. Ν.4795/2021 Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου του Δημόσιου Τομέα

Στις 14 Απριλίου 2021 ψηφίσθηκε το νομοσχέδιο με τίτλο : «Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου του Δημόσιου Τομέα, Σύμβουλος Ακεραιότητας στη δημόσια διοίκηση και άλλες διατάξεις για την δημόσια διοίκηση και την τοπική αυτοδιοίκηση» (ΦΕΚ 62 Α' /17.4.2021).

Το πρώτο μέρος που περιλαμβάνει τα άρθρα 2-22 αναφέρεται στην ενιαία ρύθμιση θεμάτων που αφορούν το Σ.Ε.Ε. και την λειτουργία των μονάδων αυτών. Το σύστημα του ελέγχου περιγράφεται από τον νόμο ως το σύνολο των λειτουργιών και διαδικασιών ελέγχου του φορέα με σκοπό την σωστή διαβεβαίωση ότι πετυχαίνονται όλοι στόχοι αποτελεσματικά με αξιοπιστία και συμμόρφωση με το σχετικό νομοθετικό πλαίσιο.

Σύμφωνα με τον νόμο έχουμε διάρθρωση σε τρία διαφορετικά επίπεδα και πιο συγκεκριμένα:

- Οργανικές μονάδες και υπαλλήλους που εκτελούν τις εργασίες για τον εντοπισμό και μετρίαση των κινδύνων καθώς και την παρακολούθηση και αξιολόγηση των δικλίδων ελέγχου
- Οργανικές μονάδες και συλλογικά ή μονοπρόσωπα όργανα που είναι αρμόδια για την τήρηση της νομιμότητας, την διαχείριση κινδύνων που απειλούν την ομαλή λειτουργία του φορέα και την παρακολούθηση και αξιολόγηση των δικλίδων ελέγχου.
- Μονάδα Ε.Ε. που παρέχει στον αρμόδιο φορέα την σωστή επιβεβαίωση και συμβουλές για την αποτελεσματικότητα που υπάρχει στο σύστημα και στις διαδικασίες διακυβέρνησης, διαχείρισης κινδύνων και επιμέρους στοιχείων και δικλίδων ασφαλείας που υπάρχουν στις δυο παραπάνω κατηγορίες.

Ανάλογα με το μέγεθος του φορέα μπορεί να συστήνεται Επιτροπή Ελέγχου για να παρακολουθεί την Μονάδα Εσωτερικού Ελέγχου για την διασφάλιση του έργου της. Η Επιτροπή έχει τρία μέλη, το ένα με ελεγκτική εμπειρία. Τα μέλη αυτά προέρχονται από άλλους φορείς του δημοσίου τομέα. Αν δεν είναι εφικτή η σύσταση μιας τέτοια Μονάδας τότε υπάγεται εντός της επιτροπής ελέγχου. Μπορούν να αναλάβουν επαγγελματίες με την κατάλληλη τεχνογνωσία και δεξιότητες. Αν δεν μπορεί να δημιουργηθεί Μονάδα γίνεται ανάθεση σε Τρίτη φυσικό ή νομικό πρόσωπο της λειτουργίας του εσωτερικού ελέγχου κατόπιν απόφασης από τον επικεφαλής του φορέα.

Ο Προϊστάμενος γίνεται επικεφαλής του φορέα και καθορίζονται βάση νόμου οι σχετικές αρμοδιότητες του. Το ελεγκτικό προσωπικό της μονάδας όπου τα τυπικά προσόντα τους περιγράφονται στον νομό, παρακολουθεί ειδικό πρόγραμμα του Εθνικού Κέντρου Δημόσιας Διοίκησης και Αυτοδιοίκησης και λαμβάνει Πιστοποιητικό Ελεγκτικής Επάρκειας.

Ο νόμος ενέχει τους ειδικότερους επιχειρησιακούς στόχους καθώς και τις αρμοδιότητες της Μονάδας Εσωτερικού Ελέγχου ενώ είναι υπεύθυνος για την έκδοση κανονισμού Μονάδας Εσωτερικού Ελέγχου και Κώδικα Δεοντολογίας Εσωτερικών Ελεγκτών. Επίσης είναι υπόχρεοι σε σύνταξη ετήσιας έκθεσης

πεπραγμένων του προηγούμενου έτους. Δεν πρέπει να λείπει η γνώμη του Προϊστάμενου της Μονάδας στον επικεφαλής του φορέα για την συνολική επάρκεια των δομών και των συστημάτων διακυβέρνησης, την διαχείριση κινδύνων και δικλίδων ελέγχου.

Η Μονάδα ενεργεί με βάση το Ετήσιο Πρόγραμμα Εργασιών που εκδίδει ο Προϊστάμενος της και εγκρίνεται από τον επικεφαλής του φορέα. Προβλέπεται η σύνταξη ετήσιου προγράμματος αξιολόγησης και βελτίωσης ποιότητας της μονάδας. Σε αυτό το έργο ορίζεται υπάλληλος από άλλη υπηρεσία η φορέα δημόσιου φορέα με τις αντίστοιχες γνώσεις και εμπειρία. Οι εσωτερικοί ελεγκτές έχουν πρόσβαση σε όλα τα αρχεία και χώρους του φορέα και αν διακρίνουν ενδείξεις απάτης δεν συνεχίζουν οι ίδιοι την έρευνα αλλά ενημερώνουν τον επικεφαλής του φορέα για τις υπόλοιπες νόμιμες ενέργειες. Στην Εθνική Αρχή Διαφάνειας, το Υπουργείο Οικονομικών και το Ελεγκτικό Συνέδριο δίδονται αρμοδιότητες συντονισμού και αξιολόγησης των Μονάδων Εσωτερικού Ελέγχου.

Στην συνέχεια του νόμου τα άρθρα 31-78 καλύπτουν ένα ευρύ φάσμα θεμάτων που αφορούν ζητήματα δημόσιας διοίκησης και αυτοδιοίκησης, ανεξάρτητων αρχών και διάφορα νομικά πρόσωπα του δημόσιου και τέλος τα άρθρα 79-83 είναι μεταβατικές και εξουσιοδοτικές διατάξεις και διατάξεις που έχουν καταργηθεί.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4. ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ, ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΟΙ ΚΑΙ ΜΕΛΛΟΝΤΙΚΗ ΕΡΕΥΝΑ

Στο συγκεκριμένο κεφάλαιο παρουσιάζονται τα συμπεράσματα της δευτερογενούς βιβλιογραφικής έρευνας στο πλαίσιο της εφαρμογής Εσωτερικού Ελέγχου των Οργανισμών Τοπικής Αυτοδιοίκησης. Εκτός από τη γνώση της λειτουργίας του Εσωτερικού Ελέγχου στους Οργανισμούς Τοπικής Αυτοδιοίκησης στην Ελλάδα παρουσιάζονται και συγκρίσεις του επιπέδου του εσωτερικού ελέγχου με δεδομένα άλλων χωρών. Επιπλέον, γίνεται αναφορά στους περιορισμούς της διπλωματικής εργασίας. Το κεφάλαιο ολοκληρώνεται με σειρά προτάσεων για μελλοντική έρευνα με σκοπό την αντιμετώπιση των περιορισμών της παρούσης και την επίλυση ζητημάτων που δεν πέτυχε να καλύψει η συγκεκριμένη έρευνα.

Η επιστήμη του ελέγχου είναι αναμφισβήτητα ένας σημαντικός και ταχέως αναπτυσσόμενος τομέας της οικονομικής δραστηριότητας. Η χρήση ελεγκτικών προτύπων ως συστάσεων για τους ελεγκτές είναι μια μέθοδος για τη διενέργεια αποτελεσματικών ελέγχων. Η σημασία της ύπαρξης των ελεγκτικών προτύπων και τα πλεονεκτήματα που προκύπτουν από τη χρήση τους είναι ξεκάθαρα μετά την ανάλυση των δεδομένων που αναφέρονται παραπάνω σχετικά με τα πρότυπα ελέγχου. Λόγω της διαχείρισης σημαντικών χρηματικών ποσών, οι ΟΤΑ διαδραματίζουν πλέον κρίσιμο ρόλο ως ιδρύματα που ασκούν εξουσία. Οι ΟΤΑ είναι διαχειριστές δημοσίων κονδυλίων και, παρά την εγγύηση του Συντάγματος για την οικονομική και διοικητική τους ανεξαρτησία, είναι υπόλογοι ενώπιον του λαού για τη νόμιμη, ορθή και αποτελεσματική χρήση των διαθέσιμων πόρων τους. Ως εκ τούτου, πρέπει να εφαρμόζουν κάθε είδους έλεγχο, είτε εσωτερικό είτε εξωτερικό, σε όλα τα τμήματα.

Δεδομένου ότι το κοινό δεν είναι πεπεισμένο για τις προθέσεις της πολιτικής ηγεσίας σχετικά με τη διαχείριση των δημοσίων κονδυλίων, η Πολιτεία συνέχισε να δημιουργεί έναν αριθμό ανεξάρτητων φορέων με την εξουσία να ασκούν εποπτεία στη συμπεριφορά των ΟΤΑ. Όλοι αυτοί οι οργανισμοί υπάρχουν και η παρουσία τους αναμφισβήτητα ανεβάζει το επίπεδο των δημοτικών λειτουργιών και τονώνει την εμπιστοσύνη του κοινού. Ωστόσο, αυτή η πολλαπλότητα των οργανώσεων έχει συχνά

ως αποτέλεσμα την επικάλυψη των καθηκόντων, η οποία δημιουργεί μια κατάσταση ασάφειας και σύγχυσης.

Ο εσωτερικός έλεγχος, που χρησιμοποιείται στην Ελλάδα από την αρχαιότητα, είναι σήμερα ένα χρήσιμο όπλο στα χέρια κάθε Οργανισμού αλλά και Τοπικής Αυτοδιοίκησης. Μπορεί να ενισχύσει τα τρέχοντα συστήματα ελέγχου και να ενισχύσει την οικονομία, την αποδοτικότητα και την αποτελεσματικότητα των υπηρεσιών μέσω του συμβουλευτικού έργου του. Η εμπιστοσύνη του κοινού μπορεί επίσης να αυξηθεί μέσω εσωτερικού ελέγχου, λογοδοσίας και διαφάνειας, τα οποία θα ωφελήσουν τις προσπάθειες των δήμων για εκσυγχρονισμό και ανάπτυξη.

Στην Ελλάδα, οι ΟΤΑ διέπονται από ελλείψεις που επηρεάζουν δυσμενώς τη διαχείριση των οικονομικών τους πόρων και την αποτελεσματικότητα των υπηρεσιών τους. Ως εκ τούτου, είναι απαραίτητο να οργανωθούν επαρκείς διαδικασίες εσωτερικού ελέγχου, προκειμένου να καλλιεργηθεί η αξιοπιστία και η διαφάνεια και να μειωθεί η κακοδιαχείριση που θα οδηγήσει σε σπατάλη του δημόσιου πλούτου. Παρ' όλα αυτά, καθώς φαίνεται από διεθνή δεδομένα, οι οργανισμοί που χρησιμοποιούν τις υπηρεσίες εσωτερικού ελέγχου επιτυγχάνουν αποτελεσματικά ανυπολόγιστα οφέλη. Ο εσωτερικός έλεγχος μπορεί να διαδραματίσει κεντρικό ρόλο βοηθώντας τους οργανισμούς και τα ενδιαφερόμενα μέρη να επιτύχουν τους αντίστοιχους στόχους τους όταν παρέχεται επαρκής υποστήριξη στις δραστηριότητές του.

Καθώς φαίνεται από τη διεθνή ανασκόπηση τάσεων προς Εσωτερικό Έλεγχο της Τοπικής Αυτοδιοίκησης τονίζεται η θετική έκβαση της ανάπτυξής του σε πολλές χώρες όπως και η ανάγκη για άμεση εφαρμογή σε άλλες χώρες οι οποίες δεν έχουν δημιουργήσει (Asaolu et al., 2016; Onumah & Krah, 2012). Ακόμη και στις χώρες που ο Εσωτερικός Έλεγχος δεν είναι ιδιαίτερα οργανωμένος όπως είναι η Μαλαισία, σχετικές έρευνες σκιαγραφούν την ανάγκη για εφαρμογή (Morin & Hazgui, 2016). Η ανώτατη διοίκηση είναι αυτή που συνάδει στην προοπτική δημιουργίας και εξέλιξης του τμήματος Εσωτερικού Ελέγχου. Άλλοτε εντοπίζονται προβλήματα ελλείψεων ανθρώπινων και οικονομικών πόρων, ακόμη και αναγκαίων υποδομών (Mahyoro, 2020). Προτάσεις αναπτυσσόμενων χωρών περιλαμβάνουν ως συμπληρωματικές μεταβλητές την δημοσιονομική αποκέντρωση και την ποιότητα της διακυβέρνησης

για την εξάλειψη της διαφθοράς, οπότε και προτείνουν την συμπερίληψή τους σε ένα ενιαίο μοντέλο που ήδη αναζητούν να εφαρμόσουν (Ratmono et al., 2020).

Η οικονομική απόδοση των τοπικών οργανισμών αυτοδιοίκησης σχετίζεται άρρηκτα με τον εσωτερικό έλεγχο. Οι Ο.Τ.Α. λογοδοτούν για τα δημόσια κονδύλια όμως συχνά στη βιβλιογραφία τονίζονται τα εμπόδια εξέλιξης του Εσωτερικού Ελέγχου βασιζόμενοι σε δυσκολίες επαγγελματισμού και περιορισμένης επικοινωνίας μεταξύ ελεγκτών και διευθυντών. Άλλοτε τονίζεται ότι οι εσωτερικοί ελεγκτές μετά βίας εκτελούν τα καθήκοντά τους που σχετίζονται με την διαδικασία εσωτερικού ελέγχου λόγω της μη εφαρμογής ενός ολοκληρωμένου συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου (Aikins et al., 2021). Άλλοτε εντοπίζονται προβλήματα στην εφαρμογή εσωτερικού ελέγχου διότι δεν επικρατεί ενθαρρυντικό και ευνοϊκό περιβάλλον προς την απασχόληση ελεγκτών όπως στην περίπτωση της Αλβανίας (Xhani et al., 2020). Σε ανάλογες περιπτώσεις προτείνονται οι συστάσεις και κυρώσεις από μέρους του προϊσταμένου του Ο.Τ.Α. προς τους ελεγκτές ή αντίστοιχα η ενίσχυση της σημασίας του ελεγκτικού επαγγέλματος και των ελεγκτικών ικανοτήτων σε τοπικό επίπεδο.

Στις αναπτυγμένες χώρες τα περιβάλλοντα ηλεκτρονικής διοίκησης και η τεχνολογική εξέλιξη επιτρέπει τον εσωτερικό έλεγχο σε μεγαλύτερο βαθμό. Ο κατακερματισμός της δομή του δημόσιου ελέγχου είναι επιτυχής και καταγράφονται έλεγχοι απόδοσης, συμμόρφωσης με τη νομιμότητα, οικονομικοί αλλά και λογιστικοί έλεγχοι. Μελέτες προερχόμενες και από άλλες χώρες της Ευρώπης πέραν της Ελλάδος παρουσιάζουν όλο και περισσότερα κρατικά ελεγκτικά ιδρύματα να εφαρμόζουν ελεγμένα πρότυπα ελέγχου για καλή διακυβέρνηση τα οποία βασίζονται σε διεθνή πρότυπα. Αυτό οδηγεί στο συμπέρασμα ότι στις χώρες της ΕΕ με αποκεντρωμένο σύστημα εσωτερικού ελέγχου, η διαχείριση κινδύνου γίνεται μέρος του μηχανισμού διακυβέρνησης στον δημόσιο τομέα. Όλα τα κράτη μέλη της ΕΕ διαθέτουν καθιερωμένη λειτουργία εσωτερικού ελέγχου στο δημόσιο τομέα και κάποιες χώρες έχουν ολοκληρώσει τον σχεδιασμό και προχωρούν με σταθερά βήματα στην συνολική υλοποίηση. Αρκετές ελλείψεις όμως τονίζονται σε ευρωπαϊκές χώρες στο πλαίσιο της εφαρμογής στρατηγικών διαχείρισης κινδύνου στην τοπική αυτοδιοίκησή τους.

Όσον αφορά το επαγγελματικό κανονιστικό πλαίσιο για τον εσωτερικό έλεγχο στα κράτη μέλη της ΕΕ, τα Διεθνή Πρότυπα για την Επαγγελματική Πρακτική του

Εσωτερικού Ελέγχου του Ινστιτούτου Εσωτερικών Ελεγκτών και ο Κώδικας Δεοντολογίας είναι γενικά αποδεκτά, ενώ 18 κράτη μέλη διαθέτουν συγκεκριμένο σύνολο εσωτερικού ελέγχου. πρότυπα στον δημόσιο τομέα (Bonic et al., 2018). Αυτό δε σημαίνει ότι σε όλα τα κράτη μέλη της ΕΕ θα συναντούσαμε την ίδια μέθοδο για την εναρμόνιση και τον συντονισμό του εσωτερικού ελέγχου των Ο.Τ.Α.

Γενικότερα, οι τάσεις στην Ευρώπη όπου η Ελλάδα είναι μέρος της φαίνεται να διακρίνονται ξεκάθαρα προσκείμενες προς τον Εσωτερικό Έλεγχο της Τοπικής Αυτοδιοίκησης. Η εκτέλεση του αποκεντρωμένου ή ακόμη και κεντρικού ελέγχου υπό την υιοθέτηση έγκυρων συστημάτων ελέγχου είναι γεγονός. Η εφαρμογή συστημάτων λογιστικής σε δεδουλευμένη βάση στην τοπική αυτοδιοίκηση έχει ως στόχο την παροχή χρήσιμων πληροφοριών τόσο για τη λογοδοσία όσο και για τη διαχείριση αυτών των φορέων, όπου η λογοδοσία αποτελεί πρωταρχική προϋπόθεση λόγω της χρήσης των οικονομικών πόρων των πολιτών για την παροχή υπηρεσιών σε αυτούς. Αυτό το χαρακτηριστικό οδήγησε τις περισσότερες χώρες σε όλο τον κόσμο να εγκρίνουν νομοθεσία που απαιτεί διαφάνεια για τις δημόσιες διοικήσεις και απαιτεί από αυτές να δημοσιεύουν οικονομικές εκθέσεις στους ιστοτόπους τους ή μέσω άλλων καναλιών, έτσι ώστε οι πολίτες και άλλοι ενδιαφερόμενοι να έχουν πρόσβαση στις πληροφορίες. Αυτό συμβαίνει στις περισσότερες ευρωπαϊκές χώρες, όπου ένας νόμος για τη διαφάνεια απαιτεί από τις τοπικές κυβερνήσεις να δημοσιοποιούν τις οικονομικές τους πληροφορίες. Η χρηματοοικονομική αναφορά είναι το κύριο μέσο λογοδοσίας στο δημόσιο τομέα και η λειτουργία ελέγχου εγγυάται την επάρκεια και την αξιοπιστία των πληροφοριών που συντάσσουν οι οντότητες και ενισχύει τη διαφάνεια, προάγοντας έτσι την εμπιστοσύνη στις πληροφορίες ενώ διευκολύνει την αξιολόγηση και τον εντοπισμό των κινδύνων. Ο έλεγχος διαδραματίζει βασικό ρόλο για να διασφαλιστεί ότι οι αναφερόμενες πληροφορίες είναι ακριβείς, αξιόπιστες και σχετικές. Για το λόγο αυτό, η εφαρμογή σύγχρονων λογιστικών συστημάτων πρέπει να συνδέεται με αποτελεσματικά ελεγκτικά συστήματα που επαληθεύουν την επάρκειά τους και εγγυώνται τη διαφάνεια των παρεχόμενων πληροφοριών.

Όλα τα παραπάνω χρειάζεται να ληφθούν υπόψη με βάση σειρά περιορισμών της βιβλιογραφικής έρευνας. Ο βασικότερος περιορισμός είναι η μη χρήση ερευνητικής μεθόδου που θα αποσκοπούσε στην καταγραφή των τάσεων,

λειτουργιών και μεθόδων Εσωτερικού Ελέγχου σε έναν ελληνικό Οργανισμό Τοπικής Αυτοδιοίκησης. Σε αυτή την περίπτωση θα ήταν δυνατόν να επιλεγθεί μία Ο.Τ.Α. από την ερευνήτρια και να πραγματοποιηθεί εις βάθος μία έρευνα με τη χρήση ερωτηματολογίων ή της μεθόδου της συνέντευξης ώστε να καταγραφεί ως παράδειγμα ο έλεγχος ενός τμήματος όπως το Γραφείο Προσωπικού ή το τμήμα Προμηθειών. Η παρούσα μελέτη μπόρεσε να οδηγηθεί σε γενίκευση κάποιων συμπερασμάτων διότι δεν αναλύθηκαν τα συστήματα εσωτερικού ελέγχου για όλες τις χώρες. Η μη εξαγωγή αρκετών στοιχείων δεν οδηγεί στην εξαγωγή ασφαλών συμπερασμάτων σχετικά με τη σύγκριση της εφαρμογής του ΕΕ στις ελληνικές ΟΤΑ και σε ευρωπαϊκό ή ακόμη και παγκόσμιο επίπεδο. Προτείνεται λοιπόν σε μελλοντική έρευνα εκτός από την καταγραφή των δευτερογενών αποτελεσμάτων που προσφέρει η βιβλιογραφική ανασκόπηση και η μελέτη περίπτωσης ενός Ο.Τ.Α. Εξίσου σημαντική και συνάμα ενδιαφέρουσα περίπτωση μελλοντικής έρευνας θα ήταν μία διερεύνηση των αιτιών για την καθυστέρηση εφαρμογής του ΕΕ στις Ο.Τ.Α. της Ελλάδας και των άλλων χωρών της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Ένα ακόμη ενδιαφέρον θέμα για μελλοντική έρευνα θα μπορούσε να περιλαμβάνει τον Εσωτερικό Έλεγχο Μικρομεσαίων Επιχειρήσεων σε σχέση με τον αντίκτυπο της διεθνούς πρακτικής. Ακόμα ενδιαφέρον θέμα για μελλοντική έρευνα θα μπορούσε να αποτελέσει η καταγραφή των θετικών και αρνητικών του Εσωτερικού Ελέγχου των Ο.Τ.Α. και τον αντίκτυπο στην κοινωνία. Τέλος, με την ολοκλήρωση της εργασίας προσφέρεται η δυνατότητα για έρευνα σε μεταγενέστερο χρόνο επί του Εσωτερικού Ελέγχου των Ο.Τ.Α. στη χώρα καθώς η Ελλάδα εξακολουθεί να εξελίσσεται και να κινείται προς την εφαρμογή όλων των σχετικών διεθνών προτύπων σε όλο το φάσμα της διακυβέρνησης και της Τοπικής Αυτοδιοίκησης.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

Ελληνική

Γενική Γραμματεία Δημόσιων Εσόδων (2015), *Εγχειρίδιο για τη διενέργεια εσωτερικού ελέγχου*. Αθήνα.

Μαραγκού, Γ. (2017). *Ελεγκτικό Συνέδριο & Τοπική Αυτοδιοίκηση. Προληπτικός έλεγχος δαπανών Π.Τ.Α.- Προ συμβατικός έλεγχος Ο.Τ.Α. – Κατασταλτικός έλεγχος Ο.Τ.Α*. Νομική Βιβλιοθήκη.

Νεγκάκης, Χ. & Ταχυνάκης, Π. (2013). *Σύγχρονα Θέματα Ελεγκτικής & Εσωτερικού Ελέγχου Σύμφωνα με τα Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα*, Αθήνα: ΔΙΠΛΟΓΡΑΦΙΑ

Νεγκάκης, Χ & Ταχυνάκης, Π (2017) *Ελεγκτική Εσωτερικός Έλεγχος, Θεωρία και Εφαρμογές*, Αειφόρος Λογιστική

Παπαστάθης, Σ. Π. (2014). *Ο Σύγχρονος Εσωτερικός Έλεγχος (Internal Audit) και η Πρακτική Εφαρμογή του*. Αθήνα: Παπαστάθη (Ιδιωτική).

Τσακλάγανος, Α. & Σπάθης, Χ. (2015). *Ελεγκτική*, Γ' έκδοση. Θεσσαλονίκη: Αφοί Κυριακίδη.

Ξενόγλωσση

Aikins, A. E., Mensah, J. V., & Kyereme, A. K. (2021). Examining internal audit process of selected local governments in the central region of Ghana. *Journal of Accounting, Finance and Auditing Studies*, 7(2), 16-37.

Alzeban, A., & Gwilliam, D. (2014). Factors affecting the internal audit effectiveness: A survey of the Saudi public sector. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 23(2), 74–86.

Bonic, L., Jaksic, D. & Mijic, K. (2018). Tendencies in development of external and internal audit in the public sector. *Facta universitatis. Series: Economics and Organization*, 15(1), 57-72.

Chang, Y. T., Chen, H., Cheng, R. K., & Chi, W. (2019). The impact of internal audit attributes on the effectiveness of internal control over operations and compliance. *Journal of Contemporary Accounting & Economics*, 15(1), 1–19.

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

Drogalas, G., Petridis, K., Petridis, N.E. *et al.* (2020). Valuation of the internal audit mechanisms in the decision support department of the local government organizations using mathematical programming. *Ann. Oper. Res*, 294, 267–280. <https://doi.org/10.1007/s10479-020-03537-4>

Elg, M., Wihlborg, E., & Örnherim, M. (2017). Public quality—For whom and how? Integrating public core values with quality management. *Total Quality Management & Business Excellence*, 28(3–4), 379–389.

Enofe, A. O., Mgbame, C. J., Osa-Erhabor, V. E. & Ehiorobo, A. J. (2013), The role of internal audit in effective management in public sector. *Research Journal of Finance and Accounting*, 4(6), 162-168.

Hay, D., & Cordery, C. (2018). The value of public sector audit: Literature and history. *Journal of Accounting Literature*, 40, 1-15.

Institute of Internal Auditors (2012). *Code of Ethics*. USA, p.78.

Koutoupis, A., Pazarskis, M., & Drogalas, G. (2018). Auditing Corporate Governance Statements in Greece—the role of internal auditors. *Corporate Governance: The International Journal of Business in Society*, 18(5), 1007–1020.

Kusumawardani, M. (2012). The Influence of Size, Prosperity, Legislative Size, Leverage on Regional Government Financial Performance in Indonesia. *Accounting Analysis Journal*, 1(1), 27–35.

Mahyoro, A. K. (2020). *The effectiveness of internal audit on performance of internal audit services in selected local government authorities in Tanzania* (Master's dissertation). The University of Dodoma, Dodoma.

Malan, J., Myers, L. & Omer, T. (2003). Exploring the term of the Auditor – Client relationship and the quality of earnings: A case for mandatory auditor rotation. *Accounting Review*, 78(3), 779-799.

Mardiasmo, D., Sampford, C., Barnes, P. (2012). The Exemplification of Governance Principles within State Asset Management Laws and Policies: The Case of Indonesia. In: Mathew, J., Ma, L., Tan, A., Weijnen, M., Lee, J. (eds) *Engineering Asset Management and Infrastructure Sustainability*. Springer, London. https://doi.org/10.1007/978-0-85729-493-7_48

Negara, I.G.B.S., Susetyo, D., Kadir, S.A., & Yuliana, S. (2018). Effect of commitment, internal audit, and financial management on local government performance in South Sumatra. *International Journal of Economics and Financial Issues*, 8(4), 327–334.

Nerantzidis, M., Pazarskis, M., Drogalas, G. Galanis, St. (2022). Internal auditing in the public sector: a systematic literature review and future research agenda. *Journal of Public Budgeting*, 34, 189-209. 10.1108/JPBAFM-02-2020-0015.

Oussii, A. A., & Boulila Taktak, N. (2018). The impact of internal audit function characteristics on internal control quality. *Managerial Auditing Journal*, 33(5), 450–469.

Penini, G & Carmeli, Abr. (2010). Auditing in Organizations: A Theoretical Concept and Empirical Evidence. *Systems Research and Behavioral Science*, 27(1), 37-59.

PIC Compendium. (2014). *Analysis overview* (2nd ed.). Διαθέσιμο online στο: http://ec.europa.eu/budget/pic/compendium/index_en.cfm [10/12/2022]

Pickett, S. (2005) *The essential handbook of internal auditing*. Edition Chickester, West Sussex, England, pp. 109-115

Pilcher, R. (2014). Role of internal audit in Australian local government governance: a step in the right direction. *Financial Accountability & Management*, 30(2), 206-237.

Ratmono, D., Darsono, D. & Cahyonowati, Nur. (2020). Financial Statement Fraud Detection With Beneish M-Score and Dechow F-Score Model: An Empirical

Analysis of Fraud Pentagon Theory in Indonesia. *International Journal of Financial Research*, 11, 154. 10.5430/ijfr.v11n6p154.

Rudhani, L. H., Vokshi, N. B., & Hashani, S. (2017). Factors contributing to the effectiveness of internal audit: Case study of internal audit in the public sector in Kosovo. *Journal of Accounting, Finance and Auditing Studies*, 3(4), 91–108.

Sarens, G & De Beelde, I. (2006). The relationship between internal audit and senior management: a qualitative analysis of expectations and perceptions. *International Journal of Auditing*, 10(3), 219-241.

Setiawan, B., Afiff, A.Z., & Heruwasto, I. (2020). Integrating the theory of planned behavior with norm activation in a pro-environmental context. *Social Marketing Quarterly*, 26(3), 244-258.

State Audit Institution. (2017). *ISSAI framework - International SAI Standards*, Διαθέσιμο online στο: <https://www.dri.rs/revizije/issai-okvir---medjunarodni-standardi-vri.82.html> [10/12/2022]

Tackie, G., Marfo-Yiadom, E. & Achina, S.O. (2016). Determinants of internal audit effectiveness in decentralized local government administrative systems. *International Journal of Business and Management*, 11(11), 184-195.

Terzi, R.M.S.C. (2016). *State of the Internal Audit Function in the United Nations System, Joint Inspection Unit*, United Nations, Geneva.

Torres, L. & Cabeza, I. (2022). Local Government Auditing in Spain. In: Ferry, L. & Ruggiero, P. (Ed.) *Auditing Practices in Local Governments: An International Comparison (Emerald Studies in Public Service Accounting and Accountability)*, Emerald Publishing Limited, Bingley, 121-129. <https://doi.org/10.1108/978-1-80117-085-720221013>

Vinnari, E. & Skærbæk, P. (2014). The uncertainties of risk management A field study on risk management internal audit practices in a Finnish municipality. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 27(3), 489-526.

Wardhani, R., Rossieta, H., & Martani, D. (2017). Good Governance and The Impact of Government Spending on Performance of Local Government in Indonesia.

International Journal of Public Sector Performance Management, 3(1), 77–102.
<https://doi.org/10.1504/IJPSPM.2017.082503>

Xhani, N., Piescu, M. A., Avram, M. & Mihai, M. (2020). Organization of the audit process in municipal institutions: case study Albania. *Annals of the University of Craiova, Economic Sciences Series*, 2(48), 96-107.

Yan Zhang, J. Z. & Nan, Z. (2006). *Audit committee quality, auditor independence and internal control weakness*. Binghamton: Suny Press.

Νομοθετικό Πλαίσιο

N.4795/2021 (ΦΕΚ 62 Α/17.4.2021), Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου του Δημόσιου Τομέα, Σύμβουλος Ακεραιότητας στην δημόσια διοίκηση και άλλες διατάξεις για τη δημόσια διοίκηση και την τοπική αυτοδιοίκηση.

N.3852/2010 (ΦΕΚ 87 Α/7-6-2010), Νέα Αρχιτεκτονική της Αυτοδιοίκησης και της Αποκεντρωμένης Διοίκησης – Πρόγραμμα «Καλλικράτης».

N.3463/2006 (ΦΕΚ Α 114/08.06.2006) Κύρωση του Κώδικα Δήμων και Κοινοτήτων.