Neapolis University

HEPHAESTUS Repository **http://hephaestus.nup.ac.cy**

Department of Economics and Business Master in Public Administration (MPA)

2025-01

þÿ — ” ¹ ± ´ ¹ º ± Ã ¯ ± ± ½ ¬ À Ä Å ¾ · Â Ã Å Ã

þÿ µ Ã É Ä µ Á ¹ º ¿ Í µ » - ³ Ç ¿ Å Ã Ä ¿ Å Â Ÿ

þÿ ² ± ¸ ¼ ¿ Í - — À µ Á ¯ À Ä É Ã · Ä · Â

þÿ ¿ ¹ º ¿ ½ ¿ ¼ ¹ º ® Â ´ ¹ µ Í ¸ Å ½ Ã · Â Ä ¿ Å

þÿ œ ± ½ ¬ Á ³ ¹ ± Â , “ µ Î Á ³ ¹ ¿ Â

þÿ œ µ Ä ± À Ä Å Ç ¹ ± º Ì Á Ì ³ Á ± ¼ ¼ ± ” · ¼ Ì Ã ¹ ± Â ” ¹ ¿ ¯ º · Ã · Â , £ Ç ¿ » ® Ÿ ¹ º ¿ ½ ¿ ¼ ¹ º Î ½ • À ¹ Ã
þÿ ” ¹ ¿ ¯ º · Ã · Â , ± ½ µ À ¹ Ã Ä ® ¼ ¹ ¿ • µ ¬ À ¿ » ¹ Â ¬ Æ ¿ Å

http://hdl.handle.net/11728/13016

Downloaded from HEPHAESTUS Repository, Neapolis University institutional repository

Πανεπιστήμιο Νεάπολις Πάφος

ΣΧΟΛΗ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ, ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΚΑΙ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΚΗΣ

Η ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ ΑΝΑΠΤΥΞΗΣ ΣΥΣΤΗΜΑΤΟΣ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ ΣΤΟΥΣ ΟΤΑ Α΄ ΒΑΘΜΟΥ – Η ΠΕΡΙΠΤΩΣΗ ΤΗΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΤΟΥ ΔΗΜΟΥ ΑΛΕΞΑΝΔΡΟΥΠΟΛΗΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΜΑΝΑΡΓΙΑΣ

Επιβλέπουσα Καθηγήτρια : ΔΗΜΗΤΡΑ ΓΙΑΡΔΟΓΛΟΥ

ΙΑΝΟΥΑΡΙΟΣ 2025

Πανεπιστήμιο Νεάπολις Πάφος

ΣΧΟΛΗ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ, ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΚΑΙ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΚΗΣ

Η ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ ΑΝΑΠΤΥΞΗΣ ΣΥΣΤΗΜΑΤΟΣ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ ΣΤΟΥΣ ΟΤΑ Α΄ ΒΑΘΜΟΥ – Η ΠΕΡΙΠΤΩΣΗ ΤΗΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΤΟΥ ΔΗΜΟΥ ΑΛΕΞΑΝΔΡΟΥΠΟΛΗΣ

Διπλωματική Εργασία η οποία υποβλήθηκε προς απόκτηση εξ' αποστάσεως μεταπτυχιακού τίτλου σπουδών στη Δημόσια Διοίκηση (Γενική Διοίκηση) στο Πανεπιστήμιο Νεάπολις Πάφος

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΜΑΝΑΡΓΙΑΣ

Εξεταστική Επιτροπή :

ΔΗΜΗΤΡΑ ΓΙΑΡΔΟΓΛΟΥ
ΑΓΓΕΛΟΣ ΑΓΓΕΛΟΥ
ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΜΕΡΑΜΒΕΛΙΩΤΑΚΗΣ

ΙΑΝΟΥΑΡΙΟΣ 2025

Πνευματικά δικαιώματα

Copyright © Γεώργιος Μανάργιας, 2025

Με επιφύλαξη παντός δικαιώματος. All rights reserved.

Η έγκριση της Διπλωματικής Εργασίας από το Πανεπιστημίου Νεάπολις δεν υποδηλώνει απαραιτήτως και αποδοχή των απόψεων του συγγραφέα εκ μέρους του Πανεπιστημίου.

Περιεχόμενα

Περίληψη 1

Abstract 2

Κεφάλαιο 1ο: Εισαγωγή 2
1.1 Σκοπός.....2
1.2 Η σημασία του Εσωτερικού Ελέγχου 3
1.3 Βασικά ερευνητικά ερωτήματα-στόχος της εργασίας 3
1.4 Δομή εργασίας 4
Κεφάλαιο 2ο: Η εξέλιξη του εσωτερικού ελέγχου, από της αρχαίες αρχές στην....5
σύγχρονη πρακτική 5
2.1 Ιστορική αναδρομή του εσωτερικού ελέγχου 5
2.2 Θεσμοθέτηση εσωτερικού ελέγχου στην Ελλάδα 7
2.3 Εσωτερικός έλεγχος στον ελληνικό δημόσιο τομέα 8
2.3.1 Επιτελικό κράτος και εσωτερικός έλεγχος 10
2.4 Ο εσωτερικός έλεγχος στους Ο.Τ.Α. α΄ και β΄ Βαθμού 11
Κεφάλαιο 3ο: Εσωτερικός έλεγχος και Δημόσια Διοίκηση 16
3.1 Η σύνδεση του εσωτερικού ελέγχου με τη βελτίωση των υπηρεσιών της
δημόσιας διοίκησης 16
3.2 Η δομή της δημόσιας διοίκησης στην Ελλάδα 17
3.2.1 Βασικές αρχές δημόσιας διοίκησης 19
3.2.2 Διαφάνεια λογοδοσία και ο ρόλος του εσωτερικού ελέγχου 20
3.3 Η αναγκαιότητα του εσωτερικού ελέγχου 21
3.3.1 Προϋποθέσεις αποτελεσματικότητας εσωτερικού ελέγχου 23
Κεφάλαιο 4ο: Τι είναι σύστημα εσωτερικού ελέγχου και πότε είναι
αποτελεσματικό 26
4.1 Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου 26
4.2 Αρμόδιοι φορείς για τον συντονισμό, παρακολούθηση και αξιολόγηση του
Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου 29
4.3 Η διάρθρωση του Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου – Το Μοντέλο Τριών
(3) Γραμμών Ρόλων 30
4.4 Τα Κριτήρια Αποτελεσματικότητας Εσωτερικού Ελέγχου 31
4.5 Καλές πρακτικές (best-practices) από την Τοπική Αυτοδιοίκηση 33
4.6 Ενίσχυση της Εκπαίδευσης και Κατάρτισης του Προσωπικού Ελέγχου 35
4.6.1 Η Υιοθέτηση των Ψηφιακών Εργαλείων και της Τεχνολογίας 35
4.6.2 Η Αυξημένη Υποστήριξη και Δέσμευση από τη Διοίκηση 36
4.6.3 Η Βελτίωση της Συμμόρφωσης με Νομικά και Κανονιστικά Πρότυπα.....37
Κεφάλαιο 5ο: Διαδικασία εγκαθίδρυσης ΣΣΕ στους ΟΤΑ και οι προκλήσεις
εφαρμογής του 37

5.1 Η ίδρυση Μονάδων Εσωτερικού Ελέγχου (ΜΕΕ) 37
5.2 Η Λειτουργία Εσωτερικού Ελέγχου χωρίς ΜΕΕ.....38
5.3 Ο ρόλος των Εξωτερικών Συνεργατών.....39
5.4 Η Στελέχωση των Μονάδων Εσωτερικού Ελέγχου (ΜΕΕ).....40
5.5 Επόμενα οργανωτικά βήματα για την σύσταση ΜΜΕ.....42
5.5.1 Επιτροπές ελέγχου 42
5.5.2 Διαχείριση κινδύνων.....43
5.5.3 Καταγραφή διαδικασιών παραγωγής πράξεων με δημοσιονομικές συνέπειες.....44
Κεφάλαιο 6ο: Η περίπτωση της Οικονομικής Διεύθυνσης του Δήμου Αλεξανδρούπολης.....45
6.1 Γενικά στοιχεία για το Δήμο Αλεξανδρούπολης.....45
6.2 Σύσταση Μονάδας Εσωτερικού Ελέγχου στο Δήμο Αλεξανδρούπολης.....45
6.2.1 Περιορισμοί 46
6.2.2 Κανονισμός Λειτουργίας Μονάδας Εσωτερικού Ελέγχου Δήμου Αλεξανδρούπολης.....46
6.2.3 Ενέργειες σχεδιασμού και λειτουργίας Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου .47
6.3 Ανασκόπηση ευρημάτων έρευνας 50
Κεφάλαιο 7ο: Συμπεράσματα – Μελλοντικές προκλήσεις 53
Επίλογος.....56
Βιβλιογραφία 57
Ελληνική βιβλιογραφία.....57
Ξενόγλωσση βιβλιογραφία 60
Παραρτήματα.....66
Παράρτημα Ι: 66

Συντομογραφίες:

CIPFA:	Chartered Institute of Public Finance and Accountancy
COSO	Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission
ΕΕ	Ευρωπαϊκή Ένωση

GDPR	General Data Protection Regulation
IFAC	International Federation of Accountants
IIA	Institute of Internal Auditors
IPPF	International Professional Practices Framework
OECD	Organisation for Economic Co-operation and Development
UN	United Nations
ΑΤΕΕ	Αυτοτελές Τμήμα Εσωτερικού Ελέγχου
ΓΔΔΕ	Γενική Διεύθυνση Δημοσιονομικών Ελέγχων
ΔΙΑΥΓΕΙΑ	Πρόγραμμα «Διαύγεια», διαφάνεια στο Κράτος
ΔΕΚΟ	Δημόσιες Επιχειρήσεις και Οργανισμοί
ΔΝΤ	Διεθνές Νομισματικό Ταμείο
ΕΑΔ	Εθνική Αρχή Διαφάνειας
ΕΕ	Ευρωπαϊκή Ένωσης
ΕΙΕΕ	Ελληνικό Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών
ΕΚΔΔΑ	Εθνικό Κέντρο Δημόσιας Διοίκησης και Αυτοδιοίκησης
ΕΚΤ	Ευρωπαϊκή Κεντρική Τράπεζα
ΕΛΣΤΑΤ	Ελληνική Στατιστική Υπηρεσία
ΕΛΣΥΝ	Ελεγκτικό Συνέδριο
ΕΕΤΑΑ	Ελληνική Εταιρία Τοπικής Ανάπτυξης και Αυτοδιοίκησης
ΚΥΑ	Κοινή Υπουργική Απόφαση
ΜΕΕ	Μονάδα Εσωτερικού Ελέγχου
ΟΕΥ	Οργανισμός Εσωτερικής Υπηρεσίας
ΟΟΣΑ	Οργανισμός Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης
ΟΤΑ	Οργανισμός Τοπικής Αυτοδιοίκησης
ΠΔ	Προεδρικό Διάταγμα
ΠΟΥ	Προϊστάμενος Οικονομικών Υπηρεσιών
ΣΕΕ	Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου
ΥΑ	Υπουργική Απόφαση
ΦΕΚ	Φύλλο Εφημερίδας της Κυβέρνησης

Υπεύθυνη Δήλωση

Ο Γεώργιος Μανάργιας, γνωρίζοντας τις συνέπειες της λογοκλοπής, δηλώνω υπεύθυνα ότι η παρούσα εργασία με τίτλο «Η διαδικασία ανάπτυξης συστήματος εσωτερικού ελέγχου στους ΟΤΑ α΄ βαθμού – Η περίπτωση της Οικονομικής Διεύθυνσης του Δήμου Αλεξανδρούπολης», αποτελεί προϊόν αυστηρά προσωπικής εργασίας και όλες οι πηγές που έχω χρησιμοποιήσει, έχουν δηλωθεί κατάλληλα

στις βιβλιογραφικές παραπομπές και αναφορές. Τα σημεία όπου έχω χρησιμοποιήσει ιδέες, κείμενο ή/και πηγές άλλων συγγραφέων, αναφέρονται ευδιάκριτα στο κείμενο με την κατάλληλη παραπομπή και η σχετική αναφορά περιλαμβάνεται στο τμήμα των βιβλιογραφικών αναφορών με πλήρη περιγραφή.

Ο Δηλών

Γεώργιος Μανάργιας

Ευχαριστίες

Θα ήθελα να εκφράσω την ειλικρινή μου ευγνωμοσύνη στην επιβλέπουσα καθηγήτρια, κ. Δήμητρα Γιαρδόγλου, για την πολύτιμη καθοδήγηση, την αμέριστη υποστήριξη και τις εύστοχες παρατηρήσεις του καθ' όλη τη διάρκεια της εκπόνησης της διπλωματικής μου εργασίας. Παράλληλα, ευχαριστώ θερμά τον κ. Γεώργιο Μεραμβελιωτάκη, υπεύθυνο καθηγητή του μεταπτυχιακού προγράμματος, για τη συνεισφορά του στη διασφάλιση της υψηλής ποιότητας των

σπουδών μας, καθώς και τον καθηγητή κ. Μανόλη Μανιούδη για τη σημαντική συμβολή του στην ολοκλήρωση αυτής της εργασίας.

Ιδιαίτερες ευχαριστίες οφείλω στους συναδέλφους μου που συνέβαλαν ενεργά στην έρευνα, παρέχοντας πολύτιμες πληροφορίες και εμπειρίες. Η συμβολή τους υπήρξε καθοριστική για την επιτυχή ολοκλήρωση της μελέτης.

Θα ήθελα, επίσης, να ευχαριστήσω την οικογένειά μου και τους φίλους μου για την αδιάκοπη ηθική υποστήριξη, την κατανόηση και την ενθάρρυνση που μου προσέφεραν σε όλη τη διάρκεια των σπουδών μου.

Τέλος, εκφράζω την εκτίμησή μου προς τους συνυποψήφιούς μου μεταπτυχιακούς φοιτητές, για την αλληλοϋποστήριξη και την αλληλεπίδραση που καθιστούν την εμπειρία των σπουδών μας ακόμα πιο πολύτιμη.

Περίληψη

Η παρούσα διπλωματική εργασία εξετάζει τη διαδικασία ανάπτυξης και εφαρμογής συστήματος εσωτερικού ελέγχου στους Οργανισμούς Τοπικής Αυτοδιοίκησης (Ο.Τ.Α.) πρώτου βαθμού, εστιάζοντας στην Οικονομική Διεύθυνση του Δήμου Αλεξανδρούπολης. Ο εσωτερικός έλεγχος αποτελεί κρίσιμο εργαλείο σύγχρονης και αποτελεσματικής διακυβέρνησης, διασφαλίζοντας τη διαφάνεια, τη λογοδοσία και τη συνεχή βελτίωση της λειτουργικής απόδοσης των δημόσιων οργανισμών.

Αρχικά, η εργασία αναλύει τη θεωρητική βάση του εσωτερικού ελέγχου, περιλαμβάνοντας την έννοια, τη σημασία και την ιστορική του εξέλιξη. Εξετάζει επίσης τις προκλήσεις και τα οφέλη που απορρέουν από την εφαρμογή του, με έμφαση στους Ο.Τ.Α. Στη συνέχεια, παρουσιάζονται τα ερευνητικά ερωτήματα, τα οποία εστιάζουν στη συμβολή του εσωτερικού ελέγχου στη βελτίωση της δημόσιας διοίκησης, τα κριτήρια αποτελεσματικότητας ενός συστήματος εσωτερικού ελέγχου και τη διαδικασία εγκαθίδρυσής του στους Ο.Τ.Α.

Η μεθοδολογία που ακολουθήθηκε περιλαμβάνει βιβλιογραφική επισκόπηση, ανάλυση νομοθετικών και κανονιστικών πλαισίων, καθώς και εμπειρική έρευνα μέσω συνεντεύξεων με στελέχη της Οικονομικής Διεύθυνσης του Δήμου Αλεξανδρούπολης. Τα ευρήματα αναδεικνύουν τη σημασία της ύπαρξης ενός οργανωμένου και αποτελεσματικού συστήματος εσωτερικού ελέγχου, ενώ ταυτόχρονα επισημαίνονται οι περιορισμοί και οι δυσκολίες εφαρμογής, όπως η πολυνομία, η έλλειψη επαρκούς στελέχωσης και οι θεσμικές αδυναμίες.

Η εργασία καταλήγει με προτάσεις για τη βελτίωση της διαδικασίας εγκαθίδρυσης του εσωτερικού ελέγχου στους Ο.Τ.Α., εστιάζοντας στην ενίσχυση της εκπαίδευσης του προσωπικού, τη διαμόρφωση ενιαίου ρυθμιστικού πλαισίου και την ενσωμάτωση βέλτιστων πρακτικών. Τέλος, προτείνεται η διενέργεια περαιτέρω έρευνας για την αξιολόγηση της αποτελεσματικότητας των υφιστάμενων συστημάτων εσωτερικού ελέγχου στη δημόσια διοίκηση.

Λέξεις-κλειδιά: Δημόσια Διοίκηση, Οργανισμοί Τοπικής Αυτοδιοίκησης, Εσωτερικός Έλεγχος, Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου, Μονάδα Εσωτερικού Ελέγχου, Παράγοντες που επηρεάζουν τον εσωτερικό

Abstract

This thesis examines the process of developing and implementing an internal control system in first-tier Local Government Organizations (LGOs), focusing on the Financial Directorate of the Municipality of Alexandroupolis. Internal control serves as a critical tool for modern and effective governance, ensuring transparency, accountability, and the continuous improvement of organizational performance in the public sector.

Initially, the study analyzes the theoretical framework of internal control, including its definition, significance, and historical evolution. It also explores the challenges and benefits of its implementation, particularly in LGOs. Subsequently, the research questions are presented, focusing on the contribution of internal control to the improvement of public administration, the criteria for an effective internal control system, and the process of its establishment in LGOs.

The methodology employed includes a literature review, an analysis of legislative and regulatory frameworks, and empirical research through interviews with staff members of the Financial Directorate of the Municipality of Alexandroupolis. The findings highlight the importance of an organized and effective internal control system while also identifying the limitations and challenges of its implementation, such as regulatory complexity, insufficient staffing, and institutional weaknesses.

The study concludes with recommendations for improving the establishment process of internal control systems in LGOs, emphasizing enhanced staff training, the creation of a unified regulatory framework, and the adoption of best practices. Finally, further research is suggested to evaluate the effectiveness of existing internal control systems in public administration.

Keywords: Public Administration, Local Government Organizations, Internal Audit, Internal Control System, Internal Audit Unit, Factors Influencing Internal Audit

Κεφάλαιο 1ο : Εισαγωγή

1.1 Σκοπός

Η συγκεκριμένη εργασία επιχειρεί να αναδείξει τη σημασία του εσωτερικού ελέγχου ως μια διαδικασία με κρίσιμο αποτύπωμα για τη δημόσια διοίκηση.

Ειδικότερα, η παρούσα εργασία διερευνά και αναλύει τη διαδικασίας σχεδιασμού, ανάπτυξης και υλοποίησης ενός ολοκληρωμένου Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου (ΣΕΕ) στους Οργανισμούς Τοπικής Αυτοδιοίκησης (Ο.Τ.Α.) α΄ βαθμού, με έμφαση στην μελέτη περίπτωσης της Οικονομικής Διεύθυνσης του Δήμου Αλεξανδρούπολης.

1.2 Η σημασία του Εσωτερικού Ελέγχου

Όπως δείχνει η βιβλιογραφία, ο Εσωτερικός Έλεγχος συνιστά κρίσιμο εργαλείο σύγχρονης και αποδοτικής διακυβέρνησης, διασφαλίζοντας τη συνεχή βελτίωση της λειτουργικής απόδοσης των οργανισμών. Στο πλαίσιο του δημόσιου τομέα, και ειδικότερα στους Οργανισμούς Τοπικής Αυτοδιοίκησης (Ο.Τ.Α.) α' βαθμού, η ανάπτυξη και εφαρμογή συστημάτων εσωτερικού ελέγχου δεν αποτελεί μόνο νομική επιταγή, αλλά και ουσιαστικό παράγοντα ενίσχυσης της επιχειρησιακής αποτελεσματικότητας. Η υιοθέτηση τέτοιων συστημάτων συμβάλλει καθοριστικά στην ενίσχυση της διαφάνειας και της λογοδοσίας, οι οποίες αποτελούν βασικές αρχές της δημόσιας διοίκησης. Παράλληλα, προωθεί τη βέλτιστη αξιοποίηση των δημόσιων πόρων και την ορθή διαχείριση των οικονομικών πόρων, ελαχιστοποιώντας τους κινδύνους που συνδέονται με τη διαφθορά, τη μη συμμόρφωση και τις αναποτελεσματικές διαδικασίες. Ως εκ τούτου, ο Εσωτερικός Έλεγχος συνιστά θεμελιώδη μηχανισμό διασφάλισης ποιότητας και στρατηγικού ελέγχου, ενισχύοντας την εμπιστοσύνη των πολιτών προς τους Ο.Τ.Α. και προάγοντας τη βιώσιμη ανάπτυξή τους.

1.3 Βασικά ερευνητικά ερωτήματα-στόχος της εργασίας

Τα κύρια ερευνητικά ερωτήματα της διπλωματικής εργασίας, διαρθρώνονται ως εξής: (1) Ποια είναι η σχέση μεταξύ του εσωτερικού ελέγχου και της βελτίωσης των υπηρεσιών του δημόσιου τομέα. (2) Ποιες είναι οι έννοιες και οι χαρακτηριστικές συνιστώσες ενός συστήματος εσωτερικού ελέγχου. (3) Ποιες παράμετροι καθορίζουν την αποτελεσματικότητα ενός συστήματος εσωτερικού ελέγχου και ποιες είναι οι βέλτιστες πρακτικές για την επίτευξή της, και (4) Ποια είναι τα στάδια και οι διαδικασίες εγκαθίδρυσης ενός συστήματος εσωτερικού ελέγχου στους Ο.Τ.Α. α΄ βαθμού και ποιες είναι οι κύριες προκλήσεις που σχετίζονται με την υιοθέτηση και εφαρμογή τους. Στόχος της παρούσας εργασίας, είναι να διερευνηθούν τα κριτήρια που καθορίζουν πότε ένα ΣΕΕ είναι αποτελεσματικό για τους δήμους και να προταθούν βελτιώσεις με βάση τη υπάρχουσα βιβλιογραφία, αλλά και να παρατεθούν παραδείγματα από την πράξη.

1.4 Δομή εργασίας

Η διπλωματική εργασία αυτή αποτελείται από επτά κεφάλαια. Το πρώτο κεφάλαιο θέτει τον στόχο της εργασίας, παρέχει εισαγωγικές παρατηρήσεις για τη σημασία του εσωτερικού ελέγχου και περιγράφει την διάρθρωσή της

Στο δεύτερο κεφάλαιο παρουσιάζεται μια ιστορική αναδρομή του εσωτερικού ελέγχου βάσει της βιβλιογραφίας και της σχετικής αρθρογραφίας. Επιπλέον, αναλύεται η εισαγωγή του θεσμού του εσωτερικού ελέγχου στην ελληνική δημόσια διοίκηση, ιδίως στους Οργανισμούς Τοπικής Αυτοδιοίκησης (Ο.Τ.Α.) α΄ και β΄ Βαθμού, βάσει της νομοθεσίας και των σχετικών Υπουργικών Αποφάσεων (Υ.Α.).

Στο τρίτο κεφάλαιο εξετάζεται η εισαγωγή του εσωτερικού ελέγχου στην ελληνική δημόσια διοίκηση, σύμφωνα με τις ισχύουσες νομοθετικές διατάξεις. Παράλληλα, εξετάζεται ο ρόλος του, η αναγκαιότητά του και οι προϋποθέσεις για την αποτελεσματικότητά του, όπως αυτές αποτυπώνονται στη σχετική βιβλιογραφία.

Στο τέταρτο κεφάλαιο περιγράφεται αναλυτικά το Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου (ΣΕΕ) και η διάρθρωσή του, με αναφορές στους αρμόδιους φορείς που αναλαμβάνουν τον συντονισμό, την παρακολούθηση και την αξιολόγησή του στην ελληνική δημόσια διοίκηση. Αναλύονται επίσης τα κριτήρια αποτελεσματικότητας του εσωτερικού ελέγχου σύμφωνα με τη βιβλιογραφία και σχετικές έρευνες, με παραδείγματα καλών πρακτικών από την Τοπική Αυτοδιοίκηση. Επιπλέον, εξετάζεται ο ρόλος της Διοίκησης, του προσωπικού και η υιοθέτηση ψηφιακών εργαλείων, ως προαπαιτούμενα για την αποτελεσματικότητα του συστήματος εσωτερικού ελέγχου.

Στο πέμπτο κεφάλαιο αναλύεται η διαδικασία εγκαθίδρυσης του Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου (ΣΕΕ) στους Οργανισμούς Τοπικής Αυτοδιοίκησης (Ο.Τ.Α.) βάσει της νομοθεσίας, καθώς και οι προκλήσεις εφαρμογής του, όπως περιγράφονται στη σχετική βιβλιογραφία. Εξετάζεται η ίδρυση των Μονάδων Εσωτερικού Ελέγχου (ΜΕΕ), ο τρόπος λειτουργίας τους, η στελέχωσή τους και τα οργανωτικά βήματα για τη σύστασή τους.

Στο έκτο κεφάλαιο παρουσιάζεται η εγκαθίδρυση του συστήματος εσωτερικού ελέγχου στην Οικονομική Διεύθυνση του Δήμου Αλεξανδρούπολης. Περιγράφεται ο κανονισμός λειτουργίας του, η στελέχωσή του καθώς και οι ενέργειες σχεδιασμού του σύμφωνα με τη σχετική νομοθεσία. Εξετάζονται επίσης, τα ερευνητικά ευρήματα που λήφθηκαν μέσω των προσωπικών συνεντεύξεων από την εμπειρική

έρευνα που διεξήχθη στο πλαίσιο της εκπόνησης της διπλωματικής εργασίας, τα οποία τεκμηριώνονται σύμφωνα με την σχετική βιβλιογραφία.

Στο έβδομο και τελευταίο κεφάλαιο της διπλωματικής εργασίας, διατυπώνονται τα συμπεράσματα που απορρέουν από την αναλυτική διερεύνηση των προαναφερθέντων ζητημάτων, επισημαίνονται οι περιορισμοί που εντοπίστηκαν κατά την υλοποίησή της και διατυπώνονται προτάσεις για τη διεύρυνση της μελλοντικής ερευνητικής δραστηριότητας στον τομέα.

Κεφάλαιο 2ο: Η εξέλιξη του εσωτερικού ελέγχου, από της αρχαίες αρχές στην σύγχρονη πρακτική

2.1 Ιστορική αναδρομή του εσωτερικού ελέγχου

Ο εσωτερικός έλεγχος, αν και με διαφορετική μορφή και σκοπούς, αναπτύχθηκε σε πολιτισμούς όπως της Μεσοποταμίας, της Αιγύπτου και της Ρώμης, με στόχο κυρίως την προστασία των δημόσιων και ιδιωτικών πόρων από την κακοδιαχείριση και υπεξαίρεση. Για παράδειγμα, στην αρχαία Βαβυλώνα, ο Κώδικας του Χαμουραμπί (περ. 1754 π.Χ.) περιείχε κανόνες που ρύθμιζαν τις οικονομικές

συναλλαγές και αποσκοπούσαν στη διασφάλιση της διαφάνειας τους. Στην Αρχαία Ελλάδα, οι έλεγχοι των δημόσιων οικονομικών ήταν συχνά ενταγμένοι στο πλαίσιο της δημοκρατικής διακυβέρνησης, με τους «λογιστές» να αναλαμβάνουν τη λογοδοσία των αξιωματούχων (Chandler, 1977). Στη Ρωμαϊκή Αυτοκρατορία, οι «quaestors» ήταν υπεύθυνοι για τον έλεγχο των δημόσιων εσόδων και δαπανών, θεμελιώνοντας τη σημασία της ανεξαρτησίας στη λογιστική παρακολούθηση (DeFond & Zhang, 2014). Στη Μεσαιωνική Ευρώπη, οι έλεγχοι επικεντρώνονταν κυρίως στις εκκλησιαστικές δομές, όπως οι έλεγχοι στις περιουσίες των μοναστηριών, ενώ οι ελεγκτές διασφάλιζαν τη διαφάνεια στις δωρεές και τις εισφορές (Gleeson-White, 2011). Η ανάπτυξη του εμπορίου και η άνοδος των πρώτων εμπορικών επιχειρήσεων κατά την Αναγέννηση δημιούργησαν ανάγκες για συστηματικότερο έλεγχο.

Τον 19ο αιώνα, η Βιομηχανική Επανάσταση επέφερε σημαντικές αλλαγές στον τρόπο λειτουργίας των επιχειρήσεων. Ο πολλαπλασιασμός των επιχειρήσεων οδήγησε στην ανάγκη εσωτερικού ελέγχου για τη διασφάλιση της αποδοτικότητας και τη μείωση των οικονομικών απωλειών (Edwards, 1989). Ο εσωτερικός έλεγχος επεκτάθηκε στις διαδικασίες παραγωγής για την παρακολούθηση της ποιότητας και την αύξηση της παραγωγικότητας (Edwards, 1989). Κατά τη διάρκεια αυτής της περιόδου, τέθηκαν οι βάσεις για τη λογιστική εσωτερικού ελέγχου, ενώ οι πρώτες μεγάλες επιχειρήσεις εφάρμοσαν προληπτικά και κατασταλτικά μέτρα για την αποτροπή σφαλμάτων (Spira & Page, 2003). Με την οικονομική ανάπτυξη και την παγκοσμιοποίηση των αγορών, ο εσωτερικός έλεγχος εξελίχθηκε σε μια συστηματική, πειθαρχημένη προσέγγιση. Η ίδρυση του Ινστιτούτου Εσωτερικών Ελεγκτών (Institute of Internal Auditors - IIA) το 1941 στις Ηνωμένες Πολιτείες αποτέλεσε σταθμό για τον κλάδο, προσφέροντας σαφή ορισμό και επαγγελματικά πρότυπα. Σύμφωνα με τον IIA «*Ο εσωτερικός έλεγχος είναι μια ανεξάρτητη και αντικειμενική διαβεβαίωση και συμβουλευτική δραστηριότητα, σχεδιασμένη να προσθέτει αξία και να βελτιώνει τις λειτουργίες ενός οργανισμού. Βοηθάει τον οργανισμό να επιτύχει τους αντικειμενικούς σκοπούς του, υιοθετώντας μία συστηματική, επαγγελματική προσέγγιση στην αξιολόγηση και βελτίωση της αποτελεσματικότητας των διαδικασιών διαχείρισης κινδύνων, των συστημάτων εσωτερικού ελέγχου και εταιρικής διακυβέρνησης*» (IIA, 2022).

Η ανάγκη για λογοδοσία και διαφάνεια εντάθηκε μετά την παγκόσμια χρηματοπιστωτική κρίση του 2008, οδηγώντας στην αυξημένη νομοθετική ρύθμιση, όπως ο νόμος Sarbanes-Oxley (SOX) στις ΗΠΑ, και στη βελτίωση των

διεθνών προτύπων εσωτερικού ελέγχου. Η κρίση αποκάλυψε σοβαρές αδυναμίες στις πρακτικές διακυβέρνησης, στη διαχείριση κινδύνων και στους μηχανισμούς εσωτερικού ελέγχου που χρησιμοποιούσαν οι επιχειρήσεις και οι δημόσιοι οργανισμοί. Συνολικά, η κρίση του 2008 ήταν ένας καταλύτης για τη βελτίωση των προτύπων και της νομοθεσίας που αφορούν τη λογοδοσία, τη διαφάνεια και τη λειτουργία του εσωτερικού ελέγχου. Ο εσωτερικός έλεγχος πλέον θεωρείται στρατηγικός εταίρος στη διασφάλιση της ακεραιότητας και της βιωσιμότητας των οργανισμών.

Στην σύγχρονη εποχή, ο εσωτερικός έλεγχος συνδέεται άμεσα με την εταιρική διακυβέρνηση, τη διαχείριση κινδύνων και τη συμμόρφωση. Οι τεχνολογίες πληροφορικής και ανάλυσης δεδομένων αναβάθμισαν τις δυνατότητες του εσωτερικού ελέγχου, επιτρέποντας την αποτελεσματικότερη παρακολούθηση σύνθετων διαδικασιών (Vasarhelyi et al., 2010). Το COSO Framework, ένα διεθνώς αναγνωρισμένο πλαίσιο για τη διαχείριση του εσωτερικού ελέγχου, αναδεικνύει τη σημασία του ως εργαλείου στρατηγικής και όχι απλώς ως μηχανισμού αποτροπής λαθών και απάτης (COSO, 2017). Η μελέτη των αρχικών θεσμικών και κανονιστικών σταδίων της εξέλιξης του Εσωτερικού Ελέγχου στην Ελλάδα καταδεικνύει ότι η εφαρμογή του ξεκίνησε πρωτίστως στον ιδιωτικό τομέα. Όμως, λόγω της πολυσύνθετης πραγματικότητας, ο εσωτερικός έλεγχος έχει εξελιχθεί από έναν απλό μηχανισμό λογοδοσίας σε ένα σύνθετο εργαλείο στρατηγικής και διακυβέρνησης, που υποστηρίζει τη λήψη αποφάσεων, τη βελτίωση της αποδοτικότητας και την ενίσχυση της διαφάνειας.

2.2 Θεσμοθέτηση εσωτερικού ελέγχου στην Ελλάδα

Η θεσμοθέτηση του Εσωτερικού Ελέγχου στην Ελλάδα πραγματοποιήθηκε για πρώτη φορά τη δεκαετία του 1980, με την Απόφαση 1457/07.06.1985 του Πρωτοδικείου Αθηνών, η οποία σηματοδότησε και την ίδρυση του «Ελληνικού Ινστιτούτου Εσωτερικών Ελεγκτών (Ε.Ι.Ε.Ε.)». Μετέπειτα, το 1999, η Επιτροπή Κεφαλαιαγοράς, σε συνεργασία με το Ελληνικό Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών, «εξέδωσε κατευθυντήριες συστάσεις προς τις εισηγμένες στο Χρηματιστήριο εταιρείες, εστιάζοντας σε ζητήματα διαφάνειας, διοίκησης και εσωτερικού ελέγχου». Αργότερα θεσπίστηκε η υποχρέωση αυτών των εταιρειών να διαθέτουν Τμήμα Εσωτερικού Ελέγχου, καθορίζοντας τις αρμοδιότητες, την σύνθεση και τους όρους λειτουργίας που πρέπει να περιλαμβάνονται στον εσωτερικό κανονισμό λειτουργίας τους. Η θεσμοθέτηση του Εσωτερικού Ελέγχου στην Ελλάδα

πραγματοποιείται με τον Νόμο 3016/2002 (Ν.3016/2022, ΦΕΚ Α110/2002), ο οποίος καθιερώνει την υποχρέωση για τις εισηγμένες εταιρείες να ιδρύσουν υπηρεσίες Εσωτερικού Ελέγχου, οι οποίες θα στελεχώνονται από ελεγκτές διοριζόμενους από το Διοικητικό Συμβούλιο. Οι εσωτερικοί ελεγκτές εξασφαλίζουν την ανεξαρτησία τους, καθώς δεν υπάγονται σε καμία υπηρεσιακή μονάδα και έχουν άμεση λογοδοσία προς το Διοικητικό Συμβούλιο. Διαθέτουν απεριόριστη πρόσβαση σε όλα τα αρχεία, τα έγγραφα, τους λογαριασμούς και τις υπηρεσιακές μονάδες του οργανισμού, ενώ όλοι οι υπάλληλοι υποχρεούνται να συνεργάζονται και να διευκολύνουν το έργο τους. (βλ. Ν.3016/2002, άρθρα 6, 7 και 8).

2.3 Εσωτερικός έλεγχος στον ελληνικό δημόσιο τομέα

Στο δημόσιο τομέα, ορόσημο αναφορικά με την εξέλιξη της θεσμοθέτησης του Εσωτερικού Ελέγχου αποτελούν ο Ν.3429/2005 (Ν. 3429/2005, ΦΕΚ Α314/2005) και κυρίως ο Ν.3492/2006 (Ν.3492/2006, ΦΕΚ Α210/2006), με τον οποίο για πρώτη φορά επιχειρείται η εφαρμογή του Εσωτερικού Ελέγχου στο σύνολο των Υπηρεσιών του Δημοσίου, οι οποίες διαχειρίζονται μεγάλα κονδύλια του Κρατικού Προϋπολογισμού. Ο Ν.3429/2005 (Ν. 3429/2005, ΦΕΚ Α314/2005) στην παράγραφο 3 του άρθρου 4 «προβλέπει ότι κάθε Δημόσια Επιχείρηση και Οργανισμός (ΔΕΚΟ) οφείλει να οργανώνει υπηρεσία Εσωτερικού Ελέγχου, καθορίζοντας τις αρμοδιότητες με τις οποίες η υπηρεσία αυτή είναι επιφορτισμένη. Στις παραγράφους 4 και 5 του εν λόγω νόμου προβλέπεται αντίστοιχα η σύσταση Μητρώου Εσωτερικών Ελεγκτών στο Υπουργείο Οικονομικών και η σύσταση Επιτροπής Ελέγχου». (Ν.3429/2005, άρθρο 4, παράγραφοι 3,4 και 5). Όταν αναφερόμαστε σε υπηρεσίες του Δημοσίου που διαχειρίζονται μεγάλα κονδύλια του Κρατικού Προϋπολογισμού, εννοούμε διοικητικές μονάδες, οργανισμούς και φορείς που έχουν την ευθύνη για την κατανομή, τη χρήση και τη διαχείριση σημαντικών οικονομικών πόρων που προέρχονται από τον κρατικό προϋπολογισμό. Αυτές οι υπηρεσίες έχουν συχνά καθοριστική σημασία για τη λειτουργία του κράτους και την εξυπηρέτηση του δημόσιου συμφέροντος.

Ένα χρόνο αργότερα, με το άρθρο 12 του Ν.3492/2006 (Ν.3492/2006, ΦΕΚ Α210/2006) προβλέπεται «η Σύσταση Μονάδων Εσωτερικού Ελέγχου σε όλα τα Υπουργεία και τις Αποκεντρωμένες Διοικήσεις της χώρας, ενώ δίνεται η δυνατότητα αυτή και για όσους φορείς εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του συγκεκριμένου νόμου, υπό την προϋπόθεση να έχουν προϋπολογισμό άνω των τριών εκατομμυρίων (3.000.000) ευρώ». Στις σχετικές διατάξεις του νόμου

«καθορίζονται οι αρμοδιότητες των Μονάδων αυτών, με την επιφύλαξη των διατάξεων περί Εσωτερικού Ελέγχου του Ν.3429/2005» (Ν. 3429/2005, ΦΕΚ Α314/2005). Οι διατάξεις αυτές καταργήθηκαν όμως από τις σχετικές προβλέψεις του Ν.4795/2021 (Ν.4795/2021, ΦΕΚ Α62/2021). Η επόμενη νομοθετική αποτύπωση, επέρχεται με τον Ν.3871/2010 (Ν.3871/2010, ΦΕΚ Α141/2010), οποίος προβλέπει την προσθήκη του άρθρου 25Α, στο άρθρο 25 του Ν.2362/1995 (Ν.2362/1995, ΦΕΚ Α247/1995) ορίζοντας ότι σε όλους τους φορείς της Γενικής Κυβέρνησης θα διενεργείται Εσωτερικός Έλεγχος, όπως η έννοια αυτού προσδιορίζεται στην παράγραφο 2 του άρθρου 4 του Ν.3492/2006. Σύμφωνα με το άρθρο 12 του τελευταίου αυτού νόμου, ο έλεγχος αυτός ανατίθεται στις συνιστάμενες Μονάδες Εσωτερικού Ελέγχου, με τη συνολική καθοδήγηση και επίβλεψη του Γενικού Λογιστηρίου του Κράτους (Ν.3871/2010, άρθρο 12).

Σε Ευρωπαϊκό επίπεδο, ακολουθεί η έκδοση της Οδηγίας 2011/85/ΕΕ της 8ης Νοεμβρίου 2011, από το Συμβούλιο της Ευρωπαϊκής Ένωσης, *«σχετικά με τις απαιτήσεις για τα δημοσιονομικά πλαίσια των κρατών μελών»* (Ευρωπαϊκή Ένωση, EUR-Lex, 2011). Στο Άρθρο 3 της Οδηγίας προβλέπεται ότι οι «*Πλήρεις και αξιόπιστες πρακτικές δημόσιας λογιστικής για όλους τους υποτομείς του δημοσίου είναι προϋπόθεση για την παραγωγή στατιστικών υψηλής ποιότητας, οι οποίες θα είναι συγκρίσιμες μεταξύ των κρατών μελών. Ο εσωτερικός έλεγχος θα πρέπει να διασφαλίζει ότι οι ισχύοντες κανόνες εφαρμόζονται σε όλους τους υποτομείς της γενικής κυβέρνησης. Ο ανεξάρτητος λογιστικός έλεγχος που διεξάγεται από δημόσια θεσμικά όργανα όπως Ελεγκτικά Συνέδρια ή ιδιωτικοί ελεγκτικοί φορείς θα πρέπει να ενθαρρύνει τις βέλτιστες διεθνείς πρακτικές.»* (Ευρωπαϊκή Ένωση, EUR-Lex, 2011**).** Η μεταφορά της Οδηγίας σε επίπεδο εθνικής νομοθεσίας γίνεται με τον Ν.4270/2014 Ν.4270/2014, ΦΕΚ Α143/2014), όπου στην παράγραφο 1 του άρθρου 168 προβλέπεται ότι, «*ο Εσωτερικός Έλεγχος θα πραγματοποιείται σε όλους τους φορείς της Γενικής Κυβέρνησης, όπως ορίζεται στην παράγραφο 2 του άρθρου 4 του ν.3492/2006»* με την διάταξη αυτή να καταργείται από τις σχετικές προβλέψεις του Ν.4795/2021. Συνεχίζοντας, στην παράγραφο 2 και 3 του ίδιου άρθρου 168, προβλέπεται «*ότι στα συστήματα λογιστικών και δημοσιονομικών αναφορών κάθε φορέα της Γενικής Κυβέρνησης, στους οποίους περιλαμβάνονται και οι ΟΤΑ α' και β' βαθμού, πρέπει να καθοριστούν κατάλληλες εσωτερικές δικλείδες, που να αξιολογούνται από τις Υπηρεσίες Εσωτερικού Ελέγχου κάθε φορέα της Γενικής Κυβέρνησης. Οι εκθέσεις ελέγχου των Υπηρεσιών Εσωτερικού Ελέγχου πρέπει να κοινοποιούνται αμελλητί στο Ελεγκτικό Συνέδριο».* (Ν.4270/2014, άρθρο 168).

Σύμφωνα με το άρθρο 1, παράγραφο 2 του Ν. 4129/2013 (Ν. 4129/2013, ΦΕΚ Α52/2013), *«το Ελεγκτικό Συνέδριο είχε αναλάβει την αρμοδιότητα ελέγχου όλων των δαπανών του Δημοσίου, των Οργανισμών Τοπικής Αυτοδιοίκησης (Ο.Τ.Α.) α' και β' βαθμού, καθώς και των λοιπών Νομικών Προσώπων Δημοσίου Δικαίου, συμπεριλαμβανομένων των εσόδων τους. Ο έλεγχος αυτός διεξαγόταν σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις και τα διεθνή ελεγκτικά πρότυπα».* (Ν. 4129/2013, ΦΕΚ Α52/2013). Ωστόσο, η συγκεκριμένη ρύθμιση καταργήθηκε με το άρθρο 166 του Ν. 4820/2021 (Ν. 4820/2021, ΦΕΚ Α130/2021)

Με τον Ν.4081/2012 (Ν.4081/2012, ΦΕΚ Α184/2012), και συγκεκριμένα με το άρθρο 1, αντικαθίστανται παλαιότερη διάταξη του άρθρου 12 του Ν.3492/2006. Στην νέα διάταξη ορίζεται «*ότι με Κοινή Απόφαση των Υπουργών Διοικητικής Μεταρρύθμισης και Ηλεκτρονικής Διακυβέρνησης, Οικονομικών και του καθ' ύλην αρμόδιου Υπουργού θα συνίστανται Μονάδες Εσωτερικού Ελέγχου σε όλα τα Υπουργεία και τις Αποκεντρωμένες Διοικήσεις της Χώρας, οι οποίες θα υπάγονται απευθείας στον οικείο Υπουργό ή τον οικείο προϊστάμενο της Αποκεντρωμένης Διοίκησης του Κράτους. Παράλληλα, ρυθμίζεται η στελέχωσή τους από το υπηρετούν στους αντίστοιχους φορείς προσωπικό και εξειδικεύονται οι αρμοδιότητες αυτών ως προς τη διενέργεια του Εσωτερικού Ελέγχου».* (Ν.4081/2012, άρθρο 1).

2.3.1 Επιτελικό κράτος και εσωτερικός έλεγχος

Το επόμενο νομοθετικό βήμα σχετικά με τη Λειτουργία του Εσωτερικού Ελέγχου στη Δημόσια Διοίκηση, γίνεται με τον Ν.4622/2019 για το Επιτελικό Κράτος (Ν.4622/2019, ΦΕΚ Α133/2019). Με τη θέσπιση του συγκεκριμένου νόμου, καθίσταται υποχρεωτική η ίδρυση Μονάδων Εσωτερικού Ελέγχου, οργανωμένων σε επίπεδο Διεύθυνσης, για κάθε Υπουργείο. Οι Μονάδες αυτές υπάγονται διοικητικά και λειτουργικά απευθείας στον αρμόδιο Υπουργό (Ν.4622/2019, άρθρο 39). Το έτος 2020, με την ψήφιση του Ν.4700/2020 (Ν.4700/2020, ΦΕΚ Α127/2020), επήλθε τροποποίηση στον Κώδικα Νόμων για το Ελεγκτικό Συνέδριο, προσδιορίζοντας τις αρμοδιότητες των Επιτρόπων του Ελεγκτικού Συνεδρίου όσον αφορά στον έλεγχο της αποτελεσματικότητας των Συστημάτων Εσωτερικού Ελέγχου. Συγκεκριμένα, οι Επίτροποι αναλαμβάνουν:

α. *«Την άσκηση προληπτικού ελέγχου, καθώς και ελέγχου της αποτελεσματικότητας των Συστημάτων Εσωτερικού Ελέγχου στις υπηρεσίες και τους φορείς που εποπτεύουν.*

β. Την υλοποίηση κατασταλτικού ελέγχου.

γ. Τον έλεγχο, με τη συνδρομή του προσωπικού των υπηρεσιών τους, των λογαριασμών των υπόλογων και τη σύνταξη σχετικής έκθεσης.

δ. Την εποπτεία για την έγκαιρη και ακριβή διεκπεραίωση των εργασιών των υπηρεσιών τους.

ε. Την παρακολούθηση και επίβλεψη του προσωπικού που υπάγεται στις υπηρεσίες τους.

στ. Την υπογραφή, κατόπιν εντολής του Ελεγκτικού Συνεδρίου, των προπαρασκευαστικών εγγράφων των υποθέσεων της αρμοδιότητάς τους, καθώς και άλλων εγγράφων, εφόσον δοθεί ειδική εντολή από το Ελεγκτικό Συνέδριο». (Ν.4700/2020, άρθρο 341)

2.4 Ο εσωτερικός έλεγχος στους Ο.Τ.Α. α΄ και β΄ Βαθμού

Το έτος 2020, δημοσιεύθηκε από την Ολομέλεια του Ελεγκτικού Συνεδρίου η Απόφαση ΦΓ8/55081/2020 με τίτλο «Διαδικασία Ελέγχου από το Ελεγκτικό Συνέδριο της ύπαρξης, της λειτουργίας και της αποτελεσματικότητας του Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου στους φορείς που υπάγονται στην Ελεγκτική του Δικαιοδοσία» (ΦΕΚ Β4938/2020). Η εν λόγω Απόφαση συνιστά ορόσημο για την ανάπτυξη και λειτουργία του Εσωτερικού Ελέγχου στους Οργανισμούς Τοπικής Αυτοδιοίκησης (ΟΤΑ) α' και β' βαθμού, καθώς και στη δημόσια διοίκηση ευρύτερα. Σύμφωνα με τις διατάξεις της Απόφασης, *«η ύπαρξη ενός Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου σε έναν φορέα δεν τεκμαίρεται, ακόμη κι αν διαθέτει γραφείο Εσωτερικού Ελέγχου, εάν δεν πληρούνται σωρευτικά οι εξής προϋποθέσεις: (α) η καταγραφή όλων των διαδικασιών που συνδέονται με πράξεις οι οποίες έχουν δημοσιονομικές συνέπειες, και (β) η αναγνώριση, μέσω αναλυτικής εκτίμησης από τους δημοσιονομικούς υπευθύνους και ειδικούς αναλυτές, των δημοσιονομικών κινδύνων και η θέσπιση κατάλληλων μέτρων (δικλείδων) για την πρόληψη αυτών των κινδύνων, με σκοπό την ενίσχυση του ενδογενούς ελέγχου».* Η διάταξη αυτή έχει προκαλέσει την άμεση ανάγκη καταγραφής των διαδικασιών και της διαχείρισης των κινδύνων από τους Δήμους και τις Περιφέρειες, ενισχύοντας την εποπτεία και την αποδοτικότητα των δημόσιων φορέων. Η Απόφαση επίσης καλύπτει σημαντικά ζητήματα, όπως: *«(α) την συμφωνία του ελέγχου των Συστημάτων Εσωτερικού Ελέγχου με το Ετήσιο Πρόγραμμα Ελέγχων (άρθρο 2), (β) την απαλλαγή από κατασταλτικό έλεγχο των φορέων που ελαχιστοποίησαν τον δημοσιονομικό κίνδυνο (άρθρο 3), (γ) ζητήματα εμπλοκής στον Εσωτερικό Έλεγχο (άρθρο 4), (δ) την*

αδράνεια του φορέα για την εγκατάσταση εντός αυτού Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου (άρθρου 5) και (ε) την εξουσία Επιτρόπων να ελέγξουν οίκοθεν την αποτελεσματικότητα των Συστημάτων Εσωτερικού Ελέγχου (άρθρο 6).» (ΦΕΚ Β4938/2020).

Καθοριστικής σημασίας βήμα για τη θεσμική και κανονιστική εγκαθίδρυση Συστημάτων Εσωτερικού Ελέγχου στους ΟΤΑ α' και β' βαθμού αποτελεί ο Ν. 4795/2021 (Ν.4795/2021, ΦΕΚ Α62/2021). Στον νόμο αυτό ορίζεται το Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου, τα δομικά στοιχεία του και η διάρθρωσή του. Σύμφωνα με το άρθρο 5, «*το Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου αναφέρεται σε ένα οργανωμένο πλέγμα λειτουργιών και διαδικασιών, το οποίο περιλαμβάνει το σύστημα διακυβέρνησης, τη διαχείριση κινδύνων, το κανονιστικό πλαίσιο, τις πολιτικές, τις διαδικασίες, τις εντολές, καθώς και τη λειτουργία Εσωτερικού Ελέγχου, ενώ σύμφωνα με το άρθρο 6 διαρθρώνεται σε τρία επίπεδα (γραμμές ρόλων), με αρμοδιότητες και ευθύνες, που έχουν ως σκοπό την επίτευξη των αντικειμενικών στόχων του φορέα».* (Ν.4795/2021, άρθρο 5 και 6)**.** Στη συνέχεια ο νόμος, αναφέρεται *«στη λειτουργία του Εσωτερικού Ελέγχου και πιο συγκεκριμένα, όσον αφορά την Ανεξαρτησία του, ορίζει ότι αυτή διασφαλίζεται με την οργανωτική υπαγωγή της Μονάδας Εσωτερικού Ελέγχου απευθείας στον επικεφαλής του φορέα, καθώς και με τη σύσταση και λειτουργία της Επιτροπής Ελέγχου. Οι Εσωτερικοί Ελεγκτές δεν θα εμπλέκονται καθ' οιονδήποτε τρόπο στη διοίκηση του φορέα ούτε θα αναλαμβάνουν επιχειρησιακά καθήκοντα που σχετίζονται με αυτή».* (Ν.4795/2021, άρθρο 7 και 8). Περαιτέρω, διασαφηνίζονται θέματα σχετικά με τη Μονάδα Εσωτερικού Ελέγχου «*όπως η σύσταση, η οργάνωση και η στελέχωση της καθώς και οι στόχοι και οι αρμοδιότητές της. Θεσμοθετείται ο Κανονισμός Λειτουργίας Μονάδας Εσωτερικού Ελέγχου, ο Κώδικας Δεοντολογίας Εσωτερικών Ελεγκτών και η Ετήσια Έκθεση με Γνώμη του Προϊσταμένου της Μονάδας Εσωτερικού Ελέγχου*».

Για τη στελέχωση της Μονάδας Εσωτερικού Ελέγχου, *«οι προϊστάμενοι και οι υπάλληλοί της που ασκούν καθήκοντα Εσωτερικού Ελεγκτή, υποχρεούνται να λάβουν Πιστοποιητικό Επαγγελματικής Επάρκειας Εσωτερικού Ελεγκτή, εκτός αν διαθέτουν ήδη διαπίστευση ή πιστοποίηση συναφή με τον Εσωτερικό Έλεγχο. Σε περίπτωση μη εκπλήρωσης της ανωτέρω υποχρέωσης θα αίρεται η τοποθέτησή τους στη Μονάδα Εσωτερικού Ελέγχου. Το Εθνικό Κέντρο Δημόσιας Διοίκησης και Αυτοδιοίκησης (ΕΚΔΔΑ) είναι αρμόδιο για την οργάνωση ειδικού προγράμματος ελεγκτικής επάρκειας Εσωτερικού Ελεγκτή. Επίσης, τα καθήκοντα του προσωπικού που στελεχώνει την Μονάδα Εσωτερικού Ελέγχου είναι ασυμβίβαστα με οποιαδήποτε*

άλλα καθήκοντα που δεν σχετίζονται με το έργο της Μονάδας». (Ν.4795/2021, άρθρο 9 και 10). Παράλληλα, τίθεται «*το πλαίσιο της διεξαγωγής του έργου της Μονάδας Εσωτερικού Ελέγχου καθώς και του συντονισμού, παρακολούθησης και αξιολόγησης της λειτουργίας της. Αρμόδιοι για τον συντονισμό, την παρακολούθηση και αξιολόγηση καθίστανται* (Ν.4795/2021, άρθρο 22):

α. *η Εθνική Αρχή Διαφάνειας, ως αρμόδιος φορέας, σύμφωνα με το άρθρο 83 του Ν. 4622/2019 και τις διατάξεις που διέπουν την οργάνωση και λειτουργία της*

β. *το Υπουργείο Οικονομικών, σύμφωνα με τον ν. 3492/2006, το οποίο ελέγχει την επάρκεια του Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου βάσει των αρχών της χρηστής δημοσιονομικής διαχείρισης, στο πλαίσιο των αρμοδιοτήτων του και*

γ. *το Ελεγκτικό Συνέδριο, το οποίο παρακολουθεί, ελέγχει και αξιολογεί την αποτελεσματικότητα και την επάρκεια των Μονάδων Εσωτερικού Ελέγχου, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 169 του ν. 4270/2014 και τις διατάξεις που διέπουν την οργάνωση και λειτουργία του.»* (Ν.4795/2021, άρθρο 22):

Την ιδιαίτερη θέση του Ελεγκτικού Συνεδρίου στο συντονισμό, την παρακολούθηση και αξιολόγηση του έργου της Μονάδας Εσωτερικού Ελέγχου, αποτυπώνει ο Οργανικός Νόμος του Ελεγκτικού Συνεδρίου Ν.4820/2021 (Ν.4820/2021, ΦΕΚ Α130/2021). Πιο συγκεκριμένα, *«το Ελεγκτικό Συνέδριο, αντλώντας την αρμοδιότητα του από το ίδιο το Σύνταγμα (άρθρο 98 περιπτώσεις α' και γ' της παραγράφου 1), ελέγχει τις δαπάνες και τους λογαριασμούς των φορέων που υπάγονται, στην ελεγκτική του δικαιοδοσία, επομένως και των ΟΤΑ α' και β΄ βαθμού. Στις αρμοδιότητες αυτές περιλαμβάνεται ο διαρκής έλεγχος της αποτελεσματικότητας των Συστημάτων Εσωτερικού Ελέγχου ως προς την ικανότητά τους να αποτρέπουν δημοσιονομικούς κινδύνους»* (Ν.4820/2021, άρθρο 9). Κατά τον έλεγχο της αποτελεσματικότητας του Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου του ελεγχόμενου Ο.Τ.Α., το Ελεγκτικό Συνέδριο ελέγχει αν το σύστημα λειτουργεί αποτελεσματικά, προκειμένου να ελαχιστοποιήσει τους κινδύνους (Ν.4820/2021, ΦΕΚ Α 130/2021) :

1. *«αυθαίρετης υλικής αφαίρεσης ή καταστροφής της περιουσίας του,*
2. *απεμπόλησης από αυτόν δημόσιων αξιώσεων σε βάρος τρίτων,*
3. *ανάληψης από αυτόν δημόσιων υποχρεώσεων χωρίς δυνατότητα εκπλήρωσης,*
4. *μη σύννομης χορήγησης από τον φορέα δικαιωμάτων υπέρ τρίτων,*
5. *μη σύννομης εκταμίευσης από τον φορέα δημοσίου χρήματος ή*

6. *διάθεσης δημόσιας περιουσίας χωρίς εγγύηση επίτευξης του καλύτερου δυνατού αποτελέσματος.»*

Οι παραπάνω κίνδυνοι αποτυπώνονται τόσο στο άρθρο 86 παράγραφος 1 του Ν.4820/2021, όσο και στην παραπάνω αναλυθείσα Απόφαση του Ελεγκτικού Συνεδρίου ΦΓ8/55081, στο άρθρο 1, παράγραφος 3. (Ν.4820/2021, άρ.86, παρ. 1) και Απόφαση ΦΓ8/55081/2020 Ελ. Συνέδριο, άρ.1, παρ.3). Ο έλεγχος που ασκεί το Ελεγκτικό Συνέδριο πραγματοποιείται είτε μέσω της αξιολόγησης και διάγνωσης κινδύνων, κατά την οποία εξετάζεται αν οι κίνδυνοι αυτοί έχουν επιβεβαιωθεί μέσω της καταγραφής περιπτώσεων όπου αυτοί υλοποιήθηκαν, είτε μέσω του εντοπισμού συγκεκριμένων παρατυπιών ή ελλείψεων. Στη δεύτερη περίπτωση, η έρευνα επικεντρώνεται στον εντοπισμό αδυναμιών του Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου, οι οποίες ενδέχεται να συνέβαλαν στην εμφάνιση των ανωτέρω παρατυπιών.

Η πιο πρόσφατη νομοθετική παρέμβαση στον τομέα του Εσωτερικού Ελέγχου πραγματοποιήθηκε με τον Ν.5013/2023 (Ν.5013/2023, ΦΕΚ Α12/2023), ο οποίος αποσκοπεί στη διαμόρφωση ενός ολοκληρωμένου πλαισίου Διαχείρισης Κινδύνων, ως αναπόσπαστο στοιχείο των Συστημάτων Εσωτερικού Ελέγχου στους φορείς που υπάγονται στη σχετική νομοθεσία, συμπεριλαμβανομένων και των Οργανισμών Τοπικής Αυτοδιοίκησης (ΟΤΑ) α' και β' βαθμού. Οι προβλέψεις του νόμου περιλαμβάνουν τη διαμόρφωση πολιτικής, πλαισίου, διαδικασιών και τη σύσταση αρμόδιων οργάνων Διαχείρισης Κινδύνων, ενώ εισάγουν τη λειτουργία του Μητρώου Κινδύνων και του Κεντρικού Αποθετηρίου Κινδύνων Διαφθοράς. Το Μητρώο Κινδύνων είναι ένα γενικό εργαλείο διαχείρισης κινδύνων για όλους τους τομείς λειτουργίας ενός οργανισμού ενώ το Κεντρικό Αποθετήριο Κινδύνων Διαφθοράς επικεντρώνεται αποκλειστικά στους κινδύνους που σχετίζονται με τη διαφθορά και τις πρακτικές καταπολέμησής της. Και τα δύο εργαλεία ενισχύουν τη λογοδοσία και την αποτελεσματικότητα των οργανισμών, προωθώντας τη διαφάνεια και την εμπιστοσύνη στο δημόσιο τομέα.

Στο πλαίσιο του Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου, οι ΟΤΑ καλούνται να διαχειρίζονται τους κινδύνους που επηρεάζουν την επίτευξη των στρατηγικών και επιχειρησιακών τους στόχων, καθώς και την αποδοτικότητα και αποτελεσματικότητα των δραστηριοτήτων τους, μέσα από την ανάπτυξη και εφαρμογή πολιτικής και πλαισίου Διαχείρισης Κινδύνων. Η πολιτική αυτή περιλαμβάνει τον καθορισμό της διάθεσης ανάληψης κινδύνου, του επιπέδου ανοχής κινδύνων, καθώς και των ρόλων και αρμοδιοτήτων των εμπλεκόμενων

διοικητικών επιπέδων σχετικά με τον σχεδιασμό, την εφαρμογή και την παρακολούθηση του πλαισίου (Ν.5013/2023, ΦΕΚ Α12/2023).

Το πλαίσιο Διαχείρισης Κινδύνων περιγράφει τις κατευθυντήριες γραμμές και τις οργανωτικές ρυθμίσεις που διέπουν τον σχεδιασμό, την υλοποίηση, την αξιολόγηση και τη διασφάλιση της συνεχούς βελτίωσης της διαδικασίας Διαχείρισης Κινδύνων. Αυτή η διαδικασία βασίζεται σε διεθνώς αποδεκτά πρότυπα και περιλαμβάνει την αναγνώριση, εκτίμηση, αντιμετώπιση και παρακολούθηση των κινδύνων, καθώς και την τακτική επικαιροποίησή τους. Για την αποτελεσματική εφαρμογή της πολιτικής και του πλαισίου Διαχείρισης Κινδύνων, προβλέπεται η σύσταση Μονάδων Διαχείρισης Κινδύνων εντός των Δήμων και Περιφερειών, με τη δομή και το επίπεδό τους να καθορίζονται βάσει της οργανωτικής διάρθρωσης κάθε φορέα. Οι αρμοδιότητες αυτών των Μονάδων αναλύονται διεξοδικά στις διατάξεις του νόμου. Παράλληλα, οι ΟΤΑ υποχρεούνται να τηρούν Μητρώο Κινδύνων, όπου καταγράφονται οι αναγνωρισμένοι κίνδυνοι, η αξιολόγησή τους, οι υφιστάμενες και προτεινόμενες δικλίδες ελέγχου, καθώς και οι υπεύθυνοι διαχείρισής τους. Στο Μητρώο αυτό καταγράφονται επίσης κίνδυνοι που συνδέονται με τη διαφθορά και την απάτη (Ν.5013/2023, ΦΕΚ Α12/2023). Τα στοιχεία που αφορούν στους Κινδύνους Διαφθοράς συλλέγονται στο Κεντρικό Αποθετήριο Κινδύνων Διαφθοράς, το οποίο διαχειρίζεται η Γενική Διεύθυνση Ακεραιότητας και Λογοδοσίας της Εθνικής Αρχής Διαφάνειας. Στο αποθετήριο αυτό καταγράφονται οι αιτίες πρόκλησης των κινδύνων, οι υπάρχουσες δικλίδες ελέγχου και οι επιπρόσθετες δικλίδες για την αντιμετώπισή τους (Ν.5013/2023, ΦΕΚ Α12/2023).

Κεφάλαιο 3ο: Εσωτερικός έλεγχος και Δημόσια Διοίκηση

3.1 Η σύνδεση του εσωτερικού ελέγχου με τη βελτίωση των υπηρεσιών της δημόσιας διοίκησης

Στην εποχή της τεχνολογικής ανάπτυξης, της πληροφορίας, της παγκόσμιας οικονομικής ανάπτυξης, των δυναμικών κοινωνικό-οικονομικών φαινομένων, η δημόσια διοίκηση χαρακτηρίζεται ως ένας σημαντικός πυλώνας, ιδίως σε ένα δημοκρατικό πολίτευμα που προσφέρει στους πολίτες του ίσες ευκαιρίες ώστε να εκφράσουν τις προσδοκίες - ανάγκες τους όταν πρόκειται για υπηρεσίες και αγαθά που παρέχονται από ένα σύγχρονο κράτος. Παράγοντες, όπως η αποτελεσματικότητα των μέσων που χρησιμοποιούνται κατά την ορθή διαχείριση των δημόσιων οικονομικών καθώς και κατά την αξιολόγηση ποιότητας των δημόσιων αγαθών και υπηρεσιών αποτελούν μοχλό της οικονομικής ανάπτυξης. Σε θεσμικό επίπεδο, η αποδοτική και αποτελεσματική δημόσια διοίκηση είναι ένας από τους θεμελιώδεις σκοπούς που τόσο οι πολίτες όσο και οι οικονομικές οντότητες αναμένουν από την εκάστοτε κυβέρνηση να επιτύχει. Οι δημόσιες αρχές προσπαθούν να αντισταθμίσουν τις κοινωνικές και οικονομικές συνέπειες εκτάκτων γεγονότων, όπως η πρόσφατη πανδημία Covid-19 ή η κλιματική αλλαγή – φυσικές καταστροφές κ.λπ. Η ανάγκη για τη διάθεση περισσότερων δημόσιων πόρων απαιτεί από τα σύγχρονα κράτη να εφαρμόζουν τις πιο αποτελεσματικές λύσεις (Postula, Irodenko, and Dubel, 2020).

Παράλληλα, η δημόσια διοίκηση διαδραματίζει ένα κρίσιμο ρόλο κατά την επίτευξη νέων αναπτυξιακών στόχων, μέσω της ευθύνης της, ώστε να διασφαλίζει την αποτελεσματικότητα και τη διαφάνεια. Η εφαρμογή των αποτελεσματικών πρακτικών διακυβέρνησης στο δημόσιο τομέα μπορεί να ενισχύσει τη ευημερία των πολιτών, να ενισχύσει την εμπιστοσύνη της ικανότητας της δημόσιας

διοίκησης, να διαχειρίζεται αποτελεσματικά τους δημόσιους πόρους. Όπως αναφέρουν οι Said και Khalid (2016) ως διακυβέρνηση μπορεί να οριστεί ως η οργανωμένη διαδικασία λήψης αποφάσεων και η συνεπής υλοποίηση αυτών. Η εφαρμογή της διακυβέρνησης παρατηρείται σε διάφορα πλαίσια: διεθνή, εθνικά και τοπικά. Οι σύγχρονοι επιστήμονες έχουν διατυπώσει αρκετούς ορισμούς, εκ των οποίων οι περισσότεροι συμφωνούν σε αρκετά σημεία που υποδηλώνουν μια θεμελιώδη αντίληψη της διακυβέρνησης. Σύμφωνα με τον Gisselquist (2012), τα θεμελιώδη στοιχεία που περιλαμβάνονται σε αυτή την έννοια είναι η μεθοδολογία (ή η προσέγγιση) με την οποία εφαρμόζεται η εξουσία και η διαχείριση των συλλογικών ζητημάτων μιας κοινότητας, χώρας, κοινωνίας ή ενός έθνους.

Η χρηστή διακυβέρνηση προάγει τη δεοντολογική και διαφανή διοικητική λειτουργία, αποθαρρύνοντας οιανδήποτε αντιδεοντολογική ή αμφισβητήσιμη ενέργεια (Van de Walle & Bouckaert 2003). Η δημόσια διοίκηση αποτελεί το συνδετικό κρίκο μεταξύ δημόσιων αρχών και πολιτών η οποία βασίζεται σε κοινές αξίες και αρχές (Bhuiyan & Amagoh, 2011;Kalsi, 2009). Προκειμένου λοιπόν να προωθηθεί η χρηστή διακυβέρνηση, η λογοδοσία, διαφάνεια και να ενισχυθεί η αποτελεσματικότητα της δημόσιας διοίκησης, καλείται η επιστήμη του εσωτερικού ελέγχου μέσω του ανεξάρτητου διαβεβαιωτικού – συμβουλευτικού έργου των εσωτερικών ελεγκτών, να αξιολογήσει την αποτελεσματικότητα του συστήματος εσωτερικού ελέγχου, της διαδικασίας διαχείρισης των κινδύνων αλλά και της διαδικασίας διακυβέρνησης των φορέων (Kifflee et al., 2023). Για να αυξηθεί η αποδοτικότητα και η αποτελεσματικότητα της διαχείρισης των δημόσιων οικονομικών στις χώρες του Ο.Ο.Σ.Α., θεσπίστηκε η υποχρέωση διασφάλισης ενός αποτελεσματικού και αποδοτικού ελέγχου στους δημόσιους φορείς των κρατών, αναλόγως ως προς τον κίνδυνο που ενέχουν οι εκάστοτε δραστηριότητές – λειτουργίες - διαδικασίες τους. Ο εσωτερικός έλεγχος αποτελεί ένα εργαλείο για τη μέτρηση της αποδοτικής και αποτελεσματικής λειτουργίας του διαχειριστικού ελέγχου, παρέχοντας την απαραίτητη υποστήριξη στη διοίκηση των φορέων για τον εξορθολογισμό των μηχανισμών ελέγχου, που συμβάλλουν, εν τέλει, στην επίτευξη των στόχων (Postula, Irodenko and Dubel, 2020).

3.2 Η δομή της δημόσιας διοίκησης στην Ελλάδα

Η δομή της δημόσιας διοίκησης στην Ελλάδα, σύμφωνα με το άρθρο 51 του Ν.1892/1990 (Ν.1892/1990, ΦΕΚ Α101/1990), θεσμικά αποτελείται από:

1. *«Τις κάθε είδους δημόσιες υπηρεσίες, που υπάγονται στο νομικό πρόσωπο του Δημοσίου και εκπροσωπούνται από αυτό.»*
2. *«Τα κάθε είδους Ν.Π.Δ.Δ., εξαιρουμένων των Χρηματιστηρίων Αξιών, της Επιτροπής Κεφαλαιαγοράς και της Επιτροπής Εποπτείας της Ιδιωτικής Ασφάλισης η Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων, είτε αυτά αποτελούν οργανισμούς κατά τόπο είτε καθ` ύλην αυτοδιοίκησης.»*
3. *«Τις κάθε είδους κρατικές ή δημόσιες και παραχωρηθείσες επιχειρήσ εις και οργανισμούς, "καθώς και νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου δημόσιου χαρακτήρα που επιδιώκουν κοινωφελείς ή άλλους δημόσιους σκοπούς.»*
4. *«Τις τράπεζες που ανήκουν στο νομικό πρόσωπο του Δημοσίου, είτε στο σύνολό τους είτε κατά πλειοψηφία και»*
5. *Τις κάθε είδους θυγατρικές εταιρείες των νομικών προσώπων που αναφέρονται στις περιπτώσεις β` και γ` αυτού του άρθρου, εκτός από τις επιχειρήσεις των Ο.Τ.Α.»*

Συγκεκριμένα ο ευρύτερος δημόσιος τομέας αποτελείται από τη Γενική Κυβέρνηση και τις Δημόσιες Υπηρεσίες και Οργανισμούς (Δ.Ε.Κ.Ο.). Η «Γενική Κυβέρνηση» αποτελείται από την «Κεντρική Κυβέρνηση», τους «Οργανισμούς Τοπικής Αυτοδιοίκησης Α΄ και Β΄ βαθμού» (δήμους και περιφέρειες) και τους «Οργανισμούς Κοινωνικής Ασφάλιση» (ταμεία κοινωνικής ασφάλισης και νοσοκομεία). Η «Κεντρική Κυβέρνηση» αποτελείται από την «Κεντρική Διοίκηση και τα Νομικά Πρόσωπα». Η «Κεντρική Διοίκηση» (το Κράτος ή το Δημόσιο), περιλαμβάνει «την Προεδρία της Δημοκρατίας, τα Υπουργεία, τις Αποκεντρωμένες Διοικήσεις και τις Ανεξάρτητες Αρχές». Τα Υπουργεία αποτελούν τις ανώτατες υπηρεσίες της Κεντρικής Διοίκησης, διοικούνται από τους Υπουργούς οι οποίοι και διορίζονται από τον εκάστοτε Πρωθυπουργό. Η «χρηστή διοίκηση», συνδέεται άμεσα με την «*αρχή της οικονομίας» (economy)*, δηλαδή με την ποιοτική και ποσοτική χρήση των μέσων. Επίσης εμπεριέχει την «*αρχή της αποδοτικότητας» (efficiency)*, τη βέλτιστη δυνατή σχέση ανάμεσα στα χρησιμοποιούμενα μέσα και στα αποτελέσματα (Johnsen & Lapsley, 2005). Παράλληλα, ενσωματώνει *την «αρχή της αποτελεσματικότητας» (effectiveness)* δηλαδή τον έλεγχο επί των αποτελεσμάτων που έχουν οριστεί και τους αντικειμενικούς στόχους. Βάσει της εν λόγω αρχής, η διαχείριση της περιουσίας και των υποχρεώσεων των οργανισμών, θα πρέπει να διενεργείται με απόλυτη

σωφροσύνη λαμβάνοντας υπόψη τη δημοσιονομική βιωσιμότητα, όπως προβλέπεται και στο εγχειρίδιο της «Γενικής Διεύθυνσης Δημοσιονομικών Ελέγχων» (Γ.Δ.Δ.Ε.) του Υπουργείου Οικονομικών, στις «Μονάδες Εσωτερικού Ελέγχου» (Μ.Ε.Ε.), των Υπουργείων και λοιπών φορέων. (Υπουργείο Οικονομικών, Γ.Δ.Δ.Ε., 2013).

3.2.1 Βασικές αρχές δημόσιας διοίκησης

Η δημόσια διοίκηση αποτελεί κρίσιμο πυλώνα λειτουργίας ενός κράτους, βασιζόμενη σε θεμελιώδεις αρχές που διασφαλίζουν την αποτελεσματικότητα, τη διαφάνεια και τη λογοδοσία. Σύμφωνα με τους Ακριβοπούλου και Ανθόπουλο (2015), η δημόσια διοίκηση βασίζεται στις παρακάτω αρχές:

- *«Στην αρχή της νομιμότητας της δημόσια διοίκηση»*
- *«Στην αρχή της αναλογικότητας»,*
- *«Στην αρχή της αμεροληψίας των οργάνων της δημόσιας διοίκησης»,*
- *«Στην αρχή της χρηστής διοίκησης και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικούμενου»,*
- *«Στην αρχή της αιτιολογίας των διοικητικών πράξεων»,*
- *«Στην αρχή της υπεροχής και της προστασίας του δημόσιου συμφέροντος»,*
- *«Στην αρχή της διαφάνειας και της αποτελεσματικότητας της διοικητικής δράσης» και*
- *«Στην αρχή της ισότητας και της αξιοκρατίας»*

Από τις παραπάνω αναφερόμενες αρχές, η **αρχή της νομιμότητας** επιτάσσει ότι οι διοικητικές πράξεις συμμορφώνονται με το ισχύον νομικό πλαίσιο, προστατεύοντας τα δικαιώματα των πολιτών. **Η αρχή της αποτελεσματικότητας** επικεντρώνεται στη βέλτιστη διαχείριση των πόρων, με στόχο την επίτευξη των διοικητικών σκοπών με το χαμηλότερο δυνατό κόστος. **Η αρχή της διαφάνειας** εξασφαλίζει την πρόσβαση των πολιτών στις πληροφορίες και την εποπτεία των δημοσίων φορέων, ενισχύοντας την εμπιστοσύνη προς τους θεσμούς. **Η αρχή της λογοδοσίας** απαιτεί από τους δημόσιους λειτουργούς να αναλαμβάνουν την ευθύνη για τις ενέργειές τους, προάγοντας τη δίκαιη και έντιμη διακυβέρνηση. Παράλληλα, **η αξιοκρατία και η ίση μεταχείριση** αποτελούν πυλώνες της σύγχρονης δημόσιας διοίκησης, προωθώντας τη δίκαιη πρόσβαση σε υπηρεσίες και ευκαιρίες, ανεξάρτητα από κοινωνικές ή άλλες διακρίσεις.

Η διοικητική δομή του δημόσιου τομέα οφείλει να διέπεται από τις αρχές της διαφάνειας και της λογοδοσίας, διασφαλίζοντας την προσβασιμότητα και τη

συμμετοχικότητα όλων των εμπλεκόμενων φορέων, συμπεριλαμβανομένων των πολιτών και των εργαζομένων. Στη βάση αυτή, οι εκθέσεις εσωτερικού ελέγχου πρέπει να συντάσσονται με ακρίβεια, να παρουσιάζονται με σαφήνεια και να καθίστανται διαθέσιμες σε μορφή κατανοητή και εύληπτη για το κοινό. Παράλληλα, οι δημόσιοι οργανισμοί μπορούν να αξιοποιούν σύγχρονες τεχνολογικές πλατφόρμες και ψηφιακά μέσα για την ενίσχυση της επικοινωνίας με τα ενδιαφερόμενα μέρη.

3.2.2 Διαφάνεια λογοδοσία και ο ρόλος του εσωτερικού ελέγχου

Η διαρκώς αυξανόμενη και συνεχής απαίτηση για λογοδοσία και διαφάνεια έχει οδηγήσει σε σημαντική διεύρυνση του όγκου, της ποιότητας και της πολυπλοκότητας της χρηματοοικονομικής αναφοράς που αφορά στις δημόσιες δραστηριότητες και συναλλαγές. Ο εσωτερικός έλεγχος διαδραματίζει καθοριστικό ρόλο ως μηχανισμός ενίσχυσης της διαφάνειας και της λογοδοσίας, συμβάλλοντας στη βελτίωση της αξιοπιστίας και της αποτελεσματικότητας της διαχείρισης στον δημόσιο τομέα. Ουσιαστικά αποτελεί μία από τις κύριες συνιστώσες της δομής της εταιρικής διακυβέρνησης ενός οργανισμού που αποσκοπεί στη διασφάλιση της οικονομικής ακεραιότητας. (Unegbu & Kida, 2011;Izedonmi & Olateru-Olagbegi, 2021). Η διαφάνεια ορίζεται ως η διαδικασία λήψης και εφαρμογής αποφάσεων με βάση ένα σαφώς καθορισμένο πλαίσιο νόμων και κανονιστικών διατάξεων, που διασφαλίζουν την ανοιχτή και κατανοητή επικοινωνία των ενεργειών και των αποτελεσμάτων στους ενδιαφερόμενους φορείς. (UN Escap, 2009). Η διαφάνεια παρέχει ελεύθερη και άμεση πρόσβαση σε πληροφορίες, σε άτομα που θα επηρεαστούν από αυτές τις αποφάσεις και τις εφαρμογές τους. Επιπλέον, μέσω της διαφάνειας συνεπάγεται η παρουσίαση πληροφοριών με τρόπο που είναι εύκολα κατανοητός. Στον ευρύτερο δημόσιο τομέα, η διαφάνεια αναφέρεται στο να είσαι ανοιχτός σχετικά με τους στόχους που επιδιώκει μια οντότητα/φορέας του δημόσιου τομέα, τους πόρους που απαιτούνται ή χρησιμοποιούνται καθώς και στα αποτελέσματα που επιτυγχάνονται (CIPFA, 2013).

Η λογοδοσία αναφέρεται στο καθήκον του δημόσιου τομέα, να είναι υπεύθυνος για τις πολιτικές, τις αποφάσεις και τις ενέργειές του έναντι άλλων ενδιαφερόμενων μερών, ιδίως για τα δημόσια οικονομικά. Για να διασφαλιστεί η λογοδοσία, θα πρέπει οι αποφάσεις, οι υπηρεσίες να εκτελούνται από υπαλλήλους – στελέχη που θεωρούνται υπεύθυνα άτομα. Η υποβολή εκθέσεων σχετικά με τις ενέργειες που αναλαμβάνονται αποτελούν βασικά στοιχεία της λογοδοσίας, καθώς

επιτρέπουν στα ενδιαφερόμενα μέρη να κατανοούν και να ανταποκρίνονται ορθά στα σχέδια και τις λειτουργίες ενός οργανισμού (CIPFA, 2013). Η «λογοδοσία στο πλαίσιο της δημόσιας διοίκησης διακρίνεται σε τρία επίπεδα: (1) η κάθετη λογοδοσία αφορά μη κρατικούς φορείς, δηλαδή τους αιρετούς αντιπροσώπους και φυσικά το λαό, (2) η οριζόντια λογοδοσία αφορά στους εσωτερικούς μηχανισμούς ελέγχου μεταξύ των διακριτών εξουσιών όπως είναι η νομοθετική, εκτελεστική και δικαστική εξουσία και (3) η εξωτερική λογοδοσία αφορά στους διεθνείς οργανισμούς», όπως η Παγκόσμια Τράπεζα, το Διεθνές Νομισματικό Ταμείο κ.α. (Schedler et al, 1999).

3.3 Η αναγκαιότητα του εσωτερικού ελέγχου

Η ανάγκη για την αναμόρφωση της δημόσιας διοίκησης μέσω των μεταρρυθμίσεων – νέων τεχνικών - βάσει δεικτών αποδοτικότητας, αποσκοπεί στη λειτουργία ενός αποτελεσματικού δημόσιου τομέα, ο οποίος να είναι σε θέση, ώστε να καλύπτει τις ανάγκες και τις προσδοκίες των πολιτών (OECD, 2011). Η δημόσια διοίκηση καλείται να αντιμετωπίσει μια σειρά πολυετών παθογενειών. Παθογένειες που αποκαλύφθηκαν κατά τη διάρκεια της οικονομικής κρίσης έγιναν αντικείμενο μεταρρυθμίσεων μέσα από τη δημοσιονομική προσαρμογή της ελληνικής οικονομίας. Διάφορα φαινόμενα όπως η γραφειοκρατία, η χαμηλή παραγωγικότητα, οι πολιτικές παρεμβάσεις στη δημόσια διοίκηση, η αδράνεια, η σπατάλη πόρων, η διαφθορά, οι απάτες, η αναξιοκρατία κ.α. συντηρούν το πελατειακό κράτος, τα προσωπικά συμφέροντα εργαζομένων και πολιτικών, εμποδίζοντας την ανάπτυξη του δημόσιου και το ενδιαφέρον επενδύσεων στα πλαίσια ενός κράτους δικαίου (OECD, 2018;OECD 2020x). Στο πλαίσιο των μεταρρυθμίσεων της δημόσιας διοίκησης αναφορικά με την αποτελεσματικότητα του συστήματος εσωτερικού ελέγχου, της διαχείρισης κινδύνων, της διακυβέρνησης των φορέων, η συμβολή του εσωτερικού ελέγχου έρχεται να ενισχύσει τις ηθικές αξίες και τη σύγχρονη κουλτούρα εντός των στόχων της δημόσιας διοίκησης (OECD, 2011). Το Ινστιτούτο Εσωτερικού Ελέγχου (ΙΙΑ) όρισε «τον εσωτερικό έλεγχο ως μια ανεξάρτητη, αντικειμενική, διαβεβαιωτική και συμβουλευτική δραστηριότητα, σχεδιασμένη να προσδίδει αξία και να βελτιώνει τις λειτουργίες του φορέα. Βοηθάει τον φορέα να επιτύχει τους αντικειμενικούς του στόχους, υιοθετώντας μια συστηματική, επαγγελματική προσέγγιση στην αξιολόγηση και βελτίωση της αποτελεσματικότητας των διαδικασιών διαχείρισης κινδύνων, του Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου και των διαδικασιών

διακυβέρνησης». (IIA-IPPF) Ο Adams (2005) αναφέρει ότι ο εσωτερικός έλεγχος είναι μια ανεξάρτητη δραστηριότητα αξιολόγησης σε έναν οργανισμό για την αναθεώρηση της λειτουργίας ως υπηρεσία προς τη διοίκηση. Ενώ ο Jurchescu (2010), όρισε τον εσωτερικό έλεγχο ως μια ανεξάρτητη δραστηριότητα αξιολόγησης εντός ενός οργανισμού ουσιαστικά για την αναθεώρηση των λειτουργιών ως υπηρεσία προς τη διοίκηση.

Οι εσωτερικοί ελεγκτές εργάζονται εντός του οργανισμού, για την επίτευξη των στόχων του φορέα, μέσω μιας συστηματικής και μεθοδικής προσέγγισης. Οι εσωτερικοί ελεγκτές αξιολογούν (και βελτιώνουν) την αποτελεσματικότητα του συστήματος διαχείρισης δικλίδων των κινδύνων, της διαχείρισης κινδύνων και της διακυβέρνησης (OECD, 2018). Πιο συγκεκριμένα υφίστανται «τρείς πυλώνες εσωτερικού ελέγχου στους δημόσιους οργανισμούς, οι οποίοι εστιάζουν: (1) στην αξιολόγηση της αποτελεσματικότητας και της αποδοτικότητας των διαδικασιών της διαχείρισης κινδύνων, (2) στην αξιολόγηση της αποτελεσματικότητας και αποδοτικότητας των διαδικασιών της διακυβέρνησης, (3) στην αξιολόγηση της αποτελεσματικότητας και αποδοτικότητας των διαδικασιών του συστήματος δικλίδων». (OECD, 2018). Οι τρείς αυτές λειτουργίες περιλαμβάνουν το σύνολο των πολιτικών που θεσπίζονται και εφαρμόζονται με σκοπό την εξασφάλιση ότι οι δημόσιοι οργανισμοί θα επιτύχουν τους στόχους τους, που δεν είναι άλλοι από τη διαχείριση των κινδύνων, την αξιοπιστία των οικονομικών αναφορών και τη συμμόρφωση με τους νόμους και τους κανονισμούς. Η ανάγκη για μια αποτελεσματική διαχείριση των κινδύνων στον δημόσιο τομέα απορρέει από το πολυσύνθετο περιβάλλον, από τις ανάγκες της κοινωνίας καθώς και από τους περιορισμένους πόρους (OECD, 2018). Ως εκ τούτου, υλοποιούνται ανεξάρτητες υπηρεσίες εύλογης διαβεβαίωσης - συμβουλευτικής ως προς τους κινδύνους που αντιμετωπίζει ο εκάστοτε φορέας (οικονομικούς – λειτουργικούς – νομικούς κ.α.) καθώς και αν λαμβάνονται οι σωστές αποφάσεις δημιουργίας δικλίδων ώστε να μετριάζεται ή να εξαλείφεται η πιθανότητα κινδύνων και η επίπτωση τους σε ένα απρόβλεπτο περιβάλλον (Griffiths, 2015). Όπως όμως αναφέρουν οι Khan και Dhar (2006), η πιθανότητα της διαφθοράς στο δημόσιο αποτελεί τον πιο σημαντικό κίνδυνο προς αξιολόγηση. Οι εσωτερικοί ελεγκτές στη συγκεκριμένη περίπτωση, διαδραματίζουν έναν προληπτικό ρόλο για τη διερεύνηση καταγγελιών και τον εντοπισμό πιθανών ηθελημένων λαθών και παρατυπιών έναντι του δημοσίου φορέα. Επίσης, αξιολογούν την επιλογή αντιμετώπισης της πιθανότητας εμφάνισης απάτης από την διοίκηση του φορέα (Khan & Dhar 2006).

3.3.1 Προϋποθέσεις αποτελεσματικότητας εσωτερικού ελέγχου

Ο εσωτερικός έλεγχος θεωρείται αποτελεσματικός όταν παρέχεται εύλογη διαβεβαίωση, όταν εντοπίζονται κρίσιμα ευρήματα και όταν διατυπώνονται προτάσεις για την επίλυση θεμάτων σχετικών με κινδύνους και δικλίδες ασφαλείας, μέσω των συμβουλών προς την ανώτατη διοίκηση του ελεγχόμενου φορέα. Ο έλεγχος, ανεξαρτήτως της στρατηγικής του φορέα, του αντικειμένου ή του προγράμματος του ελέγχου, δομείται σε τρία επίπεδα: το πρώτο επίπεδο αφορά στον σχεδιασμό, το δεύτερο επίπεδο αναφέρεται στη διενέργεια τακτικών ή εκτάκτων ελέγχων έκτακτου ελέγχου, και το τρίτο επίπεδο περιλαμβάνει στην σύνταξη μιας ετήσιας έκθεσης με γνώμη. Η ορθή και έγκαιρη σύνταξη της έκθεσης εσωτερικού ελέγχου με γνώμη εξαρτάται από την ικανότητα ορθής κρίσης και σκέψης των ελεγκτών, τη χρήση κατάλληλων μεθόδων σύμφωνα με τα διεθνή πρότυπα εσωτερικού ελέγχου (IPPF – IIA), τον κώδικα δεοντολογίας των εσωτερικών ελεγκτών και τη συστηματική συλλογή των απαραίτητων τεκμηρίων (π.χ. ερωτηματολόγια) (ΕΚΔΔΑ, 2020). Ο εσωτερικός έλεγχος διακρίνεται, αναλόγως του αντικειμένου, του χρονικού πλαισίου, των διαθέσιμων πόρων και των στρατηγικών στόχων, σε τακτικό και έκτακτο. Ο τακτικός έλεγχος πραγματοποιείται σύμφωνα με το εγκεκριμένο πρόγραμμα ελέγχου από την ανώτατη διοίκηση του φορέα, ενώ ο έκτακτος διενεργείται όταν κριθεί απαραίτητο, βάσει καταγγελιών ή άλλων πληροφοριών (IIA-IPPF). Σύμφωνα με το Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών, στη δημόσια διοίκηση, οι ελεγκτικές διαδικασίες επικεντρώνονται στην εποπτεία και διαχείριση των διαθέσιμων πόρων, στη διασφάλιση της συμμόρφωσης των ενεργειών των δημοσίων υπαλλήλων προς τη νομοθεσία, στην έρευνα για διαφθορά και κακοδιοίκηση με τη συστηματική συλλογή τεκμηρίων, στην πρόβλεψη και αποτροπή κινδύνων, στην αποτροπή παράνομων πράξεων και στη διορατικότητα κατά τη λήψη αποφάσεων (IIA-IPPF).

Σύμφωνα με το «Εγχειρίδιο Εσωτερικού Ελέγχου για την Ελληνική Δημόσια Διοίκηση» (OECD, 2018), οι δημόσιοι οργανισμοί οργανώνουν τη μονάδα εσωτερικού ελέγχου (ΜΕΕ) με βάση τις ακόλουθες αρμοδιότητες:

α. *Να παρακολουθεί συστηματικά την συμμόρφωση με τον εσωτερικό κανονισμό λειτουργίας με το καταστατικό του φορέα, καθώς και τη νομοθεσία που διέπει τη λειτουργία του.*

β. *Να παρακολουθεί και να αναφέρει στο Διοικητικό Συμβούλιο (Δ.Σ.) περιπτώσεις σύγκρουσης συμφερόντων μεταξύ των υπαλλήλων, διευθυντών*

και μελών του Δ.Σ., καθώς και παραβάσεις των νομικών διατάξεων από τα ανωτέρω πρόσωπα ή και τον πρόεδρο του φορέα.

γ. *Να υποβάλλει τουλάχιστον μία φορά κάθε τρίμηνο έγγραφη αναφορά στο Δ.Σ. σχετικά με τους ελέγχους που πραγματοποιούνται.*

δ. *Να παρέχει υπεύθυνα και με ακρίβεια οποιαδήποτε πληροφορία ζητηθεί από την Ειδική Γραμματεία Δημοσίων Επιχειρήσεων και Οργανισμών.*

Οι εσωτερικοί ελεγκτές λειτουργούν ανεξάρτητα και ιεραρχικά δεν υπάγονται σε καμία υπηρεσιακή μονάδα του φορέα. Παρέχουν υπηρεσίες εύλογης διαβεβαίωσης και συμβουλευτικής με έμμισθη σχέση εργασίας, χωρίς να δρουν υπό την ιδιότητα υπαλλήλου ή με τη μορφή εξαρτημένης εργασίας. Ο κύριος στόχος της υπηρεσίας εσωτερικού ελέγχου είναι η ενίσχυση της διαφάνειας, της εποπτείας και της λογοδοσίας στο πλαίσιο της δημόσιας διοίκησης. Ο εσωτερικός ελεγκτής οφείλει να διαφυλάξει την ανεξαρτησία του και να διατηρήσει την αντικειμενικότητά του, προκειμένου τα ευρήματα και οι προτάσεις του, να είναι αξιόπιστα, αμερόληπτα και εντελώς αντικειμενικά (OECD, 2018).

Κατά τη διάρκεια των εργασιών της μονάδας εσωτερικού ελέγχου του φορέα, ενδέχεται να προκύψουν και να αντιμετωπιστούν διάφορα ζητήματα (OECD, 2018), όπως τα εξής:

α. *Αμυντική στάση ή επιθετικότητα από τον ελεγχόμενο προς τον ελεγκτή: Αυτό το φαινόμενο μπορεί να περιοριστεί ή να αποφευχθεί με την προϋπόθεση ότι έχει προηγηθεί σαφής επικοινωνία σχετικά με το έργο και τον σκοπό του εσωτερικού ελέγχου, εξασφαλίζοντας την πλήρη υποστήριξη από την ανώτατη διοίκηση του φορέα.*

β. *Φιλική στάση ή οικειότητα μεταξύ ελεγχόμενου και ελεγκτή: Σε αυτή την περίπτωση, είναι απαραίτητο να τηρείται επαγγελματική απόσταση από τον ελεγχόμενο, προκειμένου να διασφαλιστεί η ακεραιότητα και η αντικειμενικότητα του εσωτερικού ελεγκτή.*

γ. *Έλλειψη συνεργασίας: Αυτό το ζήτημα μπορεί να αντιμετωπιστεί με την υπενθύμιση στον ελεγχόμενο για τις υποχρεώσεις και ευθύνες του απέναντι στο έργο του εσωτερικού ελέγχου, όπως ορίζεται στον εγκεκριμένο κανονισμό της μονάδας εσωτερικού ελέγχου από το Διοικητικό Συμβούλιο.*

δ. *Μη απαραίτητη επικοινωνία: Η επικοινωνία με τα εμπλεκόμενα μέρη πρέπει να είναι συστηματική και εντός των χρονοδιαγραμμάτων που έχουν καθοριστεί για την υλοποίηση του έργου, προκειμένου να διασφαλιστεί η αποτελεσματικότητα και η συνέπεια στις διαδικασίες ελέγχου.*

Η αποτελεσματική και αποδοτική λειτουργία της σύγχρονης δημόσιας διοίκησης, υποστηριζόμενη από ανεξάρτητες υπηρεσίες εσωτερικού ελέγχου, αποτελεί καταλύτη για την προσαρμογή της στις σύγχρονες απαιτήσεις. Η εν λόγω υποστήριξη προάγει τη δημιουργία ενός βελτιωμένου περιβάλλοντος, το οποίο ενισχύει την ανάπτυξη και τη βέλτιστη αξιοποίηση των κρατικών πόρων, συμβάλλοντας στην επίτευξη βιώσιμης οικονομικής ανάπτυξης. (OECD, 2018. Σύμφωνα με Ινστιτούτο Εσωτερικού Ελέγχου (IIA-IPPF), για την αποτελεσματική αντιμετώπιση φαινομένων όπως η κακοδιοίκηση και η διαφθορά και για την εξέλιξη του υφιστάμενου διοικητικού μοντέλου σε ένα πιο σύγχρονο πλαίσιο, προτείνεται η εφαρμογή των παρακάτω μέτρων:

- Θέσπιση και λειτουργία ολοκληρωμένου συστήματος εσωτερικού ελέγχου.
- Ενίσχυση της διαφάνειας και της αξιοκρατίας μέσω της δραστηριότητας των υπηρεσιών εσωτερικού ελέγχου και της αξιοποίησης κατάλληλα καταρτισμένου προσωπικού.
- Απλοποίηση των καθημερινών διοικητικών διαδικασιών για την αύξηση της αποδοτικότητας.
- Μείωση της γραφειοκρατίας με την ενσωμάτωση και χρήση σύγχρονων μηχανογραφικών συστημάτων και ηλεκτρονικών πλατφορμών.
- Άρση της μονιμότητας, συνοδευόμενη από μηχανισμούς λογοδοσίας για την ενίσχυση της υπευθυνότητας.
- Διαρκής εκπαίδευση του ανθρώπινου δυναμικού, ώστε να ανταποκρίνεται στις σύγχρονες απαιτήσεις και προκλήσεις.
- Τακτική αξιολόγηση του προσωπικού, με σκοπό τη βελτίωση της αποδοτικότητας και της αποτελεσματικότητας.
- Υιοθέτηση κώδικα δεοντολογίας, που θα δεσμεύει το ανθρώπινο δυναμικό σε αρχές ηθικής και επαγγελματισμού.
- Αποφυγή πολιτικών παρεμβάσεων στο έργο της δημόσιας διοίκησης, διασφαλίζοντας την ανεξαρτησία και την αντικειμενικότητα των διοικητικών διαδικασιών.

Η συντονισμένη υλοποίηση των ανωτέρω προτάσεων μπορεί να συμβάλει καθοριστικά στην αναβάθμιση της δημόσιας διοίκησης, ενισχύοντας την εμπιστοσύνη των πολιτών και προάγοντας τη βιώσιμη ανάπτυξη.

Κεφάλαιο 4ο: Τι είναι σύστημα εσωτερικού ελέγχου και πότε είναι αποτελεσματικό

4.1 Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου

Ο ορισμός του Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου εισήχθη στη Δημόσια Διοίκηση από τον Νόμο 3492/2006, (άρθρο 4), διατυπώνοντας τη βασική του έννοια για πρώτη φορά ως εξής: *«το σύστημα εσωτερικού ελέγχου είναι το συνολικό σύστημα διαχειριστικών και άλλων ελέγχων, συμπεριλαμβανομένων των ελέγχων της οργανωτικής δομής, των μεθοδολογιών, των διαδικασιών και του εσωτερικού ελέγχου, που έχει εφαρμόσει η Διοίκηση στις λειτουργίες του φορέα για την υποστήριξη της επίτευξης των στόχων του με αποδοτικό, αποτελεσματικό και οικονομικό τρόπο. Το σύστημα εσωτερικού ελέγχου εξασφαλίζει τη συμμόρφωση στις πολιτικές της Διοίκησης, διασφαλίζει τα περιουσιακά στοιχεία και πόρους του φορέα, μέσω της πιστοποίησης της πληρότητας και ακρίβειας των λογιστικών εγγράφων και καταστάσεων και παρέχει επίκαιρες και αξιόπιστες δημοσιονομικές και διαχειριστικές πληροφορίες».* (Ν.3492/206, ΦΕΚ Α 210/2006)

Με την πάροδο των ετών κρίθηκε απαραίτητη η νομοθέτηση ενιαίων αρχών, κανόνων και οδηγιών ως προς τη λειτουργία των συστημάτων εσωτερικού ελέγχου των φορέων του δημοσίου τομέα σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου, ώστε να αποσαφηνιστεί το πεδίο λειτουργίας αυτού, του οποίου το νομικό πλαίσιο χαρακτηρίζεται από κατακερματισμό ρυθμίσεων και εννοιολογικών αντιφάσεων. Με τον Ν.4795/2021 στο άρθρο 4, οροθετήθηκε το Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου ως εξής:

«*1. Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου είναι το πλέγμα των λειτουργιών και διαδικασιών, καθώς και των δικλίδων ελέγχου που υιοθετεί ο φορέας και είναι σχεδιασμένο για να παρέχει εύλογη διαβεβαίωση στον φορέα για την επίτευξη των στόχων του σχετικά με την: (α) αποτελεσματικότητα και αποδοτικότητα των επιχειρησιακών του λειτουργιών,*

(β) αξιοπιστία των οικονομικών και λοιπών αναφορών, και (γ) συμμόρφωση με τους νόμους, τους κανονισμούς και τις πολιτικές που διέπουν τη λειτουργία του.

2. Το Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου οφείλει να λαμβάνει υπόψη του τα γενικώς αποδεκτά Πρότυπα για την Επαγγελματική Εφαρμογή του Εσωτερικού Ελέγχου, το Πλαίσιο Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου της Επιτροπής C.O.S.O., καθώς και τις καλές πρακτικές, που διαμορφώνονται από φορείς, όπως η Επιτροπή C.O.S.O. (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission - C.O.S.O.)

και το Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών (Institute of Internal Auditors - I.I.A.)» (Ν.4795/2021, ΦΕΚ Α62/2021)

Η εφαρμογή ενός αποτελεσματικού Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου (ΣΕΕ) είναι ζωτικής σημασίας για τις οργανισμούς τοπικής αυτοδιοίκησης, όπως οι δήμοι, διότι συμβάλλει στη διαφάνεια, τη λογοδοσία και τη βελτίωση τις αποδοτικότητας. Ο εσωτερικός έλεγχος επιτρέπει στους δημόσιους οργανισμούς να εντοπίζουν και να διαχειρίζονται κινδύνους, διασφαλίζοντας την ορθή χρήση των πόρων και τη συμμόρφωση με τους νόμους και τους κανονισμούς (COSO, 2013). Η αποτελεσματικότητα του ΣΕΕ για τους δήμους είναι κρίσιμη, διότι επηρεάζει άμεσα την ποιότητα των υπηρεσιών που προσφέρονται στους πολίτες. Στόχος της παρούσας εργασίας, είναι να διερευνηθούν τα κριτήρια που καθορίζουν πότε ένα ΣΕΕ είναι αποτελεσματικό για τους δήμους και να προταθούν βελτιώσεις με βάση τη υπάρχουσα βιβλιογραφία, αλλά και να παρατεθούν παραδείγματα από την πράξη.

Ένα Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου (ΣΕΕ) είναι ένα σύνολο διαδικασιών, πολιτικών και μηχανισμών που έχουν σχεδιαστεί για να διασφαλίζουν τη χρηστή διακυβέρνηση, τη συμμόρφωση με τους κανονισμούς και την αποδοτική χρήση των πόρων σε έναν οργανισμό. Το πιο διαδεδομένο πρότυπο για την ανάπτυξη τις αποτελεσματικού ΣΕΕ είναι το COSO Framework, το οποίο δημιουργήθηκε από την Επιτροπή Χορηγών του Treadway Commission (COSO, 2013). Το COSO Framework αποτελείται από πέντε βασικούς πυλώνες και εδράζεται σε δεκαεπτά αρχές:

Πυλώνας 1: Περιβάλλον Ελέγχου (Control Environment):

Το περιβάλλον ελέγχου θέτει τη βάση για ένα ισχυρό ΣΕΕ, περιλαμβάνοντας την κουλτούρα, τις αξίες και τη δέσμευση τις διοίκησης για λογοδοσία και διαφάνεια. Οι οργανισμοί τοπικής αυτοδιοίκησης, πρέπει να εξασφαλίζουν ότι οι ασκούντες τη διοίκηση αυτών, κατανοούν τη σημασία του εσωτερικού ελέγχου και προάγουν την ηθική συμπεριφορά. (ΙΙΑ, 2020)

Αρχές:

1. Επιδεικνύει δέσμευση για ακεραιότητα και ηθικές αξίες
2. Ασκεί εποπτική ευθύνη
3. Καθιερώνει τη δομή, την εξουσία και την ευθύνη
4. Επιδεικνύει δέσμευση στην ικανότητα
5. Επιβάλλει τη λογοδοσία

Πυλώνας 2: Αξιολόγηση Κινδύνων (Risk Assessment):

Η διαδικασία της αξιολόγησης κινδύνων περιλαμβάνει τον εντοπισμό και την ανάλυση των κινδύνων που μπορεί να επηρεάσουν τους στόχους του οργανισμού. Οι δήμοι, ειδικά, εκτίθενται σε πολλούς κινδύνους, π.χ. οικονομικούς, λειτουργικούς και συμμόρφωσης (OECD, 2018). Ένα αποτελεσματικό ΣΕΕ πρέπει να ενσωματώνει διαδικασίες για τη συνεχή αξιολόγηση των κινδύνων αυτών.

Αρχές:

6. Καθορίζει τους κατάλληλους στόχους
7. Προσδιορίζει και αναλύει τον κίνδυνο
8. Αξιολογεί τον κίνδυνο απάτης
9. Προσδιορίζει και αναλύει σημαντικές αλλαγές

Πυλώνας 3: Δραστηριότητες Ελέγχου (Control Activities):

Οι δραστηριότητες ελέγχου περιλαμβάνουν τις πολιτικές και διαδικασίες που εφαρμόζονται για την αποτροπή, τον εντοπισμό και τη διόρθωση σφαλμάτων ή απάτης. Οι έλεγχοι αυτοί μπορεί να περιλαμβάνουν την έγκριση συναλλαγών, τον διαχωρισμό των καθηκόντων και τις τακτικές αναφορές (COSO, 2013).

Αρχές:

10. Επιλέγει και αναπτύσσει δραστηριότητες ελέγχου
11. Επιλέγει και αναπτύσσει γενικούς ελέγχους πάνω στην τεχνολογία
12. Αναπτύσσεται μέσω πολιτικών και διαδικασιών

Πυλώνας 4: Πληροφόρηση και Επικοινωνία (Information & Communication):

Η αποτελεσματική επικοινωνία είναι κρίσιμη για την επιτυχημένη λειτουργία του ΣΕΕ. Οι δήμοι πρέπει να διασφαλίζουν ότι οι πληροφορίες διακινούνται με διαφάνεια μεταξύ των διαφόρων τμημάτων και ότι οι εργαζόμενοι γνωρίζουν τις διαδικασίες και τις προβλεπόμενες πολιτικές ελέγχου (Crawford, 2019).

Αρχές:

13. Χρησιμοποιεί σχετικές πληροφορίες
14. Επικοινωνεί εσωτερικά
15. Επικοινωνεί εξωτερικά

Πυλώνας 5: Παρακολούθηση (Monitoring):

Η συνεχής παρακολούθηση και αναθεώρηση των διαδικασιών ελέγχου είναι απαραίτητη για τη διασφάλιση τις αποτελεσματικότητας του ΣΕΕ. Οι δήμοι συχνά υιοθετούν εσωτερικές και εξωτερικές αξιολογήσεις για να εντοπίσουν πιθανές αδυναμίες και να εφαρμόσουν βελτιώσεις (IIA, 2020).

Αρχές:

16. Διενεργεί συνεχείς και/ή ξεχωριστές αξιολογήσεις

17. Αξιολογεί και κοινοποιεί τις ελλείψεις

4.2 Αρμόδιοι φορείς για τον συντονισμό, παρακολούθηση και αξιολόγηση του Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου

Με το νέο θεσμικό πλαίσιο για τον εσωτερικό έλεγχο αποσαφηνίζονται οι αρμοδιότητες όλων των φορέων που είναι αρμόδιοι για τον συντονισμό, την παρακολούθηση και τον έλεγχο του Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου στους Ο.Τ.Α.. Ειδικότερα, οι φορείς:

- Η Εθνική Αρχή Διαφάνειας, η οποία συστάθηκε με το άρθρο 83 του Ν.4622/2019 (ΦΕΚ Α133/2019), αναγνωρίζεται ως ο αρμόδιος φορέας για την ανάπτυξη του θεσμικού, οργανωτικού και επιχειρησιακού πλαισίου του Εθνικού Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου, των Μονάδων Εσωτερικού Ελέγχου και τη λειτουργία της διαχείρισης κινδύνων, σε συνεργασία με το Υπουργείο Εσωτερικών και Οικονομικών. Στο πλαίσιο αυτό έχει υποστηρικτικό και συντονιστικό ρόλο, με τον σχεδιασμό και την παράλληλη ανάπτυξη εργαλείων εσωτερικού ελέγχου και με την αρωγή στη λειτουργία των Μονάδων Εσωτερικού Ελέγχου αλλά και το εποπτικό αφού παρακολουθεί και αξιολογεί το έργο και τη δράση των Μονάδων Εσωτερικού Ελέγχου ενώ μπορεί να διατυπώσει προτάσεις για την αντιμετώπιση τυχόν προβλημάτων που κατεγράφησαν κατά τη διαδικασία της αξιολόγησης (Ν.4622/2019, άρθρο 83)
- Το Υπουργείο Οικονομικών, με την αναδιάρθρωση των Υπηρεσιών του και τη σύσταση της Γενικής Διεύθυνσης Δημοσιονομικών Ελέγχων στο Γενικό Λογιστήριο του Κράτους, με το Ν.3492/2006 έχει ως αρμοδιότητα τον έλεγχο της επάρκειας του Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου των φορέων που εμπίπτουν στην αρμοδιότητά του σύμφωνα με το προαναφερόμενο νόμο, βάσει των αρχών της χρηστής δημοσιονομικής διαχείρισης. Μάλιστα, στην αιτιολογική έκθεση του ανωτέρω νόμου αναφέρεται το Υπουργείο Οικονομικών (τότε Υπουργείο Οικονομίας και Οικονομικών) «ως εξωτερικός ελεγκτής με διευρυμένο ελεγκτικό πεδίο, σε σχέση με τα ελεγκτικά όργανα αρμοδιότητας των λοιπών Υπουργείων, ως προς τον έλεγχο των δημοσίων δαπανών». (Ν.3492/2006, ΦΕΚ Α210/2006)
- Το Ελεγκτικό Συνέδριο, σύμφωνα με το άρθρο 169 του Ν.4270/2014 (ΦΕΚ Α143/2014) ως «Ανώτατο Δημοσιονομικό Δικαστήριο, που αποτελεί τον εξωτερικό ανώτατο θεσμικό ελεγκτή του δημοσιονομικού συστήματος της χώρας, παρακολουθεί, ελέγχει και αξιολογεί την αποτελεσματικότητα του

Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου καθώς και την επάρκεια των Μονάδων Εσωτερικού Ελέγχου των φορέων που εμπίπτουν στο πεδίο ελέγχου του, με σκοπό τον εντοπισμό και τη διόρθωση των συστημικών παθογενειών και αδυναμιών του συστήματος δημοσιονομικής διαχείρισης και της δημόσιας διακυβέρνησης εν γένει» (Ν.4270/2014, άρθρο 169)

Σε όλους τους ανωτέρω φορείς, οι Μονάδες Εσωτερικού Ελέγχου αποστέλλουν την Ετήσια Έκθεσή τους (Ν.4795/2021, άρθρο 13, παράγραφος 2).

4.3 Η διάρθρωση του Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου – Το Μοντέλο Τριών (3) Γραμμών Ρόλων

Τον Ιανουάριο του 2013 το Διεθνές Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών, είχε παρουσιάσει ένα Μοντέλο Τριών Γραμμών Άμυνας, το οποίο τον Ιούλιο του 2020 αναθεωρήθηκε και μετονομάστηκε σε «Μοντέλο Τριών Γραμμών».

Το Μοντέλο μπορεί να εφαρμοστεί στο Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου κάθε φορέα του Δημοσίου Τομέα και υλοποιείται με:

- *«την υιοθέτηση «αρχών» για την προσαρμογή του Μοντέλου ώστε να ταιριάζει με τους στόχους του φορέα*
- *την εστίαση στη συμβολή της διαχείρισης κινδύνων στην επίτευξη των στόχων και τη δημιουργία αξίας*
- *την ξεκάθαρη κατανόηση των ρόλων και αρμοδιοτήτων, οι οποίες απεικονίζονται στο Μοντέλο και τη σχέση μεταξύ τους και*
- *την εφαρμογή των μέτρων που διασφαλίζουν ότι οι δραστηριότητες και οι στόχοι εναρμονίζονται με τις αρμοδιότητες των επιμέρους οργανικών μονάδων του φορέα».* (ΕΚΔΔΑ, 2020) Σύμφωνα με τις σχετικές προβλέψεις του Ν.4795/2021, το Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου διαρθρώνεται σε τρία επίπεδα (γραμμές ρόλων), με αρμοδιότητες και ευθύνες, που έχουν ως σκοπό την επίτευξη των αντικειμενικών στόχων του φορέα. Στο Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου επιμερίζονται, ανά επίπεδο, διαφορετικές αρμοδιότητες και ρόλοι στο ευρύτερο πλαίσιο διακυβέρνησης του φορέα:

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

β) Η δεύτερη γραμμή περιλαμβάνει τις οργανικές μονάδες και τα μονοπρόσωπα ή συλλογικά όργανα του φορέα που έχουν ως αρμοδιότητα τη διασφάλιση της τήρησης

της νομιμότητας, τη διαχείριση των κινδύνων που απειλούν την εύρυθμη λειτουργία του φορέα, καθώς και τη συνολική παρακολούθηση και αξιολόγηση των δικλίδων ελέγχου, που εκτελούνται από την πρώτη γραμμή ρόλων, λειτουργώντας ανεξάρτητα από αυτήν.

γ) Η τρίτη γραμμή περιλαμβάνει τη Μονάδα Εσωτερικού Ελέγχου, η οποία παρέχει στον επικεφαλής του φορέα εύλογη διαβεβαίωση και συμβουλευτικές υπηρεσίες σχετικά με την επάρκεια και την αποτελεσματικότητα του συστήματος και των διαδικασιών διακυβέρνησης, διαχείρισης των κινδύνων και των επιμέρους στοιχείων και δικλίδων ελέγχου του Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου, που αποτελούν αρμοδιότητα των δύο πρώτων γραμμών ρόλων» (Ν.4795/2021, άρθρο 6).

4.4 Τα Κριτήρια Αποτελεσματικότητας Εσωτερικού Ελέγχου

Η αποτελεσματικότητα ενός ΣΕΕ εξαρτάται από διάφορους παράγοντες που σχετίζονται με την κουλτούρα, τη δομή και τις διαδικασίες του οργανισμού. Στους δήμους, τα κύρια κριτήρια για την αξιολόγηση της αποτελεσματικότητας περιλαμβάνουν αρχικά την αξιολόγηση και την διαχείριση κινδύνων. Ένα αποτελεσματικό ΣΕΕ πρέπει να ενσωματώνει διαδικασίες για τη συνεχή αναγνώριση και αξιολόγηση των κινδύνων. Οι δήμοι που εφαρμόζουν προληπτικές στρατηγικές διαχείρισης κινδύνων έχουν αυξημένες πιθανότητες να αποτρέψουν προβλήματα και οικονομικές απώλειες (OECD, 2018). Η λογοδοσία είναι ακόμα ένα από τα βασικά στοιχεία της χρηστής διακυβέρνησης. Ένα αποτελεσματικό ΣΕΕ ενισχύει τη διαφάνεια μέσω τακτικών αναφορών και ελέγχων, συμβάλλοντας στην εμπιστοσύνη του κοινού προς τον οργανισμό (Bragg, 2020).

Σε κάθε περίπτωση, η δέσμευση και η υποστήριξη της διοίκησης είναι κρίσιμοι παράγοντες για την επιτυχία του ΣΕΕ. Όταν οι ανώτεροι διευθυντές εμπλέκονται ενεργά στις διαδικασίες ελέγχου και προάγουν τη συμμόρφωση, αυξάνεται η αποτελεσματικότητα του συστήματος (ΙΙΑ, 2020). Τέλος, οι δήμοι υποχρεούνται να συμμορφώνονται με ένα ευρύ φάσμα νόμων και κανονισμών, όπως είναι για παράδειγμα ο Κανονισμός για την Προστασία των Προσωπικών Δεδομένων (GDPR). Ένα αποτελεσματικό ΣΕΕ διασφαλίζει ότι όλες οι λειτουργίες συμμορφώνονται με τις νομικές απαιτήσεις (EU GDPR, 2016).

Η αξιολόγηση της αποτελεσματικότητας ενός Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου (ΣΕΕ) στους δήμους είναι κρίσιμη για τη βελτίωση της χρηστής διακυβέρνησης και την επίτευξη διαφάνειας και λογοδοσίας. Τα βασικά κριτήρια που πρέπει να εξετάζονται περιλαμβάνουν, όπως σημειώθηκε παραπάνω , τη διαχείριση

κινδύνων, τη λογοδοσία, τη διοικητική υποστήριξη, και τη συμμόρφωση με τα νομικά πρότυπα. Ένα αποτελεσματικό ΣΕΕ ξεκινά με μια ολοκληρωμένη διαδικασία αξιολόγησης και διαχείρισης κινδύνων. Η αναγνώριση, η αξιολόγηση και η αντιμετώπιση των κινδύνων είναι θεμελιώδη βήματα για τη διασφάλιση της προστασίας των περιουσιακών στοιχείων και της αξιοπιστίας των χρηματοοικονομικών εκθέσεων (COSO, 2013). Οι δήμοι αντιμετωπίζουν ποικίλους κινδύνους, όπως οικονομικούς, κανονιστικούς, και λειτουργικούς. Για παράδειγμα, οι οικονομικοί κίνδυνοι μπορεί να σχετίζονται με την κακοδιαχείριση πόρων, ενώ οι κανονιστικοί κίνδυνοι σχετίζονται με τη συμμόρφωση προς τους νόμους. Σύμφωνα με τον Bragg (2020), η αποτελεσματική διαχείριση κινδύνων επιτρέπει στους δήμους να εντοπίζουν γρήγορα τις απειλές και να εφαρμόζουν μέτρα αποτροπής και μετριασμού. Επιπλέον, οι Eilifsen et al. (2017) τονίζουν ότι η χρήση ενός τυποποιημένου πλαισίου, όπως το ISO 31000 για τη διαχείριση κινδύνων, μπορεί να βελτιώσει τη συνοχή και την αποδοτικότητα των ελεγκτικών διαδικασιών. Επιπρόσθετα, η λογοδοσία αποτελεί τον ακρογωνιαίο λίθο της αποτελεσματικής διοίκησης στους δημόσιους οργανισμούς. Ένα ΣΕΕ είναι αποτελεσματικό όταν ενισχύει τη διαφάνεια και τη λογοδοσία μέσω σαφών διαδικασιών αναφοράς και επικοινωνίας. Ο Crawford (2019) σημειώνει ότι η ύπαρξη τακτικών ελέγχων και δημόσιων εκθέσεων βελτιώνει την εμπιστοσύνη του κοινού προς τον οργανισμό και μειώνει τον κίνδυνο απάτης.

Η Διεθνής Ομοσπονδία Λογιστών (IFAC) αναφέρει ότι οι δήμοι πρέπει να δημοσιεύουν τα αποτελέσματα των ελεγκτικών διαδικασιών, επιτρέποντας στους πολίτες να έχουν πρόσβαση σε πληροφορίες σχετικά με τη διαχείριση των πόρων και την αποδοτικότητα των υπηρεσιών. Αυτό αυξάνει τη διαφάνεια και ενισχύει την εμπιστοσύνη προς τη διοίκηση (IFAC, 2021). Η υποστήριξη της ανώτατης διοίκησης είναι κρίσιμη για την επιτυχία ενός ΣΕΕ. Όταν η διοίκηση δεν δεσμεύεται για την ενίσχυση του εσωτερικού ελέγχου, οι πιθανότητες αποτυχίας του συστήματος αυξάνονται σημαντικά (IIA, 2020). Οι Mautz και Sharaf (2017), υποστηρίζουν ότι η ενεργή συμμετοχή της διοίκησης στις ελεγκτικές διαδικασίες ενισχύει την αξιοπιστία του ΣΕΕ και διευκολύνει την υλοποίηση διορθωτικών ενεργειών. Στους δήμους, η υποστήριξη από τη διοίκηση εκδηλώνεται μέσα από τη διάθεση των απαραίτητων πόρων για την ενίσχυση των ελεγκτικών λειτουργιών και την εκπαίδευση του προσωπικού. Η συνεχής εκπαίδευση και κατάρτιση των ελεγκτών βελτιώνει την ποιότητα των ελέγχων και ενισχύει την εμπιστοσύνη του κοινού (OECD, 2018).

Η συμμόρφωση με τους νόμους και τα κανονιστικά πρότυπα είναι απαραίτητη για την αποφυγή κυρώσεων και την εξασφάλιση της νομιμότητας των λειτουργιών του οργανισμού. Σύμφωνα με την EU GDPR (2016), η μη συμμόρφωση με τους κανονισμούς προστασίας δεδομένων μπορεί να οδηγήσει σε σοβαρές οικονομικές συνέπειες και βλάβη της φήμης του δήμου. Ο Pickett (2020) σημειώνει ότι η δημιουργία ενός εξειδικευμένου τμήματος συμμόρφωσης εντός του οργανισμού βοηθά στην παρακολούθηση των κανονιστικών αλλαγών και τη διασφάλιση ότι όλοι οι τομείς συμμορφώνονται με τους ισχύοντες νόμους.

4.5 Καλές πρακτικές (best-practices) από την Τοπική Αυτοδιοίκηση

Η εφαρμογή του Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου (ΣΕΕ) στους δήμους μπορεί να είναι πολύπλοκη, λόγω της ποικιλομορφίας των λειτουργιών και των προκλήσεων που αντιμετωπίζουν οι τοπικοί οργανισμοί. Ωστόσο, υπάρχουν αρκετές περιπτώσεις δήμων που έχουν καταφέρει να εφαρμόσουν αποτελεσματικά ΣΕΕ, βελτιώνοντας τη διαφάνεια και τη διαχείριση των πόρων τους.

Παράδειγμα 1ο : Δήμος της Βαρκελώνης

Ο Δήμος της Βαρκελώνης στην Ισπανία υιοθέτησε ένα ολοκληρωμένο ΣΕΕ, το οποίο εστιάζει στη διαχείριση κινδύνων και τη διαφάνεια. Σύμφωνα με τους Roa και García (2020), ο δήμος κατάφερε να μειώσει τον χρόνο που απαιτείται για τη λήψη αποφάσεων, αυξάνοντας παράλληλα την αξιοπιστία των χρηματοοικονομικών του καταστάσεων. Παράλληλα, η εφαρμογή ενός προγράμματος παρακολούθησης εσωτερικών ελέγχων βελτίωσε την απόδοση των υπηρεσιών και αύξησε την εμπιστοσύνη των πολιτών.

Παράδειγμα 2ο : Δήμος του Άμστερνταμ

Ο Δήμος του Άμστερνταμ υιοθέτησε πρόσφατα το πρότυπο COSO για τον εσωτερικό έλεγχο, εστιάζοντας ιδιαίτερα στη συμμόρφωση με τους κανονισμούς προστασίας προσωπικών δεδομένων (GDPR). Ο Janssen (2019) αναφέρει ότι η εφαρμογή του προτύπου οδήγησε σε μείωση των παραβιάσεων δεδομένων κατά 40%, βελτιώνοντας παράλληλα τη συμμόρφωση με τους κανονισμούς της Ευρωπαϊκής Ένωσης.

Παράδειγμα 3ο : Δήμος της Αθήνας

Στην Ελλάδα, ο Δήμος της Αθήνας έχει ξεκινήσει την εφαρμογή ενός ΣΕΕ που επικεντρώνεται στη διαφάνεια και τη λογοδοσία μέσω της χρήσης ψηφιακών εργαλείων. Σύμφωνα με τον Αντωνίου (2022), η χρήση της ψηφιακής πλατφόρμας "Διαύγεια" *«βοήθησε στη μείωση της γραφειοκρατίας και στην αύξηση της*

διαφάνειας στις δημόσιες συμβάσεις. Αυτό είχε ως αποτέλεσμα τη βελτίωση της εμπιστοσύνης των πολιτών και τη μείωση των καταγγελιών για διαφθορά».

Για την ανάλυση επιτυχημένων παραδειγμάτων συστημάτων εσωτερικού ελέγχου σε δήμους, η βιβλιογραφία επισημαίνει συγκεκριμένες στρατηγικές και πρακτικές που συνέβαλαν στην ενίσχυση της αποτελεσματικότητάς τους. Συγκεκριμένα, οι δήμοι που εφαρμόζουν το πλαίσιο COSO παρουσιάζουν υψηλότερη αποτελεσματικότητα και μεγαλύτερη διαφάνεια στις λειτουργίες τους. Το πλαίσιο COSO, το οποίο περιλαμβάνει πέντε βασικές συνιστώσες (έλεγχος του περιβάλλοντος, αξιολόγηση κινδύνων, δραστηριότητες ελέγχου, πληροφόρηση και επικοινωνία, παρακολούθηση), παρέχει ένα ολοκληρωμένο σύστημα διαχείρισης κινδύνων και ενίσχυσης του εσωτερικού ελέγχου (COSO, 2013; Amudo & Inanga, 2009). Σε δήμους των ΗΠΑ και του Καναδά, η εφαρμογή αυτού του πλαισίου είχε ως αποτέλεσμα τη βελτίωση της διαφάνειας και της αποτελεσματικότητας του εσωτερικού ελέγχου (Emanuel and Ethridge, 2020).

Σε χώρες όπως η Αργεντινή και η Ινδία, οι νομοθετικές μεταρρυθμίσεις έχουν συμβάλει στην ενίσχυση των εσωτερικών ελέγχων των τοπικών αρχών. Η Fiscal Responsibility Law στην Αργεντινή περιόρισε τις παρατυπίες στη δημοσιονομική διαχείριση και βελτίωσε τη διαφάνεια (Pereira et al., 2021). Στην Ινδία, η Karnataka Transparency in Public Procurement Act οδήγησε σε ενισχυμένο έλεγχο των προμηθειών και στη μείωση των περιθωρίων διαφθοράς (Raj and Vohra, 2022). Η χρήση ψηφιακών συστημάτων ελέγχου και λογισμικών διαχείρισης έχει βελτιώσει τις διαδικασίες ελέγχου σε πολλούς δήμους. Στην Ευρώπη, διάφοροι δήμοι έχουν επενδύσει σε ψηφιακές λύσεις που επιτρέπουν τη συνεχή παρακολούθηση και ανάλυση δεδομένων, μειώνοντας τον χρόνο και το κόστος των ελέγχων (Tarantino, 2018). Στην Κίνα, παρά την περιορισμένη ανεξαρτησία των τοπικών αρχών λόγω της εξάρτησης από την εκτελεστική εξουσία, η εισαγωγή τεχνολογικών εργαλείων συνέβαλε στην αύξηση της διαφάνειας (Li et al., 2020)

Η ενίσχυση της ανεξαρτησίας των εσωτερικών ελεγκτών είναι βασικό στοιχείο για την αποτελεσματική λειτουργία του συστήματος. Στη Βοσνία και Ερζεγοβίνη, η εισαγωγή ανεξάρτητων υπηρεσιών ελέγχου σε επαρχιακό επίπεδο βοήθησε στη μείωση των περιπτώσεων παρατυπίας και ενίσχυσε την εμπιστοσύνη των πολιτών στις τοπικές αρχές. (OECD, 2021).

Η αποτελεσματικότητα ενός Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου στους δήμους βασίζεται στην ικανότητα του συστήματος να εντοπίζει και να

αντιμετωπίζει τους κινδύνους, να προάγει τη διαφάνεια και τη λογοδοσία, και να συμμορφώνεται με τα νομικά και κανονιστικά πρότυπα. Όπως φαίνεται από τα παραδείγματα, οι δήμοι που επενδύουν σε ισχυρά πλαίσια εσωτερικού ελέγχου, όπως το COSO, επιτυγχάνουν καλύτερα αποτελέσματα σε όρους διαφάνειας, αποδοτικότητας και συμμόρφωσης. Για να καταστεί ένα Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου (ΣΕΕ) αποτελεσματικό στους δήμους, απαιτούνται στοχευμένες παρεμβάσεις και στρατηγικές βελτίωσης. Ακολουθούν αναλυτικές προτάσεις που βασίζονται σε βέλτιστες πρακτικές και εμπειρίες από την τοπική αυτοδιοίκηση.

4.6 Ενίσχυση της Εκπαίδευσης και Κατάρτισης του Προσωπικού Ελέγχου

Μια κρίσιμη παράμετρος για την αποτελεσματική λειτουργία του συστήματος ελέγχου είναι η διαρκής εκπαίδευση των εσωτερικών ελεγκτών. Διεθνείς μελέτες δείχνουν ότι η επένδυση στην επαγγελματική ανάπτυξη των ελεγκτών ενισχύει την ποιότητα του ελέγχου και μειώνει τα λάθη και τις παρατυπίες (Institute of Internal Auditors, 2020). Η αποτελεσματικότητα του ΣΕΕ εξαρτάται σε μεγάλο βαθμό από τις ικανότητες και τη γνώση του προσωπικού που ασχολείται με τους ελέγχους. Οι δήμοι πρέπει να επενδύσουν στη συνεχή εκπαίδευση και κατάρτιση των ελεγκτών τους, με σκοπό να βελτιώσουν τις δεξιότητες και τις γνώσεις τους σε τομείς όπως η αξιολόγηση κινδύνων, η κανονιστική συμμόρφωση, και η χρήση ψηφιακών εργαλείων. Ο OECD (2018) επισημαίνει ότι οι δήμοι που προσφέρουν τακτική εκπαίδευση στο προσωπικό ελέγχου έχουν αυξημένη πιθανότητα να εντοπίσουν αδυναμίες στο σύστημα ελέγχου και να προτείνουν έγκαιρες βελτιώσεις . Επιπλέον, η IIA (2020) υποστηρίζει ότι η επαγγελματική πιστοποίηση των ελεγκτών, όπως το Certified Internal Auditor (CIA), μπορεί να αυξήσει την ποιότητα των ελέγχων και την αξιοπιστία του ΣΕΕ.

Συστάσεις:

- Παροχή τακτικών σεμιναρίων και εκπαιδευτικών προγραμμάτων στους ελεγκτές.
- Ενθάρρυνση για απόκτηση επαγγελματικών πιστοποιήσεων, όπως το CIA.
- Ενσωμάτωση προγραμμάτων συνεχιζόμενης εκπαίδευσης για να καλύπτονται οι αλλαγές στους κανονισμούς και στις βέλτιστες πρακτικές.

4.6.1 Η Υιοθέτηση των Ψηφιακών Εργαλείων και της Τεχνολογίας

Η τεχνολογία μπορεί να βελτιώσει σημαντικά την αποτελεσματικότητα των εσωτερικών ελέγχων στους δήμους, ειδικά μέσω της χρήσης ψηφιακών

πλατφορμών για την παρακολούθηση των διαδικασιών, την ανάλυση δεδομένων, και τη σύνταξη αναφορών. Η ψηφιοποίηση των διαδικασιών μπορεί να μειώσει τη γραφειοκρατία, να αυξήσει τη διαφάνεια και να βελτιώσει τη λήψη αποφάσεων. Οι Vasarhelyi και Halper (2021) προτείνουν τη χρήση τεχνολογιών ανάλυσης δεδομένων (data analytics) για την ανίχνευση μη κανονικών συναλλαγών και τη βελτίωση της διαδικασίας εντοπισμού κινδύνων. Επιπλέον, η χρήση ψηφιακών πλατφορμών, όπως η ελληνική πλατφόρμα "Διαύγεια", έχει αποδειχθεί αποτελεσματική στη διαφάνεια των διαδικασιών και στη μείωση των περιπτώσεων απάτης (Αντωνίου, 2022).

Συστάσεις:

- Ενσωμάτωση ψηφιακών εργαλείων ανάλυσης δεδομένων για την παρακολούθηση των οικονομικών συναλλαγών.
- Χρήση πλατφορμών διαφάνειας για τη δημοσιοποίηση των διαδικασιών και των αποτελεσμάτων των ελέγχων.
- Ανάπτυξη ψηφιακών dashboards για τη βελτίωση της παρακολούθησης των κινδύνων και των ελέγχων σε πραγματικό χρόνο.

4.6.2 Η Αυξημένη Υποστήριξη και Δέσμευση από τη Διοίκηση

Η υποστήριξη της ανώτατης διοίκησης είναι θεμελιώδης για την επιτυχία ενός ΣΕΕ. Οι ανώτεροι διευθυντές και οι τοπικοί ηγέτες πρέπει να κατανοούν τη σημασία του εσωτερικού ελέγχου και να εμπλέκονται ενεργά στη διαδικασία. Όταν η διοίκηση δεν δεσμεύεται να υποστηρίξει τις διαδικασίες ελέγχου, οι πιθανότητες για αποτυχία του συστήματος αυξάνονται. Σύμφωνα με τους Mautz και Sharaf (2017), η δέσμευση της διοίκησης ενισχύει την κουλτούρα της λογοδοσίας και ενθαρρύνει τη συμμόρφωση με τις πολιτικές ελέγχου. Το πλαίσιο COSO (2013) προτείνει την υιοθέτηση πολιτικών που υποστηρίζουν την ηθική συμπεριφορά και ενισχύουν τη δέσμευση της διοίκησης για τη διασφάλιση της αποτελεσματικότητας του ΣΕΕ. (Mautz & Sharaf, 2017)

Συστάσεις:

- Ενίσχυση της συμμετοχής της διοίκησης στις διαδικασίες ελέγχου, με τακτικές συναντήσεις και ενημερώσεις για τα αποτελέσματα των ελέγχων.
- Ανάπτυξη πολιτικών που προωθούν την ηθική συμπεριφορά και τη λογοδοσία σε όλα τα επίπεδα της διοίκησης.
- Παροχή επαρκών πόρων για την υποστήριξη των δραστηριοτήτων του εσωτερικού ελέγχου.

4.6.3 Η Βελτίωση της Συμμόρφωσης με Νομικά και Κανονιστικά Πρότυπα

Η συμμόρφωση με τους κανονισμούς και τους νόμους είναι κρίσιμη για την αποτελεσματική λειτουργία των δήμων. Η συνεχής παρακολούθηση των κανονιστικών αλλαγών και η ενημέρωση των διαδικασιών ελέγχου είναι απαραίτητη για να διασφαλιστεί ότι ο δήμος συμμορφώνεται με όλες τις νομικές απαιτήσεις. Η IFAC (2021) προτείνει τη δημιουργία ενός εξειδικευμένου τμήματος συμμόρφωσης που θα παρακολουθεί τις αλλαγές στη νομοθεσία και θα εξασφαλίζει ότι οι ελεγκτικές διαδικασίες προσαρμόζονται ανάλογα. Επιπλέον, η EU GDPR (2016) απαιτεί την εφαρμογή ισχυρών μέτρων προστασίας δεδομένων, κάτι που μπορεί να επιτευχθεί μέσω της υιοθέτησης τυποποιημένων πολιτικών προστασίας δεδομένων.

Συστάσεις:

- Δημιουργία εξειδικευμένου τμήματος συμμόρφωσης για την παρακολούθηση των κανονιστικών αλλαγών.
- Ενσωμάτωση των απαιτήσεων του GDPR και άλλων κανονισμών στις διαδικασίες ελέγχου.
- Τακτική αναθεώρηση και επικαιροποίηση των πολιτικών ελέγχου για να ανταποκρίνονται στις νέες νομικές απαιτήσεις.

Κεφάλαιο 5ο: Διαδικασία εγκαθίδρυσης ΣΣΕ στους ΟΤΑ και οι προκλήσεις εφαρμογής του

5.1 Η ίδρυση Μονάδων Εσωτερικού Ελέγχου (ΜΕΕ)

Με το άρθρο 9 του Ν.4795/2021 (Ν.4795/2021, ΦΕΚ Α 62/2021) και την ρητή αναφορά του στους Ο.Τ.Α α΄ και β΄ βαθμού ξεκινά η σταδιακή εγκαθίδρυση ΜΕΕ στις Περιφέρειες και του Δήμους της χώρας. Η αντίδραση των Ο.Τ.Α. στην ενσωμάτωση του Εσωτερικού Ελέγχου δεν ήταν άμεση, με αποτέλεσμα πολλοί αιρετοί και στελέχη των Ο.Τ.Α. να υιοθετήσουν μια επιφυλακτική στάση. Ωστόσο, αξίζει να επισημανθεί ότι ο Δήμος Αλεξανδρούπολης είχε ήδη καταβάλει προσπάθειες για την εφαρμογή του Εσωτερικού Ελέγχου από το πρώτο τρίμηνο του 2021, δηλαδή πριν από την ψήφιση του Ν.4795/2021. Σημαντική ήταν η συμβολή των εξωτερικών συμβούλων Εσωτερικού Ελέγχου, των οποίων η παρουσία θεσμοθετήθηκε με τον Ν.4795/2021. Αυτοί οι σύμβουλοι αναδείξανε τόσο την υποχρεωτικότητα του Εσωτερικού Ελέγχου όσο και τη σημασία του ως

εργαλείου διασφάλισης της διαφάνειας και της αποτελεσματικότητας στη λειτουργία των Ο.Τ.Α.

Το πρώτο βήμα για την ίδρυση Μονάδας Εσωτερικού Ελέγχου είναι σαφώς η απόφαση του Επικεφαλής του Ο.Τ.Α. και στην περίπτωση του Δήμου Αλεξανδρούπολης, η τροποποίηση του υπάρχοντος Οργανισμού Εσωτερικής Υπηρεσίας (ΟΕΥ) (ΦΕΚ Β5143/2018). Η παράγραφος 2 όμως του άρθρου 9 του αναφερόμενου ΟΕΥ, δεν όριζε τα ακριβή κριτήρια Προϋπολογισμού και Αριθμού Υπαλλήλων ώστε να καθίσταται επιτακτική η σύσταση Μονάδας Εσωτερικού Ελέγχου.

Η εξειδίκευση των κριτηρίων ήρθε ενάμισι χρόνο μετά με τη δημοσίευση των Υπουργικών Αποφάσεων 86218/2022 και 86288/2022 στις 19 Δεκεμβρίου 2022 (ΦΕΚ Β6506/2022), όπου τέθηκαν «*τα σωρευτικά κριτήρια ύψους προϋπολογισμού άνω των € 20.000.000 και αριθμό τακτικού προσωπικού άνω των πενήντα (50) υπαλλήλων».* Οι Υπουργικές Αποφάσεις προέβλεπαν «*την συνέχιση της λειτουργίας των Μονάδων Εσωτερικού Ελέγχου σε Ο.Τ.Α. που δεν πληρούσαν τα κριτήρια όμως είχαν ήδη συστήσει ΜΕΕ».*

5.2 Η Λειτουργία Εσωτερικού Ελέγχου χωρίς ΜΕΕ

Ακόμη και σήμερα, πολλοί Ο.Τ.Α. δεν έχουν προχωρήσει σε σύσταση ΜΕΕ αν και πληρούν τα οριζόμενα κριτήρια. Βέβαια, κάποιοι άλλοι είναι απλώς μικροί και δεν πληρούν τα κριτήρια. Σε αυτές τις περιπτώσεις (π.χ. μικροί Δήμοι, Νομικά Πρόσωπα Δήμων) ο Ν.4795/2021 δίνει τη δυνατότητα λειτουργίας Εσωτερικού Ελέγχου με εναλλακτικούς τρόπους. Πιο συγκεκριμένα: α) «*δύο ή περισσότεροι φορείς με αδυναμία αυτοτελούς σύστασης ΜΕΕ, μπορούν να συστήσουν κοινή Μονάδα Εσωτερικού Ελέγχου»*, β) στην περίπτωση που ο Ο.Τ.Α. *«μπορεί να συστήσει ΜΕΕ αλλά αδυνατεί να την στελεχώσει με καταρτισμένο προσωπικό, τότε ο Επικεφαλής του φορέα μπορεί να αναθέσει την συμβουλευτική υποστήριξη της ΜΕΕ σε εξωτερικό συνεργάτη, φυσικό ή νομικό πρόσωπο»* και γ) αν τα ανωτέρω δεν είναι εφικτά, *«ο φορέας υπάγεται στη ΜΕΕ του εποπτεύοντος φορέα».* Σύμφωνα με την Ελληνική Εταιρία Τοπικής Ανάπτυξης και Αυτοδιοίκησης (ΕΕΤΑΑ, 2024) πολύ μικροί Δήμοι θεωρούνται οι έχοντες πληθυσμό έως 3.500 κατοίκους ενώ μικροί θεωρούνται οι έχοντες πληθυσμό από 3.501 έως 10.000 κατοίκους (ΕΕΤΑΑ, 2024). Σύμφωνα το άρθρο 3 της ΚΥΑ 86218/2022 (ΦΕΚ Β6506/2022) για την σύσταση ΜΕΕ θα πρέπει να συντρέχουν σωρευτικά τα παρακάτω κριτήρια :

α. «το σύνολο του τακτικού προσωπικού του οικείου Ο.Τ.Α. α' βαθμού

υπερβαίνει τους πενήντα (50) υπαλλήλους και

β. το ύψος του προϋπολογισμού του οικείου Ο.Τ.Α. α' βαθμού υπερβαίνει τα είκοσι εκατομμύρια (20.000.000) ευρώ»

Η εμπειρία των πρώτων τριών ετών δείχνει ότι η σύσταση κοινών ΜΕΕ δεν είναι επιθυμητή ή πρακτική. Πολλές είναι οι περιπτώσεις όπου μικροί, περιφερειακοί Δήμοι κατόπιν αιτήματός τους έλαβαν αρνητική απάντηση από μεγαλύτερους Δήμους με βασική αιτιολόγηση την έλλειψη επαρκούς προσωπικού. Η δεύτερη περίπτωση της συμβουλευτικής υποστήριξης από εξωτερικό συνεργάτη αποτελεί την συχνότερη μορφή λειτουργίας Εσωτερικού Ελέγχου για λόγους που θα εξετάσουμε στο επόμενο κεφάλαιο. Η τρίτη περίπτωση επίσης δεν λειτουργεί στη πράξη. Διότι οι περισσότεροι εποπτεύοντες φορείς δεν διαθέτουν οι ίδιοι ΜΕΕ. Είναι σύνηθες, Νομικά Πρόσωπα να απευθύνονται στους εποπτεύοντες Δήμους και να λαμβάνουν αρνητική απάντηση ως προς την δυνατότητα συμπερίληψής τους στη λειτουργία Εσωτερικού Ελέγχου. Όπως επίσης είναι σύνηθες, Δήμοι να απευθύνονται σε Αποκεντρωμένες Διοικήσεις και να λαμβάνουν την ίδια αρνητική απάντηση.

Η εναλλακτική που συνήθως υιοθετείται είναι η πλήρης ανάθεση της λειτουργίας του Εσωτερικού Ελέγχου σε εξωτερικό συνεργάτη με κοινοποίηση της αιτιολογικής απόφασης στην Εθνική Αρχή Διαφάνειας. Αυτή η περίπτωση συναντάται επίσης συχνά στους πολύ μικρούς Δήμους που δεν έχουν καμία δυνατότητα στελέχωσης της ΜΕΕ με οποιοδήποτε στέλεχος που πληροί τα ελάχιστα κριτήρια.

5.3 Ο ρόλος των Εξωτερικών Συνεργατών

Ο νομοθέτης, προβλέποντας την δυσκολία εφαρμογής του Εσωτερικού Ελέγχου από φορείς χωρίς κουλτούρα ελέγχου αλλά και την απουσία τεχνοκρατών και καταρτισμένου προσωπικού σε θέματα σύγχρονου μάνατζμεντ στους Ο.Τ.Α., εισήγαγε την δυνατότητα υποστήριξης από τον ιδιωτικό τομέα. Αυτό όμως απαιτούσε και την επαρκή θεσμοθέτηση και κατοχύρωση του επαγγέλματος του Εσωτερικού Ελεγκτή, που έγινε με την συνεργασία του Ινστιτούτου Εσωτερικών Ελεγκτών και του Οικονομικού Επιμελητηρίου Ελλάδας που είχε ως αποτέλεσμα την ίδρυση Μητρώου Εσωτερικών Ελεγκτών του ιδιωτικού τομέα με τον Ν.4849/2021 (Ν.4849/2021, ΦΕΚ Α 207/2021). Κατόπιν, στα μέσα του 2022 δημοσιεύθηκε η Υπουργική Απόφαση ΓΓΑΔΔΤ 358/9388 (ΦΕΚ Β 3093/2022) όπου πλέον τίθενται αυστηρά κριτήρια επιλογής εξωτερικού συνεργάτη ως προς

την κατάρτιση και την εμπειρία του, είτε πρόκειται για φυσικό είτε για νομικό πρόσωπο.

Η υποστήριξη των εξωτερικών συνεργατών, όπως αναφέρθηκε σε προηγούμενο κεφάλαιο, εκδηλώνεται τόσο σε επίπεδο συμβουλευτικής και εκπαιδευτικής υποστήριξης, όσο και με την πλήρη ανάθεση της λειτουργίας του Εσωτερικού Ελέγχου. Στο πλαίσιο αυτό, με την ψήφιση του Ν.4795/2021, διαμορφώθηκε μια νέα αγορά συμβουλευτικών και ελεγκτικών υπηρεσιών για τους Ο.Τ.Α., με το δημόσιο συμφέρον να συνάδει με τις αρχές της αγοράς, προκειμένου να επιταχυνθεί η εφαρμογή του Εσωτερικού Ελέγχου. Οι φορείς ήρθαν σε επαφή με το Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου μέσω ημερίδων, παρουσιάσεων και μέσω της διεξαγωγής ελέγχων, καθώς και της παρουσίασης σχετικών εκθέσεων στους επικεφαλής των Ο.Τ.Α. Παράλληλα, σημαντικό ρόλο στη διαδικασία αυτή διαδραμάτισαν, και συνεχίζουν να διαδραματίζουν, οι υπάλληλοι των Ο.Τ.Α., οι οποίοι ανέλαβαν τον ρόλο των Επικεφαλής Μονάδων Εσωτερικού Ελέγχου, για τους οποίους θα αναφερθούμε περαιτέρω στο επόμενο κεφάλαιο.

5.4 Η Στελέχωση των Μονάδων Εσωτερικού Ελέγχου (ΜΕΕ)

Από τις πρώτες ημέρες δημοσίευσης του Ν.4795/2021, προέκυψε έντονος προβληματισμός σχετικά με τη στελέχωση των ΜΕΕ στους Ο.Τ.Α.. Την τελευταία περίοδο, το προσωπικό των Ο.Τ.Α. έχει υποστεί μείωση, με την έλλειψη υψηλά καταρτισμένων στελεχών να είναι ακόμα πιο έντονη. Οι ΜΕΕ απαιτούν προσωπικό με υψηλή κατάρτιση, γεγονός που δημιούργησε ένα σημαντικό δίλημμα για τις διοικήσεις των Ο.Τ.Α. που έχει να κάνει με το κόστος ευκαιρίας της μετακίνησης ενός παραγωγικού υπαλλήλου σε μια νέα θέση στην ΜΕΕ. Η ερώτηση που τίθεται είναι εάν το όφελος από την τοποθέτηση ενός υπαλλήλου στη ΜΕΕ υπερκαλύπτει το κόστος της απουσίας του από την προηγούμενη θέση του. Αυτή η απόφαση καθίσταται ακόμα πιο δύσκολη όταν λάβουμε υπόψη το γεγονός ότι οι ΜΕΕ, ως νεοσύστατες δομές, δεν έχουν ακόμη αποδείξει την αξία τους και τα όποια οφέλη αναμένονται να εμφανιστούν σε βάθος χρόνου.

Η διοίκηση κάθε φορέα οφείλει να αναγνωρίσει τη σημασία του Εσωτερικού Ελέγχου και να επενδύσει κατάλληλα σε αυτόν, παρέχοντας προσωπικό υψηλών προσόντων, εφόσον βέβαια αυτό είναι διαθέσιμο. Σε αυτήν την κατεύθυνση, ο νομοθέτης, μέσω της παραγράφου 8 του άρθρου 9 του Ν.4795/2021, καθορίζει τα ελάχιστα κριτήρια στελέχωσης των ΜΕΕ, απαιτώντας τη χρήση υπαλλήλων κατηγορίας ΠΕ ή ΤΕ, καθώς και την ενδεχόμενη συμμετοχή ένστολου

προσωπικού ή ειδικών επιστημονικών στελεχών, κατά περίπτωση. Εν προκειμένω, τίθεται η υποχρέωση των Εσωτερικών Ελεγκτών να παρακολουθήσουν εξειδικευμένο εκπαιδευτικό πρόγραμμα του ΕΚΔΑΑ και να αποκτήσουν πιστοποίηση ελεγκτικής επάρκειας εντός δωδεκαμήνου από την τοποθέτησή τους στη ΜΕΕ, εξασφαλίζοντας τη θεωρητική κατάρτιση που απαιτείται για την εκπλήρωση των καθηκόντων τους. Επιπλέον, για τον ορισμό τους ως επικεφαλής της ΜΕΕ, ισχύουν οι προϋποθέσεις επιλογής που διέπουν τις μονάδες αντίστοιχου επιπέδου.

Ωστόσο, στην πράξη, παρατηρείται διαρκής αδυναμία επαρκούς στελέχωσης των ΜΕΕ, ιδίως στους μικρούς Δήμους, ενώ στους μεσαίους και μεγάλους Δήμους καθώς και στις Περιφέρειες, η στελέχωση περιορίζεται συχνά σε έναν μόνο υπάλληλο, ο οποίος αναλαμβάνει και τον ρόλο του Επικεφαλής – Προϊσταμένου. Σημειώνεται επίσης ότι οι ΜΕΕ συνήθως οργανώνονται ως Αυτοτελή Τμήματα, με εξαίρεση τους Δήμους Αθηναίων και Θεσσαλονίκης, οι οποίοι διαθέτουν Διευθύνσεις Εσωτερικού Ελέγχου αποτελούμενες από ομάδες Εσωτερικών Ελεγκτών. Μία από τις θετικές επιπτώσεις του Ν.4795/2021 είναι η ανάπτυξη συνεργιών μεταξύ των επικεφαλής ΜΕΕ των Ο.Τ.Α. και των εξωτερικών συνεργατών, οι οποίες συνεχώς ενδυναμώνονται. Οι επικεφαλής των ΜΕΕ, προερχόμενοι συνήθως από εσωτερικές μετακινήσεις, έχουν εις βάθος γνώση του φορέα στον οποίο υπηρετούν και, σε πολλές περιπτώσεις, διαθέτουν ενθουσιασμό και διάθεση για την επαγγελματική τους ανάπτυξη στον τομέα του Εσωτερικού Ελέγχου. Από την άλλη πλευρά, οι εξωτερικοί συνεργάτες παρέχουν τεχνοκρατική προσέγγιση, προσφέροντας εμπειρικές μεθοδολογίες που διευκολύνουν τον επικεφαλής στην εφαρμογή των θεωρητικών αρχών του Εσωτερικού Ελέγχου. Η συνεργασία αυτή ενισχύει την αντικειμενικότητα και ανεξαρτησία των διαδικασιών, δεδομένου ότι ο εξωτερικός συνεργάτης συνήθως δεν έχει προηγούμενη επαγγελματική σχέση με τον φορέα. Για τον επικεφαλής της ΜΕΕ, αυτή η συνεργασία συνιστά τόσο πρόκληση όσο και ευκαιρία, καθώς καλείται να αποδείξει την αμεροληψία του και την ικανότητά του να πραγματοποιεί τεκμηριωμένους και συνεπείς μεθοδολογικά ελέγχους, βασιζόμενος στον Κανονισμό Λειτουργίας της ΜΕΕ, στο Εγχειρίδιο Εσωτερικών Ελέγχων και στον Κώδικα Δεοντολογίας των Εσωτερικών Ελεγκτών.

5.5 Επόμενα οργανωτικά βήματα για την σύσταση ΜΜΕ

Το επόμενο στάδιο μετά τη σύσταση της ΜΕΕ συνίσταται στην ενεργοποίησή της, η οποία επιτυγχάνεται μέσω της σύνταξης και έγκρισης του Κανονισμού Λειτουργίας. Μέσω αυτού του κανονισμού, η ΜΕΕ καθορίζει με σαφήνεια τον σκοπό της, τις αρμοδιότητές της, την ευθύνη που αναλαμβάνει καθώς και τη θέση της εντός της οργανωτικής διάρθρωσης του φορέα, όπως ορίζεται στο άρθρο 11 του Ν.4795/2021. Μια από τις κύριες προκλήσεις που καλούνται να αντιμετωπίσουν οι ΜΕΕ είναι η ανάπτυξη εμπιστοσύνης και η αποδοχή της θεσμικής τους λειτουργίας, η οποία απαιτεί την απεριόριστη πρόσβαση των Εσωτερικών Ελεγκτών σε αρχεία, περιουσιακά στοιχεία και συνεδριάσεις του φορέα.

Η εμπειρία έχει δείξει ότι η επιλογή του Εσωτερικού Ελεγκτή από τον Δήμαρχο ή τον Περιφερειάρχη είναι καθοριστικής σημασίας, καθώς απαιτεί την ύπαρξη προσωπικότητας ευρέως αποδεκτής, με άμεμπτη ηθική υπόσταση. Τη διάσταση της ηθικής ακεραιότητας του Εσωτερικού Ελεγκτή επικυρώνει και ο Κώδικας Εσωτερικών Ελεγκτών, ο οποίος πρέπει να γίνεται αποδεκτός από όλη την ομάδα του Εσωτερικού Ελέγχου, περιλαμβανομένου του εξωτερικού συμβούλου. Πρόσφατα, η ΚΥΑ ΔΙΔΑΔ/Φ.64/1208/οικ.13890 (ΦΕΚ Β 4634/2024) καθιερώνει το Πρότυπο Κώδικα Δεοντολογίας Δημοσίου Τομέα, το οποίο, στο πλαίσιο της προώθησης της διαφάνειας, πρέπει να αναρτάται στην ιστοσελίδα του εκάστοτε φορέα.

Ένα ακόμα κρίσιμο βήμα για την πλήρη οργανωτική συγκρότηση μιας ΜΕΕ είναι η σύνταξη και η έγκριση ενός Εγχειριδίου Εσωτερικών Ελέγχων. Ο Εσωτερικός Ελεγκτής υποχρεούται να διεξάγει τους ελέγχους σύμφωνα με μια μεθοδολογία, η οποία πρέπει να είναι εγκεκριμένη από τον Επικεφαλής του Φορέα και να είναι ελεγχόμενη καθ' όλη τη διάρκεια της εφαρμογής της. Η μεθοδολογία αυτή οφείλει να εναρμονίζεται με τα Διεθνή Πρότυπα Εσωτερικού Ελέγχου και να εφαρμόζεται με τον πλέον αποδοτικό τρόπο για τον φορέα, ώστε να διασφαλίζεται η αποτελεσματικότητα των ελέγχων.

5.5.1 Επιτροπές ελέγχου

Ένα κρίσιμο στοιχείο για την εξασφάλιση διαφάνειας και αποτελεσματικού ελέγχου στη λειτουργία της ΜΕΕ είναι η σύσταση Επιτροπής Ελέγχου σε κάθε φορέα που εφαρμόζει τον Εσωτερικό Έλεγχο. Ο Ν.4795/2021 προβλέπει την ίδρυση Επιτροπής Ελέγχου, η οποία διασφαλίζει την ανεξαρτησία της ΜΕΕ,

παρακολουθεί τη δραστηριότητά της, εξασφαλίζει την ποιότητα του παραγόμενου έργου και επιβεβαιώνει ότι οι συστάσεις της λαμβάνονται υπόψη από τον Επικεφαλής του φορέα. Η συγκρότηση των Επιτροπών Ελέγχου καθορίζεται αναλυτικά στις Υπουργικές Αποφάσεις 90264 και 90268 (ΦΕΚ Β6873/2022), οι οποίες προσδιορίζουν τα προσόντα, τις αμοιβές, τις αρμοδιότητες των μελών τους, καθώς και τις διαδικασίες λειτουργίας τους. Παρά τις διατάξεις αυτές, η δημιουργία Επιτροπών Ελέγχου βρίσκεται σε πρώιμο στάδιο λόγω διαφόρων παραμέτρων. Αρκετοί ΟΤΑ δεν έχουν προχωρήσει στις απαιτούμενες προσκλήσεις, ενώ η δημοσίευση των ανακοινώσεων στις ιστοσελίδες των φορέων συχνά δεν αρκεί. Ορθότερο θα ήταν η γνωστοποίηση αυτών σε δημόσιους και ιδιωτικούς φορείς, όπως Πανεπιστήμια, Περιφέρειες, Δήμους, Υπουργεία και Ανεξάρτητες Αρχές.

Επιπλέον, οι αμοιβές των μελών των Επιτροπών Ελέγχου δεν αποτελούν ισχυρό κίνητρο, καθώς ρυθμίζονται από τις γενικές διατάξεις του άρθρου 21 του Ν.4354/2015 για τα συλλογικά όργανα (Ν. 4354/2021, ΦΕΚ Α 176/2015). Ένας επιπλέον λόγος καθυστέρησης στη συγκρότηση των Επιτροπών Ελέγχου είναι η έλλειψη στελεχών στον δημόσιο τομέα με ελεγκτική εμπειρία. Παρά τις προκλήσεις αυτές, η Γενική Διεύθυνση Δημοσιονομικών Ελέγχων εξακολουθεί να θέτει ως προτεραιότητα, στην παρούσα φάση, τη δημιουργία ισχυρών Μονάδων Εσωτερικού Ελέγχου.

5.5.2 Διαχείριση κινδύνων

Στο πλαίσιο εγκαθίδρυσης του Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου (ΣΕΕ) και σχεδόν δύο χρόνια μετά την δημοσίευση του Ν.4795/2021, έρχεται να προστεθεί ένα νέο κεφάλαιο σε αυτόν, το κεφάλαιο Ζ', με τον Ν.5013/2023 (Ν.5013/2023, ΦΕΚ Α12/2023). Σύμφωνα με αυτό προβλέπετε *«η υποχρεωτική σύσταση Μονάδας Διαχείρισης Κινδύνων ή ο ορισμός οργάνων Διαχείρισης Κινδύνων (ομάδα ή μοναδικό υπάλληλο) με τα ίδια κριτήρια ύψους προϋπολογισμού και αριθμού τακτικού προσωπικού που διέπουν τον Εσωτερικό Έλεγχο».*

Η Διαχείριση Κινδύνων αναλαμβάνει αρμοδιότητες που παραδοσιακά ανήκαν στον Εσωτερικό Έλεγχο, εστιάζοντας στον εντοπισμό, την αξιολόγηση και τη διαχείριση των κινδύνων που ενδέχεται να επηρεάσουν την επιτυχή υλοποίηση των στρατηγικών και επιχειρησιακών στόχων του φορέα, σύμφωνα με τις απαιτήσεις του ΣΣΕ. Όπως και ο Εσωτερικός Έλεγχος, η Διαχείριση Κινδύνων δύναται να επωφεληθεί από την τεχνογνωσία και την εμπειρία εξωτερικών συνεργατών, τόσο σε συμβουλευτικό όσο και σε διαχειριστικό επίπεδο. Σύμφωνα

με το νομοθετικό πλαίσιο, οι ΟΤΑ είναι υποχρεωμένοι να ολοκληρώσουν τη σύσταση και τον ορισμό των οργάνων Διαχείρισης Κινδύνων εντός του χρονικού διαστήματος από 19/01/2025 έως 19/04/2025. Θα αποδειχθεί, συνεπώς, αν οι φορείς θα ανταποκριθούν με τον απαιτούμενο ενθουσιασμό στη θεσμοθέτηση αυτού του σύγχρονου οργανωτικού εργαλείου, το οποίο συνιστά βασικό στοιχείο της σύγχρονης διαχείρισης και του σύγχρονου μάνατζμεντ.

5.5.3 Καταγραφή διαδικασιών παραγωγής πράξεων με δημοσιονομικές συνέπειες

Όλα τα ανωτέρω αφορούν την λειτουργία του Εσωτερικού Ελέγχου (Audit) που αποτελεί και την τρίτη γραμμή ρόλων του Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου (Control). Γίνεται λοιπόν αντιληπτό ότι το ΣΕΕ είναι κάτι πολύ ευρύτερο και απαιτεί την συλλογική προσπάθεια του συνόλου του ανθρωπίνου δυναμικού ενός Ο.Τ.Α. για την επαρκή θωράκισή του. Η πρώτη γραμμή ρόλων περιλαμβάνει οργανικές μονάδες και υπαλλήλους που εκτελούν διεργασίες εντοπισμού και μετριασμού κινδύνων, καθώς και εκτέλεση δικλίδων ελέγχου. Η δεύτερη γραμμή ρόλων περιλαμβάνει οργανικές μονάδες και μονοπρόσωπα ή συλλογικά όργανα που έχουν ως στόχο τη διασφάλιση της νομιμότητας, τη διαχείριση των κινδύνων καθώς και την παρακολούθηση και αξιολόγηση των δικλίδων ελέγχου που εκτελούνται από την πρώτη γραμμή ρόλων.

Σε αυτό το σημείο πρέπει να τονιστεί ότι η ευθύνη για την επάρκεια του ΣΕΕ ανήκει αποκλειστικά στην Διοίκηση, δηλαδή στον Επικεφαλής του Ο.Τ.Α.. Ο Εσωτερικός Έλεγχος (Audit) είναι άλλωστε υποσύνολο του ΣΕΕ. Το Ελεγκτικό Συνέδριο μάλιστα φτάνει στο σημείο να δηλώνει ότι δεν υφίσταται ΣΕΕ ακόμη και όταν λειτουργεί Γραφείο Εσωτερικού Ελεγκτή, *«αν δεν έχουν καταγραφεί από τον φορέα αναλυτικά οι διαδικασίες παραγωγής ή διενέργειας πράξεων με δημοσιονομικές συνέπειες και αν, για τις ειδικότερες ενέργειες που συνθέτουν τις επιμέρους διαδικασίες, δεν έχουν εντοπισθεί μέσω κατ'ιδίαν εκτίμησης των δημοσιονομικών υπευθύνων ή ύστερα από εμπεριστατωμένη εκτίμηση ειδικών αναλυτών, οι δημοσιονομικοί κίνδυνοι και δεν έχουν επιπλέον προβλεφθεί δικλίδες προς αντιμετώπιση των κινδύνων αυτών»*. (βλέπε Απόφαση ΦΓ8/55081/2020, ΦΕΚ Β 4938/2020)

Κατά συνέπεια, η καταγραφή των διαδικασιών παραγωγής ή διενέργειας πράξεων με δημοσιονομικές συνέπειες αποτελεί πρωταρχικό καθήκον της Διοίκησης των Ο.Τ.Α., ανεξάρτητα από την σύσταση και λειτουργία Μονάδας

Εσωτερικού Ελέγχου. Δυστυχώς οι Ο.Τ.Α. καθυστέρησαν αρκετά να κατανοήσουν και να εκπληρώσουν την υποχρέωσή τους προς το Ελεγκτικό Συνέδριο με αποτέλεσμα οι περισσότεροι να μην έχουν ολοκληρώσει ακόμη αυτήν τη καταγραφή. Πολλοί Ο.Τ.Α. έχουν προχωρήσει σε ανάθεση σε εξωτερικό συνεργάτη την καταγραφή ή χαρτογράφηση των ανωτέρω διαδικασιών, μη έχοντας τον χρόνο και την διάθεση να την υλοποιήσουν εσωτερικά. Επίσης, συχνά δημιουργείται η παρανόηση ή και η απαίτηση ότι, ο Εσωτερικός Ελεγκτής είναι υπεύθυνος για αυτή την καταγραφή. Όμως στα πλαίσια διατήρησης της ανεξαρτησίας και της αντικειμενικότητάς του, ο Εσωτερικός ελεγκτής πρέπει να απέχει από την διαδικασία καταγραφής ή ανασχεδιασμού των διαδικασιών του φορέα που ελέγχει. (βλέπε Υπουργική Απόφαση ΓΓΑΔΔΤ 358/9388, ΦΕΚ Β 3093/2022). Ο Εσωτερικός ελεγκτής μπορεί να παράσχει μόνον συμβουλευτικό έργο στην καταγραφή και τον ανασχεδιασμό των διαδικασιών.

Κεφάλαιο 6ο: Η περίπτωση της Οικονομικής Διεύθυνσης του Δήμου Αλεξανδρούπολης

6.1 Γενικά στοιχεία για το Δήμο Αλεξανδρούπολης

Ο Δήμος Αλεξανδρούπολης είναι ένας από τους σημαντικότερους δήμους της Ελλάδας λόγω της στρατηγικής του θέσης, της ιστορίας του και της οικονομικής του δραστηριότητας. Ανήκει στην Περιφέρεια Ανατολικής Μακεδονίας και Θράκης και ιδρύθηκε το 2011 στο πλαίσιο του Προγράμματος Καλλικράτης. (Δήμος Αλεξανδρούπολης, 2024). Αποτελείται από τη συνένωση των πρώην Δήμων Αλεξανδρούπολης, Φερών και Τραϊανούπολης. Με συνολική έκταση 1.217 τ.χλμ. καθίσταται ως ένας από τους μεγαλύτερους σε έκταση δήμους της Ελλάδας. Έχει ως διοικητική του έδρα την πόλη της Αλεξανδρούπολης, ενώ η ιστορική του έδρα βρίσκεται στη Βήρα (Φέρες) (Δήμος Αλεξανδρούπολης, 2024). Σύμφωνα με την τελευταία απογραφή του 2021, ο πληθυσμός του Δήμου Αλεξανδρούπολης είναι περίπου 72.000 κάτοικοι, (ΕΛΣΤΑΤ, 2021) αν και ο αριθμός αυτός ποικίλλει λόγω των επισκεπτών, των φοιτητών και του στρατιωτικού προσωπικού που διαμένει προσωρινά.

6.2 Σύσταση Μονάδας Εσωτερικού Ελέγχου στο Δήμο Αλεξανδρούπολης

Ο Δήμος Αλεξανδρούπολης, συμμορφούμενος με τις σχετικές προβλέψεις της νομοθεσίας και πληρώντας τα κριτήρια για την υποχρεωτική σύσταση Μονάδας Εσωτερικού Ελέγχου, όπως αυτά εξειδικεύονται στο σχετικό κανονιστικό πλαίσιο (ΦΕΚ Β6506/2022), προχώρησε το 2023 στην σύσταση Μονάδας Εσωτερικού

Ελέγχου. Με την αριθμ.204/2995/27.01.2023 Απόφαση Δημάρχου Αλεξανδρούπολης συστάθηκε η Μονάδα Εσωτερικού Ελέγχου (ΔΙΑΥΓΕΙΑ, 2023). Η Μονάδα Εσωτερικού Ελέγχου του Δήμου Αλεξανδρούπολης, έχει συσταθεί ως οργανική μονάδα επιπέδου Αυτοτελούς Τμήματος, υπαγόμενο απ' ευθείας στο Δήμαρχο. Παράλληλα, στελεχώθηκε με μόνιμο προσωπικό το οποίο συμμορφούμενο με τις σχετικές διατάξεις του Ν.4795/2021 (Ν.4795/2021, ΦΕΚ Α62/2021), προέβη στην σχετική εκπαίδευση και πιστοποίηση από το Εθνικό Κέντρο Δημόσιας Διοίκησης και Αυτοδιοίκησης.

6.2.1 Περιορισμοί

Ο υποβάλλων την παρούσα διπλωματική εργασία ως Προϊστάμενος Διεύθυνσης Οικονομικών Υπηρεσιών (Π.Ο.Υ.) του Δήμου Αλεξανδρούπολης δεσμεύεται περί μη δημοσίευσης διαβαθμισμένων εγγράφων και διαδικασιών. Για τον αυτό λόγο δημοσιεύονται στοιχεία τα οποία είναι δημοσιευμένα ή αναρτημένα στο διαδίκτυο.

6.2.2 Κανονισμός Λειτουργίας Μονάδας Εσωτερικού Ελέγχου Δήμου Αλεξανδρούπολης

Με την αριθμ.663/13511/24.04.2024 Απόφαση Δημάρχου Αλεξανδρούπολης εγκρίθηκε ο «Κανονισμός Λειτουργίας Μονάδας Εσωτερικού Ελέγχου του Δήμου Αλεξανδρούπολης» (ΔΙΑΥΓΕΙΑ, 2024). Ο «Κανονισμός Λειτουργίας της Μονάδας Εσωτερικού Ελέγχου» (ΜΕΕ) αποτελεί την *«επίσημη και δεσμευτική πράξη που καθορίζει και εξειδικεύει τα θέματα λειτουργίας της Μονάδας, σε σχέση με τον Εσωτερικό Έλεγχο»*. (ΔΙΑΥΓΕΙΑ, 2024). Συγκεκριμένα, *«προσδιορίζει το σκοπό και τη θέση της Μονάδας στην οργανωτική διάρθρωση του Δήμου Αλεξανδρούπολης (στο εξής «Φορέας»), τις αρμοδιότητές της και τον τρόπο άσκησής τους, καθώς και τα όρια ευθύνης της».* Επίσης, καθορίζει *«το πλαίσιο υλοποίησης του έργου της, τον συμβουλευτικό της χαρακτήρα και τα καθήκοντα του προσωπικού της, με γνώμονα τα Διεθνή Πρότυπα για την Επαγγελματική Εφαρμογή του Εσωτερικού Ελέγχου».* (ΔΙΑΥΓΕΙΑ, 2024).

Ο κύριος σκοπός της ΜΕΕ είναι η παροχή εύλογης διασφάλισης προς τα ενδιαφερόμενα μέρη, όπως η Διοίκηση του Φορέα, το Ελεγκτικό Συνέδριο (ΕΛΣΥΝ), η Εθνική Αρχή Διαφάνειας (ΕΑΔ), το Υπουργείο Οικονομικών (ΥΠΟΙΚ) και άλλοι εμπλεκόμενοι φορείς, ότι οι διαδικασίες και οι λειτουργίες του Φορέα είναι σύμφωνες με την ισχύουσα νομοθεσία και κανονισμούς. (ΔΙΑΥΓΕΙΑ, 2024). Παράλληλα συμβάλλει στην επίτευξη των επιχειρησιακών και οικονομικών

στόχων του μέσω προληπτικών ελέγχων. Η ΜΕΕ διασφαλίζει ότι ο Φορέας συμμορφώνεται με τη νομολογία και τις πράξεις δημοσιονομικού χαρακτήρα, ενώ εξασφαλίζεται η μεγιστοποίηση της αποδοτικότητας των λειτουργιών και των εσωτερικών του διαδικασιών. (ΔΙΑΥΓΕΙΑ, 2024).

Θα πρέπει να αναφερθεί ότι ο Εσωτερικός Έλεγχος στο Δημόσιο Τομέα δεν έχει σκοπό να αξιολογήσει την σκοπιμότητα των ελεγχόμενων πράξεων, αλλά να διασφαλίσει την τήρηση των διαδικασιών και τη διαχείριση των κινδύνων με τον πλέον αποδοτικό τρόπο. (ΔΙΑΥΓΕΙΑ, 2024). Η ΜΕΕ συμβάλλει στη βελτίωση της λειτουργίας του φορέα και στην επίτευξη των στρατηγικών του στόχων, εφαρμόζοντας μια συστηματική και δομημένη προσέγγιση στην αξιολόγηση και την προσφορά αξίας στην αποτελεσματική και αποδοτική διαχείριση κινδύνων, στον εσωτερικό έλεγχο και στις διαδικασίες διακυβέρνησης. (ΔΙΑΥΓΕΙΑ, 2024). Αυτό επιτυγχάνεται κυρίως μέσω:

- Προληπτικού ελέγχου των συστημάτων διακυβέρνησης και λειτουργίας, καθώς και της παροχής διαβεβαιωτικής γνώμης για την επάρκεια αυτών, είτε με τη μορφή άρνησης γνώμης, είτε με επιφύλαξη, είτε με θετική γνώμη.
- Παροχής συμβουλευτικών υπηρεσιών στη Διοίκηση του Φορέα με στόχο τη βελτίωση της αποτελεσματικότητας των διαδικασιών διαχείρισης κινδύνου και των εσωτερικών διαδικασιών ελέγχου.
- Διασφάλισης της ορθής, αποτελεσματικής και ασφαλούς διαχείρισης των πληροφοριακών συστημάτων.
- Αξιολόγησης της λειτουργίας, των δραστηριοτήτων και των προγραμμάτων του Φορέα, για την αναγνώριση τυχόν αδυναμιών και την πρόταση διορθωτικών μέτρων. (ΔΙΑΥΓΕΙΑ, 2024).

Η ΜΕΕ, με αυτόν τον τρόπο, ενισχύει τις διαδικασίες εσωτερικού ελέγχου και διακυβέρνησης, συνεισφέροντας στην επίτευξη των στόχων του Φορέα με μεγαλύτερη διαφάνεια και αξιοπιστία (ΔΙΑΥΓΕΙΑ, 2024).

6.2.3 Ενέργειες σχεδιασμού και λειτουργίας Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου

Ο Δήμος Αλεξανδρούπολης προχωρά στο σχεδιασμό και λειτουργία ενός συστήματος εσωτερικού ελέγχου λαμβάνοντας υπόψη τις σχετικές διατάξεις της νομοθεσίας και τις σχετικές προτάσεις – συμβουλευτικά εγχειρίδια της ΕΑΔ, αναγόμενα στις υφιστάμενες πραγματικές συνθήκες και προβλήματα που διέπουν τη λειτουργία και των τριών γραμμών ρόλων του Δήμου. Με βάση την υποχρέωση

του Δήμου επί του σχεδιασμού και λειτουργίας ενός συστήματος εσωτερικού ελέγχου:

α. Το προσωπικό και οι προϊστάμενοι των οργανωτικών δομών του Δήμου (Διευθύνσεις, Τμήματα κ.λπ., πλην του Αυτοτελούς Τμήματος Εσωτερικού Ελέγχου [ΑΤΕΕ]), ως πρώτη και δεύτερη γραμμή ρόλων, σε συνεργασία και υπό την εποπτεία και καθοδήγηση της Δημοτικής Αρχής και του Δημοτικού Συμβουλίου, είναι αρμόδιοι και έχουν εκκινήσει τις διαδικασίες για την υλοποίηση των παρακάτω:

1) Καταγραφή αναλυτικά των διαδικασιών παραγωγής ή διενέργειας πράξεων με δημοσιονομικές συνέπειες.
2) Εντοπισμός για τις ειδικότερες ενέργειες που συνθέτουν τις επιμέρους διαδικασίες, των δημοσιονομικών υπευθύνων.
3) Εντοπισμός δημοσιονομικών κινδύνων
4) Πρόβλεψη (σχεδιασμός) δικλίδων προς αντιμετώπιση των ανωτέρω κινδύνων.

β. Τα στελέχη του Αυτοτελούς Τμήματος Εσωτερικού Ελέγχου [ΑΤΕΕ] (Μονάδα Εσωτερικού Ελέγχου) ως τρίτη γραμμή άμυνας παρέχουν στον επικεφαλής του Δήμου, εύλογη διαβεβαίωση και συμβουλευτικές υπηρεσίες σχετικά με την επάρκεια και την αποτελεσματικότητα του συστήματος και των διαδικασιών διακυβέρνησης, διαχείρισης των κινδύνων και των επιμέρους στοιχείων και δικλίδων ελέγχου του ΣΕΕ, που αποτελούν αρμοδιότητα των δύο πρώτων γραμμών ρόλων.

Στο πλαίσιο του ανωτέρω σχεδιασμού ο Δήμος Αλεξανδρούπολης έχει αναθέσει με συμβάσεις σε εξωτερικό φορέα - ανάδοχο την παροχή συμβουλευτικής υπηρεσίας για την ταυτόχρονη ενδυνάμωση του συστήματος εσωτερικού ελέγχου και την εκπαίδευση του προσωπικού του δήμου, περιοδικά κατά τα έτη 2020-2021, 2022-2023 και 2023-2024. Επίσης ο Δήμος Αλεξανδρούπολης έχει προχωρήσει στην καταγραφή των διαδικασιών όπως έχουν αποτυπωθεί το 2022, από την ΕΑΔ. Στο πλαίσιο σχεδιασμού και θεσμοθέτησης του ΣΕΕ στη Διεύθυνση Οικονομικών Υπηρεσιών Δήμου Αλεξανδρούπολης, διενεργήθηκαν συνοπτικές χαρτογραφήσεις επί συγκεκριμένων διαδικασιών της διεύθυνσης, οι οποίες εξακολουθούν να βρίσκονται σε ισχύ και να είναι λειτουργικές. Συγκεκριμένα, έχουν χαρτογραφηθεί οι παρακάτω αναφερόμενες διαδικασίες συμμορφούμενες στην ΕΑΔ (2022):

«1. Κατάρτιση και έγκριση Προϋπολογισμού

2. Υποχρεωτική Αναμόρφωση και λοιπές Αναμορφώσεις Προϋπολογισμού

3. Κατάρτιση - Αναμόρφωση - Παρακολούθηση του Ολοκληρωμένου Πλαισίου Δράσης (ΟΠΔ)

4. Έγκριση και ανάληψη υποχρέωσης κατά τη διάρκεια του οικονομικού έτους

5. Ανάληψη υποχρεώσεων στην αρχή του οικονομικού έτους

6. Ανάκληση ανάληψης υποχρέωσης - Ανατροπή Δημοσιονομικής Δέσμευσης κατά τη λήξη του οικονομικού έτους

7. Ανάκληση ανάληψης υποχρέωσης - Ανατροπή δημοσιονομικής δέσμευσης κατά τη διάρκεια του οικονομικού έτους

8. Εκκαθάριση Δαπανών και Έκδοση Εντάλματος Πληρωμής (προμήθειες, υπηρεσίες, έργα, μισθοδοσία)

9. Έλεγχος και Πληρωμή Χρηματικών Ενταλμάτων

10. Διαδικασία Σύστασης και Διαχείρισης Πάγιας Προκαταβολής

11. Έκδοση Εντάλματος Προπληρωμής

12. Βεβαίωση Εσόδων υπό Ευρεία Έννοια - οίκοθεν βεβαίωση / είσπραξη

13. Ταμειακή Βεβαίωση Χρηματικών Καταλόγων

14. Είσπραξη Εσόδων

15. Διαχείριση Αποθήκης

16. Διαδικασία μέτρων Αναγκαστικής Κατάσχεσης

17. Κατάρτιση και Έγκριση Οικονομικών Καταστάσεων

18. Διαδικασία Απόδοσης Φ.Π.Α.

19. Εκμισθώσεις Ακινήτων

20. Έκδοση και πληρωμή Μισθοδοτικών Καταστάσεων» (ΕΑΔ, 2022)

Στην συνέχεια αναγράφονται συνοπτικά και μόνο οι δράσεις που περιλαμβάνονται στις ανωτέρω συμβάσεις:

α. Διενεργήθηκαν εκπαιδεύσεις των πολιτικών οργάνων και των προϊσταμένων των υπηρεσιών, με κεντρική θεματολογία την ανάπτυξη ελεγκτικής κουλτούρας.

β. Λήφθηκαν συνοπτικές χαρτογραφήσεις επί συγκεκριμένων διαδικασιών της Διεύθυνσης Οικονομικών Υπηρεσιών.

γ. Παρασχέθηκαν και συνεχίζουν να παρέχονται στα στελέχη του ΑΤΕΕ συμβουλευτικές υπηρεσίες για την τεκμηρίωση της εργασίας του εσωτερικού ελεγκτή και την σταδιακή συμπλήρωση ενός «αποθετηρίου» κινδύνων, που αφορούν μεταξύ άλλων στον εντοπισμό, την ταυτοποίηση και αξιολόγηση κινδύνων, την καταγραφή δημοσιονομικών (όπου υφίστανται) και λοιπών

συνεπειών, του τρόπου αναγνώρισης, μελέτης και αξιολόγησης των δικλίδων, καθώς και επί της παρακολούθησης εξέλιξης της υλοποίησης του συστήματος εσωτερικού ελέγχου.

Εν κατακλείδι, ο Δήμος Αλεξανδρούπολης προχωρά με τον ανωτέρω τρόπο σταδιακά και με σταθερά βήματα στον σχεδιασμό και στην ανάπτυξη συστήματος εσωτερικού ελέγχου. Κατόπιν θα ακολουθήσει και πάλι σταδιακά και με σταθερά βήματα από το ΑΤΕΕ (ΜΕΕ), ο έλεγχος της λειτουργίας αυτού.

6.3 Ανασκόπηση ευρημάτων έρευνας

Στα πλαίσια της εκπόνησης της διπλωματικής διατριβής διεξήχθη εμπειρική έρευνα με τη διενέργεια προσωπικών συνεντεύξεων ώστε να συλλεχθούν το απαραίτητο υλικό για την απάντηση των ερευνητικών ερωτημάτων. Τα ερωτήματα στα οποία στηρίχθηκε η εμπειρική έρευνα αναφέρονται στο (Ι) Παράρτημα. Οι απαντήσεις που δόθηκαν από τους συμμετέχοντες αναλύθηκαν και συνδέθηκαν με τη βιβλιογραφία αλλά και με ακαδημαϊκές έρευνες, που εστιάζουν στην αξιολόγηση της αποτελεσματικότητας του εσωτερικού ελέγχου στον δημόσιο τομέα. Η αντίληψη του προσωπικού για τον ρόλο του Εσωτερικού Ελέγχου (ΕΕ) είναι κρίσιμη, καθώς επηρεάζει την συνεργασία και την συμμετοχή στις διαδικασίες.

Σύμφωνα με τις απαντήσεις, ο ΕΕ θεωρείται εργαλείο που διασφαλίζει την συμμόρφωση και ενισχύει τη διαφάνεια, αλλά ορισμένοι υπάλληλοι τον αντιλαμβάνονται ως «εξωτερικό έλεγχο» με σκοπό την τιμωρία. Η αντίληψη αυτή αντικατοπτρίζει τη γενικότερη έλλειψη ενημέρωσης για τον ΕΕ. Ο Sawyer υποστηρίζει ότι ο ΕΕ πρέπει να παρουσιάζεται ως μηχανισμός βελτίωσης και όχι ελέγχου και επιβολής ποινών (Sawyer, 2015).

Βέβαια, οι ερωτώμενοι ανέφεραν ότι η εισαγωγή του ΣΕΕ αναμένεται να επιφέρει θετικές επιδράσεις στις λειτουργίες της Οικονομικής Διεύθυνσης. Θα συμβάλλει στη βελτίωση της διαφάνειας, της αποδοτικότητας και της συμμόρφωσης με τους κανονισμούς καθώς και στην ενίσχυση της αξιοπιστίας στις οικονομικές διαδικασίες και την μείωση των κινδύνων. Στη βάση αυτή, όπως σημειώνει και ο Chambers (2010), οι αποτελεσματικοί έλεγχοι μειώνουν την αβεβαιότητα και ενισχύουν την εμπιστοσύνη στη διοικητική δομή. Η σύγχρονη πρακτική απαιτεί την ενσωμάτωση εργαλείων ελέγχου στην καθημερινή λειτουργία των υπηρεσιών, προσφέροντας στο προσωπικό καθοδήγηση και ευκαιρίες βελτίωσης (Chambers, 2010). Ωστόσο, οι ερωτώμενοι επισήμαναν ότι παρατηρούνται προβλήματα λόγω της έλλειψης επαρκών πόρων και τεχνογνωσίας.

Η παρατήρηση αυτή αποτυπώνεται και στη μελέτη των Vinnari και Näsi (2008) αυτά τα ζητήματα είναι κοινά στον δημόσιο τομέα υπογραμμίζοντας ότι η εφαρμογή ενός ισχυρού ΣΕΕ συχνά προσκρούει σε διοικητικούς περιορισμούς. Για τους συμμετέχοντες η ανάγκη για ενημέρωση σχετικά με τις νομοθετικές εξελίξεις είναι ζωτικής σημασίας, καθώς το θεσμικό πλαίσιο στη δημόσια διοίκηση υπόκειται σε συχνές αλλαγές. Ενώ σύμφωνα με τους Spira και Page (2003), η εφαρμογή ΣΕΕ είναι καθοριστικής σημασίας για τη διαχείριση των κινδύνων και την ενίσχυση της λογοδοσίας. Επίσης, σύμφωνα με τον COSO (2013), ένα αποτελεσματικό ΣΕΕ ενισχύει την αξιοπιστία των οικονομικών πληροφοριών και μειώνει τις περιπτώσεις παρατυπιών.

Στις απαντήσεις τους οι συμμετέχοντες εντόπισαν διαδικασίες όπως στις προμήθειες-δημόσιες συμβάσεις, στη διαχείριση των εσόδων και στην έκδοση των χρηματικών ενταλμάτων δημόσιες όπου χρειάζονται ενισχυμένη παρακολούθηση. Σύμφωνα με τον Moeller (2016) , οι τομείς αυτοί θεωρούνται υψηλού κινδύνου, καθώς συνδέονται άμεσα με τη χρηστή διαχείριση των πόρων, αποφεύγοντας τους κινδύνους εμφάνισης διαφθοράς και κακοδιαχείρισης στο πεδίο των δημόσιων συμβάσεων που επισημαίνει ο Button (2011). Επίσης στις απαντήσεις αναφέρθηκαν ως εμπόδια εφαρμογής του ΣΕΕ, (α) η τρομερή υποστελέχωση της οικονομικής υπηρεσίας του Δήμου, (β) η έλλειψη εκπαίδευσης, (γ) οι συνεχείς αλλαγές στην νομοθεσία και (δ) ο υπέρμετρος φόρτος εργασίας. Σύμφωνα με τους Kaplan και Norton (1996), οι οργανισμοί στον δημόσιο τομέα συχνά αντιμετωπίζουν δυσκολίες προσαρμογής σε νέους κανονισμούς. Σε αυτήν την περίπτωση η συνεχής εκπαίδευση και η παροχή σαφών κατευθυντήριων γραμμών είναι ζωτικής σημασίας. (Beasley et al., 2009).

Τα στελέχη της οικονομικής υπηρεσίας αναφέρθηκαν στη θετική συνεργασία με το ΑΤΕΕ με την επισήμανση του περιθωρίου βελτίωσης κυρίως σε επίπεδο επικοινωνίας και κοινών στόχων. Ιδιαίτερα όμως αναφέρθηκαν στην ελλιπή συνεργασία με άλλες διευθύνσεις ή τμήματα του Δήμου με συνέπεια να δημιουργούνται ανυπέρβλητα προβλήματα και εντάσεις. Τόνισαν επίσης την ανάγκη για εξειδικευμένο λογισμικό, καλύτερη εκπαίδευση και αύξηση του στελεχειακού δυναμικού. Η βιβλιογραφία επισημαίνει τη σημασία της διατμηματικής συνεργασίας (Aikins, 2011). Η έλλειψη ουσιαστικής συνεργασίας μεταξύ της Οικονομικής Υπηρεσίας και των άλλων τμημάτων ενδέχεται να αποτελέσει σημαντικό εμπόδιο στην εφαρμογή του ΣΕΕ. Σύμφωνα με τη θεωρία συστημάτων, η αποτελεσματική επικοινωνία, και η σαφής κατανομή ρόλων,

βελτιώνουν τη συνολική αποδοτικότητα των ελέγχων. Όπως αναφέρουν οι Reding et al. (2013), η αποτελεσματική συνεργασία απαιτεί την καλλιέργεια κλίματος εμπιστοσύνης και αμοιβαίου σεβασμού, , καθώς θεωρείται καθοριστικής σημασίας η συνεργασία μεταξύ της διοίκησης και της μονάδας εσωτερικού ελέγχου για την επίτευξη οργανωτικών στόχων.(Gramling, 2004). Επιπλέον, τόσο οι Rainer, Prince και Cegielski (2013) όσο και ο Porter (1985), τονίζουν ότι τα τεχνολογικά εργαλεία, όπως τα «συστήματα ενδοεπιχειρησιακού σχεδιασμού» (Enterprise Resource Planning, ERP) καθώς και η επένδυση στην τεχνολογία, είναι αναγκαία για τη βελτίωση των διαδικασιών ελέγχου .

Αναφορικά με τις απαντήσεις που δόθηκαν σχετικά με την αντίληψη των πολιτών για τη σημασία του εσωτερικού ελέγχου, το πιθανότερο είναι ότι, οι περισσότεροι αγνοούν το λόγο εγκαθίδρυσής του και το σκοπό που εξυπηρετεί λόγω περιορισμένης γνώση τους σχετικά με αυτόν. Αυτή η άποψη είναι συμβατή με την έρευνα των Van de Walle και Bouckaert (2003), σύμφωνα με την οποία η έλλειψη δημόσιας κατανόησης γύρω από τις ελεγκτικές διαδικασίες μπορεί να υπονομεύσει την εμπιστοσύνη στη δημόσια διοίκηση. Όπως αναφέρει και το Ινστιτούτο Εσωτερικού Ελέγχου (IIA), η ευαισθητοποίηση των πολιτών είναι κρίσιμη για την ενίσχυση της εμπιστοσύνης, (IIA, 2009), ενώ η επικοινωνία με διαφάνεια και η δημοσίευση των αποτελεσμάτων του ΕΕ μπορούν να αυξήσουν την αποδοχή του (Paape, Scheffe and Snoep, 2003). Επίσης οι συμμετέχοντες στην έρευνα, ανέφεραν ως προτεραιότητα την ανάγκη για συνεχή επιμόρφωση και ανάπτυξη δεξιοτήτων για την παρακολούθηση των εξελίξεων και την αποτελεσματική διαχείριση κινδύνων. Σύμφωνα με τους Arena και Azzone (2009), η επένδυση στην εκπαίδευση του ανθρώπινου δυναμικού και η υιοθέτηση σύγχρονων τεχνολογιών συμβάλλουν στη δημιουργία ενός αποτελεσματικού ΣΕΕ. Θεωρείται ότι η επιμόρφωση των υπαλλήλων βελτιώνει την ικανότητά τους να προσαρμόζονται σε νέες προκλήσεις, (Hopwood, Leiner and Young, 2011) καθώς οι οργανισμοί που επενδύουν στην εκπαίδευση αυξάνουν την αποδοτικότητα και μειώνουν τους κινδύνους. (Arens, Elder and Beasley, 2012).

Κεφάλαιο 7ο: Συμπεράσματα – Μελλοντικές προκλήσεις

Η ιστορική εξέλιξη του εσωτερικού ελέγχου στον δημόσιο τομέα της Ελλάδας, και ειδικότερα στους Ο.Τ.Α. α΄ βαθμού, αναδεικνύει τις κρίσιμες αδυναμίες αλλά τις προκλήσεις που σχετίζονται τόσο με τη νομοθετική του βάση, όσο και με την εφαρμογή του στην πράξη.

Στην Ελλάδα, η ανάπτυξη του Εσωτερικού Ελέγχου έχει γίνει καθοριστικός παράγοντας για τη μεταρρύθμιση και τον εκσυγχρονισμό της δημόσιας διοίκησης. Ο Εσωτερικός Έλεγχος διαδραματίζει κεντρικό ρόλο στην ενίσχυση της αποτελεσματικότητας, της διαφάνειας και της λογοδοσίας της δημόσιας διοίκησης. Μέσω των συστημάτων ελέγχου, διασφαλίζεται η συμμόρφωση με την ισχύουσα νομοθεσία, η βελτίωση των διαδικασιών, η αποτροπή της διαφθοράς και η ενίσχυση της αξιοπιστίας των δημόσιων φορέων. Επιπρόσθετα, συμβάλλει στη βελτίωση της αποδοτικότητας των δημόσιων υπηρεσιών, προάγοντας την υπευθυνότητα και την καλύτερη κατανομή των πόρων. Ειδικότερα, μέσα από την εφαρμογή αυστηρών ελεγκτικών διαδικασιών, επιτυγχάνεται η εξάλειψη της σπατάλης πόρων και η ενίσχυση της δημόσιας εμπιστοσύνης. Η εφαρμογή των θεσμών του Εσωτερικού Ελέγχου ενισχύει τη λογοδοσία των δημοσίων φορέων και συμβάλλει στην αποτελεσματικότερη διαχείριση των δημόσιων πόρων, δημιουργώντας ένα πλαίσιο για τη συνεχιζόμενη βελτίωση των δημόσιων υπηρεσιών.

Βέβαια, παρά τις σημαντικές προόδους, ο Εσωτερικός Έλεγχος στην ελληνική δημόσια διοίκηση αντιμετωπίζει ευρύτερες προκλήσεις που έχει αναδειχθεί μέσω της σχετικής βιβλιογραφίας όπως, η αντίσταση στην αλλαγή, η έλλειψη επαρκούς εκπαίδευσης και η πολιτική παρέμβαση. Ωστόσο, η πολυνομία αποτελεί έναν από τους σημαντικότερους ανασταλτικούς παράγοντες για τη συστηματική και αποτελεσματική λειτουργία του εσωτερικού ελέγχου στους Ο.Τ.Α. Η ύπαρξη πλήθους νόμων, κανονισμών και διατάξεων, που συχνά είναι αλληλοσυγκρουόμενες, ασαφείς ή περιττές, οδηγούν σε διοικητική δυσλειτουργία και αδυναμία ορθής εφαρμογής του νομικού πλαισίου (OECD, 2016). Παράλληλα, επηρεάζει αρνητικά την προσέλκυση επενδύσεων και την επιχειρηματικότητα, αυξάνοντας το διοικητικό κόστος και την αβεβαιότητα. (OECD, 2021). Σύμφωνα τον OECD (2018), η πολυνομία στην Ελλάδα αποτελεί ένα χρόνιο ζήτημα, το οποίο

επηρεάζει σημαντικά τη λειτουργία της δημόσιας διοίκησης, τη δικαιοσύνη και την επιχειρηματική δραστηριότητα. Η κατάσταση αυτή συνδέεται με την απουσία κωδικοποίησης των νόμων, την ανάγκη για συχνές τροποποιήσεις λόγω αλλαγών στην πολιτική ηγεσία, καθώς και με την περιορισμένη ικανότητα ελέγχου της ποιότητας της νομοθεσίας (Σωτηρόπουλος και Χριστόπουλος, 2017). Έρευνες έχουν αναδείξει ότι η πολυνομία επιβαρύνει τη δικαιοσύνη, καθώς οι δικαστές και οι δικηγόροι καλούνται να διαχειριστούν, σε αρκετές περιπτώσεις, αντιφατικές νομοθετικές ρυθμίσεις. (OECD, 2018; OECD, 2021). Η διαδοχική εισαγωγή ρυθμιστικών πλαισίων, συχνά χωρίς την κατάλληλη συνοχή και προσαρμογή στις πραγματικές ανάγκες της τοπικής αυτοδιοίκησης, δημιούργησε ένα περίπλοκο και, εν τέλει, δυσλειτουργικό θεσμικό πλαίσιο (OECD, 2021). Η έλλειψη σαφούς ορισμού αρμοδιοτήτων και ευθυνών στο πλαίσιο της εφαρμογής του εσωτερικού ελέγχου, σε συνδυασμό με την περιορισμένη ενσωμάτωση διεθνών προτύπων, δυσχεραίνουν περαιτέρω την αποτελεσματική υλοποίησή του (OECD, 2021). Εν τούτοις, η ενίσχυση της ανεξαρτησίας των υπηρεσιών Εσωτερικού Ελέγχου και η εφαρμογή σύγχρονων μηχανογραφικών συστημάτων μπορεί να συμβάλλει στην αποτελεσματικότερη λειτουργία των δημόσιων φορέων. Η συνεχής αναβάθμιση του Εσωτερικού Ελέγχου, η ενίσχυση των ικανοτήτων των ελεγκτών και η πλήρης εφαρμογή σύγχρονων τεχνολογιών θα μπορούσαν να προσφέρουν σημαντική πρόοδο στη δημόσια διοίκηση στην Ελλάδα. Μια πιθανή κατεύθυνση για μελλοντική έρευνα θα μπορούσε να είναι η διερεύνηση της ανάγκης για τη βαθύτερη κατανόηση του εσωτερικού ελέγχου από τους πολίτες, καθώς η ενίσχυση της ενημέρωσης και ευαισθητοποίησης τους γύρω από το θέμα αυτό μπορεί να συμβάλει στη μεγαλύτερη αποδοχή και αποτελεσματικότητα των συστημάτων εσωτερικού ελέγχου στον δημόσιο τομέα. Η ενίσχυση της συνεργασίας μεταξύ δημόσιων φορέων και η προώθηση μιας κουλτούρας διαφάνειας και υπευθυνότητας είναι καίριας σημασίας για τη διατήρηση της εμπιστοσύνης του κοινού και τη συνεχιζόμενη βελτίωση των δημόσιων υπηρεσιών.

Παράλληλα, η ανεπαρκής κατάρτιση του στελεχιακού δυναμικού στους Ο.Τ.Α., υπογραμμίζει την αδυναμία του συστήματος να ανταποκριθεί στις απαιτήσεις ενός σύγχρονου συστήματος ελέγχου. Παρόλο που θεσπίστηκαν νομοθετικές προβλέψεις για την οργάνωση και λειτουργία των ΜΕΕ, δεν υπήρξε ανάλογη επένδυση στην εκπαίδευση και την ανάπτυξη δεξιοτήτων των στελεχών. Η έλλειψη εξειδίκευσης περιορίζει την ικανότητα του προσωπικού να εντοπίζει και να διαχειρίζεται τους κινδύνους, επηρεάζοντας αρνητικά την αποτελεσματικότητα

των ελεγκτικών διαδικασιών. Συνοψίζοντας, παρά τις θεσμικές προσπάθειες που καταγράφηκαν σε διαφορετικές χρονικές περιόδους, το υπάρχον σύστημα εσωτερικού ελέγχου των Ο.Τ.Α εξακολουθεί να αντιμετωπίζει σημαντικά προβλήματα εφαρμογής. Η απουσία ενός συνεκτικού, ευέλικτου και προσαρμοσμένου στις ανάγκες της τοπικής αυτοδιοίκησης θεσμικού πλαισίου, σε συνδυασμό με την έλλειψη εξειδικευμένου προσωπικού, αναδεικνύουν την ανάγκη για άμεσες και στοχευμένες μεταρρυθμίσεις. Η ενίσχυση του εσωτερικού ελέγχου μπορεί να διαδραματίσει καταλυτικό ρόλο στη βελτίωση της διαφάνειας, της λογοδοσίας και της αποδοτικότητας των Ο.Τ.Α, εφόσον υπάρξει στρατηγική επένδυση τόσο σε όρους θεσμικού πλαισίου, όσο και ανθρώπινου δυναμικού.

Ολοκληρώνοντας την παρούσα διπλωματική εργασία, συνοψίζονται οι μελλοντικές προκλήσεις που αναμένεται να αντιμετωπίσει ο Εσωτερικός Έλεγχος, καθώς και η ανάγκη υιοθέτησης σύγχρονων αντιλήψεων οργάνωσης και διοίκησης στους Ο.Τ.Α. Η καταγραφή των διαδικασιών που αφορούν στην παραγωγή και διενέργεια πράξεων με δημοσιονομικές συνέπειες αναμένεται να ολοκληρωθεί σταδιακά. Ο εντοπισμός των δημοσιονομικών κινδύνων και των λοιπών κινδύνων έχει ήδη ξεκινήσει από τους Εσωτερικούς Ελεγκτές και θα συνεχιστεί από τους Διαχειριστές Κινδύνων, οι οποίοι αναμένονται να ενσωματωθούν στο σύστημα από το 2025 και μετά. Παράλληλα, οι Εσωτερικοί Ελεγκτές θα συνεχίσουν να προγραμματίζουν και να διεξάγουν ετήσιους και περιοδικούς ελέγχους για τους φορείς στους οποίους υπηρετούν. Η διαδικασία αυτή θα περιλαμβάνει την αξιολόγηση των υφιστάμενων δικλίδων ελέγχου, καθώς και την εισαγωγή νέων, πιο αποτελεσματικών δικλίδων, οι οποίες θα εναρμονίζονται με το επίπεδο αποδοχής ρίσκου που επιθυμεί η Διοίκηση. Συμπερασματικά, η ενίσχυση και η ολοκλήρωση του Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου διασφαλίζει την αποτελεσματική υλοποίηση των Στρατηγικών και Επιχειρησιακών Στόχων των Ο.Τ.Α. σε εθνικό επίπεδο καθώς ως εργαλείο εκσυγχρονισμού και βελτίωσης της δημόσιας διοίκησης, αναδεικνύει τις προκλήσεις που καλούνται να αντιμετωπίσουν για την περαιτέρω ενίσχυση της αποδοτικότητάς τους.

Επίλογος

Η παρούσα διπλωματική εργασία αποτελεί το επιστέγασμα μίας συστηματικής προσπάθειας κατανόησης, ανάλυσης και τεκμηρίωσης της σημασίας του εσωτερικού ελέγχου ως κρίσιμου εργαλείου διακυβέρνησης στους Ο.Τ.Α. α΄ βαθμού. Μέσα από τη διερεύνηση της εγκαθίδρυσης ενός Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου, αναδείχθηκαν οι προκλήσεις, οι απαιτήσεις και τα οφέλη που σχετίζονται με την εφαρμογή του στη δημόσια διοίκηση, με έμφαση στην περίπτωση της Οικονομικής Διεύθυνσης του Δήμου Αλεξανδρούπολης.

Η εργασία τεκμηρίωσε τη σύνδεση του εσωτερικού ελέγχου με τη βελτίωση της λειτουργικότητας και της αποδοτικότητας των δημόσιων υπηρεσιών, καταδεικνύοντας παράλληλα τη συμβολή του στην ενίσχυση της λογοδοσίας και της διαφάνειας. Τα αποτελέσματα της έρευνας καταδεικνύουν πως ο εσωτερικός έλεγχος δεν είναι απλώς μία νομική υποχρέωση, αλλά και ένας στρατηγικός μοχλός εκσυγχρονισμού της δημόσιας διοίκησης, συμβάλλοντας στην αποτελεσματική διαχείριση των δημόσιων πόρων.

Μέσα από την ανάλυση της θεωρίας και της πρακτικής, εξετάστηκαν κριτικά οι παράγοντες που επηρεάζουν τη λειτουργικότητα και την αποτελεσματικότητα ενός Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου. Η αναφορά σε βέλτιστες πρακτικές, σε συνδυασμό με τα ευρήματα της εμπειρικής έρευνας, παρείχε χρήσιμα συμπεράσματα και προτάσεις για την ενίσχυση της λειτουργίας του εσωτερικού ελέγχου στους Ο.Τ.Α..

Παράλληλα, η εργασία ανέδειξε τις προκλήσεις που αντιμετωπίζουν οι Ο.Τ.Α. στην προσπάθειά τους να υιοθετήσουν και να εφαρμόσουν συστήματα εσωτερικού ελέγχου, όπως είναι η πολυνομία, οι περιορισμένοι πόροι και η ανάγκη εξειδικευμένου προσωπικού. Οι προβληματισμοί και οι προτάσεις που διατυπώθηκαν στοχεύουν στη δημιουργία ενός αποτελεσματικού πλαισίου για την εγκαθίδρυση συστημάτων εσωτερικού ελέγχου, υποστηρίζοντας τους Ο.Τ.Α. στη μετάβαση προς μία πιο σύγχρονη, διαφανή και αποδοτική διακυβέρνηση.

Η παρούσα εργασία ελπίζει να αποτελέσει μία βάση για περαιτέρω έρευνα και να εμπνεύσει μελλοντικές προσπάθειες προς την κατεύθυνση της ενίσχυσης της διακυβέρνησης και της διοικητικής ικανότητας των δημόσιων οργανισμών. Αντικατοπτρίζει τη δέσμευση για διαρκή βελτίωση των δημόσιων υπηρεσιών και την ανάγκη για μία δημόσια διοίκηση που να ανταποκρίνεται στις απαιτήσεις των πολιτών.

Βιβλιογραφία

Ελληνική βιβλιογραφία

- Ν.4849/2021, ΦΕΚ Α 207/05.11.2021, Αναμόρφωση και εκσυγχρονισμός του ρυθμιστικού πλαισίου οργάνωσης και λειτουργίας του υπαίθριου εμπορίου, ρυθμίσεις για την άσκηση ψυχαγωγικών δραστηριοτήτων και την απλούστευση πλαισίου δραστηριοτήτων στην εκπαίδευση, βελτιώσεις στην επιμελητηριακή νομοθεσία, άλλες διατάξεις του Υπουργείου Ανάπτυξης και Επενδύσεων και λοιπές επείγουσες διατάξεις, Εθνικό Τυπογραφείο
- Ακριβοπούλου, Χ., Ανθόπουλος, Χ. (2015), Εισαγωγή στο δίκαιο και στους συνταγματικούς θεσμούς, Κάλιππος, http://dx.doi.org/10.57713/kallipos-459
- Αντωνίου, Δ. (2022), Διαφάνεια και Εσωτερικός Έλεγχος στους Ελληνικούς Δήμους, Αθήνα Παπαζήση
- Απόφαση ΦΓ8/55081/2020, ΦΕΚ Β 938/09.11.2020, Διαδικασία Ελέγχου από το Ελεγκτικό Συνέδριο της ύπαρξης, της λειτουργίας και της αποτελεσματικότητας Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου στους φορείς που υπάγονται στην ελεγκτική του δικαιοδοσία, Εθνικό Τυπογραφείο
- Δήμος Αλεξανδρούπολης, (2024). Επίσημη ιστοσελίδα Δήμου Αλεξανδρούπολης, https://alexpolis.gr/
- ΔΙΑΥΓΕΙΑ, (2023). Σύσταση Μονάδας Εσωτερικού Ελέγχου Δήμου Αλεξανδρούπολης, ΑΔΑ: Ω8ΟΗΩΨΟ-Δ2Ε
- ΔΙΑΥΓΕΙΑ, (2024). Έγκριση Κανονισμού Λειτουργίας Μονάδας Εσωτερικού Ελέγχου του Δήμου Αλεξανδρούπολης, ΑΔΑ: 61ΝΟΩΨΟ-ΒΙΑ
- ΕΕΤΑΑ, (2024). Οδηγός σύνταξης Οργανισμών Εσωτερικής Υπηρεσίας (Ο.Ε.Υ.) των δήμων, Κεφ. : Οδηγίες για τη σύνταξη του Ο.Ε.Υ., 2.7.3., https://www.eetaa.gr/odigos-syntaxis-organismon-esoterikis-ypiresias-o-e-y-ton-dimon/
- Εθνική Αρχή Διαφάνειας (ΕΑΔ), (2022). Καταγραφή διαδικασιών με δημοσιονομική επίπτωση των Οργανισμών Τοπικής Αυτοδιοίκησης α΄ βαθμού, ISBN 978-618-85929-2-6
- ΕΚΔΑΑ (Εθνικό Κέντρο Δημόσιας Διοίκησης και Αυτοδιοίκησης) (2020), Εκπαιδευτικό Υλικό Επιμορφωτικού Προγράμματος για την Πιστοποίηση Ελεγκτικής Επάρκειας Εσωτερικού Ελεγκτή Δημοσίου Τομέα
- Ελληνική Στατιστική Υπηρεσία (ΕΛΣΤΑΤ). (2021). Αποτελέσματα Απογραφής Πληθυσμού - Κατοικιών 2021, https://www.statistics.gr/el/2021-census-res-pop-results

- Κ.Υ.Α. ΔΙΔΑΔ/Φ.64/1208/οικ.13890/2024, ΦΕΚ Β 4634/08.08.2024, Πρότυπο Κώδικα Δεοντολογίας Εσωτερικών Ελεγκτών, Εθνικό Τυπογραφείο
- Ν.1892/1990, ΦΕΚ Α 101/31.07.1990, Για τον εκσυγχρονισμό και την ανάπτυξη και άλλες διατάξεις, Εθνικό τυπογραφείο
- Ν.2362/1995, ΦΕΚ Α 247/23.11.1995, Περί Δημοσίου Λογιστικού, ελέγχου των δαπανών του Κράτους και άλλες διατάξεις, Εθνικό Τυπογραφείο
- Ν.3016/2002, ΦΕΚ Α 110/17.05.2002, Για την εταιρική διακυβέρνηση, θέματα μισθολογίου και άλλες διατάξεις, Εθνικό Τυπογραφείο
- Ν.3429/2005, ΦΕΚ Α 314/27.12.2005, Δημόσιες Επιχειρήσεις και Οργανισμοί (Δ.Ε.Κ.Ο.), Εθνικό Τυπογραφείο
- Ν.3492/2006, ΦΕΚ Α 210/05.10.2006, Οργάνωση συστήματος ελέγχου για τη διασφάλιση της χρηστής δημοσιονομικής διαχείρισης του Κρατικού Προϋπολογισμού και των εκτός του Κρατικού Προϋπολογισμού φορέων και άλλες διατάξεις, Εθνικό Τυπογραφείο
- Ν.3871/2020, ΦΕΚ Α 141/18.08.2020, Δημοσιονομική Διαχείριση και Ευθύνη, Εθνικό Τυπογραφείο
- Ν.4081/2012, ΦΕΚ Α 184/27.09.2012, Περιστολή δημοσίων δαπανών, ρύθμιση θεμάτων δημοσιονομικών ελέγχων και άλλες διατάξεις, Εθνικό Τυπογραφείο
- Ν.4129/2013, ΦΕΚ Α 52/28.02.2013, Κύρωση του Κώδικα Νόμων για το Ελεγκτικό Συνέδριο, Εθνικό Τυπογραφείο
- Ν.4270/2014, ΦΕΚ Α 143/2014, Αρχές δημοσιονομικής διαχείρισης και εποπτείας (ενσωμάτωση της Οδηγίας 2011/85/ΕΕ) - δημόσιο λογιστικό και άλλες διατάξεις, Εθνικό Τυπογραφείο
- Ν.4354/2015, ΦΕΚ Α 176/16.12.2015, Διαχείριση των μη εξυπηρετούμενων δανείων, μισθολογικές ρυθμίσεις και άλλες επείγουσες διατάξεις εφαρμογής της συμφωνίας δημοσιονομικών στόχων και διαρθρωτικών μεταρρυθμίσεων, Εθνικό Τυπογραφείο
- Ν.4622/2019, ΦΕΚ Α 133/07.08.2019, Επιτελικό Κράτος: οργάνωση, λειτουργία και διαφάνεια της Κυβέρνησης, των κυβερνητικών οργάνων και της κεντρικής δημόσιας διοίκησης, Εθνικό Τυπογραφείο
- Ν.4700/2020, ΦΕΚ Α 127/29.06.2020, Ενιαίο κείμενο Δικονομίας για το Ελεγκτικό Συνέδριο, ολοκληρωμένο νομοθετικό πλαίσιο για τον προσυμβατικό έλεγχο, τροποποιήσεις στον Κώδικα Νόμων για το Ελεγκτικό Συνέδριο, διατάξεις για την αποτελεσματική απονομή της δικαιοσύνης και άλλες διατάξεις, Εθνικό Τυπογραφείο

- Ν.4795/2021, ΦΕΚ Α 62/17.04.2021, Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου του Δημόσιου Τομέα, Σύμβουλος Ακεραιότητας στη δημόσια διοίκηση και άλλες διατάξεις για τη δημόσια διοίκηση και την τοπική αυτοδιοίκηση, Εθνικό Τυπογραφείο
- Ν.4820/2021, ΦΕΚ Α 130/23.07.2021, Οργανικός Νόμος του Ελεγκτικού Συνεδρίου και άλλες ρυθμίσεις, Εθνικό Τυπογραφείο
- Ν.5013/2023, ΦΕΚ Α 12/19.01.2023, Πολυεπίπεδη διακυβέρνηση, διαχείριση κινδύνων στον δημόσιο τομέα και άλλες διατάξεις, Εθνικό Τυπογραφείο
- Σωτηρόπουλος, Δ.Α. και Χριστόπουλος, Λ., (2016). *Πολυνομία, Κακονομία και Γραφειοκρατία στην Ελλάδα, Ανάλυση Αποτυχιών του Παρελθόντος και Προτάσεις Βελτιωτικών Παρεμβάσεων,* 07.2016. διαΝΕΟσις. https://www.dianeosis.org/wp-content/uploads/2017/02/ overregulation_ final_ edited.pdf
- Σωτηρόπουλος, Δ.Α. και Χριστόπουλος, Λ., (2017). *Πολυνομία, Κακονομία και Γραφειοκρατία στην Ελλάδα, Ανάλυση Αποτυχιών του Παρελθόντος και Προτάσεις Βελτιωτικών Παρεμβάσεων,* 11.2017. διαΝΕΟσις. https://www.dianeosis.org/wp-content/uploads/2017/12/ Polynomia_ Main_ UPD_41217.pdf
- Υπουργείο Οικονομικών, Γενική Γραμματεία Δημοσιονομικών Ελέγχων (Γ.Γ.Δ.Ε.) (2013) Εγχειρίδιο «Πρότυπα και Μεθοδολογίες των μονάδων Εσωτερικού Ελέγχου των Υπουργείων, Αποκεντρωμένων Διοικήσεων και Λοιπών Φορέων», Αθήνα
- Υπουργική Απόφαση 86288, ΦΕΚ Β 6506/2022, Εξειδίκευση των κριτηρίων σύστασης Μονάδας Εσωτερικού Ελέγχου στους Οργανισμούς Τοπικής Αυτοδιοίκησης β' βαθμού και στα εποπτευόμενα αυτών νομικά πρόσωπα, Εθνικό Τυπογραφείο
- Υπουργική Απόφαση 90264, ΦΕΚ Β 6873/29.12.2022, Σύσταση Επιτροπών Ελέγχου στους Οργανισμούς Τοπικής Αυτοδιοίκησης α' βαθμού και στα εποπτευόμενα νομικά πρόσωπα αυτών, καθορισμός των ιδιοτήτων των μελών τους, της διαδικασίας επιλογής τους καθώς και κάθε άλλη λεπτομέρεια, Εθνικό Τυπογραφείο
- Υπουργική Απόφαση 90268, ΦΕΚ Β 6873/29.12.2022, Σύσταση Επιτροπών Ελέγχου στους Οργανισμούς Τοπικής Αυτοδιοίκησης β' βαθμού και στα εποπτευόμενα νομικά πρόσωπα αυτών, καθορισμός των ιδιοτήτων των μελών

τους, της διαδικασίας επιλογής τους καθώς και κάθε άλλη λεπτομέρεια, Εθνικό Τυπογραφείο
- Υπουργική Απόφαση ΓΓΑΔΔΤ 358/9388, ΦΕΚ Β 3093/17.06.2022, Πρόσθετες προϋποθέσεις, υποχρεώσεις και κωλύματα για την ανάθεση παροχής υπηρεσιών σε φυσικό ή νομικό πρόσωπο για την υποστήριξη των Μονάδων Εσωτερικού Ελέγχου (Μ.Ε.Ε.) ή την άσκηση της λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου, όταν δεν υφίσταται Μονάδα Εσωτερικού Ελέγχου, σύμφωνα με τις παρ. 4 και 6 του άρθρου 9 του ν. 4795/2021, Εθνικό Τυπογραφείο
- ΦΕΚ Β 5143/16.11.2018, Τροποποίηση Οργανισμού Εσωτερικής Υπηρεσίας (Ο.Ε.Υ) του Δήμου Αλεξανδρούπολης, Εθνικό Τυπογραφείο
- ΦΕΚ Β 6506/2022, Υπουργική Απόφαση Υ.Α 86218, Εξειδίκευση των κριτηρίων σύστασης Μονάδας Εσωτερικού Ελέγχου στους Οργανισμούς Τοπικής Αυτοδιοίκησης α' βαθμού και στα εποπτευόμενα αυτών νομικά πρόσωπα, Εθνικό Τυπογραφείο

Ξενόγλωσση βιβλιογραφία

- Adams, K. (2005). The Sources of Innovation and Creativity, National Center on Education and the Economy.
- Aikins, S. K. (2011). An Examination of Government Internal Audit's Role in Improving Financial Performance. Public Finance and Management, 11(4): 306-337, https://ssrn.com/abstract=2689405
- Amudo, A., Inanga, E.L. (2009). "Evaluation of Internal Control Systems: A Case Study from Uganda". International Research Journal of Finance and Economics.
- Arena, M. and Azzone, G. (2009). Internal audit effectiveness: Relevant drivers of audit practices. *Managerial Auditing Journal*, https://doi.org/10.1111/j.1099-1123.2008.00392.x
- Arens, A.A., Elder, R.J. and Beasley, M.S. (2012). *Auditing And Assurance Services An Integrated Approach, 14th Edition*, Boston Prentice Hall, https://archive.org/details/alvin-a.-arens-randal-j.-elder-mark-beasley-auditing-and-assurance-services-an-i
- Beasley, M. S., Carcello, J. V., Hermanson, D. R. and Neal, T. L. (2009). *The Audit Committee Oversight Process*, https://onlinelibrary.wiley.com/doi/abs/10.1506/car.26.1.3

- Button, M., (2011). *What is Public Sector Corruption?,* https://www.transparency.org/en/blog/what-is-public-sector-corruption
- Bhuiyan, H, S., Amagoh, F. (2011). Public sector reform in Kazakhstan: Issues and perspectives, Vol.24No 3, pp 227-249, https://doi.org/10.1108/09513551111121356
- Bragg, S. (2020), *Internal Control Systems: A Managerial Guide*, Wiley
- Chambers, R., 2010, Lessons learned on the journey to world-class internal auditing. *Internal Auditor*. https://go.gale.com/ps/i.do?p=AONE&u=anon~432109e8&id=GALE%7CA225075495&v=2.1&it=r&sid=bookmark-AONE&asid=d16c8e42
- Chandler, R. A. (1977). *The History of Accounting and Accountants*. Edinburgh: T. C. & E. C. Jack.
- CIPFA (2013). The International Framework: Good Governance in the Public Sector, https://www.cipfa.org/policy-and-guidance/standards/international-framework-good-governance-in-the-public-sector
- COSO (2013). *Internal Control - Integrated Framework*, https://www.coso.org/guidance-on-ic
- COSO. (2017). *Enterprise Risk Management—Integrating with Strategy and Performance*. Durham: COSO
- Crawford, M. (2019). *Transparency in Public Sector Auditing*, Routledge
- DeFond, M. L., Zhang, J. (2014). A review of archival auditing research. *Journal of Accounting and Economics, 58*(2-3), 275-326.
- Eilifsen, A., Messier, W.F., Glover, S.M., and Prawitt, D.F. (2017). *Auditing & Assurance Services*, McGraw-Hill.
- Edwards, J. R. (1989). *A History of Financial Accounting*. London: Routledge.
- Emanuel, E., Ethridge, P. (2020), Public Sector Internal Control: A Comparative Analysis, Journal of Government Auditing.
- European Union, EUR-Lex (2011). ΟΔΗΓΊΑ 2011/85/ΕΕ ΤΟΥ ΣΥΜΒΟΥΛΊΟΥ της 8ης Νοεμβρίου 2011, άρθρο 3, σχετικά με τις απαιτήσεις για τα δημοσιονομικά πλαίσια των κρατών μελών, https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EL/ALL/?uri=CELEX%3A32011L0085
- European Union, EUR-lex, Document 32016R0679, Regulation (EU) 2016/679 of the European Parliament and of the Council of 27 April 2016 on the protection of natural persons with regard to the processing of personal data and on the free movement of such data, and repealing Directive 95/46/EC (General

Data Protection Regulation) (Text with EEA relevance), https://eur-lex.europa.eu/eli/reg/2016/679/oj/eng

- Gisselquist, R.M. (2012). Good Governance as a Concept, and Why This Matters for Development Policy. WIDER Working Paper No.30, http://www.wider.unu.edu/publications/working-papers/2012/en_GB/wp2012-030/
- Gleeson-White, J. (2011). *Double Entry: How the Merchants of Venice Shaped the Modern World*. New York: W. W. Norton & Company.
- Gramling, A., Malleta, M. and Schneider, A. (2004). *The Role of the Internal Audit Function in Corporate Governance: A Synthesis of the Extant Internal Audit Literature and Directions for Future Research,* Journal of Accounting Literature, 23, 194-244. https://www.researchgate.net/publication/284061551_The_role_of_the_internal_audit_function_in_corporate_governance_A_synthesis_of_the_extant_internal_auditing_literature_and_directions_for_future_research
- Griffiths, D. (2015). Internal auditing, An introduction, https://www.internalaudit.biz/files/introduction/rbiaintroduction.pdf
- Hopwood, W.S., Leiner, J., and Young, G.R. (2011). *Forensic Accounting and Fraud Examination 2nd International edition,* Mcgraw Hill Higher Education
- IFAC (2021). *Enhancing Public Sector Accountability*, International Federation of Accountants.
- Institute of Internal Auditors (IIA), (2009). The Role of Internal Auditing in Enterprise-wide Risk Management, https://www.theiia.org/globalassets/documents /resources/the-role-of-internal-auditing-in-enterprise-wide-risk-management-january-2009/pp-the-role-of-internal-auditing-in-enterprise-risk-management.pdf
- Institute of Internal Auditors (IIA) (2018). *The Role of Internal Auditing in Effective Governance*, https://www.theiia.org/globalassets/documents/resources/internal-auditings-role-in-corporate-governance-may-2018/internal-auditings-role-in-corporate-governance.pdf
- Institute of Internal Auditors (IIA) (2020). Professional Standards for Internal Auditing, www.theiia.org/en/standards/
- Institute of Internal Auditors (IIA) (2020). *The Role of Internal Auditing in Effective Governance*,

www.theiia.org/globalassets/documents/resources/internal-auditings-role-in-corporate-governance-may-2018/internal-auditings-role-in-corporate-governance.pdf

- Institute of Internal Auditors (IIA) (2022). *Definition of Internal Auditing*, www.theiia.org/en/standards/what-are-the-standards/definition-of-internal-audit/
- Izedonmi, F,I,O., Olateru-Olagbegi, A. (2021). Internal Audit Quality and Public Sector Management in Nigeria, http://dx.doi.org/10.46827/ejsss.v6i5.1101
- Janssen, M. (2019). The Impact of COSO Framework in Public Sector Compliance, Journal of Public Sector Management.
- Johnsen, A., Lapsley, I. (2005). Financial Accountability & Management: Volume 21, Issue 3, pp 259-262, https://doi.org/10.1111/j.0267-4424.2005.00219.x
- Jurchescu, M-D. (2010). Internal audit comparative analysis - management control concepts.
- Kalsi, J. (2009). The Power of Home Numbers by Jesse Kalsi, Trade Paperback
- Kaplan, R. S. and Norton, D. P., (1996). *The Balanced Scorecard: Translating Strategy into Action*, Boston: Harvard Business School Press
- Khan, U., Dhar, R. (2006). Licensing Effect in Consumer Choice, Journal of Marketing Research, https://doi.org/10.1509/jmkr.43.2.259
- Kifflee, S.N.F., Nawi, H.M., Jusoh, M.A, Mohaiyadin, N.M., Abdullah, M.N. (2023). The Impact of Internal Audit Effectiveness on Public Sector Governance, http://dx.doi.org/10.6007/IJARAFMS/v13-i3/19501
- Li, J, Zhao., X., Liu, Y. (2020). Technological Innovations in Public Sector Auditing: A Case from China, Asian Journal of Government Finance.
- Mautz, R.K., Sharaf, H.A. (2017). *The Philosophy of Auditing*, American Accounting Association.
- Moeller, R, R., (2016). *Executive's Guide to IT Governance: Improving Systems Processes with Service Management, COBIT, and ITIL,* https://onlinelibrary.wiley.com/doi/book/10.1002/9781118540176
- OECD (2011). Greece: Review of the Central Administration, https://doi.org/10.1787/9789264102880-en

- OECD (2016). *Building Regulatory Policy Systems in OECD Countries.* https://www.oecd.org/en/publications/building-regulatory-policy-systems-in-oecd-countries_dbb1a18f-en.html
- OECD (2018). *Public Integrity Handbook*. OECD Publishing, www.oecd.org/en/publications/education-for-public-integrity_133291ea-en.html
- OECD (2018). Εγχειρίδιο Εσωτερικού Ελέγχου για την Ελληνική Δημόσια Διοίκηση, https://doi.org/10.1787/9789264309715-el
- OECD (2018), *OECD Peer Reviews of Competition Law and Policy: Greece 2018.*https://www.oecd.org/en/publications/oecd-peer-reviews-of-competition-law-and-policy-greece-2018_a0ea6fef-en.html
- OECD (2020). *Regional Policy for Greece Post-2020,* https://www.oecd.org/en/publications/regional-policy-for-greece-post-2020_cedf09a5-en.html
- OECD (2021). Enhancing Local Government Accountability and Transparency: Case Studies from the Balkans, www.oecd.org/content/dam/oecd/en/publications/reports/2021/06/multi-dimensional-review-of-the-western-balkans_2e0e92d4/4d5cbc2a-en.pdf
- OECD (2021). *OECD Regulatory Policy Outlook 2021.* https://www.oecd.org/en/publications/oecd-regulatory-policy-outlook-2021_38b0fdb1-en.html
- Paape, L., Scheffe, J. and Snoep, P., (2003). *The Relationship Between the Internal Audit Function and Corporate Governance in the EU – a Survey*, https://doi.org/10.1046/j.1099-1123.2003.00073.x
- Pereira, F., Smith, R., Tanzi, V. (2021). Fiscal Reforms and Local Governance in Argentina, Journal of Fiscal Responsibility.
- Pickett, K.H.S. (2020), *The Internal Auditing Handbook*, Wiley.
- Porter, M.E. (1985). *The Competitive Advantage: Creating and Sustaining Superior Performance,* NY: Free Press
- Postula, M., Irodenko, O., Dubel, P. (2020). European Research Studies Journal Volume XXIII, Issue 3, Internal Audit as a Tool to Improve the Efficiency of Public Service
- Rainer, R.K., Prince, B. and Cegielski, C.G., (2013). *Introduction to Information Systems: Supporting and Transforming Business*, Wiley

- Raj, M., Vohra, N. (2022). Transparency and Public Procurement: The Case of India, Public Administration Review.
- Reding, K.R., Sobel, P.J., Anderson, U. L., Head, M.J., Ramamoorti, S., Salamasick, M., and Riddle, C., (2013). *Internal Auditing: Assurance & Advisory Services, Third Edition*, *Books and Book Chapters by University of Dayton Faculty*. 33., Institute of Internal Auditors Research Foundation
- Roa, R., García, L. (2020). Internal Control in Local Government: The Case of Barcelona, Public Administration Review.
- Said, J., Alam, M.M., Khalid, M. (2016). Relationship between Good Governance and Integrity System: Empirical Study on the Public Sector of Malaysia, *Humanomics*, Vol. 32(2), pp. 151-171, https://doi.org/10.1108/H-02-2016-0008
- Schedler et al. (1999). The Self-restraining State: Power and Accountability in New Democracies, Journal Of Democracy
- Spira, L. F., Page, M. (2003). Risk management: The reinvention of internal control and the changing role of internal audit. *Accounting, Auditing & Accountability Journal, 16*(4), 640-661. https://www.emerald.com/insight/content/doi/10.1108/09513570310492335/full/html
- Sawyer, L. B., (2015). *Sawyer's Internal Auditing: Enhancing and Protecting Organizational Value, 7th Edition,* https://www.theiia.org/en/products/bookstore/sawyers-internal-auditing-enhancing-and-protecting-organizational-value-7th-edition/
- Tarantino, A. (2018), Governance. Risk, and Compliance Handbook, Wiley.
- The Institute of Internal Auditors, The Definition of Internal Auditing, https://www.theiia.org/en/standards/what-are-the-standards/definition-of-internal-audit/
- UN Escap (2009). Eco-Efficiency Indicators: Measuring Resource-Use Efficiency and the Impact of Economic Activities on the Environment. United Nations Economic and Social Commission for Asia and the Pacific, https://hdl.handle.net/20.500.12870/1598
- Unegbu, A,O., Kida, M,I. (2011). Effectiveness of internal audit as instrument of improving public sector management, https://hdl.handle.net/10520/EJC134333

- Van de Walle, S., Bouckaert, G. (2003). Comparing Measures of Citizen Trust and User Satisfaction as Indicators of 'Good Governance': Difficulties in Linking Trust and Satisfaction Indicators, https://doi.org/10.1177/0020852303693003
- Vasarhelyi, M.A., Halper, F.B. (2021). Continuous Auditing and Digital Technology in Public Sector, Journal of Emerging Technologies in Accounting.
- Vasarhelyi, M. A., Alles, M. G., Kogan, A. (2010). Principles of analytic monitoring for continuous assurance. *Journal of Emerging Technologies in Accounting, 7*(1), 1-21
- Vinnari, E. and Näsi, S. (2011). Creative Accrual Accounting in the Public Sector: 'Milking' Water Utilities to Balance Municipal Budgets and Accounts. https://doi.org/10.1111/j.1468-0408.2008.00448.x

Παραρτήματα

Παράρτημα Ι: Οι ερωτήσεις που τέθηκαν, σε στελέχη της Διεύθυνσης Οικονομικών Υπηρεσιών Δήμου Αλεξανδρούπολης, στα πλαίσια της εμπειρικής έρευνας με τη διενέργεια προσωπικών συνεντεύξεων.

Ερώτηση 1: Ποια είναι η αντίληψή σας για το ρόλο του Εσωτερικού Ελέγχου στην Οικονομική Διεύθυνση του Δήμου Αλεξανδρούπολης;

Ερώτηση 2: Πώς πιστεύετε ότι η εισαγωγή ενός Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου επηρεάζει τη λειτουργία της Οικονομικής Διεύθυνσης;

Ερώτηση 3: Υπάρχουν διαδικασίες που θεωρείτε ότι χρειάζονται περισσότερη παρακολούθηση ή έλεγχο;

Ερώτηση 4: Ποιες δυσκολίες αντιμετωπίζετε στη συμμόρφωση με τους κανόνες και τις διαδικασίες;

Ερώτηση 5: Πώς αξιολογείτε τη συνεργασία μεταξύ της Οικονομικής Υπηρεσίας και της Μονάδας Εσωτερικού Ελέγχου, εφόσον υπάρχει;

Ερώτηση 6: Ποια εργαλεία ή πόρους θεωρείτε αναγκαία για την υποστήριξη του έργου σας στο πλαίσιο του Εσωτερικού Ελέγχου;

Ερώτηση 7: Πώς πιστεύετε ότι οι πολίτες αντιλαμβάνονται τη σημασία του Εσωτερικού Ελέγχου στο Δήμο Αλεξανδρούπολης

Ερώτηση 8: Ποια είναι η άποψή σας για τη συνεχή επιμόρφωση σε θέματα ελέγχου και διαχείρισης κινδύνων;