

---

**ΣΧΟΛΗ ΚΟΙΝΩΝΙΚΩΝ ΕΠΙΣΤΗΜΩΝ(ΣΚΕ)**

**ΤΡΑΠΕΖΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΚΑΙ  
ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ(ΤΛΧ)(κοινό ΠΜΣ με το Πανεπιστήμιο  
Λευκωσίας)**

**ΔΙΠΛΩΜΑΤΙΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ**

**ΜΕΤΡΗΣΗ ΤΗΣ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΙΚΟΤΗΤΑΣ ΤΟΥ  
ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ ΣΤΟ ΔΗΜΟΣΙΟ ΤΟΜΕΑ**

**ΕΛΕΝΗ ΓΚΟΓΚΟΠΟΥΛΟΥ**

**ΕΠΙΒΛΕΠΟΥΣΑ ΚΑΘΗΓΗΤΡΙΑ  
ΤΑΜΠΟΥΡΑΤΖΗ ΕΥΘΑΛΙΑ**

**ΣΥΝ-ΕΠΙΒΛΕΠΩΝ ΚΑΘΗΓΗΤΗΣ  
ΣΩΡΡΟΣ ΙΩΑΝΝΗΣ**



shutterstock.com - 270864257

**ΑΘΗΝΑ  
ΦΕΒΡΟΥΑΡΙΟΣ, 2026**

Η παρούσα εργασία αποτελεί πνευματική ιδιοκτησία του φοιτητή («συγγραφέας/δημιουργός») που την εκπόνησε. Στο πλαίσιο της πολιτικής ανοικτής πρόσβασης ο συγγραφέας/δημιουργός εκχωρεί στο ΕΑΠ, μη αποκλειστική άδεια χρήσης του δικαιώματος αναπαραγωγής, προσαρμογής, δημόσιου δανεισμού, παρουσίασης στο κοινό και ψηφιακής διάχυσής τους διεθνώς, σε ηλεκτρονική μορφή και σε οποιοδήποτε μέσο, για διδακτικούς και ερευνητικούς σκοπούς, άνευ ανταλλάγματος και για όλο το χρόνο διάρκειας των δικαιωμάτων πνευματικής ιδιοκτησίας. Η ανοικτή πρόσβαση στο πλήρες κείμενο για μελέτη και ανάγνωση δεν σημαίνει καθ' οιονδήποτε τρόπο παραχώρηση δικαιωμάτων διανοητικής ιδιοκτησίας του συγγραφέα/δημιουργού ούτε επιτρέπει την αναπαραγωγή, αναδημοσίευση, αντιγραφή, αποθήκευση, πώληση, εμπορική χρήση, μετάδοση, διανομή, έκδοση, εκτέλεση, «μεταφόρτωση» (downloading), «ανάρτηση» (uploading), μετάφραση, τροποποίηση με οποιονδήποτε τρόπο, τμηματικά ή περιληπτικά της εργασίας, χωρίς τη ρητή προηγούμενη έγγραφη συναίνεση του συγγραφέα/δημιουργού. Ο συγγραφέας/δημιουργός διατηρεί το σύνολο των ηθικών και περιουσιακών του δικαιωμάτων.

«Μέτρηση της αποτελεσματικότητας του εσωτερικού ελέγχου στο  
Δημόσιο Τομέα»

«Ελένη Γκογκοπούλου»

Επιτροπή Επίβλεψης Πτυχιακής / Διπλωματικής Εργασίας

Επιβλέπων Καθηγητής:  
«Ευθαλία Ταμπουρατζή»

Συν-Επιβλέπων Καθηγητής:  
«Ιωάννης Σώρρος»

Αθήνα, «Φεβρουάριος» «2026»

Θα ήθελα να ευχαριστήσω το οικογενειακό μου περιβάλλον για την υποστήριξη και υπομονή που δείξανε έτσι ώστε να έχω χρόνο να μπορώ να ασχοληθώ και να φέρω σε πέρας της εργασία. Επίσης θα ήθελα να ευχαριστήσω του επιβλέποντες καθηγητές μου.

## Περίληψη

Η παρούσα μεταπτυχιακή εργασία παρουσιάζει και αναλύει την έννοια του ρόλου και τη σημασία του εσωτερικού ελέγχου στο δημόσιο τομέα. Γίνεται αναφορά στις θεμελιώδεις αρχές που διέπουν τη λειτουργία του εσωτερικού ελέγχου όπως η ανεξαρτησία, η αντικειμενικότητα, η επαγγελματική επάρκεια, η δεοντολογία και η συστηματική τεκμηριωμένη προσέγγιση του από το πλαίσιο της πρόσφατης ισχύουσας ελληνικής νομοθεσίας. Παράλληλα, αναλύεται η σημασία της επάρκειας ανθρώπινου δυναμικού, της οργανωσιακής υποστήριξης και της αξιοποίησης τεχνολογικών εργαλείων στη βελτίωση της αποτελεσματικότητας του ελέγχου. Παρουσιάζονται διεθνώς αναγνωρισμένα πρότυπα για τον σχεδιασμό και την αξιολόγηση των συστημάτων εσωτερικού ελέγχου. Επισημαίνεται πως το επικαιροποιημένο πλαίσιο COSO παραμένει θεμελιώδες σημείο αναφοράς για τη σύγχρονη θεωρητική και πρακτική προσέγγιση του εσωτερικού ελέγχου. Γίνεται αναφορά στο ολοκληρωμένο θεσμικό πλαίσιο για το Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου στον Δημόσιο Τομέα το οποίο καθιέρωσε υποχρεωτικά τη λειτουργία των μονάδων εσωτερικού ελέγχου σε φορείς της Γενικής Κυβέρνησης.

Η μέτρηση της αποτελεσματικότητας του εσωτερικού ελέγχου πραγματοποιείται βάση ενός συνεκτικού πλέγματος δεικτών που αντανακλούν τον βαθμό στον οποίο το σύστημα του εσωτερικού ελέγχου υποστηρίζει τη χρηστή διοίκηση, τη διαφάνεια και τη λογοδοσία.

Στο πλαίσιο της εμπειρικής διερεύνησης πραγματοποιείται μέτρηση των παραγόντων του που επηρεάζουν το περιβάλλον ελέγχου, την αξιολόγηση κινδύνων, την προώθηση της νομιμότητας και την αξιολόγηση του εσωτερικού ελέγχου.

Μέσα σε ένα κατοχυρωμένο νομοθετικά περιβάλλον υπάρχουν προκλήσεις όπως περιορισμένη στελέχωση και η ανάγκη εξειδικευμένης κατάρτισης. Επιπροσθέτως, η οργανωσιακή κουλτούρα, καθώς και ο βαθμός αποδοχής της ελεγκτικής λειτουργίας από τις επιμέρους υπηρεσιακές μονάδες, συνιστούν καθοριστικούς παράγοντες της αποτελεσματικής εφαρμογής και επιτυχίας του εσωτερικού ελέγχου. Παρά ταύτα, η αποτελεσματική λειτουργία του εσωτερικού ελέγχου συνιστά βασικό θεσμό της χρηστής διακυβέρνησης, ενισχύοντας την πρόληψη πρακτικών κακοδιοίκησης και διοικητικών παρεκκλίσεων, τη βέλτιστη αξιοποίηση των δημόσιων πόρων και στην ενίσχυση της εμπιστοσύνης των πολιτών προς τους δημόσιους θεσμούς. Ο εσωτερικός έλεγχος προσεγγίζεται ως ανεξάρτητη και θεσμοθετημένη ελεγκτική λειτουργία διασφάλισης και

συμβουλευτικής υποστήριξης των οργανισμών του δημόσιου τομέα, ο οποίος δύναται να συμβάλει ουσιαστικά στην προώθηση διοικητικών μεταρρυθμίσεων.

### **Λέξεις – Κλειδιά**

Αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου, Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου, Εσωτερικός Έλεγχος, Μονάδες εσωτερικού ελέγχου, Δημόσιος Τομέας.

## **Abstract**

This postgraduate thesis presents and analyzes the concept of the role and importance of internal audit in the public sector. Reference is made to the fundamental principles that govern the operation of internal audit, such as independence, objectivity, professional competence, ethics and its systematic documented approach from the context of recent Greek legislation in force. At the same time, the importance of human resource adequacy, organizational support and the use of technological tools in improving the effectiveness of control is analyzed.

Internationally recognized standards for the design and evaluation of internal control systems are presented. It is noted that the updated COSO framework remains a fundamental reference point for the modern theoretical and practical approach to internal control. Reference is made to the comprehensive institutional framework for the Internal Control System in the Public Sector, which established the mandatory operation of internal control units in General Government bodies.

The measurement of internal control effectiveness is carried out based on a coherent set of indicators that reflect the extent to which the internal control system supports good governance, transparency and accountability. In the context of the empirical investigation, a measurement of its factors that influence the control environment, risk assessment, the promotion of legitimacy and the evaluation of internal control is carried out.

Within a legally protected environment, there are challenges such as limited staffing and the need for specialized training. In addition, the organizational culture, as well as the degree of acceptance of the audit function by the individual business units, are determining factors in the effective implementation and success of internal control.

Nevertheless, the effective functioning of internal control constitutes a key institution of good governance, strengthening the prevention of maladministration practices and administrative deviations, the optimal use of public resources and the strengthening of citizens' trust in public institutions. . Internal control is approached as an independent and institutionalized control function of assurance and advisory support to public sector organizations, which can contribute substantially to the promotion of administrative reforms.

## **Keywords**

Effectiveness of internal control, Internal Control System, Internal Audit, Internal Control Units, Public Sector

## Περιεχόμενα

Περίληψη .....	v
Abstract.....	vii
Περιεχόμενα .....	ix
Κατάλογος Εικόνων / Σχημάτων .....	xi
Κατάλογος Πινάκων .....	xi
Συντομογραφίες & Ακρωνύμια .....	xii
Εισαγωγή .....	1
1. ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΠΡΩΤΟ: ΕΝΝΟΙΟΛΟΓΙΚΗ ΑΝΑΛΥΣΗ ΚΑΙ ΓΕΝΙΚΟ ΠΕΡΙΓΡΑΜΜΑ .....	3
1.1. Προβολή εισαγωγικών εννοιών .....	3
1.2. Αναγκαιότητα του εσωτερικού ελέγχου στο δημόσιο τομέα .....	4
1.3. Στόχοι και ερευνητικά ερωτήματα .....	5
1.4. Οργάνωση των δεδομένων της εργασίας .....	6
2. ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΔΕΥΤΕΡΟ: ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ ΚΑΙ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ .....	8
2.1. Περιγραφή του Εσωτερικού Ελέγχου .....	8
2.2. Αρχές του εσωτερικού ελεγχου .....	10
2.3. Ανάλυση του πλαισίου συστημάτων εσωτερικού ελέγχου (internal control).....	12
2.4. Δείκτες αξιολόγησης της αποτελεσματικότητας του εσωτερικού ελέγχου στο Δημόσιο Τομέα .....	16
3. ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΤΡΙΤΟ: ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΣΤΟΝ ΔΗΜΟΣΙΟ ΤΟΜΕΑ .....	18
3.1. Θεσμικό πλαίσιο του εσωτερικού ελέγχου στον Δημόσιο Τομέα .....	18
3.2. Σκοποί και στόχοι του Εσωτερικού Ελέγχου στη Δημόσια Διοίκηση.....	21
3.3. Συντελεστές που επηρεάζουν την αποτελεσματικότητα .....	23
3.4. Καλές πρακτικές και παραδείγματα .....	25
4. ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΤΕΤΑΡΤΟ: ΜΕΘΟΔΟΛΟΓΙΑ.....	27
4.1. Επιλογή ερευνητικής μεθόδου .....	27
4.1.1. Ερωτηματολόγιο .....	28
4.1.2. Πληθυσμός έρευνας .....	30
4.1.3. Δειγματοληψία .....	31
4.2. Εγκυρότητα και αξιοπιστία .....	31
4.3. Ερευνητικός σκοπός και ερευνητικά ερωτήματα .....	32
5. ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΠΕΜΠΤΟ: ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΕΡΕΥΝΑΣ .....	33
5.1. Περιγραφική στατιστική .....	33
5.1.1. Χαρακτηριστικά δείγματος .....	33
5.1.2. Περιβάλλον ελέγχου.....	35
5.1.3. Αξιολόγηση κινδύνων .....	35
5.1.4. Προώθηση νομιμότητας .....	35
5.1.5. Αξιολόγηση εσωτερικού ελέγχου .....	36
5.2. Συσχετίσεις μεταβλητών .....	37
5.3. Γραμμική παλινδρόμηση .....	38
5.4. Συμπεράσματα ποσοτικής έρευνας .....	40
5.4.1. Περιορισμοί και προτάσεις .....	41
6. ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΕΚΤΟ: ΣΥΖΗΤΗΣΗ .....	42
6.1. Αποτελεσματικότητα εσωτερικού ελέγχου και περιβάλλον ελέγχου .....	43
6.2. Αποτελεσματικότητα εσωτερικού ελέγχου και αξιολόγηση κινδύνων .....	44

6.3. Αποτελεσματικότητα εσωτερικού ελέγχου και προώθηση νομιμότητας .....	45
6.4. Αποτελεσματικότητα εσωτερικού ελέγχου και αξιολόγηση.....	46
6.5. Κριτικές επισημάνσεις και παρατηρήσεις.....	46
Βιβλιογραφία:.....	48
Παράρτημα Α: Ερωτηματολόγιο .....	54
Παράρτημα Β: Παραμετρικός έλεγχος .....	56

## Κατάλογος Εικόνων / Σχημάτων

Εικόνα 2-1 Κύβος του COSO 2013 .....	13
--------------------------------------	----

## Κατάλογος Πινάκων

Πίνακας 1 Φύλο .....	33
Πίνακας 2 Επίπεδο εκπαίδευσης.....	34
Πίνακας 3 Επαγγελματική ιδιότητα.....	34
Πίνακας 4 Έτη προϋπηρεσίας.....	34
Πίνακας 5 Συγκεντρωτικός πίνακας περιγραφικών στατιστικών.....	36
Πίνακας 6 Συσχετίσεις μεταβλητών.....	38
Πίνακας 7 Υπολογισμός, υπολογισμός $R^2$ για την μεταβλητή ΑΚ .....	39
Πίνακας 8 Test απονα για την μεταβλητή ΑΚ.....	39
Πίνακας 9 Σταθμισμένοι συντελεστές για την μεταβλητή ΑΚ.....	39

## Συντομογραφίες & Ακρωνύμια

ΕΑΔ	Εθνική Αρχή Διαφάνειας
ΕΕ	Εσωτερικός Ελεγκτής
ΕΕ	Ευρωπαϊκή Ένωση
ΕΚΔΔΑ	Εθνικό Κέντρο Δημόσιας Διοίκησης και Αυτοδιοίκησης
ΙΕΕ	Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών
κ.α.	και άλλα
ΜΕΕ	Μονάδα Εσωτερικού Ελέγχου
ν.	Νόμος
ΟΟΣΑ	Οργανισμός Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης
ΣΕΕ	Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου
Σελ.	Σελίδα
CAAT 's	Computer Assisted and Techniques
COSO	Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway
EC	European Commission
IA	Internal Audit
IIA	Institute of Internal Auditors
OECD	Organization for Economic Co- operation and Development

## Εισαγωγή

Τα τελευταία χρόνια ο εσωτερικός έλεγχος αποκτά ιδιαίτερη σημασία στα πλαίσια της δημόσιας διοίκησης στην Ελλάδα η οποία ακολουθεί τα διεθνή πρότυπα μεταρρυθμίσεων στο δημόσιο τομέα στην προσπάθεια να εισαγάγει ορθές αρχές διακυβέρνησης με στόχο την ακεραιότητα και διαφάνεια της διοίκησης. Ο δημόσιος τομέας περιλαμβάνει ένα ευρύ φάσμα κυβερνητικών επιχειρήσεων, ιδρυμάτων και οργανισμών. Διαδραματίζει ζωτικό ρόλο στην παροχή υπηρεσιών απαραίτητων για την κοινωνική ευημερία, όπως η επιβολή του νόμου, η εθνική άμυνα, οι δημόσιες μεταφορές, τα εκπαιδευτικά ιδρύματα και οι υπηρεσίες υγείας. Ο τομέας χρηματοδοτείται κυρίως μέσω φόρων που εισπράττονται από τους πολίτες και τις επιχειρήσεις και είναι υπόλογος στην κυβέρνηση και το κοινό, γεγονός που καθιστά αναγκαία τη λειτουργική και οικονομική διαφάνεια και την αποδοτικότητα των διαδικασιών (Ρούσκα, 2024)

Στα πλαίσια του συνεχόμενου εκσυγχρονισμού, της δημόσιας διοίκησης η αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου αποτελεί κεντρικό στοιχείο αυτής της μετάβασης. Η λογοδοσία των δημόσιων οργανισμών μέσα από την αποτελεσματική διαχείριση των εσωτερικών ελεγκτικών διαδικασιών βοηθάνε στην καλύτερη δυνατή διαχείριση των οικονομικών πόρων. Η παρούσα εργασία διαπραγματεύεται την αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου μετά τις νομοθετικές παρεμβάσεις της ελληνικής πολιτείας (Γιαννάκης, 2018).

Ο εσωτερικός έλεγχος είναι ένα σημαντικό εργαλείο της διοίκησης που συμβάλλει στην καλύτερη κατανόηση της λειτουργίας του οργανισμού. Παρεμβαίνει εξετάζοντας συγκεκριμένες διαδικασίες ή δραστηριότητες και παρέχει μια αξιολόγηση για το κατά πόσο αυτές λειτουργούν σωστά. Παράλληλα, διατυπώνει εκτιμήσεις για τη μελλοντική πορεία (πρόγνωση), με στόχο την ενημέρωση των υπευθύνων και της ανώτερης διοίκησης. Τέλος, προτείνει διορθωτικές ενέργειες (θεραπεία), οι οποίες αποσκοπούν στην προστασία των συμφερόντων του οργανισμού, στη διασφάλιση της αξιοπιστίας των πληροφοριών, στη βελτίωση της αποτελεσματικότητας και στην ενίσχυση της ανταγωνιστικότητας.

Παρά τις πρόσφατες νομοθετικές παρεμβάσεις και την ίδρυση Μονάδων Εσωτερικού Ελέγχου σε πολλούς φορείς, η αποτελεσματικότητα αυτών των δομών παραμένει ζητούμενο. Η έλλειψη ενιαίων πρακτικών, η ανεπαρκής στελέχωση, καθώς και οι πολιτικές ή διοικητικές παρεμβάσεις συχνά περιορίζουν τον ρόλο του εσωτερικού ελέγχου στη

δημόσια διοίκηση. Το προσωπικό ενδιαφέρον για το θέμα αυτό πηγάζει από την πεποίθηση ότι ο αποτελεσματικός εσωτερικός έλεγχος δεν αποτελεί μόνο εργαλείο ελέγχου, αλλά κυρίως μοχλό βελτίωσης της διοίκησης και ενίσχυσης της εμπιστοσύνης των πολιτών προς το κράτος.

Ο εσωτερικός έλεγχος, ως ανεπηρέαστη διαδικασία διασφάλισης, στοχεύει στην ενίσχυση της αξίας και στη βελτίωση των λειτουργιών ενός οργανισμού μέσω συστηματικής ανάλυσης κινδύνων και διαδικασιών διακυβέρνησης (ΠΑ, 2020; OECD, 2021). Η αναγκαιότητα της έρευνας γίνεται ιδιαίτερα εμφανής στον ελληνικό χώρο, μετά την οικονομική κρίση του 2010, όπου αναδείχθηκαν παθολογίες στη λειτουργία του δημόσιου τομέα και η ανάγκη για ενίσχυση της διακυβέρνησης.

Παρά το γεγονός ότι στον ιδιωτικό τομέα ο εσωτερικός έλεγχος είναι υποχρεωτικός για τις εισηγμένες εταιρείες, η θεσμοθέτησή του στον δημόσιο τομέα στην Ελλάδα πραγματοποιήθηκε σχετικά πρόσφατα, με τον Ν. 4795/2021 για το Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου στον Δημόσιο Τομέα. Ο νόμος αυτός θέτει το πλαίσιο για τη διασφάλιση ότι οι διαδικασίες του εσωτερικού ελέγχου προσθέτουν αξία, ενισχύουν τη διαφάνεια και υποστηρίζουν τη βελτίωση των υπηρεσιών που παρέχει το κράτος (Υπουργείο Οικονομικών, 2021).

Πολλοί παράγοντες επηρεάζουν την αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου, όπως η ανεξαρτησία, η επάρκεια των πόρων και των δεξιοτήτων των ελεγκτών, η υποστήριξη της διοίκησης και η ενσωμάτωση τεχνολογικών εργαλείων (Alkebsi and Aziz, 2017). Επιπλέον, τα διεθνή πρότυπα και το πλαίσιο COSO προτείνουν μια ολοκληρωμένη προσέγγιση που συνδυάζει την εκτίμηση κινδύνου, τον έλεγχο των διαδικασιών, την επικοινωνία και τη συνεχή παρακολούθηση για τη βελτίωση της αποτελεσματικότητας των συστημάτων ελέγχου (COSO, 2021; OECD, 2021). Η εφαρμογή αυτών των αρχών στον δημόσιο τομέα ενισχύει όχι μόνο την αποτροπή σφαλμάτων και παρατυπιών, αλλά και τη βελτίωση των διαδικασιών λήψης αποφάσεων και της συνολικής διοικητικής αποτελεσματικότητας.

Η ερευνητική προσπάθεια της παρούσας εργασίας στοχεύει στην ανάλυση της λειτουργίας και της αποδοτικότητας των συστημάτων εσωτερικού ελέγχου στον ελληνικό δημόσιο τομέα μέσω ποσοτικής έρευνας, χρησιμοποιώντας ερωτηματολόγιο σε εσωτερικούς ελεγκτές, στελέχη και δημόσιους υπαλλήλους. Σκοπός είναι πρώτον, η αξιολόγηση της ανεξαρτησίας, της επάρκειας και της αποτελεσματικότητας του ελέγχου,

και δεύτερον, η ταυτοποίηση των παραγόντων που επηρεάζουν την εφαρμογή των συστάσεων και τη βελτίωση των διαδικασιών. Μέσα από αυτή την προσέγγιση, επιδιώκεται η εξαγωγή συμπερασμάτων που θα συνεισφέρουν τόσο στην επιστημονική κοινότητα όσο και στην αναβάθμιση της διοικητικής πρακτικής στον δημόσιο τομέα (Roussy, 2022; Salia et al., 2022). Συνολικά, η εισαγωγή αυτή θέτει το θεωρητικό και πρακτικό πλαίσιο για τη μελέτη της αποτελεσματικότητας του εσωτερικού ελέγχου στον δημόσιο τομέα, αναδεικνύει τα προβλήματα που αντιμετωπίζει η ελληνική δημόσια διοίκηση και καθορίζει τους στόχους, τη μεθοδολογία και τη σημασία της παρούσας έρευνας.

## **1. ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΠΡΩΤΟ: ΕΝΝΟΙΟΛΟΓΙΚΗ ΑΝΑΛΥΣΗ ΚΑΙ ΓΕΝΙΚΟ ΠΕΡΙΓΡΑΜΜΑ.**

### **1.1. Προβολή εισαγωγικών εννοιών**

Ο εσωτερικός έλεγχος αποτελεί πλέον μια δυναμική και εξελισσόμενη λειτουργία, η οποία μέσω των δραστηριοτήτων που εκτελούνται προσθέτει ουσιαστική αξία στη λειτουργία των οργανισμών. Συγκεκριμένα, συμβάλλει στην ορθή αξιολόγηση του συστήματος εσωτερικού ελέγχου, στην ανάλυση και διαχείριση των κινδύνων που σχετίζονται με τις ελεγχόμενες δραστηριότητες, καθώς και στη διατύπωση τεκμηριωμένων συστάσεων μέσω των εκθέσεων ελέγχου, με απώτερο στόχο την επίτευξη των οργανωσιακών στόχων (ΠΑ, 2020· OECD, 2020).

Η σύγχρονη βιβλιογραφία αναγνωρίζει ότι ο εσωτερικός έλεγχος έχει θετική επίδραση στην ποιότητα και στην ωριμότητα των συστημάτων εσωτερικού ελέγχου, ενισχύοντας τη διαφάνεια, τη λογοδοσία και τη χρηστή διοίκηση. Ιδιαίτερα στον δημόσιο τομέα, ο ρόλος αυτός καθίσταται κρίσιμος, καθώς οι οργανισμοί καλούνται να λειτουργούν υπό αυξημένες απαιτήσεις συμμόρφωσης, δημοσιονομικής πειθαρχίας και κοινωνικής λογοδοσίας (OECD, 2021).

Παράλληλα, η ανάγκη ύπαρξης και ενίσχυσης του εσωτερικού ελέγχου ερμηνεύεται μέσα από διαφορετικές θεωρητικές προσεγγίσεις, οι οποίες συνδέονται με τη θεωρία της αντιπροσώπευσης, τη διαχείριση κινδύνου και τη θεωρία της διακυβέρνησης. Στο πλαίσιο

αυτό, ο εσωτερικός έλεγχος δεν περιορίζεται σε έναν κατασταλτικό ρόλο, αλλά οφείλει να είναι προσανατολισμένος στο μέλλον, προσαρμοζόμενος στις συνεχώς μεταβαλλόμενες οργανωτικές και περιβαλλοντικές απαιτήσεις (ΠΑ, 2020).

Τα τελευταία χρόνια, διεθνώς παρατηρείται αυξημένο ενδιαφέρον για τη μέτρηση και αξιολόγηση της αποτελεσματικότητας του εσωτερικού ελέγχου, γεγονός που οδηγεί στην ανάπτυξη ποσοτικών και ποιοτικών μεθόδων αποτίμησης της συμβολής του στη διοικητική απόδοση και στη διαχείριση κινδύνων. Η τάση αυτή καθίσταται ιδιαίτερα σημαντική στον δημόσιο τομέα, όπου η αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου συνδέεται άμεσα με την αξιοπιστία των θεσμών και την εμπιστοσύνη των πολιτών (European Commission, 2021).

Για να επιτευχθεί ουσιαστική βελτίωση των διαδικασιών εσωτερικού ελέγχου και διαχείρισης κινδύνου, οι εσωτερικοί ελεγκτές καλούνται να πείσουν τόσο τους ελεγχόμενους όσο και τα διοικητικά στελέχη για την ποιότητα και τη χρησιμότητα του έργου τους, διασφαλίζοντας παράλληλα την εφαρμογή των συστάσεών τους. Η αποτελεσματική συνεργασία μεταξύ εσωτερικού ελέγχου και διοίκησης ενισχύει τη διακυβέρνηση και συμβάλλει στην επίτευξη των στρατηγικών στόχων των δημόσιων οργανισμών (OECD, 2020).

Ακόμα, ο εσωτερικός έλεγχος αναγνωρίζεται διεθνώς ως βασικό στοιχείο της καλής διακυβέρνησης, με καθοριστικό ρόλο στην προώθηση της αποδοτικότητας, της διαφάνειας και της βιώσιμης λειτουργίας των οργανισμών του δημόσιου τομέα (ΠΑ, 2021).

Η παρούσα μεταπτυχιακή εργασία επικεντρώνεται στη μέτρηση της αποτελεσματικότητας του εσωτερικού ελέγχου στον δημόσιο τομέα, επιχειρώντας να συνδυάσει το θεωρητικό υπόβαθρο με την εμπειρική διερεύνηση. Μέσω της ανάλυσης αναγνωρισμένων θεωρητικών πλαισίων και της διεξαγωγής ποσοτικής έρευνας, η εργασία φιλοδοξεί να αποτυπώσει την υφιστάμενη κατάσταση και να αναδείξει κρίσιμους παράγοντες που επηρεάζουν τη λειτουργία του εσωτερικού ελέγχου στη δημόσια διοίκηση.

## **1.2. Αναγκαιότητα του εσωτερικού ελέγχου στο δημόσιο τομέα.**

Η αναγκαιότητα της παρούσας έρευνας προκύπτει από τις αυξημένες απαιτήσεις για διαφάνεια και λογοδοσία που χαρακτηρίζουν τη σύγχρονη δημόσια διοίκηση. Σε διεθνές επίπεδο, οργανισμοί όπως ο ΟΟΣΑ και η ΕΕ, υπογραμμίζουν τη σημασία της ενίσχυσης των μηχανισμών εσωτερικού ελέγχου ως μέσου βελτίωσης της διοικητικής

αποτελεσματικότητας και της εμπιστοσύνης των πολιτών προς τους δημόσιους θεσμούς (OECD, 2019).

Στην ελληνική δημόσια διοίκηση, παρά την πρόσφατη θεσμοθέτηση μονάδων εσωτερικού ελέγχου, η λειτουργική τους αποτελεσματικότητα εξακολουθεί να αποτελεί αντικείμενο προβληματισμού. Μελέτες επισημαίνουν ότι ζητήματα όπως η περιορισμένη ανεξαρτησία, η έλλειψη εξειδικευμένου προσωπικού και η μη συστηματική εφαρμογή των συστάσεων των ελεγκτών ενδέχεται να υπονομεύουν τον ρόλο του εσωτερικού ελέγχου (Μακρυδημήτρης & Μιχόπουλος, 2018). Κατά συνέπεια, η αξιολόγηση της αποτελεσματικότητας του εσωτερικού ελέγχου καθίσταται κρίσιμη για τον εντοπισμό αδυναμιών και τη διαμόρφωση προτάσεων βελτίωσης.

Η σημασία της έρευνας εντοπίζεται τόσο στη θεωρητική όσο και στην πρακτική της διάσταση. Σε θεωρητικό επίπεδο, συμβάλλει στη συστηματική μελέτη της αποτελεσματικότητας του εσωτερικού ελέγχου στον δημόσιο τομέα, ένα πεδίο που παρουσιάζει περιορισμένη εμπειρική τεκμηρίωση στην ελληνική βιβλιογραφία. Σε πρακτικό επίπεδο, τα αποτελέσματα της έρευνας δύνανται να αξιοποιηθούν από διοικητικά στελέχη και φορείς χάραξης πολιτικής για την ενίσχυση των ελεγκτικών δομών και την αναβάθμιση της δημόσιας διακυβέρνησης.

### **1.3. Στόχοι και ερευνητικά ερωτήματα.**

Ο εσωτερικός έλεγχος αποσκοπεί στην παροχή υπηρεσιών με υψηλή εξειδικευση και τεκμηρίωση προς την διοίκηση, συμβάλλοντας ουσιαστικά στη σωστή διαχείριση και αποτελεσματική λειτουργία του οργανισμού. Συμφωνά με το Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών ο αντικειμενικός σκοπός του εσωτερικού ελέγχου είναι η υποστήριξη των μελών του οργανισμού στην όσο τον δυνατόν αποδοτικότερη άσκηση των καθηκόντων τους. Για τον σκοπό αυτό η υπηρεσία Εσωτερικού Ελέγχου τους εφοδιάζει με αναλύσεις, αξιολογήσεις, συστάσεις και πληροφορίες που αφορούν τις ελεγχόμενες δραστηριότητες». (Νεγκάκης και Ταχυνάκης, 2017; Σελ 105)

Βασικός στόχος της παρούσας μεταπτυχιακής εργασίας είναι η αξιολόγηση της αποτελεσματικότητας του εσωτερικού ελέγχου στον δημόσιο τομέα, με έμφαση σε κρίσιμες διαστάσεις της λειτουργίας του. Ειδικότερα, η έρευνα επιδιώκει να εξετάσει τον βαθμό

ανεξαρτησίας του εσωτερικού ελέγχου, την επάρκεια και την κατάρτιση του ανθρώπινου δυναμικού, καθώς και την εφαρμογή των ελεγκτικών διαδικασιών στην πράξη, όπως αυτές προτείνονται από διεθνή πρότυπα (ΠΑ, 2020· COSO, 2013).

Με βάση τους ανωτέρω στόχους, διατυπώνονται τα ακόλουθα ερευνητικά ερωτήματα:

1. Ποιοι παράγοντες είναι οι βασικότεροι για την διασφάλιση της αποτελεσματικότητας του εσωτερικού ελέγχου;
2. Επιδρά το φύλο στις απόψεις των εργαζόμενων στον δημόσιο τομέα σε σχέση με την αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου;
3. Επιδρά το επίπεδο εκπαίδευσης στον οργανισμό στις απόψεις των εργαζόμενων στον δημόσιο τομέα σε σχέση με την αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου;
4. Επιδρά η θέση στον οργανισμό στις απόψεις των εργαζόμενων στον δημόσιο τομέα σε σχέση με την αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου;
5. Επιδρά η εργασιακή προϋπηρεσία στις απόψεις των εργαζόμενων στον δημόσιο τομέα σε σχέση με την αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου;

#### **1.4. Οργάνωση των δεδομένων της εργασίας.**

Η παρούσα εργασία διαρθρώνεται σε έξι βασικά κεφάλαια, τα οποία ακολουθούν λογική και μεθοδική στρατηγική δομή, δηλαδή ξεκινά με το θεωρητικό υπόβαθρο προς την εμπειρική διερεύνηση και καταλήγει στη διατύπωση συμπερασμάτων.

Πιο αναλυτικά, στο πρώτο κεφάλαιο παρουσιάζεται το αντικείμενο της έρευνας, αναλύεται η σημασία και η αναγκαιότητά της, καθώς και οι στόχοι και τα ερευνητικά ερωτήματα που καθοδηγούν τη μελέτη. Το κεφάλαιο αυτό λειτουργεί ως εισαγωγή στο θέμα της αποτελεσματικότητας του εσωτερικού ελέγχου στον δημόσιο τομέα και θέτει το γενικό θεωρητικό και ερευνητικό πλαίσιο της εργασίας.

Το δεύτερο κεφάλαιο επικεντρώνεται στο θεωρητικό πλαίσιο του εσωτερικού ελέγχου. Αρχικά, παρουσιάζεται ο ορισμός και ο ρόλος του εσωτερικού ελέγχου, σύμφωνα με διεθνή πρότυπα και βιβλιογραφικές πηγές. Στη συνέχεια, αναλύονται οι βασικές αρχές που διέπουν τη λειτουργία του εσωτερικού ελέγχου, όπως η ανεξαρτησία, η αντικειμενικότητα και η επάρκεια. Ιδιαίτερη έμφαση δίνεται στο πλαίσιο COSO, το οποίο εξετάζεται αναλυτικά ως διεθνώς αναγνωρισμένο μοντέλο εσωτερικού ελέγχου. Το κεφάλαιο ολοκληρώνεται με την παρουσίαση δεικτών και κριτηρίων αξιολόγησης

της αποτελεσματικότητας του εσωτερικού ελέγχου, οι οποίοι αξιοποιούνται στη συνέχεια στο ερευνητικό μέρος της εργασίας.

Επόμενο κεφάλαιο, ήτοι στο τρίτο κεφάλαιο εξετάζεται ο εσωτερικός έλεγχος στον δημόσιο τομέα, με έμφαση στην ελληνική πραγματικότητα. Σε πρώτο στάδιο παρουσιάζεται το ισχύον νομοθετικό και θεσμικό πλαίσιο που διέπει τη λειτουργία των μονάδων εσωτερικού ελέγχου στη δημόσια διοίκηση. Στη συνέχεια αναλύονται οι σκοποί και οι στόχοι του εσωτερικού ελέγχου στους δημόσιους οργανισμούς, καθώς και οι παράγοντες που επηρεάζουν την αποτελεσματικότητά του, όπως η οργανωσιακή κουλτούρα, η διοικητική υποστήριξη και το ανθρώπινο δυναμικό. Το κεφάλαιο ολοκληρώνεται με την παρουσίαση καλών πρακτικών και ενδεικτικών παραδειγμάτων εφαρμογής του εσωτερικού ελέγχου.

Το τέταρτο κεφάλαιο αφορά τη μεθοδολογία της έρευνας και περιγράφει αναλυτικά τον ερευνητικό σχεδιασμό που ακολουθήθηκε. Παρουσιάζεται η επιλογή της ποσοτικής μεθοδολογικής προσέγγισης, ο σχεδιασμός και η δομή του ερωτηματολογίου, καθώς και το δείγμα της έρευνας και η διαδικασία συλλογής των δεδομένων. Επιπλέον, αναφέρονται οι μέθοδοι ανάλυσης των δεδομένων και οι περιορισμοί της έρευνας, προκειμένου να διασφαλιστεί η διαφάνεια και η αξιοπιστία των αποτελεσμάτων.

Στο πέμπτο κεφάλαιο παρουσιάζονται και αναλύονται τα αποτελέσματα της εμπειρικής έρευνας. Μέσω της στατιστικής ανάλυσης των δεδομένων αξιολογούνται κρίσιμες διαστάσεις της αποτελεσματικότητας του εσωτερικού ελέγχου, όπως η ανεξαρτησία, η επάρκεια και η εφαρμογή των ελεγκτικών διαδικασιών. Παράλληλα, αναγνωρίζονται βασικά προβλήματα και αδυναμίες, ενώ πραγματοποιούνται συγκρίσεις μεταξύ διαφορετικών ομάδων συμμετεχόντων ή φορέων, όπου αυτό κρίνεται απαραίτητο.

Τέλος, στο έκτο κεφάλαιο διατυπώνονται τα κρίνονται τα αποτελέσματα της μελέτης, συνοψίζονται τα βασικά ευρήματα της έρευνας και δίνονται απαντήσεις στα ερευνητικά ερωτήματα. Παράλληλα, προτείνονται συγκεκριμένα μέτρα και κατευθύνσεις για τη βελτίωση της αποτελεσματικότητας του εσωτερικού ελέγχου στον δημόσιο τομέα.

## 2. ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΔΕΥΤΕΡΟ: ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ ΚΑΙ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ

### 2.1. Περιγραφή του Εσωτερικού Ελέγχου

Ο εσωτερικός έλεγχος αποτελεί βασικό στοιχείο της σύγχρονης οργανωσιακής διοίκησης και ορίζεται ως μια ανεξάρτητη και αντικειμενική δραστηριότητα διασφάλισης και παροχής συμβουλών, η οποία έχει ως σκοπό την προσθήκη αξίας και τη βελτίωση των λειτουργιών ενός οργανισμού. Μέσω μιας συστηματικής και πειθαρχημένης προσέγγισης, ο εσωτερικός έλεγχος αξιολογεί και βελτιώνει την αποτελεσματικότητα των διαδικασιών διαχείρισης κινδύνων, ελέγχου και διακυβέρνησης, συμβάλλοντας στην επίτευξη των στρατηγικών στόχων του οργανισμού (Institute of Internal Auditors [IIA], 2020). Θα μπορούσαμε να πούμε ότι ο ρόλος του εσωτερικού ελέγχου είναι τριπλός. Πρώτον φροντίζει για την άσκηση προληπτικού ελέγχου, για το πόσο υπάρχει ασφάλεια και αποτελεσματικότητα στις διαδικασίες συστημάτων ελέγχου. Δεύτερον φροντίζει για την παροχή συμβουλευτικών υπηρεσιών προς την ανώτατη διοίκηση για την αξιοποίηση των υλικοτεχνικών και ανθρώπινων πόρων έτσι ώστε να υπάρχει μετρήσιμο αποτέλεσμα στην επίτευξη των στόχων στο Δημόσιο τομέα και τρίτον διαπιστώνει τη νομιμότητα των διαδικασιών και ανιχνεύει φαινόμενα διαφθοράς χωρίς την απόδοση ευθυνών (Ρούσκα,2024).

Στο πλαίσιο της σύγχρονης διακυβέρνησης, ο εσωτερικός έλεγχος αναγνωρίζεται ως αναπόσπαστο μέρος ενός ολοκληρωμένου συστήματος διοίκησης, καθώς ενισχύει τη λογοδοσία, τη διαφάνεια και τη συμμόρφωση με το θεσμικό και κανονιστικό πλαίσιο. Ιδιαίτερα στον δημόσιο τομέα, η λειτουργία του εσωτερικού ελέγχου συμβάλλει καθοριστικά στη χρηστή δημοσιονομική διαχείριση και στην προστασία του δημόσιου συμφέροντος, ενισχύοντας την εμπιστοσύνη των πολιτών προς τους δημόσιους θεσμούς (OECD, 2020).

Παράλληλα, ο εσωτερικός έλεγχος διαδραματίζει κεντρικό ρόλο στη διαχείριση των οργανωσιακών κινδύνων, καθώς υποστηρίζει τη διοίκηση στον εντοπισμό, την ανάλυση και την αξιολόγηση των κινδύνων που ενδέχεται να επηρεάσουν την επίτευξη των στόχων. Μέσω της προληπτικής του λειτουργίας, συμβάλλει στον περιορισμό φαινομένων απάτης, σπατάλης και κακοδιοίκησης, τα οποία στον δημόσιο τομέα έχουν άμεσες επιπτώσεις στη διαχείριση των δημόσιων πόρων και στην ποιότητα των παρεχόμενων υπηρεσιών (OECD, 2021).

Η σύγχρονη αντίληψη για τον εσωτερικό έλεγχο δεν περιορίζεται στον διασφαλιστικό του ρόλο, αλλά επεκτείνεται και στη συμβουλευτική υποστήριξη της διοίκησης. Ο εσωτερικός έλεγχος παρέχει ανεξάρτητη διαβεβαίωση για την επάρκεια και την αποτελεσματικότητα των εσωτερικών δικλίδων, ενώ παράλληλα προτείνει βελτιωτικές παρεμβάσεις που στοχεύουν στην ενίσχυση της αποδοτικότητας και της αποτελεσματικότητας των οργανωσιακών διαδικασιών. Η διττή αυτή λειτουργία θεωρείται κρίσιμη για τη βελτίωση της διοικητικής απόδοσης, ιδίως σε περιβάλλοντα αυξημένης πολυπλοκότητας, όπως η δημόσια διοίκηση (Institute of Internal Auditors [IIA], 2021).

Στον δημόσιο τομέα, ο εσωτερικός έλεγχος αποκτά ιδιαίτερη σημασία εξαιτίας των αυξημένων απαιτήσεων διαφάνειας, κοινωνικής λογοδοσίας και αποτελεσματικής αξιοποίησης των δημόσιων πόρων. Η προσέγγιση που ακολουθεί είναι εστιασμένη σχεδόν αποκλειστικά στη τήρηση των κανόνων δικαίου (Ρούσκα, 2024). Οι διεθνείς οργανισμοί υπογραμμίζουν ότι τα αποτελεσματικά συστήματα εσωτερικού ελέγχου αποτελούν βασικό εργαλείο για τη βελτίωση της ποιότητας της δημόσιας διακυβέρνησης και τη διασφάλιση της βιωσιμότητας των δημόσιων οργανισμών (European Commission, 2021).

Είναι σημαντικό, να σημειωθεί, ότι η διεθνής βιβλιογραφία των τελευταίων ετών αναδεικνύει τη στενή σχέση μεταξύ της λειτουργίας του εσωτερικού ελέγχου και της οργανωσιακής αποτελεσματικότητας. Ένας λειτουργικά ανεξάρτητος, επαρκώς στελεχωμένος και θεσμικά κατοχυρωμένος εσωτερικός έλεγχος μπορεί να συμβάλει ουσιαστικά στη βελτίωση των διοικητικών διαδικασιών, στη βέλτιστη αξιοποίηση των πόρων και στην επίτευξη των στρατηγικών στόχων, γεγονός που καθιστά αναγκαία τη μέτρηση και αξιολόγηση της αποτελεσματικότητάς του, ιδίως στον δημόσιο τομέα (OECD, 2020· ΠΑ, 2021).

Στο σημείο αυτό αξίζει να αναφερθούμε στο σχέδιο έργου του εσωτερικού ελέγχου το οποίο περιλαμβάνει τις ελεγκτικές ενέργειες και ελεγκτικές επαληθεύσεις που θα πραγματοποιηθούν σκοπεύοντας στην απόκτηση σαφούς και ολοκληρωμένης εικόνας σχετικά με τον τρόπο λειτουργίας των επιμέρους στοιχείων του υπό εξέταση συστήματος (π.χ. έρευνα για την ύπαρξη επαρκών διαδικασιών για την ορθή τήρηση των αρχείων), καθώς και η αξιολόγηση της αποτελεσματικότητας του υφιστάμενου μηχανισμού ελέγχου (συστήματος εσωτερικού ελέγχου) που έχει εφαρμοστεί. Οι ελεγκτικές διαδικασίες εστιάζουν στους κρίσιμους παράγοντες επιτυχίας, στις δυνητικές πηγές κινδύνου και στις δικλείδες ασφαλείας που έχουν εντοπιστεί κατά τη φάση της ανάλυσης του εξεταζόμενου συστήματος. (Ρούσκα, 2025)

## 2.2. Αρχές του εσωτερικού ελέγχου

Οι αρχές του εσωτερικού ελέγχου αποτελούν τα θεμελιώδη κριτήρια λειτουργίας που καθορίζουν την ποιότητα, την αξιοπιστία και την αποτελεσματικότητα ενός συστήματος ελέγχου σε οργανωσιακό επίπεδο. Σύμφωνα με τα διεθνώς αναγνωρισμένα πρότυπα και οδηγίες, όπως αυτές του Institute of Internal Auditors (IIA), ο εσωτερικός έλεγχος πρέπει να βασίζεται σε αρχές που διασφαλίζουν την αντικειμενικότητα, την ανεξαρτησία, την επάρκεια και τη συστηματική εφαρμογή, ώστε να μπορεί να προσφέρει αξιόπιστες διαβεβαιώσεις και να συμβάλλει αποτελεσματικά στη διοίκηση των οργανισμών (Institute of Internal Auditors, 2020). Η εφαρμογή αυτών των αρχών θεωρείται κρίσιμη στο δημόσιο τομέα, όπου οι λειτουργίες του εσωτερικού ελέγχου συνδέονται άμεσα με τη χρηστή διαχείριση των πόρων του Δημοσίου και την εμπιστοσύνη των πολιτών προς τις δημόσιες υπηρεσίες.

Μια από τις πιο σημαντικές αρχές του εσωτερικού ελέγχου είναι η ανεξαρτησία.

Η ανεξαρτησία αναφέρεται στην οργανωτική θέση και στη λειτουργική αυτονομία των μονάδων εσωτερικού ελέγχου, ώστε οι αξιολογήσεις και οι εκθέσεις να εκπονούνται χωρίς παρεμβάσεις ή απειλές από τη διοίκηση ή άλλα ενδιαφερόμενα μέρη. Στον δημόσιο τομέα, η διασφάλιση της ανεξαρτησίας αποκτά ιδιαίτερη βαρύτητα, καθώς ένα ανεξάρτητο σύστημα ελέγχου ενισχύει την αντικειμενικότητα των ευρημάτων και συμβάλλει στη

διατήρηση της νομιμότητας και της διαφάνειας στις δημόσιες δραστηριότητες (OECD, 2020).

Προϋπόθεση για την αποτελεσματική λειτουργία του εσωτερικού ελέγχου αποτελεί επίσης η αντικειμενικότητα των ελεγκτών, η οποία απαιτεί από τους επαγγελματίες να ενεργούν με αμεροληψία, χωρίς προσωπικά κίνητρα και διαφοροποιήσεις στις εκτιμήσεις τους. Η αντικειμενικότητα εξασφαλίζει ότι οι εκθέσεις και οι συστάσεις αντικατοπτρίζουν πιστά την πραγματική κατάσταση των ελεγχόμενων διαδικασιών και δεν επηρεάζονται από εξωτερικούς παράγοντες ή εσωτερικές πιέσεις, ενισχύοντας έτσι την αξιοπιστία της ελεγκτικής λειτουργίας (Institute of Internal Auditors, 2021).

Η επαγγελματική επάρκεια και δεοντολογία συνιστούν επίσης θεμελιώδη αρχή, καθώς ο εσωτερικός έλεγχος δεν μπορεί να είναι αποτελεσματικός χωρίς εξειδικευμένο προσωπικό που διαθέτει τις απαραίτητες γνώσεις, δεξιότητες και εμπειρία. Η επάρκεια περιλαμβάνει την κατανόηση των διαδικασιών, των νομικών απαιτήσεων και των κινδύνων που απασχολούν τον οργανισμό, ενώ η επαγγελματική δεοντολογία εξασφαλίζει ότι οι ενέργειες και οι κρίσεις των ελεγκτών ακολουθούν υψηλά ηθικά και επαγγελματικά πρότυπα (European Commission, 2021). Σε δημόσιο επίπεδο, αυτή η αρχή είναι καθοριστική για την εγκυρότητα των εκθέσεων και για τη δυνατότητα επαρκούς υποστήριξης της διοίκησης στις αποφάσεις της.

Επιπλέον, η αρχή της συστηματικής και τεκμηριωμένης προσέγγισης αναφέρεται στη χρήση κατάλληλων μεθοδολογιών και εργαλείων ελέγχου που είναι τεκμηριωμένα και ευθυγραμμισμένα με αναγνωρισμένα διεθνή πρότυπα. Η ύπαρξη σαφών διαδικασιών, προτύπων και προσεγγίσεων εξασφαλίζει ότι οι ελεγκτικές δραστηριότητες πραγματοποιούνται με συνέπεια, επαναληψιμότητα και πλήρη τεκμηρίωση, επιτρέποντας τη σύγκριση αποτελεσμάτων και την αξιολόγηση της προόδου των δράσεων που συνιστούν τα ευρήματα των ελέγχων (OECD, 2021).

Αξίζει να τονιστεί, ότι καθοριστική είναι η αρχή του προσανατολισμού στην αξία, σύμφωνα με την οποία ο εσωτερικός έλεγχος δεν πρέπει να περιορίζεται στην απλή συμμόρφωση με κανόνες, αλλά πρέπει να επιδιώκει τη δημιουργία προστιθέμενης αξίας για τον οργανισμό. Η αρχή αυτή απηχεί την ανάγκη ο εσωτερικός έλεγχος να συμβάλει στην ενίσχυση της οργανωσιακής απόδοσης, στη βελτίωση των διαδικασιών και στην υποστήριξη της λήψης στρατηγικών αποφάσεων, ιδιαίτερα σε περιβάλλοντα σύνθετης δημόσιας λειτουργίας (Institute of Internal Auditors, 2020· OECD, 2020).

Στον ελληνικό Δημόσιο Τομέα ψηφίστηκε πρόσφατα ο Κώδικας Δεοντολογίας Εσωτερικών Ελεγκτών ο οποίος θεσπίστηκε βάσει ν. 4795/2021 και επιδιώκει να εναρμονήσει τη λειτουργία των ΜΕΕ με τα διεθνή πρότυπα, τις αρχές της Επιτροπής COSO και του Ινστιτούτου Εσωτερικών Ελεγκτών. Ο Κώδικας Δεοντολογίας καθοδηγεί και οριοθετεί την επαγγελματική συμπεριφορά των Εσωτερικών Ελεγκτών κατά την άσκηση των αρμοδιοτήτων τους. Παράλληλα, συμβάλλει καθοριστικά στη διαμόρφωση κλίματος αξιοπιστίας και εμπιστοσύνης απέναντι στο έργο και τη λειτουργία του Εσωτερικού Ελέγχου. Με τα πρότυπα επαγγελματικής συμπεριφοράς και τη μετατροπή των αρχών σε ενέργειες μπορεί να χρησιμοποιηθεί ως οδηγός για την αντιμετώπιση και επίλυση δεοντολογικών διλημάτων κατά την άσκηση των καθηκόντων τους. (Ελληνική Δημοκρατία, 2024). Σε αυτό το πλαίσιο, η εφαρμογή των αρχών αυτών θεωρείται καθοριστικός παράγοντας για την επίτευξη ενός αποτελεσματικού, αποδοτικού και διαφανούς συστήματος εσωτερικού ελέγχου στον δημόσιο τομέα.

### **2.3. Ανάλυση του πλαισίου συστημάτων εσωτερικού ελέγχου (internal control).**

Η ραγδαία εξέλιξη των αναδυόμενων τεχνολογιών έχει επηρεάσει καθοριστικά τον τρόπο με τον οποίο οι οργανισμοί αντιλαμβάνονται και διαχειρίζονται τους κινδύνους που σχετίζονται με τις επιχειρησιακές και διοικητικές τους λειτουργίες. Οργανισμοί σε παγκόσμιο επίπεδο διερευνούν και υιοθετούν τεχνολογικά βασισμένες λύσεις, με σκοπό την κατανόηση του αντίκτυπου των νέων τεχνολογιών τόσο στους μηχανισμούς εσωτερικού ελέγχου όσο και στη συνολική διαχείριση του επιχειρηματικού κινδύνου (Vincent & Barkhi, 2021).

Η τεχνολογική καινοτομία δεν περιορίζεται πλέον μόνο στην αυτοματοποίηση επιμέρους διαδικασιών, αλλά επεκτείνεται στον σχεδιασμό, την ανάπτυξη, την εκτέλεση, τη συντήρηση και την αξιολόγηση ολοκληρωμένων πληροφοριακών συστημάτων. Τα συστήματα αυτά επηρεάζουν άμεσα τη λειτουργία του οργανισμού και τη σχέση του με τα εξωτερικά ενδιαφερόμενα μέρη, όπως πελάτες, προμηθευτές, συνεργάτες και λοιπούς φορείς. Ως εκ τούτου, η αξιολόγηση των εσωτερικών ελέγχων και των πληροφοριακών συστημάτων καθίσταται πιο σύνθετη και απαιτεί συστηματική και ολιστική προσέγγιση .

Στο πλαίσιο αυτό, οι εσωτερικοί ελεγκτές, τα διοικητικά στελέχη και η ανώτατη διοίκηση καλούνται να αξιολογήσουν κατά πόσο οι υφιστάμενοι μηχανισμοί ελέγχου είναι επαρκείς για την αντιμετώπιση των νέων τεχνολογικών κινδύνων, όπως η κυβερνοασφάλεια, η ακεραιότητα των δεδομένων και η αξιοπιστία των πληροφοριακών συστημάτων. Η ανάγκη ευθυγράμμισης της στρατηγικής πληροφορικής με τη συνολική επιχειρησιακή στρατηγική αναδεικνύεται ως κρίσιμος παράγοντας για τη βιωσιμότητα και την αποτελεσματικότητα των οργανισμών (Salia et al., 2022).

Ένα από τα πλέον αναγνωρισμένα διεθνώς πλαίσια που υποστηρίζουν την αξιολόγηση των εσωτερικών ελέγχων σε τεχνολογικά προηγμένα περιβάλλοντα είναι το πλαίσιο COSO. Το COSO παρέχει ένα δομημένο υπόβαθρο για την κατανόηση και την αξιολόγηση της σχέσης μεταξύ επιχειρησιακών στόχων, κινδύνων και ελεγκτικών μηχανισμών, λαμβάνοντας υπόψη τόσο τις οργανωτικές όσο και τις τεχνολογικές παραμέτρους. Μέσω των πέντε βασικών του συνιστωσών, το πλαίσιο επιτρέπει στους οργανισμούς να ενσωματώσουν την τεχνολογία στον σχεδιασμό των εσωτερικών ελέγχων, διασφαλίζοντας την αποτελεσματική διαχείριση των κινδύνων και τη στήριξη της στρατηγικής τους κατεύθυνσης (Vincent & Barkhi, 2021).



**2-1 Κύβος του COSO 2013**

Η ενσωμάτωση της τεχνολογικής διάστασης στον εσωτερικό έλεγχο δεν αποτελεί απλώς μια τεχνική αναβάθμιση, αλλά μια στρατηγική επιλογή που επηρεάζει συνολικά τη λειτουργία και τη διακυβέρνηση των οργανισμών. Ιδιαίτερα στον δημόσιο τομέα, όπου η ψηφιακή μετάβαση βρίσκεται σε εξέλιξη, η αξιοποίηση πλαισίων όπως το COSO μπορεί να συμβάλει ουσιαστικά στη βελτίωση της διαφάνειας, της αποδοτικότητας και της λογοδοσίας.

Συνεπώς, το πλαίσιο COSO (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission) αποτελεί ένα από τα πλέον διαδεδομένα και διεθνώς αναγνωρισμένα πρότυπα για τον σχεδιασμό, την εφαρμογή και την αξιολόγηση συστημάτων εσωτερικού ελέγχου. Αν και το επικαιροποιημένο πλαίσιο COSO δημοσιεύθηκε το 2013, εξακολουθεί να αποτελεί τη βάση για τη σύγχρονη θεωρία και πρακτική του εσωτερικού ελέγχου, ενώ χρησιμοποιείται ευρέως από διεθνείς οργανισμούς και δημόσιες διοικήσεις, όπως ο ΟΟΣΑ και η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, σε μελέτες και κατευθυντήριες οδηγίες μετά το 2020 (OECD, 2020; European Commission, 2021).

Σύμφωνα με το COSO Framework, ο εσωτερικός έλεγχος ορίζεται ως μια διαδικασία που υλοποιείται από το διοικητικό όργανο, τη διοίκηση και το προσωπικό ενός οργανισμού, με σκοπό την παροχή εύλογης διαβεβαίωσης ως προς την επίτευξη τριών βασικών κατηγοριών στόχων: της αποτελεσματικότητας και αποδοτικότητας των λειτουργιών, της αξιοπιστίας της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης και της συμμόρφωσης με τους νόμους και τους κανονισμούς. Η προσέγγιση αυτή είναι ιδιαίτερα σημαντική για τον δημόσιο τομέα, όπου η επίτευξη των στόχων συνδέεται άμεσα με τη διαχείριση δημόσιων πόρων και τη λογοδοσία προς τους πολίτες (COSO, 2013· OECD, 2020).

Το πλαίσιο COSO δομείται γύρω από πέντε αλληλένδετα συστατικά στοιχεία, τα οποία λειτουργούν ως ενιαίο σύστημα και όχι ως ανεξάρτητες λειτουργίες (OECD, 2021). Τα στοιχεία αυτά ή αλλιώς πυλώνες του εσωτερικού έλεγχου είναι: το περιβάλλον ελέγχου, η εκτίμηση κινδύνων, οι δραστηριότητες ελέγχου, η πληροφόρηση και επικοινωνία, καθώς και οι διεργασίες επιτήρησης. Σύμφωνα με την πρώτο στοιχείο η διοίκηση οφείλει να θεσπίζει κανόνες ηθικής και πρότυπα επαγγελματικής συμπεριφοράς με σκοπό την αποτροπή των εργαζομένων στο να εμπλέκονται σε ενέργειες που θεωρούνται ανέντιμες ανήθικες ή παράνομες. Για τη διασφάλιση της αποτελεσματικότητας αυτών των προτύπων είναι απαραίτητο τα πρότυπα να προβάλλονται και να υποστηρίζονται μέσα από κατάλληλους μηχανισμούς και δράσεις. Το δεύτερο στοιχείο περιλαμβάνει πολιτικές και διαδικασίες για την πραγματοποίηση των στόχων και των οδηγιών που θέτει η κυβέρνηση. Το τρίτο στοιχείο επιλέγει διεργασίες ελέγχου που βοηθούν στην εκτέλεση των οδηγιών της διοίκησης. Το τέταρτο στοιχείο περιλαμβάνει την κατανόηση του ΣΕΕ από το προσωπικό που επηρεάζεται από αυτό, ποιος ο ρόλος και ευθύνες του. Και το πέμπτο στοιχείο προβαίνει σε συνεχή και προγραμματισμένη παρακολούθηση. Με την παρακολούθηση διασφαλίζεται ότι οι διεργασίες του συστήματος εσωτερικού ελέγχου

υφίστανται και λειτουργούν (Ρούσκα, 2024; Κωνσταντινίδου χ.χ.). Οι πέντε πυλώνες αντιστοιχούν σε 17 αρχές.

Η αποτελεσματικότητα του συστήματος εσωτερικού ελέγχου προϋποθέτει την ορθή λειτουργία και τη συνεχή αλληλεπίδραση όλων των παραπάνω στοιχείων, γεγονός που καθιστά το COSO ιδιαίτερα κατάλληλο πλαίσιο για την αξιολόγηση της συνολικής ελεγκτικής επάρκειας ενός οργανισμού (OECD, 2021).

Ιδιαίτερη έμφαση στο COSO δίνεται στο περιβάλλον ελέγχου, το οποίο θεωρείται η βάση του συστήματος εσωτερικού ελέγχου. Το περιβάλλον ελέγχου περιλαμβάνει τις αξίες, την ακεραιότητα, τη δομή διοίκησης, τις πολιτικές ανθρώπινου δυναμικού και τη στάση της διοίκησης απέναντι στον έλεγχο. Στον δημόσιο τομέα, ένα ισχυρό περιβάλλον ελέγχου συνδέεται άμεσα με την προώθηση της ηθικής, της διαφάνειας και της χρηστής διακυβέρνησης, στοιχεία που αναγνωρίζονται ως κρίσιμα από τον ΟΟΣΑ για την πρόληψη της διαφθοράς και της κακοδιοίκησης (OECD, 2020).

Η εκτίμηση κινδύνων αποτελεί δεύτερο βασικό στοιχείο του COSO και αναφέρεται στη συστηματική διαδικασία αναγνώρισης και ανάλυσης των κινδύνων που ενδέχεται να επηρεάσουν την επίτευξη των οργανωσιακών στόχων. Στο δημόσιο τομέα, οι κίνδυνοι αυτοί σχετίζονται τόσο με δημοσιονομικά ζητήματα όσο και με την ποιότητα των παρεχόμενων υπηρεσιών, την κανονιστική συμμόρφωση και τη φήμη των δημόσιων οργανισμών. Η ενσωμάτωση της διαχείρισης κινδύνων στο πλαίσιο του εσωτερικού ελέγχου αποτελεί βασική σύσταση διεθνών οργανισμών μετά το 2020 (OECD, 2021).

Οι δραστηριότητες ελέγχου περιλαμβάνουν τις πολιτικές, τις διαδικασίες και τους μηχανισμούς που τίθενται σε εφαρμογή για τον μετριασμό των αναγνωρισμένων κινδύνων. Αυτές μπορεί να περιλαμβάνουν εγκρίσεις, διαχωρισμό καθηκόντων, ελέγχους πρόσβασης και επαληθεύσεις διαδικασιών. Η αποτελεσματικότητα των δραστηριοτήτων ελέγχου αποτελεί βασικό κριτήριο αξιολόγησης της λειτουργίας του εσωτερικού ελέγχου, ιδιαίτερα στον δημόσιο τομέα, όπου απαιτείται αυξημένος έλεγχος στη διαχείριση πόρων και στη λήψη αποφάσεων (European Commission, 2021).

Η πληροφόρηση και επικοινωνία αποτελούν κρίσιμα στοιχεία για τη λειτουργία του συστήματος εσωτερικού ελέγχου, καθώς εξασφαλίζουν ότι οι σχετικές πληροφορίες συλλέγονται, επεξεργάζονται και διαχέονται έγκαιρα στα αρμόδια επίπεδα διοίκησης. Η αποτελεσματική επικοινωνία ενισχύει τη διαφάνεια και επιτρέπει τη λήψη τεκμηριωμένων αποφάσεων, στοιχείο ιδιαίτερα σημαντικό για τους δημόσιους οργανισμούς που λειτουργούν σε περιβάλλον αυξημένης κοινωνικής λογοδοσίας (OECD, 2020).

Επιπλέον, η παρακολούθηση του συστήματος εσωτερικού ελέγχου διασφαλίζει ότι το σύστημα παραμένει λειτουργικό και αποτελεσματικό με την πάροδο του χρόνου. Η συνεχής ή περιοδική αξιολόγηση των ελεγκτικών μηχανισμών επιτρέπει τον εντοπισμό αδυναμιών και την υιοθέτηση διορθωτικών ενεργειών. Η αρχή αυτή συνδέεται άμεσα με τη μέτρηση της αποτελεσματικότητας του εσωτερικού ελέγχου και αποτελεί βασικό σημείο αναφοράς για την ποσοτική αξιολόγηση που επιχειρείται στην παρούσα έρευνα (OECD, 2021· Institute of Internal Auditors, 2021).

#### **2.4. Δείκτες αξιολόγησης της αποτελεσματικότητας του εσωτερικού ελέγχου στο Δημόσιο Τομέα**

Η μέτρηση της αποτελεσματικότητας του εσωτερικού ελέγχου στον δημόσιο τομέα αποτελεί σύνθετη και πολυδιάστατη διαδικασία, καθώς δεν περιορίζεται αποκλειστικά σε οικονομικά ή λογιστικά μεγέθη. Αντιθέτως, επεκτείνεται σε ευρύτερες παραμέτρους που σχετίζονται με τη δημόσια διακυβέρνηση, τη διαχείριση κινδύνων, τη συμμόρφωση με το κανονιστικό και θεσμικό πλαίσιο, καθώς και την επίτευξη των στόχων των δημόσιων πολιτικών. Η πολυπλοκότητα αυτή καθιστά αναγκαία τη χρήση ενός συνδυασμού ποιοτικών και ποσοτικών δεικτών, προκειμένου να αποτυπωθεί με πληρότητα η συμβολή του εσωτερικού ελέγχου στη λειτουργία των δημόσιων οργανισμών.

Σύμφωνα με τον Οργανισμό Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης (ΟΟΣΑ), η αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου αξιολογείται βάσει ενός πλέγματος δεικτών που αντανακλούν τον βαθμό στον οποίο το σύστημα εσωτερικού ελέγχου υποστηρίζει τη χρηστή διοίκηση, ενισχύει τη διαφάνεια και προάγει τη λογοδοσία. Η ύπαρξη αποτελεσματικών μηχανισμών εσωτερικού ελέγχου συνδέεται άμεσα με την ικανότητα των δημόσιων οργανισμών να διαχειρίζονται ορθολογικά τους δημόσιους πόρους και να ανταποκρίνονται στις προσδοκίες των πολιτών (OECD, 2020).

Ένας από τους σημαντικότερους δείκτες αξιολόγησης της αποτελεσματικότητας αφορά την ανεξαρτησία της λειτουργίας του εσωτερικού ελέγχου. Η ανεξαρτησία αποτελεί θεμελιώδη προϋπόθεση για την αξιοπιστία των ελεγκτικών ευρημάτων και των προτεινόμενων συστάσεων. Στον δημόσιο τομέα, η ανεξαρτησία διασφαλίζεται κυρίως μέσω της οργανωτικής υπαγωγής της μονάδας εσωτερικού ελέγχου, της απευθείας

αναφοράς της στην ανώτατη διοίκηση ή σε συλλογικά όργανα εποπτείας, καθώς και της απουσίας παρεμβάσεων κατά την εκτέλεση του ελεγκτικού έργου. Η διεθνής βιβλιογραφία επισημαίνει ότι σε περιπτώσεις όπου η ανεξαρτησία περιορίζεται, μειώνεται σημαντικά η αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου και υπονομεύεται η αξιοπιστία του θεσμού (Institute of Internal Auditors, 2021· OECD, 2021).

Εξίσου κρίσιμος δείκτης αποτελεσματικότητας είναι η επαρκής στελέχωση και η επαγγελματική κατάρτιση των εσωτερικών ελεγκτών. Η ύπαρξη ανθρώπινου δυναμικού με κατάλληλη επιστημονική κατάρτιση, γνώση του θεσμικού πλαισίου και κατανόηση των ιδιαιτεροτήτων του δημόσιου τομέα επηρεάζει άμεσα την ποιότητα και το εύρος των ελεγκτικών εργασιών. Σύγχρονες μελέτες μετά το 2020 τονίζουν ότι η συνεχής επιμόρφωση, η ανάπτυξη δεξιοτήτων στη διαχείριση κινδύνων και η επαγγελματική πιστοποίηση των εσωτερικών ελεγκτών αποτελούν βασικές προϋποθέσεις για την ενίσχυση της αποτελεσματικότητας των συστημάτων εσωτερικού ελέγχου στη δημόσια διοίκηση (European Commission, 2021).

Ένας ακόμη βασικός δείκτης αφορά τον βαθμό εφαρμογής των συστάσεων του εσωτερικού ελέγχου από τη διοίκηση. Η αποτελεσματικότητα της ελεγκτικής λειτουργίας δεν εξαντλείται στη διαπίστωση αδυναμιών ή στη διατύπωση πορισμάτων, αλλά αποτιμάται κυρίως από το κατά πόσο οι προτεινόμενες διορθωτικές ενέργειες υιοθετούνται και υλοποιούνται στην πράξη. Υψηλά ποσοστά εφαρμογής των συστάσεων συνδέονται με βελτίωση των διοικητικών διαδικασιών, περιορισμό των λειτουργικών και δημοσιονομικών κινδύνων και ενίσχυση της συνολικής οργανωσιακής απόδοσης (OECD, 2020· Institute of Internal Auditors, 2021).

Ιδιαίτερη σημασία αποδίδεται επίσης στην ενσωμάτωση της διαχείρισης κινδύνων στον εσωτερικό έλεγχο. Η σύγχρονη ελεγκτική προσέγγιση βασίζεται σε ανάλυση κινδύνων και στην ιεράρχηση των ελεγκτικών παρεμβάσεων με βάση τη σοβαρότητα και την πιθανότητα εμφάνισης των κινδύνων. Ο ΟΟΣΑ υπογραμμίζει ότι οι δημόσιοι οργανισμοί που διαθέτουν ώριμα συστήματα διαχείρισης κινδύνων εμφανίζουν υψηλότερα επίπεδα ελεγκτικής αποτελεσματικότητας, καθώς ο εσωτερικός έλεγχος επικεντρώνεται σε κρίσιμες λειτουργίες και περιοχές αυξημένης σημασίας (OECD, 2021).

Παράλληλα, η ποιότητα της επικοινωνίας και της πληροφόρησης αποτελεί ουσιαστικό δείκτη αξιολόγησης της αποτελεσματικότητας του εσωτερικού ελέγχου. Η σαφής, έγκαιρη και κατανοητή παρουσίαση των ελεγκτικών αποτελεσμάτων προς τη διοίκηση και τα αρμόδια όργανα ενισχύει τη λήψη τεκμηριωμένων αποφάσεων και συμβάλλει στη βελτίωση

της διαφάνειας. Στον δημόσιο τομέα, η αποτελεσματική επικοινωνία των ελεγκτικών ευρημάτων συνδέεται άμεσα με τη δημόσια λογοδοσία και την ενίσχυση της εμπιστοσύνης των πολιτών προς τους θεσμούς (OECD, 2020).

Τέλος, ιδιαίτερη βαρύτητα αποδίδεται στη συνολική συμβολή του εσωτερικού ελέγχου στη βελτίωση της διοίκησης και της οργανωσιακής απόδοσης. Ένας αποτελεσματικός εσωτερικός έλεγχος δεν περιορίζεται σε έναν κατασταλτικό ρόλο, αλλά λειτουργεί συμβουλευτικά, υποστηρίζοντας τη διοίκηση στη βελτιστοποίηση των διαδικασιών, στη διαχείριση των κινδύνων και στην επίτευξη των στρατηγικών στόχων του οργανισμού. Η έννοια της προστιθέμενης αξίας αναγνωρίζεται πλέον ως βασικό κριτήριο αξιολόγησης της ελεγκτικής λειτουργίας, τόσο στον ιδιωτικό όσο και στον δημόσιο τομέα (Institute of Internal Auditors, 2020· OECD, 2021).

### **3. ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΤΡΙΤΟ: ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΣΤΟΝ ΔΗΜΟΣΙΟ ΤΟΜΕΑ.**

#### **3.1. Θεσμικό πλαίσιο του εσωτερικού ελέγχου στον Δημόσιο Τομέα.**

Η δημοσιονομική και θεσμική κρίση που εκδηλώθηκε στην Ελλάδα από το 2010 ανέδειξε με έντονο τρόπο τις διαρθρωτικές αδυναμίες και τις παθογένειες της λειτουργίας του δημόσιου τομέα, ιδίως σε ζητήματα διαχείρισης πόρων, διαφάνειας και λογοδοσίας. Στο πλαίσιο αυτό, η ενίσχυση των μηχανισμών ελέγχου και εποπτείας αναδείχθηκε ως βασική προϋπόθεση για τη βελτίωση της δημόσιας διοίκησης και την αποκατάσταση της εμπιστοσύνης των πολιτών προς το κράτος. Παρά το γεγονός ότι στον ιδιωτικό τομέα ο εσωτερικός έλεγχος αποτελεί εδώ και δεκαετίες υποχρεωτική λειτουργία, ιδίως για τις εισηγμένες εταιρείες, η θεσμοθέτησή του στον ελληνικό δημόσιο τομέα πραγματοποιήθηκε με σημαντική καθυστέρηση.

Συγκεκριμένα, το ολοκληρωμένο θεσμικό πλαίσιο για το Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου στον Δημόσιο Τομέα εισήχθη με τον Νόμο 4795/2021, ο οποίος ψηφίστηκε τον

Απρίλιο του 2021. Ο νόμος αυτός αποτέλεσε σημείο καμπής για τη δημόσια διοίκηση, καθώς καθιέρωσε υποχρεωτικά τη λειτουργία μονάδων εσωτερικού ελέγχου και συμβούλου ακεραιότητας, σε φορείς της Γενικής Κυβέρνησης, με σκοπό τη συστηματική παρακολούθηση της νομιμότητας, της αποδοτικότητας και της αποτελεσματικότητας των δημόσιων διαδικασιών. Η εισαγωγή του νόμου εντάσσεται σε ένα ευρύτερο πλαίσιο μεταρρυθμίσεων που στοχεύουν στην ευθυγράμμιση της ελληνικής δημόσιας διοίκησης με τις διεθνείς βέλτιστες πρακτικές, όπως αυτές προτείνονται από τον ΟΟΣΑ και την Ευρωπαϊκή Επιτροπή.

Σύμφωνα με το νομοθετικό πλαίσιο η λειτουργική ανεξαρτησία των ΜΕΕ κατοχυρώνεται με την οργανωτική υπαγωγή τους απευθείας στον επικεφαλής του φορέα, καθώς και με τη σύσταση και λειτουργία της Επιτροπής Ελέγχου. Η ηγεσία του φορέα οφείλει να εγκρίνει Κανονισμό Λειτουργίας της ΜΕΕ, το εγχειρίδιο Εσωτερικών Ελέγχων της ΜΕΕ και το ετήσιο πρόγραμμα εργασιών της ΜΕΕ καθώς και να εκδίδει τις εντολές των εσωτερικών ελέγχων. Ο Προϊστάμενος της ΜΕΕ υποβάλλει στον επικεφαλής του φορέα τις εκθέσεις ελέγχου και παροχής συμβουλευτικού έργου της Μονάδας καθώς και την ετήσια έκθεση με Γνώμη. Επίσης ενημερώνει την ηγεσία του φορέα σχετικά με ζητήματα εταιρικής διακυβέρνησης, διαχείρισης κινδύνων και λειτουργίας του συστήματος εσωτερικού ελέγχου, ώστε να διαθέτει πλήρη εικόνα των στρατηγικών, επιχειρησιακών και λειτουργικών εξελίξεων και να μπορεί να εντοπίζει έγκαιρα προβλήματα που απαιτούν παρέμβαση ή διορθωτικές ενέργειες (Νόμος 4795/2021).

Στην πράξη, ο εσωτερικός έλεγχος στον δημόσιο τομέα έχει σχεδιαστεί ώστε να αναβαθμίζει την αξία και να βελτιώνει τη λειτουργία των οργανισμών, λειτουργώντας παράλληλα ως σύστημα διασφάλισης συμμόρφωσης και ως εργαλείο υποστήριξης της διοίκησης. Ένα ισχυρό σύστημα εσωτερικού ελέγχου συμβάλλει στην πρόληψη λαθών και παρατυπιών, στη βελτίωση των διαδικασιών και στη διασφάλιση της ορθολογικής χρήσης των δημόσιων πόρων, ενισχύοντας παράλληλα τη χρηστή διακυβέρνηση και τη δημόσια λογοδοσία (Ρούσκα, 2024).

Σύμφωνα με τις διατάξεις του νόμου, οι επιχειρησιακοί στόχοι και οι αρμοδιότητες των ΜΕΕ καθορίζονται με σαφήνεια. Οι επιχειρησιακοί στόχοι αφορούν τέσσερις βασικούς άξονες.

- Έλεγχος συστημάτων των διακυβέρνησης και λειτουργίας βεβαιώνοντας την επάρκεια αυτών ενισχύοντας τον φορέα στην πραγμάτωση των στρατηγικών του στόχων και στην λήψη διορθωτικών μέτρων, όπου κρίνεται απαραίτητο.

- Παροχή συμβουλευτικών υπηρεσιών με στόχο την αύξηση της αποδοτικότητας του φορέα.
- Τη διαφύλαξη της ασφαλούς και αποτελεσματικής χρήσης των πληροφοριακών συστημάτων.
- Τον έλεγχο της τήρηση των αρχών της χρηστής δημοσιονομικής διαχείρισης μέσα από την αποτίμηση της λειτουργία του.

Όσον αφορά τις αρμοδιότητες η μονάδα εσωτερικού ελέγχου είναι υπεύθυνη:

- Τη και ενημέρωση του εγχειριδίου εσωτερικού ελέγχου.
- Διαμόρφωση ετήσιου ή πολυετούς σχεδίου εργασιών με βάση τις στρατηγικές κατευθύνσεις και τις επιχειρησιακές προτεραιότητες του οργανισμού, καθώς επίσης την αξιολόγηση των κινδύνων και των ευκαιριών που τον αφορούν.
- Την πραγματοποίηση τακτικών και έκτακτων ελέγχων σε όλες τις υπηρεσίες του φορέα.
- Την παροχή συμβουλευτικών έργων σε όλες τις υπηρεσίες του φορέα.
- Τον έλεγχο και τη διαβεβαίωση της επάρκειας του συστήματος εσωτερικού ελέγχου του φορέα και την εισήγηση βελτιωτικών προτάσεων
- Την παροχή συμβουλευτικών υπηρεσιών
- Την εκτίμηση της λειτουργίας του φορέα βάσει των αρχών της χρηστής δημοσιονομικής διαχείρισης
- Τον έλεγχο της σωστής τήρησης των διαδικασιών για την εκτέλεση και αποστολής του του προϋπολογισμού στο Υπουργείο Οικονομικών, καθώς και εντοπισμό τυχόν ενδείξεων φαινομένων κακοδιοίκησης, κακοδιαχείρισης και σπατάλης της διαχείρισης της περιουσίας του φορέα. Άσκηση εποπτείας και θέσπιση μηχανισμών ελέγχου για την πρόληψη παρόμοιων περιστατικών στο μέλλον.
- Αποτίμηση των διαδικασιών που ακολουθούνται για την κατάρτιση των αναφορών του φορέα.
- Αποτίμηση των διαδικασιών υλοποίησης των λειτουργιών του φορέα.
- Έλεγχος για την εναρμόνηση του φορέα με την εφαρμοζόμενη νομοθεσία, τους κανονισμούς και τις πολιτικές που ρυθμίζουν τη λειτουργία του.
- Έλεγχος της αποδοτικότητας των συστημάτων πληροφορικής.
- Παρακολούθηση της συμμόρφωσης των υπηρεσιών του φορέα στις προτάσεις του εσωτερικού ελέγχου.

- Κατάρτιση ετήσιας Έκθεσης με Γνώμη
- Γνωστοποίηση στον πειθαρχικό Προϊστάμενο, τυχόν ενδείξεις απάτης ή πειθαρχικής ευθύνης των υπαλλήλων.
- Φροντίζει για την εκπαίδευση και επιμόρφωση των εσωτερικών ελεγκτών.

Ο ρόλος αυτός ευθυγραμμίζεται πλήρως με τον ορισμό του εσωτερικού ελέγχου που έχει διατυπώσει το Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών (ΠΑ), σύμφωνα με τον οποίο ο εσωτερικός έλεγχος αποτελεί μια ανεξάρτητη και αντικειμενική δραστηριότητα διασφάλισης και παροχής συμβουλευτικών υπηρεσιών, με σκοπό την προσθήκη αξίας και την ενίσχυση των λειτουργιών ενός οργανισμού. Μέσω μιας μεθοδικής και συστηματικής προσέγγισης, ο εσωτερικός έλεγχος υποστηρίζει τη βελτίωση της αποδοτικότητας των διαδικασιών διαχείρισης κινδύνων, ελέγχου και εταιρικής διακυβέρνησης (Νόμος 4795/2021).

Η διεθνής εμπειρία δείχνει ότι η απουσία ή η αναποτελεσματική λειτουργία συστημάτων εσωτερικού ελέγχου αποτελεί μία από τις βασικές αιτίες οργανωσιακής αποτυχίας, γεγονός που έχει οδηγήσει τους σύγχρονους κώδικες εταιρικής και δημόσιας διακυβέρνησης να απαιτούν αυξημένη διαφάνεια και δημοσιοποίηση πληροφοριών σχετικά με την αποτελεσματικότητα των συστημάτων εσωτερικού ελέγχου. Στο ελληνικό δημόσιο, ο Ν. 4795/2021 επιχειρεί να καλύψει αυτό το θεσμικό κενό, θέτοντας τις βάσεις για τη σταδιακή ανάπτυξη ενός ώριμου και λειτουργικού συστήματος εσωτερικού ελέγχου, ικανού να υποστηρίξει τη βιώσιμη και αξιόπιστη λειτουργία της δημόσιας διοίκησης.

### **3.2. Σκοποί και στόχοι του Εσωτερικού Ελέγχου στη Δημόσια Διοίκηση.**

Ο εσωτερικός έλεγχος στη δημόσια διοίκηση αποσκοπεί πρωτίστως στη διασφάλιση της χρηστής δημοσιονομικής διαχείρισης, της διαφάνειας και της λογοδοσίας στη λειτουργία των δημόσιων οργανισμών. Σε αντίθεση με τον ιδιωτικό τομέα, όπου ο βασικός προσανατολισμός είναι η μεγιστοποίηση της οικονομικής απόδοσης, στον δημόσιο τομέα ο εσωτερικός έλεγχος εστιάζει στην αποτελεσματική αξιοποίηση των δημόσιων πόρων, στη συμμόρφωση με το θεσμικό πλαίσιο και στην επίτευξη πολιτικών και κοινωνικών στόχων. Σύμφωνα με τον ΟΟΣΑ, ο εσωτερικός έλεγχος αποτελεί βασικό μηχανισμό ενίσχυσης της εμπιστοσύνης των πολιτών προς τη δημόσια διοίκηση και προϋπόθεση για την καλή διακυβέρνηση (OECD, 2020; OECD, 2021).

Ένας από τους βασικούς σκοπούς του εσωτερικού ελέγχου στη δημόσια διοίκηση είναι η υποστήριξη της διοίκησης στην επίτευξη των στρατηγικών και επιχειρησιακών στόχων των δημόσιων φορέων. Μέσω μιας συστηματικής και τεκμηριωμένης αξιολόγησης των διαδικασιών, των συστημάτων και των εσωτερικών ελέγχων, ο εσωτερικός έλεγχος παρέχει στη διοίκηση αξιόπιστες πληροφορίες για τη λήψη αποφάσεων και τη βελτίωση της οργανωσιακής απόδοσης. Η σύγχρονη προσέγγιση τονίζει ότι ο εσωτερικός έλεγχος δεν περιορίζεται σε έναν κατασταλτικό ρόλο, αλλά λειτουργεί ως στρατηγικός εταίρος της διοίκησης, προσφέροντας τόσο διασφαλιστικές όσο και συμβουλευτικές υπηρεσίες (ΠΑ, 2020; Roussy & Perron, 2021).

Παράλληλα, ο εσωτερικός έλεγχος επιδιώκει την ενίσχυση της διαχείρισης κινδύνων στη δημόσια διοίκηση. Η αναγνώριση, η αξιολόγηση και η παρακολούθηση των κινδύνων που απειλούν την επίτευξη των στόχων των δημόσιων οργανισμών αποτελούν κεντρικό στοιχείο της ελεγκτικής λειτουργίας. Οι δημόσιοι οργανισμοί καλούνται να λειτουργούν σε περιβάλλοντα αυξημένης πολυπλοκότητας, δημοσιονομικών περιορισμών και κανονιστικών απαιτήσεων, γεγονός που καθιστά τη διαχείριση κινδύνων κρίσιμο παράγοντα αποτελεσματικότητας. Μελέτες δείχνουν ότι η ενσωμάτωση του εσωτερικού ελέγχου στο συνολικό πλαίσιο διαχείρισης κινδύνων βελτιώνει τη διοικητική ικανότητα και μειώνει τη λειτουργική και δημοσιονομική αβεβαιότητα (OECD, 2022).

Επιπλέον, σημαντικό στόχος του εσωτερικού ελέγχου στη δημόσια διοίκηση είναι η διασφάλιση της συμμόρφωσης με τη νομοθεσία, τους κανονισμούς και τις εσωτερικές πολιτικές. Ο έλεγχος συμμόρφωσης συμβάλλει στον περιορισμό φαινομένων κακοδιοίκησης, απάτης και διαφθοράς, τα οποία έχουν διαχρονικά επηρεάσει αρνητικά την αξιοπιστία του δημόσιου τομέα. Η Ευρωπαϊκή Επιτροπή και διεθνείς οργανισμοί υπογραμμίζουν ότι ένα αποτελεσματικό σύστημα εσωτερικού ελέγχου λειτουργεί προληπτικά, μειώνοντας την πιθανότητα παραβάσεων και ενισχύοντας την τήρηση των αρχών της νομιμότητας και της ακεραιότητας (European Commission, 2020; COSO, 2021).

Τέλος, ο εσωτερικός έλεγχος στη δημόσια διοίκηση στοχεύει στη συνεχή βελτίωση των διαδικασιών και της οργανωσιακής απόδοσης. Μέσα από την αξιολόγηση της αποδοτικότητας και της αποτελεσματικότητας των δημόσιων πολιτικών και λειτουργιών, ο εσωτερικός έλεγχος συμβάλλει στην παροχή καλύτερων δημόσιων υπηρεσιών προς τους

πολίτες. Η προσέγγιση «value for money», που υιοθετείται ολοένα και περισσότερο στον δημόσιο τομέα, ενισχύει τον ρόλο του εσωτερικού ελέγχου ως μηχανισμού προστιθέμενης

αξίας και όχι απλώς ως εργαλείου ελέγχου συμμόρφωσης (Lenz & Hahn, 2015; OECD, 2023).

### **3.3. Συντελεστές που επηρεάζουν την αποτελεσματικότητα.**

Η τεχνολογία πληροφοριών αποτελεί πλέον έναν από τους σημαντικότερους παράγοντες που επηρεάζουν την αποτελεσματικότητα των συστημάτων εσωτερικού ελέγχου, τόσο στον ιδιωτικό όσο και στον δημόσιο τομέα. Η χρήση εξειδικευμένων εφαρμογών, λογισμικών ανάλυσης δεδομένων και αυτοματοποιημένων εργαλείων ελέγχου έχει μεταβάλει ριζικά τον τρόπο με τον οποίο σχεδιάζονται και υλοποιούνται οι ελεγκτικές διαδικασίες. Ειδικότερα, οι Τεχνικές Ελέγχου με τη Βοήθεια Υπολογιστή (Computer Assisted Audit Techniques – CAATs) επιτρέπουν στους εσωτερικούς ελεγκτές να επεξεργάζονται μεγάλους όγκους δεδομένων με αυξημένη ακρίβεια και ταχύτητα, ενισχύοντας την αποδοτικότητα και την ποιότητα των ελέγχων.

Η διεθνής βιβλιογραφία αναδεικνύει ότι η αξιοποίηση σύγχρονων τεχνολογικών εργαλείων συμβάλλει ουσιαστικά στη βελτίωση της απόδοσης του εσωτερικού ελέγχου. Έρευνες έχουν δείξει θετική συσχέτιση μεταξύ της χρήσης τεχνολογίας πληροφορικής και της αποτελεσματικότητας των ελεγκτικών λειτουργιών, καθώς και μεταξύ της υποστήριξης της διοίκησης προς την τεχνολογική αναβάθμιση και της συνολικής ποιότητας του εσωτερικού ελέγχου. Παρά τα θετικά αυτά ευρήματα, παρατηρείται ότι η υιοθέτηση προηγμένων τεχνολογιών στους εσωτερικούς ελέγχους παραμένει σε σχετικά χαμηλά επίπεδα, ιδιαίτερα στον δημόσιο τομέα, γεγονός που περιορίζει τις δυνατότητες αξιοποίησης των σύγχρονων ελεγκτικών πρακτικών.

Στο σύγχρονο διοικητικό περιβάλλον, όπου η ψηφιοποίηση και ο όγκος των διαθέσιμων δεδομένων αυξάνονται διαρκώς, καθίσταται αναγκαία η ύπαρξη εσωτερικών ελεγκτών με επαρκείς δεξιότητες πληροφορικής. Η τεχνολογία πληροφοριών δεν περιορίζεται μόνο στην αυτοματοποίηση διαδικασιών, αλλά επηρεάζει άμεσα την αξιοπιστία της πληροφόρησης, τη διαχείριση κινδύνων και την ακρίβεια των ελεγκτικών συμπερασμάτων. Ιδιαίτερα στον δημόσιο τομέα, η αποτελεσματική χρήση πληροφοριακών συστημάτων συμβάλλει στη διαφάνεια, στη λογοδοσία και στη συμμόρφωση με το θεσμικό και κανονιστικό πλαίσιο.

Ωστόσο, η ενσωμάτωση νέων τεχνολογιών στις λειτουργίες του εσωτερικού ελέγχου απαιτεί προσεκτική αξιολόγηση από τη διοίκηση και τις ελεγκτικές μονάδες. Η επιλογή τεχνολογικών λύσεων οφείλει να βασίζεται σε αναλύσεις κόστους-οφέλους, σε ελέγχους ασφάλειας και στην προσαρμογή τους στις ιδιαίτερες ανάγκες κάθε οργανισμού, λαμβάνοντας υπόψη παράγοντες όπως η πολυπλοκότητα των διαδικασιών, ο όγκος των δεδομένων και το επίπεδο ψηφιακής ωριμότητας. Η ακατάλληλη ή ανεπαρκής χρήση τεχνολογίας ενδέχεται να οδηγήσει σε αυξημένους κινδύνους, όπως η αδυναμία εντοπισμού σφαλμάτων, οι καθυστερήσεις στους ελέγχους ή η εξαγωγή ανακριβών συμπερασμάτων (Alkebsi, M. and Aziz, 2017; Betti and Selg, 2021).

Η πανδημία COVID-19 λειτούργησε ως καταλύτης για την επιτάχυνση της υιοθέτησης ψηφιακών λύσεων στον εσωτερικό έλεγχο, αναδεικνύοντας τη σημασία των ασφαλών διαδικτυακών εργαλείων, των cloud υποδομών και των τεχνολογιών εξ αποστάσεως εργασίας. Ο αυτοματισμός, η ψηφιοποίηση δεδομένων, καθώς και η αξιοποίηση τεχνολογιών όπως τα μεγάλα δεδομένα και η τεχνητή νοημοσύνη, συμβάλλουν στη μείωση των κινδύνων που σχετίζονται με τις χειροκίνητες διαδικασίες και στην ενίσχυση της αποτελεσματικότητας των εσωτερικών ελέγχων. Παρά το αυξημένο κόστος που συνεπάγονται τέτοιες επενδύσεις, η διεθνής εμπειρία δείχνει ότι μπορούν να προσφέρουν σημαντική προστιθέμενη αξία, εφόσον ενταχθούν σε ένα ολοκληρωμένο και ώριμο σύστημα εσωτερικού ελέγχου (Betti and Selg, 2021).

Συνεπώς, η αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου επηρεάζεται από ένα σύνολο αλληλένδετων παραγόντων, όπως η υποστήριξη της διοίκησης, η ανεξαρτησία και επάρκεια των ελεγκτικών μονάδων, η ποιότητα του ανθρώπινου δυναμικού και η αξιοποίηση της τεχνολογίας πληροφοριών. Η διεθνής και εγχώρια βιβλιογραφία συγκλίνει στο ότι η ύπαρξη ενός θεσμικά κατοχυρωμένου και λειτουργικά ενισχυμένου συστήματος εσωτερικού ελέγχου αποτελεί κρίσιμη προϋπόθεση για τη βελτίωση της αποδοτικότητας, της διαφάνειας και της λογοδοσίας των οργανισμών, ιδιαίτερα στον δημόσιο τομέα. Η ενίσχυση των παραπάνω παραγόντων δημιουργεί τις βάσεις για ένα σύγχρονο και αποτελεσματικό σύστημα εσωτερικού ελέγχου, ικανό να ανταποκριθεί στις αυξανόμενες απαιτήσεις του διοικητικού περιβάλλοντος (Alkebsi, M. and Aziz, 2017).

### 3.4. Καλές πρακτικές και παραδείγματα.

Η ελληνική βιβλιογραφία, αν και περιορισμένη σε σύγκριση με το διεθνές ερευνητικό πλαίσιο, περιλαμβάνει τα τελευταία χρόνια ορισμένες αξιολογικές εμπειρικές μελέτες που εξετάζουν τη λειτουργία και την αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου τόσο στον δημόσιο όσο και στον ευρύτερο δημόσιο τομέα. Οι μελέτες αυτές επικεντρώνονται σε κρίσιμες παραμέτρους, όπως η ποιότητα των ελεγκτικών διαδικασιών, η ανεξαρτησία της ελεγκτικής λειτουργίας, η επάρκεια του ανθρώπινου δυναμικού και η υποστήριξη της διοίκησης, προσφέροντας χρήσιμα συμπεράσματα για τη βελτίωση της δημόσιας διοίκησης στην Ελλάδα (OECD, 2020· Institute of Internal Auditors, 2021).

Μία από τις πρώτες εμπειρικές προσεγγίσεις που αξιοποιούνται στη σύγχρονη ελληνική βιβλιογραφία είναι η μελέτη των Καραγιώργου κ.ά., η οποία εξετάζει την αποτελεσματικότητα του συστήματος εσωτερικού ελέγχου σε ελληνική ξενοδοχειακή μονάδα. Παρότι η έρευνα αφορά τον ιδιωτικό τομέα, τα ευρήματά της παρουσιάζουν ιδιαίτερη σημασία και για τον δημόσιο τομέα, καθώς καταδεικνύουν τη σαφή θετική συσχέτιση μεταξύ της ύπαρξης οργανωμένων μηχανισμών εσωτερικού ελέγχου και της βελτίωσης της οικονομικής και λογιστικής απόδοσης. Οι συγγραφείς υπογραμμίζουν ότι ο εσωτερικός έλεγχος, όταν εφαρμόζεται συστηματικά και όχι αποσπασματικά, μπορεί να διαδραματίσει ουσιαστικό επιχειρησιακό ρόλο και να συμβάλει στη συνολική αποδοτικότητα των οργανισμών (Karagiorgos et al., 2020).

Σημαντική συμβολή στη μελέτη του εσωτερικού ελέγχου στον ελληνικό δημόσιο τομέα αποτελεί η εμπειρική έρευνα του Γιαννάκη, η οποία επικεντρώνεται στον ρόλο του εσωτερικού ελέγχου στην κεντρική δημόσια διοίκηση ως μηχανισμού ενίσχυσης της διοικητικής αποτελεσματικότητας. Η έρευνα βασίστηκε στη χρήση ερωτηματολογίων που διανεμήθηκαν σε ελεγκτικούς φορείς της δημόσιας διοίκησης και ανέλυσε βασικούς δείκτες αποτελεσματικότητας, όπως η ποιότητα του ελέγχου, οι δεξιότητες του ανθρώπινου δυναμικού, η ανεξαρτησία της ελεγκτικής λειτουργίας και η υποστήριξη της διοίκησης. Τα αποτελέσματα ανέδειξαν ισχυρή θετική σχέση μεταξύ της ποιότητας του ελέγχου και της συνολικής αποτελεσματικότητας του συστήματος εσωτερικού ελέγχου, ενώ παράλληλα εντοπίστηκαν αδυναμίες στη συνεργασία μεταξύ εσωτερικού και εξωτερικού ελέγχου (Giannakis, 2021).

Περαιτέρω ανάλυση των ευρημάτων της ίδιας έρευνας καταδεικνύει ότι, παρότι η ανεξαρτησία της λειτουργίας του εσωτερικού ελέγχου αξιολογήθηκε σε γενικές γραμμές

θετικά, η υποστήριξη της ανώτατης διοίκησης προς τη λειτουργία του εσωτερικού ελέγχου παρουσιάζει σημαντικά περιθώρια βελτίωσης. Το στοιχείο αυτό θεωρείται ιδιαίτερα κρίσιμο, καθώς η διεθνής και ελληνική βιβλιογραφία συγκλίνουν στο συμπέρασμα ότι η ενεργός εμπλοκή της διοίκησης αποτελεί βασική προϋπόθεση για την αποτελεσματική εφαρμογή και αξιοποίηση των ελεγκτικών συστημάτων στον δημόσιο τομέα (Institute of Internal Auditors, 2021· OECD, 2021).

Ιδιαίτερο ενδιαφέρον παρουσιάζει επίσης η μελέτη του Ροδάκου, η οποία επικεντρώνεται στη λειτουργία του εσωτερικού ελέγχου και της διακυβέρνησης στον ελληνικό δημόσιο τομέα της υγείας. Η έρευνα πραγματοποιήθηκε σε μονάδες υγείας με τη συμμετοχή 128 εργαζομένων από διαφορετικές γεωγραφικές περιοχές της χώρας και ανέδειξε σημαντικές αδυναμίες σε βασικά στοιχεία του συστήματος εσωτερικού ελέγχου, όπως το περιβάλλον ελέγχου και οι μηχανισμοί εταιρικής διακυβέρνησης. Τα αποτελέσματα υποδεικνύουν ότι, παρά την ύπαρξη θεσμικών μηχανισμών, η αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου επηρεάζεται αρνητικά από οργανωτικές και διοικητικές αδυναμίες (Rodakos, 2022).

Η μελέτη καταλήγει στο συμπέρασμα ότι ο εσωτερικός έλεγχος μπορεί να λειτουργήσει ως καταλύτης βελτίωσης της διοικητικής και λειτουργικής αποτελεσματικότητας στον τομέα της υγείας, υπό την προϋπόθεση ότι ενισχύονται οι βασικές αρχές του συστήματος, όπως η ανεξαρτησία, η επαρκής στελέχωση και η υποστήριξη της διοίκησης. Τα ευρήματα αυτά ευθυγραμμίζονται με τις κατευθυντήριες γραμμές διεθνών οργανισμών για την ενίσχυση της διακυβέρνησης στον δημόσιο τομέα (European Commission, 2021· OECD, 2021).

Συνολικά, η ελληνική εμπειρική βιβλιογραφία καταδεικνύει ότι ο εσωτερικός έλεγχος στην Ελλάδα βρίσκεται σε στάδιο εξέλιξης και ωρίμανσης, με σαφή περιθώρια βελτίωσης. Οι μελέτες αναδεικνύουν ως καθοριστικούς παράγοντες αποτελεσματικότητας την ποιότητα των ελεγκτικών διαδικασιών, την ανεξαρτησία της λειτουργίας, την επάρκεια και κατάρτιση του ανθρώπινου δυναμικού, καθώς και την ενεργό υποστήριξη της διοίκησης. Τα στοιχεία αυτά λαμβάνονται υπόψη και στην παρούσα έρευνα, συμβάλλοντας στη σύνδεση του θεωρητικού πλαισίου με τα εμπειρικά ευρήματα (OECD, 2020· Institute of Internal Auditors, 2021).

## 4. ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΤΕΤΑΡΤΟ: ΜΕΘΟΔΟΛΟΓΙΑ

Στο παρόν κεφάλαιο περιγράφεται η μεθοδολογία της έρευνας η οποία ακολουθήθηκε και επεξηγείται το πλαίσιο αυτής. Αναφορά γίνεται, επίσης, στην εγκυρότητα και την αξιοπιστία όπως και στους τρόπους ανάλυσης των δεδομένων.

### 4.1. Επιλογή ερευνητικής μεθόδου.

Σε ό,τι αφορά, αρχικά, την ερευνητική μέθοδο, αυτή είναι πρωτογενής, δηλαδή περιλαμβάνει τη συλλογή πρωτότυπων δεδομένων για τους σκοπούς της έρευνας. Η επιλογή της πρωτογενούς έρευνας έγινε με στόχο το να εξεταστούν οι απόψεις του δείγματος για τους παράγοντες που συνδράμουν στην αποτελεσματικότητα στον εσωτερικό έλεγχο στον δημόσιο τομέα και, έπειτα, να γίνει γενίκευση αυτών.

Η πρωτογενής ποσοτική έρευνα έχει πολλά πλεονεκτήματα για τον ερευνητή ή την ερευνήτρια. Το βασικότερο εξ αυτών αφορά το ότι μπορεί να επιτρέψει την συλλογή μεγάλου αριθμού δεδομένων σε σύντομο χρόνο, όπως και την μαζική επεξεργασία και ανάλυση αυτών. Ιδίως την σύγχρονη εποχή που υπάρχουν εργαλεία όπως το Excel και το SPSS, επιτρέπεται η επεξεργασία των ποσοτικών δεδομένων σε άμεσο χρόνο και, πέραν μιας απλής παράθεσης μέτρων θέσης, η συσχέτιση μεταβλητών με μικρό κόπο και μεγάλη αποτελεσματικότητα (Do-Thi & Do, 2022). Συχνά θεωρείται πιο ακριβής καθώς επιτρέπει την γενίκευση των αποτελεσμάτων, ιδίως αν βασίζεται σε σωστό σχεδιασμό (Fryer, Larson-Hall & Stewart, 2018).

Η μεθοδολογία αυτή έχει, ωστόσο, και περιορισμούς. Κύριος περιορισμός της ποσοτικής έρευνας είναι πως το ερωτηματολόγιο, το οποίο αποτελεί το βασικό της ερευνητικό εργαλείο, περιορίζεται σε ένα σύνολο ερωτήσεων, συχνά με προδιαγεγραμμένες απαντήσεις.

Αυτό σημαίνει πως οι συμμετέχοντες θα πρέπει να επιλέξουν μεταξύ μιας εκ των πιθανών απαντήσεων και, συνήθως, δεν επιτρέπεται να δώσουν τις δικές τους απαντήσεις.

Για την υπερκέραση αυτού του εμποδίου επιλέγεται, σε πολλές περιπτώσεις, η χρήση της κλίμακας Likert. Η κλίμακα αυτή χρησιμοποιείται για την πρακτικότητά της και την απλότητα στην κατανόηση. Οι απαντήσεις ταξινομούνται από το 1-διαφωνώ απόλυτα μέχρι και το 5-συμφωνώ απόλυτα για την πενταβάθμια Likert, και από το 1-διαφωνώ απόλυτα έως και το 7-συμφωνώ απόλυτα για την επταβάθμια. Η αποτελεσματικότητά της, ωστόσο, εξαρτάται σε μεγάλο βαθμό από την σαφήνεια με την οποία διατυπώνονται οι ερωτήσεις του ερευνητικού εργαλείου (Ferrando et al., 2025). Σε αυτές τις διαστάσεις επικεντρώνεται η ενότητα η οποία ακολουθεί.

#### **4.1.1. Ερωτηματολόγιο**

Η πρωτογενής έρευνα που πραγματοποιήθηκε έγινε με τη χρήση ερωτηματολογίου. Το ερωτηματολόγιο δημιουργήθηκε με βάση την σύνθεση διαφόρων ακαδημαϊκών πηγών και ως αποτέλεσμα της επισκόπησης της βιβλιογραφίας. Είναι πρωτότυπο και σύντομο, με στόχο το να μπορέσουν οι συμμετέχοντες στην έρευνα να απαντήσουν με ακρίβεια στις διαφορετικές ερωτήσεις της μελέτης χωρίς να επέρχεται κόπωση, όπως, για παράδειγμα συμβαίνει σε εκτενέστερα εργαλεία. Σύμφωνα με την διαθέσιμη βιβλιογραφία, το ιδανικό, άλλωστε, μέγεθος ενός ερωτηματολογίου κυμαίνεται μεταξύ είκοσι (20) και είκοσι πέντε (25) ερωτήσεων για να διατηρείται το ενδιαφέρον των συμμετεχόντων και να απαντούν με ακρίβεια σε αυτά που ερωτώνται (Sharma, 2022).

Το ερωτηματολόγιο αποτελείται από συνολικά τέσσερις (4) δημογραφικές ερωτήσεις, οι οποίες αφορούν το φύλο, την επαγγελματική ιδιότητα, το επίπεδο εκπαίδευσης και τα έτη προϋπηρεσίας στον δημόσιο τομέα καθώς και δεκαεπτά (17) ερωτήσεις για την αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου. Αυτές οι 17 ερωτήσεις ομαδοποιούνται ως εξής:

<b>ΠΕΡΙΒΑΛΛΟΝ ΕΛΕΓΧΟΥ:</b>
----------------------------

E1: Οι ελεγκτές της μονάδας εσωτερικού ελέγχου λειτουργούν ανεξάρτητα από τη διοίκηση

E2: Το προσωπικό των μονάδων εσωτερικού ελέγχου είναι αριθμητικά ικανοποιητικό για τις ανάγκες του οργανισμού.

E3: Το προσωπικό των μονάδων εσωτερικού ελέγχου είναι καταρτισμένο επαρκώς (π.χ. σε θέματα διαχείρισης ευρωπαϊκών πόρων.

E4: Χρησιμοποιούνται σύγχρονα πληροφοριακά συστήματα για τη διεξαγωγή των ελέγχων.

E5: Το πλαίσιο των διαδικασιών ελέγχου είναι ξεκάθαρο και τεκμηριωμένο.

E6: Οι υπηρεσίες συνεργάζονται και συμμορφώνονται με τις υποδείξεις των ελεγκτών.

E7:Υπάρχει επαρκής καθοδήγηση από εξωτερικούς φορείς (π.χ. Υπουργείο Οικονομικών).

**ΑΞΙΟΛΟΓΗΣΗ ΚΙΝΔΥΝΩΝ: Θα πρέπει (να):**

E8: Υπάρχει συγκεκριμένη διαδικασία για την αξιολόγηση κινδύνων.

E9: Οι στόχοι της διοίκησης είναι ρεαλιστικοί ως προς την επίτευξη τους.

E10: Η Διοίκηση χρησιμοποιεί τα πορίσματα του ελέγχου για τη λήψη διορθωτικών αποφάσεων.

E11: Υπάρχει ευελιξία ως προς την αναπροσαρμογή των στόχων.

**ΠΡΟΩΘΗΣΗ ΝΟΜΙΜΟΤΗΤΑΣ: Θα πρέπει (να):**

E12: Υπάρχουν ασφαλιστικές δικλίδες οι οποίες προωθούν τη νομιμότητα στη διαχείριση των πόρων.

E13: Ο εσωτερικός έλεγχος προάγει τη διαφάνεια και τη χρηστή διοίκηση στις διαδικασίες ασύλου και μετανάστευσης.

E14: Ο εσωτερικός έλεγχος εμποδίζει φαινόμενα κακοδιαχείρισης στον οργανισμό.

**ΑΞΙΟΛΟΓΗΣΗ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ: Θα πρέπει (να):**

E15: Το έργο του εσωτερικού ελέγχου αξιολογείται κατά τακτά χρονικά διαστήματα.

E16: Η Μονάδα Εσωτερικού Ελέγχου προσθέτει αξία στον οργανισμό.

E17: Ο εσωτερικός έλεγχος ενισχύει διοικητικές μεταρρυθμίσεις ως προς την ορθότερη διαχείριση και αξιοποίηση των πόρων,

Η ομαδοποίηση των ερωτήσεων γίνεται για να μετρηθούν διαφορετικές παράμετροι της έρευνας και προκύπτει με βάση την βιβλιογραφική ανασκόπηση. Έμφαση δόθηκε στην απλή διατύπωση των ερωτήσεων χωρίς άγνωστη ορολογία στους συμμετέχοντες με σκοπό την καλύτερη και χωρίς προβλήματα συμπλήρωση αυτού.

Επίσης, σε σχέση με το ερωτηματολόγιο, σημειώνεται πως αυτό δόθηκε προς συμπλήρωση με τη χρήση Google Forms, δηλαδή διαδικτυακά. Η επιλογή αυτή έγινε για λόγους διασφάλισης της ανωνυμίας των συμμετεχόντων, όπως και πρακτικούς. Το πρακτικό όφελος από την χρήση του εν λόγω εργαλείου, δηλαδή των Google Forms, συνιστά πως άρονται τα εμπόδια που σχετίζονται με την απόσταση και τον χρόνο και οι συμμετέχοντες μπορούν να το συμπληρώσουν όποτε και όπου το επιθυμούν.

#### **4.1.2. Πληθυσμός έρευνας**

Πληθυσμός της έρευνας είναι οι δημόσιοι υπάλληλοι που υπηρετούν σε δημόσιους οργανισμούς, συγκεκριμένα στο Υπουργείο Μετανάστευσης και Ασύλου, οι εσωτερικοί ελεγκτές που πραγματοποιούν σχετικό έλεγχο στον δημόσιο τομέα και οι προϊστάμενοι του οργανισμού. Η επιλογή αυτού του πληθυσμού της έρευνας έγινε διότι, στην παρούσα έρευνα, εξετάζονται οι απόψεις συγκεκριμένα αυτών των προσώπων ως προς την αποτελεσματικότητα του δημοσίου ελέγχου.

Δείγμα της έρευνας είναι  $n=40$  συμμετέχοντες οι οποίοι και συμπλήρωσαν το ερωτηματολόγιο. Παραμένει περιορισμένο λόγω της εστίασης σε έναν συγκεκριμένο φορέα, δηλαδή το Υπουργείο Μετανάστευσης και Ασύλου, και όχι, γενικά, στους δημόσιους οργανισμούς.

### **4.1.3. Δειγματοληψία.**

Ως κύρια μέθοδος δειγματοληψίας εφαρμόστηκε η δειγματοληψία «χιονοστοιβάδας». Αναλυτικά, προσεγγίστηκαν στελέχη και υπάλληλοι του Υπουργείου Μετανάστευσης και Ασύλου από τους οποίους ζητήθηκε η συμμετοχή στην έρευνα. Κατόπιν, ζητήθηκε από αυτούς να στείλουν τον υπερσύνδεσμο του ερωτηματολογίου σε άλλους συναδέλφους. Με τον τρόπο αυτό έγινε συλλογή  $n=40$  ερωτηματολογίων τα οποία και είναι βέβαιο πως απαντήθηκαν από τον πληθυσμό-στόχο της έρευνας.

### **4.2. Εγκυρότητα και αξιοπιστία.**

Στα πλαίσια της ανάλυσης υπολογίστηκε ο δείκτης Cronbach's  $\alpha$ , ο οποίος προέκυψε πως αντιστοιχεί σε 0,9. Αυτό υποδηλώνει μεγάλο βαθμό εσωτερικής εγκυρότητας του ερευνητικού εργαλείου.

Επίσης, εξετάστηκε το αν τα δεδομένα της έρευνας ακολουθούν την κανονική κατανομή. Προκύπτει πως  $p < 0,05$  για κάθε ερώτηση του κυρίου μέρους του ερωτηματολογίου, επομένως, καμία μεταβλητή δεν ακολουθεί την κανονική κατανομή και θα πραγματοποιηθεί μη παραμετρικός έλεγχος (εν συντομία οι μεταβλητές ονομάστηκαν E1-E17 ανάλογα με τον αριθμό της ερώτησης στο ερωτηματολόγιο που δόθηκε) (βλ. Παράρτημα Β). Για την συσχέτιση των μεταβλητών, δημιουργήθηκαν τέσσερις διακριτές μεταβλητές που αντιστοιχούν στις ερωτήσεις του ερωτηματολογίου ως εξής:

1. Περιβάλλον ελέγχου (ΠΕ) (E1-E7)
2. Αξιολόγηση Κινδύνων (ΑΚ) (E8-E11)
3. Προώθηση Νομιμότητας (ΠΝ) (E12-E14)
4. Αξιολόγηση Εσωτερικού Κινδύνου (ΑΕΕ) (E15-E17)

Η χρήση του διαδικτύου αποτελεί σημαντική διευκόλυνση για την διεξαγωγή της έρευνας, οφείλει, ωστόσο, να γίνεται με προσοχή. Κατά την διανομή ενός ερωτηματολογίου με την

χρήση μιας φόρμας Google απαιτείται προσοχή στο ποιους λαμβάνει το ερωτηματολόγιο και πως το συμπληρώνει (Kurzahls, 2021). Για την αποφυγή προβλημάτων στην διαδικασία το ερωτηματολόγιο δόθηκε στοχευμένα σε στελέχη και εργαζόμενους του Υπουργείου Μετανάστευσης και Ασύλου όπως αναφέρθηκε παραπάνω.

Ακόμα, μεγάλη σημασία αποκτά η προστασία των δικαιωμάτων των συμμετεχόντων στην έρευνα σε κάθε στάδιο της διαδικασίας. Στον σχεδιασμό του ερευνητικού εργαλείου, λοιπόν, λαμβάνονται όλα τα απαραίτητα μέτρα ούτως ώστε σε καμία στιγμή να μην επιβαρυνθούν συναισθηματικά από την διαδικασία οι συμμετέχοντες, όπως και να διατηρείται η ανωνυμία τους. Η συμμετοχή γίνεται πλήρως ανώνυμα ενώ καθίσταται σαφές στους συμμετέχοντες πως δεν λαμβάνουν ή αξιώνουν οποιαδήποτε χρηματική ανταμοιβή (Bryman, 2017).

### **4.3. Ερευνητικός σκοπός και ερευνητικά ερωτήματα.**

Σκοπός της παρούσας έρευνας είναι να διερευνήσει τους παράγοντες που οι εργαζόμενοι στον δημόσιο τομέα κρίνουν ως πιο σημαντικούς ως προς τον εσωτερικό έλεγχο. Για το σκοπό αυτό, εξετάζονται τα εξής ερευνητικά ερωτήματα:

E1: Ποιοι παράγοντες είναι οι βασικότεροι για την διασφάλιση της αποτελεσματικότητας του εσωτερικού ελέγχου;

E2: Επιδρά το φύλο στις απόψεις των εργαζόμενων στον δημόσιο τομέα σε σχέση με την αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου;

E3: Επιδρά το επίπεδο εκπαίδευσης στον οργανισμό στις απόψεις των εργαζόμενων στον δημόσιο τομέα σε σχέση με την αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου;

E4: Επιδρά η θέση στον οργανισμό στις απόψεις των εργαζόμενων στον δημόσιο τομέα σε σχέση με την αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου;

Ε5: Επιδρά η εργασιακή προϋπηρεσία στις απόψεις των εργαζόμενων στον δημόσιο τομέα σε σχέση με την αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου;

## 5. ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΠΕΜΠΤΟ: ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΕΡΕΥΝΑΣ

### 5.1. Περιγραφική στατιστική

#### 5.1.1. Χαρακτηριστικά δείγματος

Δημογραφικά δεδομένα

Με βάση τα αποτελέσματα της έρευνας, το 66,7% των συμμετεχόντων είναι γυναίκες και το 31,7% άνδρες. Αναλυτικά σε μορφή πίνακα:

**Πίνακας 1, φύλο**

Φύλο		
	N	%
Γυναίκα	26	63,4%
Άνδρας	13	31,7%

Έπειτα, σε ό,τι αφορά το επίπεδο εκπαίδευσής τους, οι περισσότεροι εξ αυτών είναι κάτοχοι μεταπτυχιακού ή διδακτορικού διπλώματος (58,5%), ή πτυχίου ΑΕΙ/ΤΕΙ (31,7%) και μόλις 4,9% κάτοχοι απολυτηρίου Λυκείου.

### Πίνακας 2, επίπεδο εκπαίδευσης

Εκπαίδευση		
	N	%
Λύκειο	2	4,9%
ΑΕΙ/ΤΕΙ	13	31,7%
Μεταπτυχιακό/διδακτορικό	24	58,5%

Αναφορικά με την ιδιότητά τους, η πλειονότητα αυτών, δηλαδή 51,2%, είναι δημόσιοι υπάλληλοι, 31,7% στελέχη της διοίκησης και 12,2% εσωτερικοί ελεγκτές.

### Πίνακας 3, επαγγελματική ιδιότητα

Ιδιότητα		
	N	%
Δημόσιος/α υπάλληλος	21	51,2%
Εσωτερικός/η ελεγκτής	5	12,2%
Στέλεχος διοίκησης	13	31,7%

Το 43,9% έχει 6-10 έτη προϋπηρεσίας στον δημόσιο τομέα, το 31,7% 11-16 έτη, και το 9,8% είτε 0-5 έτη είτε πάνω από 21.

### Πίνακας 4, έτη προϋπηρεσίας

Έτη προϋπηρεσίας στον δημόσιο τομέα		
	N	%
0-5 έτη	4	9,8%
6-10 έτη	18	43,9%
11-16 έτη	13	31,7%
21+ έτη	4	9,8%

### **5.1.2. Περιβάλλον ελέγχου.**

Σε ό,τι αφορά την ανεξαρτησία των ελεγκτών της μονάδας εσωτερικού ελέγχου, κατά μέσο όρο οι συμμετέχοντες συμφωνούν πως λειτουργούν ανεξάρτητα από την διοίκηση (3,97/5). Έπειτα, οι περισσότεροι συμφωνούν πως το προσωπικό των μονάδων εσωτερικού ελέγχου πρέπει να είναι αριθμητικά ικανοποιητικό προκειμένου να μπορεί να καλύψει τις ανάγκες του οργανισμού (4,05/5). Οι συμμετέχοντες, ακόμα, συμφωνούν πως το προσωπικό των μονάδων εσωτερικού ελέγχου θα πρέπει να είναι καταρτισμένο επαρκώς επάνω σε διάφορα ζητήματα όπως είναι τα θέματα διαχείρισης ευρωπαϊκών πόρων (3,82/5). Ακόμα, συμφωνούν πως θα πρέπει, στον εσωτερικό έλεγχο, να χρησιμοποιούνται σύγχρονα πληροφοριακά συστήματα (3,95/5) και πως το πλαίσιο των διαδικασιών ελέγχου θα πρέπει να είναι ξεκάθαρο και τεκμηριωμένο (4,05/5). Επιπλέον, συμφωνούν στην ανάγκη συνεργασίας και συμμόρφωσης των υπηρεσιών με τις υποδείξεις των ελεγκτών (4/5) και συμφωνούν, αλλά σε μικρότερο βαθμό, πως θα πρέπει να υπάρχει επαρκής καθοδήγηση από εξωτερικούς φορείς, όπως, λ.χ., το Υπουργείο Οικονομικών (3,74/5).

### **5.1.3. Αξιολόγηση κινδύνων**

Στην ίδια λογική, οι συμμετέχοντες στην έρευνα συμφωνούν πως θα πρέπει να υφίσταται μια συγκεκριμένη διαδικασία αξιολόγησης κινδύνων (3,95/5) και πως οι στόχοι της διοίκησης θα πρέπει να είναι ρεαλιστικοί ως προς την επίτευξή τους (3,92/5). Ακόμα, συμφωνούν πως θα πρέπει η διοίκηση να χρησιμοποιεί τα πορίσματα ελέγχου για την λήψη διορθωτικών αποφάσεων (3,95/5) και να υπάρχει ευελιξία σε σχέση με την προσαρμογή των στόχων (3,97/5).

### **5.1.4. Προώθηση νομιμότητας**

Οι συμμετέχοντες συμφωνούν, επιπροσθέτως, για την ανάγκη ύπαρξης ασφαλιστικών δικλείδων οι οποίες προωθούν την νομιμότητα στην διαχείριση των πόρων (4,08/5), και του να προάγει ο εσωτερικός έλεγχος την διαφάνεια και την χρηστή διοίκηση στις διαδικασίες ασύλου και μετανάστευσης (4,05/5). Συμφωνούν σε αρκετό βαθμό πως ο εσωτερικός έλεγχος θα πρέπει να εμποδίζει φαινόμενα κακοδιαχείρισης στον οργανισμό (4,21/5).

### 5.1.5. Αξιολόγηση εσωτερικού ελέγχου

Σε ό,τι αφορά το έργο του εσωτερικού ελέγχου, συμφωνούν πως θα πρέπει να αξιολογείται ανά τακτά χρονικά διαστήματα (4,03/5) και πως η Μονάδα Εσωτερικού Ελέγχου θα πρέπει να προσθέτει αξία στον οργανισμό (4,08/5). Τέλος, συμφωνούν πολύ πως ο εσωτερικός έλεγχος θα πρέπει να ενισχύει διοικητικές μεταρρυθμίσεις ως προς την ορθότερη διαχείριση και αξιοποίηση των πόρων (4,51/5).

Συνοπτικά:

**Πίνακας 5, συγκεντρωτικός πίνακας περιγραφικών στατιστικών**

Περιγραφικά στατιστικά	N	Μέσος Όρος	ΤΑ
1.Οι ελεγκτές της μονάδας εσωτερικού ελέγχου να λειτουργούν ανεξάρτητα από την διοίκηση	39	3,97	,81
2.Το προσωπικό των μονάδων εσωτερικού ελέγχου να είναι αριθμητικά ικανοποιητικό για τις ανάγκες του οργανισμού	38	4,05	,98
3.Το προσωπικό των μονάδων εσωτερικού ελέγχου να είναι καταρτισμένο επαρκώς (π.χ. σε θέματα διαχείρισης ευρωπαϊκών πόρων).	39	3,82	,97
4.Να χρησιμοποιούνται σύγχρονα πληροφοριακά συστήματα για τη διεξαγωγή των ελέγχων	39	3,95	1,05
5.Το πλαίσιο των διαδικασιών ελέγχου να είναι ξεκάθαρο και τεκμηριωμένο.	39	4,05	,94
6.Οι υπηρεσίες να συνεργάζονται και συμμορφώνονται με τις υποδείξεις των ελεγκτών	38	4,00	,99
7.Να υπάρχει επαρκής καθοδήγηση από εξωτερικούς φορείς (π.χ. Υπουργείο Οικονομικών).	38	3,74	,92
8.Να υπάρχει συγκεκριμένη διαδικασία για την αξιολόγηση κινδύνων.	37	3,95	1,00
9.Οι στόχοι της διοίκησης να είναι ρεαλιστικοί ως προς την επίτευξή τους.	39	3,92	,87

Περιγραφικά στατιστικά	N	Μέσος Όρος	ΤΑ
10.Η Διοίκηση να χρησιμοποιεί τα πορίσματα του ελέγχου για τη λήψη διορθωτικών αποφάσεων.	38	3,95	,90
11.Να υπάρχει ευελιξία ως προς την αναπροσαρμογή των στόχων.	39	3,97	,90
12.Να υπάρχουν ασφαλιστικές δικλίδες οι οποίες προωθούν τη νομιμότητα στη διαχείριση των πόρων.	38	4,08	,71
13.Ο εσωτερικός έλεγχος να προάγει τη διαφάνεια και τη χρηστή διοίκηση στις διαδικασίες ασύλου και μετανάστευσης.	37	4,05	,91
14.Ο εσωτερικός έλεγχος να εμποδίζει φαινόμενα κακοδιαχείρισης στον οργανισμό.	39	4,21	,73
15.Το έργο του εσωτερικού ελέγχου να αξιολογείται κατά τακτά χρονικά διαστήματα.	37	4,03	,99
16. Η Μονάδα Εσωτερικού Ελέγχου να προσθέτει αξία στον οργανισμό.	36	4,08	1,02
17. Ο εσωτερικός έλεγχος να ενισχύει διοικητικές μεταρρυθμίσεις ως προς την ορθότερη διαχείριση και αξιοποίηση των πόρων	39	4,51	,68
<b>Valid N</b>	41		
<b>Missing</b>	13		

## 5.2. Συσχετίσεις μεταβλητών.

Στη συνέχεια πραγματοποιήθηκε έλεγχος με τη χρήση του συντελεστή συσχέτισης  $\rho$  του Spearman για να διαπιστωθεί αν υπάρχει συσχέτιση μεταξύ των δημογραφικών χαρακτηριστικών και των απαντήσεων των ερωτηθέντων στις ερωτήσεις της μελέτης. Διαπιστώνεται πως το φύλο σχετίζεται σε στατιστικά σημαντικό βαθμό με τις απόψεις για την αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου ( $p=0,007$ ). Έπειτα, η επαγγελματική ιδιότητα σχετίζεται σε στατιστικά σημαντικό βαθμό με τις απόψεις για την προώθηση της νομιμότητας ( $p=0,045$ ).

#### Πίνακας 4, συσχετίσεις μεταβλητών

Συσχετίσεις μεταβλητών					
		Φύλο	Εκπαίδευση	Ιδιότητα	Προϋπηρεσία
ΠΕ	Spearman's rho	0.003	0.083	0.209	-0.146
	df	34	34	34	34
	Sig	0.987	0.629	0.222	0.396
	N	36	36	36	36
ΑΚ	Spearman's rho	0.159	0.091	0.285	-0.166
	df	34	34	34	34
	Sig	0.355	0.598	0.092	0.334
	N	36	36	36	36
ΠΙΝ	Spearman's rho	0.147	0.249	0.336*	-0.134
	df	34	34	34	34
	Sig	0.392	0.143	0.045	0.434
	N	36	36	36	36
ΑΕΕ	Spearman's rho	0.454**	0.194	0.178	-0.275
	df	32	32	32	32
	Sig	0.007	0.271	0.314	0.116
	N	34	34	34	34
Note. * p < .05, ** p < .01, *** p < .001					

### 5.3. Γραμμική παλινδρόμηση.

Στη συνέχεια εξετάζεται ο βαθμός στον οποίο τα δημογραφικά χαρακτηριστικά επιδρούν στις διαφορετικές απόψεις των συμμετεχόντων σε σχέση με τον εσωτερικό έλεγχο στον δημόσιο τομέα. Με τη χρήση του test anova προκύπτει πως καμία από τις δημογραφικές μεταβλητές δεν επιδρά σε στατιστικά σημαντικό βαθμό στις απόψεις των συμμετεχόντων σε σχέση με τη σημασία του περιβάλλοντος ελέγχου στον εσωτερικό έλεγχο.

Η γραμμική παλινδρόμηση επιλέχθηκε παρότι το δείγμα δεν ακολουθεί πλήρως την κανονικότητα λόγω του ότι οι αποκλίσεις αυτές είναι περιορισμένες με βάση τα ιστογράμματα που προέκυψαν.

Σε ό,τι αφορά την σημασία της αξιολόγησης κινδύνων στον εσωτερικό έλεγχο, η επαγγελματική ιδιότητα επιδρά σε στατιστικά σημαντικό βαθμό στις απόψεις των συμμετεχόντων σε σχέση με αυτή τη διάσταση της μελέτης ( $p=0,035$ ). Το προσαρμοσμένο  $R^2$  είναι ίσο με 0,09 που σημαίνει πως ερμηνεύει την διακύμανση σε ένα ποσοστό της τάξης του 9%.

**Πίνακας 5, υπολογισμός  $R^2$  για την μεταβλητή ΑΚ**

R	R Τετράγωνο	Προσ. R Τετράγωνο	Τυπικό Σφάλμα Εκτίμησης
,44	,20	,09	2,51

**Πίνακας 6, test anova για την μεταβλητή ΑΚ**

	Άθροισμα Τετραγώνων	Df	ΜΟ Τετραγώνου	F	Sig.
<b>Παλινδρόμηση</b>	47,96	4	11,99	1,90	,135
<b>Σφάλμα</b>	195,27	31	6,30		
<b>Σύνολο</b>	243,22	35			

**Πίνακας 7, σταθμισμένοι συντελεστές για την μεταβλητή ΑΚ**

	Σταθμισμένοι Συντελεστές				
	B	Τυπικό Σφάλμα	$\beta$	t	Sig
<b>(Σταθερά)</b>	16,00	3,68	,00	4,35	,000
<b>Ιδιότητα</b>	1,38	,63	,48	2,20	,035
<b>Εξαρτημένη μεταβλητή: ΑΚ</b>					

Έπειτα, εξετάστηκε η πιθανή συσχέτιση των ανεξάρτητων μεταβλητών (δημογραφικά) με τους παράγοντες που σχετίζονται με την σημασία της προώθησης της νομιμότητας κατά τον εσωτερικό έλεγχο. Από την ανάλυση διαπιστώνεται πως δεν υφίσταται τέτοια σχέση. Ομοίως, δεν εντοπίζεται επίδραση των δημογραφικών μεταβλητών στην μεταβλητή που αφορά την αξιοπιστία του εσωτερικού ελέγχου.

#### 5.4. Συμπεράσματα ποσοτικής έρευνας.

Με βάση τα αποτελέσματα της περιγραφικής και επαγωγικής ανάλυσης που προηγήθηκαν, καθίσταται εφικτή η εξαγωγή γενικών συμπερασμάτων για την πρωτογενή έρευνα και η απάντηση των ερευνητικών ερωτημάτων της μελέτης. Διαπιστώνεται πως οι συμμετέχοντες θεωρούν, σε γενικό βαθμό, σχεδόν εξίσου σημαντικούς τους παράγοντες που εξετάστηκαν ως προαπαιτούμενα για την διασφάλιση της αποτελεσματικότητας του εσωτερικού ελέγχου. Επίσης, γενικότερα, δεν βρέθηκαν ισχυρές συσχετίσεις μεταξύ των δημογραφικών χαρακτηριστικών του δείγματος και των απαντήσεών τους στις ερωτήσεις της μελέτης. Εξαιρεση αποτελεί η συσχέτιση που εντοπίστηκε μεταξύ επιπέδου εκπαίδευσης και της σημασίας της προώθησης της νομιμότητας καθώς και ο εντοπισμός της επίδρασης της επαγγελματικής ιδιότητας στην ανάγκη για ανάλυση κινδύνων.

Ως αποτέλεσμα, σε σχέση με το E1, διαπιστώνεται πως οι τρεις παράγοντες που προκύπτουν ως σημαντικότεροι για την διασφάλιση της αποτελεσματικότητας του εσωτερικού ελέγχου στον δημόσιο τομέα είναι το να υπάρχουν ασφαλιστικές δικλείδες που προωθούν την νομιμότητα στην διαχείριση πόρων (4,08/5), η μονάδα εσωτερικού ελέγχου να προσθέτει αξία στον οργανισμό (4,08/5) και ο εσωτερικός έλεγχος να ενισχύει διοικητικές μεταρρυθμίσεις με στόχο την ορθότερη διαχείριση και αξιοποίηση των πόρων (4,51/5). Αξίζει να σημειωθεί πως δύο από τις τρεις δηλώσεις με τον μεγαλύτερο μέσο όρο απαντήσεων εντάσσονται στην κατηγορία ερωτήσεων αξιολόγηση εσωτερικού ελέγχου.

Έπειτα, για το E2, διαπιστώνεται πως το φύλο σχετίζεται σε στατιστικά σημαντικό βαθμό με τις απόψεις για την σημασία της αξιολόγησης της αποτελεσματικότητας του εσωτερικού ελέγχου. Ωστόσο, για το E3, προκύπτει πως το επίπεδο εκπαίδευσης συσχετίζεται με τις απόψεις περί προώθησης της νομιμότητας ( $p=0,015$ ). Αντίστοιχα, για το E4, η ιδιότητα επιδρά στις απόψεις για την προώθηση της νομιμότητας, αλλά, για το E5, η εργασιακή προϋπηρεσία δεν ασκεί σημαντική επίδραση και ούτε συσχετίζεται με καμία διάσταση της μελέτης.

Η παρούσα έρευνα αποτελεί μια προσπάθεια για διερεύνηση των παραμέτρων που σχετίζονται με την αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου στον δημόσιο τομέα. Ειδικότερα, η πρωτογενής έρευνα που έλαβε χώρα και στην οποία συμμετείχαν  $n=40$  υπάλληλοι, προϊστάμενοι και εσωτερικοί ελεγκτές που εργάζονται στην Υπηρεσία Μετανάστευσης και Ασύλου, εξετάζει τις απόψεις των προσώπων αυτών ως προς τέσσερις

θεματικές. Αυτές είναι το περιβάλλον κινδύνου, η αξιολόγηση της νομιμότητας, η προώθηση της νομιμότητας και η αξιολόγηση του εσωτερικού ελέγχου.

Μέσω της έρευνας προκύπτει πως, γενικά, οι δημόσιοι υπάλληλοι τείνουν να έχουν απόψεις οι οποίες συμπνέουν. Αυτό σημαίνει πως έχουν μια κοινή στάση απέναντι στον εσωτερικό έλεγχο η οποία προκύπτει πως είναι και θετική.

Η ποσοτική έρευνα που υλοποιήθηκε είχε ως στόχο το να απαντηθούν συγκεκριμένα ερευνητικά ερωτήματα. Αυτά απαντήθηκαν συνδυάζοντας τεχνικές περιγραφικής και επαγωγικής ανάλυσης.

Πιο συγκεκριμένα, σε σχέση με το E1 «Ποιοι παράγοντες είναι οι βασικότεροι για την διασφάλιση της αποτελεσματικότητας του εσωτερικού ελέγχου», προκύπτει πως αυτοί αφορούν την ύπαρξη ασφαλιστικών δικλείδων με στόχο την προώθηση της νομιμότητας, το να προσθέτει αξία στον οργανισμό η λειτουργία μιας μονάδας εσωτερικού ελέγχου, να ενισχύονται οι διοικητικές μεταρρυθμίσεις αλλά και να βελτιστοποιείται η διαχείριση των πόρων μέσω αυτού. Σε ό,τι αφορά, έπειτα, το E2 «Επιδρά το φύλο στις απόψεις των εργαζόμενων στον δημόσιο τομέα σε σχέση με την αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου», διαπιστώνεται πως επιδρά στις απόψεις για την αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου. Ωστόσο, για το E3 «Επιδρά το επίπεδο εκπαίδευσης στον οργανισμό στις απόψεις των εργαζόμενων στον δημόσιο τομέα σε σχέση με την αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου» εντοπίζεται στατιστικά σημαντική συσχέτιση εκπαίδευσης και απόψεων για την προώθηση της νομιμότητας. Ομοίως, στο E4 «Επιδρά η θέση στον οργανισμό στις απόψεις των εργαζόμενων στον δημόσιο τομέα σε σχέση με την αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου» η απάντηση είναι θετική αφού σχετίζεται με τις απόψεις για την προώθηση της νομιμότητας. Τέλος, απορρίπτεται το E5 «Επιδρά η εργασιακή προϋπηρεσία στις απόψεις των εργαζόμενων στον δημόσιο τομέα σε σχέση με την αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου» αφού δεν εντοπίζεται τέτοιου είδους στατιστική συσχέτιση.

#### **5.4.1. Περιορισμοί και προτάσεις**

Σε ό,τι αφορά την κριτική συζήτηση των ευρημάτων της παρούσας έρευνας με έμφαση στους περιορισμούς της, το πρώτο σχόλιο το οποίο γίνεται αφορά το ότι τα δύο τρίτα (66,7%) του δείγματος ήταν γυναίκες. Στην προκειμένη περίπτωση για να εξεταστεί αν

υπάρχει περιορισμός στην έρευνα που ανακλύπει από την δυσανάλογη συμμετοχή ανδρών και γυναικών, ενδιαφέρον θα είχε να μελετηθεί ο αριθμός των ανδρών σε σχέση με τις γυναίκες στην Υπηρεσία που μελετήθηκε.

Έπειτα, ένας περιορισμός της έρευνας είναι το γεγονός πως η έρευνα αυτή πραγματοποιήθηκε σε έναν συγκεκριμένο φορέα με την χρήση ενός ερευνητικού εργαλείου που ήταν πρωτότυπο έχοντας προκύψει από την σύνθεση των ευρημάτων και των εργαλείων ερευνών τρίτων. Έτσι, προτείνεται η επανάληψη της έρευνας με την χρήση του εργαλείου αυτού και σε άλλες δημόσιες υπηρεσίες πλην της Υπηρεσίας Μετανάστευσης και Ασύλου προκειμένου να διαπιστωθεί το κατά πόσο υπάρχει γενικευσιμότητα των αποτελεσμάτων και πληροίται το κριτήριο της επαναληψιμότητας της έρευνας.

Ιδιαίτερο ενδιαφέρον θα είχε σε μελλοντικό χρόνο και το να γίνει μια έρευνα σε πανελλαδικό επίπεδο με την χρήση μικτής μεθόδου, δηλαδή συνδυάζοντας την ποιοτική έρευνα (συνεντεύξεις) με την ποσοτική (ερωτηματολόγιο). Με αυτόν τον τρόπο θα μπορούσε κανείς να εμβαθύνει ακόμη περισσότερο στα ζητήματα που προσεγγίζει η παρούσα έρευνα και να κατανοήσει το πως αντιλαμβάνονται την αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου οι δημόσιοι λειτουργοί, όπως και το πως θεωρούν πως αυτή θα πρέπει να αξιολογείται.

## **6. ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΕΚΤΟ: ΣΥΖΗΤΗΣΗ**

Έχοντας ολοκληρώσει την ποσοτική έρευνα της μελέτης, στο σημείο αυτό, γίνεται συζήτηση και σύνθεση των αποτελεσμάτων αξιοποιώντας έρευνες που δημοσιεύθηκαν σε έγκριτα ακαδημαϊκά περιοδικά. Η ανάλυση γίνεται ανά «ομάδα» ερωτήσεων, δηλαδή για τις κατηγορίες «περιβάλλον ελέγχου», «αξιολόγηση κινδύνων», «προώθηση νομιμότητας» και «αξιολόγηση εσωτερικού ελέγχου», καθώς και αξιοποιώντας τα αποτελέσματα των συσχετίσεων των μεταβλητών.

## **6.1. Αποτελεσματικότητα εσωτερικού ελέγχου και περιβάλλον ελέγχου.**

Σε σχέση με το περιβάλλον ελέγχου, η παρούσα έρευνα ανέδειξε την σημασία που αποδίδουν οι εργαζόμενοι στον δημόσιο τομέα στην ανεξαρτησία των ελεγκτών. Η διαθέσιμη έρευνα αναδεικνύει πως η πτυχή αυτή είναι ιδιαίτερα σημαντική. Πράγματι, ο Njagi (2023) αναφέρει πως αυτή εντάσσεται στις υποχρεώσεις και ευθύνες του ελεγκτή ενώ, ο Eklön Alander (2023) πως αποκτά σημασία λόγω του ότι οι εσωτερικοί ελεγκτές, ειδικά, παρουσιάζουν μειωμένη ανεξαρτησία από τους εξωτερικούς, κάτι που αποτελεί μείζον ζήτημα για την αποτελεσματικότητα και την ανεξαρτησία του ελέγχου.

Έπειτα, η ποσοτική έρευνα που έλαβε χώρα στα πλαίσια της συγγραφής της παρούσας μελέτης έδειξε την σημασία του να υπάρχει επαρκές, σε αριθμό και κατάρτιση, ανθρώπινο δυναμικό. Με βάση την διαθέσιμη βιβλιογραφία, η κατάρτιση των υπαλλήλων διευκολύνει και καθιστά αποτελεσματικότερο τον έλεγχο και, μάλιστα, συνδέεται άμεσα με μια άλλη διάσταση της έρευνας η οποία επισημάνθηκε και σχετίζεται με την αξιοποίηση των πληροφοριακών συστημάτων και την εφαρμογή ενός ξεκάθਾਰου πλαισίου διαδικασιών ελέγχου (Christ, Eulerich, Krane & Wood, 2021). Το ανθρώπινο δυναμικό, μάλιστα, διευκολύνει τον έλεγχο και, μέσω της συνεργασίας τους με τους ελεγκτές, αυξάνεται η ποιότητα αυτού (Przewoźna-Krzemińska, 2019).

Η συμμόρφωση και η συνεργασία για την διεκπεραίωση του ελέγχου αποκτούν επίσης σημασία σύμφωνα με τους συμμετέχοντες στην έρευνα. Συγκρίνοντας το εύρημα αυτό με τα αποτελέσματα άλλων ερευνών, υπογραμμίζεται πως η συμμόρφωση με πρότυπα και κανόνες συνιστά υποχρέωση για το ανθρώπινο δυναμικό (Alfina & Utama, 2025), ειδικότερα όταν ο εσωτερικός έλεγχος εστιάζει σε αυτούς (Klychova et al., 2019). Στην λογική αυτή, οι Cherubet, Otsyulah & Mackton (2023), αναφέρονται στην ανάγκη του ανθρώπινου δυναμικού να εκπαιδευτεί σε σχέση με τα πρότυπα αυτά προκειμένου να μπορούν να τα εφαρμόζουν.

Αναφορικά με την σημασία της ύπαρξης καθοδήγησης από εξωτερικούς φορείς, διάσταση στην οποία οι συμμετέχοντες στην παρούσα έρευνα έδωσαν την μικρότερη βαρύτητα, η διαθέσιμη βιβλιογραφία την συνδέει και με τα πρότυπα και την συμμόρφωση (Arena & Jeppesen, 2016). Στην ίδια λογική, οι Nerantzidis, Pazarskis, Drogalas & Galanis (2022) υπογραμμίζουν πως η συνεργασία θα πρέπει να υπάρχει εντός και εκτός του οργανισμού και πως σημαντικός είναι ο ρόλος φορέων που παρέχουν υποστηρικτικό έργο και παρέχουν

καθοδήγηση. Έπειτα, οι Janse van Rensburg & Coetzee (2016) αναφέρουν πως με τον τρόπο αυτό αυξάνεται η αποτελεσματικότητα του ελέγχου.

## **6.2. Αποτελεσματικότητα εσωτερικού ελέγχου και αξιολόγηση κινδύνων.**

Σε ό,τι σχετίζεται με την αξιολόγηση κινδύνων, διαπιστώνεται πως οι συμμετέχοντες στην παρούσα έρευνα έδωσαν ιδιαίτερη βαρύτητα στην διάσταση της εφαρμογής μιας συγκεκριμένης διαδικασίας και πως οι στόχοι θα πρέπει να είναι ρεαλιστικοί. Αυτό το συμπέρασμα ανακύπτει και μέσω της επισκόπησης της βιβλιογραφίας αφού η έρευνα των Shuwaili, Hesarzadeh & Bagherpour Velashani (2024) δείχνει συσχέτιση μεταξύ χαμηλού επιπέδου σχεδιασμό των διαδικασιών και χαμηλού επιπέδου αξιολόγησης, ενώ οι Canel & Luoma-Aho (2018) σημειώνουν πως, με την θέση ξεκάθαρων στόχων, περιορίζονται τα προβλήματα στην λειτουργία των οργανισμών του δημοσίου γενικότερα. Ωστόσο, σημειώνεται πως η αναζήτηση της βιβλιογραφίας δείχνει πως δεν υπάρχουν αρκετές έρευνες οι οποίες προσεγγίζουν την διάσταση αυτή της αποτελεσματικότητας του εσωτερικού ελέγχου κριτικά και με την χρήση πρωτογενών δεδομένων.

Στη συνέχεια, σε σχέση με την διάσταση της αξιοποίησης των πορισμάτων του εσωτερικού ελέγχου από την διοίκηση, στην οποία οι συμμετέχοντες στην παρούσα έρευνα έδωσαν μεγάλη βαρύτητα, διαπιστώνεται πως αυτή αναγνωρίζεται διεθνώς. Αναλυτικότερα, οι Deyganto (2019) και Postula, Irodenko & Dubel (2020) αναφέρουν πως ο εσωτερικός έλεγχος έχει καταρχήν ως στόχο την αύξηση της αποδοτικότητας των δημοσίων οργανισμών και, επομένως, μέσω του εσωτερικού ελέγχου θα πρέπει να εφαρμόζονται αλλαγές προς μια σωστή κατεύθυνση για τους οργανισμούς. Επίσης, οι Asiedu & Deffor (2017) αναφέρουν πως ο εσωτερικός έλεγχος θα μπορούσε να αξιοποιηθεί για την επίλυση πολλών προβλημάτων στον δημόσιο τομέα, όπως, π.χ. αυτό της διαφθοράς.

Αναφορικά με την σημασία της ευελιξίας στην προσαρμογή των στόχων, αυτή επισημάνθηκε ως σημαντική από τους συμμετέχοντες στην διπλωματική αυτή. Η έρευνα δείχνει πως η ευελιξία του εσωτερικού ελέγχου προσφέρει μεγαλύτερα και θετικότερα αποτελέσματα σε σχέση με αυστηρές και υπερβολικά τυποποιημένες διαδικασίες ελέγχου. Τα οφέλη έγκεινται στην ταχύτητα του ελέγχου, την μείωση της επιβάρυνσης του οργανισμού κατά τον έλεγχο στις καθημερινές του λειτουργίες και στην λήψη αποφάσεων οι οποίες είναι σχετικές με την πραγματική εικόνα του οργανισμού (Inyang Ethel et al., 2020).

### **6.3. Αποτελεσματικότητα εσωτερικού ελέγχου και προώθηση νομιμότητας**

Η παρούσα έρευνα ανέδειξε, επίσης, πως η νομιμότητα προωθείται μέσω της ύπαρξης ασφαλιστικών δικλείδων αφού, έτσι, η διαχείριση πόρων βελτιστοποιείται. Η βιβλιογραφία υπογραμμίζει επίσης τον καίριο ρόλο της διαχείρισης πόρων για την επίτευξη της αποτελεσματικότητας του δημοσίου τομέα γενικότερα. Μια εξ αυτών των μελετών που καταλήγουν στο συμπέρασμα αυτό είναι η έρευνα της Igibayeva (2020) που υπογραμμίζει, ταυτόχρονα, πως η αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου στον δημόσιο τομέα είναι άρρηκτα συνδεδεμένη με την αξιοπιστία, την ανάλυση των μεθόδων, τον καλό σχεδιασμό και την τήρηση των κανόνων. Διαπιστώνεται, έτσι, αναφορά και σε άλλες διαστάσεις της αποτελεσματικότητας του εσωτερικού ελέγχου τις οποίες επισήμανε και η παρούσα έρευνα και το δείγμα της. Επιπροσθέτως, οι Kahyaoglu, Sarikaya & Topal (2020) αναγνωρίζουν πως η ορθή διαχείριση των πόρων αποτελεί κριτήριο της αποτελεσματικότητας στον δημόσιο τομέα και θα πρέπει να λαμβάνεται υπόψη και στον εσωτερικό έλεγχο. Τονίζουν, δε, πως μέσω του εσωτερικού ελέγχου, οι οργανισμοί μπορούν να αυξήσουν τους πόρους τους. Στη λογική αυτή, οι Gofebiowska, Prokorowicz & Wolańczyk (2022) αναφέρουν πως ο εσωτερικός έλεγχος θα πρέπει να εστιάζει στην διαχείριση των χρηματοοικονομικών πόρων και να οδηγεί στην καλύτερη αξιοποίησή τους.

Αναφορικά με την διαφάνεια, όπως αναφέρθηκε και παραπάνω, οι Asiedu & Deffor (2017) καταλήγουν πως ο εσωτερικός έλεγχος θα μπορούσε να καταστήσει πιο αξιόπιστο τον έλεγχο μέσω της πάταξης της διαφθοράς των δημοσίων υπαλλήλων. Ομοίως, οι Liston-Heyes & Juillet (2020) αναφέρονται στην σημασία της διαφάνειας του εσωτερικού ελέγχου, ωστόσο κάνουν λόγο και στον περιορισμό που ενέχει αυτή, καθώς η διάχυση αυτών των πληροφοριών μπορεί να επιβαρύνει το έργο των εσωτερικών ελεγκτών. Δεν κατέστη εφικτό, όμως, το να βρεθούν σύγχρονα άρθρα, δηλαδή μετά το 2016, που να έχουν δημοσιευθεί σε αξιόπιστα διεθνή επιστημονικά περιοδικά και να κάνουν αναφορά σε υπηρεσίες μετανάστευσης και ασύλου.

#### **6.4. Αποτελεσματικότητα εσωτερικού ελέγχου και αξιολόγηση.**

Σε σχέση με την αξιολόγηση του έργου των μονάδων εξωτερικού ελέγχου, η παρούσα έρευνα αναφέρει πως αυτή θα πρέπει να γίνεται σε τακτά χρονικά διαστήματα και πως στόχος θα πρέπει να είναι να προστίθεται αξία στον οργανισμό. Οι διαθέσιμες έρευνες υποστηρίζουν το συμπέρασμα αυτό αφού υπογραμμίζουν πως ο ποιοτικός εσωτερικός έλεγχος χαρακτηρίζεται από ένα σαφές σύστημα αξιολόγησης (Nedyalkova, 2017; 2020). Ακόμα, η βιβλιογραφία υποστηρίζει πως η αξιολόγηση του εσωτερικού ελέγχου είναι σημαντικό να ακολουθεί συγκεκριμένα πρότυπα και κανόνες (Shuwaili, Hesarzadeh, & Bagherpour Velashani, 2024).

Επιπλέον, η βιβλιογραφία υπογραμμίζει πως η αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου στον δημόσιο τομέα συνδέεται με την αντιμετώπιση φαινομένων κακοδιαχείρισης στους οργανισμούς, συμπέρασμα στο οποίο καταλήγει και η παρούσα έρευνα. Πιο συγκεκριμένα, οι Kacani, Shaqiri, Qorraj & Korani (2025) συνδέουν τον εσωτερικό έλεγχο με την χρηστή διακυβέρνηση ενώ οι Pham & Vu (2025) αναγνωρίζουν πως, μέσω του εσωτερικού ελέγχου, περιορίζονται προβλήματα στην διοίκηση, στην διαχείριση, τον σχεδιασμό των διαδικασιών και, γενικά, τη δημόσια διοίκηση.

#### **6.5. Κριτικές επισημάνσεις και παρατηρήσεις.**

Στην παρούσα έρευνα μελετήθηκαν και μετρήθηκαν διάφορες διαστάσεις της αποτελεσματικότητας του εσωτερικού ελέγχου στον δημόσιο τομέα. Ορίζοντας τέσσερις «άξονες» της ανάλυσης, πραγματοποιήθηκε μια συνολική αποτίμηση του κατά πόσο, τελικά, οι επιμέρους διαστάσεις τους έχουν σημασία στον εσωτερικό έλεγχο. Αυτό έγινε με το να συγκριθούν τα αποτελέσματα της έρευνας της διπλωματικής με αυτά άλλων ερευνών.

Η σύγκριση αυτή, στα πλαίσια του παρόντος κεφαλαίου, οδηγεί στο συμπέρασμα πως, τα όσα αναφέρθηκαν για την Υπηρεσία Μετανάστευσης και Ασύλου στην Ελλάδα, ισχύουν μάλλον διεθνώς. Η κριτική επισκόπηση της βιβλιογραφίας και η συζήτηση ανέδειξαν πολλά προβλήματα στον δημόσιο τομέα, όπως την έλλειψη κατάρτισης, την κακοδιαχείριση και την διαφθορά.

Ο εσωτερικός έλεγχος προκύπτει πως θα μπορούσε να συνδράμει στο να επιλυθούν ορισμένα από αυτά τα ζητήματα. Ως μια διαδικασία που διέπεται από συγκεκριμένο θεσμικό πλαίσιο και κανόνες, είναι αντικειμενική, αξιόπιστη και εφικτό να αξιολογηθεί. Η κατάρτιση και ενημέρωση του ανθρώπινου δυναμικού σε σχέση με ζητήματα που τους αφορούν και άπτονται του εσωτερικού ελέγχου μπορεί να επιλύσει πολλά προβλήματα τα οποία ανακύπτουν, όπως η αντίσταση στον έλεγχο, ο φόβος, η δυσκολία στην προσαρμογή και η λανθασμένη διαχείριση.

Η διαδικασία του εσωτερικού ελέγχου είναι σύνθετη και καλύπτει, λοιπόν, πολλές διαστάσεις που σχετίζονται με την δημόσια διοίκηση. Συνδέεται με την λογική της εφαρμογής των αρχών του Νέου Δημόσιου Μάνατζμεντ (βλ. και Chowdhury & Shil, 2019), αφού δανείζεται στοιχεία από την λειτουργία των ιδιωτικών επιχειρήσεων. Ειδικά σε μία χώρα όπως η Ελλάδα που, στο διάστημα ειδικά της οικονομικής κρίσης, ο δημόσιος τομέας βρέθηκε στο επίκεντρο θεσμικών αλλαγών και διεθνούς κριτικής (Boufounou & Avdi, 2016; Kyriakidou & Vazakidis, 2020), η ενσωμάτωση τέτοιων συστημάτων, επομένως, μπορεί να επιτρέψει και την αύξηση της εμπιστοσύνης των πολιτών σε αυτόν.

Εάν κανείς τελικά επιχειρούσε, με βάση τα αποτελέσματα της παρούσας έρευνας, μια γενίκευση ως προς τις στάσεις των δημοσίων υπαλλήλων, ακόμα, σε σχέση με τον εσωτερικό έλεγχο θα κατέληγε σε ενδιαφέροντα συμπεράσματα. Πράγματι, διαπιστώνεται μια συνάφεια στις απόψεις των δημοσίων υπαλλήλων σε σχέση με τον εσωτερικό έλεγχο και πως δίνουν μεγάλη βαρύτητα σε αυτόν, κάτι που οδηγεί στο συμπέρασμα πως αντιλαμβάνονται την σημασία του και το πως αξιολογείται. Ακόμα, φαίνεται πως δίνουν έμφαση στην επίλυση των προβλημάτων του δημοσίου τομέα, κάτι το οποίο αποτελεί βασικό βήμα στην επίτευξη του στόχου αυτού.

## Βιβλιογραφία:

- Alfina, A., & Utama, A. A. G. S. (2025). The Role of Internal Audit in Ensuring Compliance with Risk Management Policies: Systematic Literature Review. *Eduvest-Journal of Universal Studies*, 5(7), 6193-6207.
- Alkebsi, M. and Aziz, K. A. (2017) 'Information technology usage, top management support and internal audit effectiveness', *Asian Journal of Accounting and Governance*, 8(1), pp. 123–132.
- Asiedu, K. F., & Deffor, E. W. (2017). Fighting corruption by means of effective internal audit function: Evidence from the Ghanaian public sector. *International Journal of Auditing*, 21(1), 82-99.
- Betti, N. and Selg, M. (2021) 'Effects of digitalisation of organisations on internal audit performance', *Managerial Auditing Journal*.
- Boufounou, P., & Avdi, K. (2016). Financial crisis, organizational behavior and organizational silence in the public sector: A case study for Greece. *SPOUDAI-Journal of Economics and Business*, 66(1/2), 46-78.
- Bryman, A. (2017). Μέθοδοι κοινωνικής έρευνας. Gutenberg.
- Canel, M. J., & Luoma-Aho, V. (2018). Public sector communication: Closing gaps between citizens and public organizations. John Wiley & Sons.
- Cherubet, B., Otsyulah, J., & Mackton, W. S. (2023). The influence of human resource compliance audit on employee performance of public universities in Western Kenya. *European Journal of Human Resource Management Studies*, 7(1).
- Chowdhury, A., & Shil, N. C. (2019). Influence of new public management philosophy on risk management, fraud and corruption control and internal audit: evidence from an Australian public sector organization. *Accounting and Management Information Systems*, 18(4), 486-508.
- Christ, M. H., Eulerich, M., Krane, R., & Wood, D. A. (2021). New frontiers for internal audit research. *Accounting Perspectives*, 20(4), 449-475.
- COSO. (2013). *Internal Control – Integrated Framework*. Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission.

- COSO (2021). *Internal Control – Integrated Framework*.
- Γιαννάκης Π.(2018) *Ο εσωτερικός έλεγχος στην κεντρική δημόσια διοίκηση ως μηχανισμός προαγωγής της αποτελεσματικότητας της διοίκησης: η περίπτωση της Ελλάδας συγκριτικά με τα διεθνώς ισχύοντα*. PhD thesis. University of the Aegean.
- Deyganto, K. O. (2019). Internal audit quality and its impact on public sector organizational performance: evidence from sector bureaus of Southern Ethiopia. *Int. J. Econ., Energy Environ*, 4(6), 118-131.
- Do-Thi, P., & Do, I. (2022). The full process in modeling and quantitative methods by using SPSS. In *Intelligent Systems Modeling and Simulation II: Machine Learning, Neural Networks, Efficient Numerical Algorithm and Statistical Methods* (pp. 597-626). Cham: Springer International Publishing.
- Εθνική Αρχή Διαφάνειας (ΕΑΔ). National Transparency Authority (2022) *National Anti-Corruption Action Plan 2022–2025*.
- Εθνική Αρχή Διαφάνειας. *Οδηγός εφαρμογής συστήματος εσωτερικού ελέγχου στους φορείς του δημόσιου τομέα*. Αθήνα 2021. *Καταγραφή Διαδικασιών του Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου της Δημοσιονομικής Διαχείρισης*. Αθήνα 2021. [ead.gr](http://ead.gr)
- Eklöv Alander, G. (2023). Internal auditor independence as a situated practice: four archetypes. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 36(9), 108-134.
- European Commission (2020) *2020 Rule of Law Report: Country Chapter on the rule of law situation in Greece*. SWD(2020) 307 final. Brussels: European Commission. Available at: [eur-lex.europa.eu](http://eur-lex.europa.eu) [Accessed 14 February 2026].
- European Commission. (2021). *Principles of Public Internal Control*. European Union.
- Ferrando, P. J., Morales-Vives, F., Casas, J. M., & Muñoz, J. (2025). Likert Scales: A Practical Guide to Design, Construction and Use. *Psicothema*, 37(4), 1-15. url: <https://www.psicothema.com/pdf/4895.pdf> [πρόσβαση 10 Φεβρουαρίου 2025].
- Fryer, L. K., Larson-Hall, J., & Stewart, J. (2018). Quantitative methodology. In *The Palgrave handbook of applied linguistics research methodology* (pp. 55-77). London: Palgrave Macmillan UK.
- Giannakis, M. (2021) ‘The impact of internal audit on organizational performance: Evidence from the Greek public sector’, *International Journal of Economics and Business Administration*, IX(1), pp. 125–138.
- Gołębiowska, A., Prokopowicz, D., & Wolańczyk, A. (2022). Internal audit and management control in units of the public finance sector. *Scientific Reports of Fire University*, 82, 115-140.

- Igibayeva, Z. (2020, March). The Impact of Internal Public Audit on the Use of Public Resources. In International Scientific Conference" Far East Con"(ISCFEC 2020) (pp. 3337-3341). Atlantis Press.
- Institute of Internal Auditors (IIA). (2020). *International Professional Practices Framework (IPPF)*. The Institute of Internal Auditors.
- Institute of Internal Auditors (2021) FL: Institute of Internal Auditors. Available at: [www.theiia.org](http://www.theiia.org) [Accessed 14 February 2026].
- Inyang Ethel, O., Inyang Ochi, I., Efiang Eme, J., Okoi Iwara, N. J., Umagu, U. B., & Adie, A. U. (2020). Modernization of the public sector internal audit function following the COVID-19 pandemic. *Natural Volatiles Essential Oils Journal*, 8(6), 4940-4948.
- Janse van Rensburg, J. O., & Coetzee, P. (2016). Internal audit public sector capability: a case study. *Journal of Public Affairs*, 16(2), 181-191.
- Kacani, J., Shaqiri, G., Qorraaj, G., & Kopani, S. (2025). The Value Proposition of Internal Audit in Upgrading Good Governance in Public Administration: The Case of Albania. *Ekonomiska misao i praksa*, 34(1), 189-212.
- Kahyaoğlu, S. B., Sarıkaya, R., & Topal, B. (2020). Continuous auditing as a strategic tool in public sector internal audit: The Turkish case. *Selçuk üniversitesi sosyal bilimler meslek yüksekokulu dergisi*, 23(1), 208-225.
- Karagiorgos, T., Drogalas, G. and Dimou, A. (2020) ‘Effectiveness of internal audit in the Greek public sector: evidence from the Hellenic Ministry of Finance’, *International Journal of Business and Systems Research*, 14(1), pp. 91–111. doi: 10.1504/IJBSR.2020.103831.
- Klychova, G., Leontieva, J., Zakirova, A., Zaugarova, E., Khusainov, S., & Gimadiev, I. (2019). Conducting personnel audit in compliance with international standards. In *E3S Web of Conferences* (Vol. 110, p. 02015). EDP Sciences.
- Kurzhals, K. (2021). Quantitative research: Questionnaire design and data collection. In *Resource recombination in firms from a dynamic capability perspective* (pp. 177-207). Wiesbaden: Springer Fachmedien Wiesbaden.
- Kyriakidou, E., & Vazakidis, A. (2020, September). Financial Crisis and Public Reforms: Moving from Public Administration to Public Management. *Cost Allocation and Performance Information for Decision-making Process in the Public*

Sector. The Case of the Greek Public Sector under the Greek Crisis. In ΗΑΙCΤΑ (pp. 252-262).

- Κωνσταντινίδου, Μ. (χ.χ.) *Εσωτερικός έλεγχος και δημόσια διοίκηση: Έλεγχος διοικητικής δράσης – Ο εσωτερικός έλεγχος στη Δημόσια Διοίκηση*. [online] Εθνικό Κέντρο Δημόσιας Διοίκησης και Αυτοδιοίκησης (ΕΚΔΔΑ).
- Lenz, R. and Hahn, U. (2015) ‘A synthesis of empirical internal audit research: Published between 2005 and 2015’, *International Journal of Auditing*, 19(3), pp. 273–306. doi: 10.1111/ijau.12045.
- Liston-Heyes, C., & Juillet, L. (2020). Burdens of transparency: An analysis of public sector internal auditing. *Public Administration*, 98(3), 659-674.
- Μακρυδημήτρης, Α. and Μιχόπουλος, Μ. (2018) *Δημόσια διοίκηση και διακυβέρνηση*. Αθήνα: Παπαζήσης.
- Νεγκάκης, Χ. and Ταχυνάκης, Π. (2017) *Εσωτερικός Έλεγχος: Θεωρία και Εφαρμογές*. Αθήνα: Εκδόσεις Αειφόρος Λογιστική.
- Nedyalkova, P. (2017). Study on the factors affecting the assessment of internal audit in the public sector. *International Journal of Business and Social Science*, 8(7).
- Nedyalkova, P. (2020). *Quality of internal auditing in the public sector*. Springer International Publishing.
- Nerantzidis, M., Pazarskis, M., Drogalas, G., & Galanis, S. (2022). Internal auditing in the public sector: a systematic literature review and future research agenda. *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, 34(2), 189-209.
- Njagi, M. (2023). Independence of internal auditors: significance, guidelines, and influencing factors. *East African Finance Journal*, 2(1), 56-63.
- OECD. (2019). *Public Internal Control Systems in the European Union*. OECD Publishing.
- OECD. (2020). *Internal Control and Risk Management for Public Integrity*. <https://www.oecd.org/en/topics/internal-control-and-audit-in-the-public-sector.html>
- OECD (2021) *Internal Control and Audit in the Public Sector*. Public Internal Control Systems in the European Union. Paris: OECD Publishing. Available at <https://www.oecd.org>
- OECD (2022) *Public Governance Reviews. Managing Risks in Government*. Available at: <https://www.oecd.org>
- OECD (2023) *Public Sector Integrity Review*. Paris: OECD Publishing. Available at: <https://www.oecd.org> [Accessed 14 February 2026].

- Pham, Q. H., & Vu, K. P. (2025). Management accounting control system and risk governance in public sector organizational resilience enhancement. *Cogent Social Sciences*, 11(1), 2444473.
- Postula, M., Irodenko, O., & Dubel, P. (2020). *Internal audit as a tool to improve the efficiency of public service*. *European Research Studies Journal*, 23(3), 699-715.
- Przewoźna-Krzemińska, A. (2019). Personnel function audit as a quality-promoting tool in human resource management in a local government unit. *Quality Production Improvement-QPI*, 1.
- Rodakos, K. (2022) 'Internal audit and public administration in Greece: Challenges and prospects', *International Journal of Scientific Research and Management (IJSRM)*, 10(05), pp. 3412–3425. doi: 10.18535/ijssrm/v10i05.em04.
- Ρούσκα, Ζ. (2024) *Ο εσωτερικός έλεγχος στον δημόσιο και ιδιωτικό τομέα*. Αθήνα: Νομική Βιβλιοθήκη.
- Ρούσκα, Ζ. (2025) 'Σχέση Εσωτερικού Ελέγχου στο Δημόσιο και Ιδιωτικό Τομέα', *Οικονομική Επιθεώρηση*, Αύγουστος–Σεπτέμβριος 2025, σσ. 2021–2026.
- Roussy, M. (2022) 'Engaging in internal audit research... in the public sector', *Canadian Journal of Administrative Sciences / Revue Canadienne des Sciences de l'Administration*, 39(3), pp. 346–352. doi: 10.1002/cjas.1661.
- Roussy, M., & Perron, A. (2021). *Internal audit and governance. The role of internal audit as a governance mechanism*.
- Salia, H., Nurdin, E. and Salsabila, A. (2022) 'The effect of internal audit and internal control on corporate governance', *International Journal of Professional Business Review*, 7(5), pp. e0798. doi: 10.26668/businessreview/2022.v7i5.798.
- Sarens, G. and Christopher, J. (2021) 'Internal audit and the audit committee: A relationship-based perspective', *Journal of Accounting & Organizational Change*, 17(1), pp. 50–70.
- Sharma, H. (2022). How short or long should be a questionnaire for any research? Researchers dilemma in deciding the appropriate questionnaire length. *Saudi journal of anaesthesia*, 16(1), 65-68.
- Shuwaili, A. M. J., Hesarzadeh, R., & Bagherpour Velashani, M. A. (2024). Designing an internal audit effectiveness model for public sector: qualitative and quantitative evidence from a developing country. *Journal of Facilities Management*, 22(5), 792-810.
- The Institute of Internal Auditors (2020) *The IIA's Three Lines Model: An update of the Three Lines of Defense*. FL: The Institute of Internal Auditors. Available at: [www.theiia.org](http://www.theiia.org) [Accessed 14 February 2026].

- Υπουργείο Οικονομικών. (2021).  
*Κατευθυντήριες οδηγίες για τη λειτουργία των Μονάδων Εσωτερικού Ελέγχου.*
- Vincent, N.E. and Barkhi, R. (2021) ‘The design of continuous auditing systems: a research framework’, *International Journal of Accounting Information Systems*,

### **Νομοθετικές πηγές:**

Ελληνική Δημοκρατία (2021) *Νόμος 4795/2021: Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου του Δημόσιου Τομέα, Σύμβουλος Ακεραιότητας στη δημόσια διοίκηση και άλλες διατάξεις. ΦΕΚ Α' 62/17-04-2021.* Αθήνα: Εθνικό Τυπογραφείο.

Ελληνική Δημοκρατία (2024) *Νόμος για τον Κώδικα Δεοντολογίας: Πρότυπο Κώδικα Δεοντολογίας Εσωτερικών Ελεγκτών. ΦΕΚ Β' 4634/08-08-2024.* Αθήνα: Εθνικό Τυπογραφείο.

## Παράρτημα Α: Ερωτηματολόγιο

### Δήλωση Συναίνεσης

Η έρευνα στην οποία καλείστε να συμμετάσχετε λαμβάνει χώρα στα πλαίσια της ολοκλήρωσης του κοινού ΠΜΣ με το πανεπιστήμιο Λευκωσίας, του προγράμματος Τραπεζική Λογιστική και Χρηματοοικονομική (ΤΛΧ), της Σχολής Κοινωνικών Επιστημών και έχει αποκλειστικά ακαδημαϊκούς σκοπούς. Στόχος της είναι η «**Μέτρηση της αποτελεσματικότητας του εσωτερικού ελέγχου στο δημόσιο τομέα**». Η συμμετοχή σας στην έρευνα είναι πολύτιμη για την ολοκλήρωσή της και είναι ανώνυμη. Σε όλη τη διάρκεια της συμμετοχής σας διατηρείται το δικαίωμα να αποχωρήσετε από την έρευνα.

Ερωτήσεις

α. Δημογραφικές ερωτήσεις

Φύλο

... Άνδρας .... Γυναίκα .... ΔΑ

Ηλικία

.... 18-25 ... 26-35 ... 36-45 .... 46-55 ... 56+

Επίπεδο εκπαίδευσης

.... ΥΕ ....ΔΕ .....ΙΕΚ ....Κολλέγιο ....ΤΕΙ ....ΑΕΙ ...Μεταπτυχιακό ...Διδακτορικό

Θέση εργασίας

....Υπάλληλος ....Προϊστάμενος

Έτη εμπειρίας

.... Κάτω από 2 .... 3-5 ....6-10 ....11-20 ...20+

### ΠΕΡΙΒΑΛΛΟΝ ΕΛΕΓΧΟΥ

Παρακαλώ σημειώστε την απάντηση που ανταποκρίνεται περισσότερο στην άποψή σας χρησιμοποιώντας την εξής κλίμακα: 1- Διαφωνώ πλήρως, 2. Διαφωνώ, 3. Ούτε συμφωνώ ούτε διαφωνώ, 4. Συμφωνώ, 5. Συμφωνώ πλήρως

Για να είναι αποτελεσματικός ο εσωτερικός έλεγχος είναι σημαντικό.....

1. Οι ελεγκτές της μονάδας εσωτερικού ελέγχου να λειτουργούν ανεξάρτητα από τη διοίκηση

2. Το προσωπικό των μονάδων εσωτερικού ελέγχου να είναι αριθμητικά ικανοποιητικό για τις ανάγκες του οργανισμού.
3. Το προσωπικό των μονάδων εσωτερικού ελέγχου να είναι καταρτισμένο επαρκώς (π.χ. σε θέματα διαχείρισης ευρωπαϊκών πόρων).
4. Να χρησιμοποιούνται σύγχρονα πληροφοριακά συστήματα για τη διεξαγωγή των ελέγχων.
5. Το πλαίσιο των διαδικασιών ελέγχου να είναι ξεκάθαρο και τεκμηριωμένο.
6. Οι υπηρεσίες να συνεργάζονται και συμμορφώνονται με τις υποδείξεις των ελεγκτών.
7. Να υπάρχει επαρκής καθοδήγηση από εξωτερικούς φορείς (π.χ. Υπουργείο Οικονομικών).

### **ΑΞΙΟΛΟΓΗΣΗ ΚΙΝΔΥΝΩΝ**

Στην αξιολόγηση κινδύνων είναι σημαντικό...

1. Να υπάρχει συγκεκριμένη διαδικασία για την αξιολόγηση κινδύνων.
2. Οι στόχοι της διοίκησης να είναι ρεαλιστικοί ως προς την επίτευξη τους.
3. Η Διοίκηση να χρησιμοποιεί τα πορίσματα του ελέγχου για τη λήψη διορθωτικών αποφάσεων.
4. Να υπάρχει ευελιξία ως προς την αναπροσαρμογή των στόχων.

### **ΠΡΟΩΘΗΣΗ ΝΟΜΙΜΟΤΗΤΑΣ**

Για να εξασφαλιστεί η νομιμότητα είναι σημαντικό....

1. Να υπάρχουν ασφαλιστικές δικλίδες οι οποίες προωθούν τη νομιμότητα στη διαχείριση των πόρων.
2. Ο εσωτερικός έλεγχος να προάγει τη διαφάνεια και τη χρηστή διοίκηση στις διαδικασίες ασύλου και μετανάστευσης.
3. Ο εσωτερικός έλεγχος να εμποδίζει φαινόμενα κακοδιαχείρισης στον οργανισμό.

### **ΑΞΙΟΛΟΓΗΣΗ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ**

Θεωρώ πως πρέπει...

1. Το έργο του εσωτερικού ελέγχου να αξιολογείται κατά τακτά χρονικά διαστήματα.
2. Η Μονάδα Εσωτερικού Ελέγχου να προσθέτει αξία στον οργανισμό.
3. Ο εσωτερικός έλεγχος να ενισχύει διοικητικές μεταρρυθμίσεις ως προς την ορθότερη διαχείριση και αξιοποίηση των πόρων,

## Παράρτημα Β: Παραμετρικός έλεγχος

Πίνακας 8, παραμετρικός έλεγχος

		E1	E2	E3	E4	E5	E6	E7	E8	E9	E1	E1	E1	E1	E1	E1	E1	E1
		39	38	39	39	39	38	38	37	39	38	39	38	37	39	37	36	39
Παράμετροι	M.o	3,9 7	4,0 5	3,8 2	3,9 5	4,0 5	4 5	3,7 4	3,9 5	3,9 2	3,9 5	3,9 7	4,0 8	4,0 5	4,2 1	4,0 3	4,0 8	4,5 1
	T.a.	0,8 1	0,9 8	0,9 7	1,0 5	0,9 4	0,9 9	0,9 2	0,9 2	1 7	0,8 7	0,9 7	0,9 7	0,7 1	0,9 1	0,7 3	0,9 9	1,0 2
Ακραίες διαφοροποι ήσεις	Απόλυ το	0,3 6	0,3 2	0,2 4	0,2 3	0,2 7	0,2 6	0,3 6	0,3 1	0,3 3	0,3 1	0,3 1	0,3 1	0,3 1	0,3 1	0,3 3	0,3 3	0,3 5
	Θετικ ό	0,2 8	0,1 8	0,1 7	0,1 6	0,1 6	0,1 6	0,2 6	0,1 8	0,2 3	0,2 1	0,2 1	0,2 8	0,2 8	0,2 9	0,1 9	0,1 9	0,2 4
	Αρνητ ικό	- 0,3 6	- 0,3 2	- 0,2 4	- 0,2 3	- 0,2 7	- 0,2 6	- 0,2 6	-0,3 1	- 0,3 1	- 0,3 3	- 0,3 1	- 0,3 1	-0,3 1	- 0,3 1	- 0,3 1	- 0,3 3	-0,3 3
Τεστ Kolmogorov- Smirnov Z		2,2 4	1,9 8	1,5	1,4 1	1,7 1	1,6 2	1,8 3	1,8 6	2,0 6	1,9 3	1,9 1	1,8 4	1,9 1	1,9 5	1,9 9	1,8 1	2,2
Ασυμπτ. Sig. (2-tailed)		0	0	0,0 15	0,0 26	0,0 03	0,0 06	0,0 01	0,0 01	0	0,0 01	0,0 01	0,0 01	0,0 01	0	0	0,0 02	0

Υπεύθυνη Δήλωση Συγγραφέα:

Δηλώνω ρητά ότι, σύμφωνα με το άρθρο 8 του Ν.1599/1986, η παρούσα εργασία αποτελεί αποκλειστικά προϊόν προσωπικής μου εργασίας, δεν προσβάλλει κάθε μορφής δικαιώματα διανοητικής ιδιοκτησίας, προσωπικότητας και προσωπικών δεδομένων τρίτων, δεν περιέχει έργα/εισφορές τρίτων για τα οποία απαιτείται άδεια των δημιουργών/δικαιούχων και δεν είναι προϊόν μερικής ή ολικής αντιγραφής, οι πηγές δε που χρησιμοποιήθηκαν περιορίζονται στις βιβλιογραφικές αναφορές και μόνον και πληρούν τους κανόνες της επιστημονικής παράθεσης