



ΣΧΟΛΗ ΕΠΙΣΤΗΜΩΝ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ
ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΚΑΙ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ
ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΩΝ ΣΠΟΥΔΩΝ ΣΤΗΝ ΕΦΑΡΜΟΣΜΕΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ
ΚΑΙ ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ

Διπλωματική Εργασία

ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ ΣΤΟ ΔΗΜΟΣΙΟ ΤΟΜΕΑ

του

ΗΛΙΑ ΠΑΠΑΔΟΠΟΥΛΟΥ

Επιβλέπων Καθηγητής: Παναγιώτης Ταχυνάκης

Υποβλήθηκε ως απαιτούμενο για την απόκτηση του Μεταπτυχιακού Διπλώματος στην
Εφαρμοσμένη Λογιστική και Ελεγκτική

Θεσσαλονίκη 2018

Περίληψη

Ο εσωτερικός έλεγχος στο Δημόσιο τομέα αποτελεί μια μεγάλη πρόκληση, λόγω του μεγέθους και του εύρους των λειτουργιών του Δημοσίου. Για τη σύσταση και την αποτελεσματική λειτουργία ενός συστήματος εσωτερικού ελέγχου απαιτείται η στήριξη από την ανώτερη διοίκηση, απαιτείται δηλαδή πολιτική βούληση και αποδοχή του εσωτερικού ελέγχου και της χρησιμότητάς του από το προσωπικό που βρίσκεται σε διοικητικές και διευθυντικές θέσεις, όπως επίσης και από το σύνολο των υπαλλήλων του Δημοσίου τομέα.

Στην παρούσα διπλωματική εργασία, ερευνάται η οργάνωση του συστήματος εσωτερικού ελέγχου ενός Δημοσίου μη κερδοσκοπικού οργανισμού, ενώ παράλληλα ερευνώνται δύο ερωτήματα: α) Πως ο εσωτερικός έλεγχος προσδίδει αξία σε ένα Δημόσιο οργανισμό και β) Ποια είναι τα βασικά προσόντα που πρέπει να έχει ένας εσωτερικός ελεγκτής στο Δημόσιο.

Για να απαντηθούν τα ανωτέρω ερωτήματα, διενεργήθηκε ποιοτική έρευνα στον υπό μελέτη οργανισμό, αλλά και ποσοτική έρευνα με ερωτηματολόγιο, σε 38 αυτόνομες Μονάδες και Υπηρεσίες του. Τα αποτελέσματα έδειξαν ότι, υφίσταται επαρκείς δομές ελέγχου για την οργάνωση ενός αποτελεσματικού συστήματος εσωτερικού ελέγχου και ότι, το σύνολο του προσωπικού, σε όλες τις βαθμίδες (Διοίκηση, Εποπτεία, Οργάνωση, Έλεγχος και Διαχείριση Δημοσίου χρήματος), επιθυμεί την ύπαρξη οργανωμένου εσωτερικού ελέγχου, γεγονός ενθαρρυντικό για την αποτελεσματική λειτουργία του. Επιβεβαιώθηκαν επίσης και οι επτά εξηγήσεις που εξετάστηκαν στο ερώτημα του τρόπου με τον οποίο προσδίδει αξία ο εσωτερικός έλεγχος, οι οποίες είναι: η αποκάλυψη και αποτροπή της απάτης, η διασφάλιση της διοίκησης σε περίπτωση απάτης ή σφάλματος, η διευκόλυνση στον έλεγχο και τη διοίκηση του οργανισμού, η συμβολή στο πρόβλημα της αντιπροσώπευσης, ο έλεγχος της διαχείρισης-διοίκησης, η πληροφόρηση των ενδιαφερόμενων εκτός οργανισμού και η αύξηση της αποδοτικότητας του οργανισμού. Επιβεβαιώθηκαν επίσης ως σημαντικά τα κάτωθι προσόντα των εσωτερικών ελεγκτών με την εξής σειρά προτίμησης: ακεραιότητα, αίσθηση διακυβέρνησης δεοντολογίας και αντικειμενικότητας, δέουσα συμπεριφορά, καλή συνεργασία σε όλα τα επίπεδα της διοίκησης και η αυτόνομη εργασία.

ABSTRACT

Internal control in the Public Sector is a major challenge because of the size and wide range of the government operations. The establishment and effective functioning of an internal control system requires the support from senior management, political will and the acceptance of internal control and its utility by the staff in administrative and managerial positions, as well as by all the employees of the public sector.

The research of this diploma thesis is the organization of the internal control system of a non-profit organization. Furthermore, two questions are being examined: a) How internal control adds value to a public sector organization and b) What are the basic qualifications of an internal auditor in the public sector.

In order to answer the above questions, a qualitative survey was carried out in the organization under review, and also a quantitative questionnaire survey, in 38 of its autonomous Units and Services. The results showed that there are adequate control structures for an effective internal control system to be organized and that the staff at all levels (Administration, Supervision, Organization, Audit and Accounting) is willing to have an organized internal audit. Also, all seven explanations examined in the question of how internal control adds value were confirmed. These explanations are: fraud revealing and prevention, control and administration assistance, insurance, agency problem solving, management control, signaling, efficiency. The following qualifications of an internal auditors have also been confirmed as important: integrity, feeling for governance, ethics and Objectivity, assertive behaviour, good cooperation with all management levels and working autonomously.

Πίνακας περιεχομένων

1 ο ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΕΙΣΑΓΩΓΗ.....	9
1.1. Αντικείμενο της Διπλωματικής Εργασίας.....	9
1.2. Σκοπός της Διπλωματικής Εργασίας	9
1.3. Μεθοδολογία.....	10
1.4. Δομή της Διπλωματικής Εργασίας.....	11
1.5. Συνεισφορά στη Βιβλιογραφία	12
2 ο ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΚΗ ΕΠΙΣΚΟΠΙΣΗ.....	13
2.1. Εισαγωγή.....	13
2.2. Η Αξία του Εσωτερικού Ελέγχου στο Δημόσιο	13
2.3. Η Αποτελεσματικότητα του Εσωτερικού Ελέγχου στο Δημόσιο και οι Παράγοντες Αυτής.....	15
2.4. Σύνοψη	18
3 ο ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ	19
3.1. Εισαγωγή.....	19
3.2. Ελεγκτική Επιστήμη	19
3.3. Μορφές ελέγχου.....	20
3.4. Εσωτερικός Έλεγχος Ορισμός	20
3.5. Σχέσεις Εσωτερικών και Εξωτερικών Ελεγκτών.....	21
3.6. Τα Οφέλη του Εσωτερικού Ελέγχου	21
3.7. Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου	22
3.8. Διεθνή Πρότυπα Εσωτερικού Ελέγχου	25
3.9. Κώδικας Ηθικής.....	27
3.10. Βήματα Διενέργειας Εσωτερικού Ελέγχου	29
3.11. Ελεγκτικά Τεκμήρια	30
3.12. Φύλλα Εργασίας Ελέγχου	31
3.13. Σύνοψη	32
4 ο ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΣ ΈΛΕΓΧΟΣ ΣΤΟ ΕΛΛΗΝΙΚΟ ΔΗΜΟΣΙΟ.....	33
4.1. Εισαγωγή.....	33
4.2. Ο Έλεγχος Στον Δημόσιο Τομέα	33
4.3. Βασικά Στοιχεία μιας Αποτελεσματικής Δραστηριότητας Ελέγχου του Δημόσιου Τομέα.....	34
4.4. Έλεγχος στο Ελληνικό Δημόσιο	36

4.5. Μοντέλο Τριών Γραμμών Άμυνας	43
5° ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΜΕΛΕΤΗ ΠΕΡΙΠΤΩΣΗΣ - ΣΧΕΔΙΑΣΜΟΣ ΠΡΟΤΥΠΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ ΣΕ ΜΟΝΑΔΑ ΤΗΣ ΠΑ.....	46
5.1. Εισαγωγή.....	46
5.2. Μεθοδολογία Ποιοτικής Έρευνας (Μελέτη Περίπτωσης).....	46
5.3. Ο έλεγχος στην Πολεμική Αεροπορία	47
5.4. Υπηρεσίες και Μονάδες της ΠΑ.....	58
5.5. Προϋπολογισμός	73
5.6. Σχεδιασμός Ελέγχου Λειτουργίας Π/Υ	76
5.7. Σύνοψη	85
6 ο ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΕΜΠΕΙΡΙΚΗ ΕΡΕΥΝΑ	86
6.1. Εισαγωγή.....	86
6.2. Μεθοδολογία της Ποσοτικής Έρευνας	86
6.3. Οι στόχοι της έρευνας.....	88
6.4. Παρουσίαση Δημογραφικών Αποτελεσμάτων	89
6.5. Παρουσίαση Αποτελεσμάτων: Αναγκαιότητα και Τρέχον Επίπεδο Ελέγχου	92
6.6. Παρουσίαση Αποτελεσμάτων στην Ερώτηση: Πως Προσθέτει Αξία ο Εσωτερικός Έλεγχος	99
6.7. Παρουσίαση Αποτελεσμάτων: Προσόντα Εσωτερικού Ελεγκτή	108
6.8. Πως Προσθέτει Αξία ο Εσωτερικός Έλεγχος σε Σχέση με τα Καθήκοντα του Προσωπικού και το Μέγεθος της Μονάδος.....	114
6.9. Προσόντα του Εσωτερικού Ελεγκτή σε Σχέση με τα Καθήκοντα του Προσωπικού και το Μέγεθος της Μονάδος.....	117
6.10. Σύνοψη	119
7° ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ, ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΟΙ ΚΑΙ ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ.....	120
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ	125
ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ	129

Ευρετήριο Πινάκων

Πίνακας 1 - Ο ρόλος της ελεγκτικής στην ροή της διαδικασίας παροχής και αξιοποίησης οικονομικών πληροφοριών.	19
Πίνακας 2 - Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου.....	24
Πίνακας 3 - Διεθνή Πρότυπα για την Επαγγελματική Εφαρμογή του Εσωτερικού Ελέγχου .	26

Πίνακας 4 - Μοντέλο των Τριών Γραμμών Άμυνας.....	45
Πίνακας 5 - Όργανα της ΠΑ (ορισμοί)	59
Πίνακας 6 – Κωδικοποίηση Εξόδων Π/Υ	73
Πίνακας 7 - Τύπος υπολογισμού δείκτη KPI μέσης διάρκειας πληρωμών.....	76
Πίνακας 8 - Ερώτηση 1: Τρέχοντα Καθήκοντα	89
Πίνακας 9 - Ερώτηση 2: Μέγεθος Μονάδας.....	90
Πίνακας 10 - Ερώτηση 3: Βαθμός Οικονομικού Έργου Μονάδας.....	91
Πίνακας 11 - Δημογραφικά Στοιχεία Συμμετεχόντων	92
Πίνακας 12 - Ερώτηση 4: Επιθυμείτε την ύπαρξη ενός οργανωμένου και επαρκούς Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου;	93
Πίνακας 13 - Ερώτηση 5: Επιθυμείτε ο έλεγχος να πραγματοποιείται από	94
Πίνακας 14 - Ερώτηση 6: Πιστεύετε ότι το τρέχον επίπεδο ελέγχου είναι επαρκές;	95
Πίνακας 15 – Αποτελέσματα ελέγχου χ^2 μεταξύ μεταβλητών «Επίπεδο Οικονομικού Έργου» και «Διενέργεια Εσωτερικού Ελέγχου από Προσωπικό Εντός ή Εκτός Μονάδος».	96
Πίνακας 16 - Αποτελέσματα ελέγχου χ^2 μεταξύ μεταβλητών «Επίπεδο Οικονομικού Έργου» και «Επάρκεια Τρέχοντος Συστήματος Ελέγχων ».....	97
Πίνακας 17 - Αποτελέσματα ελέγχου χ^2 μεταξύ μεταβλητών «Καθήκοντα» και «Επάρκεια Τρέχοντος Συστήματος Ελέγχων ».	98
Πίνακας 18 - Στατιστικά Μεγέθη Ερωτήσεων 7 έως 13.....	100
Πίνακας 19 - Συχνότητες απαντήσεων ερώτησης 7 (Εξήγηση: Αποκάλυψη ή Αποτροπή Απάτης)	101
Πίνακας 20 - Συχνότητες απαντήσεων ερώτησης 8 (Εξήγηση: Διασφάλιση της Διοίκησης σε Περίπτωση Απάτης ή Σφάλματος).....	102
Πίνακας 21 - Συχνότητες απαντήσεων ερώτησης 9 (Εξήγηση: Διευκόλυνση στον Έλεγχο και τη Διοίκηση του Οργανισμού σας)	103
Πίνακας 22 - Συχνότητες απαντήσεων ερώτησης 10 (Εξήγηση: Συμβολή στο πρόβλημα της αντιπροσώπευσης).....	104
Πίνακας 23 - Συχνότητες απαντήσεων ερώτησης 11 (Εξήγηση: Έλεγχος της διαχείρισης - διοίκησης).....	105
Πίνακας 24 - Συχνότητες απαντήσεων ερώτησης 12 (Εξήγηση: Σωστή πληροφόρηση των ενδιαφερόμενων εκτός του οργανισμού)	106
Πίνακας 25 - Συχνότητες απαντήσεων ερώτησης 13 (Εξήγηση: Αύξηση αποδοτικότητας του οργανισμού).....	107
Πίνακας 26 - Στατιστικά Μεγέθη Ερωτήσεων 14 έως 18.....	108

Πίνακας 27 - Συχνότητες απαντήσεων ερώτησης 14 (Προσόν: Ακεραιότητα).....	109
Πίνακας 28 - Συχνότητες απαντήσεων ερώτησης 15 (Προσόν: Αίσθηση διακυβέρνησης, δεοντολογίας και αντικειμενικότητας).....	110
Πίνακας 29 - Συχνότητες απαντήσεων ερώτησης 16 (Προσόν: Αυτόνομη εργασία).....	111
Πίνακας 30 - Συχνότητες απαντήσεων ερώτησης 17 (Προσόν: Καλή συνεργασία με όλα τα επίπεδα της Διοίκησης).....	112
Πίνακας 31 - Συχνότητες απαντήσεων ερώτησης 18 (Προσόν: Δέουσα συμπεριφορά).....	113
Πίνακας 32 – Σύγκριση Μέσων Όρων βαθμολογίας των ερωτήσεων για την αξία του ελέγχου σε σχέση με τα καθήκοντα του ερωτώμενου.	114
Πίνακας 33 - Μη παραμετρικός έλεγχος μεταξύ μεταβλητών "Καθήκοντα" και "Διασφάλιση Διοίκησης σε Περίπτωση Απάτης ή Σφάλματος"	115
Πίνακας 34 - Σύγκριση Μέσων Όρων βαθμολογίας των ερωτήσεων για την αξία του ελέγχου σε σχέση με το μέγεθος της Μονάδας.....	116
Πίνακας 35- Σύγκριση Μέσων Όρων βαθμολογίας των ερωτήσεων για την αξία του ελέγχου σε σχέση με το επίπεδο οικονομικού έργου της Μονάδας.....	116
Πίνακας 36- Σύγκριση Μέσων Όρων βαθμολογίας των ερωτήσεων για τα προσόντα του εσωτερικού ελεγκτή σε σχέση με τα καθήκοντα του ερωτώμενου.....	117
Πίνακας 37- Σύγκριση Μέσων Όρων βαθμολογίας των ερωτήσεων για τα προσόντα του εσωτερικού ελεγκτή σε σχέση με το μέγεθος της Μονάδας.....	118
Πίνακας 38- Σύγκριση Μέσων Όρων βαθμολογίας των ερωτήσεων για τα προσόντα του εσωτερικού ελεγκτή σε σχέση με το επίπεδο οικονομικού έργου.	118

Ευρετήριο Διαγραμμάτων

Διάγραμμα 1 - Αξιοπιστία των ελεγκτικών τεκμηρίων	31
Διάγραμμα 2 - Η Δομή του Δημοσίου Τομέα.....	38
Διάγραμμα 3 - Συνήθης οργάνωση οικονομικών υπηρεσιών Μονάδων της ΠΑ	60
Διάγραμμα 4 - Συνήθης οργάνωση Διευθύνσεων Οικονομικών Υπηρεσιών της ΠΑ.....	60
Διάγραμμα 5 - Λειτουργίες Εσωτερικού Ελέγχου στις Αμοιβές και Έξοδα Προσωπικού.....	72
Διάγραμμα 6 - Διάγραμμα ροής εργασιών για την έκδοση ΑΑΥ.....	81
Διάγραμμα 7 - Ερώτηση 1: Τρέχοντα Καθήκοντα	89
Διάγραμμα 8 - Ερώτηση 2: Μέγεθος Μονάδας	90
Διάγραμμα 9 - Ερώτηση 3: Βαθμός Οικονομικού Έργου Μονάδας	91

Διάγραμμα 10 - Ερώτηση 4: Επιθυμείτε την ύπαρξη ενός οργανωμένου και επαρκούς Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου;	93
Διάγραμμα 11 - Ερώτηση 5: Επιθυμείτε ο έλεγχος να πραγματοποιείται από	94
Διάγραμμα 12 - Ερώτηση 6: Πιστεύετε ότι το τρέχον επίπεδο ελέγχου είναι επαρκές;	95
Διάγραμμα 13 - Συχνότητες απαντήσεων ερώτησης 7 (Εξήγηση: Αποκάλυψη ή Αποτροπή Απάτης)	101
Διάγραμμα 14 - Συχνότητες απαντήσεων ερώτησης 8 (Εξήγηση: Διασφάλιση της Διοίκησης σε Περίπτωση Απάτης ή Σφάλματος)	102
Διάγραμμα 15 - Συχνότητες απαντήσεων ερώτησης 9 (Εξήγηση: Διευκόλυνση στον Έλεγχο και τη Διοίκηση του Οργανισμού σας)	103
Διάγραμμα 16 - Συχνότητες απαντήσεων ερώτησης 10 (Εξήγηση: Συμβολή στο πρόβλημα της αντιπροσώπευσης)	104
Διάγραμμα 17 - Συχνότητες απαντήσεων ερώτησης 11 (Εξήγηση: Έλεγχος της διαχείρισης - διοίκησης).....	105
Διάγραμμα 18 - Συχνότητες απαντήσεων ερώτησης 12 (Εξήγηση: Σωστή πληροφόρηση των ενδιαφερόμενων εκτός του οργανισμού)	106
Διάγραμμα 19 - Συχνότητες απαντήσεων ερώτησης 13 (Εξήγηση: Αύξηση αποδοτικότητας του οργανισμού).....	107
Διάγραμμα 20 - Συχνότητες απαντήσεων ερώτησης 14 (Προσόν: Ακεραιότητα)	109
Διάγραμμα 21 - Συχνότητες απαντήσεων ερώτησης 15 (Προσόν: Αίσθηση διακυβέρνησης, δεοντολογίας και αντικειμενικότητας).....	110
Διάγραμμα 22 - Συχνότητες απαντήσεων ερώτησης 16 (Προσόν: Αυτόνομη εργασία)	111
Διάγραμμα 23 - Συχνότητες απαντήσεων ερώτησης 17 (Προσόν: Καλή συνεργασία με όλα τα επίπεδα της Διοίκησης)	112
Διάγραμμα 24 - Συχνότητες απαντήσεων ερώτησης 18 (Προσόν: Δέουσα συμπεριφορά)...	113

1ο ΚΕΦΑΛΑΙΟ

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

1.1. Αντικείμενο της Διπλωματικής Εργασίας

Ο εσωτερικός έλεγχος αποτελεί μία από τις σημαντικότερες λειτουργίες ενός οργανισμού τόσο στον ιδιωτικό όσο στο Δημόσιο τομέα. Τα τελευταία έτη στο Δημόσιο τομέα της χώρας πραγματοποιούνται ενέργειες οργάνωσης συστημάτων εσωτερικού ελέγχου σε κάθε οργανισμό, κατόπιν σχετικών νομοθετικών ρυθμίσεων.

Αντικείμενο της παρούσας εργασίας είναι η μελέτη του τρέχοντος επιπέδου οργάνωσης του συστήματος εσωτερικού ελέγχου στο Ελληνικό Δημόσιο, η διερεύνηση του βαθμού στον οποίο η χρησιμότητα και η αξία του εσωτερικού ελέγχου γίνονται αποδεκτές από το προσωπικό και από τη Διοίκηση των οργανισμών, αλλά και η εξέταση του τρόπου με τον οποίο ο εσωτερικός έλεγχος προσθέτει αξία σε έναν δημόσιο οργανισμό.

Για το σκοπό αυτό διενεργείται, ποιοτική έρευνα (μελέτη περίπτωσης) στην Πολεμική Αεροπορία, έναν μη κερδοσκοπικό Δημόσιο οργανισμό, ο οποίος υπάγεται στην Κεντρική Διοίκηση, αλλά και ποσοτική έρευνα μέσω ερωτηματολογίου, στην οποία συμμετέχει το προσωπικό όλων των αυτόνομων οικονομικά Μονάδων του υπό μελέτη οργανισμού. Στην ποσοτική έρευνα συμμετέχει το προσωπικό Μονάδων σε όλη την Ελλάδα, που ασκεί Διοίκηση, εποπτεία και έλεγχο αλλά και διαχείριση δημοσίου χρήματος, όπως επίσης και οι επιτελείς των Διευθύνσεων Οικονομικού του ΓΕΑ και των λοιπών προϊστάμενων αρχών. Η έρευνα πραγματοποιήθηκε κατόπιν σχετικών εγκρίσεων¹ από το ΓΕΑ.

1.2. Σκοπός της Διπλωματικής Εργασίας

Κύριος σκοπός της εργασίας είναι η μελέτη του τρέχοντος επιπέδου οργάνωσης του συστήματος εσωτερικού ελέγχου στο Ελληνικό Δημόσιο, μελετώντας συγκεκριμένα την περίπτωση της Πολεμικής Αεροπορίας. Στη μελέτη αυτή εξετάζεται η ύπαρξη ενός συστήματος εσωτερικού ελέγχου, η ύπαρξη σχετικών δομών ελέγχου και καθορισμένων διαδικασιών, ενώ τίθεται ως στόχος, η δημιουργία ενός πρότυπου σχεδίου ελέγχου για τον οργανισμό που μελετάται, με σκοπό να αποτελέσει υπόδειγμα για τη λειτουργία του εσωτερικού του ελέγχου.

¹ Φ.800/ΑΔ.10584/Σ2119/13-9-18/ΓΕΑ/Δ6/2 και Φ.800/ΑΔ.11423/Σ.2275/4-10-18/ΓΕΑ/Δ6/2

Περαιτέρω επιδιώκεται η περιγραφή του τρόπου με τον οποίο ο εσωτερικός έλεγχος μπορεί, όπως ορίζεται άλλωστε, να προσδώσει αξία σε ένα Δημόσιο οργανισμό. Η αξία που προσδίδει ένα οργανωμένο σύστημα εσωτερικού ελέγχου σε ένα οργανισμό δεν είναι άμεσα μετρήσιμη, ειδικότερα στην περίπτωση των Δημοσίων μη κερδοσκοπικών οργανισμών, όπου η βελτίωση των χρηματοοικονομικών αποτελεσμάτων και δεικτών, δεν σημαίνει απαραίτητα την αποτελεσματικότερη λειτουργία τους.

Επίσης στόχος της εργασίας είναι να εξεταστούν τα σημαντικότερα χαρακτηριστικά – προσόντα των εσωτερικών ελεγκτών στο Δημόσιο τομέα. Τα προσόντα και χαρακτηριστικά του προσωπικού που διενεργεί τον εσωτερικό έλεγχο μνημονεύονται τόσο στα Διεθνή Πρότυπα όσο και στον κώδικα ηθικής του Ινστιτούτου Εσωτερικών Ελεγκτών. Στην παρούσα εργασία τίθενται πέντε χαρακτηριστικά ενός εσωτερικού ελεγκτή και διερευνάται η άποψη του προσωπικού για την σημαντικότητά τους.

Για την επίτευξη των σκοπών της εργασίας, διενεργείται ποιοτική και ποσοτική έρευνα μέσω ερωτηματολογίου, στην Πολεμική Αεροπορία (ΠΑ).

Τα ερωτήματα που επιχειρείται να απαντηθούν είναι:

- α) Ποιο είναι το τρέχον επίπεδο ελέγχου στον οργανισμό.
- β) Εάν υπάρχουν επαρκείς δομές για την αποδοτική λειτουργία του εσωτερικού ελέγχου.
- γ) Εάν η αξία του ελέγχου και η χρησιμότητά του αναγνωρίζονται από το προσωπικό και από τη Διοίκηση.
- δ) Πως ο εσωτερικός έλεγχος μπορεί να προσδώσει αξία σε ένα Δημόσιο οργανισμό.
- ε) Ποια είναι τα βασικά προσόντα που πρέπει να έχει ένας εσωτερικός ελεγκτής στο Δημόσιο.

1.3.Μεθοδολογία

Για την εκπόνηση της παρούσας διπλωματικής εργασίας, πραγματοποιήθηκε αρχικά η μελέτη της εθνικής και της διεθνούς βιβλιογραφίας επί του αντικειμένου, καθώς και η πρόσφατη διεθνής αρθρογραφία. Στη συνέχεια μελετήθηκε η Ελληνική Νομοθεσία, όσον αφορά τη σύσταση και λειτουργία μονάδων εσωτερικού ελέγχου στους Δημόσιους οργανισμούς.

Έπειτα πραγματοποιήθηκε ποιοτική έρευνα στην Πολεμική Αεροπορία, όπου κατόπιν έγκρισης, ελήφθησαν και μελετήθηκαν εσωτερικά εγχειρίδια λειτουργίας για το λογιστικό σύστημα και τη λειτουργία των τμημάτων οικονομικού, καθώς και των Διευθύνσεων Οικονομικού Ελέγχου και Επιθεώρησης (ΔΟΕΕ), ώστε να εξεταστεί ο βαθμός ύπαρξης και

λειτουργίας ενός συστήματος εσωτερικού ελέγχου. Κατόπιν παρουσιάστηκε ένα σχέδιο εσωτερικού ελέγχου και σχολιάστηκε ο τρόπος με τον οποίο αυτό μπορεί να υιοθετηθεί από τον εν λόγω οργανισμό. Αναλύθηκε σε βάθος η λειτουργία σύνταξης και εκτέλεσης του κρατικού προϋπολογισμού και σχεδιάστηκε ένα πρότυπο σύστημα εσωτερικού ελέγχου των αντίστοιχων τμημάτων Προϋπολογισμού (Π/Υ) των αυτόνομων Μονάδων του οργανισμού.

Τέλος πραγματοποιήθηκε ποσοτική έρευνα με ερωτηματολόγιο, κατόπιν σχετικής έγκρισης από την ΠΑ, με σκοπό να μελετηθεί η άποψη του προσωπικού για την αναγκαιότητα ενός συστήματος εσωτερικού ελέγχου, οι αιτιολογήσεις για το πως αυτό το σύστημα μπορεί να προσδώσει αξία σε ένα μη κερδοσκοπικό Δημόσιο οργανισμό, καθώς και τα προσόντα ενός εσωτερικού ελεγκτή στο Δημόσιο τομέα.

1.4.Δομή της Διπλωματικής Εργασίας

Η εργασία αποτελείται από επτά κεφάλαια. Το πρώτο κεφάλαιο είναι εισαγωγικό και αναφέρεται στο σκοπό, τη μεθοδολογία και τη δομή της εργασίας, καθώς και στη συνεισφορά της στη βιβλιογραφία.

Το δεύτερο κεφάλαιο αποτελεί την βιβλιογραφική επισκόπηση και αναφέρεται σε έρευνες που έχουν πραγματοποιηθεί διεθνώς επί του αντικειμένου που πραγματεύεται η παρούσα εργασία.

Στο τρίτο κεφάλαιο αναπτύσσονται βασικές έννοιες της ελεγκτικής επιστήμης και του εσωτερικού ελέγχου ειδικότερα, γίνεται αναφορά στα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου, καθώς και στα Διεθνή Πρότυπα για την Επαγγελματική Εφαρμογή του Εσωτερικού Ελέγχου και στον Κώδικα Ηθικής.

Στο τέταρτο κεφάλαιο γίνεται μια περιγραφή του εσωτερικού ελέγχου στο Δημόσιο τομέα γενικότερα και εν συνεχεία παρουσιάζεται το νομικό πλαίσιο στο ελληνικό Δημόσιο.

Στο πέμπτο κεφάλαιο παρουσιάζεται η ισχύουσα μορφή και οι δομές εσωτερικού ελέγχου στην Πολεμική Αεροπορία, προσπαθώντας να ερευνηθούν τα οφέλη, οι αδυναμίες του και η δυνατότητα προσαρμογής του στις σύγχρονες διεθνείς αρχές και πρακτικές. Στο κεφάλαιο αυτό σχεδιάζεται ένα πρότυπο σύστημα ελέγχου σύμφωνα με τη σύγχρονη θεωρία λαμβάνοντας υπόψη τη συνήθη δομή μιας αυτόνομης οικονομικά Μονάδας της Πολεμικής Αεροπορίας. Το σύστημα ελέγχου εξειδικεύεται περαιτέρω στη λειτουργία του Π/Υ και στην τήρηση του Μητρώου Δεσμεύσεων, παρουσιάζοντας τη σχετική νομοθεσία αλλά και περιγράφοντας ένα σχέδιο ελέγχου με δυνατότητα πρακτικής εφαρμογής.

Στο έκτο κεφάλαιο περιγράφεται η ποσοτική έρευνα που πραγματοποιήθηκε στον οργανισμό, η μεθοδολογία, οι στόχοι και παρουσιάζονται αναλυτικά και σχολιάζονται τα αποτελέσματα της έρευνας.

Τέλος στο έβδομο κεφάλαιο, παρουσιάζονται τα συμπεράσματα της εργασίας και αναφέρονται οι περιορισμοί καθώς και προτάσεις για περαιτέρω έρευνα στο αντικείμενο.

1.5.Συνεισφορά στη Βιβλιογραφία

Στην παρούσα διπλωματική εργασία ερευνήθηκε η δομή και η λειτουργία του εσωτερικού ελέγχου ενός μη κερδοσκοπικού Δημοσίου οργανισμού, που υπάγεται στην Κεντρική Διοίκηση, συμβάλλοντας στην περιορισμένη έρευνα που έχει πραγματοποιηθεί στο συγκεκριμένο χώρο. Οι περισσότερες μελέτες για το Δημόσιο τομέα αφορούν δημόσιες εταιρίες, νοσοκομεία και την τοπική αυτοδιοίκηση, όπου και η οργάνωση αλλά και το λογιστικό σύστημα διαφέρουν από αυτά της Κεντρικής Διοίκησης.

Επιπλέον στην έρευνα που πραγματοποιήθηκε, τέθηκαν ερωτήματα, που έχουν απασχολήσει ερευνητές σε διεθνές επίπεδο, όπως η αναγκαιότητα του εσωτερικού ελέγχου στους φορείς του Δημοσίου τομέα, η χρησιμότητά του, η αξία που μπορεί αυτός να προσδώσει σε έναν δημόσιο οργανισμό, αλλά και τα προσόντα των εσωτερικών ελεγκτών του Δημοσίου.

2ο ΚΕΦΑΛΑΙΟ

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΚΗ ΕΠΙΣΚΟΠΙΣΗ

2.1.Εισαγωγή

Παρόλο που έχουν διαφορετικούς και σαφώς καθορισμένους ρόλους, ο γενικός σκοπός του εξωτερικού και εσωτερικού ελέγχου στον δημόσιο τομέα είναι να συμβάλουν στην καλή διακυβέρνηση των δημόσιων πόρων, δηλαδή στην αποτελεσματικότητα, την αποδοτικότητα και την οικονομία της δημόσιας διοίκησης. Στο κεφάλαιο αυτό πραγματοποιείται μια επισκόπηση της διεθνούς κυρίως αρθρογραφίας επί του εσωτερικού ελέγχου στο δημόσιο τομέα, με σκοπό να μελετήσουμε τη διεθνή έρευνα και θεωρία. Τα αντικείμενα που θα μας απασχολήσουν αφορούν την αξία και χρησιμότητα του εσωτερικού ελέγχου στους δημόσιους οργανισμό και την αποτελεσματικότητά του.

2.2.Η Αξία του Εσωτερικού Ελέγχου στο Δημόσιο

Στο πλαίσιο των πολυάριθμων μεταρρυθμίσεων στον δημόσιο τομέα των χωρών της ΕΕ, καθώς και των βαλκανικών χωρών, οι οποίες ξεκίνησαν στις αρχές του 21ου αιώνα, ο εξωτερικός έλεγχος του δημόσιου τομέα (κρατικός έλεγχος) αναπτύσσει μια ολοκληρωμένη προσέγγιση στο πεδίο εφαρμογής της εργασίας, δηλαδή την παροχή βεβαιώσεων στο Κοινοβούλιο και στους πολίτες του κράτους ότι οι δημόσιοι πόροι χρησιμοποιούνται αποτελεσματικά, αποδοτικά και οικονομικά και ότι οι οικονομικές καταστάσεις και οι δραστηριότητες των φορέων του δημόσιου τομέα είναι σύμφωνες με τους επαγγελματικούς και νομικούς κανονισμούς. Ο εσωτερικός έλεγχος των διαχειριστών δημόσιων πόρων, εκτός από την παροχή υπηρεσιών διασφάλισης, επικεντρώνεται ολοένα και περισσότερο στις συμβουλευτικές υπηρεσίες με στόχο τη στήριξη της Διοίκησης στη βελτίωση της διαχείρισης των δημόσιων πόρων και κινδύνων, στην αποτελεσματικότητα της δαπάνης δημόσιων πόρων και στην παροχή ποιοτικών δημόσιων υπηρεσιών (Bonić, Jakšić, και Mijić 2018).

Ο εσωτερικός έλεγχος ορίζεται ως μια ανεξάρτητη, αντικειμενική, διασφαλιστική και συμβουλευτική δραστηριότητα, σχεδιασμένη να προσθέτει αξία και να βελτιώνει τις λειτουργίες ενός οργανισμού. Η αναγκαιότητα, η αποτελεσματικότητα καθώς και ο τρόπος με τον οποίο δύναται να αξιολογηθεί η προσθήκη αξίας στους οργανισμούς από τη λειτουργία του εσωτερικού ελέγχου έχει απασχολήσει πολλούς ερευνητές. Η μελέτη των Hay και Cordery (2018) εξετάζει τον τρόπο με τον οποίο μπορεί να μετρηθεί η αξία του ελέγχου στο δημόσιο

τομέα. Εφαρμόζει τη θεωρία σχετικά με τον έλεγχο από τον ιδιωτικό τομέα καθώς και από τον δημόσιο τομέα για να διερευνήσει τρόπους με τους οποίους ο έλεγχος του δημόσιου τομέα μπορεί να αναμένεται να είναι πολύτιμος. Εξετάζει πέντε εξηγήσεις, την συμβολή του ελέγχου στο πρόβλημα της αντιπροσώπευσης (εντολέα- εντολοδόχου), τον έλεγχο της διαχείρισης (management control), την πληροφόρηση εκτός του οργανισμού (signaling), τη διασφάλιση από πιθανή ζημιά (insurance or deep pockets) και τη διακυβέρνηση (governance). Καταλήγει ότι τα στοιχεία από την έρευνα και την ιστορία είναι γενικά συνεπή με τις δύο πρώτες εξηγήσεις, υπάρχει κάποια υποστήριξη για τις επεξηγήσεις της πληροφόρησης και διασφάλισης, ενώ τα στοιχεία της έρευνας δείχνουν ότι η διακυβέρνηση έχει διαφορετικό αντίκτυπο στον δημόσιο τομέα σε σύγκριση με τον ιδιωτικό τομέα.

Ο Μπίνης (2017), αναφερόμενος στη σημαντικότητα του εσωτερικού ελέγχου αναφέρει ότι, «στο πλαίσιο της δημόσιας διοίκησης, οι μηχανισμοί εσωτερικού ελέγχου δεν αποτελούν απλά ένα εργαλείο βελτίωσης της λειτουργίας των δημόσιων οργανισμών και επίτευξης των δημοσιονομικών στόχων. Είναι πρωτίστως καταλύτης και βασικός μοχλός για τη στήριξη των αναπτυξιακών προσπαθειών της χώρας, την ανακούφιση όσων πλήττονται περισσότερο από την κρίση καθώς και για την αποκατάσταση της εμπιστοσύνης των πολιτών στους δημόσιους οργανισμούς και στους θεσμούς ως βασική συνιστώσα των ρυθμίσεων κοινωνικής λογοδοσίας και διαφάνειας».

Σύμφωνα με τους Unegbu και Kida (2011) οι οικονομικές συνέπειες ενός αναποτελεσματικού συστήματος ελέγχου στο δημόσιο τομέα είναι οι αρνητικές πτυχές της θετικής εξέλιξης του συστήματος ελέγχου, όπως:

- Αδυναμία αποτελεσματικού προγραμματισμού λόγω της διαθεσιμότητας μη επιβεβαιωμένων οικονομικών λειτουργιών της επιχείρησης κατά τα προηγούμενα έτη.
- Αδυναμία λήψης αποτελεσματικών οικονομικών αποφάσεων.
- Έλλειψη αξιοπιστίας της επιχείρησης απέναντι εξωτερικές οντότητες, κυβερνητικούς φορείς, πιστωτές κλπ.
- Ανεπάρκεια πληροφοριών σχετικά με τα περιουσιακά στοιχεία της επιχείρησης.
- Αδυναμία της επιχείρησης να βασιστεί σε οποιαδήποτε σωστή δήλωση για το παρελθόν, το τρέχον και το προτεινόμενο μελλοντικό ισολογισμό εσόδων, πηγές εσόδων, στοιχεία δαπανών, κέρδη και τις απώλειες.
- Δυσκολίες στον έλεγχο των οικονομικών λειτουργιών της επιχείρησης.
- Υπάρχει η πιθανότητα εμφάνισης απάτη.

- Αδυναμία εύκολης ανίχνευσης της συμμόρφωσης χρηματοοικονομικών λογαριασμών επιχειρήσεων με τις απαιτήσεις του νόμου.

Στο παρελθόν, οι διαχειριστές του δημόσιου τομέα είχαν μικρότερο εύρος προσδοκιών για το ρόλο του εσωτερικού ελέγχου από τους διαχειριστές του ιδιωτικού τομέα. Αυτό εξηγεί γιατί στον εσωτερικό έλεγχο στον δημόσιο τομέα κυριαρχούσαν οι προληπτικοί έλεγχοι πληρωμών. Έτσι εσωτερικά οι ελεγκτές αφιέρωσαν το μεγαλύτερο μέρος του χρόνου τους στον έλεγχο των επιμέρους συναλλαγών πριν από την πραγματοποίηση των πληρωμών. Ωστόσο, τα τελευταία χρόνια ο εσωτερικός έλεγχος έχει αναλάβει στρατηγική διάσταση και αυτό υπογραμμίζει γιατί έχει γίνει μια βασική συνιστώσα της μεταρρύθμισης του δημοσίου τομέα και της δημοσιονομικής διαχείριση σε πολλές αναπτυσσόμενες χώρες. Μια καλά διαμορφωμένη λειτουργία εσωτερικού ελέγχου μπορεί να διαδραματίσει ζωτικό ρόλο στη διακυβέρνηση και τη διαδικασία λογοδοσίας των ιδρυμάτων του δημόσιου τομέα μέσω των αξιολογήσεων τους σχετικά με το την αποτελεσματικότητα των βασικών οργανωτικών ελέγχων, τη διακυβέρνηση και τις διαδικασίες διαχείρισης κινδύνων. Τα διοικητικά όργανα και τα ανώτερα στελέχη του δημόσιου τομέα χρειάζονται τις υπηρεσίες του εσωτερικού ελέγχου να είναι αποτελεσματικές και αποδοτικές. Την ίδια στιγμή η νομιμότητα της δραστηριότητας του εσωτερικού ελέγχου και της αποστολής του θα πρέπει να κατανοείται και να υποστηρίζεται από ανώτερα διοικητικά στελέχη των κυβερνητικών φορέων για την ενίσχυση της αποτελεσματικότητάς τους στην προώθηση ενός καλού δημόσιου τομέα διακυβέρνησης, ελέγχου και διαχείρισης κινδύνων (Asare 2009).

2.3.Η Αποτελεσματικότητα του Εσωτερικού Ελέγχου στο Δημόσιο και οι Παράγοντες Αυτής

Η μελέτη των Alzeban και Gwilliam (2014) αξιολογεί παράγοντες που επηρεάζουν την αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου σε οργανισμούς του δημόσιου τομέα της Σαουδικής Αραβίας. Τα αποτελέσματα, τόσο από πλευράς διοίκησης όσο και από πλευράς εσωτερικών ελεγκτών, υποδηλώνουν ότι, η υποστήριξη της Διοίκησης για τη διεξαγωγή του εσωτερικού ελέγχου οδηγεί στην αποτελεσματικότητα της λειτουργίας του εσωτερικού ελέγχου. Η υποστήριξη της Διοίκησης συνδέεται με την πρόσληψη εκπαιδευμένου και έμπειρου προσωπικού, την παροχή επαρκών πόρων, την ενίσχυση της σχέσης με τους εξωτερικούς ελεγκτές και τη δημιουργία ανεξάρτητου τμήματος εσωτερικού ελέγχου.

Στην στήριξη από την ανώτατη διοίκηση αναφέρεται και η μελέτη των Cohen και Sayag (2010), όπου συμμετείχαν εκατόν οκτώ ισραηλινές οργανώσεις που απασχολούν εσωτερικό

έλεγχου, τα ευρήματα της οποίας δείχνουν ότι η ανώτερη διοίκηση είναι ο κύριος καθοριστικός παράγοντας της αποτελεσματικότητας του εσωτερικού ελέγχου, με κάποια επίδραση και στην οργανωτική ανεξαρτησία του. Η αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου σχετίζεται περισσότερο με τα οργανωτικά / διαχειριστικά χαρακτηριστικά του οργανισμού παρά με τα προσόντα και το εργασιακό περιβάλλον του προσωπικού του εσωτερικού ελέγχου.

Η μελέτη των Ahmad et al. (2009) στον δημόσιο τομέα στη Μαλαισία, κατέληξε στο συμπέρασμα ότι η λειτουργία του εσωτερικού ελέγχου περιορίζεται από έλλειψη προσωπικού και παρεμποδίζεται από την ανεπαρκή υποστήριξη της ανώτατης διοίκησης, ενώ οι ελεγκτές σπάνια επεκτείνουν την πλήρη συνεργασία τους. Οι ίδιοι οι ελεγκτές δεν διαθέτουν τις κατάλληλες γνώσεις και εκπαίδευση σχετικά με αποτελεσματικές προσεγγίσεις ελέγχου.

Τα αποτελέσματα της έρευνας των Bronson et al. (2009) για τη θετική σχέση μεταξύ της ανεξαρτησίας της επιτροπής ελέγχου και της αποτελεσματικότητας του εσωτερικού ελέγχου, υποδηλώνουν ότι τα οφέλη της ανεξαρτησίας της επιτροπής ελέγχου επιτυγχάνονται με συνέπεια μόνο όταν η επιτροπή ελέγχου είναι απολύτως ανεξάρτητη. Αυτά τα αποτελέσματα παρέχουν υποστήριξη για την απαίτηση SOX των 100% ανεξάρτητων ελεγκτικών επιτροπών.

Η έρευνα των Coram et al. (2008) στην Αυστραλία και τη Νέα Ζηλανδία διαπιστώνει ότι οι οργανισμοί με λειτουργία εσωτερικού ελέγχου είναι πιο πιθανό από εκείνους που δεν έχουν μια τέτοια λειτουργία να ανιχνεύουν και να αναφέρουν μόνοι τους την απάτη. Επιπλέον, οι οργανισμοί που βασίζονται αποκλειστικά στην εξωτερική ανάθεση για τη λειτουργία του εσωτερικού ελέγχου τους είναι λιγότερο πιθανό να ανιχνεύσουν και να αναφερθούν από μόνοι τους απάτες από εκείνους που αναλαμβάνουν οι ίδιοι τουλάχιστον μέρος της εσωτερικής τους λειτουργίας. Αυτά τα ευρήματα υποδεικνύουν ότι ο εσωτερικός έλεγχος προσθέτει αξία μέσω της βελτίωσης του περιβάλλοντος ελέγχου και παρακολούθησης εντός των οργανισμών για την ανίχνευση και την αυτοαναφορά της απάτης. Αυτά τα αποτελέσματα υποδεικνύουν επίσης ότι η διατήρηση της λειτουργίας του εσωτερικού ελέγχου εντός του οργανισμού είναι πιο αποτελεσματική από την πλήρη εξωτερική ανάθεση αυτής της λειτουργίας.

Τα αποτελέσματα της μελέτης της Goodwin (2003) δείχνουν ότι η ανεξαρτησία και η λογιστική εμπειρία έχουν συμπληρωματικό αντίκτυπο στις σχέσεις της ελεγκτικής επιτροπής με τον εσωτερικό έλεγχο. Η ανεξαρτησία σχετίζεται περισσότερο με ζητήματα διεργασιών, ενώ η λογιστική εμπειρία συνδέεται με το βαθμό στον οποίο η επιτροπή ελέγχου εξετάζει το έργο της λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου. Υπάρχουν επίσης κάποιες διαφορές με βάση τη χώρα και τον τομέα. Συνολικά, τα πορίσματα έχουν σημαντικές επιπτώσεις για τους ρυθμιστικούς φορείς, λόγω των πρόσφατων προσκλήσεων προς τα μέλη των επιτροπών ελέγχου να διαθέτουν λογιστική εμπειρογνωμοσύνη εκτός από την ανεξαρτησία τους.

Είναι σαφές ότι, όποιος και να είναι ο επιδιωκόμενος σκοπός του εσωτερικού ελέγχου ο απώτερος σκοπός είναι η λειτουργία του να είναι αποτελεσματική. Η λέξη "αποτελεσματικότητα" έχει οριστεί από διάφορους ερευνητές, όπως για παράδειγμα οι Arena και Azzone (2009), ορίζοντας την αποτελεσματικότητα "ως ικανότητα επίτευξης αποτελεσμάτων που είναι συνεπείς με τους αντικειμενικούς στόχους". Ως εκ τούτου, είναι ιδιαίτερα ενδιαφέρον το γεγονός ότι η αποτελεσματικότητα του ελέγχου είναι το αποτέλεσμα των δραστηριοτήτων, των καθηκόντων, των επαγγελματικών πρακτικών και των ευθυνών των ελεγκτών μέσω μιας υψηλής δέσμευσης με τα πρότυπα, τους στόχους, τις πολιτικές και τις διαδικασίες ελέγχου (Ussahawanitchakit και Intakhan 2011). Σύμφωνα με τους παραπάνω ορισμούς ή η αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου αφορά την ικανότητα επίτευξης ενός καθιερωμένου στόχου. Επίσης το Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών (ΠΑ, 2010) ορίζει την αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου "ως το βαθμό στο οποίο επιτυγχάνονται οι επιδιωκόμενοι στόχοι". Ενώ οι Mizrahi και Ness-Weisman (2007) δίνουν τον δικό τους ορισμό, ο οποίος λαμβάνει υπόψη ικανότητα της παρέμβασης του εσωτερικού ελεγκτή στην πρόληψη και τη διόρθωση των ελλείψεων και ορίζουν ως αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου ως "τον αριθμό και το εύρος των ελλείψεων που διορθώθηκαν μετά τον έλεγχο . Ωστόσο, οι στόχοι ενός εσωτερικού ελέγχου για κάθε οργανισμό εξαρτώνται από τους στόχους που καθορίζονται από τη διοίκηση αυτού του οργανισμού.(Pungas 2003)

Η μελέτη των Arena και Azzone (2009), επιχειρεί να κατανοήσει τους παράγοντες της αποτελεσματικότητας του εσωτερικού ελέγχου, λαμβάνοντας υπόψη τις πρόσφατες αλλαγές στην «αποστολή» του εσωτερικού ελέγχου και τον κεντρικό ρόλο της στην εταιρική διακυβέρνηση. Με βάση στοιχεία από 153 ιταλικές εταιρείες, η έρευνά μας δείχνει ότι η αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου επηρεάζεται από: (1) τα χαρακτηριστικά της ομάδας εσωτερικού ελέγχου, (2) τις διαδικασίες και τις δραστηριότητες ελέγχου, και (3) τις οργανωτικές συνδέσεις . Η αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου αυξάνεται, ιδίως όταν αυξάνεται ο λόγος μεταξύ του αριθμού των εσωτερικών ελεγκτών και των υπαλλήλων, ο Διευθυντής Ελέγχου είναι μέλος του Ινστιτούτου Εσωτερικών Ελεγκτών, η εταιρεία υιοθετεί τεχνικές αυτοαξιολόγησης της διαχείρισης κινδύνου και η ελεγκτική επιτροπή συμμετέχει στην δραστηριότητες των εσωτερικών ελεγκτών.

Οι Spanhove et al. (2008) εξετάζουν τους ρόλους, τις δραστηριότητες και την ανεξάρτητη θέση του εσωτερικού ελέγχου ως νέο μέσο διακυβέρνησης. Η ανεξαρτησία εξετάζεται σε τρία επίπεδα: την ατομική αντικειμενικότητα του ελεγκτή, την ανεξαρτησία σε οργανωτικό επίπεδο και την ανεξαρτησία του διοικητικού συμβουλίου ή της επιτροπής ελέγχου. Η ανεξαρτησία του εσωτερικού ελέγχου στον δημόσιο τομέα φαίνεται να συνδέεται

με τις γραμμές αναφοράς και την ύπαρξη μιας επιτροπής ελέγχου. Οι ερωτώμενοι φαίνεται να συμφωνούν ότι τα σημαντικότερα προσόντα που πρέπει να διαθέτει ο εσωτερικός ελεγκτής είναι: η ακεραιότητα, η αίσθηση της διακυβέρνησης, δεοντολογίας και αντικειμενικότητας. Μια δεύτερη ομάδα προσόντων που αναφέρεται στην καθημερινή εργασία των εσωτερικών ελεγκτών: φαίνεται ότι πρόκειται για εργασία που πρέπει να εκτελείται στις περισσότερες περιπτώσεις αυτόνομα, με την οποία οι εσωτερικοί ελεγκτές πρέπει να συμπεριφέρονται δυναμικά και κοινωνικά.

2.4.Σύνοψη

Η αρθρογραφία που παραθέσαμε στο κεφάλαιο, αναγνωρίζει την αξία του εσωτερικού ελέγχου στο δημόσιο τομέα και τονίζει την αναγκαιότητά της, όμως παράλληλα αναζητά τις εξηγήσεις εκείνες που θα κάνουν σαφή τον τρόπο με τον οποίο ο εσωτερικός έλεγχος μπορεί να προσδώσει αξία σε έναν Δημόσιο οργανισμό. Αναφέρει δε παράγοντες και προϋποθέσεις για την αποτελεσματική λειτουργία ενός συστήματος εσωτερικού ελέγχου στο Δημόσιο, τονίζοντας μεταξύ άλλων την ανάγκη για τη στήριξη του εσωτερικού ελέγχου από την ανώτατη διοίκηση, την αντικειμενικότητα και ανεξαρτησία του εντός του οργανισμού και τα απαραίτητα προσόντα ενός αντικειμενικού και καταρτισμένου ελεγκτή.

3ο ΚΕΦΑΛΑΙΟ

ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ

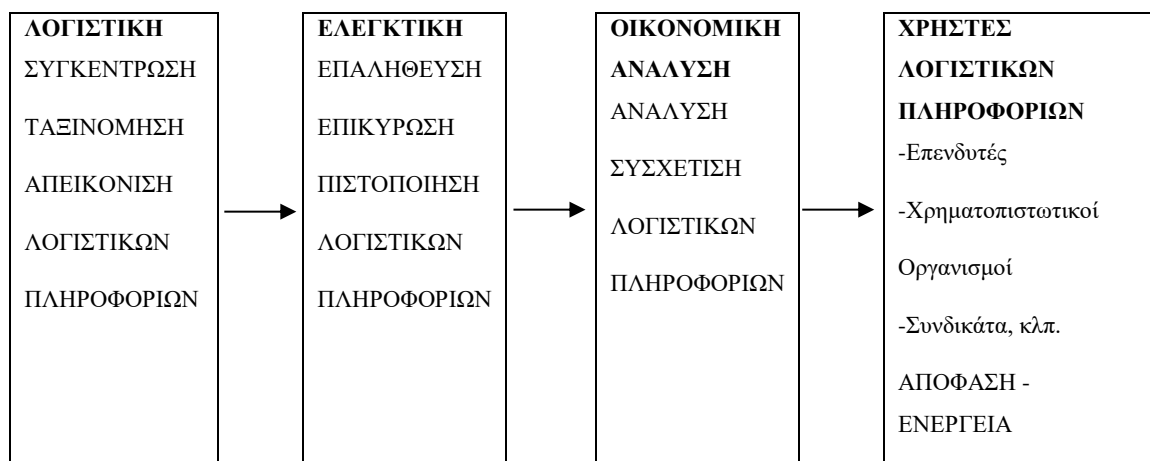
3.1.Εισαγωγή

Στο τρίτο κεφάλαιο παρουσιάζεται και σχολιάζεται η θεωρία της ελεγκτικής επιστήμης και ειδικότερα του εσωτερικού ελέγχου. Παρατίθενται οι αρχές, τα διεθνή πρότυπα και ο κώδικας ηθικής των εσωτερικών ελεγκτών καθώς και η θεωρία των τριών γραμμών άμυνας, που έχει εισάγει το Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών.

3.2.Ελεγκτική Επιστήμη

Η ελεγκτική, η οποία αποτελεί ένα από τους σημαντικότερους κλάδους της επιστήμης της λογιστικής, όπως αναφέρουν οι Νεγκάκης και Ταχυνάκης (2017) «ασχολείται με τη διατύπωση αρχών και κανόνων που αφορούν την ομαλή διεξαγωγή οικονομικών ελέγχων. Αντικείμενό της συνιστά ο έλεγχος διαδικασιών και των μεθόδων που εφαρμόστηκαν από την επιχείρηση κατά τη διάρκεια του διαχειριστικού έτους και διενεργείται από πρόσωπα ανεξάρτητα προς την οικονομική μονάδα (ορκωτοί ελεγκτές- λογιστές)».

Πίνακας 1 - Ο ρόλος της ελεγκτικής στην ροή της διαδικασίας παροχής και αξιοποίησης οικονομικών πληροφοριών.



Πηγή: Καζαντζής, 2006

Στο έντονα ανταγωνιστικό σύγχρονο οικονομικό και κοινωνικό περιβάλλον ο ρόλος της Ελεγκτικής για τον ιδιωτικό αλλά και τον δημόσιο τομέα της οικονομίας είναι ζωτικός, με διαρκώς αυξανόμενη σημασία. Για τη λήψη ορθολογικών οικονομικών αποφάσεων, σε κάθε

οργανωμένη κοινωνία, είναι απαραίτητο οι πληροφορίες που χρησιμοποιούνται να είναι αξιόπιστες, ακριβείς, δίκαια απεικονισμένες χωρίς προκαταλήψεις και σκοπιμότητες.

«Η δοκιμότερη ίσως λύση είναι η καθιέρωση κάποιας μορφής εξέλεξης, επισκόπησης, αξιολόγησης, ελέγχου και πιστοποίησης των πληροφοριών από ένα ειδικά καταρτισμένο πρόσωπο που θα πρέπει να έχει ανεξαρτησία στην έκφραση της γνώμης και επαγγελματική αρτιότητα» (Καζαντζής 2006).

3.3.Μορφές ελέγχου

Οι έλεγχοι διακρίνονται ανάλογα με το εύρος, την περιοδικότητα, το σκοπό και την ιδιότητα του ελεγκτή. Ανάλογα με το εύρος διακρίνονται σε ειδικούς και γενικούς. Ανάλογα με την περιοδικότητα σε μόνιμους ή διαρκείς, τακτικούς και έκτακτους. Ανάλογα με το σκοπό σε προληπτικούς και κατασταλτικούς. Τέλος ανάλογα με την εξάρτηση του προσώπου από τον ελεγχόμενο οργανισμό διακρίνονται, σε εξωτερικό και εσωτερικό.

Εξωτερικός έλεγχος ονομάζεται αυτός που διενεργείται από πρόσωπο, το οποίο δεν έχει εξαρτημένη σχέση εργασίας με τον οργανισμό που ελέγχει και δεν έχει οικονομικές σχέσεις με αυτόν ή με τους μετόχους και τα μέλη της διοίκησης του. Το πρόσωπο αυτό πρέπει να διαθέτει την απαραίτητη γνώση και εξειδίκευση στο αντικείμενο του ελέγχου, ενώ συνήθως απαιτείται και η πιστοποίηση αυτών των γνώσεων καθώς και η λήψη σχετικής άδειας ασκήσεως επαγγέλματος.

Σύμφωνα με τον ορισμό που δίνουν οι Νεγκάκης και Ταχυνάκης (2017), «Εσωτερικός έλεγχος καλείται ο διενεργούμενος από πρόσωπο που διαθέτει επιστημονικά και επαγγελματικά προσόντα γνώσης και εμπειρίας, αλλά έχει την ιδιότητα του υπαλλήλου της ελεγχόμενης εταιρείας και ταυτόχρονα σχετίζεται άμεσα με τα άτομα και τα στελέχη που καθορίζουν την πορεία της. Ο εσωτερικός ελεγκτής είναι ‘υποχρεωμένος’ να υπακούσει στον εσωτερικό κανονισμό και τις υποδείξεις της διοίκησης της εταιρίας, οι οποίες μπορεί αν αποκλίνουν από τα γενικά ελεγκτικά πρότυπα.».

3.4.Εσωτερικός Έλεγχος Ορισμός

Το διεθνές Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών (ΙΑΑ) ορίζει τον εσωτερικό έλεγχο ως εξής: «Ο Εσωτερικός Έλεγχος είναι μια ανεξάρτητη, αντικειμενική, διασφαλιστική και συμβουλευτική δραστηριότητα, σχεδιασμένη να προσθέτει αξία και να βελτιώνει τις λειτουργίες ενός οργανισμού. Βοηθάει τον οργανισμό να επιτύχει τους σκοπούς του, υιοθετώντας μια

συστηματική, επαγγελματική προσέγγιση στην αξιολόγηση και βελτίωση της αποτελεσματικότητας των διαδικασιών διαχείρισης κινδύνων, των συστημάτων εσωτερικού ελέγχου και εταιρικής διακυβέρνησης».

3.5.Σχέσεις Εσωτερικών και Εξωτερικών Ελεγκτών

Ο εσωτερικός και ο εξωτερικός έλεγχος παρουσιάζουν ομοιότητες και διαφορές. Ο Εσωτερικός Έλεγχος (Internal Audit) είναι οργανωμένος μέσα στην επιχείρηση ως μια από τις λειτουργίες της και διενεργείται από υπαλλήλους της. Το γεγονός αυτό βοηθάει στην καλύτερη γνώση του περιβάλλοντος της ελεγχόμενης επιχείρησης, στην εξοικείωση με τις λειτουργίες του οργανισμού αλλά και με το προσωπικό. Ο εσωτερικός έλεγχος είναι μια συνεχής λειτουργία με συμβουλευτικό ρόλο για τη διοίκηση αλλά και το ελεγχόμενο προσωπικό και αφορά κυρίως την δειγματοληπτική εξέταση της εφαρμογής των διαδικασιών του οργανισμού και την αξιολόγηση αυτών. Η συνεχής εφαρμογή εξασφαλίζει στους εσωτερικούς ελεγκτές ευχέρεια χρόνου, ώστε να εμβαθύνουν περισσότερο τον έλεγχο σε αντίθεση με τους εξωτερικούς ελεγκτές. Οι εσωτερικοί ελεγκτές ενεργούν για λογαριασμό της διοίκησης και είναι ανεξάρτητοι από αυτό που ελέγχουν. Οι ευθύνες τους είναι διοικητικές εν αντιθέσει προς τους εξωτερικούς ελεγκτές, των οποίων οι ευθύνες είναι νομικές για πλημμελή εκτέλεση των καθηκόντων τους.

Οι εξωτερικοί ελεγκτές δεν έχουν υπαλληλική σχέση με τον φορέα που ελέγχουν, μισθώνουν τις υπηρεσίες τους και ενεργούν με εντολή και για λογαριασμό των μετόχων, στους οποίους και δίνουν αναφορά. Αντικειμενικός σκοπός του εξωτερικού ελέγχου είναι η έκφραση γνώμης επί των ετήσιων οικονομικών καταστάσεων και κατά πόσο αυτά έχουν καταρτισθεί σύμφωνα με τα παραδεγμένα διεθνή λογιστικά πρότυπα και αρχές.

Τόσο οι εσωτερικοί ελεγκτές, όσο και οι εξωτερικοί είναι και οι δύο απαραίτητοι, έχουν δε το δικό τους ξεχωριστό ρόλο. «Η εργασία των εσωτερικών ελεγκτών δεν μπορεί να αντικατασταθεί από την εργασία των εξωτερικών ελεγκτών, οι οποίοι χρησιμοποιούν τα αποτελέσματα των εσωτερικών ελεγκτών για συμπλήρωμα της δίκης τους εργασίας» (Παπαστάθης 2003).

3.6.Τα Οφέλη του Εσωτερικού Ελέγχου

Ο εσωτερικός έλεγχος ως μια διαδικασία η οποία προσθέτει αξία σε έναν οργανισμό, παρέχει πλήθος πλεονεκτημάτων, τα οποία διαφέρουν ανάλογα με το είδος του οργανισμού, το

περιβάλλον λειτουργίας του, τους άμεσα ενδιαφερόμενους και λοιπούς παράγοντες. Τα πλεονεκτήματα αυτά παρέχονται τόσο προς την ίδια την επιχείρηση, όσο και προς το περιβάλλον της (πχ. Επενδυτές). Τα οφέλη που προκύπτουν από την εφαρμογή και λειτουργία ενός συστήματος εσωτερικού ελέγχου είναι τα ακόλουθα (Νεγκάκης και Ταχυνάκης 2017):

- Επιβεβαίωση ότι, τα συστήματα και οι διαδικασίες που εφαρμόζονται είναι ικανοποιητικά.
- Περιορισμός της άσκοπης γραφειοκρατικής εργασίας.
- Είσπραξη διαφυγόντων εσόδων.
- Έγκαιρος εντοπισμός προβλημάτων, πριν υποπέσουν στην αντίληψη τρίτων.
- Δοκιμή και εφαρμογή ιδεών με σκοπό την αυτοματοποίηση των λειτουργιών και την κατάργηση ακριβών και αναποτελεσματικών διαδικασιών.
- Υιοθέτηση βελτιώσεων των συστημάτων και των διαδικασιών, για την αντιμετώπιση και την αποτροπή προβλημάτων αλλά και την προστασία των εργαζομένων από τυχόν άδικους καταλογισμούς ευθυνών.
- Εξοικονόμηση εξόδων, με την αποφυγή αλόγιστων δαπανών.
- Εντοπισμός παρεκκλίσεων από τις προδιαγραφές και τις προσδοκίες της διοίκησης.
- Διασφάλιση των συμφερόντων, των μετόχων και επενδυτών της εταιρίας.
- Ανάπτυξη εμπιστοσύνης απέναντι στα συστήματα επεξεργασίας πληροφοριών που χρησιμοποιεί η εταιρία.
- Έλεγχος και αντικειμενική αντιμετώπιση των οικονομικών και διοικητικών προβλημάτων της εταιρίας.
- Ενίσχυση της διαφάνειας και ομαλής λειτουργίας της χρηματιστηριακή αγοράς.

3.7. Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου

Τα Ελεγκτικά Πρότυπα (Auditing Standards) αποτελούν ένα «ελεγκτικό πλαίσιο» που καθορίζει αρχές και διαδικασίες εκτέλεσης του ελεγκτικού έργου. Τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου (ΔΠΕ) εκδίδονται, υπό την εποπτεία της Διεθνούς Ομοσπονδίας Λογιστών “IFAC”, από το Συμβούλιο Διεθνών Προτύπων Ελέγχου και Διασφάλισης “IAASB”. Στην Ελλάδα υιοθετήθηκαν με το Ν.3693/2008, που προβλέπει τη διενέργεια των υποχρεωτικών ελέγχων, ανάλογα με τη φύση τους, σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου, τα Διεθνή Πρότυπα Επισκόπησης και τα Διεθνή Πρότυπα Συναφών Εργασιών.

Τα ΔΠΕ είναι προσανατολισμένα στο ελεγκτικό έργο των εξωτερικών ελεγκτών και στη διαδικασία ελέγχου των οικονομικών καταστάσεων. Η εργασία του εσωτερικού ελεγκτή

δεν περιορίζεται στη γνώμη του επί των οικονομικών καταστάσεων αλλά είναι συνεχής, σε όλη τη διάρκεια της λειτουργίας της οικονομικής μονάδας και πιο σύνθετη, αφού ελέγχει τις διαδικασίες και ένα ευρύ φάσμα δραστηριοτήτων, με σκοπό να συμβάλλει στη βελτίωση των διαδικασιών, στην αποτελεσματικότερη άσκηση των καθηκόντων των εργαζομένων και στην αποδοτικότερη αξιοποίηση των διαθέσιμων πόρων και μέσων. Στην άσκηση όμως των καθηκόντων του ο εσωτερικός ελεγκτής λειτουργώντας βάση των ΔΠΕ τεκμηριώνει επαρκώς την εργασία του, χρησιμοποιώντας ένα διεθνώς αναγνωρισμένο πλαίσιο κανόνων και οδηγιών. Άλλωστε σύμφωνα με το ΔΠΕ 610, ο εξωτερικός ελεγκτής δύναται να κάνει χρήση της εργασίας των εσωτερικών ελεγκτών, αξιολογώντας την επάρκεια της, διαμορφώνοντας ανάλογα την φύση, το χρόνο ή την έκταση των διαδικασιών ελέγχου που θα πραγματοποιήσει.

Ένα από τα σημαντικότερα ΔΠΕ, που θα πρέπει να έχει γνώση ο εσωτερικός ελεγκτής στο δημόσιο τομέα είναι το ΔΠΕ 250 «Εξέταση νόμων και κανονισμών στον έλεγχο οικονομικών καταστάσεων». Το εν λόγω ΔΠΕ πραγματεύεται την ευθύνη του ελεγκτή να εξετάζει νόμους και κανονισμούς σε έναν έλεγχο οικονομικών καταστάσεων. Οι νόμοι και κανονισμοί εκείνοι στους οποίους υπόκειται μια οντότητα, αποτελούν το νομικό και κανονιστικό πλαίσιο. Οι διατάξεις ορισμένων νόμων ή κανονισμών έχουν άμεση επίδραση στις οικονομικές καταστάσεις καθώς ορίζουν τα αναφερόμενα ποσά και τις γνωστοποιήσεις στις οικονομικές καταστάσεις μιας οντότητας. Άλλοι νόμοι ή κανονισμοί πρέπει να τηρούνται από τη διοίκηση ή να θέτουν τις προϋποθέσεις κάτω από τις οποίες η οντότητα επιτρέπεται να διενεργεί τις δραστηριότητές της αλλά δεν έχουν άμεση επίπτωση στις οικονομικές καταστάσεις της οντότητας. Μη συμμόρφωση με νόμους και κανονισμούς μπορεί να καταλήξει σε πρόστιμα, δικαστικές διενέξεις ή άλλες συνέπειες για την οντότητα, που μπορεί να έχουν σημαντική επίπτωση στις οικονομικές καταστάσεις. Στο δημόσιο τομέα, όπου όλες οι δραστηριότητες ορίζονται αυστηρά από νόμους, προεδρικά διατάγματα, εγκυκλίους και λοιπούς κανονισμούς, ο έλεγχος της συμμόρφωσης με αυτούς αποτελεί ένα μεγάλο κομμάτι του ελέγχου τόσο των εσωτερικών όσο και των εξωτερικών ελεγκτών.

Πίνακας 2 - Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου

Γενικές Αρχές και Ευθύνες

- ΔΠΕ 200, Ελέγχου Γενικοί σκοποί του ανεξάρτητου ελεγκτή και η διεξαγωγή ενός ελέγχου σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα
- ΔΠΕ 210, Συμφωνώντας τους όρους αναθέσεων ελέγχου
- ΔΠΕ 220, Δικλίδες ποιότητας για έναν έλεγχο οικονομικών καταστάσεων
- ΔΠΕ 230, Τεκμηρίωση ελέγχου
- ΔΠΕ 240, Ευθύνες του ελεγκτή σχετικά με απάτη σε έναν έλεγχο οικονομικών καταστάσεων
- ΔΠΕ 250, Εξέταση νόμων και κανονισμών σε έναν έλεγχο οικονομικών καταστάσεων
- ΔΠΕ 260, Επικοινωνία με τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση
- ΔΠΕ 265, Κοινοποίηση ελλείψεων σε εσωτερικές δικλίδες προς εκείνους που είναι υπεύθυνοι για τη διακυβέρνηση και για τη διοίκηση

Εκτίμηση Κινδύνου και Αντιδράσεις στου Εκτιμώμενους Κινδύνους

- ΔΠΕ 300, Σχεδιασμός ενός ελέγχου οικονομικών καταστάσεων
- ΔΠΕ 315, Εντοπίζοντας και εκτιμώντας τους κινδύνους ουσιώδους σφάλματος μέσω της κατανόησης της οντότητας και του περιβάλλοντός της
- ΔΠΕ 320, Ουσιώδες μέγεθος στο σχεδιασμό και στην εκτέλεση ενός ελέγχου
- ΔΠΕ 330, Οι αντιδράσεις του ελεγκτή στους εκτιμώμενους κινδύνους
- ΔΠΕ 402, Ελεγκτικά ζητήματα σχετικά με οντότητα που χρησιμοποιεί οργανισμό υπηρεσιών
- ΔΠΕ 450, Αξιολόγηση σφαλμάτων που εντοπίζονται κατά τη διάρκεια του ελέγχου

Ελεγκτικά Τεκμήρια

- ΔΠΕ 500, Ελεγκτικά τεκμήρια
- ΔΠΕ 501, Ελεγκτικά Τεκμήρια - Ειδικά ζητήματα για επιλεγμένα κονδύλια
- ΔΠΕ 505, Εξωτερικές επιβεβαιώσεις
- ΔΠΕ 510, Αρχικές αναθέσεις ελέγχου – υπόλοιπα έναρξης
- ΔΠΕ 520, Αναλυτικές διαδικασίες
- ΔΠΕ 530, Δειγματοληψία ελέγχου
- ΔΠΕ 540, Έλεγχος λογιστικών εκτιμήσεων, περιλαμβανομένων των λογιστικών εκτιμήσεων εύλογης αξίας, και συναφείς γνωστοποιήσεις
- ΔΠΕ 550, Συνδεδεμένα μέρη
- ΔΠΕ 560, Μεταγενέστερα γεγονότα
- ΔΠΕ 570, Συνέχιση δραστηριότητας
- ΔΠΕ 580, Έγγραφοι διαβεβαιώσεις

Χρησιμοποίηση της Εργασίας Άλλων

- ΔΠΕ 600, Ειδικά ζητήματα – έλεγχος οικονομικών καταστάσεων ομίλου (περιλαμβανόμενης της εργασίας ελεγκτών συστατικού)
- ΔΠΕ 610, Χρησιμοποιώντας την εργασία των εσωτερικών ελεγκτών
- ΔΠΕ 620, Χρησιμοποιώντας την εργασία του ειδήμονα του ελεγκτή

Συμπεράσματα Ελέγχου και Αναφορά

- ΔΠΕ 700, Διαμόρφωση γνώμης και έκθεση επί οικονομικών καταστάσεων
- ΔΠΕ 705, Διαφοροποιήσεις της γνώμης στην έκθεση του ανεξάρτητου ελεγκτή
- ΔΠΕ 706, Παράγραφοι έμφασης θέματος και παράγραφοι άλλων θεμάτων στην έκθεση του ανεξάρτητου ελεγκτή
- ΔΠΕ 710, Συγκριτικές πληροφορίες – Αντίστοιχοι αριθμοί και συγκριτικές οικονομικές καταστάσεις
- ΔΠΕ 720, Οι ευθύνες του ελεγκτή σχετικά με άλλες πληροφορίες σε έγγραφο που περιέχουν ελεγμένες οικονομικές καταστάσεις

Εξειδικευμένοι Τομείς

- ΔΠΕ 800, Ειδικά ζητήματα – Έλεγχος οικονομικών καταστάσεων που καταρτίζονται σύμφωνα με πλαίσια ειδικού σκοπού
- ΔΠΕ 805, Ειδικά ζητήματα – Έλεγχος επιμέρους οικονομικών καταστάσεων και συγκεκριμένων στοιχείων, λογαριασμών ή κονδυλίων οικονομικής κατάστασης
- ΔΠΕ 810, Αναθέσεις για έκθεση επί περιληπτικών οικονομικών καταστάσεων

3.8. Διεθνή Πρότυπα Εσωτερικού Ελέγχου

Οι δραστηριότητες του εσωτερικού ελέγχου διεξάγονται σε ποικίλα νομικά και πολιτιστικά περιβάλλοντα, για οργανισμούς που διαφέρουν μεταξύ τους σε σκοπό, μέγεθος, πολυπλοκότητα και δομή και από άτομα εντός ή εκτός του οργανισμού. Παρά το γεγονός ότι αυτές οι διαφορές είναι σε θέση να επηρεάσουν την εφαρμογή του εσωτερικού ελέγχου σε κάθε περιβάλλον, η συμμόρφωση με τα Διεθνή Πρότυπα για την Επαγγελματική Εφαρμογή του Εσωτερικού Ελέγχου (Πρότυπα) είναι θεμελιώδης, προκειμένου οι εσωτερικοί ελεγκτές να ανταποκριθούν στις υποχρεώσεις τους.

Ο σκοπός των Προτύπων είναι να (The Institute of Internal Auditors Global, 2018):

- Καθοδηγούν ως προς την τήρηση των υποχρεωτικών στοιχείων του Διεθνούς Πλαισίου Επαγγελματικής Εφαρμογής.
- Παρέχουν ένα πλαίσιο για την εφαρμογή και προώθηση ενός ευρέος φάσματος προστιθέμενης αξίας υπηρεσιών εσωτερικού ελέγχου.
- Θέτουν τη βάση για την αξιολόγηση της απόδοσης του εσωτερικού ελέγχου.
- Υιοθετούν βελτιωμένες διαδικασίες και λειτουργίες του οργανισμού.

Τα Πρότυπα περιλαμβάνουν δύο κατηγορίες: Πρότυπα Χαρακτηριστικών και Διεξαγωγής.

- Τα Πρότυπα Χαρακτηριστικών ασχολούνται με τα χαρακτηριστικά των οργανισμών και των ατόμων που εφαρμόζουν εσωτερικό έλεγχο. Τα Πρότυπα Διεξαγωγής περιγράφουν τη φύση των υπηρεσιών εσωτερικού ελέγχου και παρέχουν ποιοτικά κριτήρια για την αξιολόγηση αυτών των υπηρεσιών. Τα Πρότυπα Χαρακτηριστικών και Διεξαγωγής έχουν εφαρμογή στο σύνολο των υπηρεσιών εσωτερικού ελέγχου.
- Τα Πρότυπα Εφαρμογής αναλύουν περαιτέρω τα Πρότυπα Χαρακτηριστικών και Διεξαγωγής και παρέχουν τις απαιτήσεις που έχουν εφαρμογή σε υπηρεσίες διαβεβαίωσης ή σε συμβουλευτικές υπηρεσίες.

Τα Πρότυπα αφορούν στους εσωτερικούς ελεγκτές ως άτομα και στη λειτουργία εσωτερικού ελέγχου. Όλοι οι εσωτερικοί ελεγκτές καθίστανται υπεύθυνοι ως προς τη συμμόρφωσή τους με τα Πρότυπα σχετικά με την ατομική αντικειμενικότητα, την επάρκεια γνώσεων, τη δέουσα επαγγελματική επιμέλεια και με τα Πρότυπα σχετικά με την εκτέλεση των επαγγελματικών τους καθηκόντων. Οι επικεφαλής εσωτερικού ελέγχου είναι υπεύθυνοι, επιπρόσθετα, για τη συνολική συμμόρφωση της λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου με τα Πρότυπα (The Institute of Internal Auditors Global, 2018).

**Πίνακας 3 - Διεθνή Πρότυπα για την Επαγγελματική Εφαρμογή του Εσωτερικού
Ελέγχου**

ΠΡΟΤΥΠΑ ΧΑΡΑΚΤΗΡΙΣΤΙΚΩΝ	ΠΡΟΤΥΠΑ ΔΙΕΞΑΓΩΓΗΣ
1000 Σκοπός, Δικαιοδοσία και Ευθύνη	2000 - Διαχείριση της Λειτουργίας Εσωτερικού Ελέγχου
1010 - Αναγνώριση των Υποχρεωτικών Οδηγιών στον Κανονισμό Εσωτερικού Ελέγχου	2010 – Προγραμματισμός
1100 - Ανεξαρτησία και Αντικειμενικότητα	2020 - Κοινοποίηση και Έγκριση
1110 - Ανεξαρτησία εντός του Οργανισμού	2030 - Διαχείριση Πόρων
1111 - Σχέση με το Συμβούλιο	2040 - Πολιτικές και Διαδικασίες
1112 - Οι ρόλοι του επικεφαλής εσωτερικού ελεγκτή πέρα από τον Εσωτερικό Έλεγχο	2050 - Συντονισμός και Επίκληση στην εργασία λοιπών παρόχων
1120 - Ατομική Αντικειμενικότητα	2060 - Υποβολή Αναφοράς στο Συμβούλιο και την Ανώτερη Διοίκηση
1130 - Παρεμπόδιση Ανεξαρτησίας ή Αντικειμενικότητας	2070 - Πάροχος Εξωτερικών Υπηρεσιών και Ευθύνη του Οργανισμού για τον Εσωτερικό Έλεγχο
1200 - Επαγγελματική Επάρκεια και Δέουσα Επαγγελματική Επιμέλεια	2100 - Φύση των Εργασιών
1210 - Επαγγελματική Επάρκεια	2110 – Διακυβέρνηση
1220 - Δέουσα Επαγγελματική Επιμέλεια	2120 - Διαχείριση Κινδύνων
1230 - Συνεχής Επαγγελματική Επιμόρφωση	2130 - Μηχανισμοί Ελέγχου
1300 - Πρόγραμμα Διαβεβαίωσης και Βελτίωσης Ποιότητας	2200 - Σχεδιασμός Έργου
1310 - Απαιτήσεις του Προγράμματος Διαβεβαίωσης και Βελτίωσης Ποιότητας	2201 - Παράγοντες Σχεδιασμού
1311 - Εσωτερικές Αξιολογήσεις	2210 - Αντικειμενικοί Σκοποί Έργου
1312 - Εξωτερικές Αξιολογήσεις	2220 - Εύρος έργου
1320 - Υποβολή Αναφοράς για το Πρόγραμμα Διαβεβαίωσης και Βελτίωσης Ποιότητας	2230 - Διάθεση Πόρων στο Έργο
1321 - Χρήση της φράσης « Συμμορφώνεται με τα Διεθνή Πρότυπα για την Επαγγελματική Εφαρμογή του Εσωτερικού Ελέγχου »	2240 - Πρόγραμμα Έργου
1322 - Αποκάλυψη της μη Συμμόρφωσης	2300 - Διεξαγωγή του Έργου
	2310 - Εντοπισμός Πληροφοριών
	2320 - Ανάλυση και Αξιολόγηση
	2330 - Καταγραφή Πληροφοριών
	2340 - Εποπτεία Έργων
	2400 - Κοινοποίηση Αποτελεσμάτων
	2410 - Κριτήρια Κοινοποιήσεων
	2420 - Ποιότητα των Κοινοποιήσεων Οι κοινοποιήσεις πρέπει να είναι ακριβείς, αντικειμενικές, σαφείς, περιεκτικές, επικοινωνιακές, ολοκληρωμένες και έγκαιρες.
	2421 - Λάθη και Παραλείψεις
	2430 - Χρήση της φράσης «Συμμορφώνεται με τα Διεθνή Πρότυπα για την Επαγγελματική Εφαρμογή του Εσωτερικού Ελέγχου»
	2431 - Αποκάλυψη μη Συμμόρφωσης Έργου
	2440 - Διάδοση Αποτελεσμάτων του Έργου
	2450 - Συνολική Γνώμη
	2500 - Παρακολούθηση Προόδου
	2600 - Κοινοποίηση της Αποδοχής Κινδύνων

Όλα τα πρότυπα δύναται και απαιτείται να εφαρμόζονται και από τον Δημόσιο Τομέα, ενώ κάποια από αυτά μπορεί να θεωρηθούν περισσότερο σημαντικά, βάση της ιδιαίτερης δομής και αποστολής του Δημοσίου. Η ορθή λειτουργία ενός συστήματος εσωτερικού ελέγχου στο Δημόσιο απαιτεί τη σχετική εξουσιοδότηση και την πλήρη έγγραφη περιγραφή των υποχρεώσεων και των δικαιωμάτων των εσωτερικών ελεγκτών και του έργου τους (Πρότυπο 1000), την εξασφάλιση της άσκησης του ελέγχου ανεξάρτητα και αντικειμενικά (Πρότυπα 1100 και 1110), την επάρκεια του προσωπικού (Πρότυπο 1210), την επιδίωξη της βελτιστοποίησης των διαδικασιών και λειτουργιών (Πρότυπα 2100 και 2120) αλλά και την ορθή άσκηση των καθηκόντων των ελεγκτών με την κατάλληλη προτυποποίηση και διαφάνεια (Πρότυπα 2310 και 2330).

3.9.Κώδικας Ηθικής

Ο σκοπός του Κώδικα Ηθικής του Ινστιτούτου Εσωτερικών Ελεγκτών (IIA) είναι να προάγει την κουλτούρα ηθικής στο επάγγελμα του εσωτερικού ελέγχου. Ο Κώδικας Ηθικής είναι αναγκαίος, καθώς εδραιώνει την εμπιστοσύνη στην αντικειμενικότητα του εσωτερικού ελέγχου όσον αφορά τη διαβεβαίωση θεμάτων εταιρικής διακυβέρνησης, διαχείρισης κινδύνων και συστημάτων εσωτερικού ελέγχου. Ο εν λόγω Κώδικας Ηθικής, εκτείνεται πέρα από τον ορισμό του Εσωτερικού Ελέγχου, ώστε να συμπεριλάβει δύο θεμελιώδη συστατικά στοιχεία:

- Τις Αρχές του επαγγέλματος του εσωτερικού ελέγχου και την πρακτική.
- Τους Κανόνες Συμπεριφοράς των εσωτερικών ελεγκτών.

Σύμφωνα με το Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών της Βόρειας Αμερικής (The Institute of Internal Auditors North America, 2018) οι εσωτερικοί ελεγκτές αναμένεται ότι θα εφαρμόζουν και θα υπερασπίζονται τις ακόλουθες αρχές:

- Ακεραιότητα: Η ακεραιότητα των εσωτερικών ελεγκτών εδραιώνει την εμπιστοσύνη και παρέχει τη βάση στήριξης της κρίσης τους.
- Αντικειμενικότητα: Οι εσωτερικοί ελεγκτές επιδεικνύουν υψηλό επίπεδο αντικειμενικότητας κατά τη συγκέντρωση, αξιολόγηση και κοινοποίηση των πληροφοριών για τη δραστηριότητα που εξετάζεται. Προβαίνουν σε μια ισορροπημένη εκτίμηση όλων των περιπτώσεων και δεν επηρεάζονται από τα δικά τους συμφέροντα, ή τα συμφέροντα άλλων, κατά το σχηματισμό των κρίσεων.

- **Εμπιστευτικότητα:** Οι εσωτερικοί ελεγκτές σέβονται την αξία και την κυριότητα της πληροφόρησης που λαμβάνουν και δεν κοινοποιούν πληροφορίες χωρίς κατάλληλη εξουσιοδότηση, εκτός εάν υπάρχει νομική ή επαγγελματική υποχρέωση.
- **Επάρκεια:** Οι εσωτερικοί ελεγκτές χρησιμοποιούν γνώσεις, δεξιότητες και εμπειρίες που απαιτούνται για την παροχή των υπηρεσιών εσωτερικού ελέγχου.

Κανόνες συμπεριφοράς (The Institute of Internal Auditors North America, 2018):

- **Ακεραιότητα:** Οι εσωτερικοί ελεγκτές:
 - Θα εκτελούν την εργασία τους με εντιμότητα, επιμέλεια και υπευθυνότητα.
 - Θα τηρούν τους νόμους και θα προβαίνουν στις κοινοποιήσεις που απαιτούνται από τη νομοθεσία και το επάγγελμα.
 - Δεν θα εμπλέκονται συνειδητά, ως μέλη, σε οποιαδήποτε παράνομη δραστηριότητα, ούτε θα εμπλέκονται σε πράξεις ατιμωτικές για το επάγγελμα του εσωτερικού ελεγκτή ή για τον οργανισμό.
 - Θα σέβονται και θα συμβάλλουν στους νόμιμους και ηθικούς αντικειμενικούς σκοπούς του οργανισμού.
- **Αντικειμενικότητα:** Οι εσωτερικοί ελεγκτές:
 - Δεν θα συμμετέχουν σε οποιαδήποτε δραστηριότητα ή θα συνάπτουν σχέσεις που ενδέχεται να βλάψουν ή να θεωρείται ότι βλάπτουν την αμερόληπτη εκτίμησή τους. Συμπεριλαμβάνονται οι δραστηριότητες ή οι σχέσεις εκείνες οι οποίες ενδέχεται να συγκρούονται με τα συμφέροντα του οργανισμού.
 - Δεν θα αποδέχονται οτιδήποτε μπορεί να βλάψει ή να θεωρείται ότι βλάπτει την επαγγελματική τους εκτίμηση.
 - Θα κοινοποιούν όλες τις σημαντικές πληροφορίες που τους γνωστοποιούνται και ενδέχεται να παραποιήσουν, εάν δεν κοινοποιηθούν, την έκθεση των υπό έλεγχο δραστηριοτήτων.
- **Εμπιστευτικότητα:** Οι εσωτερικοί ελεγκτές:
 - Θα είναι συνετοί στη χρήση και προστασία των πληροφοριών που αποκτούν κατά τη διάρκεια άσκησης των καθηκόντων τους.
 - Δεν θα χρησιμοποιούν πληροφορίες για προσωπικό κέρδος ή κατά τρόπο αντίθετο με τη νομοθεσία ή επιβλαβή για τους νόμιμους και ηθικούς αντικειμενικούς σκοπούς του οργανισμού.
- **Επάρκεια:** Οι εσωτερικοί ελεγκτές:

- Θα ασχολούνται μόνο με εκείνες τις υπηρεσίες για τις οποίες διαθέτουν τις αναγκαίες γνώσεις, δεξιότητες και εμπειρία.
- Θα παρέχουν υπηρεσίες εσωτερικού ελέγχου, σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα για την Επαγγελματική Εφαρμογή του Εσωτερικού Ελέγχου.
- Θα βελτιώνουν συνεχώς την επάρκεια, την αποτελεσματικότητα και την ποιότητα των υπηρεσιών τους.

3.10. Βήματα Διενέργειας Εσωτερικού Ελέγχου

Ανεξάρτητα του αντικειμένου και του σκοπού των εσωτερικών ελέγχων, ακολουθούνται κατά τη διενέργειά τους τα εξής βήματα: (α) προκαταρκτική έρευνα, (β) σύνταξη προγράμματος ελέγχου, (γ) επιτόπια εργασία, (δ) σύνταξη εκθέσεων ελέγχου και (ε) μεταγενέστερες ενέργειες. Τα βήματα αυτά αναλύονται, ως εξής (Νεγκάκης και Ταχυνάκης 2017):

- Προκαταρκτική έρευνα
 Σε αυτό το πρώτο βήμα συγκεντρώνονται οι απαραίτητες πληροφορίες δεδομένα για να πραγματοποιηθεί ένα πλήρες πρόγραμμα ελέγχου. Τα στάδια της προκαταρκτικής έρευνας περιλαμβάνουν:
 - Προετοιμασία του ελέγχου.
 - Εκτίμηση των κινδύνων.
 - Αρχικές συναντήσεις και συνεντεύξεις.
 - Απόκτηση γνώσης του τρόπου λειτουργίας, των στόχων, της διοίκησης και του προσωπικού της εκάστοτε δραστηριότητας.
 - Σύνταξη ερωτηματολογίων και διαγραμμάτων ροής διαδικασιών.
 - Φυσική επισκόπηση.
 - Παρουσίαση των αποτελεσμάτων της προκαταρκτικής έρευνας.
- Σύνταξη προγράμματος ελέγχου
 Σε αυτό το στάδιο διαμορφώνεται ένα ετήσιο και ένα μακροπρόθεσμο πλάνο ελέγχων για τις δραστηριότητες του οργανισμού, λαμβάνοντας υπόψη τα αποτελέσματα της προκαταρκτικής έρευνας αλλά και των δυνατοτήτων του τμήματος εσωτερικού ελέγχου.
- Επιτόπια εργασία
 Η επιτόπια εργασία διενεργείται συνήθως στο χώρο που λαμβάνει χώρα η δραστηριότητα. Οι έλεγχοι ταξινομούνται ως εξής:

- Έλεγχοι διαδικασιών, για το εάν αυτές ακολουθούνται αποτελεσματικά. Τέτοιοι έλεγχοι είναι οι έλεγχοι εγκρίσεων, διενέργειας εργασιών και διαφύλαξης των περιουσιακών στοιχείων
- Έλεγχοι τεκμηρίωσης εργασιών, που περιλαμβάνουν αναλυτικές διαδικασίες (συγκρίσεις, ανάλυση αριθμοδεικτών κ.α.), αλλά και λεπτομερειακούς ελέγχους, όπως παρακολούθηση των περιουσιακών στοιχείων, λήψη επιβεβαιωτικών απαντήσεων από εμπειρογνώμονες, λήψη επιβεβαιωτικών απαντήσεων από τρίτους, συμφωνίες λογαριασμών, έλεγχοι παραστατικών κλπ.
- Έκθεση ελέγχου
 Η έκθεση ελέγχου υποβάλλεται στην διοίκηση παρέχοντας πληροφόρηση για τα ευρήματα του ελέγχου. Η έκθεση ελέγχου πρέπει να είναι σαφής, κατανοητή, ακριβείς και πειστική ως προς τα συμπεράσματα που καταλήγει, αλλά και να παρουσιάζει εφικτές και βιώσιμες προτάσεις.
- Μεταγενέστερες ενέργειες
 Μετά την έκθεση ελέγχου η διαδικασία συνεχίζεται, καθώς πρέπει να αξιολογείται ανά τακτά διάστημα αν και σε ποιο βαθμό πραγματοποιούνται οι ενέργειες που αποφασίσθηκαν.

3.11. Ελεγκτικά Τεκμήρια

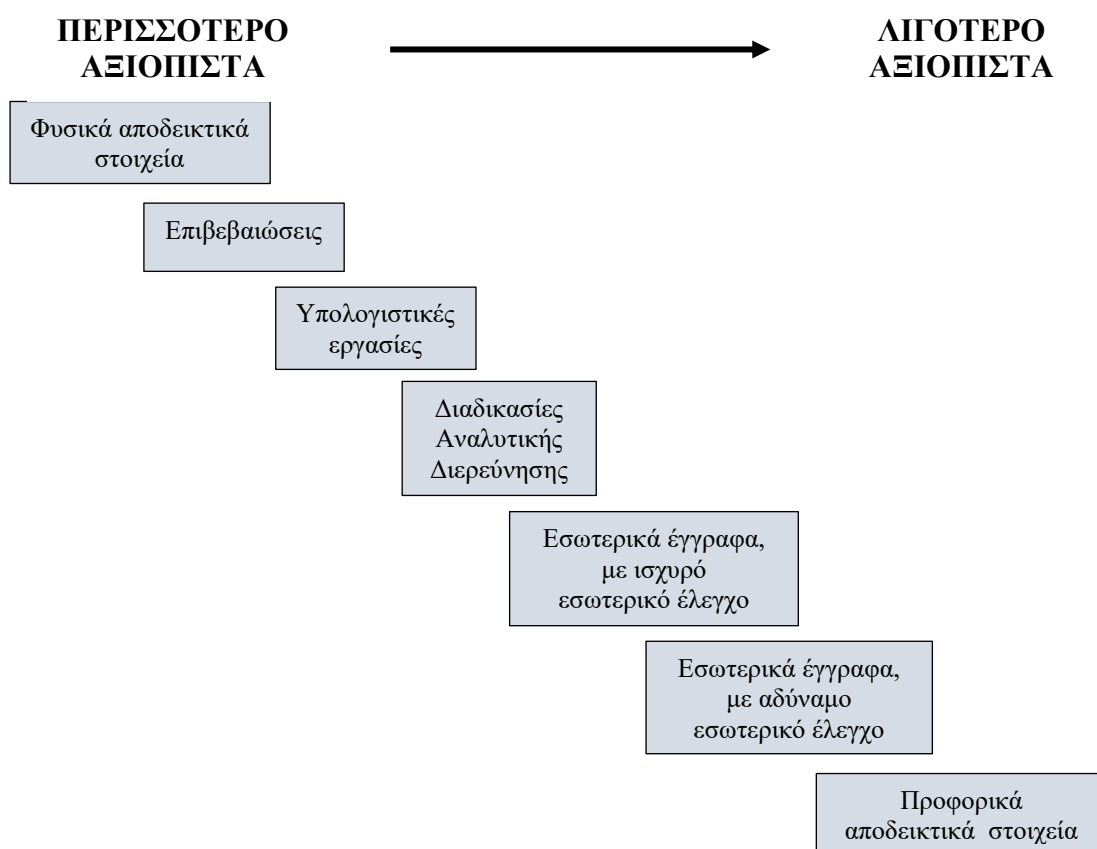
Ο σκοπός του ελεγκτή, στα πλαίσια της εφαρμογής του ΔΠΕ 500, είναι να σχεδιάσει και να εκτελέσει ελεγκτικές διαδικασίες κατά τέτοιο τρόπο που να τον καθιστούν ικανό να αποκτά επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια ώστε να δύναται να εξάγει εύλογα συμπεράσματα επί των οποίων θα βασίσει τη γνώμη του. Ελεγκτικά τεκμήρια συγκεντρώνονται τόσο στους εξωτερικούς όσο και στους εσωτερικούς ελέγχους, αν και μπορεί να διαφέρουν στη φύση και στο πλήθος τους.

Το μεγαλύτερο μέρος της εργασίας του ελεγκτή, συνίσταται στην απόκτηση και την αξιολόγηση ελεγκτικών τεκμηρίων. «Οι ελεγκτικές διαδικασίες για την απόκτηση ελεγκτικών τεκμηρίων μπορεί να περιλαμβάνουν επιθεώρηση, παρατήρηση, επιβεβαίωση, επανυπολογισμό, επανεκτέλεση και αναλυτικές διαδικασίες, συχνά σε κάποιο συνδυασμό, επιπλέον των διερευνητικών ερωτημάτων» (Λουμιώτης και Τζίφας 2012).

Όλα τα ελεγκτικά τεκμήρια δεν είναι το ίδιο κατάλληλα και το ίδιο επαρκή για το σχηματισμό της γνώμης του ελεγκτή. Οι παράγοντες που επηρεάζουν την καταλληλότητα και

επάρκεια των τεκμηρίων ποικίλουν και αποτελεί θέμα κρίσης του ελεγκτή ο χαρακτηρισμός και η κατάταξή τους.

Γενικότερα ισχύει ότι πλέον αξιόπιστα είναι τα τεκμήρια τα οποία είναι αποτέλεσμα της εργασίας του ελεγκτή (πχ απογραφή, απανυπολογισμός), καθώς και αυτά που παρέχονται από τρίτους ανεξάρτητους προς τον ελεγχόμενο φορείς και παραδίδονται απευθείας στον ελεγκτή, όπως επιβεβαιώσεις οφειλών από πιστωτές ή βεβαιώσεις υπολοίπων από πιστωτικά ιδρύματα κλπ. Λιγότερο αξιόπιστα θεωρούνται τα τεκμήρια που αποκτώνται από τον ελεγχόμενο οργανισμό, όπως οι διαβεβαιώσεις της διοίκησης κλπ., αλλά και τα προφορικά τεκμήρια.



Διάγραμμα 1 - Αξιοπιστία των ελεγκτικών τεκμηρίων

Πηγή: Καζαντζής, 2006

3.12. Φύλλα Εργασίας Ελέγχου

Τα φύλλα Εργασίας ενός ελέγχου είναι όλα τα στοιχεία που περιλαμβάνονται στον φάκελο που δημιουργείται κατά τη διεξαγωγή του ελέγχου. Ο όρος περιλαμβάνει όλα τα ελεγκτικά τεκμήρια που συντάχθηκαν ή συγκεντρώθηκαν από τους ελεγκτές κατά τη διάρκεια του

ελέγχου και τηρούνται από αυτούς. Μεταξύ αυτών περιλαμβάνονται όλα τα γραπτά αποδεικτικά στοιχεία που συγκεντρώνουν οι ελεγκτές για να τεκμηριώσουν την εργασία που έκαναν, τις μεθόδους και τις διαδικασίες που εφάρμοσαν και τα συμπεράσματα στα οποία κατέληξαν. Παραδείγματα φύλλων εργασίας αποτελούν τα αντίγραφα επιστολών ή παραστατικών, οι αναλύσεις λογαριασμών, τα προγράμματα εργασίας, προσωρινά ισοζύγια, αντίγραφα κίνησης τραπεζικών λογαριασμών, πρακτικά συνεδριάσεων Δ.Σ. και Γ.Σ., ερωτηματολόγια για την αποτύπωση και την αξιολόγηση του εσωτερικού ελέγχου κλπ.

«Το Διεθνές Ελεγκτικό Πρότυπο 230 καθορίζει ως βασικούς σκοπούς των φύλλων εργασίας τους εξής:

- Υποβοηθούν στο σχεδιασμό, στην οργάνωση και στην εκτέλεση του ελεγκτικού έργου.
- Υποβοηθούν στην επίβλεψη και ανασκόπηση του ελεγκτικού έργου.
- Καταγράφουν τα ελεγκτικά αποδεικτικά στοιχεία που προκύπτουν από το ελεγκτικό έργο που εκτελείται για να στηρίζει τη γνώμη του ελεγκτή» (Καζαντζής 2006).

3.13. Σύνοψη

Ο εσωτερικός έλεγχος αποτελεί μια από τις κυριότερες μορφές του ελέγχου, με πολλά σημαντικά οφέλη τόσο για τους οργανισμούς του ιδιωτικού όσο και αυτούς του Δημόσιου τομέα. Για τη διενέργειά του απαιτείται η υιοθέτηση των διεθνώς αναγνωρισμένων αρχών και προτύπων και η άρτια επαγγελματική κατάρτιση του προσωπικού.

Ένα οργανωμένο σύστημα εσωτερικού ελέγχου, το οποίο οργανώνεται και λειτουργεί βάσει των διεθνών ελεγκτικών προτύπων και του αντίστοιχου κώδικα ηθικής, μπορεί να παρέχει στους οργανισμούς τη διασφάλιση αλλά και τις απαραίτητες κατευθύνσεις και συμβουλές για την βελτίωση των διαδικασιών τους και την αποτελεσματικότερη λειτουργία τους. Οι εσωτερικοί ελεγκτές πρέπει να διενεργούν το έργο τους αντικειμενικά και ανεξάρτητα, να εκφράζουν την άποψη τους συγκεντρώνοντας και αξιολογώντας επαρκή τεκμήρια και να παρέχουν υποστήριξη στη διοίκηση των οργανισμών.

4ο ΚΕΦΑΛΑΙΟ

ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΣ ΈΛΕΓΧΟΣ ΣΤΟ ΕΛΛΗΝΙΚΟ ΔΗΜΟΣΙΟ

4.1.Εισαγωγή

Ο έλεγχος αποτελεί σημαντικό τμήμα της οργάνωσης του δημόσιου τομέα και τη βάση της καλής διακυβέρνησής του. Ο ρόλος του εσωτερικού ελέγχου εκτός από διασφαλιστικός, παρέχοντας αντικειμενικούς ελέγχους και αξιολογήσεις της ορθής και αποτελεσματικής διαχείρισης της δημόσιας περιουσίας, είναι και συμβουλευτικός συνδράμοντας στη διοίκηση των δημοσίων οργανισμών αλλά και στην βελτίωση των διαδικασιών, ενώ παράλληλα αποτρέπει άμεσα τις λανθασμένες διαδικασίες, εντοπίζει έγκαιρα τις αδυναμίες και συμβάλει στη λήψη ορθολογικών αποφάσεων (Καζάκου 2018). «Οι Ελεγκτές βοηθούν τους οργανισμούς του δημόσιου τομέα να πετύχουν λογοδοσία και ακεραιότητα, να βελτιώσουν τις λειτουργίες τους και να κερδίσουν την εμπιστοσύνη των πολιτών και των ενδιαφερομένων μερών. Ο έλεγχος στον δημόσιο τομέα θα πρέπει να έχει την εξουσία και την επάρκεια ώστε να αξιολογεί τη νομιμότητα, την αποτελεσματικότητα, την αποδοτικότητα και την οικονομικότητα των δράσεων και της χρήσης των πόρων. Επιπλέον, οι Ελεγκτές πρέπει να διαφυλάσσουν τις θεμελιώδεις αξίες του δημόσιου τομέα, καθώς αυτός υπηρετεί όλους τους πολίτες» (Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών 2017).

Στο κεφάλαιο αυτό παρουσιάζονται οι αρχές του ελέγχου στο δημόσιο τομέα και η νομοθεσία που αφορά στη σύσταση συστημάτων εσωτερικού ελέγχου στους δημοσious οργανισμούς της χώρας.

4.2.Ο Έλεγχος Στον Δημόσιο Τομέα

Ο ρόλος του Ελεγκτή στον δημόσιο τομέα υποστηρίζει τη διακυβέρνηση στις λειτουργίες της εποπτείας, της κατανόησης και της πρόβλεψης. Ασκώντας εποπτεία, οι ελεγκτές αξιολογούν εάν οι οργανισμοί εκτελούν αποτελεσματικά τις λειτουργίες τους, χρησιμοποιώντας του διαθέσιμους πόρους τους, συμμορφούμενοι προς τη νομοθεσία και τις οδηγίες που τους έχουν δοθεί. Οι έλεγχοι εποπτείας συμβάλλουν στη λογοδοσία των φορέων του δημοσίου, παρέχοντας πρόσβαση σε στοιχεία σχετικά με την απόδοσή τους προς ενδιαφερόμενα μέρη εντός και εκτός του ελεγχόμενου οργανισμού. Η εποπτεία αφορά επίσης και την συμμετοχή στην ανακάλυψη και στην αποτροπή της διαφθοράς, περιλαμβανομένης της απάτης, της

σπατάλης, της κακοδιοίκησης και άλλων μορφών κακής χρήσης της εξουσίας και των δημόσιο πόρων.

Οι Ελεγκτές βοηθούν αυτούς που λαμβάνουν τις αποφάσεις να αποκτήσουν βαθιά αντίληψη και γνώση των καταστάσεων. Αυτό γίνεται με την αξιολόγηση των πολιτικών και των προγραμμάτων ώστε να αναδειχθούν καλές πρακτικές και εξετάζοντας, αφενός οριζόντια μεταξύ φορέων του δημοσίου και, αφετέρου, κάθετα μεταξύ των επιπέδων του δημόσιου τομέα, για να ανακαλύψουν ευκαιρίες για την υιοθέτηση, προσαρμογή ή ανασχεδιασμό διοικητικών πρακτικών.

Τέλος οι ελεγκτές βοηθούν τους οργανισμούς τους να κοιτάζουν μπροστά, διαβλέποντας τάσεις αλλά και κινδύνους, ώστε να καταστεί δυνατή η εκμετάλλευση ευκαιριών αλλά και αποφυγή κινδύνων. Μέσω του ελέγχου, ενισχύεται η ικανότητα του δημόσιου τομέα να χειρίζεται προβλήματα και να θέτει ερωτήματα σχετικά με την αποτελεσματικότητα των δράσεών του (Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών 2017).

4.3.Βασικά Στοιχεία μιας Αποτελεσματικής Δραστηριότητας Ελέγχου του Δημόσιου Τομέα

Μια αποτελεσματική ελεγκτική δραστηριότητα του δημόσιου τομέα ενισχύει τη διακυβέρνηση αυξάνοντας ουσιαστικά την ικανότητα των πολιτών να διατηρούν την οντότητα του δημόσιου τομέα τους υπεύθυνη. Οι ελεγκτές ασκούν μια ιδιαίτερα σημαντική λειτουργία σε εκείνες τις πτυχές της διακυβέρνησης που είναι ζωτικής σημασίας για την προώθηση της αξιοπιστίας, της ισότητας και της κατάλληλης συμπεριφοράς των υπαλλήλων του δημόσιου τομέα, μειώνοντας παράλληλα τον κίνδυνο της διαφθοράς. Ως εκ τούτου, είναι σημαντικό οι δραστηριότητες ελέγχου να διαμορφώνονται κατάλληλα και να έχουν ευρεία εντολή για την επίτευξη αυτών των στόχων. Η ελεγκτική δραστηριότητα πρέπει να έχει την εξουσία να ενεργεί με ακεραιότητα και να παράγει αξιόπιστες υπηρεσίες, αν και τα ειδικά μέσα με τα οποία οι ελεγκτές επιτυγχάνουν αυτούς τους στόχους ποικίλλουν.

Οι δραστηριότητες ελέγχου του δημόσιου τομέα πρέπει να έχουν τουλάχιστον (Goodson, Mary και Lapointe, 2012):

- **Οργανωτική ανεξαρτησία.** Η οργανωτική ανεξαρτησία επιτρέπει στην ελεγκτική δραστηριότητα να διεξάγει εργασίες χωρίς παρεμβάσεις από την υπό έλεγχο οντότητα. Η ελεγκτική δραστηριότητα θα πρέπει να έχει επαρκή ανεξαρτησία από εκείνες που απαιτείται για έλεγχο, ώστε να μπορεί να διεξαγάγει και να θεωρείται ότι εκτελεί το έργο της χωρίς παρεμβάσεις. Σε συνδυασμό με την αντικειμενικότητα, η οργανωτική

ανεξαρτησία συμβάλλει στην ακρίβεια της εργασίας των ελεγκτών και στην ικανότητα να βασίζονται στα αναφερόμενα αποτελέσματα.

- **Μια επίσημη εντολή.** Οι εξουσίες και τα καθήκοντα της ελεγκτικής δραστηριότητας πρέπει να καθορίζονται από το σύνταγμα, νόμο ή άλλο βασικό νομικό έγγραφο του δημόσιου τομέα. Μεταξύ άλλων θεμάτων, το παρόν έγγραφο θα καλύπτει τις διαδικασίες και τις απαιτήσεις υποβολής εκθέσεων και την υποχρέωση της ελεγχόμενης οντότητας να συνεργάζεται με τον ελεγκτή.
- **Απεριόριστη πρόσβαση.** Οι έλεγχοι θα πρέπει να διεξάγονται με πλήρη και απεριόριστη πρόσβαση στους υπαλλήλους, την περιουσία και τα αρχεία, όπως αρμόζει για την εκτέλεση των ελεγκτικών δραστηριοτήτων.
- **Επαρκή χρηματοδότηση.** Η ελεγκτική δραστηριότητα πρέπει να διαθέτει επαρκή χρηματοδότηση σε σχέση με το μέγεθος των ελεγκτικών αρμοδιοτήτων της. Αυτό το σημαντικό στοιχείο δεν πρέπει να παραμείνει υπό τον έλεγχο του οργανισμού που ελέγχεται επειδή ο προϋπολογισμός επηρεάζει την ικανότητα της ελεγκτικής δραστηριότητας να εκτελεί τις ευθύνες της.
- **Αρμόδια ηγεσία.** Ο επικεφαλής της ελεγκτικής δραστηριότητας πρέπει να είναι σε θέση να προσλαμβάνει, να διατηρεί και να διαχειρίζεται ανεξάρτητα και αποτελεσματικά προσωπικό υψηλής εξειδίκευσης χωρίς αδικαιολόγητη διοικητική ή πολιτική επιρροή. Ο προϊστάμενος πρέπει να έχει γνώση των εφαρμοστέων προτύπων ελέγχου, επαγγελματικά προσόντα - κατά προτίμηση πιστοποιημένα - και αρμοδιότητα για την επίβλεψη και τη διαχείριση μιας λειτουργίας ελέγχου.
- **Αμερόληπτο προσωπικό.** Το προσωπικό της ελεγκτικής δραστηριότητας πρέπει να είναι αντικειμενικό. Το προσωπικό ελέγχου πρέπει να έχει αμερόληπτες συμπεριφορές και να αποφεύγει οποιαδήποτε σύγκρουση συμφερόντων. Σύγκρουση συμφερόντων είναι μια κατάσταση κατά την οποία ένας εσωτερικός ελεγκτής, ο οποίος είναι σε θέση εμπιστοσύνης, έχει ανταγωνιστικό επαγγελματικό ή προσωπικό συμφέρον.
- **Αρμόδιο προσωπικό.** Η ελεγκτική δραστηριότητα απαιτεί ένα επαγγελματικό προσωπικό που διαθέτει συλλογικά τα απαιτούμενα προσόντα και την ικανότητα να διεξάγει το πλήρες φάσμα των ελέγχων που απαιτούνται από την εντολή του. Οι ελεγκτές πρέπει να συμμορφώνονται με τις ελάχιστες απαιτήσεις συνεχούς εκπαίδευσης που καθορίζονται από τις σχετικές επαγγελματικές οργανώσεις και πρότυπα.

- **Υποστήριξη των ενδιαφερόμενων μερών.** Η νομιμότητα της ελεγκτικής δραστηριότητας και της αποστολής της πρέπει να γίνει κατανοητή και να υποστηριχθεί από ένα ευρύ φάσμα εκλεγμένων και διορισμένων υπαλλήλων του δημόσιου τομέα, καθώς και από τα μέσα ενημέρωσης και τους εμπλεκόμενους πολίτες.
- **Επαγγελματικά πρότυπα ελέγχου.** Τα επαγγελματικά πρότυπα ελέγχου, όπως το Πλαίσιο Διεθνών Επαγγελματικών Προτύπων (IPPF) που εκδίδεται από το Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών, υποστηρίζουν την εφαρμογή των προηγούμενων στοιχείων και παρέχουν ένα πλαίσιο για την προώθηση συστηματικών, αντικειμενικών και αποδεικτικών στοιχείων ποιότητας.

4.4. Έλεγχος στο Ελληνικό Δημόσιο

Ο εσωτερικός έλεγχος στους φορείς του δημοσίου παρουσιάζει ιδιαιτερότητες λόγω του μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, της ιδιαίτερης οργάνωσης άλλα και του λογιστικού σχεδίου που εφαρμόζει. Όπως είδαμε και στο κεφάλαιο της βιβλιογραφικής επισκόπησης η αναγκαιότητα, η αξία αλλά και η εκτίμηση της αποδοτικότητας του εσωτερικού ελέγχου στο Δημόσιο διαφέρει σε σχέση με τον ιδιωτικό τομέα. Οι Carhill και Kincaid (1989), προτείνουν δύο λόγους για τους οποίους ο εσωτερικός έλεγχος διαφέρει μεταξύ ιδιωτικού και δημόσιου τομέα. Πρώτον, οι οργανισμοί του δημόσιου τομέα λειτουργούν σε άκαμπτο πλαίσιο όπου οι δραστηριότητες προβλέπονται από τη νομοθεσία και δεύτερον, οι οργανισμοί αυτοί είναι προσανατολισμένοι προς την υπηρεσία του κοινού και επομένως αποδίδουν χαμηλότερη προτεραιότητα στους παράγοντες κόστους και τα ζητήματα που συνδέονται με την κερδοφορία. Εξαιτίας αυτού, υποστηρίζεται ότι οι δραστηριότητες εσωτερικού ελέγχου του δημόσιου τομέα πρέπει να έχουν πολύ ευρύτερο πεδίο εφαρμογής απ' ό,τι στον ιδιωτικό τομέα.

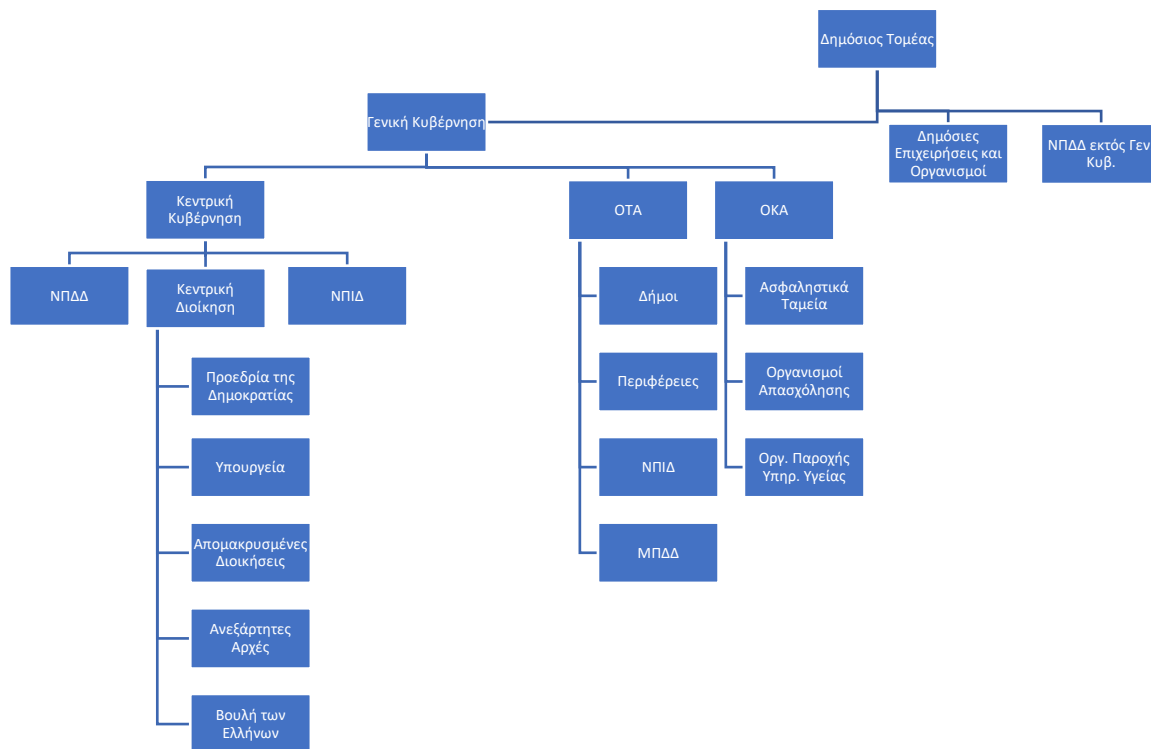
Οι άμεσοι ενδιαφερόμενοι, άρα και οι κύριοι χρήστες των οικονομικών καταστάσεων είναι το σύνολο των πολιτών, ενώ ο σκοπός του Δημοσίου είναι μη κερδοσκοπικός και ενώ βασική επιδίωξη είναι η προστασία των συμφερόντων των πολιτών, ο τρόπος επίτευξης μπορεί να διαφέρει και να απέχει από την επίτευξη απλά ικανοποιητικών λογιστικών αποτελεσμάτων. Η αξιοπιστία των οικονομικών καταστάσεων και η διαφάνεια στο Δημόσιο τομέα, βελτιώνουν επίσης την εικόνα των πιστωτών του Δημοσίου και μπορούν να οδηγήσουν σε καλύτερες συνθήκες δανεισμού.

Διαφορές στον έλεγχο του Δημοσίου σε σχέση με τον ιδιωτικό τομέα προκύπτουν επίσης λογιστικό σχέδιο ταμειακής βάσης, που εφαρμόζεται κατά κύριο λόγο τους φορείς του Δημοσίου, με αποτέλεσμα την διαφορετική προσέγγιση του ελέγχου και τη διαφορετικότητα

των οικονομικών καταστάσεων. Το λογιστικό σύστημα της Γενικής Κυβέρνηση από 1-1-2019, υιοθετεί την αρχή του δεδουλευμένου με σταδιακή προσαρμογή έως την πλήρη εφαρμογή των διατάξεων του ΠΔ 54/2018, γεγονός που αναμένεται να βοηθήσει στην καλύτερη εποπτεία των οικονομικών καταστάσεων των φορέων του Δημοσίου, εφαρμόζοντας τεχνικές του ελέγχου του ιδιωτικού τομέα.

Για να κατανοήσουμε την πολυπλοκότητα και την ιδιαιτερότητα του Δημοσίου, πρέπει να γνωρίζουμε τη δομή του. Ο Δημόσιος τομέας: περιλαμβάνει τη Γενική Κυβέρνηση, τα εκτός αυτής νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου (ΝΠΔΔ), καθώς και τις εκτός αυτής δημόσιες επιχειρήσεις και οργανισμούς. Η Γενική Κυβέρνηση περιλαμβάνει τρεις υποτομείς: την Κεντρική Κυβέρνηση, τους Οργανισμούς Τοπικής Αυτοδιοίκησης (ΟΤΑ) και τους Οργανισμούς Κοινωνικής Ασφάλισης (ΟΚΑ). Οι φορείς εκτός Κεντρικής Διοίκησης, που περιλαμβάνονται στους υποτομείς της Γενικής Κυβέρνησης, προσδιορίζονται, ανά υποτομέα, από το Μητρώο Φορέων Γενικής Κυβέρνησης, που τηρείται με ευθύνη της Ελληνικής Στατιστικής Αρχής και αποτελούν ξεχωριστά νομικά πρόσωπα που εποπτεύονται από φορείς της Κεντρικής Διοίκησης ή από ΟΤΑ.

Ο υποτομέας της Κεντρικής Κυβέρνησης περιλαμβάνει την Κεντρική Διοίκηση και τα νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου (ΝΠΔΔ), καθώς και τα νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου που περιλαμβάνονται στη Γενική Κυβέρνηση και δεν ανήκουν στους υποτομείς των ΟΤΑ και των ΟΚΑ. Ο υποτομέας ΟΤΑ περιλαμβάνει τους ΟΤΑ, οι οποίοι αποτελούνται από τους Δήμους (ΟΤΑ Α΄ βαθμού) και τις Περιφέρειες (ΟΤΑ Β΄ βαθμού) και τα νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου και τα νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου που ανήκουν, ελέγχονται ή χρηματοδοτούνται από τους ΟΤΑ. Ο υποτομέας ΟΚΑ: περιλαμβάνει Ασφαλιστικά Ταμεία, Οργανισμούς Απασχόλησης και Οργανισμούς Παροχής Υπηρεσιών Υγείας.



Διάγραμμα 2 - Η Δομή του Δημοσίου Τομέα

Ο υποτομέας της Κεντρικής Διοίκησης ή Δημόσιο ή Κράτος περιλαμβάνει την Προεδρία της Δημοκρατίας, τα Υπουργεία και τις Αποκεντρωμένες Διοικήσεις, καθώς και τις Ανεξάρτητες Αρχές που δεν έχουν νομική προσωπικότητα. Για λόγους στατιστικής ταξινόμησης, η Βουλή των Ελλήνων περιλαμβάνεται και αυτή στην Κεντρική Διοίκηση, σύμφωνα με τον Κανονισμό της, ως προς τον προϋπολογισμό εξόδων και τον ισολογισμό-απολογισμό αυτής. Καθώς Οι φορείς της Κεντρικής Διοίκησης και οι υποδιαιρέσεις τους σε ειδικούς φορείς είναι διοικητικές της μονάδες και μονάδες του προϋπολογισμού της, χωρίς αυτοτελή νομική προσωπικότητα.

Παρατηρούμε το πλήθος των δομών, την ποικιλία του έργου αλλά και της νομικής μορφής, με ότι αυτό συνεπάγεται στη λειτουργία, τη διοίκηση άλλα και τον έλεγχο του δημοσίου τομέα. Η ύπαρξη ενός μόνο φορέα ελέγχου, δεν είναι δυνατό να καλύψει αποτελεσματικά το σύνολο του δημοσίου, γι' αυτό και η νομοθεσία προβλέπει την οργάνωση συστημάτων εσωτερικού ελέγχου από κάθε φορέα, που θα λειτουργεί υπό την εποπτεία του ελεγκτικού συνεδρίου. Αυτό το εγχείρημα προϋποθέτει τη συνεχή επιμόρφωση του προσωπικού σε όλα τα επίπεδα του δημοσίου, την ύπαρξη κατάλληλων στελεχών στα διάφορα επίπεδα διοίκηση και την ύπαρξη επαρκών κανόνων συμπεριφοράς και λειτουργίας, ώστε να επιτυγχάνεται συντονισμός του έργου και συνεχής και απρόσκοπτη μεταφορά των

πληροφοριών. Κυριότερο ίσως συστατικό είναι η ανάπτυξη του ηθικού αισθήματος στο προσωπικό για τη στήριξη της όλης διαδικασίας. Η έλλειψη επιμόρφωσης των εργαζομένων, η ανυπαρξία ικανού αριθμού εργαζομένων και κατευθυντήριων οδηγιών μπορούν να αποτελέσουν την αιτία για προβλήματα στον εσωτερικό έλεγχο, όπως ανέδειξε και η μελέτη της Δήμου (2018) στους Οργανισμούς της Τοπικής Αυτοδιοίκησης.

Οι επιχειρήσεις του δημόσιου τομέα γενικά ασχολούνται με την παροχή υπηρεσιών στο ευρύ κοινό με γνώμονα κοινωνικό συμφέρον και όχι με το εμπορικό κίνητρο της μεγιστοποίησης του κέρδους. Ωστόσο, κατά τη διαδικασία επίτευξης των επιθυμητών στόχων, πρέπει να αντιμετωπίσουν κάθε είδους κινδύνους που μπορεί να είναι εσωτερικοί ή εξωτερικοί. Επομένως, η επιτυχία εξαρτάται από το πόσο μια δημόσια επιχείρηση είναι σε θέση να προβλέψει και να αντιμετωπίσει τους κινδύνους. Μεταξύ των διαφόρων εργαλείων ελέγχου της διαχείρισης κινδύνων, ο εσωτερικός έλεγχος χρησιμοποιείται κυρίως ως αποτελεσματικό εργαλείο για τη διαχείριση επιχειρησιακών, οικονομικών, νομικών και κανονιστικών κινδύνων. Επιπλέον, ο εσωτερικός έλεγχος διευκολύνει επίσης τη διαμόρφωση στρατηγικών πολιτικών για την επίτευξη επιχειρηματικών στόχων.

Εξωτερικός έλεγχος

Σύμφωνα με το άρθρο 168, του Ν.4270/2014, αρμόδιος φορέας για τη διεξαγωγή εξωτερικών ελέγχων των οικονομικών καταστάσεων και λογαριασμών, καθώς και των συστημάτων λογιστικών και δημοσιονομικών αναφορών κατά το άρθρο 3 παρ. 1 της Οδηγίας 2011/85/ ΕΕ, για όλους τους φορείς της Γενικής Κυβέρνησης, είναι το Ελεγκτικό Συνέδριο (ΕΣ). Το Ελεγκτικό Συνέδριο παρακολουθεί, ελέγχει και αξιολογεί την αποτελεσματικότητα και την επάρκεια των Υπηρεσιών Εσωτερικού Ελέγχου και των εσωτερικών δικλίδων όλων των φορέων της Γενικής Κυβέρνησης.

Το Ελεγκτικό Συνέδριο εκτός από την ιδιότητα του ως ανώτατο δικαστήριο έχει και διοικητικές αρμοδιότητες. Κύρια αποστολή του είναι η διεξαγωγή ελέγχων των δαπανών του κράτους, φορέων του Δημοσίου και Οργανισμών Τοπικής Αυτοδιοίκησης. Παράλληλα με τις δικαστικές του αρμοδιότητες έχει και αρμοδιότητα καταλογισμού των "δημοσίων υπολόγων" (έλεγχος και απόδοση ευθύνης σε διαχειριστές του Δημοσίου).

Εκτός από το ΕΣ, έλεγχος στους φορείς του Δημοσίου ασκείται και από τη Γενική Διεύθυνση Δημοσιονομικών Ελέγχων (Γ.Δ.Δ.Ε.) και την Οικονομική Επιθεώρηση του Υπουργείου Οικονομικών. Η Γ.Δ.Δ.Ε., που υπάγεται στη Γενική Γραμματεία Δημοσιονομικής Πολιτικής, αποτελεί μια υπηρεσία του Γενικού Λογιστηρίου του Κράτους, πραγματοποιεί ελέγχους ενός ευρέως φάσματος φορέων του Δημόσιου Τομέα και έχει ως κύρια αποστολή να

διασφαλίζει την χρηστή δημοσιονομική διαχείριση του Κρατικού Προϋπολογισμού και των λοιπών φορέων του Δημοσίου. Επίσης έλεγχος ασκείται από τον Γενικό Επιθεωρητή της Δημόσιας Διοίκησης και το Σώμα Επιθεωρητών – Ελεγκτών της Δημόσιας Διοίκησης.

Εσωτερικός Έλεγχος

Στο Ελληνικό Δημόσιο προβλέπεται για πρώτη φορά με νόμο η υποχρέωση οργάνωσης εσωτερικού ελέγχου, με το Ν.3429/05 «*Δημόσιες Επιχειρήσεις και Οργανισμοί (Δ.Ε.Κ.Ο.)*». Συγκεκριμένα στο άρθρο 4 προβλέπεται η υποχρεωτική διάρθρωση υπηρεσίας εσωτερικού ελέγχου, από όλες τις δημόσιες επιχειρήσεις, όπως αυτές ορίζονται στο άρθρο 1, δηλαδή κάθε ανώνυμη εταιρεία, στην οποία το ελληνικό δημόσιο δύναται να ασκεί άμεσα ή έμμεσα αποφασιστική επιρροή, λόγω της συμμετοχής του στο μετοχικό της κεφάλαιο ή της χρηματοοικονομικής συμμετοχής του ή των κανόνων που τη διέπουν.

Η υπηρεσία εσωτερικού ελέγχου έχει τις ακόλουθες αρμοδιότητες²:

- Παρακολουθεί την εφαρμογή και τη συνεχή τήρηση του εσωτερικού κανονισμού λειτουργίας και του καταστατικού της δημόσιας επιχείρησης, καθώς και της εν γένει νομοθεσίας που αφορά την επιχείρηση.
- Παρακολουθεί και αναφέρει στο διοικητικό συμβούλιο της δημόσιας επιχείρησης και στη γενική συνέλευση των μετόχων περιπτώσεις σύγκρουσης των ιδιωτικών συμφερόντων των μελών του διοικητικού συμβουλίου με τα συμφέροντα της επιχείρησης ή παράβασης των διατάξεων του νόμου αυτού από μέλη του διοικητικού συμβουλίου, συμπεριλαμβανομένου του προέδρου και του διευθύνοντος συμβούλου.
- Ενημερώνει εγγράφως μία φορά τουλάχιστον κάθε τρίμηνο το διοικητικό συμβούλιο καθώς και τη γενική συνέλευση των μετόχων για τους ελέγχους που διενεργεί.
- Είναι υπεύθυνη για την παροχή και την ακρίβεια οποιασδήποτε πληροφορίας ζητηθεί από την Ειδική Γραμματεία Δημοσίων Επιχειρήσεων και Οργανισμών και διευκολύνει με κάθε πρόσφορο μέσο το έργο παρακολούθησης, ελέγχου και εποπτείας που αυτή εκτελεί.

Στην υπηρεσία εσωτερικού ελέγχου απασχολείται τουλάχιστον ένας εσωτερικός ελεγκτής, που ορίζεται από τη γενική συνέλευση των μετόχων. Οι εσωτερικοί ελεγκτές είναι ανεξάρτητοι, δεν υπάγονται ιεραρχικά σε καμία υπηρεσιακή μονάδα της δημόσιας επιχείρησης, παρέχουν υπηρεσίες με έμμισθη εντολή και δεν αποκτούν ιδιότητα υπαλλήλου ή σχέση εξαρτημένης εργασίας.

² Ν.3429/05 «*Δημόσιες Επιχειρήσεις και Οργανισμοί (Δ.Ε.Κ.Ο.)*»

Αργότερα με το Νόμο 3492/06 «Οργάνωση συστήματος ελέγχου για τη διασφάλιση της χρηστής δημοσιονομικής διαχείρισης του Κρατικού Προϋπολογισμού και των εκτός του Κρατικού Προϋπολογισμού φορέων και άλλες διατάξεις.», προβλέπεται η σύσταση μονάδων εσωτερικού ελέγχου, με προεδρικό διάταγμα, που εκδίδεται με πρόταση των Υπουργών Εσωτερικών, Δημόσιας Διοίκησης και Αποκέντρωσης, Οικονομίας και Οικονομικών και του καθ' ύλην αρμόδιου Υπουργού σε όλα τα Υπουργεία και τις Περιφέρειες της χώρας. Στον ίδιο Νόμο δίνονται και οι ορισμοί του εσωτερικού ελέγχου, της Μονάδας Εσωτερικού Ελέγχου και του συστήματος εσωτερικού ελέγχου, ως εξής:

Εσωτερικός έλεγχος (internal audit) είναι η ανεξάρτητη ελεγκτική - συμβουλευτική δραστηριότητα παροχής διαβεβαίωσης περί της επάρκειας των συστημάτων διαχείρισης και ελέγχου ενός φορέα, με στόχο τη βελτίωση των λειτουργιών του και την επίτευξη των στόχων του, χρησιμοποιώντας συστημικές και δομημένες μεθοδολογίες.

Μονάδα Εσωτερικού Ελέγχου είναι η ανεξάρτητη ελεγκτική . συμβουλευτική υπηρεσία, η οποία θα παρέχει διαβεβαίωση περί της επάρκειας των συστημάτων διαχείρισης και ελέγχου ενός φορέα.

Σύστημα εσωτερικού ελέγχου (internal control) είναι το συνολικό σύστημα διαχειριστικών και άλλων ελέγχων, συμπεριλαμβανομένων των ελέγχων της οργανωτικής δομής, των μεθοδολογιών, των διαδικασιών και του εσωτερικού ελέγχου (internal audit), που έχει εφαρμόσει η Διοίκηση στις λειτουργίες του φορέα, για την υποστήριξη της επίτευξης των στόχων του με αποδοτικό, αποτελεσματικό και οικονομικό τρόπο. Το σύστημα εσωτερικού ελέγχου εξασφαλίζει τη συμμόρφωση στις πολιτικές της Διοίκησης, διασφαλίζει τα περιουσιακά στοιχεία και πόρους του φορέα, μέσω πιστοποίησης της πληρότητας και ακρίβειας των λογιστικών εγγραφών και καταστάσεων και παρέχει επίκαιρες και αξιόπιστες δημοσιονομικές και διαχειριστικές πληροφορίες.

Με το άρθρο 25 του Ν. 3871/2010 Δημοσιονομική Διαχείριση και Ευθύνη. προστίθεται στο Ν.2362/1995 «Περί Δημοσίου Λογιστικού Ελέγχου Των Δαπανών Του Κράτους Και Άλλες Διατάξεις» το άρθρο, όπου αναφέρεται ότι, σε όλους τους φορείς της Γενικής Κυβέρνησης διενεργείται εσωτερικός έλεγχος, όπως η έννοια αυτού προσδιορίζεται στην παράγραφο 2 του άρθρου 4 του Ν. 3492/2006, ο οποίος ανατίθεται στις συνιστώμενες από το άρθρο 12 του ίδιου νόμου Μονάδες Εσωτερικού Ελέγχου, με τη συνολική καθοδήγηση και επίβλεψη του Γενικού Λογιστηρίου του Κράτους.

Η σύσταση μονάδων εσωτερικού ελέγχου προβλέπεται και στο άρθρο 12 του Ν. 4081/2012 «Περιστολή δημοσίων δαπανών, ρύθμιση θεμάτων δημοσιονομικών ελέγχων και άλλες διατάξεις» (ΦΕΚ Α' 184), όπου αναφέρεται ότι, με κοινή απόφαση των Υπουργών

Διοικητικής Μεταρρύθμισης και Ηλεκτρονικής Διακυβέρνησης, Οικονομικών και του καθ' ύλην αρμόδιου Υπουργού συνιστώνται μονάδες εσωτερικού ελέγχου σε όλα τα Υπουργεία και τις Αποκεντρωμένες Διοικήσεις της Χώρας, οι οποίες υπάγονται απευθείας στον οικείο Υπουργό ή τον οικείο προϊστάμενο της Αποκεντρωμένης Διοίκησης του Κράτους, ρυθμίζεται η στελέχωσή τους από του υπηρετούν στους αντίστοιχους φορείς προσωπικό και εξειδικεύονται οι αρμοδιότητες αυτών ως προς τη διενέργεια εσωτερικού ελέγχου.

Στις μονάδες εσωτερικού ελέγχου των φορέων περιέρχονται επιπλέον οι εξής αρμοδιότητες:

- Ο τακτικός έλεγχος των παγίων προκαταβολών που έχουν συσταθεί στον φορέα.
- Ο οικονομικός και διαχειριστικός έλεγχος των δημοσίων υπολόγων και δημοσίων διαχειρίσεων που υπάγονται στον φορέα.
- Η διενέργεια ένορκης διοικητικής εξέτασης σε περίπτωση απώλειας δικαιολογητικών πληρωμής δημόσιας δαπάνης, πριν την έκδοση τίτλου πληρωμής, προκειμένου να διαπιστωθεί αν η απώλεια αυτή έχει λάβει χώρα στην αρμόδια υπηρεσία ή στα Ελληνικά Ταχυδρομεία.
- Η έρευνα για την ύπαρξη αντικειμενικής αδυναμίας απόδοσης λογαριασμού χρηματικού εντάλματος προπληρωμής.

Στο Ν. 4270/2014 «Αρχές δημοσιονομικής διαχείρισης και εποπτείας (ενσωμάτωση της Οδηγίας 2011/85/ΕΕ) – δημόσιο λογιστικό και άλλες διατάξεις.» τέλος αναφέρεται για τον εσωτερικό έλεγχο ότι αυτός πραγματοποιείται σε όλους τους φορείς της Γενικής Κυβέρνησης, όπως ορίζεται στην παράγραφο 2 του άρθρου 4 του ν. 3492/2006 και ανατίθεται στις Υπηρεσίες Εσωτερικού Ελέγχου που συστήνονται με το άρθρο 12 του ίδιου νόμου υπό την γενική καθοδήγηση και εποπτεία του Γενικού Λογιστηρίου του Κράτους.

Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών

Το Ελληνικό Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών ιδρύθηκε το 1985 στην Αθήνα και σήμερα είναι ο μοναδικός διαπιστευμένος επαγγελματικός φορέας στην Ελλάδα, του Διεθνούς Ινστιτούτου Εσωτερικών Ελεγκτών των Η.Π.Α. καθώς και συνδεδεμένο μέλος αυτού.

Σήμερα αριθμεί περισσότερα από 650 ενεργά μέλη σε όλη την Ελλάδα, ενώ πολλά από αυτά έχουν πιστοποιηθεί επίσημα ως Εσωτερικοί Ελεγκτές και απασχολούνται σε επιχειρήσεις και οργανισμούς του ιδιωτικού και δημόσιου τομέα.

«Σκοπός του Ινστιτούτου είναι:

- Η προαγωγή της Ελεγκτικής Επιστήμης, η εμπέδωση επιστημονικών γνώσεων και εμπειριών μεταξύ των μελών του, η βελτίωση των όρων ασκήσεως του επαγγέλματος,

η επαγγελματική ανύψωση του επαγγέλματος των Εσωτερικών Ελεγκτών, καθώς και η προστασία αυτού.

- Η συνεργασία με οργανώσεις δημοσίου και ιδιωτικού δικαίου στην Ελλάδα, καθώς και με αντίστοιχους φορείς του εξωτερικού, οι οποίοι επιδιώκουν ανάλογους σκοπούς.
- Ο προσδιορισμός αρχών (principles) και προτύπων (standards) που προάγουν την Ελεγκτική Επιστήμη, η χορήγηση αναγνωρισμένων πιστοποιητικών, τα οποία θα βεβαιώνουν, ότι πληρούνται οι απαραίτητες προϋποθέσεις του εσωτερικού ελέγχου.
- Η γνωριμία και η εν γένει ανάπτυξη της αλληλεγγύης μεταξύ των μελών του».('Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών' 2018)

4.5.Μοντέλο Τριών Γραμμών Άμυνας

Το Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών έχει παρουσιάσει το μοντέλο των Τριών Γραμμών Άμυνας για τον έλεγχο και διαχείριση κινδύνου. Στο μοντέλο αυτό, ο έλεγχος της διαχείρισης είναι η πρώτη γραμμή άμυνας στη διαχείριση κινδύνων, οι διάφορες λειτουργίες επισκόπησης της διαχείρισης κινδύνων και συμμόρφωσης, που έχει θεσπίσει η διοίκηση είναι η δεύτερη γραμμή άμυνας και η ανεξάρτητη διασφάλιση είναι η τρίτη. Κάθε μία από αυτές τις τρεις "γραμμές" διαδραματίζει ξεχωριστό ρόλο στο ευρύτερο πλαίσιο διακυβέρνησης του οργανισμού ('Institute of Internal Auditors' 2013).

- **Η Πρώτη Γραμμή Άμυνας: Λειτουργική Διαχείριση**

Το μοντέλο Τριών Γραμμών Άμυνας διακρίνει μεταξύ τριών ομάδων (ή γραμμών) που εμπλέκονται στην αποτελεσματική διαχείριση κινδύνων:

- Λειτουργίες που κατέχουν και διαχειρίζονται τους κινδύνους.
- Λειτουργίες που επιβλέπουν τους κινδύνους.
- Λειτουργίες που παρέχουν ανεξάρτητες εγγυήσεις.

Ως πρώτη γραμμή άμυνας, οι επιχειρησιακοί διευθυντές κατέχουν και διαχειρίζονται τους κινδύνους. Είναι επίσης υπεύθυνοι για την εφαρμογή διορθωτικών ενεργειών για την αντιμετώπιση ελλείψεων διαδικασιών και ελέγχου. Η επιχειρησιακή διαχείριση είναι υπεύθυνη για τη διατήρηση αποτελεσματικών εσωτερικών ελέγχων και για την εκτέλεση διαδικασιών κινδύνου και ελέγχου σε καθημερινή βάση. Η επιχειρησιακή διαχείριση εντοπίζει, αξιολογεί, ελέγχει και μετριάξει τους κινδύνους, καθοδηγεί την ανάπτυξη και εφαρμογή εσωτερικών πολιτικών και διαδικασιών και εξασφαλίζει ότι οι δραστηριότητες είναι συνεπείς με τους στόχους και τις επιδιώξεις.

- **Η Δεύτερη Γραμμή Άμυνας: Διαχείριση Κινδύνων Και Λειτουργίες Συμμόρφωσης**

Σε έναν τέλειο κόσμο, ίσως μόνο μία γραμμή άμυνας θα χρειαζόταν για να εξασφαλίσει αποτελεσματική διαχείριση κινδύνων. Στον πραγματικό κόσμο, ωστόσο, μια ενιαία γραμμή άμυνας συχνά μπορεί να αποδειχθεί ανεπαρκής. Η διοίκηση καθιερώνει διάφορες λειτουργίες διαχείρισης κινδύνου και συμμόρφωσης για να βοηθήσει στην κατασκευή και / ή την παρακολούθηση των πρώτων ελέγχων γραμμής άμυνας. Οι συγκεκριμένες λειτουργίες θα διαφέρουν ανάλογα τον οργανισμό, αλλά οι τυπικές λειτουργίες σε αυτή τη δεύτερη γραμμή άμυνας περιλαμβάνουν:

- Μια λειτουργία διαχείρισης κινδύνων.
- Μια λειτουργία συμμόρφωσης για την παρακολούθηση διαφόρων συγκεκριμένων κινδύνων, όπως η μη συμμόρφωση με τους ισχύοντες νόμους και κανονισμούς.
- Μια λειτουργία ελέγχου που παρακολουθεί τους οικονομικούς κινδύνους και τα θέματα χρηματοοικονομικής πληροφόρησης.
- **Τρίτη Γραμμή Άμυνας: Εσωτερικός Έλεγχος**

Οι εσωτερικοί ελεγκτές παρέχουν στο διευθυντικό όργανο και στα ανώτερα στελέχη πλήρη βεβαιότητα με βάση το υψηλότερο επίπεδο ανεξαρτησίας και αντικειμενικότητας στον οργανισμό. Αυτό το υψηλό επίπεδο ανεξαρτησίας δεν είναι διαθέσιμο στη δεύτερη γραμμή άμυνας. Ο εσωτερικός έλεγχος παρέχει τη διασφάλιση της αποτελεσματικότητας της διακυβέρνησης, της διαχείρισης κινδύνων και των εσωτερικών ελέγχων, συμπεριλαμβανομένου του τρόπου με τον οποίο η πρώτη και η δεύτερη γραμμή άμυνας επιτυγχάνουν στόχους διαχείρισης κινδύνου και ελέγχου.

Όπως αναφέρει ο Μπίνης (2017), «το μοντέλο των Τριών Γραμμών Άμυνας μας βοηθά να επεξηγήσουμε καλύτερα την κατανομή ρόλων και αρμοδιοτήτων σχετικά με τις επιμέρους λειτουργίες ενός Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου στο επίπεδο ενός δημόσιου οργανισμού και τη θέση των εξωτερικών φορέων ελέγχου και εποπτείας στην Ελλάδα. Οι δραστηριότητες και λειτουργίες ελέγχου που ανατίθενται σε κάθε μια από τις τρεις γραμμές άμυνας αφορούν κάθε δημόσιο οργανισμό είτε πρόκειται για ένα υπουργείο είτε για έναν φορέα που μπορεί να λειτουργεί με τη μορφή ΝΠΔΔ ή ΝΠΙΔ».

Σύμφωνα και πάλι με τον Μπίνη (2017), στην πρώτη γραμμή άμυνας, τοποθετούνται οι δικλίδες ελέγχου που είναι ενσωματωμένες στις λειτουργίες ενός δημόσιου οργανισμού και οι εργασίες που εκτελούνται για την επίτευξη της αποστολής του, δηλαδή οι καθημερινές δραστηριότητες που διενεργούνται από τις επιχειρησιακές οργανικές μονάδες. Ως δεύτερη γραμμή άμυνας, ορίζονται τα καθήκοντα ελέγχου και εποπτείας, τα οποία δεν αφορούν δραστηριότητες που σχετίζονται άμεσα με την παροχή υπηρεσιών ή προϊόντων στους πολίτες και στις επιχειρήσεις. Η γραμμή αυτή άμυνας, δεν εμπλέκεται άμεσα στη διαχείριση των

κινδύνων αλλά οφείλει να επιβλέπει τις διεργασίες διαχείρισης και μετριασμού όλων των κινδύνων που απειλούν την επίτευξη των επιχειρησιακών στόχων του οργανισμού (Μπίνης, 2018).

Πίνακας 4 - Μοντέλο των Τριών Γραμμών Άμυνας



Προσαρμοσμένο από: ECIIA/FERMA Guidance on the 8th EU Company Law Directive, article 41 και IIA Position Paper, The Three Lines of Defense in effective Risk Management and Control, January 2013

Πηγή: Μπίνης, 2017

Τέλος η τρίτη γραμμή άμυνας, αποτελεί τον Εσωτερικό Έλεγχο, που προσφέρει ανεξάρτητες υπηρεσίες διασφάλισης σχετικά με την επάρκεια και την αποτελεσματικότητα των μηχανισμών ελέγχου και διαχείρισης των κινδύνων που απειλούν τον οργανισμό και τον εμποδίζουν να επιτύχει τους σκοπούς του, δηλαδή να προσφέρει ποιοτικές υπηρεσίες στους πολίτες και επιχειρήσεις, εντός πάντα των δημοσιονομικών στόχων και περιορισμών.

5^ο ΚΕΦΑΛΑΙΟ

ΜΕΛΕΤΗ ΠΕΡΙΠΤΩΣΗΣ - ΣΧΕΔΙΑΣΜΟΣ ΠΡΟΤΥΠΟΥ

ΕΛΕΓΧΟΥ ΣΕ ΜΟΝΑΔΑ ΤΗΣ ΠΑ

5.1.Εισαγωγή

Στο κεφάλαιο αυτό γίνεται μια προσπάθεια να καταγραφούν οι υπάρχουσες δομές ελέγχου, που δραστηριοποιούνται εντός του υπό μελέτη οργανισμού, δηλαδή της Πολεμικής Αεροπορίας. Τα αποτελέσματα της ποιοτικής έρευνας του οργανισμού, χρησιμοποιούνται τόσο για την καταγραφή και κατανόηση της λειτουργίας του εσωτερικού ελέγχου σε αυτόν, όσο και για την προσέγγιση του μέσω του μοντέλου των τριών γραμμών άμυνας, αλλά και το σχεδιασμό ενός προτύπου ελέγχου σύμφωνα με τη σύγχρονη θεωρία. Η ποιοτική αυτή έρευνα αποτέλεσε και τη βάση για την ποσοτική έρευνα που παρατίθεται στα επόμενα κεφάλαια.

5.2.Μεθοδολογία Ποιοτικής Έρευνας (Μελέτη Περίπτωσης)

Με σκοπό την σχεδίαση ενός πρότυπου μοντέλου ελέγχου στην ΠΑ, ερευνήθηκε η δομή των αυτόνομων Μονάδων της και ο τρόπος οργάνωσης και λειτουργίας. Ελήφθησαν υπόψη, η προσωπική εμπειρία του μελετητή, ως στελέχους της ΠΑ, η μελέτη των σχετικών εγχειριδίων του οργανισμού, που χρησιμοποιήθηκαν κατόπιν επίσημης άδειας³, αλλά και η επί τόπου έρευνα και συνεργασία με τα αρμόδια όργανα.

Συγκεκριμένα κατόπιν συζητήσεων και συνεργασίας με στελέχη της Διεύθυνσης Οικονομικού του ΓΕΑ, ελήφθησαν πληροφορίες για τη δομή του συστήματος ελέγχων και την προσαρμογή τους σε ένα οργανωμένο σύστημα εσωτερικού ελέγχου σύμφωνα με τα διεθνή πρότυπα. Καθορίστηκαν επίσης τα εγχειρίδια του οργανισμού τα οποία θα μπορούσαν να αποτελέσουν αντικείμενο της μελέτης για την οργάνωση, τις λειτουργίες του αλλά και το τρέχον επίπεδο οργάνωσης του εσωτερικού ελέγχου. Τα εγχειρίδια αυτά περιλαμβάνουν την οργάνωση των υπηρεσιών, το τηρούμενο λογιστικό σύστημα αλλά και τη λειτουργία της Διεύθυνσης Οικονομικού Ελέγχου και Επιθεωρήσεων.

Πέραν της μελέτης των ανωτέρω εγχειριδίων, πραγματοποιήθηκε επί τόπου έρευνα σε μια Μονάδα του οργανισμού, με σκοπό την κατανόηση και την παρακολούθηση των

³ Φ.800/ΑΔ.10584/Σ2119/13-9-18/ΓΕΑ/Δ6/2

διαδικασιών σε συνεργασία με τα αρμόδια όργανα, τα οποία παρείχαν επαρκείς πληροφορίες, ενώ μελετήθηκαν και οι μηχανογραφικές εφαρμογές που χρησιμοποιεί ο οργανισμός.

Αποτέλεσμα αυτής της μελέτης ήταν ο σχηματισμός άποψης για τις δομές ελέγχου, που δραστηριοποιούνται στα διάφορα επίπεδα διοίκησης και στάδια δραστηριοτήτων του οργανισμού, οι αρμοδιότητες και τα καθήκοντα αυτών, ενώ πραγματοποιήθηκε και μια προσπάθεια ένταξης αυτών σε ένα ενιαίο σύστημα εσωτερικού ελέγχου, δομημένου υπό το μοντέλο των τριών γραμμών άμυνας.

Επίσης μελετήθηκε και παρουσιάζεται η συνήθης δομή μιας Μονάδας της ΠΑ, κυρίως σε ότι αφορά την λειτουργία του τμήματος οικονομικού και προτείνεται ένα γενικό μοντέλο για τον εσωτερικό έλεγχο μιας Μονάδας. Εν συνεχεία μελετήθηκε η νομοθεσία περί της εκτέλεσης του κρατικού Π/Υ και της τήρησης του Μητρώου Δεσμεύσεων των φορέων της Γενικής Κυβέρνησης και σχεδιάστηκε ένα λεπτομερές σχέδιο ελέγχου της αντίστοιχης λειτουργίας στο επίπεδο μια Μονάδας της ΠΑ.

5.3.Ο έλεγχος στην Πολεμική Αεροπορία

Στις Ένοπλες Δυνάμεις και ειδικότερα στην ΠΑ, διενεργούνται έλεγχοι σε πολλά επίπεδα και σε όλες τις λειτουργίες της. Οι έλεγχοι αυτοί διενεργούνται από τις υφιστάμενες δομές ελέγχου, όπως η Γενική Διεύθυνση Επιθεωρήσεων του Γενικού Επιτελείου Αεροπορίας (ΓΕΑ), οι Διευθύνσεις Οικονομικών Επιθεωρήσεων και Ελέγχων (ΔΟΕΕ), τα Ελεγκτήρια Δαπανών, η Μονάδα Εσωτερικού Ελέγχου καθώς και από το νεοσύστατο διακλαδικό Σώμα Οικονομικών Επιθεωρητών (ΣΟΕ).

Στην ΠΑ διενεργούνται τακτικά και εκτάκτως πλήθος ελέγχων, επιθεωρήσεων και αξιολογήσεων, τόσο για τη διαχείριση του δημοσίου χρήματος και της περιουσίας όσο και για τις λοιπές λειτουργίες οι οποίες δεν επηρεάζουν άμεσα την οικονομική κατάσταση του οργανισμού αλλά έμμεσα επιδρώντας στην ορθή διακυβέρνηση και στην αποτελεσματική και αποδοτική λειτουργία του. Κάθε τμήμα μιας αυτοτελούς Μονάδας, ελέγχεται για την ορθή στελέχωση, την επάρκεια και την ορθή εφαρμογή των κανονισμών λειτουργίας, την ύπαρξη του απαραίτητου εξοπλισμού και την ορθή συντήρηση του, την επάρκεια γνώσεων του προσωπικού για λοιπά θέματα ανάλογα με τη φύση του αντικειμένου του.

Επί της διαχείρισης του δημοσίου χρήματος και περιουσίας, πραγματοποιείται ετησίως τακτική οικονομική επιθεώρηση, από την αρμόδια Διεύθυνση Οικονομικών Ελέγχων Επιθεωρήσεων (ΔΟΕΕ), σε κάθε αυτόνομη οικονομικά Μονάδα και ελέγχονται τα πεπραγμένα

από την προηγούμενη αντίστοιχη επιθεώρηση. Επίσης πραγματοποιείται ετήσια οικονομική επιθεώρηση από Ανώτερους Αξιωματικούς του οικονομικού σώματος σε όλες τις Μονάδες της ΠΑ κατά την έναρξη του κάθε οικονομικού έτους και ελέγχονται οι λογιστικές εγγραφές του μηνός Δεκεμβρίου, η σωστή απεικόνιση των οικονομικών μεγεθών στο ισοζύγιο, το ορθό κλείσιμο των βιβλίων για την προηγούμενη χρήση και η ακριβής μεταφορά των υπολοίπων στο νέο οικονομικό έτος. Παράλληλα διενεργούνται από τις ΔΟΕΕ έκτακτες οικονομικές επιθεωρήσεις κατόπιν εντολής της Ηγεσίας.

Οι δαπάνες της ΠΑ ελέγχονται προληπτικά από τα ΕΛΔΑ και από την Υπηρεσία του Ειδικού Λογιστηρίου του ΥΠΕΘΑ, όπου αυτό προβλέπεται νομικά. Επίσης πραγματοποιείται και κατασταλτικός έλεγχος των δαπανών από το Ελεγκτικό Συνέδριο του Κράτους.

Μορφές ελέγχου

Ο «οικονομικός έλεγχος»⁴ είναι μια μεθοδολογικά προγραμματισμένη, τεκμηριωμένη και τυποποιημένη διαδικασία, που συνίσταται στην παρακολούθηση των οικονομικών δραστηριοτήτων και λειτουργιών μιας υπηρεσίας.

Στην έννοια του «οικονομικού ελέγχου» εμπίπτει και ο επί τόπου λογιστικός έλεγχος των διαχειρίσεων κάθε περιουσιακού στοιχείου, των λογιστηρίων και των υπολόγων γενικά, καθώς και η διαπίστωση των διαθέσιμων υπολοίπων από κάθε περιουσιακό στοιχείο στη διαχείριση των υπολόγων, σε αντιπαραβολή με τα αντίστοιχα λογιστικά υπόλοιπα που προκύπτουν από τα επίσημα λογιστικά και διαχειριστικά βιβλία ή άλλα στοιχεία.

Ο έλεγχος στοχεύει στην εξέταση της νομιμότητας και κανονικότητας των δαπανών, την τήρηση του νομοθετικού και θεσμικού πλαισίου που διέπει τη λειτουργία των διαχειρίσεων, λογιστηρίων, εκμεταλλεύσεων και γενικά των οικονομικών υπηρεσιών της ΠΑ. Επίσης, σκοπός του ελέγχου είναι η έγκαιρη διαπίστωση προβλημάτων προτού αυτά διογκωθούν, η παροχή προτάσεων και η εφαρμογή διορθωτικών μέτρων.

Ο ως άνω οικονομικός έλεγχος διενεργείται από τις προβλεπόμενες υπηρεσίες οικονομικών επιθεωρήσεων, ωστόσο, εκτός από τους οικονομικούς επιθεωρητές, έλεγχο στους υπολόγους των διαχειρίσεων χρηματικού των Μονάδων και Υπηρεσιών της ΠΑ διενεργούνται και από τα όργανα αυτών.

⁴ ΕΠΑ Δ - 1/ΜΑΡΤΙΟΣ 2018

Έλεγχος και εκκαθάριση δαπάνης

Ο έλεγχος των λογαριασμών δαπανών, που διενεργείται κατά την εκκαθάρισή τους από τις αρμόδιες Υπηρεσίες Ελέγχου, αποτελεί έλεγχο νομιμότητας και κανονικότητας των δαπανών. Αρμόδιες υπηρεσίες ελέγχου λογαριασμών δαπανών είναι τα ΕΛΔΑ, οι Υπηρεσίες του Επιτρόπου του Ελεγκτικού Συνεδρίου, καθώς και λοιπές Υπηρεσίες ανάλογα με το είδος της δαπάνης (Διευθύνσεις Έργων, Υγειονομική Υπηρεσία Ελέγχου κ.α.). Η εκκαθάριση των δαπανών είναι η διαδικασία με την οποία προσδιορίζονται οι οφειλές της ΠΑ, το ακριβές ποσό, το απαιτητό και δικαιολογημένο αυτών, κατόπιν εξέτασης και ελέγχου των προβλεπόμενων δικαιολογητικών που τις υποστηρίζουν.

Προληπτικός έλεγχος

Ο προληπτικός έλεγχος διενεργείται, σύμφωνα με τις κάθε φορά ισχύουσες διατάξεις, από τα αρμόδια όργανα της ΠΑ, στις υπό έγκριση οικονομικές πράξεις της Διοίκησης, με σκοπό να προληφθούν μη κανονικές και μη νόμιμες ενέργειες των υπευθύνων οργάνων, πριν από την ανάληψη οικονομικών υποχρεώσεων σε βάρος πιστώσεων του προϋπολογισμού της ΠΑ, καθώς και των κεφαλαίων εκτός κρατικού προϋπολογισμού.

Κατασταλτικός έλεγχος

Διενεργείται από το Ελεγκτικό Συνέδριο στους λογαριασμούς δαπανών των υπολόγων, με αντικείμενο την εξακρίβωση της νομιμότητας και κανονικότητας των δαπανών αυτών. Μετά το πέρας του, το Ελεγκτικό Συνέδριο είτε απαλλάσσει τον υπόλογο από κάθε ευθύνη για την διαχείριση του, είτε διαπιστώνει έλλειμμα το οποίο καταλογίζει σε βάρος του υπαιτίου.

Έλεγχος λογαριασμών εσόδων

Τα έσοδα, προερχόμενα από οποιαδήποτε αιτία του Δημοσίου και των Εκμεταλλεύσεων, υπόκεινται σε έλεγχο. Ο έλεγχος αποσκοπεί στην εξακρίβωση της νομιμότητας και κανονικότητας του, καθώς και στην πληρότητα των δικαιολογητικών που τα υποστηρίζουν. Αρμόδιες Υπηρεσίες ελέγχου εσόδων είναι τα ΕΛΔΑ, το Ελεγκτήριο Υλικών Αεροπορία (ΕΛΥΑ) και οι Οικονομικοί Επιθεωρητές.

Διοικητικός Έλεγχος

Ο Διοικητικός έλεγχος αφορά την εποπτεία των υποδεέστερων υπηρεσιών και οργάνων οικονομικής μέριμνας και λογιστικού, καθώς και των υπηρεσιών και των οργάνων ελέγχου, ασκείται από τις προϊστάμενες Διοικήσεις μέσω των υποβαλλόμενων σε αυτές οικονομικών αναφορών, απολογιστικών στοιχείων, εκθέσεων Οικονομικής Επιθεωρήσεως, ειδικών

αναφορών και εκθέσεων Διοικητικής Επιθεώρησης. Στην έννοια του ανωτέρω ελέγχου περιλαμβάνεται και ο λειτουργικός έλεγχος, ο οποίος ενεργείται από τη Διοίκηση και τα λοιπά αρμόδια όργανα παράλληλα με τη λειτουργία των Διαχειρίσεων εντός της Μονάδος.

Οικονομικές επιθεωρήσεις⁵

Οικονομική Επιθεώρηση είναι ο επί τόπου λογιστικός έλεγχος των διαχειρίσεων κάθε περιουσιακού στοιχείου (χρηματικού, υλικού, τροφών, εφοδίων), των λογιστηρίων και των υπολόγων γενικά, καθώς και η διαπίστωση των διαθέσιμων υπολοίπων από κάθε περιουσιακό στοιχείο στα χέρια των υπολόγων, σε αντιπαραβολή με τα αντίστοιχα λογιστικά υπόλοιπα που προκύπτουν από τα επίσημα λογιστικά και διαχειριστικά βιβλία ή άλλα στοιχεία.

- Τακτική

Είναι ο επί τόπου καθολικός και λεπτομερής έλεγχος των Οικονομικών Υπηρεσιών των Μονάδων και Υπηρεσιών της ΠΑ για όλες τις λογιστικές και διαχειριστικές πράξεις των υπολόγων μιας συγκεκριμένης χρονικής περιόδου και αποβλέπει στην λογοδοσία και απαλλαγή των υπολόγων και των οργάνων των διαχειρίσεων των Μονάδων και Υπηρεσιών της ΠΑ για την περίοδο που ελέγχθηκε, εξαιρουμένων των περιπτώσεων που εμπíπτουν στην αρμοδιότητα του Ελεγκτικού Συνεδρίου.

- Ετήσια

Είναι η επί τόπου θεώρηση του κλεισίματος των διαχειριστικών και λογιστικών βιβλίων και στοιχείων των υπολόγων διαχειριστών παντός περιουσιακού στοιχείου του Δημοσίου (χρηματικού, υλικού, τροφών και εφοδίων), των εκμεταλλεύσεων εξυπηρέτησης προσωπικού και των ΝΠΔΔ που εποπτεύονται, μέσω των ΓΕΑ, από τον ΥΕΘΑ. Διενεργείται μέχρι την 20^η Ιανουαρίου κάθε έτους και ο οικονομικός έλεγχος και η θεώρηση των λογιστικών και διαχειριστικών πράξεων των αρμοδίων οργάνων αφορά το χρονικό διάστημα από την 1^η Δεκεμβρίου μέχρι την 31^η.

- Έκτακτη

Είναι ο επί τόπου έλεγχος σε άνωποτο χρόνο, της εύρυθμης και κανονικής λειτουργίας των Διαχειρίσεων Χρηματικού των Μονάδων και Υπηρεσιών της ΠΑ, από οικονομικής πλευράς και της ύπαρξης στα χέρια των υπολόγων των χρημάτων και παραστατικών χρήματος, όπως αυτά προκύπτουν από τα αντίστοιχα λογιστικά και διαχειριστικά βιβλία και στοιχεία.

- Ειδική

⁵ ΕΠΑ ΓΕ / ΔΟΕΕ 20 / ΙΟΥΛΙΟΣ 2013

Διενεργείται κατόπιν ειδικής διαταγής της Προϊστάμενης Αρχής, στην οποία αναφέρεται ο σκοπός της επιθεώρησης, τα προς επιθεώρηση αντικείμενα ή η χρονική διαχειριστική περίοδος για την οποία θα διεξαχθεί ο ειδικός οικονομικός έλεγχος.

- Διοικητική

Διενεργείται περιοδικά ή έκτακτα από όργανα που ανήκουν σε Προϊστάμενο, της Μονάδας ή Υπηρεσίας, Κλιμάκιο ή το ΓΕΑ, τα οποία έχουν αρμοδιότητα επί των οικονομικών θεμάτων των Μονάδων και Υπηρεσιών της ΠΑ. Αποσκοπεί στον έλεγχο της οικονομικής δραστηριότητας των Μονάδων και Υπηρεσιών της ΠΑ και την ενημέρωση των Προϊστάμενων Αρχών επί της οικονομικής, διαχειριστικής και γενικά της λειτουργικής κατάστασης αυτών και στην επί τόπου ή και εκ των υστέρων παροχή απαραίτητων κατευθυντήριων οδηγιών και την επιβολή διορθωτικών μέτρων για την τακτοποίηση δυσλειτουργιών, προβλημάτων, δυσχερειών, καθώς και τον έλεγχο των υπευθύνων, εφόσον απαιτείται. Με τις Διοικητικές Επιθεωρήσεις αποσκοπείται ειδικότερα⁶:

- Η άσκηση εποπτείας επί όλων των τομέων οικονομικής μέριμνας και λογιστικού των ΕΔ, ως διαχειρίσεων και υπολόγων χρηματικού, υλικού, εφοδίων και λοιπών περιουσιακών στοιχείων, Ελεγκτηρίων Δαπανών – Υλικού, Υπηρεσιών Διατακτών, Δημοσίων Στρατιωτικών Ταμείων κλπ.
- Η εξασφάλιση της ομαλής λειτουργίας αυτών.
- Η πρόληψη ανωμαλιών και αντικανονικών ενεργειών ή καταστάσεων.
- Η τήρηση του ισχύοντος κατά περίπτωση λογιστικού συστήματος και των προβλεπόμενων βιβλίων και εντύπων.
- Η διαπίστωση εκπλήρωσης της αποστολής των επιθεωρούμενων τομέων και της ορθής αντιμετώπισης τυχόν δυσχερειών.
- Η έγκαιρη λήψη των ενδεδειγμένων μέτρων τακτοποιήσεως τυχόν υφιστάμενων εκκρεμοτήτων.
- Η επί τόπου παροχή οδηγιών στα αρμόδια κατά περίπτωση όργανα οικονομικής μέριμνας και λογιστικού, για την ακριβή εφαρμογή των αντίστοιχων διατάξεων.

⁶ ΕΠΑ ΓΕ / ΔΟΕΕ 20 / ΙΟΥΛΙΟΣ 2013

Υπάρχουσες Δομές Ελέγχου

Ελεγκτικά Όργανα εντός των Μονάδων⁷

Σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις και διαταγές τα όργανα των Μονάδων της ΠΑ, τα οποία είναι αρμόδια και έχουν τις σχετικές ευθύνες για τον έλεγχο των πάσης φύσεως υπολόγων των διαχειρίσεων, είναι τ' ακόλουθα :

- Ο Διοικητής ή ο προϊστάμενος φορέας, είτε αυτοπροσώπως είτε μέσω του Διευθυντή και του ΕΟΥ , έχει αρμοδιότητα ελέγχου εφ' όλων των διαχειρίσεων και υπολόγων της Μονάδας, καθώς και των οικονομικά εξαρτημένων Μονάδων και Υπηρεσιών.
- Ο Διευθυντής των ΔΟΥ και ΔΟΙ δύναται είτε αυτοπροσώπως είτε μέσω των Τμηματάρχων να ασκήσει έλεγχο εφ' όλων των διαχειρίσεων, γραφείων και υπολόγων της Διεύθυνσής του, των μερικών διαχειρίσεων εκμεταλλεύσεων και τροφοδοσίας και των αντίστοιχων διαχειρίσεων των Μονάδων στις οποίες παρέχεται οικονομική υποστήριξη.
- Ο ΕΟΥ έχει αρμοδιότητα ελέγχου εφ' όλων των διαχειρίσεων, γραφείων και υπολόγων του τμήματός του, των μερικών διαχειρίσεων των εκμεταλλεύσεων και της τροφοδοσίας και των αντίστοιχων διαχειρίσεων των Μονάδων στις οποίες παρέχεται οικονομική υποστήριξη. Εξαιρούνται τα Γραφεία Εκμεταλλεύσεων και Π/Υ των ΔΟΥ, στα οποία ο έλεγχος του αντικειμένου τους διενεργείται από τους αρμόδιους τμηματάρχες.
- Οι Τμηματάρχες των ΔΟΥ-ΔΟΙ έχουν αρμοδιότητες ελέγχου εφ' όλων των διαχειρίσεων, γραφείων και υπολόγων των τμημάτων τους καθώς και των συναφών με το τμήμα τους διαχειρίσεων των υποστηριζόμενων Μονάδων, εφόσον υφίστανται.
- Ο ΔΧ έχει αρμοδιότητα ελέγχου εφ' όλων των μερικών διαχειρίσεων χρηματικού της διαχείρισής του, ως φυσικός προϊστάμενος των υπολόγων αυτών.
- Οι Διοικητές των εξαρτημένων οικονομικά Μονάδων, οι οποίοι έχουν αρμοδιότητα εφ' όλων των διαχειρίσεων των Μονάδων τους, παράλληλα προς την αρμοδιότητα των ανωτέρω οργάνων ελέγχου.

Σύμφωνα με την ισχύουσα νομοθεσία την πρωταρχική ευθύνη για τον έλεγχο των πάσης φύσεως υπολόγων έχουν ο ΕΟΥ και οι Τμηματάρχες, των οποίων τα καθήκοντα κατά κύριο λόγο είναι του ελέγχου των διαχειρίσεων και υπολόγων. Συνεπώς τα ως άνω όργανα είτε αυτεπάγγελτα, είτε μετά από εντολή του Διοικητή ή Διευθυντή ασκούν συνεχή εποπτεία και έλεγχο εφ' όλων των λεπτομερειών της οικονομικής και λογιστικής υπηρεσίας, με

⁷ ΕΠΑ Δ - 1/ΜΑΡΤΙΟΣ 2018

αντικειμενικό σκοπό τη διασφάλιση των διαχειριζομένων χρημάτων και εν γένει τίτλων του Δημοσίου από τους υπολόγους.

ΕΟΥ⁸

Ο Επόπτης ή Τμηματάρχης Οικονομικών Υπηρεσιών, εν συντομία ΕΟΥ είναι υπεύθυνος για τα οικονομικά θέματα που αφορούν τον Π/Υ, τις προμήθειες, τους εσωτερικούς πόρους και γενικά ό,τι εμπίπτει στο οικονομικό πεδίο της Μονάδας. Είναι σύμβουλος του Διοικητή της Μονάδας σε οικονομικά θέματα και είναι υπεύθυνος απέναντί του για τη νόμιμη και κανονική λειτουργία του Τμήματος και την υλοποίηση του έργου του.

Ασκεί συνεχή εποπτεία επί των οικονομικών θεμάτων του Τμήματος και παρακολουθεί την εύρυθμη και κανονική λειτουργία του, παρέχοντας οδηγίες στους διαχειριστές και το λοιπό προσωπικό του Τμήματος, ώστε να υλοποιούν το έργο τους σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις.

Διενεργεί οικονομικούς ελέγχους σε όλους τους διαχειριστές του τμήματος, των εκμεταλλεύσεων και της τροφοδοσίας για τη διασφάλιση της νομιμότητας και κανονικότητας των λογιστικών πράξεων, εισπράξεων και πληρωμών.

Ελέγχει αν εισπράττονται έγκαιρα και κανονικά οι οικονομικές απαιτήσεις της Μονάδας, καθώς και εάν τακτοποιούνται εντός του προβλεπόμενου χρονικού διαστήματος οι υποχρεώσεις της.

Προσυπογράφει τις καταστάσεις λογιστικής συμφωνίας διαχειρίσεων και ταμίων κατά το ημερήσιο κλείσιμο του ταμείου, ελέγχει και υπογράφει τα λογιστικά βιβλία των διαχειριστών καθημερινά μετά το κλείσιμό τους. Ελέγχει και υπογράφει στο τέλος κάθε μήνα το ισοζύγιο ταμείου και τις οικείες καταστάσεις, βεβαιώνοντας την ακρίβεια των οικονομικών και λογιστικών πράξεων. Ελέγχει κι υπογράφει τακτικά τα βιβλία των εκμεταλλεύσεων και διενεργεί τακτικές και έκτακτες απογραφές.

Συνεργάζεται με φορείς της Μονάδας για τον προσδιορισμό και την υλοποίηση κοινών διαδικασιών, σύμφωνα με τα ισχύοντα θεσμικά κείμενα.

Ελέγχει την πραγματοποίηση δημοσιονομικών δεσμεύσεων, την τήρηση των ανωτάτων ορίων του Π/Υ της Μονάδας, των ειδικών περί ανάληψης υποχρεώσεων διατάξεων, τη μη συσσώρευση ληξιπρόθεσμων οφειλών, την τήρηση του μητρώου δεσμεύσεων και τη διενέργεια δαπανών μόνο εφόσον υπάρχει πίστωση υπό αντίστοιχους κωδικούς στον οικείο Π/Υ.

⁸ ΕΠΑ Δ - 1/ΜΑΡΤΙΟΣ 2018

Παρακολουθεί την πορεία ανάλωσης των πιστώσεων και μεριμνά για τη σύνταξη και υποβολή αρμοδίως αξιόπιστων δημοσιονομικών στοιχείων σύμφωνα με τις εκδιδόμενες κανονιστικές πράξεις, τις σχετικές εγκυκλίους του Υπουργείου Οικονομικών και τις οδηγίες της Προϊστάμενης Αρχής, εντός του προβλεπόμενου χρονικού διαστήματος. Εάν διαπιστώσει αποκλίσεις στην εκτέλεση του Π/Υ ενημερώνει τον Διοικητή και την Προϊστάμενη Αρχή, υποβάλλοντας προτάσεις για διορθωτικές ενέργειες.

ΕΛΔΑ⁹

Τα ΕΛΔΑ έχουν αποστολή τον έλεγχο της νομιμότητας και κανονικότητας πάσης φύσεως δαπανών της ΠΑ, την εκκαθάριση αυτών, την εντολή πληρωμής τους (ενταλματοποίηση), καθώς και την έκδοση Χρηματικών Ενταλμάτων Προπληρωμής (ΧΕΠ) δευτερεύοντος διατάκτη, με γνώμονα την διασφάλιση της εύρυθμης λειτουργίας των οικονομικών δραστηριοτήτων των Μονάδων και Υπηρεσιών της ΠΑ.

Οι βασικές αρμοδιότητες των Ελεγκτηρίων είναι οι ακόλουθες :

- Ο έλεγχος και η εκκαθάριση των δαπανών που πραγματοποιούν οι Μονάδες και Υπηρεσίες της ΠΑ σε βάρος των εγκεκριμένων πιστώσεων του Π/Υ τους και των εσωτερικών τους πόρων.
- Η βεβαίωση των δικαιωμάτων των δικαιούχων.
- Η έκδοση των εντολών πληρωμής.

Επιτελικός Έλεγχος

Οι Διευθύνσεις του ΓΕΑ καθώς και του Αρχηγείου και των Διοικήσεων, ασκούν έλεγχο και εποπτεία στις υπαγόμενες σε αυτές Μονάδες και Υπηρεσίες, επί του αντικείμενου της κάθε Διεύθυνσης, μέσω των αναφορών που λαμβάνουν από αυτές τακτικά ή εκτάκτως, απολογιστικών στοιχείων, εκθέσεων οικονομικών επιθεωρήσεων, καθώς και μέσω επισκόπησης των καταχωρήσεων τους στις σχετικές μηχανογραφικές εφαρμογές.

Διεύθυνση Οικονομικού Ελέγχου και Επιθεωρήσεων (ΔΟΕΕ)

Το ΓΕΑ/ΔΟΕΕ υπάγεται στη Γενική Επιθεώρηση (ΓΕ) του ΓΕΑ και ως αντικείμενο έχει τη διενέργεια επιθεωρήσεων στις διαχειρίσεις χρηματικού, υλικού και τροφών των Μονάδων και Υπηρεσιών της ΠΑ και στα εν γένει όργανα οικονομικής μέριμνας και λογιστικού. Επίσης ευθύνεται για τον έλεγχο των οικονομικών πράξεων και ενεργειών της Διοίκησης, με τις οποίες

⁹ ΕΠΑ Δ - 1/ΜΑΡΤΙΟΣ 2018

πρόκειται να αναληφθούν οικονομικές υποχρεώσεις σε βάρος των πιστώσεων του προϋπολογισμού εξόδων της ΠΑ ή των κεφαλαίων εκτός κρατικού προϋπολογισμού εξετάζοντας κι εξακριβώνοντας το νόμιμο και κανονικό των συντασσόμενων, από τα αρμόδια όργανα, οικείων σχεδίων πράξεων (αποφάσεων, διαταγών κ.α.), σύμφωνα με τα καθοριζόμενα στις κείμενες διατάξεις .

Μονάδα Εσωτερικού Ελέγχου (Μ.Ε.Ε.)

Με την Αριθμ. Φ. 800/265/139770/23-12-14 απόφαση, που δημοσιεύτηκε στο ΦΕΚ β' 3465/2014, συστήθηκε η Μονάδα Εσωτερικού Ελέγχου στο Υπουργείο Εθνικής Άμυνας, η οποία ορίστηκε ως μια ανεξάρτητη υπηρεσία, που υπάγεται απευθείας στον Υπουργό και λειτουργεί ως οργανωτική μονάδα επιπέδου διεύθυνσης.

Αποστολή της Μ.Ε.Ε. είναι να παρέχει διαβεβαίωση περί της επάρκειας των συστημάτων διαχείρισης και ελέγχου των Μονάδων – φορέων του Υπουργείου και να υποβάλει προτάσεις για τη λήψη μέτρων βελτίωσης των συστημάτων αυτών με σκοπό την αποτελεσματική λειτουργία τους.

Η Μονάδα Εσωτερικού ελέγχου έχει ελεγκτικές – συμβουλευτικές αρμοδιότητες, υλοποιεί πλήρως τις προδιαγραφές που ορίζονται από τα διεθνή ελεγκτικά πρότυπα, καθώς και από τα πρότυπα και τις μεθοδολογίες συστημάτων και διαχείρισης εσωτερικού ελέγχου, που διαμορφώνονται σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου 12 του Ν. 3492/2006.

Σώμα Οικονομικών Επιθεωρητών (ΣΟΕ)

Με το Ν. 4494/2017 «Ρυθμίσεις περί σταδιοδρομίας και εξέλιξης στελεχών και οικονομικής μέριμνας και λογιστικού των Ενόπλων Δυνάμεων, σύσταση Κοινού Σώματος Οικονομικών Επιθεωρητών και άλλες διατάξεις.», συνιστάται Κοινό Σώμα Οικονομικών Επιθεωρητών (ΟΕ) των Ενόπλων Δυνάμεων, υπαγόμενο στον Αρχηγό του Γενικού Επιτελείου Εθνικής Άμυνας (Γ.Ε.ΕΘ.Α.). Αποστολή του Σώματος είναι η οργάνωση, διενέργεια και λειτουργία της οικονομικής επιθεώρησης και του εσωτερικού ελέγχου, καθώς επίσης και η πρόληψη, έρευνα και καταστολή οικονομικών εγκλημάτων σε βάρος των οικονομικών συμφερόντων του Υπουργείου Εθνικής Άμυνας, των εποπτευόμενων από αυτό ή υπαγόμενων σε αυτό νομικών προσώπων και των Ενόπλων Δυνάμεων.

Το Σώμα ΟΕ, ασκεί τις ακόλουθες αρμοδιότητες:

- α) διενέργεια επιτόπιου χρηματοοικονομικού ελέγχου στο προσυμβατικό στάδιο και κατά τη σύναψη και εκτέλεση των συμβάσεων με αντισυμβαλλόμενο το Υπουργείο Εθνικής Άμυνας, ή τα εποπτευόμενα από αυτό ή υπαγόμενα σε αυτό νομικά πρόσωπα και Υπηρεσίες των ΕΔ,
- β) διενέργεια χρηματοοικονομικού ελέγχου επί των πάσης φύσεως οικονομικών υπηρεσιών, δημοσίων υπολόγων και Διαχειρίσεων των Ενόπλων Δυνάμεων καθώς και επί των νομικών προσώπων και των Υπηρεσιών που υπάγονται στο Υπουργείο Εθνικής Άμυνας ή εποπτεύονται από αυτό και διαχειρίζονται δημόσιο χρήμα,
- γ) παροχή βεβαίωσης:
- αα) για τη νόμιμη διαχείριση και τη νόμιμη σύνταξη των οικονομικών αναφορών και καταστάσεων,
- ββ) για τη νόμιμη σύναψη και εκτέλεση των συμβάσεων της ως άνω περίπτωσης α΄,
- γγ) ότι οι οικονομικές καταστάσεις και αναφορές είναι απαλλαγμένες από ουσιώδη σφάλματα και έχουν καταρτιστεί σύμφωνα με το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς,
- δδ) για την επάρκεια των συστημάτων διαχείρισης και ελέγχου του Υπουργείου Εθνικής Άμυνας, των εποπτευόμενων από αυτό ή υπαγόμενων σε αυτό νομικών προσώπων και των ΕΔ,
- δ) υποβολή προτάσεων για τη λήψη μέτρων αποκατάστασης δυσλειτουργιών και για την τροποποίηση και συμπλήρωση βελτίωση μεθόδων, διαδικασιών και συστημάτων λογιστικού και εν γένει των συστημάτων διαχείρισης και ελέγχου της υποπερίπτωσης δδ΄ της περίπτωσης γ΄, με σκοπό την αποτελεσματική λειτουργία τους,
- ε) ενημέρωση του Υπουργού Εθνικής Άμυνας, δια του Αρχηγού του Γ.Ε.ΕΘ.Α., και αποστολή προς τα αρμόδια όργανα του Υπουργείου Εθνικής Άμυνας, των Γενικών Επιτελείων και των λοιπών επιθεωρούμενων ελεγχόμενων φορέων των σχετικών εκθέσεων με τα πορίσματα επί των διενεργούμενων οικονομικών επιθεωρήσεων, με συγκεκριμένες προτάσεις προς υλοποίηση. Διά του Αρχηγού Γ.Ε.ΕΘ.Α. οι σχετικές εκθέσεις υποβάλλονται στις αρμόδιες Αρχές για την κατά περίπτωση υλοποίηση ενεργειών αρμοδιότητάς τους.

Δομές Ελέγχου της ΠΑ και το Μοντέλο των Τριών Γραμμών Άμυνας

Προηγουμένως παρουσιάστηκε το Μοντέλο των Τριών Γραμμών Άμυνας και η προσαρμογή του στα δεδομένα της διακυβέρνησης των δημοσίων οργανισμών. Οι υπάρχουσες δομές ελέγχου και επιθεώρησης της ΠΑ, θα μπορούσαν να προσεγγισθούν με αυτό το μοντέλο και να αποτελέσουν τα κομμάτια ενός Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου, με δραστηριότητα σε πολλά επίπεδα και αναφορά των αποτελεσμάτων και των παρατηρήσεων σε διάφορα επίπεδα διοίκησης, άλλα με κοινό σκοπό και με διαδικασίες επικοινωνίας και συνεργασίας, ώστε να αποτελέσουν ένα σύνολο.

Ο έλεγχος και η επιθεώρηση από το ΣΟΕ και το τμήμα Εσωτερικού Ελέγχου μπορούν να ενταχθούν στην Τρίτη Γραμμή Άμυνας, ως μια ανεξάρτητη υπηρεσία διασφάλισης και κοινοποίησης των αναφορών προς το εξωτερικό περιβάλλον.

Ο έλεγχος από τους Επόπτες Οικονομικών Υπηρεσιών μπορεί να ενταχθεί στη δεύτερη γραμμή άμυνας, εφόσον θεσμοθετηθεί και προτυποποιηθεί αναλόγως, υπό το συντονισμό των προϊστάμενων υπηρεσιών (ΓΕΑ, ΑΤΑ κτλ.) και της ΔΟΕΕ, σε συνδυασμό με επί τόπου διοικητικές επιθεωρήσεις από τα όργανα της ΔΟΕΕ, των Επιτελείων ή από ΕΟΥ άλλων Μονάδων. Καθώς ο οικονομικός έλεγχος και η οικονομική επιθεώρηση αποτελούν αρμοδιότητες του ΣΟΕ κατά το ΦΕΚ σύστασής του, η δεύτερη γραμμή άμυνας θα πρέπει να επικεντρωθεί στο κομμάτι του διοικητικού ελέγχου και της διοικητικής επιθεώρησης, όπως ορίζονται στο ΝΔ 721/70 και περιεγραφήκαν παραπάνω. Δηλαδή στον έλεγχο των διαδικασιών και στον έλεγχο της οικονομικής δραστηριότητας των Μονάδων και Υπηρεσιών της ΠΑ, όπως επίσης και στην ενημέρωση των Προϊστάμενων Αρχών επί της οικονομικής, διαχειριστικής και γενικά της λειτουργικής κατάστασης των Μονάδων υπαγωγής τους και στην επί τόπου ή και εκ των υστέρων παροχή απαραίτητων κατευθυντήριων οδηγιών και την επιβολή διορθωτικών μέτρων για την τακτοποίηση δυσλειτουργιών, προβλημάτων, δυσχερειών.

Στην πρώτη γραμμή άμυνας εντάσσονται οι μηχανισμοί λειτουργίας των υπηρεσιών της ΠΑ και οι δικλίδες ασφαλείας σε αυτούς. Στην πρώτη γραμμή άμυνα λαμβάνει μέρος όλο το προσωπικό που ασχολείται με τη διαχείριση της παρουσίας του οργανισμού, με την καθημερινή ενασχόλησή του και με τον συνεχή έλεγχο καλής λειτουργίας και εκτέλεσης των καθηκόντων του. Το έργο των τριών γραμμών άμυνας πρέπει να είναι συμπληρωματικό και να αποφεύγεται η επανάληψη του ελεγκτικού έργου προς αύξηση της αποδοτικότητας του εσωτερικού ελέγχου.

Το Μοντέλο αυτό θα ταίριαζε ιδιαίτερα στη δομή της ΠΑ, όπου κάθε Μονάδα είναι αυτόνομη και αυτοδιοικούμενη, με αποτέλεσμα να χρήζει ελέγχου στο επίπεδο της διοίκησής της ώστε αυτή να κάνει χρήση της αξίας του ελέγχου, ενώ παράλληλα η κάθε Μονάδα υπάγεται σε μια προϊστάμενη αρχή η οποία απαιτείται να έχει ένα μηχανισμό ελέγχου των Μονάδων υπαγωγής της (πρώτη και δεύτερη γραμμή άμυνας) και τέλος το σύνολο των Μονάδων και Υπηρεσιών υπάγονται στην ανώτερη διοίκηση του κλάδου, της στρατιωτικής και της πολιτικής ηγεσίας, στην οποία λογοδοτεί η Τρίτη γραμμή άμυνας.

Όπως προτείνουν και οι Chambers και Odar (2015), ο προσδιορισμός της γραμμής άμυνας στην οποία ανήκει το κάθε τμήμα είναι ζήτημα του σε ποιόν αυτό το τμήμα λογοδοτεί. Για παράδειγμα, το πρώτο επίπεδο διοίκησης ή διεύθυνσης προσωπικού λογοδοτεί προς το ανώτερο επίπεδο διοίκησης ή διεύθυνσης για την άσκηση εσωτερικού ελέγχου, ως μέρος της

πρώτης γραμμής άμυνας. Ο επικεφαλής της διαχείρισης κινδύνου και ο υπεύθυνος συμμόρφωσης λογοδοτούν στον διευθύνοντα σύμβουλο, ως μέρη της δεύτερης γραμμής άμυνας. Ο εσωτερικός έλεγχος (internal audit) πρέπει να λογοδοτεί στο διοικητικό συμβούλιο ως μέρος της τρίτης γραμμής άμυνας μαζί με άλλες υπηρεσίες που εξυπηρετούν άμεσα το διοικητικό συμβούλιο. Μπορούμε να συμπεράνουμε ότι υπάρχει μια τέταρτη γραμμή άμυνας που περιλαμβάνει εκείνα τα μέρη, όπως ο εξωτερικός έλεγχος, τα οποία είναι κατά κύριο λόγο υπόλογα στους ενδιαφερόμενους (stakeholders).

5.4. Υπηρεσίες και Μονάδες της ΠΑ

Η ΠΑ είναι ένας μεγάλος οργανισμός, με πολυσύνθετο έργο. Αποτελείται από Μονάδες διαφόρων μεγεθών (Πτέρυγες Μάχης, Σμηναρχίες κτλ.) και Υπηρεσίες, με ευρεία γκάμα αποστολής, που είναι διάσπαρτες σε όλη την ηπειρωτική και νησιωτική Ελλάδα. Εκτός από τις συνήθεις Μονάδες, που επιτελούν το έργο της, η ΠΑ διαθέτει υπηρεσίες υποστήριξης όπως Επιτελεία, Αρχηγείο, Διευθύνσεις, Στρατιωτικά Εκπαιδευτικά Ιδρύματά, Εργοστάσια, Συγκροτήματα Εξυπηρέτησης Προσωπικού, Λέσχες, Κέντρα Ετοιμότητας Διασποράς καθώς και Νομικά Πρόσωπα όπως το Μετοχικό Ταμείο Αεροπορίας. Ο μεγάλος όγκος, η διασπορά και η πολυπλοκότητα του οργανισμού, καθιστά απαραίτητη τη λειτουργία ενός ισχυρού συστήματος εσωτερικού ελέγχου και ικανό προσωπικό και δομές διακυβέρνησης. Όπως άλλωστε διαπιστώθηκε και από την έρευνα των Jiang, André, και Richard (2018) υπάρχει μια θετική σχέση μεταξύ της ποιότητας της λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου και της πολυπλοκότητας του οργανισμού, που επιβεβαιώνει ότι, οι πολύπλοκες επιχειρήσεις έχουν μεγαλύτερη ζήτηση για παρακολούθηση και παροχή συμβουλών και, ως εκ τούτου, μεγαλύτερη ανάγκη για επίσημους ελέγχους.

Συνήθης Οργάνωση Μονάδων της ΠΑ

Οι Μονάδες της ΠΑ έχουν, όπως αναφέραμε, ποικιλία μορφών και αποστολής και παρόλο που στερούνται αυτοτελούς νομικής προσωπικότητα, με ότι συνεπάγεται αυτό για τη λειτουργία και τη χρηματοδότησή τους, κάθε Μονάδα έχει πλήρη δομή Διοίκησης και λειτουργίας. Έκτος των εσόδων από τις εκμεταλλεύσεις που υπάγονται σε κάθε Μονάδα, η κύρια πηγή χρηματοδότησής τους είναι ο κρατικός Π/Υ. Ο εγκεκριμένος στην κάθε Μονάδα Π/Υ, που αποτελεί τμήμα του Π/Υ της ΠΑ, είναι κατόπιν της έγκρισης του, στην οικονομική δικαιοδοσία του εκάστοτε Διοικητή (Διατάκτη) και αναλώνεται με διαταγή του λαμβάνοντας πάντα υπόψη τα όρια οικονομικής εξουσίας που μεταβιβάζονται από τον ΥΕΘΑ στα κατώτερα όργανα.

Όργανα Ενόπλων Δυνάμεων είναι οι στρατιωτικοί γενικά, ανεξαρτήτως βαθμού και ειδικότητας, καθώς και οι επί σχέσει δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου υπηρετούντες στις ΕΔ τακτικοί ή έκτακτοι υπάλληλοι και εργατοτεχνίτες.

Πίνακας 5 - Όργανα της ΠΑ (ορισμοί)

Οικονομικά Ανεξάρτητη Μονάδα ή Υπηρεσία ΠΑ

- Είναι μια αυτοτελής υπηρεσία της ΠΑ με οικονομική αυτοτέλεια.

Οικονομικά Εξαρτημένη Μονάδα ή Υπηρεσία ΠΑ

- Είναι μια αυτοτελής υπηρεσία που δεν έχει οικονομική αυτοτέλεια, αλλά υποστηρίζεται οικονομικά από άλλη υπηρεσία.

Διοικητής Μονάδας

- Είναι ο διοικών τη Μονάδα ή την αυτοτελή Υπηρεσία, ανεξάρτητα από τον τίτλο της Μονάδας ή Υπηρεσίας που χρησιμοποιείται ανάλογα της κάθε φορά διαμορφούμενης οργάνωσης των Κλάδων των ΕΔ.

Διευθυντής Διεύθυνσης Οικονομικών Υπηρεσιών Οικονομικού

- Είναι ο Προϊστάμενος της Διεύθυνσης Οικονομικών Υπηρεσιών ή Οικονομικού (ΔΟΥ-ΔΟΙ).

Επόπτης ή Τμηματάρχης Οικονομικών Υπηρεσιών (ΕΟΥ)

- Είναι ο Τμηματάρχης ή Προϊστάμενος του Τμήματος Οικονομικού μιας ανεξάρτητης οικονομικά Μονάδας ή Διεύθυνσης Οικονομικών Υπηρεσιών ή Οικονομικού.

Διαχειριστής Χρηματικού (ΔΧ)

- Ο Διαχειριστής Χρηματικού (ΔΧ) διαχειρίζεται την πάγια προκαταβολή μιας ανεξάρτητης οικονομικά Μονάδας ή μιας Διεύθυνσης Οικονομικών Υπηρεσιών (ΔΥΟ-ΔΟΙ).
- Ταμειακή Επιτροπή Μονάδας - Υπηρεσίας

Ταμειακή Επιτροπή

- Ευθύνεται για τη διαχείριση και τον έλεγχο των ταμειακών διαθεσίμων της Μονάδας ή Υπηρεσίας της ΠΑ, δηλαδή των τραπεζικών λογαριασμών που τηρούνται στην Τράπεζα της Ελλάδας ή σε άλλες τράπεζες και των μετρητών που βρίσκονται στις οικείες διαχειρίσεις. Ως εκ τούτου είναι αρμόδια και για την υπογραφή των επιταγών της υπηρεσίας. Συνήθως αποτελείται από τον ΕΟΥ και τον ΔΧ.

Μερικός Διαχειριστής (ΜΔ) και Ταμίας

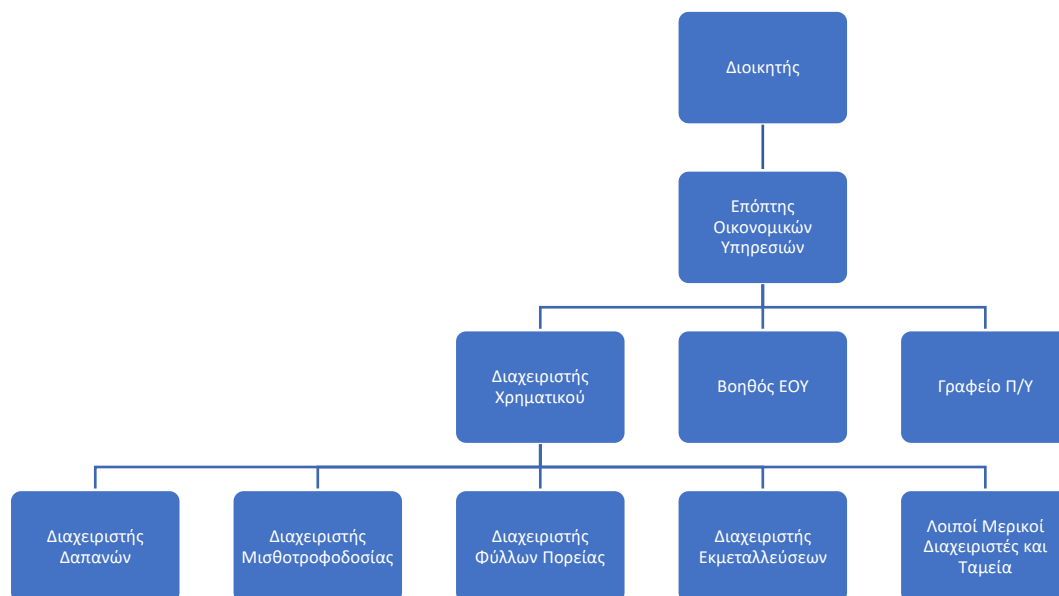
- Είναι οι άμεσοι βοηθοί του ΔΧ και συνεπικουρούν στην εκτέλεση του οικονομικού έργου της Μονάδας. Θεωρούνται δημόσιοι υπάλληλοι, καθώς διαχειρίζονται αξίες που ανήκουν στην ΠΑ.

Σε κάθε οικονομικά ανεξάρτητη Μονάδα, εκτός από τις Μονάδες στις οποίες έχει συγκροτηθεί ΔΟΥ ή ΔΟΙ, λειτουργεί Τμήμα Οικονομικού με αντικείμενο την παροχή οικονομικής υποστήριξης στη Μονάδα και σε Μονάδες που υποστηρίζονται από αυτή, με σκοπό την εκτέλεση της αποστολής τους.

Το έργο του τμήματος εκτελείται από τις εξής διαχειρίσεις, γραφεία, όργανα¹⁰:

- α. Διαχείριση Χρηματικού
- β. Μερικές Διαχειρίσεις
- γ. Ταμείο
- δ. Γραφείο Π/Υ
- ε. Γραφείο Εκμεταλλεύσεων
- στ. Βοηθός ΕΟΥ
- ζ. Γραμματεία

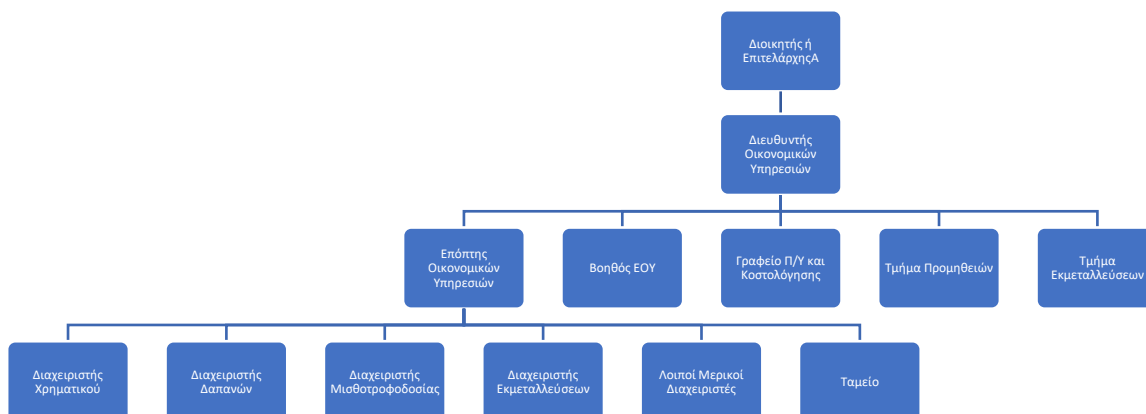
¹⁰ ΕΠΑ Δ - 1/ΜΑΡΤΙΟΣ 2018



Διάγραμμα 3 - Συνήθης οργάνωση οικονομικών υπηρεσιών Μονάδων της ΠΑ

Στις Διευθύνσεις Οικονομικών Υπηρεσιών (ΔΟΥ) ή Οικονομικού (ΔΟΙ), που αποτελούν οικονομικές υπηρεσία μέσω των οποίας παρέχεται οικονομική μέριμνα στη Μονάδα εντός της οποίας εδράζουν οι ΔΟΥ ή ΔΟΙ, καθώς και σε Μονάδες που υποστηρίζονται οικονομικά από αυτές για την εκτέλεση της αποστολής τους, στελεχώνονται κατά περίπτωση πέρα από τα ανωτέρω και οι θέσεις:

- α. Του Δντή Οικονομικών Υπηρεσιών ή Οικονομικού (Δ/ΔΟΥ-Δ/ΔΟΙ)
- β. Του Τμηματάρχη Π/Υ
- γ. Του Τμηματάρχη Προμηθειών και
- δ. Του Τμηματάρχη Εκμεταλλεύσεων.



Διάγραμμα 4 - Συνήθης οργάνωση Διευθύνσεων Οικονομικών Υπηρεσιών της ΠΑ

Κύριες Οικονομικές Διαχειρίσεις

Η πλέον σημαντική οικονομική διαχείριση μιας Μονάδος είναι η Διαχείριση Χρηματικού. Ο Διαχειριστής Χρηματικού είναι ο υπόλογος της πάγιας προκαταβολής, ενώ τηρεί τα λογιστικά βιβλία της Μονάδας, διενεργώντας λογιστικές εγγραφές, εκδίδει το μηνιαίο ισοζύγιο και τις λοιπές οικονομικές καταστάσεις εφαρμόζοντας το προβλεπόμενο λογιστικό σχέδιο.

Ιδιαίτερος σημαντικό είναι και το τμήμα Π/Υ, καθώς είναι υπεύθυνο για την εκτέλεση του Κρατικού Π/Υ, που αποτελεί τη σημαντικότερη πηγή χρηματοδότησης των Μονάδων. Η προσωρινή αδυναμία του λογιστικού συστήματος να καταγράψει τα οικονομικά μεγέθη του Π/Υ, καθιστά το εν λόγω τμήμα την κύρια πηγή πληροφόρησης για σημαντικά δεδομένα, όπως οι οφειλές της Μονάδος προς τρίτους, μέσω της τήρησης του Μητρώου Δεσμεύσεων, το οποίο, είναι ένα από τα σημαντικότερα «βιβλία» μιας οικονομικής υπηρεσίας ενός δημοσίου οργανισμού.

Όσον αφορά τις μερικές διαχειρίσεις, ιδιαίτερο βάρος πέφτει στη διαχείριση δαπανών, η οποία είναι υπεύθυνη για το μεγαλύτερο κομμάτι των δαπανών της Μονάδος, ενώ μεγάλο αντικείμενο ελέγχου, παρουσιάζουν οι διαχειρίσεις της μισθοτροφοδοσίας και των εκμεταλλεύσεων τόσο για την είσπραξη των εσόδων όσο και για τη παρακολούθηση των αποθεμάτων και της διαδικασίας καταγραφής αυτών.

Λογιστικό Σύστημα της ΠΑ¹¹

Ως Λογιστικό Σύστημα της ΠΑ ορίζεται η «Μηχανογραφημένη Διπλογραφική Λογιστική Ταμειακής Βάσης». Με τη μέθοδο αυτή τα οικονομικά γεγονότα των Μονάδων καταγράφονται μέσω μηχανογραφικής εφαρμογής στις ομάδες 3, 4, 5, 6 και 7 της Γενικής Λογιστικής, εξάγονται μηνιαία Ισοζύγια της Οικονομικής Θέσης των Μονάδων, προσδιορίζονται στο τέλος του έτους τα Αποτελέσματα Χρήσης, με χρήση των υπολογαριασμών της ομάδας 8 και διενεργούνται οι εγγραφές κλεισίματος. Στους λογαριασμούς της ομάδας 10 (λογαριασμοί Τάξεως) παρέχεται η δυνατότητα παρακολούθησης του Προϋπολογισμού διπλογραφικά. Δεν απαιτείται η καταγραφή των παγίων στοιχείων της ομάδας 1, η πραγματοποίηση αποσβέσεων και η έκδοση ισολογισμού.

Κατηγορίες Ελέγχου

Ο εσωτερικός έλεγχος, ως 'σύμβουλος της διοίκησης' δεν περιορίζεται στον παραδοσιακό οικονομικό έλεγχο (Financial Audit), δηλαδή έλεγχος επί των οικονομικών καταστάσεων, και

¹¹ ΕΠΑ Δ - 2/ ΜΑΡΤΙΟΣ 2018

μόνο. Αντίθετα κινείται σ' ένα ευρύτερο πεδίο φιλοσοφίας και πρακτικής εφαρμογής δίχως φραγμούς και περιορισμούς, κινείται σε επίπεδο συμβουλευτικού χαρακτήρα, σύμφωνα με το γενικότερο πνεύμα της ελεγκτικής (Παπαστάθης 2003).

Ο έλεγχος των οικονομικών καταστάσεων μπορεί να είναι οριζόντιος, ξεκινώντας από τα δικαιολογητικά και καταλήγοντας στα κονδύλια τού ισολογισμού. ή κάθετος έλεγχος, που ξεκινάει από κονδύλια τού ισολογισμού και καταλήγει στα δικαιολογητικά. Με τη κάθετη σκοπιά και με βάση την ομαδοποίηση των λογαριασμών, μπορούμε να κατηγοριοποιήσουμε τους ελέγχους σε μια οντότητα σε ελέγχους:

- Παγίων
- Αποθεμάτων
- Χρεογράφων και απαιτήσεων
- Διαχείρισης Χρηματικών Διαθεσίμων
- Καθαρής Θέσης
- Μακροχρόνων και Βραχυχρόνιων υποχρεώσεων
- Εσόδων
- Εξόδων
- Αμοιβών και εξόδων προσωπικού

Όπως αναφέραμε ανωτέρω, το αντικείμενο του εσωτερικού ελέγχου δεν περιορίζεται στα οικονομικά μεγέθη των λογαριασμών και δεν έχει ως σκοπό να βεβαιώσει την ακρίβεια των οικονομικών καταστάσεων, αλλά επεκτείνεται σε βάθος και αποσκοπεί στον έλεγχο της τήρησης των διαδικασιών που ορίζονται από τους κανονισμούς, τη νομοθεσία, τις εντολές της διοίκησης, τον έλεγχο της αποτελεσματικής λειτουργίας των δραστηριοτήτων και του προσωπικού αλλά και στη μελέτη και την πρόταση αλλαγών για τον εκσυγχρονισμό και την αύξηση της αποδοτικότητας του οργανισμού. Οι έλεγχοι μπορούν να επεκταθούν και σε λειτουργίες οι οποίες δεν έχουν εμφανή αποτελέσματα στις οικονομικές καταστάσεις, αν και τις επηρεάζουν έστω και έμμεσα. Θα μπορούσαν δε να κατηγοριοποιηθούν βάση των λειτουργιών και όχι βάση των λογαριασμών, όπως για παράδειγμα, έλεγχοι παραγωγής, ασφάλειας, πωλήσεων, προσωπικού κτλ. Η κατηγοριοποίηση τους όμως βάση λογαριασμού βοηθάει στην δημιουργία ενός συστήματος ελέγχων, πιο κοντά στα πρότυπα των εξωτερικών ελέγχων.

Έλεγχος Παγίων

Ο εσωτερικός έλεγχος των παγίων περιουσιακών στοιχείων αποσκοπεί στην ορθή καταχώρηση, παρακολούθηση και παρουσίαση τους στα λογιστικά βιβλία της εταιρίας, στην

εξακρίβωση της συνεπούς εφαρμογής των αποφάσεων της διοίκησης που σχετίζονται με τα πάγια, στη διαφύλαξη και προστασία τους από κινδύνους π.χ. κλοπή, απώλεια, πυρκαγιά, κ.ο.κ., καθώς και στην επίτευξη υψηλής απόδοσης των επενδεδυμένων στα πάγια αυτά κεφαλαίων (Νεγκάκης και Ταχυνάκης 2017).

Στο λογιστικό σύστημα της ΠΑ, αν και έχουν προβλεφθεί λογαριασμοί για την παρακολούθηση των Παγίων, αυτοί δεν ενημερώνονται (εξαίρεση αποτελούν τα ΝΠΔΔ, ΝΠΙΔ και το 251 ΓΝΑ). Ο εσωτερικός έλεγχος δεν περιορίζεται μόνο στην ορθή απεικόνιση των παγίων στα λογιστικά βιβλία και την καταγραφή των αποσβέσεων και απομειώσεων αυτών ή την καταγραφή τυχόν βαρών ή φορολογικών υποχρεώσεων, αλλά επεκτείνεται στις διαδικασίες διαβεβαίωσης ότι τα περιουσιακά στοιχεία που κατέχει ένας οργανισμός εξακολουθούν να υπάρχουν, βρίσκονται στην πρέπουσα κατάσταση και χρησιμοποιούνται κατά τις εντολές της Διοίκησης. Ως εκ τούτου, ο εσωτερικός έλεγχος στα πάγια περιουσιακά στοιχεία εξακολουθεί να έχει αξία όσον αφορά τις διαδικασίες καταγραφής των παγίων καθώς και των μεταβολών και προσθηκών αυτών στα αντίστοιχα μητρώα παγίων, στο βαθμό που αυτά τηρούνται, την προστασία τους από διάφορους κινδύνους (πχ ακραία καιρικά φαινόμενα, πυρκαγιές κτλ.) και την συνεπή εφαρμογή τυχόν αποφάσεων της διοίκησης.

Με την εφαρμογή των διατάξεων του ΠΔ 54/18, αναμένεται η καταχώρηση των παγίων περιουσιακών στοιχείων στα λογιστικά βιβλία των δημοσίων οργανισμών, αν και οι διατάξεις που αφορούν την μεταγενέστερη επιμέτρηση και τις λογιστικές προσαρμογές, προβλέπεται να εφαρμοστούν από 1-1-2023. Έως τότε ο εσωτερικός έλεγχος των παγίων θα πρέπει να επικεντρωθεί στον έλεγχο της ορθής και έγκαιρης τήρησης των μητρώων παγίων, στην εξασφάλιση της ασφάλειας, της συντήρησης και της καλής λειτουργίας αυτών, αλλά και την τήρηση των οδηγιών της Διοίκησης.

Έλεγχος Αποθεμάτων

Βασικοί σκοποί του εσωτερικού ελέγχου αποθεμάτων είναι (Νεγκάκης και Ταχυνάκης 2017):

- Η διαφύλαξη και η προστασία τους από διάφορους κινδύνους (π.χ. κλοπή, πυρκαγιά κτλ.).
- Η πιστή εφαρμογή των οδηγιών της Διοίκησης για την ορθή διαχείριση των αποθεμάτων.
- Η επίτευξη της μεγαλύτερης δυνατής απόδοσης των κεφαλαίων που έχουν δεσμευτεί για την απόκτηση των αποθεμάτων.
- Η ορθή λογιστική παρακολούθηση των αποθεμάτων.
- Η ορθή αποτίμησή τους στο τέλος της χρήσης.

Όμοια με τα πάγια στοιχεία και τα αποθέματα δεν απεικονίζονται στα λογιστικά βιβλία και στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις της ΠΑ, άλλα παρακολουθούνται εξολογιστικά σε ανάλογα βιβλία, ενώ υφίσταται μηχανογραφική εφαρμογή καταγραφής και παρακολούθησης των αποθεμάτων. Στις Μονάδες της ΠΑ, συναντάμε συνήθως αποθέματα τροφών και στρατιωτικού και λοιπού εξοπλισμού, καθώς και αποθέματα των εκμεταλλεύσεων που λειτουργούν υπό την εποπτεία τους, όπως εστιατόρια, κυλικεία κλπ. Για τα εν λόγω αποθέματα πραγματοποιούνται σειρά τακτικών και εκτάκτων απογραφών, καθώς και έλεγχοι τήρησης των βιβλίων.

Στις περιπτώσεις των εκμεταλλεύσεων, η απογραφή των αποθεμάτων πραγματοποιείται σε μηνιαία βάση, κατά το κλείσιμο των βιβλίων, με σκοπό να καθοριστεί το μηνιαίο αποτέλεσμα της κάθε εκμετάλλευσης (κέρδη ή ζημίες).

Χρεόγραφα και απαιτήσεις

Ο εσωτερικός έλεγχος χρεογράφων αφορά τις διαδικασίες που απαιτούνται από τον εσωτερικό ελεγκτή ώστε να περιορίζεται η ύπαρξη λαθών και να διασφαλίζεται η ακρίβεια και η αξιοπιστία των λογιστικών βιβλίων σε ότι αφορά τα χρεόγραφα.

Ο εσωτερικός έλεγχος των χρεογράφων αποσκοπεί (Νεγκάκης και Ταχυνάκης 2017):

- Στην σωστή καταχώρηση, παρακολούθηση και παρουσίαση των χρεογράφων στα λογιστικά βιβλία.
- Στην εξακρίβωση της εφαρμογής των αποφάσεων της διοίκησης, σε ότι αφορά τα χρεόγραφα.
- Στην ασφαλή φύλαξη και την προστασία των χρεογράφων από κινδύνους, όπως κλοπή, φυσική καταστροφή, απώλεια.
- Στην υψηλή απόδοση των κεφαλαίων που έχουν επενδυθεί σε χρεόγραφα.
- Στην είσπραξη των εσοδών, που προκύπτουν από την κατοχή τους.
- Στον έλεγχο της άσκηση όλων των δικαιωμάτων και ωφελειών, επί αυτών.
- Στον έλεγχο για την αποδοτική και αποτελεσματική διαχείρισή τους.
- Στον έλεγχο μη εκμετάλλευση των φορολογικών πλεονεκτημάτων κτλ.

Βασική επιδίωξη ενός καλά οργανωμένου και σωστά δομημένου συστήματος εσωτερικού ελέγχου, όσον αφορά το λογαριασμό των απαιτήσεων, είναι η διασφάλισή τους, αλλά και η σωστή διαχείρισή τους. Για το σκοπό αυτό, πραγματοποιούνται έλεγχοι συμφωνίας των λογαριασμών απαιτήσεων, της ορθής παρακολούθησης και των ενεργειών για την έγκαιρη είσπραξη και διεκδίκηση τους, αλλά και της πιστοληπτικής ικανότητας των πελατών, ώστε να αποφεύγεται η απώλεια των εσόδων. Ο εσωτερικός έλεγχος και στον τομέα των απαιτήσεων

προϋποθέτει την εξασφάλιση της πιστής εφαρμογής των αποφάσεων της διοίκησης για τις απαιτήσεις της εταιρίας και της λογιστικοποίησης τους.

Ένα αποτελεσματικό σύστημα εσωτερικού ελέγχου που αφορά στη λειτουργία και τον έλεγχο των λογαριασμών απαιτήσεων διακρίνεται από τις εξής διαδικασίες (Νεγκάκης και Ταχυνάκης 2017):

- Ορθή καταχώρηση, παρακολούθηση και παρουσίαση στα λογιστικά βιβλία, που περιλαμβάνει μεταξύ άλλων:
 - Συμφωνία των αναλυτικών λογαριασμών απαιτήσεων με τα αντίστοιχα αναλυτικά ισοζύγια.
 - Επιβεβαίωση των υπολοίπων με αποστολή επιστολών.
- Έλεγχο για τη συνεπή εφαρμογή των αποφάσεων της διοίκησης.
- Έλεγχος των κινδύνων από επισφάλειες.
- Προστασία από διάφορους κινδύνους, όπως απώλεια ή κλοπή, με τη φύλαξη για παράδειγμα των επιταγών εισπρακτέων, των γραμματίων και συναλλαγματικών σε χώρο που να θεωρείται ασφαλής.

Στην πιο συνήθη μορφή μιας Μονάδας της ΠΑ, συναντώνται κυρίως απαιτήσεις από άλλες Μονάδες και υπηρεσίες της ΠΑ, στο πλαίσιο της διακίνησης των παραστατικών χρήματος και της διενέργειας ή του ελέγχου των δαπανών, όπως δικαιολογητικά δαπανών που έχουν διαβιβαστεί για προέλεγχο και απαιτείται η παρακολούθηση και η εξασφάλιση της έγκαιρης επιστροφής τους αλλά και της αποφυγής απώλειας τους. Παράλληλα υφίστανται και απαιτήσεις από την παροχή έργου υπέρ τρίτων, όμως αυτές συνήθως παρακολουθούνται από εξειδικευμένες διαχειρίσεις απαιτήσεων σε συγκεντρωτικό επίπεδο, όπως απαιτήσεις από τα λοιπά σώματα των Ενόπλων Δυνάμεων, από λοιπούς φορείς του Δημοσίου ή και λοιπούς τρίτους κυρίως από την παροχή πτητικού έργου. Ο εσωτερικός έλεγχος θα πρέπει να εξασφαλίζει αρχικά την ορθή καταγραφή αυτών των απαιτήσεων, την τήρηση και φύλαξη των σχετικών δικαιολογητικών, την ενημέρωση και διαβίβαση των δικαιολογητικών στις κεντρικές υπηρεσίες – διαχειρίσεις, που είναι υπεύθυνες για την προβολή, παρακολούθηση και είσπραξη των απαιτήσεων αυτών όπου απαιτείται, αλλά και τις ενέργειες για την εξασφάλιση της είσπραξης αυτών.

Διαχείρισης Χρηματικών Διαθεσίμων

Ο εσωτερικός έλεγχος των χρηματικών διαθεσίμων αφορά τις διαδικασίες που απαιτούνται από τον εσωτερικό ελεγκτή, ώστε να περιορίζεται η ύπαρξη λαθών και να διασφαλίζεται η ακρίβεια

και η αξιοπιστία των λογιστικών βιβλίων. Συνοπτικά ο εσωτερικός έλεγχος των διαθεσίμων περιλαμβάνει τα ακόλουθα (Νεγκάκης και Ταχυνάκης 2017):

- «Περιγραφή του συστήματος εσωτερικού ελέγχου για το λογαριασμό «χρηματικά διαθέσιμα».
- Παρακολούθηση ενός δείγματος ταμειακών συναλλαγών μέσα από το λογιστικό σύστημα της επιχείρησης.
- Επαλήθευση των αθροισμάτων του αναλυτικού καθολικού ταμείου με το γενικό καθολικό και ταυτόχρονη παρακολούθηση των εγγραφών στους λογαριασμούς του καθολικού.
- Αντιπαραβολή των καταστάσεων ταμειακών εισπράξεων με το αντίστοιχο ημερολόγιο, τις εγγραφές στους εισπρακτέους λογαριασμούς και τα δελτία καταθέσεων.
- Επαλήθευση ότι τα μετρητά της επιχείρησης και οι τραπεζικοί λογαριασμοί απεικονίζονται ορθά στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις.
- Επιβεβαίωση ότι δεν υπάρχουν υπερβολικά υπόλοιπα χρηματικών διαθεσίμων αλλά τόσα, όσα είναι απαραίτητα για την εξυπηρέτηση των καθημερινών αναγκών σύμφωνα με τον ταμειακό προϋπολογισμό της επιχείρησης.
- Εξέταση ότι καμία συναλλαγή δεν διεκπεραιώνεται από την αρχή έως το τέλος από τον ίδιο υπάλληλο.
- Συμφωνία των τραπεζικών κινήσεων για ένα χρονικό διάστημα σε σχέση με τις αντίστοιχες λογιστικές καταχωρήσεις που προκύπτουν από τα λογιστικά βιβλία της επιχείρησης.
- Αποστολή απευθείας επιστολών σε τράπεζες για την επιβεβαίωση του ύψους και του είδους των τραπεζικών καταθέσεων της επιχείρησης.
- Παρακολούθηση των τραπεζικών κινήσεων στο τέλος της διαχειριστικής περιόδου».

Ο έλεγχος της διαχείρισης των χρηματικών διαθεσίμων είναι καίριας σημασίας σε έναν δημόσιο οργανισμό. Κακή διαχείριση μπορεί να οδηγήσει σε περεταίρω περιορισμό της ρευστότητας του κράτους. Η ευρεία διασπορά του κρατικού μηχανισμού και η μη ορθή διαχείριση οδηγεί στην συγκέντρωση αδρανών χρηματικών διαθεσίμων με το ανάλογο κόστος από την αναποτελεσματική εκμετάλλευσή τους, καθώς και τον υψηλό κίνδυνο της κατάχρησης αυτών. Οι μηχανισμοί ελέγχου δίνουν ιδιαίτερη βαρύτητα στον έλεγχο των χρηματικών διαθεσίμων και στον περιορισμό της διασποράς και της άσκοπης διακίνησης και συσσώρευσης τους.

Καθαρής Θέσης

Ο εσωτερικός έλεγχος των λογαριασμών της καθαρής θέσης αφορά τις διαδικασίες που απαιτούνται από τον εσωτερικό ελεγκτή, ώστε να περιορίζεται η ύπαρξη λαθών και να διασφαλίζεται η ακρίβεια και η αξιοπιστία των λογιστικών βιβλίων.

«Ο εσωτερικός έλεγχος των λογαριασμών της καθαρής θέσης αποσκοπεί στην ορθή καταχώρηση, παρακολούθηση, λειτουργία και παρουσίαση των αντίστοιχων λογαριασμών στα λογιστικά βιβλία σύμφωνα με τις διατάξεις της ισχύουσας νομοθεσίας, την εξακρίβωση της συνεπούς εφαρμογής των αποφάσεων της διοίκησης και του διοικητικού συμβουλίου της ελεγχόμενης επιχείρησης, την προστασία της επιχείρησης από διάφορους κινδύνους, την επίτευξη υψηλής απόδοσης των επενδεδυμένων κεφαλαίων και την εκμετάλλευση των φορολογικών πλεονεκτημάτων που απορρέουν από την ισχύουσα νομοθεσία και νομολογία» (Νεγκάκης και Ταχυνάκης 2017).

Οι Μονάδες της ΠΑ όπως το σύνολο των φορέων της κεντρικής διοίκησης, δεν έχουν καθαρή θέση υπό την έννοια του κατατεθειμένου κεφαλαίου για την πραγματοποίηση του σκοπού τους. Στο λογαριασμό «Καθαρή Θέση Πολιτών» παρακολουθούνται οι υποχρεώσεις των Μονάδων προς το ΓΕΑ. Ειδικότερα, η Παγία Προκαταβολή, τα Κεφάλαια των Εκμεταλλεύσεων και τα Αποθεματικά τους.

Πάγια Προκαταβολές χρηματικού είναι ποσά που τίθενται στη διάθεση δημοσίων υπηρεσιών με χρηματικά εντάλματα, που εκδίδονται από το Γενικό Λογιστήριο του Κράτους υπό ίδιο λογαριασμό της δημόσιας ληψοδοσίας, στο όνομα υπολόγων διαχειριστών που ορίζονται με απόφαση του αρμόδιου Υπουργού, για την άμεση αντιμετώπιση δαπανών, η πληρωμή των οποίων λόγω της φύσης τους δεν μπορεί να αναβληθεί μέχρι την ολοκλήρωση της διαδικασίας δικαιολόγησης αυτών. Με κοινές αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών και του αρμόδιου Υπουργού, που εκδίδονται μετά από αιτιολογημένη γνώμη της Γενικής Διεύθυνσης Οικονομικών Υπηρεσιών ή της Οικονομικής Υπηρεσίας του Φορέα, καθορίζεται το είδος και το ποσοστό κάθε δαπάνης που πληρώνεται από την πάγια προκαταβολή.

Ο εσωτερικός έλεγχος, ως εκ τούτου θα πρέπει να ελέγχει την ορθή καταγραφή των λογαριασμών αυτών, δηλαδή του ύψους της πάγιας προκαταβολής όπως αυτή έχει οριστεί, το ύψος των κεφαλαίων των εκμεταλλεύσεων κλπ., αλλά και την ορθή καταχώρηση τυχόν τροποποιήσεων και την ορθή μεταφορά των υπολοίπων στους λοιπούς λογαριασμούς όπως ορίζεται από το λογιστικό σχέδιο και τις διαταγές της Ηγεσίας.

Μακροχρόνιες και Βραχυχρόνιες υποχρεώσεις

Ο έλεγχος των πληρωτέων επιταγών προϋποθέτει τις εξής ελεγκτικές διαδικασίες: έλεγχος κατά την έκδοση των πληρωτέων επιταγών των δικαιολογητικών πληρωμής, του υπολοίπου του λογαριασμού προμηθευτή ή πιστωτή και διασταύρωση οφειλόμενου (πιστωτικού) ποσού, έκδοση επιταγής στο όνομα του δικαιούχου η οποία θα φέρει υπογραφή του εξουσιοδοτούμενου προσώπου. Επίσης, έλεγχος ότι οι επιταγές φυλάσσονται ξεχωριστά από τα υπόλοιπα περιουσιακά στοιχεία, έλεγχος περιορισμένης πρόσβασης σε αυτές, δειγματοληπτικός έλεγχος επιταγών με τα αντίγραφα (extraits) της τράπεζας, διαχωρισμός καθκόντων και αρμοδιοτήτων ως προς την λογιστική καταγραφή-ενημέρωση-έκδοση-πληρωμή, κ.ο.κ.

Η οργάνωση ενός ικανοποιητικού συστήματος εσωτερικού ελέγχου επί των υποχρεώσεων προς τα ασφαλιστικά ταμεία και το δημόσιο προϋποθέτει την εφαρμογή των κατωτέρω διαδικασιών (Νεγκάκης και Ταχυνάκης 2017):

- Ορθή και έγκαιρη λογιστική απεικόνιση των υποχρεώσεων προς τα ασφαλιστικά ταμεία και το Δημόσιο.
- Εμπρόθεσμη απόδοση των οφειλόμενων εισφορών προς τα ασφαλιστικά ταμεία και των φόρων προς το Δημόσιο.
- Παρακολούθηση των εκκρεμών φορολογικών και άλλων υποθέσεων, καθώς και των μέτρων που λαμβάνονται για την αντιμετώπιση.

Η οργάνωση ενός ικανοποιητικού συστήματος εσωτερικού ελέγχου επί των δανειακών υποχρεώσεων προϋποθέτει την εφαρμογή των παρακάτω διαδικασιών (Νεγκάκης και Ταχυνάκης 2017):

- Έγκριση των πιστωτικών ορίων χρηματοδοτήσεως από το Δ.Σ. της οικονομικής μονάδος ή άλλο αρμόδιο εξουσιοδοτημένο όργανο.
- Ενημέρωση του διοικητικού συμβουλίου ή άλλου εξουσιοδοτημένου οργάνου για την κατάσταση των δανείων που έχει λάβει η οικονομική μονάδα.
- Συμφωνία των λογαριασμών δανείων, κάθε μήνα, με τα αντίστοιχα extraits των τραπεζών από αρμόδιο υπάλληλο, διαφορετικό από εκείνον που διενεργεί τις καταβολές για την εξόφληση των δανείων αλλά και από εκείνον που διενεργεί την λογιστική καταχώρηση των κινήσεων.
- Επαλήθευση του ορθού υπολογισμού των τόκων τραπεζικών δανείων.

Οι υποχρεώσεις των Μονάδων σε τρίτους (Πραγματικό Παθητικό) διακρίνονται σε βραχυπρόθεσμες και μακροπρόθεσμες και αφορούν τις οφειλές προς προμηθευτές, πιστωτές,

ασφαλιστικούς οργανισμούς κλπ. Οι υποχρεώσεις της Μονάδας καταχωρούνται στις ομάδες 4 «Καθαρή Θέση και Μακροπρόθεσμες Υποχρεώσεις» και 5 «Βραχυπρόθεσμες Υποχρεώσεις». Στην έννοια των υποχρεώσεων περιλαμβάνονται τα ακόλουθα¹²:

- Παγία Προκαταβολή, κεφάλαια Εκμεταλλεύσεων, αποθεματικά, χρηματικές ενισχύσεις, προσωρινά δάνεια και επιχορηγήσεις επενδύσεων.
- Οφειλές προς προμηθευτές.
- Εισπράξεις για λογαριασμό τρίτων που δεν έχουν αποδοθεί, καθώς και χρηματικά ποσά εκτός Προϋπολογισμού, που εισπράττονται ή πρόκειται να εισπραχθούν για τρίτους και δεν έχουν αποδοθεί.
- Παραστατικά δαπανών που παραλαμβάνονται με υποχρέωση την εξόφλησή τους.
- Εκδοθείσες επιταγές και μη εισπραχθείσες.
- Χρηματικά εντάλματα που αποδίδονται σε καθορισμένο διάστημα.
- Λογαριασμοί ανεξόφλητων δαπανών που αποστέλλονται σε Υπηρεσίες για έλεγχο και εξόφληση των δικαιούχων.
- Πλεονάσματα, αδιευκρίνιστα εμβάσματα, εκ παραδρομής εμβασθέντα ποσά.

Οι υποχρεώσεις που απεικονίζονται στις οικονομικές καταστάσεις της ΠΑ δεν περιλαμβάνουν προς το παρόν τις υποχρεώσεις έναντι τρίτων, που προκύπτουν από τις προμήθειες των Μονάδων και των παροχών υπηρεσιών προς αυτές. Η μόνη πηγή για την εν λόγω πληροφορία αποτελεί το μητρώο δεσμεύσεων που τηρείται από το τμήμα Π/Υ και ελέγχεται από τον Επόπτη Οικονομικών Υπηρεσιών και οι πληροφορίες που παρέχονται σε αυτό θα πρέπει να λαμβάνονται υπόψη στον έλεγχο των υποχρεώσεων.

Έλεγχος εσόδων

Ο έλεγχος εσόδων αποσκοπεί: α) στη διασφάλιση ότι όλες οι συναλλαγές των πωλήσεων που αφορούν την τρέχουσα περίοδο έχουν πραγματοποιηθεί και καταχωρηθεί στους σχετικούς λογαριασμούς, και οι λογαριασμοί εσόδων απεικονίζουν πραγματικές συναλλαγές, β) στην εξέταση της γνησιότητας των λογιστικών στοιχείων που εκδίδονται και λαμβάνονται, γ) στην ορθή παρακολούθηση και παρουσίαση των λογαριασμών στα λογιστικά βιβλία, δ) στην εξακρίβωση της συνεπούς εφαρμογής των αποφάσεων της διοίκησης και του διοικητικού συμβουλίου της ελεγχόμενης επιχείρησης (Νεγκάκης και Ταχυνάκης 2017).

¹² ΕΠΑ Δ - 2/ ΜΑΡΤΙΟΣ 2018

Ως έσοδα νοούνται τα οργανικά κατ' είδος έσοδα, τα οποία απορρέουν από την ομαλή εκμετάλλευση των δραστηριοτήτων της Μονάδας, κατά τη διάρκεια της χρήσης και παρακολουθούνται στην έβδομη (7η) ομάδα του τρέχοντος Λογιστικού Σχεδίου. Στο τέλος του έτους τα έσοδα συσχετίζονται με τα αντίστοιχα έξοδα, προκειμένου να προσδιορισθεί το οικονομικό αποτέλεσμα της Μονάδας.

Μεταξύ των λογαριασμών περιλαμβάνονται οι κάτωθι¹³:

- «Έσοδα από Εκμεταλλεύσεις και Λοιπές Συναφείς Υπηρεσίες», όπου παρακολουθούνται τα κέρδη που προέρχονται από τις υπηρεσίες που παρέχει η Μονάδα στο Προσωπικό της ή σε τρίτους.
- «Έσοδα από Μισθώματα Εκμεταλλεύσεων», όπου παρακολουθούνται τα κέρδη από τα μισθώματα που εισπράττουν οι Μονάδες.
- «Έσοδα από Εκποίηση Περιουσιακών Στοιχείων», όπου παρακολουθούνται τα κέρδη της Μονάδας που προκύπτουν από την εκποίηση περιουσιακών στοιχείων.
- «Έσοδα από Χορηγίες και Εισφορές Τρίτων», όπου παρακολουθούνται τα κέρδη που προκύπτουν από χορηγίες ή εισφορές τρίτων, όπως έσοδα από Ιερό Ναό κλπ.
- «Διάφορα Ειδικά Έσοδα», όπου παρακολουθούνται τα κέρδη που δεν εμπίπτουν στις κατηγορίες εσόδων των υπόλοιπων υπολογαριασμών της ομάδας 7.
- «Έσοδα από Πώληση Αγαθών», όπου παρακολουθούνται τα κέρδη που προέρχονται από την πώληση αγαθών μέσω Κυλικείων και Πρατηρίων.
- «Τόκοι Κεφαλαίων», όπου παρακολουθούνται οι τόκοι, που προέρχονται από την κατάθεση των κερδών των Εκμεταλλεύσεων των Μονάδων της ΠΑ σε προθεσμιακούς λογαριασμούς εμπορικών τραπεζών.

Έλεγχος εξόδων

Ο εσωτερικός έλεγχος που αφορά του λογαριασμούς εξόδων, περιλαμβάνει τις ακόλουθες ελεγκτικές διαδικασίες (Νεγκάκης και Ταχυνάκης 2017):

- Δειγματοληπτικός έλεγχος παραστατικών στοιχείων συγκεκριμένης χρονικής περιόδου και απόδειξη γνησιότητας των παραστατικών που δικαιολογούν τη συναλλαγή.
- Καταμερισμό καθηκόντων. Αρμοδιοτήτων και εξουσιοδοτήσεων δηλ. ο υπάλληλος που είναι αρμόδιος για τις καταχωρήσεις των εξόδων να μη συνδέεται και με τις πληρωμές.

¹³ ΕΠΑ Δ - 2/ ΜΑΡΤΙΟΣ 2018

- Επισκόπηση της κίνησης των αναλυτικών λογαριασμών για την ύπαρξη τυχόν σημαντικών ‘η ασυνήθιστων κονδυλίων.
- Διαπίστωση ύπαρξης αποκλίσεων των εξόδων της ελεγχόμενης χρήσης σε σχέση με τα αντίστοιχα της προηγούμενης χρήσης (σε ποσοστό και αξία επί των πωλήσεων).
- Έλεγχος και εξακρίβωση ότι έχει τηρηθεί και η αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων.
- Έλεγχος ότι τυχόν σημαντικά κονδύλια. Που δεν αναγνωρίζονται από τη φορολογική αρχή ως εκπιπτόμενα, έχουν ληφθεί υπόψη στη φορολογική αναμόρφωση των αποτελεσμάτων, προκειμένου να προσδιοριστεί ο φόρος εισοδήματος
- Έλεγχος κινήσεων λογαριασμών εξόδων βάσει νόμιμων παραστατικών.
- Επαλήθευση των λογιστικών εγγραφών των εξόδων με το βιβλίο ενταλμάτων ή το ημερολόγιο πληρωμών.
- Έλεγχος λογαριασμών εξόδων που παρουσιάζουν αυξημένη πιθανότητα αλλοίωσης
- Έλεγχος δαπανών για αμοιβές τρίτων και μισθοδοσίας προσωπικού.
- Έλεγχος παραλαβής υλικών και βεβαίωσης πραγματοποίησης των υπηρεσιών σύμφωνα με την ποιότητα, ποσότητα, τιμές και του λοιπούς όρους που συμφωνήθηκαν.

Ως έξοδα θεωρούνται οι δαπάνες που πραγματοποιούνται για την ομαλή διεξαγωγή των δραστηριοτήτων της Μονάδας και για την επίτευξη του σκοπού λειτουργίας των Μονάδων και Υπηρεσιών της ΠΑ. Στην αντίστοιχη ομάδα λογαριασμών (ομάδα 6 στον τρέχον λογιστικό σχέδιο), περιλαμβάνονται έξοδα σε βάρος τόκων προθεσμιακών καταθέσεων, έξοδα σε βάρος εσωτερικών πόρων & λοιπών υπηρεσιών, όπου καταχωρούνται τα έξοδα που πραγματοποιούνται σε βάρος των εσωτερικών πόρων και λοιπών υπηρεσιών της Μονάδας.

Ο έλεγχος των δαπανών πραγματοποιείται τόσο εντός της εκάστοτε Μονάδος από του Διαχειριστές Χρηματικού και του Επόπτες Οικονομικών Υπηρεσιών, αλλά και εκτός Μονάδων από τα ΕΛΔΑ, όπου ελέγχεται η νομιμότητα και κανονικότητα αυτών. Οι έλεγχοι αυτοί είναι προληπτικοί και επί του συνόλου των εξόδων και βεβαιώνεται από την προσυπογραφή των ανωτέρω οργάνων. Τα έξοδα σε βάρος του Κρατικού Π/Υ απεικονίζονται λογιστικά μόνο κατά την υποβολή τους για προληπτικό έλεγχο στα ΕΛΔΑ και τις λοιπές υπηρεσίες και δεν εμφανίζονται στους λογαριασμούς εξόδων.

Έλεγχος αμοιβών και εξόδων προσωπικού

Η υπηρεσία εσωτερικού ελέγχου, στον τομέα που αφορά τη μισθοδοσία του προσωπικού, συμβάλει στον έλεγχο των εξής διαδικασιών: (α) στην πρόσληψη προσωπικού, αποχώρηση προσωπικού, (β) ωράριο εργασίας, (γ) σύνταξη μισθοδοτικών καταστάσεων, (δ) πληρωμή υποχρεώσεων βάσει των παραπάνω, (ε) λογιστική παρακολούθηση. Συμβάλλει επίσης στην

πρόληψη και αντιμετώπιση των λαθών, στη δημιουργία κλίματος εμπιστοσύνης μέσα στην επιχείρηση, στον έλεγχο πληρότητας των πληροφοριών που διοχετεύονται από το τμήμα μισθοδοσίας προς τη διοίκηση της επιχείρησης για τη λήψη σημαντικών αποφάσεων που αφορούν την ορθή διαχείριση του ανθρώπινου δυναμικού (Νεγκάκης και Ταχυνάκης 2017).



Διάγραμμα 5 - Λειτουργίες Εσωτερικού Ελέγχου στις Αμοιβές και Έξοδα Προσωπικού
Πηγή: (Νεγκάκης και Ταχυνάκης 2017)

Η εξόφληση των μισθοδοσιών στο σύνολό τους πραγματοποιείται μέσω της Ενιαίας Αρχής Πληρωμών, με αρμοδιότητα του Οικονομικού και Λογιστικού Κέντρου της ΠΑ (ΟΛΚΑ). Ενώ οι προσλήψεις και η τήρηση των φακέλων του προσωπικού αποτελούν αρμοδιότητα της σχετικής Διεύθυνσης του ΓΕΑ. Ωστόσο, οι Μονάδες αποτελούν σημαντική πηγή πληροφόρησης για την ορθή λειτουργία της μισθοδοσίας. Ο εσωτερικός έλεγχος σε επίπεδο Μονάδας δύναται να ελέγχει δειγματοληπτικά την ορθή καταβολή της μισθοδοσίας, βάσει των σχετικών καταστάσεων μισθοδοσίας, λαμβάνοντας υπόψη την υπηρεσιακή και της οικογενειακή κατάσταση του προσωπικού, την διαδικασία ενημέρωσης του ΟΛΚΑ για τυχόν μεταβολές του προσωπικού, καθώς και την ορθή καταγραφή του συνολικού χρόνου εργασίας του προσωπικού. Άλλωστε η τήρηση του ωραρίου εργασίας, η καταγραφή τυχόν υπερωριών του πολιτικού προσωπικού, η καταγραφή ωρών πτήσεων κλπ., άλλα και η ενημέρωση των μεταβολών της οικογενειακής κατάστασης του προσωπικού αποτελούν διαδικασίες που διενεργούνται σε επίπεδο Μονάδος και ως εκ τούτου αντικείμενο του εσωτερικού ελέγχου στο επίπεδο αυτό.

5.5. Προϋπολογισμός

Κρατικός Π/Υ

Ο ετήσιος Κρατικός Προϋπολογισμός είναι ο νόμος στον οποίο προσδιορίζονται τα δημόσια έσοδα που προβλέπεται να εισπραχθούν και καθορίζονται τα όρια των εξόδων του κράτους, καθώς και οι πηγές χρηματοδότησης κάθε οικονομικού έτους. Ο νόμος περιλαμβάνει συνοπτικούς πίνακες των εξόδων του Τακτικού Προϋπολογισμού και Δημοσίων Επενδύσεων ανά Υπουργείο, ανά Αποκεντρωμένη Διοίκηση και ανά Περιφερειακή Υπηρεσία Υπουργείου συγκεντρωτικά, καθώς και συνοπτικό πίνακα με τους προϋπολογισμούς φορέων που από ειδικές διατάξεις προβλέπεται η προσάρτησή τους στον Κρατικό Προϋπολογισμό.

Ο ετήσιος Κρατικός Προϋπολογισμός που κατατίθεται προς ψήφιση στη Βουλή διακρίνεται στον Τακτικό Προϋπολογισμό και στον Προϋπολογισμό Δημοσίων Επενδύσεων και περιλαμβάνει:

- Τις προβλέψεις, για το επόμενο οικονομικό έτος, των εσόδων, αναλυτικά κατά ΚΑΕ, μετά την αφαίρεση των επιστροφών και των εξόδων, κατά φορέα Κεντρικής Διοίκησης, καθώς και οποιοδήποτε άλλο στοιχείο κρίνεται απαραίτητο από τον Υπουργό Οικονομικών.
- Τα δεσμευτικά ανώτατα όρια των συνολικών δαπανών του ετήσιου Κρατικού Προϋπολογισμού όπως ορίζονται στο εκάστοτε ισχύον Μ.Π.Δ.Σ..

Πίνακας 6 – Κωδικοποίηση Εξόδων Π/Υ

ΦΟΡΕΑΣ	Το σύνολο των υπηρεσιών που αποτελούν ενιαία διοικητική μονάδα (υπουργείο, περιφέρεια), που έχει διοικητική αυτοτέλεια και ίδιο προϋπολογισμό εντεταγμένο στο Γενικό Προϋπολογισμό του Κράτους.
Ε.Φ.	Ειδικός Φορέας είναι συγκεκριμένη υπηρεσία της ευρύτερης διοικητικής μονάδας του φορέα
ΚΑΕ	Κωδικός Αριθμός Εξόδων. Τα έξοδα είναι κωδικοποιημένα σε ΚΑΕ με συγκεκριμένη ονοματολογία.

Μητρώο Δεσμεύσεων

Οι φορείς της Γενικής Κυβέρνησης υποχρεούνται να καταγράφουν και να τηρούν σε ιδιαίτερο βιβλίο ή μηχανογραφικά κατά Προϋπολογισμό (Τακτικό/Προϋπολογισμό Δημοσίων Επενδύσεων) τις διοικητικές πράξεις με τις οποίες γεννάται ή βεβαιώνεται υποχρέωση του

Δημοσίου ή άλλων φορέων της Γενικής Κυβέρνησης προς τρίτους. Το σύνολο των καταγεγραμμένων υποχρεώσεων αποτελεί το Μητρώο Δεσμεύσεων του κάθε φορέα.

Σύμφωνα με το ΠΔ 80/16 «Ανάληψη Υποχρεώσεων από τους Διατάκτες», το Μητρώο Δεσμεύσεων τηρείται από την Οικονομική Υπηρεσία κάθε φορέα της Γενικής Κυβέρνησης με ευθύνη του προϊσταμένου και περιλαμβάνει τουλάχιστον:

- Το οικονομικό έτος στο οποίο αυτό αναφέρεται.
- Τις εγκεκριμένες κατά ειδικό φορέα και κωδικό αριθμό εξόδου πιστώσεις του προϋπολογισμού.
- Τις τυχόν τροποποιήσεις και τη διαμόρφωση των πιστώσεων του προϋπολογισμού.
- Τα εγκεκριμένα όρια διάθεσης των πιστώσεων του προϋπολογισμού, όπου και όπως ορίζονται κάθε φορά.
- Τον αριθμό πρωτοκόλλου, την ημερομηνία, τον ΑΔΑ και το ποσό της απόφασης ανάληψης της σχετικής υποχρέωσης.
- Την ημερομηνία υπογραφής της σύμβασης, τον αριθμό της και το ύψος του συμβατικού τιμήματος.
- Τον αριθμό, την ημερομηνία παραλαβής και το ποσό του παραστατικού που αποδεικνύει την ύπαρξη της οφειλής.
- Τον αριθμό, την ημερομηνία και το ποσό του τίτλου πληρωμής των υποχρεώσεων.
- Το υπόλοιπο των απλήρωτων υποχρεώσεων και ληξιπρόθεσμων οφειλών.

Εκκρεμείς δεσμεύσεις είναι οι δεσμεύσεις που δεν έχουν ακόμη εξοφληθεί ανεξάρτητα αν το τιμολόγιο ή άλλο ισοδύναμο έγγραφο, τα αγαθά ή οι υπηρεσίες έχουν παραδοθεί ή παρασχεθεί. Απλήρωτες υποχρεώσεις είναι οι εκκρεμείς δεσμεύσεις για τις οποίες έχει παραδοθεί το τιμολόγιο ή άλλο ισοδύναμο έγγραφο, αλλά δεν έχει εκδοθεί αντίστοιχος τίτλος πληρωμής. Ληξιπρόθεσμες οφειλές είναι οι απλήρωτες υποχρεώσεις μετά την πάροδο ενενήντα (90) ημερών από την ημερομηνία που ορίζεται στη σχετική σύμβαση. Σε περίπτωση μη ύπαρξης σύμβασης ή έλλειψης σχετικού όρου, η απλήρωτη υποχρέωση καθίσταται ληξιπρόθεσμη μετά την πάροδο 90 ημερών από την ημερομηνία παραλαβής του παραστατικού που αποδεικνύει την ύπαρξη της οφειλής.

Απόφαση Ανάληψης Υποχρέωσης

Ανάληψη υποχρέωσης είναι η διοικητική πράξη με την οποία γεννάται ή βεβαιώνεται υποχρέωση του Δημοσίου και των λοιπών φορέων της Γενικής Κυβέρνησης έναντι τρίτων. Προκειμένου να αναληφθεί έγκυρα οποιαδήποτε υποχρέωση ή να εκτελεσθεί οποιαδήποτε δαπάνη, εκδίδεται από το διατάκτη ή το κατά νόμο εξουσιοδοτημένο όργανο σχετική απόφαση

ανάληψης υποχρέωσης (ΑΑΥ), με την οποία δεσμεύεται η αναγκαία πίστωση και εγκρίνεται, όσον αφορά στους φορείς της Κεντρικής Διοίκησης, η πραγματοποίηση της δαπάνης (δημοσιονομική δέσμευση).

Η ΑΑΥ, με την οποία εγκρίνεται και αναγνωρίζεται ταυτόχρονα από το διατάκτη ή το κατά νόμο εξουσιοδοτημένο όργανο η πραγματοποίηση δαπανών, περιλαμβάνει απαραίτητα¹⁴:

- Τις διατάξεις των νόμων ή κανονιστικών πράξεων, με τις οποίες επιτρέπεται η πραγματοποίηση της συγκεκριμένης δαπάνης.
- Το είδος, πλήρη αιτιολόγηση της δαπάνης με σαφή αναφορά στη συγκεκριμένη δραστηριότητα που εξυπηρετείται από την πραγματοποίησή της και στο χρόνο υλοποίησής της.
- Το ύψος της συνολικής επιβάρυνσης που προκαλείται στον προϋπολογισμό του φορέα, καθώς και την κατανομή αυτής κατ' έτος σε περίπτωση τμηματικής πραγματοποίησης της δαπάνης σε περισσότερα του ενός οικονομικά έτη.
- Τον αριθμό της απόφασης προέγκρισης (προηγούμενης έγκρισης) της πολυετούς υποχρέωσης.
- Το/τα οικονομικό/ά έτος/η πραγματοποίησης της δαπάνης.
- Τον τίτλο και τον κωδικό αριθμό του φορέα και του ειδικού φορέα, καθώς και τον κωδικό αριθμό εξόδου.

Επί της απόφασης της συντάσσεται πράξη-βεβαίωση του Προϊσταμένου Οικονομικών Υπηρεσιών του οικείου φορέα περί:

- ύπαρξης σχετικής πίστωσης στον προϋπολογισμό του και, ειδικά για τους φορείς της Κεντρικής Διοίκησης, εντός του ποσοστού διάθεσης αυτής και
- δέσμευσης ισόποσης πίστωσης για την πληρωμή της δαπάνης.

Η απόφαση ανάληψης υποχρέωσης, με τη σχετική βεβαίωση του Προϊσταμένου Οικονομικών Υπηρεσιών, αναρτάται στο διαδίκτυο (πρόγραμμα «ΔΙΑΥΓΕΙΑ») και λαμβάνει μοναδικό αριθμό διαδικτυακής ανάρτησης (ΑΔΑ) που αναγράφεται επί του σώματος αυτής.

Δείκτης Μέσης Διάρκειας Πληρωμών

Μετά την ενσωμάτωση στο εθνικό δίκαιο της οδηγίας 2011/7/ΕΕ του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου της 16ης Φεβρουαρίου 2011 για την αποφυγή καθυστερήσεων στις πληρωμές των υποχρεώσεων φορέων του δημοσίου, δημιουργήθηκε η

¹⁴ ΠΔ 80/16 «Ανάληψη Υποχρεώσεων από τους Διατάκτες»

απαίτηση παρακολούθησης των καθυστερήσεων αυτών μέσω του Κύριου Δείκτη Επιδόσεων (Key Performance Indicator, KPI) για τις πληρωμές.

Κατά τις εμπορικές συναλλαγές στις οποίες οφειλέτης είναι δημόσια αρχή, ο δανειστής δικαιούται, κατά την εκπνοή της προθεσμίας πληρωμής, όπως καθορίζεται παρακάτω, νόμιμο τόκο υπερημερίας, χωρίς να απαιτείται όχληση, εφόσον έχει εκπληρώσει τις συμβατικές και νομικές του υποχρεώσεις και δεν έχει λάβει το οφειλόμενο ποσό εμπρόθεσμα, εκτός εάν ο οφειλέτης δεν ευθύνεται για την καθυστέρηση.

Προϋπόθεση για την καταβολή τόκων είναι: α) να έχει ο προμηθευτής εκπληρώσει τις συμβατικές και νομικές υποχρεώσεις του και β) η καθυστέρηση πληρωμής να οφείλεται σε υπαιτιότητα του Δημόσιου φορέα. Ο δείκτης μετράται σε ημέρες υποδηλώνοντας το αριθμό των ημερών που κατά μέσο όρο χρειάζονται για την πληρωμή μιας δαπάνης και προκύπτει από το πλήθος των ανωτέρω κατηγοριών χρηματικών ενταλμάτων και το σύνολο των ημερών που απαιτήθηκε σε κάθε μια από τις κατηγορίες αυτές.

Πίνακας 7 - Τύπος υπολογισμού δείκτη KPI μέσης διάρκειας πληρωμών

Σύνολο Διάρκειας Εξοφλημένων (A)	+	Σύνολο Διάρκειας Απορριπτόμενων & Ληξιπρόθεσμων (B1)	+	Σύνολο Διάρκειας Ακυρωμένων (C)	+	Σύνολο Διάρκειας Σε εκκρεμότητα & Ληξιπρόθεσμων (D1)
KPI = $\frac{\text{Πλήθος Εξοφλημένων Ενταλμάτων}}{\text{Σύνολο Διάρκειας Εξοφλημένων (A) + Σύνολο Διάρκειας Απορριπτόμενων & Ληξιπρόθεσμων (B1) + Σύνολο Διάρκειας Ακυρωμένων (C) + Σύνολο Διάρκειας Σε εκκρεμότητα & Ληξιπρόθεσμων (D1)}}$		Πλήθος Απορριπτόμενων & Ληξιπρόθεσμων Ενταλμάτων		Πλήθος Ακυρωμένων Ενταλμάτων		Πλήθος Σε Εκκρεμότητα & Ληξιπρόθεσμων Ενταλμάτων

Πηγή: Εγκύκλιος 2/47972/0026/2018 Υπ. Οικονομικών

5.6. Σχεδιασμός Ελέγχου Λειτουργίας Π/Υ

Ο Π/Υ αποτελεί την κυριότερη πηγή χρηματοδότησης των οργανισμών της κεντρικής κυβέρνησης και η ορθή παρακολούθηση της εκτέλεσης του είναι καίριας σημασίας. Τόσο ο έλεγχος της είσπραξης των εσόδων αλλά κυρίως ο έλεγχος των εξόδων σε βάρος του κρατικού Π/Υ πρέπει να αποτελεί σημαντικό κομμάτι τόσο του εσωτερικού όσο και του εξωτερικού ελέγχου. Δεν είναι τυχαίο ότι έχει δοθεί ιδιαίτερο βάρος από πλευράς Υπουργείου Οικονομικών στη σύνταξη και την υποβολή του Μητρώου Δεσμεύσεων από όλους τους φορείς της Γενικής Κυβέρνησης. Το ΓΛΚ πραγματοποιεί και επί τόπου ελέγχους για την ορθή τήρηση του Μητρώου Δεσμεύσεων, μέσω Γενικής Διεύθυνσης Δημοσιονομικών Ελέγχων (Γ.Δ.Δ.Ε.), η οποία είναι αρμόδια, μεταξύ άλλων για τη διενέργεια ελέγχων αναφορικά με τη διαχείριση του

προϋπολογισμού και την επάρκεια των συστημάτων διαχείρισης και ελέγχου αυτών και στον έλεγχο ληξιπρόθεσμων οφειλών του δημοσίου (μητρώο δεσμεύσεων).

Το γεγονός ότι ο Π/Υ δεν αποτυπώνεται λογιστικά, μπορεί να οδηγήσει στον πλημμελή έλεγχο του τόσο από μηχανισμούς ελέγχου όσο και από μηχανισμούς επιθεώρησης. Το τρέχον λογιστικό σχέδιο προβλέπει την παρακολούθηση του Π/Υ στους λογαριασμούς τάξεως, αλλά η εφαρμογή του είναι προαιρετική.

Σημαντικότερα θέματα που χρήζουν ελέγχου στη λειτουργία του Π/Υ και θα πρέπει να περιλαμβάνονται στο πρόγραμμα του εσωτερικού ελέγχου είναι αρχικά η ύπαρξη αρμόδιου τμήματος Π/Υ, η τήρηση των διαδικασιών σύνταξης του ετήσιου σχεδίου Π/Υ, η τήρηση του Μητρώου Δεσμεύσεων, η παρακολούθηση μέσω αυτού των απλήρωτων και ληξιπρόθεσμων υποχρεώσεων, καθώς και η λήψη σχετικών μέτρων και τέλος η τήρηση των διαδικασιών για την ανάληψη υποχρέωσης σύμφωνα με την ισχύουσα νομοθεσία.

Κίνδυνοι

Για την παρακολούθηση εκτέλεσης του Π/Υ και τη συμπλήρωση του Μητρώου Δεσμεύσεων η ΠΑ έχει αναπτύξει μια μηχανογραφική εφαρμογή, η οποία λειτουργεί σε πραγματικό χρόνο (server based). Η εφαρμογή αυτή χρησιμοποιείται τόσο σε επίπεδο προϊστάμενης αρχής, για τη σύνταξη του Π/Υ, την καταχώρηση τροποποιήσεων και την κατανομή στις Μονάδες, όσο και σε επίπεδο Μονάδων για την έκδοση των ΑΑΥ, την καταχώρηση των υποχρεώσεων και τη σύνταξη λογαριασμών για την εξόφληση των δαπανών. Η ίδια εφαρμογή χρησιμοποιείται και από τα ΕΛΔΑ για τον έλεγχο των δαπανών και την έκδοση των σχετικών χρηματικών ενταλμάτων, αλλά και από τα ΔΣΤ για την έκδοση των εντολών πληρωμής προς την Τράπεζα της Ελλάδος. Η εφαρμογή αυτή δε διασυνδέεται με τη σχετική λογιστική εφαρμογή της ΠΑ, ούτε με την αντίστοιχη εφαρμογή για την παρακολούθηση των αποθηκών.

Οι κίνδυνοι σφάλματος στη λειτουργία του τμήματος Π/Υ περιλαμβάνουν τους κατωτέρω:

- Κίνδυνος κακού σχεδιασμού του ετήσιου Π/Υ. Αφορά την μη ορθή εκτίμηση των εξόδων κυρίως όσον αφορά τις Μονάδες της ΠΑ και περιλαμβάνει δύο υποδεέστερους κινδύνους, αυτούς της υποχρηματοδότησης και της υπερχρηματοδότησης. Στην πρώτη περίπτωση δε θα είναι δυνατή η χρηματοδότηση των προγραμματισμένων δράσεων και διακινδυνεύεται η αδυναμία εκτέλεσης του έργου της Μονάδας, ενώ στη δεύτερη υπάρχει περίπτωση να παραμείνουν αδιάθετες πιστώσεις του κρατικού Π/Υ, οι οποίες θα μπορούσαν να είναι χρήσιμες σε άλλες Μονάδες και Υπηρεσίες.
- Συγκέντρωση απλήρωτων και ληξιπρόθεσμων οφειλών. Το τμήμα Π/Υ μέσω του Μητρώου Δεσμεύσεων παρακολουθεί την ωρίμανση των απλήρωτων υποχρεώσεων

της Μονάδας και αποτελεί αρμοδιότητά του η ενημέρωση της διοίκησης και του αρμόδιου προσωπικού για την συγκέντρωση απλήρωτων υποχρεώσεων που δεν εξοφλούνται εντός του αναμενόμενου χρόνου και κυρίως ληξιπρόθεσμων οφειλών, που οδηγούν στην επιβάρυνση του Δημοσίου με τόκους υπερημερίας.

- Ο κίνδυνος υψηλού δείκτη KPI μέσης διάρκειας πληρωμών. Ο εν λόγω δείκτης απόδοσης αποτελεί σημαντικό μέγεθος και θα πρέπει να ελέγχεται σε σύγκριση με τον επιθυμητό δείκτη σε περίπτωση που έχει οριστεί από τη Διοίκηση ή την Ηγεσία, με τον αντίστοιχο δείκτη προηγούμενων ετών αλλά και όμοιων Μονάδων.
- Μη ενταλματοποιηθέντα ή μη εξοφληθέντα δικαιολογητικά στο τέλος της χρήσης. Στον Π/Υ ισχύει η αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων, ως εκ τούτου δαπάνες οι οποίες δε θα εξοφληθούν εντός του οικονομικού έτους θα βαρύνουν τις πιστώσεις του Π/Υ του επόμενου έτους. Λαμβάνοντας υπόψη ότι, καμιά δαπάνη δεν διενεργείται αν πρώτα δεν έχει γίνει προηγουμένως πράξη ανάληψης της αντίστοιχης υποχρέωσης σε βάρος του Π/Υ, κατανοούμε ότι ισόποσες πιστώσεις στη λήξη του έτους θα παραμείνουν αδιάθετες και θα χαθούν.

Σχεδίαση Ελέγχου

Το προσωπικό που στελεχώνει το Γραφείο Π/Υ είναι υπεύθυνο¹⁵ :

- Για το χειρισμό, την προετοιμασία, τη σύνταξη και την υποβολή στην Προϊστάμενη Αρχή του ετήσιου Π/Υ της Μονάδας, σύμφωνα με τις διαμορφούμενες απαιτήσεις, καθώς και την υποβολή του απολογισμού εντός των προβλεπόμενων χρονικών περιορισμών.
- Για τον έλεγχο πραγματοποίησης δημοσιονομικών δεσμεύσεων, την τήρηση των ανωτάτων ορίων του Π/Υ της Μονάδας, των ειδικών περί ανάληψης υποχρεώσεων διατάξεων, τη μη συσσώρευση ληξιπρόθεσμων οφειλών, την τήρηση του μητρώου δεσμεύσεων και τη διενέργεια δαπανών μόνο εφόσον υπάρχει πίστωση υπό αντίστοιχους κωδικούς στον οικείο Π/Υ.
- Για την παρακολούθηση της πορείας ανάλωσης των πιστώσεων και τη μέριμνα σύνταξης και υποβολής αρμοδίως αξιόπιστων δημοσιονομικών στοιχείων σύμφωνα με τις εκδιδόμενες κανονιστικές πράξεις και τις σχετικές εγκυκλίους του Υπουργείου Οικονομικών, τις οδηγίες της Προϊστάμενης Αρχής και του ΕΟΥ εντός του κάθε φορά προβλεπόμενου χρονικού διαστήματος

¹⁵ ΕΠΑ Δ - 1/ΜΑΡΤΙΟΣ 2018

- Για την προώθηση στον ΕΟΥ σχεδίων αποφάσεων ανάληψης υποχρέωσης, ώστε να διατυπώσει τη βεβαίωση περί ύπαρξης πίστωσης στον Π/Υ της Μονάδας, εντός του ποσοστού διάθεσης και να δεσμευθεί ισόποση πίστωση για την πληρωμή της δαπάνης.

- Για τη μη κατάρτιση σχεδίων αποφάσεων ανάληψης υποχρέωσης σε περίπτωση υπέρβασης του ποσοστού διάθεσης.

- Για την υποβολή στον ΕΟΥ των σχεδίων αποφάσεων ανάληψης υποχρέωσης για υπογραφή.

- Για την ενημέρωση του ΕΟΥ επί της πορείας εκτέλεσης του Π/Υ, των ΧΕΠ και των διαθέσιμων υπολοίπων των εσωτερικών πόρων.

- Για την εξασφάλιση συμπληρωματικών πιστώσεων στο πλαίσιο της επίτευξης των απαιτήσεων της Μονάδας, με γνώμονα την εύρυθμη και απρόσκοπτη υλοποίηση του επιχειρησιακού της έργου.

- Για τη συνεργασία με όλους τους συναρμόδιους φορείς της Μονάδας για την αποτελεσματικότερη εκτέλεση του Π/Υ της.

- Για την κατάρτιση των προβλέψεων προς αντιμετώπιση των μηνιαίων ταμειακών αναγκών της Μονάδας, σύμφωνα με τις εκδοθείσες οδηγίες της Προϊστάμενης Αρχής.

- Για τη συγκέντρωση και επεξεργασία των οικονομικών στοιχείων, που αφορούν στο συνολικό κόστος λειτουργίας της Μονάδας και τη διατήρηση σχετικών στατιστικών ιστορικών στοιχείων.

Ο εσωτερικός ελεγκτής θα πρέπει να ελέγξει αρχικά εάν:

- Υπάρχει και στελεχώνεται τμήμα Π/Υ.
- Υπάρχουν καθορισμένα καθήκοντα του προσωπικού.
- Υπάρχει φάκελος ελέγχων για το εν λόγω τμήμα.

Ο εσωτερικός έλεγχος θα πρέπει να σχεδιαστεί για κάθε μία από τις διαδικασίες του τμήματος του Π/Υ. Όσον αφορά τη διαδικασία σύνταξη του Π/Υ θα πρέπει να ελεγχθεί εάν:

- Καταρτίστηκε ο ετήσιος Π/Υ της Μονάδας εντός του προβλεπόμενου χρόνου και σύμφωνα με τις οδηγίες ΓΕΑ.

- Τηρήθηκε η κωδικοποίηση των εξόδων.

- Η κατάρτιση του Π/Υ ήταν ρεαλιστική, λαμβάνοντας υπόψη τις απαιτήσεις για την κάλυψη των αναγκών της επόμενης χρήσης, τις προγραμματισμένες δράσεις, τις συμβατικές υποχρεώσεις και τις ανειλημμένες υποχρεώσεις προηγούμενων ετών.

- Η κατάρτιση έγινε με τη συμμετοχή του συνόλου των τμημάτων και λειτουργιών της Μονάδος, καθώς και την ενημέρωση της Διοίκησης.

- Τηρείται αρχείο σχεδίων Π/Υ, καθώς και συνοδευτικών υλικών που να τεκμηριώνουν την ορθή σύνταξή τους.

- Τηρούνται συνεχείς διαδικασίες προετοιμασίας του Π/Υ επόμενης χρήσης στη διάρκεια της τρέχουσας; (Είναι χρήσιμο να τηρείται φάκελος Π/Υ επόμενης χρήσης, στον οποίο να καταχωρούνται δράσεις που προγραμματίζονται και θα βαρύνουν τον Π/Υ της επόμενης χρήσης, τυχόν οδηγίες και εγκύκλιοι και λοιπά στοιχεία.).

Όσον αφορά τη διαδικασία τήρησης του Μητρώου Δεσμεύσεων θα πρέπει να ελεγχθεί εάν:

- Τηρείται πλήρες Μητρώο Δεσμεύσεων, μηχανογραφικά ή χειρόγραφα.
- Γίνεται έγκαιρη συμπλήρωση και έλεγχος των καταχωρήσεων. Η καταχώρηση των εγγραφών στο Μητρώο Δεσμεύσεων, γίνεται αυτόματα από τη μηχανογραφική εφαρμογή, με κάθε καταχώρηση του αρμόδιου Διαχειριστή ενός τιμολογίου ή ισοδύναμου εγγράφου που βεβαιώνει μία οφειλή, καθώς και κατά την έκδοση του τίτλου πληρωμής και την τελική εξόφληση. Παρόλα 'αυτά, αποτελεί υποχρέωση του τμήματος Π/Υ ο έλεγχος της ορθής και έγκαιρης καταχώρησης των στοιχείων.

- Πραγματοποιείται τακτικά έλεγχος εξέλιξης απλήρωτων και ληξιπρόθεσμων υποχρεώσεων, και προτείνονται μέτρα για τη θεραπεία παρατηρήσεων.

- Υπολογίζεται κάθε τρίμηνο ο Δείκτης Μέσης Διάρκειας Πληρωμών.

- Υποβάλλεται έγκαιρα αναφορά προς το τμήμα Π/Υ του ΓΕΑ, για την εξέλιξη των απλήρωτων υποχρεώσεων, αρμοδίως υπογεγραμμένη από τον ΕΟΥ.

Όσον αφορά τη παρακολούθηση εκτέλεσης του Π/Υ θα πρέπει να ελεγχθεί εάν:

- Τηρείται αρχείο διαταγών αναμορφώσεων του Π/Υ. Οι εν λόγω αναμορφώσεις (ενισχύσεις ή αλλαγές ποσοστού αποδέσμευσης των πιστώσεων) πραγματοποιούνται από το ΓΕΑ, ωστόσο η κάθε Μονάδα θα πρέπει να ελέγχει την ορθή καταχώρηση των αλλαγών στη μηχανογραφική εφαρμογή και να τηρεί αρχείο των διαταγών αναμόρφωσης, καθώς και των αντίστοιχων αιτημάτων.

- Γίνεται έλεγχος ανάλωσης του Π/Υ βάση τριμηνιαίων στόχων.

- Εάν υποβάλλονται έγκαιρα και τεκμηριωμένα αιτήματα ανακατανομής ή ενίσχυσης του Π/Υ, εάν τηρείται αρχείο των αιτημάτων και παρακολουθείται η πορεία εξέλιξής τους.

- Τηρούνται τα ποσοστά χρήσης της Πάγιας Προκαταβολής στην ανάλωση του Π/Υ.

- Γίνεται εκτίμηση των προγραμματισμένων εξόδων για το εάν θα ολοκληρωθούν εντός της τρέχουσας χρήσης.

- Υποβάλλονται αναφορές για την έγκριση Ανάλυσης Υποχρέωσης επί του Π/Υ των επόμενων χρήσεων.

- Τηρείται αρχείο αποφάσεων του Διατάκτη για επιστροφή αδιάθετων πιστώσεων στο ΓΕΑ ή στην προϊστάμενη αρχή.

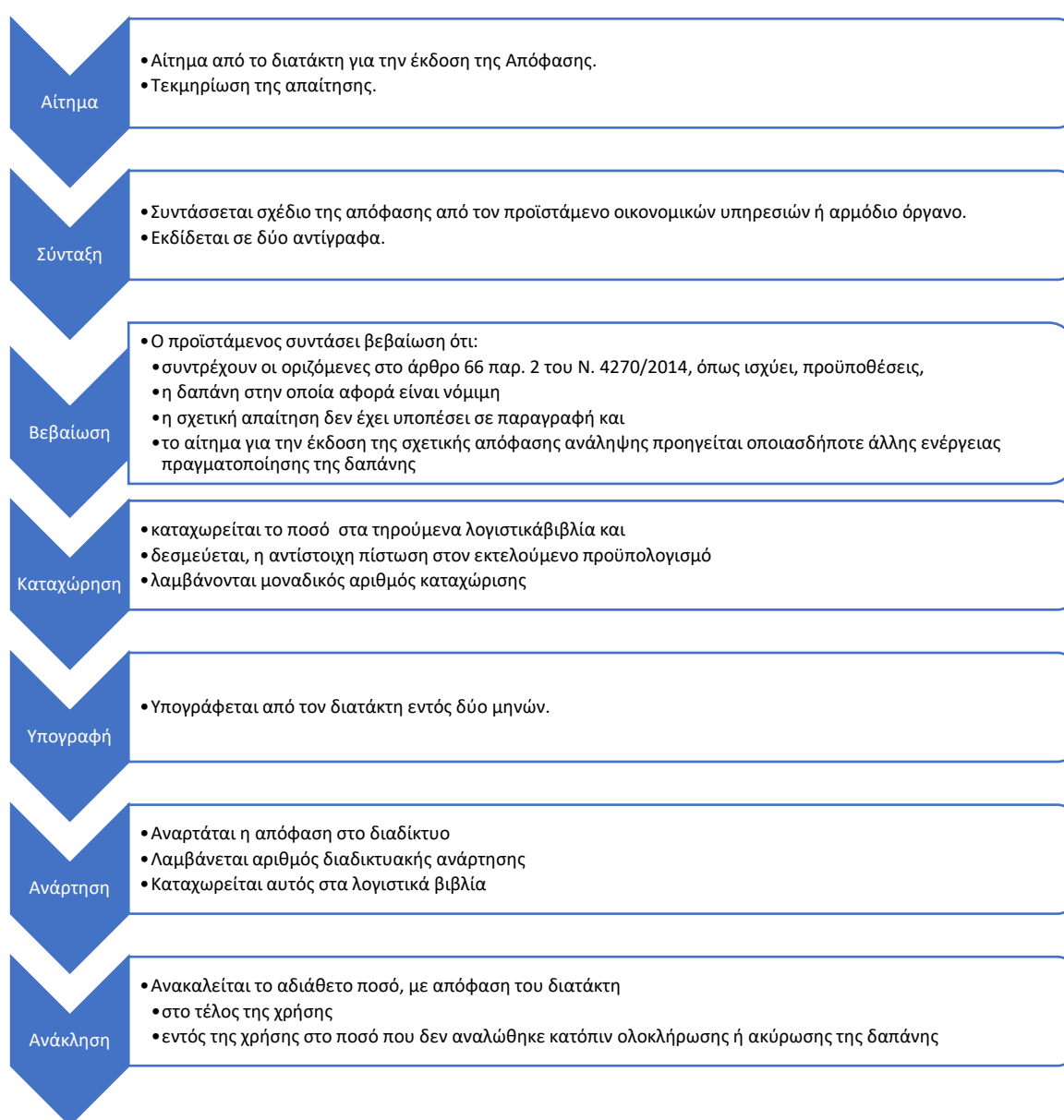
Όσον αφορά τη έκδοση των Αποφάσεων Ανάλυσης Υποχρέωσης (ΑΑΥ) θα ελεγχθεί εάν:

- Πραγματοποιείται η έκδοση ΑΑΥ πριν από κάθε ενέργεια που προκαλεί επιβάρυνση στον Π/Υ, πλην περιπτώσεων που προβλέπονται από τη νομοθεσία.

- Οι ΑΑΥ περιλαμβάνουν τουλάχιστον τις απαιτούμενες από το νόμο πληροφορίες.

- Τηρούνται οι διαδικασίες δημοσίευσης των ΑΑΥ, στο διαδίκτυο.

- Η έκδοση των ΑΑΥ γίνεται σύμφωνα με την προβλεπόμενη διαδικασία, η οποία παρουσιάζεται στο παρακάτω διάγραμμα ροής, και αφορά νόμιμες δαπάνες και εντός του ύψους των διαθέσιμων πιστώσεων.



Διάγραμμα 6 - Διάγραμμα ροής εργασιών για την έκδοση ΑΑΥ.

- Οι ΑΑΥ εκδίδονται από την εγκεκριμένη μηχανογραφική εφαρμογή, υπογράφονται από τα αρμόδια όργανα (λαμβάνοντας υπόψη τα όρια της μεταβιβασθείσας οικονομικής εξουσίας) και καταχωρούνται στο Μητρώο Δεσμεύσεων.

- Ανακαλούνται τα αδιάθετα υπόλοιπα των ΑΑΥ μετά την ολοκλήρωση ή την ακύρωση της δαπάνης, καθώς και στη λήξη της οικονομικής χρήσεως.

- Εκδίδονται κατά προτεραιότητα ΑΑΥ για τις ανειλημμένες από προηγούμενα έτη, τις πάγιου χαρακτήρα και τις συμβατικές υποχρεώσεις.

- Οι δαπάνες για τις οποίες δεν έχει προηγηθεί η ανάληψη υποχρέωσης υπάγονται στις εξαιρέσεις, που προβλέπονται από τη νομοθεσία.

Καθόσον δεν παρακολουθούνται προς το παρόν λογιστικά τα έξοδα σε βάρος του κρατικού Π/Υ, ο εσωτερικός έλεγχος στο τμήμα του Π/Υ, μπορεί να επεκταθεί και στον έλεγχο των εν λόγω εξόδων.

Διενέργεια Ελέγχου

Βασικό εργαλείο του εσωτερικού ελεγκτή, για το σχηματισμό γνώμης επί των τηρούμενων διαδικασιών αποτελεί το ερωτηματολόγιο. Με τις κατάλληλες ερωτήσεις προς τον προϊστάμενο του τμήματος Π/Υ είτε με μορφή προσωπικής συνέντευξης είτε ακόμα καλύτερα με τη μορφή έντυπου ερωτηματολογίου, μπορεί να σχηματιστεί μια αρχική εικόνα της γενικής λειτουργίας του τμήματος, να αποκτηθούν τεκμήρια και να προσαρμοστούν κατάλληλα οι υπόλοιπες ελεγκτικές διαδικασίες. Με το ερωτηματολόγιο ο ελεγκτής έχει επίσης τη δυνατότητα να αξιολογήσει το επίπεδο γνώσεων του προϊσταμένου τόσο επί του αντικειμένου του όσο και επί της λειτουργίας του τμήματός του.

Μία από τις αρχικές και βασικές ελεγκτικές εργασίες, αποτελεί ο έλεγχος των διαταγών και κανονισμών για την οργάνωση, τη στελέχωση και τη λειτουργία του τμήματος. Αν ο έλεγχος είναι επαναλαμβανόμενος τα ανωτέρω πιθανό να βρίσκονται στο μόνιμο φάκελο του ελεγκτή, ενώ θα πρέπει να ελεγχθούν τυχόν τροποποιήσεις και αναθεωρήσεις.

Από τις ανωτέρω παραγράφους έχει γίνει κατανοητή η σημαντικότητα των Αποφάσεων Ανάληψης Υποχρεώσεων (ΑΑΥ) στη λειτουργία παρακολούθησης και ανάλωσης του κρατικού προϋπολογισμού. Ο ελεγκτής θα πρέπει να πραγματοποιήσει έλεγχο για την τήρηση αρχείου ΑΑΥ και δειγματοληπτικό έλεγχο αυτών για την επιβεβαίωση της τήρησης των προβλεπόμενων από την κείμενη νομοθεσία. Θα ήταν χρήσιμη δε η παρακολούθηση της διαδικασίας έκδοσης μιας ΑΑΥ, για να ελεγχθεί η τήρηση της προβλεπόμενης διαδικασίας και η σωστή λειτουργία των δικλίδων ασφαλείας.

Η έγκαιρη και εμπρόθεσμη εξόφληση των υποχρεώσεων έναντι τρίτων αποτελεί κομμάτι του ελέγχου των εξόδων και των βραχυπρόθεσμων υποχρεώσεων. Εφόσον όμως αποτελεί υποχρέωση του τμήματος Π/Υ ο έλεγχος για τη συσσώρευση ληξιπρόθεσμων υποχρεώσεων, ενώ παράλληλα οι υποχρεώσεις έναντι τρίτων για έξοδα σε βάρος του κρατικού Π/Υ δεν παρακολουθούνται στους αντίστοιχους λογαριασμούς της λογιστικής, είναι χρήσιμο να πραγματοποιηθούν σχετικές ελεγκτικές εργασίες κατά τον έλεγχο του Π/Υ. Ως εκ τούτου ο εσωτερικός ελεγκτής θα πρέπει να αποκτήσει τεκμήρια για τον χρόνο ωρίμανση των απλήρωτων ή ληξιπρόθεσμων υποχρεώσεων και για τον απαιτούμενο χρόνο για την εξόφληση των υποχρεώσεων έναντι τρίτων. Θα πρέπει να αναζητήσει την ύπαρξη τυχόν επιστολών από προμηθευτές ή την ύπαρξη δικαστικών διενέξεων. Η δημιουργία όμως πλήρους εικόνας μπορεί να πραγματοποιηθεί λαμβάνοντας δεδομένα από την αντίστοιχη μηχανογραφική. Για πληρέστερο έλεγχο, μπορεί να πραγματοποιηθεί δειγματοληπτικά και έλεγχος των αντίστοιχων παραστατικών (τιμολόγια κλπ.). Τα εν λόγω στοιχεία μπορούν να αποτελέσουν σημαντική πηγή πληροφορίας, καθώς δύναται να αποκαλύψουν πιθανές καθυστερήσεις των εφαρμοζόμενων διαδικασιών εντός του οργανισμού. Με περαιτέρω ενέργειες και σύγκριση των στοιχείων με τα αντίστοιχα λοιπών Μονάδων παρόμοιας λειτουργίας, με διαχρονικά στοιχεία της Μονάδας, καθώς και ο έλεγχος της εποχικής διαμόρφωσης δύναται να βελτιώσουν σημαντικά την αποδοτικότητα των διαδικασιών για την εξόφληση των προμηθευτών.

Το βιβλίο μητρώου δεσμεύσεων τηρείται μηχανογραφικά και στην πραγματικότητα, δεν γίνεται καμία εγγραφή άμεσα σε αυτό. Όλες οι εγγραφές πραγματοποιούνται από τη μηχανογραφική εφαρμογή κατόπιν των ανάλογων ενεργειών από τους χρήστες, δηλαδή κατά την έκδοση ΑΑΥ, την καταχώρηση παραστατικών απλήρωτων υποχρεώσεων (τιμολόγια κλπ.) και κατά την εξόφληση τους. Ως εκ τούτου ο έλεγχος της τήρησης του μητρώου δεσμεύσεων πρέπει να πραγματοποιείται λαμβάνοντας αποσπάσματα του μηχανογραφικού βιβλίου ανά ΚΑΕ, όπως προβλέπεται να τηρείται και να πραγματοποιείται δειγματοληπτικά έλεγχος των αντίστοιχων φυσικών παραστατικών, ώστε να βεβαιώνεται ότι δεν υπάρχει κάποιο σφάλμα ή κάποια αδυναμία του συστήματος.

Ο κύριος σκοπός της τήρησης του μητρώου δεσμεύσεων είναι ο έλεγχος των απλήρωτων και κυρίως των ληξιπρόθεσμων υποχρεώσεων του Δημοσίου και της ωρίμανσης τους. Το γραφείο Π/Υ έχει υποχρέωση υποβολής διμηνιαίας αναφοράς, προς το ΓΕΑ για την εξέλιξη των απλήρωτων υποχρεώσεων της Μονάδας, η οποία ελέγχεται και προσυπογράφεται από τον ΕΟΥ. Στην αναφορά αυτή περιλαμβάνεται το Μητρώο Δεσμεύσεων σε περιληπτική μορφή και η Μονάδα οφείλει να αναφέρει τους λόγους συσσώρευσης τυχόν ληξιπρόθεσμων υποχρεώσεων. Σκοπός του ελέγχου πρέπει να είναι η ποιοτική διερεύνηση αυτών των

πληροφοριών, ώστε να ελεγχθεί αρχικά η ορθή τήρηση των διαδικασιών αλλά και η αποκάλυψη αδυναμιών του συστήματος χρηματοδότησης και εξόφλησης των υποχρεώσεων. Εάν η συσσώρευση ληξιπρόθεσμων οφείλεται είτε σε κακή εκτέλεση των καθηκόντων του προσωπικού της Μονάδος είτε σε κακό σχεδιασμό των διαδικασιών, θα πρέπει να υποβληθούν σχετικές προτάσεις προς τη Διοίκηση και την Ηγεσία.

Ένα σημαντικό κομμάτι της λειτουργίας του Π/Υ αποτελεί ο σχεδιασμός του Π/Υ των επομένων ετών. Ο έλεγχος θα πρέπει να βεβαιωθεί για την ύπαρξη φακέλου φυσικού ή και ηλεκτρονικού με τα στοιχεία εκείνα που συγκεντρώνει το τμήμα του Π/Υ για να συντάξει το σχέδιο Π/Υ. Τα στοιχεία αυτά μπορεί να είναι πολυετείς συμβάσεις, συντηρήσεις παγίων που είναι προγραμματισμένες για τα επόμενα έτη, επιστολές από τα αρμόδια τμήματα για τις απαιτήσεις σε αναλώσιμα υλικά, όπως επίσης και πράξεις με στατιστικά στοιχεία προηγούμενων ετών όπως η μέση κατανάλωση ηλεκτρικής ενέργειας κτλ. Παράλληλα θα πρέπει να ελεγχθεί η διαδικασία σύνταξης και υποβολής του σχεδίου Π/Υ, για το εάν αυτή έγινε έγκαιρα και σύμφωνα με τις ισχύουσες διαδικασίες και τις εκάστοτε οδηγίες της προϊστάμενης αρχής. Σημαντικό εργαλείο για την εύρεση λαθών ή κακής διαχείρισης των πόρων, αποτελεί η σύγκριση του Π/Υ της τρέχουσας χρήσης με των προηγούμενων.

Εξίσου σημαντικός με το Π/Υ είναι και ο απολογισμός των εσόδων και των εξόδων και κυρίως η σύγκριση απολογισμού και Π/Υ. Μεγάλη διαφορά μεταξύ των μεγεθών του απολογισμού και του Π/Υ μπορεί να αποκαλύψει είτε την κακή λειτουργία κατά το σχεδιασμό του Π/Υ είτε κάποια εμφανή διαφορά στο έργο και στο κόστος λειτουργίας της Μονάδας, που θα πρέπει να ληφθεί υπόψη τόσο στο σχεδιασμό του Π/Υ των επομένων ετών όσο και στον επανασχεδιασμό κάποιων λειτουργιών που πλέον απαιτούν καλύτερης οργάνωσης.

Κατόπιν ολοκλήρωσης των εργασιών ελέγχου ο ελεγκτής θα μπορούσε να υποβάλει εκ νέου συμπληρωματικά ερωτήματα προς το προσωπικό του τμήματος για την αποσαφήνιση των ευρημάτων του ελέγχου.

Ελεγκτικά Τεκμήρια

Σύμφωνα με τις εργασίες ελέγχου που προτάθηκαν στην προηγούμενη παράγραφο, ο ελεγκτής έχει αποκτήσει ελεγκτικά τεκμήρια, τα οποία πρέπει να εξετάσει εάν είναι επαρκή και κατάλληλα για την έκφραση γνώμης. Τα τεκμήρια αυτά είναι οι απαντήσεις ερωτηματολογίου και των συνεντεύξεων (αυτά μπορεί να αποτελούνται και από προσωπικές του σημειώσεις), φωτοαντίγραφα των ελεγχθέντων δικαιολογητικών, όπως π.χ. των ΑΑΥ που ελέγχθηκαν δειγματοληπτικά, εκτυπώσεις από αναφορές της μηχανογραφικής εφαρμογής, περιγραφή τυχόν διαδικασίας που πραγματοποιήθηκε παρουσία του ελεγκτή, όπως η έκδοση ΑΑΥ ή η

καταχώρηση παραστατικών στη μηχανογραφική εφαρμογή, αντίγραφα αναφορών που υποβλήθηκαν στην προϊστάμενη αρχή και σχετικά διαβιβαστικά έγγραφα, στοιχεία που λήφθηκαν και πράξεις υπολογισμού που πραγματοποιήθηκαν επί αυτών και λοιπά συναφή στοιχεία.

5.7.Σύνοψη

Μέσω της ποιοτικής έρευνας στην ΠΑ, διαπιστώσαμε ότι, οι υπάρχουσες δομές ελέγχου καλύπτουν όλο το φάσμα της λειτουργίας της, από την άσκηση προληπτικού ελέγχου στο σύνολο των δαπανών της έως την πραγματοποίηση οικονομικών και διοικητικών επιθεωρήσεων σε κάθε Μονάδα και Υπηρεσία σε τακτική και έκτακτη βάση. Επιγραμματικά σε μια Μονάδα της ΠΑ διενεργείται συνεχής έλεγχος επί των διαδικασιών από τον ΕΟΥ, προληπτικός έλεγχος από τα ΕΛΔΑ, Διοικητικός Έλεγχος από την προϊστάμενη αρχή διά υποβαλλόμενων αναφορών πεπραγμένων και δύο τουλάχιστον οικονομικές-διοικητικές επιθεωρήσεις από προσωπικό εκτός Μονάδος είτε από την προϊστάμενη αρχή είτε από την ΔΟΕΕ, ενώ μπορεί να πραγματοποιηθούν και έκτακτες οικονομικές επιθεωρήσεις ή άλλης μορφής επιθεώρηση από τη Γενική Διεύθυνση Επιθεωρήσεων (επιχειρησιακού και όχι οικονομικού ενδιαφέροντος) και τη ΜΕΕ. Με τη σύσταση του ΣΟΕ και την παύση λειτουργίας των οικονομικών επιθεωρήσεων από την ΔΟΕΕ, δημιουργείται ένα ακόμα επίπεδο ελέγχου, από προσωπικό ανεξάρτητο προς τους ελεγχόμενους σχηματισμούς, που όχι μόνο δεν υπάρχει στη Διοίκηση της Μονάδος αλλά ούτε στη Διοίκηση της προϊστάμενης αρχής και της ΠΑ περαιτέρω. Όλο αυτό το σύμπλεγμα δομών και διαδικασιών ελέγχου μπορεί να ενταχθεί σε ένα ενιαίο σύστημα εσωτερικού ελέγχου, σύμφωνα με το μοντέλο τριών γραμμών άμυνας.

Το σχέδιο ελέγχου που προτείνεται μπορεί να αποτελέσει τη βάση ενός νέου συστήματος εσωτερικού ελέγχου σύμφωνα με τα διεθνή πρότυπα και να επεκταθεί όπου απαιτείται σε λοιπές λειτουργίες. Το σχέδιο ελέγχου της λειτουργίας εκτέλεσης του Κρατικού Π/Υ, που αναπτύχθηκε αποτελεί ένα πιο λεπτομερές σχέδιο, το οποίο μπορεί να αποτελέσει παράδειγμα για τις υπόλοιπες λειτουργίες ενός οργανισμού.

6ο ΚΕΦΑΛΑΙΟ

ΕΜΠΕΙΡΙΚΗ ΕΡΕΥΝΑ

6.1.Εισαγωγή

Ο εσωτερικός έλεγχος στο Δημόσιο Τομέα της χώρας και ιδιαίτερα στη Γενική Κυβέρνηση, αποτελεί ένα καινούργιο θεσμό, ο οποίος βρίσκεται στα αρχικά στάδια οργάνωσης και λειτουργίας. Στην Πολεμική Αεροπορία, που αποτελεί αντικείμενο της μελέτης μας, λειτουργεί επί πολλά έτη ένα εκτενές σύστημα ελέγχου και επιθεωρήσεων, που παρουσιάστηκε στην ποιοτική έρευνα του προηγούμενου κεφαλαίου, το οποίο δύναται να εκσυγχρονιστεί και να οργανωθεί σύμφωνα με τα επαγγελματικά πρότυπα εσωτερικού ελέγχου και τη σύγχρονη γνώση της επιστήμης της ελεγκτικής. Η ύπαρξη όμως του θεσμού του ελέγχου στους μη κερδοσκοπικούς οργανισμούς του Δημοσίου, η χρησιμότητά του και ο τρόπος που αυτός θα μπορέσει να δώσει αξία σε αυτούς του οργανισμούς είναι κάτι που έχει απασχολήσει τους ερευνητές. Στο Δημόσιο τομέα, δεν υπάρχει το εμφανές κέρδος από τη λειτουργία του εσωτερικού ελέγχου, όπως στις ιδιωτικές κερδοσκοπικές επιχειρήσεις και περισσότερο σε αυτές, οι μετοχές των οποίων διαπραγματεύονται σε οργανωμένες αγορές.

6.2.Μεθοδολογία της Ποσοτικής Έρευνας

Κύρια ερωτήματα της έρευνας μας ήταν, ποιος είναι ο τρόπος με τον οποίο μπορεί ένα οργανωμένο σύστημα εσωτερικού ελέγχου να προσδώσει αξία σε έναν Δημόσιο μη κερδοσκοπικό οργανισμό και ποια προσόντα πρέπει να έχει ένας εσωτερικός ελεγκτής, κατά τη γνώμη του προσωπικού αυτού του οργανισμού. Η οργάνωση ενός συστήματος εσωτερικού ελέγχου αποτελεί νομική υποχρέωση όλων των Δημοσίων οργανισμών είτε αυτοί αποτελούν Νομικά Πρόσωπα Δημοσίου και Ιδιωτικού Δικαίου είτε αποτελούν τμήμα της Γενικής Κυβέρνησης χωρίς αυτοτελή νομική προσωπικότητα. Παρόλα αυτά για να επιτύχει ο εσωτερικός έλεγχος στον ιδιαίτερο χώρο του Δημοσίου θα πρέπει να γίνει αποδεκτός από το προσωπικό, να έχει τη στήριξη της Διοίκησης και της ανώτερης εξουσίας, αλλά κυρίως να γίνει κατανοητή η χρησιμότητά του και η αξία των υπηρεσιών που προσφέρει.

Για τη διενέργεια της έρευνας χρησιμοποιήθηκε ερωτηματολόγιο με ερωτήσεις κλειστού τύπου, το οποίο αφού λάβαμε σχετική έγκριση¹⁶ από το Γενικό Επιτελείο

¹⁶ Φ.800/ΑΔ.11423/Σ.2275/4-10-18/ΓΕΑ/Δ6/2

Αεροπορίας, εστάλη ηλεκτρονικά στις Διευθύνσεις Οικονομικού του Επιτελείου, του Αρχηγείου και των Διοικήσεων, άλλα και στα γραφεία οικονομικού όλων των ανεξάρτητων οικονομικά Μονάδων της Πολεμικής Αεροπορίας, με σκοπό να απαντηθεί από τους Διοικητές, Επόπτες Οικονομικών Υπηρεσιών και Διαχειριστές Χρηματικού των τελευταίων.

Το ερωτηματολόγιο χωρίζεται σε τέσσερις βασικές ενότητες. Η πρώτη ενότητα περιλαμβάνει ερωτήματα για το ρόλο των συμμετεχόντων μέσα στην οργάνωση της Μονάδος, το μέγεθος αυτής και το επίπεδο του οικονομικού έργου που παράγει.

Η δεύτερη ενότητα, περιλαμβάνει ερωτήματα για την γενική άποψη των συμμετεχόντων όσον αφορά τον έλεγχο και τη χρησιμότητα του άλλα και για το τρέχον επίπεδό του, όπως αυτός πραγματοποιείται από τις τρέχουσες δομές ελέγχου και επιθεώρησης της ΠΑ.

Η τρίτη ενότητα, που αποτελεί το ένα από τα κύρια ερώτημα της έρευνας, με το οποίο ζητείται η άποψη των συμμετεχόντων για τον τρόπο με τον οποίο ο έλεγχος προσδίδει αξία σε ένα Δημόσιο οργανισμό, κατά πόσο δηλαδή είναι χρήσιμος και ωφέλιμος.

Η τέταρτη ενότητα, περιλαμβάνει ένα ερώτημα με πέντε απαντήσεις, που βαθμολογούνται με την πενταβάθμια κλίμακα και αφορά τα προσόντα του εσωτερικού ελεγκτή και το κατά πόσο κάθε ένα από αυτά θεωρείται σημαντικό από τους συμμετέχοντες.

Το ερωτηματολόγιο, βασίζεται σε έρευνες που έχουν πραγματοποιηθεί στο αντικείμενο σε διεθνές επίπεδο, είναι ανώνυμο και δεν περιλαμβάνει διαβαθμισμένες πληροφορίες. Επιδιώχθηκε να κρατηθεί όσο το δυνατό μικρότερος αριθμός ερωτήσεων ώστε να αποφευχθεί οι τυχαίες απαντήσεις και να επιτευχθεί η μέγιστη δυνατή συμμετοχή του προσωπικού.

Κατόπιν της σύνταξης του ερωτηματολογίου, αυτό υποβλήθηκε στο ΓΕΑ και εγκρίθηκε η διανομή του στο προσωπικό της ΠΑ, στο οποίο απευθύνεται. Εν συνεχεία εστάλη ηλεκτρονικά προς στελέχη των Διευθύνσεων Οικονομικού και στο προσωπικό των γραφείων οικονομικού των ανεξάρτητων οικονομικά Μονάδων, ενώ παράλληλα υπήρξε τηλεφωνική επικοινωνία με τους αποδέκτες. Οι απαντήσεις πραγματοποιήθηκαν ηλεκτρονικά και ανώνυμα και τα δεδομένα συγκεντρώθηκαν από την αντίστοιχη μηχανογραφική εφαρμογή «φόρμες» του ιστοτόπου της google. Η επεξεργασία τους έγινε στο πρόγραμμα spss.

Το ερωτηματολόγιο απευθύνεται στα όργανα Διοίκησης της κάθε Μονάδας (Διοικητές), στους Επόπτες Οικονομικών Υπηρεσιών, που αποτελούν καθορισμού ελεγκτικά όργανα των Μονάδων και στους Διαχειριστές Χρηματικού, που αποτελούν υπόλογους διαχειριστές Δημοσίου χρήματος και το σημαντικότερο όργανο από το ελεγχόμενο προσωπικό. Το ερωτηματολόγιο εστάλη σε όλες τις αυτόνομες οικονομικά Μονάδες, αλλά και στις Διευθύνσεις Οικονομικού των Επιτελείων, του Αρχηγείου και των Διοικήσεων, που αποτελούν

κομμάτι εσωτερικού ελέγχου, με τον εξ αποστάσεως έλεγχο και την παροχή οδηγιών και την έκδοση κανονισμών και διαταγών λειτουργίας.

Στο κεφάλαιο αυτό, παρουσιάζονται οι πίνακες συχνοτήτων και τα αντίστοιχα διαγράμματα για τις απαντήσεις ανά ερώτημα και τα αντίστοιχα μέτρα θέσης (μέση τιμή, διάμεσος, επικρατούσα τιμή, διακύμανση κλπ.), όπου απαιτείται. Ελέγχεται η συσχέτιση των μεταβλητών που αφορούν την ανάθεση του εσωτερικού ελέγχου σε φορείς εκτός της εκάστοτε αυτόνομης Μονάδας (outsourcing), τις εξηγήσεις της αξίας που προσθέτει ο εσωτερικός έλεγχος και των προσόντων του εσωτερικού ελεγκτή, οι οποίες θεωρούνται εξαρτημένες, με τις μεταβλητές των καθηκόντων του συμμετέχοντος προσωπικού, του μεγέθους του οργανισμού αλλά και του επιπέδου του οικονομικού έργου αυτού, που θεωρούνται ως εξαρτημένες.

6.3.Οι στόχοι της έρευνας

Η έρευνα αποσκοπεί στην διερεύνηση για την ύπαρξη της απαραίτητης για την αποτελεσματική λειτουργία του εσωτερικού ελέγχου, στήριξης από τη Διοίκηση αλλά και το υπόλοιπο προσωπικό και η αποδοχή της χρησιμότητάς του. Επίσης εξετάζεται εάν υπάρχει σχέση του μεγέθους και του επιπέδου του οικονομικού έργου των οργανισμών με την επιθυμία για την ανάθεση διενέργειας του εσωτερικού ελέγχου από προσωπικό εκτός της εκάστοτε αυτόνομης Μονάδος του. Εκτιμάται ότι, το μέγεθος των οργανισμών αλλά κυρίως το μέγεθος και η πολυπλοκότητα του οικονομικού του έργου, επηρεάζουν την επιθυμία για την διενέργεια ελέγχων από ανεξάρτητο, εξειδικευμένο προσωπικό, που θα παρέχει τη διασφάλιση της ορθής λειτουργίας του οργανισμού.

Δεύτερος στόχος της έρευνας είναι να επιβεβαιώσει την προσθήκη αξίας στους δημόσιους οργανισμούς από τη λειτουργία ενός συστήματος εσωτερικού ελέγχου σε αυτούς. Για το στόχο αυτό δημιουργήθηκε μία κλίμακα βάση ερμηνειών της διεθνούς αρθρογραφίας για τον τρόπο που ο εσωτερικός έλεγχος προσδίδει αξία. Συγκεκριμένα επιλέχθηκαν επτά εξηγήσεις αυτής της αξίας, οι οποίες βασίστηκαν στις μελέτες των Coram, Ferguson και Moroney (2008) και των Hay και Cordery (2018) και είναι οι εξής: αποκάλυψη ή αποτροπή απάτης, διασφάλιση της διοίκησης σε περίπτωση απάτης ή σφάλματος, διευκόλυνση στον έλεγχο και τη διοίκηση του οργανισμού, συμβολή στο πρόβλημα της αντιπροσώπευσης, έλεγχος της διαχείρισης-διοίκησης (management control), σωστή πληροφόρηση των ενδιαφερόμενων εκτός του οργανισμού (signaling), αύξηση αποδοτικότητας του οργανισμού.

Τέλος επιλέχθηκαν πέντε προσόντα – χαρακτηριστικά των εσωτερικών τα οποία θεωρούνται σημαντικά στη διεθνή αρθρογραφία. Στόχος αυτής της επιλογής ήταν η

επιβεβαίωση της σημαντικότητας αυτών των προσόντων αλλά και διαπίστωση της κριτικής σκέψης του συμμετέχοντος στην έρευνα προσωπικού, για το θεσμό του εσωτερικού ελεγκτή και τα προσόντα του προσωπικού, που του ανατίθενται τα καθήκοντα αυτά.

6.4. Παρουσίαση Δημογραφικών Αποτελεσμάτων

Το ερωτηματολόγιο της έρευνα απεστάλη σε 38 σχηματισμούς (4 Επιτελεία, 30 Μονάδες, 2 Ελεγκτήρια και 2 Δημόσια Ταμεία) και ελήφθησαν συνολικά 120 απαντήσεις.

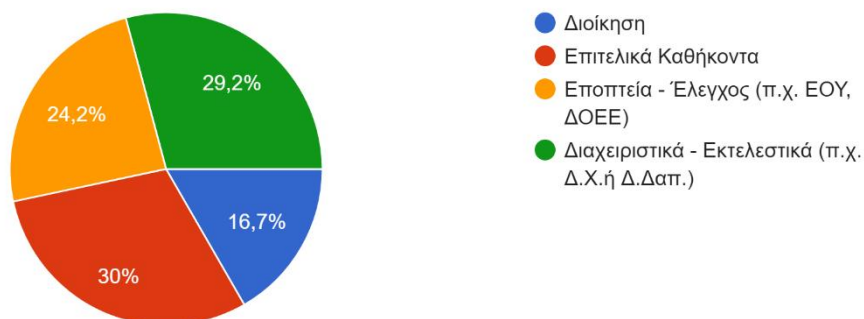
Πίνακας 8 - Ερώτηση 1: Τρέχοντα Καθήκοντα

Τρέχοντα καθήκοντα				
	Συχνότητα	Ποσοστό	Έγκυρο Ποσοστό	Αθροιστικό Ποσοστό
Διοίκηση	20	16,7	16,7	16,7
Επιτελικά καθήκοντα	36	30,0	30,0	46,7
Εποπτεία - Έλεγχος	29	24,2	24,2	70,8
Διαχειριστικά - Εκτελεστικά καθήκοντα	35	29,2	29,2	100,0
Σύνολο	120	100,0	100,0	

Στην έρευνα συμμετείχαν 20 Διοικητές / Υποδιοικητές Μονάδων, 36 επιτελείς των Διευθύνσεων Οικονομικού, 29 Επόπτες Οικονομικών Υπηρεσιών, ελεγκτές και επιθεωρητές και 35 Διαχειριστές δημοσίου χρήματος. Τα καθήκοντα των συμμετεχόντων παρουσιάζονται στον πίνακα 8.

Τα Τρέχοντα Καθήκοντά σας Αφορούν

120 απαντήσεις



Διάγραμμα 7 - Ερώτηση 1: Τρέχοντα Καθήκοντα

Το δείγμα, όπως απεικονίζεται σχηματικά και στο διάγραμμα 7, αποτελείται από προσωπικό που εκπροσωπεί: α) τη Διοίκηση των αυτόνομων υποδιαιρέσεων του οργανισμού (16,7%), β) τον μηχανισμό ελέγχου, συντονισμού και οργάνωσης από τα προϊστάμενα επιτελεία (30%), γ) τον μηχανισμό ελέγχου και εποπτείας, που περιλαμβάνει τους ΕΟΥ, ελεγκτές των ΕΛΔΑ και αξιωματικούς των ΔΟΕΕ (24,2%) και δ) τους διαχειριστές Δημοσίου χρήματος και περιουσίας (29,2%).

Οι απαντήσεις που λάβαμε διαχωρίζονται, βάση του μεγέθους των σχηματισμών, σύμφωνα με το απασχολούμενο προσωπικό, όπως παρουσιάζονται στον πίνακα 9.

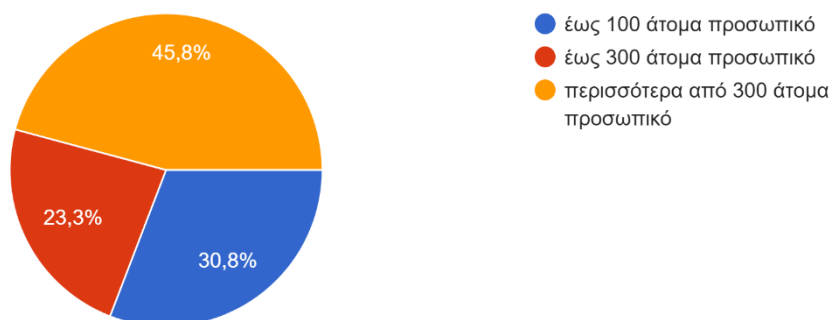
Πίνακας 9 - Ερώτηση 2: Μέγεθος Μονάδας

Μέγεθος Μονάδας				
	Συχνότητα	Ποσοστό	Έγκυρο Ποσοστό	Αθροιστικό Ποσοστό
Έως 100 άτομα	37	30,8	30,8	30,8
Από 100 έως 300 άτομα	28	23,3	23,3	54,2
Περισσότερα από 300 άτομα προσωπικό	55	45,8	45,8	100,0
Σύνολο	120	100,0	100,0	

Στην έρευνα συμμετείχαν 37 στελέχη, που απασχολούνται σε σχηματισμούς με λιγότερα από 100 άτομα προσωπικό, 28 σε σχηματισμούς με 101 έως 300 άτομα και 55 σε αντίστοιχους με περισσότερα από 300 άτομα. Το δείγμα μας είναι σχετικά μοιρασμένο στις τρεις κατηγορίες, με λίγες περισσότερες απαντήσεις από προσωπικό των μεγάλων, βάσει του αριθμού του απασχολούμενου προσωπικού, Μονάδων. Τα στοιχεία αυτά παρουσιάζονται και στο διάγραμμα 8.

Μέγεθος Μονάδας - Υπηρεσίας

120 απαντήσεις



Διάγραμμα 8 - Ερώτηση 2: Μέγεθος Μονάδας

Η πολυπλοκότητα και το μέγεθος του οικονομικού έργου των σχηματισμών στους οποίους ανήκουν οι συμμετέχοντες παρουσιάζεται στον πίνακα 10. Για τον διαχωρισμό των σχηματισμών δεν τέθηκαν συγκεκριμένα μεγέθη, άλλα μια σύντομη περιγραφή και η κατάταξη στην εκάστοτε κατηγορία επαφίεται στην αντίληψη των συμμετεχόντων.

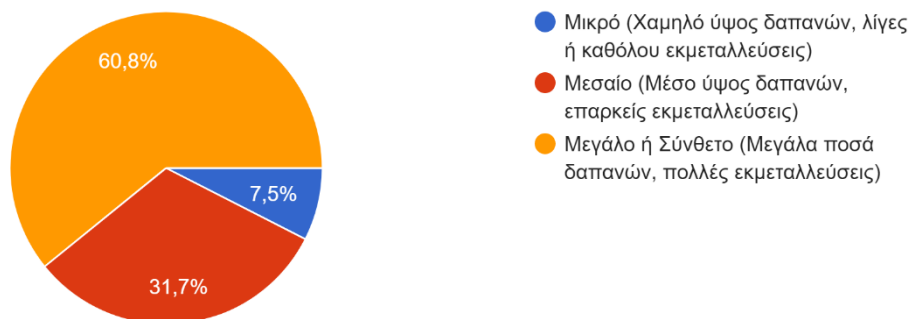
Πίνακας 10 - Ερώτηση 3: Βαθμός Οικονομικού Έργου Μονάδας

Βαθμός οικονομικού έργου Μονάδας				
	Συχνότητα	Ποσοστό	Έγκυρο Ποσοστό	Αθροιστικό Ποσοστό
Μικρό/περιορισμένο έργο	9	7,5	7,5	7,5
Μεσαίο έργο	38	31,7	31,7	39,2
Μεγάλο ή σύνθετο έργο	73	60,8	60,8	100,0
Σύνολο	120	100,0	100,0	

Συγκεκριμένα 9 απάντησαν ότι απασχολούνται σε υπηρεσίες με περιορισμένο οικονομικό έργο, 38 σε υπηρεσίες με μεσαίο οικονομικό έργο και 73 σε υπηρεσίες με μεγάλο και σύνθετο οικονομικό έργο. Διαπιστώνουμε ότι ελάχιστοι συμμετέχοντες χαρακτήρισαν την Μονάδα τους ως περιορισμένου οικονομικού έργου. Αυτό είναι λογικό, καθώς το δείγμα μας αφορά στελέχη μεγάλων σχηματισμών και αυτόνομων οικονομικά Μονάδων, οι οποίες υποστηρίζουν το έργο και τη λειτουργία αρκετών υποστηριζόμενων Μονάδων η κάθε μία, ανεξάρτητα από τον αριθμό του απασχολούμενου προσωπικού. Στο διάγραμμα 9, εμφανίζονται τα ανωτέρω στοιχεία σχηματικά.

Οικονομικό Έργο Μονάδος

120 απαντήσεις



Διάγραμμα 9 - Ερώτηση 3: Βαθμός Οικονομικού Έργου Μονάδας

Συνολικά συμμετείχαν στην έρευνα 20 Διοικητές εκ των οποίων 9 μικρών Μονάδων, 4 μεσαίων και 7 μεγάλων Μονάδων, 36 επιτελείς που απασχολούνται, 11 εξ αυτών σε μικρές Υπηρεσίες, 13 σε μεσαίες και 12 σε μεγάλες. Αντίστοιχα συμμετείχαν 29 άτομα που ασχολούνται με την εποπτεία και τον έλεγχο και υπηρετούν 8 σε μικρές Μονάδες, 7 σε μεσαίες και 14 σε μεγάλες και τέλος 35 διαχειριστές δημοσίου χρήματος, από τους οποίους 9 απασχολούνται σε μικρές, 4 σε μεσαίες και 22 σε μεγάλες Μονάδες. Η διάκριση του μεγέθους των Μονάδων γίνεται βάσει του αριθμού του απασχολούμενου προσωπικού και συγκεκριμένα θεωρούνται ως μικρές οι Μονάδες με προσωπικό έως 100 άτομα, μεσαίες οι αντίστοιχες με προσωπικό από 101 έως 300 άτομα και μεγάλες όσες απασχολούν περισσότερα από 300 άτομα. Παρατηρούμε ότι το δείγμα μας είναι μοιρασμένο, ενώ στις μεγαλύτερες Μονάδες λάβαμε περισσότερες απαντήσεις από διαχειριστές, καθώς απασχολείται μεγαλύτερος αριθμός σε αυτές.

Πίνακας 11 - Δημογραφικά Στοιχεία Συμμετεχόντων

		Δημογραφικά Στοιχεία			
		Μέγεθος Μονάδας			Total
		Έως 100 άτομα	Από 100 έως 300 άτομα	Περισσότερα από 300 άτομα προσωπικό	
Τρέχοντα καθήκοντα	Διοίκηση	9	4	7	20
	Επιτελικά καθήκοντα	11	13	12	36
	Εποπτεία - Έλεγχος	8	7	14	29
	Διαχειριστικά - Εκτελεστικά καθήκοντα	9	4	22	35
Total		37	28	55	120

6.5. Παρουσίαση Αποτελεσμάτων: Αναγκαιότητα και Τρέχον Επίπεδο Ελέγχου

Στην παρούσα ενότητα τέθηκαν τρία ερωτήματα. Το πρώτο ερώτημα αφορά το εάν το προσωπικό επιθυμεί ή όχι την ύπαρξη ενός οργανωμένου συστήματος εσωτερικού ελέγχου. Όπως αναφέραμε, η λειτουργία του εσωτερικού ελέγχου αποτελεί πλέον νομική υποχρέωση των φορέων του Δημοσίου, όμως η αναγκαιότητα ύπαρξης του αλλά και η αξία του, γίνεται περισσότερο εμφανής από την οικειοθελή επιθυμία των οργανισμών για την οργάνωση ενός

συστήματος εσωτερικού ελέγχου. Στον πίνακα 12 παρουσιάζονται οι απαντήσεις που λάβαμε σε αυτό το ερώτημα:

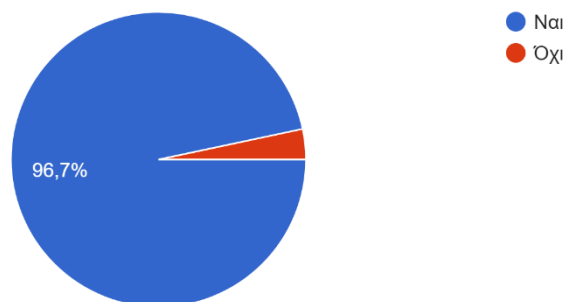
Πίνακας 12 - Ερώτηση 4: Επιθυμείτε την ύπαρξη ενός οργανωμένου και επαρκούς Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου;

Επιθυμείτε την Ύπαρξη ενός Οργανωμένου και Επαρκούς Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου;		Συχνότητα	Ποσοστό	Έγκυρο Ποσοστό	Αθροιστικό Ποσοστό
	Ναι	116	96,7	96,7	96,7
	Όχι	4	3,3	3,3	100,0
	Σύνολο	120	100,0	100,0	

Διαπιστώνουμε ότι το σύνολο σχεδόν των συμμετεχόντων, συγκεκριμένα 116 άτομα (96,7%) απάντησε ότι επιθυμεί την ύπαρξη ενός συστήματος εσωτερικού ελέγχου, γεγονός που καταδεικνύει την καθολική αποδοχή του ελέγχου και της χρησιμότητάς του και αποτελεί ενθαρρυντική ένδειξη για την προοπτική επιτυχίας του εσωτερικού ελέγχου.

Επιθυμείτε την Ύπαρξη ενός Οργανωμένου και Επαρκούς Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου;

120 απαντήσεις



Διάγραμμα 10 - Ερώτηση 4: Επιθυμείτε την ύπαρξη ενός οργανωμένου και επαρκούς Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου;

Το δεύτερο ερώτημα αφορά την επιθυμία εφαρμογής του εσωτερικού ελέγχου αποκλειστικά από προσωπικό στο εσωτερικό του οργανισμού ή αναθέτοντας την υλοποίηση του ολικώς ή μερικώς σε προσωπικό εκτός του οργανισμού, ως μια μορφή outsourcing. Στον πίνακα 13 παρουσιάζονται αναλυτικά οι απαντήσεις που λάβαμε:

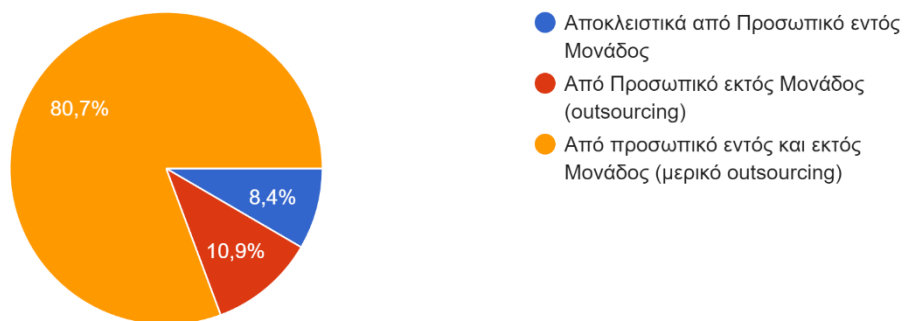
Πίνακας 13 - Ερώτηση 5: Επιθυμείτε ο έλεγχος να πραγματοποιείται από

Επιθυμείτε ο Έλεγχος να πραγματοποιείται:		Συχνότητα	Ποσοστό	Έγκυρο Ποσοστό	Αθροιστικό Ποσοστό
	Αποκλειστικά από προσωπικό εντός Μονάδος	10	8,3	8,4	8,4
	Αποκλειστικά από προσωπικό εκτός Μονάδος	13	10,8	10,9	19,3
	Από προσωπικό εντός και εκτός Μονάδος	96	80,0	80,7	100,0
	Σύνολο	119	99,2	100,0	
Missing	System	1	,8		
Σύνολο		120	100,0		

Διαπιστώνουμε ότι 10 απάντησαν ότι επιθυμούν έλεγχο αποκλειστικά από προσωπικό εντός Μονάδος, 13 από προσωπικό εκτός Μονάδος και 96 από προσωπικό εντός και εκτός Μονάδος.

Επιθυμείτε ο Έλεγχος να πραγματοποιείται:

119 απαντήσεις



Διάγραμμα 11 - Ερώτηση 5: Επιθυμείτε ο έλεγχος να πραγματοποιείται από

Το τρίτο ερώτημα αφορά την ικανοποίηση του προσωπικού από το τρέχον επίπεδο του εσωτερικού ελέγχου, όπως αυτός εφαρμόζεται από τις υπάρχουσες δομές εποπτείας, ελέγχου και επιθεώρησης. Οι απαντήσεις που λάβαμε παρουσιάζονται στον πίνακα 14.

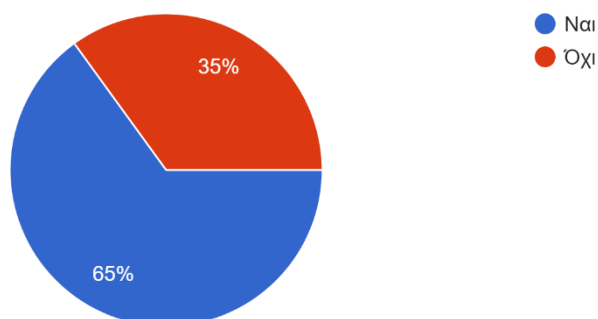
Πίνακας 14 - Ερώτηση 6: Πιστεύετε ότι το τρέχον επίπεδο ελέγχου είναι επαρκές;

Πιστεύετε ότι το τρέχον επίπεδο ελέγχου (Έλεγχοι ΕΟΥ, Επιτελείων, ΕΛΔΑ, Οικονομικές και Λοιπές Επιθεωρήσεις) είναι επαρκές;		Συχνότητα	Ποσοστό	Έγκυρο Ποσοστό	Αθροιστικό Ποσοστό
	Ναι	78	65,0	65,0	65,0
	Όχι	42	35,0	35,0	100,0
	Σύνολο	120	100,0	100,0	

Διαπιστώνουμε ότι, το προσωπικό κρίνει επαρκές το υπάρχον σύστημα ελέγχων και επιθεωρήσεων σε ποσοστό 65%. Το γεγονός ότι, 35% των συμμετεχόντων κρίνει ως ανεπαρκές το τρέχον επίπεδο ελέγχου, δείχνει τις υψηλές απαιτήσεις του προσωπικού από τον εσωτερικό έλεγχο αλλά και τα περιθώρια βελτίωσης του τρέχοντος συστήματος ελέγχων.

Πιστεύετε ότι το τρέχον επίπεδο ελέγχου (Έλεγχοι ΕΟΥ, Επιτελείων, ΕΛΔΑ, Οικονομικές και Λοιπές Επιθεωρήσεις) είναι επαρκές;

120 απαντήσεις



Διάγραμμα 12 - Ερώτηση 6: Πιστεύετε ότι το τρέχον επίπεδο ελέγχου είναι επαρκές;

Εξετάζοντας την ύπαρξη πιθανής σχέσης μεταξύ των δημογραφικών αποτελεσμάτων της πρώτης ενότητας και των αποτελεσμάτων της τρέχουσας ενότητας ερωτήσεων, εκτελέσαμε στο πρόγραμμα spss έλεγχο X^2 . Ο έλεγχος ανεξαρτησίας X^2 χρησιμοποιείται όταν θέλουμε να επιβεβαιώσουμε ή να αναιρέσουμε την υποψία πως δύο ποιοτικές ή διατακτικές μεταβλητές είναι εξαρτημένες, δηλαδή πως η τιμή που θα έχει η μία μεταβλητή εξαρτάται από την τιμή που θα έχει η άλλη. Η μηδενική υπόθεση στην περίπτωση του ελέγχου αυτού είναι H_0 : Οι δύο μεταβλητές είναι ανεξάρτητες και η αντίστοιχη εναλλακτική πρόταση είναι H_1 : Οι δύο μεταβλητές είναι εξαρτημένες. Ως ανεξάρτητες μεταβλητές τέθηκαν τα καθήκοντα του

προσωπικού, το μέγεθος της Μονάδας και το επίπεδο του οικονομικού έργου της, ενώ ως εξαρτημένες η επιθυμία για την ύπαρξη ενός οργανωμένου συστήματος εσωτερικού ελέγχου, η επιθυμία για έλεγχο από προσωπικό εντός ή εκτός Μονάδος (outsourcing) και η επάρκεια του υπάρχοντος συστήματος ελέγχων και επιθεωρήσεων.

Πραγματοποιήθηκαν έλεγχοι για κάθε μία ανεξάρτητη μεταβλητή και τη σχέση της με μια κάθε φορά εξαρτημένη. Ο βαθμός σημαντικότητας τέθηκε σε 0,05. Καθόσον οι απαντήσεις που λάβαμε από Μονάδες με μικρό έργο ήταν ελάχιστες (9 στις 120), προβήκαμε σε σύμπτυξη των κατηγοριών της πρώτης μεταβλητής, ώστε να μπορούμε να λάβουμε αξιόπιστα αποτελέσματα στον έλεγχο χ^2 . Προτιμήθηκε η σύμπτυξη της κατηγορίας των Μονάδων με μικρό οικονομικό έργο με αυτή των Μονάδων με μεσαίο οικονομικό έργο. Έτσι στη μεταβλητή αυτή και για τον συγκεκριμένο έλεγχο οι πιθανές κατηγορίες είναι δύο: α) Μικρό ή Μεσαίο οικονομικό έργο και β) Μεγάλο ή Σύνθετο οικονομικό έργο.

Πίνακας 15 – Αποτελέσματα ελέγχου χ^2 μεταξύ μεταβλητών «Επίπεδο Οικονομικού Έργου» και «Διενέργεια Εσωτερικού Ελέγχου από Προσωπικό Εντός ή Εκτός Μονάδος».

		Επιθυμείτε ο Έλεγχος να πραγματοποιείται:			Σύνολο
		Αποκλειστικά από προσωπικό εντός Μονάδος	Αποκλειστικά από προσωπικό εκτός Μονάδος	Από προσωπικό εντός και εκτός Μονάδος	
Επίπεδο Οικονομικού Έργου (Σύμπτυξη κατηγοριών)	Μικρό ή Μεσαίο έργο	Count 7	2	37	46
		% within Επίπεδο Οικον. Έργου 15,2%	4,3%	80,4%	100,0%
	Μεγάλο ή σύνθετο έργο	Count 3	11	59	73
		% within Επίπεδο Οικον. Έργου 4,1%	15,1%	80,8%	100,0%
Σύνολο		Count 10	13	96	119
		% within Επίπεδο Οικον. Έργου	8,4%	10,9%	80,7%
Chi-Square Tests					
	Value	df	Asymptotic Significance (2-sided)		
Pearson Chi-Square	7,113 ^a	2	,029		
Likelihood Ratio	7,412	2	,025		
Linear-by-Linear Association	1,003	1	,316		
N of Cases	119				
a. 1 cells (16,7%) have expected count less than 5. The minimum expected count is 3,87.					

Όσον αφορά τη σχέση μεταξύ του επιπέδου του οικονομικού έργου που παρουσιάζει η κάθε Μονάδα και την επιθυμία διενέργειας του εσωτερικού ελέγχου από προσωπικό εντός Μονάδος ή την ανάθεση μέρους ή όλου του ελέγχου σε τρίτους, εκτός αυτής, τα αποτελέσματα του τεστ παρουσιάζουν τιμή $\chi^2 = 7,113$ και p-value 0,029 μικρότερη από το $\alpha = 0,05$ με 2 βαθμούς ελευθερίας, γεγονός που απορρίπτει τη μηδενική περίπτωση H_0 , άρα οι μεταβλητές δεν είναι ανεξάρτητες μεταξύ τους. Το γεγονός αυτό δείχνει ότι το μέγεθος και η δυσκολία του οικονομικού έργου ενός οργανισμού δεν είναι ανεξάρτητα την επιθυμία του για την ανάθεση μέρους ή του συνόλου των δραστηριοτήτων του εσωτερικού ελέγχου σε τρίτους.

Πίνακας 16 - Αποτελέσματα ελέγχου χ^2 μεταξύ μεταβλητών «Επίπεδο Οικονομικού Έργου» και «Επάρκεια Τρέχοντος Συστήματος Ελέγχων».

			Πιστεύετε ότι το τρέχον επίπεδο ελέγχου (Ελεγκοί ΕΟΥ, Επιτελείων, ΕΛΔΑ, Οικονομικές και Λοιπές Επιθεωρήσεις) είναι επαρκές;			
			Ναι	Όχι	Σύνολο	
Επίπεδο Οικονομικού Έργου (Σύμπτυξη κατηγοριών)	Μικρό ή Μεσαίο έργο	Count	36	11	47	
		% within Επίπεδο Οικονομικού Έργου	76,6%	23,4%	100,0%	
	Μεγάλο ή σύνθετο έργο	Count	42	31	73	
		% within Επίπεδο Οικονομικού Έργου	57,5%	42,5%	100,0%	
Σύνολο		Count	78	42	120	
		% within Επίπεδο Οικονομικού Έργου	65,0%	35,0%	100,0%	
Chi-Square Tests						
		Value	df	Asymptotic Significance (2-sided)	Exact Sig. (2-sided)	Exact Sig. (1-sided)
Pearson Chi-Square		4,566 ^a	1	,033		
Continuity Correction ^b		3,767	1	,052		
Likelihood Ratio		4,705	1	,030		
Fisher's Exact Test					,049	,025
Linear-by-Linear Association		4,528	1	,033		
N of Cases		120				
a. 0 cells (0,0%) have expected count less than 5. The minimum expected count is 16,45.						
b. Computed only for a 2x2 table						

Όσον αφορά τη σχέση μεταξύ του επιπέδου του οικονομικού έργου που παρουσιάζει η κάθε Μονάδα και την άποψη του προσωπικού για την επάρκεια του τρέχοντος επιπέδου ελέγχων, τα αποτελέσματα του τεστ παρουσιάζουν τιμή $\chi^2= 4,566$ και p-value 0,033 μικρότερη από το $\alpha=0,05$ με 1 βαθμό ελευθερίας, γεγονός που απορρίπτει τη μηδενική περίπτωση H_0 , άρα οι μεταβλητές δεν είναι ανεξάρτητες μεταξύ τους. Το γεγονός αυτό δείχνει ότι το μέγεθος και η δυσκολία του οικονομικού έργου ενός οργανισμού δεν είναι ανεξάρτητα την ικανοποίηση του προσωπικού για το τρέχον επίπεδο ελέγχου.

Στατιστικά σημαντική σχέση βρέθηκε επίσης μεταξύ της μεταβλητής για τα καθήκοντα του προσωπικού και την αντίστοιχη για την επάρκεια του τρέχοντος συστήματος εσωτερικού ελέγχου. τα αποτελέσματα του τεστ παρουσιάζουν τιμή $\chi^2= 7,902$ και p-value 0,048 μικρότερη από το $\alpha=0,05$, γεγονός που απορρίπτει τη μηδενική περίπτωση H_0 , άρα οι μεταβλητές δεν είναι ανεξάρτητες μεταξύ τους.

Πίνακας 17 - Αποτελέσματα ελέγχου χ^2 μεταξύ μεταβλητών «Καθήκοντα» και «Επάρκεια Τρέχοντος Συστήματος Ελέγχων ».

Πιστεύετε ότι το τρέχον επίπεδο ελέγχου (Έλεγχι ΕΟΥ, Επιτελείων, ΕΛΔΑ, Οικονομικές και Λοιπές Επιθεωρήσεις) είναι επαρκές;					
			Ναι	Όχι	Total
Τρέχοντα καθήκοντα	Διοίκηση	Count	16	4	20
		% within Καθήκοντα	80,0%	20,0%	100,0%
	Επιτελικά καθήκοντα	Count	19	17	36
		% within Καθήκοντα	52,8%	47,2%	100,0%
	Εποπτεία - Έλεγχος	Count	23	6	29
		% within T Καθήκοντα	79,3%	20,7%	100,0%
	Διαχειριστικά - Εκτελεστικά καθήκοντα	Count	20	15	35
		% within Καθήκοντα	57,1%	42,9%	100,0%
Total		Count	78	42	120
		% within Καθήκοντα	65,0%	35,0%	100,0%
Chi-Square Tests					
	Value	df	Asymptotic Significance (2-sided)		
Pearson Chi-Square	7,902 ^a	3	,048		
Likelihood Ratio	8,203	3	,042		
Linear-by-Linear Association	,602	1	,438		
N of Valid Cases	120				
a. 0 cells (0,0%) have expected count less than 5. The minimum expected count is 7,00.					

Παρατηρούμε από τον πίνακα συχνοτήτων ότι το 80% του προσωπικού που ασκεί Διοίκηση, άλλα και αντίστοιχο περίπου ποσοστό του προσωπικού που ασχολείται με την εποπτεία και τον έλεγχο κρίνει επαρκές το τρέχον σύστημα ελέγχων. Αντίθετα στις κατηγορίες των επιτελών και των διαχειριστών παρατηρείται σχεδόν μοιρασμένη κατανομή των απόψεων με οριακή πλειοψηφία των θετικών απαντήσεων για την επάρκεια του συστήματος. Η διαφοροποίηση αυτή κάνει εμφανή την διαφορετική αντιμετώπιση του ελέγχου από το προσωπικό ανάλογα με τη θέση που αυτό κατέχει.

6.6. Παρουσίαση Αποτελεσμάτων στην Ερώτηση: Πως Προσθέτει Αξία ο Εσωτερικός Έλεγχος

Στην ενότητα αυτή, παρατέθηκαν επτά εξηγήσεις του τρόπου με τον οποίο ένα οργανωμένο σύστημα εσωτερικού ελέγχου μπορεί να δώσει αξία σε έναν Δημόσιο οργανισμό. Ζητήθηκε από τους συμμετέχοντες να απαντήσουν στο κατά πόσο συμφωνούν με την κάθε εξήγηση, επιλέγοντας έναν αριθμό από την πενταβάθμια κλίμακα (Δε συμφωνώ καθόλου, Δε συμφωνώ, Είμαι αδιάφορος, Συμφωνώ, Συμφωνώ απόλυτα). Η κλίμακα των επτά υποερωτήσεων (εξηγήσεις), ελέγχθηκε για την αξιοπιστία της και παρουσιάζει υψηλό δείκτη α του Cronbach, που μετρά το βαθμό της εσωτερικής συνάφειας, ίσο με 0,723.

Στους παρακάτω πίνακες παρουσιάζονται οι απαντήσεις που δόθηκαν σε κάθε μία από τις επτά εξηγήσεις, καθώς και η μέση τιμή, η διάμεσος και η επικρατούσα τιμή κάθε μίας. Τα δεδομένα των απαντήσεων της ενότητας αυτής των ερωτήσεων είναι κατηγορικά και συγκεκριμένα διατακτικά, καθώς η διάταξή τους έχει σημασία (Ζαχαροπούλου, Χρ. 2009). Στα διατακτικά δεδομένα, βέλτιστα μέτρα αποτελούν η διάμεσος (median) και η επικρατούσα τιμή (mode), υπολογίζοντας όμως την μέση τιμή (mean) για κάθε υποερώτημα δύναται να κατανοήσουμε εάν οι συμμετέχοντες τείνουν προς τη συμφωνία ή όχι με το περιεχόμενο του ερωτήματος, καθώς η τιμή 3, που βρίσκεται στη μέση της κλίμακας δηλώνει ουδετερότητα.

Πίνακας 18 - Στατιστικά Μεγέθη Ερωτήσεων 7 έως 13

		Αποκάλυψη ή Αποτροπή Απάτης	Διασφάλιση της Διοίκησης σε Περίπτωση Απάτης ή Σφάλματος	Διευκόλυνση στον Έλεγχο και τη Διοίκηση του Οργανισμού σας	Συμβολή στο πρόβλημα της αντιπροσωπείας	Έλεγχος της διαχείρισης-διοίκησης (management control)	Σωστή πληροφόρηση των ενδιαφερόμενων εκτός του οργανισμού (signaling)	Αύξηση Αποδοτικότητας του Οργανισμού
N		120	120	119	120	119	120	120
	Missing	0	0	1	0	1	0	0
Mean		4,31	3,63	4,26	3,78	4,10	3,59	4,08
Median		5,00	4,00	4,00	4,00	4,00	3,50	4,00
Mode		5	4	5	4	5	3	5
Std. Deviation		,858	1,131	,797	,884	,906	1,057	,922
Minimum		1	1	2	1	1	1	1
Maximum		5	5	5	5	5	5	5
Percentiles	25	4,00	3,00	4,00	3,00	3,00	3,00	3,25
	50	5,00	4,00	4,00	4,00	4,00	3,50	4,00
	75	5,00	4,00	5,00	4,00	5,00	4,75	5,00

Παρατηρούμε ότι οι μέσοι όροι και στις επτά εξηγήσεις είναι μεγαλύτεροι από το τρία, γεγονός που δείχνει ότι οι συμμετέχοντες τείνουν να συμφωνούν με αυτές. Επίσης σε δύο περιπτώσεις η επικρατούσα τιμή είναι 4, σε τέσσερις εξηγήσεις οι περισσότεροι συμμετέχοντες επέλεξαν την τιμή 5, ενώ μόνο στην εξήγηση «Σωστή πληροφόρηση των ενδιαφερόμενων εκτός του οργανισμού (signaling)», η επικρατούσα τιμή είναι το 3 που δηλώνει ουδετερότητα. Και σε αυτή την εξήγηση όμως, η μέση τιμή είναι μεγαλύτερη του τρία, όπως επίσης και η διάμεσος και όπως θα δούμε και στη συνέχεια εμφανίζει το μεγαλύτερο ποσοστό των απαντήσεων στην περιοχή της συμφωνίας.

Από τα ανωτέρω αποτελέσματα, σε συνδυασμό με την αξιολογία της κλίμακας επιβεβαιώνεται ότι, ο εσωτερικός έλεγχος είναι μια λειτουργία που μπορεί να προσθέσει αξία σε έναν Δημόσιο Οργανισμό. Η αξία αυτή προσδίδεται με την αποτροπή της απάτης, τη διασφάλιση της Διοίκησης, τη διευκόλυνση της Διοίκησης, τη συμβολή στο πρόβλημα της αντιπροσωπείας, τον έλεγχο της διαχείρισης, την πληροφόρηση των τρίτων και την αύξηση της αποδοτικότητας.

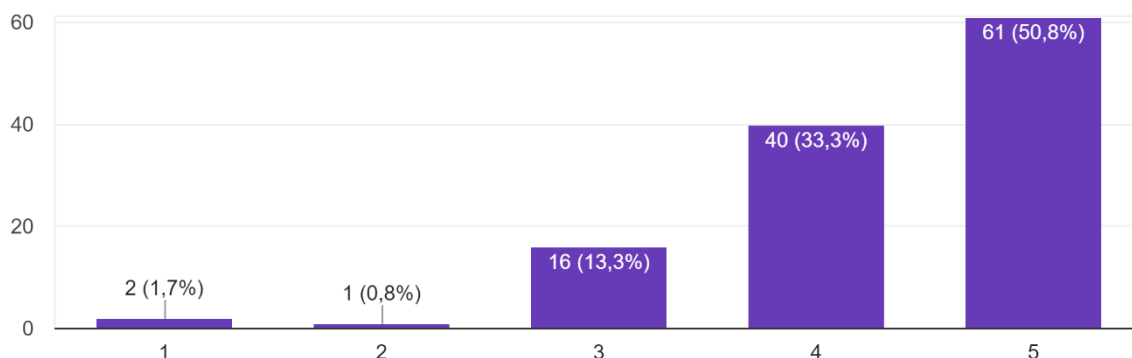
Πίνακας 19 - Συχνότητες απαντήσεων ερώτησης 7 (Εξήγηση: Αποκάλυψη ή Αποτροπή Απάτης)

Αποκάλυψη ή Αποτροπή Απάτης				
	Συχνότητα	Ποσοστό	Έγκυρο Ποσοστό	Αθροιστικό Ποσοστό
Δε συμφωνώ καθόλου	2	1,7	1,7	1,7
Δε συμφωνώ	1	,8	,8	2,5
Είμαι ουδέτερος/η	16	13,3	13,3	15,8
Συμφωνώ	40	33,3	33,3	49,2
Συμφωνώ απόλυτα	61	50,8	50,8	100,0
Σύνολο	120	100,0	100,0	

Στην ερώτηση 7 που αφορά την προσθήκη αξίας σε έναν δημόσιο οργανισμό μέσω της αποκάλυψης ή της αποτροπής απάτης, δόθηκαν 2 μόλις απαντήσεις με βαθμολογία 1, 1 με βαθμό 2, 16 ουδέτερες απαντήσεις, 40 απαντήσεις με βαθμό 4 και 61 με βαθμό 5 στην πενταβάθμια κλίμακα.

Αποκάλυψη ή Αποτροπή Απάτης

120 απαντήσεις



Διάγραμμα 13 - Συχνότητες απαντήσεων ερώτησης 7 (Εξήγηση: Αποκάλυψη ή Αποτροπή Απάτης)

Παρατηρούμε και στο διάγραμμα 13 ότι, υπάρχει σαφής συμφωνία με την εν λόγω εξήγηση, η οποία θεωρείται λογική λαμβάνοντας υπόψη ότι, βασική απαίτηση από τη διακυβέρνηση του Δημοσίου είναι η εξασφάλιση της ορθής διαχείρισης του Δημοσίου

χρήματος και της περιούσιας. Ενδεικτικό είναι το γεγονός ότι, στην αποτροπή της απάτης και στην αποκάλυψη της κατευθυνόταν επί χρόνια κάθε είδους έλεγχος και επιθεώρηση στο Δημόσιο τομέα.

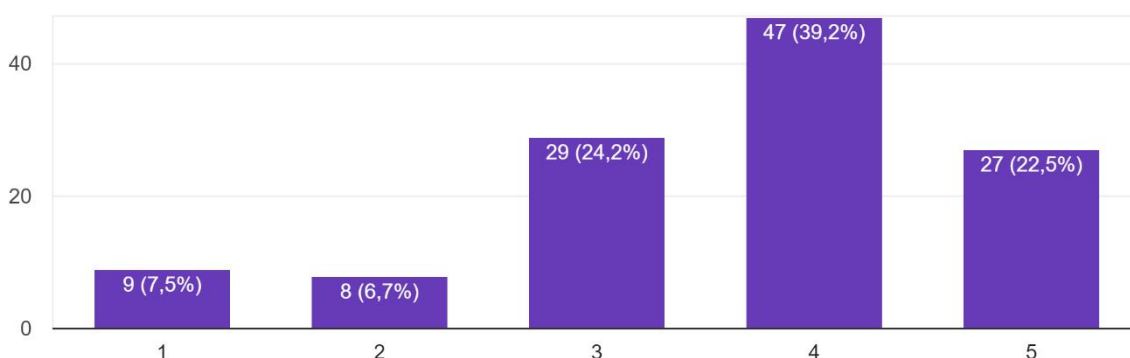
Πίνακας 20 - Συχνότητες απαντήσεων ερώτησης 8 (Εξήγηση: Διασφάλιση της Διοίκησης σε Περίπτωση Απάτης ή Σφάλματος)

Διασφάλιση της Διοίκησης σε Περίπτωση Απάτης ή Σφάλματος				Έγκυρο Ποσοστό	Αθροιστικό Ποσοστό
		Συχνότητα	Ποσοστό		
	Δε συμφωνώ καθόλου	9	7,5	7,5	7,5
	Δε συμφωνώ	8	6,7	6,7	14,2
	Είμαι ουδέτερος/η	29	24,2	24,2	38,3
	Συμφωνώ	47	39,2	39,2	77,5
	Συμφωνώ απόλυτα	27	22,5	22,5	100,0
	Σύνολο	120	100,0	100,0	

Στην ερώτηση 8 που αφορά την προσθήκη αξίας σε έναν δημόσιο οργανισμό μέσω της διασφάλισης της Διοίκησης σε περίπτωση απάτης ή σφάλματος, δόθηκαν 9 απαντήσεις με βαθμό 1, 8 με βαθμό 2, 29 ουδέτερες απαντήσεις, 47 απαντήσεις με βαθμό 4 και 27 με βαθμό 5 στην πενταβάθμια κλίμακα.

Διασφάλιση της Διοίκησης σε Περίπτωση Απάτης ή Σφάλματος

120 απαντήσεις



Διάγραμμα 14 - Συχνότητες απαντήσεων ερώτησης 8 (Εξήγηση: Διασφάλιση της Διοίκησης σε Περίπτωση Απάτης ή Σφάλματος)

Παρατηρούμε και στο διάγραμμα 14 ότι, υπάρχει σαφής συμφωνία και με αυτή εξήγηση, ενώ η επικρατούσα τιμή είναι 4 και υπάρχουν αρκετές ουδέτερες απαντήσεις. Η εν

λόγω εξήγηση αν και έχει λάβει απαντήσεις συμφωνίας σε ποσοστό 61,7% διαπιστώνουμε ότι οι περισσότερες συγκεντρώνονται μεταξύ σύμφωνης γνώμης και ουδετερότητας, ενώ μόλις 22,5% συμφωνεί απόλυτα.

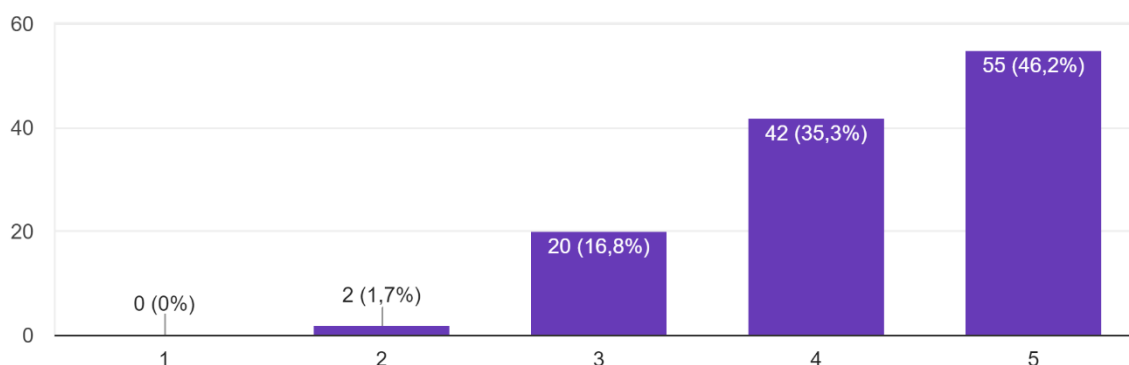
Πίνακας 21 - Συχνότητες απαντήσεων ερώτησης 9 (Εξήγηση: Διευκόλυνση στον Έλεγχο και τη Διοίκηση του Οργανισμού σας)

		Διευκόλυνση στον Έλεγχο και τη Διοίκηση του Οργανισμού σας			
		Συχνότητα	Ποσοστό	Έγκυρο Ποσοστό	Αθροιστικό Ποσοστό
	Δε συμφωνώ	2	1,7	1,7	1,7
	Είμαι ουδέτερος/η	20	16,7	16,8	18,5
	Συμφωνώ	42	35,0	35,3	53,8
	Συμφωνώ απόλυτα	55	45,8	46,2	100,0
	Σύνολο	119	99,2	100,0	
Missing	System	1	,8		
Σύνολο		120	100,0		

Στην ερώτηση 9 που αφορά την προσθήκη αξίας σε έναν δημόσιο οργανισμό μέσω της διευκόλυνσης στον έλεγχο και τη διοίκηση του οργανισμού, δόθηκαν 2 απαντήσεις με βαθμό 2, 20 ουδέτερες απαντήσεις, 42 απαντήσεις με βαθμό 4 και 55 με βαθμό 5 στην πενταβάθμια κλίμακα, ενώ ένας συμμετέχον παρέλειψε να απαντήσει (ποσοστό <1%).

Διευκόλυνση στον Έλεγχο και τη Διοίκηση του Οργανισμού σας

119 απαντήσεις



Διάγραμμα 15 - Συχνότητες απαντήσεων ερώτησης 9 (Εξήγηση: Διευκόλυνση στον Έλεγχο και τη Διοίκηση του Οργανισμού σας)

Παρατηρούμε και στο διάγραμμα 15 ότι, και σε αυτή την εξήγηση υπάρχει σαφής συμφωνία των ερωτώμενων, η οποία καταδεικνύει τη σημαντικότητα του εσωτερικού ελέγχου στην αποτελεσματική διεύθυνση και διοίκηση των οργανισμών.

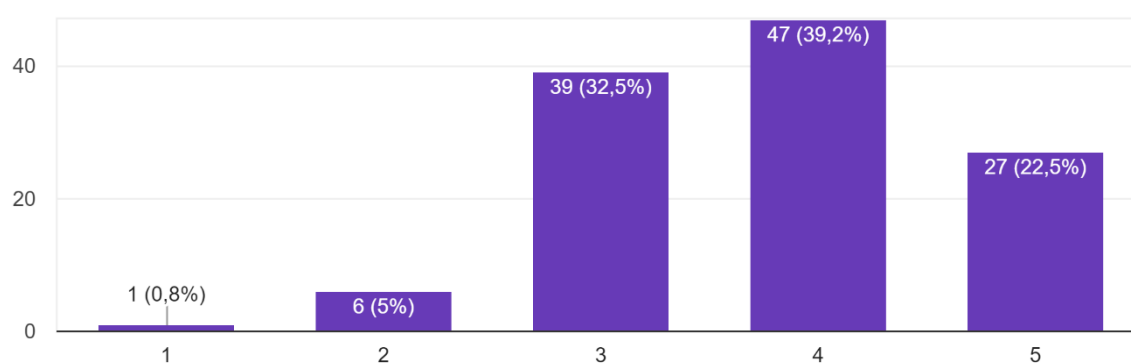
Πίνακας 22 - Συχνότητες απαντήσεων ερώτησης 10 (Εξήγηση: Συμβολή στο πρόβλημα της αντιπροσώπευσης)

Συμβολή στο πρόβλημα της αντιπροσώπευσης (εντολέα- εντολοδόχου)		Συχνότητα	Ποσοστό	Έγκυρο Ποσοστό	Αθροιστικό Ποσοστό
Δε συμφωνώ καθόλου		1	,8	,8	,8
Δε συμφωνώ		6	5,0	5,0	5,8
Είμαι ουδέτερος/η		39	32,5	32,5	38,3
Συμφωνώ		47	39,2	39,2	77,5
Συμφωνώ απόλυτα		27	22,5	22,5	100,0
Σύνολο		120	100,0	100,0	

Στην ερώτηση 10, που αφορά την προσθήκη αξίας σε έναν δημόσιο οργανισμό μέσω της συμβολής στο πρόβλημα της αντιπροσώπευσης (agency problem), δόθηκαν 1 απάντηση με βαθμό 1, 6 απαντήσεις με βαθμό 2, 39 ουδέτερες απαντήσεις, 47 απαντήσεις με βαθμό 4 και 27 με βαθμό 5 στην πενταβάθμια κλίμακα.

Συμβολή στο πρόβλημα της αντιπροσώπευσης (εντολέα- εντολοδόχου)

120 απαντήσεις



Διάγραμμα 16 - Συχνότητες απαντήσεων ερώτησης 10 (Εξήγηση: Συμβολή στο πρόβλημα της αντιπροσώπευσης)

Παρατηρούμε και στο διάγραμμα 16 ότι, σε αυτή την εξήγηση υπάρχει συμφωνία των ερωτώμενων, αν και το 32,5% των ερωτηθέντων εξέφρασε ουδέτερη γνώμη.

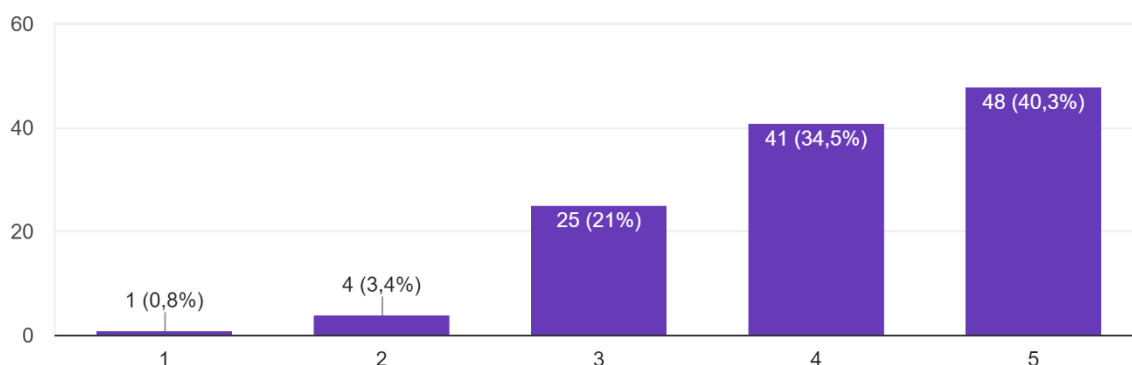
Πίνακας 23 - Συχνότητες απαντήσεων ερώτησης 11 (Εξήγηση: Έλεγχος της διαχείρισης - διοίκησης)

		Έλεγχος της διαχείρισης-διοίκησης (management control)			
		Συχνότητα	Ποσοστό	Έγκυρο Ποσοστό	Αθροιστικό Ποσοστό
	Δε συμφωνώ καθόλου	1	,8	,8	,8
	Δε συμφωνώ	4	3,3	3,4	4,2
	Είμαι ουδέτερος/η	25	20,8	21,0	25,2
	Συμφωνώ	41	34,2	34,5	59,7
	Συμφωνώ απόλυτα	48	40,0	40,3	100,0
	Σύνολο	119	99,2	100,0	
Missing	System	1	,8		
Σύνολο		120	100,0		

Στην ερώτηση 11, που αφορά την προσθήκη αξίας σε έναν δημόσιο οργανισμό μέσω του ελέγχου της διαχείρισης και της διοίκησης, δόθηκαν 1 απάντηση με βαθμό 1, 4 απαντήσεις με βαθμό 2, 25 ουδέτερες απαντήσεις, 41 απαντήσεις με βαθμό 4 και 48 με βαθμό 5 στην πενταβάθμια κλίμακα, ενώ ένας συμμετέχων παρέλειψε να απαντήσει (ποσοστό <1%).

Έλεγχος της διαχείρισης-διοίκησης (management control)

119 απαντήσεις



Διάγραμμα 17 - Συχνότητες απαντήσεων ερώτησης 11 (Εξήγηση: Έλεγχος της διαχείρισης - διοίκησης)

Παρατηρούμε και στο διάγραμμα 17 ότι, και σε αυτή την εξήγηση υπάρχει σαφής συμφωνία των ερωτώμενων, γεγονός ενθαρρυντικό, που κάνει περισσότερο προφανή τη θετική

νοοτροπία του προσωπικού του οργανισμού απέναντι στον έλεγχο, αν λάβουμε υπόψη ότι μεταξύ των συμμετεχόντων περιλαμβάνεται προσωπικό που συμμετέχει στη διοίκηση και τη διαχείριση του οργανισμού.

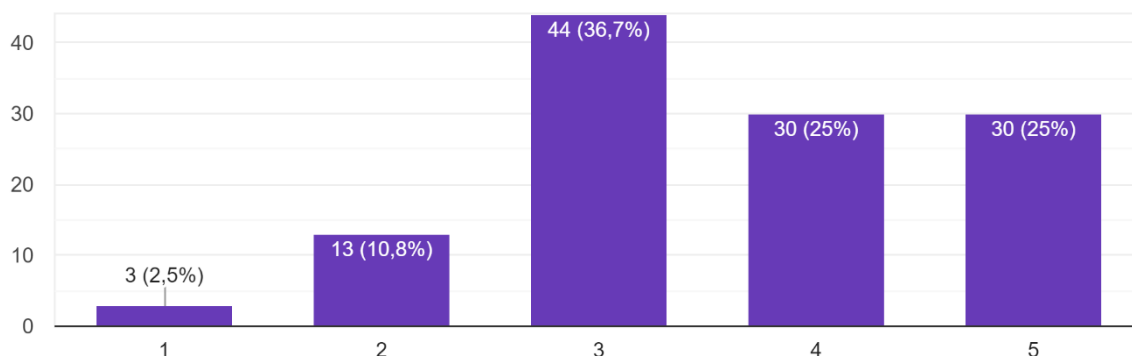
Πίνακας 24 - Συχνότητες απαντήσεων ερώτησης 12 (Εξήγηση: Σωστή πληροφόρηση των ενδιαφερόμενων εκτός του οργανισμού)

Σωστή πληροφόρηση των ενδιαφερόμενων εκτός του οργανισμού (signaling) (πχ Κυβερνητικοί Φορείς, Ελληνικός λαός)				Έγκυρο Ποσοστό	Αθροιστικό Ποσοστό
		Συχνότητα	Ποσοστό		
	Δε συμφωνώ καθόλου	3	2,5	2,5	2,5
	Δε συμφωνώ	13	10,8	10,8	13,3
	Είμαι ουδέτερος/η	44	36,7	36,7	50,0
	Συμφωνώ	30	25,0	25,0	75,0
	Συμφωνώ απόλυτα	30	25,0	25,0	100,0
	Σύνολο	120	100,0	100,0	

Στην ερώτηση 12, που αφορά την προσθήκη αξίας σε έναν δημόσιο οργανισμό μέσω της σωστή πληροφόρησης των ενδιαφερόμενων εκτός του οργανισμού, δόθηκαν 3 απαντήσεις με βαθμό 1, 13 απαντήσεις με βαθμό 2, 44 ουδέτερες απαντήσεις, 30 απαντήσεις με βαθμό 4 και 30 με βαθμό 5 στην πενταβάθμια κλίμακα.

Σωστή πληροφόρηση των ενδιαφερόμενων εκτός του οργανισμού (signaling) (πχ Κυβερνητικοί Φορείς, Ελληνικός λαός)

120 απαντήσεις



Διάγραμμα 18 - Συχνότητες απαντήσεων ερώτησης 12 (Εξήγηση: Σωστή πληροφόρηση των ενδιαφερόμενων εκτός του οργανισμού)

Παρατηρούμε και στο διάγραμμα 18 ότι, ενώ υπάρχει μια προτίμηση των ερωτηθέντων, παράλληλα το μεγαλύτερο ποσοστό εμφανίζεται ουδέτερο προς την συγκεκριμένη εξήγηση.

Συγκεκριμένα 36,7% παρουσιάζεται ουδέτερο προς τη συγκεκριμένη εξήγηση, όμως 50% συμφωνεί με αυτή επιλέγοντας αθροιστικά τις απαντήσεις «Συμφωνώ» και «Συμφωνώ Απόλυτα».

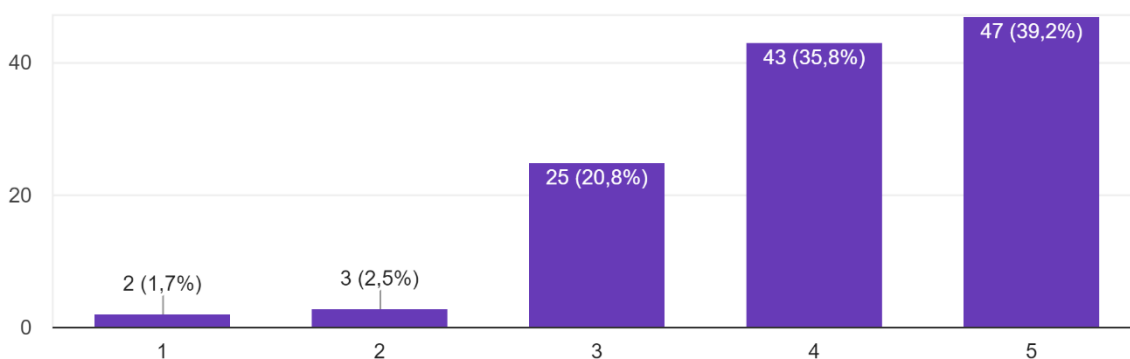
Πίνακας 25 - Συχνότητες απαντήσεων ερώτησης 13 (Εξήγηση: Αύξηση αποδοτικότητας του οργανισμού)

Αύξηση Αποδοτικότητας του Οργανισμού					
		Συχνότητα	Ποσοστό	Έγκυρο Ποσοστό	Αθροιστικό Ποσοστό
	Δε συμφωνώ καθόλου	2	1,7	1,7	1,7
	Δε συμφωνώ	3	2,5	2,5	4,2
	Είμαι ουδέτερος/η	25	20,8	20,8	25,0
	Συμφωνώ	43	35,8	35,8	60,8
	Συμφωνώ απόλυτα	47	39,2	39,2	100,0
	Σύνολο	120	100,0	100,0	

Στην ερώτηση 13, που αφορά την προσθήκη αξίας σε έναν δημόσιο οργανισμό μέσω της αύξησης της αποδοτικότητας του οργανισμού, δόθηκαν 2 απαντήσεις με βαθμό 1, 3 απαντήσεις με βαθμό 2, 25 ουδέτερες απαντήσεις, 43 απαντήσεις με βαθμό 4 και 47 με βαθμό 5 στην πενταβάθμια κλίμακα.

Αύξηση Αποδοτικότητας του Οργανισμού

120 απαντήσεις



Διάγραμμα 19 - Συχνότητες απαντήσεων ερώτησης 13 (Εξήγηση: Αύξηση αποδοτικότητας του οργανισμού)

Παρατηρούμε και στο διάγραμμα 19 ότι, και σε αυτή την εξήγηση υπάρχει σαφής συμφωνία των ερωτώμενων, η οποία καταδεικνύει την πεποίθηση του προσωπικού ότι, ο εσωτερικός έλεγχος μπορεί να βελτιώσει τις διαδικασίες και να οδηγήσει σε αύξηση της

αποδοτικότητα του οργανισμού. Η εξήγηση αυτή ενισχύει την άποψη ότι, ο εσωτερικός έλεγχος εκτός από διασφάλιση παρέχει και συμβουλευτικό έργο με σκοπό την αύξηση της αξίας του οργανισμού.

6.7.Παρουσίαση Αποτελεσμάτων: Προσόντα Εσωτερικού Ελεγκτή

Στην ενότητα αυτή, παρατέθηκαν πέντε προσόντα ενός εσωτερικού ελεγκτή και ζητήθηκε από τους συμμετέχοντες να απαντήσουν στο κατά πόσο συμφωνούν με κάθε ένα από αυτά, επιλέγοντας έναν αριθμό από την πενταβάθμια κλίμακα (Δε συμφωνώ καθόλου, Δε συμφωνώ, Είμαι αδιάφορος, Συμφωνώ, Συμφωνώ απόλυτα).

Πίνακας 26 - Στατιστικά Μεγέθη Ερωτήσεων 14 έως 18

		Ακεραιότητα (Integrity)	Αίσθηση διακυβέρνησης, δεοντολογίας και αντικειμενικότητας. (Feeling for governance, ethics and Objectivity)	Αυτόνομη Εργασία (Working autonomous)	Καλή συνεργασία με όλα τα επίπεδα της Διοίκησης (Good cooperation with all management levels)	Δέουσα Συμπεριφορά (Assertive behaviour)
N		120	120	120	119	120
	Missing	0	0	0	1	0
Mean		4,63	4,52	3,71	4,25	4,50
Median		5,00	5,00	4,00	4,00	5,00
Mode		5	5	4	5	5
Std. Deviation		,711	,710	1,064	,923	,767
Minimum		1	2	1	1	2
Maximum		5	5	5	5	5
Percentiles	25	4,00	4,00	3,00	4,00	4,00
	50	5,00	5,00	4,00	4,00	5,00
	75	5,00	5,00	4,75	5,00	5,00

Και τα πέντε προσόντα, προτάθηκαν ως σημαντικά για έναν εσωτερικό ελεγκτή, έλαβαν σύμφωνη γνώμη από τους συμμετέχοντες στην έρευνα και παρουσίασαν μέσες τιμές πάνω από την τιμή 3, που δηλώνει ουδετερότητα. Η τιμή που έλαβε τις περισσότερες απαντήσεις, σε κάθε προσόν, είναι η τιμή 5 (συμφωνώ απόλυτα), πλην της καλής συνεργασίας με όλα τα επίπεδα της Διοίκησης και της αυτόνομης εργασίας, που έλαβαν περισσότερες απαντήσεις στην τιμή 4 (συμφωνώ). Το τελευταίο προσόν είναι και αυτό που εμφανίζει τον χαμηλότερο μέσο όρο.

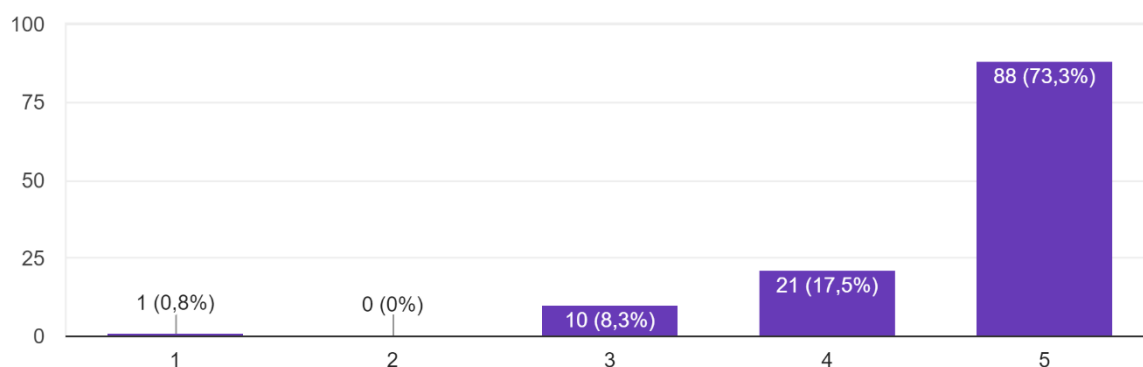
Πίνακας 27 - Συχνότητες απαντήσεων ερώτησης 14 (Προσόν: Ακεραιότητα)

Ακεραιότητα (Integrity)				
	Συχνότητα	Ποσοστό	Έγκυρο Ποσοστό	Αθροιστικό Ποσοστό
Δε συμφωνώ καθόλου	1	,8	,8	,8
Είμαι ουδέτερος/η	10	8,3	8,3	9,2
Συμφωνώ	21	17,5	17,5	26,7
Συμφωνώ απόλυτα	88	73,3	73,3	100,0
Σύνολο	120	100,0	100,0	

Στην ερώτηση 14, που αφορά την ακεραιότητα ως προσόν ενός εσωτερικού ελεγκτή, δόθηκαν 1 απάντηση με βαθμό 1, 10 ουδέτερες απαντήσεις, 21 απαντήσεις με βαθμό 4 και 88 με βαθμό 5 στην πενταβάθμια κλίμακα.

Ακεραιότητα (Integrity)

120 απαντήσεις



Διάγραμμα 20 - Συχνότητες απαντήσεων ερώτησης 14 (Προσόν: Ακεραιότητα)

Παρατηρούμε και στο διάγραμμα 20 ότι, υπάρχει σαφής συμφωνία για τη σημαντικότητα της ακεραιότητας του εσωτερικού ελεγκτή για την αποτελεσματική εκτέλεση των καθηκόντων του. Παρατηρούμε ότι, το 73,3% συμφωνεί απόλυτα με αυτό, ενώ ποσοστό λιγότερο από 1% φαίνεται να διαφωνεί με τη σημαντικότητα αυτού του προσόντος.

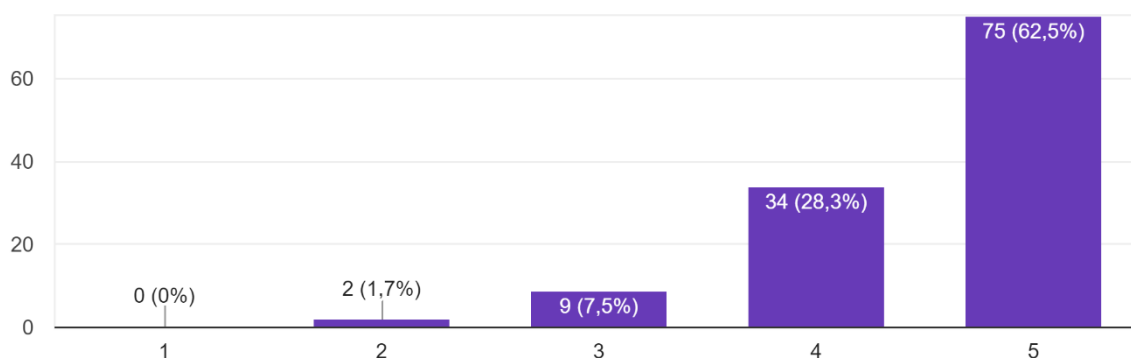
Πίνακας 28 - Συχνότητες απαντήσεων ερώτησης 15 (Προσόν: Αίσθηση διακυβέρνησης, δεοντολογίας και αντικειμενικότητας)

Αίσθηση διακυβέρνησης, δεοντολογίας και αντικειμενικότητας. (Feeling for governance, ethics and Objectivity)		Συχνότητα	Ποσοστό	Έγκυρο Ποσοστό	Αθροιστικό Ποσοστό
Δε συμφωνώ		2	1,7	1,7	1,7
Είμαι ουδέτερος/η		9	7,5	7,5	9,2
Συμφωνώ		34	28,3	28,3	37,5
Συμφωνώ απόλυτα		75	62,5	62,5	100,0
Σύνολο		120	100,0	100,0	

Στην ερώτηση 15, που αφορά στην αίσθηση διακυβέρνησης, δεοντολογίας και αντικειμενικότητας ως προσόν ενός εσωτερικού ελεγκτή, δόθηκαν 2 απαντήσεις με βαθμό 1, 9 ουδέτερες απαντήσεις, 34 απαντήσεις με βαθμό 4 και 75 με βαθμό 5 στην πενταβάθμια κλίμακα.

Αίσθηση διακυβέρνησης, δεοντολογίας και αντικειμενικότητας. (Feeling for governance, ethics and Objectivity)

120 απαντήσεις



Διάγραμμα 21 - Συχνότητες απαντήσεων ερώτησης 15 (Προσόν: Αίσθηση διακυβέρνησης, δεοντολογίας και αντικειμενικότητας)

Παρατηρούμε στο διάγραμμα 21 ότι, υπάρχει σαφής συμφωνία για τη σημαντικότητα και της αίσθησης διακυβέρνησης, δεοντολογίας και αντικειμενικότητας του εσωτερικού

ελεγκτή. Παρατηρούμε ότι, το 62,5% συμφωνεί απόλυτα με αυτό, ενώ ποσοστό λιγότερο από 2% φαίνεται να διαφωνεί με τη σημαντικότητα αυτού του προσόντος.

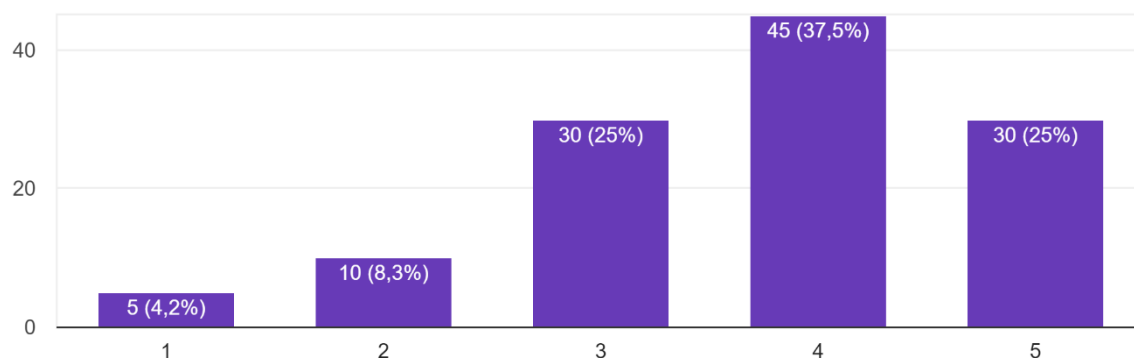
Πίνακας 29 - Συχνότητες απαντήσεων ερώτησης 16 (Προσόν: Αυτόνομη εργασία)

		Αυτόνομη Εργασία (Working autonomous)			
		Συχνότητα	Ποσοστό	Έγκυρο Ποσοστό	Αθροιστικό Ποσοστό
	Δε συμφωνώ καθόλου	5	4,2	4,2	4,2
	Δε συμφωνώ	10	8,3	8,3	12,5
	Είμαι ουδέτερος/η	30	25,0	25,0	37,5
	Συμφωνώ	45	37,5	37,5	75,0
	Συμφωνώ απόλυτα	30	25,0	25,0	100,0
	Σύνολο	120	100,0	100,0	

Στην ερώτηση 16, που αφορά στην αυτόνομη εργασία ως προσόν ενός εσωτερικού ελεγκτή, δόθηκαν 5 απαντήσεις με βαθμό 1, 10 με βαθμό 2, 30 ουδέτερες απαντήσεις, 45 απαντήσεις με βαθμό 4 και 30 με βαθμό 5 στην πενταβάθμια κλίμακα.

Αυτόνομη Εργασία (Working autonomous)

120 απαντήσεις



Διάγραμμα 22 - Συχνότητες απαντήσεων ερώτησης 16 (Προσόν: Αυτόνομη εργασία)

Παρατηρούμε στο διάγραμμα 22 ότι, υπάρχει συμφωνία για τη σημαντικότητα της αυτόνομης εργασίας ως προσόν του εσωτερικού ελεγκτή. Παρατηρούμε βέβαια ότι η συγκεκριμένη ερώτηση παρουσιάζει αρκετές ουδέτερες και αρνητικές απόψεις. Συνολικά 37,5% των απαντήσεων εκφράζουν μη συμφωνία και ουδετερότητα.

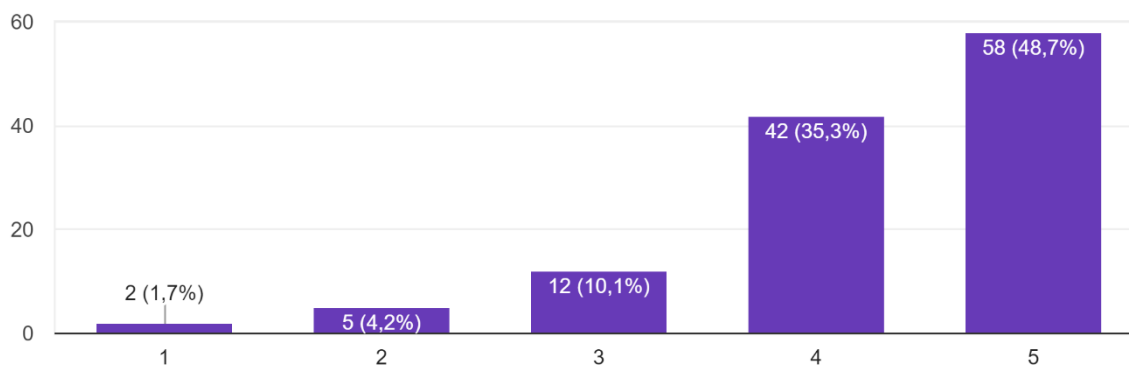
Πίνακας 30 - Συχνότητες απαντήσεων ερώτησης 17 (Προσόν: Καλή συνεργασία με όλα τα επίπεδα της Διοίκησης)

Καλή συνεργασία με όλα τα επίπεδα της Διοίκησης (Good cooperation with all management levels)		Συχνότητα	Ποσοστό	Έγκυρο Ποσοστό	Αθροιστικό Ποσοστό
	Δε συμφωνώ καθόλου	2	1,7	1,7	1,7
	Δε συμφωνώ	5	4,2	4,2	5,9
	Είμαι ουδέτερος/η	12	10,0	10,1	16,0
	Συμφωνώ	42	35,0	35,3	51,3
	Συμφωνώ απόλυτα	58	48,3	48,7	100,0
	Σύνολο	119	99,2	100,0	
Missing	System	1	,8		
Σύνολο		120	100,0		

Στην ερώτηση 17, που αφορά στην καλή συνεργασία σε όλα τα επίπεδα της διοίκησης ως προσόν ενός εσωτερικού ελεγκτή, δόθηκαν 2 απαντήσεις με βαθμό 1, 5 με βαθμό 2, 12 ουδέτερες απαντήσεις, 42 απαντήσεις με βαθμό 4 και 58 με βαθμό 5 στην πενταβάθμια κλίμακα, ενώ ένας ερωτώμενος παρέλειψε να απαντήσει.

Καλή συνεργασία με όλα τα επίπεδα της Διοίκησης (Good cooperation with all management levels)

119 απαντήσεις



Διάγραμμα 23 - Συχνότητες απαντήσεων ερώτησης 17 (Προσόν: Καλή συνεργασία με όλα τα επίπεδα της Διοίκησης)

Παρατηρούμε στο διάγραμμα 23 ότι, υπάρχει συμφωνία για τη σημαντικότητα της καλής συνεργασίας με όλα τα επίπεδα διοίκησης ως προσόν του εσωτερικού ελεγκτή. Το 84%

των απαντήσεων συναντάται στο δεξί τμήμα του διαγράμματος, δηλαδή στις απαντήσεις συμφωνώ και συμφωνώ απόλυτα. Η καλή συνεργασία με τη διοίκηση σε όλα τα επίπεδά της φαίνεται να είναι ένα πολύ σημαντικό προσόν όσον αφορά την εκτέλεση των καθηκόντων των εσωτερικών ελεγκτών, τόσο για την αποδοχή του και την διευκόλυνση του έργου του όσο και για την αποδοχή των συμβουλών και υποδείξεων του για την βελτίωση των διαδικασιών και λειτουργιών του οργανισμού.

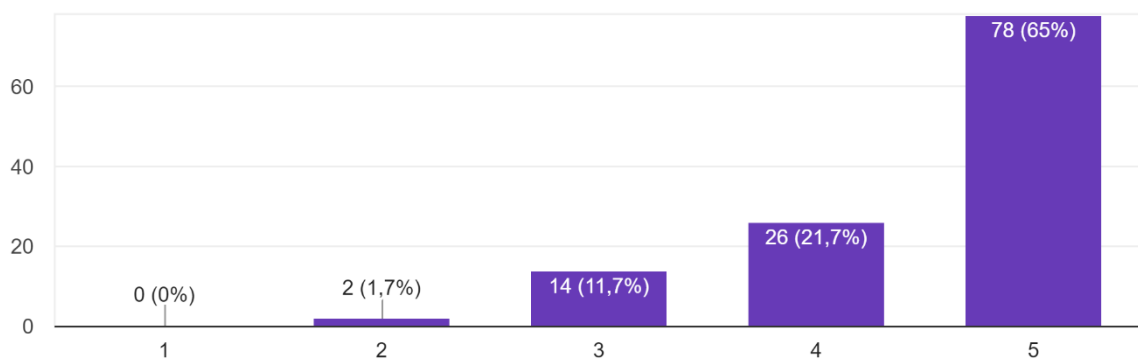
Πίνακας 31 - Συχνότητες απαντήσεων ερώτησης 18 (Προσόν: Δέουσα συμπεριφορά)

		Δέουσα Συμπεριφορά (Assertive behaviour)			
		Συχνότητα	Ποσοστό	Έγκυρο Ποσοστό	Αθροιστικό Ποσοστό
	Δε συμφωνώ	2	1,7	1,7	1,7
	Είμαι ουδέτερος/η	14	11,7	11,7	13,3
	Συμφωνώ	26	21,7	21,7	35,0
	Συμφωνώ απόλυτα	78	65,0	65,0	100,0
	Σύνολο	120	100,0	100,0	

Στην ερώτηση 18, που αφορά στη δέουσα συμπεριφορά ως προσόν ενός εσωτερικού ελεγκτή, δόθηκαν 2 απαντήσεις με βαθμό 1, 14 ουδέτερες απαντήσεις, 26 απαντήσεις με βαθμό 4 και 78 με βαθμό 5 στην πενταβάθμια κλίμακα.

Δέουσα Συμπεριφορά (Assertive behaviour)

120 απαντήσεις



Διάγραμμα 24 - Συχνότητες απαντήσεων ερώτησης 18 (Προσόν: Δέουσα συμπεριφορά)

Παρατηρούμε επίσης, όπως φαίνεται και στο διάγραμμα 24 ότι, είναι πολύ θετική η άποψη για τη σημαντικότητα της δέουσας συμπεριφοράς του εσωτερικού ελεγκτή. Έχουμε

αναφέρει ότι αποτελεί σημαντικό παράγοντα η αποδοχή του ελεγκτή από το σύνολο των εργαζομένων ενός οργανισμού. Η δέουσα συμπεριφορά κατά την εκτέλεση των καθηκόντων του δύναται να εξασφαλίσει την καθολική αυτή αποδοχή, εμπνέοντας εμπιστοσύνη για την ικανότητά του, την αντικειμενικότητά του αλλά και τη χρησιμότητα του έργου του.

6.8. Πως Προσθέτει Αξία ο Εσωτερικός Έλεγχος σε Σχέση με τα Καθήκοντα του Προσωπικού και το Μέγεθος της Μονάδος.

Με σκοπό να διερευνήσουμε τις απόψεις του προσωπικού στο πως ο εσωτερικός έλεγχος προσδίδει αξία σε έναν Δημόσιο οργανισμό και να εξετάσουμε εάν η γνώμη διαφοροποιείται ανάλογα με τα καθήκοντα του προσωπικού, το μέγεθος της Μονάδας στην οποία απασχολείται αλλά και το οικονομικό έργο αυτής, παρουσιάζουμε στους πίνακες 32, 34 και 35 τους μέσους όρους των απαντήσεων στην πενταβάθμια κλίμακα, για κάθε μία από τις επτά πιθανές εξηγήσεις, που τέθηκαν για το εν λόγω ερώτημα.

Στις γραμμές του 32 πίνακα περιλαμβάνονται οι κατηγορίες καθηκόντων του προσωπικού και στις στήλες οι πιθανές εξηγήσεις του ερωτήματος. Στα πεδία του πίνακα περιλαμβάνονται οι μέσοι όροι του κάθε συνδυασμού.

Πίνακας 32 – Σύγκριση Μέσων Όρων βαθμολογίας των ερωτήσεων για την αξία του ελέγχου σε σχέση με τα καθήκοντα του ερωτώμενου.

Τρέχοντα καθήκοντα	Αποκάλυψη ή Αποτροπή Απάτης	Διασφάλιση της Διοίκησης σε Περίπτωση Απάτης ή Σφάλματος	Διευκόλυνση στον Έλεγχο και τη Διοίκηση του Οργανισμού	Συμβολή στο πρόβλημα της αντιπροσωπείας	Έλεγχος της διαχείρισης-διοίκησης (management control)	Σωστή πληροφόρηση των ενδιαφερόμενων εκτός του οργανισμού (signaling)	Αύξηση Αποδοτικότητας του Οργανισμού
Διοίκηση	4,35	4,05	4,20	3,75	3,89	3,75	3,95
Επιτελικά καθήκοντα	4,25	3,53	4,19	3,83	4,06	3,61	4,19
Εποπτεία - Έλεγχος	4,48	3,86	4,28	3,93	4,21	3,48	4,14
Διαχειριστικά - Εκτελεστικά καθήκοντα	4,20	3,29	4,35	3,60	4,17	3,57	4,00
Σύνολο	4,31	3,62	4,26	3,78	4,10	3,59	4,08

Διαπιστώνουμε ότι δε διαφαίνεται κάποια διαφοροποίηση των μέσων όρων των απαντήσεων που έδωσε η κάθε κατηγορία προσωπικού σε κάθε μία εξήγηση. Είναι πιθανή η ύπαρξη κάποιας σχέσης στην εξήγηση της διασφάλισης της Διοίκησης σε περίπτωση

σφάλματος ή απάτης, όπου παρατηρείται υψηλότερος μέσος όρος από την κατηγορία «Διοίκηση». Καθώς η εξαρτημένη μεταβλητή δεν εμφανίζει κανονική κατανομή σε κάθε κατηγορία της ανεξάρτητης, ο έλεγχος της συσχέτισης πραγματοποιήθηκε διενεργώντας μη παραμετρικό έλεγχο και συγκεκριμένα τον έλεγχο Kruskal Wallis.

Πίνακας 33 - Μη παραμετρικός έλεγχος μεταξύ μεταβλητών "Καθήκοντα" και "Διασφάλιση Διοίκησης σε Περίπτωση Απάτης ή Σφάλματος"

	Τρέχοντα καθήκοντα	N	Mean Rank
Διασφάλιση της Διοίκησης σε Περίπτωση Απάτης ή Σφάλματος	Διοίκηση	20	73,45
	Επιτελικά καθήκοντα	36	56,54
	Εποπτεία - Έλεγχος	29	68,47
	Διαχειριστικά - Εκτελεστικά καθήκοντα	35	50,57
	Σύνολο	120	
Test Statistics^{a,b}			
	Διασφάλιση της Διοίκησης σε Περίπτωση Απάτης ή Σφάλματος		
Kruskal-Wallis H	8,328		
df	3		
Asymp. Sig.	,040		
a. Kruskal Wallis Test			
b. Grouping Variable: Τρέχοντα καθήκοντα			

Η τιμή του δείκτη Kruskal-Wallis H ανέρχεται σε 8,328 και η τιμή $p=0,040$, είναι δηλαδή μικρότερη από 0,05, ως εκ τούτου απορρίπτεται η μηδενική περίπτωση, δηλαδή η περίπτωση όπου οι δύο μεταβλητές είναι ανεξάρτητες. Συμπεραίνουμε δηλαδή ότι τα καθήκοντα του προσωπικού δεν είναι στατιστικά ανεξάρτητα από την εξήγηση της διασφάλισης της διοίκησης σε περίπτωση απάτης ή σφάλματος. Διαπιστώνουμε δε ότι ο υψηλότερος μέσος όρος προκύπτει στο προσωπικό που κατέχει θέσεις Διοίκησης, γεγονός που δείχνει την επιθυμία της Διοίκησης για διασφάλιση της καλής λειτουργίας του οργανισμού, από ένα σύστημα εσωτερικού ελέγχου που θα έχει τη επάρκεια για να αναλάβει την ευθύνη σε περιπτώσεις σφαλμάτων και απάτης, λειτουργώντας σε υψηλό επίπεδο.

Αντίστοιχα με τα ανωτέρω, στις γραμμές του 34 πίνακα περιλαμβάνονται οι κατηγορίες μεγέθους των Μονάδων και στις στήλες οι πιθανές εξηγήσεις του ερωτήματος. Στα πεδία του πίνακα περιλαμβάνονται οι μέσοι όροι του κάθε συνδυασμού.

Πίνακας 34 - Σύγκριση Μέσων Όρων βαθμολογίας των ερωτήσεων για την αξία του ελέγχου σε σχέση με το μέγεθος της Μονάδας.

Μέγεθος Μονάδας	Αποκάλυψη ή Αποτροπή Απάτης	Διασφάλιση της Διοίκησης σε Περίπτωση Απάτης ή Σφάλματος	Διευκόλυνση στον Έλεγχο και τη Διοίκηση του Οργανισμού σας	Συμβολή στο πρόβλημα της αντιπροσωπείας	Έλεγχος της διαχείρισης-διοίκησης (management control)	Σωστή πληροφόρηση των ενδιαφερόμενων εκτός του οργανισμού (signaling)	Αύξηση Αποδοτικότητας του Οργανισμού
Έως 100 άτομα	4,22	3,46	4,22	3,78	3,92	3,59	4,19
Από 100 έως 300 άτομα	4,43	3,64	4,36	3,82	4,32	3,82	4,11
Περισσότερα από 300 άτομα προσωπικό	4,31	3,73	4,24	3,75	4,11	3,47	4,00
Σύνολο	4,31	3,62	4,26	3,78	4,10	3,59	4,08

Και σε αυτή την περίπτωση δε διαφαίνεται σαφής διαφοροποίηση των μέσων όρων σε σχέση με τις τιμές της μεταβλητής «Μέγεθος Μονάδας».

Τέλος στις γραμμές του πίνακα 35 περιλαμβάνονται οι κατηγορίες μεγέθους του οικονομικού έργου των Μονάδων και στις στήλες οι πιθανές εξηγήσεις του ερωτήματος. Στα πεδία του πίνακα περιλαμβάνονται οι μέσοι όροι του κάθε συνδυασμού.

Πίνακας 35- Σύγκριση Μέσων Όρων βαθμολογίας των ερωτήσεων για την αξία του ελέγχου σε σχέση με το επίπεδο οικονομικού έργου της Μονάδας.

Βαθμός οικονομικού έργου Μονάδας	Αποκάλυψη ή Αποτροπή Απάτης	Διασφάλιση της Διοίκησης σε Περίπτωση Απάτης ή Σφάλματος	Διευκόλυνση στον Έλεγχο και τη Διοίκηση του Οργανισμού σας	Συμβολή στο πρόβλημα της αντιπροσωπείας	Έλεγχος της διαχείρισης-διοίκησης (management control)	Σωστή πληροφόρηση των ενδιαφερόμενων εκτός του οργανισμού (signaling)	Αύξηση Αποδοτικότητας του Οργανισμού
Μικρό/περιορισμένο έργο	3,89	3,56	4,00	4,00	3,67	3,67	4,00
Μεσαίο έργο	4,21	3,53	4,45	3,79	4,11	3,55	4,18
Μεγάλο ή σύνθετο έργο	4,41	3,68	4,19	3,74	4,15	3,60	4,04
Σύνολο	4,31	3,62	4,26	3,78	4,10	3,59	4,08

Παρατηρούμε ότι, υπάρχει μικρή διαφοροποίηση στους μέσους όρους ειδικά μεταξύ των Μονάδων με περιορισμένο έργο και αυτών με μεγάλο έργο. Η διαφοροποίηση αυτή όμως δεν είναι στατιστικά σημαντική. Η πιθανή συσχέτιση πραγματοποιήθηκε τόσο με τη σύγκριση των μέσων τιμών όσο με τη διενέργεια ελέγχων χ^2 και μη παραμετρικών ελέγχων Kruskal Wallis στο πρόγραμμα spss για όλες τις κατηγορίες που εξετάστηκαν.

Εν συνεχεία δημιουργήθηκε μια νέα μεταβλητή (score) με το άθροισμα των απαντήσεων κάθε συμμετέχοντα στο σύνολο των επτά υποερωτήσεων της κλίμακας και διενεργήθηκε ανάλυση διακύμανσης (έλεγχος one way ANOVA), για να εξεταστεί πιθανή σχέση των καθηκόντων του προσωπικού, του μεγέθους της Μονάδας ή του επιπέδου του οικονομικού της έργου με την άποψη του προσωπικού για την αξία που προσθέτει ο εσωτερικός έλεγχος στον οργανισμό, όμως σε καμία των περιπτώσεων δεν βρέθηκε στατιστικά σημαντική σχέση.

6.9.Προσόντα του Εσωτερικού Ελεγκτή σε Σχέση με τα Καθήκοντα του Προσωπικού και το Μέγεθος της Μονάδος.

Αντίστοιχα με την προηγούμενη παράγραφο, για να διερευνήσουμε τις απόψεις του προσωπικού όσον αφορά τα σημαντικότερα προσόντα ενός εσωτερικού ελεγκτή στο Δημόσιο και να εξετάσουμε εάν η γνώμη διαφοροποιείται ανάλογα με τα καθήκοντα του προσωπικού, το μέγεθος της Μονάδας στην οποία απασχολείται αλλά και το οικονομικό έργο αυτής, παρουσιάζουμε στους πίνακες 36, 37 και 38 τους μέσους όρους των απαντήσεων στην πενταβάθμια κλίμακα, για κάθε ένα από τα προσόντα, που τέθηκαν ως πιθανές απαντήσεις στο εν λόγω ερώτημα.

Πίνακας 36- Σύγκριση Μέσων Όρων βαθμολογίας των ερωτήσεων για τα προσόντα του εσωτερικού ελεγκτή σε σχέση με τα καθήκοντα του ερωτώμενου.

Τρέχοντα καθήκοντα	Ακεραιότητα (Integrity)	Αίσθηση διακυβέρνησης, δεοντολογίας και αντικειμενικότητας.	Αυτόνομη Εργασία (Working autonomous)	Καλή συνεργασία με όλα τα επίπεδα της Διοίκησης	Δέουσα Συμπεριφορά (Assertive behaviour)
Διοίκηση	4,70	4,65	3,75	4,20	4,55
Επιτελικά καθήκοντα	4,61	4,56	3,78	4,42	4,58
Εποπτεία - Έλεγχος	4,62	4,38	3,90	4,07	4,38
Διαχειριστικά - Εκτελεστικά καθήκοντα	4,60	4,51	3,46	4,26	4,49
Σύνολο	4,63	4,52	3,71	4,25	4,50

Στις γραμμές του πίνακα 36 περιλαμβάνονται οι κατηγορίες καθηκόντων του προσωπικού και στις στήλες οι πιθανές απαντήσεις του ερωτήματος. Στα πεδία του πίνακα περιλαμβάνονται οι μέσοι όροι του κάθε συνδυασμού.

Αντίστοιχα στις γραμμές του 37 πίνακα περιλαμβάνονται οι κατηγορίες μεγέθους των Μονάδων και στις στήλες οι πιθανές απαντήσεις του ερωτήματος. Στα πεδία του πίνακα περιλαμβάνονται οι μέσοι όροι του κάθε συνδυασμού.

Πίνακας 37- Σύγκριση Μέσων Όρων βαθμολογίας των ερωτήσεων για τα προσόντα του εσωτερικού ελεγκτή σε σχέση με το μέγεθος της Μονάδας.

Μέγεθος Μονάδας	Ακεραιότητα (Integrity)	Αίσθηση διακυβέρνησης, δεοντολογίας και αντικειμενικότητας.	Αυτόνομη Εργασία (Working autonomous)	Καλή συνεργασία με όλα τα επίπεδα της Διοίκησης	Δέουσα Συμπεριφορά (Assertive behaviour)
Έως 100 άτομα	4,68	4,57	3,89	4,11	4,41
Από 100 έως 300 άτομα	4,64	4,46	3,64	4,36	4,68
Περισσότερα από 300 άτομα προσωπικό	4,58	4,51	3,62	4,29	4,47
Σύνολο	4,63	4,52	3,71	4,25	4,50

Τέλος στις γραμμές του πίνακα 38 περιλαμβάνονται οι κατηγορίες μεγέθους του οικονομικού έργου των Μονάδων και στις στήλες οι πιθανές απαντήσεις του ερωτήματος. Στα πεδία του πίνακα περιλαμβάνονται οι μέσοι όροι του κάθε συνδυασμού.

Πίνακας 38- Σύγκριση Μέσων Όρων βαθμολογίας των ερωτήσεων για τα προσόντα του εσωτερικού ελεγκτή σε σχέση με το επίπεδο οικονομικού έργου.

Βαθμός οικονομικού έργου Μονάδας	Ακεραιότητα (Integrity)	Αίσθηση διακυβέρνησης, δεοντολογίας και αντικειμενικότητας.	Αυτόνομη Εργασία (Working autonomous)	Καλή συνεργασία με όλα τα επίπεδα της Διοίκησης	Δέουσα Συμπεριφορά (Assertive behaviour)
Μικρό/περιορισμένο έργο	4,67	4,56	3,22	4,33	4,33
Μεσαίο έργο	4,68	4,47	3,63	4,24	4,53
Μεγάλο ή σύνθετο έργο	4,59	4,53	3,81	4,25	4,51
Σύνολο	4,63	4,52	3,71	4,25	4,50

Και στις τρεις προηγούμενες περιπτώσεις δεν υπάρχει κάποια εμφανής διαφορά των μέσων όρων, που να υπονοεί την ύπαρξη σχέσης μεταξύ των εξεταζόμενων μεταβλητών. Η έλλειψη συσχέτισης εκτός από την σύγκριση των μέσων τιμών πραγματοποιήθηκε και με τη διενέργεια ελέγχων X^2 και μη παραμετρικών ελέγχων Kruskal Wallis στο πρόγραμμα spss, χωρίς να βρεθεί οποιαδήποτε στατιστικά σημαντική σχέση.

6.10. Σύνοψη

Στο κεφάλαιο αυτό παρουσιάστηκαν και αναλύθηκαν στατιστικά τα αποτελέσματα της ποσοτικής έρευνας, που πραγματοποιήθηκε στο πλαίσιο της εργασίας. Τα αποτελέσματα έδειξαν την αναγνώριση και αποδοχή της χρησιμότητας και της αξίας του εσωτερικού ελέγχου από το σύνολο του προσωπικού. Πραγματοποιήθηκαν επίσης έλεγχοι για την εύρεση πιθανών σχέσεων μεταξύ των μεταβλητών και συγκεκριμένα, εξετάστηκε εάν τα καθήκοντα του προσωπικού, το μέγεθος της Μονάδας ή το επίπεδο του οικονομικού της έργου επηρεάζουν την άποψη των συμμετεχόντων επί των λοιπών ερωτημάτων. Τα αποτελέσματα της έρευνας σχολιάζονται στο επόμενο κεφάλαιο.

7^ο ΚΕΦΑΛΑΙΟ

ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ, ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΟΙ ΚΑΙ ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ

Στην παρούσα εργασία τέθηκε ως στόχος η διερεύνηση του επιπέδου του εσωτερικού ελέγχου στο Δημόσιο τομέα, διενεργώντας μία μελέτη της νομοθεσίας αλλά κυρίως μια ποιοτική έρευνα σε ένα μη κερδοσκοπικό Δημόσιο οργανισμό. Η έρευνα μας επέδειξε αρκετά θετικά σημεία στη οργάνωση, τουλάχιστον για τον μελετώμενο οργανισμό, αλλά και τα περιθώρια βελτίωσης και εκσυγχρονισμού του συστήματος εσωτερικού ελέγχου. Επιπλέον διερευνήθηκε η άποψη του προσωπικού αυτού του οργανισμού για την χρησιμότητα και την αξία του ελέγχου και τα αποτελέσματα της έρευνας κρίνονται θετικά για την προοπτική της αποτελεσματικής λειτουργίας του εσωτερικού ελέγχου στο Δημόσιο.

Ερευνώντας την οργάνωση του συστήματος εσωτερικού ελέγχου της ΠΑ, ενός Δημόσιου μη κερδοσκοπικού οργανισμού που αποτελεί μέρος της Κεντρικής Διοίκησης, διαπιστώσαμε την ύπαρξη της υποδομής τόσο από άποψη δομών ελέγχου, όσο και από την άποψη της οργάνωσης και της θεσμοθέτησης του ελέγχου και της επιθεώρησης. Η υποδομή αυτή δύναται να αποτελέσει τη βάση ενός σύγχρονου συστήματος εσωτερικού ελέγχου, βάσει των αρχών της ελεγκτικής και των διεθνών προτύπων.

Συμπεραίνουμε από την έρευνα που πραγματοποιήθηκε την θετική αντιμετώπιση του προσωπικού απέναντι στον εσωτερικό έλεγχο και τη στήριξη της Διοίκησης, που αποτελούν βασικούς παράγοντες για την αποτελεσματική λειτουργία ενός συστήματος εσωτερικού ελέγχου. Τα συμπεράσματα αυτά σε συνδυασμό με αυτά τις ποιοτικής έρευνας, καταδεικνύουν το ικανοποιητικό επίπεδο των δομών ελέγχου και των προϋποθέσεων για την αποτελεσματική λειτουργία ενός συστήματος εσωτερικού ελέγχου.

Το σημαντικότερο ίσως συμπέρασμα της έρευνας, αποτελεί η καθολική αποδοχή του προσωπικού του μελετώμενου οργανισμού, για την αναγκαιότητα και τη χρησιμότητα ενός συστήματος εσωτερικού ελέγχου. Η έρευνα διεξήχθη ανώνυμα, οπότε θεωρούμε ότι, οι απαντήσεις του προσωπικού ήταν ειλικρινείς και αμερόληπτες. Οι συμμετέχοντες απάντησαν σε ποσοστό 96,7% ότι, επιθυμούν την ύπαρξη και λειτουργία ενός οργανωμένου συστήματος εσωτερικού ελέγχου.

Στο ερώτημα, που τέθηκε για την επάρκεια του τρέχοντος συστήματος ελέγχων 65% έδωσε θετική απάντηση και 35% αρνητική. Στην ποιοτική έρευνα στον οργανισμό διαπιστώσαμε την ύπαρξη δομών ελέγχου και την οργάνωση και διενέργεια ελέγχων συνεχών, τακτικών και εκτάκτων, όπως και προληπτικών και κατασταλτικών. Η θετική άποψη των

συμμετεχόντων έρχεται σε συμφωνία με την διαπίστωση της μελέτης, που διενεργήσαμε στον οργανισμό, για την οργάνωση και λειτουργία του συστήματος εσωτερικού ελέγχου. Ο δε προβληματισμός του 35% συμφωνεί με τη διαπίστωση της ύπαρξης περιθωρίων βελτίωσης του συστήματος αυτού, με την εφαρμογή σύγχρονων μεθόδων και την υιοθέτηση των διεθνών προτύπων.

Από στατιστικούς ελέγχους διαπιστώθηκε ύπαρξη σχέσης μεταξύ του οικονομικού έργου του οργανισμού και της επιθυμίας για την ανάθεση μέρους ή όλου το έργου του εσωτερικού ελέγχου σε εκτός οργανισμού προσωπικό. Στην περίπτωση του εξεταζόμενου οργανισμού η ανάθεση σε προσωπικό εκτός Μονάδος, μέρους των ελέγχων και επιθεωρήσεων δε σημαίνει κατ' ανάγκη την ανάθεση του σε ελεγκτή ή ελεγκτική εταιρία μέσω σύμβασης έργου, αλλά κυρίως τη διενέργεια του από ελεγκτικούς μηχανισμούς του Υπουργείου και της ΠΑ, οι οποίοι είναι ανεξάρτητοι από την εκάστοτε Μονάδα. Εξετάζοντας τα ποσοστά των απαντήσεων, διαπιστώνουμε ότι οι Μονάδες με μεγάλο και σύνθετο έργο, τείνουν να επιθυμούν περισσότερο την ανάθεση σε τρίτους. Αυτό πιθανό να οφείλεται στην πεποίθηση, ότι ο εκτός Μονάδος ελεγκτής θα είναι περισσότερο αντικειμενικός, περισσότερο καταρτισμένος και θα προσφέρει μια αντικειμενική διασφάλιση για την ορθή λειτουργία του οργανισμού. Στους πιο σύνθετους και μεγάλους οργανισμούς, το εύρος του έργου και το μέγεθος των οικονομικών μεγεθών, κάνει μεγαλύτερη την ανάγκη για έλεγχο υψηλού επιπέδου, ώστε να δημιουργείται η αίσθηση της εμπιστοσύνης στα αποτελέσματα του και στη διασφάλιση που παρέχει αυτός. Παρατηρείται πάντως ότι είναι επιθυμητή η ύπαρξη συστήματος ελέγχου, στελεχωμένου από προσωπικό του οργανισμού, που να δρα εντός αυτού, καθώς οι απαντήσεις 1 (αποκλειστικά από προσωπικό εντός Μονάδος) και 3 (από προσωπικό εντός και εκτός Μονάδος), συγκέντρωσαν το 89,1%.

Η ανάθεση του εσωτερικού ελέγχου σε τρίτους, εκτός του οργανισμού, έχει σύμφωνα με τους Barr και Chang (1993) τα εξής πλεονεκτήματα: ανεξαρτησία, αποτελεσματικότητα του κόστους, μεταβλητότητα του κόστους, ευκαμψία, διασφάλιση ποιότητας. Ενώ στα μειονεκτήματα της εξωτερική ανάθεσης αναφέρονται: η έλλειψη αφοσίωσης, η δυσκολία κατανόησης του περιβάλλοντος, η απώλεια της εκπαίδευσης των στελεχών, η έλλειψη μακροχρόνιας ανάπτυξης. Η μελέτη των Coram, Ferguson, και Moroney (2008) διαπιστώνει ότι οι οργανισμοί με λειτουργία εσωτερικού ελέγχου είναι πιο πιθανό από εκείνους που δεν έχουν μια τέτοια λειτουργία να ανιχνεύουν και να αναφέρουν μόνοι τους την απάτη. Επιπλέον, οι οργανισμοί που βασίζονται αποκλειστικά στην εξωτερική ανάθεση για τη λειτουργία του εσωτερικού ελέγχου τους είναι λιγότερο πιθανό να ανιχνεύσουν και να αναφερθούν από μόνοι τους απάτες από εκείνους που αναλαμβάνουν οι ίδιοι τουλάχιστον μέρος της εσωτερικής τους

λειτουργίας. Αυτά τα αποτελέσματα υποδεικνύουν ότι η διατήρηση της λειτουργίας του εσωτερικού ελέγχου εντός του οργανισμού είναι πιο αποτελεσματική από την πλήρη εξωτερική ανάθεση αυτής της λειτουργίας. Με τα αποτελέσματα αυτά συμφωνούν και αντίστοιχα της έρευνας της Πάρχα (2018), όπου αναφέρεται ότι «ο εσωτερικός έλεγχος είναι ο επικρατέστερος τρόπος εντοπισμού απάτης, διότι μπορεί να βοηθήσει στον εντοπισμό μόνος του, ενώ όλοι οι υπόλοιποι είναι συμπληρωματικοί μεταξύ τους».

Διαπιστώθηκε επίσης στατιστικά σημαντική σχέση μεταξύ της μεταβλητής που αφορά το επίπεδο του οικονομικού έργου και της άποψης του προσωπικού για την επάρκεια του τρέχοντος επιπέδου ελέγχων. Παρατηρείται δε ότι, ενώ στις Μονάδες με μεγάλο ή σύνθετο οικονομικό έργο εμφανίζονται λιγότερο ικανοποιημένες με το τρέχον επίπεδο ελέγχου. Το γεγονός αυτό έρχεται σε συμφωνία με την άποψη ότι, οι πιο σύνθετοι και πιο μεγάλοι οργανισμοί, έχουν υψηλότερες απαιτήσεις και προσδοκίες από τον εσωτερικό έλεγχο, όπως επίσης και ότι απαιτούν περισσότερο καταρτισμένο και εξειδικευμένο προσωπικό, να στελεχώνει τις ομάδες εσωτερικού ελέγχου.

Για το ερώτημα «Πως πιστεύετε ότι, η λειτουργία ενός συστήματος εσωτερικού ελέγχου προσθέτει αξία στον οργανισμό σας;», δημιουργήθηκε μια κλίμακα επτά υποερωτήσεων, που αποτελούν εξηγήσεις της αύξησης της αξίας του οργανισμού, στις οποίες οι συμμετέχοντες εξέφρασαν τη συμφωνία τους επί αυτών επιλέγοντας την απάντηση τους από την πενταβάθμια κλίμακα. Η κλίμακα αυτή παρουσιάζει υψηλό βαθμό αξιοπιστίας και δύναται να εξηγήσει την έννοια της βασικής ερώτησης, δηλαδή την προσθήκη αξίας στον οργανισμό.

Στις απαντήσεις, που δόθηκαν στα υποερωτήματα της κλίμακας, διαπιστώνουμε ότι οι μέσοι όροι και στις επτά εξηγήσεις είναι μεγαλύτεροι από το τρία, γεγονός που δείχνει ότι οι συμμετέχοντες τείνουν να συμφωνούν με αυτές. Η μόνη εξήγηση, που φαίνεται να επιβεβαιώνεται οριακά είναι η εξήγηση της σωστής ενημέρωσης των ενδιαφερόμενων εκτός οργανισμού (signaling). Άλλωστε η πληροφόρηση των ενδιαφερομένων για την οικονομική κατάσταση και την λειτουργία ενός οργανισμού και η εγκυρότητα αυτής της πληροφόρησης, που προσδίδεται από την γνώση ότι σε αυτό τον οργανισμό λειτουργεί ένα ανεξάρτητο και αξιόπιστο σύστημα εσωτερικού ελέγχου, έχει περισσότερο νόημα στον ιδιωτικό τομέα, με σκοπό την εξασφάλιση της χρηματοδότησης του οργανισμού αυτού από επενδυτές και πιστωτές. Σύμφωνα με τους (Hay και Cordery 2018) η κυβέρνηση έχει συμφέρον να πείσει το κοινό ότι όταν κάνει δηλώσεις για δημόσιες δαπάνες ή δημόσια περιουσιακά στοιχεία ότι είναι αξιόπιστη και ότι όταν λαμβάνει αποφάσεις χρησιμοποιεί αξιόπιστες πληροφορίες. Η εξασφάλιση ότι υπάρχει ένας αξιόπιστος ανεξάρτητος ελεγκτικός οργανισμός την βοηθά να το πράξει.

Κατόπιν των ανωτέρω, μπορούμε να συμπεράνουμε επίσης ότι, ο εσωτερικός έλεγχος μπορεί να προσδώσει αξία σε έναν Δημόσιο μη κερδοσκοπικό οργανισμό και η αξία αυτή μπορεί να εκφραστεί με τους εξής τρόπους:

- Αποτρέποντας και αποκαλύπτοντας την απάτη.
- Διευκολύνοντας τον έλεγχο και τη Διοίκηση του οργανισμού.
- Ελέγχοντας τη διαχείριση-διοίκηση (management control).
- Αυξάνοντας την αποδοτικότητα του οργανισμού.
- Συμβάλλοντας στο πρόβλημα της αντιπροσώπευσης (agency problem).
- Παρέχοντας διασφάλιση στη Διοίκηση σε περίπτωση απάτης ή σφάλματος.
- Εξασφαλίζοντας τη σωστή πληροφόρηση των ενδιαφερόμενων εκτός του οργανισμού (signaling).

Στο ερώτημα για τα προσόντα ενός εσωτερικού ελεγκτή στο δημόσιο τομέα πέντε προσόντα προτάθηκαν ως σημαντικά. Και τα πέντε προσόντα έλαβαν σύμφωνη γνώμη από τους συμμετέχοντες στην έρευνα και παρουσίασαν μέσες τιμές πάνω από την τιμή 3, που δηλώνει ουδετερότητα. Συμπεραίνουμε ότι, τα κάτωθι προσόντα είναι σημαντικά για έναν εσωτερικό ελεγκτή στο δημόσιο:

- Ακεραιότητα (Integrity)
- Αίσθηση διακυβέρνησης, δεοντολογίας και αντικειμενικότητας. (Feeling for governance, ethics and Objectivity)
- Δέουσα Συμπεριφορά (Assertive behaviour)
- Καλή συνεργασία με όλα τα επίπεδα της Διοίκησης (Good cooperation with all management levels)
- Αυτόνομη Εργασία (Working autonomous)

Δεν διαπιστώθηκε κάποια εμφανής σχέση των καθηκόντων του προσωπικού, του μεγέθους του οργανισμού και του οικονομικού του έργου, στην αξιολόγηση της σημαντικότητας των προσόντων των εσωτερικών ελεγκτών που προτάθηκαν στην έρευνα. Παρατηρείται δηλαδή ότι, η άποψη των συμμετεχόντων για τα προσόντα, που θεωρούνται ως σημαντικά σε έναν εσωτερικό ελεγκτή δεν επηρεάζεται από τη θέση τους εντός του οργανισμού, αν ασχολούνται δηλαδή με τη διοίκηση, την διαχείριση χρήματος και περιουσίας ή τον έλεγχο και την εποπτεία. Επίσης η άποψη του προσωπικού, στο εν λόγω ερώτημα, δεν επηρεάζεται από το μέγεθος του οργανισμού και το επίπεδο του οικονομικού έργου που παράγει αυτός. Αυτή η έλλειψη συσχέτισης ενισχύει ακόμα περισσότερο τη σημαντικότητα

των προσόντων που τέθηκαν προς αξιολόγηση, καθώς συγκεντρώνουν την ίδια θετική άποψη ανεξάρτητα με τα δημογραφικά χαρακτηριστικά των ατόμων που συμμετείχαν στην έρευνα.

Όσον αφορά τους περιορισμούς της έρευνας, αυτή περιορίστηκε στα όρια της Πολεμική Αεροπορίας, που αποτελεί τον οργανισμό που μελετάται στην παρούσα διπλωματική εργασία, άλλα τα ερωτήματά της θα μπορούσαν στο μέλλον να απευθυνθούν προς το σύνολο των φορέων του Δημοσίου για τον σχηματισμό γενικότερης γνώμης, όσον αφορά τον τρόπο που ο εσωτερικός έλεγχος θεωρείται ότι προσδίδει αξία σε έναν Δημόσιο και δη, μη κερδοσκοπικό οργανισμό. Το εύρος των ερωτήσεων του ερωτηματολογίου, περιορίστηκε ώστε να μην περιλαμβάνει τυχόν διαβαθμισμένες πληροφορίες, ενώ περιορίστηκε αρκετά και ο αριθμός των ερωτήσεων, ώστε να αποφευχθεί η τυχαία απάντηση τους. Για την εξασφάλιση της μεγαλύτερης δυνατής συμμετοχής και την αποφυγή τυχαίων απαντήσεων, όλες οι ερωτήσεις τέθηκαν ως κλειστού τύπου, γεγονός που περιορίζει τους συμμετέχοντες στην έκφραση γνώμης διαφορετικής από τις επιλογές που δίνονται από το ερωτηματολόγιο. Στο ερωτηματολόγιο επίσης χρησιμοποιήθηκε, η πενταβάθμια κλίμακα στην οποία παρατηρείται δυσκολία και έντονη υποκειμενικότητα ως προς την ερμηνεία της διαφοράς μεταξύ των διαβαθμίσεων της κλίμακας από πλευράς των ερωτωμένων. Στο σχεδιασμό ενός προτύπου ελέγχου, που αποτέλεσε τμήμα της ποιοτικής έρευνας, επιλέχθηκε η εμβάθυνση σε μία μόνο λειτουργία, αυτή της εκτέλεσης του Κρατικού Π/Υ, η οποία κρίθηκε ότι έχει μελετηθεί λιγότερο και παράλληλα αποτελεί μια εκ των σημαντικότερων λειτουργιών των Δημοσίων οργανισμών.

Η μελέτη του εσωτερικού ελέγχου στο Δημόσιο και ειδικότερα στο κομμάτι της κεντρικής Διοίκησης παρουσιάζει ιδιαίτερο ενδιαφέρον. Λαμβάνοντας υπόψη την προσπάθεια εκσυγχρονισμού των Δημοσίων οργανισμών και τον σαφή προσανατολισμό στην οργάνωση ενός αποτελεσματικότερου Δημοσίου τομέα, η δημιουργία ενός σύγχρονου συστήματος εσωτερικού ελέγχου αποτελεί εκ του ορισμού του έναν απαραίτητο παράγοντα. Η έρευνα που πραγματοποιήσαμε δύναται να επεκταθεί τόσο εντός του μελετώμενου οργανισμού αλλά κυρίως και στον υπόλοιπο Δημόσιο Τομέα, ώστε να μελετηθεί το επίπεδο των υπάρχοντων μηχανισμών, οι δυνατότητες βελτίωσης τους και η άποψη και η κουλτούρα του προσωπικού και της Διοίκησης απέναντι στον έλεγχο.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

ΕΛΛΗΝΙΚΗ

Δήμου, Ό. (2018). *Εσωτερικός έλεγχος και η σπουδαιότητά του στο τμήμα προμηθειών των ΟΤΑ Α βαθμού*. MSc thesis Πανεπιστήμιο Πελοποννήσου [Online]. Διαθέσιμο στο: <http://amitos.library.uop.gr/xmlui/handle/123456789/4903>.

Ζαχαροπούλου, Χ. (2009). *Στατιστική : Μέθοδοι - εφαρμογές*. Θεσσαλονίκη: Σοφία Α.Ε.

Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών (2017). *Εσωτερικός Έλεγχος και ο Ρόλος του στη Διακυβέρνηση του Δημοσίου Τομέα*. [Online]. Διαθέσιμο στο: https://www.hiia.gr/images/pgallery/Public_Sector/IA-PUBLIC_SECTOR-4_FINAL.pdf.

Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών (2018). *Ινστιτούτο* [Online]. Διαθέσιμο στο: <http://www.hiia.gr/sitemap/institouto.html>.

Καζάκου, Β. (2018). *Εσωτερικός Έλεγχος στη Δημόσια Διοίκηση*. MSc thesis Ελληνικό Ανοικτό Πανεπιστήμιο [Online]. Διαθέσιμο στο: <https://apothesis.eap.gr/handle/repo/38458>.

Καζαντζής, Χ. (2006). *Ελεγκτική & εσωτερικός έλεγχος: μια συστηματική προσέγγιση εννοιών, αρχών και προτύπων*. Πειραιάς: Business Plus.

Λουμιώτης, Β. και Τζίφας, Β. (2012). *Βασικές Οδηγίες Εφαρμογής Διεθνών Προτύπων Ελέγχου (ΔΠΕ)*. Αθήνα: Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών.

Μπίνης, Α. (2017). 'Ενισχύοντας τη λογοδοσία στους δημόσιους οργανισμούς'. *Capital.gr*, 19 Δεκεμβρίου [Online]. Διαθέσιμο στο: <http://www.capital.gr/arthra/3261935/enisxuontas-ti-logodosia-stous-dimosious-organismous>.

Μπίνης, Α. (2018). 'Ενισχύοντας τις γραμμές άμυνας της ελληνικής δημόσιας διοίκησης - Προκλήσεις και Ευκαιρίες'. *Capital.gr*, 19 Ιουνίου [Online]. Διαθέσιμο στο: <http://www.capital.gr/arthra/3299722/enisxuontas-tis-grammes-amunas-tis-ellinikis-dimosias-dioikisis-prokliseis-kai-eukairies>.

Νεγκάκης, Χ. και Ταχυνάκης, Π. (2017). *Ελεγκτική, εσωτερικός έλεγχος: θεωρία και εφαρμογές*. Θεσσαλονίκη: Εκδόσεις Αειφόρος Λογιστική.

Παπαστάθης, Π. (2003). *Ο σύγχρονος εσωτερικός έλεγχος (Internal audit) στις επιχειρήσεις-οργανισμούς και η πρακτική εφαρμογή του*. Αθήνα: [χ.ό.].

Πάρχα, Α. (2018). *Εσωτερικός Και Εξωτερικός Έλεγχος Προς Αποφυγή Της Σκόπιμης Παραποίησης Των Λογιστικών Καταστάσεων*. MSc thesis Ελληνικό Ανοικτό Πανεπιστήμιο [Online]. Διαθέσιμο στο: <https://apothesis.eap.gr/handle/repo/38490>.

ΞΕΝΟΓΛΩΣΣΗ

The Institute of Internal Auditors Global (2018). *Διεθνή Πρότυπα, για την Επαγγελματική Εφαρμογή του Εσωτερικού Ελέγχου*. [Online]. Διαθέσιμο στο: <https://global.theiia.org/translations/PublicDocuments/IPPF-Standards-2017-Greek.pdf>.

The Institute of Internal Auditors North America. (2018). *Κώδικας Ηθικής*. [Online]. Διαθέσιμο στο: <https://na.theiia.org/translations/PublicDocuments/Code-of-Ethics-Greek.pdf>.

Ahmad, N., Othman, R., Othman, R. και Jusoff, K. (2009). 'The Effectiveness of Internal Audit in Malaysian Public Sector'. *Journal of Modern Accounting and Auditing*, 5 (9): 53.

Alzeban, A. και Gwilliam, D. (2014). 'Factors affecting the internal audit effectiveness: A survey of the Saudi public sector'. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 23 (2): 74–86. [Online]. Διαθέσιμο στο: <https://doi.org/10.1016/j.intaccudtax.2014.06.001>.

Arena, M. και Azzone, G. (2009). 'Identifying Organizational Drivers of Internal Audit Effectiveness'. *International Journal of Auditing*, 13 (1): 43–60. [Online]. Διαθέσιμο στο: <https://doi.org/10.1111/j.1099-1123.2008.00392.x>.

Asare, T. (2009). 'Internal auditing in the public sector: promoting good governance and performance improvement'. *International Journal on Governmental Financial Management*, 9 (1): 15–28. [Online]. Διαθέσιμο στο: https://www.academia.edu/3156041/Internal_auditing_in_the_public_sector_Promoting_good_governance_and_performance_improvement.

Barr, RH. και Chang, SY. (1993). 'Outsourcing Internal Audits: A Boon or Bane?' *Managerial Auditing Journal*, 8 (1). [Online]. Διαθέσιμο στο: <https://doi.org/10.1108/02686909310023515>.

Bonić, L., Jakšić, D. και Mijić, K. (2018). 'Tendencies In Development Of External And Internal Audit In The Public Sector'. *Facta Universitatis, Series: Economics and Organization*: 057–072. [Online]. Διαθέσιμο στο: <https://doi.org/10.22190/FUEO1801057B>.

Bronson, SN, Carcello, JV, Hollingsworth, CW και Neal TL. (2009). 'Are fully independent audit committees really necessary?' *Journal of Accounting and Public Policy*, 28 (4): 265–80. [Online]. Διαθέσιμο στο: <https://doi.org/10.1016/j.jaccpubpol.2009.06.001>.

Carhill, KM και Kincaid, JK. (1989). 'Applying the standards in governmental internal auditing'. *Internal Auditor*, 46 (5): 50–55.

Chambers, AD. και Odar, M. (2015). 'A new vision for internal audit'. *Managerial Auditing Journal*, 30 (1): 34–55. [Online]. Διαθέσιμο στο: <https://doi.org/10.1108/MAJ-08-2014-1073>.

Cohen, A., και Sayag, G. (2010). 'The Effectiveness of Internal Auditing: An Empirical Examination of its Determinants in Israeli Organisations'. *Australian Accounting Review*, 20 (3): 296–307. [Online]. Διαθέσιμο στο: <https://doi.org/10.1111/j.1835-2561.2010.00092.x>.

Coram, P., Ferguson, C. και Moroney, R. (2008). 'Internal audit, alternative internal audit structures and the level of misappropriation of assets fraud'. *Accounting & Finance* 48 (4): 543–59. [Online]. Διαθέσιμο στο: <https://doi.org/10.1111/j.1467-629X.2007.00247.x>.

Goodson, S. G., Mary, K. J. και Lapointe, J. R. (2010). *Supplemental Guidance: The role of auditing in Public Sector Governance*. [Online]. Διαθέσιμο στο: https://na.theiia.org/standards-guidance/Public%20Documents/Public_Sector_Governance1_1_.pdf.

Goodwin, J. (2003). 'The Relationship Between the Audit Committee and the Internal Audit Function: Evidence from Australia and New Zealand'. *International Journal of Auditing* 7 (3): 263–78. [Online]. Διαθέσιμο στο: <https://doi.org/10.1046/j.1099-1123.2003.00074.x>.

Hay, D. και Cordery, C. (2018). 'The value of public sector audit: Literature and history'. *Journal of Accounting Literature* 40: 1–15. [Online]. Διαθέσιμο στο: <https://doi.org/10.1016/j.acclit.2017.11.001>.

Institute of Internal Auditors. (2013). *The three lines of defense in effective risk management and control*. [Online]. Διαθέσιμο στο: <https://global.theiia.org/standards-guidance/recommended-guidance/Pages/The-Three-Lines-of-Defense-in-Effective-Risk-Management-and-Control.aspx>.

Jiang, L., André, P. και Richard, C. (2018). 'An international study of internal audit function quality'. *Accounting and Business Research* 48 (3): 264–98. [Online]. Διαθέσιμο στο: <https://doi.org/10.1080/00014788.2017.1357461>.

Mizrahi, S. και Ness-Weisman, I. (2007). 'Evaluating the Effectiveness of Auditing in Local Municipalities using Analytic Hierarchy Process (AHP): A General Model and the Israeli Example'. *International Journal of Auditing* 11 (3): 187–210. [Online]. Διαθέσιμο στο: <https://doi.org/10.1111/j.1099-1123.2007.00364.x>.

Pungas, K. (2003). 'Risk assessment as part of internal auditing in the government institutions of the Estonian Republic'. *EBS Review* summer, 42–46.

Spanhove, J., van Gils, D., Sarens, G. και Verhoest, K. (2008). *Internal audit as a new instrument of "Government Governance": An analysis of internal audit activities and the independent position within the Belgian public sector*. [Online]. Διαθέσιμο στο: http://steunpuntbov.be/rapport/s2A0306002_spanhove_2008_EIASM_GovernmentGovernance.pdf.

Unegbu, A. O. και Kida, M. I. (2011). 'Effectiveness of internal audit as instrument of improving public Sector management'. *Journal of emerging trends in economics and management sciences* 2 (4): 304–9.

Ussahawanitchakit, A. και Intakhan, A. (2011). 'Audit professionalism, audit independence and audit effectiveness of CPAs in Thailand'. *International Journal of Business Research* 11 (2): 1–11.

NΟΜΟΘΕΣΙΑ

Εγκύκλιος 2/47972/0026/2018 Υπ. Οικονομικών «Οδηγίες για την τήρηση του Μητρώου Δεσμεύσεων» (ΑΔΑ: Ω8ΛΝΗ-4ΕΓ).

ΝΔ 721/70 «Περί Οικονομικής μέριμνας και λογιστικού των Ενόπλων Δυνάμεων».

Ν.2362/95 «Περί Δημοσίου Λογιστικού, ελέγχου των δαπανών του Κράτους και άλλες διατάξεις.».

Ν.3429/05 «Δημόσιες Επιχειρήσεις και Οργανισμοί (Δ.Ε.Κ.Ο.)».

Ν.3492/06 «Οργάνωση συστήματος ελέγχου για τη διασφάλιση της χρηστής δημοσιονομικής διαχείρισης του Κρατικού Προϋπολογισμού και των εκτός του Κρατικού Προϋπολογισμού φορέων και άλλες διατάξεις.».

Ν.4081/12 «Περιστολή δημοσίων δαπανών, ρύθμιση θεμάτων δημοσιονομικών ελέγχων και άλλες διατάξεις» (ΦΕΚ Α' 184).

Ν.4270/14 «Αρχές δημοσιονομικής διαχείρισης και εποπτείας (ενσωμάτωση της Οδηγίας 2011/85/ΕΕ) – δημόσιο λογιστικό και άλλες διατάξεις.».

Ν.4494/17 2017 «Ρυθμίσεις περί σταδιοδρομίας και εξέλιξης στελεχών και οικονομικής μέριμνας και λογιστικού των Ενόπλων Δυνάμεων, σύσταση Κοινού Σώματος Οικονομικών Επιθεωρητών και άλλες διατάξεις.».

ΠΔ.54/2018 «Ορισμός του περιεχομένου και του χρόνου έναρξης της εφαρμογής του Λογιστικού Πλαισίου της Γενικής Κυβέρνησης.».

ΠΔ. 80/16 «Ανάληψη Υποχρεώσεων από τους Διατάκτες».

Υπουργική Απόφαση Φ. 800/265/139770/23-12-14 (ΦΕΚ Β' 3465) «Σύσταση και Οργάνωση Μονάδας Εσωτερικού Ελέγχου στο Υπουργείο Εθνικής Άμυνας».

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ

ΕΡΩΤΗΜΑΤΟΛΟΓΙΟ ΕΡΕΥΝΑΣ

26/10/2018

Ο Εσωτερικός Έλεγχος στο Ελληνικό Δημόσιο, Μελέτη Περίπτωσης Πολεμική Αεροπορία - Φόρμες Google



ΣΧΟΛΗ ΕΠΙΣΤΗΜΩΝ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ
ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΚΑΙ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ
ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΩΝ ΣΠΟΥΔΩΝ ΣΤΗΝ ΕΦΑΡΜΟΣΜΕΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΚΑΙ ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ

Διπλωματική Εργασία : Ο ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ ΣΤΟ ΕΛΛΗΝΙΚΟ ΔΗΜΟΣΙΟ, ΜΕΛΕΤΗ ΠΕΡΙΠΤΩΣΗΣ ΠΟΛΕΜΙΚΗ ΑΕΡΟΠΟΡΙΑ

ΕΡΩΤΗΜΑΤΟΛΟΓΙΟ

Μεταπτυχιακός Φοιτητής: Ηλίας Παπαδόπουλος
Επιβλέπων Καθηγητής: Παναγιώτης Ταχυνάκης

Σημείωση: Το ερωτηματολόγιο αυτό είναι ανώνυμο και θα χρησιμοποιηθεί στα πλαίσια της έρευνας της διπλωματικής μου εργασίας. Θα ήθελα επίσης να σας ενημερώσω ότι το ερωτηματολόγιο δεν περιλαμβάνει ερωτήσεις προσβλητικού περιεχομένου ή μείωσης της αξιοπρέπειάς σας. Απαιτεί λίγα λεπτά από τον χρόνο σας για να το απαντήσετε. Σας παρακαλώ να το συμπληρώσετε με την μεγαλύτερη δυνατή ειλικρίνεια και πληρότητα.

Τα αποτελέσματα της έρευνας θα χρησιμοποιηθούν μόνο ως σύνολο δείγματος και δεν πρόκειται να δημοσιευτούν ατομικά στοιχεία (Ν.2472/97 «Περί Προστασίας Προσωπικών Δεδομένων»).

Ελπίζω στην καλύτερη δυνατή συνεργασία μαζί σας και σας ευχαριστώ εκ των προτέρων.

Με εκτίμηση

Σγος (Ο) Παπαδόπουλος Ηλίας

Τηλ. 6983504587

email: aud17037@uom.edu.gr

Πληροφορίες Συμμετέχοντα

<https://docs.google.com/forms/d/1UQdxm7JaXm7cF7Ss9P0tO3N1uknvPdA2OajCWaPekms/edit>

1/4

1. Τα Τρέχοντα Καθήκοντά σας Αφορούν

Να επισημαίνεται μόνο μία έλλειψη.

- Διοίκηση
- Επιτελικά Καθήκοντα
- Εποπτεία - Έλεγχος (π.χ. ΕΟΥ, ΔΟΕΕ)
- Διαχειριστικά - Εκτελεστικά (π.χ. Δ.Χ.ή Δ.Δαπ.)

2. Μέγεθος Μονάδας - Υπηρεσίας

Να επισημαίνεται μόνο μία έλλειψη.

- έως 100 άτομα προσωπικό
- έως 300 άτομα προσωπικό
- περισσότερα από 300 άτομα προσωπικό

3. Οικονομικό Έργο Μονάδος

Να επισημαίνεται μόνο μία έλλειψη.

- Μικρό (Χαμηλό ύψος δαπανών, λίγες ή καθόλου εκμεταλλεύσεις)
- Μεσαίο (Μέσο ύψος δαπανών, επαρκείς εκμεταλλεύσεις)
- Μεγάλο ή Σύνθετο (Μεγάλα ποσά δαπανών, πολλές εκμεταλλεύσεις)

Αναγκαιότητα και Χρησιμότητα Ελέγχου**4. Επιθυμείτε την Ύπαρξη ενός Οργανωμένου και Επαρκούς Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου;**

Να επισημαίνεται μόνο μία έλλειψη.

- Ναι
- Όχι

5. Επιθυμείτε ο Έλεγχος να πραγματοποιείται:

Να επισημαίνεται μόνο μία έλλειψη.

- Αποκλειστικά από Προσωπικό εντός Μονάδος
- Από Προσωπικό εκτός Μονάδος (outsourcing)
- Από προσωπικό εντός και εκτός Μονάδος (μερικό outsourcing)

6. Πιστεύετε ότι το τρέχον επίπεδο ελέγχου (Έλεγχοι ΕΟΥ, Επιτελείων, ΕΛΔΑ, Οικονομικές και Λοιπές Επιθεωρήσεις) είναι επαρκές;

Να επισημαίνεται μόνο μία έλλειψη.

- Ναι
- Όχι

Πως Πιστεύετε ότι η Λειτουργία Ενός Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου Προσθέτει Αξία στον Οργανισμό σας;

Επιλέξτε από σε κάθε επιλογή έναν αριθμό από το 1 έως το 5, όπου 1 εννοείται ότι δε συμφωνείτε με την απάντηση και 5 ότι συμφωνείτε πλήρως. Παρακαλώ όπως επιλέξετε με σκέψη καθώς αυτή η ερώτηση αποτελεί το βασικό ερώτημα της έρευνας μας.

7. Αποκάλυψη ή Αποτροπή Απάτης

Να επισημαίνεται μόνο μία έλλειψη.

1	2	3	4	5
<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

8. Διασφάλιση της Διοίκησης σε Περίπτωση Απάτης ή Σφάλματος

Οι ελεγκτές μπορεί να παίρνουν μερικές φορές την ευθύνη για αποτυχίες του δημόσιου τομέα.
Να επισημαίνεται μόνο μία έλλειψη.

1	2	3	4	5
<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

9. Διευκόλυνση στον Έλεγχο και τη Διοίκηση του Οργανισμού σας

Να επισημαίνεται μόνο μία έλλειψη.

1	2	3	4	5
<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

10. Συμβολή στο πρόβλημα της αντιπροσώπευσης (εντολέα- εντολοδόχου)

Όπου εντολέας μπορεί να θεωρηθεί ο Ελληνικός λαός, η Κυβέρνηση, η Ηγεσία της ΠΑ ή και η Διοίκηση της Μονάδος. Μπορεί ο εσωτερικός έλεγχος να συμβάλει στην εξασφάλιση ότι ο εντολοδόχος ακολουθεί τις οδηγίες του εντολέα (agency problem);
Να επισημαίνεται μόνο μία έλλειψη.

1	2	3	4	5
<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

11. Έλεγχος της διαχείρισης-διοίκησης (management control)

Να επισημαίνεται μόνο μία έλλειψη.

1	2	3	4	5
<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

12. Σωστή πληροφόρηση των ενδιαφερόμενων εκτός του οργανισμού (signaling) (πχ Κυβερνητικοί Φορείς, Ελληνικός λαός)

Να επισημαίνεται μόνο μία έλλειψη.

1	2	3	4	5
<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

13. Αύξηση Αποδοτικότητας του Οργανισμού

Να επισημαίνεται μόνο μία έλλειψη.

1	2	3	4	5
<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

Ποια Είναι τα Σημαντικότερα Προσόντα του Εσωτερικού Ελεγκτή

Επιλέξτε από σε κάθε επιλογή έναν αριθμό από το 1 έως το 5, όπου 1 εννοείται ότι δε συμφωνείτε με την απάντηση και 5 ότι συμφωνείτε πλήρως.

14. Ακεραιότητα (Integrity)

Να επισημαίνεται μόνο μία έλλειψη.

1 2 3 4 5

15. Αίσθηση διακυβέρνησης, δεοντολογίας και αντικειμενικότητας. (Feeling for governance, ethics and Objectivity)

Να επισημαίνεται μόνο μία έλλειψη.

1 2 3 4 5

16. Αυτόνομη Εργασία (Working autonomously)

Να επισημαίνεται μόνο μία έλλειψη.

1 2 3 4 5

17. Καλή συνεργασία με όλα τα επίπεδα της Διοίκησης (Good cooperation with all management levels)

Να επισημαίνεται μόνο μία έλλειψη.

1 2 3 4 5

18. Δέουσα Συμπεριφορά (Assertive behaviour)

Να επισημαίνεται μόνο μία έλλειψη.

1 2 3 4 5