



Πρόγραμμα Μεταπτυχιακών Σπουδών στη  
Φορολογική & Χρηματοοικονομική Διοίκηση  
Στρατηγικών Αποφάσεων



ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΩΝ ΣΠΟΥΔΩΝ ΣΤΗΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ  
ΚΑΙ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗ ΣΤΡΑΤΗΓΙΚΩΝ  
ΑΠΟΦΑΣΕΩΝ

Διπλωματική Εργασία

**Ο ΡΟΛΟΣ ΤΟΥ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ ΣΤΟ ΔΗΜΟΣΙΟ  
ΤΟΜΕΑ  
ΤΟΥ**

**ΚΟΥΛΟΥΚΗ ΣΠΥΡΙΔΩΝΑ**

Υποβλήθηκε ως απαιτούμενο για την απόκτηση του μεταπτυχιακού  
διπλώματος ειδίκευσης στην Οργάνωση και Διοίκηση Επιχειρήσεων

Υπεύθυνος Επιβλέπων:

Λάζος Γρηγόριος

Απρίλιος, 2020



Πρόγραμμα Μεταπτυχιακών Σπουδών στη  
Φορολογική & Χρηματοοικονομική Διοίκηση  
Στρατηγικών Αποφάσεων



## ΑΦΙΕΡΩΣΕΙΣ

*Στους γονείς μου Σωτήρη και Κωνσταντίνα, και στην αγαπημένη μου  
αδερφή Σταματίνα.*



## ΕΥΧΑΡΙΣΤΙΕΣ

Η εκπόνηση της συγκεκριμένης διπλωματικής εργασίας πραγματοποιήθηκε στα πλαίσια του Προγράμματος Μεταπτυχιακών Σπουδών στην Φορολογία και Χρηματοοικονομική Διοίκηση Στρατηγικών Αποφάσεων του Πανεπιστημίου Μακεδονίας.

Αρχικά θα ήθελα να εκφράσω τις ειλικρινείς μου ευχαριστίες στον επιβλέποντα της διπλωματικής μου εργασίας κ. Λάζο Γρηγόριο, για την εμπειρική βοήθεια και επιστημονική υποστήριξη που μου παρείχε καθ' όλη την διάρκεια της εκπόνησης της.

Συγχρόνως όμως οφείλω να ευχαριστήσω και όλους τους καθηγητές του Μεταπτυχιακού Προγράμματος ήτοι κ. Καραγιώργος Θεοφάνης, κ. Δρογαλάς Γεώργιος, κ. Ταμπακούδης Ιωάννης, κ. Σουμπενιώτης Δημήτρης και κ. Ελευθεριάδης Ιορδάνης που με τις γνώσεις που μου μετέδωσαν, με βοήθησαν σημαντικά στην υλοποίηση της συγκεκριμένης εργασίας

Παράλληλα νιώθω την ανάγκη να ευχαριστήσω ιδιαίτερα τους γονείς μου και την αδερφή μου για την σημαντική υποστήριξη και ενθάρρυνση που μου παρείχαν όχι μόνο κατά την διάρκεια της συγγραφής της διπλωματικής εργασίας αλλά συνολικά στο μεταπτυχιακό.

Τέλος δεν θα μπορούσα να παραλείψω όλους εκείνους που με προθυμία και συνεργασία συμμετείχαν στην έρευνα που πραγματοποίησα για τον Στρατό Ξηράς και μέσω της άμεσης ανταπόκρισής του με βοήθησαν στην ουσιαστική υλοποίηση της εργασίας.



## ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Η εκπόνηση της παρούσας διπλωματικής εργασίας έχει ως σκοπό να αναδείξει την σημαντικότητα του εσωτερικού ελέγχου σαν έννοια για έναν οικονομικό οργανισμό και τις ένοπλες δυνάμεις. Ιδιαίτερα τονίζεται και αναλύεται η κατάσταση που επικρατεί σήμερα στον Δημόσιο Τομέα τόσο σε επίπεδο εφαρμογής ελέγχου όσο και σε επίπεδο διοίκησης και διακυβέρνησης. Κύρια αιτία για την συγγραφή της συγκεκριμένης εργασίας αποτέλεσαν τα οικονομικά σκάνδαλα που προέκυψαν στην χώρα μας τα τελευταία χρόνια αλλά και το γεγονός ότι αποτελώ Αξιωματικό του Οικονομικού σώματος του Στρατού Ξηράς που έρχεται σε άμεση συσχέτιση με τον εσωτερικό έλεγχο σε επίπεδο εργασίας. Πέρα της ανάλυσης του δημοσίου και λόγω των ορισμένων προβλημάτων που έχει στον έλεγχο, πραγματοποιήθηκε έρευνα με τη χρήση ερωτηματολογίου σχετικά με την εφαρμογή του ελέγχου στο στράτευμα. Τα αποτελέσματα της έρευνας μας οδήγησαν στο συμπέρασμα ότι ο εσωτερικός έλεγχος δύναται να βελτιωθεί σε όλα τα επίπεδα του Δημόσιου Τομέα αλλά και στο γεγονός ότι είναι αλληλένδετος με την ανώτατη διοίκηση.

**Λέξεις κλειδιά: Εσωτερικός έλεγχος, Επίπεδα Διοίκησης, Δημόσιος Τομέας, Οικονομικά σκάνδαλα, Οικονομικό Σώμα**



## ABSTRACT

The purpose of this thesis is to highlight the importance of internal audit as a concept for a financial institution and the armed forces. Particular emphasis is given to the current situation in the Public Sector and the Army in terms of both the implementation of internal audit and the level of administration and governance. The main reason for writing this work was the financial scandals that have occurred in our country in recent years, as well as the fact that I am an Officer of the Army Corps of Economics, which is directly related to internal audit at work level. Beyond analyzing the public and due to known problems with the control I conducted a survey using a questionnaire on the application of the internal audit to the army. The results of our research have led us to conclude that internal audit has a great deal of room for improvement in the Public Sector and in the fact that it is interlinked with top management.

**Key Words: Internal Audit, Level of Administration, Public Sector, Financial Scandals, Corps of Economics**



## ΠΙΝΑΚΑΣ ΣΥΝΤΟΜΟΓΡΑΦΙΩΝ

APC	Auditing Practices Committee
CICA	Canadian Institute of Chartered Concepts
COSO	Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission
ΗΠΙΑ	Hellenic Institute of Internal Auditors
ΙΑ	Institute of Internal Auditors
RBIA	Risk Based Internal Auditing
Γ.Ε.Σ	Γενικό Επιτελείο Στρατού
Γ.Σ.Ν.Α	Γενικό Στρατιωτικό Νοσοκομείο Αθηνών
Δ.Ε.Η	Δημόσια Επιχείρηση Ηλεκτρισμού
Δ.Ε.Κ.Ο	Δημόσιες Επιχειρήσεις Και Οργανισμοί
Δ.Ε.Ο	Διοικητική Επιθεώρηση Οικονομικού
ΔΟΙ	Διεύθυνση Οικονομικού
Ε.Δ	Ένοπλες Δυνάμεις
Ε.Ε	Ευρωπαϊκή Ένωση
ΕΛΔΑΠ	Ελεγκτήρια Δαπανών
Ε.Υ.Σ	Ελεγκτήρια Υλικού Στρατού
ΚΤΕΘ	Κεντρικό Ταμεία Εθνοφυλακής
ΚΤΣ	Κεντρικό Ταμείο Στρατού
Ν.Π.Δ.Δ	Νομικό Πρόσωπο Δημοσίου Δικαίου
Ν.Π.Ι.Δ	Νομικό Πρόσωπο Ιδιωτικού Δικαίου
Ο.Σ.Ε	Οργανισμός Σιδηροδρόμων Ελλάδος
Ο.Τ.Α	Οργανισμοί Τοπικής Αυτοδιοίκησης
	Διοίκησης
ΣΞ	Στρατός Ξηράς
Σ.Ο.Ε.Ε	Συντονιστικό Όργανο Επιθεώρησης και Ελέγχου
ΤΕ	Τεχνικό Εγχειρίδιο
π. Δ	προεδρικό διάταγμα





## ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΩΝ

<b>ΑΦΙΕΡΩΣΕΙΣ</b> .....	<b>2</b>
<b>ΕΥΧΑΡΙΣΤΙΕΣ</b> .....	<b>3</b>
<b>ΠΕΡΙΛΗΨΗ</b> .....	<b>4</b>
<b>ABSTRACT</b> .....	<b>5</b>
<b>ΠΙΝΑΚΑΣ ΣΥΝΤΟΜΟΓΡΑΦΙΩΝ</b> .....	<b>6</b>
<b>ΚΑΤΑΛΟΓΟΣ ΠΙΝΑΚΩΝ</b> .....	<b>10</b>
<b>ΚΑΤΑΛΟΓΟΣ ΔΙΑΓΡΑΜΜΑΤΩΝ</b> .....	<b>11</b>
<b>ΕΙΣΑΓΩΓΗ</b> .....	<b>12</b>
<b>ΣΚΟΠΟΣ ΔΙΠΛΩΜΑΤΙΚΗΣ ΕΡΓΑΣΙΑΣ</b> .....	<b>14</b>
<b>ΑΝΑΓΚΑΙΟΤΗΤΑ ΔΙΠΛΩΜΑΤΙΚΗΣ ΕΡΓΑΣΙΑΣ</b> .....	<b>14</b>
<b>ΔΙΑΡΘΡΩΣΗ ΔΙΠΛΩΜΑΤΙΚΗΣ ΕΡΓΑΣΙΑΣ</b> .....	<b>15</b>
<b>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1: ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ ΣΕ ΘΕΩΡΗΤΙΚΟ ΠΛΑΙΣΙΟ</b> .....	<b>17</b>
<b>1.1 ΓΕΝΙΚΑ ΧΑΡΑΚΤΗΡΙΣΤΙΚΑ</b> .....	<b>17</b>
<b>1.2 ΣΚΟΠΟΣ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ</b> .....	<b>19</b>
<b>1.3 ΑΝΑΓΚΑΙΟΤΗΤΑ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ</b> .....	<b>21</b>
<b>1.4 ΣΥΣΤΗΜΑ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ</b> .....	<b>22</b>
<b>1.4.1 ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΙΚΟΙ ΣΚΟΠΟΙ</b> .....	<b>23</b>
<b>1.4.2 ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟ</b> .....	<b>23</b>
<b>1.4.3 ΒΑΣΙΚΕΣ ΑΡΧΕΣ</b> .....	<b>24</b>
<b>1.4.4 ΣΥΣΤΑΤΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ</b> .....	<b>25</b>
<b>1.5 ΔΙΑΚΡΙΣΗ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ ΚΑΙ ΣΥΣΤΗΜΑΤΟΣ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ</b> .....	<b>28</b>
<b>1.6 ΚΩΔΙΚΑΣ ΗΘΙΚΗΣ ΤΟΥ ΙΙΑ ΜΕΤΑΞΥ ΤΩΝ ΕΣΩΤΕΡΙΚΩΝ ΕΛΕΓΚΤΩΝ (CODE OF ETHICS-THE INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS-IAA)</b> .....	<b>28</b>
<b>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2: ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ ΣΕ ΕΠΙΠΕΔΟ ΔΗΜΟΣΙΟΥ ΤΟΜΕΑ</b> .....	<b>30</b>
<b>2.1 ΔΗΜΟΣΙΟΣ ΤΟΜΕΑΣ ΚΑΙ ΔΙΑΚΥΒΕΡΝΗΣΗ</b> .....	<b>30</b>
<b>2.2 ΔΗΜΟΣΙΟΣ ΤΟΜΕΑΣ - ΔΙΑΦΘΟΡΑ ΚΑΙ ΚΑΚΟΔΙΟΙΚΗΣΗ</b> .....	<b>32</b>
<b>2.3 ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΣ ΚΑΝΟΝΙΣΜΟΣ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑΣ και ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ</b> .....	<b>34</b>
<b>2.4 ΕΙΔΗ ΕΛΕΓΧΟΥ ΣΤΟ ΔΗΜΟΣΙΟ ΤΟΜΕΑ</b> .....	<b>35</b>
<b>2.5 ΚΑΘΗΚΟΝΤΑ ΕΛΕΓΚΤΗ-ΕΠΙΘΕΩΡΗΤΗ</b> .....	<b>36</b>
<b>2.6 ΕΛΕΓΚΤΙΚΕΣ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΕΣ</b> .....	<b>37</b>
<b>2.6.1 ΣΧΕΔΙΑΣΜΟΣ ΕΛΕΓΧΟΥ</b> .....	<b>37</b>
<b>2.6.2 ΔΙΕΝΕΡΓΕΙΑ ΤΑΚΤΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ</b> .....	<b>38</b>
<b>2.6.3 ΚΑΤΑΡΤΙΣΗ ΕΚΘΕΣΗΣ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ ΕΛΕΓΧΟΥ</b> .....	<b>40</b>





2.7 Η ΑΝΑΓΚΑΙΟΤΗΤΑ ΤΟΥ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ ΣΤΟΝ ΣΞ.....	42
2.8 «ΠΑΡΑΔΟΣΙΑΚΟ» vs ΣΥΓΧΡΟΝΟ ΜΟΝΤΕΛΟ ΕΛΕΓΧΟΥ .....	42
2.9 ΠΡΟΒΛΗΜΑΤΑ ΚΑΤΑ ΤΟΝ ΕΛΕΓΧΟ ΚΑΙ ΛΥΣΕΙΣ.....	43
<b>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3: ΕΠΙΣΚΟΠΗΣΗ ΕΡΕΥΝΩΝ .....</b>	<b>45</b>
3.1 ΕΙΣΑΓΩΓΗ .....	45
3.2 ΓΕΝΙΚΑ ΧΑΡΑΚΤΗΡΙΣΤΙΚΑ.....	45
3.3 ΕΡΕΥΝΗΤΙΚΑ ΕΡΩΤΗΜΑΤΑ.....	47
<b>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4: ΜΕΘΟΔΟΛΟΓΙΑ ΕΡΕΥΝΑΣ .....</b>	<b>51</b>
4.1 ΕΙΣΑΓΩΓΗ .....	51
4.2 ΠΛΗΘΥΣΜΟΣ-ΔΕΙΓΜΑ.....	51
4.3 ΕΡΩΤΗΜΑΤΟΛΟΓΙΟ ΕΡΕΥΝΑΣ.....	52
<b>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5: ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΕΡΕΥΝΑΣ.....</b>	<b>53</b>
<b>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6: ΠΡΟΤΕΙΝΟΜΕΝΟ ΜΟΝΤΕΛΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ</b>	
<b>ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ .....</b>	<b>74</b>
<b>ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ .....</b>	<b>82</b>
<b>ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ .....</b>	<b>85</b>
ΕΛΛΗΝΟΓΛΩΣΣΗ .....	85
ΞΕΝΟΓΛΩΣΣΗ.....	86
<b>ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ: ΕΡΩΤΗΜΑΤΟΛΟΓΙΟ ΕΡΕΥΝΑΣ .....</b>	<b>89</b>



## ΚΑΤΑΛΟΓΟΣ ΠΙΝΑΚΩΝ

Πίνακας 1: Κατηγορία στρατιωτικού .....	53
Πίνακας 2: Έτη άσκησης ελέγχου .....	54
Πίνακας 3: Υπηρεσία ελέγχου.....	55
Πίνακας 4: Συμμόρφωση με κείμενη νομοθεσία.....	56
Πίνακας 5: Διαχείριση πιθανών κινδύνων .....	57
Πίνακας 6: Έλεγχος διαδικασιών .....	58
Πίνακας 7: Συνεργασία αξιωματικών σε επίπεδο ελέγχου.....	59
Πίνακας 8: Συμμόρφωση με πρότυπα επαγγελματικής εφαρμογής.....	60
Πίνακας 9: Εσωτερικός Έλεγχος ως συμβουλευτικό εργαλείο.....	61
Πίνακας 10: Υπαγωγή εσωτερικού ελέγχου στην ανώτατη διοίκηση .....	62
Πίνακας 11: Συμμόρφωση με τα Ελεγκτικά Πρότυπα.....	63
Πίνακας 12: Εσωτερικός έλεγχος σε ρόλο "αστυνόμου" .....	64
Πίνακας 13: Εξοικονόμηση πόρων .....	65
Πίνακας 14: Αποτελεσματικότητα εσωτερικού ελέγχου στα πρότυπα της διοίκησης .....	66
Πίνακας 15: Προσθήκη αξίας .....	67
Πίνακας 16: Καταλογισμός ευθυνών στα αρμόδια όργανα .....	68
Πίνακας 17: Αυστηρότητα ποινών .....	69
Πίνακας 18: Σεμινάρια Ελέγχου .....	70
Πίνακας 19: Περιθώρια βελτίωσης ελέγχου.....	71
Πίνακας 20: Αξιοκρατικότητα συστήματος εσωτερικού ελέγχου.....	72
Πίνακας 21: Επίτευξη χρηματοοικονομικών και επιχειρησιακών στόχων .....	73
Πίνακας 22: Παράδειγμα RBIA.....	79



## ΚΑΤΑΛΟΓΟΣ ΔΙΑΓΡΑΜΜΑΤΩΝ

Διάγραμμα 1: Κατηγορία στρατιωτικού .....	53
Διάγραμμα 2: Έτη άσκησης ελέγχου.....	54
Διάγραμμα 3: Υπηρεσία ελέγχου .....	55
Διάγραμμα 4: Συμμόρφωση με κείμενη νομοθεσία .....	56
Διάγραμμα 5: Διαχείριση πιθανών κινδύνων .....	57
Διάγραμμα 6: Έλεγχος διαδικασιών .....	58
Διάγραμμα 7: Συνεργασία αξιωματικών σε επίπεδο ελέγχου .....	59
Διάγραμμα 8: Συμμόρφωση με πρότυπα επαγγελματικής εφαρμογής .....	60
Διάγραμμα 9: Εσωτερικός Έλεγχος ως συμβουλευτικό εργαλείο .....	61
Διάγραμμα 10: Υπαγωγή εσωτερικού ελέγχου στην ανώτατη διοίκηση .....	62
Διάγραμμα 11: Συμμόρφωση με τα Ελεγκτικά Πρότυπα .....	63
Διάγραμμα 12: Εσωτερικός έλεγχος σε ρόλο «αστυνόμειας» .....	64
Διάγραμμα 13: Εξοικονόμηση πόρων .....	65
Διάγραμμα 14: Αποτελεσματικότητα εσωτερικού ελέγχου στα πρότυπα της διοίκησης .....	66
Διάγραμμα 15: Προσθήκη αξίας.....	67
Διάγραμμα 16: Καταλογισμός ευθυνών στα αρμόδια όργανα .....	68
Διάγραμμα 17: Αυστηρότητα ποινών.....	69
Διάγραμμα 18: Σεμινάρια Ελέγχου.....	70
Διάγραμμα 19: Περιθώρια βελτίωσης ελέγχου .....	71
Διάγραμμα 20: Αξιοκρατικότητα συστήματος εσωτερικού ελέγχου .....	72
Διάγραμμα 21: Επίτευξη χρηματοοικονομικών και επιχειρησιακών στόχων .....	73



## ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Εδώ και μία δεκαετία από τότε που ξέσπασε η παγκόσμια χρηματοπιστωτική κρίση έχει δημιουργηθεί μία νέα οικονομική πραγματικότητα, η οποία σε συνδυασμό με τις ταχύτατες τεχνολογικές εξελίξεις και την νέα πολιτικοκοινωνική κατάσταση που έχει δημιουργηθεί, καθιστούν έκτακτη και αδήριτη την ανάγκη αναζήτησης, εύρεσης και πόρων. Η επίτευξη της μέγιστης αποδοτικότητας με την χρήση των λιγότερων δυνατών μέσων διαδραματίζει έναν ρόλο ζωτικής σημασίας στις μέρες μας. Έτσι προκειμένου μία οικονομική οντότητα να ανταποκριθεί στο σύγχρονο οικονομικό περιβάλλον, οφείλει να επενδύσει και να αναπτυχθεί σε δράσεις που θα προσθέσουν μεγαλύτερη αξία στα διαθέσιμα μέσα που διαθέτει (adding value process).

Στην επίτευξη του παραπάνω στόχου από έναν οικονομικό οργανισμό διεκπεραιωτικό ρόλο έχει ο εσωτερικός έλεγχος ως μία συμβουλευτική και ανεξάρτητη διαδικασία που στοχεύει στην ορθή επιβεβαίωση των οικονομικών αποτελεσμάτων. Ο εσωτερικός έλεγχος ουσιαστικά περιορίζει το κόστος του οργανισμού και ως ένα συμβουλευτικό και βοηθητικό εργαλείο για την διοίκηση, προσπαθεί να βελτιώσει την αποδοτικότητα και την αποτελεσματικότητα του (Lois *et al.*, 2020).

Η αναγκαιότητα της ύπαρξης του εσωτερικού ελέγχου σε έναν οργανισμό λόγω της αξίας που προσθέτει στα μέσα που διαθέτει καταδεικνύεται και στις έρευνες της διεθνούς βιβλιογραφίας (Bou-Raad, 2000) όπου τονίζεται ότι συμβάλλει στην πρόληψη και αποφυγή θεμιτών ή αθέμιτων λαθών και παρατυπιών. Ακόμη όσον αφορά τον δημόσιο τομέα με τον οποίο και θα ασχοληθούμε στην παρούσα εργασία, μέσω του εσωτερικού ελέγχου διασφαλίζεται η ακεραιότητα και αντικειμενικότητα των εργαζομένων του οργανισμού και της διοίκησης, βελτιώνοντας ταυτόχρονα τις υπάρχουσες διαδικασίες με αντικειμενικό στόχο την επίτευξη των στόχων της οντότητας (Asare, 2009).

Σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα για την Επαγγελματική Εφαρμογή του Εσωτερικού Ελέγχου, ο εσωτερικός έλεγχος αποτελεί μια ανεξάρτητη, αντικειμενική, και συμβουλευτική δραστηριότητα, η οποία έχει σχεδιαστεί για να προσθέτει αξία και να βελτιώνει τις λειτουργίες ενός οργανισμού. Ο ελεγχόμενος οργανισμός με την βοήθεια



του εσωτερικού ελέγχου καταφέρνει να πετύχει τους στόχους του, αφού υιοθετεί μια συστηματική και επαγγελματική προσέγγιση στην αξιολόγηση και βελτιώνοντας της αποτελεσματικότητα των διαδικασιών διαχείρισης κινδύνων, της εταιρικής διακυβέρνησης και των συστημάτων εσωτερικού ελέγχου (Παπαστάθης, 2014).

Με την ολοκλήρωση του κάθε ελέγχου, οι υπεύθυνοι ελεγκτές ετοιμάζουν μία αναλυτική έκθεση στην οποία και περιλαμβάνονται όλα τα ευρήματα και οι συστάσεις για πιθανά μέτρα που οφείλει να λάβει ο οργανισμός προκειμένου να αντιμετωπίσει τις υπάρχουσες αδυναμίες. Στην συνέχεια πραγματοποιείται η υποβολή της έκθεσης στη διεύθυνση όπου και λαμβάνει τη μορφή ενός συμφωνημένου σχεδίου δράσης, με στόχο την εφαρμογή του σε προκαθορισμένο χρονοδιάγραμμα. Για να επιτευχθεί ο στόχος του εσωτερικού ελέγχου που είναι η προσθήκη αξίας στα συστήματα του ελεγχόμενου οργανισμού πρέπει να εφαρμοστούν όλα εκείνα τα μέτρα που περιλαμβάνονται στο συμφωνημένο σχέδιο δράσης. Για να είναι σίγουρος λοιπόν ο οργανισμός για την επίτευξη των παραπάνω στόχων, η υπηρεσία ελέγχου παρακολουθεί σε καθημερινό επίπεδο την πορεία προόδου της υλοποίησης των συστάσεων και δράσεων που υπάρχουν στην έκθεση καθώς και αν αυτά συντρέχουν με το χρονοδιάγραμμα που έχει συμφωνηθεί.

Σε επίπεδο δημοσίου τομέα με το οποίο σχετίζεται και το μισό μέρος της διπλωματικής εργασίας έχουμε την διενέργεια ελέγχων σε οποιαδήποτε δραστηριότητα και οποιουδήποτε ελεγχόμενου οργανισμού με την χρήση μεθοδολογίας που κρίνεται σκόπιμη από τον τομέα εσωτερικού ελέγχου των κρατικών υπηρεσιών. Η λειτουργική και διοικητική ανεξαρτησία από τους ελεγχόμενους οργανισμούς αποτελεί σημαντικό παράγοντα προκειμένου μία υπηρεσία εσωτερικού ελέγχου να εκτελέσει σωστά την δουλειά της και να είναι αποτελεσματική. Με γνώμονα λοιπόν αυτό, απαγορεύεται ρητά η οποιαδήποτε συσχέτιση και άμεση αρμοδιότητα ή εξουσία από την Διεύθυνση του ελεγχόμενου οργανισμού με τις δραστηριότητες που αποτελούν αντικείμενο ελέγχου από την υπηρεσία. Συνεπώς στηρίζεται η ανεξαρτησία της υπηρεσίας ελέγχου από τον κάθε ελεγχόμενο οργανισμό. Προκειμένου όμως η υπηρεσία ελέγχου να ανταποκρίνεται στο ρόλο της και να φέρει τα επιθυμητά αποτελέσματα πρέπει να ακολουθούνται οι εξής κανόνες:



- Η υπηρεσία ελέγχου πρέπει να μπορεί να έχει πρόσβαση σε εύλογο χρόνο σε όλα τα βιβλία, έγγραφα, λογαριασμούς, περιουσία, εντάλματα πληρωμής, αποδείξεις είσπραξης, αρχεία, αλληλογραφία και άλλα δεδομένα τα οποία χρειάζονται προκειμένου να εκτελεί σωστά τα καθήκοντά της χωρίς εξωτερικούς περιορισμούς και απαγορεύσεις.
- Παράλληλα δίνεται το δικαίωμα στην υπηρεσία ελέγχου για την είσοδό της σε οποιαδήποτε κτίρια ή άλλες εγκαταστάσεις και η ζήτηση πληροφοριών και επεξηγήσεων που κρίνονται αναγκαίες και απαραίτητες για την διαμόρφωση γνώμης από οποιοδήποτε λειτουργό. Η έγκαιρη ανταπόκριση και η παροχή των πληροφοριών από κάθε λειτουργό αποτελεί υποχρέωσή του.

## ΣΚΟΠΟΣ ΔΙΠΛΩΜΑΤΙΚΗΣ ΕΡΓΑΣΙΑΣ

Σκοπός της συγκεκριμένης διπλωματικής εργασίας είναι ο αναγνώστης να κατανοήσει την αναγκαιότητα της υπηρεσίας του Εσωτερικού Ελέγχου σε όλα τα επίπεδα του δημόσιου τομέα. Σε αυτό θα συμβάλλουν η κατανόηση και ο διαχωρισμός των εννοιών εσωτερικού ελέγχου και συστήματος εσωτερικού ελέγχου, οι οποίες και συχνά συγχέονται. Όπως θα διαπιστώσει και στη συνέχεια κάποιος προκειμένου ένας οργανισμός να λειτουργεί αποτελεσματικά και να επιτυγχάνει τους στόχους του χρειάζεται η σωστή εφαρμογή των όρων αυτών και η υλοποίησή τους στον μέγιστο δυνατό βαθμό. Μέσω της έρευνας που πραγματοποιήσα, της αναλυτικότερης επεξήγησης του εσωτερικού ελέγχου, καθώς και του τρόπου με τον οποίον αυτός εφαρμόζεται στο δημόσιο και στις ένοπλες δυνάμεις, ο αναγνώστης θα κατανοήσει ότι γίνονται προσπάθειες αποφυγής των προβλημάτων διαφθοράς στο δημόσιο και προσπάθειες εκσυγχρονισμού του ελέγχου για αποδοτικότερα αποτελέσματα.

## ΑΝΑΓΚΑΙΟΤΗΤΑ ΔΙΠΛΩΜΑΤΙΚΗΣ ΕΡΓΑΣΙΑΣ

Η αναγκαιότητα της διπλωματικής εργασίας προκύπτει από τα προβλήματα διαφθοράς και κακοδιαχείρισης που πλήττουν το δημόσιο, καθώς και από τη δυνατότητα βελτίωσης των συστημάτων ελέγχου σε κάθε επίπεδο του δημοσίου τομέα. Επομένως μέσω της συγκεκριμένης εργασίας προσπαθούμε να γίνει αντιληπτή η σημασία και η



αναγκαιότητα του Εσωτερικού Ελέγχου στο δημόσιο, οι κανόνες που ακολουθούνται καθώς και η κοινωνική ευθύνη που αυτός φέρει για αξιοκρατικά και αντικειμενικά αποτελέσματα. Επίσης με την έρευνα που έχει πραγματοποιηθεί στις ένοπλες δυνάμεις μπορούμε να διαπιστώσουμε τον λόγο για τον οποίο είναι απαραίτητη η υπηρεσία αυτή και την νέα εκσυγχρονιστική τάση που δημιουργείται. Τέλος με την ιδιαίτερη αναφορά στον Κώδικα Ηθικής των εσωτερικών ελεγκτών φανερώνονται τα προβλήματα που συχνά αντιμετωπίζουν οι ελεγκτές κατά την διάρκεια των ελέγχων που διενεργούν και οι λύσεις στις οποίες καταφεύγουν.

## ΔΙΑΡΘΡΩΣΗ ΔΙΠΛΩΜΑΤΙΚΗΣ ΕΡΓΑΣΙΑΣ

Η διπλωματική εργασία με θέμα «Εσωτερικός Έλεγχος στο Δημόσιο Τομέα» αποτελείται από 6 κεφάλαια. Πριν το 1ο κεφάλαιο έχουμε την εισαγωγή και τις απαραίτητες πληροφορίες σχετικά με τον σκοπό και την αναγκαιότητα της διπλωματικής εργασίας. Στο 1<sup>ο</sup> κεφάλαιο παρουσιάζεται η έννοια και ο σκοπός του εσωτερικού ελέγχου και το πόσο σημαντικός είναι αυτός για έναν οικονομικό οργανισμό. Παράλληλα με αυτά έχουμε την επεξήγηση και την ανάλυση του συστήματος εσωτερικού ελέγχου και πως αυτός διαφέρει σαν έννοια από τον εσωτερικό έλεγχο. Γίνεται δηλαδή η ανάλυση του εσωτερικού ελέγχου σε ένα θεωρητικό πλαίσιο. Στο 2<sup>ο</sup> κεφάλαιο υπάρχουν γενικά στοιχεία για το δημόσιο τομέα σχετικά με την διακυβέρνησή του και την διαφθορά που επικρατεί καθώς και στοιχεία για τις ελεγκτικές διαδικασίες που οφείλει να ακολουθεί ένας δημόσιος οργανισμός παράλληλα με τα είδη ελέγχου. Συνεχίζουμε με την σχέση που έχουν οι Ένοπλες Δυνάμεις με τον εσωτερικό έλεγχο, ο τρόπος με τον οποίο εφαρμόζεται σε αυτές, καθώς και οι λόγοι για τους οποίους είναι πολύ σημαντικός. Τέλος έχουμε αναφορά στα προβλήματα που εντοπίζονται σε ορισμένους ελέγχους με πιθανές λύσεις για αυτά. Το 3<sup>ο</sup> κεφάλαιο περιλαμβάνει την επισκόπηση ερευνών με αναφορά στα άρθρα και τα συγγράμματα που χρησιμοποιήθηκαν ως πηγές για την συγγραφή της εργασίας και του ερωτηματολογίου. Σαν 4<sup>ο</sup> και 5<sup>ο</sup> κεφάλαιο ακολουθεί αντίστοιχα η μεθοδολογία της έρευνας και τα αποτελέσματά αυτής μέσω ερωτηματολογίου. Στο τελευταίο κεφάλαιο αναλύεται μία πρόταση για ένα εκσυγχρονισμένο μοντέλο ελέγχου που θα μπορέσει να



εφαρμοστεί σε επίπεδο Δημόσιου Τομέα, ενώ η διπλωματική εργασία ολοκληρώνεται με τα τελικά συμπεράσματα που προέκυψαν από την έρευνα.





## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1: ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ ΣΕ ΘΕΩΡΗΤΙΚΟ ΠΛΑΙΣΙΟ

### 1.1 ΓΕΝΙΚΑ ΧΑΡΑΚΤΗΡΙΣΤΙΚΑ

Ο εσωτερικός έλεγχος αποτελεί μία διαδικασία πολύ σημαντική για την επιβίωση οποιουδήποτε οργανισμού είτε αυτός είναι ιδιωτικός είτε δημόσιος. Αυτό έχει ως αποτέλεσμα το ερευνητικό του πεδίο να έχει προσελκύσει τον επιστημονικό του κόσμο, ο οποίος θέλει να τον αναλύσει στο μέγιστο βαθμό ώστε να γίνει κατανοητό αυτό που τον κάνει τόσο σημαντικό. Η ύψιστη σημασία που έχει για την επιβίωση αρχικά και για την ανάπτυξη μετέπειτα ενός οικονομικού οργανισμού έχει κάνει την διεθνή αρθρογραφία και βιβλιογραφία να δώσει πολλούς ορισμούς για αυτόν στο πέρασμα των χρόνων (Cheung and Qiang, 1997).

Στη συνέχεια θα αναφέρουμε κάποιους από αυτούς τους ορισμούς που έχουν δοθεί από κάποιους οργανισμούς. Η APC (Auditing Practices Committee), έχει ορίσει τον εσωτερικό έλεγχο ως «Μια ανεξάρτητη εξέταση και γνωμοδότηση από διορισμένο ελεγκτή της επιχείρησης, για τον έλεγχο των οικονομικών της στοιχείων σύμφωνα με το νομικό πλαίσιο κάθε φορά». Με την σειρά της η ASOBAC (A Statement of Basic Accounting Concepts), ορίζει τον εσωτερικό έλεγχο ως «Μία συστηματική διαδικασία αξιολόγησης των στοιχείων για την εξακρίβωση του βαθμού συσχέτισης μεταξύ των καθιερωμένων κριτηρίων με τα πραγματικά αποτελέσματα της επιχείρησης». Ακόμη οι βραβευμένοι με νόμπελ στα οικονομικά Miller και Bailley όρισαν τον εσωτερικό έλεγχο το 1989, ως μια συστηματική αναθεώρηση και αντικειμενική εξέταση ενός στοιχείου. Σε αυτήν παράλληλα συμπεριλαμβάνει και την επαλήθευση των συγκεκριμένων πληροφοριών που συλλέχθηκαν για το κάθε στοιχείο όπως αυτή καθορίζεται από τον ελεγκτή και γενικότερα από την γενική πρακτική.

Γίνεται εύκολα αντιληπτό ότι οι ορισμοί που δίνονται παραπάνω έχουν παρόμοια σημασία και ερμηνεία για τον εσωτερικό έλεγχο και αυτό έρχεται να το επιβεβαιώσει και το Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών (Institute of Internal Auditors - ΙΙΑ), το οποίο αναφέρει ότι «ο εσωτερικός έλεγχος είναι μια ανεξάρτητη και αντικειμενική, διαβεβαιωτική και συμβουλευτική δραστηριότητα, σχεδιασμένη να προσθέτει αξία τους αντικειμενικούς σκοπούς του, και να βελτιώνει τις λειτουργίες ενός οργανισμού.



Βοηθάει τον οργανισμό να επιτύχει τους αντικειμενικούς του σκοπούς, υιοθετώντας μία συστηματική, επαγγελματική προσέγγιση στην αξιολόγηση και βελτίωση της αποτελεσματικότητας των διαδικασιών διαχείρισης κινδύνων, των συστημάτων εσωτερικού ελέγχου και εταιρικής διακυβέρνησης».

Συμπεραίνουμε λοιπόν ότι ο εσωτερικός έλεγχος πέρα από τον έλεγχο που ασκεί για την ορθότητα των καταστάσεων μέσα στον οργανισμό συντελεί και στην δημιουργία προστιθέμενης αξίας για αυτόν. Δεν είναι λοιπόν ένα απλό εργαλείο της διοίκησης, αλλά μία διαδικασία με την οποία μπορεί να επιτευχθεί μία αύξηση της κερδοφορίας μεγιστοποιώντας την αποδοτικότητα και ελαχιστοποιώντας το κόστους του οργανισμού.

Οι οργανώσεις American Accounting Association, American Institute of Certified Public Accountants, Institute of Internal Auditors, Institute of Management Accountants και Financial Executive Institute συντάξαν μία έκθεση στην οποία κατάφεραν να αποδείξουν την σύνδεση που υπάρχει μεταξύ του εσωτερικού ελέγχου και της εταιρικής διακυβέρνησης. Στην έκθεση αυτή ανέλυσαν τα χαρακτηριστικά γνωρίσματα του εσωτερικού ελέγχου και θεωρώντας ότι είναι το μέσο που παρέχει διαβεβαίωση για το αν ο οργανισμός είναι αποτελεσματικός, αποδοτικός, αξιόπιστος οικονομικά και συμμορφώνεται με τους νόμους, κατέληξαν στο συμπέρασμα ότι συνεισφέρει στην βελτίωση της εταιρικής διακυβέρνησης. Αυτές οι δύο διαδικασίες δηλαδή είναι αμφίδρομες (Sterling, 1967).

Στα μετέπειτα χρόνια οι ορκωτοί ελεγκτές Αγγλίας και Ουαλίας θεώρησαν τον εσωτερικό έλεγχο σαν μία λειτουργία που ελέγχει οικονομικά και άλλα στοιχεία με στόχο την αποτελεσματική και αποδοτική λειτουργία του οργανισμού και την υπακοή στις νομικές και πολιτικές του διατάξεις. Όλα αυτά τα παρουσίασαν στο μοντέλο CADBURY που δημιούργησαν και αποτέλεσε την βάση για πολλούς ελεγκτές μεταγενέστερα.

Το παραπάνω μοντέλο αποτέλεσε την βάση και έδωσε το ευ άσμα στο ίδρυμα ορκωτών λογιστών του Καναδά (Canadian Institute of Chartered Accountants – CICA) να ανεβάσει τον εσωτερικό έλεγχο επίπεδο. Συγκεκριμένα συνέδεσε τον εσωτερικό



έλεγχο με τον κίνδυνο αποτυχίας και την επίτευξη των επιχειρησιακών στόχων. Αύξησε τα κριτήρια για την αξιολόγηση της αποτελεσματικότητας του οργανισμού επεκτείνοντας το εννοιολογικό πλαίσιο του εσωτερικού ελέγχου πέρα από τον οικονομικό έλεγχο (Scarbrough *et al.*, 1998).

Στις μέρες μας είναι κοινά αποδεκτό ότι ο εσωτερικός έλεγχος αποτελεί μία αναγκαία λειτουργία του σύγχρονου «management» και αποτελεί σύμβουλο του οργανισμού σε όλα τα ιεραρχικά του επίπεδα (Botez, 2012). Αποτελεί άμυνα της διοίκησης και του προσωπικού απέναντι σε πιθανούς κινδύνους, ώστε να μην παρεκκλίνει από τους αρχικούς του στόχους. Κατά αυτόν τον τρόπο εξασφαλίζεται εν μέρει η επίτευξη των στρατηγικών και επιχειρησιακών στόχων του οργανισμού με την συμβολή όλων των μελών. Εν κατακλείδι, προκύπτει το συμπέρασμα ότι ο εσωτερικός έλεγχος δεν περιορίζεται στον παραδοσιακό οικονομικό έλεγχο, αλλά κινείται σε μία συμβουλευτική φιλοσοφία παρέχοντας υποστήριξη σε όλα τα επίπεδα του οργανισμού.

## 1.2 ΣΚΟΠΟΣ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ

Ο εσωτερικός έλεγχος έχει ως σκοπό να αξιολογήσει τις εσωτερικές διαδικασίες που ακολουθεί ένας οργανισμός προκειμένου να διαπιστωθεί εάν υπάρχουν λάθη ή αδυναμίες που εμποδίζουν την αποτελεσματική του λειτουργία. Σε περίπτωση που υπάρχουν αναζητούνται τα αίτια δημιουργίας τους και τέλος ελέγχονται οι στόχοι που έχουν τεθεί από τον οργανισμό. Η αποτίμηση των κινδύνων για τον οργανισμό και ο συνδυασμός προληπτικών και κατασταλτικών ελέγχων, οδηγεί τον εσωτερικό ελεγκτή στην εισήγηση βελτιωτικών διαδικασιών και υπηρεσιών που αποσκοπούν στην αποτελεσματικότερη και αποδοτικότερη λειτουργία του και την επίτευξη των στόχων του (Drogalas *et al.*, 2017).

Ο εσωτερικός έλεγχος έχει ως βάση δεδομένων την επίτευξη των στόχων του οργανισμού μέσω των καθημερινών δραστηριοτήτων του και καταπολεμώντας πιθανούς κινδύνους που ενδέχεται να προκύψουν κατά την διάρκεια της όλης διαδικασίας. Ένας αποτελεσματικός έλεγχος με μία αποδοτική διοίκηση αποτελούν μέσα αποτελεσματικής εταιρικής διακυβέρνησης, που μπορούν να οδηγήσουν σε μία μακροχρόνια επιβίωση και ανάπτυξη του οργανισμού. Στο σημείο αυτό πρέπει να



διευκρινιστεί ότι δεν είναι απαραίτητο ένας οργανισμός να είναι εισηγμένος στο χρηματιστήριο για να έχει ανάγκη την ύπαρξη εσωτερικού ελεγκτή. Το γεγονός ότι η ύπαρξη εσωτερικού ελεγκτή έχει να προσκομίσει πολλά θετικά για την επιχείρηση, μέσω του ελέγχου και την τήρηση των κανονισμών, έχει ως αποτέλεσμα να κρίνεται σημαντική για όλους τους οργανισμούς.

Τελικός σκοπός όπως αναφέρθηκε και παραπάνω είναι η αξιολόγηση των διαδικασιών προκειμένου να αποφευχθούν δυσλειτουργίες και να βελτιωθούν για ένα καλύτερο αποτέλεσμα. Παράλληλα ο εσωτερικός έλεγχος έχει έναν συμβουλευτικό ρόλο προς την διοίκηση για μία συνεχόμενη ανάπτυξη. Επομένως ο εσωτερικός έλεγχος δεν ασχολείται παραδοσιακά μόνο με την επίβλεψη των οικονομικών καταστάσεων αλλά επεκτείνεται σε ένα ευρύτερο πεδίο το οποίο και περιλαμβάνει διοικητικούς, λειτουργικούς και παραγωγικούς ελέγχους (Γρηγοράκος, 1989).

Για την προστασία του ελέγχου που διενεργείται αλλά και των ίδιων των ελεγκτών κρίνεται απαραίτητη η ύπαρξη ασφαλιστικών δικλείδων. Χαρακτηριστικό παράδειγμα αποτελεί η χρήση κωδικών πρόσβασης από τα εξουσιοδοτημένα άτομα στα συστήματα ελέγχου που χρησιμοποιούν διασφαλίζοντας την ορθή του λειτουργία και αποτρέποντας πιθανές εξωτερικές απειλές. Γενικότερα ένα σύστημα εσωτερικού ελέγχου περιλαμβάνει τα ακόλουθα υποσυστήματα :

- ✓ Τμήμα εσωτερικού ελέγχου
- ✓ Οργανόγραμμα της επιχείρησης στο οποίο καθορίζονται και διαχωρίζονται τα καθήκοντα του κάθε εργαζομένου
- ✓ Διαχείριση χαρτοφυλακίου
- ✓ Πολιτικές και νομοθετικά πλαίσια
- ✓ Μηχανογραφικοί έλεγχοι

Η σύνδεση μεταξύ εσωτερικού ελέγχου και αρχών διακυβέρνησης είναι κρίσιμη και ταυτόχρονα απαραίτητη για τον οργανισμό. Προκειμένου ένας οργανισμός να παραμείνει ανταγωνιστικός στο σύγχρονο περιβάλλον που έχει δημιουργηθεί πρέπει να διέπεται από αρχές και αντικειμενικότητα προς το κοινό του. Αυτό μπορεί να επιτευχθεί μέσω της εταιρικής διακυβέρνησης η οποία είναι υπεύθυνη για μία δίκαιη διοίκηση και έναν ορθό καθορισμό των ρόλων. Εδώ έρχεται σε επαφή ο εσωτερικός



έλεγχος ο οποίος μέσω των ελέγχων που διενεργεί μπορεί να εξασφαλίσει αυτήν την αντικειμενικότητα και να θωρακίσει τα συμφέροντα του οργανισμού και όσων συμμετέχουν σε αυτόν. Οι ραγδαίες χρηματοοικονομικές αλλαγές και τα οικονομικά σκάνδαλα της τελευταίας δεκαετίας έχουν κλονίσει την εμπιστοσύνη του επενδυτικού κοινού και των τραπεζών (Νεγκάκης και Ταχυνάκης, 2013).

Όσο πιο γρήγορα γίνει αντιληπτή η σύνδεση μεταξύ εσωτερικού ελέγχου και διακυβέρνησης, τόσο συντομότερα θα διασφαλιστεί η αξιοπιστία του οργανισμού μέσω της επιβεβαιωτικής και συμβουλευτικής δράσης του εσωτερικού ελέγχου. Η κουλτούρα του οργανισμού και της διοίκησης βοηθούν την επιχείρηση στην επίτευξη των στόχων της. Οι εσωτερικοί ελεγκτές με την συνδρομή όλων των εργαζομένων του οργανισμού μπορούν να υλοποιήσουν τους παραπάνω στόχους. Συνοψίζοντας λοιπόν ο εσωτερικός έλεγχος δεν μπορεί αποκλειστικά μόνος του να συνδράμει σε όλα αυτά αλλά χρειάζεται την βοήθεια ολόκληρου του οργανισμού. Συνεπώς δεν υποκαθιστά την ευθύνη που φέρουν τα τμήματα απέναντι στα καθήκοντά τους, αντιθέτως τονίζει την σημαντικότητά τους κατά την διενέργεια της εργασίας τους.

### 1.3 ΑΝΑΓΚΑΙΟΤΗΤΑ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ

Η χρηματοπιστωτική κρίση που έχει ξεσπάσει την τελευταία δεκαετία παγκοσμίως έχει επηρεάσει πολλές χώρες. Ιδιαίτερα επηρεασμένη από αυτήν είναι η χώρα μας που λόγω των μεγάλων οικονομικών προβλημάτων που αντιμετωπίζει, έφερε όλες τις επιχειρήσεις τόσο δημόσιες όσο και ιδιωτικές, αντιμέτωπες με μία πρωτοφανή για αυτές κατάσταση. Ασπίδα προστασίας για αυτές θα μπορούσε να αποτελέσει ο εσωτερικός έλεγχος. Μέσω της τοποθέτησής του ως βασική προτεραιότητα μπορεί να λειτουργήσει θετικά για τον οργανισμό, παρέχοντας του έναν αξιόπιστο έλεγχο και μία βελτίωση της αποτελεσματικότητας-αποδοτικότητας του.

Το γεγονός ότι σε μία επιχείρηση το σημαντικότερο παράγοντα διαδραματίζει ο ανθρώπινος παράγοντας, οδηγεί στην ύπαρξη αδυναμιών ολικού ελέγχου από τα υπεύθυνα στελέχη. Επίσης η έλλειψη έγκαιρης και αξιόπιστης πληροφόρησης, ταυτόχρονα με τις οργανωτικές αδυναμίες που εντοπίζονται πολλές φορές δυσχεραίνουν την άμεση και αντικειμενική εξακρίβωση από την διοίκηση για την



σωστή λειτουργία όλων των δικλείδων ασφαλείας. Το συμπέρασμα που αποτυπώνεται είναι ότι δεν λειτουργούν όλα με τον πλέον ιδανικό τρόπο σύμφωνα δηλαδή με τις κατάλληλες αποφάσεις και κανονισμούς. Λύση σε αυτό το πρόβλημα μπορεί να δώσει ο εσωτερικός έλεγχος ως αναγκαίος και χρήσιμος σύμβουλος της διοίκησης παρέχοντας αναβαθμισμένες υπηρεσίες.

Μέσω των υπηρεσιών που παρέχει στην διοίκηση την βοηθάει να διακριβώσει και να εξασφαλίσει την διαφάνεια του οργανισμού καθώς επίσης και το κατά πόσο εφαρμόζονται οι αρχές της εταιρικής διακυβέρνησης. Διασφαλίζεται λοιπόν τα συμφέροντα όλων των μελών του οργανισμού αποτρέποντας τις περιπτώσεις κλοπής, απάτης και αδυναμιών που μπορεί να υπάρξουν από ορισμένους ανθρώπους χωρίς ηθικούς φραγμούς. Συνεπώς εξασφαλίζεται σε ένα μεγάλο βαθμό η δίκαιη λειτουργία και η υπακοή στην νομοθεσία από τον οργανισμό. Αυτό συνεπάγεται και ένα καλύτερο πρόσωπο προς το εξωτερικό του περιβάλλον.

Η αναγκαιότητα συνεπώς του εσωτερικού ελέγχου γίνεται εμφανής λόγω των παραπάνω. Έτσι ένα ορθολογικό και κατάλληλο πλαίσιο εσωτερικού ελέγχου μπορεί να διευκολύνει την εργασία και τις διαδικασίες που εφαρμόζει ο εξωτερικός έλεγχος. Τέλος, η ταύτιση των αποτελεσμάτων μεταξύ εσωτερικού και εξωτερικού ελέγχου είναι αυτό που επιθυμεί ο κάθε οργανισμός και αποδεικνύει την σωστή του λειτουργία, προσδίδοντάς του ακόμη μεγαλύτερη αξία.

#### 1.4 ΣΥΣΤΗΜΑ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ

Σε αυτήν την ενότητα της εργασίας θα αναφερθούμε στο σύστημα του εσωτερικού ελέγχου και συγκεκριμένα στις βασικές αρχές που το διέπουν, το περιεχόμενό του, τους αντικειμενικούς του σκοπούς αλλά και τα συστατικά του στοιχεία. Ένα σύστημα εσωτερικού ελέγχου περιλαμβάνει όλες εκείνες τις πολιτικές και διαδικασίες που υπάρχουν σε έναν οργανισμό με σκοπό την παροχή της λογικής επιβεβαίωσης στους στόχους που έχουν τεθεί τόσο οικονομικά όσο και σαν τελικό αποτέλεσμα. Μέσω αυτών των πολιτικών μία επιχείρηση εξασφαλίζει σε έναν μεγάλο βαθμό την αξιοπιστία και αντικειμενικότητά της αλλά και την επιβεβαίωση ότι υλοποιεί τους στόχους της σύμφωνα με τους νόμους και τους κανονισμούς που υπάρχουν. Σε ένα



επόμενο επίπεδο μπορεί να επέλθει και η επιβεβαίωση στην αποδοτικότητα και αποτελεσματικότητα της με την χρήση των λιγότερων δυνατών μέσων και πόρων (Drogalas *et al.*, 2020).

#### 1.4.1 ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΙΚΟΙ ΣΚΟΠΟΙ

Αντικειμενικοί σκοποί του συστήματος εσωτερικού ελέγχου είναι:

- Να λειτουργεί ως εργαλείο της διοίκησης εκτιμώντας και συγκρίνοντας το αποτέλεσμα που επιτεύχθηκε με τους αρχικούς στόχους που είχαν τεθεί.
- Μέσω αυτού να επιτυγχάνεται η σωστή διαχείριση του ανθρωπίνου δυναμικού, των παραγωγικών μέσων και των διαθέσιμων οικονομικών πόρων αποβλέποντας πάντα την συνεχή βελτίωση των σχέσεων οργανισμού-πελάτη.
- Να είναι ευέλικτο και να προσαρμόζεται κάθε φορά σε τυχόν αλλαγές που προκύπτουν στο περιβάλλον του οργανισμού, επιτυγχάνοντας κάθε φορά την βιωσιμότητα και εξέλιξη του σε ένα ευρύτερο οργανωτικό και επιχειρησιακό πνεύμα.
- Η κατανομή των αρμοδιοτήτων και υποχρεώσεων μεταξύ εργαζομένων και τμημάτων επιτυγχάνοντας σύμφιξη των σχέσεων και καλύτερης συνεργασίας μεταξύ αυτών.
- Να διαχειρίζεται τον επιχειρηματικό κίνδυνο με τον καλύτερο δυνατό τρόπο μέσα στα πλαίσια μίας υγιούς επιχειρησιακής και επιχειρηματικής συμπεριφοράς διασφαλίζοντας την βιωσιμότητά του.
- Να συμπεριλαμβάνεται στη δομή του Εσωτερικού Έλεγχου με σκοπό την αξιολόγηση λειτουργίας του ίδιου του συστήματος εσωτερικού ελέγχου.
- Τέλος, να μεριμνεί για την θέσπιση δικλίδων ασφαλείας ελέγχου στο ίδιο το σύστημα για τον συντονισμό και συνύπαρξη των λειτουργιών του.

#### 1.4.2 ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟ

Προκειμένου να λειτουργήσει αποτελεσματικά μία επιχείρηση χρειάζεται ένα σύστημα εσωτερικού ελέγχου. Με την σειρά του αυτό το σύστημα εσωτερικού ελέγχου αποτελείται από επιμέρους υποσυστήματα που είναι απαραίτητα για την





σωστή λειτουργία του συστήματος. Παρακάτω θα αναφερθούν ορισμένα από αυτά τα υποσυστήματα:

- ❖ Το οργανωτικό πλαίσιο καθηκόντων και διαδικασιών των εργαζομένων.
- ❖ Το πλαίσιο κανόνων λειτουργίας της επιχείρησης.
- ❖ Το γενικό οργανόγραμμα του οργανισμού που αφορά την στελέχωση και την λειτουργία του, καθώς και την αποτύπωση της επιχειρησιακής στρατηγικής και πολιτικής του.
- ❖ Το πλαίσιο σχετικά με την πολιτική αγορά και προμήθειας που ακολουθεί η επιχείρηση.
- ❖ Το αντίστοιχο σχετικά με την πώληση και τιμολόγηση των προϊόντων ή υπηρεσιών της.
- ❖ Ένα μηχανογραφικό σύστημα για έγκαιρη και ορθή πληροφόρηση.
- ❖ Ένα σύστημα εξουσιοδότησης.
- ❖ Ένα ολοκληρωμένο διοικητικό πληροφοριακό σύστημα που θα είναι ασφαλές και θα παρέχει όλα όσα χρειάζεται η επιχείρηση σε επίπεδο δικτύου εσωτερικά σε αυτήν.
- ❖ Τέλος, ο ίδιος ο εσωτερικός έλεγχος.

#### 1.4.3 ΒΑΣΙΚΕΣ ΑΡΧΕΣ

Κάθε σύστημα εσωτερικού ελέγχου περιλαμβάνει κάποιες βασικές αρχές, με την βοήθεια των οποίων μπορεί ένας οργανισμός να λειτουργεί αποτελεσματικά και αποδοτικά. Προκειμένου λοιπόν ένα σύστημα εσωτερικού ελέγχου να είναι αξιόπιστο και αποτελεσματικό θα πρέπει να είναι στελεχωμένο από ένα εξειδικευμένο δυναμικό. Παράλληλα η αξιολόγηση και η σωστή αξιοποίηση του κάθε εργαζομένου ξεχωριστά μπορεί να συμβάλλει σημαντικά στην επίτευξη των στόχων του οργανισμού. Αυτόματη απόρροια του παραπάνω είναι ο σαφής διαχωρισμός μεταξύ των καθηκόντων και των ευθυνών σε όλα τα επίπεδα διοίκησης της πυραμίδας. Αυτό μπορεί να επιτευχθεί επίσης μέσω της αποκέντρωσης της διοίκησης κάτι που σημαίνει ότι το κάθε τμήμα στον οργανισμό είναι υπεύθυνο για τις λειτουργίες του και τα αποτελέσματά του. Συνεπώς ασκεί εξουσία στον τομέα δράσης του, έχει περισσότερες ευθύνες και δεν επηρεάζεται από τα υπόλοιπα τμήματα σε θέματα διοίκησης. Κάποιες ακόμη βασικές αρχές του





συστήματος εσωτερικού ελέγχου αποτελούν η ενασχόληση με ολόκληρο το σύνολο των δραστηριοτήτων της επιχείρησης και όχι μόνο των πιο σημαντικών, αλλά και η ύπαρξη κατάλληλων μηχανισμών για τον εντοπισμό και την καταπολέμηση πιθανών κινδύνων. Ωστόσο για να προλάβει ο εσωτερικός έλεγχος την δημιουργία αυτών των προβλημάτων οφείλει να περιλαμβάνει κατάλληλα μέτρα πρόληψης των λαθών και παρατυπιών που μπορούν να προκύψουν κατά την λειτουργία του οργανισμού. Σε αυτά μπορεί να συνδράμει ένα σύγχρονο σύστημα ηλεκτρονικής πληροφόρησης και επικοινωνίας που θα συνδέει τα τμήματα μεταξύ τους. Τέλος με την συνεχή επιτήρηση και επίβλεψη της εργασίας των εργαζομένων και την παροχή συμβουλευτικής δράσης θα μπορούσε ένα σύστημα εσωτερικού ελέγχου να είναι αποτελεσματικό και αποδοτικό για έναν οργανισμό.

#### 1.4.4 ΣΥΣΤΑΤΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ

Όλες αυτές οι διαδικασίες, οι πολιτικές και οι ενέργειες που ακολουθεί το κάθε σύστημα εσωτερικού ελέγχου είναι αποτέλεσμα των συστατικών στοιχείων από τα οποία αποτελούνται. Αυτά είναι τα αρχικά στοιχεία που οδηγούν στην επίτευξη των στόχων που έχουν τεθεί από τον οργανισμό σε οικονομικό επίπεδο και σε επίπεδο διαχείρισης των κινδύνων. Τα συστατικά στοιχεία διαχωρίζονται σε:

- Περιβάλλον ελέγχου

Ίσως το πιο σημαντικό συστατικό του εσωτερικού ελέγχου, πάνω στο οποίο βασίζονται και τα υπόλοιπα αποτελεί το περιβάλλον ελέγχου. Συνδέεται με την γενικότερη λειτουργία της διοίκησης – διακυβέρνησης του οργανισμού και επηρεάζεται από την κουλτούρα και ιστορία που φέρει ο κάθε ένας. Θα μπορούσαμε να πούμε ότι αποτελεί τον «πνεύμονα» του οργανισμού καθώς αναφέρεται και στους κανόνες συμπεριφοράς και ηθικής που τον διέπουν, καθώς και στην κείμενη νομοθεσία και κανόνες που ισχύουν στο εσωτερικό του. Κατά αυτόν τον τρόπο ασκεί επίδραση τόσο στην ψυχολογία του προσωπικού όσο και στον τρόπο σκέψης του ο οποίος τείνει να συγκλίνει με την γενικότερη θεωρία του οργανισμού. Συνεπώς το περιβάλλον ελέγχου επισφραγίζει την ύπαρξη ιεραρχικής βαθμίδας και την πειθαρχία στο εσωτερικό του οργανισμού μέσω των κατάλληλων



συνθηκών και δικλείδων ασφαλείας με σκοπό την αντικειμενικότητα και διαφάνεια στις διαδικασίες που εφαρμόζονται.

- Διαχείριση κινδύνων

Σημαντικό κομμάτι για την βιωσιμότητα και την ανάπτυξη των επιχειρήσεων αποτελεί η αντιμετώπιση των κινδύνων και προβλημάτων που αντιμετωπίζουν. Αφού το καταφέρουν αυτό, τότε επιτυγχάνουν και την υγιούς λειτουργία του οργανισμού ταυτόχρονα με την διατήρηση της οικονομικής δύναμης που διαθέτουν αλλά και την εικόνα που προβάλλουν προς τους πελάτες της. Μέσω της συνεχούς μελέτης και αξιολόγησης των κινδύνων, ο οργανισμός οφείλει να ξεχωρίσει αυτούς που αποτελούν την μεγαλύτερη απειλή για τον ίδιο και να εστιάσει στην αντιμετώπισή τους. Ο καθαρισμός των στόχων από την διοίκηση θα βοηθήσει την υπεύθυνη ομάδα να ξεχωρίσει τις μεγαλύτερες απειλές. Μόνο με αυτόν τον τρόπο μπορεί μία επιχείρηση να διατηρήσει την αξιοπιστία και την ποιότητα της για τα προϊόντα ή τις υπηρεσίες που παρέχει στους πελάτες της. Συνεπώς μία σωστή διαχείριση των κινδύνων συνεπάγεται και μία αποτελεσματική λειτουργία για τον οργανισμό.

- Δραστηριότητες ελέγχου

Οι Δραστηριότητες Ελέγχου είναι άρρηκτα συνδεδεμένες με τον προγραμματισμό μίας επιχείρησης και τους στόχους που θέλει να πετύχει. Όταν ακολουθούνται πιστά, αυτό έχει ευεργετικά αποτελέσματα για ολόκληρο τον οργανισμό. Εφαρμόζονται συνήθως μέσω πληροφοριακών συστημάτων από την ομάδα ελέγχου και είναι όλες αυτές οι διαδικασίες, πολιτικές και οι μηχανισμοί που βοηθούν την εργασία της διοίκησης στον έλεγχο και γενικότερα στην αποτελεσματική λειτουργία ολόκληρου του οργανισμού.

- Επικοινωνία και πληροφορίες

Σημαντικό εργαλείο για την λειτουργία μίας επιχείρησης αποτελεί η επικοινωνία. Σαν έννοια έχει πολλές ερμηνείες ωστόσο σε επίπεδο επιχειρήσεων εστιάζει στην αποτελεσματική συνεννόηση και αλληλεπίδραση μεταξύ διοίκησης και προσωπικού. Η ειλικρίνεια και η αντικειμενικότητα αποτελούν έννοιες που πρέπει να υπάρχουν σε κάθε επικοινωνία που πραγματοποιείται και αφορά την ίδια την



επιχείρηση, τα οικονομικά της και την γενικότερη λειτουργία της. Καθημερινά αυτή πραγματοποιείται μέσω του προφορικού και γραπτού λόγου αλλά και ηλεκτρονικά. Εντούτοις πιο αξιόπιστη και επίσημη θεωρείται αυτή της γραπτής μορφής, η οποία και μπορεί να ελεγχθεί και αξιολογηθεί. Όταν η επιχείρηση πετυχαίνει τους στόχους της τότε η επικοινωνία και οι διαδικασίες που εφαρμόζονται είναι σωστές. Για να φτάσει όμως ένας οργανισμός σε αυτό το επίπεδο απαραίτητη προϋπόθεση αποτελεί η παροχή έγκυρων και αξιόπιστων πληροφοριών για όσα συμβαίνουν στο εσωτερικό της επιχείρησης αλλά και έξω από αυτήν και την επηρεάζουν. Έτσι χρειάζεται ένα ποιοτικό σύστημα ροής πληροφοριών στο οποίο οι υπεύθυνοι συλλέγουν τις πληροφορίες, τις επεξεργάζονται και στην συνέχεια τις μεταδίδουν στον υπόλοιπο οργανισμό. Παρατηρούμε λοιπόν ότι το τρίπτυχο της επικοινωνίας, των πληροφοριών και της επίτευξης των στόχων είναι αλληλένδετο και πολύ σημαντικό για μία επιχείρηση.

- Επίβλεψη και βελτίωση

Τέλος τελευταίο συστατικό στοιχείο αλλά εξίσου σημαντικό με τα υπόλοιπα αποτελεί η διαδικασία της επίβλεψης που εφαρμόζεται από την διοίκηση στα συστήματα εσωτερικού ελέγχου. Μέσω αυτής αξιολογείται η ποιότητα της απόδοσης και σκοπεύει στην εξακρίβωση της σωστής λειτουργίας του εσωτερικού ελέγχου σύμφωνα με τις προβλεπόμενες διαδικασίες. Έτσι με την πάροδο του χρόνου δίνεται η δυνατότητα εντοπισμού πιθανών αδυναμιών και η προσπάθεια αντιμετώπιση τους στο άμεσο μέλλον. Στη συνέχεια το τροποποιημένο σύστημα υποβάλλεται ξανά σε έλεγχο και εξετάζεται η λειτουργία του. Αυτή η παρακολούθηση και η προσπάθεια για βελτίωση του συστήματος εσωτερικού ελέγχου πραγματοποιείται μέσω των δραστηριοτήτων ελέγχου ή μέσω μεμονωμένων αξιολογήσεων από την επιχείρηση. Συνεπώς μέσω της συνεχούς παρακολούθησης του συστήματος από τις δραστηριότητες ελέγχου παρέχεται μία έγκαιρη και ακριβής ενημέρωση για τα υπάρχοντα προβλήματα στον οργανισμό με γνώμονα την αντιμετώπισή τους και την βελτίωση των διαδικασιών.



## 1.5 ΔΙΑΚΡΙΣΗ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ ΚΑΙ ΣΥΣΤΗΜΑΤΟΣ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ

Επειδή αποτελεί συχνό φαινόμενο η σύγχυση των όρων Εσωτερικός Έλεγχος και Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου θα πρέπει να γίνει ένας σαφής διαχωρισμός των δύο όρων για την καλύτερη κατανόησή τους. Αφού διαχωρίσουμε τις παραπάνω έννοιες και εντοπίσουμε τις διαφορές μεταξύ των δύο, μπορούμε να προχωρήσουμε σε μία καλύτερη κατανόηση του ελέγχου που διενεργείται στο εσωτερικό μίας οικονομικής οντότητας.

Όταν αναφερόμαστε στον εσωτερικό έλεγχο εννοούμε μία ανεξάρτητη, αντικειμενική και συμβουλευτική δραστηριότητα η οποία έχει ως κύριο χαρακτηριστικό της, να προσθέτει αξία στις λειτουργίες της επιχείρησης. Μέσω μίας συστηματικής προσέγγισης αξιολόγησης και βελτίωσης της αποτελεσματικότητας των δραστηριοτήτων της επιχείρησης και συγκεκριμένα όσων αφορούν την διαχείριση επιχειρηματικών κινδύνων, του συστήματος εσωτερικού ελέγχου και της εταιρικής διακυβέρνησης βοηθάει τον οργανισμό να επιτύχει τους στόχους που είχε θέσει στην αρχή (Καββαθάς Σ.).

Αντίθετα όλες εκείνες οι πολιτικές και οι διαδικασίες που τίθενται από έναν οργανισμό ή επιχείρηση προκειμένου να διαπιστωθεί εάν οι στόχοι έχουν πραγματοποιηθεί οικονομικά, αποτελεσματικά και αποδοτικά, περιλαμβάνονται στο εσωτερικό του συστήματος εσωτερικού ελέγχου. Κύριος στόχος των παραπάνω πολιτικών και διαδικασιών είναι η διατήρηση της αξιοπιστίας και της ακεραιότητας των πληροφοριών, η συμμόρφωση με τις πολιτικές, τα σχέδια και τους κανονισμούς, η οικονομική και αποτελεσματική χρήση των πόρων, η διαφύλαξη των περιουσιακών στοιχείων και τέλος η συνολική επίτευξη των στόχων που έχουν τεθεί από την επιχείρηση.

## 1.6 ΚΩΔΙΚΑΣ ΗΘΙΚΗΣ ΤΟΥ ΙΙΑ ΜΕΤΑΞΥ ΤΩΝ ΕΣΩΤΕΡΙΚΩΝ ΕΛΕΓΚΤΩΝ (CODE OF ETHICS-THE INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS-IAA)

Όπως σε όλα τα επαγγέλματα έτσι και σε αυτό του εσωτερικού ελεγκτή κρίνεται αναγκαία και απαραίτητη η ύπαρξη ενός Κώδικα Ηθικής. Αυτός αποτελεί ένα μέσο



εδραίωσης και επιβεβαίωσης της εμπιστοσύνης σχετικά με την αντικειμενικότητα των θεμάτων εταιρικής διακυβέρνησης, διαχείρισης κινδύνων και συστημάτων εσωτερικού ελέγχου. Η προαγωγή της κουλτούρας ηθικής στο επάγγελμα του εσωτερικού ελέγχου αποτελεί τον αυτοσκοπό του Κώδικα Ηθικής του ΠΑ.

Ωστόσο πέρα από τον ορισμό του Εσωτερικού Ελέγχου που περιλαμβάνεται εντός του Κώδικα Ηθικής του ΠΑ, αυτός προσπαθεί να επεκταθεί πέρα από αυτόν συμπεριλαμβάνοντας ακόμη δύο θεμελιώδη για τον έλεγχο συστατικά στοιχεία, τα οποία και είναι: α) Οι Αρχές που σχετίζονται με την πρακτική και το επάγγελμα του εσωτερικού ελέγχου και β) Οι Κανόνες Συμπεριφοράς που πρέπει να ακολουθήσουν οι εσωτερικοί ελεγκτές. Ο συνδυασμός αυτός των κανόνων συμπεριφοράς μπορεί να βοηθήσει στην κατανόηση και την μετατροπή των αρχών σε πρακτική εφαρμογή με στόχο έναν αποτελεσματικότερο έλεγχο (ΠΑ, 2013).



## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2: ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ ΣΕ ΕΠΙΠΕΔΟ ΔΗΜΟΣΙΟΥ ΤΟΜΕΑ

### 2.1 ΔΗΜΟΣΙΟΣ ΤΟΜΕΑΣ ΚΑΙ ΔΙΑΚΥΒΕΡΝΗΣΗ

Στο σημείο αυτό θα ασχοληθούμε με τον Δημόσιο Τομέα. Αρχικά θα δούμε πως ορίζεται αυτός στην Ελλάδα και στην συνέχεια θα αναλύσουμε την σχέση του με την εταιρική διακυβέρνηση, τις αδυναμίες του αλλά και τις μεταρρυθμίσεις που απαιτούνται για την εξάλειψη της διαφθοράς και κακοδιαχείρισής του. Σύμφωνα με το Μητρώο Υπηρεσιών και Φορέων της Ελληνικής Διοίκησης έχουμε τον διαχωρισμό των φορέων του Δημοσίου Τομέα σε 4 κατηγορίες, οι οποίες είναι οι εξής:

1. Οι κάθε είδους Δημόσιες Υπηρεσίες και Αρχές, που υπάγονται στο νομικό πρόσωπο του Δημοσίου και εκπροσωπούνται από αυτό, όπως :

- Ανεξάρτητες (αυτοτελείς) Υπηρεσίες της πολιτειακής ηγεσίας του Κράτους.
- Δημόσιες Αρχές της νομοθετικής λειτουργίας του Κράτους.
- Δημόσιες Αρχές της δικαστικής λειτουργίας του Κράτους.
- Ανεξάρτητες Διοικητικές Αρχές.
- Υπουργεία, με τις Γενικές Γραμματείες, τις Ειδικές Γραμματείες και τους Διοικητικούς Τομείς, τις Περιφερειακές Υπηρεσίες, τις Ειδικές Αποκεντρωμένες Υπηρεσίες, τις Υπηρεσίες Εξωτερικού και τις Αυτοτελείς Δημόσιες Υπηρεσίες τους.
- Αποκεντρωμένες Διοικήσεις (ενιαίες αποκεντρωμένες μονάδες διοίκησης του Κράτους)

2. Τα κάθε είδους νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου (Ν.Π.Δ.Δ.) :

- Ν.Π.Δ.Δ. της καθ' ύλην αυτοδιοίκησης (κατά εποπτεύον υπουργείο)
- Ν.Π.Δ.Δ. της κατά τόπον αυτοδιοίκησης Δήμοι (Ο.Τ.Α. α' βαθμού) και Περιφέρειες(Ο.Τ.Α. β' βαθμού)

3. Τα νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου (Ν.Π.Ι.Δ.) δημοσίου χαρακτήρα που επιδιώκουν κοινωφελείς ή άλλους δημόσιους σκοπούς.

4. Τις ανώνυμες εταιρείες του Δημοσίου, τις δημόσιες επιχειρήσεις και οργανισμούς



του δημόσιου τομέα (Δ.Ε.Κ.Ο.), καθώς και τις θυγατρικές εταιρείες όλων των ανωτέρω φορέων, εκτός των επιχειρήσεων των Ο.Τ.Α., όπως, επίσης, τις ανώνυμες τραπεζικές εταιρείες που ανήκουν στο νομικό πρόσωπο του δημοσίου.

Οι ταχύτατες και συχνές αλλαγές στο οικονομικό, κοινωνικό και πολιτικό περιβάλλον σε συνδυασμό με την αβεβαιότητα της σημερινής εποχής στην Ελλάδα έχουν ως αποτέλεσμα την διαμόρφωση κάποιων ειδικών συνθηκών για την δημόσια διοίκηση, οι οποίες παρουσιάζονται παρακάτω: α) Υπάρχει μία ρευστότητα στο οικονομικό σύστημα, η οποία το αφήνει σε μία εξαιρετικά ευάλωτη θέση στις διεθνείς εξελίξεις. β) Εντοπίζεται μία αύξηση της κρίσης εμπιστοσύνης και αμφισβήτησης των θεσμών από πλευράς πολιτών, γεγονός το οποίο δυσχεραίνει την εφαρμογή των δημόσιων πολιτικών (Goodson *et al.*, 2012).

Λόγω του γεγονότος ότι η δημόσια διοίκηση αποτελεί την «καρδιά» ενός κράτους, η ανάλογη λειτουργία της φέρει και τις ακόλουθες επιπτώσεις στο σύνολο της χώρας είτε αυτές είναι θετικές μέσω ανάπτυξης είτε αρνητικές μέσω διαφόρων προβλημάτων. Προκειμένου να επιτευχθεί η σωστή λειτουργία της δημόσιας διοίκησης κρίνεται απαραίτητη η σωστή αξιοποίηση όλων των παραγωγικών δυνάμεων της χώρας στο μέγιστο βαθμό λαμβάνοντας την μέγιστη χρησιμότητα σε ένα ευνοϊκό περιβάλλον ανάπτυξης στη προσπάθεια εξόδου της χώρας από την οικονομική κρίση της τελευταίας δεκαετίας. Η σωστή της λειτουργία αποτελεί προϋπόθεση δημιουργίας ευνοϊκού περιβάλλοντος ανάπτυξης των παραγωγικών δυνάμεων του τόπου, παρέχοντας τους την ευκαιρία να αξιοποιήσουν στο μέγιστο βαθμό τις δυνατότητές τους στο πλαίσιο της προσπάθειας εξόδου της Ελλάδας από την οικονομική κρίση. Η δημόσια διοίκηση προκειμένου να πετύχει το παραπάνω οφείλει να μελετήσει και να ανταποκριθεί στις ανάγκες των πολιτών για την αύξηση της κοινωνικής τους ευημερίας.

Δυστυχώς όμως ο ελληνικός δημόσιος τομέας αποτελεί έναν από τους μεγαλύτερους και πιο δαπανηρούς σε ολόκληρη την Ευρώπη συγκριτικά με το μέγεθος της χώρας και της οικονομίας. Η ποιότητα των προσφερόμενων δημόσιων αγαθών και υπηρεσιών κρίνεται ιδιαίτερα χαμηλή, γεγονός που αποδεικνύεται από το παγκόσμιο οικονομικό φόρουμ που κατατάσσει την χώρα μας σε εξαιρετικά χαμηλές θέσεις. Αντίθετα τα





κράτη της βόρειας Ευρώπης βρίσκονται στις πρώτες θέσεις της κατάταξης. Αυτή η υψηλή δημόσια δαπάνη σε συνδυασμό με την χαμηλή ποιότητα καταδεικνύει την αναποτελεσματικότητα του ελληνικού δημόσιου τομέα και δείχνει τον «δρόμο» που χρειάζεται ακόμα να διαβεί ώστε να φθάσει τα επίπεδα των υψηλά ανεπτυγμένων κρατών (Paape *et al.*, 2003).

## 2.2 ΔΗΜΟΣΙΟΣ ΤΟΜΕΑΣ - ΔΙΑΦΘΟΡΑ ΚΑΙ ΚΑΚΟΔΙΟΙΚΗΣΗ

Ένα από το συχνότερα φαινόμενα του ελληνικού δημοσίου στις μέρες μας αποτελεί η διαφθορά και η κακή διοίκηση που ασκείται σε αυτόν. Συνέπειες του παραπάνω φαινομένου είναι η δυσλειτουργία του κράτους και η διαίωσιση της γραφειοκρατίας. Η διαφθορά και η κακοδιοίκηση του Δημόσιου Τομέα δημιουργεί οικονομική ζημία για το κράτος, δυσλειτουργία αυτού και γραφειοκρατία. Η ανυπαρξία αξιοκρατικής επιλογής του προσωπικού, η ανεπαρκής εκπαίδευση αυτών και οι πολυάριθμες προαγωγές χωρίς να κρίνονται αναγκαίες τονίζουν τα τεράστια προβλήματα του ελληνικού δημοσίου και συγκεκριμένα της αδιαφάνειας των κρατικών λειτουργιών. Φυσικά πίσω από αυτά τα φαινόμενα κρύβονται τα πολιτικά συμφέροντα που διαφοροποιούνται ανά τακτά χρονικά διαστήματα αλλά και η αδιαφορία των δημοσίων υπαλλήλων, οι οποίοι εξυπηρετούνται τις περισσότερες φορές από αυτήν την μεταχείριση και επομένως δεν δίδουν την απαραίτητη σημασία στο καθήκον-λειτουργήμα που εκτελούν. Συμπεραίνεται λοιπόν ότι η αντιμετώπιση της διαφθοράς αποτελεί μία επίπονη προσπάθεια διότι προηγείται η κάλυψη και η αδιαφορία αυτών που φέρουν την ευθύνη για την εν λόγω κατάσταση. Αυτό σε συνδυασμό με την ανυπαρξία της κατάλληλης τεχνογνωσίας για την παρεμπόδιση παρατυπιών σε βάρος του δημοσίου οδηγούν σε αδιέξοδο οποιαδήποτε από τα νέα νομοθετήματα και αποφάσεις. Προκειμένου λοιπόν να καταπολεμηθεί και να ανανεωθεί αυτό το προβληματικό και αντιπαραγωγικό σύστημα απαιτείται η κινητοποίηση της πολιτείας και η σύγκρουση των συμφερόντων. Η αντιμετώπιση της διαφθοράς και κακοδιοίκησης στον δημόσιο τομέα θα επιτευχθεί με σταθερά βήματα δημιουργώντας αρχικά τις κατάλληλες συνθήκες. Έτσι απαιτείται η μελέτη και η θέσπιση του κατάλληλου συστήματος διοίκησης ύστερα από την αξιολόγηση των ήδη υπαρχόντων και την σύγκριση κόστους και οφέλους που προσφέρουν. Στην διαδικασία αυτή μπορούν να συνεισφέρουν και άλλες δημόσιες ή ιδιωτικές οικονομίες που ήρθαν





αντιμέτωπες με παρόμοια προβλήματα, παρέχοντας την κατάλληλη τεχνογνωσία στο δημόσιο τομέα για την εξάλειψη του προβλήματος. Γενικότερα όμως πρέπει να γίνει αντιληπτό πως μόνο με την κινητοποίηση της ίδιας της πολιτείας και την αποδοχή και συναίνεση από αυτήν του δημοσίου θα μπορέσουν να ευδοκιμήσουν τα νέα μέτρα που θα ληφθούν.

Όπως θα παρατηρήσει κανείς στον δημόσιο τομέα τα γραφειοκρατικά εμπόδια, η έλλειψη μηχανισμών για έλεγχο της διοίκησης και γενικότερα η ελευθερία που δίνεται στους αρμόδιους για την λήψη αποφάσεων χωρίς περιορισμούς ενθαρρύνουν την διεφθαρμένη συμπεριφορά. Εάν κάποιος συνυπολογίσει σε αυτά και την απουσία ουσιαστικών κανόνων, αλλά και την έλλειψη των προληπτικών και κατασταλτικών ελέγχων καταλαβαίνει κανείς τον λόγο για τον οποίο η διαφθορά έχει φθάσει σε αυτό το επίπεδο σήμερα. Συνέπεια αυτού είναι η πειθαρχική ατιμωρησία των υπαιτίων που έχουν διαπράξει οικονομικά εγκλήματα, λόγω της παραγραφής των αδικημάτων τους λόγω αδυναμίας των ελληνικών δικαστηρίων για απόδοση δικαιοσύνης σε σύντομο χρονικό διάστημα. Μέσα από όλα αυτά διαμορφώνεται η αίσθηση ότι για να επιλύσει κανείς τα προβλήματα που αντιμετωπίζει στο δημόσιο τομέα πρέπει να καταφύγει στην δωροδοκία ή σε κάποια φιλική, πολιτική παρέμβαση. Έχει χαθεί λοιπόν η εμπιστοσύνη των πολιτών απέναντι στο πρόσωπο του δημοσίου, κάτι λοιπόν που πρέπει να αλλάξει άμεσα. Αυτό μπορεί να επιτευχθεί με την ανάπτυξη ενός στρατηγικού σχεδιασμού στον οποίο θα συνεισφέρει τόσο το δημόσιο όσο και η πολιτεία. Αρχικά πρέπει να υπάρξει διαφάνεια και αξιοκρατία στις επιλογές του ανθρώπινου δυναμικού και απλοποίηση των διαδικασιών της διοίκησης. Έτσι θα επέλθει η αναβάθμιση στις υπηρεσίες που παρέχονται στους πολίτες από το κράτος. Έπειτα για την καταπολέμηση των παρατυπιών οφείλεται ο εκσυγχρονισμός των ελεγκτικών και κατασταλτικών μηχανισμών έτσι ώστε να αποδίδεται ανά πάσα στιγμή η δικαιοσύνη. Τέλος η εκπαίδευση των πολιτών μέσω αρχικά εισαγωγής μαθημάτων στο σχολείο και μηνυμάτων που περνάει ο τύπος (τηλεόραση, ραδιόφωνο, κ.τ.λ.) θα μπορούσε να ενεργοποιήσει τον κάθε πολίτη και να αντιληφθεί την ατομική ευθύνη που φέρει ο καθένας απέναντι σε αυτό το φαινόμενο.



### 2.3 ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΣ ΚΑΝΟΝΙΣΜΟΣ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑΣ και ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ

Η κατάρτιση ενός Εσωτερικού Κανονισμού Λειτουργίας αποτελεί υποχρέωση όλων των δημόσιων επιχειρήσεων στην χώρα μας. Το διοικητικό συμβούλιο της επιχείρησης αποφασίζει για αυτόν τον εσωτερικό κανονισμό λειτουργίας και εντάσσει στο εσωτερικό του τις σχέσεις υπηρεσιών-διοίκησης, καθώς και τα αντικείμενα με τα οποία σχετίζεται η κάθε μία. Σύμφωνα με τον Ν. 3429/200534 κρίνεται υποχρεωτική η ύπαρξη υπηρεσίας εσωτερικού ελέγχου με τις ακόλουθες δραστηριότητες:

1. 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,
2. 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,
3. Ενημερώνει εγγράφως μία φορά τουλάχιστον κάθε τρίμηνο το διοικητικό συμβούλιο καθώς και τη γενική συνέλευση των μετόχων για τους ελέγχους που διενεργεί,
4. Είναι υπεύθυνη για την παροχή και την ακρίβεια οποιασδήποτε πληροφορίας ζητηθεί από την Ειδική Γραμματεία Δημοσίων Επιχειρήσεων και Οργανισμών, την οποία διευκολύνει με κάθε πρόσφορο μέσο στο 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. Ο εσωτερικός έλεγχος έχει ως στόχο την αξιολόγηση των εσωτερικών διαδικασιών που ακολουθούνται από τον οργανισμό προκειμένου να διαπιστωθούν αδυναμίες και παρατυπίες ως προς την



αποτελεσματική λειτουργία των διαδικασιών, να αξιολογηθούν τα αίτια ύπαρξης της κάθε αδυναμίας όπως και οι στόχοι που έπρεπε να επιτευχθούν. Σκοπός του εσωτερικού ελέγχου είναι η μεγαλύτερη διαφάνεια, η επίβλεψη και η λογοδοσία των οργανισμών του δημοσίου. Ο εσωτερικός ελεγκτής οφείλει να δρα έχοντας πάντα κατά νου τους στόχους του οργανισμού, το σύνολο των δραστηριοτήτων του κάθε οργανισμού, κατανοώντας τις δραστηριότητες και τις πηγές των εσόδων του και αναγνωρίζοντας τους πιθανούς κινδύνους που ενδέχεται να αποτρέψουν την επίτευξη των στόχων του. Έτσι θα μπορέσει να επιτευχθεί η διαφάνεια και η επίβλεψη των οργανισμών του δημοσίου, καθώς και η διόρθωση τυχόν παρατυπιών.

#### 2.4 ΕΙΔΗ ΕΛΕΓΧΟΥ ΣΤΟ ΔΗΜΟΣΙΟ ΤΟΜΕΑ

Οι ελεγκτές του δημοσίου τομέα ανάλογα με τον σκοπό που υπάρχει κάθε φορά, διενεργούν και τον αντίστοιχο έλεγχο. Οι απαιτήσεις για χρηματοοικονομικές αναφορές, οι νομικές προϋποθέσεις και οι δείκτες απόδοσης διαφέρουν από φορέα σε φορέα (π.χ. στην δημόσια υγεία, στην επιβολή του νόμου, στην εθνική ασφάλεια και στην προστασία του περιβάλλοντος). Αποτέλεσμα αυτού είναι η διαφοροποίηση των μέσων για την αξιολόγηση της δημοσιονομικής κανονικότητας και της απόδοσης, ανάλογα με την περίπτωση.

Οι αρμοδιότητες και ο σκοπός του ελεγκτικού σώματος, καθώς και οι ανάγκες και τα ζητήματα που πρέπει να αντιμετωπιστούν καθορίζουν το είδος του ελέγχου που θα διενεργηθεί. Το πεδίο ελέγχου στον δημόσιο τομέα δίνει την δυνατότητα στον έλεγχο να σταθεί σε μία προσέγγιση που είναι βασισμένη στον κίνδυνο. Έτσι εξετάζοντας όλους τους πιθανούς κινδύνους, μπορεί να επικεντρωθεί στους τομείς μεγαλύτερου ενδιαφέροντος ή υψηλότερου κινδύνου, προσθέτοντας κατ' αυτόν τον τρόπο μεγαλύτερη αξία στο σύνολο του οργανισμού. Σε όλη αυτή τη διαδικασία το ευρύτερο πεδίο ελέγχου λαμβάνει υπόψη και τις δραστηριότητες της διακυβέρνησης του εκάστοτε φορέα, βοηθώντας τον να επιτύχει την αποστολή και τους στόχους του. Παράλληλα βοηθάει στην βελτίωση του πλαισίου της διακυβέρνησής του, περιλαμβανομένου του κώδικα δεοντολογίας του. Σε στενότερο πεδίο ελέγχου, ο έλεγχος μπορεί να επικεντρωθεί στην εξέταση μεμονωμένων συναλλαγών για τη



διαπίστωση τυχόν σφαλμάτων και της συμμόρφωσης με νόμους, κανονισμούς, πολιτικές ή συμβάσεις.

Φαίνεται ότι για την επίτευξη του μέγιστου δυνατού αποτελέσματος από μια δραστηριότητα του δημοσίου τομέα κρίνονται απαραίτητα και τα δύο είδη πεδίου ελέγχου. Ο ελεγκτής μπορεί να κυμαίνεται μεταξύ των δύο αυτών άκρων και να περιλαμβάνει δραστηριότητες όπως η αξιολόγηση μηχανισμών ελέγχου, διαδικασιών και συστημάτων, με σκοπό τη διάγνωση συστημικών αδυναμιών και την υποβολή προτάσεων για λειτουργικές βελτιώσεις.

Επιγραμματικά, ορισμένα συνήθη είδη ελέγχων είναι:

- i. Ο έλεγχος συστημάτων διαχείρισης κινδύνων και μηχανισμών ελέγχου
- ii. Ο έλεγχος απόδοσης, ο οποίος μπορεί ειδικότερα να εστιάζει στην: α) αποτελεσματικότητα, β) αποδοτικότητα, γ) οικονομικότητα, δ) συμμόρφωση, ε) αξιοπιστία στοιχείων και στ) αξιολόγηση πολιτικής, προγραμμάτων και έργων

Ο οικονομικός έλεγχος, ο οποίος μπορεί να εξετάζει, μεταξύ άλλων: α) την ακρίβεια των χρηματοοικονομικών αναφορών και τη συμφωνία τους με τα ισχύοντα πρότυπα, β) τη λογιστική απεικόνιση των δαπανών και των συναλλαγών εν γένει, γ) τη συμμόρφωση με ισχύοντες κανόνες και διαδικασίες, δ) τη διαφύλαξη των περιουσιακών στοιχείων και ε) την αξιοπιστία συγκεκριμένων οικονομικών στοιχείων.

## 2.5 ΚΑΘΗΚΟΝΤΑ ΕΛΕΓΚΤΗ-ΕΠΙΘΕΩΡΗΤΗ

Ο Ελεγκτής-Επιθεωρητής αποτελεί έναν δημόσιο λειτουργό, ο οποίος στοχεύει σε έναν αντικειμενικό, αιτιολογημένο και συστηματικό έλεγχο ως προς την υπακοή και τήρηση της ισχύουσας νομοθεσίας σχετικά με τις δραστηριότητες και τους τρόπους οργάνωσης και λειτουργίας της υπηρεσίας του δημοσίου. Απαραίτητο στοιχείο για την επίτευξη της αποστολής του είναι η κατοχή ενός υψηλού μορφωτικού επιπέδου και η εξειδίκευσή του σε κάποιο κομμάτι των ελέγχων που εκτελεί. Έτσι κρίνεται απαραίτητη η γνώση των διαδικασιών και τεχνικών που απαιτούνται για την εφαρμογή ενός αποτελεσματικού ελέγχου καθώς και γενικότερα των αρχών που διέπουν την



διοίκηση ενός οικονομικού οργανισμού και των νομικών θεμάτων σχετικά με την οικονομία. Με τα παραπάνω εφόδια και μόνο θα μπορέσει να διενεργήσει τον έλεγχο του με αντικειμενικότητα και διαφάνεια και να εισηγηθεί τις προβλεπόμενες κυρώσεις σε περιπτώσεις παρατυπιών σχετικά με την νομοθεσία. Συμπεραίνουμε λοιπόν ότι ο ελεγκτής έχει ως βασικό του καθήκον την προστασία των συμφερόντων των αρχών και των πολιτών του κράτους. Επίσης οφείλει να ελέγχει όλες τις πράξεις και τις πληροφορίες σχετικά με την νομιμότητα και την εγκυρότητά τους και να παρεμβαίνει σε περιπτώσεις λαθών ενημερώνοντας κάθε φορά την ελεγχόμενη υπηρεσία. Για να επιτευχθούν τα παραπάνω καθήκοντά του οφείλει να διακατέχεται από αντικειμενικότητα και διαφάνεια χωρίς να επηρεάζεται από τρίτους διακατέχοντας ένα πνεύμα επαγγελματισμού και ευθύνης μέσα από τις γνώσεις και δεξιότητες που κατέχει. Έτσι με την επαγγελματική συνείδηση, την υπομονή, την παρατηρητικότητα και την ικανότητά του στο χειρισμό των ανθρωπίνων σχέσεων δια μέσω του σεβασμού του απέναντι στον ελεγχόμενο θα μπορέσει να διενεργήσει τον έλεγχο και να θέσει τους στόχους και αποτυπώσει τα τελικά αποτελέσματα (Petridis *et al.*, 2019).

## 2.6 ΕΛΕΓΚΤΙΚΕΣ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΕΣ

Οι περισσότεροι έλεγχοι αποτελούνται από τρία στάδια, τα οποία διακρίνονται στον σχεδιασμό ελέγχου, την διενέργεια ελέγχου και την κατάρτιση της έκθεσης αποτελεσμάτων ελέγχου. Στη συνέχεια θα αναλύσουμε το κάθε στάδιο ξεχωριστά.

### 2.6.1 ΣΧΕΔΙΑΣΜΟΣ ΕΛΕΓΧΟΥ

Σε πρώτο στάδιο έρχεται ο σχεδιασμός ελέγχου, ο οποίος εφαρμόζεται από τον ελεγκτή προκειμένου να εξασφαλιστεί η υψηλή ποιότητα αυτού με την μέγιστη αποδοτικότητα και το λιγότερο δυνατό κόστος. Με την εφαρμογή των προβλεπόμενων αναλυτικών διαδικασιών, ύστερα από έναν λεπτομερή σχεδιασμό ο ελεγκτής μπορεί να εντοπίσει τους τομείς με αυξημένο κίνδυνο στον οργανισμό και να αντιμετωπισθούν πιθανές απειλές.

Σε αυτήν την φάση του ελέγχου στόχος είναι η έγκαιρη διαχείριση των ζητημάτων που προκύπτουν και η ανάπτυξη δράσεων προκειμένου αυτά να επιλυθούν το



συντομότερο δυνατό. Για την επίτευξη αυτού δράση αναλαμβάνει η ομάδα ελέγχου, η οποία ενημερώνεται για την ελεγχόμενη υπηρεσία για θέματα σχετικά με την νομοθεσία της, τις δραστηριότητές της και την διάρθρωσή της. Όλα αυτά υλοποιούνται μέσω του χρονοδιαγράμματος που έχει αναπτύξει ο επικεφαλής του ελέγχου. Παράλληλα με αυτό συνηθίζεται τις περισσότερες φορές να πραγματοποιείται μία αρχική μελέτη της υπηρεσίας καταστρώνοντας ένα πλάνο εργασίας και σε δεύτερο στάδιο ένας πρόχειρος προγραμματισμός ελέγχου.

Οι δύο αυτές διαδικασίες αποτελούν σημαντικούς παράγοντες για τον σχεδιασμό ελέγχου, αφού με το πλάνο εργασίας μελετάται σύντομα και περιεκτικά τα στοιχεία και η νομοθεσία της ελεγχόμενης υπηρεσίας και σχεδιάζονται η μεθοδολογία που θα ακολουθήσει η ελεγκτική ομάδα. Με αυτόν τον τρόπο επιτυγχάνεται η εξοικονόμηση χρόνου και κόστους για τον έλεγχο. Αφού έχει δημιουργηθεί το πλάνο εργασίας το επόμενο που ακολουθεί είναι το πρόγραμμα ελέγχου. Με αυτό περιγράφεται η σύνθεση της ομάδας ελέγχου, οι στόχοι και ο αντικειμενικός σκοπός αυτού, το νομοθετικό πλαίσιο, άλλες οργανωτικές μονάδες που εμπλέκονται στον έλεγχο και το χρονοδιάγραμμα με την εκτιμώμενη ημερομηνία έναρξης και λήξης αυτού. Μέσα σε όλα αυτά φυσικά περιλαμβάνονται η μεθοδολογία ελέγχου που θα ακολουθηθεί ανάλογα με τον εκάστοτε έλεγχο, καθώς και οι πόροι που απαιτούνται για την πραγματοποίησή του. Σε κάθε περίπτωση η ομάδα ελέγχου θα πρέπει να διενεργεί με όσα μέσα έχει στην διάθεσή της και να μην υπερβαίνει τις δυνατότητες του κάθε οργανισμού.

### **2.6.2 ΔΙΕΝΕΡΓΕΙΑ ΤΑΚΤΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ**

Στο δεύτερο στάδιο της ελεγκτικής διαδικασίας ακολουθεί η διενέργεια του τακτικού ελέγχου. Ανάλογα με το ελεγκτικό σώμα που διενεργεί τον τακτικό έλεγχο αυτός έχει διπλό ρόλο. Κάποιες ελεγκτικές ομάδες στοχεύουν στον έλεγχο νομιμότητας των πράξεων, τον εντοπισμό πιθανής διαφθοράς και τον καταλογισμό των ευθυνών στους υπαίτιους. Αντίθετα υπάρχουν και αυτοί οι έλεγχοι που στοχεύουν μέσω ερωτημάτων που τίθενται στην λήψη απαντήσεων με σκοπό την βελτίωση της υπάρχουσας κατάστασης.



Οι υπηρεσίες που υπόκεινται σε έλεγχο ενημερώνονται για αυτόν τουλάχιστον τρεις έως δέκα μέρες πριν την έναρξη του κατόπιν κοινοποίησης της εντολής ελέγχου από τους υπεύθυνους. Έτσι όταν ξεκινάει ο τακτικός έλεγχος εφαρμόζονται όλες οι προβλεπόμενες διαδικασίες όπως έχουν αυτές σχεδιαστεί στο πλάνο εργασίας και πρόγραμμα ελέγχου το πρώτου σταδίου, αφού πρώτα το ελεγκτικό κλιμάκιο έχει μεταφερθεί στην έδρα της ελεγχόμενης υπηρεσίας. Εδώ πρέπει να σημειωθεί ότι σε περίπτωση έκτακτου ελέγχου δεν κρίνεται απαραίτητη η ενημέρωση της ελεγχόμενης υπηρεσίας και μπορεί να γίνει απροειδοποίητα. Οι ελεγκτικές διαδικασίες περιλαμβάνουν επιτόπιο έλεγχο, συλλογή αποδεικτικών στοιχείων για τον έλεγχο, συμπλήρωση ερωτηματολογίου ελέγχου, συμπλήρωση φύλλων ελέγχου, εξαγωγή αρχικών συμπερασμάτων και εν τέλει συγγραφή της έκθεσης αρχικών διαπιστώσεων. Σε κάθε περίπτωση ελέγχου το ελεγκτικό κλιμάκιο οφείλει να ενημερώνει τον προϊστάμενο την υπηρεσίας που θα ελεγχθεί σχετικά με τον έλεγχο που θα διενεργηθεί και τον σκοπό του. Αυτό συμβαίνει από την στιγμή που το κλιμάκιο φτάνει στην έδρα της ελεγχόμενης υπηρεσίας. Τις περισσότερες φορές στην συνέχεια ξεκινάει ο έλεγχος, ωστόσο υπάρχει και περίπτωση άρνησης του υπευθύνου να επιτρέψει τον έλεγχο. Στην συγκεκριμένη περίπτωση ο συντονιστής του ελεγκτικού κλιμακίου, ενημερώνει τον επικεφαλής του ελεγκτικού Σώματος, για τις περαιτέρω νόμιμες ενέργειες.

Ο έλεγχος που πραγματοποιείται πρέπει να βασίζεται πάνω σε αποδεικτικά στοιχεία αλλιώς δεν θα έχει νόημα. Κατά την διάρκεια της ελεγκτικής διαδικασίας και του επιτόπιου ελέγχου συγκεντρώνονται στοιχεία τα οποία αποτελούν το αποδεικτικό υλικό για την επαλήθευση και την τεκμηρίωση των συμπερασμάτων – προτάσεων που παράγονται. Το αντικείμενο και τα ερωτήματα του ελέγχου καθορίζουν την φύση και το είδος των αποδεικτικών στοιχείων που απαιτούνται. Συνεπώς ανάλογα με τον έλεγχο που διενεργείται ποικίλλουν και τα αποδεικτικά στοιχεία. Σε κάθε περίπτωση βέβαια πρέπει να είναι αντικειμενικά, έγκυρα, κατανοητά, αναγκαία και επαρκή σε ποσότητα.

Η ανάλυση των απαιτήσεων λειτουργίας μίας υπηρεσίας για την αποτελεσματικότερη επίτευξη των αντικειμενικών στόχων από τον έλεγχο πραγματοποιείται μέσω των ερωτηματολογίων ελέγχου. Πρόκειται ουσιαστικά για





ένα συστημικό πλαίσιο καταγραφής των σημείων ελέγχου που απαντώνται μέσω ερωτήσεων. Ο εντοπισμός αυτών των σημείων ελέγχου είναι υψίστης σημασίας διότι μέσω αυτών πραγματοποιείται. Ένα τυποποιημένο πρότυπο διεξαγωγής ελέγχου θα μπορούσε να ήταν η διαμόρφωση τυποποιημένων ερωτήσεων βάση των ερωτηματολογίων ανάλογα με το αντικείμενο ελέγχου που διαμορφώθηκε από τα παραπάνω σημεία. Ανάλογα με την εξέλιξη του ελέγχου κάθε φορά τα μέλη του ελεγκτικού κλιμακίου, αρκούνται στα πλαίσια του ερωτηματολογίου ή αναλαμβάνουν μεγαλύτερη δράση συλλέγοντας περισσότερα στοιχεία για τον έλεγχο σε περιπτώσεις που παρατηρηθεί μη φυσιολογική λειτουργία της ελεγχόμενης υπηρεσίας.

Συνέχεια του ερωτηματολογίου αποτελούν τα φύλλα ελέγχου. Αυτά συγκεντρώνουν περιληπτικά τα αποδεικτικά στοιχεία που έχουν βρεθεί προηγουμένως σχετικά με τον εκάστοτε έλεγχο και συντάσσονται κατά την διάρκεια της διενέργειάς του. Σε αυτά περιλαμβάνονται ουσιαστικές πληροφορίες και ποιοτικά δεδομένα όπως διαπιστώσεις από αποδεικτικά στοιχεία και αποφάσεις του ελεγκτικού έργου. Έτσι προσπαθούν να οδηγήσουν τον έλεγχο σε ένα ασφαλές και οργανωμένο συμπέρασμα σχετικά με την ελεγχόμενη υπηρεσία. Τα φύλλα ελέγχου αποτελούν πηγή άντλησης στοιχείων για την συγγραφή της έκθεσης των αποτελεσμάτων του ελέγχου.

Αφού έχει ολοκληρωθεί ο έλεγχος καταρτίζεται η έκθεση αρχικών διαπιστώσεων και στην συνέχεια η έκθεση αποτελεσμάτων ελέγχου. Η πρώτη αποστέλλεται στην ελεγχόμενη υπηρεσία για την έκφραση απόψεων επί των ευρημάτων αυτής. Σε περίπτωση επιβεβαίωσης ως προς την ακρίβεια των αναφερομένων περιστατικών και των διαπιστώσεων, ενδέχεται να προσδώσει νέα αποδεικτικά στοιχεία ελέγχου, τα οποία δεν κατέστησαν διαθέσιμα κατά την διάρκεια του επιτόπιου ελέγχου. Οι αρχικές διαπιστώσεις ελέγχου πρέπει να εκτιμώνται υπό το φως των απαντήσεων της ελεγχόμενης μονάδας.

### **2.6.3 ΚΑΤΑΡΤΙΣΗ ΕΚΘΕΣΗΣ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ ΕΛΕΓΧΟΥ**

Η κατάρτιση της έκθεσης αποτελεσμάτων ελέγχου αποτελεί το τελευταίο στάδιο των ελεγκτικών διαδικασιών. Λόγω του ότι αποτελεί δημόσιο έγγραφο με





σημαντική νομική ισχύ κρίνεται απαραίτητο το κλιμάκιο που συγγράφει την έκθεση να έχει την ικανότητα γραπτής έκφρασης και σαφήνεια του λόγου. Μέσω αυτού δηλώνεται ο επαγγελματισμός του σώματος στο έργο που επιτελεί. Την έκθεση αυτή, την υποβάλλει ο επικεφαλής του ελεγκτικού σώματος και κοινοποιείται στην ελεγχόμενη υπηρεσία και στα πειθαρχικά όργανα, εισαγγελία αν αυτό κρίνεται απαραίτητο. Τα χαρακτηριστικά που πρέπει να διέπουν την έκθεση αποτελεσμάτων ώστε να είναι σωστή, είναι:

- Σαφήνεια
- Αντικειμενικότητα
- Λακωνικότητα
- Έγκυρη κατάθεση
- Εποικοδομητική
- Αιτιολογημένη

Πέρα από τα χαρακτηριστικά που πρέπει να διέπεται, η έκθεση αποτελεσμάτων οφείλει να έχει και μία συγκεκριμένη δομή. Αυτή ορίζεται ως εξής:

- ✓ Επιτελική Σύνοψη
- ✓ Έκθεση Αποτελεσμάτων Ελέγχου
- ✓ Παραρτήματα

Εδώ πρέπει να τονιστεί ότι η έκθεση αποτελεσμάτων ελέγχου που αποτελεί την ουσία του ελέγχου που διενεργείται περιλαμβάνει:

- α) Τα γενικά στοιχεία ελέγχου
- β) Την διενέργεια ελέγχου
- γ) Τα αποτελέσματα (Ευρήματα και Διαπιστώσεις)
- δ) Τα συμπεράσματα και προτάσεις.

Παράλληλα με την έκθεση αποτελεσμάτων, η ελεγκτική ομάδα πρέπει να τηρεί και φακέλους-φύλλα ελέγχου μέσα στα οποία θα βρίσκονται όλες οι πληροφορίες, ευρήματα που έχει συλλέξει το κλιμάκιο και δεν αναγράφονται στην έκθεση. Πέρα από την έκθεση αυτή καθ' αυτή, γενικότερα πρέπει να δίνεται ιδιαίτερη προσοχή και στο επικοινωνιακό κομμάτι κατά την διάρκεια του ελέγχου. Δηλαδή για την επίτευξη ενός αποτελεσματικού ελέγχου θα πρέπει να υπάρχει ο απαραίτητος σεβασμός και συνεργασία μεταξύ των υπαλλήλων της ελεγχόμενης υπηρεσίας και



των ελεγκτών. Μόνο έτσι θα αποφευχθούν οι περιττές δραστηριότητες και θα υπάρξει μία έγκαιρη έκθεση αποτελεσμάτων.

## 2.7 Η ΑΝΑΓΚΑΙΟΤΗΤΑ ΤΟΥ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ ΣΤΟΝ ΣΞ

Όπως αναφέραμε και στην εισαγωγή της εργασίας η νέα δημοσιονομική πραγματικότητα που διαμορφώθηκε λόγω της χρηματοπιστωτικής κρίσης που ξέσπασε σε παγκόσμιο επίπεδο το 2007-2008 σε συνδυασμό με το προβληματικό κοινωνικοοικονομικό περιβάλλον και την ταχύτατη ανάπτυξη της τεχνολογίας επηρέασε με την σειρά της και τις ένοπλες δυνάμεις. Αυτό έκανε αναγκαία την εφαρμογή καινοτόμων μεθόδων και διαδικασιών προκειμένου να εξοικονομηθούν πόροι και μέσα στο στράτευμα.

Όλα τα παραπάνω επιτάσσουν τον εσωτερικό έλεγχο ως ένα απαραίτητο εργαλείο στην διάθεση της στρατιωτικής ηγεσίας του ΓΕΣ. Οι διαρκώς λιγότεροι διαθέσιμοι πόροι που παρέχονται θα αποκτήσουν μεγαλύτερη αξία μέσω της λειτουργίας του εσωτερικού ελέγχου. Πέρα όμως από την προσθήκη αξίας στα ήδη διαθέσιμα μέσα, αποτελεί βασική συνιστώσα του οικονομικού ελιγμού, περιορίζοντας το κόστος σε συνδυασμό με την αποτελεσματικότερη διαχείριση αυτών των πόρων. Αυτό που διαφαίνεται είναι ότι με την ύπαρξη ενός σύγχρονου πλαισίου εσωτερικού ελέγχου στον Στρατό Ξηράς, θα υπάρξει μία ολοκληρωτική αναβάθμιση στον έλεγχο των διαδικασιών, αφού μπορεί να συνεισφέρει στην βελτίωση των υφιστάμενων διαδικασιών και στην αύξηση της αποδοτικότητας όλων των στελεχών των Ενόπλων Δυνάμεων. Με αυτόν τον τρόπο μπορεί να εξασφαλιστεί η υλοποίηση του οράματος και των στόχων του ελληνικού στρατού.

## 2.8 «ΠΑΡΑΔΟΣΙΑΚΟ» vs ΣΥΓΧΡΟΝΟ ΜΟΝΤΕΛΟ ΕΛΕΓΧΟΥ

Τα τελευταία χρόνια γίνονται προσπάθειες αναβάθμισης του μοντέλου εσωτερικού ελέγχου που εφαρμόζεται στον Στρατό Ξηράς και γενικότερα στις Ένοπλες Δυνάμεις με θετικά σημάδια για αυτόν στο άμεσο μέλλον. Ωστόσο στην παρούσα χρονική περίοδο επικρατεί το παραδοσιακό μοντέλο. Στην περίπτωση αυτή ο μηχανισμός ελέγχου επικεντρώνεται κυρίως σε οικονομικούς ελέγχους. Επίσης διενεργείται ανά



τμήμα και είναι ανεξαρτήτως κόστους. Τα αρνητικά του επικεντρώνονται στο ότι οι ελεγκτές ετοιμάζουν εκθέσεις με όλα τα λάθη και αδυναμίες που εντοπίζονται και έχουν ως απώτερο στόχο τον καταλογισμό ευθυνών στα εμπλεκόμενα όργανα. Έχει γίνει πλέον συνήθεια να θεωρείται σαν μία «υπηρεσία αστυνόμευσης» που πραγματοποιεί αιφνιδιαστικές επιδρομές για τον εντοπισμό των υπαίτιων σε σφάλματα που έχουν προκληθεί.

Σε αντιπαράθεση με το «παραδοσιακό μοντέλο», έχουμε το σύγχρονο μοντέλο ελέγχου το οποίο εφαρμόζεται από το μεγαλύτερο τμήμα του δημοσίου αλλά και του ιδιωτικού τομέα. Στην περίπτωση αυτή ο ελεγκτικός μηχανισμός επικεντρώνεται σε κινδύνους και διαδικασίες οι οποίες πολλές φορές εκφεύγουν των οικονομικών θεμάτων (π.χ. IT auditing). Διενεργείται με την εφαρμογή ελεγκτικής δειγματοληψίας λαμβάνοντας υπόψη το κόστος και γίνεται κατά δραστηριότητα και διοικητική διαδικασία. Οι ελεγκτές ετοιμάζουν εκθέσεις με στόχο την υποβοήθηση των εργαζομένων και την βελτίωση της αποδοτικότητας τους. Συνεπώς συμπεραίνουμε ότι γενικότερα ο εσωτερικός έλεγχος έχει διττό ρόλο αφού αφενός είναι σύμβουλος όπως αναφέραμε και παραπάνω της διοίκησης και αφετέρου διαδικασία με την οποία ελέγχονται οι διοικητικές διαδικασίες με βάση την αξιολόγηση των πιθανών κινδύνων. Στον Στρατό Ξηράς ο εσωτερικός έλεγχος διενεργείται μέσω των Διοικητικών Επιθεωρήσεων Οικονομικού (ΔΕΟ) από αξιωματικούς του οικονομικού Σώματος αποκλειστικά και στοχεύει: α) στον έλεγχο και στην βελτίωση των υφιστάμενων λειτουργιών κάθε μονάδας β) στον έλεγχο των χρηματοοικονομικών καταστάσεων γ) στην παροχή εντολών για την ακριβή εφαρμογή της κείμενης νομοθεσίας δ) στην διαπίστωση εκπλήρωσης των παραπάνω. Οι ΔΕΟ διενεργούνται βάσει ενός εγχειριδίου με τεχνικές οδηγίες στην προσπάθεια να εκσυγχρονιστεί και να εναρμονιστεί ο έλεγχος με το νέο μοντέλο.

## 2.9 ΠΡΟΒΛΗΜΑΤΑ ΚΑΤΑ ΤΟΝ ΕΛΕΓΧΟ ΚΑΙ ΛΥΣΕΙΣ

Βέβαια δεν είναι λίγες και οι φορές που δημιουργούνται προβλήματα σε έναν έλεγχο. Τα περισσότερα από αυτά σχετίζονται με την συμπεριφορά μεταξύ των ελεγκτών και ελεγχόμενων. Στόχος του ελεγκτή είναι να έχει τον έλεγχο της κατάστασης καθ' όλη την διάρκεια και για αυτό το λόγο χρειάζεται ένα ήσυχο και αδιατάρακτο περιβάλλον



χωρίς την άσκοπη σπατάλη χρόνου. Παρατηρείται αρκετές φορές ο ελεγχόμενος να προσπαθεί να κερδίσει χρόνο ώστε να καθυστερήσει τον έλεγχο. Έτσι θέτει εμπόδια ολοκλήρωσης και εξακρίβωσης του στον ελεγκτή. Κάτι τέτοιο ωστόσο δεν πρέπει να το επιτρέπει ο ελεγκτής θέτοντας όρια στην ελεγχόμενη υπηρεσία και διατηρώντας το «πάνω χέρι» σε κάθε περίπτωση.

Ορισμένα προβλήματα που δημιουργούνται κάποιες φορές είναι για παράδειγμα η επιθετικότητα του ελεγχόμενου προς το κλιμάκιο ελέγχου και τα ειρωνικά σχόλια. Σε αυτές τις περιπτώσεις καλό θα ήταν οι ελεγκτές να αποφύγουν την προσωπική σύγκρουση, προσπαθώντας να αποφορτίσουν την ατμόσφαιρα. Σε κάθε περίπτωση ο προϊστάμενος ελεγκτής πρέπει να υπενθυμίζει τον βοηθητικό ρόλο του ελέγχου και όχι τον αυστηρό καταλογισμό των ευθυνών. Συνεπώς για την αποφυγή των διαπληκτισμών και του εκνευρισμού απαιτείται μία ψύχραιμη αντιμετώπιση από τον ελεγκτή. Βέβαια σε περιπτώσεις που ο ελεγχόμενος δεν συμμορφώνεται με κανένα τρόπο και συνεχίζει την ανταγωνιστική συμπεριφορά και προκλητικότητα τότε έχει το δικαίωμα το ελεγκτικό κλιμάκιο να αναφέρει στην έκθεση αποτελεσμάτων ελέγχου με αναλυτική αναφορά τις παραπάνω συμπεριφορές.

Πέρα από την αρνητική συμπεριφορά, στην αντίπερα όχθη υπάρχουν και οι περιπτώσεις στις οποίες οι υπάλληλοι την ελεγχόμενης υπηρεσίας και προϊστάμενος δείχνουν μία μεγάλη οικειότητα και με κολακείες προσπαθούν να κερδίσουν μια ευνοϊκή μεταχείριση από τον ελεγκτή. Για να μην επηρεαστεί από αυτό το κλιμάκιο ελέγχου πρέπει να έχει υψηλή αυτογνωσία και να διατηρεί τις αποστάσεις ασφαλείας από τον ελεγχόμενο. Με την διατήρηση του επαγγελματισμού τους θα μπορέσει να τεθεί το «φράγμα», μεταξύ των δύο, χωρίς να παρεκκλίνουν από τον κύριο σκοπό τους που είναι ο έλεγχος με αντικειμενικά κριτήρια.



## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3: ΕΠΙΣΚΟΠΗΣΗ ΕΡΕΥΝΩΝ

### 3.1 ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Στο 3<sup>ο</sup> κεφάλαιο της διπλωματικής εργασίας θα αναλυθούν σημαντικές ερευνητικές προσεγγίσεις που σχετίζονται με το θέμα της. Έτσι λοιπόν σε πρώτο στάδιο θα παρουσιάσουμε τις έρευνες αναφορικά με τον εσωτερικό έλεγχο και την επιστήμη της ελεγκτικής. Στη συνέχεια θα παραθέσουμε έρευνες και προσπάθειες ερευνητών σχετικά με το ρόλο και τους στόχους που συνθέτει ο εσωτερικός έλεγχος οι οποίες με βοήθησαν στην ορθολογική και αποτελεσματική διάρθρωση του ερωτηματολογίου μου σχετικά με την έρευνα που πραγματοποίησα για τον στρατό ξηράς.

### 3.2 ΓΕΝΙΚΑ ΧΑΡΑΚΤΗΡΙΣΤΙΚΑ

Η ελεγκτική αποτελεί έναν από τους πιο σημαντικούς κλάδους της λογιστικής. Λόγω των συνεχών εξελίξεων στον κλάδο, απαιτείται η συνεχής ενημέρωση του ελεγκτή όσον αφορά τα ελεγκτικά στοιχεία και η ανανέωση της σχετικής βιβλιογραφίας. Οι έλεγχοι έχουν ως σκοπό την επιβεβαίωση της ειλικρίνειας των ισχυρισμών και αποτελεσμάτων τρίτων. Εδώ πρέπει να τονισθεί ότι όλα αυτά αφορούν κυρίως οικονομικά ζητήματα. Αν μελετήσουμε την ελεγκτική σαν επιστημονικό κλάδο θα διαπιστώσουμε ότι μέσω της διεξαγωγής ορθολογικής και επιστημονικής έρευνας γινόμαστε αποδέκτες νέας γνώσης. Η σύγχρονη ελεγκτική είναι άρρηκτα συνδεδεμένη με τις κυριότερες επιστήμες των οικονομικών μονάδων. Από αυτές τις επιστήμες λαμβάνει την σύγχρονη μεθοδολογία για την ικανοποιητική αντιμετώπιση και επίλυση των ζητημάτων (Καζαντζής, 2006).

« Η ελεγκτική ως κλάδος της οικονομικής – διοικητικής των επιχειρήσεων είναι συγχρόνως, τόσο επιστήμη, όσο και τεχνική. Επιστήμη διότι μέσα από την διερεύνηση παρέχει ανελλιπώς καινούρια γνώση και τεχνική, γιατί σε συνδυασμό με την παραγόμενη επιστημονική γνώση, ικανοποιεί τις ανάγκες του ελέγχου και φέρει εις πέρας την αποστολή της» (Παπαστάθης, 2003). Οι απόψεις αυτές που διατυπώθηκαν από τους παραπάνω ερευνητές μας οδηγούν στο ερευνητικό ερώτημα αν ο εσωτερικός



έλεγχος συνδέεται ή όχι με τα ελεγκτικά πρότυπα, κάτι το οποίο διατυπώθηκε και στο ερωτηματολόγιο.

Στο σημείο αυτό θα κάνουμε έναν διαχωρισμό για την μεγαλύτερη κατανόηση ανάμεσα στον εσωτερικό και εξωτερικό έλεγχο. Αυτός ο διαχωρισμός εξαρτάται από το άτομο που διενεργεί τον έλεγχο αλλά και την σχέση που έχει αυτός με την ελεγχόμενη οικονομική οντότητα (Flostoiu, 2012).

«Ο εξωτερικός έλεγχος πραγματοποιείται από έναν ανεξάρτητο και ικανό επαγγελματικά ελεγκτή ο οποίος προσπαθεί να συλλέξει και να αξιολογήσει με αντικειμενικότητα, εκείνα τα αποδεικτικά στοιχεία, που θα τον βοηθήσουν να διαμορφώσει την κρίση του και να θεμελιώσει την επαγγελματική του γνώμη για την αξιοπιστία των οικονομικών και λογιστικών καταστάσεων» (Κάντζος και Χονδράκη, 2006).

Σε αντίθεση με τον εξωτερικό, έρχεται ο εσωτερικός έλεγχος ο οποίος αποτελεί μία ανεξάρτητη, αντικειμενική και συμβουλευτική δραστηριότητα. Μέσω των τεχνικών και επιστημονικών προσεγγίσεων και της ορθής σχεδίασης και οργάνωσης αξιολογείται η λειτουργικότητα και αποδοτικότητα του οργανισμού. Παράλληλα, όμως προσθέτει αξία στις υπάρχουσες δραστηριότητες με σκοπό την αποτελεσματικότερη αποτίμηση και διαχείριση του επιχειρηματικού κινδύνου. Εάν η οικονομική οντότητα καταφέρει να εξαλείψει ή να περιορίσει σε σημαντικό βαθμό τον κίνδυνο αυτό τότε αυξάνονται οι πιθανότητες υλοποίησης των στρατηγικών στόχων της (ΠΑ, 2012).

Αν θέλουμε να αναλύσουμε τον ορισμό του εσωτερικού ελέγχου θα διαπιστώσουμε ότι αυτός έχει δύο μέρη. Πρώτον είναι συμβουλευτικός, αφού προσφέρει συμβουλές στην διοίκηση για αύξηση της αποδοτικότητας και αποτελεσματικότητας των δραστηριοτήτων και δεύτερον διαβεβαιωτικός, όταν συμφωνούν όλα με τα προβλεπόμενα. Κύρια αποστολή του εσωτερικού ελέγχου είναι να προσθέτει όλο και μεγαλύτερη αξία στον οργανισμό και να αξιοποιεί στο μέγιστο βαθμό τους διαθέσιμους πόρους, με το λιγότερο δυνατό κόστος. Συμπερασματικά γίνεται εύκολα κατανοητό ότι ο εσωτερικός έλεγχος λειτουργεί ως Σύμβουλος της Διοίκησης με σκοπό την



υλοποίηση του οράματος και των στόχων της, και όχι ως ένας μηχανισμός ελέγχου με σκοπό να τιμωρήσει (Penini and Carmeli, 2010).

Στην δικιά μας περίπτωση λοιπόν εύλογα γεννάται το ερώτημα κατά πόσο ο εσωτερικός έλεγχος στον στρατό ξηράς φέρει απευθείας υπαγωγή στο ΓΕΣ. Το ερευνητικό ερώτημα αυτό καλούνται να το απαντήσουν οι συμμετέχοντες στο ερωτηματολόγιο.

Ωστόσο για να υλοποιήσει ο ίδιος ο εσωτερικός έλεγχος τον στόχο του και την αποστολή του κρίνεται αναγκαίο να βρίσκεται στην ιεραρχική πυραμίδα διοίκησης μίας οικονομικής οντότητας δίπλα ή όσο πιο κοντά γίνεται τουλάχιστον στην Διοίκηση. Με αυτόν τον τρόπο μόνο θα αποτελεί σύμβουλο αυτής και θα διαθέτει την απαιτούμενη αποδοχή και ανεξαρτησία (Coderre, 2009).

### 3.3 ΕΡΕΥΝΗΤΙΚΑ ΕΡΩΤΗΜΑΤΑ

Σχετικά με το θέμα της προστιθέμενης αξίας του εσωτερικού ελέγχου ασχολήθηκαν οι Mihret and Woldeyohannis (2008) προσπαθώντας με το άρθρο τους να σκιαγραφήσουν τα χαρακτηριστικά γνωρίσματα της προστιθέμενης αξίας εσωτερικού ελέγχου στην Αιθιοπία. Συγκεκριμένα εξετάστηκε ο τρόπος λειτουργίας του εσωτερικού ελέγχου εταιρείας του δημοσίου και τα δεδομένα της εμπειρικής έρευνας συγκεντρώθηκαν με δύο τρόπους. Πρώτον με ερωτηματολόγια που διανεμήθηκαν στους διευθυντές και τους εσωτερικούς ελεγκτές και δεύτερον μέσω μίας ημιδομημένης συνέντευξης που πάρθηκε από την εσωτερική διευθύντρια του τμήματος ελέγχου. Αφού ολοκληρώθηκε η έρευνα τα αποτελέσματά της έδειξαν ότι στην προκειμένη περίπτωση κυριαρχεί το μοντέλο ελέγχου ως «συμμόρφωση και τιμωρία» και όχι ο εσωτερικός έλεγχος που προσθέτει αξία. Εύλογα λοιπόν διατυπώθηκε το ερευνητικό ερώτημα στο ερωτηματολόγιό μου σχετικά με την προσθήκη αξίας στη παραγωγική διαδικασία των ελεγχόμενων οργάνων.

Οι Drogalas *et al.* (2016) προχώρησαν σε έρευνα σχετικά με την σχέση εταιρικής διακυβέρνησης, εσωτερικού ελέγχου και της επιτροπής του στην Ελλάδα.





Συγκεκριμένα ερευνήσαν την ποιότητα του ελέγχου και τον συμβουλευτικό ρόλο που προσφέρει στο νέο πεδίο εφαρμογής λογιστικού ελέγχου που είναι προσανατολισμένος στη διαχείριση και στη προσθήκη αξίας. Μέσω της χρήσης ερωτηματολογίου έγινε η συλλογή των δεδομένων και αναλύθηκαν χρησιμοποιώντας ανάλυση παλινδρόμησης. Το αποτέλεσμα που προέκυψε από την έρευνα ήταν η θετική σύνδεση της εταιρικής διακυβέρνησης με τον συμβουλευτικό ρόλο του εσωτερικού ελέγχου, τόσο στην ποιότητα του όσο και στην επιτροπή ελέγχου.

Το 2012 ο Aziz πραγματοποίησε έρευνα σχετικά με την σχέση που υπάρχει ανάμεσα στον εσωτερικό έλεγχο, την διαχείριση κινδύνου και την εταιρική διακυβέρνηση στο νόμο περί εταιριών της Μαλαισίας. Η έρευνα αποσκοπούσε στην εξέταση της βοήθειας που αποδίδουν οι νομοθετικές διατάξεις στις επιχειρήσεις για διαχείριση κινδύνων και εφαρμογή μηχανισμών εσωτερικού ελέγχου. Τα αποτελέσματα της έρευνας αυτής έδειξαν ότι με την πιστή τήρηση των νόμων οι εταιρείες μπορούν να αποκομίσουν πολλά οφέλη σε διαφορετικά επίπεδα δραστηριότητάς τους.

Λίγα χρόνια νωρίτερα, οι Castanheira *et al.* (2010) είχαν εξετάσει το θέμα του εσωτερικού ελέγχου και της διαχείρισης των επιχειρηματικών κινδύνων μίας εταιρείας. Προχώρησαν στην διεξαγωγή έρευνας με τη χρήση ερωτηματολογίου σε 96 επικεφαλής εταιριών εσωτερικού ελέγχου. Το αποτέλεσμα που προέκυψε από αυτή ήταν ότι η υιοθέτηση μίας προσέγγισης που θέτει ως βάση τον κίνδυνο είναι σημαντική σε ένα σχεδιασμό ετήσιου εσωτερικού ελέγχου. Μία ακόμη ανακάλυψη αποτέλεσε η έντονη συσχέτιση αυτού του ετήσιου προγραμματισμού ελέγχου με την μορφή που έχει η οικονομική οντότητα δημόσια ή ιδιωτική. Το ερευνητικό ερώτημα που προέκυψε στην διπλωματική μου εργασία αφορούσε τον βαθμό συνεισφοράς του ελέγχου στην αντιμετώπιση και διαχείριση των κινδύνων που υπάρχουν στο Στρατό Ξηράς.

Οι Arena *et al.* (2006) με την έρευνα που πραγματοποίησαν προσπάθησαν να διερευνήσουν την επίδραση των θεσπισθέντων κανονισμών και του εσωτερικού ελέγχου στην ανάπτυξη μίας εταιρείας. Συγκεκριμένα η έρευνα διεξήχθη μέσω μιας πολλαπλής περιπτώσιολογικής μελέτης και η οποία συνέκρινε τα τμήματα εσωτερικού





ελέγχου έξι ιταλικών εταιρειών. Για τον λόγο αυτόν συγκεντρώθηκαν στοιχεία από συνεντεύξεις με επικεφαλής εσωτερικούς ελεγκτές, λαμβάνοντας παραδείγματα εκθέσεων εσωτερικού ελέγχου, εγγράφων πολιτικής και εταιρικών σημειωμάτων ενημέρωσης. Τα αποτελέσματα της παραπάνω έρευνας έδειξαν ότι ένας εσωτερικός έλεγχος μπορεί να έχει ποικίλα χαρακτηριστικά και επίσης ότι συσχετίζεται άμεσα με τα θεσμικά πλαίσια και τους κανονισμούς τους οποίους τείνουν να υπακούσουν οι επιχειρήσεις.

Μερικά χρόνια αργότερα οι Jones *et al.* (2017) πραγματοποίησαν μελέτη σχετικά με την αλλαγή νομοθεσιών και κανονισμών και τον επηρεασμό της υπηρεσίας εσωτερικού ελέγχου. Για την έρευνα αυτή χρησιμοποιήθηκαν συγκεκριμένες πτυχές των πλαισίων της λογιστικής διαχείρισης και οργανωτικής αλλαγής. Επίσης έγινε χρήση της μεθόδου μελέτης περιπτώσεων προκειμένου να εξεταστεί και να αναλυθεί το αντίκτυπο αυτών των αλλαγών σε οχτώ συγκεκριμένους οργανισμούς. Τα αποτελέσματα της μελέτης αυτής έδειξαν ότι τέτοιες αλλαγές επηρεάζουν τόσο το ίδιο τον οργανισμό όσο και τους ανθρώπους που εργάζονται σε αυτόν. Συνεπώς κάτι τέτοιο μπορεί να φέρει την αντίδραση είτε την ανταπόκριση συνολικά του οργανισμού. Το ερευνητικό ερώτημα που γεννήθηκε με αφορμή τις δύο παραπάνω έρευνες έχει να κάνει με την σχέση που έχει ο εσωτερικός έλεγχος στον στρατό ξηράς με την κείμενη νομοθεσία που ισχύει και τους κανονισμούς.

Ο Naumenko (2017) πραγματοποίησε ανάλυση των μηχανισμών εσωτερικού ελέγχου σε στρατιωτικές μονάδες της Εθνικής Φρουράς της Ουκρανίας και παράθεσε τα αποτελέσματά του στο άρθρο του. Συγκεκριμένα ιδιαίτερη βαρύτητα δίνεται στον τρόπο με τον οποίο έχει σχεδιαστεί ο εσωτερικός έλεγχος στο στράτευμα καθώς και στους κανονισμούς – νόμους που ισχύουν σε περίπτωση εφαρμογής τους. Το συμπέρασμα στο οποίο καταλήγει είναι ότι ο εσωτερικός έλεγχος φέρει ικανοποιητικά αποτελέσματα για τις ένοπλες δυνάμεις της Ουκρανίας ενώ οι στρατιωτικές μονάδες που ελέγχονται ασκούν σωστά στην πλειοψηφία τους τα καθήκοντά τους.



Ο Cruitt (1965) πραγματοποίησε έρευνα σχετικά με τον εσωτερικό έλεγχο και τον ρόλο του ελεγκτή στον στρατό των ΗΠΑ. Ειδικότερα δόθηκε έμφαση στον έλεγχο των δημόσιων συμβάσεων και στην αξιολόγηση της αποτελεσματικότητας του τμήματος προμηθειών των ενόπλων δυνάμεων. Ουσιαστικά μελετήθηκε η εκτίμηση των κρατικών δαπανών και αναλύθηκε το κόστος και οι τιμές των παρεχόμενων υπηρεσιών. Για την έρευνα χρησιμοποιήθηκαν στοιχεία των ελέγχων που πραγματοποιήθηκαν σε οικονομικά και επιχειρησιακά ζητήματα. Στόχο του αναλυτή αποτέλεσε η εικόνα των πιστώσεων που δόθηκαν για ανάλωση αλλά και οι πόροι που χρησιμοποιήθηκαν στις εν λόγω διαδικασίες.

Τέλος ο Filimon (2016) στα πλαίσια της διεργασίας της παγκοσμιοποίησης, της δυναμικής του διεθνούς περιβάλλοντος ασφαλείας και της ασταμάτητης ανάγκης για προσέλκυση ευρωπαϊκών κονδυλίων το 2014-2020, ερεύνησε το ρόλο που θα διαδραμάτιζε το υπουργείο άμυνας της Ρουμανίας στο NATO και στην Ευρωπαϊκή Ένωση. Έτσι παρακολουθείται και ερμηνεύεται ο τρόπος χρήσης των δημόσιων πόρων από την μεριά του στρατού και μέσω του εσωτερικού ελέγχου αξιολογείται η σωστή χρήση των παρεχόμενων κονδυλίων. Στα αποτελέσματα προκύπτουν η άμεση συσχέτιση του εσωτερικού ελέγχου με την εξοικονόμηση πόρων καθώς και η επίτευξη των γενικότερων χρηματοοικονομικών και επιχειρησιακών στόχων που είχαν τεθεί.

Με τα παραπάνω τρία ερευνητικά περιεχόμενα προκύπτει η σημαντική ανάγκη μελέτης του εσωτερικού ελέγχου στον στρατό ξηράς θέτοντας επί τούτου τα ζητήματα της επίτευξης των χρηματοοικονομικών στόχων του στρατού ξηράς, της αξιοκρατικότητας του συστήματος και της πιθανότητας βελτίωσης αυτού.



## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4: ΜΕΘΟΔΟΛΟΓΙΑ ΕΡΕΥΝΑΣ

### 4.1 ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Με την έναρξη του τέταρτου κεφαλαίου πραγματοποιείται και η ανάλυση του εμπειρικού μέρους της εργασίας μας σχετικά με τον στρατό Ξηράς. Ως αξιωματικός του οικονομικού σώματος των ενόπλων δυνάμεων θεώρησα σκόπιμο να πραγματοποιήσω την έρευνα στον τομέα της εργασίας μου προκειμένου να παρατηρήσω αυτά που πιστεύουν σε γενικές γραμμές οι συνάδελφοι μου σχετικά με την λειτουργικότητα και την αποδοτικότητα του εσωτερικού ελέγχου στο εργασιακό πλαίσιο του στρατού.

Με την μελέτη που πραγματοποίησα θα προσπαθήσω να σας αναδείξω την σημαντικότητα του εσωτερικού ελέγχου στις Ένοπλες Δυνάμεις και πως αυτός συμβάλει στην αντιμετώπιση πιθανών κινδύνων και απειλών, στην βελτίωση και ανάπτυξη των οικονομικών του δραστηριοτήτων και τέλος στην παροχή συμβουλών προς τα αρμόδια στελέχη. Θα εξετάσουμε πως επιτυγχάνεται η αποτελεσματική άσκηση των καθηκόντων από τα στελέχη και αν ο εσωτερικός έλεγχος μπορεί να αποτελέσει ένα συμβουλευτικό εργαλείο για μία διοίκηση προκειμένου να αναβαθμίσει και να αναπτύξει τις υφιστάμενες διαδικασίες με τελικό σκοπό την επίτευξη του οράματος και των στόχων του Στρατού Ξηράς.

Στην ενότητα ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ που βρίσκεται στο τέλος της διπλωματικής εργασίας υπάρχει το ερωτηματολόγιο το οποίο και απαντήθηκε από τους συναδέλφους μου.

### 4.2 ΠΛΗΘΥΣΜΟΣ-ΔΕΙΓΜΑ

Λόγω του γεγονότος ότι κάθε είδος ελέγχου στο εσωτερικό του στρατού πραγματοποιείται αποκλειστικά από άτομα που φέρουν την ειδικότητα του οικονομικού το ερωτηματολόγιο δόθηκε αποκλειστικά σε άτομα του οικονομικού. Ο συνολικός αριθμός των συναδέλφων μου που απάντησε το ερωτηματολόγιο είναι 40 και συγκεκριμένα οι 8 εξ' αυτών είναι υπαξιωματικοί ενώ οι υπόλοιποι 32 αξιωματικοί. Με αυτόν τον τρόπο θα μπορέσουμε να καταλήξουμε σε ασφαλή συμπεράσματα



σχετικά με τον εσωτερικό έλεγχο, δηλαδή από άτομα που έχουμε άμεση σχέση με αυτόν.

#### 4.3 ΕΡΩΤΗΜΑΤΟΛΟΓΙΟ ΕΡΕΥΝΑΣ

Το ερωτηματολόγιο δημιουργήθηκε από έμμενα ύστερα από εμπειρική μελέτη σχετικά με τον τρόπο διενέργειας του εσωτερικού ελέγχου στον στρατό ξηράς αλλά και μετά από συζήτηση με έμπειρους αξιωματικούς από το συγκεκριμένο χώρο. Σχετικά με τις ερωτήσεις που καλούνται να απαντήσουν οι συμμετέχοντες, είναι κλειστού τύπου και πολλαπλής επιλογής μέσω της πενταβάθμιας βαθμολογικής κλίμακας Likert., κατά την οποία ο ερωτώμενος εκφράζει κλιμακωτά τον βαθμό συμφωνίας ή διαφωνίας του σχετικά με το ερώτημα που τίθεται.

Στο μέρος Α του ερωτηματολογίου υπάρχουν ερωτήσεις σχετικά με τα γενικά χαρακτηριστικά του ατόμου που απαντάει το ερωτηματολόγιο. Συγκεκριμένα υπάρχουν 3 ερωτήσεις που μας δίνονται οι πληροφορίες σχετικά με την βαθμίδα που κατατάσσεται ο ερωτώμενος ανάλογα με τον βαθμό του, τα χρόνια που ασκεί κάποιο είδος ελέγχου αλλά και την αρμόδια υπηρεσία στην οποία βρίσκεται. Στην συνέχεια έρχεται το Β μέρος το οποίο σχετίζεται με τον ρόλο του εσωτερικού ελέγχου στον στρατό ξηράς. Συγκεκριμένα ο ερωτώμενος καλείται να επιλέξει κλιμακωτά κατά πόσο πιστεύει ότι ο εσωτερικός έλεγχος διασφαλίζει την συμμόρφωση με την κείμενη νομοθεσία, αν υπάρχει συμμόρφωση με τα Πρότυπα Επαγγελματικής Εφαρμογής και αν έχει υπαγωγή απευθείας στην ανώτατη διοίκηση. Τέλος ολοκληρώνεται το Β μέρος με τον αν επιτυγχάνεται η αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου σύμφωνα με τη διοίκηση. Τελευταίο είναι το Γ μέρος το οποίο αναφέρεται στους στόχους και ξεκινάει με το αν υπάρχει καταλογισμός ευθυνών στα αρμόδια όργανα σε περιπτώσεις που είναι τα ίδια υπαίτιοι. Συνεχίζει με την ύπαρξη ή όχι σεμιναρίων ελέγχου από την ιεραρχία και καταλήγει στην επίτευξη των χρηματοοικονομικών και επιχειρησιακών στόχων των ενόπλων δυνάμεων. Έτσι ολοκληρώνεται συνολικά και το ερωτηματολόγιο.



## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5: ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΕΡΕΥΝΑΣ

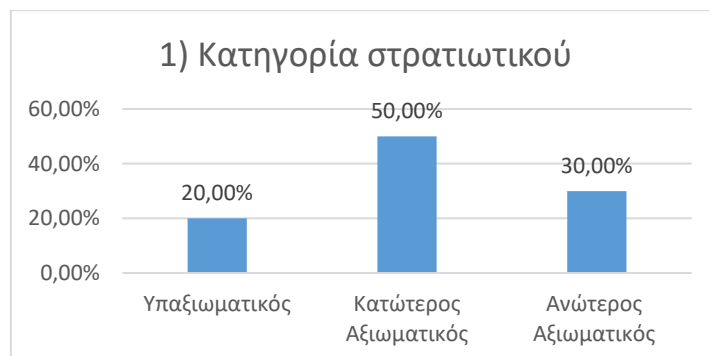
Για την ανάλυση των αποτελεσμάτων μου χρησιμοποίησα το πρόγραμμα του EXCEL προκειμένου να καταχωρήσω τις απαντήσεις. Αφού λοιπόν συγκέντρωσα τα δεδομένα, ακολούθησε για κάθε ερώτηση του ερωτηματολογίου η εξαγωγή του μέσου όρου, της συχνότητας των απαντήσεων και του αντίστοιχου ποσοστού. Τα δεδομένα αυτά θα παρουσιαστούν στην παρακάτω ανάλυση με την μορφή πινάκων και διαγραμμάτων.

Η παρουσίαση θα ξεκινήσει με το Α μέρος του ερωτηματολογίου στο οποίο υπάρχουν 3 ερωτήσεις σχετικά με τα γενικά χαρακτηριστικά των συμμετεχόντων στην έρευνα. Πιο συγκεκριμένα για την ερώτηση 1 που αφορά την κατηγορία του αξιωματικού ανάλογα με τον βαθμό έχουμε τον παρακάτω πίνακα:

<b>1. Σε ποια κατηγορία στρατιωτικού τοποθετείστε ανάλογα με τον βαθμό σας;</b>		
	Ποσοστό	Συχνότητα
Υπαξιωματικός	20,00%	8
Κατώτερος Αξιωματικός	50,00%	20
Ανώτερος Αξιωματικός	30,00%	12
	<b>100,00%</b>	<b>40</b>

Πίνακας 1: Κατηγορία στρατιωτικού

Παρατηρούμε ότι το 80% των ερωτώμενων είναι αξιωματικοί ενώ το 20% υπαξιωματικοί. Συγκεκριμένα οι 20 από τους 32 αξιωματικούς είναι κατώτεροι ενώ οι υπόλοιποι ανώτεροι αξιωματικοί δηλαδή ταγματάρχες και συνταγματάρχες. Ακολουθεί και η διαγραμματική απεικόνιση.



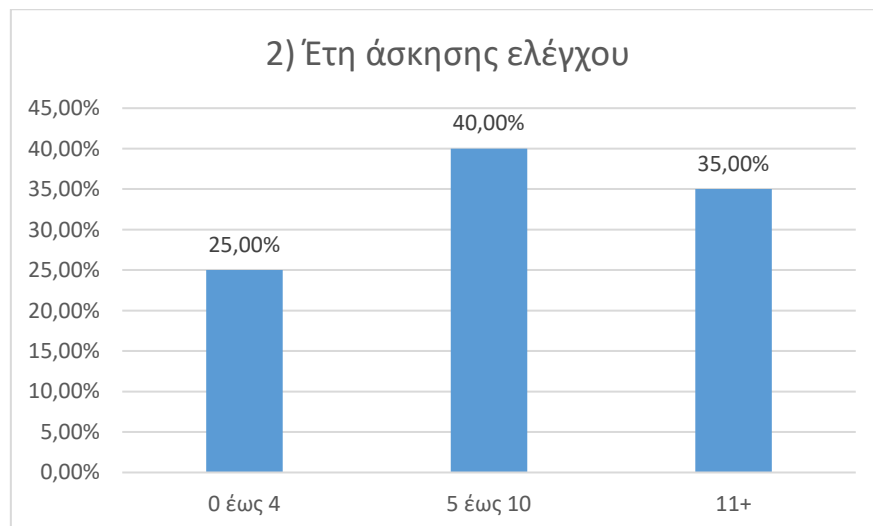
Διάγραμμα 1: Κατηγορία στρατιωτικού

Στην 2<sup>η</sup> ερώτηση σχετικά με τα χρόνια που ασκούν κάποια είδη ελέγχου έχουμε τα αποτελέσματά της στο δεύτερο πίνακα:

<b>2. Πόσα έτη ασκείται κάποιο είδος ελέγχου;</b>		
	Ποσοστό	Συχνότητα
0 έως 4	25,00%	10
5 έως 10	40,00%	16
11+	35,00%	14
	<b>100,00%</b>	<b>40</b>

Πίνακας 2: Έτη άσκησης ελέγχου

Το μεγαλύτερο ποσοστό 40% στον αριθμό εκτελεί ελέγχους εδώ και 5 τουλάχιστον χρόνια ενώ το 35% δηλαδή οι 14 από τους 40 ασκούν ελέγχους για 11 και παραπάνω έτη, κάτι που προκύπτει και από τον αριθμό των ανώτερων αξιωματικών. Τέλος το 25%, το μικρότερο ποσοστό δηλαδή του δείγματος ασκεί ελέγχους το πολύ εδώ και τέσσερα χρόνια. Παρακάτω ακολουθεί και η διαγραμματική απεικόνιση των αποτελεσμάτων.



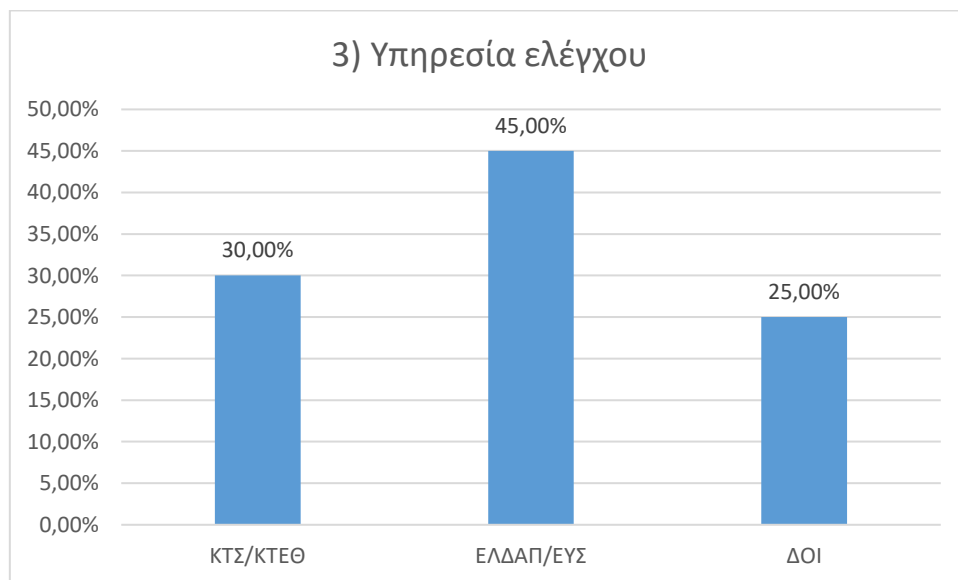
Διάγραμμα 2: Έτη άσκησης ελέγχου

Τελευταία ερώτηση του Α μέρους για τα γενικά χαρακτηριστικά είναι η 3<sup>η</sup> ερώτηση του ερωτηματολογίου που σχετίζεται με την υπηρεσία στην οποία ασκούν τα καθήκοντά τους οι ερωτώμενοι. Τα αποτελέσματα φαίνονται στο παρακάτω πίνακάκι.

<b>3. Σε ποια υπηρεσία ασκείται τα καθήκοντά σας;</b>		
	Ποσοστό	Συχνότητα
ΚΤΣ/ΚΤΕΘ	30,00%	12
ΕΛΔΑΠ/ΕΥΣ	45,00%	18
ΔΟΙ	25,00%	10
	<b>100,00%</b>	<b>40</b>

Πίνακας 3: Υπηρεσία ελέγχου

Όπως παρατηρούμε οι 12 απάντησαν ότι βρίσκονται σε κεντρικό ταμείο ήτοι το 30%, οι 18 εργάζονται στα ελεγκτήρια δαπανών, ενώ οι 10 σε διεύθυνση οικονομικού (ΔΟΙ). Στη συνέχεια ακολουθεί και η διαγραμματική απεικόνιση και κατά αυτόν τον τρόπο ολοκληρώνεται και το Α μέρος του ερωτηματολογίου.



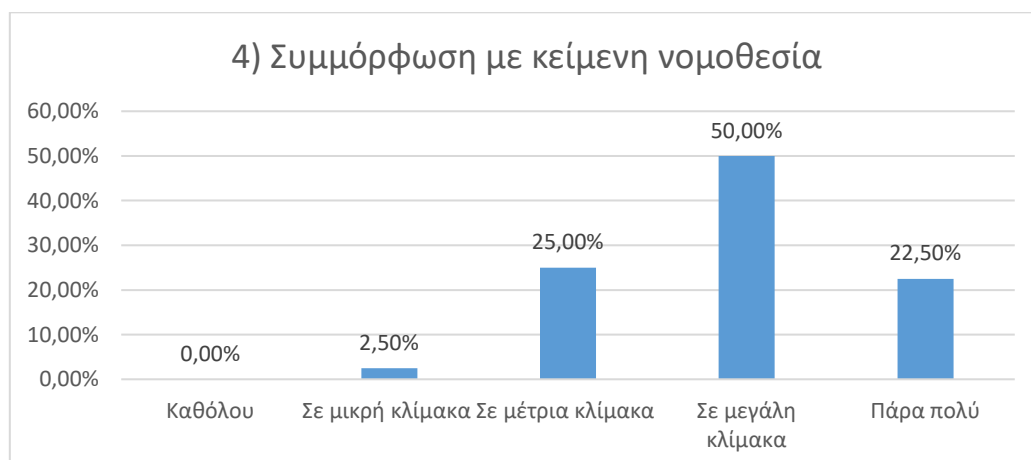
Διάγραμμα 3: Υπηρεσία ελέγχου

Με το πέρας του Α μέρους έχουμε το Β μέρος του ερωτηματολογίου σχετικά με τον ρόλο του εσωτερικού ελέγχου στον ΣΞ. Αυτό ξεκινάει με την ερώτηση 4 σχετικά με την συμμόρφωση με την κείμενη νομοθεσία. Ο μέσος όρος προκύπτει αφού δώσουμε στην κάθε απάντηση τους αριθμούς 1 έως 5 ξεκινώντας από το «Καθόλου». Αθροίζοντας τα γινόμενα κάθε συχνότητας με τον αντίστοιχο αριθμό (1 έως 5) και διαιρώντας τον αριθμό αυτόν με το σύνολο του δείγματος προκύπτει ο μέσος όρος. Τα αποτελέσματα της 4<sup>ης</sup> ερώτησης παρατίθενται στο παρακάτω πίνακάκι:

<b>4. Ο εσωτερικός έλεγχος διασφαλίζει τη συμμόρφωση με την κείμενη νομοθεσία.</b>		
	Ποσοστό	Συχνότητα
Καθόλου	0,00%	0
Σε μικρή κλίμακα	2,50%	1
Σε μέτρια κλίμακα	25,00%	10
Σε μεγάλη κλίμακα	50,00%	20
Πάρα πολύ	22,50%	9
	<b>100,00%</b>	<b>40</b>

Πίνακας 4: Συμμόρφωση με κείμενη νομοθεσία

Οι 20 στους 40 πιστεύουν ότι ο εσωτερικός έλεγχος διασφαλίζει την συμμόρφωση με την κείμενη νομοθεσία σε μεγάλη κλίμακα ενώ το 22,50% στο μέγιστο επίπεδο. Να σημειώσουμε ότι δεν υπάρχει κανείς που να επέλεξε την κατηγορία «καθόλου». Ο μέσος όρος της ερώτησης είναι 3,925. Συνεπώς αυτό αποτελεί «παράσημο» για τον έλεγχο. Παρακάτω υπάρχει και η διαγραμματική απεικόνιση των αποτελεσμάτων.



Διάγραμμα 4: Συμμόρφωση με κείμενη νομοθεσία



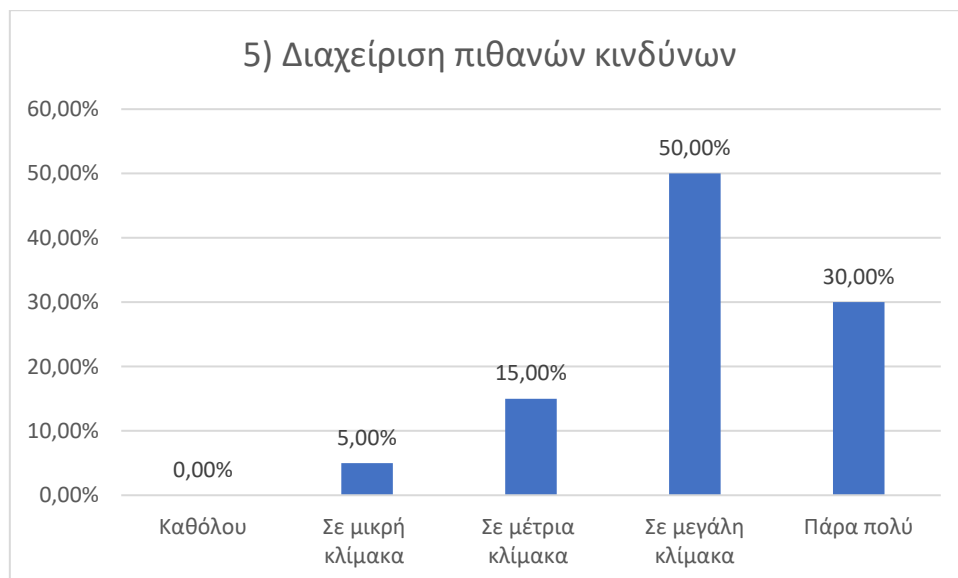
Για την 5<sup>η</sup> ερώτηση σχετικά με το εάν πιστεύουν ότι ο εσωτερικός έλεγχος συνεισφέρει στη διαχείριση πιθανών κινδύνων έχουμε τα παρακάτω αποτελέσματα σύμφωνα με τις απαντήσεις που μας δόθηκαν:

**5. Ο εσωτερικός έλεγχος συνεισφέρει στην διαχείριση πιθανών κινδύνων για το ΣΞ.**

	Ποσοστό	Συχνότητα
Καθόλου	0,00%	0
Σε μικρή κλίμακα	5,00%	2
Σε μέτρια κλίμακα	15,00%	6
Σε μεγάλη κλίμακα	50,00%	20
Πάρα πολύ	30,00%	12
	<b>100,00%</b>	<b>40</b>

Πίνακας 5: Διαχείριση πιθανών κινδύνων

Το 50% απάντησε ότι συνεισφέρει σε μεγάλη κλίμακα, ενώ μόνοι 2 πιστεύουν ότι η συνεισφορά γίνεται σε μικρό βαθμό. Επίσης υπάρχει ένα ποσοστό της 30% που θεωρεί ότι ο εσωτερικός έλεγχος συνεισφέρει στο μέγιστο βαθμό, γεγονός ιδιαίτερα ενθαρρυντικό. Παρατηρούμε ότι η πλειοψηφία κινείται ανάμεσα στην «μεγάλη κλίμακα» και «πάρα πολύ» κάτι που διαφαίνεται και από τον μέσο όρο που ισούται με 4,05. Ακολουθεί η διαγραμματική αναπαράσταση.



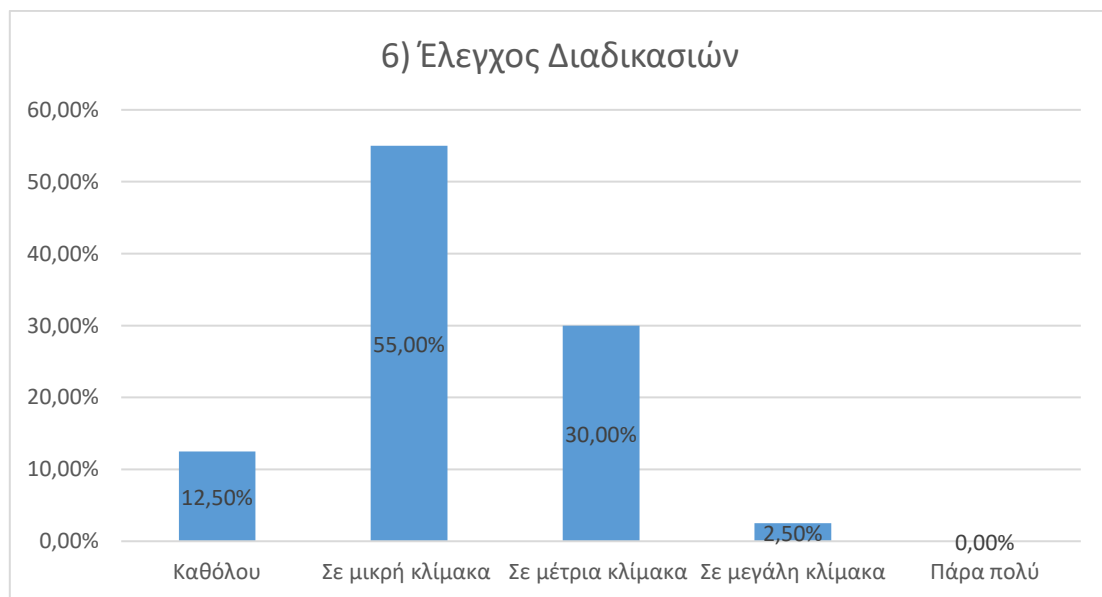
Διάγραμμα 5: Διαχείριση πιθανών κινδύνων

Στην συνέχεια για την 6<sup>η</sup> ερώτηση σχετικά με το αν ο εσωτερικός έλεγχος ελέγχει τις διαδικασίες που ακολουθούν τα υφιστάμενα όργανα, οι ερωτώμενοι απάντησαν τα εξής:

<b>6. Ο εσωτερικός έλεγχος ελέγχει τις διαδικασίες που ακολουθούν τα υφιστάμενα όργανα.</b>		
	Ποσοστό	Συχνότητα
Καθόλου	12,50%	5
Σε μικρή κλίμακα	55,00%	22
Σε μέτρια κλίμακα	30,00%	12
Σε μεγάλη κλίμακα	2,50%	1
Πάρα πολύ	0,00%	0
	<b>100,00%</b>	<b>40</b>

Πίνακας 6: Έλεγχος διαδικασιών

Το μεγαλύτερο ποσοστό 55% ήτοι 22 στους 40 θεωρούν ότι αυτό γίνεται σε μικρή κλίμακα ενώ κανένας δεν θεωρεί ότι αυτό γίνεται στο μέγιστο βαθμό. Το 30% απάντησε ότι οι διαδικασίες ελέγχονται σε μέτρια κλίμακα. Ακόμη μόνο 1 πιστεύει ότι αυτό γίνεται σε μεγάλο βαθμό. Ο μέσος όρος απάντησης είναι 2,225. Ακολουθεί και η διαγραμματική ανάλυση της 6<sup>ης</sup> ερώτησης.



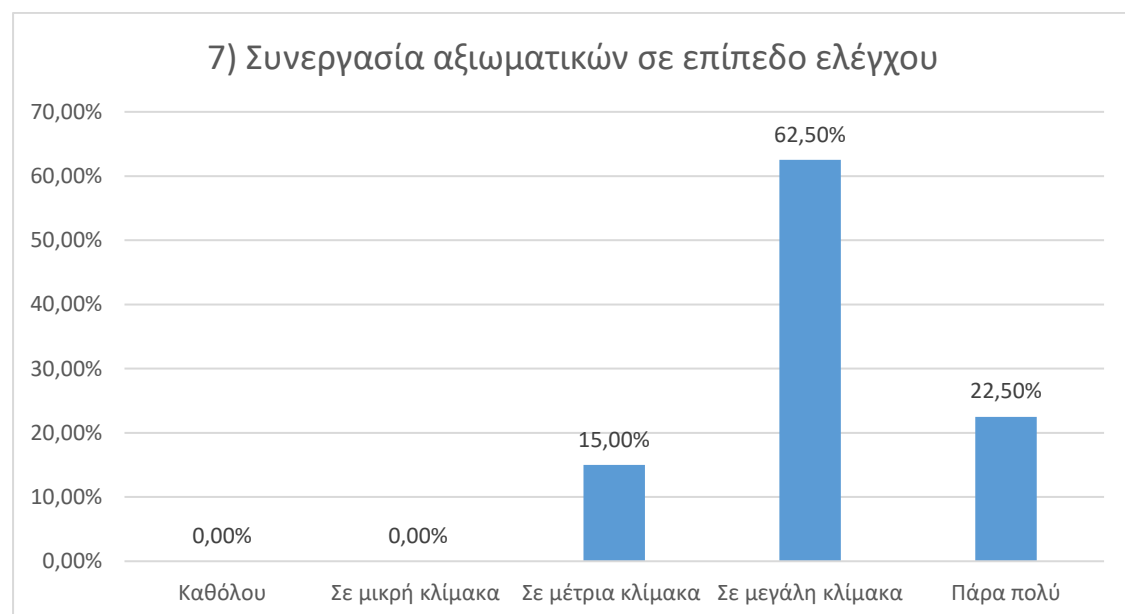
Διάγραμμα 6: Έλεγχος διαδικασιών

Ακολουθεί η ερώτηση 7 σχετικά με την ύπαρξη συνεργασίας ανάμεσα στους αξιωματικούς για την άσκηση ελέγχου όπου το απαιτούν οι περιστάσεις κατά την διάρκεια της εργασίας τους. Απαντήθηκαν τα ακόλουθα:

<b>7. Υπάρχει συνεργασία μεταξύ των αξιωματικών που ασκούν τον έλεγχο.</b>		
	Ποσοστό	Συχνότητα
Καθόλου	0,00%	0
Σε μικρή κλίμακα	0,00%	0
Σε μέτρια κλίμακα	15,00%	6
Σε μεγάλη κλίμακα	62,50%	25
Πάρα πολύ	22,50%	6
	<b>100,00%</b>	<b>40</b>

Πίνακας 7: Συνεργασία αξιωματικών σε επίπεδο ελέγχου

Η συντριπτική πλειοψηφία θεωρεί ότι αυτή η συνεργασία επιτυγχάνεται σε μεγάλη κλίμακα ήτοι το 62,5%, ενώ οι 6 από τους 40 θεωρούν ότι επιτυγχάνεται στο μέγιστο επίπεδο. Ιδιαίτερα δεν υπάρχει κανείς που να επέλεξε σαν απάντηση το «καθόλου» και «σε μικρή κλίμακα». Ο μέσος όρος απάντησης κινείται στην απάντηση «μεγάλη κλίμακα» με 4,075 γεγονός ενθαρρυντικό για τη λειτουργία του στρατού ξηράς. Ακολουθεί και η διαγραμματική αναπαράσταση.



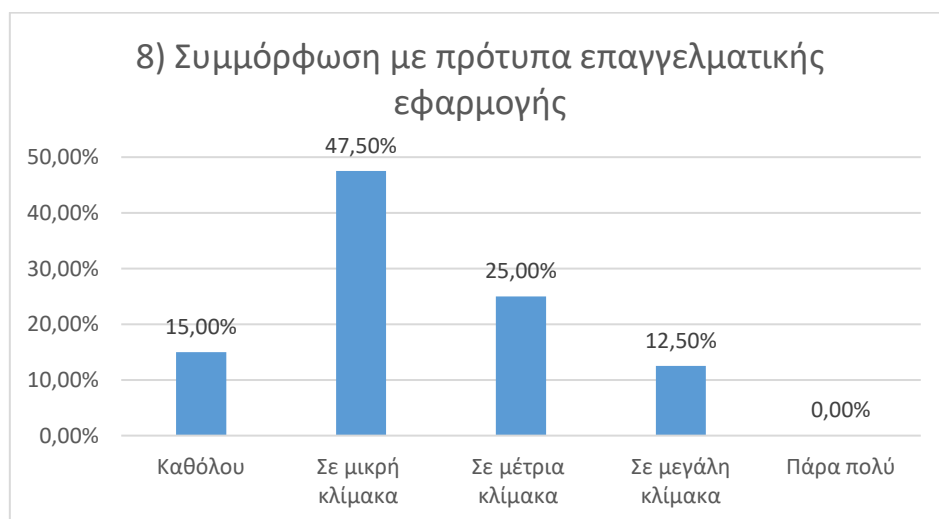
Διάγραμμα 7: Συνεργασία αξιωματικών σε επίπεδο ελέγχου

Σχετικά με τον βαθμό στον οποίο συμμορφώνεται ο εσωτερικός έλεγχος με τα Πρότυπα Εφαρμογής του Εσωτερικού Ελέγχου όπως φαίνεται στην ερώτηση 8 έχουμε το παρακάτω πινακάκι:

<b>8. Υπάρχει συμμόρφωση με τα Πρότυπα Επαγγελματικής εφαρμογής του Εσωτερικού Ελέγχου.</b>		
	Ποσοστό	Συχνότητα
Καθόλου	15,00%	6
Σε μικρή κλίμακα	47,50%	19
Σε μέτρια κλίμακα	25,00%	10
Σε μεγάλη κλίμακα	12,50%	5
Πάρα πολύ	0,00%	0
	<b>100,00%</b>	<b>40</b>

Πίνακας 8: Συμμόρφωση με πρότυπα επαγγελματικής εφαρμογής

Το 47,5% δηλαδή οι 19 στους 40 θεωρούν ότι αυτό συμβαίνει σε μικρή κλίμακα ενώ ακόμη 6 θεωρούν ότι αυτό δεν συμβαίνει καθόλου. Επίσης υπάρχει και ένα 25% που θεωρεί ότι η συμμόρφωση πραγματοποιείται σε μέτριο βαθμό. Τέλος μόνο 5 άτομα δηλαδή το 12,5% θεωρεί ότι συμβαίνει αυτή η συμμόρφωση σε μεγάλη κλίμακα. Με μέσο όρο το 2,35 θα πρέπει να γίνουν προσπάθειες για μεγαλύτερη συμμόρφωση. Ακολουθεί η διαγραμματική απεικόνιση των αποτελεσμάτων.



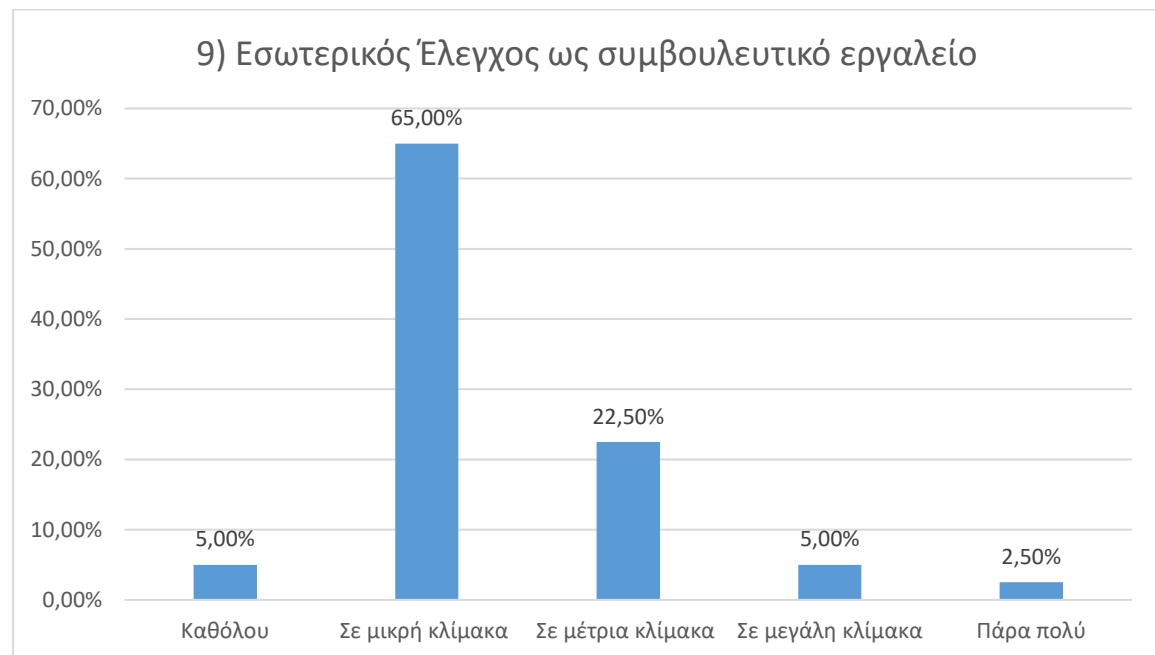
Διάγραμμα 8: Συμμόρφωση με πρότυπα επαγγελματικής εφαρμογής

Στην ερώτηση 9 σχετικά με τον αν ο εσωτερικός έλεγχος αποτελεί συμβουλευτικό εργαλείο για την διοίκηση, το παρακάτω πινακάκι παρουσιάζει τα αποτελέσματά της:

<b>9. Ο εσωτερικός έλεγχος αποτελεί συμβουλευτικό εργαλείο της Ιεραρχίας και των στελεχών.</b>		
	Ποσοστό	Συχνότητα
Καθόλου	5,00%	2
Σε μικρή κλίμακα	65,00%	26
Σε μέτρια κλίμακα	22,50%	9
Σε μεγάλη κλίμακα	5,00%	2
Πάρα πολύ	2,50%	1
	<b>100,00%</b>	<b>40</b>

Πίνακας 9: Εσωτερικός Έλεγχος ως συμβουλευτικό εργαλείο

Η πλειοψηφία δηλαδή τα 26 άτομα θεωρούν ότι αυτό συμβαίνει σε μικρή κλίμακα. Το 22,5% πιστεύει ότι κάτι τέτοιο πραγματοποιείται σε «μέτρια κλίμακα», ενώ μόλις 2 άτομα σε μεγάλο βαθμό. Τέλος άλλα 2 άτομα θεωρούν ότι αυτό δεν επιτυγχάνεται σε κανένα βαθμό. Με μέσο όρο το 2,35 παρατηρούμε ότι οι ερωτούμενοι κινούνται ανάμεσα στις απαντήσεις «μικρή» και «μέτρια» κλίμακα. Ακολουθεί και η διαγραμματική απεικόνιση των αποτελεσμάτων.



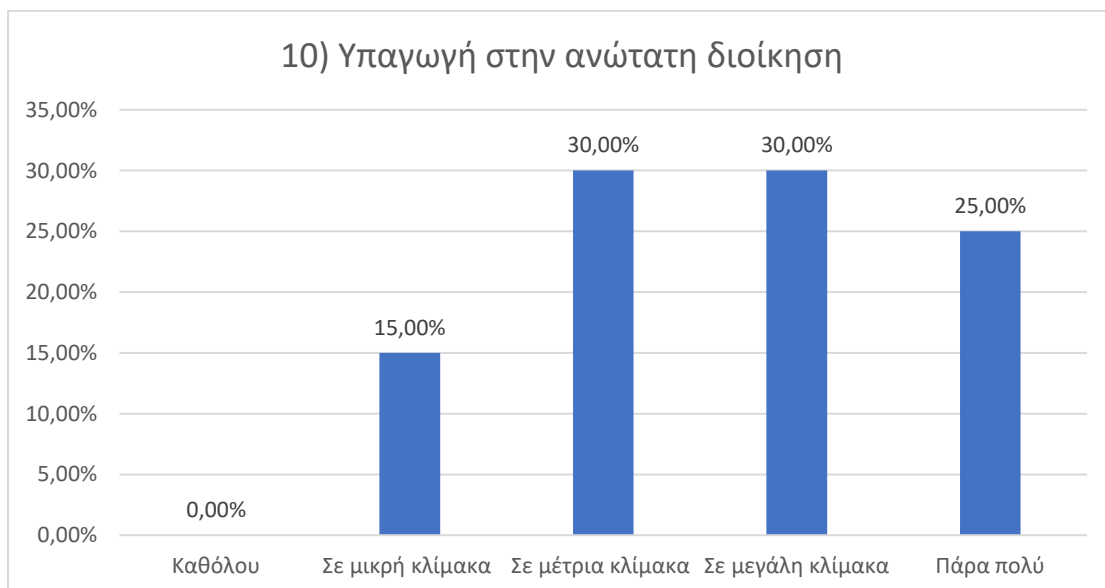
Διάγραμμα 9: Εσωτερικός Έλεγχος ως συμβουλευτικό εργαλείο

Στο πίνακα που ακολουθεί για την ερώτηση 10 σχετικά με της απευθείας υπαγωγή του εσωτερικού ελέγχου στην ιεραρχία του ΓΕΣ έχουμε τα παρακάτω αποτελέσματα.

<b>10. Υπάγεται απευθείας στην ανώτατη διοίκηση.</b>		
	Ποσοστό	Συχνότητα
Καθόλου	0,00%	0
Σε μικρή κλίμακα	15,00%	6
Σε μέτρια κλίμακα	30,00%	12
Σε μεγάλη κλίμακα	30,00%	12
Πάρα πολύ	25,00%	10
	<b>100,00%</b>	<b>40</b>

Πίνακας 10: Υπαγωγή εσωτερικού ελέγχου στην ανώτατη διοίκηση

Όπως παρατηρούμε οι απαντήσεις είναι μοιρασμένες αφού 12 ερωτώμενοι απάντησαν για την υπαγωγή αυτή ότι συμβαίνει σε μεσαίο βαθμό και άλλοι 12 σε «μεγάλη κλίμακα». Τέλος ένα 25% θεωρεί ότι αυτή πραγματοποιείται στο μέγιστο βαθμό και ένα 15% σε «μικρή κλίμακα». Με μέσο όρο το 3,65 οι ερωτώμενοι συγκλίνουν στην απάντηση «μεγάλη κλίμακα» κάτι που αποτελεί ενθαρρυντικό στοιχείο για τον έλεγχο. Ακολουθεί η διαγραμματική αναπαράσταση των απαντήσεων.



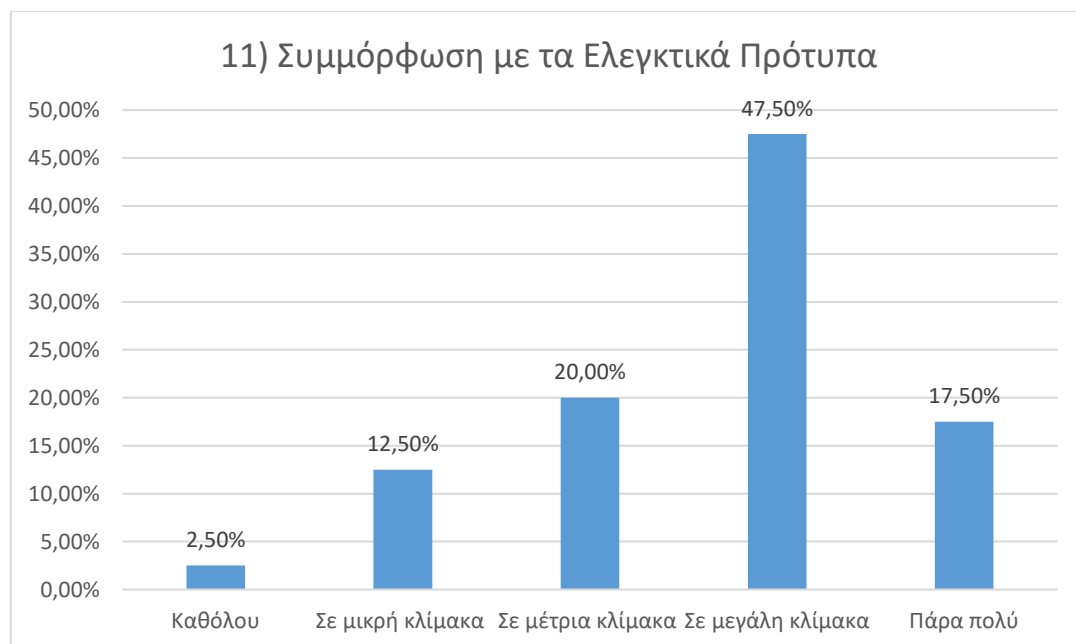
Διάγραμμα 10: Υπαγωγή εσωτερικού ελέγχου στην ανώτατη διοίκηση

Στην συνέχεια ακολουθεί ο πίνακας για την ερώτηση 11 σχετικά με υποκείμενη συμμόρφωση του εσωτερικού ελέγχου στα ελεγκτικά πρότυπα.

<b>11. Υπάρχει συμμόρφωση με τα Ελεγκτικά Πρότυπα.</b>		
	Ποσοστό	Συχνότητα
Καθόλου	2,50%	1
Σε μικρή κλίμακα	12,50%	5
Σε μέτρια κλίμακα	20,00%	8
Σε μεγάλη κλίμακα	47,50%	19
Πάρα πολύ	17,50%	7
	<b>100,00%</b>	<b>40</b>

Πίνακας 11: Συμμόρφωση με τα Ελεγκτικά Πρότυπα

Σχεδόν οι μισοί ήτοι 47,5% απάντησαν ότι ο εσωτερικός έλεγχος συμμορφώνεται σε μεγάλη κλίμακα με τα ελεγκτικά πρότυπα ενώ μόλις ένας ότι δεν υπάρχει καμία συμμόρφωση. Γενικότερα υπήρχε μία γενικότερη κλίση προς την συμμόρφωση με αυτά, αφού άλλα 8 άτομα απάντησαν την «μεσαία κλίμακα» ενώ άλλα 7 άτομα τον μέγιστο βαθμό. Μέσος όρος απάντησης το 3,65. Παρακάτω υπάρχει και η διαγραμματική ανάλυση.



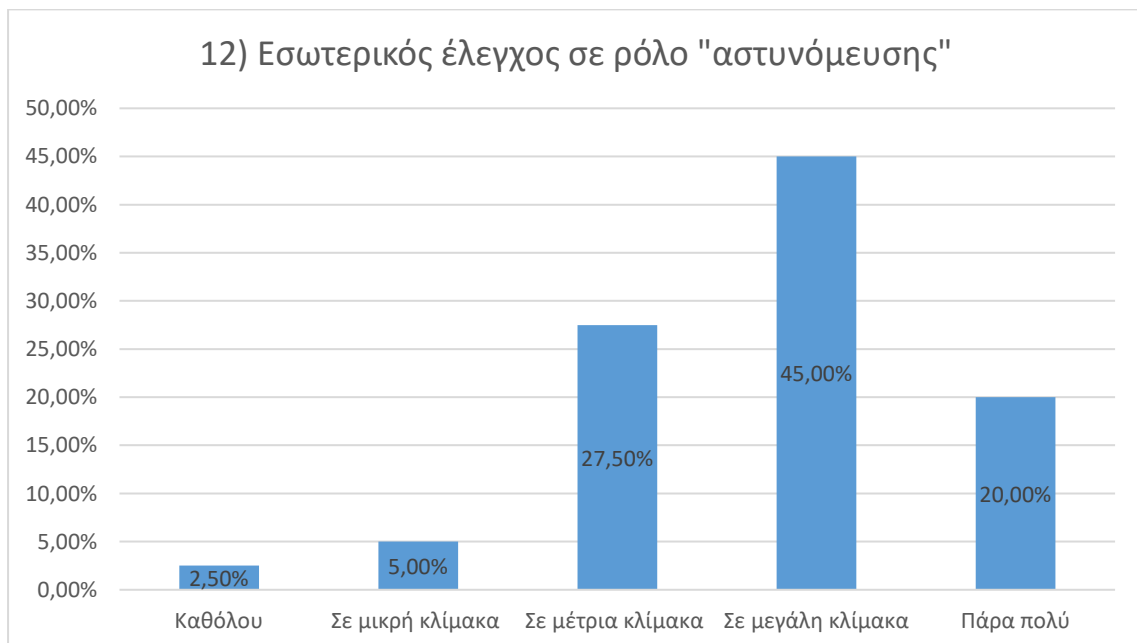
Διάγραμμα 11: Συμμόρφωση με τα Ελεγκτικά Πρότυπα

Στην ερώτηση σχετικά με τον αν ο εσωτερικός έλεγχος έχει κυρίως ρόλο «αστυνόμησης» για την επιβολή κυρώσεων στους παραβάτες ο πίνακας 12 δίνει τις ακόλουθες απαντήσεις.

<b>12) Ο εσωτερικός έλεγχος έχει ρόλο «αστυνόμησης» με στόχο την επιβολή κυρώσεων.</b>		
	Ποσοστό	Συχνότητα
Καθόλου	2,50%	1
Σε μικρή κλίμακα	5,00%	2
Σε μέτρια κλίμακα	27,50%	11
Σε μεγάλη κλίμακα	45,00%	18
Πάρα πολύ	20,00%	8
	<b>100,00%</b>	<b>40</b>

Πίνακας 12: Εσωτερικός έλεγχος σε ρόλο "αστυνόμησης"

Το 65% δηλαδή οι 26 από τους 40 βλέπουμε να συμφωνούν με αυτό πάρα πολύ ή σε μεγάλη κλίμακα. Αντίθετα μόνο 1 άτομο πιστεύει ότι αυτό δεν συμβαίνει καθόλου ενώ 2 σε «μικρή κλίμακα». Με μέσο όρο το 3,75 οι ερωτώμενοι συγκλίνουν στην άποψη ότι ο εσωτερικός έλεγχος έχει «ρόλο αστυνόμησης» σε «μεγάλη κλίμακα» κάτι που δεν είναι και το καλύτερο για έναν έλεγχο. Ακολουθεί και η διαγραμματική απεικόνιση των αποτελεσμάτων.



Διάγραμμα 12: Εσωτερικός έλεγχος σε ρόλο «αστυνόμησης»

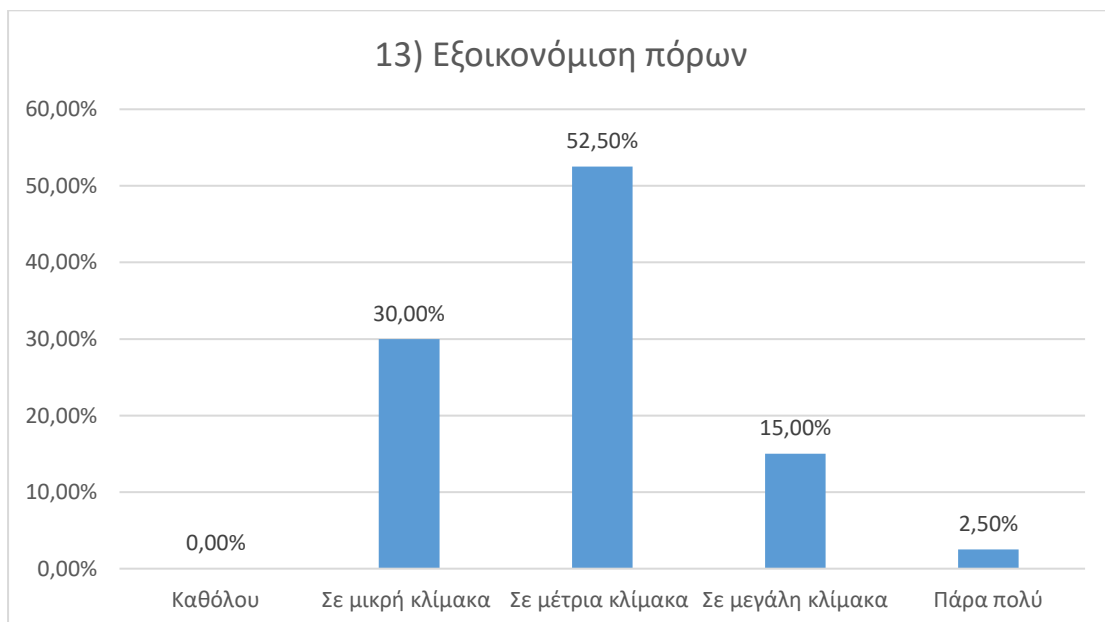


Στην προτελευταία ερώτηση του Β μέρους σχετικά με την εξοικονόμηση πόρων έχουμε τον ακόλουθο πίνακα.

<b>13) Υπάρχει εξοικονόμηση πόρων με την εφαρμογή ελέγχου.</b>		
	Ποσοστό	Συχνότητα
Καθόλου	0,00%	0
Σε μικρή κλίμακα	30,00%	12
Σε μέτρια κλίμακα	52,50%	21
Σε μεγάλη κλίμακα	15,00%	6
Πάρα πολύ	2,50%	1
	<b>100,00%</b>	<b>40</b>

Πίνακας 13: Εξοικονόμηση πόρων

Παραπάνω από τους μισούς θεωρούν ότι η εφαρμογή εσωτερικού ελέγχου συνεισφέρει στην εξοικονόμηση πόρων σε μέτρια κλίμακα ενώ οι 12 σε μικρό βαθμό. Αντίθετα μόλις οι 6 θεωρούν ότι αυτό συμβαίνει σε μεγάλο βαθμό. Τέλος μόνο ένας ήτοι το 2,5% του δείγματος πιστεύει ότι κάτι τέτοιο συμβαίνει στο μέγιστο βαθμό. Μέσος όρος απάντησης λοιπόν η 3<sup>η</sup> σε «μεσαία κλίμακα». Παρακάτω υπάρχει και τα διάγραμμα των απαντήσεων για το ερώτημα 13.



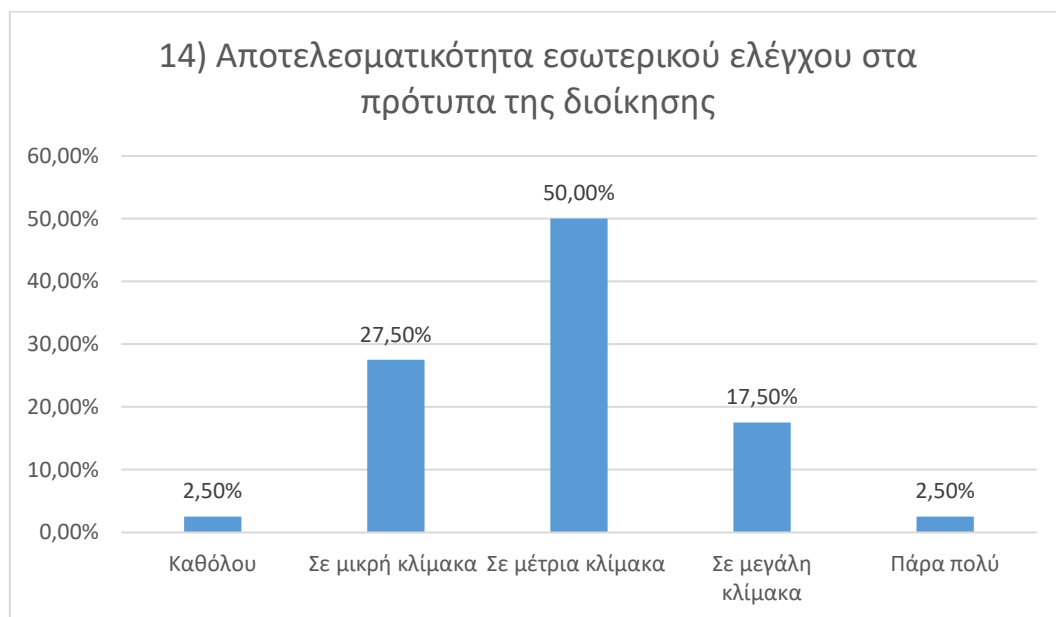
Διάγραμμα 13: Εξοικονόμηση πόρων

Τέλος για την 14<sup>η</sup> ερώτηση και τελευταία του Β μέρους σχετικά με το αν επιτυγχάνεται η αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου σύμφωνα με τα πρότυπα του ΓΕΣ παρατηρούμε ότι:

<b>14)Επιτυγχάνεται η αποτελεσματικότητα του Εσωτερικού Ελέγχου σύμφωνα με τη διοίκηση.</b>		
	Ποσοστό	Συχνότητα
Καθόλου	2,50%	1
Σε μικρή κλίμακα	27,50%	11
Σε μέτρια κλίμακα	50,00%	20
Σε μεγάλη κλίμακα	17,50%	7
Πάρα πολύ	2,50%	1
	<b>100,00%</b>	<b>40</b>

Πίνακας 14: Αποτελεσματικότητα εσωτερικού ελέγχου στα πρότυπα της διοίκησης

Οι μισοί από τους 40 απάντησαν ότι επιτυγχάνεται σε μέτριο βαθμό ενώ οι 11 σε μικρό. Αντίθετα μόλις 8 άτομα ήτοι το 20% θεωρούν ότι κάτι τέτοιο συμβαίνει «πάρα πολύ» ή σε μεγάλο βαθμό. Υπάρχει και ένα άτομο που πιστεύει στην μηδενική επίτευξη αποτελεσματικότητας. Μέσος όρος απάντησης το 2,9. Η ανάλυση φαίνεται και στο παρακάτω διάγραμμα:



Διάγραμμα 14: Αποτελεσματικότητα εσωτερικού ελέγχου στα πρότυπα της διοίκησης

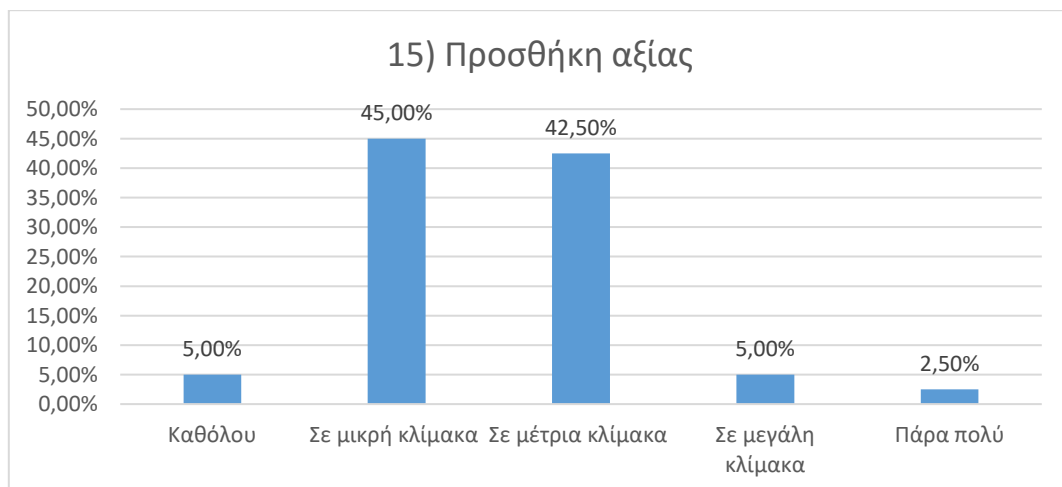
Με την ολοκλήρωση του Β μέρους του ερωτηματολογίου ακολουθεί το Γ με τις 7 τελευταίες ερωτήσεις οι οποίες αναφέρονται στους στόχους τους οποίους πετυχαίνει ο εσωτερικός έλεγχος.

Έτσι με την 15<sup>η</sup> ερώτηση σχετικά με το αν ο εσωτερικός έλεγχος προσθέτει αξία στην μελλοντική παραγωγική διαδικασία των ελεγχόμενων οργάνων από το παρακάτω πίνακάκι βλέπουμε ότι:

<b>15) Προσθέτει αξία στην μελλοντική παραγωγική διαδικασία των ελεγχόμενων οργάνων.</b>		
	Ποσοστό	Συχνότητα
Καθόλου	5,00%	2
Σε μικρή κλίμακα	45,00%	18
Σε μέτρια κλίμακα	42,50%	17
Σε μεγάλη κλίμακα	5,00%	2
Πάρα πολύ	2,50%	1
	<b>100,00%</b>	<b>40</b>

Πίνακας 15: Προσθήκη αξίας

Το 45% και το 42,50% δηλαδή οι 18 και 17 αντίστοιχα πιστεύουν ότι αυτό πραγματοποιείται σε «μικρή» και «μέτρια» κλίμακα αντίστοιχα, γεγονός ανησυχητικό καθώς ο εσωτερικός έλεγχος θα πρέπει να προσθέτει αξία στο μέγιστο βαθμό. Στα άκρα βρίσκονται μόνο 2 και 1 άτομα αντίστοιχα για τις επιλογές «καθόλου» και «πάρα πολύ». Ακολουθεί η διαγραμματική απεικόνιση.



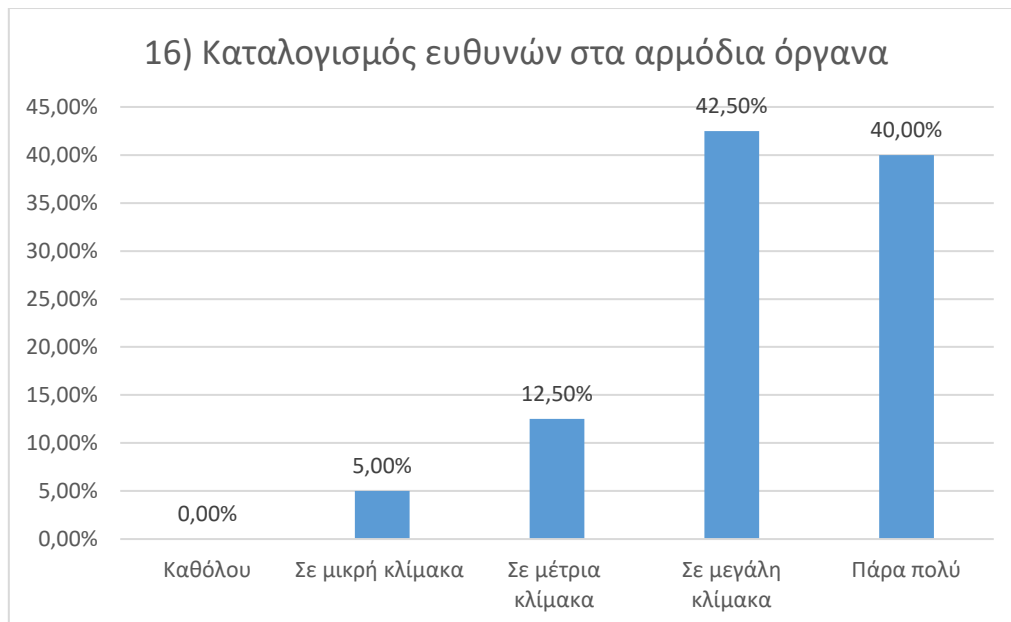
Διάγραμμα 15: Προσθήκη αξίας

Στη συνέχεια ακολουθεί η ερώτηση 16 σχετικά με τον βαθμό στον οποίο υπάρχει καταλογισμός των ευθυνών στα αρμόδια όργανα. Ο πίνακας των αποτελεσμάτων φαίνεται παρακάτω.

<b>16) Υπάρχει καταλογισμός των ευθυνών στα αρμόδια όργανα</b>		
	Ποσοστό	Συχνότητα
Καθόλου	0,00%	0
Σε μικρή κλίμακα	5,00%	2
Σε μέτρια κλίμακα	12,50%	5
Σε μεγάλη κλίμακα	42,50%	17
Πάρα πολύ	40,00%	16
	<b>100,00%</b>	<b>40</b>

Πίνακας 16: Καταλογισμός ευθυνών στα αρμόδια όργανα

Όπως παρατηρούμε το 40% δηλαδή οι 16 θεωρούν ότι συμβαίνει αυτό στο μέγιστο βαθμό, το 42,5% σε μεγάλη κλίμακα ενώ μόλις οι 5 στους 40 σε μεσαία κλίμακα. Τέλος υπάρχει ένα μικρό ποσοστό της τάξης του 5% που θεωρεί ότι ο καταλογισμός ευθυνών συμβαίνει ελάχιστες φορές. Με μέσο όρο 4,175 υπάρχει σύγκλιση προς την 4<sup>η</sup> απάντηση. Ακολουθεί και διαγραμματική απεικόνιση.



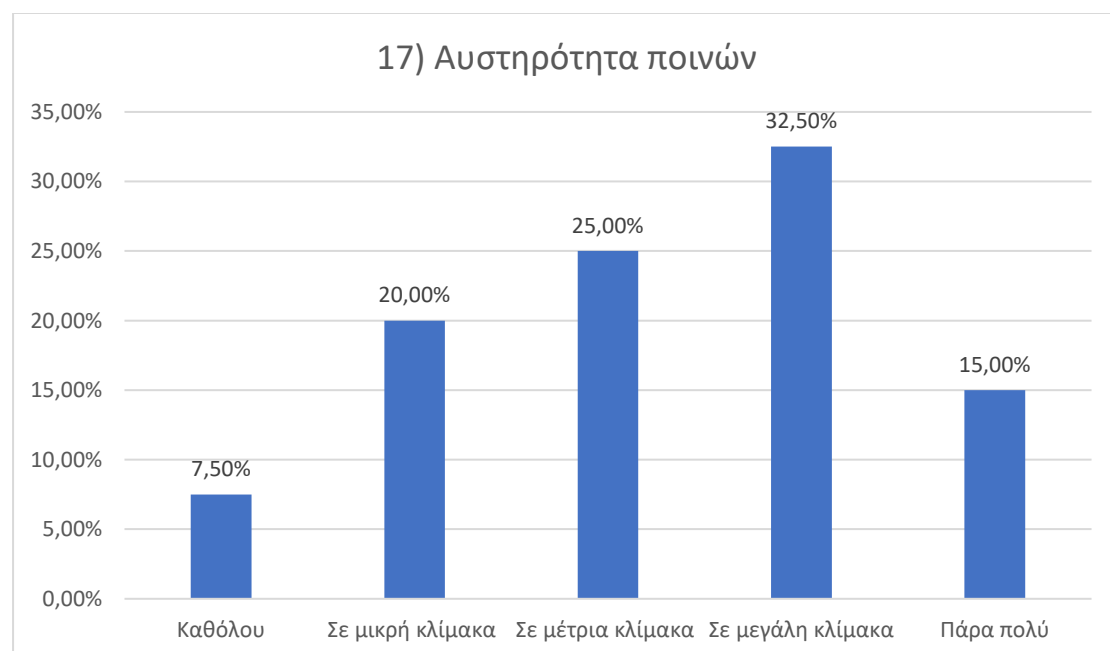
Διάγραμμα 16: Καταλογισμός ευθυνών στα αρμόδια όργανα

Στην ερώτηση 17 σχετικά με την αυστηρότητα των ποινών οι απαντήσεις είναι μοιρασμένες με τις περισσότερες να επικεντρώνονται στη μέτρια και μεγάλη κλίμακα με 10 και 13 άτομα αντίστοιχα. Μόνο το 7,5% θεωρεί ότι οι ποινές δεν είναι καθόλου αυστηρές. Ο μέσος όρος απάντησης είναι το 3,275 δηλαδή η 3<sup>η</sup> απάντηση «μέτρια κλίμακα» κάτι που απαιτεί την ανανέωση ίσως των ποινών. Ο πίνακας 17 που ακολουθεί περιλαμβάνει τις απαντήσεις που δόθηκαν.

<b>17) Θεωρείται αυστηρές τις ποινές που επιρρίπτονται.</b>		
	Ποσοστό	Συχνότητα
Καθόλου	7,50%	3
Σε μικρή κλίμακα	20,00%	8
Σε μέτρια κλίμακα	25,00%	10
Σε μεγάλη κλίμακα	32,50%	13
Πάρα πολύ	15,00%	6
	<b>100,00%</b>	<b>40</b>

Πίνακας 17: Αυστηρότητα ποινών

Ακολουθεί και η διαγραμματική απεικόνιση του παραπάνω πίνακα.



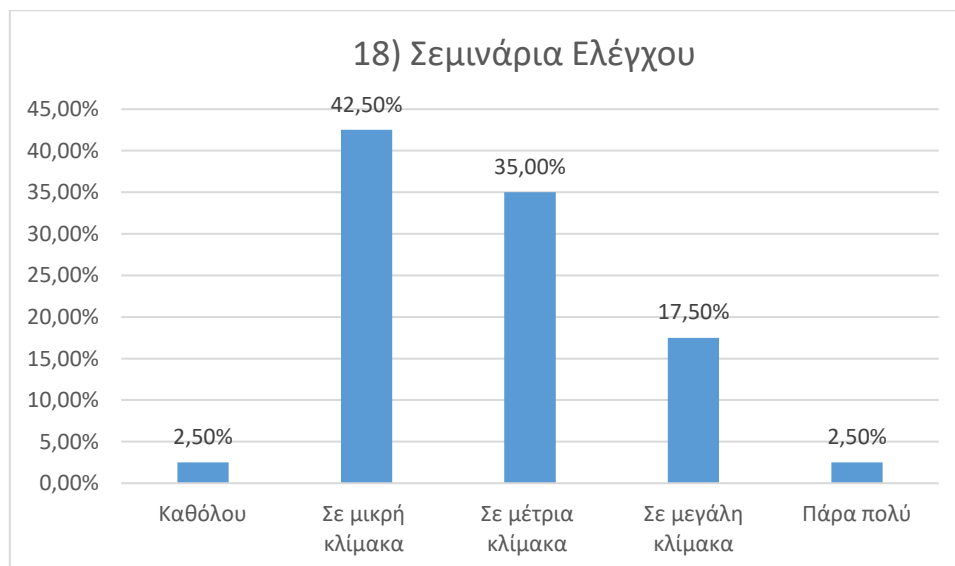
Διάγραμμα 17: Αυστηρότητα ποινών

Παρακάτω συνεχίζουμε με την 18<sup>η</sup> ερώτηση σχετικά με την πραγματοποίηση σεμιναρίων ελέγχου από την ιεραρχία και τον πίνακα αυτής.

<b>18) Πραγματοποιούνται σεμινάρια ελέγχου από την Ιεραρχία.</b>		
	Ποσοστό	Συχνότητα
Καθόλου	2,50%	1
Σε μικρή κλίμακα	42,50%	17
Σε μέτρια κλίμακα	35,00%	14
Σε μεγάλη κλίμακα	17,50%	7
Πάρα πολύ	2,50%	1
	<b>100,00%</b>	<b>40</b>

Πίνακας 18: Σεμινάρια Ελέγχου

Όπως παρατηρούμε το μεγαλύτερο ποσοστό θεωρεί ότι σε μικρή κλίμακα πραγματοποιούνται σεμινάρια ελέγχου ενώ το 35% σε μεσαία. Επίσης μόνο ένα άτομα παρατηρεί ότι δεν πραγματοποιείται κανένα σεμινάριο και μόνο ένα ότι πραγματοποιούνται πάρα πολλά. Οι προσωπικές εμπειρίες του κάθε προσώπου διαμορφώνουν την απάντησή τους στο συγκεκριμένο ερώτημα. Σε μέσο όρο λοιπόν οι συμμετέχοντες στην έρευνα συγκλίνουν στην «μέτρια κλίμακα». Βρισκόμαστε δηλαδή σε ένα ικανοποιητικό επίπεδο διεξαγωγής σεμιναρίων. Στη συνέχεια έχουμε και την διαγραμματική ανάλυση.



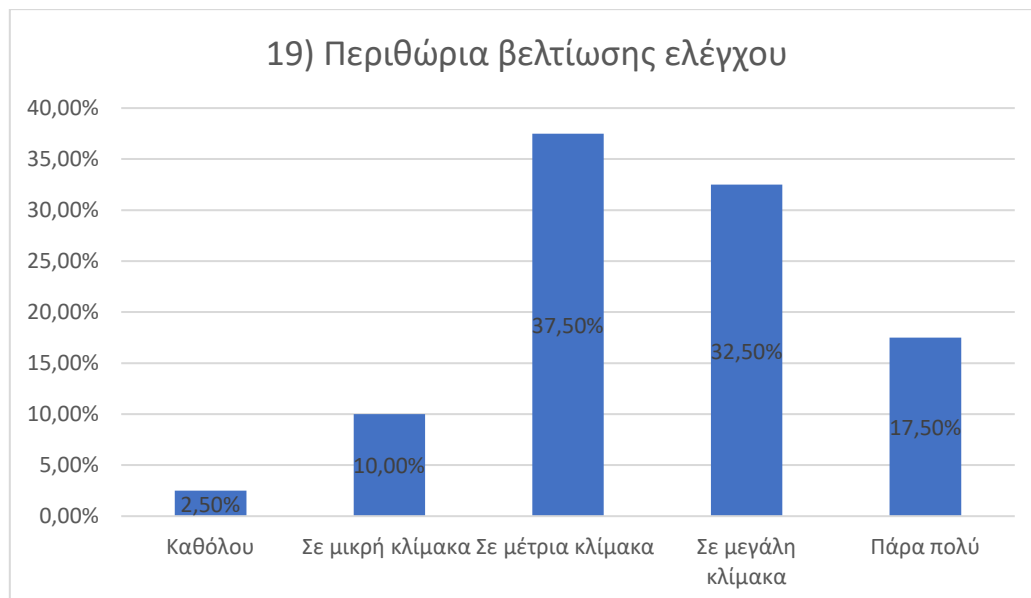
Διάγραμμα 18: Σεμινάρια Ελέγχου

Στην ερώτηση 19 η οποία είναι μία από τις πιο σημαντικές του ερωτηματολογίου σύμφωνα με το πίνακα που σας παραθέτω παρακάτω φαίνεται ότι η πλειοψηφία θεωρεί πως ο εσωτερικός έλεγχος έχει πολλά περιθώρια βελτίωσης αφού το 37,5% απάντησε την «μέτρια κλίμακα», το 32,5% την «μεγάλη κλίμακα» και το 17,5% ήτοι τα 7 άτομα «πάρα πολύ». Τέλος μόνο ένα άτομο θεωρεί ότι ο εσωτερικός έλεγχος στον στρατό ξηράς δεν χρειάζεται καμία βελτίωση. Οι απαντήσεις των ερωτώμενων κυμαίνονται ανάμεσα στην 3<sup>η</sup> και 4<sup>η</sup> απάντηση σύμφωνα με τον μέσο όρο.

<b>19) Ο εσωτερικός έλεγχος έχει περιθώρια βελτίωσης.</b>		
	Ποσοστό	Συχνότητα
Καθόλου	2,50%	1
Σε μικρή κλίμακα	10,00%	4
Σε μέτρια κλίμακα	37,50%	15
Σε μεγάλη κλίμακα	32,50%	13
Πάρα πολύ	17,50%	7
	<b>100,00%</b>	<b>40</b>

Πίνακας 19: Περιθώρια βελτίωσης ελέγχου

Παρακάτω υπάρχει και το αναλυτικό διάγραμμα με τα ποσοστά των απαντήσεων που δόθηκαν.



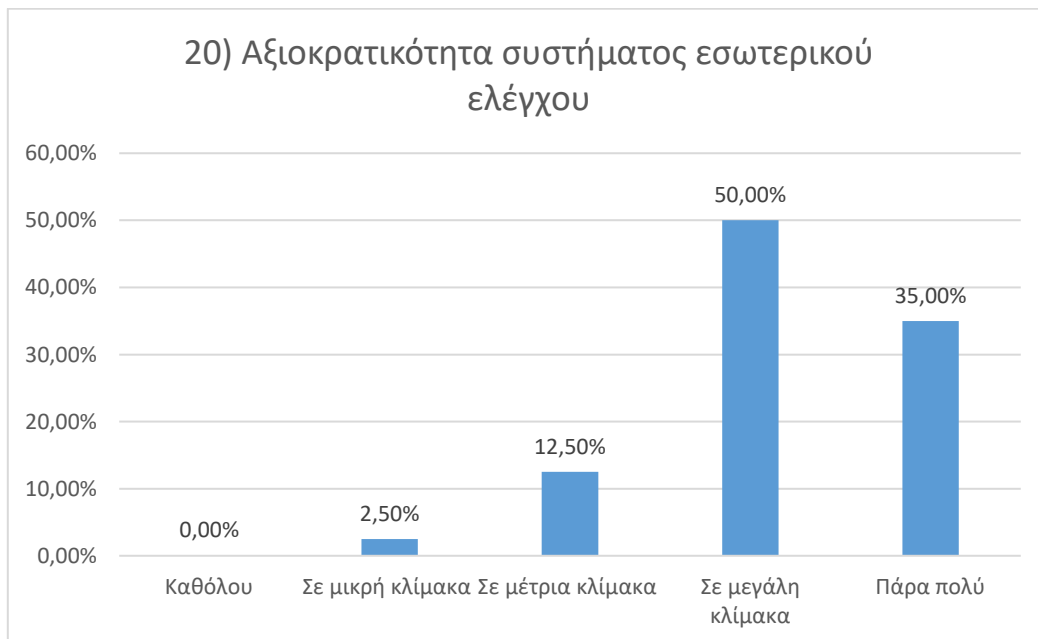
Διάγραμμα 19: Περιθώρια βελτίωσης ελέγχου

Την ίδια πορεία φαίνεται να ακολουθούν και τα αποτελέσματα της 20<sup>ης</sup> ερώτησης σχετικά με την αξιοκρατικότητα και αντικειμενικότητα που έχει ο εσωτερικός έλεγχος στον στρατό ξηράς όπως παρατηρούμε από τον πίνακα υπ' αριθμόν 20.

<b>20) Θεωρείτε αξιοκρατικό το σύστημα εσωτερικού ελέγχου που εφαρμόζεται.</b>		
	Ποσοστό	Συχνότητα
Καθόλου	0,00%	0
Σε μικρή κλίμακα	2,50%	1
Σε μέτρια κλίμακα	12,50%	5
Σε μεγάλη κλίμακα	50,00%	20
Πάρα πολύ	35,00%	14
	<b>100,00%</b>	<b>40</b>

Πίνακας 20: Αξιοκρατικότητα συστήματος εσωτερικού ελέγχου

Συγκεκριμένα οι μισοί το θεωρούν αξιοκρατικό σε «μεγάλη κλίμακα», ενώ οι 14 στον μέγιστο βαθμό του. Αξιοσημείωτο είναι το γεγονός ότι δεν υπάρχει κανείς που να το θεωρεί αναξιοκρατικό. Τέλος ένα ποσοστό του 12,5% το θεωρεί αξιοκρατικό σε «μέτρια κλίμακα». Το γεγονός ότι η πλειοψηφία θεωρεί αξιοκρατικό το σύστημα εσωτερικού ελέγχου αποτελεί ένα θετικό στοιχείο του. Στην συνέχεια παρατίθεται και το διάγραμμα της παραπάνω ερώτησης.



Διάγραμμα 20: Αξιοκρατικότητα συστήματος εσωτερικού ελέγχου

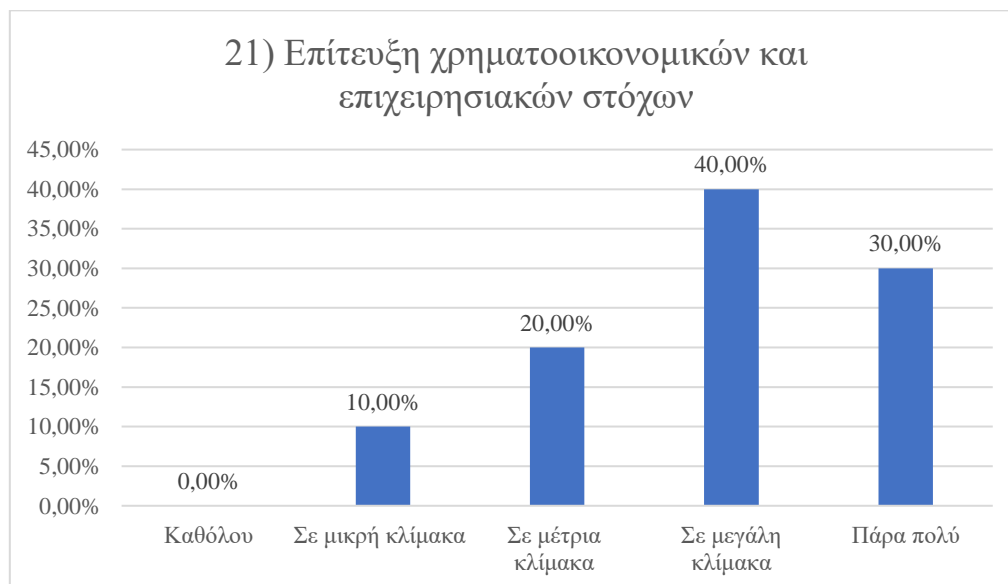


Τέλος το ερωτηματολόγιο ολοκληρώνεται με την 21<sup>η</sup> ερώτηση που αφορά τον βαθμό στον οποίο επιτυγχάνονται οι χρηματοοικονομικοί και επιχειρησιακοί στόχοι του ΣΞ μέσω του συστήματος εσωτερικού ελέγχου που εφαρμόζεται. Ο πίνακας μας παραθέτει τα αποτελέσματά της.

<b>21) Επιτυγχάνονται οι χρηματοοικονομικοί και επιχειρησιακοί στόχοι του ΣΞ.</b>		
	Ποσοστό	Συχνότητα
Καθόλου	0,00%	0
Σε μικρή κλίμακα	10,00%	4
Σε μέτρια κλίμακα	20,00%	8
Σε μεγάλη κλίμακα	40,00%	16
Πάρα πολύ	30,00%	12
	<b>100,00%</b>	<b>40</b>

Πίνακας 21: Επίτευξη χρηματοοικονομικών και επιχειρησιακών στόχων

Όπως παρατηρούμε οι 16 στους 40 θεωρούν ότι αυτό συμβαίνει σε «μεγάλη κλίμακα» ενώ 12 στο μέγιστο βαθμό του. Από την άλλη ένα ποσοστό της τάξης του 20% θεωρεί ότι οι χρηματοοικονομικοί και επιχειρησιακοί στόχοι επιτυγχάνονται σε «μεσαία κλίμακα» και της 10% σε μικρό βαθμό. Ο μέσος όρος των απαντήσεων (3,9) αντιστοιχεί στην 4<sup>η</sup> απάντηση δηλαδή επίτευξη των στόχων σε «μεγάλη κλίμακα». Παρακάτω ακολουθεί και η διαγραμματική απεικόνιση και ολοκληρώνεται το κεφάλαιο με τα αποτελέσματα της έρευνας.



Διάγραμμα 21: Επίτευξη χρηματοοικονομικών και επιχειρησιακών στόχων

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6: ΠΡΟΤΕΙΝΟΜΕΝΟ ΜΟΝΤΕΛΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ

Με αφορμή λοιπόν τις απαντήσεις που δόθηκαν από τους συναδέλφους μου στο ερωτηματολόγιο και την ανάλυση αυτών στο κεφάλαιο 5, παρόλο την αποτελεσματικότητα που έχει ο έλεγχος, δύναται ακόμη να βελτιωθεί. Έτσι στο κεφάλαιο αυτό παρουσιάζεται ένα μοντέλο εσωτερικού ελέγχου και το σύστημα αυτού που μπορεί να εφαρμοστεί για ένα καλύτερο αποτέλεσμα. Όπως έχει τονιστεί και παραπάνω για την υλοποίηση των στόχων του και της αποστολής του, ο Στρατός Ξηράς στο σύγχρονό του περιβάλλον οφείλει να εφαρμόσει το καινούριο μοντέλο εσωτερικού ελέγχου που θα τον βοηθήσει να περιορίσει το λειτουργικό του κόστος και συνάμα να μεγιστοποιήσει τη χρήση των μέσων και πόρων που διαθέτει. Η κατάργηση της λογικής του εσωτερικού ελέγχου σαν ένα επιπλέον ελεγκτικό μηχανισμό θα έχει πολλαπλά οφέλη για το στράτευμα.

Στο σημείο αυτό θα σας παρουσιάσω τον ρόλο και τη λειτουργία του εσωτερικού ελέγχου στον Στρατό Ξηράς σύμφωνα με τα Πρότυπα Χαρακτηριστικών και τα Πρότυπα Διεξαγωγής του Εσωτερικού Ελέγχου, όπως αυτά επεξηγούνται στο Διεθνές Πλαίσιο για την Επαγγελματική Εφαρμογή του (IPPF, 2013).

- **ΧΑΡΑΚΤΗΡΑΣ**

Πρέπει να ξεπεραστεί το παλαιό μοντέλο εσωτερικού ελέγχου. Δηλαδή να μην έχει χαρακτήρα «αστυνόμησης» αναζητώντας κάθε φορά τον υπαίτιο για τυχόν σφάλματα που έχει εντοπίσει, με σκοπό την επιβολή κυρώσεων σε αυτόν. Αντίθετα πρέπει να βρίσκεται δίπλα στην ανώτατη διοίκηση έχοντας συμβουλευτικό χαρακτήρα με στόχο την παροχή βοήθειας στα εμπλεκόμενα όργανα για την πρόληψη και καταπολέμηση των λαθών και την αποτελεσματικότερη άσκηση των καθηκόντων τους από τα στελέχη. Έτσι θα προστίθεται όλο και μεγαλύτερη αξία στον ελληνικό στρατό επιταχύνοντας τις διαδικασίες σε οικονομικό και διοικητικό επίπεδο.



- **ΠΡΑΚΤΙΚΗ ΕΛΕΓΧΟΥ**

Για την επίτευξη ενός ουσιαστικού και αποδοτικού ελέγχου με την βέλτιστη δυνατή αξιοποίηση των διαθέσιμων πόρων και μέσων, ο εσωτερικός έλεγχος οφείλει να διενεργείται βάσει των πιθανών κινδύνων που έχει να αντιμετωπίσει το στράτευμα και βάση της ελεγκτικής δειγματοληψίας στις διοικητικές διαδικασίες. Η κατάργηση των καθολικών και τμηματικών ελέγχων θα βοηθούσε στην εξοικονόμηση χρόνου και κόστους.

- **ΒΑΣΗ ΕΛΕΓΧΟΥ**

Όπως τονίστηκε και παραπάνω η βάση του ελέγχου πρέπει να είναι τα Διεθνή Πρότυπα για την Επαγγελματική Εφαρμογή του Εσωτερικού Ελέγχου και όχι τα Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα.

- **ΥΠΑΓΩΓΗ**

Ο εσωτερικός έλεγχος να υπάγεται απευθείας στην Ιεραρχία και συγκεκριμένα στην Ανώτατη Διοίκηση όσον αφορά τα θέματα λειτουργίας και τα διοικητικά προκειμένου να εξασφαλίζεται η ανεξαρτησία του και η αντικειμενικότητα του.

- **ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ**

Στο τομέα των οικονομικών ο εσωτερικός έλεγχος εστιάζει στις διαδικασίες οι οποίες ακολουθούνται προκειμένου να συνταχθούν τα οικονομικά αποτελέσματα και όχι με τον καθολικό έλεγχο των οικονομικών αυτών καταστάσεων και τον καταλογισμό ευθυνών. Κατά την διαδικασία αυτή οι ελεγκτές βρίσκονται σε συνεχή επαφή με την διοίκηση για την παροχή συμβουλευτικών και βοηθητικών υπηρεσιών για την καλύτερη αντιμετώπιση τυχόν ζητημάτων που προκύπτουν. Για να γίνει καλύτερα κατανοητό αυτό θα κάνουμε χρήση παραδείγματος. Αυτό αφορά τα αποθέματα ενός στρατιωτικού νοσοκομείου λόγω χάρη το 401 ΓΣΝΑ. Τα αποθέματα αυτά απεικονίζονται στις οικονομικές καταστάσεις. Ο εσωτερικός έλεγχος εξακριβώνει την διαδικασία που ακολουθείται για την τήρηση αποθέματος, την τήρηση του



προβλεπόμενου αποθέματος ασφαλείας όπως έχει καθορισθεί, την ενημέρωση του λογιστηρίου για τα αποθέματα και την ενημέρωση της διοίκησης. Δηλαδή δεν βασίζεται αποκλειστικά στην ορθή απεικόνιση του ισολογισμού και στην ακριβή συμφωνία των αριθμών.

- **ΑΝΑΦΟΡΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ ΕΛΕΓΧΟΥ**

Η αναφορά και επεξήγηση των αποτελεσμάτων πρέπει να γίνεται αποκλειστικά στην διοίκηση και σε καμία περίπτωση δεν πραγματοποιείται κοινοποίηση των στοιχείων εκτός του οικονομικού οργανισμού στον οποίο δραστηριοποιείται. Αυτό γίνεται καθώς κύριος στόχος είναι η βελτίωση των υφισταμένων διαδικασιών που ακολουθούνται.

Για την πιστή εφαρμογή των παραπάνω θα αναφέρουμε και θα αναλύσουμε την διαδικασία εφαρμογής εσωτερικού ελέγχου βάσει αξιολόγησης των κινδύνων RISK BASED INTERNAL AUDITING (RBIA) ως μία μορφή εσωτερικού ελέγχου που μπορεί να εφαρμοστεί στο ΣΞ και η οποία θα μπορούσε να βοηθήσει σε έναν αποτελεσματικότερο έλεγχο. Η διαδικασία αυτή αποτελείται από έξι (6) βήματα, τα οποία κάνουν τον εσωτερικό έλεγχο πιο ουσιαστικό και αποδοτικό και μπορεί να εφαρμοστεί αποτελεσματικά στο περιβάλλον των Ενόπλων Δυνάμεων.

### **Βήμα 1<sup>ο</sup>**

Στο 1<sup>ο</sup> βήμα έχουμε την ανάλυση και την περιγραφή του περιβάλλοντος του ελέγχου το οποίο σχετίζεται:

- Με την Στρατηγική του οργανισμού (Strategic)
- Με τις Λειτουργίες του οργανισμού (Operations)
- Με την Χρηματοοικονομική αναφορά αυτού (Financial Reporting)
- Με την Συμμόρφωση στη κείμενη νομοθεσία (Compliance)



## Βήμα 2<sup>ο</sup>

Σε δεύτερο στάδιο υπάρχει η ενασχόληση με τους κινδύνους που έχουν τεθεί από την διοίκηση ενός οικονομικού οργανισμού. Έτσι ο εσωτερικός έλεγχος τους αξιολογεί βάσει της πιθανότητας που έχει να δημιουργηθεί ένας κίνδυνος (probability of risk event) και βάσει της επίπτωσης που θα έχει στον οργανισμό (impact of risk event). Αφού τους αξιολογεί τους κατηγοριοποιεί σε μία μήτρα με την χρήση του εργαλείου Risk Matrix.

Probability	Very Likely	Acceptable Risk (medium – 2)	Unacceptable Risk (high – 3)	Unacceptable Risk (extreme – 5)
	Likely	Acceptable Risk (low – 1)	Acceptable Risk (medium – 2)	Unacceptable Risk (high – 3)
	Unlikely	Acceptable Risk (low – 1)	Acceptable Risk (low – 1)	Acceptable Risk (medium – 2)
	Ocurrence / Impact	Low	Moderate	High
Probability x Impact = Risk		Impact (how serious is the risk?)		

Εικόνα 1: Πηγή Google Images

Όπως παρατηρούμε και από την εικόνα οι ελεγκτές ξεκινάν τους ελέγχους με βάση τους κινδύνους που εντοπίζονται στο κόκκινο και πορτοκαλί τετραγωνάκια αφού αυτοί είναι οι πιο άμεσες απειλές για την διοίκηση. Στην συνέχεια έχουμε αυτούς με μεσαία επικινδυνότητα αφού πρώτα έχουν αντιμετωπισθεί οι παραπάνω και τέλος είναι αυτοί που έχουν χαμηλή επικινδυνότητα και αντίκτυπο στον οικονομικό οργανισμό που τις περισσότερες φορές παραβλέπονται. Τώρα για τον Στρατό Ξηράς σαν οργανισμό θα μπορούσαμε να αναφέρουμε σαν ένα κίνδυνο υψηλής πιθανότητας αλλά και επιπτώσεων, την διαδικασία διενέργειας προμηθειών υγειονομικού υλικού. Οι λόγοι που κατατάσσεται τόσο ψηλά είναι αφενός η διενέργεια της διαδικασίας χωρίς την

χρήση μηχανογραφημένου συστήματος και αφετέρου η ύπαρξη ατόμων με υψηλή εξειδίκευση στο αντικείμενο για την εν λόγω διαδικασία. Αντίθετα για παράδειγμα η υπεξαίρεση στο ταμείο της λέσχης αξιωματικών είναι ένας κίνδυνος με χαμηλή πιθανότητα αλλά και επίπτωση στον ΣΞ.

### **Βήμα 3<sup>ο</sup>**

Το 3<sup>ο</sup> στάδιο έρχεται σε συνέχεια του 2<sup>ου</sup>, αφού ο ελεγκτής βάζει σε προτεραιότητα τους έλεγχους και καταρτίζει ένα ετήσιο πλάνο ελέγχου. Αυτό επιτυγχάνεται με την χρήση ενός διαγραμμάτος GANTT στο οποίο διαφαίνονται οι διαδικασίες οι οποίες θα ελεγχθούν, το χρονικό διάστημα στο οποίο έχει προγραμματισθεί ο συγκεκριμένος έλεγχος αλλά και οι ελεγκτές που θα τον υλοποιήσουν.

Εργασία	Εβδομάδες									
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Παραγγελία εξαρτημάτων	■									
Έλεγχος εξαρτημάτων		■								
Συναρμολόγηση περιβλήματος			■	■	■					
Συναρμολόγηση της φιάλης				■	■	■				
Τοποθέτηση της φιάλης στο περίβλημα					■	■	■			
Έλεγχος της μονάδας						■	■	■	■	
Επικόλληση ετικετών							■	■	■	
Συσκευασία								■	■	
Αποστολή										■

Εικόνα 2: Πηγή Google Images

### **Βήμα 4<sup>ο</sup>**

Στο σημείο αυτό ξεκινάει η διαδικασία ελέγχου, αφού οι ελεγκτές αρχίζουν να ελέγχουν τις διενεργούμενες διαδικασίες. Ο κύριος ρόλος του ελεγκτή είναι ο έλεγχος των προβλεπόμενων από τον οργανισμό διαδικασιών, παρακολουθώντας ταυτόχρονα την συμμόρφωσή τους με την κείμενη νομοθεσία αλλά και με αυτά που έχει καθορίσει η διοίκηση στους εργαζομένους της.

Για να γίνει καλύτερα κατανοητό αυτό θα χρησιμοποιήσουμε το παράδειγμα ελέγχου των ταμειακών διαθέσιμων ενός οργανισμού. Στον πίνακα που ακολουθεί καταγράφονται αρχικά οι διαδικασίες οι οποίες ελέγχονται. Στην συνέχεια έχουμε την εξαγωγή των αποτελεσμάτων από τον έλεγχο που διενεργήθηκε και τέλος τις προτάσεις που δίνουν οι ελεγκτές στην διοίκηση με στόχο της βελτίωση της εν λόγω δραστηριότητας αλλά και την εξάλειψη πιθανών προβλημάτων που εντοπίστηκαν σε αυτήν.

A/A	Περιοχή Εσωτερικού Ελέγχου	Ευρήματα Ελέγχου	Παρατηρήσεις - Προτάσεις	Δράσεις
1	Έλεγχος του υπολοίπου ταμείου για διατήρηση χαμηλών επιπέδων και κατάθεση σημαντικών ποσών στην τράπεζα.	Ύψος ταμείου την 12/12/2019 = 20.000  Μέσος όρος συναλλαγών κάθε μήνα 4000.	Πρόταση καθορισμού ορίου ταμειακού υπολοίπου ύψους 6000.	Ενημέρωση Διοίκησης
2	Διερεύνηση απαιτήσεων που παραμένουν ανείσπρακτες για μεγάλο χρονικό διάστημα.	Εντοπίστηκαν 2 περιπτώσεις με καθυστέρηση μεγαλύτερη των 3 μηνών.	Επικοινωνία με τους υπόχρεους για τακτοποίηση της οφειλής.	Ενημέρωση Διοίκησης
3	Δειγματοληπτικές επαληθεύσεις των κινήσεων του Ημερολογίου και των διαδικασιών πληρωμής.	Ελέγχθηκε η συμφωνία 15 εγγραφών με τα προβλεπόμενα δικαιολογητικά πληρωμής.	Καμία	Καμία
4	Διαδικασίες έγκρισης πληρωμών.	Δείγμα 15 επιταγών εκ των οποίων οι 2 δεν είχαν τις απαραίτητες υπογραφές.	Μεγαλύτερη προσοχή και συχνότερο έλεγχο των επιταγών.	Ενημέρωση Διοίκησης
5	Φύλαξη ακυρωθεισών επιταγών, με σαφή ένδειξη της ακύρωσης.	Δείγμα 5 επιταγών με σαφή ένδειξη ακύρωσης.	Καμία	Καμία

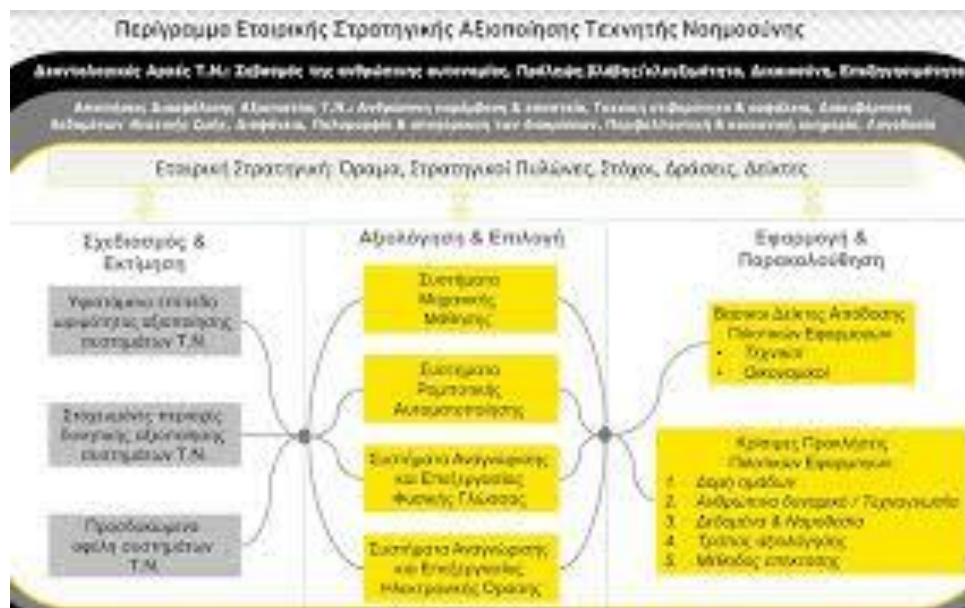
Πίνακας 22: Παράδειγμα RBIA



Για παράδειγμα στην πρώτη περιοχή ελέγχου, στόχος του εσωτερικού ελέγχου είναι η εξακρίβωση της διατήρησης του ταμείου σε χαμηλά επίπεδα και η αποφυγή υψηλού χρηματικού ποσού στο ταμείο και όχι η καθαυτή αριθμητική εξακρίβωση του υπολοίπου στο ταμείο.

### Βήμα 5<sup>ο</sup>

Μετά τον έλεγχο, οι εσωτερικοί ελεγκτές συντάσσουν την αναφορά τους με την σύμφωνη γνώμη των ελεγχομένων εάν είναι δυνατόν με τα ευρήματά τους και τις προτάσεις τους. Αυτό γίνεται διότι οι εσωτερικοί ελεγκτές αποτελούν συνεργάτες της διοίκησης και των οργάνων με γνώμονα την υγιή λειτουργία του οργανισμού. Στην συνέχεια την υποβάλλουν στη Διοίκηση. Εδώ πρέπει να τονισθεί ότι οι προτάσεις των ελεγκτών πρέπει να συνοπολογίζουν το κόστος που απαιτείται για να υλοποιηθούν αλλά και το όφελος που θα προσκομίσουν στον οργανισμό.



Εικόνα 3: Πηγή Google Images

### Βήμα 6<sup>ο</sup>

Στο τελευταίο στάδιο έχουμε τις αποφάσεις της διοίκησης σχετικά με την αποδοχή ή την απόρριψη των προτάσεων των εσωτερικών ελεγκτών. Με την σειρά της η



Διεύθυνση του Εσωτερικού Ελέγχου σχεδιάζει τον επανέλεγχο των διαδικασιών του οργανισμού. Αυτός ο επανέλεγχος πραγματοποιείται με τρεις (3) τρόπους:

- Τα εκτελεστικά όργανα ενημερώνουν γραπτά τον Εσωτερικό Έλεγχο σχετικά με την υιοθέτηση και την εφαρμογή των αποφάσεων της Διοίκησης.
- Επανέλεγχος κατά την διάρκεια του επομένου ελέγχου.
- Επανέλεγχος των προβληματικών διαδικασιών μεταγενέστερα σε συμφωνημένο χρόνο με το πλάνο ενεργειών από τους ελεγκτές.

Μέσω της παραπάνω διαδικασίας ο εσωτερικός έλεγχος μπορεί να αναβαθμιστεί ποιοτικά και να είναι πιο αποδοτικός για το σύνολο των Ενόπλων Δυνάμεων.



## ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

Ένα πρώτο συμπέρασμα σχετικά με τον εσωτερικό έλεγχο στο στρατό ξηράς αποτελεί απόρροια των αποτελεσμάτων που λάβαμε από τις απαντήσεις που έδωσαν τα 40 στελέχη των ενόπλων δυνάμεων στο ερωτηματολόγιο. Πιο συγκεκριμένα οι απαντήσεις του Α μέρους για τα γενικά χαρακτηριστικά των ερωτώμενων δείχνουν ότι πολλά άτομα από αυτά ασκούν ελέγχους για πολλά χρόνια κάτι που μεταφράζεται ως εμπειρία στον χώρο αυτόν. Συνεπώς και οι απαντήσεις που δίνονται στη συνέχεια είναι σημαντικές για να κατανοήσουμε τον τρόπο σκέψης τους και όσα πιστεύουν επί του ζητήματος. Τα συμπεράσματα που λάβαμε σχετικά με το Β μέρος της εργασίας είναι ότι παρόλο που με την εφαρμογή του εσωτερικού ελέγχου υπάρχει μία γενικότερη συμμόρφωση με τους νόμους, ο εσωτερικός έλεγχος δεν έχει φτάσει ακόμη στο ικανοποιητικό σημείο ώστε να είναι πλήρως συμμορφωμένος με τα Επαγγελματικά Πρότυπα Εφαρμογής και να αποτελεί συμβουλευτικό εργαλείο στα χέρια της διοίκησης. Αντιθέτως έχει κυρίως έναν ρόλο «αστυνόμευσης» και καταλογίζει τις ευθύνες στα αρμόδια όργανα. Τέλος με το Γ μέρος του ερωτηματολογίου καταλήγουμε στο συμπέρασμα της πραγματοποίησης των οικονομικών και επιχειρησιακών στόχων των ενόπλων δυνάμεων αλλά χωρίς την μέγιστη χρησιμότητα που μπορούμε να λάβουμε από τον εσωτερικό έλεγχο. Έτσι παρατηρούμε ότι υπάρχουν ακόμη περιθώρια εξέλιξης του και μπορούν να επιτευχθούν μέσω της αλλαγής της σκέψης σαν έννοια ελέγχου, διατηρώντας την αντικειμενικότητα και αξιοκρατικότητά του. Η πρώτη σκέψη δόθηκε στο έκτο κεφάλαιο με την υιοθέτηση ενός εκσυγχρονισμένου μοντέλου εσωτερικού ελέγχου.

Σαν συνολικό συμπέρασμα λοιπόν καταλήγουμε στην άποψη ότι ο εσωτερικός έλεγχος στο δημόσιο τομέα και στον στρατό ξηράς προσφέρει πολλά οφέλη αφού λειτουργεί ως πρόληψη σε καταστάσεις παρανομίας και παρατυπιών. Έτσι εντοπίζει και αποτρέπει πιθανά λάθη και αδυναμίες του συστήματος μέσω της έγκαιρης πληροφόρησης της διοίκησης. Παράλληλα υπάρχει κατά αυτόν τον τρόπο αντικειμενικότητα και διαφάνεια στις λειτουργίες και δραστηριότητες των οργανισμών, διασφαλίζοντας την υγιή λειτουργία τους και βελτιστοποίηση των στόχων τους. Αποτελεί την μοναδική οδό



για την αναγνώριση των υγιών επιχειρήσεων και την καταπολέμηση της απάτης και παραβατικότητας.

Παρόλα αυτά σε κάθε επίπεδο του Δημόσιου Τομέα ο εσωτερικός έλεγχος δύναται να βελτιωθεί για τη λήψη της μέγιστης χρησιμότητας από αυτόν. Όταν θα καταφέρει να ανταποκριθεί στις σύγχρονες ανάγκες τότε θα γίνει αποτελεσματικότερος και παράλληλα θα εξασφαλίσει την βιωσιμότητα της δημόσιας διοίκησης με την βελτίωση της οργανωτικής και εκπαιδευτικής κουλτούρας (Coram *et al.*, 2008). Η εκκίνηση στο σημείο αυτό πρέπει να γίνει από το ίδιο το Δημόσιο το οποίο με πολιτικές αποφάσεις από τους αρμόδιους θα εστιάζει σε υπηρεσίες υψηλής ποιότητας, οι οποίες θα βελτιώνουν την οικονομικότητα και αποδοτικότητα κάθε στιγμή. Όλα αυτά θα πρέπει να πραγματοποιούνται εντός ενός κλίματος διαφάνειας και αντικειμενικότητας με γνώμονα την ανάπτυξη της κοινωνίας. Η χρήση νέων τεχνολογικών μέσων, η επιμόρφωση του υπεύθυνου προσωπικού και η αναδιοργάνωση των έως τώρα υπηρεσιών αποτελούν μία πρώτη τάξη αφετηρία για ένα καλύτερο μέλλον. Όπως φαίνεται όμως ο Δημόσιος τομέας τις περισσότερες φορές φθίνει και το γεγονός ότι δεν δίνεται ο κατάλληλος χρόνος για την εφαρμογή και υιοθέτηση νέων εφαρμογών αποτελεί τροχοπέδη για το ίδιο τον εσωτερικό έλεγχο. Συνεπώς, οφείλεται να δοθεί τα απαραίτητα χρονικά διαστήματα για μεταρρυθμίσεις κάτι το οποίο πρέπει να υποστηριχθεί με πολιτικές αποφάσεις και την εφαρμογή εξωτερικών επιτροπών ελέγχου που θα εξετάζουν την λειτουργία του εσωτερικού δημόσιων υπηρεσιών σε συνεργασία με το προσωπικό που τις στελεχώνουν. Έτσι ίσως θα μπορέσει να επιτευχθεί μία αποδοτικότητα και οικονομική επάρκεια για το σύνολο του δημοσίου.

Πέρα όμως του Δημοσίου τομέα, σχετικά με τις ΕΔ και ειδικότερα με τον Στρατό Ξηράς για το ήδη αποτελεσματικό σύστημα ελέγχου που επικρατεί, κρίνεται αναγκαία η αναμόρφωση των διοικητικών επιθεωρήσεων (ΔΕΟ) με την υιοθέτηση ενός σύγχρονου μοντέλου εσωτερικού ελέγχου με γνώμονα την υφιστάμενη δομή του ΣΞ και την ανάγκη για επίτευξη της αποστολής του μέσω της αποδοτικότερης και αποτελεσματικότερης αξιοποίησης των διαθέσιμων του πόρων. Αυτό φάνηκε και από τις απαντήσεις που συλλέξαμε στο ερωτηματολόγιο της έρευνας που



πραγματοποιήσαμε. Αρχικά τα ανώτατα κλιμάκια της διοίκησης θα μπορέσουν να αποτελούν την δεύτερη γραμμή άμυνας του ΓΕΣ απέναντι σε πιθανούς οικονομικούς κινδύνους. Η υπαγωγή του εσωτερικού ελέγχου σε αυτά θα καταφέρει να αναβαθμίσει τις ΔΕΟ αφού θα παρέχουν μία επιπλέον ασφάλεια και θα αποτελέσει ένα νέο εξελιγμένο σύστημα εσωτερικού ελέγχου. Αυτό σε συνεργασία με το Σώμα Οικονομικών Επιθεωρητών, το οποίο θα αποτελεί μία μορφή εξωτερικού ελέγχου για το ΓΕΣ, θα ολοκληρώσουν το ελεγκτικό φάσμα του ΣΞ, επιτυγχάνοντας την μέγιστη πληροφόρηση της ιεραρχίας με σκοπό την επίτευξη των στόχων των ΕΔ.



## ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

### ΕΛΛΗΝΟΓΛΩΣΣΗ

1. Γρηγοράκος, Θ. (1989) *Γενικές Αρχές Ελεγκτικής*, Αθήνα.
2. Κάντζος, Κ. και Χονδράκη, Α. (2006) *Ελεγκτική θεωρία και πρακτική*, Αθήνα.
3. Καζαντζής, Χ. (2006), *Ελεγκτική και εσωτερικός έλεγχος: Μία συστηματική προσέγγιση εννοιών, αρχών και προτύπων*, Αθήνα.
4. Καββαθάς, Σ. (Άρθρο: *Εσωτερικός και εξωτερικός έλεγχος: Διαφορές και ομοιότητες στη σύγχρονη εποχή*).
5. Νεγκάκης, Χ. και Ταχυνάκης, Π. (2013) *Σύγχρονα Θέματα Ελεγκτικής & Εσωτερικού Ελέγχου Σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου*, Αθήνα.
6. Παπαστάθης, Π. (2003) *Ο Σύγχρονος Εσωτερικός Έλεγχος στις Επιχειρήσεις - Οργανισμούς και η Πρακτική Εφαρμογή του*, Αθήνα.
7. Παπαστάθης, Π. (2014) *Ο Σύγχρονος Εσωτερικός Έλεγχος και η Πρακτική Εφαρμογή του*, Αθήνα.



## ΞΕΝΟΓΛΩΣΣΗ

1. Arena, M., Arnaboldi, M., and Azzone, G. (2006) “Internal audit in Italian organizations”, *Managerial Auditing Journal*.
2. Asare, T. (2009) “Internal auditing in the public sector: Promoting good governance and performance improvement”, *International Journal on Governmental Financial Management*, 9(1), pp. 15-28.
3. Aziz, N.A.A. (2012) “Managing corporate risk and achieving internal control through statutory compliance”, *Journal of Financial Crime*, 20(1), pp. 25-38.
4. Bou-Raad, G. (2000) “Internal auditors and a value-added approach: the new business regime”, *Managerial Auditing Journal*, 15(4), pp. 182-187.
5. Botez, D. (2012) “Internal Audit and Management Entity”, *Procedia Economics and Finance*, 3(1), pp. 1156-1160.
6. Castanheira, N., Rodrigues, L. L., and Craig, R. (2010) “Factors associated with the adoption of risk-based internal auditing”, *Managerial Auditing Journal*.
7. Coram, P., Ferguson, C. and Moroney, R. (2008) “Internal audit, alternative internal audit structures and the level of misappropriation of assets fraud”, *Accounting & Finance*, 48(4), pp. 543-559.
8. Cheung, T. C. and Qiang, C. (1997) “Internal audit at Guangdong Nuclear Power Joint Venture Company Limited”.
9. Coderre, D. (2009) “Internal audit: Efficiency through automation”.
10. Cruitt, W. B. (1965) “Internal Audit of Military Research and Development Procurement”, *US Army Audit Agency Bulletin Dated*, pp. 27-34.
11. Drogalas, G., Apostolakis, A., Karagiorgos, A. and Garyfalakis, A. (2020) “Evaluation of the contribution of Internal Audit Mechanisms in the Departments of Tourism of the Thirteen Districts of Greece”, *Interdisciplinary Journal of Economics and Business Law*, 9(1), pp. 115-139.
12. Drogalas, G., Arampatzis, K. and Anagnostopoulou, E. (2016) “The relationship between Corporate governance, internal audit and audit committee: Empirical evidence from Greece”, *Corporate Ownership and Control*, 14(1), pp. 569-577.



13. Drogalas, G., Eleftheriadis, I., Pazarskis, M. and Anagnostopoulou, E. (2017) “Perceptions About Effective Risk Management. The Crucial Role of Internal Audit and Management. Evidence from Greece”, *Investment Management and Financial Innovations*, 14(4), pp. 1-11.
14. Filimon, F. (2016) “The role of the internal audit of the EU financed projects for the military science development”, *International Scientific Conference "Strategies XXI"*, pp. 284.
15. Floștoiu, S. (2012) “Internal/managerial control–Subject of the public internal audit”, *International Conference of Scientific Paper AFASES*.
16. Goodson, S. G., K. J. Mory, and J. R. Lapointe. (2012) “Supplemental guidance: The role of auditing in public sector governance”, *The Institute of Internal Auditors*.
17. Jones, K. K., Baskerville, R. L., Sriram, R. S., and Ramesh, B. (2017) “The impact of legislation on the internal audit function”, *Journal of Accounting & Organizational Change*.
18. Lois, P., Drogalas, G., Karagiorgos, A. and Tsikalakis, K. (2020) “The contribution of internal audit in the digital era. Opportunities, risks and challenges”, *EuroMed Journal of Business*
19. Mihret, D.G. and Woldeyohannis, G.Z. (2008) “Value-added role of internal audit: an Ethiopian case study”, *Managerial Auditing Journal*, 23(6), pp. 567-595.
20. Naumenko, M. O. (2017) “Analysis of internal audit mechanisms in military units of the national guard of Ukraine”, *Science Rise*, 1(1), pp. 30.
21. Paape, L., Scheffe, J. and Snoep, P. (2003) “The Relationship between the Internal Audit Function and Corporate Governance in the EU – a Survey”, *International Journal of Auditing*, 7(2), pp. 247-262.
22. Penini, G. and Carmeli, A. (2010) “Auditing in Organizations: A Theoretical”, *Concept and Empirical Evidence*.
23. Petridis, K., Drogalas, G. and Zografidou, E. (2019) “Internal Auditor Selection using a TOPSIS/Non-Linear Programming Model”, *Annals of Operations Research*



24. Richardson, A. J. (2009) “Regulatory networks for accounting and auditing standards: A social network analysis of Canadian and international standard-setting”, *Accounting, Organizations and Society*, 34(5), pp. 571-588.
25. Scarbrough, D. P., Rama, D. V. and Raghunandan, K. (1998) “Audit committee composition and interaction with internal auditing: Canadian Evidence”, *Accounting Horizons*, 12(1), pp. 51-62.
26. Sterling, R. R. (1967) “A statement of basic accounting theory: A review article”, *Journal of Accounting Research*, pp. 95-112.
27. The Institute of Internal Auditors, (2013) “IPPF”.
28. The Institute of Internal Auditors, (2013) “The IIA’ s CIA Learning System”.
29. Weir, C., Laing, D. and McKnight, P. (2002) “Internal and External Governance Mechanisms: Their Impact on the Performance of Large UK Public Companies”, *Finance and Accounting*, 29(5), pp. 579-611.





## ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ: ΕΡΩΤΗΜΑΤΟΛΟΓΙΟ ΕΡΕΥΝΑΣ

### Τμήμα Α: Γενικές Ερωτήσεις (1-3)

(Δηλώστε με  ή υπογραμμίστε την απάντησή σας)

- Σε ποια κατηγορία στρατιωτικού τοποθετείστε ανάλογα με τον βαθμό σας;  
 Υπαξιωματικός     Κατώτερος Αξιωματικός     Ανώτερος Αξιωματικός
- Πόσα έτη ασκείται κάποιο είδος ελέγχου;  
 0-4     5-10     11 και πάνω
- Σε ποια υπηρεσία ασκείται τα καθήκοντά σας;  
 ΚΤΣ/ΚΤΕΘ     ΕΛΔΑΠ/ΕΥΣ     ΔΟΙ

### Τμήμα Β: Ρόλος Εσωτερικού Ελέγχου (Ερωτήσεις 4-13)

Σε ποιο βαθμό:	Καθόλου	Σε μικρή κλίμακα	Σε μέτρια κλίμακα	Σε μεγάλη κλίμακα	Πέρα πολύ
4. Ο εσωτερικός έλεγχος διασφαλίζει τη συμμόρφωση με την κείμενη νομοθεσία.					
5. Ο εσωτερικός έλεγχος βοηθάει στην αντιμετώπιση πιθανών κινδύνων για το ΣΞ.					
6. Ο εσωτερικός έλεγχος ελέγχει τις διαδικασίες που ακολουθούν τα υφιστάμενα όργανα.					
7. Υπάρχει συνεργασία μεταξύ των αξιωματικών που ασκούν τον έλεγχο.					
8. Υπάρχει συμμόρφωση με τα Πρότυπα Επαγγελματικής εφαρμογής του Εσωτερικού Ελέγχου.					
9. Ο εσωτερικός έλεγχος αποτελεί συμβουλευτικό εργαλείο της Ιεραρχίας και των στελεχών.					
10. Υπάγεται απευθείας στην ανώτατη διοίκηση.					
11. Υπάρχει συμμόρφωση με τα Ελεγκτικά Πρότυπα.					
12. Ο εσωτερικός έλεγχος έχει ρόλο «αστυνόμευσης» με στόχο την επιβολή κυρώσεων.					
13. Υπάρχει εξοικονόμηση πόρων με την εφαρμογή ελέγχου.					
14. Επιτυγχάνεται η αποτελεσματικότητα του Εσωτερικού Ελέγχου σύμφωνα με τη διοίκηση.					



**Τμήμα Γ : Στόχος του Εσωτερικού Ελέγχου (Ερωτήσεις 15-21)**

<b>Σε ποιο βαθμό:</b>	<i>Καθόλου</i>	<i>Σε μικρή κλίμακα</i>	<i>Σε μέτρια κλίμακα</i>	<i>Σε μεγάλη κλίμακα</i>	<i>Πάρα πολύ</i>
15. Προσθέτει αξία στην μελλοντική παραγωγική διαδικασία των ελεγχόμενων οργάνων.					
16. Υπάρχει καταλογισμός των ευθυνών στα αρμόδια όργανα.					
17. Θεωρείται αυστηρές τις ποινές που επιρρίπτονται.					
18. Πραγματοποιούνται σεμινάρια ελέγχου από την Ιεραρχία.					
19. Ο εσωτερικός έλεγχος έχει περιθώρια βελτίωσης.					
20. Θεωρείτε αξιοκρατικό το σύστημα εσωτερικού ελέγχου που εφαρμόζεται.					
21. Επιτυγχάνονται οι χρηματοοικονομικοί και επιχειρησιακοί στόχοι του ΣΞ.					

**Σας ευχαριστώ πολύ για την συμμετοχή σας στην έρευνα!**

