



Πρόγραμμα Μεταπτυχιακών Σπουδών στη Δημόσια Διοίκηση  
Τμήμα Οργάνωσης και Διοίκησης Επιχειρήσεων  
Διεθνές Πανεπιστήμιο Ελλάδος, Σέρρες

**Εκπόνηση Μεταπτυχιακής Διπλωματικής Εργασίας**  
**«Ο ΡΟΛΟΣ ΤΟΥ ΠΡΟΛΗΠΤΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ ΩΣ ΜΙΑ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑ**  
**ΣΤΡΑΤΗΓΙΚΗΣ ΣΗΜΑΣΙΑΣ ΤΗΣ Α.Α.Δ.Ε.. »**

Γιαννακίδου Αικατερίνη

A.M. : 443

Επιβλέπων Καθηγητής

Κωνσταντινίδης Χρήστος

ΑΠΡΙΛΙΟΣ 2023

# ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

## ΕΙΣΑΓΩΓΗ3

### ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1. Η Α.Α.Δ.Ε.5

- 1.1 Ίδρυση και αρμοδιότητες της Α.Α.Δ.Ε.5
- 1.2 Οργανωσιακή δομή της Α.Α.Δ.Ε.8
- 1.3 Διαχείριση ανθρωπίνου δυναμικού στην Α.Α.Δ.Ε.12
- 1.4 Επιχειρησιακό σχέδιο της Α.Α.Δ.Ε. 2020-202413

### ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2. Ο ΠΡΟΛΗΠΤΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ15

- 2.1 Έννοια και διαδικασία του ελέγχου15
- 2.2 Ο εσωτερικός έλεγχος17
- 2.3 Έννοια και διαδικασία του προληπτικού ελέγχου18
- 2.4 Σημασία του προληπτικού ελέγχου19
- 2.5 Προϋποθέσεις αποτελεσματικής διεξαγωγής του προληπτικού ελέγχου25
- 2.6 Ο προληπτικός έλεγχος ως εργαλείο της Α.Α.Δ.Ε.29

### ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3. ΈΝΝΟΙΑ ΣΤΡΑΤΗΓΙΚΗΣ33

- 3.1 Έννοια της οργανωσιακής στρατηγικής33
- 3.2 Τυπολογία οργανωσιακής στρατηγικής38
- 3.3 Η οργανωσιακή στρατηγική στους δημοσίους οργανισμούς40
- 3.4 Προληπτικός εσωτερικός έλεγχος και στρατηγική διαχείριση44

### ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4. ΜΕΘΟΔΟΛΟΓΙΑ51

- 4.1 Εργαλείο συλλογής δεδομένων51
- 4.2 Συμμετέχοντες52
- 4.3 Διαδικασία της έρευνας56

### ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5. ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ58

- 5.1 Περιγραφική στατιστική58
- 5.2 Επαγωγική στατιστική78

### ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6. ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ ΚΑΙ ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ84

- 6.1 Συζήτηση αποτελεσμάτων και τελικά συμπεράσματα84
- 6.2 Συνεισφορά της έρευνας85

6.3 Περιορισμοί και προτάσεις περαιτέρω έρευνας86  
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΚΕΣ ΑΝΑΦΟΡΕΣ87

## ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Ο εσωτερικός έλεγχος ως επί το πλείστον διεξάγεται πάντοτε αναδρομικά. Αυτό σημαίνει ότι οι ελεγκτές έχουν ιστορικά αναθεωρήσει αποφάσεις, δραστηριότητες και συναλλαγές μετά την πραγματοποίησή τους για να προσδιορίσουν εάν αυτές έγιναν με τρόπο που πληρούσε ορισμένα κριτήρια (π.χ. νόμους, κανονισμούς, πολιτικές, διαδικασίες). Στη συνέχεια, τα αποτελέσματα χρησιμοποιήθηκαν για την παροχή πληροφόρησης σχετικά με τις συνολικές συνθήκες του προγράμματος ή της διαδικασίας που εξετάστηκε, διευκολύνοντας τη λήψη αποφάσεων από μέρους των διευθυντών/managers. Ενώ η μεθοδολογία του εσωτερικού ελέγχου έχει βασιστεί σε αυτήν την πρακτική και έχει χρησιμοποιηθεί ευρέως για μεγάλο χρονικό διάστημα, ένα από τα ζητήματα αυτής της προσέγγισης είναι ότι οι ενέργειες έχουν ήδη πραγματοποιηθεί. Αν και είναι χρήσιμο να ανιχνεύονται προβλήματα, οι ελεγκτές συνειδητοποιούν όλο και περισσότερο ότι είναι καλύτερο να αποτρέπουν την εμφάνιση φαινομένων αντί να τα εντοπίζουν εκ των υστέρων.

Ως εκ τούτου, η υιοθέτηση μιας προληπτικής προσέγγισης στον έλεγχο μπορεί να επιτρέψει καλύτερη λήψη αποφάσεων στο επίπεδο της στρατηγικής του οργανισμού, τον έγκαιρο εντοπισμό και την πρόληψη απάτης, την καλύτερη σύνδεση των επιχειρηματικών διαδικασιών, αλλά και την εξοικονόμηση κόστους από τυχόν μη συμμόρφωση του οργανισμού με κανονισμούς και ρυθμίσεις που έχουν εντοπιστεί εκ των υστέρων. Συνολικά, επομένως, ο προληπτικός έλεγχος είναι μια τεχνική για τον εντοπισμό και τη διαχείριση του κινδύνου καθώς και την προώθηση του ελέγχου στο επόμενο επίπεδο για να μπορέσει ένας οργανισμός να εντοπίσει και να ανταποκριθεί αποδοτικά, αποτελεσματικά και έγκαιρα σε τυχόν λάθη και παραλείψεις. Με αυτόν τον τρόπο συνδέεται με τη στρατηγική διαχείριση ενός οργανισμού.

Σε αυτό το πλαίσιο, σκοπός της εργασίας είναι να εξετάσει τον ρόλο του προληπτικού ελέγχου ως εργαλείο στρατηγικής σημασίας για τους οργανισμούς, εξετάζοντας την

περίπτωση της ΑΑΔΕ, με έμφαση στις εξής διαστάσεις: α) απόδοση-αποτελεσματικότητα του προληπτικού ελέγχου, β) φορολογική συμμόρφωση των πολιτών, γ) ικανότητες και χαρακτηριστικά των ελεγκτών, δ) διοίκηση και προληπτικός έλεγχος.

Η παρούσα εργασία αποτελείται συνολικά από έξι κεφάλαια, εκ των οποίων τα τρία πρώτα συνιστούν το θεωρητικό μέρος αυτής της εργασίας, ενώ τα τρία τελευταία το εμπειρικό. Στο πρώτο κεφάλαιο γίνεται μία αναφορά στην Α.Α.Δ.Ε., ενώ στο δεύτερο εξετάζεται ο εσωτερικός προληπτικός έλεγχος τόσο γενικά, όσο και συγκεκριμένα στην περίπτωση της Α.Α.Δ.Ε. Καθώς η παρούσα έρευνα εξετάζει τον ρόλο του προληπτικού ελέγχου ως εργαλείο στρατηγικής σημασίας για τους οργανισμούς, το τρίτο κεφάλαιο επικεντρώνεται στην έννοια της στρατηγικής, της στρατηγικής διαχείρισης γενικά και ειδικότερα στους δημοσίους οργανισμούς, καθώς και στο πώς συνδέεται ο προληπτικός εσωτερικός έλεγχος με τη στρατηγική διαχείριση. Η μεθοδολογία που ακολουθήθηκε για την εκπόνηση αυτής της έρευνας παρουσιάζεται στο τέταρτο κεφάλαιο αυτής της εργασίας, ενώ τα αποτελέσματα της στατιστικής ανάλυσης στο πέμπτο. Στο έκτο και τελευταίο κεφάλαιο συνοψίζονται τα κυριότερα συμπεράσματα της έρευνας, η συνεισφορά της σε θεωρητικό και πρακτικό επίπεδο, ενώ τέλος κατατίθενται προτάσεις περαιτέρω μελέτης στη βάση των περιορισμών της υφιστάμενης έρευνας.

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1. Η Α.Α.Δ.Ε.**

### **1.1 Ίδρυση και αρμοδιότητες της Α.Α.Δ.Ε.**

Η Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.) συστάθηκε την 01/01/2017 με το Νόμο 4389/2016 (ΦΕΚ Α' 94/27-05-2016) «Επείγουσες διατάξεις για την εφαρμογή της συμφωνίας δημοσιονομικών στόχων και διαρθρωτικών μεταρρυθμίσεων και άλλες διατάξεις», σύμφωνα με τα διεθνή πρότυπα περί αυτονομίας της φορολογικής διοίκησης. Η Α.Α.Δ.Ε. έχει ως αποστολή της τον προσδιορισμό, τη βεβαίωση, καθώς και την είσπραξη των φορολογικών, τελωνειακών και λοιπών δημοσίων εσόδων, που άπτονται του πεδίου των αρμοδιοτήτων της. Ειδικότερα, αυτές οι αρμοδιότητες έχουν ως κάτωθι (ΑΑΔΕ, 2023):

- «Την παρακολούθηση και τον έλεγχο της πορείας της βεβαίωσης και της είσπραξης των δημοσίων εσόδων και της εφαρμογής της κείμενης νομοθεσίας για την είσπραξή τους.
- Τη λήψη και την εφαρμογή των αναγκαίων μέτρων για την αποτελεσματική και αποδοτική λειτουργία των φορολογικών, τελωνειακών και λοιπών υπηρεσιών της, στους τομείς της καταπολέμησης της φοροδιαφυγής, του λαθρεμπορίου, της φορολογικής απάτης και της παραοικονομίας, της εφαρμογής των διατάξεων της φορολογικής και τελωνειακής νομοθεσίας, της βεβαίωσης και είσπραξης και της βελτίωσης της εισπραξιμότητας των δημοσίων εσόδων
- Την έκδοση κανονιστικών αποφάσεων, εγκυκλίων, οδηγιών και λοιπών διοικητικών εγγράφων, που αφορούν εν γένει στην ερμηνεία και στην εφαρμογή των διατάξεων της φορολογικής, τελωνειακής και λοιπής νομοθεσίας, η οποία σχετίζεται με τους τομείς αρμοδιότητάς της.

- Την έκδοση κανονιστικών αποφάσεων, εγκυκλίων, οδηγιών, ατομικών διοικητικών πράξεων και λοιπών διοικητικών εγγράφων, που αφορούν σε θέματα οργάνωσης υπηρεσιών και διαχείρισης των πάσης φύσεως πόρων της.
- Τη λήψη και την εφαρμογή των αναγκαίων μέτρων για την προστασία της δημόσιας υγείας, του περιβάλλοντος και των συμφερόντων των καταναλωτών, καθώς και για τη συμβολή στην υγιή λειτουργία της αγοράς, στην ενίσχυση της ανταγωνιστικότητας και καινοτομίας της χημικής βιομηχανίας και την παροχή σχετικής επιστημονικής υποστήριξης σε δικαστικές, αστυνομικές και λοιπές κρατικές Αρχές και υπηρεσίες.
- Το στρατηγικό και επιχειρησιακό σχεδιασμό των δράσεων όλων των υπηρεσιών της και την κατάρτιση στοχοθεσίας και δεικτών απόδοσης.
- Την κατάρτιση των επιμέρους επιχειρησιακών σχεδίων φορολογικών, τελωνειακών και λοιπών ελέγχων αρμοδιότητάς της και τον προγραμματισμό ελέγχων για τη διαπίστωση της εφαρμογής της φορολογικής, τελωνειακής και λοιπής νομοθεσίας αρμοδιότητάς της. Επίσης, την αξιολόγηση και την ιεράρχηση των αιτημάτων ελέγχου που υποβάλλονται από άλλους φορείς.
- Τον εντοπισμό φαινομένων φοροδιαφυγής, λαθρεμπορίου, φορολογικής απάτης, παραεμπορίου και παραοικονομίας και τον καταλογισμό της διαφεύγουσας φορολογητέας ύλης.
- Τον εντοπισμό φαινομένων διαφθοράς, αδιαφανών διαδικασιών, αναποτελεσματικότητας, χαμηλής παραγωγικότητας και ποιότητας των παρεχόμενων υπηρεσιών και μη τήρησης της νομιμότητας, που τυχόν παρατηρούνται στη λειτουργία και στη δράση των φορολογικών, τελωνειακών και λοιπών υπηρεσιών της.

- Την εποπτεία και το συντονισμό των ελεγκτικών φορολογικών, τελωνειακών και λοιπών υπηρεσιών που υπάγονται σε αυτήν, καθώς και την αξιολόγηση και τον έλεγχο των αποτελεσμάτων της δράσης τους σε σχέση με την επίτευξη των στόχων, που έχουν τεθεί με βάση τον επιχειρησιακό σχεδιασμό ελέγχων και τα προγράμματα επιχειρησιακής δράσης που έχει καταρτίσει η Αρχή,
- Την εισήγηση νομοθετικών διατάξεων και μέτρων για την ενίσχυση της φορολογικής και τελωνειακής συμμόρφωσης και την υποβολή προτάσεων για τη βελτίωση και την επιτάχυνση της εισπραξιμότητας των δημοσίων εσόδων.
- Τη διατύπωση απλής γνώμης για σχέδια νόμων, που ρυθμίζουν ζητήματα εμπύκτοντα στο πεδίο των αρμοδιοτήτων της.
- Το συντονισμό και τη συνεργασία με άλλους φορείς και αρχές στα πλαίσια της άσκησης των ανωτέρω αρμοδιοτήτων.
- Την κατάρτιση και εκτέλεση του προϋπολογισμού των δαπανών της.
- Την κατάρτιση και εκτέλεση προγράμματος προμηθειών για την ομαλή λειτουργία των υπηρεσιών της, εξαιρουμένης της προμήθειας κεντρικού εξοπλισμού πληροφορικής και του συστημικού λογισμικού πληροφορικής, που απαιτείται για τη χρήση του, η οποία εκτελείται από την αρμόδια υπηρεσία του Υπουργείου Οικονομικών, σύμφωνα με τις διαδικασίες, που περιγράφονται στην εκάστοτε ισχύουσα Συμφωνία Επιπέδου Εξυπηρέτησης.
- Την κατάρτιση συμβάσεων για τα έργα της Αρχής.
- Την εποπτεία των φορέων, που λειτουργούν στην Αρχή και τη διαχείριση, παρακολούθηση και αξιοποίηση των ειδικών λογαριασμών, οι οποίοι αφορούν στην Αρχή ή λειτουργίες αυτής.



- Την ανάπτυξη, επικαιροποίηση, συντήρηση, λειτουργία και χρήση του λογισμικού εφαρμογών των πληροφοριακών συστημάτων ή την προμήθειά του, που είναι απαραίτητη για την απρόσκοπτη και αποτελεσματική άσκηση των αρμοδιοτήτων της και την ασφάλεια και διαχείριση των δεδομένων που προέρχονται από τις δραστηριότητές της, όπως ιδίως λογισμικού εφαρμογών που υποστηρίζουν τις κύριες αρμοδιότητες των Φορολογικών και των Τελωνειακών υπηρεσιών και του Γενικού Χημείου του Κράτους.
- Την παροχή και υποστήριξη ηλεκτρονικών υπηρεσιών προς τον πολίτη, τις επιχειρήσεις, τους φορείς του δημόσιου τομέα για τη διευκόλυνση των συναλλαγών, τη μείωση της γραφειοκρατίας, την απλούστευση των διαδικασιών και την επίτευξη φορολογικής δικαιοσύνης και διαφάνειας.
- Τον καθορισμό της τεχνολογικής στρατηγικής της, ως προς το σχεδιασμό και την ανάπτυξη εφαρμογών και των υπηρεσιών Ηλεκτρονικής Διακυβέρνησης».

## **1.2 Οργανωσιακή δομή της Α.Α.Δ.Ε.**

Η Α.Α.Δ.Ε. απολαμβάνει λειτουργική ανεξαρτησία, διοικητική και οικονομική αυτονομία και δεν υπόκειται σε έλεγχο ή επίβλεψη από κυβερνητικούς φορείς ή άλλες διοικητικές αρχές. Η Αρχή υπόκειται σε κοινοβουλευτικό έλεγχο, σύμφωνα με τον Κανονισμό της Βουλής και τη διαδικασία που ορίζει το άρθρο 4 του Ν. 4389/2016. Τα όργανα διαχείρισης της Α.Α.Δ.Ε. είναι το Διοικητικό Συμβούλιο και ο Διοικητής. Το διοικητικό συμβούλιο αποτελείται από πέντε μέλη: τον πρόεδρό του και τέσσερα τακτικά μέλη. Το Διοικητικό Συμβούλιο και ο Διοικητής ασκούν τις αρμοδιότητες που προβλέπονται στα άρθρα 9 και 14 αντίστοιχα του Ν. 4389/2016. Κατά τα πρώτα πέντε έτη λειτουργίας της Αρχής, παρέχονταν συμβουλές εμπειρογνομόνων στο διοικητικό συμβούλιο από εμπειρογνώμονα που θα έχει εμπειρία σε θέματα φορολογικής

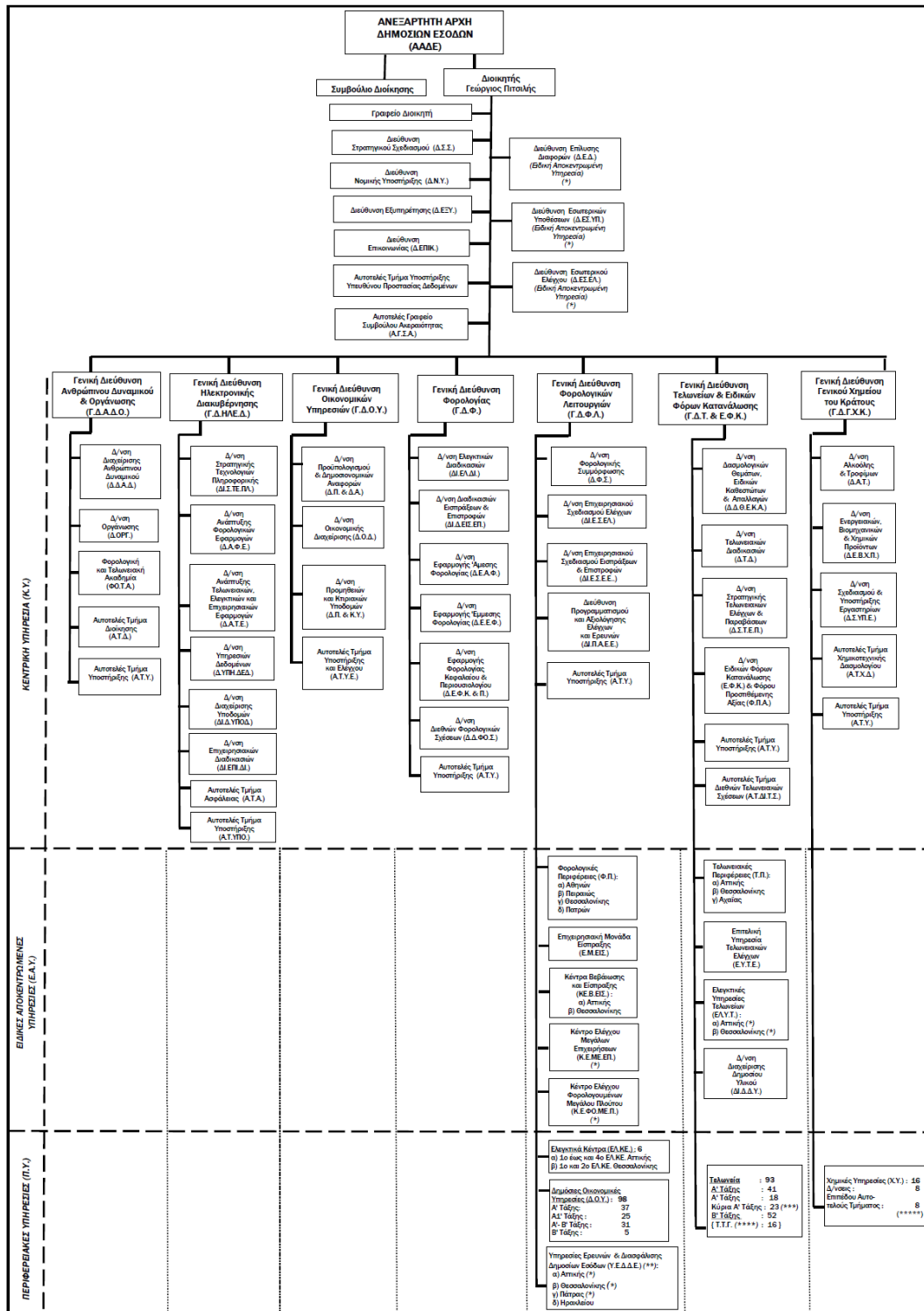
διοίκησης από άλλες χώρες. Ο Εμπειρογνώμονας μπορεί να συμμετέχει στις συνεδριάσεις του ΔΣ χωρίς δικαίωμα ψήφου.

Η ισχύουσα οργανωτική δομή της Α.Α.Δ.Ε., σύμφωνα με τις διατάξεις του Π.Δ. 111/2014 (Α 178, κορ. Α 25/24.2.2015) περιλαμβάνει τις Κεντρικές Υπηρεσίες, τις Ειδικές Αποκεντρωμένες Υπηρεσίες του Διοικητή ή των Γενικών Διευθύνσεων και τις Περιφερειακές υπηρεσίες (ΔΟΥ, Τελωνεία, Χημικά Εργαστήρια). Υπάρχουν τέσσερα κύρια επίπεδα στην οργανωτική δομή της Α.Α.Δ.Ε.: α) οι οργανικές μονάδες που αναφέρονται απευθείας στον Διοικητή, β) οι Γενικές Διευθύνσεις, γ) οι Διευθύνσεις, δ) οι Ειδικές Αποκεντρωμένες Υπηρεσίες και οι Περιφερειακές Υπηρεσίες.

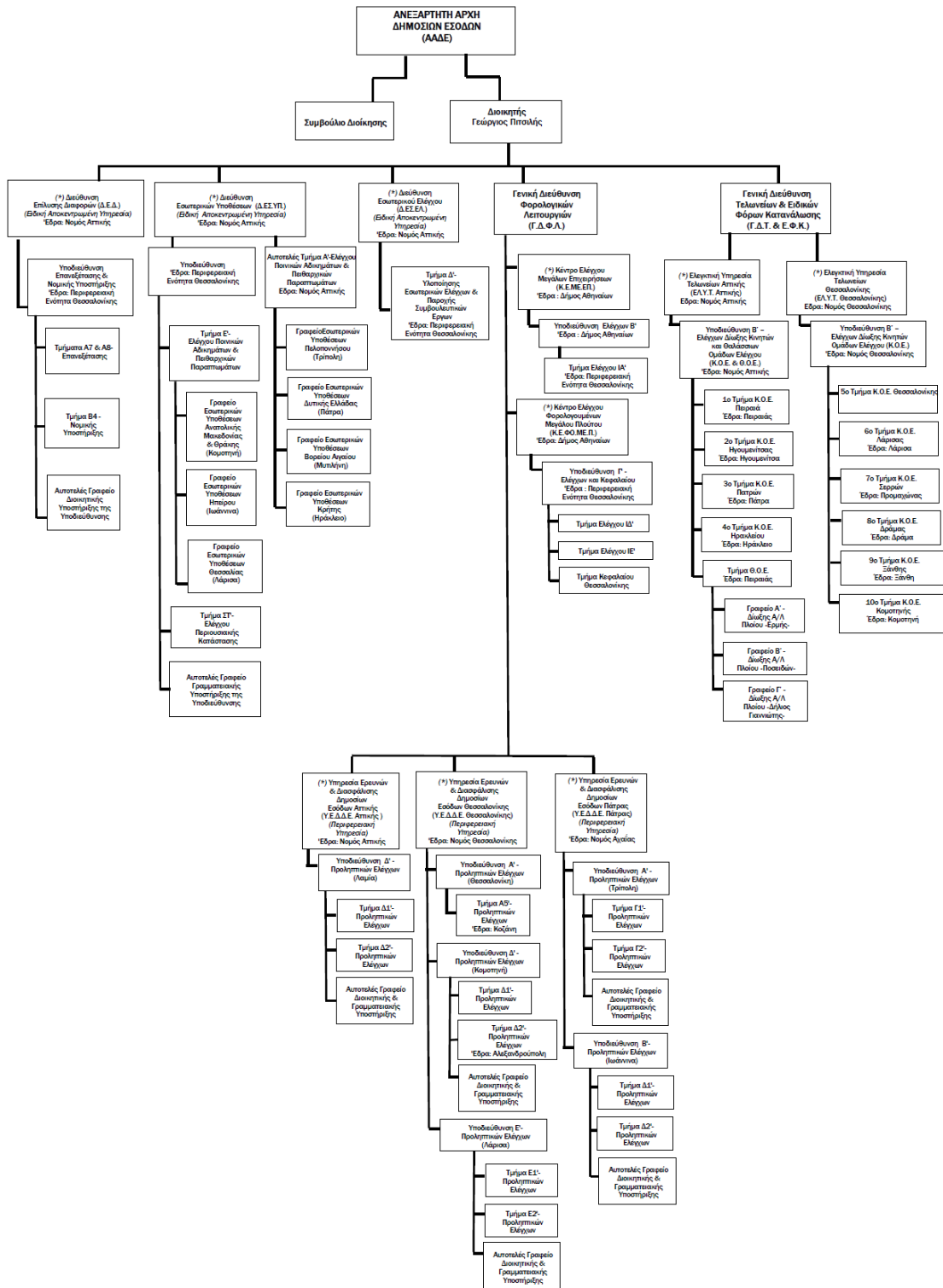
Οι οργανικές μονάδες της Α.Α.Δ.Ε. που αναφέρονται απευθείας στον Διοικητή είναι οι ακόλουθες: Διεύθυνση Στρατηγικού Σχεδιασμού, Διεύθυνση Διεθνών Οικονομικών Σχέσεων, Διεύθυνση Εσωτερικού Ελέγχου, Διεύθυνση Εσωτερικών Υποθέσεων, Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών, Διεύθυνση Νομικής Υποστήριξης, Διεύθυνση Προγραμματισμού & Αξιολόγησης Ελέγχων και Ερευνών, Υπηρεσίες Ερευνών & Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων (Αττική, Θεσσαλονίκη, Πάτρα, Ηράκλειο), Φορολογική και Τελωνειακή Ακαδημία, Αυτόνομο Τμήμα Συντονισμού και Επικοινωνιών Μεταρρυθμίσεων, Αυτόνομο Γραφείο Ασφαλείας.

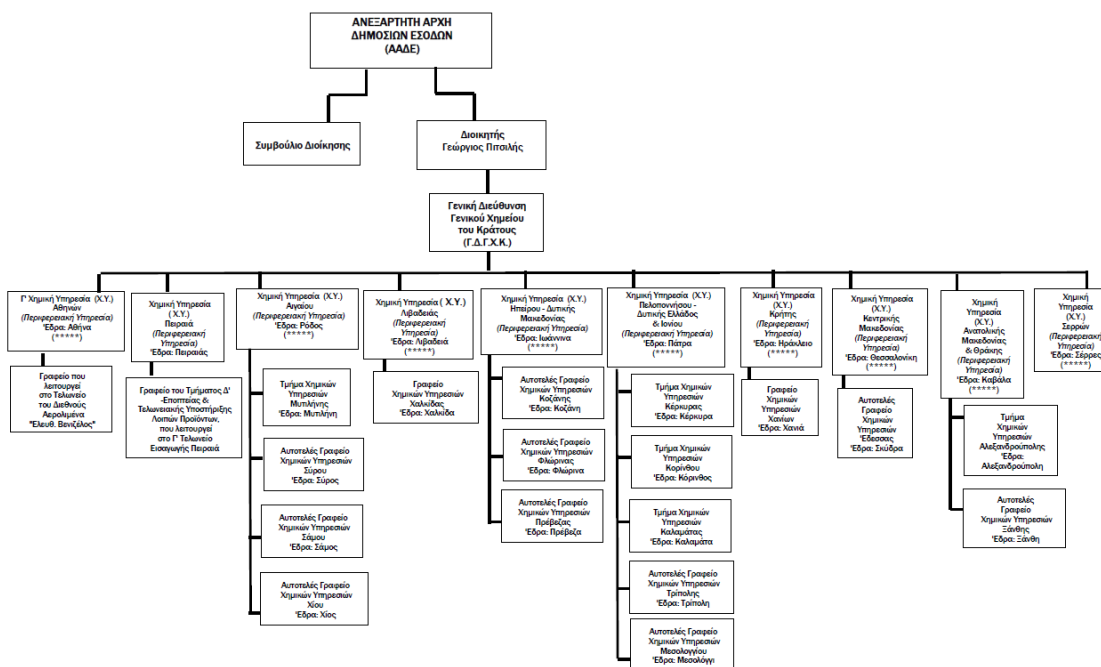
Η Α.Α.Δ.Ε. περιλαμβάνει τις ακόλουθες πέντε Γενικές Διευθύνσεις: Γενική Διεύθυνση Ηλεκτρονικής Διακυβέρνησης και Ανθρώπινου Δυναμικού, Γενική Διεύθυνση Φορολογικής Διοίκησης, Γενική Διεύθυνση Τελωνείων, Γενική Διεύθυνση Γενικού Εργαστηρίου του Κράτους, Γενική Διεύθυνση Οικονομικών Υπηρεσιών. Οι παραπάνω πέντε Γενικές Διευθύνσεις περιλαμβάνουν 22 Διευθύνσεις, τέσσερα αυτόνομα Τμήματα, 13 Ειδικές Αποκεντρωμένες Υπηρεσίες, Τις Περιφερειακές Υπηρεσίες, συμπεριλαμβανομένων των ΥΕΔΔΕ, των Δ.Ο.Υ., Τελωνείων και τοπικών Τελωνείων και των Χημικών Εργαστηρίων.

Σχήμα 1.1 Οργανόγραμμα της Α.Α.Δ.Ε.



Σχήμα 1.2 Μονάδες υπηρεσιών που λειτουργούν εκτός της έδρας αυτών





Πηγή: ΑΑΔΕ, 2023

### 1.3 Διαχείριση ανθρωπίνου δυναμικού στην Α.Α.Δ.Ε.

Ενδιαφέρον παρουσιάζει και το σύστημα διαχείρισης ανθρωπίνου δυναμικού της Α.Α.Δ.Ε., το οποίο βασίζεται σε τέσσερις πυλώνες, όπως αποτυπώνονται στο Σχήμα 1.3. Η διαμόρφωση ενός νέου συστήματος ήταν απαραίτητη για την εφαρμογή αξιοκρατίας, τον εκσυγχρονισμό του συστήματος προαγωγών, τη διαφάνεια στις διαδικασίες μετακινήσεων σε θέσεις άλλες εντός του οργανισμού, την επιβράβευση της επαγγελματικής επάρκειας και ευσυνειδησίας, αλλά και την εξέλιξη και υποκίνηση του προσωπικού. Για τον λόγο αυτό συστάθηκε ειδικό τμήμα στη Διεύθυνση Διαχείρισης Ανθρωπίνου Δυναμικού.

### Σχήμα 1.3 Πυλώνες του συστήματος διαχείρισης ανθρωπίνου δυναμικού

**Βαθμολόγιο:** βασικό εργαλείο που χρησιμοποιούν όλοι οι σύγχρονοι οργανισμοί ώστε να μπορούν να αποτυπωθούν όλα τα Περιγράγραμμα Θέσης Εργασίας (ΠΕΘ). Κάθε ΠΕΘ συνοδεύεται από το πλαίσιο ικανοτήτων, που είναι το ελάχιστο επίπεδο επάρκειας ικανοτήτων που θα πρέπει να έχει ο κάτοχος της θέσης, προκειμένου να εκτελέσει αποτελεσματικά τα καθήκοντά του. Το πλαίσιο ικανοτήτων αποτελείται από τις επαγγελματικές, τις διοικητικές και τις επιχειρησιακές ικανότητες.

**Διαχείριση απόδοσης:** βασίζεται στην κυκλική ποσοτική και ποιοτική αξιολόγηση όλων των στελεχών του οργανισμού. Η ποσοτική αξιολόγηση βασίζεται στην στοχοθεσία, ενώ η ποιοτική στις ικανότητες. Απώτεροι στόχοι είναι η επιβράβευση των εργαζομένων (σε επίπεδο ικανοτήτων και προσπάθειας), καθώς και η υποστήριξη και ενίσχυσή τους για την περαιτέρω εξέλιξή τους.

**Σύστημα αποδοχών:** θα υπηρετεί την αρχή της ανταμοιβής με βάση τα προσόντα, τα καθήκοντα, την εμπειρία και τις ευθύνες, τις συνθήκες εργασίας, καθώς και την αποτελεσματικότητα του κάθε στελέχους του οργανισμού. Απώτερος στόχος είναι η άρση των στρεβλώσεων των προηγούμενων μισθολογικών καθεστώτων και η παροχή κινήτρων για επαγγελματική ανάπτυξη των εργαζομένων.

**Διαδικασίες σταδιοδρομίας:** για την πιο επιτυχή επαγγελματική εξέλιξη του ανθρωπίνου δυναμικού του οργανισμού. Στο πλαίσιο αυτό έχει αναπτυχθεί ένας Οδηγός Σταδιοδρομίας, ενώ παρέχεται και εκπαίδευση διαμέσου της Φορολογικής και Τελωνειακής Ακαδημίας.

Πηγή: ΑΑΔΕ, 2023α

#### **1.4 Επιχειρησιακό σχέδιο της Α.Α.Δ.Ε. 2020-2024**

Τέλος, αξίζει να σημειωθεί ότι για την περίοδο 2020-2024 η Α.Α.Δ.Ε. έχει καταρτίσει ένα επιχειρησιακό σχέδιο, το οποίο βασίζεται σε τρεις βασικούς στόχους, με συγκεκριμένους άξονες παρέμβασης, ως εξής (ΑΑΔΕ, 2022):

- Στρατηγικός στόχος 1: Μεγιστοποίηση των δημόσιων εσόδων και περιορισμός των φαινομένων μη συμμόρφωσης
  - Άξονας παρέμβασης 1.1: Ενίσχυση οικειοθελούς συμμόρφωσης
  - Άξονας παρέμβασης 1.2: Αντιμετώπιση φαινομένων μη συμμόρφωσης
- Στρατηγικός στόχος 2: Εξυπηρέτηση συναλλασσομένων και προστασία κοινωνικού συνόλου
  - Άξονας παρέμβασης 2.1: Συνεχής βελτίωση της εξυπηρέτησης πολιτών και επιχειρήσεων
  - Άξονας παρέμβασης 2.2: Προστασία δημόσιας υγείας και περιβάλλοντος
- Στρατηγικός στόχος 3: Αποτελεσματικός, Δυναμικός και Καινοτόμος Οργανισμός
  - Άξονας παρέμβασης 3.1: Αξιοποίηση και ανάπτυξη του ανθρώπινου δυναμικού
  - Άξονας παρέμβασης 3.2: Διαρκής μεταρρυθμιστικός σχεδιασμός και βέλτιστη αξιοποίηση της τεχνολογίας
  - Άξονας παρέμβασης 3.3: Ορθολογικότερη διαχείριση πάγιων, υποδομών και δαπανών
  - Άξονας παρέμβασης 3.4: Διαχείριση κινδύνων Οργανισμού

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2. Ο ΠΡΟΛΗΠΤΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ**

### **2.1 Έννοια και διαδικασία του ελέγχου**

Ως έλεγχος ορίζεται ως η επιτόπια δραστηριότητα επαλήθευσης, όπως η επιθεώρηση ή η εξέταση, μιας διαδικασίας ή ενός συστήματος ποιότητας, για τη διασφάλιση της συμμόρφωσης με τις απαιτήσεις. Ένας έλεγχος μπορεί να ισχύει για έναν ολόκληρο οργανισμό ή μπορεί να είναι συγκεκριμένος για μια λειτουργία, διαδικασία ή στάδιο παραγωγής. Το ISO 19011:2018 ορίζει τον έλεγχο ως συστηματική, ανεξάρτητη και τεκμηριωμένη διαδικασία για την απόκτηση ελεγκτικών τεκμηρίων (αρχεία, δηλώσεις γεγονότων ή άλλες πληροφορίες που είναι συναφείς και επαληθεύσιμες) και την αντικειμενική αξιολόγησή του για τον προσδιορισμό του βαθμού στον οποίο πληρούνται τα κριτήρια ελέγχου, τα οποία συνίστανται σε ένα σύνολο πολιτικών, διαδικασιών ή απαιτήσεων. Υπάρχουν τρεις κύριοι τύποι ελέγχων:

α) έλεγχος διαδικασίας (επαληθεύει ότι οι διαδικασίες λειτουργούν εντός καθορισμένων ορίων, αξιολογεί μια λειτουργία ή μια μέθοδο σε σχέση με προκαθορισμένες οδηγίες ή πρότυπα για τη μέτρηση της συμμόρφωσης με αυτά τα πρότυπα και της αποτελεσματικότητας των οδηγιών),

β) έλεγχος προϊόντος (εξέταση ενός συγκεκριμένου προϊόντος ή υπηρεσίας, όπως υλικού, επεξεργασμένου υλικού ή λογισμικού, για να αξιολογηθεί εάν συμμορφώνεται με τις απαιτήσεις, δηλαδή προδιαγραφές, πρότυπα απόδοσης και απαιτήσεις πελατών),

γ) έλεγχος συστήματος (διενεργείται σε ένα σύστημα διαχείρισης και αποτελεί μια τεκμηριωμένη δραστηριότητα που εκτελείται για την επαλήθευση, με εξέταση και αξιολόγηση αντικειμενικών αποδεικτικών στοιχείων, ότι τα εφαρμοστέα στοιχεία του συστήματος είναι κατάλληλα και αποτελεσματικά και έχουν αναπτυχθεί, τεκμηριωθεί



και εφαρμοστεί σύμφωνα με και σε συνδυασμό με συγκεκριμένες απαιτήσεις) (AmericanSocietyforQuality, 2023).

Ο έλεγχος αποτελείται από τέσσερα βήματα, όπως απεικονίζεται και στο πιο κάτω σχήμα.

Σχήμα 2.1 Φάσεις του κύκλου ελέγχου



Πηγή: American Society for Quality, 2023

α) Σχεδιασμός και προετοιμασία ελέγχου: Η προετοιμασία του ελέγχου συνίσταται στον εκ των προτέρων προγραμματισμό από τα ενδιαφερόμενα μέρη για να διασφαλιστεί ότι ο έλεγχος συμμορφώνεται με τον στόχο. Αυτό το στάδιο ενός ελέγχου ξεκινά με την απόφαση διεξαγωγής του ελέγχου και τελειώνει όταν αρχίζει ο ίδιος ο έλεγχος.

β) Εκτέλεση ελέγχου: Η φάση εκτέλεσης ενός ελέγχου ονομάζεται συχνά επιτόπια εργασία. Είναι το τμήμα συλλογής δεδομένων του ελέγχου. Αποτελείται από πολλαπλές δραστηριότητες, συμπεριλαμβανομένης της επιτόπιας διαχείρισης ελέγχου, της συνάντησης με τον ελεγχόμενο, της κατανόησης της διαδικασίας και των ελέγχων

του συστήματος και της επαλήθευσης ότι αυτοί οι έλεγχοι λειτουργούν, της επικοινωνίας μεταξύ των μελών της ομάδας και της επικοινωνίας με τον ελεγχόμενο.

γ) Έκθεση ελέγχου: Σκοπός της έκθεσης ελέγχου είναι η κοινοποίηση των αποτελεσμάτων της έρευνας. Η έκθεση θα πρέπει να παρέχει σωστά και σαφή δεδομένα που θα είναι αποτελεσματικά και θα βοηθήσουν τον οργανισμό στην αντιμετώπιση σημαντικών οργανωτικών ζητημάτων. Η διαδικασία ελέγχου μπορεί να τερματιστεί όταν η έκθεση εκδοθεί από τον επικεφαλής ελεγκτή ή αφού ολοκληρωθούν οι ενέργειες παρακολούθησης.

δ) Παρακολούθηση ελέγχου και κλείσιμο: Σύμφωνα με το ISO 19011, ρήτρα 6.6, ο έλεγχος ολοκληρώνεται όταν έχουν πραγματοποιηθεί όλες οι προγραμματισμένες δραστηριότητες ελέγχου. Η ρήτρα 6.7 του ISO 19011 συνεχίζει δηλώνοντας ότι η επαλήθευση των επακόλουθων ενεργειών μπορεί να αποτελεί μέρος ενός μεταγενέστερου ελέγχου.

## **2.2 Ο εσωτερικός έλεγχος**

Ο προληπτικός έλεγχος εμπίπτει στο πεδίο του εσωτερικού ελέγχου και για τον λόγο αυτό θα πρέπει να κατανοηθεί η έννοια και η σημασία συνολικά του εσωτερικού ελέγχου. Συνολικά, ο εσωτερικός έλεγχος βοηθά έναν οργανισμό να επιτύχει τους στόχους του μέσω μιας συστηματικής και πειθαρχημένης προσέγγισης για την αξιολόγηση και βελτίωση της αποτελεσματικότητας της διαχείρισης κινδύνου και της διακυβέρνησης των διαδικασιών (Mihret & Yismaw, 2007).

Ο εσωτερικός έλεγχος είναι μια συστηματική και αντικειμενική αξιολόγηση των διαφορετικών λειτουργιών ενός οργανισμού, προκειμένου να εξεταστεί και να διατυπωθεί μια γνώμη σχετικά με τα ακόλουθα (Pantelidis et al., 2011; Drogalasetal., 2012): (α) εάν οι οικονομικές και επιχειρησιακές πληροφορίες είναι ακριβείς και αξιόπιστες, (β) ο εντοπισμός και η ελαχιστοποίηση των κινδύνων για τον οργανισμό, γ)

ο βαθμός στον οποίο ακολουθούνται οι εξωτερικοί κανονισμοί και οι αποδεκτές εσωτερικές πολιτικές και διαδικασίες, (δ) εάν πληρούνται τα επιχειρησιακά κριτήρια, (ε) κατά πόσον χρησιμοποιούνται πόροι, (στ) αν οι στόχοι του οργανισμού έχουν επιτευχθεί αποτελεσματικά, όλοι με σκοπό τη διαβούλευση με διοίκηση και για την παροχή βοήθειας στα μέλη του οργανισμού στην αποτελεσματική εκπλήρωση των αρμοδιοτήτων διακυβέρνησής τους.

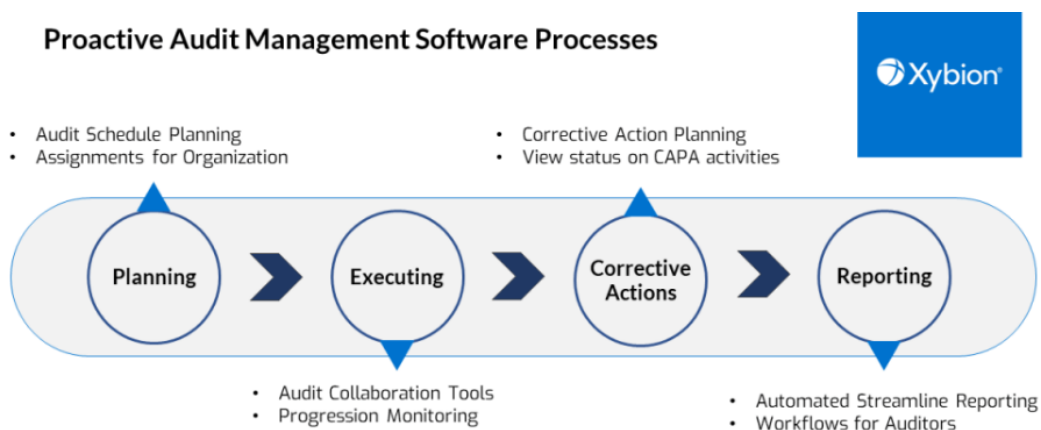
### **2.3 Έννοια και διαδικασία του προληπτικού ελέγχου**

Κάθε οργανωσιακό περιβάλλον είναι διαφορετικό και συνεπώς οι απαιτήσεις ελέγχου διαφέρουν ανάλογα με την εφαρμογή που χρησιμοποιείται, τον όγκο των αρχείων καταγραφής που δημιουργούνται και την οργανωσιακή δομή. Ο προληπτικός έλεγχος θα πρέπει να ξεκινήσει με τη δημιουργία της υποδομής (σε υλικά και λογισμικό) που είναι απαραίτητη για τη διεξαγωγή αυτής της δραστηριότητας. Τα επόμενα βήματα περιλαμβάνουν επισήμανση γνωστών τύπων συμβάντων με κάθε τύπο συστήματος εντός του περιβάλλοντος, καταγραφή όλων των πληροφοριών, ενοποίηση και μείωση / ομαδοποίηση αυτών των πληροφοριών, ανάλυσή τους για ύποπτη δραστηριότητα, σωστή αντίδραση στο εντοπισμένο και συμβάν, καθαρισμός όλων των πτυχών του περιστατικού και, τέλος, εντοπισμός διδαγμάτων και χρήση αυτών για περαιτέρω βελτιώσεις διαμέσου των αναφορών (IRS, 2023).

Στη διαδικασία του προληπτικού ελέγχου βασικό ρόλο διαδραματίζουν οι διορθωτικές και προληπτικές δράσεις (Corrective and Preventive Actions - CAPA), όπως φαίνεται και από το πιο κάτω σχήμα (Xybion, 2023). Διορθωτική ενέργεια είναι η ενέργεια που λαμβάνεται για την εξάλειψη των αιτιών μιας υπάρχουσας μη συμμόρφωσης, ελαττώματος ή άλλης ανεπιθύμητης κατάστασης προκειμένου να αποφευχθεί η επανεμφάνιση (ανταπόκριση). Η διορθωτική δράση αφορά την εξάλειψη των αιτιών των προβλημάτων και όχι απλώς την παρακολούθηση μιας σειράς βημάτων επίλυσης προβλημάτων. Προληπτική δράση είναι η δράση που λαμβάνεται για την εξάλειψη των

αιτιών μιας πιθανής μη συμμόρφωσης, ελαττώματος ή άλλης ανεπιθύμητης κατάστασης προκειμένου να αποφευχθεί η εμφάνιση (πρόληψη) (AmericanSocietyforQuality, 2023). Επίσης, από αυτό το σχήμα γίνεται κατανοητό πως η διαδικασία του προληπτικού ελέγχου βασίζεται στις τέσσερις φάσεις που αναλύθηκαν παραπάνω, οι οποίες, όπως αναφέρθηκε, αφορούν κάθε τύπο ελέγχου: σχεδιασμός, εκτέλεση, διορθωτικές και προληπτικές δράσεις, αναφορά.

Σχήμα 2.2 Διαδικασία προληπτικού ελέγχου



Πηγή: Xybion, 2023

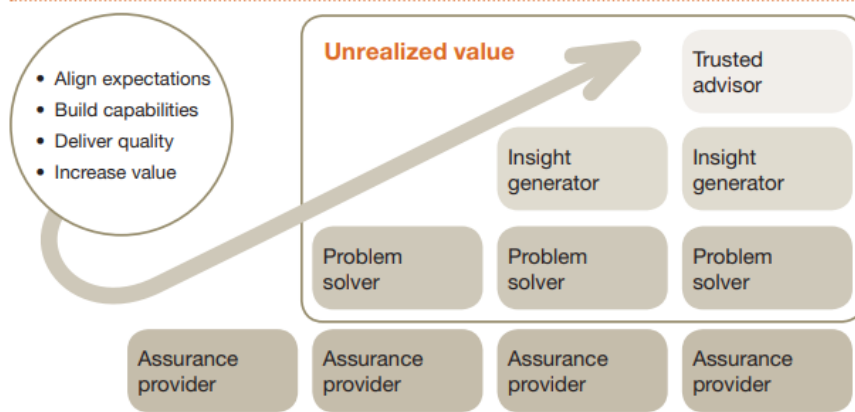
## 2.4 Σημασία του προληπτικού ελέγχου

Πλέον οι επιχειρήσεις αντιμετωπίζουν νέους και αναδυόμενους κινδύνους καθώς εφαρμόζουν στρατηγικές για την καταπολέμηση των προκλήσεων και την αξιοποίηση νέων ευκαιριών. Η παγκοσμιοποίηση, το εξελισσόμενο και ολοένα πιο αυστηρό ρυθμιστικό περιβάλλον και οι καινοτομίες στην τεχνολογία πιέζουν τις εταιρείες να αναλάβουν νέες στρατηγικές (Stojanović & Andrić, 2016). Τέτοιου είδους αλλαγές συνεπάγονται νέους και πιο σύνθετους κινδύνους που οι λειτουργίες διαχείρισης κινδύνων των εταιρειών, συμπεριλαμβανομένου του εσωτερικού ελέγχου, πρέπει να κατανοήσουν και να αντιμετωπίσουν προληπτικά.

Προς υποστήριξη αυτής της ιδέας, η μελέτη της PwC το 2015 με τίτλο «State of the Internal Audit Profession Study: Finding True North in a speed of transformation» καθόρισε ότι, για να μετριαστεί ο κίνδυνος και να βελτιωθούν οι έλεγχοι στο σημερινό συνεχώς μεταβαλλόμενο περιβάλλον, ο εσωτερικός έλεγχος πρέπει να εξελίσσεται παράλληλα με την επιχείρηση, σε αντίθεση με την αντίδραση στις αλλαγές. Σε αυτήν την έρευνα με περισσότερα από 1.300 διευθυντικά στελέχη ελέγχου και τα ενδιαφερόμενα μέρη τους, το 55% των ερωτηθέντων ανέμενε ότι εντός των επόμενων πέντε ετών η πρόταση αξίας του εσωτερικού ελέγχου θα είναι να λειτουργεί προληπτικά και να παρέχει υπηρεσίες προστιθέμενης αξίας και μελλοντικές στρατηγικές συμβουλές για κινδύνους για τον οργανισμό, μέσω προσπαθειών που εκτείνονται πέρα από την αναμενόμενη εκτέλεση του σχεδίου ελέγχου. Για να κατανοηθεί το ποσοστό αυτό, το έτος διεξαγωγής αυτής της έρευνας το ποσοστό που δήλωσε πως η αξία του εσωτερικού ελέγχου έγκειται στην πρόληψη ήταν μόνο 11% (PriceWaterhouseCoopers, 2015).

Για τον λόγο αυτό, η PwC ήδη από το 2013 είχε τονίσει την προληπτική συνεισφορά του εσωτερικού ελέγχου, η οποία συνίσταται στα εξής: α) παροχή υπηρεσιών προστιθέμενης αξίας και προληπτικών στρατηγικών συμβουλών στον οργανισμό πέρα από την αποτελεσματική και αποδοτική εκτέλεση του σχεδίου ελέγχου, β) ανάληψη ενεργού ρόλου στην πρόταση ουσιαστικών βελτιώσεων και την παροχή διασφάλισης σχετικά με τον κίνδυνο, γ) παροχή ανάλυσης και προοπτικής για τις βαθύτερες αιτίες των θεμάτων που εντοπίστηκαν στα ευρήματα του ελέγχου, για να βοηθηθούν οι επιχειρηματικές μονάδες να λάβουν διορθωτικά μέτρα, δ) παροχή αντικειμενικής διασφάλισης σχετικά με την αποτελεσματικότητα και την αποδοτικότητα των εσωτερικών ελέγχων ενός οργανισμού (PriceWaterhouseCoopers, 2015). Τα ανωτέρω συνιστούν στοιχεία μίας πορείας για τη σύλληψη αξίας, όπως απεικονίζεται στο πιο κάτω σχήμα.

Σχήμα 2.3 Πορεία προς τη σύλληψη μη πραγματοποιηθείσας αξίας



Πηγή: PriceWaterhouseCoopers, 2015

Συνεπώς, η παροχή αξίας προς τον οργανισμό συνιστά το πρώτο όφελος του προληπτικού ελέγχου, κάτι που συνάδει με τον ισχυρισμό ότι ο εσωτερικός έλεγχος μπορεί να οδηγήσει στη δημιουργία αξίας για τον οργανισμό (Eulerich&Eulerich, 2015). Αυτό οδηγεί και στο συμπέρασμα πως ο ρόλος του εσωτερικού ελεγκτή μετασχηματίζεται. Σε έκθεση της KPMG (2007) επίσης τονίζεται πως, το επιχειρηματικό περιβάλλον χαρακτηρίζεται από συνεχείς και επιταχυνόμενες αλλαγές (ανταγωνισμός, αλλαγή δομών και κόστους, ολοένα και πιο ολοκληρωμένες παγκόσμιες οικονομίες) που θέτουν νέους κινδύνους και ευκαιρίες για τις επιχειρήσεις. Αυτές οι εξελίξεις με τη σειρά τους οδηγούν σε νέο ρόλο του εσωτερικού ελέγχου, ως ανεξάρτητος σύμβουλος της διοίκησης για την υποστήριξη των στόχων της ανώτατης διοίκησης, την προληπτική παρακολούθηση και τον προληπτικό εντοπισμό του επιχειρηματικού κινδύνου και την ενίσχυση των προσπάθειών εκ των προτέρων συμμόρφωσης με τους κανονισμούς.

Σε παρόμοιο πλαίσιο, ο Huibers (2013) επισημαίνει πως, στην εποχή των δυναμικά μεταβαλλόμενων περιβαλλόντων, της παγκοσμιοποίησης και της αυξανόμενης νομοθεσίας, οι εταιρείες πρέπει να επανεξετάζουν τη στρατηγική τους σε συνεχή βάση. Κατά συνέπεια, αυτό απαιτεί τον επανασχεδιασμό του οργανισμού, των διαδικασιών

και των συστημάτων. Με τις αυξανόμενες απαιτήσεις από τη διοίκηση για το επάγγελμα του εσωτερικού ελέγχου, τίθεται το ερώτημα του επαναπροσδιορισμού του ρόλου του εσωτερικού ελεγκτή. Αν ο ρόλος του ελεγκτή περιορίζεται μόνο στην πτυχή της συμμόρφωσης (ρόλος διασφάλισης), η προστιθέμενη αξία του ελεγκτή μπορεί να μειωθεί σημαντικά. Πλέον, όμως, ο ρόλος του εσωτερικού ελεγκτή έχει επεκταθεί προκειμένου να είναι πιο ενεργός, με αποτέλεσμα να εξετάζεται ο συμβουλευτικός και ο συμμετοχικός του ρόλος. Στην περίπτωση του συμβουλευτικού του ρόλου, ο ελεγκτής μπορεί να παρέχει συμβουλές σχετικά με τη δόμηση προγραμμάτων (π.χ. σχεδιασμός και ανάπτυξη), τον σχεδιασμό ενός πλαισίου ελέγχου για την επίτευξη ισορροπίας μεταξύ ελέγχων και διαδικασιών εφαρμογής, θέσπιση ερωτημάτων για τον τρόπο με τον οποίο θα αντιμετωπιστούν πτυχές μίας αλλαγής. Στη περίπτωση του συμμετοχικού του ρόλου ο ελεγκτής μπορεί να προτείνει εναλλακτικές λύσεις για τη βελτίωση της ασφάλειας των συστημάτων και να παρέχει συστάσεις για τον τρόπο εφαρμογής τους, να συντονίζει τα πλαίσια επιχειρηματικού ελέγχου και να παρέχει πρότυπα σε ένα έργο επανασχεδιασμού επιχειρηματικής διαδικασίας, καθώς και να προσδιορίσει τους κινδύνους που συνδέονται με την εισαγωγή νέων διαδικασιών / συστημάτων (Huibers, 2013).

Ένα εξίσου σημαντικό στοιχείο που τονίζει την αξία του προληπτικού ελέγχου και τον σημαντικό ρόλο του ελεγκτή είναι η πρόληψη της απάτης. Με την πάροδο των ετών, υπήρξε σημαντική συζήτηση σε θεωρητικό και πρακτικό επίπεδο σχετικά με την έκταση και την ακριβή φύση του ρόλου του εσωτερικού ελεγκτή για τον εντοπισμό της απάτης σε προληπτικό στάδιο (Holm, Langsted & Seehausen, 2011; Atmadja, Saputra & Manurung, 2019).

Υπό αυτό το πρίσμα, ορισμένοι μελετητές (Al-Matari, Al-Swidi & Binti Fadzil, 2014; Chatiwong, Ussahawanitichakit & Janjarasjit, 2016; El Gharbaoui & Chraibi, 2021) έχουν διαπιστώσει μία σχέση μεταξύ του προληπτικού εσωτερικού ελέγχου και της οργανωσιακής επίδοσης. Οι Chatiwong et al. (2016) εστιάζουν στο ότι απαιτούνται

προληπτικές στρατηγικές για την προσαρμογή σε διαρκώς μεταβαλλόμενα οικονομικά περιβάλλοντα για την πρόληψη της απάτης και της διαφθοράς. Η ενοποίηση του συστήματος εσωτερικού ελέγχου, ο συμμετοχικός εσωτερικός έλεγχος, η ολοκληρωμένη αξιολόγηση επιχειρηματικού κινδύνου και η προηγμένη εφαρμογή τεχνολογίας εσωτερικού ελέγχου έχουν σημαντική επίδραση στην οργανωσιακή επίδοση. Επιπλέον, η ικανότητα πρόληψης της απάτης, η ανώτερη λειτουργική αριστεία, η διαφανής επιχειρηματική πρακτική, η αξιοπιστία των ενδιαφερόμενων μερών έχουν ισχυρά θετική επίδραση στην αξιοπιστία των ενδιαφερομένων και στην απόδοση της εταιρείας.

Οι Al-Matari et al. (2014) διαπίστωσαν πως η αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου βοηθά στην ανάπτυξη του έργου της εταιρείας, επειδή οι οικονομικές εκθέσεις παρουσιάζουν την ποιότητα του τμήματος εσωτερικού ελέγχου. Επιπλέον, ο εσωτερικός έλεγχος είναι ένα κρίσιμο μέρος της δομής της εταιρικής διακυβέρνησης σε έναν οργανισμό και η εταιρική διακυβέρνηση με τη σειρά της καλύπτει τις δραστηριότητες εποπτείας που διεξάγονται από το διοικητικό συμβούλιο και τις επιτροπές ελέγχου για τη διασφάλιση αξιόπιστης διαδικασίας οικονομικής αναφοράς. Ως εκ τούτου, διαπιστώνεται μία σχέση μεταξύ εσωτερικού ελέγχου και απόδοσης της εταιρείας.

Ενδιαφέρουσα είναι και η πρόταση των Petrie και Evans (2017) για την πρόληψη της απάτης στον κυβερνοχώρο. Καθώς περισσότερες εταιρείες υιοθετούν τον ψηφιακό μετασχηματισμό και ψηφιοποιούν τον τρόπο που ασκούν τις δραστηριότητές τους, αυξάνονται και οι πιθανότητες κυβερνο-εγκλημάτων και απάτης στον κυβερνοχώρο. Αυτό με τη σειρά του απαιτεί μία νέα προσέγγιση στον προηγούμενο παραδοσιακό τρόπο αντιμετώπισης της απάτης, οδηγώντας στην αναγκαιότητα μιας προσέγγισης που βασίζεται σε πληροφορίες για να προετοιμαστούν και να αμυνθούν εκ των προτέρων έναντι τέτοιων επιθέσεων αντί να αντιδρούν εκ των υστέρων σε αυτές. Ο προληπτικός έλεγχος απάτης είναι μια τέτοια προληπτική τεχνική έρευνας που



αναπτύχθηκε από τον W W.S. Albrecht και χρησιμοποιείται από λογιστές για να βοηθήσει τους οργανισμούς να ελαχιστοποιήσουν τον κίνδυνο εταιρικής απάτης. Τα βήματα για τον προληπτικό έλεγχο για απάτη είναι: α) εντοπισμός στοιχείων που εκτίθενται σε κίνδυνο απάτης, β) προσδιορισμός των συμπτωμάτων απάτης σε κάθε έκθεση στον κίνδυνο, γ) δημιουργία προγραμμάτων ελέγχου για προληπτική αναζήτηση συμπτωμάτων και εκθέσεων και δ) διερεύνηση συμπτωμάτων που έχουν εντοπιστεί. Αν και αυτή η τεχνική χρησιμοποιείται πιο συχνά για την καταπολέμηση της χρηματοοικονομικής απάτης, παρέχει ένα πλαίσιο που είναι ένα χρήσιμο μοντέλο για την ανάπτυξη μιας προσέγγισης με γνώμονα τις πληροφορίες για τον προληπτικό εντοπισμό της απάτης στον κυβερνοχώρο.

Τέλος, δεν θα πρέπει να παραβλεφθεί και ο ρόλος του προληπτικού ελέγχου, ως εμπόλων στον εσωτερικό έλεγχο, στη διαχείριση κινδύνων (Stojanović & Andrić, 2016; Loisetal., 2021). Ο σύγχρονος εσωτερικός έλεγχος βάσει κινδύνου έχει αλλάξει την εστίασή του στην ανάλυση και την αξιολόγηση του ρόλου των διευθυντών στη διαδικασία διαχείρισης κινδύνου, δηλαδή στην επάρκεια του συνολικού συστήματος διαχείρισης κινδύνου. Η προσθήκη αξίας στη διαδικασία διαχείρισης κινδύνου από τον εσωτερικό έλεγχο εξαρτάται από την ωριμότητα αυτής της διαδικασίας και κινείται από τις συμβουλευτικές υπηρεσίες που στοχεύουν στην καθιέρωση και τη βελτίωση της διαδικασίας διαχείρισης κινδύνου στη διασφάλιση της κατάστασης διαχείρισης κινδύνου. Με αυτόν τον τρόπο, οι εσωτερικοί ελεγκτές παρέχουν υποστήριξη σε όλες τις σημαντικές επιχειρηματικές δραστηριότητες και βοηθούν τις εταιρείες τους να εκπληρώσουν τις αποστολές τους. Ο στόχος του ελέγχου βάσει κινδύνου είναι να παράσχει τη βεβαιότητα στη διοίκηση ότι οι διαδικασίες διαχείρισης κινδύνου που έχει θέσει σε εφαρμογή η διοίκηση εντός του οργανισμού (καλύπτοντας όλες τις διαδικασίες διαχείρισης κινδύνου στην επιχείρηση, τμήμα, επιχειρηματική μονάδα, επίπεδο επιχειρηματικής διαδικασίας, κ.λπ.) λειτουργούν όπως προβλέπεται, ότι αυτές οι διαδικασίες διαχείρισης κινδύνου είναι ορθού σχεδιασμού, ότι οι απαντήσεις της

διοίκησης σε κινδύνους που επιθυμεί να αντιμετωπίσει είναι επαρκείς και αποτελεσματικές για τη μείωση αυτών σε επίπεδο αποδεκτό από το διοικητικό συμβούλιο, καθώς και ότι υπάρχει ένα υγιές πλαίσιο ελέγχων για τον επαρκώς μετριασμό των κινδύνων που η διοίκηση επιθυμεί να αντιμετωπίσει.

## **2.5 Προϋποθέσεις αποτελεσματικής διεξαγωγής του προληπτικού ελέγχου**

Ο εσωτερικός έλεγχος αποτελείται από τους εξής πέντε παράγοντες που επηρεάζουν την αποτελεσματικότητά του (Ncgoobo & Malefane, 2017) και που κατ' επέκταση επίσης μπορούν να επηρεάσουν τον προληπτικό έλεγχο:

α) Περιβάλλον Ελέγχου: Το περιβάλλον ελέγχου προβλέπει την πειθαρχία, τη δομή και το κλίμα που επηρεάζουν τη συνολική αξία των εσωτερικών ελέγχων σε έναν δημόσιο οργανισμό. Είναι ένα μέτρο του τρόπου με τον οποίο οι διευθυντές υπολογίζουν την αποτελεσματικότητα και την αποδοτικότητα των εσωτερικών ελέγχων και τον βαθμό στον οποίον βοηθά στην επίτευξη των στόχων του δημόσιου ιδρύματος. Το περιβάλλον ελέγχου συνεπάγεται την άσκηση ηθικών αξιών από τους υπαλλήλους, τη δέσμευσή τους στην ικανότητα και τη δική τους ανάπτυξη.

β) Εκτίμηση κινδύνου: Η εκτίμηση κινδύνου είναι η διαδικασία που πραγματοποιείται για τον εντοπισμό και την αξιολόγηση των κινδύνων για να διασφαλιστεί ότι οι δημόσιοι φορείς επιτυγχάνουν τους στόχους τους. Η διαδικασία έχει θεσπιστεί για τον εντοπισμό και την ανάλυση τόσο των εσωτερικών όσο και των εξωτερικών κινδύνων που απαιτούν επείγουσα προσοχή. Βοηθά τα στελέχη των δημόσιων οργανισμών να εντοπίσουν και να διαχειριστούν τους κινδύνους που σχετίζονται με αλλαγές στη λειτουργία αυτών. Οι διευθυντές μπορούν να αξιολογήσουν τους κινδύνους χρησιμοποιώντας είτε αριθμητικές είτε μη αριθμητικές τεχνικές και προκειμένου να κατανοήσουν ποιοι κίνδυνοι είναι πιθανό να προκύψουν και πώς θα αντιμετωπιστούν

όταν ανακúψουν. Ως εκ τούτου, ο σχεδιασμός των εσωτερικών ελέγχων πρέπει να ταιριάζει με τον σκοπό αυτό.

γ) Δραστηριότητες ελέγχου: Οι δραστηριότητες ελέγχου μπορούν να θεσπιστούν σε διαφορετικά επίπεδα ενός δημόσιου οργανισμού. Τα είδη των δραστηριοτήτων ελέγχου που θεσπίζονται εξαρτώνται από το είδος των δραστηριοτήτων που εκτελούνται από τους εργαζόμενους. Οι δραστηριότητες ελέγχου αναφέρονται σε πολιτικές και διαδικασίες που χρησιμοποιούνται από τους διευθυντές σε δημόσιους οργανισμούς για να διασφαλίσουν ότι οι οδηγίες τηρούνται επιμελώς. Παραδείγματα δραστηριοτήτων ελέγχου, περιλαμβάνουν εγκρίσεις, εξουσιοδοτήσεις, επαληθεύσεις, συμφωνίες, εκτιμήσεις απόδοσης, ασφάλεια περιουσιακών στοιχείων και διαχωρισμό καθηκόντων. Μπορούν να είναι είτε προληπτικές είτε διορθωτικές, ανάλογα με το πόσο περίπλοκοι μπορεί να είναι οι κίνδυνοι και μπορεί να χρησιμοποιηθεί ένας συνδυασμός όλων αυτών.

δ) Πληροφορίες και επικοινωνία: Οι πληροφορίες και η επικοινωνία (για παράδειγμα, οι πολιτικές εσωτερικού ελέγχου και οι κίνδυνοι τους οποίους αντιμετωπίζει ο οργανισμός και πώς τους αντιμετωπίζει) πρέπει να κοινοποιούνται σε όλους τους εργαζόμενους. Η ενημέρωση και η επικοινωνία ενισχύουν τους εσωτερικούς ελέγχους και είναι σημαντικές για την καθημερινή λειτουργία ενός δημόσιου φορέα. Σε έναν αποτελεσματικά διαχειριζόμενο δημόσιο οργανισμό, οι διευθυντές και οι υπάλληλοι πρέπει να έχουν πρόσβαση σε σχετική, πλήρη, αξιόπιστη, σωστή και έγκαιρη επικοινωνία για να μπορούν να λαμβάνουν τεκμηριωμένες αποφάσεις. Οι πληροφορίες πρέπει να κοινοποιούνται χρησιμοποιώντας τα καθιερωμένα εσωτερικά κανάλια επικοινωνίας και οι διαχειριστές πρέπει να διασφαλίζουν ότι αυτή η επικοινωνία είναι σαφής, προσβάσιμη και κατανοητή. Σε αυτή την περίπτωση, χρησιμοποιούνται πληροφορίες σχετικά με τις πολιτικές εσωτερικού ελέγχου, τους κινδύνους που αντιμετωπίζει ένας δημόσιος φορέας και πώς θα ενθαρρύνεται η ροή της επικοινωνίας

και προς τις δύο κατευθύνσεις, δηλαδή από πάνω προς τα κάτω όσο και από τη βάση προς την κορυφή.

ε) Δραστηριότητες παρακολούθησης: Η παρακολούθηση είναι ένα σημαντικό μέρος των καθηκόντων που εκτελούνται από τους διευθυντές σε δημόσιους φορείς. Διασφαλίζει ότι οι εσωτερικοί έλεγχοι γίνονται κατανοητοί και τηρούνται. Προκειμένου να διασφαλιστεί ότι οι μηχανισμοί εσωτερικού ελέγχου λειτουργούν αξιόπιστα και ότι παράγουν τα αναμενόμενα αποτελέσματα, πρέπει να υπάρχει συνεχής παρακολούθηση. Η παρακολούθηση μπορεί να έχει τη μορφή τακτικών εποπτικών δραστηριοτήτων και εξαρτάται από τη φύση των κινδύνων που αντιμετωπίζει ένας δημόσιος φορέας και τη συμπεριφορά των υπαλλήλων που εκτελούν τα καθήκοντα. Όταν η παρακολούθηση σχεδιάζεται και εφαρμόζεται αποτελεσματικά, οι δημόσιοι οργανισμοί είναι σε θέση να εντοπίζουν και να διορθώνουν έγκαιρα τις ελλείψεις των εσωτερικών ελέγχων.

Περαιτέρω, καθώς ο εσωτερικός έλεγχος περνά από τον εκ των υστέρων έλεγχο στον προληπτικό, οι αλλαγές στο χρονοδιάγραμμα των συζητήσεων με τα ενδιαφερόμενα μέρη και της δέσμευσης με πρωτοβουλίες μετασχηματίζεται. Ο εσωτερικός έλεγχος πρέπει να εμπλέκεται σε μετασχηματιστικές ευκαιρίες και πρωτοβουλίες με προληπτικό χαρακτήρα και προσανατολισμό. Οι στρατηγικές για αυτές τις αλλαγές θα πρέπει να περιλαμβάνουν: α) αναθεωρήσεις της ετήσιας διαδικασίας αξιολόγησης κινδύνου σε μια πιο συχνή και ρευστή διαδικασία, β) συμμετοχή σε συναντήσεις βασικών ενδιαφερομένων για συζήτηση οργανωτικών αλλαγών και πρωτοβουλιών, γ) αύξηση της ανάλυσης δεδομένων για τον εντοπισμό ακραίων τιμών και τάσεων κινδύνου, δ) περισσότερη ευθυγράμμιση με τη διαχείριση κινδύνου (PriceWaterhouseCoopers, 2015).

Επίσης, δεδομένου ότι οι ελεγκτές εργάζονται σε πολύπλοκα, δυναμικά περιβάλλοντα όπου συχνά δεν είναι διαθέσιμες πλήρεις οδηγίες, θα πρέπει να είναι προορατικοί για

την επίτευξη ποιοτικών αποτελεσμάτων ελέγχου. Στο πλαίσιο αυτό, η προορατικότητα του ελεγκτή θεωρείται ως σημαντικός καθοριστικός παράγοντα της ποιότητας του ελέγχου. Αυτή η ικανότητα, όμως, επηρεάζεται από τα συμφραζόμενα και την αλληλεπίδραση αρκετών παραγόντων. Σε σχετική μελέτη των Reecher, Ricci και Zhou (2022) διαπιστώθηκε πως οι ελεγκτές είναι πιο προνοητικοί όταν έχουν υψηλότερη αυτονομία και υψηλότερο επίπεδο σιωπηρής γνώσης. Η αυτονομία μπορεί να επηρεαστεί από τις μεθοδολογίες που χρησιμοποιούνται για τον έλεγχο και από τις ρυθμιστικές αρχές μέσω της έκδοσης και αναθεώρησης προτύπων. Η υψηλότερη αυτονομία οδηγεί τους εργαζόμενους να αισθάνονται ότι μπορούν να αναλάβουν δράση παρέχοντάς τους περισσότερη ελευθερία και ευκαιρίες να λαμβάνουν αποφάσεις. Ωστόσο, δεδομένου ότι ο έλεγχος είναι πιο περίπλοκος, η αυτονομία από μόνη της δεν αρκεί για να ενθαρρύνει την προορατικότητα του ελεγκτή. Οι ελεγκτές που πιστεύουν ότι μπορούν να είναι προνοητικοί μπορεί να μην ξέρουν πώς να είναι προνοητικοί ή μπορεί να αποτύχουν να εστιάσουν στο γιατί πρέπει να είναι προνοητικοί. Αυτό οδηγεί σε δύο παράγοντες που θα μπορούσαν να μετριάσουν την επιρροή της αυτονομίας στην προορατικότητα του ελεγκτή: τη σιωπηρή γνώση των ελεγκτών και τη ρυθμιστική εστίαση. Η σιωπηρή γνώση συλλαμβάνει τη γνώση του ελεγκτή σχετικά με το πώς να διαχειρίζονται τον εαυτό τους και τους άλλους. Οι ελεγκτές υψηλότερης σιωπηρής γνώσης θα προσδιορίσουν καλύτερα πώς να είναι προορατικοί και, επομένως, θα χρησιμοποιήσουν καλύτερα την αυτονομία τους για να ακολουθήσουν προληπτικές συμπεριφορές. Τέλος, η ρυθμιστική θεωρία εστίασης υποστηρίζει ότι τα άτομα επιδιώκουν στόχους χρησιμοποιώντας δύο διακριτές γνωστικές εστίες: μια εστίαση στην προώθηση που επικεντρώνεται στην επίτευξη θετικών αποτελεσμάτων και μια εστίαση στην πρόληψη στην αποφυγή αρνητικών αποτελεσμάτων. Επειδή το πιθανό κόστος της επιδίωξης προορατικών συμπεριφορών δεν ευθυγραμμίζονται πάντα με τα κίνητρα των ελεγκτών, υποστηρίζεται ότι ο προσανατολισμός στα οφέλη της προορατικότητας θα προσανατολίσει καλύτερα τους ελεγκτές στην επίτευξη των πλεονεκτημάτων της προορατικότητας, τονίζοντας γιατί

πρέπει να είναι προορατικοί, υποκινούμενοι να ακολουθήσουν προληπτικές συμπεριφορές εξαιτίας της εστίασης στην προώθηση.

Σημαντικό στοιχείο είναι και οι γνώσεις, ικανότητες και δεξιότητες του ελεγκτή, όπως η ιδιοσυγκρασία του, η ανεξαρτησία του, το επίπεδο εκπαίδευσής του και οι ειδικές του γνώσεις, η εμπειρία του (Suwanda, 2015; Muchiri & Jagongo, 2017; Rosdini et al., 2019; Eulerich & Eulerich, 2020; Rahayu & Rahayu, 2020; Sutaryo et al., 2022). Επιπρόσθετοι παράγοντες είναι η υποστήριξη από τη διοίκηση (Cohen & Sayag, 2010), η παροχή εκπαίδευσης (Türetken et al., 2020), η επάρκεια πόρων (Jorge & Costa, 2009), καθώς και ο σαφής προσδιορισμός των ευθυνών, των ρόλων και των αρμοδιοτήτων των στελεχών (Akudugu, 2012).

## **2.6 Ο προληπτικός έλεγχος ως εργαλείο της Α.Α.Δ.Ε.**

Ο έλεγχος έχει τρεις βασικούς στόχους, όπως περιγράφονται στο Εγχειρίδιο για τον Μερικό Επιτόπιο Έλεγχο Πρόληψης ης Φορολογικής και Τελωνειακής Ακαδημίας (ΑΑΔΕ, 2022α, σσ. 5-6):

α) Έλεγχος ορθής εφαρμογής των διατάξεων: Το σύνολο των υποχρεώσεων των επιχειρήσεων προκύπτει από ένα νομοθετικό πλαίσιο που έχει θεσπίσει το κράτος. Συνεπώς ο πρωταρχικός στόχος του ελέγχου είναι η διαπίστωση της σωστής εφαρμογής των φορολογικών διατάξεων από όλα τα πρόσωπα (φυσικά, νομικά κ.λπ.).

β) Διαπίστωση λαθών: Οι επιχειρήσεις πολλές φορές ηθελημένα ή αθέλητα, εφαρμόζουν λανθασμένα τις φορολογικές διατάξεις, με συνέπεια το δημόσιο να υφίσταται απώλεια εσόδων. Καθήκον του ελέγχου είναι να διαπιστώσει τις περιπτώσεις της λανθασμένης εφαρμογής των φορολογικών διατάξεων και να επαναπροσδιορίσει τις φορολογικές υποχρεώσεις των επιχειρήσεων, στα ορθά μεγέθη. Είναι προφανές ότι στην προκείμενη περίπτωση ο έλεγχος έχει και συμβουλευτικό χαρακτήρα.

γ) Αύξηση της συμμόρφωσης: Με τον όρο «αύξηση της συμμόρφωσης» εννοούμε την αύξηση της πρόθεσης των φορολογουμένων να υποβάλλουν ειλικρινείς δηλώσεις και να εκπληρώνουν στο ακέραιο τις φορολογικές τους υποχρεώσεις. Είναι φυσικό, η υψηλή ποιότητα του ελέγχου και η αποτελεσματικότητά του, να οδηγούν τους φορολογούμενους προς την κατεύθυνση αυτή.

Ο προληπτικός έλεγχος «ενεργεί κατασταλτικά και αποσκοπεί στην καταπολέμηση της φοροδιαφυγής και φοροαποφυγής, αλλά και στην ενίσχυση της φορολογικής συμμόρφωσης [...] προσδοκείται αφενός μεν ο ταχύτερος εντοπισμός παραβάσεων της φορολογικής νομοθεσίας αφετέρου δε το συγκεκριμένο είδος ελέγχου λειτουργεί ως ένα μέτρο πρόληψης για την ορθή εφαρμογή των κείμενων φορολογικών διατάξεων» (ΑΑΔΕ, 2022β, σ. 4). Συνολικά, ο προληπτικός έλεγχος ως εργαλείο της ΑΑΔΕ αποσκοπεί στα εξής: (ΑΑΔΕ, 2022β, σσ. 4-5):

- «Η εξακρίβωση της ορθής εφαρμογής των κείμενων φορολογικών διατάξεων,
- Η εξακρίβωση της εκπλήρωσης λοιπών υποχρεώσεων που απορρέουν από την κείμενη νομοθεσία,
- Η εξακρίβωση της εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων των φορολογουμένων, όπως απορρέουν από τις οικίες φορολογικές διατάξεις,
- Η διακρίβωση τήρησης των προβλεπόμενων λογιστικών αρχείων (βιβλίων) και έκδοσης των προσηκόντων φορολογικών στοιχείων, όταν διενεργούνται επιχειρηματικές συναλλαγές,
- Η διερεύνηση της βασιμότητας καταγγελιών και εν γένει πληροφοριών με τις οποίες καταγγέλλεται παραβατική συμπεριφορά φορολογουμένων, εντός της χωρικής αρμοδιότητας εκάστης υπηρεσίας,

- Η καταπολέμηση της φοροδιαφυγής μέσω του καταλογισμού των προβλεπόμενων παραβάσεων, επί διαπίστωσης παραβατικών συμπεριφορών φορολογουμένων,
- Η ενίσχυση της συμμόρφωσης των φορολογουμένων, μέσω της παρουσίας των ελεγκτικών οργάνων της Φορολογικής Διοίκησης σε διάφορα σημεία άσκησης επιχειρηματικής δραστηριότητας».

Τέλος, ο Πίνακας 2.1 αποτυπώνει τα πλεονεκτήματα και τα μειονεκτήματα του προληπτικού ελέγχου.

Πίνακας 2.1 Πλεονεκτήματα και μειονεκτήματα του προληπτικού ελέγχου

Πλεονεκτήματα	Μειονεκτήματα
Ο αιφνιδιασμός του ελεγχόμενου	Η μη γνώση της υπάρχουσας κατάστασης της επιχείρησης κατά την ώρα του ελέγχου
Μη διαθέσιμος χρόνος για αλλοίωση, από της μεριάς του, των δεδομένων της επιχείρησης	Η πιθανή μη γνώση του αντικείμενου του φορολογούμενου
Η κατάλληλη προετοιμασία για την πιθανή πρόληψη καταστάσεων (άρνηση ελέγχου, έκρυθμη κατάσταση κ.λ.π.)	Οι άγνωστες εγκαταστάσεις (αποθήκες, υποκαταστήματα κ.λπ.)
Η εύκολη απόσπαση πληροφοριών και πιθανές κατασχέσεις	Τα άγνωστα οικονομικά δεδομένα
Η άμεση πρόσβαση σε ημερολόγια-συμφωνητικά- πληροφορίες	Η άγνωστη εκπροσώπηση, διαχείριση και τρόπος λειτουργίας
Η εύρεση στοιχείων που αφορούν και άλλες υπηρεσίες	Οι διαδικασίες και η οργάνωση της επιχείρησης
Η εύρεση λογαριασμών τραπεζών και	Η μη σωστή συνεργασία αν είναι



άλλων στοιχείων συναλλαγών	απροετοίμαστη η ομάδα ελέγχου
Η ανίχνευση μη απόδοσης φορών κ.λπ.	Η ανομοιογενής αντίδραση της ομάδας ελέγχου σε διφορούμενα θέματα και η ανομοιόμορφη αντιμετώπιση και η διαφορετική άποψη ή γνώμη όταν αυτές εκδηλώνονται μπροστά στον ελεγχόμενο
Η κινητοποίηση και ετοιμότητα της ομάδας ελέγχου	Οι έκτακτες καταστάσεις και η αδυναμία αντιμετώπιση τους (άρνηση ελέγχου, έκρυθμη κατάσταση κ.λπ.)
Η σωστή συνεργασία, ανάπτυξη αλληλεγγύης και οργάνωσης της ομάδας ελέγχου	Απουσία κλίματος εμπιστοσύνης μεταξύ ελεγκτών και ελεγχόμενου
Ο ομοιόμορφος τρόπος λειτουργίας της ομάδας και ο επιμερισμός των ενεργειών (από την αρχή οργάνωση της εργασίας της ομάδας- ποιος κάνει τι)	
Η δημιουργία κλίματος εμπιστοσύνης μεταξύ ελεγκτών και ελεγχόμενου	

Πηγή: ΑΑΔΕ, 2022α, σσ. 10-11

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3. ΈΝΝΟΙΑ ΣΤΡΑΤΗΓΙΚΗΣ

### 3.1 Έννοια της οργανωσιακής στρατηγικής

Κατά καιρούς έχουν δοθεί αρκετοί ορισμοί για την οργανωσιακή στρατηγική (Ajagbe et al., 2016): α) την κατεύθυνση και το εύρος ενός οργανισμού μακροπρόθεσμα που τον βοηθά να αποκομίσει οφέλη μέσω της διαμόρφωσης των πόρων του σε ένα απαιτητικό περιβάλλον που στοχεύει στην κάλυψη των αναγκών της αγοράς και στην εκπλήρωση των προσδοκιών των ενδιαφερομένων, β) σχέδιο δράσης μεγάλης κλίμακας για τη σχέση με το περιβάλλον προκειμένου να επιτευχθούν μακροπρόθεσμοι στόχοι, γ) μια μορφή ενεργειών και κατανομής πόρων που έχουν σχεδιαστεί για την επίτευξη των στόχων του οργανισμού, δ) καθορισμός μακροπρόθεσμων στόχων και στόχων, υιοθέτηση τρόπων δράσης και σχετική κατανομή των πόρων που απαιτούνται για την επίτευξη των στόχων, ε) η διαδρομή και το πεδίο εφαρμογής ενός οργανισμού μακροπρόθεσμα που επιτυγχάνει οφέλη σε ένα μεταβαλλόμενο περιβάλλον μέσω της διαμόρφωσης των πόρων και των ικανοτήτων του με στόχο την εκπλήρωση των προσδοκιών των ενδιαφερομένων μερών, στ) ένα απαραίτητο εργαλείο για την επιτυχία ενός οργανισμού, καθώς βοηθά μια εταιρεία να είναι πιο προορατική στη διαμόρφωση του μέλλοντός της, δεδομένου ότι δημιουργεί μεγαλύτερη δέσμευση για την επίτευξη στόχων, παρέχει ένα πλαίσιο για έναν οργανισμό να συντονίζει και να ελέγχει τις δραστηριότητές του και ενισχύει την επικοινωνία μεταξύ των εργαζομένων και των διευθυντών, βοηθά στη μείωση της αντίστασης στην αλλαγή και στον αντικειμενικό προσδιορισμό των προβλημάτων διαχείρισης και μπορεί να βελτιώσει την κατανόηση των στρατηγικών των ανταγωνιστών.

Σύμφωνα με τον Nickols (2016) η στρατηγική είναι ένα σχέδιο για το πώς θα επιτευχθούν συγκεκριμένοι στόχοι, ένα μοτίβο στις ενέργειες του οργανισμού με την πάροδο του χρόνου, μία θέση που αντανακλά αποφάσεις για προσφορά συγκεκριμένων προϊόντων ή υπηρεσιών σε συγκεκριμένες αγορές, μία προοπτική που

σημαίνει ένα όραμα και μια κατεύθυνση. Ο συγγραφέας προσθέτει πως γενικά η στρατηγική αναφέρεται στο πώς θα επιτευχθεί ένας δεδομένος στόχος. Κατά συνέπεια, η στρατηγική ασχολείται με τις σχέσεις μεταξύ σκοπών και μέσων, δηλαδή μεταξύ των αποτελεσμάτων που αναζητούνται και των πόρων που ένας οργανισμός έχει στη διάθεσή του. Ο Steensen (2014) παραθέτει τρεις προσεγγίσεις για τη στρατηγική. Σύμφωνα με την πρώτη η στρατηγική γίνεται αντιληπτή ως «επικοινωνία», αυτό που οι βασικοί παράγοντες επιρροής επικοινωνούν προφορικά ή γραπτά στα μέλη του οργανισμού και στους εξωτερικούς ενδιαφερόμενους σχετικά με τον οργανισμό και τις ενέργειες και τη συμπεριφορά των μελών του. Σύμφωνα με τη δεύτερη η στρατηγική γίνεται αντιληπτή ως «προθέσεις», δηλαδή οι προσωπικές ή κοινές φιλοδοξίες βασικών επιρροών σχετικά με μια επιθυμητή μελλοντική εξέλιξη ή πορεία για τον οργανισμό. Σύμφωνα με την τελευταία, η στρατηγική γίνεται αντιληπτή ως «πραγματοποιημένη», η οποία αναφέρεται στις ενέργειες του οργανισμού, στις αποφάσεις που λαμβάνουν, καθώς και στις δραστηριότητές τους σε σχέση με τα οργανωτικά τους καθήκοντα.

Οι ρίζες της στρατηγικής εντοπίζονται στον στρατιωτικό σχεδιασμό, αλλά τη δεκαετία του 1960 υιοθετήθηκε και από τον κλάδο της διοίκησης επιχειρήσεων. Έτος ορόσημο ήταν το 1980 όταν ο Porter δημοσίευσε τη θέση του για την ανταγωνιστική στρατηγική των επιχειρήσεων, ισχυριζόμενος ότι αφορούσε την τοποθέτηση και, όπου ήταν δυνατόν, τη μόχλευση ισχυρών βιομηχανικών δυνάμεων για να δώσει σε έναν οργανισμό ανταγωνιστικό πλεονέκτημα έναντι των αντιπάλων του. Αυτή η προσέγγιση της στρατηγικής, γνωστή ως «outside-in», παραμένει ως σήμερα βασικός πυλώνας της οργανωσιακής στρατηγικής, διευρυνόμενη για να ενσωματώσει τη δυναμική του ανταγωνισμού και τον αντίκτυπο σε αυτόν διαφόρων εξελίξεων, όπως της παγκοσμιοποίησης, της βιωσιμότητας και της αυξανόμενης ισχύος των ενδιαφερομένων. Αυτό οδήγησε στη διαμόρφωση μίας στρατηγικής γνωστή ως «inside-out» (Hughes et al., 2021).

Ενώ η προσέγγιση της στρατηγικής «outside-in» επικεντρώνεται στον τρόπο με τον οποίο οι οργανισμοί ανταγωνίζονται στο εξωτερικό τους περιβάλλον, η προοπτική «inside-out» εστιάζει στο πώς οι οργανισμοί μπορούν να αξιοποιήσουν μοναδικές ιδιότητες απτών και άυλων πόρων (που είναι πολύτιμες, σπάνιες, δύσκολο να μιμηθούν και οργανωμένες) ως πηγή διαρκούς ανταγωνιστικού πλεονεκτήματος, καθιστώντας την το κυρίαρχο πρότυπο στρατηγικής τη δεκαετία του 1990. Αυτές οι ικανότητες των επιχειρήσεων μπορεί να είναι βασικές (εναρμονισμένοι συνδυασμοί πόρων και δεξιοτήτων που διακρίνουν τους οργανισμούς στην αγορά και τους παρέχουν ανταγωνιστικό πλεονέκτημα) ή δυναμικές (ικανότητες δημιουργίας, ενσωμάτωσης και επαναδιαμόρφωσης εσωτερικών ικανοτήτων για την αντιμετώπιση του ταχέως μεταβαλλόμενου εξωτερικού περιβάλλοντος). Ως αποτέλεσμα, στο προσκήνιο ήρθαν ζητήματα προσαρμοστικότητας, ευελιξίας, μάθησης και επιχειρηματικής διαχείρισης για το πώς οι οργανισμοί μπορούν να καλλιεργήσουν και να διατηρήσουν ανταγωνιστικό πλεονέκτημα σε ταραχώδη περιβάλλοντα. Στο πλαίσιο αυτό διαπιστώθηκε πως η ανάπτυξη στρατηγικής δεν είναι μόνο ζήτημα σχεδιασμού (αντιληπτή σταθερά σκόπιμη και ορθολογική, οριοθετημένη σε διακριτές φάσεις διαμόρφωσης και υλοποίησης), αλλά επίσης αναδύεται μέσα από πολύπλοκες πολιτιστικές, πολιτικές και κοινωνικές δυναμικές εντός και εκτός του οργανισμού (ακολουθώντας μία μη γραμμική δυναμική), οδηγώντας στον στρατηγικό σχεδιασμό και κυρίως στην έννοια της στρατηγικής διαχείρισης (Hughes et al., 2021).

Ο στρατηγικός οργανωτικός σχεδιασμός είναι η ευρύτερη χρήση στρατηγικού σχεδιασμού και ανάλυσης για τη διαμόρφωση διαφορετικών πολιτικών και προσεγγίσεων όπως στρατηγικές διαπραγματεύσεις, διαχείριση ενδιαφερομένων μερών, δυναμικές ικανότητες, σχέδια έκτακτης ανάγκης, γρήγορες επικοινωνίες και μεγαλύτερη ευαισθητοποίηση. Αποτελεί σημαντικό στοιχείο της καινοτόμου ικανότητας της διοίκησης και απόδειξη της δέσμευσής της να ανταποκριθεί στις προσδοκίες των ενδιαφερομένων. Παράλληλα, έχει θεωρηθεί ως συμβιβασμός μεταξύ

της οικονομικής απόδοσης και της καινοτόμου δραστηριότητας. Ωστόσο, η στρατηγική ασάφεια και οι απαιτήσεις πόρων για εσωτερική ή εξωτερική επιχειρηματική ανάπτυξη για την επίτευξη στρατηγικών στόχων οδηγεί σε μία πολυπλοκότητα του στρατηγικού σχεδιασμού. Στην περίπτωση αυτή απαιτείται ένας ευέλικτος στρατηγικός σχεδιασμός που θα οδηγήσει σε οργανωσιακή στρατηγική απόδοση, δηλαδή την εκτέλεση των στόχων που τίθενται στην επιχείρηση για την απόκτηση αποτελεσματικότητας για τη βελτίωση της απόδοσης (Abdallah & Langley, 2014; Arend, Zhao & Song, 2017). Επίσης, απαραίτητη είναι η ευθυγράμμιση της οργανωσιακής στρατηγικής με την οργανωσιακή δομή και τις διαδικασίες εργασίας εντός του οργανισμού, δεδομένου ότι το μεταβαλλόμενο επιχειρηματικό περιβάλλον απαιτεί ο οργανισμός να είναι σε θέση να σχεδιάζει τις οργανωτικές του δομές αποτελεσματικά και αποδοτικά και συνεπώς να είναι ευέλικτος στη στρατηγική του διαχείριση (Muafi et al., 2019).

Για τον Černiauskiene (2014), η στρατηγική διαχείριση ενός οργανισμού ότι είναι μια σταθερή, δυναμική και συνεκτική διαδικασία βάσει της οποίας ένας οργανισμός προσαρμόζεται έγκαιρα στις αλλαγές του εξωτερικού περιβάλλοντος και χρησιμοποιεί τους πόρους του πιο αποτελεσματικά. Η διαδικασία της στρατηγικής διαχείρισης επιτρέπει την ανάπτυξη και εφαρμογή οργανωτικών στρατηγικών ως μονάδα αποφάσεων που προβλέπει τους σημαντικότερους μελλοντικούς στόχους ενός οργανισμού καθώς και ενέργειες και μέσα για την επίτευξη αυτών των στόχων. Οι γενικές αρχές και οι ιδιαιτερότητες της στρατηγικής διαχείρισης εξαρτώνται από: α) τη φύση της δραστηριότητας (παροχή, υπηρεσίες και ιδέες), β) πηγές χρηματοδότησης (εμπορικοί και μη εμπορικοί οργανισμοί), γ) ιδιοκτησιακό καθεστώς (δημόσιοι και ιδιωτικοί οργανισμοί), δ) μέγεθος (μικροί και μεγάλοι οργανισμοί), ε) βαθμός διαφοροποίησης (οργανισμοί που ασχολούνται με έναν ή περισσότερους τομείς δραστηριότητας) ενός οργανισμού.

Η στρατηγική διαχείριση αναφέρεται στη διερεύνηση του περιβάλλοντος, τη διαμόρφωση της στρατηγικής, την εφαρμογή της στρατηγικής και τέλος την αξιολόγηση

και τον έλεγχο, όπως αναφέρεται αμέσως παρακάτω (Černiauskiene, 2014; Ajagbe et al., 2016):

Ανάλυση περιβάλλοντος ή στρατηγική ανάλυση: συνίσταται στην παρατήρηση, αξιολόγηση και μετάδοση επαρκών πληροφοριών τόσο από το εξωτερικό όσο και από το εσωτερικό περιβάλλον της επιχείρησης στους κύριους ενδιαφερόμενους φορείς εντός του οργανισμού. Ο σκοπός μιας τέτοιας ανάλυσης συνεπάγεται τον εντοπισμό στρατηγικών στοιχείων που αποτελούνται από τους εξωτερικούς και εσωτερικούς παράγοντες που θα καθορίσουν το μέλλον της επιχείρησης. Τα εξωτερικά στοιχεία είναι: ευκαιρίες και απειλές στο περιβάλλον λειτουργίας του οργανισμού, όπως μακροοικονομικοί, κοινωνικοί, κυβερνητικοί, νομικοί, διεθνείς και τεχνολογικοί παράγοντες που μπορεί να επηρεάσουν τις δραστηριότητες του οργανισμού. Η εσωτερική ανάλυση περιλαμβάνει δυνατά και αδύνατα σημεία εντός του ίδιου του οργανισμού, όπως η δομή, η κουλτούρα και οι πόροι του οργανισμού.

Διαμόρφωση στρατηγικής: αναφέρεται στην κατάρτιση μακροπρόθεσμων σχεδίων για τη σωστή διαχείριση των ευκαιριών και των απειλών στο περιβάλλον, ενώ αξιολογούνται τα δυνατά και αδύναμα σημεία του οργανισμού. Η διαμόρφωση στρατηγικής περιλαμβάνει τη διεξαγωγή έρευνας, την ενσωμάτωση της έρευνας με την ανάλυση και τη λήψη αποφάσεων. Επιτρέπει σε μια επιχείρηση να επωφεληθεί από τις αντιληπτές ανάγκες της αγοράς ή να αντιμετωπίσει τους συνακόλουθους κινδύνους. Ουσιαστικά, σε αυτό το στάδιο, αναπτύσσεται ένα σχέδιο στρατηγικής. Εκτελούνται οι ακόλουθες λειτουργίες: (1) αναθεώρηση (ή/και) επιβεβαίωση μιας οργανωτικής αποστολής και οράματος, (2) προσδιορισμός κεντρικών προβλημάτων και στόχων, (3) καθιέρωση βασικών αξιών, (4) καθιέρωση των πιο σημαντικών τομέων ενδιαφέροντος, (5) καθιέρωση και αξιολόγηση στρατηγικών εναλλακτικών λύσεων που ακολουθούνται από τη λήψη αποφάσεων.

Εφαρμογή στρατηγικής: συνεπάγεται διαδικασίες, οικονομικά σχέδια και προγράμματα που βοηθούν τις στρατηγικές και τις πολιτικές να μετατραπούν σε δράση που εκτελείται σωστά. Αυτές οι δραστηριότητες μπορεί να συνεπάγονται μια ολιστική διαδικασία αλλαγής της δομής, της κουλτούρας και του συστήματος διαχείρισης του οργανισμού. Περιλαμβάνει καθορισμένους βραχυπρόθεσμους στόχους, τη χάραξη πολιτικών και την κατανομή πόρων. Ουσιαστικά σε αυτό το στάδιο αναπτύσσονται δυνατά σημεία και εφαρμόζονται διάφορες μέθοδοι στην υλοποίηση στρατηγικών έργων. Συνήθως αυτό το στάδιο περιλαμβάνει τις ακόλουθες λειτουργίες: (1) διαμόρφωση προγραμμάτων και έργων που έχουν σχεδιαστεί για την υλοποίηση στρατηγικής, (2) καθορισμός του προϋπολογισμού του προγράμματος, (3) οργάνωση ομάδων εργασίας, (4) ανάπτυξη στρατηγικών ανθρώπινων πόρων. (5) διαχείριση βάσει στόχων.

Αξιολόγηση και έλεγχος ή στρατηγικός έλεγχος: το επίκεντρο της αξιολόγησης και του ελέγχου είναι να διερευνηθεί αν η επιχείρηση επιτυγχάνει τον στόχο που έθεσε συγκρίνοντας την πραγματική με την αναμενόμενη απόδοση. Περιλαμβάνει την εξέταση των υποκείμενων βάσεων της στρατηγικής μιας επιχείρησης, τη σύγκριση των αναμενόμενων αποτελεσμάτων με τα πραγματικά αποτελέσματα, καθώς και τη λήψη διορθωτικών ενεργειών για να διασφαλιστεί ότι η απόδοση συμμορφώνεται με τα σχέδια. Ο έλεγχος μπορεί να περιλαμβάνει την αλλαγή της μακροπρόθεσμης κατεύθυνσης της επιχείρησης, τον επαναπροσδιορισμό της επιχείρησης, την αύξηση ή τη μείωση των στόχων απόδοσης, την τροποποίηση της στρατηγικής και τη βελτίωση της εκτέλεσης της στρατηγικής.

### **3.2 Τυπολογία οργανωσιακής στρατηγικής**

Κατά καιρούς έχουν προταθεί διάφορες τυπολογίες οργανωσιακής στρατηγικής. Οι Muafi et al. (2019) διακρίνουν μεταξύ της στρατηγικής 'ανίχνευσης' (prosepector) και 'υπεράσπισης' (defender). Χαρακτηριστικά της πρώτης περίπτωσης είναι η πρωτοπορία

στη δημιουργία νέων προϊόντων/υπηρεσιών και συνεπώς η έμφαση στην καινοτομία και τη δημιουργικότητα, η επεκτατική ανεύρεση εξωτερικών πόρων, η υψηλή αβεβαιότητα του εξωτερικού περιβάλλοντος, αλλά όχι μεγάλη έμφαση στην αποτελεσματικότητα. Χαρακτηριστικά της δεύτερης περίπτωσης είναι η ανησυχία για την αποτελεσματικότητα, διατήρηση και προστασία του μεριδίου αγοράς από νέους ανταγωνιστές, όχι μεγάλη εστίαση στην καινοτομία, εύκολη πρόβλεψη της περιβαλλοντικής αβεβαιότητας.

Ο Steensen (2014) στη βάση της βιβλιογραφικής του ανασκόπησης διακρίνει πέντε τύπους στρατηγικής.

Τύπος 1: κατανεμημένη στρατηγική (shared strategy): η κατανεμημένη στρατηγική υπάρχει όταν οι φορείς στρατηγικής κοινοποιούν ανοιχτά στα μέλη του οργανισμού τις προθέσεις τους σχετικά με τις προτιμώμενες συνολικές πορείες ενεργειών. Η κατανεμημένη στρατηγική μπορεί να είναι σχετικά συνεπής ή μπορεί να αντιπροσωπεύει διαφορετικές φιλοδοξίες και επικοινωνίες λίγων ή πολλαπλών φορέων στρατηγικής.

Τύπος 2: κρυφή στρατηγική (hidden strategy): η «κρυφή στρατηγική» υπάρχει όταν οι φορείς στρατηγικής έχουν προθέσεις σχετικά με τα γενικά πρότυπα των ενεργειών των μελών του οργανισμού, τις οποίες όμως δεν επικοινωνούν ανοιχτά.

Τύπος 3: ψευδής στρατηγική (false strategy): τα πιθανά συνολικά μοτίβα δράσης πρέπει να κοινοποιούνται στα μέλη του οργανισμού, αλλά αυτό που κοινοποιείται δεν αντιπροσωπεύει πραγματικές προθέσεις των παραγόντων της στρατηγικής επικοινωνίας. Ένας όρος που χρησιμοποιείται συχνά για την απεικόνιση της ψευδούς στρατηγικής είναι τα «σήματα αγοράς», τα οποία έχουν σκοπό να προκαλέσουν αντιδράσεις που επιθυμεί ο οργανισμός από τους ανταγωνιστές.



Τύπος 4: στρατηγική μάθησης (learning strategy): η στρατηγική μάθησης δεν αντιπροσωπεύει ούτε τα επιδιωκόμενα ούτε τα κοινοποιούμενα πιθανά πρότυπα δράσης. Χωρίς, ή παρά τις προηγούμενες διαμορφωμένες προθέσεις, χωρίς την προηγούμενη άρθρωση της πρόθεσης από έναν παράγοντα στρατηγικής, μπορεί να προκύψουν πρότυπα δράσης σε έναν οργανισμό από ένα εύρος ευκαιριών, η οποία ονομάζεται «στρατηγική μάθησης» ενός οργανισμού. Συνεπώς, η στρατηγική μάθησης αντιπροσωπεύει την ικανότητα ενός οργανισμού να αναπτύσσει ενέργειες που δεν έχουν επιδιωχθεί σκόπιμα.

Τύπος 5: υλοποιημένη στρατηγική (realized strategy): η υλοποιημένη στρατηγική αντιπροσωπεύει την αντίληψη ότι η στρατηγική είναι αυτό που συμβαίνει στην πραγματικότητα - τα μεταβαλλόμενα πρότυπα των αποφάσεων των μελών του οργανισμού, οι δραστηριότητές τους, οι ενέργειες και οι αντιδράσεις τους, είτε αυτά προκαλούνται από πρόθεση, από προσαρμογή ή από καθαρή σύμπτωση.

### **3.3 Η οργανωσιακή στρατηγική στους δημόσιους οργανισμούς**

Η στρατηγική διαχείριση είναι μια προσέγγιση για τη χάραξη στρατηγικής από δημόσιους οργανισμούς που ενσωματώνει τη διαμόρφωση και την εφαρμογή στρατηγικής και περιλαμβάνει συνήθως στρατηγικό σχεδιασμό για τη διαμόρφωση στρατηγικών, τρόπους υλοποίησης στρατηγικών και συνεχή στρατηγική μάθηση. Η στρατηγική διαχείριση μπορεί να βοηθήσει τους δημόσιους οργανισμούς να επιτύχουν σημαντικούς στόχους και να δημιουργήσουν δημόσια αξία (Černiauskiene, 2014; Bryson & George, 2020).

Ωστόσο, υπάρχουν ορισμένες διαφορές μεταξύ του δημοσίου και του ιδιωτικού τομέα, που επηρεάζουν την οργανωσιακή στρατηγική και τη στρατηγική διαχείριση (Černiauskiene, 2014). Τόσο στους δημόσιους όσο και στους ιδιωτικούς οργανισμούς τα διευθυντικά στελέχη ασχολούνται με θέματα δημιουργίας, ανάπτυξης και ενίσχυσης

του οργανισμού, υπάρχει διαχείριση, προγραμματισμός και ορθολογική κατανομή των πόρων, λαμβάνει χώρα η επιλογή, εκπαίδευση και ανάπτυξη προσόντων του προσωπικού. από την άλλη πλευρά, υπάρχει διαφορά στον στόχο και την αξιολόγηση δραστηριότητας. Το κύριο κριτήριο αξιολόγησης της δραστηριότητας που αναλαμβάνουν ιδιωτικοί οργανισμοί και μεμονωμένα στελέχη είναι το κέρδος, ενώ στην περίπτωση των δημόσιων ιδρυμάτων, η κερδοφορία δεν αποτελεί πάντα το πιο σημαντικό κριτήριο αξιολόγησης. Ένα δεύτερο σημείο διαφοροποίησης είναι η λήψη αποφάσεων. Σε μια δημοκρατική κοινωνία, οι κρατικοί θεσμοί επιδιώκουν να συμπεριλάβουν τις επιθυμίες που εκφράζονται από την κοινωνία όσο το δυνατόν περισσότερο κατά τη λήψη των αποφάσεων. Στην περίπτωση του ιδιωτικού τομέα, οι αποφάσεις λαμβάνονται συχνά γρήγορα και χωρίς τη συμμετοχή ευρύτερων στρωμάτων της κοινωνίας. Τέλος, διαφορά υπάρχει στο επίπεδο της δημοσιότητας και της διαφάνειας. Το έργο ενός διευθυντή σε δημόσια ιδρύματα είναι πάντα υπό έλεγχο και στενή επιθεώρηση και συνεπάγεται συνεχή ένταση και κατανόηση της ευθύνης και του ρόλου του εκπροσώπου του κράτους.

Όπως υποστηρίζεται από άλλους μελετητές (Frederiksson & Pallas, 2016; Lystbaek, Holmgren & Friis), ο δημόσιος τομέας λειτουργεί σύμφωνα με ένα συγκεκριμένο σύνολο αρχών, οι οποίες μπορούν να συνοψιστούν ως πολιτική φύση με μικρή αυτονομία για τον καθορισμό των στόχων και τη διαχείριση προβλημάτων αντί για την αξιοποίηση μιας ευκαιρίας. Υπάρχουν επίσης οι προκλήσεις των συγκρούσεων μεταξύ της δημοκρατίας, της ασφάλειας δικαίου και της αποτελεσματικότητας, του εξέχοντος ρόλου των επαγγελματιών, του αριθμού των ενδιαφερομένων και της σημασίας της διαφάνειας, η οποία συνεπάγεται την πρόκληση της ολοκλήρωσης των δραστηριοτήτων τους σύμφωνα με κατάλληλους κανόνες για τη διασφάλιση προβλεψιμότητας και λογοδοσίας. Αν και πολλοί οργανισμοί του δημόσιου τομέα δεν υπάρχουν στις αγορές, τείνουν να αρθρώνουν τις στρατηγικές τους μέσω της ορολογίας στρατηγικής του ιδιωτικού τομέα σχετικά με τον ανταγωνισμό, την κατάσταση, τη

συγκριτική αξιολόγηση, την ταυτότητα της επωνυμίας. Στους οργανισμούς του δημόσιου τομέα, υπάρχουν συνήθως αρκετοί στόχοι. Επιπλέον, μπορεί να μην υπάρχει σαφής ιεραρχία για τους στόχους των οργανισμών του δημόσιου τομέα, ενώ συχνά αυτοί οι στόχοι είναι ασαφείς και αντιφατικοί, λόγω της εμπλοκής διαφόρων ενδιαφερομένων μερών.

Στη βάση των προαναφερθέντων διαφορών μεταξύ του δημόσιου και του ιδιωτικού τομέα, διακρίνονται τα ακόλουθα ειδικά χαρακτηριστικά της στρατηγικής διαχείρισης στους δημόσιους θεσμούς (Černiauskiene, 2014): (1) μεγαλύτερη ευαισθησία στις αλλαγές της πολιτικής και των πολιτικών, (2) ευρύτερος και πιο διαφοροποιημένος κύκλος καταναλωτών, (3) η χρήση της κρατικής εξουσίας, (4) το πλεονέκτημα της διαφάνειας ως προς τους στόχους και τη χρηματοδότηση του οργανισμού, (5) τα αποτελέσματα της δραστηριότητας είναι δύσκολο να μετρηθούν, (6) πιο σύνθετη ευθύνη των εργαζομένων, (7) αποφυγή κινδύνου, (8) πολυπλοκότητα στρατηγικών προβλημάτων.

Στον δημόσιο τομέα υπάρχουν τέσσερις τύποι στρατηγικών: αντιδραστική (χαμηλές φιλοδοξίες, χαμηλές δυνατότητες), ονειροπόλα (υψηλές φιλοδοξίες, χαμηλές ικανότητες), ανεπαρκής (χαμηλές φιλοδοξίες, υψηλές ικανότητες) και η έξυπνη (υψηλές φιλοδοξίες, υψηλές ικανότητες). Αυτές οι τέσσερις κατηγορίες στρατηγικής οδηγούν σε οκτώ προσεγγίσεις στον στρατηγικό σχεδιασμό που διακρίνονται σε ολοκληρωμένες (έχουν επαυξητικό χαρακτήρα και συμπεριλαμβάνουν διαχείριση των ενδιαφερομένων μερών), σε επιμέρους (περιλαμβάνουν στρατηγικές διαπραγματεύσεις, διαχείριση στρατηγικών θεμάτων και στρατηγικό σχεδιασμό ως πλαίσιο για την καινοτομία) και περιεχομένου (αναλύσεις χαρτοφυλακίου και ανταγωνιστικών δυνάμεων). Επίσης, διακρίνονται επτά προσεγγίσεις στα συστήματα στρατηγικής διαχείρισης: ολοκληρωμένες μονάδες προσέγγισης διαχείρισης (ή πολυεπίπεδες), προσέγγιση διαχείρισης στρατηγικών θεμάτων, προσέγγιση συμβάσεων, προσέγγιση συνεργασίας (συμπεριλαμβανομένου του επικεφαλής

οργανισμού, κοινής διακυβέρνησης και διοικητικής οργάνωσης δικτύου), προσέγγιση διαχείρισης χαρτοφυλακίου, στόχος ή προσέγγιση αναφοράς και υβριδικές προσεγγίσεις (Boyne & Walker, 2004; Bryson & George, 2020).

Σύμφωνα με τη σχολή σχεδιασμού, οι πολύπλοκοι οργανισμοί, όπως οι δημόσιοι, πρέπει να σχεδιάζουν επίσημα (i) να συντονίζουν τις δραστηριότητές τους, (ii) να διασφαλίζουν ότι το μέλλον λαμβάνεται υπόψη στις σημερινές δράσεις, (iii) να είναι ορθολογικοί και (iv) ) να ελέγχου τη χρήση των πόρων. Η ύπαρξη επίσημων σχεδίων ή στρατηγικών συνεπάγεται ότι ένας δημόσιος οργανισμός πρέπει να ακολουθεί μια λεπτομερή περιγραφή στόχων ή δράσεων για μια συγκεκριμένη περίοδο. Στο πλαίσιο της δημόσιας πολιτικής, ο σχεδιασμός μπορεί επίσης να έχει τη συμβολική λειτουργία της επίδειξης πολιτικής βούλησης σε ορισμένες ομάδες ειδικών συμφερόντων. Ωστόσο, υποστηρίζεται σύμφωνα με μία άποψη ότι οι οργανισμοί μπορούν να βελτιώσουν την απόδοσή τους όταν δεν βασίζονται σε άτυπες ad hoc συζητήσεις και αποφάσεις, αλλά εξορθολογίζουν τις δραστηριότητές τους σύμφωνα με ένα τεκμηριωμένο σχέδιο ή στρατηγική με συστηματικό και προβλέψιμο τρόπο. Παρ' όλο που αυτού του είδους ο επίσημος σχεδιασμός έχει μία κατεύθυνση από πάνω προς τα κάτω και προσπαθεί να αυξήσει την προβλεψιμότητα εις βάρος της ενδυνάμωσης και της ευελιξίας, κορυφώθηκε τις δεκαετίες του 1960 και του 1970, ενώ ήταν διαδεδομένος σε διάφορους τομείς πολιτικής στη δεκαετία του 1990 (Steurer & Martinuzzi, 2005).

Οι Alford και Greve (2017) αναφέρονται σε δύο βασικά μοντέλα στρατηγικής διαχείρισης στον δημόσιο τομέα. Το πρώτο είναι το Μοντέλο Επιχειρηματικής Πολιτικής του Harvard Business School (BPM), το οποίο είναι το ευρέως χρησιμοποιούμενο, ενώ το δεύτερο είναι το Μοντέλο του Νέου Δημόσιου Μάνατζμεντ (NPM), το οποίο θεωρείται ως υποκατάστατο για τη χρήση προσεγγίσεων του ιδιωτικού τομέα στον δημόσιο τομέα. Το BPM/NPM περιλαμβάνει ορισμένους παράγοντες που πρέπει να ληφθούν υπόψη στη στρατηγική διαχείριση: α) ποια προϊόντα / ποιες υπηρεσίες να προσφερθούν σε ποιες αγορές (η αξία που θα

δημιουργηθεί, το περιβάλλον και οι οργανωτικές ικανότητες). Σε αυτό το πλαίσιο υπάρχει ένα αναδυόμενο εναλλακτικό μοντέλο, το πλαίσιο Δημόσιας Αξίας (PV) που ξεκινά από αυτές τις κατηγορίες, αλλά παρέχει μια ευρύτερη περιγραφή του τι βρίσκεται σε κάθε κατηγορία, β) ο βαθμός στον οποίο το μοντέλο στρατηγικής είναι προσανατολισμένο στο περιεχόμενο ή στη διαδικασία. Στην πρώτη περίπτωση θα πρέπει να αποφασιστούν οι ενέργειες και για αυτό περιλαμβάνει ιδέες στρατηγικής όπως ο καθορισμός μακροπρόθεσμης κατεύθυνσης και η τοποθέτηση, προσαρμογή ή ευθυγράμμιση μεταξύ των σκοπών, των μέσων και του περιβάλλοντος. Ο ρόλος της διαδικασίας είναι αυτός στον οποίο το θέμα δεν είναι τόσο ποιες αποφάσεις θα μπορούσαν να προκύψουν από τη στρατηγική προσέγγιση, όσο είναι το μοτίβο της συζήτησης. Στην τελευταία περίπτωση, το καθήκον του διοικητή είναι λιγότερο να βρίσκει ουσιαστικές λύσεις καθαυτές, αλλά περισσότερο να δεσμεύει τους σχετικούς παράγοντες για να εντοπίσουν και να συζητήσουν σχετικά με λύσεις και ευκαιρίες υλοποίησης.

### **3.4 Προληπτικός εσωτερικός έλεγχος και στρατηγική διαχείριση**

Οι El Gharbaoui και Chraïbi (2021, σ. 795) αναφέρουν χαρακτηριστικά πως, «ο εσωτερικός έλεγχος θεωρείται εδώ και πολύ καιρό ως σύμμαχος της στρατηγικής διαχείρισης». Αυτό οφείλεται στο ότι ο εσωτερικός έλεγχος παρέχει στους λήπτες αποφάσεων και στους διαχειριστές πολύτιμες πληροφορίες και συστάσεις που τους επιτρέπουν να ξεκινήσουν ενέργειες για τη βελτίωση της απόδοσης του οργανισμού, οδηγώντας εν τέλει στην οργανωσιακή επίδοση. Ο Melville (2003) επίσης αναφέρεται σε μία σχέση μεταξύ του εσωτερικού ελέγχου και της στρατηγικής διαχείρισης. Η στρατηγική έλεγχου έχει εξελιχθεί σε μια διαδικασία που βασίζεται κυρίως στη συμπεριφορά και στα κίνητρα, αντί στα δομικά και άκαμπτα συστήματα διοίκησης και ελέγχου που επικρατούσαν στα πρώτα στάδια της επιστημονικής διαχείρισης. Η υπερβολική εξάρτηση από τη δομή έχει στην πραγματικότητα αρνητική επίδραση στη

δημιουργικότητα και τις επιχειρηματικές πρακτικές που θεωρούνται απαραίτητες για την επιτυχή απόδοση. Ως εκ τούτου, η προσπάθεια ελέγχου της στρατηγικής (μια δραστηριότητα προσανατολισμένη στο μέλλον) μέσω παραδοσιακών μέτρων, όπως οι προϋπολογισμοί και οι στόχοι κέρδους (δραστηριότητες που κοιτούν προς τα πίσω) υπογραμμίζει την ανάγκη να συμπεριληφθούν ποιοτικοί («ήπιοι») έλεγχοι και μετρήσεις σε οποιαδήποτε αξιολόγηση στρατηγικών αποφάσεων.

Σύμφωνα με την Bošnjak (2019), η διαδικασία διενέργειας εσωτερικού ελέγχου ταιριάζει με τη διαδικασία ανάλυσης του περιβάλλοντος του οργανισμού. Η διαδικασία διενέργειας εσωτερικού ελέγχου παρέχει περισσότερες ευκαιρίες στα στελέχη να κατανοήσουν πώς οι εργασίες, τα τμήματα και τα τμήματα τους ταιριάζουν σε ολόκληρο τον οργανισμό, πώς χρησιμοποιούνται οι πόροι, πόσο αποτελεσματικές είναι οι λειτουργίες, πώς μπορεί να βελτιωθεί η επικοινωνία στον οργανισμό, συμβάλλοντας με τον τρόπο αυτό στη διαδικασία στρατηγικού σχεδιασμού. Επίσης, κατά τη διαδικασία διεξαγωγής ενός εσωτερικού ελέγχου στρατηγικής διαχείρισης, διευθυντές από διαφορετικά τμήματα του οργανισμού είναι σε θέση να κατανοήσουν τη φύση και την επίδραση των αποφάσεων σε άλλους επιχειρηματικούς τομείς στον οργανισμό τους, κάτι που είναι ιδιαίτερα σημαντικό στη διαδικασία δημιουργίας στόχων και στρατηγικών.

Επίσης, η σημασία του προληπτικού εσωτερικού ελέγχου ως καίριο εργαλείο στρατηγικής σε έναν οργανισμό όπως η ΑΑΔΕ προκύπτει και από την τριάδα αξίας που θέλουν και χρειάζονται τα ενδιαφερόμενα μέρη του εσωτερικού ελέγχου 3.0: διαβεβαίωση, συμβουλή και πρόβλεψη. Η πρόταση αξίας διαβεβαίωσης, συμβουλής, πρόβλεψης ενεργοποιείται μέσω α) ψηφιακών στοιχείων, τα οποία έχουν ήδη ξεκινήσει να μεταμορφώσουν το έργο του εσωτερικού ελέγχου, β) μέσω δεξιοτήτων και ικανοτήτων βάσει των οποίων ο εσωτερικός έλεγχος βελτιώνει τη διεπαφή με τα ενδιαφερόμενα μέρη και οδηγεί σε καλύτερη κάλυψη των αναγκών τους, γ) ενεργοποιητών, οι οποίοι δεσμεύουν το σύστημα να προσφέρει νέα αξία με

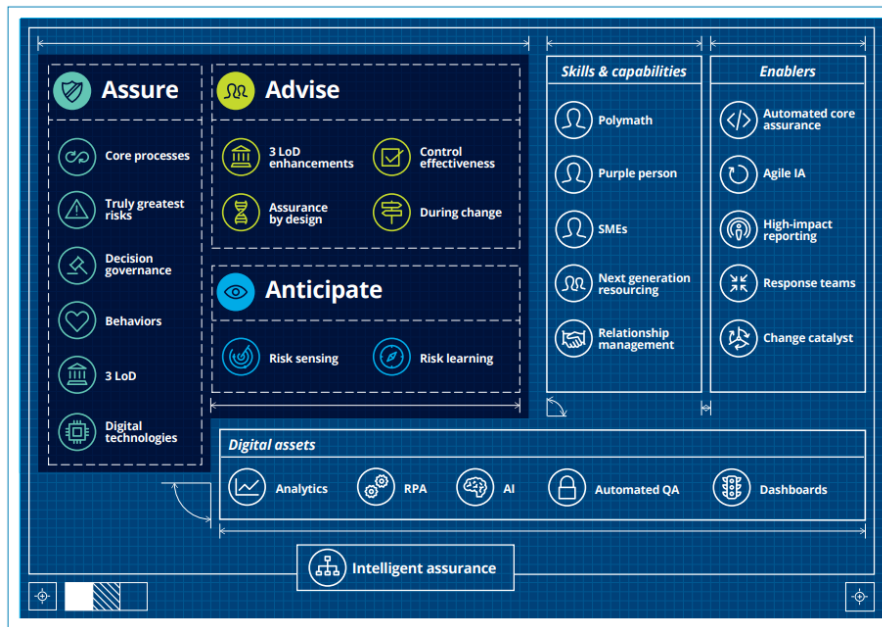
επιθυμητούς τρόπους. Τα τρία αυτά στοιχεία και το σύστημα του Εσωτερικού Ελέγχου 3.0 παρουσιάζονται αμέσως παρακάτω (Deloitte, 2018).

α) Διασφάλιση: Η διασφάλιση αποτελεί και παραμένει ο βασικός ρόλος του εσωτερικού ελέγχου. Ωστόσο, το φάσμα των δραστηριοτήτων, των θεμάτων και των κινδύνων που πρέπει να διασφαλιστούν θα πρέπει να είναι πολύ ευρύτερο και σε πραγματικό χρόνο από ό,τι στο παρελθόν. Η διασφάλιση σχετικά με τις βασικές διαδικασίες και τους μεγαλύτερους κινδύνους είναι απαραίτητη, όπως και η διασφάλιση σχετικά με τη διακυβέρνηση αποφάσεων, την καταλληλότητα των συμπεριφορών εντός του οργανισμού, την αποτελεσματικότητα των τριών γραμμών άμυνας και την επίβλεψη των ψηφιακών τεχνολογιών. Η διασφάλιση είναι κεντρική στον ρόλο του εσωτερικού ελέγχου, αλλά δεν πρέπει να είναι το όριο.

β) Συμβουλευτική: Η παροχή συμβουλών στη διοίκηση σχετικά με την αποτελεσματικότητα του ελέγχου, τις πρωτοβουλίες αλλαγής, τις βελτιώσεις στη διαχείριση κινδύνων που σχετίζονται με τις τρεις γραμμές άμυνας, όπως και με άλλα θέματα, συμπεριλαμβανομένης της επιχειρηματικής αποτελεσματικότητας και αποδοτικότητας, εμπίπτει καλά στο ρόλο του Εσωτερικού Ελέγχου και των προσδοκιών των ενδιαφερομένων. Ένας ισχυρός συμβουλευτικός ρόλος είναι βασικός για τη μεγιστοποίηση της αξίας του Εσωτερικού Ελέγχου.

γ) Πρόβλεψη: Η πρόβλεψη των κινδύνων και η παροχή βοήθειας στην επιχείρηση στην κατανόηση των κινδύνων και στη δημιουργία προληπτικών αντιδράσεων, μετατρέπει τον εσωτερικό έλεγχο από μια κατά κύριο λόγο αναδρομική λειτουργία σε μια λειτουργία στραμμένη προς το μέλλον που προτρέπει την επίγνωση του τι θα μπορούσε να πάει λάθος και πως αυτό μπορεί να αποφευχθεί. Ο Εσωτερικός Έλεγχος γίνεται πιο ενεργητικός και, μέσω των διασφαλιστικών και συμβουλευτικών ρόλων του, βοηθά τη διοίκηση να παρέμβει πριν πραγματοποιηθούν οι κίνδυνοι.

Σχήμα 3.1 Παρουσίαση συστήματος εσωτερικού ελέγχου 3.0



Πηγή: Deloitte, 2018

Ωστόσο, αρκετές προκλήσεις έχουν οδηγήσει σε διευρυμένες απαιτήσεις για λειτουργίες εσωτερικού ελέγχου, ενώ ταυτόχρονα ο ρυθμός και η κλίμακα της καινοτομίας στο επάγγελμα ανέδειξαν την ανάγκη για επικαιροποίηση του ρόλου του εσωτερικού ελεγκτή. Σε αυτό το πλαίσιο η Deloitte (2020) δημιούργησε το νέο πλαίσιο Εσωτερικός Έλεγχος 4.0. Το προηγούμενο πλαίσιο Εσωτερικός Έλεγχος 3.0 υποστήριξε την ιδέα ότι ο Εσωτερικός Έλεγχος είναι υπεύθυνος για την εξισορρόπηση τριών βασικών δραστηριοτήτων: παροχή διασφάλισης, παροχή συμβουλών στη διαχείριση και πρόβλεψη κινδύνων και ευκαιριών. Αποτέλεσε αν ένα χρήσιμο και ανθεκτικό πλαίσιο για πολλές λειτουργίες εσωτερικού ελέγχου, καθώς έχουν εξελίξει τον ρόλο και την αποστολή τους και έχουν εμπνεύσει καινοτομία στους τρόπους εργασίας τους. Ευθυγραμμίζοντας τα αποτελέσματα του εσωτερικού ελέγχου με τον σκοπό του οργανισμού, βοηθώντας στην επιτάχυνση της οργανωτικής αλλαγής και μάθησης, και υιοθετώντας περαιτέρω την ψηφιακή τεχνολογία, ο εσωτερικός έλεγχος μπορεί να



αναβαθμίσει και να μεγιστοποιήσει τον αντίκτυπό του και την αξία που προσφέρει. Το νέο πλαίσιο 4.0 ενημερώνει την προσέγγιση για την παροχή υποστήριξης εσωτερικού ελέγχου και σε εξωτερικούς συνεργάτες. Το νέο πλαίσιο υποστηρίζεται από ένα εύρος συμβουλευτικών υπηρεσιών εσωτερικού ελέγχου, ανεξάρτητα από το πού βρίσκεται μια λειτουργία στο ταξίδι της προς την αριστεία εσωτερικού ελέγχου. Το ενημερωμένο πλαίσιο Εσωτερικός Έλεγχος 4.0 προσθέτει τρεις νέες δυνατότητες (Deloitte, 2020):

α) Σκοπός: Ευθυγραμμίζοντας τον ρόλο και την αποστολή του εσωτερικού ελέγχου με τον σκοπό του οργανισμού, έναν νέο προσανατολισμό για πολλές λειτουργίες, ο εσωτερικός έλεγχος μπορεί να σχεδιάσει το ρόλο, την αποστολή και τους τρόπους εργασίας του με πιο σκόπιμο τρόπο για να υποστηρίξει ένα συγκεκριμένο αποτέλεσμα και συνεισφορά για τον οργανισμό, να προσελκύσει κορυφαία ταλέντα, να δημιουργήσει ισχυρότερη συμμετοχή των ενδιαφερομένων και να προβεί σε πιο έξυπνες επιλογές.

β) Επιτάχυνση: Οι οργανισμοί που έχουν ευδοκιμήσει σε αβέβαιες εποχές ήταν αυτοί που μπορούσαν να μάθουν να προσαρμόζονται και να ενεργούν γρήγορα. Ο εσωτερικός έλεγχος μπορεί να επεκτείνει περαιτέρω τις αρμοδιότητές του, συμβάλλοντας στην επιτάχυνση της οργανωσιακής δράσης μάθησης και διαχείρισης.

γ) Ψηφιακός: Πολλές λειτουργίες έχουν υιοθετήσει την ανάλυση δεδομένων, αλλά λίγες θεωρούν το "Digital" αρκετά ευρέως ή αξιοποιούν τις δυνατότητές του για να υποστηρίξουν ολόκληρο τον κύκλο ζωής του ελέγχου. Όμως, το πλαίσιο Εσωτερικός Έλεγχος 4.0 τροφοδοτείται ψηφιακά. Η εφαρμογή της ψηφιακής τεχνολογίας απαιτεί μια νοοτροπία που να εξετάζει την τέχνη του δυνατού, ενώ ακολουθεί μια εξαιρετικά συστηματική προσέγγιση στη χρήση της τεχνολογίας.

Η ευθυγράμμιση του προληπτικού εσωτερικού ελέγχου με τη στρατηγική διαχείριση και η συνεισφορά του στη στρατηγική του οργανισμού μπορεί να γίνει κατανοητή και μέσα από τη συνολική φύση των δύο αυτών εννοιών. Ο εσωτερικός έλεγχος είναι μια

ανεξάρτητη, αντικειμενική δραστηριότητα διασφάλισης και συμβουλευτικής που έχει σχεδιαστεί για να προσθέτει αξία και να βελτιώνει τις λειτουργίες ενός οργανισμού. Βοηθά έναν οργανισμό να επιτύχει τους στόχους του υιοθετώντας μια συστηματική, πειθαρχημένη προσέγγιση για την αξιολόγηση και τη βελτίωση της αποτελεσματικότητας των διαδικασιών διαχείρισης κινδύνου, ελέγχου και διακυβέρνησης. Από την άλλη πλευρά η στρατηγική είναι η κατεύθυνση ενός οργανισμού μακροπρόθεσμα, η οποία επιτυγχάνει πλεονέκτημα για τον οργανισμό μέσω της διαμόρφωσης των πόρων του σε ένα μεταβαλλόμενο περιβάλλον, για την κάλυψη των αναγκών των αγορών και την εκπλήρωση των προσδοκιών των ενδιαφερομένων.

Κατά συνέπεια, η στρατηγική διαχείριση δημιουργείται στη βάση αποφάσεων που λαμβάνουν υπόψη τους πόρους του οργανισμού και το ευρύτερο περιβάλλον, κάτι στο οποίο μπορεί να συνεισφέρει ο προληπτικός εσωτερικός έλεγχος διαμέσου της πρόληψης της απάτης, της διαχείρισης κινδύνων και της προσθήκης αξίας στον οργανισμό. Πλέον, λόγω της αυξανόμενης πολυπλοκότητας και του δυναμικού περιβάλλοντος, η επιτυχία και η επίδοση των οργανισμών εξαρτώνται ολοένα και περισσότερο από έναν συνδυασμό πολλών λειτουργικών επιρροών, εντός και εκτός του οργανισμού. Συνεπώς, ο εσωτερικός έλεγχος διαμέσου της πρόληψης μπορεί να συνεισφέρει σε μια επιτυχημένη στρατηγική διαχείριση.

Η διενέργεια εσωτερικού ελέγχου στον οργανισμό απαιτεί συλλογή, αφομοίωση και αξιολόγηση πληροφοριών σχετικά με τις λειτουργίες του οργανισμού. Σε αυτό το στάδιο, σημαντικοί παράγοντες επιτυχίας, που αποτελούνται από δυνατά και αδύνατα σημεία, θα πρέπει να εντοπιστούν και να ιεραρχηθούν. Η αποτυχία εντοπισμού και κατανόησης των σχέσεων μεταξύ των λειτουργικών τομέων της επιχείρησης ενός οργανισμού μπορεί να είναι επιβλαβής για τη στρατηγική διαχείριση και τη διαδικασία στρατηγικού σχεδιασμού. Ο συμβουλευτικός χαρακτήρας του εσωτερικού προληπτικού ελέγχου είναι καίριας σημασίας για την παροχή ανατροφοδότησης στα στελέχη που

ασχολούνται με τη διαμόρφωση στρατηγικής, καθώς επιτρέπει την ενσωμάτωση της ευελιξίας στον στρατηγικό σχεδιασμό και εν τέλει στην εφαρμογή της στρατηγικής. Τέλος, κρίσιμος είναι και ο ρόλος του ελέγχου στην αξιολόγηση της στρατηγικής.

Με τον τρόπο αυτό, οι εσωτερικοί ελεγκτές συμβάλλουν θετικά στη στρατηγική διαχείριση και στην επίτευξη των στρατηγικών στόχων. Πιο συγκεκριμένα ακόμα, οι εσωτερικοί ελεγκτές είναι σε θέση να βοηθήσουν την ανώτατη διοίκηση με τα ακόλουθα όσον αφορά στη στρατηγική διαχείριση: παρακολούθηση δραστηριοτήτων και παροχή ανατροφοδότησης για την ενημέρωση της λήψης αποφάσεων, προσδιορισμός ευκαιριών και ελαχιστοποίηση κινδύνων, αναθεώρηση στόχων για το μέλλον, επισήμανση τυχόν παραβίασης διαδικασιών και αρχών διαχείρισης.

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4. ΜΕΘΟΔΟΛΟΓΙΑ

### 4.1 Εργαλείο συλλογής δεδομένων

Η δημοσκοπική μέθοδος με διαδικτυακό ερωτηματολόγιο επιλέχθηκε για τη συλλογή των πρωτογενών δεδομένων της παρούσας εργασίας. Η εξοικείωση ολοένα και περισσότερων ατόμων με το διαδίκτυο σε συνδυασμό με την ευκολία σχεδιασμού των ερωτηματολογίων στο διαδίκτυο καθιστά αυτό το εργαλείο ιδιαίτερα δημοφιλές ήδη από τις αρχές του αιώνα (Reips, 2006; VanSelm&Jankowski, 2006). Επιπρόσθετα πλεονεκτήματα που οδηγούν σε αυξημένη δημοφιλία του διαδικτυακού ερωτηματολογίου από μέρους των ερευνητών είναι το γεγονός ότι διέπεται από αμεροληψία και ανωνυμία, μπορεί να απευθυνθεί σε ένα μεγάλο δείγμα υποκειμένων χωρίς χωροχρονικούς περιορισμούς, να συμπληρωθεί από τους ίδιους τους ερωτηθέντες στο δικό τους ρυθμό και χρόνο, αλλά και να διανεμηθεί με μηδενικό κόστος (Ilieva et al., 2002; Faleiros et al., 2016; Regmietal., 2016). Παράλληλα, οι απαντήσεις μπορούν να αποθηκευτούν σε υπολογιστικά και μη φύλλα και να μετατραπούν εύκολα στη μορφή που απαιτείται για να επεξεργαστούν μέσα από στατιστικά πακέτα (Meckel et al., 2005).

Παρ' όλα αυτά θα πρέπει να τονιστούν και τρία βασικά μειονεκτήματα της ποσοτικής μεθόδου μέσω του διαδικτυακού ερωτηματολογίου: α) υπάρχει χαμηλός έλεγχος από μέρους του ερευνητή ως προς τα υποκείμενα που θα συμπληρώσουν το ερωτηματολόγιο, β) το δείγμα της έρευνας περιορίζεται μόνο σε όσους έχουν πρόσβαση στο διαδίκτυο και σε κάποια κινητή ή μη συσκευή για τη συμπλήρωσή του, κάτι που περιορίζει τη δυνατότητα προσέλκυσης δείγματος αντιπροσωπευτικού του πληθυσμού, γ) είναι δύσκολη η σε πραγματικό χρόνο ανταπόκριση του ερευνητή σε τυχόν ερωτήματα από μέρους των συμμετεχόντων (Reips, 2006; Remillardetal., 2014).

Το ερωτηματολόγιο για την παρούσα έρευνα σχεδιάστηκε από την ερευνήτρια και χρησιμοποιήθηκε αποκλειστικά για τους σκοπούς της παρούσας εργασίας. Αποτελείται από δύο βασικές ενότητες. Η πρώτη ενότητα αποτελείται από τέσσερις υπο-ενότητες, κάθε μία εκ των οποίων εμπεριέχει πέντε ερωτήματα (σύνολο 20 ερωτήσεις), τα οποία απαντώνται σε μία πενταβάθμια κλίμακα Likert ως εξής: 1=Καθόλου, 2=Λίγο, 3=Μέτρια, 4=Πολύ, 5=Πάρα πολύ. Οι υπο-ενότητες είναι οι εξής: α) απόδοση-αποτελεσματικότητα του προληπτικού ελέγχου, β) φορολογική συμμόρφωση των πολιτών, γ) ικανότητες και χαρακτηριστικά των ελεγκτών, δ) διοίκηση και προληπτικός έλεγχος. Η δεύτερη ενότητα αποτελείται από πέντε ερωτήσεις που διερευνούν το δημογραφικό (φύλο, ηλικία, μορφωτικό επίπεδο) και επαγγελματικό (έτη εμπειρίας στον προληπτικό έλεγχο, παρακολούθηση ειδικής εκπαίδευσης) προφίλ των συμμετεχόντων στην έρευνα.

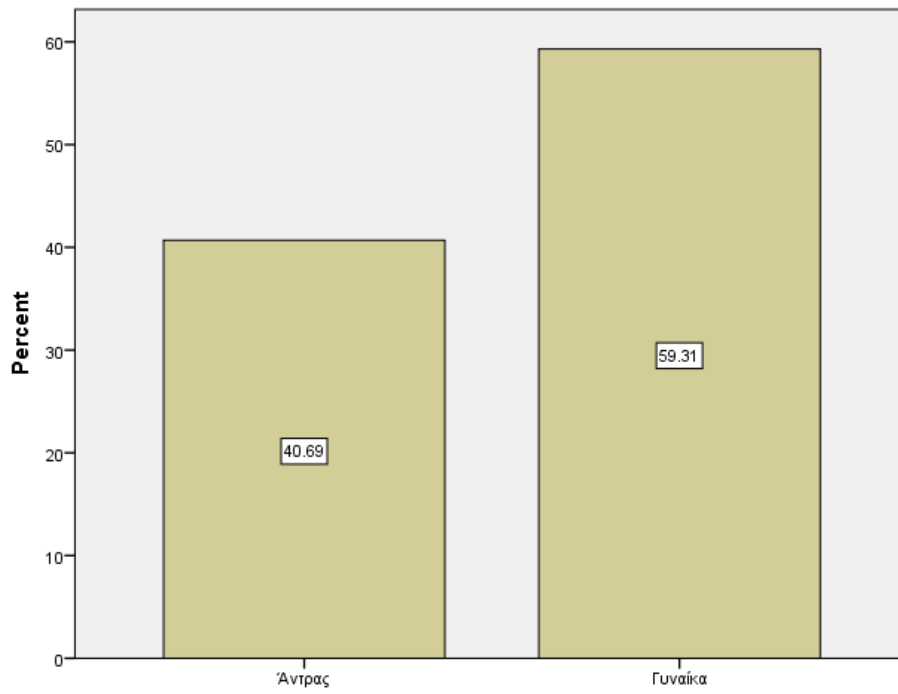
## **4.2 Συμμετέχοντες**

Στην έρευνα συμμετείχαν συνολικά 145 ελεγκτές. Τα δημογραφικά και επαγγελματικά χαρακτηριστικά των συμμετεχόντων στην έρευνα παρουσιάζονται στον Πίνακα 4.1. Όπως παρατηρείται, οι περισσότεροι συμμετέχοντες είναι γυναίκες (59,3%), κάτοχοι μεταπτυχιακού τίτλου (57,2%), με λιγότερα από πέντε έτη εμπειρίας στον προληπτικό έλεγχο (33,1%), που έχουν παρακολουθήσει περισσότερα από ένα προγράμματα ειδικής εκπαίδευσης (47,6%). Το δημογραφικό προφίλ των συμμετεχόντων απεικονίζεται στα Γραφήματα 4.1-4.5.

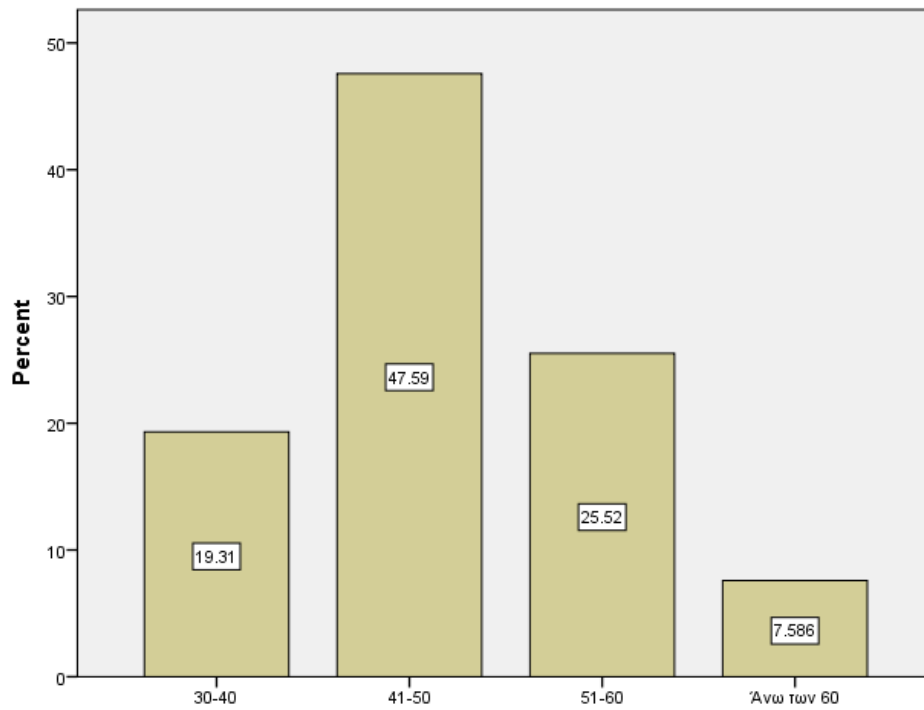
Πίνακας 4.1 Δημογραφικά και επαγγελματικά χαρακτηριστικά συμμετεχόντων στην έρευνα

		Συχνότητα	Ποσοστό
Φύλο	Άντρας	59	40.7
	Γυναίκα	86	59.3
Ηλικία	30-40	28	19.3
	41-50	69	47.6
	51-60	37	25.5
	Άνω των 60	11	7.6
Μορφωτικό επίπεδο	ΔΕ	7	4.8
	ΤΕ	17	11.7
	ΠΕ	36	24.8
	Μεταπτυχιακό	83	57.2
	Άλλο	2	1.4
Έτη εμπειρίας στον προληπτικό έλεγχο	Έως 5	48	33.1
	5-10	46	31.7
	11-15	14	9.7
	Άνω των 15	37	25.5
Παρακολούθηση ειδικής εκπαίδευσης	Κανένα	25	17.2
	Περισσότερα από ένα Προληπτικός έλεγχος	69	47.6
	ΕΛΠ	32	22.1
	ΠΣ ELENXIS	6	4.1
	Ειδικά θέματα	5	3.4
		8	5.5

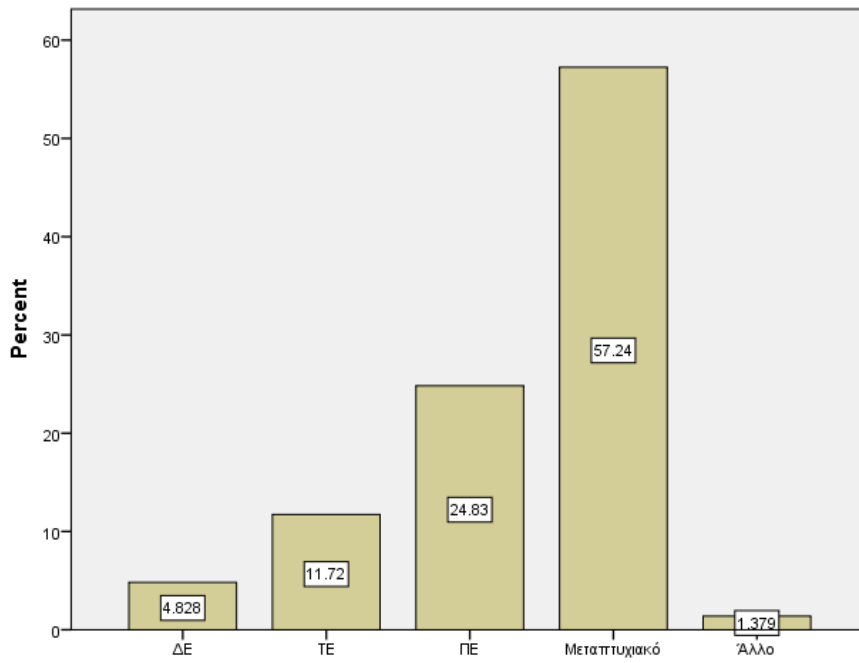
Γράφημα 4.1 Φύλο ερωτηθέντων



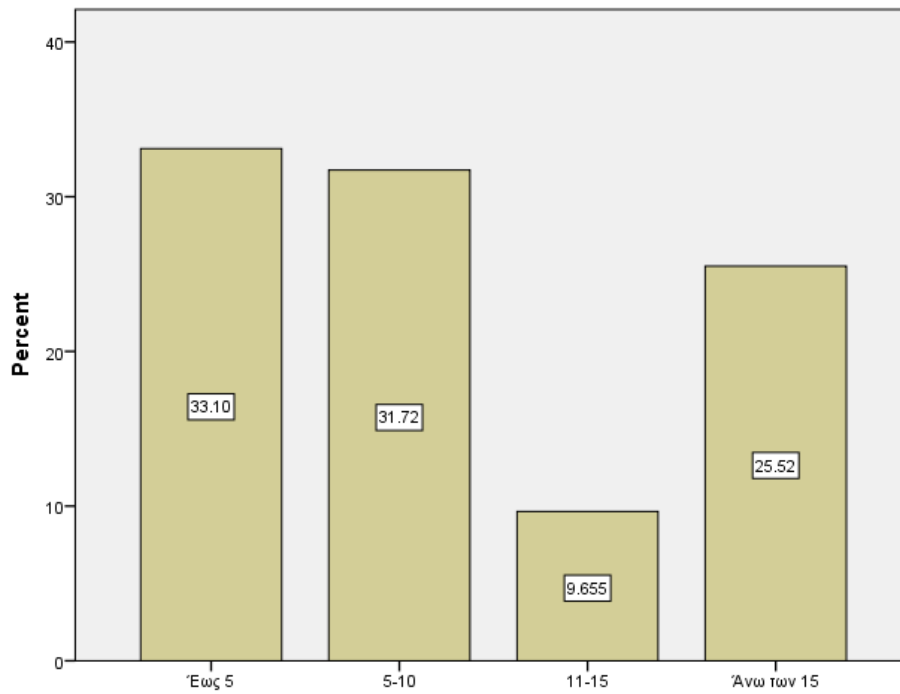
Γράφημα 4.2 Ηλικία ερωτηθέντων



Γράφημα 4.3 Μορφωτικό επίπεδο ερωτηθέντων

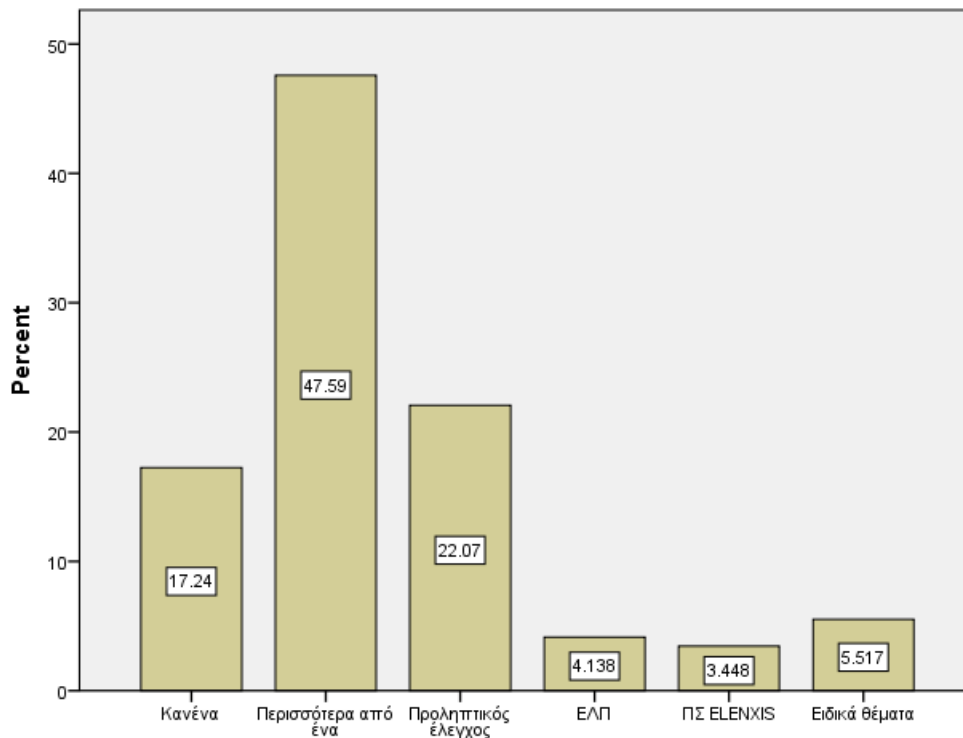


Γράφημα 4.4 Έτη εμπειρίας στον προληπτικό έλεγχο





Γράφημα 4.5 Παρακολούθηση ειδικής εκπαίδευσης



### 4.3 Διαδικασία της έρευνας

Το ερωτηματολόγιο αναρτήθηκε στην πλατφόρμα GoogleForms. Οι συμμετέχοντες ειδοποιήθηκαν μέσω ηλεκτρονικού ταχυδρομείου όπου τους απεστάλη ο σύνδεσμος για τη συμπλήρωση του ερωτηματολογίου. Επίσης, ενημερώθηκαν για τον σκοπό της έρευνας, την ταυτότητα της ερευνήτριας, τη διασφάλιση της ανωνυμίας και της εμπιστευτικότητας των δεδομένων. Τα ανωτέρω συνάδουν με τα όσα αναφέρονται συνολικά στην τήρηση δεοντολογίας των ποσοτικών ερευνών (Knussen & McFadyen, 2010; Sepp, 2012; Regmietal., 2016) και ειδικότερα της δεοντολογίας της έρευνας 2.0 (Buchanan & Hvizdak, 2009), δεδομένου ότι πρόκειται για διαδικτυακή έρευνα.

Για την επεξεργασία των δεδομένων χρησιμοποιήθηκε το στατιστικό πρόγραμμα StatisticalPackageforSocialSciences (SPSS) έκδοση 21, που αποτελεί ένα εύχρηστο και δημοφιλές στατιστικό πακέτο (Matthew&Sunday, 2014). Η περιγραφική και η

επαγωγική στατιστική χρησιμοποιήθηκαν για την ανάλυση των δεδομένων που συλλέχθηκαν.

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5. ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ

### 5.1 Περιγραφική στατιστική

Απόδοση-Αποτελεσματικότητα προληπτικού ελέγχου

Αναφορικά με την απόδοση-αποτελεσματικότητα του προληπτικού ελέγχου, παρατηρείται από τον Πίνακα 5.1 και αντίστοιχα το Γράφημα 5.1 πως οι απαντήσεις των συμμετεχόντων κυμαίνονται σε μέτρια επίπεδα. Υψηλότερος μέσος όρος διαπιστώθηκε στις εξής δηλώσεις: «Ο προληπτικός έλεγχος είναι αποτελεσματικός στον εντοπισμό φορολογικών παραβάσεων» (M=3,77, TA=0,831) και «Η αύξηση των προληπτικών ελέγχων ενεργεί κατασταλτικά και συμβάλει στην μείωση της φοροδιαφυγής» (M=3,74, TA=0,919). Αντίθετα, χαμηλότερος μέσος όρος διαπιστώθηκε στις δηλώσεις «Η εντατικοποίηση των προληπτικών ελέγχων συμβάλει στην αύξηση των φορολογικών εσόδων» (M=3,36, TA=0,970), «Οι συνεχείς προληπτικοί έλεγχοι ενισχύουν την φορολογική συνείδηση των πολιτών» (M=3,20, TA=1,158) και ακόμα χαμηλότερος στη δήλωση «Οι διαδικασίες του προληπτικού ελέγχου είναι επαρκώς αξιόπιστες, ώστε να καλλιεργούν κλίμα εμπιστοσύνης προς την φορολογική αρχή» (M=3,10, TA=0,918). Αναλυτικά οι απαντήσεις των ερωτηθέντων σε κάθε δήλωση παρουσιάζονται στους Πίνακες 5.1.1-5.1.5.

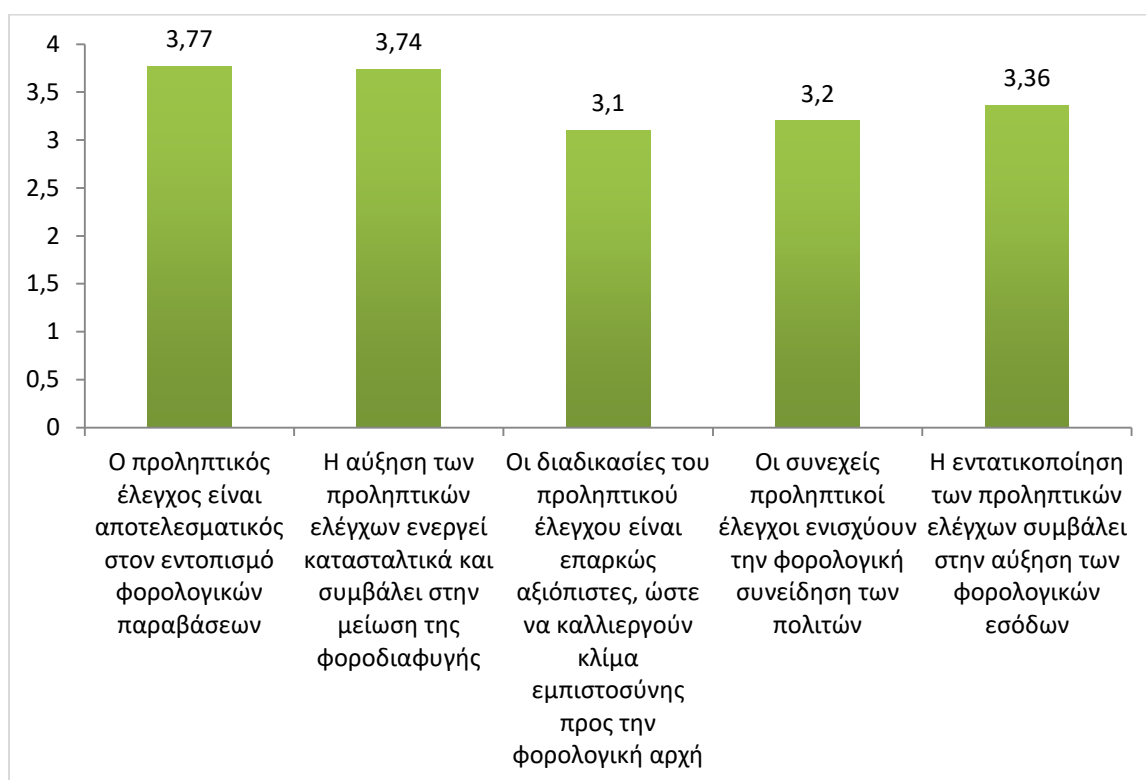
Πίνακας 5.1 Περιγραφικά μέτρα απόψεων ερωτηθέντων σχετικά με την απόδοση-αποτελεσματικότητα του προληπτικού ελέγχου

	N	Μέσος όρος	Τυπική απόκλιση
Ο προληπτικός έλεγχος είναι αποτελεσματικός στον εντοπισμό φορολογικών παραβάσεων	145	3.77	.831

Η αύξηση των προληπτικών ελέγχων ενεργεί κατασταλτικά και συμβάλει στην μείωση της φοροδιαφυγής	145	3.74	.919
Οι διαδικασίες του προληπτικού έλεγχου είναι επαρκώς αξιόπιστες, ώστε να καλλιεργούν κλίμα εμπιστοσύνης προς την φορολογική αρχή	145	3.10	.918
Οι συνεχείς προληπτικοί έλεγχοι ενισχύουν την φορολογική συνείδηση των πολιτών	145	3.20	1.158
Η εντατικοποίηση των προληπτικών ελέγχων συμβάλει στην αύξηση των φορολογικών εσόδων	145	3.36	.970

---

Γράφημα 5.1 Απόδοση-αποτελεσματικότητα του προληπτικού ελέγχου



Πίνακας 5.1.1 Ο προληπτικός έλεγχος είναι αποτελεσματικός στον εντοπισμό φορολογικών παραβάσεων

	Συχνότητα	Ποσοστό	Έγκυρο ποσοστό	Αθροιστικό ποσοστό
Καθόλου	1	.7	.7	.7
Λίγο	9	6.2	6.2	6.9
Μέτρια	37	25.5	25.5	32.4
Πολύ	73	50.3	50.3	82.8

Πάρα πολύ	25	17.2	17.2	100.0
Σύνολο	145	100.0	100.0	

Πίνακας 5.1.2 Η αύξηση των προληπτικών ελέγχων ενεργεί κατασταλτικά και συμβάλει στην μείωση της φοροδιαφυγής

	Συχνότητα	Ποσοστό	Έγκυρο ποσοστό	Αθροιστικό ποσοστό
Καθόλου	2	1.4	1.4	1.4
Λίγο	10	6.9	6.9	8.3
Μέτρια	42	29.0	29.0	37.2
Πολύ	60	41.4	41.4	78.6
Πάρα πολύ	31	21.4	21.4	100.0
Σύνολο	145	100.0	100.0	

Πίνακας 5.1.3 Οι διαδικασίες του προληπτικού έλεγχου είναι επαρκώς αξιόπιστες, ώστε να καλλιεργούν κλίμα εμπιστοσύνης προς την φορολογική αρχή

	Συχνότητα	Ποσοστό	Έγκυρο ποσοστό	Αθροιστικό ποσοστό
Καθόλου	9	6.2	6.2	6.2

Λίγο	22	15.2	15.2	21.4
Μέτρια	64	44.1	44.1	65.5
Πολύ	45	31.0	31.0	96.6
Πάρα πολύ	5	3.4	3.4	100.0
Σύνολο	145	100.0	100.0	

Πίνακας 5.1.4 Οι συνεχείς προληπτικοί έλεγχοι ενισχύουν την φορολογική συνείδηση των πολιτών

	Συχνότητα	Ποσοστό	Έγκυρο ποσοστό	Αθροιστικό ποσοστό
Καθόλου	15	10.3	10.3	10.3
Λίγο	23	15.9	15.9	26.2
Μέτρια	42	29.0	29.0	55.2
Πολύ	48	33.1	33.1	88.3
Πάρα πολύ	17	11.7	11.7	100.0
Σύνολο	145	100.0	100.0	

Πίνακας 5.1.5 Η εντατικοποίηση των προληπτικών ελέγχων συμβάλει στην αύξηση των φορολογικών εσόδων

	Συχνότητα	Ποσοστό	Έγκυρο ποσοστό	Αθροιστικό ποσοστό
Καθόλου	5	3.4	3.4	3.4
Λίγο	19	13.1	13.1	16.6
Μέτρια	57	39.3	39.3	55.9
Πολύ	47	32.4	32.4	88.3
Πάρα πολύ	17	11.7	11.7	100.0
Σύνολο	145	100.0	100.0	

#### Φορολογική συμμόρφωση πολιτών

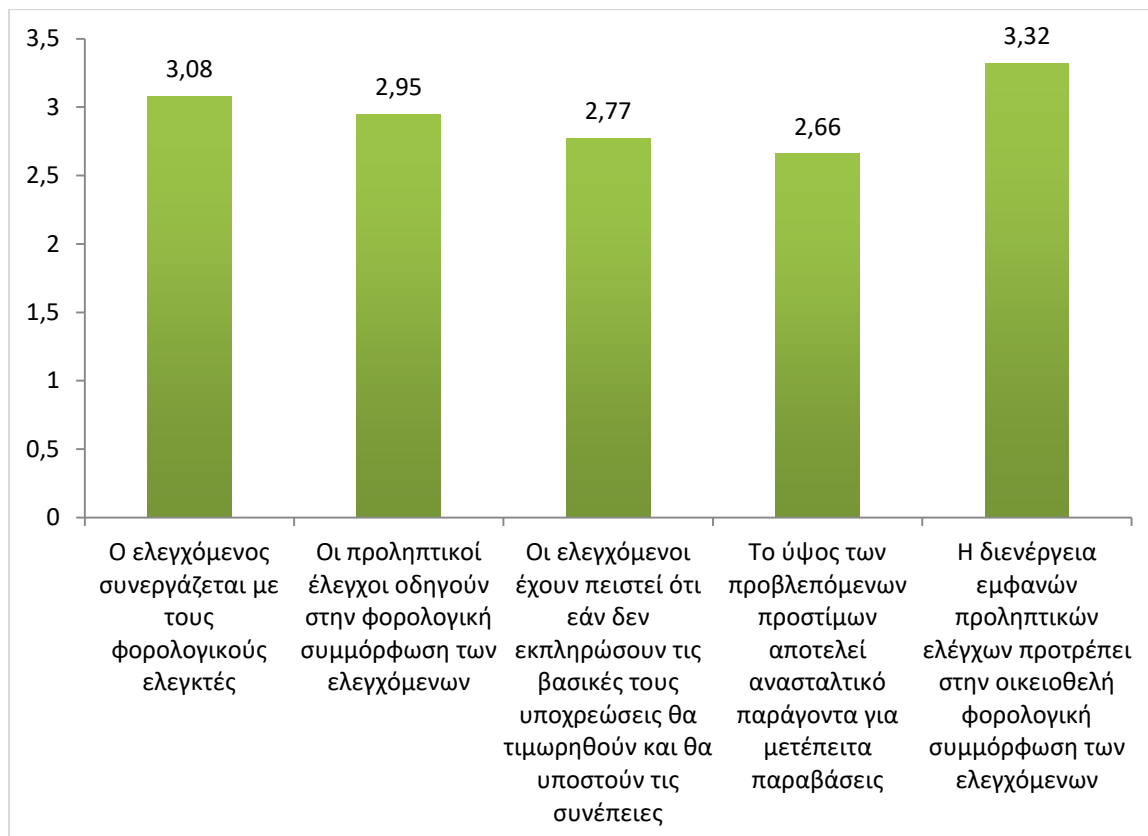
Ο Πίνακας 5.2 και αντίστοιχα το Γράφημα 5.2 παρουσιάζει τις απαντήσεις των ερωτηθέντων όσον αφορά στον ρόλο του προληπτικού ελέγχου στη φορολογική συμμόρφωση των πολιτών. Οι ερωτηθέντες πιστεύουν σε μέτριο επίπεδο ότι «Η διενέργεια εμφανών προληπτικών ελέγχων προτρέπει στην οικειοθελή φορολογική συμμόρφωση των ελεγχόμενων» (M=3,32, TA=0,992) και ότι «Ο ελεγχόμενος συνεργάζεται με τους φορολογικούς ελεγκτές» (M=3,02, TA=0,702). Αντίθετα, πιστεύουν σε ακόμα μικρότερο βαθμό ότι «Οι προληπτικοί έλεγχοι οδηγούν στην φορολογική συμμόρφωση των ελεγχόμενων» (M=2,95, TA=0,974), ότι «Οι ελεγχόμενοι έχουν πειστεί ότι εάν δεν εκπληρώσουν τις βασικές τους υποχρεώσεις θα τιμωρηθούν και θα υποστούν τις συνέπειες» (M=2,77, TA=0,919), καθώς και ότι «Το ύψος των προβλεπόμενων προστίμων αποτελεί ανασταλτικό παράγοντα για μετέπειτα παραβάσεις» (M=2,66, TA=1,126). Αναλυτικά οι απαντήσεις των ερωτηθέντων σε κάθε δήλωση παρουσιάζονται στους Πίνακες 5.2.1-5.2.5.



Πίνακας 5.2 Περιγραφικά μέτρα απόψεων ερωτηθέντων σχετικά με τη φορολογική συμμόρφωση των πολιτών

	N	Μέσος όρος	Τυπική απόκλιση
Ο ελεγχόμενος συνεργάζεται με τους φορολογικούς ελεγκτές	145	3.08	.702
Οι προληπτικοί έλεγχοι οδηγούν στην φορολογική συμμόρφωση των ελεγχόμενων	145	2.95	.974
Οι ελεγχόμενοι έχουν πειστεί ότι εάν δεν εκπληρώσουν τις βασικές τους υποχρεώσεις θα τιμωρηθούν και θα υποστούν τις συνέπειες	145	2.77	.919
Το ύψος των προβλεπόμενων προστίμων αποτελεί ανασταλτικό παράγοντα για μετέπειτα παραβάσεις	145	2.66	1.126
Η διενέργεια εμφανών προληπτικών ελέγχων προτρέπει στην οικειοθελή φορολογική συμμόρφωση των ελεγχόμενων	145	3.32	.992

Γράφημα 5.2 Ο ρόλος του προληπτικού ελέγχου στη φορολογική συμμόρφωση των πολιτών



Πίνακας 5.2.1 Ο ελεγχόμενος συνεργάζεται με τους φορολογικούς ελεγκτές

	Συχνότητα	Ποσοστό	Έγκυρο ποσοστό	Αθροιστικό ποσοστό
Καθόλου	3	2.1	2.1	2.1
Λίγο	21	14.5	14.5	16.6
Μέτρια	82	56.6	56.6	73.1

Πολύ	39	26.9	26.9	100.0
Σύνολο	145	100.0	100.0	

Πίνακας 5.2.2 Οι προληπτικοί έλεγχοι οδηγούν στην φορολογική συμμόρφωση των ελεγχόμενων

	Συχνότητα	Ποσοστό	Έγκυρο ποσοστό	Αθροιστικό ποσοστό
Καθόλου	13	9.0	9.0	9.0
Λίγο	26	17.9	17.9	26.9
Μέτρια	68	46.9	46.9	73.8
Πολύ	31	21.4	21.4	95.2
Πάρα πολύ	7	4.8	4.8	100.0
Σύνολο	145	100.0	100.0	

Πίνακας 5.2.3 Οι ελεγχόμενοι έχουν πειστεί ότι εάν δεν εκπληρώσουν τις βασικές τους υποχρεώσεις θα τιμωρηθούν και θα υποστούν τις συνέπειες

	Συχνότητα	Ποσοστό	Έγκυρο ποσοστό	Αθροιστικό ποσοστό
Καθόλου	13	9.0	9.0	9.0

Λίγο	42	29.0	29.0	37.9
Μέτρια	55	37.9	37.9	75.9
Πολύ	35	24.1	24.1	100.0
Σύνολο	145	100.0	100.0	

Πίνακας 5.2.4 Το ύψος των προβλεπόμενων προστίμων αποτελεί ανασταλτικό παράγοντα για μετέπειτα παραβάσεις

	Συχνότητα	Ποσοστό	Έγκυρο ποσοστό	Αθροιστικό ποσοστό
Καθόλου	26	17.9	17.9	17.9
Λίγο	36	24.8	24.8	42.8
Μέτρια	54	37.2	37.2	80.0
Πολύ	19	13.1	13.1	93.1
Πάρα πολύ	10	6.9	6.9	100.0
Σύνολο	145	100.0	100.0	

Πίνακας 5.2.5 Η διενέργεια εμφανών προληπτικών ελέγχων προτρέπει στην οικειοθελή φορολογική συμμόρφωση των ελεγχόμενων

	Συχνότητα	Ποσοστό	Έγκυρο ποσοστό	Αθροιστικό ποσοστό
--	-----------	---------	----------------	--------------------

Καθόλου	8	5.5	5.5	5.5
Λίγο	18	12.4	12.4	17.9
Μέτρια	51	35.2	35.2	53.1
Πολύ	55	37.9	37.9	91.0
Πάρα πολύ	13	9.0	9.0	100.0
Σύνολο	145	100.0	100.0	

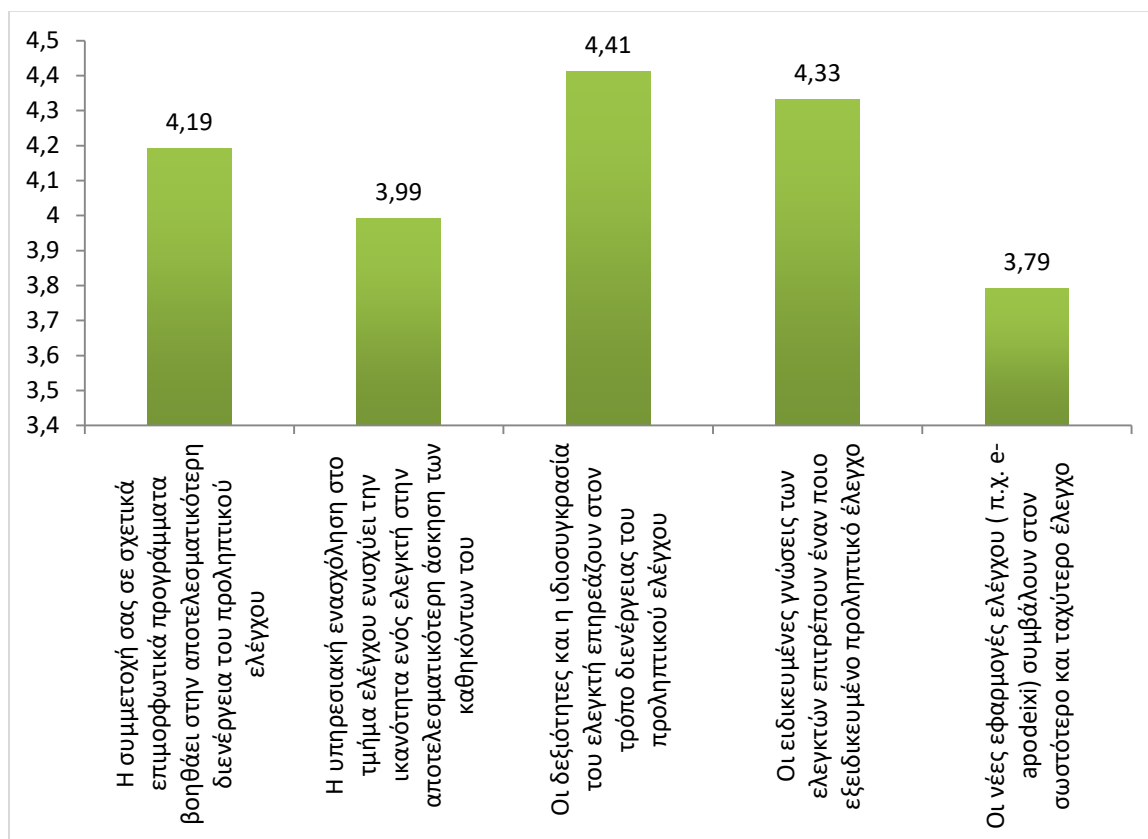
#### Ικανότητες και χαρακτηριστικά ελεγκτών

Ο Πίνακας 5.3 και αντίστοιχα το Γράφημα 5.3 απεικονίζει τα περιγραφικά μέτρα των απόψεων των ερωτηθέντων σχετικά με τις ικανότητες και τα χαρακτηριστικά των ελεγκτών που επιδρούν στον προληπτικό έλεγχο. Οι συμμετέχοντες στην έρευνα συμφωνούν σε πολύ μεγάλο βαθμό με το ότι οι δεξιότητες και η ιδιοσυγκρασία του ελεγκτή επηρεάζουν στον τρόπο διενέργειας του προληπτικού ελέγχου ( $M=4,41$ ,  $TA=0,534$ ), ότι οι ειδικευμένες γνώσεις των ελεγκτών επιτρέπουν έναν ποιο εξειδικευμένο προληπτικό έλεγχο ( $M=4,33$ ,  $TA=0,635$ ) και ότι η συμμετοχή τους σε σχετικά επιμορφωτικά προγράμματα βοηθάει στην αποτελεσματικότερη διενέργεια του προληπτικού ελέγχου ( $M=4,19$ ,  $TA=0,656$ ). Σε μικρότερο βαθμό θεωρούν πως η υπηρεσιακή ενασχόληση στο τμήμα ελέγχου ενισχύει την ικανότητα ενός ελεγκτή στην αποτελεσματικότερη άσκηση των καθηκόντων του ( $M=3,99$ ,  $TA=0,759$ ) και σε ακόμα μικρότερο πως οι νέες εφαρμογές ελέγχου (π.χ. e-αποδείξι) συμβάλουν στον σωστότερο και ταχύτερο έλεγχο ( $M=3,79$ ,  $TA=0,686$ ). Αναλυτικά οι απαντήσεις των ερωτηθέντων σε κάθε δήλωση παρουσιάζονται στους Πίνακες 5.3.1-5.3.5.

Πίνακας 5.3 Περιγραφικά μέτρα απόψεων ερωτηθέντων σχετικά με τις ικανότητες και τα χαρακτηριστικά των ελεγκτών που επιδρούν στον προληπτικό έλεγχο

	N	Μέσος όρος	Τυπική απόκλιση
Η συμμετοχή σας σε σχετικά επιμορφωτικά προγράμματα βοηθάει στην αποτελεσματικότερη διενέργεια του προληπτικού ελέγχου	145	4.19	.656
Η υπηρεσιακή ενασχόληση στο τμήμα ελέγχου ενισχύει την ικανότητα ενός ελεγκτή στην αποτελεσματικότερη άσκηση των καθηκόντων του	145	3.99	.759
Οι δεξιότητες και η ιδιοσυγκρασία του ελεγκτή επηρεάζουν στον τρόπο διενέργειας του προληπτικού ελέγχου	145	4.41	.534
Οι ειδικευμένες γνώσεις των ελεγκτών επιτρέπουν έναν ποιο εξειδικευμένο προληπτικό έλεγχο	145	4.33	.635
Οι νέες εφαρμογές ελέγχου ( π.χ. e-αρodeixi) συμβάλουν στον σωστότερο και ταχύτερο έλεγχο	145	3.79	.686

Γράφημα 5.3 Ικανότητες και χαρακτηριστικά των ελεγκτών που επιδρούν στον προληπτικό έλεγχο



Πίνακας 5.3.1 Η συμμετοχή σας σε σχετικά επιμορφωτικά προγράμματα βοηθάει στην αποτελεσματικότερη διενέργεια του προληπτικού ελέγχου

	Συχνότητα	Ποσοστό	Έγκυρο ποσοστό	Αθροιστικό ποσοστό
Λίγο	2	1.4	1.4	1.4
Μέτρια	14	9.7	9.7	11.0

Πολύ	84	57.9	57.9	69.0
Πάρα πολύ	45	31.0	31.0	100.0
Σύνολο	145	100.0	100.0	

Πίνακας 5.3.2 Η υπηρεσιακή ενασχόληση στο τμήμα ελέγχου ενισχύει την ικανότητα ενός ελεγκτή στην αποτελεσματικότερη άσκηση των καθηκόντων του

	Συχνότητα	Ποσοστό	Έγκυρο ποσοστό	Αθροιστικό ποσοστό
Καθόλου	2	1.4	1.4	1.4
Λίγο	2	1.4	1.4	2.8
Μέτρια	24	16.6	16.6	19.3
Πολύ	84	57.9	57.9	77.2
Πάρα πολύ	33	22.8	22.8	100.0
Σύνολο	145	100.0	100.0	

Πίνακας 5.3.3 Οι δεξιότητες και η ιδιοσυγκρασία του ελεγκτή επηρεάζουν στον τρόπο διενέργειας του προληπτικού ελέγχου

	Συχνότητα	Ποσοστό	Έγκυρο ποσοστό	Αθροιστικό ποσοστό
--	-----------	---------	-------------------	-----------------------



Μέτρια	3	2.1	2.1	2.1
Πολύ	80	55.2	55.2	57.2
Πάρα πολύ	62	42.8	42.8	100.0
Σύνολο	145	100.0	100.0	

Πίνακας 5.3.4 Οι ειδικευμένες γνώσεις των ελεγκτών επιτρέπουν έναν ποιο εξειδικευμένο προληπτικό έλεγχο

	Συχνότητα	Ποσοστό	Έγκυρο ποσοστό	Αθροιστικό ποσοστό
Λίγο	1	.7	.7	.7
Μέτρια	10	6.9	6.9	7.6
Πολύ	74	51.0	51.0	58.6
Πάρα πολύ	60	41.4	41.4	100.0
Σύνολο	145	100.0	100.0	

Πίνακας 5.3.5 Οι νέες εφαρμογές ελέγχου (π.χ. e-αποδείξι) συμβάλουν στον σωστότερο και ταχύτερο έλεγχο

	Συχνότητα	Ποσοστό	Έγκυρο ποσοστό	Αθροιστικό ποσοστό

Λίγο	4	2.8	2.8	2.8
Μέτρια	40	27.6	27.6	30.3
Πολύ	83	57.2	57.2	87.6
Πάρα πολύ	18	12.4	12.4	100.0
Σύνολο	145	100.0	100.0	

#### Διοίκηση και προληπτικός έλεγχος

Ο Πίνακας 5.4 και το Γράφημα 5.4 απεικονίζουν τα περιγραφικά μέτρα των απόψεων των ερωτηθέντων σχετικά με τον ρόλο της διοίκησης στην άσκηση προληπτικού ελέγχου. Οι συμμετέχοντες στην έρευνα συμφωνούν σε πολύ μεγάλο βαθμό με το ότι υπάρχει δυσκολία συμμετοχής του προσωπικού στα συνεργεία ελέγχου, λόγω διαφόρων δυσκολιών που προκύπτουν ( $M=4,17$ ,  $TA=0,808$ ). Σε μικρό βαθμό η διοίκηση παρέχει αφενός σαφείς οδηγίες για την διενέργεια των προληπτικών ελέγχων και την απαιτούμενη υποστήριξη και συνεργασία σε δύσκολες και περίπλοκες περιπτώσεις ( $M=2,54$ ,  $TA=0,874$ ), και αφετέρου επαρκής υποστήριξη για συνεχή εκπαίδευση και κατάρτιση των ελεγκτών ( $M=2,51$ ,  $TA=0,834$ ). Σε ακόμα μικρότερο βαθμό οι συμμετέχοντες δήλωσαν πως οι Δ.Ο.Υ. διαθέτουν ικανοποιητικό αριθμό προσωπικού για την διενέργεια των απαιτούμενων προληπτικών ελέγχων ( $M=2,29$ ,  $TA=0,897$ ). Τέλος, σε πολύ μικρό βαθμό οι ερωτηθέντες συμφωνούν με την άποψη ότι οι επιπρόσθετες χρηματικές απολαβές, που εισπράττει ένας ελεγκτής για την διενέργεια προληπτικού ελέγχου είναι ικανοποιητικές σε σχέση με το έργο που προσφέρει ( $M=1,68$ ,  $TA=0,839$ ). Αναλυτικά οι απαντήσεις των ερωτηθέντων σε κάθε δήλωση παρουσιάζονται στους Πίνακες 5.4.1-5.4.5.

Πίνακας 5.4 Περιγραφικά μέτρα απόψεων ερωτηθέντων σχετικά με τον ρόλο της διοίκησης στην άσκηση προληπτικού ελέγχου

	N	Μέσος όρος	Τυπική απόκλιση
Οι Δ.Ο.Υ. διαθέτουν ικανοποιητικό αριθμό προσωπικού για την διενέργεια των απαιτούμενων προληπτικών ελέγχων	145	2.29	.897
Η διοίκηση παρέχει επαρκής υποστήριξη για συνεχή εκπαίδευση και κατάρτιση των ελεγκτών	145	2.51	.834
Οι επιπρόσθετες χρηματικές απολαβές, που εισπράττει ένας ελεγκτής για την διενέργεια προληπτικού ελέγχου είναι ικανοποιητικές σε σχέση με το έργο που προσφέρει	145	1.68	.839
Υπάρχει δυσκολία συμμετοχής του προσωπικού στα συνεργεία ελέγχου, λόγω διαφόρων δυσκολιών που προκύπτουν (ύπαρξη υπηρεσιακών αυτοκινήτων και απαιτούμενων δαπανών λειτουργίας, υπερωριακή απασχόληση, χιλιομετρική απόσταση, οικογενειακές υποχρεώσεις, κ.τ.λ.)	145	4.17	.808

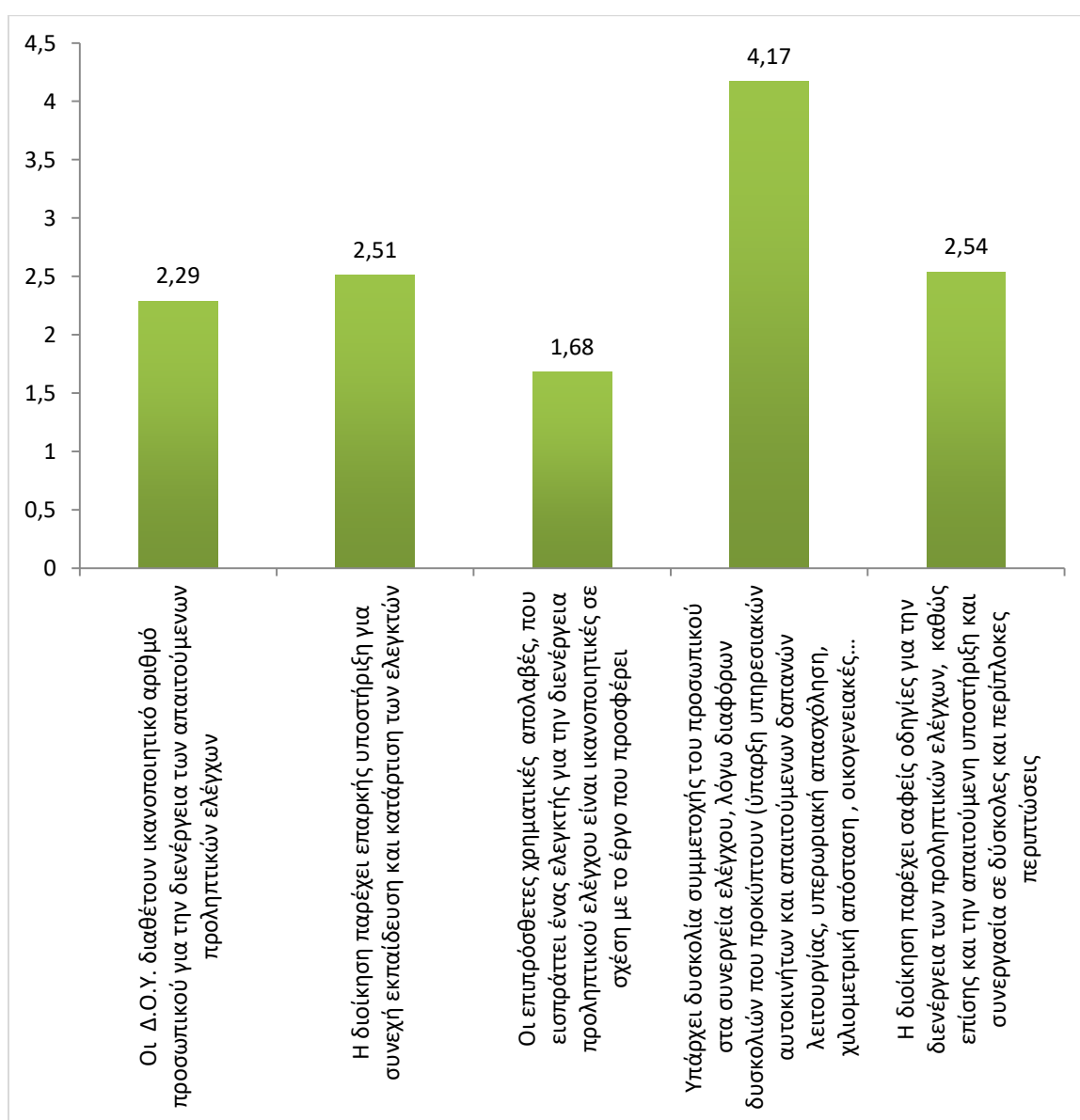
Η διοίκηση παρέχει σαφείς οδηγίες για την διενέργεια των προληπτικών ελέγχων, καθώς επίσης και την απαιτούμενη υποστήριξη και συνεργασία σε δύσκολες και περίπλοκες περιπτώσεις

145

2.54

.874

Γράφημα 5.4 Ο ρόλος της διοίκησης στην άσκηση προληπτικού ελέγχου



Πίνακας 5.4.1 Οι Δ.Ο.Υ. διαθέτουν ικανοποιητικό αριθμό προσωπικού για την διενέργεια των απαιτούμενων προληπτικών ελέγχων

	Συχνότητα	Ποσοστό	Έγκυρο ποσοστό	Αθροιστικό ποσοστό
Καθόλου	34	23.4	23.4	23.4
Λίγο	44	30.3	30.3	53.8
Μέτρια	58	40.0	40.0	93.8
Πολύ	9	6.2	6.2	100.0
Σύνολο	145	100.0	100.0	

Πίνακας 5.4.2 Η διοίκηση παρέχει επαρκής υποστήριξη για συνεχή εκπαίδευση και κατάρτιση των ελεγκτών

	Συχνότητα	Ποσοστό	Έγκυρο ποσοστό	Αθροιστικό ποσοστό
Καθόλου	17	11.7	11.7	11.7
Λίγο	52	35.9	35.9	47.6
Μέτρια	61	42.1	42.1	89.7
Πολύ	15	10.3	10.3	100.0
Σύνολο	145	100.0	100.0	

Πίνακας 5.4.3 Οι επιπρόσθετες χρηματικές απολαβές, που εισπράττει ένας ελεγκτής για την διενέργεια προληπτικού ελέγχου είναι ικανοποιητικές σε σχέση με το έργο που προσφέρει

	Συχνότητα	Ποσοστό	Έγκυρο ποσοστό	Αθροιστικό ποσοστό
Καθόλου	78	53.8	53.8	53.8
Λίγο	38	26.2	26.2	80.0
Μέτρια	26	17.9	17.9	97.9
Πολύ	3	2.1	2.1	100.0
Σύνολο	145	100.0	100.0	

Πίνακας 5.4.4 Υπάρχει δυσκολία συμμετοχής του προσωπικού στα συνεργεία ελέγχου, λόγω διαφόρων δυσκολιών που προκύπτουν (ύπαρξη υπηρεσιακών αυτοκινήτων και απαιτούμενων δαπανών λειτουργίας, υπερωριακή απασχόληση, χιλιομετρική απόσταση, οικογενειακές υποχρεώσεις, κ.τ.λ.)

	Συχνότητα	Ποσοστό	Έγκυρο ποσοστό	Αθροιστικό ποσοστό
Καθόλου	1	.7	.7	.7
Λίγο	3	2.1	2.1	2.8
Μέτρια	22	15.2	15.2	17.9

Πολύ	64	44.1	44.1	62.1
Πάρα πολύ	55	37.9	37.9	100.0
Σύνολο	145	100.0	100.0	

Πίνακας 5.4.5 Η διοίκηση παρέχει σαφείς οδηγίες για την διενέργεια των προληπτικών ελέγχων, καθώς επίσης και την απαιτούμενη υποστήριξη και συνεργασία σε δύσκολες και περίπλοκες περιπτώσεις

	Συχνότητα	Ποσοστό	Έγκυρο ποσοστό	Αθροιστικό ποσοστό
Καθόλου	20	13.8	13.8	13.8
Λίγο	44	30.3	30.3	44.1
Μέτρια	64	44.1	44.1	88.3
Πολύ	17	11.7	11.7	100.0
Σύνολο	145	100.0	100.0	

## 5.2 Επαγωγική στατιστική

Στην παρούσα ενότητα εξετάζεται αν υπάρχει στατιστικά σημαντική διαφορά στους μέρους όρους των απαντήσεων των ερωτηθέντων με βάση τα δημογραφικά και επαγγελματικά τους χαρακτηριστικά. Αρχικά διεξήχθη ένας έλεγχος κανονικότητας των δεδομένων προκειμένου να προσδιοριστεί αν θα χρησιμοποιούν παραμετρικά ή μη παραμετρικά τεστ. Ο έλεγχος αυτός διεξήχθη με το τεστ Kolmogorov-Smirnov και

διαπιστώθηκε πως τα δεδομένα δεν ακολουθούν την κανονική κατανομή ( $p < 0.05$ ), κάτι το οποίο σημαίνει πως επιλέχθηκαν τα μη παραμετρικά τεστ. Για τον έλεγχο στη βάση του φύλου χρησιμοποιήθηκε το τεστ Mann-Whitney, ενώ για τον έλεγχο ηλικίας, μορφωτικού επιπέδου, ετών εμπειρίας και συμμετοχής σε ειδική εκπαίδευση χρησιμοποιήθηκε το τεστ Kruskal-Wallis.

Υπάρχει στατιστικά σημαντική διαφορά στη βάση του φύλου ως προς «Η υπηρεσιακή ενασχόληση στο τμήμα ελέγχου ενισχύει την ικανότητα ενός ελεγκτή στην αποτελεσματικότερη άσκηση των καθηκόντων του» και «Η διοίκηση παρέχει επαρκής υποστήριξη για συνεχή εκπαίδευση και κατάρτιση των ελεγκτών», με τις γυναίκες και τους άντρες αντίστοιχα να σημειώνουν υψηλότερο meanrank. Στις περισσότερες δηλώσεις παρουσιάζεται σημαντική διαφορά στη βάση της ηλικίας, με όσους είναι 51 και άνω να σημειώνουν υψηλότερο meanrank. Επίσης υπάρχει διαφορά στη βάση του μορφωτικού επιπέδου στη δήλωση «Οι προληπτικοί έλεγχοι οδηγούν στην φορολογική συμμόρφωση των ελεγχόμενων», με όσους είναι κάτοχοι μεταπτυχιακού να σημειώνουν υψηλότερο meanrank. Στη βάση των ετών εμπειρίας παρουσιάζεται στατιστικά σημαντική διαφορά στη δήλωση «Οι επιπρόσθετες χρηματικές απολαβές, που εισπράττει ένας ελεγκτής για την διενέργεια προληπτικού ελέγχου είναι ικανοποιητικές σε σχέση με το έργο που προσφέρει» και στη δήλωση «Υπάρχει δυσκολία συμμετοχής του προσωπικού στα συνεργεία ελέγχου, λόγω διαφόρων δυσκολιών που προκύπτουν», με όσους έχουν των 15 ετών και 5-10 έτη αντίστοιχα να σημειώνουν υψηλότερο meanrank. Τέλος, υπάρχει διαφορά στη βάση της ειδικής εκπαίδευσης στις δηλώσεις «Ο προληπτικός έλεγχος είναι αποτελεσματικός στον εντοπισμό φορολογικών παραβάσεων» και «Οι Δ.Ο.Υ. διαθέτουν ικανοποιητικό αριθμό προσωπικού για την διενέργεια των απαιτούμενων προληπτικών ελέγχων» με υψηλότερο meanrank να σημειώνεται σε όσους έχουν παρακολουθήσει ΕΛΠ, καθώς και στη δήλωση «Υπάρχει δυσκολία συμμετοχής του προσωπικού στα συνεργεία ελέγχου, λόγω διαφόρων δυσκολιών που προκύπτουν», με όσους έχουν



παρακολουθήσει προγράμματα προληπτικού ελέγχου να σημειώνουν υψηλότερο meanrank.

Πίνακας 5.5 Στατιστικά σημαντικές διαφορές μέσω των όρων απόψεων ερωτηθέντων στη βάση των δημογραφικών και των επαγγελματικών τους χαρακτηριστικών

	Φύλο	Ηλικία	Μορφωτικό επίπεδο	Έτη εμπειρίας	Ειδική εκπαίδευση
<b>Απόδοση-Αποτελεσματικότητα προληπτικού ελέγχου</b>					
Ο προληπτικός έλεγχος είναι αποτελεσματικός στον εντοπισμό φορολογικών παραβάσεων	0,858	<b>0,031</b>	0,119	0,600	<b>0,013</b>
Η αύξηση των προληπτικών ελέγχων ενεργεί κατασταλτικά και συμβάλει στην μείωση της φοροδιαφυγής	0,969	<b>0,016</b>	0,477	0,137	0,566
Οι διαδικασίες του προληπτικού ελέγχου είναι επαρκώς αξιόπιστες, ώστε να καλλιεργούν κλίμα εμπιστοσύνης προς την φορολογική αρχή	0,665	<b>0,011</b>	0,365	0,506	0,905
Οι συνεχείς προληπτικοί έλεγχοι ενισχύουν την φορολογική συνείδηση των	0,424	<b>0,029</b>	0,558	0,127	0,672

πολιτών					
Η εντατικοποίηση των προληπτικών ελέγχων συμβάλει στην αύξηση των φορολογικών εσόδων	0,684	<b>0,049</b>	0,330	0,075	0,503
	Φορολογική συμμόρφωση πολιτών				
Ο ελεγχόμενος συνεργάζεται με τους φορολογικούς ελεγκτές	0,940	0,474	0,977	0,533	0,080
Οι προληπτικοί έλεγχοι οδηγούν στην φορολογική συμμόρφωση των ελεγχόμενων	0,482	0,097	<b>0,041</b>	0,286	0,600
Οι ελεγχόμενοι έχουν πειστεί ότι εάν δεν εκπληρώσουν τις βασικές τους υποχρεώσεις θα τιμωρηθούν και θα υποστούν τις συνέπειες	0,721	<b>0,014</b>	0,672	0,116	0,990
Το ύψος των προβλεπόμενων προστίμων αποτελεί ανασταλτικό παράγοντα για μετέπειτα παραβάσεις	0,313	<b>0,027</b>	0,619	0,421	0,422
Η διενέργεια εμφανών προληπτικών ελέγχων προτρέπει στην οικειοθελή φορολογική συμμόρφωση των ελεγχόμενων	0,282	<b>0,010</b>	0,272	0,379	0,932

Ικανότητες και χαρακτηριστικά ελεγκτών

Η συμμετοχή σας σε σχετικά επιμορφωτικά προγράμματα βοηθάει στην αποτελεσματικότερη διενέργεια του προληπτικού ελέγχου	0,086	0,858	0,671	0,814	0,685
Η υπηρεσιακή ενασχόληση στο τμήμα ελέγχου ενισχύει την ικανότητα ενός ελεγκτή στην αποτελεσματικότερη άσκηση των καθηκόντων του	<b>0,020</b>	0,605	0,505	0,918	0,342
Οι δεξιότητες και η ιδιοσυγκρασία του ελεγκτή επηρεάζουν στον τρόπο διενέργειας του προληπτικού ελέγχου	0,340	0,434	0,773	0,915	0,947
Οι ειδικευμένες γνώσεις των ελεγκτών επιτρέπουν έναν ποιο εξειδικευμένο προληπτικό έλεγχο	0,465	0,944	0,263	0,639	0,498
Οι νέες εφαρμογές ελέγχου (π.χ. e-apodeixi) συμβάλουν στον σωστότερο και ταχύτερο έλεγχο	0,654	0,775	0,538	0,776	0,179

Διοίκηση και προληπτικός έλεγχος

Οι Δ.Ο.Υ. διαθέτουν	0,167	0,385	0,940	0,268	<b>0,049</b>
---------------------	-------	-------	-------	-------	--------------

ικανοποιητικό αριθμό προσωπικού για την διενέργεια των απαιτούμενων προληπτικών ελέγχων						
Η διοίκηση παρέχει επαρκής υποστήριξη για συνεχή εκπαίδευση και κατάρτιση των ελεγκτών	<b>0,030</b>	<b>0,004</b>	0,349	0,207	0,623	
Οι επιπρόσθετες χρηματικές απολαβές, που εισπράττει ένας ελεγκτής για την διενέργεια προληπτικού ελέγχου είναι ικανοποιητικές σε σχέση με το έργο που προσφέρει	0,374	<b>0,000</b>	0,358	<b>0,003</b>	0,312	
Υπάρχει δυσκολία συμμετοχής του προσωπικού στα συνεργεία ελέγχου, λόγω διαφόρων δυσκολιών που προκύπτουν	0,553	0,121	0,743	<b>0,026</b>	<b>0,018</b>	
Η διοίκηση παρέχει σαφείς οδηγίες για την διενέργεια των προληπτικών ελέγχων, καθώς επίσης και την απαιτούμενη υποστήριξη και συνεργασία σε δύσκολες και περίπλοκες περιπτώσεις	0,728	<b>0,003</b>	0,819	0,209	0,417	

---

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6. ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ ΚΑΙ ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ

### 6.1 Συζήτηση αποτελεσμάτων και τελικά συμπεράσματα

Στη διάσταση της απόδοσης-αποτελεσματικότητας του προληπτικού ελέγχου οι ερωτηθέντες πιστεύουν ότι ο προληπτικός έλεγχος είναι αποτελεσματικός στον εντοπισμό φορολογικών παραβάσεων και πως ενεργεί κατασταλτικά και συμβάλει στην μείωση της φοροδιαφυγής. Αντίθετα, δεν πιστεύουν σε τόσο μεγάλο βαθμό ότι η εντατικοποίηση των προληπτικών ελέγχων συμβάλει στην αύξηση των φορολογικών εσόδων, στην ενίσχυση της φορολογικής συνείδησης των πολιτών και στην καλλιέργεια κλίματος εμπιστοσύνης προς την φορολογική αρχή. Στη διάσταση της φορολογικής συμμόρφωσης των πολιτών οι ερωτηθέντες πιστεύουν ότι ο εμφανής προληπτικός έλεγχος προτρέπει στην οικειοθελή φορολογική συμμόρφωση των ελεγχόμενων, αλλά όχι ότι ο προληπτικός έλεγχος μπορεί να οδηγήσει στη φορολογική συμμόρφωση των ελεγχόμενων. Αντίθετα, δεν πιστεύουν σε τόσο μεγάλο βαθμό ότι οι ελεγχόμενοι δεν θα οδηγηθούν σε παραβάσεις λόγω του ύψους των προστίμων, καθώς και ότι θα υποστούν συνέπειες εάν δεν εκπληρώσουν τις βασικές τους υποχρεώσεις.

Συνεπώς, παρατηρείται πως μόνο εν μέρει οι απόψεις των εσωτερικών ελεγκτών συμπίπτουν με τα όσα αναφέρει η ΑΑΔΕ για τον σκοπό του προληπτικού ελέγχου, καθώς και η American Society for Quality (2023). Το γεγονός πως ο προληπτικός έλεγχος δε συμβάλει στην αύξηση των φορολογικών εσόδων μπορεί να γίνει αντιληπτό με μία πιο ευρεία έννοια, ότι δε συμβάλει στην οργανωσιακή επίδοση, δηλαδή στην επίδοση της ΑΑΔΕ, σε αντίθεση με τα όσα ισχυρίζονται άλλοι μελετητές (Al-Matari et al., 2014; Chatiwong et al., 2016; El Gharbaoui & Chraibi, 2021).

Αναφορικά με τις ικανότητες και τα χαρακτηριστικά των ελεγκτών διαπιστώθηκε πως επιδρούν στον προληπτικό έλεγχο με φθίνουσα σειρά οι δεξιότητες και η

ιδιοσυγκρασία του ελεγκτή, οι ειδικευμένες γνώσεις των ελεγκτών και η συμμετοχή τους σε σχετικά επιμορφωτικά προγράμματα. Τα χαρακτηριστικά αυτά συνάδουν με τα όσα έχουν αναφερθεί σε προηγούμενες μελέτες (Suwanda, 2015; Drogalas et al., 2015; Muchiri & Jagongo, 2017; Rosdini et al., 2019; Eulerich & Eulerich, 2020; Rahayu & Rahayu, 2020; Sutaryo et al., 2022).

Τέλος, όσον αφορά στον ρόλο της διοίκησης, βρέθηκε από την έρευνα ότι υπάρχει δυσκολία συμμετοχής του προσωπικού στα συνεργεία ελέγχου, λόγω διαφόρων δυσκολιών που προκύπτουν. Επίσης, διαπιστώθηκε ότι η διοίκηση δεν παρέχει σαφείς οδηγίες για την διενέργεια των προληπτικών ελέγχων, την απαιτούμενη υποστήριξη και συνεργασία σε δύσκολες και περίπλοκες περιπτώσεις, καθώς και υποστήριξη για συνεχή εκπαίδευση και κατάρτιση των ελεγκτών. Διαπιστώθηκε ακόμα έλλειψη επάρκειας προσωπικού, αλλά και δυσαρέσκεια σχετικά με τις μισθολογικές απολαβές. Η υποστήριξη από τη διοίκηση, όμως, αποτελεί προσδιοριστικό παράγοντα του επιτυχούς εσωτερικού ελέγχου (Cohen & Sayag, 2010; Drogalas et al., 2015), όπως και η παροχή εκπαίδευσης στους ελεγκτές (Drogalas et al., 2015; Türetken et al., 2020) και η επάρκεια πόρων (Jorge & Costa, 2009).

Ένα ακόμη συμπέρασμα της έρευνας που πραγματοποιήθηκε ήταν η μερική επίδραση των δημογραφικών στοιχείων των ελεγκτών στις απόψεις που εξέφρασαν, με την ηλικία να είναι ο κυριότερος παράγοντας, ακολουθούμενος από τα έτη εμπειρίας και της ειδικής εκπαίδευσης, σε αντίθεση με το φύλο και το μορφωτικό επίπεδο. Ωστόσο, δεν εντοπίστηκαν σχετικές προηγούμενες έρευνες ούτως ώστε να υπάρχει δυνατότητα σύγκρισης των αποτελεσμάτων.

## **6.2 Συνεισφορά της έρευνας**

Σε θεωρητικό επίπεδο η παρούσα εργασία παρουσίασε τον νέο ρόλο του προληπτικού ελέγχου 3.0 και 4.0, με διευρυμένες αρμοδιότητες. Επίσης, διαπιστώθηκε πως ο σκοπός της ΑΑΔΕ μέσω του προληπτικού ελέγχου δεν επιτυγχάνεται πλήρως, ιδίως σε επίπεδο

φορολογικής συμμόρφωσης. Αυτό σημαίνει πως θα πρέπει να εξεταστούν και άλλοι παράγοντες που επιδρούν στο επίπεδο φορολογικής συνείδησης των πολιτών και στην καλλιέργεια κλίματος εμπιστοσύνης προς την φορολογική αρχή, όπως η ύπαρξη νομοθετικών, οικονομικών, πολιτικών παραγόντων, η πιθανότητα εύρεσης της παράνομης δραστηριότητας και των συνεπειών της, η εμπιστοσύνη προς τη δημόσια διοίκηση και την κυβέρνηση, αλλά και ο βαθμός αλληλεγγύης και εμπιστοσύνης ότι οι συμπολίτες θα συμμορφώνονται στις φορολογικές τους υποχρεώσεις.

Το ζήτημα αυτό αποτελεί πεδίο διερεύνησης σε θεωρητικό και εμπειρικό επίπεδο. Συνεπώς, η ΑΑΔΕ θα πρέπει να επανεξετάσει τα μέσα επίτευξης των στόχων του προληπτικού ελέγχου στη βάση των προσδιοριστικών παραγόντων της φορολογικής συμμόρφωσης και συνείδησης, της φοροδιαφυγής και φοροαποφυγής, της καλλιέργειας κλίματος εμπιστοσύνης στις φορολογικές αρχές. Σε πρακτικό επίσης επίπεδο θα πρέπει να δοθεί έμφαση στην υποστήριξη των ελεγκτών από μέρος της διοίκησης (π.χ. υποκίνηση, επάρκεια πόρων), με έμφαση στην επαγγελματική ανάπτυξή τους, στην παροχή σαφών οδηγιών.

### **6.3 Περιορισμοί και προτάσεις περαιτέρω έρευνας**

Σημαντικός περιορισμός αυτής της έρευνας είναι το μικρό μέγεθος δείγματος και η σύνθεσή του, που δεν επιτρέπουν τη γενίκευση των αποτελεσμάτων στον ευρύτερο πληθυσμό. Επίσης, ο μεθοδολογικός σχεδιασμός της έρευνας δεν επιτρέπει την εις βάθος διερεύνηση των απόψεων των ερωτηθέντων. Συνεπώς, περαιτέρω έρευνες με τη μέθοδο της μεικτής μεθόδου έρευνας, σε ένα μεγαλύτερο δείγμα ερωτηθέντων, κρίνονται απαραίτητες. Επίσης, η διερεύνηση των απόψεων και άλλων ενδιαφερομένων μερών (π.χ. άλλα στελέχη της φορολογικής διοίκησης, εσωτερικοί ελεγκτές οργανισμών) θα μπορούσε να οδηγήσει σε αποτελέσματα σχετικά με τους προσδιοριστικούς παράγοντες του προληπτικού ελέγχου και της φορολογικής συμμόρφωσης και συνείδησης.

## ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΚΕΣ ΑΝΑΦΟΡΕΣ

ΑΑΔΕ (2023). Αρχική. Ανακτήθηκε από: <https://www.aade.gr/menou/aade>

ΑΑΔΕ (2023α). Διαχείριση ανθρωπίνου δυναμικού. Ανακτήθηκε από: [https://www.aade.gr/dl\\_assets/vat/HRMS.pdf](https://www.aade.gr/dl_assets/vat/HRMS.pdf)

ΑΑΔΕ (2022). *Επιχειρησιακό Σχέδιο Γενικής Διεύθυνσης Φορολογικής Διοίκησης*. Αθήνα: Α.Α.Δ.Ε.

ΑΑΔΕ (2022α). *Μερικός επιτόπιος έλεγχος πρόληψης*. Αθήνα: Α.Α.Δ.Ε.

ΑΑΔΕ (2022β). *Εγχειρίδιο μερικού επιτόπιου ελέγχου πρόληψης (προληπτικού)*. Αθήνα: Α.Α.Δ.Ε.

Abdallah, C., & Langley, A. (2014). The Double Edge of Ambiguity in Strategic Planning. *Journal of Management Studies*, 51, 235-264.

Ajagbe, M. A., Bih, J., Olujobi, J. O., & Udo Udo, E. E. (2016). Which Precedes the other? Organizational Strategy or Organizational Structure. *International Journal of Economics and Business Management*, 2(6), 50-66.

Akudugu, J. A. (2012). Accountability in local government revenue management: who does what?. *Information and Knowledge Management*, 2(8), 22-32.

Alford, J., & Greve, C. (2017). Strategy in the Public and Private Sectors: Similarities, Differences and Changes. *Administrative Sciences*, 7, doi:10.3390/admsci7040035.



- Al-Matari, E. M., Al-Swidi, A. K., & Binti Fadzil, F. H. (2014). The Effect of the Internal Audit and Firm Performance: A Proposed Research Framework. *International Review of Management and Marketing*, 4(1), 34-41.
- Arend, R. J., Zhao, Y. L., Song, M., & Im, S. (2017). Strategic planning as a complex and enabling managerial tool. *Journal of Strategy and Management*, 38, 1741–1752.
- American Society for Quality (2023). What is auditing? Ανακτήθηκε από: <https://asq.org/quality-resources/auditing>
- Atmadja, A. T., Saputra, K. A. K., & Manurung, D. T. H. (2019). Proactive Fraud Audit, Whistleblowing and Cultural Implementation of Tri Hita Karana for Fraud Prevention. *European Research Studies Journal*, XXII(3), 201-214.
- Bošnjak, J. (2019). Strategic planning in correlation with internal audit. *European Project Management Journal*, 9(2), 35-45.
- Boyne, G. A., & Walker, R. M. (2004). Strategy Content and Public Service Organizations. *Journal of Public Administration Research and Theory*, 14(2), 231–252.
- Bryson, J., & George, B. (2020). Strategic Management in Public Administration. <https://doi.org/10.1093/acrefore/9780190228637.013.1396>.
- Buchanan, E. A., & Hvizdak, E. E. (2009). Online Survey Tools: Ethical And Methodological Concerns Of Human Research Ethics Committees. *Journal of Empirical Research on Human Research Ethics*, 37-48.
- Černiauskiėnė, N. (2014). *Strategic management of public sector institutions*. Vilnius: Mykolo Romerio universitetas.
- Chatiwong, T., Ussahawanitichakit, P., & Janjarasjit, S. (2016). Proactive Internal Audit Strategy and Firm Performance: Empirical Evidence from Thai-Listed Firms. *AU-GSB*

*e-Journal*, 9(1), <http://www.assumptionjournal.au.edu/index.php/AU-GSB/article/view/2517>.

Cohen, A., & Sayag, G. (2010). The Effectiveness of Internal Auditing: An Empirical Examination of its Determinants in Israeli Organisations. *Australian Accounting Review*, 20(3), 296-307.

Deloitte (2018). Internal Audit 3.0. The future of Internal Audit is now. Ανακτήθηκε από: <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/us/Documents/audit/us-internal-audit-3.0-the-future-of-internal-audit-is-now.pdf>

Deloitte (2020). Internal Audit 4.0. Ανακτήθηκε από: <https://www.deloitte.com/global/en/services/risk-advisory/perspectives/internal-audit-4-0.html>

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

Drogalas, G., Pantelidis, P., Zlatinski, P., & Paschaloudis, D. (2012). The role of internal audit in bank's M&As. *Global Review of Business and Economic Research*, 8(1), 147-155.

El Gharbaoui, B., & Chraibi A. (2021). Internal Audit Quality and Financial Performance: A systematic Literature Review Pointing to New Research Opportunities. *Revue Internationale des Sciences de Gestion*, 4(2), 794- 820.

Eulerich, A., & Eulerich, M. (2020). What is the value of internal auditing? – A literature review on qualitative and quantitative perspectives. *Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie*, 94(3/4), 83-92.

- Faleiros, F., K ppler, C., Ramos Pontes, F. A., da Costa Silva, S. S., dos Santos Nogueira de Goes, F., & Cucick, C. D. (2016). Use of virtual questionnaire and dissemination as a data collection strategy in scientific studies. *Texto Contexto Enferm*, 25(4), e3880014.
- Frederiksson, M., & Pallas, J. (2016). Characteristics of public sectors and their consequences for strategic communication. *International Journal of Strategic Communication*, 10(3), 149–152.
- Holm, C., Langsted, L. B., & Seehausen, J. (2011). Establishing Proactive Auditor Responsibilities in Relation to Fraud: The Role of the Courts and Professional Bodies in Denmark. *International Journal of Auditing*, 16(1), 79-97.
- Hughes, J., Kornberger, M., MacKay, B., O'Brien, P., & Reddy, S. (2021). Organizational strategy and its implications for strategic studies: A review essay. *Journal of Strategic Studies*, doi: 10.1080/01402390.2021.1994950
- Huibers, S. C. J. (2013). The Role(s) of the Auditor in Projects: Proactive Project Auditing. *EDPACS*, 47(5), 1–14.
- Ilieva, J., Baron, S., & Healey, N. (2002). Online surveys in marketing research: Pros and cons. *International Journal of Market Research*, 44(3), 361-376.
- IRS (2023). Protecting Federal Tax Information (FTI) By Proactive Auditing. Ανακτήθηκε από: <https://www.irs.gov/privacy-disclosure/protecting-federal-tax-information-fti-by-proactive-auditing>
- Jorge, S., & Costa, A. (2009). Internal auditing amongst Portuguese municipalities. *Revista Enfoques: Ciencia Pol tica y Administraci n P blica*, 8, 303-361.

- Knussen, C., & McFadyen, A. (2010). Ethical issues involved in using Survey Monkey. Ανακτήθηκε από: [https://www.gcu.ac.uk/\\_\\_data/assets/word\\_doc/0019/34426/surveymonkey\\_oct\\_2014.doc](https://www.gcu.ac.uk/__data/assets/word_doc/0019/34426/surveymonkey_oct_2014.doc)
- KPMG (2007). The evolving role of the internal auditor. Ανακτήθηκε από: <https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/kz/pdf/kz-ias-evolving-role-internal-auditor-200710.pdf>
- Lois, P., Drogalas, G., Nerantzidis, M., Georgiou, I., & Gkampeta, E. (2021). Risk-based internal audit: factors related to its implementation. *Corporate Governance*, 21(4), 645-662.
- Lystbaek, C. T., Holmgren, J., & Friis, O. (2017). Strategy discourses in public sector organizations: a qualitative focus group study. *International Public Management Review*, 18(1), 21-44.
- Matthew, A. S., & Sunday, O. M. (2014). The Role of Statistical Software in Data Analysis. *International Journal of Applied Research and Studies*, 3(8), 1-15.
- Meckel, M., Walters, D., & Baugh, P. (2005). Mixed-mode Surveys Using Mail and Web Questionnaires. *The Electronic Journal of Business Research Methodology*, 3(1), 69-80.
- Melville, R. (2003). The Contribution Internal Auditors Make to Strategic Management. *International Journal of Auditing*, 7(3), 209–222.
- Mihret, D. G., & Yismaw, A. W. (2007). Internal audit effectiveness: an Ethiopian public sector case study. *Managerial Auditing Journal*, 22(5), 470-484.

- Muafi, Grabara, J., Sudiyarto, & Siswanti, Y. (2019). Business strategy, organizational structure, work processes: are the alignment?. *Quality-Access to Success*, 20(S1), 399-404.
- Muchiri, N. W., & Jagongo, A. (2017). Internal auditing and financial performance of public institutions in Kenya: A case study of Kenya Meat Commission. *African Journal of Business Management*, 11(8), 168-174.
- Ncgobo, P., & Malefane, S. R. (2017). Internal controls, governance and audit outcomes. Case of a South African municipality. *African Journal of Public Affairs*, 9(5), 74-89.
- Nickols, F. (2016). Three Forms of Strategy. Ανακτήθηκε από: [https://www.nickols.us/three\\_forms.pdf](https://www.nickols.us/three_forms.pdf)
- Pantelidis, P., Drogalas, G., Ioannidou, E., & Kesisi, E. (2011). *Major Studies of Internal Auditing: Greece in Conjunction with Europe*. New Horizons in Industry, Business and Education (NHIBE2011), Chios, Greece, Conference Proceedings.
- Peecher, M. E., Ricci, M., & Zhou, Yu. (2022). Promoting Proactive Auditing Behaviors. <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.3636498>.
- Petrie, E., & Evans, C. (2017). An intelligence led approach to addressing cyber fraud: Proactive fraud auditing. *Journal of Financial Compliance*, 1(1), 64–71.
- PriceWaterhouseCoopers (2015). 2015 State of the Internal Audit Profession Study. Ανακτήθηκε από: <https://www.pwc.com/gr/en/publications/internal-audit-strategic-planning-september-2015.pdf>
- Rahayu, S., Yudi, & Rahayu (2020). Internal auditors role indicators and their support of good governance. *Cogent Business & Management*, 7(1), doi: 10.1080/23311975.2020.1751020.

- Regmi, P. R., Waithaka, E., Paudyal, A., Simkhada, P., & van Teijlingen, E. (2016). Guide to the design and application of online questionnaire surveys. *Nepal Journal of Epidemiology*, 6(4), 640-644.
- Reips, U-D. (2006). Web-based methods. Στο: M. Eid & E. Diener (Eds.), *Handbook of multimethod measurement in psychology* (σελ. 73-85). Washington, DC: American Psychological Association.
- Remillard, M. L., Mazor, K. M., Cutrona, S. L., Gurwitz, J. H., & Tjia, J. (2014). Systematic Review of the Use of Online Questionnaires of Older Adults. *Journal of the American Geriatrics Society*, 62(4), 696-705.
- Rosdini, D., Fitriyah, F. K., Sari, P. Y., & Irawady, C. (2019). The Roles of Internal Audit in Risk Management at Local Governments in West Java Province. *Opcion*, 35(21), 2899-2921.
- Sepp, A. (2012). Online versus postal questionnaires: a comparison between two data collection methods. *Actas do VIII Colóquio de Farmácia / Proceedings from 8th Pharmacy Academic Conference*, 101-112.
- Steensen, E. F. (2014). Five types of organizational strategy. *Scandinavian Journal of Management*, 30(3), 266–281.
- Steurer, R., & Martinuzzi, A. (2005). Towards a new pattern of strategy formation in the public sector: First experiences with National Strategies for Sustainable Development in Europe. *Environment and Planning C: Government and Policy*, 23(3), 455-472.
- Stojanović, T., & Andrić, M. (2016). Internal Auditing and Risk Management in Corporations. *Strategic Management*, 21(3), 31-42.

- Sutaryo, Sahari, S. B., Jakpar, S. B., & Balia, S. S. B. (2022). Timeliness of Local Government Budgeting in Indonesia: Do Internal Audit Function and Political Factors Matter?. *International Journal of Economics and Management*, 16(1), 65-81.
- Suwanda, D. (2015). Factors Affecting Quality of Local Government Financial Statements to Get Unqualified Opinion (WTP) of Audit Board of the Republic of Indonesia (BPK). *Research Journal of Finance and Accounting*, 6(4), 139-127.
- Türetken, O., Jethefer, S., & Ozkan, B. (2020). Internal audit effectiveness: operationalization and influencing factors. *Managerial Auditing Journal*, 35(2), 238-271.
- Van Selm, M., & Jankowski, N. (2006). Conducting online surveys. *Quality & Quantity*, 40(3), 435-456.
- Xybion (2023). Proactive Audit Management – What You Should Know. Ανακτήθηκε από: <https://www.xybion.com/blog/proactive-audit-management-what-you-should-know/>