

ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΟ ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΟ ΙΔΡΥΜΑ ΠΑΤΡΑΣ
ΣΧΟΛΗ : ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ
ΤΜΗΜΑ : ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ

ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

ΘΕΜΑ:

"Η ΣΗΜΑΣΙΑ ΤΟΥ ΔΙΑΧΩΡΙΣΜΟΥ ΚΑΘΗΚΟΝΤΩΝ ΚΑΙ ΤΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ (ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΟΥ-ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΥ) ΓΙΑ ΤΗΝ ΕΠΙΤΕΥΞΗ ΤΩΝ ΣΤΟΧΩΝ ΤΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ."

ΕΙΣΗΓΗΤΗΣ : κ. ΙΓΓΛΕΣΗΣ ΙΩΑΝΝΗΣ



ΣΠΟΥΔΑΣΤΕΣ :

ΑΔΑΜΟΠΟΥΛΟΣ ΒΑΣΙΛΕΙΟΣ

A.M. 5166

ΓΑΒΡΙΛΗΣ ΠΑΡΑΣΚΕΥΑΣ

A.M. 5072

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

Πρόλογος	5
Α' ΜΕΡΟΣ	
1. Ο ΔΙΑΧΩΡΙΣΜΟΣ ΚΑΘΗΚΟΝΤΩΝ	8
1.1 Η επιχείρηση σαν σύστημα μικρών ομάδων.....	8
1.2 Προγραμματισμός Ανθρώπινου Παράγοντα.....	12
1.2.1 Ορισμός - Στόχοι Προγραμματισμού Ανθρώπινου Δυναμικού.....	12
1.2.2 Διαδικασία Προγραμματισμού Ανθρώπινου Δυναμικού.....	14
1.3 Πολιτική στρατολόγησης και επιλογής.....	19
1.4 Ανάλυση και περιγραφή θέσεων εργασίας.....	23
1.5 Πρόβλεψη μεταβολών.....	25
1.5.1 Ανεπάρκεια προσωπικού.....	27
1.5.2 Υπερεπάρκεια προσωπικού.....	28
Β' ΜΕΡΟΣ	
2. ΕΛΕΓΧΟΣ.....	29
2.1 Προσδιορισμός της έννοιας του έλεγχου.....	29
2.2 Αντικειμενικοί σκοποί του ελέγχου.....	31
2.3 Είδη του ελέγχου.....	33
2.3.1 Ο Λογιστικός - Οικονομικός έλεγχος ή Εξωτερικός.....	35
2.3.2 Ο Εσωτερικός έλεγχος.....	35
2.3.3 Ο Λειτουργικός - διαχειριστικός έλεγχος.....	36
2.4 Ιστορική επισκόπηση της γένεσης και εδραίωσης του θεσμού του ελέγχου.....	38
2.5 Σημαντικότητα του ελέγχου.....	40
2.6 Ποιοι οι ωφελούμενοι από τον έλεγχο.....	42

Γ' ΜΕΡΟΣ

3 Ο ΕΛΕΓΧΟΣ ΤΗΣ ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΗΣ	44
3.1 Καταγωγή και εξέλιξη της έννοιας	44
3.2 Προσδιορισμός της έννοιας του ελέγχου της διαχείρισης	46
3.3 Αποστολή του ελέγχου της διαχείρισης	49
3.3.1 Η αποστολή της αποτελεσματικότητας	51
3.3.2 Οι αποστολές της παραγωγικότητας και της οικονομικότητας	52
3.4 Πεδία δράσης του ελέγχου της διαχείρισης	54
3.4.1 Η διαχείριση της αβεβαιότητας	54
3.4.2 Η διαχείριση των αλληλοαντιδράσεων.....	56
3.4.3 Η διαχείριση του ανθρώπινου παράγοντα	58
3.5 Μεθοδολογία του ελέγχου	59
3.6 Στάδια εκτέλεσης του ελέγχου	60
3.6.1 Η προκαταρκτική εξέταση	62
3.6.2 Σε βάθος ανάλυση	65
3.6.3 Σύνθεση και σύνταξη της έκθεσης	68

Δ' ΜΕΡΟΣ

4. Ο ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ	69
4.1 Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου	69
4.2 Αξιολόγηση του συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου.....	71
4.2.1 Έννοια του Εσωτερικού Ελέγχου	71
4.3 Βασικά χαρακτηριστικά του Εσωτερικού Ελέγχου	73
4.4 Έλεγχοι στο προσωπικό της επιχείρησης	77
4.5 Βασικές αρχές οργάνωσης του συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου	78
4.5.1 Καθορισμός αρμοδιοτήτων προσωπικού.....	78

4.5.2 Λογιστική οργάνωση άρθια - Εφαρμογή του Γενικού Λογιστικού Σχέδιου	82
4.5.3 Ταμιακές Πράξεις	82
4.5.4 Μισθοδοσία Προσωπικού	84
4.5.5 Πωλήσεις	90
4.5.6 Λογαριασμοί Απαιτήσεων και Υποχρεώσεων	92
4.5.7 Πάγια Περιουσιακά Στοιχεία	92
4.5.8 Μηχανογραφική Οργάνωση και Εσωτερικός Έλεγχος.....	93
4.6 Παράδειγμα	97
4.6.1 Στοιχεία επιχείρησης	97
4.6.2 Περιγραφική έκθεση της διαδικασίας προμηθειών	98

Ε΄ ΜΕΡΟΣ

5. ΓΕΝΙΚΕΣ ΑΠΟΨΕΙΣ - ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ.....	106
5.1 Ο Διαχωρισμός Καθηκόντων και ο Έλεγχος ως εργαλεία της Διοίκησης	106
5.2 Ο Έλεγχος (διοικητικός - λογιστικός) ως σύμβουλος της επιχείρησης	108
Βιβλιογραφία:	110

ΠΡΟΛΟΓΟΣ

Αντικειμενικός και ουσιαστικός στόχος όλων ανεξαιρέτως των επιχειρήσεων είναι η επίτευξη του μέγιστου δυνατού κέρδους. Προκειμένου λοιπόν να επιτύχουν αυτό το αποτέλεσμα, όλες οι επιχειρήσεις μικρές και μεγάλες, από την έναρξη της λειτουργίας τους θέτουν κάποιους συγκεκριμένους στόχους.

Η αναγκαιότητα της θέσπισης αυτών των στόχων όχι μόνο για την εξέλιξη αλλά και γι' αυτή ακόμα την επιβίωση των επιχειρήσεων επισημαίνεται από το γεγονός ότι η συνεχής ροή των πραγμάτων, η διαρκής μεταβολή και η τεχνολογική και οικονομική ανάπτυξη που χαρακτηρίζουν την εποχή μας συνεπάγονται ευκαιρίες για παραπέρα προώθηση αλλά και σημαντικούς κινδύνους. Σκοπός, λοιπόν, της θέσπισης στόχων είναι η εκμετάλλευση των ευκαιριών αφ' ενός αλλά και η ελαχιστοποίηση των κινδύνων αφ' ετέρου. Επειδή λοιπόν οι στόχοι αυτοί στο μεγαλύτερο ποσοστό τους, είναι αρκετά γενικευμένοι ορίζονται κάποιες στρατηγικές ώστε να αποφευχθούν τυχόν αποκλίσεις.

Στη διεθνή βιβλιογραφία και αρθρογραφία, συναντά κανείς ποικίλους ορισμούς της έννοιας στρατηγική. Ο ALFRED CHANDLER ορίζει τη στρατηγική ως : " τον καθορισμό των βασικών μακροχρόνιων στόχων και σκοπών μιας επιχείρησης, την υιοθέτηση μιας σειράς πράξεων και τον προσδιορισμό των αναγκαίων μέσων για την πραγματοποίηση αυτών των στόχων".

Είναι κοινά αποδεκτό ότι η στρατηγική αν και δεν μπορούμε να ισχυριστούμε ότι εξασφαλίζει πάντα την επιτυχία, ωστόσο βοηθάει σίγουρα στην επίτευξή της.

Οι βασικότεροι λόγοι εξαιτίας των οποίων αυτό συμβαίνει είναι :

- Η στρατηγική θέτει κατευθύνσεις .
- Η στρατηγική υποστηρίζει τη λήψη ομοιόμορφων αποφάσεων.
- Η στρατηγική συγκεντρώνει την προσπάθεια και συντονίζει δραστηριότητες.
- Η στρατηγική ορίζει την επιχείρηση και τη θέση της απέναντι στον ανταγωνισμό.
- Η στρατηγική μειώνει την αβεβαιότητα.
- Η στρατηγική μπορεί να προσδώσει ένα βιώσιμο ανταγωνιστικό πλεονέκτημα.

Η κάθε επιχείρηση πριν καθορίσει την αποστολή της, τους αντικειμενικούς της στόχους, τις στρατηγικές της επιλογές αλλά και τον τρόπο υλοποίησης και αξιολόγησης αυτών λαμβάνει υπόψη της τις συνθήκες που επικρατούν στο εξωτερικό αλλά και εσωτερικό της περιβάλλον.

Σύμφωνα επομένως με αρκετούς ακαδημαϊκούς η στρατηγική θα μπορούσε να θεωρηθεί ότι ακολουθεί τα εξής τρία διακριτά στάδια :

- Διαμόρφωση
- Υλοποίηση
- Αξιολόγηση και έλεγχο

Προκειμένου λοιπόν να επιτευχθούν οι στόχοι της επιχείρησης πρωταρχικό ρόλο διαδραματίζει ο διαχωρισμός

ΔΙΑΧΩΡΙΣΜΟΣ ΚΑΘΗΚΟΝΤΩΝ - ΕΛΕΓΧΟΣ

των καθηκόντων αλλά και η ποιότητα του ελέγχου τόσο του λογιστικού όσο και του διοικητικού.

Α΄ ΜΕΡΟΣ

1. Ο ΔΙΑΧΩΡΙΣΜΟΣ ΚΑΘΗΚΟΝΤΩΝ

Ο Διαχωρισμός Καθηκόντων περιλαμβάνει την τοποθέτηση των κατάλληλων ανθρώπων σε επίκαιρες θέσεις που δημιουργούνται από την οργανωτική δομή. Κάνει λοιπόν αναγκαίο τον προσδιορισμό των ανθρώπινων ικανοτήτων που απαιτούνται για τη συγκεκριμένη δουλειά και περιλαμβάνει την απογραφή, αξιολόγηση και επιλογή υποψηφίων και των προϊσταμένων για να εκπληρώσουν αποτελεσματικά τα καθήκοντά τους. Επομένως ο Διαχωρισμός Καθηκόντων περιλαμβάνει την επιλογή των προσώπων που καλύπτουν διοικητικές βαθμίδες στη γραμμική οργάνωση, αναλαμβάνουν λειτουργικά έργα στη λειτουργική οργάνωση, επιτελικές θέσεις στην επιτελική και μεικτή οργάνωση και θέσεις μελών συλλογικών οργάνων στην οργάνωση με επιτροπές.

1.1 Η Επιχείρηση σαν σύστημα μικρών ομάδων

Θα προσπαθήσουμε να δούμε την επιχείρηση και τους εργαζομένους της σαν ένα σύστημα μικρών ομάδων. Κατά τον G. C. Homans, (Τσαούση, 1976, σελ. 170), "Με τον όρο μικρή ομάς, εννοούμε έναν αριθμό ατόμων που επικοινωνούν μεταξύ τους συχνά στη διάρκεια ενός χρονικού διαστήματος και είναι αρκετά λίγα, ώστε κάθε πρόσωπο να μπορεί να επικοινωνεί με όλα τα άλλα, πρόσωπο με πρόσωπο και όχι έμμεσα μέσω κάποιου άλλου ατόμου". Κατά τον Davis (Νικολάου - Σμοκοβίτη, 1978, σελ 72), "μικρή ομάδα είναι σύνολο ατόμων που διατηρούν μεταξύ τους καθορισμένες ή φανερές σχέσεις". Κατά τις απόψεις της θεωρίας των

συστημάτων, μικρή ομάδα είναι "μια σειρά συστημάτων συμπεριφοράς, που εξαρτώνται το ένα από το άλλο, επηρεάζουν το ένα το άλλο και ανταποκρίνονται στις εξωτερικές πιέσεις". Κατά τον E. Schein, "μια μικρή ομάδα είναι οποιοσδήποτε αριθμός ατόμων, τα οποία αλληλοεπιδρούν, συναισθάνονται το ένα το άλλο, και αισθάνονται ότι αποτελούν μέλη μιας ομάδας" (1970, σελ 81).

Ο τελευταίος αυτός ορισμός όμως πρέπει να επεκταθεί. **Πρώτο**, η μικρή ομάδα είναι ένα είδος κοινωνικού φαινομένου, που έχει μεγαλύτερη διάρκεια και είναι πιο συμπαγής από μια κοινωνική σχέση, αλλά πιο χαλαρή ή λιγότερο οργανωμένη από μια τυπική οργάνωση. **Δεύτερο**, οι μικρές ομάδες, των δυο ή τριών ατόμων, διαθέτουν χαρακτηριστικά, που οφείλονται στο μέγεθός τους και προσαρμόζονται έντονα ή τείνουν να εξαφανιστούν σε ομάδες των τεσσάρων ή περισσότερων ατόμων. Όπως θα περίμενε κανείς, το μέγεθος μιας ομάδας επηρεάζει την αλληλεπίδραση μεταξύ των μελών της, όπως επίσης τη συμπεριφορά της ομάδας σε σύνολο. **Τρίτο**, όταν μια ομάδα αυξάνεται σε μέγεθος, φθάνει σε ένα ανώτερο επίπεδο, όπου αρχίζει να αλλοιώνεται και όπου τα μέλη της καθιερώνουν τυπικούς κανόνες και κανονισμούς και όπου η ομάδα μοιάζει περισσότερο με τυπική οργάνωση, παρά με μικρή ομάδα. **Τέταρτο**, μια μικρή ομάδα χαρακτηρίζεται από τέσσερα γενικά χαρακτηριστικά (Haïre, 1962, σελ. 10)

1. Τα μέλη της ομάδας μοιράζονται έναν ή περισσότερους στόχους, που μπορεί να μην είναι οι ίδιοι για κάθε μέλος, αλλά κάθε μέλος έχει σαν στόχο να αποτελεί μέλος της ομάδας.

2. Οι ομάδες αναπτύσσουν νόρμες, άτυπους κανόνες ή πρότυπα, που κατευθύνουν και "καλουπώνουν" τη συμπεριφορά των μελών της ομάδας.
3. Όταν υπάρχει μια ομάδα για μια εκτεταμένη χρονική περίοδο, αναπτύσσει μια δομή μέσα στην οποία τα επιμέρους μέλη παίζουν λίγο-πολύ μόνιμους, αλλά διαφορετικούς ρόλους.
4. Όταν υπάρχει μια ομάδα για μια εκτεταμένη χρονική περίοδο, τα μέλη αναπτύσσουν έλξεις για άλλα μέλη της ομάδας, για την ίδια την ομάδα και για τους σκοπούς για τους οποίους υπάρχει.

Με βάση τους ορισμούς της μικρής ομάδας, που ενδεικτικά αναφέραμε, μπορούμε να ξεχωρίσουμε δύο βασικά γνωρίσματα (Dunai, 1972, σελ 113).

1. Την **αλληλεπίδραση**. Η συμπεριφορά των μελών επηρεάζεται αμοιβαία. Κάθε άτομο υφίσταται διαφοροποιήσεις από την ομάδα, αλλά και το ίδιο προκαλεί ανάλογες σε αυτήν. Σαν τέτοιες θεωρούνται:

- Η **μίμηση**. Πολλές φορές το μέλος μιας ομάδας τείνει να μιμείται τα άλλα, ιδιαίτερα αυτά που θεωρούνται πετυχημένα. Ένα φιλόδοξο π.χ. μέλος θα μιμηθεί και θα υιοθετήσει τις αξίες του αρχηγού της ομάδας.

- Η **υποβολή**. Στην υποβολή υπάρχει μια τάση να πιστεύουμε ή να κάνουμε κάτι που μας λένε, για κοινωνικούς λόγους ή γιατί το πρόσωπο, που το υποστηρίζει, έχει μίαν ακτινοβολία και ασκεί επάνω μας ένα είδος μαγνητισμού. Έχει παρατηρηθεί π.χ. στη μελέτη της αντίληψης, ότι στις οπτικές ψευδαισθήσεις ή παρέκκλιση των ομάδων είναι

ισχυρότερη από την παρέκκλιση του μεμονωμένου ατόμου. Η υποβολή είναι πιο ισχυρή, όταν από το ένα μέλος της ομάδας, που έχει θέση υπεροχής μέσα στην ομάδα ή από την πλειοψηφία των άλλων μελών.

- Το **κοινωνικό κέρδος**, όπως το ονομάζει η κοινωνική ψυχολογία. Πολλά άτομα αποδίδουν καλύτερα όταν εργάζονται μέσα σε μια ομάδα παρά όταν μόνα. Σε αυτό βοηθά και το συναίσθημα του συναγωνισμού. Το άτομο καταβάλλει ιδιαίτερη προσπάθεια ώστε να μη φανεί κατώτερο από τα άλλα μέλη της ομάδας.

- **Ένας βαθμός καταναγκασμού**. Το μέλος, που δεν αποδέχεται τις συνήθειες και τις αξίες της ομάδας και δεν έχει τη δύναμη να τις επηρεάσει, γρήγορα θα υποστεί τις συνέπειες όπως αποπομπή, απομόνωση και άλλες.

Ο ρόλος των αλληλεπιδράσεων αυτών είναι διπλός. Από τη μεριά η ομάδα ενισχύει και πολλαπλασιάζει τις δυνατότητες των μελών της με ευεργετικά για την εργασία αποτελέσματα, ενώ, από την άλλη, ο βαθμός καταναγκασμού μπορεί να γίνει τόσο υψηλός, ώστε να οδηγήσει σε ομαδικές τυφλώσεις.

2. Τη **διάρθρωση**. Κάθε ομάδα έχει μια δομή, καθόσον τα μέλη της ασκούν διάφορες λειτουργίες, ανάλογα με τον καταμερισμό της εργασίας, ενώ ένα άτομο κατέχει την ηγεσία της ομάδας, συντονίζοντας τη δραστηριότητα των άλλων μελών.

Ο ηγέτης είναι ο αρχηγός στον τομέα της αποτελεσματικότητας και το πρόσωπο, του οποίου οι γνώμες γίνονται σχεδόν πάντα δεκτές από την ομάδα.

Ταυτόχρονα όμως είναι και ο αρχηγός που δέχεται να ακούσει ιδέες, μειώνει με κάποιο αστείο ή χαμόγελο την ένταση της ομάδας. Αν δεν είναι δυνατόν το ίδιο άτομο να συγκεντρώσει και τις δυο αυτές ιδιότητες τότε είναι πολύ συνηθισμένο να εμφανίζονται δυο άτομα σαν ηγέτες, ο "άνθρωπος των ιδεών", για την πρώτη περίπτωση και ο "αγαπώμενος άνθρωπος", για τη δεύτερη.

1.2 Προγραμματισμός Ανθρώπινου Δυναμικού

Ο διαχωρισμός καθηκόντων έχει άμεση σχέση με τον Προγραμματισμό Ανθρώπινου Δυναμικού, ο οποίος βοηθά την επιχείρηση να εξασφαλίσει το απαραίτητο προσωπικό που απαιτείται για την επίτευξη των στόχων της. Σε γενικές γραμμές, ο προγραμματισμός Ανθρώπινων Πόρων μιας επιχείρησης καθορίζει τις ανάγκες της σε ανθρώπινο δυναμικό. Αφορά τον αριθμό και τις ικανότητες των εργαζομένων, σε σχέση με τον οργανωτικό σχεδιασμό και το περιεχόμενο κάθε θέσης εργασίας, καθώς και επιλογές από διάφορες μορφές ευέλικτης απασχόλησης.

1.2.1 Ορισμός-Στόχοι Προγραμματισμού Ανθρώπινου Δυναμικού

Προγραμματισμός Ανθρώπινου Δυναμικού είναι η διαδικασία με την οποία η επιχείρηση εξασφαλίζει το σωστό αριθμό και το σωστό είδος ανθρώπων στις σωστές θέσεις και στο σωστό χρόνο με το μικρότερο δυνατό κόστος.

Αρα ο Προγραμματισμός Ανθρώπινων Πόρων έχει αφ' ενός ποσοτικό χαρακτήρα, αφ' ετέρου ποιοτικό. Παράλληλα εξετάζει και θέματα ορθής τοποθέτησης και ανάπτυξης των ανθρώπων, με στόχο την αναβάθμιση και αξιοποίηση τους, ενώ σημαντικός είναι και ο παράγων κόστος, καθώς τα έξοδα μισθοδοσίας αποτελούν ένα από τα σοβαρότερα κονδύλια κόστους στη σύγχρονη επιχείρηση.

Βασικοί στόχοι του Προγραμματισμού Ανθρώπινου Δυναμικού είναι:

1. Η ανάλυση της ζήτησης και της προσφοράς ανθρώπινου δυναμικού στην αγορά εργασίας.
2. Η πρόβλεψη των αναγκών σε ανθρώπινο δυναμικό ανάλογα με τα σχέδια και τους στόχους της επιχείρησης.
3. Η κατάρτιση πλάνου για την εξασφάλιση του απαραίτητου ανθρώπινου δυναμικού σε ποσοτικό και ποιοτικό επίπεδο.
4. Η επιτυχής αντιμετώπιση προβλημάτων που μπορεί να προκύψουν από την υπερεπάρκεια είτε από την έλλειψη προσωπικού.

Για την επίτευξη των στόχων αυτών, ο προγραμματισμός ανθρώπινου δυναμικού πρέπει να είναι σε θέση να γνωρίζει την υφιστάμενη κατάσταση στο εσωτερικό της επιχείρησης, δηλαδή να έχει σαφή γνώση των προσόντων, των δυνατοτήτων και των επιδιώξεων του προσωπικού που ήδη απασχολείται στην επιχείρηση. Επίσης να παρακολουθεί τις εξελίξεις στο εσωτερικό της επιχείρησης, δηλαδή στην αγορά εργασίας, προβλέποντας τη μελλοντική ζήτηση και προσφορά στις διάφορες ειδικότητες. Τέλος να προγραμματίζει τις αναγκαίες ενέργειες για την εξασφάλιση του ανθρώπινου δυναμικού που απαιτείται για την πραγματοποίηση των

βραχυπροθέσμων και μακροπροθέσμων στόχων της επιχείρησης, προχωρώντας σε γρήγορη κάλυψη αναγκών ή σε μείωση προσωπικού όταν οι συνθήκες το απαιτούν.

Ο προγραμματισμός ανθρώπινου δυναμικού καθορίζεται και εξαρτάται άμεσα από τη γενικότερη στρατηγική της επιχείρησης, καθώς η γενική κατεύθυνση της επιχείρησης και το πλαίσιο δραστηριοτήτων της προσδιορίζουν και τις ανάγκες της σε ανθρώπινο δυναμικό. Γι' αυτό, απαιτείται άμεση συνεργασία ανάμεσα στους υπεύθυνους χάραξης στρατηγικής και τους υπεύθυνους για τον προγραμματισμό ανθρώπινου δυναμικού.

1.2.2. Διαδικασία Προγραμματισμού Ανθρώπινου Δυναμικού

Η διαδικασία του Προγραμματισμού Ανθρώπινου Δυναμικού μπορεί να διαφέρει από επιχείρηση σε επιχείρηση. Για διαφορετικές επιχειρήσεις, ο προγραμματισμός μπορεί να δίνει έμφαση σε διαφορετικούς παράγοντες, ενώ δεν υπάρχει μια κοινώς αποδεκτή βέλτιστη πρακτική προγραμματισμού ανθρωπίνων πόρων.

Είναι ανάγκη ο προγραμματιστής να βασισθεί σε ένα πλήθος από στοιχεία τα οποία αναφέρονται σε ολόκληρη τη διάρθρωση και λειτουργία του οργανισμού, να επεξεργαστεί και να συσχετίσει τα στοιχεία αυτά μεταξύ τους, προκειμένου να καταλήξει σε συγκεκριμένα συμπεράσματα και προτάσεις. Τα στοιχεία αυτά προκύπτουν από:

- Τη μελέτη στρατηγικής του οργανισμού.
- Τη μελέτη και το σχεδιασμό της οργάνωσης.
- Τη μελέτη της διάρθρωσης και κατανομής του προσωπικού μέσα στον οργανισμό και
- Την ανάλυση και το σχεδιασμό των έργων

Τα στοιχεία αυτά εξετάζονται σε σχέση με την παρούσα και τη μελλοντική διάρθρωση της επιχείρησης, αφού ληφθούν υπόψη οι μεταβλητές οι οποίες παρεμβαίνουν και επηρεάζουν την εξέλιξη της όπως είναι οι αλλαγές στο νομοθετικό πλαίσιο που καθορίζει τους όρους απασχόλησης, οι τεχνολογικές μεταβολές ή οι μεταβολές στη ζήτηση και οι οποίες έχουν επιπτώσεις στο μακροπρόθεσμο σχεδιασμό και στις επιχειρηματικές αποφάσεις.

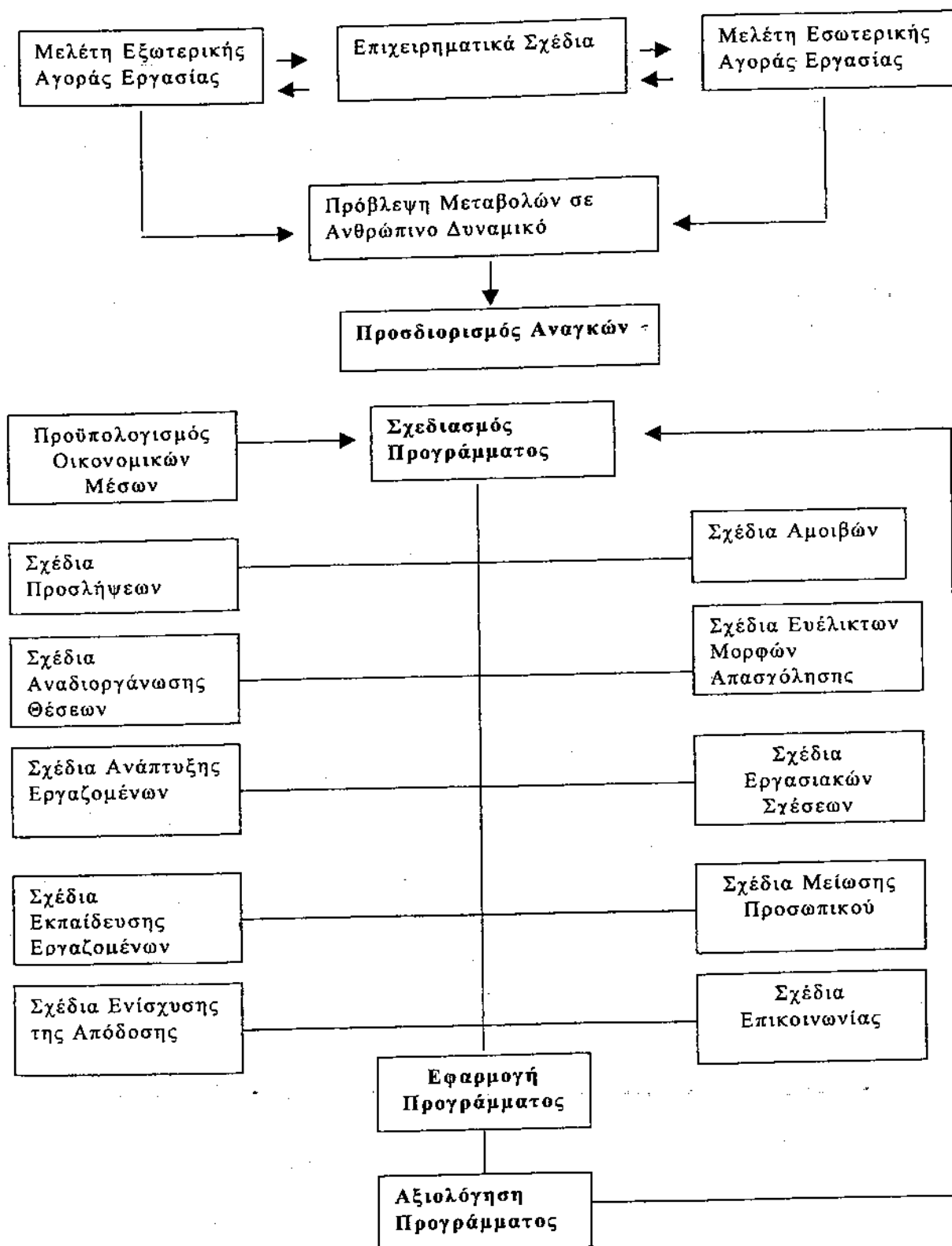
Όπως αναφέρει ο Armstrong (2000), σε γενικές γραμμές ο Προγραμματισμός Ανθρώπινου Δυναμικού μπορεί να ακολουθήσει τα ακόλουθα βήματα:

1. Μελέτη υφιστάμενης Κατάστασης
 - Μελέτη Εξωτερικής αγοράς εργασίας
 - Μελέτη επιχειρησιακών σχεδίων
 - Μελέτη Έσωτερικού Περιβάλλοντος, δηλαδή της Προσφοράς και Ζήτησης στο εσωτερικό της επιχείρησης
2. Πρόβλεψη μεταβολών σε Ανθρώπινο Δυναμικό.
3. Προσδιορισμός Αναγκών .
4. Σχεδιασμός Προγράμματος κάλυψης αναγκών σε συνδυασμό με Προϋπολογισμό Οικονομικών Μέσων .
5. Αξιολόγηση προγράμματος και διορθωτικές Ενέργειες που τροποποιούν το σχεδιασμό μελλοντικών προγραμμάτων.

ΔΙΑΧΩΡΙΣΜΟΣ ΚΑΘΗΚΟΝΤΩΝ - ΕΛΕΓΧΟΣ

Όλα τα ανωτέρω βήματα στη διαδικασία Προγραμματισμού Ανθρωπίνου Δυναμικού παρουσιάζονται στο ακόλουθο Διάγραμμα 1.1 :

Διάγραμμα 1.1 : Διαδικασία Προγραμματισμού Ανθρωπίνων πόρων



Σύμφωνα με το παραπάνω Διάγραμμα προκειμένου να διαπιστωθούν οι ανάγκες σε προσωπικό, ώστε να επιτευχθεί ο σωστός αριθμός εργαζομένων για τη σωστή θέση στο σωστό χρόνο, πρέπει να ληφθούν υπόψη η εσωτερική και εξωτερική αγορά, δηλαδή η προσφορά και ζήτηση εργασίας, στο εξωτερικό και στο εσωτερικό της επιχείρησης και τα επιχειρηματικά σχέδια για ανάπτυξη ή μείωση εργασιών. Η πρόβλεψη μεταβολών στο εσωτερικό της επιχείρησης βασίζεται στον υπολογισμό των αναμενόμενων αποχωρήσεων, συνταξιοδοτήσεων, προαγωγών στο υπάρχων δυναμικό, σε σχέση με τις προσδοκώμενες μεταβολές στις ανάγκες για ανθρώπινο δυναμικό.

Καταλήγουμε έτσι στον προσδιορισμό των αναγκών οι οποίες οδηγούν στο σχεδιασμό του προγράμματος που μπορεί να περιλαμβάνει εναλλακτικές πολιτικές και σχέδια για προσλήψεις, εκπαίδευση, ανάπτυξη και ενίσχυση της απόδοσης των εργαζομένων, αύξηση της παραγωγικότητας, εσωτερικές μετακινήσεις, μειώσεις προσωπικού και ευέλικτες μορφές απασχόλησης. Στο σχεδιασμό του προγράμματος καθοριστικό ρόλο παίζει και το κόστος των διαφόρων εναλλακτικών σχεδίων, γι' αυτό πρέπει να καταρτιστεί και ο σχετικός προϋπολογισμός των οικονομικών μέσων.

Τελευταίο στάδιο στη διαδικασία του προγραμματισμού είναι η αξιολόγηση, η οποία μας δίνει τα στοιχεία για τον επανασχεδιασμό, τις τροποποιήσεις και τις βελτιώσεις του προγράμματος.

1.3 Πολιτική στρατολόγησης και επιλογής

Πολλές είναι οι επιχειρήσεις, που δεν έχουν διαμορφώσει κάποια πολιτική προσλήψεων, μόλο που είναι πέρα από κάθε αμφιβολία, πως η ποιότητα του εργατικού δυναμικού καθορίζει, κατά μεγάλο μέρος, τη δύναμη και την επιτυχία τους. Κι όμως, μια προσεκτική πολιτική αποτελεί τον **οδηγό** για πράξη και διατύπωση του προγράμματος στρατολόγησης και επιλογής, για σταθερότητα των ενεργειών μέσα σε ολόκληρο τον οργανισμό από μέρους της υπηρεσίας προσωπικού και των στελεχών και ακόμα δίνει στον καθένα τη δυνατότητα να ξέρει που στέκεται και τι μπορεί να περιμένει σε χειρισμό.

Κάθε επιχείρηση προσλαμβάνει ανθρώπους, για να κάνουν μια δουλειά και έτσι που η παραγωγική τους συμβολή να ξεπερνά ή τουλάχιστον να ισοφαρίζει την αμοιβή τους. Γι' αυτό και οι επιχειρήσεις διακόπτουν την απασχόληση εκείνων, που δεν ανταποκρίνονται σε αυτή την αξίωση. Τα τελευταία χρόνια, όμως, πολλοί εργοδότες αισθάνονται την υποχρέωση να προσλαμβάνουν και να εκπαιδεύουν ανέργους, γιατί διαπιστώνουν πως έτσι συντελούν στην **ευημερία** της περιοχής, όπου βρίσκεται η επιχείρηση και στη λύση ενός πιεστικού προβλήματος της κοινωνίας - της συγκέντρωσης δηλαδή των τέτοιων ανέργων στα μεγάλα κέντρα, «γκέτο» - σε συνεργασία με τις κρατικές αρχές και άλλους παράγοντες. Αλλά καθώς πολλοί από αυτούς τους ανθρώπους δεν πετυχαίνουν τα κανονικά μέτρα παραγωγής, παρά την εκπαίδευση και τον προσανατολισμό, οι εργοδότες, όχι σπάνια, ύστερα από μερικές εβδομάδες ή μήνες

τερματίζουν την απασχόληση αυτών, που δε μπορούν να ανταποκριθούν σε μια λογική οικονομική συμβολή.

Πολλές επιχειρήσεις αφήνουν στους υπαλλήλους τους να εννοηθεί πως η πολιτική τους προαγωγών θα είναι προαγωγές κατά το δυνατόν από μέσα. Και υπάρχουν διάφορα πλεονεκτήματα στο τέτοιο σύστημα όπως:

- Πολλοί είναι οι εργαζόμενοι που περιμένουν μια πρόοδο σε θέσεις με μεγαλύτερες αμοιβές και γόητρο, που αν πετυχαίνεται συντελεί σε ένα ανώτερο ηθικό.
- Η διοίκηση μπορεί ακριβέστερα να αξιολογήσει τις γνώσεις και τις δεξιότητες των ανθρώπων, που είναι μέσα στη μονάδα, παρά εκείνων που σα έρθουν απ' έξω και θα αξιολογηθούν με μια συνέντευξη ή και άλλα μέσα στο γραφείο του προσωπικού. Έτσι ο κίνδυνος λάθους στην επιλογή και την τοποθέτηση είναι είναι πολύ μικρότερος.
- Το πρόβλημα της επιλογής και της στρατολόγησης απλοποιείται γιατί υπάρχουν μόνο λίγες αρχικές εργασίες, για τις οποίες οι απαιτήσεις σε μόρφωση, δεξιότητες και γνώσεις είναι μέτριες, παρά για τις ανώτερες θέσεις, την πλήρωση των οποίων επιδιώκουμε.

Στην πολιτική όμως αυτή υπάρχουν και μειονεκτήματα όπως: η ανάγκη προγράμματος εκπαίδευσης αυτών που προάγονται από μέσα – που είναι και πλεονέκτημα – στην οποία δεν μπορούν να ανταποκριθούν οι μικρές επιχειρήσεις, η ενδεχόμενη έλλειψη των προσόντων που απαιτούνται στους υποψήφιους, η αρχική είσοδος ανθρώπων με περισσότερα

προσόντα, η στέρηση της επιχείρησης από νέες ιδέες και γνώσεις στις ανώτερες θέσεις και η δημιουργία συνασπισμού και όλα μαζί οδηγούν στη δεινίωση παλαιωμένων ιδεών και εφαρμογών. Γι' αυτό, η πλήρωση ενός μικρού αριθμού από ανώτερες θέσεις, πρέπει, οπωσδήποτε, να γίνεται με προσφυγή στην εξωτερική αγορά εργασίας, ακριβώς για να παρασχεθούν στον οργανισμό οι νέες ιδέες και μέθοδοι.

Στα θέματα πολιτικής στρατολόγησης συχνά παρεμβάλλονται διάφορες διακρίσεις όπως:

- **Διάκριση φύλου:** Κάποτε η γυναίκα αντιμετώπιζε για την απασχόληση της πολλά εμπόδια όπως: μικρότερες πληρωμές, είσοδο μόνο σε μερικά επαγγέλματα π.χ. δασκάλας, νοσοκόμας, απόλυση αν παντρευόταν κ.τ.λ. Τώρα όμως αυτά ανήκουν στο παρελθόν και η γυναίκα μπορεί να εργάζεται σχεδόν σε κάθε κατηγορία επαγγέλματος όπως και ο άντρας.
- **Διάκριση ηλικίας:** Σε πολλές κατηγορίες επαγγελματιών, από το ανειδίκευτο μέχρι και το ανώτατο διοικητικό στέλεχος, υπάρχει, σε πολλούς οργανισμούς, η τάση πρόσληψης νέων ανθρώπων. Έτσι, συχνά όρια ηλικίας, όπως πλασιέ 21-35, πωλήτριες 18-40, μηχανικοί 21-40 κ.τ.λ. Επομένως, αν κάποιος, έστω και αν είναι ανώτατο στέλεχος, βρεθεί χωρίς εργασία και είναι πάνω από τα 40-45 θα συναντήσει πολλές δυσκολίες για να βρει κάποια ικανοποιητική θέση. Και η φιλοσοφία για αυτήν την πολιτική είναι: οι νέοι διαμορφώνονται καλύτερα και εργάζονται με ταχύτερο ρυθμό παρά οι μεγαλύτεροι στην ηλικία. Όμως και οι τελευταίοι πρέπει να εργαστούν, να ζήσουν και να

φάνε. Και επιπλέον συμβαίνει και τούτο: ο ρυθμός των απουσιών, των αποχωρήσεων και των ατυχημάτων είναι **χαμηλότερος** στους με κάποια ηλικία εργαζόμενους παρά στους νέους. «Ο φιλονεικός αυτός, κυρίως των αμερικανικών επιχειρήσεων, άρχισε να υποχωρεί τελευταία (όπως με την τοποθέτηση επικεφαλής της General Motors ανθρώπου 62 ετών) και να λαμβάνεται υπόψη το παράδειγμα της Ευρώπης, όπου επικεφαλής των μεγάλων εταιρειών βρίσκονται μάνατζερ (κυρίως δημιουργοί των επιχειρήσεων) ηλικίας κατά μέσον όρον άνω των 55 ετών, οι οποίοι κρίνονται τώρα και στην Αμερική σαν εγγύηση αποδοτικότητας. Οι «κάποιας ηλικίας» διευθύνοντες των επιχειρήσεων θεωρούνται σαν συγκεντρώνοντες αναντικατάστατη **εμπειρία**, γνώση του κόσμου, των προσώπων και των πραγμάτων και πολύτιμες γνωριμίες. Φυσικά απαιτήσεις σωματικής καταλληλότητας μπορεί, σε μερικές περιπτώσεις να αποτελούν τη βάση νόμιμων περιορισμών ηλικίας».

- **Υποψήφιοι με επιρροή στη Διοίκηση:** Υπάρχουν περιπτώσεις υποψηφίων, οι οποίοι έχουν προσωπικές επαφές και φιλίες με ανθρώπους που βρίσκονται σε υψηλές διοικητικές θέσεις μέσα στον οργανισμό. Παρόλο που τα ανώτατα στελέχη σε πολλές επιχειρήσεις δεν επιθυμούν να παραδεχτούν ότι έχουν ειδική προτίμηση σε αυτούς, οι οποίοι έχουν κάποιο «κουμπί» μέσα στον οργανισμό, στην πράξη, για μερικά είδη θέσεων, αυτό το στοιχείο παίζει κάποιο σπουδαίο ρόλο στη λειτουργία μερικών προγραμμάτων απασχόλησης. Τούτο σημαίνει πως η ικανότητα μόνη δεν αποτελεί το πρωταρχικό κριτήριο για την επιλογή,

κάτι δηλαδή που μπορεί να έχει σαν αποτέλεσμα το αδυνατίσμα των μέτρων επιλογής.

- **Συγγενείς:** Άλλο πρόβλημα, στενά σχετιζόμενο με το προηγούμενο, είναι το αν πρέπει να προσλαμβάνονται **συγγενείς** των ήδη εργαζομένων όπως παιδιά, θυγατέρες, σύζυγοι. Κάτι τέτοιο για ένα μεγάλο οργανισμό γενικά, δε δημιουργεί δυσκολίες, φτάνει ένα τέτοιο συγγενικό άτομο να μη τοποθετηθεί κάτω από την εξουσία ενός συγγενή, ο οποίος ενδέχεται να δείξει εύνοια ή μεροληψία. Στις μικρές όμως επιχειρήσεις, το πράγμα απαιτεί μεγάλη προσοχή, γιατί οι πολλοί συγγενικοί δεσμοί μπορεί να δημιουργήσουν κάμψη στα μέτρα απόδοσης.

1.4 Ανάλυση και περιγραφή θέσεων εργασίας

Ένα από τα πρωταρχικά καθήκοντα της Διοίκησης Ανθρωπίνων Πόρων είναι η ανάλυση των θέσεων εργασίας από την οποία προκύπτουν κυρίως οι βασικές περιγραφές των θέσεων, δηλαδή το σύνολο των καθηκόντων που αυτές περιλαμβάνουν και οι προδιαγραφές των θέσεων δηλαδή τα προσόντα ή τα χαρακτηριστικά των ανθρώπων που θα τις καλύψουν.

Με τον όρο Ανάλυση Θέσεως Εργασίας (Job Analysis) εννοούμε τη διαδικασία συγκέντρωσης και καταγραφής των σημαντικών δραστηριοτήτων, τις οποίες εκτελεί ένας εργαζόμενος, των απαιτήσεων και των τεχνικών και περιβαλλοντικών δεδομένων της θέσης, καθώς και του συνόλου των προσόντων, των γνώσεων, των ικανοτήτων και

των υπευθυνοτήτων που πρέπει να συνδιάζει ο εργαζόμενος για την επιτυχή διεξαγωγή της εργασίας του.

Η ανάλυση της θέσης εργασίας αποτελεί κατά βάση μια διαδικασία συλλογής πληροφοριών, της οποίας μπορεί να έχει προηγηθεί ο σχεδιασμός της θέσης εργασίας που γίνεται στα αρχικά στάδια οργάνωσης μιας μονάδας ή ενός τμήματος.

Σχεδιασμός της θέσης εργασίας (Job Design) είναι ο καθορισμός των αναγκαίων θέσεων για τη λειτουργία του οργανισμού και η κατανομή τους σε επίπεδα, ώστε να εξασφαλίζεται ο μέγιστος βαθμός παραγωγικότητας, ταυτόχρονα με το υψηλότερο δυνατό επίπεδο ικανοποίησης των εργαζομένων. Σήμερα που το περιεχόμενο της θέσης εργασίας συχνά μεταβάλλεται λόγω της τεχνολογίας ή των αλλαγών στο περιβάλλον της διοίκησης, η Διοίκηση Ανθρωπίνων Πόρων καλείται συχνά να επανασχεδιάσει και να αναλύσει τις θέσεις, προκειμένου να γίνουν οι κατάλληλες προσαρμογές. Έτσι η ανάλυση των θέσεων εργασίας καθίσταται μια από τις πιο σημαντικές τεχνικές στη διοίκηση προσωπικού, αφού παρέχει τις πληροφορίες που απαιτούνται για να δημιουργηθούν οι περιγραφές και οι προδιαγραφές των θέσεων, οι οποίες είναι θεμελιώδους σημασίας για τη βελτίωση της οργάνωσης και τον επανασχεδιασμό των θέσεων, για την προσέλκυση και επιλογή, για την εκπαίδευση, αξιολόγηση και ανάπτυξη του εργαζομένου και για το σχεδιασμό του συστήματος αμοιβών. Γενικά όλες οι λειτουργίες της Διοίκησης Ανθρωπίνων Πόρων μπορούν να αντλήσουν πολύτιμες πληροφορίες από την Ανάλυση των Θέσεων Εργασίας.

1.5 Πρόβλεψη μεταβολών

Ο προσδιορισμός των Αναγκών σε Ανθρώπινο Δυναμικό απαιτεί, εκτός από τη μελέτη της εξωτερικής και εσωτερικής αγοράς εργασίας και την πρόβλεψη των μεταβολών που μπορεί να προκύψουν στο προσωπικό της επιχείρησης. Οι βασικότεροι από τους παράγοντες που επηρεάζουν τη σύσταση και το μέγεθος του προσωπικού είναι οι εξής:

- Οι αναμενόμενες απώλειες σε προσωπικό
- Οι μετακινήσεις εργαζομένων εντός του οργανισμού
- Οι ποιοτικές μεταβολές στο εργατικό δυναμικό

Απώλειες σε Προσωπικό. Κάθε οργανισμός πρέπει κατά τη διαδικασία του προγραμματισμού του ανθρωπίνου δυναμικού του, να υπολογίζει και ορισμένες απώλειες σε προσωπικό για πολλούς λόγους. Οι Παράγοντες που προκαλούν απώλειες σε προσωπικό είναι πολλοί, άλλοι προβλεπόμενοι, όπως η συνταξιοδότηση λόγω ορίου ηλικίας και άλλοι, οι οποίοι δεν μπορούν να προβλεφθούν. Μερικοί από τους λόγους αυτούς είναι η πρόωρη συνταξιοδότηση, η αποχώρηση λόγω νέας πιο ελκυστικής προσφοράς από άλλη επιχείρηση, η παραίτηση, ο θάνατος, η εθελούσια έξοδος κ.τ.λ.

Μετακινήσεις του Προσωπικού μέσα στην Ίδια Επιχείρηση. Ως αποτέλεσμα των απωλειών σε προσωπικό ή της προαγωγής του, έχουμε τις εσωτερικές μεταβολές οι οποίες οφείλονται σε προαγωγές, μεταθέσεις, αποσπάσεις κ.τ.λ. Ειδικά σε μεγάλες επιχειρήσεις, οι προαγωγές και οι μεταθέσεις μπορεί να ακολουθούν ένα συγκεκριμένο σχέδιο, ανάλογα με το τμήμα και τη θέση, οπότε είναι δυνατό να

αναπτυχθεί κάποια μέθοδος για να προβλεφθούν οι ανάγκες κάλυψης των κενών θέσεων λόγω προαγωγών ή μεταθέσεων. Σε μικρές επιχειρήσεις, είναι δύσκολο να αναπτυχθεί ένα σταθερό μοντέλο, αλλά συνήθως το τμήμα Προσωπικού έχει μια αίσθηση για το πότε και πού θα μετακινηθούν εργαζόμενοι μέσα στην επιχείρηση.

Πολλές επιχειρήσεις έχουν καθιερώσει ορισμένα συστήματα προαγωγών με σκοπό τη μετακίνηση των υπαλλήλων από μια εργασία σε μια άλλη σε συνδιασμό με την ανάπτυξη των ικανοτήτων και των εμπειριών του. Οι προαγωγές σημαίνουν συνήθως τη άνοδο στις βαθμίδες της ιεραρχίας και τη δυνατότητα του υπαλλήλου να εξελιχθεί σε θέσεις ευθύνης. Για τον υπολογισμό των μετακινήσεων αυτών, πολλοί οργανισμοί χρησιμοποιούν πολλά μαθηματικά μοντέλα- όπως π.χ. το μοντέλο που είναι γνωστό ως Markov-Chain analysis- αλλά η αξιοπιστία τους δεν έχει επιβεβαιωθεί.

Ποιοτικές Μεταβολές στο Ανθρώπινο Δυναμικό. Το προσωπικό που υπηρετεί κάθε οργανισμό, δεν υπόκειται μόνο σε ποσοτικές μεταβολές αλλά και σε ποιοτικές.

Για το λόγο αυτό, ο υπεύθυνος προγραμματισμού ανθρωπίνου δυναμικού είναι υποχρεωμένος κατά τη κατάρτιση του προγράμματος να λάβει υπόψη του τις μεταβολές αυτές. Οι ποιοτικές μεταβολές του προσωπικού συνδιάζονται με τη βελτίωση των γνώσεων και ικανοτήτων του προσωπικού, οι οποίες προκύπτουν από την οργάνωση και παρακολούθηση προγραμμάτων μετεκπαίδευσης, την παρακολούθηση προγραμμάτων μεταπτυχιακών σπουδών, την απόκτηση νέων δεξιοτήτων, την εκμάθηση νέων τρόπων διεξαγωγής της εργασίας κ.ο.κ.

Δύο είναι τα κύρια προβλήματα που προκύπτουν από την πρόβλεψη των μεταβολών εφ' όσον δεν αναμένεται να υπάρξει ισορροπία μεταξύ προσφοράς και ζήτησης προσωπικού. Τα προβλήματα αυτά παρουσιάζονται με δύο μορφές: α) πρόβλημα έλλειψης προσωπικού, ποιοτικού και ποσοτικού χαρακτήρα και β) πρόβλημα υπερεπάρκειας προσωπικού. Τα προβλήματα αυτά θα προσδιορίσουν και τις συγκεκριμένες ανάγκες της επιχείρησης.

1.5.1 Ανεπάρκεια προσωπικού

Το πρόβλημα έλλειψης προσωπικού μπορεί να αντιμετωπιστεί με τους εξής τρόπους.

- Αλλαγές στην αξιοποίηση των υπαρχόντων υπαλλήλων, με διαφορετική οργάνωση της εκπαίδευσης και της παραγωγής ή με δημιουργία ομάδων υψηλής απόδοσης, ώστε να καλυφθεί μεγαλύτερος όγκος αναγκών.
- Εσωτερική μετακίνηση ή χρήση υπαλλήλων σε ευρύτερο φάσμα καθηκόντων.
- Αλλαγή των επιχειρησιακών στόχων, αφού αντικειμενικά, δεδομένης της έλλειψης προσωπικού, δεν πρόκειται να πραγματοποιηθούν. Θα χρειαστεί ενδεχομένως, η υιοθέτηση πιο ρεαλιστικών στόχων, που θα βασίζονται στο προσωπικό που προβλέπεται να είναι διαθέσιμο.

1.5.2 Υπερεπάρκεια προσωπικού

Αν αντίθετα, το πρόβλημα της μη σύγκλισης ζήτησης και προσφοράς έγκειται σε πλεόνασμα εσωτερικής προσφοράς εργασίας, οι δυνατότητες είναι:

- Απασχόληση Υπεραρίθμων. Εδώ πρέπει να γίνει ο υπολογισμός του κόστους απασχόλησης υπεραρίθμων για ορισμένο χρονικό διάστημα, κατά το οποίο προβλέπεται ότι θα υπερβαίνει η ζήτηση την προσφορά και να βρεθούν τρόποι να καλύψουν αυτοί το διαθέσιμο χρόνο τους.
- Πρόγραμμα Μείωσης Προσωπικού (downsizing). Εδώ πρέπει να γίνει αξιολόγηση των μεθόδων και του κόστους διακοπής της συνεργασίας με μέρος του προσωπικού. Ας σημειωθεί ότι απαιτείται μεγάλη προσοχή λόγω των οικονομικών και κοινωνικών επιπτώσεων.
- Πρόγραμμα επανατοποθετήσεων εκτός της επιχείρησης (outplacement) και εντός της επιχείρησης (inplacement). Εδώ χρειάζεται αξιολόγηση της δυνατότητας και του κόστους των εσωτερικών μεταθέσεων του υφιστάμενου προσωπικού, ή εναλλακτικά αξιολόγηση όλων των ενεργειών που απαιτούνται για την επανατοποθέτηση εκτός επιχείρησης, όπως επανεκπαίδευση, αμοιβές συμβούλου κ.τ.λ.
- Μελέτη της δυνατότητας επαναπροσδιορισμού των οργανωσιακών στόχων. Π.χ άνοιγμα σε νέες αγορές διαφοροποίηση προϊόντος, προκειμένου να αξιοποιηθεί το υπάρχον ανθρώπινο δυναμικό.

Β' ΜΕΡΟΣ

2. ΕΛΕΓΧΟΣ

2.1. Προσδιορισμός της έννοιας του ελέγχου

Κάθε επιχείρηση, με τη συγκεκριμένη δραστηριότητα της, προσπαθεί να πετύχει ορισμένους στόχους, η πραγματοποίηση ή όχι αυτών των στόχων, ενδιαφέρει όχι μόνο την ίδια την επιχείρηση και αυτούς που έχουν την άμεση ευθύνη της διαχείρισης της, αλλά και τρίτους, που είτε, για παράδειγμα, επειδή συντελούν στη χρηματοδότησή της, είτε επειδή συνεργάζονται άμεσα ή έμμεσα με αυτήν, ενδιαφέρονται για την πορεία της και ζητούν πληροφορίες.

Όλους αυτούς τους ενδιαφερόμενους μπορεί κανείς να τους κατατάξει όπως παρακάτω:

- Οι διευθυντές της επιχείρησης, που έχουν ανάγκη πληροφόρησης για να τη διοικήσουν αποτελεσματικότερα.
- Οι ιδιοκτήτες της επιχείρησης (εταίροι, μέτοχοι), που επειδή είναι συχνά απομακρυσμένοι από τις υποθέσεις της επιχείρησής τους (π.χ. μέτοχος ΑΕ με μετοχές στο χρηματιστήριο) έχουν ανάγκη να αποκτήσουν πληροφορίες για τα αποτελέσματα και την εξέλιξη της οικονομικής κατάστασης της επιχείρησης τους.
- Οι εργαζόμενοι στην επιχείρηση, που συνήθως αγνοούνται και δεν ενημερώνονται για την πορεία της επιχείρησης που εργάζονται, πράγμα που τους ενδιαφέρει άμεσα.

- Οι τρίτοι γενικά που είτε σαν πελάτες, είτε σαν προμηθευτές, είτε σαν μελλοντικοί μέτοχοι ενδιαφέρονται για την πορεία της.
- Το κράτος για να ασκήσει την οικονομική ή φορολογική του πολιτική.
- Οι πιστοδοτικοί οργανισμοί (τράπεζες κ.τ.λ.), προκειμένου να χρηματοδοτήσουν την επιχείρηση.

Έτσι λοιπόν γίνεται φανερό, πως κάθε επιχείρηση, είναι εκ των πραγμάτων υποχρεωμένη να παράγει έναν ορισμένο αριθμό πληροφοριών, σχετικό και ανάλογο με τις δραστηριότητες της.

Καθώς όμως δε θα χρησίμευε σε τίποτα να παράγει η επιχείρηση πληροφορίες αμφίβολης ποιότητας και πιστότητας, μοιάζει σαν να μη μπορεί να διαχωριστεί η υποχρέωση της επιχείρησης να παρέχει πληροφορίες από την ανάγκη να τις ελέγχει ή να ελέγχονται.

ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ λοιπόν είναι μια κριτική εξέταση, που επιτρέπει να επαληθευτούν οι πληροφορίες που έχουν δοθεί από την επιχείρηση.

Η αλλιώς **ΕΛΕΓΧΟΣ** είναι ένα σύνολο αξιολογήσεων που εφαρμόζονται, προκειμένου να εκφραστεί μια αντικειμενική κρίση – σύμφωνα με συγκεκριμένες αρχές-για την αποτελεσματικότητα των ενεργειών της επιχείρησης σε σχέση με τους επιδιωκόμενους στόχους.

Κατά τον Θ. Γρηγοράκο πάλι: «Η **ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ** πραγματεύεται τις αρχές, τους κανόνες και τις προϋποθέσεις διενέργειας ελέγχου σε οποιαδήποτε οικονομική διαχείριση ξένης περιουσίας»

2.2 Αντικειμενικοί σκοποί του ελέγχου

Οι αντικειμενικοί σκοποί του ελέγχου είναι οι εξής:

- Να κρίνει την ποιότητα τόσο της πληροφορίας που η επιχείρηση παράγει για τους τρίτους, προκειμένου να αποκτήσουν μια πιστή εικόνα της δραστηριότητας της όσο και της πληροφορίας πάνω στην οποία η ίδια στηρίζεται για να πάρει τις αποφάσεις της. Επίσης να πιστοποιήσει, μετά από συστηματικό έλεγχο, την ακρίβεια και ειλικρίνεια των ετήσιων οικονομικών καταστάσεων (ισολογισμού, αποτελεσμάτων χρήσεως, πίνακα διαθέσεως αποτελεσμάτων και προσαρτήματος). Το έργο αυτό ανήκει αποκλειστικά στον εξωτερικό ελεγκτή. Τονίζεται ότι η βασική επιδίωξη του εξωτερικού ελέγχου, ο τελικός σκοπός του, είναι να πληροφορήσει τους ενδιαφερόμενους (μετόχους, τρίτους, προσωπικό, Κράτος) αν οι οικονομικές καταστάσεις μιας οικονομικής μονάδας, σαν σύνολο, παρουσιάζουν την αληθινή εικόνα της περιουσιακής της καταστάσεως και των οικονομικών της αποτελεσμάτων. Βέβαια, για να φθάσει ο έλεγχος στον τελικό αυτό σκοπό του, έχει ερευνήσει, με την εφαρμογή σχετικών ελεγκτικών διαδικασιών, εκτός από τα άλλα, και αν υπάρχουν ουσιώδη λάθη, κλοπές ή καταδολιεύσεις, γιατί μέσα στους βασικούς σκοπούς του ελέγχου είναι και ο εντοπισμός τυχών λαθών, κλοπών ή καταδολιεύσεων, ουσιώδους όμως σημασίας. Αν και στους άμεσους στόχους του ελέγχου δεν συμπεριλαμβάνεται η ανεύρεση μικροκλοπών και εσκεμμένων ή μη σφαλμάτων επουσιώδους σημασίας, ωστόσο και ο κίνδυνος αυτός καλύπτεται από την επισήμανση των ανεπαρκειών και κενών του συστήματος εσωτερικού ελέγχου και, γενικά, από το ότι η ύπαρξη και

μόνο του ελέγχου, αποτελεί σημαντικό αποτρεπτικό παράγοντα διαπράξεως λογιστικών και διαχειριστικών λαθών και ανωμαλιών, γι' αυτό, εξάλλου, και το κόστος του ελέγχου χαρακτηρίζεται ως «ασφάλιστρο» κατά των κινδύνων αυτών.

- Να κρίνει την αξιοπιστία των διαφόρων διαδικασιών της επιχείρησης (π.χ. διοικητικές, παραγωγικές, οικονομικές κ.τ.λ.). Παράλληλα να προλαμβάνει ακούσια ή εκούσια σφάλματα, απάτες και καταδολιεύσεις. Πρόκειται για τον καλούμενο **προληπτικό έλεγχο**, ο οποίος διενεργείται προ ή κατά την εκτέλεση της διαχειριστικής πράξεως και της λογιστικής της απεικονίσεως και στόχος του είναι να προλάβει ή να αποτρέψει τη διάπραξη ακούσιων ή εκούσιων σφαλμάτων, απατών και καταδολιεύσεων. Ο έλεγχος αυτός διενεργείται, κατά κύριο λόγο από εσωτερικό ελεγκτή
- Να αποκαλύπτει και να καταστέλλει ακούσια ή εκούσια σφάλματα, απάτες και καταδολιεύσεις. Πρόκειται για τον καλούμενο **κατασταλτικό έλεγχο** ο οποίος διενεργείται **μετά** την εκτέλεση της διαχειριστικής πράξεως και της λογιστικής της απεικονίσεως και στόχος του είναι η αποκάλυψη και καταστολή ακούσιων και εκούσιων σφαλμάτων, απατών και καταδολιεύσεων που τυχόν έχουν διαπραχθεί. Ο έλεγχος αυτός ασκείται κατά κύριο λόγο από εξωτερικό ελεγκτή.
- Να κρίνει την αποτελεσματικότητα της οργανωτικής δομής της επιχείρησης.
- Να κρίνει την αριστοποίηση της χρήσης των πηγών.
- Να συγκρίνει τα αποτελέσματα με τους στόχους που η επιχείρηση είχε ορίσει και με την πολιτική που ακολούθησε.

- Να κρίνει την καταλληλότητα των επιλογών της επιχείρησης και κατά πόσο οι αποφάσεις της ήταν καίριες.

2.3 Είδη ελέγχου

Οι λογιστικοί έλεγχοι διακρίνονται, με βάση διάφορα κριτήρια, σε κατηγορίες και είδη:

1. Ανάλογα με την έκταση τους σε γενικούς και ειδικούς.

- Γενικός έλεγχος είναι αυτός που επεκτείνεται σε ολόκληρη τη διαχείριση δοσμένης χρονικής περιόδου, συνήθως έτους. Ειδικά γενικός έλεγχος είναι ο ισολογισμός τέλους χρήσης.
- Ειδικός έλεγχος είναι εκείνος που έχει αντικείμενο ένα συγκεκριμένο θέμα, έναν επίσης συγκεκριμένο τομέα όπως ο έλεγχος ταμειακής διαχείρισης, έλεγχος πελατών, έλεγχος αποθεμάτων.

2. Ανάλογα με το σκοπό τους σε προληπτικούς και κατασταλτικούς.

- Προληπτικός έλεγχος είναι αυτός που διενεργείται στη διάρκεια της εκτέλεσης της πράξης και αποβλέπει, όπως δηλώνει το όνομα, στην πρόληψη εκούσιων και ακούσιων σφαλμάτων.
- Ο κατασταλτικός έλεγχος αντίθετα προς τον προληπτικό, διενεργείται κατά την εκτέλεση των πράξεων, αφορά τη διαχείριση μιας συγκεκριμένης περιόδου και αποβλέπει στην αποκάλυψη και καταστολή εκούσιων ή ακούσιων σφαλμάτων.

3. Ανάλογα με τη διάρκεια τους σε μόνιμους ή διαρκείς, τακτικούς ή περιοδικούς, έκτακτους ή περιστασιακούς.

- Μόνιμος ή διαρκής έλεγχος είναι αυτός που διενεργείται συνέχεια και τέτοιος είναι κύρια ο εσωτερικός προληπτικός έλεγχος.
 - Τακτικός ή περιοδικός έλεγχος είναι αυτός που διενεργείται κατά περιόδους και τακτικά δηλαδή δεν είναι μεν συνεχής αλλά επαναλαμβάνεται τακτικά και αφορά τον έλεγχο της διαχείρισης τακτών χρονικών περιόδων π.χ. τριμηνίας, εξαμηνίας κ.τ.λ.
 - Έκτακτος ή περιστασιακός έλεγχος είναι αυτός που διενεργείται σε έκτακτες περιπτώσεις.
4. Ανάλογα με το πρόσωπο ου διενεργεί τον έλεγχο σε εσωτερικούς ελέγχους και εξωτερικούς ελέγχους.
- **Εσωτερικός έλεγχος** είναι αυτός ο έλεγχος που έχει οργανωθεί μέσα στην επιχείρηση και διενεργείται από υπαλλήλους της. Η βασική αρχή του εσωτερικού ελέγχου είναι ότι: καμία διαχειριστική πράξη και λογιστική καταχώριση δεν επιτρέπεται να ολοκληρώνεται από ένα μόνο υπάλληλο, αλλά η εργασία κάθε υπαλλήλου πρέπει να συμπληρώνεται, οπωσδήποτε, από την εργασία ενός άλλου και να ελέγχεται από κάποιον τρίτο.
 - **Εξωτερικός έλεγχος** είναι ο έλεγχος αυτός που διενεργείται από ειδικούς επαγγελματίες με ανεπίληπτο ήθος και ακεραίο χαρακτήρα, άρτια επιστημονική κατάρτιση καθώς και ειδική πείρα, χωρίς να έχουν καμία υποβλητική σχέση ή εξάρτηση με την ελεγχόμενη επιχείρηση.

2.3.1 Ο λογιστικός οικονομικός έλεγχος ή εξωτερικός

Ο Λογιστικός – Οικονομικός έλεγχος, είναι μια κριτική εξέταση κατά κύριο λόγο των λογιστικών πληροφοριών της επιχείρησης, από πρόσωπο που δε βρίσκεται σε σχέση εργασίας με την επιχείρηση, αλλά είναι ανεξάρτητο και εκτός αυτής- γι' αυτό λέγεται και εξωτερικός έλεγχος.

Γίνεται με σκοπό να εκφραστεί μια αιτιολογημένη γνώμη για την ειλικρίνεια και κανονικότητα των λογαριασμών και την αξιοπιστία του ισολογισμού και των αποτελεσμάτων χρήσεως, προκειμένου οι τρίτοι να αποκτήσουν μια πιστή εικόνα της πραγματικής οικονομικής κατάστασης της επιχείρησης.

Είναι φανερή λοιπόν η αναγκαιότητα να γίνεται ο παραπάνω έλεγχος από πρόσωπο έξω από την επιχείρηση, έτσι που η ανεξαρτησία του αυτή να μπορεί να αποτελέσει εγγύηση για την αμερόληπτη κρίση του.

2.3.2 Ο εσωτερικός έλεγχος

Ο εσωτερικός έλεγχος είναι η περιοδική επιθεώρηση των μέσων που διαθέτει η επιχείρηση για να διευθύνει και να ασκεί την διαχείριση της επιχείρησης, διενεργείται από πρόσωπο που βρίσκεται μέσα στην επιχείρηση με σχέση μίσθωσης εργασίας, είναι δηλαδή υπάλληλός της και συνήθως εξαρτάται άμεσα από τη Γενική Διεύθυνση.

Ο αντικειμενικός σκοπός του εσωτερικού ελέγχου είναι να επαληθεύσει αν οι διαδικασίες που έχουν θεσπιστεί διασφαλίζουν:

- Την προστασία της περιουσίας
- Την ποιότητα της πληροφόρησης
- Την εφαρμογή των οδηγιών της Διοίκησης με τρόπο ώστε να ευνοείται η καλύτερευση της αποδοτικότητας και η πραγματοποίηση των τελικών στόχων της επιχείρησης.

Μπορεί ακόμα να ορισθεί ο Εσωτερικός Έλεγχος ως: «Το σύνολο των διαδικασιών, των κανόνων, των μεθόδων και των επαληθεύσεων που διασφαλίζουν στην επιχείρηση την προστασία της περιουσίας της και την αποτελεσματική εφαρμογή της Στρατηγικής της.

Πιο απλουστευμένα ο Εσωτερικός Έλεγχος δίνει τη δυνατότητα να απαντηθούν οι ερωτήσεις του τύπου «ποιος κάνει τι», «σε ποια στιγμή», «για ποιο σκοπό», «ποιος εντέλει ποιον». Οι απαντήσεις θα πρέπει να βρίσκονται σε ένα εγχειρίδιο Εσωτερικού Ελέγχου που η επιχείρηση τηρεί και ενημερώνει συστηματικά.

2.3.3 Ο λειτουργικός - διαχειριστικός έλεγχος

Θα μπορούσαμε να ορίσουμε τον έλεγχο της διαχείρισης ως εξής: «Λειτουργικός έλεγχος είναι η αξιολόγηση και κρίση των επιτευγμάτων της επιχείρησης, βραχύχρονα και μακρόχρονα, σε σχέση με το περιβάλλον της – εσωτερικό και εξωτερικό – και με το τρόπο εκμετάλλευσης των χρησιμοποιούμενων πηγών».

Ο Λειτουργικός έλεγχος είναι μια ανάλυση και μια κριτική των αποτελεσμάτων της επιχείρησης σε όλους τους τομείς της δραστηριότητας της και αποβλέπει στην καλύτερευση του συστήματος και των διαδικασιών που τα έχουν παράγει όπως συνθήκες εκμετάλλευσης, στόχοι, χρησιμοποιούμενες πηγές, καταλληλότητα και καιριότητα των επιλογών της κ.τ.λ.

Αναλυτικότερα μπορούμε να πούμε πως περιλαμβάνει:

- Κριτική της επιχείρησης για την αποτελεσματικότητα των συστημάτων της πληροφόρησης και οργάνωσης που έχει θεσπιστεί, καθώς και των μεθόδων διοίκησης (έλεγχος της διοικητικής οργάνωσης)
- Κριτική της επιχείρησης για το αν οι οικονομικοί στόχοι της πραγματοποιούνται και ιδιαίτερα σε επίπεδο διευθυντών αν οι επιλογές ανάπτυξης και οι αποφάσεις που έχουν παρθεί είναι κατάλληλες και καίριες (έλεγχος της στρατηγικής της επιχείρησης).
- Κριτική της επιχείρησης για τα αποτελέσματα της (Έλεγχος της διαχείρισης).

Πρέπει να σημειωθεί ότι ο λειτουργικός έλεγχος δε διαπιστώνει μόνο γεγονότα, αλλά αναζητά και τις βαθύτερες αιτίες που τα προκαλούν και δίνει οδηγίες.

Ο λειτουργικός έλεγχος διενεργείται από πρόσωπο που βρίσκεται μέσα στην επιχείρηση, είτε έξω από αυτήν.

2.4 Ιστορική επισκόπηση της γένεσης και εδραίωσης του ελέγχου

Τα πρώτα ίχνη για την ύπαρξη ελεγκτών βρίσκονται στους αρχαίους χρόνους.

Στους Νινευίτες της Βαβυλώνας γύρω στα 3.000 χρόνια π.Χ. υπήρχαν εμπορικοί νόμοι και λογιστικές εκθέσεις. Ο τότε γραμματέας που σημείωνε πάνω σε πλάκες τις μεγάλες συναλλαγές και τις νομιμοποιούσε με την υπογραφή του ήταν ο «πραγματογνώμων λογιστής» ή όπως θα λέγαμε σήμερα ο «Ορκωτός Λογιστής».

Στην αρχαία Αίγυπτο όπου οι συγκομιδές ήταν η κυριότερη φορολογητέα ύλη για τους Φαραώ και το μέγα πρόβλημα τους ήταν ο έλεγχος των συγκομιδών το κράτος δημιούργησε τους «επιστάτες» για τα σιτηρά (Επιστάτης ήταν και ο γνωστός μας από την Παλαιά Διαθήκη Ιωσήφ). Αυτοί οι ελεγκτές ήταν λειτουργοί που έφταναν στα ψηλότερα επίπεδα του κράτους. Εκπαιδεύονταν στους ναούς, κατέγραφαν τις εισαγωγές και εξαγωγές σιτηρών που επισήμαιναν διάφοροι κήρυκες και απολάμβαναν μεγάλες τιμές από τους Φαραώ.

Στο κράτος των Αθηνών για πρώτη φορά γύρω στα 400 π.Χ. ο νόμος όριζε να δημοσιεύονται οι λογαριασμοί των τότε εταιρειών.

Στην υπόλοιπη αρχαία Ελλάδα βρίσκουμε τους «εξεταστάς», τους «συνηγόρους», τους «δοκιμαστήρας» στην

Αχαϊκή Συμπολιτεία, τους «Αρχισκόπους» στην Φθιώτιδα, του «κατόπτους» στη Βοιωτία, τους «απολόγους» στη Θάσο.

Στην αρχαία Ρώμη την εποχή των αυτοκρατόρων, ο έλεγχος των δημόσιων οικονομικών ανατέθηκε διαδοχικά στους «Υπάτους», τους «Κήνσορας», ή «διμητάς» και τους «ταμίας».

Αυτοί εξέταζαν τους λογαριασμούς των επαρχιών της Αυτοκρατορίας και επέβλεπαν το δημόσιο θησαυρό στη συνέχεια δε, υπόβαλαν το σύνολο των λογαριασμών στη Σύγκλητο για έγκριση. Όταν όμως αργότερα, το Ρωμαϊκό κράτος έπεσε στα χέρια διεφθαρμένων στρατηγών και αρχόντων, έχασε όπως άλλωστε ήταν φυσικό, ο έλεγχος αυτός κάθε αποτελεσματικότητα.

Β) Γύρω στα τέλη Μεσαίωνα, αρχές της Αναγέννησης βρίσκουμε ίχνη σοβαρού ελέγχου στην πατρίδα της λογιστικής της Ιταλίας. Στις αρχές του 13ου αιώνα, οι Πίζοι είχαν τον επίσημο ελεγκτή της.

Με τη λογιστική την εποχή αυτή για ελεγκτικούς λόγους ασχολούνταν δύο διαφορετικά πρόσωπα. Γι' αυτό σε κάποιο βιβλίο του Πάπα Νικόλαου του Γ' απέναντι στο εμφανιζόμενο υπόλοιπο σημειώνεται: "κι αυτό σύμφωνα με το βιβλίο του συμβολαιογράφου μας".

Τη διαδικασία αυτή βρίσκουμε και στην Αγγλία στο Υπουργείο των Οικονομικών, όπου ένα πρώτο κατάστιχο κρατούσε ο θησαυροφύλακας, ένα δεύτερο ο Γραμματέας της

Καγκελαρίας και ένα τρίτο κάποιος αντιπρόσωπος του Βασιλιά, όλες δε οι σελίδες σε καθένα από αυτά έπρεπε να συμφωνούν με τις αντίστοιχες των άλλων δύο. Δηλαδή εδώ συναντάμε μία μορφή εσωτερικού ελέγχου όπως θα λέγαμε σήμερα.

Γ) Στη Γαλλία στα τέλη του 17ου αιώνα (επί COLBERF) υπήρχε στο ελεγκτικό Συνέδριο του Παρισιού ένας ελεγκτής με καθήκον την επαλήθευση όλων των λογαριασμών και των υπολοίπων. Για πολλά χρόνια τη δουλειά αυτή είχε αναλάβει ο πολύ γνωστός αριθμητολόγος BERFRAND-FRANCIOS BAREME (1640-1703) που έγραφε και έργο σχετικά με τη διπλογραφική λογιστική μέθοδο.

Τον ίδιο καιρό ήταν γνωστοί στα δικαστήρια και οι λογιστικοί έλεγχοι και οι πραγματογνώμονες.

Δ) Στην Αγγλία ξεκίνησε ο νεώτερος λογιστικός έλεγχος (PUBLIC ACCOUNTANCY) και οι πρώτοι Ορκωτοί λογιστές (CHARFERED ACCOUNTANTS) στις αρχές του 19ου αιώνα και απέκτησε μεγάλη σπουδαιότητα.

2.5 Σημαντικότητα του ελέγχου

Σύμφωνα με το άρθρο 107 που νομίμως κάθε επιχείρηση διέπεται από το ελληνικό δίκαιο, καταρτίζει ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με τον παρόντα νόμο υποχρεούνται να τις υποβάλλει στον έλεγχο ενός ή περισσοτέρων Ορκωτών Λογιστών του Σ.Ο.Λ. του Ν.Δ. 3329/1955 "περί συστάσεως Σ.Ο.Λ." (Φ.Ε.Κ. Α 230/1955). Ο

υπεύθυνος ή οι υπεύθυνοι για τον έλεγχο των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων να πιστοποιεί ότι οι καταστάσεις αυτές έχουν καταρτιστεί σύμφωνα με τον παρόντα νόμο ή ότι η ενοποιημένη έκθεση διαχείρισης βρίσκεται σε συμφωνία με τις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις της ίδιας χρήσης.

Σύμφωνα με το άρθρο 4 παράγραφος 3 η νομισματική Επιτροπή ή τα όργανα αυτής δικαιούνται σε έλεγχο όλων των βιβλίων και στοιχείων της επιχείρησης.

Η σημασία του ελέγχου είναι πολύ μεγάλη για τις επιχειρήσεις, τους τρίτους, το κράτος και το Τραπεζικό σύστημα.

Επιχειρήσεις -Τραπεζικό σύστημα: Για τις επιχειρήσεις - Τραπεζικό σύστημα ο έλεγχος είναι βασικός γιατί αισθάνονται την ανάγκη να ελέγχουν τις οικονομικές εκθέσεις τους. Επίσης αντιλαμβάνονται ότι αξίζει να υποβάλλουν τις οικονομικές τους εκθέσεις σε ανεξάρτητο έλεγχο γιατί έτσι αποθαρρύνονται οι απόπειρες καταχρήσεων, ανακαλύπτονται διάφορες ανωμαλίες στη λειτουργία της επιχείρησης και οι εκθέσεις των ελεγκτών είναι πολύ χρήσιμες σε περίπτωση που η υπηρεσία εγχωρίων εσόδων αμφισβητεί τις δηλώσεις, φόρου εισοδήματος που έχει υποβάλλει η επιχείρηση.

Ακόμη μπορεί να επιτευχθεί ένα τραπεζικό δάνειο, βάσει της ελεγχόμενης οικονομικής έκθεσης και γενικά βοηθά την επιχείρηση να ξέρει που βαδίζει ώστε να μπορεί να αναπτυχθεί και να λειτουργήσει σωστά.

Επιπλέον με τον έλεγχο εντοπίζονται οι προβληματικές επιχειρήσεις που αποτελούν πληγή στην ελληνική οικονομία και τέλος έχουμε ανάπτυξη της κεφαλαιαγοράς που σημαίνει ότι οι τραπεζικές καταθέσεις κατευθύνονται προς τις επενδύσεις.

Κράτος -Τρίτοι: Η σημασία του ελέγχου για το κράτος και τους τρίτους εκτός επιχειρήσεων είναι πολύ μεγάλη γιατί τα στοιχεία βοηθούν τους χρηματιστές και τους επενδυτές να γνωρίζουν την οικονομική κατάσταση της επιχείρησης, να γνωρίζουν οι μέτοχοι αν η επιχείρηση λειτουργεί σωστά και τέλος γίνεται κατάργηση πολλαπλών ελέγχων από υπουργεία κλπ. και περιορισμό φορολογικών ελέγχων.

Ένα άλλο που θα μπορούσαμε να αναφέρουμε είναι ότι ο αντικειμενικός σκοπός του ελέγχου είναι η εξακρίβωση της ειλικρίνειας των οικονομικών καταστάσεων.

2.6 Ποιοι οι ωφελούμενοι από τον έλεγχο

Από τα προηγούμενα σαφέστατα προκύπτει, ότι ο έλεγχος που διενεργείται στην ανώνυμη εταιρεία σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 36 και 37 του Ν. 2190/1920, στοχεύει στην προστασία των συμφερόντων όλων των παραπάνω ομάδων ενδιαφερομένων και όχι μόνο των μετόχων. Ο νόμος (άρθρο 37 παράγραφος 1 εδ. Β') υποχρεώνει τους ελεγκτές να υποβάλλουν την έκθεση με το πόρισμα του ελέγχου τους μόνο στην τακτική Γενική Συνέλευση των μετόχων, γιατί στη Γενική Συνέλευση αυτή λογοδοτεί το Διοικητικό Συμβούλιο για διαχείριση των εταιρικών υποθέσεων κάθε εταιρικής

χρήσεως, η οποία Γενική Συνέλευση και αποφασίζει σχετικά (άρθρα 34,43α παράγραφος 3, 22α και 22β). Όλοι οι άλλοι ενδιαφερόμενοι, από τις άλλες ομάδες ενδιαφερομένων, για να ρυθμίσουν - ο καθένας ξεχωριστά και για τους δικούς του λόγους και εκτιμήσεις - τη μελλοντική τους συμπεριφορά έναντι της εταιρείας, έχουν ανάγκη μόνο σωστής και πλήρους ενημερώσεως, η οποία πραγματοποιείται με τη δημοσιότητα των οικονομικών καταστάσεων και του πιστοποιητικού ελέγχου, που επιβάλλει ο νόμος (άρθρα 7β και 43β Ν.2190/1920).

Γ' ΜΕΡΟΣ

Στο κεφάλαιο αυτό θα προσπαθήσουμε να εξακριβώσουμε ποια ακριβώς είναι η σχέση του Διαχωρισμού καθηκόντων και του ελέγχου αφενός και τη σχέση μεταξύ Διαχωρισμού καθηκόντων και του Διοικητικού –Εσωτερικού Ελέγχου.

3. Ο ΕΛΕΓΧΟΣ ΤΗΣ ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΗΣ

3.1 Καταγωγή και εξέλιξη της έννοιας

Ο εξωτερικός –οικονομικός έλεγχος έχει μία οπτική στενή και συγκεκριμένη, αυτή των αποτελεσμάτων ενός ολοκληρωμένου λογιστικού συστήματος, ή πιο αναλυτικά των πράξεων που προσδιορίζουν την κανονικότητα, αξιοπιστία και ειλικρίνεια της οικονομικής –λογιστικής πληροφορίας, για την οποία πρέπει να διαμορφώσει μία γνώμη –κρίση.

Ο εσωτερικός έλεγχος, θεωρούμενος ως εξέλιξη χρονική και αναγκαία του εξωτερικού ελέγχου, έχει οπτική τη διοικητική οργάνωση της επιχείρησης, την εφαρμογή των εντολών της διοίκησης, τη διαφύλαξη της περιουσίας της επιχείρησης. Κατά μία έννοια μπορεί να θεωρηθεί μία παράπλευρη διαδικασία του εξωτερικού ελέγχου, αφού και αυτόν τον απασχολούν λογιστικές απόψεις, ως αναπόσπαστο μέρος της διοικητικής δομής της επιχείρησης.

Η επιχείρηση όμως δεν είναι μόνο λογιστικό κύκλωμα και οι ενέργειές της δεν έχουν επιπτώσεις μόνον στους λογαριασμούς αλλά και σε άλλους τομείς, τόσο στο εσωτερικό, όσο και στο εξωτερικό της περιβάλλον.

Επί πλέον, η λειτουργία της επιχείρησης πέρα από την ύπαρξη ενός λογιστικού κυκλώματος και ενός συστήματος διοικητικής οργάνωσης έχει ακόμη ανάγκη από ένα σύστημα διαχείρισης του συνόλου των δεδομένων της, που συμμετέχουν στην πραγματοποίηση των σκοπών της.

Εισέρχεται λοιπόν ένα ακόμη επίπεδο ανάλυσης και αξιολόγησης της επιχείρησης, αυτό της αποτελεσματικής διαχείρισης σε σχέση με τα επιτεύγματά της και τις χρησιμοποιούμενες πηγές εκμετάλλευσης. Ο προβληματισμός για την ανάγκη αξιολόγησης της διαχείρισης της επιχείρησης είναι συνδεδεμένος με την εξέλιξη των μεθόδων και μορφών διαχείρισης, αλλά και με την τεχνολογική εξέλιξη των μέσων διαχείρισης.

Ο έλεγχος της διαχείρισης εμφανίζεται στη δεκαετία του 1960, ως επακόλουθο της έρευνας για να προσδιορισθεί ένα αποτελεσματικό μοντέλο διαχείρισης. Η έρευνα πάνω στο θέμα αυτό υπήρξε πλούσια και στη διάρκεια της επόμενης δεκαετίας του 1970. Συγκεκριμένα, στο τέλος αυτής της δεκαετίας αρχίζει η αμφισβήτηση αυτού που ονομάζεται «διαχείριση μέσω των αριθμών». Το μοντέλο αυτό διαχείρισης αμφισβητείται κάποια στιγμή καθαρά και εμφανίζονται θεωρίες που στηρίζονται σε άλλες λογικές διαχείρισης.

Συνέπεια της καταγωγής του αυτής είναι ότι ο έλεγχος της διαχείρισης ενδιαφέρεται και επικεντρώνεται σε στοιχεία περισσότερο ποιοτικά παρά ποσοτικά, όπως: τις βραχυχρόνιες και μακροχρόνιες επιπτώσεις των ενεργειών της επιχείρησης στο εσωτερικό και εξωτερικό της περιβάλλον,

την κρίση των επιλογών της επιχείρησης και την εξέλιξή τους, την κρίση του τρόπου που προσδιορίζονται και επιτυγχάνονται οι στόχοι, την ικανότητα της επιχείρησης να προσδιορίζει καίριους και διορατικούς στόχους, την ποιότητα της παραγόμενης πληροφορίας. Με ένα γενικό όρο την αποτελεσματικότητα των ενεργειών της επιχείρησης.

Επειδή το είδος αυτό του ελέγχου δεν έχει ακόμη πλήρως θεωρητικά οριοθετηθεί και πρακτικά καθιερωθεί, το θέμα είναι ανοικτό και η έρευνα βρίσκεται σε εξέλιξη. Εν τούτοις ο έλεγχος της διαχείρισης αποτελεί γνωστικό αντικείμενο μελέτης στα ξένα και πρόσφατα και στα Ελληνικά Πανεπιστήμια.

3.2 Προσδιορισμός της έννοιας του ελέγχου της διαχείρισης

Όπως αναφέρθηκε και στα προηγούμενα, ο έλεγχος γενικά είναι μία έννοια διφορούμενη και δύσκολα προσδιορίσιμη. Το συγκεκριμένο είδος ελέγχου χαρακτηρίζεται από αυτά τα στοιχεία σε μεγαλύτερο βαθμό. Το κεφάλαιο αυτό έχει σκοπό να δώσει μία όσο το δυνατόν σαφή προσέγγιση της έννοιας του ελέγχου της διαχείρισης.

Αρχικά πρέπει, όπως και στον Εσωτερικό Έλεγχο, να επισημανθούν τα δύο πρώτα επίπεδα της έννοιας. Το πρώτο επίπεδο αναφέρεται στο σύστημα που η επιχείρηση θεσπίζει, προκειμένου να ασκήσει διαχείριση με αποτελεσματικό τρόπο. Το δεύτερο επίπεδο αφορά τη μεθοδολογία

επαλήθευσης και αξιολόγησης αυτού του συστήματος από κάποιον τρίτον.

Το κλασσικό μοντέλο οργάνωσης προτείνει το διαχωρισμό της διαδικασίας λειτουργίας της επιχείρησης σε τρία επίπεδα:

- τη Στρατηγική
- τη διαχείριση (με την τρέχουσα έννοια του όρου)
- την εκτέλεση.

Σύμφωνα μ' αυτό τον διαχωρισμό αντιστοιχούν τρεις διαδικασίες ελέγχου:

- Ο Στρατηγικός σχεδιασμός
- Ο Έλεγχος της διαχείρισης
- Ο Έλεγχος της εκτέλεσης, των καθηκόντων

Αρχικά οι έλεγχοι αυτοί μπορεί να προσδιορισθούν ως εξής:

Ο Στρατηγικός Σχεδιασμός είναι μια διαδικασία που συνίσταται στο να ληφθεί απόφαση σε σχέση με τους στόχους και να προσδιορισθεί η στρατηγική που θα χρησιμοποιηθεί για να προσεγγισθούν οι στόχοι.

Ο έλεγχος της διαχείρισης (management control) είναι η διαδικασία μέσω της οποίας οι διοικούντες την επιχείρηση διασφαλίζουν ότι η στρατηγική εφαρμόζεται με τρόπο αποτελεσματικό και αποδοτικό.

Ο έλεγχος της εκτέλεσης είναι η διαδικασία που μπορεί να εγγυηθεί ότι τα ειδικά καθήκοντα, που έχουν συγκεκριμένα ανατεθεί, διενεργούνται με τρόπο αποτελεσματικό και αποδοτικό.

Η διαχείριση είναι το ενδιάμεσο στάδιο μεταξύ Στρατηγικής και εκτέλεσης, η διαδικασία που επιτρέπει να συνδεθεί η στρατηγική με την εκτέλεση. Έχοντας λοιπόν η διαχείριση έναν τέτοιο ρόλο, φέρει και το βάρος της όλης διαδικασίας. Από την άλλη πλευρά, επειδή είναι δύσκολος ένας σαφής διαχωρισμός των τριών επιπέδων ελέγχου, με τον όρο *έλεγχος της διαχείρισης* αποδίδεται μία σφαιρική εννοιολογική προσέγγιση και των τριών προαναφερθέντων ειδών ελέγχου.

Θεωρώντας λοιπόν τη διαχείριση ως ένα ενιαίο σύνολο Στρατηγικής, Διαχείρισης και Εκτέλεσης, όταν μιλάμε για διαχείριση εννοούμε τα εξής:

- Να προσδιορισθούν οι στόχοι και τα μέσα επιδίωξής τους, ουσιαστικά πρόκειται για το σύνολο των αποφάσεων που αποβλέπουν στο να προσδιορισθούν οι ανάγκες που η επιχείρηση ζητά να ικανοποιήσει.
- Να προσδιορισθεί το σύνολο των τεχνογνωσιών που πρέπει να ενεργοποιηθούν γι' αυτό το σκοπό και οι τομείς δραστηριότητας που υποχρεούται η επιχείρηση να καλύψει.
- Να βρεθούν οι παράγοντες –κλειδιά που θα της επιτρέψουν να υλοποιήσει τους στόχους της και συγχρόνως να είναι ανθεκτική στις δράσεις του περιβάλλοντός της (ανταγωνισμός, πελάτες, προμηθευτές, παραγωγή αγαθών κλπ).
- Οι υπεύθυνοι για τη διαχείριση να γνωρίζουν ευκρινώς τους στόχους και να διαθέτουν τα μέσα δράσης, επίσης να είναι πληροφορημένοι για την παρούσα και μέλλουσα κατάσταση, στο εσωτερικό και εξωτερικό περιβάλλον της

επιχείρησης. Ακόμη να γνωρίζουν τη σχέση μεταξύ μέσων και στόχων.

Σε σχέση με τα παραπάνω να επισημανθούν ιδιαίτερα τα εξής: Οι στόχοι της Στρατηγικής πρέπει να είναι ξεκάθαρα προσδιορισμένοι, γιατί αν δεν ισχύει αυτό θα μιλάμε για έναν μισητισμό ελέγχου και όχι για ουσιαστικό έλεγχο. Επειδή το δεύτερο επίπεδο ελέγχου, αυτό της επαλήθευσης – αξιολόγησης, είναι και σε αυτό το είδος του ελέγχου, μία διαδικασία που είναι αμφίβολη η χρησιμότητά της, καταλήγουμε ότι είναι σημαντικότερο να δοθεί το βάρος στο πρώτο επίπεδο ελέγχου, δηλαδή στη δημιουργία ενός αξιόπιστου και αποτελεσματικού συστήματος διαχείρισης και όχι τόσο στην επαλήθευσή του.

3.3 Αποστολή του ελέγχου διαχείρισης

Σε γενικές γραμμές κάθε σύστημα ελέγχου έχει δύο κατηγορίες αποστολών· από τη μια πλευρά να προκαλέσει ενέργειες – συμπεριφορές συναφείς προς τους στόχους (αποστολή που μπορεί να αποδοθεί με το γενικό όρο αποτελεσματικότητα), και από την άλλη να διαχειρισθεί τις διαθέσιμες πηγές με το βέλτιστο τρόπο (αποστολή της παραγωγικότητας και οικονομικότητας).

Σε πρώτη άποψη λοιπόν ο έλεγχος της διαχείρισης πρέπει να εγγυηθεί ότι συντείνει στη βελτίωση των προαναφερθέντων όρων της αποτελεσματικότητας,

παραγωγικότητας και οικονομικότητας. Αρχικά μπορεί να προσδιορισθούν οι όροι αυτοί όπως:

Αποτελεσματικότητα: Είναι η ικανότητα της επίτευξης των στόχων.

Παραγωγικότητα: Είναι η ικανότητα της μη σπατάλης των χρησιμοποιουμένων πηγών ή καλύτερα η σχέση μεταξύ των παραγομένων αγαθών και υπηρεσιών και των πηγών που χρησιμοποιήθηκαν, εξυπακούεται ότι η σχέση αυτή πρέπει να είναι όσο το δυνατόν η καλύτερη.

Οικονομικότητα: Είναι η ικανότητα της επιχείρησης να αποκτήσει τις χρησιμοποιούμενες πηγές στο μικρότερο δυνατό κόστος.

Οι έννοιες όμως αυτές έχουν ανάγκη ενός ευρύτερου και λεπτομερειακού προσδιορισμού, προκειμένου βέβαια να γίνει περισσότερο κατανοητή και η έννοια του ελέγχου της διαχείρισης. Με δεδομένο μάλιστα ότι μία αξιολόγηση του ελέγχου της διαχείρισης θα στηριχθεί κατά πολύ, σε αυτές τις ικανότητες, η ανάγκη λεπτομερειακού προσδιορισμού τους, γίνεται ακόμη πιο φανερή. Η αξιολόγηση όμως των αποτελεσμάτων είναι τόσο περισσότερο εφικτή όσο τα κριτήρια αξιολόγησης είναι ευκρινώς προσδιορισμένα – ξεκάθαρα. Γι' αυτό θα αναπτυχθούν οι παραπάνω έννοιες αναφορικά με κριτήρια που είναι δυνατόν να υιοθετηθούν.

3.3.1 Η αποστολή της αποτελεσματικότητας

Ο έλεγχος πρέπει να προσανατολίζει τις αποφάσεις της επιχείρησης προς την ασφάλεια και την ποιότητα. Αυτή λοιπόν η αποστολή του, προϋποθέτει ότι έχουν προσδιορισθεί τα στοιχεία που δημιουργούν την ποιότητα μιας απόφασης της επιχείρησης. Εάν ως κριτήριο μιας τέτοιας αξιολόγησης τεθεί η φύση των στόχων που η επιχείρηση ακολουθεί, τότε οι αποφάσεις ποιότητας είναι εκείνες που είναι συναφείς με τους στόχους.

Θεωρώντας ως κυρίαρχο κριτήριο ποιότητας των αποφάσεων της επιχείρησης την ικανότητά της να διατηρεί και να εξελίσσει την ανταγωνιστικότητα, ένα σύστημα ελέγχου της διαχείρισης πρέπει να είναι δομημένο με τρόπο ώστε να εγγυάται την καλή εποπτεία των παραγόντων-κλειδιά της ανταγωνιστικότητας, δηλαδή τους τομείς εκείνους που πρέπει ιδιαίτερα να επιβλέπονται, για να διατηρήσει η επιχείρηση τις θέσεις και τα προνόμιά της απέναντι στον ανταγωνισμό. Όταν λοιπόν, σε μία επιχείρηση έχουν προσδιοριστεί οι παράγοντες-κλειδιά της ανταγωνιστικότητας, κατόπιν μένει να συνδεθούν με τη διαδικασία των αποφάσεων και με τους υπεύθυνους. Για παράδειγμα, αν θεωρηθεί ότι ένας παράγων-κλειδί της ανταγωνιστικότητας είναι: «Ο σεβασμός προθεσμιών παράδοσης κατώτερων των δέκα ημερών», μένει να αναζητηθεί ποια είναι η κατάλληλη εσωτερική διαδικασία που μπορεί να δώσει τέτοιες προθεσμίες. Είναι αναμφισβήτητο ότι σε μία τέτοια διαδικασία αναμιγνύονται αρκετές υπεύθυνες υπηρεσίες-τομείς που διακρίνονται από ιδιαιτερότητες, που πρέπει να γίνουν σεβαστές, αλλά και συγχρόνως να γίνει δυνατό να συντονιστούν μεταξύ τους.

Καταλήγοντας, μπορεί να δοθεί η έννοια της αποτελεσματικότητας του ελέγχου της διαχείρισης ως:

- Η συνάφεια μεταξύ αποφάσεων και στόχων της επιχείρησης.
- Η καλή εποπτεία των ιδιαιτεροτήτων των υπεύθυνων υπηρεσιών.
- Ο συντονισμός των αποφάσεων με τους παράγοντες-κλειδιά των επιτυχών αποτελεσμάτων.

3.3.2 Οι αποστολές της παραγωγικότητας και της οικονομικότητας

Η έννοια της αποτελεσματικότητας εισχωρεί στην έννοια των στόχων της επιχείρησης. Η έννοια της παραγωγικότητας στα διαθέσιμα μέσα της επιχείρησης που πρέπει να χρησιμοποιηθούν με τον πλέον παραγωγικό τρόπο και να αποφευχθούν οι σπατάλες. Η έννοια της οικονομικότητας υπεισέρχεται στην απόκτηση των αναγκαίων πηγών εκμετάλλευσης, στο χαμηλότερο κόστος.

Οι τρεις αυτές αποστολές του ελέγχου δεν είναι απαραίτητα συγκρουόμενες, σε μερικές όμως περιπτώσεις μπορεί και να είναι. Για παράδειγμα, αν η επιχείρηση απευθύνεται σε πελάτες που είναι περισσότερο ευαίσθητοι στις μετά την πώληση υπηρεσίες και στην ποιότητα του προϊόντος και λιγότερο στις τιμές, οι αποστολές της παραγωγικότητας και οικονομικότητας δεν είναι βέβαια αμελητέες αλλά σε αυτή την περίπτωση εγγυώνται μία βραχυπρόθεσμη βελτίωση του οικονομικού αποτελέσματος,

και όχι μία καλή και μακρόβια θέση στην αγορά, πράγμα που εγγυάται η αποστολή της αποτελεσματικότητας. Αντίθετα, αν η τιμή πώλησης είναι η κύρια συνιστώσα του ανταγωνισμού, αποτελεσματικότητα σημαίνει κατά ευρεία έννοια και παραγωγικότητα και οικονομικότητα.

Ο έλεγχος λοιπόν της διαχείρισης έχει συμπερασματικά μία διπλή αποστολή:

Από τη μία πλευρά να εγγυάται αποτελεσματικές αποφάσεις, από την άλλη πλευρά να διασφαλίζει την παραγωγικότητα και την οικονομικότητα σε βραχύχρονη όμως βάση.

Η ιδέα του ελέγχου της διαχείρισης μπορεί να εκφραστεί και διαφορετικά, με κριτήριο τη βελτίωση των τριών προαναφερθέντων δεικτών. Συμπερασματικά καταλήγουμε σε δύο σημεία:

- 1) Κατοχυρώνεται και διαιωνίζεται η αποτελεσματικότητα όταν διαχειρίζονται ορθά οι παράγοντες-κλειδιά της ανταγωνιστικότητας.
- 2) Εξελίσσεται και βελτιώνεται η παραγωγικότητα και η οικονομικότητα όταν διαχειρίζονται ορθά οι παράγοντες-κλειδιά της οικονομικής ισορροπίας.

Μέχρι σήμερα παρατηρείται το φαινόμενο της επικέντρωσης του ελέγχου στο δεύτερο σημείο, υποβαθμίζοντας το πρώτο. Τελευταία η έρευνα προσανατολίζεται προς το πρώτο σημείο ενόψει και των περιβαλλοντικών συνιστωσών που πρέπει να λάβει υπόψη της η επιχειρηματική δραστηριότητα. Απόδειξη του

ισχυρισμού αυτού είναι η νεοεμφανιζόμενη έννοια της διαχείρισης και του ελέγχου του φυσικού περιβάλλοντος.

3.4 Πεδίο δράσης του ελέγχου της διαχείρισης

Ο έλεγχος της διαχείρισης εφαρμόζεται σε μία πραγματικότητα (οργανωτική δομή) της επιχείρησης που δεν είναι στατική και ομοιογενής. Γι' αυτό το λόγο η λειτουργία του ελέγχου καλείται να δράσει σε ένα περιβάλλον (εσωτερικό και εξωτερικό) δυναμικό και γεμάτο από αλληλοαντιδράσεις.

3.4.1 Η διαχείριση της αβεβαιότητας

Κύριο χαρακτηριστικό ενός δυναμικού περιβάλλοντος είναι η αβεβαιότητα. Ένας έλεγχος ποιότητας είναι αυτός που προσανατολίζεται στο να αξιολογήσει κατά πόσο γίνεται η αποτελεσματικότερη διαχείριση της αβεβαιότητας.

Κατάλληλο μέσο –εργαλείο διαχείρισης του παράγοντα αβεβαιότητα είναι ένα πλήρες και αξιόπιστο σύστημα πληροφόρησης, πάνω στο οποίο θα στηριχθεί το σύστημα διαχείρισης. Βέβαια η πληροφόρηση δεν αρκεί να είναι αξιόπιστη, αλλά και αποτελεσματικά αξιοποιήσιμη από τους χρήστες της.

Σημαντική πηγή πληροφόρησης της επιχείρησης είναι το λογιστικό της σύστημα και αναφορικά με το εν λόγω θέμα, το κομμάτι του της διαχειριστικής λογιστικής, που ως γνωστό επικεντρώνεται στην εύρεση –μέτρηση του κόστους. Σε κάθε περίπτωση χρειάζεται βέβαια υπολογισμός του κόστους, το ερώτημα είναι ποια μέθοδος υπολογισμού του κόστους είναι

κατάλληλη για να δώσει πληροφορία σε ένα αποτελεσματικό σύστημα ελέγχου της διαχείρισης. Η έρευνα θέτει πια το εξής καίριο ερώτημα σε σχέση με το λογιστικό σύστημα πληροφόρησης. «Σε τι μπορεί να χρησιμεύσει το συμβατικό λογιστικό σύστημα εύρεσης του κόστους σ' ένα αποτελεσματικό σύστημα ελέγχου της διαχείρισης;». Ερώτημα που μπορεί να τεθεί ευκρινέστερα ως εξής: «Οι παρεχόμενες πληροφορίες από το υπάρχον λογιστικό σύστημα είναι ποιοτικά κατάλληλες για να χρησιμεύσουν στη στρατηγική και τη διαχείριση της επιχείρησης;».

Οι παραπάνω προβληματισμοί των συγχρόνων τάσεων στην έρευνα δικαιολογούνται αν αναλογισθεί κανείς τα χαρακτηριστικά γνωρίσματα των συμβατικών μεθόδων εύρεσης –μέτρησης του κόστους. Η εφαρμοζόμενη μέθοδος εύρεσης κόστους είναι μια διαδικασία που αποβλέπει στο να προσδιορίσει ένα κόστος ανά παραγόμενο προϊόν. Το κόστος λοιπόν του προϊόντος βρίσκεται μία φορά ανά διαχειριστική χρήση. Ακόμη η διαπίστωση των πιθανών αποκλίσεων από το πρότυπο κόστος γίνεται και αυτή εκ των υστέρων, όταν όλα έχουν συμβεί και δεν είναι πια ανατρέψιμα. Ο έλεγχος όμως της διαχείρισης χρειάζεται ένα κόστος κάθε ημέρας που θα του δίνει τη δυνατότητα άμεσης παρέμβασης. Επίσης η συμβατική μέθοδος υπολογισμού μετρά ενέργειες που είναι δυνατόν να προγραμματισθούν. Η στρατηγική όμως της επιχείρησης, στα πλαίσια ενός αβέβαιου περιβάλλοντος, αντιμετωπίζει και ενέργειες τυχαίες –ευκαιριακές, για τις οποίες πρέπει να πάρει απόφαση στη δεδομένη στιγμή που εμφανίζεται το πρόβλημα. Καταλήγοντας, η σύγχρονη αντίληψη πληροφόρησης προτείνει την εύρεση ενός κόστους

ανά δραστηριότητα και όχι ανά προϊόν όπως η συμβατική μέθοδος.

Με τα σημερινά δεδομένα το μεγαλύτερο ίσως πρόβλημα της διαχείρισης της αβεβαιότητας είναι η τεχνολογία. Πρέπει δηλαδή με λίγα λόγια να ληφθούν υπόψη οι επιπτώσεις της τεχνολογίας στην αποτελεσματικότητα του ελέγχου της διαχείρισης. Μέχρι σήμερα τουλάχιστον, δε μπορεί κανείς να ισχυρισθεί ότι είναι εύκολο να διαχειρισθεί τα τεχνολογικά εργαλεία –μέσα που χρησιμοποιεί η επιχείρηση. Η επίπτωση λοιπόν της τεχνολογίας στον έλεγχο δε μπορεί να είναι αμελητέα, όπως και η σχέση που υπάρχει μεταξύ οργανωτικής δομής και τεχνολογίας.

Το θέμα της διαχείρισης της αβεβαιότητας προκύπτει φυσικά από το γεγονός ότι τόσο το εσωτερικό, όσο και το εξωτερικό περιβάλλον της επιχείρησης δεν είναι σταθερό και εξαρτάται από ποικιλία αστάθμητων παραγόντων. Ο έλεγχος της διαχείρισης πρέπει σ' αυτή την περίπτωση να μπορεί να γνωρίζει το νόμο των φαινομένων, προκειμένου να προσδιορίζει στόχους να κάνει προβλέψεις.

3.4.2 Η διαχείριση των αλληλοαντιδράσεων

Προαναφέρθηκε ότι ο έλεγχος της διαχείρισης θεωρήθηκε ως μια σφαιρική αντίληψη τριών υποσυστημάτων, της Στρατηγικής, της διαχείρισης και της εκτέλεσης. Αυτά τα τρία υποσυστήματα είναι διακριτά μεν, αλλά αναπόφευκτα αλληλοαντιδρώντα. Το υποσύστημα της εκτέλεσης έχει έναν παθητικό ρόλο-να αποφύγει τους κινδύνους- και δρα κυρίως στο εσωτερικό της επιχείρησης. Τα δύο άλλα υποσυστήματα,

δηλαδή της Στρατηγικής και της διαχείρισης έχουν ενεργητικό ρόλο –να διαχειριστούν τους κινδύνους- και δρουν στο εσωτερικό αλλά και στο εξωτερικό περιβάλλον από το οποίο σε μεγάλο βαθμό καθορίζονται και επομένως είναι δέκτες των δράσεών του, στις οποίες πρέπει να αντιδράσουν.

Ο έλεγχος λοιπόν πρέπει να μπορεί να διαχειρισθεί τις παρακάτω αλληλοαντιδράσεις:

- Αντιδράσεις μεταξύ των τριών υποσυστημάτων Στρατηγικής, διαχείρισης και εκτέλεσης.
- Αντιδράσεις εσωτερικές στο καθένα από τα τρία υποσυστήματα, διακριτά.
- Αντιδράσεις μεταξύ εσωτερικού και εξωτερικού περιβάλλοντος.

Φανερό είναι ότι οι εσωτερικές αλληλοαντιδράσεις εξαρτώνται από τον τύπο διαχείρισης που έχει επιλέξει η επιχείρηση (π.χ. ιεραρχική, γραφειοκρατική, άμεση κλπ.). Το πρόβλημα επικεντρώνεται στον σαφή προσδιορισμό του εξωτερικού περιβάλλοντος. Με μία αρχική προσέγγιση, μπορεί να προσδιορισθεί ως «ότι και όσο έχει σχέσεις επιρροής με την επιχείρηση». Το πρόβλημα επεκτείνεται από τη στιγμή που μιλάμε για ένα μεταβλητό περιβάλλον, οι αντιδράσεις του οποίου πρέπει να διαχειρισθούν όχι μόνο βραχύχρονα αλλά και μακρόχρονα. Σε όλα αυτά τα προβλήματα πιστεύεται ότι θα απαντά η σε εξέλιξη έρευνα στο αντικείμενο του ελέγχου της διαχείρισης.

3.4.3 Η διαχείριση του ανθρώπινου παράγοντα

Ο σοβαρότερος παράγοντας που έχει να αντιμετωπίσει ένας αποτελεσματικός έλεγχος είναι ο ανθρώπινος παράγοντας.

Μία προσέγγιση για διαχείριση ποιότητας είναι να δοθούν αρμοδιότητες –εξουσιοδοτήσεις στα πρόσωπα, με την προϋπόθεση βέβαια ότι παράλληλα θα αναπτυχθούν μέθοδοι μέτρησης της αποτελεσματικότητας των δράσεών τους.

Η διαχείριση βέβαια του ανθρώπινου παράγοντα είναι ένα πολύπλοκο θέμα που εξαρτάται από τους λόγους που διαμορφώνουν την ανθρώπινη νοοτροπία και συμπεριφορά, αυτό που ονομάζεται «*Culture*» καλλιέργεια –πολιτισμός. Για παράδειγμα, διαφορετική πρέπει να είναι η διαχείριση του προσωπικού στις Σκανδιναβικές χώρες από αυτή σε Μεσογειακές χώρες. Με λίγα λόγια, το επίπεδο και το είδος πολιτισμού μιας χώρας προσδιορίζουν εισαγωγικά, το ειδικό μοντέλο διαχείρισης του ανθρώπινου παράγοντα. Στοιχεία προσδιορισμού αποτελούν: Η ιεραρχική απόσταση στην πυραμίδα διοίκησης, το γραφειοκρατικό ή μη μοντέλο διοίκησης, ο βαθμός ελέγχου της αβεβαιότητας, η ποιότητα των ανθρώπινων σχέσεων κλπ.

Το μοντέλο διαχείρισης του ανθρώπινου παράγοντα διαμορφώνεται αφού λάβει υπόψη του τις αναλύσεις τριών ειδών επιστημόνων πάνω στο θέμα:

- Ψυχολόγων για ότι αφορά την προσωπικότητα των ατόμων
- Κοινωνιολόγων για ότι αφορά τη συμπεριφορά της ομάδας ατόμων

- Ανθρωπολόγων –εθνολόγων για ότι αφορά τις ιδιαιτερότητες των συμπεριφορών.

3.5 Μεθοδολογία του ελέγχου

Στην παράγραφο αυτή θα μας απασχολήσει το δεύτερο επίπεδο του ελέγχου, αυτό της αξιολόγησης του υπάρχοντος συστήματος. Η όλη διαδικασία στοχεύει στην αναζήτηση της αποτελεσματικότητας του συστήματος και γίνεται σε δύο στάδια:

1. Η αξιολόγηση της λειτουργίας της επιχείρησης ως συνόλου με τη συγκεκριμένη οργανωτική της δομή.
2. Η αξιολόγηση της αποτελεσματικότητας των ενεργειών της επιχείρησης.

Η αξιολόγηση αυτή γίνεται από πρόσωπο μέσα ή έξω από την επιχείρηση και μέχρι σήμερα δεν υπάρχει νομικό πλαίσιο που να προσδιορίζει το status του συγκεκριμένου ελεγκτή. Ένα πρόβλημα για την εκτέλεση του ελέγχου είναι ότι, εκτός εξαιρέσεων, δεν υπάρχουν πρότυπα –νόρμες βάσει των οποίων θα γίνει ο έλεγχος, όπως συμβαίνει στον οικονομικό έλεγχο. Ο ελεγκτής προκειμένου να ασκήσει τον έλεγχο του πρέπει να δημιουργήσει ένα δικό του σύστημα αναφοράς. Η αξιολόγηση καταλήγει στη σύνταξη μιας έκθεσης ελέγχου όπου εκφράζεται η οριστική γνώμη του ελεγκτή.

3.6 Στάδια εκτέλεσης του ελέγχου

Ο ελεγκτής για να καταλήξει στην έκδοση γνώμης, ακολουθεί τρία στάδια εκτέλεσης που το καθένα χαρακτηρίζεται από έναν αριθμό συγκεκριμένων εργασιών που οφείλει να πραγματοποιήσει. Τα τρία αυτά στάδια είναι:

1. Προκαταρκτική εξέταση.
2. Εξέταση και ανάλυση σε βάθος.
3. Σύνθεση και σύνταξη της έκθεσης έκφρασης γνώμης.

Αναλυτικά εμφανίζονται τα στάδια αυτά στον πίνακα 3.1 που ακολουθεί.

Πίνακας 3.1 ΚΥΡΙΟΤΕΡΑ ΣΤΑΔΙΑ ΤΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ

Γενική γνωριμία Της επιχείρησης	ΠΡΟΚΑΤΑΡΚΤΙΚΗ ΕΞΕΤΑΣΗ
Συγκέντρωση Στοιχείων	
Σύνθεση και προκαταρκτική αξιολόγηση	
Ανάλυση του Εσωτερικού Ελέγχου της Διοίκησης	ΣΕ ΒΑΘΟΣ ΑΝΑΛΥΣΗ
Αξιολόγηση του Εσωτερικού Ελέγχου	
Αναζήτηση και προσδιορισμός κριτηρίων	
Αξιολόγηση της αποτελεσματικότητας	
Σχέδιο έκθεσης	ΣΥΝΘΕΣΗ ΚΑΙ ΣΥΝΤΑΞΗ ΤΗΣ ΕΚΘΕΣΗΣ
Σχόλια των υπευθύνων Της επιχείρησης	
Οριστική έκθεση	

3.6.1 Η Προκαταρκτική εξέταση

Η Γενική γνωριμία της επιχείρησης, πραγματοποιείται αρχικά μέσω των γραπτών στοιχείων που βρίσκονται στην επιχείρηση, ή που ο ίδιος ο ελεγκτής κατά περίπτωση διαθέτει. Κατέχοντας τις γενικές αυτές πληροφορίες αποκτά κατόπιν μία πρώτη επαφή με την ίδια την επιχείρηση, μέσω επισκέψεων στους χώρους της και συνεντεύξεων με τους κυριότερους υπευθύνους της.

Στόχος των παραπάνω ενεργειών του είναι η κατανόηση των ιδιομορφιών της οργανωτικής δομής της επιχείρησης στον τεχνικό, μακροοικονομικό, εμπορικό και ανθρώπινο τομέα, αλλά περισσότερο η εξοικείωσή του με το ανθρώπινο δυναμικό, τους ακολουθούμενους στόχους, τις εφαρμοζόμενες μεθόδους οργάνωσης και εκτέλεσης.

Συγκέντρωση στοιχείων. Ο ελεγκτής συγκεντρώνει και ταξινομεί στοιχεία που ουσιαστικά είναι η γραπτή απεικόνιση της διαδικασίας στρατηγικής και διαχείρισης που η επιχείρηση εφαρμόζει.

Τα στοιχεία αυτά αποτελούν μία βάση δεδομένων για την εργασία των ελεγκτών και ανάμεσά τους βρίσκονται:

- Οι γραπτοί αντικειμενικοί στόχοι.
- Οργανογράμματα, προσδιορισμός αρμοδιοτήτων.
- Οδηγίες και εγχειρίδια διαδικασιών, διαγράμματα κυκλοφορίας των πληροφοριών και των στοιχείων.
- Προϋπολογισμός, οικονομικές καταστάσεις.
- Εκθέσεις οργάνων διοίκησης κλπ.

Στο στάδιο αυτό πρέπει επίσης ο ελεγκτής να λάβει υπόψη του τις εργασίες και τα συμπεράσματα άλλων κατά περίπτωση ελεγκτών, εξωτερικών, εσωτερικών, διαχειριστικών και να προσδιορίσει σε ποιο βαθμό θα στηριχθεί ή όχι στα δικά τους συμπεράσματα.

Σύνθεση και προκαταρκτική αξιολόγηση. Το στάδιο αυτό περιλαμβάνει δύο ενέργειες στενά συνδεδεμένες.

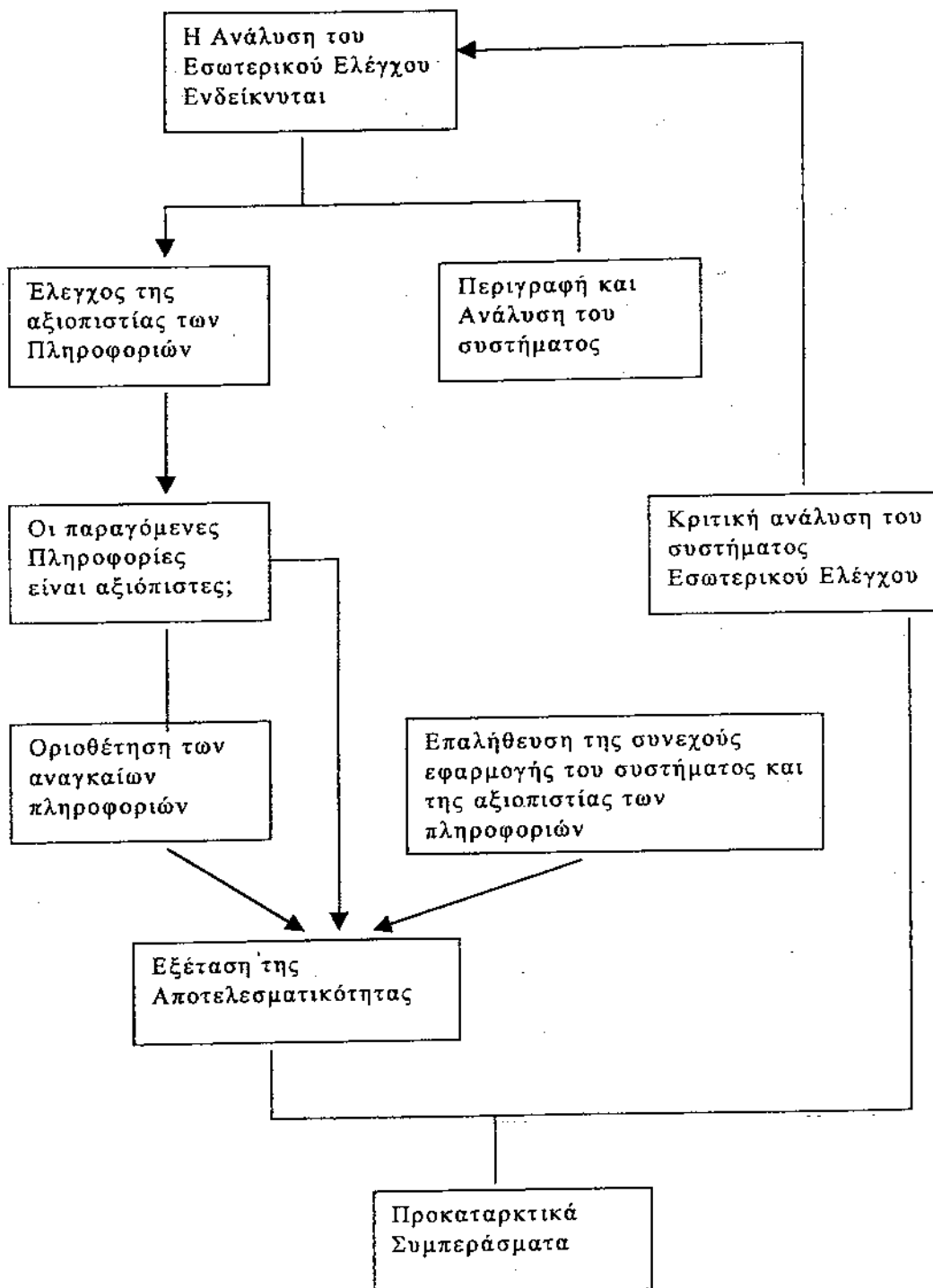
- Τον προσδιορισμό των τομέων που εμβαθύνει τον έλεγχό του.
- Το γενικό σχέδιο εκτέλεσης του ελέγχου.

Είναι φανερό ότι ο έλεγχος όλων των πλευρών οργάνωσης είναι πολύ δύσκολο να πραγματοποιηθεί, γι' αυτό το λόγο ο ελεγκτής καλείται να κάνει την επιλογή των τομέων που θα παρέμβει και που συνήθως είναι αυτοί που παρουσιάζουν προβλήματα.

Στο γενικό σχέδιο εργασίας του ο ελεγκτής προβλέπει την έκταση των εργασιών του για κάθε τομέα εργασίας του.

Η προκαταρκτική αξιολόγηση επιτρέπει στον ελεγκτή να προσδιορίσει τις επιλογές των προσεγγίσεών του και παρουσιάζεται σχηματικά στον πίνακα που ακολουθεί.

Πίνακας 3.2 ΣΧΕΔΙΟ ΠΡΟΚΑΤΑΡΚΤΙΚΗΣ ΕΞΕΤΑΣΗΣ



3.6.2 Σε βάθος ανάλυση

Ανάλυση και αξιολόγηση του συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου. Ο ελεγκτής διενεργεί τις εργασίες αυτού του σταδίου, είτε στηριζόμενος σε υπάρχουσες αξιολογήσεις από εξωτερικούς ή εσωτερικούς ελεγκτές, είτε δημιουργώντας τη δική του αξιολόγηση σύμφωνα με τη μεθοδολογία που αναφέρεται στο μεθεπόμενο κεφάλαιο περί εσωτερικού ελέγχου.

Από την αξιολόγηση αυτή προσδοκάται να επισημανθούν, πιο γρήγορα, πιθανά αίτια αναποτελεσματικότητας, σύμφωνα με την αρχική υπόθεση ότι μία καλή οργάνωση δε μπορεί παρά να δώσει καλά αποτελέσματα. Η αντίθετη υπόθεση εν τούτοις, προκειμένου για τον έλεγχο της διαχείρισης, δε θεωρείται ορθή γιατί σε ορισμένες περιπτώσεις μία οργάνωση αναξιόπιστη ή ανύπαρκτη μπορεί να έχει σχετικώς καλά αποτελέσματα, στηριζόμενη στην άμεση επίβλεψη και φροντίδα των διοικούντων ή στην ποιότητα του ανθρώπινου δυναμικού.

Αναζήτηση και προσδιορισμός κριτηρίων. Ο ελεγκτής με ιδιαίτερη φροντίδα προβαίνει στον προσδιορισμό των κριτηρίων αξιολόγησης της αποτελεσματικότητας, γιατί αποτελούν το βασικό εργαλείο της μέτρησης της αποτελεσματικότητας, της υπό έλεγχο επιχείρησης.

Για τον προσδιορισμό των κριτηρίων αυτών κατ' αρχάς αναζητά σε υπάρχουσες πηγές, όπως σε επώνυμους οργανισμούς ή σε όργανα ελέγχου της ίδιας της επιχείρησης, την ύπαρξή τους, κατόπιν προσδιορίζει κριτήρια σύμφωνα με την προσωπική του άποψη, δηλαδή αυτά που θα ανέμενε

ορθολογικά από τη διοίκηση της επιχείρησης λαμβανομένων υπόψη των επικρατούσων συνθηκών.

Τα κριτήρια αυτά εξυπακούεται ότι πρέπει να λαμβάνουν υπόψη τους τα διαθέσιμα μέσα της επιχείρησης, υλικά, οικονομικά, ανθρώπινου δυναμικού, να καλύπτουν όλες τις λειτουργίες της επιχείρησης και να είναι ολιγάριθμα ώστε να μην καθιστούν γραφειοκρατικό το σύστημα πληροφόρησης.

Αξιολόγηση της αποτελεσματικότητας. Σε γενικές γραμμές η διαδικασία αυτή γίνεται στα εξής στάδια:

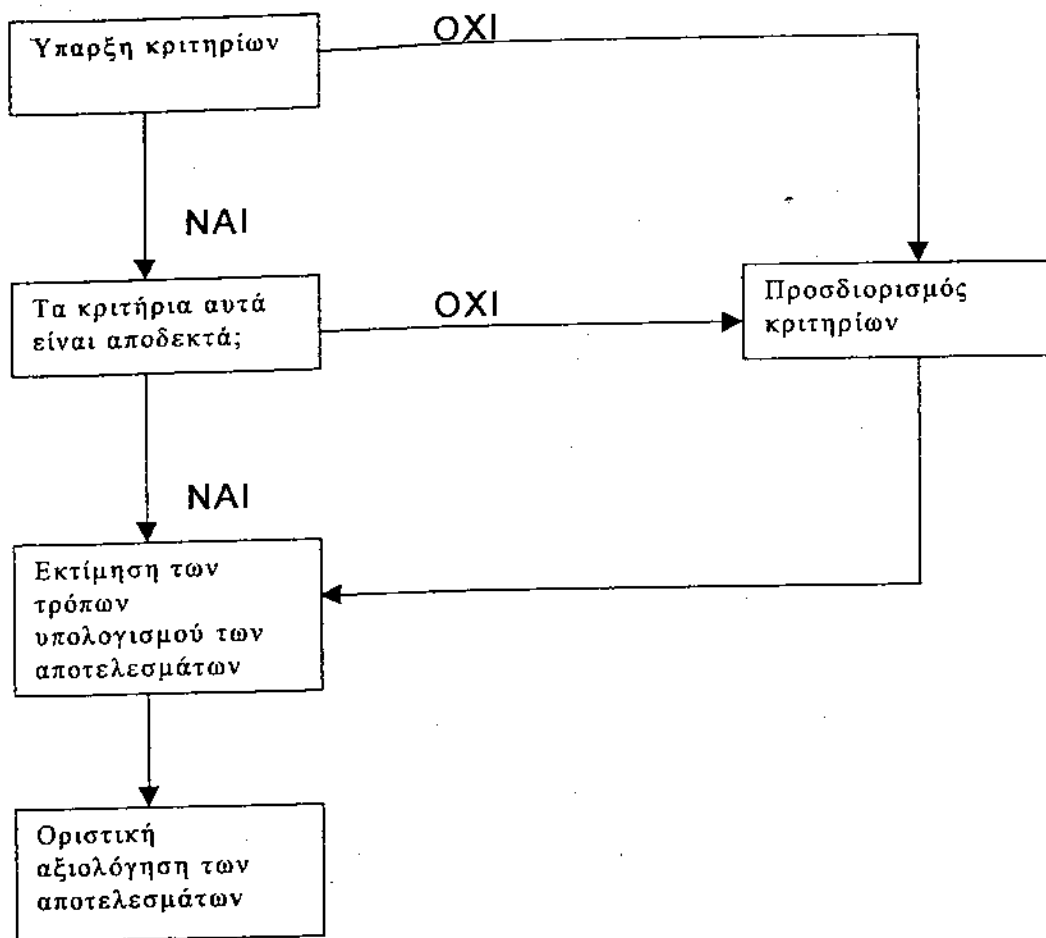
- Αναζήτηση των υπάρχοντων κριτηρίων και αξιολόγησή τους.
- Προσδιορισμός πρόσθετων κριτηρίων.
- Εκτίμηση των τρόπων υπολογισμού των αποτελεσμάτων.
- Αξιολόγηση των αποτελεσμάτων.

Όπως ήδη έχει αναφερθεί δεν υπάρχουν αυστηροί κανόνες αξιολόγησης που θα επέτρεπαν στον ελεγκτή μία αυτόματη αξιολόγηση, γι' αυτό το λόγο ο ελεγκτής επιστρατεύει τις επαγγελματικές του ιδιότητες και την ποιότητα της προσωπικής του «όσφρησης» για να καταλήξει σε συμπεράσματα.

Κατ' αρχήν η μορφή της αξιολόγησής του προσανατολίζεται στο να εξακριβώσει τις ανωμαλίες, να αναλύσει τις αιτίες που τις προκαλούν και να προτείνει τρόπους αντιμετώπισης· εν ολίγοις είναι προσανατολισμένος στη διαπίστωση των ανεπαρκών αποτελεσμάτων.

Σχηματικά, θα μπορούσαμε να δώσουμε τα δύο αυτά τελευταία στάδια του προσδιορισμού κριτηρίων και της αξιολόγησης στον πίνακα 3.3 που ακολουθεί ως εξής:

Πίνακας 3.3



3.6.3 Σύνθεση και σύνταξη της έκθεσης

Ο ελεγκτής κάνει τη σύνθεση των εργασιών και των συμπερασμάτων των συνεργατών του, που ήταν επιφορτισμένοι στον κάθε τομέα ελέγχου της διαχείρισης. Από τα συμπεράσματά τους κρατά αυτά που εκτιμά ότι έχουν σημαντικό χαρακτήρα για τη διαμόρφωση των οριστικών συμπερασμάτων του. Κατόπιν συντάσσει την έκθεση του, σύμφωνα με το σχέδιο που είχε από την αρχή της διαδικασίας του ελέγχου εντοπίσει.

Η μορφή της έκθεσης είναι ουσιαστικά ένας διάλογος μεταξύ του ελεγκτή και της υπό έλεγχο επιχείρησης.

Δ΄ ΜΕΡΟΣ

Στα προηγούμενα αναφερθήκαμε στη σχέση του διαχωρισμού καθηκόντων και του ελέγχου της διαχείρισης και αναλύσαμε τον όλο σχεδιασμό αλλά και τις λειτουργίες μία προς μία αυτού του είδους ελέγχου ώστε μία επιχείρηση να φτάσει στο καλύτερο δυνατό αποτέλεσμα. Παρακάτω θα αναφερθούμε στη σχέση του διαχωρισμού καθηκόντων και του Εσωτερικού Ελέγχου και στο πώς με το συνδυασμό των δύο πετυχαίνουμε τα επιθυμητά αποτελέσματα σε μια επιχείρηση.

4. ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ

4.1 Σύστημα εσωτερικού ελέγχου

Εσωτερικός έλεγχος είναι ο έλεγχος που έχει οργανωθεί μέσα στην επιχείρηση και ασκείται από υπαλλήλους της.

Τονίζεται ιδιαίτερα ότι, με τον όρο «εσωτερικός έλεγχος» δεν εννοούμε μόνο την ιδιαίτερη υπηρεσία ελέγχου, που τυχόν υπάρχει στην επιχείρηση, ή τους υπαλλήλους, οι οποίοι, μαζί με τα άλλα καθήκοντά τους, διενεργούν και προληπτικό έλεγχο, αλλά εννοούμε το όλο σύστημα οργανώσεως των διαδικασιών εκτελέσεως των διαχειριστικών πράξεων και της λογιστικής τους απεικόνισης. Ο ορθός όρος του όλου αυτού συστήματος είναι «σύστημα εσωτερικών ελέγχων». Δηλαδή, με τον όρο «εσωτερικός έλεγχος» ή «σύστημα εσωτερικού ελέγχου» εννοούμε:

- Τις αρμοδιότητες του προσωπικού

ΔΙΑΧΩΡΙΣΜΟΣ ΚΑΘΗΚΟΝΤΩΝ - ΕΛΕΓΧΟΣ

- Τα εισερχόμενα και εκδιδόμενα δικαιολογητικά, τη διαδρομή και το έλεγχό τους και κυρίως ποιοι υπάλληλοι διεκπεραιώνουν τις εργασίες αυτές,
- Τους τηρούμενους λογαριασμούς, τον τρόπο και τη μέθοδο ενημερώσεώς τους, καθώς και τους υπαλλήλους που τους ενημερώνουν.

Όλα αυτά και κυρίως οι αρμοδιότητες προσωπικού, πρέπει να είναι σχεδιασμένα κατά τέτοιο τρόπο, ώστε να εφαρμόζεται η βασική αρχή του εσωτερικού ελέγχου που είναι οι εξής:

Καμιά διαχειριστική πράξη και λογιστική καταχώριση δεν επιτρέπεται να ολοκληρώνεται από ένα και μόνο υπάλληλο, αλλά η εργασία καθενός πρέπει, απαραίτητα, να είναι συμπληρωματική της εργασίας ενός, τουλάχιστον, άλλου υπαλλήλου και να ελέγχεται από ένα τρίτο υπάλληλο (τον εσωτερικό ελεγκτή ή τον εποπτεύοντα προϊστάμενο). Ο σχεδιασμός πρέπει να είναι τέτοιος, ώστε να εφαρμόζεται και η βασική αρχή: ο ταμίας απαγορεύεται να είναι και λογιστής και αντίστροφα. Αυτές οι αρχές καταλαμβάνουν και τα ανώτατα στελέχη και τη Διοίκηση καθώς και όλους τους τομείς διαχειρίσεως (και όχι μόνο τη Χρηματική διαχείριση).

Θεμελιώδης αρχή, για την οργάνωση ενός ικανοποιητικού συστήματος εσωτερικού ελέγχου, διασφαλίζοντας επαρκώς τη διαχειριστική ευταξία της ανώνυμης εταιρείας –και γενικά οποιασδήποτε οικονομικής μονάδας- είναι ο σαφής διαχωρισμός των τριών βασικών λειτουργιών της, δηλαδή:

- i. της συναλλακτικής, περιλαμβάνουσα τη διενέργεια των συναλλαγών (προμήθειες –πωλήσεις).

- ii. της διαχειριστικής, περιλαμβάνουσα τη διαχείριση και φύλαξη των περιουσιακών στοιχείων.
- iii. της λογιστικής, περιλαμβάνουσα τη λογιστική απεικόνιση και λογιστική παρακολούθηση των συναλλακτικών πράξεων και των περιουσιακών στοιχείων. Η έννοια του διαχωρισμού των τριών αυτών λειτουργιών είναι ότι, καθεμιά απ' αυτές θα είναι υπηρεσιακώς ανεξάρτητη από τις άλλες δύο και θα ασκείται από πρόσωπα που δε θα έχουν καμιά υπηρεσιακή εξάρτηση από τις άλλες, ούτε θα συνδέονται, προκειμένου κυρίως για «θέσεις –κλειδιά», με στενό προσωπικό ή οικογενειακό δεσμό με πρόσωπα που κατέχουν αντίστοιχες θέσεις στις άλλες δύο λειτουργίες. Εννοείται ότι η οργανωτική δομή καθεμιάς λειτουργίας θα διέπεται από τις βασικές αρχές που προαναφέρθηκαν.

4.2 Αξιολόγηση του συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου

4.2.1 Έννοια του Εσωτερικού Ελέγχου.

Όπως ήδη αναφέρθηκε, ο εσωτερικός έλεγχος θεωρείται σαν ένα μέσο που:

- Διαφυλάσσει την περιουσία της επιχείρησης.
- Εγγυάται την ποιότητα της επιχείρησης.
- Καλυτερεύει την αποτελεσματικότητα της επιχείρησης.
- Διασφαλίζει την εφαρμογή της πολιτικής της διεύθυνσης.

Έτσι βλέπουμε ότι ο Εσωτερικός Έλεγχος δεν περιλαμβάνει μόνο απόψεις λογιστικές, αλλά και απόψεις διοικητικές.

Από λογιστική άποψη λοιπόν, ο Εσωτερικός Έλεγχος περιλαμβάνει όλες τις διαδικασίες ή ιδιαιτερότητες στην οργάνωση της επιχείρησης, που ευνοούν τη σύνταξη λογαριασμών ειλικρινών και κανονικών. Εξυπακούεται ότι αυτές οι διαδικασίες πρέπει να εφαρμόζονται σε όλη τη διάρκεια της χρήσης και σε συγκεκριμένες χρονικές στιγμές να είναι πιο ευαισθητοποιημένες, όπως π.χ. στο τέλος της χρήσης. Περιλαμβάνει επίσης τις διαδικασίες εκείνες που προστατεύουν την περιουσία της επιχείρησης και που έμμεσα συντελούν στο να διασφαλιστεί η κανονικότητα και ειλικρίνεια των λογαριασμών (π.χ. τα μέτρα προστασίας που προλαμβάνουν τους κινδύνους κλοπής και υποτίμησης των αποθεμάτων, ευνοούν έμμεσα τη σωστή αποτίμηση των αποθεμάτων στην απογραφή τέλους χρήσης, τόσο από άποψη ποσότητας, όσο και από άποψη ποιότητας).

Από άποψη διοικητική, ο Εσωτερικός Έλεγχος περιλαμβάνει το Σχέδιο Οργάνωσης, τις μεθόδους και τις διαδικασίες που έχει θεσπίσει η επιχείρηση και υπόσχονται την αποτελεσματικότητα της επιχείρησης και την εφαρμογή της πολιτικής της διεύθυνσης, (πρόκειται π.χ. για ελέγχους ποιότητας της πολιτικής αγορών, παραγωγής, πώλησης, επιλογής προσωπικού).

Η διοικητική άποψη του Εσωτερικού Ελέγχου είναι πιο ευρύτερη από τη λογιστική και έτσι πλουτίζει την έννοια του Εσωτερικού Ελέγχου, δίνοντάς του ένα πιο ουσιαστικό χαρακτήρα.

Ο ελεγκτής λοιπόν αξιολογώντας τον Εσωτερικό Έλεγχο, αγγίζει εκτός από τα λογιστικά και λειτουργικά γεγονότα της επιχείρησης που είναι και λογικό, αν δεχθούμε ότι ο ελεγκτής για να πιστοποιήσει τον Ισολογισμό και τα Αποτελέσματα Χρήσης, θα πρέπει να έχει αξιολογήσει πολύ καλά, εκτός των λογιστικών γεγονότων και την οργάνωση και τις μεθόδους που έχει θεσπίσει η επιχείρηση για τη διαχείρισή της.

Το περιεχόμενο του Εσωτερικού Ελέγχου δεν είναι τυποποιημένο, ποικίλει ανάλογα με την επιχείρηση. Υπάρχει πάντως ένα σύνολο κοινών χαρακτηριστικών γνωρισμάτων που βρίσκουμε σε όλες σχεδόν τις επιχειρήσεις και που μπορούμε να κατατάξουμε σε τρεις μεγάλες κατηγορίες:

1. Βασικά χαρακτηριστικά του Εσωτερικού Ελέγχου.
2. Βασικοί έλεγχοι της λογιστικής απεικόνισης των οικονομικών γεγονότων.
3. Έλεγχος στο προσωπικό της επιχείρησης.

4.3 Βασικά χαρακτηριστικά του Εσωτερικού Ελέγχου

Τρία τουλάχιστον στοιχεία προϋποθέτουν αλλά δεν συνεπάγονται την πραγματοποίηση ενός αποτελεσματικού Εσωτερικού Ελέγχου:

- i. Η ύπαρξη ενός συστηματικού σχεδίου οργάνωσης.
- ii. Η ύπαρξη ενός προσωπικού κατάλληλου, με ακέραιο χαρακτήρα.
- iii. Η ύπαρξη ικανοποιητικού αριθμού γραπτών οδηγιών.

- i. Η ύπαρξη ενός σχεδιασμού οργάνωσης στην επιχείρηση είναι πρωταρχικής σημασίας, πρέπει δε να προσανατολίζεται και να καλύπτει τους εξής τομείς:
- Τον προσδιορισμό των καθηκόντων που πρέπει να είναι όσο το δυνατόν πιο συγκεκριμένος «ο καθένας πρέπει να ξέρει τι πρέπει να κάνει, με σαφήνεια και λεπτομέρεια».
 - Τον σαφή προσδιορισμό των εξουσιών και των υπευθυνοτήτων, που βέβαια είναι άμεση συνέπεια του σαφούς προσδιορισμού των καθηκόντων.
 - Τη διακίνηση της πληροφορίας. Το σύστημα διακίνησης των εγγράφων πρέπει να είναι με επάρκεια προσδιορισμένο, ώστε να αποφεύγεται η αμέλεια και ο αυτοσχεδιασμός.
- ii. Η καταλληλότητα και ακεραιότητα του προσωπικού είναι ουσιώδους σημασίας και ειδικότερα σε επίπεδο διοίκησης και για πρόσωπα που παίρνουν σημαντικές αποφάσεις.
- iii. Η παραγωγή πληροφοριών (έγγραφα, οδηγίες) πρέπει να είναι ποιοτικά και ποσοτικά επαρκής. Η ύπαρξη γραπτών οδηγιών αποτελεί για τον ελεγκτή ένα σοβαρό μέσο εγγύησης. Η σωστή διαφύλαξη επίσης των πληροφοριών αποτελεί ένα ουσιαστικό στοιχείο καλής οργάνωσης.

Βασικοί έλεγχοι της λογιστικής απεικόνισης των γεγονότων.

ΔΙΑΧΩΡΙΣΜΟΣ ΚΑΘΗΚΟΝΤΩΝ - ΕΛΕΓΧΟΣ

Αυτοί οι έλεγχοι που αποβλέπουν στο να επαληθεύσουν τις εργασίες λογιστικής απεικόνισης των διαφόρων οικονομικών γεγονότων και να εγγυηθούν στον ελεγκτή ότι:

- i. Όλα τα οικονομικά γεγονότα έχουν αποτελέσει αντικείμενο λογιστικής εγγραφής (ολότητα των λογιστικών εγγραφών).
- ii. Κάθε λογιστική εγγραφή εκπροσωπεί και αιτιολογείται από ένα γεγονός (πραγματικότητα των λογιστικών εγγραφών).
- iii. Δεν υπάρχουν σφάλματα στις λογιστικές εγγραφές (ακρίβεια των λογιστικών εγγραφών).

Τα παραπάνω διασφαλίζονται κατ' αρχήν ως εξής:

Με την ύπαρξη και το σεβασμό της αριθμητικής συνέχειας των δικαιολογητικών που εισέρχονται και εξέρχονται από την επιχείρηση, με το να είναι ακόμη όλα τα δικαιολογητικά αριθμημένα εκ των προτέρων. Με τον τρόπο αυτό οι κίνδυνοι να αγνοηθεί κάποια εγγραφή ή να υπάρξει νοθεία περιορίζονται.

Με τους συσχετισμούς των δικαιολογητικών που αφορούν το ίδιο οικονομικό γεγονός και προκάλεσαν κάποιο αριθμό λογιστικών εγγραφών. Έτσι για παράδειγμα, για μια αγορά υπάρχει στις περισσότερες περιπτώσεις, η έκδοση ενός δελτίου παραγγελίας, δελτίου παραλαβής, καρτέλα αποθήκης για την είσοδο των αγορών στα αποθέματα, αποδοχή ενός τιμολογίου του προμηθευτή, έκδοση κάποιου άλλου στοιχείου για να πραγματοποιηθεί η εξόφληση του προμηθευτή (π.χ. επιταγή). Η ύπαρξη σε κάποια περίπτωση τιμολογίου χωρίς

να υπάρχει δελτίο παραλαβής μπορεί να αποτελέσει στοιχείο για το αν θα εξοφληθεί ή όχι ο προμηθευτής.

Με την ύπαρξη φακέλων αρχειοθέτησης των εγγράφων – δικαιολογητικών (οριστικά ή προσωρινά) που επιτρέπουν, ανατρέχοντας σε αυτούς, να επαληθευτούν πολλές διαδικασίες.

Με την ύπαρξη καταλόγων για υποχρεώσεις με τακτές προθεσμίες, μπορεί για παράδειγμα ο λογιστής να έχει ένα τέτοιο κατάλογο για τις φορολογικές υποχρεώσεις της επιχείρησης.

Με φυσικούς ελέγχους (για τον έλεγχο της πραγματικότητας των λογιστικών εγγραφών) στα αποθέματα, στα υλικά πάγια περιουσιακά στοιχεία, στα διαθέσιμα.

Με εξωτερικές επαληθεύσεις, κάνοντας δηλαδή συσχετισμό των λογιστικών εγγραφών με πληροφορίες που αποκτώνται κατ' ευθείαν από τους τρίτους (π.χ. πελάτες, τράπεζες κλπ.)

Με συγκεντρωτικές συγκρίσεις των λογιστικών στοιχείων, όπως για παράδειγμα ο συσχετισμός του Γενικού Ισοζυγίου με το Ημερολόγιο, του Ισοζυγίου Αναλυτικού καθολικού με το Γενικό Καθολικό.

Με αριθμητικούς ελέγχους, ώστε να ξαναγίνουν για να επαληθευτούν κάποια αριθμητικά δεδομένα (π.χ. ένα τιμολόγιο αγοράς θα επαληθευτεί με αριθμητικό έλεγχο).

4.4 Έλεγχοι στο προσωπικό της επιχείρησης

Αυτοί οι έλεγχοι αποβλέπουν στο να βεβαιωθεί ο ελεγκτής ότι στην επιχείρηση υπάρχουν:

1. Ιεραρχικοί έλεγχοι

2. Αμοιβαίοι έλεγχοι του διαχωρισμού των καθηκόντων.

1. Στους ιεραρχικούς ελέγχους περιλαμβάνονται οι έλεγχοι εξουσιοδότησης, έλεγχοι επίβλεψης των εργασιών, κανονισμοί άδειας εισόδου στους χώρους αποθήκης.

Ένας από τους μεγαλύτερους κινδύνους στις επιχειρήσεις είναι το να παίρνει πρωτοβουλία ο οποιοσδήποτε αισθάνεται να έχει το δικαίωμα και να κάνει οτιδήποτε. Για να προληφθεί κάτι τέτοιο πρέπει να είναι με σαφήνεια προσδιορισμένο το ότι «κανένας δε μπορεί να εντέλει οτιδήποτε αν δεν είναι αρμόδιος και εξουσιοδοτημένος γι' αυτό», επίσης «η εκτέλεση κάθε ενέργειας πρέπει να είναι επακόλουθο της συναίνεσης του αρμόδιου προσώπου». Έτσι για παράδειγμα, μια παραγγελία αγοράς δε θα πρέπει να δίνεται για εκτέλεση, αν πάνω στο δελτίο παραγγελίας δεν υπάρχει υπογραφή του αρμόδιου προσώπου που θα έχει επαληθεύσει ότι η παραγγελία είναι αιτιολογημένη, ότι η τιμή ανταποκρίνεται στην ποιότητα του προϊόντος και ότι ακολουθήθηκε η διαδικασία επιλογής του κατάλληλου προμηθευτή.

Η επίβλεψη των εργασιών είναι μια από τις βασικές απόψεις του ιεραρχικού ελέγχου.

Οι εργασίες που εκτελούνται πρέπει να επαληθεύονται.

Η τυποποίηση αυτής της επαλήθευσης με την ύπαρξη μιας σφραγίδας ή μιας υπογραφής διασφαλίζει περισσότερο τη διαδικασία.

Ο κανονισμός της άδειας εισόδου σε καίριους χώρους της επιχείρησης παίζει σημαντικό ρόλο στη διαφύλαξη της περιουσίας της. Όπως και η ύπαρξη μέσων προστασίας για να αποφευχθεί η κλοπή και η καταστροφή περιουσιακών στοιχείων.

2. Στους αμοιβαίους ελέγχους του διαχωρισμού των καθηκόντων περιλαμβάνεται η βασικότερη ίσως αρχή του Εσωτερικού Ελέγχου, που είναι ότι:

Σε μια επιχείρηση αυτός που αποφασίζει (ο εντολέας), αυτός που πραγματοποιεί (ο πληρωτής) και αυτός που καταγράφει (ο λογιστής) ένα οικονομικό γεγονός, δεν πρέπει να είναι το ίδιο πρόσωπο, γιατί με αυτό τον τρόπο ο καθένας αναγκάζεται να κάνει τον αυτοέλεγχό του, πράγμα που αποτελεί μια σημαντική διασφάλιση για πιθανά λάθη ή απάτες.

4.5 Βασικές αρχές οργάνωσης συστήματος εσωτερικού ελέγχου

4.5.1 Καθορισμός αρμοδιοτήτων προσωπικού

Όπως τονίστηκε και προηγούμενα, θεμελιώδης αρχή, για την οργάνωση ενός ικανοποιητικού συστήματος εσωτερικού ελέγχου, σε οποιαδήποτε οικονομική μονάδα, διασφαλίζοντας επαρκώς τη διαχειριστική ευταξία της, είναι ο σαφής

διαχωρισμός των τριών βασικών λειτουργιών της οικονομικής μονάδας, που είναι οι ακόλουθες:

1. Η συναλλακτική λειτουργία, περιλαμβάνουσα τη διενέργεια των συναλλαγών (δηλαδή όλες τις αγορές οποιωνδήποτε αγαθών και ομοίως όλες τις πωλήσεις).
2. Η διαχειριστική λειτουργία, περιλαμβάνουσα τη διαχείριση και φύλαξη πάντων των περιουσιακών στοιχείων.
3. Η λογιστική λειτουργία, περιλαμβάνουσα τη λογιστική απεικόνιση και λογιστική παρακολούθηση των συναλλακτικών πράξεων και των περιουσιακών στοιχείων.

Η έννοια του διαχωρισμού των ανωτέρω τριών λειτουργιών είναι ότι, καθεμιά απ' αυτές, θα είναι υπηρεσιακώς ανεξάρτητη από τις άλλες δύο και θα ασκείται από πρόσωπα που δε θα έχουν καμιά υπηρεσιακή εξάρτηση από τις άλλες, ούτε θα συνδέονται, προκειμένου για «θέσεις – κλειδιά», με στενό προσωπικό ή οικογενειακό δεσμό με πρόσωπα που κατέχουν αντίστοιχες θέσεις στις άλλες δύο λειτουργίες. Περαιτέρω, η οργανωτική δομή κάθε λειτουργίας θα διέπεται από τις βασικές αρχές που παρατίθενται πιο κάτω.

Διευκρινίζεται ότι η εφαρμογή των παραπάνω βασικών αρχών καθώς και εκείνων που αναφέρονται αμέσως κατωτέρω, δε συνεπάγεται αύξηση του προσωπικού. Μόνο ορθή κατανομή (διασταύρωση, διασπορά) των αρμοδιοτήτων του υπηρετούντος προσωπικού απαιτείται και όχι νέες προσλήψεις.

Οι αρμοδιότητες του προσωπικού πρέπει να είναι σαφώς καθορισμένες και σχεδιασμένες κατά τέτοιο τρόπο, ώστε να εφαρμόζεται απόλυτα η βασική αρχή του εσωτερικού ελέγχου, σύμφωνα με την οποία: καμιά διαχειριστική πράξη και λογιστική καταχώριση δεν επιτρέπεται να ολοκληρώνεται από ένα και μόνο υπάλληλο, αλλά η εργασία καθενός πρέπει, απαραίτητα, να είναι συμπληρωματική της εργασίας ενός, τουλάχιστον, άλλου υπαλλήλου και να ελέγχεται από ένα τρίτο υπάλληλο (τον εσωτερικό ελεγκτή ή τον εποπτεύοντα προϊστάμενο). Η αρχή αυτή καταλαμβάνει και τα ανώτατα στελέχη καθώς και τη Διοίκηση (π.χ. ο Διοικητής κάποιου οργανισμού ή ο Πρόεδρος Δ.Σ. ή ο Διευθύνων Σύμβουλος κλπ. της εταιρείας, δεν επιτρέπεται να δικαιούται –από το νόμο ή το καταστατικό ή με απόφαση του Δ.Σ.- να διενεργεί μόνος του διαχειριστικές πράξεις και γενικά να δεσμεύει την εταιρεία με μόνη την υπογραφή του, όπως να αναλαμβάνει χρήματα από τις Τράπεζες, να εκδίδει επιταγές, να αποδέχεται συναλλαγματικές, να πωλεί ακίνητα κλπ.). Επίσης, ο σχεδιασμός πρέπει να είναι τέτοιος ώστε να εφαρμόζεται και η βασική αρχή: ο ταμίας απαγορεύεται να είναι και λογιστής και αντίστροφα. Και η αρχή αυτή καταλαμβάνει και τα ανώτατα στελέχη και τη Διοίκηση καθώς και όλους τους τομείς διαχείρισης (και όχι μόνο τη χρηματική διαχείριση).

Ενδεικτικά αναφέρουμε τα εξής:

1. Οι διαχειριστές υλικών (αποθηκάριοι κλπ.) απαγορεύεται να τηρούν και τους λογαριασμούς των ειδών αυτών (τις λογιστικές καρτέλες –μερίδες –αποθήκης, κατά είδος, ποσότητα και αξία), οι οποίοι πρέπει να τηρούνται στο

Λογιστήριο. Στις αποθήκες μπορούν να τηρούνται μόνο ποσοτικές καρτέλες.

2. Οι διαχειριστές αξιών (γραμματίων εισπρακτέων και πληρωτέων) δεν επιτρέπεται να τηρούν και τους σχετικούς λογαριασμούς, ούτε να εκδίδουν τα σχετικά παραστατικά των λογιστικών εγγραφών, πολύ περισσότερο απαγορεύεται να διενεργούν τις εισπράξεις των συναλλαγματικών εισπρακτέων (γιατί, π.χ. δημιουργείται η ευχέρεια τα εισπραττόμενα να μην αποδίδονται στο Ταμείο και οι συναλλαγματικές να εμφανίζονται ως ανανεωμένες κλπ.).
3. Οι διαχειριστές χρεογράφων (ομολογιών, μετοχών, τραπεζικών ομολογιών κλπ.) απαγορεύεται να τηρούν και τους σχετικούς λογαριασμούς και να εκδίδουν τα σχετικά παραστατικά των εγγραφών, πολύ περισσότερο απαγορεύεται να εισπράττουν τα έσοδα. Πρέπει να τηρείται μητρώο (με τους αύξοντες αριθμούς κλπ.) για τις λαχειοφόρες ομολογίες, το οποίο να είναι θεωρημένο (ώστε να αποκλείεται η δυνατότητα αντικατάστασης της ομολογίας που πληρώθηκε με λαχείο, από μια άλλη, και ιδιοποίησής του ποσού του λαχείου).
4. Εκείνοι που πηγαίνουν στις Τράπεζες και διεκπεραιώνουν τις δόσοληψίες (διαδικασίες εισαγωγών, καταθέσεις επιταγών πελατείας, καταθέσεις ή αναλήψεις χρημάτων κλπ.) απαγορεύεται: 1) να έχουν και την ιδιότητα του ταμία, 2) να κάνουν λογιστικές καταχωρήσεις, 3) να εκδίδουν τα σχετικά παραστατικά των λογιστικών εγγραφών.

5. Εκείνοι που διεκπεραιώνουν τις φορολογικές υποθέσεις (υποβολή των δηλώσεων: εισοδήματος, Φ.Μ.Υ., Φ.Π.Α., χαρτοσήμου κλπ.), μόνο συντάσσουν τις δηλώσεις αυτές και να τις υποβάλλουν επιτρέπεται. Δηλαδή, απαγορεύεται: 1) να παίρνουν χρήματα και να πληρώνουν τους φόρους ή να εισπράττουν τις επιστροφές, 2) να εκδίδουν τα σχετικά παραστατικά των λογιστικών εγγραφών, 3) να τηρούν τους σχετικούς λογαριασμούς.

4.5.2 Λογιστική οργάνωση άρθια –Εφαρμογή του Γενικού Λογιστικού Σχεδίου

Αυτονόητο είναι ότι μόνο με άρθια λογιστική οργάνωση εξασφαλίζεται η σωστή παρακολούθηση της διαχείρισης της περιουσίας της επιχείρησης, των συναλλαγών της κλπ., καθώς και η λήψη σωστών και αξιόπιστων στοιχείων και πληροφοριών.

Με την πλήρη και σωστή εφαρμογή του Γενικού Λογιστικού Σχεδίου επιτυγχάνεται άνετα μια ιδεώδης λογιστική οργάνωση, με όλα τα περαιτέρω αγαθά επακόλουθα.

4.5.3 Ταμιακές πράξεις

Οι αρμοδιότητες του Ταμία πρέπει να είναι σαφώς καθορισμένες. Τονίζεται ότι απαγορεύεται ο Ταμίας –και γενικά το προσωπικό του Ταμείου- να διενεργεί καταχωρίσεις σε οποιουσδήποτε λογαριασμούς, καθώς και να εκδίδει εντάλματα πληρωμής ή γραμμάτια εισπράξεως (το ότι αυτοί οι κανόνες δεν είναι δυνατό να εφαρμοστούν όταν χρησιμοποιούνται σύγχρονα μηχανογραφικά μέσα.

Οι εισπράξεις και οι πληρωμές πρέπει να διενεργούνται από τον Ταμία μόνο βάσει γραμματίων εισπράξεως και ενταλμάτων πληρωμής, στα οποία να επισυνάπτονται τα σχετικά δικαιολογητικά και να ελέγχονται, όλα αυτά, από το πρόσωπο που έχει οριστεί (εσωτερικό ελεγκτή ή προϊστάμενο). Τα παραστατικά αυτά να διαβιβάζονται στον ταμία υπηρεσιακώς και όχι από τους ενδιαφερόμενους τρίτους.

Η έκδοση των γραμματίων εισπράξεως και ενταλμάτων πληρωμής να γίνεται από πρόσωπο (ή πρόσωπα) τελείως άσχετο με τον ταμία και το προσωπικό των λογιστικών καταχωρήσεων.

Να γίνεται ακύρωση των δικαιολογητικών δαπανών από το πρόσωπο που ασκεί τον προληπτικό έλεγχο (εσωτερικό ελεγκτή ή προϊστάμενο) ή, έστω, από εκείνον που εκδίδει τα παραστατικά των εγγραφών (εντάλματα πληρωμής, γραμμάτια εισπράξεως, δελτία συμψηφισμού). Τονίζεται ότι η ακύρωση αυτή δεν επιτρέπεται να γίνεται από τον ταμία. Η ακύρωση μπορεί να γίνεται με τη σφράγιση όλων των δικαιολογητικών με σφραγίδα με την ένδειξη «Συνημμένο στο ένταλμα (ή Δελτίο Συμψηφισμού) και τη συμπλήρωση του αύξοντος αριθμού και της ημερομηνίας.

Ο ταμίας δε θα διεκπεραιώνει τις δοσοληψίες με την Τράπεζα, ούτε θα παραλαμβάνει τα EXTRAITS από αυτές για να τα προσκομίσει στην εταιρεία.

Καθιέρωση του συστήματος διενέργειας των πληρωμών με επιταγές, γιατί είναι το πλέον διασφαλιστικό σύστημα (από διαχειριστικής απόψεως αλλά και από κινδύνους ληστείας). Στον υπάλληλο που αγοράζει τα ένσημα I.K.A., πληρώνει

τους φόρους κλπ., δε θα δίνονται επιταγές σε διαταγή του, αλλά σε διαταγή του υποκαταστήματος της Τράπεζας, με την προσθήκη της ενδείξεως «για την αγορά ενσήμων Ι.Κ.Α.» ή «για την έκδοση τραπεζικής επιταγής σε διαταγή του Δημοσίου Ταμείου» κλπ.

Οι συμφωνίες των λογαριασμών Τραπεζών να γίνονται από πρόσωπο άσχετο από εκείνο που διεκπεραιώνει τις δοσοληψίες με την Τράπεζα.

Να γίνεται διενέργεια αιφνιδιαστικών καταμετρήσεων ταμείου και σύνταξη σχετικού πρακτικού (από κατάλληλα πρόσωπα).

Να μην παραμένουν σημαντικά ποσά μετρητών στο Ταμείο (κίνδυνοι κλοπών κλπ.). Να έχει καθοριστεί το ύψος των μετρητών που μπορεί να παραμένει στο ταμείο και να έχει γίνει σχετική ασφάλεια (σε ασφαλιστική εταιρεία).

Τα παραστατικά (γραμμάτια, εντάλματα και δικαιολογητικά τους) δεν πρέπει να φυλάσσονται στο ταμείο, αλλά στο λογιστήριο ή στην υπηρεσία εσωτερικού ελέγχου, αν υπάρχει.

4.5.4 Μισθοδοσία προσωπικού

Η επαλήθευση των παρουσιών του προσωπικού πρέπει να γίνεται με το συνδυασμό και τη συσχέτιση των εξής στοιχείων:

- Κάρτα ωρολογίου
- Ημερήσια «Σημειώματα παρόντων» προϊσταμένων ή υπαλλήλου του Γραφείου Προσωπικού (ο οποίος παίρνει

παρουσίες στους τόπους εργασίας, αλλά δε θα συντάσσει ο ίδιος τις μισθοδοτικές καταστάσεις).

- Συσχέτιση και με ατομικά δελτία απασχολήσεως (που πρέπει να τηρούνται για την κοστολόγηση, έτσι ώστε να παρακολουθείται συγχρόνως, στο σημείο αυτό, και ο κοστολογικός χειρισμός των αποδοχών).

Η σύνταξη των μισθοδοτικών καταστάσεων πρέπει να γίνεται από πρόσωπο άσχετο από εκείνα που επαληθεύουν τις παρουσίες και πληρώνουν τη μισθοδοσία, ο δε έλεγχός τους πρέπει να γίνεται από τρίτο πρόσωπο.

Τα δικαιολογητικά των μισθοδοτικών καταστάσεων πρέπει να συμπληρώνονται από πρόσωπο άσχετο από εκείνα που τις συντάσσουν ή επαληθεύουν τις παρουσίες ή διενεργούν του έλεγχου ή πληρώνουν.

Η πληρωμή της μισθοδοσίας πρέπει να γίνεται από πρόσωπο ή πρόσωπα, που δεν έχουν καμιά σχέση με όλα τα προηγούμενα.

Το επίδομα αδείας να πληρώνεται με μισθοδοτική κατάσταση και όχι μεμονωμένα με ένταλμα, όταν φεύγει ο καθένας για άδεια, γιατί διασπάται η ενότητα, με συνέπεια η παρακολούθηση και ο έλεγχος να δυσχεραίνονται και να δημιουργούνται ανάλογοι διαχειριστικοί κίνδυνοι.

Αγορές πρώτων και βοηθητικών υλών, υλικών, ανταλλακτικών και εργαλείων - Παραλαβή των αγοραζομένων, εισαγωγή τους στις αποθήκες και εξαγωγή τους για ανάλυση

Ο τρόπος διενέργειας των προμηθειών (αγορών) πρέπει να καθορίζεται αναλυτικά και με τρόπο που να διασφαλίζονται τα συμφέροντα της εταιρείας, δίχως βέβαια περιττές και χρονοβόρες γραφειοκρατικές διαδικασίες. Πρέπει να έχει καταρτιστεί και εγκριθεί από το Δ.Σ., ένας «κανονισμός προμηθειών», στον οποίο να καθορίζονται με σαφήνεια:

- ποια είδη και από ποιας αξίας και άνω να προμηθεύονται με δημόσιο διαγωνισμό και ποια η διαδικασία του.
- ποια είδη και ποιας αξίας θα προμηθεύονται με πρόχειρο διαγωνισμό και ποια η διαδικασία του
- ποια είδη και ποιας αξίας θα προμηθεύονται με λήψη προσφορών ή με απευθείας συμφωνία, με ποια διαδικασία, από ποιους κλπ.

Για τη διαβίβαση των παραγγελιών και τον καθορισμό των τιμών και λοιπών όρων αγοράς πρέπει να μεσολαβούν τουλάχιστον δύο πρόσωπα και να εκδίδεται «Δελτίο παραγγελίας», στο οποίο να περιγράφονται με ακρίβεια τα σχετικά στοιχεία. Να υπάρχει έντυπο «Δελτίο παραγγελίας» με όλες τις σχετικές ενδείξεις, το οποίο να συμπληρώνεται, να υπογράφεται από τους μεσολαβούντες και να ελέγχεται από ένα διευθυντικό στέλεχος.

Τα πρόσωπα που θα ασχολούνται με τις αγορές πρέπει να είναι άσχετα με εκείνα: 1) που παραλαμβάνουν τα αγοραζόμενα, 2) εκδίδουν τα παραστατικά λογιστικοποίησης των αγορών, 3) ενημερώνουν τους οικείους λογαριασμούς, 4) εξοφλούν τους προμηθευτές.

Το δελτίο παραγγελίας να διαβιβάζεται σε εκείνους που έχουν οριστεί για τον ποιοτικό και ποσοτικό έλεγχο των αγοραζόμενων και θα κοινοποιείται και στον αποθηκάριο, για να έχουν υπόψη τους, τα πρόσωπα αυτά, τι πρέπει να παραλάβουν.

Τα αγοραζόμενα πρέπει να παραλαμβάνονται από την επιτροπή παραλαβής αμέσως, δηλαδή την ώρα που προσκομίζονται από τον προμηθευτή. Αν αυτό δεν είναι πάντοτε εφικτό, θα αποθέτονται προσωρινά για παραλαβή, σε κάποιο ειδικό χώρο, μακριά από την αποθήκη και από τους αποθηκάριους (για ευνόητους λόγους). Θα συνοδεύονται από τα σχετικά στοιχεία του προμηθευτή (τιμολόγιο, δελτίο αποστολής). Θα εκδίδεται δελτίο εισαγωγής, πάνω στο οποίο θα βεβαιώνεται, από τους αρμόδιους για την παραλαβή και τον αποθηκάριο, εάν η ποσότητα και η ποιότητα των παραλαμβανομένων συμφωνούν απόλυτα με τη σχετική παραγγελία.

Εξυπακούεται ότι για να επιτευχθεί ικανοποιητική και διασφαλιστική των συμφερόντων της εταιρείας οργάνωση του όλου κυκλώματος της διαχείρισης των αποθεμάτων, απαιτείται να τηρείται κανονική λογιστική αποθήκη, κατ' είδος ποσότητα και αξία, κατά το σύστημα της διαρκούς απογραφής.

Θα διαβιβάζονται στο Λογιστήριο, μετά την παραλαβή, όλα τα σχετικά, δηλαδή: 1) το δελτίο παραγγελίας, 2) το τιμολόγιο του προμηθευτή και τα λοιπά σχετικά του, 3) το δελτίο εισαγωγής μαζί με τα σχετικά της παραλαβής. Θα γίνεται από αρμόδιο υπάλληλο, (άσχετο από την υπηρεσία των αγορών, την αποθήκη, την ενημέρωση των λογαριασμών των

προμηθευτών), έλεγχος και συσχέτιση των δεδομένων όλων αυτών (και επαλήθευση αριθμητικών πράξεων κλπ.).

Στη συνέχεια θα εκδίδεται (από τον αρμόδιο υπάλληλο, ο οποίος πρέπει να είναι άσχετος με τον ταμιά και το προσωπικό των λογιστικών καταχωρήσεων) το παραστατικό εγγραφής (ένταλμα πληρωμής ή δελτίο συμψηφισμού), στο οποίο θα επισυνάπτονται όλα τα σχετικά δικαιολογητικά και αφού διενεργηθεί (προληπτικός) έλεγχος σε όλα αυτά (από τον εσωτερικό ελεγκτή ή τον αρμόδιο Προϊστάμενο), θα επακολουθήσει η καταχώρηση στους οικείους λογαριασμούς.

Η παραπάνω διαδικασία θα ακολουθείται και όταν τα αγοραζόμενα δεν εισάγονται στην αποθήκη, αλλά προωθούνται απευθείας στο εργοστάσιο για βιομηχανοποίηση ή άλλη ανάλωση. Στις περιπτώσεις αυτές, η εισαγωγή στην αποθήκη θα είναι λογιστική, όλες, όμως, οι άλλες διαδικασίες (ποσοτική και ποιοτική παραλαβή κλπ.) θα εφαρμόζονται, γιατί μόνο έτσι διασφαλίζεται η διαχειριστική παρακολούθηση των ειδών αυτών.

Οι εξαγωγές από την αποθήκη για βιομηχανοποίηση ή ανάλωση θα πραγματοποιούνται βάσει: 1) «Έντολών χορηγήσεως υλικών» υπογεγραμμένων από δύο τουλάχιστον πρόσωπα, 2) «δελτίων εξαγωγής» υπογεγραμμένων από τον παραλαμβάνοντα και τον παραδίδοντα αποθηκάριο. Και τα δύο αυτά θα διαβιβάζονται στο λογιστήριο για λογιστικοποίηση.

Αυτονόητο είναι ότι οι φύρες (διακίνησης, βιομηχανοποίησης) θα παρακολουθούνται προσεκτικά, από διευθυντικό στέλεχος της εταιρείας.

Τα παραγόμενα έτοιμα προϊόντα θα εισάγονται στην αποθήκη με βάση:

- ημερήσια «δελτία παραγωγής προϊόντων», που θα εκδίδονται από τα τμήματα παραγωγής και θα υπογράφονται από δύο τουλάχιστον αρμόδια πρόσωπα (της παραγωγής),
- θεωρημένα «δελτία εισαγωγής», που θα εκδίδονται από τον αποθηκάριο και θα υπογράφονται από τον παραλαμβάνοντα (αποθηκάριο) και τον παραδίδοντα. Και τα δύο, ως άνω δελτία –που μπορούν να σχεδιασθούν σε ένα θεωρημένο έντυπο –θα διαβιβάζονται στο λογιστήριο για λογιστικοποίηση.

Οι λογιστικές μερίδες αποθήκης θα τηρούνται στο λογιστήριο. Στην αποθήκη θα τηρούνται ποσοτικές καρτέλες (κατ' είδος και ποσότητα). Τα ποσοτικά δεδομένα των δύο σειρών καρτελών (λογιστηρίου και αποθήκης) θα συμφωνούνται κατά μήνα και θα καταρτίζεται, από τον υπεύθυνο για τη συμφωνία αυτή, σχετικό σημείωμα. Εκτός και αν η αποθήκη τηρείται με μηχανογραφικά μέσα, οπότε τα προηγούμενα διαφοροποιούνται ανάλογα.

Προσοχή στον τρόπο καθορισμού των τιμών με τις οποίες γίνονται οι εξαγωγές (για βιομηχανοποίηση ή άλλη ανάλωση, για πώληση κλπ.).

Πρέπει να γίνονται αιφνιδιαστικές πραγματικές (φυσικές) απογραφές στην αποθήκη, από κατάλληλα πρόσωπα (όχι από τον αποθηκάριο, γιατί αυτός είναι ελεγχόμενος).

4.5.5 Πωλήσεις

Οι τιμές πώλησης πρέπει να είναι καθορισμένες, δηλαδή να υπάρχει εγκεκριμένος (από τη Διοίκηση της εταιρείας) τιμοκατάλογος. Επίσης πρέπει να είναι καθορισμένοι οι όροι χορήγησης εκπτώσεων, καθώς και οι όροι εξόφλησης της αξίας. Γενικά, πρέπει να είναι καθορισμένα τα όρια μέσα στα οποία θα κινούνται οι αρμόδιοι των πωλήσεων, από τους οποίους θα εκδίδονται (για τις παραγγελίες των πελατών) και τα σχετικά δελτία παραγγελίας, τα οποία θα συμπληρώνονται με όλα τα σχετικά στοιχεία.

Με βάση το δελτίο παραγγελίας θα εκδίδεται το (θεωρημένο) τιμολόγιο πώλησης, αντίγραφο του οποίου θα διαβιβάζεται στην αποθήκη για την παράδοση των πωληθέντων (εκτός εάν προηγείται η παράδοση, οπότε εκδίδεται δελτίο αποστολής). Τα τιμολόγια θα εκδίδονται από υπάλληλο ο οποίος δε διαπραγματεύεται τις πωλήσεις με τους πελάτες και δεν ενημερώνει τους προσωπικούς λογαριασμούς τους, ούτε εισπράττει την αξία του τιμολογίου.

Η εξαγωγή από τις αποθήκες θα γίνεται με βάση το τιμολόγιο πώλησης ή το δελτίο αποστολής. Θα εκδίδεται θεωρημένο δελτίο εξαγωγής, το οποίο θα υπογράφεται από τον παραδίδοντα (αποθηκάριο) και τον παραλαμβάνοντα. Στη συνέχεια όλα αυτά τα δικαιολογητικά θα διαβιβάζονται στο λογιστήριο.

Θα συγκεντρώνονται στο λογιστήριο ή την υπηρεσία ελέγχου (αν υπάρχει), όλα τα σχετικά της πώλησης (δελτίο παραγγελίας, τιμολόγιο, δελτίο εξαγωγής κλπ.) και θα ελέγχονται από το αρμόδιο πρόσωπο, άσχετο με: 1) την υπηρεσία πώλησης, 2) την ενημέρωση των λογαριασμών

πελατών, 3) τις εισπράξεις από τους πελάτες και 4) την αποθήκη. Ο έλεγχος θα περιλαμβάνει: 1) συσχετισμό των δεδομένων των παραστατικών, 2) έλεγχο των τιμών πώλησης από τον τιμοκατάλογο, των τυχόν εκπτώσεων κλπ., 3) επαλήθευση όλων των αριθμητικών πράξεων.

Μετά από τον έλεγχο αυτόν θα εκδίδεται το παραστατικό εγγραφής (από τον αρμόδιο υπάλληλο, ο οποίος πρέπει να είναι άσχετος με τον ταμία και το προσωπικό των λογιστικών καταχωρήσεων), δηλαδή θα εκδίδεται γραμμάτιο είσπραξης ή δελτίο συμψηφισμού, στο οποίο θα επισυνάπτονται όλα τα σχετικά δικαιολογητικά και αφού ελεγχθούν όλα αυτά (από τον εσωτερικό ελεγκτή ή τον αρμόδιο προϊστάμενο), θα επακολουθεί η καταχώρηση στους οικείους λογαριασμούς.

Αυτονόητο είναι ότι το παραστατικό εγγραφής θα υπογράφεται τουλάχιστον από τρία πρόσωπα (από αυτόν που το συνέταξε, από εκείνον που διενήργησε τον έλεγχο και τον Προϊστάμενο). Αυτά ισχύουν για όλα τα παραστατικά εγγραφών.

Η είσπραξη της αξίας των πωλουμένων θα γίνεται μόνο από το ταμείο. Εάν πρέπει κάποιος υπάλληλος να επισκέπτεται τους πελάτες για λήψη παραγγελιών και διενέργεια εισπράξεων, αυτός πρέπει να είναι υπάλληλος του ταμείου (όχι πάντως του λογιστηρίου ή της αποθήκης). Ο υπάλληλος αυτός απαγορεύεται να εκδίδει τα παραστατικά απόδοσης των εισπράξεών του ή να ενημερώνει τους λογαριασμούς των πελατών κλπ., οι δε τυχόν παραγγελίες που θα παίρνει θα διεκπεραιώνονται από την υπηρεσία πωλήσεων, δίχως καμιά δική του ανάμιξη.

Τονίζεται ότι οι λογαριασμοί των πελατών πρέπει να τηρούνται στο λογιστήριο και όχι στην υπηρεσία πωλήσεων.

4.5.6 Λογαριασμοί απαιτήσεων και υποχρεώσεων

Πρέπει να γίνεται συμφωνία όλων των υπολοίπων κάθε εξάμηνο.

Πρέπει να παρακολουθείται η εξέλιξη των υπολοίπων (η πορεία ρευστοποίησης των απαιτήσεων, η εξόφληση των υποχρεώσεων), εκτός από τον αρμόδιο ή αρμόδιους υπαλλήλους, και από ένα διευθυντικό στέλεχος (π.χ. τον οικονομικό διευθυντή).

4.5.7 Πάγια περιουσιακά στοιχεία

Πρέπει να ακολουθείται διαδικασία προμήθειας, ανάλογη εκείνης που αφορά τις αγορές πρώτων και βοηθητικών υλών, υλικών, ανταλλακτικών και εργαλείων.

Τήρηση «Κτηματολογίου», θεωρημένου από την οικονομική εφορία, (με όλα τα σχετικά στοιχεία, αναλυτικά), το οποίο θα αποτελεί την τελευταία βαθμίδα λογαριασμών (δηλαδή το αναλυτικό καθολικό των λογαριασμών «Γήπεδα –Οικόπεδα», «Κτίρια» κλπ.). Παράλληλη τήρηση αντίστοιχων φακέλων με τα στοιχεί κυριότητας κάθε ακινήτου.

Τήρηση «Μητρώου μηχανημάτων» (θεωρημένου), με τον τρόπο που προβλέπει το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο.

Τήρηση Μητρώου ή Μητρώων (θεωρημένων), για τα λοιπά Πάγια Περιουσιακά Στοιχεία (μεταφορικά μέσα, έπιπλα και λοιπός εξοπλισμός γραφείων).

Επαλήθευση της ύπαρξης και της κατάστασης που βρίσκονται όλα τα παραπάνω, με πραγματικές και αιφνιδιαστικές απογραφές, τουλάχιστον μια φορά το χρόνο (από κατάλληλα πρόσωπα).

4.5.8 Μηχανογραφική οργάνωση και εσωτερικός έλεγχος

Η συνεχής σταδιακή επέκταση της μηχανοργάνωσης με ηλεκτρονικό υπολογιστή σε όλες τις μεγάλες και τις μικρομεσαίες επιχειρήσεις, καθώς και σε μεγάλο μέρος των μικρών, δημιουργεί νέα προβλήματα για τον εσωτερικό έλεγχο.

Στο χειρόγραφο σύστημα καταχώρησης των λογιστικών εγγραφών και τήρησης των λογιστικών βιβλίων, η διασπορά και διασταύρωση των λογιστικών καθηκόντων, έτσι ώστε οποιαδήποτε λογιστική καταχώρηση να ολοκληρώνεται από δύο τουλάχιστον υπαλλήλους και να ελέγχεται από έναν τρίτο (τον εσωτερικό, ελεγκτή), εξασφαλίζει σε μεγάλο βαθμό την επιχείρηση από λανθασμένες λογιστικές καταχωρήσεις, είτε εκούσιες για τη συγκάλυψη διαχειριστικών ανωμαλιών, είτε ακούσιες. Αυτή, όμως, η εξασφάλιση δεν υπάρχει στη μηχανογραφική καταχώρηση των λογιστικών εγγραφών, γιατί, εδώ, όλα τα δικαιολογητικά στοιχεία των εγγραφών που πηγάζουν από τη δραστηριότητα όλων των τμημάτων της επιχείρησης, συγκεντρώνονται για καταχώρηση και επεξεργασία σ' ένα μόνο τμήμα, οι υπάλληλοι του οποίου

ενημερώνουν όλους τους λογαριασμούς (ένας υπάλληλος μπορεί να καταχωρεί μόνος του ολόκληρο το κύκλωμα των λογιστικών εγγραφών μιας κατηγορίας συναλλαγών, να είναι λογιστής και ταμίας κλπ., όπως, π.χ. ο «Teller» στις Τράπεζες). Για το λόγο αυτό πρέπει να ληφθούν τα εξής βασικά μέτρα:

α. Η υπηρεσία μηχανογράφησης πρέπει να είναι άσχετη και ανεξάρτητη από το λογιστήριο και να στεγάζεται σε ιδιαίτερο χώρο.

β. Οι υπάλληλοι της μηχανογράφησης δεν πρέπει να έχουν καμιά απολύτως σχέση με τις συναλλαγές και τις διαχειρίσεις της επιχείρησης, δηλαδή, οι υπάλληλοι αυτοί θα ασχολούνται αποκλειστικά και μόνο με τις εργασίες του τμήματος μηχανογράφησης).

γ. Όλα τα παραστατικά των συναλλαγών και τις διαχείρισης θα εκδίδονται –ή θα παραλαμβάνονται –και θα ελέγχονται, όπως έχει αναπτυχθεί στα προηγούμενα. Δηλαδή, στην περίπτωση της μηχανοργάνωσης δημιουργούνται νέα θέματα εσωτερικού ελέγχου, τα οποία αρχίζουν από το σημείο της «εισόδου» των στοιχείων (από της παράδοσης των στοιχείων ενημέρωσης των λογαριασμών στην υπηρεσία μηχανογράφησης). Επίσης πρέπει να τονιστεί και το ότι, τα στοιχεία που διαβιβάζονται στην Υπηρεσία Μηχανογράφησης πρέπει να είναι, οπωσδήποτε, σωστά συμπληρωμένα (όχι λάθη στους κωδικούς των λογαριασμών ή στα ποσά τους, όλα δε αυτά να είναι ευανάγνωστα, γιατί διαφορετικά η καταχώρηση θα γίνει σε άλλο λογαριασμό κλπ.).

δ. Η οργάνωση της διεκπεραίωσης της εργασίας στην υπηρεσία μηχανογράφησης (καταμερισμός αρμοδιοτήτων –

διαχωρισμός καθηκόντων κλπ.) πρέπει να γίνεται με βάση τις αρχές του εσωτερικού ελέγχου (αλληλοέλεγχοι, διασταύρωση αρμοδιοτήτων κλπ.) και κυρίως πρέπει οι εξής βασικές εργασίες να ανατίθενται σε διαφορετικά πρόσωπα:

- Ανάλυση συστήματος και προγραμματισμός
- Χειρισμός του Ηλεκτρονικού Υπολογιστή
- Φύλαξη προγραμμάτων και αρχείου εγγραφών
- Επίβλεψη λειτουργίας της Υπηρεσίας Μηχανογράφησης.

Τονίζεται ιδιαίτερα ότι, τα πρόσωπα που διεκπεραιώνουν μία από τις παραπάνω εργασίες, απαγορεύεται απολύτως να επεμβαίνουν στις άλλες (ο αναλυτής και ο προγραμματιστής απαγορεύεται να επεμβαίνουν στο χειρισμό του Η.Υ. καθώς και στα προγράμματα κλπ. του αρχείου, για συγκεκριμένη τροποποίηση, δίχως προηγούμενη ειδική έγκριση του Προϊσταμένου· επίσης οι χειριστές των Υπολογιστών απαγορεύεται να λαβαίνουν μέρος στην κατάρτιση των προγραμμάτων ή στις μεταβολές τους, κλπ.).

ε. Η αξιοπιστία και ορθότητα των επεξεργασμένων δεδομένων και πληροφοριών (λογαριασμών, ισοζυγίων, μισθοδοτικών καταστάσεων κλπ.) του Ηλεκτρονικού Υπολογιστή, εξαρτάται κυρίως από την ορθότητα και την αξιοπιστία των στοιχείων με τα οποία τροφοδοτείται. Αν έχουν ληφθεί όλα τα κατάλληλα μέτρα εσωτερικού ελέγχου και εξασφαλίζονται στοιχεία τροφοδοσίας σωστά, τότε τα δεδομένα του Ηλεκτρονικού Υπολογιστή θα επαληθεύονται από τα αρμόδια τμήματα σε γενικές γραμμές, αλλιώς πρέπει να γίνεται ειδική και λεπτομερειακή, ενδεχομένως επαλήθευση.

Αξίζει να επισημάνουμε ότι όταν ο ελεγκτής αξιολογεί τον Εσωτερικό Έλεγχο μιας επιχείρησης, δεν το κάνει για το σύνολο όλων των λειτουργιών της, αλλά επιλέγει μια από αυτές. Η επιλογή του σταθμίζεται από την εικόνα που διαμόρφωσε κατά τη γενική γνωριμία της επιχείρησης, αλλά και από τις ιδιαιτερότητες στην οργάνωση και λειτουργία της συγκεκριμένης επιχείρησης.

4.6 ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ

Προς καλύτερη κατανόηση όλων των ανωτέρω ακολουθεί ένα παράδειγμα αξιολόγησης του συστήματος εσωτερικού ελέγχου της διαδικασίας των αγορών σε μια επιχείρηση "X".

4.6.1 Στοιχεία επιχείρησης

Η βιομηχανική εταιρεία με την επωνυμία "X" είναι μια ΑΕ που απασχολεί 300 εργαζόμενους. Λειτουργεί από το 1950 και κατασκευάζει διάφορους τύπους αντλιών που χρησιμοποιούνται κυρίως από τις βιομηχανίες παραγωγής και εμπορίας μπίρας και άλλων τροφίμων και ποτών.

Έχει ένα μόνο εργοστάσιο έξω από την Πάτρα, όπου και είναι συγκεντρωμένες όλες της οι δραστηριότητες, εκτός από αυτήν της εμπορίας που βρίσκεται σε γραφεία που διαθέτει μέσα στην Πάτρα.

Ο Γενικός Διευθυντής της εταιρείας κ.Β.Λεράκης έχει κυριότερους συνεργάτες τους παρακάτω:

- Τον κ.Κ.Αυγατίδη, Διευθυντή του εργοστασίου.
- Τον κ.Π.Πωλητίδη, Εμπορικό Διευθυντή και
- Τον κ.Γ.Γραμματίδη, Γενικό Γραμματέα.

Οι υπεύθυνοι των υπηρεσιών κάτω από αυτό το επίπεδο της Γενικής Διεύθυνσης είναι οι παρακάτω: Ο κ.Ρ.Ροϊδης (Πωλήσεις), ο κ.Ζήσης (Έλεγχος Ποιότητας), ο κ.Φ.Φοινικίδης (Υπεύθυνος Αποθήκης), ο κ.Α.Αντωνίου (Υπεύθυνος Αγορών), ο κ.Μ.Μακρής (Προϊστάμενος Λογιστηρίου) και ο

κ.Α.Ρόκκος (Προϊστάμενος της υπηρεσίας Κοστολόγησης-Αναλυτικής Λογιστικής).

Η υπηρεσία Γενικής Λογιστικής έχει τους παρακάτω υπευθύνους: Την κα Α.Λεμονή (Τιμολόγηση Πελατών), τον κ.Φ.Φωτίου (Λογιστική Προμηθευτών), τον κ.Κ.Κωνσταντίνου (Ταμία) και την κα Σ.Συμεωνίδη (Μηχανογράφηση).

Της παραπάνω εταιρείας δίνονται ακόμη:

Περιγραφή της διαδικασίας προμηθειών

- Πίνακας διαχωρισμού εξουσιών

Και ζητείται:

- Να γίνει η αξιολόγηση του Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου όσον αφορά τη διαδικασία Προμηθειών.
- Ειδικότερα να επισημανθούν τα σημεία αδυναμιών του συστήματος, οι πιθανοί κίνδυνοι που ενέχουν αυτές οι αδυναμίες, οι επιπτώσεις τους στους λογαριασμούς και γενικά στην αποτελεσματικότητα της επιχείρησης, όπως και οι προτεινόμενες βελτιώσεις.

4.6.2 Περιγραφική έκθεση της διαδικασίας προμηθειών

Οι εντολές αγοράς ετοιμάζονται σε δύο αντίγραφα από τους Διευθυντές Υπηρεσιών, το ένα στέλνεται στον κ. Α. Αντωνίου για ετοιμάσει την παραγγελία και το άλλο παραμένει στην υπηρεσία. Ο κ. Α. Αντωνίου έχει έναν κατάλογο προμηθευτών που περιέχει: τις τιμές όπως εμφανίζονται στα προηγούμενα τιμολόγια αγοράς, τις προθεσμίες παράδοσης, τους όρους πληρωμής. Σε περίπτωση που η τιμή μονάδας για

ένα είδος είναι μεγαλύτερο από 100.000 δρχ., είναι υποχρεωμένος να ζητήσει προσφορές για επιλέξει προμηθευτή.

Από τον κατάλογο προμηθευτών ή τις προσφορές και την εντολή αγοράς, ο κ. Αντωνίου ετοιμάζει ένα δελτίο παραγγελίας σε 4 αντίγραφα. Το ένα το ταξινομεί με αριθμητική σειρά και τα υπόλοιπα τα στέλνει στον προμηθευτή, στην Υπηρεσία λογιστηρίου (Γενική Λογιστική) και στην Υπηρεσία που έστειλε την εντολή.

Η Υπηρεσία Αποθήκης με την παραλαβή των εμπορευμάτων, ετοιμάζει ένα δελτίο παραλαβής σε 4 αντίγραφα, εκ των οποίων ένα παραμένει στην υπηρεσία, ένα επισυνάπτεται στα εμπορεύματα, ένα στέλνεται στην Υπηρεσία Αγορών και ένα στέλνεται στην Υπηρεσία Λογιστηρίου. Τα εμπορεύματα υφίστανται έναν έλεγχο προτού παραληφθούν από την Αποθήκη. Εάν τα εμπορεύματα δεν είναι ικανοποιητικής ποιότητας, ετοιμάζεται μια μεταφορά μη καταλληλότητας, της οποίας ένα αντίγραφο μένει στην Υπηρεσία Αποθήκης, ένα επισυνάπτεται στα εμπορεύματα και τα άλλα δύο στέλνονται, ένα στην Υπηρεσία Αγορών και ένα στην Υπηρεσία Λογιστηρίου.

Τα υπόλοιπα εμπορεύματα που η ποιότητά τους είναι ικανοποιητική, παραλαμβάνονται από την Αποθήκη και ο υπεύθυνος τα καταγράφει σύμφωνα με το *Δελτίο Παραλαβής* στο βιβλίο διαρκούς απογραφής (βιβλίο αποθήκης).

Τα τιμολόγια αγοράς έρχονται κατευθείαν στον κ. Α. Αντωνίου, μετά από ένα σύντομο έλεγχο τα δίνει στον κ. Φ. Φωτίου (λογιστική προμηθευτών). Ο κ. Φ. Φωτίου έχει την υπευθυνότητα να επαληθεύσει τα τιμολόγια με τα αντίγραφα

των Δελτίων Παραγγελίας και των Δελτίων Παραλαβής, που είναι ταξινομημένα στην Υπηρεσία Λογιστηρίου με αριθμητική σειρά. Οφείλει επίσης να επαληθεύσει ότι όλες οι αριθμητικές πράξεις στο τιμολόγιο είναι σωστές.

Εάν οι τιμές ή οι ποσότητες του τιμολογίου δεν είναι σύμφωνες με την παραγγελία, ο κ. Φ. Φωτίου ξαναστέλνει το τιμολόγιο στον κ. Α. Αντωνίου για αποδοχή. Ο κ. Α. Αντωνίου βάζει μια σφραγίδα στο τιμολόγιο "κατάλληλο για πληρωμή" και το στέλνει στον κ. Φ. Φωτίου.

Ο κ. Φ. Φωτίου κάνει τις καταχωρήσεις όλων των τιμολογίων σύμφωνα με το λογιστικό σχέδιο της επιχείρησης και το αριθμεί με χρονολογική σειρά, γράφει Δε πάνω στο τιμολόγιο το νούμερο του λογαριασμού που το καταχώρησε. Κατόπιν καταχωρεί προσωρινά τα τιμολόγια σε ένα φάκελλο με αλφαβητική σειρά μαζί με τα υπόλοιπα δικαιολογητικά.

Κάθε Παρασκευή ο Φ. Φωτίου παίρνει τα τιμολόγια από το φάκελλο και κάνει ένα σημείωμα με την ολική τους αξία, το οποίο μαζί με τα τιμολόγια δίνει στην κ. Σ. Συμεωνίδου (Υπεύθυνο Μηχανογράφησης).

Η κ. Σ. Συμεωνίδου κάνει τις εγγραφές στους αναλυτικούς λογαριασμούς προμηθευτών και μετά από κάθε εγγραφή ακυρώνει τα δικαιολογητικά (Τιμολόγιο, Δελτίο Παραγγελίας, Δελτίο Παραλαβής) με την ένδειξη "πληρωμένο" και την ημερομηνία της εγγραφής.

Στο τέλος του μήνα η κ. Σ. Συμεωνίδου κάνει ένα Ισοζύγιο των πιστωτικών υπολοίπων των λογαριασμών των προμηθευτών.

Επίσης ετοιμάζει μια κατάσταση πληρωμών και τις αντίστοιχες επιταγές, που παρουσιάζονται για υπογραφή σε δύο πρόσωπα, το ένα είναι ο Γενικός Διευθυντής και το άλλο ένας από τους κ.κ. Αντωνίου, Μακρή, Ρόκο. Οι επιταγές στέλνονται στους προμηθευτές από το Γενικό Γραμματέα κ. Γραμματίδη.

Κάθε εβδομάδα το σημείωμα με τη συνολική αξία των τιμολογίων που ετοιμάζει ο κ.Φ.Φωτίου γίνεται αντικείμενο ημερολογιακής εγγραφής στο τμήμα Γενικής Λογιστικής, από τον κ.Μακρή με χρέωση του λογαριασμού "Αγορές σε εκκρεμότητα" και πίστωση του λογαριασμού "Προμηθευτές".

Εξάλλου μετά την εγγραφή στους αναλυτικούς λογαριασμούς των προμηθευτών από την κ.Συμεωνίδου γίνεται και ανάλυση των αγορών κατά είδος, που χρησιμεύει στον κ.Μακρή για να κάνει την εγγραφή συγκέντρωσης στην Γενική Λογιστική, με χρέωση του λογαριασμού "Αγορές" κατά είδος και πίστωση του λογαριασμού "αγορές σε εκκρεμότητα".

Ο κ.Μακρής κάνει επίσης και την εγγραφή για τις πληρωμές.

ΔΙΑΧΩΡΙΣΜΟΣ ΚΑΘΗΚΟΝΤΩΝ - ΕΛΕΓΧΟΣ

**ΠΙΝΑΚΑΣ ΣΥΝΘΕΣΗΣ ΤΗΣ ΑΞΙΟΛΟΓΗΣΗΣ ΤΟΥ
ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ ΤΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ "Χ"**

ΥΠΗΡΕΣΙΑ ΠΟΥ ΑΦΟΡΑ	ΣΗΜΕΙΑ ΑΔΥΝΑΜΙΩΝ	ΠΙΘΑΝΟΙ ΚΙΝΔΥΝΟΙ (ΕΠΙΠΤΩΣΕΙΣ)	ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟ ΠΡΟΓΡΑΜΜΑΤΟΣ ΕΛΕΓΧΟΥ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ	ΠΡΟΤΕΙΝΟΜΕΝΕΣ ΒΕΛΤΙΩΣΕΙΣ
ΔΙΕΥΘΥΝΤΕΣ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ	Μη προαρίθμηση των εντολών αγοράς (Ε.Α.) Μη ύπαρξη ελάχιστου αποθέματος προσδιορισμένου εκ των προτέρων, ως στοιχείο για να αρχίσει διαδικασία νέας παραγγελίας	Κίνδυνος να ξεχαστεί κάποια Ε.Α. στην Υπηρεσία Αγορών Κίνδυνος διπλής παραγγελίας. Κίνδυνος μη σαφούς διαχωρισμού των χρήσεων	Έλεγχος αποθεμάτων Παρακολούθηση φυσικής απογραφής. Έλεγχος διαχωρισμού χρήσεως αγορών και αποθεμάτων (cutt off)	Προαρίθμηση των Ε.Α. και επαλήθευση της αριθμητικής τους συνέχειας από την Υπηρεσία αγορών. Υπαρξη διαρκούς απογραφής όπου φαίνεται το ελάχιστο απόθεμα, όπως και οι παραγγελίες που έχουν δοθεί και δεν έχει γίνει ακόμα παραλαβή και σημειώνεται η προβλεπόμενη ημερομηνία παραλαβής
ΥΠΗΡΕΣΙΑ ΑΓΟΡΩΝ	Μη προαρίθμηση ΤΩΝ Δελτίων Παραγγελίας (Δ.Π.) Ο κατάλογος Προμηθευτών δεν ενημερώνεται συστηματικά Μη αποστολές Δ.Π. στην Υπηρεσία Αποθήκης Μη ταξινόμηση της Εντολής Αγοράς	Κίνδυνος να παραγγελθεί το ίδιο είδος 2 φορές ή να μη γίνει καθόλου παραγγελία Κίνδυνος ύπαρξης υψηλότερων τιμών χωρίς αντίστοιχη ύπαρξη ρευστότητας. Κίνδυνος να παραληφθούν υλικά που δεν έχουν παραγγελθεί Ανικανότητα συσχέτισμού Δελτίου Παραγγελίας και Δελτίου Παραλαβής.	Έλεγχος για την ακρίβεια του υπολοίπου των αποθεμάτων και του λογαριασμού Προμηθευτών. Συγκριτικοί έλεγχοι	Αποστολή των Δελτίων Παραγγελίας στην Υπηρεσία Αποθήκης

ΔΙΑΧΩΡΙΣΜΟΣ ΚΑΘΗΚΟΝΤΩΝ - ΕΛΕΓΧΟΣ

<p>ΥΠΗΡΕΣΙΑ ΑΠΟΘΗΚΗΣ</p>	<p>Ο Υπεύθυνος Αποθήκης συντάσσει τα δικαιολογητικά Παραλαβής και τηρεί και την Διαρκή Απογραφή.</p>	<p>Συγκέντρωση εξουσιών, κίνδυνος παραποίησης στοιχείων και Φυσικής Απογραφής.</p>	<p>Παρακολούθηση Φυσικής Απογραφής, Συγκριτικός έλεγχος Προσδιορισμού και τελικών Αποθεμάτων</p>	<p>Διαχωρισμός των εξουσιών.</p>
	<p>Ουδέν ίχνος των ελέγχων πάνω στα Δελτία Παραλαβής.</p> <p>Έλλειψη διαδικασίας για τις μερικές παραλαβές.</p>	<p>Μη ύπαρξη στοιχείων σε περίπτωση προβλήματος.</p> <p>Προβλήματα στην παραγωγική διαδικασία.</p> <p>Άγνοια προβλημάτων με τους προμηθευτές</p>	<p>Όπως και το προηγούμενο.</p> <p>Όπως και το προηγούμενο.</p> <p>Συγκριτικός έλεγχος για το λογαριασμό Προμηθευτών</p>	<p>Τοποθέτηση σφραγίδα ή υπογραφής μετά τον έλεγχο στα Δελτία Παραλαβής.</p> <p>Υπαρξη σχετικής διαδικασίας</p>
<p>ΥΠΗΡΕΣΙΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΩΝ</p>	<p>Μη ύπαρξη πάνω στο τιμολόγιο ημερομηνίας άφιξης του.</p> <p>Μη ύπαρξη διαδικασίας σε περίπτωση ασυμφωνίας τιμών Τιμολογίου και Παραγγελίας.</p> <p>Μη ύπαρξη αριθμητικής επαλήθευσης του Τιμολογίου</p>	<p>Κίνδυνος παραβίασης του χρόνου πίστωσης από τους προμηθευτές.</p> <p>Κίνδυνος δημιουργίας υψηλότερης υποχρέωσης προς τους προμηθευτές</p>	<p>Εξονυχιστικός έλεγχος των λογαριασμών Προμηθευτών.</p> <p>Συγκριτικοί έλεγχοι για τον προσδιορισμό του πιστωτικού υπολοίπου των Προμηθευτών</p>	<p>Υπαρξη αντίστοιχων διαδικασιών</p>

ΔΙΑΧΩΡΙΣΜΟΣ ΚΑΘΗΚΟΝΤΩΝ - ΕΛΕΓΧΟΣ

<p>ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ ΠΛΗΡΩΜΩΝ</p>	<p>Ο υπεύθυνος αγορών Αντωνίου, εντέλει πληρωμή και έχει και δικαίωμα υπογραφής επιταγής</p>	<p>Κίνδυνος υπεξαίρεσης, συγκέντρωση εξουσιών.</p>	<p>Έλεγχος λογαριασμών Τραπεζών και Προμηθευτών. Συγκριτικός έλεγχος για το υπόλοιπο του</p>	<p>Διαχωρισμός εξουσιών.</p>
	<p>Το πρωτότυπο Τιμολόγιο δεν επισυνάπτεται στην επιταγή κατά την υπογραφή της.</p> <p>Αποδοχή του Τιμολογίου από τον υπεύθυνο αγορών, που το δίνει στη Λογιστική Προμηθευτών.</p> <p>Μη ύπαρξη παρακολούθησης των προκαταβολών σε Προμηθευτές</p>	<p>Κίνδυνος υπεξαίρεσης, πληρωμές μη υπαρκτών αγορών</p> <p>Μη πληροφόρηση του Προϊσταμένου Λογιστηρίου απ' ευθείας.</p> <p>Κίνδυνος πληρωμής σε Προμηθευτές μεγαλύτερων ποσών από το κανονικό.</p>	<p>λογαριασμού Προμηθευτών</p> <p>Έλεγχος λογαριασμών Προμηθευτών. Σύγκριση λογαριασμών Αποθεμάτων, Αγορών, Προμηθευτών.</p> <p>Όπως και το προηγούμενο.</p>	<p>Υπαρξη σχετικής διαδικασίας</p> <p>Τα τιμολόγια να παραλαμβάνονται από τον υπεύθυνο του Λογιστηρίου.</p> <p>Υπαρξη σχετικής διαδικασίας.</p>
<p>ΥΠΗΡΕΣΙΑ ΜΗΧΑΝΟΓΡΑΦΗΣΗΣ</p>	<p>Η υπεύθυνη κ. Συμεωνίδου ετοιμάζει τις επιταγές και τη λίστα των επιταγών για τη λογιστική εγγραφή.</p>	<p>Συγκέντρωση εξουσιών. Κίνδυνος υπεξαίρεσεων.</p>	<p>Έλεγχος λογαριασμών Τραπεζών σε σύγκριση με τους λογαριασμούς Προμηθευτών.</p>	<p>Διαχωρισμός εξουσιών</p>

Ε΄ ΜΕΡΟΣ

5. ΓΕΝΙΚΕΣ ΑΠΟΨΕΙΣ - ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

5.1 Ο διαχωρισμός καθηκόντων και ο έλεγχος ως εργαλεία της Διοίκησης

Προσπαθήσαμε λοιπόν στα προηγούμενα κεφάλαια να αναζητήσουμε το πόσο επηρεάζει η σχέση μεταξύ του διαχωρισμού καθηκόντων και του ελέγχου τόσο του Διοικητικού όσο και του Λογιστικού προκειμένου να εξασφαλιστούν οι στόχοι που έχει θέσει η διοίκηση της επιχείρησης.

Στο κεφάλαιο αυτό θα εξετάσουμε την περίπτωση κατά την οποία οι στόχοι που έχουν τεθεί απ' την επιχείρηση είτε δεν επιτυγχάνονται είτε επιτυγχάνονται ατελώς, αναζητώντας ταυτόχρονα και το ρόλο του ελέγχου στη νέα επιλογή διαχωρισμού καθηκόντων από τη διοίκηση. Δηλαδή αν ο ήδη υπάρχων διαχωρισμός καθηκόντων δεν προσφέρει τα προσδοκώμενα αποτελέσματα και παρουσιάζονται ανωμαλίες στη λειτουργία της επιχείρησης πώς θα πρέπει η επιχείρηση να αναδιοργανώσει τις επιμέρους λειτουργίες της τοποθετώντας στις αντίστοιχες θέσεις τους κατάλληλους ανθρώπους και ποιος είναι ο ρόλος που διαδραματίζει ο έλεγχος στη νέα αυτή επιλογή της στρατηγικής της διοίκησης.

Όπως αναλύσαμε ενδελεχώς στα προηγούμενα κεφάλαια, ο έλεγχος είναι το μέσο με το οποίο εξακριβώνονται τυχόν λάθη ή παραλήψεις, ανωμαλίες και δυσλειτουργίες σε διάφορα επίπεδα της οργανωτικής δομής της επιχείρησης.

Ο έλεγχος είναι επίσης σε θέση να εξακριβώσει κατά πόσο οι διάφορες αυτές δυσλειτουργίες στο εσωτερικό της επιχείρησης προήλθαν από αμέλεια, κακή οργάνωση, μη επαρκή εκπαίδευση των εργαζομένων, ασυνεννοησία μεταξύ των διαφόρων τμημάτων της επιχείρησης ή ακόμα από ασυνειδησία ή και δόλο των υπευθύνων.

Είναι λοιπόν ο έλεγχος, τόσο ο εξωτερικός όσο και ο εσωτερικός, ένα εργαλείο στα χέρια της διοίκησης το οποίο εντοπίζει τα «κακώς κείμενα» και προειδοποιεί για επικείμενες δυσάρεστες καταστάσεις όσον αφορά την οικονομική πορεία της επιχείρησης σε σχέση με τη γενικότερη πορεία του κλάδου στον οποίο ανήκει.

Έμμεσα λοιπόν ο έλεγχος, εφόσον εντοπίζει τις δυσλειτουργίες και τις αιτίες που τις προκαλούν, επιτελεί και συμβουλευτικό έργο στη διοίκηση της επιχείρησης προτείνοντάς της τρόπους παρέμβασης καθώς και τα σημεία στα οποία πρέπει να επικεντρώσει το ενδιαφέρον της.

Παράλληλα πιστοποιεί την άρτια και εύρυθμη λειτουργία συγκεκριμένων τμημάτων της επιχείρησης, υποδεικνύοντας κατ' αυτόν τον τρόπο στη διοίκηση να μην προβεί σε διορθωτικές κινήσεις όσον αφορά τα τμήματα αυτά.

5.2 Ο έλεγχος (διοικητικός – λογιστικός) ως σύμβουλος της επιχείρησης

Ο έλεγχος, που διενεργείται από τους ελεγκτές και στη χώρα μας συγκεκριμένα από τους Ορκωτούς Λογιστές, σύμφωνα και με τα διεθνώς κρατούντα, διαδραματίζει ρόλο συμβούλου της επιχείρησης.

Η άρτια επιστημονική κατάρτιση και η εξειδικευμένη και πολύπλευρη πείρα των Ορκωτών Λογιστών προσφέρονται με προθυμία στις επιχειρήσεις και έτσι επιλύονται τα ιδιόμορφα θέματα και επιτυγχάνεται η σωστή, από όλες τις απόψεις, κατάρτιση των ετήσιων οικονομικών καταστάσεων. Δια δε της υποβαλλόμενης σχετικής εκθέσεως, μετά το πέρας του ελέγχου, στο Διοικητικό Συμβούλιο της εταιρείας, πληροφορείται η διοίκηση τις τυχόν υφιστάμενες αδυναμίες και ελλείψεις στο σύστημα του εσωτερικού ελέγχου, τις ενδεχόμενες παραλείψεις ή τις ανεπάρκειες και ελλείψεις στα διάφορα δικαιολογητικά της διαχείρισης, τα διαπιστωθέντα λογιστικά σφάλματα κλπ., με αποτέλεσμα να υποβοηθείται ουσιαστικά η Διοίκηση της εταιρείας στην εκτέλεση του σοβαρότατου έργου της.

Σημειώνεται ότι η Διοίκηση της εταιρείας βοηθείται και από το ότι, η ύπαρξη και μόνο ουσιαστικού ελέγχου, από πρόσωπα ειδικής πείρας και τελείως ξένα προς το προσωπικό της επιχείρησης, καθιστά όλους τους υπαλλήλους πολύ προσεκτικούς κατά την εκτέλεση της εργασίας τους, γιατί γνωρίζουν ότι οι παραλείψεις και τα σφάλματά τους θα εντοπιστούν πιθανότατα από τον έλεγχο και θα γνωστοποιηθούν στη Διοίκηση ή τη Γενική Συνέλευση, ανάλογα.

Από τα παραπάνω γίνεται εύκολα αντιληπτό ότι ο έλεγχος είναι ένα εξαιρετικά πολύτιμο βοήθημα για τη διοίκηση της επιχείρησης. Θα μπορούσαμε να πούμε ότι είναι ο ιδιαίτερος της σύμβουλος ο οποίος τη χειραγωγεί και της ανοίγει ορίζοντες για ανοδική οικονομική πορεία καθώς και εύρυθμη λειτουργία της επιχείρησης.

Ο έλεγχος λοιπόν και η διοίκηση της επιχείρησης είναι δύο ισχυροί σύμμαχοι. Ο έλεγχος εντοπίζει λάθη, προβλέπει και προτείνει λύσεις· απ' εκεί και πέρα το λόγο έχει η διοίκηση που πρέπει να προβεί στις συγκεκριμένες κινήσεις.

Το πρώτο μέσο που θα πρέπει να χρησιμοποιήσει η τελευταία για την αντιστροφή της αρνητικής εικόνας και της εξυγίανσης της επιχείρησης είναι ο διαχωρισμός καθηκόντων. Τα ιδιαίτερα ενδιαφέροντα, οι κλίσεις και οι ικανότητες του κάθε εργαζόμενου θα αξιολογηθούν, θα ληφθεί υπόψη η προηγούμενη πορεία του κάθε στελέχους στο εργασιακό περιβάλλον, πιθανές συστάσεις ή και αρνητικά σχόλια από προϊσταμένους και συναδέλφους ενώ με τη βοήθεια του ελέγχου η διοίκηση θα κρίνει τη σημαντικότητα του κάθε τομέα της καθώς και την ποιότητα του ανθρώπινου δυναμικού που χρειάζεται για να τον επανδρώσει.

Με τις υποδείξεις λοιπόν του ελέγχου, θα προχωρήσει σε ένα νέο σχεδιασμό διαχωρισμού καθηκόντων ο οποίος θα είναι κατάλληλος γι' αυτήν με βάση τις ανάγκες της αλλά και το ήδη υπάρχον εργατικό δυναμικό.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

1. ΘΕΟΔΩΡΑ ΠΑΠΑΔΑΤΟΥ, "Εσωτερικός και εξωτερικός έλεγχος Ανωνύμων Εταιρειών", Έκδοσεις Σάκκουλα 2001.
2. ΘΕΟΔΩΡΑ ΠΑΠΑΔΑΤΟΥ, "Εσωτερικός και εξωτερικός έλεγχος Ανωνύμων Εταιρειών-εφαρμογές, πρακτικά θέματα", Εκδόσεις Σάκκουλα 2001.
3. ΘΕΟΔΩΡΟΣ ΓΡΗΓΟΡΑΚΟΣ, "Γενικές αρχές Ελεγκτικής", Αθήνα 1979.
4. ΚΩΝΣΤΑΝΤΙΝΟΣ ΚΑΝΤΖΟΣ, "Ελεγκτική", Εκδόσεις Σταμούλη 1995.
5. ΘΕΟΔΩΡΑ ΠΑΠΑΔΑΤΟΥ, "Ελεγκτική", Εκδόσεις ΤΕΙ ΠΑΤΡΑΣ 1998.
6. ΠΕΡΙΚΛΗΣ ΚΑΡΑΝΑΣΙΟΣ, "Αρχές Διοίκησης Επιχειρήσεων", Εκδόσεις Κ.Ντούζγος & ΣΙΑ ΟΕ 1994.
7. ΠΕΤΡΟΣ ΚΙΟΧΟΣ - ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΠΑΠΑΝΙΚΟΛΑΟΥ, "Προγραμματισμός Δράσεως Επιχειρήσεων, Εκδόσεις Σταμούλη 1988.
8. ΝΑΝΣΥ ΠΑΠΑΛΕΞΑΝΔΡΗ - ΔΗΜΗΤΡΗΣ ΜΠΟΥΡΑΝΤΑΣ, "Αποτελεσματική Διοίκηση Ανθρωπίνων Πόρων", Εκδόσεις ΑΣΟΕΕ 2002.
9. ΣΠΥΡΟΣ ΖΕΥΓΑΡΙΔΗΣ - ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΣΤΑΜΑΤΙΑΔΗΣ, "Διοίκηση και Εποπτεία Προσωπικού", Εκδόσεις INTERBOOKS 1997.

