

**ΑΝΩΤΑΤΟ ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΟ ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΟ ΙΔΡΥΜΑ
ΠΑΤΡΑΣ
ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ
ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ**

**ΔΙΠΛΩΜΑΤΙΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ ΓΙΑ ΤΗΝ ΑΠΟΚΤΗΣΗ ΠΤΥΧΙΟΥ ΜΕ
ΘΕΜΑ:**

«Η Σχέση Προγραμματισμού και Ελέγχου στις Επιχειρήσεις»

Εισηγητής Εργασίας
Αριστείδης Γιακουμάτος

Ομάδα Εκπόνησης της Εργασίας
Σπουδάστρια: Νικολέτα Δεκαίσαρη
Σπουδαστής: Βασίλειος Παπασταθόπουλος
Σπουδαστής: Λεωνίδας Καπρέλης

Πάτρα, Οκτώβριος 2007

Ευχαριστίες

Ευχαριστούμε θερμώς τον Εισηγητή της παρούσας εργασίας κ. Αριστείδη Γιακουμάτο για την υποστήριξη και καθοδήγηση που μας παρείχε κατά την διάρκεια εκπόνησης της πτυχιακής μας εργασίας.

Πρώτη Εισαγωγή

Η παρούσα διπλωματική εργασία αναλήφθηκε από την Ομάδα Σπουδαστών που αναφέρεται στο εξώφυλλο στο πλαίσιο της συμβατικής υποχρέωσης των σπουδαστών για την λήψη του Πτυχίου τους.

Το θέμα της Διπλωματικής Εργασίας, όπως θα αναλυθεί διεξοδικά επόμενα, αναφέρεται στις σχέσεις που προκύπτουν κατά την επιχειρηματική διαδικασία μεταξύ του Προγραμματισμού της Επιχειρηματικής Δράσης γενικά (με ανάλυση των επί μέρους φάσεων και σταδίων του Προγραμματισμού) και των διαδικασιών του Ελέγχου που λαμβάνουν χώρα σε έναν οικονομικό οργανισμό.

Κατά γενική ομολογία, ο επιχειρηματικός προγραμματισμός αφενός και αφετέρου η εφαρμογή θεσμοθετημένου συστήματος ελέγχου απαραίτητα πρέπει να πλαισιώνουν κάθε φορέα, επιχειρηματικού και ευρύτερα οικονομικού χαρακτήρα.

Οι Ελληνικές επιχειρήσεις έχουν πλέον αντιληφθεί την χρησιμότητα της εφαρμογής των αρχών του προγραμματισμού σε αρκετά προχωρημένο στάδιο στις χαρακτηριζόμενες ως μεσαίες και πλέον επιχειρήσεις. Στις μικρές και πολύ μικρές επιχειρήσεις τόσο ο προγραμματισμός όσο και ο οργανωμένος έλεγχος βρίσκονται σε εμβρυακή κατάσταση οργάνωσης.

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

ΠΡΩΤΗ ΕΙΣΑΓΩΓΗ.....	2
ΕΙΣΑΓΩΓΗ.....	6

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΠΡΩΤΟ

ΠΡΟΓΡΑΜΜΑΤΙΣΜΟΣ

1.1 ΠΡΟΓΡΑΜΜΑΤΙΣΜΟΣ – ΟΡΙΣΜΟΙ.....	7
1.2 ΣΤΑΔΙΑ ΣΤΡΑΤΗΓΙΚΟΥ ΠΡΟΓΡΑΜΜΑΤΙΣΜΟΥ.....	9
1.2.1 ΔΙΑΓΝΩΣΗ ΚΑΙ ΑΝΑΛΥΣΗ ΤΟΥ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ ΠΕΡΙΒΑΛΛΟΝΤΟΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ.....	10
1.2.2 ΑΝΑΛΥΣΗ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΠΕΡΙΒΑΛΛΟΝΤΟΣ.....	11
1.2.3 ΟΡΙΣΜΟΣ ΑΠΟΣΤΟΛΗΣ ΤΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ.....	13
1.2.4 ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΤΩΝ ΣΤΟΧΩΝ ΤΗΣ ΕΤΑΙΡΕΙΑΣ.....	13
1.2.5 ΑΝΑΠΤΥΞΗ ΚΑΙ ΑΞΙΟΛΟΓΗΣΗ ΕΝΑΛΛΑΚΤΙΚΩΝ ΣΤΡΑΤΗΓΙΚΩΝ....	14
1.2.6 ΕΠΙΛΟΓΗ ΚΑΙ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΣΤΡΑΤΗΓΙΚΗΣ.....	15
1.2.7 ΑΞΙΟΛΟΓΗΣΗ ΚΑΙ ΕΛΕΓΧΟΣ ΤΗΣ ΕΠΙΛΕΓΕΙΣΑΣ ΣΤΡΑΤΗΓΙΚΗΣ.....	15
1.3 ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ ΚΑΙ ΚΡΙΤΗΡΙΑ ΠΡΟΓΡΑΜΜΑΤΙΣΜΟΥ.....	15
1.4 ΣΗΜΑΣΙΑ ΤΟΥ ΠΡΟΓΡΑΜΜΑΤΙΣΜΟΥ.....	17
1.5 Η ΣΧΕΣΗ ΤΟΥ ΠΡΟΓΡΑΜΜΑΤΙΣΜΟΥ ΜΕ ΤΗ ΣΥΓΧΡΟΝΗ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΚΗ.....	18
1.5.1 ΕΞΟΠΛΙΣΜΟΣ ΚΑΙ ΛΟΓΙΣΜΙΚΟ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΑΚΟΥ ΣΥΣΤΗΜΑΤΟΣ..	19
1.5.2 ΔΥΝΑΤΟΤΗΤΕΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΑΚΟΥ ΣΥΣΤΗΜΑΤΟΣ.....	21
1.6 ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΕΣ ΚΑΙ ΤΕΧΝΙΚΕΣ ΠΑΡΑΚΟΛΟΥΘΗΣΗΣ, ΑΞΙΟΛΟΓΗΣΗΣ ΚΑΙ ΑΝΑΘΕΩΡΗΣΗΣ ΣΤΟΧΩΝ ΚΑΙ ΠΡΟΓΡΑΜΜΑΤΙΣΜΟΥ.....	29

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΔΕΥΤΕΡΟ

ΕΛΕΓΧΟΣ

2.1 ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΤΗΣ ΕΝΝΟΙΑΣ ΤΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ.....	32
2.2 ΕΙΔΗ ΕΛΕΓΧΟΥ.....	33
2.2.1 ΕΛΕΓΧΟΣ ΤΗΣ ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΗΣ.....	33
2.2.2 ΕΛΕΓΧΟΣ ΤΟΥ ΦΥΣΙΚΟΥ ΠΕΡΙΒΑΛΛΟΝΤΟΣ.....	45
2.2.3 ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΣ - ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ.....	51
2.3 ΝΟΜΙΚΟ ΠΛΑΙΣΙΟ ΤΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ.....	60
2.4 ΔΙΑΣΦΑΛΙΣΗ ΤΗΣ ΠΟΙΟΤΗΤΑΣ ΣΤΟΝ ΕΛΕΓΧΟ.....	76

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΤΡΙΤΟ

ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ ΕΚΤΙΜΗΣΗΣ ΚΑΙ ΕΛΕΓΧΟΥ ΤΟΥ ΣΤΡΑΤΗΓΙΚΟΥ

ΠΡΟΓΡΑΜΜΑΤΙΣΜΟΥ

3.1 ΓΕΝΙΚΑ.....	82
3.2 Η ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ ΕΚΤΙΜΗΣΗΣ ΚΑΙ ΕΛΕΓΧΟΥ ΤΟΥ ΣΤΡΑΤΗΓΙΚΟΥ ΠΡΟΓΡΑΜΜΑΤΙΣΜΟΥ.....	83
3.3 ΑΝΑΠΤΥΞΗ ΚΡΙΤΗΡΙΩΝ ΕΚΤΙΜΗΣΗΣ ΤΗΣ ΑΠΟΔΟΣΗΣ ΤΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ.....	85
3.3.1 ΓΕΝΙΚΑ.....	85
3.3.2 ΠΟΙΟΤΙΚΟΙ ΠΑΡΑΓΟΝΤΕΣ.....	86
3.3.3 ΠΟΣΟΤΙΚΑ ΚΡΙΤΗΡΙΑ ΤΗΣ ΕΚΤΙΜΗΣΗΣ.....	91
3.3.4 ΕΙΔΙΚΟΙ ΣΤΡΑΤΗΓΙΚΟΙ ΠΑΡΑΓΟΝΤΕΣ ΠΟΥ ΕΠΙΔΡΟΥΝ ΣΤΗΝ ΕΠΙΤΥΧΙΑ ΤΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ.....	93

3.4 ΕΚΤΙΜΗΣΗ ΑΠΟΔΟΣΗΣ.....	96
3.5 ΜΕΘΟΔΟΙ ΚΑΙ ΣΥΣΤΗΜΑΤΑ ΕΛΕΓΧΟΥ.....	97
3.5.1 ΠΡΟΫΠΟΛΟΓΙΣΜΟΙ (BUDGETS).....	97
3.5.2 ΔΙΟΙΚΗΣΗ ΒΑΣΕΙ ΣΤΟΧΩΝ (MANAGEMENT BY OBJECTIVES).....	99
3.6 ΣΥΣΤΗΜΑ ΠΛΗΡΟΦΟΡΗΣΗΣ ΤΗΣ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ (MANAGEMENT INFORMATION SYSTEM M.I.S).....	99
3.7 ΑΠΟΚΛΙΣΕΙΣ ΑΠΟ ΤΟΝ ΣΤΡΑΤΗΓΙΚΟ ΠΡΟΓΡΑΜΜΑΤΙΣΜΟ.....	100
3.7.1 ΑΠΟΚΛΙΣΗ ΔΑΠΑΝΗΣ – ΑΠΟΚΛΙΣΗ ΕΡΓΟΥ.....	102
3.7.2 Ο ΧΑΡΑΚΤΗΡΑΣ ΤΗΣ ΑΠΟΚΛΙΣΗΣ (ΘΕΤΙΚΗ – ΑΡΝΗΤΙΚΗ).....	103
3.7.3 ΟΙ ΑΙΤΙΕΣ ΤΩΝ ΑΠΟΚΛΙΣΕΩΝ.....	105

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΤΕΤΑΡΤΟ

<u>ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ</u>	107
---------------------------	-----

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ	112
---------------------------	-----

Εισαγωγή

Το θέμα της παρούσας εργασίας, στο οποίο θα γίνει διαπραγμάτευση επόμενα, αναφέρεται ευρύτερα στον εντοπισμό και προσέγγιση της σχέσης μεταξύ του Προγραμματισμού και του Ελέγχου. Είναι άπειρες οι αναφορές στην ανάλυση του προγραμματισμού, σε συγγραφικό, διδακτικό και πρακτικά επιχειρησιακό επίπεδο. Πολλές επίσης είναι και οι αναφορές (ως προς τα προηγούμενα και πάλι επίπεδα) όσον αφορά και τις Ελεγκτικές διαδικασίες. Συνεπεία λοιπόν της σημασίας και της βαρύτητας που επιδεικνύεται από όλους στον Προγραμματισμό και στον Έλεγχο καθίσταται επιτακτική η ανάλυση πρωταρχικά και ξέχωρα των δύο παραπάνω θεμελιακών εννοιών και εν συνεχεία να εντοπιστεί και να αναδειχθεί η σχέση μεταξύ τους.

Στο πρώτο μέρος θα παρουσιαστεί η έννοια του Προγραμματισμού, οι διακρίσεις του, οι φορείς και οι δέκτες της προγραμματικής διαδικασίας, η εφαρμογή του στις λειτουργίες της οικονομικής μονάδας, τα σύγχρονα τεχνολογικά εργαλεία που μπορούν να τον πλαισιώσουν και να τον υποστηρίξουν και όλα τα παραπάνω ανεπτυγμένα με γνώμονα την διασύνδεση που θα επιτευχθεί στο τρίτο μέρος της παρούσης.

Το δεύτερο μέρος αναφέρεται στην και νομοθετικά ορισμένη διαδικασία για ορισμένες κατηγορίες επιχειρήσεων, αυτήν του Ελέγχου. Η αναφορά σε αυτήν την επιστημονική μέθοδο προσδιορισμού των τυχόν ευαίσθητων σημείων των οικονομικών οργανισμών θα είναι τόση ώστε εν συνδυασμό με την αναφορά στον Προγραμματισμό να προσεγγιστεί στο τρίτο και τελευταίο μέρος η σχέση των δύο θεμελιακών εταιρικών και ευρύτερα οικονομικών εννοιών.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΠΡΩΤΟ

ΠΡΟΓΡΑΜΜΑΤΙΣΜΟΣ

1.1 Προγραμματισμός - Ορισμοί

Όλες οι επιχειρήσεις και οι οικονομικού ενδιαφέροντος οργανισμοί γενικότερα, εφόσον επιθυμούν την επίτευξη ορισμένου επιχειρηματικού σκοπού τότε, προκειμένου αυτός να καταστεί εφικτός οφείλουν να ενσωματώσουν στην επιχειρηματική φιλοσοφία τους, την έννοια, την πολιτική και τον σκοπό του προγραμματισμού.

Σε γενικές γραμμές και σαν εισαγωγική ερμηνεία της έννοιας του επιχειρηματικού προγραμματισμού μπορούμε να ορίσουμε ότι : νοείται ως ο συγκεκριμένος τρόπος που επιλέγει οποιοσδήποτε επιχειρηματικός και μη οργανισμός χρησιμοποιώντας και αξιοποιώντας όλες τις δόκιμες σχετικές πρακτικές που προσφέρει η επιστήμη της οργάνωσης και διοίκησης επιχειρήσεων και μη κερδοσκοπικών οργανισμών, προκειμένου να ορίσει στόχους προς επίτευξη σε ορισμένο χρονικό διάστημα.

Κατά μία άλλη, πλέον δόκιμη και οικονομική έννοια είναι η διαδικασία ή το σύνολο των ενεργειών μέσω των οποίων καθορίζονται οι στόχοι της οργάνωσης, προβλέπεται η μελλοντική εξέλιξη των μεταβλητών του εσωτερικού και εξωτερικού περιβάλλοντος και προσδιορίζονται οι τρόποι οι ενέργειες και τα μέσα με τα οποία θα επιτευχθούν οι στόχοι στο συγκεκριμένο περιβάλλον.

Σε κάθε περίπτωση τελικός σκοπός είναι η επίτευξη του αρχικά ορισθέντος σκοπού και η βελτιστοποίηση της αποτελεσματικότητας του οργανισμού.

Από την προηγούμενη συνοπτική αναφορά στον προγραμματισμό, προκύπτει ότι στους προσδιοριστικούς παράγοντες της έννοιας είναι:

- Ø τα πεδία – τομείς που θα εφαρμοστεί η προγραμματική διαδικασία
- Ø η κατηγοριοποίηση του προγραμματισμού ανά δράση ή τμήμα
- Ø ο προγραμματισμένος στόχος ανά δράση – τμήμα
- Ø ο ορισμένος χρόνος για την επίτευξη των προγραμματισμένων στόχων
- Ø η μέτρηση της απόδοσης των στόχων που προγραμματίστηκαν
- Ø οι τυχόν διορθωτικές ενέργειες κατά την φάση υλοποίησης του προγραμματισμού
- Ø ο τελικός έλεγχος και η χάραξη νέας πολιτικής από την διεύθυνση κάθε οργανισμού

Οι επιχειρήσεις πρέπει να έχουν τη δυνατότητα να προσδιορίζουν ανά πάσα στιγμή την παραγωγική δυναμικότητα τους προκειμένου να επιτυγχάνεται ο καλύτερος δυνατός προγραμματισμός. Ο προσδιορισμός του απαιτούμενου χρόνου για την περαίωση ενός έργου καθίσταται δυνατός συνεπεία του συνδυασμού της πρότερης εμπειρίας της διεύθυνσεως , συνεπικουρούμενη από τα στελέχη της παραγωγής, αλλά και δευτερευόντως των λοιπών τμημάτων καθώς και από την φύση και τις ιδιαιτερότητες του επιτελούμενου έργου.

Σε κάθε περίπτωση όμως, ο χρόνος που απαιτείται για την διεκπεραίωση μιας παραγγελίας ή της παραγωγής γενικότερα είναι δύσκολο να προσδιοριστεί με ακρίβεια λόγω του ανθρώπινου παράγοντα, που σε κάθε οικονομικό εγχειρίδιο θεωρείται ως απρόβλεπτος παράγοντας. Θεωρείται όμως δυνατόν, σε ορισμένες δραστηριότητες, να προσδιοριστεί ο ανθρώπινος χρόνος δράσης και παραγωγικότητας, μέσω μιας μελέτης χρόνου, που διεξάγεται όμως υπό γνωστές και σταθερές συνθήκες. Μέθοδος ποσοτικής μέτρησης της επιτελούμενης εργασίας θα λάβει χώρα σε επόμενο εδάφιο.

Πέραν των παραπάνω αναφερομένων, ο προγραμματισμός της παραγωγής είναι απαραίτητος διότι όπως αναφέρθηκε σε προηγούμενο κεφάλαιο, τόσο στο έντυπο της παραγγελίας, όσο και στην Σύμβαση που θα υπογράφεται από τα μέρη θα αναφέρεται ο χρόνος παράδοσης του έργου. Αυτό

σημαίνει ότι η διαδικασία προσδιορισμού του απαιτούμενου χρόνου για την περαίωση της παραγγελίας ενέχει, πέραν της οικονομικής και εμπορικής αξίας και έννομες συνέπειες για τις εταιρείες. Η επιχείρηση οφείλει να εφαρμόζει ασφαλιστικές δικλείδες τέτοιες ώστε να δημιουργεί στον πελάτη αίσθημα σοβαρότητας και στάσης υπεύθυνης της εταιρείας απέναντί του, γεγονός που εξασφαλίζεται τόσο με την έννομη κάλυψη των Συμφωνητικών και Συμβάσεων που πρέπει να καταρτίζονται όσο και από την ποιότητα των προσφερόμενων υπηρεσιών στο πελατολόγιό της.

1.2 Στάδια Στρατηγικού Προγραμματισμού

Για τον καθορισμό και την παγιοποίηση του προγραμματισμού στις επιχειρηματικές διαδικασίες απαιτείται η εταιρεία να ορίσει στάδια αυτού του στρατηγικού της προγραμματισμού και να αποσαφηνίσει τις ενέργειές της σε κάθε βήμα.

1.2.1 Διάγνωση και ανάλυση του εξωτερικού περιβάλλοντος επιχειρήσεων.



Ως εξωτερικό περιβάλλον οιοδήποτε οικονομικού οργανισμού νοούνται όλοι οι φορείς και συνθήκες που βρίσκονται έξω της εταιρείας και ταυτόχρονα η θέση τους και οι μεταβολές τους επηρεάζουν την πορεία της εταιρείας. Εξωτερικό περιβάλλον δηλαδή είναι όλοι με τους οποίους υπάρχει αμφότερο ενδιαφέρον.

Τέτοιοι είναι:

- ∅ Προμηθευτές
- ∅ Πιστωτές
- ∅ Τράπεζες

- ∅ ΔΟΥ
- ∅ Ασφαλιστικοί Φορείς
- ∅ Λοιποί Κρατικοί Φορείς
- ∅ Επιμελητήρια
- ∅ Άλλες Επιχειρήσεις του Κλάδου

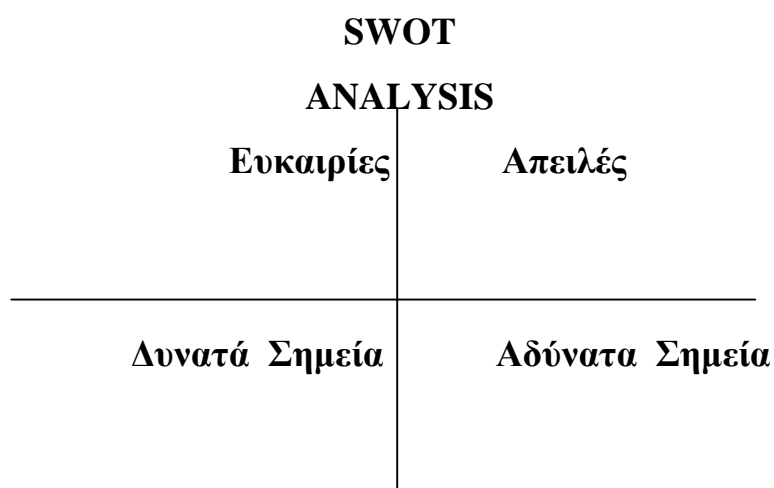
1.2.2 Ανάλυση Εσωτερικού Περιβάλλοντος

Σε αυτό το στάδιο οι διοικήσεις των εταιρειών εξετάζουν επισταμένως όλους τους παράγοντες που διαδραματίζουν ρόλο στην λειτουργικότητα του οργανισμού και προέρχονται όμως εκ των έσω, από την διάρθρωση και τα στελέχη της ίδιας της εταιρείας.

Οι παράγοντες που διαμορφώνουν το εσωτερικό περιβάλλον της εταιρείας είναι:

- ∅ Οργανωτική διάρθρωση
- ∅ Διευθυντικό Προσωπικό
- ∅ Λειτουργικό Προσωπικό
- ∅ Χρηματοοικονομικό περιβάλλον
- ∅ Εγκαταστάσεις παραγωγής
- ∅ Μάρκετινγκ και διανομή
- ∅ Αναπτυξιακή πολιτική της εταιρείας
- ∅ Ακολουθούμενες στρατηγικές του παρελθόντος

Οι αναλύσεις που προαναφέρθηκαν, του εξωτερικού και εσωτερικού περιβάλλοντος της εταιρείας, για να είναι ολοκληρωμένες και να μπορεί η κάθε επιχείρηση να καθιερώσει στην εταιρική φιλοσοφία διακυβέρνησής της ένα σύστημα αποτελεσματικό, λειτουργικό και κυρίως εφικτό σε πραγματικό χρόνο, προαπαιτούμενο είναι τα παραπάνω να συνδυαστούν από μία κλασική ανάλυση δυνατών και αδυνάτων σημείων (SWOT ANALYSIS), όπως επόμενα.



Η παραπάνω ανάλυση είναι εξαιρετικά κρίσιμη για την βελτίωση της θέσης κάθε επιχείρησης στο ενδοεπιχειρησιακό και το εξωτερικό περιβάλλον, όπως αυτά προαναλύθηκαν. Η μεν ανάλυση του εξωτερικού περιβάλλοντος ενδιαφέρει την διοίκηση αλλά και το τμήμα πωλήσεων άμεσα διότι έρχεται σε

επαφή με του πελάτες και πρέπει να έχουν προγνωστεί οι επικρατούσες συνθήκες της αγοράς, ενώ δε ο προσδιορισμός του εσωτερικού περιβάλλοντος ενδιαφέρει σε κάθε περίπτωση την διοίκηση, το αρμόδιο τμήμα προσωπικού αλλά και τους ίδιους τους εργαζομένους.

1.2.3 Ορισμός αποστολής της επιχείρησης

Σε αυτό το βήμα του προγραμματισμού η ανώτερη διοίκηση της επιχείρησης ορίζει γενικά την αποστολή του οργανισμού, έτσι ώστε στο επόμενο στάδιο να γίνει η λεπτομερής στοχοθέτηση.

1.2.4 Προσδιορισμός των Στόχων της εταιρείας

Είναι συνέχεια και εξειδίκευση του προηγούμενου βήματος. Ο διευθυντής της επιχείρησης, εφόσον του τέθηκε η κεντρική αποστολή της εταιρείας θα αποφασίσει για τους επιμέρους στόχους που προαπαιτούνται για την εκπλήρωση της τεθείσας αποστολής. Ο καθορισμός αυτών των στόχων επηρεάζεται από ορισμένους παράγοντες:

- Ø Συνθήκες εσωτερικού – εξωτερικού περιβάλλοντος
- Ø Διαθέσιμοι πόροι της εταιρείας
- Ø Ανάλυση δυνάμεων τυπικών και άτυπων ομάδων εντός και εκτός εταιρείας
- Ø Αξίες – Απαιτήσεις της ανώτερης διοίκησης
- Ø Ρυθμός ανάπτυξης της εταιρείας, του κλάδου, της οικονομίας

Οι στόχοι που θα τεθούν από τον διευθυντή θα υποβληθούν προς έγκριση, πριν αρχίσει η εφαρμογή τους, στην ανώτερη διοίκηση. Για να γίνουν δεκτοί πρέπει να χαρακτηρίζονται από αποτελεσματικότητα και να ενέχουν και κάποια άλλα χαρακτηριστικά όπως:

- Ø Σαφείς και Συγκεκριμένοι
- Ø Ποσοτικά , Ποιοτικά και Χρονικά Προσδιορισμένοι
- Ø Εφικτοί και Ρεαλιστικοί ως προς τους πόρους και τις δυνατότητες της επιχείρησης
- Ø Αποδεκτοί από την Πλειοψηφία των συντελεστών του Περιβάλλοντος
- Ø Να έχουν συνοχή μεταξύ τους και να μην αλληλοαναιρούνται
- Ø Να έχουν παρατεθεί με σειρά προτεραιότητας

1.2.5 Ανάπτυξη και αξιολόγηση εναλλακτικών στρατηγικών

Οι στόχοι κάθε εταιρείας σε κάθε περίπτωση αποτελούν μέρος της συνολικής στρατηγικής πολιτικής των επιχειρήσεων. Έτσι, εφόσον η διοίκησή της καθορίσει τους στόχους που καλούνται να επιτευχθούν, αυτοί θα ενταχθούν στην γενική στρατηγική της εταιρείας.

Για να εξασφαλιστούν όμως ασφαλιστικές δικλείδες για την εταιρεία απαιτείται να ορισθούν και εναλλακτικές στρατηγικές, ώστε σε οιαδήποτε περίπτωση κολλήματος να μην αντιμετωπιστεί ως περίπτωση εξ απορόπτου αλλά να τεθεί σε εφαρμογή άλλη εναλλακτική στρατηγική.

1.2.6 Επιλογή και εφαρμογή στρατηγικής

Εφόσον έχει προηγηθεί το προηγούμενο στάδιο και έχουν ορισθεί όλες οι εναλλακτικές στρατηγικές που προσιδεάζουν στις ανάγκες και απαιτήσεις της εταιρείας, τότε επιλέγεται και εφαρμόζεται η στρατηγική εκείνη που εκπληρώνει καλύτερα τον εταιρικό σκοπό.

1.2.7 Αξιολόγηση και έλεγχος της επιλεγείσας στρατηγικής

Οι στόχοι και η στρατηγική που έχουν τεθεί και εφαρμόζονται απαιτείται να αξιολογούνται από την διοίκηση ως προς την αποτελεσματικότητά τους κυρίως κατά το διάστημα εφαρμογής της εταιρική πολιτικής. Απαιτείται δηλαδή περιοδικός έλεγχος και όπου απαιτείται εφαρμογή διορθωτικών πολιτικών ή και επανακαθορισμός των στόχων.

1.3 Διαδικασία και κριτήρια Προγραμματισμού

Η διαδικασία κάθε τμηματικής δραστηριότητας και πρωταρχικά της παραγωγής θα πρέπει να είναι καθορισμένη, ώστε να είναι εφικτός ο προσδιορισμός της δυναμικότητας της κάθε μονάδος, τόσο ποσοτικά όσο και ποιοτικά. Αποτελεί απαραίτητο εργαλείο για την διοίκηση ο ποσοτικός προσδιορισμός της παραγωγικής δυναμικότητας των επιχειρήσεων, όπως αναλύθηκε παραπάνω.

Επιδιώκεται η μεγαλύτερη δυνατή παραγωγή στον παραγωγικό χρόνο των εταιρειών, αξιοποιώντας το σύνολο των πόρων, χωρίς να εμφανίζονται

φαινόμενα αργίας των συντελεστών της παραγωγής και απαξίωσης μέρους του εξοπλισμού. Επομένως αποτελεί σκοπό της διοίκησης η επίτευξη των παραπάνω ώστε να εξυπηρετείτε ο εταιρικός σκοπός, αποτελεί στόχο των μετόχων - εταίρων και των διευθυντών τόσο η μεγιστοποίηση του αποτελέσματος όσο βέβαια και η μη καταπίεση του προσωπικού και διασπάθιση των ικανοτήτων του.

Σε επιχειρηματικές δραστηριότητες που χαρακτηρίζονται ως καθετοποιημένες, δηλαδή η υλοποίηση της πώλησης ξεκινά και από αυτόν ακόμη τον σχεδιασμό εξειδικευμένου προϊόντος για τον εκάστοτε πελάτη, ως και την τελική παράδοση του χαρακτηριζόμενου πλέον ως εμπορεύματος προϊόντος, το μεγαλύτερο μέρος του χρόνου ολοκλήρωσης μιας παραγγελίας απαιτείται στο στάδιο σχεδιασμού του προϊόντος. Ανάλογα με το βαθμό δυσκολίας κάθε εργασίας που αναλαμβάνεται και την ποσότητα που απαιτείται να παραχθεί, θα πρέπει να γίνεται μια προσέγγιση ως προς το συνολικό χρόνο που απαιτείται για την ολοκλήρωση της. Ο εντολέας θα πρέπει να ενημερώνεται το συντομότερο δυνατό για την ημερομηνία παράδοσης της παραγγελίας του αλλά και να προσδιορίζεται άμεσα η τιμή για την κάθε εργασία. Πρόκειται για μία από τις κρίσιμες διαδικασίες του ελέγχου διότι η τυχόν καθυστέρηση της παραγωγής οδηγεί με βεβαιότητα σε μείωση των πωλήσεων και επομένως της βελτίωσης της θέσης της επιχείρησης έναντι του ανταγωνισμού.

Επομένως, ο ορθός προγραμματισμός της παραγωγικής διαδικασίας προσδιορίζει και την εξέλιξη της πορείας των εσόδων και αποτελεί βασικό στοιχείο της βιωσιμότητας της επιχείρησης στο ανταγωνιστικό και με υψηλές απαιτήσεις περιβάλλον. Γιατί σε κάθε περίπτωση η διοίκηση της εταιρείας αντιλαμβάνεται την διασύνδεση της αριστοποίησης της χρήσης των ανθρωπίνων πόρων με το οικονομικό αποτέλεσμα του οργανισμού. Έτσι η διοίκηση έχοντας προσδιορίσει τις δυνατότητες του προσωπικού δύναται να προβεί και σε ακριβή προσδιορισμό και προγραμματισμό του τμήματος Παραγωγής.

Συνοψίζοντας, τα κριτήρια που μπορούν να οριστούν για τον προγραμματισμό της παραγωγής είναι:

- ∅ Προσδιορισμός της παραγωγικής δυνατότητας
- ∅ Απαιτούμενος χρόνος για το σχεδιασμό της κάθε εργασίας
- ∅ Απαιτούμενος χρόνος για την ολοκλήρωση κάθε εργασίας

1.4 Σημασία του προγραμματισμού

Κατ' αρχήν να αναφερθεί ότι αποτελεί την μοναδική σταθερή διαδικασία στους μεγάλους επιχειρηματικούς σχηματισμούς, γεγονός που καταδεικνύει την σημασία που του αποδίδεται από τα στελέχη της διεύθυνσης και τους επί μέρους προϊστάμενους που συμμετέχουν στον καθορισμό και στην υλοποίησή του.

Συγκεκριμένα:

- ∅ Επισημαίνει και καταδεικνύει τα προβλήματα της επιχείρησης και των απειλών ή ευκαιριών που εδράζονται στο περιβάλλον της.
- ∅ Λαμβάνονται αποφάσεις που συνεπικουρούν στον συντονισμό της επιχειρηματικής δραστηριότητας, ειδικά σε μεγάλες επιχειρήσεις που το στοιχείο του συνεχούς ελέγχου είναι δυσχερές
- ∅ Σχεδόν πάντοτε συνδέεται με την επιτυχία που έχει επιτευχθεί πλην της περίπτωσης απροσδιόριστου ευνοϊκού παράγοντα\

- Ø Ανεξαρτήτως μεγέθους επιχειρηματικού φορέα δημιουργεί κλίμα σύγχρονου μάνατζμεντ, πειθαρχία στα επιτελικά και κατώτερα στελέχη καθώς και αισθήματος ευθύνης και γενικότερης ορθολογικής σκέψης και δράσης

- Ø Συμβάλει στην μεγιστοποίηση της αξιοποίησης των πόρων και διατιθέμενων μέσων δράσης της επιχείρησης

- Ø Καταδεικνύει τους στόχους και τους επισημαίνει προκειμένου να στραφούν προς αυτούς οι προσπάθειες

- Ø Παρέχει την δυνατότητα ελέγχου και αξιολόγησης πολιτικών, αποφάσεων, στελεχών

1.5 Η Σχέση του Προγραμματισμού με την σύγχρονη πληροφορική

Οι επιχειρήσεις που κινούνται στο σύγχρονο περιβάλλον δράσης και συμμετέχουν στο ανταγωνιστικό πλαίσιο της αγοράς επιθυμούν, ασχέτως αν μπορούν να ανταπεξέλθουν, να διαθέτουν σύγχρονα επιχειρηματικά εργαλεία ελέγχου και διοίκησης. Οι δυνατότητες αυτών των επιχειρησιακών εργαλείων ποικίλουν ανάλογα με τις απαιτήσεις και δυνατότητες της κάθε επιχείρησης. Ο κάθε οργανισμός μπορεί να παρακολουθεί στοιχεία που αφορούν τις αγορές, τις πωλήσεις, τα έσοδα, τα έξοδα, τους προμηθευτές, το περιθώριο κέρδους κ.α.

Πλέον ο σύγχρονος έλεγχος έχει δεχθεί τα εργαλεία της σύγχρονης πληροφορικής τεχνολογίας. Εξειδικευμένες εταιρείες πληροφορικής σχεδιάζουν επιχειρηματικά εργαλεία που βοηθούν από τον αρχικό προγραμματισμό, την υλοποίησή του ως και την μέτρηση της απόδοσή του. Τα λογισμικά αυτά παρεμβαίνουν σε όλα τα τμήματα των επιχειρήσεων, έτσι ώστε να φθάσει,

κατόπιν συνδυασμού των αποτελεσμάτων ανά διαστήματα, στην τελική αξιολόγηση και έλεγχο των αποτελεσμάτων.

1.5.1 Εξοπλισμός και λογισμικό πληροφοριακού συστήματος

Η χρήση της τεχνολογίας δεν αναφέρεται μόνο σαν εργαλείο παραγωγής αλλά και σαν εργαλείο διαχείρισης μιας εταιρίας, εργαλείο ικανό να παράγει πληροφορία οικονομικής, λογιστικής και διαχειριστικής υφής. Η Ιονική Τεχνολογίες στη συγκεκριμένη περίπτωση μπορεί να χρησιμοποιήσει διάφορα πληροφοριακά συστήματα που θα καλύπτουν όλα τα πεδία δραστηριότητας του οργανισμού.

Τα πληροφοριακά αυτά συστήματα, σε μορφή λογισμικού για ηλεκτρονικούς υπολογιστές, χωρίζονται σε δυο κατηγορίες. Η μία αφορά τα συστήματα διαχείρισης μιας επιχείρησης, γνωστά ως **ERP (Enterprise Resources Planning)** και η άλλη τη διαχείριση των πελατών, γνωστά ως **CRM (Customer Relationship Management)**.

Το ERP ενσωματώνει τις βασικές επιχειρηματικές και διοικητικές διαδικασίες για να παρέχει μία υψηλού επιπέδου άποψη για το τι γίνεται σε μια επιχείρηση. Το πρόγραμμα αυτό μπορεί να παρακολουθεί τα οικονομικά της επιχείρησης, τα στοιχεία για το ανθρώπινο δυναμικό και πληροφορίες για την παραγωγή όπως πότε ένα προϊόν πρέπει να φύγει από την εταιρία και να πάει στον προορισμό του (πελάτη, κατάστημα κλπ.). Ένα σύστημα ERP συνήθως περιλαμβάνει συστήματα όπως:

- Ø Εμπορική και Οικονομική Διαχείριση
- Ø Διαχείριση Αποθήκης
- Ø Γενική Λογιστική
- Ø Αναλυτική Λογιστική

- ∅ Διαχείριση Πελατών – Προμηθευτών
- ∅ Διαχείριση Παγίων
- ∅ Διαχείριση Αξιόγραφων
- ∅ Μισθοδοσία και Διαχείριση ανθρώπινου δυναμικού
- ∅ Ηλεκτρονικό Πρωτόκολλο

Το CRM (Customer Relations Management) αποτελεί το τεχνολογικό εργαλείο για την υλοποίηση ενιαίας, πελατοκεντρικής επιχειρηματικής στρατηγικής από τα τμήματα και τα κανάλια εξυπηρέτησης του οργανισμού. Τα συστήματα CRM είναι σχεδιασμένα ώστε να οργανώνουν τις διαδικασίες διαχείρισης πριν, κατά τη διάρκεια και μετά την υπηρεσία, αυτοματοποιώντας τις λειτουργίες marketing, υπηρεσιών και εξυπηρέτησης πελατών. Το CRM προσφέρει γνώση του προφίλ του πελάτη και της συνολικής "αξίας" του για τον οργανισμό, καθώς και προσωποποιημένη διαχείριση και εξυπηρέτηση με βάση τις ιδιαίτερες ανάγκες και απαιτήσεις του.

Η χρήση συστήματος CRM επομένως αποβλέπει στη βελτίωση των προσφερομένων υπηρεσιών και στη μείωση του διαδικαστικού χρόνου για την περάτωση των εργασιών της επιχείρησης.

Η επιχείρηση, όπως όλοι οι οικονομικοί οργανισμοί, έχει ανάγκη να παράγει οικονομική και λογιστική πληροφορία ούτως ώστε να είναι δυνατή η διαχείριση από τα ανώτερα κλιμάκια της ιεραρχίας. Η λήψη αποφάσεων, οι τυχόν διορθωτικές κινήσεις που μπορεί να απαιτούνται, η ανάλυση των δυνατών και αδυνάτων σημείων απαιτεί την συγκέντρωση των απαιτούμενων πληροφοριών, τις οποίες μπορούν να προσφέρουν στα συστήματα ERP και CRM.

1.5.2 Δυνατότητες Πληροφοριακού Συστήματος

Το Πληροφοριακό Σύστημα της Ιονικής Τεχνολογίες θα πρέπει να παρέχει στον χρήστη του τουλάχιστον κάποιες ελάχιστες πληροφορίες, όπως οι παρατιθέμενες επόμενα.

Συγκεντρωτικά, η οικονομική μονάδα θα πρέπει να διαθέτει ικανή και λεπτομερή πληροφόρηση αναφορικά με:

- Ø Τη διαχείριση των παγίων στοιχείων
- Ø Τη διαχείριση των αποθεμάτων
- Ø Τη διαχείριση των πελατών και των εσόδων
- Ø Τη διαχείριση των χρηματικών διαθεσίμων
- Ø Την κεφαλαιακή της διάρθρωση
- Ø Τη διαχείριση των προμηθευτών και των εξόδων
- Ø Τη διαχείριση των θεμάτων του προσωπικού
- Ø Πληροφοριακό Σύστημα Λογιστικής Τακτοποίησης

Οι πληροφορίες αυτές είναι απαιτητές διότι το στέλεχος του χρηματοοικονομικού πρέπει να είναι ικανό να παράσχει πληροφορία οικονομικής, λογιστικής και οργανωτικής υφής στον διευθυντή σε πραγματικό χρόνο. Το επικρατούν ανταγωνιστικό περιβάλλον ορίζει ότι οι αποφάσεις στην εταιρική διακυβέρνηση πολλές φορές παίρνονται άμεσα και σχεδόν ταυτόχρονα με την λήψη της πληροφορίας.

Τα παραπάνω θέματα περιληπτικά, αναπτύσσονται επόμενα ως εξής:

1. Πάγια Στοιχεία

Ως Πάγια εννοούνται όλα τα παραγωγικά στοιχεία της επιχείρησης, δηλαδή όλος ο εξοπλισμός που αποκτήθηκε με σκοπό την εξυπηρέτηση της παραγωγής, θα βρίσκεται στην επιχείρηση για μεγάλο χρονικό διάστημα και θα χρησιμοποιείται για τις λειτουργικές της ανάγκες.

Τα Πάγια Στοιχεία αναγκαστικά υπόκεινται σε φθορά και οικονομική απαξίωση. Οι λόγοι αυτής της μείωσης της αξίας των Παγίων οφείλονται σε:

- Ø Χρονική φθορά
- Ø Λειτουργική φθορά
- Ø Ιδιωτικοοικονομική ακαταλληλότητα

Η χρονική φθορά των Παγίων της εταιρείας αναφέρεται στην Ωφέλιμη Διάρκεια Ζωής του εξοπλισμού, εξεταζόμενο υπό το πρίσμα του χρονικού ορίου ζωής που δίδεται από τον κατασκευαστή. Στον τομέα της ηλεκτρονικής τεχνολογίας οι αλλαγές, οι ανανεώσεις και τα νέα προϊόντα που προωθούνται στην αγορά, λαμβάνουν χώρα σε πολύ μικρά χρονικά διαστήματα. Αυτό σημαίνει ότι οι επιχειρήσεις που επιθυμούν να διατηρούν το καινοτόμο και σύγχρονο του χαρακτήρα τους είναι υποχρεωμένες να παρακολουθούν τις εξελίξεις και να ενσωματώνουν τις νέες τεχνολογίες.

Επομένως και οι επιχειρήσεις υποχρεούνται, προκειμένου να ανταπεξέλθουν του ανταγωνισμού να παρακολουθούν τις εξελίξεις στον τομέα της πληροφορικής και να ανανεώνουν τον Πάγιο εξοπλισμό τους κάθε φορά που το επιτάσσουν οι συνθήκες της αγοράς. Το γεγονός αυτό όμως σημαίνει και οικονομικό κόστος για την εταιρεία, επομένως ο διευθυντής και το στέλεχος του χρηματοοικονομικού τμήματος πρέπει να λαμβάνουν μέτρα κατάλληλα τόσο ως

προς την διενέργεια επαρκών αποσβέσεων, όσο και ως προς την δημιουργία τακτικών και έκτακτων αποθεματικών προς τούτο.

Η λειτουργική φθορά είναι η μείωση της αξίας και της αποτελεσματικότητας του εξοπλισμού συνεπεία της παραγωγικής λειτουργίας . Ο εξοπλισμός δηλαδή δύναται να ανταπεξέλθει σε ορισμένη και σαφώς γνωστή παραγωγική ικανότητα.

Οι επιχειρήσεις πρέπει να διαθέτουν, όπως έχει αναλυθεί, τόσο Υλικό (Hardware), όσο και Λογισμικό (Software) για την εξυπηρέτηση των επιτελουμένων εργασιών τους. Το όριο ζωής του Λογισμικού εξαρτάται από την αδειοδότηση (license) από τον χορηγούντα προμηθευτή του και μπορεί να είναι έως κάποια έτη. Ο εξοπλισμός έχει σαφή Ωφέλιμη Διάρκεια Ζωής, αλλά σε κάθε περίπτωση και όπως αναλυθεί προηγούμενα, ο εξοπλισμός εξαναγκάζεται σε σύντομη απαξίωση συνεπεία της εξέλιξης της σχετικής τεχνολογίας. Ταυτόχρονα δε, για να εξυπηρετηθεί ένα σύγχρονο Λογισμικό απαιτεί και την ύπαρξη αναλόγου επιπέδου τεχνολογίας εξοπλισμού.

Η ιδιωτικοοικονομική ακαταλληλότητα αναφέρεται σε τυχόν μη ιδανικό συνδυασμό των αποκτηθέντων μέσων παραγωγής, οπότε σε τέτοια περίπτωση η φθορά που υφίστανται τα Πάγια είναι ταχύτερη. Τέτοια περίπτωση είναι η προηγουμένως αναλυθήσα, όπου εξελιγμένο λογισμικό απαιτεί και νέο Υλικό αυξημένων δυνατοτήτων.

Τα απαραίτητα στοιχεία οικονομικού χαρακτήρα που ενδιαφέρουν στα Πάγια Στοιχεία είναι :

- Ø ο χρόνος κτήσης
- Ø η αξία κτήσης
- Ø η παραγωγική ζωή (Ωφέλιμη Διάρκεια Ζωής)

- Ø οι διενεργηθείσες αποσβέσεις
- Ø οι διάφορες εργασίες επισκευών, συντηρήσεων , αναβαθμίσεων
- Ø η τυχόν μεταπώληση

Τα παραπάνω στοιχεία είναι απαραίτητα τόσο για την οικονομική ενημερότητα της διοίκησης όσο και για την διενέργεια των απαραίτητων λογιστικών τακτοποιήσεων. Έτσι θα είναι δυνατόν να προσδιοριστεί η ωφέλεια από την χρήση μιας συσκευής, η σχέση κόστους – παραγωγικότητας ή και ο βαθμός εντατικοποίησης της χρήσης του εξοπλισμού.

2. Αποθέματα

Ως απόθεμα αναφέρονται οι πρώτες ύλες που απαιτούνται στην παραγωγική διαδικασία. Τα απαραίτητα στοιχεία που πρέπει να περιέχει το πληροφοριακό μας σύστημα είναι :

- Ø Ημερομηνίες αγορών
- Ø Ποσότητα προμηθειών
- Ø Τιμές αγορών
- Ø Αναλώσεις αποθεμάτων
- Ø Τυχόν αδιάθετο απόθεμα, ελαττωματικό, παρωχημένων δυνατοτήτων

Η ορθή παρακολούθηση των αποθεμάτων αποτρέπει τις ελλείψεις παραγωγικών υλών και κατ' επέκταση τις αδυναμίες εκτέλεσης παραγγελιών, δηλαδή τελικά σε διαφυγόντα κέρδη. Για την παρακολούθηση των αποθεμάτων χρησιμοποιούνται τα προγράμματα ERP.

3. Πελάτες και έσοδα από πωλήσεις

Πρόκειται ίσως για την πιο σημαντική παρακολούθηση για μια επιχείρηση. Πρέπει να διενεργείται λεπτομερής, εντατικός, καθημερινός έλεγχος και ενημέρωση στα ευαίσθητα πελατειακά δεδομένα. Με τη χρήση του λογισμικού CRM θα είναι δυνατή η εξαγωγή αριθμητικών στοιχείων με μορφή ποσοτικοποιημένων αριθμοδεικτών ούτως ώστε τα στοιχεία αυτά να μετατρέπονται σε αναφορές για την οικονομική πορεία του οργανισμού καθώς και για την διενέργεια προβλέψεων για το μέλλον.

Στην καθημερινή τους λειτουργία (των επιχειρήσεων) θα αποτελεί χρήσιμο εργαλείο για την συναλλαγή με τους πελάτες καθώς πέραν της εμφάνισης της λογιστικής τους κατάστασης (υπόλοιπο λογαριασμού), θα εμφανίζει και τον βαθμό φερεγγυότητας και την τιμολογιακή πολιτική και πρακτική απέναντι σε κάθε πελάτη. Δίνεται έτσι η δυνατότητα να εφαρμοστεί πολιτική διαφοροποίησης τιμών από πελάτη σε πελάτη, αναλόγως του μεγέθους των παραγγελιών του, του χρόνου εξοφλήσεως των υποχρεώσεών του απέναντι στην επιχείρηση.

Πιο συγκεκριμένα αυτή η πλατφόρμα πληροφόρησης θα προσφέρει πληροφορίες σχετικά με:

- Ø τα πλήρη στοιχεία του πελάτου
- Ø ημερομηνία κάθε πώλησης
- Ø λεπτομερή περιγραφή της παρεχόμενης υπηρεσίας
- Ø τρόπο εξόφλησης
- Ø καταβληθείσες προκαταβολές
- Ø εμφάνιση υπολοίπων

4. Χρηματικά Διαθέσιμα – Ταμείο

Σε αυτή την κατηγορία εμπίπτουν οι με κάθε τρόπο και μορφή οικονομικές εισροές ή εκροές της εταιρίας. Με τη χρήση του συστήματος παρακολούθησης θα είναι εφικτή η παρακολούθηση των εισπράξεων και πληρωμών, των επιταγών, γραμματίων και λοιπών συναλλαγών.

Το πληροφοριακό σύστημα θα αποτελεί μια βάση δεδομένων που θα περιέχει:

- ∅ στοιχεία συναλλασσομένων
- ∅ ημερομηνία κίνησης
- ∅ είσπραξη ή πληρωμή
- ∅ αιτιολογία κίνησης
- ∅ ημερομηνία λήξης αξιογράφων - χρεογράφων

5. Κεφαλαιακή διάρθρωση

Ως κεφαλαιακή διάρθρωση εννοούνται οι υποχρεώσεις και οι απαιτήσεις της οικονομικής μονάδος από και προς τους καταβάλλοντες κεφάλαια σε αυτήν. Παρακολουθούνται δηλαδή οι κινήσεις των λογαριασμών των εταίρων και των τυχόν δανειακών υποχρεώσεων και απαιτήσεων της εταιρείας από τους χρηματοπιστωτικούς οργανισμούς.

Είναι γενικά αποδεκτό ότι οι σύγχρονες επιχειρήσεις πρέπει να αξιοποιούν όλα τα επιχειρηματικά εργαλεία που προσφέρουν τα χρηματοπιστωτικά ιδρύματα. Η σύγχρονη οικονομική σκέψη ορίζει ότι πρέπει να υπάρχει ποσοτική και ποιοτική συσχέτιση των ιδίως καταβεβλημένων κεφαλαίων και των ξένων, δανειακών κεφαλαίων. Εάν επιλεγεί από την διοίκηση μιας εταιρείας να υπάρχουν και ξένα κεφάλαια στην κεφαλαιακή

διάρθρωση τότε ο υπεύθυνος των οικονομικών της εταιρίας θα πρέπει να παρέχει στη διοίκηση πληροφορίες σχετικά με την καλύτερη δυνατή απόδοση που μπορεί να επιτευχθεί με τα κεφάλαια της εταιρίας και από αυτά που προέρχονται από δανεισμό.

Οι αναφορές που σχετίζονται με τα κεφαλαία θα παρέχονται από το σύστημα θα δίνει τη δυνατότητα στη διοίκηση να μελετά την οικονομική κατάσταση της εταιρίας και να λαμβάνονται οι κατάλληλες αποφάσεις.

6. Προμηθευτές και λοιπά έξοδα

Απαραίτητο στοιχείο για την ορθή παρακολούθηση της επιχείρησης αποτελεί ο έλεγχος των υποχρεώσεων προς τους προμηθευτές και άλλους εξωτερικούς συνεργάτες. Η παρακολούθηση και τακτοποίηση αυτών των πιστωτικών λογαριασμών θα είναι διαθέσιμη από το σύστημα ERP στο οποίο θα γίνεται η ενημέρωση όλων των σχετικών στοιχείων.

Μεταξύ άλλων, στο σύστημα θα δίνει τη δυνατότητα καταγραφής των ακόλουθων στοιχείων :

- πλήρη στοιχεία του προμηθευτού
- ημερομηνία αγορών
- λεπτομερής περιγραφή των υπηρεσιών που παρέχονται στην επιχείρηση
- τρόπος εξόφλησης
- προκαταβολές, αποπληρωμές, δόσεις
- εμφάνιση υπολοίπων προς τους προμηθευτές

7. Διαχείριση προσωπικού

Ο υπεύθυνος οικονομικών των εταιρίας σε συνεργασία με τη διοίκηση θα πρέπει να φροντίζουν για όλα τα θέματα που σχετίζονται με το προσωπικό. Θα πρέπει να μεριμνούν για όλες της διαδικασίες που απαιτούνται για την τακτοποίηση των οικονομικών απολαβών του προσωπικού καθώς και τα ασφαλιστικά θέματα της επιχείρησης. Η διοίκηση του προσωπικού, θα συνεπικουρείται στα σχετικά ζητήματα από αυτό το σύστημα διαχείρισης των οικονομικών σχέσεων με τα στελέχη. Τα θέματα διοίκησης του προσωπικού και παρακολούθησης της εργασίας τους, πέραν των οικονομικών θεμάτων που αναφέρονται στο παρόν εδάφιο, αναπτύσσονται στο σχετικό με την διοίκηση του προσωπικού κεφάλαιο.

Το σύστημα διαχείρισης πόρων της εταιρίας (ERP) θα επιτρέπει την ορθή παρακολούθηση και τακτοποίηση των θεμάτων όπως:

- Σύνταξη Μισθοδοσίας Προσωπικού
- Υπολογισμός Μισθοδοσίας
- Υπολογισμός Ασφαλιστικών Εισφορών
- Εκκαθάριση Μισθοδοσίας

Ο υπεύθυνος οικονομικών θα πρέπει να φροντίζει ώστε το προσωπικό να λαμβάνει τις τακτικές αποδοχές που έχει υπολογίσει, αλλά και σε περίπτωση εκτάκτων αμοιβών από την διοίκηση να φροντίζει την εγγραφή και τακτοποίηση στο σύστημα. Η καταβολή των δεδουλευμένων αποδοχών γίνεται κατά τα οριζόμενα της Εργατικής Νομοθεσίας και η χρήση του δικαιώματος των καταληκτικών ημερομηνιών να γίνεται σε περίπτωση μόνον πραγματικών αναγκών και να αποφεύγεται να εξαντλείται το χρονικό περιθώριο του Νομοθέτη, ώστε να καλλιεργείται κλίμα ασφάλειας στο προσωπικό και να αποφεύγονται οι ψίθυροι ή και νοερές διαμαρτυρίες.

8. Λογισμικό Λογιστικής Παρακολούθησης

Το χρηματοοικονομικό τμήμα, κατά τις περιόδους που ορίζονται από την Φορολογική Νομοθεσία θα πρέπει να μεριμνεί για την συγκέντρωση, καταγραφή και αρχειοθέτηση όλων των οικονομικών παραστατικών της εταιρίας. Αυτή η καταγραφή θα γίνεται εύκολα με τη χρήση του συστήματος ERP. Επιπλέον θα είναι εφικτή η εκκαθάριση και απόδοση εν συνεχεία του Φ.Π.Α. ή οποιεσδήποτε άλλες απαραίτητες.

1.6 Διαδικασίες και τεχνικές παρακολούθησης, αξιολόγησης και αναθεώρησης στόχων και προγραμματισμού

Η επιχείρηση για να εξασφαλίσει την ομαλή και απρόσκοπτη λειτουργία της, όπως έχει ήδη αναφερθεί, οργανώνει την πορεία της βάση ενός προγράμματος θέτοντας τους στόχους για την βήμα προς βήμα υλοποίησή και επιτυχή έκβασή του.

Ο προγραμματισμός είναι η εκ των προτέρων χάραξη της στρατηγικής της επιχείρησης, μακροπρόθεσμα και βραχυπρόθεσμα. Η διαδικασία του προγραμματισμού περιλαμβάνει αρχικά τον προσδιορισμό της επιχειρηματικής ευκαιρίας ή τα προβλήματα που μπορούν να προκύψουν, ανάλυση του περιβάλλοντος της εταιρείας, καθορισμό στόχων και αξιολόγηση εναλλακτικών λύσεων, επιλογή και εφαρμογή μιας λύσης και τέλος τον έλεγχο αλλά και την πιθανή αναθεώρηση των στόχων και του προγραμματισμού.

Τα στάδια της προγραμματικής διαδικασίας είναι :

- Ø Αναζήτηση, διάγνωση και καταγραφή της επιχειρηματικής ευκαιρίας (ή του προβλήματος)
- Ø Καταγραφή και ανάλυση της εξωτερικής και εσωτερικής κατάστασης της επιχείρησης
- Ø Καθορισμός αντικειμενικών στόχων
- Ø Προσδιορισμός εναλλακτικών λύσεων - στόχων
- Ø Σύγκριση εναλλακτικών στόχων με επιδιωκόμενους στόχους
- Ø Κατάρτιση επί μέρους προγραμμάτων και ποσοτικοποίησή τους μέσω προϋπολογισμών κόστους και εσόδων
- Ø Εκτέλεση των πλέων ρεαλιστικών στόχων
- Ø Έλεγχος της εφαρμογής των λύσεων και στόχων

Οι στόχοι που τίθενται πρέπει να χαρακτηρίζονται και να ελέγχονται ως προς τα παρακάτω βασικά στοιχεία :

- Ø Ρεαλισμός
- Ø Λειτουργικότητα
- Ø Συσχετισμό μεταξύ τους
- Ø Συνέπεια και αποσόβηση κρούσης μεταξύ τους
- Ø Επικουρικότητα
- Ø Αποδοχή από το περιβάλλον της εταιρείας

Οι στόχοι χωρίζονται σε δύο κατηγορίες, τους παραγωγικούς και τους ονομαστικούς.

Παραγωγικοί είναι εκείνοι οι στόχοι που αναφέρονται στο αντικείμενο δραστηριότητας της εταιρείας δηλαδή την παραγωγή καινοτομικών προϊόντων πολυμέσων.

Οι ονομαστικοί στόχοι αναφέρονται στις ορθολογιστικές μεθόδους και στον τρόπο που θα πετύχει η επιχείρηση τους στόχους της (μείωση κόστους, δαπανών, αύξηση κύκλου εργασιών, κερδοφορία).

Για να γίνει αναθεώρηση στόχων και προγραμματισμού θα πρέπει η επιχείρηση να είναι σε θέση να διαγνώσει και εντοπίσει τους στόχους που απαιτούν αναθεώρηση. Να έχει την ικανότητα η διοίκηση και ιδιαίτερα ο διευθυντής, έγκαιρα να εντοπίσει και να επισημάνει τις περιπτώσεις λανθασμένου προγραμματισμού ώστε είτε να τα αποφύγει έγκαιρα είτε να προβεί σε αναθεώρηση των στόχων . Τέτοιες ενδείξεις αποτελούν:

- Ø Καθυστερήσεις στα χρονοδιαγράμματα παραδόσεων στους πελάτες
- Ø Παράδοση προϊόντος που δεν ανταποκρίνεται στις απαιτήσεις του πελάτη
- Ø Ο εξοπλισμός ή μέρος του μένει αναξιοποίητος
- Ø Σπατάλη υλικών
- Ø Υπεραπασχόληση μέρους του προσωπικού ενώ μέρος αυτού υποαπασχολείται
- Ø Δεν γίνεται χρήση του κατάλληλου προσωπικού, ανάλογα με τις απαιτήσεις των εργασιών
- Ø Διαφωνία, αδιαφορία, σύγχυση και ανευθυνότητα εκ μέρους των στελεχών

Είναι ζωτικής σημασίας η συσχέτιση του προγραμματισμού και της στοχοθέτησης που αναλύθηκε προηγούμενα με τον έλεγχο.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΔΕΥΤΕΡΟ

ΕΛΕΓΧΟΣ

2.1 Προσδιορισμός της έννοιας του ελέγχου

Αν θεωρηθεί η Επιχείρηση ως μια μορφή οργάνωσης προσώπων και μέσων, προκειμένου να επιδιώξει συγκεκριμένους στόχους, η επιδίωξη αυτή στηρίζεται από διαδικασίες και δεδομένα που καθοδηγούν και προσανατολίζουν τις ενέργειές της.

Ο έλεγχος 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. Δεδομένου ότι οι διοικούντες μια επιχείρηση δεν είναι πάντα δυνατόν να έχουν την άμεση επίβλεψη των ενεργειών, αλλά την αναθέτουν σε στελέχη που μεσολαβούν, ο κίνδυνος ανακολουθιών και παρεκκλίσεων σε σχέση με ό,τι έχει προβλεφθεί και με αυτό που πραγματοποιείται, είναι προφανής. Τις παρεκκλίσεις αυτές οι διοικούντες θα συνειδητοποιήσουν καθυστερημένα, από τις δυσμενείς συνέπειές τους. Γίνεται λοιπόν αναγκαίο να αξιολογηθεί επίσης το σύστημα οργάνωσης και το σύστημα πληροφόρησης της επιχείρησης ώστε να επαληθευτεί ότι:

Το σύστημα οργάνωσης της επιχείρησης αποδίδει τα αναμενόμενα αποτελέσματα.

Το σύστημα πληροφόρησης, παράγει δεδομένα που απεικονίζουν ορθά την πραγματικότητα και επιτρέπουν στους χρήστες τους να διαθέτουν στοιχεία κατάλληλα για τις ανάγκες τους.

Η κριτική εξέταση των συστημάτων πληροφόρησης είναι αναπόσπαστη από αυτήν του συστήματος οργάνωσης που παράγει και χρησιμοποιεί την πληροφόρηση.

Γι' αυτό ορίζεται ακόμη ο έλεγχος ως η διαδικασία που κρίνει την αξιοπιστία και την ποιότητα της παραγόμενης από την επιχείρηση πληροφορίας.

2.2 Είδη ελέγχου

Ανάλογα με τις μορφές που στόχων και την ομάδα πληροφοριών που ο έλεγχος κάθε φορά αντιμετωπίζει για αξιολογήσει και κρίνει, διακρίνονται τα διάφορα είδη ελέγχων :

- I. Έλεγχος της διαχείρισης,
- II. Έλεγχος φυσικού περιβάλλοντος,
- III. Εξωτερικός - Εσωτερικός έλεγχος

2.2.1 Έλεγχος της διαχείρισης¹

A) Προσδιορισμός της έννοιας του ελέγχου της διαχείρισης

Το είδος αυτό του ελέγχου προέρχεται από την εξέλιξη της έννοιας του ελέγχου μέσα στο χρόνο και περικλείει την ιδέα της ικανότητας να προσδιοριστούν οι σκοποί - στόχοι της επιχείρησης και να μετρηθούν τα επιτεύγματα. Θέτει επίσης το πρόβλημα του βέλτιστου τρόπου εκμετάλλευσης των χρησιμοποιούμενων πηγών.

Δεν ελέγχει απευθείας τα αποτελέσματα της επιχείρησης, αλλά και τις διαδικασίες, τις μεθόδους που χρησιμοποιήθηκαν για να φθάσει σε αυτά τα

¹ Ο τίτλος είναι μετάφραση του αγγλικού όρου <<Management Control>>. Στα ελληνικά, συναντάται και ως <<Έλεγχος της Διοίκησης>> ή και <<Διαχειριστικός Έλεγχος>>.

αποτελέσματα. Το σημαντικότερο όμως χαρακτηριστικό του είναι ότι εξετάζει τα επιτεύγματα της επιχείρησης σε σχέση με το περιβάλλον της (εσωτερικό και εξωτερικό).

Σε σχέση με το δεύτερο επίπεδο ελέγχου, αυτό της επαλήθευσης – αξιολόγησης, ο έλεγχος της διαχείρισης μπορεί να ορισθεί ως :

Η αξιολόγηση και κρίση των επιτευγμάτων της επιχείρησης, βραχύχρονα και μακρόχρονα, σε σχέση με το περιβάλλον της (εσωτερικό και εξωτερικό) και με τον τρόπο εκμετάλλευσης των χρησιμοποιούμενων πηγών.

Αρχικά πρέπει, να επισημανθούν τα δύο επίπεδα της έννοιας. Το πρώτο επίπεδο αναφέρεται στο σύστημα που η επιχείρηση θεσπίζει, προκειμένου να ασκήσει διαχείριση με αποτελεσματικό τρόπο. Το δεύτερο επίπεδο αφορά την μεθοδολογία επαλήθευσης και αξιολόγησης αυτού του συστήματος από κάποιον τρίτον.

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

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

Σύμφωνα με αυτόν το διαχωρισμό αντιστοιχούν τρεις διαδικασίες ελέγχου.

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

Αρχικά οι έλεγχοι αυτοί μπορεί να προσδιοριστούν 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 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 μια σφαιρική εννοιολογική προσέγγιση και των τριών προαναφερθέντων ειδών ελέγχου.

Θεωρώντας λοιπόν την 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 προσδιοριστούν 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 κ.λ.π.).

- Οι υπεύθυνοι για την 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 την 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 αυτό δεν ισχύει δεν θα μιλάμε για ουσιαστικό έλεγχο. Επειδή το δεύτερο επίπεδο ελέγχου, αυτό της επαλήθευσης – αξιολόγησης, είναι και σε αυτό το είδος του ελέγχου, μια *posteriori* διαδικασία, που είναι αμφίβολη η χρησιμότητά της, καταλήγουμε ότι είναι σημαντικότερο να δοθεί το βάρος στο πρώτο επίπεδο ελέγχου, δηλαδή στην δημιουργία ενός αξιόπιστου και αποτελεσματικού συστήματος διαχείρισης και όχι τόσο στην επαλήθευσή του.

B) Μεθοδολογία του ελέγχου της διαχείρισης

Στο κεφάλαιο αυτό 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 βάσει των οποίων θα γίνει ο έλεγχος, όπως συμβαίνει στον οικονομικό έλεγχο. Ο ελεγκτής προκειμένου να ασκήσει τον έλεγχό του πρέπει να δημιουργήσει ένα δικό του σύστημα αναφοράς. Η αξιολόγηση καταλήγει στη σύνταξη μιας έκθεσης ελέγχου όπου εκφράζεται η οριστική γνώμη του ελεγκτή.

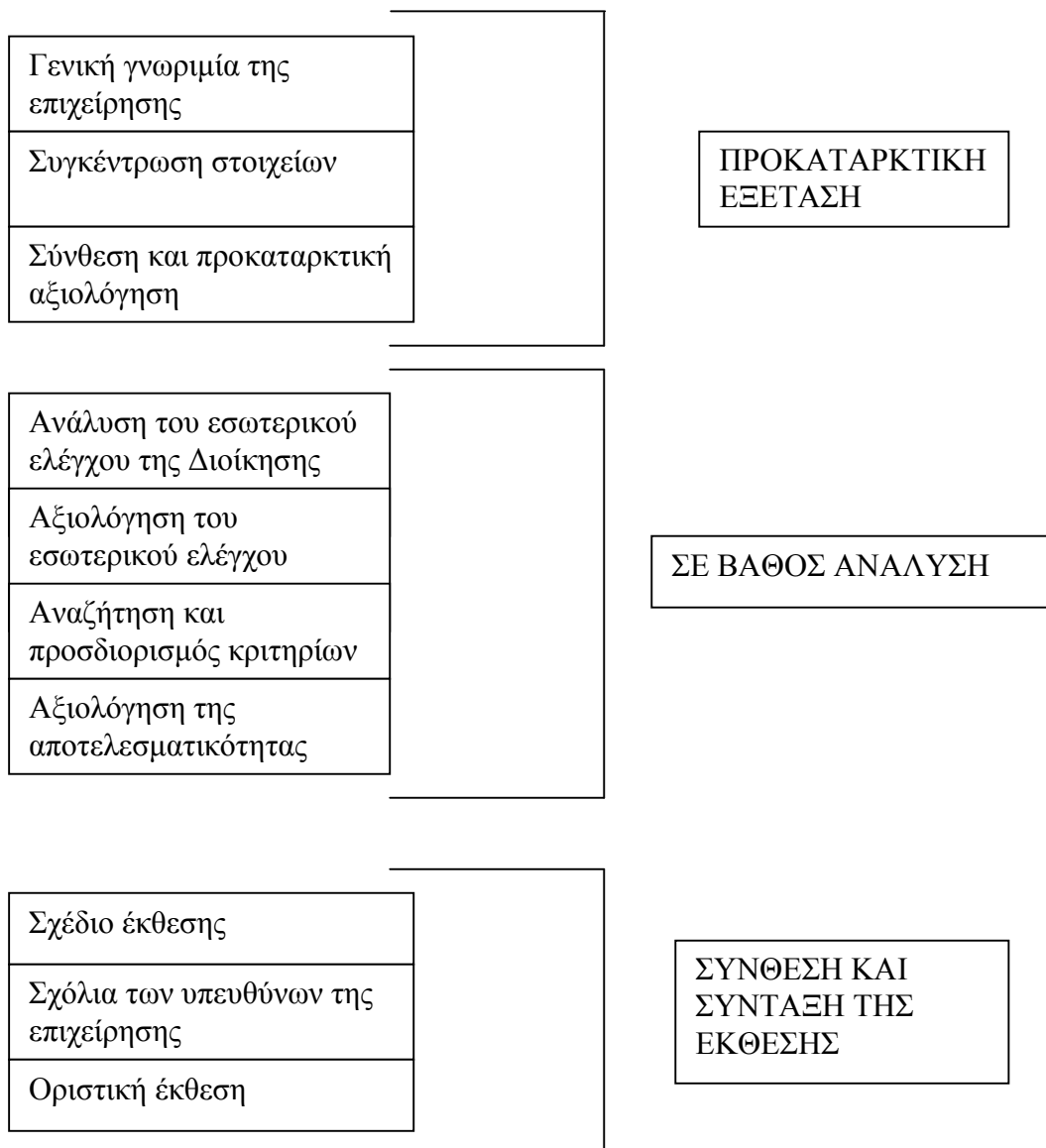
Γ) Στάδια εκτέλεσης του ελέγχου

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 που ακολουθεί.

ΚΥΡΙΟΤΕΡΑ ΣΤΑΔΙΑ ΤΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ

**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 μια 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 ιδιαιτεροτήτων 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 μια 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 κ.λ.π.

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 θα εμβαθύνει τον έλεγχό του.
- Το γενικό σχέδιο εκτέλεσης του ελέγχου.

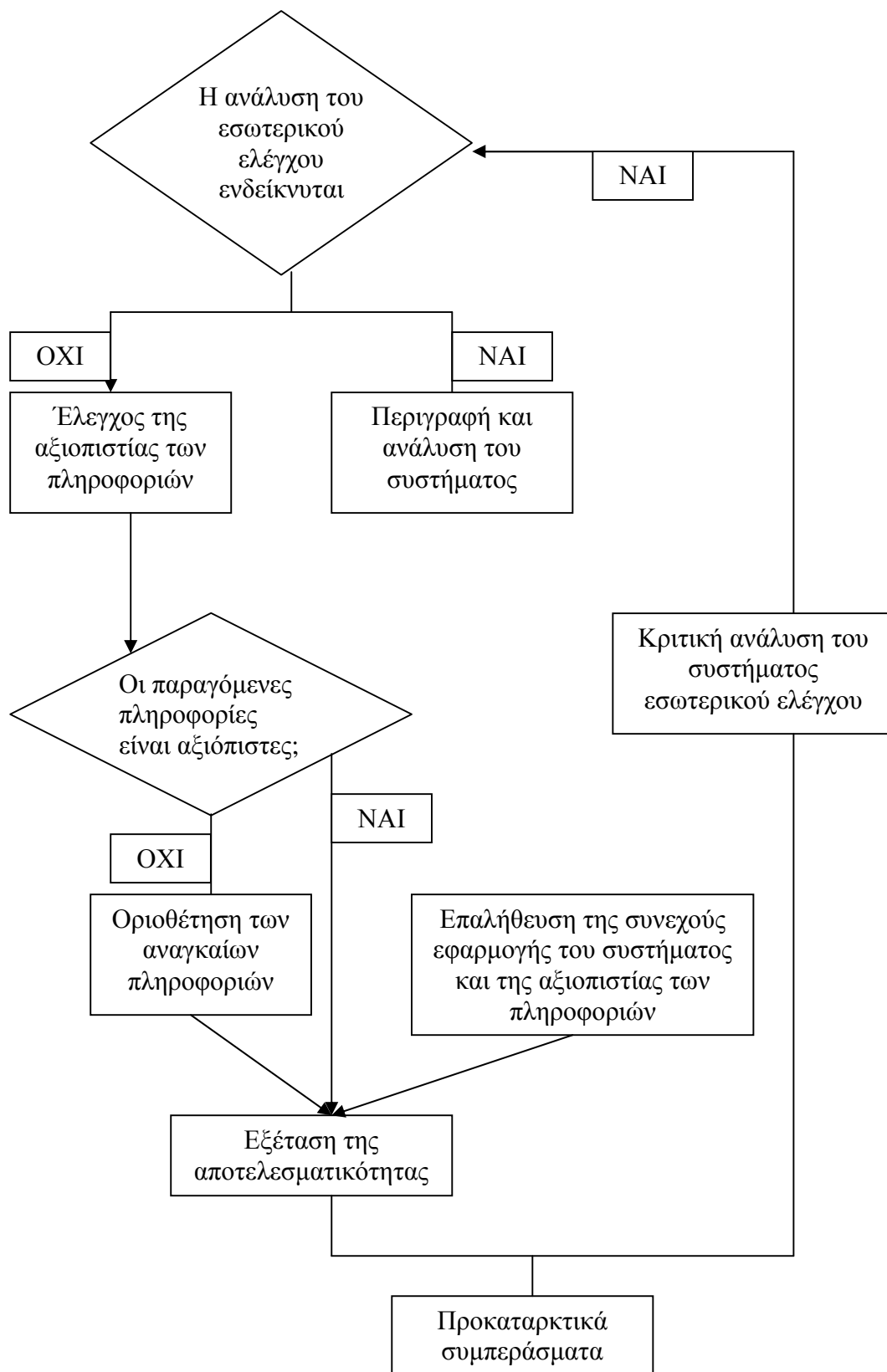
Είναι φανερό ότι ο έλεγχος όλων των πλευρών οργάνωσης είναι πολύ δύσκολο να πραγματοποιηθεί, γι' αυτό το λόγο ο ελεγκτής καλείται να κάνει

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.

ΣΧΕΔΙΟ ΠΡΟΚΑΤΑΡΚΤΙΚΗΣ ΑΞΙΟΛΟΓΗΣΗΣ



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 την δική του αξιολόγηση σύμφωνα με τη μεθοδολογία που αναφέρεται στο κεφάλαιο του εσωτερικού ελέγχου.

Από την αξιολόγηση αυτή προσδοκάται να επισημανθούν, πιο γρήγορα, πιθανά αίτια αναποτελεσματικότητας, σύμφωνα με την αρχική υπόθεση ότι μια καλή οργάνωση δεν μπορεί παρά να δώσει καλά αποτελέσματα. Η αντίθετη υπόθεση εν τούτοις, προκειμένου για τον έλεγχο της διαχείρισης, δεν θεωρείται ορθή γιατί σε ορισμένες περιπτώσεις μια 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 την 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.

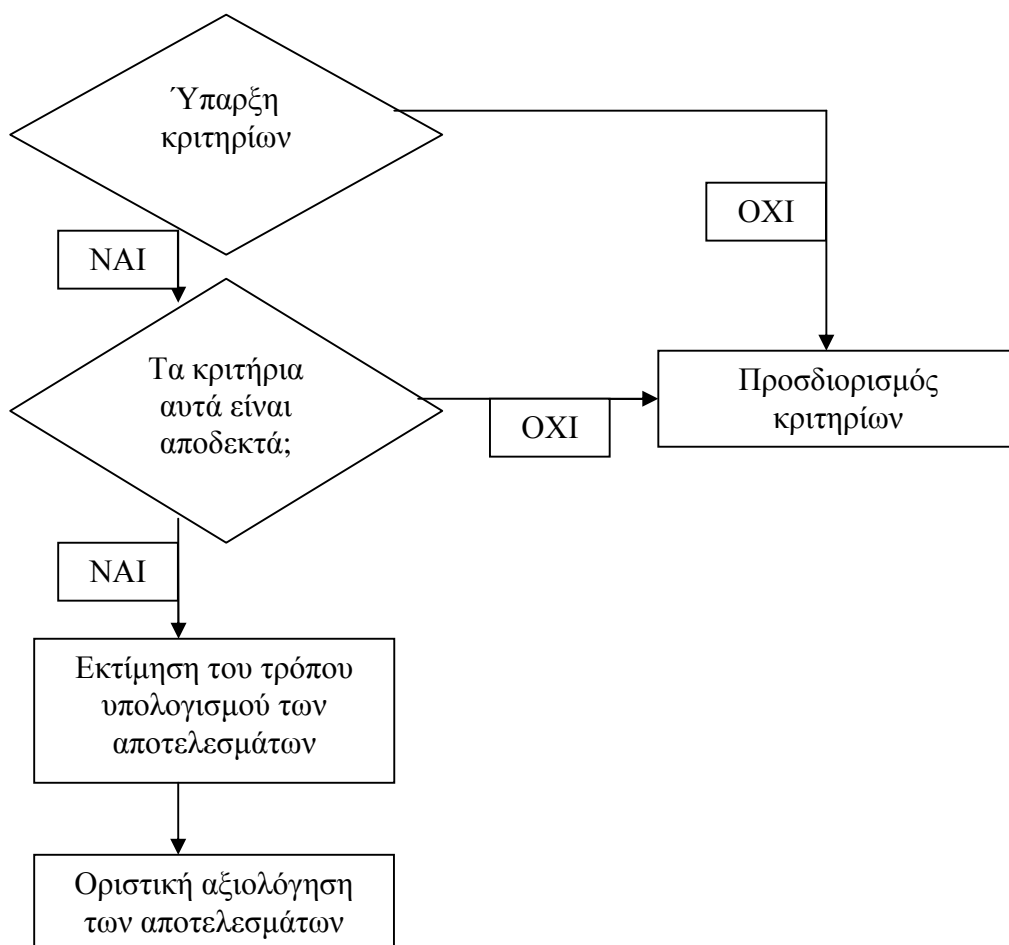
Αξιολόγηση της αποτελεσματικότητας : Σε γενικές γραμμές η διαδικασία αυτή γίνεται στα εξής στάδια :

- Αναζήτηση των υπαρχόντων 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 μια 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 καλυτέρευσης, εν ολίγοις είναι προσανατολισμένος στη διαπίστωση των ανεπαρκών αποτελεσμάτων.

Σχηματικά τα δύο τελευταία αυτά στάδια, του προσδιορισμού κριτηρίων και της αξιολόγησης μπορεί να δοθούν όπως :



Σύνθεση και σύνταξη της έκθεσης

Ο ελεγκτής κάνει την 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 την διαμόρφωση των οριστικών συμπερασμάτων του. Κατόπιν συντάσσει την έκθεσή του, σύμφωνα με το σχέδιο που είχε από την αρχή της διαδικασίας ελέγχου προσδιοριστεί.

2.2.2 Έλεγχος φυσικού περιβάλλοντος

Κάθε επιχείρηση, η δράση της οποίας έχει επιπτώσεις στο φυσικό περιβάλλον, είναι εκ των πραγμάτων υποχρεωμένη να παράγει, εκτός των άλλων πληροφοριών, πλήρη πληροφορία για τις συνέπειες των ενεργειών της στο φυσικό περιβάλλον αλλά και για το σύστημα διαχείρισης που έχει υιοθετήσει, προκειμένου να αποφευχθούν οι συνέπειες αυτές.

Η ανάγκη παραγωγής περιβαλλοντικής πληροφορίας προκύπτει από δύο παράγοντες :

1. Η επιχείρηση, επεκτείνοντας εκούσια την πληροφορία της και στον ευαίσθητο τομέα του φυσικού περιβάλλοντος, βελτιώνει ποιοτικά το σύστημα πληροφόρησης και κατά συνέπεια διαχειρίζεται αποτελεσματικότερα τον παράγοντα <<ανταγωνιστικότητα>>.

2. Από τα φαινόμενα της σύγχρονης πραγματικότητας αλλά από τις σχετικές διατάξεις που εμφανίζονται τελευταία, είναι άμεσα ή έμμεσα υποχρεωμένη σε εφαρμογή συστημάτων διαχείρισης του φυσικού περιβάλλοντος και στην παραγωγή της σχετικής πληροφορίας.

Κανονισμοί και Ρυθμίσεις

Πρέπει αρχικά να επισημανθεί, ότι ο έλεγχος του φυσικού περιβάλλοντος δεν είναι όπως τα άλλα είδη ελέγχου πλήρως θεσμοθετημένος και υποχρεωτικός σε εφαρμογή, τουλάχιστον μέχρι σήμερα.

Στα πλαίσια της επιβεβλημένης ανάγκης ύπαρξης συστημάτων περιβαλλοντικής διαχείρισης, έχουν γίνει αρχικές ρυθμίσεις περιβαλλοντικών προδιαγραφών για τις επιχειρήσεις, που εφαρμόζονται σε εθελοντική βάση. Η υιοθέτηση περιβαλλοντικών προδιαγραφών για τις επιχειρήσεις, με στόχο τη συμβατότητα της βιομηχανικής ανάπτυξης με την περιβαλλοντική αναβάθμιση αποτελεί Στρατηγική Επιλογή της Ευρωπαϊκής Ένωσης.

Στις ρυθμίσεις και δεσμευτικές υποχρεώσεις που προωθούνται διεθνώς, περιλαμβάνονται η οδηγία 96/61 για την ολοκληρωμένη πρόληψη και έλεγχο της ρύπανσης, η προώθηση μηχανισμού περιβαλλοντικής προστασίας σε εθελοντική βάση (E.M.A.S. Environmental Management Auditing Systems) και άλλες διαδικασίες περιβαλλοντικής πιστοποίησης (ISO 14001, Ecolabel κ.τ.λ.). Επίσης οδηγίες και πρωτόκολλα για το δραστικό περιορισμό της ατμοσφαιρικής ρύπανσης, όπως το πρωτόκολλο της Συνόδου κορυφής του Γκέτεμποργκ, του Κιότο κ.λ.π.

Η ευρωπαϊκή επιτροπή τυποποίησης ενέκρινε στις 2/4/96 το πρότυπο ISO 14001¹ <<Συστήματα περιβαλλοντικής διαχείρισης – προδιαγραφές>> με καθοδήγηση για τη χρήση του. Το πρότυπο αυτό μπορεί να εφαρμοστεί σε όλα τα είδη και μεγέθη οργανισμών και να εξομαλύνει γεωγραφικές, πολιτιστικές και κοινωνικές διαφορές.

Το ISO 14001 ορίζει ένα σύστημα περιβαλλοντικής διαχείρισης σαν <<το μέρος του συνολικού συστήματος διαχείρισης, το οποίο συμπεριλαμβάνει οργανωτική δομή, δραστηριότητες σχεδιασμού, ευθύνες, πρακτικές διαδικασίες,

¹ ISO (International Organization for Standardization) ομοσπονδία εθνικών οργανισμών τυποποίησης 90 περίπου χωρών.

διεργασίες και τα μέσα για την ανάπτυξη, εφαρμογή, επίτευξη, ανασκόπηση και διατήρηση της περιβαλλοντικής πολιτικής>>.

Ο κοινοτικός κανονισμός 1836/93 αφορά το κοινοτικό σύστημα περιβαλλοντικής διαχείρισης και επιτρέπει την εκούσια συμμετοχή των επιχειρήσεων του βιομηχανικού τομέα, σ' ένα κοινοτικό σύστημα οικολογικής διαχείρισης και οικολογικού ελέγχου (E.M.A.S.). Ο E.M.A.S. (Environmental Management Auditing Systems) επιδιώκει την διευκόλυνση διοικητικού ελέγχου (ελέγχου της διαχείρισης) των πρακτικών, οι οποίες ενδέχεται να έχουν επιπτώσεις στο φυσικό περιβάλλον. Το πρότυπο EMAS είναι το πρότυπο της Ευρωπαϊκής Ένωσης και έχει εφαρμογή σε όλα τα κράτη-μέλη. Ο EMAS συνδέεται άμεσα με το ISO 14001. Οι επιχειρήσεις που διαθέτουν ήδη ένα εγκεκριμένο σύστημα περιβαλλοντικού ελέγχου μπορούν εύκολα να εφαρμόσουν τον Κανονισμό EMAS.

Τελευταία, καθοριστικά πια προωθούνται διεθνώς οι ρυθμίσεις και οι δεσμεύσεις που περιλαμβάνονται στην οδηγία 96/61 για την ολοκληρωμένη πρόληψη και τον έλεγχο της ρύπανσης, στους μηχανισμούς περιβαλλοντικής προστασίας σε εθελοντική βάση (EMAS) και στις άλλες διαδικασίες περιβαλλοντικής πιστοποίησης.

Μεθοδολογία Ελέγχου

Όπως αναφέρθηκε και πριν, ο έλεγχος φυσικού περιβάλλοντος βρίσκεται σε αρχικό στάδιο, δεν έχει ακόμη πλήρως μεθοδευτεί, όπως βέβαια και ο έλεγχος της διαχείρισης του οποίου θεωρείται επέκταση. Μέχρι σήμερα έχουμε απλουστευμένες διαδικασίες εκτέλεσης ελέγχου, όπως τις ορίζουν οι προαναφερθέντες κανονισμοί ISO 14001 και EMAS.

Τόσο το ISO 14001 όσο και ο EMAS στοχεύουν σε μία μεθοδολογία που αποτελείται από τα εξής στάδια :

- Εφαρμογή ενός προγράμματος διαχείρισης.
- Σύστημα ελέγχου για την αξιολόγηση της επίτευξης των στόχων.
- Προτάσεις για τη βελτίωση του συστήματος.

Ο E.M.A.S. (Environmental Management Auditing Systems) είναι ένας έλεγχος, προκειμένου να διαπιστωθεί αν το σύστημα περιβαλλοντικής διαχείρισης που εφαρμόζει μια επιχείρηση, μπορεί να πιστοποιηθεί κατά E.M.A.S. ή I.S.O. 14001.

Η αξιολόγηση του συστήματος στηρίζεται στην εξής διαδικασία.

Ερωτήσεις Ελέγχου

Η επιχείρηση απαντά σε ερωτηματολόγια τυποποιημένα, που αφορούν ερωτήσεις ελέγχου και έχουν αντικειμενικό σκοπό να γίνει αντιληπτό από τον ελεγκτή, σε τι βαθμό η επιχείρηση έχει εφαρμόσει πρόγραμμα διαχείρισης φυσικού περιβάλλοντος. Οι απαντήσεις βαθμολογούνται από 0-3 όπου :

0 αντιστοιχεί με όχι

1 αντιστοιχεί με αρχή-έναρξη κάποιας δράσης

2 αντιστοιχεί με δράση σε εξέλιξη

3 αντιστοιχεί με ολοκληρωμένη διαδικασία

Απαντήσεις Γνωστικού Περιεχομένου

Η επιχείρηση καλείται να απαντήσει στο δεύτερο αυτό στάδιο σε τυποποιημένα ερωτηματολόγια, γνωστικού περιεχομένου, με στόχο να επαληθευθούν και επεξηγηθούν οι απαντήσεις του πρώτου σταδίου (απαντήσεις ελέγχου). Οι δυνατές απαντήσεις στα ερωτηματολόγια αυτού του σταδίου είναι :

- όχι
 - εν μέρει
 - ναι
- και δεν βαθμολογούνται.

Έλεγχοι – πραγματογνωμοσύνες

Ο ελεγκτής διενεργεί συγκεκριμένους και προσδιορισμένους εκ των προτέρων ελέγχους με μορφή κυρίως πραγματογνωμοσύνης, σε κάθε ομάδα ερωτήσεων, προκειμένου να επαληθεύσει τις απαντήσεις που δόθηκαν στα δύο προηγούμενα στάδια των ερωτηματολογίων.

Συνολική Βαθμολογία – Έκφραση γνώμης

Στο στάδιο αυτό βρίσκεται η συνολική βαθμολογία που συγκέντρωσε η ελεγχόμενη επιχείρηση από όλες τις ομάδες ερωτήσεων, και αναλόγως της βαθμολογίας αυτής εκφράζεται γνώμη πιστοποίησης. Δηλαδή ο ελεγκτής – επιθεωρητής αποφαινεται αν μπορεί ή όχι και σε ποιο βαθμό να πιστοποιηθεί το σύστημα περιβαλλοντικής διαχείρισης της επιχείρησης.

Συγκεκριμένα για βαθμολογίες :

A) 0-30 Η επιχείρηση βρίσκεται στο αρχικό στάδιο εισαγωγής της περιβαλλοντικής διαχείρισης.

B) 30-50 Η επιχείρηση έχει ήδη αρχίσει να εισάγει στοιχεία περιβαλλοντικής διαχείρισης.

Γ) 50-80 Το σύστημα περιβαλλοντικής διαχείρισης που ακολουθεί η επιχείρηση συμμορφώνεται σε μεγάλο ποσοστό με τον κανονισμό EMAS.

Δ) 80-100 Η επιχείρηση έχει εγκαταστήσει και λειτουργεί όλα τα στοιχεία του συστήματος οικολογικής διαχείρισης και οικολογικού ελέγχου και μπορεί να πιστοποιηθεί.

Ομάδες Ερωτήσεων

Οι ερωτήσεις του πρώτου και δεύτερου σταδίου της διαδικασίας ελέγχου εμφανίζονται κατά ομάδες που είναι διαφορετικές για το σύστημα EMAS και διαφορετικές για το ISO 14001. Οι γενικές κατευθύνσεις των ερωτήσεων αυτών είναι οι παρακάτω :

Για το σύστημα EMAS :

- Περιβαλλοντική πολιτική
- Οργάνωση και προσωπικό
- Περιβαλλοντικές επιπτώσεις
- Επιχειρησιακός έλεγχος
- Τήρηση στοιχείων της περιβαλλοντικής διαχείρισης
- Περιβαλλοντικοί έλεγχοι

Για το πρότυπο ISO 1400 :

- Γενικές ερωτήσεις
- Περιβαλλοντική πολιτική
- Σχεδιασμός
- Εφαρμογή και λειτουργία
- Έλεγχοι και διορθωτικές ενέργειες
- Ανασκόπηση από τη διοίκηση

2.2.3 Εξωτερικός έλεγχος (Οικονομικός έλεγχος) – Εσωτερικός έλεγχος

Εξωτερικός Έλεγχος

Ο οικονομικός έλεγχος ασχολείται με τις ενέργειες της επιχείρησης που έχουν επίπτωση στην διασφάλιση της περιουσίας της, στην λογιστική απεικόνιση των οικονομικών γεγονότων της επιχείρησης καθώς και στην δημοσιευόμενη οικονομική πληροφορία από την επιχείρηση. Ειδικότερα ενδιαφέρεται για την αξιοπιστία, την κανονικότητα και την ειλικρίνεια της λογιστικής και οικονομικής πληροφορίας.

Μια μέθοδος ελέγχου, που είναι και η πρώτη που εφαρμόστηκε, είναι ο εξονυχιστικός ή πλήρης έλεγχος, όπου ο ελεγκτής ελέγχει όλους τους λογαριασμούς και όλες τις εγγραφές, προκειμένου να βεβαιώσει τα ποσά του Ισολογισμού και των Αποτελεσμάτων Χρήσης.

Μια άλλη μέθοδος είναι ο δειγματοληπτικός έλεγχος, όπου ο ελεγκτής σύμφωνα με τους κανόνες της στατιστικής (δειγματοληψία), παίρνει ένα αντιπροσωπευτικό δείγμα από τα προς έλεγχο στοιχεία και ελέγχει μόνο αυτά.

Είναι φανερό ότι η πρώτη μέθοδος μπορεί να εφαρμοστεί όταν τα προς έλεγχο στοιχεία δεν έχουν πλήθος μεγαλύτερο από εκείνο που είναι ανθρωπίνως δυνατόν να ελεγχθεί. Η δεύτερη μορφή παρ' όλο που εφαρμόζεται αρκετά στην πράξη, παρουσιάζει το μειονέκτημα του κατά πόσο είναι αντιπροσωπευτικό το δείγμα ή όχι και έχει τον κίνδυνο να ξεφύγουν από τον έλεγχο σημαντικά σημεία.

Για τα παραπάνω οδηγήθηκε η ελεγκτική πρακτική σε μια τρίτη μέθοδο ελέγχου, περισσότερο αξιόπιστη και ευκολότερα πραγματοποιήσιμη, την μέθοδο της αξιολόγησης του συστήματος εσωτερικού ελέγχου της επιχείρησης.

Σύμφωνα με αυτή τη μέθοδο, που είναι στην ουσία μια αξιολόγηση της αξιοπιστίας των διαφόρων διαδικασιών της επιχείρησης, προκύπτει σε μια

σημεία μπορεί ο ελεγκτής να στηριχθεί στον εσωτερικό έλεγχο και σε πια όχι, και ανάλογα να χειριστεί τη μορφή και την έκταση του ελέγχου των λογαριασμών.

Η τελευταία αυτή μέθοδος προτείνεται όντας η πλέον επιστημονική και σύγχρονη.

Ο ελεγκτής πρέπει πρώτα να πάρει στοιχεία για την γενική εικόνα της επιχείρησης πριν προχωρήσει στον εσωτερικό έλεγχο.

Γενική γνωριμία της επιχείρησης

Η γενική γνωριμία της επιχείρησης, είναι ένα σημείο του ελέγχου αρκετά σημαντικό και απαιτεί προσοχή και επιδεξιότητα από τον ελεγκτή, ώστε η γνωριμία του με την επιχείρηση να είναι εποικοδομητική και να μπορεί να τον βοηθήσει στο μετέπειτα έργο του.

Από την καλή ή όχι γνωριμία του ελεγκτή με την επιχείρηση, θα εξαρτηθεί κατά πολύ η ποιότητα κυρίως του ελέγχου και η ευκολία της πραγματοποίησής του.

Σταθερή μέθοδος τρόπου γνωριμίας με την επιχείρηση δεν υπάρχει, μιας και εξαρτάται κατά πολύ από τον τύπο, τον τόπο εγκατάστασης, την δραστηριότητα και τις ειδικές συνθήκες εργασίας της κάθε επιχείρησης. Γενικά μπορεί να δοθούν οι παρακάτω κατευθύνσεις για την γνωριμία της επιχείρησης, με μορφή πληροφοριών που ο ελεγκτής μπορεί να συλλέξει.

Γενικές πληροφορίες

- Λεπτομερής περιγραφή της επιχείρησης.
- Σύντομο ιστορικό.

- Θέση της επιχείρησης στον οικονομικό κλάδο που ανήκει.
- Γνωριμία του προσωπικού.
- Οργανόγραμμα διοίκησης της επιχείρησης.

Τεχνικά χαρακτηριστικά

- Τρόπος και προβλήματα προμηθειών.
- Τρόπος και προβλήματα αποθεματοποίησης.
- Μελέτη της ικανότητας παραγωγής.
- Χρησιμοποιούμενα μέσα παραγωγής.

Εμπορικά χαρακτηριστικά

- Προσδιορισμός της πελατείας της και προοπτικές εξέλιξή της.
- Ανταγωνισμός.
- Διαδικασία προσδιορισμού της τιμής πώλησης.

Νομικά χαρακτηριστικά

- Εξέταση καταστατικού και των τροποποιήσεών του.
- Δομή του εταιρικού κεφαλαίου.
- Κυριότερα συμβόλαια και συμβάσεις που έχει υπογράψει η επιχείρηση.
- Δίκες σε εξέλιξη.
- Κυριότερες φορολογικές πληροφορίες.

Λογιστικά χαρακτηριστικά

- Γενική περιγραφή του λογιστικού της συστήματος.
- Όγκος λογιστικών γεγονότων.
- Λογιστική πολιτική αποσβέσεων.

Οικονομικά χαρακτηριστικά

- Μελέτη της αποδοτικότητας.
- Μελέτη της οικονομικής ισορροπίας της επιχείρησης.

Όλες οι παραπάνω πληροφορίες αποτελούν το περιεχόμενο του ΔΙΑΡΚΗ ΦΑΚΕΛΟΥ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ του ελεγκτή.

Εσωτερικός Έλεγχος

Ο εσωτερικός έλεγχος περιλαμβάνει το σχέδιο οργάνωσης και το σύνολο των συντονισμένων ενεργειών που έχει υιοθετήσει η επιχείρηση, προκειμένου να :

- Προστατεύσει την περιουσία της,
- Διασφαλίσει την ποιότητα της πληροφόρησης,
- Εγγυηθεί την ποιότητα οργάνωσης της επιχείρησης,
- Εγγυηθεί την αποτελεσματικότητα των ενεργειών της,
- Διασφαλίσει ότι εφαρμόζονται η πολιτική και οι οδηγίες της διοίκησης.

Μπορεί ακόμη 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>>.

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 την σύνταξη των 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.

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.

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

Ο ελεγκτής λοιπόν αξιολογώντας τον Εσωτερικό Έλεγχο, αγγίζει εκτός από τα λογιστικά, και τα λειτουργικά γεγονότα της επιχείρησης, γεγονός που είναι λογικό, αν δεχτούμε 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.

1. Βασικά χαρακτηριστικά του Εσωτερικού Ελέγχου

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

α. Η ύπαρξη ενός συστηματικού σχεδίου οργάνωσης.

β. Η ύπαρξη ενός προσωπικού κατάλληλου.

γ. Η ύπαρξη ικανοποιητικού αριθμού γραπτών οδηγιών.

α) 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 να κάνει, με σαφήνεια και λεπτομέρεια>>.

- Τον σαφή προσδιορισμό των εξουσιών και των υπευθυνοτήτων, που βέβαια είναι άμεση συνέπεια του σαφή προσδιορισμού των καθηκόντων.

- Την διακίνηση της πληροφορίας. Το σύστημα διακίνησης των εγγράφων πρέπει να είναι με επάρκεια προσδιορισμένο, ώστε να αποφεύγεται η αμέλεια και ο αυτοσχεδιασμός.

β) Η καταλληλότητα και ακεραιότητα του προσωπικού είναι ουσιώδους σημασίας και ειδικότερα σε επίπεδο διοίκησης και για πρόσωπα που παίρνουν σημαντικές αποφάσεις.

γ) 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.

2. Βασικοί έλεγχοι της λογιστικής απεικόνισης των οικονομικών γεγονότων

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

α) Όλα τα οικονομικά γεγονότα έχουν αποτελέσει αντικείμενο λογιστικής εγγραφής (ολότητα των λογιστικών εγγραφών).

β) Κάθε λογιστική εγγραφή εκπροσωπεί και αιτιολογείται από ένα γεγονός (πραγματικότητα των λογιστικών εγγραφών).

γ) Δεν υπάρχουν σφάλματα στις λογιστικές εγγραφές (ακρίβεια των λογιστικών εγγραφών).

Τα παραπάνω διασφαλίζονται κατ' αρχήν ως εξής :

-Με την ύπαρξη και τον 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 ν έχει κάποιο 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, κ.λ.π.).

- 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).

3. Έλεγχος στο προσωπικό της επιχείρησης

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

α) Ιεραρχικοί έλεγχοι.

β) Αμοιβαίοι έλεγχοι του διαχωρισμού των καθηκόντων.

α) 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 δεν μπορεί να εκτελεί 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 δεν 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 την 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.

β) 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 αυτόν τον τρόπο ο καθένας αναγκάζεται να κάνει τον αυτοέλεγχό του πράγμα που αποτελεί μια σημαντική διασφάλιση για πιθανά λάθη ή απάτες.

2.3 Νομικό πλαίσιο του ελέγχου στην Ελλάδα

Στη χώρα μας θεσμοθετημένος και νομοθετικά πλαισιωμένος είναι μόνον ο εξωτερικός – οικονομικός έλεγχος. Η νομοθετική ρύθμιση αυτού του ελέγχου είναι συνέπεια:

α) Της υποχρεωτικότητας του οικονομικού ελέγχου όπως προβλέπεται από τα άρθρα 42α και 100 του κωδ. Νόμου 2190 περί Ανωνύμων Εταιρειών,

β) Της προσαρμογής της Νομοθεσίας μας στις διατάξεις της 8ης κοινοτικής οδηγίας 84/253.

Η ελεγκτική στην Ελλάδα – Ιστορική αναδρομή

Στην Ελλάδα, το πρώτο ουσιαστικό βήμα για την καθιέρωση του εσωτερικού ελέγχου, έγινε με το Ν. 5076/1931 περί ανωνύμων εταιρειών και τραπεζών, όπου προβλεπόταν η δημιουργία <<Σώματος Ορκωτών Λογιστών>>. Ο θεσμός όμως παρά τη νομοθετική αυτή ρύθμιση δεν λειτούργησε.

Από το Νόμο 2190/1920 (άρθρα 36-38) περί Ανωνύμων Εταιρειών οι ελέγχοι των ισολογισμών πραγματοποιούνται από δύο τακτικούς και δύο αναπληρωματικούς ελεγκτές οι οποίοι εκλέγονταν από τη Γενική Συνέλευση των μετόχων της Α.Ε. Ο θεσμός αυτός δεν πρόσφερε τίποτα ουσιαστικό, παρόλο που οι ελεγκτές είχαν ουσιαστικά δικαιώματα, αλλά στην πράξη δεν τα ασκούσαν επειδή είχαν διοριστεί από την ίδια την ελεγχόμενη εταιρεία (συνήθως από πρόταση του Διοικητικού Συμβουλίου) και αποτελούσαν εμμέσως έμμισθους υπαλλήλους οι οποίοι εξαρτώντο οικονομικά από τον ελεγχόμενο φορέα. Αποτέλεσμα ήταν η <<κατά παραγγελίαν>> σύνταξη και υπογραφή εκθέσεως ελέγχου που εκτός της τυπικής κάλυψης των απαιτήσεων του Νόμου δεν είχε ουσιαστική ισχύ.

Παρά τις προσπάθειες και τις νομοθετικές ρυθμίσεις ο θεσμός του ελεγκτή δεν λειτούργησε ουσιαστικά στην Ελλάδα πριν τον Β Παγκόσμιο πόλεμο.

Το 1948 κατ' απαίτηση των ξένων υπεγράφη σύμβαση ανάμεσα στην Ελληνική Κυβέρνηση και την Διοίκηση Οικονομικής Συνεργασίας των ΗΠΑ, με την οποία κλήθηκαν άγγλοι ορκωτοί λογιστές που έπαιρναν την αποζημίωση τους από πόρους του σχεδίου Μάρσαλ.

Επειδή όμως η οικονομία με τη δυναμική της ανάπτυξης, είχε ανάγκη από την ύπαρξη πραγματικών ορκωτών λογιστών, εκδόθηκαν:

1. Υπ. Αρ. 12984/13.9.49 απόφαση Υπουργού Συντονισμού <<περί συμπληρώσεως Συντονιστικού συμβουλίου θεσμού Ορκωτών Λογιστών>>.
2. Υπ. Αρ. 16498/16/11/49 απόφαση Υπουργείου Συντονισμού <<περί συμπληρώσεως Συντονιστικού συμβουλίου θεσμού Ορκωτών Λογιστών>>.
3. Υπ. Αρ. 1001/20/29.10.50 <<Περί καταρτίσεως σχεδίου Νόμου περί συντάξεως Σώματος Ελλήνων Ορκωτών Λογιστών>> (Φ.Ε.Κ. Α/255/1950).

Η πρώτη ουσιαστική προσπάθεια υλοποίησης των παραπάνω για τη δημιουργία ουσιαστικά του Σώματος Ορκωτών Λογιστών έγινε το 1952 επί κυβερνήσεως Πλαστήρα όπου συγκροτήθηκε δωδεκαμελές σώμα από καθηγητές, διευθυντές υπουργείων και τραπεζών, το οποίο όμως δεν λειτούργησε ουσιαστικά μετά την παραίτηση της κυβερνήσεως τον Οκτώβρη του 1952. Το 1955 ψηφίστηκε το Ν.Δ. 3329 <<περί συντάξεως Σώματος Ορκωτών Λογιστών>> και δημοσιεύτηκε στο Φ.Ε.Κ. Α230/25.8.55 και αποτέλεσε το κύριο ελεγκτικό σώμα στην Ελλάδα μέχρι το 1992.

Σύσταση και λειτουργία του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών¹

Από το 1993 και μέχρι σήμερα ο έλεγχος των Ανωνύμων Εταιρειών ασκείται από τους Ορκωτούς Ελεγκτές με εφαρμογή των διατάξεών του:

α) Π.Δ. 15/89 <<Προσαρμογή του Ν.Δ. 3329/55 <<περί συστάσεως Σώματος Ορκωτών Λογιστών>> προς τις διατάξεις της 8ης οδηγίας, 84/253/ΕΟΚ.

β) Άρθρο 75 του νόμου 1969/91.

γ) Π.Δ. 226/92/Τ.Α.120/14.7.92.

Τα Νομοθετήματα αυτά εκδόθηκαν για να προσαρμοστεί η νομοθεσία μας, περί διενέργειας του ελέγχου, στις διατάξεις της 8ης οδηγίας 84/253/ΕΟΚ του Συμβουλίου της 10/4/84.

Σύμφωνα λοιπόν με το πιο πρόσφατο Π.Δ. 226/92 συνεστήθη Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών, που οι γενικοί όροι της λειτουργίας του έχουν όπως παρακάτω:

Το Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών (Σ.Ο.Ε.), αποτελείται από ανεξάρτητους επαγγελματίες Ελεγκτές που εγγράφονται σε ειδικό μητρώο και ασκούν το επάγγελμα του Ορκωτού Ελεγκτή σύμφωνα με τις διατάξεις της νομοθεσίας. Το Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών, εδρεύει στην Αθήνα και μπορεί με απόφαση του Εποπτικού Συμβουλίου να ιδρύει γραφεία σε άλλες πόλεις της Ελλάδας.

Η σύσταση και η λειτουργία του Σ.Ο.Ε. αποβλέπει στην άσκηση του ελέγχου της οικονομικής διαχειρίσεως των πάσης φύσεως δημοσίων και ιδιωτικών οργανισμών και επιχειρήσεων ή εκμεταλλεύσεων, ανεξαρτήτως της νομικής τους μορφής (ιδρύματος, εταιρείας ή άλλου νομικού προσώπου δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου), από πρόσωπα με αυξημένα επαγγελματικά προσόντα που ασκούν το έργο τους με διαφάνεια και υπευθυνότητα, έτσι ώστε

¹ Με το άρθρο 38 του Ν. 2733/99 το Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών (ΣΟΕ) μετονομάσθηκε σε Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών (ΣΟΕΛ) και έτσι θα χρησιμοποιείται.

να διασφαλίζεται η εγκυρότητα και αξιοπιστία των πορισμάτων των διενεργούμενων ελέγχων, σύμφωνα με τα διεθνώς αναγνωρισμένα Ελεγκτικά πρότυπα και τους όρους που τίθενται από την εσωτερική και την κοινοτική νομοθεσία. Για την πραγματοποίηση του παραπάνω σκοπού οι Ορκωτοί Ελεγκτές απολαμβάνουν προσωπικής και λειτουργικής ανεξαρτησίας υποκείμενοι πάντως στις υποχρεώσεις και τις ευθύνες που προσδιορίζονται από τις διατάξεις. Στους σκοπούς του Σ.Ο.Ε. περιλαμβάνεται και η προαγωγή της Λογιστικής και Ελεγκτικής επιστήμης.

Αποκλειστικές αρμοδιότητες του Σ.Ο.Ε.Α.

Οι Ορκωτοί Ελεγκτές είναι αποκλειστικώς αρμόδιοι για την άσκηση του τακτικού ελέγχου της οικονομικής διαχείρισεως και των οικονομικών καταστάσεων:

α) Των νομικών προσώπων δημοσίου δικαίου, πλην των δήμων και κοινοτήτων.

β) Των νομικών προσώπων ιδιωτικού δικαίου, που εξυπηρετούν δημόσιο ή κοινωφελή σκοπό και επιχορηγούνται από το κράτος ή απολαύουν ιδιαίτερων προνομίων, βάσει ειδικής διατάξεως νόμου ή κατ' εξουσιοδότηση τούτου.

γ) Των τραπεζών, των ασφαλιστικών εταιρειών, των εταιρειών επενδύσεων – χαρτοφυλακίου, των εταιρειών διαχείρισεως αμοιβαίων κεφαλαίων, των εταιρειών χρηματοδοτικών μισθώσεων και των ενώσεων συνεταιριστικών οργανώσεων.

δ) Των ανωνύμων εταιρειών, των εταιρειών περιορισμένης ευθύνης, των ετερόρρυθμων κατά μετοχές εταιρειών, κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 42α του Κ.Ν. 2190/1920, και των κοινοπραξιών αυτών.

ε) Των ενοποιημένων λογαριασμών (οικονομικών καταστάσεων) του άρθρου 100 παρ. 1 του Κ.Ν. 2190/1920 των συνδεδεμένων επιχειρήσεων.

στ) Των ανωνύμων εταιρειών, των οποίων οι μετοχές είναι εισηγμένες στο χρηματιστήριο καθώς και των Α.Ε. των οποίων το μετοχικό κεφάλαιο εν όλω ή εν μέρει έχει αναληφθεί με δημόσια εγγραφή.

ζ) Των ανωνύμων εταιρειών ή οργανισμών ή και δραστηριοτήτων γενικά που με βάση διατάξεις νόμου υπάγονται στον υποχρεωτικό έλεγχο ορκωτών ελεγκτών.

Οι Ορκωτοί Ελεγκτές είναι επίσης αποκλειστικώς αρμόδιοι για τη διενέργεια πραγματογνωμοσύνης, πάνω σε θέματα οικονομικής διαχείρισεως ή καταστάσεως οποιουδήποτε φυσικού ή νομικού προσώπου, δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου, κοινοπραξίας, ειδικού λογαριασμού ή ομάδας περιουσίας, που απαιτεί λογιστικές γνώσεις. Η πραγματογνωμοσύνη αυτή διατάσσεται σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Πολιτικής Δικονομίας περί πραγματογνωμοσύνης, είτε με δικαστική πράξη κατά τη διάρκεια δίκης, κατόπιν αιτήσεως διαδίκου που έχει έννομο συμφέρον, είτε με δικαστική απόφαση, σύμφωνα με τις διατάξεις περί εκούσιας δικαιοδοσίας, μετά από αίτηση οποιασδήποτε διοικητικής αρχής ή υπηρεσίας του κράτους που έχει αρμοδιότητα προς τούτο και εφόσον επικαλείται και αποδεικνύει ότι συντρέχει προς τούτο λόγος δημοσίου συμφέροντος.

Όπου κατά τις διατάξεις της νομοθεσίας τα εμπορικά βιβλία συνιστούν μέσα αποδείξεως, το Δικαστήριο, αντί της εμφανίσεως των βιβλίων μπορεί να διατάξει, είτε κατ' αίτηση τίνος των διαδίκων, είτε αυτεπαγγέλτως, έλεγχο και θεώρηση των βιβλίων από Ορκωτό Ελεγκτή. Η νομοτύπως συντασσόμενη έκθεση του τελευταίου συνιστά πλήρη απόδειξη για το αντικείμενο για το οποίο διετάχθη.

Σύνθεση του Σώματος

Το Σ.Ο.Ε.Λ. αποτελείται από τους Ορκωτούς Ελεγκτές, τους Επίκουρους Ορκωτούς Ελεγκτές, τους Δόκιμους Ορκωτούς Ελεγκτές και τους Ασκούμενους Ορκωτούς Ελεγκτές. Οι Ορκωτοί Ελεγκτές έχουν πλήρη τα δικαιώματα και τις αντίστοιχες υποχρεώσεις του μέλους του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών και ασκούν ελευθέρως και υπό ίδια ευθύνη τις εργασίες, που αναφέρθηκαν στο 4.3 κεφάλαιο.

Οι Επίκουροι, Δόκιμοι και ασκούμενοι Ορκωτοί Ελεγκτές βοηθούν τους Ορκωτούς Ελεγκτές στην εκτέλεση του έργου τους, ενεργώντας πάντοτε επ' ονόματι, για λογαριασμό και υπ' ευθύνη του Ορκωτού Ελεγκτή.

Όργανα του Σώματος

Τα όργανα του σώματος Ορκωτών Ελεγκτών είναι:

- α) Το Εποπτικό Συμβούλιο.
- β) Η Γενική Συνέλευση.
- γ) Η Εκτελεστική Γραμματεία.
- δ) Το Πειθαρχικό Συμβούλιο και
- ε) Το Επιστημονικό Συμβούλιο.

Το Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών εκπροσωπείται ενώπιον πάσης αρχής από τον Πρόεδρο του Εποπτικού Συμβουλίου. Η εκπροσώπηση του σώματος στους διεθνείς επαγγελματικούς οργανισμούς ενεργείται από τον Πρόεδρο ή άλλο μέλος του Εποπτικού Συμβουλίου ή στέλεχος του σώματος οριζόμενο με απόφαση του Εποπτικού Συμβουλίου γενικώς ή κατά περίπτωση.

Γενική Συνέλευση

Η Γενική Συνέλευση του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών αποτελείται από τους Ορκωτούς Ελεγκτές, που είναι εγγεγραμμένοι στο Μητρώο και δεν τελούν σε αναστολή ασκήσεως επαγγέλματος. Η Γενική Συνέλευση αποτελεί το ανώτατο όργανο του σώματος που εξετάζει και αποφασίζει επί παντός θέματος που αναγράφεται στην ημερήσια διάταξη και αφορά στην οργάνωση και άσκηση του επαγγέλματος των Ορκωτών Ελεγκτών.

Η Γενική Συνέλευση συνέρχεται τακτικώς άπαξ του έτους και μάλιστα εντός τεσσάρων μηνών από την λήξη του οικονομικού έτους, μετά από πρόσκληση του Εποπτικού Συμβουλίου, για την έγκριση των ετήσιων οικονομικών καταστάσεων και του προϋπολογισμού του σώματος, για τη διενέργεια των προβλεπόμενων αρχαιρεσιών και για οποιοδήποτε άλλο θέμα εγγραφεί στην ημερήσια διάταξη, είτε με απόφαση του Εποπτικού Συμβουλίου, είτε κατόπιν προτάσεως υπογεγραμμένης από δέκα τουλάχιστον Ορκωτούς Ελεγκτές και υποβαλλόμενης στο Εποπτικό Συμβούλιο προ της λήξεως έκαστου οικονομικού έτους.

Η Γενική Συνέλευση συνέρχεται όταν συγκληθεί από το Εποπτικό Συμβούλιο, κατόπιν αποφάσεως του ιδίου ή προτάσεως υπογεγραμμένης από το εν τέταρτον των Ορκωτών Ελεγκτών. Η Γενική Συνέλευση εκλέγει ανά τριετία τους προέδρους και τα μέλη του Εποπτικού Συμβουλίου και του Επιστημονικού Συμβουλίου καθώς και τον εκπρόσωπό της στο Πειθαρχικό Συμβούλιο. Η εκλογή γίνεται χωριστά για κάθε κατηγορία βάσει ενιαίου ψηφοδελτίου.

Η Γενική Συνέλευση ορίζει Ορκωτό Ελεγκτή που δεν υπήρξε για έξι τουλάχιστον έτη μέλος του Εποπτικού Συμβουλίου, ο οποίος ελέγχει τις οικονομικές καταστάσεις του σώματος και υποβάλλει το πόρισμά του στη Γενική Συνέλευση.

Εποπτικό Συμβούλιο

Το Εποπτικό Συμβούλιο αποτελείται από έξι μέλη και τον Πρόεδρο που εκλέγονται από τη Γενική Συνέλευση.

Το Εποπτικό Συμβούλιο του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών συγκροτείται σε σώμα αμέσως μετά την εκλογή του, εκλέγοντας τον Αντιπρόεδρο που αναπληρώνει τον Πρόεδρο όταν απουσιάζει ή κωλύεται.

Καθήκοντα γραμματέως του Συμβουλίου ασκεί ο Προϊστάμενος της Εκτελεστικής Γραμματείας αναπληρούμενος σε περίπτωση απουσίας ή κωλύματος από υπάλληλο της Εκτελεστικής Γραμματείας οριζόμενο υπό του Προέδρου.

Η θητεία του Προέδρου και των μελών του Εποπτικού Συμβουλίου, είναι τριετής, δύναται να ανανεούται άπαξ. Τα πρόσωπα που διετέλεσαν Πρόεδροι ή μέλη του Εποπτικού Συμβουλίου δεν μπορούν να επανεκλεγούν για τρίτη συνεχή τριετία. Δύναται όμως να επανεκλεγούν εάν παρέλθει εξαιτία από την τελευταία εκλογή τους. Εκλιπόντος ή αποχωρήσαντος του Προέδρου ή μέλους του Εποπτικού Συμβουλίου, ο αναπληρωτής του για το υπόλοιπο της θητείας εκλέγεται με απόφαση του Εποπτικού Συμβουλίου.

Το Εποπτικό Συμβούλιο συνεδριάζει εγκύρως παρόντων πέντε τουλάχιστον εκ των μελών του. Οι αποφάσεις λαμβάνονται, εφόσον δεν ορίζεται ειδικώς άλλως, με την απόλυτη πλειοψηφία των παρόντων η οποία πάντως σε κάθε περίπτωση πρέπει να συγκεντρώνει τέσσερις τουλάχιστον ψήφους.

Στις συνεδριάσεις του Εποπτικού Συμβουλίου δύνανται να παρίστανται, καλούμενα υπό του Προέδρου τα μέλη του Επιστημονικού Συμβουλίου, καθώς και ο Προϊστάμενος της Εκτελεστικής Γραμματείας χωρίς δικαίωμα ψήφου.

Ο Πρόεδρος και τα μέλη του Εποπτικού Συμβουλίου λαμβάνουν αποζημίωση κατά συνεδρίαση το ύψος της οποίας ορίζεται με απόφαση της Γενικής Συνέλευσης του Σώματος.

Τα της συζητήσεως, συνεδριάσεων και λειτουργίας εν γένει του Εποπτικού Συμβουλίου, και κάθε άλλη αναγκαία λεπτομέρεια ορίζονται με τον Κανονισμό Λειτουργίας που συντάσσεται από το Επιστημονικό Συμβούλιο και εγκρίνεται από το Εποπτικό Συμβούλιο.

Αρμοδιότητες του Εποπτικού Συμβουλίου

Το Εποπτικό Συμβούλιο ασκεί τη διοίκηση του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών ως νομικού προσώπου και είναι επιφορτισμένο με την εποπτεία του έργου των Ορκωτών Ελεγκτών.

Ειδικότερα το Εποπτικό Συμβούλιο έχει τις αρμοδιότητες:

1. Έχει την ευθύνη της οικονομικής διαχείρισης του σώματος, συντάσσει τις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις και τον προϋπολογισμό του επόμενου έτους και τις υποβάλλει προς έγκριση στη Γενική Συνέλευση του σώματος.
2. Προτείνει προς τη Γενική Συνέλευση το ύψος των εισφορών των Ορκωτών Ελεγκτών, Επίκουρων και Δόκιμων Ορκωτών Ελεγκτών, καθώς και κάθε άλλη οικονομική υποχρέωση των μελών προς το σώμα.
3. Διορίζει τους έχοντες τα νόμιμα προσόντα Ορκωτούς Ελεγκτές, Επίκουρους και Δόκιμους Ορκωτούς Ελεγκτές και διατάσσει την εγγραφή τους στο Μητρώο Ορκωτών Ελεγκτών ή το Μητρώο Επίκουρων Ορκωτών Ελεγκτών ή το Μητρώο Δόκιμων Ορκωτών Ελεγκτών αντίστοιχα.
4. Κανονίζει τα της διεξαγωγής εξετάσεων για την εισδοχή στο σώμα νέων Ορκωτών Ελεγκτών, Επίκουρων και Δόκιμων Ορκωτών Ελεγκτών, καθώς και για τη δοκιμασία των Ασκούμενων Ορκωτών Ελεγκτών και ορίζει την Εξεταστική Επιτροπή.

5. Ασκεί, δια των αρμοδίων οργάνων, εποπτεία και έλεγχο επί του Σώματος και επιβλέπει το ασκούμενο από τους Ορκωτούς Ελεγκτές έργο για την τήρηση των νόμων και κανόνων της επαγγελματικής δεοντολογίας και τη διασφάλιση της ποιότητας και διαφάνειας των παρεχόμενων από αυτούς υπηρεσιών και του κύρους του επαγγέλματος.
6. Εκδίδει κανονισμούς που αφορούν στη διαμόρφωση, συμπλήρωση και εφαρμογή των Ελεγκτικών προτύπων και την εναρμόνισή τους προς τα κοινοτικά ή άλλα διεθνή πρότυπα.
7. Εκδίδει γενικές οδηγίες που αφορούν στην άσκηση των υπό του παρόντος διατάγματος προβλεπομένων ελέγχων.
8. Διαμορφώνει κανόνες επαγγελματικής δεοντολογίας για τα μέλη του Σώματος και τους υποβάλλει προς έγκριση στη Γενική Συνέλευση του Σ.Ο.Ε.Λ.
9. Αποφασίζει για τη διαγραφή εκ του Σώματος παντός Ορκωτού Ελεγκτή ή Επίκουρου ή Δόκιμου Ορκωτού Ελεγκτή, σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις.

Μητρώο Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών – Διορισμός – Ορκωμοσία

Το Μητρώο Ορκωτών Ελεγκτών είναι δημόσιο βιβλίο στο οποίο εγγράφονται τα διοριζόμενα μέλη του Σώματος και σημειώνονται όλα τα στοιχεία της επαγγελματικής τους καταστάσεως μέχρι την αποχώρηση ή την έξοδό τους από το επάγγελμα του Ορκωτού Ελεγκτή.

Το Μητρώο είναι ενιαίο για τους Ορκωτούς Ελεγκτές όλης της χώρας και τηρείται από το Εποπτικό Συμβούλιο του Σώματος.

Στο Μητρώο Ορκωτών Ελεγκτών εγγράφονται μετά από απόφαση του Εποπτικού Συμβουλίου υπήκοοι κρατών – μελών της Ευρωπαϊκής Κοινότητας ή

ομογενείς που έχουν άδεια ασκήσεως επαγγέλματος του Ορκωτού Λογιστή σε μια από τις χώρες της Ευρωπαϊκής Κοινότητας.

Πίνακας με τα ονόματα και τις διευθύνσεις των Ορκωτών Ελεγκτών βρίσκεται στη διάθεση του κοινού, στην έδρα και στα τυχόν άλλα γραφεία του Σώματος.

Σε ειδικό μητρώο, ξεχωριστά για κάθε βαθμίδα, εγγράφονται και οι Επίκουροι, Δόκιμοι και Ασκούμενοι Ορκωτοί Ελεγκτές. Τα ανωτέρω οριζόμενα τηρούνται αναλόγως και για τα ειδικά αυτά μητρώα.

Πριν από την ανάληψη των καθηκόντων τους και την εγγραφή τους στο Μητρώο, τα μέλη του Σ.Ο.Ε.Λ., δίνουν τον ακόλουθο όρκο: <<Ορκίζομαι να τηρώ κατά την άσκηση του επαγγέλματός μου επακριβώς το Σύνταγμα και τους νόμους του Κράτους, καθώς και τους δεοντολογικούς κανόνες που διέπουν το επάγγελμα του Ορκωτού Ελεγκτή και να εκτελώ τίμια και ευσυνείδητα τα καθήκοντά μου>>.

Εταιρείες ή Κοινοπραξίες Ελεγκτών

Επιτρέπεται η σύσταση εταιρειών ή κοινοπραξιών ελεγκτών με τις ακόλουθες προϋποθέσεις και περιορισμούς:

1. Σε περίπτωση σύστασης εταιρείας περιορισμένης ευθύνης, προσωπικής εταιρείας ή κοινοπραξίας, άπαντες οι εταίροι και οι διαχειριστές πρέπει να είναι Ορκωτοί Ελεγκτές εγγεγραμμένοι στο Μητρώο Ορκωτών Ελεγκτών.

2. Σε περίπτωση σύστασης ανώνυμης εταιρείας οι μετοχές αυτής πρέπει να είναι ονομαστικές και άπαντες οι μέτοχοι και τα μέλη του διοικητικού συμβουλίου να είναι Ορκωτοί Ελεγκτές εγγεγραμμένοι στο Μητρώο Ορκωτών Ελεγκτών.

Εξαιρέση από τον περιορισμό αυτό ισχύει μόνο για τα πρόσωπα τα οποία έχουν άδεια ασκήσεως του επαγγέλματος του Ορκωτού Ελεγκτή ή Λογιστή σε

μία από τις χώρες της Ευρωπαϊκής Κοινότητας, με την προϋπόθεση ότι τα πρόσωπα αυτά δεν μπορούν να κατέχουν συνολικά ποσοστό μεγαλύτερο από το 49% του εταιρικού κεφαλαίου ή των ψήφων της κοινοπραξίας.

Είσοδος νέων εταίρων ή μετόχων ή η μεταβίβαση εταιρικών μεριδίων ή μετοχών εταιρειών ή κοινοπραξιών Ελεγκτών επιτρέπεται μόνο σε Ορκωτούς Ελεγκτές εγγεγραμμένους στο Μητρώο και μόνο κατόπιν συμφωνίας των λοιπών μετόχων ή εταίρων, εφ' όσον το καταστατικό δεν προβλέπει ειδική πλειοψηφία προς λήψη αποφάσεως επί του θέματος. Η αποχώρηση μετόχου ή εταίρου επιτρέπεται πάντοτε μετά από προηγούμενη έγγραφη γνωστοποίηση προς την εταιρεία και το Εποπτικό Συμβούλιο. Η αποχώρηση είναι υποχρεωτική στην περίπτωση διαγραφής του Ορκωτού Ελεγκτή από το Μητρώο για οποιονδήποτε λόγο ή αιτία.

Η αποβολή εταίρου ή μετόχου επιτρέπεται μόνο για σπουδαίο λόγο και γίνεται μόνο με ομόφωνη απόφαση όλων των λοιπών εταίρων ή μετόχων, εφ' όσον το καταστατικό δεν προβλέπει ειδική πλειοψηφία επί του θέματος. Σπουδαίος λόγος θεωρείται ιδίως η βαρεία παράβαση των κανόνων ασκήσεως του επαγγέλματος και η ανικανότητα στην άσκησή του, που είχε σαν αποτέλεσμα την μείωση του κύρους και της φήμης της εταιρείας. Σε περίπτωση αμφισβητήσεως της συνδρομής σοβαρού λόγου, αποφαινεται το Εποπτικό Συμβούλιο, κατόπιν προσφυγής του αποβαλλόμενου εταίρου ή μετόχου.

Οι Ορκωτοί Ελεγκτές επιτρέπεται να συμμετέχουν σε μια μόνο εταιρεία ή κοινοπραξία Ελεγκτών.

Ελεγκτικό έργο

Ο τακτικός έλεγχος των οικονομικών καταστάσεων συνίσταται στην εξέταση από Ορκωτό Ελεγκτή των τηρούμενων βιβλίων και των αναγκαίων νόμιμων δικαιολογητικών και παραστατικών στοιχείων και αποβλέπει στην

διακρίβωση του κατά πόσο οι ελεγχθείσες οικονομικές καταστάσεις εμφανίζουν ακριβοδίκαια την οικονομική θέση της ελεγχόμενης μονάδας κατά την ημερομηνία συντάξεως του ισολογισμού της και τα αποτελέσματα των εργασιών της κατά την ελεγχόμενη περίοδο. Ο Ορκωτός Ελεγκτής τεκμηριώνει τις παρατηρήσεις και το πόρισμά του με τα φύλλα εργασίας τα οποία υποχρεούται να διαφυλάσσει επί μια πενταετία από την ημερομηνία εκδόσεως του πιστοποιητικού ελέγχου. Η γνώμη του διενεργήσαντος τον έλεγχο Ορκωτού Ελεγκτή διατυπώνεται στο συντασσόμενο από αυτόν <<πιστοποιητικό>> ή <<έκθεση>> ελέγχου.

Το <<πιστοποιητικό>> ή <<έκθεση>> ελέγχου υποβάλλονται στον εντολέα του ελέγχου. Ειδικότερα:

1. Ο Ορκωτός Ελεγκτής υποχρεώνεται να υποβάλλει στη Γενική Συνέλευση των μετόχων ή εταίρων, από την οποία ανατέθηκε σε αυτόν η διενέργεια ελέγχου, το <<πιστοποιητικό ελέγχου>> το οποίο πρέπει να περιλαμβάνει όσα ορίζονται από το άρθρο 37 του Κώδ. Ν. 2190/1920 και το οποίο επέχει τη θέση της εκθέσεως ελέγχου που προβλέπεται από το άρθρο αυτό. Διαπιστώσεις του Ορκωτού Ελεγκτή οι οποίες δεν επηρεάζουν την οικονομική κατάσταση και τα αποτελέσματα χρήσεως, όπως αυτά προκύπτουν από τις δημοσιευόμενες αντίστοιχες λογιστικές καταστάσεις (Ισολογισμός, Αποτελέσματα Χρήσεως και Διάθεση Κερδών κλπ.) ή παρατηρήσεις του για τη βελτίωση του συστήματος οργάνωσης ή λειτουργίας της εταιρείας, γνωστοποιούνται προς την διοίκηση της ελεγχόμενης μονάδας με τις σχετικές υποδείξεις. Το εκδιδόμενο πιστοποιητικό ή έκθεση ελέγχου κοινοποιείται και στο διοικητικό συμβούλιο ή τον διαχειριστή της ελεγχόμενης μονάδας.

2. Ο Ορκωτός Ελεγκτής που διενήργησε τον έλεγχο της διαχειρίσεως οργανισμών ή επιχειρήσεων, το κεφάλαιο των οποίων ανήκει κατά πλειοψηφία στο Δημόσιο, υποβάλλει στο διοικητικό συμβούλιο του οργανισμού ή της επιχείρησης και στον αρμόδιο σε κάθε περίπτωση Υπουργό έκθεση με τα πορίσματα του ελέγχου και τις αναγκαίες υποδείξεις. Αν πρόκειται περί νομικού

προσώπου δημοσίου δικαίου, η ανωτέρω έκθεση υποβάλλεται στην εποπτεύουσα αρχή.

3. Αντίγραφο του πιστοποιητικού ή εκθέσεως ελέγχου υποβάλλεται και στο Εποπτικό Συμβούλιο.

Ο Ορκωτός Ελεγκτής καθορίζει την έκταση το ελέγχου του σύμφωνα με τις απαιτήσεις του άρθρου 37 του Κ.Ν. 2190/1920, των επαγγελματικών κανόνων και Ελεγκτικών προτύπων. Ο έλεγχος πρέπει να καλύπτει επαρκώς όλες τις πτυχές της ελεγχόμενης μονάδας που σχετίζονται με τις ελεγχόμενες οικονομικές καταστάσεις. Για να διαμορφώσει το πόρισμά του επί των οικονομικών καταστάσεων, ο Ορκωτός Ελεγκτής πρέπει να διαπιστώνει την επάρκεια και αξιοπιστία των λογιστικών βιβλίων και στοιχείων καθώς και των άλλων πηγών πληροφοριών στις οποίες βασίζεται η σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων. Κατά τη διαμόρφωση του πορίσματός του, ο Ορκωτός Ελεγκτής πρέπει ακόμα να κρίνει αν τα δεδομένα της διαχειρίσεως απεικονίζονται ακριβοδίκαια στις οικονομικές καταστάσεις. Ο Ορκωτός Ελεγκτής αξιολογεί την αξιοπιστία και επάρκεια των πληροφοριών που περιέχονται στα λογιστικά βιβλία και στοιχεία και στις άλλες πηγές πληροφοριών με :

α) Την μελέτη και αξιολόγηση των λογιστικών συστημάτων και των συστημάτων εσωτερικού ελέγχου επί των οποίων έχει πρόθεση να βασίσει την εξέταση τούτων για να καθορίσει τη φύση, έκταση και εφαρμογή των ελεγκτικών διαδικασιών και τεκμηριώσεων.

β) Την διενέργεια ελέγχων, την εξασφάλιση επεξηγήσεων και την εφαρμογή επαληθευτικών διαδικασιών επί των λογιστικών πράξεων και των υπολοίπων των λογαριασμών, στο βαθμό που κρίνει σε κάθε περίπτωση αναγκαίο.

Ο Ορκωτός Ελεγκτής κρίνει αν οι σχετικές πληροφορίες και τα πραγματικά δεδομένα απεικονίζονται ακριβοδίκαια με :

α) Την αντιπαράθεση των οικονομικών καταστάσεων προς τα λογιστικά βιβλία και στοιχεία και τις άλλες πηγές πληροφοριών.

β) Την κριτική εξέταση των αποφάσεων της διοικήσεως που σχετίζονται με την σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων. Ο Ορκωτός Ελεγκτής αξιολογεί την επιλογή και την συνεπή ή μη εφαρμογή των λογιστικών αρχών, τον τρόπο ταξινομήσεως των πληροφοριών και πραγματικών δεδομένων και την επάρκεια και πληρότητα των παρεχόμενων στοιχείων.

Οι τυχόν περιορισμοί στην έκταση του ελέγχου των οικονομικών καταστάσεων, που εμποδίζουν τον Ορκωτό Ελεγκτή να διατυπώσει το πόρισμά του χωρίς επιφυλάξεις, πρέπει να αναφέρονται ρητά στο πιστοποιητικό ή έκθεση ελέγχου. Στο τμήμα του πιστοποιητικού ή της εκθέσεως ελέγχου, όπου διατυπώνεται το πόρισμα του Ορκωτού Ελεγκτή, θα πρέπει να προκύπτει κατά τρόπο σαφή ότι ο Ορκωτός Ελεγκτής καταλήγει στο πόρισμά του με ή χωρίς επιφυλάξεις, ή ότι αυτός δεν είναι σε θέση να καταλήξει σε πόρισμα επί των οικονομικών καταστάσεων. Το πιστοποιητικό ή έκθεση ελέγχου υπογράφονται από τον Ορκωτό Ελεγκτή.

Οι ενεργούντες έλεγχο ή πραγματογνωμοσύνη, Ορκωτοί Ελεγκτές έχουν το δικαίωμα, κατά τη διάρκεια της εκτελέσεως του έργου τους και σε οποιοδήποτε χρόνο κρίνουν αναγκαίο να συνεπικουρούνται από Επίκουρους, Δόκιμους ή Ασκούμενους Ορκωτούς Ελεγκτές, να λαμβάνουν γνώση και να ελέγχουν οποιοδήποτε βιβλίο ή λογαριασμό ή τα στοιχεία που περιέχονται σε ηλεκτρονικό υπολογιστή και κρίνονται αναγκαία για την συναγωγή του πορίσματός τους. Επίσης μπορούν να ζητήσουν οποιαδήποτε συμπληρωματικά στοιχεία ή πληροφορίες και διευκρινίσεις από τα όργανα της διοικήσεως ή τα στελέχη και τους υπαλλήλους της ελεγχόμενης μονάδας κλπ., που είναι αναγκαίες για την διακρίβωση των εξαγόμενων αποτελεσμάτων.

Ο Ορκωτός Ελεγκτής υποχρεούται να τηρεί απόλυτη εχεμύθεια περί των όσων λαμβάνει γνώση κατά την άσκηση των καθηκόντων του. Την υποχρέωση

αυτή έχουν επίσης τόσο το ελεγκτικό όσο και το λοιπό προσωπικό που απασχολεί ο Ορκωτός Ελεγκτής.

Πλεονεκτήματα απορρέοντα από την χρησιμοποίηση Ορκωτών Ελεγκτών

Ανώνυμες Εταιρείες που προσλαμβάνουν τους Ελεγκτές τους από το σώμα Ορκωτών Ελεγκτών, απολαύουν των <<περί Ανωνύμων Εταιρειών>> πλεονεκτημάτων.

Για τις επιχειρήσεις οι οποίες υποχρεωτικώς χρησιμοποιούν Ορκωτό Ελεγκτή, το μετά τον έλεγχο δυνάμενο να εκδοθεί ειδικό πιστοποιητικό που αναφέρεται στο ποσό των καταβληθέντων μισθών και ημερομισθίων και στις αποδοχές εν γένει του απασχοληθέντος προσωπικού απαλλάσσει τις επιχειρήσεις οιαδήποτε επανελέγχου επί του σημείου τούτου εκ μέρους ασφαλιστικού οργανισμού.

Ο Προϊστάμενος της αρμόδιας διευθύνσεως Οικονομικών Υπηρεσιών, προκειμένου να καθορίσει τη φορολογική υποχρέωση των ανώνυμων εταιρειών, μπορεί να περιοριστεί και να λάβει υπ' όψιν του αποκλειστικώς το παρά του Ορκωτού Ελεγκτή εκδιδόμενο ειδικό πιστοποιητικό ελέγχου περί του φορολογητέου εισοδήματος της επιχειρήσεως, εφ' όσον στο εν λόγω πιστοποιητικό γίνεται ρητή μνεία ότι εκδίδεται για φορολογικούς σκοπούς και ότι κατά τον έλεγχο των οικονομικών αποτελεσμάτων ελήφθησαν υπ' όψιν οι διατάξεις των νόμων περί φορολογίας εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων, καθώς και οποιαδήποτε άλλη διάταξη σχετικού νόμου. Στην περίπτωση αυτή, ο Ορκωτός Ελεγκτής οφείλει να παράσχει στον Προϊστάμενο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. κάθε πληροφορία ή εξήγηση την οποία ο τελευταίος ήθελε ζητήσει σε σχέση με τον τρόπο τηρήσεως των βιβλίων και στοιχείων, τις

εγγραφές που έγιναν σε αυτά και γενικώς κάθε αναγκαίο στοιχείο ή διευκρίνιση, για τον προσδιορισμό της φορολογικής ύλης.

2.4 Διασφάλιση ποιότητας στον έλεγχο

Προκειμένου να διασφαλιστεί μια ποιοτική διαδικασία ελέγχου και συμπερασμάτων εφαρμόζονται δικλείδες ασφαλείας στα εξής επίπεδα.

- Διασφάλιση Ανεξαρτησίας του Ελεγκτή από την Ελεγχόμενη επιχείρηση.
- Ύπαρξη Ευθύνης και πειθαρχικού ελέγχου για τον ελεγκτή.
- Ύπαρξη στοιχείων που φυλάττει ο ελεγκτής και αποδεικνύουν το πόρισμά του (φάκελος εργασίας).
- Έκδοση αντικειμενικής γνώμης, που στηρίζεται στην εφαρμογή των κοινώς παραδεκτών Λογιστικών και Ελεγκτικών Αρχών (Πρότυπα – Standards).

Ασυμβίβαστα – απαγορεύσεις

Το επάγγελμα του Ορκωτού Ελεγκτή είναι ασυμβίβαστο προς:

- α) Την ιδιότητα του εμπόρου.
- β) Την ιδιότητα του δημοσίου υπαλλήλου, υπαλλήλων Ν.Π.Δ.Δ., δικηγόρου, συμβολαιογράφου.
- γ) Οποιαδήποτε έμμισθη υπηρεσία σε ιδιωτική επιχείρηση ή Ν.Π.Ι.Δ. ή οργανισμό ή την ιδιότητα του διοικητικού συμβουλίου συμβούλου Α.Ε. ή διαχειριστή Ε.Π.Ε.
- δ) Την τήρηση λογιστικών βιβλίων.

ε) Κάθε άλλη περίπτωση όπου υφίσταται αμυβίβαστο από την κείμενη νομοθεσία.

Στον Ορκωτό Ελεγκτή απαγορεύεται η απόκτηση καθ' οιονδήποτε τρόπο μετοχών της ελεγχόμενης από αυτόν εταιρείας, ο προς αυτήν δανεισμός και αντιστρόφως, καθώς και η παροχή εγγύησης προς τρίτους από αυτήν υπέρ του ελέγχοντος και αντιστρόφως.

Ανάθεση ελέγχου – Αμοιβή

Η ανάθεση του ελέγχου των Ν.Π.Δ.Δ., δημοτικών επιχειρήσεων και των Ν.Π.Ι.Δ. που ανήκουν στο δημόσιο τομέα, εξαιρουμένων των Α.Ε. των οποίων οι μετοχές είναι εισηγμένες στο Χρηματιστήριο, γίνεται από την εποπτεύουσα αρχή. Η ανάθεση αυτή γίνεται ανά τριετία και δεν δύναται να υπερβεί για τον ίδιο Ορκωτό Ελεγκτή τις δύο τριετίες.

Νόμιμη αμοιβή Ελέγχου είναι η καθαρή αμοιβή ελέγχου, ύστερα από την αφαίρεση των εξόδων μετακινήσεων και διαμονής των ελεγκτών εκτός έδρας, που προκύπτει από τον πολλαπλασιασμό των ελαχίστων ωρών ελέγχου, όπως αυτές έχουν καθοριστεί για κάθε συγκεκριμένη περίπτωση με γενικές ή ειδικές αποφάσεις του Εποπτικού Συμβουλίου, και του εφαρμοζόμενου από ένα ελεγκτικό φορέα ενιαίου ωρομισθίου, όπως αυτό έχει γνωστοποιηθεί στο Σ.Ο.Ε.Λ. για την ελεγκτική περίοδο στην οποία εμπίπτει ο έλεγχος.

Ευθύνη και πειθαρχικός έλεγχος

Ο Ορκωτός Ελεγκτής ευθύνεται για κάθε ζημιά εκ θετικής ενέργειας ή παραλείψεώς του κατά τον έλεγχο και την έκδοση του πιστοποιητικού ελέγχου, εφ' όσον αυτή οφείλεται σε δόλο ή βαρεία αμέλεια του ασκήσαντος τον έλεγχο

και αποδεδειγμένα προκλήθηκε από την χρήση του πιστοποιητικού ελέγχου. Η ευθύνη προς αποζημίωση δεν μπορεί να είναι ανώτερη του πενταπλάσιου του συνόλου των εκάστοτε ετήσιων αποδοχών του προέδρου του Αρείου Πάγου ή του συνόλου των αμοιβών του ευθυνόμενου Ορκωτού Ελεγκτή.

Για την άσκηση του πειθαρχικού ελέγχου επί των μελών του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών, συγκροτείται τριμελές πειθαρχικό συμβούλιο αποτελούμενο εξ ενός Συμβούλου Επικρατείας και ενός εφέτου διοικητικών δικαστηρίων, αμφοτέρων υποδεικνυομένων μετά των αναπληρωτών τους από τον Πρόεδρο του Συμβουλίου της Επικρατείας και εξ ενός Ορκωτού Ελεγκτή εκλεγόμενου μετά του αναπληρωτού του από την Γ.Σ. του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών.

Στο παραπάνω πειθαρχικό συμβούλιο παραπέμπεται με απόφαση του Εποπτικού Συμβουλίου, ο Ορκωτός Ελεγκτής ή Επίκουρος ή Δόκιμος ή Ασκούμενος Ορκωτός Ελεγκτής για :

1. Πλημμελή άσκηση των καθηκόντων του.
2. Ανάρμοστη συμπεριφορά, στην οποία περιλαμβάνεται και η διαπραγμάτευση της αμοιβής του υποχρεωτικού ελέγχου.
3. Οιαδήποτε παράβαση του νόμου ή κανονιστικής διατάξεως ή των δεοντολογικών κανόνων που αναφέρονται στην επαγγελματική του κατάσταση και τις υποχρεώσεις που απορρέουν από αυτήν.

Σε περίπτωση κατά την οποία το Εποπτικό Συμβούλιο κρίνει ότι το αποδιδόμενο στο μέλος του Σώματος παράπτωμα είναι ελαφρύ και δεν οφείλεται σε δόλο ή βαρεία αμέλεια αυτού, δύναται αντί της παραπομπής να προβεί σε αυστηρές συστάσεις. Σε περίπτωση υποτροπής η παραπομπή είναι υποχρεωτική.

Το πειθαρχικό συμβούλιο λαμβάνοντας την πράξη της παραπομπής ερευνά την υπόθεση. Εφ' όσον διαπιστώσει την ενοχή του εγκαλούμενου, δύναται να επιβάλει τις ακόλουθες ποινές :

1. Οριστική παύση.
2. Προσωρινή παύση μέχρι και έξι μηνών.
3. Πρόστιμο μέχρι και 1.000.000 δρχ.
4. Επίπληξη.

Κατά της δικαστικής απόφασεως χωρεί αίτηση ακυρώσεως ενώπιον του Συμβουλίου της Επικρατείας.

Διαγραφή από το Μητρώο

Κάθε μέλος του Σ.Ο.Ε.Λ. διαγράφεται από το Μητρώο εφ' όσον :

- α) Τιμωρηθεί πειθαρχικά με την ποινή της οριστικής παύσης ή δύο φορές με προσωρινή παύση.
- β) Καταστεί πνευματικώς ανίκανος προς άσκηση των καθηκόντων του.
- γ) Καταδικαστεί τελεσιδίκως με απόφαση ποινικού δικαστηρίου.
- δ) Υποβάλλει παραίτηση.
- ε) Συμπληρώσει το 70ο έτος της ηλικίας του.

Η διαγραφή διατάσσεται με απόφαση του Εποπτικού Συμβουλίου και δημοσιεύεται σε δύο ημερήσιες εφημερίδες ή οικονομικά περιοδικά της πρωτεύουσας.

Ανεξαρτησία και αντικειμενικότητα

Η ποιότητα του ελέγχου εξαρτάται κατά πολύ από το πόσο αρμόδιος και κατάλληλος είναι ο ελεγκτής που θα τον πραγματοποιήσει και ακόμη περισσότερο από το πόσο ανεξάρτητος είναι.¹ Πέρα από τις υποδείξεις και

¹ Το άρθρο 4 της Υπουργικής Απόφασης 623/97 αναφέρει σειρά απαγορεύσεων στον ελεγκτή για να διασφαλιστεί η ανεξαρτησία του από την ελεγχόμενη επιχείρηση.

απαγορεύσεις των σχετικών διατάξεων, ο ελεγκτής πρέπει να κατέχεται από ανεξαρτησία πνεύματος, από προσωπική δηλαδή ανεξαρτησία.

Ποιοτική επάρκεια εργασιών ελέγχου

Κάθε Ορκωτός Ελεγκτής υποχρεούται για κάθε εκτελούμενη από αυτόν εργασία να ακολουθεί τα εγκεκριμένα από το Εποπτικό Συμβούλιο ελεγκτικά πρότυπα και οδηγίες και να τηρεί σε ιδιαίτερο φάκελο επί πέντε τουλάχιστον έτη ύστερα από την ημερομηνία εκδόσεως του πιστοποιητικού ή έκθεσης ελέγχου, τα φύλλα εργασίας και λοιπά στοιχεία του συγκεκριμένου ελέγχου, τα οποία οφείλει να παραδίδει για ποιοτικό έλεγχο στο προς τούτο εντεταλμένο από το Εποπτικό Συμβούλιο όργανο του Σ.Ο.Ε.Λ.

Από τα περιεχόμενα στον εξεταζόμενο φάκελο και λοιπά στοιχεία, πρέπει να αποδεικνύεται ότι:

α) κατά την εκτέλεση της συγκεκριμένης ελεγκτικής εργασίας εφαρμόστηκαν τα παραδεγμένα από το Σ.Ο.Ε.Λ. πρότυπα ελέγχου και εκθέσεων, καθώς και οι εκδοθείσες από το Σ.Ο.Ε.Λ. τεχνικές οδηγίες.

β) Τα ανωτέρω φύλλα και λοιπά στοιχεία στηρίζουν επαρκώς τη γνώμη του Ορκωτού Ελεγκτή, όπως αυτή διατυπώνεται στο σχετικό πιστοποιητικό ή έκθεση του ελέγχου του.

Τυχόν κενά ή άλλες ουσιώδεις ελλείψεις του εξεταζόμενου φακέλου ελέγχου ή της εκτέλεσης της συγκεκριμένης εργασίας παραπέμπονται από το εντεταλμένο όργανο ποιοτικού ελέγχου στο Πειθαρχικό Συμβούλιο.

Στο πλαίσιο ποιοτικού ελέγχου, τα εντεταλμένα όργανα του Σ.Ο.Ε.Λ. μπορούν να εξετάσουν και να επαληθεύσουν οποιοδήποτε άλλο στοιχείο ή πληροφορία που, κατά την κρίση τους, επιδρά στην ποιότητα και τη νομιμότητα των προσφερομένων από τον Ορκωτό Ελεγκτή και τους βοηθούς του

υπηρεσιών, μη αποκλεισμένης και της επιτόπου επισκέψεως στα γραφεία των οικονομικών μονάδων που ελέγχθησαν από τον Ορκωτό Ελεγκτή.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΤΡΙΤΟ
ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ ΕΚΤΙΜΗΣΗΣ ΚΑΙ ΕΛΕΓΧΟΥ ΤΟΥ ΣΤΡΑΤΗΓΙΚΟΥ
ΠΡΟΓΡΑΜΜΑΤΙΣΜΟΥ

3.1 Γενικά

Το τελευταίο στάδιο της διαδικασίας του στρατηγικού προγραμματισμού είναι η εκτίμηση της στρατηγικής και ο έλεγχος, δηλαδή είναι εκείνη η φάση της διαδικασίας του στρατηγικού προγραμματισμού, κατά την οποία τα ανώτατα επιτελικά στελέχη προσπαθούν να διαβεβαιωθούν, ότι η στρατηγική που επιλέχθηκε, εφαρμόζεται σωστά και επιτυγχάνει τους σκοπούς και στόχους της επιχείρησης.

Εντούτοις, η πιθανότητα να μην εφαρμόζεται σωστά και να αποτύχει η στρατηγική αυτή, δημιουργεί την ανάγκη ύπαρξης διαδικασίας ελέγχου της στρατηγικής.

Βασικός σκοπός του ελέγχου είναι να προειδοποιεί έγκαιρα τα επιτελικά στελέχη για την ύπαρξη ενός προβλήματος ή για ένα πρόβλημα που πιθανό να προκύψει, προτού το πρόβλημα αυτό γίνει κρίσιμο.

Κατά τον έλεγχο γίνεται σύγκριση της πραγματοποιηθείσας απόδοσης με τους καθορισθέντες στόχους. Σε περίπτωση αρνητικών αποκλίσεων, καταβάλλεται προσπάθεια για τη λήψη των κατάλληλων μέτρων και ενεργειών, ώστε εάν είναι δυνατό, να εξαλειφθούν εντελώς τα αίτια που προκάλεσαν την απόκλιση αυτή.

Ο έλεγχος δεν γίνεται μόνο απολογιστικά, δηλαδή αφού το πρόβλημα έχει συμβεί, μπορεί να γίνει και προληπτικά.

Στη συνέχεια, οι πληροφορίες που συγκεντρώνονται κατά τη διάρκεια της φάσης του ελέγχου, μπορεί να επηρεάσουν και τις αποφάσεις του μελλοντικού προγραμματισμού.

Η ανάγκη ελέγχου της στρατηγικής είναι ουσιώδης. Επισημαίνεται ότι, εάν ο έλεγχος της στρατηγικής δεν αποτελέσει ένα ενιαίο σύνολο της διαδικασίας του στρατηγικού προγραμματισμού, ο προγραμματισμός αυτός ίσως να καταλήξει να μην είναι αποτελεσματικό μέσο για την επίτευξη των επιθυμητών στόχων της επιχείρησης.

3.2 Η διαδικασία εκτίμησης και ελέγχου του στρατηγικού προγραμματισμού

Ο παρακάτω πίνακας είναι ένα υπόδειγμα διαδικασίας ελέγχου του στρατηγικού προγραμματισμού.

Όπως παρατηρούμε, η διαδικασία του στρατηγικού προγραμματισμού και η διαδικασία του ελέγχου επικαλύπτονται μεταξύ τους, και θα λέγαμε ότι, η διαδικασία του ελέγχου αποτελεί το στάδιο εκείνο με το οποίο ολοκληρώνεται η διαδικασία του στρατηγικού προγραμματισμού.

Τα επιθυμητά αποτελέσματα (στόχοι) της επιχείρησης καθορίζονται κατά τη διάρκεια της διαδικασίας του στρατηγικού προγραμματισμού.

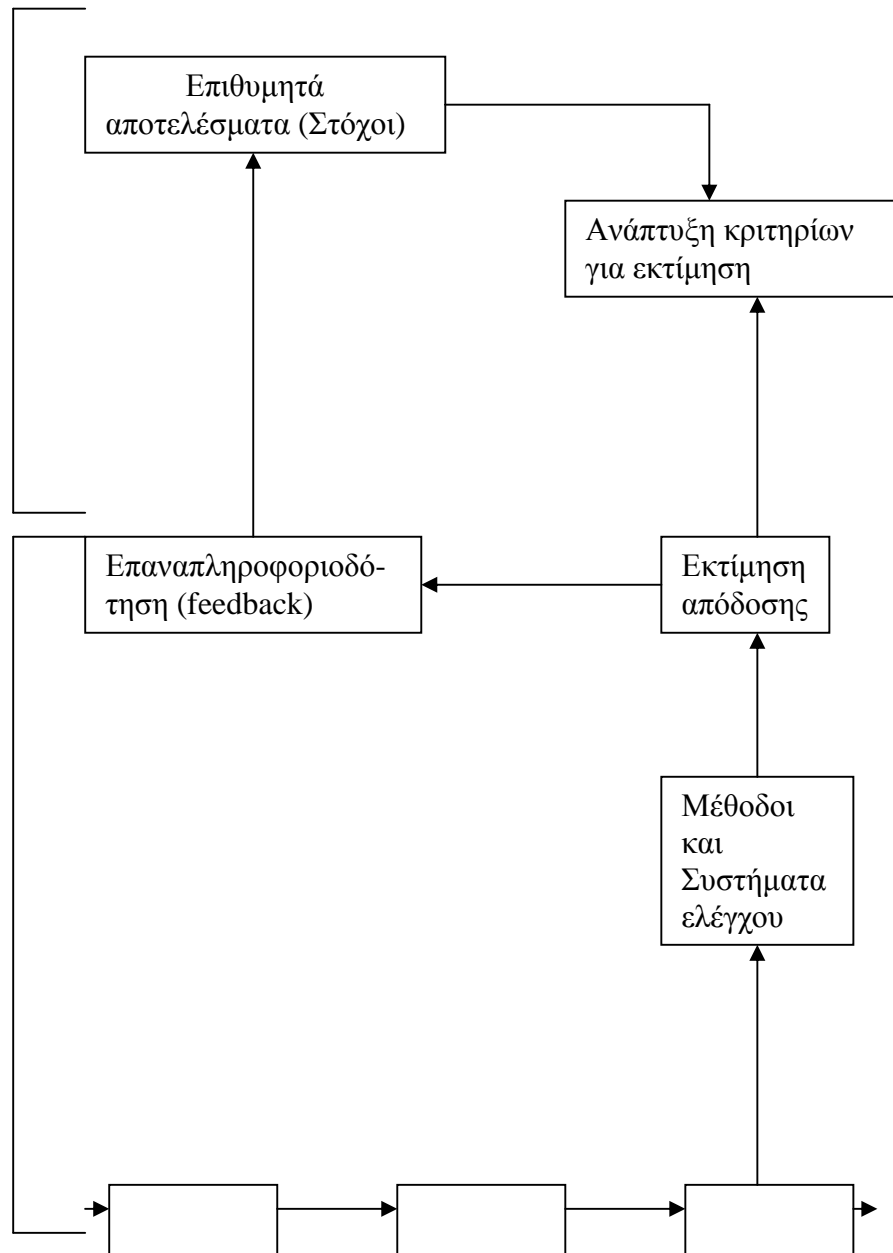
Τα επιθυμητά αποτελέσματα (στόχοι) της επιχείρησης καθορίζονται κατά τη διάρκεια της διαδικασίας του στρατηγικού προγραμματισμού.

Η ανάπτυξη κριτηρίων για εκτίμηση μπορεί να θεωρηθεί ως μέρος του στρατηγικού προγραμματισμού.

Τα κριτήρια για την εκτίμηση χρησιμοποιούνται ως σημεία αναφοράς για τον προσδιορισμό, εάν μια επιχείρηση επιτυγχάνει αποτελεσματικά τους στόχους της.

Η εκτίμηση της απόδοσης λαμβάνει χώρα, όταν τα αποτελέσματα του συστήματος ελέγχου συγκρίνονται με τα κριτήρια εκτίμησης, που έχουν προσδιοριστεί. Τα συστήματα ελέγχου σχεδιάζονται για τη μέτρηση των αποτελεσμάτων των επιχειρηματικών δραστηριοτήτων.

Πίνακας 1 Διαδικασία εκτίμησης και ελέγχου του Στρατηγικού Προγραμματισμού



Τελικά, οι πληροφορίες που αποκτώνται από την εκτίμηση αυτή, πρέπει να χρησιμοποιηθούν και να αξιολογηθούν.

Εάν τα κριτήρια εκτίμησης δεν ικανοποιούνται, δηλαδή αν υπάρχουν αρνητικές αποκλίσεις μεταξύ κριτηρίων εκτίμησης και πραγματοποιηθείσας απόδοσης, τότε πρέπει να γίνουν οι απαραίτητες διορθωτικές ενέργειες, οι οποίες μπορεί να κυμαίνονται από αλλαγή των επιθυμητών στόχων (διότι π.χ. είναι μη ρεαλιστικοί), μέχρις αλλαγής μερικών δραστηριοτήτων της επιχείρησης.

Όταν όμως το σύστημα ελέγχου δείχνει, ότι οι επιχειρηματικές δραστηριότητες επιτυγχάνουν τους στόχους της επιχείρησης, δεν χρειάζεται να γίνει καμία διορθωτική παρέμβαση.

3.3 Ανάπτυξη κριτηρίων εκτίμησης της απόδοσης της επιχείρησης

3.3.1 Γενικά

Τα κριτήρια, με τα οποία γίνεται η εκτίμηση της απόδοσης, είναι διάφορα. Οι γενικοί στόχοι της επιχείρησης μπορεί να χρησιμοποιηθούν ως κριτήρια εκτίμησης όσον αφορά στην απόδοση της επιχείρησης ως σύνολο.

Σε χαμηλότερα επίπεδα της επιχείρησης, π.χ. λειτουργίες/τμήματα, ως κριτήρια για εκτίμηση της απόδοσης των δραστηριοτήτων αυτών μπορεί να χρησιμοποιηθούν :

- Οι στόχοι των προϋπολογισμών ή των τμημάτων της επιχείρησης.
- Οι στόχοι που προσδιορίζονται με το σύστημα <<διοίκησης βάσει στόχων>>, ή
- Οι στόχοι προγραμμάτων παραγωγής κλπ.

Τα κριτήρια εκτίμησης πρέπει, όπου αυτό είναι δυνατό, να εκφράζονται σε ποσότητες ή αξία, ώστε να μετρώνται εύκολα. Παρόλα αυτά, στην πραγματικότητα, τα κριτήρια εκτίμησης δεν εκφράζονται όλα σε αριθμούς.

Παρακάτω θα εξετάσουμε τις δύο βασικές κατηγορίες κριτηρίων εκτίμησης, δηλαδή :

- α) Ποιοτικά κριτήρια εκτίμησης.
- β) Ποσοτικά κριτήρια εκτίμησης.

3.3.2 Ποιοτικοί παράγοντες

Γενικά

Δεν υπάρχει αμφιβολία ότι ο έλεγχος των στρατηγικών της επιχείρησης είναι ένα σημαντικά πολύτιμο και αναγκαίο στάδιο της διαδικασίας του στρατηγικού προγραμματισμού.

Χωρίς τους ελέγχους αυτούς, οι καταστάσεις θα βρίσκονταν εκτός ελέγχου και οι στόχοι της επιχείρησης θα ήταν αδύνατο να επιτευχθούν.

Δυστυχώς, ένα πρόβλημα που υπάρχει στα παραδοσιακά συστήματα ελέγχου, είναι ότι σχεδιάζονται συνήθως για την παρακολούθηση των καθημερινών δραστηριοτήτων της επιχείρησης και δεν συγκεντρώνουν την προσοχή τους στη γενική στρατηγική της επιχείρησης.

Όπως τονίσαμε παραπάνω, αυτό δεν σημαίνει ότι τέτοιοι έλεγχοι δεν είναι χρήσιμοι και ακόμη απαραίτητοι, αλλά σημαίνει ότι, για την εκτίμηση της γενικής στρατηγικής, οι έλεγχοι πρέπει να συμπληρωθούν με επιπρόσθετες πληροφορίες.

Την εκτίμηση της στρατηγικής ενδιαφέρει κατ'ουσίαν η εκτίμηση της συνολικής επίδρασης και καταλληλότητας της στρατηγικής για την επίτευξη των στόχων της επιχείρησης.

Ο William Glueck έχει προτείνει τα εξής τρία γενικά κριτήρια για την εκτίμηση της καταλληλότητας της στρατηγικής για την επίτευξη των στόχων της επιχείρησης.

- α) Συνέπεια.
- β) Καταλληλότητα.
- γ) Λειτουργικότητα.

Μια σειρά ποιοτικών ερωτημάτων μπορεί να διατυπωθούν, και πρέπει να απαντηθούν για καθένα από τα παραπάνω κριτήρια, για να φτάσουμε στο συμπέρασμα, εάν μια στρατηγική, που επιλέχθηκε, είναι η κατάλληλη (ορθή) για την πραγματοποίηση των στόχων της επιχείρησης.

Συνέπεια

Στόχοι

α) Οι βασικοί στόχοι της επιχείρησης είναι συνεπείς μεταξύ τους, ή υπάρχουν ασυμβίβαστοι και συγκρουόμενοι στόχοι στις διάφορες λειτουργίες/τμήματα της επιχείρησης, η επιδίωξη των οποίων πιθανό να έχει σοβαρές συνέπειες στην πραγματοποίηση των γενικών στόχων της επιχείρησης.

β) Έγιναν διαπραγματεύσεις για την εναρμόνιση των στόχων μεταξύ των διαφόρων τμημάτων της επιχείρησης έτσι, ώστε τελικά να συμβάλουν στην πραγματοποίηση των γενικών στόχων της επιχείρησης.

Συνθήκες του περιβάλλοντος εκτός της επιχείρησης

α) Έχουμε κάνει τις κατάλληλες προσαρμογές έτσι, ώστε να είμαστε έτοιμοι να αντιμετωπίσουμε τις κρίσιμες μεταβολές του περιβάλλοντος εκτός επιχείρησης, τις οποίες θα μπορούσαμε να είχαμε προβλέψει;

- β) Η στρατηγική που επιλέχθηκε για εφαρμογή, μπορεί να εκμεταλλευτεί πλήρως τις ευκαιρίες που παρουσιάζονται στην εσωτερική αγορά και στο διεθνή χώρο;
- γ) Η στρατηγική αυτή μετριάζει τις απειλές, που προέρχονται από το περιβάλλον εκτός της επιχείρησης;
- δ) Οι στρατηγικές – πολιτικές του μάρκετινγκ είναι συνεπείς με τις μεταβολές στις αγορές;
- ε) Οι χρηματοοικονομικές στρατηγικές – πολιτικές είναι συνεπείς με τις αλλαγές στην χρηματαγορά;
- στ) Η έρευνα και ανάπτυξη είναι συνεπείς με τις τεχνολογικές αναπτύξεις;
- ζ) Η παραγωγή είναι συνεπής με την προσφορά των συντελεστών της παραγωγής;
- η) Υπάρχουν κατάλληλα ελαστικά προγράμματα έτσι, ώστε να είμαστε σε θέση να ανταποκριθούμε με ευκαμψία και συνεπώς, με επιτυχία στις προβλεπόμενες μεταβολές;

Συνθήκες εσωτερικού περιβάλλοντος της επιχείρησης.

- α) Οι στρατηγικές – πολιτικές των διάφορων λειτουργιών – τμημάτων της επιχείρησης, κατανομή των πόρων στις δραστηριότητες της, η οργανωτική διάρθρωση και το διοικητικό σύστημα είναι συντονισμένα και εναρμονισμένα μεταξύ τους;
- β) Υπάρχει ένα ολοκληρωμένο υπόδειγμα εφαρμογής της στρατηγικής, το οποίο να ταιριάζει με τη συγκεκριμένη στρατηγική και να αναπτύσσει τα απαιτηθέντα ανταγωνιστικά πλεονεκτήματα της επιχείρησης;
- γ) Η επιλεγείσα στρατηγική βασίζεται σε αδυναμίες ή γίνονται προσπάθειες για την εξάλειψη των αδυναμιών αυτών;

δ) Τα κριτήρια που πρόκειται να χρησιμοποιήσουμε για εκτίμηση της απόδοσης, καθώς και τα συστήματα αμοιβών συνδέονται με τις στρατηγικές – πολιτικές που θέλουμε να ενισχύσουμε;

Καταλληλότητα

Η γενική στρατηγική είναι κατάλληλη δεδομένων των ικανοτήτων των πόρων μας, τη προτίμηση ανάληψης κινδύνου και το χρονικό ορίζοντα;

Πιο συγκεκριμένα :

Ικανότητες πόρων

α) Είναι οι κρίσιμοι πόροι διαθέσιμοι; Εάν όχι, η στρατηγική έχει προβλέψει για την απόκτηση των πόρων αυτών, όταν απαιτηθούν;

β) Είναι οι διαθέσιμοι πόροι κατάλληλοι για ότι επιδιώκουμε να πετύχουμε;

γ) Οι στρατηγικές – πολιτικές της επιχείρησης προβλέπουν, για την ανάπτυξη παραγωγικών εγκαταστάσεων και εξοπλισμού, εργατών, επιτελικών στελεχών, εξειδικευμένες γνώσεις έτσι, ώστε να είναι κατάλληλες για την πραγματοποίηση των στόχων της επιχείρησης.

Προτίμηση κινδύνου

α) Η στρατηγική συνεπάγεται περιττό κίνδυνο;

β) Ο βαθμός κινδύνου είναι αποδεκτός από την ανωτάτη διοίκηση; Είναι πολύ υψηλός ή πολύ χαμηλός;

γ) Η στρατηγική βασίζεται σε εσωτερικούς πόρους, των οποίων η συνεχής ύπαρξη δεν είναι εξασφαλισμένη;

ε) Εξαρτάται σε υποθέσεις του περιβάλλοντος, για τις οποίες δεν είμαστε πολύ βέβαιοι;

Χρονικός ορίζοντας

- α) Οι στόχοι προγραμματίζονται κατάλληλα από άποψη χρόνου έτσι, ώστε να είναι δυνατή η πραγματοποίησή τους;
- β) Η ταχεία ανάπτυξη είναι κατάλληλη δεδομένων των πόρων και ικανοτήτων της επιχείρησης;
- γ) Έχουμε δεσμεύσει πόρους για αρκετή περίοδο, όσο δηλαδή απαιτείται, έτσι, ώστε η στρατηγική να έχει την ευκαιρία να λειτουργήσει;
- δ) Κάνουμε αλλαγές κατά συχνά χρονικά διαστήματα; Κάνουμε δραστικά άλματα ή κάνουμε μια σταθερή παρατεταμένη περίοδο;
- ε) Τα κριτήρια για εκτίμηση των πραγματοποιηθέντων στόχων έναντι των προγραμματισθέντων έχουν προσδιοριστεί έγκαιρα έτσι, ώστε να υπάρχει η χρονική ευχέρεια να γίνουν οι κατάλληλες προσαρμογές;
- στ) Είναι τώρα ο κατάλληλος χρόνος να προχωρήσουμε στην υλοποίηση της συγκεκριμένης στρατηγικής, ή οι οικονομικές ή άλλες συνθήκες του περιβάλλοντος θα αλλάξουν;

Λειτουργικότητα

Η στρατηγική μπορεί να επιτευχθεί και παροτρύνει τους εργαζόμενους για δράση;

Επιτεύξιμη

- α) Η στρατηγική θέτει υπερβολικό βάρος στους διαθέσιμους πόρους μας και στις διοικητικές ικανότητες;
- β) Δημιουργεί προβλήματα, τα οποία δεν μπορούν να λυθούν με τις δυνάμεις και ικανότητες μας;

γ) Η στρατηγική είναι σαφής και λογική και έχει γίνει κατανοητή προφορικά ή στην πράξη;

Παρότρυνση

α) Υπάρχει ομόφωνη γνώμη μεταξύ των επιτελικών στελεχών, ότι η στρατηγική θα λειτουργήσει;

β) Τα συστήματα κινήτρων (υλικών και ηθικών αμοιβών), είναι σχεδιασμένα κατά τέτοιο τρόπο, ώστε να ενθαρρύνουν την προσπάθεια των εργαζομένων προς την επιθυμητή κατεύθυνση;

γ) Οι φιλοδοξίες των βασικών επιτελικών στελεχών έχουν ληφθεί υπόψη, ώστε να εμπλέκονται στις αποφάσεις που αφορούν στη στρατηγική;

Όλα τα παραπάνω είναι ποιοτικά κριτήρια, τα οποία πρέπει να τεθούν και να απαντηθούν, προτού η στρατηγική τεθεί σε εφαρμογή.

Εάν δοθεί <<κόκκινο σήμα>> σε οποιοδήποτε από τα παραπάνω θέματα, τότε τα επιτελικά στελέχη πρέπει να επανεκτιμήσουν τη στρατηγική καθώς και τα προγράμματα (σχέδια) και να καθορίσουν, εάν είναι προτιμητέες άλλες εναλλακτικές στρατηγικές ή εάν ορισμένες διορθωτικές ενέργειες και προσαρμογές μπορούν να επιλύσουν τα προβλήματα, που υπάρχουν σε ορισμένες περιοχές της επιχείρησης.

Τα παραπάνω κριτήρια είναι χρήσιμα, για να ελέγξουμε εάν τα διάφορα θέματα της διαδικασίας του στρατηγικού προγραμματισμού έχουν ολοκληρωθεί κατά ένα περιεκτικό τρόπο.

3.3.3 Ποσοτικά κριτήρια της εκτίμησης

Ο Peter Drucker έχει εισηγηθεί, ότι τα κριτήρια εκτίμησης πρέπει να τεθούν για τους κυρίως στόχους της επιχείρησης.

Εντούτοις, η επιλογή των κριτηρίων εκτίμησης, εξαρτάται από την ειδική κατάσταση της επιχείρησης. Π.χ. μια επιχείρηση που επιδιώκει μια στρατηγική ανάπτυξης, θα έχει κατά πάσα πιθανότητα μια εντελώς διαφορετική σειρά κριτηρίων από μια άλλη επιχείρηση, που επιδιώκει τη στρατηγική συγκομιδής ή συρρίκνωσης.

Όμως, οι ιδιωτικές επιχειρήσεις, γενικά, καθορίζουν ποσοτικά κριτήρια εκτίμησης βάσει παραγόντων, όπως δίνονται παρακάτω :

Παραγωγή

- Σύνθεση κεφαλαίου/εργασίας/υλικών.
- Κόστος παραγωγής (συνολικό κόστος παραγωγής, κόστος κατά προϊόν κλπ.
- Αποδοτικότητα – παραγωγικότητα.
- Προστιθέμενη αξία.

Χρηματοοικονομικά.

- Πληρωμή μερισμάτων.
- Τιμή μετοχής.
- Καθαρό κέρδος.
- Ποσοστό κέρδους επί των πωλήσεων.
- Ρευστότητα.
- Χρησιμοποίηση ξένων κεφαλαίων.
- Αποδοτικότητα επενδύσεων.
- Αποδοτικότητα ιδίων κεφαλαίων.

Μάρκετινγκ

- Αύξηση των πωλήσεων.
- Κόστος διαμονής των προϊόντων.
- Περιθώρια κέρδους.

- Παράπονα πελατών.

Διάφορα άλλα κριτήρια.

- Πωλήσεις ανά απασχολούμενο άτομο.
- Μεταβολές στο προσωπικό.
- Ημέρες απεργίας ανά εργαζόμενο.
- Απουσίες.

Τα ποσοτικά κριτήρια δίνουν τη δυνατότητα στην εταιρεία να συγκρίνει και το πόσο καλά πήγε η ίδια στο παρελθόν, αλλά και να συγκρίνει τον εαυτό της με τους ανταγωνιστές της.

Πρέπει να σημειωθεί εδώ, ότι η βραχυπρόθεσμη προοπτική των μέτρων αυτών ελαττώνει την αποτελεσματικότητα τους ως μέσο εκτίμησης της στρατηγικής της επιχείρησης.

Η στρατηγική απαιτεί μεγάλο χρονικά διάστημα, για να διατυπωθεί και να τεθεί σε εφαρμογή.

Τα πλαίσια του στρατηγικού προγραμματισμού είναι μακροπρόθεσμα, ενώ τα παραπάνω κριτήρια είναι βραχυπρόθεσμα.

Τα επιτελικά στελέχη μετρούν τις τάσεις των κριτηρίων – μέτρων αυτών διαχρονικά και όχι στατικά.

3.3.4 Ειδικοί στρατηγικοί παράγοντες που επιδρούν στην επιτυχία της επιχείρησης

Η επιτυχία οποιασδήποτε επιχείρησης εξαρτάται από ένα αριθμό παραγόντων.

Ο George Steiner σε μια προσπάθεια να καθορίσει τους πιο σπουδαίους παράγοντες, που επηρεάζουν την επιτυχία της επιχείρησης, έκανε μια μελέτη, η οποία εξέτασε άνω των 250 επιχειρήσεων στην Αμερική.

Ο Steiner ζήτησε από τα ανώτατα διευθυντικά στελέχη των επιχειρήσεων αυτών να κατατάξουν 85 παράγοντες, οι οποίοι, κατά τη γνώμη τους, επιδρούν στην επιτυχία της επιχείρησης.

Οι παράγοντες αυτοί είναι :

- α) Προσέλκυση και διατήρηση ικανών ανώτατων επιτελικών στελεχών.
- β) Ανάπτυξη ικανών στελεχών της επιχείρησης για την ανάληψη διευθυντικών καθηκόντων.
- γ) Παροχή κινήτρων για παρότρυνση των διευθυντικών στελεχών για την αύξηση της αποδοτικότητας και κατά συνέπεια και αύξηση των κερδών της επιχείρησης.
- δ) Ύπαρξη καλύτερης κρίσης, δημιουργικότητας και φαντασίας στη λήψη αποφάσεων από τα ανώτατα επιτελικά στελέχη.
- ε) Διόραση για νέες ανάγκες και ευκαιρίες για προϊόντα.
- στ) Ανάπτυξη αποτελεσματικότερου μακροχρόνιου προγραμματισμού.
- ζ) Βελτίωση της παρεχόμενης εξυπηρέτησης (service) στους πελάτες.
- η) Παροχή μερισμάτων στους μετόχους, τουλάχιστον σε επίπεδο των ανταγωνιστών.
- θ) Μεγιστοποίηση της αξίας των επενδεδυμένων κεφαλαίων των μετόχων.
- ι) Βελτίωση της διαθέσεως (συμπεριφοράς) των επιτελικών στελεχών, για ανάληψη κινδύνου σε επιχειρηματικές δραστηριότητες με πολύ καλές προοπτικές.

Φαίνεται λογικό να υποθέσουμε, ότι πρέπει να αναπτυχθούν συστήματα ελέγχου για τη μέτρηση επιτυχίας στους παρακάτω βασικούς παράγοντες.

Εντούτοις, μια άλλη μελέτη, που εξέτασε 25 συγκεκριμένες επιχειρήσεις στην Μ.Βρετανία, Γαλλία και Γερμανία, συμπέρανε, ότι οι βασικοί παράγοντες που επηρεάζουν την επιτυχία της επιχείρησης δεν παρακολουθούνται για έλεγχο.

Η μελέτη αυτή προχωρώντας πιο πέρα προτείνει τέσσερις βασικές ερωτήσεις, οι οποίες πρέπει να απαντηθούν, προκειμένου να αναπτυχθεί ένα σύστημα ελέγχου.

Οι ερωτήσεις αυτές είναι οι εξής :

- α) Ποιες είναι οι τρεις ή τέσσερις κυριότερες κρίσιμες υποθέσεις, στις οποίες βασίζονται οι στρατηγικές της επιχείρησης;
- β) Ποιοι είναι οι τρεις ή τέσσερις κρίσιμοι παράγοντες για την επιτυχία των στόχων της επιχείρησης (ή για την επιτυχία κάθε προϊόντος ή αγορών);
- γ) Ποιες είναι οι διακριτικές δυνάμεις της επιχείρησης, στις οποίες στηρίζεται το συγκριτικό πλεονέκτημα της επιχείρησης σε σχέση με τους ανταγωνιστές της;
- δ) Ποιες είναι οι κύριες <<κλειδιά>> προτεραιότητες της επιχείρησης; και ποια η αποδοτικότητά τους;

Η επιλογή των κριτηρίων, για την εκτίμηση της απόδοσης των δραστηριοτήτων της επιχείρησης, είναι μια από τις πιο δύσκολες διαδικασίες.

Για το σκοπό αυτό, πρέπει να χρησιμοποιηθούν τόσο τα ποιοτικά κριτήρια όσο και τα ποσοτικά κριτήρια.

Η ανάπτυξη μιας σειράς κριτηρίων είναι το βασικό βήμα στην εκτίμηση της στρατηγικής της επιχείρησης.

3.4 Εκτίμηση απόδοσης

Ο κύριος σκοπός εκτίμησης της απόδοσης είναι ο εντοπισμός των προβληματικών δραστηριοτήτων (λειτουργίες/τμήματα ή προϊόντα), εντός της επιχείρησης.

Εκτίμηση της απόδοσης, είναι η σύγκριση της πραγματοποιηθείσας απόδοσης με τα κριτήρια που έχουν καθοριστεί ως σημεία αναφοράς για τη σύγκριση.

Εάν κατά τη σύγκριση αυτή, παρουσιαστούν αρνητικές αποκλίσεις, τότε πρέπει να παρθούν τα κατάλληλα μέτρα για την εξάλειψη των αιτιών που προξένησαν τις αποκλίσεις αυτές.

Τα κύρια προβλήματα στην εκτίμηση της απόδοσης είναι η απόφαση σχετικά με το πότε, πού και πόσο συχνά, πρέπει να γίνεται η εκτίμηση της απόδοσης των δραστηριοτήτων της επιχείρησης.

Η εκτίμηση της απόδοσης πρέπει να γίνεται αρκετά συχνά για την παροχή αρκετής και έγκαιρης πληροφόρησης.

Εάν η εκτίμηση της απόδοσης γίνεται σε υπερβολικό βαθμό, τότε η διαδικασία της εκτίμησης μπορεί να γίνει δαπανηρή και να καταλήξει σε δυσμενείς αντιδράσεις, όταν οι άνθρωποι αισθάνονται ότι ελέγχονται πολύ συχνά.

Πολλές φορές οι επιχειρήσεις ξεχνούν τον πραγματικό σκοπό ενός ελέγχου και αρχίζουν να επιβάλλουν ελέγχους, οι οποίοι τελικά δεν αποβλέπουν σε κανένα χρήσιμο σκοπό.

Ο υπερβολικός έλεγχος καταναλίσκει όλο και περισσότερους πόρους της επιχείρησης και η ωφέλεια που προκύπτει είναι όλο και λιγότερη.

Ο καθορισμός του χρόνου, δηλαδή κάθε πότε πρέπει να γίνεται έλεγχος, είναι ένα άλλο σπουδαίο θέμα στην εκτίμηση της απόδοσης.

Οι δραστηριότητες της επιχείρησης, που παρουσιάζουν προβλήματα, πρέπει να εντοπιστούν έγκαιρα για να παρθούν έγκαιρα και τα κατάλληλα μέτρα για τη διόρθωση των προβλημάτων τους.

3.5 Μέθοδοι και συστήματα ελέγχου

3.5.1 Προϋπολογισμοί (Budgets)

Ο προϋπολογισμός χρησιμοποιείται για ελεγκτικούς σκοπούς σε ευρεία κλίμακα.

Ο προϋπολογισμός αποτελεί μια κατάσταση που διατυπώνει τις απαιτήσεις σε πόρους και τα αναμενόμενα αποτελέσματα κάθε δραστηριότητας της επιχείρησης, εκφραζόμενα σε αξία ή ποσότητα.

Η ετοιμασία του προϋπολογισμού, βασικά, προσδιορίζει πως οι πόροι της επιχείρησης πρόκειται να κατανεμηθούν μεταξύ των διαφόρων λειτουργιών/τμημάτων της.

Από την άλλη πλευρά, ο προϋπολογισμός, όπως αναφέρθηκε, μπορεί να χρησιμοποιηθεί για έλεγχο της απόδοσης.

Αού ο προϋπολογισμός ετοιμαστεί, το αρμόδιο τμήμα της επιχείρησης καταγράφει τις δαπάνες και κατά χρονικά διαστήματα, ετοιμάζει εκθέσεις (reports).

Στις εκθέσεις αυτές καταγράφονται οι προϋπολογισθείσες δαπάνες, οι πραγματοποιηθείσες δαπάνες και οι αποκλίσεις.

Αφού ετοιμαστεί η έκθεση, αποστέλλεται στους υπευθύνους του τμήματος που αφορά ο προϋπολογισμός.

Σε αυτό το τμήμα πρέπει να γίνει η ανάλυση των αποκλίσεων, να προσδιοριστούν οι αιτίες που προκάλεσαν τις αποκλίσεις, για να παρθούν τα κατάλληλα μέτρα και να γίνουν οι κατάλληλες διορθωτικές ενέργειες.

Στα ανώτερα κλιμάκια της διοίκησης είναι απαραίτητο να στέλνονται εκθέσεις, στις οποίες περιγράφονται οι αιτίες για τις αποκλίσεις καθώς και τα μέτρα και οι διορθωτικές ενέργειες που θα πρέπει να γίνουν.

Φυσικά, είναι πολύ πιθανό, επειδή ο προϋπολογισμός, ο οποίος στην πραγματικότητα είναι μόνο μια πρόβλεψη τόσο των απαιτήσεων σε πόρους και δαπάνες σε κάθε δραστηριότητα, όσο και των αναμενόμενων αποτελεσμάτων τους, να χρειαστεί αναθεώρηση, διότι ο προβλέψεις δεν ήταν ρεαλιστικές.

Στις μεγάλες επιχειρήσεις, η επιτροπή αναθεώρησης του προϋπολογισμού (που συνήθως αποτελείται από τα ανώτατα επιτελικά στελέχη), συναντάται τακτικά για την ανασκόπηση και αν χρειαστεί, για την αναθεώρηση του προϋπολογισμού.

Ο προϋπολογισμός ως μέσο ελέγχου παρουσιάζει πλεονεκτήματα και μειονεκτήματα.

Τα κυριότερα είναι:

Πλεονεκτήματα

- α) Οι λογιστικές πληροφορίες, επί των οποίων το σύστημα βασίζεται, είναι εύκολα διαθέσιμες και γνωστές.
- β) Διευκολύνεται η σύγκριση της αποδοτικότητας μεταξύ των τμημάτων/μονάδων της επιχείρησης, λόγω χρήσης κοινών μονάδων μέτρησης.

Μειονεκτήματα

- α) Η αποτελεσματικότητα του προϋπολογισμού, ως μέσο ελέγχου, εξαρτάται από το λογιστικό σύστημα στο οποίο βασίζεται.
- β) Οι προειδοποιήσεις για τον εντοπισμό των προβλημάτων, ίσως να μη γίνονται έγκαιρα. Αυτό πιθανό να έχει σοβαρές συνέπειες στην επιχείρηση.
- γ) Ο αυθαίρετος επιμερισμός του κόστους για την ικανοποίηση των απαιτήσεων των χρηματοοικονομικών εκθέσεων (reports) μπορεί μερικές φορές να οδηγήσει σε παραπλανήσεις.

3.5.2 Διοίκηση βάσει στόχων (Management by objectives)

Η <<διοίκηση βάσει στόχων>>, δηλαδή η διαδικασία καθορισμού στόχων σε όλες τις δραστηριότητες της επιχείρησης, και σε όλους τους εργαζομένους, από την πυραμίδα μέχρι τη βάση της επιχείρησης, χρησιμοποιείται βασικά ως μέσο συντονισμού των στρατηγικών λειτουργιών/τμημάτων της επιχείρησης.

Από την άλλη πλευρά, η μέθοδος αυτή μπορεί να χρησιμοποιηθεί για ελεγκτικούς σκοπούς με την παρακολούθηση τη προόδου επίτευξης των καθορισμένων στόχων.

Ο σκοπός παρακολούθησης είναι η σύγκριση της πραγματοποιηθείσας απόδοσης με την προγραμματιθείσα (αναμενόμενη) απόδοση.

Οι τυχόν αποκλίσεις από την παραπάνω σύγκριση θα πρέπει να αναλυθούν και να εντοπιστούν οι αιτίες, που προξένησαν τις αποκλίσεις και να αναπτυχθούν προγράμματα για να γίνουν έγκαιρα οι διορθωτικές ενέργειες.

3.6 Σύστημα πληροφόρησης της διοίκησης (Management Information System M.I.S)

Το σύστημα πληροφόρησης της διοίκησης (M.I.S.) είναι ένα τυπικό σύστημα, που έχει σχεδιαστεί να παρέχει πληροφορίες στα διευθυντικά στελέχη.

Η βασική ιδέα πίσω από το σύστημα αυτό, άσχετα από το πόσο τέλειο είναι, είναι να παρέχει στα διευθυντικά στελέχη πληροφορίες κατά ένα συστηματικό και ολοκληρωμένο τρόπο.

Ένα καλοδομημένο M.I.S βελτιώνει τον έλεγχο των στρατηγικών της επιχείρησης, κατά συνέπεια βελτιώνει τη διαδικασία του στρατηγικού προγραμματισμού.

Τα περισσότερα M.I.S ενσωματώνουν τη χρήση των ηλεκτρονικών υπολογιστών, αν και αυτό δεν είναι πάντοτε απόλυτα αναγκαίο.

Δυστυχώς πολλά <<συστήματα πληροφόρησης της διοίκησης>> δεν έχουν τα αναμενόμενα αποτελέσματα κατά την εφαρμογή τους.

Είναι πολύ σημαντικό να γίνει προσεκτική σχεδίαση και εφαρμογή του συστήματος αυτού.

Διάφοροι κρίσιμοι παράγοντες καθορίζουν την επιτυχία του M.I.S.

Οι κυριότεροι από αυτούς είναι:

α) Το σύστημα πληροφόρησης πρέπει να σχεδιαστεί και εφαρμοστεί για την ικανοποίηση των αναγκών εκείνων των διευθυντικών στελεχών, οι οποίοι θα το χρησιμοποιήσουν κατά την εκτέλεση των καθημερινών καθηκόντων τους.

β) Ο σχεδιασμός και η εφαρμογή του M.I.S. γίνεται πιο αποτελεσματικός με τη συνεργασία <<αναλυτών συστημάτων>> και διευθυντικών στελεχών.

γ) Ένα καλό σημείο έναρξης για το σχεδιασμό του M.I.S. είναι η εξέταση των πληροφοριακών συστημάτων, που υπάρχουν πρόσφατα στην επιχείρηση.

δ) Ένα από τα πλέον επιθυμητά χαρακτηριστικά του M.I.S. είναι η ευκαμψία του συστήματος.

ε) Οι πληροφορίες που θα παρέχονται από το M.I.S., πρέπει να παρουσιάζονται σε τέτοια μορφή, ώστε να είναι κατάλληλες για χρήση από τα διευθυντικά στελέχη.

Η παροχή υπερβολικών πληροφοριών πρέπει να αποφεύγεται.

3.7 Αποκλίσεις από τον Στρατηγικό Προγραμματισμό

Εισαγωγή

Πρέπει να γίνει δεκτό ότι ένα μεγάλο πλήθος παράγοντες, όπως αυτοί που επηρεάζουν την καθημερινή επιχειρηματική δράση, είναι αδύνατο να

εξελιχθούν όλοι έτσι όπως προκαθορίστηκε το πρόγραμμα. Και αυτό οφείλεται σε αιτίες τόσο αντικειμενικές (επιχείρηση – αγορά), όσο και υποκειμενικές (στο εργασιακό δυναμικό που κινεί την επιχείρηση). Κάτω από τις συνθήκες αυτές, αναμένεται ότι η δράση αυτή θα παρουσιάσει κάποιες διαφορές από αυτό που έχει προγραμματισθεί. Οι διαφορές αυτές ανάμεσα σε κείνο που προγραμματίστηκε και που το δεχτήκαμε σαν πρότυπο και σε κείνο που πραγματοποιήθηκε, ονομάστηκαν <<ΑΠΟΚΛΙΣΕΙΣ>>.

Συγκεκριμένα, δεν υπάρχει ένα <<αντικειμενικό μέτρο>>, ότι οι <<τιμές>> που καθόρισε ο επιχειρηματικός προγραμματισμός, είναι οι <<αντικειμενικά>> άριστες. Οι <<τιμές>> αυτές στηρίζονται πάντοτε σε μετρήσεις, αλλά όμως και σε υπολογισμούς και σε εκτιμήσεις και σε παραδοχές, πράγμα που σημαίνει ότι μπορεί να φανεί κάποτε, ότι εκείνο που θεωρήθηκε πρότυπο δεν αποδείχθηκε και αντικειμενικά. Αυτή η απόδειξη όμως θα υπάρξει μόνο κατά την πραγματοποίηση της επιχειρηματικής δράσης που προγραμματίστηκε και μόνο από αυτή τη δράση. Γιατί τα προγραμματικά πρότυπα, καθορίζονται πάντοτε και ισχύουν για μια συγκεκριμένη επιχείρηση και χρονική περίοδο. Συνεπώς, μόνο η μεταγενέστερη εξέλιξη της πραγματικής δράσης αυτής της συγκεκριμένης επιχείρησης, θα αποδείξει πόσο σωστά ήταν αυτά τα πρότυπα.

Ένα προγραμματικό πρότυπο είναι πάντοτε η ελάχιστη τιμή που μπορεί να λάβει μια δαπάνη ή η μέγιστη τιμή που μπορεί να λάβει ένα (αντίστοιχο) έργο. Και το πρότυπο αυτό, όταν καταρτίζεται ένα επιχειρηματικό πρόγραμμα, θεωρείται και γίνεται δεκτό σαν ένας στόχος που μπορεί και πρέπει να επιτευχθεί, μέσα στις συνθήκες της επιχειρηματικής δράσης. Το <<μπορεί>> εδώ σημαίνει ότι η επιχείρηση κατέχει τα τεχνολογικά μέσα και τη μέθοδο που πετυχαίνουν αυτή τη δαπάνη και αυτό το έργο. Ενώ το <<πρέπει>> σημαίνει ότι το εργασιακό δυναμικό της επιχείρησης, με τη διαδικασία του προγραμματισμού αποδέχτηκε αυτή τη δυνατότητα της επιχείρησης και γι' αυτό, αναδέχτηκε την ευθύνη του να πραγματοποιήσει αυτό το προγραμματικό

πρότυπο. Από την άλλη μεριά, ο απολογιστικός έλεγχος σε μεθοδολογία και σε μηχανισμός, που λειτουργεί καθημερινά δίπλα στην πραγματοποιούμενη επιχειρηματική δράση, έχει σκοπό να πειθαναγκάσει αυτή τη δράση να εξελιχθεί πάνω στα προγραμματικά πρότυπα.

3.7.1 Απόκλιση δαπάνης – απόκλιση έργου

Πρέπει αρχικά να γίνει διάκριση ανάμεσα στην απόκλιση της δαπάνης και στην απόκλιση του έργου. Η απόκλιση από τη δαπάνη σημαίνει συνήθως ότι, πραγματοποιήθηκε το έργο που είχε τεθεί σαν πρότυπο (κατ' είδος, ποσότητα και ποιότητα), αλλά με ανάλωση μεγαλύτερης ποσότητας ή καλύτερης ποιότητας από εκείνες που είχαν προσδιοριστεί από το πρόγραμμα σαν πρότυπες. Έχουμε στην περίπτωση αυτή μια ευθεία και άμεση σπατάλη πόρων. Από την άλλη μεριά η απόκλιση από το έργο, σημαίνει ότι αναλώθηκαν μεν ενδεχομένως οι ποσότητες από τις προϋποθέσεις από το πρόγραμμα σαν πρότυπες, αλλά μ' αυτές παράχθηκαν λιγότερες μονάδες έργο. Είναι δυνατό να συντρέχουν (και συντρέχουν συνήθως) αποκλίσεις και από τους δύο όρους της σχέσης, δηλαδή και από τη μεριά των δαπανών και από τη μεριά του έργου. Οι αποκλίσεις αυτές, καταλήγουν πάντοτε, όπως είναι φανερό σ' ένα υψηλότερο ανά μονάδα κόστος¹ που με βάση τις παραδοχές του επιχειρηματικού προγράμματος, το κόστος αυτό συνιστά σπατάλη αξιών. Δεν αποκλείεται βέβαια, να παρουσιαστεί η αντίστροφη εξέλιξη είτε από τη μεριά της δαπάνης είτε από τη μεριά του έργου, είτε και από τις δύο μεριές. Να έχουμε δηλαδή ανάλωση μικρότερη ή έργο μεγαλύτερο από τα αντίστοιχα πρότυπα. Σ' αυτές τις περιπτώσεις έχουμε χαμηλότερο ανά μονάδα κόστος και συνεπώς εξοικονόμηση αξιών.

¹ Υπενθυμίζεται ότι το κόστος είναι πάντοτε η μαθηματική έκφραση της σχέσης: Δαπάνη / έργο

3.7.2 Ο χαρακτήρας της απόκλισης (θετική – αρνητική)

Όπως έχουμε πει η απόκλιση προκύπτει από τη σύγκριση εκείνου που πραγματοποιήθηκε σε σχέση με κείνο που προγραμματίστηκε. Συνεπώς δυο είναι οι κατευθύνσεις που μπορεί να πάρει μια απόκλιση, είτε αυτό που πραγματοποιήθηκε να είναι μεγαλύτερο από το προγραμματικό πρότυπο (υπέρβαση του προτύπου) είτε μικρότερο από το προγραμματικό πρότυπο (υστέρηση του προτύπου).

Οι τάσεις αυτές των αποκλίσεων δεν ξεκαθαρίζουν τον χαρακτήρα τους. Ο χαρακτήρας κάθε απόκλισης θα προκύψει από την αναφορά της προς το αποτέλεσμα της επιχείρησης, όπου άλλωστε αναφέρονται όλα τα επιχειρηματικά μεγέθη και εκείνα δηλαδή που θεωρήθηκαν πρότυπα, κατά συνέπεια και οι αποκλίσεις αυτών των προτύπων. Έτσι λοιπόν, ο χαρακτηρισμός της απόκλισης θα γίνει σύμφωνα με το είδος της, αν είναι υπέρβαση ή υστέρηση, αλλά σε συσχετισμό με την επίδραση που ασκεί το πρότυπο της απόκλισης πάνω στο οικονομικό αποτέλεσμα.

Ονομάστηκαν έτσι αρνητικές, οι αποκλίσεις που προκαλούν μείωση του αποτελέσματος και θετικές οι αποκλίσεις που προκαλούν αύξησή του. Όμως η απόκλιση που είναι υπέρβαση του προτύπου δεν είναι κατ' ανάγκη και αύξηση του αποτελέσματος. Όπως και η υστέρηση από το πρότυπο να μην σημαίνει μείωση του αποτελέσματος.

Όπως είναι γνωστό, κάθε επιχειρηματικό μέγεθος είναι ένας παράγοντας που διαμορφώνει το οικονομικό αποτέλεσμα,¹ συμβάλλοντας σ' αυτό είτε θετικά (έσοδο) είτε αρνητικά (δαπάνη). Συνεπώς από τη θετική ή την αρνητική συμβολή που έχει το αρχικό (το πρότυπο) επιχειρηματικό μέγεθος στη διαμόρφωση αυτού του αποτελέσματος, θα κριθεί και η (πρόσθετη) συμβολή στη διαμόρφωση αυτού του αποτελέσματος που έχει η απόκλιση από το ίδιο

¹ Είναι γνωστό ότι, στη διαμόρφωση του οικονομικού αποτελέσματος συμβάλλει (θετικά ή αρνητικά) οποιοδήποτε επιχειρηματικό μέγεθος, μόνο που αυτή η συμβολή είναι άλλοτε άμεση και άλλοτε έμμεση.

αυτό το πρότυπο μέγεθος. Καταλήγουμε συνεπώς στη διαπίστωση ότι η απόκλιση, είτε πρόκειται για υπέρβαση είτε για υστέρηση, για να χαρακτηριστεί σαν θετική ή αρνητική, για να αποκαλυφθεί δηλαδή τι επίδραση ασκεί πάνω στο αποτέλεσμα, πρέπει να αναχθεί πάνω στο (πρότυπο) επιχειρηματικό μέγεθος που αναφέρεται.

Παρατηρούμε έτσι ότι, μια υπέρβαση που αναφέρεται σε μια δαπάνη, είναι απόκλιση αρνητική. Γιατί η ίδια η δαπάνη είναι συντελεστής αρνητικός του αποτελέσματος. Αντίθετα μια υπέρβαση που αναφέρεται σε ένα έσοδο, είναι μια απόκλιση θετική, επειδή το ίδιο το έσοδο είναι παράγοντας που επιδρά θετικά στη διαμόρφωση του αποτελέσματος.

Τις αντίθετες ακριβώς συνέπειες έχει μια υστέρηση αν αναχθεί στα αρχικά επιχειρηματικά μεγέθη απ' αυτά που προέρχεται. Μια υστέρηση δαπάνης είναι φανερό ότι θα επιδράσει θετικά πάνω στο αποτέλεσμα, διαμορφώνει δηλαδή μια θετική απόκλιση γιατί συνιστά μείωση ενός παράγοντα μειωτικού του αποτελέσματος και γι' αυτό προκαλεί αύξηση αυτού του τελευταίου. Αντίθετα, μια υστέρηση εσόδου θα επιδράσει αρνητικά πάνω στο αποτέλεσμα, αφού μειώνει τα έσοδα που είναι παράγοντας αυξητικός αυτού του αποτελέσματος.

Ύστερα από την ανάλυση αυτή, μπορούμε να ορίσουμε ότι έχουμε:

Θετική απόκλιση, σε κάθε περίπτωση:

- Υπέρβασης εσόδου
- Υστέρησης δαπάνης

Αρνητική απόκλιση, σε κάθε περίπτωση:

- Υστέρησης εσόδου
- Υπέρβασης δαπάνης

3.7.3. Οι αιτίες των αποκλίσεων

Και γεννιέται τώρα το ερώτημα <<Πού οφείλονται οι αποκλίσεις; Ποια μπορεί να είναι τα αίτια που τις προκαλούν;>>

Οι αποκλίσεις προκύπτουν από τη σύγκριση εκείνου που πραγματοποιήθηκε σε σχέση με εκείνο που προγραμματίστηκε, από όπου και θα αποδειχθεί ότι εκείνο που πραγματοποιήθηκε ήταν, είτε μεγαλύτερο, είτε μικρότερο από το αντίστοιχο προγραμματικό πρότυπό του. Συνεπώς δύο είναι οι κατευθύνσεις που μπορεί να λάβει μια απόκλιση, είτε η υπέρβαση του προτύπου είτε υστέρηση από αυτό. Αρνητικές ονομάζονται οι αποκλίσεις που προκαλούν μείωση του αποτελέσματος και θετικές εκείνες που προκαλούν αύξησή του.

Οι αποκλίσεις μπορεί να οφείλονται σε διάφορες αιτίες, όπως :

- α) Η επιλογή της στρατηγικής πιθανό να ήταν λανθασμένη.
- β) Η επιλογή της στρατηγικής πιθανό να ήταν κατάλληλη, αλλά η εφαρμογή της μπορεί να μην έγινε σωστά.
- γ) Η οργανωτική διάρθρωση της επιχείρησης, μπορεί να μην είναι κατάλληλη για την εφαρμογή της συγκεκριμένης στρατηγικής.
- δ) Οι στόχοι πιθανόν να μην είναι ρεαλιστικοί (π.χ. να έχουν τεθεί σε πολύ υψηλά επίπεδα).
- ε) Οι συνθήκες του εσωτερικού περιβάλλοντος της επιχείρησης ή και του περιβάλλοντος εκτός επιχείρησης, βάσει των οποίων έχουν προσδιοριστεί ο στόχοι και οι στρατηγικές, έχουν αλλάξει σημαντικά.
- στ) Έλλειψη κινήτρων για παρότρυνση των εργαζομένων.
- ζ) Έλλειψη επικοινωνίας εντός επιχείρησης.
- η) Οι αποκλίσεις της απόδοσης πιθανόν να οφείλονται στην ανικανότητα ή αμέλεια ορισμένων διευθυντικών στελεχών (στην περίπτωση αυτή τα υπεύθυνα διευθυντικά στελέχη πρέπει να αντικατασταθούν).

θ) Τα επιτελικά στελέχη πρέπει να προσδιορίσουν σε ποιες από τις παραπάνω (ή πιθανόν και άλλες) αιτίες, οφείλονται οι αποκλίσεις.

Συνεπώς, μπορούμε να πούμε ότι η αποκλίσεις αποκαλύπτουν δυσλειτουργίες σε σχέση με τις προγραμματικές προδιαγραφές. Αποκαλύπτουν με άλλα λόγια στο πεδίο της παραγωγής για παράδειγμα ότι, είτε τα παραγωγικά μέσα δεν λειτούργησαν σωστά, είτε η μέθοδος που χρησιμοποιήθηκε δεν ήταν εκείνη που είχε προδιαγραφεί, είτε τα υλικά ήταν χειρότερης ποιότητας είτε τέλος ότι τι εργασιακό δυναμικό δεν δούλεψε με την ένταση (ποσοτικά και ποιοτικά) που χρειαζόταν. Από εδώ βγαίνει το συμπέρασμα ότι κάθε απόκλιση ανακαλύπτει και αποκαλύπτει ένα <<ασθενές σημείο>> της επιχειρηματικής δράσης, που είτε ήταν περιστασιακό και δημιουργεί απλά κάποιες ευθύνες, είτε ήταν συστηματικό και απαιτεί να παρθούν μέτρα ριζικότερης αποκατάστασης.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΤΕΤΑΡΤΟ

ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

Η πολυπλοκότητα των προβλημάτων, που αντιμετωπίζουν σήμερα οι επιχειρήσεις, ο γρήγορος ρυθμός μεταβολών των συνθηκών του οικονομικού, τεχνολογικού, κοινωνικού και πολιτικού περιβάλλοντος, η ένταση του ανταγωνισμού στο διεθνή χώρο και οι ενοποιήσεις των αγορών, κυρίως της Ευρωπαϊκής Ένωσης, καθιστούν αναγκαίο τον προγραμματισμό για την ανάπτυξη και επιβίωση των επιχειρήσεων.

Από έρευνες, που έχουν γίνει, έχουμε καταλήξει στο συμπέρασμα, ότι οι επιχειρήσεις που εφαρμόζουν ένα υγιή και καλομελετημένο προγραμματισμό, έχουν πολύ μεγαλύτερες πιθανότητες επιτυχίας σε σχέση με τις επιχειρήσεις που δεν εφαρμόζουν και δεν έχουν στρατηγικούς προσανατολισμούς, αλλά αντιδρούν παθητικά στις μεταβολές του περιβάλλοντος.

Από την εκτενή αναφορά που παρατέθηκε στα κεφάλαια της παρούσας Διπλωματικής Εργασίας, αναλύθηκε ενδελεχώς η ποιοτική σχέση της μείζονος επιχειρηματικής διαδικασίας του προγραμματισμού και της λογιστικής διεργασίας του ελέγχου.

Στα κεφάλαια που προηγήθηκαν τονίστηκε η διαχρονική αξία της στρατηγικής του προγραμματισμού, οι φάσεις που τον προσδιορίζουν, οι τεχνικές που χρησιμοποιούνται αλλά και τα σύγχρονα πληροφοριακά συστήματα που τον υποστηρίζουν.

Καθίσταται επομένως σαφής και επιτακτική η ανάγκη στις επιχειρηματικές μονάδες, εφόσον θέλουν να διατηρούν υψηλά επίπεδα βιωσιμότητας να εντάσσουν στην εταιρική φιλοσοφία τους την επιστημονική διεργασία της διοίκησης προγραμματισμού.

Εάν δε, το μέγεθος του οικονομικού οργανισμού είναι άνω του μικρομεσαίου, τότε θα πρέπει να προορίζεται προγραμματική διαδικασία ανά:

- τμήμα
- χρονική περίοδο

Κοινωνοί της προγραμματικής διεργασίας επιβάλλεται να είναι όλες οι βαθμίδες στελεχών, από την ανώτατη και ανώτερη διοίκηση μέχρι και τους παραγωγικούς εργαζόμενους. Η στοχοθέτηση πρέπει να έχει χαρακτηριστικά επιχειρηματικής σαφήνειας και ποιότητας. Τα χαρακτηριστικά των προγραμματικών στόχων έχουν αναλυθεί εκτενώς στα προηγούμενα κεφάλαια και εν κατακλείδι πρέπει να τονιστούν τα χαρακτηριστικά:

- της ποιότητας των στόχων
- του ρεαλισμού
- της εφικτότητας
- της αναβάθμισης του οικονομικού οργανισμού
- της συμμετοχικότητας των στελεχών
- του ποσοτικού προσδιορισμού των στόχων
- της μέτρησης της αποδοτικότητας
- της δυνατότητας ανασχεδιασμού της διαδικασίας
- της επιβραβεύσεως

Προκειμένου να είναι εφικτή η ολοκληρωμένη προσμέτρηση και εκτίμηση της αποδοτικότητας των παραπάνω χαρακτηριστικών, εδώ εισάγεται η επιστημονική λογιστική διεργασία του ελέγχου.

Ο έλεγχος εφαρμόζεται σε μια 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.

Ο έλεγχος επιδρά καταλυτικά τόσο στα ποιοτικά - οικονομικά χαρακτηριστικά της επιχείρησης όσο και στο ανθρώπινο δυναμικό. Έρχεται και εντοπίζει τα προβλήματα και τις αδυναμίες του εσωτερικού (ενδεχομένως και τις απειλές) περιβάλλοντος, να προσδιορίσει ποιοτικά τις απαρχές τους και τελικά να προτείνει επιχειρηματικές στρατηγικές που θα αναδομούν την εταιρική αντίληψη και θα εξασφαλίζουν την λιγότερη απόκλιση από τους στόχους της διοίκησης.

Ο εσωτερικός έλεγχος, έχει αξιοπρόσεκτη σημασία και ως αυτόνομο σύστημα ελέγχου. Οι αποφάσεις του Οργανισμού Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης (Ο.Ο.Σ.Α.) για την Εταιρική Διακυβέρνηση χαρακτηρίζουν αδιαπραγμάτευτη την λειτουργία επιτροπής Εσωτερικού Ελέγχου στις Εταιρίες. Ο στόχος αυτής της απόφασης είναι η προστασία των επενδυτών διεθνώς από μη αξιόπιστες και μη χρηστές διοικήσεις επιχειρήσεων.

Ο έλεγχος της διαχείρισης ή έλεγχος της διοίκησης είναι ένα είδος ελέγχου που αφορά κυρίως τη στρατηγική της επιχείρησης, την λήψη απόφασης, και την συνάφεια που υπάρχει μεταξύ στόχων και αποφάσεων. Ασχολείται ακόμη με την αποτελεσματικότητα της εφαρμοσμένης διαχείρισης στην επιχείρηση. Αξιολογεί κυρίως με ποιοτικά και όχι με ποσοτικά κριτήρια, γι' αυτό ίσως το λόγο η μεθοδολογία του δεν έχει οριστικοποιηθεί, και αποτελεί ακόμη αντικείμενο μελέτης και έρευνας.

Σε πρώτη άποψη λοιπόν ο έλεγχος της διαχείρισης πρέπει να εγγυηθεί ότι συντείνει στην βελτίωση των όρων της αποτελεσματικότητας, παραγωγικότητας και οικονομικότητας. Μέσα σε λίγες γραμμές οι όροι αυτοί μπορούν να προσδιοριστούν ως εξής:

Αποτελεσματικότητα: Είναι η ικανότητα της επίτευξης των στόχων.

Παραγωγικότητα: Είναι η ικανότητα της μη σπατάλης των χρησιμοποιούμενων 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.

Ο έλεγχος του φυσικού περιβάλλοντος είναι και αυτός τεράστιας σημασίας ειδικά στις μέρες μας που το περιβαλλοντικό πρόβλημα οξύνεται. Οι επιχειρήσεις είναι υποχρεωμένες να διαχειρισθούν τις επιπτώσεις των ενεργειών τους στο εξωτερικό φυσικό περιβάλλον. Επομένως ένας έλεγχος ποιότητας θα αξιολογούσε ευμενώς την αποτελεσματικότητα της επιχείρησης αν οι ενέργειές της ήταν προσαρμοσμένες στις απαιτήσεις του φυσικού περιβάλλοντος.

Στην εύλογη ερώτηση <<ποιες είναι οι απαιτήσεις του φυσικού περιβάλλοντος>> θα πρέπει να ανατρέξουμε στο θέμα της διαχείρισης της αβεβαιότητας για να απαντήσουμε. Πράγματι είμαστε μπροστά σε αβεβαιότητα για το τι είναι καλό και τι κακό για το περιβάλλον. Η αβεβαιότητα αυτή γίνεται πλέον πολύπλοκη επειδή για τον προσδιορισμό των περιβαλλοντικών απαιτήσεων προσπαθούν να βγάλουν συμπεράσματα διαφορετικοί τομείς, όπως η έρευνα, η οικολογία, η τεχνολογία, το Marketing.

Συμπερασματικά, είναι ίσως πολύ νωρίς ακόμη να καταλήξουμε σε ασφαλή προσδιορισμό του περιεχομένου του ελέγχου του φυσικού περιβάλλοντος, όσο δεν έχει ακόμη σαφώς προσδιοριστεί από όλους τους εμπλεκόμενους, το περιεχόμενο του όρου <<φυσικό περιβάλλον>>.

Το θέμα όμως του περιβαλλοντικού ελέγχου θα θεσμοθετηθεί και θα εξελιχθεί, καθότι είναι η αναπόφευκτη συνέπεια της επιβεβλημένης περιβαλλοντικής διαχείρισης.

Στο τρίτο κεφάλαιο της παρούσας Διπλωματικής Εργασίας αναπτύχθηκε η διαδικασία εκτίμησης και ελέγχου του στρατηγικού προγραμματισμού η οποία είναι πάρα πολύ σημαντική για τις επιχειρήσεις γιατί προειδοποιεί έγκαιρα τα επιτελικά στελέχη για την ύπαρξη ενός προβλήματος που ήδη υπάρχει ή ενός προβλήματος που είναι πιθανό να προκύψει, προτού το πρόβλημα αυτό γίνει κρίσιμο. Κατά τη διάρκεια του ελέγχου γίνεται σύγκριση της απόδοσης που πραγματοποιήθηκε με τους καθορισμένους στόχους. Σε περίπτωση που υπάρχουν αρνητικές αποκλίσεις τότε λαμβάνονται τα κατάλληλα μέτρα έτσι ώστε να εξαλειφθούν τα αίτια που προκάλεσαν την απόκλιση αυτή. Ο έλεγχος δεν γίνεται μόνο απολογιστικά (αφού το πρόβλημα έχει συμβεί) αλλά γίνεται και προληπτικά. Οι πληροφορίες που συγκεντρώνονται επηρεάζουν τις αποφάσεις του μελλοντικού προγραμματισμού έτσι ώστε να αποφευχθούν τα λάθη του παρελθόντος.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

1. Οργάνωση και διοίκηση επιχειρήσεων (1999)
Του Δρ. Ευαγγέλου Φ. Θεοδωράτου

2. Εσωτερικός και εξωτερικός έλεγχος ανωνύμων εταιρειών (2001)
Της Θεοδώρας Παπαδάτου

3. Προγραμματισμός Δράσεως Επιχειρήσεων (2001)
Των Δρ. Πέτρου Α. Κιόχου, Δρ. Γεώργιου Δ. Παπανικολάου

4. Στρατηγική των επιχειρήσεων: ελληνική και διεθνής εμπειρία (2002)
Του Βασίλη Μ. Παπαδάκη

5. Εισαγωγή στο Μάρκετινγκ (1990)
Του Πέτρου Γ. Μάλλιαρη

6. Essentials of Strategic Management (2003)
Του David G. Hunger

7. Σημειώσεις από τις παραδόσεις του κ. Αριστείδη Γιακουμάτου

8. Σημειώσεις από τις παραδόσεις του Δρ. Παναγιώτη Γατομάτη