



ΧΑΡΟΚΟΠΕΙΟ ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟ

ΣΧΟΛΗ ΟΙΚΙΑΚΗΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ ΚΑΙ ΟΙΚΟΛΟΓΙΑΣ

**ΤΜΗΜΑ ΠΕΡΙΒΑΛΛΟΝΤΟΣ, ΓΕΩΓΡΑΦΙΑΣ ΚΑΙ ΕΦΑΡΜΟΣΜΕΝΩΝ
ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ**

**Τίτλος Εργασίας: «Εσωτερικός Έλεγχος και Λογιστική Τυποποίηση Μονάδων
Υγείας»**

Πτυχιακή εργασία

Όνομα φοιτήτριας: Μαρία- Κυριακή Κουλιζάκου

Αθήνα, 2017



ΧΑΡΟΚΟΠΕΙΟ ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟ

ΣΧΟΛΗ ΟΙΚΙΑΚΗΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ ΚΑΙ ΟΙΚΟΛΟΓΙΑΣ

**ΤΜΗΜΑ ΠΕΡΙΒΑΛΛΟΝΤΟΣ, ΓΕΩΓΡΑΦΙΑΣ ΚΑΙ ΕΦΑΡΜΟΣΜΕΝΩΝ
ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ**

Τριμελής Εξεταστική Επιτροπή

Θεοδωροπούλου Ελένη

Σαρδιανού Ελένη

Κωστάκης Ιωάννης

Η Κουλιζάκου Μαρία- Κυριακή

δηλώνω υπεύθυνα ότι:

- 1) Είμαι ο κάτοχος των πνευματικών δικαιωμάτων της πρωτότυπης αυτής εργασίας και από όσο γνωρίζω η εργασία μου δε συκοφαντεί πρόσωπα, ούτε προσβάλλει τα πνευματικά δικαιώματα τρίτων.
- 2) Αποδέχομαι ότι η ΒΚΠ μπορεί, χωρίς να αλλάξει το περιεχόμενο της εργασίας μου, να τη διαθέσει σε ηλεκτρονική μορφή μέσα από τη ψηφιακή Βιβλιοθήκη της, να την αντιγράψει σε οποιοδήποτε μέσο ή/και σε οποιοδήποτε μορφότυπο καθώς και να κρατά περισσότερα από ένα αντίγραφα για λόγους συντήρησης και ασφάλειας

Ευχαριστίες

Με την ολοκλήρωση της παρούσας εργασίας επιθυμώ να εκφράσω τις ευχαριστίες μου σε ορισμένους ανθρώπους που ο καθένας με το δικό του τρόπο συνέβαλε στην ολοκλήρωση της.

Αρχικά, θα ήθελα να ευχαριστήσω θερμά την επιβλέπουσα καθηγήτρια μου κυρία Θεοδωροπούλου Ελένη που δέχτηκε με προθυμία να συνεργαστούμε και ήταν κοντά μου με τις πολύτιμες συμβουλές της. Ωστόσο, οφείλω ένα μεγάλο ευχαριστώ στην καθηγήτριά μου κυρία Ελένη Σαρδιανού που μου έμαθε ,μέσα σε όλα τα άλλα πολύτιμα, να προσπαθώ, αλλά και στον καθηγητή μου κύριο Ιωάννη Κωστάκη που ως άξιος διδάσκων του μαθήματος της Λογιστικής, αποτέλεσε το ερέθισμα για τη συγγραφή αυτής της πτυχιακής μελέτης.

Το μεγαλύτερο φυσικά ευχαριστώ ανήκει αδιαμφισβήτητα στη μητέρα μου Ειρήνη γιατί είναι δίπλα μου πάντα και με στηρίζει, στο μπαμπά μου Μιχάλη και την αδερφή μου Βασιλένα για την έμπρακτη υποστήριξη τους.

Ευχαριστώ, επίσης, έναν πολύ δικό μου άνθρωπο και τους φίλους μου για τη βοήθεια τους.

Θερμές ευχαριστίες, επίσης, στους εργαζόμενους των μονάδων υγείας που πρόθυμα διέθεσαν χρόνο για τη συμμετοχή στην έρευνα αυτή.

Αφιερωμένη στη γιαγιά μου...

Περιεχόμενα

Ευχαριστίες.....	σελ.4
Περίληψη.....	σελ.8
Abstract.....	σελ.9
Κεφάλαιο 1: Εισαγωγή.....	σελ.10
Κεφάλαιο 2: Εσωτερικός Έλεγχος	
2.1 Η ιστορική εξέλιξη της Ελεγκτικής και του Ελέγχου.....	σελ.11
2.2 Αντικείμενο, Κατηγορίες και Είδη Ελέγχου.....	σελ.12
2.3 Ορισμός Εσωτερικού Ελέγχου.....	σελ.16
2.4 Αναγκαιότητα Εσωτερικού Ελέγχου.....	σελ.16
2.5 Σκοπός του Εσωτερικού Ελέγχου.....	σελ.17
2.6 Ο Εσωτερικός Ελεγκτής.....	σελ.19
2.7 Η Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων.....	σελ.21
2.8 Το Ελληνικό Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών(ΕΙΕΕ).....	σελ.21
2.9 Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου.....	σελ.22
2.10 Σκοπός του Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου.....	σελ.22
2.11 Περιεχόμενο του Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου.....	σελ.23
2.12 Βασικές Αρχές Εσωτερικού Ελέγχου.....	σελ.24
2.13 Λειτουργική οργάνωση των αγοραστικών διαδικασιών.....	σελ.27

Κεφάλαιο 3: Λογιστική Τυποποίηση. Το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο (Ε.Γ.Λ.Σ)

3.1 Βασικές Λογιστικές Έννοιες

3.1.1 Απογραφή..... σελ.32

3.1.2 Κοστολόγηση..... σελ.32

3.1.3 Προϋπολογισμός..... σελ.33

3.1.4 Ισολογισμός..... σελ.33

3.1.5 Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης (Κ.Α.Χ)..... σελ.34

3.1.6 Έσοδα-Έξοδα..... σελ.34

3.1.7 Το Λογιστικό Βιβλίο του Ημερολογίου..... σελ.34

3.2 Βασικές Λογιστικές Αρχές..... σελ.35

3.3 Φορείς και Οργανισμοί θεσμοθέτησης Λογιστικών Αρχών, Κανόνων και Προτύπων..... σελ.35

3.3.1 Εταιρική νομοθεσία..... σελ.36

3.3.2 Φορολογική νομοθεσία..... σελ.37

3.4 Το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο (Ε.Γ.Λ.Σ)..... σελ.40

3.5 Περιεχόμενο του Ε.Γ.Λ.Σ..... σελ.41

3.6 Το σχέδιο Λογαριασμών του Ε.Γ.Λ.Σ..... σελ.42

3.7 Το διπλογραφικό και το απλογραφικό λογιστικό σύστημα..... σελ.43

3.7.1 Το διπλογραφικό λογιστικό σύστημα..... σελ.44

3.7.2 Το απλογραφικό λογιστικό σύστημα..... σελ.45

3.7.3 Πλεονεκτήματα Εφαρμογής της Διπλογραφικής Μεθόδου..... σελ.46

Κεφάλαιο 4: Έρευνα- Μελέτη εφαρμογής του Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου και του Διπλογραφικού Λογιστικού Συστήματος στις Μονάδες Υγείας

4.1 Περιγραφή ερωτηματολογίου..... σελ.47

4.2 Μεθοδολογία στατιστικής ανάλυσης ερωτηματολογίου..... σελ.48

4.3 Δείγμα και τεχνική δειγματοληψίας..... σελ.48

4.4 Αποτελέσματα ερωτηματολογίου.....	σελ.48
4.5 Έλεγχος ανεξαρτησίας μεταβλητών κατηγορίας με τις μεταβλητές διάταξης.....	σελ. 62
4.6 Έλεγχος συσχέτισης μεταβλητών διάταξης.....	σελ. 70
Κεφάλαιο 5:Συμπεράσματα.....	σελ.75
Βιβλιογραφία.....	σελ. 78
Παράρτημα.....	σελ.80

Περίληψη

Η παρούσα εργασία με τίτλο «Εσωτερικός Έλεγχος και Λογιστική Τυποποίηση Μονάδων Υγείας» εκπονήθηκε κατά τη διάρκεια της φοίτησης μου στο τμήμα «Εφαρμοσμένων Οικονομικών, Περιβάλλοντος και Γεωγραφίας» της σχολής «Οικιακής Οικονομίας και Οικολογίας» στο Χαροκόπειο Πανεπιστήμιο, ως απαιτούμενο για την απόκτηση του πτυχίου μου.

Σκοπός της παρούσας εργασίας είναι τόσο η αποσαφήνιση της σημασίας του εσωτερικού ελέγχου και η ανάπτυξη του περιεχομένου αυτού, όσο και της λογιστικής τυποποίησης αλλά και η διαπίστωση του κατά πόσο εφαρμόζονται τα τελευταία στις Μονάδες Υγείας της χώρας μας.

Για την εκπόνηση αυτής, πραγματοποιήθηκε έρευνα σε Μονάδες Υγείας στην περιοχή της Αθήνας με τη διανομή ερωτηματολογίων σε δείγμα 72 διοικητικών και οικονομικών υπαλλήλων των Μονάδων Υγείας. Το ερωτηματολόγιο που κλήθηκαν οι υπάλληλοι να συμπληρώσουν αποτελούνταν από τέσσερα μέρη. Πιο συγκεκριμένα, το πρώτο μέρος αφορούσε στα δημογραφικά χαρακτηριστικά των ερωτηθέντων, το δεύτερο μέρος αναφέρεται στο εργασιακό προφίλ των συμμετεχόντων, το τρίτο μέρος αφορά στον εσωτερικό έλεγχο και κατά πόσο εκείνος τηρείται κατά τη διενέργεια των προμηθειών που πραγματοποιούνται στις Μονάδες Υγείας. Τέλος, το τέταρτο μέρος ασχολείται με το αν και σε ποιο βαθμό γίνεται εφαρμογή του διπλογραφικού λογιστικού συστήματος στις Μονάδες Υγείας.

Από την επεξεργασία των αποτελεσμάτων που διενεργήθηκε μέσω του στατιστικού προγράμματος S.P.S.S., ενδεικτικά θα μπορούσε να αναφερθεί πως το αν χρησιμοποιείται συγκεκριμένος κατάλογος προμηθευτών για τη διενέργεια προμηθειών εξαρτάται από τη μεταβλητή «ηλικία». Γίνεται, επίσης, διακριτή και η σχέση εξάρτησης μεταξύ του αν συντάσσεται πρακτικό απογραφής και αποτίμησης των περιουσιακών στοιχείων, απαιτήσεων, υποχρεώσεων και χρηματικών διαθεσίμων με τα δεδομένα του οποίου καταρτίζεται εν συνεχεία ο προϋπολογισμός και της μεταβλητής «εισόδημα». Η μεταβλητή «μορφωτικό επίπεδο», παρουσιάζει σχέση εξάρτησης με το ότι κατά το τέλος της διαχειριστικής περιόδου (31/12) γίνεται έλεγχος συμφωνίας των λογαριασμών απαιτήσεων- υποχρεώσεων, εσόδων -εξόδων της γενικής λογιστικής με τους λογαριασμούς.

Οι μεταβλητές «φύλο» και «υποδιεύθυνση», διαπιστώθηκε πως δεν έχουν σχέση εξάρτησης με καμία από τις μεταβλητές τόσο του εσωτερικού ελέγχου, όσο και με αυτές της λογιστικής τυποποίησης.

Επίσης, άξιο προς αναφορά είναι και το γεγονός ότι όλες σχεδόν οι μεταβλητές που αφορούν τον εσωτερικό έλεγχο και τη λογιστική τυποποίηση, παρουσιάζουν στατιστικά σημαντική σχέση μεταξύ τους και μάλιστα στην πλειοψηφία η σχέση αυτή να είναι σημαντικά θετική, με μικρές εξαιρέσεις, κάτι που φανερώνει την καλή λειτουργία των Μονάδων Υγείας στους τομείς που η έρευνα ασχολήθηκε.

Λέξεις κλειδιά: εσωτερικός έλεγχος, λογιστική τυποποίηση, μονάδες υγείας

Abstract

The present research study entitled "Internal Audit and Accounting Standardization of Health Facilities" was prepared during my studies in the Department of Applied Economics, Environment and Geography of the School of Home Economics and Ecology at Harokopio University in order to obtain my degree.

The aim of the present study is to clarify the importance of internal control and to develop this content, as well as the accounting standardization. However, it is ascertained whether these are applied in the Health Facilities of our country.

For this purpose, an investigation was carried out at Health Facilities in Athens with the distribution of questionnaires to a sample of 72 administrative and financial officers. The questionnaire that employees were asked to fill out was of four parts. Specifically, the first part related to the demographic characteristics of the respondents, the second part refers to the participants' work profile, the third part concerns the internal control and whether it is observed during the commissions performed at the Health Facilities. Finally, the fourth part deals with whether and to what extent the double-entry accounting system applies to Health Facilities.

Acquired data was processed with the S.P.S.S software package. It could be mentioned that the use of a specific list of suppliers for the procurement depends on the variable «age». There is also a distinct dependence relationship between the fact that after the preparation of census and asset valuation of assets, receivables, liabilities and cash is drawn up the budget which based on mentioned above and variable "income". The variable "education" is dependent on the fact that at the end of the accounting period (31/12), a reconciliation of the accounts receivable-liabilities, income-outcomes of the general accounts with accounts is performed.

The variables «gender» and «sub direction» have been found to have no dependence with any of the variables both of internal control and accounting standardization.

It is also worthwhile to mention that almost all the variables concerning internal control and accounting standardization are statistically significant, and for the most of them this relationship is positive, with few exceptions, which reveals the good functioning of Health Facilities in the areas which was under investigation.

Keywords: Internal Audit, Accounting Standardization, Health Facilities

Κεφάλαιο 1: Εισαγωγή

Ο τομέας της Υγείας αποτελεί παγκοσμίως τον δείκτη ανάπτυξης του κοινωνικού, οικονομικού και πολιτισμικού γίνεσθαι των λαών. Η Υγεία απαιτεί ένα σύστημα αποτελεσματικότητας και αποδοτικότητας στην παρακολούθηση των μονάδων της, ώστε να καταφέρει να εξασφαλίσει την άμεση και αντικειμενική πληροφόρηση που της είναι απαραίτητη με σκοπό να διαχειριστεί αποτελεσματικά τους πόρους των μονάδων υγείας, συμβάλλοντας με τον τρόπο αυτό στην αναβάθμιση των παρεχόμενων υπηρεσιών, όχι μόνο για σωστή διάθεση ιατροφαρμακευτικού υλικού και καλύτερη εξυπηρέτηση των ασθενών, αλλά και για την διάγνωση, την θεραπεία τους και για την παραμονή τους σε ένα αξιοπρεπές περιβάλλον. Απαιτείται πλέον για τις μονάδες υγείας η εξακρίβωση του αν λειτουργούν οι κατάλληλες ασφαλιστικές δικλίδες σε όλους τους τομείς της επιχείρησης που έχουν υποχρέωση να γνωρίζουν οι υπεύθυνοι- διοικούντες.

Κάτι ακόμα που καθιστά αναγκαία την εφαρμογή του Εσωτερικού Ελέγχου, είναι η εμφάνιση των αδυναμιών που οφείλονται στην ίδια τη φύση και την ηθική που διακρίνουν τον άνθρωπο. Κλοπές, απάτες, ατασθαλίες, ανάγονται στις ατέλειες τις ανθρώπινης φύσης.

Τα παραπάνω θα μπορούσαν να επιτευχθούν εφαρμόζοντας ένα σύστημα εσωτερικού ελέγχου. Η ελεγκτική ως ιδιαίτερος κλάδος της Οικονομικής των Επιχειρήσεων, αποτελεί έναν από τους σημαντικότερους θεσμούς κάθε επιχείρησης. Με την πιστή εφαρμογή του παραπάνω συστήματος, θα περιοριστεί και γιατί όχι θα εξαλειφθεί, η κακοδιοίκηση και η έλλειψη οργάνωσης και παράλληλα η εκάστοτε επιχείρηση θα λειτουργεί με καθεστώς διαφάνειας. Ο εσωτερικός έλεγχος συμβάλει αποτελεσματικά στον εντοπισμό αδυναμιών σε θέματα διαχείρισης, στην πρόληψη και στην καταστολή των απρόβλεπτων γεγονότων, θετικό σημείο για την εύρυθμη λειτουργία της επιχείρησης.

Βέβαια, σημαντικό ρόλο στην καθόλα σωστή λειτουργία μιας επιχείρησης και κατά συνέπεια μίας κλινικής, παίζει και η λογιστική πληροφόρηση. Με δεδομένο ότι το σύγχρονο οικονομικό περιβάλλον έχει μία δυναμική και μια πολυπλοκότητα, η σωστή λογιστική πληροφόρηση είναι σημαντική για την αξιολόγηση τόσο της δυνατότητας πραγματοποίησης κερδών, όσο και των κινδύνων που αναλαμβάνει η επιχείρηση από τις εναλλακτικές στρατηγικές της.

Όμως, δεν θα αξιοποιούνταν σωστά οι Λογιστικές πληροφορίες αν κάθε επιχείρηση εξατομίκευε τους κανόνες και τον τρόπο με τον οποίο θα τις χειριζόταν, ακόμα και αν οι ενέργειες της ήταν σωστές. Η εξατομίκευση θα περιόριζε τη συγκρισιμότητα των λογιστικών πληροφοριών μεταξύ των επιχειρήσεων και κατά συνέπεια θα απομείωνε σημαντικά την χρησιμότητα τους.

Προκειμένου να αποφευχθούν τέτοια προβλήματα σύγχυσης και αβεβαιότητας στους χρήστες της λογιστικής πληροφόρησης, αναπτύχθηκαν και συμφωνήθηκαν ως κοινώς αποδεκτά σε εθνικό αλλά αργότερα και σε διεθνές επίπεδο, όχι μόνο οι Λογιστικές αρχές, αλλά και κανόνες και τεχνικές που διασφαλίζουν την ποιοτική ομοιογένεια της Λογιστικής πληροφόρησης, όπως η παρουσίαση Ισολογισμών με κοινούς κανόνες, πρότυπα και μορφή.

Τα λογιστικά σχέδια έχουν ως αντικειμενικό σκοπό τη λογιστική τυποποίηση, δηλαδή στοχεύουν στην ενιαία αντιμετώπιση των λογιστικών θεμάτων.

Κεφάλαιο 2: Εσωτερικός Έλεγχος

2.1 Η ιστορική εξέλιξη της Ελεγκτικής και του Ελέγχου

Ο θεσμός του Ελέγχου έκανε εμφανή την αναγκαιότητα του από αρχαιοτάτων χρόνων. Οι εμπορικοί νόμοι και οι λογιστικές εκθέσεις συναντώνται γύρω στο 3.000 π.Χ. με τους Νινευίτες στην Βαβυλώνα, όπου τη θέση του σημερινού Ελεγκτή είχε ο «γραμματέας», ο οποίος νομιμοποιούσε τις μεγάλες συναλλαγές με την υπογραφή του πάνω σε πλάκες όπου και καταγράφονταν.

Στην Αρχαία Αίγυπτο από την άλλη, επί εποχής Φαραώ, τη θέση των σημερινών Ελεγκτών κατείχαν οι «επιστάτες». Οι τελευταίοι ήταν λειτουργοί του κράτους με κύρια αρμοδιότητα την καταγραφή της εμπορικής κίνησης των σιτηρών.

Κάνοντας μια αναδρομή με αφετηρία τους αρχαίους χρόνους, συμπεραίνουμε πως η έννοια του Ελέγχου δεν είναι νέα ούτε στην ελληνική έννομη τάξη. Την έννοια αυτή, τη συναντάμε στα γραπτά των μεγάλων αρχαίων Ελλήνων φιλοσόφων και πολιτικών που αναφέρονται στις λειτουργίες της πολιτείας, σε προβλήματα δικαίου αλλά και στην ορθή διαχείριση των δημοσιονομικών, αναφορές που με τη δυναμική τους μορφή παραμένουν επίκαιρες και επηρεάζουν την ανθρωπότητα στους παραπάνω τομείς. Στο Αθηναϊκό κράτος πριν από το 300 π.Χ. ιδρύθηκε το συνέδριο ή σώμα λογιστών αποσκοπώντας στην επιτήρηση των οικονομικών του κράτους. Ωστόσο, στην Αθήνα είχε θεσμοθετηθεί και το σώμα εσωτερικών ελεγκτών, των «Εύθυνων» με σκοπό τον διπλό έλεγχο των αρχόντων της Αθήνας.

Στην υπόλοιπη Ελλάδα συναντάμε τους «Εξεταστές» και τους «Συνήγορους», στην Αχαϊκή Συμπολιτεία βρίσκουμε τους «δοκιμαστήρες», στη Φθιώτιδα τους «αρχησκόπους», τους «κατόπτας» στη Βοιωτία και τέλος τους «απολόγους» στη Θάσο.

Τον 3ο αιώνα π.Χ. στην αρχαία Ρώμη ο έλεγχος των δημόσιων οικονομικών ανατέθηκε στους «υπάτους», τους «κήνσορες» ή «τιμητές» και τους «ταμίες», προγενέστεροι των σημερινών εσωτερικών ελεγκτών, με υποχρέωση την εξέταση των λογαριασμών της επαρχίας της αυτοκρατορίας, την επίβλεψη του δημόσιου θησαυρού και την υποβολή του συνόλου των λογαριασμών στη σύγκλητο για έγκριση.

Στα τέλη του Μεσαίωνα- Αρχές τις Αναγέννησης (13ος αιώνας) ανακαλύπτουμε έναν μεθοδικότερο έλεγχο. Η Πίζα της Ιταλίας είχε τον επίσημο ελεγκτή της. Για λόγους ελέγχου, με τη λογιστική εκείνη την περίοδο ασχολούνταν δύο διαφορετικά πρόσωπα, κάτι που βλέπουμε να συμβαίνει και στην Αγγλία. Συναντάμε, λοιπόν, έναν απόλυτα Εσωτερικό Έλεγχο.

Η πρώτη ένωση επαγγελματιών ελεγκτών δημιουργήθηκε το 1581 στη Βενετία με τίτλο «Collegio dei Raxonati», ένας κρατικός θεσμός που απέκτησε αρκετά γρήγορα μεγάλη επιρροή και με αυστηρό τρόπο ρύθμιζε τις δραστηριότητες των μελών του. Παρόμοιες κρατικές ενώσεις δημιουργήθηκαν μεταγενέστερα και στην πόλη του Μιλάνου και της Μπολόνια, όπως η Academia dei regioneri το 1658.

Προς το τέλος του 17ου αιώνα, και συγκεκριμένα το 1807, ιδρύεται στη Γαλλία από τον Ναπολέοντα το ελεγκτικό συνέδριο το Παρισιού, στο οποίο ένας ελεγκτής είχε ως αρμοδιότητα να επαληθεύσει όλους τους λογαριασμούς και τους υπολογισμούς.

Το 1825 στην Αγγλία, γίνεται για πρώτη φορά ορατός ο όρος «Ελεγκτής», επί Εδουάρδου Α'. Εκεί ξεκίνησε ο νεότερος λογιστικός έλεγχος και οι πρώτοι ορκωτοί λογιστές. Στην ανάπτυξη του λογιστικού ελέγχου συνέβαλε η ταχύτατη ανάπτυξη της βιομηχανίας την εποχή εκείνη, ενώ σημαντικό σημείο στην ανάπτυξη του ελεγκτικού επαγγέλματος στην Αγγλία, αποτέλεσε ο νόμος για τη συγχώνευση των σιδηροδρομικών εταιρειών το 1845, που όριζε ετήσιο έλεγχο του ισολογισμού από τους Ελεγκτές. Προκειμένου να επιτευχθεί ανύψωση του επαγγέλματος δημιουργήθηκαν επαγγελματικές ενώσεις, με κύριες αυτές της Σκοτίας το 1854 στο Εδιμβούργο επ' ονόματι «Society of Accountants in Edinburg», στην Αγγλία το 1880 το «Institute of Chartered Accountants and Auditors» το 1885, η οποία το 1957 συγχωνεύθηκε με τις υπόλοιπες ενώσεις το «Institute of Chartered Accountants in Ireland» και η «Association of Certified and Corpore Accountants».

Τέλος, να αναφερθεί πως και άλλες χώρες όπως Αμερική, Καναδάς και Γερμανία κατά τις ίδιες χρονικές περιόδους μιμήθηκαν τις παραπάνω επαγγελματικές ενώσεις της Αγγλίας (Παπαστάθης, 2003).

2.2 Αντικείμενο, Κατηγορίες και Είδη Ελέγχου

Αντικείμενο του ελέγχου είναι η διαχείριση ξένης περιουσίας ή ευρύτερα ο έλεγχος της εύρυθμης λειτουργίας της επιχείρησης, των λειτουργιών και δραστηριοτήτων της. Στόχος του ελέγχου είναι να διαπιστωθεί το κατά πόσο η διαχείριση της ξένης περιουσίας γίνεται με ομαλότητα, χωρίς θελημένα ή αθέλητα λάθη και απάτες, κατά πόσο οι οικονομικές καταστάσεις που συντάσσει η επιχείρηση αντιπροσωπεύουν την πραγματική εικόνα αυτής και τέλος κατά πόσο η διαχείριση γίνεται με αποτελεσματικό και αποδοτικό τρόπο, κάτι που αφορά κυρίως τους εσωτερικούς ελεγκτές και λιγότερο τους εξωτερικούς σχετικά με τον σκοπό που διενεργείται ο έλεγχος από εκείνους (Φάκος, 2004).

Τα είδη των ελέγχων που ασκεί ο εσωτερικός ελεγκτής είναι:

- **Έλεγχοι Συμμόρφωσης**, οι οποίοι περιλαμβάνουν τους εσωτερικούς ελέγχους διαδικασιών, τους εσωτερικούς λογιστικούς ελέγχους και τους εσωτερικούς φυσικούς ελέγχους.

Στους ελέγχους διαδικασιών υπάγονται και οι έλεγχοι της εφαρμογής των αρχών και κανόνων εσωτερικού ελέγχου στο σύστημα εσωτερικού ελέγχου της επιχείρησης, καθώς και οι έλεγχοι των αρχών και κανόνων που εφαρμόζει η εκάστοτε επιχείρηση.

- **Έλεγχοι Αποδοτικότητας και Έλεγχοι Αποτελεσματικότητας**

Για τους ελέγχους αποδοτικότητας και αποτελεσματικότητας, χρησιμοποιείται και ο όρος «λειτουργικοί έλεγχοι», όπως επίσης και «διοικητικοί έλεγχοι», καθώς βασικός στόχος κάθε επιχείρησης είναι να λειτουργεί κερδοφόρα (Φάκος, 2004).

Για λόγους διασάφησης των εννοιών προς τους ελεγκτές, γίνεται διάκριση των ελέγχων σε κατηγορίες. Ανάλογα με το άτομο που διενεργεί τον έλεγχο και τη σχέση εργασίας αυτού με τον ελεγχόμενο φορέα, οι έλεγχοι διακρίνονται σε:

- **Εσωτερικοί**

Λέγονται οι έλεγχοι που οργανώνονται από τον ίδιο φορέα και διενεργούνται από ειδικά εκπαιδευμένα στελέχη αυτού, τους εσωτερικούς ελεγκτές, οι οποίοι είναι υπάλληλοι της επιχείρησης.

- **Εξωτερικοί**

Λέγονται οι έλεγχοι που διενεργούνται από εξωτερικούς ελεγκτές, οι οποίοι δεν έχουν καμία σχέση εξαρτημένης εργασίας, την οποία καλούνται να ελέγξουν ύστερα από πρόσκληση των μετόχων αυτής.

- **Μικτοί**

Οργανώνονται και συντονίζονται από το τμήμα εσωτερικού ελέγχου και διενεργούνται με τη συνεργασία των εξωτερικών ελεγκτών.

Ανάλογα με την έκταση τους, οι έλεγχοι διακρίνονται σε:

- **Ειδικοί**

Είναι οι έλεγχοι που έχουν ως αντικείμενο τη διερεύνηση ενός συγκεκριμένου τομέα ή αντικειμένου της επιχείρησης

- **Γενικοί**

Είναι οι έλεγχοι που εκτείνονται σε ολόκληρη της συγκεκριμένης χρονικής περιόδου.

Ανάλογα με το σκοπό τους οι Έλεγχοι διακρίνονται σε:

- **Προληπτικοί**

Είναι οι έλεγχοι που σκοπεύουν στην πρόληψη του κινδύνου και διενεργούνται από τις ίδιες τις υπηρεσίες των τμημάτων. Ο προληπτικός έλεγχος είναι γνωστός ως «control», στον οποίο την τελευταία έγκριση δίνει ο προϊστάμενος του τμήματος, πριν λάβει χώρα ένα γεγονός συναλλαγή.

- **Κατασταλτικοί**

Είναι οι έλεγχοι που διενεργούνται κατά αποκλειστικότητα από τους εσωτερικούς ελεγκτές, εκ των υστέρων και έχουν ως στόχο τη διαπίστωση εφαρμογής των διαδικασιών, ώστε να επιβεβαιωθεί ότι οι στόχοι επιτεύχθηκαν τόσο αποτελεσματικά όσο και αποδοτικά. Επιπλέον, σκοπεύουν στο να αποκαλύπτονται και να καταστέλλονται λάθη και παραλείψεις, ατασθαλίες, κλοπές και να αποφεύγεται η κακή διαχείριση των μέσων και των πόρων.

Ανάλογα με τη διάρκεια τους, οι έλεγχοι διακρίνονται σε:

- **Μόνιμοι ή Διαρκείς**

Είναι οι έλεγχοι που διενεργούνται σε συνεχή βάση και λαμβάνουν χώρα κατά τη διάρκεια των οικονομικών δραστηριοτήτων της επιχείρησης. Πρόκειται για τους προληπτικούς ελέγχους που προαναφέρθηκαν.

- **Τακτικοί ή Περιοδικοί**

Οι έλεγχοι αυτοί έχουν σχέση με τον χρονικό προσδιορισμό που διενεργούνται. Δεν είναι συνεχής αλλά διενεργούνται σε τακτικά χρονικά διαστήματα.

- **Έκτακτοι ή Περιστασιακοί**

Ονομάζονται οι έλεγχοι που διενεργούνται σε έκτακτες περιπτώσεις, ύστερα από πρωτοβουλία του τμήματος Εσωτερικού Ελέγχου είτε με εντολή της διοίκησης ή κατόπιν

συγκεκριμένων καταγγελιών , υπόνοιες για σπατάλη, καταχρήσεις κλπ, αλλά και γενικότερα όταν εντοπίζονται λειτουργικές αδυναμίες και είναι απαραίτητη η άμεση διαπίστωση του μεγέθους αυτού, προκειμένου να προβεί η επιχείρηση σε λήψη διοικητικών μέτρων.

Ως προς τη διάκριση των ελέγχων, για καλύτερη κατανόηση αυτών, ενδεικτικά, παρακάτω γίνεται μια σύντομη περιγραφή σε τέσσερα είδη:

1. Έλεγχοι παραγωγής

Στόχος αυτής της κατηγορίας Ελέγχου είναι:

- ✓ το κατά πόσο τηρούνται οι διαδικασίες σε όλο το εύρος της παραγωγικής διαδικασίας
- ✓ το κατά πόσο οι παραγόμενες ποσότητες είναι σύμφωνα με το εγκεκριμένο από τη διοίκηση πρόγραμμα , σε ετήσια βάση και ανά περιόδους,
- ✓ το κατά πόσο γίνεται σωστή χρήση και διαχείριση του μηχανολογικού εξοπλισμού,
- ✓ αν τα τμήματα είναι σωστά και κατάλληλα στελεχωμένα και τα στελέχη κατάλληλα εκπαιδευμένα
- ✓ αν γίνεται σωστά ο εφοδιασμός της παραγωγής από υλικά και αν αυτά διαχειρίζονται σωστά αποφεύγοντας τις υψηλές φύρες πέραν τον φυσιολογικών ορίων, και
- ✓ αν τηρούνται οι προδιαγραφές του ποιοτικού ελέγχου

2. Οικονομικοί Έλεγχοι

Στόχος αυτής της κατηγορίας Ελέγχου είναι:

- ✓ Η επαλήθευση της ακρίβειας, της ειλικρίνειας και της αξιοπιστίας των οικονομικών καταστάσεων και στοιχείων,
- ✓ Η εξασφάλιση της σωστής απεικόνισης των συναλλαγών,
- ✓ Η εξακρίβωση της νομιμότητας, της αποδοτικότητας των οικονομικών πόρων και
- ✓ της σωστής διαχείρισης αυτών μέσω διαδικασιών για συγκεκριμένη χρονική περίοδο

3. Διοικητικοί Έλεγχοι

Αυτή η κατηγορία ελέγχου δρα αντίθετα από τις δυο προαναφερθείσες κατηγορίες. Εξετάζει το βαθμό διοικητικής αποτελεσματικότητας, οργάνωσης, συνεργασίας και επικοινωνίας όλων των ιεραρχικών επιπέδων της επιχείρησης- φορέα, καθώς επίσης τις ιδιαιτερότητες και αδυναμίες του τρόπου λειτουργίας αυτών.

Στοχεύει:

- ✓ Στην αξιολόγηση του Συστήματος διοικητικού Εσωτερικού Ελέγχου
- ✓ Στην επισημάνση αδυναμιών καθώς επίσης στα αίτια και τις συνέπειές τους

4. Λειτουργικοί έλεγχοι

Αυτή η κατηγορία ελέγχου έχει ως σκοπό:

- ✓ Τη διερεύνηση της λειτουργίας των διαδικασιών
- ✓ Την αξιολόγηση και εκτίμηση της δομής του υπάρχοντος συστήματος και η πρόταση ανάπτυξης νέων και βελτίωση υπαρχόντων σε περιοχές που έχουν απαξιωθεί (Παπαστάθης, 2003).

2.3 Ορισμός Εσωτερικού Ελέγχου

Ο Εσωτερικός Έλεγχος σύμφωνα με το Διεθνές Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών, είναι μια ανεξάρτητη, αντικειμενική, διασφαλιστική και συμβουλευτική δραστηριότητα, σχεδιασμένη να προσθέτει αξία και να βελτιώνει τις λειτουργίες ενός οργανισμού. Βοηθάει τον οργανισμό να επιτύχει τους σκοπούς του, υιοθετώντας μια συστηματική, επαγγελματική προσέγγιση στην αξιολόγηση και βελτίωση της αποτελεσματικότητας των διαδικασιών διαχείρισης κινδύνων, των συστημάτων εσωτερικού ελέγχου και εταιρικής διακυβέρνησης (www.hiia.gr).

2.4 Αναγκαιότητα Εσωτερικού Ελέγχου

Ο ισχυρισμός των υπευθύνων, ότι τα πάντα στην επιχείρηση που διοικούν λειτουργούν με τον πλέον ιδανικό τρόπο, σύμφωνα με τις υπάρχουσες διαδικασίες και κανόνες, δεν είναι δυνατόν να γίνει αποδεκτός από την πλευρά της ελεγκτικής. Βασικό χαρακτηριστικό των σημερινών επιχειρήσεων αποτελεί το γιγαντιαίο μέγεθος τους, γεγονός που καθιστά τη διοίκηση ακόμα δυσκολότερη, καθώς αυξάνονται τόσο οι διευθύνσεις όσο και τα τμήματα αυτών. Επομένως, οι επιχειρήσεις παρουσιάζουν έλλειψη έγκαιρης και αξιόπιστης πληροφόρησης, γεγονός που οφείλεται κατά ένα μέρος σε προσωπικές αδυναμίες επίβλεψης των λειτουργιών από τα εποπτεύοντα στελέχη καθώς και στις αδυναμίες οργάνωσης που συχνά παρατηρούνται στους φορείς.

Όπως έχει δείξει η ιστορική αναδρομή και η διεθνής εμπειρία, η αναγκαία ενημέρωση για την επιχείρηση παρέχεται καλύτερα από μια λειτουργία ανεξάρτητη από τις συνηθισμένες αλλά και από τη γραμμή παραγωγής, τον Εσωτερικό Έλεγχο. Αυτό συμβαίνει γιατί πρακτικά οι επιχειρήσεις δεν έχουν την άμεση και αντικειμενική πληροφόρηση που τους είναι απαραίτητη

ώστε να εξακριβώσουν αν λειτουργούν οι κατάλληλες ασφαλιστικές δικλείδες σε όλους τους τομείς της επιχείρησης που έχουν υποχρέωση να γνωρίζουν.

Επιπροσθέτως, ο Εσωτερικός Έλεγχος με τις αναβαθμισμένες πληροφορίες που προσφέρει ως σύμβουλος, όλο και γίνεται αναγκαίος και χρήσιμος στην επιχείρηση. Με την ανάλογη υποστήριξη από τη διοίκηση έχει τη δυνατότητα να συμβάλει αποτελεσματικά στον εντοπισμό αδυναμιών σε θέματα διαχείρισης, στην πρόληψη και στην καταστολή των απρόβλεπτων γεγονότων, θετικό σημείο για την εύρυθμη λειτουργία της επιχείρησης.

Κάτι ακόμα που καθιστά αναγκαία την εφαρμογή του Εσωτερικού Ελέγχου, είναι η εμφάνιση των αδυναμιών που οφείλονται στην ίδια τη φύση και την ηθική που διακρίνουν τον άνθρωπο. Κλοπές, απάτες, ατασθαλίες, ανάγονται στις ατέλειες τις ανθρώπινης φύσης. Τα τελευταία είναι αδύνατον να «ξεριζωθούν» όσα μέσα και να επιστρατευτούν και το μόνο που απομένει είναι η καταπολέμηση τος από τον Εσωτερικό έλεγχο, με σκοπό έστω τον περιορισμό τους.

Την αναγκαιότητα του Εσωτερικού Ελέγχου τη δίνει με γλαφυρό αλλά και απλό τρόπο το κλασικό παράδειγμα του Γάλλου Pierre A. Dussaulx, ο οποίος μεταξύ άλλων αναφέρει:

« Κάθε ζωντανός οργανισμός, κάθε μηχανή, είναι προικισμένοι είτε από τη φύση, είτε από τον κατασκευαστή τους, με ρυθμιστικές διευθετήσεις, προοριζόμενες να πειθαρχούν τις κινήσεις του και να συγκρατούν τη συνοχή της δομής του. Υπό ομαλό καθεστώς πορείας ή καλής υγείας ο αντανakλαστικός χαρακτήρας των οργάνων τούτων εγγυάται την ασφάλεια της πορείας και προφυλάσσει το σύνολο από περιπέτειες, υπό τον όρο, ότι από καιρό σε καιρό μια ενσυνείδητη παρέμβαση θα επιβεβαιώνει την καλή τους λειτουργία. Στις επιχειρήσεις, όπως και στους ζωντανούς οργανισμούς, η χρήση γεννά τη φθορά και η διάρκεια το γήρας. Αυτό σημαίνει, οι γενικά λεπτοί αυτοί ρυθμιστικοί μηχανισμοί υπόκεινται και αυτοί στη φθορά ή στο γήρας, για αυτό και επιβάλλονται περιοδικές επαληθεύσεις, μέσω ενός συστήματος που δεν είναι τίποτε άλλο από τον Εσωτερικό Έλεγχο» (Παπαστάθης, 2003).

2.5 Σκοπός του Εσωτερικού Ελέγχου

Αντικειμενικός σκοπός του Εσωτερικού Ελέγχου είναι η παροχή εξειδικευμένων και υψηλών υπηρεσιών προς την διοίκηση, μέσω αξιολόγησης του Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου, να προσφέρει βοήθεια στα μέλη της, μέσω επιστημονικών αναλύσεων, αξιολογήσεων και παροχής σχετικών συμβουλών με το ελάχιστο κόστος, έτσι ώστε να επιτευχθεί η διαχείριση του κινδύνου με το σωστότερο τρόπο, που είναι και η κύρια επιδίωξη της επιχείρησης.

Πιο συγκεκριμένα, στο πλαίσιο του σκοπού αυτού, ο Εσωτερικός Ελεγκτής εξετάζει και αξιολογεί:

- Την ύπαρξη συστήματος οργάνωσης και επάρκειας αυτού σε όλα τα ιεραρχικά επίπεδα, καθώς επίσης και την ύπαρξη διαδικασιών και εξουσιοδοτήσεων που ρυθμίζουν τις σχέσεις συναλλαγών- συνεργασίας με τρίτους.
- Την περιοδική επιβεβαίωση και κατά αντικειμενικό τρόπο πιστοποίηση λειτουργίας της επιχείρησης και τη σύγκριση των αρχικών στόχων με το αποτέλεσμα.

- Τη μέτρηση απόδοσης του Management σε όλα τα επίπεδα, με εξαίρεση το επίπεδο αυτό της διοίκησης, που αποβλέπει στη σωστή διαχείριση των παραγωγικών μέσων και πόρων.
- Τη συστηματική παρακολούθηση και αξιολόγηση του επιχειρηματικού κινδύνου, καθώς και την αποτελεσματική διαχείριση αυτού.
- Την τήρηση της πολιτικής προσωπικού, πολιτικής προαγωγών, αξιολογήσεων και αξιοποιήσεων των στελεχών. Την τήρηση των κανόνων επαγγελματικής συμπεριφοράς, νομοθεσίας και διαδικασιών, καθώς και την απονομή ευθυνών και επιβραβεύσεων.
- Τις επικερδείς και μη δραστηριότητες, μέσω αναλύσεων και ανάλυση στα σημεία εκείνα που επιδέχονται βελτίωση επιφέροντας άμεσα θετικά αποτελέσματα.
- Τα αποτελέσματα του φορέα σε σχέση με τα πρότυπα που θέτει κάθε φορά η διοίκηση και ταυτόχρονα την εκτίμηση της αποτελεσματικότητας των προτύπων αυτών, καθώς και της πολιτικής που τα υπαγορεύει.
- Την αξιολόγηση απόδοσης επενδύσεων σύμφωνα με τον αρχικό σχεδιασμό αυτών.
- Τον τρόπο και την αποτελεσματικότητα της ασκούμενης εποπτείας από τα στελέχη όλων των βαθμίδων και γενικότερα τη συμπεριφορά των εργαζομένων.
- Το βαθμό συμμόρφωσης των εργαζομένων στις αποφάσεις της διοίκησης, τους κανόνες λειτουργίας και τις εξουσιοδοτήσεις που παρέχονται από τρίτους.
- Το συνολικό και επιμέρους των τμημάτων κόστος και τη σύγκριση αυτού με το προϋπολογισθέν, ως επίσης και με τη χρήση κόστους- οφέλους.
- Την αποφυγή, μέσω της παρουσίας του εσωτερικού ελέγχου, ατασθαλιών, καταχρήσεων, κλοπών, φθορών, απόκρυψη στοιχείων, προσπορισμό οικονομικών οφελών, καθώς και την αδιαφορία των ιθυνόντων.
- Η διαπίστωση, το κατά πόσο οι υπηρεσίες- τμήματα έχουν σαφή αντίληψη της αποστολής και των αρμοδιοτήτων που τους έχουν εκχωρηθεί. Αν είναι κατάλληλα στελεχωμένες και αν αξιοποιείται κατά άριστο τρόπο το ανθρώπινο δυναμικό.
- Την ακρίβεια, την εξασφάλιση της πληρότητας και την αξιοπιστία των οικονομικών καταστάσεων και βιβλίων.
- Την διαδικασία τήρησης των προδιαγραφών του ποιοτικού ελέγχου, δηλαδή το κατά πόσο η παραγωγική δραστηριότητα και υπηρεσίες ανταποκρίνονται προς τα καθορισμένα standards που έχουν θεσπισθεί.
- Τα μέσα προστασίας για την επαρκή φύλαξη των περιουσιακών στοιχείων από κλοπές, απώλειες και φθορές.
- Το βαθμό συνεργασίας του φορέα με τρίτους και γενικά το ανταγωνιστικό περιβάλλον στο οποίο δρα και αναπτύσσεται ο φορέας.

- Την αξιοποίηση των μέσων παραγωγής και την αποδοτικότητα αυτών, τη συντήρηση του μηχανολογικού εξοπλισμού, τα προγράμματα παραγωγής, το ύψος και τη διαχείριση των αποθεμάτων, καθώς και την διάθεση των προϊόντων.
- Την ύπαρξη κλίματος αποδοχής και διάθεση συνεργασίας των ελεγχόμενων για τον εσωτερικό έλεγχο.
- Την τήρηση πολιτικής πωλήσεων και εισπράξεων. Τη διαχείριση των διαθεσίμων, τις αποδόσεις αυτών, τους όρους δανεισμού και πληρωμής των υποχρεώσεων αυτών, καθώς επίσης την αξιολόγηση των οικονομικών αποτελεσμάτων.
- Το περιβάλλον που δρα η επιχείρηση καθώς και τη δυναμική του περιβάλλοντος και τα μέτρα που καλείται να πάρει, προκειμένου να σταθεί και να επιβληθεί απέναντι στον ανταγωνισμό.
- Τον τρόπο επικοινωνίας και συνεργασίας των εργαζομένων, τόσο σε επίπεδο τμήματος όσο και μεταξύ των τμημάτων. Τις αδυναμίες και τα προβλήματα του προσωπικού (απώλεια ηθικού, συνεχείς αποχωρήσεις, δυσφορία για παραγωγή έργου κ.λπ.), τα οποία οδηγούν σε δυσάρεστα αποτελέσματα και για τα δύο μέρη.
- Την εικόνα που έχει η επιχείρηση στην αγορά- ανταγωνισμό, καθώς και την εικόνα που έχει το καταναλωτικό κοινό προς την επιχείρηση και τα προϊόντα της. Επιπλέον, την εικόνα του φορέα που παρουσιάζουν οι εργαζόμενοι προς τα έξω.
- Τέλος, αντικειμενικός σκοπός του εσωτερικού ελέγχου είναι να εξετάζει και να αξιολογεί τις δραστηριότητες, να διαμορφώνει γνώμη για την ποιότητα της εργασιακής απόδοσης και να εισηγείται σχετικώς προς την διοίκηση τη βελτίωση των αδυναμιών (Παπαστάθης, 2003).

2.6 Ο Εσωτερικός Ελεγκτής

Η γρήγορη εξέλιξη της τεχνολογίας, η ανάπτυξη των επιχειρήσεων, οι παγκόσμιες ανακατατάξεις που παρατηρούνται σε κάθε κλάδο επιχειρήσεων, συνεχώς κάνουν και πιο δύσκολο το έργο της διοίκησης. Τα προαναφερόμενα, καθιστούν αδύνατο να παρέχεται η κατάλληλη πληροφόρηση και υποστήριξη που είναι απαραίτητη για την άμεση λήψη των επιχειρηματικών αποφάσεων. Αυτή η αδυναμία είναι που προσπαθούν οι διοικήσεις να καλύψουν με την εκχώρηση αρμοδιοτήτων σε διάφορα επίπεδα διοίκησης. Τον πρώτο ρόλο στην ανάληψη αρμοδιοτήτων για την παροχή διοικητικής πληροφόρησης και υποστήριξης και ιδιαίτερα σε θέματα που απαιτείται γνώση και κρίση υψηλού επιπέδου, σε θέματα διοικητικού ελέγχου, έχει ο εσωτερικός ελεγκτής.

Ο τελευταίος, είναι ο σύμβουλος που σχεδιάζει και εκτελεί ελέγχους που αφορούν την εφαρμογή των αποφάσεων της διοίκησης και έχουν άμεση σχέση με τη στρατηγική, την πολιτική και το μέλλον του φορέα. Είναι το πρόσωπο που μεταξύ άλλων ξεχωρίζει για το ήθος, το χαρακτήρα, την εξειδικευμένη επιστημονική κατάρτιση, την κριτική σκέψη, την διοικητική ικανότητα, το θάρρος της γνώμης, το διερευνητικό πνεύμα και την ειλικρίνεια.

Είναι το στέλεχος που εκφράζει την ανώτατη διοίκηση και ζει τον παλμό του φορέα. Κατανοεί τα προβλήματα που αντιμετωπίζει η επιχείρηση και γνωρίζει τις αδυναμίες της, ενώ αξιολογεί την επάρκεια και την αποτελεσματικότητα των συστημάτων εσωτερικής λειτουργίας. Είναι το στέλεχος που εμπιστεύεται η διοίκηση, είναι ο σύμβουλος που με την πολύπλευρη γνώση, την εμπειρία και την αντικειμενική του κρίση αξιολογεί και κάνει αποτίμηση με το πλέον επαγγελματικό τρόπο το μέγεθος των κινδύνων, για χάρη της διοίκησης που είναι το πρώτιστο μέλημα της ως ανταγωνιστικό πλεονέκτημα.

Ο εσωτερικός ελεγκτής είναι στέλεχος υψηλών προδιαγραφών που διαθέτει πολλές γνώσεις και ιδέες. Χαρακτηρίζεται από ικανότητες στον τομέα της διοίκησης, γνώση σε όλο το φάσμα τόσο του εσωτερικού όσο και του εξωτερικού περιβάλλοντος που δρα ο φορέας. Διαθέτει ειδική μέθοδο προσέγγισης και εκτίμηση των προβλημάτων, όπως επίσης και αυξημένη αντικειμενική κρίση, στοιχείο απαραίτητο για ένα σύγχρονο τρόπο διοίκησης.

Τα χαρακτηριστικά αυτά γνωρίσματα είναι οι λόγοι που όλες οι διοικήσεις σήμερα θεωρούν τον εσωτερικό ελεγκτή «Σύμβουλό» τους προκειμένου να εξασφαλίσουν και να διασφαλίσουν όσο είναι δυνατόν άριστη και αποτελεσματική διοίκηση, σωστή οργανωτική δομή, σωστή διαχείριση και διαφύλαξη των περιουσιακών στοιχείων, σωστή αξιολόγηση και αξιοποίηση του ανθρώπινου δυναμικού με στόχο την μεγιστοποίηση των οικονομικών μεγεθών αποτελέσματα για τα οποία η διοίκηση είναι υπόλογη έναντι των μετοχών-επιχειρηματία.

Η αποδοχή του εσωτερικού ελεγκτή ως «Συμβούλου» δεν περιορίζει το έργο του σε στενά ελεγκτικά όρια. Του παρέχει τη δυνατότητα να προσφέρει υψηλού επιπέδου ελεγκτικές υπηρεσίες, αξιοποιώντας, η διοίκηση, εποικοδομητικά τις γνώσεις και τις εμπειρίες του. Με το τρόπο αυτό, επιβάλλεται η συμμετοχή του διευθυντή του τμήματος από τα Συμβούλια των ανωτάτων στελεχών. Η συμμετοχή του βοηθάει την ανταλλαγή απόψεων, στην ενημέρωση του για την στρατηγική και την πολιτική του φορέα, ώστε το καθετί που ελέγχεται να συμβαδίζει με το πνεύμα της διοίκησης και τους γενικότερους στόχους της εταιρείας. Σε αντίθετη περίπτωση λειτουργούν και οι δύο σε διαφορετικές κατευθύνσεις.

Οι διοικούντες, πρέπει να γνωρίζουν πως η φύση του αντικειμένου του εσωτερικού ελέγχου, λόγω του μεγάλου εύρους των θεμάτων και των εμπειριών που διαρκώς αποκομίζονται μέσω της συνεχούς διερεύνησης, παρέχει τη δυνατότητα να αναπτύσσονται και να δημιουργούνται ικανά στελέχη και μάλιστα υψηλών προδιαγραφών, από τα οποία τα πιο χαρισματικά θα είναι στη διάθεση της διοίκησης, για να καλύψει τις υψηλές διοικητικές θέσεις με αυξημένες ευθύνες. Οι ικανότητες που διαθέτουν οι σημερινοί ελεγκτές, σε ένα καλά οργανωμένο τμήμα, είναι ισάξιες ή ακόμα και ανώτερες από αυτές που διαθέτουν οι εξωτερικοί σύμβουλοι. Είναι φανερό, πως η αναγνώριση του έργου του εσωτερικού ελεγκτή και η αποδοχή αυτού ως «Σύμβουλου» από την διοίκηση, της παρέχει τα εχέγγυα για λήψη υψηλού επιπέδου επιχειρηματικών αποφάσεων με σημαντικά οφέλη.

Οι εσωτερικοί ελεγκτές είναι ενσωματωμένοι σε όλες τις δραστηριότητες του φορέα, είναι οι σύμβουλοι της διοίκησης, σε όλα τα θέματα περιορίζοντας, κατά αυτό τον τρόπο το κόστος των εξωτερικών συμβούλων, καθώς οι εσωτερικοί ελεγκτές κοστίζουν λιγότερο στην επιχείρηση.

Οι εσωτερικοί ελεγκτές που αποτυγχάνουν σ το ρόλο του «Σύμβουλου», αντιμετωπίζουν τον κίνδυνο να χαρακτηριστούν ως απρόσεκτοι, γιατί γίνεται όλο και πιο σαφές ότι το πρώτο

πρόσωπο που βάλλεται από τους εξωτερικούς συμβούλους, είναι ο εσωτερικός ελεγκτής, δίχως αυτό να αποτελεί μομφή προς τους εξωτερικούς σύμβουλους και ότι δεν αναγνωρίζεται το έργο τους.

Η πιο πάνω αναφορά στον εσωτερικό ελεγκτή ως «Σύμβουλο», είναι ο λόγος που και στην Ελλάδα, τα τελευταία χρόνια αρκετοί οργανισμοί και επιχειρήσεις έχουν αρχίσει να εκτιμούν και να εμπιστεύονται το έργο του, να οργανώνουν τμήμα εσωτερικού ελέγχου από ικανά στελέχη, παραχωρώντας παράλληλα υψηλού επιπέδου ελεγκτικές αρμοδιότητες, ικανές να συμβάλλουν στην εφαρμογή των πολιτικών και των αποφάσεων των διοικούντων.

Ο εσωτερικός ελεγκτής, φυσικά, δεν κρίνει την ορθότητα της απόφασης της διοίκησης, αλλά το κατά πόσο υλοποιούνται σωστά οι αποφάσεις αυτές, σύμφωνα με τις υπάρχουσες διαδικασίες. Αν σε κάποια απόφαση εκτιμηθεί από τον ελεγκτή ότι κάτι δεν ελήφθη σωστά κατά την έκδοση της, τότε ο ελεγκτής συμβουλευτικά, συζητά το θέμα με τη διοίκηση, αποφεύγοντας κατηγορηματικά να κρίνει την απόφαση της με σύνταξη έκθεσης (Παπαστάθης, 2003).

2.7 Η Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων (Ε.Λ.Τ.Ε)

Η Ε.Λ.Τ.Ε (ΝΠΙΔ) είναι η εθνική εποπτική αρχή του ελεγκτικολογιστικού επαγγέλματος και είναι αρμόδια για τη θέσπιση και την εποπτεία της ορθής και αποτελεσματικής εφαρμογής των λογιστικών και ελεγκτικών προτύπων.

Αποστολή της είναι η συνεχής ενδυνάμωση της εμπιστοσύνης του επενδυτικού κοινού στη λειτουργία του ελεγκτικού και λογιστικού θεσμού στην Ελλάδα. Η Ε.Λ.Τ.Ε απαρτίζεται από δύο εποπτικά συμβούλια μέσω των οποίων διενεργείται η εποπτεία της αγοράς. Μέσω του Συμβουλίου Εποπτικού Ελέγχου εποπτεύονται τα ελεγκτικά πρότυπα, με τα οποία ελέγχεται η συμμόρφωση των ορκωτών ελεγκτών και των ελεγκτικών γραφείων με τα Διεθνή πρότυπα ελέγχου και τον κώδικα δεοντολογίας της IFAC. Μέσω της επιτροπής επαγγελματικών εξετάσεων εποπτεύονται όλες οι σχετιζόμενες με την άσκηση του επαγγέλματος του νόμιμου ελεγκτή πτυχές, όπως ιδίως οι επαγγελματικές εξετάσεις, η πρακτική άσκηση και η χορήγηση άδειας ασκήσεως επαγγέλματος.

Τέλος, μέσω του συμβουλίου Λογιστικής Τυποποίησης η Ε.Λ.Τ.Ε ως οιοονεί σύμβουλος του Υπουργού οικονομικών, εισηγείται τη θέσπιση Λογιστικών Προτύπων για την Ελληνική επικράτεια.

Η ΕΛΤΕ διοικείται από επταμελές Διοικητικό Συμβούλιο το οποίο αποτελείται από τον Πρόεδρο, δύο Αντιπροέδρους και τέσσερα μέλη και συγκροτείται με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών(www.elte.org.gr).

2.8 Το Ελληνικό Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών(Ε.Ι.Ε.Ε)

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

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

2.9 Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου (Σ.Ε.Ε)

Ως σύστημα εσωτερικού ελέγχου, νοείται ένα οργανωμένο και σωστά δομημένο πλέγμα λειτουργιών και διαδικασιών που καθιερώνει ο οργανισμός, με σκοπό την εφαρμογή και την τήρηση αρχών και πολιτικών προκειμένου να διασφαλιστούν τα συμφέροντα του. Είναι ένα οργανωτικό σχέδιο, σε όλες τους τις προεκτάσεις.

Το σύστημα εσωτερικού ελέγχου είναι μία ζωντανή νευραλγική λειτουργία που μεταφέρει όλα τα μηνύματα, εντολές και αντιδράσεις προς την διοίκηση, καθώς προς όλα τα ιεραρχικά επίπεδα που ασκούν διοίκηση. Κατά τον Cook-Windle (1976), το Σ.Ε.Ε είναι κάτι σαν το νευρικό σύστημα του ανθρώπινου οργανισμού που διακλαδώνεται μέσα στην επιχείρηση μεταφέροντας εντολές και αντιδράσεις από και προς την διοίκηση. Συνδέεται άμεσα με την οργανωτική δομή και τους γενικούς κανόνες λειτουργίας της επιχείρησης.

Η αναγκαιότητα ύπαρξης ενός συστήματος εσωτερικού ελέγχου, η πληρότητα, το μέγεθος και η έκταση αυτού σε μια επιχείρηση, καθορίζεται από τις δραστηριότητες, την πολυπλοκότητα του αντικειμένου εκμετάλλευσης και των συναλλαγών, την εκπαίδευση και την εξειδίκευση του προσωπικού, καθώς και μια σειρά άλλων παραγόντων. Η ύπαρξη ενός οργανωμένου Σ.Ε.Ε παρέχει τα εχέγγυα στις διοικήσεις, μέσω δικλίδων ασφαλείας που παρέχει, ως σύστημα, να συμβάλλει αποτελεσματικά στην εύρυθμη λειτουργία και στην επίτευξη των επιχειρηματικών στόχων (Παπαστάθης, 2003).

2.10 Σκοπός του Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου

Ως αντικειμενικός σκοπός ενός συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου θα μπορούσε να αναφερθεί:

- ✓ Να είναι το εργαλείο της διοίκησης για την υλοποίηση των επιλεγμένων στρατηγικών στόχων, όπως επίσης να παρέχει τη δυνατότητα εκτιμήσεων και μέτρησης του αποτελέσματος και την σύγκριση αυτού με τους αρχικούς στόχους
- ✓ Να κινείται και να δρα σε οργανωτικό και επιχειρησιακό πνεύμα και να στοχεύει στην κάλυψη ζωτικών αναγκών. Επίσης, να είναι ευέλικτο και αποτελεσματικό, να αναπροσαρμόζεται στις εκάστοτε συνθήκες και ανάγκες και να διασφαλίζει τη βιωσιμότητα της μονάδας σε ανταγωνιστικό περιβάλλον
- ✓ Να παρέχει τη δυνατότητα αξιοποίησης και σωστής διαχείρισης των διαθέσιμων οικονομικών πόρων, την αξιοποίηση των παραγωγικών μέσων και του ανθρώπινου

δυναμικού, καθώς και τη διαφύλαξη των περιουσιακών στοιχείων. Παράλληλα να αποβλέπει στην καλύτερη εξυπηρέτηση με το συναλλασσόμενος

- ✓ Να διέπεται από κανόνες επιχειρησιακής και επιχειρηματικής συμπεριφοράς που να παρέχουν τα εχέγγυα και τις προϋποθέσεις εκείνες, ώστε ο επιχειρηματικός κίνδυνος να διαχειρίζεται κατά τον καλύτερο δυνατό τρόπο, διασφαλίζοντας την ευρωστία και την βιωσιμότητα του φορέα.
- ✓ Να συμπεριλαμβάνει στην δομή του Εσωτερικό Έλεγχο για την αξιολόγηση της επάρκειας λειτουργίας του ίδιου του συστήματος εσωτερικών ελέγχων.
- ✓ Να κατανέμει τις αρμοδιότητες και τις υποχρεώσεις, κατά τον πλέον άριστο τρόπο, μεταξύ των τμημάτων και των εργαζομένων σε αυτά. Επίσης, η ρύθμιση των σχέσεων μεταξύ αυτών, να συμβάλει αποτελεσματικά στο βαθμό συνεργασίας μεταξύ των απασχολούμενων.
- ✓ Να γνωμοδοτεί αν οι κάθε είδους αποφάσεις- εξουσιοδοτήσεις είναι γνωστές σε όλα τα στελέχη, κατανοητές και αν εφαρμόζονται από όλη την πυραμίδα ιεραρχίας σύμφωνα με τις εντολές που έχουν θεσπιστεί από τον φορέα.
- ✓ Να παρέχει την ευχέρεια ανάπτυξης πρωτοβουλιών στους χρήστες για δημιουργική εργασία και όχι να θέτει περιορισμούς δημιουργώντας παρενέργειες την ανάπτυξη του φορέα.
- ✓ Τέλος, ως σύστημα να αποβλέπει στη θέσπιση συγκεκριμένων δικλίδων ασφαλείας ελέγχου, στο ίδιο το σύστημα προκειμένου να συμβάλει στον συντονισμό και την αρμονική συνύπαρξη μεταξύ των λειτουργιών του (Παπαστάθης,2003).

2.11 Περιεχόμενο του Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου

Ένα σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου περιλαμβάνει ένα σύνολο συστημάτων και υποσυστημάτων που είναι απαραίτητα για να λειτουργήσει αποτελεσματικά ένας οργανισμός. Ενδεικτικά ως τέτοια συστήματα θα μπορούσαμε να αναφέρουμε:

1. Εγκεκριμένο πρόγραμμα σε πλήρη ανάπτυξη σε όλα τα επίπεδα ιεραρχίας, καθώς και τη διάκριση των λειτουργιών σε κύριες και δευτερεύουσες
2. Οργανωτικό πλαίσιο περιγραφής καθηκόντων ανά τμήμα και ανάπτυξη διαδικασιών που να καλύπτουν όλες τις δραστηριότητες των ιεραρχικών επιπέδων.
3. Αποτύπωση των στρατηγικών σχεδιασμών και στόχων και την πολιτική υλοποίησης αυτών, βάσει συγκεκριμένου χρονοδιαγράμματος και τρόπου δράσης, ώστε να επιτυγχάνεται το ποθητό αποτέλεσμα.
4. Μακροχρόνιο και βραχυχρόνιο προγραμματισμό δράσης σε πλήρη ανάπτυξη ανά δραστηριότητα, με αντίστοιχο απολογισμό και επισήμανση των αποκλίσεων, καθώς και αιτιολόγηση αυτών.

5. Πλήρες και ενήμερο καταστατικό στο οποίο γίνεται προσδιορισμός και σαφή αποτύπωση του αντικειμένου της εκμετάλλευσης, εργασίας και οι κύριοι σκοποί του οικονομικού φορέα (μονάδα υγείας)
6. Συστήματα πληροφόρησης. Αξιόπιστο σύστημα "M.I.S" με ευρύτητα επιχειρησιακού πνεύματος που συμβάλει στην αναβάθμιση των επιδιωκόμενων στόχων.
7. Κανονισμό ολοκληρωμένου κύκλου παραγωγικής διαδικασίας προϊόντων, υπηρεσιών και διαδικασίες διαχείρισης αποθεμάτων.
8. Σύστημα εξουσιοδότησης για εκχώρηση συγκεκριμένων εξουσιοδοτήσεων σε στελέχη για την εσωτερική λειτουργία, καθώς και το χειρισμό θεμάτων εκπροσώπησης της Εταιρείας, έναντι τρίτων.
9. Διαδικασίες καθορισμού εξουσιοδοτήσεων ορίων εγκρίσεως δαπανών.
10. Γενικούς κανόνες λειτουργίας του φορέα, αποκεντρωτικού συστήματος, με την ανάθεση αρμοδιοτήτων σε όλα τα επίπεδα της ιεραρχικής πυραμίδας που να διασφαλίζουν την εύρυθμη λειτουργία.
11. Αξιόπιστο μηχανογραφημένο σύστημα, σωστά οργανωμένο που να παρέχει την απαιτούμενη πληροφόρηση και να διασφαλίζει τα αρχεία.
12. Διαδικασίες για φορολογική ενημέρωση , φορολογικές υποχρεώσεις , απόδοση φόρων και δικαιώματος φορολογικών απαλλαγών.
13. Διαχείριση μηχανολογικού εξοπλισμού και πάγιων περιουσιακών στοιχείων. Λειτουργία και αποδοτικότητα αυτών.
14. Συστήματα I.S.O, έλεγχος διαδικασιών διασφάλισης ποιότητας προϊόντων και υπηρεσιών.
15. Σύστημα περιβαλλοντικής προστασίας, σύμφωνα με τις περιβαλλοντικές προδιαγραφές.
16. Εσωτερικό Έλεγχο, που αποτελεί μέρος του Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου, που είναι αρμόδιος για την αξιολόγηση της αποτελεσματικότητας όπως επίσης και των επιμέρους συστημάτων, λειτουργιών αυτού (Παπαστάθης,2003).

2.12 Βασικές Αρχές Εσωτερικού Ελέγχου

Η αναφορά που ακολουθεί σε μια σειρά βασικών αρχών του συστήματος εσωτερικού ελέγχου έχει ως σκοπό να μυήσει τους εσωτερικούς ελεγκτές στη φιλοσοφία και στην δομή των λειτουργιών του ίδιου του συστήματος, ώστε να αποκτήσουν τις κατάλληλες εκείνες γνώσεις και ικανότητες, για την καλύτερη αξιολόγηση των λειτουργιών και των διαδικασιών αυτού.

Ως βασικές αρχές ενός συστήματος εσωτερικού ελέγχου, ενδεικτικά, θα μπορούσαμε να αναφέρουμε ότι είναι:

a) Κατάλληλη στελέχωση

Η σωστή στελέχωση από εξειδικευμένο στελεχιακό δυναμικό και ο ανάλογος αριθμός αυτού πρέπει να προσεχθεί ιδιαίτερα σε μία σύγχρονη επιχείρηση και ειδικά σε μια περίοδο με τάσεις διεθνοποιούμενης αγοράς που δεν επιδέχεται πειραματισμούς για κακή επιλογή στελεχιακού δυναμικού. Επίσης, ανάλογη προσοχή πρέπει να δοθεί στην σωστή αξιολόγηση και αξιοποίηση του εργατικού δυναμικού από τα στελέχη μέχρι και τον απλό

και ανειδίκευτου εργαζόμενο. Η σωστή λοιπόν αξιολόγηση αξιοποίηση του εργατικού δυναμικού είναι ένας από τους κύριους συντελεστές επιτυχίας κάθε κρατικού ή ιδιωτικού φορέα.

b) Αποκέντρωση της διοίκησης

Λαμβάνοντας υπόψη το βαθμό της οργάνωσης και της σχετικής στελέχωσης, η διοίκηση, καθώς και κάθε τμήμα της επιχείρησης θα πρέπει ανάλογα να μεριμνούν, ώστε:

- Να λαμβάνονται μέτρα για την εκχώρηση όσο το δυνατόν περισσότερων αρμοδιοτήτων σε όλα τα ιεραρχικά επίπεδα.
- Κάθε τμήμα στην περιοχή του να ασκεί όσο το δυνατόν περισσότερες εξουσίες και να έχει και περισσότερες ευθύνες. Να είναι απολύτως υπεύθυνο για τα αποτελέσματα των δραστηριοτήτων τόσο σε επίπεδο τμήματος όσο και σε επίπεδο ατόμων.
- Να γίνεται αξιολόγηση των ενεργειών και μέτρηση του αποτελέσματος τόσο των διοικητικών οργάνων όσο και των αρμοδίων τμημάτων και αναλόγως να λαμβάνονται μέτρα.

c) Διαχωρισμός καθηκόντων και ευθυνών

Να υπάρχει σαφής διαχωρισμός καθηκόντων και ευθυνών, σε όλα τα επίπεδα της πυραμίδας. Ειδικά σε θέματα που άπτονται της ζωτικότητας της επιχείρησης. Επίσης, κανένα τμήμα, παραγωγική μονάδα και άτομο δεν πρέπει να έχει την αποκλειστική γνώση -εξουσία για οποιαδήποτε σημαντική λειτουργία ή συναλλαγή. Οι σημαντικές αυτές εργασίες δεν επιτρέπεται να ολοκληρώνονται από ένα και μόνο υπάλληλο, αλλά η εργασία κάθε υπαλλήλου πρέπει να συμπληρώνεται οπωσδήποτε από την εργασία τουλάχιστον ενός άλλου και να ελέγχεται από κάποιον τρίτο.

d) Παροχή εξουσιοδοτήσεων

Για συναλλαγές και εκπροσώπηση της εταιρείας έναντι τρίτων απαιτείται εξουσιοδότηση στο Διοικητικό Συμβούλιο. Οι δοσοληψίες αυτές προϋποθέτουν κατ' ανάγκη ειδικές εξουσιοδοτήσεις, σε αντίθεση με αυτές που ρυθμίζονται μέσω των καθιερωμένων λειτουργικών κανόνων και διαδικασιών, στα πλαίσια των οποίων η επιχείρηση κατ' ανάγκη πρέπει να κινείται.

e) Διασφάλιση των συναλλαγών

Κάθε συναλλαγή, γεγονός της επιχειρηματικής δραστηριότητας θα πρέπει να γίνεται σύμφωνα με τις υπάρχουσες πολιτικές και διαδικασίες και τις κατευθύνσεις της διοίκησης, έτσι ώστε:

- Να καθορίζονται σαφώς οι ευθύνες για εγκρίσεις.
- Να καθορίζονται σαφώς οι διαδικασίες για τον προληπτικό έλεγχο πριν από κάθε συναλλαγή.
- Να υποβοηθείται η σωστή καταχώριση και λογιστική απεικόνιση κάθε λογιστικού γεγονότος.
- Να απεικονίζονται όλες οι συναλλαγές σε καλά σχεδιασμένα και οργανωμένα έντυπα, ώστε να δίνουν ανά πάσα στιγμή τη σωστή πληροφόρηση.

- Να ελαχιστοποιείται σε κάθε συναλλακτική δραστηριότητα η πιθανότητα λάθους.
- Να διευκολύνεται η διαδικασία ανάλυσης κάθε οικονομικού γεγονότος και η παροχή πληροφόρησης αυτού στη διοίκηση για λήψη αποφάσεων.

Για να διασφαλίζονται τα συμφέροντα του οργανισμού, η κάθε συναλλαγή θα πρέπει να ακολουθεί τέσσερα στάδια :

- Πρώτα, της εξουσιοδότησης. Να εκχωρούνται εξουσιοδοτήσεις σε συγκεκριμένα άτομα που θα χειρίζονται τις συναλλαγές σε όλες τις φάσεις και μέχρι ποιο πόσο.
- Της έγκρισης. Κάθε συναλλαγή πρέπει να εγκρίνεται, πριν την εκτέλεση της .Κάθε έγκριση συναλλαγής εκ των υστέρων εγκυμονεί κινδύνους για την επιχείρηση και τους εργαζόμενους.
- Της εκτέλεσης. Για κάθε εκτέλεση πρέπει να προηγείται η διαδικασία της έγκρισης
- Της καταγραφής. Η άμεση καταγραφή της συναλλαγής, μετά την εκτέλεση, είναι μία δικλείδα ασφαλείας προς αποφυγή επαναλήψεις της ίδιας συναλλαγής και παροχή άμεσης εικόνας των συναλλαγών.

f) Επιτήρηση και επιθεώρηση της εργασίας

Η συστηματική επιτήρηση και επιθεώρηση εργασίας των στελεχών και εργαζομένων κατά το στάδιο εκτέλεσης αυτής δίνει τη δυνατότητα για άμεση διαμορφωτική παρέμβαση, όπου απαιτείται, για τήρηση και κατανόηση των διαδικασιών για την εξασφάλιση και διασφάλιση της ποιότητας των υπηρεσιών και προϊόντων.

g) Έγκαιρη και τακτική ενημέρωση

Πληροφοριακό υλικό, στοιχεία εκθέσεων, πορίσματα μελετών, συμπεράσματα συσκέψεων και συνεδρίων, που προέρχονται από το εξωτερικό και το ενδοεπιχειρησιακό περιβάλλον και που αποτελούν μέρος βελτίωσης και αξιολόγησης της απόδοσης των δραστηριοτήτων, πρέπει να ετοιμάζονται οργανωμένα και κατάλληλα και να διανέμονται έγκαιρα, τακτικά και προγραμματισμένα σε όλα τα επίπεδα Διοίκησης, για ενημέρωση και λήψη διορθωτικών μέτρων.

h) Έκταση ελέγχων ανάλογα με τον κίνδυνο

Ο σχεδιασμός του ελέγχου από τα ίδια τμήματα, καθώς και η έκταση αυτού πρέπει να ανταποκρίνεται στο μέγεθος, στη φύση των δραστηριοτήτων του φορέα, στην οργάνωση αυτού και ανάλογα με τον κίνδυνο που είναι εκτεθειμένο το κάθε τμήμα. Κατά συνέπεια το κόστος του ελέγχου δεν πρέπει να είναι υπέρμετρο. Ειδικά για το τμήμα εσωτερικού ελέγχου, κατά το σχεδιασμό των ελέγχων θα πρέπει να εκτιμάτε ,αν είναι εφικτό, το κόστος και η ωφέλεια που προκύπτει από κάθε έλεγχο.

i) Θέσπιση τμήματος εσωτερικού ελέγχου

Για άμεση, σωστή και αντικειμενική πληροφόρηση της διοίκησης από μια διαφορετική οπτική γωνία, σε ένα οργανωμένο φορέα, προϋποθέτει την θέσπιση ενός ανεξάρτητου τμήματος εσωτερικού ελέγχου. Η ανεξαρτησία του, ως κύριο χαρακτηριστικό, καθώς και η εποπτεία του από την διοίκηση του δίνει τη δυνατότητα να αξιολογεί και να εκτιμά τις διαδικασίες σε όλο το εύρος, καθώς επίσης και το βαθμό υλοποίησης αυτών των αποφάσεων, ανεπηρέαστα και αντικειμενικά.

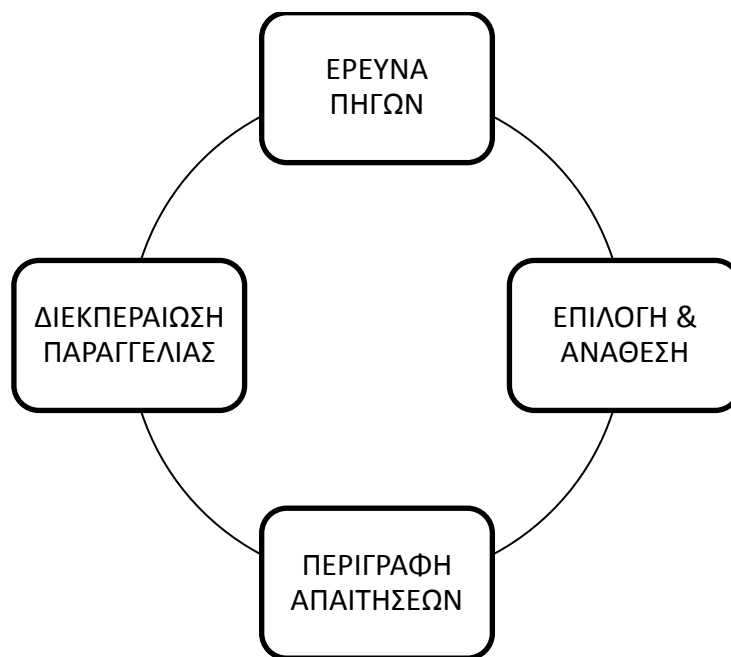
Η πλήρης υποστήριξη του εσωτερικού ελέγχου από την διοίκηση, του παρέχει τη δυνατότητα για αντικειμενικότερη και ανεξάρτητη αξιολόγηση των λειτουργιών, στοιχείο απαραίτητο προκειμένου να παρέχει στην διοίκηση να έχει την πληροφόρηση εκείνη, που θα την βοηθήσει να διαχειριστεί αποτελεσματικότερα τον επιχειρηματικό κίνδυνο για το οποίο είναι υπεύθυνη (Παπαστάθης, 2003).

2.13 Λειτουργική οργάνωση των αγοραστικών διαδικασιών

Ο αγοραστικός κύκλος

Μια αγορά στο επιχειρησιακό περιβάλλον ακολουθεί κατά κανόνα τέσσερις φάσεις - ομάδες ενεργειών. Έναυσμα αυτής της σειράς ενεργειών είναι η διαπίστωση της αγοραστικής ανάγκης από έναν ή περισσότερους χρήστες . Συνήθως, η αγοραστική διαδικασία ξεκινάει με την κατάρτιση των προδιαγραφών και την περιγραφή των απαιτήσεων της αγοραστικής ανάγκης. Εν συνεχεία, ακολουθεί η έρευνα πηγών προμήθειας και οι διαδικασίες αξιολόγησης και επιλογής των προμηθευτών. Με το πέρας της ανάθεσης της προμήθειας, ο αγοραστικός κύκλος κλείνει με την διεκπεραίωση της παραγγελίας και την παραλαβή των αγοραζόμενων εισροών. Το σχήμα περιγράφει έναν τυπικό αγοραστικό κύκλο και προσφέρει ένα νοητικό πλαίσιο για την περιγραφή των ενεργειών που λαμβάνουν χώρα κατά την αγοραστική διαδικασία. Ωστόσο, θα πρέπει να σημειωθεί ότι οι ενέργειες που εκτελούνται κατά τη διάρκεια μιας αγοράς δεν είναι πάντα οι ίδιες και δεν συμβαίνουν πάντοτε με την ίδια σειρά.

Σχήμα 1: Ο αγοραστικός κύκλος



Ειδικότερα, οι κυριότερες φάσεις που διακρίνονται στον αγοραστικό κύκλο είναι οι ακόλουθες:

- **Περιγραφή απαίτησης:** Η φάση αυτή αφορά κυρίως στην αναγνώριση, στον καθορισμό και στην περιγραφή της αγοραστικής ανάγκης- απαίτησης, ενώ περιλαμβάνει ενέργειες όπως την έκδοση αιτήσεων αγοράς, το σχεδιασμό προδιαγραφών, τις προεκτιμήσεις τιμών και χρόνων αγοράς, την κατάρτιση προϋπολογισμών και τον προγραμματισμό των αγοραστικών ενεργειών.
- **Έρευνα πηγών προμήθειας:** Αφορά στην έρευνα και στην αξιολόγηση δυνητικών προμηθευτών και περιλαμβάνει ενέργειες, όπως τον εντοπισμό προμηθευτών, συνεντεύξεις με προμηθευτές, ανασκόπηση και εμπλουτισμό των καταλόγων των προμηθευτών, αξιολόγηση και προεπιλογή προμηθευτών κ.τ.λ.
- **Επιλογή και ανάθεση προμήθειας- Έκδοση εντολής αγοράς:** Η φάση αυτή αφορά στην επιλογή του τελικού προμηθευτή και στον τρόπο διενέργειας της αγοράς και περιλαμβάνει την αξιολόγηση και επιλογή προμηθευτών, επιλογή μεθόδων τιμολόγησης, καθορισμό κριτηρίων αξιολόγησης και απόδοσης, διεξαγωγή διαγωνισμών, διαπραγματεύσεις, αναθέσεις, κατάρτιση και σύναψη συμβάσεων και έκδοση εντολών αγοράς.
- **Διεκπεραίωση παραγγελίας:** Η φάση της διεκπεραίωσης των εντολών αγοράς περιλαμβάνει διαχείριση και παρακολούθηση συμβάσεων, επιτάχυνση παραγγελιών,

παραλαβή, επιθεώρηση, αποθήκευση, έκδοση σε χρήστες, λογική τακτοποίηση με τον προμηθευτή και έλεγχο τιμολογίων.

Τυποποιημένες αγοραστικές διαδικασίες

Η διαδικασία που ακολουθείται κατά την εκτέλεση μίας αγοράς διαφοροποιείται ανάλογα με τον τύπο του αγοραζόμενου υλικού ή/ και της υπηρεσίας. Ωστόσο, ο μεγαλύτερος όγκος των αγοραστικών δραστηριοτήτων μιας επιχείρησης είναι εν πολλοίς επαναλαμβανόμενος και μπορεί να τυποποιηθεί. Η ακριβής μορφή των εντύπων μπορεί να ποικίλει. Επίσης, η διαδικασία αυτή καθαυτή και ο τρόπος επικοινωνίας μεταξύ των εμπλεκόμενων διαμορφώνονται σε μεγάλο βαθμό από τη διαθέσιμη τεχνολογία επικοινωνιών, τη χρήση ή μη ηλεκτρονικών προμηθειών και το εγκατεστημένο πληροφοριακό σύστημα διαχείρισης επιχειρησιακών πόρων της επιχείρησης.

Τα έντυπα που διακινούνται σε μία τυπική αγοραστική διαδικασία είναι τα ακόλουθα :

- **Αίτηση αγοράς**

Η αίτηση αγοράς είναι ένα εσωτερικό έγγραφο που εν δυνάμει προέρχεται από οποιοδήποτε τμήμα της επιχείρησης και προσδιορίζει τις αγοραστικές ανάγκες και απαιτήσεις.

- **Αίτηση υποβολής τιμήματος**

Αίτηση για υποβολή τιμήματος είναι ένα επίσημο αίτημα από το τμήμα εφοδιασμού προς έναν ή περισσότερους προμηθευτές για την εκτίμηση του τιμήματος που αφορά την κάλυψη κάποιας συγκεκριμένης αγοραστικής απαίτησης με αυστηρά προκαθορισμένες προδιαγραφές. Ειδικότερα, με την αίτηση υποβολής τιμήματος η επιχείρηση ζητάει από τους προμηθευτές να υποβάλουν προσφορές και να προσδιορίσουν με λεπτομέρεια τις τιμές, τους χρόνους παράδοσης, τις ικανότητές τους και άλλες σχετικές παραμέτρους.

- **Αίτηση προτάσεων**

Η αίτηση για προτάσεις είναι ένα επίσημο αίτημα από το τμήμα εφοδιασμού προς έναν ή περισσότερους προμηθευτές για την κάλυψη κάποιας συγκεκριμένης αγοραστικής ανάγκης, η οποία ωστόσο μπορεί να μην έχει αυστηρά καθορισμένες προδιαγραφές δίνοντας την δυνατότητα στους προμηθευτές να υποβάλουν τις δικές τους προτάσεις ή/ και εναλλακτικές προσφορές.

- **Αίτηση πληροφοριών**

Η αίτηση για πληροφορίες είναι ένα ανοιχτό αίτημα από το τμήμα εφοδιασμού προς έναν ή περισσότερους προμηθευτές ζητώντας γενικότερες πληροφορίες είτε για το εταιρικό τους προφίλ είτε για τα προϊόντα και τις υπηρεσίες που παρέχουν. Ειδικότερα, οι αιτήσεις για πληροφορίες μπορούν να χρησιμοποιούνται τόσο για την περιγραφή των απαιτήσεων και την κατάρτιση των προδιαγραφών όσο και για την προκαταρκτική αξιολόγηση και προεπιλογή των προμηθευτών.

- **Προσφορά**

Η προσφορά είναι ένα έγγραφο προς την επιχείρηση και το τμήμα εφοδιασμού, το οποίο αποστέλλει ο προμηθευτής και προσδιορίζει όλες τις λεπτομέρειες και παραμέτρους σχετικά με την επικείμενη προμήθεια. Ειδικότερα, οι προσφορές αποτελούν το κύριο μέσο αξιολόγησης και επιλογής των προμηθευτών.

- **Εντολή αγοράς**

Η εντολή αγοράς (ή εντολή παραγγελίας) είναι ένα εξωτερικό έγγραφο που εκδίδει το τμήμα εφοδιασμού και απευθύνεται προς τους προμηθευτές για την αγορά υλικών ή την παροχή υπηρεσιών. Η εντολή αγοράς προσδιορίζει τις κύριες παραμέτρους και τους όρους της αγοράς (π.χ. τιμή, ποσότητα και χρόνος παράδοσης) όπως αυτές απορρέουν από την σύμβαση που έχει συναφθεί. Σε πολλές περιπτώσεις η σύμβαση, ανάλογα με τον τύπο της αγοράς, είτε ενσωματώνεται, είτε επισυνάπτεται σαν ξεχωριστό έγγραφο στην εντολή αγοράς.

- **Έντυπο παραλαβής και έντυπο επιθεώρησης**

Το έντυπο παραλαβής είναι ένα εσωτερικό έγγραφο που εκδίδει, συνήθως, το τμήμα εφοδιασμού με σκοπό την ενημέρωση το χρηστών, της αποθήκης ή/ και της παραγωγής για την παράδοση των εργαζόμενων υλικών (και των σχετικών συνοδευτικών εγγράφων) από τον προμηθευτή. Ανάλογα με τον τύπο της αγοράς και τη διαδικασία τεχνικού ελέγχου και επιθεώρησης που έχει συμφωνηθεί μεταξύ της αγοράστριας επιχείρησης και τον προμηθευτή, το τμήμα εφοδιασμού εκδίδει και ένα έντυπο επιθεώρησης, συνήθως με τη συνδρομή των χρηστών ή/ και των αρμοδίων τμημάτων, βάσει του οποίου οριστικοποιείται η παραλαβή των υλικών για να κλείσει η εντολή αγοράς.

- **Συνοδευτικά έγγραφα και τιμολόγιο**

Συνήθως, τα υλικά που παραδίδονται από τον προμηθευτή συνοδεύονται από κάποιο δελτίο αποστολής και άλλα σχετικά έγγραφα. Τα συνοδευτικά έγγραφα και το τιμολόγιο του προμηθευτή ελέγχονται από τις οικονομικές υπηρεσίες για να κλείσει η διαδικασία αγοράς και να ξεκινήσει διαδικασία πληρωμής του προμηθευτή.

Παράλληλα με την διακίνηση εγγράφων, το τμήμα εφοδιασμού ή/ και άλλα τμήματα της επιχείρησης τηρούν μια σειρά αρχείων και καταλόγων σχετικών με την αγοραστική διαδικασία, όπως για παράδειγμα το αρχείο αποθεμάτων, το αρχείο ειδών και προδιαγραφών, το αρχείο εργασίας και παρακολούθησης, το αρχείο προμηθευτών, το αρχείο προσφορών, τα φύλλα αναπλήρωσης , τα αρχεία επιθεώρησης και παραλαβής και άλλα.

Το αρχείο ειδών περιέχει όλα τα απαραίτητα στοιχεία που αφορούν στα εργαζόμενα ή παραγόμενα είδη μίας επιχείρησης. Τα στοιχεία αυτά περιλαμβάνουν, μεταξύ άλλων, την περιγραφή του είδους , τον κωδικό είδους, τον κωδικό κατηγορίας ειδών, την μονάδα μέτρησης, το κόστος μονάδας, τον τρόπο αναπλήρωσης, τη μέθοδο αναπλήρωσης , την πολιτική αποθεματοποίησης(π.χ. σημείο παραγγελίας, κανόνας μεγέθους παρτίδας, απόθεμα ασφαλείας κ.α.) , τον κωδικό του βασικού προμηθευτή και τους χρόνους αναπλήρωσης.

Το αρχείο προδιαγραφών περιλαμβάνει όλα τα απαραίτητα στοιχεία που αφορούν στις προδιαγραφές των αγοραζόμενων υλικών μίας επιχείρησης, όπως για παράδειγμα τεχνικές προδιαγραφές των υλικών, κατάλογοι υλικών, περιγραφές επιθεωρήσεων και δοκιμών, πληροφορίες παράδοσης, προδιαγραφές ποσότητας και άλλα.

Το αρχείο προμηθευτών περιέχει πληροφορίες για τους προμηθευτές με τους οποίους συναλλάσσεται η επιχείρηση. Για παράδειγμα, επωνυμία, διεύθυνση, πιστωτικό όριο, κωδικός προμηθευτή, κωδικός αγοραστή που χειρίζεται το συγκεκριμένο προμηθευτή, τρέχον υπόλοιπο, τρόποι επικοινωνίας, ομάδες καταχώρησης με τις οποίες ενημερώνονται οι αντίστοιχοι λογαριασμοί της γενικής λογιστικής, εκπώσεις, τρόπος πληρωμής, όροι πληρωμής, τρόπος έκδοσης τιμολογίων αγοράς, τραπεζικός λογαριασμός, τρόπος και μέσο αποστολής αγοραζόμενων ειδών, χρόνος παράδοσης των παραγγελιών, κατηγορία προμηθευτή και άλλα. Επίσης, για κάθε προμηθευτή τηρούνται αρχεία για τις προσφορές, τις προτάσεις, την σχετική αλληλογραφία και την επικοινωνία.

Το αρχείο εργασίας και το αρχείο παρακολούθησης των αγορών τηρείται από τα στελέχη εφοδιασμού και περιλαμβάνει τόσο ιστορικά στοιχεία εντολών αγοράς που έχουν ήδη ολοκληρωθεί όσο και στοιχεία για την τρέχουσα κατάσταση των εντολών αγοράς που εκκρεμούν και απαιτούν διεκπεραίωση. Στα αρχεία μπορεί να τηρούνται και στοιχεία σχετικά με τις επιδόσεις της λειτουργίας του εφοδιασμού και των προμηθευτών. Προφανώς, κατά τη διάρκεια εκτέλεσης της προμήθειας πρέπει να κατηγοριοποιούνται και να χαρακτηρίζονται ανάλογα οι εντολές αγοράς.

Το αρχείο αποθεμάτων περιλαμβάνει πληροφορίες σχετικές με την απογραφή των ειδών που διατηρούνται σε απόθεμα και την πολιτική διαχείρισης των αποθεμάτων για κάθε είδος. Ειδικότερα, παρέχονται στοιχεία σχετικά με υπάρχουσες ή αναμενόμενες και δεσμευμένες ή μη ποσότητες υλικών που βρίσκονται σε απόθεμα, καθώς και η ακριβής τοποθεσία-θέση τους. Ανάλογο είναι και το αρχείο παρακολούθησης των παγίων.

Τέλος, το αρχείο επιθεώρησης και παραλαβής τηρείτε είτε από τα στελέχη εφοδιασμού είτε από κάποιο αρμόδιο τμήμα ποιοτικού ελέγχου της επιχείρησης. Πιο συγκεκριμένα, περιέχει πληροφορίες για τις παραλαβές από τους προμηθευτές(π.χ. χρόνος παραλαβής, ποσότητα, τοποθεσία, συσκευασία, σήμανση και συνοδευτικά έγγραφα). Παρέχει επίσης στοιχεία σχετικά με το τεχνικό -ποιοτικό έλεγχο και την επιθεώρηση που τυχόν πραγματοποιήθηκε για την παραλαβή των υλικών (Λάιος,2010)

Κεφάλαιο 3: Λογιστική Τυποποίηση.Το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο (Ε.Γ.Λ.Σ)

3.1 Βασικές Λογιστικές Έννοιες

3.1.1 Απογραφή

Σύμφωνα με το άρθρο 27 του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, η απογραφή ορίζεται ως η καταμέτρηση, αποτίμηση και λεπτομερής καταγραφή όλων των στοιχείων της περιουσίας της επιχείρησης που υπάρχουν στο τέλος της διαχειριστικής περιόδου. Από την διατύπωση του άρθρου αυτού προκύπτουν, μεταξύ άλλων, τα εξής σημαντικά:

Α) Απογράφονται όλα τα στοιχεία του ενεργητικού και του παθητικού της επιχείρησης, ανεξάρτητα από τον τόπο που βρίσκονται (διάφορα καταστήματα, υποκαταστήματα ,αποθήκες κ.λπ.)

Β) Οι καταχωρήσεις στα βιβλία της επιχείρησης (η οποία περιλαμβάνει το είδος, τη μονάδα μέτρησης και την ποσότητα, καθώς και την αξία κατά μονάδα και συνολικά για κάθε είδος αγαθού)γίνεται χωριστά για κάθε αποθηκευτικό χώρο.

Κάθε οικονομική μονάδα που πρόκειται να τηρήσει βιβλία τρίτης κατηγορίας (υποχρεωτικά ή προαιρετικά), οφείλει να συντάξει και να καταχωρήσει στο βιβλίο απογραφών, απογραφή ενάρξεως. Εάν δεν υπάρχουν πάγια περιουσιακά στοιχεία ή αποθέματα, καταχωρούνται αναλυτικά τα άλλα στοιχεία του ενεργητικού και του παθητικού. Στο τέλος κάθε διαχειριστικής περιόδου συντάσσεται υποχρεωτικά η απογραφή λήξεως (Δημοπούλου-Δημάκη,2013).

3.1.2 Κοστολόγηση

Ως κοστολόγηση ορίζουμε το σύνολο της διαδικασίας η οποία αποσκοπεί στον προσδιορισμό, την καταγραφή, την κατηγοριοποίηση και τον επιμερισμό των δαπανών μιας επιχείρησης, ώστε να προσδιοριστεί το κόστος των προϊόντων και των υπηρεσιών που παράγει. Στη λογιστική ορολογία αυτό ονομάζεται λογισμός (δηλαδή υπολογισμός) του κόστους. Και ο λογισμός αυτός γίνεται κυρίως για να εξυπηρετήσει στη σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων (ισολογισμός και κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης) των παραγωγικών επιχειρήσεων (Τσιτσάκης, 2016).

Προκειμένου να καταστεί εφικτή η παραπάνω διαδικασία ,η επιχείρηση δομεί ένα πληροφοριακό σύστημα , το σύστημα της κοστολόγησης, για το οποίο χρησιμοποιεί ως δομικά υλικά πληροφορίες που συγκεντρώνει είτε από τα ήδη υπάρχοντα πληροφοριακά συστήματα της

(χρηματοοικονομική λογιστική ,διεύθυνση παραγωγής ,διεύθυνση προσωπικούκ.λπ.) ή πληροφορίες τις οποίες αντλεί πρωτογενώς γι' αυτό το σκοπό.

Τα συστήματα αυτά της κοστολόγησης θα πρέπει να σχεδιάζονται για τις επιχειρήσεις για τις οποίες προορίζονται σύμφωνα με τις ανάγκες τους, συνυπολογίζοντας το κόστος λειτουργίας τους και τα οφέλη τα οποία προσδοκούν οι επιχειρήσεις από την εφαρμογή και τη λειτουργία τους. Η απλή και χωρίς προσαρμογή αντιγραφή τους από τη μία επιχείρηση στην άλλη δεν έχει κανένα νόημα.

3.1.3 Προϋπολογισμός

Με τον προϋπολογισμό οι επιχειρήσεις μπορούν να προβλέψουν την πορεία τους, να ερμηνεύσουν τις οποιεσδήποτε αλλαγές στα οικονομικά τους μεγέθη και να πάρουν γρήγορες αποφάσεις σε περιπτώσεις προβλημάτων που εμφανίζονται στο οικονομικό περιβάλλον τους, καθώς είναι ένα σημαντικό εργαλείο, μία πυξίδα για την εκάστοτε επιχείρηση σε ορισμένο χρονικό διάστημα. Μέσα από ένα σύντομο απολογισμό των όσων προσφέρει ο προϋπολογισμός, θα δούμε πως το σημαντικότερο είναι ότι γίνεται εργαλείο μέσω του οποίου τα στελέχη κινητοποιούνται για τη μείωση του κόστους και τη βελτίωση της αποδοτικότητας της επιχείρησης. Οι προϋπολογισμοί είναι απαραίτητοι σε επιχειρήσεις που σαν κύριο σκοπό τους έχουν την κερδοφορία. Παρόλα αυτά μπορούν με την ίδια επιτυχία να εφαρμοστούν και στην περίπτωση μη κερδοσκοπικών επιχειρήσεων και μονάδων που ανήκουν στο δημόσιο (Κοττώρης, 2011).

Δομή του προϋπολογισμού

Ο συνολικός προϋπολογισμός μιας παραγωγικής μονάδας αποτελείται από μεμονωμένους επιμέρους προϋπολογισμούς, οι οποίοι, ουσιαστικά, περιέχουν τα έσοδα από τις πωλήσεις των παραγόμενων και εμπορευόμενων αγαθών («Προϋπολογισμός πωλήσεων - Sales budget»), την παραγωγή (Προϋπολογισμός παραγωγής - Production budget), τα έξοδα υποστηρικτικών δραστηριοτήτων αναλυτικότερα, τα έξοδα πωλήσεων και μάρκετινγκ (Selling and marketing budget), τα έξοδα διοίκησης (Research and development budget), τα έξοδα διάθεσης (Distribution budget), την ταμειακή θέση της επιχείρησης (Ταμειακός προϋπολογισμός - Cash budget), το χρηματοοικονομικό αποτέλεσμα που αναμένεται από τις δραστηριότητες της επιχείρησης (Budgeted income statement), και, τέλος, τη χρηματοοικονομική θέση της επιχείρησης στο τέλος της χρήσης, όπως αυτή διαμορφώνεται στον Προϋπολογιστικό Ισολογισμό (Budgeted balance sheet) (Κεχράς, 2013).

3.1.4 Ισολογισμός

Η χρηματοοικονομική κατάσταση η οποία παρουσιάζει οργανωμένα την περιουσία της επιχείρησης, καλείται ισολογισμός. Ο ισολογισμός εμφανίζει σε συγκεκριμένη χρονική στιγμή και με βάση τις βασικές λογιστικές αρχές συνοπτικά και συγχρόνως σε ενιαίο νόμισμα, τα μέσα δραστών ενεργητικού, τις υποχρεώσεις προς τρίτους και την καθαρή θέση μίας οικονομικής

μονάδας (Βασιλείου&Ηρειώτης 2013). Καταρτίζεται συνήθως μία φορά το χρόνο στο τέλος κάθε χρονιάς και απεικονίζει την κατάσταση της επιχείρησης κατά την ημερομηνία της κατάρτισής του. Χαρακτηρίζεται πολλές φορές ως η φωτογραφία της επιχείρησης και είναι η Λογιστική Κατάσταση, μέσω της οποίας η επιχείρηση αυτοσυστήνεται προς τους τρίτους που θα επιθυμούσαν να τη γνωρίσουν (Τσιτσάκης,2012).

3.1.5 Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης (Κ.Α.Χ)

Η Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης, είναι η λογιστική κατάσταση, η οποία παρουσιάζει περιληπτικά όλους εκείνους τους παράγοντες, που προσδιορίζουν το οικονομικό αποτέλεσμα μιας οικονομικής περιόδου, με αντικειμενικό σκοπό την παροχή πληροφοριών στους τρίτους ενδιαφερόμενους. Αυτό που πρέπει να επισημανθεί είναι πως η Κ.Α.Χ, όπως και ο Ισολογισμός, καταρτίζεται με βάση τις γενικά παραδεκτές λογιστικές αρχές. Το οικονομικό αποτέλεσμα της λογιστικής χρήσης προέρχεται από τη διαχείριση των μέσων δράσης και των υποχρεώσεων του Ισολογισμού, η οποία πραγματοποιείται για να επιτευχθεί ο σκοπός της οικονομικής μονάδας, που είναι η δημιουργία μεγαλύτερου πλούτου για αυτήν (Βασιλείου&Ηρειώτης, 2013).

3.1.6 Έσοδα-Έξοδα

Η διαφορά μεταξύ του πλούτου της λογιστικής επιχείρησης στο τέλος της λογιστικής χρήσης και του πλούτου, που είχε αυτή στην αρχή της λογιστικής χρήσης, υπολογισμένη με λογιστικές μεθόδους, αποτελεί το λογιστικό αποτέλεσμα της επιχείρησης, δηλαδή είναι το κέρδος ή η ζημιά την οποία πραγματοποίησε η διοίκηση της, εξαιτίας της διαχείρισης την οποία άσκησε. Παράγοντες που επηρεάζουν το λογιστικό αποτέλεσμα είναι τα έσοδα και τα έξοδα.

Έξοδο καλείται κάθε μείωση των ίδιων κεφαλαίων, η οποία προέρχεται από την ανάλωση ή χρησιμοποίηση στοιχείων του ενεργητικού(μέσων δράσης), προκαλείται με απόφαση της διοίκησης της λογιστικής μονάδας, συνδέεται με τη δημιουργία εσόδου και συντελείται σε συγκεκριμένο χρονικό διάστημα.

Αντίθετα το έσοδο καλείται κάθε αύξηση της καθαρής θέσης, η οποία προέρχεται από τις δραστηριότητες της οικονομικής μονάδας και συντελείται σε συγκεκριμένο χρονικό διάστημα. Δηλαδή, τα έσοδα μιας επιχείρησης είναι οικονομικές ωφέλειες από τις συνηθισμένες δραστηριότητες αυτής, οι οποίες αυξάνουν τα ίδια κεφάλαια, μέσα στη διάρκεια της λογιστικής χρήσης (Βασιλείου&Ηρειώτης 2013).

3.1.7 Το Λογιστικό Βιβλίο του Ημερολογίου

Ένας δόκιμος ορισμός για το Ημερολόγιο είναι «το βιβλίο ή ο λογιστικός χώρος στον οποίο καταχωρούνται κατά χρονολογική σειρά και με τη μορφή ημερολογιακής εγγραφής τα λογιστικά γεγονότα μίας οικονομικής μονάδας». Επειδή η καταχώρηση των λογιστικών γεγονότων γίνεται στο γενικό καθολικό μετά την καταχώρηση τους στο Ημερολόγιο, το Ημερολόγιο καλείται και Βιβλίο Αρχικών Εγγραφών (Βασιλείου&Ηρειώτης 2013).

3.2 Βασικές Λογιστικές Αρχές

Η εφαρμογή των βασικών λογιστικών αρχών εξασφαλίζει την ομοιόμορφη αντιμετώπιση των πρακτικών προβλημάτων από τις οικονομικές μονάδες, ώστε να αποφεύγεται όσο είναι δυνατό, η παραπλάνηση των χρηστών των λογιστικών καταστάσεων. Για να δημιουργούνται πλήρεις, αξιόπιστες, έγκυρες, έγκαιρες και συγκρίσιμες λογιστικές πληροφορίες, πρέπει να υιοθετούνται - οι δώδεκα λογιστικές αρχές. Αναφορικά:

1. Η βασική λογιστική αρχή της λογιστικής οντότητας ή διαφορετικά της λογιστικής μονάδας.
2. Η αρχή της συνέχειας της δραστηριότητας της λογιστικής μονάδας ή της επιχειρηματικής δραστηριότητας.
3. Η αρχή της περιοδικότητας
4. Η αρχή της χρηματικής ή νομισματικής μέτρησης
5. Η αρχή της σταθερότητας της νομισματικής μονάδας
6. Η αρχή του ιστορικού Κόστους
7. Η αρχή της αντικειμενικότητας και επαληθευσιμότητας.
8. Η αρχή της αναγνώρισης εσόδων
9. Η αρχή της συσχέτισης των εξόδων με τα έσοδα
10. Η αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων
11. Η αρχή της πλήρους αποκάλυψης
12. Η αρχή της ουσίας (της πραγματοποίησης της συναλλαγής)

Οι αρχές αυτές αλλάζουν με την πάροδο του χρόνου, ώστε να καλύπτουν τις ανάγκες του διαρκώς μεταβαλλόμενου οικονομικού περιβάλλοντος. Με την αναθεώρηση και τον εκσυγχρονισμό των βασικών λογιστικών αρχών ασχολούνται αρκετοί διεθνείς οργανισμοί, όπως το American Institute of Certified Public Accountants, το Accounting Principles Board, το Accounting Standards Committee κ.α.. Στην Ελλάδα οι Βασικές Λογιστικές Αρχές θεσμοθετήθηκαν με το Νόμο 2190/ 1920 «περί ανωνύμων εταιρειών», τον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, καθώς και το Ελληνικό Λογιστικό Σχέδιο το οποίο εναρμονίστηκε με τις ευρωπαϊκές λογιστικές οδηγίες (4^η και 7^η ευρωπαϊκή οδηγία) (Βασιλείου& Ηρειώτης, 2013).

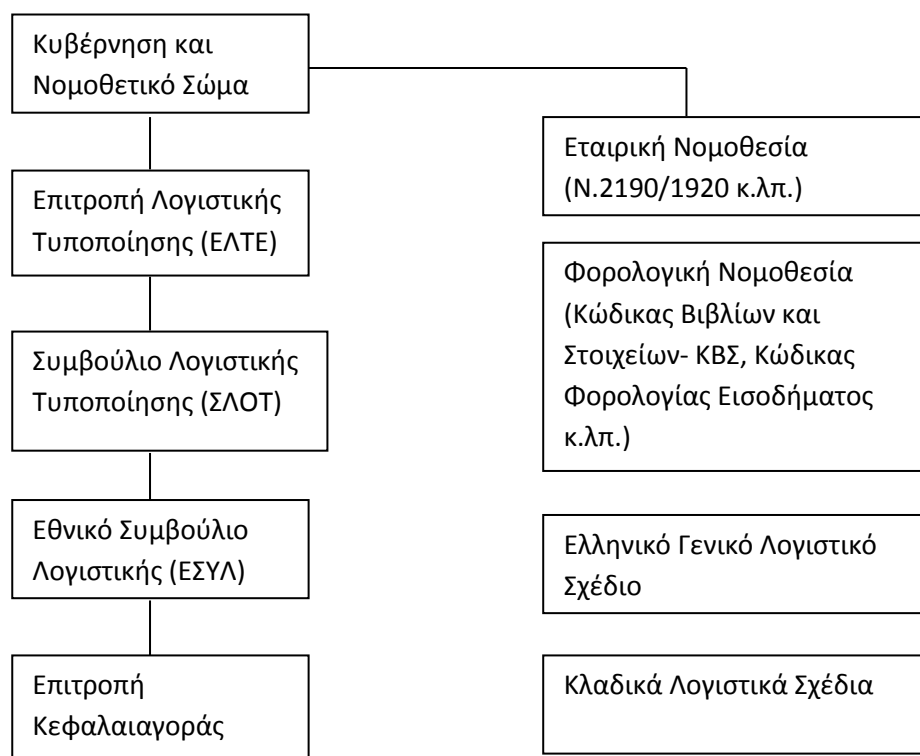
3.3 Φορείς και Οργανισμοί θεσμοθέτησης Λογιστικών Αρχών, Κανόνων και Προτύπων

Τα εθνικά λογιστικά πρότυπα μιας χώρας μπορεί να διαμορφώνονται από την Κυβέρνησή της ή άλλους Κρατικούς Φορείς, από επαγγελματικές και επιστημονικές ενώσεις και φορείς ή και από τον συνδυασμό των παραπάνω.

Υπάρχουν χώρες στις οποίες τα Λογιστικά Πρότυπα διαμορφώνονται και αναπτύσσονται κυρίως από τους απασχολούμενους με τη Λογιστική. Για παράδειγμα το Financial Accounting Standards Board στις Η.Π.Α αποτελεί τον κύριο φορέα θέσπισης Λογιστικών Προτύπων.

Στην άλλη πλευρά των πραγμάτων βρίσκονται οι χώρες (όπως η Γαλλία, η Γερμανία κ.α.) στις οποίες οι Κρατικοί Φορείς είναι εκείνοι οι οποίοι θεσμοθετούν Λογιστικούς Κανόνες και Πρότυπα τα οποία προσλαμβάνουν μορφή Νόμων και κυβερνητικών διαταγμάτων, ώστε να εξασφαλίζεται η εφαρμογή τους.

Η Ελλάδα ανήκει στη δεύτερη ομάδα των χωρών στις οποίες η θέσπιση αρχών και κανόνων χάραξης λογιστικής πολιτικής και εφαρμογής τους στην πράξη υπάγεται στη δικαιοδοσία των κυβερνητικών φορέων.



Σχήμα 2. Σχηματική απεικόνιση των Φορέων Χρηματοοικονομικής Λογιστικής στην Ελλάδα και των μορφών που αυτοί οι κανόνες προσλαμβάνουν

Ας εξετάσουμε αναλυτικότερα τις παραπάνω περιγραφόμενες θεσμοθετημένες λογιστικές τυποποιήσεις.

3.3.1 Εταιρική νομοθεσία

Κατά τον 19ο αιώνα οι βιομηχανικές ευρωπαϊκές χώρες άρχισαν να διαμορφώνουν το νομοθετικό πλαίσιο λειτουργίας των επιχειρήσεων τους περιλαμβάνοντας στις σχετικές τους νομοθεσίες διατάξεις για την διενέργεια απογραφής, την αποτίμηση των περιουσιακών στοιχείων και την κατάρτιση του Ισολογισμού και τις Καταστάσεις Αποτελεσμάτων Χρήσης. Αρκετές από τις χώρες αυτές, περιέλαβαν στις εθνικές τους νομοθεσίες και υποδείγματα Ισολογισμών, έτσι ώστε οι επιχειρήσεις τους να αποδώσουν ειλικρινείς, αξιόπιστους, σαφείς και ομοιόμορφους Ισολογισμούς αλλά και Καταστάσεις Αποτελεσμάτων Χρήσης.

Στην Ελλάδα η ιδιομορφία της οικονομικής ζωής ήταν δεδομένη, όπως είχε διαμορφωθεί με την πολυετή υποδούλωση της. Μέχρι το 1918 ήταν σε ισχύ ο εμπορικός κώδικας του 1807, όποιος περιελάμβανε κάποιες διατάξεις για το βιβλίο ημερολογίου, το βιβλίο αντιγραφής επιστολών και το βιβλίο απογραφών, με ανύπαρκτες αναφορές στον Ισολογισμό.

Το 1918 δημοσιεύτηκε ο Νόμος 148 περί εποπτείας ανωνύμων εταιριών όποιος για πρώτη φορά έκανε αναφορά στην κατάρτιση και το περιεχόμενο του ισολογισμού των ανωνύμων εταιριών θεσπίζοντας σχετικές διατάξεις οι οποίες περιλήφθηκαν αργότερα στο Νόμο 2190/1920, ο οποίος σε συνδυασμό με το Νόμο 2191/191 «περί ιδρύσεως Ανωτάτης Σχολής Εμπορικών Σπουδών» (δηλ. της «Α.Σ.Ο.Ε.Ε», σήμερα «Ο.Π.Α»), αποτέλεσε θεμέλιο για τη δημιουργία της Λογιστικής Επιστήμης στην Ελλάδα.

Οι διατάξεις αυτές ίσχυαν μέχρι το 1962, οπότε συμπληρώθηκαν και τροποποιήθηκαν με το νομοθετικό διάταγμα 4237 το οποίο πρόσθεσε στον Νόμο 2190/1920 το άρθρο 42Γ, με το οποίο καθορίστηκε η διάρθρωση του Ισολογισμού και της Κατάστασης Αποτελεσμάτων Χρήσης. Τα παραπάνω αποτέλεσαν μία πρώιμη συμβολή στην λογιστική τυποποίηση. Από την πρώτη Ιανουαρίου 1987 οι διατάξεις αυτές του κωδικοποιημένου νόμου 2190/1920 αντικαταστάθηκαν με τις διατάξεις της 4ης οδηγίας της Ε.Ο.Κ..

3.3.2 Φορολογική νομοθεσία

Παράλληλα με την εταιρική νομοθεσία, το 1952 δημοσιεύθηκε ο Κώδικας Φορολογικών Στοιχείων, όποιος θεσμοθέτησε με σχετική διάταξη του τον ρόλο της Κεντρικής Επιτροπής Λογιστικών Βιβλίων στο να γνωμοδοτεί για τον ενιαίο τύπο του Ισολογισμού και των Λογιστικών Καταστάσεων.

Ο Κώδικας Φορολογικών Στοιχείων με το Νομοθετικό Διάταγμα 4/1968 αναφέρει στην Επιτροπή Λογιστικών Αμφισβητήσεων την κρίση για την εφαρμογή των λογιστικών κανόνων "εις τα υπό του παρόντος κωδικός προβλεπόμενα βιβλία εφόσον προέκυψαν αμφισβήτησης μεταξύ φορολογικής αρχής και επιτηδεύματι".

Επίσης με τον Κώδικα Φορολογικών Στοιχείων θεσμοθετούνται κανόνες αποτίμησης των περιουσιακών στοιχείων των επιχειρήσεων και καθιερώνεται η αρχή της συνέπειας στον τρόπο προσδιορισμού της αποτίμησης των αποθεμάτων.

Επιπλέον ο ίδιος κώδικας με το Προεδρικό διάταγμα 99/1977 αναθέτει στην Επιτροπή Λογιστικών Βιβλίων την αρμοδιότητα "να γνωμοδοτεί εκτός των άλλων και:

Α) δια τον ενιαίον τύπον Ισολογισμού και Λογιστικών Καταστάσεων

Β) δια τα λογιστικά σχέδια".

Από το τελευταίο γίνεται κατανοητό πως υπάρχει αναγκαιότητα για θέσπιση κανόνων για την ονομασία, το περιεχόμενο και τη λειτουργία των λογαριασμών οι οποίοι αποτελούν τα θεμέλια δομικά στοιχεία για την περιγραφή της οικονομικής κατάστασης των επιχειρήσεων και την κατάρτιση των λογιστικών καταστάσεων, καθώς και για την τυποποίηση του λογιστικού έργου.

Εξίσου σημαντική προς την κατεύθυνση της θέσπισης ενός ενιαίου Γενικού Λογιστικού Σχεδίου στη χώρα μας, ήταν η συμβολή σημαντικών πανεπιστημιακών δασκάλων και μελετητών οι οποίοι τόνιζαν ιδιαίτερα την σημασία και τα οφέλη από την θέσπιση ενός Εθνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου.

Σχεδόν την ίδια περίοδο, ο Πρόεδρος του Εθνικού Συμβουλίου Λογιστικής της Γαλλίας, δήλωνε (σχεδόν προφητικά) όχι μόνο για την ανάγκη των Λογιστικών Σχεδίων, αλλά και για την καθιέρωση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων.

Ο όρος «Γενικό Λογιστικό Σχέδιο» ενδεχομένως να δημιουργεί την λανθασμένη εντύπωση ότι πρόκειται μόνο περί ενός καταλόγου λογαριασμών ή ενός εγχειριδίου που ρυθμίζει και τυποποιεί τις λογιστικές εγγραφές και αυτό οφείλεται και στην έλλειψη ομοφωνίας στην λογιστική βιβλιογραφία ως προς την ορολογία.

Όμως, ο λογιστικός σχεδιασμός συντελεί στην τυποποίηση των λογιστικών καταστάσεων. Η λογιστική αυτή τυποποίηση, εξασφαλίζεται με τη θέσπιση κανόνων, που έχουν να κάνουν με την ομοιόμορφη απεικόνιση των λογαριασμών τόσο στον ισολογισμό, όσο και στις υπόλοιπες λογιστικές καταστάσεις. Οι κανόνες αυτοί έρχονται να καθορίσουν το σύνολο των πληροφοριών που πρέπει να παρέχουν οι λογιστικές καταστάσεις, το περιεχόμενο των λογαριασμών που παρουσιάζονται στις λογιστικές καταστάσεις, την ομαδοποίηση των λογαριασμών στις λογιστικές καταστάσεις, έχοντας σαν βάση κάποιο ενιαίο κριτήριο και τον τρόπο λειτουργίας των λογαριασμών.

Δηλαδή, με λίγα λόγια οι συγκεκριμένοι κανόνες έχουν να κάνουν με: α) την ονομασία, β) την κωδικοποίηση, γ) την ομαδοποίηση, δ) το περιεχόμενο και ε) τον τρόπο λειτουργίας των τηρούμενων λογαριασμών, για να προκύψει ο ισολογισμός και η κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης.

Επομένως, με τη διευρυμένη έννοια της η λογιστική τυποποίηση ονομάζεται Λογιστικό Σχέδιο και εξασφαλίζει ότι:

- ✓ Οι συντασσόμενες από τις επιχειρήσεις οικονομικές καταστάσεις (Ισολογισμός, Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης) και οι πληροφορίες που αντλούνται από αυτές, χαρακτηρίζονται από ομοιομορφία, πληρότητα, σαφήνεια και συγκρισιμότητα.
- ✓ Βελτίωση της λογιστικής οργάνωσης των επιχειρήσεων και μάλιστα με περιορισμό του σχετικού κόστους, ενώ αποφεύγονται οι (ατυχείς πολλές φορές) αυτοσχεδιασμοί και η εκτέλεση του λογιστικού έργου σύμφωνα με τις προσωπικές (ορθές ή μη) αντιλήψεις του εκάστοτε υπεύθυνου του λογιστηρίου. Η λογιστική εργασία τυποποιείται και διευκολύνεται η διεξαγωγή της, ενώ ταυτόχρονα καθίσταται εφικτή και η

μηχανοργάνωση του λογιστηρίου. Το λογιστικό σχέδιο λειτουργεί ως οδικός χάρτης του λογιστηρίου.

- ✓ Η παροχή ορθών στοιχείων και πληροφοριών και στους εντός της επιχείρησης ενδιαφερόμενους για τη λήψη ορθολογικών αποφάσεων, αλλά και προς τους τρίτους τους εκτός της επιχείρησης (τράπεζες, υποψήφιους επενδυτές κ.τ.λ.), προκειμένου να αξιολογήσουν την πιστοληπτική ικανότητα της επιχείρησης, τη βιωσιμότητα της, την δυναμική της κ.τ.λ.
- ✓ Ουσιαστική διευκόλυνση των εργασιών ελέγχου που πραγματοποιούνται σε οικονομικές μονάδες από εντεταλμένους ελεγκτές (ορκωτοί λογιστές, ελεγκτές Δ.Ο.Υ, νομισματικές αρχές κ.τ.λ.), με αποτέλεσμα να επιτυγχάνεται σημαντική μείωση του χρόνου του ελέγχου, η ευχέρεια διενέργειας του και η αντικειμενικότητα των συμπερασμάτων του.
- ✓ Σε επίπεδο εθνικής οικονομίας, επιτυγχάνεται η αποτελεσματική άσκηση των κάθε είδους ελέγχων, η διευκόλυνση της κατάρτισης γενικών και κλαδικών μελετών και αναλύσεων, υποστήριξη της συνεργασίας και της συνεννόησης μεταξύ πολιτείας και επιχειρηματικών ομάδων.

Σύμφωνα με τον καθηγητή Τσιμάρα ένα λογιστικό σχέδιο είναι η καθολική οργάνωση που συστηματοποιεί την όλη λειτουργία ενός λογιστηρίου. Επιπλέον η Χρηματοοικονομική Λογιστική που εφαρμόζεται με προκαθορισμένα πλαίσια λογιστικής τυποποίησης, μπορεί να γίνει η γέφυρα που θα ενώνει με επιτυχία τους τομείς της μικροοικονομίας και της μακροοικονομίας, δεδομένου ότι με τα ομοιογενή, αληθινά και ακριβή στοιχεία που "παράγονται" με το εφαρμοζόμενο Γενικό Λογιστικό Σχέδιο και αφορούν την οικονομική κατάσταση και τα αποτελέσματα των επιχειρήσεων, αποτελούν το υλικό για την κατάρτιση των Εθνικών Λογαριασμών.

Τα διάφορα λογιστικά σχέδια που έχουν αναπτυχθεί κατά καιρούς διακρίνονται σε:

1. Νομοθετημένα ή μη

Νομοθετημένα είναι τα λογιστικά σχέδια τα οποία έχουν προσλάβει μορφή Νόμου όπως το Ελληνικό ή το Γαλλικό. Τα σχέδια αυτά έχουν καταρτιστεί με κρατική μέριμνα για την συνδρομή επιστημονικών ή επαγγελματικών οργανώσεων και έχουν εγκριθεί από το κρατικό νομοθέτη.

Τα μη νομοθετημένα λογιστικά σχέδια είναι κατά το πλείστον προαιρετικής εφαρμογής.

2. Γενικά και κλαδικά

Τα Γενικά Λογιστικά Σχέδια αναφέρονται σε όλους τους κλάδους της οικονομίας και πρέπει να εφαρμόζεται καθολικά από όλες τις οικονομικές μονάδες της χώρας. Τα Κλαδικά ή Ειδικά Λογιστικά Σχέδια έχουν ως βάση τα Γενικά Λογιστικά Σχέδια με τα οποία συνδέονται οργανικά και είναι προορισμένα να εξυπηρετήσουν τις ιδιαιτερότητες και τα εξατομικευμένα χαρακτηριστικά επιμέρους κλάδων ή τομέων της οικονομίας (όπως τράπεζες, νοσηλευτικά ιδρύματα κ.τ.λ.) (Τσιτσάκης, 2013).

3.4 Το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο

Οι προσπάθειες για την κατάρτιση του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου διήρκησαν μία εικοσιπενταετία, από το 1954 που συγκροτήθηκε η πρώτη επιτροπή ανάπτυξης του έως το 1976, που συγκροτήθηκε η πέμπτη επιτροπή γνωστή και ως "ομάδα εργασίας" για την κατάρτιση του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου, η οποία ολοκλήρωσε το έργο της τον Ιούνιο του 1980.

Το Γενικό Λογιστικό Σχέδιο θεσμοθετήθηκε με το Νόμο 1041/1980 με τα άρθρα του οποίου καθορίστηκε η έννοια και ο σκοπός του νέου θεσμικού πλαισίου, και εξουσιοδοτήθηκαν οι συναρμόδιοι Υπουργοί να εκδώσουν προεδρικά διατάγματα με τα οποία να καθορίζεται το περιεχόμενο του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου και των Κλαδικών Λογιστικών Σχεδίων.

Το άρθρο 48 του ως άνω νόμου, προσδιορίζει την έννοια και το σκοπό του Ε.Γ.Λ.Σ. Σύμφωνα με το άρθρο 48 η αντικειμενική σκοποί του Ε.Γ.Λ.Σ είναι:

"Το Γενικό Λογιστικό Σχέδιο αποτελεί σύστημα κανόνων ταξινομήσεως των λογιστικών μεγεθών, διά του οποίου σκοπείται η τυποποίηση των υπό των οικονομικών μονάδων της χώρας τηρουμένων λογαριασμών, η καθ' ενιαίο τρόπο λειτουργία και συλλειτουργία αυτών, η βάση παραδεδεγμένων αρχών και μεθόδων αποτίμησης των περιουσιακών στοιχείων, η σύνταξη και η δημοσίευση τυποποιημένων Ισολογισμών, Αποτελεσμάτων και Ειδικών Οικονομικών Αποτελεσμάτων και ο εν γένει σχεδιασμός της λογιστικής εις εθνική κλίμακα.

Διά του γενικού λογιστικού σχεδίου επιδιώκεται ιδία ο καθ'ομοιόμορφο τρόπο λογιστικός χειρισμός των συναλλαγών, η αληθής και ομοιόμορφη απεικόνιση της οικονομικής κατάστασης και της περιουσιακής διάρθρωσης των οικονομικών μονάδων, η ορθή εκτίμηση της πιστοληπτικής ικανότητας αυτών, η διευκόλυνση των μετ'αυτών συναλλασσόμενων και του επενδυτικού κοινού εις την κατανόηση των δημοσιευόμενων ισολογισμών, λογαριασμών αποτελεσμάτων και λοιπών οικονομικών καταστάσεων, η άντληση πάσης φύσεως αξιόπιστων πληροφοριών εννοιολογικώς τυποποιημένου περιεχομένου προς αξιοποίηση, τόσο υπ' αυτόν τούτων των οικονομικών μονάδων, όσο και η υπό των αρμοδίων κρατικών υπηρεσιών, όπως και υπό των επαγγελματικών οργανώσεων, η απλούστευση και διευκόλυνση των πάσης φύσεως ελέγχων, η εκ της λογιστικής τυποποίησης αύξηση της παραγωγικότητας, η ανύψωση της στάθμης του λογιστικού επαγγέλματος, η διευκόλυνση της εξειδικευμένης διδασκαλίας των λογιστικών μαθημάτων εις τα μέσας και ανωτάτας σχολάς".

Με βάση τις προαναφερθείσες εξουσιοδοτήσεις, εκδόθηκε το Προεδρικό Διάταγμα 1123/1980 και τα συμπληρωματικά προεδρικά διατάγματα 502/1984 και 186/1986.

Το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο τέθηκε σε προαιρετική εφαρμογή από την 1η Ιανουαρίου 1982. Κρίθηκε σκόπιμο να μην επιβληθεί εξαρχής ως υποχρεωτικό δεδομένο ότι έπρεπε να δοθεί κάποιος χρόνο "δοκιμής" και προσαρμογής στα λογιστήρια των επιχειρήσεων στα νέα δεδομένα που εισήγαγε Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο. Αλλά και

η υποχρέωση εφαρμογής του επιβλήθηκε τμηματικά και σταδιακά για τους ίδιους λόγους.

Με τα προεδρικά διατάγματα 409/86 και 419/86 θεσπίστηκε υποχρεωτική εφαρμογή των τμημάτων του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου που αφορούν τις οικονομικές καταστάσεις (Ισολογισμός, Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης και Πίνακας διάθεσης αποτελεσμάτων) των ανωνύμων εταιρειών, των εταιρειών περιορισμένης ευθύνης και των ετερόρρυθμων κατά μετοχές εταιρειών, για τις χρήσεις που αρχίζουν από την 1η Δεκεμβρίου 1987. Με αυτόν τον τρόπο οι παραπάνω κατηγορίες επιχειρήσεων υποχρεώθηκαν στην ουσία να προσαρμόσουν το περιεχόμενο των λογαριασμών που τηρούσαν στο περιεχόμενο των λογαριασμών του ελληνικού γενικού λογιστικού σχεδίου, ώστε να καταστεί εφικτή η σύνταξη των οικονομικών τους καταστάσεων σύμφωνα με τα υποδείγματα του Ε.Γ.Λ.Σ..

Το Ε.Γ.Λ.Σ., άρχισε να εφαρμόζεται στο σύνολο του υποχρεωτικά (Ν.1882/1990), από τις εταιρείες που υπάγονται υποχρεωτικά σε έλεγχο από ορκωτό ελεγκτή, από 1η Ιανουαρίου 1991 (εμπορικές εταιρείες και εταιρείες παροχής υπηρεσιών) και από 1η Ιανουαρίου 1992 (βιομηχανικές και ξενοδοχειακές εταιρείες). Η υποχρέωση αυτή επεκτάθηκε σε όλες τις επιχειρήσεις που τηρούν Βιβλία τρίτης κατηγορίας του ΚΒΣ για τις χρήσεις από 1η Ιανουαρίου 1993 (άρθρο 7 παράγραφος 2 του Προεδρικού Διατάγματος 186 / 1992).

Παράλληλα και στη συνέχεια διαμορφώθηκαν και θεσμοθετήθηκε η υποχρεωτική εφαρμογή των παρακάτω Κλαδικών Λογιστικών Σχεδίων:

1. των ασφαλιστικών επιχειρήσεων (Προεδρικό Διάταγμα 148/ 1984)
2. των τραπεζών (Προεδρικό Διάταγμα 384 / 1992)
3. των φορέων κοινωνικής ασφάλισης (Προεδρικό Διάταγμα 80 / 1997)
4. των νομικών προσώπων δημοσίου δικαίου (Προεδρικό Διάταγμα 205 / 1998)
5. των δήμων και κοινοτήτων (Προεδρικό Διάταγμα 315 / 1999)
6. των δημοσίων μονάδων υγείας (Προεδρικό Διάταγμα 146 / 2003)

Η υποχρέωση εφαρμογής του ΕΓΛΣ σήμαινε την επιβολή διοικητικών κυρώσεων και προστίμων για τις επιχειρήσεις που δεν εφαρμόζουν ή εφαρμόζουν πλημμελώς το Ε.Γ.Λ.Σ.. Οι κυρώσεις φτάνουν και μέχρι την προσωρινή ή οριστική ανάκληση της άδειας λειτουργίας από το υπουργείο εμπορίου, των εταιρειών για τις οποίες διαπιστώνεται ότι το Ε.Γ.Λ.Σ. δεν εφαρμόζεται καθ' υποτροπή (Τσιτσάκης, 2013).

3.5 Περιεχόμενο του Ε.Γ.Λ.Σ

Το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο σύμφωνα με το Προεδρικό Διάταγμα 1123 / 80 χωρίζεται στα ακόλουθα μέρη :

Πρώτο μέρος: Βασικές αρχές γενικού λογιστικού σχεδίου – σχέδιο λογαριασμών

Δεύτερο μέρος: Γενική λογιστική

Τρίτο μέρος: Λογαριασμοί τάξεως

Τέταρτο μέρος: Οικονομικές καταστάσεις – αριθμοδείκτες

Πέμπτο μέρος: Αναλυτική λογιστική εκμετάλλευσης

Το Ελληνικό Λογιστικό Σχέδιο είναι επηρεασμένο σε μεγάλο βαθμό από το αντίστοιχο γαλλικό χωρίς αυτό να σημαίνει ότι είναι αντιγραφή του. Το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο χρησιμοποιεί αρκετές από τις αρχές του Γαλλικού, με βασικά στοιχεία ομοιότητας μεταξύ των δύο σχεδίων τα παρακάτω:

α. Υιοθετούν και τα δύο το σύστημα της αυτόνομης λειτουργίας της αναλυτικής λογιστικής και μάλιστα χρησιμοποιώντας και τα δύο την ένατη ομάδα λογαριασμών και την ανάπτυξη των λογαριασμών της Αναλυτικής Λογιστικής της εκμετάλλευσης.

β. Υιοθετούν και τα δύο στη Γενική Λογιστική, την αρχή της κατά είδος συγκεντρώσεως της παρακολούθησης των αποθεμάτων, των εξόδων και των εσόδων.

γ. Υιοθετούν και τα δύο την μέθοδο της κατάρτισης του λογαριασμού γενικής εκμετάλλευσης και τον προσδιορισμό των αποτελεσμάτων μόνο με λογιστικές εγγραφές.

Ωστόσο το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο, διαφοροποιείται από το αντίστοιχο Γαλλικό στο ότι:

Α. Παρέχει πληροφορίες για τον προϋπολογιστικό έλεγχο και την πρώτη την κοστολόγηση.

Β. Περιλαμβάνει πίνακα αριθμοδεικτών για την ανάλυση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων με αναλυτικές οδηγίες για τον τρόπο υπολογισμού του κάθε αριθμοδείκτη.

Γ. Περιλαμβάνει στην ομάδα 8 λογαριασμούς προσδιορισμού των μεικτών κερδών ή μεικτών ζημιών για πληρέστερη πληροφόρηση και κυρίως για φορολογικούς σκοπούς (Τσιτσάκης, 2013).

3.6 Το σχέδιο Λογαριασμών του Ε.Γ.Λ.Σ.

Το Σχέδιο λογαριασμών είναι ο πίνακας των λογαριασμών που τηρεί μια οικονομική μονάδα και περιλαμβάνει την ταξινόμηση των λογαριασμών σε ομάδες.

Το Ε.Γ.Λ.Σ. περιλαμβάνει δέκα (10) ομάδες, οι οποίες μπορούν να διακριθούν σε τρεις μεγάλες κατηγορίες:

-Λογαριασμοί γενικής λογιστικής (ομάδες 1-8)

-Λογαριασμοί αναλυτικής λογιστικής εκμετάλλευσης (ομάδα 9)

-Λογαριασμοί τάξεως (ομάδα 0)

Στην πρώτη έως και την πέμπτη ομάδα λογαριασμών περιλαμβάνονται οι λογαριασμοί των στοιχείων του Ισολογισμού, η έκτη ομάδα είναι η ομάδα στην οποία περιλαμβάνονται κατά είδος οι λογαριασμοί των οργανικών εξόδων, η έβδομη ομάδα είναι η ομάδα στην οποία περιλαμβάνονται κατά είδος οι λογαριασμοί εσόδων και η όγδοη ομάδα περιλαμβάνει τους λογαριασμούς αποτελεσμάτων.

Οι ομάδες στη συνέχεια αναλύονται στους αντίστοιχους λογαριασμούς. Τα κυριότερα συστήματα που έχουν χρησιμοποιηθεί από τα γνωστά λογιστικά σχέδια για τη δημιουργία και κωδικοποίηση των λογαριασμών είναι:

-Το δεκαδικό

-Το εκατονταδικό

Και τα δύο αυτά συστήματα κωδικοποίησης διακρίνονται για την σαφήνεια και την απλότητα τους καθώς και την ευκολία της απομνημόνευσης των κωδικών. Το δεκαδικό σύστημα ωστόσο παρουσιάζει ένα σημαντικό μειονέκτημα. Η δυνατότητα ανάπτυξης της υποδιαιρέσεις κάθε λογαριασμού στον επόμενο βαθμό, περιορίζεται μόνο σε 30 επιπλέον λογαριασμούς (δηλαδή κάθε πρωτοβάθμιος μπορεί να αναλυθεί σε μέχρι 10 Δευτεροβάθμιους μόνο, κάθε δευτεροβάθμιος σε μέχρι 10 τριτοβάθμιους κ.λπ.).

Έτσι για να καλυφθούν οι ανάγκες ανάλυσης των λογαριασμών δημιουργείται η ανάγκη ανάλυσης σε πολλές βαθμίδες γεγονός που κατακερματίζει την πληροφόρηση, δημιουργώντας προβλήματα συνοχής στην ενημέρωση των χρηστών.

Αντίθετα το εκατονταδικό σύστημα ανάπτυξης των λογαριασμών δεν παρουσιάζει το προαναφερθέν μειονέκτημα, δεδομένου ότι εδώ οι επιλογές ανάπτυξης κάθε λογαριασμού σε υπολογαριασμούς είναι εκατό (από 00 έως 99). Ωστόσο το εκατονταδικό σύστημα πάσχει ακριβώς εξαιτίας της πληθώρας των δημιουργούμενων κωδικών, οι οποίοι "περισεύουν" και παραμένουν κενοί με αποτέλεσμα να δημιουργείται δυσλειτουργία και να δίνεται η δυνατότητα κάλυψης αυτών των κενών λογαριασμών ανομοιόμορφα γεγονός που θα έχει σαν αποτέλεσμα τον περιορισμό της χρησιμότητάς του Λογιστικού Σχεδίου.

Το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο, δομήθηκε με τέτοιο τρόπο ώστε να επωφεληθεί από τα πλεονεκτήματα και των δύο συστημάτων αποφεύγοντας τα μειονεκτήματά τους.

Χρησιμοποιήθηκε λοιπόν ένα μεικτό σύστημα κωδικοποίησης των λογαριασμών του, το οποίο είναι συνδυασμός δεκαδικού και εκατονταδικού συστήματος (Τσιτσάκης,2013).

3.7 Το διπλογραφικό και το απλογραφικό λογιστικό σύστημα

Γενικά

Η ένταξη μιας οντότητας - επιχείρησης σε κατηγορία μεγέθους, βάσει των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων, δηλαδή σε πολύ μικρή, μικρή, μεσαία ή μεγάλη ,προσδιορίζει κατά κύριο λόγο τις λογιστικές της υποχρεώσεις, στο πλαίσιο του εφαρμοζόμενου λογιστικού συστήματος, οι οποίες ως επί το πλείστον, αναφέρονται στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις που πρέπει να συντάσσονται, σύμφωνα με το άρθρο 16 και τις γενικές αρχές του άρθρου 17 του

Νόμου 4308/2014. Κατά συνέπεια, το λογιστικό σύστημα μιας επιχείρησης περιλαμβάνει, εκτός από τα διάφορα λογιστικά αρχεία και τις διαδικασίες και μεθόδους για την καταχώριση των σχετικών συναλλαγών και γεγονότων, με τελική επιδίωξη την κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Το εφαρμοζόμενο λογιστικό σύστημα μπορεί να είναι το διπλογραφικό ή το απλογραφικό.

3.7.1 Το διπλογραφικό λογιστικό σύστημα

Το διπλογραφικό λογιστικό σύστημα αφορά τις οντότητες που καταρτίζουν, προαιρετικά ή υποχρεωτικά, Ισολογισμό. Πρόκειται για τη διγραφική μέθοδο τήρησης των βιβλίων (πρώην Γ' κατηγορία), η οποία καταγράφει τις μεταβολές που επιφέρουν τα λογιστικά στην περιουσία ενός οργανισμού (Δημόσιο ή Ιδιωτικού), θέτοντας σε κίνηση δύο τουλάχιστον λογαριασμούς, έναν που μεταβάλλεται θετικά ή αρνητικά και έναν που αντισμεταβάλλεται με το ίδιο ακριβώς ποσό, αρνητικά ή θετικά. Κάθε λογιστικό γεγονός, δηλαδή, καταγράφεται δισδιάστατα με ταυτόχρονη κίνηση δύο τουλάχιστον λογαριασμών, εκ των οποίων ένας χρεώνεται και ένας πιστώνεται, υπό την έννοια ότι κάθε οικονομική πράξη επιφέρει διπλή μεταβολή στα περιουσιακά στοιχεία της επιχείρησης. Είναι ένα λογιστικό σύστημα που ισχύει και λειτουργεί παγκοσμίως εδώ και πάρα

Λογαριασμοί			Χρέωση	Πίστωση
Ενεργητικό	1 ^η Ομάδα	Πάγια	+	-
	2 ^η Ομάδα	Αποθέματα	+	-
	3 ^η Ομάδα	-Απαιτήσεις -Διαθέσιμα	+	-
Παθητικό	4 ^η Ομάδα	Ίδια κεφάλαια –Προβλέψεις - Μακροπρόθεσμες Υποχρεώσεις	-	+
	5 ^η Ομάδα	Βραχυπρόθεσμες Υποχρεώσεις	-	+
Αποτέλεσμα	6 ^η Ομάδα	Οργανικά Έξοδα	+	-
Εκμεταλλεύσεως	7 ^η Ομάδα	Οργανικά Έσοδα	-	+
Ανόργανο αποτέλεσμα	8 ^η Ομάδα	Ανόργανα Έξοδα	+	-
		Ανόργανα Έσοδα	-	+

πολλά χρόνια και σαν ενιαίο σύνολο έχει απεριόριστες δυνατότητες παροχής οικονομικών πληροφοριών, στους ασκούντες την διοίκηση του οργανισμού. Η λειτουργία της διπλογραφικής μεθόδου, με βάση τις μεταβολές που επιφέρει στους λογαριασμούς του Ε.Γ.Λ.Σ., φαίνεται στο παρακάτω διάγραμμα :

Οι αυξομειώσεις των λογαριασμών οφείλονται στη μαθηματική ισότητα που ισχύει στη λογιστική και που είναι η εξής:

$$\text{ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ} = \text{ΠΑΘΗΤΙΚΟ} + \text{ΚΑΘΑΡΗ ΘΕΣΗ}$$

Λόγω της ισχύος της μαθηματικής αυτής ισότητας κάθε αύξηση στοιχείου του ενεργητικού θα προκαλεί μια αντίστοιχη μείωση ενός άλλου στοιχείου του ενεργητικού ή μια αντίστοιχη αύξηση στοιχείου των υποχρεώσεων ή των ίδιων κεφαλαίων. Επίσης, λόγω της ίδιας ισότητας κάθε μείωση στοιχείου του ενεργητικού θα προκαλεί μια αντίστοιχη αύξηση ενός άλλου στοιχείου του ενεργητικού ή μια αντίστοιχη μείωση στοιχείου των υποχρεώσεων ή του ίδιου κεφαλαίου.

Το διπλογραφικό σύστημα πρέπει να παρακολουθεί τα τηρούμενα αρχεία, με ανάλυση των συναλλαγών και των γεγονότων που έχουν επίπτωση στη διαμόρφωση των κονδυλίων του

Ισολογισμού, δηλαδή: στις αξίες των περιουσιακών στοιχείων (Ενεργητικό), στο ύψος των υποχρεώσεων προς τρίτους (το κυρίως Παθητικό), στα μεγέθη της καθαρής θέσης (Ίδια κεφάλαια), καθώς και στη διαμόρφωση των στοιχείων της κατάστασης των αποτελεσμάτων, δηλαδή: στα έσοδα, στα κέρδη, στα έξοδα και στις ζημίες.

Ενδεικτικώς, σύμφωνα με την ερμηνεία που αρμοδίως έχει δοθεί, διπλογραφικό λογιστικό σύστημα εφαρμόζουν:

α) Οι ΑΕ, ΕΠΕ, ΙΚΕ και οι Ετερόρρυθμες κατά μετοχές εταιρείες.

β) Οι προσωπικές ΟΕ και ΕΕ των οποίων όλα τα άμεσα ή έμμεσα μέλη είναι είτε οντότητες των ως άνω νομικών μορφών, είτε είναι άλλες οντότητες συγκρίσιμου νομικού τύπου με τις οντότητες αυτές.

γ) Οι οντότητες της παραγράφου 2γ του άρθρου 1 του Ν. 4308/2014, δηλαδή οι ΟΕ, ΕΕ, οι ατομικές επιχειρήσεις, οι αστικές εταιρείες κερδοσκοπικού ή μη χαρακτήρα, οι κοινωνίες αστικού δικαίου, οι δικηγορικές εταιρείες, οι κοινοπραξίες κ.λπ. με κύκλο εργασιών μεγαλύτερο από 1.500.000 ευρώ.

δ) Τα μη κερδοσκοπικά Ν.Π.Ι.Δ. (σωματεία, σύλλογοι, ενώσεις προσώπων κ.λπ.) εφόσον αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, με κύκλο εργασιών μεγαλύτερο από 1.500.000 ευρώ. Πρόκειται ομοίως, για τις οντότητες της παραγράφου 2γ του άρθρου 1 του Ν. 4308/2014.

ε) Ο πρατηριούχος υγρών καυσίμων και ο πωλητής πετρελαίου θέρμανσης (ομοίως, οντότητα της παραγράφου 2γ του άρθρου 1 του Ν. 4308/2014, δηλαδή ΟΕ, ΕΕ, ατομική επιχείρηση κ.λπ.) με κύκλο εργασιών μεγαλύτερο από 8.000.000 ευρώ.

3.7.2 Το απλογραφικό λογιστικό σύστημα

Από την άλλη πλευρά, η οντότητα που έχει το δικαίωμα να συντάσσει μόνο κατάσταση αποτελεσμάτων, απαλλασσόμενη από την υποχρέωση σύνταξης και Ισολογισμού, μπορεί να χρησιμοποιεί ένα κατάλληλο απλογραφικό λογιστικό σύστημα για να παρακολουθεί τα στοιχεία της κατάστασης αποτελεσμάτων (πρώην βιβλίο εσόδων-εξόδων). Είναι η μέθοδος κατά την οποία οι οικονομικές πράξεις της επιχείρησης καταχωρούνται κατά ημερολογιακή σειρά, σε ένα βιβλίο ή λογαριασμό.

Εξυπακούεται ότι η καταχώριση των συναλλαγών και γεγονότων στο απλογραφικό σύστημα γίνεται με τάξη, πληρότητα και ορθότητα (άρθρο 5, Ν. 4308/2014).

Επισημαίνεται ότι όπου άλλοι νόμοι χρησιμοποιούν τους όρους «Απλοποιημένα Λογιστικά Πρότυπα» ή «Βιβλία Εσόδων-Εξόδων» ή «Βιβλία Β' Κατηγορίας» ή «Απλογραφικά βιβλία», είναι προφανές ότι αναφέρονται στο απλογραφικό λογιστικό σύστημα.

Συνοπτικά, απλογραφικό λογιστικό σύστημα εφαρμόζουν οι πολύ μικρές οντότητες της παρ. 2γ του άρθρου 1 του Ν. 4308/2014, που δεν συντάσσουν Ισολογισμό. Συγκεκριμένα αυτές είναι: Οι ομόρρυθμες εταιρείες, οι ετερόρρυθμες εταιρείες, οι ατομικές επιχειρήσεις, οι αστικές εταιρείες κερδοσκοπικού ή μη χαρακτήρα, οι κοινωνίες αστικού δικαίου, οι δικηγορικές εταιρείες, οι κοινοπραξίες, καθώς και οποιαδήποτε άλλη οντότητα του ιδιωτικού τομέα, που

αποκτά εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, με κύκλο εργασιών μέχρι και 1.500.000 ευρώ.

Σημειώνεται ότι οι οντότητες αυτές υπόκεινται στην τήρηση, κατά περίπτωση, και ορισμένων πρόσθετων λογιστικών αρχείων του άρθρου 4 του Νόμου 4308/2014, ήτοι:

α) Τηρούν «αρχείο ενσώματων και άυλων πάγιων περιουσιακών στοιχείων» (μητρώο παγίων), το οποίο περιλαμβάνει:

- Αξία κτήσης κατά την αρχική αναγνώριση

- Κάθε επακόλουθη μεταβολή και κάθε απόσβεση επί του παγίου, με ένδειξη των σωρευτικών ποσών και των ποσών που αφορούν την περίοδο αναφοράς.

β) Τηρούν «αρχείο επενδύσεων σε χρεωστικούς τίτλους, τίτλους καθαρής θέσης και λοιπούς τίτλους». Τέτοιοι τίτλοι είναι: ομόλογα, έντοκα γραμμάτια, χρεωστικοί, συμμετοχικοί ή άλλοι επενδυτικοί τίτλοι. (δεν περιλαμβάνονται στην κατηγορία αυτή οι προθεσμιακές καταθέσεις).

γ) Τηρούν αρχείο ιδιόκτητων αποθεμάτων (πρώην βιβλίο απογραφών), το οποίο περιλαμβάνει τα ποσοτικά δεδομένα της φυσικής απογραφής (σύντομη περιγραφή είδους, μονάδα μέτρησης και ποσότητα), κατά είδος και διακεκριμένα για κάθε αποθηκευτικό χώρο, την κατά μονάδα αξία επιμέτρησης, καθώς την συνολική αξία επιμέτρησης του κάθε είδους.

δ) Τηρούν αρχείο αποθεμάτων τρίτων (πρώην βιβλίο απογραφών), στο οποίο καταγράφονται αποθέματα κυριότητας άλλης οντότητας.

ε) Τηρούν αρχείο περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων σε ξένο νόμισμα.

Στο αρχείο αυτό παρακολουθείται η ποσότητα των μονάδων του ξένου νομίσματος για τα επιμέρους περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις που εκφράζονται στο νόμισμα αυτό.

Σημειώνεται πάντως ότι οι παραπάνω οντότητες δύνανται να χρησιμοποιούν προαιρετικά ένα διπλογραφικό σύστημα, αντί απλογραφικού, χωρίς ωστόσο εκ του λόγου αυτού (δηλαδή εκ της προαιρετικής χρήσης διπλογραφικού συστήματος) να υποχρεούνται να συντάσσουν και ισολογισμό (συντάσσουν μόνο κατάσταση αποτελεσμάτων). Αυτό προκύπτει από τις συνδυασμένες διατάξεις της παρ. 11 του άρθρου 4 και της παρ. 8 του άρθρου 16 του Ν 4308/2014.

3.7.3 Πλεονεκτήματα Εφαρμογής της Διπλογραφικής Μεθόδου

Τα πλεονεκτήματα που έχουν οι επιχειρήσεις-οργανισμοί από την εφαρμογή της διπλογραφικής μεθόδου είναι τα εξής:

Α. Επειδή κάθε λογιστικό γεγονός απεικονίζεται με την κίνηση δύο τουλάχιστον λογαριασμών, οι μεταβολές των οποίων συνιστούν αριθμητική ισότητα, προκύπτει ένα σύστημα ισότητας (ισολογισμοί ισοζύγια κ.λπ.), με το οποίο εξασφαλίζεται περίπου αυτόματα ο έλεγχος της ακρίβειας των λογιστικών βιβλίων της επιχείρησης.

- B. Οι πρωτοβάθμιοι λογαριασμοί είναι επιδεκτικοί απεριόριστου αναπτύξεως, σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ (δευτεροβάθμιοι, τριτοβάθμιοι) με αποτέλεσμα να παρέχουν όλες τις δυνατές πληροφορίες που επιθυμεί η διοίκηση της επιχείρησης.
- C. Μπορεί να εξυπηρετεί τις ανάγκες οποιοδήποτε οικονομικού οργανισμού και να προσαρμοστεί προς οποιονδήποτε καταμερισμό των έργων (κεντρικές υπηρεσίες, υποκαταστήματα, εργοτάξια, κ.λπ.)
- D. Εξυπηρετεί κατά τον καλύτερο τρόπο τον προσδιορισμό των αποτελεσμάτων της επιχείρησης.

Για τους παραπάνω λόγους η διπλογραφική μέθοδος επικράτησε παντού θεωρία και πράξη με αποτέλεσμα σήμερα να ταυτίζεται με την λογιστική.

Κεφάλαιο 4: Έρευνα- Μελέτη εφαρμογής του Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου και του Διπλογραφικού Λογιστικού Συστήματος στις Μονάδες Υγείας

4.1 Περιγραφή ερωτηματολογίου

Η παρούσα έρευνα, διενεργήθηκε με τη χρήση ερωτηματολογίου και εξετάζει την εφαρμογή του Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου και την τήρηση του διπλογραφικού λογιστικού συστήματος στις Μονάδες Υγείας.

Στο ερωτηματολόγιο της παρούσας μελέτης, χρησιμοποιήθηκε στις ερωτήσεις η βαθμολογική κλίμακα τύπου Likert πέντε διαβαθμίσεων (όπου 0= καθόλου, 1 = σπάνια, 2 = συχνά, 3= αρκετά συχνά, 4=πάντα).

Το ερωτηματολόγιο απαρτίζεται από τέσσερα μέρη. Πιο συγκεκριμένα:

Το Α μέρος περιλαμβάνει γενικές ερωτήσεις που αφορούν το, φύλο, την ηλικία και το επίπεδο μόρφωσης του ερωτώμενου.(δημογραφικά χαρακτηριστικά)

Το Β μέρος αναφέρεται στο εργασιακό προφίλ των συμμετεχόντων, δηλαδή μέσω των ερωτήσεων οι συμμετέχοντες καλούνται να προσδιορίσουν το τμήμα στο οποίο εργάζονται, το διάστημα το οποίο εργάζονται σε αυτή τη θέση αλλά και το είδος της εργασιακής τους σύμβασης.

Το Γ μέρος αφορά στον εσωτερικό έλεγχο και κατά πόσο εκείνος τηρείται κατά τη διενέργεια των προμηθειών που πραγματοποιούνται στις Μονάδες Υγείας.

Το Δ μέρος ασχολείται με το αν και σε ποιο βαθμό γίνεται εφαρμογή του διπλογραφικού λογιστικού συστήματος στις Μονάδες Υγείας. Οι ερωτήσεις που δόθηκαν στους ερωτώμενους

προς απάντηση αφορούν στον τρόπο σύνταξης του προϋπολογισμού, όπως και στον τρόπο που εμφανίζονται τα έσοδα- έξοδα στα λογιστικά βιβλία των Μονάδων Υγείας.

4.2 Μεθοδολογία στατιστικής ανάλυσης ερωτηματολογίου

Για τη στατιστική ανάλυση των απαντήσεων που δόθηκαν στα ερωτηματολόγια ,χρησιμοποιήθηκε το στατιστικό πακέτο S.P.S.S (StatisticalPackageforSocialSciences), το οποίο αποτελεί ένα ολοκληρωμένο στατιστικό πακέτο λογισμικού, ενώ με τη βοήθεια του παραπάνω έγινε και η απεικόνιση των απαιτήσεων με τη χρήση γραφημάτων.

Για την επεξεργασία των απαντήσεων χρησιμοποιήθηκαν ποιοτικές μεταβλητές, δηλαδή μεταβλητές των οποίων οι τιμές δεν είναι αριθμητικές, αλλά αποτελούν περιγραφές με τη χρήση ονομάτων. Τα δύο είδη των ποιοτικών μεταβλητών είναι οι μεταβλητές κατηγορίας που το σύνολο των τιμών τους δεν έχει καμία ιδιότητα (π.χ. φύλο, υποδιεύθυνση, εργασιακό καθεστώς κτλ.) και οι μεταβλητές διάταξης που για το σύνολο των τιμών τους μπορούμε να ορίσουμε μία διάταξη, όπως συνέβη και στο τρίτο και τέταρτο μέρος του ερωτηματολογίου. Από τη χρήση του S.P.S.S, προέκυψαν πίνακες κατανομής, ραβδογράμματα και πίτες.

4.3 Δείγμα και τεχνική δειγματοληψίας

Το δείγμα της παρούσας έρευνας αποτέλεσαν υπάλληλοι των διοικητικών και οικονομικών τμημάτων Μονάδων Υγείας της Αθήνας. Η επιλογή του δείγματος έγινε τυχαία και διανεμήθηκαν 100 ερωτηματολόγια εκ των οποίων απαντήθηκαν τα 72, καθώς σε κάποιες περιπτώσεις η συμπλήρωση αυτών έφερε σε δύσκολη θέση τη διοίκηση των μονάδων και η στάση αυτών ήταν αρνητική.

Η έρευνα διήρκεσε περίπου δύο μήνες (Μάρτιος-Απρίλιος 2017). Τα ερωτηματολόγια που διανεμήθηκαν προς συμπλήρωση, ήταν ανώνυμα και άκρως εμπιστευτικά, κάτι που γνωστοποιήθηκε και εγγράφως. Δεν ζητήθηκε από τους ερωτώμενους να αποκαλύψουν ονόματα προσώπων ή επιχειρήσεων που εργάζονται. Οι πληροφορίες συλλέχθηκαν και χρησιμοποιήθηκαν με μεγάλη εχεμύθεια και αποκλειστικά για την συγγραφή της παρούσας έρευνας.

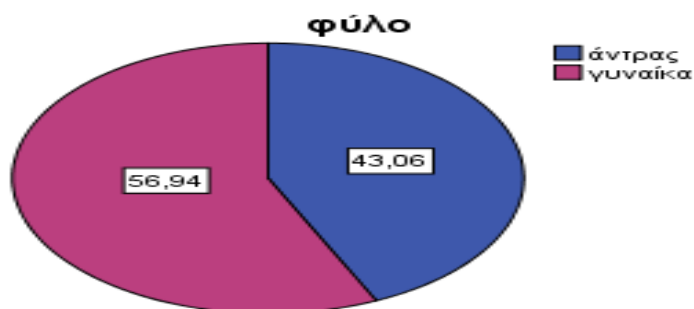
4.4 Αποτελέσματα ερωτηματολογίου

Α' μέρος

Όπως προαναφέρθηκε το πρώτο μέρος του ερωτηματολογίου περιλαμβάνει γενικές ερωτήσεις που αφορούν το φύλο, την ηλικία και το επίπεδο μόρφωσης του ερωτώμενου.

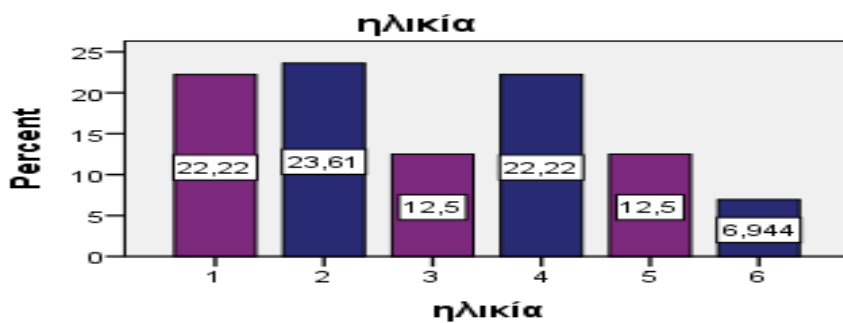
Πιο αναλυτικά, η πρώτη ερώτηση αναφέρεται στο φύλο του ερωτώμενου. Έτσι, όπως βλέπουμε στο αντίστοιχο γράφημα το 43,1% των ερωτηθέντων είναι άντρες, ενώ το 56,9% είναι γυναίκες.

Γράφημα 1: Κατανομή Συχνοτήτων ως προς το φύλο του δείγματος



Στη δεύτερη ερώτηση οι συμμετέχοντες καλούνται να προσδιορίσουν την ηλικία τους. Έτσι, ύστερα από ομαδοποίηση βλέπουμε πως στην πρώτη κατηγορία ανήκουν όσοι εργαζόμενοι είναι 22-28 ετών με 22,2%, στη δεύτερη όσοι η ηλικία τους είναι από 28,1-34 με 23,6%, στην τρίτη όσοι είναι 34,1-40 με ποσοστό 12,5%, στην τέταρτη με ποσοστό 22,2% ανήκει η ηλικιακή ομάδα από 40,1-46 ετών, στην πέμπτη ανήκουν όσοι εργαζόμενοι είναι 46,1-52 με ποσοστό 12,5% και τέλος στην έκτη κατηγορία ανήκουν όσοι είναι 52,1-56 ετών με 6,9%.

Γράφημα 2: Κατανομή Συχνοτήτων ως προς την ηλικία του δείγματος



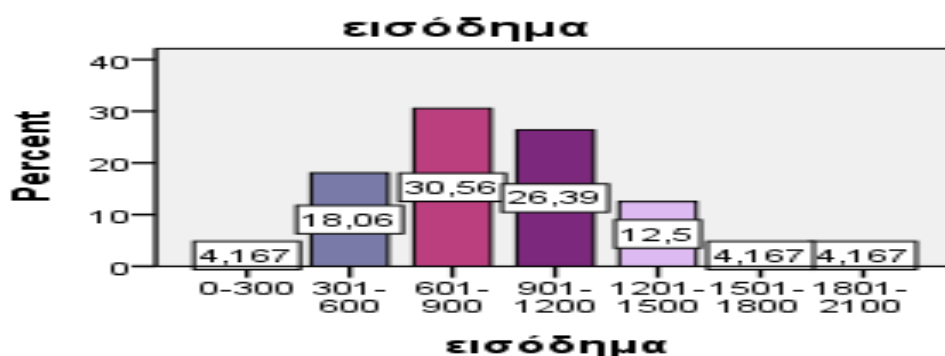
Στη τρίτη ερώτηση οι εργαζόμενοι ζητείται να αναφέρουν το μορφωτικό τους επίπεδο. Έτσι βλέπουμε στον πίνακα πως το 15,3% είναι απόφοιτοι λυκείου, το 65,3% είναι απόφοιτοι Ανώτατης Εκπαίδευσης, το 13,9% είναι κάτοχοι μεταπτυχιακού, ενώ μόλις το 5,6% είναι κάτοχοι διδακτορικού διπλώματος.

Γράφημα 3: Κατανομή Συχνοτήτων ως προς το μορφωτικό επίπεδο του δείγματος



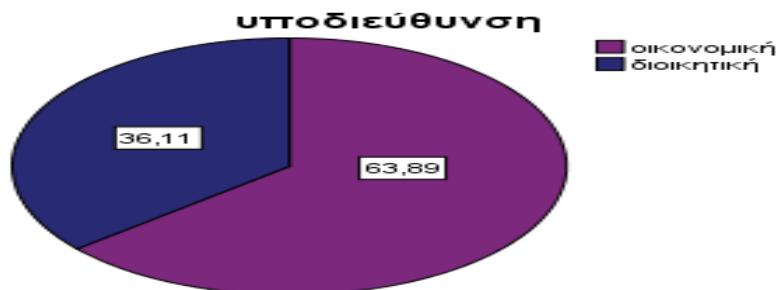
Η τέταρτη ερώτηση αναφέρεται στο εισόδημα των εργαζομένων. Οι τελευταίοι, επομένως, καλούνται να προσδιορίσουν το εισόδημα τους. Το 30,5% αμοίβεται με 60-900 ευρώ, το 26,4% αμοίβεται με 901-1200 ευρώ, το 18,1% με 301-600 ευρώ, το 12,5% λαμβάνει 1201-1500 ευρώ, οι άλλες τρεις κατηγορίες συγκέντρωσαν από 4,17 η κάθε μία.

Γράφημα 4: Κατανομή Συχνοτήτων ως προς το εισόδημα του δείγματος



Το Β μέρος όπως έχει ήδη ειπωθεί, αναφέρεται στο εργασιακό προφίλ των συμμετεχόντων. Πιο συγκεκριμένα, η πέμπτη κατά σειρά ερώτηση του ερωτηματολογίου, αφορά την υποδιεύθυνση στην οποία ανήκει ο κάθε ερωτώμενος. Εκ των αποτελεσμάτων, βλέπουμε πως το 63,9% ανήκει στα οικονομικά τμήματα των μονάδων, ενώ το 36,1% στα διοικητικά.

Γράφημα 5: Κατανομή Συχνοτήτων ως προς την υποδιεύθυνση εργασίας του δείγματος



Στην έκτη ερώτηση, αναφέρεται ο μέσος όρος των ετών που εργάζονται στη Μονάδα Υγείας οι ερωτώμενοι, ο οποίος διαμορφώθηκε στα 8,9 έτη.

Πίνακας 1: Μέσος όρος ετών εργασίας του δείγματος

	Πληθυσμός	Ελάχιστο	Μέγιστο	Μέσο	Τυπική Απόκλιση
Χρόνια εργασίας	72	,1	30,0	8,886	6,8782
Έγκυρος Πληθυσμός	72				

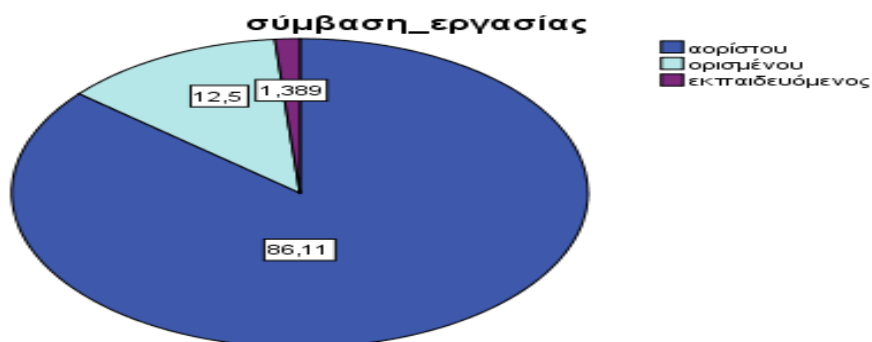
Η έβδομη ερώτηση ζητά τον προσδιορισμό του καθεστώτος εργασίας των ερωτώμενων. Όπως θα δούμε παρακάτω 62 άτομα είναι πλήρης απασχόλησης και μόλις 10 είναι μερικής απασχόλησης.

Γράφημα 6: Κατανομή Συχνοτήτων ως προς το καθεστώς εργασίας του δείγματος



Στην ερώτηση 8 ζητείται ο ορισμός της σύμβασης του κάθε εργαζόμενου. Όπως θα δούμε στον Πίνακα 62 άτομα έχουν συνάψει σύμβαση αορίστου χρόνου, 9 άτομα έχουν συνάψει ορισμένου και μόλις 1 άτομα είναι εκπαιδευόμενος/η με αμοιβή.

Γράφημα 7: Κατανομή Συχνοτήτων ως προς τη σύμβαση εργασίας του δείγματος

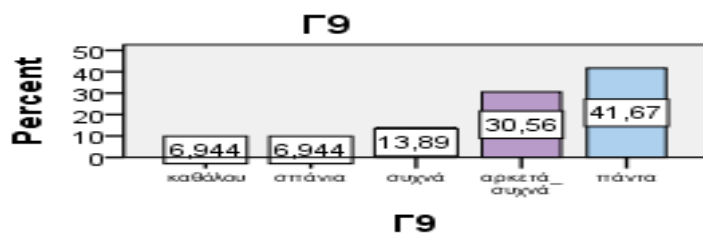


Περνώντας στο Γ' μέρος του ερωτηματολογίου, συναντάμε ερωτήσεις που αφορούν τον εσωτερικό έλεγχο που πραγματοποιείται στις εξετασθέντες Μονάδες Υγείας.

Επομένως, στην ένατη κατά σειρά ερώτηση διαπιστώνεται πως οι παραγγελίες για τις προμήθειες υγειονομικού και μη υλικού πραγματοποιούνται από τα επιμέρους τμήματα της Μονάδας πάντα κατά 41,7% και αρκετά συχνά κατά 30,6%, ενώ μικρό ποσοστό απαντήσεων συγκεντρώνουν οι άλλες τρεις κατηγορίες.

Γράφημα 8: Κατανομή Συχνοτήτων ως προς το κατά πόσο οι παραγγελίες για τις προμήθειες υγειονομικού και μη υλικού πραγματοποιούνται από τα επιμέρους τμήματα της Μονάδας

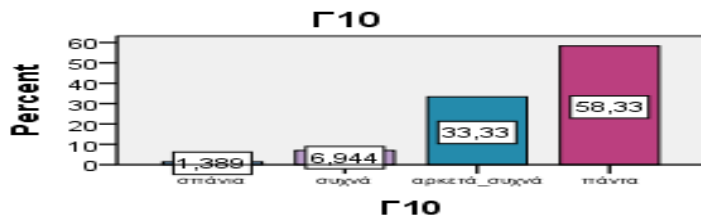
Οι παραγγελίες για τις προμήθειες υγειονομικού και μη υλικού πραγματοποιούνται από τα επιμέρους τμήματα της μονάδας;



Στην ερώτηση 10 το 58,3% πως πάντα υπάρχει συγκεκριμένος κατάλογος προμηθευτών για τη διενέργεια προμηθειών. Αξιοσημείωτο είναι και το 33,3% των ερωτηθέντων που απαντά πως το παραπάνω συμβαίνει αρκετά συχνά, ενώ οι υπόλοιπες εναλλακτικές σημειώνουν μικρό ποσοστό απαντήσεων.

Γράφημα 9: Κατανομή Συχνοτήτων ως προς το αν υπάρχει συγκεκριμένος κατάλογος προμηθευτών για τη διενέργεια προμηθειών

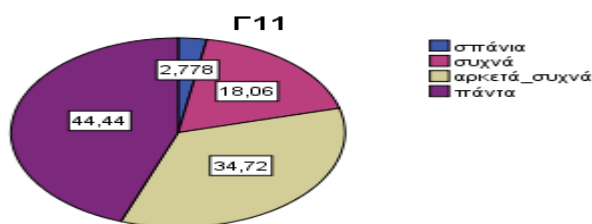
Υπάρχει συγκεκριμένος κατάλογος προμηθευτών για τη διενέργεια προμηθειών;



Στην εντέκατη ερώτηση από τα 72 άτομα οι 32 απάντησαν πως πριν δοθούν οι παραγγελίες πάντα δίνεται έγκριση από το διοικητικό συμβούλιο, 25 ότι αυτό συμβαίνει αρκετά συχνά και 13 ότι γίνεται συχνά, ενώ μόλις 2 πως συμβαίνει σπάνια.

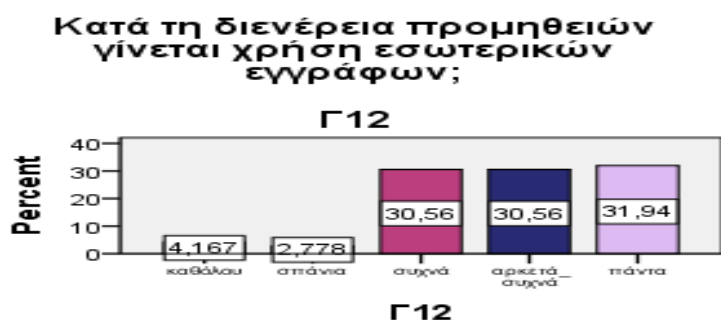
Γράφημα 10: Κατανομή Συχνοτήτων ως προς το αν δίνεται έγκριση από το διοικητικό συμβούλιο πριν δοθούν οι παραγγελίες

Υπάρχει έγκριση από το Διοικητικό Συμβούλιο πριν δοθούν οι παραγγελίες;



Στη επόμενη ερώτηση με τον αριθμό 12 για το αν κατά τη διενέργεια των προμηθειών γίνεται χρήση εσωτερικών εγγράφων, οι απαντήσεις σχεδόν μοιράστηκαν μεταξύ των κατηγοριών πάντα με 31,9%, αρκετά συχνά 30,6% και συχνά 30,6%. Οι κατηγορίες που έπονται δεν συγκεντρώνουν μεγάλα ποσοστά.

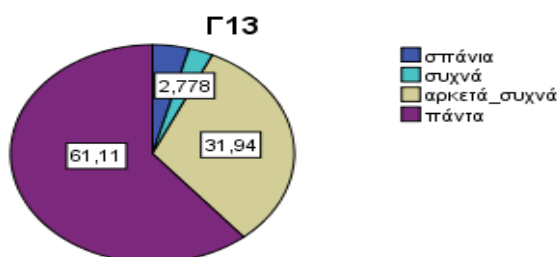
Γράφημα 11: Κατανομή Συχνοτήτων ως προς το αν κατά τη διενέργεια των προμηθειών γίνεται χρήση εσωτερικών εγγράφων



Στη δέκατη τρίτη ερώτηση για το αν υπάρχει υπεύθυνο άτομο/επιτροπή για την παραλαβή και τη διανομή των υλικών στα τμήματα- αποθήκες των Μονάδων Υγείας το μεγαλύτερο ποσοστό των απαντήσεων (61,1%) απαντά πως πάντα υπάρχει υπεύθυνος και το 31,9% πως συμβαίνει αρκετά συχνά να υπάρχει. Οι υπόλοιπες απαντήσεις συγκεντρώνουν πολύ μικρά ποσοστά.

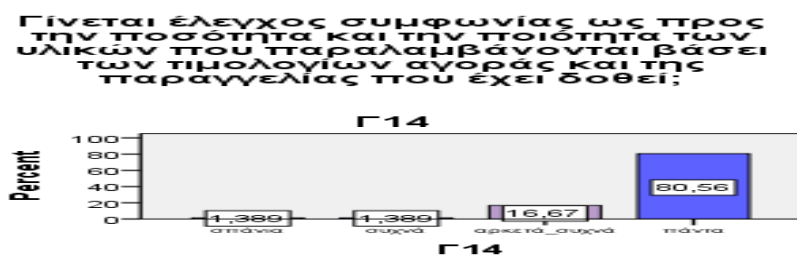
Γράφημα 12: Κατανομή Συχνοτήτων ως προς το αν υπάρχει υπεύθυνο άτομο/επιτροπή για την παραλαβή και τη διανομή των υλικών στα τμήματα- αποθήκες των Μονάδων Υγείας

Υπάρχει ένα υπεύθυνο άτομο/επιτροπή για την παραλαβή και την διανομή των υλικών στα τμήματα-αποθήκες;



Για την ερώτηση 14 οι 58 από τους 72 που συμμετείχαν στην έρευνα απαντούν πως πάντα πραγματοποιείται έλεγχος συμφωνίας ως προς την ποσότητα και την ποιότητα των υλικών που παραλαμβάνονται βάσει των τιμολογίων αγοράς και της παραγγελίας που έχει δοθεί, ενώ το αμέσως επόμενο σημαντικό ποσοστό 16,7% απαντά πως αυτό συμβαίνει αρκετά συχνά. Οι άλλες δύο απαντήσεις συγκέντρωσαν πολύ μικρά ποσοστά.

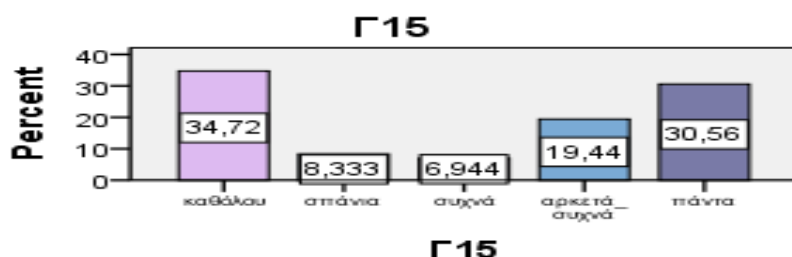
Γράφημα 13: Κατανομή Συχνοτήτων ως προς το αν πραγματοποιείται έλεγχος συμφωνίας ως προς την ποσότητα και την ποιότητα των υλικών που παραλαμβάνονται βάσει των τιμολογίων αγοράς και της παραγγελίας που έχει δοθεί



Στην ερώτηση 15 οι εργαζόμενοι ερωτήθηκαν αν κατά την παραλαβή των υλικών εκδίδεται πρωτόκολλο παραλαβής- δελτίο εισαγωγής το οποίο υπογράφεται από την αρμόδια επιτροπή. Τα μεγαλύτερα ποσοστά συγκεντρώθηκαν στην απάντηση σπάνια με 34,7% και πάντα με 30,6%. Η απάντηση αρκετά συχνά συγκέντρωσε 19,4% και οι άλλες δύο απαντήσεις συγκέντρωσαν από 6,9%(συχνά) έως 8,3%(σπάνια).

Γράφημα 14: Κατανομή Συχνοτήτων ως προς το αν κατά την παραλαβή των υλικών εκδίδεται πρωτόκολλο παραλαβής- δελτίο εισαγωγής το οποίο υπογράφεται από την αρμόδια επιτροπή

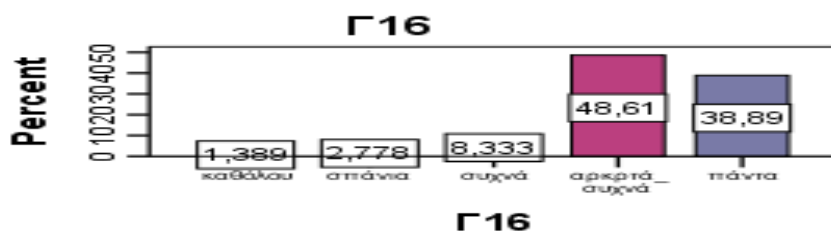
Κατά την παραλαβή των υλικών εκδίδεται πρωτόκολλο παραλαβής- δελτίο εισαγωγής το οποίο υπογράφεται από την αρμόδια επιτροπή;



Στην ερώτηση 16, οι ερωτηθέντες κλήθηκαν να απαντήσουν εάν το γραφείο διαχείρισης υλικού / αποθήκη ενημερώνει έγκαιρα τα επιμέρους τμήματα όταν τα αποθέματα των υλικών-φαρμάκων τείνουν να εξαντληθούν. Τα 28 άτομα απάντησαν πως πάντα υπάρχει ενημέρωση, τα 35 άτομα πως υπάρχει αρκετά συχνή ενημέρωση, ενώ οι υπόλοιπες κατηγορίες συγκέντρωσαν πολύ μικρά ποσοστά απαντήσεων.

Γράφημα 15: Κατανομή Συχνοτήτων ως προς το αν το γραφείο διαχείρισης υλικού / αποθήκη ενημερώνει έγκαιρα τα επιμέρους τμήματα όταν τα αποθέματα των υλικών-φαρμάκων τείνουν να εξαντληθούν

Το γραφείο διαχείρισης υλικού/ αποθήκη ενημερώνει έγκαιρα τα επιμέρους τμήματα όταν τα αποθέματα των υλικών- φαρμάκων τείνουν να εξαντληθούν;



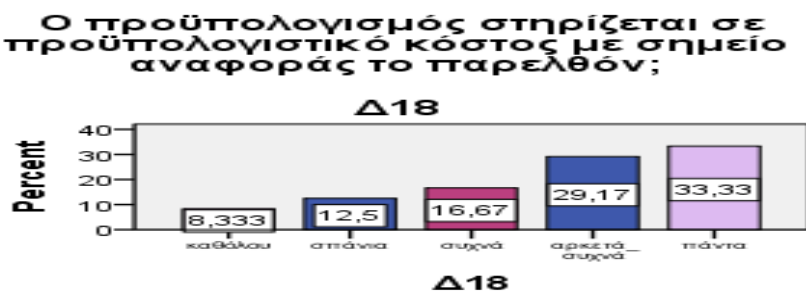
Το Δ μέρος ασχολείται με το αν και σε ποιο βαθμό γίνεται εφαρμογή του διπλογραφικού λογιστικού συστήματος στις Μονάδες Υγείας. Πιο αναλυτικά, βλέπουμε στην δέκατη έκτη κατά σειρά ερώτηση οι εργαζόμενοι να ερωτώνται για αν ο προϋπολογισμός καταρτίζεται με βάση το ύψος της εγκριθείσας επιχορήγησης. Το 30,6% υποστηρίζει πως ο προϋπολογισμός καταρτίζεται πάντα με αυτόν τον τρόπο, το 31,9% απαντά αρκετά συχνά, το 20,8% απαντά συχνά, το 12,5% σπάνια και μόλις το 4,2% καθόλου.

Γράφημα 16: Κατανομή Συχνοτήτων ως προς το αν ο προϋπολογισμός καταρτίζεται με βάση το ύψος της εγκριθείσας επιχορήγησης



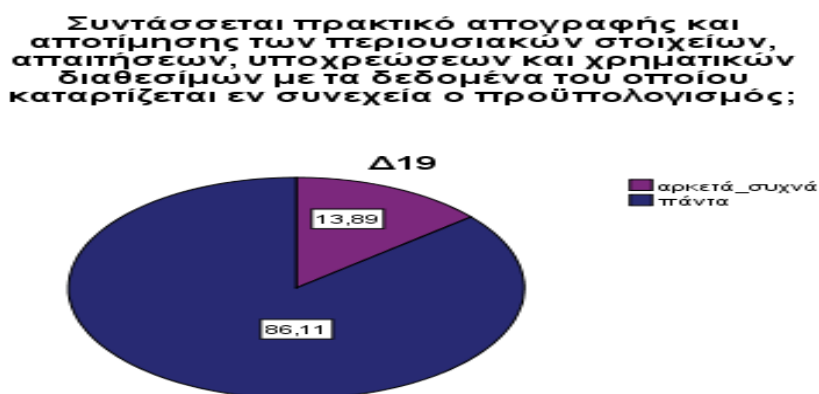
Για την ερώτηση που έπεται οι εργαζόμενοι απαντούν στο αν ο προϋπολογισμός στηρίζεται σε προϋπολογιστικό κόστος με σημείο αναφοράς το παρελθόν, οι απαντήσεις που δόθηκαν είναι: πάντα με 33,3%, αρκετά συχνά με 29,2%, συχνά με 16,7%, σπάνια 12,5% και καθόλου με 8,3%.

Γράφημα 17: Κατανομή Συχνοτήτων ως προς το αν ο προϋπολογισμός στηρίζεται σε προϋπολογιστικό κόστος με σημείο αναφοράς το παρελθόν



Στην ερώτηση 19 για το αν συντάσσεται πρακτικό απογραφής και αποτίμησης των περιουσιακών στοιχείων, απαιτήσεων, υποχρεώσεων και χρηματικών διαθεσίμων με τα δεδομένα του οποίου καταρτίζεται εν συνεχεία ο προϋπολογισμός, οι απαντήσεις μοιράστηκαν μεταξύ του πάντα (86.1%) και του αρκετά συχνά (13,9%). Οι άλλες τρεις κατηγορίες δεν έλαβαν απαντήσεις.

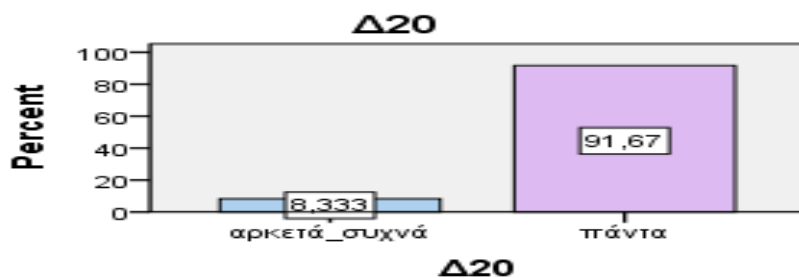
Γράφημα 18: Κατανομή Συχνοτήτων ως προς το αν συντάσσεται πρακτικό απογραφής και αποτίμησης των περιουσιακών στοιχείων, απαιτήσεων, υποχρεώσεων και χρηματικών διαθεσίμων με τα δεδομένα του οποίου καταρτίζεται εν συνεχεία ο προϋπολογισμός



Όπως και στην προηγούμενη ερώτηση, έτσι και στην ερώτηση 20, 66/72 εργαζομένους απάντησαν πως πάντα ο ισολογισμός του έτους εμφανίζει την ταμειακή κίνηση της Μονάδας Υγείας, ενώ οι υπόλοιποι 6 απάντησαν πως αυτό συμβαίνει αρκετά συχνά.

Γράφημα 19: Κατανομή Συχνοτήτων ως προς το αν ο ισολογισμός του έτους εμφανίζει την ταμειακή κίνηση της Μονάδας Υγείας

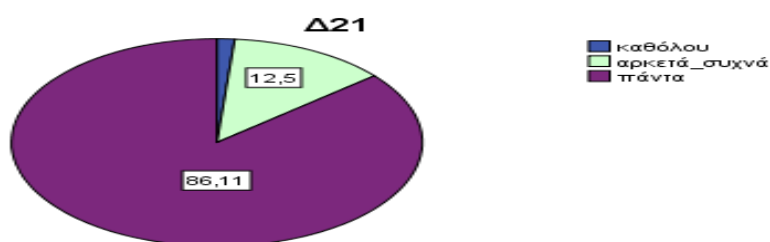
Ο ισολογισμός του έτους εμφανίζει την ταμειακή κίνηση της μονάδας υγείας;



Για την ερώτηση 21 αν η κωδικοποίηση και ταξιθέτηση των λογαριασμών γίνεται κατά το δεκαδικό και εκατονταδικό σύστημα, όπως ορίζει το Κλαδικό Λογιστικό Σχέδιο, το 88,1% των ερωτηθέντων απάντησε πως αυτό συμβαίνει πάντα, το 12,5% ότι συμβαίνει αρκετά συχνά, ενώ την απάντηση καθόλου έδωσε μόνο ένα άτομο δηλαδή το 1,4%.

Γράφημα 20: Κατανομή Συχνοτήτων ως προς το αν η κωδικοποίηση και ταξιθέτηση των λογαριασμών γίνεται κατά το δεκαδικό και εκατονταδικό σύστημα, όπως ορίζει το Κλαδικό Λογιστικό Σχέδιο

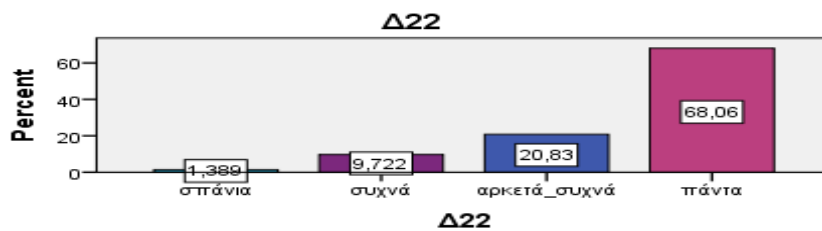
Η κωδικοποίηση και ταξιθέτηση των λογαριασμών γίνεται κατά το δεκαδικό και εκατονταδικό σύστημα, όπως ορίζει το Κλαδικό Λογιστικό Σχέδιο;



Στην ερώτηση 22, οι συμμετέχοντες στην έρευνα καλούνται να απαντήσουν αν τα έσοδα και τα έξοδα καταχωρούνται ημερολογιακά κατά την πραγματοποίησή τους άσχετα από το χρόνο είσπραξης ή πληρωμής τους. Οι ερωτήσεις ποικίλουν ανάμεσα σε: πάντα 68,1%, αρκετά συχνά 20,9%, 9,7% συχνά, ενώ για την κατηγορία σπάνια δόθηκε μόνο μία απάντηση.

Γράφημα 21: Κατανομή Συχνοτήτων ως προς το αν τα έσοδα και τα έξοδα καταχωρούνται ημερολογιακά κατά την πραγματοποίησή τους άσχετα από το χρόνο είσπραξης ή πληρωμής τους

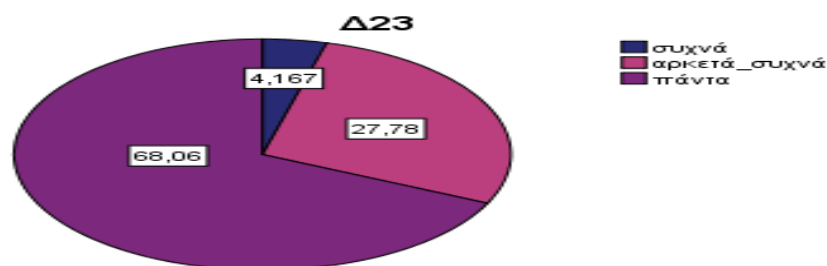
Τα έσοδα και τα έξοδα καταχωρούνται ημερολογιακά κατά την πραγματοποίηση τους άσχετα από το χρόνο είσπραξης ή πληρωμής τους;



Στην 23 ερώτηση για τον αν για κάθε λογιστική εγγραφή που γίνεται στα λογιστικά βιβλία υπάρχουν τα αντίστοιχα νόμιμα δικαιολογητικά/ παραστατικά το 68,1% απαντά πάντα, το 27,8% αρκετά συχνά ενώ μόλις το 4,2% απαντά συχνά.

Γράφημα 22: Κατανομή Συχνοτήτων ως προς το αν για κάθε λογιστική εγγραφή που γίνεται στα λογιστικά βιβλία υπάρχουν τα αντίστοιχα νόμιμα δικαιολογητικά/ παραστατικά

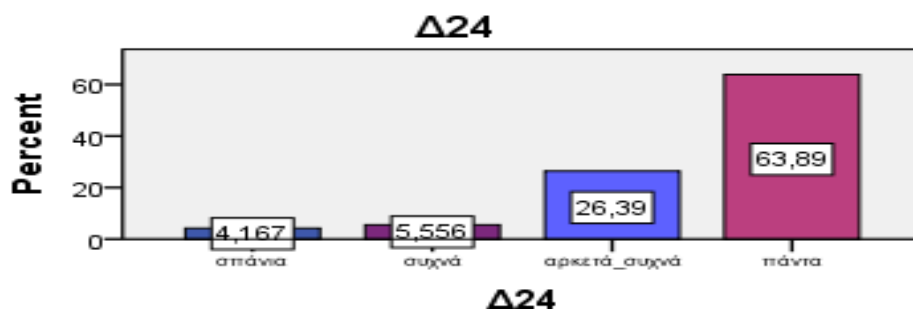
Για κάθε λογιστική εγγραφή που γίνεται στα λογιστικά βιβλία υπάρχουν τα αντίστοιχα νόμιμα δικαιολογητικά/ παραστατικά;



Στην ερώτηση 24 ζητείται από τους ερωτηθέντες να προσδιορίσουν αν γίνεται ο απαιτούμενος έλεγχος για τη νομιμότητα διενέργειας της δαπάνης πριν την έκδοση Χρηματικού Εντάλματος Πληρωμής των προμηθευτών. Οι 46 εργαζόμενοι απάντησαν πάντα, οι 19 αρκετά συχνά, ενώ οι υπόλοιπες εναλλακτικές συγκέντρωσαν πολύ μικρά ποσοστά έως και καθόλου.

Γράφημα 23: Κατανομή Συχνοτήτων ως προς το αν γίνεται ο απαιτούμενος έλεγχος για τη νομιμότητα διενέργειας της δαπάνης πριν την έκδοση Χρηματικού Εντάλματος Πληρωμής των προμηθευτών

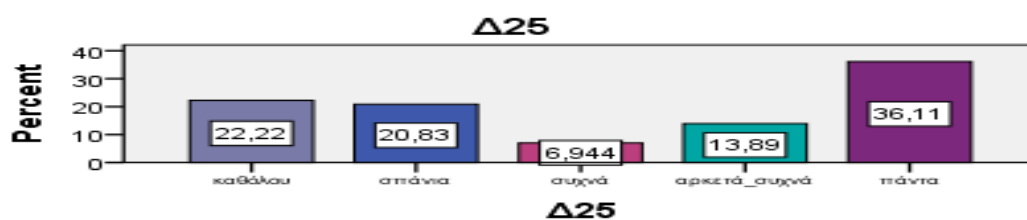
Γίνεται ο απαιτούμενος έλεγχος για τη νομιμότητα διενέργειας της δαπάνης πριν την έκδοση Χρηματικού Εντάλματος Πληρωμής των προμηθευτών;



Για την ερώτηση 25 αν γίνεται καθημερινός έλεγχος συμφωνίας του ταμείου με τη συντασσόμενη "διοικητική πράξη" η οποία υπογράφεται από τον αρμόδιο ταμία και τον προϊστάμενο της διοίκησης, οι απαντήσεις μοιράστηκαν μεταξύ και των 5 εναλλακτικών απαντήσεων. Επομένως, το 36,1% των εργαζομένων απαντούν πάντα, το 13,9% αρκετά συχνά, το 6,9% συχνά, το 20,8% σπάνια και το 22,2% καθόλου.

Γράφημα 24: Κατανομή Συχνοτήτων ως προς το αν γίνεται καθημερινός έλεγχος συμφωνίας του ταμείου με τη συντασσόμενη "διοικητική πράξη" η οποία υπογράφεται από τον αρμόδιο ταμία και τον προϊστάμενο της διοίκησης

Γίνεται καθημερινός έλεγχος συμφωνίας του ταμείου με τη συντασσόμενη "διοικητική πράξη" η οποία υπογράφεται από τον αρμόδιο ταμία και τον προϊστάμενο της διοίκησης;



Στην ερώτηση 26 οι συμμετέχοντες καλούνται να απαντήσουν αν κατά το τέλος της διαχειριστικής περιόδου (31/12) γίνεται έλεγχος συμφωνίας των λογαριασμών απαιτήσεων- υποχρεώσεων, εσόδων -εξόδων της γενικής λογιστικής με τους λογαριασμούς. Οι 66 ερωτώμενοι απάντησαν πάντα, ενώ μόνο απάντησαν αρκετά συχνά.

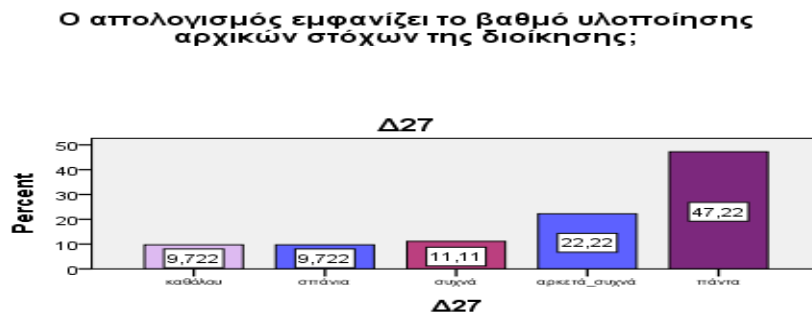
Γράφημα 25: Κατανομή Συχνοτήτων ως προς αν κατά το τέλος της διαχειριστικής περιόδου (31/12) γίνεται έλεγχος συμφωνίας των λογαριασμών απαιτήσεων- υποχρεώσεων, εσόδων - εξόδων της γενικής λογιστικής με τους λογαριασμούς

Κατά το τέλος της διαχειριστικής περιόδου (31/12) γίνεται έλεγχος συμφωνίας των λογαριασμών απαιτήσεων- υποχρεώσεων, εσόδων -εξόδων της γενικής λογιστικής με τους λογαριασμούς;



Τέλος, στην 27 ερώτηση οι εργαζόμενοι κλήθηκαν να απαντήσουν αν ο απολογισμός εμφανίζει το βαθμό υλοποίησης αρχικών στόχων της διοίκησης. Το 47,2% απάντησε πάντα, το 22,2% αρκετά συχνά, το 11,1% συχνά, ενώ οι απαντήσεις καθόλου και σπάνια συγκέντρωσαν η κάθε μία από 9,7%.

Γράφημα 26: Κατανομή Συχνοτήτων ως προς αν ο απολογισμός εμφανίζει το βαθμό υλοποίησης αρχικών στόχων της διοίκησης



4.5 Έλεγχος ανεξαρτησίας μεταβλητών κατηγορίας με τις μεταβλητές διάταξης

Στην παρούσα ενότητα γίνεται έλεγχος εξάρτησης των μεταβλητών κατηγορίας με τις μεταβλητές διάταξης. Ύστερα από την εξέταση μεταξύ του συνόλου των μεταβλητών προέκυψε σχέση εξάρτησης στις παρακάτω:

1. Η μεταβλητή ηλικία με τη μεταβλητή Γ10 για το αν το αν χρησιμοποιείται συγκεκριμένος κατάλογος προμηθευτών για τη διενέργεια προμηθειών, όπου:

H_0 : Οι δυο μεταβλητές είναι ανεξάρτητες, δηλαδή το αν χρησιμοποιείται συγκεκριμένος κατάλογος προμηθευτών για τη διενέργεια προμηθειών δεν εξαρτάται από την ηλικία.

H_1 : Οι δύο μεταβλητές είναι εξαρτημένες.

Βάσει των αποτελεσμάτων του στατιστικού πακέτου που χρησιμοποιήθηκε απορρίπτεται η μηδενική υπόθεση και είναι σε ισχύ η H_1 , καθώς $Pvalue < 0,01$. Κατά συνέπεια η χρήση συγκεκριμένου καταλόγου προμηθευτών για τη διενέργεια προμηθειών εξαρτάται από την ηλικία του εργαζόμενου.

2. Η μεταβλητή ηλικία με τη μεταβλητή Γ11 για το αν υπάρχει έγκριση από το Διοικητικό Συμβούλιο πριν δοθούν οι παραγγελίες, όπου:

H_0 : Οι δυο μεταβλητές είναι ανεξάρτητες, δηλαδή το αν υπάρχει έγκριση από το Διοικητικό Συμβούλιο πριν δοθούν οι παραγγελίες, δεν εξαρτάται από την ηλικία.

H_1 : Οι δύο μεταβλητές είναι εξαρτημένες.

Με βάση τα αποτελέσματα, οι δύο μεταβλητές είναι εξαρτημένες, δηλαδή, απορρίπτεται η μηδενική υπόθεση και επομένως το αν υπάρχει έγκριση του Διοικητικού Συμβουλίου πριν δοθούν οι παραγγελίες, εξαρτάται από την ηλικία του εργαζόμενου, καθώς $Pvalue < 0,1$.

3. Η μεταβλητή ηλικία με τη μεταβλητή Γ14 για το αν υπάρχει ένα υπεύθυνο άτομο/επιτροπή για την παραλαβή και τη διανομή των υλικών στα τμήματα- αποθήκες, όπου:

H_0 : Οι δυο μεταβλητές είναι ανεξάρτητες, δηλαδή το αν υπάρχει ένα υπεύθυνο άτομο/επιτροπή για την παραλαβή και τη διανομή των υλικών στα τμήματα- αποθήκες, δεν εξαρτάται από την ηλικία.

H_1 : Οι δύο μεταβλητές είναι εξαρτημένες.

Βάσει των αποτελεσμάτων, οι μεταβλητές είναι εξαρτημένες, δηλαδή, το ότι υπάρχει άτομο/επιτροπή για την παραλαβή και τη διανομή των υλικών στα τμήματα- αποθήκες, εξαρτάται από την ηλικία, αφού $Pvalue < 0,05$

4. Η μεταβλητή ηλικία με τη μεταβλητή Γ16 για το αν το γραφείο διαχείρισης υλικού/ αποθήκη ενημερώνει έγκαιρα τα επιμέρους τμήματα όταν τα αποθέματα των υλικών-φαρμάκων τείνουν να εξαντληθούν, όπου:

H_0 : Οι δυο μεταβλητές είναι ανεξάρτητες, δηλαδή το αν το γραφείο διαχείρισης υλικού/ αποθήκη ενημερώνει έγκαιρα τα επιμέρους τμήματα όταν τα αποθέματα των υλικών- φαρμάκων τείνουν να εξαντληθούν, δεν εξαρτάται από την ηλικία.

H_1 : Οι δύο μεταβλητές είναι εξαρτημένες.

Από τα αποτελέσματα, φαίνεται πως οι δύο μεταβλητές είναι εξαρτημένες, δηλαδή, το ότι το γραφείο διαχείρισης υλικού/ αποθήκη, ενημερώνει έγκαιρα τα επιμέρους τμήματα όταν τα αποθέματα των υλικών- φαρμάκων τείνουν να εξαντληθούν, εξαρτάται από την ηλικία, καθώς $P\text{value} < 0,05$.

5. Η μεταβλητή ηλικία με τη μεταβλητή Δ22 για το αν τα έσοδα και τα έξοδα καταχωρούνται ημερολογιακά κατά την πραγματοποίηση τους άσχετα από το χρόνο είσπραξης ή πληρωμής τους, όπου:

H_0 : Οι δυο μεταβλητές είναι ανεξάρτητες, δηλαδή το αν τα έσοδα και τα έξοδα καταχωρούνται ημερολογιακά κατά την πραγματοποίηση τους άσχετα από το χρόνο είσπραξης ή πληρωμής τους δεν εξαρτάται από την ηλικία.

H_1 : Οι δύο μεταβλητές είναι εξαρτημένες.

Εκ των αποτελεσμάτων, διακρίνεται η σχέση εξάρτησης των δύο μεταβλητών, καθώς $P\text{value} < 0,01$. Κατά συνέπεια, το αν τα έσοδα και τα έξοδα καταχωρούνται ημερολογιακά κατά την πραγματοποίηση τους άσχετα από το χρόνο είσπραξης ή πληρωμής τους, εξαρτάται από την ηλικία.

6. Η μεταβλητή ηλικία με τη μεταβλητή Δ23 για το αν για κάθε λογιστική εγγραφή που γίνεται στα λογιστικά βιβλία υπάρχουν τα αντίστοιχα νόμιμα δικαιολογητικά/ παραστατικά, όπου:

H_0 : Οι δυο μεταβλητές είναι ανεξάρτητες, δηλαδή το αν για κάθε λογιστική εγγραφή που γίνεται στα λογιστικά βιβλία υπάρχουν τα αντίστοιχα νόμιμα δικαιολογητικά/ παραστατικά δεν εξαρτάται από την ηλικία.

H_1 : Οι δύο μεταβλητές είναι εξαρτημένες.

Από τα αποτελέσματα αναδεικνύεται πως υπάρχει εξάρτηση ανάμεσα στις δύο μεταβλητές, αφού $P\text{value} < 0,05$. Επομένως, το αν για κάθε λογιστική εγγραφή που γίνεται στα λογιστικά βιβλία υπάρχουν τα αντίστοιχα νόμιμα δικαιολογητικά/ παραστατικά, εξαρτάται από την ηλικία.

7. Η μεταβλητή εισόδημα με τη μεταβλητή Δ19 για το αν συντάσσεται πρακτικό απογραφής και αποτίμησης των περιουσιακών στοιχείων, απαιτήσεων, υποχρεώσεων και χρηματικών διαθεσίμων με τα δεδομένα του οποίου καταρτίζεται εν συνεχεία ο προϋπολογισμός, όπου:

H_0 : Οι δυο μεταβλητές είναι ανεξάρτητες, δηλαδή το αν συντάσσεται πρακτικό απογραφής και αποτίμησης των περιουσιακών στοιχείων, απαιτήσεων, υποχρεώσεων και χρηματικών διαθεσίμων με τα δεδομένα του οποίου καταρτίζεται εν συνεχεία ο προϋπολογισμός, δεν εξαρτάται από το εισόδημα που έχουν οι εργαζόμενοι.

H_1 : Οι δύο μεταβλητές είναι εξαρτημένες.

Βάσει των αποτελεσμάτων είναι εμφανής η σχέση εξάρτησης μεταξύ των δύο μεταβλητών. Συνεπώς, το αν συντάσσεται πρακτικό απογραφής και αποτίμησης των περιουσιακών στοιχείων, απαιτήσεων, υποχρεώσεων και χρηματικών διαθεσίμων με τα δεδομένα του οποίου καταρτίζεται εν συνεχεία ο προϋπολογισμός, εξαρτάται από το εισόδημα που έχουν οι εργαζόμενοι, καθώς $P\text{value} < 0,1$.

8. Η μεταβλητή εισόδημα με την μεταβλητή Δ22 για το αν τα έσοδα και τα έξοδα καταχωρούνται ημερολογιακά κατά την πραγματοποίηση τους άσχετα από το χρόνο είσπραξης ή πληρωμής τους, όπου:

H_0 : Οι δυο μεταβλητές είναι ανεξάρτητες, δηλαδή το αν τα έσοδα και τα έξοδα καταχωρούνται ημερολογιακά κατά την πραγματοποίηση τους άσχετα από το χρόνο είσπραξης ή πληρωμής τους, δεν εξαρτάται από το εισόδημα.

H_1 : Οι δύο μεταβλητές είναι εξαρτημένες.

Με βάση τα αποτελέσματα, οι δύο μεταβλητές έχουν σχέση εξάρτησης. Επομένως, το αν τα έσοδα και τα έξοδα καταχωρούνται ημερολογιακά κατά την πραγματοποίηση τους άσχετα από το χρόνο είσπραξης ή πληρωμής τους, εξαρτάται από το εισόδημα, καθώς το $P\text{value} < 0,01$.

9. Η μεταβλητή εισόδημα με την μεταβλητή Δ23, δηλαδή, το αν για κάθε λογιστική εγγραφή που γίνεται, στα λογιστικά βιβλία υπάρχουν τα αντίστοιχα νόμιμα δικαιολογητικά/ παραστατικά, όπου:

H_0 : Οι δυο μεταβλητές είναι ανεξάρτητες, δηλαδή το αν για κάθε λογιστική εγγραφή που γίνεται, στα λογιστικά βιβλία υπάρχουν τα αντίστοιχα νόμιμα δικαιολογητικά/ παραστατικά, δεν εξαρτάται από το εισόδημα που λαμβάνουν οι εργαζόμενοι.

H_1 : Οι δύο μεταβλητές είναι εξαρτημένες.

Εκ των αποτελεσμάτων, δίνεται η εξάρτηση των δύο μεταβλητών. Κατά συνέπεια, το αν για κάθε λογιστική εγγραφή που γίνεται, στα λογιστικά βιβλία υπάρχουν τα αντίστοιχα νόμιμα δικαιολογητικά/ παραστατικά, εξαρτάται από το εισόδημα που λαμβάνουν οι εργαζόμενοι, καθώς $P\text{value} < 0,05$.

10. Η μεταβλητή εισόδημα με τη μεταβλητή Δ24 για το αν γίνεται ο απαιτούμενος έλεγχος για τη νομιμότητα διενέργειας της δαπάνης πριν την έκδοση Χρηματικού Εντάλματος Πληρωμής των προμηθευτών, όπου:

H_0 : Οι δυο μεταβλητές είναι ανεξάρτητες, δηλαδή το αν γίνεται ο απαιτούμενος έλεγχος για τη νομιμότητα διενέργειας της δαπάνης πριν την έκδοση Χρηματικού Εντάλματος Πληρωμής των προμηθευτών, δεν εξαρτάται από το εισόδημα των εργαζομένων.

H_1 : Οι δύο μεταβλητές είναι εξαρτημένες.

Από τα αποτελέσματα είναι εμφανής η εξάρτηση των δύο μεταβλητών, συνεπώς απορρίπτεται η μηδενική υπόθεση και επαληθεύεται πως το αν γίνεται ο απαιτούμενος έλεγχος για τη νομιμότητα διενέργειας της δαπάνης πριν την έκδοση Χρηματικού Εντάλματος Πληρωμής των προμηθευτών, εξαρτάται από το εισόδημα των εργαζομένων, αφού το $P\text{value} < 0,05$.

11. Η μεταβλητή καθεστώς απασχόλησης με τη μεταβλητή Γ13 για το αν υπάρχει ένα υπεύθυνο άτομο/επιτροπή για την παραλαβή και τη διανομή των υλικών στα παρακάτω τμήματα- αποθήκες, όπου:

H_0 : Οι δυο μεταβλητές είναι ανεξάρτητες, δηλαδή το αν υπάρχει ένα υπεύθυνο άτομο/επιτροπή για την παραλαβή και τη διανομή των υλικών στα παρακάτω τμήματα- αποθήκες, δεν εξαρτάται από το καθεστώς απασχόλησης των εργαζομένων.

H_1 : Οι δύο μεταβλητές είναι εξαρτημένες.

Με βάση τα αποτελέσματα του στατιστικού προγράμματος, οι δύο μεταβλητές παρουσιάζουν σχέση εξάρτησης. Κατά συνέπεια, το αν υπάρχει ένα υπεύθυνο άτομο/επιτροπή για την παραλαβή και τη διανομή των υλικών στα παρακάτω τμήματα- αποθήκες, εξαρτάται από το καθεστώς απασχόλησης των εργαζομένων, με $Pvalue < 0,05$.

12. Η μεταβλητή εργασιακό καθεστώς με τη μεταβλητή Δ19 για το αν συντάσσεται πρακτικό απογραφής και αποτίμησης των περιουσιακών στοιχείων, απαιτήσεων, υποχρεώσεων και χρηματικών διαθεσίμων με τα δεδομένα του οποίου καταρτίζεται εν συνεχεία ο προϋπολογισμός, όπου:

H_0 : Οι δυο μεταβλητές είναι ανεξάρτητες, δηλαδή το αν συντάσσεται πρακτικό απογραφής και αποτίμησης των περιουσιακών στοιχείων, απαιτήσεων, υποχρεώσεων και χρηματικών διαθεσίμων με τα δεδομένα του οποίου καταρτίζεται εν συνεχεία ο προϋπολογισμός, δεν εξαρτάται από το εργασιακό καθεστώς των απασχολούμενων.

H_1 : Οι δύο μεταβλητές είναι εξαρτημένες.

Βάσει των αποτελεσμάτων, οι δύο μεταβλητές είναι εξαρτημένες και το αν συντάσσεται πρακτικό απογραφής και αποτίμησης των περιουσιακών στοιχείων, απαιτήσεων, υποχρεώσεων και χρηματικών διαθεσίμων με τα δεδομένα του οποίου καταρτίζεται εν συνεχεία ο προϋπολογισμός, εξαρτάται από το εργασιακό καθεστώς των απασχολούμενων, καθώς $Pvalue < 0,05$.

13. Η μεταβλητή μορφωτικό επίπεδο με τη μεταβλητή Δ26 για το αν κατά το τέλος της διαχειριστικής περιόδου (31/12) γίνεται έλεγχος συμφωνίας των λογαριασμών

απαιτήσεων- υποχρεώσεων, εσόδων -εξόδων της γενικής λογιστικής με τους λογαριασμούς, όπου:

H_0 : Οι δυο μεταβλητές είναι ανεξάρτητες, δηλαδή το αν κατά το τέλος της διαχειριστικής περιόδου (31/12) γίνεται έλεγχος συμφωνίας των λογαριασμών απαιτήσεων- υποχρεώσεων, εσόδων -εξόδων της γενικής λογιστικής με τους λογαριασμούς ,δεν εξαρτάται από το μορφωτικό επίπεδο των εργαζομένων.

H_1 : Οι δύο μεταβλητές είναι εξαρτημένες.

Εκ των αποτελεσμάτων, με $Pvalue < 0,01$ γίνεται σαφής η εξάρτηση των δύο μεταβλητών και κατά συνέπεια το αν κατά το τέλος της διαχειριστικής περιόδου (31/12) γίνεται έλεγχος συμφωνίας των λογαριασμών απαιτήσεων- υποχρεώσεων, εσόδων -εξόδων της γενικής λογιστικής με τους λογαριασμούς, εξαρτάται από το μορφωτικό επίπεδο των εργαζομένων.

14. Η μεταβλητή σύμβαση εργασίας με τη μεταβλητή Δ18 για το αν ο προϋπολογισμός στηρίζεται σε προϋπολογιστικό κόστος με σημείο αναφοράς το παρελθόν, όπου:

H_0 : Οι δυο μεταβλητές είναι ανεξάρτητες, δηλαδή το αν ο προϋπολογισμός στηρίζεται σε προϋπολογιστικό κόστος με σημείο αναφοράς το παρελθόν, δεν εξαρτάται από τη σύμβαση που έχει συνάψει ο κάθε εργαζόμενος.

H_1 : Οι δύο μεταβλητές είναι εξαρτημένες.

Βάσει των αποτελεσμάτων, οι μεταβλητές κρίνονται εξαρτημένες με $Pvalue < 0,1$. Επομένως, το αν ο προϋπολογισμός στηρίζεται σε προϋπολογιστικό κόστος με σημείο αναφοράς το παρελθόν, εξαρτάται από τη σύμβαση που έχει συνάψει ο κάθε εργαζόμενος.

15. Η μεταβλητή σύμβαση εργασίας με τη μεταβλητή Δ27 για το αν ο απολογισμός εμφανίζει το βαθμό υλοποίησης αρχικών στόχων της διοίκησης, όπου:

H_0 : Οι δυο μεταβλητές είναι ανεξάρτητες, δηλαδή το αν ο απολογισμός εμφανίζει το βαθμό υλοποίησης αρχικών στόχων της διοίκησης, δεν εξαρτάται από τη σύμβαση εργασίας που έχει συνάψει ο κάθε εργαζόμενος.

H₁: Οι δύο μεταβλητές είναι εξαρτημένες.

Από τα αποτελέσματα, γίνεται σαφής η εξάρτηση των δύο μεταβλητών. Οι δυο μεταβλητές είναι ανεξάρτητες, δηλαδή, το αν ο απολογισμός εμφανίζει το βαθμό υλοποίησης αρχικών στόχων της διοίκησης, εξαρτάται από τη σύμβαση εργασίας που έχει συνάψει ο κάθε εργαζόμενος, καθώς $P\text{value} < 0,05$.

16. Η μεταβλητή χρόνια εργασίας με τη Γ16 για το αν το γραφείο διαχείρισης υλικού/ αποθήκη ενημερώνει έγκαιρα τα επιμέρους τμήματα όταν τα αποθέματα των υλικών-φαρμάκων τείνουν να εξαντληθούν, όπου:

H₀ : Οι δυο μεταβλητές είναι ανεξάρτητες, δηλαδή το αν το γραφείο διαχείρισης υλικού/ αποθήκη ενημερώνει έγκαιρα τα επιμέρους τμήματα όταν τα αποθέματα των υλικών- φαρμάκων τείνουν να εξαντληθούν, δεν εξαρτάται από τα χρόνια εργασίας των εργαζομένων.

H₁: Οι δύο μεταβλητές είναι εξαρτημένες.

Με βάση τα αποτελέσματα, οι δυο μεταβλητές είναι εξαρτημένες, δηλαδή, το αν το γραφείο διαχείρισης υλικού/ αποθήκη ενημερώνει έγκαιρα τα επιμέρους τμήματα όταν τα αποθέματα των υλικών- φαρμάκων τείνουν να εξαντληθούν, εξαρτάται από τα χρόνια εργασίας των εργαζομένων, καθώς $P\text{value} < 0,01$.

17. Η μεταβλητή χρόνια εργασίας με τη Δ23 για το αν για κάθε λογιστική εγγραφή που γίνεται στα λογιστικά βιβλία υπάρχουν τα αντίστοιχα νόμιμα δικαιολογητικά/ παραστατικά, όπου:

H₀ : Οι δυο μεταβλητές είναι ανεξάρτητες, δηλαδή το αν για κάθε λογιστική εγγραφή που γίνεται στα λογιστικά βιβλία υπάρχουν τα αντίστοιχα νόμιμα δικαιολογητικά/ παραστατικά, δεν εξαρτάται από τα χρόνια εργασίας των εργαζομένων.

H₁: Οι δύο μεταβλητές είναι εξαρτημένες.

Βάσει των αποτελεσμάτων, υπάρχει σχέση εξάρτησης μεταξύ των δύο μεταβλητών, δηλαδή το αν για κάθε λογιστική εγγραφή που γίνεται στα λογιστικά βιβλία υπάρχουν τα αντίστοιχα νόμιμα

δικαιολογητικά/ παραστατικά με $P\text{value} < 0,01$ εξαρτάται από τα χρόνια εργασίας των εργαζομένων.

Όσον αφορά τις μεταβλητές υποδιεύθυνση και φύλο δε βρέθηκε σχέση εξάρτησης με κάποια από τις ερωτήσεις του τρίτου και τέταρτου μέρους του ερωτηματολογίου.

4.6 Έλεγχος συσχέτισης μεταβλητών διάταξης

Στην παρούσα ενότητα γίνεται έλεγχος εξάρτησης των μεταβλητών που για το σύνολο των τιμών τους μπορούμε να ορίσουμε μία διάταξη. Επιπλέον, θα εξεταστεί και ο δείκτης των μεταβλητών. Όταν ο δείκτης είναι θετικός υπάρχει θετική συσχέτιση μεταξύ των μεταβλητών, δηλαδή όταν αυξάνεται η μία αυξάνεται και η άλλη. Εάν ο δείκτης είναι αρνητικός, οι μεταβλητές έχουν αρνητική σχέση και κατά συνέπεια όταν αυξάνεται η μία μεταβλητή μειώνεται η άλλη.

Από τον παρόντα έλεγχο προέκυψε πως η πλειοψηφία των μεταβλητών έχουν σημαντική θετική συσχέτιση. Ενδεικτικά από τα αποτελέσματα αναφέρονται οι ακόλουθες:

- 1) Υπάρχει σημαντικά θετική σχέση μεταξύ της ερώτησης Γ9 για το αν οι παραγγελίες για τις προμήθειες υγειονομικού και μη υλικού πραγματοποιούνται από τα επιμέρους τμήματα της μονάδας και της ερώτησης Γ16 για το αν το γραφείο διαχείρισης υλικού/ αποθήκη ενημερώνει έγκαιρα τα επιμέρους τμήματα όταν τα αποθέματα των υλικών- φαρμάκων τείνουν να εξαντληθούν, σε επίπεδο σημαντικότητας $\alpha=1\%$. Το θετικό πρόσημο δηλώνει πως όσο αυξάνεται η μεταβλητή Γ9 αυξάνεται και η Γ16 κατά 74%.
- 2) Υπάρχει σημαντικά θετική σχέση μεταξύ των ερωτήσεων Γ11 για το αν υπάρχει έγκριση από το Διοικητικό Συμβούλιο πριν δοθούν οι παραγγελίες και Δ19 για το αν συντάσσεται πρακτικό απογραφής και αποτίμησης των περιουσιακών

στοιχείων, απαιτήσεων, υποχρεώσεων και χρηματικών διαθεσίμων με τα δεδομένα του οποίου καταρτίζεται εν συνεχεία ο προϋπολογισμός, σε επίπεδο σημαντικότητας $\alpha=5\%$. Το θετικό πρόσημο δηλώνει πως όσο αυξάνεται η μεταβλητή Γ11 αυξάνεται και η μεταβλητή Δ19 κατά 29%.

- 3) Υπάρχει σημαντικά θετική σχέση μεταξύ της ερώτησης Γ15 για το αν κατά την παραλαβή των υλικών εκδίδεται πρωτόκολλο παραλαβής- δελτίο εισαγωγής το οποίο υπογράφεται από την αρμόδια επιτροπή, με την ερώτηση Γ12 για το αν κατά τη διενέργεια προμηθειών γίνεται χρήση εσωτερικών εγγραφών, σε επίπεδο σημαντικότητας $\alpha=1\%$. Το θετικό πρόσημο δηλώνει πως όσο αυξάνεται η μεταβλητή Γ15 ,αυξάνεται και η μεταβλητή Γ12 κατά 81%.
- 4) Υπάρχει σημαντικά θετική σχέση μεταξύ των ερωτήσεων Δ27 για το αν ο απολογισμός εμφανίζει το βαθμό υλοποίησης αρχικών στόχων της διοίκησης και Δ17 για το αν ο προϋπολογισμός καταρτίζεται με βάση το ύψος της εγκριθείσας επιχορήγησης, σε επίπεδο σημαντικότητας $\alpha=1\%$. Το θετικό πρόσημο υποδεικνύει πως όσο αυξάνεται η μεταβλητή Δ27, αυξάνεται κατά 78% και η Δ17.
- 5) Υπάρχει σημαντικά θετική σχέση μεταξύ των μεταβλητών Δ22 για το αν τα έσοδα και τα έξοδα καταχωρούνται ημερολογιακά κατά την πραγματοποίηση τους άσχετα από το χρόνο είσπραξης ή πληρωμής τους και Γ15 για το αν κατά την παραλαβή των υλικών εκδίδεται πρωτόκολλο παραλαβής- δελτίο εισαγωγής το οποίο υπογράφεται από την αρμόδια επιτροπή, σε επίπεδο σημαντικότητας $\alpha=1\%$. Το θετικό πρόσημο υποδεικνύει πως όσο αυξάνεται η μεταβλητή Δ22, αυξάνεται και η Γ15 κατά 39%.
- 6) Υπάρχει σημαντικά θετική σχέση μεταξύ των μεταβλητών Δ25 για το αν γίνεται καθημερινός έλεγχος συμφωνίας του ταμείου με τη συντασσόμενη "διοικητική πράξη" η οποία υπογράφεται από τον αρμόδιο ταμία και τον προϊστάμενο της διοίκησης και στην Δ24 για το αν γίνεται ο απαιτούμενος έλεγχος για τη νομιμότητα διενέργειας της δαπάνης πριν την έκδοση Χρηματικού Εντάλματος Πληρωμής των προμηθευτών, σε επίπεδο σημαντικότητας $\alpha=1\%$. Το θετικό πρόσημο υποδεικνύει πως όσο αυξάνεται η μεταβλητή Δ25, αυξάνεται και η Δ24 κατά 45%.

Ωστόσο, παρατηρείται και αρνητική σχέση μεταξύ των μεταβλητών Δ25 για το αν γίνεται καθημερινός έλεγχος συμφωνίας του ταμείου με τη συντασσόμενη "διοικητική πράξη" η οποία υπογράφεται από τον αρμόδιο ταμία και τον προϊστάμενο της διοίκησης και της Δ21 για το αν η κωδικοποίηση και ταξινόμηση των λογαριασμών γίνεται κατά το δεκαδικό και εκατονταδικό σύστημα, όπως ορίζει το Κλαδικό Λογιστικό Σχέδιο, σε επίπεδο σημαντικότητας $\alpha=5\%$. Το αρνητικό πρόσημο υποδηλώνει πως όσο αυξάνεται η Δ25, μειώνεται η Δ21.Όσον αφορά αποκλειστικά το κομμάτι του εσωτερικού ελέγχου φαίνεται πως υπάρχει θετική συσχέτιση μεταξύ όλων των μεταβλητών. Η μόνη ερώτηση που δεν συσχετίζεται με τις υπόλοιπες της

κατηγορίας του εσωτερικού ελέγχου είναι η Γ14, η οποία ρωτά αν γίνεται έλεγχος συμφωνίας ως προς την ποσότητα και την ποιότητα των υλικών που παραλαμβάνονται βάσει τα τιμολόγια αγοράς και την παραγγελία που έχει δοθεί.

Συσχετισμοί:Εσωτερικός Έλεγχος και Λογιστική Τυποποίηση

		Γ9	Γ10	Γ11	Γ12	Γ13	Γ14	Γ15	Γ16	Δ17	Δ18	Δ19	Δ20	Δ21	Δ22	Δ23	Δ24	Δ25	Δ26	Δ27
Γ9	Pearson	1	,326**	,360**	,588**	,487**	,146	,631**	,735**	,660**	,705**	,110	-	-,142	,489**	,395	,508	,660**	-	,642**
	Correlation												,017			**	**		,059	
	Sig. (2-tailed)		,005	,002	,000	,000	,223	,000	,000	,000	,000	,357	,885	,235	,000	,001	,000	,000	,622	,000
Γ10	N	72	72	72	72	72	72	72	72	72	72	72	72	72	72	72	72	72	72	72
	Pearson	,326**	1	,454**	,443**	,339**	,197	,333**	,340**	,419**	,295*	,401						,295*	,140	,215
	Correlation											**								
Γ10	Sig. (2-tailed)	,005		,000	,000	,004	,097	,004	,003	,000	,012	,000	,072	,924	,124	,622	,158	,012	,240	,070
	N	72	72	72	72	72	72	72	72	72	72	72	72	72	72	72	72	72	72	72
Γ11	Pearson	,360**	,454**	1	,441**	,437**	,357**	,556**	,427**	,527**	,482**	,294						,451**	,015	,405**
	Correlation											*					*			
	Sig. (2-tailed)	,002	,000		,000	,000	,002	,000	,000	,000	,000	,012	,529	,154	,138	,034	,014	,000	,900	,000
Γ11	N	72	72	72	72	72	72	72	72	72	72	72	72	72	72	72	72	72	72	72
Γ12	Pearson	,588**	,443**	,441**	1	,537**	,227	,811**	,385**	,579**	,542**	,013	-	-,218	,344**	,206	,307	,653**	-	,528**
	Correlation												,048				**		,097	
	Sig. (2-tailed)	,000	,000	,000		,000	,056	,000	,001	,000	,000	,915	,687	,066	,003	,082	,009	,000	,420	,000
Γ12	N	72	72	72	72	72	72	72	72	72	72	72	72	72	72	72	72	72	72	72
Γ13	Pearson	,487**	,339**	,437**	,537**	1	,362**	,428**	,446**	,439**	,349**	,323						,373**	,135	,296*
	Correlation											**								
	Sig. (2-tailed)	,000	,004	,000	,000		,002	,000	,000	,000	,003	,006	,088	,890	,008	,163	,070	,001	,259	,012
Γ13	N	72	72	72	72	72	72	72	72	72	72	72	72	72	72	72	72	72	72	72
Γ14	Pearson	,146	,197	,357**	,227	,362**	1	,189	,175	,253*	,188	,271	,334					,334	,283*	
	Correlation											*	**					**		
	Sig. (2-tailed)	,223	,097	,002	,056	,002		,112	,142	,032	,115	,021	,004	,460	,869	,742	,128	,094	,004	,016
Γ14	N	72	72	72	72	72	72	72	72	72	72	72	72	72	72	72	72	72	72	72
Γ15	Pearson	,631**	,333**	,556**	,811**	,428**	,189	1	,587**	,682**	,713**	-	-	-,228	,394**	,331	,366	,723**	-	,599**
	Correlation											,112	,202			**	**		,232	
	Sig. (2-tailed)	,000	,004	,000	,000	,000	,112		,000	,000	,000	,351	,089	,054	,001	,004	,002	,000	,050	,000
Γ15	N	72	72	72	72	72	72	72	72	72	72	72	72	72	72	72	72	72	72	72
Γ16	Pearson	,735**	,340**	,427**	,385**	,446**	,175	,587**	1	,642**	,692**	,152	,015	-,009	,368**	,317	,468	,523**	-	,489**
	Correlation															**	**		,046	
	Sig. (2-tailed)	,000	,003	,000	,001	,000	,142	,000		,000	,000	,203	,898	,941	,001	,007	,000	,000	,700	,000
Γ16	N	72	72	72	72	72	72	72	72	72	72	72	72	72	72	72	72	72	72	72
Δ17	Pearson	,660**	,419**	,527**	,579**	,439**	,253*	,682**	,642**	1	,875**	,148	-	-,165	,387**	,385	,512	,763**	-	,775**
	Correlation												,073			**	**		,117	
	Sig. (2-tailed)	,000	,000	,000	,000	,000	,032	,000	,000		,000	,215	,542	,167	,001	,001	,000	,000	,328	,000
Δ17	N	72	72	72	72	72	72	72	72	72	72	72	72	72	72	72	72	72	72	72
Δ18	Pearson	,705**	,295*	,482**	,542**	,349**	,188	,713**	,692**	,875**	1	,052	-	-,161	,349**	,355	,458	,722**	-	,729**
	Correlation											,079				**	**		,157	
	Sig. (2-tailed)	,000	,012	,000	,000	,003	,115	,000	,000	,000		,663	,512	,176	,003	,002	,000	,000	,188	,000
Δ18	N	72	72	72	72	72	72	72	72	72	72	72	72	72	72	72	72	72	72	72
Δ19	Pearson	,110	,401**	,294*	,013	,323**	,271*	-,112	,152	,148	,052	1	,605					-,460		,171
	Correlation												**					**		
	Sig. (2-tailed)	,357	,000	,012	,915	,006	,021	,351	,203	,215	,663		,000	,010	,235	,405	,196	,850	,000	,152
Δ19	N	72	72	72	72	72	72	72	72	72	72	72	72	72	72	72	72	72	72	72

Δ20	Pearson																			
	Correlation	-,017	,213	,075	-,048	,202	,334**	-,202	,015	-,073	-,079	,605**	1	,440**	,092	,164	,064	-,209	,455**	-,139
	Sig. (2-tailed)	,885	,072	,529	,687	,088	,004	,089	,898	,542	,512	,000		,000	,440	,168	,592	,078	,000	,243
	N	72	72	72	72	72	72	72	72	72	72	72	72	72	72	72	72	72	72	72
Δ21	Pearson																			
	Correlation	-,142	,012	,170	-,218	-,017	,089	-,228	-,009	-,165	-,161	,300*	,440**	1	-,027	,058	-	-,233*	,172	-,140
	Sig. (2-tailed)	,235	,924	,154	,066	,890	,460	,054	,941	,167	,176	,010	,000		,825	,630	,692	,049	,149	,242
	N	72	72	72	72	72	72	72	72	72	72	72	72	72	72	72	72	72	72	72
Δ22	Pearson																			
	Correlation	,489**	,183	,177	,344**	,309**	-,020	,394**	,368**	,387**	,349**	,142	,092	-,027	1	,700**	,441**	,398**	,023	,368**
	Sig. (2-tailed)	,000	,124	,138	,003	,008	,869	,001	,001	,001	,003	,235	,440	,825		,000	,000	,001	,847	,001
	N	72	72	72	72	72	72	72	72	72	72	72	72	72	72	72	72	72	72	72
Δ23	Pearson																			
	Correlation	,395**	,059	,251*	,206	,166	,040	,331**	,317**	,385**	,355**	,100	,164	,058	,700**	1	,444**	,388**	,164	,417**
	Sig. (2-tailed)	,001	,622	,034	,082	,163	,742	,004	,007	,001	,002	,405	,168	,630	,000		,000	,001	,168	,000
	N	72	72	72	72	72	72	72	72	72	72	72	72	72	72	72	72	72	72	72
Δ24	Pearson																			
	Correlation	,508**	,168	,288*	,307**	,215	,181	,366**	,468**	,512**	,458**	,154	,064	-,048	,441**	,444**	1	,454**	,129	,453**
	Sig. (2-tailed)	,000	,158	,014	,009	,070	,128	,002	,000	,000	,000	,196	,592	,692	,000	,000		,000	,282	,000
	N	72	72	72	72	72	72	72	72	72	72	72	72	72	72	72	72	72	72	72
Δ25	Pearson																			
	Correlation	,660**	,295*	,451**	,653**	,373**	,199	,723**	,523**	,763**	,722**	-	-	-,233*	,398**	,388**	,454**	1	-	,789**
	Sig. (2-tailed)	,000	,012	,000	,000	,001	,094	,000	,000	,000	,000	,850	,078	,049	,001	,001	,000		,135	,000
	N	72	72	72	72	72	72	72	72	72	72	72	72	72	72	72	72	72	72	72
Δ26	Pearson																			
	Correlation	-,059	,140	,015	-,097	,135	,334**	-,232	-,046	-,117	-,157	,460**	,455**	,172	,023	,164	,129	-,178	1	-,102
	Sig. (2-tailed)	,622	,240	,900	,420	,259	,004	,050	,700	,328	,188	,000	,000	,149	,847	,168	,282	,135		,393
	N	72	72	72	72	72	72	72	72	72	72	72	72	72	72	72	72	72	72	72
Δ27	Pearson																			
	Correlation	,642**	,215	,405**	,528**	,296*	,283*	,599**	,489**	,775**	,729**	,171	-	-,140	,368**	,417**	,453**	,789**	-	1
	Sig. (2-tailed)	,000	,070	,000	,000	,012	,016	,000	,000	,000	,000	,152	,243	,242	,001	,000	,000	,000	,393	
	N	72	72	72	72	72	72	72	72	72	72	72	72	72	72	72	72	72	72	72

**Η συσχέτιση είναι σημαντική στο επίπεδο 0,01.

* Η συσχέτιση είναι σημαντική στο επίπεδο 0,05.

Συσχετισμός: Εσωτερικός Έλεγχος

		Γ9	Γ10	Γ11	Γ12	Γ13	Γ14	Γ15	Γ16
Γ9	Pearson Correlation	1	,326**	,360**	,588**	,487**	,146	,631**	,735**
	Sig. (2-tailed)		,005	,002	,000	,000	,223	,000	,000
	N	72	72	72	72	72	72	72	72
Γ10	Pearson Correlation	,326**	1	,454**	,443**	,339**	,197	,333**	,340**
	Sig. (2-tailed)	,005		,000	,000	,004	,097	,004	,003
	N	72	72	72	72	72	72	72	72
Γ11	Pearson Correlation	,360**	,454**	1	,441**	,437**	,357**	,556**	,427**
	Sig. (2-tailed)	,002	,000		,000	,000	,002	,000	,000
	N	72	72	72	72	72	72	72	72
Γ12	Pearson Correlation	,588**	,443**	,441**	1	,537**	,227	,811**	,385**
	Sig. (2-tailed)	,000	,000	,000		,000	,056	,000	,001
	N	72	72	72	72	72	72	72	72
Γ13	Pearson Correlation	,487**	,339**	,437**	,537**	1	,362**	,428**	,446**
	Sig. (2-tailed)	,000	,004	,000	,000		,002	,000	,000
	N	72	72	72	72	72	72	72	72
Γ14	Pearson Correlation	,146	,197	,357**	,227	,362**	1	,189	,175
	Sig. (2-tailed)	,223	,097	,002	,056	,002		,112	,142
	N	72	72	72	72	72	72	72	72
Γ15	Pearson Correlation	,631**	,333**	,556**	,811**	,428**	,189	1	,587**
	Sig. (2-tailed)	,000	,004	,000	,000	,000	,112		,000
	N	72	72	72	72	72	72	72	72
Γ16	Pearson Correlation	,735**	,340**	,427**	,385**	,446**	,175	,587**	1
	Sig. (2-tailed)	,000	,003	,000	,001	,000	,142	,000	
	N	72	72	72	72	72	72	72	72

**Η συσχέτιση είναι σημαντική στο επίπεδο 0,01

Κεφάλαιο 5: Συμπεράσματα

Σκοπός της παρούσας εργασίας όπως έχει ήδη αναφερθεί, είναι τόσο η αποσαφήνιση της σημασίας του εσωτερικού ελέγχου και η ανάπτυξη του περιεχομένου αυτού, όσο και της λογιστικής τυποποίησης αλλά και η διαπίστωση του κατά πόσο εφαρμόζονται τα τελευταία στις Μονάδες Υγείας της χώρας μας. Όπως αναδεικνύεται, η εφαρμογή συστήματος εσωτερικού ελέγχου στις μονάδες υγείας αποτελεί απαραίτητο εφόδιο που προσθέτει αξία στην Διοίκηση πρωταρχικά και κατ' επέκταση στην ποιότητα των υπηρεσιών που θα προσφέρει η εκάστοτε μονάδα στο κοινωνικό σύνολο. Από την άλλη μεριά, η λογιστική τυποποίηση, ιδιαίτερα στις δύσκολες μέρες που διανύουμε κρίνεται απαραίτητη, καθώς προσφέρει στη μονάδα υγείας, μέσω των κοινών κανόνων και τεχνικών που ακολουθεί στην παρουσίαση των λογιστικών πληροφοριών, την ευκαιρία να αξιολογεί τόσο τη δυνατότητα πραγματοποίησης κερδών, όσο και τους κινδύνους που αναλαμβάνει η επιχείρηση από τις εναλλακτικές στρατηγικές της.

Από τη στατιστική ανάλυση της έρευνας προέκυψε πως το αν χρησιμοποιείται συγκεκριμένος κατάλογος προμηθευτών για τη διενέργεια προμηθειών και το αν δίνεται έγκριση από το Διοικητικό Συμβούλιο πριν την πραγματοποίηση παραγγελίας, εξαρτάται από τη μεταβλητή «ηλικία». Βέβαια, η ίδια μεταβλητή φαίνεται εκ των αποτελεσμάτων πως διατηρεί σχέση εξάρτησης με το αν υπάρχει κάποιος υπεύθυνος για την παραλαβή και τη διανομή των υλικών στα τμήματα- αποθήκες και με το αν η αποθήκη ενημερώνει έγκαιρα τα επιμέρους τμήματα όταν τα αποθέματα των υλικών τείνουν να εξαντληθούν. Για τον τομέα της λογιστικής τυποποίησης, φαίνεται πως το αν τα έσοδα και τα έξοδα καταχωρούνται ημερολογιακά κατά την πραγματοποίηση τους άσχετα από το χρόνο είσπραξης ή πληρωμής τους και το αν για κάθε λογιστική εγγραφή που γίνεται στα λογιστικά βιβλία υπάρχουν τα αντίστοιχα νόμιμα δικαιολογητικά/ παραστατικά, εξαρτάται από τη μεταβλητή «ηλικία».

Από τα αποτελέσματα, γίνεται διακριτή και η σχέση εξάρτησης μεταξύ του αν συντάσσεται πρακτικό απογραφής και αποτίμησης των περιουσιακών στοιχείων, απαιτήσεων, υποχρεώσεων και χρηματικών διαθεσίμων με τα δεδομένα του οποίου καταρτίζεται εν συνεχεία ο προϋπολογισμός και της μεταβλητής «εισόδημα». Επιπλέον για τον τομέα της λογιστικής τυποποίησης, φαίνεται πως το αν τα έσοδα και τα έξοδα καταχωρούνται ημερολογιακά κατά την πραγματοποίηση τους άσχετα από το χρόνο είσπραξης ή πληρωμής τους, το αν για κάθε λογιστική εγγραφή που γίνεται, στα λογιστικά βιβλία υπάρχουν τα αντίστοιχα νόμιμα δικαιολογητικά/ παραστατικά και το αν γίνεται ο απαιτούμενος έλεγχος για τη νομιμότητα διενέργειας της δαπάνης πριν την έκδοση Χρηματικού Εντάλματος Πληρωμής των προμηθευτών, εξαρτώνται από το «εισόδημα».

Το καθεστώς απασχόλησης φαίνεται να παρουσιάζει εξάρτηση με το αν υπάρχει ένα υπεύθυνο άτομο/επιτροπή για την παραλαβή και τη διανομή των υλικών στα παρακάτω τμήματα- αποθήκες, όσον αφορά το κομμάτι του εσωτερικού ελέγχου. Από την άλλη, για τη λογιστική τυποποίηση, το αν συντάσσεται πρακτικό απογραφής και αποτίμησης των περιουσιακών στοιχείων, απαιτήσεων, υποχρεώσεων και χρηματικών διαθεσίμων με τα δεδομένα του οποίου καταρτίζεται εν συνεχεία ο προϋπολογισμός εξαρτάται επίσης από το καθεστώς απασχόλησης των εργαζομένων.

Η μεταβλητή «μορφωτικό επίπεδο», παρουσιάζει σχέση εξάρτησης με το ότι κατά το τέλος της διαχειριστικής περιόδου (31/12) γίνεται έλεγχος συμφωνίας των λογαριασμών απαιτήσεων-υποχρεώσεων, εσόδων -εξόδων της γενικής λογιστικής με τους λογαριασμούς.

Ωστόσο, αντίστοιχη σχέση παρουσιάζεται κ μεταξύ της μεταβλητής εργασίας και του αν ο προϋπολογισμός στηρίζεται σε προϋπολογιστικό κόστος με σημείο αναφοράς το παρελθόν αλλά και του αν ο απολογισμός εμφανίζει το βαθμό υλοποίησης αρχικών στόχων της διοίκησης.

Τέλος, σχέση εξάρτησης παρουσιάζουν και τα χρόνια εργασίας με τη μεταβλητή που ρωτά το αν το γραφείο διαχείρισης υλικού/ αποθήκη ενημερώνει έγκαιρα τα επιμέρους τμήματα όταν τα αποθέματα των υλικών- φαρμάκων τείνουν να εξαντληθούν, όσον αφορά τον εσωτερικό έλεγχο. Για τη λογιστική τυποποίηση των μονάδων υγείας, παρουσιάζεται επίσης αντίστοιχη σχέση των χρόνων εργασίας με το αν για κάθε λογιστική εγγραφή που γίνεται στα λογιστικά βιβλία υπάρχουν τα αντίστοιχα νόμιμα δικαιολογητικά/ παραστατικά.

Βέβαια, οι μεταβλητές «φύλο» και « υποδιεύθυνση», διαπιστώθηκε πως δεν έχουν σχέση εξάρτησης με καμία από τις μεταβλητές τόσο του εσωτερικούελέγχου, όσο και με αυτές της λογιστικής τυποποίησης.

Αξιοσημείωτο, επίσης, είναι και το γεγονός ότι όλες σχεδόν οι μεταβλητές που αφορούν τον εσωτερικό έλεγχο και τη λογιστική τυποποίηση, παρουσιάζουν σημαντικά θετική σχέση μεταξύ τους. Για παράδειγμα, βλέπουμε πως υπάρχει σημαντικά θετική σχέση μεταξύ του αν οι παραγγελίες για τις προμήθειες υγειονομικού και μη υλικού πραγματοποιούνται από τα επιμέρους τμήματα της μονάδας και του αν το γραφείο διαχείρισης υλικού/ αποθήκη ενημερώνει έγκαιρα τα επιμέρους τμήματα όταν τα αποθέματα των υλικών- φαρμάκων τείνουν να εξαντληθούν, σε επίπεδο σημαντικότητας $\alpha=1\%$. Το θετικό πρόσημο δηλώνει πως όσο αυξάνεται η μεταβλητή η μία μεταβλητή, αυξάνεται και η άλλη κατά 74%. Υπάρχει, επίσης, σημαντικά θετική σχέση μεταξύ των ερωτήσεων για το αν υπάρχει έγκριση από το Διοικητικό Συμβούλιο πριν δοθούν οι παραγγελίες και για το αν συντάσσεται πρακτικό απογραφής και αποτίμησης των περιουσιακών στοιχείων, απαιτήσεων, υποχρεώσεων και χρηματικών διαθεσίμων με τα δεδομένα του οποίου καταρτίζεται εν συνεχεία ο προϋπολογισμός, σε επίπεδο σημαντικότητας $\alpha=5\%$. Το θετικό πρόσημο δηλώνει πως όσο αυξάνεται η πρώτη μεταβλητή αυξάνεται και η δεύτερη κατά 29%.

Σημαντικά αρνητική σχέση όμως, φαίνεται πως υπάρχει μεταξύ των μεταβλητών για το αν γίνεται καθημερινός έλεγχος συμφωνίας του ταμείου με τη συντασσόμενη "διοικητική πράξη" η οποία υπογράφεται από τον αρμόδιο ταμία και τον προϊστάμενο της διοίκησης και αυτής που ρωτά το αν η κωδικοποίηση και ταξιθέτηση των λογαριασμών γίνεται κατά το δεκαδικό και εκατονταδικό σύστημα, όπως ορίζει το Κλαδικό Λογιστικό Σχέδιο, σε επίπεδο σημαντικότητας $\alpha=5\%$. Το αρνητικό πρόσημο υποδηλώνει πως όσο αυξάνεται η μία, μειώνεται η άλλη.

Βέβαια, παρατηρείται πως υπάρχει μία μεταβλητή που δεν παρουσιάζει σχέση με καμία από τις άλλες μεταβλητές. Αυτή η μεταβλητή ρωτά αν γίνεται έλεγχος συμφωνίας ως προς την ποσότητα και την ποιότητα των υλικών που παραλαμβάνονται βάσει τα τιμολόγια αγοράς και την παραγγελία που έχει δοθεί.

Ως γενικότερη εικόνα, βλέπουμε μια στατιστικά σημαντική σχέση μεταξύ των μεταβλητών τόσο του εσωτερικού ελέγχου αυτόνομα, τόσο όμως και εκείνου σε σχέση με τον τομέα της λογιστικής τυποποίησης, κάτι που φανερώνει την καλή λειτουργία αυτών στις Μονάδες Υγείας της χώρας μας.

Η παρούσα εργασία θα μπορούσε να αποτελέσει χρήσιμο εργαλείο για μία μονάδα υγείας, καθώς μέσα από τον έλεγχο ανεξαρτησίας που πραγματοποιήθηκε, διαπιστώθηκε πως η στελέχωση της μονάδας από έμπειρους και άρτια καταρτισμένους υπαλλήλους, θα βοηθούσε στην ακόμα πιο αποδοτική λειτουργία του Σ.Ε.Ε και της λογιστικής τυποποίησης, κάτι απαραίτητο για το σημερινό οικονομικό περιβάλλον. Θα μπορούσε, επίσης, να αποτελέσει έναυσμα για τη περάτωση συναφών ερευνητικών εργασιών που φορούν ευρύτερα τη χώρα και δεν περιορίζονται στα όρια του νομού Αττικής.

Βιβλιογραφία

- 1) Βασιλείου, Δ. & Ηρειώτης, Ν. (2013) Αρχές Χρηματοοικονομικής Λογιστικής. Αθήνα: Rosili. Β έκδοση
- 2) Δημοπούλου-Δημάκη, Ι. (2013) Χρηματοοικονομική Λογιστική. Αθήνα: Μπένου
- 3) Κεχράς, Ι. (2013). Κατάρτιση συνολικού προϋπολογισμού. Επιχείρηση, 99/2013, σ.1130
- 4) Κοττώρης, Σ. (2011). Η έννοια και τα είδη του προϋπολογισμού στις επιχειρήσεις, διαθέσιμο σε: <http://omilosxini.blogspot.gr/2011/03/mba.html> (Ανακτήθηκε 14/3/2015)
- 5) Λάιος, Λ. (2010). Διοίκηση Εφοδιασμού. Πειραιάς: HUMANTEC
- 6) Παπαστάθης, Π. (2003). Ο σύγχρονος εσωτερικός έλεγχος στις επιχειρήσεις-οργανισμούς και η πρακτική εφαρμογή του. Αθήνα. Α τόμος
- 7) Τσιτσάκης, Χ. (2013). Ειδικά θέματα χρηματοοικονομικής λογιστικής. Χαλκίδα
- 8) Τσιτσάκης, Χ. (2016). Εισαγωγή στη λογιστική κόστους. Χαλκίδα
- 9) Τσιτσάκης, Χ. (2012). Εισαγωγή στη χρηματοοικονομική λογιστική. Χαλκίδα
- 10) Φάκος, Δ. (2004). Ο εσωτερικός έλεγχος των επιχειρήσεων. Αθήνα. Α τόμος
- 11) Η Ιστορία της λογιστικής τυποποίησης στην Ελλάδα, www.accountancygreece.gr (τεύχος 15)
- 12) www.elte.org.gr
- 13) www.hiia.gr
- 14) www.lsa.gr
- 15) www.nexusmanagementconsultants.gr

Παράρτημα

Πίνακας 1: Κατανομή συχνοτήτων ως προς την ηλικία του δείγματος

	Συχνότητα	Έγκυρο Ποσοστό
1	16	22,2
2	17	23,6
3	9	12,5
4	16	22,2
5	9	12,5
6	5	6,9
Σύνολο	72	100

Πίνακας 2: Κατανομή Συχνοτήτων ως προς το φύλο του δείγματος

	Συχνότητα	Έγκυρο Ποσοστό
άνδρας	31	43,1
γυναίκα	41	56,9
Σύνολο	72	100

Πίνακας 3: Κατανομή συχνοτήτων ως προς το μορφωτικό επίπεδο του δείγματος

	Συχνότητα	Έγκυρο Ποσοστό
Λύκειο	11	15,3
ΑΕΙ/ΤΕΙ	47	65,3
Μεταπτυχιακό	10	13,9
Διδακτορικό	4	5,6
Σύνολο	72	100

Πίνακας 4: Κατανομή συχνοτήτων ως προς το εισόδημα του δείγματος

	Συχνότητα	Έγκυρο Ποσοστό
0-300	3	4,2
301-600	13	18,1
601-900	22	30,6
901-1200	19	26,4
1201-1500	9	12,5
1501-1800	3	4,2
1801-2100	3	4,2
Σύνολο	72	100

Πίνακας 5: Κατανομή συχνοτήτων ως προς την υποδιεύθυνση εργασίας του δείγματος

	Συχνότητα	Έγκυρο Ποσοστό
οικονομική	46	63,9
διοικητική	26	36,1
Σύνολο	72	100

Πίνακας 6: Κατανομή συχνοτήτων ως προς το καθεστώς εργασίας του δείγματος

	Συχνότητα	Έγκυρο Ποσοστό
πλήρης	62	86,1
μερικής	10	13,9
Σύνολο	72	100

Πίνακας 7: Κατανομή συχνοτήτων ως προς τη σύμβαση εργασίας του δείγματος

	Συχνότητα	Έγκυρο Ποσοστό
αορίστου	62	86,1
ορισμένου	9	12,5
εκπαιδευόμενος	1	1,4
Σύνολο	72	100

Πίνακας 8: Κατανομή συχνοτήτων ως προς το κατά πόσο οι παραγγελίες για τις προμήθειες υγειονομικού και μη υλικού πραγματοποιούνται από τα επιμέρους τμήματα της Μονάδας

	Συχνότητα	Έγκυρο Ποσοστό
καθόλου	5	6,9
σπάνια	5	6,9
συχνά	10	13,9
αρκετά συχνά	22	30,6
πάντα	30	41,7
Σύνολο	72	100

Πίνακας 9: Κατανομή συχνοτήτων ως προς το αν υπάρχει συγκεκριμένος κατάλογος προμηθευτών για τη διενέργεια προμηθειών

	Συχνότητα	Έγκυρο Ποσοστό
σπάνια	1	1,4
συχνά	5	6,9
αρκετά συχνά	24	33,3
πάντα	42	58,3
Σύνολο	72	100

Πίνακας 10: Κατανομή συχνοτήτων ως προς το αν δίνεται έγκριση από το διοικητικό συμβούλιο πριν δοθούν οι παραγγελίες

	Συχνότητα	Έγκυρο Ποσοστό
σπάνια	2	2,8
συχνά	13	18,1
αρκετά συχνά	25	34,7
πάντα	32	44,4
Σύνολο	72	100

Πίνακας 11: Κατανομή συχνοτήτων ως προς το αν κατά τη διενέργεια των προμηθειών γίνεται χρήση εσωτερικών εγγράφων

	Συχνότητα	Έγκυρο Ποσοστό
καθόλου	3	4,2
σπάνια	2	2,8
συχνά	22	30,6
αρκετά συχνά	22	30,6
πάντα	23	31,9
Σύνολο	72	100

Πίνακας 12: Κατανομή συχνοτήτων ως προς το αν υπάρχει υπεύθυνο άτομο/επιτροπή για την παραλαβή και τη διανομή των υλικών στα τμήματα- αποθήκες των Μονάδων Υγείας

	Συχνότητα	Έγκυρο Ποσοστό
σπάνια	3	4,2
συχνά	2	2,8
αρκετά συχνά	23	31,9
πάντα	44	61,1
Σύνολο	72	100

Πίνακας 13: Κατανομή συχνότητα ως προς το αν πραγματοποιείται έλεγχος συμφωνίας ως προς την ποσότητα και την ποιότητα των υλικών που περιλαμβάνονται βάσει των τιμολογίων αγοράς και της παραγγελίας που έχει δοθεί

	Συχνότητα	Έγκυρο Ποσοστό
σπάνια	1	1,4
συχνά	1	1,4
αρκετά συχνά	12	16,7
πάντα	58	80,6
Σύνολο	72	100

Πίνακας 14: Κατανομή συχνοτήτων ως προς το αν κατά την παραλαβή των υλικών εκδίδεται πρωτόκολλο παραλαβής- δελτίο εισαγωγής το οποίο υπογράφεται από την αρμόδια επιτροπή

	Συχνότητα	Έγκυρο Ποσοστό
καθόλου	25	34,7
σπάνια	6	8,3
συχνά	5	6,9
αρκετά συχνά	14	19,4
πάντα	22	30,6
Σύνολο	72	100

Πίνακας 15: Κατανομή συχνοτήτων ως προς το αν το γραφείο διαχείρισης υλικού/αποθήκη ενημερώνει έγκαιρα τα επιμέρους τμήματα όταν τα αποθέματα των υλικών- φαρμάκων τείνουν να εξαντληθούν

	Συχνότητα	Έγκυρο Ποσοστό
καθόλου	1	1,4
σπάνια	2	2,8
συχνά	6	8,3
αρκετά συχνά	35	48,6
πάντα	28	38,9
Σύνολο	72	100

Πίνακας 16: Κατανομή συχνοτήτων ως προς το αν ο προϋπολογισμός καταρτίζεται με βάση το ύψος της εγκριθείσας επιχορήγησης

	Συχνότητα	Έγκυρο Ποσοστό
καθόλου	3	4,2
σπάνια	9	12,5
συχνά	15	20,8
αρκετά συχνά	23	31,9
πάντα	22	30,6
Σύνολο	72	100

Πίνακας 17: Κατανομή Συχνοτήτων ως προς το αν ο προϋπολογισμός στηρίζεται σε προϋπολογιστικό κόστος με σημείο αναφοράς το παρελθόν

	Συχνότητα	Έγκυρο Ποσοστό
καθόλου	6	8,3
σπάνια	9	12,5
συχνά	12	16,7
αρκετά συχνά	21	29,2
πάντα	24	33,3
Σύνολο	72	100

Πίνακας 18: Κατανομή συχνοτήτων ως προς το αν συντάσσεται πρακτικό απογραφής και αποτίμησης των περιουσιακών στοιχείων, απαιτήσεων, υποχρεώσεων και χρηματικών διαθεσίμων με τα δεδομένα του οποίου καταρτίζεται εν συνεχεία ο προϋπολογισμός

	Συχνότητα	Έγκυρο Ποσοστό
αρκετά συχνά	10	13,9
πάντα	62	86,1
Σύνολο	72	100

Πίνακας 19: Κατανομή συχνοτήτων ως προς το αν ο ισολογισμός του έτους εμφανίζει την ταμειακή κίνηση της Μονάδας Υγείας

	Συχνότητα	Έγκυρο Ποσοστό
αρκετά συχνά	6	8,3
πάντα	66	91,7
Σύνολο	72	100

Πίνακας 20: Κατανομή συχνοτήτων ως προς το αν η κωδικοποίηση και ταξιθέτηση των λογαριασμών γίνεται κατά το δεκαδικό και εκατονταδικό σύστημα, όπως ορίζει το Κλαδικό Λογιστικό Σχέδιο

	Συχνότητα	Έγκυρο Ποσοστό
καθόλου	1	1,4
αρκετά συχνά	9	12,5
πάντα	62	86,1
Σύνολο	72	100

Πίνακας 21: Κατανομή συχνοτήτων ως προς το αν τα έσοδα και τα έξοδα καταχωρούνται ημερολογιακά κατά την πραγματοποίηση τους άσχετα από τον χρόνο είσπραξης ή πληρωμής τους

	Συχνότητα	Έγκυρο Ποσοστό
σπάνια	1	1,4
συχνά	7	9,7
αρκετά συχνά	15	20,8
πάντα	49	68,1
Σύνολο	72	100

Πίνακας 22: Κατανομή συχνοτήτων ως προς το αν για κάθε λογιστική εγγραφή που γίνεται στα λογιστικά βιβλία υπάρχουν τα αντίστοιχα νόμιμα δικαιολογητικά/ παραστατικά

	Συχνότητα	Έγκυρο Ποσοστό
συχνά	3	4,2
αρκετά συχνά	20	27,8
πάντα	49	68,1
Σύνολο	72	100

Πίνακας 23: Κατανομή συχνοτήτων ως προς το αν γίνεται ο απαιτούμενος έλεγχος για τη νομιμότητα διενέργειας της δαπάνης πριν την έκδοση Χρηματικού Εντάλματος Πληρωμής προμηθευτών

	Συχνότητα	Έγκυρο Ποσοστό
σπάνια	3	4,2
συχνά	4	5,6
αρκετά συχνά	19	26,4
πάντα	46	63,9
Σύνολο	72	100

Πίνακας 24: Κατανομή Συχνοτήτων ως προς το αν γίνεται καθημερινός έλεγχος συμφωνίας του ταμείου με τη συντασσόμενη "διοικητική πράξη" η οποία υπογράφεται από τον αρμόδιο ταμία και τον προϊστάμενο της διοίκησης

	Συχνότητα	Έγκυρο Ποσοστό
καθόλου	16	22,2
σπάνια	15	20,8
συχνά	5	6,9
αρκετά συχνά	10	13,9
πάντα	26	36,1
Σύνολο	72	100

Πίνακας 25: Κατανομή συχνοτήτων ως προς αν κατά το τέλος της διαχειριστικής περιόδου (31/12) γίνεται έλεγχος συμφωνίας των λογαριασμών απαιτήσεων- υποχρεώσεων, εσόδων -εξόδων της γενικής λογιστικής με τους λογαριασμούς

	Συχνότητα	Έγκυρο Ποσοστό
αρκετά συχνά	6	8,3
πάντα	66	91,7
Σύνολο	72	100

Πίνακας 26: Κατανομή Συχνοτήτων ως προς αν ο απολογισμός εμφανίζει το βαθμό υλοποίησης αρχικών στόχων της διοίκησης

	Συχνότητα	Έγκυρο Ποσοστό
καθόλου	7	9,7
σπάνια	7	9,7
συχνά	8	11,1
αρκετά συχνά	16	22,2
πάντα	34	47,2
Σύνολο	72	100

Πίνακας 27: Έλεγχος εξάρτησης ηλικίας με ερώτηση Γ10

	Value	Asymp. Sig. (2-sided)
Pearson Chi-Square	132,471	,002
N of Valid Cases	72	

Πίνακας 28: Έλεγχος εξάρτησης ηλικίας με ερώτηση Γ11

	Value	Asymp. Sig. (2-sided)
Pearson Chi-Square	111,376	,063
N of Valid Cases	72	

Πίνακας 29: Έλεγχος εξάρτησης ηλικίας με ερώτηση Γ14

	Value	Asymp. Sig. (2-sided)
Pearson Chi-Square	118,466	,024
N of Valid Cases	72	

Πίνακας 30: Έλεγχος εξάρτησης ηλικίας με ερώτηση Γ16

	Value	Asymp. Sig. (2-sided)
Pearson Chi-Square	151,840	,026
N of Valid Cases	72	

Πίνακας 31: Έλεγχος εξάρτησης ηλικίας με ερώτηση Δ22

	Value	Asymp. Sig. (2-sided)
Pearson Chi-Square	126,694	,007
N of Valid Cases	72	

Πίνακας 32: Έλεγχος εξάρτησης ηλικίας με ερώτηση Δ23

	Value	Asymp. Sig. (2-sided)
Pearson Chi-Square	81,808	,032
N of Valid Cases	72	

Πίνακας 33::Έλεγχος εξάρτησης εισοδήματος με ερώτηση Δ19

	Value	Asymp. Sig. (2-sided)
Pearson Chi-Square	10,966	,089
N of Valid Cases	72	

Πίνακας 34::Έλεγχος εξάρτησης εισοδήματος με ερώτηση Δ22

	Value	Asymp. Sig. (2-sided)
Pearson Chi-Square	40,675	,002
N of Valid Cases	72	

Πίνακας 35::Έλεγχος εξάρτησης εισοδήματος με ερώτηση Δ23

	Value	Asymp. Sig. (2-sided)
Pearson Chi-Square	21,135	,048
N of Valid Cases	72	

Πίνακας 36::Έλεγχος εξάρτησης εισοδήματος με ερώτηση Δ24

	Value	Asymp. Sig. (2-sided)
Pearson Chi-Square	28,954	,049
N of Valid Cases	72	

Πίνακας 37::Έλεγχος εξάρτησης εργασιακού καθεστώτος με ερώτηση Γ13

	Value	Asymp. Sig. (2-sided)
Pearson Chi-Square	8,393	,039
N of Valid Cases	72	

Πίνακας 38::Έλεγχος εξάρτησης εργασιακού καθεστώτος με ερώτηση Δ19

	Value	Asymp. Sig. (2-sided)
Pearson Chi-Square	6,620	,010
N of Valid Cases	72	

Πίνακας 39: Έλεγχος εξάρτησης μορφωτικού επιπέδου με ερώτηση Δ26

	Value	Asymp. Sig. (2-sided)
Pearson Chi-Square	13,610	,003
N of Valid Cases	72	

Πίνακας 40: Έλεγχος εξάρτησης σύμβασης εργασίας με ερώτηση Δ18

	Value	Asymp. Sig. (2-sided)
Pearson Chi-Square	14,692	,065
N of Valid Cases	72	

Πίνακας 41::Έλεγχος εξάρτησης σύμβασης εργασίας με ερώτηση Δ27

	Value	Asymp. Sig. (2-sided)
Pearson Chi-Square	19,466	,013
N of Valid Cases	72	

Πίνακας 42: Έλεγχος εξάρτησης ετών εργασίας με ερώτηση Γ16

	Value	Asymp. Sig. (2-sided)
Pearson Chi-Square	134,946	,005
N of Valid Cases	72	

Πίνακας 43: Έλεγχος εξάρτησης ετών εργασίας με ερώτηση Δ23

	Value	Asymp. Sig. (2-sided)
Pearson Chi-Square	84,934	,001
N of Valid Cases	72	