



ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΚΑΙ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ
ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΩΝ ΣΠΟΥΔΩΝ ΣΤΗΝ
ΕΦΑΡΜΟΣΜΕΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΚΑΙ ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ

Διπλωματική Εργασία

ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΕΛΕΓΚΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ

Ο ΤΟΜΕΑΣ ΤΩΝ ΣΥΓΚΟΙΝΩΝΙΩΝ

του

ΤΕΡΖΟΠΟΥΛΟΥ ΠΑΣΧΑΛΗ

Επιβλέπων Καθηγητής: Νεγκάκης Χρήστος

Υποβλήθηκε ως απαιτούμενο για την απόκτηση του μεταπτυχιακού διπλώματος στην
Εφαρμοσμένη Λογιστική και Ελεγκτική

Οκτώβριος 2013

ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Ο εσωτερικός έλεγχος αποτελεί μια διαδικασία με πολλαπλά οφέλη για κάθε εταιρία. Αυτό ισχύει για τις εταιρίες που δραστηριοποιούνται στον κλάδο των συγκοινωνιών, παρά την έλλειψη μελετών πάνω στο συγκεκριμένο θέμα.

Η λειτουργία του εσωτερικού ελέγχου μπορεί να βοηθήσει μια εταιρία να εντοπίσει τρόπους για τη διασφάλιση περιουσιακών στοιχείων τους, να αποφεύγει τη σπατάλη πόρων και την αναποτελεσματικότητα και να προωθεί πρακτικές που είναι συμβατές με τις εγκριθείσες πολιτικές και διαδικασίες.

Κύριος σκοπός της παρούσας εργασίας είναι να αναδείξει τη χρησιμότητα των τμημάτων του εσωτερικού ελέγχου, διοικητικού και λογιστικού σε μια πολυμετοχική εταιρία, όπως είναι η Κ.Τ.Ε.Λ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ Α.Ε. που δραστηριοποιείται στον κλάδο των συγκοινωνιών και παρουσιάζει μεγάλο βαθμό οικονομικών συναλλαγών.

Η εργασία αυτή αναδεικνύει την ανάγκη και τη σπουδαιότητα της λειτουργίας αυτόνομου τμήματος εσωτερικού ελέγχου, που θα διασφαλίζει την εύρυθμη, αποδοτική και αποτελεσματική λειτουργία της εταιρίας.

Λέξεις κλειδιά : υπηρεσία εσωτερικού ελέγχου, διοικητικός και λογιστικός εσωτερικός έλεγχος, κλάδος συγκοινωνιών, Κ.Τ.Ε.Λ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ ΑΕ

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

ΠΕΡΙΛΗΨΗ	2
ΕΙΣΑΓΩΓΗ	5
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1: ΕΙΣΑΓΩΓΗ ΣΤΟΝ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟ ΕΛΕΓΧΟ.....	7
1.1 Γενικά	7
1.2 Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου.....	8
1.3 Υπηρεσία Εσωτερικού Ελέγχου	12
1.4 Επιτροπή Ελέγχου	14
1.5 Είδη Εσωτερικού Ελέγχου.....	16
1.6 Κώδικας Δεοντολογίας Εσωτερικού Ελέγχου.....	16
1.7 Διεθνή Πρότυπα Εσωτερικού Ελέγχου	18
1.8 Διαδικασία Εσωτερικού Ελέγχου	20
1.8.1 Προκαταρτική Έρευνα	20
1.8.2 Σύνταξη Προγράμματος Ελέγχου	21
1.8.3 Επιτόπια Εργασία.....	22
1.8.4 Σύνταξη Έκθεσης Ελέγχου	22
1.8.5 Μεταγενέστερες Ενέργειες.....	23
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2: ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΚΗ ΕΠΙΣΚΟΠΗΣΗ.....	24
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3: ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ ΣΤΟ ΚΛΑΔΟ ΤΩΝ ΣΥΓΚΟΙΝΩΝΙΩΝ	31
3.1 Σημασία και Προβλήματα του Κλάδου των Συγκοινωνιών	31
3.2 Ανάγκη Ελέγχου του Κλάδου των Συγκοινωνιών	32
3.3 Παρακολούθηση και Έλεγχος στους Οργανισμούς Συγκοινωνιών	33
3.4 Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα	35
3.5 Εσωτερικός Έλεγχος των Οργανισμών Συγκοινωνιών.....	38
3.6 Σώμα Επιθεωρητών Ελεγκτών Υπουργείου Μεταφορών-Επικοινωνιών.....	40
3.6.1 Αρμοδιότητα του Σώματος Επιθεωρητών Ελεγκτών Υπουργείου Μεταφορών – Επικοινωνιών	40
3.6.2 Ελεγκτική Διαδικασία	41

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4: ΕΛΕΓΧΟΣ ΤΩΝ ΚΤΕΛ	42
4.1 Σημασία των Οδικών Μεταφορών.....	42
4.2 Διοίκηση Συστήματος Οδικών Μεταφορών και Οδικού Δικτύου.....	43
4.3 Ρόλος των ΚΤΕΛ	44
4.4 Εφαρμογή των Διεθνών Ελεγκτικών Προτύπων στα ΚΤΕΛ.....	45
4.5 Εσωτερικός Έλεγχος των ΚΤΕΛ	47
4.6 Εποπτικά Όργανα των ΚΤΕΛ	48
4.6.1 Περιφέρεια	48
4.6.2 Υπουργείο Μεταφορών.....	49
4.6.3 Σώμα Επιθεωρητών Ελεγκτών Υπουργείου Μεταφορών-Επικοινωνιών	49
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5:ΜΕΛΕΤΗ ΠΕΡΙΠΤΩΣΗΣ: ΚΤΕΛ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ Α.Ε.....	50
5.1 Γενικά Στοιχεία	50
5.2 Διοικητική Δομή	51
5.3 Διοικητικός – Λογιστικός Έλεγχος Προσωπικού	53
5.4 Διοικητικός – Λογιστικός Έλεγχος Διαθεσίμων.....	57
5.5 Διοικητικός – Λογιστικός Έλεγχος Χρεογράφων-Απαιτήσεων.....	59
5.6 Διοικητικός – Λογιστικός Έλεγχος Αγορών.....	61
5.7 Διοικητικός – Λογιστικός Έλεγχος Αποθεμάτων	62
5.8 Διοικητικός – Λογιστικός Έλεγχος Εσόδων	64
5.9 Διοικητικός – Λογιστικός Έλεγχος Παγίων.....	66
5.10 Διοικητικός – Λογιστικός Έλεγχος Καθαρής Θέσης και Υποχρεώσεων.....	68
5.11 Διοικητικός – Λογιστικός Έλεγχος Συνεργασίας με Τρίτους.....	71
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6: ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ	74
ΠΗΓΕΣ	76

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Η οικονομική κρίση έχει πλήξει τις οικονομίες όλων των χωρών και έχει μεγάλο αντίκτυπο και στο χώρο των συγκοινωνιών. Από την μια, οι μεταφορές των επιβατών εξαρτώνται από το διαθέσιμο εισόδημα των καταναλωτών, και από την άλλη, οι εταιρίες συγκοινωνιών έχουν να αντιμετωπίσουν σημαντικά προβλήματα και προκλήσεις μέσα σε ένα δυσχερές οικονομικό περιβάλλον.

Αυτό ισχύει και για τις εταιρίες Κ.Τ.Ε.Λ που δραστηριοποιούνται στη χώρα και είναι υπεύθυνες, σε συνδυασμό με την πολιτεία, για την διασφάλιση της συνεχούς προσφοράς και της παροχής υψηλής ποιότητας δημοσίων υπεραστικών και αστικών οδικών μεταφορών επιβατών.

Οι εταιρίες για να επιτύχουν την εύρυθμη, αποτελεσματική και αποδοτική λειτουργία τους, θα πρέπει να θεσπίσουν μέτρα και διαδικασίες, με τις οποίες θα παρακολουθούν και θα ελέγχουν την πορεία των εργασιών, τους, το βαθμό συμμόρφωσης με την ισχύουσα νομοθεσία και την αξιοπιστία της παρεχόμενης χρηματοοικονομικής πληροφόρησης.

Είναι, επομένως, απαραίτητη η ύπαρξη του εσωτερικού ελέγχου, ο ρόλος του οποίου μέσα σε μια εταιρία είναι προληπτικός, κατασταλτικός αλλά και δημιουργικός, αφού αξιολογείται η αποτελεσματικότητα των πολιτικών, των μέτρων και των συστημάτων στα οποία στηρίζει ο οργανισμός τη λειτουργία του.

Ο ρόλος του εσωτερικού ελέγχου έχει διαφοροποιηθεί σημαντικά από το παρελθόν, ενώ έχει διευρυνθεί σημαντικά και η αποστολή του, με αποτέλεσμα να έχει αυξηθεί η ζήτηση των υπηρεσιών εσωτερικού ελέγχου από τις οικονομικές μονάδες.

Με βάση τα παραπάνω, η διπλωματική αυτή εργασία εξετάζει την ύπαρξη και τη λειτουργία του εσωτερικού ελέγχου στον κλάδο των συγκοινωνιών και πιο συγκεκριμένα στην Κ.Τ.Ε.Λ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ ΑΕ. Πρέπει να τονισθεί πως η αρθρογραφία δεν είναι πλούσια από μελέτες πάνω στο αντικείμενο του εσωτερικού ελέγχου στον κλάδο αυτό.

Στόχος λοιπόν της εργασίας αυτής είναι να παρουσιάσει τις διαδικασίες διοικητικού και λογιστικού ελέγχου που ακολουθούνται στην πράξη μέσα σε ένα μεγάλο οργανισμό συγκοινωνιών και να αναδείξει την ανάγκη και τη σημασία της ύπαρξης αυτόνομου τμήματος εσωτερικού ελέγχου μέσα σε αυτόν.

Η διάθρωση της εργασίας γίνεται σε έξι κεφάλαια. Στο πρώτο κεφάλαιο γίνεται μια εισαγωγή στην έννοια του εσωτερικού ελέγχου. Παρουσιάζονται οι έννοιες της υπηρεσίας εσωτερικού ελέγχου και του συστήματος εσωτερικού ελέγχου, ο κώδικα δεοντολογίας των

εσωτερικών ελεγκτών και τα διεθνή πρότυπα εσωτερικού ελέγχου. Στο επόμενο κεφάλαιο παρουσιάζονται συνοπτικά τα συμπεράσματα ορισμένων μελετών που έχουν διεξαχθεί τα τελευταία κυρίως χρόνια με αντικείμενο τον έλεγχο στο χώρο των συγκοινωνιών.

Στο τρίτο κεφάλαιο εξετάζονται οι συνθήκες εσωτερικού ελέγχου στον κλάδο των συγκοινωνιών. Συγκεκριμένα, αφού αναδεικνύεται η ανάγκη ύπαρξης ελέγχου στις εταιρίες του κλάδου, μελετώνται οι συνθήκες εσωτερικού ελέγχου και εποπτείας αυτών. Το επόμενο κεφάλαιο επικεντρώνεται στις συνθήκες ελέγχου και εποπτείας των εταιριών Κ.Τ.Ε.Λ που δραστηριοποιούνται στη χώρα, έτσι ώστε να διασφαλιστεί η αποτελεσματικότητα των οδικών μεταφορών.

Το πέμπτο κεφάλαιο αποτελεί τη μελέτη περίπτωσης, όπου αναλύονται οι διαδικασίες λογιστικού και διαχειριστικού εσωτερικού ελέγχου που ακολουθούνται μέσα στην Κ.Τ.Ε.Λ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ ΑΕ. Με βάση τα παραπάνω που παρουσιάζονται στα πέντε αυτά κεφάλαια, στο τελευταίο κεφάλαιο διατυπώνονται τα συμπεράσματα, που εξάγονται από την εργασία αυτή καθώς και προτάσεις για μεταγενέστερη έρευνα πάνω στο συγκεκριμένο θέμα.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1: ΕΙΣΑΓΩΓΗ ΣΤΟΝ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟ ΕΛΕΓΧΟ

1.1 Γενικά

Στο σημερινό οικονομικό και κοινωνικό περιβάλλον στο οποίο δραστηριοποιούνται οι επιχειρήσεις, η ελεγκτική αποκτά ζωτική σημασία σε εθνικό και παγκόσμιο επίπεδο με διαρκώς αυξανόμενη σημασία.

Ανάλογα με το πρόσωπο που διενεργεί τον έλεγχο και με κριτήριο αν οι ελεγκτές ανήκουν ή όχι στο ανθρώπινο δυναμικό του ελεγχόμενου φορέα, οι έλεγχοι διακρίνονται σε δύο μεγάλες κατηγορίες, τους εσωτερικούς και εξωτερικούς ελέγχους.

Η ζήτηση τόσο για εξωτερικό όσο και για εσωτερικό έλεγχο προέρχεται από την ανάγκη οι επιχειρήσεις να έχουν κάποια μέσα ανεξάρτητου ελέγχου για τη μείωση λαθών στη τήρηση των βιβλίων και των στοιχείων, στην υπεξείρεση του ενεργητικού και της απάτης.

Η αυξανόμενη πολυπλοκότητα και όγκος των συναλλαγών, η απόσταση της διοίκησης από την πηγή των συναλλαγών, η τεχνική (λογιστική) εμπειρογνωμοσύνη που απαιτείται για την αξιολόγηση και σύνοψη των επιχειρηματικών δραστηριοτήτων με ουσιαστικό τρόπο, η ανάγκη για οργανωτική δομή που εξασφαλίζει ανεξαρτησία και αντικειμενικότητα καθώς και η ανάγκη ύπαρξης μιας υπηρεσίας που θα αποτελεί «τα μάτια και τα αυτιά» της διοίκησης συνέβαλαν στη δημιουργία της υπηρεσίας εσωτερικού ελέγχου ως αναπόσπαστο μέρος των σύγχρονων επιχειρήσεων.

Ο εσωτερικός έλεγχος είναι ένα εργαλείο ελέγχου για τη μέτρηση και αξιολόγηση της αποτελεσματικότητας των λειτουργιών μιας οικονομικής μονάδας. Έργο του εσωτερικού ελέγχου είναι να διασφαλίσει ότι το έργο της εταιρείας εξελίσσεται ομαλά, αποτελεσματικά και οικονομικά και ότι όλοι οι νόμοι, κανόνες και κανονισμοί που διέπουν την λειτουργία του οργανισμού τηρούνται, εξασφαλίζοντας παράλληλα ότι υπάρχει ένα αποτελεσματικό σύστημα εσωτερικού ελέγχου για την αποφυγή σφαλμάτων, απατών και καταχρήσεων.

Το ολοένα και πιο ανταγωνιστικό περιβάλλον μέσα στο οποίο λειτουργούν οι επιχειρήσεις, η εντατική χρήση της τεχνολογίας των πληροφοριών, η ενισχυμένη απαιτήσεις συμμόρφωσης με νόμους και κανονισμούς και η εστίαση στη διαχείριση των κινδύνων αποτελούν μερικούς από τους λόγους για τους οποίους ο εσωτερικός έλεγχος αποκτά μεγάλη σημασία για τις εταιρίες.

Ο όρος εσωτερικός έλεγχος χρησιμοποιείται στην ελεγκτική βιβλιογραφία και πρακτική για να αποδώσει α) το έργο που διενεργεί η ομάδα εσωτερικού ελέγχου για

λογαριασμό της ανώτερης διοίκησης (internal audit) και β) το σύστημα εσωτερικού ελέγχου, τις εσωτερικές δηλαδή δικλείδες ασφαλείας που αναπτύσσονται και εφαρμόζονται σε μια εταιρία για να διασφαλιστεί η διαφύλαξη των περιουσιακών στοιχείων της καθώς και η αποτελεσματική και αποδοτική αξιοποίηση των παραγωγικών της πόρων (internal control).

1.2 Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου

Το σύστημα εσωτερικού ελέγχου περιλαμβάνει εκείνους τους ελεγκτικούς μηχανισμούς και δικλείδες ελέγχου που στοχεύουν την εύρυθμη λειτουργία της εταιρίας. Η ύπαρξη των δικλίδων ασφαλείας του εσωτερικού ελέγχου στοχεύει στην επισήμανση και έγκαιρη αντιμετώπιση των κινδύνων που πιθανόν να αντιμετωπίζει η εταιρία και δρα με τρεις τρόπους: α) οργανωτικά (οργανωτικές δικλείδες εσωτερικού ελέγχου), β) προληπτικά (προληπτικές δικλείδες εσωτερικού ελέγχου) και γ) κατασταλτικά (κατασταλτικές δικλείδες εσωτερικού ελέγχου)¹

Αποτελεί σε γενικές γραμμές μια διαδικασία, η οποία καθιερώνεται από τη διοίκηση μιας επιχείρησης, και έχει σχεδιαστεί για να παρέχει εύλογη βεβαιότητα σχετικά με την επίτευξη των στόχων στις ακόλουθες κατηγορίες:

- αποτελεσματικότητα και αποδοτικότητα των λειτουργιών
- αξιοπιστία της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης
- συμμόρφωση με τους ισχύοντες νόμους και κανονισμούς

Η πρώτη κατηγορία περιλαμβάνει τους βασικούς στόχους της επιχείρησης, συμπεριλαμβανομένων των επιδόσεων της, τους στόχους κερδοφορίας και τη διασφάλιση των πόρων της. Η δεύτερη σχετίζεται με την σύνταξη αξιόπιστων δημοσιευμένων οικονομικών καταστάσεων, συμπεριλαμβανομένων των ενδιάμεσων και συνοπτικών οικονομικών καταστάσεων. Η τρίτη κατηγορία ασχολείται με την συμμόρφωση με τους νόμους και τους κανονισμούς με τους οποίους σχετίζεται η οικονομική οντότητα.

Συνοπτικά το σύστημα εσωτερικού ελέγχου μπορεί να βοηθήσει μια επιχείρηση να φτάσει εκεί που θέλει να πάει, και να αποφύγει τις παγίδες και εκπλήξεις στην πορεία. Ο ρόλος της διοίκησης είναι να παρέχει ότι χρειάζεται η εταιρία για να επιτύχει το στόχο της.

Ο εσωτερικός έλεγχος είναι μια διαδικασία ενσωματωμένη με όλες τις άλλες διαδικασίες εντός ενός οργανισμού, που διατηρείται και παρακολουθείται από τους

¹ Χρήστος Νεγκάκης, Παναγιώτης Ταχυνάκης, «Σύγχρονα Θέματα Ελεγκτικής & Εσωτερικού Ελέγχου», Εκδόσεις Διπλογραφία, Αθήνα 2013, σελ. 124

ανθρώπους σε όλα τα επίπεδα μέσα αυτόν, αυξάνοντας την πιθανότητα επίτευξης των στρατηγικών στόχων και σκοπών. Το σύστημα αυτό αποτελεί ευθύνη όλων των εργαζομένων, από τη διοίκηση που σχεδιάζει, εφαρμόζει και διατηρεί αυτό μέχρι το προσωπικό που εκτελεί τις διάφορες δραστηριότητες ελέγχου.

Το σύστημα εσωτερικού ελέγχου αποτελείται από πέντε αλληλένδετα συστατικά στοιχεία., που προκύπτουν από τον τρόπο διοίκησης μιας επιχείρησης και ενσωματώνονται σε αυτόν.:

1. το περιβάλλον ελέγχου

Το περιβάλλον ελέγχου δίνει το στίγμα ενός οργανισμού, επηρεάζοντας την ελεγκτική συνείδηση των ανθρώπων του. Είναι η βάση για όλα τα άλλα στοιχεία του εσωτερικού ελέγχου. Οι παράγοντες του περιβάλλοντος ελέγχου περιλαμβάνουν την ακεραιότητα, τις ηθικές αξίες και τις ικανότητες των ανθρώπων της οντότητας, τη φιλοσοφία της διοίκησης και το ύφος λειτουργίας, τον τρόπο εκχώρηση εξουσίας, ευθυνών και αρμοδιοτήτων, καθώς και την προσοχή και την κατεύθυνση που παρέχεται από το διοικητικό συμβούλιο.

2. η εκτίμηση κινδύνων

Κάθε οντότητα αντιμετωπίζει διάφορους κινδύνους από εξωτερικές και εσωτερικές πηγές που πρέπει να αξιολογηθούν. Μια προϋπόθεση για την εκτίμηση του κινδύνου είναι η δημιουργία στόχων, που συνδέονται με διάφορα επίπεδα και την εσωτερική συνοχή. Η εκτίμηση κινδύνου είναι ο προσδιορισμός και η ανάλυση των σχετικών κινδύνων για την επίτευξη των στόχων, αποτελώντας τη βάση για τον καθορισμό του τρόπου που οι κίνδυνοι αυτοί πρέπει να αντιμετωπιστούν. Καθώς το επιχειρησιακό περιβάλλον αλλάζει συνεχώς, απαιτούνται μηχανισμοί για τον προσδιορισμό και την αντιμετώπιση των ειδικών κινδύνων που σχετίζονται με την αλλαγή αυτή.

3. οι μηχανισμοί εσωτερικού ελέγχου

Οι μηχανισμοί ελέγχου είναι οι πολιτικές και διαδικασίες που διασφαλίζουν ότι οι οδηγίες της διοίκησης πραγματοποιούνται και ότι λαμβάνονται όλα τα απαραίτητα μέτρα για την αντιμετώπιση των κινδύνων για την επίτευξη των στόχων της οικονομικής οντότητας. Αυτές οι δραστηριότητες ελέγχου συμβαίνουν σε όλο τον οργανισμό, σε όλα τα επίπεδα και

σε όλες τις λειτουργίες του. Περιλαμβάνουν μια σειρά ποικίλων δραστηριοτήτων, όπως μέτρηση και αξιολόγηση επιδόσεων, διασφάλιση περιουσιακών στοιχείων, διαχωρισμό καθηκόντων και επεξεργασία πληροφοριών.

4. η πληροφόρηση και επικοινωνία

Οι σχετικές πληροφορίες πρέπει να εντοπίζονται, να συλλαμβάνονται και να γνωστοποιούνται με τη μορφή και το χρονοδιάγραμμα που επιτρέπουν στους ανθρώπους την εκτέλεση των καθηκόντων τους. Τα συστήματα πληροφοριών συντάσσουν εκθέσεις, που περιέχουν λειτουργικές, οικονομικές και σχετικές με τη συμμόρφωση πληροφορίες που καθιστούν δυνατή τη λειτουργία και τον έλεγχο της επιχείρησης. Δεν ασχολούνται μόνο με εσωτερικά δεδομένα, αλλά και με πληροφορίες σχετικά με εξωτερικά γεγονότα, δραστηριότητες και συνθήκες που βοηθούν στη λήψη επιχειρηματικών αποφάσεων και την εξωτερική αναφορά.

5. η παρακολούθηση συστήματος εσωτερικού ελέγχου

Τα συστήματα εσωτερικού ελέγχου πρέπει να παρακολουθούνται - μια διαδικασία που αξιολογεί την ποιότητα της απόδοσης του συστήματος κατά την πάροδο του χρόνου. Αυτό επιτυγχάνεται μέσω της συνεχούς παρακολούθησης και αξιολόγησης των δραστηριοτήτων, που λαμβάνει χώρα κατά τη διάρκεια των εργασιών². Η έκταση και η συχνότητα της αξιολόγησης αυτή εξαρτάται κατά κύριο λόγο από την εκτίμηση των κινδύνων και την αποτελεσματικότητα της συνεχούς παρακολούθησης των διαδικασιών. Πιθανές αδυναμίες του συστήματος ελέγχου πρέπει να αναφέρονται στη διοίκηση της εταιρίας.

Γίνεται δεκτό ότι για να είναι αποτελεσματικό ένα σύστημα εσωτερικού ελέγχου θα πρέπει να είναι α) οικονομικό, β) ουσιώδες, γ) κατάλληλο, δ) σύμφωνο, ε) επίκαιρο, στ) απλό και ζ) λειτουργικό³. Πολλοί είναι οι παράγοντες που συμβάλλουν στην αποτελεσματικότητα ενός συστήματος εσωτερικού ελέγχου. Οι σπουδαιότεροι από αυτούς είναι:

- προσωπικό με επαγγελματική επάρκεια: ο ανθρώπινος παράγοντας αποτελεί το σημαντικότερο στοιχείο κάθε συστήματος εσωτερικού ελέγχου. Προκειμένου να διασφαλιστεί η απαραίτητη απόδοση του προσωπικού απαιτείται μια πολιτική που

² Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission, « Internal Control - Integrated Framework»,

³ Χρήστος Καζαντζής, «Ελεγκτική και Εσωτερικός Έλεγχος, Μία συστηματική προσέγγιση Εννοιών, Αρχών και Προτύπων», Εκδόσεις Business Plus A.E., 2006, σελ 258

εξασφαλίζει α) την πρόσληψη και επιλογή του κατάλληλου προσωπικού, β) την εκπαίδευση και επιμόρφωση αυτού και γ) την επίβλεψη του

- οργανωτική δομή: η οργανωτική δομή διαμορφώνει ένα πλαίσιο εντός του οποίου η εταιρεία διεξάγει τις διάφορες δραστηριότητες της. Θα πρέπει να περιλαμβάνει ένα διαχωρισμό των καθηκόντων και περιγραφή των θέσεων εργασίας, έτσι ώστε να εξασφαλίζεται ότι α) οι συναλλαγές έχουν εκτελεστεί σωστά, β) έχουν καταχωρηθεί κατάλληλα, γ) υπάρχει περιορισμένη πρόσβαση στα περιουσιακά στοιχεία της επιχείρησης και δ) γίνεται περιοδική σύγκριση των υπολοίπων στα λογιστικά βιβλία με τα πραγματικά περιουσιακά στοιχεία. Βασική αρχή οργάνωσης μιας επιχείρησης είναι ο διαχωρισμός των τριών λειτουργιών: συναλλακτικής, διαχείρισης και φύλαξης περιουσιακών στοιχείων και λογιστικής, έτσι ώστε κανένα άτομο ή υπηρεσία να μην χειρίζονται όλες τις πλευρές μιας συναλλακτικής πράξης από την αρχή ως το τέλος.
- λογιστική οργάνωση: δεν μπορεί να υπάρξει αποτελεσματικό σύστημα εσωτερικού ελέγχου χωρίς επαρκή λογιστική οργάνωση, κατάλληλη μηχανογραφική υποστήριξη και επαρκή τεκμηρίωση. Στην ακρίβεια και αξιοπιστία των λογιστικών βιβλίων συμβάλλουν η παρακολούθηση της κανονικής κίνησης και έγκαιρης τακτοποίησης των λογαριασμών που απεικονίζουν τις συναλλαγές της επιχείρησης καθώς και η επαλήθευση των λογιστικών υπολοίπων με δεδομένα που προκύπτουν από φυσικές καταμετρήσεις των περιουσιακών στοιχείων ή από αντίγραφα λογαριασμών τρίτων.
- ύπαρξης υπηρεσίας εσωτερικών ελεγκτών: σημαντικό συστατικό μέρος του εσωτερικού ελέγχου είναι η ύπαρξης κατάλληλης και αποτελεσματικής υπηρεσίας εσωτερικών ελεγκτών, που επιθεωρεί τους διενεργηθέντες λογιστικούς και διοικητικούς ελέγχους.
- ύπαρξης Επιτροπής Ελέγχου: η Επιτροπή Ελέγχου βρίσκεται κάτω από το Διοικητικό Συμβούλιο και έχει ως στόχο την εποπτεία του εσωτερικού ελέγχου έχοντας συμβουλευτικό χαρακτήρα⁴

⁴ Χρήστος Καζαντζής, «Ελεγκτική και Εσωτερικός Έλεγχος, Μία συστηματική προσέγγιση Εννοιών, Αρχών και Προτύπων», Εκδόσεις Business Plus A.E., 2006, σελ 259-263

1.3 Υπηρεσία Εσωτερικού Ελέγχου

Η λειτουργία του εσωτερικού ελέγχου αποτελεί μια διακεκριμένη υπηρεσία μέσα σε μια επιχείρηση, αποτελώντας ένα ξεχωριστό στοιχείο του συστήματος εσωτερικού ελέγχου. Επιφορτισμένοι με τη διενέργεια του εσωτερικού ελέγχου μέσα σε μια επιχείρηση είναι οι εσωτερικοί ελεγκτές που αποτελούν στελέχη αυτής και παρέχουν στη διοίκηση αξιόλογες πληροφορίες για τη λήψη αποφάσεων που διασφαλίζουν την αποτελεσματική λειτουργία της.

Σύμφωνα το Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών, η υπηρεσία εσωτερικού ελέγχου αποτελεί μια ανεξάρτητη, αντικειμενική και συμβουλευτική υπηρεσία, σχεδιασμένη και οργανωμένη ώστε να προσθέτει αξία και να βελτιώνει τις λειτουργίες του οργανισμού⁵.

Βοηθά έναν οργανισμό να επιτύχει τους στόχους του προσφέροντας μια συστηματική και πειθαρχημένη προσέγγιση για την αξιολόγηση και τη βελτίωση της αποτελεσματικότητας της διαχείρισης κινδύνων, του ελέγχου και των διαδικασιών διακυβέρνησης⁶.

Αντικειμενικός σκοπός της υπηρεσίας εσωτερικού ελέγχου είναι η παροχή υψηλού και ταυτόχρονα εξειδικευμένου υπηρεσιών προς τη διοίκηση κάθε οργανισμού, η αξιολόγηση των πολιτικών, μέτρων και συστημάτων στα οποία στηρίζει ο οργανισμός τη λειτουργία του, με πρώτο από όλα το ίδιο το σύστημα εσωτερικού ελέγχου⁷.

Συνοπτικά, η λειτουργία του εσωτερικού ελέγχου μέσα σε μια οικονομική μονάδα συμβάλλει:

- στην κατανόηση και αξιολόγηση των κινδύνων της εταιρίας και την αξιολόγηση της επάρκειας των συστημάτων εσωτερικού ελέγχου
- στον εντοπισμό περιοχών που χρειάζονται ενίσχυση των εφαρμοζόμενων συστημάτων και ελέγχων
- στη βέλτιστη αξιοποίηση των διαθέσιμων πόρων
- στην ορθή και έγκαιρη αναγνώριση των υποχρεώσεων, συμπεριλαμβανομένων των ενδεχόμενων υποχρεώσεων της οικονομικής μονάδας
- στη συμμόρφωση με τις εσωτερικές και εξωτερικές κατευθυντήριες γραμμές και πολιτικές της οντότητας, καθώς και στην εφαρμογή των νόμων και των κανονιστικών απαιτήσεων

⁵ Χρήστος Νεγκάκης, Παναγιώτης Ταχυνάκης, «Σύγχρονα Θέματα Ελεγκτικής & Εσωτερικού Ελέγχου», Εκδόσεις Διπλογραφία, Αθήνα 2013, σελ. 100-101

⁶ Κωνσταντίνος Κάντζος και Αθηνά Χονδράκη, «Ελεγκτική - Θεωρία και Πρακτική», Εκδόσεις Σταμούλης, Αθήνα, 2006

⁷ Χρήστος Καζαντζής, «Ελεγκτική και Εσωτερικός Έλεγχος, Μία συστηματική προσέγγιση Εννοιών, Αρχών και Προτύπων», Εκδόσεις Business Plus A.E., 2006, σελ 386-390

- στη διαφύλαξη των περιουσιακών στοιχείων
- στη διασφάλιση της επάρκειας της ασφάλειας και του ελέγχου των συστημάτων πληροφοριών
- στη διασφάλιση της επάρκειας, της συνάφειας και της αξιοπιστίας των πληροφοριακών συστημάτων διοίκησης⁸

Ο εσωτερικός ελεγκτής θα πρέπει να είναι ανεξάρτητος από τις δραστηριότητες που ελέγχει. Οι ελεγκτές πρέπει να είναι προετοιμασμένοι να ελέγχουν σχεδόν τα πάντα: τις λειτουργίες (συμπεριλαμβανομένων των συστημάτων ελέγχου), τις επιδόσεις, τις πληροφορίες και τα πληροφοριακά συστήματα, τη νομική συμμόρφωση, τις οικονομικές καταστάσεις, την απάτη, την περιβαλλοντική συμπεριφορά και την ποιότητα.

Οι ελεγκτές πρέπει α) να κατέχουν αναλυτικές και κριτικές δεξιότητες σκέψης, μια αποτελεσματική μέθοδος για να αποκτήσουν μια επαρκή κατανόηση του κάθε ελεγχόμενου, νέες έννοιες, αρχές και τεχνικές του εσωτερικού ελέγχου, β) να κατανοούν τους κινδύνους και τις ευκαιρίες που σχετίζονται τόσο με τον ελεγχόμενο όσο και με τους ελεγκτές, γ) να αναπτύσσουν τους γενικούς και ειδικούς στόχους του ελέγχου για κάθε ελεγκτικό έργο, δ) να επιλέγουν, συλλέγουν (χρησιμοποιώντας ένα ευρύ φάσμα διαδικασιών ελέγχου), αξιολογούν και να τεκμηριώνουν τα αποδεικτικά στοιχεία του ελέγχου, ε) να υποβάλλουν τις εκθέσεις με τα αποτελέσματα του ελέγχου σε μια ποικιλία μορφών, στ) να γνωρίζουν τον κώδικα επαγγελματικής δεοντολογίας καθώς και την τεχνολογία ελέγχου που εφαρμόζεται σε μια ποικιλία τύπων των εκθέσεων ελέγχου⁹.

Ο ρόλος του εσωτερικού ελέγχου μέσα σε μια επιχείρηση θα πρέπει να είναι δυναμικός, συνεχώς μεταβαλλόμενος έτσι ώστε να καλύπτει τις ανάγκες της. Μια αποτελεσματική λειτουργία εσωτερικού ελέγχου διαδραματίζει καίριο ρόλο στην παροχή βοήθειας προς το διοικητικό συμβούλιο για να εκπληρώσει τις ευθύνες της διακυβέρνησης του. Έτσι, συμβάλλει στην επίτευξη των στόχων της επιχείρησης μέσα από την ηθική και αποτελεσματική διακυβέρνηση.

Η οργάνωση της υπηρεσίας εσωτερικού ελέγχου και η ένταξη της στο οργανόγραμμα μιας εταιρίας κατά τρόπο που να της δίνει τη δυνατότητα αναφοράς στα υψηλότερα επίπεδα διοίκησης επηρεάζει θετικά την ανεξαρτησία και την αποτελεσματικότητα της υπηρεσίας καθώς και την αποδοτικότητα της εταιρίας. Το οργανωτικό επίπεδο της υπηρεσίας

⁸ Institute of Chartered Accountants of India, « Standard on Internal Audit (SIA) 1, Planning an Internal Audit», September 2006

⁹ The Institute of Internal Auditors Research Foundation « Internal Auditing: History, Evolution, and Prospects», 2003

εσωτερικού ελέγχου θα πρέπει να δίνει τη δυνατότητα στην υπηρεσία να μπορεί να επιτυγχάνει τους αντικειμενικούς της στόχους.

Σύμφωνα με το Ν. 3016/2002, η οργάνωση και λειτουργία εσωτερικού ελέγχου αποτελεί προϋπόθεση για την εισαγωγή μετοχών ή άλλων κινητών αξιών σε οργανωμένη χρηματιστηριακή αγορά. Η διενέργεια του εσωτερικού ελέγχου πραγματοποιείται από ειδική υπηρεσία της εταιρίας, την Υπηρεσία Εσωτερικού Ελέγχου, τα μέλη της οποίας (εσωτερικοί ελεγκτές) είναι ανεξάρτητα και εποπτεύονται από ένα ως τρία μη εκτελεστικά μέλη του Διοικητικού Συμβουλίου.

Οι εσωτερικοί ελεγκτές ορίζονται με απόφαση του Δ.Σ. και απασχολούνται πλήρως και αποκλειστικά με την ανατεθείσα σε αυτούς υπηρεσία. Κατά την εκτέλεση των καθηκόντων τους, έχουν το δικαίωμα να λαμβάνουν γνώση κάθε εγγράφου, αρχείου, βιβλίου, τραπεζικού λογαριασμού ή χαρτοφυλακίου της εταιρίας και να έχουν πρόσβαση σε κάθε υπηρεσία της εταιρίας. Η διοίκηση της εταιρίας οφείλει να συνεργάζεται με τους εσωτερικούς ελεγκτές και να τους παρέχει τα αναγκαία μέσα για την διευκόλυνση του έργου τους.

Η Υπηρεσία Εσωτερικού Ελέγχου παρακολουθεί την εφαρμογή και τήρηση των κρίσιμων εκείνων κειμένων που ρυθμίζουν τη νόμιμη λειτουργία της εταιρίας (καταστατικό, εσωτερικός κανονισμός λειτουργίας, νομοθεσία περί εταιριών και Χρηματιστηρίου) και αναφέρει στο Διοικητικό Συμβούλιο περιπτώσεις σύγκρουσης εταιρικών συμφερόντων και ίδιων συμφερόντων μελών του Διοικητικού Συμβουλίου, που διαπιστώνει κατά την άσκηση των καθηκόντων του. Οι Εσωτερικοί Ελεγκτές οφείλουν να ενημερώνουν εγγράφως το Διοικητικό Συμβούλιο τουλάχιστον μία φορά το τρίμηνο για τον έλεγχο και να παρίστανται στις γενικές συνελεύσεις των μετόχων και να παρέχουν στις αρμόδιες Εποπτικές Αρχές, κατόπιν έγκρισης του Διοικητικού Συμβουλίου της εταιρίας, οποιαδήποτε πληροφορία ζητηθεί από αυτές εγγράφως, να συνεργάζονται μαζί τους και να τις διευκολύνουν στο έργο τους¹⁰.

1.4 Επιτροπή Ελέγχου

Κάθε οντότητα δημοσίου ενδιαφέροντος οφείλει να διατηρεί Επιτροπή Ελέγχου που συγκροτείται με απόφαση του Διοικητικού της Συμβουλίου, από όπου και αντλεί την εξουσία της, έχοντας συμβουλευτικό χαρακτήρα μέσα σε αυτήν.

¹⁰ Ν. 3016/2002, «Για την εταιρική διακυβέρνηση, θέματα μισθολογίου και άλλες διατάξεις,» (ΦΕΚ 110/17.05.2002)

Σύμφωνα με το Ν. 3693/2008, η Επιτροπή Ελέγχου αποτελείται από δύο τουλάχιστον μη εκτελεστικά μέλη και ένα ανεξάρτητο μη εκτελεστικό μέλος του οργάνου διοίκησής της, που ορίζονται από τη Γενική Συνέλευση των μετόχων ή εταίρων.

Μεταξύ των υποχρεώσεων της Επιτροπής Ελέγχου περιλαμβάνονται:

- η παρακολούθηση της διαδικασίας της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης
- η παρακολούθηση της αποτελεσματικής λειτουργίας του συστήματος εσωτερικού ελέγχου και του συστήματος διαχείρισης κινδύνων, καθώς και η παρακολούθηση της ορθής λειτουργίας της μονάδας των εσωτερικών ελεγκτών της ελεγχόμενης οντότητας
- η παρακολούθηση της πορείας του υποχρεωτικού ελέγχου των ατομικών και ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων
- η επισκόπηση και παρακολούθηση θεμάτων συναφών με την ύπαρξη και διατήρηση της αντικειμενικότητας και ανεξαρτησίας του νόμιμου ελεγκτή ή του ελεγκτικού γραφείου, ιδιαιτέρως όσον αφορά την παροχή στην ελεγχόμενη οντότητα άλλων υπηρεσιών από τον νόμιμο ελεγκτή ή το ελεγκτικό γραφείο¹¹

Η Επιτροπή Ελέγχου οφείλει να εφαρμόζει τις διαδικασίες με τις οποίες υποστηρίζεται η κατανόηση και παρατήρηση α) του ειδικού της ρόλου, β) της εμφάνισης των σημαντικότερων κινδύνων στις χρηματοοικονομικές εκθέσεις, γ) της αποτελεσματικότητας των ελέγχων των χρηματοοικονομικών εκθέσεων και δ) της ανεξαρτησίας, ευθύνης και αποτελεσματικότητας ή μη του εξωτερικού ορκωτού ελεγκτή¹²

Οι στόχοι της Επιτροπής Ελέγχου και της Υπηρεσίας Εσωτερικού Ελέγχου πρέπει να βρίσκονται προς την ίδια κατεύθυνση συμβάλλοντας στην εποπτεία της ελεγχόμενης οικονομικής μονάδας. Η λειτουργία του εσωτερικού ελέγχου παρέχει στην Επιτροπή Ελέγχου σχετικές εκθέσεις και συνεχείς ενημερώσεις. Η Επιτροπή Ελέγχου έχει πολλά να κερδίσει από την ανάπτυξη και ενδυνάμωση του εσωτερικού ελέγχου, καθώς και από στενότερη συνεργασία με τους εσωτερικούς ελεγκτές προκειμένου να βελτιωθεί η εποπτεία της επιχείρησης.

¹¹ Ν. 3693/2008, «Εναρμόνιση της ελληνικής νομοθεσίας με την Οδηγία 2006/43/ΕΚ περί υποχρεωτικών ελέγχων των ετήσιων και των ενοποιημένων λογαριασμών, για την τροποποίηση των Οδηγιών 78/660/ΕΟΚ και 83/349/ΕΟΚ του Συμβουλίου και για την κατάργηση της Οδηγίας 84/253/ΕΟΚ του Συμβουλίου και άλλες διατάξεις

¹² Χρήστος Καζαντζής, «Ελεγκτική και Εσωτερικός Έλεγχος, Μία συστηματική προσέγγιση Εννοιών, Αρχών και Προτύπων», Εκδόσεις Business Plus A.E., 2006, σελ 432-433

1.5 Είδη Εσωτερικού Ελέγχου

Οι εσωτερικοί έλεγχοι διακρίνονται σε δύο μεγάλες κατηγορίες: α) στους διοικητικούς εσωτερικούς ελέγχους και β) στους διαχειριστικολογιστικούς εσωτερικούς ελέγχους.

Ο διαχειριστικολογιστικός εσωτερικός έλεγχος περιλαμβάνει εκείνες τις μεθόδους τις διαδικασίες, τις τεχνικές και το σχέδιο χρηματοοικονομικής οργάνωσης με τις οποίες επιδιώκεται η διαφύλαξη της περιουσίας της εταιρίας καθώς η εξασφάλιση της μεγαλύτερης ακρίβειας και αξιοπιστίας των λογιστικών πληροφοριών και οικονομικών καταστάσεων.

Από την άλλη, ο διοικητικός εσωτερικός έλεγχος ασχολείται με την αποτελεσματικότητα της λειτουργίας της διοίκησης καθώς και την καταμέτρηση και αξιολόγηση της αποτελεσματικότητας των διαφόρων διαδικασιών¹³. Περιλαμβάνει το σχέδιο οργάνωσης της εταιρίας, τις κατευθυντήριες οδηγίες της διοίκησης, τις πολιτικές και τους κανονισμούς με τους οποίους επιδιώκεται η προσήλωση όλων των οργάνων της επιχείρησης στις εντολές και τους στόχους της διοίκησης και η καλύτερη λειτουργία και αποδοτικότητα της εταιρίας¹⁴.

1.6 Κώδικας Δεοντολογίας Εσωτερικού Ελέγχου

Ο κώδικας δεοντολογίας είναι αναγκαίος και σκόπιμος για το επάγγελμα του εσωτερικού ελέγχου παρέχοντας καθοδήγηση στους εσωτερικούς ελεγκτές σχετικά με τη διαχείριση των κινδύνων, τον έλεγχο και τη διακυβέρνηση. Ο κώδικας αυτός περιλαμβάνει:

- αρχές που είναι σχετικές με το επάγγελμα και την πρακτική του εσωτερικού ελέγχου
- κανόνες συμπεριφοράς που περιγράφουν τη συμπεριφοράς που αναμένεται από τους εσωτερικούς ελεγκτές και αποτελούν μια ενίσχυση για την ερμηνεία των παραπάνω αρχών για την καθοδήγηση της συμπεριφοράς των εσωτερικών ελεγκτών

Οι αρχές αυτές μαζί με τους αντίστοιχους κανόνες συμπεριφοράς είναι οι εξής:

1. ακεραιότητα

¹³ Άγγελος Τσακλαγκάνος, « Ελεγκτική», Εκδόσεις Αφοί Κυριακίδη, 2008

¹⁴ Βασίλειος Λουμιώτης, « Πρακτικά Θέματα Εφαρμοσμένης Ελεγκτικής των Επιχειρήσεων», Ινστιτούτο Εκπαίδευσης ΣΟΕΛ, 3^η Έκδοση, σελ. 383

Η ακεραιότητα θεμελιώνει την εμπιστοσύνη στον εσωτερικό έλεγχο και καθιστά αποδεκτά τα πορίσματα του. Κατά την εκτέλεση των καθηκόντων τους, οι εσωτερικοί ελεγκτές οφείλουν:

- να εκτελούν τα καθήκοντά τους με ειλικρίνεια, επιμέλεια και την ευθύνη
- να τηρούν το νόμο και να αποκαλύπτουν όσα προβλέπονται από το νόμο και τα επαγγελματικά πρότυπα
- να μην αποτελούν συμβαλλόμενο μέρος σε οποιαδήποτε παράνομη δραστηριότητα, ή να προβαίνουν σε πράξεις που απαξιώνουν το επάγγελμα τους ή τον οργανισμό
- να σέβονται και να συμβάλουν στην επίτευξη των νόμιμων και ηθικών στόχων του οργανισμού

2. αντικειμενικότητα

Οι εσωτερικοί ελεγκτές πρέπει να εμφανίζουν το υψηλότερο επίπεδο της επαγγελματικής τους αντικειμενικότητας σε όλη τη διάρκεια της ελεγκτικής διαδικασίας, κατά τη συλλογή, αξιολόγηση και δημοσιοποίηση των πληροφοριών σχετικών με τη δραστηριότητα ή τη διαδικασία που εξετάζεται. Οι εσωτερικοί ελεγκτές οφείλουν να προβαίνουν σε μια ισορροπημένη εκτίμηση όλων των σχετικών περιστατικών και στοιχείων χωρίς να επηρεάζονται από τα προσωπικά τους συμφέροντα. Προκειμένου να διασφαλιστεί η αντικειμενικότητα, οι ελεγκτές:

- δεν πρέπει να συμμετέχουν σε δραστηριότητες ή σχέσεις οι οποίες μπορεί να βλάψουν την αμεροληψία ή να δημιουργήσουν καταστάσεις σύγκρουσης συμφερόντων
- δεν πρέπει δέχονται τίποτα που μπορεί να επηρεάσει την επαγγελματική τους κρίση
- πρέπει να γνωστοποιούν όλα τα ουσιώδη στοιχεία που έρχονται σε γνώση τους και τα οποία είναι δυνατόν να αλλοιώσουν τις χρηματοοικονομικές αναφορές του εξεταζόμενου οργανισμού

3. εμπιστευτικότητα

Οι εσωτερικοί ελεγκτές πρέπει να σέβονται την αξία και την ιδιοκτησία των πληροφοριών που λαμβάνουν και να μην δημοσιοποιούν πληροφορίες χωρίς την κατάλληλη εξουσιοδότηση, εκτός εάν υπάρχει νομική ή επαγγελματική υποχρέωση να το πράξουν. Κατά την εκτέλεση των καθηκόντων τους οφείλουν:

- να προστατεύουν και να κάνουν προσεκτική χρήση πληροφοριών που αποκτώνται κατά τη διενέργεια του ελέγχου
- να μην χρησιμοποιούν τις πληροφορίες για οποιοδήποτε προσωπικό όφελος ή με οποιαδήποτε τρόπο που θα ήταν αντίθετος προς το νόμο ή επιζήμιος για τους νόμιμους και ηθικούς στόχους του οργανισμού

4. επαγγελματική επάρκεια

Οι εσωτερικοί ελεγκτές πρέπει να εφαρμόζουν τις γνώσεις, τις δεξιότητες και την εμπειρία που απαιτούνται για την εκτέλεση των υπηρεσιών εσωτερικού ελέγχου. Για αυτό οφείλουν:

- να αναλαμβάνουν μόνο τις υπηρεσίες για τις οποίες έχουν τις απαραίτητες γνώσεις, δεξιότητες και εμπειρία.
- να εφαρμόζουν τα Διεθνή Πρότυπα για την επαγγελματική πρακτική του εσωτερικού ελέγχου
- βελτιώνουν συνεχώς τις γνώσεις τους και την αποτελεσματικότητα καθώς και την ποιότητα των υπηρεσιών τους

1.7 Διεθνή Πρότυπα Εσωτερικού Ελέγχου

Ο εσωτερικός έλεγχος διεξάγεται σε διαφορετικά περιβάλλοντα, μέσα σε οργανισμούς που ποικίλλουν ως προς το σκοπό, το μέγεθος, την πολυπλοκότητα και τη δομή τους. Ενώ οι διαφορές αυτές μπορούν να επηρεάσουν την πρακτική του εσωτερικού ελέγχου σε κάθε περιβάλλον, η συμμόρφωση με τα Διεθνή Πρότυπα για την Επαγγελματική Πρακτική του εσωτερικού ελέγχου είναι απαραίτητη για την εκπλήρωση των καθηκόντων των εσωτερικών ελεγκτών και της δραστηριότητας εσωτερικού ελέγχου. Ο σκοπός των προτύπων αυτών είναι:

- η οριοθέτηση των βασικών αρχών που αποτελούν την πρακτική του εσωτερικού ελέγχου
- η δημιουργία ενός πλαισίου για την εκτέλεση και την προώθηση ενός ευρύ φάσματος της προστιθέμενης αξίας του εσωτερικού ελέγχου.
- η καθιέρωση μιας βάσης για την αξιολόγηση της απόδοσης του εσωτερικού ελέγχου
- η προώθηση βελτιωμένων οργανωτικών διαδικασιών και λειτουργιών

Η δομή των προτύπων περιλαμβάνει α) τα Πρότυπα Χαρακτηριστικών Ιδιοτήτων, β) τα Πρότυπα Απόδοσης και γ) τα Πρότυπα Εφαρμογής. Τα Πρότυπα Χαρακτηριστικών αναφέρονται στα χαρακτηριστικά των οργανισμών και των ατόμων που εκτελούν υπηρεσίες εσωτερικού ελέγχου. Τα Πρότυπα Απόδοσης περιγράφουν τη φύση των υπηρεσιών εσωτερικού ελέγχου και παρέχουν ποιοτικά κριτήρια βάσει των οποίων η απόδοση των υπηρεσιών αυτών μπορεί να μετρηθεί. Τα Πρότυπα Χαρακτηριστικών Ιδιοτήτων και Απόδοσης ισχύουν για όλες οι υπηρεσίες εσωτερικού ελέγχου, ενώ τα Πρότυπα Εφαρμογής αποτελούν επέκταση των άλλων δύο κατηγοριών προτύπων, παρέχοντας τις απαιτήσεις που ισχύουν κατά τις δραστηριότητες διασφάλισης και τις συμβουλευτικές δραστηριότητες¹⁵.

Συνοπτικά, τα πρότυπα αυτά είναι:

- 1000 - Σκοπός, Αρμοδιότητες, Υπευθυνότητες: ο σκοπός, οι αρμοδιότητες και οι υπευθυνότητες της δραστηριότητας του εσωτερικού ελέγχου θα πρέπει να καθορίζονται γραπτώς στο καταστατικό έγγραφο που θα πρέπει να είναι συμβατό με τα Πρότυπα, και να εγκρίνεται από το Διοικητικό Συμβούλιο
- 1100 - Ανεξαρτησία και Αντικειμενικότητα: η δραστηριότητα του εσωτερικού ελέγχου πρέπει να είναι ανεξάρτητη και οι Εσωτερικοί Ελεγκτές να ασκούν τα καθήκοντά τους με αντικειμενικό τρόπο
- 1200 - Επάρκεια Γνώσεων και Δέουσα Επαγγελματική Επιμέλεια: οι εσωτερικοί έλεγχοι θα πρέπει να εκτελούνται με επάρκεια γνώσεων και δέουσα επαγγελματική επιμέλεια.
- 1300 - Πρόγραμμα Ποιοτικής Διασφάλισης και Βελτίωσης: ο Διευθυντής Εσωτερικού Ελέγχου θα πρέπει να αναπτύσσει και να τηρεί ένα πρόγραμμα ποιοτικής διασφάλισης και βελτίωσης, το οποίο να καλύπτει όλες τις πλευρές της δραστηριότητας του εσωτερικού ελέγχου και να εποπτεύει συνεχώς την αποτελεσματικότητά του. Το πρόγραμμα αυτό θα πρέπει να σχεδιάζεται με τρόπο ώστε να βοηθάει τον εσωτερικό έλεγχο να προσθέτει αξία και να βελτιώνει τις λειτουργίες του οργανισμού και να διαβεβαιώνει ότι η δραστηριότητα του εσωτερικού ελέγχου διενεργείται σύμφωνα με τα Πρότυπα και τον Κώδικα Ηθικής
- 2000 - Διοίκηση του Εσωτερικού Ελέγχου: ο Διευθυντής Εσωτερικού Ελέγχου θα πρέπει να διοικεί αποτελεσματικά την δραστηριότητα του εσωτερικού ελέγχου, ώστε να διασφαλίζεται ότι προσθέτει αξία στην επιχείρηση

¹⁵ Chartered Institute of Internal Auditors, «Definition of Internal Auditing Code of Ethics International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing»

- 2100 - Φύση Εργασιών: η δραστηριότητα του εσωτερικού ελέγχου αξιολογεί και συμβάλλει στην βελτίωση των συστημάτων διαχείρισης κινδύνων, ελέγχου και εταιρικής διακυβέρνησης.
- 2200 - Σχεδιασμός Ελεγκτικών Εργασιών: οι εσωτερικοί ελεγκτές θα πρέπει να αναπτύσσουν και να συντάσσουν ένα πλάνο για κάθε ελεγκτική ενασχόλησή τους.
- 2300 - Διενέργεια των Ελεγκτικών Εργασιών: οι εσωτερικοί ελεγκτές θα πρέπει να προσδιορίζουν, να αναλύουν, να αξιολογούν και να καταγράφουν όλες τις επαρκείς πληροφορίες για την επίτευξη των στόχων των ελεγκτικών ενασχολήσεών τους.
- 2400 - Επικοινωνία των Αποτελεσμάτων: οι εσωτερικοί ελεγκτές θα πρέπει να επικοινωνούν τα αποτελέσματα της εργασίας τους καταλλήλως
- 2500 - Διαδικασία Επόπτευσης: ο Διευθυντής Εσωτερικού Ελέγχου θα πρέπει να εφαρμόζει ένα σύστημα παρακολούθησης της εξέλιξης των διαπιστώσεων που έχουν γνωστοποιηθεί στη διοίκηση.
- 2600 - Αποδοχή των Κινδύνων από τη Διοίκηση: όταν ο Διευθυντής Εσωτερικού Ελέγχου πιστεύει ότι η διοίκηση έχει κάνει αποδεκτό ένα επίπεδο κινδύνου το οποίο είναι υπερβολικό για την επιχείρηση, θα πρέπει να συζητάει το θέμα με την ανώτερη διοίκηση. Εάν δεν εξευρεθεί κοινή λύση, τότε ο Διευθυντής Εσωτερικού Ελέγχου και η ανώτερη διοίκηση θα πρέπει να αναφέρουν το θέμα στο Διοικητικό Συμβούλιο για επίλυση

1.8 Διαδικασία Εσωτερικού Ελέγχου

1.8.1 Προκαταρτική Έρευνα

Το πρώτο βήμα της διενέργειας του εσωτερικού ελέγχου είναι η προκαταρτική έρευνα που περιλαμβάνει τη συγκέντρωση όλων των απαραίτητων πληροφοριών και δεδομένων, ώστε να καταρτιστεί ένα ολοκληρωμένο πρόγραμμα ελέγχου. Το στάδιο αυτό περιλαμβάνει α) την προετοιμασία των εσωτερικών ελεγκτών, β) τη δημιουργία ερωτηματολογίων για την εκτίμηση του υπάρχοντος συστήματος εσωτερικού ελέγχου, γ) τη διενέργεια αρχικών συναντήσεων και συνεντεύξεων, δ) τη γνώση του τρόπου λειτουργίας και των στόχων της δραστηριότητας, ε) τη γνώση της διοίκησης και του προσωπικού που συμμετέχει στη δραστηριότητα, στ) τη διενέργεια φυσικής επισκόπησης, ζ) τη κατάρτιση διαγραμμάτων ροής

διαδικασιών, η) την εκτίμηση των κινδύνων και θ) την παρουσίαση των αποτελεσμάτων της προκαταρκτικής έρευνας.

1.8.2 Σύνταξη Προγράμματος Ελέγχου

Ένας επαρκής και προσεκτικός σχεδιασμός και προγραμματισμός είναι πολύ σημαντικός για τη λειτουργία του εσωτερικού ελέγχου. Ο εσωτερικός ελεγκτής θα πρέπει, σε συνεννόηση με όσους είναι επιφορτισμένοι με τη διακυβέρνηση, συμπεριλαμβανομένης της Επιτροπής Ελέγχου, να αναπτύξουν ένα σχέδιο του εσωτερικού ελέγχου, που θα συμβάλλει στη διενέργεια του ελεγκτικού έργου κατά ένα αποτελεσματικό και έγκαιρο τρόπο.

Το πρόγραμμα εσωτερικού ελέγχου θα πρέπει να είναι αρκετά εκτενές, ώστε να εξασφαλιστεί ότι βοηθά στην επίτευξη των γενικών στόχων του εσωτερικού ελέγχου όντας ταυτόχρονα συνεπές με τους γενικότερους αντικειμενικούς στόχους της ελεγχόμενης μονάδας.

Ο σχεδιασμός περιλαμβάνει την ανάπτυξη ενός συνολικού σχεδίου για την αναμενόμενη έκταση και τη διεξαγωγή του ελέγχου και την ανάπτυξη ενός προγράμματος ελέγχου που δείχνει τη φύση, το χρόνο και την έκταση των ελεγκτικών διαδικασιών.

Ο προγραμματισμός αποτελεί μια συνεχή διαδικασία. Το σχέδιο ελέγχου πρέπει να αξιολογείται συνεχώς από τον εσωτερικό ελεγκτή για να εντοπιστούν τυχόν τροποποιήσεις που απαιτούνται ως αποτέλεσμα των αλλαγών στο περιβάλλον ελέγχου. Η τροποποίηση αυτή θα πρέπει να γίνεται σε συνεννόηση με τους αυτούς που είναι επιφορτισμένοι με τη διακυβέρνηση και να τεκμηριώνεται στο πρόγραμμα εσωτερικού ελέγχου.

Συνοπτικά, ο σχεδιασμός θα πρέπει να είναι τεκμηριωμένος και να περιλαμβάνει:

- καθορισμό των στόχων του ελέγχου και την έκταση των ελεγκτικών εργασιών
- απόκτηση πληροφοριών για τις δραστηριότητες που πρέπει να ελεγχθούν
- καθορισμό των πόρων που απαιτούνται για την εκτέλεση του ελέγχου
- επικοινωνία με όλους εκείνους που πρέπει να γνωρίζουν για τον έλεγχο
- εκτέλεση, ανάλογα με την περίπτωση, έρευνας για την εξοικείωση με τις δραστηριότητες, τον κίνδυνο, και το σύστημα εσωτερικού ελέγχου για τον εντοπισμό των πεδίων που πρέπει να δοθεί έμφαση
- σύνταξη ενός προγράμματος ελέγχου
- τεκμηρίωση του πώς, πότε και που τα αποτελέσματα του ελέγχου θα κοινοποιηθούν¹⁶

¹⁶ Institute of Chartered Accountants of India, « Standard on Internal Audit (SIA) 1, Planning an Internal Audit», September 2006

1.8.3 Επιτόπια Εργασία

Το επόμενο στάδιο του εσωτερικού ελέγχου αποτελεί η επιτόπια έρευνα, που αποτελείται από τη συλλογή, ανάλυση, ερμηνεία και τεκμηρίωση των πληροφοριών για την υποστήριξη των αποτελεσμάτων του ελέγχου. Οι πληροφορίες πρέπει να συλλέγονται για όλα τα θέματα που σχετίζονται με τους στόχους του ελέγχου και το πεδίο εφαρμογής του, και παράλληλα να είναι επαρκείς, κατάλληλες, σχετικές και χρήσιμες για να παρέχουν μια σταθερή βάση για ευρήματα και συστάσεις.

Σε αυτή τη φάση ο ελεγκτής συγκεντρώνει τις σχετικές πληροφορίες σχετικά με τη μονάδα, προκειμένου να αποκτήσει μια γενική εικόνα των λειτουργιών, της διαχείρισης κινδύνων και των εσωτερικών δικλίδων ασφαλείας που είχαν εντοπιστεί στο στάδιο του σχεδιασμού. Αυτό μπορεί να λάβει διάφορες μορφές, που περιλαμβάνει συνεντεύξεις, υπολογισμούς, επικοινωνία με εμπειρογνώμονες και λεπτομερή έλεγχο και ανάλυση των εγγράφων ή των συναλλαγών. Η πρόθεση του εσωτερικού ελέγχου είναι να εντοπίσει τη διαφορά μεταξύ της πραγματικής και της αναμενόμενης απόδοσης της ελεγχόμενης εταιρίας.

Καθώς η επιτόπια έρευνα προχωρά, ο ελεγκτής θα πρέπει να συζητήσει οποιαδήποτε σημαντικά ευρήματα με τη διοίκηση της επιχείρησης για να καθοριστεί και η καλύτερη μέθοδος για την επίλυση της διαπίστωσης αυτής

Όταν το στάδιο της επιτόπιας έρευνας έχει ολοκληρωθεί, οι ελεγκτές έχουν συνήθως μια λίστα με σημαντικά ευρήματα που χρησιμοποιούνται για την σύνταξη της έκθεσης ελέγχου, όπου συνοψίζονται τα πορίσματα του ελέγχου, τα συμπεράσματα και οι συστάσεις που προκύπτουν από αυτόν.

1.8.4 Σύνταξη Έκθεσης Ελέγχου

Όταν η επιτόπια έρευνα έχει ολοκληρωθεί, οι ελεγκτές συντάσσουν την σχετική έκθεση εσωτερικού ελέγχου, η οποία παρέχει τα αποτελέσματα του ελέγχου προς τη διοίκηση της εταιρίας.

Η υπογεγραμμένη αυτή γραπτή έκθεση πρέπει να εκδοθεί αφού ο έλεγχος έχει ολοκληρωθεί, διατυπώνοντας το επίπεδο διασφάλισης (πλήρη, μερική, ουσιαστική ή περιορισμένη) των εσωτερικών δικλίδων ασφαλείας που εφαρμόζονται στην ελεγχόμενη μονάδα. Νωρίτερα μπορεί να έχουν εκδοθεί ενδιάμεσες εκθέσεις, οι οποίες μπορεί να είναι προφορικές και να έχουν κοινοποιηθεί επίσημα ή ανεπίσημα. Πριν τη σύνταξη της τελικής

γραπτής αυτής έκθεσης, ο ελεγκτής θα πρέπει να συζητήσει τα συμπεράσματα και τις συστάσεις του με τα κατάλληλα επίπεδα της διοίκησης.

Η έκθεση αποτελείται από διάφορα τμήματα και περιλαμβάνει: τη λίστα διανομής, το πεδίο εφαρμογής και τα αντικείμενα του ελέγχου, τη συνολική εκτίμηση και τα συμπεράσματα και τις προτάσεις του ελεγκτή.

Η έκθεση θα πρέπει να είναι αντικειμενική, σαφής, συνοπτική, εποικοδομητική, και επίκαιρη, παρουσιάζοντας το σκοπό, το πεδίο εφαρμογής και τα αποτελέσματα του ελέγχου, και, ενδεχομένως, οι εκθέσεις πρέπει να περιέχουν μια έκφραση της γνώμης του ελεγκτή. Οι εκθέσεις μπορούν να περιλαμβάνουν προτάσεις για πιθανές βελτιώσεις ή να αναγνωρίζουν την ικανοποιητική απόδοση. Οι απόψεις του ελεγχόμενου για τα συμπεράσματα του ελέγχου ή τις συστάσεις μπορούν επίσης να περιλαμβάνονται στην έκθεση ελέγχου¹⁷.

1.8.5 Μεταγενέστερες Ενέργειες

Οι ελεγκτές θα πρέπει να παρακολουθούν για να διαπιστώσουν αν ελήφθησαν τα κατάλληλα διορθωτικά μέτρα, τα οποία συμβάλλουν στην επίτευξη των επιθυμητών αποτελεσμάτων ή η διοίκηση έχει αναλάβει τον κίνδυνο για τη μη λήψη των διορθωτικών μέτρων για τα αναφερόμενα ευρήματα¹⁸

¹⁷ Χρήστος Καζαντζής, «Ελεγκτική και Εσωτερικός Έλεγχος, Μία συστηματική προσέγγιση Εννοιών, Αρχών και Προτύπων», Εκδόσεις Business Plus A.E., 2006, σελ 429-431

¹⁸ Χρήστος Νεγκάκης, Παναγιώτης Ταχυνάκης, «Σύγχρονα Θέματα Ελεγκτικής & Εσωτερικού Ελέγχου», Εκδόσεις Διπλογραφία, Αθήνα 2013, σελ. 116-123

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2: ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΚΗ ΕΠΙΣΚΟΠΗΣΗ

Στο κεφάλαιο αυτό παρουσιάζονται ορισμένες μελέτες που έχουν πραγματοποιηθεί τα τελευταία χρόνια με αντικείμενο τον εσωτερικό έλεγχο στο τομέα των μεταφορών. Όλες καταλήγουν στο συμπέρασμα ότι ο έλεγχος είναι σημαντικός και απαραίτητος για την αποτελεσματικότητα και την ασφάλεια των μεταφορών.

Σε Ευρωπαϊκό επίπεδο το 2003¹⁹ παρουσιάστηκε μια εργασία σχετικά με την ασφάλεια στις μεταφορές. Ιδιαίτερη σημασία δίνεται στην έννοια του ελέγχου τόσο στο επίπεδο των υποδομών των μεταφορών όσο και σε επίπεδο συστημάτων ελέγχου των λειτουργικών δραστηριοτήτων, που εξασφαλίζουν την εξισορρόπηση του στόχου της ασφάλειας στις μεταφορές έναντι των άλλων ανταγωνιστικών στόχων.

Τα συστήματα ελέγχου θα πρέπει να είναι φιλικά προς το περιβάλλον και να ελέγχουν και να αξιολογούν το τρόπο με τον οποίο οι μεταφορές πραγματοποιούνται. Τέτοια συστήματα απαιτούν εμπιστοσύνη και θέσπιση μέτρων για την προστασία του προσωπικού από πράξεις που θέτουν σε αμφισβήτηση και κίνδυνο το στόχο της ασφάλειας της λειτουργίας.

Οι υπηρεσίες που είναι υπεύθυνες για την ποιότητα και την ασφάλεια πρέπει να απασχολούν ελεγκτές και επιθεωρητές των οποίων η δουλειά είναι να ελέγχουν ότι η λειτουργίες και οι εγκαταστάσεις συμμορφώνονται με τα απαιτούμενα πρότυπα για την ποιότητα και την ασφάλεια.

Το 2004 οι Θεολογίδου, Τυρινόπουλος και Αϋφαντοπούλου²⁰ ανέδειξαν την ανάγκη ύπαρξης συστήματος ελέγχου της ποιότητας των παρεχόμενων υπηρεσιών του ΟΑΣΑ που ενθαρρύνει τη χρησιμοποίηση από το επιβατικό κοινό των Δημοσίων Μέσων Μεταφορών στην Αθήνα και θα είναι σε θέση να σχεδιάζει στρατηγικές και τακτικές ανάπτυξης σε μεσοπρόθεσμη και μακροπρόθεσμη βάση.

¹⁹ European Transport Safety Council, «Transport Safety Organization in Public and Private Sectors», Brussels 2003

²⁰ Μαρία Θεολογίδου, Γιάννης Τυρινόπουλος και Γεωργία Αϋφαντοπούλου, « Δείκτες Ελέγχου της Ποιότητας των Υπηρεσιών του Ομίλου ΟΑΣΑ», 3^ο Διεθνές Συνέδριο για την Έρευνα στις Μεταφορές στην Ελλάδα, Αθήνα, Φεβρουάριος 2004

Αντίστοιχα οι Τυρινόπουλος, Αύφαντοπούλου, Παπαγιαννάκης και Τόσκας (2006)²¹ ασχολήθηκαν με την ανάγκη ανασυγκρότησης των αστικών μεταφορών στη Θεσσαλονίκη μέσω της ποσοτικοποίησης ποιοτικών και λειτουργικών δεικτών, όπως η πληρότητα των οχημάτων, η ακρίβεια τήρησης των δρομολογίων, η αξιοπιστία των δρομολογίων, η καθαριότητα, η αποδοτικότητα των λεωφορειολωρίδων, η ασφάλεια κα.

Είναι απαραίτητο ένα σύστημα παρακολούθησης και ελέγχου των παρεχόμενων υπηρεσιών έτσι ώστε να επιτυγχάνεται και η καλύτερη γνώση των αναγκών και προτεραιοτήτων του επιβατικού κοινού, η αποτελεσματικότερη επικοινωνία και συνεργασία μεταξύ των εμπλεκόμενων φορέων, η τροποποίηση του σχεδιασμού εκτέλεσης του συγκοινωνιακού έργου, η λήψη άμεσων μέτρων βελτίωσης των υπηρεσιών και η υποστήριξη της διαδικασίας λήψης αποφάσεων στρατηγικού χαρακτήρα.

Η Διεθνής Ένωση Παραγωγών Πετρελαίου και Φυσικού Αερίου (2005)²² επισημαίνει ότι μέρος ενός αποτελεσματικού συστήματος διοίκησης θα πρέπει να είναι και ο έλεγχος. Ένα καλά σχεδιασμένο σύστημα ελέγχου στις οδικές μεταφορές θα πρέπει να εφαρμόζεται σε συνδυασμό με την αξιολόγηση της απόδοσης από τη διοίκηση των οργανισμών.

Το πρόγραμμα ελέγχου θα πρέπει να διασφαλίζει την αποτελεσματικότητα του συστήματος διοίκησης και να περιλαμβάνει συγκεκριμένες περιοχές προς έλεγχο, τη συχνότητα των ελέγχων αυτών και την ευθύνη για τον έλεγχο συγκεκριμένων δραστηριοτήτων. Τα ευρήματα του ελέγχου καθώς και οι συστάσεις του ελεγκτή θα πρέπει να περιλαμβάνονται στην εξέταση από τη διοίκηση της ασφάλειας των οδικών μεταφορών έτσι ώστε να διασφαλιστεί η συνεχιζόμενη καταλληλότητα και αποτελεσματικότητα των λειτουργιών.

Ο Dayo Mobereola (2006)²³ μελέτησε τον οργανισμό αστικών μεταφορών στο Λάγος της Νιγηρίας που δημιουργήθηκε για να αντιμετωπίσει τα πολλά προβλήματα που παρατηρούνταν στη διοίκηση των μέσων μαζικής μεταφοράς και προέκυπταν από την απουσία ενός συντονισμένου πλαισίου για τη διαχείριση των προβλημάτων στον τομέα των μεταφορών στην πόλη.

²¹ Ιωάννης Τυρινόπουλος, Γεωργία Αύφαντοπούλου, Απόστολος Παπαγιαννάκης και Ιωάννης Τόσκας, «Ολοκληρωμένο Σύστημα Ελέγχου της Ποιότητας των Συγκοινωνιακών Υπηρεσιών του Πολεοδομικού Συγκροτήματος Θεσσαλονίκης», 3^ο Διεθνές Συνέδριο για την Έρευνα στις Μεταφορές στην Ελλάδα, Θεσσαλονίκη, Μάιος 2006

²² International Association of Oil & Gas Producers, «Land Transportation Safety Recommended Practice», Report No 365, Revision 1.1, April 2005

²³ Dayo Mobereola, «Strengthening Urban Transport Institutions: A Case Study of Lagos State», Sub-Saharan Africa Transport Policy Program, October 2006

Σημαντικό ρόλο σε αυτό τον νέο οργανισμό προκειμένου να επιτύχει το στόχο της βελτίωσης της παροχής υπηρεσιών μεταφορών στην περιοχή παίζει και η ύπαρξη λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου. Η Υπηρεσία Εσωτερικού Ελέγχου είναι υπεύθυνη για την αξιολόγηση της αξιοπιστίας των λογιστικών συστημάτων, των δεδομένων και των οικονομικών εκθέσεων. Διενεργεί περιοδικές αξιολογήσεις των δραστηριοτήτων, των λογαριασμών και των συστημάτων, διασφαλίζοντας την αποτελεσματικότητα των χρηματοοικονομικών και μη χρηματοοικονομικών θεμάτων, καθώς και τη συμμόρφωση με τους μηχανισμούς ελέγχου.

Η PricewaterhouseCoopers (2006)²⁴ παρουσίασε σε έκθεση της την ανάγκη ελέγχου στο τομέα των μεταφορών. Ο εσωτερικός έλεγχος μπορεί να συμβάλλει στην αποκάλυψη περιπτώσεων απάτης. Η διοίκηση θα πρέπει να αξιολογεί την καταλληλότητα των εσωτερικών δικλίδων ασφαλείας που εφαρμόζονται σε οποιαδήποτε από τις περιοχές που εμφανίζουν υψηλό κίνδυνο εκδήλωσης απάτης καθώς και των ελέγχων που εφαρμόζονται στη διαδικασία χρηματοοικονομικής αναφοράς του οργανισμού καθώς και έλεγχου της τεχνολογίας πληροφοριών που χρησιμοποιείται.

Στη διαδικασία ελέγχου θα πρέπει να συμβάλλουν και οι Επιτροπές Ελέγχου, οι οποίες θα πρέπει να έχουν ένα ανοιχτό και ειλικρινή διάλογο με τους ανεξάρτητους ελεγκτές όσον αφορά τη διαδικασία αξιολόγησης της διαχείρισης του κινδύνου και του συστήματος εσωτερικού ελέγχου.

Σε έκθεση της, η Deloitte(2007)²⁵ σχετικά με την αεροπορική βιομηχανία αναφέρεται στην ανάγκη μεγαλύτερου ελέγχου με την ανάπτυξη των ηλεκτρονικών υπηρεσιών. Οι απώλειες για τις εταιρίες έχουν αυξηθεί σημαντικά τα τελευταία χρόνια, καθώς τα συστήματα δεν ήταν σε θέση να κρατήσει μακριά τους απατεώνες, οι οποίοι χρησιμοποιούσαν διαρκώς εξελισσόμενες τεχνολογίες για να παρακάμψουν τους εσωτερικούς και εξωτερικούς ελέγχους.

Η έρευνα κατέληξε στο συμπέρασμα ότι το μεγαλύτερο μέρος της απάτης αποκαλύφθηκε τυχαία καθώς οι αεροπορικές εταιρείες δεν έχουν οργανωμένο πρόγραμμα καταπολέμησης της απάτης, ούτε εκτελούν τακτική εκτίμηση των κινδύνων τους. Ενώ το 60% των αεροπορικών εταιρειών στηρίζονται στον εσωτερικό έλεγχο για να ανίχνευση και την αντιμετώπιση της απάτης, τείνουν να έχουν μικρότερες ομάδες ελέγχου σε σχέση με άλλες συγκρίσιμες βιομηχανίες.

²⁴ PricewaterhouseCoopers, «Protect your shipment», 2006

²⁵ Deloitte, « Fraud in the Airline Industry», 2007

Ο Mezghani (2008)²⁶ μελέτησε τις συνέπειες της καθιέρωσης του ηλεκτρονικού εισιτηρίου από τους οργανισμούς αστικών συγκοινωνιών. Οι περισσότερες εταιρίες προχώρησαν στην ηλεκτρονική έκδοση εισιτηρίων με προσοχή και με επιφυλακτικότητα, παρά τα σημαντικά πλεονεκτήματα που προσφέρονται σε αυτές.

Τα ηλεκτρονικά εισιτήρια παρέχουν πολλά πλεονεκτήματα όσον αφορά τη βιωσιμότητα των συστημάτων, τη λειτουργικότητα αυτών, την παροχή πληροφοριών στους ταξιδιώτες, την εξοικονόμηση κόστους. Μπορούν να αντληθούν δεδομένα και στατιστικά στοιχεία που βοηθούν στο σχεδιασμό και τον εσωτερικό έλεγχο των λειτουργιών και των επιδόσεων της εταιρίας.

Η Iacob (2010)²⁷ μελέτησε το ρόλο του εσωτερικού ελέγχου και τις δυνατότητες βελτίωσης της λειτουργίας αυτής, έτσι ώστε να μπορεί να συμβάλλει στη διοίκηση ενός οργανισμού στο τομέα των μεταφορών και στην επίτευξη των στόχων αυτού κατά τρόπο αποτελεσματικό, αποδοτικό και οικονομικό.

Παρουσιάζεται στη μελέτη, η σημασία της χρηματοοικονομικής και λογιστικής πληροφόρησης στο τομέα των μεταφορών, λόγω της πολυπλοκότητας της δραστηριότητας ενός οργανισμού καθώς και ο ρόλος του εσωτερικού ελέγχου για την εξασφάλιση αξιόπιστων οικονομικών-λογιστικών πληροφοριών, ως βάση για τη λήψη διοικητικών αποφάσεων, τη χορήγηση μιας ανεξάρτητης γνώμης ως προς τη λειτουργικότητα του συστήματος εσωτερικού ελέγχου, την εκτίμηση της αποδοτικότητας της διοίκησης και στην παροχή προτάσεων για βελτιώσεις των δραστηριοτήτων του οργανισμού.

Ο Togantzis (2011)²⁸ αναφέρεται στη σημασία του εσωτερικού ελέγχου ως ένα θεμελιώδες συστατικό της καλής διοίκησης των πλοίων. Ο εσωτερικός έλεγχος θα πρέπει να θεωρείται πάντα μέρος της λειτουργίας της διοίκησης τόσο επί του πλοίου όσο και στην ξηρά, και ένας τρόπος για τη βελτίωση της απόδοσης τόσο των διοικητικών υπηρεσιών όσο των παρεχόμενων υπηρεσιών πάνω στο πλοίο για την πρόληψη συμβάντων και ατυχημάτων και την προστασία της ανθρώπινης ζωής και του περιβάλλοντος.

Ο εσωτερικός έλεγχος πρέπει να περιλαμβάνει περιλαμβάνουν την ανίχνευση και την πρόληψη τυχόν ελλείψεων που μπορεί να οδηγήσουν σε ένα περιστατικό ή ατύχημα,

²⁶ Mohamed Mezghani, «Study on electronic ticketing in public transport», European Metropolitan Transport Authorities, Final Report, May 2008

²⁷ Constanța Iacob, «The financial-accounting activity, subject for internal audit in road transport», University of Craiova, 2010

²⁸ Andreas Togantzis, «Internal Audit and Good Ship Management», ebookbrowse.com, 2011

δοκιμασίες εσωτερικού ελέγχου και παρακολούθηση της συμμόρφωσης με την πολιτική της εταιρίας και τις διαδικασίες ασφάλειας.

Ο Sieber(2012)²⁹ σε εργασία του για λογαριασμό του Υπουργείου Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης της Γερμανίας ασχολήθηκε με το θέμα της διαφθοράς στο τομέα των οδικών μεταφορών στις ανεπτυγμένες χώρες. Σύμφωνα με αυτόν, η ανεπαρκής ποιότητα των εκθέσεων εσωτερικού ελέγχου μπορεί να αποτελέσει τροχοπέδη στις προσπάθειες της διοίκησης ενάντια στη διαφθορά. Για αυτό και θα πρέπει να ενισχυθεί η αποτελεσματικότητα και αποδοτικότητα της Υπηρεσίας Εσωτερικού Ελέγχου.

Προκειμένου να αντιμετωπιστεί το φαινόμενο αυτό, μεταξύ των μέτρων που προτείνονται είναι και η ενίσχυση της διαδικασίας του ελέγχου. Οι διαδικασίες τόσο του εσωτερικού όσο και του εξωτερικού ελέγχου θα πρέπει να ανεξάρτητες και λειτουργικά αποδοτικές και να χρησιμοποιούνται για την αξιολόγηση της τάσης προς τη διαφθορά και την ακεραιότητα των οργανισμών και του συνόλου του τομέα των συγκοινωνιών. Οι έλεγχοι αυτοί θα πρέπει να περιλαμβάνουν λογιστικούς και τεχνικούς ελέγχους, καθώς και συνεχή παρακολούθηση της χρηματοοικονομικής διαχείρισης και των εσωτερικών δικλίδων ασφαλείας.

Οι Kaare, Kuhl και Koppel (2012)³⁰ μελέτησαν τη διαχείριση του οδικού δικτύου σε μια περίοδο αυξημένης ζήτησης και περιορισμένων πόρων. Η μέτρηση των επιδόσεων των οδικών δικτύων παρουσιάζει αυξανόμενο ενδιαφέρον σε πολλές χώρες λόγω των μεγάλων επενδύσεων σε αυτά. Με δεδομένο το μεγάλο ποσό των χρηστών οδικών μεταφορών σε παγκόσμιο επίπεδο, οι κυβερνήσεις και οι αρμόδιες αρχές σχεδιάζουν και προσφέρουν οδικά δίκτυα με ασφαλείς, άνετες και αποτελεσματικές υπηρεσίες μεταφορών.

Η μέτρηση της επίδοσης στον τομέα των μεταφορών εφαρμόζεται με πολλούς διαφορετικούς τρόπους ανάλογα με τους στόχους που τίθενται και συνήθως αφορούν την αξιολόγηση της αποτελεσματικότητας του οδικού δικτύου, την αξιολόγηση των τρεχουσών και μελλοντικών τεχνικών συνθηκών των οδικών υποδομών και την αξιολόγηση της αποδοτικότητας των οργανισμών μεταφορών ως προς τις παρεχόμενες υπηρεσίες. Για να επιτευχθεί αυτό, οι εταιρίες διαθέτουν συστήματα μέτρησης της επίδοσης τους και εφαρμόζουν συνεχείς ελέγχους αξιολόγησης της επίδοσης.

²⁹ Federal Ministry for Economic Cooperation and Development, « Fighting Corruption in the Road Transport Sector», Internationale Zusammenarbeit, April 2012

³⁰ Kati Kõrbe Kaare, Kristjan Kuhl, and Ott Koppel, « Developing Road Performance Measurement System with Evaluation Instrument», World Academy of Science, Engineering and Technology 72 2012

Αντίστοιχα, οι Karlaftis και Kerpaptsoglou (2012)³¹ ασχολούνται με την έννοια της αποτελεσματικής διαχείρισης του οδικού δικτύου ως μια διαδικασία διατήρησης και βελτίωσης του υπάρχοντος οδικού δικτύου που επιτρέπει τη συνέχιση της χρήσης του αποτελεσματικά και με ασφάλεια, με έναν τρόπο συνήθως που είναι φιλικός προς το περιβάλλον.

Η εργασία τους επικεντρώθηκε στην εξέταση των επιδόσεων των απαιτήσεων και των δεικτών που θεσπίζονται από τις ανεπτυγμένες χώρες σε όλο τον κόσμο και αποκάλυψε πλούτο των πληροφοριών και προτεινόμενων δεικτών που χρησιμοποιούνται για τη μέτρηση των επιδόσεων. Οι δείκτες αυτές είναι σε μεγάλο βαθμό, είναι παρόμοιοι για τα περισσότερα μέρη του κόσμου και αφορούν τη διατήρηση των υποδομών, την ασφάλεια, την περιβαλλοντική βιωσιμότητα, την κινητικότητα και την προσβασιμότητα και την οικονομία.

Κατά την μελέτη της λειτουργίας του εσωτερικού ελέγχου σε μεγάλους οργανισμούς από το Chartered Institute of Internal Auditors (2012)³², παρουσιάστηκαν και οι συνθήκες εσωτερικού ελέγχου στον Οργανισμό συγκοινωνιών στο Λονδίνο (Transport for London), που επιβλέπει το μετρό της πόλης, τα λεωφορεία, το σιδηρόδρομο και τη συντήρηση του οδικού δικτύου.

Ο εσωτερικός έλεγχος παρέχει αξιοπιστία στο έργο του οργανισμού και εστιάζεται στη δειγματοληπτικό έλεγχο και αξιολόγηση συγκεκριμένων πτυχών της διοίκησης, όπως η διαχείριση του κινδύνου. Ο εσωτερικός έλεγχος αποτελεί μια προσέγγιση βάσει του κινδύνου, που παρέχει μια επισκόπηση των δραστηριοτήτων που αναμένονται σε κάθε περιοχή ελέγχου σε κάθε στάδιο του κύκλου ζωής του έργου εξασφαλίζοντας ότι τα έργα ολοκληρώνονται και αποδίδουν τα αναμενόμενα οφέλη σύμφωνα με τις προδιαγραφές και με τον προϋπολογισμό.

Σε έκθεση που δημοσιεύτηκε το 2013³³ σχετικά με τους ελέγχους στους δημόσιους οργανισμούς στην Νέα Ζηλανδία στον τομέα των συγκοινωνιών, διαπιστώθηκε πως αυτοί διαθέτουν καλά συστήματα ελέγχου, ενώ παρατηρήθηκε και βελτίωση την ποιότητα των προσφερόμενων υπηρεσιών τα τελευταία χρόνια.

Οι μεταφορές είναι σημαντικές για όλους τους Νεοζηλανδούς. Οι ισχυροί δεσμοί μεταξύ του οδικού δικτύου, του σιδηροδρόμου, της ναυτιλίας και της αεροπορίας είναι

³¹ Matthew Karlaftis and Konstantinos Kerpaptsoglou, «Performance Measurement in the Road Sector: A Cross-Country Review of Experience», Discussion Paper No. 2012-10, Prepared for the Roundtable on Sustainable Road Funding, October 2012

³² Chartered Institute of Internal Auditors, « Internal Audit in Practice», 2012

³³ Controller and Auditor – General, « Transport Sector : Results of the 2011/12 Audits», House of Representatives, March 2013

ζωτικής σημασίας για τη μετακίνηση ανθρώπων και εμπορευμάτων σε όλη τη χώρα και στο εξωτερικό καθώς και για την υποστήριξη της κοινωνικής και της οικονομικής απόδοσης της χώρας. Ωστόσο, υπάρχουν πολύπλοκες ρυθμίσεις μεταξύ της κεντρικής κυβέρνησης, της τοπικής αυτοδιοίκησης, καθώς και ιδιώτες επενδυτές, οι οποίοι παρέχουν διάφορες δημόσιες και εμπορικές υπηρεσίες. Οι οργανισμοί μεταφορών λειτουργούν σε ένα ελεγχόμενο περιβάλλον με προκλήσεις και ευκαιρίες.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3: ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ

ΣΤΟ ΚΛΑΔΟ ΤΩΝ ΣΥΓΚΟΙΝΩΝΙΩΝ

3.1 Σημασία και Προβλήματα του Κλάδου των Συγκοινωνιών

Οι συγκοινωνίες αποτελούν αναπόσπαστο κομμάτι κάθε κοινωνίας. Αλλαγές στο κλάδο των μεταφορών επηρεάζουν αντίστοιχα τον τρόπο ζωής των ανθρώπων, τον τρόπο οργάνωσης των κοινωνιών και έχουν σημαντική επίπτωση στην ανάπτυξη αυτών. Μέσα σε μια κοινωνία συναντώνται διαφορετικά είδη συγκοινωνίας, όπως χερσαίες, υδάτινες ή εναέριες.

Στις διάφορες μορφές τους, οι μεταφορές είναι ζωτικής σημασίας για τη σύγχρονη παγκόσμια οικονομία. Η οικονομική ανάπτυξη εξαρτάται από αποτελεσματικά και ικανά συστήματα μεταφορών. Η παγκόσμια βιομηχανία στο σύνολό της βρίσκεται αντιμέτωπη με ένα έντονα ανταγωνιστικό και ασταθές επιχειρηματικό περιβάλλον.

Οι συγκοινωνίες συμβάλλουν στη διευκόλυνση των οικονομικών συναλλαγών, την ανάπτυξη του εμπορίου, της γεωργίας και της βιομηχανίας, τη τουριστική ανάπτυξη, την εκμηδένιση των αποστάσεων διευκολύνοντας τις μεταφορές αγαθών, ανθρώπων, ιδεών και πληροφοριών.

Μέσα σε αυτό το περιβάλλον, τα προβλήματα, οικονομικά και πολιτικά, που αντιμετωπίζει ο κλάδος των μεταφορών είναι περίπλοκα:

- η αυξανόμενη κάθετη και οριζόντια ενοποίηση, το απαιτητικό ρυθμιστικό καθεστώς, η ασάφεια των ορίων μεταξύ ιδιωτικού και δημόσιου τομέα, προβλήματα στις υποδομές χαρακτηρίζουν το διεθνή κλάδο των μεταφορών
- η άνοδος των τιμών των καυσίμων και η ενεργειακή κρίση
- η αύξηση στον αριθμό των επιβατών και των εμπορευμάτων
- ο έντονα δημόσιος και κυβερνητικός έλεγχος των δραστηριοτήτων
- η φαινομενικά ακόρεστη ζήτηση για ταξίδια αναψυχής δημιουργεί τόσο ευκαιρίες όσο και προβλήματα
- καθώς ο τομέας είναι εντάσεως κεφαλαίου, η αποδοτικότητα - ή μάλλον η έλλειψή της - εξακολουθεί να αποτελεί πρόβλημα στους περισσότερους τρόπους μεταφοράς
- η αυξανόμενη ανάγκη για βελτίωση των υποδομών των μεταφορών και η αναζήτηση από τις κυβερνήσεις καινοτόμων λύσεων στη χρηματοδότηση τους

- η μόλυνση του περιβάλλοντος λόγω της εκπομπής αερίων

Οι οργανισμοί μεταφορών αναγκάζονται να επανεξετάσουν τα επιχειρηματικά τους μοντέλα και τις στρατηγικές. Θα πρέπει να γίνουν να γίνουν πιο ευέλικτοι, με παγκόσμιες προοπτικές και πελατοκεντρικοί. Χρειάζονται μια σαφή αίσθηση προσανατολισμού των δραστηριοτήτων τους, ισχυρούς λειτουργικούς και οικονομικούς ελέγχους και ένα υψηλό βαθμό προσαρμοστικότητας³⁴.

3.2 Ανάγκη Ελέγχου του Κλάδου των Συγκοινωνιών

Εκτός από τις μεταφορές με ιδιωτικά οχήματα, το μεγάλο μέρος των μεταφορών διεξάγεται μέσω δημόσιων και ιδιωτικών οργανισμών, μικρών ή μεγάλων. Έρευνες έχουν παρουσιάσει ένα πολύ ευρύ φάσμα οργανωτικών ελλείψεων, πολλές από τις οποίες έρχονται συχνά στην επιφάνεια με διαφορετικούς τρόπους, όπως η έλλειψη κατάλληλα εκπαιδευμένου και εξειδικευμένου προσωπικού, η κακή διαχείριση του εξοπλισμού, ο ανεπαρκής ή μη ευέλικτος σχεδιασμός και προγραμματισμός των εργασιών, η ανεπαρκής παρακολούθηση των επιχειρησιακών επιδόσεων, η μη συμμόρφωση με τις επιχειρησιακές και τις διαδικασίες ασφάλειας, η ακατάλληλη διαχείριση και διερεύνηση των συμβάντων και των ατυχημάτων, η ανεπαρκής εκτίμηση του κινδύνου και διαδικασία λήψης αποφάσεων, οι πιέσεις της διοίκησης για την επίτευξη επιχειρησιακών στόχων κα³⁵.

Η οικονομική ανάπτυξη βασίζεται σε αποτελεσματικά συστήματα μεταφορών. Η παγκόσμια βιομηχανία δραστηριοποιείται σε ένα έντονα ανταγωνιστικό επιχειρηματικό περιβάλλον. Ο κλάδος των μεταφορών απορροφά στις περισσότερες χώρες ένα σημαντικό μέρος του κρατικού προϋπολογισμού. Ωστόσο τα συχνά φαινόμενα διαφθοράς στον τομέα των μεταφορών οδηγούν σε σημαντικές οικονομικές επιπτώσεις. Η διαφθορά στον τομέα των μεταφορών μπορεί να έχει επιπτώσεις τόσο στις υποδομές όσο και στις παρεχόμενες υπηρεσίες μεταφοράς.

Διεθνώς, δεν υπάρχει ένας ενιαίος ορισμός της διαφθοράς. Με την ευρεία έννοια του όρου, η διαφθορά περιλαμβάνει φαινόμενα όπως δωροδοκία, εκβιασμούς, απάτη, συμπαιγνία, κατάχρηση εξουσίας, υπεξαίρεση και ξέπλυμα χρήματος. Οι δραστηριότητες αυτές αποτελούν ποινικές αξιόποινες πράξεις στις περισσότερες χώρες.

³⁴ KPMG International, «Transport: Delivering Professional Services to the Transport Sector», May 2007

³⁵ European Transport Safety Council, «Transport Safety Organisation in Public and Private Sectors», Brussels 2003

Τα φαινόμενα διαφθοράς εντοπίζονται κυρίως σε περιπτώσεις, όπου:

- ένα άτομο έχει το μονοπώλιο της εξουσίας επί των παρεχόμενων υπηρεσιών
- δεν υπάρχει σύστημα ελέγχου της λήψης των αποφάσεων κυρίως γιατί οι οργανισμοί έχουν κακή ή ασθενή διοίκηση ή γιατί δεν υπάρχει διαφάνεια στις διαδικασίες αυτές
- ο οργανισμός και συνεπώς τα άτομα λειτουργούν σε ένα κυβερνητικό ή εταιρικό σύστημα όπου τα κίνητρα για την άσκηση των καθηκόντων σωστά είναι χαμηλά, ενώ οι νόμιμες αμοιβές και τα οφέλη που θα υποστήριζαν την υπευθυνότητα, μπορεί να είναι χαμηλά και κάτω από το τρέχον κόστος ζωής, χωρίς να υπάρχει ανταμοιβή για την σωστή εκτέλεση των καθηκόντων.

Ο τομέας των μεταφορών περιλαμβάνει πολλά χαρακτηριστικά που τον καθιστούν ευάλωτο στη διαφθορά: α) μεγάλους προϋπολογισμούς που θέτουν σε κίνδυνο συχνά ένα σημαντικό ποσοστό του εθνικού προϋπολογισμού της χώρας, β) αδύναμες επιχειρηματικές διαδικασίες και μηχανισμοί ελέγχου, γ) πολιτικές παρεμβάσεις, δ) μεγάλες συμβάσεις, υποδομές και κατασκευές, ε) απουσία διαφάνειας και στρατηγικών κατευθυντήριων γραμμών

Οι διεφθαρμένες πρακτικές στον τομέα των οδικών μεταφορών ευδοκούν σε ένα περιβάλλον αδύναμων θεσμών και ανεπαρκούς ρύθμισης και εποπτείας. Ο αντίκτυπος της διαφθοράς αυξάνει τον κίνδυνο μη ασφαλών συνθηκών στους δρόμους και τα συστήματα μεταφορών.

Για τους περισσότερους οργανισμούς συγκοινωνιών, η ασφάλεια του προσωπικού και των επιβατών αποτελεί τη βασική προτεραιότητα. Η κουλτούρα της ασφάλειας αφορά τις βαθιές και σταθερές αξίες ενός οργανισμού και δεν είναι ευθύνη μόνο της διοίκησης, αλλά του οργανισμού ως σύνολο.

3.3 Παρακολούθηση και Έλεγχος στους Οργανισμούς Συγκοινωνιών

Οι περισσότεροι οργανισμοί μεταφορών έχουν μια παραδοσιακή οργανωτική δομή στην οποία προγραμματισμός παρουσιάζει μικρή ευελιξία για την αντιμετώπιση των απαιτήσεων της λειτουργίας των μεταφορών. Η γενική αρχή είναι ότι η οργανωτική δομή και ο σχεδιασμός πρέπει να αντιμετωπίζουν τις πραγματικές επιχειρησιακές συνθήκες κατά ένα ευέλικτο τρόπο, παρέχοντας τους πόρους που απαιτούνται και διευκολύνοντας τον αποτελεσματικό έλεγχο και τη λήψη αποφάσεων.

Οι οργανωτικές διαδικασίες που αφορούν το σχεδιασμό, τις εσωτερικές αλυσίδες εφοδιασμού, τη διοίκηση του προσωπικού και το χρονοπρογραμματισμό συνδέονται άμεσα με την αποτελεσματική και ασφαλή λειτουργία των οργανισμών. Απαιτείται ο αποτελεσματικός συντονισμός των λειτουργιών του οργανισμού, η παροχή ανατροφοδότησης και η ευελιξία για την κάλυψη των επιχειρησιακών αναγκών, για τη διασφάλιση ότι οι επιχειρησιακές απαιτήσεις μπορούν να αντιμετωπιστούν πλήρως.

Τα περισσότερα συστήματα μεταφορών περιλαμβάνουν τον συντονισμό ενός αριθμού διαφορετικών οργανισμών. Οι μεταφορές αυτές συχνά αφορούν το λειτουργικό συντονισμό των διαφόρων οργανισμών στο ίδιο σύστημα μεταφορών που θα προωθή την ανάπτυξη και την εφαρμογή μιας πολιτικής.

Οι οργανισμοί αυτοί είναι υπεύθυνοι για τη λήψη δραστικών μέτρων για τη μείωση των κινδύνων που συνδέονται με τη λειτουργία τους και την προώθηση ασφαλών και φιλικών προς το περιβάλλον μεταφορών. Η αποτελεσματικότητα και η ασφάλεια των λειτουργιών των οργανισμών συνδέεται με την παρακολούθηση και τον έλεγχο της λειτουργίας και της απόδοσης των εσωτερικών συστημάτων.

Ο έλεγχος αποτελεί μια συνδυασμένη διαδικασία με στόχο τη συμμόρφωση των οργανισμών συγκοινωνιών με τις απαιτήσεις της πολιτείας, των αρμόδιων φορέων και της κοινωνίας³⁶.

Η καθιέρωση ενός συνεπούς περιβάλλοντος ελέγχου θα πρέπει να είναι μία από τις κορυφαίες προτεραιότητες της διοίκησης των οργανισμών. Το περιβάλλον ελέγχου αναφέρεται σε άυλα στοιχεία όπως η ακεραιότητα, οι ηθικές αξίες, η ικανότητα των ανθρώπων του οργανισμού, η φιλοσοφία της διοίκησης και το στυλ λειτουργίας, το τρόπο εκχώρησης εξουσίας, ευθυνών και την οργάνωση.

Το περιβάλλον ελέγχου έχει ευρύτατη επιρροή στον τρόπο με τον οποίο οι δραστηριότητες είναι δομημένες, οι στόχοι καθορίζονται και οι κίνδυνοι αξιολογούνται. Επηρεάζει τα συστήματα ελέγχου, τα πληροφοριακά συστήματα και τις δραστηριότητες παρακολούθησης. Το περιβάλλον ελέγχου δεν είναι στατικό, αλλά επηρεάζεται από την ιστορία και την κουλτούρα του οργανισμού και με τη σειρά του επηρεάζει τη «ελεγκτική συνείδηση» των ανθρώπων αυτού κατά την εκτέλεση των καθημερινών δραστηριοτήτων³⁷.

³⁶ Irina Pticina, « Urban Transport System Audit: Review of Metric System, Methods and Problems», Transport and Telecommunication, Volume 9, No 4, 2008, pp 52–63

³⁷ PricewaterhouseCoopers, «Protect your shipment», 2006

Είναι απαραίτητη η ανάπτυξη των καλύτερων δυνατών τρόπων ελέγχου, που δεν αφορούν μόνο το λειτουργικό μέρος, αλλά και τα συστήματα διοίκησης και τις οργανωτικές διεργασίες που κατευθύνουν, ελέγχουν και παρακολουθούν τα αποτελέσματα του οργανισμού

Τα συστήματα διοίκησης έχουν ως ευθύνη την παρακολούθηση και τον έλεγχο της αποτελεσματικής και ασφαλούς λειτουργία των οργανισμών συγκοινωνιών. Προκειμένου ένας οργανισμός να αποδείξει ότι οι λειτουργίες του διεξάγονται κατά ένα αποδοτικό και ασφαλή τρόπο, τότε θα πρέπει να υπόκεινται σε περιοδική παρακολούθηση ή έλεγχο.

Τα συστήματα παρακολούθησης και ελέγχου θα πρέπει να είναι σε θέση να αξιολογούν τα συστήματα και τις διαδικασίες του οργανισμού που διέπουν και επηρεάζουν τον τρόπο με τον οποίο η λειτουργία του εκτελείται, έτσι ώστε αυτά να συμμορφώνονται με τα σχετικά πρότυπα ποιότητας και ασφάλειας και να διασφαλίζουν την αποτελεσματικότητα των συστημάτων διοίκησης του οργανισμού. Οι έλεγχοι και οι επιθεωρήσεις έχουν την τάση να επικεντρώνονται σε εκείνες τις πτυχές των εργασιών που μπορεί να διενεργούνται φυσικοί έλεγχοι, σαφής καταγραφή και τεκμηρίωση³⁸.

3.4 Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα

Τα ελεγκτικά πρότυπα αποτελούν ολοκληρωμένα σώματα ελεγκτικών κανόνων που διέπουν τους οικονομικούς ελέγχους. Τα Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα (ΔΕΠ) που εκδίδει το «Συμβούλιο Ελεγκτικών Προτύπων και Προτύπων Διαβεβαίωσης» της Διεθνούς Ομοσπονδίας Λογιστών αποσκοπούν στην επίτευξη ομοιόμορφης εκτέλεσης του ελεγκτικού έργου προς όφελος των χρηστών του έργου αυτού.

Τα ελεγκτικά αυτά πρότυπα στο σύνολο τους εξυπηρετούν του σκοπού του ελέγχου, δηλαδή την έκφραση γνώμης επί των οικονομικών καταστάσεων της ελεγχόμενης οικονομικής μονάδας και την αύξηση της εμπιστοσύνης των χρηστών αυτών.

Ο ελεγκτής έχει ένα γενικό σκοπό, αλλά το κάθε πρότυπο καθορίζει επιμέρους στόχους που πρέπει να επιτευχθούν, καθώς και τις γενικές ευθύνες του ελεγκτή, αλλά και τις ενέργειες του για συγκεκριμένα θέματα. Ο ελεγκτής θα πρέπει να υλοποιεί όλες τις απαιτήσεις ελεγκτικών προτύπων που είναι σχετικές με το έργο του.

³⁸ European Transport Safety Council, «Transport Safety Organisation in Public and Private Sectors», Brussels 2003

Τα Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα μπορούν να ομαδοποιηθούν σε επτά κατηγορίες, ανάλογα με το περιεχόμενό τους:

1. 100-199: Εισαγωγικά Αντικείμενα
2. 200-299: Γενικές Αρχές και Ευθύνες
3. 300-499: Εκτίμηση Κινδύνου και Ανταπόκριση στους Εκτιμώμενους Κινδύνους
4. 500-599: Ελεγκτική Τεκμηρίωση
5. 600-699: Χρησιμοποίηση Εργασίας Άλλων
6. 700-799: Συμπεράσματα Ελέγχου και Εκθέσεις
7. 800-899: Εξειδικευμένοι Τομείς³⁹

Με βάση την ομαδοποίηση αυτή, στον παρακάτω πίνακα παρουσιάζονται ονομαστικά τα Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα:

Πίνακας 3.1: Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα

100-199 Εισαγωγικά Αντικείμενα
200-299 Γενικές Αρχές και Ευθύνες
200 Γενικοί Στόχοι Ανεξάρτητου Ελεγκτή και η Διενέργεια του Ελέγχου Σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου
210 Συμφωνία επί των Όρων Ανάθεσης Έλεγχου
220 Δικλείδες Ποιότητας για τον Έλεγχο Οικονομικών Καταστάσεων
230 Τεκμηρίωση Ελέγχου
240 Ευθύνες του Ελεγκτή Σχετικά με Απάτη σε έναν Έλεγχο Οικονομικών Καταστάσεων
250 Εξέταση Νόμων και Κανονισμών στον Έλεγχο Οικονομικών Καταστάσεων
260 Επικοινωνία με τους Υπεύθυνους για τη Διακυβέρνηση
265 Κοινοποίηση Ελλείψεων σε Εσωτερικές Δικλείδες στους Υπεύθυνους για τη Διακυβέρνηση και τη Διοίκηση
300-499 Εκτίμηση Κινδύνου και Ανταπόκριση στους Εκτιμώμενους Κινδύνους
300 Σχεδιασμός ενός Ελέγχου Οικονομικών Καταστάσεων
315 Εντοπισμός και Εκτίμηση των Κινδύνων Ουσιώδους Σφάλματος μέσω Κατανόησης της Οντότητας και του Περιβάλλοντος της
320 Ουσιώδες Μέγεθος στο Σχεδιασμό και στην Εκτέλεση ενός Ελέγχου
330 Οι Αντιδράσεις του Ελεγκτή στους Εκτιμώμενους Κινδύνους

³⁹ Βασίλειος Λουμιώτης, «Βασικές Οδηγίες Διεθνών Ελεγκτικών Προτύπων», ΣΟΛ ΑΕ, Αθήνα 2007

402 Ελεγκτικά Ζητήματα Σχετικά με Οντότητα που Χρησιμοποιεί Οργανισμό Υπηρεσιών
450 Αξιολόγηση Σφαλμάτων που Εντοπίζονται κατά τη Διάρκεια του Ελέγχου
500-599 Ελεγκτική Τεκμηρίωση
500 Ελεγκτικά Τεκμήρια
501 Ελεγκτικά Τεκμήρια- Ειδικά Ζητήματα για Επιλεγμένα Κονδύλια
505 Εξωτερικές Επιβεβαιώσεις
510 Αρχικές Αναθέσεις Ελέγχου - Υπόλοιπα Έναρξης
520 Αναλυτικές Διαδικασίες
530 Ελεγκτική Δειγματοληψία
540 Έλεγχο Λογιστικών Εκτιμήσεων, Περιλαμβανομένων των Λογιστικών Εκτιμήσεων Εύλογης Αξίας και Σχετικών Γνωστοποιήσεων
550 Συνδεδεμένα Μέρη
560 Μεταγενέστερα Γεγονότα
570 Συνέχιση Δραστηριότητας
580 Έγγραφοι Διαβεβαιώσεις
600-699 Χρησιμοποίηση Εργασίας Άλλων
600 Ειδικά Ζητήματα- Έλεγχοι Οικονομικών Καταστάσεων Ομίλου
610 Χρησιμοποίηση της Εργασίας Εσωτερικών Ελεγκτών
620 Χρησιμοποίηση της Εργασίας του Ειδήμονα του Ελεγκτή
700-799 Συμπεράσματα Ελέγχου και Εκθέσεις
700 Διαμόρφωση Γνώμης και Έκθεση επί Οικονομικών Καταστάσεων
705 Διαφοροποιήσεις της Γνώμης στην Έκθεση του Ανεξάρτητου Ελεγκτή
706 Παράγραφοι Έμφασης Θέματος και Παράγραφοι Άλλου Θέματος στην Έκθεση του Ανεξάρτητου Ελεγκτή
710 Συγκριτικές Πληροφορίες - Αντίστοιχοι Αριθμοί και Συγκριτικές Οικονομικές Καταστάσεις
720 Οι Ευθύνες του Ελεγκτή σχετικά με Άλλες Πληροφορίες σε Έγγραφο που Περιέχουν Ελεγμένες Οικονομικές Καταστάσεις
800-899 Εξειδικευμένοι Τομείς
800 Ειδικά Ζητήματα- Έλεγχοι Οικονομικών Καταστάσεων που Καταρτίζονται σύμφωνα με Πλαίσια Ειδικού Σκοπού
805 Ειδικά Ζητήματα- Έλεγχοι Επιμέρους Οικονομικών Καταστάσεων και Συγκεκριμένων Στοιχείων, Λογαριασμών ή Κονδυλίων Οικονομικής Κατάστασης
810 Αναθέσεις για Έκθεση επί Περιληπτικών Οικονομικών Καταστάσεων

3.5 Εσωτερικός Έλεγχος των Οργανισμών Συγκοινωνιών

Οι εταιρείες που δραστηριοποιούνται στον κλάδο των συγκοινωνιών θα πρέπει να προσαρμόσουν τους στόχους τους σε σχέση με μια μεγάλη ποικιλία των γεωγραφικών συνθηκών, εμπορικών και τεχνολογικών αλλαγών, των περιβαλλοντικών πολιτικών, νομοθεσίας και κανονισμών, έτσι ώστε να διασφαλίσουν την επίτευξη τους κατά τρόπο αποδοτικό, αποτελεσματικό και φιλικό προς το περιβάλλον.

Η λειτουργία του εσωτερικού ελέγχου θα πρέπει να διαμορφώσει ένα πρόγραμμα ελέγχου που θα είναι σύμφωνο με τα διεθνή πρότυπα εσωτερικού ελέγχου και παρακολουθεί τις εσωτερικές διαδικασίες και μεθοδολογίες του οργανισμού.

Οι οργανισμοί συγκοινωνιών θα πρέπει να αναπτύξουν σύστημα εσωτερικού ελέγχου χρησιμοποιώντας το εννοιολογικό πλαίσιο της COSO και να ενσωματώνουν σε αυτό τις πέντε βασικές συνιστώσες του εσωτερικού ελέγχου: το περιβάλλον ελέγχου, την εκτίμηση του κινδύνου, τις δραστηριότητες ελέγχου, την ενημέρωση και την επικοινωνία και την παρακολούθηση⁴⁰.

Σύμφωνα με τα Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα, οι εσωτερικές δικλίδες πρέπει να σχεδιάζονται, να εφαρμόζονται και να τηρούνται για την αντιμετώπιση εντοπισμένων επιχειρηματικών κινδύνων που απειλούν την επίτευξη οποιονδήποτε από τους στόχους της οντότητας που αφορούν α) την αξιοπιστία της χρηματοοικονομικής αναφοράς της οντότητας, β) την αποτελεσματικότητα και την αποδοτικότητα των λειτουργιών της, και γ) τη συμμόρφωσή της με τους εφαρμοστέους νόμους και κανονισμούς.

Οι εσωτερικές δικλίδες ασφαλείας αποτελούν αναπόσπαστο στοιχείο των διαδικασιών διοίκησης, οι οποίες είναι εγκατεστημένες έτσι ώστε να παρέχουν εύλογη βεβαιότητα ότι οι λειτουργίες του οργανισμού πραγματοποιούνται αποτελεσματικά και αποδοτικά, οι οικονομικές εκθέσεις και τα επιχειρησιακά δεδομένα είναι αξιόπιστα, και οι ισχύουσες νομοθετικές και κανονιστικές διατάξεις τηρούνται έτσι ώστε να επιτυγχάνονται οι στόχοι του οργανισμού.

Το σύστημα εσωτερικού ελέγχου σχεδιάζεται για να διαχειρίζεται παρά να εξαλείφει τον κίνδυνο αποτυχίας επίτευξης των πολιτικών και των στόχων των οργανισμών. Συνεπώς, λόγω των ενδογενών περιορισμών των εσωτερικών δικλίδων, αυτές δεν μπορούν παρά να

⁴⁰ Metropolitan Transportation Authority, « 2009-2010 Internal Control Certification and Summary»

παρέχουν εύλογη και όχι απόλυτη διασφάλιση της αποτελεσματικότητας, της αποδοτικότητας και της συμμόρφωσης των λειτουργιών αυτών⁴¹.

Το σύστημα εσωτερικού ελέγχου βασίζεται σε μια εξελισσόμενη διαδικασία που σχεδιάζεται για να εντοπίζει και να ιεραρχεί τους κινδύνους αυτούς και να τους διαχειρίζεται αποδοτικά, οικονομικά και αποτελεσματικά.

Υπεύθυνοι για την αξιολόγηση και την παρακολούθηση της επάρκειας και αποτελεσματικότητας των εσωτερικών δικλίδων μέσα στους οργανισμούς είναι η Υπηρεσία Εσωτερικού Ελέγχου. Η διοίκηση ενός οργανισμού συστήνει μονάδα εσωτερικού ελέγχου, κατά τις απαιτήσεις της ισχύουσας νομοθεσίας, που λειτουργεί σύμφωνα με γραπτό κανονισμό λειτουργίας και διασφαλίζει την καταλληλότητα του συστήματος εσωτερικού ελέγχου. Στόχος του ελέγχου είναι να διαπιστωθεί η καταλληλότητα των διαφόρων εσωτερικών δικλίδων ασφαλείας που αφορούν:

- δημοσιονομικούς και λογιστικούς ελέγχους
- διοικητικούς ελέγχους
- επιχειρησιακούς και λειτουργικούς ελέγχους

Ωστόσο, οι στόχοι του εσωτερικού ελέγχου ποικίλλουν ευρέως και εξαρτώνται από το μέγεθος και τη δομή του οργανισμού καθώς και τις απαιτήσεις της διοίκησης και μπορεί να περιλαμβάνουν:

- την παρακολούθηση του εσωτερικού ελέγχου
- την εξέταση των χρηματοοικονομικών και λειτουργικών πληροφοριών
- την επισκόπηση των λειτουργικών δραστηριοτήτων
- την επισκόπηση της συμμόρφωσης με τους νόμους και τους κανονισμούς
- τη διαχείριση κινδύνου
- τη διακυβέρνηση⁴²

Προκειμένου, ο εσωτερικός έλεγχος να είναι αποτελεσματικός και αποδοτικός, θα πρέπει να υπάρχει ένα πρόγραμμα επισκόπησης του εσωτερικού ελέγχου που σχεδιάζεται με βάση τις ανάγκες, το μέγεθος και το βαθμό συγκέντρωσης των οργανισμών, ώστε να μπορεί να εντοπίζει τις αδυναμίες του εσωτερικού ελέγχου, να εντοπίζει τις ενέργειες που απαιτούνται για τη διόρθωση των αδυναμιών αυτών, να παρακολουθεί την υλοποίηση των απαραίτητων διορθωτικών ενεργειών και την περιοδική αξιολόγηση των εσωτερικών δικλίδων ασφαλείας.

⁴¹ Διεθνές Πρότυπο Ελέγχου 315, ««Εντοπισμός και εκτίμηση των κινδύνων ουσιώδους σφάλματος μέσω κατανόησης της οντότητας και του περιβάλλοντός της»

⁴² Διεθνές Πρότυπο Ελέγχου 610, ««Χρησιμοποίηση της εργασίας των εσωτερικών ελεγκτών»

3.6 Σώμα Επιθεωρητών Ελεγκτών Υπουργείου Μεταφορών – Επικοινωνιών

3.6.1 Αρμοδιότητα του Σώματος Επιθεωρητών Ελεγκτών Υπουργείου Μεταφορών-Επικοινωνιών

Στην Ελλάδα, όπως και στις περισσότερες χώρες, έχουν συσταθεί από την Πολιτεία ελεγκτικά σώματα με στόχο την πρόληψη και καταπολέμηση φαινομένων κακοδιοίκησης και διαφθοράς στη δημόσια διοίκηση.

Μεταξύ των ελεγκτικών αυτών σωμάτων είναι και το Σώμα Επιθεωρητών Ελεγκτών Υπουργείου Μεταφορών – Επικοινωνιών. Πρόκειται για ένα σώμα, που παρόλο που δεν διαθέτει πολιτική ανεξαρτησία, διαθέτει υπηρεσιακή και οργανωτική αυτοτέλεια⁴³. Έργο του σώματος είναι η διενέργεια τακτικών και έκτακτων επιθεωρήσεων, ερευνών και ελέγχων στις υπηρεσίες του Υπουργείου Μεταφορών καθώς και γενικότερα σε οποιονδήποτε ιδιωτικό φορέα, στον οποίο έχει ανατεθεί έργο αρμοδιότητας του υπουργείου, με στόχο α) τη διασφάλιση της εύρυθμης και αποτελεσματικής λειτουργίας των ελεγχόμενων φορέων και υπηρεσιών, β) η εξασφάλιση της συνοχής και της νομιμότητας, γ) η τήρηση των κειμένων διατάξεων, δ) ο εντοπισμός και η αντιμετώπιση φαινομένων αδιαφάνειας, διαφθοράς και αναποτελεσματικότητας, ε) η καταστολή καταστάσεων που αντίκεινται στο δημόσιο συμφέρον και στ) η αναβάθμιση της ποιότητας των παρεχομένων υπηρεσιών και η καλύτερη εξυπηρέτηση του πολίτη.

Οι όροι επιθεώρηση, έρευνα και έλεγχος έχουν το ακόλουθο περιεχόμενο:

- επιθεώρηση είναι η εξέταση των λειτουργιών της επιθεωρούμενης οργανικής μονάδας
- έρευνα είναι η αναζήτηση στοιχείων για μια ή περισσότερες λειτουργίες, ή για τμήμα λειτουργίας μιας ή περισσότερων οργανικών μονάδων
- έλεγχος είναι η εξέταση ειδικά μιας ή περισσότερων λειτουργιών ή μέρους λειτουργίας της ελεγχόμενης οργανικής μονάδας

Ο έλεγχος που ασκεί χαρακτηρίζεται ως εσωτερικός και παρακολουθείται και συντονίζεται από το Γενικό Επιθεωρητή Δημόσιας Διοίκησης. Στην αρμοδιότητα του σώματος αυτού εμπίπτουν η εξέταση της συνδρομής των όρων νομιμότητας της διοικητικής δράσης και η διαπίστωση τυχόν καταστρατηγήσεων και παρανομιών, ο εντοπισμός των αιτιών κακής λειτουργίας, κακής διαχείρισης, χαμηλής ποιότητας ή υψηλού κόστους των υπηρεσιών, η έρευνα πλημμελούς εφαρμογής της νομοθεσίας, ή παραβίασης της αρχής της

⁴³ Ευτύχιος Φυτράκης, «Τα Ελεγκτικά Σώματα της Διοίκησης, Θεωρία-Νομοθεσία-Νομολογία», Νομική Βιβλιοθήκη, 2010, σελ 40-42

ισότητας και διαφάνειας κατά την παροχή υπηρεσιών προς τους πολίτες και ο εντοπισμός γενικά κάθε παράγοντα που επηρεάζει δυσμενώς την αποδοτικότητα και την αποτελεσματικότητα των ελεγχόμενων υπηρεσιών, οργανισμών ή φορέων.

3.6.2 Ελεγκτική Διαδικασία

Το Σώμα Επιθεωρητών - Ελεγκτών συγκροτείται από τον Γενικό Επιθεωρητή, ο οποίος είναι μόνιμος δημόσιος υπάλληλος και 20 επιθεωρητές – ελεγκτές υπαλλήλους είτε του Υπουργείου Μεταφορών είτε αποσπασμένους από δημόσιες υπηρεσίες ή νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου. Ο Γενικός Επιθεωρητής δίνει τις εντολές για επιθεώρηση, έλεγχο ή έρευνα στους επιθεωρητές – ελεγκτές) αυτεπάγγελα, β) μετά από απόφαση του Υπουργού Μεταφορών ή γ) μετά από αίτημα του Συνηγόρου του Πολίτη, ή του Σώματος Επιθεωρητών - Ελεγκτών Δημόσιας Διοίκησης.

Μετά την εντολή ανάθεσης του ελεγκτικού έργου, οι επιθεωρητές ελεγκτές μπορούν να επισκέπτονται τους ελεγχόμενους φορεί, να συνεργάζονται με οποιαδήποτε άλλη υπηρεσία, οργανισμό ή φορέα εμπλεκόμενο με οποιοδήποτε τρόπο στην εξεταζόμενη υπόθεση και να ζητούν κάθε διευκόλυνση που κρίνουν χρήσιμη για το έργο τους, περιλαμβανομένης της πρόσβασης στους συναφείς φακέλους.

Μετά το πέρας της επιθεώρησης, του ελέγχου ή της έρευνας ο επιθεωρητής - ελεγκτής υποβάλλει στο Γενικό Επιθεωρητή τεκμηριωμένη έκθεση, που περιέχει τις διαπιστώσεις, τα συμπεράσματα και τις προτάσεις για τυχόν βελτιώσεις ή απλουστεύσεις. Ο Γενικός Επιθεωρητής στη συνέχεια γνωστοποιεί το πόρισμά του στον Υπουργό Μεταφορών⁴⁴.

⁴⁴ ΠΔ ΥΠ' ΑΡΙΘ. 338 (ΦΕΚ Β' 282/21-11-2002), «Κανονισμός Λειτουργίας του Σώματος Επιθεωρητών - Ελεγκτών του Υπουργείου Μεταφορών και Επικοινωνιών (Σ.Ε.Ε.Υ.Μ.Ε.)»

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4: ΕΛΕΓΧΟΣ ΤΩΝ Κ.Τ.Ε.Λ

4.1 Σημασία των Οδικών Μεταφορών

Οι οδικές μεταφορές αυξήθηκαν ραγδαία μετά τον Δεύτερο Παγκόσμιο Πόλεμο και πλέον είναι η κυρίαρχη μορφή μεταφοράς σε όλη τον κόσμο. Οι περισσότερες οικονομίες σήμερα βασίζονται σε μεγάλο βαθμό στις οδικές μεταφορές των επιβατών και των εμπορευμάτων. Οι δρόμοι αποτελούν την κύρια αρτηρία για τη μετακίνηση αγαθών και ανθρώπων στην παγκόσμια οικονομία, και γίνονται ολοένα και πιο κυρίαρχοι.

Τα οδικά δίκτυα αποτελούν σημαντικά στοιχεία για τις σύγχρονες κοινωνίες. Η κοινωνική ευημερία και οικονομική ανάπτυξη σχετίζονται άμεσα με την κινητικότητα και την προσβασιμότητα των κοινωνιών και, συνεπώς, σε μεγάλο βαθμό εξαρτώνται από την ύπαρξη οδικών δικτύων υψηλής ποιότητας.

Σήμερα, οι δρόμοι είναι ο κυρίαρχος τρόπος μεταφοράς, ιδιαίτερα στις ανεπτυγμένες χώρες, παρόλο τις προσπάθειες για την προώθηση αειφόρων και περιβαλλοντικά φιλικών τρόπων μεταφορών. Οι οδικές μεταφορές αποτελούν μια τεράστια επιχείρηση όσον αφορά τα περιουσιακά στοιχεία, τις επενδύσεις και τα έσοδα⁴⁵.

Η τάση για μεγαλύτερη δημόσια λογοδοσία και διαφάνεια στη λήψη αποφάσεων αποτελεί ένα σημαντικό χαρακτηριστικό του σχεδιασμού των μεταφορών, της λήψης αποφάσεων, και της οργανωτική διοίκησης κατά τα τελευταία χρόνια.

Σε ένα ραγδαία και συνεχώς μεταβαλλόμενο κόσμο, το σύστημα οδικών μεταφορών είναι τόσο ευέλικτο ώστε έχει την ικανότητα να αντιδρά άμεσα σε όλα τις νέες αλλαγές και απαιτήσεις του κοινού. Οι απαιτήσεις των μεταφορών (οδηγούμενες από την ανθρώπινη συμπεριφορά) αλλάζουν συνεχώς ως απάντηση στις αλλαγές των απαιτήσεων του κοινού, ενώ οι βελτιώσεις των οχημάτων και δρόμων γίνονται με αργότερους ρυθμούς⁴⁶.

Ο τομέας των οδικών μεταφορών βρίσκεται αντιμέτωπος με μια σειρά προκλήσεων. Οι οδηγοί αντιμετωπίζουν την όλο και μεγαλύτερη συμφόρηση στους δρόμους και αναμένουν πιο ασφαλείς δρόμους. Την ίδια στιγμή, οι τιμές των καυσίμων συνεχίζουν να αυξάνονται, όπως και η ανάγκη για τη μείωση της ατμοσφαιρικής ρύπανσης και της ηχορύπανσης, στις οποίες συμβάλλουν οι οδικές μεταφορές. Η κυκλοφοριακή επίσης συμφόρηση δεν είναι απλά μια ενόχληση για τους οδηγούς, αλλά οδηγεί και σε μια τεράστια

⁴⁵ Iann G. Heggie and Piers Vickers», Commercial Management and Financing of Roads», World Bank Technical Paper No 409, May 1998

⁴⁶ OECD, «Performance Indicators for the Road Sector», 2001, pp 21-22

σπατάλη καυσίμων και παραγωγικότητας⁴⁷. Ταυτόχρονα το επιβατικό κοινό απαιτεί μεγαλύτερη αποδοτικότητα και αποτελεσματικότητα των παρεχόμενων υπηρεσιών.

Μέσα στις συνθήκες αυτές είναι αναγκαία η ύπαρξη εσωτερικού ελέγχου που θα παρέχει στους υπευθύνους για τη λήψη αποφάσεων κάποια αίσθηση αν αυτές συμβάλλουν στη βελτίωση της απόδοσης των μεταφορών και την ποιότητα των παρεχόμενων υπηρεσιών⁴⁸.

4.2 Διοίκηση Συστήματος Οδικών Μεταφορών και Οδικού Δικτύου

Με δεδομένο τον μεγάλο αριθμό χρηστών των οδικών μεταφορών σε παγκόσμιο επίπεδο, τα οδικά δίκτυα οφείλουν να προσφέρουν ασφαλείς, άνετες και αποτελεσματικές υπηρεσίες μεταφορών, καθώς και επαρκή πρόσβαση στις περιοχές. Σε μια περίοδο οικονομικής ύφεσης, οι αρμόδιοι φορείς προσπαθούν να αναπτύξουν τις βέλτιστες λειτουργικές πολιτικές και δράσεις συντήρησης για μια αποτελεσματική διοίκηση μέσα σε ένα δυσμενές οικονομικό περιβάλλον.

Το σύστημα οδικών μεταφορών αποτελείται ουσιαστικά από τρία συστατικά στοιχεία: τους δρόμους, τους ανθρώπους και τα οχήματα. Ο κύριος σκοπός του συστήματος είναι η προσβασιμότητα και η κινητικότητα, έτσι ώστε να γεφυρώνεται το χάσμα μεταξύ της ανάγκης και της ικανοποίησης οδηγών και επιβατών.

Το σύστημα οδικών μεταφορών εκπληρώνει την αποστολή και τους στόχους του, σύμφωνα με τα πρότυπα και τους στόχους που καθορίζονται από τους φορείς χάραξης της πολιτικής και / ή το υπουργείο στο οποίο υπάγονται.

Η έννοια της αποτελεσματικής διοίκησης του οδικού δικτύου έχει έρθει στο προσκήνιο ως διαδικασία διατήρησης και βελτίωσης του υπάρχοντος οδικού δικτύου που θα επιτρέπει τη συνέχιση της χρήσης του κατά τον τρόπο αποτελεσματικό, ασφαλή και περιβαλλοντικά φιλικό και θα βελτιστοποιεί την συνολική απόδοση του οδικού δικτύου με την πάροδο του χρόνου. Η διαδικασία αυτή περιλαμβάνει μια σειρά από εργαλεία όπως:

- διαμόρφωση πολιτικής: ορισμός κανόνων και πολιτικών για τον τομέα των οδικών μεταφορών

⁴⁷ European Commission, «Road Transport: A change of gear», European Union, 2012

⁴⁸ Kati Kõrbe Kaare, Kristjan Kuhi, and Ott Koppel, « Developing Road Performance Measurement System with Evaluation Instrument», World Academy of Science, Engineering and Technology 72 2012

- παρακολούθηση: γνώση της έκτασης του δικτύου, τις συνθήκες και τα χαρακτηριστικά κυκλοφορίας
- εκτίμηση των αναγκών: προσδιορισμός των απαιτούμενων δαπανών για διοικητικές και λειτουργικές ανάγκες
- προϋπολογισμός κεφαλαίου: αξιολόγηση και κατάταξη των επενδυτικών επιλογών
- προγραμματισμός έργου: προγραμματισμός των έργων συντήρησης και βελτίωσης
- παρακολούθηση συντήρησης: παρακολούθηση των έργων συντήρησης
- παρακολούθηση απόδοσης: λήψη μέτρων απόδοσης των εργασιών

Τα εργαλεία αυτά ως στόχο τη μέτρηση της απόδοσης των οδικών δικτύων και το σχεδιασμό της συντήρησή τους, συγκρίνοντας τις στρατηγικές συντήρησης έναντι των λειτουργικών απαιτήσεων, καθώς και τον προγραμματισμό των μελλοντικών δραστηριοτήτων συντήρησης και βελτίωσης με βάση τους διαθέσιμους πόρους. Οι δράσεις αυτές συνδυάζονται από την ανάγκη να θεσπιστούν προκαθορισμένα πρότυπα επιδόσεων, ώστε να μεγιστοποιηθεί η αναμενόμενη απόδοση. Η θέσπιση στόχων απόδοσης και συναφών δεικτών αποτελεί αναπόσπαστο στοιχείο της διοίκησης των οδικών μεταφορών. Οι επιδόσεις θα πρέπει να μετρώνται με συστηματικό τρόπο και να συγκρίνονται με τους στόχους που καθορίζονται από τους αρμόδιους φορείς⁴⁹.

Το επιβατικό κοινό απαιτεί ποιότητα των παρεχόμενων υπηρεσιών όσον αφορά την άνεση, την ασφάλεια και το προσιτό κόστος. Συνεπώς και οι φορείς παροχής υπηρεσιών μεταφοράς θα πρέπει να επικεντρώνονται στην αποτελεσματική ικανοποίηση των επιβατών και τις απαιτήσεις των υπηρεσιών.

4.3 Ρόλος των Κ.Τ.Ε.Λ

Στη χώρα μας, η χερσαία μεταφορά ανθρώπων και εμπορευμάτων τη συγκεκριμένη χρονική περίοδο πραγματοποιείται εκτός από τα τραίνα και τα φορτηγά, με συγκεκριμένο νόμο από τα Κ.Τ.Ε.Λ., τα οποία σαν μέσο εμφανίστηκαν το 1896 και κάθε λεωφορείο αποτελούσε ανεξάρτητη ιδιωτική επιχείρηση.

Τα Κ.Τ.Ε.Λ αποτελούν νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου με την επωνυμία «Κοινό Ταμείο Είσπραξης Λεωφορείων» που συστάθηκαν με βάση τις διατάξεις του ν.δ 102/1973.

⁴⁹ Matthew Karlaftis and Konstantinos Kepaptsoglou, «Performance Measurement in the Road Sector: A Cross-Country Review of Experience», Discussion Paper No. 2012-10, Prepared for the Roundtable on Sustainable Road Funding, October 2012

Πλέον τα Κ.Τ.Ε.Λ αποτελούν ανώνυμες εταιρίες στις οποίες έχει ανατεθεί η εκτέλεση και εκμετάλλευση του συγκοινωνιακού έργου τακτικών αστικών και υπεραστικών επιβατικών γραμμών.

Η αφητηρία της ιστορίας των εταιριών Κ.Τ.Ε.Λ εντοπίζεται την περίοδο 1920-1925 με τις πρώτες διατάξεις που καθορίζουν την κυκλοφορία και κίνηση των λεωφορείων και την περίοδο 1937-1940 με την δημιουργία των Διευθύνσεων Αστικών και Υπεραστικών Λεωφορείων που ανακόπηκε λόγω πόλεμου. Ουσιαστικά ως πράξη ίδρυσης τους ορίζεται το 1952 όπου συστάθηκαν τα Κ.Τ.Ε.Λ. ένα για κάθε νομό, κάτι που άλλαξε το 1968 σε Κ.Τ.Ε.Υ.Λ για να επανέλθει στην αρχική μορφή το 1973 και στη συνέχεια το 1984 διαχωριστήκαν σε αστικές και υπεραστικές συγκοινωνίες. Το 2001 πήρα και τη μορφή που διατηρούν ως σήμερα με την μετατροπή τους σε ανώνυμες εταιρίες.

Σήμερα, λειτουργούν στην Ελλάδα 61 εταιρίες Κ.Τ.Ε.Λ, που εξυπηρετούν το σύνολο της χώρας, με 180 εκατομμύρια περίπου μετακινούμενους επιβάτες το χρόνο. Κάθε νομός έχει το δικό του Κ.Τ.Ε.Λ με ορισμένο έργο, δηλαδή συγκεκριμένες γραμμές.

Για την εκτέλεση του συγκοινωνιακού τους έργου, τα Κ.Τ.Ε.Λ μπορούν να εκπονούν μελέτες συναφείς με την οργάνωση και τη λειτουργία του έργου που τους έχει ανατεθεί, να συνεργάζονται με αεροπορικές, ναυτιλιακές και σιδηροδρομικές εταιρίες, να κατασκευάζουν και να εκμεταλλεύονται κάθε είδους εγκατάσταση εξυπηρέτησης του επιβατικού κοινού και να ιδρύουν συνεταιρισμούς μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα για την προμήθεια οχημάτων, ανταλλακτικών και λοιπών υλικών.

Ο νόμος δίνει επίσης στα ΚΤΕΛ τη δυνατότητα εκτέλεσης οποιουδήποτε μεταφορικού έργου, εφόσον πληρούνται οι σχετικές προϋποθέσεις του νόμου και συστήνουν ειδικές μεταφορικές επιχειρήσεις για το έργο αυτό⁵⁰.

4.4 Εφαρμογή των Διεθνών Ελεγκτικών Προτύπων στα ΚΤΕΛ

Σε κάθε Κ.Τ.Ε.Λ διενεργείται έλεγχος επί της οικονομικής διαχείρισης του από ένα τουλάχιστον ορκωτό ελεγκτή λογιστή, ο οποίος ορίζεται με απόφαση της Γενικής Συνέλευσης των μετόχων της εταιρίας⁵¹.

⁵⁰ Ν. 2963/2001, «Οργάνωση και Λειτουργία των Δημόσιων Επιβατικών Μεταφορών με Λεωφορεία, Τεχνικός Έλεγχος Οχημάτων και Ασφάλεια Χερσαίων Μεταφορών και Άλλες Διατάξεις»

⁵¹ Ν. 2963/2001, «Οργάνωση και Λειτουργία των Δημόσιων Επιβατικών Μεταφορών με Λεωφορεία, Τεχνικός Έλεγχος Οχημάτων και Ασφάλεια Χερσαίων Μεταφορών και Άλλες Διατάξεις»

Κατά τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων των Κ.Τ.Ε.Λ, οι ελεγκτές εφαρμόζουν τα Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα. Τα Κ.Τ.Ε.Λ αποτελούν ανώνυμες εταιρίες και η διαδικασία που ακολουθείται κατά τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων τους είναι ουσιαστικά ο ίδιος που ακολουθείται και για τις λοιπές εταιρίες, εισηγμένες ή μη, που ελέγχονται είτε σύμφωνα με τα Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα είτε σύμφωνα με τα Ελληνικά Ελεγκτικά Πρότυπα που όμως είναι εναρμονισμένα με το πλαίσιο που προδιαγράφεται από τα διεθνή πρότυπα.

Στόχος του ελεγκτή είναι να εκφράσει γνώμη επί των ελεγχόμενων οικονομικών καταστάσεων με βάση τον έλεγχο του σχετικά με το αν αυτές είναι απαλλαγμένες από ουσιώδη ανακρίβεια.

Ο έλεγχος περιλαμβάνει τη διενέργεια διαδικασιών για την απόκτηση ελεγκτικών τεκμηρίων, σχετικά με τα ποσά και τις γνωστοποιήσεις στις οικονομικές καταστάσεις. Οι επιλεγόμενες διαδικασίες βασίζονται στην κρίση του ελεγκτή περιλαμβανομένης της εκτίμησης των κινδύνων ουσιώδους ανακρίβειας των οικονομικών καταστάσεων, που οφείλεται είτε σε απάτη είτε σε λάθος. Κατά τη διενέργεια αυτών των εκτιμήσεων κινδύνου, ο ελεγκτής εξετάζει τις εσωτερικές δικλίδες που σχετίζονται με την κατάρτιση και εύλογη παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων της εταιρείας, με σκοπό το σχεδιασμό ελεγκτικών διαδικασιών κατάλληλων για τις περιστάσεις, αλλά όχι με σκοπό την έκφραση γνώμης επί της αποτελεσματικότητας των εσωτερικών δικλίδων της εταιρείας. Ο έλεγχος περιλαμβάνει επίσης την αξιολόγηση της καταλληλότητας των λογιστικών αρχών και μεθόδων που χρησιμοποιήθηκαν και του εύλογου των εκτιμήσεων που έγιναν από τη διοίκηση, καθώς και αξιολόγηση της συνολικής παρουσίασης των οικονομικών καταστάσεων.

Λόγω της φύσης και του χαρακτήρα των ελεγχόμενων εταιριών, είναι πιθανό η εφαρμογή κάποιων προτύπων να διαφοροποιείται των διαχειριστικό έλεγχο των εταιριών αυτών.

Πρέπει να επισημανθεί πως αρκετές από τις επιχειρήσεις που φέρουν το διακριτικό τίτλο «Κ.Τ.Ε.Λ» περιλαμβάνουν και θυγατρικές τουριστικές εταιρίες, με αποτέλεσμα να επιβάλλεται η κατάρτιση και ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων και συνεπώς κατά τον έλεγχο αυτών, ο ελεγκτής να εφαρμόζει και τα αντίστοιχα πρότυπα που αφορούν συνδεδεμένα μέρη και τον έλεγχο οικονομικών καταστάσεων ομίλου. Αντίστοιχα στην

περίπτωση που δεν καταρτίζονται ενοποιημένες καταστάσεις, ο ελεγκτής δεν ακολουθεί τις απαιτήσεις των σχετικών προτύπων.

Σημαντικό στοιχείο που πρέπει να ληφθεί υπόψη κατά τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων των εταιριών Κ.Τ.Ε.Λ είναι ότι εταιρίες αυτές καταρτίζουν τις οικονομικών καταστάσεις τους σύμφωνα με τα Λογιστικά Πρότυπα που προδιαγράφονται από Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο και τις διατάξεις των άρθρων του Ν. 2190/1920.

Επομένως, μεταβάλλεται και η εφαρμογή του Διεθνές Ελεγκτικού Προτύπου 540. Οι ευθύνες του ελεγκτή σχετικά με τις λογιστικές εκτιμήσεις και τις συναφείς γνωστοποιήσεις στον έλεγχο οικονομικών καταστάσεων αφορούν το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς, που επιβάλλει η ελληνική νομοθεσία.

Εφόσον δεν επιβάλλεται από τη λειτουργία της επιχείρησης, δεν εφαρμόζεται το Διεθνές Ελεγκτικό Πρότυπο 402 που αφορά επιχειρήσεις που χρησιμοποιούν οργανισμό υπηρεσιών. Αντίστοιχα, εφόσον δεν επιβάλλεται από τις συνθήκες ελέγχου, ο ελεγκτής δεν εφαρμόζει κατά την ελεγκτική διαδικασία τα πρότυπα που αφορούν ελέγχους ειδικού σκοπού⁵².

4.5 Εσωτερικός Έλεγχος των ΚΤΕΛ

Όπως επιβάλλουν τα ελεγκτικά πρότυπα, τα ΚΤΕΛ θα πρέπει διατηρούν τις αναγκαίες εσωτερικές δικλίδες ασφαλείας που διασφαλίζουν την αποτελεσματικότητα και την αποδοτικότητα των λειτουργιών τους, την αξιοπιστία της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης καθώς και τη συμμόρφωση τους με τους ισχύοντες νόμους και κανονισμούς.

Το σύστημα εσωτερικού ελέγχου θα πρέπει να είναι ενσωματωμένο στο σύστημα διοίκησης των οργανισμών με τέτοιο τρόπο που θα ελαχιστοποιεί το κίνδυνο σφαλμάτων και παρατυπιών και θα συμβάλλει στην επίτευξη των στόχων αυτών και τη βέλτιστη χρήση των πόρων τους.

Λόγω και του δημόσιου ενδιαφέροντος των Κ.Τ.Ε.Λ, αυτά θα πρέπει να διαθέτουν τόσο αυτόνομη υπηρεσία εσωτερικού ελέγχου όσο και Επιτροπή Ελέγχου. Παρατηρώντας τη διοικητική δομή των ΚΤΕΛ, διαπιστώνεται πως το οργανόγραμμα αυτών περιλαμβάνει εκτός της διοίκησης τους, τις υπηρεσίες των εταιριών που αποτελούνται από τη γραμματεία, το

⁵² Βασίλειος Ι. Λουμιώτης, «Βασικές Οδηγίες Διεθνών Ελεγκτικών Προτύπων», ΣΟΛ, Αθήνα 2007

λογιστήριο, τη μισθοδοσία, το γραφείο κίνησης(οδηγοί, ελεγκτές, εισπράκτορες), το ταμείο και τα εκδοτήρια εισιτηρίων.

Η διοίκηση των εταιριών θα πρέπει να προβαίνει σε συνεχή επισκόπηση και αξιολόγηση των ετήσιων οικονομικών τους στοιχείων, της αποτελεσματικότητας των εσωτερικών δικλείδων ασφαλείας, θεμάτων συμμόρφωσης, καθώς και της αποτελεσματικότητας των διαδικασιών εσωτερικού και εξωτερικού ελέγχου, όπως και της διαχείρισης των κινδύνων.

Μεταξύ των θεμάτων που επικεντρώνεται το ενδιαφέρον των διοικήσεων των εταιριών αποτελούν:

- η αξιοπιστία και ακρίβεια των υπηρεσιών
- η καθαριότητα και οι συνθήκες των λεωφορείων
- ο πραγματοποιούμενος αριθμός των δρομολογίων καθώς και οι προορισμοί αυτών
- η αποδοτική και οικονομική χρήση των διαθέσιμων πόρων
- η τήρηση των συνθηκών ασφάλειας, των κανονισμών περί καπνίσματος και αλκοόλ καθώς και των γενικότερων απαιτήσεων των νόμων και των κανονισμών.
- η εμφάνιση, η ευγένεια και η εξυπηρετικότητα των οδηγών και του προσωπικού των σταθμών
- η παροχή πληροφοριών προς το κοινό σχετικά με τις παρεχόμενες υπηρεσίες και η ανταπόκριση στα αιτήματα και τα παράπονα του
- οι εγκαταστάσεις, η καθαριότητα και οι υπηρεσίες των σταθμών των λεωφορείων

4.6 Εποπτικά Όργανα των ΚΤΕΛ

4.6.1 Περιφέρεια

Με το Ν. 3852/2010 και με την κατάργηση των Νομαρχών, Νομαρχιακών Συμβουλίων και Νομαρχιακών Αυτοδιοικήσεων, οι αρμοδιότητες της εποπτείας του συγκοινωνιακού έργου των Κ.Τ.Ε.Λ ασκούνται κυρίως από τις Περιφέρειες της έδρας τους.

Οι Περιφέρειες και πιο συγκεκριμένα κάθε Περιφερειακή Ενότητα διατηρούν στη Διεύθυνση Μεταφορών και Επικοινωνιών τους, Γραφείο Αδειών Κυκλοφορίας, στις αρμοδιότητες του οποίου περιλαμβάνονται η συγκρότηση, η λειτουργία και διοικητική υποστήριξη των πειθαρχικών συμβουλίων ΚΤΕΛ (υπεραστικά-αστικά) και η εποπτεία τους.

4.6.2 Υπουργείο Μεταφορών

Παρόλο το γεγονός ότι τα Κ.Τ.Ε.Λ αποτελούν ιδιωτικές επιχειρήσεις, που δεν επιχορηγούνται άμεσα από το κράτος, όπως συμβαίνει με τις αστικές συγκοινωνίες, αποτελούν στην ουσία, κοινωφελείς οργανισμούς, υπό την άμεση εποπτεία του κράτους, το οποίο καθορίζει το κόμιστρο (τις τιμές των εισιτηρίων) προσφέροντας το ύψιστο κοινωνικό αγαθό της συγκοινωνίας. Ανώτατος «προϊστάμενος» όλων των Κ.Τ.Ε.Λ είναι ο εκάστοτε Υπουργός Μεταφορών.

Στο Υπουργείο Μεταφορών λειτουργεί η Διεύθυνση Επιβατικών Μεταφορών που συγκροτείται από το Τμήμα Αστικών Συγκοινωνιών και το Τμήμα Υπεραστικών Συγκοινωνιών με στόχο α) την ανάπτυξη ανταγωνιστικών υπηρεσιών επιβατικών συγκοινωνιών υψηλής ποιότητας και β) την αποτελεσματική και με διαφάνεια άσκηση της σχετικής ρυθμιστικής αρμοδιότητας του κράτους.

Το Τμήμα Υπεραστικών Συγκοινωνιών μεταξύ των αρμοδιοτήτων του είναι και η εποπτεία της αποτελεσματικής και με διαφάνεια λειτουργία των Κ.Τ.Ε.Λ σχετικά με τα θέματα που αφορούν στην εκτέλεση των τακτικών υπεραστικών συγκοινωνιών. Αντίστοιχα και για τα θέματα που αφορούν στις αστικές συγκοινωνίες με λεωφορεία των Κ.Τ.Ε.Λ αρμόδιο είναι το Τμήμα Αστικών Συγκοινωνιών

4.6.3 Σώμα Επιθεωρητών - Ελεγκτών του Υπουργείου Μεταφορών & Επικοινωνιών.

Τα Κ.Τ.Ε.Λ, ως ιδιωτικός φορέας στον οποίο έχει ανατεθεί έργο αρμοδιότητας του Υπουργείου Μεταφορών, υπόκεινται στις τακτικές και έκτακτες επιθεωρήσεις, έρευνες και ελέγχους που διενεργεί το Σώμα Επιθεωρητών - Ελεγκτών του Υπουργείου Μεταφορών & Επικοινωνιών.

Έργο του σώματος αυτού είναι να διασφαλίσει την εύρυθμη, διαφανή και αποτελεσματική λειτουργία των οργανισμών Κ.Τ.Ε.Λ όλης της χώρας, με τέτοιο τρόπο ώστε να καταστέλλονται φαινόμενα κακοδιοίκησης και διαφθοράς και να αναβαθμίζεται η ποιότητα των παρεχομένων υπηρεσιών και η καλύτερη εξυπηρέτηση των πολιτών.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5: ΜΕΛΕΤΗ ΠΕΡΙΠΤΩΣΗΣ:

Κ.Τ.Ε.Λ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ Α.Ε.

5.1 Γενικά Στοιχεία

Η ιστορία της Κ.Τ.Ε.Λ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ Α.Ε ξεκινά το 1952, όταν με βάση το νόμο 2119/1952, συστάθηκαν δύο ΚΤΕΛ, το 39^ο και το 54^ο . Αργότερα το 1973 με το ΠΔ 102/1973 συστάθηκε το «Κ.Τ.Ε.Λ ΝΟΜΟΥ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, το οποίο ανέλαβε:

- τη συγκοινωνιακή εξυπηρέτηση των οικισμών του νομού Θεσσαλονίκης, που δεν εξυπηρετούνταν από τον Ο.Α.Σ.Θ.
- τη γραμμή Θεσσαλονίκης – Αθηνών

Σταδιακά από το 1979 έως και το 2011, η εταιρία έπαψε να εξυπηρετεί συγκεκριμένες περιοχές του νομού Θεσσαλονίκης, μετά από την απόφαση της πολιτείας για επέκταση των αστικών συγκοινωνιών στις περιοχές αυτές. Πλέον η εταιρία εξυπηρετεί περιοχές 2 δήμων του νομού Θεσσαλονίκης (Βόλβης και Λαγκαδά) και φυσικά τη γραμμή Θεσσαλονίκης – Αθήνας & Πειραιά.

Ορόσημο για την πορεία της εταιρίας αποτέλεσε η μετατροπή της τον Αύγουστο του 2003 σε Ανώνυμη Εταιρεία σύμφωνα με το Ν. 2963/2001. Έτσι συστάθηκε η «Κ.Τ.Ε.Λ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ ΑΝΩΝΥΜΗ ΜΕΤΑΦΟΡΙΚΗ, ΤΟΥΡΙΣΤΙΚΗ ΚΑΙ ΕΜΠΟΡΙΚΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ», με τον διακριτικό τίτλο «Κ.Τ.Ε.Λ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ Α.Ε.», και καταχωρήθηκε την 25-8-2003, στο Μητρώο Ανωνύμων Εταιρειών της Διεύθυνσης Εταιρειών της Νομαρχιακής Αυτοδιοίκησης Θεσσαλονίκης με αριθμό (Μ.Α.Ε.) 55051/62/Β/03/0162. Οι παλαιοί αυτοκινητιστές εισέφεραν τα λεωφορεία τους στην εταιρεία και δημιουργήθηκε έτσι μια κεφαλαιουχική ανώνυμη εταιρεία, χωρίς ιδιοκτήτες-λεωφορειούχους, η οποία λειτουργεί ως πολυμετοχική Α.Ε. που έχει στο μετοχολόγιο της περίπου 200 μετόχους.

5.2 Διοικητική Δομή

Η « Κ.Τ.Ε.Α. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ Α.Ε.» είναι μια πολυμετοχική ανώνυμη εταιρεία, που διοικείται από το τετραμελές διοικητικό της συμβούλιο σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν. 2190/1920, ενώ το Π.Δ 246/2006 καθορίζει τους όρους και τους κανόνες της σχέσης της επιχείρησης με τους εργαζόμενους σε πλήρη ανάλυση των δικαιωμάτων και υποχρεώσεων τους.

Η δομή της εταιρείας, διακρίνεται στα εξής τμήματα:

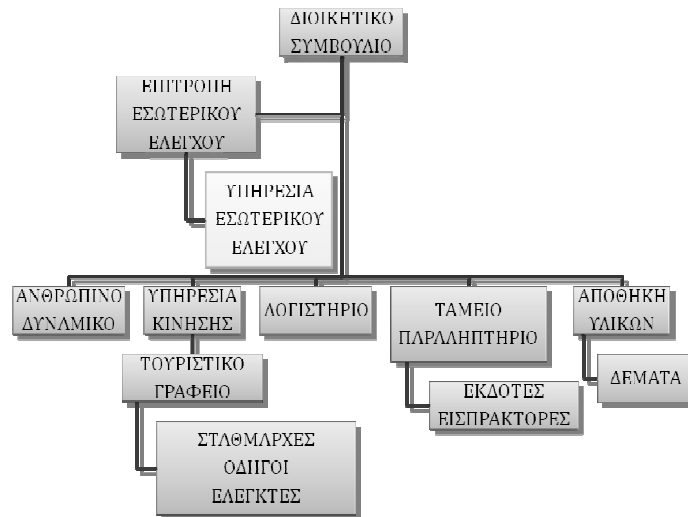
- γραμματεία
- λογιστήριο
- ταμείο
- γραφείο κίνησης
- εκδοτήρια εισιτηρίων
- παραληπττήριο εισιτηρίων και εισπράξεων
- ελεγκτές, σταθμάρχες, οδηγοί, εισπράκτορες, αποθηκάριοι

Η μετατροπή σε ανώνυμη εταιρία το 2003 έφερε στο προσκήνιο την ανάγκη δημιουργίας υπηρεσίας εσωτερικού ελέγχου για περισσότερη διαφάνεια σε σχέση με τους μετόχους και άλλους χρήστες πληροφοριών και ακόμη τήρηση των νόμων και κανόνων του δημοσίου. Το προηγούμενο νομικό καθεστώς της εταιρίας ήταν ιδιόμορφο με την ύπαρξη κοινού ταμείου ατομικών επιχειρήσεων και κοινωνίες αστικού δικαίου ενώ και η γενική δομή οργάνωσης της ήταν υποτυπώδης λόγω της ύπαρξης όπως προαναφέραμε αυτοτελών οικονομικών μονάδων, που είχε ως αποτέλεσμα την ολιγωρία σε πάγιες επενδύσεις, οργανωτικές δομές και ειδικότερα ελεγκτικές υπηρεσίες

Με την μετατροπή σε Α.Ε βάσει του ν. 2963/2001 η αναγκαιότητα ύπαρξης υπηρεσίας εσωτερικού ελέγχου πηγάζει από πολλά χαρακτηριστικά στη λειτουργία της εταιρίας, όπως είναι ο μεγάλος όγκος λειτουργιών σε σημεία εκτός της έδρας της επιχείρησης, οι συνεργασίες με οργανισμούς και ομοειδείς επιχειρήσεις, η ύπαρξη άλλου κλάδου σε σχέση με το μεταφορικό έργο με την ύπαρξη επιχείρησης στον τουριστικό τομέα, το μεσαίο μέγεθος του προσωπικού, οι συμφωνίες με τρίτους όσον αφορά την δημιουργία συγκοινωνιακού έργου, η ύπαρξη υποκαταστημάτων, η πολυμορφία δαπανών, οι σχέσεις με πιστωτικά ιδρύματα και κατά κύριο λόγο η ανάγκη για αξιόπιστη διαχείριση των οικονομικών μεγεθών που ανταποκρίνεται στη μερισματική πολιτική και στην μόνιμη καταβολή μερίσματος που αποτελεί «δικαίωμα» των μετόχων της επιχείρησης.

Λόγω της δομής της εταιρίας με διαφορετικά τμήματα και επιμέρους θέματα στο καθένα ξεχωριστά, υπάρχει η ανάγκη για ξεχωριστές ελεγκτικές διαδικασίες κατά λειτουργικές μονάδες και όχι κατά κύκλους εσόδων εξόδων ή με βάση τις ταξινομήσεις των οικονομικών καταστάσεων⁵³. Η οργάνωση του τμήματος εσωτερικού ελέγχου θα πρέπει να είναι ικανοποιητικά επαρκής, έτσι ώστε να επιτρέπει την εκπλήρωση του σκοπού της λειτουργίας της.

Στο παρακάτω σχήμα παρουσιάζεται το οργανόγραμμα της εταιρίας, με τη θέση του εσωτερικού ελέγχου να αναφέρεται στο διοικητικό συμβούλιο. Πρέπει να σημειωθεί πως ο διαχωρισμός του λογιστικού και του διοικητικού ελέγχου μέσα στην εταιρία δεν είναι ξεχωριστός καθώς κάποια θέματα άπτονται και των δυο διαδικασιών.



Διάγραμμα 5.1: Οργανόγραμμα ΚΤΕΛ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ ΑΕ

Υπεύθυνο για τη διασφάλιση της λειτουργίας της εταιρίας είναι το Διοικητικό Συμβούλιο. Οι όροι, οι κανόνες και οι κατευθυντήριες οδηγίες μέσα σε μια εταιρία καθορίζονται από την διοίκηση και το προσωπικό θα πρέπει να τις ακολουθεί. Για αυτό και η διοίκηση θα πρέπει να είναι σε συνεχή καθημερινή επαγρύπνηση και επικοινωνία διότι το ωράριο είναι συνεχής με την εμπλοκή πολλών παραμέτρων που επιζητούν άμεση επίλυση. Απαραίτητη είναι επίσης η κατανομή ευθυνών μεταξύ των στελεχών (οικονομικός διευθυντής, προϊστάμενος κίνησης, υπεύθυνος στόλου λεωφορείων), η επάνδρωση της νομικής υπηρεσίας καθώς και η κατάρτιση Εσωτερικού Κανονισμού Λειτουργίας.

⁵³ Χρήστος Καζαντζής, «Ελεγκτική και Εσωτερικός Έλεγχος, Μία συστηματική προσέγγιση Εννοιών, Αρχών και Προτύπων», Εκδόσεις Business Plus A.E., 2006, σελ 272

Η διοίκηση θέτει παράλληλα ρεαλιστικούς μακροπρόθεσμους ή βραχυπρόθεσμους στόχους, οι οποίοι αφορούν τις επενδύσεις και τη συντήρηση των παγίων, την επικοινωνία με το προσωπικό, την εξωτερική εικόνα της εταιρίας, τον προϋπολογισμό εσόδων και εξόδων, την μερισματική πολιτική και γενικότερα τις προβλέψεις και τα μελλοντικά σχέδια που θα διατηρήσουν την επιχείρηση σε υψηλό επίπεδο βιωσιμότητας και αξιοπρέπειας.

Σημαντικό ρόλο στην οργάνωση της επιχείρησης αποτελεί η μηχανογράφηση και τα πληροφοριακά συστήματα που αναλύουν και καθορίζουν τις ενέργειες των τμημάτων. Με την αύξηση της χρήσης της μηχανογράφησης όλο και περισσότερα αρχεία και δεδομένα διατηρούνται σε μηχανογραφικά μέσα, ενώ ακόμα και μέρος της λήψης αποφάσεων μπορεί να πραγματοποιείται μέσω των στοιχείων που προέρχονται από τα πληροφοριακά συστήματα. Παράλληλα, η λειτουργία μηχανογράφησης του λογιστηρίου και του τμήματος ανθρώπινου δυναμικού αλλά και η εγκατάσταση πληροφοριακών συστημάτων σε όλα τα επίπεδα της δομής της επιχείρησης αποτελεί ένα σημαντικό εργαλείο για την καλύτερη λειτουργία του τμήματος εσωτερικού ελέγχου.

Η μέθοδος των διαδικασιών της υπηρεσίας εσωτερικού ελέγχου θα ήταν χρήσιμο να γίνεται με την μορφή ερωτηματολογίου προσομοιωμένο με το ερωτηματολόγιο των εξωτερικών ελεγκτών, έτσι ώστε με κάθε ερώτηση να επιβεβαιώνονται πράξεις εύρυθμης λειτουργίας του τμήματος εσωτερικού ελέγχου, ανάδειξης και εντοπισμού κινδύνων και επάρκειας των κατάλληλων μέτρων στις ελεγκτικές διαδικασίες που θα έχουν ως αποτέλεσμα την αποδοτική χρήση των πόρων της επιχείρησης και την ορθολογικότητα στη λήψη αποφάσεων.

5.3 Διοικητικός και Λογιστικός Έλεγχος Προσωπικού

Τα τμήματα προσωπικού και μισθοδοσίας έχουν σημαντικό ρόλο μέσα σε μια επιχείρηση, συμβάλλοντας στην ορθή διαχείριση του ανθρώπινου δυναμικού. Ένα αποδοτικό σύστημα εσωτερικού ελέγχου, ως προς τις λειτουργίες αυτές, πρέπει να αποβλέπει στα παρακάτω:

- τήρηση μητρώου απασχολούμενου προσωπικού
- εξασφάλιση ότι το μισθοδοτούμενο προσωπικό απασχολείται πλήρως και παραγωγικά
- εξασφάλιση ορθής διαχείρισης της μισθοδοσίας (επιλογή-σύμβαση- χρόνος εργασίας- αποδοχές- μεταβολές-πληρωμή)
- ενημέρωση των λογιστικών βιβλίων και λογιστική παρακολούθηση της μισθοδοσίας

- εφαρμογή της εργατικής και ασφαλιστικής νομοθεσίας για το προσωπικό⁵⁴

Η επιχείρηση διατηρεί τμήμα ανθρώπινου δυναμικού, που παρακολουθεί και διαχειρίζεται θέματα προσωπικού. Το τμήμα παρακολούθησης θεμάτων προσωπικού σε θέματα διεκπεραίωσης προσλήψεων, απολύσεων και γενικών θεμάτων καθώς και τήρηση αρχείου προσωπικού διενεργείται από υπάλληλο του τμήματος αυτού. Από την άλλη η διοίκηση της εταιρίας έχει στην αρμοδιότητα της θέματα που αφορούν τον προγραμματισμό και πρόβλεψη των αναγκών σε εργαζομένους, καθώς και των απαραίτητων ικανοτήτων, γνώσεων και δεξιοτήτων αυτών, την επίλυση των προβλημάτων και τον έλεγχο της συμπεριφοράς καθώς και την εφαρμογή των κανονισμών αλλά και την αξιολόγηση.

Το προσωπικό της εταιρίας είναι διαχωρισμένο σε διάφορες ειδικότητες και έδρες εργασίας. Οι οδηγοί, αν και έχουν ως έδρα την Θεσσαλονίκη ή την Αθήνα ή την επαρχία Λαγκαδά, πρέπει να ελέγχονται εντός του οχήματος ως προς τη συμπεριφορά τους (τήρηση του Κώδικα Οδικής Κυκλοφορίας, ευπρεπής εμφάνιση, αρμόζουσα συμπεριφορά προς τους επιβάτες, έκδοση εισιτηρίων σε όλους τους καθ' οδών επιβάτες και απόδοση σε δυο ημέρες το ποσό των εκδοθέντων εισιτηρίων). Κάτι ανάλογο ισχύει και για τις λοιπές ειδικότητες, με εξαίρεση τους υπαλλήλους γραφείων που εργάζονται στην έδρα της επιχείρησης.

Από τα παραπάνω προκύπτει ότι η διοίκηση της εταιρίας διαδραματίζει πρωταρχικό ρόλο ως προς το ανθρώπινο δυναμικό, με αποτέλεσμα η υπηρεσία εσωτερικού ελέγχου να διενεργεί ρόλο συμβουλευτικό και ελεγκτικό. Έτσι, με την ανάληψη ευθύνης των θεμάτων προσωπικού το κάθε μέλος της, αναλαμβάνει μαζί με την υπηρεσία εσωτερικού ελέγχου την ελεγκτική διαδικασία για τις επιμέρους ειδικότητες έτσι, ο πρόεδρος επιβλέπει τους υπαλλήλους γραφείων, ο αντιπρόεδρος τους οδηγούς και το προσωπικό κίνησης, και τα υπόλοιπα μέλη της διοίκησης τις υπόλοιπες ειδικότητες.

Συνοπτικά, η υπηρεσία εσωτερικού ελέγχου είναι υπεύθυνη για τον:

- έλεγχο λειτουργίας προσλήψεων προσωπικού
- έλεγχο διαδικασίας έναρξης και τήρησης των φακέλων του προσωπικού
- έλεγχο της ορθής καταγραφής του συνολικού χρόνου εργασίας του κάθε εργαζομένου
- έλεγχο των μισθοδοτικών καταστάσεων
- έλεγχο της καταβολής των μισθών
- έλεγχο της διαδικασίας λογιστικής καταγραφής της μισθολογικής δαπάνης⁵⁵

⁵⁴ Βασίλειος Λουμιώτης, « Πρακτικά Θέματα Εφαρμοσμένης Ελεγκτικής των Επιχειρήσεων», Ινστιτούτο Εκπαίδευσης ΣΟΕΛ, 3^η Έκδοση, σελ. 402

⁵⁵ Χρήστος Νεγκάκης, Παναγιώτης Ταχυνάκης, «Σύγχρονα Θέματα Ελεγκτικής & Εσωτερικού Ελέγχου», Εκδόσεις Διπλογραφία, Αθήνα 2013, σελ.619

Πρωταρχική μέριμνα του τμήματος προσωπικού είναι η πρόσληψη καταρτισμένων και αποτελεσματικών εργαζομένων, κατά τρόπο επωφελή τόσο για την ίδια την εταιρία όσο και για τον εργαζόμενο. Η εύρυθμη και αποδοτική λειτουργία της εταιρίας προϋποθέτει ταυτόχρονα ικανό, καταρτισμένο και αποδοτικό προσωπικό⁵⁶.

Οι προσλήψεις του τακτικού ή του έκτακτου προσωπικού διενεργούνται με αποφάσεις του Διοικητικού Συμβουλίου της εταιρίας, η οποία προβαίνει στην πρόσληψη του αναγκαίου προσωπικού με βάση μια διαδικασία που περιλαμβάνει:

- τον προσδιορισμό των αντικειμενικών αναγκών της εταιρίας, της εποχικότητας, αλλά και του είδους συγκοινωνιακών εργασιών που αναλαμβάνει, εκτός από τα συμβατικά της έργα,
- την μελέτη για τα προσόντα που διαθέτουν για όλες τις ειδικότητες,
- τις συνεντεύξεις των υποψηφίων
- την έγκριση από τη διοίκηση της πρόσληψης
- τη διενέργεια ιατρικών εξετάσεων (αιματολογικών, παθολογικών, ψυχολογικών ή ψυχιατρικών)
- τη διαδικασία δοκιμής οδήγησης και συμπεριφοράς από ανεξάρτητη επιτροπή (μόνο για την ειδικότητα των οδηγών)
- ενώ βάσει του καταστατικού της επιχείρησης και αν διαθέτουν τα απαραίτητα προσόντα, οι μέτοχοι και τα συγγενικά τους μέλη πρώτου βαθμού έχουν προτεραιότητα πρόσληψης,

Η εταιρία υποχρεούται να τηρεί α) ένα γενικό μητρώο προσωπικού στο οποίο αναγράφονται κατά κατηγορία όλοι οι απασχολούμενοι με οποιαδήποτε σχέση εργασίας και β) ατομικό φάκελο κάθε εργαζόμενου στον οποίο καταχωρούνται στοιχεία που αφορούν την υπηρεσιακή του κατάσταση, ως και κάθε μεταβολή που πραγματοποιείται κατά τη διάρκεια της εργασιακής σχέσης του εργαζόμενου⁵⁷.

Ιδιαίτερα σημαντικό κομμάτι του εσωτερικού ελέγχου αποτελεί και α) η εξέταση του ύψους των παρεχόμενων αμοιβών στο προσωπικό της εταιρίας, έτσι ώστε να διατηρείται μια θετική σχέση μεταξύ αμοιβών και υπηρεσιών και β) η εξέταση του χρόνου απασχόλησης που συμβάλλει στον ορθό υπολογισμό του μισθολογικού κόστους.

Η μισθοδοσία του προσωπικού παρακολουθείται μηχανογραφικά με σκοπό τη μείωση του ανθρώπινου λάθους, έτσι ώστε οι μισθοδοτικές καταστάσεις να συμφωνούν με τις

⁵⁶ Χρήστος Νεγκάκης, Παναγιώτης Ταχυνάκης, «Σύγχρονα Θέματα Ελεγκτικής & Εσωτερικού Ελέγχου», Εκδόσεις Διπλογραφία, Αθήνα 2013, σελ.610-611

⁵⁷ ΠΔ 246/2006, «Γενικός Κανονισμός Προσωπικού των Κ.Τ.Ε.Λ. Α.Ε. και των ΚΤΕΛ του Ν. 2963/2001»,

κινήσεις των αντίστοιχων λογαριασμών μισθοδοσίας, ενώ με βάση τις μισθολογικές καταστάσεις αξιολογείται η διαδικασία λογιστικοποίησης της μισθοδοτικής δαπάνης και ο τρόπος καταβολής της.

Σημαντική για την εξέλιξη των εργασιακών σχέσεων αποτελεί η ύπαρξη εσωτερικού κανονισμού, όπου μεταξύ των άλλων περιλαμβάνονται γενικά και ειδικά για τον κάθε εργαζόμενο το είδος της σύμβασης του, η διάρκεια αυτής, ο τρόπος πληρωμής του, τα δικαιώματα αδειών, οι αμοιβές υπερωριών, αργιών και νυχτερινής απασχόλησης, το ωράριο τους, ο τρόπος έκδοσης μηνιαίας υπηρεσίας από το γραφείο κίνησης, η προβλεπόμενη συμπεριφορά προς τους συναδέλφους, η προβλεπόμενη ενδυμασία, οι διάφορες εργασίες συντήρησης και καθαριότητας στους χώρους εργασίας, η απόδοση των εισπράξεων από την έκδοση εισιτηρίων στον υπεύθυνο παραλήπτη και μια σειρά από διαδικασίες που θα πρέπει να εφαρμόζουν οι υπάλληλοι κατά την εκτέλεση των καθηκόντων τους.

Λόγω ότι κάθε ειδικότητα έχει και διαφορετικό χαρακτήρα εργασίας, ο υπεύθυνος κάθε ειδικότητας οργανώνει σε τακτά διαστήματα σεμινάρια συμπεριφοράς προς το επιβατικό κοινό και σε συνεργασία με τους προμηθευτές λεωφορείων ειδικά μηχανολογικά σεμινάρια στους οδηγούς για την αντιμετώπιση εκτάκτων αναγκών αλλά και εκμάθηση εργασιών συντήρησης και πρόληψης ατυχημάτων.

Καθώς οι εξωτερικοί ελεγκτές αξιολογούν την αποτελεσματικότητα της υπηρεσίας εσωτερικού ελέγχου μέσω του «Ερωτηματολογίου Εκτίμησης Εσωτερικού Ελέγχου» θα πρέπει όλες οι διαδικασίες να πραγματοποιούνται με βάση το ερωτηματολόγιο των εξωτερικών ελεγκτών με κύριο στόχο την επάρκεια της υπηρεσίας, τη συμμόρφωση με την ασφαλιστική, εργατική και φορολογική νομοθεσία, την ορθή καταχώρηση αμοιβών και άλλων επιδομάτων, την σωστή εφαρμογή της κλαδικής σύμβασης, και την εκπλήρωση εκ μέρους της επιχείρησης των υποχρεώσεων που απορρέουν (αμοιβές, κρατήσεις, ασφαλιστικές εισφορές).

Η υπηρεσία εσωτερικού ελέγχου πρέπει να καταρτίσει μια σειρά βημάτων που θα είναι παρόμοια με το ερωτηματολόγιο των εξωτερικών ελεγκτών και να συγκεντρώσει τις κατάλληλες πληροφορίες για το σύνολο των εργαζομένων που αφορούν:

- την ύπαρξη έγκρισης της πρόσληψης
- τις αμοιβές βάσει της κλαδικής σύμβασης καθώς και αποφάσεις του Δ.Σ. σε περίπτωση αυξημένης ή μειωμένης διαφοράς
- την παρουσία των εργαζομένων βάσει του προγράμματος ωρών εργασίας
- την ύπαρξη δικαιολογητικών για την καταβολή των επιδομάτων και των πρόσθετων αμοιβών

- τον σωστό υπολογισμό των κρατήσεων και εισφορών υπέρ τρίτων (Φ.Μ.Υ & Ι.Κ.Α), τρόποι εξόφλησης και λογιστικοποίηση τους
- τη σύγκριση των μισθολογικών καταστάσεων με τον δηλωμένο στον πίνακα προσωπικού για τον αριθμό εργαζομένων και επίσης συσχετισμός με την οριστική δήλωση Φ.Μ.Υ έτσι ώστε να επισημαίνονται στοιχεία χρήσιμα προς την διοίκηση όσον αφορά διακυμάνσεις στις αποδοχές ανά μήνα, τρίμηνο, εξάμηνο ή ανά περιόδους αυξημένης ή μειωμένης κίνησης καθώς και για τις τυχόν μεταβολές από προηγούμενα έτη και τον εντοπισμό τυχόν αποκλίσεων που μπορεί να υπάρξουν⁵⁸

Δεδομένο ότι οι αμοιβές του προσωπικού αποτελούν το 1/3 των συνολικών δαπανών και σε αυτές εμπλέκονται και φορείς του δημοσίου, η εταιρία θα πρέπει να τις παρακολουθεί συστηματικά και να φροντίζει για την έγκαιρη εξόφληση τους.

5.4 Διοικητικός και Λογιστικός Έλεγχος Διαθεσίμων

Σημαντικό πλεονέκτημα της Κ.Τ.Ε.Λ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ Α.Ε. αποτελεί το γεγονός ότι οι ταμιακές της ροές κατά 85% αποτελούν μετρητά και είναι ένας σημαντικός λόγος καθορισμού διαδικασιών διαφάνειας και οργανωτικής ελεγκτικής διαδικασίας. Ως κύριοι εμπλεκόμενοι θεωρούνται το διοικητικό συμβούλιο, ο οικονομικός διευθυντής, το λογιστήριο και η ταμειακή υπηρεσία.

Οι ελεγκτικές διαδικασίες που ακολουθούνται και αφορούν τα χρηματικά διαθέσιμα περιλαμβάνουν⁵⁹:

- ελεγκτικές διαδικασίες που αφορούν την ορθή καταχώρηση, παρακολούθηση και παρουσίαση των διαθεσίμων στα λογιστικά βιβλία, όπως η επαλήθευση των διαθεσίμων με την καταμέτρηση τού χρηματικού αποθέματος, η επαλήθευση μέσω *extraît* τραπεζών για τις καταθέσεις όψεως, η επαλήθευση των τόκων εσόδων και εξόδων που χρεώνονται στους λογαριασμούς.
- ελεγκτικές διαδικασίες που αφορούν την εξακρίβωση της συνεπούς εφαρμογής των αποφάσεων της διοίκησης, όπως ο καθορισμός ευθυνών για την αποτελεσματικότερη διαφύλαξη των διαθεσίμων, η ύπαρξη ενός μικρού αποθέματος στα ταμεία για την

⁵⁸ Βασίλειος Λουμιώτης, «Ελεγκτική, και επαγγελματικές ικανότητες ελεγκτών, Διαχείριση κινδύνων και εσωτερικός έλεγχος», 2011, σελ. 78-79

⁵⁹ Χρήστος Νεγκάκης, Παναγιώτης Ταχυνάκης, «Σύγχρονα Θέματα Ελεγκτικής & Εσωτερικού Ελέγχου», Εκδόσεις Διπλογραφία, Αθήνα 2013, σελ.460-462

πληρωμή μικροεξόδων, ο τρόπος έκδοσης των επιταγών, το πρακτικό καταμέτρησης μετρητών, επιταγών εισπρακτέων και πληρωτέων

- ελεγκτικές διαδικασίες που αφορούν την προστασία της εταιρίας από διάφορους κινδύνους, όπως η τοποθέτηση συστήματος ασφαλείας, η ασφαλιστική κάλυψη χρηματικού αποθέματος

Θεμελιώδης αρχή είναι η ταμειακή υπηρεσία, λόγω των πολυπληθών παραστατικών εσόδων και εξόδων, δεν πραγματοποιεί λογιστικές καταχωρήσεις, ελέγχους extrait των τραπεζικών κινήσεων, ενώ οι καταθέσεις σε λογαριασμούς προμηθευτών ή εισπράξεις από πελάτες αλλά και γενικότερα οποιαδήποτε πληρωμή εγκρίνονται εγγράφως από τον οικονομικό διευθυντή και το διοικητικό συμβούλιο. Στο ταμείο διατηρείται μόνο ένα μικρό χρηματικό απόθεμα (1.000,00€) για την πληρωμή των τρεχόντων μικροεξόδων και οι υπόλοιπες πληρωμές γίνονται με έκδοση είτε τραπεζικών επιταγών είτε με επιταγές της εταιρίας, υστέρα με συμφωνία με την συνεργαζόμενη τράπεζα.

Οι ημερήσιες εισπράξεις από τα εκδοτήρια κατατίθενται στο λογαριασμό όψεως από το παραληπτήριο και οι εισπράξεις από άλλες πηγές ή μη προγραμματισμένες παρακολουθούνται σε ξεχωριστή εξωλογιστική κατάσταση και λογιστικοποιούνται ακολούθως με την υπογραφή του προϊσταμένου. Στο τέλος κάθε ημέρας, σε καθορισμένη ώρα γίνεται «κλείσιμο» ταμείου και καταμέτρηση από τον προϊστάμενο των ταμιακών παραστατικών και συνυπογράφεται από αρμόδιο όργανο του Δ.Σ με κύριο ελεγκτικό στοιχείο την αρίθμηση των παραστατικών και τις υπογραφές από τα αρμόδια όργανα.

Ο ρόλος της υπηρεσίας εσωτερικού ελέγχου είναι να διαπιστώνει ότι η καταμέτρηση πραγματοποιήθηκε με ορθό τρόπο και όλες οι διαδικασίες είσπραξης από το παραληπτήριο και εισπράξεων-πληρωμών από το ταμείο έχουν λογιστικοποιηθεί στα βιβλία της εταιρίας με τον τρόπο που προαναφέραμε. Ελέγχει επίσης τη τήρηση των εισπρακτέων και πληρωτέων επιταγών και των λογαριασμών τραπεζικών καταθέσεων μέσω του αρχείου επιταγών που διαθέτει η επιχείρηση σε ηλεκτρονική μορφή με αποτυπωμένα στο πληροφοριακό σύστημα το στέλεχος της κάθε επιταγής.

Ένα άλλο μέτρο εσωτερικού ελέγχου που έχει καθιερώσει η επιχείρηση αφορά τα τιμολόγια άνω των 300€ έχουν υπογραφές από όλα τα μέλη της διοίκησης ενώ οι πληρωμές γίνονται κάθε 15^η και 30^η ημέρα κάθε μήνα εκτός των συμφωνημένων πληρωμών (καύσιμα, ανταλλακτικά). Με έγγραφη εντολή προς το λογιστήριο και ταμειακή υπηρεσία ενώ το τμήμα εσωτερικού ελέγχου επαληθεύει τις παραπάνω διαδικασίες αλλά και τις συμφωνίες που έχουν καταρτιστεί με τους προμηθευτές.

Αξιοσημείωτη είναι και η δημιουργία παραλαβής εισπράξεων από την έκδοση εισιτηρίων και αποσκευών όπου συγκεκριμένος υπάλληλος έχει ως κύρια ευθύνη την συγκέντρωση των μετρητών από όλα τα υποκαταστήματα. Ακόμη, την ενημέρωση, την είσπραξη και τέλος την κατάθεση των χρημάτων στον λογαριασμό όψεως από οδηγούς και εισπράκτορες μέσω πληροφοριακών συστημάτων και ακολούθως την ενημέρωση του λογιστηρίου με τα σχετικά παραστατικά όπως η ημερήσια κίνηση εισπράξεων καθώς και η απόδειξη κατάθεσης τραπέζης, με την υπηρεσία εσωτερικού ελέγχου να διαπιστώνει καθημερινά το γεγονός λόγω της σημασίας που αποτελεί η ενέργεια αυτή για την εταιρία.

Τέλος, είναι σημαντικό να τονίσουμε ότι η ελεγκτική διαδικασία στο συγκεκριμένο πεδίο είναι ιδιαίτερα σημαντική, λόγω της πληθώρας εισροών από διαφορετικά πρόσωπα (140 υπάλληλοι και συνεργάτες) και σημεία (7 υποκαταστήματα της επιχείρησης και 15 υποκαταστήματα τρίτων) κάτι που καθιστά τον εσωτερικό έλεγχο μια επίπονη και κουραστική εργασία αλλά η επαλήθευση για την αποφυγή λαθών και παραλείψεων αποτελεί την πιο ουσιώδη ενασχόληση του τμήματος αυτού, αλλά και γενικότερα αποτελεί αντικείμενο ελέγχου και αναφοράς για όλους τους ενδιαφερόμενους εσωτερικούς και εξωτερικούς.

5.5 Διοικητικός και Λογιστικός Έλεγχος Χρεογράφων - Απαιτήσεων

Η Κ.Τ.Ε.Λ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ Α.Ε τα μόνα χρεόγραφα που διατηρεί είναι 29 μετοχές του Ο.Α.Σ.Θ (Οργανισμός Αστικών Συγκοινωνιών Θεσσαλονίκης), τις οποίες έλαβε ως αντισταθμιστικά οφέλη στα πλαίσια της συμφωνία συνεργασίας για την παραχώρηση στον οργανισμό της εκτέλεσης συγκοινωνιακού έργου σε συγκεκριμένες περιοχές του νομού Θεσσαλονίκης αλλά και ως αποζημίωση για την διενέργεια κοινωνικής πολιτικής με την αύξηση δρομολογίων και την ταυτόχρονη μείωση του αντιτίμου εισιτηρίου στο υπόλοιπο του νομού.

Κάθε μήνα το μέρισμα που αντιστοιχεί στις μετοχές καταβάλλεται στην εταιρία μέσω τραπεζικού εμβάσματος. Η λογιστικοποίηση του εσόδου πραγματοποιείται κατά την ημερομηνία κατάθεσης από τον οργανισμό με ταυτόχρονη αποστολή την απόδειξη είσπραξης. Η συγκεκριμένη καταβολή μερίσματος παρακολουθείται από το λογιστήριο για την έγκαιρη και ισόποση βάσει συμφωνίας καταβολής του ποσού και μεταφέρεται το ποσό στον λογαριασμό όψεως που η επιχείρηση συνεργάζεται, με τα ανάλογα παραστατικά όπως

είναι η ισόποση επιταγή ενώ μετά την λήξη της διαχειριστικής περιόδου παραλαμβάνει την βεβαίωση μερίσματος για να συμπεριλήφθη στη φορολογική δήλωση της ανώνυμης εταιρίας.

Ο εσωτερικός έλεγχος των μετοχών αυτών περιορίζεται στα εξής:

- επιβεβαίωση της συνεργασίας με τον ΟΑΣΘ, μέσω του ελέγχου των δικαιωμάτων και των υποχρεώσεων που απορρέουν από αυτήν
- έλεγχος της ορθής καταχώρησης, παρακολούθησης και παρουσίας των μετοχών στα λογιστικά βιβλία της εταιρίας
- εξακρίβωση της είσπραξης των εσόδων που απορρέουν από την κατοχή τους
- έλεγχος τήρησης αρχείου των παραστατικών

Όσον αφορά τον έλεγχο των απαιτήσεων, όπως αναφέραμε σε προηγούμενες παραγράφους ο κύριος όγκος εσόδων αποτελείται από την έκδοση εισιτηρίων και την καταβολή του αντιτίμου σε μετρητά, με αποτέλεσμα οι πελάτες της επιχείρησης αποτελούνται κυρίως από φορείς του δημοσίου όπως είναι οι Οργανισμοί Τοπικής Αυτοδιοίκησης, η Περιφέρεια Κεντρικής Μακεδονίας για συνεργασίες συγκοινωνιακού έργου. Επίσης, αρμόδια Υπουργεία στα πλαίσια συμφωνίας για την διενέργεια κοινωνικής πολιτικής αλλά και υπηρεσίες δημόσιου ενδιαφέροντος για την μετακίνηση προσωπικού με τα πλεονεκτήματα και μειονεκτήματα που χαρακτηρίζουν τέτοιες συνεργασίες.

Ακόμη, εντοπίζονται σε συνεργασίες με ομοειδείς επιχειρήσεις με την μορφή συνεκμετάλλευσης της κύριας συγκοινωνιακής γραμμής και απόδοση των εισπράξεων μηνιαίως με εξωλογιστικές εκκαθαρίσεις ενώ παρόμοιες συνεργασίες υπάρχουν και με τουριστικά γραφεία για έκδοση εισιτηρίων σε περιοχές μείζονος σημασίας για την επιχείρηση όπως είναι το λιμάνι του Πειραιά, τουριστικά γραφεία κοντά σε Πανεπιστήμια στην Θεσσαλονίκη αλλά και στην Αθήνα.

Σύμφωνα με τους καθηγητές Χ. Νεγκάκη και Π. Ταχυνάκη (2013) οι ελεγκτικές διαδικασίες που ακολουθούνται και αφορούν των έλεγχο των απαιτήσεων περιλαμβάνουν:

- Ορθή καταχώρηση, παρακολούθηση και παρουσίαση των απαιτήσεων στα λογιστικά βιβλία,
- Εξακρίβωση συνεπούς εφαρμογής των αποφάσεων της διοίκησης
- Έλεγχος κινδύνων από πιθανές επισφάλειες
- Προστασία της επιχείρησης από διάφορους κινδύνους

Ως δεύτερη σε σημασία πηγή εισοδήματος για την επιχείρηση, η ελεγκτική διαδικασία είναι εξίσου σημαντική όπως αναφέραμε και στην προηγούμενη παράγραφο και ο εσωτερικός έλεγχος θα πρέπει να λειτουργεί αναλυτικά και διεξοδικά. Η αιτιολογία είναι προφανής, διότι σε σχέση με τις δημόσιες υπηρεσίες θα πρέπει η επιχείρηση να χαρακτηρίζεται από

επαγγελματισμό για την εξόφληση των απαιτήσεων ενώ σε σχέση με τις συνεργασίες είναι θέμα λειτουργικότητας πολύ σημαντικό να εισέρχονται οι απαιτήσεις άμεσα, για την αποφυγή επισφάλειας αλλά και για την ομαλή και δίκαιη τήρηση των συμφωνηθέντων.

5.6 Διοικητικός και Λογιστικός Έλεγχος Αγορών

Σημαντικό στοιχείο για τη λειτουργία της εταιρίας αποτελούν οι αγορές υλικών απαραίτητων για την εκτέλεση του συγκοινωνιακού έργου, όπως καύσιμα και ανταλλακτικά, αλλά και πιο χαμηλής σε σημασία εμπορευμάτων στα πλαίσια λειτουργίας και επιδίωξης του σκοπού της.

Η προμήθεια των υλικών αυτών πραγματοποιείται μέσω μειοδοτικών διαγωνισμών με παράλληλη διασφάλιση της ποιότητας και της πίστωσης. Η εταιρία οφείλει να διατηρεί ένα «Κανονισμού Προμηθειών», εγκεκριμένο από τη διοίκηση, που καθορίζεται ο τρόπος παραγγελίας όπως είναι οι διαγωνισμοί, οι λήψεις προσφορών και η εντολή γραπτής παραγγελίας, ώστε να διασφαλίζεται η διαφάνεια που διέπει τη διαδικασία. Η επιχείρηση πρέπει να επιλέγει εκείνους τους προμηθευτές που χαρακτηρίζονται για την φερεγγυότητα τους, την ποιότητα, τις τιμές αλλά και την πιστωτική πολιτική που ακολουθούν.

Η προμήθεια εμπορευμάτων βασίζεται σε μια διαδικασία, όπου η αποθήκη ενημερώνει το διοικητικό συμβούλιο για τις ετήσιες ποσότητες και αξίες και στη συνέχεια πραγματοποιείται ιεράρχηση των συμφωνιών για τουλάχιστον ένα έτος, με την λογική της ποσότητας και την χαμηλής τιμής όπου αυτή το επιτρέπει και μετέπειτα διαφορετικοί υπάλληλοι ελέγχουν την ορθή παραλαβή των εμπορευμάτων, την εισαγωγή τους στην αποθήκη βάσει των δελτίων παραγγελίας και των τιμολογίων και τελικά την παράδοση των παραστατικών στο λογιστήριο.

Ο εσωτερικός έλεγχος των αγορών περιλαμβάνει μια σειρά διαδικασιών που αφορούν τη σύγκριση πραγματικών και λογιστικών στοιχείων, ώστε να διασφαλίζεται και η ακρίβεια και η αξιοπιστία των λογιστικών βιβλίων. Οι ενέργειες αυτές περιλαμβάνουν:

- τον έλεγχο των παραστατικών των προμηθευτών ως προς τις αναφερόμενες ποσότητες, τις αξίες και τον χρόνο έκδοσης τους
- την καταχώρηση των ποσοτήτων και της αξίας που αναγράφεται στα παραστατικά στην αποθήκη
- την κίνηση των λογαριασμών βάσει των νόμιμων παραστατικών και την ορθή λογιστική τακτοποίηση τους

- τη συμφωνία των λογαριασμών υποχρεώσεων με αντίστοιχα αντίγραφα των προμηθευτών καθώς και με επιβεβαιωτικές επιστολές
- την επαλήθευση του ορθού υπολογισμού των εντόκων υποχρεώσεων και την αποτίμηση τους βάσει των διατάξεων
- τη διερεύνηση για την ορθότητα χρεωστικών ή πιστωτικών υπολοίπων και τον ορισμό διαδικασίας σε περίπτωση τροποποιητικών εγγραφών
- τον έλεγχο διακανονισμού της αγοράς που περιλαμβάνει α) πληρωμές μόνο από τον ταμιά βάσει προαριθμημένων ενταλμάτων, β) έκδοση, έγκριση και διαβίβαση εντολών πληρωμής από τα μέλη της διοίκησης και γ) καθιέρωση συστήματος πληρωμής μέσω επιταγών και διαδικασία αντιλογισμού ταμειακών αποδείξεων σε περίπτωση λάθους
- την κατάρτιση πίνακα των κατ' είδος αγορών της χρήσης (είδος, ποσότητα, αξία) με αντίστοιχα στοιχεία της προηγούμενης χρήσης
- τον έλεγχο της πίστωσης των προμηθευτών που διενεργήθηκε στις προηγούμενες ελεγκτικές διαδικασίες
- τη διαπίστωση εξόφλησης σημαντικών υπολοίπων την επόμενη χρήση
- τον έλεγχο τήρησης της αρχής της αυτοτέλειας των χρήσεων
- τη διερεύνηση για την ύπαρξη ακίνητων υπολοίπων και παλαιών υπολοίπων⁶⁰

Βασικό χαρακτηριστικό του κύκλου αγορών-υποχρεώσεων-πληρωμών είναι η ύπαρξη συνέπειας, αξιοπιστίας και αλληλοκατανόησης μεταξύ των αντισυμβαλλόμενων έτσι ώστε οι συνεργασίες να επιφέρουν θετικά και κερδοφόρα αποτελέσματα και στις δυο πλευρές.

5.7 Διοικητικός και Λογιστικός Έλεγχος Αποθεμάτων

Η δραστηριότητα της Κ.Τ.Ε.Λ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ Α.Ε. είναι παροχής υπηρεσιών και τα αποθέματα που διατηρούνται στην εταιρία είναι για την άσκηση της παροχής υπηρεσίας (καύσιμα, λιπαντικά, ανταλλακτικά) καθώς και αποθέματα διάθεσης (γραφική υλη, υλικά καθαριότητας κ.α.).

Μέχρι την μετατροπή σε ανώνυμη εταιρία και για κάποια ακόμη έτη δεν υπήρχε διαχείριση αποθεμάτων καθώς η τροφοδοσία πετρελαίου και λιπαντικών γινόταν με την

⁶⁰ Χρήστος Νεγκάκης, Παναγιώτης Ταχυνάκης, «Σύγχρονα Θέματα Ελεγκτικής & Εσωτερικού Ελέγχου», Εκδόσεις Διπλογραφία, Αθήνα 2013, σελ.575-577

ευθύνη των ιδιοκτητών και αργότερα σε συνεργασία με τρίτους (πρατήρια καυσίμων, εξωτερικά συνεργεία)

Μόλις μετά το 2006 και λόγω της ανάγκης ποιότητας και διαφάνειας στη διαχείριση των αποθεμάτων, δημιουργήθηκε ιδιωτικής χρήσης υποκατάστημα πρατηρίου και συνεργείου όπου λόγω της νομοθεσίας, οι επιχειρήσεις των Κ.Τ.Ε.Λ. δεν έχουν δικαίωμα χονδρικής πώλησης πετρελαίου και παροχής υπηρεσιών αλλά μόνο ιδιωτικής, χωρίς να έχουν παράλληλα υποχρέωση τήρησης βιβλίου αποθήκης και βιβλίο εισερχομένων λεωφορείων , ενώ εκδίδουν στοιχεία παραλαβής καυσίμων και διενέργειας επισκευών αθεώρητα με κατηγοριοποίηση ανά πινακίδα λεωφορείου.

Η διαχείριση των αποθεμάτων βασίζεται σε διαγωνισμούς προμήθειας πετρελαίου, λιπαντικών, ανταλλακτικών και την αποθήκευση τους στις δεξαμενές και στον αποθηκευτικό χώρο. Στη συνέχεια με τη βοήθεια της τεχνολογίας και των πληροφοριακών συστημάτων που διαθέτουν, τα λεωφορεία αντιμετωπίζονται ως ένας ξεχωριστός «πελάτης» με δική του ανά πινακίδα κυκλοφορίας καρτέλα και με την χρέωση οχήματος σε κάθε οδηγό με διαχωρισμό Α και Β όπου διαπιστώνεται και η επαγγελματική ικανότητα των υπαλλήλων.

Η διαχείριση των αποθεμάτων και η προστασία τους από διάφορους κινδύνους αποτελεί μια καθημερινή διαδικασία. Τα αποθέματα παρακολουθούνται καθημερινά με βάση καθορισμένες διαδικασίες και σε συνεργασία με το λογιστήριο με τα σχετικά παραστατικά (τιμολόγιο προμηθευτή, δελτίο παραλαβής, δελτίο εισαγωγής και δελτίο εξαγωγής) καθώς και με το σύστημα κωδικοποίησης ανταλλακτικών και άλλων υλικών, διευκολύνοντας το έργο της διοίκησης έτσι ώστε να γνωρίζει το συνολικό ύψος των αποθεμάτων, την αξία τους για περαιτέρω διερεύνηση χαμηλότερης τιμής από άλλο προμηθευτή αλλά και τον προγραμματισμό προμηθειών και τήρησης ορίων ασφαλείας⁶¹.

Ο εσωτερικός έλεγχος των αποθεμάτων έχει ως στόχο α) τη διαφύλαξη και προστασία τους από διάφορους κινδύνους, β) την πιστή εφαρμογή των οδηγιών της διοίκησης για την ορθή διαχείριση των αποθεμάτων, γ) την επίτευξη της μεγαλύτερης δυνατής απόδοσης των δεσμευμένων κεφαλαίων για την απόκτηση των αποθεμάτων, δ) η ορθή λογιστική παρακολούθηση τους και ε) η ορθή αποτίμηση τους στο τέλος της χρήσης⁶².

Η υπηρεσία εσωτερικού ελέγχου συμμετέχει σε όλες τις διαδικασίες που αφορούν τα αποθέματα. Οι εσωτερικοί ελεγκτές:

⁶¹ Βασίλειος Λουμιώτης, «Ελεγκτική, και επαγγελματικές ικανότητες ελεγκτών, Διαχείριση κινδύνων και εσωτερικός έλεγχος», 2011, σελ. 92-96

⁶² Χρήστος Νεγκάκης, Παναγιώτης Ταχυνάκης, «Σύγχρονα Θέματα Ελεγκτικής & Εσωτερικού Ελέγχου», Εκδόσεις Διπλογραφία, Αθήνα 2013, σελ.399

- φροντίζουν για την ενημέρωση της απογραφής καθώς και το ποιοι θα την πραγματοποιήσουν
- εξετάζουν την ύπαρξη απαξιωθέντων ή άχρηστων αποθεμάτων
- διενεργούν αιφνιδιαστικούς δειγματοληπτικούς ελέγχους στα αποθέματα σημαντικής αξίας
- επαληθεύουν τα υπόλοιπα των αποθεμάτων με υπόλοιπα ισοζυγίου
- ελέγχουν την ορθή λειτουργία των λογαριασμών αποθεμάτων σύμφωνα με το ΕΓΛΣ και την ορθή εμφάνισή τους στον ισολογισμό
- επιβλέπουν την πρόοδο των εργασιών και λειτουργίας ανά λεωφορείο ως προς το είδος των οχημάτων που χρησιμοποιούνται, τις περιοχές που εξυπηρετούν και το κόστος κάθε οδηγού στην χρησιμοποίηση του λεωφορείου
- ελέγχουν την κατανάλωση πετρελαίου για κάθε λεωφορείο

5.8 Διοικητικός και Λογιστικός Έλεγχος Εσόδων

Τα έσοδα της Κ.Τ.Ε.Λ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ Α.Ε προέρχονται από τρεις κυρίως πηγές:

- τις εισπράξεις των εισιτηρίων
- την συμμετοχή της εταιρίας στον Οργανισμό Αστικών Συγκοινωνιών Θεσσαλονίκης και
- την συνεργασία με διάφορους φορείς του δημοσίου

Όπως είναι φυσικό, η ανάλυση των εσόδων της εταιρίας δείχνει ότι το μεγαλύτερο ποσοστό αυτών (85%) προέρχονται τις εισπράξεις των εισιτηρίων, οι οποίες δημιουργούνται από τρεις πηγές α) τα εκδοτήρια(Θεσσαλονίκη, Αθήνα, συνεργαζόμενα ΚΤΕΛ και έκδοση εισιτηρίων μέσω τρίτων), β) τους εισπράκτορες και γ) του οδηγούς με τα καθοδόν εισιτήρια.

Με το πληροφοριακό σύστημα ATLANTIS ERP υπάρχει η δυνατότητα με σύνδεση on-line για τα εκδοτήρια και το MOBILE-TICKETS για τους οδηγούς και τους εισπράκτορες να ενημερώνεται καθημερινά και να λογιστικοποιείται η πώληση εισιτηρίων. Το επόμενο στάδιο είναι η ενημέρωση του παραληπτηρίου για την συγκέντρωση των χρημάτων από τα σημεία πώλησης καθώς και η αυτοπρόσωπη παρουσία στο παραληπτήριο για εισπράκτορες και οδηγούς για την παράδοση των χρηματικών ποσών από έκδοση εισιτηρίων με ανώτερο χρονικό διάστημα δυο μέρες βάσει του κανονισμού προσωπικού και την κατάθεση των πωλήσεων στην τράπεζα με σχετική ονομαστική κατάσταση.

Η διαδικασία εσωτερικού ελέγχου των εσόδων αποσκοπεί α) τη διασφάλιση της πραγματοποίησης και ορθής καταχώρησης των συναλλαγών στους σχετικούς λογαριασμούς, β) την εξέταση της γνησιότητας των λογιστικών στοιχείων που εκδίδονται και λαμβάνονται, γ) την ορθή παρακολούθηση και παρουσίαση των λογαριασμών στα λογιστικά βιβλία, δ) την εξακρίβωση της ορθής εφαρμογής των αποφάσεων της διοίκησης και του διοικητικού συμβουλίου της ελεγχόμενης εταιρίας, ε) τη τήρηση της αρχής της αυτοτέλειας των χρήσεων και της αρχής αντιπαράθεσης εσόδων-εξόδων και στ) τον επαρκή διαχωρισμό εσόδων επόμενων χρήσεων ή εσόδων προηγούμενων χρήσεων⁶³.

Παράλληλα διενεργείται ταμειακός έλεγχος, έλεγχος του λογαριασμού «Πελάτες», έλεγχος της ορθής έκδοσης των νόμιμων παραστατικών, έλεγχος στη τιμολόγηση, στους όρους εξόφλησης και στη διαδικασία είσπραξης καθώς και επαλήθευση των λογιστικών υπολοίπων.⁶⁴

Ως προς τα έσοδα, ο εσωτερικός έλεγχος θα πρέπει να λειτουργεί όσο το δυνατόν ταχύτερα επειδή η καθημερινή πώληση υπηρεσιών δεν αφήνει περιθώριο ελαστικού ελέγχου για την διαπίστωση της έγκαιρης παράδοσης των εσόδων και την άμεση κατάθεση στον τραπεζικό λογαριασμό με τις σχετικές καταστάσεις υπογεγραμμένες από όλους τους εμπλεκόμενους όπως είναι η διοίκηση, ο παραλήπτης και ο προϊστάμενος εσόδων.

Η λογιστικοποίηση που δημιουργείται αυτόματα μέσω του πληροφοριακού συστήματος είναι το επόμενο στάδιο ελέγχου με την αντιπαραβολή λογιστικών εγγραφών και ορθών εμβασμάτων κατά υπαλλήλου και πελάτη έτσι ώστε να επιτυγχάνεται συμφωνία των υπολοίπων είτε με τα *extraît* είτε με την συσχέτιση πωλήσεων με το Φ.Π.Α. και τον λογαριασμό «Πελάτες».

Η Κ.Τ.Ε.Λ Θεσσαλονίκης Α.Ε συνεργάζεται με το δημόσιο παρέχοντας συγκοινωνιακό έργο που αφορά α) στη μεταφορά μαθητών όπου πραγματοποιείται μειοδοτικός διαγωνισμός μέσω της Περιφέρειας Κεντρικής Μακεδονίας και β) την μεταφορά στρατιωτικού προσωπικού μέσω των επιτελείων με τις στρατιωτικές καταστάσεις.

Η εταιρία πρέπει να διασφαλίζει:

- την ορθή εφαρμογή της σύμβασης μεταφοράς μαθητών, η οποία περιλαμβάνει σαφείς όρους εκτέλεσης του έργου
- την επίτευξη της μέγιστης δυνατής κερδοφορίας
- την ασφάλεια των μαθητών

⁶³ Βασίλειος Λουμιώτης, « Πρακτικά Θέματα Εφαρμοσμένης Ελεγκτικής των Επιχειρήσεων», Ινστιτούτο Εκπαίδευσης ΣΟΕΛ, 3^η Έκδοση, σελ. 400-401

⁶⁴ Χρήστος Νεγκάκης, Παναγιώτης Ταχυνάκης, «Σύγχρονα Θέματα Ελεγκτικής & Εσωτερικού Ελέγχου», Εκδόσεις Διπλογραφία, Αθήνα 2013, σελ.546-547

- την ορθή εκτέλεση των δρομολογίων

Οι διαδικασίες ελέγχου ως προς την εκτέλεση του έργου πραγματοποιούνται κυρίως στο γραφείο κίνησης. Η εταιρία συμφωνεί με κάθε σχολείο ξεχωριστά για το ημερήσιο πρόγραμμα των δρομολογίων ανάλογα με τις ανάγκες της κάθε σχολικής μονάδας.

Ως κύριο μέτρο ελέγχου, η εταιρία εκτελεί τα δρομολόγια με βάση τις συμφωνίες που υπάρχουν, που αντιπαραβάλλονται με τις έγγραφες βεβαιώσεις από τους διευθυντές των σχολείων για την ορθή εκτέλεση δρομολογίων οι οποίες διαβιβάζονται στη αρμόδια πρωτοβάθμια ή δευτεροβάθμια διεύθυνση εκπαίδευσης αλλά και βεβαιώσεις για την συμπεριφορά του οδηγού και γενικά της εταιρίας ως προς την τήρηση των όρων της σύμβασης. Μετά, τη διαδικασία αυτή διενεργείται έλεγχος τόσο από την οικονομική υπηρεσία της Περιφέρειας όσο και από την υπηρεσία δημοσιονομικού έλεγχου του Υπουργείου Οικονομικών.

Η τιμολόγηση διεκπεριώνεται από συγκεκριμένο υπάλληλο του λογιστηρίου της εταιρίας, ενώ το τμήμα εσωτερικού ελέγχου αφού οριστικοποιήσει την εκτέλεση δρομολογίων διαπιστώνει την ορθή έκδοση τιμολογίων και την λογιστικοποίηση τους καθώς και την εκταμίευση του συμφωνηθέντος χρηματικού εντάλματος που εκδίδεται από την αρμόδια αρχή.

Ταυτόχρονα διενεργείται έλεγχος της πορείας των απαιτήσεων και του χρόνου εξόφλησης αυτών που χαρακτηρίζονται από τη μεγάλη διάρκεια εκτέλεσης του έργου και το συγκεκριμένο τρόπο εξόφλησης από την πλευρά του δημοσίου.

Αντίστοιχη διαδικασία ακολουθείται και για τον έλεγχο της μεταφοράς στρατιωτικού προσωπικού, με τη μόνη διαφορά ότι στην περίπτωση αυτή η έκδοση τιμολογίων αποτυπώνεται μέσω των πολυπληθών στρατιωτικών καταστάσεων

5.9 Διοικητικός και Λογιστικός Έλεγχος Παγίων

Η μετατροπή του ΥΠΕΡΑΣΤΙΚΟΥ Κ.Τ.Ε.Λ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ σε ανώνυμη εταιρία δημιούργησε την ανάγκη για λόγους απογραφής και δημιουργίας νέας επιχείρησης την φυσική απογραφή των πάγιων περιουσιακών στοιχείων.

Η δημιουργία Κανονισμού Προμηθειών όπου εντάσσονται οι αγορές παγίων, ο ανταγωνισμός, τα οψιγενή γεγονότα αλλά και η ανάγκη για ελαχιστοποίηση δαπανών οδήγησε στη δημιουργία Προγράμματος Επενδύσεων. Σημαντικές επενδύσεις σε πάγια

στοιχεία πραγματοποιούνται όλα αυτά τα χρόνια στην εταιρία, όπως η αγορά λεωφορείων, η ανάπτυξη πληροφοριακών συστημάτων, η αγορά οικοπέδου για την δημιουργία πρατηρίου καυσίμων και συνεργείου λεωφορείων με διαδικασίες που στηρίχτηκαν στο Πρόγραμμα Επενδύσεων.

Η διαδικασία λογιστικής ελεγκτικής διαδικασίας των πάγιων περιουσιακών στοιχείων αποτελεί μια σημαντική εργασία τόσο για το λογιστήριο όσο και για την υπηρεσία εσωτερικού ελέγχου καθώς η επένδυση μεγάλων χρηματικών ποσών καθιστά αναγκαία την παρακολούθηση για την απόδοση των επενδυμένων κεφαλαίων.

Ο εσωτερικός έλεγχος των πάγιων περιουσιακών στοιχείων αποσκοπεί στην ορθή καταχώρηση, παρακολούθηση και παρουσίαση τους στα λογιστικά βιβλία της εταιρίας, στην εξακρίβωση της συνεπούς εφαρμογής των αποφάσεων της διοίκησης που σχετίζονται με τα πάγια, στη διαφύλαξη και προστασία τους από τον κινδύνους και στην επίτευξη υψηλής απόδοσης των επενδυμένων στα πάγια αυτά κεφαλαίων.

Η αποτελεσματική οργάνωση του ελέγχου των παγίων στοιχείων της εταιρίας περιλαμβάνει μια σειρά διαδικασιών, όπως:

- έλεγχος της ύπαρξης των πάγιων περιουσιακών στοιχείων, όπως περιοδικές απογραφές των πάγιων στοιχείων, περιοδικές απογραφές των εκτός εκμετάλλευσης παγίων και σχετικής ενημέρωσης παγίων, παρακολούθηση παγίων και αποσβέσεων με την τήρηση αντίστοιχου μητρώου παγίων, διαπίστωση τήρησης αρχείου για θέματα κυριότητας στοιχείων και παρακολούθηση λήξης εμπράγματων δικαιωμάτων
- έλεγχος της καταχώρησης των πάγιων στοιχείων στα λογιστικά βιβλία, όπως ορθή λειτουργία των λογαριασμών παγίων σύμφωνα με τις διατάξεις του ν.2190/1920, δημιουργία συγκεντρωτικής κατάστασης παγίων που περιλαμβάνει τα υπόλοιπα προηγούμενης χρήσης, τις χρεώσεις και πιστώσεις της τρέχουσας χρήσης ,το υπόλοιπο αξίας κτήσης τέλους κάθε χρήσης, τα υπόλοιπα συσσωρευμένων αποσβέσεων, οι αποσβέσεις χρήσης, το σύνολο αποσβέσεων όλων των προηγούμενων χρήσεων καθώς και της τρέχουσας και το αναπόσβεστο υπόλοιπο αξίας κτήσης, επαλήθευση κατά λογαριασμό των υπολοίπων τέλους χρήσης, διαπίστωση του ορθού υπολογισμού και κοστολογικού χειρισμού των αποσβέσεων, διαπίστωση της μη ύπαρξης δαπανών επισκευής και συντήρησης στους αντίστοιχους λογαριασμούς παγίων, επαλήθευση αθροίσεων των ισοζυγίων όλων των βαθμίδων
- έλεγχος της αγοράς και πώλησης των πάγιων στοιχείων, όπως έλεγχοι για την πιστή εφαρμογή του Κανονισμού Προμηθειών, του Προγράμματος Επενδύσεων καθώς και των διαδικασιών για την πώληση ή εκποίηση των παγίων και σχετική αναφορά προς

την διοίκηση, αντιπαραβολή των αγορών και ιδιοκατασκευών παγίων με τιμολόγια, ιδιωτικά συμφωνητικά έργου, αποφάσεις διοικητικού συμβουλίου, διαπίστωση του ορθού υπολογισμού που πρόεκυψε κατά την πώληση ή εκποίηση παγίων στοιχείων, διερεύνηση της σωστής κίνησης των λογαριασμών 15 καθώς και την τυχόν παλαιότητα υπολοίπων τέλους χρήσης, διερεύνηση αν το κόστος των ιδιοκατασκευαζόμενων παγίων στοιχείων προσδιορίζεται βάσει των κανόνων του ΕΓΛΣ

- έλεγχος των φορολογικών υποχρεώσεων που αφορούν τα πάγια στοιχεία, όπως επαλήθευση του ορθού λογιστικού χειρισμού του Φ.Π.Α., επαλήθευση του σωστού υπολογισμού του φόρου ακίνητης περιουσίας καθώς και την εμπρόθεσμη κατάθεση στην αρμόδια Δ.Ο.Υ.
- έλεγχος της παρουσίας των παγίων στοιχείων στις οικονομικές καταστάσεις, διαπίστωση ότι στο προσάρτημα των οικονομικών καταστάσεων παρέχεται η απαραίτητη πληροφόρηση των παγίων στοιχείων, διαπίστωση της εμφάνισης των παγίων περιουσιακών στοιχείων στον ισολογισμό σύμφωνα με τη νομοθεσία.
- έλεγχος της προστασίας των παγίων περιουσιακών στοιχείων από διάφορους κινδύνους, όπως ανάθεση ευθυνών σε αρμόδιο προσωπικό για την συντήρησή τους, διαπίστωση της καλής συντήρησής τους, διαπίστωση ύπαρξης ασφαλιστικών καλύψεων

5.10 Διοικητικός και Λογιστικός Έλεγχος Καθαρής Θέσης και Υποχρεώσεων

Η παρουσίαση στον ισολογισμό της εταιρίας της καθαρής θέσης αποτελεί ένα από τα πιο σημαντικά στοιχεία για την ενημέρωση που θα ενδιαφέρουν τους χρήστες πληροφοριών. Οι λογαριασμοί της καθαρής θέσης κινούνται συνήθως στο τέλος της χρήσης και ο έλεγχος γίνεται κατά τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων. Το πρόγραμμα ελέγχου των λογαριασμών καθαρής θέσης περιλαμβάνει κυρίως τις παρακάτω ελεγκτικές διαδικασίες:

- κατάρτιση συγκεντρωτικής κατάστασης λογαριασμών καθαρής θέσης, όπου απεικονίζονται τα υπόλοιπα προηγούμενης χρήσης, οι συνολικές χρεώσεις και πιστώσεις της χρήσης καθώς και τα υπόλοιπα τέλους χρήσης
- διαπίστωση της ορθής λειτουργίας των λογαριασμών καθαρής θέσης σύμφωνα με την ισχύουσα νομοθεσία

- επαλήθευση των διαδικασιών για θέματα που αφορούν το μετοχικό κεφάλαιο καθώς της τήρησης των προβλεπόμενων στην περίπτωση αύξηση αυτού
- διαπίστωση ορθού υπολογισμού των αποθεματικών σύμφωνα με την νομοθεσία και το καταστατικό της επιχείρησης
- διαπίστωση για την ορθή τήρηση βιβλίου μετόχων, βιβλίο μετοχών για τις ονομαστικές μετοχές και επίσης τήρηση αρχείου μετόχων
- διαπίστωση της κανονικής πληρωμής των μερισμάτων στους δικαιούχους
- διαπίστωσης της παροχής της προβλεπόμενης πληροφόρησης στο προσάρτημα
- διαπίστωση της ορθής καταχώρησης των υπολοίπων τέλους χρήσης στις οικονομικές καταστάσεις⁶⁵

Σημαντικός λογαριασμός στο παθητικό μιας εταιρίας αποτελούν και οι λογαριασμοί των προβλέψεων. Έργο της υπηρεσίας εσωτερικού ελέγχου είναι ο έλεγχος:

- των εκκρεμών αγωγών κατά ή υπέρ της εταιρίας και το πιθανόν ποσό που επιβαρύνεται ή διεκδικεί
- της διάρκειας ισχύς ή λήξης των εγγυήσεων που έχει συμφωνήσει η επιχείρηση όπως εγγυήσεις δανείων και εγγυητικές επιστολές
- της λύσης περί αμφισβητήσεων για τυχόν λανθασμένου υπολογισμού φόρων και εισφορών
- των συμβάσεων που ενέχουν κίνδυνο ζημίας καθώς και το ποσού αυτής καθώς και των επισφαλών απαιτήσεων και απαξίωσης ορισμένων περιουσιακών στοιχείων καθώς και το ποσού της ζημίας που θα υποστεί η επιχείρηση
- της ορθής λειτουργίας των λογαριασμών προβλέψεων σύμφωνα με ΕΓΛΣ
- του ορθού υπολογισμού της πρόβλεψης για απογείωση πάγιων στοιχείων, αποθεμάτων συμμετοχών και απαιτήσεων, της πρόβλεψης αποζημίωσης προσωπικού βάσει των διατάξεων και των επισφαλών απαιτήσεων
- της παρεχόμενης πληροφόρησης στο προσάρτημα ως προς τους λογαριασμούς των προβλέψεων

Η πιστοληπτική ικανότητα μιας εταιρίας σχετίζεται με τις σχέσεις της εταιρίας με το δημόσιο αλλά και με τα πιστωτικά ιδρύματα. Η εταιρία θα πρέπει να είναι σε θέση να εξοφλεί εμπρόθεσμα τις υποχρεώσεις της προς το δημόσιο, έτσι ώστε να λαμβάνει φορολογική και ασφαλιστική ενημερότητα, καθώς και τις δανειακές τις υποχρεώσεις που απορρέουν από τις σχετικές συμβάσεις άντλησης κεφαλαίων.

⁶⁵ Χρήστος Νεγκάκης, Παναγιώτης Ταχυνάκης, «Σύγχρονα Θέματα Ελεγκτικής & Εσωτερικού Ελέγχου», Εκδόσεις Διπλογραφία, Αθήνα 2013, σελ.496-497

Η Κ.Τ.Ε.Α. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ ΑΕ παρουσιάζει ένα πολυμετοχικό ιδιοκτησιακό καθεστώς και συνεπώς είναι υποχρεωμένη να κινείται σε επίπεδα άριστης διαχειριστικής διαφάνειας. Ο εσωτερικός έλεγχος που διενεργείται έχει ως σκοπό να διασφαλίσει α) την εμπρόθεσμη- έγκαιρη υποβολή των οφειλόμενων φόρων και εισφορών, β) τον περιορισμό της λογιστικής απάτης και των καταχρήσεων έναντι των οφειλόμενων προς το δημόσιο φόρων, γ) την ορθή και άμεση εξόφληση των πληρωτέων μερισμάτων στους δικαιούχους μετόχους.

Ένα αποτελεσματικό σύστημα εσωτερικού ελέγχου επί των υποχρεώσεων προς τα ασφαλιστικά ταμεία και το δημόσιο πρέπει να περιλαμβάνει ελεγκτικές διαδικασίες που αφορούν:

- την ορθή και έγκαιρη λογιστική απεικόνιση των υποχρεώσεων προς το δημόσιο και τα ασφαλιστικά ταμεία
- την εμπρόθεσμη απόδοση των οφειλόμενων εισφορών προς τα ασφαλιστικά ταμεία και των φόρων προς το δημόσιο
- την παρακολούθηση των εκκρεμών φορολογικών και άλλων υποθέσεων, καθώς και των μέτρων που λαμβάνονται για την αντιμετώπιση τους
- την κατάρτιση συγκεντρωτικής κατάστασης υποχρεώσεων προς το δημόσιο
- την επαλήθευση για τον σωστό υπολογισμό του φόρου εισοδήματος, των φόρων μισθωτών υπηρεσιών και του φόρου προστιθεμένης αξίας καθώς και των ασφαλιστικών εισφορών και συσχέτιση των πιστώσεων με τα αντίστοιχα σύνολα των πιστώσεων των λογαριασμών 54 και 55 και επίσης η ορθή καταχώρηση στις περιοδικές και εκκαθαριστική Φ.Π.Α, προσωρινή και οριστική Φ.Μ.Υ καθώς και στις Α.Π.Δ
- την επαλήθευση των φόρων και εισφορών τέλους χρήσης την επόμενη περίοδο
- τη διαπίστωση ότι στο προσάρτημα των Οικονομικών Καταστάσεων παρέχεται η προβλεπόμενη σχετική πληροφόρηση για τις υποχρεώσεις στο δημόσιο βάσει νομοθεσίας
- τη διαπίστωση της ορθής καταχώρησης των υπολοίπων τέλους χρήσης στις οικονομικές καταστάσεις^{66,67}

Ως προς τις δανειακές υποχρεώσεις της εταιρίας, αυτές περιορίζονται σε μακροπρόθεσμα κεφάλαια που αντλούνται για την πραγματοποίηση επενδύσεων. Η εταιρία

⁶⁶ Χρήστος Νεγκάκης, Παναγιώτης Ταχυνάκης, «Σύγχρονα Θέματα Ελεγκτικής & Εσωτερικού Ελέγχου», Εκδόσεις Διπλογραφία, Αθήνα 2013, σελ.518-519

⁶⁷ Βασίλειος Λουμιώτης, «Ελεγκτική, και επαγγελματικές ικανότητες ελεγκτών, Διαχείριση κινδύνων και εσωτερικός έλεγχος», 2011, σελ. 106-116

παρουσιάζει καθημερινή ρευστότητα, λόγω της είσπραξης των εισιτηρίων και της έλλειψης πίστωσης προς τους πελάτες.

Σχετικά με την άντληση ξένων κεφαλαίων, το καταστατικό της εταιρίας ορίζει ότι δεν μπορεί να συναφθεί δάνειο πάνω από 300.000€ χωρίς απόφαση της γενικής συνέλευσης που καθιστά την διαδικασία δανειοδότησης διαφανή και παρέχει πλήρης ενημέρωση των μετόχων για την ορθή εφαρμογή των κανόνων και του Προγράμματος Επενδύσεων.

Η εταιρία καταρτίζει σχέδια χρηματοδότησης λόγω της εποχικότητας των εσόδων με την διερεύνηση των ευνοϊκότερων όρων χρηματοδότησης και ύστερα από τις σχετικές εγκρίσεις από το διοικητικό συμβούλιο ή τη γενική συνέλευση, ενώ η υπηρεσία εσωτερικού ελέγχου διαπιστώνει όλα τα παραπάνω με βάση τα δικαιολογητικά που υπάρχουν (αποφάσεις Δ.Σ, έγγραφα προσφορές τραπεζών με αναλυτικά επιμέρους στοιχεία). Ακόμη εξετάζονται οι όροι δανειακών συμβάσεων όπως η διάρκεια, το επιτόκιο, το ύψος των τοκοχρεολυτικών δόσεων και οι εμπράγματα ασφάλειες και η συνολική επιβάρυνση στα αποτελέσματα της εταιρίας.

Η οργάνωση ενός ικανοποιητικού συστήματος εσωτερικού ελέγχου επί των δανειακών υποχρεώσεων προϋποθέτει:

- έγκριση των πιστωτικών όρων χρηματοδότησης από το Δ.Σ της εταιρίας
- τήρηση των διατάξεων του ν.2190/1920 και του Ε.Γ.Λ.Σ για τους λογαριασμούς δανειακών υποχρεώσεων
- επαλήθευση της εξόφλησης των δανειακών υποχρεώσεων με τα αντίστοιχα δικαιολογητικά και του σωστού υπολογισμού των τόκων και διαφόρων εξόδων
- συσχέτιση των αναλυτικών λογαριασμών δανείων με τα αντίστοιχα δικαιολογητικά
- επαλήθευση των υπολοίπων τέλους χρήσης με επιβεβαιωτικές επιστολές και *extract* τραπεζών
- διαπίστωση της επιβάρυνσης των τόκων στα αποτελέσματα της επιχείρησης
- κατάρτιση συγκεντρωτικής κατάστασης δανειακών υποχρεώσεων
- διαπίστωση της παρεχόμενης στο προσάρτημα πληροφόρησης ως προς τις δανειακές υποχρεώσεις
- ορθή καταχώρηση των υπολοίπων τέλους χρήσης στις οικονομικές καταστάσεις

5.11 Διοικητικός και Λογιστικός Έλεγχος Συνεργασίας με Τρίτους

Η αποτελεσματική ελεγκτική διαδικασία απαιτεί εξειδικευμένο προσωπικό, που διαθέτει τις απαραίτητες γνώσεις, ικανότητες και εμπειρίες. Με στόχο την αποτελεσματικότητα της εταιρίας και γενικότερα την εδραίωση της στο χώρο των μεταφορών του κλάδου των λεωφορειούχων, έχουν συναφθεί συνεργασίες με τρίτους.

Η μετατροπή της εταιρίας σε ανώνυμη εταιρία δημιούργησε νέες ανάγκες στο τομέα των πληροφοριακών συστημάτων και στη μηχανογράφηση του λογιστηρίου αλλά και των υποκαταστημάτων. Το έργο αυτό ανατέθηκε σε εταιρία, γνώστη του κλάδου, το πελατολόγιο της οποίας αποτελείται από ομοειδείς επιχειρήσεις, η οποία ανέλαβε να καλύψει τις ανάγκες αυτές που δημιουργούνται λόγω νέων υποδομών, αναγκών και τεχνολογικών εξελίξεων. Η σχέση ωφέλειας κόστους είναι αδιαμφισβήτητη προς όφελος της εταιρίας και η επένδυση της τάξης του 5% στα δέκα έτη από τα ακαθάριστα έσοδα δημιούργησαν υποδομές για διευκόλυνση των χρηστών των πληροφοριακών συστημάτων με αποτέλεσμα να εξάγονται σημαντικά συμπεράσματα για την διαφάνεια των συναλλαγών αλλά και των εργασιών.

Η εταιρία διαθέτει επίσης τρία υποκαταστήματα για τη μεταφορά μικροδεμάτων στο χώρο εργασιακής ευθύνης της, για τα οποία έχουν συναφθεί συνεργασίες με εκχώρηση λειτουργίας των δραστηριοτήτων και ο κύριος έλεγχος της εταιρίας προς τους συγκεκριμένους επιχειρηματίες είναι η σωστή διαχείριση του πελατολογίου, η αρμόζουσα συμπεριφορά προς τους πελάτες, η ορθή τιμολόγηση μικροδεμάτων βάσει της ισχύουσας νομοθεσίας του Υπουργείου Ανάπτυξης καθώς και η συνεπής απόδοση των εισπράξεων και έκδοσης τιμολογίου προς την Κ.Τ.Ε.Λ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ ΑΕ. Η λογιστική ελεγκτική διαδικασία αφορά τη διαπίστωση των εισπράξεων και την λογιστικοποίηση τους καθώς και την έκδοση τιμολογίου εντός συγκεκριμένων προθεσμιών, που ορίζονται σε 15 ημέρες μετά το πέρας των υπηρεσιών.

Την περίοδο 2005-2007, η εταιρία πρότεινε σε ομοειδείς επιχειρήσεις συνεργασία για την μείωση του ανταγωνισμού μεταξύ των Κ.Τ.Ε.Λ. και την συγκράτηση του κομίστρου, αντιλαμβανόμενη την ανάγκη για συνεργασίες και συγχωνεύσεις, έτσι ώστε να αποφευχθεί και ο οικονομικός μαρασμός των εταιριών που δραστηριοποιούνταν στη γραμμή Αθήνα-Θεσσαλονίκη. Οι συνεργαζόμενες αυτές εταιρίες τέθηκαν υπό τη επίβλεψη του πληροφοριακού συστήματος της Κ.Τ.Ε.Λ. Θεσσαλονίκης Α.Ε. με σύνδεση on-line και τοποθέτηση φορολογικού μηχανισμού για την έκδοση των εισιτηρίων.

Με την ολοκλήρωση των αμοιβαίων υποχωρήσεων και αποδοχής ως κέντρο συναλλαγών με έδρα την Θεσσαλονίκη προχώρησε η διαδικασία του μεταφορικού έργου με την λογιστική διαδικασία να επικεντρώνεται στα έσοδα από εισιτήρια και στον καταμερισμό βάσει ποσοστού των εξόδων. Η λογιστική παρακολούθηση ξεκινούσε από την καθημερινή

απεικόνιση των εσόδων όλων των εκδοτηρίων και με μηνιαίες εκκαθαρίσεις, αλλά και με ετήσιες όπου ένα πλέγμα συμφωνιών που συμπεριλάμβανε άλλες συνεργασίες με δρομολόγια, άλλες με ποσοστό βάσει τζίρου και σε άλλες με εφάπαξ ποσό τιμολογούνταν οι αμοιβές των ομοειδών επιχειρήσεων.

Η υπηρεσία εσωτερικού ελέγχου στη διαδικασία αυτή συμμετέχει

- α) στην διαπίστωση των εσόδων,
- β) στην ορθή τιμολόγηση και την λογιστικοποίηση τους,
- γ) στον έλεγχο των εξωλογιστικών καταστάσεων για τον αντικειμενικό καταμερισμό των εξόδων
- και δ) την ενημέρωση της διοίκησης για την τήρηση των όρων των ιδιωτικών συμφωνητικών και την πορεία των συνεργασιών με τα θετικά ή αρνητικά της σημεία.

Οπότε, η χρήση πληροφοριακών συστημάτων και οι συνεργασίες με τρίτους προσδίδουν στην επιχείρηση χαρακτηριστικά επιχειρηματικής καινοτομίας σε σχέση με τα προηγούμενα έτη και χαρακτήρα εξωστρεφή κάτι που στον κλάδο που εξετάζεται η μελέτη περίπτωσης δεν υπήρχε για πολλές δεκαετίες.

Τα πληροφοριακά συστήματα οριοθέτησαν την εσωτερική ελεγκτική διαδικασία αλλά και προσέδωσαν στην επιχείρηση εργαλεία στην λήψη αποφάσεων για την λειτουργία της επιχείρησης ενώ οι συνεργασίες με ομοειδείς επιχειρήσεις και τουριστικά γραφεία δημιούργησαν τις κατάλληλες προϋποθέσεις για την δημιουργία υποδομών και επιχειρηματικής συμπεριφοράς που συνέβαλαν στην συνέχιση εργασιών με κερδοφορία και προοπτική ανάπτυξης για το μέλλον.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6: ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

Ο έλεγχος, ανεξάρτητα από την μορφή του, παρέχει σημαντικά οφέλη για κάθε εταιρία και συμβάλλει στη θετική της πορεία. Η παρούσα εργασία επικεντρώθηκε στις διαδικασίες εσωτερικού ελέγχου, που ακολουθούνται στις εταιρίες που δραστηριοποιούνται στο χώρο των μεταφορών.

Όλες οι εταιρίες είναι υποχρεωμένες να επιβιώσουν μέσα σε ένα δυσχερό οικονομικό περιβάλλον, στο οποίο παρατηρείται η οικονομική αποτυχία μεγάλων επιχειρήσεων, η μείωση του εισοδήματος των πολιτών και η σημαντική πτώση της οικονομικής δραστηριότητας.

Οι τρέχουσες συνθήκες αναγκάζουν τις υπηρεσίες εσωτερικού ελέγχου να προβληματιστούν σχετικά με τον ρόλο, την εστίασή τους, τη συμβολή και το μέγεθος τους. Η οικονομική κρίση έχει επηρεάσει αφενός τη λειτουργία του εσωτερικού ελέγχου και αφετέρου έχει αναδείξει τη σημασία της εταιρικής διακυβέρνησης.

Ο κλάδος των συγκοινωνιών αποτελεί ένα δυναμικό κλάδο κάθε οικονομίας, που απαιτεί συνεχείς νομοθετικές, θεσμικές και διοικητικές αλλαγές, έτσι ώστε οι υποδομές και οι παρεχόμενες υπηρεσίες να είναι όσο το δυνατόν πιο αποτελεσματικές και αποδοτικές.

Η υπηρεσία εσωτερικού ελέγχου είναι απαραίτητη σε μια εταιρία, όπως η ΚΤΕΛ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ Α.Ε., για να αξιολογεί την αξιοπιστία των λογιστικών συστημάτων, των δεδομένων και των οικονομικών εκθέσεων. Το τμήμα αυτό αξιολογεί τη λειτουργία της εταιρίας και τις παρεχόμενες υπηρεσίες, τα λογιστικά δεδομένα, τα συστήματα της και διασφαλίζει την αποτελεσματικότητα των χρηματοοικονομικών και μη χρηματοοικονομικών θεμάτων καθώς και τη συμμόρφωση με τις εσωτερικές δικλείδες ασφαλείας της εταιρίας.

Στην εργασία αυτή αναδείχθηκε η ανάγκη ύπαρξης υπηρεσίας εσωτερικού ελέγχου μέσα σε μια εταιρία, όπως η Κ.Τ.Ε.Λ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ Α.Ε., για την ομαλή λειτουργία και την διασφάλιση των συναλλαγών και γενικά των περιουσιακών στοιχείων της.

Η εταιρία διαθέτει το αναγκαίο προσωπικό και τις υποδομές που διευκολύνουν και στηρίζουν το έργο του εσωτερικού ελέγχου, έτσι ώστε αυτή να συνεχίσει να δραστηριοποιείται σε κλίμα διαφάνειας και εμπιστοσύνης και να παρουσιάζει κερδοφορία, παρά τις τρέχουσες συνθήκες του εξωτερικού της περιβάλλοντος.

Η εργασία αυτή εξέτασε τις συνθήκες εσωτερικού ελέγχου μέσα σε μια συγκεκριμένη εταιρία συγκοινωνιών και αντλήθηκαν συμπεράσματα ως προς τη λειτουργία και τα οφέλη του τμήματος αυτού.

Είναι γεγονός όμως ότι παρουσιάζεται έλλειψη μελετών ως προς τη λειτουργία του εσωτερικού ελέγχου στον κλάδο των συγκοινωνιών και συνεπώς υπάρχουν πολλά περιθώρια για μεταγενέστερες έρευνες πάνω στο θέμα αυτό.

Προκειμένου να εξεταστούν οι συνθήκες εσωτερικού ελέγχου στο ευρύτερο κλάδο των συγκοινωνιών, θα μπορούσε στο μέλλον να γίνει μια εμπειρική έρευνα των συνθηκών ελέγχου των οργανισμών συγκοινωνιών που διατηρούν υπηρεσία εσωτερικού ελέγχου για να προκύψουν χρήσιμες διαπιστώσεις για το ρόλο του εσωτερικού ελέγχου και περιθώρια για βελτιώσεις, αλλά και να αναδειχθεί η ανάγκη δημιουργίας εσωτερικού ελέγχου στις εταιρίες που μέχρι σήμερα δεν διατηρούν αντίστοιχη υπηρεσία.

Συμπερασματικά, ο εσωτερικός έλεγχος είναι αναγκαίος στον κλάδο των συγκοινωνιών, για να είναι σε θέση οι εταιρίες που δραστηριοποιούνται σε αυτόν να εκπληρώνουν την αποστολή τους κατά τρόπο ασφαλές, αποδοτικό, αποτελεσματικό και οικονομικό.

ΠΗΓΕΣ

Βιβλιογραφία – Αρθρογραφία

Διεθνές Συμβούλιο Προτύπων Ελέγχου και Διασφάλισης, «Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου & Διεθνή Πρότυπα Δικλίδων Ποιότητας, 2010

Θεολογίδου Μαρία, Τυρινόπουλος Γιάννης και Αϋφαντοπούλου Γεωργία, « Δείκτες Ελέγχου της Ποιότητας των Υπηρεσιών του Ομίλου ΟΑΣΑ», 3^ο Διεθνές Συνέδριο για την Έρευνα στις Μεταφορές στην Ελλάδα, Αθήνα, Φεβρουάριος 2004

Καζαντζής Χρήστος, «Ελεγκτική και Εσωτερικός Έλεγχος, Μία συστηματική προσέγγιση Εννοιών, Αρχών και Προτύπων», Εκδόσεις Business Plus A.E., 2006

Κάντζος Κωνσταντίνος και Χονδράκη Αθηνά, «Ελεγκτική - Θεωρία και Πρακτική», Εκδόσεις Σταμούλης, Αθήνα, 2006

Λουμιώτης Βασίλειος, «Βασικές Οδηγίες Διεθνών Ελεγκτικών Προτύπων», ΣΟΛ ΑΕ, Αθήνα 2007

Λουμιώτης Βασίλειος, «Ελεγκτική, και επαγγελματικές ικανότητες ελεγκτών, Διαχείριση κινδύνων και εσωτερικός έλεγχος», 2011

Λουμιώτης Βασίλειος, « Πρακτικά Θέματα Εφαρμοσμένης Ελεγκτικής των Επιχειρήσεων», Ινστιτούτο Εκπαίδευσης ΣΟΕΛ, 3^η Έκδοση

Νεγκάκης Χρήστος, Ταχυνάκης Παναγιώτης, «Σύγχρονα Θέματα Ελεγκτικής & Εσωτερικού Ελέγχου», Εκδόσεις Διπλογραφία, Αθήνα 2013

Τσακλαγκάνος Άγγελος, « Ελεγκτική», Εκδόσεις Αφοί Κυριακίδη, 2008

Τυρινόπουλος Ιωάννης, Αϋφαντοπούλου Γεωργία, Παπαγιαννάκης Απόστολος και Τόσκας Ιωάννης, «Ολοκληρωμένο Σύστημα Ελέγχου της Ποιότητας των Συγκοινωνιακών Υπηρεσιών

του Πολεοδομικού Συγκροτήματος Θεσσαλονίκης», 3^ο Διεθνές Συνέδριο για την Έρευνα στις Μεταφορές στην Ελλάδα, Θεσσαλονίκη, Μάιος 2006

Φυτράκης Ευτύχιος , «Τα Ελεγκτικά Σώματα της Διοίκησης, Θεωρία-Νομοθεσία-Νομολογία», Νομική Βιβλιοθήκη, 2010

Chartered Institute of Internal Auditors, «Definition of Internal Auditing Code of Ethics International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing»

Chartered Institute of Internal Auditors, « Internal Audit in Practice», 2012

Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission, « Internal Control - Integrated Framework»

Controller and Auditor – General, « Transport Sector : Results of the 2011/12 Audits», House of Representatives, March 2013

Deloitte, « Fraud in the Airline Industry», 2007

European Commission, «Road Transport: A change of gear», European Union, 2012

European Transport Safety Council, «Transport Safety Organization in Public and Private Sectors», Brussels 2003

Federal Ministry for Economic Cooperation and Development, « Fighting Corruption in the Road Transport Sector», Internationale Zusammenarbeit, April 2012

Heggie G. Iann and Vickers Piers, «Commercial Management and Financing of Roads», World Bank Technical Paper No 409, May 1998

Iacob , Constanța «The financial-accounting activity, subject for internal audit in road transport», University of Craiova, 2010

Institute of Chartered Accountants of India, « Standard on Internal Audit (SIA) 1, Planning an Internal Audit», September 2006

International Association of Oil & Gas Producers, «Land Transportation Safety Recommended Practice», Report No 365, Revision 1.1, April 2005

Kaare Kati Kõrbe, Kuhi Kristjan, and Koppel Ott, « Developing Road Performance Measurement System with Evaluation Instrument», World Academy of Science, Engineering and Technology 72 2012

KPMG International, «Transport: Delivering Professional Services to the Transport Sector», May 2007

Karlaftis Matthew and Kepaptsoglou Konstantinos. «Performance Measurement in the Road Sector: A Cross-Country Review of Experience», Discussion Paper No. 2012-10, Prepared for the Roundtable on Sustainable Road Funding, October 2012

Metropolitan Transportation Authority, « 2009-2010 Internal Control Certification and Summary»

Mezghani Mohamed, «Study on electronic ticketing in public transport», European Metropolitan Transport Authorities, Final Report, May 2008

Mobereola Dayo, «Strengthening Urban Transport Institutions: A Case Study of Lagos State», Sub-Saharan Africa Transport Policy Program, October 2006

OECD, «Performance Indicators for the Road Sector», 2001

PricewaterhouseCoopers, «Protect your shipment», 2006

Pticina Irina, « Urban Transport System Audit: Review of Metric System, Methods and Problems», Transport and Telecommunication, Volume 9, No 4, 2008

The Institute of Internal Auditors Research Foundation « Internal Auditing: History, Evolution, and Prospects», 2003

Togantzis Andreas, «Internal Audit and Good Ship Management», ebookbrowse.com, 2011

Νόμοι – Αποφάσεις

Ν. 2963/2001, «Οργάνωση και Λειτουργία των Δημόσιων Επιβατικών Μεταφορών με Λεωφορεία, Τεχνικός Έλεγχος Οχημάτων και Ασφάλεια Χερσαίων Μεταφορών και Άλλες Διατάξεις»

Ν. 3016/2002, «Για την εταιρική διακυβέρνηση, θέματα μισθολογίου και άλλες διατάξεις,» (ΦΕΚ 110/17.05.2002)

Ν. 3693/2008, «Εναρμόνιση της ελληνικής νομοθεσίας με την Οδηγία 2006/43/EK περί υποχρεωτικών ελέγχων των ετήσιων και των ενοποιημένων λογαριασμών, για την τροποποίηση των Οδηγιών 78/660/ΕΟΚ και 83/349/ΕΟΚ του Συμβουλίου και για την κατάργηση της Οδηγίας 84/253/ΕΟΚ του Συμβουλίου και άλλες διατάξεις», (ΦΕΚ Α' 174/25-08-2008)

ΠΔ 246/2006 (Α 261), «Γενικός Κανονισμός Προσωπικού των Κ.Τ.Ε.Λ. Α.Ε. και των ΚΤΕΛ του Ν. 2963/2001»

ΠΔ. 338 (ΦΕΚ Β' 282/21-11-2002), «Κανονισμός Λειτουργίας του Σώματος Επιθεωρητών - Ελεγκτών του Υπουργείου Μεταφορών και Επικοινωνιών (Σ.Ε.Ε.Υ.Μ.Ε.)»

Διαδικτυακοί Τόποι

www.ktelbus.gr

www.ktel-thes.gr

www.yme.gr