

ΤΕΙ ΠΕΛΟΠΟΝΝΗΣΟΥ
ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ & ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ
ΤΜΗΜΑ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ & ΟΡΓΑΝΙΣΜΩΝ

ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ ΣΕ ΝΟΣΟΚΟΜΕΙΑ ΤΟΥ
ΕΣΥ

Φοιτητές: Γεωργακόπουλος Λεωνίδας
Νοταράς Ηλίας

Επιβλέπων: Παρασκευόπουλος Λεωνίδας,
Επικ. Καθηγητής

Καλαμάτα 2015

ΕΥΧΑΡΙΣΤΙΕΣ

Θα θέλαμε να ευχαριστήσουμε θερμά τον κο Παρασκευόπουλο Λεωνίδα, επιβλέποντα καθηγητή της πτυχιακής μας εργασίας, για την άψογη συνεργασία, καθώς και για τις πολύτιμες συμβουλές του καθ' όλη τη διάρκεια της εκπόνησής της. Η βοήθειά του ήταν καθοριστικής σημασίας, προκειμένου να ολοκληρωθεί επιτυχώς μία εργασία με αρκετές ιδιαιτερότητες. Κυρίως, όμως, θέλουμε να ευχαριστήσουμε τα στελέχη των Νοσοκομείων, που μας εμπιστεύτηκαν, συζήτησαν δια μακρόν μαζί μας, συμπλήρωσαν τα ερωτηματολόγια της έρευνας και μας μετέδωσαν το κλίμα που επικρατεί στα Νοσοκομεία, σχετικά με τη λειτουργία του Εσωτερικού Ελέγχου.

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

ΕΥΧΑΡΙΣΤΙΕΣ.....	2
ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ	3
ΠΕΡΙΛΗΨΗ.....	5
ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΠΡΩΤΟ	8
Η ΕΞΕΛΙΞΗ ΤΟΥ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ ΚΑΙ ΤΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΠΟΥ ΤΟΝ ΔΙΕΠΟΥΝ ...	8
1.1 Γενικά	8
1.2 Διαχρονική εξέλιξη του Εσωτερικού Ελέγχου	8
1.2.1 Ο Έλεγχος στα Αρχαία Χρόνια	8
1.2.2 Ο Έλεγχος στην περίοδο της Αναγέννησης	9
1.2.3 Ο Έλεγχος Μετά την Αναγέννηση	10
1.2.4 Ο Εσωτερικός Έλεγχος του Χθες και του Σήμερα στην Ελλάδα.....	10
1.2.5 Το Νομικό Πλαίσιο του Εσωτερικού Ελέγχου στην Ελλάδα Σήμερα.....	11
1.3 Βασικές έννοιες Εσωτερικού Ελέγχου	12
1.3.1 Ορισμός του Εσωτερικού Ελέγχου.....	12
1.3.2 Ο Εσωτερικός Έλεγχος και οι Διακρίσεις του.....	13
1.3.3 Η Αναγκαιότητα του Εσωτερικού Ελέγχου	14
1.3.4 Σκοπός του Εσωτερικού Ελέγχου	14
1.3.5 Τα Είδη του Εσωτερικού Ελέγχου.....	17
1.3.6 Συνιστώσες του Εσωτερικού Ελέγχου.....	20
1.4. Συστήματα Εσωτερικού Ελέγχου	20
1.4.1 Γενικά.....	20
1.4.2 Ορισμός του Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου	20
1.4.3 Σκοπός του Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου.....	21
1.4.4 Περιεχόμενο του Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου	22
1.4.5 Βασικές Αρχές Ενός Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου (ΣΕΕ)	24
1.5 Εσωτερικός έλεγχος στο Δημόσιο Τομέα	24
1.5.1 Η διακυβέρνηση στο Δημόσιο Τομέα.....	24
1.5.2 Διαφθορά και Κακοδιοίκηση στο Δημόσιο Τομέα	28
1.5.3 Φαινόμενα Διαφθοράς και Κακοδιοίκησης	30
ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΔΕΥΤΕΡΟ	32
ΝΟΜΟΘΕΤΙΚΟ ΠΛΑΙΣΙΟ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ ΚΑΙ Η ΠΟΡΕΙΑ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΤΟΥ ΣΤΟ ΔΗΜΟΣΙΟ ΤΟΜΕΑ ΚΑΙ ΕΙΔΙΚΟΤΕΡΑ ΣΤΑ ΝΟΣΟΚΟΜΕΙΑ ΤΟΥ Ε.Σ.Υ.....	32

2.1 Νομοθετικό πλαίσιο Εσωτερικού Ελέγχου στο Δημόσιο.....	32
2.1.1 N.3429/2005 (ΦΕΚ Α' 314, 27.12.2005)	32
2.1.2 N.3492/2006 (ΦΕΚ Α' 210, 05.10.2006)	33
2.1.3 N. 3871/2010 (ΦΕΚ Α' 141, 17.8.2010)	34
2.2. Εσωτερικός Έλεγχος στα Νοσοκομεία του ΕΣΥ.....	34
2.3 Εφαρμογή Εσωτερικού Ελέγχου στα Νοσοκομεία του ΕΣΥ	37
ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΤΡΙΤΟ	41
ΕΡΕΥΝΑ ΓΙΑ ΤΗΝ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΟΥ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ ΣΤΑ ΝΟΣΟΚΟΜΕΙΑ ΤΟΥ ΕΣΥ	41
3.1 Παρουσίαση του ερωτηματολογίου της έρευνας	41
3.2 Παρουσίαση ευρημάτων-αποτελεσμάτων έρευνας	46
3.3 Συμπεράσματα-προτάσεις βελτίωσης	49
ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ	52
ΑΝΑΦΟΡΕΣ	53
ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ	56
Ερωτηματολόγιο	56

ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Τα έντονα φαινόμενα διαφθοράς και κακοδιοίκησης, η απαίτηση για τη διασφάλιση των αρχών της διαφάνειας, της ακεραιότητας και της υποχρέωσης λογοδοσίας όσων διαχειρίζονται δημόσιους πόρους, έχουν δημιουργήσει διεθνώς μία τάση για υιοθέτηση προτύπων και αρχών Εσωτερικού Ελέγχου, στους οργανισμούς του Δημόσιου τομέα και ειδικότερα στα Νοσοκομεία του ΕΣΥ. Η παρούσα εργασία παρουσιάζει τη διαχρονική εξέλιξη του Εσωτερικού Ελέγχου, καθώς και τα βασικά του στοιχεία, προκειμένου να κατανοηθεί πλήρως η έννοια και η σημασία του θεσμού αυτού. Επίσης, αναφέρει το νομοθετικό πλαίσιο, σύμφωνα με το οποίο εφαρμόζεται ο Εσωτερικός Έλεγχος στο Δημόσιο τομέα και ειδικότερα στα Νοσοκομεία του ΕΣΥ. Στη συνέχεια, με την χρήση ερωτηματολογίων που τέθηκαν σε άτομα της Διοίκησης των Νοσοκομείων του ΕΣΥ και σε Εσωτερικούς Ελεγκτές, καθώς και με προσωπικές συνεντεύξεις μαζί τους, διερευνάται η ύπαρξη, ο ρόλος και η σπουδαιότητα του Εσωτερικού Ελέγχου. Η μελέτη του συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου στα Νοσοκομεία του ΕΣΥ κατέδειξε ότι ο Εσωτερικός Έλεγχος βρίσκεται ακόμα σε πρώιμο στάδιο, υπόκειται σε σοβαρά νομοθετικά λάθη και υπάρχουν σημαντικές αποκλίσεις από τις διεθνείς πρακτικές εσωτερικού ελέγχου. Τελικώς, αναφέρονται ορισμένες προτάσεις βελτίωσης, προκειμένου ο Εσωτερικός Έλεγχος να γίνει πιο αποτελεσματικός.

Λέξεις κλειδιά: Εσωτερικός Έλεγχος, Νοσοκομεία ΕΣΥ.

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Τα έντονα φαινόμενα διαφθοράς και κακοδιοίκησης, η απαίτηση για τη διασφάλιση των αρχών της διαφάνειας, της ακεραιότητας και της υποχρέωσης λογοδοσίας όσων διαχειρίζονται δημόσιο χρήμα, έχουν δημιουργήσει διεθνώς μια τάση για υιοθέτηση αρχών Εσωτερικού Ελέγχου από τους δημόσιους οργανισμούς.

Η εργασία μελετά την έννοια του Εσωτερικού Ελέγχου στο Δημόσιο τομέα και ειδικότερα του Εσωτερικού Ελέγχου στα Νοσοκομεία του ΕΣΥ, ενώ χρησιμοποιούνται ερωτηματολόγια, καθώς και προσωπικές συνεντεύξεις, για τη μελέτη του ρόλου του Εσωτερικού Ελέγχου στη Δημόσια Διοίκηση.

Σκοπός της παρούσας μελέτης είναι η παρουσίαση του «εργαλείου» του Εσωτερικού Ελέγχου, η εφαρμογή του στα Νοσοκομεία του ΕΣΥ, ο εντοπισμός τυχόν προβλημάτων, καθώς επίσης γίνονται και προτάσεις βελτίωσης του.

Προτού εξεταστεί ο ρόλος του Εσωτερικού Ελέγχου στα Νοσοκομεία του ΕΣΥ, πρέπει να παρουσιαστεί το πλαίσιο λειτουργίας του ευρύτερα, επομένως στους επιμέρους στόχους της εργασίας περιλαμβάνονται η παρουσίαση του εννοιολογικού υπόβαθρου του Εσωτερικού Ελέγχου, αλλά και η παρουσίαση και ανάλυση των αρχών που διέπουν την εφαρμογή του Εσωτερικού Ελέγχου, τόσο στο δημόσιο τομέα όσο και στον τομέα της υγείας.

Όσον αφορά στη μεθοδολογία και στα μέσα που χρησιμοποιήθηκαν για την εκπλήρωση του παραπάνω σκοπού και των επιμέρους στόχων, συγκεντρώσαμε σχετικές πηγές και πραγματοποιήσαμε δημοσκοπική έρευνα σε Νοσοκομεία της Αττικής. Για το σκοπό αυτό χρησιμοποιήθηκε ένα ερωτηματολόγιο, το οποίο απαντήθηκε από άτομα της Διοίκησης των Νοσοκομείων και από Εσωτερικούς Ελεγκτές, για την εξαγωγή συμπερασμάτων περί της εφαρμογής του Εσωτερικού Ελέγχου.

Όσον αφορά στη διάρθρωση της εργασίας, αυτή χωρίζεται σε τρία κεφάλαια, τα οποία ακολουθεί το κεφάλαιο με τα γενικά συμπεράσματα της συνολικής έρευνας.

Στο πρώτο κεφάλαιο παρουσιάζεται αρχικά η διαχρονική εξέλιξη του Εσωτερικού Ελέγχου, οι βασικές του έννοιες και τα συστατικά του στοιχεία, καθώς επίσης και η εφαρμογή του στο Δημόσιο τομέα.

Στο δεύτερο κεφάλαιο καταγράφεται το νομοθετικό πλαίσιο του θεσμού του Εσωτερικού Ελέγχου στο Δημόσιο τομέα γενικώς και στα Νοσοκομεία του ΕΣΥ

ειδικώς, καθώς επίσης αναφέρονται δημοσιεύματα για την εφαρμογή του Εσωτερικού Ελέγχου στα Νοσοκομεία του ΕΣΥ.

Τέλος, στο τρίτο κεφάλαιο παρουσιάζονται τα αποτελέσματα έρευνας, που προέκυψαν τόσο από τις απαντήσεις σε ερωτηματολόγιο, όσο και από τις προσωπικές συνεντεύξεις με άτομα της Διοίκησης των Νοσοκομείων του ΕΣΥ.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΠΡΩΤΟ

Η ΕΞΕΛΙΞΗ ΤΟΥ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ ΚΑΙ ΤΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΠΟΥ ΤΟΝ ΔΙΕΠΟΥΝ

1.1 Γενικά

Η σύγχρονη οικονομία εξελίσσεται ραγδαία. Η αύξηση του αριθμού των μεγάλων επιχειρήσεων και των πολύπλοκων οικονομικών οργανισμών, η αύξηση του αριθμού των οργανωμένων οικονομικών οργανισμών, η έντονη ανάπτυξη των οργανωμένων αγορών χρήματος και κεφαλαίων και η συνεχής διεύρυνση της τάξεως των επαγγελματικών στελεχών επιχειρήσεων, είναι μερικά από τα αξιοσημείωτα δείγματα των σύγχρονων εξελίξεων (Παππάς, 1990: 15).

Βέβαια, ο μεγάλος όγκος των συναλλαγών, η έλλειψη στοιχειώδους οργάνωσης και χρηστής διαχείρισης των οικονομικών πόρων και μέσων στο δημόσιο και ιδιωτικό τομέα, η κατάχρηση άσκησης διοίκησης και εξουσίας, η μη καταβολή των οικονομικών - φορολογικών υποχρεώσεων προς το κράτος, καθώς και η αθέτηση των υποχρεώσεων της πολιτείας απέναντι στους πολίτες της, τα φαινόμενα της διαφθοράς, οι άσκοπες και αλόγιστες σπατάλες, καθώς και η κατασπατάληση του πλούτου αυτού, δεν είναι φαινόμενα των καιρών μας. Έχουν τις ρίζες τους πολύ παλιά, από τη συγκρότηση ήδη της πρώτης ανθρώπινης κοινωνίας από τους αρχαίους ακόμα χρόνους, πράγμα που ανάγκασε τους τότε άρχοντες να λάβουν μέτρα με τη θέσπιση μηχανισμών ελέγχου, προκειμένου να πατάζουν τα φαινόμενα αυτά. Καθιέρωσαν λοιπόν ένα Σύστημα Ελέγχου, τον Εσωτερικό Έλεγχο, από κατάλληλα εκπαιδευμένους ανθρώπους, διακρινόμενους πρωτίστως για το ήθος, την τιμιότητα και τις γνώσεις τους, τους Εσωτερικούς Ελεγκτές.

Σκοπός της πιο κάτω ιστορικής αναφοράς είναι να τονισθεί η σπουδαιότητα που είχε ο θεσμός του ελέγχου εδώ και πέντε χιλιετίες και πως το επάγγελμα του ελεγκτή δεν είναι κάτι το πρωτόγνωρο για την Ελλάδα (Βερβερίδης, 1998).

1.2 Διαχρονική εξέλιξη του Εσωτερικού Ελέγχου

1.2.1 Ο Έλεγχος στα Αρχαία Χρόνια

Η αναγκαιότητα του ελέγχου, το περιεχόμενο και οι ελεγκτές, δεν είναι νέα στην ελληνική τάξη. Οι αρχαίοι Έλληνες φιλόσοφοι, όπως ο Σωκράτης, ο Αριστοτέλης, ο Πλάτων, στα προβλήματα του δικαίου, της λειτουργίας της πολιτείας και της χρηστής

δημοσιονομικής διαχειρίσεως, χάραξαν βασικές κατευθύνσεις οι οποίες με τη δυναμική τους μορφή διατηρούν την επικαιρότητα τους και επηρεάζουν την πορεία της ανθρωπότητας στους τομείς αυτούς (Σταυρόπουλος, 2005: 18-23).

Ιστορικά, η έννοια του ελέγχου καταγράφεται για πρώτη φορά γύρω στο 3.000 π.Χ. στους Νινευίτες της Βαβυλωνίας, όπου εμφανίζονται οι εμπορικοί νόμοι και οι λογιστικές-ελεγκτικές εκθέσεις. Την εποχή εκείνη ο «γραμματέας» κατέγραφε επάνω σε πλάκες τις μεγάλες συναλλαγές και τις νομιμοποιούσε με την υπογραφή του, ήταν ο πραγματογνώμονας - λογιστής ή ο πλέον επικρατέστερος όρος σήμερα, ο «ελεγκτής».

Στον ελληνικό χώρο, την αναγκαιότητα του ελέγχου εισάγει ο Σωκράτης (470-400 π.Χ.). Στους διάλογους του κάνει αναφορά για ειδικούς κινδύνους, για αντικειμενικές και υποκειμενικές εκτιμήσεις του κινδύνου όπως επίσης για πολυδιάστατους και δυναμικούς κινδύνους.

Επίσης στο έργο «Νόμοι και Πολιτεία», ο Πλάτων (427-347 π.Χ.) αναφέρει ότι: *«δεν πρέπει να έχουμε κριτή ή ανώτατο λειτουργό ο οποίος να κρίνει ή να κυβερνά χωρίς να αποδίδει λογαριασμό, είναι δε αναγκαίο για να κριθούν οι λογαριασμοί, να δημιουργηθούν ανώτατοι ειδικοί λειτουργοί οι οποίοι να είναι προικισμένοι με όλα τα είδη των αρετών και τότε η πόλη θα κάμει προόδους».*

Στα «Πολιτικά» πάλι ο Αριστοτέλης (384-323) αναφέρει ότι για την αποφυγή καταχρήσεων πρέπει η λογοδοσία να γίνεται «παρόντων πάντων πολιτών» δηλαδή δημόσια. Με τον τρόπο αυτό ο Αριστοτέλης ήθελε να παρουσιάσει την «βασική αρχή της δημοκρατίας» διότι ο δημόσιος έλεγχος των δαπανών θα αποτελούσε φραγμό στην κατάχρηση της εξουσίας που μπορούσε να διαφθείρει τους ανθρώπους και θα είχε αποτρεπτικό και παιδαγωγικό χαρακτήρα.

1.2.2 Ο Έλεγχος στην περίοδο της Αναγέννησης

Στα τέλη του μεσαίωνα - αρχές της αναγέννησης, στην Ιταλία, βρίσκουμε ίχνη μεθοδικότερου ελέγχου. Στις αρχές του 13ου αιώνα η Πίζα της Ιταλίας είχε τον επίσημο ελεγκτή της. Αντίστοιχη διαδικασία βρίσκουμε και στην Αγγλία, στο υπουργείο οικονομικών, μία μορφή καθαρά Εσωτερικού Ελέγχου.

Ο όρος «Auditor» (ελεγκτής) πρωτοεμφανίστηκε το 1825 στην Αγγλία, επί Εδουάρδου του Α΄. Η πρώτη ένωση επαγγελματιών ελεγκτών δημιουργήθηκε το 1581 στη Βενετία με τον τίτλο «Collegio dei Raxonati». Ήταν κρατικός θεσμός που

απέκτησε γρήγορα μεγάλη επιρροή και ρύθμιζε με αυστηρό τρόπο τις δραστηριότητες των μελών του. Παρόμοιες κρατικές ενώσεις ιδρύθηκαν αργότερα στο Μιλάνο και στη Μπολόνια, όπως η *Academia dei Regioneri* το 1658.

1.2.3 Ο Έλεγχος Μετά την Αναγέννηση

Μετά την αναγέννηση, συγκεκριμένα στα τέλη του 17ου αιώνα, βλέπουμε να ιδρύεται στη Γαλλία, το 1807, από το Ναπολέοντα, το ελεγκτικό συνέδριο του Παρισιού, όπου ένας ελεγκτής είχε ως καθήκον την επαλήθευση όλων των λογαριασμών και των υπολογισμών, επρόκειτο δηλαδή για έναν Εσωτερικό Ελεγκτή.

Στην Αγγλία, όπου ξεκίνησε ο νεότερος λογιστικός έλεγχος και οι πρώτοι ορκωτοί λογιστές από τις αρχές του 19ου αιώνα, ο λογιστικός έλεγχος απέκτησε μεγάλη σπουδαιότητα καθώς διενεργούνται από ειδικούς επαγγελματίες ελεγκτές. Στην ανάπτυξη του συνέβαλε κυρίως η ραγδαία ανάπτυξη της βιομηχανίας του 19ου αιώνα. Επίσης, σταθμό στην ιστορία για την ανάπτυξη του ελεγκτικού επαγγέλματος στην Αγγλία, αποτέλεσε και ο νόμος για τη συγχώνευση των σιδηροδρομικών εταιρειών το 1845, που όριζε ότι κάθε χρόνο πρέπει ο ισολογισμός τους να θεωρείται από τους ελεγκτές.

1.2.4 Ο Εσωτερικός Έλεγχος του Χθες και του Σήμερα στην Ελλάδα

Το 1833 ιδρύεται στην Ελλάδα το ελεγκτικό συνέδριο, θεσμός αντίστοιχος με εκείνον που ιδρύθηκε από το Ναπολέοντα στη Γαλλία το 1807, με σκοπό (Τσακλάγκανος, 2005):

- i. να επεξεργάζεται τους λογαριασμούς, προκειμένου να διαπιστώνει αν τηρούνται οι αρχές του δημοσιονομικού συστήματος και εάν η διαχείριση του κράτους γίνεται σύμφωνα με αυτό, αν τα όργανα της διοίκησης ασκούν τα διοικητικά τους καθήκοντα, σύμφωνα με τους ισχύοντες νόμους και κανόνες λειτουργίας, αν υφίστανται τα νόμιμα δικαιολογητικά εσόδων και εξόδων, και αν τα χρήματα διατέθηκαν για την κάλυψη των αναγκών για τις οποίες δόθηκαν αρχικά.
- ii. να κρίνει από τα αποτελέσματα της διαχείρισης ποιες μεταβολές είναι αναγκαίες να γίνουν για την επίτευξη του γενικού σκοπού.

Στην Ελλάδα, το ενδιαφέρον για την ίδρυση οργανωμένου σώματος ελεγκτών άρχισε το 1931 με το νόμο 5076 και υλοποιήθηκε το 1955 με το Ν.Δ. 3329/1955, βάσει του οποίου ιδρύθηκε το σώμα ορκωτών λογιστών. Κατά την ίδρυση του ελεγκτικού συνεδρίου ορκίστηκαν 4 ελεγκτές (σύμβουλοι), 1 γραμματέας, 2 υπογραμματείς και 11 λογιστές. Επίσης, με το νόμο υπ' αριθμ. 24771, ιδρύθηκε η ανεξάρτητη διοικητική αρχή που ονομάζεται Συνήγορος του Πολίτη.

Ο Συνήγορος του Πολίτη συνίσταται ως ανεξάρτητη διοικητική αρχή και έχει ως αποστολή τη διαμεσολάβηση μεταξύ των πολιτών και των δημοσίων υπηρεσιών, των οργανισμών τοπικής αυτοδιοίκησης, των Ν.Π.Δ.Δ και των επιχειρήσεων κοινής ωφέλειας για την προστασία των δικαιωμάτων του πολίτη, την καταπολέμηση της κακοδιοίκησης και την τήρηση της νομιμότητας.

1.2.5 Το Νομικό Πλαίσιο του Εσωτερικού Ελέγχου στην Ελλάδα Σήμερα

Ο Εσωτερικός Έλεγχος στην Ελλάδα εμφανίστηκε προς το τέλος της δεκαετίας του 1970 και στις αρχές του 1980. Το 1985, με την απόφαση 1457/7.6.85 του Πρωτοδικείου Αθηνών, ιδρύεται το «Ελληνικό Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών», που είναι και το καθ' ύλην αρμόδιο συλλογικό όργανο, που εκφράζει τον Εσωτερικό Έλεγχο στην Ελλάδα. Απαρτίζεται από επταμελές διοικητικό συμβούλιο και έχει ως μέλη πτυχιούχους ανωτάτων σχολών, που ασκούν αποδεδειγμένα το επάγγελμα του Εσωτερικού Ελεγκτή (Εφ. Ναυτεμπορική, Σεπτέμβριος 2002).

Οι διάφορες ανακατατάξεις στον επιχειρησιακό χώρο, όπως συγχωνεύσεις εταιρειών, εισαγωγή εταιρειών στο Χρηματιστήριο Αθηνών, καθώς και η ολοκληρωτική οικονομική ένταξη της Ελλάδος στην Ευρωπαϊκή Ένωση, συνέβαλαν καθοριστικά στην ανάδειξη και αναβάθμιση του Εσωτερικού Ελέγχου.

Με την απόφαση 2438 η Τράπεζα της Ελλάδος κάνει λόγο για επιτροπή ελέγχου και ανεξαρτησία της επιθεώρησης. Παράλληλα, η επιτροπή κεφαλαιαγοράς επισημαίνει προς τις Ε.Λ.Δ.Ε., ότι οφείλουν να διαθέτουν υπηρεσία Εσωτερικού Ελέγχου.

Ο νόμος 3016/2002 καθιστά υποχρεωτική την ύπαρξη τμήματος Εσωτερικού Ελέγχου για τις εισηγμένες εταιρείες στο Χρηματιστήριο Αθηνών, αναφέρεται σε θέματα εταιρικής Διακυβέρνησης και εκσυγχρονίζει το νομοθετικό πλαίσιο λειτουργίας των επιχειρήσεων.

Συγκεκριμένα, το άρθρο 7 του νόμου 3016/2002 αναφέρεται στην Οργάνωση του Εσωτερικού Ελέγχου (ν.3016/2002):

- 1) Προϋπόθεση για την εισαγωγή των μετοχών σε οργανωμένη αγορά.
- 2) Ανεξαρτησία Εσωτερικών Ελεγκτών, δεν υπάγονται ιεραρχικά σε καμία υπηρεσιακή μονάδα, εποπτεύονται από 1-3 μη εκτελεστικά μέλη του Δ.Σ.
- 3) Οι Εσωτερικοί Ελεγκτές ορίζονται από το Δ.Σ. και είναι πλήρης και αποκλειστικής απασχόλησης.
- 4) Λαμβάνουν γνώση οποιουδήποτε βιβλίου, εγγράφου αρχείου και έχουν πρόσβαση σε οποιαδήποτε υπηρεσία της εταιρείας.

Το άρθρο 8 αναφέρεται στις αρμοδιότητες της υπηρεσίας Εσωτερικού Ελέγχου:

- 1) Παρακολούθηση και εφαρμογή Εσωτερικού Κανονισμού Λειτουργίας και νομοθεσίας.
- 2) Αναφέρει περιπτώσεις σύγκρουσης συμφερόντων.
- 3) Έγγραφη ενημέρωση στο Δ.Σ.

Παρόλα αυτά, αρκετοί καταγγέλλουν κενά στη νομοθεσία του Εσωτερικού Ελέγχου. Το σημαντικότερο κενό είναι ότι, τόσο στις παλαιές αποφάσεις και νομοθεσίες που αφορούσαν στις αρμοδιότητες του Εσωτερικού Ελέγχου και στο έργο του Ελεγκτή για τις εισηγμένες εταιρείες, όσο και τώρα δεν διευκρινίζονται πλήρως και αναλυτικά ο σκοπός της λειτουργίας και οι αρμοδιότητες της Υπηρεσίας Εσωτερικού Ελέγχου, καθώς και ο ρόλος των Εσωτερικών Ελεγκτών.

1.3 Βασικές έννοιες Εσωτερικού Ελέγχου

1.3.1 Ορισμός του Εσωτερικού Ελέγχου

Ο Εσωτερικός Έλεγχος (Internal Auditing), σύμφωνα και με το Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών, «...είναι μια ανεξάρτητη, αντικειμενική διαβεβαιωτική και συμβουλευτική δραστηριότητα, καλά σχεδιασμένη και οργανωμένη, που μέσω των τεχνικών και επιστημονικών προσεγγίσεων, αξιολογεί την επάρκεια λειτουργίας του συστήματος εσωτερικού ελέγχου(λειτουργίες - εφαρμογή διαδικασιών)». Επίσης, προσθέτει αξία και βελτιώνει τις λειτουργίες του οργανισμού, με σκοπό την αποτελεσματική αποτίμηση και διαχείριση του επιχειρηματικού κινδύνου, τον περιορισμό ή εξάλειψη αυτού που αναλαμβάνει η διοίκηση να διαχειρισθεί, για την επίτευξη των στρατηγικών της στόχων (Colbert 2002, Rittenberg 1999).

Θα μπορούσε ακόμη να γίνει αναφορά στον ορισμό του Ινστιτούτου των Αμερικανών Ορκωτών Λογιστών (AICPA, 1995). Σύμφωνα λοιπόν με το AICPA: «Εσωτερικό έλεγχο αποτελούν το σχέδιο οργάνωσης και όλες οι συντονισμένες προσπάθειες, μέθοδοι και μέτρα που υιοθετούνται εντός μιας επιχείρησης, για την διαφύλαξη και προστασία των περιουσιακών της στοιχείων, τον έλεγχο της ακρίβειας και αξιοπιστίας των λογιστικών στοιχείων, την προώθηση της αποτελεσματικότητας της λειτουργίας και την ενθάρρυνση της διατήρησης της προδιαγραφμένης επιχειρηματικής πολιτικής».

1.3.2 Ο Εσωτερικός Έλεγχος και οι Διακρίσεις του

Ο Εσωτερικός Έλεγχος διακρίνεται για το εύρος και το υψηλό επίπεδο υπηρεσιών που προσφέρει. Ο Εσωτερικός Έλεγχος, ως «σύμβουλος της διοίκησης», δεν περιορίζεται στον παραδοσιακό οικονομικό έλεγχο, δηλαδή στον έλεγχο επί των οικονομικών καταστάσεων και μόνο. Επίσης, διακρίνεται για το σύγχρονο τρόπο σκέψης και αντίληψης και το ευρύ διοικητικό και επιχειρηματικό του πνεύμα. Αυτό σημαίνει αξιολόγηση και ελεγκτική διερεύνηση όλων των λειτουργιών και δραστηριοτήτων, όπου υπάρχει ελεγκτικό ενδιαφέρον, σύμφωνα με τις ανάγκες και τις επιχειρηματικές δραστηριότητες.

Επειδή αρκετές φορές στον επιχειρησιακό χώρο δημιουργείται σύγχυση μεταξύ των όρων «συστήματα εσωτερικού ελέγχου - εσωτερικοί έλεγχοι» και «Εσωτερικός Έλεγχος», θεωρείται χρήσιμο να γίνει σαφής η διάκριση των όρων αυτών.

Στην οικονομική των επιχειρήσεων, ο όρος «Εσωτερικός Έλεγχος» χρησιμοποιείται για να αποδώσει δύο βασικές έννοιες, θέτοντας παράλληλα τα όρια και τις αρμοδιότητες αυτών, ως Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου και ως Εσωτερικός Έλεγχος.

Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου: το Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου-εσωτερικοί έλεγχοι αναφέρεται σ' ένα οργανωμένο πλέγμα λειτουργιών και διαδικασιών, σ' ένα ολοκληρωμένο σύστημα ελέγχων που διενεργεί η διοίκηση και αποσκοπεί στην αποτελεσματική λειτουργία, για την εξάλειψη των αρνητικών στοιχείων του οργανισμού.

Εσωτερικός Έλεγχος: Ο όρος αυτός αναφέρεται στην υπηρεσία Εσωτερικού Ελέγχου και αποσκοπεί στην αξιολόγηση της επάρκειας λειτουργίας του συστήματος

εσωτερικών ελέγχων, δηλαδή τις επιμέρους λειτουργίες και στο να προτείνει βελτιώσεις, όπου διαπιστώνονται αδυναμίες.

1.3.3 Η Αναγκαιότητα του Εσωτερικού Ελέγχου

Καθώς οι επιχειρήσεις σήμερα έρχονται αντιμέτωπες με πολλούς κινδύνους, η λειτουργία του Εσωτερικού Ελέγχου γίνεται ακόμα πιο απαραίτητη. Οφείλει όμως να μεταλλάσσεται, προκειμένου να προσαρμοστεί στις απαιτήσεις του νέου επιχειρησιακού περιβάλλοντος (Belsom-Βασιλείου, 2002). Η αποστολή του Εσωτερικού Ελέγχου είναι να βοηθά τις Διοικήσεις στην αξιολόγηση και την αντιμετώπιση όλων των πιθανών κινδύνων που περιβάλλουν τις εταιρείες και να προάγει την εταιρική διακυβέρνηση. Στην αποτίμηση των κινδύνων πρέπει να εκτιμώνται και οι επιμέρους κίνδυνοι, όπως και οι επιδράσεις τους στη λειτουργία της επιχείρησης (Ψαθάς, 2001).

Η αναγκαιότητα του Εσωτερικού Ελέγχου είναι προφανής από τις ατέλειες και τις αδυναμίες που διακρίνουν τον ίδιο τον άνθρωπο. Αποτέλεσμα αυτών των αδυναμιών είναι τα ανθρώπινα λάθη (Καζαντζής, 2006: 39). Οι κλοπές, οι απάτες και οι ατασθαλίες ανάγονται στις ατέλειες της ανθρώπινης φύσης και ηθικής. Επειδή είναι αδύνατον το ξερίζωμα των αδυναμιών αυτών, το μόνο που απομένει είναι η καταπολέμηση τους από τον Εσωτερικό Έλεγχο, για να περιορισθούν κατά το δυνατόν περισσότερο.

Η αναγκαιότητα του Εσωτερικού Ελέγχου είναι γνωστή στον επιχειρηματικό κόσμο. Τα αποτελέσματα της έρευνας των Ζαφειράκου και Ταχυνάκη (2007) οδηγούν στο συμπέρασμα ότι οι περισσότερες επιχειρήσεις θεωρούν τη λειτουργία του Εσωτερικού Ελέγχου ζωτικής σημασίας, για την καλή πορεία της εταιρείας. Γι' αυτό, πολλές επιχειρήσεις έχουν προβεί στη δημιουργία τμήματος Εσωτερικού Ελέγχου και στην πρόσληψη Εσωτερικού Ελεγκτή.

1.3.4 Σκοπός του Εσωτερικού Ελέγχου

Σκοπός του Εσωτερικού Ελέγχου είναι η παροχή εξειδικευμένου και υψηλού επιπέδου υπηρεσιών προς τη διοίκηση, μέσω αξιολόγησης του συστήματος εσωτερικού ελέγχου, να βοηθά τα μέλη του οργανισμού στην αποτελεσματική άσκηση των καθηκόντων τους, μέσω επιστημονικών αναλύσεων, αξιολογήσεων και παροχής σχετικών συμβουλών με το ελάχιστο κόστος.

Στα πλαίσια του σκοπού αυτού, ο Εσωτερικός Έλεγχος εξετάζει και αξιολογεί:

- Την ύπαρξη συστήματος οργάνωσης και επάρκειας αυτού σε όλα τα ιεραρχικά επίπεδα, καθώς και την ύπαρξη διαδικασιών και εξουσιοδοτήσεων, που ρυθμίζουν τις σχέσεις συναλλαγών-συνεργασίας με τρίτους.
- Την περιοδική επιβεβαίωση και την κατά αντικειμενικό τρόπο πιστοποίηση λειτουργίας της επιχείρησης και τη σύγκριση των αρχικών στόχων με το αποτέλεσμα.
- Τη μέτρηση της απόδοσης του Management σε όλα τα επίπεδα, εξαιρουμένης της διοίκησης, που αποβλέπει στη σωστή διαχείριση των παραγωγικών μέσων και πόρων (Dittenhofer, 2001: 443-450).
- Τη συστηματική παρακολούθηση και αξιολόγηση του επιχειρηματικού κινδύνου, καθώς και την αποτελεσματική διαχείριση του.
- Την τήρηση της πολιτικής προσωπικού, πολιτικής προαγωγών, αξιολογήσεων και αξιοποιήσεων των στελεχών.
- Την τήρηση των κανόνων επαγγελματικής συμπεριφοράς, νομοθεσίας και διαδικασιών, καθώς και την απονομή ευθυνών και επιβραβεύσεων.
- Τις επικερδείς και μη δραστηριότητες, μέσω αναλύσεων και εντοπισμός των σημείων εκείνων που επιδέχονται βελτίωση επιφέροντας άμεσα θετικά αποτελέσματα.
- Τα αποτελέσματα του φορέα σε σχέση με τα πρότυπα που θέτει κάθε φορά η Διοίκηση και ταυτόχρονα την εκτίμηση της αποτελεσματικότητας των προτύπων αυτών, καθώς και της πολιτικής που τα υπαγορεύει.
- Την αξιολόγηση απόδοσης των επενδύσεων σύμφωνα με τον αρχικό σχεδιασμό αυτών.
- Τον τρόπο και την αποτελεσματικότητα της ασκούμενης εποπτείας από τα στελέχη όλων των βαθμίδων και γενικότερα τη συμπεριφορά των εργαζομένων.
- Το βαθμό συμμόρφωσης των εργαζομένων στις αποφάσεις της Διοίκησης, τους κανόνες λειτουργίας και τις παρεχόμενες εξουσιοδοτήσεις με τρίτους.
- Το συνολικό και επιμέρους των τμημάτων κόστος και τη σύγκριση αυτού με το προϋπολογισθέν, ως επίσης και με τη σχέση κόστους, οφέλους.

- Την αποφυγή, μέσω της παρουσίας του Εσωτερικού Ελέγχου, ατασθαλιών, καταχρήσεων, κλοπών, φθορών, απόκρυψη στοιχείων, προσπορισμό οικονομικών οφελών, καθώς και την αδιαφορία των ιθυνόντων. Η διαπίστωση αναφέρεται στο κατά πόσο τα τμήματα έχουν σαφή αντίληψη της αποστολής και των αρμοδιοτήτων που τους έχουν εκχωρηθεί. Ακόμη, ελέγχεται αν είναι κατάλληλα στελεχωμένα και αν αξιοποιείται κατά άριστο τρόπο το ανθρώπινο δυναμικό.
- Την ακρίβεια, την εξασφάλιση της πληρότητας και την αξιοπιστία των οικονομικών καταστάσεων και βιβλίων.
- Την διαδικασία τήρησης των προδιαγραφών του ποιοτικού ελέγχου δηλαδή το κατά πόσο η παραγωγική δραστηριότητα και οι υπηρεσίες ανταποκρίνονται στα πρότυπα που έχουν θεσπισθεί.
- Τα μέσα προστασίας για την επαρκή φύλαξη των περιουσιακών στοιχείων από κλοπές, απώλειες και φθορές.
- Το βαθμό συνεργασίας του φορέα με τρίτους, και γενικά το ανταγωνιστικό περιβάλλον στο οποίο δρα και αναπτύσσεται ο φορέας.
- Την αξιοποίηση των μέσων παραγωγής και την αποδοτικότητα αυτών, τη συντήρηση του μηχανολογικού εξοπλισμού, τα προγράμματα παραγωγής, το ύψος και τη διαχείριση των αποθεμάτων, καθώς τη διάθεση των προϊόντων.
- Την ύπαρξη κλίματος αποδοχής και διάθεση των μελών με τον Εσωτερικό Έλεγχο.
- Την τήρηση πολιτικής πωλήσεων και εισπράξεων. Τη διαχείριση των διαθεσίμων, τις αποδόσεις αυτών, τους όρους δανεισμού και πληρωμής των υποχρεώσεων αυτών, καθώς επίσης την αξιολόγηση των οικονομικών αποτελεσμάτων.
- Το περιβάλλον που δρα η επιχείρηση καθώς και τη δυναμική του περιβάλλοντος και τα μέτρα που καλείται να πάρει, προκειμένου να σταθεί και να επιβληθεί απέναντι στον ανταγωνισμό.
- Τον τρόπο επικοινωνίας και συνεργασίας των εργαζομένων τόσο σε επίπεδο τμήματος, όσο και μεταξύ των τμημάτων. Τις αδυναμίες και τα προβλήματα του προσωπικού (απώλεια ηθικού, συνεχείς αποχωρήσεις, δυσφορία για παραγωγή έργου κ.λ.π.), τα οποία οδηγούν σε δυσάρεστα αποτελέσματα και για τα δυο μέρη.

- Την εικόνα που έχει η επιχείρηση στην αγορά-ανταγωνισμό, καθώς και την εικόνα που έχει το καταναλωτικό κοινό προς την επιχείρηση και τα προϊόντα της. Επίσης, την εικόνα του φορέα που παρουσιάζουν οι εργαζόμενοι προς τα έξω.
- Τέλος, σκοπός του Εσωτερικού Ελέγχου είναι να εξετάζει, και να αξιολογεί τις δραστηριότητες, να διαμορφώνει γνώμη για την ποιότητα της εργασιακής απόδοσης και να εισηγείται σχετικώς προς τη Διοίκηση τη βελτίωση των αδυναμιών.

1.3.5 Τα Είδη του Εσωτερικού Ελέγχου

Με το σκεπτικό ότι ο Εσωτερικός Έλεγχος αξιολογεί την επάρκεια λειτουργίας του συστήματος εσωτερικού ελέγχου, δηλαδή έλεγχος επί όλων των λειτουργιών, δεν περιορίζεται σε συγκεκριμένα αντικείμενα, διακρίνεται δε σε τόσα είδη ελέγχου, όσες είναι και οι λειτουργίες, δηλαδή σε οικονομικούς, διοικητικούς, λειτουργικούς, παραγωγής, τεχνικούς, προμηθειών και πωλήσεων, διαχείρισης ανθρώπινου δυναμικού, ποιοτικού ελέγχου, μηχανογράφησης, διαχείρισης αποθεμάτων, παραγωγικών μέσων, έλεγχοι ασφάλειας των εγκαταστάσεων, φυσικού περιβάλλοντος, είσπραξης ασφαλιστρών, εκπαίδευσης προσωπικού, καθώς υγιεινής και ασφάλειας των εργαζομένων, τεχνικών έργων, έλεγχος συμπεριφοράς και γενικά έλεγχος επί όλων των δραστηριοτήτων που διέπουν τη λειτουργία των οικονομικών μονάδων.

Πρέπει ακόμη να επισημανθεί ότι, στην πράξη, σε κάθε αντικείμενο ελέγχου υπεισέρχονται ταυτόχρονα και άλλα είδη ελέγχου. Θα μπορούσαμε να δεχθούμε ότι οι Εσωτερικοί Έλεγχοι διακρίνονται σε (Παππάς, 1990: 20):

- οικονομικούς ελέγχους
- διοικητικούς ελέγχους
- και λειτουργικούς ελέγχους

Υπό την ευρεία έννοια και με την προϋπόθεση ότι όλες οι λειτουργίες, εντάσσονται ανάλογα, κάτω από τις τρεις αυτές διακρίσεις, γίνεται μια σύντομη περιγραφή στα τέσσερα είδη:

- Οι **έλεγχοι παραγωγής** στοχεύουν στο κατά πόσο τηρούνται οι διαδικασίες σε όλο το εύρος της παραγωγικής διαδικασίας, το κατά πόσο οι παραγόμενες ποσότητες είναι σύμφωνα με το εγκεκριμένο από τη διοίκηση πρόγραμμα, σε

ετήσια βάση και ανά περιόδους, το κατά πόσο γίνεται σωστή διαχείριση και χρήση του μηχανολογικού εξοπλισμού, αν τα τμήματα είναι σωστά και κατάλληλα στελεχωμένα, αν τα στελέχη είναι κατάλληλα εκπαιδευμένα, αν γίνεται σωστά ο εφοδιασμός της παραγωγής από υλικά, αν αυτά διαχειρίζονται σωστά αποφεύγοντας τις υψηλές φύρες πέραν των φυσιολογικών ορίων, καθώς επίσης το κατά πόσο τα προϊόντα είναι σύμφωνα με τις προδιαγραφές του ποιοτικού ελέγχου (I.S.O.). Επίσης, αν η συσκευασία των προϊόντων είναι σύμφωνα με τις προδιαγραφές, αν τηρούνται οι διαδικασίες παράδοσης-παραλαβής των ετοιμών προϊόντων από την παραγωγή στην αποθήκη και γενικότερα αν τηρούνται οι διαδικασίες που αφορούν την παραγωγική διαδικασία και τα μέσα που λαμβάνουν χώρα σε όλες τις παραγωγικές φάσεις.

- Οι **οικονομικοί έλεγχοι** στοχεύουν στην επαλήθευση της ακρίβειας, της ειλικρίνειας και της αξιοπιστίας των οικονομικών καταστάσεων και στοιχείων, στην εξασφάλιση της σωστής απεικόνισης των συναλλαγών, την εξακρίβωση της νομιμότητας, της αποδοτικότητας των οικονομικών πόρων, της σωστής διαχείρισης αυτών, μέσω διαδικασιών για συγκεκριμένη χρονική περίοδο.

Οι έλεγχοι αυτοί διενεργούνται με κάθε λεπτομέρεια επί των οικονομικών στοιχείων, των επιμέρους δοσοληψιών-συναλλαγών και επί κάθε είδους οικονομικού φαινομένου. Οι Εσωτερικοί Ελεγκτές δεν συντάσσουν ισολογισμούς, αντικείμενο που αφορά τον προϊστάμενο του λογιστηρίου.

- Οι **διοικητικοί έλεγχοι** κινούνται σε ένα ευρύτερο πεδίο δράσης, σε αντίθεση από τους οικονομικούς και λειτουργικούς ελέγχους, έχουν ευρύτερους αντικειμενικούς στόχους, οι οποίοι συνίστανται στο να εξετάζουν και να αξιολογούν, βάσει αντικειμενικών και επιστημονικών μεθόδων, τη συνολική διοικητική αποτελεσματικότητα της επιχείρησης-φορέα, καθώς και τις επιμέρους διοικητικές λειτουργίες αυτής, σύμφωνα με τις μεθόδους και τους αποδεχτούς κανόνες της διοικητικής επιστήμης.

Οι διοικητικοί Εσωτερικοί Έλεγχοι εξετάζουν το βαθμό διοικητικής αποτελεσματικότητας, οργάνωσης, συνεργασίας και επικοινωνίας όλων των διοικητικών ιεραρχικών επιπέδων του οργανισμού και τις αδυναμίες του τρόπου λειτουργίας. Στοχεύουν στην αξιολόγηση του συστήματος διοικητικού

Εσωτερικού Ελέγχου και στην επισήμανση αδυναμιών. Διερευνούν, εξετάζουν και αξιολογούν την αποτελεσματικότητα του σχεδιασμού και τη στρατηγική του φορέα ως προς το βαθμό υλοποίησης και την επίτευξη των τεθέντων στόχων.

Ο διοικητικοί έλεγχοι εξετάζουν το κατά πόσο διαχειρίζονται κατά τον άριστο τρόπο τα διαθέσιμα μέσα και πόροι. Εξετάζουν τους λόγους και τα αίτια αποχώρησης του εξειδικευμένου προσωπικού και τις επιπτώσεις των αποχωρήσεων αυτών. Επίσης, εξετάζουν τη συμμόρφωση των εργαζομένων προς τις εξουσιοδοτήσεις, τα σχέδια δράσης τις αποφάσεις της διοίκησης και γενικότερα την πολιτική διοίκησης της εταιρείας. Αποβλέπουν στη διερεύνηση του κατά πόσο το ανθρώπινο δυναμικό αξιολογείται και αξιοποιείται κατά τον καλύτερο δυνατό τρόπο, αν είναι ενήμερο για τους στόχους της επιχείρησης και αν συμμετέχει ενεργά στην υλοποίηση αυτών.

Επίσης, αν οι σχέσεις των εργαζομένων με τον φορέα, είναι σε καλό επίπεδο συνεργασίας και αν επιλύονται άμεσα τα προβλήματα. Γενικότερα, οι διοικητικοί έλεγχοι αξιολογούν την υπάρχουσα πολιτική διοίκησης προσωπικού, το κατά πόσο τα συστήματα διοίκησης λειτουργούν αποδοτικά, προκειμένου να συμβάλουν αποτελεσματικά στην επίτευξη συγκεκριμένων στόχων με το ελάχιστο δυνατό κόστος και με το μεγαλύτερο όφελος.

- Οι **λειτουργικοί έλεγχοι** έχουν ως αντικειμενικό σκοπό τη διερεύνηση λειτουργίας των διαδικασιών, την αξιολόγηση και εκτίμηση της δομής του υπάρχοντος συστήματος και την πρόταση ανάπτυξης νέων και βελτίωσης υπάρχοντων. Εάν λειτουργεί το οργανόγραμμα, εφαρμόζονται οι νόμοι, οι αποφάσεις του διοικητικού συμβουλίου, οι νόμοι της πολιτείας, ελέγχεται εάν οι συναλλαγές γίνονται σύμφωνα με τις θεσπισμένες εξουσιοδοτήσεις και αν τα επιμέρους τμήματα, καθώς και μεταξύ τους, λειτουργούν αρμονικά και αποδοτικά.

Οι λειτουργικοί έλεγχοι αποβλέπουν στην προαγωγή και την προώθηση της αποτελεσματικής λειτουργίας της επιχείρησης. Αναφέρονται στις επιμέρους λειτουργίες των διαδικασιών και στον τρόπο λειτουργίας του συστήματος διοίκησης. Οι έλεγχοι αυτοί στοχεύουν να διαπιστώσουν αν οι διαδικασίες λειτουργούν αποτελεσματικά κατά την υλοποίηση των αποφάσεων. Τέλος, αποβλέπουν στη διαπίστωση κατά πόσο ένα τμήμα λειτουργεί σωστά με την υπάρχουσα οργανωτική δομή, αν επιτυγχάνονται οι στόχοι, προτείνοντας

συγχρόνως διορθωτικές παρεμβάσεις όπου συναντώνται αποκλίσεις. Επίσης, αν οι λειτουργίες συμβάλλουν στη βελτίωση της ενδοεπιχειρησιακής επικοινωνίας μεταξύ των ιεραρχικών επιπέδων και μεταξύ τμημάτων.

1.3.6 Συνιστώσες του Εσωτερικού Ελέγχου

Ο Εσωτερικός Έλεγχος έχει κάποια συστατικά στοιχεία που βοηθούν στην εύρυθμη υιοθέτηση και την αποδοτικότερη λειτουργία του (Zabihollah, 1995: 5-9). Ο Εσωτερικός Έλεγχος αποτελείται από πέντε αλληλοσχετιζόμενες συνιστώσες, οι οποίες απορρέουν από τον τρόπο με τον οποίο η Διοίκηση λειτουργεί την επιχείρηση. Οι συνιστώσες αυτές είναι οι ακόλουθες (COSO, 1992):

1. Περιβάλλον ελέγχου
2. Εκτίμηση κινδύνου
3. Δραστηριότητες ελέγχου
4. Παρακολούθηση
5. Πληροφόρηση και επικοινωνία

1.4. Συστήματα Εσωτερικού Ελέγχου

1.4.1 Γενικά

Κάθε οργανωμένη κοινωνία, φορέας, επιχείρηση, μονάδα για να λειτουργήσει αρμονικά και να αναπτυχθεί στο περιβάλλον που δρα θα πρέπει να κινείται στα πλαίσια ενός οργανωμένου συστήματος από λειτουργίες και να διέπεται από νόμους και κανόνες. Ως οργανωμένο σύστημα, για να αντέχει στο χρόνο, θα πρέπει συνεχώς να αναδιοργανώνεται και να προσαρμόζεται σε νέα δεδομένα. Ένα τέτοιο σύστημα λειτουργιών με γραπτούς κανόνες συμπεριφοράς δεν είναι άλλο, παρά αυτό που σήμερα ονομάζουμε Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου.

1.4.2 Ορισμός του Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου

Ως Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου, νοείται ένα οργανωμένο και σωστά δομημένο πλέγμα λειτουργιών και διαδικασιών που καθιερώνει ο οργανισμός, με σκοπό την εφαρμογή και την τήρηση αρχών και πολιτικών προκειμένου να διασφαλισθούν τα συμφέροντα του.

Γενικά όταν λέμε σύστημα εννοούμε μια ταξινόμηση, ένα σύνολο ή μια συλλογή εννοιών, καθηκόντων, δραστηριοτήτων, μέσων και ατόμων που συνδέονται ή αλληλοσχετίζονται μεταξύ τους για επίτευξη αντικειμενικών σκοπών. Ένα σύστημα μπορεί να είναι μια συλλογή υποσυστημάτων που συνδέονται και λειτουργούν μαζί για ένα κοινό σκοπό. Ως σύστημα δε υπόκειται στις αξιολογήσεις του Εσωτερικού Ελέγχου.

Η αναγκαιότητα ύπαρξης ενός Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου, η πληρότητα, το μέγεθος και η έκταση αυτού σε μια επιχείρηση, καθορίζεται από τις δραστηριότητες, την πολυπλοκότητα του αντικείμενου εκμετάλλευσης και των συναλλαγών, την εκπαίδευση και την εξειδίκευση του προσωπικού, καθώς και μια σειρά άλλων παραγόντων. Η ύπαρξη ενός οργανωμένου Σ.Ε.Ε. παρέχει τα εχέγγυα στις Διοικήσεις, μέσω δικλίδων ασφαλείας που παρέχει, να συμβάλλει αποτελεσματικά στην εύρυθμη λειτουργία και στην επίτευξη των επιχειρηματικών στόχων.

1.4.3 Σκοπός του Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου

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

- i Να είναι το εργαλείο της Διοίκησης για την υλοποίηση των επιλεγμένων στρατηγικών στόχων.
- ii Να κινείται και να δρα σε οργανωτικό και επιχειρησιακό πνεύμα και να στοχεύει στην κάλυψη ζωτικών αναγκών.
- iii Να παρέχει τη δυνατότητα αξιοποίησης και σωστής διαχείρισης των διαθέσιμων οικονομικών πόρων, την αξιοποίηση των παραγωγικών μέσων και του ανθρωπίνου δυναμικού, καθώς και τη διαφύλαξη των στοιχείων. Παράλληλα να αποβλέπει στην καλύτερη εξυπηρέτηση με τους συναλλασσόμενους.
- iv Να διέπεται από κανόνες επιχειρησιακής και επιχειρηματικής συμπεριφοράς που να παρέχουν τα εχέγγυα και τις προϋποθέσεις εκείνες, ώστε ο επιχειρηματικός κίνδυνος να διαχειρίζεται κατά τον καλύτερο δυνατό τρόπο, διασφαλίζοντας την ευρωστία και βιωσιμότητα του φορέα.
- v Να συμπεριλαμβάνει στη δομή του Εσωτερικό Έλεγχο για την αξιολόγηση της επάρκειας λειτουργίας του ίδιου του Συστήματος Εσωτερικών Ελέγχων.

- vi Να κατανέμει τις αρμοδιότητες και τις υποχρεώσεις, κατά τον πλέον άριστο τρόπο, μεταξύ των τμημάτων και των εργαζομένων σε αυτά.
- vii Να γνωμοδοτεί αν οι κάθε είδους αποφάσεις - εξουσιοδοτήσεις είναι γνωστές σε όλα τα στελέχη, κατανοητές και αν εφαρμόζονται από όλη την πυραμίδα ιεραρχίας.
- viii Να παρέχει την ευχέρεια ανάπτυξης πρωτοβουλιών στους χρήστες για δημιουργική.
- ix Τέλος, ως σύστημα να αποβλέπει στη θέσπιση συγκεκριμένων δικλείδων ασφαλείας ελέγχου.

Ένα ικανοποιητικό Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου έχει τα εξής χαρακτηριστικά :

- i. Ένα καλά μελετημένο οργανωτικό σχέδιο.
- ii. Ένα ικανοποιητικό σύστημα εξουσιοδότησης, αρμοδιοτήτων και ευθυνών.
- iii. Λογιστική διάρθρωση.
- iv. Σύγχρονη πολιτική προσωπικού.
- v. Κατάλληλο και αποτελεσματικό προσωπικό Εσωτερικού Ελέγχου.
- vi. Μια ικανή και δραστήρια επιτροπή ελέγχου.

1.4.4 Περιεχόμενο του Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου

Ένα Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου περιλαμβάνει ένα σύνολο συστημάτων και υποσυστημάτων που είναι απαραίτητα για να λειτουργήσει αποτελεσματικά ένας οργανισμός.

Ενδεικτικά ως τέτοια συστήματα θα μπορούσαμε να αναφέρουμε:

- i Εγκεκριμένο οργανόγραμμα σε πλήρη ανάπτυξη, σε όλα τα επίπεδα της ιεραρχίας καθώς και τη διάκριση των λειτουργιών σε κύριες και δευτερεύουσες. Μέσα από το οργανόγραμμα πρέπει να διαγράφεται με σαφήνεια και να προσδιορίζεται η περιοχή ευθύνης ανά τμήμα.
- ii Οργανωτικό πλαίσιο περιγραφής καθηκόντων και διαδικασιών.
- iii Αποτύπωση των στρατηγικών σχεδιασμών και στόχων και την πολιτική υλοποίησης αυτών.
- iv Μακροχρόνιο και βραχυχρόνιο προγραμματισμό δράσης σε πλήρη ανάπτυξη, ανά δραστηριότητα, με αντίστοιχο απολογισμό και επισήμανση των αποκλίσεων, καθώς και αιτιολόγηση αυτών.

- v Πλήρες και ενήμερο καταστατικό όπου προσδιορίζονται και αποτυπώνονται με σαφήνεια το αντικείμενο εκμετάλλευσης, εργασίας και οι κύριοι σκοποί του οικονομικού φορέα.
- vi Πολιτική αγορών-προμηθειών σε όλες τις κατηγορίες και επίπεδα.
- vii Πολιτική πωλήσεων και τιμολόγηση σε όλα τα επίπεδα των πελατών.
- viii Διαδικασίες εισπράξεων και διαχείριση αυτών. Επίσης, διαχείριση των ίδιων και ξένων κεφαλαίων.
- ix Διαχείριση χαρτοφυλακίου μετοχών, ομολόγων.
- x Συστήματα πληροφόρησης.
- xi Κανονισμό ολοκληρωμένου κύκλου παραγωγικής διαδικασίας προϊόντων, υπηρεσιών και διαδικασίες διαχείρισης των αποθεμάτων.
- xii Σύστημα εξουσιοδότησης για εκχώρηση συγκεκριμένων εξουσιοδοτήσεων σε στελέχη για την εσωτερική λειτουργία, καθώς και το χειρισμό θεμάτων εκπροσώπησης της εταιρείας έναντι τρίτων.
- xiii Γενικούς κανόνες λειτουργίας του φορέα, αποκεντρωτικού συστήματος, με την ανάθεση αρμοδιοτήτων σε όλα τα επίπεδα της ιεραρχικής πυραμίδας.
- xiv Αξιόπιστο μηχανογραφημένο σύστημα.
- xv Στρατηγική και πολιτική επενδύσεων βραχυχρόνια και μακροχρόνια.
- xvi Πολιτική λήψης δανείων για επενδύσεις και κεφαλαίου κινήσεως, όπως και αποπληρωμή αυτών.
- xvii Διαδικασίες για φορολογική ενημέρωση, φορολογικές υποχρεώσεις, απόδοση φόρων και δικαιώματος φορολογικών απαλλαγών.
- xviii Πολιτική πρόσληψης προσωπικού και γενικότερα σωστής διαχείρισης του ανθρωπίνου δυναμικού.
- xix Διαχείριση μηχανολογικού εξοπλισμού και παγίων περιουσιακών στοιχείων.
- xx Ασφάλεια προσωπικού και περιουσιακών στοιχείων.
- xxi Συστήματα I.S.O.
- xxii Σύστημα περιβαλλοντικής προστασίας.
- xxiii Εσωτερικό Έλεγχο, που αποτελεί μέρος του Σ.Ε.Ε.
- xxiv Λοιπές δραστηριότητες που έχει ο οργανισμός για την επίτευξη των αντικειμενικών σκοπών κα επιδιώξεων.

Οι Selim & Mc Namee, κατόπιν μιας μεγάλης έρευνας που πραγματοποίησαν το 1999 σε 29 οργανισμούς παγκοσμίως, κατέληξαν στην παραγωγή ενός νέου μοντέλου για την βελτίωση των διαδικασιών εσωτερικού ελέγχου. Το μοντέλο αυτό:

- Συνδέει την διαχείριση κινδύνων και τον Εσωτερικό Έλεγχο με τις απαιτήσεις της εταιρικής διακυβέρνησης.
- Σχετίζει τους κινδύνους, τα σχέδια και τα προγράμματα ελέγχου σε στρατηγικό και λειτουργικό επίπεδο.
- Δίνει έμφαση στους συνδέσμους μεταξύ των επιχειρηματικών σχεδίων και των σχεδιασμών ελέγχου σε στρατηγικό επίπεδο και σε επίπεδο ετήσιου σχεδιασμού.
- Καταδεικνύει την μεταβολή της εσωτερικής ελεγκτικής από την βάση των ελέγχων στην βάση των επιχειρηματικών κινδύνων.

1.4.5 Βασικές Αρχές Ενός Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου (ΣΕΕ)

Ως βασικές αρχές ενός Σ.Ε.Ε θα μπορούσαμε να αναφέρουμε (Βερβερίδης, 1998: 115-117):

- Κατάλληλη στελέχωση.
- Αποκέντρωση της διοίκησης.
- Διαχωρισμός καθηκόντων.
- Επιτήρηση και επιθεώρηση της εργασίας.
- Ενημέρωση.
- Έκταση των ελέγχων ανάλογα με τους κινδύνους που αντιμετωπίζει.

1.5 Εσωτερικός Έλεγχος στο Δημόσιο Τομέα

1.5.1 Η διακυβέρνηση στο Δημόσιο Τομέα

Η διαδικασία εσωτερικού ελέγχου του δημόσιου τομέα περιλαμβάνει τις πολιτικές και διαδικασίες, που χρησιμοποιούνται για να κατευθύνουν τις δραστηριότητες ενός οργανισμού, ώστε οι στόχοι να επιτυγχάνονται και οι διαδικασίες να διενεργούνται κατά τρόπο ηθικό και υπεύθυνο.

Στο δημόσιο τομέα η διακυβέρνηση αφορά τα μέσα, με τα οποία οι στόχοι καθιερώνονται και ολοκληρώνονται. Περιλαμβάνει επίσης τις δραστηριότητες, που εξασφαλίζουν την αξιοπιστία μιας κυβέρνησης, καθιερώνουν τη δίκαιη παροχή υπηρεσιών και αξιολογούν την κατάλληλη συμπεριφορά των ανώτερων δημόσιων υπαλλήλων, περιορίζοντας τον κίνδυνο διαφθοράς στη δημόσια διοίκηση (The Institute of Internal Auditing, 2006). Προκειμένου να γίνει κατανοητή η έννοια της

διακυβέρνησης, περιγράφονται κάποιες βασικές αρχές διακυβέρνησης, που εφαρμόζονται τόσο στον ιδιωτικό όσο και στον δημόσιο τομέα.

- **Ορισμός κατεύθυνσης.** Η καλή διακυβέρνηση καθιερώνει τις πολιτικές, προκειμένου να καθοδηγήσει τις ενέργειες ενός οργανισμού. Στην κυβέρνηση, η πολιτική θα πρέπει να κατευθύνεται μέσω των εθνικών στόχων, στρατηγικών σχεδίων, στόχων απόδοσης, της νομοθετικής καθοδήγησης ή νομοθετικών επιτροπών επίβλεψης. Οι πολιτικές της κυβέρνησης μπορούν γενικά να αναζητηθούν στον προϋπολογισμό της, ο οποίος τοποθετεί περιορισμένους πόρους σε συγκεκριμένες δραστηριότητες.
- **Εμφύσηση της ηθικής και ακεραιότητας.** Η καλή διακυβέρνηση περιλαμβάνει σαφώς καθορισμένες ηθικές αξίες, στόχους, στρατηγικές και Εσωτερικό Έλεγχο. Θα πρέπει να ευθυγραμμίζει τις πολιτικές με τις διαδικασίες για να ενθαρρύνει την συμπεριφορά η οποία είναι σύμφωνη με τις αξίες ηθικής και ακεραιότητας του οργανισμού της κυβέρνησης.
- **Επίβλεψη των αποτελεσμάτων.** Η καλή διακυβέρνηση απαιτεί τη συνεχή επίβλεψη ώστε να εξασφαλίζει ότι η πολιτική εφαρμόζεται ορθά, οι στρατηγικές συμβαδίζουν, και η γενική απόδοση της κυβέρνησης συναντά τις προσδοκίες και τις ανάγκες μέσα στην πολιτική, τους νόμους, και τους κανονισμούς.
- **Υποβολή έκθεσης λογοδοσίας.** Επειδή οι υπηρεσίες της κυβέρνησης χρησιμοποιούν πόρους και εξουσία για να επιτύχουν τους καθιερωμένους στόχους, οι κυβερνήσεις θα πρέπει να λογοδοτούν για το πώς χρησιμοποιήθηκαν οι πόροι αυτοί και τι κατόρθωσαν. Αναλόγως, η καλή διακυβέρνηση απαιτεί τακτική χρηματοοικονομική αναφορά και αναφορά της απόδοσης, η οποία ισχυροποιείται για μεγαλύτερη ακρίβεια από έναν ανεξάρτητο ελεγκτή. Η υποχρέωση λογοδοσίας ενίοτε επισύρει και την επιβολή προστίμων και κυρώσεων σε όσους καταχρώνται τα έσοδα του δημοσίου.
- **Διόρθωση τακτικής.** Όταν ο οργανισμός δεν επιτύχει τους οικονομικούς στόχους ή τους λειτουργικούς στόχους απόδοσης, ένα καλό σύστημα διακυβέρνησης θα αναγνωρίσει την αιτία των προβλημάτων, θα καθορίσει τις απαιτούμενες διορθωτικές κινήσεις και θα παρακολουθήσει τις εξελίξεις για να καθορίσει εάν αυτές οι κινήσεις εφαρμόστηκαν αποτελεσματικά. Τα ευρήματα και οι προτάσεις του ελεγκτή αποτελούν σημαντικά στοιχεία προς

την καλή διακυβέρνηση, τα οποία μπορούν να οδηγήσουν τους οργανισμούς να λάβουν άμεσα και κατάλληλα διορθωτικά μέτρα που θεραπεύουν προσδιορισμένες αδυναμίες και ανεπάρκειες.

Από την παραπάνω ανάλυση προκύπτει ότι για να είναι αποτελεσματική και αποδοτική η Δημόσια Διοίκηση και για να προλαμβάνονται φαινόμενα διαφθοράς και κακοδιοίκησης, πρέπει να εφαρμόζονται βασικές αρχές της καλής διακυβέρνησης. Επιπλέον, λόγω της φύσης των παρεχόμενων υπηρεσιών και προκειμένου να επιτευχθούν οι στόχοι του κυβερνητικού σώματος, θα πρέπει να θεσπιστεί προστασία, για να διασφαλιστεί η υποχρέωση λογοδοσίας, καθότι οι δημόσιοι υπάλληλοι διαχειρίζονται το δημόσιο χρήμα. Πιο συγκεκριμένα, η συνετή δημόσια διακυβέρνηση απαιτεί δίκαια και αμερόληπτα επιβεβλημένα νομικά πλαίσια, διότι η απουσία καλών δομών διακυβέρνησης και η έλλειψη συνοχής στις βασικές αρχές διακυβέρνησης, αυξάνει τον κίνδυνο διαφθοράς.

Σύμφωνα με τον Οργανισμό Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης, «οι αρχές της καλής διακυβέρνησης, διαφάνειας και υποχρέωσης λογοδοσίας, δικαιοσύνης και ισότητας, αποδοτικότητας και αποτελεσματικότητας, σεβασμός στο κράτος δικαίου και υψηλά πρότυπα ηθικής συμπεριφοράς, αντιπροσωπεύουν την βάση πάνω στην οποία μπορεί να χτιστεί η ανοιχτή κυβέρνηση».

Παράλληλα, το Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών (The Institute of Internal Auditors, 2006), στην προσπάθειά του να προσφέρει καθοδήγηση σε εκλεγμένα ή διορισμένα κυβερνητικά στελέχη σε θέματα διακυβέρνησης και εφαρμογής της ελεγκτικής στο δημόσιο τομέα, περιγράφει κάποιες βασικές αρχές, κρίσιμες στην διακυβέρνηση του δημόσιου τομέα:

- **Υποχρέωση λογοδοσίας.** Η υποχρέωση λογοδοσίας είναι μία διαδικασία κατά την οποία οι δημόσιες υπηρεσίες και οι υπάλληλοί τους είναι υπεύθυνοι για τις αποφάσεις και τις ενέργειές τους, συμπεριλαμβανομένης της διαχείρισης των δημοσίων εσόδων και όλων των πτυχών της απόδοσης τους και για το λόγο αυτό υποβάλλονται στον κατάλληλο εξωτερικό έλεγχο. Επιτυγχάνεται από όλα τα συμβαλλόμενα μέρη, που έχουν σαφή κατανόηση των ευθυνών και έχουν, επίσης, πλήρως καθορισμένους ρόλους, μέσα σε μία ισχυρή δομή. Στην πραγματικότητα, η λογοδοσία είναι η υποχρέωση της δημόσιας υπηρεσίας να λογοδοτήσει για την ευθύνη που της αντιστοιχεί (IFAC, Governance in the Public Sector: A Governing Body Perspective, 2001).

- **Διαφάνεια.** Η αρχή της διαφάνειας σχετίζεται με την ευθύτητα της κυβέρνησης στους πολίτες της. Η καλή διακυβέρνηση περιλαμβάνει την κατάλληλη κοινοποίηση των βασικών πληροφοριών σε όσους έχουν έννομα συμφέροντα, έτσι ώστε να έχουν τα απαραίτητα στοιχεία για την απόδοση και τις διαδικασίες της κυβέρνησης. Αναλόγως, οι αποφάσεις, οι ενέργειες και οι συναλλαγές της κυβέρνησης διευθετούνται ανοιχτά. Οι ελεγκτές μπορούν να παρέχουν μία άμεση σύνδεση μεταξύ της διαφάνειας και της αξιοπιστίας της κυβέρνησης. Οι νομοθέτες και το δημόσιο επιζητούν τους ελέγχους, για να βεβαιώνονται ότι οι κυβερνητικές πράξεις είναι ηθικές και νόμιμες και ότι η έκθεση της απόδοσης απεικονίζει με ακρίβεια το αληθινό μέτρο των διαδικασιών.
- **Ακεραιότητα, Εντιμότητα.** Η αρχή της ακεραιότητας απαιτεί από τους δημόσιους υπαλλήλους να ενεργούν με αξιοπρέπεια και τιμιότητα. Η κοινή γνώμη έχει συχνά αμφιβολίες για το εάν οι δημόσιες πληροφορίες και πράξεις είναι αξιόπιστες, κάτι το οποίο υπονομεύει τη νομιμότητα της κυβέρνησης και τη δυνατότητά της να κυβερνήσει. Όταν δεν τηρείται η αρχή της ακεραιότητας, οι συνέπειες μπορεί να είναι συντριπτικές, εφόσον η δημόσια εμπιστοσύνη στην κυβέρνηση και στην ηγεσία της υπονομεύεται.
- **Δικαιοσύνη.** Η αρχή της δικαιοσύνης σχετίζεται με το κατά πόσο δίκαια τα κυβερνητικά στελέχη ασκούν την εξουσία, που τους έχει δοθεί. Οι πολίτες χορηγούν τα χρήματα και τη δύναμη στους αντιπρόσωπους –στους δημόσιους υπαλλήλους- για να πραγματοποιήσουν τις υποχρεώσεις τους. Εντούτοις, οι πολίτες ανησυχούν για την κακοδιαχείριση της κυβερνητικής δύναμης, την κατασπατάληση των κυβερνητικών πόρων και οποιαδήποτε άλλα ζητήματα, που περιλαμβάνουν τη διαφθορά ή την κακή διαχείριση, που θα μπορούσαν αρνητικά να προσκρούσουν στις κυβερνητικές υποχρεώσεις και την παροχή υπηρεσιών στους πολίτες της.

Παρόμοιες αρχές, οι οποίες είναι και συνταγματικά κατοχυρωμένες, ισχύουν για τη δράση της Δημόσιας Διοίκησης στην ελληνική έννομη τάξη, όπως:

- **Η αρχή της νομιμότητας,** σύμφωνα με την οποία τα διοικητικά όργανα μπορούν να προβαίνουν μόνο στις νόμιμες ή υλικές ενέργειες, που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από κανόνες δικαίου, οι οποίοι και καθορίζουν την αρμοδιότητά τους.

- **Η αρχή του δημοσίου συμφέροντος**, σύμφωνα με την οποία οι ενέργειες των διοικητικών οργάνων αποσκοπούν πάντοτε στην εξυπηρέτηση του δημόσιου συμφέροντος.
- **Η αρχή προστασίας των διοικούμενων**, δηλαδή προστασία των δικαιωμάτων ή και συμφερόντων που κατοχυρώνονται από το Σύνταγμα και προβλέπονται από την νομοθεσία, όπως το δικαίωμα της ισότητας, της καλής λειτουργίας της Διοίκησης και της αμεροληψίας, η αιτιολόγηση των ατομικών διοικητικών πράξεων (Σπηλιωτόπουλος, 2001: 129).

1.5.2 Διαφθορά και Κακοδιοίκηση στο Δημόσιο Τομέα

Η διαφθορά και η κακοδιοίκηση αποτελούν σύμπτωμα κακής διακυβέρνησης, το οποίο υποσκάπτει τις δημοκρατικές αξίες και ανακόπτει την αναπτυξιακή προσπάθεια της χώρας (Βασιλόπουλος, 2006).

Ως διαφθορά θεωρείται οποιαδήποτε νομικά κολάσιμη συμπεριφορά, που έχει κατάχρηση δημοσίου αξιώματος για την επίτευξη ιδιωτικού οφέλους και περιλαμβάνει κυρίως περιπτώσεις, οι οποίες μετά από έλεγχο ή επανέλεγχο ή προκαταρκτική έρευνα ή ένορκη διοικητική εξέταση, παραπέμφθηκαν στην Εισαγγελική Αρχή προς άσκηση ποινικής δίωξης, για τα εγκλήματα της δωροδοκίας, της παράβασης καθήκοντος και λοιπά σχετικά εγκλήματα (Μπέσιλα–Μακρίδη, 2006: 29).

Για να έχουμε διαφθορά πρέπει να έχουμε φυσικό πρόσωπο, που να συμμετέχει στο συνολικό πλέγμα ενεργειών και καταστάσεων, που συνιστούν τη διεφθαρμένη συναλλαγή, το οποίο να ενεργεί ως πολιτειακό όργανο με κάποιας μορφής αρμοδιότητα και να αναλαμβάνει κάποιας μορφής δράση, προκειμένου να επιτύχει ένα κατευθυνόμενο αποτέλεσμα. Η συναλλαγή είναι διεφθαρμένη από τη στιγμή που το φυσικό πρόσωπο λαμβάνει ή προσδοκά αντάλλαγμα από την επίτευξη του αποτελέσματος, άσχετα από το αν η πράξη είναι τελικώς παράνομη ή νόμιμη. Το αντάλλαγμα μπορεί να είναι υλικό ή ηθικό (π.χ. εύνοια), μπορεί να είναι υπόσχεση ανταλλάγματος ή απειλή δυσμενών συνεπειών (π.χ. υπηρεσιακών δεινών). Τέλος, απαιτείται το τρίτο πρόσωπο, φυσικό ή νομικό, που υπόσχεται το αντάλλαγμα (στο σημείο αυτό, η διαφθορά αφίσταται της κατάχρησης εξουσίας, που είναι η χρήση δημοσίου αξιώματος για την επιδίωξη προσωπικού οφέλους (Κάρκαλης, 2005: 3).

Ως κακοδιοίκηση νοείται κάθε ενέργεια ή παράλειψη, που αντιβαίνει στις αρχές της χρηστής διοίκησης ή επιφέρει παράνομα ζημιά στο δημόσιο ή στους τρίτους (Ετήσια Έκθεση του Γενικού Επιθεωρητή Δημόσιας Διοίκησης, 2004: 191).

Ο Ευρωπαϊός Διαμεσολαβητής, από την πρώτη ετήσια έκθεση το 1995, έχει σταθερά υιοθετήσει την άποψη ότι τρία είδη παραλείψεων, τα οποία έως ένα βαθμό επικαλύπτονται, μπορούν να οδηγήσουν στη διαπίστωση κακοδιοίκησης:

- i. Παράλειψη σεβασμού ενός κανόνα δικαίου ή μιας αρχής.
- ii. Παράλειψη σεβασμού των αρχών της χρηστής διοίκησης.
- iii. Παράλειψη σεβασμού των ανθρώπινων ή θεμελιωδών δικαιωμάτων.

Επίσης, κάτω από τον τίτλο «κακοδιοίκηση» σημειώνει ο Συνήγορος του Πολίτη στην Εισαγωγή της Έκθεσης για το 2004, «τείνουμε να συμπεριλάβουμε φαινόμενα πολύ διαφορετικά μεταξύ τους. Για την ετερόκλητη αυτή συνύπαρξη, εν μέρει ευθύνεται ο ίδιος ο όρος «κακοδιοίκηση», που φαίνεται να παραπέμπει σε μια παθολογία τεχνοκρατικού χαρακτήρα, ένα είδος κακού μάνατζμεντ (εσφαλμένη κατανομή οικονομικών πόρων, στελεχικού δυναμικού, τεχνολογίας, υποδομών κ.ά.). Αυτή άλλωστε είναι και η αντίληψη που στερεότυπα διαμορφώνει ο πολίτης στην καθημερινή συναλλαγή του με τις δημόσιες υπηρεσίες, καθώς το χαμηλό επίπεδο υπηρεσιών που αυτές του προσφέρουν, πράγματι εκ πρώτης όψεως, εμφανίζεται συνήθως σε αυτόν με όρους κακής διαχείρισης».

Σε αυτό το σημείο οφείλουμε να διαχωρίσουμε τη διαφθορά από το ευρύτερο φαινόμενο της κακοδιοίκησης. Ο όρος «διαφθορά» περιλαμβάνει κατάχρηση εξουσίας από το πολιτειακό όργανο, για επιδίωξη προσωπικού οφέλους από τρίτο πρόσωπο. Από την άλλη πλευρά, ο όρος «κακοδιοίκηση» δεν περιλαμβάνει κάποιο είδος ανταλλάγματος, π.χ. δωροδοκία, αντιθέτως είναι ένα φαινόμενο τα βαθύτερα αίτια του οποίου πηγάζουν από την παροχή χαμηλής ποιότητας υπηρεσιών από τη Δημόσια Διοίκηση.

Η επιστημονική ανάλυση και η έρευνα του φαινομένου της διαφθοράς καταδεικνύει ότι διαφθορά και κακοδιοίκηση συμβαδίζουν. Τα δύο φαινόμενα, αν και έχουν διαφορετική έννοια, συνδέονται αναπόσπαστα, υπό την έννοια ότι το «περιβάλλον» της κακοδιοίκησης είναι αυτό που ευνοεί την ανάπτυξη διαφόρων μορφών διαφθοράς. Η κακοδιοίκηση υποθάλλει την διαφθορά και αντίστροφα η διαφθορά επιτείνει τα φαινόμενα κακοδιοίκησης (Έκθεση της Επιτροπής του Ινστιτούτου Τοπικής Αυτοδιοίκησης, 2006: 17).

1.5.3 Φαινόμενα Διαφθοράς και Κακοδιοίκησης

Συνήθη φαινόμενα διαφθοράς είναι, σύμφωνα με πρόσφατες επιστημονικές, οι συναλλαγές κάτω από το τραπέζι, οι χαριστικές πράξεις της Διοίκησης έναντι αδρής αμοιβής, η γραφειοκρατία που ευνοεί τις μεσολαβητικές διαδικασίες, δηλαδή «το λάδωμα», η χαμηλή ποιότητα των υπηρεσιών, η κακή εξυπηρέτηση του πολίτη, η κακή οργάνωση, η έλλειψη μηχανοργάνωσης (Αγόρευση Μακρή, 2002: 551). Κυριότερη έκφρασή της, από ποινικής πλευράς, είναι η δωροδοκία, αλλά μπορεί να συνδέεται αναπόσπαστα με πολλά εγκλήματα, που προηγούνται ή έπονται της πράξης της δωροδοκίας, όπως απάτη, υπεξαίρεση, απιστία, πλαστογραφία ή ξέπλυμα βρώμικου χρήματος (Μπέσιλα – Μακρίδη, 2006: 31).

Η διαφθορά στο δημόσιο τομέα, εκτός από την οικονομική ζημία, δημιουργεί διάχυτη δυσλειτουργία του κράτους και γραφειοκρατική αναποτελεσματικότητα του κρατικού μηχανισμού, που επιτείνει τα φαινόμενα κακοδιοίκησης και αδιαφάνειας των κρατικών λειτουργιών, τα οποία όμως οφείλονται και σε άλλες αιτίες, όπως μη αξιοκρατική αλλά με πλάγια μέσα επιλογή του προσωπικού των δημόσιων υπηρεσιών, ανεπαρκής εκπαίδευση αυτού, επιλογή διευθυντικών στελεχών με κριτήρια μη αξιοκρατικά, αλλά πολιτικά και κυρίως η εκ μέρους των περισσότερων των υπαλλήλων αδιαφορία για την εκτέλεση του υπαλληλικού καθήκοντος (Ομιλία του Γενικού Επιθεωρητή Δημόσιας Διοίκησης, 2006: 1). Επίσης, στα βαθύτερα αίτια του φαινομένου πρέπει να προστεθούν οι αντιφατικές νομοθετικές ρυθμίσεις, η πολυνομία, και η έλλειψη ελεγκτικών μηχανισμών, γεγονός που παρέχει στο δημόσιο υπάλληλο τη διακριτική ευχέρεια να επιλέξει ποιες διατάξεις θα εφαρμόσει και πως.

Στη βάση της κακοδιοίκησης βρίσκονται φαινόμενα όπως ο κομματισμός, η πολυνομία, οι ασάφειες του νόμου και οι νομοτεχνικές ατέλειες, ο δυσνόητος χαρακτήρας των διατάξεων, η γραφειοκρατία, οι καθυστερήσεις στη διεκπεραίωση των υποθέσεων, οι επικαλύψεις αρμοδιότητας κλπ. Στις ετήσιες εκθέσεις του Συνηγόρου του Πολίτη επισημαίνονται ως παράγοντες κακοδιοίκησης:

- i. Η ποιότητα του κανονιστικού πλαισίου (πλημμελής νομοτεχνική κατάστρωση κανονιστικών ρυθμίσεων, πληθωρισμός και πολυπλοκότητα κανονιστικού πλαισίου, απουσία κωδικοποίησης κ.ά.).
- ii. Η ελλιπής διοικητική δομή και οργάνωση (ελλιπής στελέχωση δημοσίων υπηρεσιών, έλλειψη ή ανεπάρκεια αναγκαίων τεχνικών και υλικών μέσων, ελλιπής κατάρτιση και εκπαίδευση προσωπικού).

- iii. Τα προβλήματα διοικητικής λειτουργίας (ελλιπής ενημέρωση και πληροφόρηση του κοινού, πολυπλοκότητα της διοικητικής διαδικασίας, ελλιπής συνεργασία και συντονισμός μεταξύ των δημοσίων υπηρεσιών, αδράνεια της διοίκησης κ.ά.).

Ως μορφές κακοδιοίκησης αναφέρονται οι καθυστερήσεις και η μη τήρηση προθεσμιών, η έλλειψη ενημέρωσης - πληροφόρησης, η μη τήρηση της ουσιαστικής νομιμότητας, προβλήματα διοικητικής λειτουργίας, η αδράνεια της διοίκησης, η μη τήρηση της αρχής της χρηστής διοίκησης, η μη τήρηση των αρχών της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης, της διαφάνειας, της ισότητας και της αμεροληψίας, η ανεπάρκεια ή η έλλειψη αιτιολογίας διοικητικών πράξεων, ζητήματα πρόσβασης σε έγγραφα επικύρωσης και χορήγησης αντιγράφων, η κακή χρήση της διακριτικής ευχέρειας.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΔΕΥΤΕΡΟ
ΝΟΜΟΘΕΤΙΚΟ ΠΛΑΙΣΙΟ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ ΚΑΙ Η ΠΟΡΕΙΑ
ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΤΟΥ ΣΤΟ ΔΗΜΟΣΙΟ ΤΟΜΕΑ ΚΑΙ ΕΙΔΙΚΟΤΕΡΑ ΣΤΑ
ΝΟΣΟΚΟΜΕΙΑ ΤΟΥ Ε.Σ.Υ.

2.1 Νομοθετικό πλαίσιο Εσωτερικού Ελέγχου στο Δημόσιο

2.1.1 Ν.3429/2005 (ΦΕΚ Α'314, 27.12.2005)

Ο θεσμός του Εσωτερικού Ελέγχου εμφανίστηκε για πρώτη φορά στο Δημόσιο με το νόμο 3429/2005 (ΦΕΚ Α'314, 27.12.2005), ο οποίος υποχρέωνε όλες τις ΔΕΚΟ να οργανώσουν υπηρεσία Εσωτερικού Ελέγχου.

Σύμφωνα με το νόμο αυτό, η υπηρεσία Εσωτερικού Ελέγχου έχει τις ακόλουθες αρμοδιότητες:

- Παρακολουθεί την εφαρμογή και τη συνεχή τήρηση του Εσωτερικού Κανονισμού Λειτουργίας και του Καταστατικού της δημόσιας επιχείρησης, καθώς και τη νομοθεσία που αφορά την επιχείρηση.
- Παρακολουθεί και αναφέρει στο Διοικητικό Συμβούλιο της δημόσιας επιχείρησης και στη Γενική Συνέλευση των μετόχων περιπτώσεις σύγκρουσης των ιδιωτικών συμφερόντων των μελών του Διοικητικού Συμβουλίου με τα συμφέροντα της επιχείρησης ή παράβασης των διατάξεων του νόμου αυτού από μέλη του Διοικητικού Συμβουλίου, συμπεριλαμβανομένου του Προέδρου και του Διευθύνοντος Συμβούλου.
- Ενημερώνει εγγράφως μία φορά τουλάχιστον κάθε τρίμηνο το Διοικητικό Συμβούλιο, καθώς και τη Γενική Συνέλευση των μετόχων, για τους ελέγχους που διενεργεί.
- Είναι υπεύθυνη για την παροχή και την ακρίβεια οποιασδήποτε πληροφορίας ζητηθεί από την Ειδική Γραμματεία Δημοσίων Επιχειρήσεων και Οργανισμών, που συνιστάται με το άρθρο 11 του νόμου αυτού και διευκολύνει με κάθε πρόσφορο μέσο το έργο παρακολούθησης, ελέγχου και εποπτείας, που αυτή εκτελεί.

2.1.2 Ν.3492/2006 (ΦΕΚ Α΄ 210, 05.10.2006)

Ο θεσμός του Εσωτερικού Ελέγχου στο Δημόσιο τομέα κατοχυρώθηκε με το νόμο 3492/2006 (ΦΕΚ Α΄ 210, 05.10.2006), με τον οποίο ορίζονται ο Εσωτερικός Έλεγχος, η Μονάδα Εσωτερικού Ελέγχου και το Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου.

Εσωτερικός Έλεγχος είναι η ανεξάρτητη ελεγκτική συμβουλευτική δραστηριότητα παροχής διαβεβαίωσης περί της επάρκειας των συστημάτων διαχείρισης και ελέγχου ενός φορέα, με στόχο τη βελτίωση των λειτουργιών του και την επίτευξη των στόχων του, χρησιμοποιώντας συστηματικές και δομημένες μεθοδολογίες. Οι μεθοδολογίες αυτές στοχεύουν κυρίως στη βελτίωση της αποτελεσματικότητας των διαδικασιών, που διέπουν τη λειτουργία του, των διαδικασιών διαχείρισης κινδύνου και των διαδικασιών ελέγχου.

Μονάδα Εσωτερικού Ελέγχου είναι η ανεξάρτητη ελεγκτική – συμβουλευτική υπηρεσία, η οποία θα παρέχει διαβεβαίωση περί της επάρκειας των συστημάτων διαχείρισης και ελέγχου ενός φορέα.

Τέλος, Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου είναι το συνολικό σύστημα διαχειριστικών και άλλων ελέγχων, συμπεριλαμβανομένων των ελέγχων της οργανωτικής δομής, των μεθοδολογιών, των διαδικασιών και του Εσωτερικού Ελέγχου, που έχει εφαρμόσει η Διοίκηση στις λειτουργίες του φορέα, για την υποστήριξη της επίτευξης των στόχων του με αποδοτικό, αποτελεσματικό και οικονομικό τρόπο. Το Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου εξασφαλίζει τη συμμόρφωση στις πολιτικές της Διοίκησης, διασφαλίζει τα περιουσιακά στοιχεία και πόρους του φορέα, μέσω πιστοποίησης της πληρότητας και ακρίβειας των λογιστικών εγγραφών και καταστάσεων και παρέχει επίκαιρες και αξιόπιστες δημοσιονομικές και διαχειριστικές πληροφορίες.

Πέρα από τους ορισμούς, ο νόμος 3492/2006 (ΦΕΚ Α΄ 210, 05.10.2006) προέβλεπε μια ακόμα σημαντική εξέλιξη για τον Εσωτερικό Έλεγχο. Τη σύσταση Μονάδων Εσωτερικού Ελέγχου (ΜΕΕ) σε όλα τα Υπουργεία, τις Περιφέρειες της χώρας και στους εποπτευόμενους από αυτά φορείς με προϋπολογισμό πάνω από 3.000.000 ευρώ, στο πλαίσιο προστασίας των οικονομικών τους συμφερόντων. Αυτός ο νόμος έχει ιδιαίτερη σημασία, καθώς επιχειρείται για πρώτη φορά μαζική εφαρμογή του Εσωτερικού Ελέγχου σε υπηρεσίες του Δημοσίου Τομέα, οι οποίες μάλιστα διαχειρίζονται σημαντικά κονδύλια του κρατικού προϋπολογισμού. Ο νόμος προβλέπει ότι οι Μονάδες Εσωτερικού Ελέγχου συστήνονται με Προεδρικό

Διάταγμα, ύστερα από πρόταση των Υπουργών Εσωτερικών και Οικονομικών και του καθ' ύλην αρμόδιου Υπουργού.

2.1.3 Ν. 3871/2010 (ΦΕΚ Α' 141, 17.8.2010)

Η πιο πρόσφατη εξέλιξη στον εσωτερικό έλεγχο στην Ελλάδα είναι ο νόμος 3871/2010 (ΦΕΚ Α' 141, 17.8.2010). Αυτός προβλέπει την καθολική διενέργεια Εσωτερικού Ελέγχου σε όλους τους φορείς της Γενικής Κυβέρνησης. Ο Εσωτερικός Έλεγχος διενεργείται από τις Μονάδες Εσωτερικού Ελέγχου, με τη συνολική καθοδήγηση και επίβλεψη του Γενικού Λογιστηρίου του Κράτους και πιο συγκεκριμένα της αρμόδιας Γ.Δ.Δ.Ε. Επομένως, με το νόμο αυτό, που περιλαμβάνει όλους τους φορείς της Γενικής Κυβέρνησης, σε συνδυασμό με το νόμο 3429/2005 (ΦΕΚ Α' 314, 27.12.2005), που περιλαμβάνει όλες τις ΔΕΚΟ, ολόκληρος ο ελληνικός Δημόσιος τομέας υπόκειται σε Εσωτερικό Έλεγχο, ο οποίος ασκείται από τις αρμόδιες ΜΕΕ. Και ο νόμος αυτός παραμένει ανενεργός μέχρι τη σύσταση, στελέχωση και λειτουργία των ΜΕΕ.

2.2. Εσωτερικός Έλεγχος στα Νοσοκομεία του ΕΣΥ

2.2.1 Νομοθετικό πλαίσιο Εσωτερικού Ελέγχου στα Νοσοκομεία του ΕΣΥ

Σύμφωνα με το νόμο 4025/2011 (ΦΕΚ Α' 228, 02.11.2011), το Υπουργείο Υγείας και Κοινωνικής Αλληλεγγύης συντάσσει Εσωτερικό Κανονισμό Λειτουργίας των μονάδων υγείας, σε θέματα διοικητικά, διαχειριστικά και λογιστικά, η τήρηση του οποίου παρακολουθείται από Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου. Στο πλαίσιο αυτό, σε κάθε δημόσια μονάδα υγείας ορίζεται από ένας μέχρι τρεις Εσωτερικοί Ελεγκτές, με απόφαση του Διοικητικού Συμβουλίου της μονάδας, οι οποίοι επιλέγονται και από το Μητρώο Εσωτερικών Ελεγκτών του Υπουργείου Οικονομικών. Η παροχή των υπηρεσιών τους γίνεται με σύμβαση παροχής ανεξάρτητων υπηρεσιών, η διάρκεια της οποίας δεν μπορεί να υπερβαίνει τα τρία έτη. Κατά την άσκηση των καθηκόντων τους απολαμβάνουν πλήρους ανεξαρτησίας.

Με απόφαση του αρμόδιου Διοικητή Υγειονομικής Περιφέρειας ορίζεται Επιτροπή Ελέγχου, η οποία αποτελείται από δύο μέλη του Διοικητικού Συμβουλίου και τον Εσωτερικό Ελεγκτή και η οποία, μεταξύ άλλων, παρακολουθεί τη διαδικασία της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης, την αποτελεσματική λειτουργία του

Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου και του συστήματος διαχείρισης κινδύνων, καθώς και την πορεία του υποχρεωτικού ελέγχου των οικονομικών καταστάσεων.

Ο Εσωτερικός Ελεγκτής οφείλει να αναφέρει στον Διοικητή της μονάδας και στην Επιτροπή Ελέγχου κάθε θέμα, που έχει σχέση με την πορεία και τα αποτελέσματα του ελέγχου και να συντάσσει σχετικές εκθέσεις.

Κάθε άλλη λεπτομέρεια, που αφορά τις αρμοδιότητες του Εσωτερικού Ελεγκτή και της Επιτροπής Ελέγχου, καθώς και την οργάνωση και λειτουργία του Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου, ρυθμίζεται από τον Εσωτερικό Κανονισμό Λειτουργίας.

2.2.2 Αρμοδιότητες Εσωτερικού Ελεγκτή

Σύμφωνα με την εγκύκλιο του Υπουργείου Υγείας, με θέμα την «Αποτελεσματική διαχείριση των οικονομικών πόρων των Δημόσιων Μονάδων Υγείας», που δημοσιεύθηκε την 01.10.2012, οι Εσωτερικοί Ελεγκτές στα Νοσοκομεία του ΕΣΥ οφείλουν να πραγματοποιούν:

α. Ετήσιο πρόγραμμα ελέγχου.

- Μηνιαίος έλεγχος λειτουργίας μηχανογραφικών προγραμμάτων των Νοσοκομείων.
- Μηνιαίος έλεγχος εφαρμογής του διπλογραφικού συστήματος στις εφαρμογές α) της γενικής λογιστικής, β) του δημόσιου λογιστικού και γ) αναλυτικής λογιστικής.
- Μηνιαίος έλεγχος επί των στοιχείων του esynet επί των οριστικών μηνιαίων οικονομικών καταστάσεων (μηνιαία οριστικά ισοζύγια) στις τρεις εφαρμογές του διπλογραφικού συστήματος, ήτοι: α) Γενικής λογιστικής, β) Δημόσιου λογιστικού και γ) Αναλυτικής λογιστικής.
- Μηνιαίος έλεγχος επί των οικονομικών και στατιστικών στοιχείων, που συμπληρώνονται στους πίνακες του esynet.
- Περιοδικοί δειγματοληπτικοί έλεγχοι φυσικής απογραφής σε διαχειρίσεις φαρμακείου υλικών και παγίων, τόσο σε επίπεδο κεντρικών διαχειρίσεων, όσο και σε επίπεδο κλινικών, χειρουργείων, διαγνωστικών εργαστηρίων κ.λ.π.
- Μηνιαία εποπτεία του οριστικού κλεισίματος των ισοζυγίων.
- Διαδικασίες ελέγχου σχετικών με την προετοιμασία και κατάρτιση των ετήσιων οικονομικών καταστάσεων.

- Μηνιαίος έλεγχος της εξέλιξης του μητρώου δεσμεύσεων.
- Μηνιαία επισκόπηση οργανισμού λειτουργίας του Νοσοκομείου–Εσωτερικού Κανονισμού Λειτουργίας.
- Μηνιαίος Έλεγχος Προσωπικού–Μισθοδοσίας.
- Μηνιαίος Έλεγχος Εσόδων/απαιτήσεων Νοσοκομείου.
- Μηνιαίος Έλεγχος Προμηθειών και Διαχειρίσεων.
- Μηνιαίος Έλεγχος Πάγιων–Τεχνικών Έργων.
- Μηνιαίος Έλεγχος υποχρεώσεων–Παρακολούθηση Ληξιπρόθεσμων Οφειλών.
- Μηνιαίος Έλεγχος Διαθέσιμων (ταμείο και τράπεζες–Λογιστικές Συμφωνίες).
- Περιοδική επισκόπηση Λειτουργίας Ιατρικής και Νοσηλευτικής Υπηρεσίας Νοσοκομείου–Κέντρου Υγείας και Περιφερειακών Ιατρείων.

β. Διαδικασίες Εσωτερικού Ελέγχου στον τομέα της μηχανογράφησης.

Μηνιαίες διαδικασίες στον τομέα της μηχανογράφησης, των μηχανογραφικών υποσυστημάτων των νοσοκομείων και της διασύνδεσης αυτών, τόσο μεταξύ τους, όπου απαιτείται, όσο και με το πρόγραμμα του διπλογραφικού συστήματος.

Ειδικότερα, στο τέλος κάθε μήνα ο Εσωτερικός Ελεγκτής θα πιστοποιεί, μετά από δειγματοληπτικούς ελέγχους, την εύρυθμη λειτουργία των κάτωθι βασικών υποσυστημάτων των Νοσοκομείων:

- Υποσύστημα διαχείρισης φαρμάκου, υλικών ιατροβιοτεχνολογίας, αναλωσίμων υλικών, ανταλλακτικών και υπηρεσιών.
- Υποσύστημα μητρώου παγίων.
- Υποσύστημα κίνησης ασθενών –τιμολόγησης ασθενών–εξωτερικών ιατρείων–απογευματινών ιατρείων–Τ.Ε.Π.
- Υποσύστημα διαχείρισης διαγνωστικών–απεικονιστικών εργαστηρίων, L.I.S, R.I.S, PAX.
- Υποσύστημα διαχείρισης κλινικών–ιατρικός φάκελος ασθενών.
- Υποσύστημα προμηθευτών.
- Υποσύστημα μισθοδοσίας

γ. Διαδικασίες εσωτερικού ελέγχου στον τομέα του διπλογραφικού συστήματος.

Στο τέλος κάθε μήνα, μετά από δειγματοληπτικό έλεγχο, θα πιστοποιούνται τα κάτωθι:

- Η ενημερότητα των μηχανογραφικών υποσυστημάτων με το σύνολο των οικονομικών συναλλαγών του μήνα αναφοράς.

- Ενημερότητα και συμφωνία των δεδομένων των ανωτέρω υποσυστημάτων προς τους λογαριασμούς της γενικής λογιστικής, του δημόσιου λογιστικού και της αναλυτικής λογιστικής.
- Απαραίτητες συμφωνίες και διασταυρώσεις στην κίνηση των λογαριασμών τάξεως, σχετικών με την εκτέλεση του προϋπολογισμού των νοσοκομείων.
- Ενημέρωση αναλυτικής λογιστικής εξαγωγή των κοστολογικών στοιχείων του πίνακα αναφοράς.
- Καταγραφή εκκρεμοτήτων του μήνα αναφοράς και προτάσεις επίλυσής τους.

δ. Σύνταξη μηνιαίας έκθεσης προς τη Διοίκηση των νοσοκομείων.

Σύνταξη μηνιαίας έκθεσης προς τη Διοίκηση των διασυνδεδεμένων νοσοκομείων, σχετικής με τα προβλήματα που προέκυψαν από το μηνιαίο έλεγχο, καταγραφή εκκρεμοτήτων, προτάσεις και λύσεις για τη βελτίωση των υφιστάμενων διαδικασιών.

ε. Ετήσια έκθεση πεπραγμένων προς τη Διοίκηση των νοσοκομείων.

Ετήσια έκθεση, που θα συνοδεύει τον Απολογισμό, τον Ισολογισμό και την Κατάσταση των Αποτελεσμάτων.

Ειδικότερα, για την υλοποίηση του εσωτερικού ελέγχου, θα ισχύουν τα εξής:

Επί μέρους Ενέργειες Εσωτερικού Ελέγχου	Χρονοδιάγραμμα
Ετήσιο πρόγραμμα ελέγχου	Σε μηνιαία βάση
Διαδικασίες εσωτερικού ελέγχου στον τομέα της μηχανογράφησης αρμογή της αναλυτικής λογιστικής	Σε μηνιαία βάση - Πιστοποίηση βασικών υποσυστημάτων των Νοσοκομείων
Διαδικασίες εσωτερικού ελέγχου στον τομέα του διπλογραφικού συστήματος	Σε μηνιαία βάση - Πιστοποίηση Στοιχείων
Σύνταξη μηνιαίας έκθεσης προς τη Διοίκηση των νοσοκομείων	Σε μηνιαία βάση
Ετήσια έκθεση πεπραγμένων προς τη Διοίκηση των νοσοκομείων	Σε ετήσια βάση

2.3 Εφαρμογή Εσωτερικού Ελέγχου στα Νοσοκομεία του ΕΣΥ

2.3.1 Η άποψη ενός οικονομολόγου ειδικευμένου σε θέματα εσωτερικού ελέγχου

Στην Ελλάδα του σήμερα, όπου η δημοσιονομική προσαρμογή είναι ευρεία, με πολύ σοβαρές συνέπειες στην ιδιωτική οικονομία, ο Εσωτερικός Έλεγχος θα μπορούσε να

συμβάλλει σημαντικά στον περιορισμό των μη απαραίτητων δαπανών του κράτους. Δεδομένου ότι η εξυγίανση του συστήματος υγείας είναι βασική επιλογή προς την κατεύθυνση αυτή, είναι σημαντικό να διερευνηθεί αν η νομοθεσία εξασφαλίζει τις προϋποθέσεις για ουσιαστικούς Εσωτερικούς Ελέγχους στα κρατικά Νοσοκομεία.

Μελετήσαμε τις απόψεις ενός Εσωτερικού Ελεγκτή, τις οποίες έχει δημοσιεύει ο ίδιος σε διάφορους διαδικτυακούς ιστότοπους και σε συνεντεύξεις του, τις οποίες βρήκαμε να είναι αξιόλογες. Σύμφωνα, λοιπόν, με τον κ. Ανδρέα Κουτούπη, οικονομολόγο, ειδικευμένο σε θέματα Εσωτερικού Ελέγχου, ο Εσωτερικός Έλεγχος αποτελεί περισσότερο μύθο παρά πραγματικότητα. Όπως αναφέρει, για όσους δραστηριοποιούνται στο επάγγελμα του Εσωτερικού Ελέγχου, η απλή ανάγνωση του νόμου 4025/2011 περί των Μονάδων Υγείας, μέρος του οποίου αφιερώθηκε και στον διορισμό Εσωτερικών Ελεγκτών στις Μονάδες Υγείας, οδηγεί στο συμπέρασμα ότι πρέπει να συντάχθηκε από ανθρώπους εκτός επαγγέλματος.

Κατά τη γνώμη του, ο νόμος δεν εξασφαλίζει τη διενέργεια ουσιαστικών ελέγχων από τους Εσωτερικούς Ελεγκτές, που πρόκειται να διοριστούν, καθώς παρότι δηλώνει τη διασφάλιση της ανεξαρτησίας των Εσωτερικών Ελεγκτών, στην πράξη δεν διασφαλίζει κάτι τέτοιο, όπως δεν διασφαλίζει την επαρκή στελέχωση των Μονάδων Υγείας με κατάλληλους Εσωτερικούς Ελεγκτές, την εφαρμογή της κατάλληλης μεθοδολογίας Εσωτερικού Ελέγχου, που θα διασφαλίζει την επαρκή και αποτελεσματική επισκόπηση του Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου (το οποίο περιλαμβάνει μεταξύ άλλων και τον Εσωτερικό Κανονισμό Λειτουργίας) των Μονάδων Υγείας και της επαρκούς αξιολόγησης των σχετικών κινδύνων.

Επιπρόσθετα, δυσχέρειες δημιουργεί και η απουσία συγκεκριμένης περιγραφής των προαπαιτούμενων για την κάλυψη της θέσης του Εσωτερικού Ελεγκτή, καθώς η τοποθέτηση ενός Εσωτερικού Ελεγκτή από το Μητρώο Ελεγκτών ΔΕΚΟ από μόνη της δεν εξασφαλίζει ότι τα συγκεκριμένα στελέχη πληρούν τις απαραίτητες ουσιαστικές προϋποθέσεις διενέργειας Εσωτερικών Ελέγχων στις Μονάδες Υγείας (π.χ. έλλειψη σχετικής εμπειρίας στον κλάδο, έλλειψη αποδεδειγμένων ικανοτήτων γραπτής και προφορικής επικοινωνίας, κ.λπ.).

Εξίσου σημαντικό είναι ότι ο νόμος προβλέπει την τοποθέτηση Εσωτερικών Ελεγκτών και από το Μητρώο Ελεγκτών ΔΕΚΟ, χωρίς όμως να αναφέρει άλλους εναλλακτικούς τρόπους στελέχωσης. Αυτό προφανώς συμβαίνει, όπως χαρακτηριστικά αναφέρει ο κ. Κουτούπης, “για να αφήσει παραθυράκια για διορισμό «ημετέρων»”. Στην πράξη, επί του παρόντος οι Μονάδες Υγείας διορίζουν

Εσωτερικούς Ελεγκτές με κριτήριο τη χαμηλότερη οικονομική προσφορά που λαμβάνουν, εφόσον πληρούν αυτοί κάποια ελάχιστα προσόντα ή τις συστάσεις μέσω των λογιστικών εταιρειών που τηρούν τα διπλογραφικά τους συστήματα ή εναλλακτικά των ορκωτών ελεγκτών λογιστών τους.

Στην πραγματικότητα, ο Εσωτερικός Έλεγχος μπορεί να ασκηθεί σε μια επιχείρηση ή σε ένα Δημόσιο Οργανισμό, όπως είναι οι Μονάδες Υγείας με διάφορους τρόπους. Συγκεκριμένα, ο Εσωτερικός Έλεγχος δύναται να ασκείται από επαγγελματίες Εσωτερικούς Ελεγκτές, οι οποίοι σχετίζονται με σχέση εξαρτημένης εργασίας με τον οργανισμό τον οποίο υπηρετούν, με εξουσιοδότηση διενέργειας εσωτερικού ελέγχου σε εξωτερικούς συμβούλους, είτε με συνδυασμό και των δύο ανωτέρω πιθανών τρόπων διενέργειας Εσωτερικού Ελέγχου (δηλαδή με συνεργασία Εσωτερικών Ελεγκτών συνδεδεμένων με εξαρτημένη εργασία και εξωτερικών συμβούλων).

Ο νόμος επιβάλλει την εξουσιοδότηση διενέργειας Εσωτερικού Ελέγχου σε εξωτερικούς ανεξάρτητους συνεργάτες επαγγελματίες Εσωτερικούς Ελεγκτές, χωρίς να επιτρέπει την ανάθεση αυτών των δραστηριοτήτων σε εταιρείες παροχής υπηρεσιών Εσωτερικού Ελέγχου, αγνοώντας τα σχετικά πλεονεκτήματα και οφέλη, που θα μπορούσαν να αποκομίσουν οι Μονάδες Υγείας από την εμπειρία αυτών των εταιρειών.

Τέλος, ο κ. Κουτούπης αναφέρει ότι ο νόμος 4025/2011 και οι αρχικές προσπάθειες από τις ίδιες τις Μονάδες Υγείας για στελέχωση με Εσωτερικούς Ελεγκτές δεν φαίνεται να εξασφαλίζουν σε καμία περίπτωση τη διενέργεια ουσιαστικών εσωτερικών ελέγχων, που θα οδηγήσουν στη βελτίωση της λειτουργίας τους, εφόσον οι έλεγχοι θα διενεργούνται κυρίως στις λογιστικο-οικονομικές λειτουργίες. Επιπρόσθετα, ο μη καθορισμός ουσιαστικών (και όχι τυπικών μόνο) προσόντων, δε μπορεί να εξασφαλίσει την κατάλληλη στελέχωση των Υπηρεσιών Εσωτερικού Ελέγχου των Μονάδων Υγείας.

Το Υπουργείο Υγείας θα πρέπει να αναθεωρήσει άμεσα το σχετικό νόμο, με γνώμονα την επαρκή οργάνωση των Συστημάτων Εσωτερικού Ελέγχου στις Μονάδες Υγείας και την εγκαθίδρυση πρότυπων Εσωτερικών Κανονισμών Λειτουργίας, με εξασφάλιση της ανεξαρτησίας και λειτουργίας των Εσωτερικών Ελεγκτών, σύμφωνα με τα Διεθνή Επαγγελματικά Πρότυπα Εσωτερικού Ελέγχου και τις Διεθνείς Βέλτιστες Πρακτικές, ώστε να μπορούν να εφαρμοστούν οι πρότυπες μεθοδολογίες και εργαλεία εσωτερικού ελέγχου και να εντοπίζονται – αντιμετωπίζονται έγκαιρα οι

κάθε μορφής κίνδυνοι (π.χ. στρατηγικής, λειτουργιών, χρηματοοικονομικών και μη συμμόρφωσης), που χαρακτηρίζουν τις Μονάδες Υγείας.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΤΡΙΤΟ

ΕΡΕΥΝΑ ΓΙΑ ΤΗΝ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΟΥ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ ΣΤΑ ΝΟΣΟΚΟΜΕΙΑ ΤΟΥ ΕΣΥ

Στόχος της έρευνας, που διεξήχθη με τη χρήση ερωτηματολογίου και προσωπικής συνέντευξης, είναι να αναδειχθεί η σημασία της ύπαρξης και λειτουργίας υπηρεσίας Εσωτερικού Ελέγχου, καθώς και των συστημάτων εσωτερικού ελέγχου, τόσο ως προς τη συμβουλευτική πλευρά της υπηρεσίας Εσωτερικού Ελέγχου, όσο και ως προς την πλευρά της αξιολόγησης και του ελέγχου. Στο τέλος, επιδιώκεται ν' αναδειχθούν πιθανά περιθώρια, αλλά και προτάσεις βελτίωσης.

3.1 Παρουσίαση του ερωτηματολογίου της έρευνας

Στο ερωτηματολόγιο της έρευνας χρησιμοποιήθηκαν ερωτήσεις κλειστού τύπου, στις οποίες χρησιμοποιήθηκε η βαθμολογική κλίμακα του Likert (πενταβάθμια κλίμακα). Πρόκειται δηλαδή για ερωτήσεις, στις οποίες ο ερωτώμενος καλείται να δηλώσει το βαθμό συμφωνίας ή διαφωνίας του με μια σειρά προτάσεων, σχετικά με το αντικείμενο του εσωτερικού ελέγχου. Η κλίμακα που χρησιμοποιήθηκε είναι ισορροπημένη (ίσος αριθμός θετικών και αρνητικών απαντήσεων), μονή και αναγκαστική.

Το ερωτηματολόγιο σχεδιάστηκε με τρόπο, που να διευκολύνει την ταχεία συμπλήρωσή του και για το λόγο αυτό απαρτίζεται από δύο μέρη, εννοιολογικά συνδεδεμένα μεταξύ τους και ειδικότερα από τα παρακάτω:

- Το **Α' μέρος** αφορά θέματα σε σχέση με τα Πέντε Συστατικά Στοιχεία του Εσωτερικού Ελέγχου και τα οποία είναι το Περιβάλλον Ελέγχου, η Αξιολόγηση Κινδύνων, οι Δραστηριότητες Ελέγχου, η Πληροφόρηση και Επικοινωνία και τέλος η Παρακολούθηση.
- Το **Β' μέρος** αφορά θέματα σχετικά με την υπηρεσία Εσωτερικού Ελέγχου, όπως αυτή υφίσταται σήμερα και τη σημασία της: Η υπηρεσία Εσωτερικού Ελέγχου στο Νοσοκομείο, στελέχωση της Υπηρεσίας Εσωτερικού Ελέγχου και Ευρήματα & Εκθέσεις Ελέγχου- Follow Up.

Ο Εσωτερικός Έλεγχος, ως μια δυναμική και συνεχή διαδικασία, απαρτίζεται από πέντε συστατικά στοιχεία, που συνθέτουν αρμονικά τις λειτουργίες, τις διαδικασίες και τους μηχανισμούς του (Rezaeeetal., 2001) και αυτά είναι το «Περιβάλλον Ελέγχου (Control Environment)», η «Αξιολόγηση Κινδύνων (Risk

Assessment)», οι «Δραστηριότητες Ελέγχου (Control Activities)», η «Πληροφόρηση και Επικοινωνία (Information and Communication)» και η «Παρακολούθηση (Monitoring)». Το πρώτο μέρος του ερωτηματολογίου αναφέρεται στα επιμέρους αυτά στοιχεία. Στο πρώτο και στο δεύτερο αντιστοιχούν πέντε ερωτήσεις, στο τρίτο τρεις, στο τέταρτο τέσσερις και στο πέμπτο έξι, με χρήση της βαθμολογικής κλίμακας του Likert (Καθόλου, Σε μικρή κλίμακα, Σε μέτρια κλίμακα, Σε μεγάλη κλίμακα, Πάρα πολύ).

Συγκεκριμένα, στο συστατικό στοιχείο του Εσωτερικού Ελέγχου «**Περιβάλλον Ελέγχου**» (A1) αντιστοιχούν οι ερωτήσεις 1-5 και διερευνάται, μέσα από αυτές, η γενικότερη λειτουργία της Διοίκησης και της Εταιρικής Διακυβέρνησης. Το Περιβάλλον Ελέγχου αναφέρεται στην επίγνωση από τους Διοικούντες και τους Διοικούμενους της σημασίας κάποιων παραγόντων, όπως της οργανωτικής δομής (Ερωτήσεις 1 και 2), της ανάθεσης αρμοδιοτήτων και ευθυνών (Ερωτήσεις 3 και 4), της ύπαρξης και εδραίωσης της ακεραιότητας και των ηθικών αξιών στο Νοσοκομείο (Ερώτηση 5). Ειδικότερα, εξετάζεται η ύπαρξη οργανογράμματος για τα διάφορα τμήματα και τις Διευθύνσεις (ερ.1), όπως επίσης και η ύπαρξη ενιαίου Εγχειριδίου Διαδικασιών, που να έχει αποτυπωμένες τις εργασίες και τον τρόπο εκτελέσεώς τους (ερ. 2). Ακόμη, ερωτάται αν έχει γίνει περιγραφή καθηκόντων των θέσεων εργασίας σε όλα τα επίπεδα (ερ. 3) και αν ο διαχωρισμός των καθηκόντων και αρμοδιοτήτων των εργαζομένων είναι σαφής από τη Διοίκηση (ερ. 4). Τέλος, δίνοντας έμφαση στις ηθικές αξίες και την ακεραιότητα που πρέπει να διέπει ένα Νοσοκομείο, ρωτάται αν έχει θεσπισθεί και κοινοποιηθεί Κώδικας Δεοντολογίας ή με κάποιον άλλο τρόπο έχουν διακηρυχθεί αυτές οι αρχές και επιβληθεί η τήρησή τους από τους εργαζομένους (ερ. 5).

Το δεύτερο συστατικό στοιχείο του Εσωτερικού Ελέγχου αναφέρεται στην «**Αξιολόγηση των Κινδύνων**» (A2) και περιλαμβάνει τις ερωτήσεις 6-10. Πρόκειται για ένα σημαντικό κομμάτι του Εσωτερικού Ελέγχου, καθώς όλοι οι οργανισμοί αντιμετωπίζουν μια σειρά κινδύνων, που θα μπορούσαν να μετατραπούν σε απειλή για την ύπαρξή τους. Στόχος είναι η μείωση των κινδύνων και πρωταρχικός παράγοντας προς αυτήν την κατεύθυνση είναι ο καθορισμός ρεαλιστικών στόχων, που να αναπροσαρμόζονται αναλόγως στις τρέχουσες εξελίξεις (Ερωτήσεις 7 και 8). Επόμενο βήμα είναι η διεξαγωγή και διενέργεια εμπειριστωμένων μελετών αξιολόγησης των κινδύνων, που αντιμετωπίζει το Νοσοκομείο, οπότε και ρωτάται αν υπάρχει και κοινοποιείται στους εργαζομένους συγκεκριμένη διαδικασία

αξιολόγησης των κινδύνων του Νοσοκομείου (Ερώτηση 6). Έπειτα, προστέθηκαν κάποιες ερωτήσεις για να αναδειχθεί η σημασία της διενέργειας Εσωτερικών Ελέγχων, όχι μόνο σε προκαθορισμένα τακτά χρονικά διαστήματα, αλλά και όταν οι συνθήκες το απαιτούν, δηλαδή σε έκτακτες περιπτώσεις (Ερώτηση 9) και η σημασία της εφαρμογής ελέγχου σε διαφορετικό βαθμό και ένταση, αναλόγως την ένταση του κινδύνου (Ερώτηση 10).

Περαιτέρω, τρίτο συστατικό στοιχείο του εσωτερικού ελέγχου αποτελούν οι «**Δραστηριότητες Ελέγχου**» (A3), που αντιστοιχεί στις ερωτήσεις 11-15. Οι Δραστηριότητες Ελέγχου είναι εκείνες οι πολιτικές, οι διαδικασίες και οι μηχανισμοί, που ενισχύουν το έργο της Διοίκησης και λειτουργούν ως εξασφάλιση ότι οι στόχοι ακολουθούνται πιστά και κατά γράμμα. Υπάρχουν σε όλα τα επίπεδα και τμήματα ενός Νοσοκομείου και περιλαμβάνουν ένα ευρύ φάσμα δραστηριοτήτων, όπως οι εγκρίσεις και οι επαληθεύσεις. Έτσι αρχικά ερωτάται αν υπάρχουν και έχουν γνωστοποιηθεί τα επίπεδα και όρια των εγκρίσεων ή ευθυνών (Ερώτηση 11), αν το υπάρχον σύστημα ελέγχου έχει ασφαλιστικές δικλίδες, που να εμποδίζουν παράνομες συναλλαγές (Ερώτηση 12) και αν οι περιγραφές των θέσεων εργασίας περιλαμβάνουν ειδικές αναφορές, για συναφείς με τον έλεγχο δραστηριότητες (Ερώτηση 13).

Στη συνέχεια, τέταρτο συστατικό στοιχείο του Εσωτερικού Ελέγχου, αποτελεί η «**Πληροφόρηση και Επικοινωνία**» (A4) και σε αυτό αντιστοιχούν οι ερωτήσεις 16-20. Το πρώτο κομμάτι αναφέρεται στο ότι ο κάθε οργανισμός και στην περίπτωσή μας ένα Νοσοκομείο, προκειμένου να εφαρμόσει και να ελέγξει ορθά τα συστήματα, τους μηχανισμούς, τις πολιτικές και τις διαδικασίες του, πρέπει το εξωτερικό περιβάλλον, στο οποίο δραστηριοποιείται, να του μεταφέρει αξιόπιστες και έγκαιρες πληροφορίες. Για να εξακριβωθεί λοιπόν αυτό, ρωτάται αν κατά τη διενέργεια Εσωτερικού Ελέγχου σε κάποια Υπηρεσία του Νοσοκομείου παρέχονται πληροφορίες άμεσα και κατά προτεραιότητα από τους εργαζόμενους στους ελεγκτές (Ερώτηση 14) και αν οι πληροφορίες αυτές είναι όσο το δυνατόν πιο αξιόπιστες (Ερώτηση 15). Το δεύτερο μέρος αφορά στην επικοινωνία των πληροφοριών, κάτι που σχετίζεται με ένα αίσθημα ευθύνης και λογοδοσίας, τόσο από την πλευρά της Διοίκησης, όσο και από την πλευρά του προσωπικού. Για το λόγο αυτό, ζητείται από τους ερωτώμενους να απαντήσουν αν στην περίπτωση αμφιβολίας για τη νομιμότητα διενέργειας κάποιας συναλλαγής ζητείται από τους εργαζόμενους η συνδρομή της Υπηρεσίας Εσωτερικού Ελέγχου (Ερώτηση 16) και αν οι ελεγκτές συμβάλλουν με τις

γνώσεις τους στην ασφαλή επίλυση ζητημάτων, που τυχαίνει να προκύψουν κατά τη διενέργεια ενός τακτικού ελέγχου τους σε κάποια Οργανωτική Μονάδα/Υπηρεσία του Νοσοκομείου (Ερώτηση 17).

Το πέμπτο και τελευταίο συστατικό στοιχείο του εσωτερικού ελέγχου είναι η «**Παρακολούθηση**» (A5) και οι ερωτήσεις που καλύπτουν αυτό το κομμάτι είναι οι 18-22. Η «Παρακολούθηση» σημαίνει ότι τα συστήματα ελέγχου πρέπει να επανελέγχονται και να επιβλέπονται, να αναπροσαρμόζονται, να βελτιώνονται ως προς τα αδύνατα σημεία τους και να αναθεωρούνται, αναλόγως των επιταγών των τρεχουσών εξελίξεων, συνθηκών και στόχων του Νοσοκομείου. Αυτό μπορεί να γίνεται μέσω διαδικασιών που υπάρχουν σε μόνιμη βάση, αλλά και μέσω ειδικών έκτακτων αξιολογήσεων, οπότε και ερωτάται αν η επάρκεια και αποτελεσματικότητα της εργασίας των Εσωτερικών Ελεγκτών αξιολογείται από εξωτερικούς ή άλλους συμβούλους (Ερώτηση 18) και από ειδικά αρμοδίως συσταθείσα προς το σκοπό αυτό Επιτροπή Ελέγχου, μέσω υποβληθεισών εκθέσεων σε αυτήν από την υπηρεσία Εσωτερικού Ελέγχου (Ερώτηση 19). Η αξιολόγηση και ο επανέλεγχος μπορεί να διενεργείται είτε από τρίτα προς τον αρχικά τελεσθέντα έλεγχο άτομα, είτε από τα ίδια (αυτοαξιολόγηση). Έτσι, ρωτάται αν επανελέγχεται δειγματοληπτικά το ελεγκτικό έργο των Εσωτερικών Ελεγκτών από άλλα άτομα της υπηρεσίας Εσωτερικού Ελέγχου, που δε συμμετείχαν στον αρχικά τελεσθέντα έλεγχο (Ερώτηση 20) και αν οι αρμοδιότητες στις Οργανωτικές Μονάδες/Υπηρεσίες του Νοσοκομείου έχουν ανατεθεί με τέτοιο τρόπο, που να εμποδίζει ένα άτομο να επεξεργάζεται στοιχεία μιας συναλλαγής στο σύνολό της, να την εκτελεί και τέλος να την αρχαιοθετεί, χωρίς περαιτέρω έλεγχο από άλλους (Ερώτηση 22). Τέλος, καλούνται οι ερωτώμενοι να απαντήσουν στην ερώτηση αν υπάρχουν πολιτικές και διαδικασίες, που να καθορίζουν τον τρόπο που πρέπει να εκτελεστούν και να ελεγχθούν οι διάφορες διεργασίες εντός του Νοσοκομείου (Ερώτηση 21).

Το **δεύτερο μέρος** του ερωτηματολογίου, που περιλαμβάνει τις ερωτήσεις 23-36, αποσκοπεί στην περιγραφή της υπηρεσίας Εσωτερικού Ελέγχου και φιλοδοξεί να κάνει έκδηλη την αξία της ύπαρξής της, κάτι που μπορεί να προκύψει άμεσα, ρωτώντας αν η ύπαρξη και λειτουργία της υπηρεσίας Εσωτερικού Ελέγχου συμβάλλει στην προσθήκη αξίας στο Νοσοκομείο. Το μέρος αυτό απαρτίζεται από τρεις υποενότητες, που περιλαμβάνουν τέσσερις ερωτήσεις η πρώτη, τρεις η δεύτερη και επτά η τρίτη, με χρήση της βαθμολογικής κλίμακας του Likert (Καθόλου, Σε μικρή κλίμακα, Σε μέτρια κλίμακα, Σε μεγάλη κλίμακα, Πάρα πολύ). Οι υποενότητες

αυτές είναι το γενικό μέρος, «Η υπηρεσία Εσωτερικού Ελέγχου στο Νοσοκομείο» (B1), η «Στελέχωση της υπηρεσίας Εσωτερικού Ελέγχου» (B2) και «Ευρήματα - Εκθέσεις Ελέγχου - FollowUp» (B3).

Η πρώτη υποενότητα είναι «**Η υπηρεσία Εσωτερικού Ελέγχου» (B1)** και αποτελείται από τις ερωτήσεις 23-26. Αρχικά, ερωτάται αν υπάρχει κανονισμός λειτουργίας της υπηρεσίας Εσωτερικού Ελέγχου εγκεκριμένος από τη Διοίκηση, που να περιγράφει την αποστολή και το σκοπό της (Ερώτηση 23), καθώς κρίνεται σκόπιμο και πρωταρχικής σημασίας να υπάρχει καταγεγραμμένη τόσο η αποστολή, όσο και οι τρόποι που θα γίνει εφικτή η επίτευξη των στόχων της υπηρεσίας Εσωτερικού Ελέγχου και από τη στιγμή που η Διοίκηση καθορίζει και αναπροσαρμόζει τους στόχους της, επιβάλλεται ο κανονισμός λειτουργίας να είναι εγκεκριμένος από αυτή. Έπειτα, οι εργαζόμενοι ρωτούνται κατά πόσο θεωρούν ότι η λειτουργία της υπηρεσίας Εσωτερικού Ελέγχου συμβάλλει στην προσθήκη αξίας στο Νοσοκομείο (Ερώτηση 24) και αν η ύπαρξή της λειτουργεί προς όφελος του πολίτη (Ερώτηση 25), όσο και προς όφελος του υπαλλήλου (Ερώτηση 26), ώστε να καταστεί δυνατό στο τέλος να σταθμιστεί η σπουδαιότητά της.

Η δεύτερη υποενότητα αναφέρεται στη «**Στελέχωση της υπηρεσίας Εσωτερικού Ελέγχου» (B2)** και απαρτίζεται από τις ερωτήσεις 27-29. Η στελέχωση αυτής της υπηρεσίας θα συμβάλλει στο να γίνει αντιληπτή η βαρύτητα που προσδίδεται σε αυτήν από τη Διοίκηση του Νοσοκομείου και τη θέση τελικά που καταλαμβάνει στο εσωτερικό του. Αρχικά, ερωτάται αν απαιτούνται ιδιαίτερα προσόντα για την πλήρωση των θέσεων Εσωτερικών Ελεγκτών, σε σχέση με την πλήρωση οποιασδήποτε άλλης θέσης στο Νοσοκομείο (Ερώτηση 27) και αν οι διαγωνισμοί για την πρόσληψη και πλήρωση των θέσεων Εσωτερικών Ελεγκτών γίνεται με πλήρη διαφάνεια και αξιοκρατία (Ερώτηση 28). Προκειμένου να φανεί αν δίδεται ιδιαίτερη σημασία στο να είναι καλά και επαρκώς εκπαιδευμένα τα στελέχη της υπηρεσίας Εσωτερικού Ελέγχου, ρωτάται αν τους παρέχεται επιπρόσθετη και εξειδικευμένη εκπαίδευση (Ερώτηση 29).

Η τρίτη υποενότητα αφορά τα «**Ευρήματα – Εκθέσεις Ελέγχου – Followup» (B3)** της υπηρεσίας Εσωτερικού Ελέγχου και οι ερωτήσεις που αναφέρονται σε αυτήν είναι οι 30-36. Καταρχήν, ζητείται να απαντηθεί αν προβλέπεται δυνατότητα σχολιασμού και ενστάσεων από τους ελεγχόμενους, πριν την έκδοση του τελικού πορίσματος (Ερώτηση 30), καθώς κρίνεται ουσιώδους σημασίας η δυνατότητα έκφρασης όλων των πλευρών, για ένα πιο αξιόπιστο αποτέλεσμα και μια πιο

στοιχειοθετημένη έκθεση ελέγχου. Έπειτα, ρωτάται αν μετά από κάθε εύρημα ελέγχου ακολουθεί σχετικό πόρισμα και πρόταση από τον εκάστοτε Εσωτερικό Ελεγκτή (Ερώτηση 31) και αν διατέθηκε αρκετός χρόνος για έκτακτους και τακτικούς ελέγχους κατά το παρελθόν έτος, για τον έλεγχο των υπηρεσιών του Νοσοκομείου (Ερωτήσεις 32 και 33). Στη συνέχεια, ρωτάται αν το Νοσοκομείο μπορεί να διαφοροποιήσει την διαδικασία και / ή το χρονοδιάγραμμα αυτής και / ή να αιτηθεί κάθε συμπληρωματική πληροφορία ή έγγραφο που χρειάζεται (Ερώτηση 35). Τέλος, βασικό συστατικό ενός επαρκούς, αποτελεσματικού και αποδοτικού Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου, αποτελεί η ύπαρξη μηχανισμών, που θα διασφαλίζουν την παρακολούθηση της έγκαιρης υλοποίησης των ενεργειών θεραπείας των διαπιστωμένων αδυναμιών (Follow-up). Για το λόγο αυτό, ερωτάται αν υπάρχει και εφαρμόζεται συγκεκριμένη διαδικασία παρακολούθησης των συσταθέντων διορθωτικών ενεργειών (Ερώτηση 36), αλλά και αν υπάρχει συνεργασία της υπηρεσίας Εσωτερικού Ελέγχου με τους εξωτερικούς ελεγκτές (Ερώτηση 34).

3.2 Παρουσίαση ευρημάτων-αποτελεσμάτων έρευνας

Επιλέξαμε τα Νοσοκομεία της 1^{ης} ΥΠΕ, για τη διενέργεια της έρευνά μας. Μετά τις πρώτες απόπειρες να μιλήσουμε με στελέχη της διοικητικής υπηρεσίας, όπου αντιμετωπίσαμε αρνητική στάση, μας συμβούλεψαν και αποφασίσαμε η προσέγγισή μας να στοχεύει στο να αποκτήσουμε την εμπιστοσύνη τους και αρχικά να κατανοήσουμε γιατί αντιμετωπίζαμε άρνηση στην έρευνά μας. Πληροφορηθήκαμε ότι οποιαδήποτε έρευνα γίνεται εντός του νοσοκομείου, πρέπει να εγκριθεί από το Επιστημονικό Συμβούλιο του νοσοκομείου, αφού πρώτα υποβληθεί τυποποιημένα. Αξιολογήσαμε ότι ο χρόνος, αλλά και οι προϋποθέσεις που θα απαιτούνταν, για να εξασφαλιστούν οι εγκρίσεις, ξεπερνούσαν τις δυνατότητες της πτυχιακής μας εργασίας, γι' αυτό αποφασίσαμε να τροποποιήσουμε τη μεθοδολογία μας. Με όσα στελέχη κατορθώσαμε να οικοδομήσουμε ένα πνεύμα εμπιστοσύνης, συναντηθήκαμε επανειλημμένα στο χώρο του νοσοκομείου και συζητήσαμε σε βάθος, πέραν των θεμάτων του ερωτηματολογίου. Αποκτήσαμε την εμπιστοσύνη τους, αφού υποσχθήκαμε ότι θα εξασφαλίσουμε απολύτως την ανωνυμία τους, αλλά και του νοσοκομείου τους. Μετά τις πρώτες συνεντεύξεις και αφού κρίναμε ότι η μέθοδος αυτή ήταν η μοναδική, αν επρόκειτο να οδηγηθεί σε κάποιο αποτέλεσμα η μελέτη μας, λάβαμε την έγκριση από τον επιβλέποντα της εργασίας μας, σχετικά με τη

μέθοδό μας και συνεχίσαμε να αναζητούμε επαφές και να πραγματοποιούμε συνεντεύξεις σε Νοσοκομεία. Επισκεφθήκαμε σχεδόν όλα τα Νοσοκομεία της 1^{ης} ΥΠΕ, αλλά η μεθοδολογία μας απέδωσε σε σχετικά μικρό αριθμό νοσοκομείων. Τηρώντας την υπόσχεσή μας σε όσους μας εμπιστεύτηκαν και μας βοήθησαν να κατανοήσουμε την κατάσταση που επικρατεί στα Νοσοκομεία, όσον αφορά τον Εσωτερικό Έλεγχο, θα παρουσιάσουμε εδώ όσα αποκομίσαμε, με τρόπο που θα προστατεύει πλήρως την ανωνυμία τους. Συγκεκριμένα, δεν θα αναφέρουμε την ακριβή χρονική περίοδο που έγιναν οι συνεντεύξεις, ούτε και τον ακριβή αριθμό των νοσοκομείων όπου είχαμε ανταπόκριση.

Από τις απαντήσεις, λοιπόν, που λάβαμε τόσο στις ερωτήσεις που περιλαμβάνονται στο ερωτηματολόγιο, όσο και από τις συζητήσεις μας με στελέχη της Διοίκησης των Νοσοκομείων του ΕΣΥ που επισκεφθήκαμε, καθώς και με Εσωτερικούς Ελεγκτές, προέκυψαν τα κάτωθι συμπεράσματα.

Σχετικά με την πρώτη ομάδα ερωτήσεων (1-5), που αφορούν στο περιβάλλον ελέγχου, προκύπτει ότι υπάρχει οργανόγραμμα για κάθε Οργανωτική Μονάδα του Νοσοκομείου, καθώς και ενιαίο Εγχειρίδιο Διαδικασιών, με αποτυπωμένες τις εργασίες και τον τρόπο εκτελέσεώς τους. Παρατηρήσαμε ότι γίνεται η περιγραφή καθηκόντων θέσεων εργασίας, αλλά δεν ισχύει το ίδιο και με τον σαφή διαχωρισμό των καθηκόντων και αρμοδιοτήτων των εργαζομένων, εξαιτίας της έλλειψης προσωπικού, που αναγκάζει τους υπάρχοντες υπαλλήλους να απασχολούνται και με αντικείμενα που δεν ανήκουν στις αρμοδιότητές τους. Τέλος, δεν υπάρχει γραπτός Κώδικας Δεοντολογίας, με αποτέλεσμα η αρχή της ακεραιότητας και η τήρηση των ηθικών αξιών να αποτελεί αποκλειστικά προσωπική υπόθεση για καθέναν από τους εργαζόμενους.

Για τη δεύτερη ομάδα των ερωτήσεων (6-10), που αφορούν στην αξιολόγηση κινδύνων, οι απαντήσεις καταδεικνύουν ότι υπάρχει μια συγκεκριμένη διαδικασία για την αξιολόγηση κινδύνων, καθώς και ότι οι ελεγκτικές διαδικασίες διαφοροποιούνται, ανάλογα με την ένταση του κινδύνου που εμφανίζει η Οργανωτική Μονάδα/Υπηρεσία. Από τις απαντήσεις προέκυψε επίσης ότι οι στόχοι που τίθενται από τη Διοίκηση του Νοσοκομείου είναι ρεαλιστικοί και μπορούν να επιτευχθούν και παράλληλα τίθενται επιμέρους στόχοι, οι οποίοι αναπροσαρμόζονται σε τακτά χρονικά διαστήματα. Τέλος, ο Εσωτερικός Έλεγχος διενεργείται τόσο σε τακτές, όσο και σε έκτακτες περιπτώσεις.

Στην τρίτη ομάδα ερωτήσεων (11-13), που άπτονται των δραστηριοτήτων ελέγχου, από την επεξεργασία των απαντήσεων που δόθηκαν φαίνεται ότι οι δραστηριότητες ελέγχου είναι επαρκείς σε μεγάλο βαθμό, αφού υπάρχουν και έχουν εγκριθεί τα επίπεδα και όρια ευθυνών/εγκρίσεων, το σύστημα ελέγχου διαθέτει ασφαλιστικές δικλείδες, που εμποδίζουν τις παράνομες συναλλαγές, καθώς και οι περιγραφές των θέσεων εργασίας περιλαμβάνουν ειδικές αναφορές για συναφείς με τον έλεγχο δραστηριότητες.

Αναφορικά με την τέταρτη ομάδα ερωτήσεων (14-17), που αναφέρεται στο στοιχείο της πληροφόρησης και της επικοινωνίας, παρατηρείται ότι οι Εσωτερικοί Ελεγκτές έχουν πρόσβαση σε πληροφορίες άμεσα και κατά προτεραιότητα, κατά τη διάρκεια του ελεγκτικού τους έργου και οι πληροφορίες που τους παρέχονται είναι όσο το δυνατόν πιο αξιόπιστες. Επίσης, οι γνώσεις των Εσωτερικών Ελεγκτών αξιοποιούνται επαρκώς για την ασφαλή επίλυση ζητημάτων, που τυχαίνει να προκύψουν κατά τη διενέργεια τακτικού ελέγχου τους και παράλληλα ζητείται η συνδρομή τους, σε περίπτωση αμφιβολίας για τη νομιμότητα κάποιας ενέργειας.

Τέλος, σχετικά με την πέμπτη ομάδα ερωτήσεων (18-22), που αφορά την παρακολούθηση των συστημάτων ελέγχου, από τις απαντήσεις φαίνεται ότι η εργασία των Εσωτερικών Ελεγκτών αξιολογείται από εξωτερικούς ή άλλους συμβούλους και ότι η Επιτροπή Ελέγχου αξιολογεί την επάρκεια και την αποτελεσματικότητα του Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου. Επίσης, παρατηρούμε ότι το έργο των Εσωτερικών Ελεγκτών επανελέγχεται δειγματοληπτικά και ότι υπάρχουν πολιτικές και διαδικασίες, που καθορίζουν τον τρόπο εκτέλεσης και ελέγχου των διάφορων διεργασιών εντός του Νοσοκομείου. Είναι ανησυχητικό το γεγονός ότι δεν υπάρχει σαφής διαχωρισμός αρμοδιοτήτων, με αποτέλεσμα να υπάρχει αυξημένη πιθανότητα εμφάνισης περιπτώσεων απάτης.

Στο δεύτερο μέρος του ερωτηματολογίου και συγκεκριμένα στο πρώτο τμήμα του (ερωτήσεις 23-26), σχετικά με τη σημασία της υπηρεσίας Εσωτερικού Ελέγχου, τα αποτελέσματα είναι θετικά. Αρχικά, βλέπουμε ότι υπάρχει κανονισμός λειτουργίας της υπηρεσίας Εσωτερικού Ελέγχου, που περιγράφει την αποστολή και το σκοπό της. Επίσης, παρατηρείται ότι η ύπαρξη υπηρεσίας Εσωτερικού Ελέγχου λειτουργεί προς όφελος τόσο του πολίτη, όσο και του υπαλλήλου, ενώ παράλληλα συμβάλλει και στην προσθήκη αξίας στο Νοσοκομείο.

Στις ερωτήσεις 27-29, που αφορούν στη στελέχωση της υπηρεσίας Εσωτερικού Ελέγχου, με τις απαντήσεις που ελήφθησαν φαίνεται ότι υπάρχει

διαφάνεια και αξιοκρατία στους διαγωνισμούς για την πλήρωση των θέσεων Εσωτερικών Ελεγκτών. Επιπλέον, δίδεται ιδιαίτερη σημασία στα προσόντα και στις ικανότητες των υπαλλήλων, που στελεχώνουν την υπηρεσία Εσωτερικού Ελέγχου, ωστόσο στην πράξη αυτό δεν αποδεικνύεται, αφού δεν παρέχονται επιπρόσθετα εξειδικευμένα, εκπαιδευτικά σεμινάρια για τους Εσωτερικούς Ελεγκτές του Νοσοκομείου.

Στην τρίτη ενότητα (ερωτήσεις 30-36), σχετικά με τα ευρήματα και τις εκθέσεις ελέγχου, αλλά και τις διαδικασίες follow up, παρατηρείται αρχικά ότι διατέθηκε ικανοποιητικός χρόνος για τακτικούς και έκτακτους ελέγχους, κατά το παρελθόν έτος, για τον έλεγχο των υπηρεσιών του νοσοκομείου και ότι το νοσοκομείο μπορεί να διαφοροποιήσει την διαδικασία και το χρονοδιάγραμμα αυτής και να αιτηθεί κάθε συμπληρωματική πληροφορία ή έγγραφο που χρειάζεται. Επιπλέον, οι ελεγχόμενοι έχουν τη δυνατότητα σχολιασμού και διατύπωσης προτάσεων/ενστάσεων πριν την υποβολή της οριστικής έκθεσης ελέγχου, ενώ μετά από κάθε εύρημα ελέγχου ακολουθεί σχετικό πόρισμα και πρόταση από τον Εσωτερικό Ελεγκτή. Σημαντική θεωρείται επίσης η συνεργασία της υπηρεσίας Εσωτερικού Ελέγχου με τη Διοίκηση, της οποίας οι παρατηρήσεις λαμβάνονται υπόψη από τους Εσωτερικούς Ελεγκτές. Τέλος, υπάρχει παρακολούθηση των όποιων προτάσεων ή διορθωτικών ενεργειών υποβάλλονται από τους Εσωτερικούς Ελεγκτές, ενώ παράλληλα υπάρχει συγκεκριμένη διαδικασία παρακολούθησης.

3.3 Συμπεράσματα-προτάσεις βελτίωσης

Από την έρευνα που διενεργήθηκε, για να διαπιστωθεί αν τα Νοσοκομεία του ΕΣΥ γνωρίζουν, διαθέτουν και εφαρμόζουν Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου, προέκυψαν ορισμένα χρήσιμα, κατά τη γνώμη μας, συμπεράσματα.

Τα Νοσοκομεία στο σύνολό τους διαθέτουν υπηρεσία Εσωτερικού Ελέγχου, παραταύτα από τις προσωπικές συνεντεύξεις με μέλη της Διοίκησης, τους Εσωτερικούς Ελεγκτές τους, καθώς και από την μελέτη του νομοθετικού πλαισίου, καταλήξαμε στο συμπέρασμα ότι ο Εσωτερικός Έλεγχος ενώ έχει ενταχθεί ως θεσμός στα Νοσοκομεία, υπόκειται σε σοβαρά λάθη.

Ένα από τα βασικά λάθη που διαπιστώσαμε, αφορά τη νομοθεσία του Εσωτερικού Ελέγχου, η οποία προβλέπει Επιτροπή Ελέγχου για την εποπτεία του

Εσωτερικού Ελεγκτή, στην οποία είναι και ο ίδιος μέλος. Δηλαδή ο ελεγχόμενος είναι και ελεγκτής του εαυτού του.

Επιπλέον, παρατηρήσαμε ότι υπάρχουν λανθασμένοι εγκύκλιοι του Υπουργείου Υγείας και Κοινωνικής Ασφάλισης για το καθήκοντολόγιο των Εσωτερικών Ελεγκτών, που ουσιαστικά τους δίνει αρμοδιότητες στελεχών του Λογιστηρίου.

Η ανάθεση του έργου του Εσωτερικού Ελέγχου γίνεται μέσω προκηρύξεων, οι οποίες έχουν ως μόνο κριτήριο την χαμηλότερη τιμή. Το γεγονός αυτό έχει οδηγήσει σε εξευτελιστικές αμοιβές, που αποτελούν τροχοπέδη για ποιοτική δουλειά, σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα. Από συνέντευξη με Εσωτερικό Ελεγκτή πληροφορηθήκαμε ότι σε Δημόσιο Νοσοκομείο νησιού ανατέθηκε ετήσια παροχή υπηρεσιών Εσωτερικού Ελέγχου με συνολικό κόστος 2.500,00€, δηλαδή 200,00€ μηνιαίως, από τα οποία πρέπει να καλυφθούν και τα έξοδα μετάβασης στο νησί.

Διαπιστώσαμε, επίσης, ανυπαρξία μητρώου Εσωτερικών Ελεγκτών στο Υπουργείο Υγείας, στα πρότυπα του αντίστοιχου μητρώου του Υπουργείου Οικονομικών, με αποτέλεσμα να μην διασφαλίζονται τα ελάχιστα προσόντα, που πρέπει να διαθέτουν οι Εσωτερικοί Ελεγκτές.

Ένα άλλο σοβαρό λάθος είναι ότι γίνεται αποσπασματική παρακολούθηση των εκθέσεων των Εσωτερικών Ελεγκτών. Ενδεικτικά αναφέρουμε, ότι έπρεπε να περάσουν δυο χρόνια από την έναρξη του θεσμού, ώστε το Υπουργείο να αναγκαστεί να συγκροτήσει Επιτροπή, με την υπ' αριθμ. ΔΥ1δ/οικ.98872/24-10-2013, για την εποπτεία και αποτίμηση του εσωτερικού ελέγχου στις Μονάδες Υγείας.

Επιπροσθέτως, οι προκηρύξεις διαγωνισμών για Εσωτερικούς Ελεγκτές γίνονται από το κάθε Νοσοκομείο μεμονωμένα, με αποτέλεσμα ο κάθε Διοικητής να αναφέρει για το ίδιο έργο διαφορετικές προϋποθέσεις συμμετοχής και αξιολόγησης των συμμετεχόντων.

Για τη βελτίωση της υπηρεσίας του Εσωτερικού Ελέγχου είναι αναγκαίο να βελτιωθεί η νομοθεσία και να καταργηθούν οι διατάξεις που αφορούν τη σύνθεση των Επιτροπών Ελέγχου. Θα μπορούσε να υπάρχει μια τριμελής Επιτροπή Ελέγχου, με το ένα μέλος να έχει υποχρεωτικά γνώσεις Ελεγκτικής και Λογιστικής στην έδρα της κάθε ΔΥΠΕ, που να εποπτεύει του Εσωτερικούς Ελεγκτές των Νοσοκομείων της ΔΥΠΕ.

Επιπλέον, χρήσιμο είναι να αποσυρθούν όλες οι εγκύκλιοι που αφορούν στα καθήκοντα των Εσωτερικών Ελεγκτών και να εκδοθεί μια νέα, που να ορίζει τα

σωστά, βάσει διεθνών πρακτικών, καθήκοντα των Εσωτερικών Ελεγκτών και τα παραδοτέα που θα πρέπει να υποβάλλουν στη Διοίκηση του Νοσοκομείου και της ΔΥΠΕ. Σε αυτό το θέμα θα μπορούσε να ζητηθεί από το Υπουργείο η βοήθεια του Ελληνικού Ινστιτούτου Εσωτερικών Ελεγκτών, που είναι στην Ελλάδα ο επίσημος φορέας για τον Εσωτερικό Έλεγχο.

Μια άλλη πρόταση για τη βελτίωση του Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου είναι η δημιουργία μητρώου Εσωτερικών Ελεγκτών στο Υπουργείο Υγείας, στα πρότυπα του αντίστοιχου μητρώου του Υπουργείου Οικονομικών.

Επίσης, με μέριμνα του Υπουργείου θα μπορούσε να συνταχθεί ένα τεύχος προκήρυξης για υπηρεσίες Εσωτερικού Ελέγχου, που θα έχει τις ίδιες προδιαγραφές για όλη την Ελλάδα και στο μόνο που θα υπάρχει διαφορά θα είναι το ποσό του διαγωνισμού, ανάλογα με τις κλίνες του Νοσοκομείου. Το κριτήριο επιλογής θα πρέπει είναι η πιο συμφέρουσα προσφορά και όχι η πιο μικρή τιμή, καθώς και να επιτρέπεται η συμμετοχή φυσικών προσώπων και όχι εταιρειών. Με τον τρόπο αυτό εξασφαλίζονται περίπου 200 θέσεις εργασίας.

Τέλος, απαραίτητο είναι οι Εσωτερικοί Ελεγκτές να παρουσιάζονται υποχρεωτικά μια φορά εβδομαδιαίως στα Νοσοκομεία που έχουν τοποθετηθεί, καθώς επίσης να μην επιτρέπεται ένας Εσωτερικός Ελεγκτής να απασχολείται πανελλαδικά σε περισσότερα από δύο - τρία Νοσοκομεία.

ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

Το βασικό συμπέρασμα, που προκύπτει από την εργασία είναι ότι ο Εσωτερικός Έλεγχος είναι ζωτικής σημασίας για την εύρυθμη και αποτελεσματική λειτουργία του Δημόσιου τομέα και ειδικότερα των Νοσοκομείων του ΕΣΥ. Για το λόγο αυτό έχουν προβεί στη συγκρότηση και λειτουργία Τμήματος Εσωτερικού Ελέγχου, το οποίο παρέχει υπηρεσίες προς την Διοίκηση και, μέσω της διαρκούς επικοινωνίας, προσφέρει βοήθεια στα μέλη του οργανισμού, συμβουλές και αναλυτικές πληροφορίες. Υπό αυτό το πρίσμα, ο Εσωτερικός Έλεγχος αποτελεί πλέον όλο και μεγαλύτερη αναγκαιότητα στην ελληνική πραγματικότητα για κάθε Νοσοκομείο του ΕΣΥ.

Η ποιοτική αναβάθμιση της διοίκησης, ο αποτελεσματικός έλεγχος όλων των δραστηριοτήτων, η αποφυγή των δυσλειτουργιών, η αποτροπή ενδεχομένου απάτης, η ενίσχυση της διαφάνειας και του ρόλου του Νοσοκομείου στον ευρύτερο οικονομικοκοινωνικό και επιχειρησιακό χώρο και τελικά η επίτευξη των αντικειμενικών στόχων του, είναι μερικά από τα αδιαμφισβήτητα οφέλη της ανεξάρτητης και συμβουλευτικού χαρακτήρα λειτουργίας του Εσωτερικού Ελέγχου.

Σε αυτά τα πλαίσια, ο Εσωτερικός Έλεγχος αποτελεί την ανεξάρτητη, αντικειμενική, διαβεβαιωτική και συμβουλευτική δραστηριότητα, η οποία είναι σχεδιασμένη να προσθέτει αξία και να βελτιώνει τις λειτουργίες του οργανισμού.

Παρ' όλα αυτά, παρατηρείται ότι αν και τα Νοσοκομεία του ΕΣΥ διαθέτουν στο σύνολο τους υπηρεσία Εσωτερικού Ελέγχου, ο θεσμός αυτός βρίσκεται σε πρώιμο στάδιο και υπόκειται σε σοβαρά λάθη. Όπως προκύπτει από την έρευνά μας, τα λάθη αυτά εντοπίζονται στη νομοθεσία που διέπει τη λειτουργία του Εσωτερικού Ελέγχου. Τελικώς, όπως έχει αναφερθεί και στο τρίτο κεφάλαιο, στο οποίο αναλύονται λεπτομερώς τα νομοθετικά σφάλματα, είναι απαραίτητη η αναθεώρηση του νομοθετικού πλαισίου, ώστε ο Εσωτερικός Έλεγχος να γίνει πιο αποτελεσματικός.

ΑΝΑΦΟΡΕΣ

- Belsom-Βασιλείου Joyce, (2002). *Εσωτερικός Έλεγχος και σε θέματα περιβάλλοντος, Ναυτεμπορική*.
- Colbert L. J. (2002) *Corporate governance: Communications from internal and external auditor*, Managerial Auditing Journal, Vol. 17, No. 3
- Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Committee (1992). *Internal Control Integrated Framework*
- Dittenhofer M. (2001). *Internal Auditing effectiveness: An expansion of present methods*, Managerial Auditing Journal, Vol. 16, No. 8.
- Haron H., Chambers A., Ramsi R., Ismail I., (2004). *The reliance of external auditors on internal auditors*, Managerial Auditing Journal, Vol. 19, No. 9.
- Pierre A. Dussaulx (1994). *Internal Audit*
- Rezaee Z. (1995). *What the COSO report means for internal auditors*, Managerial Auditing Journal, Vol. 10, No. 6.
- Rittenberg E.L. (1999). *The effects of internal audit outsourcing on perceived external audit independence*, Auditing: A Journal of practice & theory, Vol. 18.
- Selim G, McNamee. (1999). *Risk management and Internal Auditing: What are the essential blocks for a successful paradigm change?*. International Journal of Auditing
- Selim G, McNamee. (1999). *The risk management and internal auditing relationship: Developing and validating a model*, International Journal of Auditing.
- Βερβερίδης Ν. (1998). *Ελεγκτική* (σημειώσεις), ΤΕΙ Θεσσαλονίκης.
- Γενικός Επιθεωρητής Δημόσιας Διοίκησης. (2004). *Ετήσια Έκθεση 2004*.
- Ζαφειράκου Η., Π. Ταχυνάκη, (2007). *Ο Εσωτερικός Έλεγχος των ελληνικών επιχειρήσεων: Εμπειρική προσέγγιση*, Σπουδαί, Παν. Πειραιώς, Τόμος 57.
- Ινστιτούτο Αμερικάνων Ορκωτών Λογιστών (AICPA). (1995). *Ετήσια έκδοση*.
- Καζαντζής Χ. (2006). *Ελεγκτική & Εσωτερικός Έλεγχος. Μία συστηματική προσέγγιση Εννοιών, Αρχών και Προτύπων*, Πειραιάς: Εκδόσεις BusinessPlus A.E.
- Κάρκαλης Ι. (2005). *Αντιδιαφθορά & Ελεγκτικό Συνέδριο*, Αθήνα – Θεσσαλονίκη: Εκδόσεις Σάκκουλα.

Κοσσίδας Θ. (2010). *Το πλαίσιο συνεργασίας μεταξύ της νομικής υπηρεσίας και των ελεγκτών της εταιρείας (εσωτερικών και εξωτερικών)*, 2ο Πανελλήνιο Συνέδριο δικηγόρων νομικών υπηρεσιών.

Μακρή Ζ. (2002). *Πρακτικά Βουλής, Συνεδρίαση ΙΘ΄*.

Μπαθρέλλου, Ε. (2007). *Ο ρόλος του εσωτερικού ελέγχου στην ελληνική φορολογική διοίκηση*, Διπλωματική εργασία, Πάντειο Πανεπιστήμιο, Τμήμα Δημόσιας Διοίκησης, Πρόγραμμα Μεταπτυχιακών Σπουδών: «Φορολογία & Ελεγκτική», Βιβλιοθήκη του Παντείου Πανεπιστημίου

Μπέσιλα – Μακρίδη, Ε. (2006). *Ο έλεγχος της διοίκησης*, τόμος Β΄, Αθήνα – Θεσσαλονίκη: Εκδόσεις Σάκκουλα.

Ναυτεμπορική, (2002). *Εσωτερικός Έλεγχος και Επιχειρήσεις*.

Παππάς Α. (1990). *Ελεγκτική*, Αθήνα: Εκδόσεις Σμπίλιας.

Σπηλιωτόπουλος Ε. (2001). *Η Δημόσια Διοίκηση στην Ελλάδα*, Ελληνικό Ινστιτούτο Διοικητικών Επιστημών, Αθήνα – Κομοτηνή: Εκδόσεις Σάκκουλα.

Σταυρόπουλος Α. (2005). *Ελεγκτική*, Θεσσαλονίκη.

Τσακλάγκανος Α. (2005). *Ελεγκτική*, Εκδοτικός Οίκος Αδερφών Κυριακίδη Α.Ε.

Ψαθάς Α. (2001). *Απαιτείται αξιόπιστος Εσωτερικός Έλεγχος*, Το Βήμα.

Πρωτογενείς πηγές – επίσημα έγγραφα

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

Νόμος 3429/2005. «*Δημόσιες Επιχειρήσεις και Οργανισμοί (ΔΕΚΟ)*», (ΦΕΚ Α΄ 314/27.12.2005).

Νόμος 3492/2006.«*Οργάνωση συστήματος ελέγχου για τη διασφάλιση της χρηστής δημοσιονομικής διαχείρισης του Κρατικού Προϋπολογισμού και των εκτός του Κρατικού Προϋπολογισμού φορέων και άλλες διατάξεις*», (ΦΕΚ Α΄ 210, 05.10.2006).

Νόμος 3871/2010. «*Δημοσιονομική Διαχείριση και Ευθύνη*»,(ΦΕΚ Α΄ 141, 17.8.2010).

Νόμος 4025/2011. «*Ανασυγκρότηση Φορέων Κοινωνικής Αλληλεγγύης, Κέντρα Αποκατάστασης, Αναδιάρθρωση Ε.Σ.Υ. και άλλες διατάξεις*», (ΦΕΚ Α΄ 228,02.11.2011)

Διαδικτυακές πηγές – τόποι

The Institute of Internal Auditing (2006). *The role of auditing in the Public Sector governance* www.theiia.org (τελευταία επίσκεψη 24/09/2013).

Βασιλόπουλος Μ. (2006). *Ηλεκτρονική Διακυβέρνηση κατά της διαφθοράς και της Κακοδιοίκησης*. http://library.tee.gr/digital/m2146/m2146_vasilopoulos.pdf (τελευταία επίσκεψη 30/9/2013)

Επίσημη ιστοσελίδα της Διεθνούς Διαφάνειας Ελλάς <http://www.transparency.gr/>, (τελευταία επίσκεψη 10/09/13).

Επίσημη ιστοσελίδα του American Institute Of Certified Public Accountants <http://www.aicpa.org/Pages/Default.aspx>, (τελευταία επίσκεψη 11/09/13).

Ινστιτούτου Τοπικής Αυτοδιοίκησης. (2006). *Οι έλεγχοι στους ΟΤΑ, προτάσεις για τον εξορθολογισμό και την αποτελεσματικότητα του συστήματος* www.ita.org.gr (τελευταία επίσκεψη 25/9/2013)

Ρακιτζής Λ .Ομιλία του Γενικού Επιθεωρητή Δημόσιας Διοίκησης. (2006). www.gedd.gr (τελευταία επίσκεψη 24/9/2013)

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ

Ερωτηματολόγιο

Εμπιστευτικό ερωτηματολόγιο έρευνας, στα πλαίσια εκπόνησης της πτυχιακής εργασίας με θέμα: «Εσωτερικός Έλεγχος σε Νοσοκομεία του ΕΣΥ».

Στοιχεία Νοσοκομείου ΕΣΥ

- I. Επωνυμία Νοσοκομείου (Προαιρετικά).....
 II. Θέση ευθύνης που κατέχετε (Προαιρετικά).....
 III. Έτος εισαγωγής εσωτερικού ελέγχου (Προαιρετικά)

Αξιολογήστε τις παρακάτω προτάσεις σημειώνοντας x στο αντίστοιχο τετραγωνάκι:

ΤΜΗΜΑ Α΄: ΤΑ ΠΕΝΤΕ ΣΥΣΤΑΤΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΤΟΥ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ					
A1. ΠΕΡΙΒΑΛΛΟΝ ΕΛΕΓΧΟΥ (CONTROL ENVIRONMENT)	Καθόλου	Σε μικρή κλίμακα	Σε μέτρια κλίμακα	Σε μεγάλη κλίμακα	Πάρα πολύ
Σε ποιο βαθμό:					
1. Υπάρχει οργανόγραμμα για κάθε Οργανωτική Μονάδα / Υπηρεσία που αναθεωρείται σύμφωνα με τις τρέχουσες εξελίξεις και απαιτήσεις;					
2. Υπάρχει λεπτομερές ενιαίο Εγχειρίδιο Διαδικασιών του Νοσοκομείου με αποτυπωμένες τις εργασίες και τον τρόπο εκτελέσεώς τους;					
3. Έχει γίνει περιγραφή καθηκόντων θέσεων εργασίας σε όλα τα επίπεδα;					
4. Είναι σαφής ο διαχωρισμός των καθηκόντων και αρμοδιοτήτων των εργαζομένων;					
5. Έχει θεσπισθεί και κοινοποιηθεί Κώδικας Δεοντολογίας ή με άλλο τρόπο έχει διακηρυχθεί η αρχή της ακεραιότητας και η τήρηση ηθικών αξιών από τους εργαζόμενους;					
A2. ΑΞΙΟΛΟΓΗΣΗ ΚΙΝΔΥΝΩΝ (RISK ASSESSMENT)	Καθόλου	Σε μικρή κλίμακα	Σε μέτρια κλίμακα	Σε μεγάλη κλίμακα	Πάρα πολύ
Σε ποιο βαθμό:					
6. Υπάρχει και κοινοποιείται συγκεκριμένη διαδικασία για την αξιολόγηση των κινδύνων του Νοσοκομείου;					
7. Καθορίζονται επιμέρους στόχοι που αναπροσαρμόζονται ανά τακτά χρονικά					

διαστήματα;					
8. Οι στόχοι που τίθενται από τη Διοίκηση του Νοσοκομείου είναι ρεαλιστικοί και μπορούν να επιτευχθούν;					
9. Διενεργείται Εσωτερικός Έλεγχος όχι μόνο σε τακτές, αλλά και σε έκτακτες περιπτώσεις;					
10. Εφαρμόζονται ελεγκτικές διαδικασίες σε διαφορετικό βαθμό και έκταση αναλόγως την ένταση κινδύνου που εμφανίζει η ελεγχόμενη Οργανωτική Μονάδα/Υπηρεσία;					
A3.ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΕΣΕΛΕΓΧΟΥ (CONTROL ACTIVITIES)					
Σε ποιο βαθμό:	Καθόλου	Σε μικρή κλίμακα	Σε μέτρια κλίμακα	Σε μεγάλη κλίμακα	Πάρα πολύ
11. Υπάρχουν και έχουν γνωστοποιηθεί τα επίπεδα και όρια των εγκρίσεων/ευθυνών;					
12. Εμποδίζει παράνομες συναλλαγές το σύστημα ελέγχου με τις ασφαλιστικές δικλίδες που διαθέτει;					
13. Οι περιγραφές των θέσεων εργασίας για την εύρυθμη λειτουργία του προσωπικού του Νοσοκομείου περιλαμβάνουν ειδικές αναφορές για συναφείς με τον έλεγχο δραστηριότητες;					
A4. ΠΛΗΡΟΦΟΡΗΣΗΚΑΙΕΠΙΚΟΙΝΩΝΙΑ (INFORMATION AND COMMUNICATION)					
Σε ποιο βαθμό:	Καθόλου	Σε μικρή κλίμακα	Σε μέτρια κλίμακα	Σε μεγάλη κλίμακα	Πάρα πολύ
14. Παρέχονται πληροφορίες άμεσα και κατά προτεραιότητα από τους εργαζόμενους στους ελεγκτές κατά τη διενέργεια εσωτερικού ελέγχου στα τμήματα του Νοσοκομείου;					
15. Κατά τη γνώμη σας παρέχονται όσο το δυνατόν πιο αξιόπιστες πληροφορίες στους εσωτερικούς ελεγκτές από τους υπαλλήλους του Νοσοκομείου;					
16. Ζητείται η συνδρομή της Υπηρεσίας Εσωτερικού Ελέγχου σε περίπτωση αμφιβολίας για τη νομιμότητα διενέργειας κάποιας ενέργειας ή συναλλαγής;					
17. Συμβάλλουν οι ελεγκτές με τις γνώσεις τους στην ασφαλή επίλυση ζητημάτων που τυχαίνει να προκύψουν κατά τη διενέργεια τακτικού ελέγχου τους σε κάποιο από τα τμήματα του Νοσοκομείου;					

A5. ΠΑΡΑΚΟΛΟΥΘΗΣΗ (MONITORING)	Καθόλου	Σε μικρή κλίμακα	Σε μέτρια κλίμακα	Σε μεγάλη κλίμακα	Πάρα πολύ
Σε ποιο βαθμό:					
18. Αξιολογείται η εργασία των εσωτερικών ελεγκτών από εξωτερικούς ή άλλους συμβούλους;					
19. Αξιολογείται η επάρκεια και αποτελεσματικότητα του συστήματος εσωτερικού ελέγχου από αρμόδια συσταθείσα Επιτροπή Ελέγχου, μέσω υποβληθεισών εκθέσεων σε αυτήν από τη Υπηρεσία Εσωτερικού Ελέγχου;					
20. Επανελέγχεται δειγματοληπτικά το ελεγκτικό έργο των εσωτερικών ελεγκτών από άλλα άτομα της Υπηρεσίας Εσωτερικού Ελέγχου που δε συμμετείχαν στον αρχικά τελεσθέντα έλεγχο;					
21. Υπάρχουν πολιτικές και διαδικασίες που καθορίζουν τον τρόπο που πρέπει να εκτελεστούν και να ελεγχθούν οι διάφορες διεργασίες εντός του Νοσοκομείου;					
22. Οι αρμοδιότητες στις Οργανωτικές Μονάδες/Υπηρεσίες του Νοσοκομείου έχουν ανατεθεί με τέτοιο τρόπο που να εμποδίζει ένα άτομο να επεξεργάζεται στοιχεία μιας συναλλαγής στο σύνολό της, να την εκτελεί και τέλος να την αρχειοθετεί χωρίς περαιτέρω έλεγχο από άλλους;					

ΜΕΡΟΣ Β΄ : ΥΠΗΡΕΣΙΑ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ

B1. Η ΥΠΗΡΕΣΙΑ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ	Καθόλου	Σε μικρή κλίμακα	Σε μέτρια κλίμακα	Σε μεγάλη κλίμακα	Πάρα πολύ
Σε ποιο βαθμό:					
23. Υπάρχει κανονισμός λειτουργίας της Υπηρεσίας Εσωτερικού Ελέγχου κατάλληλα εγκεκριμένος που περιγράφει την αποστολή και το σκοπό της;					
24. Η λειτουργία της Υπηρεσίας Εσωτερικού Ελέγχου συμβάλλει στην προσθήκη αξίας στο Νοσοκομείο;					
25. Η ύπαρξη της Υπηρεσίας Εσωτερικού Ελέγχου λειτουργεί προς όφελος του πολίτη;					
26. Η ύπαρξη της Υπηρεσίας Εσωτερικού Ελέγχου λειτουργεί προς όφελος του υπαλλήλου;					

B2. ΣΤΕΛΕΧΩΣΗ ΤΗΣ ΥΠΗΡΕΣΙΑΣ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ	Καθόλου	Σε μικρή κλίμακα	Σε μέτρια κλίμακα	Σε μεγάλη κλίμακα	Πάρα πολύ	
Σε ποιο βαθμό:						
27. Απαιτούνται ιδιαίτερα προσόντα (γραμματικές και άλλες γνώσεις) για την πλήρωση των θέσεων εσωτερικού ελέγχου;						
28. Οι διαγωνισμοί για την πλήρωση των θέσεων εσωτερικών ελεγκτών διεξάγονται με πλήρη διαφάνεια και αξιοκρατία;						
29. Παρέχεται επιπρόσθετη και εξειδικευμένη εκπαίδευση στους εσωτερικούς ελεγκτές του Νοσοκομείου;						
B3. ΕΥΡΗΜΑΤΑ – ΕΚΘΕΣΕΙΣ ΕΛΕΓΧΟΥ – FOLLOW UP	Καθόλου	Σε μικρή κλίμακα	Σε μέτρια κλίμακα	Σε μεγάλη κλίμακα	Πάρα πολύ	
Σε ποιο βαθμό:						
30. Προβλέπεται η δυνατότητα σχολιασμού και ενστάσεων από τους ελεγχόμενους πριν την έκδοση του τελικού πορίσματος;						
31. Μετά από κάθε εύρημα ελέγχου, ακολουθεί σχετικό πόρισμα και πρόταση από τον εσωτερικό ελεγκτή;						
32. Διατέθηκε ικανοποιητικός χρόνος για έκτακτους ελέγχους κατά το παρελθόν έτος για τον έλεγχο των Υπηρεσιών του Νοσοκομείου;						
33. Διατέθηκε ικανοποιητικός χρόνος για τακτικούς ελέγχους κατά το παρελθόν έτος για τον έλεγχο των Υπηρεσιών του Νοσοκομείου;						
34. Υπάρχει συνεργασία της Υπηρεσίας Εσωτερικού Ελέγχου με την Διοίκηση; Λαμβάνονται υπόψη τυχόν παρατηρήσεις τους;						
35. Το νοσοκομείο μπορεί να διαφοροποιήσει την διαδικασία και / ή το χρονοδιάγραμμα αυτής και / ή να αιτηθεί κάθε συμπληρωματική πληροφορία ή έγγραφο που χρειάζεται;						
36. Υπάρχει και εφαρμόζεται συγκεκριμένη διαδικασία παρακολούθησης (Follow-up) των συσταθέντων διορθωτικών ενεργειών;						

**Σας ευχαριστούμε πολύ για τη συμμετοχή σας στην έρευνα
και για το χρόνο που διαθέσατε.**