



Δημόσια Διοίκηση Δημόσιο Μάνατζμεντ
Public Administration - Public Management
Πανεπιστήμιο Δυτικής Αττικής | University of West Attica

ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ & ΚΟΙΝΩΝΙΚΩΝ ΕΠΙΣΤΗΜΩΝ

ΤΜΗΜΑ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ

Π.Μ.Σ. στη «Δημόσια Διοίκηση – Δημόσιο Μάνατζμεντ»
MSc in “Public Administration – Public Management”



«Ο ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ ΣΤΗ ΔΗΜΟΣΙΑ ΔΙΟΙΚΗΣΗ»
«INTERNAL AUDIT IN PUBLIC ADMINISTRATION»

ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΗ ΔΙΠΛΩΜΑΤΙΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ



ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΗ ΦΟΙΤΗΤΡΙΑ: *Μαρία Γεωργιοπούλου*

ΕΠΙΒΛΕΠΟΥΣΑ ΚΑΘΗΓΗΤΡΙΑ: *Μαρία Ηλιάννα Πραβίτα*

ΑΙΓΑΛΕΩ

2023

Η ΤΡΙΜΕΛΗΣ ΕΠΙΤΡΟΠΗ

1.

2.

3.

ΔΗΛΩΣΗ ΣΥΓΓΡΑΦΕΑ ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΗΣ ΕΡΓΑΣΙΑΣ

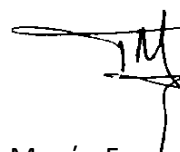
Η κάτωθι υπογεγραμμένη ΓΕΩΡΓΙΟΠΟΥΛΟΥ ΜΑΡΙΑ του ΚΥΡΙΑΚΟΥ, με αριθμό μητρώου **2050** φοιτήτρια του Προγράμματος Μεταπτυχιακών Σπουδών «ΔΗΜΟΣΙΑ ΔΙΟΙΚΗΣΗ – ΔΗΜΟΣΙΟ ΜΑΝΑΤΖΜΕΝΤ» του Τμήματος Διοίκησης Επιχειρήσεων της Σχολής Διοικητικών Οικονομικών και Κοινωνικών Επιστημών του Πανεπιστημίου Δυτικής Αττικής, δηλώνω ότι:

«Είμαι συγγραφέας αυτής της μεταπτυχιακής εργασίας και ότι κάθε βοήθεια την οποία είχα για την προετοιμασία της, είναι πλήρως αναγνωρισμένη και αναφέρεται στην εργασία. Επίσης, οι όποιες πηγές από τις οποίες έκανα χρήση δεδομένων, ιδεών ή λέξεων, είτε ακριβώς είτε παραφρασμένες, αναφέρονται στο σύνολό τους, με πλήρη αναφορά στους συγγραφείς, τον εκδοτικό οίκο ή το περιοδικό, συμπεριλαμβανομένων και των πηγών που ενδεχομένως χρησιμοποιήθηκαν από το διαδίκτυο. Επίσης, βεβαιώνω ότι αυτή η εργασία έχει συγγραφεί από μένα αποκλειστικά και αποτελεί προϊόν πνευματικής ιδιοκτησίας τόσο δικής μου, όσο και του Ιδρύματος.

Παράβαση της ανωτέρω ακαδημαϊκής μου ευθύνης αποτελεί ουσιώδη λόγο για την ανάκληση του πτυχίου μου».

Επιθυμώ την απαγόρευση πρόσβασης στο πλήρες κείμενο της εργασίας μου μέχρι 31/12/2024 και έπειτα από αίτησή μου στη Βιβλιοθήκη και έγκριση του επιβλέποντα καθηγητή.

Η Δηλούσα



Μαρία Γεωργιοπούλου

Ευχαριστίες

Θα ήθελα αρχικά να επισημάνω ότι η ολοκλήρωση ενός τέτοιου έργου, όπως η εκπόνηση μιας μεταπτυχιακής εργασίας, παράλληλα με αυξημένες επαγγελματικές υποχρεώσεις ήταν ιδιαίτερα δύσκολη και επίπονη.

Στη δύσκολη αυτή διαδρομή, θα ήθελα να ευχαριστήσω θερμά την επιβλέπουσα καθηγήτριά μου για τη συμπαράσταση, υπομονή και κατανόηση που κατέδειξε καθ' όλη τη διάρκεια αυτού του εγχειρήματος, και την καθοριστική της συμβολή στην επίτευξη του στόχου μου.

Θα ήθελα επίσης να ευχαριστήσω τη Διοίκηση του Πανεπιστημιακού Γενικού Νοσοκομείου «ΑΤΤΙΚΟΝ», καθώς και τη Διεύθυνση Οικονομικού στην οποία εργάζομαι, για την παραχώρηση σημαντικών στοιχείων σχετικά με το αντικείμενο της έρευνάς μου, τη βοήθεια και την υποστήριξη στην προσπάθειά μου.

ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΩΝ

ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΩΝ.....	5
ΠΙΝΑΚΕΣ.....	8
ΕΙΚΟΝΕΣ.....	9
Περίληψη.....	10
Abstract.....	11
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1.....	12
ΕΙΣΑΓΩΓΗ.....	12
1.1 ΕΙΣΑΓΩΓΙΚΕΣ ΠΡΟΣΕΓΓΙΣΕΙΣ.....	12
1.2 ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΟ & ΣΚΟΠΟΣ ΤΗΣ ΔΙΠΛΩΜΑΤΙΚΗΣ ΕΡΓΑΣΙΑΣ.....	13
1.3 ΔΙΑΡΘΡΩΣΗ ΤΗΣ ΔΙΠΛΩΜΑΤΙΚΗΣ ΕΡΓΑΣΙΑΣ.....	14
1.4 ΕΠΙΣΚΟΠΗΣΗ ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑΣ.....	15
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2.....	16
ΕΝΝΟΙΟΛΟΓΙΚΟ ΠΛΑΙΣΙΟ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ.....	16
2.1 ΙΣΤΟΡΙΚΗ ΑΝΑΔΡΟΜΗ – ΑΝΑΣΚΟΠΗΣΗ ΘΕΩΡΗΤΙΚΟΥ & ΘΕΣΜΙΚΟΥ ΠΛΑΙΣΙΟΥ.....	16
2.2 ΠΛΑΙΣΙΟ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ COSO – ΤΟ ΜΟΝΤΕΛΟ ΤΩΝ ΤΡΙΩΝ ΓΡΑΜΜΩΝ ΑΜΥΝΑΣ.....	18
2.3 ΔΙΑΚΡΙΣΗ & ΟΡΙΣΜΟΙ ΤΗΣ ΕΝΝΟΙΑΣ «ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ».....	23
2.4 ΒΑΣΙΚΟΙ ΣΚΟΠΟΙ & ΑΝΑΓΚΑΙΟΤΗΤΑ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ.....	26
2.5 ΕΙΔΗ & ΚΑΤΗΓΟΡΙΕΣ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ.....	29
2.6 ΓΕΝΙΚΕΣ ΑΡΧΕΣ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ – Ο ΚΩΔΙΚΑΣ ΗΘΙΚΗΣ ΔΕΟΝΤΟΛΟΓΙΑΣ & ΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΠΡΟΤΥΠΑ.....	32
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3.....	35
Ο ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ.....	35
3.1 Ο ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ ΣΤΟΝ ΔΗΜΟΣΙΟ ΤΟΜΕΑ – ΓΕΝΙΚΕΣ ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ.....	35

3.2 ΕΠΙΣΚΟΠΗΣΗ ΝΟΜΟΘΕΤΙΚΟΥ ΠΛΑΙΣΙΟΥ - ΘΕΣΜΟΘΕΤΗΣΗ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ.....	36
3.3 Ο ΝΕΟΣ ΝΟΜΟΣ 4795/2021 ΓΙΑ ΤΟΝ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟ ΕΛΕΓΧΟ ΤΟΥ ΔΗΜΟΣΙΟΥ ΤΟΜΕΑ.....	39
3.4 ΜΟΝΤΕΛΟ ΕΤΑΙΡΙΚΗΣ ΔΙΑΚΥΒΕΡΝΗΣΗΣ – ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΗ ΚΙΝΔΥΝΟΥ ΚΑΙ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ ΣΤΟΝ ΔΗΜΟΣΙΟ ΤΟΜΕΑ	42
3.5 ΑΠΑΤΗ ΚΑΙ ΕΤΑΙΡΙΚΗ ΔΙΑΚΥΒΕΡΝΗΣΗ	45
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4	46
ΧΑΡΑΚΤΗΡΙΣΤΙΚΑ ΚΑΙ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΤΟΥ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ ΣΤΗΝ ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΣΙΑ ΔΙΟΙΚΗΣΗ	46
4.1 ΕΙΣΑΓΩΓΙΚΕΣ ΕΠΙΣΗΜΑΝΣΕΙΣ.....	46
4.2 ΡΟΛΟΣ & ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ.....	47
4.3 ΑΝΑΓΚΑΙΟΤΗΤΑ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ ΣΤΗ ΔΗΜΟΣΙΑ ΔΙΟΙΚΗΣΗ.....	50
4.4 ΟΦΕΛΗ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ	51
4.5 ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ ΚΑΙ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΙΚΟΤΗΤΑ	52
4.6 ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΟΙ & ΠΡΟΒΛΗΜΑΤΑ ΣΤΗΝ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ ΣΤΟΥΣ ΦΟΡΕΙΣ ΤΟΥ ΔΗΜΟΣΙΟΥ.....	54
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5	58
Ο ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ ΣΤΙΣ ΔΗΜΟΣΙΕΣ ΜΟΝΑΔΕΣ ΥΓΕΙΑΣ	58
5.1 ΓΕΝΙΚΕΣ ΕΠΙΣΗΜΑΝΣΕΙΣ ΓΙΑ ΤΟΝ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟ ΕΛΕΓΧΟ ΣΤΟΝ ΤΟΜΕΑ ΤΗΣ ΥΓΕΙΑΣ	58
5.2 ΧΑΡΑΚΤΗΡΙΣΤΙΚΑ ΤΟΥ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ ΣΤΑ ΔΗΜΟΣΙΑ ΝΟΣΟΚΟΜΕΙΑ	60
5.3 ΠΡΑΚΤΙΚΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΑΝΑΛΥΣΗΣ ΕΡΕΥΝΗΤΙΚΟΥ ΘΕΜΑΤΟΣ. Η ΠΕΡΙΠΤΩΣΗ ΤΟΥ ΔΗΜΟΣΙΟΥ ΝΟΣΟΚΟΜΕΙΟΥ, Π.Γ.Ν. “ΑΤΤΙΚΟΝ”.....	62
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6	64
ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ – ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ	64
6.1 ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ ΕΠΙΣΚΟΠΗΣΗΣ ΕΡΕΥΝΩΝ	64
6.2 ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ	65
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ	67

ΕΝΔΕΙΚΤΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ.....	73
ΠΑΡΑΡΤΗΜΑΤΑ	75

ΠΙΝΑΚΕΣ

ΠΙΝΑΚΑΣ 1: ΚΑΤΗΓΟΡΙΕΣ ΠΡΟΤΥΠΩΝ ΤΟΥ ΙΝΣΤΙΤΟΥΤΟΥ ΕΣΩΤΕΡΙΚΩΝ ΕΛΕΓΚΤΩΝ.....	34
ΠΙΝΑΚΑΣ 2: ΕΘΝΙΚΗ ΑΡΧΗ ΔΙΑΦΑΝΕΙΑΣ – ΕΤΗΣΙΑ ΕΚΘΕΣΗ ΑΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ 2019 - 3.1.2.10. ΥΓΕΙΑ, ΠΡΟΝΟΙΑ.....	39
ΠΙΝΑΚΑΣ 3: Ν. 4795/2021 Άρθρο 6: ΔΙΑΡΘΡΩΣΗ ΣΥΣΤΗΜΑΤΟΣ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ: ΑΡΜΟΔΙΟΤΗΤΕΣ ΚΑΙ ΡΟΛΟΙ.....	42

ΕΙΚΟΝΕΣ

ΕΙΚΟΝΑ 1: Μοντέλο COSO.....	21
ΕΙΚΟΝΑ 2: Το Μοντέλο των Τριών Γραμμών Άμυνας.....	22
ΕΙΚΟΝΑ 3: Κατηγορίες και συνδυασμοί οικονομικών/διοικητικών/λειτουργικών ελέγχων.....	30

Περίληψη

Ο κύριος σκοπός της παρούσας εργασίας είναι να παρέχει μια ολοκληρωμένη αποτίμηση της συμβολής του Εσωτερικού Ελέγχου στην Ελληνική Δημόσια Διοίκηση. Συγκεκριμένα, η μελέτη αυτή προσδοκά να αναδείξει τις σημαντικές και θετικές επιπτώσεις του Εσωτερικού Ελέγχου στον εκσυγχρονισμό της Δημόσιας Διοίκησης. Ισχυρά μέτρα, που θα συνδράμουν στη βελτίωση της αποτελεσματικότητας, της αποδοτικότητας και της ακεραιότητας στη Δημόσια Διοίκηση, είναι αναγκαία προκειμένου να ενεργοποιηθεί ένα συνολικό σύστημα αναμόρφωσης, το οποίο θα οδηγήσει σε μια ευρύτερη μεταρρύθμιση της Δημόσιας Διοίκησης. Υπό το πρίσμα αυτό, ο ρόλος του Εσωτερικού Ελέγχου είναι καταλυτικός. Ο αποτελεσματικός Εσωτερικός Έλεγχος μπορεί να βελτιώσει την οικονομική και διαχειριστική ικανότητα των Οργανισμών, και να περιορίσει συνακόλουθα δημοσιονομικές συμπεριφορές που πιθανόν να καταλήξουν σε κακοδιαχείριση και διαφθορά. Το εύθραυστο οικονομικό περιβάλλον των τελευταίων δεκαετιών, επιτάσσει αυξημένη εστίαση στο ρόλο του Εσωτερικού Ελέγχου στη χρηστή διακυβέρνηση της Δημόσιας Διοίκησης, η οποία όλο και περισσότερο απαιτεί από τον Εσωτερικό Έλεγχο, να της παρέχει διασφάλιση της ποιότητας των δικών της δραστηριοτήτων. Ο Εσωτερικός Έλεγχος μπορεί να εξαλείψει την αδυναμία των διοικούντων να επιβλέπουν και να ελέγχουν όλες τις δραστηριότητες της οργάνωσης, να αποτρέψει άμεσα τις εσφαλμένες διαδικασίες, και να συνεισφέρει αποτελεσματικά στη λήψη ορθών αποφάσεων και στην υλοποίηση των στρατηγικών στόχων των Οργανισμών.

Abstract

The main purpose of this paper is to provide a comprehensive evaluation of the contribution of Internal Audit in the Greek Public Administration. Specifically, this study expects to highlight the significant and positive effects of Internal Audit in the modernization of the Public Administration. Strong measures to help improve efficiency, effectiveness and integrity in the Public Administration are necessary in order to activate a comprehensive system of reform, which will lead to a broader reform of the Public Administration. In this light, the role of Internal Audit is catalytic. Effective Internal Control can improve the financial and managerial capacity of Organizations, and limit consequent fiscal behaviors that may end up in mismanagement and corruption. The fragile economic environment of the last decades mandates an increased focus on the role of Internal Audit in the good governance of the Public Administration, which increasingly requires Internal Audit to provide assurance of the quality of its own activities. Internal Audit can eliminate the inability of managers to supervise and control all the activities of the entity, immediately prevent incorrect procedures, and effectively contribute to making the right decisions and implementing the strategic objectives of the Organizations.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

1.1 ΕΙΣΑΓΩΓΙΚΕΣ ΠΡΟΣΕΓΓΙΣΕΙΣ

Ο Εσωτερικός Έλεγχος δεν αποτελεί καινούρια έννοια. Ως θεσμός, έχει καθιερωθεί εδώ και πολλά χρόνια, τόσο στον ιδιωτικό όσο και στον δημόσιο τομέα.

Τις τελευταίες δεκαετίες, οι έρευνες επικεντρώνονται όλο και περισσότερο στη σπουδαιότητα της χρηστής διακυβέρνησης, αναλύοντας τις βασικές αρχές που πρέπει να διέπουν όλους τους Οργανισμούς, ανεξάρτητα από το αντικείμενο ή τη θεσμική τους μορφή. Η λογοδοσία με ανάληψη της ευθύνης από τους φορείς και τα πρόσωπα που τους υπηρετούν, η διαφάνεια με γνωστοποίηση όλου του πλαισίου λήψης κρίσιμων αποφάσεων υπό δημόσια εποπτεία, η ακεραιότητα με σεβασμό στις αρχές και τη δεοντολογία, η δικαιοσύνη με αμεροληψία και ισονομία στην τέλεση των καθηκόντων, αποτελούν αυτές τις βασικές αρχές που πρέπει να διασφαλίζονται από κάθε πολιτική ηγεσία και διοικητική αρχή.

Εντός του πλαισίου αυτού, ο Εσωτερικός Έλεγχος αποτελεί απαραίτητο εργαλείο για την αξιολόγηση της νομιμότητας και της αποτελεσματικότητας της εκάστοτε Διοίκησης. Καλείται να εξετάσει τη συμμόρφωση με τους νόμους, τους κανονισμούς, τις πολιτικές και τις διαδικασίες μιας οντότητας και να επιβάλει ποινές, εφόσον αυτές απαιτηθούν. Είναι όμως γενικά αποδεκτό, ότι ο ρόλος του δεν είναι αποκλειστικά πειθαρχικός, τιμωρητικός ή κατασταλτικός. Ο πιο σημαντικός ρόλος του έγκειται στην προληπτική αξιολόγηση διαδικασιών και συστημάτων και στην εντόπιση των αδυναμιών που υπονομεύουν την αποτελεσματικότητα των Οργανισμών. Ο συμβουλευτικός χαρακτήρας του μπορεί να συμβάλει στον εντοπισμό των σφαλμάτων, των απειλών και των κινδύνων που προκύπτουν στις διαδικασίες μιας υπηρεσίας. Σε αυτό ακριβώς το σημείο οριοθετείται η βαρύνουσα σημασία του Εσωτερικού Ελέγχου ως λειτουργία, καθώς και η αναγκαιότητα ενίσχυσης του πλαισίου και των μηχανισμών που τον διέπει.

Ο Εσωτερικός Έλεγχος δύναται να βοηθήσει αποτελεσματικά στην ανίχνευση και διαχείριση κινδύνων, στην αξιολόγηση διαδικασιών που εφαρμόζονται και να προτείνει τις ανάλογες βελτιώσεις. Σε αυτό το υπόβαθρο, μπορεί να αποτελέσει το πιο πολύτιμο εργαλείο για τη Διοίκηση να προβεί σε αλλαγές, και με την

αντικειμενική συμβουλευτική του δράση, να τη συνδράμει να επιτελέσει τους στόχους και το έργο της.

Προϋποθέσεις για να είναι αποτελεσματική η ελεγκτική λειτουργία στον Δημόσιο Τομέα, συνιστούν η διοικητική και πολιτική υποστήριξη, η θεσμική κατοχύρωση για τη διασφάλιση της ανεξαρτησίας της, ο προσδιορισμός και η δυνατότητα χρήσης όλων των μεθοδολογικών εργαλείων για την επίτευξη των σκοπών της.

Ειδικά στο Δημόσιο, η περίπλοκη γραφειοκρατική διάρθρωση των περισσότερων υπηρεσιών, τα φαινόμενα κακοδιαχείρισης, διασπάθισης δημοσίου χρήματος και αναποτελεσματικής διοίκησης, η έλλειψη χρηστής διαχείρισης των πόρων, οι ανθρώπινες αδυναμίες και η κατάχρηση εξουσίας, είναι κάποιοι από τους λόγους που καθιστούν επιτακτική την υιοθέτηση και εφαρμογή ενός συστήματος εσωτερικού ελέγχου σε όλες τις οικονομικές οντότητες.

Στην Ελλάδα παρατηρείται ότι ο Εσωτερικός Έλεγχος εφαρμόζεται κυρίως στον ιδιωτικό τομέα ενώ στον δημόσιο δεν έχει ενεργοποιηθεί όσο θα έπρεπε, ώστε να προσιδιάσει στις σύγχρονες μορφές οργάνωσης του έντονα ανταγωνιστικού περιβάλλοντος της εποχής μας.

Εν τούτοις, σε μια εποχή όπως η σημερινή, όπου η οικονομική και κοινωνική πραγματικότητα είναι πολυδιάστατη και συνεχώς εξελισσόμενη, κρίνεται επιτακτική η ανάγκη εκσυγχρονισμού και γρήγορης προσαρμογής της Δημόσιας Διοίκησης, σε νέα δεδομένα. Στο πλαίσιο αυτού του μοντέλου, μια σύγχρονη προσέγγιση εφαρμογής Εσωτερικού Ελέγχου καθίσταται απαραίτητη.

Συνοπτικά, ο αποτελεσματικός Εσωτερικός Έλεγχος πρέπει να στοχεύει στη βελτίωση των διαδικασιών, την αποφυγή σφαλμάτων, τον εντοπισμό των αδυναμιών εγκαίρως, και την τελική πραγμάτωση των αντικειμενικών στόχων των Οργανισμών και Υπηρεσιών (ΕΚΔΔΑ, 2018), (Εγχειρίδιο Εσωτερικού Ελέγχου, ΕΑΔ, 2020).

1.2 ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΟ & ΣΚΟΠΟΣ ΤΗΣ ΔΙΠΛΩΜΑΤΙΚΗΣ ΕΡΓΑΣΙΑΣ

Σκοπός της παρούσας διπλωματικής εργασίας είναι να διερευνήσει την έννοια του Εσωτερικού Ελέγχου, να αναδείξει τις θετικές του επιπτώσεις στην Ελληνική Δημόσια Διοίκηση και να αποτυπώσει τον τρόπο με τον οποίο μπορεί να εξασφαλίσει τη σωστή και αποτελεσματική λειτουργία των Οργανισμών και Υπηρεσιών.

Η ερευνητική της μεθοδολογία έχει θεωρητικό υπόβαθρο, και η συγγραφή της αποσκοπεί να αποτυπώσει και αξιολογήσει, μέσω μιας επιλεκτικής βιβλιογραφικής ανασκόπησης, το ρόλο και τη συμβολή του Εσωτερικού Ελέγχου στον εκσυγχρονισμό της Δημόσιας Διοίκησης, καθώς και να καταδείξει την αναγκαιότητα εφαρμογής του.

1.3 ΔΙΑΡΘΡΩΣΗ ΤΗΣ ΔΙΠΛΩΜΑΤΙΚΗΣ ΕΡΓΑΣΙΑΣ

Η παρούσα εργασία διαρθρώνεται σε έξι κεφάλαια. Το πρώτο κεφάλαιο περιλαμβάνει εισαγωγικές προσεγγίσεις, το σκοπό και τη δομή της εργασίας, και την επισκόπηση της σχετικής βιβλιογραφίας.

Το δεύτερο κεφάλαιο αναπτύσσει το εννοιολογικό πλαίσιο του Εσωτερικού Ελέγχου, θεωρητικά και θεσμικά. Αναλύονται βασικές έννοιες και ορισμοί, οι σκοποί και η αναγκαιότητα, οι κατηγορίες και τα επαγγελματικά πλαίσια εφαρμογής του. Τέλος, γίνεται αναφορά στις αρχές και τα πρότυπα που διέπουν τη λειτουργία του.

Στο τρίτο κεφάλαιο εξετάζεται ο Εσωτερικός Έλεγχος εντός της Δημόσιας Διοίκησης. Λαμβάνεται υπόψη το συναφές θεσμικό πλαίσιο, με έμφαση στον πρόσφατο νόμο για τον Εσωτερικό Έλεγχο στον δημόσιο τομέα. Επιχειρείται, επίσης, η αποτύπωση του ρόλου και της σύνδεσης του Εσωτερικού Ελέγχου με την εταιρική διακυβέρνηση και τη διαχείριση κινδύνων, όπως και η συνακόλουθη συμβολή του στην επίτευξη των στόχων κάθε φορέα του Δημοσίου.

Το τέταρτο κεφάλαιο αναφέρεται στον βαθμό υλοποίησης του Εσωτερικού Ελέγχου στον δημόσιο τομέα, στο ρόλο και τις υπηρεσίες, τη χρησιμότητα και τα οφέλη, τα προβλήματα και τους περιορισμούς, καθώς και την αποτελεσματικότητά του.

Στο πέμπτο κεφάλαιο συζητείται η εφαρμογή του Εσωτερικού Ελέγχου, συγκεκριμένα στον τομέα της υγείας, οι φορείς του οποίου, γενικά, θεωρείται ότι λειτουργούν σε περιβάλλοντα αδύναμων και προβληματικών εσωτερικών ελέγχων λόγω της ιδιαιτερότητας της φύσης των Δημόσιων Νοσοκομείων και της Δημόσιας Υγείας, εν γένει.

Παρατίθενται όλα τα χαρακτηριστικά του ελέγχου στις Δημόσιες Μονάδες Υγείας, και επιλέγεται ένα Δημόσιο Νοσοκομείο ως περίπτωση πρακτικής εφαρμογής του Ελέγχου σε κάποιες από τις λειτουργίες του, προκειμένου να καταδειχθεί και εν

τοίς πράγμασι το θεωρητικό πλαίσιο που εξετάστηκε αναλυτικά στην παρούσα διπλωματική εργασία.

Η εργασία ολοκληρώνεται σε ένα έκτο κεφάλαιο με τα συμπεράσματα που έχουν συναχθεί, και γίνονται προτάσεις για τη βελτίωση του ρόλου του Εσωτερικού Ελέγχου στον δημόσιο τομέα.

1.4 ΕΠΙΣΚΟΠΗΣΗ ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑΣ

Προκειμένου να διερευνηθεί το επιστημονικό ζήτημα της παρούσας εργασίας, πραγματοποιήθηκε βιβλιογραφική επισκόπηση για το θέμα της έρευνας.

Η ερευνητική διαδικασία ξεκίνησε με τον εντοπισμό και την επιλογή της βιβλιογραφίας, η οποία μελετήθηκε και εξετάστηκε, με σκοπό να κατανοηθούν οι ερευνητικές πηγές και να αξιολογηθούν.

Οι πηγές αναζητήθηκαν αρχικά σε βιβλιοθήκες συναδέλφων και συνεργατών, που ασχολούνται επαγγελματικά με το θέμα της έρευνας, έχοντας την απαιτούμενη επιστημονική κατάρτιση και πιστοποίηση.

Συλλέχθηκαν και μελετήθηκαν πληροφορίες από σχετικά βιβλία, συγγράμματα, Ελλήνων και ξένων συγγραφέων, και σημειώσεις καθηγητών από συναφή προγράμματα σε πτυχιακό και μεταπτυχιακό επίπεδο διαφόρων Πανεπιστημιακών Ιδρυμάτων. Μελετήθηκαν, επίσης, μεταπτυχιακές και διδακτορικές – σχετικές με το θέμα – εργασίες από διάφορα Ιδρύματα και από την Εθνική Σχολή Δημόσιας Διοίκησης και Αυτοδιοίκησης (ΕΣΔΔΑ). Αντλήθηκαν και ελήφθησαν υπόψη πληροφορίες από επιστημονικά περιοδικά, πρακτικά και εκθέσεις από εργαστήρια συνεχιζόμενης κατάρτισης των Επιθεωρητών Ελεγκτών Δημόσιας Διοίκησης (ΕΕΔΔ) και του Εθνικού Κέντρου Δημόσιας Διοίκησης και Αυτοδιοίκησης (ΕΚΔΔΑ).

Η έρευνα συνεχίστηκε για βιβλιογραφικές πηγές μέσω διαδικτύου και ιστοσελίδων.

Πραγματοποιήθηκε έρευνα στις επίσημες ιστοσελίδες όλων των αρμόδιων φορέων που ασχολούνται και σχετίζονται με τον Εσωτερικό Έλεγχο και αντλήθηκαν πληροφορίες από Ελληνικούς και Διεθνείς Οργανισμούς και Αρχές (ΟΟΣΑ, ΕΑΔ, ΠΕ, ΠΑ, COSO, INTOSAI κ.τ.λ.). Εντοπίστηκαν και εξετάστηκαν πληροφορίες από

δημοσιεύσεις και άρθρα ηλεκτρονικών εφημερίδων και περιοδικών, στην Ελλάδα και το εξωτερικό.

Διερευνήθηκαν και μελετήθηκαν εγχειρίδια ελέγχου, τεχνικές εκθέσεις, απολογισμοί πεπραγμένων, ημερίδες, κανονισμοί και κώδικες, όλων των εμπλεκόμενων φορέων με το θέμα της έρευνας, συνεντεύξεις και παρουσιάσεις ειδικών επιστημόνων.

Διενεργήθηκε έρευνα, και έγινε ανασκόπηση της σχετικής ελληνικής νομοθεσίας.

Τέλος, μελετήθηκαν ετήσιες και περιοδικές εκθέσεις και αναφορές ελέγχου του Φορέα της Μελέτης Περίπτωσης, στις επιμέρους λειτουργίες του αλλά και στο σύνολο αυτών.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2

ΕΝΝΟΙΟΛΟΓΙΚΟ ΠΛΑΙΣΙΟ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ

2.1 ΙΣΤΟΡΙΚΗ ΑΝΑΔΡΟΜΗ - ΑΝΑΣΚΟΠΗΣΗ ΘΕΩΡΗΤΙΚΟΥ & ΘΕΣΜΙΚΟΥ ΠΛΑΙΣΙΟΥ

Ο Εσωτερικός Έλεγχος ως έννοια, υπήρχε από την αρχαιότητα, όταν ξεκίνησε να διακυβεύεται η αξιοπιστία στις ανταλλαγές των αγαθών. Η ιστορική μελέτη του αντικειμένου μάς πληροφορεί ότι εμφανίστηκε για πρώτη φορά στην Περσική Αυτοκρατορία, όταν ο βασιλιάς Δαρείος τοποθέτησε εντεταλμένους αντιπροσώπους στις σατραπείες του, ώστε να ενημερώνεται και να προβαίνει σε ανάλογα μέτρα στις τυχόν ατασθαλίες. Υπηρεσίες Εσωτερικού Ελέγχου εντοπίζονται επίσης στη Βαβυλωνία, στην Αρχαία Ελλάδα αλλά και τη Ρωμαϊκή Αυτοκρατορία με σκοπό την αντιμετώπιση φαινομένων κλοπής και τη διασφάλιση της χρηστής λειτουργίας του δημόσιου οικονομικού συστήματος (Καζαντζής, 2006), (Pitt, 2014) .

Στα νεώτερα χρόνια ο Εσωτερικός Έλεγχος θεμελιώνεται στη Μεγάλη Βρετανία μετά την οικονομική κρίση και τη βιομηχανική ανάπτυξη στη χώρα (1825, 1836).

Στη Νέα Υόρκη το 1941 δημιουργείται το *Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών (IIA)*, και στη συνέχεια το *Ευρωπαϊκό Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών (ECIIA)* και η πρακτική εφαρμογής μέσω αστυνόμευσης, που είχε μέχρι τότε ο Εσωτερικός Έλεγχος αρχίζει σταδιακά να αλλάζει (Pickett, 2005).

Συνοπτικά, από την έρευνα των πηγών συμπεραίνεται ότι η επαγγελματική ταυτότητα του Εσωτερικού Ελεγκτή εμφανίζεται τον 19^ο αιώνα ως απότοκος της αύξησης και της αυτοματοποίησης των δραστηριοτήτων των επιχειρήσεων. Η αναγνώριση της αξίας του στους επαγγελματικούς χώρους γίνεται τον 20^ο αιώνα, με την εμφάνιση των managers και τη σπουδαιότητα της λειτουργίας διαχείρισης κινδύνων. Συνακόλουθα των γεγονότων αυτών, ανέκυψε η ανάγκη υπηρεσιών που θα διασφαλίζουν και θα ελέγχουν τις πληροφορίες προς τη Διοίκηση, ώστε να μπορεί να λαμβάνει αποτελεσματικές αποφάσεις για την επίτευξη των στόχων της.

Με τη δημιουργία του Ινστιτούτου Εσωτερικών Ελεγκτών, το έτος 1941 θεωρείται χρονικά ο πιο σημαντικός σταθμός στην ιστορική εξέλιξη του ελέγχου. Το 1947 το Ινστιτούτο προβαίνει σε μεγαλύτερες αλλαγές στο καθηκοντολόγιο, διαφοροποιώντας τα βασικά αντικείμενα ενασχόλησης των Εσωτερικών Ελεγκτών σε χρηματοοικονομικά θέματα. Προκειμένου, όμως, να διαχωριστεί ο ρόλος του Εσωτερικού Ελέγχου από εκείνον του Εξωτερικού, το 1957 το Ινστιτούτο αναθεώρησε εκ νέου τα καθήκοντα των λειτουργών Εσωτερικού Ελέγχου, και από την ενασχόληση αμιγώς με οικονομικές καταστάσεις ή λογιστικές συναλλαγές, τους μετέτρεψε σε παρόχους γενικών υπηρεσιών προς τη Διοίκηση. Οι αναθεωρήσεις συνεχίστηκαν τα επόμενα χρόνια προσδίδοντας όλο και μεγαλύτερο κύρος και αξία στο επάγγελμα του εσωτερικού ελεγκτή.

Τη δεκαετία του 1970 οι ΗΠΑ, με νομοθέτημα αποφάσισαν να επιβάλουν την υπηρεσία Εσωτερικού Ελέγχου σε όλες τις επιχειρήσεις της Αμερικανικής Αρχής Κεφαλαιαγοράς. Η υποχρέωση αυτή αποτέλεσε σημαντικό παράγοντα ανάδειξης της σημασίας του ρόλου του Εσωτερικού Ελέγχου, και οδήγησε στη διαμόρφωση προτύπων εφαρμογής ελέγχου, και στην τελική δημιουργία κοινού πλαισίου για την προώθηση του επαγγέλματος του εσωτερικού ελεγκτή.

Καθώς η σοβαρότητα των λογιστικών και διαχειριστικών αστοχιών αυξάνεται σταθερά, έχει σημειωθεί αντίστοιχη αύξηση στην ανάπτυξη νέας νομοθεσίας, προτύπων, κωδίκων και κατευθυντήριων γραμμών για να βοηθήσουν τους Οργανισμούς να βελτιώσουν τους εσωτερικούς ελέγχους τους, στο πλαίσιο της αναγνώρισης της χρησιμότητάς τους.

Στη δεκαετία του 1990 εμφανίστηκαν πλαίσια Εσωτερικού Ελέγχου όπως το COSO (ΗΠΑ), το Turnbull (Ηνωμένο Βασίλειο) και το CoCo (Καναδάς), μερικά από τα οποία αναθεωρήθηκαν πρόσφατα, και ενημερώθηκαν ή συμπληρώθηκαν. Το

Ολοκληρωμένο Πλαίσιο Εσωτερικού Ελέγχου της COSO (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission, 1992) και το Guidance on Internal Control (1999) του Turnbull υιοθέτησαν μια πολύ ευρύτερη προσέγγιση στον εσωτερικό έλεγχο από τη Sarbanes-Oxley, όσον αφορά πεδίο εφαρμογής, στόχους και προσέγγιση. Επικεντρώθηκαν σε ελέγχους, οι οποίοι καλύπτουν όλο το φάσμα των δραστηριοτήτων και λειτουργιών της εταιρείας, και όχι μόνο σε αυτούς που σχετίζονται άμεσα με τη χρηματοοικονομική πληροφόρηση, ενώ υιοθέτησαν μια προσέγγιση με βάση τον κίνδυνο για τον εσωτερικό έλεγχο. Παράλληλα, εμφανίζεται πληθώρα δημοσιεύσεων αναφορικά με τη θεωρία και τα οφέλη του Εσωτερικού Ελέγχου.

Οι εσωτερικοί έλεγχοι έγιναν ένα εξαιρετικά επίκαιρο επιχειρηματικό ζήτημα στις αρχές του 21^{ου} αιώνα μετά από μια σειρά μεγάλων εταιρικών σκανδάλων και αποτυχιών. Αυτές οι αποτυχίες οδήγησαν σε εκκλήσεις για ενισχυμένο Εσωτερικό Έλεγχο. Οι κυβερνήσεις και οι νομοθέτες, οι ρυθμιστικές αρχές και οι ομάδες καθορισμού προτύπων δέχθηκαν αυξανόμενη πίεση να λάβουν μέτρα για να βοηθήσουν στην αποφυγή παρόμοιων ζημιών στο μέλλον (Professional Accountants in Business Committee, 2006).

2.2 ΠΛΑΙΣΙΟ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ COSO - ΤΟ ΜΟΝΤΕΛΟ ΤΩΝ ΤΡΙΩΝ ΓΡΑΜΜΩΝ ΑΜΥΝΑΣ

Πλαίσιο Εσωτερικού Ελέγχου COSO

Το *COSO Internal Control Integrated Framework* συνιστά ένα καθοδηγητικό εργαλείο ελέγχου, το οποίο εμφανίστηκε στη χώρα μας με την Πράξη του Διοικητή της Τράπεζας Ελλάδος (ΠΔΤΕ 2577/2006 - ΦΕΚ 59/Α/20.3.2006) που αφορά ένα «πλαίσιο αρχών λειτουργίας και κριτηρίων αξιολόγησης της οργάνωσης και των Συστημάτων Εσωτερικού Ελέγχου των πιστωτικών και χρηματοδοτικών ιδρυμάτων και σχετικές αρμοδιότητες των διοικητικών τους οργάνων». Σύμφωνα με τη ρύθμιση αυτή, τα χρηματοδοτικά και πιστωτικά ιδρύματα επιβάλλεται να αξιολογούνται υποχρεωτικά κάθε τρία χρόνια. Το πλαίσιο COSO, ως εργαλείο διοίκησης, υλοποιεί λειτουργίες, ως ακολούθως: α) σχεδιάζει το σύστημα εσωτερικού ελέγχου, β) εφαρμόζει το σύστημα που έχει σχεδιαστεί, γ) πραγματοποιεί το σύστημα εσωτερικού ελέγχου. Το COSO είναι αυτό το πλαίσιο του εσωτερικού ελέγχου και των Δικλίδων

Ασφαλείας ενός Οργανισμού. Το εν λόγω σύστημα ελέγχεται από την ίδια τη Διοίκηση, και τη δεύτερη γραμμή άμυνας (ΠΑ, Ελλάδα) σύμφωνα με το *Μοντέλο των τριών γραμμών άμυνας*.

Τα συστήματα εσωτερικού οικονομικού ελέγχου αποτελούνται από πέντε αλληλένδετα δομικά στοιχεία. Αυτά τα στοιχεία χρησιμοποιούνται για την ανάπτυξη ενός συστήματος εσωτερικού ελέγχου και αποτελούν επίσης τα μέσα για την αξιολόγησή του. Έτσι σχηματίζεται ένα ισχυρό σύνολο μεθόδων και διαδικασιών που ακολουθούν οι οργανισμοί στις δραστηριότητές τους (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO), 1992).

Περιβάλλον Ελέγχου

Το περιβάλλον ελέγχου είναι το συστατικό των εσωτερικών ελέγχων. Περιλαμβάνει παράγοντες όπως η ακεραιότητα, οι ηθικές αξίες, η ικανότητα των εργαζομένων και η φιλοσοφία της διοίκησης στον οργανισμό. Είναι το στοιχείο που παρέχει τα θεμέλια που χρειάζονται για να αξιοποιηθούν τα άλλα στοιχεία στα συστήματα εσωτερικού οικονομικού ελέγχου (The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO), 2005).

Εκτίμηση Κινδύνου

Η αξιολόγηση κινδύνου είναι εκείνο το στοιχείο που χρησιμοποιείται για τον εντοπισμό κινδύνων στο σύστημα. Για να είναι αποτελεσματική, λαμβάνονται προληπτικά μέτρα με τον καθορισμό σαφών στόχων. Με τον τρόπο αυτόν προσδιορίζονται και αναλύονται πιθανοί κίνδυνοι εσωτερικά και εξωτερικά. Τούτο το στοιχείο διαχειρίζεται τον κίνδυνο αναπτύσσοντας ακριβείς διαδικασίες για την επίτευξη συνεπών στόχων εντός του οργανισμού. Η αξιολόγηση κινδύνου λαμβάνει πάντα υπόψη τις αλλαγές στο πλαίσιο των στόχων που έχουν τεθεί (The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO), 2004).

Δραστηριότητες Ελέγχου

Οι δραστηριότητες ελέγχου περιλαμβάνουν πολιτικές, διαδικασίες και πρακτικές που αναπτύσσονται για την αύξηση των στρατηγικών διαχείρισης κινδύνου. Οι ειδικές δραστηριότητες ελέγχου περιλαμβάνουν διαχωρισμό καθηκόντων, επαληθεύσεις, συμφωνίες και φυσική ασφάλεια των περιουσιακών στοιχείων. Αυτές οι πολιτικές έχουν σχεδιαστεί για να διασφαλίζουν την τήρηση των οδηγιών διαχείρισης (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO), 1992). Και πάλι, παρατηρήθηκε ότι λόγω του ευρέος φάσματος των δραστηριοτήτων ελέγχου και του όγκου και της φύσης των διαδικασιών αξιολόγησης, η αξιολόγηση του τρίτου στοιχείου του συστήματος εσωτερικού ελέγχου, δηλαδή των δραστηριοτήτων ελέγχου, περιορίζεται μόνο στην ποιοτική αξιολόγηση.

Πληροφορίες και Επικοινωνίες

Οι πληροφορίες πρέπει να αναγνωρίζονται, να συλλέγονται και να κοινοποιούνται έγκαιρα και αποτελεσματικά, προκειμένου να αναδειχθεί η σημαντικότητα του συγκεκριμένου στοιχείου ελέγχου, το οποίο έχει σχεδιαστεί για να επιτρέπει στους υπαλλήλους να εκτελούν τις αρμοδιότητές τους με τον καλύτερο δυνατό τρόπο. Οι πληροφορίες πρέπει να κοινοποιούνται και εξωτερικά σε όλα τα μέρη που εμπλέκονται στην εταιρεία. Οι πληροφορίες που κοινοποιούνται με αυτόν τον τρόπο, εξασφαλίζουν μεγαλύτερη αποτελεσματικότητα των δραστηριοτήτων ελέγχου και της δράσης των εργαζομένων (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO), 1992).

Παρακολούθηση-Εποπτεία

Η παρακολούθηση περιλαμβάνει την αξιολόγηση της απόδοσης των στοιχείων εσωτερικού ελέγχου, διασφαλίζοντας ότι λειτουργούν αποτελεσματικά. Αυτό το στοιχείο περιλαμβάνει το να παρέχονται στους διευθυντές σαφείς κατευθυντήριες γραμμές ευθύνης, ώστε να είναι σε θέση να κάνουν αποτελεσματικά τη δουλειά τους. Προϋποθέτει, εξάλλου, τη διενέργεια αξιολογήσεων μέσω ελέγχων και άλλων ανεξάρτητων μερών, διασφαλίζοντας ότι η εταιρεία χειρίζεται σωστά τις λειτουργίες της επιχείρησης (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO), 1992).

Η Επιτροπή COSO προέβη το 2013 στην αναθεώρηση του υφιστάμενου από το 1992 μοντέλου, ώστε να βοηθήσει περισσότερο τους οικονομικού χαρακτήρα οργανισμούς να δημιουργήσουν δικές τους δομές ασφαλιστικών δικλίδων. Για το λόγο αυτό δημιούργησε τον κύβο COSO, με πολλές βελτιώσεις στην εφαρμογή του πλαισίου διαχείρισης κινδύνων.

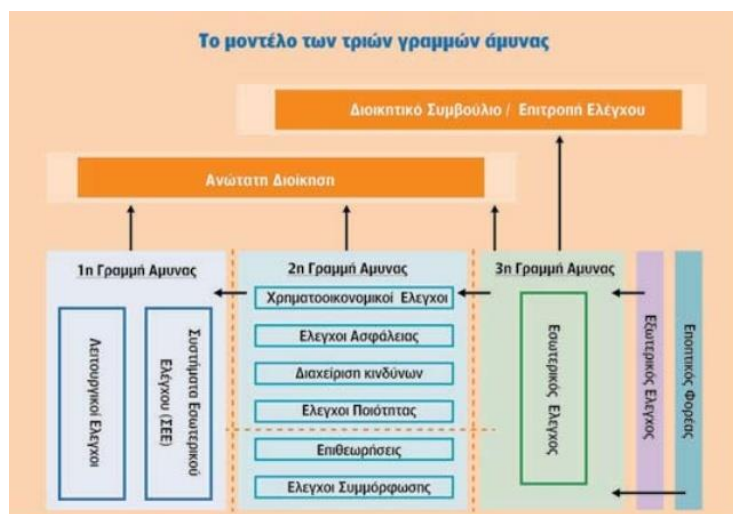
ΕΙΚΟΝΑ 1: Μοντέλο COSO



Πηγή: https://www.dsnet.gr/Epikairothta/Nomothesia/pdte2577_20_03_06.htm

Το Μοντέλο των Τριών Γραμμών Άμυνας

Οι ανώτατες διοικήσεις και τα συμβούλια μιας οργάνωσης, για να εκτελέσουν αποτελεσματικά το έργο τους σχετικά με τη διαδικασία και τη στρατηγική διαχείρισης κινδύνου, αναζητούν και λαμβάνουν βοήθεια και υπηρεσίες επιβεβαίωσης από διάφορες πηγές εντός και εκτός του οργανισμού. Σε αναφορά με εσωτερικές πηγές επιβεβαίωσης, το Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών αναγνωρίζει το μοντέλο Three Lines of Defense (“Three Lines of Defense Model - 3LoD”) ως το σημαντικότερο πλαίσιο εντός του οποίου περιγράφονται οι αρμοδιότητες και οι ευθύνες των συστημάτων διαχείρισης κινδύνου και εσωτερικού ελέγχου και η σχέση μεταξύ λειτουργικών μονάδων, λειτουργιών υποστήριξης και εσωτερικού ελέγχου. Το μοντέλο αναλύεται ως εξής:

ΕΙΚΟΝΑ 2: Το μοντέλο των τριών γραμμών άμυνας

Πηγή: https://www.hiia.gr/images/pgallery/Newsletters/T8_dec2013.pdf

Στην πρώτη γραμμή άμυνας (*1st Line of Defense*), το λειτουργικό management έχει την ευθύνη αλλά και τη λογοδοσία για την αξιολόγηση, τον έλεγχο και τον περιορισμό των κινδύνων που αναλαμβάνει με συγκεκριμένα όρια έκθεσης σε κινδύνους, παράλληλα με την ευθύνη να τηρεί αποτελεσματικά συστήματα εσωτερικού ελέγχου (ΣΕΕ). Πρόκειται ουσιαστικά για τους μηχανισμούς που κάθε Οργανισμός διαθέτει για να διαχειριστεί τις καθημερινές λειτουργίες του. Τα συστήματα εσωτερικού ελέγχου έχουν ενσωματωθεί στα λειτουργικά συστήματα, για να εμποδίσουν την εμφάνιση ανεπιθύμητων γεγονότων.

Στη δεύτερη γραμμή άμυνας (*2nd Line of Defense*), λειτουργίες όπως ο υπεύθυνος διαχείρισης κινδύνων, ο υπεύθυνος συμμόρφωσης, ο υπεύθυνος ασφάλειας και ποιότητας, ο νομικός σύμβουλος, διευκολύνουν και διενεργούν εποπτεία στην εφαρμογή αποτελεσματικών πρακτικών διαχείρισης κινδύνου, από το λειτουργικό management, και υποστηρίζουν τους κατόχους των κινδύνων στην μετάδοση των κατάλληλων πληροφοριών και προς τα πάνω και προς τα κάτω στον Οργανισμό.

Στην τρίτη γραμμή άμυνας (*3rd Line of Defense*), βρίσκεται ο Εσωτερικός Έλεγχος, ο οποίος μέσω της οπτικής βάσει κινδύνων (*risk-based approach*), όπως προβλέπουν τα Διεθνή Πρότυπα Εσωτερικού Ελέγχου (*International Professional Practices Framework - IPPF*), παρέχει ανεξάρτητες και αντικειμενικές υπηρεσίες διαβεβαίωσης στη Διοίκηση του φορέα, για την αποτελεσματικότητα των διαδικασιών διακυβέρνησης, διαχείρισης κινδύνων και Συστημάτων Εσωτερικού

Ελέγχου, ενημερώνοντας για τον τρόπο με τον οποίο λειτουργούν η πρώτη και δεύτερη γραμμές άμυνας και την τυχόν ανεπάρκειά τους. Αυτή η υποχρέωση διαβεβαίωσης του Εσωτερικού Ελέγχου περιλαμβάνει όλη τη στρατηγική διαχείρισης κινδύνων ενός Οργανισμού, δηλαδή από τον εντοπισμό των κινδύνων και την αξιολόγησή τους, έως και την πληροφόρηση για τους κινδύνους προς όλες τις κατευθύνσεις στο εσωτερικό του Οργανισμού, αλλά και στη Διοίκηση (Institute of Internal Auditors (ΙΑ), 2013).

2.3 ΔΙΑΚΡΙΣΗ & ΟΡΙΣΜΟΙ ΤΗΣ ΕΝΝΟΙΑΣ «ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ»

Έχει παρατηρηθεί ότι στον χώρο των επιχειρήσεων η διαφορά των εννοιών *Συστήματα Εσωτερικού Ελέγχου-Εσωτερικοί Έλεγχοι (Internal Controls)* και *Εσωτερικός Έλεγχος (Internal Auditing)* δεν είναι πάντα ξεκάθαρη. Οι όροι αυτοί είναι στενά συνδεδεμένοι και συχνά χρησιμοποιούνται αδιακρίτως, ως εκ τούτου, κρίνεται απαραίτητη η διάκρισή τους. Ανάμεσα στο Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου και τη λειτουργία του Εσωτερικού Ελέγχου υπάρχουν λειτουργικές και επιχειρησιακές διαφορές.

Ο όρος *Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου-Εσωτερικοί Έλεγχοι* έχει ευρέως οριστεί από την Επιτροπή COSO. Είναι αυτός που αναφέρεται σε ένα ολοκληρωμένο σύμπλεγμα λειτουργιών και διαδικασιών, που η διοίκηση με την καθιέρωσή του επιδιώκει την απομάκρυνση κάθε αρνητικής επίπτωσης για να επιτύχει την αποτελεσματική λειτουργία του Οργανισμού. Είναι επίσης ένα πλέγμα δικλίδων ελέγχου που υιοθετείται από τον Οργανισμό προκειμένου να του παρέχει τη διαβεβαίωση για την επίτευξη των στόχων του σχετικά με την:

- αποδοτικότητα και αποτελεσματικότητα των λειτουργιών του
- αξιοπιστία των οικονομικών καθώς και λοιπών αναφορών του
- συμμόρφωση στους ισχύοντες νόμους, στις πολιτικές και τους κανονισμούς που διέπουν τη λειτουργία του (ΥΠΕΣ, Εσωτερικός Έλεγχος, 2021).

Ο όρος *Εσωτερικός Έλεγχος* χρησιμοποιήθηκε πρώτη φορά από τους Αγγλοσάξονες ως Internal Auditing. Είναι δηλωτικός της υπηρεσίας Εσωτερικού Ελέγχου και αποβλέπει στην αξιολόγηση επάρκειας λειτουργίας του Συστήματος Εσωτερικών Ελέγχων και στην πρόταση λύσεων σε τυχόν αδυναμίες με τις επιμέρους λειτουργίες (Controls) (Παπαστάθης, 2004).

Οι δύο έννοιες Internal Audit/Internal Control μεταφράζονται με τον ίδιο όρο «Εσωτερικός Έλεγχος», αν και μεταξύ τους εντοπίζονται οι προαναφερθείσες λειτουργικές διαφορές. Internal Audit είναι το Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου που περιλαμβάνει τη Μονάδα και τη Λειτουργία Ελέγχου, ενώ ως Internal Control νοούνται οι Δικλίδες Ασφαλείας που θέτει η Διοίκηση για την αποτροπή φαινομένων απάτης, για την μείωση του κινδύνου στις διαδικασίες, και για λόγους εποπτείας. Το τμήμα Εσωτερικού Ελέγχου είναι υπεύθυνο για τον έλεγχο των Εσωτερικών Δικλίδων του Οργανισμού που έχει συντάξει η Διοίκηση, ενώ το τμήμα των Εσωτερικών Δικλίδων Ασφαλείας είναι υπεύθυνο για το σχεδιασμό και την ανάπτυξη των διαδικασιών και των πολιτικών του Οργανισμού (Ντουλματζής, 2022).

Ειδικά στο χώρο της Δημόσιας Διοίκησης, «το σύστημα εσωτερικού ελέγχου είναι το σύνολο των ρυθμίσεων και διαδικασιών που θεσπίζονται, προκειμένου να εξασφαλιστεί η χρηστή χρηματοοικονομική διαχείριση και η παροχή ποιοτικών υπηρεσιών, ενώ ο εσωτερικός έλεγχος είναι ο έλεγχος όλων αυτών των μηχανισμών. Οι δικλίδες εσωτερικού ελέγχου είναι ευθύνη της διοίκησης και αναπτύσσονται από αυτήν, γεγονός που την καθιστά υπόλογη για τη χρήση των πόρων και των λοιπών περιουσιακών στοιχείων. Στο πλαίσιο του συστήματος εσωτερικού ελέγχου τα στελέχη των οργανικών μονάδων οικονομικής διαχείρισης των υπουργείων διενεργούν εκ των προτέρων (ex ante) ελέγχους δαπανών προκειμένου να διασφαλίζουν ότι οι προτεινόμενες δαπάνες είναι κανονικές και συμμορφώνονται με τους νόμους, τις πολιτικές και τους κανονισμούς. Από την άλλη πλευρά, ο εσωτερικός έλεγχος αναλαμβάνει μια συστημική εξέταση των διαδικασιών ελέγχου των συναλλαγών που διενεργούνται από τις οικονομικές υπηρεσίες προκειμένου να εντοπίσει κινδύνους και συστημικά σφάλματα. Το χαρακτηριστικό που διακρίνει περισσότερο τον εσωτερικό έλεγχο από το σύστημα εσωτερικού ελέγχου είναι ότι ο εσωτερικός έλεγχος λειτουργεί ανεξάρτητα από τη διοίκηση και των δραστηριοτήτων του συστήματος εσωτερικού ελέγχου» (ΟΟΣΑ, Ελλάδα, «Πρόγραμμα Αξιολόγησης Βασικών Δικλίδων Ελέγχου»).

Τα τελευταία χρόνια πολλοί ερευνητές έχουν επιχειρήσει να αποδώσουν έναν ορισμό στον Εσωτερικό Έλεγχο. Στη βιβλιογραφία διαπιστώνεται πληθώρα ορισμών που καλύπτει το περιεχόμενο της έννοιας από διαφορετική πλευρά. Η διαπίστωση αυτή προσδιορίζει και τη σπουδαιότητά του.

Αν και οι ορισμοί που έχουν δοθεί κατά περιόδους είναι ποικίλοι, μια γενική τοποθέτηση τον ορίζει ως την παροχή συμβουλευτικών υπηρεσιών προς τη Διοίκηση

μετά από την αξιολόγηση του Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου, αποτελεί δηλαδή μια από τις πρωταρχικές λειτουργίες της Επιχείρησης ή του Οργανισμού μέσω της οποίας συνενώνονται και αλληλεπιδρούν οι διαδικασίες, οι ενέργειες, οι πολιτικές ή οι αποφάσεις που λαμβάνει η Διοίκηση προκειμένου να υλοποιηθούν βραχυπρόθεσμα ή μακροπρόθεσμα οι στόχοι της οικονομικής οντότητας (Νεγκάκης, Ταχυνάκης, 2017).

Για να υπάρξει ένας κοινά αποδεκτός ορισμός της έννοιας του Εσωτερικού Ελέγχου, το *Διεθνές Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών (IIA)* προέβη το 2009 – στο πλαίσιο της επαγγελματικής εφαρμογής του Εσωτερικού Ελέγχου – στον εξής ορισμό: *«ο Εσωτερικός Έλεγχος είναι μια ανεξάρτητη και συμβουλευτική δραστηριότητα, διαβεβαιωτική και αντικειμενική, σχεδιασμένη και οργανωμένη, που μέσω τεχνικών και επιστημονικών προσεγγίσεων, αξιολογεί την επάρκεια της λειτουργίας του συστήματος εσωτερικού ελέγχου (λειτουργίες-εφαρμογή διαδικασιών), προσθέτει αξία και βελτιώνει τις λειτουργίες του Οργανισμού, με σκοπό την αποτελεσματική αποτίμηση και διαχείριση του επιχειρηματικού κινδύνου, την εξάλειψη ή τον περιορισμό του, που η διοίκηση αναλαμβάνει να διαχειριστεί για την επίτευξη των στρατηγικών της στόχων»* (Παπαστάθης, 2004).

Προκειμένου να γίνει πιο σαφές το εννοιολογικό πλαίσιο του Εσωτερικού Ελέγχου, χρήσιμο είναι να επισημάνουμε εκτενέστερα αυτούς τους βασικούς πυλώνες που τον ορίζουν. Ειδικότερα:

- η υπηρεσία του εσωτερικού ελέγχου είναι ανεξάρτητη από παρεμβάσεις που θα μπορούσαν να αλλοιώσουν τα αποτελέσματά του
- οι εσωτερικοί ελεγκτές πρέπει να διενεργούν ελέγχους αντικειμενικά χωρίς να επηρεάζονται από προσωπικά συμφέροντα
- οι εσωτερικοί ελεγκτές παρέχουν υπηρεσίες συμβουλευτικές και διαβεβαιωτικές. Στην πρώτη περίπτωση παρέχουν συμβουλές χωρίς την ανάληψη διοικητικών ή εκτελεστικών καθηκόντων, προσθέτοντας ποιότητα και αξία στη διαχείριση κινδύνων, στα εσωτερικά συστήματα ελέγχου και εταιρικής διακυβέρνησης. Στους ελέγχους διασφάλισης διερευνώνται οι κίνδυνοι που διατρέχει μια οντότητα, και εξετάζεται η αποτελεσματικότητα του ελεγκτικού συστήματος. Διερευνάται ο βαθμός συμμόρφωσης σε όλα τα επίπεδα ως προς τη νομοθεσία αλλά και τις εσωτερικές διαδικασίες που επιθυμεί να ακολουθήσει η οργάνωση

για την επίτευξη των στόχων της

- η υπηρεσία εσωτερικού ελέγχου αποσκοπεί να δημιουργήσει μια κουλτούρα στην οργάνωση με τέτοιες αξίες και αρχές που να δημιουργούν αίσθημα ασφάλειας στη διοίκηση
- σκοπός του εσωτερικού ελέγχου είναι η *επιχειρησιακή τελειότητα* των λειτουργιών χωρίς την επιτήρηση σε βαθμό αστυνόμευσης του προσωπικού
- η δραστηριότητα της υπηρεσίας εσωτερικού ελέγχου πρέπει να κατευθύνει αποκλειστικά τον οργανισμό στην πραγμάτωση όλων των στόχων του είτε μακροπρόθεσμα είτε βραχυπρόθεσμα
- αυτοί που υπηρετούν τον εσωτερικό έλεγχο πρέπει να ασκούν τα καθήκοντά τους επιμελώς και με επαγγελματισμό, βάσει συγκεκριμένων προτύπων.

2.4 ΒΑΣΙΚΟΙ ΣΚΟΠΟΙ & ΑΝΑΓΚΑΙΟΤΗΤΑ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ

Ο σημαντικότερος σκοπός του Εσωτερικού Ελέγχου είναι να παρέχει εξειδικευμένες και υψηλού επιπέδου υπηρεσίες στη Διοίκηση ενός οργανισμού, μέσω της αξιολόγησης του συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου, να υποστηρίζει τα στελέχη γενικά στην αποτελεσματικότερη άσκηση των καθηκόντων τους με αναλύσεις, αξιολογήσεις και συμβουλές σε επιστημονικό επίπεδο, με το μικρότερο κόστος.

Συγκεκριμένα, στο πλαίσιο αυτού του σκοπού, ο Εσωτερικός Έλεγχος διερευνά και αξιολογεί:

- Το σύστημα οργάνωσης και αποτελεσματικότητας αυτού σε όλα τα επίπεδα ιεραρχίας. Τις διαδικασίες που κατευθύνουν τις σχέσεις οποιασδήποτε συναλλαγής ή συνεργασίας με τρίτους.
- Την απόδοση του Management γενικά σε κάθε επίπεδο, με εξαίρεση αυτή της Διοίκησης, που αποσκοπεί στην ορθή διαχείριση των μέσων και των πόρων παραγωγής.
- Την διαρκή παρακολούθηση της διαχείρισης του επιχειρηματικού κινδύνου.
- Την προώθηση της πολιτικής του προσωπικού, των προαγωγών, της αξιοποίησης των στελεχών. Την τήρηση της νομοθεσίας και των διαδικασιών, των κανονισμών για την επαγγελματική συμπεριφορά, και των επιβραβεύσεων ή ευθυνών.

- Τον εντοπισμό των σημείων που οι δραστηριότητες του Οργανισμού είτε είναι επικερδείς είτε όχι, δύναται να βελτιωθούν και να επιφέρουν άμεσα θετικά αποτελέσματα.
- Την αποτελεσματικότητα των προτύπων που θέτει η Διοίκηση σε σχέση με τα αποτελέσματα που φέρνει ο φορέας καθώς και την εκτίμηση για την πολιτική που τα καθορίζει.
- Την αποφυγή καταχρήσεων, ατασθαλιών, συγκάλυψης στοιχείων, αποκόμισης οικονομικών οφελών, και τον περιορισμό της αδιαφορίας των διοικούντων.
- Το μέγεθος που οι υπηρεσίες και τα τμήματα του Οργανισμού έχουν ολοκληρωμένη αντίληψη της αποστολής και των στόχων που τους έχουν ανατεθεί. Την καταλληλότητα της στελέχωσης ώστε το ανθρώπινο δυναμικό να αξιοποιείται με τον καλύτερο τρόπο.
- Τη διατήρηση των προδιαγραφών του ποιοτικού ελέγχου, ελέγχοντας κατά πόσο οι υπηρεσίες ή η παραγωγή ανταποκρίνονται στα καθορισμένα πρότυπα που έχουν τεθεί.
- Την αξιοπιστία, την πληρότητα και την ακρίβεια των οικονομικών στοιχείων.
- Την τήρηση συγκεκριμένης πολιτικής εισπράξεων και πωλήσεων, τη διαχείριση και απόδοση των διαθεσίμων, τους όρους πληρωμής και δανεισμού αυτών και ακόμη την αποτίμηση των αποτελεσμάτων σε όλα τα οικονομικά θέματα.
- Την αξιοποίηση και την αποδοτικότητα των παραγωγικών μέσων, τη συντήρηση του πάγιου εξοπλισμού, τη διαχείριση των αποθεμάτων, τα προγράμματα παραγωγής και την ορθή διάθεση των προϊόντων.
- Την τακτική συνεργασίας και επικοινωνίας των εργαζομένων είτε σε επίπεδο τμήματος είτε διατμηματικά. Τα προβλήματα του ανθρώπινου δυναμικού, την έλλειψη ηθικού, την επιθυμία αποχώρησης, την δυσθυμία για παραγωγή έργου, με δυσάρεστες συνέπειες και για τα δύο μέρη.
- Τα μέτρα που καλείται να πάρει η Επιχείρηση/Οργανισμός προκειμένου να είναι ανταγωνιστική.
- Την εικόνα που έχει η Επιχείρηση/Οργανισμός στην αγορά καθώς και την εικόνα που παρουσιάζουν οι εργαζόμενοι προς τα έξω.

Εν κατακλείδι, σκοπός του Εσωτερικού Ελέγχου είναι να ερευνά και να αξιολογεί κάθε δραστηριότητα, να γνωμοδοτεί για το επίπεδο και την ποιότητα της απόδοσης των εργαζομένων, και να πραγματοποιεί σχετικές εισηγήσεις προς τη

Διοίκηση για τη βελτίωση και την εξάλειψη των όποιων αδυναμιών (Παπαστάθης, 2004).

Η πεποίθηση των διοικούντων μιας οργανωτικής μονάδας, ότι τα πάντα λειτουργούν με τον βέλτιστο τρόπο σύμφωνα με τις εκάστοτε αποφάσεις, κανόνες και διαδικασίες, δεν γίνεται αποδεκτή από την Ελεγκτική. Η ανυπαρξία έγκαιρης και ορθής πληροφόρησης είναι ένα γενικότερο φαινόμενο και οφείλεται κατά μεγάλο ποσοστό στην αδυναμία επίβλεψης των λειτουργιών από τα ανώτερα στελέχη που εκτελούν χρέη εποπτείας καθώς και στις οργανωτικές αδυναμίες που ταλανίζουν τους περισσότερους Φορείς.

Ουσιαστικά, οι διοικήσεις δεν έχουν την αντικειμενική ενημέρωση που είναι απαραίτητη, για να εξακριβώσουν αν λειτουργούν οι απαιτούμενες δικλίδες ασφαλείας σε όλους τους τομείς της οντότητας, και που υποχρεούνται να γνωρίζουν. Η ανασκόπηση του θέματος διαχρονικά και σε διεθνές επίπεδο αποδεικνύει ότι η αναγκαία αυτή πληροφόρηση μπορεί να προσφερθεί μόνο από μια λειτουργία ανεξάρτητη από τους εμπλεκόμενους στη γραμμή παραγωγής, τον Εσωτερικό Έλεγχο.

Ο Εσωτερικός Έλεγχος με τις διαρκώς αναβαθμισμένες συμβουλευτικές υπηρεσίες που παρέχει γίνεται όλο και περισσότερο χρήσιμος και αναγκαίος. Με την ανάλογη υποστήριξη της διοίκησης μπορεί να έχει καθοριστική συμβολή στον εντοπισμό διαχειριστικών λαθών, στην πρόβλεψη και αντιμετώπιση απρόοπτων γεγονότων και στη συνακόλουθη εύρυθμη λειτουργία της επιχείρησης.

Η αναγκαιότητα του Εσωτερικού Ελέγχου είναι καταφανής από τις αδυναμίες που χαρακτηρίζουν τον ίδιο τον άνθρωπο. Οι διαχειριστικές αδυναμίες δημιουργούνται από τα λάθη που απορρέουν από τις ανεπαρκείς ανθρώπινες δεξιότητες. Οι ατασθαλίες και οι απάτες οφείλονται στις ατέλειες που χαρακτηρίζουν την ανθρώπινη φύση. Η εξαφάνιση των αδυναμιών αυτών είναι πολύ δύσκολη, όσα μέσα και να χρησιμοποιηθούν και η καταπολέμησή τους ή ο περιορισμός τους από τον Εσωτερικό Έλεγχο αποτελεί μονόδρομο (Καζαντζής, 2006).

Το παράδειγμα του Γάλλου Pierre Dussaulx το 1978 στο βιβλίο του «Ο Εσωτερικός Έλεγχος των Επιχειρήσεων» αποδίδει με ξεχωριστή απλότητα και παραστατικότητα την αναγκαιότητα του Εσωτερικού Ελέγχου. Συγκεκριμένα μεταξύ άλλων αναφέρει: «Κάθε ζωντανός οργανισμός, κάθε μηχανή, είναι προικισμένοι από

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

2.5 ΕΙΔΗ & ΚΑΤΗΓΟΡΙΕΣ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ

Με τον Εσωτερικό Έλεγχο αξιολογείται η επάρκεια λειτουργίας του συστήματος εσωτερικού ελέγχου μιας οργάνωσης. Πραγματοποιείται δηλαδή έλεγχος σε όλες τις λειτουργίες, ο οποίος δεν περιορίζεται σε κάποια συγκεκριμένα αντικείμενα. Με το δεδομένο αυτό, μπορεί να κατηγοριοποιηθεί σε τόσα είδη, όσες είναι και οι λειτουργίες, δηλαδή σε διοικητικούς, οικονομικούς, λειτουργικούς, παραγωγής, τεχνικούς, προμηθειών, διαχείρισης ανθρώπινου δυναμικού και εκπαίδευσης προσωπικού, ποιοτικούς ελέγχους, μηχανογράφησης και διαχείρισης αποθεμάτων, παραγωγικών μέσων, ελέγχους ασφάλειας και προστασίας του φυσικού περιβάλλοντος, υγιεινής και ασφάλειας των εργαζομένων, ελέγχους συμπεριφοράς και γενικά ελέγχους σε όλες τις δραστηριότητες μιας οικονομικής μονάδας. Ταυτόχρονα δε, μπορεί να υπάρξει και συνδυασμός ελέγχων. Στην πράξη, σε κάθε αντικείμενο ελέγχου δύναται να εισχωρήσουν και άλλα είδη ελέγχου και να τον συμπληρώσουν, ανάλογα με το εύρος και τη βαρύτητα του ελεγχόμενου αντικειμένου.

ΕΙΚΟΝΑ 3: Κατηγορίες και συνδυασμοί οικονομικών/διοικητικών/λειτουργικών ελέγχων

Στο παράδειγμα που ακολουθεί, στόχος είναι να σκιαγραφηθούν τα τελευταία τρία είδη ελέγχων και να γίνει πλήρως κατανοητή η διάκριση αυτή από τον αναγνώστη ελεγκτή, καθώς, επίσης, να φανεί και η αλληλοσύνδεση των δραστηριοτήτων αυτών, όπως και ο βαθμός συμμετοχής των κατά τον έλεγχο.

Εκδίδεται αίτηση αγοράς από το τμήμα αποθήκης ή χρήστη, προωθείται στο τμήμα αγορών (προμηθειών), δίδεται παραγγελία στον προμηθευτή την οποία και εκτελεί, παραλαμβάνονται οι πρώτες ύλες, αποθηκεύονται και εξοφλείται το τιμολόγιο αγοράς. Στο παράδειγμά μας, στόχος του ελεγκτή είναι να διενεργήσει έλεγχο από το αρχικό στάδιο «αίτημα για αγορά» μέχρι και το οριστικό κλείσιμο που είναι η «εξόφληση του τιμολογίου». Ο οικονομικός έλεγχος στοχεύει στο αν η πληρωμή αφορά το ύψος του ποσού που αρχικά είχε συμφωνηθεί με τον προμηθευτή. Ο διοικητικός έλεγχος στοχεύει να διαπιστώσει πόσο καλά διοικείται το τμήμα αγορών και αποθηκών, ενώ ο λειτουργικός έλεγχος έχει ως κύριο στόχο να επισημάνει πόσο καλά λειτουργεί το τμήμα και αν εφαρμόζονται οι διαδικασίες από το αρχικό στάδιο έναρξης της αγοράς έως και την ολοκλήρωση αυτής.

Για τον Εσωτερικό Έλεγχο καμία λειτουργία δεν μπορεί να αποτελέσει εξαίρεση ελέγχου, εκτός και αν δεν παρουσιάζει ελεγκτικό ενδιαφέρον.

Πηγή: *Οικονομικά Χρονικά, Τεύχος 126, 2004*

Γενικά για την καλύτερη κατανόηση των ελέγχων, αυτοί έχουν διακριθεί σε κατηγορίες που ενδεικτικά σημειώνονται παρακάτω ως εξής:

- Οικονομικοί έλεγχοι: σκοπό έχουν να επιβεβαιώσουν την αξιοπιστία και την ορθότητα των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και των οικονομικών μεγεθών που αφορούν τα αποτελέσματα της δράσης των οικονομικών μονάδων. Στηρίζονται στην αξιολόγηση της αξιοπιστίας και της αποτελεσματικότητας του λογιστικού συστήματος και στη διαβεβαίωση της νομιμότητας των οικονομικών καταστάσεων και της σύνταξής τους σύμφωνα με τις λογιστικές αρχές. Μέσω αυτών μπορεί να εκφραστεί γνώμη για την ορθή διαχείριση και την αποδοτικότητα των οικονομικών μεγεθών. Διενεργούνται επί των οικονομικών στοιχείων και συναλλαγών, ενημερώνοντας ανάλογα την εκάστοτε Διοίκηση.
- Διοικητικοί έλεγχοι: σκοπός τους είναι η επιβεβαίωση της εφαρμογής στρατηγικών αποφάσεων. Σε αντίθεση με τους οικονομικούς και λειτουργικούς ελέγχους κινούνται σε ευρύτερο πεδίο δράσης. Έχουν εκτεταμένους στόχους και αξιολογούν τη διοικητική αποτελεσματικότητα και τις διοικητικές λειτουργίες, βάσει επιστημονικών μεθόδων. Αντικείμενό τους είναι η επισκόπηση της οργανωτικής δομής, ο εντοπισμός διοικητικών αδυναμιών, οι αιτίες που τις προκαλούν και οι συνέπειες που απορρέουν από αυτές. Αποσκοπούν επίσης στην αποτίμηση της εφαρμογής της εταιρικής πολιτικής αναφορικά με την οργανωσιακή κουλτούρα, τους κανόνες ηθικής συμπεριφοράς των εργαζομένων

και της υλοποίησης των πολιτικών και των αποφάσεων.

- Λειτουργικοί έλεγχοι: αποσκοπούν στη διακρίβωση εκτέλεσης και λειτουργίας των διαδικασιών για την επίτευξη των στόχων της Διοίκησης. Αντικείμενό τους αποτελεί η διαβεβαίωση της λειτουργικότητας της οντότητας στην υλοποίηση των αποφάσεων του οργάνου διοίκησης, καθώς και η συμμόρφωση στην τήρηση των κανόνων που επιτάσσουν οι ρυθμιστικές και εποπτικές αρχές. Οι λειτουργικοί έλεγχοι γενικότερα αποβλέπουν στην προαγωγή της αποτελεσματικής λειτουργίας όλης της επιχείρησης. Αναφέρονται στις επιμέρους λειτουργίες των διαδικασιών και στον τρόπο λειτουργίας του συστήματος διοίκησης. Στοχεύουν δε στη διαπίστωση κατά πόσο τα τμήματα λειτουργούν σωστά με την υπάρχουσα οργανωτική δομή, αν επιτυγχάνονται οι στόχοι, προτείνοντας παράλληλα διορθωτικές παρεμβάσεις όπου απαντώνται αποκλίσεις. Τέλος, αν οι λειτουργίες συμβάλλουν αποτελεσματικά στη βελτίωση της εσωτερικής επικοινωνίας μεταξύ των επιπέδων της ιεραρχίας αλλά και μεταξύ των τμημάτων.
- Έλεγχοι αποδοτικότητας: διαμέσου αυτών αξιολογούνται τα τμήματα και οι λειτουργίες, συνεπώς και τα στελέχη μέσω της χρήσης δεικτών, όπως ο βαθμός επίτευξης οικονομικών αποτελεσμάτων, ετήσιων στόχων, περικοπής δαπανών, σχέσης πραγματικών αποτελεσμάτων με τα προϋπολογισμένα
- Έλεγχοι απάτης: στοχεύουν στον εντοπισμό, στη διερεύνηση και στην αντιμετώπιση του οικονομικού εγκλήματος, με εστίαση στην εσωτερική διενέργεια αυτού από στελέχη της οικονομικής μονάδας. Συγκεκριμένα, στόχο τους έχουν τη διερεύνηση κατάχρησης, υπεξαίρεσης, παραποίησης λογιστικών ή οικονομικών καταστάσεων.
- Έλεγχοι Παραγωγής: αποσκοπούν στην εξακρίβωση της υιοθέτησης των διαδικασιών σε όλο το εύρος της παραγωγικής διαδικασίας, κατά πόσο οι παραγόμενες ποσότητες συμφωνούν με το εγκεκριμένο από τη Διοίκηση πρόγραμμα, αν γίνεται χρηστή διαχείριση και χρήση του μηχανολογικού εξοπλισμού, αν τα στελέχη είναι κατάλληλα και σωστά εκπαιδευμένα, αν πραγματοποιείται με τον προσήκοντα τρόπο ο εφοδιασμός της παραγωγής από υλικά, με επάρκεια και χωρίς υπέρβαση των φυσιολογικών ορίων (<https://eclass.upatras.gr/modules/document/file.php/>).

2.6 ΓΕΝΙΚΕΣ ΑΡΧΕΣ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ – Ο ΚΩΔΙΚΑΣ ΗΘΙΚΗΣ ΔΕΟΝΤΟΛΟΓΙΑΣ & ΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΠΡΟΤΥΠΑ

Ο Κώδικας Δεοντολογίας αποτελεί ένα εργαλείο εξαιρετικά αναγκαίο για τον Εσωτερικό Έλεγχο, καθόσον λειτουργεί ως μέσο εδραίωσης εμπιστοσύνης, αναφορικά με την αντικειμενικότητα στη διαχείριση κινδύνων και θεμάτων εταιρικής διακυβέρνησης.

Οι γενικές αρχές στις οποίες στηρίζεται η επαγγελματική πρακτική και οι κανόνες επαγγελματικής συμπεριφοράς που οφείλουν να ακολουθούν οι εσωτερικοί ελεγκτές στο πλαίσιο της εφαρμογής του Εσωτερικού Ελέγχου, περιλαμβάνονται σε Κώδικα Δεοντολογίας που εκδόθηκε από το *Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών*. Στόχος του Κώδικα είναι να εισαγάγει κουλτούρα ηθικής στο επάγγελμα του Εσωτερικού Ελέγχου και οι Εσωτερικοί Ελεγκτές να προασπίζουν βασικές αρχές και να τηρούν συγκεκριμένους κανόνες συμπεριφοράς.

Πιο αναλυτικά οι ελεγκτές θα πρέπει να διαθέτουν τα ακόλουθα χαρακτηριστικά γνωρίσματα:

- Ακεραιότητα: η οποία συμβάλλει στην εδραίωση της εμπιστοσύνης και της αξιοπιστίας. Ο εσωτερικός ελεγκτής οφείλει να εκτελεί τα καθήκοντά του με εντιμότητα και υπευθυνότητα και να μην εμπλέκεται σε παράνομες δραστηριότητες και πράξεις που μπορεί να βλάπτουν τα συμφέροντα του Οργανισμού. Απαιτείται επίσης να ασκεί τις αρμοδιότητές του χωρίς να επηρεάζεται η επαγγελματική του κρίση από τους ελεγχόμενους ή από οποιοσδήποτε προσωπικές απολαβές.
- Αντικειμενικότητα: οι ελεγκτές οφείλουν να επιδεικνύουν υψηλό επαγγελματισμό κατά τη συλλογή και κοινοποίηση των πληροφοριών της δραστηριότητας ή διαδικασίας που αξιολογούν. Πρέπει να προβαίνουν σε ορθή εκτίμηση των περιπτώσεων, χωρίς να επηρεάζονται από δικά τους συμφέροντα κατά την διατύπωση των κρίσεών τους. Τέλος, δεν επιτρέπεται να συμμετέχουν σε δραστηριότητες και να προβαίνουν σε συμβιβασμούς, που δύνανται να αποδυναμώσουν την αντικειμενικότητά τους.
- Εμπιστευτικότητα: τα στελέχη της υποχρεούνται να σέβονται και να προστατεύουν το απόρρητο των πληροφοριών που αποκτούν κατά τη διενέργεια κάθε ελέγχου, και να μην κοινοποιούν οποιαδήποτε πληροφορία χωρίς να έχουν σχετική εξουσιοδότηση. Η εχεμύθεια, επομένως, κρίνεται απαραίτητη.

- Επάρκεια: οι εσωτερικοί ελεγκτές οφείλουν να κάνουν χρήση των γνώσεων, των δεξιοτήτων και της εμπειρίας τους με τον βέλτιστο τρόπο κατά τον έλεγχο. Έχουν επίσης την υποχρέωση να βελτιώνουν διαρκώς την ποιότητα και την αποτελεσματικότητα των εργασιών τους, και οι υπηρεσίες τους να ανταποκρίνονται ή να υπερβαίνουν τα Διεθνή Πρότυπα (ΕΑΔ, 2021).

Κατά την εκτέλεση των καθηκόντων τους οι εσωτερικοί ελεγκτές οφείλουν επίσης, να λαμβάνουν υπόψη τους τα γενικώς αποδεκτά Διεθνή πρότυπα Εσωτερικού Ελέγχου και τις βέλτιστες πρακτικές που διαμορφώνονται από φορείς όπως η COSO και το IIA. Σκοπός τους είναι η:

- σκιαγράφηση των βασικών αρχών που αντιπροσωπεύουν την ενδεικνυόμενη πρακτική του Εσωτερικού Ελέγχου
- παροχή ενός γενικού πλαισίου για την εφαρμογή και προώθηση ενός ευρέος φάσματος προστιθέμενης αξίας
- εγκαθίδρυση της βάσης για την αξιολόγηση της απόδοσης του εσωτερικού ελέγχου
- προώθηση βελτιωμένων οργανωσιακών διαδικασιών και λειτουργιών.

Οι κύριες κατηγορίες για την επαγγελματική εφαρμογή του Εσωτερικού Ελέγχου είναι τα Πρότυπα Χαρακτηριστικών Ιδιοτήτων (Attribute Standards Σειρά 1000) και Διεξαγωγής (Performance Standards Σειρά 2000). Υπάρχουν επίσης και τα Πρότυπα Εφαρμογής (Implementation Standards), τα οποία στην ουσία αποτελούν την αναλυτικότερη εκδοχή των Προτύπων Χαρακτηριστικών & Διεξαγωγής, εξειδικεύουν δηλαδή τις δύο προηγούμενες κατηγορίες σε συγκεκριμένους τομείς δραστηριότητας διαβεβαιωτικών αλλά και συμβουλευτικών υπηρεσιών ελέγχου.

Τα Πρότυπα Χαρακτηριστικών έχουν ως αντικείμενο τα χαρακτηριστικά των ατόμων και των οργανισμών που εφαρμόζουν Εσωτερικό Έλεγχο. Τα Πρότυπα Διεξαγωγής περιγράφουν τη φύση των υπηρεσιών Εσωτερικού Ελέγχου με την παροχή ποιοτικών κριτηρίων για την αξιολόγησή τους.

Τα Πρότυπα αφορούν στους εσωτερικούς ελεγκτές ως οντότητες, αλλά και στη γενικότερη λειτουργία του Εσωτερικού Ελέγχου, εφαρμόζονται δε στο σύνολο των υπηρεσιών που τον καθορίζουν.

Ο Εσωτερικός Έλεγχος υιοθετείται από οργανικές μονάδες οι οποίες διαφέρουν μεταξύ τους σε στόχους, μέγεθος, δομή ή πολυπλοκότητα, και διενεργείται σε ποικίλα οικονομικά ή κοινωνικά περιβάλλοντα. Οι διαφοροποιήσεις αυτές

καθίστανται ικανές να επηρεάσουν τη διεξαγωγή του ελέγχου σε κάθε οντότητα, ως εκ τούτου η συμμόρφωση με τα Διεθνή Πρότυπα για την εφαρμογή του Εσωτερικού Ελέγχου είναι πρωταρχικής σημασίας, προκειμένου οι εσωτερικοί ελεγκτές να εκπληρώσουν τα καθήκοντά τους.

**ΠΙΝΑΚΑΣ 1: ΚΑΤΗΓΟΡΙΕΣ ΠΡΟΤΥΠΩΝ
ΤΟΥ ΙΝΣΤΙΤΟΥΤΟΥ ΕΣΩΤΕΡΙΚΩΝ ΕΛΕΓΚΤΩΝ**

ΤΑ ΠΡΟΤΥΠΑ ΤΟΥ ΙΝΣΤΙΤΟΥΤΟΥ ΕΣΩΤΕΡΙΚΩΝ ΕΛΕΓΚΤΩΝ	
ΚΑΤΗΓΟΡΙΕΣ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ
Πρότυπα Χαρακτηριστικών Ιδιοτήτων (Attribute Standards Σειρά 1000)	Περιγράφουν τα χαρακτηριστικά των οργανισμών και των προσώπων που ασκούν Εσωτερικό Έλεγχο 1000 - Σκοπός, Δικαιοδοσία και Ευθύνη 1100 - Ανεξαρτησία και Αντικειμενικότητα 1200 - Επάρκεια Γνώσεων και Δέουσα Επαγγελματική Επιμέλεια 1300 - Πρόγραμμα Ποιοτικής Διασφάλισης και Βελτίωσης
Πρότυπα Απόδοσης (Performance Standards Σειρά 2000)	Περιγράφουν τη φύση των δραστηριοτήτων του Εσωτερικού Ελέγχου και παρέχουν κριτήρια βάσει των οποίων μπορεί να αξιολογηθεί η απόδοση του Εσωτερικού Ελέγχου. 2000 - Διαχείριση της Λειτουργίας Εσωτερικού Ελέγχου 2100 - Φύση Εργασιών 2200 - Σχεδιασμός Ελεγκτικού Έργου 2300 - Διενέργεια των Ελεγκτικού Έργου 2400 - Κοινοποίηση των Αποτελεσμάτων 2500 - Παρακολούθηση Προόδου Αποτελεσμάτων 2600 - Αποδοχή των Κινδύνων από τη Διοίκηση
Πρότυπα Εφαρμογής (Implementation Standards)	Παρέχουν οδηγίες προσαρμοσμένες σε συγκεκριμένα είδη ελεγκτικής δραστηριότητας

Πηγή: Institute of Internal Auditors

Σε ανακεφαλαίωση, μπορεί να σημειωθεί ότι η σπουδαιότητα και η επιρροή του Κώδικα Δεοντολογίας και των Επαγγελματικών Προτύπων Εσωτερικού Ελέγχου στην επαγγελματική του εφαρμογή, είναι αναμφίβολη, καθόσον αυτά συμβάλλουν στην υιοθέτηση μιας ολοκληρωμένης και ομοιογενούς μεθοδολογίας, καθώς και μιας βέλτιστης πρακτικής από τις υπηρεσίες του Εσωτερικού Ελέγχου, ανεξάρτητα από το μέγεθος ή τον κλάδο δραστηριότητας.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3

Ο ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ

3.1 Ο ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ ΣΤΟΝ ΔΗΜΟΣΙΟ ΤΟΜΕΑ - ΓΕΝΙΚΕΣ ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ

Μετά την οικονομική κρίση, στην Ελλάδα σημειώθηκε σημαντική πρόοδος στην πραγματοποίηση μεταρρυθμίσεων στη δημοσιονομική διαχείριση και τη δημόσια διακυβέρνηση εν γένει. Η εθνική στρατηγική για τη διοικητική μεταρρύθμιση εμφανίζει πολλές διαρθρωτικές πρωτοβουλίες για μια Δημόσια Διοίκηση αξιοκρατική και αποτελεσματική, με σκοπό να αντιμετωπιστούν τα αίτια της εν λόγω κρίσης.

Στο πλαίσιο αυτό, ένα αποδοτικό και ισχυρό σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου έχει κριθεί απαραίτητο, προκειμένου να διασφαλιστεί η λογοδοσία στο δημόσιο τομέα, αλλά και να αποκατασταθεί η εμπιστοσύνη στους θεσμούς.

Το σύστημα εσωτερικού ελέγχου στην ελληνική δημόσια διοίκηση εστιάζεται σχεδόν εξ ολοκλήρου στην τήρηση των κανόνων δικαίου. Κατά μία άλλη προσέγγιση, η λειτουργία του Εσωτερικού Ελέγχου έχει ως κύριο στόχο να παρέχει στην κυβέρνηση και τους πολίτες τις απαραίτητες πιστοποιήσεις ότι οι φορείς του Δημοσίου λειτουργούν με ικανοποιητικές και αποτελεσματικές δικλίδες Εσωτερικού Ελέγχου.

Ο Εσωτερικός Έλεγχος, επιπροσθέτως, μπορεί να λειτουργήσει ως μέσο εξασφάλισης της ορθής αξιοποίησης του δημόσιου χρήματος, αποτελώντας παράλληλα μηχανισμό λογοδοσίας για την απόδοση της εκάστοτε κυβέρνησης.

Η λειτουργία Εσωτερικού Ελέγχου, επίσης, σύμφωνα με το Εθνικό Σχέδιο για την Καταπολέμηση της Διαφθοράς (ΕΣΚΔ) συνιστά ένα πολύ σημαντικό όπλο στην πάταξη των φαινομένων διαφθοράς.

Ο Εσωτερικός Έλεγχος αποτελεί μια λειτουργία ανεξάρτητης αξιολόγησης, η οποία πληροφορεί για τις διοικητικές πρακτικές και δραστηριότητες κάθε δημόσιου οργανισμού. Συνακόλουθα η λειτουργία αυτή συμβάλλει συνολικά στη βελτίωση της αποδοτικότητας των κυβερνητικών λειτουργιών και τη διαφάνεια στη λήψη αποφάσεων.

Ο Εσωτερικός Έλεγχος παρέχει στα Ανώτερα Διοικητικά Στελέχη εγγύγνα σχετικά με το σχεδιασμό και την ορθή υλοποίηση των διαδικασιών διακυβέρνησης, διαχείρισης κινδύνων και ελέγχου των Οργανισμών τους. Ενώ, εστιάζει στο σύστημα διοίκησης, στις επιχειρησιακές πρακτικές και στην ακεραιότητα οικονομικών και άλλων πληροφοριών. Τα αποτελέσματά του συνεισφέρουν στον εντοπισμό τυχόν απειλών ή σφαλμάτων, και παρέχουν σχετικές βελτιωτικές συστάσεις.

Η Ελλάδα, ακολουθώντας τη διεθνή πρακτική, βρίσκεται σε διαδικασία εκσυγχρονισμού και αναβάθμισης του συστήματος ελέγχου. Σύμφωνα με τις σύγχρονες επιταγές αποτελεσματικής λειτουργίας Εσωτερικού Ελέγχου, κάθε Δημόσιος Οργανισμός οφείλει να διαθέτει δικούς του ισχυρούς μηχανισμούς, και δικό του πρόγραμμα ελέγχου, σε όλες τις λειτουργίες των οικονομικών και διοικητικών του συστημάτων.

Ο Εσωτερικός Έλεγχος εντάσσεται στις διοικητικές διεργασίες του Οργανισμού και πρέπει να εκτελείται σε όλα τα επίπεδα διοίκησης και λειτουργίας του. Για την επίτευξη των στόχων του Εσωτερικού Ελέγχου όλοι οι Φορείς του Δημοσίου απαιτείται να εξοπλιστούν με εργαλεία και ικανότητες, που θα αποτελέσουν το υπόβαθρο για μια ανεξάρτητη και αποτελεσματική λειτουργία Εσωτερικού Ελέγχου (ΕΑΔ, 2020).

3.2 ΕΠΙΣΚΟΠΗΣΗ ΝΟΜΟΘΕΤΙΚΟΥ ΠΛΑΙΣΙΟΥ - ΘΕΣΜΟΘΕΤΗΣΗ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ

Ο Εσωτερικός Έλεγχος στην Ελλάδα εμφανίζεται ουσιαστικά ως εργαλείο στην εφαρμογή της «Νέας Δημόσιας Διοίκησης» (New Public Management). Για πρώτη φορά θεσμοθετείται τη δεκαετία του 1980 με την υπ' αριθμ. 1457/7.6.1985 απόφαση και την ίδρυση του *Ελληνικού Ινστιτούτου Εσωτερικών Ελεγκτών (ΕΙΕΕ)*, του αρμόδιου διαπιστευμένου φορέα Εσωτερικού Ελέγχου στην Ελλάδα – πρόκειται για παράρτημα του *Διεθνούς Ινστιτούτου Εσωτερικών Ελεγκτών*.

Η Επιτροπή Κεφαλαιαγοράς και το Ελληνικό Ινστιτούτο Εσωτερικών

Ελεγκτών εκδίδει το 1999 συστάσεις που αφορούν εισηγμένες στο Χρηματιστήριο εταιρείες, σε θέματα διαφάνειας, διοίκησης και εσωτερικού ελέγχου. Το 2000 (ΦΕΚ 1487/Β/7.6) ορίζεται ότι κάθε εταιρεία είναι υποχρεωμένη να διαθέτει Τμήμα Εσωτερικού Ελέγχου, με εκτενή αναφορά στις αρμοδιότητες και τη σύνθεση και τους όρους που πρέπει να διατυπώνονται στον Εσωτερικό Κανονισμό Λειτουργίας.

Με το Ν. 3016/2002 καθιερώνεται νομικά ο Εσωτερικός Έλεγχος στην Ελλάδα, επιβάλλοντας όλες οι εισηγμένες εταιρείες να τηρούν υπηρεσίες Εσωτερικού Ελέγχου, στελεχωμένες με ελεγκτές ορισμένους από το Διοικητικό Συμβούλιο. Οι εσωτερικοί ελεγκτές είναι ανεξάρτητοι καθώς δεν ανήκουν σε καμία υπηρεσία και λογοδοτούν κατευθείαν στο Διοικητικό Συμβούλιο. Έχουν πρόσβαση σε όλα τα αρχεία, έγγραφα, λογαριασμούς και υπηρεσιακές μονάδες του Οργανισμού και όλοι οι υπάλληλοι οφείλουν να συνεργάζονται και να διευκολύνουν το έργο τους.

Ορόσημο στην εξέλιξη της θεσμοθέτησης του Εσωτερικού Ελέγχου στον δημόσιο τομέα αποτελεί ο Ν. 3429/2005, όπου ορίζεται η υποχρέωση οργάνωσης Υπηρεσίας Εσωτερικού Ελέγχου στις ΔΕΚΟ. Στο άρθρο 4 αναφέρεται ότι όλες οι Δημόσιες Επιχειρήσεις και Οργανισμοί υποχρεούνται να καταρτίσουν Εσωτερικό Κανονισμό Λειτουργίας, ο οποίος μεταξύ άλλων πρέπει να εμπεριέχει τη διάρθρωση των υπηρεσιών, το αντικείμενό τους, τη μεταξύ τους σχέση και με τη διοίκηση, τις διαδικασίες αξιολόγησης της αποδοτικότητας των διευθυντικών στελεχών της εταιρείας. Επίσης η Υπηρεσία αυτή οφείλει να ενημερώνει εγγράφως τουλάχιστον μια φορά το τρίμηνο το Διοικητικό Συμβούλιο και τη Γενική Συνέλευση των Μετόχων για τα αποτελέσματα των ελέγχων που διενεργεί, να διευκολύνει με οποιοδήποτε μέσο όλο το έργο ελέγχου και εποπτείας. Τέλος, καθίσταται αποκλειστικά υπεύθυνη για την παροχή, με απόλυτη ακρίβεια, κάθε πληροφορίας που θα ζητηθεί από την Ειδική Γραμματεία Δημοσίων Επιχειρήσεων και Οργανισμών.

Στο άρθρο 4 του Ν. 3492/2006 περιλαμβάνονται οι ορισμοί για τον Εσωτερικό Έλεγχο, τη Μονάδα Εσωτερικού Ελέγχου και το Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου. Συγκεκριμένα, «**εσωτερικός έλεγχος (internal audit)** 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 συστημικές και δομημένες μεθοδολογίες. Οι μεθοδολογίες αυτές στοχεύουν κυρίως στην 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. **Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου (internal control)** είναι το συνολικό σύστημα διαχειριστικών και άλλων ελέγχων, συμπεριλαμβανομένων των ελέγχων της οργανωτικής δομής, των μεθοδολογιών, των διαδικασιών και του εσωτερικού ελέγχου (internal audit) που έχει εφαρμόσει η Διοίκηση στις λειτουργίες του Φορέα, για την υποστήριξη της επίτευξης των στόχων με αποδοτικό, αποτελεσματικό και οικονομικό τρόπο. Το Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου εξασφαλίζει τη συμμόρφωση στις πολιτικές της Διοίκησης, διασφαλίζει τα περιουσιακά στοιχεία και πόρους, μέσω πιστοποίησης της πληρότητας και ακρίβειας των λογιστικών εγγράφων και καταστάσεων και παρέχει επίκαιρες και αξιόπιστες δημοσιονομικές και διαχειριστικές πληροφορίες».

Τότε, άλλωστε, προβλέφθηκε η σύσταση Μονάδων Εσωτερικού Ελέγχου σε όλα τα Υπουργεία, τις Περιφέρειες και στους εποπτευόμενους από αυτά φορείς, με προϋπολογισμό πάνω από 3.000.000€, για την προστασία των οικονομικών τους συμφερόντων. Ο Ν. 3492/2006 ορθά θεωρείται ως μια πολύ σημαντική εξέλιξη, καθώς για πρώτη φορά επιχειρείται η εφαρμογή του Εσωτερικού Ελέγχου στο σύνολο των Υπηρεσιών του Δημοσίου, οι οποίες διαχειρίζονται μεγάλα κονδύλια του Κρατικού Προϋπολογισμού.

Ο Ν. 3871/2010 προβλέπει την καθολική διενέργεια Εσωτερικού Ελέγχου σε όλους τους φορείς της Γενικής Κυβέρνησης, διενεργείται από τις Μονάδες Εσωτερικού Ελέγχου (ΜΕΕ), με τη συνολική καθοδήγηση και επίβλεψη του Γενικού Λογιστηρίου του Κράτους, και συγκεκριμένα της αρμόδιας Γενικής Διεύθυνσης Δημοσίων Ελέγχων (ΓΔΔΕ).

Στον Ν. 4270/2014 με τίτλο «*Αρχές δημοσιονομικής διαχείρισης και εποπτείας*» περιλαμβάνεται άρθρο 168 για τον Εσωτερικό Έλεγχο, κατά το οποίο όλες οι εκθέσεις των Μονάδων Εσωτερικού Ελέγχου κοινοποιούνται αμελλητί στο Ελεγκτικό Συνέδριο. Περαιτέρω, σύμφωνα με τις παρ. 1 και 2 του ίδιου άρθρου το Γενικό Λογιστήριο του Κράτους εποπτεύει τις Μονάδες Εσωτερικού Ελέγχου όλων των Φορέων της Γενικής Κυβέρνησης.

Με το Ν. 4622/2019 περί Επιτελικού Κράτους ιδρύεται η Εθνική Αρχή Διαφάνειας (ΕΑΔ). Όπως τονίζεται συναφώς στην αιτιολογική έκθεση του νόμου, για πρώτη φορά στην Ελλάδα συστήνεται μια ανεξάρτητη αρχή, η οποία καλείται να

πραγματοποιήσει το ελεγκτικό έργο της αμερόληπτα και σύμφωνα με τις απαιτήσεις του διεθνούς δικαίου. Αναλαμβάνει το σύνολο των αρμοδιοτήτων και υποχρεώσεων από τους μέχρι τότε πέντε βασικούς ελεγκτικούς μηχανισμούς (Γραφείο Γενικού Επιθεωρητή Δημόσιας Διοίκησης, Σώμα Επιθεωρητών-Ελεγκτών Δημόσιας Διοίκησης, Σώμα Επιθεωρητών Υπηρεσιών Υγείας και Πρόνοιας, Σώμα Επιθεωρητών Δημοσίων Έργων, Σώμα Επιθεωρητών-Ελεγκτών Μεταφορών) και από τη Γενική Γραμματεία Καταπολέμησης της Διαφθοράς. Η ΕΑΔ έχει αποστολή την ενίσχυση των μηχανισμών λογοδοσίας, ακεραιότητας και διαφάνειας στη Δημόσια Διοίκηση, και με την κινητοποίηση του συνόλου των υγιών δυνάμεων του δημόσιου και ιδιωτικού τομέα αποσκοπεί να δημιουργήσει ένα περιβάλλον στο οποίο δεν θα ευδοκιμούν φαινόμενα κακοδιοίκησης και διαφθοράς.

Κατά το διάστημα λειτουργίας της ανεξάρτητης αυτής αρχής, σημειώνεται μια προσπάθεια να κωδικοποιηθούν και να ενοποιηθούν οι διαδικασίες ελέγχου στη δημόσια διοίκηση της χώρας.

ΠΙΝΑΚΑΣ 2: ΕΘΝΙΚΗ ΑΡΧΗ ΔΙΑΦΑΝΕΙΑΣ – ΕΤΗΣΙΑ ΕΚΘΕΣΗ ΑΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ 2019 - 3.1.2.10. ΥΓΕΙΑ, ΠΡΟΝΟΙΑ

Οι πόροι της δημόσιας υγείας είναι πολύτιμοι και η ΕΑΔ ελέγχει τις διαδικασίες διαχείρισής τους.

Πραγματοποιήθηκε έκτακτος έλεγχος σε δημόσιο νοσοκομείο, προκειμένου να διαπιστωθεί, εάν ήταν σύννομες ή μη οι διαδικασίες προμήθειας ραμμάτων τα τελευταία οκτώ έτη. Διαπιστώθηκε ότι το νοσοκομείο από το 2013 έως το 2019 προμηθευόταν ράμματα καταρτίζοντας «μικροσυμβάσεις» με απευθείας αναθέσεις μηνιαίων ποσοτήτων σε προμηθευτές, με τη διαδικασία του επείγοντος. Η αγορά των ραμμάτων γινόταν με κριτήριο κατακύρωσης την τιμή που προέκυπτε από τη σύγκριση της προσφερόμενης τιμής σε σχέση με την τιμή της τελευταίας συναφθείσας «μικροσύμβασης». Μεσούντος του ελέγχου, δημοσιεύθηκε προκήρυξη ετήσιου δημόσιου διαγωνισμού, παρά το γεγονός ότι τα τελευταία έξι έτη δεν είχε ακολουθηθεί τέτοια διαδικασία. Η συνεχής εκ των υστέρων νομιμοποίηση δαπανών των εν λόγω προμηθειών, μέσω των σχετικών νομοθετικών ρυθμίσεων των ληξιπρόθεσμων οφειλών των νοσοκομείων προς τους προμηθευτές δεν επιλύει το πρόβλημα αλλά συμβάλλει στη διαιώνισή του. Διαπιστώθηκαν, επίσης, προβλήματα στην εφοδιαστική αλυσίδα των νοσοκομείων. Με τον έλεγχο της ΕΑΔ, αναζητήθηκαν ευθύνες και διατυπώθηκαν συγκεκριμένες προτάσεις.

Πηγή: <https://aead.gr/images/essays/ead-annual-report-2019.pdf>

3.3 Ο ΝΕΟΣ ΝΟΜΟΣ 4795/2021 ΓΙΑ ΤΟΝ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟ ΕΛΕΓΧΟ ΤΟΥ ΔΗΜΟΣΙΟΥ ΤΟΜΕΑ

Το σύγχρονο οικονομικό και κοινωνικό περιβάλλον εντός του οποίου

λειτουργούν οι Δημόσιοι Οργανισμοί και Υπηρεσίες, εμπερικλείει κάθε μορφής κινδύνους, ικανούς να εμποδίσουν την επίτευξη των στόχων τους, όπως είναι η εξασφάλιση υψηλής ποιότητας υπηρεσιών στους πολίτες, με το χαμηλότερο κόστος στον κρατικό προϋπολογισμό, μέσα σε ένα πλαίσιο όπου θα εφαρμόζονται οι αρχές της χρηστής διακυβέρνησης και οικονομικής διαχείρισης καθώς και της αποτελεσματικής διοίκησης.

Η Ελλάδα, αντιμετωπίζοντας τα τελευταία χρόνια μια συνεχή πίεση στα δημόσια οικονομικά της, επιταχύνει τις προσπάθειες για την υιοθέτηση των αρχών της οικονομικότητας και της αποδοτικότητας στους προϋπολογισμούς των δημόσιων φορέων, στοχεύοντας τελικά στην ικανοποίηση και ευημερία των πολιτών.

Τα διαρκώς έκτακτα γεγονότα των τελευταίων χρόνων, όπως η οικονομική κρίση, τα περιστατικά διαφθοράς, οι περιβαλλοντικοί κίνδυνοι αλλά και η πανδημία, οδηγούν στην εκτίμηση ότι τέτοιες δυσάρεστες καταστάσεις θα είναι επαναλαμβανόμενες.

Με τη διαπίστωση της αναγκαιότητας εκσυγχρονισμού της Δημόσιας Διοίκησης και λαμβάνοντας υπόψη την παρουσία νέων κινδύνων στο περιβάλλον της Ευρωπαϊκής Ένωσης, αλλά και τις νέες απαιτήσεις που προκύπτουν από τις επιταγές της καλής διακυβέρνησης, το Ελληνικό Κοινοβούλιο ψήφισε το Ν. 4795/2021 «*Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου του Δημοσίου Τομέα, Σύμβουλος Ακεραιότητας, στη Δημόσια Διοίκηση και άλλες διατάξεις για τη Δημόσια Διοίκηση και την Τοπική Αυτοδιοίκηση*». Με το Νόμο αυτό επιχειρείται η εισαγωγή της έννοιας, της μεθοδολογίας και της πρακτικής του Εσωτερικού Ελέγχου στο Δημόσιο.

Πιο συγκεκριμένα, επιδιώκεται η ενδυνάμωση των μηχανισμών λογοδοσίας σε κάθε φορέα του Δημοσίου, με τη σύσταση Μονάδων Εσωτερικού Ελέγχου και την υιοθέτηση του Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου σε όλη τη Δημόσια Διοίκηση. Για πρώτη φορά, προβλέπεται με νόμο μια συνολική ρύθμιση όλων των θεμάτων που αφορούν στη σύσταση και εφαρμογή του Εσωτερικού Ελέγχου. Ειδικότερα, επιχειρείται η αποτύπωση της διάρθρωσης του Εσωτερικού Ελέγχου σε επίπεδα, η θέσπιση εννοιών, αρχών και κανόνων που τον διακρίνουν, η κατοχύρωση της ανεξαρτησίας του, και η δημιουργία ενός πλαισίου αναβάθμισης της λειτουργίας των Μονάδων Εσωτερικού Ελέγχου. Συστήνονται οι Επιτροπές Ελέγχου σε όλους τους φορείς και ορίζεται η λειτουργική σχέση αναφοράς με τις ΜΕΕ, ενώ καθορίζονται με ακρίβεια οι αρμοδιότητες του κάθε εποπτικού οργάνου.

Επιπρόσθετα, οι εσωτερικοί ελεγκτές των Μονάδων Εσωτερικού Ελέγχου απαιτείται να διαθέτουν επαγγελματική πιστοποίηση, επαρκή γνώση των διεθνών προτύπων και να εκτελούν τα καθήκοντά τους με πλήρη συμμόρφωση των βέλτιστων πρακτικών του Εσωτερικού Ελέγχου, όπως αυτές διατυπώνονται από την *Επιτροπή Υποστήριξης Οργανισμών της Επιτροπής Treadway* και το *Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών*.

Η εισαγωγή στην οργανωτική δομή των Δημόσιων Οργανισμών, λειτουργιών διαχείρισης κινδύνων και εσωτερικού ελέγχου, αποτελεί καινοτόμο εγχείρημα για την αναμόρφωση του μοντέλου διακυβέρνησης και λογοδοσίας στη Δημόσια Διοίκηση. Η σύσταση των Μονάδων Εσωτερικού Ελέγχου, στηριζόμενη στα διεθνή πρότυπα, προκάλεσε συνακόλουθα μια τεράστια ανάγκη για στελέχωση με άτομα τα οποία να διαθέτουν γνώσεις και δεξιότητες σε θέματα διαχείρισης κινδύνων, να γνωρίζουν επίσης έννοιες από την επιστήμη της χρηματοοικονομικής, της διαχείρισης ανθρώπινου δυναμικού, της εταιρικής διακυβέρνησης και των διεθνών προτύπων ελεγκτικής.

Οι νέοι κίνδυνοι που διαρκώς ανακύπτουν, υποχρεώνουν το προσωπικό των ΜΕΕ να μελετά σε βάθος θέματα σχετικά με την Ασφάλεια Δεδομένων, την Κανονιστική Συμμόρφωση και την υιοθέτηση κριτηρίων *ESG (Environmental, Social and Governance)*, δηλαδή τέτοιων που αναφέρονται στις ενέργειες προς το περιβάλλον, τη στάση προς την κοινωνία και την εταιρική διακυβέρνηση που εφαρμόζει κάθε φορέας στον δημόσιο τομέα. Ωστόσο, ακόμη και η εξέλιξη των διαδικασιών του Δημοσίου, λόγω των εκτάκτων καταστάσεων που αντιμετώπισε τα τελευταία χρόνια, διαμορφώνει από μόνη της αλλαγές στη φιλοσοφία, επί τη βάση της οποίας εφαρμόζεται ο Εσωτερικός Έλεγχος.

Τέλος, τα στελέχη των Μονάδων Εσωτερικού Ελέγχου πρέπει να είναι ικανά να ανταποκρίνονται στη σύνθεση και τεκμηρίωση άρθρων αναφορών προς τις Επιτροπές Ελέγχου, τη Διοίκηση και τους εξωτερικούς ελεγκτικούς φορείς (Εθνική Αρχή Διαφάνειας, Ελεγκτικό Συνέδριο κ.ά.) που αξιολογούν τα αποτελέσματα του έργου των ΜΕΕ.

Συνοψίζοντας, ο νέος Νόμος συνιστά μια σημαντική μεταρρύθμιση για τη Δημόσια Διοίκηση, και ένα χρήσιμο εργαλείο στην ανάπτυξη ενός αποδοτικού συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου και συνακόλουθα μιας κουλτούρας διαφάνειας και αποτελεσματικής διακυβέρνησης των Δημόσιων Οργανισμών. Δίνει δηλαδή τη

δυνατότητα να οικοδομηθεί ένα σταθερό συνεκτικό και ισχυρό σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου σε όλη τη Δημόσια Διοίκηση ώστε να εμποδωθεί η νοοτροπία λογοδοσίας και ακεραιότητας, πράγμα που θα συνδράμει στη βελτίωση του παραγόμενου διοικητικού έργου (Καινούργιος, Χρυσανθακόπουλος, 2022).

ΠΙΝΑΚΑΣ 3: Ν. 4795/2021 Άρθρο 6:

ΔΙΑΡΘΡΩΣΗ ΣΥΣΤΗΜΑΤΟΣ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ: ΑΡΜΟΔΙΟΤΗΤΕΣ ΚΑΙ ΡΟΛΟΙ

1) Το Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου διαρθρώνεται σε τρία επίπεδα (γραμμές ρόλων), με αρμοδιότητες και ευθύνες, που έχουν ως σκοπό την επίτευξη των αντικειμενικών στόχων του φορέα.

2) Στο Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου επιμερίζονται ανά επίπεδο διαφορετικές αρμοδιότητες και ρόλοι στο ευρύτερο πλαίσιο διακυβέρνησης του φορέα:

Η πρώτη γραμμή περιλαμβάνει τις οργανικές μονάδες, καθώς και το σύνολο των υπαλλήλων με οποιαδήποτε σχέση εργασίας, που ασκούν τις επιχειρησιακές λειτουργίες του φορέα.

Η δεύτερη γραμμή περιλαμβάνει τις οργανικές μονάδες και τα μονοπρόσωπα ή συλλογικά όργανα του φορέα που έχουν ως αρμοδιότητα τη διασφάλιση της τήρησης της νομιμότητας, τη διαχείριση των κινδύνων που απειλούν την εύρυθμη λειτουργία του φορέα, καθώς και τη συνολική παρακολούθηση και αξιολόγηση των δικλίδων ελέγχου, που εκτελούνται από την πρώτη γραμμή ρόλων.

Η τρίτη γραμμή περιλαμβάνει τη Μονάδα Εσωτερικού Ελέγχου, η οποία παρέχει στον επικεφαλής του φορέα εύλογη διαβεβαίωση και συμβουλευτικές υπηρεσίες σχετικά με την επάρκεια και την αποτελεσματικότητα του πλαισίου διακυβέρνησης, της διαχείρισης των κινδύνων και των επιμέρους στοιχείων και δικλίδων ελέγχου του Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου, που αποτελούν αρμοδιότητα των δύο πρώτων γραμμών ρόλων.

3) Οι Εσωτερικοί Ελεγκτές δεν αναλαμβάνουν επιχειρησιακά καθήκοντα, ούτε την ευθύνη διαχείρισης του φορέα.

Πηγή: <https://www.e-nomothesia.gr/kat-demosia-dioikese/nomos-4795-2021>

3.4 ΜΟΝΤΕΛΟ ΕΤΑΙΡΙΚΗΣ ΔΙΑΚΥΒΕΡΝΗΣΗΣ - ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΗ ΚΙΝΔΥΝΟΥ ΚΑΙ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ ΣΤΟΝ ΔΗΜΟΣΙΟ ΤΟΜΕΑ

Σύμφωνα με το *Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών*, ο Εσωτερικός Έλεγχος αποτελεί μια δραστηριότητα η οποία, με τις παρεμβάσεις της, βοηθάει τον Οργανισμό να βελτιώσει τις διαδικασίες διαχείρισης κινδύνων, των συστημάτων εσωτερικού ελέγχου και εταιρικής διακυβέρνησης, με τελικό σκοπό την αύξηση της αποτελεσματικότητάς του.

Διαχείριση κινδύνων συνιστά το σύμπλεγμα των κανόνων και διαδικασιών που εφαρμόζονται, ώστε να απομακρύνουν έναν Οργανισμό από τους κινδύνους που αντιμετωπίζει. Η διαχείριση κινδύνων είναι επίσης ένα αυστηρό πλαίσιο κανόνων και

πολιτικών, το οποίο στοχεύει στην πρόληψη και καταστολή των κινδύνων, τον εντοπισμό εκείνων που μπορούν να γίνουν αποδεκτοί, καθώς και τη μείωση του αντίκτυπου των κινδύνων στις δραστηριότητες του Οργανισμού.

Ως *Εταιρική Διακυβέρνηση* νοείται το σύνολο των μηχανισμών, ο συνδυασμός αρχών και δομών, που έχουν διαμορφωθεί από την ανώτατη διοίκηση της οργανωτικής μονάδας, με στόχο να παρέχουν υποστήριξη, πληροφόρηση, κατεύθυνση και προστασία στα συμφέροντα του Οργανισμού, επιδιώκοντας αποτελεσματική οργάνωση, προς την επίτευξη των στόχων του.

Στο σύγχρονο μοντέλο εταιρικής διακυβέρνησης, επομένως, ο Εσωτερικός Έλεγχος δεν αφορά μόνο στους οικονομικούς ελέγχους, αντίθετα περιλαμβάνει το σύνολο των λειτουργιών του Οργανισμού, και όλες τις μεθόδους με τις οποίες η διοίκηση αποδίδει ευθύνες και αρμοδιότητες. Μέσω της διαχείρισης κινδύνων συμβάλλει αποτελεσματικά στην υλοποίηση των στόχων, και στη γενικότερη εύρυθμη λειτουργία του Οργανισμού (Γαρεφαλάκης, κ.ά., 2021).

Ο δημόσιος τομέας σε οποιαδήποτε χώρα παρέχει ποικίλες υπηρεσίες στους πολίτες του. Σε ορισμένες χώρες οι υπηρεσίες προσφέρονται σε διαφορετικό βαθμό και ποιότητα, στον ιδιωτικό τομέα συγκριτικά με τον δημόσιο, και στο πλαίσιο αυτό θα εξεταστούν στη συνέχεια τρεις βασικοί τομείς υπηρεσιών σε θέματα ελέγχου.

Η βάση σε οποιαδήποτε υπηρεσία κατά την οργάνωση του ελέγχου είναι ο εντοπισμός ή η εκτίμηση οποιουδήποτε κινδύνου ο οποίος σχετίζεται με την υπηρεσία, ακόμη και με το πιο μικρό κομμάτι της. Ο κίνδυνος δεν είναι μια ασαφής έννοια, είναι η πιθανότητα κάτι να πάει στραβά, το οποίο μπορεί να ποικίλλει από απλό λάθος έως καταστροφικό λάθος.

Για την εκτίμηση του κινδύνου έχουν αναπτυχθεί πολλά μοντέλα, με το πιο συνηθισμένο να είναι αυτό του ARM (Audit Risk Model), (Καραμάνης, 2008). Το εν λόγω υπόδειγμα ($ARM=IR*CR*DR$) χρησιμοποιεί τρία στοιχεία κινδύνου, ως ακολούθως:

- *Εγγενής Κίνδυνος (IR)*
- *Κίνδυνος Ελέγχου (CR)*
- *Κίνδυνος Ανίχνευσης (DR).*

Τα τρία αυτά δομικά στοιχεία αναλύονται πιο κάτω:

α) IR είναι ο κίνδυνος που εξαρτάται από τον τύπο του περιουσιακού ή λογιστικού στοιχείου που εμπλέκεται ή από τις συνθήκες που παρέχονται οι υπηρεσίες,

β) CR είναι ο κίνδυνος που παραμένει μετά τη διαχείριση. Οι υπάλληλοι που ασχολούνται με περιουσιακά στοιχεία, λογαριασμούς ή υπηρεσίες θέτουν ορισμένους ελέγχους προκειμένου να εξαλείψουν το IR όσο το δυνατόν περισσότερο,

γ) DR είναι ο κίνδυνος που εκτιμάται ότι παραμένει μετά την εφαρμογή των ελέγχων. Αυτή την τελευταία μορφή κινδύνου είναι που ο ελεγκτής προσπαθεί να εντοπίσει – χρησιμοποιώντας συνήθως τεχνικές δειγματοληψίας – με στόχο να μην υπάρχουν ουσιώδεις ανακρίβειες στα τελικά στοιχεία ή ουσιωδώς απαράδεκτα αποτελέσματα γενικά.

Όταν το μοντέλο εφαρμοστεί για πρώτη φορά, μπορεί να βασίζεται περισσότερο σε εκτιμήσεις, ενώ σε κάθε επόμενη χρήση βασίζεται και στην εμπειρία. Η εμπειρία μπορεί να έχει ως αποτέλεσμα την τοποθέτηση περισσότερων ή διαφορετικών ελέγχων, τη διεύρυνση των δειγμάτων ή ακόμη και την επέκταση του εύρους και της μεθοδολογίας ελέγχου.

Παλαιότερα ο εσωτερικός έλεγχος στο δημόσιο τομέα ασκούνταν κυρίως ως απλή διοικητική διαδικασία, που περιελάμβανε κυρίως έλεγχο της ακρίβειας επιλεγμένων συναλλαγών, επαληθεύσεις πληρωμών και καταμέτρηση περιουσιακών στοιχείων (πάγια στοιχεία, αποθέματα, μετρητά, ταμειακά ισοδύναμα κ.λπ.). Ενώ, η υποβολή εκθέσεων ήταν ένα κρίσιμο μέρος της όλης διαδικασίας εσωτερικού ελέγχου.

Τα τελευταία χρόνια, ένας συνδυασμός δυνάμεων έχει οδηγήσει σε επανάσταση στο επάγγελμα του Εσωτερικού Ελέγχου στο Δημόσιο Τομέα. Οι κυβερνήσεις που κινούνται προς υψηλότερα επίπεδα διαφάνειας πρέπει να επιδείξουν υπευθυνότητα στη χρήση του δημόσιου χρήματος και αποτελεσματικότητα στην παροχή υπηρεσιών. Οι πιο πολύπλοκες λειτουργίες απαιτούν μεγαλύτερη ικανότητα και επαγγελματισμό από τους εσωτερικούς ελεγκτές για την εκτίμηση και την αντιμετώπιση του κινδύνου, και βοηθούν στην ελαχιστοποίησή του με τις εκθέσεις, τις προτάσεις και τις συνακόλουθες ενέργειες (Filos, 2021).

Οι μέθοδοι ανάλυσης κινδύνων που έχουν αναπτυχθεί με βάση την προσέγγιση «έλεγχος βάσει κινδύνου» χρησιμοποιούνται στην πράξη για την ελαχιστοποίηση του κόστους διενέργειας εσωτερικών ελέγχων και για την

αξιοποίηση των υφιστάμενων συστημάτων εσωτερικών ελέγχων ανάλυσης κόστους/οφέλους. Αυτή η μείωση του κόστους προέρχεται από:

A) την αύξηση της αποτελεσματικότητας του ελέγχου με τη χρήση κατάλληλων ελεγκτικών διαδικασιών

B) τον περιορισμό του χρόνου ελέγχου με την αποφυγή ακατάλληλων ελεγκτικών διαδικασιών, και κυρίως από

Γ) τον ευκολότερο τρόπο εντοπισμού σημείων όπου είναι απαραίτητο να τεθούν σε εφαρμογή ισχυροί εσωτερικοί έλεγχοι (Φίλος και Παππά, 2019), (Ρακιντζής, 2011).

3.5 ΑΠΑΤΗ ΚΑΙ ΕΤΑΙΡΙΚΗ ΔΙΑΚΥΒΕΡΝΗΣΗ

Υπάρχουν διάφοροι ορισμοί για την απάτη. Κάποιος μπορεί να την ορίσει ως μια ενέργεια (ή μη ενέργεια) που κάνει ένα πρόσωπο μόνο του, ή μαζί με κάποιον άλλο (ή δεν κάνει), προκειμένου να αποκομίσει όφελος για τον εαυτό του, το οποίο θα είναι εις βάρος του Οργανισμού στον οποίο εργάζεται, ή εναντίον του κοινού καλού. Με τον ίδιο τρόπο οι ορισμοί για τη διαφθορά διαφέρουν, ωστόσο συνήθως υπονοούν την ισχυρή θέση που δίνει στους εμπλεκόμενους δυνατότητα να διαπράξουν διαφθορά.

Το τρίγωνο της απάτης είναι μια παρουσίαση των τριών βασικών στοιχείων που συνήθως αποτελούν το υπόβαθρο για την τέλεση μιας απάτης. Το πρώτο στοιχείο είναι η ανάγκη ή η πίεση (συνήθως οικονομική πίεση, αλλά θα μπορούσε να είναι και ψυχολογική πίεση) για να αποκτηθεί κάτι. Όμως, δεν είναι εύκολο να αποκτηθεί κάτι με δόλιο τρόπο εάν υπάρχουν αποτελεσματικοί έλεγχοι. Εδώ έρχεται η δεύτερη συνιστώσα του τριγώνου που είναι η ευκαιρία, δηλαδή η έλλειψη αποτελεσματικών ελέγχων, η οποία δίνει στον πιθανό απατεώνα την εντύπωση ότι είναι δυνατό να πραγματοποιήσει την απάτη. Επιπλέον, όπως έχει αποδειχθεί από τις σχετικές μελέτες, χρειάζεται κι ένα τρίτο στοιχείο, αυτό του εξορθολογισμού, δηλαδή ο απατεώνας πείθει τον εαυτό του ότι είναι δίκαιο και όχι πολύ επικίνδυνο να διαπράξει την απάτη. Μετά την πρώτη θεωρία για το τρίγωνο, οι επιστήμονες ανέπτυξαν ένα τέταρτο σημείο, την ικανότητα του απατεώνα να πραγματοποιήσει τον έλεγχο και τέλος να προστεθεί ένα πέμπτο σημείο, η αλαζονεία. (Φίλος και Παππά, 2019).

Σε διάφορες κοινωνικές ή οικονομικές καταστάσεις και περιβάλλοντα, η ανάγκη ή η πίεση μπορεί να αλλάξει, και η ευκαιρία μπορεί να γίνει μεγαλύτερη ή

χαμηλότερη. Επιπρόσθετα, μπορεί να αλλάξουν τα μέτρα ασφαλείας, όπως επίσης να διαφοροποιηθεί ο εξορθολογισμός, αν λόγου χάρη η Διοίκηση εφαρμόσει δόλια συμπεριφορά.

Ως προς τον ελληνικό δημόσιο τομέα, ο χαμηλός βαθμός τιμωρίας για παράνομες πράξεις των δημοσίων υπαλλήλων και οι μεγάλες καθυστερήσεις στο δικαστικό σύστημα για την έκδοση αποφάσεων αφήνουν μεγαλύτερο περιθώριο οι δημόσιοι υπάλληλοι να εκλογικεύσουν τις κακές πράξεις.

Προκειμένου να αποφευχθούν τέτοιες συμπεριφορές, γίνεται προσπάθεια να εφαρμοστούν όλο και περισσότερο αρχές, όπως η διαφάνεια, η δημοσιότητα, η ακεραιότητα, η ηθική, η λογοδοσία και η διαχείριση κινδύνων τόσο στις εισηγμένες εταιρείες όσο και στις δημόσιες επιχειρήσεις.

Πιο πρόσφατα, όλη αυτή η φιλοσοφία και η προσέγγιση (διαφάνεια, ακεραιότητα, ηθική, λογοδοσία και διαχείριση κινδύνων) έχει επεκταθεί στον δημόσιο τομέα γενικότερα (Nerantzidis, et al, 2020).

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4

ΧΑΡΑΚΤΗΡΙΣΤΙΚΑ ΚΑΙ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΤΟΥ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ ΣΤΗΝ ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΣΙΑ ΔΙΟΙΚΗΣΗ

4.1 ΕΙΣΑΓΩΓΙΚΕΣ ΕΠΙΣΗΜΑΝΣΕΙΣ

Ο έλεγχος αποτελεί ένα σημαντικό τμήμα της οργάνωσης του δημόσιου τομέα και τη βάση για την καλή διακυβέρνησή του. Ο ρόλος του είναι τόσο να διασφαλίζει την εύρυθμη λειτουργία των δημοσίων υπηρεσιών, καθόσον παρέχονται αντικειμενικοί έλεγχοι και αξιολογήσεις για την ορθή διαχείριση της δημόσιας περιουσίας, όσο και να συμβουλεύει προκειμένου να εντοπιστούν έγκαιρα οι αδυναμίες, να περιοριστούν οι εσφαλμένες διαδικασίες, να προωθηθεί η λήψη ορθολογικών αποφάσεων, συνεισφέροντας κατ' αυτό τον τρόπο στη βελτίωση της οργάνωσης και διοίκησης των δημοσίων Οργανισμών.

Μια γενική τοποθέτηση για τον έλεγχο στο δημόσιο τομέα θα μπορούσε να είναι ότι, κατά κύριο λόγο, αναφέρεται στη διαχείριση των δημοσίων πόρων.

Εμπεριέχει το οργανωτικό και νομικό πλαίσιο για την εποπτεία εκτέλεσης του προϋπολογισμού, των προμηθειών, του δημόσιου χρέους, της λογιστικής, των περιουσιακών στοιχείων, για τον εσωτερικό αλλά και τον εξωτερικό έλεγχο.

Η εφαρμογή του Εσωτερικού Ελέγχου, συγκεκριμένα, ενδυναμώνει τη διαφάνεια και τη δικαιοσύνη, συμβάλλει στην εξάλειψη της διαφθοράς, την αποφυγή κατάχρησης δημοσίου χρήματος, στην απομάκρυνση από την απάτη, και συνακόλουθα στη δημοσιονομική πειθαρχία.

Η ανάγκη για τη δημιουργία κατάλληλων στρατηγικών διαχείρισης κινδύνου είναι επακόλουθο των αυξανόμενων απαιτήσεων της κοινωνίας σχετικά με την ακεραιότητα της Δημόσιας Διοίκησης, σε συνάφεια με την απρόβλεπτη φύση του Δημοσίου και την ροπή για συρρίκνωση των πόρων.

Η απάτη και η διαφθορά είναι οι βασικοί κίνδυνοι που ταλανίζουν τη Δημόσια Διοίκηση. Η θέσπιση διαδικασιών Εσωτερικού Ελέγχου είναι ένας σημαντικός μηχανισμός που αντλεί πληροφορίες με σκοπό την ανίχνευση της πιθανότητας δόλιων συμπεριφορών, προκειμένου η Διοίκηση να λάβει τα κατάλληλα μέτρα για τη διασφάλιση των στόχων της.

Τέλος, οι ελεγκτές βοηθούν τους Διοικούντες να κοιτούν μπροστά με διορατικότητα, διαβλέποντας οι ίδιοι τάσεις και κινδύνους, ώστε να αξιοποιηθούν όλες οι ευκαιρίες που θα ωφελήσουν τον Οργανισμό (Institute of Internal Auditors, 2013).

4.2 ΡΟΛΟΣ & ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ

Ο Εσωτερικός Έλεγχος έχει ως αποστολή την ενίσχυση και την προστασία της αξίας των Οργανισμών, με την παροχή συμβουλών και πληροφόρησης, βάσει της αξιολόγησης των κινδύνων που τον απειλούν. Με την ενεργοποίηση συστηματικής μεθοδολογίας για την αξιολόγηση και τη βελτίωση της αποτελεσματικότητας των διαδικασιών διαχείρισης κινδύνου, ελέγχου και διακυβέρνησης, βοηθά κάθε Οργανισμό να πετύχει τους στόχους του.

Εντούτοις, τα μέσα που θα χρησιμοποιηθούν για την επίτευξη των στόχων αυτών, ποικίλλουν ανάλογα με τις κρατούσες κάθε φορά συνθήκες. Οι υπηρεσίες του Εσωτερικού Ελέγχου τυπικά βασίζονται στις ανάγκες του Οργανισμού, στο πεδίο εφαρμογής, στις αρμοδιότητες και στις δεξιότητες των Μονάδων Εσωτερικού

Ελέγχου.

Οι υπηρεσίες περιλαμβάνουν επίσης δραστηριότητες που σχετίζονται με ελέγχους συμμόρφωσης με το θεσμικό πλαίσιο, ελέγχους των διαδικασιών, των λειτουργιών, των συστημάτων, των τεχνολογιών πληροφορίας, της οικονομικής αποδοτικότητας και των οικονομικών αναφορών.

Γενικότερα, ο Εσωτερικός Έλεγχος επικεντρώνεται στις δραστηριότητες που μπορούν να ωθήσουν τον Οργανισμό να υλοποιήσει τις βασικές του προτεραιότητες, βελτιώνοντας το πλαίσιο διακυβέρνησης λαμβάνοντας υπόψη τον κώδικα ηθικής και δεοντολογίας του Οργανισμού. Ειδικότερα, ο Εσωτερικός Έλεγχος εστιάζει στην εξέταση μεμονωμένων συναλλαγών για σφάλματα ή τη συμμόρφωση με τις πολιτικές και τις κείμενες διατάξεις. Το πεδίο δράσης των εσωτερικών ελεγκτών εκτείνεται μεταξύ αυτών των δύο άκρων και περιλαμβάνει την εξέταση των δικλίδων εσωτερικού ελέγχου και των διαδικασιών με σκοπό τον εντοπισμό συστημικών αδυναμιών και την υποβολή προτάσεων για τον βέλτιστο ανασχεδιασμό των επιχειρησιακών λειτουργιών.

Σύμφωνα με τα διεθνή πρότυπα οι υπηρεσίες ελέγχου κατατάσσονται σε τρεις βασικές κατηγορίες όπως αναφέρονται παρακάτω:

- ✓ Παραδοσιακή διασφάλιση: «*Η εκτέλεση ενός ελέγχου συμμόρφωσης και προσκόλλησης ενός συγκεκριμένου τομέα, διαδικασίας ή συστήματος στις πολιτικές, τα σχέδια, τις διαδικασίες, τους νόμους, τους κανονισμούς, τις συμφωνίες ή άλλες απαιτήσεις που διέπουν τη διεξαγωγή του τομέα, της διαδικασίας ή του συστήματος που υπόκειται στον έλεγχο. Η διεξαγωγή επαρκών εργασιών για την παροχή της γνωμοδότησης όσον αφορά τη συνολική αρτιότητα και αποτελεσματικότητα της διακυβέρνησης του οργανισμού της διαχείρισης κινδύνων και των διαδικασιών ελέγχου*»
- ✓ Απόδοση και διασφάλιση: «*Η αξιολόγηση και η έκθεση σχετικά με την απόδοση, την αποτελεσματικότητα, την οικονομία των λειτουργιών, των δραστηριοτήτων ή των προγραμμάτων, ή η διεξαγωγή δεσμεύσεων ως προς τη διακυβέρνηση, τη διαχείριση των κινδύνων και τον έλεγχο. Ο έλεγχος απόδοσης/οικονομικής αποδοτικότητας καλύπτει όλο το φάσμα των λειτουργιών και επιχειρησιακών διεργασιών, των σχετικών ελέγχων διαχείρισης και των επιτεύξιμων αποτελεσμάτων.*»
- ✓ Συμβουλευτικές υπηρεσίες: «*Οι συμβουλευτικές υπηρεσίες συμβάλλουν στη*

διευκόλυνση και όχι στη διασφάλιση, ενώ περιλαμβάνουν κατάρτιση, εκθέσεις ανάπτυξης συστημάτων, απόδοση, αυτοαξιολόγηση του ελέγχου και παροχή συμβουλών. Τα βασικά παραδοτέα περιλαμβάνουν τις αυτοαξιολογήσεις ελέγχου, την παροχή βοήθειας στην ανάπτυξη των πλαισίων εσωτερικού ελέγχου και προσανατολισμένες αξιολογήσεις διαχείρισης» (IIA international Standards: IIA, 2016).

Οι συμβουλευτικές υπηρεσίες που παρέχονται από τη λειτουργία Εσωτερικού Ελέγχου ενδέχεται να επικεντρώνονται στην παροχή βοήθειας στη Διοίκηση προκειμένου να διασφαλίσει ότι οι οργανικές μονάδες και τα προγράμματα είναι έτοιμα για έλεγχο μέσω δραστηριοτήτων όπως οι ασκήσεις αξιολόγησης της ελεγκτικής ετοιμότητας. Αυτή η δραστηριότητα περιλαμβάνει τον εντοπισμό διαδικασιών και δομών που μπορεί να χρειαστεί να αναδιαρθρωθούν έτσι ώστε το πρόγραμμα ή η υπηρεσία να επωφεληθεί από τη λειτουργία εσωτερικού ελέγχου. Για παράδειγμα, είναι πιο χρήσιμο να παρέχονται συμβουλές σχετικά με τον τρόπο ενσωμάτωσης των δικλίδων ελέγχων σε ένα πρόγραμμα ή μια πολιτική παρά να διεξάγεται έλεγχος που απλώς εντοπίζει κενά στους μηχανισμούς και τις δικλίδες ελέγχου. Κατά συνέπεια, στο πλαίσιο των συμβουλευτικών υπηρεσιών του Εσωτερικού Ελέγχου αναπτύσσεται μια πιο συγκεκριμένη συνεργασία με τη Διοίκηση. Στην πορεία, με την περαιτέρω αποδοχή της λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου, μπορούμε να προχωρήσουμε σε πιο δυναμικές υπηρεσίες όπως οι έλεγχοι συμμόρφωσης και απόδοσης.

Οι ανάγκες της διοίκησης και η επιχειρησιακή ικανότητα της ελεγκτικής λειτουργίας πρέπει να λαμβάνονται υπόψη όταν αποφασίζεται ο τύπος των υπηρεσιών ελέγχου που θα παρέχονται. Μόλις αποφασιστεί, ο τύπος των υπηρεσιών ελέγχου θα πρέπει να προσδιορίζεται στον επίσημο Κανονισμό Λειτουργίας Ελέγχου του Οργανισμού.

Ο Εσωτερικός Έλεγχος θεωρείται διεθνώς ως βασικό συστατικό του όρου της χρηστής διακυβέρνησης των δημόσιων φορέων, καθώς συνεπικουρεί στην επίτευξη των στόχων τους και στη βελτίωση των λειτουργικών τους διαδικασιών. Η καλύτερη δυνατή αξιοποίηση του Εσωτερικού Ελέγχου, και η κατάδειξή του ως υψίστης σημασίας λειτουργίας για την παρακολούθηση, αποτίμηση και αναδιάρθρωση και βελτίωση των διαδικασιών αποτελεί επιτακτική ανάγκη (Δρογαλάς, 2021).

4.3 ΑΝΑΓΚΑΙΟΤΗΤΑ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ ΣΤΗ ΔΗΜΟΣΙΑ ΔΙΟΙΚΗΣΗ

Στη σύγχρονη εποχή, η Διοίκηση κάθε Οργάνωσης οφείλει να έχει την ευθύνη για τη διαμόρφωση και διασφάλιση όλων των συνθηκών οι οποίες θα οδηγήσουν στην επίτευξη των στόχων και των σκοπών που εξ αρχής έχουν τεθεί. Προκειμένου να προστατευθεί η βιωσιμότητα ενός Οργανισμού, η Διοίκηση αναλαμβάνει υποχρεώσεις και τον επιχειρησιακό σχεδιασμό. Ως εκ τούτου, μια αποτελεσματική Διοίκηση πρέπει να έχει δυνατότητες όπως υπογραμμίζονται κατωτέρω:

- ορθής εκτίμησης της διαχείρισης κινδύνων που αναλαμβάνει
- ανάλυσης, εποπτείας και βελτίωσης όλων των λειτουργιών του Οργανισμού
- επιβεβαίωσης ότι όλα τα υποσυστήματα λειτουργούν σύμφωνα με τους νόμους και τους εσωτερικούς κανονισμούς
- ασφαλούς επιβεβαίωσης ότι όλα τα περιουσιακά στοιχεία του Οργανισμού δεν κινδυνεύουν από κατασπατάληση, εξαπάτηση ή αναποτελεσματική χρήση.

Αυτή ακριβώς η αναγκαιότητα της έγκυρης πληροφόρησης επιτάσσει την ύπαρξη και λειτουργία ενός συστήματος εσωτερικού ελέγχου του Οργανισμού, ενός οργάνου δηλαδή που θα λέει την αλήθεια στη Διοίκηση.

Επιπρόσθετα, για να προστατευθεί το δημόσιο συμφέρον, και να διασφαλιστούν οι αρχές χρηστής διακυβέρνησης, απαραίτητα στοιχεία για την ακεραιότητα της δημόσιας διοίκησης, κάθε κυβέρνηση απαιτεί από τις ανεξάρτητες ελεγκτικές δραστηριότητες να πραγματοποιούν υπηρεσίες διαβεβαίωσης και γνωμοδότησης, με τη χρήση υπηρεσιών εσωτερικού ή εξωτερικού ελέγχου, αλλά και με συνδυασμό των δύο.

Ο έλεγχος στη Δημόσια Διοίκηση προσθέτει αξία, όχι μόνο με την παράθεση των επιπτώσεων του συμβάντος, αλλά και με την προνοητικότητα και τη διατύπωση της ορθής πρακτικής. Με την παρουσία των εσωτερικών ελεγκτών στους Δημόσιους Οργανισμούς είναι εφικτή η λήψη πιο ορθολογικών αποφάσεων καθώς και η προσδοκώμενη αποτελεσματική χρήση των πόρων (Μπαθρέλλου, 2007).

Με τη διενέργεια ελέγχου, ενισχύεται η ικανότητα του δημόσιου τομέα να αντιμετωπίζει προβλήματα, ενώ σε συνδυασμό με τη λογοδοσία ο έλεγχος μπορεί να συμβάλει στη συνολική βελτίωση της λειτουργίας της Δημόσιας Διοίκησης. Με τις

υπηρεσίες τους, οι εσωτερικοί ελεγκτές συνδράμουν καθοριστικά στην πρόληψη της διαφθοράς, της απάτης, της κακής διαχείρισης των δημόσιων πόρων, της κατάχρησης εξουσίας. Επομένως, ο Εσωτερικός Έλεγχος αποτελεί τον ακρογωνιαίο λίθο της χρηστής διακυβέρνησης στο Δημόσιο. Έχοντας ως έργο την παροχή αμερόληπτης αξιολόγησης για την ορθή διαχείριση των δημόσιων πόρων, και την εκπλήρωση του επιθυμητού αποτελέσματος, οι ελεγκτές βοηθούν όλους τους φορείς του δημόσιου τομέα να αποκτήσουν ακεραιότητα και υπευθυνότητα και να κερδίσουν, κατά τον τρόπο αυτό, την εμπιστοσύνη των πολιτών.

Η αναγκαιότητα άλλωστε της υπηρεσίας Εσωτερικού Ελέγχου καθορίζεται και από το γεγονός ότι σχεδιάστηκε για να δημιουργεί συνθήκες που θα βοηθούν τους δημόσιους λειτουργούς να εκτελούν καλύτερα τα καθήκοντά τους σε λιγότερο χρόνο, και να ενισχύει τις ασφαλιστικές δικλίδες, αποτρέποντας ταυτόχρονα την εμφάνιση της διαφθοράς, της κακοδιοίκησης και της απάτης (Institute of Internal Auditors (IIA), 2013).

4.4 ΟΦΕΛΗ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ

Η σημασία και τα οφέλη του Εσωτερικού Ελέγχου στους φορείς του Δημοσίου μπορούν να κατηγοριοποιηθούν στα κάτωθι (Rittenberg, 2005):

1. Ανίχνευση σφαλμάτων και απάτης. Μέσω της ενισχυμένης δομής του εσωτερικού ελέγχου, που περιλαμβάνει τη δημιουργία και τη βελτίωση του περιβάλλοντος ελέγχου, σύμφωνα με το σύστημα και το πρόγραμμα ελέγχου, η πιθανότητα λάθους και απάτης μπορεί να μειωθεί στο ελάχιστο επίπεδο.
2. Μείωση της παράνομης συμπεριφοράς. Οι κανονισμοί με τους οποίους πρέπει να συμμορφώνεται μια οργάνωση μπορεί να είναι περίπλοκοι. Εάν μια απερίσκεπτη συμπεριφορά οδηγήσει σε αποτελέσματα παραβίασης του νόμου, μπορεί όχι μόνο να βλάψει τη δημόσια εικόνα της (κίνδυνος φήμης), αλλά επίσης ενέχει τον κίνδυνο δυσκολιών στη λειτουργία λόγω χρονοβόρων δικαστικών αγωγών και αποζημιώσεων. Η καθιέρωση και η ενίσχυση του Εσωτερικού Ελέγχου συμβάλλει στη μείωση των παράνομων συμπεριφορών.
3. Βελτίωση της ανταγωνιστικότητας της οικονομικής οντότητας. Ένα καλά ενσωματωμένο και αποτελεσματικό σύστημα εσωτερικού ελέγχου συμβάλλει στην επιτυχία μιας επιχειρηματικής οντότητας. Στην άκρως ανταγωνιστική αγορά, ένα καλά διαχειριζόμενο σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου την προστατεύει από

αποτυχία. Οι εργαζόμενοι τείνουν να εκτελούν με μεγαλύτερη ακρίβεια τις πολιτικές και τα προγράμματα της εταιρείας, επομένως η λειτουργική αποτελεσματικότητα μπορεί να βελτιωθεί συνολικά. Ο καλός έλεγχος σημαίνει ότι οι κίνδυνοι εντοπίζονται και αντιμετωπίζονται αποτελεσματικά.

4. Βελτίωση της ποιότητας των δεδομένων. Οι ισχυρές διαδικασίες εσωτερικού ελέγχου θα πρέπει να οδηγήσουν σε πιο αποτελεσματική λειτουργία και να βελτιώσουν την ποιότητα της διαχείρισης δεδομένων, στην οποία μπορούν να βασίζονται οι διευθυντές και οι μέτοχοι για τη λήψη αποφάσεων.
5. Βοηθώντας στη δημιουργία μιας επιχειρηματικής υποδομής. Πολλοί Οργανισμοί αποτυγχάνουν στα επιχειρησιακά τους σχέδια, επειδή δεν δημιουργούν μια υποδομή ελέγχου που να ταιριάζει με το όραμα των Διοικήσεών τους.
6. Μείωση αμοιβών ελεγκτών. Το αποτελεσματικό σύστημα εσωτερικού ελέγχου επιτρέπει στους ελεγκτές να βασίζονται σε αυτό και με τη μείωση του χρόνου και της προσπάθειας ελέγχου, η αμοιβή μπορεί να μειωθεί.

4.5 ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ ΚΑΙ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΙΚΟΤΗΤΑ

Ο δημόσιος τομέας αντιπροσωπεύει μια σχέση «εντολέα - εντολοδόχου». Οι «εντολοδόχοι» δημόσιοι υπάλληλοι οφείλουν να λογοδοτούν για τη χρήση και διαχείριση των πόρων και την επίτευξη των δημόσιων στόχων. Μια αποτελεσματική ελεγκτική διαδικασία περιορίζει τους κινδύνους που ελλοχεύουν στη σχέση «εντολέα - εντολοδόχου». Ο «εντολέας» αναμένει από τον ελεγκτή να του αποδώσει την εκτίμησή του για την ακρίβεια της λογιστικής απεικόνισης των οικονομικών στοιχείων του «εντολοδόχου», μέσω εκθέσεων στις οποίες θα διαφαίνεται αν οι πόροι χρησιμοποιούνται σύμφωνα με τις απαιτήσεις του. Συνεπώς, απαραίτητη κρίνεται η παρουσία ενός ανεξάρτητου προσώπου το οποίο θα επιβεβαιώνει την αξιοπιστία της χρηματοοικονομικής έκθεσης, των αποτελεσμάτων της απόδοσης ή της συμμόρφωσης, καθώς και όποιων ακόμη στοιχείων ανακύπτουν από άλλους ενυπάρχοντες παράγοντες στη σχέση «εντολέα - εντολοδόχου» (Institute of Internal Auditors (IIA), 2013).

Η αποτελεσματικότητα είναι κυρίαρχος στόχος του Εσωτερικού Ελέγχου. Ένας αποτελεσματικός Εσωτερικός Έλεγχος ενισχύει τη διακυβέρνηση, καθώς οι ελεγκτές με το έργο τους προωθούν στο δημόσιο τομέα τις έννοιες της αξιοπιστίας, της ισότητας και της δικαιοσύνης ενώ παράλληλα ελαχιστοποιούν τον κίνδυνο της

διαφθοράς. Καθίσταται συνεπώς επιτακτική η ανάγκη, οι δραστηριότητες του ελέγχου να είναι κατάλληλα διαμορφωμένες και να έχουν ευρεία εντολή, προκειμένου να πετύχουν το στόχο τους, δηλαδή να είναι αποτελεσματικές.

Λόγω της μεγάλης ζήτησης για καθοδήγηση αναφορικά με τον έλεγχο στον δημόσιο τομέα το *Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών των ΗΠΑ (IIA)*, το 2012, επικαιροποίησε τις σχετικές οδηγίες, εκδίδοντας ειδικό εγχειρίδιο με τίτλο *The Role of Auditing in Public Sector Governance, 2nd edition – Ο ρόλος του ελέγχου στον τομέα της Διακυβέρνησης του δημοσίου τομέα, 2^η έκδοση*. Ο επικαιροποιημένος αυτός οδηγός καθόρισε εννέα βασικά σημεία που απαιτούνται για να είναι η ελεγκτική δραστηριότητα αποτελεσματική:

- ✓ **Οργανωτική ανεξαρτησία (Organizational independence)**
- ✓ **Επίσημη εντολή (Formal mandate)**
- ✓ **Απεριόριστη πρόσβαση (Unrestricted access)**
- ✓ **Επαρκής χρηματοδότηση (Sufficient funding)**
- ✓ **Ικανή ηγεσία (Competent leadership)**
- ✓ **Αμερόληπτο προσωπικό (Objective staff)**
- ✓ **Ικανό προσωπικό (Competent staff)**
- ✓ **Υποστήριξη των ενδιαφερόμενων μερών (Stakeholders support)**
- ✓ **Επαγγελματικά πρότυπα ελέγχου (Professional audit standards).**

Η μελέτη αυτών των εννέα στοιχείων οδηγεί στο συμπέρασμα ότι η αποτελεσματικότητα του Εσωτερικού Ελέγχου εξαρτάται περισσότερο από τα οργανωτικά χαρακτηριστικά, και λιγότερο από την κατάρτιση και το εργασιακό περιβάλλον του προσωπικού, το οποίο ασχολείται με τον έλεγχο.

Η σχετική βιβλιογραφία καταγράφει απόψεις, οι οποίες επισημαίνουν ότι η αποτελεσματικότητα του Εσωτερικού Ελέγχου εξαρτάται από το αποτέλεσμα που γίνεται αντιληπτό από τους ελεγχόμενους. Έχουν παράλληλα διατυπωθεί και απόψεις, οι οποίες καταλήγουν στο συμπέρασμα ότι οι εκθέσεις του Εσωτερικού Ελέγχου συχνά δεν λαμβάνονται υπόψη σε ικανοποιητικό βαθμό, και μερικές φορές τα συμπεράσματά τους δεν γίνονται επαρκώς αντιληπτά, ούτε θεωρούνται ιδιαίτερα σημαντικά. Αντίθετα αρκετές φορές κρίνονται ως ασήμαντα.

Παρά ταύτα, ένα αποτελεσματικό σύστημα εσωτερικού ελέγχου, ανεξάρτητα από το πόσο καλά λειτουργεί, δεν μπορεί να παρέχει απόλυτη διαβεβαίωση στη

Διοίκηση σχετικά με την επιβίωση μιας οργάνωσης και την επίτευξη των στόχων της. Μπορεί μόνο να δώσει τις απαραίτητες πληροφορίες ως προς την διαχείριση και την πρόοδο των λειτουργιών της, ή τις ελλείψεις που παρατηρούνται στην πραγμάτωση των στόχων.

Ο Εσωτερικός Έλεγχος, όμως, είναι βέβαιο ότι δεν μπορεί να μετατρέψει σε καλό, έναν κακό διαχειριστή. Επιπρόσθετα, οι μεταβολές των κυβερνητικών πολιτικών ή των εφαρμοζόμενων προγραμμάτων, οι οικονομικές και κοινωνικές συνθήκες είναι πέραν του ελέγχου κάθε Διοίκησης, και συχνά μπορεί να απαιτείται από τους διαχειριστές να επανασχεδιάζουν τους ελέγχους ή να προσαρμόζουν τα όρια του αποδεκτού κινδύνου.

Σε κάθε περίπτωση, ένα αποτελεσματικό σύστημα εσωτερικού ελέγχου περιορίζει τις πιθανότητες για τη μη επίτευξη των στόχων που έχουν τεθεί. Ελλοχεύει όμως πάντοτε ο κίνδυνος, ο Εσωτερικός Έλεγχος να μη σχεδιάζεται σωστά ή να μην λειτουργήσει σύμφωνα με τα προβλεπόμενα.

Καθόσον ο Εσωτερικός Έλεγχος εξαρτάται από τον ανθρώπινο παράγοντα, υπόκειται σε: 1) ελαττώματα στο σχεδιασμό, 2) σφάλματα κρίσης ή ερμηνείας, 3) παρεξήγηση, 4) απροσεξία, 5) κόπωση, 6) απόσπαση προσοχής, 7) συμπαιγνία, 8) κατάχρηση ή παραβίαση (International Organisation of Supreme Audit Institutions, INTOSAI, 2010), (Γιαννάκης, 2018).

4.6 ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΟΙ & ΠΡΟΒΛΗΜΑΤΑ ΣΤΗΝ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ ΣΤΟΥΣ ΦΟΡΕΙΣ ΤΟΥ ΔΗΜΟΣΙΟΥ

Μια θεμελιώδης έννοια που διέπει τον ορισμό του δημοσιονομικού ελέγχου είναι ότι μια δομή ελέγχου παρέχει μόνο εύλογη διασφάλιση ότι οι στόχοι του οργανισμού θα επιτευχθούν. Οι περιορισμοί είναι εγγενείς σε όλα τα συστήματα δημοσιονομικού ελέγχου. Προκύπτουν από κακή κρίση στη λήψη αποφάσεων, ανθρώπινο λάθος, ικανότητα της Διοίκησης να παρακάμπτει τους ελέγχους, συμπαιγνία για παράκαμψη του ελέγχου και συνεκτίμηση του κόστους και του οφέλους σε σχέση με τον οικονομικό έλεγχο.

Ανεξάρτητα από το πώς λειτουργεί ο οικονομικός έλεγχος, ορισμένα γεγονότα και συνθήκες βρίσκονται πέρα από τον έλεγχο της Διοίκησης (Lannoye, 1999). Κανένα σύστημα ελέγχων δεν μπορεί να αποτελέσει απόλυτη εγγύηση έναντι του

κινδύνου αδικήματος ή έντιμου λάθους. Οποιοδήποτε σύστημα προσπαθούσε να επιτύχει αυτόν τον στόχο, ειδικά σε έναν πολύπλοκο οργανισμό, θα επέβαλλε κόστος πολύ δυσανάλογο με τους κινδύνους και θα δημιουργούσε ακαμψίες για τον οργανισμό.

Επομένως, ο σωστός στόχος του συστήματος ελέγχου θα πρέπει να είναι να παρέχει «εύλογη διαβεβαίωση» ότι δεν θα συμβούν ακατάλληλες ενέργειες ή ότι, εάν συμβούν, θα αποκαλυφθούν και θα αναφερθούν στις αρμόδιες αρχές. Έχοντας αυτό κατά νου, οι διοικήσεις θα πρέπει να έχουν επίγνωση ορισμένων κινδύνων που εμπλέκονται στη δημιουργία και τη διατήρηση συστημάτων ελέγχου διαχείρισης (Pridgen, 2012).

Σχεδιαστικά ελαττώματα

Έχει τονιστεί ότι τα συστήματα ελέγχου διαχείρισης πρέπει να σχεδιάζονται για τη συγκεκριμένη οργάνωση, τις λειτουργίες και το περιβάλλον στο οποίο θα λειτουργούν, μετά από προσεκτική εξέταση των κινδύνων που ενέχει αυτή η συγκεκριμένη κατάσταση. Τα διευθυντικά στελέχη μερικές φορές μπαίνουν στον πειρασμό να συντομεύσουν τη διαδικασία σχεδιασμού, όπως υιοθετώντας τα συστήματα ελέγχου που έχουν σχεδιαστεί για έναν άλλο οργανισμό. Αυτό μπορεί να είναι επικίνδυνο. Ένας ελαττωματικός σχεδιασμός μπορεί να αφήνει την εντύπωση ασφάλειας, αλλά παραβλέπει σημαντικούς κινδύνους σε ένα μέρος μιας λειτουργίας, ενώ δημιουργεί περιττή αναποτελεσματικότητα σε άλλο.

Κακή υλοποίηση

Το καλύτερα σχεδιασμένο σύστημα θα πετύχει τον στόχο του μόνο εάν εφαρμοστεί σωστά. Οι διευθυντές και οι προϊστάμενοι σε όλα τα επίπεδα πρέπει να επαγρυπνούν για να διασφαλίσουν ότι όλοι συμμορφώνονται με τις ισχύουσες διαδικασίες ελέγχου. Ακόμη πιο σημαντικό, οι απαιτούμενες διαδικασίες θα πρέπει να είναι αυτές που οι εργαζόμενοι θα αισθάνονται άνετα να χρησιμοποιούν ανά πάσα στιγμή και τις οποίες δεν θα μπαίνουν στον πειρασμό να αγνοήσουν όταν οι διαδικασίες γίνονται άβολες ή σε περιόδους πίεσης και άγχους. Η ικανοποίηση αυτού του κριτηρίου συνιστά ένα από τα βασικά ζητήματα στο σχεδιασμό αποτελεσματικών συστημάτων ελέγχου. Τα διευθυντικά στελέχη απαιτείται επίσης να σχεδιάσουν εκ των προτέρων εναλλακτικές ρυθμίσεις που μπορεί να χρειαστεί να τεθούν σε

εφαρμογή σε περίπτωση έκτακτης ανάγκης που απαιτεί παράκαμψη των τακτικών διαδικασιών.

Κακή ανταπόκριση σε αναφερόμενες ανωμαλίες

Τα συστήματα ελέγχου έχουν σχεδιαστεί για να εφιστούν την προσοχή σε γεγονότα που αποκλίνουν από τις κανονικές προσδοκίες. Για να παραμείνουν αποτελεσματικά τα συστήματα, είναι σημαντικό οι επόπτες και οι διευθυντές να ανταποκρίνονται σωστά σε τέτοιες ειδοποιήσεις. Το συμβάν ενεργοποίησης είναι αναγκαίο να διερευνηθεί αμέσως για να διαπιστωθεί εάν υπήρχε κάποια παρατυπία. Εάν ναι, επιβάλλεται να ληφθούν διορθωτικά μέτρα. Η αποτυχία να υπάρξει έγκαιρη ανταπόκριση σε αναφορές για προβληματικές καταστάσεις θα υπονομεύσει γρήγορα την αποτελεσματικότητα του συστήματος ελέγχου. Αυτό χρειάζεται να περιληφθεί στους παράγοντες που λαμβάνονται υπόψη στο σχεδιασμό των συστημάτων ελέγχου. Θα πρέπει να ληφθεί μέριμνα ώστε να αποφευχθεί η ευαισθησία των συστημάτων να παράγουν συχνούς «ψευδείς συναγερμούς». Εάν κάτι τέτοιο συμβαίνει πολύ συχνά, οι έγκυροι συναγερμοί ενδέχεται να αγνοηθούν (Pridgen, 2012).

Συμπαιγνία

Οποιοδήποτε σύστημα ελέγχων μπορεί να ηττηθεί εάν ένας επαρκής αριθμός ανέντιμων ατόμων συνωμοτήσει για να το ανατρέψει και μπορέσει να παραποιήσει τα σχετικά έγγραφα. Ένα αρκετά περίπλοκο σύνολο ελέγχων μπορεί να δυσκολέψει τη συγκέντρωση του απαραίτητου αριθμού 'συνωμοτών', αλλά με δυνητικά μεγάλο κόστος σε οργανωτική αναποτελεσματικότητα. Συνωμοσίες αυτού του είδους συνήθως έρχονται στο φως όταν παρατηρούνται (και αναφέρονται) από κάποιον που δεν συμμετέχει ή όταν υπάρχει διαμάχη μεταξύ των εν ως άνω προσώπων. Μπορεί επίσης να εντοπιστούν κατά τη διάρκεια ενός τακτικού ελέγχου, εάν πρόκειται για σημαντικά ποσά κεφαλαίων ή εάν οι ανέντιμοι δεν είναι αρκετά προσεκτικοί στην παραποίηση των εγγράφων.

Λάθος από κορυφαία στελέχη

Οι έλεγχοι διαχείρισης έχουν σχεδιαστεί για να βοηθήσουν στον έλεγχο του οργανισμού για λογαριασμό της Διοίκησής του, όχι για να ελέγχουν τα ίδια τα

ανώτατα στελέχη. Οι διαχειριστές μπορούν εύκολα να παρακάμψουν τα συστήματα ελέγχου, παραμερίζοντας τους ελέγχους απευθείας ή δίνοντας οδηγίες ή εξουσιοδοτώντας άλλους να το κάνουν. Υπάρχουν πολλά παραδείγματα ανέντιμων ανώτατων προϊσταμένων που αποφεύγουν τα συστήματα ελέγχου για να διαπράξουν διάφορες μορφές απάτης και κατάχρησης. Σε έναν μεγάλο οργανισμό, ωστόσο, τέτοιες δραστηριότητες συνήθως γίνονται αντιληπτές από υφισταμένους. Έτσι, η καλύτερη προστασία έναντι αδικημάτων από ανώτατα διευθυντικά στελέχη μπορεί να είναι ένα περιβάλλον διαφάνειας, στο οποίο οι εργαζόμενοι ενθαρρύνονται να αναφέρουν στοιχεία για παρατυπίες, βέβαιοι ότι δεν θα τιμωρηθούν για απιστία στους ανωτέρους τους. Ένα τέτοιο άνοιγμα σε έναν οργανισμό γίνεται μέρος του περιβάλλοντος ελέγχου. Οι έλεγχοι διαχείρισης αποτελούν ουσιαστικό μέρος της δομής και των λειτουργιών κάθε οργανισμού. Όσο μεγαλύτερος και πιο σύνθετος είναι ο οργανισμός και οι δραστηριότητές του, τόσο μεγαλύτερη προσοχή πρέπει να δοθεί στον σχεδιασμό των συστημάτων ελέγχου. Αλλά τα συστήματα ελέγχου είναι αποτελεσματικά μόνο εάν εγκατασταθούν, συντηρούνται και χρησιμοποιούνται από ικανούς, αφοσιωμένους διαχειριστές. Τα συστήματα μπορούν να υποστηρίξουν τέτοιους διαχειριστές, αλλά δεν μπορούν να τους υποκαταστήσουν.

Γενικά λάθη ή λάθη προσωπικού

Το σύστημα δημοσιονομικού ελέγχου είναι τόσο αποτελεσματικό όσο το προσωπικό που εφαρμόζει και εκτελεί τον έλεγχο. Για παράδειγμα, ο εργαζόμενος μπορεί να παρεξηγήσει τις οδηγίες και να καταλήξει σε λανθασμένη κρίση. Οι εργαζόμενοι μπορεί επίσης να κάνουν λάθη λόγω προσωπικής απροσεξίας, απόσπασης της προσοχής ή κόπωσης. Ο ελεγκτής θα πρέπει να εξετάζει προσεκτικά την ποιότητα του προσωπικού κατά την αξιολόγηση του χρηματοοικονομικού ελέγχου (Williams, 2000).

Κρίση

Ο αποτελεσματικός οικονομικός έλεγχος μπορεί να περιορίζεται από την πραγματικότητα της ανθρώπινης κρίσης. Οι αποφάσεις λαμβάνονται συχνά εντός περιορισμένου χρονικού πλαισίου, χωρίς το πλεονέκτημα πλήρους πληροφόρησης, και κάτω από χρονικές πιέσεις της διεξαγωγής των εργασιών. Αυτές οι αποφάσεις κρίσης μπορεί να επηρεάσουν την επίτευξη των στόχων, με ή χωρίς καλό οικονομικό

έλεγχου. Ο οικονομικός έλεγχος μπορεί να καταστεί αναποτελεσματικός, όταν η Διοίκηση αποτυγχάνει να ελαχιστοποιήσει την εμφάνιση λαθών – λ.χ. παρανόηση οδηγιών, απροσεξία, απόσπαση της προσοχής, κόπωση ή λάθη (Lannoye, 1999).

Συνοψίζοντας, ο Εσωτερικός Έλεγχος μπορεί να συναντήσει μια σειρά δυσκολιών. Κατά τη διενέργεια του Εσωτερικού Ελέγχου, φαινόμενα όπως η έλλειψη υποστήριξης ή η ανεπάρκεια των διοικούντων, η αδυναμία των ίδιων των ελεγκτικών στελεχών να υποστηρίξουν το έργο τους, η μη αποδοχή, επιφύλαξη ή αμυντική στάση των ελεγχόμενων απέναντί τους, είναι κάποια από τα προβλήματα που μπορεί να ανακύψουν και να λειτουργήσουν ανασταλτικά στην εφαρμογή του. Παρά τους περιορισμούς και τις δυσκολίες, ο Εσωτερικός Έλεγχος στο πλαίσιο των διαρκών αναπροσαρμογών και αναβαθμίσεων των ελεγκτικών διαδικασιών, που επιτάσσουν τα νέα περιβάλλοντα των δημόσιων υπηρεσιών και οργανισμών, μπορεί να αυξήσει τη δυναμική του και να γίνει αποδεκτός και αναγκαίος, ακόμη και από τους ίδιους τους ελεγχόμενους (Παπαστάθης, 2014).

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5

Ο ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ ΣΤΙΣ ΔΗΜΟΣΙΕΣ ΜΟΝΑΔΕΣ ΥΓΕΙΑΣ

5.1 ΓΕΝΙΚΕΣ ΕΠΙΣΗΜΑΝΣΕΙΣ ΓΙΑ ΤΟΝ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟ ΕΛΕΓΧΟ ΣΤΟΝ ΤΟΜΕΑ ΤΗΣ ΥΓΕΙΑΣ

Αδιαμφισβήτητα, η υγεία αποτελεί το πολυτιμότερο αγαθό στη ζωή των ανθρώπων, και αυτό σημαίνει ότι κάθε κράτος θα πρέπει να διασφαλίζει στους πολίτες του υψηλή παροχή υγειονομικών υπηρεσιών. Λόγω της ιδιαιτερότητας της φύσης των υπηρεσιών υγείας, ο τομέας αυτός κατέχει μια από τις πιο σημαντικές θέσεις διεκδίκησης κονδυλίων από τον κρατικό προϋπολογισμό. Η αύξηση των δαπανών στις υγειονομικές μονάδες είναι συνεχής, ως εκ τούτου ο έλεγχος των λειτουργιών των νοσοκομείων προκειμένου να γίνεται σωστή διαχείριση του κόστους των υπηρεσιών, με την διακυβέρνηση που ασκούν οι διοικήσεις, καθίσταται επιβεβλημένος. Οι δαπάνες για την υγεία καλύπτονται από τα δημόσια ταμεία στο μεγαλύτερο βαθμό, γεγονός που οδηγεί στην υιοθέτηση μέτρων για την αύξηση της αποτελεσματικότητας και την ορθή κατανομή των κρατικών πόρων που προορίζονται για την υγεία. Τα τελευταία χρόνια, στο πλαίσιο της δημοσιονομικής κρίσης, η Ελλάδα, όπως και άλλες χώρες, εφάρμοσε περιοριστική πολιτική στο κόστος των

υπηρεσιών, θέτοντας ανώτατα όρια στους προϋπολογισμούς, με σκοπό την καταστολή της ανοδικής πορείας στην αύξηση των δαπανών για την υγεία.

Η έρευνα σχετικά με την εφαρμογή του Εσωτερικού Ελέγχου στα δημόσια νοσοκομεία διαπιστώνει ότι οι μονάδες εσωτερικού ελέγχου έχουν να διαχειριστούν ποικίλα και πολύπλοκα ζητήματα. Ο τομέας της υγείας ανέκαθεν εμφάνιζε περιπτώσεις διαφθοράς και απάτης, έλλειψης διαφάνειας και λογοδοσίας, επιπλέον στα δημόσια νοσοκομεία ο εσωτερικός έλεγχος έχει να αντιμετωπίσει προβλήματα που αφορούν αδυναμίες στα συστήματα πληροφορικής και σε σύγχρονα εργαλεία διαχείρισης, και δυσκολίες που εντοπίζονται ως απόρροια της χαμηλής χρηματοδότησης και της γραφειοκρατίας (Rodakos et al., 2021).

Θεμελιώδης στόχος του Εσωτερικού Ελέγχου είναι ο εντοπισμός και η κατανόηση των κινδύνων που αντιμετωπίζουν οι Μονάδες Υγείας, και η αξιολόγηση του συστήματος εσωτερικού ελέγχου, το οποίο χρησιμοποιήθηκε για τον έλεγχο του κινδύνου της χρηματοοικονομικής ασφάλειας. Επιπλέον αξιολογείται αν ο διαχειριστικός έλεγχος στη Διοίκηση είναι επαρκής, ή σε μια συγκεκριμένη μονάδα είναι αποδοτικός και αποτελεσματικός. Ο Εσωτερικός Έλεγχος πρέπει να παρέχει μια αμερόληπτη αξιολόγηση σε ό,τι αφορά την ισχύ και αποτελεσματικότητα των μηχανισμών διαχείρισης και των διαδικασιών δημοσιονομικού ελέγχου.

Ο Εσωτερικός Έλεγχος περιλαμβάνει δραστηριότητες διασφάλισης, αλλά και συμβουλευτικές. Μια ανεξάρτητη αξιολόγηση διαχείρισης θα πρέπει να διαβεβαιώνει ότι τα συστήματα ελέγχου λειτουργούν ορθά. Από την άλλη, ο συμβουλευτικός έλεγχος είναι σκόπιμο να διευκολύνει, το περισσότερο δυνατό, τη λειτουργία μιας μονάδας. Ο εσωτερικός ελεγκτής μπορεί να υποβάλλει αιτήματα και συστάσεις στους διαχειριστές των ελεγχόμενων μονάδων, τα οποία να στοχεύουν στην ομαλότερη λειτουργία των επιμέρους τμημάτων ή των μονάδων (Drogalas et al., 2018).

Ο Εσωτερικός Έλεγχος πρέπει να καλύπτει όλες τις διαδικασίες λειτουργίας μιας μονάδας. Με τον Εσωτερικό Έλεγχο ο επικεφαλής εξασφαλίζει ότι τα καθήκοντα της μονάδας εκτελούνται, τηρούνται οι διαδικασίες που καθορίζονται από τους αντίστοιχους κανόνες, ή εγκρίνονται από τον υπεύθυνο της μονάδας.

Ο κανονισμός σχετικά με τις δραστηριότητες Εσωτερικού Ελέγχου καθορίζει εκτενώς τους κανόνες που τον διέπουν. Περιλαμβάνει τροποποιήσεις κανονισμών, τις νέες διατάξεις, τις διατάξεις τεκμηρίωσης, την προετοιμασία των εκθέσεων, τα στοιχεία αναφοράς, τις συμβουλευτικές διαδικασίες και τις προϋποθέσεις του Εσωτερικού Ελέγχου.

5.2 ΧΑΡΑΚΤΗΡΙΣΤΙΚΑ ΤΟΥ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ ΣΤΑ ΔΗΜΟΣΙΑ ΝΟΣΟΚΟΜΕΙΑ

Η εύρυθμη και αποτελεσματική λειτουργία των νοσοκομείων απειλείται από διάφορους κινδύνους, σε προσωρινό αλλά ακόμη και μόνιμο επίπεδο στις περισσότερες υπηρεσίες που επιτελούν. Έλλειψη κατάλληλου προσωπικού, εξοπλισμού, φαρμάκων, κλινών, προβλήματα στην παροχή των πρώτων βοηθειών, υποστελεχωμένα τμήματα επειγόντων περιστατικών, ανεπαρκείς επιχειρήσεις ασθενοφόρων κ.λπ., είναι ενδεικτικά κάποιοι από τους σοβαρούς κινδύνους που ανακύπτουν κατά τη λειτουργία τους.

Οι παραπάνω κίνδυνοι αναφέρονται στην κύρια δραστηριότητα του νοσοκομείου, ενώ υπάρχουν περαιτέρω κίνδυνοι στο διοικητικό κομμάτι, όπως τα οικονομικά ζητήματα και οι διακανονισμοί με τα κύρια ταμεία κοινωνικής ασφάλισης και τις ιδιωτικές ασφαλιστικές εταιρείες, η τήρηση αρχείου φακέλων ασθενών, το οποίο είναι ένα πολύ ευαίσθητο θέμα ιδίως τον τελευταίο καιρό στο αυστηρό νομικό πλαίσιο του *GDPR (General Data Protection Regulation)*. Τέλος, υπάρχουν ορισμένοι κορυφαίοι κίνδυνοι που μπορεί να έχουν μεγάλο αντίκτυπο στις Δημόσιες Μονάδες Υγείας. Αυτοί περιλαμβάνουν ζητήματα τα οποία μπορεί να επισημανθούν ή και να υπερεκτιμηθούν από τα μέσα ενημέρωσης, όπως υποθέσεις υγειονομικής αθέμιτης πρακτικής, καθώς και περιπτώσεις οικονομικών περιορισμών που μπορεί να υπογραμμιστούν από τον ελεγκτή των οικονομικών καταστάσεων και μπορεί να εγείρουν σημαντικές αμφιβολίες για την ικανότητα της οργάνωσης να συνεχίσει τη δραστηριότητά της (Filos, 2021).

Για να ελαχιστοποιηθούν οι κίνδυνοι, αφού η πιθανότητα να αποφευχθούν είναι πολύ μικρή, η Διοίκηση πρέπει να θέσει σε εφαρμογή ορισμένους μηχανισμούς, για την οργάνωση, την εκτέλεση, την επισκόπηση, τη διόρθωση των ενεργειών, ώστε να γίνονται όλες με τον προβλεπόμενο τρόπο. Τέτοιοι μηχανισμοί είναι οι έλεγχοι, και μπορεί να είναι προληπτικοί, διορθωτικοί ή λεπτομερείς.

Ο Εσωτερικός Έλεγχος, βάσει των Διεθνών Προτύπων, καλύπτει όλες τις δραστηριότητες οι οποίες εκτελούνται από κάθε τμήμα του νοσοκομείου.

Επεξηγηματικά, οι πιο σημαντικοί λειτουργικοί έλεγχοι που διεξάγονται στα νοσοκομεία, αφορούν τη διακίνηση φαρμάκων και υλικών καθώς και την ανάλυσή τους. Άλλοι λειτουργικοί έλεγχοι αφορούν τον τρόπο εισαγωγής των ασθενών, τις υπηρεσίες περίθαλψης καθώς και τις τιμολογήσεις των υπηρεσιών.

Οι οικονομικοί έλεγχοι επικεντρώνονται στις προμήθειες και τα αποθέματα του νοσοκομείου, στις συμβάσεις με τρίτους, στην προστασία των περιουσιακών του στοιχείων, στην ορθότητα της σύνταξης των οικονομικών καταστάσεων, και στο παραχθέν οικονομικό αποτέλεσμα (Βαρβατσουλάκης, Κουφοπούλου & Αντώνογλου, 2013).

Συγκεκριμένα στη γραμματεία των εξωτερικών ιατρείων και στο λογιστήριο ασθενών διενεργούνται έλεγχοι ως προς την είσπραξη εσόδων. Στο λογιστήριο, οι έλεγχοι αφορούν τη συλλογή και απεικόνιση των λογιστικών στοιχείων, τη σύνταξη και εκτέλεση του προϋπολογισμού. Τα τμήματα προσωπικού και μισθοδοσίας ελέγχονται για τις προσλήψεις και τις πληρωμές των εργαζομένων, αντίστοιχα. Στο φαρμακείο και τη διαχείριση υλικού, αντικείμενο ελέγχου αποτελούν ο σχεδιασμός της προμήθειας και της διαχείρισης φαρμακευτικού και υγειονομικού υλικού. Οι έλεγχοι δύναται να πραγματοποιηθούν και σε άλλα τμήματα του νοσοκομείου, όπως το τμήμα πληροφορικής, το τμήμα διατροφής, καθώς και σε διευθύνσεις υπηρεσιών όπως η τεχνική ή η νοσηλευτική υπηρεσία, προκειμένου να διερευνηθεί αν και κατά πόσο εφαρμόζονται οι διαδικασίες που αποτυπώνονται στον Κανονισμό Λειτουργίας του νοσοκομείου (Rodakos et al., 2021).

Οι έλεγχοι μπορεί επίσης να περιλαμβάνουν προσωπικό αναμονής, ακόμη και από άλλα νοσοκομεία, επιπλέον εξοπλισμό και συνεχή συντήρηση, συμφωνίες με εξωτερικές ιδιωτικές μονάδες για περιπτώσεις έκτακτης ανάγκης. Οι πιο σημαντικοί εξ αυτών περιλαμβάνουν πολιτικές και διαδικασίες. Οι πολιτικές περιγράφουν τις βασικές αρχές, στις οποίες αποτυπώνονται η φιλοσοφία και ο βασικός χαρακτήρας. Οι διαδικασίες περιγράφουν λεπτομερώς τα βήματα που πρέπει να ακολουθηθούν για την εκτέλεση των εντολών της Διοίκησης και την πρόληψη καταστάσεων κινδύνου (π.χ. απόθεμα ασφαλείας υλικών και φαρμάκων). Οι διαδικασίες απαιτείται να είναι καλά καθορισμένες, συμπεριλαμβανομένων των κατάλληλων ελέγχων, και να είναι γνωστοποιημένες στο εμπλεκόμενο προσωπικό. Τόσο οι Πολιτικές όσο και οι Διαδικασίες θα πρέπει να εγκρίνονται από την ανώτατη διοίκηση, και να προσαρμόζονται, όταν είναι απαραίτητο στις δύσκολες ή ιδιαίτερες περιστάσεις. Η υποστήριξη του Υπουργείου Υγείας κρίνεται πολύ σημαντική, ενώ οι νομοθετικές διατάξεις είναι καθοριστικές για την αποτελεσματική και αποδοτική λειτουργία των νοσοκομείων (Filos, 2021).

Σε σύνοψη όλων όσων έχουν σημειωθεί σε σχέση με τον έλεγχο στον τομέα της υγείας, συμπεραίνεται ότι οι διοικήσεις των νοσοκομείων καλούνται να διαχειριστούν διάφορους κινδύνους και να συναρμόσουν την χρηματοοικονομική διαχείριση και τους ανεπαρκείς πόρους, με την παροχή αποτελεσματικής υγειονομικής περίθαλψης. Τα ανώτερα διοικητικά και διευθυντικά στελέχη όλων των υπηρεσιών και τμημάτων των νοσοκομείων καλούνται να εφαρμόσουν πρόσφορα εργαλεία διοίκησης, ώστε να γίνεται συνολική επίβλεψη και στήριξη σε όλες τις δραστηριότητες της υγειονομικής μονάδας, και να ενισχύεται η απόδοση με την παράλληλη ορθή αξιοποίηση των πόρων. Στο πλαίσιο αυτό μια διοίκηση η οποία χαρακτηρίζεται από τη συνεχή βελτίωση της ποιότητας των προσφερόμενων υπηρεσιών, χρησιμοποιώντας εκθέσεις και αναφορές για όλες τις λειτουργίες, οι οποίες διατυπώνονται από τον εσωτερικό έλεγχο, καλλιεργεί συνολικά μια κουλτούρα που βοηθά στην επίτευξη των στόχων της υγειονομικής μονάδας.

5.3 ΠΡΑΚΤΙΚΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΑΝΑΛΥΣΗΣ ΕΡΕΥΝΗΤΙΚΟΥ ΘΕΜΑΤΟΣ. Η ΠΕΡΙΠΤΩΣΗ ΤΟΥ ΔΗΜΟΣΙΟΥ ΝΟΣΟΚΟΜΕΙΟΥ, Π.Γ.Ν. "ΑΤΤΙΚΟΝ"

Παρουσίαση πρακτικής εφαρμογής ανάλυσης

Προκειμένου να εξεταστεί η πρακτική εφαρμογή του Εσωτερικού Ελέγχου σε μια Δημόσια Μονάδα Υγείας, και να διαφανεί η ποιότητα και τα αποτελέσματά του, η έρευνα εστίασε σε ένα μεγάλο Πανεπιστημιακό Νοσοκομείο της Αττικής, το οποίο σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις υποχρεούται σε έκδοση εσωτερικού κανονισμού με τον οποίο θα ρυθμίζονται όλα τα θέματα εσωτερικού ελέγχου όπως και κάθε αναγκαία λεπτομέρεια που τον αφορά. Η θεσμοθέτηση του εσωτερικού ελέγχου στις Δημόσιες Μονάδες Υγείας επικεντρώνεται σε θέματα διοικητικά, λογιστικά και διαχειριστικά.

Ως αναπόσπαστο μέρος της παρούσας εργασίας προσαρτάται σε πρώτο παράρτημα η αναφορά Εσωτερικού Ελέγχου που διενεργήθηκε στο Νοσοκομείο, ως τμήμα του ετήσιου προγράμματος ελέγχων του Οργανισμού. Σε ένα δεύτερο παράρτημα επισυνάπτεται η μεθοδολογία που εφαρμόστηκε από τον πάροχο της υλοποίησης των υπηρεσιών εσωτερικού ελέγχου, και τέλος στο τρίτο παράρτημα η αίτηση της συγγραφέως προς τη Διοίκηση του Νοσοκομείου, προκειμένου να δημοσιοποιήσει τα πορίσματα της έκθεσης.

Η έκθεση ελέγχου, καθώς και η ελεγκτική μεθοδολογία που εφαρμόστηκε για

την ολοκλήρωσή της, θα επιβεβαιώσουν θεωρήματα και έννοιες που αναλύθηκαν στην παρούσα διπλωματική εργασία. Ειδικότερα θα καλύψουν ζητήματα τα οποία σχετίζονται με τα χαρακτηριστικά του εσωτερικού ελέγχου, το περιβάλλον ελέγχου, την εκτίμηση κινδύνου, τις δραστηριότητες, την επικοινωνία και τις πληροφορίες, αλλά και την παρακολούθηση του εσωτερικού ελέγχου. Επίσης θα σκιαγραφηθούν τα είδη και οι κατηγορίες ελέγχου για να γίνει απολύτως κατανοητή η διάκριση αλλά και η αλληλοσύνδεση των δραστηριοτήτων, όπως και ο βαθμός συμμετοχής τους κατά τον έλεγχο (π.χ. αποθήκη: φυσικά αποθέματα πέραν της απογραφής → ασυμφωνία αυτών → διαχείριση αυτών → κόστος εκπαίδευσης/διοίκησης προσωπικού → φύρες υλικών).

Τέλος, θα διαφανεί ο ρόλος του Εσωτερικού Ελέγχου στην αποτελεσματικότητα της Οργανωτικής Μονάδας, μέσω της υποβολής προτάσεων για την βελτίωση της υφιστάμενης κατάστασης, οι οποίες στηρίζονται σε βέλτιστες πρακτικές που εφαρμόζονται σε ομοειδείς οργανισμούς, καθώς και στις βέλτιστες πρακτικές του Εσωτερικού Ελέγχου και της Εταιρικής Διακυβέρνησης.

Στο πλαίσιο της υποστήριξης του Π.Γ.Ν. «ΑΤΤΙΚΟΝ» σε θέματα Εσωτερικού Ελέγχου σύμφωνα με την κείμενη νομοθεσία, διεξήχθη από πιστοποιημένους εσωτερικούς ελεγκτές μηνιαίος έλεγχος διοικητικών, διαχειριστικών θεμάτων που σχετίζονται με τη λειτουργία του Νοσοκομείου. Ο έλεγχος εστίασε σε τομείς που είχαν τεθεί ως σημαντικοί από τη Διοίκηση για τη λειτουργία του Νοσοκομείου, και διενεργήθηκε βάσει συνεντεύξεων με το προσωπικό, δειγματοληψίας και πρόσβασης σε σχετικά έγγραφα και αρχεία.

Αντικείμενο του ελέγχου αποτέλεσαν οι διαδικασίες της Κεντρικής Αποθήκης του Νοσοκομείου και ο εντοπισμός των επιχειρησιακών κινδύνων, οι οποίοι συνδέονται με τις διάφορες δραστηριότητες και λειτουργίες της. Οι υπηρεσίες ελέγχου επικεντρώθηκαν στην αξιολόγηση και τον έλεγχο των δραστηριοτήτων της Κεντρικής Αποθήκης και των ελεγκτικών μηχανισμών, δικλίδων ασφαλείας, σε όλο το φάσμα των διαδικασιών που σχετίζονται με το εν λόγω τμήμα.

Αποτελέσματα ευρημάτων

Τα αποτελέσματα της έκθεσης συζητήθηκαν κατά τη διάρκεια του ελέγχου, και αναλυτικότερα, μετά το πέρας των εργασιών, με τους εμπλεκόμενους στις λειτουργίες του συγκεκριμένου τμήματος. Τα ευρήματα των υπηρεσιών ελέγχου,

αξιολογημένα σε κατηγορίες ανάλογα με το εύρος κινδύνου, ήταν συνολικά έξι, πέντε μέσου κινδύνου και ένα χαμηλού κινδύνου. Συνακόλουθα, η ελεγκτική γνώμη για την αξιολόγηση του Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου της ελεγχόμενης μονάδας ήταν ότι χρήζει βελτίωσης. Σύμφωνα με τις αναφορές του Εσωτερικού Ελέγχου, η σημασία των ευρημάτων που καταγράφηκαν απαιτεί την άμεση προσοχή του υπευθύνου του τμήματος, και τη συμφωνία πλάνου ενεργειών βελτίωσης, βάσει συγκεκριμένων προτάσεων και χρονοδιαγράμματος.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6

ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ – ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ

6.1 ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ ΕΠΙΣΚΟΠΗΣΗΣ ΕΡΕΥΝΩΝ

Στη σημερινή παγκοσμιοποιημένη οικονομία όπου οι οργανώσεις τόσο στον Δημόσιο όσο και στον Ιδιωτικό Τομέα καλούνται να επιτύχουν μακροπρόθεσμους, αλλά και βραχυπρόθεσμους στόχους μέσα από όσο το δυνατόν ορθολογικότερη χρήση των πόρων τους, ο Εσωτερικός Έλεγχος κατέχει τη δική του εξέχουσα θέση.

Στη σύγχρονη ελληνική πραγματικότητα καθίσταται επιτακτική η ανάγκη για μια αποτελεσματική δημόσια διοίκηση, ώστε αυτή να προσαρμοστεί στις διεθνείς πρακτικές και κανονισμούς, και να αντιμετωπιστούν τα φαινόμενα της διαφθοράς, της κακοδιοίκησης, ή της παρατυπίας και της απάτης.

Ο εσωτερικός έλεγχος, στο πλαίσιο αυτό, αποτελεί βασική προϋπόθεση και αναγκαίο παράγοντα για την επίλυση των προβλημάτων της δημόσιας διοίκησης, η οποία θα πρέπει να λειτουργεί με τις βασικές αρχές της διαφάνειας, της λογοδοσίας και της ακεραιότητας. Ο Εσωτερικός Έλεγχος είναι ένας μηχανισμός, ο οποίος αν χρησιμοποιηθεί σωστά, μπορεί να οδηγήσει τη δημόσια διοίκηση στην επίτευξη των στόχων της.

Ο Εσωτερικός Έλεγχος διαρκώς αναβαθμίζεται και εμπλουτίζεται με νέους ρόλους, υπηρεσίες και διαδικασίες. Δεν αποτελεί πλέον ένα απλό εργαλείο εντόπισης σφαλμάτων ή εσφαλμένων πρακτικών, στα οικονομικά στοιχεία ενός Οργανισμού. Εξελίσσεται σε έναν μηχανισμό υποστήριξης των Οργανισμών, ώστε με επιστημονικές και επαγγελματικές μεθόδους να οδηγηθούν στην επίτευξη των αντικειμενικών τους στόχων. Η ελεγκτική δραστηριότητα πρέπει να υποστηρίζεται

από τις διοικήσεις, οι οποίες οφείλουν να προστατεύουν την ανεξαρτησία της, και οι εσωτερικοί ελεγκτές πρέπει να παρέχουν υπηρεσίες με αξιοπιστία και αντικειμενικότητα.

Η αποτελεσματική ελεγκτική πρακτική στον δημόσιο τομέα ενδυναμώνει τη διακυβέρνηση, και παράλληλα ενισχύει τη δυνατότητα επίτευξης της λογοδοσίας των δημόσιων οργανισμών. Οι εσωτερικοί ελεγκτές επιτελούν ένα έργο ιδιαίτερα σημαντικό, όσον αφορά στην καθιέρωση της αξιοπιστίας και της χρηστής συμπεριφοράς των λειτουργών του δημοσίου τομέα, την αποφυγή της διαφθοράς, και την παροχή ποιοτικότερων υπηρεσιών προς τους πολίτες.

Ωστόσο, για να συνεισφέρει αποτελεσματικά ο Εσωτερικός Έλεγχος στον εκσυγχρονισμό των Δημόσιων Οργανισμών απαιτείται πολιτική θέληση και δράση, για τη δημιουργία κατάλληλων υποδομών, την καταπολέμηση της γραφειοκρατίας, τη συμμόρφωση με τη νομοθεσία, και τον σχεδιασμό συστηματικής και αποτελεσματικής μεθοδολογίας, πτυχές που χρήζουν βελτίωσης αναφορικά με τον δημόσιο τομέα (Δρογαλάς, 2021).

6.2 ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ

Στην Ελλάδα ο Εσωτερικός έλεγχος δεν έχει την ανάλογη με άλλες χώρες ανάπτυξη, και μια γενική πρόταση είναι να αποτελέσει αντικείμενο περαιτέρω ερευνών και μελετών, προκειμένου να βρεθούν λειτουργικές λύσεις στα προβλήματα εφαρμογής του στο Δημόσιο.

Ειδικότερα, μια πιο αποτελεσματική πρακτική θα μπορούσε να είναι η δημιουργία μιας Κεντρικής Μονάδας Υποστήριξης, που θα διαχειρίζεται κοινά θέματα ή ευρήματα, ή θα φροντίζει για ζητήματα εκπαίδευσης. Μελέτες που θα πρότειναν τρόπους, με τους οποίους θα επιλέγονται και θα διορίζονται οι εσωτερικοί ελεγκτές στους δημόσιους οργανισμούς θα ήταν επίσης ιδιαίτερα αποτελεσματικές παρεμβάσεις, για να ενισχυθεί η διαφάνεια απέναντι στους πολίτες, και να διασφαλιστεί ο απαιτούμενος επαγγελματισμός των οργάνων Εσωτερικού Ελέγχου.

Με την εκάστοτε νομοθεσία έχουν γίνει προσπάθειες εγκαθίδρυσης του Εσωτερικού Ελέγχου στη Δημόσια Διοίκηση. Το θεσμικό πλαίσιο όμως δεν μπορεί να αντιμετωπίσει προβλήματα όπως την απουσία ικανών στελεχών, τη δυσκολία χρήσης ψηφιακών τεχνολογιών, την καχυποψία και την έλλειψη σχετικής κουλτούρας ή τις ανεπαρκείς γνώσεις στη συμμόρφωση με τη νομοθεσία.

Η διεύρυνση της δράσης του Εσωτερικού Ελέγχου, η δημιουργία ενός δικτύου επικοινωνίας και συνεργασίας των Μονάδων Εσωτερικού Ελέγχου μεταξύ τους, καθώς και με τις Διοικήσεις, η απαιτούμενη κατάρτιση του ανθρώπινου δυναμικού, η ανάπτυξη μηχανογραφικών συστημάτων και εν γένει η καλλιέργεια μιας κουλτούρας Εσωτερικού Ελέγχου, είναι στόχοι που – αν επιτευχθούν – θα βοηθήσουν σημαντικά στην καθιέρωση και εφαρμογή του Εσωτερικού Ελέγχου στη Δημόσια Διοίκηση (Δρογαλάς, 2021).

Η επιτυχία οποιασδήποτε προσπάθειας για αποτελεσματικό Εσωτερικό Έλεγχο στην Ελληνική Δημόσια Διοίκηση θα είναι αποτέλεσμα ανεξαρτησίας και αξιοκρατικών διορισμών όλων των ελεγκτικών οργάνων, επιτυχούς συνδυασμού δυνάμεων, σαφών στόχων και υποστήριξης, ορθής εποπτείας, πρόβλεψης αυστηρών κυρώσεων και, τέλος, απουσίας πολιτικών παρεμβάσεων (Filos, 2021).

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

ΕΛΛΗΝΙΚΗ

Βαρβατσουλάκης, Ι., Κουφοπούλου, Π., Αντώνογλου, Δ., (2013). «Ο εσωτερικός έλεγχος στα δημόσια νοσοκομεία: 2 χρόνια από την πρώτη εφαρμογή», 5^ο Συνέδριο Διοικητικών Επιστημόνων του Δημοκρίτειου Πανεπιστημίου Θράκης, με τίτλο: «Αναδιοργάνωση της Διοίκησης και του Κράτους στη “μετά” το Μνημόνιο εποχή», Διαθέσιμο: <https://www.academia.edu/5255100/> (15/1/2023)

Βαρβατσουλάκης, Ι., (2014). Σημειώσεις από το σεμινάριο του Ελληνικού Ινστιτούτου Εσωτερικών Ελεγκτών με θέμα: Ανάπτυξη Εσωτερικού Ελέγχου σε Μονάδες Υγείας.

Βασιλείου, Δ., Ηρειώτης, Ν., Μενεξιάδης, Μ. και Μπάλιος, Δ., (2017). Εσωτερικός έλεγχος, εκδόσεις Rosili.

Γαρεφαλάκης, Α., Κουτούπης, Α. και Κυριακόγκωνας, Π., (2021). Εταιρική διακυβέρνηση, Διαχείριση Κινδύνων και Εσωτερικός Έλεγχος, εκδόσεις Αλέξανδρος Σ. ΙΚΕ.

Δρογαλάς, Γ., (2021). «Εσωτερικός Έλεγχος σε μονάδες Υγείας», Διαδικτυακή Ημερίδα «Δομές Υγείας και Διαφάνειας», Διαθέσιμο: https://aead.gr/images/imerides/2021/Ekth-Thesal-21/Drogalas_4hYPE.pdf (7/11/2022).

Εθνικό Κέντρο Δημόσιας Διοίκησης και Αυτοδιοίκησης (ΕΚΔΔΑ), (2018). Καινοτόμο Εργαστήριο «Ο Εσωτερικός Έλεγχος ως εργαλείο πολιτικής στο Δημόσιο Τομέα», Έκθεση Εργασιών-Συμπεράσματα, Διαθέσιμο: https://www.ekdd.gr/images/seminaria/esoterikos_elegxos.pdf (17/11/2022).

Εθνικός Συντονιστής για την Καταπολέμηση της Διαφθοράς, (2015). Δημόσια Διοίκηση και Διαφθορά - Το πρόβλημα και οι τρόποι επίλυσής του, Πρακτικά Συνεδρίου, Εκδόσεις Σάκκουλα.

Ελεγκτικό Συνέδριο, (2018). Έκθεση Ελέγχου, Ληξιπρόθεσμων Υποχρεώσεων, του Πανεπιστημιακού Γενικού Νοσοκομείου «ΑΤΤΙΚΟΝ».

Ελληνική Αρχή Διαφάνειας (ΕΑΔ), (2020). «Εγχειρίδιο Εσωτερικού Ελέγχου για την Ελληνική Δημόσια Διοίκηση», Διαθέσιμο: <https://aead.gr/publications/manuals/internal-audit-manual-greek-public-sector> (18/11/2022).

Ελληνική Αρχή Διαφάνειας (ΕΑΔ), (2021). «Κώδικας Δεοντολογίας Εσωτερικών Ελεγκτών», Διαθέσιμο: <https://aead.gr/publications/manuals/kodikas-deontologias-esoterikon-elegkton> (18/11/2022).

Ελληνική Αρχή Διαφάνειας (ΕΑΔ), (2021). «Οδηγός διαχείρισης κινδύνων, διαφθοράς και απάτης», Διαθέσιμο: <https://aead.gr/publications/manuals/odigos-diaxeirisis-kindinon-diafthoras-kai-apatis>

Ελληνική Αρχή Διαφάνειας (ΕΑΔ), (2019). Έκθεση Απολογισμού, Διαθέσιμο:

<https://aead.gr/images/essays/ead-annual-report-2019.pdf> (8/11/2022).

Ελληνικό Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών, Διεθνές Πλαίσιο για την Επαγγελματική Εφαρμογή του Εσωτερικού Ελέγχου (IPPF), Διαθέσιμο: <https://www.theiia.org/en/standards/international-professional-practices-framework/> (25/1/2023).

Καζαντζής, Χ., (2006). Ελεγκτική και Εσωτερικός Έλεγχος. Μια συστηματική προσέγγιση Εννοιών, Αρχών και Προτύπων, Business Plus ΑΕ, Πειραιάς.

Καινούργιος, Δ., Χρυσανθακόπουλος, Ν., (2022). Ο Εσωτερικός Έλεγχος στον Δημόσιο Τομέα: Προκλήσεις και ευκαιρίες, «*Η συμβολή του Εσωτερικού Ελεγκτή στο στοίχημα της αποτελεσματικής λειτουργίας του Δημοσίου Τομέα*», Διαθέσιμο: <https://www.newmoney.gr/roh/ergasiaka/o-esoterikos-elegchos-ston-dimosio-tomea-proklisis-ke-efkeries-picsvid/> (5/11/2022).

Καραμανής, Κ., (2008). Σύγχρονη Ελεγκτική Θεωρία και Πρακτική σύμφωνα με τα διεθνή ελεγκτικά πρότυπα, εκδόσεις ΟΠΑ, Αθήνα.

Κουτούπης, Α., (2009). Οι επιδράσεις του Θεσμικού Πλαισίου Εταιρικής Διακυβέρνησης και των Βέλτιστων Πρακτικών στην Ανάπτυξη των Συστημάτων Εσωτερικού Ελέγχου των Επιχειρήσεων – Η περίπτωση των εισηγμένων στο Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών Εταιρειών. Ph.D. Thesis, Πάντειο Πανεπιστήμιο Αθηνών.

Κουτούπης, Α., Κυριακόγκωνας, Π. και Μπογιατζίδης, Π., (2020). «Δραστηριότητες Εσωτερικού Ελέγχου στα όργανα της κεντρικής κυβέρνησης και στην Εθνική Αρχή Διαφάνειας – Η περίπτωση της Ελλάδας», περιοδικό «*Πραγματικά προβλήματα της οικονομίας*», τεύχος 5.

Κουτούπης, Α., «*Εταιρική Διακυβέρνηση και Συστήματα Εσωτερικού Ελέγχου*», Περιοδικό Οικονομικά Χρονικά, (Έκδοση Οικονομικού Επιμελητηρίου Ελλάδας), τεύχος 126, Μάρτιος – Απρίλιος 2004, Διαθέσιμο: https://www.researchgate.net/publication/335798720_Etairike_Diakybernese_kai_Systemata_Esoterikou_Elenchou_Oikonomika_Chronika_Ekdose_Oikonomikou_Epimeleteriou_Elladas_teachos_126_Martios-Aprilios_2004 (27/10/2022).

Κουτούπης, Α. και Ροδάκος, Α.Η., (2021). «*Γιατί απέτυχε ο εσωτερικός έλεγχος στο Δημόσιο, τι πρέπει να αλλάξει*», Διαθέσιμο: www.euro2day.gr (15/12/2022).

Κωνσταντινίδου, Μ., (2021). «Ο Εσωτερικός Έλεγχος στη Δημόσια Διοίκηση», ΚΖ_Α Ειδική Φάση, Τμήμα Αναπτυξιακών και Περιφερειακών Πολιτικών, «*Έλεγχος Διοικητικής Δράσης*», Διαθέσιμο: https://eclass.ekdd.gr/esdda/courses/KZ_AEID_APP110/ (2/2/2023).

Νεγκάκης, Χ. και Ταχυνάκης, Π., (2017). Ελεγκτική Εσωτερικός Έλεγχος Θεωρία και εφαρμογές, εκδόσεις Αειφόρος Λογιστική.

ΟΟΣΑ, «Οργανισμός Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης», Πρόγραμμα Ελλάδα – ΟΟΣΑ: Παροχή Τεχνικής Βοήθειας για την Καταπολέμηση της Διαφθοράς, «Τεχνική Έκθεση για τον Εκσυγχρονισμό του Εσωτερικού Ελέγχου: Χαρτογράφηση

και Ανάλυση Αποκλίσεων», Διαθέσιμο: <https://www.oecd.org/governance/ethics/1.1-technical-report-modernising-internal-audit-el.pdf> (15/1/2023).

ΟΟΣΑ, «Οργανισμός Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης», Πρόγραμμα Ελλάδα – ΟΟΣΑ: Παροχή Τεχνικής Βοήθειας για την Καταπολέμηση της Διαφθοράς, «Πρόγραμμα Αξιολόγησης Βασικών Δικλίδων Ελέγχου», Διαθέσιμο:

<https://www.oecd.org/governance/ethics/1.3-core-control-audit-programme-greece-el.pdf> (15/1/2023).

Παπαστάθης, Π., (2014). Ο Σύγχρονος Εσωτερικός Έλεγχος (Internal Audit) και η Πρακτική Εφαρμογή του. Αθήνα.

Παπαστάθης, Π., «Εσωτερικός Έλεγχος», Περιοδικό Οικονομικά Χρονικά, Έκδοση Οικονομικού Επιμελητηρίου Ελλάδας, Τεύχη 125-126, Φεβρουάριος-Μάρτιος-Απρίλιος 2004, Διαθέσιμο: <https://oe-e.gr> (17/11/2022).

Ρακιντζής, Λ., (2011). «Ο θεσμικός ρόλος του Γενικού Επιθεωρητή στον Έλεγχο του Δημόσιου Τομέα», Βιβλίο: Διακυβέρνηση και Διαφθορά, σελ. 105-130, Εκδόσεις Παπαζήσης, Αθήνα.

Φίλος, Ι., (2004). «Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου Επιχειρήσεων», Εκδόσεις IQ GROUP, Αθήνα.

Φίλος, Ι. και Παπά, Ευ., (2019). «Η αποτελεσματικότητα των Μονάδων Εσωτερικού Ελέγχου στην Ελληνική Δημόσια Διοίκηση», 1ο Πανελλήνιο Συνέδριο Τμήματος Δημόσιας Διοίκησης Παντείου Πανεπιστημίου, με τίτλο: «Δημόσια Διακυβέρνηση: προοπτικές και προκλήσεις στον 21^ο αιώνα», σελ. 95-108, Εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα-Θεσσαλονίκη.

Filos, J., (2021), “Internal Auditing in the Greek Public Sector: Being in a crucial crossroad”, Πάντειο Πανεπιστήμιο, Ηλεκτρονικό Περιοδικό του Τμήματος Δημόσιας Διοίκησης, *Διάλογοι στη Δημόσια Διοίκηση*, Τεύχος 1, Διαθέσιμο: <http://ddd-pubadmin.panteion.gr/assets/files/dialogoi.pdf> (27/10/2022).

ΞΕΝΟΓΛΩΣΣΗ

Asare, T., (2009). “Internal auditing in the public sector. Promoting good governance and performance improvement”. *International Journal on Governmental Financial Management*, IX(1), 15-28. Διαθέσιμο:

https://www.academia.edu/3156041/Internal_auditing_in_the_public_sector_Promoting_good_governance_and_performance_improvement (3/2/2023).

Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission, (COSO), (1992), “*Summary of Internal Control-Integrated Framework by COSO*”, Διαθέσιμο: <http://www.internalcompliance.com/docs/Summary%20of%20COSO%20Internal%20Control%20Framework.pdf> (10/2/2023).

Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission, (COSO), (2013), “*Internal Control, Integrated Framework*”, Executive Summary, Διαθέσιμο:

<https://www.coso.org/Shared%20Documents/Framework-Executive-Summary.pdf>
(9/2/2023).

Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission, (COSO), (2017), “*Enterprise Risk Management Integrating with Strategy and Performance*”, Executive Summary, Διαθέσιμο: <https://www.coso.org/Shared%20Documents/2017-COSO-ERM-Integrating-with-Strategy-and-Performance-Executive-Summary.pdf>
(9/2/2023).

Drogalas, G., Anagnostopoulou, E., Pazarskis, P. and Koutoupis, A., (2018). “*Relationship between internal audit factors and corporate governance*”. *Journal of Governance and Regulation*, 7(3), 13-17, Διαθέσιμο: <https://pdfs.semanticscholar.org/9b40/0c36d2d9b860da04e62db9098b85cb1bea47.pdf>
(7/2/2023).

Drogalas, G, Karagiorgos, A., Mitskinis, D. and Antonakis, N., (2019). “*Evaluation of external audit services: An empirical approach on health care organizations. Risk Governance and Control: financial markets and institutions*”, 9(2), 8-17, Διαθέσιμο: <https://pdfs.semanticscholar.org/bd3d/04a92357318f2cae33aa3f9a06a1ac417087.pdf>
(23/1/2023).

Drogalas, G., Nerantzidis, M., Samaras, M., & Pazarskis, M., (2020). “*Audit committee and factors that affect its characteristics: the case of Greece*”. *International Journal of Disclosure and Governance*, 17(4), 181-194, Διαθέσιμο: <https://link.springer.com/article/10.1057/s41310-020-00081-2> (6/2/2023),

Institute of Internal Auditors (IIA), (2013). “*The three lines of defense in effective risk management and control*”, Διαθέσιμο: <https://global.theiia.org/standards-guidance/recommended-guidance/Pages/The-Three-Lines-of-Defense-in-Effective-Risk-Management-and-Control.aspx> (20/1/2023).

International Organization of Supreme Audit Institutions (INTOSAI), (2010). ISSAI 1003: “*Glossary of Terms to the INTOSAI Financial Audit Guidelines*”, INTOSAI, 1-36, Vienna.

Lannoye, M.A., (1999). “*Evaluation of internal Controls*”, Διαθέσιμο: http://www.michigan.gov/documents/gf_master1_26775_7.pdf (17/1/2023).

Lois, P., Drogalas, G., Petridis, K. and Doulreridis, K., (2020). “*Critical variables in the implementation of risk-based internal audit: A theoretical and empirical investigation on Greek companies*”. *Journal of Operational Risk*, 15(4), 15-36, Διαθέσιμο: <https://pure.unic.ac.cy/en/publications/critical-variables-in-the-implementation-of-a-risk-based-internal> (7/2/2023).

Nerantzidis, M., Pazarskis, M., Drogalas, G. and Galanis, S., (2020), “*Internal auditing in the public sector: a systematic literature review and future research agenda*”. *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, Διαθέσιμο: <https://www.emerald.com/insight/content/doi/10.1108/JPBAFM-02-2020-0015/full/pdf> (23/1/2023).

OECD, (2011). Report, “Internal Control and Internal Audit: Ensuring Public Sector Integrity and Accountability”, Διαθέσιμο: <https://www.oecd.org/governance/47638204.pdf> (5/1/2023).

Pickett Spencer, K.H., (2005). *The essential handbook of internal auditing, Internal auditing handbook*, John Wiley & Sons Publications, Chichester, West Sussex, England, Hoboken, NJ.

Pickett Spencer, K.H., (2006). *Audit Planning – A Risk based Approach*. The institute of Internal Auditors, 1-304. Wiley, N. Jersey, USA.

Pitt, S. (2014). Internal Audit Quality, *Developing a Quality Assurance and Improvement*, Διαθέσιμο: <https://repository.unikom.ac.id/49861/1/Internal%20Audit%20Quality.pdf> (7/2/2023).

Pridgen, A. & Wang, K., (2012). “Audit Committees and Internal Control Quality: Evidence from Nonprofit Hospitals Subject to the Single Audit Act”. *International Journal of Auditing*, The University of Mississippi, 16, 165-183, Διαθέσιμο: <https://onlinelibrary.wiley.com/doi/epdf/10.1111/j.1099-1123.2012.00448.x> (20/1/2023).

Rittenberg, L.E., Martens, F. & Landes, C.E., (2007). “Internal Control Guidance: not just a small matter”. *Journal of Accountancy*, 203(3), 46-50.

Rodakos, A.I., Koutoupis, A.G., Thysiadou, A., & Kampouris, C., (2021). “A systematic literature review on the implementation of internal audit in European and non-European public hospitals [Special issue]”. *Journal of Governance & Regulation*, 10 (4), 336-342, Διαθέσιμο: <https://virtusinterpress.org/IMG/pdf/jgrv10i4siart13.pdf> (2/2/2023).

William, F.M. Jr, (2000). *Auditing and Assurance Service, A Systematic Approach*, 2nd Edition, McGraw-Hill/Irwin, United States of America.

ΕΡΓΑΣΙΕΣ

Γεωργίου, Β., (2021). «Αξιολόγηση αποτελεσματικότητας σε μονάδες υγείας (μέσω πλαισίου COSO), του εσωτερικού ελέγχου σε μονάδες υγείας. Θεωρητική και εμπειρική διερεύνηση», Πανεπιστήμιο Μακεδονίας, Διατμηματικό Πρόγραμμα Μεταπτυχιακών Σπουδών στη «Διοίκηση Υπηρεσιών Υγείας», Διαθέσιμο: <https://dspace.lib.uom.gr/bitstream/2159/26971/1/GeorgiouVasileiosMsc2022.pdf> (15/1/2023).

Γιαννάκης, Π., (2018). «Ο Εσωτερικός Έλεγχος στην Κεντρική Δημόσια Διοίκηση ως μηχανισμός προαγωγής της αποτελεσματικότητας της Διοίκησης. Η περίπτωση της Ελλάδας συγκριτικά με τα διεθώς ισχύοντα», Διδακτορική Διατριβή, Πανεπιστήμιο Αιγαίου, Σχολή Επιστημών της Διοίκησης, Τμήμα Διοίκησης Επιχειρήσεων, Διαθέσιμο: <https://hellanicus.lib.aegean.gr/handle/11610/18490> (25/1/2023).

Μπαθρέλλου, Ε., (2007). «Ο ρόλος του εσωτερικού ελέγχου στην ελληνική φορολογική διοίκηση», Διπλωματική Εργασία, Πάντειο Πανεπιστήμιο, Τμήμα Δημόσιας Διοίκησης, Πρόγραμμα Μεταπτυχιακών Σπουδών στη «Φορολογία & Ελεγκτική», Διαθέσιμο: <https://docplayer.gr/48386488-O-rollos-toy-esoterikoy-eleg hoy-stin-elliniki-forologiki-dioikisi.html> (8/11/2022).

Ντουлмаτζής, Ε., (2022). «Ο Εσωτερικός Έλεγχος και οι Αρχές ESG στον Τραπεζικό Τομέα», Διπλωματική Εργασία, Πανεπιστήμιο Μακεδονίας, Τμήμα Λογιστικής και Χρηματοοικονομικής, Πρόγραμμα Μεταπτυχιακών Σπουδών στην «Εφαρμοσμένη Λογιστική και Ελεγκτική», Διαθέσιμο: <https://dspace.lib.uom.gr/handle/2159/28044> (4/2/2023).

Ροδάκος, Η.-Α., (2022). «Οι επιδράσεις του συστήματος εσωτερικού ελέγχου, της δραστηριότητας εσωτερικού ελέγχου, της εταιρικής διακυβέρνησης και των βέλτιστων πρακτικών στη λειτουργία του δημόσιου τομέα: η περίπτωση των δημόσιων μονάδων υγείας», Διδακτορική Διατριβή, Πανεπιστήμιο Πειραιώς, Τμήμα Οικονομικής Επιστήμης, Διαθέσιμο: <https://dione.lib.unipi.gr/xmlui/bitstream/handle/unipi/14506/> (23/1/2023).

ΔΙΑΔΙΚΤΥΑΚΕΣ ΠΗΓΕΣ

<https://aead.gr/>

<https://www.coso.org/sitepages/internal-control.aspx?web=1>

https://www.eca.europa.eu/Lists/News/NEWS1610_18/SR_GOVERNANCE_EL.pdf

<https://eclass.upatras.gr/modules/document/?course=BMA650>

<http://www.ekdd.gr>

<https://www.hiia.gr>

https://www.hiia.gr/images/pgallery/Public_Sector/IA-PUBLIC_SECTOR-4_FINAL.pdf

https://www.hiia.gr/images/pgallery/Standards/Standard_Greek_2017_portrait.pdf

<https://www.hqip.org.uk/resource/good-governance-handbook>

<https://www.intosai.org/>

<https://na.theiia.org>

<https://oe-e.gr>

<https://www.oecd.org/>

<https://www.oecd.org/corruption/greece-oecd-anti-corruption.htm>

<http://www.opengov.gr/ypes/wp- A3.pdf>

<https://www.taxheaven.gr>

NOMΟΘΕΣΙΑ

- N. 3492/2006 (άρθρο12 «Σύσταση μονάδων εσωτερικού ελέγχου»).
- N. 4025/2011 «Ανασυγκρότηση Φορέων Κοινωνικής Αλληλεγγύης, Κέντρα Αποκατάστασης, Αναδιάρθρωση ΕΣΥ και άλλες διατάξεις».
- N. 4270/2014 «Αρχές δημοσιονομικής διαχείρισης και εποπτείας (ενσωμάτωση της Οδηγίας2011/85/ΕΕ) – δημόσιο λογιστικό και άλλες διατάξεις».
- N. 4622/2019 «Επιτελικό Κράτος: οργάνωση, λειτουργία και διαφάνεια της Κυβέρνησης, των κυβερνητικών οργάνων και της κεντρικής δημόσιας διοίκησης».
- N. 4795/2021 «Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου του Δημόσιου Τομέα, Σύμβουλος Ακεραιότητας στη δημόσια διοίκηση και άλλες διατάξεις για τη δημόσια διοίκηση και την τοπική αυτοδιοίκηση». Διαθέσιμο από: <https://www.e-nomothesia.gr/katdemosia-dioikese/nomos-4795-2021-phek-62a-17-4-2021.html>.
- Π.Δ. 106/2014 «Οργανισμός του Υπουργείου Υγείας».

ΕΝΔΕΙΚΤΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

- Ακριβοπούλου, Χ. και Ανθόπουλος, Χ., (2015). Εισαγωγή στο Διοικητικό Δίκαιο, Ελληνικά Ακαδημαϊκά Ηλεκτρονικά Συγγράμματα και Βοηθήματα.
- Αληφαντής, Γ., (2010). Ελεγκτική. Πάμισος, Αθήνα
- Βαρβατσουλάκης, Ι., (2002). Οι χρηματοοικονομικές επιπτώσεις της οργάνωσης Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου σε Μικρομεσαίες Νοσηλευτικές Μονάδες. Ph.D. Thesis, Εθνικό και Καποδιστριακό Πανεπιστήμιο Αθηνών.
- Βελέντζας, Γ., Καρτάλης, Ν. και Μπρόνη, Γ., (2019). Ελεγκτική και Εσωτερικός Έλεγχος.
- Βενετσανοπούλου, Μ., (2014). Κακοδιοίκηση και διαφθορά στη Δημόσια Διοίκηση- Ελεγκτικοί Μηχανισμοί, Εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα-Θεσσαλονίκη.
- Κάντζος, Κ. και Χονδράκη, Α., (2006). Ελεγκτική, Θεωρία και Πρακτική, Έκδοση 2^η. Εκδόσεις Σταμούλη, Αθήνα.
- Λαδή, Στ. και Νταλάκου, Β., (2008). Εισαγωγή στη Δημόσια Διοίκηση και Δημόσια Πολιτική, τόμος α΄, ΕΑΠ, Πάτρα.
- Λιγωμένου, Α. (2016). Έννοιες και Θεσμοί Λογιστικής και Ελεγκτικής του Δημοσίου Τομέα.
- Λουμιώτης, Β., (2006). Αρχές και Μέθοδοι Ελεγκτικής, 2^η έκδοση, Ινστιτούτο Εκπαίδευσης Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών (ΙΕΣΟΕΛ), Αθήνα.
- Λουμιώτης, Β., (2012). Θέματα Εφαρμοσμένης Λογιστικής και Ελεγκτικής των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων. ΙΕΣΟΕΛ, Αθήνα.

- Λουμιώτης, Β., (2013). Ελεγκτές και επαγγελματικές δεξιότητες ελεγκτή, Διαχείριση κινδύνων και εσωτερικός έλεγχος. Ινστιτούτο Εκπαίδευσης του Σώματος Ορκωτών Λογιστών (ΙΕΣΟΕΛ), Αθήνα.
- Μακρυδημήτρης, Α. και Πραβίτα, Μ.-Η., (2012). Δημόσια Διοίκηση – Στοιχεία Διοικητικής Οργάνωσης, Ε΄ έκδοση, Εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα-Θεσσαλονίκη
- Ράικος, Δ., (2006). Δημόσια Διοίκηση και Διαφθορά, Εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα-Θεσσαλονίκη.
- Τσακλάγκανος, Α. και Σπαθής, Χ. (2015). Ελεγκτική, εκδόσεις Κυριακίδη, Θεσσαλονίκη.
- Φλιτούρης, Αθ., (2007). Ελεγκτική, Εσωτερικός Εξωτερικός και Φορολογικός Έλεγχος, Β΄ Έκδοση, Θεσσαλονίκη.
- Arens, A.A., Elder, R.J., Beasley, M.S. & Hogan C.E., (2021). Ελεγκτική σύγχρονες τάσεις και προοπτικές, Εκδόσεις Broken Hill Publishers Ltd.
- Alzeban, A., & Gwilliam, D., (2014). “Factors affecting the internal audit effectiveness: A survey of the Saudi public sector”. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 23(2), 74-86, Διαθέσιμο: <https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S1061951814000214> (2/2/2023).
- Deloitte, (2011). Εσωτερικός έλεγχος στο δημόσιο τομέα: «Η ήρεμη επανάσταση», Διαθέσιμο: https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/xs/Documents/About-Deloitte/mepovdocuments/mepov4/dtme_mepov4_Internal-audit-in-the-public-sector.pdf (24/1/2023).
- Liu, B., (2021). “Research on the Effectiveness of Public Hospital Cost Accounting in the New Period”. *Academic Journal of Humanities & Social Sciences*, 4(4).
- Petrașcu, D., & Tamaș, A., (2013). “Internal Audit versus Internal Control and Coaching”. *Procedia Economics and Finance*, 6, 694-702.
- Pinto, J., Pereira, A.C., Imoniana, J.O., Reinaldo, M., & Peters, S., (2014). “Role of internal audit in managerial practice in organisations”. *African Journal of Business Management*, 8(2), 68-79.
- Ramamoorthi, S., (2003). Internal auditing: History, evolution and prospects. Institute of Internal Auditors, Chapter 1, Altamonte Springs, Florida.
- Xu, P., Hou, W., & Chen, Z., (2017, May). Study on the Strengthening of Hospital Internal Control and Externalization Regulating of Hospital Financial Management. In *2017 4th International Conference on Education, Management and Computing Technology (ICEMCT 2017)* (pp. 863-866). AtlantisPress.

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑΤΑ



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΥΓΕΙΑΣ

2^η ΔΥΠΕ ΠΕΙΡΑΙΩΣ & ΑΙΓΑΙΟΥ



ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΑΚΟ ΓΕΝΙΚΟ ΝΟΣΟΚΟΜΕΙΟ

ΑΤΤΙΚΟΝ



Έκθεση Εσωτερικού Ελέγχου

Νοέμβριος 2022

Υπεύθυνος Εσωτερικού Ελέγχου

Δρ. Ανδρέας – Ηρώδης Ροδάκος PhD, MSc, CICA, CCS

Πιστοποιημένος εσωτερικός ελεγκτής



Περιεχόμενα

Περιγραφή εργασίας και σκοπός ελέγχου.....	3
Αντικείμενο του ελέγχου	3
Επισκόπηση των αποτελεσμάτων ελέγχου	4
Σύνοψη για τη Διοίκηση	6
1.Στελέχωση Κεντρικής Αποθήκης.....	7
Προσωρινά Ευρήματα	7
Προτεινόμενες Ενέργειες.....	8
Υπεύθυνος Υλοποίησης - Χρονοδιάγραμμα Υλοποίησης.....	8
2. Έλεγχος αποθέματος μέσω φυσικής απογραφής στις Υποαποθήκες της Κεντρικής Αποθήκης.....	9
Προσωρινά Ευρήματα	9
Προτεινόμενες Ενέργειες.....	28
Υπεύθυνος Υλοποίησης-Χρονοδιάγραμμα Υλοποίησης.....	29
3.Ασφάλεια Κεντρικής Αποθήκης.....	30
Προτεινόμενες Ενέργειες.....	30
Υπεύθυνος Υλοποίησης-Χρονοδιάγραμμα Υλοποίησης.....	31
4.Διαδικασία Παραλαβής των Υλικών από τους προμηθευτές	32
Προτεινόμενες Ενέργειες.....	37
Υπεύθυνος Υλοποίησης-Χρονοδιάγραμμα Υλοποίησης.....	37
5.Διαδικασία Χορήγησης των Υλικών προς τις Υπο-αποθήκες του Νοσοκομείου	38
Προτεινόμενες Ενέργειες.....	39
6.Διαδικασία Επιστροφής των Υλικών από τις Υπο-αποθήκες του Νοσοκομείου στην Κεντρική Αποθήκη.....	40
Προτεινόμενες Ενέργειες.....	41
Παράρτημα Α.....	42
Παράρτημα Α – ΧΑΡΑΚΤΗΡΙΣΤΙΚΑ ΕΥΡΗΜΑΤΩΝ ΒΑΣΕΙ ΔΙΑΒΑΘΜΙΣΗΣ	42
Παράρτημα Β	44
Παράρτημα Β – ΔΙΑΒΑΘΜΙΣΗ ΕΛΕΓΚΤΙΚΗΣ ΓΝΩΜΗΣ	44



Περιγραφή εργασίας και σκοπός ελέγχου

Στο πλαίσιο της υποστήριξης του Πανεπιστημιακού Γενικού Νοσοκομείου «ΑΤΤΙΚΟΝ» σε θέματα εσωτερικού ελέγχου, σύμφωνα με την κείμενη Νομοθεσία, διενεργήθηκε μηνιαίος έλεγχος διοικητικών, διαχειριστικών θεμάτων που σχετίζονται με τη λειτουργία του νοσοκομείου.

Πιο συγκεκριμένα οι βασικοί σκοποί του ελεγκτικού έργου επικεντρώθηκαν στους εξής τομείς, οι οποίοι αποτελούν σημαντικό κομμάτι των προϋποθέσεων που έχουν τεθεί από τη Διοίκηση του νοσοκομείου:

- Στελέχωση Κεντρικής Αποθήκης
- Έλεγχος αποθεμάτων μέσω φυσικής απογραφής στις αποθήκες του Νοσοκομείου
- Ασφάλεια Κεντρικής Αποθήκης
- Διαδικασία Παραλαβής των υλικών από τους Προμηθευτές
- Διαδικασία χορήγησης του Υλικού προς τις Υπο-αποθήκες του Νοσοκομείου
- Διαδικασία επιστροφής υλικών από τα τμήματα προς την Κεντρική Αποθήκη

Αντικείμενο του ελέγχου

Αντικείμενο του ελέγχου μας αποτέλεσε ο έλεγχος των διαδικασιών του της κεντρικής Αποθήκης του Νοσοκομείου και ο εντοπισμός των επιχειρησιακών κινδύνων οι οποίοι συνδέονται με τις διάφορες δραστηριότητες και λειτουργίες του. Η εργασία μας επικεντρώθηκε στην αξιολόγηση και τον έλεγχο επί των διαδικασιών της Κεντρικής αποθήκης και των ελεγκτικών μηχανισμών, δικλείδων ασφαλείας σε όλο το φάσμα των διαδικασιών που σχετίζονται με τα εν λόγω τμήμα.



Επισκόπηση των αποτελεσμάτων ελέγχου

Τα ευρήματα της συγκεκριμένης έκθεσης ελέγχου συζητήθηκαν κατά τη διάρκεια του ελέγχου μας και ειδικότερα με το πέρας των εργασιών μας σε συναντήσεις, οι οποίες έλαβαν στο Νοσοκομείο.

Κατωτέρω παρουσιάζονται τα Ευρήματα της Εργασίας μας αξιολογημένα σε κατηγορίες ανάλογα με τον εύρος κινδύνου. Τα ευρήματα μπορούν να χαρακτηριστούν ως «κρίσιμου κινδύνου» (critical), «υψηλού κινδύνου» (high), «μέσου κινδύνου» (medium) και «χαμηλού κινδύνου» (low) λαμβάνοντας υπόψη τα ακόλουθα:

- **Κρίσιμου κινδύνου (Κ):**

Εύρημα με σημαντικότητα που απαιτεί την άμεση προσοχή της διοίκησης και την υλοποίηση άμεσων διορθωτικών ενεργειών.

- **Υψηλού κινδύνου (Υ):**

Εύρημα με σημαντικότητα που απαιτεί την προσοχή της διοίκησης και την υλοποίηση διορθωτικών κινήσεων στο βραχυπρόθεσμο μέλλον.

- **Μέσου κινδύνου (Μ):**

Εύρημα με σημαντικότητα που απαιτεί την άμεση προσοχή του υπευθύνου του ανάλογου τμήματος και τη συμφωνία πλάνου ενεργειών στο βραχυπρόθεσμο ή μεσοπρόθεσμο μέλλον.

- **Χαμηλού κινδύνου (Χ):**

Εύρημα το οποίο δεν απαιτεί απαραίτητα άμεσες διορθωτικές ενέργειες. Παρόλα αυτά πρέπει να συμφωνηθεί ένα πλάνο διορθωτικών ενεργειών.

Για το χαρακτηρισμό των ευρημάτων σύμφωνα με τα παραπάνω (κρίσιμου, υψηλού, μέσου, χαμηλού κινδύνου) λαμβάνονται υπόψη οι κάτωθι παράγοντες που επηρεάζουν τα κριτήρια ιεράρχησης:

- Χρηματοοικονομικής φύσης αντίκτυπος
- Επίδραση/αντίκτυπος στη φήμη του Νοσοκομείου



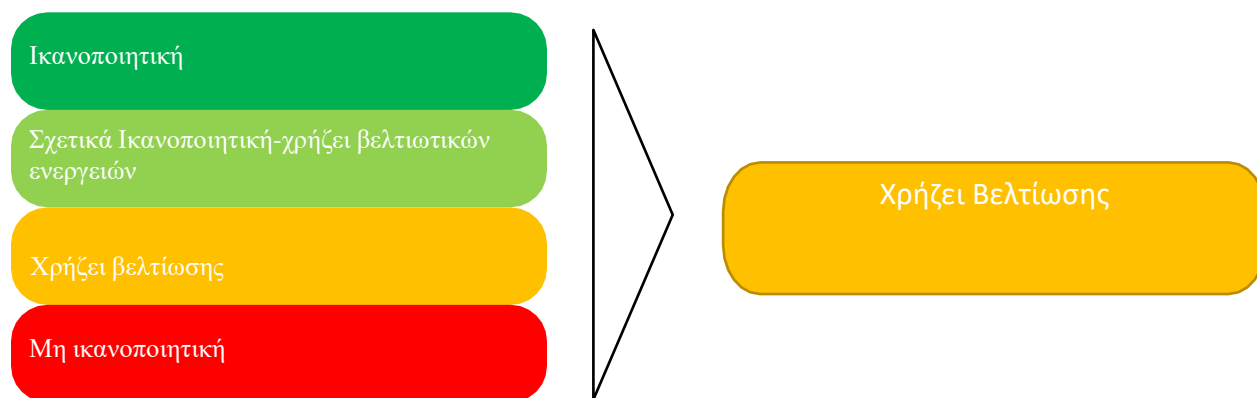
- Ρυθμιστική/νομική/συμμόρφωσης (πρόστιμα, ποινές κλπ.) αντίκτυπος
- Σύνδεση με κινδύνους εργασίας αξιολόγησης επιχειρηματικών κινδύνων (Risk Assessment)
- Επιρροή στο σύνολο του Νοσοκομείου ή μόνο στη συγκεκριμένη ελεγχόμενη οντότητα
- Ύπαρξη αντισταθμιστικών μηχανισμών που λειτουργούν
- Έναρξη υλοποίησης ενεργειών αντιμετώπισης του σχετικού ευρήματος
- Αποκλίσεις από τη λειτουργία των μηχανισμών ελέγχου
- Έλλειψη στο σχεδιασμό του μηχανισμού ελέγχου



Σύνοψη για τη Διοίκηση

Συνολική Αξιολόγηση:

Η ελεγκτική γνώμη για την αξιολόγηση του Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου της ελεγχόμενης μονάδας είναι:



Για την αξιολόγηση των ευρημάτων λαμβάνονται υπόψη τα κριτήρια που αναφέρονται στο Παράρτημα Α.

Στο Παράρτημα Β παρέχεται περιγραφή της διαβάθμισης της ελεγκτικής γνώμης.

Συνολικός αριθμός ευρημάτων	Critical	High	Moderate	Low
Συνολικός αριθμός ευρημάτων : 6	-	-	5	1



1.Στελέχωση Κεντρικής Αποθήκης

Αξιολόγηση Ευρήματος (X)

Προσωρινά Ευρήματα

Κατά τη διάρκεια του ελέγχου μας προβήκαμε σε επισκόπηση της στελέχωσης της Κεντρικής αποθήκης του Νοσοκομείου. Συγκεκριμένα στην Κεντρική αποθήκη του Νοσοκομείου εργάζεται:

- ένα (1) άτομο ως Υπεύθυνος Αποθήκης
- πέντε (5) Εργάτες (συμβασιούχοι)
- δώδεκα (12) Διοικητικοί Υπάλληλοι

Έπειτα από τις συναντήσεις που πραγματοποιήθηκαν, με φυσική παρουσία στους χώρους της Κεντρικής Αποθήκης, παρουσιάζονται στον παρακάτω πίνακα ο διαχωρισμός αρμοδιοτήτων που έχει πραγματοποιηθεί:

A/A	ΥΠΟΑΠΟΘΗΚΕΣ ΚΕΝΤΡΙΚΗΣ ΑΠΟΘΗΚΗΣ	ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΗΣ/ΕΣ ΤΩΝ ΥΠΟΑΠΟΘΗΚΩΝ ΤΗΣ ΚΕΝΤΡΙΚΗΣ ΑΠΟΘΗΚΗΣ
1	Αποθήκη Υγειονομικού Υλικού	1
2	Αποθήκη Ατομικός Χρεούμενων Υλικών	1
3	Αποθήκη Αντιδραστηρίων	1
4	Αποθήκη Ορθοπεδικών Υλικών	2
5	Αποθήκη Ιματισμού	1
6	Αποθήκη Παγίας Εντολής	
7	Αποθήκη Τεχνικού υλικού	
8	Αποθήκη Παροχής Υπερεσιών	
9	Αποθήκη Καυσίμων Αερίων	1
10	Αποθήκη Δωρεών	



11	Αποθήκη Πάγιου Υλικού	1
12	Αποθήκη Γραφικής ύλης	
13	Αποθήκη Ανασφαλιστών	

Όπως προέκυψε, υφίστανται δεκατρείς (13) υποαποθήκες εντός της Κεντρικής Αποθήκης. Επιπρόσθετα, έχουν χρεωθεί οι υποαποθήκες σε διοικητικούς υπαλλήλους ώστε να βελτιωθεί η διαχείριση και η παρακολούθησή τους. Ωστόσο οι διαχειριστές έχουν οριστεί προφορικά από την Υπεύθυνη της Κεντρικής Αποθήκης, συνεπώς δεν έχει διασφαλιστεί πλήρως η διαδικασία.

Προτεινόμενες Ενέργειες

- ⇒ Προτείνεται να πραγματοποιηθεί και επίσημα η διαδικασία ορισμού διαχειριστών στις Υποαποθήκες της Κεντρικής Αποθήκης ώστε να διασφαλιστεί περαιτέρω η διαδικασία.
- ⇒ Τέλος, προτείνεται να αξιολογηθεί από την Υπεύθυνη της Κεντρικής Αποθήκης η χρέωση περισσότερων διοικητικών υπαλλήλων ως διαχειριστών στις Υποαποθήκες, καθώς παρατηρήθηκε ότι για ορισμένες Υποαποθήκες υφίσταται μόνο ένας υπάλληλος ως διαχειριστής.

Σχόλια Ελεγχόμενης Μονάδας

Υπεύθυνος Υλοποίησης - Χρονοδιάγραμμα Υλοποίησης

Διοίκηση - Κεντρική Αποθήκη - 3 μήνες από την ημέρα παράδοσης της έκθεσης



2. Έλεγχος αποθέματος μέσω φυσικής απογραφής στις Υποαποθήκες της Κεντρικής Αποθήκης

Αξιολόγηση Ευρήματος (M)

Προσωρινά Ευρήματα

Αποθήκη Υγειονομικού Υλικού

Στα πλαίσια του ελέγχου μας διενεργήσαμε δειγματοληπτικό έλεγχο μέσω φυσικής απογραφής στη Αποθήκη Υγειονομικού Υλικού του Νοσοκομείου.

Συγκεκριμένα ζητήσαμε όπως και λάβαμε το ποσοτικό υπόλοιπο του ισοζυγίου, από το μηχανογραφικό πρόγραμμα της διαχείρισης και επιλέξαμε τυχαίο δείγμα προς εξέταση. Το αντιπροσωπευτικό δείγμα που επιλέχθηκε καθορίστηκε τυχαία από τον προς εξέταση πληθυσμό.

Πίνακας 1.

Α/Α	ΚΩΔΙΚΟΣ Σ ΕΙΔΟΥΣ	ΟΝΟΜΑΣΙΑ	ΜΟΝ ΜΕΤ	ΣΥΣΤΗΜΙΚΟ ΑΠΟΘΕΜΑ	ΦΥΣΙΚΟ ΑΠΟΘΕΜ Α	ΔΙΑΦΟΡΑ
1	1- 000112 0	ΣΥΣΚΕΥΗ ΑΝΑΠΝΕΥΣΤΙΚΗΣ ΦΥΣΙΚΟΘΕΡΑΠΕΙΑΣ (ΕΞΑΣΚΗΤΗΣ ΕΝΗΛΙΚΩΝ)	ΤΕΜ	250	250	0
2	1- 000112 5	ΣΥΣΚΕΥΗ ΜΕΤΡΗΣΗΣ ΚΕΝΤΡΙΚΗΣ ΦΛΕΒΙΚΗΣ ΠΙΕΣΗΣ ΑΠΟΣΤΕΙΡΩΜΕΝΗ ΜΕ ΕΝΣΩΜΑΤΩΜΕ	ΤΕΜ	495	495	0



3	1- 000127 4	ΒΑΣΗ ΣΤΟΜΙΩΝ ΕΠΙΠΕΔΗ, ΔΙΑΦΑΝΗΣ, 55ΜΜ ΠΕΡΙΠΟΥ ΥΠΟΑΛΛΕΡΓΙΚΗ	ΤΕΜ	205	205	0
4	1- 000127 8	ΣΑΚΟΣ ΜΕΤΕΓΧΕΙΡΗΤΙΚΗΣ ΧΡΗΣΗΣ, ΑΥΤΟΚΟΛΛΗΤΟΣ, ΔΙΑΦΑΝΗΣ, 100ΜΜ ΠΕΡΙΠΟΥ, Π	ΤΕΜ	140	128	-12
5	1- 000180 9	ΛΑΣΤΙΧΟ ΑΝΑΡΡΟΦΗΣΗΣ- ΠΑΡΟΧΕΤΕΥΣΗΣ PVC ΕΣΩΤ ΔΙΑΜΕΤΡΟ 10mmX150cm & ΥΠΟΔΟΧ	ΤΕΜ	995	995	0
6	1- 000270 7	ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΟΦΟΡΑ ΠΛΑΚΑ ΘΕΤΙΚΑ ΦΟΡΤΙΣΜΕΝΗ ΜΕ ΑΚΡΑ ΕΠΙΚΑΛΥΜΜΕΝΑ ΜΕ ΤΕΦΛΟΝ	ΤΕΜ	24.408	19.994	-4.414
7	1- 000320 0	ΣΩΛΗΝΑΡΙΟ ΦΥΓΟΚΕΝΤΡΗΣΗΣ ΚΩΝΙΚΟ 15 ml ΒΑΘΜΟΝΟΜΗΜ ΒΙΔΩΤΟ ΠΩΜΑ	ΤΕΜ	1.800	1.800	0
8	1- 000708 1	ΤΑΙΝΙΑ ΑΥΤΟΚΟΛΛΗΤΗ ΑΠΟ ΣΥΝΘΕΤΙΚΟ.ΜΕΤΑΞΙ 7,5 CMX10M	ΤΕΜ	774	780	+6



9	1- 000708 3	ΤΑΙΝΙΑ ΑΥΤΟΚΟΛΛΗΤΗ ΧΑΡΤΙΝΗ ΥΠΟΑΛΛΕΡΓΙΚΗ 7,5CM X 10M	TEM	1.002	1008	+6
10	1- 001436 6	ΡΥΓΧΟΣ ΠΙΠΕΤΤΑΣ ΑΥΤΟΜΑΤΟ ΚΙΤΡΙΝΟ	TEM	5.000	5.000	0
11	1- 001436 7	ΡΥΓΧΟΣ ΠΙΠΕΤΤΑΣ ΑΥΤΟΜΑΤΟ ΜΠΛΕ	TEM	112.500	112.500	0
12	1- 001463 4	ΓΑΝΤΙΑ ΕΞΕΤΑΣΤΙΚΑ ΜΗ ΑΠΟΣΤΕΙΡΩΜ ΚΟΝΤΗ ΜΑΝΣΕΤΑ ΠΛΑΣΤΙΚΑ ΔΙΑΦΑΝΗ ΣΑΓΡΕ L	TEM	275.500	270.000	-5.500
13	1- 001475 2	ΣΑΚΟΥΛΑ - ΘΗΚΗ ΑΠΟΣΤΕΙΡΩΣΗΣ ΑΥΤΟΚΟΛΛΗΤΗ 130X360mm	TEM	11.800	13200	+1.400
14	1- 001475 3	ΣΑΚΟΥΛΑ - ΘΗΚΗ ΑΠΟΣΤΕΙΡΩΣΗΣ ΑΥΤΟΚΟΛΛΗΤΗ 200X330mm	TEM	30.300	28.600	-1.700



15	1- 009453 3	ΣΤΟΛΗ ΠΡΟΣΤΑΣΙΑΣ ΤΥΝΕΚ MEDIUM	TEM	80	80	0
16	1- 009515 7	ΘΕΡΜΟΜΕΤΡΟ ΗΛΕΚΤΡΟΝΙΚΟ ΜΑΣΧΑΛΗΣ - ΣΤΟΜΑΤΟΣ	TEM	8.910	8298	-612
17	1- 010230 6	ΣΑΚΟΣ ΚΟΛΟΣΤΟΜΙΑΣ ΜΕ ΦΙΛΤΡΟ ΑΔΙΑΒΡ ΑΝΤΙΙΔΡ ΚΑΛΥΜΜΑ ΚΟΥΜΠ ΧΩΡΙΣ ΠΙΕΣΗ Π	TEM	650	722	+72
18	1- 010570 2	ΧΑΡΤΙΝΟ ΠΟΤΗΡΙ ΜΙΑΣ ΧΡΗΣΗΣ 250ml ΠΕΡΙΠΟΥ	TEM	28.200	28.200	0
19	1- 010639 7	ΑΥΤΟΠΡΟΣΚΟΛΛΟΥΜΕΝ Ο ΕΠΙΘΕΜΑ 10X25 ΠΟΛΥΟΥΡΕΘΑΝΗΣ ΜΕ ΕΠΙΣΤΡΩΣΗ ΜΑΛΑΚΗΣ ΣΙ	TEM	360	360	0
20	1- 010639 8	ΑΥΤΟΠΡΟΣΚΟΛΛΟΥΜΕΝ Ο ΕΠΙΘΕΜΑ 15X20 ΠΟΛΥΟΥΡΕΘΑΝΗΣ ΜΕ ΕΠΙΣΤΡΩΣΗ ΜΑΛΑΚΗΣ ΣΙ	TEM	220	220	0
21	1- 010719 3	ΜΑΣΚΑ ΧΕΙΡΟΥΡΓΙΚΗ 3 ΣΤΡΩΜΑΤΩΝ ΜΕ ΚΟΡΔΟΝΙΑ	TEM	19.400	19.400	0



22	1- 010791 3	ΣΚΟΥΦΙ ΧΕΙΡΟΥΡΓΕΙΟΥ ΓΥΝΑΙΚΩΝ ΣΤΡΟΓΓΥΛΟ ΜΕ ΛΑΣΤΙΧΟ ΓΥΡΩ	ΤΕΜ	40.200	40.800	+600
23	1- 010791 8	ΜΑΣΚΑ ΥΨΗΛΗΣ ΠΡΟΣΤΑΣΙΑΣ ΑΝΑΠΝΟΗΣ FFP2	ΤΕΜ	32.600	32.650	+50
24	1- 010893 0	ΦΙΑΛΙΔΙΑ ΒΡΟΓΧ. ΕΚΚΡΙΜΑΤΩΝ ΠΤΥΕΛΟΠΑΓΙΔΕΣ	ΣΕΤ	1.970	1921	-49
25	1- 010907 9	ΓΑΝΤΙΑ ΑΠΟΣΤΕΙΡΩΜΕΝΑ ΧΕΙΡΟΥΡΓΙΚΑ ΜΕ ΠΟΥΔΡΑ & ΜΑΚΡΙΑ ΜΑΝΣΕΤΑ Νο 7.5	ΖΕΥΓ	5.050	5.050	0
26	1- 010908 0	ΓΑΝΤΙΑ ΑΠΟΣΤΕΙΡΩΜΕΝΑ ΧΕΙΡΟΥΡΓΙΚΑ ΜΕ ΠΟΥΔΡΑ & ΜΑΚΡΙΑ ΜΑΝΣΕΤΑ Νο 8	ΖΕΥΓ	5.900	5.900	0
27	1- 010908 1	ΓΑΝΤΙΑ ΑΠΟΣΤΕΙΡΩΜΕΝΑ ΧΕΙΡΟΥΡΓΙΚΑ ΜΕ ΠΟΥΔΡΑ & ΜΑΚΡΙΑ ΜΑΝΣΕΤΑ Νο 8.5	ΖΕΥΓ	6.350	6.350	0



28	1- 010913 7	ΑΠΟΣΤΕΙΡΩΜΕΝΗ ΣΥΡΙΓΓΑ 10 ML	ΤΕΜ	58.950	59.850	+900
29	1- 010913 8	ΑΠΟΣΤΕΙΡΩΜΕΝΗ ΣΥΡΙΓΓΑ 20ML ΜΕ ΒΕΛΟΝΑ	ΤΕΜ	37.400	36.700	-700
30	1- 010933 5	ΓΑΖΑ ΑΠΛΗ 8PLY ΜΗ ΑΠΟΣΤΕΙΡΩΜΕΝΗ 10X10	ΤΕΜ	1.289.500	1.280.000	-9.500
31	1- 010962 8	ΕΠΙΣΤΟΜΙΟ ΜΙΑΣ ΧΡΗΣΗΣ ΑΠΟ ΠΟΛΥΠΡΟΠΥΛΕΝΙΟ	ΤΕΜ	1.985	1.985	0
32	1- 010974 6	ΜΑΣΚΑ ΥΨΗΛΗΣ ΠΡΟΣΤΑΣΙΑΣ ΑΝΑΠΝΟΗΣ FFP3S ΧΩΡΙΣ ΒΑΛΒΙΔΑ	ΤΕΜ	28.390	28.340	-50
33	1- 011014 2	ΣΕΤ ΝΕΦΕΛΟΠΟΙΗΣΗΣ ΦΑΡΜΑΚΩΝ ΜΕ ΠΑΡΟΧΗ ΟΞΥΓΟΝΟΥ ΕΝΗΛΙΚΩΝ	ΤΕΜ	-10	0	
34	1- 011042 3	ΞΥΡΙΣΤΙΚΗ ΜΗΧΑΝΗ ΜΕ ΔΥΟ ΛΕΠΙΔΕΣ ΚΑΙ ΜΕ ΧΤΕΝΙ ΜΙΑΣ ΧΡΗΣΗΣ	ΤΕΜ	7.100	7.200	+100



35	9- 001739 5	ΠΡΟΕΚΤΑΣΗ ΣΥΣΚΕΥΗΣ ΟΡΟΥ ΑΠΟΣΤΕΙΡ ΘΗΛΥΚΟ ΑΡΣΕΝΙΚΟ 50 cm	ΤΕΜ	-100	0	
----	-------------------	---	-----	------	---	--

Αποτελέσματα ελέγχου

Από την ελεγκτική μας διαδικασία προέκυψαν δέκα επτά (17) διαφορές μεταξύ συστημικού και φυσικού αποθέματος. Συγκεκριμένα, οι οκτώ (8) διαφορές ήταν πλεονασματικές. Οι διαφορές αυτές προκύπτουν από την μη άμεση καταχώρηση των δελτίων επιστροφών από τα επιμέρους τμήματα προς την κεντρική αποθήκη, ενώ οι υπόλοιπες εννέα (9) ήταν ελλειμματικές. Οι ελλειμματικές διαφορές προκύπτουν κυρίως από λανθασμένες καταμετρήσεις των υπαλλήλων κατά την παράδοση των υλικών στα τμήματα.

Επιπροσθέτως, κατά στο δείγμα που λάβαμε για την Αποθήκη 1. «Αποθήκη Υγειονομικού Υλικού», εντοπίστηκαν δύο κωδικοί με αρνητικό υπόλοιπο.

Αποθήκη Ατομικός Χρωμένων Υλικών

Κατά την διάρκεια του ελέγχου μας, Στην Αποθήκη των Ατομικώς Χρωμένων Υλικών, όλα τα είδη των υλικών εμφανίζονται με μηδενικό (0) υπόλοιπο. Το μηδενικό υπόλοιπο εμφανίζεται διότι η Κεντρική Αποθήκη παραλαμβάνει τα υλικά και τα χορηγεί αυθημερόν στα τμήματα. Συνεπώς δεν πραγματοποιήθηκε δειγματοληπτικός έλεγχος στην Αποθήκη.

Αποθήκη Αντιδραστηρίων

Στα πλαίσια του ελέγχου μας διενεργήσαμε δειγματοληπτικό έλεγχο μέσω φυσικής απογραφής στη Αποθήκη Αντιδραστηρίων.



Συγκεκριμένα ζητήσαμε όπως και λάβαμε το ποσοτικό υπόλοιπο του ισοζυγίου, από το μηχανογραφικό πρόγραμμα της διαχείρισης και επιλέξαμε τυχαίο δείγμα προς εξέταση. Το δείγμα που επιλέχθηκε καθορίστηκε τυχαία από τον προς εξέταση πληθυσμό.

Πίνακας 2.

A/A	ΚΩΔΙΚΟΣ ΕΙΔΟΥΣ	ΟΝΟΜΑΣΙΑ	ΣΥΣΤΗΜΙΚΟ ΑΠΟΘΕΜΑ	ΦΥΣΙΚΟ ΑΠΟΘΕΜΑ	
1	9-0018631	ID-DILUENT 2 LISS	0	0	0
2	1-0109982	08 RESOLVE PANEL C	0	0	0
3	1-0109979	7%BSA SOLUTION	0	0	0
4	9-0027898	ANTI-D IGM/IGG 10 ML	0	0	0
5	1-0106731	ANTI-CVM IGM	0	0	0
6	9-0018546	ANTI-H 5ML	0	0	0
7	9-0026644	ARC SXX CALIBAR	0	0	0
8	1-0106413	BINAX NOW RSV TEST	0	0	0
9	1-0104668	GAMMA EGA KIT	0	0	0
10	1-0107598	FLOW COUNT	0	0	0
11	9-0023541	ΕΛΑΦΡΙΕΣ ΑΛΥΣΕΙΣ FREE	0	0	0
12	9-0024233	ΠΑΡΑΓΩΓΩΝ ΡΙΣΤΟΣΕΤΙΝΗΣ	0	0	0
13	9-0019806	ΑΛΟΥΜΙΝΟΝΕΡΟ 1λτ	138	138	0
14	1-0106830	ΑΣΕΤΟΝ 2,5 LT	54	54	0
15	9-0094814	BENZINΗ 300GR/450ML	361	361	0

Αποτελέσματα ελέγχου

Κατά τον δειγματοληπτικό έλεγχο που πραγματοποιήσαμε στην αποθήκη, δεν εντοπίστηκαν διαφορές.



Αξίζει να αναφέρουμε ότι για τους κωδικούς με Α/Α από το 1 (ένα) έως και το δώδεκα (12), η αποχρέωση των υλικών γίνεται αυθημερόν καθώς τα αναφερόμενα αντιδραστήρια χρήζουν συντήρησης σε θαλάμους με χαμηλή θερμοκρασία. Παρατηρήσαμε, κατά την διάρκεια των ελεγκτικών μας διαδικασιών, ότι στο χώρο της Κεντρικής Αποθήκης δεν υπάρχουν θάλαμοι συντήρησης. Αυτό έχει ως αποτέλεσμα οι παραλαβές των υλικών να πραγματοποιούνται από τα επιμέρους τμήματα άμεσα και σε δεύτερο χρόνο να διεκπεραιώνεται η διαδικασία αποχρέωσης και χρέωσης στην εκάστοτε Υποαποθήκη.

Αποθήκη Ορθοπεδικών Υλικών

Κατά την διάρκεια του ελέγχου μας, στην Αποθήκη Ορθοπεδικών Υλικών, όλα τα είδη των υλικών εμφανίζονται με μηδενικό (0) υπόλοιπο. Το μηδενικό υπόλοιπο εμφανίζεται διότι η κεντρική αποθήκη παραλαμβάνει τα υλικά και τα χορηγεί αυθημερόν στα τμήματα. Συνεπώς δεν πραγματοποιήθηκε δειγματοληπτικό έλεγχος στην Αποθήκη.

Αποθήκη Τεχνικού Υλικού

Στα πλαίσια του ελέγχου μας διενεργήσαμε δειγματοληπτικό έλεγχο μέσω φυσικής απογραφής στη Αποθήκη Τεχνικού Υλικού.

Συγκεκριμένα ζητήσαμε όπως και λάβαμε το ποσοτικό υπόλοιπο του ισοζυγίου, από το μηχανογραφικό πρόγραμμα της διαχείρισης και επιλέξαμε το δείγμα που θα εξεταστεί. Το αντιπροσωπευτικό δείγμα που επιλέχθηκε καθορίστηκε τυχαία από τον προς εξέταση πληθυσμό.

Πίνακας 3.

A/A	ΚΩΔΙΚΟΣ ΕΙΔΟΥΣ	ΟΝΟΜΑΣΙΑ	ΜΟΝ ΜΕΤΡ	ΣΥΣΤΗΜΙΚΟ ΑΠΟΘΕΜΑ	ΦΥΣΙΚΟ ΑΠΟΘΕΜΑ	ΔΙΑΦΟΡΑ
1	1-0102217	USB TOKEN	ΤΕΜ	1	1	0
2	1-0100360	ΔΕΞΑΜΕΝΗ ΟΞΥΓΟΝΟΥ ΑΝΤΑΛΛΑΚΤΙΚΟ ΓΙΑ AMBU MARK IV ΕΝΗΛΙΚΩΝ	ΤΕΜ	47	47	0



Αποτελέσματα Ελέγχου

Το ισοζύγιο της αποθήκης Τεχνικού Υλικού αποτελείται από πεντακόσιους εβδομήντα κωδικούς (570). Δύο εξ αυτών, εμφάνιζαν υπόλοιπο και κατά την διάρκεια του ελέγχου δεν παρατηρήθηκαν διαφορές. Οι υπόλοιποι πεντακόσιοι εξήντα οχτώ κωδικοί είχαν μηδενικό υπόλοιπο λόγω της αυθημερόν χορήγησης των υλικών στις υπο-αποθήκες του Νοσοκομείου.

Αποθήκη Πάγιων Υλικών

Στα πλαίσια του ελέγχου μας διενεργήσαμε δειγματοληπτικό έλεγχο μέσω φυσικής απογραφής στη Αποθήκη Πάγιων Υλικών.

Συγκεκριμένα ζητήσαμε όπως και λάβαμε το ποσοτικό υπόλοιπο του ισοζυγίου, από το μηχανογραφικό πρόγραμμα της διαχείρισης και επιλέξαμε το δείγμα που θα εξεταστεί. Το αντιπροσωπευτικό δείγμα που επιλέχθηκε καθορίστηκε τυχαία από τον προς εξέταση πληθυσμό.

Πίνακας 4

A/A	ΚΩΔΙΚΟΣ ΕΙΔΟΥΣ	ΟΝΟΜΑΣΙΑ	ΜΟΝ ΜΕΤΡ	ΣΥΣΤΗΜΙΚΟ ΑΠΟΘΕΜΑ	ΦΥΣΙΚΟ ΑΠΟΘΕΜΑ	ΔΙΑΦΟΡΑ
1	Π-0017499	BARCODE READER ΤΥΠΟΥ MOTOROLLA SYMBOL LS 2208	TEM	20	20	0
2	Π-0016496	ΟΘΟΝΗ Η/Υ TFT 22"	TEM	13	13	0
3	Π-0017254	Η/Υ (ΗΛΕΚΤΡΟΝΙΚΟΣ ΥΠΟΛΟΓΙΣΤΗΣ) ΜΕ ΟΘΟΝΗ ΑΦΗΣ	TEM	8	8	0
4	Π-0016914	ΤΗΛΕΦΩΝΙΚΗ ΣΥΣΚΕΥΗ ALCATEL 4019	TEM	5	5	0
5	Π-0102946	ΦΟΡΗΤΟΣ Η/Υ ΠΛΗΡΗΣ	TEM	3	3	0
6	Π-0002003	Η/Υ ΠΛΗΡΗΣ (ΧΩΡΙΣ ΟΘΟΝΗ)	TEM	3	3	0
7	Π-0102582	Η/Υ ΠΛΗΡΗΣ REFURBISHED	TEM	2	2	0



8	Π-0107908	ΦΟΡΗΤΟΣ ΑΝΑΓΝΩΣΤΗΣ RFID	TEM	2	2	0
---	-----------	----------------------------	-----	---	---	---

Αποτελέσματα Ελέγχου

Το ισοζύγιο της Αποθήκης Πάγιου Υλικού αποτελείται από εκατό πενήντα κωδικούς (150). Οκτώ εξ αυτών είχαν θετικό υπόλοιπο και κατά την διάρκεια του ελέγχου δεν παρατηρήθηκαν διαφορές. Οι υπόλοιποι εκατό σαράντα δύο (142) κωδικοί είχαν μηδενικό υπόλοιπο, καθώς πραγματοποιείται αυθημερόν χορήγηση των υλικών στις υπο-αποθήκες του Νοσοκομείου.

Αποθήκη Δωρεών

Στα πλαίσια του ελέγχου μας διενεργήσαμε δειγματοληπτικό έλεγχο μέσω φυσικής απογραφής στην Αποθήκη Δωρεών.

Συγκεκριμένα ζητήσαμε όπως και λάβαμε το ποσοτικό υπόλοιπο του ισοζυγίου, από το μηχανογραφικό πρόγραμμα της διαχείρισης και επιλέξαμε το δείγμα που θα εξεταστεί. Το αντιπροσωπευτικό δείγμα που επιλέχθηκε καθορίστηκε τυχαία από τον προς εξέταση πληθυσμό.

Πίνακας 5

A/A	ΚΩΔΙΚΟΣ ΕΙΔΟΥΣ	ΟΝΟΜΑΣΙΑ	ΜΟΝ ΜΕΤΡ	ΣΥΣΤΗΜΙΚΟ ΑΠΟΘΕΜΑ	ΦΥΣΙΚΟ ΑΠΟΘΕΜΑ	ΔΙΑΦΟΡΑ
1	1-0107192	ΜΑΣΚΑ ΧΕΙΡΟΥΡΓΕΙΟΥ ΜΙΑΣ ΧΡΗΣΗΣ ΔΥΟ ή ΤΡΙΩΝ ΣΤΡΩΜΑΤΩΝ ΜΕ ΛΑΣΤΙΧΟ	TEM	30.000	30.000	0
2	1-0108353	RAPID TEST COVID ΑΠΟ 2η ΥΠΕ	TEM	20.000	20.000	0
3	1-0017868	ΓΥΑΛΙΑ ΠΡΟΣΤΑΣΙΑΣ ΔΙΑΦΑΝΗ ΠΛΗΡΟΥΣ ΠΛΕΥΡΙΚΗΣ ΚΑΛΥΨΗΣ	TEM	120	120	0



4	1-0107932	ΣΥΣΤΗΜΑ ΣΩΛΗΝΩΣΕΩΝ ΔΩΡΕΑ	TEM	5	5	0
5	Π-0107870	ΣΥΣΚΕΥΗ ΕΓΧΥΣΗΣ ΜΕ ΣΥΡΙΓΓΑ ΤΥΠΟΥ SN-A2 SINO	TEM	4	4	0
6	Π-0003287	ΦΟΡΗΤΟ ΠΑΛΜΙΚΟ ΟΞΥΜΕΤΡΟ	TEM	1	1	0
7	1-0109878	ΔΩΡΕΑ ΥΓΕΙΟΝΟΜΙΚΟΥ ΥΛΙΚΟΥ	TEM	1	1	0
8	1-0107938	ΑΧΥΡΕΤ STARTER ΚΙΤ ΔΩΡΕΑ	TEM	1	1	0

Αποτελέσματα Ελέγχου

Το ισοζύγιο της αποθήκης Δωρεών αποτελείται από τριάντα επτά κωδικούς (37). Οκτώ εξ αυτών, εμφάνιζαν θετικό υπόλοιπο και κατά την διάρκεια του ελέγχου δεν παρατηρήθηκαν διαφορές. Οι υπόλοιποι είκοσι εννέα (29) κωδικοί εμφάνιζαν μηδενικό υπόλοιπο.

Αποθήκη Καύσιμων Αερίων

Στα πλαίσια του ελέγχου μας διενεργήσαμε δειγματοληπτικό έλεγχο μέσω φυσικής απογραφής στη Αποθήκη Καυσίμων Αερίων.

Συγκεκριμένα ζητήσαμε όπως και λάβαμε το ποσοτικό υπόλοιπο του ισοζυγίου, από το μηχανογραφικό πρόγραμμα της διαχείρισης και επιλέξαμε το δείγμα που θα εξεταστεί. Το αντιπροσωπευτικό δείγμα που επιλέχθηκε καθορίστηκε τυχαία από τον προς εξέταση πληθυσμό.



Πίνακας 6

.ΚΩΔ. ΕΙΔΟΥΣ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	Μ.Μ.	ΕΙΣΑΓΩΓΉΣ	ΕΞΑΓΩΓΉΣ	ΥΠΟΛΟΙΠΟ
1-0098521	ΑΕΡΙΟ CO ₂ ΔΙΟΞΕΙΔΙΟ ΤΟΥ ΑΝΘΡΑΚΑ ΣΕ ΦΙΑΛΗ ΑΠΟ 12 ΚΙΛΩΝ ΚΑΙ ΠΑΝΩ	ΚΙΛ	447,500	0,000	447,500
1-0098519	ΑΕΡΙΟ CO ₂ ΔΙΟΞΕΙΔΙΟ ΤΟΥ ΑΝΘΡΑΚΑ ΣΕ ΦΙΑΛΗ ΑΠΟ 3,1 ΕΩΣ 6 ΚΙΛΑ	ΤΕΜ	1,000	0,000	1,000
1-0098520	ΑΕΡΙΟ CO ₂ ΔΙΟΞΕΙΔΙΟ ΤΟΥ ΑΝΘΡΑΚΑ ΣΕ ΦΙΑΛΗ ΑΠΟ 6 ΕΩΣ 12 ΚΙΛΑ	ΤΕΜ	18,000	0,000	18,000
1-0098511	ΑΕΡΙΟ ΑΖΩΤΟ	ΚΥΒ	2,000	0,000	2,000
1-0098507	ΑΕΡΙΟ Ν ₂ Ο ΠΡΩΤΟΞΕΙΔΙΟ ΑΖΩΤΟΥ	ΚΙΛ	37,500	0,000	37,500
1-0098517	ΑΕΡΙΟ ΟΞΥΓΟΝΟ ΣΕ ΦΙΑΛΗ ΑΠΟ 1 ΕΩΣ 2 ΚΥΒ	ΤΕΜ	203,000	0,000	203,000
1-0098518	ΑΕΡΙΟ ΟΞΥΓΟΝΟ ΣΕ ΦΙΑΛΗ ΑΠΟ 4 ΚΥΒ ΚΑΙ ΠΑΝΩ 10m ³	ΚΥΒ	181,900	0,000	181,900
1-0098516	ΑΕΡΙΟ ΟΞΥΓΟΝΟ ΣΕ ΦΙΑΛΗ ΕΩΣ 1 ΚΥΒ	ΤΕΜ	2.027,000	0,000	2.027,000
1-0098506	ΑΝΑΠΝΕΥΣΤΙΚΟΣ ΑΕΡΑΣ RESPAL	ΚΥΒ	114,000	0,000	114,000
Υ-0017521	ΜΕΤΑΦΟΡΙΚΑ ΦΙΑΛΩΝ - ΔΡΟΜΟΛΟΓΙΑ	ΤΕΜ	0,000	0,000	0,000
1-0108704	ΜΙΓΜΑ ΑΕΡΙΩΝ 0,3%CH ₄ -0,3%CO-0,3%C ₂ H ₂ -21%O ₂ -REST N ₂	ΚΥΒ	3,000	0,000	3,000
Υ-0013533	ΜΙΣΘΩΜΑ ΦΙΑΛΗΣ O ₂ ΑΝΕΞ ΜΕΓΕΘΟΥΣ: ΚΛΕΙΣΤΡΟ, ΡΥΘΜΙΣΤΗΣ ΠΙΕΣΗΣ/ΡΟΗΣ, ΕΝΔΕ	ΦΙΑΛ	0,000	0,000	0,000
Υ-0013392	ΜΙΣΘΩΜΑ ΦΙΑΛΗΣ ΑΝΕΞΑΡΤΗΤΟΥ ΜΕΓΕΘΟΥΣ ΚΑΙ ΑΕΡΙΟΥ	ΦΙΑΛ	0,000	0,000	0,000
1-0098510	ΥΓΡΟ ΑΖΩΤΟ	ΛΙΤΡ	18.575,000	0,000	18.575,000
1-0098505	ΥΓΡΟ ΟΞΥΓΟΝΟ	ΚΥΒ	689.423,000	0,000	689.423,000
Υ-0013394	ΥΔΡΑΥΛΙΚΗ ΔΟΚΙΜΗ ΦΙΑΛΗΣ	ΤΕΜ	0,000	0,000	0,000
1-0006683	ΦΙΑΛΗ CO ₂ 10lt NF-ZR ΠΛΗΡΗΣ	ΤΕΜ	2,000	2,000	0,000



Αποτελέσματα ελέγχου

Κατά την διενέργεια της εκλεκτικής μας διαδικασίας, παρατηρήσαμε ότι υπάρχουν μονό εισαγωγές στο μηχανογραφημένο σύστημα του Νοσοκομείου. Στα πλαίσια του ελέγχου μας παρατηρήσαμε ότι υπάρχει ενεργή σύμβαση (Προμήθειας Ιατρικών αερίων) αριθμός Σύμβασης Δ08/2021. Η σύμβαση ισχύει για δύο χρόνια με ημερομηνία έναρξης 10/6/2022. Όπως διαπιστώθηκε, στην αποθήκη καύσιμων - αερίων, δεν πραγματοποιούνται εξαγωγές, αλλά με την λήξη της εκάστοτε σύμβασης, τότε εξάγεται η συνολική ποσότητα η οποία αναγραφόταν στην σύμβαση.

Αποθήκη Γραφικής Ύλης

Στα πλαίσια του ελέγχου μας διενεργήσαμε δειγματοληπτικό έλεγχο μέσω στη Αποθήκη Γραφικής Ύλης.

Συγκεκριμένα ζητήσαμε και λάβαμε το ισοζύγιο, από το μηχανογραφικό πρόγραμμα της διαχείρισης και επιλέξαμε το δείγμα που θα εξεταστεί. Το αντιπροσωπευτικό δείγμα που επιλέχθηκε καθορίστηκε τυχαία από τον προς εξέταση πληθυσμό.

Πίνακας 7.

A/A	ΚΩΔΙΚΟΣ ΕΙΔΟΥΣ	ΟΝΟΜΑΣΙΑ	ΜΟΝ ΜΕΤΡ	ΣΥΣΤΗΜΙΚΟ ΑΠΟΘΕΜΑ	ΦΥΣΙΚΟ ΑΠΟΘΕΜΑ	ΔΙΑΦΟΡΑ
1	1- 0000013	ΚΩΔ.ΕΝΤ. 02.099-03 ΒΙΒΛΙΟ 25Χ4 ΚΑΡΜΠΟΝΙΖΕ ΠΑΡΑΠΕΜΠΤΙΚΟ ΠΑΘΟΛΟΓΟΑΝΑΤΟΜΙ	ΤΕΜ	64	64	0
2	1- 0000055	ΝΤΟΣΙΕ 2 ΚΡΙΚ ΜΕ ΣΚΛΗΡΟ ΔΙΑΦΑΝΕΣ ΕΞΩΦΥΛΛΟ	ΤΕΜ	705	705	0
3	1- 0000107	ΜΠΑΤΑΡΙΑ ΑΛΚΑΛΙΚΗ 9V	ΤΕΜ	436	437	+1
4	1- 0000182	ΚΟΛΛΗΤΙΚΗ ΤΑΙΝΙΑ ΣΥΣΚΕΥΑΣΙΑΣ ΦΑΡΔΙΑ	ΤΕΜ	544	435	-109



5	1-0000452	ΕΤΙΚΕΤΤΕΣ ΑΥΤΟΚΟΛΛΗΤΕΣ BARCODE ΣΕ ΡΟΛΟ 2000 TEM 40 X 25 mm	TEM	307	307	0
6	1-0000994	ΦΑΚΕΛΟΣ ΣΑΚΟΥΛΑ ΜΠΕΖ 36X45	TEM	4028	4070	+42
7	1-0004889	ΒΙΒΛΙΟ ΜΗΤΡΩΟΥ ΑΣΘΕΝΩΝ ΣΚΛΗΡΟ ΕΞΩΦΥΛΛΟ (35 X 25 / 250 ΦΥΛΛΩΝ)	TEM	101	102	+1
8	1-0015113	ΠΕΡΦΟΡΑΤΕΡ ΜΕΖΑΙΟ	TEM	17	17	0
9	1-0015151	ΣΥΡΡΑΠΤΙΚΟ Νο128	TEM	146	145	-1
10	1-0015152	ΣΥΡΡΑΠΤΙΚΟ Νο64	TEM	93	92	-1
11	1-0094636	ΚΑΡΤΕΛΑ ΝΟΣΗΛΕΙΑΣ ΑΣΘΕΝΟΥΣ Α4	ΦΥΛ	25.950	26.000	+50
12	1-0094639	ΦΥΛΛΟ Α3 "ΗΜΕΡΗΣΙΟ ΦΥΛΛΟ ΝΟΣΗΛΕΙΑΣ" ΔΙΠΛΗΣ ΟΨΗΣ	ΦΥΛ	16.000	16.000	0
13	1-0095759	ΤΟΝΕΡ LEXMARK E260A11E ΓΙΑ E260,360,460,462 ΚΑΙ DN ΣΥΜΒΑΤΟ 3500 ΣΕΛΙΔΕ	TEM	2	4	+2
14	1-0100902	ΤΟΝΕΡ ΓΙΑ ΕΚΤΥΠΩΤΗ LEXMARK MS 310/410/510 DN (502HE High) ΣΥΜΒΑΤΟ 5000	TEM	26	26	0
15	1-0100940	PHOTOCONDUCTOR ΕΚΤΥΠΩΤΗ LEXMARK MS 310/410/510 DN ΓΝΗΣΙΟ (60000 ΣΕΛΙΔ	TEM	3	3	0
16	1-0102943	PHOTOCONDUCTOR ΓΙΑ ΠΟΛΥΜΗΧΑΝΗΜΑ	TEM	6	6	0



		SAMSUNG MLT-D116S/D116L				
17	1-0103025	ΣΤΥΛΟ ΔΙΑΡΚΕΙΑΣ CRISTAL ΜΠΛΕ ΜΕ ΠΑΧΟΣ ΓΡΑΦΗΣ ΤΟΥΛΑΧΙΣΤΟΝ 0.7 mm	ΤΕΜ	3.448	3450	+2
18	1-0103026	ΣΤΥΛΟ ΔΙΑΡΚΕΙΑΣ CRISTAL ΚΟΚΚΙΝΟ ΜΕ ΠΑΧΟΣ ΓΡΑΦΗΣ ΤΟΥΛΑΧΙΣΤΟΝ 0.7 mm	ΤΕΜ	3.107	3.400	+293
19	1-0103027	ΣΤΥΛΟ ΔΙΑΡΚΕΙΑΣ CRISTAL ΜΑΥΡΟ ΜΕ ΠΑΧΟΣ ΓΡΑΦΗΣ ΤΟΥΛΑΧΙΣΤΟΝ 0.7 mm	ΤΕΜ	2.529	2500	-29
20	1-0109286	ΓΝΗΣΙΟ DRUM 50F0Z00 LEXMARK 500Z ΜΕΓΙΣΤΟΣ ΑΡΙΘΜΟΣ ΣΕΛΙΔΩΝ ΕΚΤΥΠΩΣΗΣ 60	ΤΕΜ	24	24	0
21	1-0109287	ΓΝΗΣΙΟ TONER 51B2H00 LEXMARK	ΤΕΜ	30	30	0
22	1-0109749	ΧΑΡΤΙ ΕΚΤΥΠΩΣΗΣ Α4 ΔΕΣΜΙΔΑ 500 ΦΥΛ	ΠΑΚ	315	315	0

Αποτελέσματα Ελέγχου

Από την ελεγκτική μας διαδικασία προέκυψαν έντεκα (11) διαφορές μεταξύ συστημικού και φυσικού αποθέματος. Οι επτά (7) διαφορές ήταν πλεονασματικές. Οι διαφορές αυτές προκύπτουν από την μη άμεση καταχώρηση των δελτίων επιστροφών από τα επιμέρους τμήματα προς την κεντρική αποθήκη, ενώ οι υπόλοιπες τέσσερις (4) ήταν ελλειμματικές. Όπως διαπιστώθηκε, ο κύριος παράγοντας που προκάλεσε ελλειμματικές αποκλίσεις είναι η λανθασμένη καταμέτρηση των υπαλλήλων την χρονική στιγμή που παραδίδουν τα υλικά στα τμήματα.

Αποθήκη ΙματισμούΠίνακας 8.

Α/Α	ΚΩΔΙΚΟΣ ΕΙΔΟΥΣ	ΟΝΟΜΑΣΙΑ	ΜΟΝ ΜΕΤΡ	ΣΥΣΤΗΜΙΚΟ ΑΠΟΘΕΜΑ	ΦΥΣΙΚΟ ΑΠΟΘΕΜΑ	ΔΙΑΦΟΡΑ
1	1-0098426	ΣΕΝΤΟΝΙ ΛΕΥΚΟ ΒΑΜΒΑΚΕΡΟ ΧΩΡΙΣ ΣΙΡΙΤΙ 210Χ140	ΤΕΜ	550	550	0
2	1-0000662	ΚΑΛΤΣΕΣ ΑΝΔΡΙΚΕΣ	ΤΕΜ	547	569	+22
3	1-0104979	ΣΕΝΤΟΝΙ ΛΕΥΚΟ ΒΑΜΒΑΚΕΡΟ ΧΩΡΙΣ ΣΙΡΙΤΙ 180Χ2,65Μ	ΤΕΜ	446	370	-76
4	1-0003703	ΣΑΚΟΣ ΑΚΑΘΑΡΤΟΥ ΙΜΑΤΙΣΜΟΥ (ΛΕΥΚΟΣ ΜΕ ΜΠΛΕ ΡΙΓΑ)	ΤΕΜ	127	140	+13
5	1-0000334	ΣΕΝΤΟΝΙ ΠΡΑΣΙΝΟ ΣΧΙΣΤΟ ΟΡΘΟΠΕΔΙΚΟΥ ΒΑΜΒΑΚ 200Χ260 (ΣΧΙΣΙΜΟ 0,01Χ0,75	ΤΕΜ	60	60	0
6	1-0017569	ΠΑΠΛΩΜΑΤΟΘΗΚΗ ΓΙΑ ΚΟΥΒΕΡΤΑ ΜΑΛΛΙΝΗ ΒΡΕΦΙΚΗ	ΤΕΜ	17	17	0
7	1-0015087	ΣΤΟΛΗ ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΗΣ Ν.Υ (ΛΕΥΚΗ ΣΑΚ.ΜΠΛΕ ΠΑΝΤ)	ΤΕΜ	10	10	0
8	1-0000368	ΠΑΡΑΒΑΝ 80Χ90 ΣΙΕΛ ΜΕ ΚΟΡΔΟΝΙΑ	ΤΕΜ	10	40	+30
9	1-0000600	ΚΟΥΒΕΡΤΑ ΠΙΚΕ ΛΕΥΚΗ 220Χ152	ΤΕΜ	10	11	+1
10	1-0108232	ΑΝΑΒΡΑΖΟΝΤΑ ΔΙΣΚΙΑ ΧΛΩΡΙΟΥ (ΝΑΔCC) ΣΥΣΚΕΥΑΣΙΑ 100 ΤΜΧ	ΤΕΜ	3	3	0



Αποτελέσματα ελέγχου

Από την ελεγκτική μας διαδικασία προέκυψαν πέντε (5) διαφορές μεταξύ συστημικού και φυσικού αποθέματος. Συγκεκριμένα, οι τρεις (3) διαφορές ήταν πλεονασματικές. Οι διαφορές αυτές προκύπτουν από την μη άμεση καταχώρηση των δελτίων επιστροφών από τα επιμέρους τμήματα, προς την κεντρική αποθήκη, ενώ οι δύο (2) ελλειμματικές διαφορές οφείλονται στην λάθος καταμέτρησης των υπαλλήλων κατά την παράδοση – αποχρέωση, των υλικών στα τμήματα.

Αποθήκη Πάγιας εντολής

Στα πλαίσια του ελέγχου μας ζητήσαμε και λάβαμε το ποσοτικό υπόλοιπο του ισοζυγίου, από το μηχανογραφικό πρόγραμμα της διαχείρισης. Παρατηρήσαμε ότι δεν υπήρχαν υπόλοιπα στους κωδικούς. Συγκεκριμένα, στην αποθήκη καταχωρούνται υλικά, των οποίων, η αξία τους είναι μικρότερη των 500€ και πληρώνονται μετρητής από το ταμείο του Νοσοκομείου, μέσω της παγίας προκαταβολής.

Αποθήκη Ανασφαλιστων

Στα πλαίσια του ελέγχου μας διενεργήσαμε δειγματοληπτικό έλεγχο μέσω φυσικής απογραφής στη Αποθήκη Ανασφαλιστων.

Συγκεκριμένα ζητήσαμε όπως και λάβαμε το ποσοτικό υπόλοιπο του ισοζυγίου, από το μηχανογραφικό πρόγραμμα της διαχείρισης και επιλέξαμε το δείγμα που θα εξεταστεί. Το αντιπροσωπευτικό δείγμα που επιλέχθηκε καθορίστηκε τυχαία από τον προς εξέταση πληθυσμό.

Πίνακας 9

A/A	ΚΩΔΙΚΟΣ ΕΙΔΟΥΣ	ΟΝΟΜΑΣΙΑ	ΜΟΝ ΜΕΤΡ	ΣΥΣΤΗΜΙΚΟ ΑΠΟΘΕΜΑ	ΦΥΣΙΚΟ ΑΠΟΘΕΜΑ	ΔΙΑΦΟΡΑ
-----	-------------------	----------	-------------	----------------------	-------------------	---------



1	1-0001274	ΒΑΣΗ ΣΤΟΜΙΩΝ ΕΠΙΠΕΔΗ,ΔΙΑΦΑΝΗΣ,55ΜΜ ΠΕΡΙΠΟΥ ΥΠΟΑΛΛΕΡΓΙΚΗ	ΤΕΜ	200	175	-25
2	1-0001279	ΒΑΣΗ ΣΤΟΜΙΩΝ ΕΠΙΠΕΔΗ,ΔΙΑΦΑΝΗΣ,70ΜΜ ΠΕΡΙΠΟΥ ΥΠΟΑΛΛΕΡΓΙΚΗ	ΤΕΜ	80	70	-10
3	1-0007101	ΠΑΣΤΑ ΥΔΡΟΣΤΑΤΙΚΗ ΕΥΠΛΑΣΤΗ ΓΙΑ ΚΑΛΥΨΗ ΑΤΕΛΕΙΩΝ ΤΟΥ ΔΕΡΜΑΤΟΣ ΣΕ ΜΟΡΦΗ Π	ΤΕΜ	27	27	0
4	1-0016648	ΒΑΣΗ ΕΛΑΦΡΑ ΚΩΝΟΕΙΔΗΣ ΓΙΑ ΚΟΛΟ-ΕΙΛΕΟ- ΟΥΡΗΤΗΡΟ-ΣΤΟΜΙΑΣ ΜΕ ΥΠΟΔΟΧΗ ΖΩΝΗΣ	ΤΕΜ	205	195	-10
5	1-0017852	ΣΑΚΟΣ 2ΤΜΧ ΓΙΑ ΒΑΣΗ 1274 ΚΟΛΟΣΤΟΜΙΑΣ 60 ΜΜ ΜΕ ΦΙΛΤΡΟ ΚΑΙ ΑΝΤΙΙΔΡΩΤΙΚΟ ΚΑΛ	ΤΕΜ	510	480	-30
6	1-0017861	ΠΑΣΤΑ ΥΔΡΟΣΤΑΙΚΗ ΕΥΠΛΑΣΤΗ ΓΙΑ ΚΑΛΥΨΗ ΑΤΕΛΕΙΩΝ ΔΕΡΜΑΤΟΣ ΣΩΛΗΝΑΡΙΟ 60 G	ΤΕΜ	8	4	-4
7	1-0017924	ΚΑΤΑΡΙΣΤΙΚΟ ΗΠΙΟ ΜΕ ΧΕΡΟΥΛΙ ΓΙΑ ΨΕΚΑΣΜΟ 250 ML (ΓΙΑ ΣΤΟΙΕΣ)	ΤΕΜ	3	5	+2
8	1-0098909	ΣΑΚΟΣ 2 ΤΜΧ ΓΙΑ ΒΑΣΗ 1279 ΕΙΛΕΟΣΤΟΜΙΑΣ ΜΕ Η ΧΩΡΙΣ ΚΛΕΙΣΤΡΟ ΑΝΤΙΙΔΡΩΤΙΚΟ	ΤΕΜ	540	540	0
9	1-0102306	ΣΑΚΟΣ ΚΟΛΟΣΤΟΜΙΑΣ ΜΕ ΦΙΛΤΡΟ ΑΔΙΑΒΡ ΑΝΤΙΙΔΡ ΚΑΛΥΜΜΑ ΚΟΥΜΟΠ ΧΩΡΙΣ ΠΙΕΣΗ Π	ΤΕΜ	150	150	0
10	1-0102307	ΣΑΚΟΣ 1 ΤΜΧ ΚΟΛΟΣΤ ΚΛΕΙΣΤΟΥ ΑΥΤΟΚΟΛ ΑΔΙΑΦ ΟΒΑΛ ΜΕ ΦΙΛΤΡΟ 2 ΠΛΟ ΘΑΛΑΜΟ ΑΝ	ΤΕΜ	210	270	+60
11	1-0107122	ΠΡΟΣΤΑΤΕΥΤΙΚΟ ΔΕΡΑΜΤΟΣ ΓΙΑ ΣΤΟΜΙΕΣ ΣΠΡΕΙ 50 ML	ΤΕΜ	10	34	+24



12	1- 0108355	02968 ΥΔΡΟΦΙΛΟΣ ΚΑΘΕΤΗΡΑΣ ΓΥΝΑΙΚΙΟΣ ΕΤΟΙΜ ΛΙΠ,ΝΟΣ ΣΥΣΚΕ/ΝΟΣ ΣΕ ΔΙΑΛ	TEM	1.410	1.410	0
13	1- 0108967	02129 ΥΛΙΚΑ ΑΥΤΟΚΑΘΕΤΗΡΙΑΣΜΟΥ 02087 ΥΔΡΟΦΙΛΟΣ ΑΥΤΟΚΑΘΕΤΗΡΑΣ ΓΥΝΑΙΚΕΙΟΣ	TEM	1.950	1.950	0
14	9- 0022949	ΕΠΙΘΕΜΑ ΚΟΡΔΟΝΟ ΑΛΓΙΝΙΚΟ ΜΕ ΑG 3Χ44 CM	TEM	1.500	1.500	0
15	9- 0025565	ΕΠΙΘΕΜΑ ΜΕ ΑΡΓΥΤΟΥΧΙ ΣΟΥΦΛΑΔΙΑΖΙΝΗ 15Χ15 CM	TEM	50	30	-20
16	9- 0025814	ΕΠΙΘΕΜΑ ΥΔΡΟΤΡΙΧΟΕΙΔΙΚΟ 20Χ20CM	TEM	270	270	0

Αποτελέσματα ελέγχου

Από την ελεγκτική μας διαδικασία προέκυψαν εννέα (9) διαφορές μεταξύ συστημικού και φυσικού αποθέματος. Συγκεκριμένα, οι τρεις (3) διαφορές ήταν πλεονασματικές. Οι διαφορές αυτές προκύπτουν από την μη άμεση καταχώρηση των δελτίων επιστροφών από τα επιμέρους τμήματα προς την κεντρική αποθήκη, ενώ οι υπόλοιπες έξι (6) ήταν ελλειμματικές. Οι ελλειμματικές διαφορές οφείλονται στην λανθασμένη καταμέτρηση των υπαλλήλων, κατά την παράδοση των υλικών στα τμήματα.

Προτεινόμενες Ενέργειες

Προτείνεται:

- ⇒ Η άμεση ενημέρωση του μηχανογραφημένου συστήματος του Νοσοκομείου κατά την χορήγηση των υλικών προς τα τμήματα καθώς και των επιστροφών από τα τμήματα προς την αποθήκη, προκειμένου να εμφανίζονται στο σύστημα τα πραγματικά υπόλοιπα.
- ⇒ Να προσδιοριστούν ελάχιστα και μέγιστα όριο αποθεμάτων ανά κωδικό (όπου αυτό είναι



δυνατό), ώστε να διασφαλίζεται η ορθή λειτουργία της Κεντρικής Αποθήκης και να καταρτιστεί προγραμματισμός προμηθειών, βάσει των μέσων καταναλώσεων, ώστε να διασφαλιστεί περαιτέρω η διαδικασία.

- ⇒ Να πραγματοποιείται τριμηνιαία απογραφή των αποθεμάτων της Κεντρικής Αποθήκης ώστε να διαπιστώνονται νωρίτερα τυχόν λάθη κατά την διαδικασία εισαγωγής και εξαγωγής προϊόντων.
- ⇒ Τέλος προτείνεται στην αποθήκη καυσίμων αερίων, να εφαρμοστεί νέα διαδικασία παρακολούθησης των αποθεμάτων και της παραλαβής τους, καθώς η παρούσα διαδικασία δεν διασφαλίζει το Νοσοκομείο στον επιθυμητό βαθμό.

Σχόλια Ελεγχόμενης Μονάδας

Υπεύθυνος Υλοποίησης-Χρονοδιάγραμμα Υλοποίησης

Διοίκηση- Κεντρική αποθήκη- 4 μήνες από την ημέρα παράδοσης της έκθεσης



3. Ασφάλεια Κεντρικής Αποθήκης

Αξιολόγηση Ευρημάτων: (M)

Προσωρινά Ευρήματα

Κατά την επισκόπησή μας, αναφορικά με τη φυσική ασφάλεια της Κεντρικής Αποθήκης διαπιστώθηκε η ύπαρξη:

- συστήματος πυρασφάλειας & συναγερμού πυρκαγιάς,
«Πιστοποιητικό Ενεργητικής Πυρασφάλειας, Α' όροφος, Β' όροφος, Γ' όροφος, Δ' όροφος, Ε' όροφος, ισόγειο. ΣΤ' όροφος, Υπόγειο Υ1 και Υπόγειο Υ2». Διάρκεια ισχύος, έως 30/11/2025.
- η κεντρική είσοδος της Κεντρικής αποθήκης είναι ασφαλείας.

Ωστόσο, παρατηρήθηκε η μη ύπαρξη:

- ηλεκτρονικού συστήματος παρακολούθησης (κάμερες ασφαλείας),
- συστήματος συναγερμού σε περίπτωση παραβίασης του χώρου

Τέλος, πρέπει να τονιστεί ότι διαπιστώθηκε η έλλειψη αποθηκευτικών χώρων, με αποτέλεσμα πλήθος υλικών να βρίσκεται στους εξωτερικούς διαδρόμους της Κεντρικής Αποθήκης, χωρίς να διασφαλίζεται η ασφάλειά του.

Προτεινόμενες Ενέργειες

Προτείνεται να πραγματοποιηθεί αίτημα προς την Τεχνική Υπηρεσία του Νοσοκομείου ώστε να ενημερωθεί επίσημα η Υπηρεσία για την έλλειψη χώρων αποθήκευσης ώστε να πληρούνται οι βασικές Δικλείδες Ασφαλείας (Κλειδωμένη Πόρτα, Περιορισμένη Πρόσβαση κα.).



Επιπλέον προτείνεται να εξεταστεί η εγκατάσταση συναγερμού καθώς και η εγκατάσταση καμερών ασφαλείας για την περαιτέρω διασφάλιση των αποθεμάτων, εφόσον κριθεί απαραίτητο.

Σχόλια Ελεγχόμενης Μονάδας

Υπεύθυνος Υλοποίησης-Χρονοδιάγραμμα Υλοποίησης

Διοίκηση- Κεντρική αποθήκη – 9 μήνες από την ημέρα υποβολής της έκθεσης



4. Διαδικασία Παραλαβής των Υλικών από τους προμηθευτές

Αξιολόγηση Ευρημάτων: (Μ)

Προσωρινά Ευρήματα

Οι παραλαβές των υλικών πραγματοποιούνται από την κεντρική αποθήκη, εντός των χρονικών ορίων που έχουν τεθεί στο Δελτίο Παραγγελίας.

Η ενημέρωση του συστήματος γίνεται με την καταχώρηση του τιμολογίου από την κεντρική αποθήκη. Όταν το τιμολόγιο καταχωρηθεί στο σύστημα του Medis παίρνει έναν μοναδικό αριθμό. Με αυτόν τον τρόπο εισέρχονται τα υλικά στην κεντρική αποθήκη του Νοσοκομείου.

Η Αποθήκη εφόσον παραλάβει το **Δελτίο Αποστολής – Τιμολόγιο** (υπογράφεται από την προμηθευτή και από την Υπάλληλο Κεντρικής Αποθήκης που το παρέλαβε) και τα είδη που έχουν παραγγελθεί, ενημερώνουν το MEDIS, όπως αναφέρθηκε παραπάνω και εκδίδεται το **«πρωτόκολλο παραλαβής και δελτίο εισαγωγής αποθήκης»**.

Κατά την παραλαβή, πρέπει να παρευρίσκεται στο χώρο η επιτροπή παραλαβής υλικού που έχει οριστεί από το Νοσοκομείο. Η Επιτροπή πιστοποιεί και παραδίδει στον Υπεύθυνο Αποθήκης τα είδη που προσκομίστηκαν σύμφωνα με τις προδιαγραφές που έχουν καταρτιστεί.

Οι υπογράφοντες του Εντύπου «Πρωτόκολλο παραλαβής και δελτίο εισαγωγής αποθήκης»:

- ΤΑ ΤΡΙΑ ΜΕΛΗ ΤΗΣ ΕΠΙΤΡΟΠΗΣ
- Ο Δ/ΚΟΣ Κ' ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟΣ ΔΙΕΥΘΥΝΤΗΣ
- Ο ΠΡ/ΝΟΣ ΠΡΟΜΗΘΕΙΩΝ – Δ.Υ.
- Ο ΠΑΡΑΛΑΒΩΝ ΑΠΟΘΗΚΑΡΙΟΣ

Σημειώνεται ότι για κάθε αποθήκη υφίσταται και διαφορετική επιτροπή παραλαβής των υλικών. Η επιτροπή απαρτίζεται από τρία (3) μέλη, δύο (2) εκ των οποίων είναι σταθερά (τακτικά μέλη)



ενώ το 3ο μέλος εξαρτάται από τα υλικά που παραλαμβάνει (ειδικό μέλος). Συγκεκριμένα το ειδικό μέλος γνωρίζει τις τεχνικές προδιαγραφές των υλικών που παραλαμβάνει. Η χρονική διάρκεια των επιτροπών είναι τρίμηνη για τα ειδικά μέλη, ενώ για τα τακτικά είναι μηνιαία. Αξίζει να σημειώσουμε ότι η επιτροπή της αποθήκης Παγίας είναι ετήσια ενώ για την Αποθήκη Παροχής Υπηρεσιών δεν έχει οριστεί.

Στον παρακάτω πίνακα αναφέρονται τα μέλη των επιτροπών καθώς και η ειδικότητά τους:

ΤΑΚΤΙΚΑ ΜΕΛΗ

Επιτροπή Παραλαβών Μήνος Οκτωβρίου 2022	Τακτικά Μέλη	Αναπληρωματικά Μέλη
Παραλαβής <u>αναλώσιμου υγειονομικού υλικού</u> , υλικού καθαριότητας, γραφικής ύλης και εντύπων, ατομικός χρεούμενων υγειονομικών γενικών υλικών και καρδιοχειρουργικών, ατομικός χρεούμενων ορθοπεδικών υλικών, ιατροτεχνολογικού εξοπλισμο , τεχνικών υλικών, παγίων, υλικών πληροφορικής και υπηρεσίες πληροφορικής , ειδών ιματισμού και αποστειρωμένου υγειονομικού υλικού Αποθήκης Φαρμακείου καθώς και δωρεών.	Δ.Α Τ.Ε Νοσηλευτικής	Γ.Α Τ.Ε Νοσηλευτικής
	Μ.Ε ΠΕ Διοικητικών Γραμ.	Χ.Α ΔΕ. Διοικητικών γραμ

Επιτροπή Παραλαβών Μήνος Νοεμβρίου 2022	Τακτικά Μέλη	Αναπληρωματικά Μέλη
Παραλαβής αναλώσιμου υγειονομικού υλικού, υλικού καθαριότητας, γραφικής ύλης και εντύπων,	Σ.Θ ΤΕ Νοσηλευτικής	Μ.Ν Τ.Ε Νοσηλευτικής



ατομικός χρεούμενων υγειονομικών γενικών υλικών και καρδιοχειρουργικών, ατομικός χρεούμενων ορθοπεδικών υλικών , ιατροτεχνολογικού εξοπλισμού , τεχνικών υλικών, παγίων, υλικών πληροφορικής και υπηρεσίες πληροφορικής , ειδών ιματισμού και αποστειρωμένου υγειονομικού υλικού Αποθήκης Φαρμακείου καθώς και δωρεών	Κ.Σ ΔΕ Διοικητικών Γραμ.	Π.Ε ΔΕ. Διοικητικών γραμ
--	--------------------------	--------------------------

Επιτροπή Παραλαβών Μήνος Δεκεμβρίου 2022	Τακτικά Μέλη	Αναπληρωματικά Μέλη
Παραλαβής αναλώσιμου υγειονομικού υλικού, υλικού καθαριότητας, γραφικής ύλης και εντύπων, ατομικός χρεούμενων υγειονομικών γενικών υλικών και καρδιοχειρουργικών, ατομικός χρεούμενων ορθοπεδικών υλικών , ιατροτεχνολογικού εξοπλισμού , τεχνικών υλικών, παγίων, υλικών πληροφορικής και υπηρεσίες πληροφορικής , ειδών ιματισμού και αποστειρωμένου υγειονομικού υλικού Αποθήκης Φαρμακείου καθώς και δωρεών	ΜΠ.Α. ΠΕ Νοσηλευτικής	Μ. Π Τ.Ε Νοσηλευτικής
	Β.Μ ΔΕ Διοικητικών Γραμ.	Κ-Μ ΔΕ. Διοικητικών γραμ

**ΕΙΔΙΚΑ ΜΕΛΗ**

	Τακτικά μέλη	Αναπληρωματικά Μέλη
Πιστοποίηση εργασιών και παραλαβής υλικών-ανταλλακτικών που αφορούν στην συντήρηση επισκευή παροχή υπηρεσιών και προμήθεια Ιατροτεχνολογικού Εξοπλισμού	Οκτώβριος 2022- Νοέμβριος 2022- Δεκέμβριος 2022 Κ.Μ ΤΕ Μηχανικών (ιατρικών Οργάνων)	Οκτώβριος 2022- Νοέμβριος 2022- Δεκέμβριος 2022 Β.Θ ΔΕ. Τεχνικού (ηλεκτρονικών τεχνιτών)
Πιστοποίηση εργασιών (υπηρεσίες) και παραλαβής υλικών-ανταλλακτικών που αφορούν στην συντήρηση, επισκευή παροχή υπηρεσιών και προμήθεια Εξοπλισμού Πληροφορικής	Οκτώβριος 2022- Νοέμβριος 2022- Δεκέμβριος 2022 Β.Α ΤΕ Πληροφορικής	Οκτώβριος 2022- Νοέμβριος 2022- Δεκέμβριος 2022 Π.Δ ΤΕ Πληροφορικής
Πιστοποίησης εργασιών (υπηρεσίες) και Παραλαβής Υλικών-ανταλλακτικών που αφορούν στην συντήρηση επισκευή ,παροχή υπηρεσιών και προμήθεια Εξοπλισμού Τεχνικής Υπηρεσίας	Οκτώβριος 2022- Νοέμβριος 2022- Δεκέμβριος 2022 Ψ.Ν ΔΕ Τεχνικού (Ηλεκτρονικών Τεχνιτών)	Οκτώβριος 2022- Νοέμβριος 2022- Δεκέμβριος 2022 Σ. Π. Μηχανοτεχνιτών
Παραλαβή υγειονομικού Υλικού (Αποστειρωμένου και μη), ατομικώς χρεούμενων υγειονομικών γενικών υλικών και καρδιοχειρουργικών υλικών, αντιδραστηριών και ματισμού καθώς και δωρεών	Οκτώβριος 2022- Νοέμβριος 2022- Δεκέμβριος 2022 Λ.Α ΠΕ Νοσηλευτικής	Οκτώβριος 2022- Νοέμβριος 2022- Δεκέμβριος 2022 Β.ΑΙ ΤΕ Νος.



Παραλαβή Γραφικής ύλης και εντύπων πιστοποίηση υπηρεσιών διοικητικού χαρακτήρα (π.χ συνδρομές, αποδελτίωση τύπου κλπ)	Οκτώβριος 2022-	Οκτώβριος 2022-
	Νοέμβριος 2022-	Νοέμβριος 2022-
	Δεκέμβριος 2022	Δεκέμβριος 2022
	Δ.Δ ΔΕ Διοικ-Γραμ	Δ.Κ ΔΕ Διοικ.γραμ

Επιτροπή Καυσίμων

	Τακτικά Μέλη	Αναπληρωματικά Μέλη
Προμήθεια οξυγόνου καυσίμων και ιατρικών αερίων	Π.ΙΩ ΔΕ Μηχανοτεχνιτών Κ. Α ΥΕ Εργατών Σ.Α ΔΕ ΔΙΟΙΚ-ΓΡΑΜ	Γ.Θ. ΥΕ Εργατών Ρ.Θ. ΔΕ Ψυχτικών Σ.Α ΔΕ Διοικ.Γραμ

Η χρονική διάρκεια της παραπάνω επιτροπής ορίζεται από 1/10/2022 έως 31/12/2022.

Επιτροπή Παγίας

	Τακτικό Μέλος	Αναπληρωματικό Μέλος
Παραλαβή υλικών και Πιστοποίηση εργασιών η πληρωμή των οποίων πραγματοποιείται μέσω Παγίας Προκαταβολής (Τακτικά μέλη)	1.Α.Δ ΤΕ ΔΜΥ 2. ΤΑ.ΠΑ ΔΕ Διοικ. Γραμ. 3. Π.Χ ΔΕ ΔΙΟΙΚ.ΓΡΑΜ	1. Χ.Δ. ΔΕ ΔΙΟΙΚ. ΓΡΑΜ 2. ΜΠ.Κ. ΔΕ ΔΙΟΙΚ.ΓΡΑ 3. Θ. Μ ΤΕ ΔΜΥ
Παραλαβή υλικών και πιστοποίηση εργασιών η πληρωμή των οποίων πραγματοποιείται μέσω Πάγιας	1.Β.Α ΤΕ Νοσηλευτικής 2. Σ.Π ΔΕ Μηχανοτεχνιτών	1.Φ.ΕΜ ΤΕ νοσηλευτικής 2. Λ.Ι. ΔΕ Ηλεκτρολόγος



Προκαταβολής (ειδικά μέλη ανάλογα με το είδος των υποπρομήθεια ειδών η εργασίας)	3. Ι.Σ ΔΕ Πληροφορικής	3. Π. Α ΠΕ Πληροφορικής
--	------------------------	-------------------------

Η χρονική διάρκεια της παραπάνω επιτροπής ορίζεται για ένα χρόνο.

Προτεινόμενες Ενέργειες

Προτείνεται:

- ⇒ Κατά την παραλαβή των υλικών στην Κεντρική Αποθήκη, προτείνεται να παρευρίσκονται και τα 3 μέλη της επιτροπής παραλαβής υλικού που έχει οριστεί από το Νοσοκομείο και να υπογράψουν. Σε περίπτωση αδυναμίας μελών να παρευρίσκονται κατά την ώρα της παραλαβής, προτείνεται να υπογράψουν τα αναπληρωματικά μέλη, όπως έχουν οριστεί.

Σχόλια Ελεγχόμενης Μονάδας

Υπεύθυνος Υλοποίησης-Χρονοδιάγραμμα Υλοποίησης

Διοίκηση- Κεντρική αποθήκη- 3 μήνες από την ημέρα υποβολής της έκθεσης



5. Διαδικασία Χορήγησης των Υλικών προς τις Υπο-αποθήκες του Νοσοκομείου

Αξιολόγηση Ευρημάτων: (M)

Προσωρινά Ευρήματα

Η Διαδικασία χορήγησης των υλικών από την κεντρική αποθήκη στις Υπο-αποθήκες του κάθε τμήματος διεκπεραιώνεται μέσω του εντύπου «**Δελτίο Χορήγησης Υλικού**».

Στο δελτίο χορήγησης – πράξη εξαγωγής αναφέρονται τα εξής:

- Ημερομηνία συναλλαγής
- Υπεύθυνος/Υπόλογος τμήματος
- Αιτιολογία χορήγησης
- Η περιγραφή του είδους καθώς και η ποσότητα

Η πράξη υπογράφεται από:

- Τον Παραδίνων Αποθηκάριος
- Τον Προϊστάμενος Προμήθειων
- Τον Παραλαβών Υπόλογος

Πρέπει να τονιστεί ότι λόγω έλλειψης ψυχτικού θαλάμου στην Κεντρική Αποθήκη, τα προϊόντα που χρήζουν αποθήκευσης σε χαμηλές θερμοκρασίες, μεταφέρονται απευθείας στην υποαποθήκη του εκάστοτε τμήματος, χωρίς να έχουν ολοκληρωθεί ορθά οι αναφερόμενες διαδικασίες. Συνεπώς πραγματοποιείται χορήγηση υλικών χωρίς το Δελτίο Χορήγησης να έχει αποσταλεί στην Υποαποθήκη και προωθείται σε μεταγενέστερο στάδιο.

Ωστόσο, η αναφερόμενη πρακτική, διασφαλίζει την ασφάλεια των προμηθειών από αλλοιώσεις και πιθανή αχρήστευσή τους.



Προτεινόμενες Ενέργειες

Για τα προϊόντα που χρήζουν αποθήκευσης σε χαμηλές θερμοκρασίες, προτείνεται η προτεραιοποίησή τους έναντι των υπολοίπων, ώστε να υλοποιούνται απευθείας οι γραφειοκρατικές διαδικασίες και να προωθούνται τα προϊόντα μαζί με τα απαραίτητα έγγραφα στην Υπο-αποθήκη του Μικροβιολογικού Εργαστηρίου και να διασφαλίζεται η διαδικασία.

Σχόλια Ελεγχόμενης Μονάδας

Υπεύθυνος Υλοποίησης-Χρονοδιάγραμμα

Διοίκηση- Κεντρική αποθήκη-υπο-αποθήκες των τμημάτων - 3 μήνες από την ημέρα υποβολής της έκθεσης.



6. Διαδικασία Επιστροφής των Υλικών από τις Υπο-αποθήκες του Νοσοκομείου στην Κεντρική Αποθήκη

Αξιολόγηση Ευρημάτων: (M)

Προσωρινά Ευρήματα

Η Διαδικασία επιστροφής των υλικών από τα επιμέρους τμήματα προς την κεντρική αποθήκη στις γίνεται με το έντυπο «**Δελτίο Επιστροφής Υλικών Από Τα Τμήματα Προς την Κεντρική Αποθήκη**».

Στο δελτίο Επιστροφής Υλικών Από Τα Τμήματα Προς την Κεντρική Αποθήκη – πράξη εισαγωγής αναφέρονται τα εξής:

- Ημερομηνία συναλλαγής
- Υπεύθυνος/Υπόλογος τμήματος
- Αιτιολογία χορήγησης
- Η περιγραφή του είδους καθώς και η ποσότητα

Η πράξη υπογράφεται από:

- Ο Υπόλογος του τμήματος για την Επιστροφή
- Ο Υπόλογος του τμήματος για την Παραλαβή της Επιστροφής

Πρέπει να τονιστεί ότι τα υλικά μεταφέρονται απευθείας στην Κεντρική Αποθήκη χωρίς το συνοδευτικό έντυπο «Δελτίο Επιστροφής Υλικών Από Τα Τμήματα Προς την Κεντρική Αποθήκη».
Συνεπώς δεν έχουν ολοκληρωθεί ορθά οι αναφερόμενες διαδικασίες. Τέλος το έντυπο προωθείται σε μεταγενέστερο στάδιο για την υπογραφή από τους αρμόδιους των τμημάτων.



Προτεινόμενες Ενέργειες

Προτείνεται η επιστροφή των υλικών από τα επιμέρους τμήματα προς την Κεντρική Αποθήκη να γίνεται με το συνοδευτικό έντυπο, ώστε να τηρούνται ορθά οι αναφερόμενες διαδικασίες.

Σχόλια Ελεγχόμενης Μονάδας

Υπεύθυνος Υλοποίησης-Χρονοδιάγραμμα

Διοίκηση- Κεντρική αποθήκη-υπο-αποθήκες των τμημάτων- 3 μήνες από την ημέρα υποβολής της έκθεσης.



Παράρτημα Α

Παράρτημα Α – ΧΑΡΑΚΤΗΡΙΣΤΙΚΑ ΕΥΡΗΜΑΤΩΝ ΒΑΣΕΙ ΔΙΑΒΑΘΜΙΣΗΣ

Κρίσιμος Κίνδυνος	<p>Πρόκειται για ένα πολύ σοβαρό θέμα των ασφαλιστικών δικλείδων ή της διαχείρισης κινδύνων ή της συμμόρφωση ή άλλο ζήτημα που, εάν δεν μετριαστεί, μπορεί, με υψηλό βαθμό βεβαιότητας, να οδηγήσει σε:</p> <ul style="list-style-type: none">• Πολύ σημαντική απώλεια εσόδων / ζημιά, ή / και• Πολύ σημαντική ζημιά στη φήμη του Οργανισμού ή / και• Μεγάλη απώλεια εμπιστοσύνης εκ μέρους των πελατών και απώλεια μεριδίου αγοράς, ή / και• Πολύ σημαντικές κυρώσεις / πρόστιμα, ή / και• Νομική αγωγή κατά του Οργανισμού, ή / και• Ζωτική παραβίαση πολιτικών ή διαδικασιών, ή / και <p>Επομένως, αυτό έχει μια ουσιώδη ή σημαντική επίπτωση πέρα από την οργανωτική μονάδα / διαδικασία που ελέγχεται με πιθανή επίδραση συνολικά στον Οργανισμό.</p>
Υψηλός Κίνδυνος	<p>Πρόκειται για ένα σοβαρό θέμα των ασφαλιστικών δικλείδων ή της διαχείρισης κινδύνων ή της συμμόρφωση ή άλλο ζήτημα που, εάν δεν μετριαστεί, μπορεί, με υψηλό βαθμό βεβαιότητας, να οδηγήσει σε:</p> <ul style="list-style-type: none">• Σημαντική απώλεια εσόδων / ζημιά, ενδεχομένως σε συνδυασμό με άλλες αδυναμίες που εντοπίστηκαν κατά τη διάρκεια του ελεγκτικού έργου, ή / και• Σοβαρή ζημιά στη φήμη του Οργανισμού, ή / και• Διαταραχή των σχέσεων με τους πελάτες, ή / και• Σημαντικές κυρώσεις / πρόστιμα, ή / και• Σημαντική παραβίαση πολιτικών ή διαδικασιών.



	<p>Επομένως, αυτό έχει μια ουσιώδη ή σημαντική επίπτωση στη οργανωτική μονάδα / διαδικασία, η δράση είναι επιτακτική προκειμένου να αποφευχθεί η συνεχής έκθεση του Οργανισμού σε υψηλό επίπεδο κινδύνου.</p>
Μέσος Κίνδυνος	<p>Πρόκειται για θέμα στις ασφαλιστικές δικλίδες ή στη διαχείριση κινδύνων ή στη συμμόρφωση ή σε άλλο ζήτημα που, εάν δεν μετριαστεί, μπορεί να οδηγήσει σε:</p> <ul style="list-style-type: none">• Οικονομικές απώλειες, ή / και• Παραβίαση πολιτικών ή διαδικασιών ή / και• Ζημία στη φήμη του Οργανισμού, ή / και• Κυρώσεις ή ασήμαντα πρόστιμα ή προειδοποιητικές επιστολές από τις ρυθμιστικές / εποπτικές αρχές. <p>Επομένως, αυτό απαιτεί έγκαιρη προσοχή εκ μέρους της διοίκησης, καθώς είναι κάτι περισσότερο από ένα τυχαίο ανθρώπινο σφάλμα και, εάν δεν διορθωθεί, θα συνεχίσει να έχει δυσμενείς επιπτώσεις στη διαδικασία ή / και στην ελεγχόμενη οργανωτική μονάδα.</p>
Χαμηλός Κίνδυνος	<p>Συνήθως πρόκειται για ακούσιο σφάλμα ή παράλειψη ή ασήμαντη αδυναμία που δεν απαιτεί άμεση δράση. Ωστόσο, η επίλυση θα οδηγήσει σε βελτιώσεις, όπως ενίσχυση των δικλίδων ασφαλείας ή / και μεγαλύτερη αποτελεσματικότητα.</p>



Παράρτημα Β

Παράρτημα Β – ΔΙΑΒΑΘΜΙΣΗ ΕΛΕΓΚΤΙΚΗΣ ΓΝΩΜΗΣ

Για τη συνολική αξιολόγηση λαμβάνεται υπόψη η σημαντικότητα των ευρημάτων που έχουν αναδειχθεί σύμφωνα με τον ακόλουθο πίνακα:

	Κρίσιμου κινδύνου ευρήματα	Υψηλού κινδύνου ευρήματα	Μέσου κινδύνου ευρήματα	Χαμηλού κινδύνου ευρήματα
Μη ικανοποιητική	Υπαρξη έστω και ενός ευρήματος κρίσιμου κινδύνου	Πάνω από το 30% του συνόλου των ευρημάτων	✓	✓
Χρήζει σημαντικής βελτίωσης	×	Υπαρξη έστω και ενός ευρήματος	Τα ευρήματα μέσου κινδύνου υπερβαίνουν το 50% του συνόλου	✓
Σχετικά ικανοποιητική - χρήζει βελτίωσης	×	×	Υπαρξη έστω και ενός ευρήματος	✓
Ικανοποιητική	×	×	×	Μόνο χαμηλού κινδύνου ευρήματα



Ικανοποιητική: Τα ελεγκτικά αποτελέσματα υποδηλώνουν πως ο τρόπος με τον οποίο έχει σχεδιασθεί ή/και λειτουργεί το σύστημα εσωτερικού ελέγχου/δικλείδες ασφαλείας της εν λόγω ελεγχόμενης οντότητας, παρέχει εύλογη διασφάλιση από τους αναγνωρισμένους κινδύνους.

Σχετικά ικανοποιητική -χρήζει βελτίωσης: τα ελεγκτικά αποτελέσματα υποδηλώνουν πως ο τρόπος με τον οποίο έχει σχεδιασθεί ή/και λειτουργεί το σύστημα εσωτερικού ελέγχου/δικλείδες ασφαλείας της εν λόγω ελεγχόμενης οντότητας, παρέχει περιορισμένη εύλογη διασφάλιση από τους αναγνωρισμένους κινδύνους και υπάρχουν περιορισμένες δυνατότητες βελτίωσης.

Χρήζει σημαντικής βελτίωσης: Τα ελεγκτικά αποτελέσματα υποδηλώνουν πως ο τρόπος με τον οποίο έχει σχεδιασθεί ή/και λειτουργεί το σύστημα εσωτερικού ελέγχου/δικλείδες ασφαλείας της εν λόγω ελεγχόμενης οντότητας, παρέχει περιορισμένη εύλογη διασφάλιση από τους αναγνωρισμένους κινδύνους και υπάρχουν σημαντικές δυνατότητες βελτίωσης.

Μη ικανοποιητική: Τα ελεγκτικά αποτελέσματα υποδηλώνουν πως ο τρόπος με τον οποίο έχει σχεδιασθεί ή/και λειτουργεί το σύστημα εσωτερικού ελέγχου/δικλείδες ασφαλείας της εν λόγω ελεγχόμενης οντότητας, δεν παρέχει εύλογη διασφάλιση από τους αναγνωρισμένους κινδύνους.

ΜΕΘΟΔΟΛΟΓΙΑ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ

Μεθοδολογία Εσωτερικού Ελέγχου

Η αποτελεσματικότητα της υπηρεσίας Εσωτερικού Ελέγχου εξαρτάται από δύο παραμέτρους:

- τον σχεδιασμό του ετήσιου προγράμματος ελέγχων που θα πρέπει να σχετίζεται άμεσα με τους στόχους του οργανισμού,
- το βαθμό υλοποίησής του.

Αναφορικά με τον σχεδιασμό του προγράμματος, ακολουθείται συγκεκριμένη μεθοδολογία η οποία σχετίζεται με το ετήσιο πρόγραμμα ελέγχου / ετήσιο πλάνο ελέγχου, το οποίο θα πρέπει να επικεντρώνεται σε σημεία και περιοχές υψηλού κινδύνου αναφορικά με τις αδυναμίες του συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου. Ας το δούμε αναλυτικότερα:

Κατάρτιση του ετήσιου πλάνου / προγράμματος ελέγχων

Η κατάρτιση του ετήσιου προγράμματος ελέγχων πρέπει να πραγματοποιείται με βάση τους κινδύνους. Πρακτικά αυτό σημαίνει πως απαιτείται να:

- Αξιολογούνται οι κίνδυνοι,
- Αναδεικνύονται οι κίνδυνοι που απειλούν τον οργανισμό,
- Καταγράφονται οι κίνδυνοι και να αποτυπώνονται σχετικά,
- Ιεραρχούνται οι κίνδυνοι βάσει σημαντικότητας,
- Συντάσσεται πρόγραμμα ελέγχων με βάση την ιεράρχησή τους,
- Διενεργούνται οι έλεγχοι με βάση τους κινδύνους,
- Συντάσσεται η έκθεση ελέγχου.

Σε ετήσια βάση χρειάζεται να συντάσσεται το ετήσιο πρόγραμμα ελέγχου, για τον επόμενο χρόνο. Ο προγραμματισμός θα πρέπει να λαμβάνει πάντα υπόψη την στελέχωση της υπηρεσίας, τις ελεγκτικές ανάγκες, καθώς και τους διαθέσιμους πόρους.

Ο σχεδιασμός συνιστά ευθύνη του επικεφαλής του Εσωτερικού Ελέγχου. Θα πρέπει να είναι τεκμηριωμένος και να αποτυπώνει τη δυναμική των κινδύνων. Το ετήσιο πρόγραμμα αποτελεί τον οδηγό λειτουργίας της υπηρεσίας. Κατά συνέπεια, έλλειψη ορθού πλάνου δράσης καταδεικνύει την αδυναμία οργάνωσης του Εσωτερικού Ελέγχου και πιθανότατα την χαμηλή ποιότητα των ελεγκτικών υπηρεσιών. Επιπλέον ενδέχεται να φανερώσει την αδιαφορία της Διοίκησης, για τον Εσωτερικό Έλεγχο.

Η διάρκεια των προγραμμάτων δράσης συνήθως είναι ετήσια. Αποτελεί καλή πρακτική η αποφυγή προγραμμάτων με πιο μακρύ χρονικά ορίζοντα, καθότι τα συστήματα διακυβέρνησης είναι δυναμικά. Κατά συνέπεια και τα προγράμματα δράσης θα πρέπει να αναπροσαρμόζονται με βάση τις δραστηριότητες του οργανισμού.

Στον ετήσιο σχεδιασμό του προγράμματος είναι σκόπιμο να συμμετέχει και η

Διοίκηση με την Επιτροπή Ελέγχου, καθώς και οι ελεγχόμενοι. Η συμμετοχή των ελεγχόμενων στη διαμόρφωση του προγράμματος, τους καθιστά κοινωνούς και συμμετόχους στη διαχείριση των κινδύνων. Παράλληλα στο ετήσιο πρόγραμμα ελέγχων αναφέρεται η συχνότητα των ελέγχων, καθότι ενδέχεται ορισμένοι έλεγχοι να πρέπει να επαναληφθούν κατά τη διάρκεια του έτους. Επίσης, απαιτείται να αναφέρεται η περίοδος που θα διενεργηθούν οι έλεγχοι, καθώς και η διάρκειά τους. Επιπλέον, θα πρέπει να προβλέπεται χρόνος που αφορά σε ειδικούς ελέγχους που αναθέτει η Διοίκηση στον Εσωτερικό Έλεγχο ή που αναλαμβάνονται με πρωτοβουλία του επικεφαλής, όπως και χρόνος για τις μεταγενέστερες ενέργειες (follow-up) που αφορούν την παρακολούθηση υλοποίησης των αποφάσεων της Διοίκησης, ως απόρροια των εκθέσεων.

Το ετήσιο πρόγραμμα δύναται να αναθεωρείται κατά τη διάρκεια του έτους, όταν διαπιστώνονται νέοι κίνδυνοι που για διάφορους λόγους δεν είχαν προβλεφθεί, ή λόγω συγκυριών εμφανίστηκαν. Ανεξάρτητα από την εμφάνιση εκτάκτων κινδύνων, θεωρείται σκόπιμο κατά το β' εξάμηνο του έτους να αξιολογείται η πορεία του προγράμματος, και να προσαρμόζεται αναλόγως των νέων ελεγκτικών αναγκών που προκύπτουν.

Η υλοποίηση του ετησίου προγράμματος οφείλει να είναι δεσμευτική, διότι σχεδιάζεται σύμφωνα με τις ελεγκτικές ανάγκες του οργανισμού και τους κινδύνους που τον απειλούν. Οποιαδήποτε απόκλιση από την υλοποίηση του προγράμματος είναι αναγκαίο να αιτιολογείται επαρκώς.

Την ευθύνη κατάρτισης του ετησίου προγράμματος τη φέρει ο επικεφαλής της υπηρεσίας, ο οποίος χαρτογραφεί τις δραστηριότητες και αξιολογεί τους κινδύνους τους, προκειμένου να ενταχθούν στο ετήσιο πρόγραμμα ελέγχων. Ως απαραίτητα **κριτήρια καθορισμού των κρίσιμων περιοχών,** για την κατάρτιση του ετησίου προγράμματος, δύναται να αναφερθούν τα κάτωθι:

- Ικανότητα και εμπειρία του επικεφαλής της υπηρεσίας Εσωτερικού Ελέγχου αναφορικά με τον καθορισμό των περιοχών υψηλού κινδύνου που απειλούν τον οργανισμό.
- Βαθμός συμμετοχής της Διοίκησης και των ελεγχόμενων στην διαμόρφωση του τελικού προγράμματος.
- Γνώση περί των λειτουργιών, διαδικασιών και στρατηγικών στόχων του οργανισμού.
- Ικανότητα επισκόπησης των κινδύνων, από τους Εσωτερικούς Ελεγκτές.
- Προτεραιότητες που θέτει κάθε φορά η Διοίκηση για έλεγχο.
- Κίνδυνοι που απειλούν την κάθε λειτουργία, καθώς και τις επιπτώσεις αυτών.
- Επάρκεια και αποτελεσματικότητα των συστημάτων Εσωτερικού Ελέγχου και των δικλίδων ασφαλείας.
- Γνώση των λειτουργιών - συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου από τους ελεγχόμενους.
- Βαθμός συμμόρφωσης των ελεγχόμενων από τους προηγούμενους ελέγχους.

- Δυνατότητες και πόροι της υπηρεσίας να ανταποκριθεί στους ελέγχους.
- Συχνότητα των ελέγχων.
- Δυνατότητα παρέμβασης που έχουν οι ελεγχόμενοι για τη διαχείριση των κινδύνων.
- Σημασία της εκάστοτε δραστηριότητας.
- Όγκος των συναλλαγών, συχνότητα αυτών και τρόπος διαχείρισής τους.
- Ιεράρχηση των κινδύνων ανά λειτουργία και βαθμό σπουδαιότητας.
- Συνολικός χρόνος που απαιτείται για τη διενέργεια των ελέγχων.

Συχνότητα των ελέγχων

Το πόσες φορές θα ελεγχθεί μια δραστηριότητα μέσα στο χρόνο, είναι μία από τις παραμέτρους που θα πρέπει να λαμβάνεται σοβαρά υπόψη κατά τον σχεδιασμό του ετήσιου προγράμματος. **Η συχνότητα των ελέγχων εξαρτάται από τις αδυναμίες του συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου, τους κινδύνους και το βαθμό που επηρεάζουν τα οικονομικά αποτελέσματα του οργανισμού.** Επαρκείς και αποτελεσματικές δικλίδες ασφαλείας ενισχύουν τον περιορισμό της συχνότητας των ελέγχων.

Παράλληλα με την συχνότητα των ελέγχων, θα πρέπει να προσδιορίζεται και ο χρόνος διενέργειάς τους, μέσω υπολογισμού των εργάσιμων ημερών έτους, προκειμένου να αποφευχθεί ο κίνδυνος απόκλισης από την εκτέλεση του προγράμματος.

Έγκριση του ετήσιου πλάνου / προγράμματος ελέγχων

Το ετήσιο πρόγραμμα ελέγχων, αφού σχεδιασθεί από τον επικεφαλής του Εσωτερικού Ελέγχου, υποβάλλεται στην Επιτροπή Ελέγχου, προς σχολιασμό και αποδοχή του. **Η έγκριση του προγράμματος από την Επιτροπή Ελέγχου σημαίνει ότι έχουν συμφωνηθεί οι κίνδυνοι για έλεγχο, που ενδεχομένως απειλούν τον οργανισμό.** Επίσης, σηματοδοτεί την πλήρη στήριξη της υπηρεσίας Εσωτερικού Ελέγχου για την εκτέλεση του προγράμματος.

Το πρόγραμμα μετά την συμφωνία υποβάλλεται προς έγκριση μέσω της Επιτροπής Ελέγχου.

Διενέργεια του ελέγχου

Προκειμένου για τη διενέργεια του ελέγχου, ανεξάρτητα από το αντικείμενο και τον σκοπό του, από την έναρξη μέχρι και την ολοκλήρωσή του ο ελεγκτής ακολουθεί τα ακόλουθα στάδια:

- Σχεδιασμό του ελέγχου,
- Διενέργεια του ελέγχου,
- Σύνταξη έκθεσης ελέγχου και συζήτηση της έκθεσης ελέγχου με όλους τους εμπλεκόμενους,

- Παρακολούθηση υλοποίησης των διορθωτικών ενεργειών.

Σχεδιασμός του ελέγχου

Ο σχεδιασμός ενός ελέγχου ξεκινάει από το τι θα ελεγχθεί και σε ποιον θα ανατεθεί η διενέργεια του ελέγχου, ανάλογα με τις δυνατότητες των ελεγκτών, τις ιδιαιτερότητές του και το βαθμό δυσκολίας του έργου. Περιοχές ή λειτουργίες με υψηλό βαθμό κινδύνου απαιτούν συμμετοχή ελεγκτών υψηλών προδιαγραφών, ώστε ο έλεγχος να καταστεί γρήγορος και αποτελεσματικός.

Της διενέργειας κάθε ελέγχου, προηγείται η συλλογή των στοιχείων που τον αφορούν, όπως σχετικές αποφάσεις, νομικό πλαίσιο και διάφορα αρχεία. Τα στοιχεία θα πρέπει να γίνουν κατανοητά και να αξιοποιηθούν, καταλλήλως. Εξίσου σοβαρά θα πρέπει να λαμβάνονται υπόψη όλα τα στοιχεία που υπάρχουν στο μόνιμο φάκελο και που σχετίζονται με το αντικείμενο του ελέγχου. Για τις περιπτώσεις επαναλαμβανόμενων ελέγχων, ο ελεγκτής θα πρέπει να ανατρέχει στη μελέτη προηγούμενων εκθέσεων ελέγχου που αφορούν την ίδια δραστηριότητα ή και παρόμοιες. Επίσης, να ανατρέχει σε πηγές που αναφέρονται σε εκθέσεις εξωτερικών ελεγκτών και συμβούλων.

Κατά τον σχεδιασμό του ελέγχου είναι απαραίτητο να αναπτύσσεται ένα πρόγραμμα ελέγχου, το οποίο αποτελείται από διαδοχικά βήματα, με βάση τη ροή των εργασιών της επισκοπούμενης περιοχής. **Το πρόγραμμα ελέγχου στο οποίο βασίζεται ο Εσωτερικός Ελεγκτής, καταρτίζεται αφού μελετηθούν όλα τα διαθέσιμα δεδομένα** και αξιολογηθούν οι πιθανολογούμενοι κίνδυνοι στην υπό έλεγχο δραστηριότητα. Πρόκειται για εργαλείο ελέγχου που καθοδηγεί τον Εσωτερικό Ελεγκτή από το αρχικό μέχρι και το τελικό στάδιο εκτέλεσης του έργου.

Μέσα από την ανάπτυξη των προγραμμάτων ελέγχου θα πρέπει να διαφαίνεται το εύρος της ελεγχόμενης δραστηριότητας, ο σκοπός του ελέγχου και ο βαθμός διερεύνησης των κινδύνων. Πρόκειται για ένα σχέδιο μεθοδολογίας εργασιών που σκιαγραφεί τα βήματα για να πραγματοποιηθεί ο έλεγχος, μέσα από ένα καθορισμένο πεδίο εργασιών. Η ανάπτυξη των προγραμμάτων βασίζεται στους στόχους του οργανισμού, στις διαδικασίες, στις αποφάσεις της Διοίκησης, τα οποία και θα πρέπει να γνωρίζει ο Εσωτερικός Ελεγκτής.

Στα προγράμματα ελέγχου ενδείκνυται τα βήματά τους να είναι διατυπωμένα υπό μορφή εντολών. **Οι απαντήσεις στα βήματα ελέγχου με απλό “Ναι” ή “Όχι” από τους ελεγχόμενους, τείνει να εγκαταλειφθεί**, διότι με τη μέθοδο αυτή δεν πραγματοποιείται ουσιαστικός έλεγχος και είναι πολύ εύκολο να εξαχθούν λάθος συμπεράσματα. Σε κάθε βήμα ελέγχου χρειάζεται διερεύνηση του θέματος σε βάθος και τεκμηριωμένες απαντήσεις, όσο μικρής σημασίας και αν θεωρείται ο έλεγχος. Ισχύει λοιπόν, ακριβώς το ίδιο όπως και με τα ερωτηματολόγια κλειστού τύπου.

Μέσω της ανάπτυξης και εφαρμογής των προγραμμάτων παρέχεται η ευκολία στους

Εσωτερικούς Ελεγκτές ως προς την αξιολόγηση του συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου και την επισήμανση των κινδύνων.

Τα προγράμματα Εσωτερικού Ελέγχου ακόμα και του ίδιου κλάδου και αντικειμένου οργανισμών, διαφέρουν μεταξύ τους και τούτο οφείλεται στη διαφορετική οργανωτική δομή που έχουν μεταξύ τους οι τελευταίοι. Το κοινό χαρακτηριστικό των προγραμμάτων, ασχέτως κλάδου, είναι ότι διέπονται από την ίδια ελεγκτική φιλοσοφία και τεχνική, βασισμένα στη φυσιολογική ροή των εργασιών και των διαδικασιών που διαθέτει κάθε οργανισμός.

Απαιτείται να ακολουθείται η πιο κάτω μεθοδολογία για την ανάπτυξη των προγραμμάτων:

- Κατανόηση της λειτουργίας της ελεγχόμενης δραστηριότητας.
- Επισκόπηση των σχετικών πολιτικών και διαδικασιών.
- Επισκόπηση στοιχείων του μόνιμου φακέλου.
- Επισκόπηση εκθέσεων ελέγχου προηγούμενων περιόδων για την ίδια δραστηριότητα.
- Διενέργεια προκαταρκτικής έρευνας και συνεντεύξεων του αρμόδιου προσωπικού.
- Αποτύπωση των διαδικασιών με τη μορφή της διαγράμματος ροής, των περιοχών που πρόκειται να ελεγχθούν.
- Καταγραφή των κινδύνων που σχετίζονται με την ελεγχόμενη δραστηριότητα.
- Εντοπισμός των δικλίδων ασφαλείας που υπάρχουν στην συγκεκριμένη δραστηριότητα και αξιολόγηση των μέτρων ελέγχου, ως προς την επάρκειά τους.

Ως πλεονεκτήματα των προγραμμάτων ελέγχου, μπορούν να αναφερθούν τα κατωτέρω:

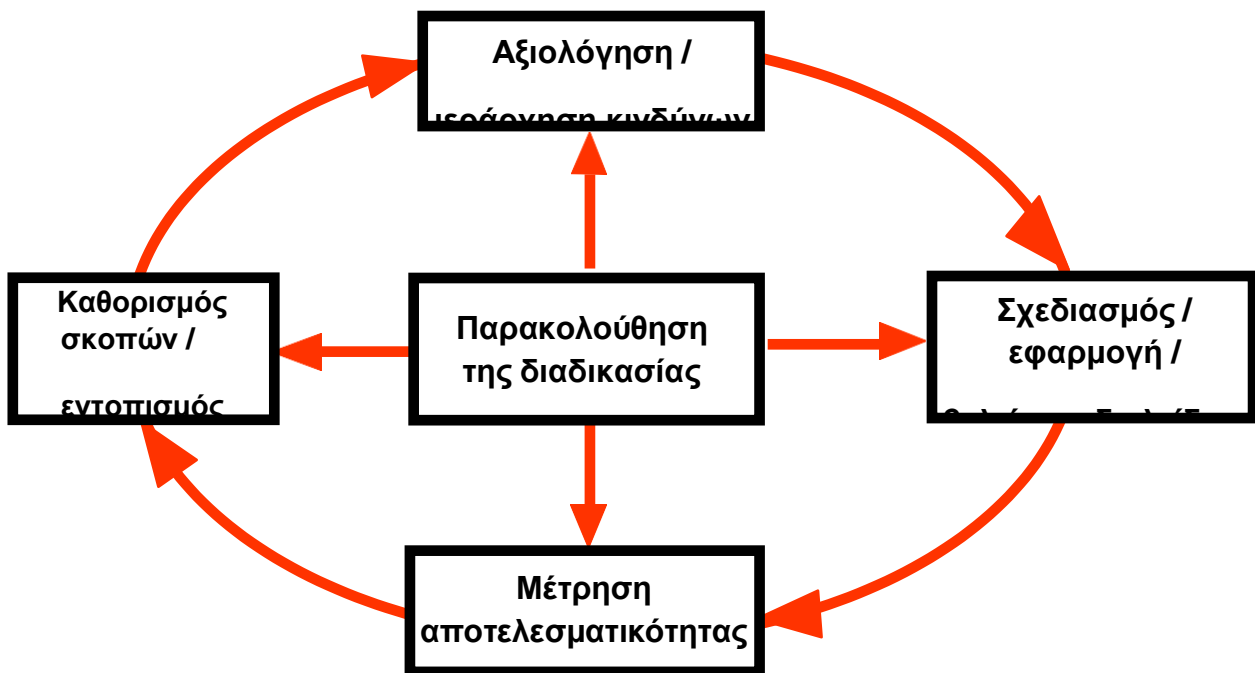
- Ενίσχυση του ορθού σχεδιασμού του ελέγχου.
- Διευκόλυνση της επισκόπησης της ελεγχόμενης δραστηριότητας.
- Ενδυνάμωση της εποπτείας των ελεγκτικών εργασιών.
- Συσχέτιση του εκτελεσθέντος ελεγκτικού έργου με το προγραμματισμένο.
- Συμβολή στην αποτροπή επικαλύψεων ελέγχου ή μη ελεγχμένων περιοχών.

Κύκλος ελεγκτικής μεθοδολογίας

Τα προαναφερθέντα αναφορικά με τον σχεδιασμό και τη διενέργεια του ελέγχου μπορούν να αποτυπωθούν διαμέσου των παρακάτω βημάτων:

- Καθορισμός σκοπού και εντοπισμός κινδύνων,
- Αξιολόγηση και ιεράρχηση των κινδύνων,
- Δοκιμές για το αν και κατά πόσο η οικονομική μονάδα αντιμετωπίζει επαρκώς τους ανωτέρω κινδύνους μέσω των σχετικών δικλίδων,
- Μέτρηση αποτελεσματικότητας και σύνταξη σχετικών αναφορών,
- Παρακολούθηση της διαδικασίας.

Η ανωτέρω περιληπτική μεθοδολογία δύναται να απεικονισθεί ως ακολούθως:



Όπως είναι δυναμικό το εταιρικό περιβάλλον με συνεχείς αλλαγές στον τρόπο δραστηριοποίησης, στις συναλλαγές, με προκλήσεις στις οποίες καλούνται οι Διοικήσεις να ανταποκριθούν, έτσι είναι συνεχής και η ως άνω διαδικασία, καθότι θα ελλοχεύουν νέοι κίνδυνοι τους οποίους θα καλείται η Διοίκηση να διαχειριστεί επαρκώς.

Αξιολόγηση και ιεράρχηση των κινδύνων

Η αξιολόγηση και ιεράρχηση των κινδύνων αποτελεί ιδιαίτερας σημασίας βήμα, αφού 'μετρά' τον κίνδυνο.

Για την αξιολόγηση - βαθμολόγηση του κινδύνου χρησιμοποιούνται διάφοροι τρόποι όπως:

Ιεράρχηση των κινδύνων από την ίδια τη Διοίκηση: η Διοίκηση ιεραρχεί τους κινδύνους ανά βαθμό σημασίας και συνέπειάς τους στις δραστηριότητες των διευθύνσεων της οικονομικής μονάδας.

Η ιεράρχηση των κινδύνων από τη Διοίκηση αποτελεί το ερέθισμα για τον Εσωτερικό Έλεγχο, που θα εστιάσει τις προσπάθειές του και θα οργανώσει τους σχετικούς πόρους και πηγές.

Χρήση φόρμουλας: η χρήση φόρμουλας διαφέρει ανάλογα με το είδος της οικονομικής μονάδας και της δραστηριότητας που θα ελέγχεται, και θα μπορούσε να χρησιμοποιηθεί προκειμένου να αξιολογεί ο Εσωτερικός Ελεγκτής τον κίνδυνο και το βαθμό ελέγχου της δραστηριότητας, ενώ από την άλλη πλευρά ο Εσωτερικός Έλεγχος να κρίνει για το πόσο χρόνο θα δαπανήσει για τον έλεγχο, και την συχνότητα αυτού.

Η φόρμουλα θα πρέπει να περιλαμβάνει παραμέτρους οι οποίες σχετίζονται με τη

δραστηριότητα και η βαθμολογία των παραμέτρων θα κρίνει μια απόφαση από την πλευρά της Διοίκησης και του Εσωτερικού Ελέγχου.

Για παράδειγμα, αν σε μια αλυσίδα καταστημάτων λιανικής, το ζητούμενο είναι αν και κατά πόσο θα πρέπει να διενεργηθεί έλεγχος σε ένα κατάστημα θα μπορούσε να χρησιμοποιηθεί η εξής φόρμουλα: Ρίσκο Εσωτερικού Ελέγχου = A + B + Γ όπου,

A = ο αριθμός των υπαλλήλων που εργάζονται στο κατάστημα,

B = κύκλος εργασιών του καταστήματος,

Γ = προβλήματα κατά τη λειτουργία του καταστήματος, όπως καθυστερήσεις στις παραλαβές, καταστροφές προϊόντων, υψηλή ανακύκλωση προσωπικού κ.λπ.

Κάθε παράμετρος θα πρέπει να βαθμολογηθεί και αντίστοιχα, ανάλογα με την τελική βαθμολογία, να αποφασιστεί αν θα πραγματοποιηθεί έλεγχος στο κατάστημα, πόσος χρόνος θα δαπανηθεί σε αυτό, πόσες και ποιες πηγές ελέγχου θα δαπανηθούν, ποια η συχνότητα διενέργειας ελέγχου σε αυτό κ.ο.κ.

Αν γινόταν λόγος για περίπτωση περισσότερο πολύπλοκη όπως για τον έλεγχο μιας τράπεζας και θα έπρεπε να επιλεγεί ποιο τραπεζικό υποκατάστημα θα ελεγχθεί, θα λαμβάνονταν υπόψη οι ακόλουθες παράμετροι:

- Αριθμός συναλλαγών,
- Ύψος συναλλαγών,
- Αριθμός πελατών,
- Συνεισφορά των αποτελεσμάτων του υποκαταστήματος στα συγκεντρωτικά αποτελέσματα της τράπεζας,
- Είδος εργασιών του υποκαταστήματος, π.χ. καταθέσεις, προσωπικά δάνεια, εξόφληση καρτών κ.ά.,
- Συστήματα πληροφορικής ως προς την αξιοπιστία των πληροφοριών,
- Συχνότητα επισκέψεων εσωτερικού ελέγχου στο παρελθόν,
- Είδος ευρημάτων κ.τ.λ.

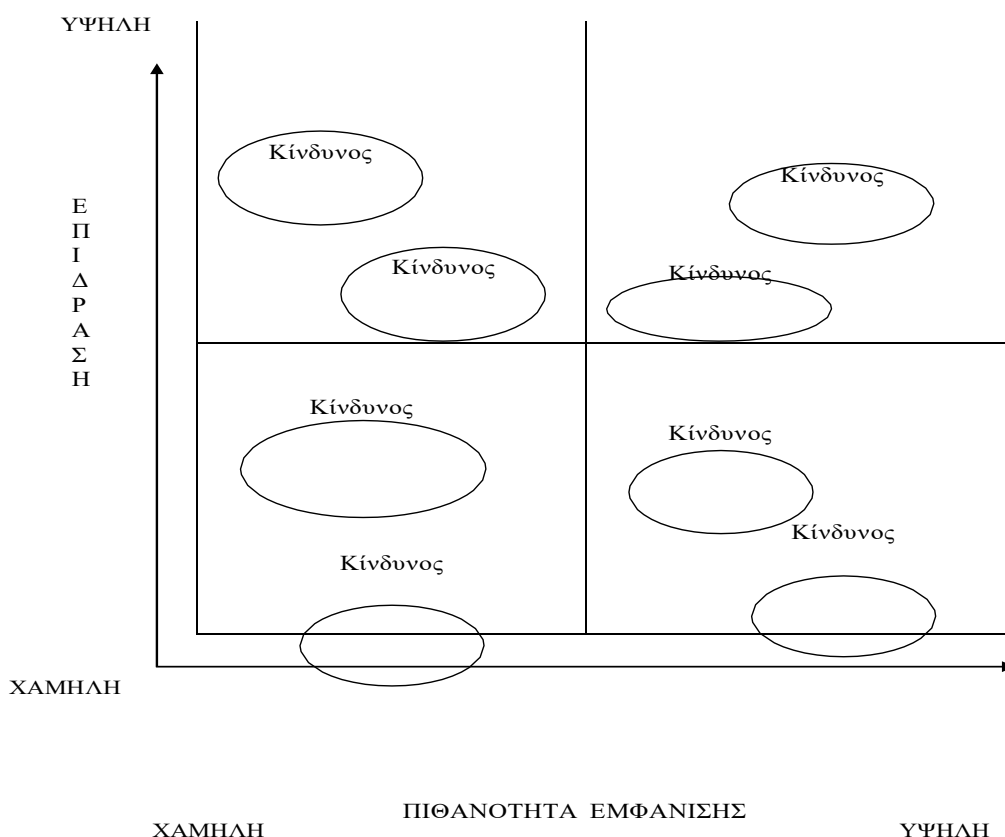
Βασικό παρανομαστή στη χρήση κάθε φόρμουλας αποτελεί ο υποκειμενικός παράγοντας, όπως αναφέρθηκε και πρωτύτερα, ειδικότερα δε στα εξής σημεία:

- Επιλογή παραμέτρων που θα χρησιμοποιηθούν στη φόρμουλα,
- Προσδιορισμός βαθμού βαρύτητας κάθε παραμέτρου,
- Καθορισμός βαθμολογίας για κάθε παράμετρο,
- Βαθμολογία κάθε παραμέτρου,
- Καθορισμός των σημείων προς έλεγχο σε αυτό που αποκαλείται συνολικό πεδίο ελέγχου,
- Προσδιορισμός των μέσων και του χρόνου για τη διενέργεια του εσωτερικού ελέγχου,
- Αξιολόγηση των αποτελεσμάτων της φόρμουλας και σκέψη των παραμέτρων οι

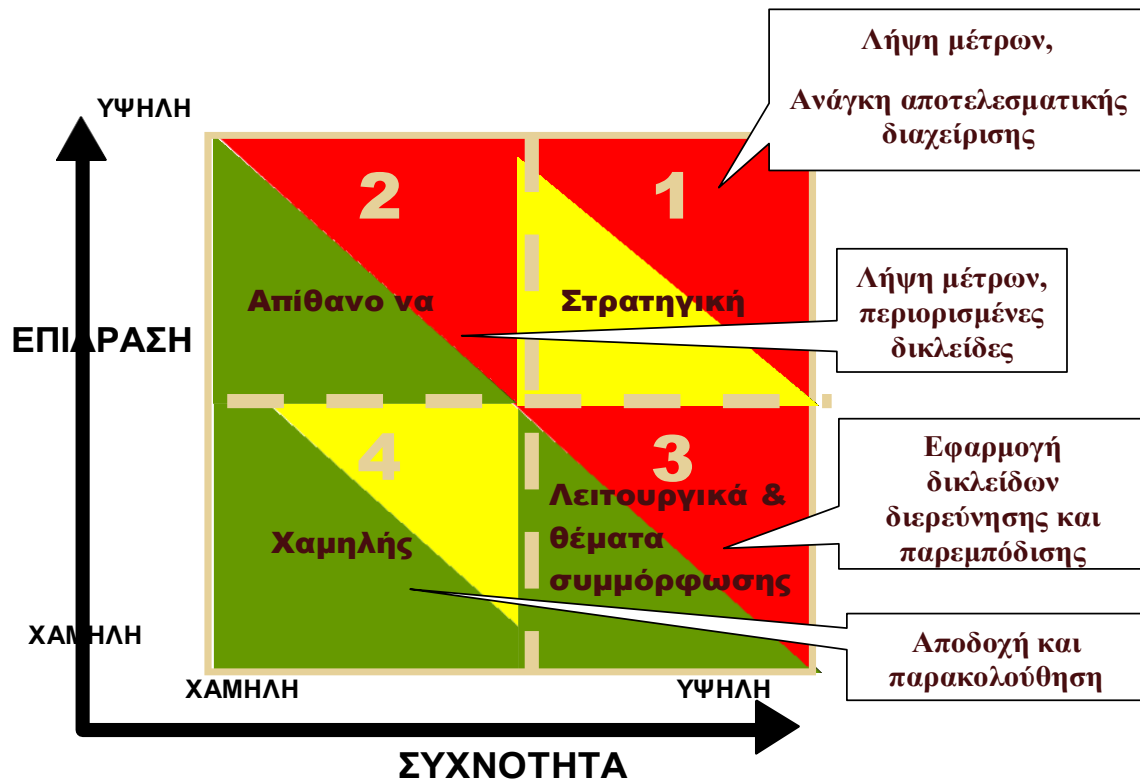
οποίες δεν αποτυπώνονται σε μια φόρμουλα.

Γενικότερα μια φόρμουλα θα πρέπει να περιλαμβάνει παραμέτρους ποσοτικές, παραμέτρους δικλίδων ασφαλείας και παραμέτρους ελέγχου. Κάθε κατηγορία παραμέτρων συμπεριλαμβάνει τουλάχιστον από μία παράμετρο, ενώ συνολικά τα αποτελέσματα της φόρμουλας χρειάζεται να αξιολογούνται βάσει κλίμακας από 1-5 ξεκινώντας από τα βέλτιστα αποτελέσματα (1) προς τα χειρίστα (5).

Οι κίνδυνοι μπορεί να αποτυπωθούν σε σχεδιάγραμμα ανάλογα με τις συνέπειες, αλλά και τη συχνότητα εμφάνισης τους, το οποίο θα μπορούσε να έχει την ακόλουθη μορφή:



Η ιεράρχηση / κατηγοριοποίηση σημαίνει, αντίστοιχα, τον καθορισμό προτεραιοτήτων ως προς τη διαχείριση των κινδύνων. Πρακτικά, σημαίνει το ποιες περιοχές θεωρούνται ιδιαίτερα επικίνδυνες, ποιες λιγότερο, το τι είδους δικλίδες χρειάζεται να εφαρμοσθούν, καθώς επίσης υποδεικνύεται έμμεσα στον Εσωτερικό Ελεγκτή ο χρόνος και η συχνότητα ελέγχων που πρέπει να αποτυπωθούν στο ετήσιο πλάνο ελέγχου του. Το παρακάτω σχήμα είναι ιδιαίτερα σημαντικό στην κατανόηση όσων προαναφέρθηκαν:



Η βέλτιστη πρακτική, σε κάθε περίπτωση, είναι η Διοίκηση να ιεραρχεί τους κινδύνους και εν συνεχεία με τον Εσωτερικό Έλεγχο να πραγματοποιούνται δοκιμές διαπίστωσης της τήρησης των διαδικασιών και των δικλίδων ασφαλείας, προκειμένου να διαπιστωθεί εάν και κατά πόσον η οικονομική μονάδα αντιμετωπίζει / διαχειρίζεται επαρκώς τους εντοπισμένους κινδύνους.

ΠΡΟΣ
Π.Γ.Ν. "ΑΤΤΙΚΟΝ"

ΑΙΤΗΣΗ

Επώνυμο: Γεωργιοπούλου
Όνομα: Μαρία
Πατρώνυμο: Γεράσιμος
Ειδικότητα: ΠΕ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟΥ
Διεύθυνση: Διοικητικού
Κιν. Τηλ:
Τηλ. Οικίας:
Τηλ. Εργασίας: 6971 2557

ΠΡΟΣ Δ.Ο.Υ.

Στα πλαίσια της ετήσιας
διοικητικής εξέλιξης
με τίτλο "Ο εσωτερικός
έλεγχος στη Δημόσια
Διοίκηση" για την
ολοκλήρωση Π.Π.Σ.
"Δημόσια Διοίκηση - Δημόσιο
Μαναγτζέμεντ", παρακαλώ
να μεν παραχωρηθεί
την "ΕΙΣΡΕΣΗ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ"
της εταιρείας SPARK ICF
μετά του έλεγχου που πρόκειται
να γίνει στη Γενική Διοίκηση
του Νοσοκομείου. Η εν λόγω
επίδοση θα επιβραβεύει την
εργασία ως "Μελέτη Περίπτωσης".

Συμφωνία
[Signature]
[Stamp]

[Signature]

Ο/Η ΑΙΤ. αυτ.

[Signature]

[Signature]