

**ΕΘΝΙΚΗ ΣΧΟΛΗ ΔΗΜΟΣΙΑΣ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ  
ΚΑΙ ΑΥΤΟΔΙΟΙΚΗΣΗΣ**

**ΚΕ΄ ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΗ ΣΕΙΡΑ  
ΤΕΛΙΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ**

**ΤΙΤΛΟΣ**

**Εσωτερικός Έλεγχος στις Μονάδες Υγείας του Ε.Σ.Υ.:  
Αποτύπωση της υφιστάμενης κατάστασης, διαπιστώσεις,  
προβλήματα, προοπτικές**

**ΤΜ. ΕΞΕΙΔΙΚΕΥΣΗΣ Διοίκησης Υπηρεσιών Υγείας**

**Επιβλέπουσα:**

**Αθανασία Γεροστάθου**

**Σπουδαστής:**

**Στέφανος Κρεμέτης**

**ΑΘΗΝΑ - 2018**

**Εσωτερικός Έλεγχος στις Μονάδες Υγείας του  
Ε.Σ.Υ.: Αποτύπωση της υφιστάμενης  
κατάστασης, διαπιστώσεις, προβλήματα,  
προοπτικές**

Σπουδαστής: Στέφανος Κρεμέτης

Επιβλέπουσα: Αθανασία Γεροστάθου

**ΑΘΗΝΑ**

**2018**

## Περίληψη

Ο εσωτερικός έλεγχος αναγνωρίζεται διεθνώς ως βασικό στοιχείο της χρηστής διακυβέρνησης των δημόσιων φορέων, καθώς συνδράμει στην επίτευξη των στόχων τους και στη γενικότερη βελτίωση των λειτουργιών τους, ενώ ταυτόχρονα ενισχύει τη διαφάνεια και την αποτροπή παραβατικών συμπεριφορών. Η εν λόγω διαπίστωση ισχύει κατά μείζονα λόγο για τα δημόσια νοσοκομεία, τα οποία καλούνται να αντιμετωπίσουν την αύξηση του κόστους των υπηρεσιών υγείας σε συνδυασμό με τις αντικειμενικές δυσκολίες ελέγχου της οικονομικής τους αποδοτικότητας.

Η παρούσα μελέτη επιχειρεί να περιγράψει και να αξιολογήσει το **πλαίσιο λειτουργίας του εσωτερικού ελέγχου στις Μονάδες Υγείας του Ε.Σ.Υ, να εντοπίσει τα προβλήματα που προκύπτουν κατά το ελεγκτικό έργο και να διατυπώσει προτάσεις βελτίωσης της υφιστάμενης κατάστασης**. Η διερεύνηση του ζητήματος εκκινεί από την παρουσίαση του θεωρητικού πλαισίου πίσω από τον εσωτερικό έλεγχο, αποσαφηνίζοντας θεμελιώδεις έννοιες και οριοθετώντας το συγκεκριμένο είδος ελέγχου έναντι άλλων. Έπειτα, παρουσιάζεται το ισχύον κανονιστικό πλαίσιο που διέπει τον εσωτερικό έλεγχο στα δημόσια νοσοκομεία, οι βέλτιστες διεθνείς πρακτικές, όπως αυτές αποτυπώνονται στο Διεθνές Πλαίσιο Επαγγελματικής Εφαρμογής, καθώς και οι προϋποθέσεις άσκησης αποτελεσματικού ελέγχου στον δημόσιο τομέα.

Κατόπιν αυτού, γίνεται προσπάθεια να καταγραφούν και να αναλυθούν τα βασικά προβλήματα του υφιστάμενου πλαισίου λειτουργίας του εσωτερικού ελέγχου, τόσο εν γένει στην ελληνική δημόσια διοίκηση όσο και συγκεκριμένα στις Μονάδες Υγείας του Ε.Σ.Υ. Τέλος, κατατίθενται συγκεκριμένες βελτιωτικές προτάσεις για την αναμόρφωση του εσωτερικού ελέγχου και την υπέρβαση των παθογενειών που διαπιστώθηκαν, στην κατεύθυνση της εναρμόνισης με της βέλτιστες διεθνείς πρακτικές.

### Λέξεις-κλειδιά

εσωτερικός έλεγχος, σύστημα εσωτερικού ελέγχου, διεθνή πρότυπα, επιτροπή εσωτερικού ελέγχου, υπηρεσία εσωτερικού ελέγχου, ελεγκτική

## **Abstract**

Internal control is internationally recognized as a key element in the good governance of public institutions as it contributes to the achievement of their goals and the overall improvement of their functions, while at the same time enhancing transparency and deterring delinquent behaviors. This is all the more true for public hospitals, which have to cope with the increase in the cost of health services coupled with the objective difficulties of controlling their economic efficiency.

The present study attempts to describe and evaluate the internal control framework of the NHS Health Units, in order to identify the problems that arise during the audit work and to make suggestions for improvement of the current situation. The investigation of the issue starts with the presentation of the theoretical framework behind the internal control, the clarification of fundamental concepts and the discrimination of this type of control over others. Furthermore, the current regulatory framework for internal control in public hospitals, the best international practices as reflected in the International Professional Practice Framework and the conditions for effective public sector control are presented.

As a result, an attempt is made to record and analyze the main problems of the existing framework of internal control, both in general in the Greek public administration and specifically in the Health Units of the NHS. Finally, concrete suggestions for improvement in the direction of alignment with best international practices are being made, in order to reform internal control and overcome pathogens that have been identified.

## **Keywords**

internal audit, internal control system, international standards, internal audit committee, internal audit service, audit science

## Πίνακας περιεχομένων

Πίνακας συντμήσεων και συντομογραφιών.....	5
1. Εισαγωγή.....	6
1.1. Ιστορική εξέλιξη της ελεγκτικής.....	6
1.2. Περιεχόμενο και μεθοδολογία μελέτης.....	8
2. Θεωρητικό Πλαίσιο.....	10
2.1. Βασικές έννοιες.....	10
2.1.1. Εσωτερικός Έλεγχος.....	10
2.1.2. Σύστημα εσωτερικού ελέγχου - Εσωτερικές δικλίδες.....	11
2.2. Διακρίσεις ελέγχου.....	12
2.3. Είδη εσωτερικού ελέγχου.....	13
3. Αποτύπωση υφιστάμενης κατάστασης.....	14
3.1. Ισχύον κανονιστικό πλαίσιο εσωτερικού ελέγχου.....	14
3.2. Διεθνές Πλαίσιο Επαγγελματικής Εφαρμογής.....	22
3.2.1. Διεθνή Πρότυπα.....	22
3.2.2. Κώδικας Ηθικής-Δεοντολογίας.....	26
3.2.3. Προϋποθέσεις αποτελεσματικού ελέγχου στον Δημόσιο Τομέα.....	28
4. Δυνατότητες αναμόρφωσης του ισχύοντος πλαισίου εσωτερικού ελέγχου.....	31
4.1. Παθογένειες της ελληνικής Δημόσιας Διοίκησης.....	31
4.2. Προβλήματα του Εσωτερικού Ελέγχου στις Μονάδες Υγείας.....	32
4.3 Προτάσεις βελτίωσης του υφιστάμενου πλαισίου.....	39
5. Συμπεράσματα - Επίλογος.....	43
Βιβλιογραφία.....	45

ΕΣΔΔΑ, Στέφανος Κρεμέτης, ©, 2018- Με την επιφύλαξη παντός δικαιώματος  
(ανά σειρά)

Δήλωση

«Δηλώνω ρητά ότι, η παρούσα εργασία αποτελεί αποκλειστικά προϊόν προσωπικής εργασίας, δεν παραβιάζει καθ' οιονδήποτε τρόπο πνευματικά δικαιώματα τρίτων και δεν είναι προϊόν μερικής ή ολικής αντιγραφής.»

Αθήνα, 12/12/2018

Στέφανος Κρεμέτης

## Πίνακας συντμήσεων και συντομογραφιών

IIA	Institute of Internal Auditors
INTOSAI	International Organisation of Supreme Audit Institutions
IPPF	International Professional Practices Framework
LIS	Laboratory Information System
NHS	National Health System
PACS	Picture Archiving and Communication System
RIS	Radiological Information System
A.E.I.	Ανώτατο Εκπαιδευτικό Ίδρυμα
ΓΕ.Γ.ΚΑ.Δ.	Γενική Γραμματεία Καταπολέμησης της Διαφθοράς
Δ.Σ.	Διοικητικό Συμβούλιο
E.I.E.E.	Ελληνικό Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών
E.Σ.Δ.Δ.Α.	Εθνική Σχολή Δημόσιας Διοίκησης και Αυτοδιοίκησης
E.Σ.Υ.	Εθνικό Σύστημα Υγείας
Σ.Ε.Υ.Υ.Π.	Σώμα Επιθεωρητών Υπηρεσιών Υγείας και Πρόνοιας
T.E.I.	Τεχνολογικό Εκπαιδευτικό Ίδρυμα
T.E.Π.	Τμήμα Επειγόντων Περιστατικών
Υ.Δ.Ε.	Υπηρεσία Δημοσιονομικού Ελέγχου

## 1. Εισαγωγή

### 1.1. Ιστορική εξέλιξη της ελεγκτικής

Η θεσμοθέτηση των βασικών κανόνων και πρακτικών της ελεγκτικής μπορεί να εντοπιστεί ήδη στην αυγή της ιστορίας του οικονομικού βίου, δηλαδή στο χρόνο εμφάνισης των πρώτων ανταλλακτικών σχέσεων. Η υιοθέτηση του χρήματος ως μονάδας μέτρησης των αξιών και η συνακόλουθη επέκταση των οικονομικών συναλλαγών δημιούργησαν την ανάγκη αποτελεσματικού ελέγχου των τελευταίων. Η ανάγκη του ελέγχου, δηλαδή, δημιουργήθηκε παράλληλα με την χρήση του χρήματος ως μέσου ανταλλαγής στις καθημερινές αγοροπωλησίες.

Πρώτες γραπτές μαρτυρίες σχετικά με την ύπαρξη εμπορικών νόμων και λογιστικών εκθέσεων συναντάμε στους Νινευίτες της Βαβυλώνας περί το 3000 π.Χ., ενώ στην αρχαία Αίγυπτο εμφανίζονται οι “Επιστάτες”, ένα είδος ελεγκτών οι οποίοι ήταν επιφορτισμένοι με τον έλεγχο της συγκομιδής των σιτηρών (Παπαζήσης, 2003:13-14). Στην αρχαία Ελλάδα, την περίοδο 500-300 π.Χ., εμφανίζεται ο ελεγκτικός θεσμός που επικεντρώνεται στη διαχείριση των δημόσιων οικονομικών. Πιο συγκεκριμένα, συναντούμε τους “Λογιστές” που ασκούσαν έλεγχο επί των λογαριασμών των δημοσίων ταμείων για τους οποίους ήταν υπόλογοι οι άρχοντες και οδηγούσαν στη δικαιοσύνη όσους παρανομούσαν, καθώς και των “Εύθυνους” με αρμοδιότητα να ελέγχουν τους λογαριασμούς διαχείρισεως των αρχόντων που αποχωρούσαν από τα καθήκοντά τους λόγω λήξης της θητείας τους (Βαρβατσουλάκης, 2002:22-23). Κατά τη ρωμαϊκή περίοδο εντοπίζουμε ένα πλήθος αξιωματούχων με ελεγκτικές αρμοδιότητες (“Υπατοι”, “Κήνσορες”, “Τιμητές”, Ταμίες”), οι οποίοι εξέταζαν τους λογαριασμούς των επαρχιών της Αυτοκρατορίας και υπέβαλαν σχετικές εκθέσεις στη Σύγκλητο προς έγκριση (Παπαζήσης, 2003:15-16).

Μετά την κάμψη που παρουσιάζει η ελεγκτική κατά τον Μεσαίωνα, αρχίζει να ενδυναμώνεται εκ νέου την περίοδο της Αναγέννησης λόγω της οικονομικής και εμπορικής ανάπτυξης, που γνωρίζουν οι πόλεις της Ιταλίας. Πιο συγκεκριμένα, στην πόλη της Πίζας καθιερώνεται ο ελεγκτής ως αρμόδιος για τον έλεγχο των οικονομικών της στοιχείων ενώ το 1581 ιδρύεται στην Βενετία η «Ένωση Επαγγελματιών Ελεγκτών» με τίτλο «Collegio dei Raxonati». Η ίδρυση του Ελεγκτικού Συνεδρίου

συνιστά κατά τον 17ο αιώνα την εισαγωγή του ελεγκτικού θεσμού στη Γαλλία. (Βαρβατσουλάκης, 2002:24)

Ο όρος Ελεγκτές (Auditors) εμφανίζεται για πρώτη φορά στη Μεγάλη Βρετανία το 1285 σε σχετικό διάταγμα του Εδουάρδου του Α', το οποίο όριζε ότι οι διαχειριστές του δημοσίου χρήματος θα ελέγχονται από τους Auditors. Όμως, **η ελεγκτική αρχίζει να αποκτά τα σημερινά της χαρακτηριστικά** στην ίδια χώρα **κατά τη διάρκεια της Βιομηχανικής Επανάστασης**. Με το νόμο του 1845 περί συγχωνεύσεως των σιδηροδρομικών εταιριών θεσπίστηκε υποχρέωση έγκρισης των ισολογισμών τους από ελεγκτές, ενώ με τον εταιρικό νόμο του 1862 **αναγνωρίστηκε η ανάγκη για ορθή χρηματοοικονομική πληροφόρηση**, καθώς και **για ανεξάρτητο έλεγχο των λογιστικών καταστάσεων μικρών και μεγάλων επιχειρήσεων** (Βαρβατσουλάκης, 2002:25).

**Στην Ελλάδα** η πρώτη προσπάθεια οργάνωσης του ελεγκτικού επαγγέλματος πραγματοποιήθηκε με το ν. 5076/1931, όπου προβλέφθηκε **ο θεσμός των Ορκωτών Ελεγκτών**. Βέβαια, οι σχετικές νομοθετικές διατάξεις ουδέποτε εφαρμόστηκαν στην πράξη μέχρι το 1955, όταν και ιδρύθηκε το **“Σώμα Ορκωτών Λογιστών”** με το ν.δ. 3329/1955. Έως και την έκδοση του συγκεκριμένου διατάγματος, ο έλεγχος που προέβλεπε η νομοθεσία περί ανωνύμων εταιριών (ν. 2190/1920) περιοριζόταν στην κάλυψη των τυπικών προϋποθέσεων του νόμου. Τέλος, με το π.δ. 22/1992 «περί συστάσεως, οργανώσεως και λειτουργίας του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών», καταργήθηκε το ανωτέρω Σώμα Ορκωτών Λογιστών και ο έλεγχος των εταιριών ανατέθηκε πλέον σε **ιδιωτικές εταιρίες Ορκωτών Ελεγκτών υπό την εποπτεία του Ελληνικού Δημοσίου** (Βαρβατσουλάκης, 2002:28).

## 1.2. Περιεχόμενο και μεθοδολογία μελέτης

Σκοπός την παρούσας μελέτης που υλοποιείται στα πλαίσια του προγράμματος σπουδών της Ε.Σ.Δ.Δ.Α. είναι η **περιγραφή και αξιολόγηση του πλαισίου λειτουργίας του εσωτερικού ελέγχου στις Μονάδες Υγείας του Ε.Σ.Υ.**, ο εντοπισμός **των προβλημάτων** που προκύπτουν κατά την ελεγκτική δραστηριότητα, καθώς και η υποβολή **σχετικών βελτιωτικών προτάσεων**. Ο εσωτερικός έλεγχος έχει αναγνωριστεί διεθνώς ως μια βασική λειτουργία των οικονομικών μονάδων τόσο του δημόσιου όσο και του ιδιωτικού τομέα, καθώς συμβάλει καθοριστικά στην επίτευξη των στόχων τους,



ενώ παράλληλα ενισχύει τη διαφάνεια και την αποτροπή παραβατικών συμπεριφορών, εξασφαλίζοντας την αποδοτική και εύρυθμη λειτουργία τους.

Ειδικά στον **δημόσιο τομέα ο έλεγχος** αποτελεί ακρογωνιαίό λίθο της **καλής διακυβέρνησης**. Παρέχοντας απροκατάληπτες, αντικειμενικές αξιολογήσεις του βαθμού στον οποίο η διαχείριση των δημόσιων πόρων γίνεται με υπευθυνότητα και αποτελεσματικότητα, έτσι ώστε να επιτευχθούν τα επιθυμητά αποτελέσματα, οι ελεγκτές βοηθούν τους οργανισμούς να πετύχουν λογοδοσία και ακεραιότητα, να βελτιώσουν τις λειτουργίες τους και να κερδίσουν την εμπιστοσύνη των πολιτών και των ενδιαφερομένων μερών. Ενόψει δε των ιδιαίτερων προκλήσεων που αντιμετωπίζουν οι Μονάδες Υγείας, λόγω της διόγκωσης των νοσοκομειακών δαπανών, της αδυναμίας ελέγχου της αποδοτικότητας σε σχέση με το κόστος, της έλλειψης στοχοθεσίας και της ελλιπούς παρακολούθησης της νοσοκομειακής δραστηριότητας, **ο εσωτερικός έλεγχος αποκτά ιδιαίτερη σημασία για τη χρηστή διοίκησή τους και τη συνακόλουθη υπέρβαση των ως άνω παθογενειών.**

Ως εκ τούτου, στο παρόν εισαγωγικό κεφάλαιο παρουσιάζεται συνοπτικά η ιστορική εξέλιξη της ελεγκτικής, το περιεχόμενο της παρούσας μελέτης και η μεθοδολογία που ακολουθήθηκε για την εκπόνηση της. Στο δεύτερο κεφάλαιο εκτίθεται το ρυθμιστικό πλαίσιο πίσω από τις διαδικασίες εσωτερικού ελέγχου. Συγκεκριμένα, αναλύονται βασικές έννοιες, όπως αυτή του εσωτερικού ελέγχου και του συστήματος εσωτερικού ελέγχου, γίνεται διάκριση ανάμεσα στον εσωτερικό και τον εξωτερικό έλεγχο, ενώ περιγράφονται οι βασικές κατηγορίες ελεγκτικών δραστηριοτήτων. Το τρίτο κεφάλαιο αποτυπώνει την υφιστάμενη κατάσταση του εσωτερικού ελέγχου στις Μονάδες Υγείας, παρουσιάζοντας και αξιολογώντας το σχετικό εγχώριο κανονιστικό πλαίσιο, το Διεθνές Πλαίσιο Επαγγελματικής Εφαρμογής για τον εσωτερικό έλεγχο, το οποίο αποτελείται από τον Κώδικα Δεοντολογίας και τα Διεθνή Πρότυπα, καθώς και τις προϋποθέσεις αποτελεσματικού ελέγχου στο δημόσιο τομέα, όπως αυτές προκύπτουν από τη διεθνή πρακτική. Στο τέταρτο κεφάλαιο παρουσιάζονται τα προβλήματα του εσωτερικού ελέγχου, τόσο εν γένει στην ελληνική δημόσια διοίκηση όσο και συγκεκριμένα στις Μονάδες Υγείας του Ε.Σ.Υ., ενώ υποβάλλονται συγκεκριμένες προτάσεις για την αντιμετώπιση των παθογενειών που διαπιστώθηκαν και τη συνολική βελτίωση της υφιστάμενης κατάστασης. Τέλος, στο πέμπτο και τελευταίο κεφάλαιο επιχειρείται μια συνολική αποτίμηση του πλαισίου και των διαδικασιών εσωτερικού

ελέγχου ενόψει της ευρύτερης κοινωνικοοικονομικής κατάστασης και διατυπώνονται ορισμένες συμπερασματικές κρίσεις.

Για τους σκοπούς της μελέτης αντλήθηκαν στοιχεία από επισκόπηση της διεθνούς και ελληνικής βιβλιογραφίας, καθώς επίσης και από αξιόπιστους διαδικτυακούς τόπους, όπως αυτός του Ε.Ι.Ε.Ε. Επίσης, χρησιμοποιήθηκαν δεδομένα διδακτορικών διατριβών, διπλωματικών εργασιών καθώς και τελικών εργασιών προηγούμενων εκπαιδευτικών σειρών της Ε.Σ.Δ.Δ.Α. Στοιχεία αντλήθηκαν, ακόμη, από τις τελευταίες ετήσιες εκθέσεις της ΓΕ.Γ.ΚΑ.Δ. Τέλος, ιδιαίτερα σημαντικές για την κατανόηση της λειτουργίας του εσωτερικού ελέγχου στον ευαίσθητο χώρο της υγείας ήταν οι πληροφορίες που συλλέχθηκαν από συνέντευξη που πραγματοποιήθηκε με τον κ. Γεώργιο Δερμιτζάκη, Προϊστάμενο της Μονάδας Εσωτερικού Ελέγχου του Υπουργείου Υγείας.

## **2. Θεωρητικό Πλαίσιο**

### **2.1. Βασικές έννοιες**

#### **2.1.1. Εσωτερικός Έλεγχος**

Σύμφωνα με το Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών (2017-β:1), *"Ο εσωτερικός έλεγχος είναι μια ανεξάρτητη και αντικειμενική διαβεβαιωτική και συμβουλευτική δραστηριότητα, σχεδιασμένη να προσθέτει αξία και να βελτιώνει τις λειτουργίες ενός οργανισμού. Βοηθάει τον οργανισμό να επιτύχει τους αντικειμενικούς σκοπούς του, υιοθετώντας μία συστηματική, επαγγελματική προσέγγιση στην αξιολόγηση και βελτίωση της αποτελεσματικότητας των διαδικασιών διαχείρισης κινδύνων, των συστημάτων εσωτερικού ελέγχου και εταιρικής διακυβέρνησης"*.

Στο σημείο αυτό πρέπει να διευκρινιστεί ότι ως **διαχείριση κινδύνων** εννοείται το σύνολο των κανόνων και διαδικασιών που εφαρμόζονται ώστε να κατευθύνουν τη δράση ενός οργανισμού σε σχέση με τους κινδύνους που αντιμετωπίζει. Είναι η διεργασία μέσω της οποίας ο οργανισμός προσεγγίζει μεθοδικά τους κινδύνους που συνδέονται με τις δραστηριότητές του, τους αξιολογεί και εφαρμόζει την κατάλληλη πολιτική για την αντιμετώπισή τους. Αντίστοιχα, ως **διακυβέρνηση** ορίζεται ο συνδυασμός των διαδικασιών και των δομών που έχουν διαμορφωθεί από την ανώτατη

διοίκηση έτσι ώστε να παρέχουν πληροφόρηση, να κατευθύνουν, να διαχειρίζονται και να παρακολουθούν τις δραστηριότητες του οργανισμού προς την επίτευξη των αντικειμενικών του σκοπών (ΓΕ.Γ.ΚΑ.Δ., 2016:47).

**Ο εσωτερικός έλεγχος, δηλαδή, δεν περιορίζεται μόνο στον οικονομικό έλεγχο, δηλαδή στον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων.** Αντίθετα, συμβάλλει ώστε ο οργανισμός να πραγματοποιήσει τους στόχους του, να διαχειριστεί τους κινδύνους και να βελτιώσει την εν γένει διοίκηση του. Ο εσωτερικός έλεγχος **περιλαμβάνει όλο το εύρος των δραστηριοτήτων του οργανισμού και όλους τους τρόπους με τους οποίους η διοίκηση εκχωρεί ευθύνες και αρμοδιότητες** (Meigs/Larsen/Meigs, 1978:105). Ως εκ τούτου, ο εσωτερικός έλεγχος αποσκοπεί στη διασφάλιση της εν γένει εύρυθμης λειτουργίας του οργανισμού, προλαμβάνοντας τυχόν αρνητικές εξελίξεις.

### **2.1.2. Σύστημα εσωτερικού ελέγχου - Εσωτερικές δικλίδες**

Κατά γενική ομολογία, έχει διαπιστωθεί ότι υπάρχει μια εννοιολογική σύγχυση μεταξύ εσωτερικού ελέγχου και συστήματος εσωτερικού ελέγχου, η οποία κατά βάση προέρχεται από την απόδοση στην Ελληνική των δύο όρων της Αγγλικής «internal control system» και «internal auditing». Ο εσωτερικός έλεγχος πρέπει να διακρίνεται και να μη συγχέεται με το σύστημα εσωτερικού ελέγχου.

Το «Internal Control» αποτελεί τον έλεγχο όλων των εσωτερικών διαδικασιών ελέγχου που ένας φορέας έχει σχεδιάσει και εφαρμόζει επί καθημερινής βάσης, σύμφωνα με τους προβλεπόμενους εσωτερικούς ελέγχους που διενεργούνται εντός κάθε οργανικής μονάδας, έχοντας ως στόχο την εύρυθμη και αποδοτική λειτουργία τους, την αξιοπιστία των υπηρεσιών και κυρίως τη συμμόρφωση με τους ισχύοντες νόμους και κανονισμούς (ΓΕ.Γ.ΚΑ.Δ., 2016:45). Ως **σύστημα εσωτερικού ελέγχου**, δηλαδή, νοείται ένα οργανωμένο και σωστά δομημένο πλέγμα λειτουργιών και διαδικασιών που καθιερώνει ο οργανισμός, με σκοπό την εφαρμογή και την τήρηση αρχών και πολιτικών προκειμένου να διασφαλιστούν τα συμφέροντά του.

Το σύστημα εσωτερικού ελέγχου συνίσταται κατ' ουσία σε ένα πλήρες οργανωτικό σχέδιο (Παπαζήσης, 2003:41-42). Η έννοια του συστήματος περιλαμβάνει ένα οργανωμένο πλέγμα διαδικασιών και ελέγχων, το οποίο περιορίζει τους κινδύνους που μπορεί να εμφανιστούν και να διαταράξουν την εύρυθμη λειτουργία του φορέα. Πρόκειται για μια λειτουργία μεταφοράς πληροφοριών προς όλα τα ιεραρχικά επίπεδα

που ασκούν διοίκηση εντός του οργανισμού. Το σύστημα εσωτερικού ελέγχου εφαρμόζεται από τη διοίκηση του φορέα, με σκοπό την επίτευξη των στόχων του τελευταίου μέσω της χρηστής διακυβέρνησής του.

Σύμφωνα με τις Κατευθυντήριες Γραμμές για τα Πρότυπα Εσωτερικών Δικλίδων στον Δημόσιο Τομέα, του Διεθνούς Οργανισμού των Ανώτατων Ελεγκτικών Ιδρυμάτων, για την αποφυγή της ανωτέρω σύγχυσης στη μετάφραση του INTOSAI GOV 9100 ο όρος internal control έχει αποδοθεί ως «**εσωτερικές δικλίδες**» (ΓΕ.Γ.ΚΑ.Δ., 2016:45). Οι Εσωτερικές Δικλίδες αποτελούν μια ολοκληρωμένη διαδικασία, η οποία πραγματοποιείται από τη διοίκηση και το προσωπικό του Οργανισμού με σκοπό:

i. την εκτέλεση εύρυθμων, δεοντολογικών, οικονομικών, αποδοτικών και αποτελεσματικών λειτουργιών.

ii. την εκπλήρωση των υποχρεώσεων λογοδοσίας

iii. την συμμόρφωση με τους ισχύοντες νόμους και κανονισμούς

iv. την διαφύλαξη των πόρων έναντι απώλειας, κακής χρήσης και ζημίας που οφείλονται σε σπατάλη, κατάχρηση, κακοδιαχείριση, λάθη, απάτη και παρατυπίες.

Από τα ανωτέρω καταδεικνύεται ότι το σύστημα εσωτερικού ελέγχου (εσωτερικές δικλίδες) δεν αποτελεί ένα μεμονωμένο γεγονός ή κατάσταση, αλλά μια σειρά από ενέργειες που διαπερνούν τις δραστηριότητες του Οργανισμού, λαμβάνουν χώρα συνεχώς κατά τη διάρκεια της λειτουργίας του, διεισδύουν σε όλα τα επίπεδά του και είναι εγγενείς ως προς τον τρόπο διοίκησής του. Η εφαρμογή των εσωτερικών δικλίδων απαιτεί σημαντικές πρωτοβουλίες εκ μέρους της διοίκησης και εντατική επικοινωνία της με το υπόλοιπο προσωπικό. Επομένως, οι εσωτερικές δικλίδες είναι ένα εργαλείο που χρησιμοποιείται από τη διοίκηση και συνδέεται άμεσα με τους στόχους του οργανισμού (INTOSAI, 2016:6).

## **2.2. Διακρίσεις ελέγχου**

Ανάλογα με το υποκείμενο που διενεργεί τον έλεγχο και τη σχέση του με τον ελεγχόμενο φορέα, ο έλεγχος μπορεί να διακριθεί σε **εσωτερικό** και **εξωτερικό**. Ουσιαστικά το κριτήριο που διαφοροποιεί το είδος του ελέγχου είναι αν οι υπηρεσίες ελέγχου αναφέρονται στη Διοίκηση του φορέα και της παρέχουν πληροφορίες προστιθέμενης αξίας ως προς τη λειτουργία των υπηρεσιών της, ή αν ο έλεγχος είναι

εξωτερικός ως προς τη Διοίκηση και αναφέρεται σε κάποιον άλλον φορέα, ή ακόμη και στη Βουλή στην περίπτωση του δημόσιου τομέα. Ειδικότερα (Παπαζήσης, 2003:22):

α) Εσωτερικός είναι ο έλεγχος που οργανώνεται από την ίδια την οικονομική μονάδα και διενεργείται από ειδικά εκπαιδευμένα στελέχη του οργανισμού, τους εσωτερικούς ελεγκτές, οι οποίοι είναι κατά βάση υπάλληλοι του και διαθέτουν τα απαιτούμενα επιστημονικά και επαγγελματικά προσόντα.

β) Εξωτερικός είναι ο έλεγχος που διενεργείται από εξωτερικούς ελεγκτές, οι οποίοι δεν έχουν ουδεμία σχέση εξάρτησης με την οικονομική μονάδα που καλούνται να ελέγξουν ή τη διοίκησή της.

Πρακτικά, ο εσωτερικός έλεγχος καταλαμβάνει όλες τις συναλλαγές, δραστηριότητες και λειτουργίες του οργανισμού, καθώς επίσης και τις πολιτικές, διαδικασίες και πρακτικές που συγκροτούν το σύστημα εσωτερικού ελέγχου του φορέα. Φυσικά υφίσταται σημαντική αλληλεπίδραση μεταξύ των δύο ελέγχων, καθώς η ύπαρξη ενός ισχυρού εσωτερικού ελέγχου εγγυάται την αξιοπιστία των οικονομικών στοιχείων, γεγονός που επηρεάζει την αποτελεσματικότητα και την έκταση του ελέγχου των εξωτερικών ελεγκτών.

Εξωτερικό έλεγχο στις Μονάδες Υγείας του Ε.Σ.Υ. ασκεί κατεξοχήν το Σώμα Επιθεωρητών Υπηρεσιών Υγείας - Πρόνοιας (Σ.Ε.Υ.Υ.Π.). Σύμφωνα με τον ιδρυτικό του νόμο, το Σ.Ε.Υ.Υ.Π. αποτελεί υπηρεσία του Υπουργείου Υγείας που υπάγεται απευθείας στον Υπουργό και διαθέτει πλήρη ελεγκτική ανεξαρτησία.

Όπως ορίζει το άρθρο 1 παρ. 2 του ν. 2920/2001 (ΦΕΚ Α' 131/27.6.2001), **αποστολή του Σ.Ε.Υ.Υ.Π.** είναι η ανάπτυξη και λειτουργία κεντρικού και περιφερειακού μηχανισμού για τη διενέργεια συστηματικών επιθεωρήσεων, ελέγχων και ερευνών σε όλες τις υπηρεσίες και τους φορείς που υπάγονται στην αρμοδιότητα ή την εποπτεία του Υπουργού Υγείας και Πρόνοιας, καθώς και στις υπηρεσίες υγείας των ασφαλιστικών φορέων, με σκοπό τη βελτίωση της παραγωγικότητας και αποτελεσματικότητας αυτών, την ποιοτική αναβάθμιση των παρεχόμενων υπηρεσιών υγείας και πρόνοιας, την εξάλειψη της κακοδιοίκησης και την προστασία της υγείας και της περιουσίας των πολιτών από την παροχή υπηρεσιών υγείας και πρόνοιας με καταχρηστικό τρόπο.

### 2.3. Είδη εσωτερικού ελέγχου

Ως προς τις διάφορες ελεγκτικές δραστηριότητες που λαμβάνουν χώρα στα πλαίσια του εσωτερικού ελέγχου, μπορεί να γίνει μια ενδεικτική κατάταξη στα ακόλουθα τέσσερα είδη (Παπαστάθης, 2003:35-39):

α) **Έλεγχοι παραγωγής**. Οι έλεγχοι παραγωγής αποσκοπούν στη διακρίβωση τήρησης των διαδικασιών σε όλο το εύρος της παραγωγικής διαδικασίας. Συγκεκριμένα, εξετάζεται κατά πόσο η παραγωγική δραστηριότητα είναι σύμφωνη με το πρόγραμμα της διοίκησης του φορέα, κατά πόσο γίνεται σωστή διαχείριση και χρήση του εξοπλισμού, αν τα τμήματα είναι κατάλληλα στελεχωμένα με εκπαιδευμένα στελέχη, αν διενεργείται ομαλά ο εφοδιασμός της παραγωγής από υλικά, καθώς επίσης και αν το τελικό προϊόν είναι σύμφωνο με τις προδιαγραφές του ποιοτικού ελέγχου.

β) **Οικονομικοί έλεγχοι**. Οι οικονομικοί έλεγχοι αποσκοπούν στην επαλήθευση της ακρίβειας, της ειλικρίνειας και της αξιοπιστίας των οικονομικών καταστάσεων και στοιχείων, στη σωστή απεικόνιση των συναλλαγών, καθώς και στην εξακρίβωση της νόμιμης και αποδοτικής διαχείρισης των οικονομικών πόρων σύμφωνα με τις θεσπισμένες διαδικασίες.

γ) **Διοικητικοί έλεγχοι**. Οι διοικητικοί έλεγχοι καταλαμβάνουν ένα ευρύτερο πεδίο δράσης, καθώς συνίστανται στην εξέταση και αξιολόγηση, βάσει αντικειμενικών και επιστημονικών μεθόδων, της συνολικής διοικητικής αποτελεσματικότητας του φορέα, καθώς και των επιμέρους διοικητικών λειτουργιών αυτών, σύμφωνα με τους αποδεκτούς κανόνες της διοικητικής επιστήμης.

δ) **Λειτουργικοί έλεγχοι**. Σκοπός των λειτουργικών ελέγχων είναι η διερεύνηση της λειτουργίας των διαδικασιών, η αξιολόγηση της δομής του υπάρχοντος συστήματος και η υποβολή βελτιωτικών προτάσεων πάνω σε αυτό. Ελέγχεται κατά πόσο εφαρμόζεται το κανονιστικό πλαίσιο και οι αποφάσεις της διοίκησης, εάν οι συναλλαγές πραγματοποιούνται σύμφωνα με τις θεσπισμένες εξουσιοδοτήσεις και αν τα επιμέρους τμήματα λειτουργούν αποδοτικά και αρμονικά μεταξύ τους.

### 3. Αποτύπωση υφιστάμενης κατάστασης

#### 3.1. Ισχύον κανονιστικό πλαίσιο εσωτερικού ελέγχου

Για πρώτη φορά προβλέφθηκε η συγκρότηση **Μονάδων Εσωτερικού Ελέγχου** στα Υπουργεία και τους εποπτευόμενους φορείς τους με τον ν. 3492/2006 (ΦΕΚ Α' 210/5.10.2006). Συγκεκριμένα, στο άρθρο 12 του εν λόγω νομοθετήματος ορίζεται ότι:

*“Με προεδρικό διάταγμα, που εκδίδεται με πρόταση των Υπουργών Εσωτερικών, Δημόσιας Διοίκησης και Αποκέντρωσης, Οικονομίας και Οικονομικών και του καθ' ύλην αρμόδιου Υπουργού και αφού ληφθεί υπόψη η εισηγητική έκθεση και το σχέδιο υλοποίησης της Επιτροπής Διαβούλευσης, συνιστώνται μονάδες εσωτερικού ελέγχου σε όλα τα Υπουργεία και τις Περιφέρειες της χώρας και καθορίζονται οι αρμοδιότητες αυτών στο πλαίσιο προστασίας των οικονομικών τους συμφερόντων.*

*Με όμοιο προεδρικό διάταγμα συνιστώνται μονάδες εσωτερικού ελέγχου στους φορείς που εποπτεύονται από τα Υπουργεία ή τις Περιφέρειες της χώρας, που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του παρόντος νόμου και έχουν προϋπολογισμό άνω των τριών εκατομμυρίων (3.000.000) ευρώ και καθορίζονται οι αρμοδιότητες αυτών στο πλαίσιο προστασίας των οικονομικών τους συμφερόντων, με την επιφύλαξη των περί εσωτερικού ελέγχου διατάξεων του ν. 3426/2005. Το ποσό αυτό δύναται να αναπροσαρμόζεται με απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών. Στους φορείς που δεν θα συσταθεί μονάδα εσωτερικού ελέγχου, τις αρμοδιότητες αυτής ασκεί η μονάδα εσωτερικού ελέγχου του εποπτεύοντος φορέα [...]”.*

Στον Οργανισμό του Υπουργείου Υγείας η ύπαρξη Μονάδας Εσωτερικού Ελέγχου προβλέφθηκε για πρώτη φορά με το άρθρο 28 του π.δ. 106/2014 (ΦΕΚ Α' 173/28.8.2014). Πλέον την ύπαρξη της εν λόγω υπηρεσίας προβλέπει το άρθρο 31 του π.δ. 121/2017 (ΦΕΚ Α' 148/9.10.2017), το οποίο αντικατέστησε το ως άνω νομοθέτημα. Σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις, οι αρμοδιότητες του αυτοτελούς τμήματος εσωτερικού ελέγχου είναι οι εξής:

*“α. Η παροχή ελεγκτικών-συμβουλευτικών αρμοδιοτήτων, όπως:*

*i. Ο έλεγχος επάρκειας του συστήματος εσωτερικού ελέγχου (internal control) του Υπουργείου και η εισήγηση των σχετικών βελτιωτικών προτάσεων*

*ii. Ο έλεγχος εφαρμογής των κανόνων δικαίου, ο έλεγχος της νομιμότητας και κανονικότητας των δαπανών (INTOSAI 3.4, INTOSAI 1.0.39 Ευρωπαϊκή κατευθυντήρια*

γραμματή εφαρμογής αριθ. 52), όπως και του εσωτερικού κανονιστικού πλαισίου λειτουργίας του Υπουργείου,

iii. Η αξιολόγηση της οικονομίας, της αποδοτικότητας και της αποτελεσματικότητας των δραστηριοτήτων του Υπουργείου (δηλαδή η αξιολόγηση της λειτουργίας του βάσει της αρχής της χρηστής δημοσιονομικής διαχείρισης),

iv. Η αξιολόγηση του προγραμματισμού, του σχεδιασμού και της εκτέλεσης των λειτουργιών του Υπουργείου,

v. Ο έλεγχος της ορθής διενέργειας των δαπανών, της ορθής είσπραξης και εμφάνισης των εσόδων, της διαχείρισης κινδύνων, όπως και της διαχείρισης της περιουσίας του φορέα με την εξακρίβωση του ενεργητικού και παθητικού και του μισθολογικού κόστους, για τον εντοπισμό τυχόν φαινομένων κακοδιοίκησης και κακοδιαχείρισης, κατάχρησης, σπατάλης, απάτης ή διαφθοράς και την αποτροπή τους στο μέλλον,

vi. Ο έλεγχος πληροφοριακών συστημάτων, προκειμένου να διαπιστωθεί κατά πόσον επιτυγχάνουν τους σκοπούς τους και εάν έχουν ενσωματωθεί σε αυτά επαρκείς ασφαλιστικές δικλίδες/μηχανισμοί ελέγχου,

vii. Η διαβεβαίωση περί της ακρίβειας, της αξιοπιστίας και της έγκαιρης προετοιμασίας των χρηματοοικονομικών (και λοιπών) αναφορών.

β. Η παροχή διαβεβαίωσης περί της επάρκειας των συστημάτων διαχείρισης και ελέγχου του Υπουργείου.

γ. Η διενέργεια τακτικού ελέγχου των παγίων προκαταβολών του Υπουργείου.

δ. Η διενέργεια οικονομικού και διαχειριστικού ελέγχου των δημοσίων υπολόγων και δημοσίων διαχειρίσεων που υπάγονται στο Υπουργείο.

ε. Η διενέργεια ένορκης διοικητικής εξέτασης σε περίπτωση απώλειας δικαιολογητικών πληρωμής δημόσιας δαπάνης πριν την έκδοση τίτλου πληρωμής.

στ. Η έρευνα της ύπαρξης αντικειμενικής αδυναμίας απόδοσης λογαριασμού χρηματικού εντάλματος προπληρωμής.

ζ. Η επιβολή δημοσιονομικών διορθώσεων στις περιπτώσεις που εντοπιστούν μεμονωμένες ή συστημικές παρατυπίες σε υπηρεσίες του Υπουργείου ή σε εποπτευόμενους φορείς του, εφόσον οι φορείς αυτοί δεν διαθέτουν μονάδα εσωτερικού ελέγχου, και η παρακολούθηση της εκτέλεσής τους.”



Όμως, στους εποπτευόμενους φορείς του Υπουργείου Υγείας, εν προκειμένω στα νοσοκομεία του Ε.Σ.Υ., ουδέποτε συστάθηκαν υπηρεσίες εσωτερικού ελέγχου μέχρι το ξέσπασμα της πρόσφατης οικονομικής κρίσης. Οι δυσμενείς οικονομικές συνθήκες, η περιοριστική δημοσιονομική πολιτική και η τήρηση των υποχρεώσεων που απέρρεαν από τα προγράμματα στήριξης, επέβαλαν τον εξορθολογισμό και τη μεγαλύτερη δυνατή εξοικονόμηση πόρων στο χώρο της υγείας. Κατέστη, δηλαδή, επιτακτική η ανάγκη μείωσης του κόστους λειτουργίας και επίτευξης αποδοτικής οικονομικής διαχείρισης στις Μονάδες Υγείας του Ε.Σ.Υ. Μόνο έτσι καθίσταται δυνατή η κάλυψη των αναγκών των πολιτών και η συνακόλουθη εξασφάλιση παροχής ποιοτικών υπηρεσιών υγείας. Για τους λόγους αυτούς, με τον ν. 4025/2011 (ΦΕΚ Α' 228/2.11.2011) προβλέφθηκε η οργάνωση δραστηριοτήτων σε όλες τις δημόσιες Μονάδες Υγείας σε θέματα διοικητικά, διαχειριστικά και λογιστικά. Όπως αναφέρει και η σχετική αιτιολογική έκθεση, η ρύθμιση θεσπίζεται στα πλαίσια των δεσμεύσεων που έχει αναλάβει η χώρα για μεταρρύθμιση και αναμόρφωση του τομέα υγείας. Ειδικότερα, το άρθρο 25 του ως άνω νόμου, το οποίο αντικαθιστά την παράγραφο 3 του άρθρου 11 του ν. 3697/2008, ορίζει τα ακόλουθα:

*“Το Υπουργείο Υγείας και Κοινωνικής Αλληλεγγύης, εντός τριών μηνών από τη δημοσίευση του παρόντος νόμου, συντάσσει **Εσωτερικό Κανονισμό Λειτουργίας των μονάδων υγείας, σε θέματα διοικητικά, διαχειριστικά και λογιστικά, η τήρηση του οποίου παρακολουθείται από σύστημα εσωτερικού ελέγχου.** Στο πλαίσιο αυτό, σε κάθε δημόσια μονάδα υγείας ορίζεται από έναν μέχρι τρεις εσωτερικοί ελεγκτές, με απόφαση του Διοικητικού Συμβουλίου της μονάδας, οι οποίοι επιλέγονται και από το Μητρώο Εσωτερικών Ελεγκτών του Υπουργείου Οικονομικών. Η παροχή των υπηρεσιών τους γίνεται με σύμβαση παροχής ανεξάρτητων υπηρεσιών, η διάρκεια της οποίας δεν μπορεί να υπερβαίνει τα τρία έτη. Κατά την άσκηση των καθηκόντων τους απολαμβάνουν πλήρους ανεξαρτησίας. Με απόφαση του αρμόδιου Διοικητή Υγειονομικής Περιφέρειας ορίζεται **Επιτροπή Ελέγχου**, η οποία αποτελείται από δύο (2) μέλη του Διοικητικού Συμβουλίου και τον εσωτερικό ελεγκτή και η οποία, μεταξύ άλλων, παρακολουθεί τη διαδικασία της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης, την αποτελεσματική λειτουργία του συστήματος εσωτερικού ελέγχου και του συστήματος διαχείρισης κινδύνων, καθώς και την πορεία του υποχρεωτικού ελέγχου των οικονομικών καταστάσεων.*

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

*Κάθε άλλη λεπτομέρεια που αφορά τις αρμοδιότητες του εσωτερικού ελεγκτή και της Επιτροπής Ελέγχου, καθώς και την οργάνωση και λειτουργία του συστήματος εσωτερικού ελέγχου ρυθμίζεται από τον Εσωτερικό Κανονισμό Λειτουργίας.”*

Δυνάμει του παραπάνω νόμου εκδόθηκε η υπ’ αριθμ. 94064/1.10.2012 εγκύκλιος του Υπουργείου Υγείας και Κοινωνικής Αλληλεγγύης (ΑΔΑ: Β43ΞΘ-ΠΓΖ) με θέμα **“Αποτελεσματική διαχείριση των οικονομικών πόρων των Δημόσιων Μονάδων Υγείας”**, η οποία καθορίζει τις εργασίες στις οποίες προβαίνουν οι εσωτερικοί ελεγκτές. Συγκεκριμένα, το έργο των ελεγκτών περιλαμβάνει τα εξής πέντε στάδια:

#### **“α. Ετήσιο πρόγραμμα ελέγχου**

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

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

#### **β. Διαδικασίες εσωτερικού ελέγχου στον τομέα της μηχανογράφησης**

Μηνιαίες διαδικασίες στον τομέα της μηχανογράφησης των πληροφοριακών υποσυστημάτων των νοσοκομείων και της διασύνδεσης αυτών τόσο μεταξύ τους όπου απαιτείται, όσο και με το πρόγραμμα του διπλογραφικού συστήματος. Ειδικότερα, στο τέλος κάθε μήνα ο εσωτερικός ελεγκτής θα πιστοποιεί, μετά από δειγματοληπτικούς ελέγχους, την εύρυθμη λειτουργία των κάτωθι βασικών υποσυστημάτων των Νοσοκομείων:

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

**γ. Διαδικασίες εσωτερικού ελέγχου στον τομέα του διπλογραφικού συστήματος**

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

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

#### **δ. Σύνταξη μηνιαίας έκθεσης προς τη Διοίκηση των νοσοκομείων**

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

#### **ε. Ετήσια έκθεση πεπραγμένων προς τη Διοίκηση των νοσοκομείων**

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

Το ανωτέρω κανονιστικό πλαίσιο παρουσιάζει μια σειρά προβλημάτων που δυσχεραίνουν το έργο του εσωτερικού ελεγκτή, τα οποία θα αναλυθούν εκτενώς στη συνέχεια. Για την αντιμετώπιση των ζητημάτων, που ανακύπτουν κατά την εφαρμογή των επίμαχων διατάξεων, συγκροτήθηκε στο Υπουργείο Υγείας, με την υπ' αριθμ. πρωτ. ΔΥ1δ/οικ.98872/24.10.2013 Υπουργική Απόφαση, **Επιτροπή για την υποστήριξη και την διασφάλιση της ποιότητας του έργου του εσωτερικού ελέγχου στις Μονάδες Υγείας**. Το έργο της Ομάδας Εργασίας είναι:

“(1) Ο έλεγχος, η παρακολούθηση και η επισκόπηση της ποιότητας του έργου των Εσωτερικών Ελεγκτών στις Μονάδες Υγείας και διασφάλιση του υψηλού επιπέδου των προσφερόμενων υπηρεσιών εσωτερικού ελέγχου μέσω:

α) Διενέργειας τακτικών και έκτακτων δειγματοληπτικών ελέγχων στα αποτελέσματα και στις Εκθέσεις Εσωτερικού Ελέγχου.

β) Δειγματοληπτικής επισκόπησης στα φύλλα εργασίας και στο φάκελο έργου Εσωτερικών Ελέγχων.

(2) Η επικοινωνία με μέλη Επιτροπών Ελέγχου Μονάδων Υγείας και με τη Διοίκηση του Νοσοκομείου για τον εντοπισμό και την επίλυση προβλημάτων ή /και παραπόνων.

(3) Η επικοινωνία με το Σώμα Επιθεωρητών Υπηρεσιών Υγείας και Πρόνοιας με σκοπό τον συντονισμό των ελεγκτικών οργάνων των Μονάδων Υγείας.

(4) Η παροχή οδηγιών για τη βελτίωση της ποιότητας του έργου των Εσωτερικών Ελεγκτών τόσο στους εσωτερικούς ελεγκτές, όσο και στις Επιτροπές Ελέγχου των Νοσοκομείων.

(5) Η ανάδειξη του ελεγκτικού έργου μέσω ανταλλαγής κοινών εμπειριών και βέλτιστων πρακτικών.

(6) Η ανάδειξη πνεύματος συνεχούς μάθησης και βελτίωσης των δεξιοτήτων και των ικανοτήτων των εσωτερικών ελεγκτών.

(7) Η διαχείριση παραπόνων και καταγγελιών του Υπουργείου Υγείας.

(8) Η τήρηση βάσης δεδομένων ευρημάτων και προβλημάτων στις Μονάδες Υγείας.

(9) Η παρακολούθηση της νομοθεσίας τόσο σε Κοινοτικό όσο και σε Εθνικό Επίπεδο, σχετικά με τον εσωτερικό έλεγχο στις Μονάδες Υγείας και παροχή προτάσεων/τροποποιήσεων.

(10) Η παρακολούθηση συμμόρφωσης με την ισχύουσα Νομοθεσία και τήρησης των εν λόγω απαιτήσεων.

(11) Η παρακολούθηση χρονοδιαγράμματος εφαρμογής της κείμενης νομοθεσίας.

(12) Η δημιουργία υποδείγματος Κανονισμού Λειτουργίας και παρακολούθησης εφαρμογής του.

(13) Η παρακολούθηση Οικονομικών Τμημάτων φορέων υπαγόμενων στο Υπουργείο τήρησης των εγκυκλίων και των αποφάσεων. Παρατηρήσεις - Βελτιώσεις - Προτάσεις.

(14) Η εξασφάλιση της συμμόρφωσης με το Πλαίσιο Επαγγελματικής Εφαρμογής του Εσωτερικού Ελέγχου και τις βέλτιστες πρακτικές.

(15) Η εισηγητική αρμοδιότητα για συστάσεις, προειδοποιήσεις ή κυρώσεις έναντι εμπλεκόμενων φορέων (εσωτερικών ελεγκτών, επιτροπών ελέγχου κ.λπ.) για τους οποίους διαπιστώνεται πλημμελής εκτέλεση των καθηκόντων τους.

(16) Η παρακολούθηση και αξιολόγηση του κόστους λειτουργίας του θεσμού του Εσωτερικού Ελέγχου ανά μονάδα και περιφερειακό επίπεδο.

(17) Ο σχεδιασμός και έγκριση καθολικών προγραμμάτων ελέγχου ανά αντικείμενο και παροχή τεχνογνωσίας στους αρμόδιους φορείς.

(18) Η αξιολόγηση των εκθέσεων ελέγχου των ορκωτών λογιστών.”

### **3.2 Διεθνές Πλαίσιο Επαγγελματικής Εφαρμογής**

Ο εσωτερικός έλεγχος συνιστά αναπόσπαστο κομμάτι των δραστηριοτήτων κάθε οργανισμού και λειτουργεί εντός του πλαισίου που θέτει η κείμενη νομοθεσία και οι αποφάσεις της διοίκησης. Ταυτόχρονα, όταν οι ελεγκτές ασκούν τα καθήκοντά τους οφείλουν να εφαρμόζουν τους **κανόνες** και τις **αρχές** που περιλαμβάνονται στο Διεθνές Πλαίσιο Επαγγελματικής Εφαρμογής του εσωτερικού ελέγχου, το οποίο καθορίζεται από το **Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών**. Το Πλαίσιο αποσκοπεί στην περιγραφή των βασικών αρχών που πρέπει να διέπουν κάθε διαδικασία εσωτερικού ελέγχου, στην μέτρηση της απόδοσης του εσωτερικού ελέγχου με τη χρήση αντίστοιχων μέτρων αξιολόγησης και στην προώθηση της εν γένει βελτίωσης των οργανωτικών λειτουργιών και διαδικασιών (Κασιμάτης, 2017:58-59). Τα υποχρεωτικά στοιχεία του Διεθνούς Πλαισίου Επαγγελματικής Εφαρμογής συνίστανται στα Διεθνή Πρότυπα και στον Κώδικα Ηθικής.

#### **3.2.1. Διεθνή Πρότυπα**

Οι δραστηριότητες του εσωτερικού ελέγχου διεξάγονται σε ποικίλα νομικά και πολιτιστικά περιβάλλοντα, για οργανισμούς που διαφέρουν μεταξύ τους σε σκοπό, μέγεθος, πολυπλοκότητα και δομή και από άτομα εντός ή εκτός του οργανισμού. Παρά το γεγονός ότι αυτές οι διαφορές είναι σε θέση να επηρεάσουν την εφαρμογή του εσωτερικού ελέγχου σε κάθε περιβάλλον, η **συμμόρφωση με τα Διεθνή Πρότυπα** για

την Επαγγελματική Εφαρμογή του Εσωτερικού Ελέγχου είναι θεμελιώδης, προκειμένου οι εσωτερικοί ελεγκτές να ανταποκριθούν στις υποχρεώσεις τους. Το Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών εισήγαγε τα Πρότυπα το 1978 προκειμένου να μπορέσει να εφαρμοστεί ο εσωτερικός έλεγχος σε όλων των ειδών τις επιχειρήσεις και τους κρατικούς οργανισμούς. Ο σκοπός των Προτύπων είναι να (Ε.Ι.Ε.Ε.-α, 2017:1):

“1. Καθοδηγούν ως προς την τήρηση των υποχρεωτικών στοιχείων του Διεθνούς Πλαισίου Επαγγελματικής Εφαρμογής.

2. Παρέχουν ένα πλαίσιο για την εφαρμογή και προώθηση ενός ευρέος φάσματος προστιθέμενης αξίας υπηρεσιών εσωτερικού ελέγχου.

3. Θέτουν τη βάση για την αξιολόγηση της απόδοσης του εσωτερικού ελέγχου.

4. Υιοθετούν βελτιωμένες διαδικασίες και λειτουργίες του οργανισμού.”

Τα Διεθνή Πρότυπα **προσδιορίζουν τις θεμελιώδεις ιδιότητες και τα χαρακτηριστικά, που πρέπει να διέπουν το μηχανισμό εσωτερικού ελέγχου**, όπως είναι ο σκοπός του εσωτερικού ελέγχου, οι αρμοδιότητες και ευθύνες των εσωτερικών ελεγκτών, τα ζητήματα ανεξαρτησίας και αντικειμενικότητας, η επάρκεια των γνώσεων, η δέουσα επαγγελματική επιμέλεια, καθώς και το πρόγραμμα ποιοτικής διασφάλισης και βελτίωσης των υπηρεσιών εσωτερικού ελέγχου. Επιπροσθέτως, τα πρότυπα αποβλέπουν στο πλαίσιο αξιολόγησης της απόδοσης των υπηρεσιών εσωτερικού ελέγχου, στα ζητήματα διοίκησης του εσωτερικού ελέγχου, στη φύση και στο σχεδιασμό των ελεγκτικών εργασιών, στη διενέργεια των ελεγκτικών εργασιών, στη σύγκλιση των αποτελεσμάτων ελέγχου, καθώς και στις διαδικασίες επόπτευσης της λειτουργίας του και στην αποδοχή των εταιρικών κινδύνων από τη διοίκηση. Υπάρχουν διάφορες ομάδες που ωφελούνται από την ύπαρξη των προτύπων ελέγχου (ΓΕ.Γ.ΚΑ.Δ., 2015-2016:138):

i. Οι ελεγκτές οι οποίοι λαμβάνουν καθοδήγηση για την διεξαγωγή της εργασίας τους.

ii. Οι ελεγχόμενοι που λαμβάνουν την διαβεβαίωση ότι θα χρησιμοποιηθούν κατάλληλες μέθοδοι ελεγκτικής.

iii. Η ηγεσία του φορέα που λαμβάνει αυξημένη διαβεβαίωση ότι οι δημόσιοι πόροι χρησιμοποιούνται με αποτελεσματικότητα και ελέγχονται.

iv. Η Διοίκηση που λαμβάνει αυξημένη διαβεβαίωση ότι τα φαινόμενα διαφθοράς και άλλες οργανωτικές ανεπάρκειες, θα επισημανθούν και θα διορθωθούν.

Η ανάπτυξη και γνωστοποίηση των Προτύπων είναι μια συνεχής διαδικασία. Σημειωτέον ότι υπάρχουν δύο κατηγορίες Προτύπων. Τα **Πρότυπα Χαρακτηριστικών** ασχολούνται με τα χαρακτηριστικά των οργανισμών και των ατόμων που εφαρμόζουν εσωτερικό έλεγχο. Τα **Πρότυπα Διεξαγωγής** περιγράφουν τη φύση των υπηρεσιών εσωτερικού ελέγχου και παρέχουν ποιοτικά κριτήρια για την αξιολόγηση αυτών των υπηρεσιών. Τα Πρότυπα Χαρακτηριστικών και Διεξαγωγής **έχουν εφαρμογή στο σύνολο των υπηρεσιών εσωτερικού ελέγχου** (E.I.E.E.-α, 2017:2-3). Ειδικότερα, τα Πρότυπα Χαρακτηριστικών περιλαμβάνουν τα εξής (E.I.E.E.-α, 2017:4-23):

#### **“1000 Σκοπός, Δικαιοδοσία και Ευθύνη**

Ο σκοπός, η δικαιοδοσία και η ευθύνη της λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου πρέπει επίσημα να καθορίζονται σε έναν, εγκεκριμένο από το συμβούλιο, κανονισμό εσωτερικού ελέγχου, σύμφωνα με την Αποστολή του Εσωτερικού Ελέγχου και τα υποχρεωτικά στοιχεία του Διεθνούς Πλαισίου Επαγγελματικής Εφαρμογής (τις Θεμελιώδεις Αρχές για την Επαγγελματική Εφαρμογή του Εσωτερικού Ελέγχου, τον Κώδικα Ηθικής, τα Πρότυπα και τον Ορισμό του Εσωτερικού Ελέγχου). Ο επικεφαλής εσωτερικού ελέγχου πρέπει να αναθεωρεί τον κανονισμό εσωτερικού ελέγχου σε τακτική βάση και να τον θέτει υπόψη της ανώτερης διοίκησης και του συμβουλίου για έγκριση.

#### **1100 - Ανεξαρτησία και Αντικειμενικότητα**

Η λειτουργία εσωτερικού ελέγχου πρέπει να είναι ανεξάρτητη και οι εσωτερικοί ελεγκτές πρέπει να είναι αντικειμενικοί κατά την εκτέλεση του έργου τους.

#### **1200 - Επαγγελματική Επάρκεια και Δέουσα Επαγγελματική Επιμέλεια**

Τα έργα πρέπει να εκτελούνται με επαγγελματική επάρκεια και δέουσα επαγγελματική επιμέλεια.

#### **1300 - Πρόγραμμα Διαβεβαίωσης και Βελτίωσης Ποιότητας**

Ο επικεφαλής εσωτερικού ελέγχου πρέπει να αναπτύσσει και να διατηρεί ένα πρόγραμμα διαβεβαίωσης και βελτίωσης ποιότητας.

Αντίστοιχα, τα Πρότυπα Διεξαγωγής απαρτίζονται από τα εξής:

#### **2000 - Διαχείριση της Λειτουργίας Εσωτερικού Ελέγχου**



Ο επικεφαλής εσωτερικού ελέγχου πρέπει να διοικεί αποτελεσματικά τη λειτουργία εσωτερικού ελέγχου έτσι ώστε να εξασφαλίζει ότι η λειτουργία προσθέτει αξία στον οργανισμό.

#### **2100 - Φύση των Εργασιών**

Η λειτουργία εσωτερικού ελέγχου πρέπει να αξιολογεί και να συμβάλλει στη βελτίωση της διακυβέρνησης, της διαχείρισης κινδύνων και των διαδικασιών ελέγχου του οργανισμού υιοθετώντας μια συστηματική, πειθαρχημένη και βάσει κινδύνων προσέγγιση. Η αξία και η αξιοπιστία του εσωτερικού ελέγχου ενισχύονται όταν οι εσωτερικοί ελεγκτές δρουν προληπτικά και οι εκτιμήσεις τους παρέχουν καινοτόμες ιδέες και λαμβάνουν υπόψη μελλοντικές επιπτώσεις.

#### **2200 - Σχεδιασμός Έργου**

Οι εσωτερικοί ελεγκτές πρέπει να αναπτύσσουν και να αποτυπώνουν τον σχεδιασμό κάθε έργου, ο οποίος θα περιλαμβάνει τους αντικειμενικούς σκοπούς, το εύρος, το χρονοδιάγραμμα και την κατανομή των πόρων. Ο σχεδιασμός θα πρέπει να λαμβάνει υπόψη τις στρατηγικές του οργανισμού, τους σκοπούς και κινδύνους που σχετίζονται με το έργο.

#### **2300 - Διεξαγωγή του Έργου**

Οι εσωτερικοί ελεγκτές πρέπει να αναγνωρίζουν, να αναλύουν, να αξιολογούν και να καταγράφουν επαρκείς πληροφορίες, έτσι ώστε να επιτύχουν τους αντικειμενικούς σκοπούς του έργου.

#### **2400 - Κοινοποίηση Αποτελεσμάτων**

Οι εσωτερικοί ελεγκτές πρέπει να κοινοποιούν τα αποτελέσματα των έργων.

#### **2500 - Παρακολούθηση Προόδου**

Ο επικεφαλής εσωτερικού ελέγχου πρέπει να καθιερώσει και να διατηρεί ένα σύστημα παρακολούθησης της τακτοποίησης των αποτελεσμάτων που κοινοποιούνται στη διοίκηση.

#### **2600 - Κοινοποίηση της Αποδοχής Κινδύνων**

Όταν ο επικεφαλής εσωτερικού ελέγχου συμπεράνει ότι η διοίκηση έχει αποδεχτεί έναν βαθμό κινδύνου στον οποίο δεν μπορεί να ανταποκριθεί ο οργανισμός, τότε ο επικεφαλής εσωτερικού ελέγχου πρέπει να συζητήσει το θέμα με την διοίκηση. Εάν το ζήτημα σχετικά με τον κίνδυνο δεν επιλυθεί, ο επικεφαλής εσωτερικού ελέγχου πρέπει να αναφέρει το θέμα στο συμβούλιο προς διευθέτηση.”

### 3.2.2. Κώδικας Ηθικής-Δεοντολογίας

Για λόγους δεοντολογίας, αναγνωρισμένα επαγγέλματα διαμορφώνουν κώδικες επαγγελματικής συμπεριφοράς των μελών τους με σκοπό την προάσπιση και προαγωγή των κλάδων τους. Αντίστοιχο κώδικα επαγγελματικής συμπεριφοράς έχει διαμορφώσει και η επαγγελματική οργάνωση των εσωτερικών ελεγκτών αποσκοπώντας στην προαγωγή του ελεγκτικού θεσμού (Παπαστάθης, 2003:95). Ένας κώδικας ηθικής είναι κατάλληλος και αναγκαίος για το επάγγελμα του εσωτερικού ελέγχου, καθώς **εδραιώνει την εμπιστοσύνη ως προς την αντικειμενικότητα διαβεβαίωσης θεμάτων εταιρικής διακυβέρνησης, διαχείρισης κινδύνων και συστημάτων εσωτερικού ελέγχου.**

Ο κώδικας δεοντολογίας αποτελεί ένα σύνολο κανόνων, οι οποίοι θα πρέπει να διέπουν την συμπεριφορά των εσωτερικών ελεγκτών κατά την άσκηση των καθηκόντων τους για την επίτευξη της αποστολής τους. Πιο συγκεκριμένα, οι εσωτερικοί ελεγκτές οφείλουν να έχουν την δέουσα, ως προς το έργο τους, συμπεριφορά και να είναι ακεραίοι, αντικειμενικοί και ανεξάρτητοι, επαγγελματικά επαρκείς, επιμελείς και εχέμυθοι. Σκοπός του κώδικα δεοντολογίας είναι η προαγωγή της ηθικής κουλτούρας, κατά την εκτέλεση των καθηκόντων του εσωτερικού ελέγχου από τους ελεγκτές (ΓΕ.Γ.ΚΑ.Δ., 2015-2016:139).

Ο Κώδικας Ηθικής του Ινστιτούτου Εσωτερικών Ελεγκτών (2017-β:1) εκτείνεται πέρα από τον ορισμό του Εσωτερικού Ελέγχου, προκειμένου να συμπεριλάβει δύο θεμελιώδη συστατικά στοιχεία:

1. Τις **Αρχές** που σχετίζονται με το επάγγελμα και την πρακτική του εσωτερικού ελέγχου.
2. Τους **Κανόνες Συμπεριφοράς** που αναμένεται να ακολουθούν οι εσωτερικοί ελεγκτές.

Αυτοί οι Κανόνες βοηθούν στην κατανόηση και μετατροπή των Αρχών σε πρακτική εφαρμογή και στοχεύουν στο να καθοδηγήσουν την ηθική συμπεριφορά των εσωτερικών ελεγκτών. Ειδικότερα, οι εσωτερικοί ελεγκτές αναμένεται να προασπίζουν τις ακόλουθες αρχές, υιοθετώντας τους αντίστοιχους κανόνες συμπεριφοράς (Ε.Ι.Ε.Ε.-β, 2017:2-3):

#### 1. Ακεραιότητα

Η ακεραιότητα των εσωτερικών ελεγκτών εδραιώνει την εμπιστοσύνη και παρέχει έτσι τη βάση για στήριξη της κρίσης τους.

1.1 Θα εκτελούν την εργασία τους με εντιμότητα, επιμέλεια και υπευθυνότητα.

1.2 Θα τηρούν τους νόμους και θα προβαίνουν στις κοινοποιήσεις που απαιτούνται από τη νομοθεσία και το επάγγελμα.

1.3 Δεν θα εμπλέκονται συνειδητά, ως μέλη, σε οποιαδήποτε παράνομη δραστηριότητα, ούτε θα εμπλέκονται σε πράξεις ατιμωτικές για το επάγγελμα του εσωτερικού ελεγκτή ή για τον οργανισμό.

1.4 Θα σέβονται και θα συμβάλλουν στους νόμιμους και ηθικούς αντικειμενικούς σκοπούς του οργανισμού.

## **2. Αντικειμενικότητα**

Οι εσωτερικοί ελεγκτές επιδεικνύουν το υψηλότερο επίπεδο επαγγελματικής αντικειμενικότητας κατά τη συγκέντρωση, αξιολόγηση και κοινοποίηση των πληροφοριών για τη δραστηριότητα ή τη διαδικασία που εξετάζεται. Οι εσωτερικοί ελεγκτές προβαίνουν σε μια ισορροπημένη εκτίμηση όλων των σχετικών περιπτώσεων και δεν επηρεάζονται αδικαιολόγητα από τα δικά τους συμφέροντα, ή τα συμφέροντα άλλων, κατά το σχηματισμό των κρίσεων.

2.1 Δεν θα συμμετέχουν σε οποιαδήποτε δραστηριότητα ή θα συνάπτουν σχέσεις που ενδέχεται να βλάψουν ή να θεωρείται ότι βλάπτουν την αμερόληπτη εκτίμησή τους. Συμπεριλαμβάνονται οι δραστηριότητες ή οι σχέσεις εκείνες, οι οποίες ενδέχεται να συγκρούονται με τα συμφέροντα του οργανισμού.

2.2 Δεν θα αποδέχονται οτιδήποτε μπορεί να βλάψει ή να θεωρείται ότι βλάπτει την επαγγελματική τους εκτίμηση.

2.3 Θα κοινοποιούν όλες τις σημαντικές πληροφορίες που τους γνωστοποιούνται και ενδέχεται να παραποιήσουν, εάν δεν κοινοποιηθούν, την έκθεση των υπό έλεγχο δραστηριοτήτων.

## **3. Εμπιστευτικότητα**

Οι εσωτερικοί ελεγκτές σέβονται την αξία και την κυριότητα της πληροφόρησης που λαμβάνουν και δεν κοινοποιούν πληροφορίες χωρίς κατάλληλη εξουσιοδότηση, εκτός εάν υπάρχει νομική ή επαγγελματική υποχρέωση για να γίνει κάτι τέτοιο.

3.1 Θα είναι συνετοί στη χρήση και προστασία των πληροφοριών που αποκτούν κατά τη διάρκεια άσκησης των καθηκόντων τους.

3.2 Δεν θα χρησιμοποιούν πληροφορίες για προσωπικό κέρδος ή κατά τρόπο αντίθετο με τη νομοθεσία ή επιβλαβή για τους νόμιμους και ηθικούς αντικειμενικούς σκοπούς του οργανισμού.

#### **4. Επάρκεια**

Οι εσωτερικοί ελεγκτές χρησιμοποιούν τις γνώσεις, τις δεξιότητες και τις εμπειρίες που απαιτούνται για την παροχή των υπηρεσιών εσωτερικού ελέγχου.

4.1 Θα ασχολούνται μόνο με εκείνες τις υπηρεσίες για τις οποίες διαθέτουν τις αναγκαίες γνώσεις, δεξιότητες και εμπειρία.

4.2 Θα παρέχουν υπηρεσίες εσωτερικού ελέγχου, σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα για την Επαγγελματική Εφαρμογή του Εσωτερικού Ελέγχου.

4.3 Θα βελτιώνουν συνεχώς την επάρκεια, την αποτελεσματικότητα και την ποιότητα των υπηρεσιών τους.

Στο σημείο αυτό πρέπει να τονιστεί η σημασία του Διεθνούς Πλαισίου Επαγγελματικής Εφαρμογής στη δράση των εσωτερικών ελεγκτών, καθώς συντελεί στην υιοθέτηση μιας **ομοιόμορφης και ολοκληρωμένης μεθοδολογίας**, όπως και στην υιοθέτηση **βέλτιστων πρακτικών** κατά τον εσωτερικό έλεγχο, ανεξάρτητα από το μέγεθος του οργανισμού και τον επιμέρους κλάδο δραστηριότητας (Συμεωνίδου, 2014:16).

### **3.2.3. Προϋποθέσεις αποτελεσματικού ελέγχου στον Δημόσιο Τομέα**

Μία αποτελεσματική ελεγκτική λειτουργία στον δημόσιο τομέα συνδράμει στη διακυβέρνηση, ενισχύοντας τη δυνατότητα των πολιτών να επιτυγχάνουν τη λογοδοσία των δημόσιων φορέων. Οι Ελεγκτές ασκούν μία ιδιαίτερα σημαντική λειτουργία που οδηγεί σε προαγωγή της αξιοπιστίας, της ισονομίας και της χρηστής συμπεριφοράς των δημόσιων λειτουργών, μειώνοντας τον κίνδυνο της διαφθοράς.

Ως εκ τούτου, έχει καθοριστική σημασία οι ελεγκτικές δραστηριότητες να είναι διαμορφωμένες καταλλήλως για να πετύχουν αυτούς τους σκοπούς. Ο έλεγχος πρέπει να έχει την ισχύ να δρα με ακεραιότητα και να παράγει αξιόπιστα αποτελέσματα. Σύμφωνα με το Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών, οι ελεγκτικές δραστηριότητες στον δημόσιο τομέα χρειάζονται κατ' ελάχιστο τα εξής (Ε.Ι.Ε.Ε.-γ, 2017:8-10):

**“Οργανωτική ανεξαρτησία**

Η οργανωτική ανεξαρτησία επιτρέπει στην ελεγκτική λειτουργία να επιτελέσει το έργο της χωρίς παρεμβάσεις από την ελεγχόμενη οντότητα. Ο έλεγχος πρέπει να έχει επαρκή ανεξαρτησία από εκείνους που απαιτείται να ελέγξει, έτσι ώστε να επιτελεί και να θεωρείται ότι επιτελεί το έργο του χωρίς παρεμβάσεις. Σε συνδυασμό με την αντικειμενικότητα, η οργανωτική ανεξαρτησία συμβάλλει στην ακρίβεια του έργου του Ελεγκτή και στη δυνατότητα να εμπιστευόμαστε τα πορίσματα που υποβάλλονται.

Σημαντική πλευρά της ανεξαρτησίας είναι η δυνατότητα του επικεφαλής του Εσωτερικού Ελέγχου να προστατεύεται από διοικητικές ή πολιτικές παρεμβάσεις ή από εκδικητικές ενέργειες που προκύπτουν αν και αυτός ασκεί τα καθήκοντά του νόμιμα. Επίσης, ο επικεφαλής του Εσωτερικού Ελέγχου θα πρέπει να είναι ελεύθερος να στελεχώσει τη μονάδα ελέγχου με υψηλών δεξιοτήτων προσωπικό, χωρίς ανάμιξη από τη διοίκηση ή αθέμιτη πολιτική επιρροή από δημόσιους αξιωματούχους.

#### **Επίσημη εντολή**

Οι εξουσίες και τα καθήκοντα του ελέγχου θα πρέπει να θεσπίζονται με ιδρυτικό νόμο, διάταγμα ή άλλο κανονιστικό κείμενο. Μεταξύ άλλων, το κείμενο αυτό θα πρέπει να προβλέπει τις διαδικασίες και τις απαιτήσεις των εκθέσεων και των αναφορών του ελέγχου, καθώς και την υποχρέωση της ελεγχόμενης οντότητας να συνεργάζεται με τον Ελεγκτή.

#### **Απεριόριστη πρόσβαση**

Οι έλεγχοι πρέπει να διεξάγονται με πλήρη και απεριόριστη πρόσβαση σε υπαλλήλους, εγκαταστάσεις και αρχεία, σύμφωνα με τις απαιτήσεις για τη διεξαγωγή των ελεγκτικών δραστηριοτήτων.

#### **Επαρκής χρηματοδότηση**

Η λειτουργία του ελέγχου πρέπει να έχει επαρκή χρηματοδότηση ανάλογα με το μέγεθος των δραστηριοτήτων της. Αυτό το σημαντικό στοιχείο δεν πρέπει να επαφίεται στον ελεγχόμενο οργανισμό, διότι ο προϋπολογισμός επηρεάζει την ικανότητα της Μονάδας Εσωτερικού Ελέγχου να ασκεί τις αρμοδιότητές της.

#### **Ικανή ηγεσία**

Ο επικεφαλής της Μονάδας Εσωτερικού Ελέγχου πρέπει να έχει καλή γνώση των προτύπων ελέγχου, να έχει επαγγελματικά προσόντα - κατά προτίμηση να είναι πιστοποιημένος - και να είναι ικανός να εποπτεύσει και να διευθύνει τη λειτουργία του ελέγχου.

### **Αντικειμενικό προσωπικό**

Το προσωπικό του ελέγχου πρέπει να είναι αντικειμενικό. Πρέπει να έχει αμερόληπτη στάση και συμπεριφορά και να αποφεύγει κάθε **σύγκρουση συμφερόντων**. Η σύγκρουση συμφερόντων είναι μία κατάσταση στην οποία ένας Εσωτερικός Ελεγκτής, που βρίσκεται σε θέση εμπιστοσύνης, έχει ένα ανταγωνιστικό επαγγελματικό ή προσωπικό συμφέρον.

Σύγκρουση συμφερόντων μπορεί να υπάρχει ακόμη κι αν δεν επιτελεστεί ανήθικη ή αντιδεοντολογική πράξη. Μία τέτοια σύγκρουση μπορεί να δημιουργήσει εντυπώσεις που ενδέχεται να υπονομεύσουν την εμπιστοσύνη στο πρόσωπο του Εσωτερικού Ελεγκτή, στη Μονάδα Εσωτερικού Ελέγχου και στο επάγγελμα του Εσωτερικού Ελεγκτή. Επιπλέον, μία σύγκρουση συμφερόντων θα μπορούσε να βλάψει την ικανότητα ενός ατόμου να ασκεί ελεγκτικά και συναφή καθήκοντα με αντικειμενικότητα.

### **Ικανό προσωπικό**

Ο έλεγχος χρειάζεται επαγγελματίες οι οποίοι, συλλογικά, έχουν τα απαραίτητα προσόντα και τις ικανότητες για να διενεργήσουν το πλήρες φάσμα των ελέγχων που απαιτούνται από τις αρμοδιότητες που του έχουν ανατεθεί.

### **Υποστήριξη από τα ενδιαφερόμενα μέρη**

Η νομιμοποίηση της λειτουργίας του ελέγχου θα πρέπει να γίνεται κατανοητή ως ανάγκη και να υποστηρίζεται από ένα ευρύ φάσμα αιρετών και διορισμένων αξιωματούχων, καθώς και από τα μέσα ενημέρωσης και τους εμπλεκόμενους πολίτες.

### **Επαγγελματικά πρότυπα ελέγχου**

Τα επαγγελματικά πρότυπα ελέγχου, όπως είναι το Διεθνές Πλαίσιο για την Επαγγελματική Εφαρμογή του Εσωτερικού Ελέγχου, υποστηρίζουν την εφαρμογή των πιο πάνω στοιχείων και παρέχουν μία βάση για την προαγωγή του ποιοτικού ελεγκτικού έργου, το οποίο είναι συστηματικό, αντικειμενικό και βασισμένο σε τεκμηρίωση.”

#### 4. Δυνατότητες αναμόρφωσης του ισχύοντος πλαισίου εσωτερικού ελέγχου

##### 4.1. Παθογένειες της ελληνικής Δημόσιας Διοίκησης

Σύμφωνα με τη ΓΕ.Γ.ΚΑ.Δ (2015:129-130), σε όλο το φάσμα της εθνικής Δημόσιας Διοίκησης οι Μονάδες Εσωτερικού Ελέγχου αντιμετωπίζουν τα εξής προβλήματα:

i. Σύγχυση ως προς το εάν δύνανται να διενεργούν αυτεπαγγέλτως ελέγχους ή αν απαιτείται σχετική εντολή του αρμόδιου Υπουργού.

ii. Ελλιπής στελέχωση των υπηρεσιών, τόσο από πλευράς αριθμού υπαλλήλων, όσο και από πλευράς στελεχών που διαθέτουν τα απαραίτητα προσόντα.

iii. Ελλιπής υλικοτεχνική υποδομή.

iv. Ανεπαρκής επιμόρφωση του προσωπικού στα πλαίσια της Υπηρεσίας.

v. Ανεπαρκής ενημέρωση της πολιτικής ηγεσίας των Υπουργείων για το ρόλο και τις αρμοδιότητες των Μονάδων Εσωτερικού Ελέγχου.

vi. Καθυστέρηση στην έκδοση εντολών για τη διεξαγωγή των αιτούμενων ελέγχων.

vii. Μη τυποποίηση των διαδικασιών εσωτερικού ελέγχου, απουσία Κανονισμού Οργάνωσης και Λειτουργίας των Μονάδων Εσωτερικού Ελέγχου και Εγχειριδίου Διενέργειας Εσωτερικών Ελέγχων.

viii. Μη ύπαρξη Κώδικα Ηθικής Εσωτερικών Ελεγκτών, ο οποίος θα κατοχυρώνει τις αρχές της ακεραιότητας, αντικειμενικότητας, εμπιστευτικότητας, εμπειρίας, επάρκειας, δεξιότητας, ανιδιοτέλειας από προσωπικά οφέλη ή συμφέροντα άλλων, κατά τον σχηματισμό των κρίσεών τους.

ix. Έλλειψη σαφούς καθορισμού των ορίων και των αρμοδιοτήτων, που προβλέπονται στις διατάξεις των Οργανισμών, προκειμένου να εξειδικεύονται οι απονεμόμενες στις Μονάδες Εσωτερικού Ελέγχου αρμοδιότητες κατά τρόπο σαφή, πλήρη και συνεκτικό, προς αποφυγή παρερμηνειών αλλά και αλληλοεπικαλύψεων αρμοδιοτήτων. Από το ισχύον πλαίσιο **δεν αποσαφηνίζεται κατά πόσο ο εσωτερικός έλεγχος έχει μόνο δημοσιονομικό, διαχειριστικό χαρακτήρα**, οπότε και θα πρέπει να αναφέρεται στο σύστημα οργάνωσης των διαδικασιών εκτέλεσης των διαχειριστικών πράξεων και της λογιστικής τους απεικόνισης, περιλαμβάνοντας τις αρμοδιότητες του προσωπικού, τα εισερχόμενα και εκδιδόμενα δικαιολογητικά, τη διαδρομή και τον

έλεγχό τους, τους τηρούμενους λογαριασμούς, τον τρόπο και τη μέθοδο ενημέρωσής τους, ή εάν ο εσωτερικός έλεγχος αποτελεί μία πιο ευρεία έννοια ως “**μία ανεξάρτητη, διαβεβαιωτική και συμβουλευτική δραστηριότητα, επαρκώς σχεδιασμένη και οργανωμένη, που μέσω τεχνικών και επιστημονικών προσεγγίσεων, αξιολογεί την επάρκεια λειτουργίας του συστήματος ελέγχου** (λειτουργίες - εφαρμογή διαδικασιών)”, όπως προτείνει το Ινστιτούτο Εσωτερικού Ελέγχου.

χ. Άρνηση υπογραφής εντολών ελέγχου με κύριο αντικείμενο την οικονομική διαχείριση από τους Υπουργούς, θεωρώντας ότι την αρμοδιότητα αυτή έχουν κατ’ αποκλειστικότητα οι Υ.Δ.Ε. και ο Επίτροπος του Ελεγκτικού Συνεδρίου.

#### **4.2. Προβλήματα του Εσωτερικού Ελέγχου στις Μονάδες Υγείας**

Το υφιστάμενο καθεστώς εσωτερικού ελέγχου στις Μονάδες Υγείας του Ε.Σ.Υ. παρουσιάζει τις ακόλουθες αδυναμίες:

ι) Όπως παραπάνω αναφέρθηκε, το άρθρο 25 του ν. 4025/2011 προβλέπει τη σύνταξη Εσωτερικού Κανονισμού Λειτουργίας των μονάδων υγείας, η τήρηση του οποίου παρακολουθείται από σύστημα εσωτερικού ελέγχου. Σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις, ο Εσωτερικός Κανονισμός όφειλε να συνταχθεί εντός τριμήνου από τη δημοσίευση του νόμου. Αντ’ αυτού και μέχρι τη σύνταξη του ως άνω Κανονισμού, εκδόθηκε η υπ’ αριθμ. 94064/1.10.2012 εγκύκλιος του Υπουργείου Υγείας και Κοινωνικής Αλληλεγγύης (ΑΔΑ: Β43ΞΘ-ΠΓΖ), με σκοπό τον **προσωρινό καθορισμό των απαιτούμενων ενεργειών** στις οποίες οφείλουν να προβαίνουν οι Εσωτερικοί Ελεγκτές. Όμως, παρά την πάροδο χρονικού διαστήματος μεγαλύτερου της πενταετίας, ουδέποτε το Υπουργείο Υγείας προχώρησε στην έκδοση του σχετικού Προεδρικού Διατάγματος.

Από το γεγονός αυτό προκύπτουν **σημαντικές ελλείψεις και ανομοιομορφίες στον τρόπο άσκησης του εσωτερικού ελέγχου** εντός των Μονάδων Υγείας του Ε.Σ.Υ. Όπως προκύπτει από την εξέταση των συμβάσεων μεταξύ των νοσοκομείων και των ιδιωτών που επιφορτίζονται με το έργο του εσωτερικού ελέγχου, το αντικείμενό τους κατά βάση περιορίζεται στην επανάληψη των ελεγκτικών ενεργειών που περιγράφονται στην ως άνω εγκύκλιο του Υπουργείου Υγείας (ΑΔΑ: ΨΞΡΩ46907Κ-ΔΕΚ, Ω43Ρ4690ΒΔ-ΠΜΝ, ΩΟΙΖ46907Φ-Υ5Γ). Περαιτέρω, το κάθε νοσοκομείο θέτει αυθαίρετα εξαιρετικά διαφορετικούς όρους εκπλήρωσης των συμβατικών υποχρεώσεων



που αναλαμβάνουν οι εσωτερικοί ελεγκτές σε ζητήματα που έχουν σημαντικές επιπτώσεις στην ποιότητα του παρεχόμενου έργου.

Επί παραδείγματι, στην από 19.3.2015 σύμβαση του Γενικού Νοσοκομείου Κεφαλληνίας ορίζεται ότι: *“Ο ανάδοχος υποχρεούται να βρίσκεται στις εγκαταστάσεις του νοσοκομείου καθημερινά (Δευτέρα - Παρασκευή) για τον συντονισμό και την διεκπεραίωση των εργασιών του ελέγχου. Έχει δικαίωμα να απουσιάζει από τις εγκαταστάσεις του νοσοκομείου σε σύνολο 1 μήνα μέσα στο έτος κατά τη βούλησή του σύμφωνα πάντα με τις ανάγκες του έργου του εσωτερικού ελέγχου”* (ΑΔΑ: Ω43Ρ4690ΒΔ-ΠΙΜΝ). Από την άλλη, στην από 24.8.2017 σύμβαση του Γενικού Νοσοκομείου Ρόδου προβλέπεται ότι *“Ο ανάδοχος υποχρεούται να απασχολεί στα γραφεία του Νοσοκομείου, για όσο χρονικό διάστημα απαιτούν οι εργασίες του, σε τακτά χρονικά διαστήματα (μία τουλάχιστον επίσκεψη κάθε μήνα) σύμφωνα με το ωράριο της διοικητικής υπηρεσίας του Νοσοκομείου ένα εσωτερικό ελεγκτή για όλο το χρόνο της σύμβασης”* (ΑΔΑ: ΨΕΡΩ46907Κ-ΔΕΚ), ενώ στην από 1.11.2017 σύμβαση του Γενικού Νοσοκομείου Τρικάλων δεν υφίσταται καν σχετικός όρος και το ζήτημα της αυτοπρόσωπης παρουσίας του Εσωτερικού Ελεγκτή παραμένει αρρυθμιστο (ΑΔΑ: ΩΟΙΖ46907Φ-Υ5Γ). Προκύπτει, λοιπόν, σαφώς ότι με το υπάρχον **πλαίσιο δεν διασφαλίζονται καν οι ελάχιστες προϋποθέσεις ορθής διεξαγωγής των λειτουργιών** που περιλαμβάνονται στον εσωτερικό έλεγχο.

Σύμφωνα με το Διεθνές Πρότυπο 1000, που έχει ήδη παρουσιαστεί, η λειτουργία του εσωτερικού ελέγχου πρέπει να καθορίζεται από ένα επίσημο έγγραφο, το οποίο προσδιορίζει το σκοπό, τη δικαιοδοσία και την ευθύνη των Εσωτερικών Ελεγκτών. Ο Κανονισμός εδραιώνει τη θέση της λειτουργίας του εσωτερικού ελέγχου σε έναν οργανισμό, ορίζει τη λειτουργική σχέση αναφοράς του επικεφαλής εσωτερικού ελέγχου με το συμβούλιο, εξουσιοδοτεί για την πρόσβαση σε αρχεία, στοιχεία που αφορούν το ανθρώπινο δυναμικό και κάθε φυσικό περιουσιακό στοιχείο που είναι σχετικό με τη διεξαγωγή του ελεγκτικού έργου και καθορίζει το πλαίσιο των εργασιών της λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου (Ε.Ι.Ε.Ε.-α, 2017:4).

Όπως περαιτέρω ορίζει το Διεθνές Πρότυπο 1100 *“Ο κανονισμός πρέπει να τονίζει σαφώς την υποχρεωτική φύση των Θεμελιωδών Αρχών για την Επαγγελματική Εφαρμογή του Εσωτερικού Ελέγχου, του Κώδικα Ηθικής, των Προτύπων και του ορισμού του Εσωτερικού Ελέγχου”* (Ε.Ι.Ε.Ε.-α, 2017:4). Καθίσταται, συνεπώς, εμφανής

**η σημασία του Εσωτερικού Κανονισμού** για τη διασφάλιση της ομαλής και αποτελεσματικής λειτουργίας του Εσωτερικού Ελέγχου.

Στην προκείμενη περίπτωση, το Υπουργείο Υγείας όχι μόνο δεν έχει προχωρήσει στην έκδοση του Κανονισμού, αλλά δεν έχει καν θεσπίσει ένα πλαίσιο εντός του οποίου θα ήταν δυνατή η σύνταξη Εσωτερικού Κανονισμού από την κάθε Μονάδα Υγείας. Παρόλα αυτά ορισμένα νοσοκομεία προχώρησαν στη σχετική ενέργεια χωρίς καν την ύπαρξη εξουσιοδοτικής διάταξης στο σχετικό νόμο, γεγονός που καθιστά αμφισβητούμενη τη νομιμότητα των εν λόγω κανονιστικών πράξεων. Πέραν αυτού, εφόσον **δεν έχουν τεθεί συγκεκριμένες προδιαγραφές για τον Εσωτερικό Κανονισμό Λειτουργίας** από το νομοθέτη, η σύνταξή του από κάθε Νοσοκομείο χωριστά δημιουργεί μοιραία ανομοιομορφίες στη διενέργεια του Εσωτερικού Ελέγχου (Παπανικολάου, 2015:137-138). Είναι, λοιπόν, εμφανή και ποικίλα τα προβλήματα που προκύπτουν στον Εσωτερικό Έλεγχο από την εν λόγω ολιγωρία του Υπουργείου Υγείας που δεν προχωρά στην έκδοση του Προεδρικού Διατάγματος.

ii) Σύμφωνα με το άρθρο 25 του ν. 4025/2011 οι εσωτερικοί ελεγκτές των Μονάδων Υγείας του Ε.Σ.Υ. *“επιλέγονται και από το Μητρώο Εσωτερικών Ελεγκτών του Υπουργείου Οικονομικών”*. Ειδικότερα, η παροχή των υπηρεσιών τους γίνεται με σύμβαση παροχής ανεξάρτητων υπηρεσιών και **επιλέγονται με μειοδοτικό διαγωνισμό**, στον οποίο μοναδικό κριτήριο είναι χαμηλότερη τιμή. Συγκεκριμένα, η ανάθεση του έργου του εσωτερικού ελέγχου γίνεται μετά από συνοπτικό μειοδοτικό διαγωνισμό, όπου κριτήριο κατακύρωσης είναι η χαμηλότερη τιμή, όπως προκύπτει και από τις σχετικές διακηρύξεις των νοσοκομείων (ΑΔΑ: 768Β469079-Π4Ψ, ΒΕΝ0469071-Κ9Υ, ΩΝΩ0469ΗΖΕ-820). Είναι προφανές ότι η αναφορά στο Μητρώο του Υπουργείου Οικονομικών παρέλκει, εφόσον από τη διατύπωση της διάταξης προκύπτει ότι ο οικείος φορέας δύναται να επιλέγει για το ρόλο του ελεγκτή φυσικά ή νομικά πρόσωπα που δεν είναι εγγεγραμμένα σε αυτόν. Όταν το κριτήριο ανάθεσης του έργου του εσωτερικού ελέγχου σε ιδιώτη είναι η χαμηλότερη τιμή, χωρίς καμιά άλλη προϋπόθεση, αυτό δεν μπορεί παρά να ασκεί επίδραση στην **ποιότητα των παρεχόμενων υπηρεσιών**.

Το Διεθνές Πρότυπο 1210 περί επαγγελματικής επάρκειας ορίζει ότι: *“Οι εσωτερικοί ελεγκτές πρέπει να διαθέτουν τις γνώσεις, τις δεξιότητες και τις λοιπές ικανότητες που απαιτούνται για την εκπλήρωση των ατομικών καθηκόντων τους. Η*

λειτουργία εσωτερικού ελέγχου πρέπει συλλογικά να κατέχει ή να αποκτήσει τις γνώσεις, τις δεξιότητες και τις λοιπές ικανότητες που απαιτούνται για την εκπλήρωση των υποχρεώσεών της”. Η **επαγγελματική επάρκεια** είναι ένας περιεκτικός όρος που αναφέρεται στις γνώσεις, δεξιότητες και λοιπές ικανότητες που απαιτούνται από τους εσωτερικούς ελεγκτές ώστε να εκπληρώνουν αποτελεσματικά τα επαγγελματικά τους καθήκοντα. Περιλαμβάνει εξέταση των τρεχουσών δραστηριοτήτων, τάσεων και αναδύομενων ζητημάτων για να εγείρει σχετικές συμβουλές και συστάσεις. Μάλιστα, συνιστάται στους εσωτερικούς ελεγκτές να επικυρώνουν την επάρκεια των γνώσεών τους αποκτώντας τις **κατάλληλες επαγγελματικές πιστοποιήσεις** (Ε.Ι.Ε.Ε.-α, 2017:7-8).

Βάσει του άρθρου 4 παρ. 4 ν. 3429/2005 (ΦΕΚ Α΄ 314/27.12.2005) στο **Μητρώο Εσωτερικών Ελεγκτών του Υπουργείου Οικονομικών** εντάσσονται εσωτερικοί ελεγκτές οι οποίοι είναι κάτοχοι τίτλου σπουδών τριτοβάθμιας πανεπιστημιακής εκπαίδευσης (Α.Ε.Ι.) της ημεδαπής ή αναγνωρισμένου ως ισότιμου τίτλου σπουδών της αλλοδαπής, ή κάτοχοι τίτλου σπουδών τριτοβάθμιας τεχνολογικής εκπαίδευσης (Τ.Ε.Ι.) της ημεδαπής ή αναγνωρισμένου ως ισότιμου τίτλου σπουδών της αλλοδαπής και διαθέτουν αποδεδειγμένη επαγγελματική εμπειρία τουλάχιστον 3 ετών στο αντικείμενο του εσωτερικού ελέγχου. Ως εκ τούτου, η εγγραφή στο Μητρώο παρέχει, αν μη τι άλλο, ένα ελάχιστο επίπεδο εγγύησης ως προς την επαγγελματική επάρκεια των υποψηφίων για τη θέση του εσωτερικού ελεγκτή. Όμως, η εν λόγω διάταξη στην παρούσα μορφή της καθιστά προαιρετική την επιλογή των ελεγκτών από το Μητρώο και δεν θέτει λοιπές προϋποθέσεις, γεγονός που δημιουργεί ανασφάλεια ως προς το κατά πόσο τα πρόσωπα που επιφορτίζονται με το έργο του εσωτερικού ελέγχου στα νοσοκομεία του Ε.Σ.Υ. διαθέτουν πράγματι τις γνώσεις, τις ικανότητες και τις δεξιότητες που απαιτούνται.

Προβληματικός καθίσταται, επίσης, ο αποκλεισμός των μόνιμων υπαλλήλων που εργάζονται στις Μονάδες Υγείας και έχουν τα κατάλληλα προσόντα. Όταν κάποιος υπάλληλος είναι κάτοχος άδειας Λογιστή-Φοροτεχνικού δύναται να ασκήσει τα καθήκοντα του λογιστή στο νοσοκομείο (Παπανικολάου, 2015:137-138). Εκτιμούμε ότι δεν υφίσταται ουσιώδης λόγος για να μην ισχύει το ίδιο ως προς το έργο του Εσωτερικού Ελέγχου, αλλά να απαιτείται ο ορισμός ιδιώτη ελεγκτή εκτός του φορέα. Άλλωστε, το υφιστάμενο προσωπικό του οργανισμού σε πολλές περιπτώσεις έχει

καλύτερη και ολόπλευρη γνώση της λειτουργίας και των διαδικασιών, άρα μπορεί να ασκήσει τα συγκεκριμένα καθήκοντα με μεγαλύτερη ταχύτητα, πληρότητα και αποτελεσματικότητα. Σημειωτέον ότι οι Μονάδες Εσωτερικού Ελέγχου των Υπουργείων στελεχώνονται από μόνιμο προσωπικό και περιβάλλονται από εγγυήσεις ανεξαρτησίας κατά τη λειτουργία τους.

Από όλα τα παραπάνω, καθίσταται εμφανές ότι το παρόν πλαίσιο για την επιλογή των Εσωτερικών Ελεγκτών στις Μονάδες Υγείας του Ε.Σ.Υ. παρουσιάζει μία σειρά προβλημάτων ως προς την διασφάλιση της επαγγελματικής επάρκειας και την πλήρη αξιοποίηση του υφιστάμενου προσωπικού.

iii) Όπως ήδη εκτέθηκε, στο άρθρο 25 του ν. 4025/2011 αναφέρεται ότι «ο Διοικητής της Υγειονομικής Περιφέρειας ορίζει Επιτροπή Ελέγχου, η οποία αποτελείται από δύο (2) μέλη του Διοικητικού Συμβουλίου και τον εσωτερικό ελεγκτή».

Σύμφωνα με το Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών, η επιτροπή ελέγχου μπορεί να ενισχύσει σημαντικά την ανεξαρτησία, την ακεραιότητα και την αποτελεσματικότητα του ελέγχου στον δημόσιο τομέα, με διάφορους τρόπους, όπως είναι η έγκριση των προγραμμάτων και των πορισμάτων του ελέγχου, η εκτίμηση των αναγκών του ελέγχου σε πόρους και η διαμεσολάβηση της σχέσης των Ελεγκτών με τον οργανισμό. Οι επιτροπές ελέγχου διασφαλίζουν, επίσης, ότι τα αποτελέσματα του ελέγχου γνωστοποιούνται ευρέως και ότι οι προτεινόμενες από τον έλεγχο βελτιωτικές ή διορθωτικές ενέργειες υλοποιούνται (Ε.Ι.Ε.Ε.-γ, 2017:12-13).

Η Επιτροπή Ελέγχου παίζει σημαντικό ρόλο στη διακυβέρνηση του οργανισμού μέσω της καθοδήγησης, της οργάνωσης, του ελέγχου και της λογοδοσίας. Περαιτέρω, εμπλέκεται στην εσωτερική οργάνωση, στους εσωτερικούς και εξωτερικούς ελέγχους, στην λογιστική και χρηματοοικονομική πληροφόρηση, στις διαδικασίες συμμόρφωσης με τους κανονισμούς και στην διαχείριση κινδύνων δημοσίων και ιδιωτικών επιχειρήσεων (Παπανικολάου, 2015:21).

Η Επιτροπή Ελέγχου λειτουργεί ως εκπρόσωπος του Δ.Σ., από το οποίο λαμβάνει την εξουσία για να ασκήσει τις αρμοδιότητές της στα πλαίσια της εταιρικής διακυβέρνησης. Παρέχει στο Δ.Σ. τις απαραίτητες συμβουλές και συστάσεις με σκοπό τη διασφάλιση της συμμόρφωσης του οργανισμού στους σχετικούς κανονισμούς, στις ηθικές αρχές και τα πρότυπα, τη διασφάλιση της ανεξαρτησίας και της επάρκειας των

εσωτερικών ελεγκτών, καθώς και την επιβεβαίωση της ορθής και ακριβούς κατάρτισης των οικονομικών καταστάσεων. (Παπανικολάου, 2015:21-22).

Όπου αποφασίζεται η σύσταση επιτροπής ελέγχου, ανάλογα με τα χαρακτηριστικά του τομέα ευθύνης του δημόσιου οργανισμού, αυτή θα πρέπει (Ε.Ι.Ε.Ε.-γ, 2017:13):

1. Να λειτουργεί με επίσημη εντολή, κατά προτίμηση με νομοθετική ρύθμιση, με επαρκή εξουσία για να εκπληρώνει την αποστολή της.

2. Να περιλαμβάνει ανεξάρτητα μέλη τα οποία, συλλογικά, διαθέτουν επαρκείς γνώσεις ελεγκτικής, οικονομικών, διαχείρισης κινδύνων και μηχανισμών ελέγχου.

3. Να έχει ως πρόεδρο μέλος το οποίο δεν είναι το άτομο στο οποίο αναφέρεται ο επικεφαλής του Εσωτερικού Ελέγχου διοικητικά.

4. Να αξιολογεί την αποτελεσματικότητα της διακυβέρνησης του οργανισμού, της διαχείρισης κινδύνων και των μηχανισμών ελέγχου, καθώς και τη συμμόρφωση προς το νομοθετικό και κανονιστικό πλαίσιο.

5. Να εποπτεύει τις λειτουργίες εξωτερικού και Εσωτερικού Ελέγχου του οργανισμού, διασφαλίζοντας, μεταξύ άλλων, ότι οι λειτουργίες αυτές καλύπτουν το σύνολο του οργανισμού. Επιπλέον, να εγκρίνει τον κανονισμό Εσωτερικού Ελέγχου και το πρόγραμμα ελέγχων, να αξιολογεί την απόδοση της λειτουργίας του Εσωτερικού Ελέγχου και να εγκρίνει την πρόσληψη ή την απόλυση εσωτερικών και εξωτερικών Ελεγκτών.

6. Να επιβλέπει την τήρηση των προτύπων του οργανισμού για τις χρηματοοικονομικές αναφορές και τη λογιστική.

7. Να έχει άμεση σύνδεση με το διοικητικό συμβούλιο ή το ανώτατο όργανο διοίκησης του οργανισμού, προς το οποίο και να υποβάλλει τακτικές αναφορές.

Από όλα τα ανωτέρω μπορούμε να συμπεράνουμε με ασφάλεια ότι **η σύνθεση της Επιτροπής Ελέγχου στις Μονάδες Υγείας του Ε.Σ.Υ. αντίκειται προς τη διεθνή πρακτική, εφόσον ο Εσωτερικός Ελεγκτής μετέχει στο όργανο και κατ' ουσίαν καλείται να ελέγξει τον εαυτό του**. Ταυτόχρονα, το υφιστάμενο πλαίσιο δεν επιτρέπει στον Εσωτερικό Ελεγκτή να ελέγχει την νομιμότητα των ενεργειών του Διοικητή και του Δ.Σ. αφού χάνεται η ανεξαρτησία του και περιορίζεται σε σημαντικό βαθμό το εύρος της εργασίας του, όπως αυτό ορίζεται στα Διεθνή Πρότυπα (Παπανικολάου, 2015:138-139).

Πέραν αυτού, και ως προς τα λοιπά μέλη της Επιτροπής, δεν ορίζεται στον νόμο ότι οφείλουν να είναι ανεξάρτητα και να μη διαθέτουν εκτελεστικές αρμοδιότητες, δηλαδή να μη συνδέονται με τη Διοίκηση του οργανισμού με οποιαδήποτε σχέση που θα μπορούσε να είναι ασυμβίβαστη με το αντικείμενο και το έργο της Επιτροπής. Τέλος, στο υφιστάμενο κανονιστικό πλαίσιο δεν τίθεται καν ως προαπαιτούμενο για τη συμμετοχή στο εν λόγω συλλογικό όργανο η επάρκεια γνώσεων πάνω στη λογιστική και στην ελεγκτική, γεγονός που καθιστά εξαιρετικά αμφίβολη την αποτελεσματική άσκηση των σχετικών αρμοδιοτήτων. Οι ανωτέρω παρατηρήσεις επιβεβαιώνονται από τις σχετικές αποφάσεις ορισμού Επιτροπών Ελέγχου που εκδίδονται από τις Υγειονομικές Περιφέρειες, στις οποίες ουδεμία αιτιολογία υπάρχει ως προς την επιλογή των μελών του Δ.Σ. του νοσοκομείου που θα συμμετέχουν στο εν λόγω συλλογικό όργανο (ΑΔΑ: 6ΤΗΧ469Η2Ξ-ΓΨ0, 7ΘΦΝΟΡ1Ο-ΗΧΥ, Β4ΩΔ469Η2Ξ-Ε7Π). Μάλιστα, παρατηρούνται περιπτώσεις στις οποίες μετέχει στην Επιτροπή Ελέγχου ακόμη και η Αναπληρώτρια Διοικήτρια του νοσοκομείου, πρόσωπο με προφανείς εκτελεστικές αρμοδιότητες (ΑΔΑ: Β4ΩΔ469Η2Ξ-Ε7Π).

Σημειωτέον ότι και η ελληνική νομοθεσία στο άρθρο 44 παρ. 1 ν. 4449/2017 (ΦΕΚ Α' 7/24.1.2017) που αφορά κατά βάση εισηγμένες στο χρηματιστήριο εταιρίες, πιστωτικά ιδρύματα και ασφαλιστικούς οργανισμούς ορίζει ότι: *“Κάθε οντότητα δημοσίου συμφέροντος διαθέτει επιτροπή ελέγχου η οποία αποτελείται από τρία τουλάχιστον μέλη. Η επιτροπή ελέγχου αποτελεί είτε ανεξάρτητη επιτροπή είτε επιτροπή του Διοικητικού Συμβουλίου της ελεγχόμενης οντότητας. Αποτελείται από μη εκτελεστικά μέλη του διοικητικού συμβουλίου και μέλη που εκλέγονται από τη γενική συνέλευση των μετόχων της ελεγχόμενης οντότητας ή, στην περίπτωση οντοτήτων χωρίς μετόχους, από ισοδύναμο όργανο. Τα μέλη της επιτροπής ελέγχου στο σύνολό τους διαθέτουν επαρκή γνώση στον τομέα στον οποίο δραστηριοποιείται η ελεγχόμενη οντότητα. Τα μέλη της επιτροπής ελέγχου είναι στην πλειονότητά τους **ανεξάρτητα από την ελεγχόμενη οντότητα**, κατά την έννοια των διατάξεων του ν. 3016/2002(Α' 110). Ο Πρόεδρος της επιτροπής ελέγχου ορίζεται από τα μέλη της ή εκλέγεται από τη γενική συνέλευση των μετόχων της ελεγχόμενης οντότητας και είναι ανεξάρτητος από την ελεγχόμενη οντότητα. Τουλάχιστον ένα μέλος της επιτροπής ελέγχου είναι ορκωτός ελεγκτής λογιστής σε αναστολή ή συνταξιούχος ή διαθέτει επαρκή γνώση στην ελεγκτική και λογιστική.”* Σε αυτήν την περίπτωση, λοιπόν, ο νομοθέτης φρόντισε να διασφαλίσει τόσο την

**ανεξαρτησία της Επιτροπής Ελέγχου, όσο και την επιστημονική-επαγγελματική επάρκεια των μελών που απαρτίζουν το συλλογικό όργανο.**

Γίνεται, λοιπόν, φανερό ότι η ύπαρξη της Επιτροπής Ελέγχου στις Μονάδες Υγείας του Ε.Σ.Υ. με τους υπάρχοντες όρους είναι κατά βάση προσχηματική, εφόσον **δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις που θα επέτρεπαν την εύρυθμη, ουσιαστική και αποδοτική λειτουργία του οργάνου.**

### **4.3 Προτάσεις βελτίωσης του υφιστάμενου πλαισίου**

Από όσα ανωτέρω εκτέθηκαν, εκτιμούμε ότι προκύπτει με ενάργεια ότι το πλαίσιο Εσωτερικού Ελέγχου στις Μονάδες Υγείας του Ε.Σ.Υ. σε πολλά σημεία δεν είναι συμβατό με την διεθνή πρακτική, καθώς παρουσιάζει σημαντικές αδυναμίες και ελλείψεις. Μάλιστα, τα προβλήματα έχουν τέτοια έκταση και ένταση που ο Εσωτερικός Έλεγχος χάνει την αποτελεσματικότητά του και καταλήγει να αποτελεί ένα σύνολο τυπικών διαδικασιών χωρίς ουσιαστική συνεισφορά στη λειτουργία των νοσοκομείων.

Κατόπιν αυτού, οι αλλαγές που προτείνονται αποσκοπούν στην **εναρμόνιση με τη διεθνή πρακτική και τις απαιτήσεις των Διεθνών Προτύπων Εσωτερικού Ελέγχου.** Οι προτάσεις βελτίωσης που παρατίθενται παρακάτω έχουν ως στόχο την **αλλαγή του νομοθετικού πλαισίου** που διέπει τον Εσωτερικό Έλεγχο των δημόσιων Νοσοκομείων, καθώς και της **πρακτικής εφαρμογής του**, ώστε να επιτευχθεί η ανεξαρτησία και η ποιότητα της συγκεκριμένης λειτουργίας, η οποία θα διαβεβαιώνει και θα συμβουλεύει τη Διοίκηση ως προς την αποτελεσματικότητα της διακυβέρνησης, της διαχείρισης των κινδύνων και των συστημάτων εσωτερικού ελέγχου με απώτερο σκοπό την επίτευξη των στόχων του φορέα. Ως εκ τούτου, θεωρούμε ως αναγκαία την αναμόρφωση του πλαισίου στη βάση των ακόλουθων προτάσεων:

i) **Θέσπιση Εσωτερικού Κανονισμού Λειτουργίας των Μονάδων Υγείας του Ε.Σ.Υ.**, σύμφωνα με τα προβλεπόμενα στις διατάξεις του άρθρου 25 του ν. 4025/2011. Όπως έχει ήδη αναλυθεί, ο εσωτερικός κανονισμός καθίσταται αναγκαίος για την ομαλή λειτουργία του Εσωτερικού Ελέγχου, αλλά και για τη δόμηση ενός αποτελεσματικού συστήματος εσωτερικού ελέγχου. Στον Κανονισμό θα πρέπει να αποτυπώνονται με σαφήνεια τα καθήκοντα, οι αρμοδιότητες και οι διαδικασίες σύμφωνα με τις οποίες πρέπει να λειτουργούν τα τμήματα, συμπεριλαμβανομένων του τμήματος εσωτερικού ελέγχου και της Επιτροπής Ελέγχου, ώστε όλοι οι εμπλεκόμενοι

να γνωρίζουν το ακριβές έργο που τους έχει ανατεθεί, αλλά και να μπορούν να ελεγχθούν αναφορικά με το κατά πόσο τηρούν τις αποφάσεις της Διοίκησης που είναι επιφορτισμένη με τον καθορισμό της πολιτικής του νοσοκομείου (Παπανικολάου, 2015:140). Εναλλακτικά, πρέπει να τροποποιηθεί η επίμαχη διάταξη, ώστε να δοθεί με νομοθετική εξουσιοδότηση η δυνατότητα στη Διοίκηση του κάθε φορέα να συντάσσει αυτοδύναμα Εσωτερικό Κανονισμό Λειτουργίας. Σε αυτήν την περίπτωση, ο νομοθέτης θα πρέπει να καθορίσει τις προϋποθέσεις που οφείλει να πληροί ο κάθε Κανονισμός, ώστε να διασφαλίζεται πως αυτός θα οδηγήσει στην εύρυθμη λειτουργία του Εσωτερικού Ελέγχου. Σε κάθε περίπτωση, η υπ' αριθμ. 94064/1.10.2012 εγκύκλιος του Υπουργείου Υγείας και Κοινωνικής Αλληλεγγύης, η οποία, όπως ορίζονταν, θα είχε προσωρινό χαρακτήρα, δεν επαρκεί για να καλύψει τις ανάγκες των Μονάδων Υγείας και οφείλει πάραυτα να καταργηθεί/αντικατασταθεί.

ii) **Τροποποίηση της σύνθεσης και του πλαισίου επιλογής των μελών των Επιτροπών Ελέγχου.** Η Επιτροπή Ελέγχου οφείλει να διαθέτει όσο το δυνατόν μεγαλύτερο βαθμό ανεξαρτησίας τόσο από την Διοίκηση όσο και από τους Εσωτερικούς Ελεγκτές. Μόνο έτσι είναι δυνατό να επιτελεί με αποτελεσματικότητα το ρόλο της, διασφαλίζοντας ότι η Διοίκηση του νοσοκομείου τηρεί τις αρχές της χρηστής διακυβέρνησης και ελέγχοντας την ποιότητα και το έργο του εσωτερικού ελεγκτή. Σημειωτέον ότι ο τελευταίος λειτουργεί με μεγαλύτερη ανεξαρτησία όταν υφίσταται Επιτροπή Ελέγχου και το ελεγκτικό έργο δύναται να ασκείται πληρέστερα, καθώς αν διαπιστωθούν παρατυπίες στις οποίες εμπλέκεται η ίδια Διοίκηση υπάρχει η δυνατότητα παρουσίασης των ευρημάτων σε ένα ανώτερο ανεξάρτητο όργανο (Παπανικολάου, 2015:141).

Για να μπορέσει όμως η Επιτροπή να επιτελέσει αυτό το ρόλο, τα μέλη που την απαρτίζουν οφείλουν να είναι κατά το δυνατόν ανεξάρτητα και να μη διαθέτουν εκτελεστικές αρμοδιότητες στα πλαίσια της διοίκησης του οικείου φορέα. Πρέπει, δηλαδή, να μην εργάζονται ή να ασχολούνται με ζητήματα διοίκησης της Μονάδας Υγείας, ώστε να διασφαλίζεται η πραγματική τους ανεξαρτησία έναντι του φορέα. Σε αυτήν την κατεύθυνση θα ήταν επιθυμητή η νομοθετική τροποποίηση του υπάρχοντος νομοθετικού πλαισίου, ώστε να καταστεί υποχρεωτική για τον Διοικητή της οικείας Υγειονομικής Περιφέρειας η τοποθέτηση μελών που διαθέτουν πλήρη ανεξαρτησία έναντι του νοσοκομείου. Σε κάθε περίπτωση, είναι επιτακτική η τροποποίηση των



σχετικών διατάξεων, ώστε να εξαιρεθεί ο Εσωτερικός Ελεγκτής από τη συμμετοχή στο εν λόγω συλλογικό όργανο και να τεθεί ως προϋπόθεση για την τοποθέτηση μελών του Δ.Σ. να μην διαθέτουν αυτά εκτελεστικές αρμοδιότητες.

Πέραν αυτού, κρίνεται επίσης απαραίτητο να τροποποιηθεί το νομοθετικό πλαίσιο ώστε να διασφαλίζεται ότι τα μέλη της Επιτροπής Ελέγχου διαθέτουν τη γνωστική, επιστημονική και επαγγελματική επάρκεια που απαιτείται για να εκπληρώσουν τα καθήκοντά τους. Πρέπει, δηλαδή, να τεθεί κατ' ελάχιστο ως απαίτηση για το διορισμό σε αυτό το συλλογικό όργανο η αποδεδειγμένη ύπαρξη πρακτικών γνώσεων λογιστικής και ελεγκτικής στα δημόσια νοσοκομεία. Το Υπουργείο Υγείας οφείλει να εισηγηθεί την αλλαγή του υφιστάμενου νομοθετικού πλαισίου ώστε να μπορούν να τοποθετηθούν στις Επιτροπές Ελέγχου τα κατάλληλα πρόσωπα σύμφωνα με όσα προτείνονται παραπάνω. Σε διαφορετική περίπτωση, ως ανωτέρω εκτέθηκε, η λειτουργία της Επιτροπής με την σημερινή της σύνθεση δεν έχει λόγο ύπαρξης αφού απαρτίζεται από δύο μέλη του Δ.Σ., πιθανότατα με εκτελεστικές αρμοδιότητες και χωρίς το απαιτούμενο επιστημονικό υπόβαθρο, καθώς και τον Εσωτερικό Ελεγκτή, ο οποίος στην ουσία ελέγχει τον εαυτό του. Το γεγονός αυτό έρχεται σε προφανή και ευθεία αντίθεση με τα Διεθνή Πρότυπα Εσωτερικού Ελέγχου και επιφέρει αρνητικές συνέπειες αναφορικά με την ποιότητα των υπηρεσιών του εσωτερικού ελέγχου (Παπανικολάου, 2015:140).

**iii) Αυστηροποίηση των προδιαγραφών ανάθεσης του Εσωτερικού Ελέγχου σε ιδιώτη και αξιοποίηση του ανθρώπινου δυναμικού που διαθέτουν τα δημόσια νοσοκομεία.** Ο Εσωτερικός Ελεγκτής οφείλει να διαθέτει την απαιτούμενη επαγγελματική επάρκεια, όπως αυτή ορίζεται στο Πρότυπο 1210, δηλαδή πρέπει να έχει τις γνώσεις, τις δεξιότητες και την ικανότητα για να μπορεί να διενεργεί αποτελεσματικούς και πλήρεις ελέγχους στις Μονάδες Υγείας του Ε.Σ.Υ. Ένας Ελεγκτής, για να μπορέσει να παρέχει υπηρεσίες υψηλής ποιότητας και να φέρει σε πέρας με αποτελεσματικότητα το έργο που του έχει ανατεθεί, θα πρέπει να διαθέτει βαθιά γνώση της ελεγκτικής, επαγγελματική εμπειρία πάνω στο αντικείμενο, αλλά και πλήρη αντίληψη της δομής και του τρόπου λειτουργίας των Μονάδων Υγείας του Ε.Σ.Υ. Για τη διασφάλιση της ποιότητας των παρεχόμενων υπηρεσιών, θα ήταν θεμιτή η τροποποίηση του υφιστάμενου πλαισίου, ώστε να καταστεί υποχρεωτική η επιλογή του προσώπου του Εσωτερικού Ελεγκτή από το οικείο Μητρώο του Υπουργείου

Οικονομικών. Όπως ήδη έχει εκτεθεί, η εγγραφή στο Μητρώο πιστοποιεί την ύπαρξη των ελάχιστων τυπικών και ουσιαστικών προσόντων που απαιτούνται για την εκτέλεση του έργου του Εσωτερικού Ελέγχου. Επιπροσθέτως, θα ήταν δόκιμη η εισαγωγή περαιτέρω κριτηρίων κατά την επιλογή ιδιώτη ελεγκτή, πέραν του ύψους της οικονομικής προσφοράς του, πράγμα που μπορεί να έχει επιπτώσεις στην ποιότητα των παρεχόμενων υπηρεσιών. Δεν πρέπει να λησμονούμε ότι ο ιδιώτης ελεγκτής θα εκτελέσει τα καθήκοντα του ανάλογα με την αμοιβή του και εφόσον το κριτήριο ανάθεσης της σύμβασης παροχής υπηρεσιών είναι η χαμηλότερη τιμή, αυτό σίγουρα θα επηρεάσει την έκταση και την ένταση του ελεγκτικού έργου (Παπανικολάου, 2015:141-142).

Εκτός αυτού, καθίσταται επιβεβλημένη η άρση του νομοθετικού αποκλεισμού των δημοσίων υπαλλήλων από το ελεγκτικό έργο στις Μονάδες Υγείας του Ε.Σ.Υ., εφόσον οι τελευταίοι διαθέτουν ταυτόχρονα τα κατάλληλα προσόντα, όπως πρακτικές γνώσεις στην λογιστική και την ελεγκτική, αλλά και πλήρη γνώση της οργανωσιακής κουλτούρας, της δομής, των διαδικασιών και της ευρύτερης λειτουργίας του ελεγχόμενου φορέα. Προτείνεται, λοιπόν, η νομοθετική κατοχύρωση της δυνατότητας αξιοποίησης του μόνιμου προσωπικού του δημόσιου τομέα που διαθέτει τις απαιτούμενες γνώσεις και δεξιότητες για την εκπλήρωση των καθηκόντων του Εσωτερικού Ελεγκτή.

iv) **Καθιέρωση υποχρέωσης σύνταξης ετήσιου Προγράμματος Εσωτερικού Ελέγχου, το οποίο θα λαμβάνει την έγκριση του οικείου Δ.Σ.** Η αποτύπωση των απαιτούμενων ελεγκτικών ενεργειών στην υπ' αριθμ. 94064/1.10.2012 εγκύκλιο του Υπουργείου Υγείας και Κοινωνικής Αλληλεγγύης δεν καλύπτει τις απαιτήσεις ενός εξειδικευμένου προγραμματισμού, όπως αυτές καθορίζονται από τη διεθνή πρακτική. Σύμφωνα με το Διεθνές Πρότυπο 2010 *“Ο επικεφαλής εσωτερικού ελέγχου πρέπει να καταρτίζει ένα πρόγραμμα ελέγχων με βάση την εκτίμηση κινδύνων, με σκοπό να προσδιορίσει τις προτεραιότητες της λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου, σύμφωνα με τους στόχους του οργανισμού”* (Ε.Ι.Ε.Ε.-α, 2017:12). Το πρόγραμμα της λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου πρέπει, λοιπόν, να βασίζεται στην εκτίμηση των κινδύνων, η οποία πρέπει να διενεργείται τουλάχιστον μια φορά τον χρόνο. Η άποψη της ανώτερης διοίκησης και του συμβουλίου πρέπει να λαμβάνεται υπόψη σε αυτή την διαδικασία. Προκειμένου να αναπτυχθεί το πρόγραμμα ελέγχων βάσει κινδύνων, ο επικεφαλής

εσωτερικού ελέγχου συσκέπτεται με την ανώτερη διοίκηση και το συμβούλιο και κατανοεί τις στρατηγικές του οργανισμού, τους βασικούς επιχειρησιακούς σκοπούς, τους κινδύνους που συνδέονται με αυτούς και τις διαδικασίες διαχείρισης κινδύνων (Ε.Ι.Ε.Ε.-α, 2017:12).

Ο Εσωτερικός Ελεγκτής πρέπει να επισκοπεί και να προσαρμόζει το πρόγραμμα ελέγχων, ανάλογα με τις αλλαγές στη δραστηριότητα, τους κινδύνους, τις λειτουργίες, τα προγράμματα, τα συστήματα και των ελεγκτικών μηχανισμών του οργανισμού. Κατά τη σύνταξη του προγράμματος, λοιπόν, θα πρέπει να λαμβάνεται υπόψη ο Εσωτερικός Κανονισμός Λειτουργίας της Μονάδας Υγείας, οι προηγούμενες εκθέσεις εσωτερικών και εξωτερικών ελέγχων, οι οργανωσιακές και λειτουργικές ιδιαιτερότητες του συγκεκριμένου φορέα, το ισχύον κανονιστικό πλαίσιο, η εκτίμηση κινδύνων, οι απόψεις της διοίκησης, όπως και οι στόχοι και η στρατηγική του νοσοκομείου, όπως καθορίζονται από το Δ.Σ. (Παπανικολάου, 2015:142-143).

## **5. Συμπεράσματα - Επίλογος**

Η οικονομική κρίση των τελευταίων ετών και η συνακόλουθη δημοσιονομική στενότητα κατέστησαν επιτακτική την ανάγκη ενίσχυσης της διοικητικής ικανότητας και της οικονομικής αποδοτικότητας των δημόσιων οργανισμών της χώρας. Για την επίτευξη δε αυτών των στόχων είναι απαραίτητη η ανάπτυξη αποτελεσματικών μηχανισμών εσωτερικού ελέγχου, χωρίς τους οποίους δεν είναι δυνατή η υψηλής ποιότητας διακυβέρνηση των φορέων και η υλοποίηση των στρατηγικών τους επιλογών στο πλαίσιο της αποστολής τους. Η θεσμοθέτηση, η σύσταση και η λειτουργία υπηρεσιών εσωτερικού ελέγχου οδηγεί σε αύξηση της παραγωγικότητας, διασφαλίζει την εύρυθμη λειτουργία των οργανισμών, καθώς και την παροχή ποιοτικών υπηρεσιών προς τον πολίτη με την ταυτόχρονη ελαχιστοποίηση του σχετικού κόστους.

Οι παραπάνω ανάγκες καθίστανται ακόμη πιο επιτακτικές σε ό,τι αφορά τις Μονάδες Υγείας του Ε.Σ.Υ., ενόψει των ιδιαιτεροτήτων που παρουσιάζει ο χώρος της υγείας και του έντονου δημόσιου χαρακτήρα του συγκεκριμένου αγαθού, αλλά και των χρόνιων φαινομένων κακοδιοίκησης και διαφθοράς που παρατηρούνται στους εν λόγω οργανισμούς. Η επίτευξη καθολικής υγειονομικής κάλυψης σε συνθήκες οικονομικής κρίσης και διεύρυνσης των κοινωνικών ανισοτήτων μπορεί να επιτευχθεί μόνο μέσα

από την ορθολογική αξιοποίηση των πεπερασμένων πόρων που διαθέτουν τα δημόσια νοσοκομεία, πράγμα που προϋποθέτει, μεταξύ άλλων, μία ισχυρή λειτουργία εσωτερικού ελέγχου που θα συνδράμει τις διοικήσεις των φορέων του συστήματος υγείας.

Ως εκ τούτου, η θέσπιση ενός πλαισίου εσωτερικού ελέγχου με το ν. 4025/2011 συνιστά εξέλιξη σε σχέση με το προϋφιστάμενο καθεστώς. Παρόλα αυτά, όπως εκτενώς αναλύθηκε στα πλαίσια της παρούσας μελέτης, οι αδυναμίες που παρουσιάζει το ισχύον κανονιστικό πλαίσιο δεν έχουν επιτρέψει έως τώρα στον εσωτερικό έλεγχο να αποδώσει τα προσδοκώμενα οφέλη, ενισχύοντας ουσιαστικά τη διακυβέρνηση των Μονάδων Υγείας, συνδράμοντας τις Διοικήσεις τους κατά την άσκηση των καθηκόντων τους, βελτιώνοντας την αποδοτική χρήση των πόρων καθώς και των παρεχόμενων προς τους πολίτες υπηρεσιών. Κρίνεται, λοιπόν, αναγκαία η αναθεώρηση του υφιστάμενου καθεστώτος προς την κατεύθυνση της πλήρους εναρμόνισης με το Διεθνές Πλαίσιο Επαγγελματικής Εφαρμογής του εσωτερικού ελέγχου. Η υιοθέτηση των βέλτιστων διεθνών πρακτικών και η προσαρμογή τους στην ελληνική πραγματικότητα μπορούν να καταστήσουν τον εσωτερικό έλεγχο ένα σημαντικότερο εργαλείο βελτίωσης της εν γένει εύρυθμης λειτουργίας των δημόσιων νοσοκομείων της χώρας σε όλα τα επίπεδα.

## Βιβλιογραφία

### Ελληνόγλωσση:

Αληφαντής, Γ. (2016), *Ελεγκτική: βάσει των διεθνών προτύπων ελέγχου και των ελληνικών λογιστικών προτύπων*, Αθήνα: Διπλογραφία

Αντωνάκης, Ν. (2017), *Η αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου με βάση τα διεθνή πρότυπα επαγγελματικού ελέγχου στις δημόσιες μονάδες υγείας*, Πανεπιστήμιο Μακεδονίας

Βαλκανά, Γ. (2014), *Η ανάπτυξη του εσωτερικού ελέγχου στην ελληνική δημόσια διοίκηση μέσα από την ενσωμάτωση της ευρωπαϊκής νομοθεσίας και των προτεινόμενων ευρωπαϊκών προτύπων. Αποτύπωση υφιστάμενης κατάστασης και προτάσεις βελτίωσης*, Εθνική Σχολή Δημόσιας Διοίκησης και Αυτοδιοίκησης

Βαρβατσουλάκης, Ι. (2002), *Οι χρηματοοικονομικές επιπτώσεις της οργάνωσης συστήματος εσωτερικού ελέγχου σε μικρομεσαίες νοσηλευτικές μονάδες*, Εθνικό και Καποδιστριακό Πανεπιστήμιο Αθηνών

Ζαβαντία, Χ. (2016), *Εσωτερικός έλεγχος οργανισμών υγείας*, Πανεπιστήμιο Μακεδονίας

Καγιά, Α. (2015), *Η οργανωτική και λειτουργική διάρθρωση του εσωτερικού ελέγχου στην ελληνική και στη γαλλική δημόσια διοίκηση – συγκριτική μελέτη*, Εθνική Σχολή Δημόσιας Διοίκησης και Αυτοδιοίκησης

Κασιμάτης, Ι. (2017), *Διαδικασίες εσωτερικού ελέγχου σε μονάδες υγείας*, Πανεπιστήμιο Μακεδονίας

Κερέζογλου, Α. (2011), *Εσωτερικός έλεγχος και λογιστική τυποποίηση μονάδων υγείας*, Πανεπιστήμιο Μακεδονίας

Νεγκάκης, Χ. & Ταχυνάκης Π. (2013), *Σύγχρονα θέματα ελεγκτικής & εσωτερικού ελέγχου: σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου*, Αθήνα: Διπλογραφία

Παπαζήσης, Π. (2003), *Ο σύγχρονος εσωτερικός έλεγχος*, Αθήνα

Παπανικολάου, Γ. (2015), *Ο εσωτερικός έλεγχος στις μονάδες υγείας σύμφωνα με τα διεθνή πρότυπα εσωτερικού ελέγχου: Γενικό Νοσοκομείο Θεσσαλονίκης “Άγιος Παύλος”*, Πανεπιστήμιο Μακεδονίας

Πασπαράκη, Μ. (2018), *Εσωτερικός έλεγχος σε δημόσια νοσοκομεία – Ίδρυση μονάδων εσωτερικού ελέγχου – Βενιζέλειο Γενικό Νοσοκομείο Ηρακλείου*, Ελληνικό Ανοικτό Πανεπιστήμιο

Πολύζος, Ν. (2008), *Χρηματοοικονομική διοίκηση μονάδων υγείας*, Αθήνα: Διόνικος

Συμεωνίδου, Κ. (2014), *Η εφαρμογή του εσωτερικού ελέγχου στον κλάδο της υγείας*, Πανεπιστήμιο Μακεδονίας

Ταρατσίδου, Π. (2014), *Εσωτερικός έλεγχος σε επιχείρηση. Μελέτη ελέγχου σε νοσοκομείο. “Εσωτερικός έλεγχος στο νοσοκομείο Κοζάνης “Μαμάτσειο”*”, Πανεπιστήμιο Μακεδονίας

Χαριτοπούλου, Ε. (2015), *Η διάρθρωση του εσωτερικού ελέγχου στην ελληνική δημόσια διοίκηση μετά τις τελευταίες διοικητικές και πολιτικές εξελίξεις*, Εθνική Σχολή Δημόσιας Διοίκησης και Αυτοδιοίκησης

Meigs, W., Larsen, J. & Meigs, R. (1978), *Ελεγκτική*, Αθήνα: Παπαζήσης

**Ξενόγλωσση:**

Chien, W., Mayer, R. & Sennetti, J. (2010), Audit committee effectiveness in the largest US public hospitals: an empirical study, *Accounting and Taxation*, 2 (1), 107-127

MacRae, E. & van Gils, D. (2014), *Nine elements required for internal audit effectiveness in the public sector*, The Institute of Internal Auditors Research Foundation, διαθέσιμο σε: [https://www.iaa.nl/SiteFiles/IIA\\_leden/Nine-Elements-Required-for-Internal-Audit-Effectiveness-in-the-Public-Sector.pdf](https://www.iaa.nl/SiteFiles/IIA_leden/Nine-Elements-Required-for-Internal-Audit-Effectiveness-in-the-Public-Sector.pdf)

Naumova, N.A. & Kharisova, F.I. (2014), Effective internal audit service organisation in health clinics, *Mediterranean Journal of Social Sciences*, 5 (24), 170-175

**Διοικητικές πράξεις – συμβάσεις:**

Γενικό Νοσοκομείο – Κέντρο Υγείας Λήμνου, υπ' αριθμ. 1/2018 διακήρυξη πρόχειρου μειοδοτικού διαγωνισμού για παροχή υπηρεσιών εσωτερικού ελέγχου, ΑΔΑ: ΩΝΩ0469ΗΖΞ-820

Γενικό Νοσοκομείο Κεφαλληνίας, υπ' αριθμ. 2191/2015 σύμβαση ανάθεσης εσωτερικού ελέγχου, ΑΔΑ: Ω43Ρ4690ΒΔ-ΠΜΝ

Γενικό Νοσοκομείο Πρέβεζας, υπ' αριθμ. 29/2015 διακήρυξη πρόχειρου μειοδοτικού διαγωνισμού για παροχή υπηρεσιών εσωτερικού ελέγχου, ΑΔΑ: 768Β469079-Π4Ψ

Γενικό Νοσοκομείο Ρόδου “Ανδρέας Παπανδρέου”, υπ' αριθμ. 56/2017 σύμβαση ανάθεσης εσωτερικού ελέγχου, ΑΔΑ: ΨΞΡΩ46907Κ-ΔΕΚ

Γενικό Νοσοκομείο Σερρών, υπ' αριθμ. 9/2013 διακήρυξη πρόχειρου μειοδοτικού διαγωνισμού για παροχή υπηρεσιών εσωτερικού ελέγχου, ΑΔΑ: ΒΕΝ0469071-Κ9Υ

Γενικό Νοσοκομείο Τρικάλων, υπ' αριθμ. 746/2017 σύμβαση ανάθεσης εσωτερικού ελέγχου, ΑΔΑ: ΩΟΙΖ46907Φ-Υ5Γ

Διοίκηση 2ης Υγειονομικής Περιφέρειας Πειραιώς και Αιγαίου, υπ' αριθμ. ΔΑΑΔ 9824/8187/18.4.2012 απόφαση ορισμού επιτροπών εσωτερικού ελέγχου σε πέντε (5) νοσοκομεία αρμοδιότητάς της, ΑΔΑ: Β4ΩΔ469Η2Ξ-Ε7ΠΙ

Διοίκηση 2ης Υγειονομικής Περιφέρειας Πειραιώς και Αιγαίου, υπ' αριθμ. 27271/22444/30.9.2014 απόφαση ορισμού επιτροπής εσωτερικού ελέγχου στο Γενικό Νοσοκομείο “Ασκληπιείο Βούλας”, ΑΔΑ: 6ΤΗΧ469Η2Ξ-ΓΨΘ

Διοίκηση 4ης Υγειονομικής Περιφέρειας Μακεδονίας και Θράκης, υπ' αριθμ. 27895/4.8.2017 απόφαση ορισμού επιτροπής εσωτερικού ελέγχου στο Γενικό Νοσοκομείο Κιλκίς, ΑΔΑ: 7ΘΦΝΟΡΙΟ-ΗΧΥ

Υπουργείο Υγείας, υπ' αριθμ. 94064/1.10.2012 εγκύκλιος με θέμα “Αποτελεσματική διαχείριση των οικονομικών πόρων των Δημόσιων Μονάδων Υγείας”, ΑΔΑ: Β43ΞΘ-ΠΓΖ

Υπουργείο Υγείας, υπ' αριθμ. ΔΥ1δ/οικ.98872/24.10.2013 υπουργική απόφαση με θέμα “Συγκρότηση Ομάδας Εργασίας – Επιτροπής για την εποπτεία και αποτίμηση του έργου του εσωτερικού ελέγχου στις Μονάδες υγείας”, διαθέσιμο σε: <https://www.taxheaven.gr/laws/circular/view/id/17457>

#### **Άλλες πηγές:**

Αιτιολογική έκθεση του ν. 4025/2011 “Ανασυγκρότηση Φορέων Κοινωνικής Αλληλεγγύης, Κέντρα Αποκατάστασης, Αναδιάρθρωση Ε.Σ.Υ. και άλλες διατάξεις”, διαθέσιμο σε: <https://www.hellenicparliament.gr/UserFiles/2f026f42-950c-4efc-b950-340c4fb76a24/a-esy-eis.pdf>

Γενική Γραμματεία για την Καταπολέμηση της Διαφθοράς, Ετήσια έκθεση (Μάρτιος 2015 – Ιούνιος 2016), διαθέσιμο σε: [http://www.gsac.gov.gr/attachments/article/142/GEGKAD\\_Etisia\\_ekthesi\\_2015\\_16.pdf](http://www.gsac.gov.gr/attachments/article/142/GEGKAD_Etisia_ekthesi_2015_16.pdf)



Γενική Γραμματεία για την Καταπολέμηση της Διαφθοράς, *Ετήσια έκθεση 2016*, διαθέσιμο σε: [http://www.gsac.gov.gr/attachments/article/142/Annual\\_Report\\_2016.pdf](http://www.gsac.gov.gr/attachments/article/142/Annual_Report_2016.pdf)

Γενική Γραμματεία για την Καταπολέμηση της Διαφθοράς, *Ετήσια έκθεση 2017*, διαθέσιμο σε: [http://www.gsac.gov.gr/attachments/article/142/Annual\\_Report\\_2017.pdf](http://www.gsac.gov.gr/attachments/article/142/Annual_Report_2017.pdf)

Ελληνικό Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών (2017), *Διεθνή Πρότυπα*, διαθέσιμο σε: <https://global.theiia.org/translations/PublicDocuments/IPPF-Standards-2017-Greek.pdf>

Ελληνικό Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών (2017), *Κώδικας ηθικής*, διαθέσιμο σε: <https://global.theiia.org/translations/PublicDocuments/Code-of-Ethics-Greek.pdf>

Ελληνικό Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών (2017), *Εσωτερικός έλεγχος και ο ρόλος του στη διακυβέρνηση του δημόσιου τομέα*, διαθέσιμο σε: [https://www.hiia.gr/images/pgallery/Public\\_Sector/IA-PUBLIC\\_SECTOR-4\\_FINAL.pdf](https://www.hiia.gr/images/pgallery/Public_Sector/IA-PUBLIC_SECTOR-4_FINAL.pdf)

Institute of Internal Auditors (2012), *The role of auditing in public sector governance*, διαθέσιμο σε: [https://na.theiia.org/standards-guidance/Public%20Documents/Public\\_Sector\\_Governance1\\_1\\_.pdf](https://na.theiia.org/standards-guidance/Public%20Documents/Public_Sector_Governance1_1_.pdf)

Institute of Internal Auditors (2012), *Implementing a new internal audit function in the public sector*, διαθέσιμο σε: <https://na.theiia.org/standards-guidance/Public%20Documents/SG%20-%20Implementing%20a%20New%20Internal%20Audit%20Function.pdf>

Institute of Internal Auditors (2012), *Optimizing public sector audit activities*, διαθέσιμο σε: <https://global.theiia.org/standards-guidance/Public%20Documents/SG%20Optimizing%20Public%20Sector%20Audit%20Activities.pdf>

Institute of Internal Auditors (2012), *Transparency of the internal audit report in the public sector*, διαθέσιμο σε: <https://na.theiia.org/standards-guidance/Public>

[%20Documents/Transparency%20of%20the%20Internal%20Audit%20Report%20in%20the%20Public%20Sector.pdf](#)

International Organisation of Supreme Audit Institutions (2016), *Guidelines for internal control standards for the public sector*, διαθέσιμο σε: [http://www.issai.org/en\\_us/site-issai/issai-framework/intosai-gov.htm](http://www.issai.org/en_us/site-issai/issai-framework/intosai-gov.htm)



Ε.Π.  
**ΜΕΤΑΡΡΥΘΜΙΣΗ  
ΔΗΜΟΣΙΟΥ  
ΤΟΜΕΑ**



Με τη συγχρηματοδότηση της Ελλάδας και της Ευρωπαϊκής Ένωσης

Εθνική Σχολή Δημόσιας Διοίκησης και Αυτοδιοίκησης (ΕΣΔΔΑ)

Πειραιώς 211, ΤΚ 177 78, Ταύρος

τηλ: 2131306349 , fax: 2131306479

[www.ekdd.gr](http://www.ekdd.gr)