



ΣΧΟΛΗ ΕΠΙΣΤΗΜΩΝ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ  
ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΚΑΙ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ  
ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΩΝ ΣΠΟΥΔΩΝ ΣΤΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΚΑΙ  
ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ

Διπλωματική Εργασία

Ο Ρόλος του Εσωτερικού & Εξωτερικού Ελέγχου σε μια Δημόσια Μονάδα Υγείας

Του

Γεωργίου Τσαουρέλου

Υποβλήθηκε ως απαιτούμενο για την απόκτηση του Μεταπτυχιακού Διπλώματος στη  
Λογιστική και Χρηματοοικονομική

Θεσσαλονίκη ,2021

*Αφιερώνεται στους γονείς μου,*

*που είναι δίπλα μου σε κάθε μου επιλογή και προσπάθεια...*

## Ευχαριστίες

Θα ήθελα να ξεκινήσω με ένα τεράστιο ευχαριστώ και την απεριόριστη ευγνωμοσύνη που οφείλω στους γονείς μου, τον πατέρα μου Σάββα και την μητέρα μου Γρηγορία, που με στηρίζουν σε όλο τον κύκλο των σπουδών μου και είναι δίπλα μου σε κάθε μου επιλογή, βοηθώντας με να πραγματοποιώ τους στόχους μου. Σας ευχαριστώ για κάθε θυσία που κάνετε για μένα..

Επίσης, ένα μεγάλο ευχαριστώ ανήκει σε όλους τους καθηγητές του Μεταπτυχιακού αυτού προγράμματος, που είχα την τιμή και τύχη να γνωρίσω και να διδαχθώ από αυτούς, οι οποίοι αποτέλεσαν έναν σημαντικό παράγοντα της διεύρυνσης του γνωστικού μου ορίζοντα και μου πρόσφεραν πολλά εφόδια στην ακαδημαϊκή και επαγγελματική μου σταδιοδρομία.

Τέλος, θα ήθελα ακόμη να εκφράσω ένα μεγάλο ευχαριστώ στον συμφοιτητές μου – φίλους μου, για την συνεργασία που είχαμε καθ' όλη την διάρκεια των σπουδών μας και πιο πολύ στην πολύ καλή μου φίλη Αφροδίτη, η οποία στάθηκε δίπλα μου κεντρικός πυλώνας και η βοήθεια της ήταν πολύτιμη σε όλη την διάρκεια του Μεταπτυχιακού αυτού προγράμματος.

Η συγκεκριμένη Διπλωματική εργασία εκπονήθηκε στα πλαίσια του Μεταπτυχιακού Προγράμματος Σπουδών του Πανεπιστημίου Μακεδονίας και πιο συγκεκριμένα στο τμήμα της Λογιστικής και Χρηματοοικονομικής.

## **ΠΕΡΙΛΗΨΗ**

Την τελευταία δεκαετία ο ρόλος του εσωτερικού και εξωτερικού ελεγκτή έχει αναγνωριστεί σε παγκόσμιο επίπεδο ως αναπόσπαστο κομμάτι κάθε Δημόσιας Μονάδας Υγείας καθώς συντελεί στην επίτευξη των στόχων αλλά και της αποστολής αυτής. Επιπρόσθετα, συμβάλλει καθοριστικά στην αύξηση της διαφάνειας και της λογοδοσίας όλων των ενεργειών, στην αποφυγή δημιουργίας σφαλμάτων ή λαθών από την πλευρά του ανθρώπινου δυναμικού της Μονάδας Υγείας, εξασφαλίζοντας έτσι την ορθή και αποδοτική της λειτουργία. Καθώς μια Δημόσια Μονάδα Υγείας αποτελεί έναν από τους πιο σημαντικούς φορείς του Κράτους, της οποίας η χρηματοδότηση γίνεται μέσω μεγάλου όγκου κρατικών επιχορηγήσεων και κονδυλίων, επιτακτική καθίσταται η ύπαρξη της Ελεγκτικής Επιστήμης. Μεταξύ των άλλων, μια Δημόσια Μονάδα Υγείας εμφανίζει σε ετήσια αλλά και μικρότερη χρονική περίοδο μεγάλο πλήθος εσόδων – εξόδων με συνέπεια η εποπτεία της Μονάδας να καθίσταται αναγκαία σε Διοικητικό και Οικονομικό Επίπεδο. Σκοπός της παρούσας διπλωματικής εργασίας είναι η ανάδειξη της σημαντικότητας τόσο του εσωτερικού όσο και του εξωτερικού ελέγχου σε μια Δημόσια Μονάδα Υγείας σύμφωνα με τα ισχύοντα νομοθετικά και θεσμικά πλαίσια αλλά και του Κώδικα Επαγγελματικής Δεοντολογίας.

**ΛΕΞΕΙΣ – ΚΛΕΙΔΙΑ :ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΣ – ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ, ΔΗΜΟΣΙΑ ΜΟΝΑΔΑ ΥΓΕΙΑΣ**

## **ABSTRACT**

The last decade the role of the internal and the external auditor has been worldwide acknowledged as it constitutes an indispensable part of every public healthcare unit contributing to its targets and mission. In addition, it significantly increases transparency and accountability and ensures error avoidance on the part of human resources care unit. Since a public healthcare unit constitutes a significant state entity funded by the state itself, the audit science is considered imperative. Adding to that, a public healthcare unit displays a large sum of income – expenses- annually and during short time periods-rendering its supervision necessary on an administrative and financial level. The purpose of the present study is to stress the significance of both internal and external audit in a public healthcare unit in accordance with the current legislative framework and professional ethics.

**KEYWORDS:** INTERNAL – EXTERNAL AUDITOR, PUBLIC HEALTHCARE UNIT

# ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

## Περιεχόμενα

ΠΕΡΙΛΗΨΗ	ii
ABSTRACT	iii
ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ	iv
ΚΑΤΑΛΟΓΟΣ ΣΥΝΤΟΜΟΓΡΑΦΙΩΝ.....	vii
Κεφάλαιο 1 : Εισαγωγή .....	1
1.1 Εισαγωγικές Παρατηρήσεις .....	1
1.2 Σκοπός Διπλωματικής .....	2
1.3 Δομή Διπλωματικής Εργασίας .....	3
Κεφάλαιο 2 <sup>ο</sup> : Επισκόπηση Βιβλιογραφίας .....	5
2.1 Εννοιολογική προσέγγιση της Ελεγκτικής.....	5
2.2 Ιστορική Εξέλιξη της Ελεγκτικού Επαγγέλματος στην Ελλάδα.....	8
2.3 Θέματα που μελετά η Ελεγκτική Επιστήμη .....	10
2.3.1 Αντικείμενο του ελέγχου .....	11
2.3.2 Υποκείμενο του ελέγχου .....	11
2.3.3 Διακρίσεις Ελεγκτών .....	11
2.3.2 Ελεγκτικής Διαδικασίες.....	12
Κεφάλαιο 3 <sup>ο</sup> : Θεσμικό Πλαίσιο .....	16
3.1 Νομοθετικό Πλαίσιο Εσωτερικού Ελέγχου σε Δημόσια Μονάδα Υγείας.....	16
3.2 Νομοθετικό Πλαίσιο Εξωτερικού Ελέγχου σε Δημόσια Μονάδα Υγείας.....	18
3.3 Ελεγκτικά Σώματα των Δημόσιων Μονάδων Υγείας στην Ελλάδα.....	18
3.4 Κώδικα Επαγγελματικής Δεοντολογίας.....	21
3.4.1 Επαγγελματική Ανεξαρτησία Ελεγκτών .....	23
3.4.2 Διάρκεια Εναλλαγής Ορκωτού Ελεγκτή Λογιστή – Ελεγκτικής Εταιρίας.....	25
3.4.3 Απόρριψη παροχής μη Ελεγκτικών Υπηρεσιών.....	25

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4 <sup>ο</sup> : ΟΡΓΑΝΩΣΙΑΚΗ ΔΟΜΗ ΤΟΥ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΟΥ & ΤΟΥ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ ΤΗΣ ΔΗΜΟΣΙΑΣ ΜΟΝΑΔΑΣ ΥΓΕΙΑΣ.....	27
4.1 Εισαγωγή.....	27
4.2 Όργανα Διοίκησης του Νοσοκομείου .....	27
4.3 Διοικητικό Συμβούλιο του Νοσοκομείου .....	28
4.4 Αναπληρωτή-Διοικητής του Νοσοκομείου.....	30
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5 <sup>ο</sup> : Ο ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ ΣΕ ΜΙΑ ΔΗΜΟΣΙΑ ΜΟΝΑΔΑ ΥΓΕΙΑΣ.....	33
5.1 Εισαγωγή.....	33
5.2 Εσωτερικός Έλεγχος .....	33
5.3 Βιβλιογραφική & Αρθρογραφική Επισκόπηση .....	34
5.4 Εσωτερικός Έλεγχος στον Δημόσιο Τομέα.....	37
5.5 Πρόγραμμα Εσωτερικού Ελέγχου.....	37
5.6 Διάκριση Εσωτερικού Ελέγχου.....	38
5.6.1 Λογιστικός Έλεγχος .....	40
5.6.1.1 Έλεγχος Οικονομικής Υπηρεσίας.....	40
5.6.1.2 Έλεγχος Γενικού Λογιστηρίου .....	40
5.6.1.3 Έλεγχος Διαχείρισης Χρηματικού – Ταμείου – Παγία προκαταβολή.....	42
5.6.1.4 Έλεγχος Προμηθειών.....	43
5.6.1.5 Έλεγχος Μητρώου Δεσμεύσεων.....	43
5.6.1.6 Έλεγχος Esynet .....	44
5.6.1.7 Έλεγχος Παγίων.....	44
5.6.1.8 Έλεγχος Απαιτήσεων .....	46
5.6.1.9 Έλεγχος Καθαρής Θέσης.....	46
5.6.1.10 Έλεγχος Υποχρεώσεων & Προβλέψεων .....	47
5.6.1.11 Έλεγχος Εσόδων .....	48
5.6.1.12 Έλεγχος Εξόδων .....	49

5.6.1.13 Έλεγχος του Τμήματος Μισθοδοσίας και Τμήματος Προσωπικού...	51
5.6.1.14 Έλεγχος Φορολογικών Υποχρεώσεων.....	52
5.7 Ο Ρόλος του Εσωτερικού Ελεγκτή σύμφωνα με το σχετικό Α.Δ.Α : Β43ΞΘ-ΠΓΖ .....	53
5.8 Φύλλα Εργασίας Εσωτερικού Ελεγκτή.....	55
5.9 Πρότυπα Ελέγχου του Εσωτερικού Ελεγκτή.....	56
<b>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6° : Ο ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ ΣΕ ΜΙΑ ΜΟΝΑΔΑ ΥΓΕΙΑΣ.....</b>	<b>58</b>
6.1 Εξωτερικός έλεγχος του Δημοσίου Τομέα.....	58
6.1.1 Εξωτερικός Έλεγχος Παγίων .....	59
6.1.2 Εξωτερικός Έλεγχος Απαιτήσεων .....	60
6.1.3 Εξωτερικός Έλεγχος Χρηματικών Διαθεσίμων.....	61
6.1.4 Εξωτερικός Έλεγχος Καθαρής Θέσης .....	63
6.1.5 Εξωτερικός Έλεγχος Υποχρεώσεων .....	63
6.1.6 Εξωτερικός Έλεγχος Εσόδων .....	65
6.1.7 Εξωτερικός Έλεγχος Εξόδων.....	66
6.1.8 Εξωτερικός Έλεγχος Μισθοδοσίας.....	67
6.2 Φύλλα Εργασίας Εξωτερικού Ελέγχου .....	68
6.3 Φάκελοι Εργασίας Εξωτερικού Ελέγχου .....	68
6.4 Εκθέσεις Ελέγχου.....	69
<b>ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑ ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΟΙ &amp; ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΓΙΑ ΜΕΛΛΟΝΤΙΚΗ ΕΡΕΥΝΑ 70</b>	
Συμπέρασμα.....	<b>Σφάλμα! Δεν έχει οριστεί σελιδοδείκτης.</b>
Μελλοντική Πρόταση .....	<b>Σφάλμα! Δεν έχει οριστεί σελιδοδείκτης.</b>
<b>ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ.....</b>	<b>72</b>
Βιβλιογραφία.....	72



## ΚΑΤΑΛΟΓΟΣ ΣΥΝΤΟΜΟΓΡΑΦΙΩΝ

<b>ΞΕΝΟΓΛΩΣΣΕΣ ΣΥΝΤΟΜΟΓΡΑΦΙΕΣ</b>	
I.F.A.C	International Federation of Accountants
<b>ΕΛΛΗΝΙΚΕΣ ΣΥΝΤΟΜΟΓΡΑΦΙΕΣ</b>	
A.Δ.A	Αριθμός Διαδικτυακής Ανάρτησης
Γ.Σ	Γενική Συνέλευση
Γ.Λ.Κ	Γενικό Λογιστήριο του Κράτους
Δ.Λ.Π	Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα
Δ.Ο.Λ	Διεθνής Ομοσπονδία Λογιστών
Δ.Ε.Π	Διδακτικό Ερευνητικό Προσωπικό
Δ.Π.Ε	Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου
Δ.Π.Χ.Α	Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς
Δ.Σ	Διοικητικό Συμβούλιο
Δ.Ε.Κ.Ο	Δημόσιες Επιχειρήσεις και Οργανισμοί
Δ.Ε.Π	Διδακτικό Ερευνητικό Προσωπικό
Ε.Λ.Τ.Ε	Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχου
Ε.Λ.Π	Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα
Ε.Σ.Υ	Εθνικό Σύστημα Υγείας
ΕΟΚ	Ευρωπαϊκή Οδηγία Κοινοβουλίου
Κ.Α.Ε	Κωδικός Αριθμός Εξόδων
Ν.	Νόμος
Ν.Δ	Νομοθετικό Διάταγμα
Ν.Π.Δ.Δ	Νομικό Πρόσωπο Δημόσιου Δικαίου
Ο.Ε.Λ	Ορκωτοί Ελεγκτές Λογιστές
Ο.Τ.Α	Οργανισμοί Τοπικής Διοίκησης
Π.Δ	Προεδρικό Διάταγμα
Σ.Ο.Λ	Σώμα Ορκωτών Λογιστών
Σ.Ο.Ε.Λ	Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών
Σ.Ε.Υ.Υ.Π	Σώμα Επιθεωρητών Υπηρεσιών Υγείας και Πρόνοιας
Υ.Π.Ε	Υγειονομική Περιφέρεια Ελλάδος
ΦΕΚ	Φύλλο Εφημερίδας Κυβερνήσεως
αρθ.	άρθρο
δηλ.	δηλαδή
κ.α.	και άλλα
ν.	νόμος
παρ.	παράγραφος

# Κεφάλαιο 1 : Εισαγωγή

## 1.1 Εισαγωγικές Παρατηρήσεις

Σε μια Δημόσια Μονάδα Υγείας επιτακτική κρίνεται η ύπαρξη τόσο του εσωτερικού όσο και του εξωτερικού ελέγχου. Μέσω αυτών διασφαλίζεται η ορθότητα του τρόπου υλοποίησης όλων των ελεγκτικών ενεργειών που σχετίζονται με το Οικονομικό και Διοικητικό τμήμα του Φορέα, η λογοκρισία του ανθρώπινου δυναμικού που στελεχώνει το Νοσοκομείο, ο έλεγχος των πληροφοριών και στοιχείων που προκύπτουν από τις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις καθώς και η αποφυγή τόσο των εκούσιων όσο και των ακούσιων λαθών ή σφαλμάτων.

Αρχικά, απαραίτητη κρίνεται η ύπαρξη ενός αποτελεσματικού και αποδοτικού συστήματος εσωτερικού ελέγχου διότι με αυτόν τον τρόπο ελέγχεται η λογιστική και η διοικητική εικόνα του Νοσοκομείου.

Ο εσωτερικός ελεγκτής ελέγχει την ορθότητα των πάγιων περιουσιακών στοιχείων και την αποτίμηση αυτών, το σύνολο των δαπανών που δημιουργούνται για να καλυφθούν οι ανάγκες των τμημάτων του Νοσοκομείου, το σύνολο των βεβαιωμένων εσόδων που προκύπτουν από την παροχή υγειονομικών υπηρεσιών και άλλων πηγών καθώς και την διαχείριση των χρηματικών διαθεσίμων μέσω των οποίων πραγματοποιούνται όλες οι εμπορικές και οικονομικές συναλλαγές. Ακόμη, ελέγχει τον τρόπο με τον οποίο τα κρατικά κονδύλια και οι επιχορηγήσεις που παρέχονται από το Κράτος κατανέμονται ανάλογα με τον σκοπό για τον οποίο έχουν δοθεί στον Φορέα. Επίσης, η σημασία του εσωτερικού ελέγχου εκτείνεται και στην διοικητική πλευρά του Νοσοκομείου, καθώς μέσα από τις μηνιαίες εκθέσεις που αποστέλλονται από τον εσωτερικό ελεγκτή προς την Διοίκηση προκύπτει μια σαφής και ολοκληρωμένη εικόνα. Μέσω αυτού η Διοίκηση πληροφορείται σχετικά με την λειτουργία των τμημάτων και γνωρίζει που χρειάζεται να δοθεί ιδιαίτερη έμφαση αλλά και κίνητρα για τυχόν βελτιώσεις ώστε να λειτουργεί πιο αποδοτικά το

οικονομικό κύκλωμα. Επιπρόσθετα, πληροφορείται για τυχόν σφάλματα ή λάθη τα οποία προκύπτουν και κρίνεται αναγκαία η επίλυση τους.

Από την άλλη πλευρά, ο ρόλος του εξωτερικού ελέγχου σε ένα Νοσοκομείο του Ε.Σ.Υ είναι εξίσου σημαντικός με τον εσωτερικό έλεγχο. Πιο αναλυτικά, ο εξωτερικός έλεγχος που διενεργείται από τους Ο.Ε.Λ. βασίζεται στις εκθέσεις του εσωτερικού ελεγκτή, ελέγχοντας την γνησιότητα των στοιχείων που αναφέρονται στις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις. Από αυτές προκύπτουν πληροφορίες σχετικά με το ετήσιο σύνολο εσόδων και εξόδων που πραγματοποιήθηκε, την περιουσιακή κατάσταση του Νοσοκομείου, την κάλυψη όλων των φορολογικών υποχρεώσεων απέναντι στο Δημόσιο κ.α. Όλα τα στοιχεία που προκύπτουν από τις οικονομικές αυτές καταστάσεις και τις εκθέσεις των Ο.Ε.Λ. αποτελούν την πιο σημαντική πηγή πληροφοριών προς το Υπουργείο Υγείας.

Όλες οι ελεγκτικές διαδικασίες που ακολουθούνται από τον εσωτερικό και εξωτερικό ελεγκτή πρέπει να διενεργούνται σύμφωνα με τα ισχύοντα νομοθετικά και θεσμικά πλαίσια, όπως αυτά ορίζονται από τους εκάστοτε φορείς ελέγχου. Οι εσωτερικοί ελεγκτές χρησιμοποιούν τα αντίστοιχα Δ.Λ.Π και Δ.Π.Χ.Α. καθώς και τα Πρότυπα που σχετίζονται με τις Δημόσιες Μονάδες Υγείας ενώ οι εξωτερικοί ελεγκτές χρησιμοποιούν τα αντίστοιχα Δ.Π.Ε. κατά την διενέργεια των διαδικασιών που αφορούν τον έλεγχο. Απαραίτητη χρίζει η χρήση του Κώδικα Επαγγελματικής Δεοντολογίας και η διατήρηση της ανεξαρτησίας προς αποφυγή σχέσης αλληλεξάρτησης με την εκάστοτε Δημόσια Μονάδα Υγείας.

## **1.2 Σκοπός Διπλωματικής**

Σκοπός της παρούσας διπλωματικής είναι η ανάδειξη της αναγκαιότητας τόσο του εσωτερικού όσο και του εξωτερικού ελέγχου σε μια Δημόσια Μονάδα Υγείας.

### 1.3 Δομή Διπλωματικής Εργασίας

Η δομή της παρούσας διπλωματικής εργασίας με θέμα «Ο ρόλος του εσωτερικού & εξωτερικού ελεγκτή σε μια Δημόσια Μονάδα Υγείας » αποτελείται από την βιβλιογραφική και αρθρογραφική διασαφήνιση των όρων που σχετίζονται με το συγκεκριμένο θέμα. Πιο συγκεκριμένα :

- i. Στο Κεφάλαιο 2<sup>ο</sup> γίνεται αναφορά στο θεωρητικό υπόβαθρο καθώς και στις βασικές έννοιες της ελεγκτικής επιστήμης. Ορίζεται η εννοιολογική προσέγγιση των όρων, η ιστορική εξέλιξη της ελεγκτικής επιστήμης καθώς και τα ζητήματα που μελετά. Ενώ, γίνεται αναφορά στις διακρίσεις του ελέγχου.
- ii. Στο Κεφάλαιο 3<sup>ο</sup> παρουσιάζεται το νομοθετικό πλαίσιο του εσωτερικού αλλά και του εξωτερικού ελέγχου στις Δημόσιες Μονάδες Υγείας. Γίνεται αναφορά στα Ελεγκτικά Σώματα, στον Κώδικα Επαγγελματικής Δεοντολογίας αλλά και που παράγοντες που επηρεάζουν αυτόν δηλ., η ανεξαρτησία και η αντικειμενικότητα.
- iii. Στο Κεφάλαιο 4<sup>ο</sup> ορίζεται η οργανωσιακή δομή τόσο του διοικητικού όσο και του οικονομικού τμήματος σε μια Δημόσια Μονάδα Υγείας. Πιο συγκεκριμένα, αναλύεται η στελέχωση του προσωπικού και οι ευθύνες που φέρει η αντίστοιχη διοικητική θέση.
- iv. Στο Κεφάλαιο 5<sup>ο</sup> αναλύεται ο εσωτερικός έλεγχος σε μια Δημόσια Μονάδα Υγείας. Πιο συγκεκριμένα, ορίζεται η έννοια του, το πρόγραμμα του εσωτερικού ελέγχου αλλά και οι διακρίσεις αυτού. Επίσης, ο εσωτερικός έλεγχος διακρίνεται σε λογιστικό και διοικητικό. Επιπλέον, αναλύεται ο ρόλος του εσωτερικού ελεγκτή σύμφωνα με το σχετικό ΑΔΑ Β43ΞΘ-ΠΓΖ. Ενώ, οροθετείται η έννοια των φύλλων εσωτερικού ελεγκτή αλλά και τα αντίστοιχα Πρότυπα που πρέπει να χρησιμοποιούνται κατά τον εσωτερικό έλεγχο από τον εκάστοτε αρμόδιο ελεγκτή.
- v. Στο Κεφάλαιο 6<sup>ο</sup> αναλύεται ο εξωτερικός έλεγχος σε μια Δημόσια Μονάδα Υγείας. Ακόμα, αναφέρονται όλες οι ελεγκτικές διαδικασίες που σχετίζονται

που σχετίζονται με τον εξωτερικό έλεγχο. Ενώ, αναφορά γίνεται στα φύλλα εργασίας ελέγχου και στις εκθέσεις που καταρτίζουν οι Ο.Ε.Λ.

- vi. Στο κεφάλαιο 7<sup>ο</sup> παρατίθενται τα συμπεράσματα αλλά και η μελλοντική πρόταση.

## Κεφάλαιο 2<sup>ο</sup> : Επισκόπηση Βιβλιογραφίας

Το παρόν κεφάλαιο, αναφέρεται στο θεωρητικό υπόβαθρο της Ελεγκτικής Επιστήμης καθώς και στην βασικές έννοιες αυτής. Δηλ., ορίζεται η εννοιολογική προσέγγιση, η ιστορική εξέλιξη και τα θέματα που μελετά. Τέλος, αποτυπώνονται τα είδη και οι διακρίσεις του ελέγχου, ανάλογα με το πρόσωπο και το αντικείμενο.

### 2.1 Εννοιολογική προσέγγιση της Ελεγκτικής

Σύμφωνα με τους Karagiorgosetal. (2007) , η έλλειψη διαφάνειας και αξιοπιστίας των δημοσιευμένων χρηματοοικονομικών πληροφοριών που προέρχονται από επιχειρήσεις και οργανισμούς καθιστούν επιτακτική την ύπαρξη της Ελεγκτικής Επιστήμης. Η χρήση λογιστικών αρχών , κανονισμών και παραδοχών συμβάλλει στην αξιοπιστία των πληροφοριών που προέρχονται από τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις.

Οι Νεγκάκης& Ταχυνάκης (2017), επισημαίνουν ότι η Λογιστική Επιστήμη διακρίνεται σε διαφορετικούς κλάδους, ο σημαντικότερος εκ των οποίων είναι η Ελεγκτική. Αντικείμενο της είναι η διατύπωση αρχών αλλά και κανόνων ώστε να διενεργηθούν οι οικονομικοί έλεγχοι καθώς και ο έλεγχος διαδικασιών και μεθόδων που έχει χρησιμοποιήσει η εκάστοτε οικονομική οντότητα μέσα στο έτος διαχείρισης, οι οποίοι πραγματοποιούνται από πρόσωπα που βρίσκονται εκτός της επιχείρησης (ανεξάρτητα) προς την οικονομική οντότητα. (Ορκωτοί Ελεγκτές ).

Σύμφωνα με τους Meigs, etal. (1984), η Ελεγκτική θα μπορούσε να ορισθεί ως η διαδικασία πραγματοποίησης ελέγχων σε κάθε οικονομική διαχείριση ξένης περιουσίας στηριζόμενη σε γενικές προϋποθέσεις , όρους και κανόνες. Ο ίδιος ορισμός επισημαίνεται και από τον Τερζάκη (1985), ο οποίος ταυτίζει την διενέργεια κάθε λογιστικού – διαχειριστικού ελέγχου ως παράθεση των συμπερασμάτων για μια οικονομική διαχείριση. Οι Τσακλαγκάνος & Σπαθής (2015), ακολουθούν τον ίδιο

ορισμό όταν την συνδέουν με την διατύπωση αιτιολογημένων συμπερασμάτων όσον αφορά κάποια οικονομική διαχείριση.

Ο Παπασταθής (2003), επισημαίνει ότι η Ελεγκτική αποτελεί ένα ξεχωριστό επαγγελματικό κλάδο οικονομικών και διοικητικών επιστημών που βασίζεται σε κανόνες , όρους , προϋποθέσεις ώστε να διενεργείται ο έλεγχος με πιο αποτελεσματικό τρόπο στις οικονομικές μονάδες. Λίγα χρόνια αργότερα, μέσα στον ισχύοντα ορισμό εισάγει τον όρο διαφύλαξης και διαχείρισης των οικονομικών πόρων καθώς και την ανάπτυξη του ανθρώπινου δυναμικού.

Σύμφωνα με τον Τσιμάρα (1956), όπως αναφέρεται στους Νεγκάκης& Ταχυνάκης (2017) η ελεγκτική, μέσω αρχών και κανόνων, στοχεύει στην εξέλιξη εμπορικών βιβλίων, οικονομικών καταστάσεων ή λογιστικών στοιχείων για την εξακρίβωση πράξεων ή παραλείψεων και την εξαγωγή συμπερασμάτων συναφών με την οικονομική διαχείριση. Επιπρόσθετα, επισημαίνει πως η διαδικασία της προϋποθέτει την γνώση διαφόρων επιστημονικών πεδίων, όπως της Οικονομικής και Λογιστικής Επιστήμης καθώς επίσης και του αντίστοιχου Δικαίου (Εμπορικό, Αστικό, Φορολογικό).

Ο W. Leonard, όπως αναφέρεται στους Τσακλαγκάνος και Σπαθής, (2015) ο έλεγχος έχει ιδιαίτερη σημασία για μία επιχείρηση καθώς μέσω αυτού διαπιστώνεται αν η λειτουργία ανταποκρίνεται στο επιθυμητό επίπεδο απόδοσης. Πιο συγκεκριμένα κατά πόσο ο έλεγχος βοηθά στον εντοπισμό πιθανών ελλείψεων, μελλοντικών επεκτάσεων, στην ελαχιστοποίηση σπαταλών και δαπανών, εάν τα προκαθορισμένα πρότυπα παραγωγής αντιστοιχούν στην αναμενόμενη παραγωγική διαδικασία , στην αξιολόγηση συστημάτων ελέγχου και τέλος στον καθορισμό του τρόπου παραγωγής και μεθόδων ώστε να επιτευχθούν οι στόχοι που έχουν οριοθετήσει τα μέλη της οικονομικής οντότητας.

Η Αμερικάνικη Ένωση Λογιστικής ορίζει την Ελεγκτική ως « μια συστηματική διαδικασία αντικειμενικής συγκέντρωσης και αξιολόγησης ελεγκτικών τεκμηρίων , που αφορούν σε πιστοποιήσεις οικονομικών ενεργειών και γεγονότων , με σκοπό την εξακρίβωση του βαθμού ανταπόκρισης μεταξύ αυτών των προκαθορισμένων κριτηρίων, για την γνωστοποίηση των αποτελεσμάτων σε ενδιαφερόμενους χρήστες» όπως αναφέρουν οι Νεγκάκης& Ταχυνάκης (2017).

ΟΡantelidis (2009) παραθέτει μια σειρά λέξεων και φράσεων τις οποίες στην συνέχεια επεξηγεί ώστε να καταστήσει τον ορισμό πιο σαφή. Πιο συγκεκριμένα :

- Με τον όρο *«Συστηματική διαδικασία»* δίνει έμφαση σε μια σωστά οργανωμένη και δομημένη σειρά *«βημάτων ή διεργασιών»* .
- Με τον όρο *«Συγκέντρωση και αξιολόγηση ελεγκτικών τεκμηρίων»* εννοείται η *«εξέταση των βασικών στοιχείων του ελέγχου και συνετή και ακριβοδίκαιη αξιολόγηση των αποτελεσμάτων χωρίς καμία προκατάληψη υπέρ ή κατά του ελεγχόμενου φυσικού ή νομικού προσώπου»*.
- Με τον όρο *«Καθορισμός του βαθμού ανταπόκρισης μετρήσιμων πληροφοριών με καθορισμένα τεκμήρια»* αναφέρεται στην συσχέτιση *«προκαθορισμένων κριτηρίων»* με *«μετρήσιμες πληροφορίες»*.
- Με τον όρο *«Ικανό και ανεξάρτητο πρόσωπο»*, εννοούμε ότι κάθε πρόσωπο που διενεργεί τον έλεγχο πρέπει να διαθέτει τις κατάλληλες δεξιότητες αλλά και να είναι αμερόληπτος προς την ελεγχόμενη οντότητα.
- Με τον όρο *«Διατύπωση της γνώμης του ελεγκτή»*, εννοούμε την γνώμη που εκφέρει ο ελεγκτής ή το ελεγκτικό γραφείο στους άμεσα ενδιαφερόμενες των χρηματοοικονομικών πληροφοριών. *«Η γνωστοποίηση αυτή γίνεται μέσω των πιστοποιητικών και των εκθέσεων ελέγχου»*.

Με τον όρο *«Συγκεκριμένη Οικονομική Μονάδα»*, αναφέρεται στις οικονομικές μονάδες όπου διενεργείται ο έλεγχος (*«νομικής ή διακεκριμένης νομικής προσωπικότητας»*) καθώς και στο χρονικό διάστημα που γίνεται ο έλεγχος (*«ετήσιος , ανά τρίμηνο , ανά εξάμηνο ή καθ' όλη την διάρκεια της οικονομικής μονάδας»*).

Κατά τον Καζαντζή (2006), η έννοια της Ελεγκτικής ορίζεται ως μια διαδικασία συγκέντρωσης και αξιολόγησης πληροφοριών, δηλαδή ελεγκτικών τεκμηρίων από ένα πρόσωπο ανεξάρτητο από την ελεγχόμενη εταιρία ώστε να *«εξακριβωθεί και να διαπιστωθεί στους ενδιαφερόμενους κατά πόσο οι πληροφορίες ανταποκρίνονται στα προκαθορισμένα κριτήρια»*.



## 2.2 Ιστορική Εξέλιξη της Ελεγκτικού Επαγγέλματος στην Ελλάδα

Το Ελεγκτικό Επάγγελμα στην Ελλάδα μπορεί να κατηγοριοποιηθεί σε τρεις χρονικές περιόδους :

- *«Μέχρι την έναρξη λειτουργίας του Σώματος Ορκωτών Λογιστών (Σ.Ο.Λ)» – Χρονολογική περίοδος 1920-1956*

Η πρώτη ουσιαστική προσπάθεια στην Ελλάδα με στόχο την νομιμοποίηση του ελεγκτικού επαγγέλματος ως θεσμός πραγματοποιείται το 1920, «Περί Ανώνυμων Εταιριών» σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Ν. 2190/20 (άρ. 36, παρ. 11). Η ελλιπής οργάνωση του ελεγκτικού επαγγέλματος είχε ως συνέπεια ο εξωτερικός έλεγχος των οικονομικών καταστάσεων των Ανώνυμων Εταιριών να μην λειτουργεί καθώς αποτελούσε μια εντελώς μια τυπική διαδικασία. Αξίζει να σημειωθεί ότι τα πρόσωπα που διενεργούσαν τον έλεγχο των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και υπέγραφαν την Έκθεση Ελέγχου δεν ήταν επαγγελματίες ελεγκτές καθώς ο τότε ισχύον νόμος δεν προέβλεπε κάποιο ιδιαίτερο επιστημονικό και επαγγελματικό προσόν. Έτσι οποιοδήποτε πρόσωπο ανεξάρτητης μόρφωσης μπορούσε να οριστεί ως ελεγκτής Ανώνυμων Εταιριών με απόρροια να μην διενεργείται κάποιος ουσιαστικός έλεγχος. Η μόνη υποχρέωση των ελεγκτών σύμφωνα με τον Κώδικα Ν. 2190/20 (άρ. 63, παρ.1 εδάφιο) ήταν η απόλυτη εγκράτεια των πληροφοριών και στοιχείων μετά από την διενέργεια του ελέγχου.

- *«Η περίοδος λειτουργίας του Σ.Ο.Λ – Χρονολογική περίοδος 1957-1992*

Την δεκαετία του 1950 διενεργούνται οι πρώτες συντονισμένες ενέργειες με στόχο την οικονομική άνθιση της Χώρας. Η ανάγκη για ύπαρξη επιχειρήσεων με ισχυρή κεφαλαιακή δομή καθώς και η ένταξη τους σε οργανωμένες κεφαλαιαγορές απαιτούσε την δημιουργία ενός καλού οργανωμένου και εξειδικευμένου ελεγκτικού

οργάνου με μέλη τα οποία διαθέτουν κατάλληλα προσόντα καθώς και εμπειρία ανεξάρτητα από την Διοίκηση των ελεγχόμενων εταιριών.

Όπως αναφέρουν οι Νεγκάκης& Ταχυνάκης (2017), το 1953 οι Βρετανοί λογιστές παραθέτουν νέες προτάσεις με την δημιουργία ενός Σώματος με φιλελεύθερο πνεύμα. Το νομοσχέδιο τίθεται σε εφαρμογή το 1954. Επομένως το Ν.Δ 3329/1955, ιδρύθηκε στην Ελλάδα το Σ.Ο.Λ , το οποίο ξεκίνησε την λειτουργία του στις 19 Νοεμβρίου 1956 με την ορκωμοσία των εννέα ορκωτών λογιστών. Για την καλύτερη οργάνωση του Σώματος χρησιμοποιήθηκε η εξειδικευμένη κατάρτιση και εμπειρία δύο Άγγλων Ορκωτών Λογιστών ως Τεχνικοί Σύμβουλοι του Σ.Ο.Λ για σχεδόν δύο χρόνια. Η βάση για την τήρηση Ελεγκτικών Προτύπων (Standards) βασίστηκαν αρχικά πάνω στα Αγγλικά Ελεγκτικά Πρότυπα. Τα πρότυπα αναθεωρήθηκαν το 1979 με στόχο την κάλυψη των αναγκών της Ελληνικής Νομοθεσίας όσον αφορά τις επιχειρήσεις.

Ο Δαγτόγλου (1987) σύμφωνα με τους Νεγκάκη&Ταχυνάκη (2017) επισημαίνει ότι τα μέλη του Σ.Ο.Λ, δηλαδή οι Έλληνες Ορκωτοί Λογιστές δεν χαρακτηρίζονται από πλήρης ανεξαρτησία σε αντίθεση με συναδέλφους άλλων χωρών. Αυτό συμβαίνει καθώς η ανεξαρτησία συσχετίζεται τόσο με την επαγγελματική εμπειρία και φήμη αλλά και με την «ευαρέσκεια ενός κρατικού ή κρατικά οριζόμενου οργάνου.

Μέσω του Ν.Δ 3329/1955 καθώς και το τροποποιητικό του Ν.Δ 4107/1960 εφαρμόζονται τα ακόλουθα :

Απαγορεύεται ρητά η ανάμειξη του Ορκωτού Ελεγκτή κατά τον διορισμού του ελεγκτή.

Η Προηγούμενη Γενική Συνέλευση (Γ.Σ) θα έπρεπε να διορίσει τα άτομα που θα διενεργήσουν τον έλεγχο στις Ανώνυμες Εταιρίες.

Ο Διορισμός γινόταν με την χρήση μιας λίστας όπου περιλάμβανε τα ονόματα έξι υποψηφίων Ορκωτών Λογιστών ενώ για την διενέργεια οποιουδήποτε άλλου ελέγχου οι Ορκωτοί Ελεγκτές οριζόταν από την Γ.Σ μετά από παρότρυνση της Διοικούσας Επιτροπής. Τα εκλεγμένα μέλη του Σώματος αποτελούν την Διοικούσα Επιτροπή των οποίων οι αρμοδιότητες συγχέονταν με ελεγκτικά επαγγελματικά ζητήματα.

Η αμοιβή των ελεγκτών καθορίζονταν από το Εποπτικό Συμβούλιο με μηνιαίες πάγιες αποδοχές. Οι ελεγκτές λάμβαναν την αμοιβή από το Εποπτικό Συμβούλιο ώστε να μην έχουν καμία σχέση εξάρτησης με την ελεγχόμενης εταιρία.

Το Εποπτικό Συμβούλιο αποτελούνταν από καθηγητές Πανεπιστημίων, μέλη Ελεγκτικού Συνεδρίου καθώς και από τον εκλεγμένο Προέδρο του Σώματος.

Το 1979, εκδίδονται από το Σ.Ο.Λ τα Πρότυπα Ελέγχου τα οποία τροποποιούνται και προσαρμόζονται στους κανόνες και αρχές των Διεθνών Προτύπων Ελέγχου (Δ.Π.Ε) καθώς και στις ανάγκες που διέπονται στην Ελληνική Νομοθεσία.

➤ *Την χρονολογική περίοδο από το 1993 μέχρι και σήμερα*

Το Ελεγκτικό Επάγγελμα λαμβάνει μια άλλη μορφή από το 1993 μέχρι και σήμερα καθώς καταργείται το Σ.Ο.Λ και ιδρύεται το Σ.Ο.Ε.Λ δημιουργώντας νέες ελεγκτικές εταιρίες. Από εκείνο το χρονικό διάστημα και έπειτα ο έλεγχος άρχισε να διενεργείται από ελεγκτικές εταιρίες. Μέσω του Π.Δ 226/92 το ελεγκτικό επάγγελμα λαμβάνει μια νέα μορφή καθώς τέθηκαν νέοι κανόνες και οδηγίες σύμφωνα με 8<sup>η</sup> Οδηγία (84/253/ΕΟΚ) της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Επίσης, διενεργείται και η τροποποίηση του ισχύοντα Κώδικα Δεοντολογίας ώστε να καλύπτονται οι ανάγκες των Ο.Ε.Λ.

ΟAngouleas (2006), επισημαίνει ότι μέχρι το 2004 οι Ορκωτοί Ελεγκτές χρησιμοποιούσαν για την διενέργεια του ελέγχου πρότυπα τα οποία είχαν δημιουργηθεί από το Σ.Ο.Λ μετά παρότρυνση του Εποπτικού Συμβουλίου. Ένα χρόνο αργότερα, το Σ.Ο.Ε.Λ υπάγεται στο International Federation of Accountants (I.F.A.C) υιοθετώντας τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου (Δ.Π.Ε) καθώς και τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (Δ.Λ.Π).

Η εποπτεία του ελεγκτικού επαγγέλματος στην Ελλάδα ανατέθηκε το 2003 με το σχετικό Ν.3148/2003-ΦΕΚ 136/Α/5-6-2003 «*Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων, αντικατάσταση και συμπλήρωση των διατάξεων για τα ιδρύματα ηλεκτρονικού χρήματος και άλλες διατάξεις*» στην Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχου (Ε.Λ.Τ.Ε).

### **2.3 Θέματα που μελετά η Ελεγκτική Επιστήμη**

Ο Spencer (2003), αναφέρει ότι μέσω της Ελεγκτικής εξετάζονται το αντικείμενο και το υποκείμενο του ελέγχου καθώς και οι ελεγκτικές διαδικασίες. Αναλυτικότερα :

### 2.3.1 Αντικείμενο του ελέγχου

Όπως ορίζει ο Mattingly (1964), αντικείμενο της ελεγκτικής ορίζεται η διαδικασία εξέτασης στοιχείων από βιβλία ή έγγραφα με στόχο να αποδειχθεί ότι ο έλεγχος έχει διενεργηθεί με αποτελεσματικό τρόπο.

Οι Τσακλαγκάνος&Σπαθής (2015), ως αντικείμενο της ελεγκτικής ορίζουν την οικονομική διαχείριση ξένης περιουσίας από τρίτα πρόσωπα με σκοπό την πρόληψη, την αποκάλυψη ή την καταστολή ακούσιων ή εκούσιων λογιστικών λαθών καθώς και την πιστοποίηση ύστερα από διενέργεια συστηματικού ελέγχου και ανάλογων δοκιμασιών επαληθεύσεων, της αξιοπιστίας των οικονομικών δεδομένων. Μια άλλη οπτική γωνία της έννοιας επισημαίνουν οι Νεγκάκης& Ταχυνάκης (2017), ορίζοντας ως αντικείμενο τον έλεγχο των επιχειρήσεων.

### 2.3.2 Υποκείμενο του ελέγχου

Οι Τσακλαγκάνος&Σπαθής (2015), ως υποκείμενο του ελέγχου ορίζουν το πρόσωπο εκείνο το οποίο οργανώνει και διενεργεί μια ελεγκτική διαδικασία, δηλ. ο ελεγκτής. Ο εκάστοτε ελεγκτής πρέπει να διαθέτει τα κατάλληλα επαγγελματικά καθώς και επιστημονικά προσόντα ώστε να διεξάγεται ο έλεγχος με αποτελεσματικό τρόπο.

### 2.3.3 Διακρίσεις Ελεγκτών

- «*Εσωτερικοί Ελεγκτές*» : αποτελούν μέρος του ανθρώπινου δυναμικού της οικονομικής εταιρίας, διότι φέρουν την ιδιότητα του υπαλλήλου ή μια σχέση σύμβασης μέσω της οποίας τίθεται η ανεξαρτησία τους υπό αμφισβήτηση. Επίσης, διαθέτουν σχέση εξάρτησης με την ελεγχόμενη εταιρία, παρέχοντας στην Διοίκηση της εταιρίας επαρκής πληροφορίες ώστε να είναι σε θέση να λαμβάνουν τις σωστές αποφάσεις.
  
- «*Εξωτερικοί Ελεγκτές*» : είναι φυσικά ή νομικά πρόσωπα τα οποία διαθέτουν επαγγελματικά και επιστημονικά προσόντα, εμπειρία και ηθικές αρχές. Δεν φέρουν καμία σχέση εξάρτησης με την οικονομική οντότητα που ελέγχουν.
  
- «*Φορολογικοί Ελεγκτές*» : αποτελούν μέλη αρμόδιων φορολογικών αρχών και συγκεκριμένα της Δημόσιας Υπηρεσίας Οικονομικών των Ελεγκτικών Κέντρων και των Υπηρεσιών Ειδικών Ελέγχων. Αρμοδιότητα του είναι η διενέργεια φορολογικών ελέγχων ώστε να διαπιστωθεί ότι η ελεγχόμενη εταιρία ακολουθεί φορολογικούς κανονισμούς και αρχές.
  
- «*Ελεγκτές του Ελεγκτικού Συνεδρίου*» : αποτελούν ανεξάρτητα όργανα οποιασδήποτε άλλης Αρχής. Αρμοδιότητα τους είναι ο έλεγχος εσόδων και εξόδων του Κράτους, Οργανισμών Τοπικής Αυτοδιοίκησης ή Ν.Π.Δ.Δ ( Νομικό Πρόσωπο Δημοσίου Δικαίου ) καθώς και ο έλεγχος των οικονομικών στοιχείων που προέρχονται από το Γενικό Λογιστήριο του Κράτους.

### 2.3.2 Ελεγκτικής Διαδικασίες

OSpencer (2003), επισημαίνει ότι κάθε επιστημονική ή τεχνική μέθοδος η οποία χρησιμοποιείται από έναν εκάστοτε ελεγκτή ώστε να ολοκληρωθεί ο έλεγχος. Σύμφωνα με το εγχειρίδιο Ελέγχου για τα Ελεγκτικά Σώματα & τις Υπηρεσίες του Ελέγχου η ελεγκτική διαδικασία αποτελείται από τρία στάδια. Το πρώτο στάδιο ονομάζεται σχεδιασμός του ελέγχου, κατά το οποίο ο Ο.Ε.Λ οργανώνει τον τρόπο με τον οποίο διενεργεί τον έλεγχο ενώ συλλέγει όλα τα διαθέσιμα στοιχεία ώστε να γίνει ο έλεγχος με ορθό τρόπο. Το επόμενο στάδιο, ονομάζεται η διενέργεια του ελέγχου, κατά τη οποία ο Ο.Ε.Λ οργανώνει τον τρόπο με τον οποίο συλλέγει όλα τα διαθέσιμα στοιχεία ώστε να γίνει ο έλεγχος σωστά. Ενώ, το τελευταίο στάδιο είναι η σύνταξη εκθέσεων αποτελεσμάτων ελέγχου κατά το οποίο ο Ο.Ε.Λ αποτυπώνει τα ευρήματα του ελέγχου σε μια τυποποιημένη έκθεση και στην συνέχεια την παραθέτει στην Αρμόδια Αρχή.

### 2.3 Είδη & Κατηγορίες Ελέγχου

Σύμφωνα με τους Τσακλαγκάνο & Σπαθή (2015), ο έλεγχος κάθε οικονομικής εταιρίας μπορεί να γίνει πιο συγκεκριμένος και κατανοητός αν προβούμε στην ταξινόμηση τους ανάλογα με τον τρόπο ή την μέθοδο που εκείνοι ακολουθούν.

Οι Νεγκάκης & Ταχυνάκης (2017), αναφέρουν ότι κάθε οικονομική οντότητα ακολουθεί ένα διαφορετικό είδος ελέγχου ώστε μέσω αυτού να καλύπτονται οι διάφορες ανάγκες της εκάστοτε διοίκησης μέσα σε ένα προκαθορισμένο χρονικό διάστημα.

Έτσι ο έλεγχος μπορεί να διακριθεί ανάλογα με την εξάρτηση του προσώπου ανάλογα με την ελεγχόμενη οντότητα, δηλ. :

- i. Στον «*Εξωτερικό έλεγχο*», ο οποίος διενεργείται από πρόσωπα ( νομικά ή φυσικά ) τα οποία δεν έχουν καμία σχέση εξάρτησης με την ελεγχόμενη οντότητα.
- ii. Στο «*Εσωτερικό έλεγχο*», ο οποίος διενεργείται από πρόσωπα τα οποία διαθέτουν επιστημονικά και επαγγελματικά προσόντα γνώσης και εμπειρίας, λαμβάνονταν την ιδιότητα του υπαλλήλου της ελεγχόμενης εταιρίας.

Μπορεί να διακριθεί ανάλογα με το εύρος, δηλ. :

- i. Στους «*Γενικούς*», οι οποίοι αναφέρονται στο σύνολο των δραστηριοτήτων της ελεγχόμενης οντότητας, οι οποίοι πραγματοποιούνται με βάση τα Δ.Π.Ε.
- ii. Στους «*Ειδικούς*», οι οποίοι αφορούν συγκεκριμένους λογαριασμούς ή τομείς της εταιρίας.

Μπορεί να διακριθεί ανάλογα με την περιοδικότητα, δηλ. :

- i. Στους «*Μόνιμους*», οι οποίοι διενεργούνται σε όλη την διάρκεια της χρήσης.
- ii. Στους «*Τακτικούς*», οι οποίοι διενεργούνται ανά τακτά χρονικά διαστήματα.
- iii. Στους «*Εκτακτούς*», οι οποίοι διενεργούνται σε μια τυχαία χρονική στιγμή.

Μπορεί να διακριθεί ανάλογα με τον σκοπό, δηλ.:

- i. Στους «*Προληπτικούς*», οι οποίοι διενεργούνται με στόχο την καταπολέμηση σφαλμάτων η λαθών.
- ii. Στους «*Κατασταλτικούς*», οι οποίοι διενεργούνται μετά την εκτέλεση πράξης και αποβλέπει στην εύρεση και καταστολή λαθών ή σφαλμάτων.

Μπορεί να διακριθεί ανάλογα με το νομοθετικό πρόσωπο, δηλ. :

- i. Στους «*Υποχρεωτικούς*», οι οποίοι επιβάλλονται από νόμους, δικαστικές ή άλλες κρατικές υπηρεσίες.
- ii. Στους «*Προαιρετικούς*», οι οποίοι επιβάλλονται από την ίδια την ελεγχόμενη εταιρία.

Μπορεί να διακριθεί ανάλογα με τον τομέα που διενεργείται ο έλεγχος, δηλ. :

- i. Στους «*Διαχειριστικούς*», των οποίων αντικείμενο είναι η διαχείριση των οικονομικών καταστάσεων.

- ii. Στους «Διοικητικούς», οι οποίοι σχετίζονται με την ορθή και πιστή εφαρμογή των ακολουθούμενων διαδικασιών των Ο.Ε.Λ.
- iii. Στους «Φορολογικούς», οι οποίοι σχετίζονται με την ορθή τήρηση και χρήση των φορολογικών κανονισμών και αρχών.



## Κεφάλαιο 3<sup>ο</sup> : Θεσμικό Πλαίσιο

Στο παρόν κεφάλαιο παρουσιάζεται το νομοθετικό πλαίσιο του εσωτερικού και εξωτερικού ελέγχου στις Μονάδες Υγείας. Επιπλέον, αναφέρονται τα Ελεγκτικά Σώματα τα οποία διενεργούν τους αντίστοιχους ελέγχους. Ενώ, γίνεται αναφορά στον Κώδικα Επαγγελματικής Δεοντολογίας, ορίζεται η έννοια της ανεξαρτησίας και της αντικειμενικότητας ενώ αναφέρονται οι παράγοντες που επηρεάζουν τις δύο προ αναφερόμενες παραμέτρους.

### 3.1 Νομοθετικό Πλαίσιο Εσωτερικού Ελέγχου σε Δημόσια Μονάδα Υγείας

Σύμφωνα με τον Ν. 4025/2011 υπό τον τίτλο *«Εσωτερικός Κανονισμός Λειτουργίας των μονάδων υγείας σε θέματα διοικητικά, διαχειριστικά και λογιστικά»* στο αρθ. 25 το οποίο αντικαθιστά την παρ. 3 του αρθ. 11 του Ν. 3697/2008 ορίζει ότι του Υπουργείου Υγείας και Κοινωνικής Αλληλεγγύης, μέσα σε διάστημα τριών μηνών από την δημοσίευση του συγκεκριμένου νόμου συντάσσει *«Εσωτερικό Κανονισμό Αλληλεγγύης»* για θέματα διοικητικού, διαχειριστικού καθώς και λογιστικού περιεχομένου, η τήρηση των οποίων ελέγχεται από ένα σύστημα εσωτερικού ελέγχου.

Μέσω αυτού σε κάθε δημόσια μονάδα υγείας ορίζεται από ένας έως τρεις εσωτερικοί ελεγκτές βάση της απόφασης του Δ.Σ της εκάστοτε μονάδας υγείας, καθώς και η επιλογή των οποίων γίνεται μέσα από το *«Μητρώο Εσωτερικών Ελεγκτών»* του Υπουργείου Οικονομικών. Τονίζεται ότι η διάρκεια παροχής των υπηρεσιών τους δεν πρέπει να υπερβαίνει τα τρία έτη καθώς και ότι πρέπει να είναι πλήρως ανεξάρτητοί κατά την παροχή των υπηρεσιών τους.

Η Επιτροπή Ελέγχου (δύο μέλη Δ.Σ και ένας εσωτερικός ελεγκτής) έπειτα από απόφαση του Διοικητή της αρμόδιας Υ.Π.Ε ορίζει ως αρμοδιότητες την παρακολούθηση των διαδικασιών της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης, του συστήματος διαχείρισης κινδύνων, της αποτελεσματικής λειτουργίας του συστήματος εσωτερικού ελέγχου καθώς και την πορεία του υποχρεωτικού ελέγχου των οικονομικών καταστάσεων.

Επιπρόσθετα, βάση της παρούσας Νομολογίας, ο εσωτερικός ελεγκτής υποχρεούται να παρέχει αναφορά στον Διοικητή της μονάδας και στην Επιτροπή Ελέγχου για κάθε ζήτημα που αφορά την πορεία και τα αποτελέσματα του ελέγχου και στην συνέχεια να προβεί στην σύνταξη σχετικών εκθέσεων.

Ο Ν.4622/2019 *«Επιτελικό Κράτος: οργάνωση, λειτουργία και διαφάνεια της Κυβέρνησης, των κυβερνητικών οργάνων και της κεντρικής δημόσιας διοίκησης»* έχει ως στόχο την ενιαία ρύθμιση θεμάτων που σχετίζονται με την λειτουργία του Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου και των Μονάδων Εσωτερικού Ελέγχου στους φορείς της Γενικής Κυβέρνησης, ώστε να ενισχυθεί η λογοδοσία και η διαφάνεια στο εσωτερικό σύστημα ώστε να επιτευχθούν οι στόχοι του με βάση της Αρχές της Διακυβέρνησης λαμβάνοντας υπόψιν τα Δ.Π.Ε και τις προβλέψεις του. Σε συνέχεια της προαναφερόμενης Νομοθεσίας ο Ν. 4795/2021 *«Σύστημα Ελέγχου του Δημόσιου Τομέα , Σύμβουλος Ακεραιότητας στη δημόσια διοίκηση και άλλες διατάξεις για τη δημόσια διοίκηση και την τοπική αυτοδιοίκηση»* προσθέτει την έννοια της ρύθμισης ως η ενιαία ρύθμιση θεμάτων που σχετίζονται με το Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου καθώς και την λειτουργία των Μονάδων Εσωτερικού Ελέγχου στον Δημόσιο Τομέα αλλά και η εγκαθίδρυση του θεσμού του Συμβούλου Ακεραιότητας στην Δημόσια Διοίκηση.

### **3.2 Νομοθετικό Πλαίσιο Εξωτερικού Ελέγχου σε Δημόσια Μονάδα Υγείας**

Το αρθ. 31 του Ν.3329/2005 «*Εθνικό Σύστημα Υγείας και Κοινωνικής Αλληλεγγύης και λοιπές διατάξεις*» επισημαίνει ότι η τήρηση της Γενικής Λογιστικής και των Λογαριασμών Τάξεως και Δημοσίου Λογιστικού του αρθ. 3 του Π.Δ 146/2003 καθιστά αναγκαία την χρήση δυο Ο.Ε.Λ με στόχο την διεξαγωγή του εξωτερικού ελέγχου στις οικονομικές καταστάσεις της ελεγχόμενης οντότητας.

Όπως επισημαίνουν οι Νεγκάκης& Ταχυνάκης (2017), μια οικονομική οντότητα υπόκειται σε τακτικό έλεγχο από Ο.Ε.Λ σύμφωνα με τον Ν.4449/2017 «*Υποχρεωτικός έλεγχος των ετήσιων και των ενοποιημένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων, δημόσια εποπτεία επί του ελεγκτικού έργου και λοιπές διατάξεις*» ακόμα και σε περίπτωση που χαρακτηρίζονται ως ελεγχόμενη εταιρία Δημοσίου Συμφέροντος. Όμως, ακόμα και σήμερα ισχύουν οι ειδικές διατάξεις του Ν. 3599/07.

### **3.3 Ελεγκτικά Σώματα των Δημόσιων Μονάδων Υγείας στην Ελλάδα**

Οι Νεγκάκης& Ταχυνάκης (2017), επικεντρώνονται στην διάκριση των Ελεγκτικών Σωμάτων του Δημοσίου Τομέα στην Ελλάδα.

- **Ελεγκτικό Συνέδριο**

Ασκεί δικαστικό έλεγχο της Δημόσιας Διαχείρισης και των Ο.Τ.Α καθώς και των Ν.Π.Δ.Δ. Ο έλεγχος γίνεται σύμφωνα με τις αρχές και τις διαδικασίες του λογιστικού και διαχειριστικού ελέγχου. Μέσω της ετήσιας έκθεσης παρουσιάζονται τα αποτελέσματα, οι παραλείψεις,, οι αστοχίες καθώς και οι παραβάσεις της Νομοθεσίας. Ως στόχος της έκθεσης ορίζεται η αποφυγή

λαθών σε μελλοντικό χρόνο, η περιφρούρηση του δημόσιου χρήματος και η αποφυγή διασπάθισης των χρηματικών πόρων του Δημοσίου.

Επιπλέον, οι αρμοδιότητες του καθιερώθηκαν μέσω του αρθ. 98 του Συντάγματος είναι οι εξής :

1. Έλεγχος κρατικών δαπανών, οργανισμών Ο.Τ.Α ή Δ.Ε.ΚΟ και η σύνταξη και υποβολή έκθεσης προς την βουλή των Ελλήνων για τον απολογισμό και τον ισολογισμό του κράτους.
2. Έλεγχος συμβάσεων μεγάλων χρηματικών κονδυλίων, στα οποία ο αντισυμβαλλόμενος είναι το Δημόσιο, δημόσιοι φορείς ή άλλα νομικά πρόσωπα.
3. Έλεγχος των λογαριασμών των δημόσιων υπόλογων Ο.Τ.Α ή άλλων νομικών προσώπων.
4. Γνωμοδοτήσεις σχετικά με συντάξεις ή αναγνώριση υπηρεσίας για την παροχή συνταξιοδότησης.
5. Την δικαστική αποφυγή υποθέσεων που σχετίζονται με την ευθύνη των πολιτικών ή στρατιωτικών δημόσιων υπαλλήλων, υπαλλήλων Ο.Τ.Α ή άλλων προσώπων Ν.Π.Δ.Δ για κάθε ζημία λόγω αμέλειας ή δόλου που διενεργήθηκαν εις βάρος του Κράτους.
6. Έλεγχος των διατάξεων του Ν. 1256/1982 που σχετίζεται με την επίλυση αμφισβητήσεων που αφορούν την συμπλήρωση 35 χρόνων στον Δημόσιο Τομέα.

#### ▪ **Γενικό Λογιστήριο του Κράτους**

Οι έλεγχοι του Γενικού Λογιστηρίου του Κράτους (Γ.Λ.Κ) γίνεται για προληπτικούς λόγους και σχετίζονται με το πόσο νόμιμα και δίκαια είναι τα εντάλματα πληρωμής δαπανών που εκδίδονται από τους Δημόσιους Οργανισμούς.

Ως αρμοδιότητες του Γ.Λ.Κ ορίζονται οι εξής :

1. Κατάρτιση του Προϋπολογισμού, Απολογισμού και Ισολογισμού του Κράτους.
2. Παρακολούθηση της εκτέλεσης του Κρατικού Προϋπολογισμού και των δημόσιων δαπανών.

3. Έκδοση κανονιστικών πράξεων που προκαλούν δαπάνες οι βάρους του Κρατικού Προϋπολογισμού και απόφαση έγκρισης πραγματοποίησης οποιασδήποτε δαπάνης.
4. Άσκηση δημοσιονομικού ελέγχου σε προγράμματα της Ευρωπαϊκής Ένωσης ή άλλους Κρατικούς Οργανισμούς.
5. Άσκηση ελέγχου στην οικονομική διαχείριση των Δ.Ε.Κ.Ο, των Ο.Τ.Α, των Ν.Π.Δ.Δ που χρηματοδοτούνται από οποιοδήποτε τρόπο από το Κράτος ή άλλους Διεθνής Οργανισμούς και λαμβάνει συγκεκριμένα μέτρα για την εξασφάλιση του ελέγχου στην οικονομική διαχείριση του Κράτους.
6. Βοηθά στον συντονισμό χρηματικών ροών από τον κεντρικό λογαριασμό του Δημοσίου, προγραμματίζει την τήρηση των απαραίτητων αποθεμάτων για την εξόφληση δαπανών και τέλος διαχειρίζεται τα διαθέσιμα του Δημοσίου.
7. Βοηθά στον έλεγχο και την έγκριση πληρωμών για συντάξεις οι οποίες σχετίζονται με τον Δημόσιο Τομέα.

#### ▪ Γενικός Επιθεωρητής Δημόσιας Διοίκησης

Σκοπός του είναι η διασφάλιση της ομαλής και αποτελεσματικής λειτουργίας της Δημόσιας Διοίκησης, της παρακολούθησης και της αξιολόγησης του έργου των ελεγκτών καθώς και ο εντοπισμός φαινομένων διαφθοράς ή κακοδιαχείρισης.

Ως αρμοδιότητες του ορίζονται οι εξής :

1. Διενέργεια ελέγχων, επανελέγχου, επιθεωρήσεις και έρευνες επιχειρήσεων οι σχετίζονται άμεσα με τον Δημόσιο Τομέα.
2. Αξιολόγηση του ελεγκτικού έργου μετά την διαδικασία αξιολόγησης τους.
3. Διενεργεί ελέγχους στα άτομα που εργάζονται στον Δημόσιο Τομέα (π.χ. πόθεν έσχες, τραπεζικούς λογαριασμούς) ώστε να επιβεβαιώσει ότι δεν έχει γίνει κάποια παρατυπία.
4. Συγκαλεί και προεδρεύει στο Συντονιστικό Όργανο Επιθεώρησης και Ελέγχου.

5. Συντάσσει την ετήσια έκθεση, μέσα στην οποία καταγράφονται και παρουσιάζονται όλα τα φαινόμενα κακοδιαχείρισης που εμφανίζονται στον χώρο της Δημόσιας Διοίκησης.

### 3.4 Κώδικα Επαγγελματικής Δεοντολογίας

Σύμφωνα με τους Νεγκάκη&Ταχυνάκη (2017), κάθε επάγγελμα που σχετίζεται με τον έλεγχο (εσωτερικό – εξωτερικό) χρησιμοποιεί έναν Κώδικα Δεοντολογίας. Μέσω αυτού, εφαρμόζονται κατευθυντήριες γραμμές, οι οποίες, προσδιορίζουν μια συγκεκριμένη στάση και συμπεριφορά κατά την άσκηση του ελεγκτικού επαγγέλματος. Μεταξύ των συμβαλλομένων μερών (Ο.Ε.Λ και ελεγχόμενης οντότητας) δημιουργούνται σχέσεις αμοιβαίας αλληλεξάρτησης. Αξίζει να σημειωθεί ότι η αξιοπιστία καθώς και η εμπιστοσύνη καθιστά επιτακτική την χρήση ενός συστήματος αρχών και κανόνων, οι οποίες έχουν οριστεί από τα πρότυπα ηθικής δεοντολογίας και από θεσμοθετημένους φορείς.

Ο Hambibi, et.al, (2020) καθώς και οι Νεγκάκης& Ταχυνάκης (2017), επισημαίνουν ότι ο όρος «Δεοντολογία» προέρχεται από την ελληνική λέξη «ήθος», η οποία εστιάζει στον τρόπο βάσει του οποίου το ανθρώπινο δυναμικό της εκάστοτε εταιρίας δρα με έναν σαφή και συγκεκριμένο τρόπο κατά την διάρκεια διενέργειας του ελέγχου.

Ο Κώδικας Επαγγελματικής Δεοντολογίας της IFAC αφορά γενικές αρχές καθώς και κανόνες, τους οποίους καλούνται να χρησιμοποιήσουν οι Ο.Ε.Λ της I.F.A.C, επαγγελματίες λογιστές που ασκούν έλεγχο είτε ως μέλη ελεγκτικών εταιριών είτε ως ελεύθεροι επαγγελματίες καθώς και οι υπάλληλοι οικονομικών οντοτήτων δηλ. , λογιστές ή ελεγκτές (εσωτερικοί – εξωτερικοί).

Στο βιβλίο των Νεγκάκη&Ταχυνάκη (2017), εμφανίζονται αρκετοί ορισμοί σχετικά με τον Κώδικα Επαγγελματικής Δεοντολογίας.

Πιο συγκεκριμένα, ο Κώδικας Επαγγελματικής Δεοντολογίας όπως ορίζεται από την διεθνή ομοσπονδία λογιστών (ΔΟΛ), επικεντρώνεται στις γενικές αρχές καθώς και στους κανόνες, τους οποίους καλούνται να χρησιμοποιήσουν οι Ο.Ε.Λ της Δ.Ο.Λ, επαγγελματίες λογιστές που ασκούν έλεγχο είτε ως μέλη ελεγκτικών εταιριών είτε ως ελεύθεροι επαγγελματίες καθώς και οι υπάλληλοι οικονομικών οντοτήτων δηλ. , λογιστές ή ελεγκτές (εσωτερικοί – εξωτερικοί). Οι ΟΕΛ είναι θεμιτό να βασίζονται στις θεμελιώδεις αρχές του Κώδικα Δεοντολογίας. Συγκεκριμένα:

- Στην ακεραιότητα, δηλ. πρέπει να είναι ευθείς, έντιμοι και ειλικρινείς κατά την παροχή των ελεγκτικών τους καθηκόντων.
- Στην αντικειμενικότητα, δηλ. να είναι δίκαιοι, αμερόληπτοι, να μην επηρεάζονται από προκαταλήψεις καθώς και να μην λαμβάνουν υπόψιν γνώμες τρίτων κατά την άσκηση των ελεγκτικών τους υπηρεσιών.
- Στην εμπιστευτικότητα, δηλ. να σέβονται τις εμπιστευτικές πληροφορίες που αποκτούν κατά την παροχή των ελεγκτικών τους καθηκόντων και δεν πρέπει να χρησιμοποιούν ή να καλύπτουν τέτοιες ενέργειες.
- Στην επαγγελματική συμπεριφορά, δηλ. να δρουν με συνέπεια κάνοντας χρήση τους ισχύοντες κανονισμούς, νόμους, ρυθμίσεις αλλά και να αποφεύγουν οποιαδήποτε συμπεριφορά η οποία ενδέχεται να προκαλέσει δυσφήμιση στο επάγγελμα τους.
- Στην επαγγελματική επάρκεια και επιμέλεια, δηλ. οφείλουν να μην μένουν στάσιμοι σε γνωστικό και επαγγελματικό επίπεδο, έτσι ώστε να αποκτούν ανταγωνιστικό πλεονέκτημα έναντι τρίτων. Ακόμα, κρίνεται απαραίτητο να εφαρμόζουν με δέουσα προσοχή τα ισχύοντα λογιστικά και ελεγκτικά πρότυπα.
- Στα τεχνικά και επαγγελματικά κριτήρια, δηλ. υποχρεώνονται να εκτελούν τα επαγγελματικά τους καθήκοντα σύμφωνα με τα ανάλογα επαγγελματικά και τεχνικά κριτήρια. Υποχρέωση κάθε ΟΕΛ είναι να ακολουθεί τις οδηγίες όπως αυτές ορίζονται από την ελεγχόμενη εταιρία χωρίς να υπάρξει το ενδεχόμενο απώλειας της ακεραιότητας και της ανεξαρτησίας τους. Ενώ, είναι αναγκαίο να χρησιμοποιούν τεχνικά και επαγγελματικά κριτήρια.

Ο Hambibi (2020) παραθέτει τις ίδιες θεμελιώδεις αρχές του Κώδικα Δεοντολογίας όπως αυτές ορίζονται από το Ινδονησιακό Ινστιτούτο Λογιστών. Ενώ οι Τσακλαγκάνος&Σπαθής (2015) προβαίνουν σε μια εκτενέστερη ανάλυση των

προαναφερόμενων αρχών. Επιπλέον, ο Lamba (2020) συμφωνεί με τους Νεγκάκη&Ταχυνάκη (2017) προσθέτοντας και την υπευθυνότητα ως μια επιπλέον αρχή του Κώδικα Επαγγελματικής Δεοντολογίας.

Ένας άλλος ορισμός του Κώδικα Επαγγελματικής Δεοντολογίας έχει δοθεί από το Σ.Ο.Ε.Λ με στόχο την διασφάλιση της ποιότητας καθώς και την ενίσχυση της διαφάνειας των παρεχόμενων ελεγκτικών υπηρεσιών των Ο.Ε.Λ με σκοπό την προστασία τους καθώς και των δικαιωμάτων που προβλέπονται από την εργασίας τους. Είναι αναγκαία η χρήση των γενικών αρχών, των διατάξεων, των οδηγιών και των Δ.Λ.Π και Δ.Π.Ε, όπως αυτά ορίζονται από την εκάστοτε νομοθεσία.

Σύμφωνα με τους Τσακλαγκάνο&Σπαθή (2015), ο Κώδικας Επαγγελματικής Δεοντολογίας διακρίνεται σε τέσσερα τμήματα. Πιο συγκεκριμένα :

« Έννοιες επαγγελματικής δεοντολογίας», δηλ. έννοιες οι οποίες δεν ορίζονται από κανόνες και κατ' επέκταση δεν είναι υποχρεωτική η τήρηση τους.

« Κανόνες συμπεριφοράς», δηλ. ηθικά πρότυπα, τα οποία έχουν εγκριθεί από το εκάστοτε Σώμα και η τήρηση τους είναι υποχρεωτική.

« Ερμηνείες των κανόνων συμπεριφοράς», δηλ. κανόνες και αρχές, οι οποίες έχουν εκδοθεί από την εκτελεστική επιτροπή του τμήματος επαγγελματικής δεοντολογίας του Σώματος.

«Αποφάσεις επί θεμάτων επαγγελματικής δεοντολογίας», δηλ. έχουν θεσμοθετηθεί από την εκτελεστική επιτροπή του εκάστοτε τμήματος επαγγελματικής δεοντολογίας.

#### 3.4.1 Επαγγελματική Ανεξαρτησία Ελεγκτών

Όπως αναφέρουν οι Harber&Marx (2019) οι αποτυχίες των εταιριών καθώς και η ανεπαρκής εφαρμογή του επαγγελματικού σκεπτικισμού συνδέονται άμεσα με την έλλειψη της ανεξαρτησίας των ΟΕΛ κατά την διενέργεια του ελέγχου. Το ίδιο επισημαίνεται και από τους AL-Hadrami, etat, (2020).



Η Ευρωπαϊκή Ομοσπονδία Λογιστών τονίζει ότι η ανεξαρτησία αποτελεί τον πρωταρχικό παράγοντα ώστε ένας Ο.Ε.Λ να δρα με αντικειμενικό τρόπο, χωρίς να δημιουργεί σχέσεις αλληλεξάρτησης με την ελεγχόμενη οντότητα.

Οι Νεγκάκης & Ταχυνάκης (2017) με τον όρο «Ανεξαρτησία» των ΟΕΛ εννοούν την δυνατότητα τους να ασκούν τα ελεγκτικά τους καθήκοντα με ακεραιότητα και αντικειμενικότητα. Αξίζει να σημειωθεί ότι η ανεξαρτησία δύναται στο να διαιρεθεί σε δύο μέρη, την ορατή και την αόρατη. Ένας άλλος ορισμός έχει δοθεί από τα Ινστιτούτα Ορκωτών Λογιστών, Αγγλίας – Ουαλίας, Σκοτίας – Ιρλανδίας ο οποίος επικεντρώνεται στην δυνατότητα ύπαρξης ελεύθερης ελεγκτικής γνώμης. Το Ινστιτούτο της Αμερικανικής Ένωσης Λογιστών επισημαίνει ότι για την διασφάλιση της ανεξαρτησίας των Ο.Ε.Λ καθίσταται αναγκαία η χρήση του Κώδικα Επαγγελματικής Δεοντολογίας.

Επιπλέον, ως σημαντικότερη παράμετρος υπονόμησης της ανεξαρτησίας των ΟΕΛ είναι η σχέση αλληλεξάρτησης που μπορεί να δημιουργήσουν με την ελεγχόμενη εταιρία. Η ανεξαρτησία συνδέεται τόσο με την ανεξαρτησία της σκέψης δηλ., έκφραση ελεγκτικής γνώμης χωρίς επιρροή από τρίτους, όσο και με την ανεξαρτησία κατά την εκτέλεση των ελεγκτικών διαδικασιών δηλ., αποφυγή γεγονότων τα οποία απειλούν την ανεξαρτησία τους.

Η ανεξαρτησία των ελεγκτών μπορεί να απειληθεί από τις εξής περιπτώσεις:

- Συμφέρον ( προσωπικό – οικονομικό ) , δηλ. οι ΟΕΛ έχουν συμφέρον από την μη τήρηση ορισμένων βασικών αρχών.
- Αυτοεξέταση, δηλ. οι ΟΕΛ δεν εξετάζουν πτυχές από προηγούμενα έτη. Αυτό συμβαίνει σε περιπτώσεις όπου οι ΟΕΛ είτε δεν έχουν αντιληφθεί κάποια δεδομένα είτε υπάρχει το ενδεχόμενο να υπονομεύεται κάποιο συμφέρον μέσα από την απόκρυψη στοιχείων.
- Οικειότητα ή Εμπιστοσύνη δηλ., η σχέση αλληλεξάρτησης μεταξύ των ΟΕΛ και της ελεγχόμενης εταιρίας λόγω μακροχρόνιας συνεργασίας.
- Εκφοβισμός δηλ., απειλές με σκοπό την μη ορθή και ελεύθερη έκφραση της ελεγκτικής τους γνώμης.

### 3.4.2 Διάρκεια Εναλλαγής Ορκωτού Ελεγκτή Λογιστή – Ελεγκτικής Εταιρίας

Οι Νεγκάκης& Ταχυνάκης (2017), αναφέρουν ότι η ανάθεση του ελέγχου των οικονομικών οντοτήτων οι οποίες ανήκουν στον Δημόσιο και στον Ιδιωτικό Τομέα δεν πρέπει να υπερβαίνουν τις δύο τριετίες.

Μέσω του Ν. 4449/17 για την προστασία της επαγγελματικής ανεξαρτησίας των Ο.Ε.Λ και των ελεγκτικών εταιριών προβλέπεται ότι οι τακτικοί έλεγχοι οι οποίοι διενεργούνται από τους Ο.Ε.Λ δεν πρέπει να υπερβαίνουν τα πέντε συνεχόμενα έτη, όμως έχει την δυνατότητα να επανέλθει στα ελεγκτικά του καθήκοντα μετά το πέρας δύο ετών. Είναι εμφανές ότι μέσω αυτού οι ελεγκτές προστατεύουν τα επαγγελματικά τους καθήκοντα ενισχύοντας την επαγγελματική ανεξαρτησία και αντικειμενικότητα.

### 3.4.3 Απόρριψη παροχής μη Ελεγκτικών Υπηρεσιών

Σύμφωνα με τους Νεγκάκη&Ταχυνάκη (2017), η μη παροχή ελεγκτικών υπηρεσιών από την πλευρά των ελεγκτών (Ο.Ε.Λ ή εσωτερικών) κυρίως σε ελεγχόμενες οντότητες Δημοσίου Συμφέροντος, είναι πιθανό να επηρεάσει αρνητικά την ανεξαρτησία του.

Είναι εμφανές ότι οι Ο.Ε.Λ που διενεργούν υποχρεωτικούς ελέγχους σε οντότητες Δημοσίου Συμφέροντος μέσω του Νομοθετικού Πλαισίου που χρησιμοποιούν δεν μπορούν να παρέχουν άμεσα είτε έμμεσα μη ελεγκτικές υπηρεσίες.

Παρόλα αυτά κάποιοι αναφέρουν ότι οι Ο.Ε.Λ μέσω της παροχής διοικητικών και ελεγκτικών υπηρεσιών είναι σε θέση παρέχουν διοικητικές υπηρεσίες καθώς

διαθέτουν επαγγελματική ανεξαρτησία όπως ορίζεται από την Νομοθεσία και τις ακόλουθες νομοθετικές διατάξεις καθώς και από τον Κώδικα Επαγγελματικής Δεοντολογίας. Επίσης, διαθέτουν επαγγελματική ικανότητα να κατανοήσουν την οικονομική πορεία της ελεγχόμενης εταιρίας.

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4<sup>ο</sup> : ΟΡΓΑΝΩΣΙΑΚΗ ΔΟΜΗ ΤΟΥ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΟΥ & ΤΟΥ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ ΤΗΣ ΔΗΜΟΣΙΑΣ ΜΟΝΑΔΑΣ ΥΓΕΙΑΣ**

### **4.1 Εισαγωγή**

Στο παρόν κεφάλαιο ορίζεται η οργανωσιακή δομή τόσο του διοικητικού όσο και του οικονομικού τμήματος σε μια Δημόσια Μονάδα Υγείας.

Ο Οργανισμός του Νοσοκομείου φέρει την ευθύνη για την ορθή διάρθρωση των υπηρεσιακών μονάδων ή των παραρτημάτων τους, την στελέχωση αυτών από τα πλήρως αρμόδια μέλη. Τα μέλη του οργανισμού πρέπει να διαθέτουν τεχνογνωσία και επαγγελματική κατάρτιση σε κάθε τμήμα το οποίο υπάγεται υπό την εποπτεία του.

### **4.2 Όργανα Διοίκησης του Νοσοκομείου**

Τα Όργανα Διοίκησης μιας μονάδας του Ε.Σ.Υ , όπως αυτά ορίζονται από το ν.3329/05 είναι το Διοικητικό Συμβούλιο (Δ.Σ) και ο Διοικητής, ο οποίος εκτελεί και χρέη Προέδρου του Διοικητικού Συμβουλίου του νοσοκομείου. Επιπλέον στα νοσοκομεία τα οποία επανδρώνονται με 400 και άνω οργανικές κλίνες, είναι δυνατόν να υπάρχει και η θέση του Αναπληρωτή Διοικητή, ο οποίος ταυτοχρόνως αποτελεί και τον Αντιπρόεδρο του Δ.Σ , και οι αρμοδιότητες του ρυθμίζονται βάσει των διατάξεων του άρθ. 7, παρ. 9 του ν.3329/05.

### 4.3 Διοικητικό Συμβούλιο του Νοσοκομείου

Το Δ.Σ μιας Δημόσιας Μονάδας Υγείας, η οποία φιλοξενεί μέχρι και τριακόσιες ενενήντα εννέα (399) οργανικές κλίνες, απαρτίζεται από πέντε μέλη, ενώ αντίστοιχα το Δ.Σ ενός νοσοκομείου με τετρακόσιες (400) και άνω οργανικές κλίνες, είναι επταμελές.

Σύμφωνα με την παρ.4 του άρθ. 7, ν. 3329/2005, το Δ.Σ πλαισιώνεται από :

- Τον Διοικητή του Νοσοκομείου, ως Πρόεδρο του Δ.Σ.
- Τον Αναπληρωτή Διοικητή του Νοσοκομείου, ως Αντιπρόεδρο του Δ.Σ εφόσον το νοσοκομείο εμπεριέχει 400 και άνω οργανικές κλίνες.
- Δύο μέλη , για Νοσοκομεία έως και τριακόσιες ενενήντα εννέα (399) κλίνες , τα οποία ορίζονται και τοποθετούνται από τον Υπουργό Υγείας, και το ένα αναλαμβάνει χρέη Αντιπροέδρου.
- Έναν εκπρόσωπο από τον ιατρικό και ειδικευόμενο ιατρικό τμήμα του Νοσοκομείου, το οποίο προωθείται ύστερα από την εκλογή του από τους ιατρούς του Ε.Σ.Υ, τους ειδικευόμενους και τα ιατρικά μέλη Δ.Ε.Π που εργάζονται στην εκάστοτε μονάδα υγείας.

Επιπλέον, εκλέγεται ένα ακόμη μέλος από το λοιπό ποσοστό προσωπικού που εργάζεται στο Νοσοκομείο, εκτός του ιατρικού τμήματος.

Οι αρμοδιότητες του κάθε μέλους του Δ.Σ παρατίθενται επίσης από την παρ.6, άρθ. 7, ν. 3329/2005 και είναι οι εξής :

- Πρόεδρος του Δ.Σ ορίζει την ημερήσια διάταξη της εκάστοτε συνεδρίασης που λαμβάνει χώρα καθώς και τους εισηγητές των θεμάτων που θα συζητηθούν. Σημειώνεται, πως είναι στην κρίση του Προέδρου, να καλεί στις συνεδριάσεις εκπροσώπους των συνδικαλιστικών οργανώσεων των εργαζομένων, καθώς και οποιονδήποτε υπηρεσιακό παράγοντα ή εκπρόσωπο που ανήκει στον επιστημονικό ή τον τοπικό φορέα.
- Ο Διοικητής της μονάδας υγείας αναπληρώνεται από τον Αντιπρόεδρο του Δ.Σ, ο οποίος αναλαμβάνει καθήκοντα προέδρου, ενώ οι υποχρεώσεις του

Διοικητή αναπληρώνονται από τον Αναπληρωτή Διοικητή, και στην περίπτωση που αυτός δεν υπάρχει, θέση παίρνει ο Διευθυντής της Ιατρικής Υπηρεσίας. Τα μέλη του Δ.Σ. είναι εισηγητές για τα θέματα της αρμοδιότητας τους.

Συνολικά το Δ.Σ , βάσει της παρ.6 του άρθ. 7 του ν.3329/2005 ακολουθεί τις εξής ενέργειες :

- Εγκρίνει το επιχειρησιακό σχέδιο δράσης της μονάδας και στην συνέχεια το υποβάλλει στον Διοικητή της οικίας Υ.Π.Ε στην οποία ανήκει το νοσοκομείο.
- Εγκρίνει το επιχειρησιακό σχέδιο αντιμετώπισης μαζικών καταστροφών και έκτακτων αναγκών, που πιθανώς να υπάρξουν, του Νοσοκομείου.
- Εγκρίνει οποιαδήποτε δημιουργία, μείωση ή συγχώνευση μονάδων ή τμημάτων ενδέχεται να πραγματοποιηθεί και στην συνέχεια υποβάλλεται το αίτημα στον Διοικητή της Υγειονομικής Περιφέρειας, στην οποία ανήκει.
- Εγκρίνει την ανέγερση, επέκταση ή όποια αναδιάταξη και ανακατανομή πρόκειται να συμβεί στις κτιριακές δομές του Νοσοκομείου.
- Εγκρίνει τον οργανισμό του Νοσοκομείου και τις τροποποιήσεις του και στις αποστέλλει στην Υγειονομική Περιφέρεια.
- Εγκρίνει το συνολικό προγραμματισμό σχετικά με τις προσλήψεις που πραγματοποιούνται σε ετήσια βάση, και υποβάλει αναφορά στον Διοικητή της Υγειονομικής Περιφέρειας.
- Εγκρίνει τον προϋπολογισμό της μονάδας υγείας καθώς και τις αναμορφώσεις και τροποποιήσεις που θα πραγματοποιηθούν στην συνέχεια και οι οποίες αποστέλλονται μαζί με τον ισολογισμό και απολογισμό της χρήσης προς τον Διοικητή της οικείας Υγειονομικής Περιφέρειας.
- Εγκρίνει το Ενιαίο Πρόγραμμα που σχετίζεται με τις Προμήθειες του Νοσοκομείου.
- Εγκρίνει την σκοπιμότητα και τον τρόπο με τον οποίο θα δαπανηθούν χρήματα για την εκτέλεση έργων, υλοποίηση μελετών και προμήθεια παντός τύπου αναλωσίμων υλικών και υπηρεσιών , βάσει με τους σωστούς Κωδικούς Αριθμούς Εξόδων (Κ.Α.Ε).

- Εγκρίνει τον ετήσιο προϋπολογισμό σχετικά με τις δαπάνες που αφορούν τις εφημερίες του ιατρικού προσωπικού , τις υπερωρίες και τα νυκτερινά ιατρεία και κατόπιν υποβάλλονται στον Διοικητή της Υγειονομικής Περιφέρειας.
- Εγκρίνει της έκθεση πεπραγμένων που συντάσσεται σε ετήσια βάση.
- Εγκρίνει τις προτάσεις για την αξιοποίηση των περιουσιακών στοιχείων που διαθέτει το Νοσοκομείο.
- Εγκρίνει την χορήγηση πάσης φύσεως εκπαιδευτικών αδειών του ιατρικού και λοιπού προσωπικού που στελεχώνει το Νοσοκομείο.
- Λαμβάνει αποφάσεις για την αποδοχή δωρεών και κληροδοτημάτων υπέρ του Νοσοκομείου.

Το Δ.Σ συνεδριάζει τακτικά δύο φορές το μήνα και έκτακτα, ύστερα από πρόσκληση του Προέδρου και πραγματοποιεί ενέργειες, όπως ορίζουν οι διατάξεις των άρθρ. 13, 14 και 15 του ν. 2690/1999.

#### **4.4 Αναπληρωτή-Διοικητής του Νοσοκομείου**

Οι αρμοδιότητες του Διοικητή του Νοσοκομείου όπως ορίζονται από την παρ. 8 του άρθρ. 7 του ν. 3329/2005 είναι οι εξής :

- Λαμβάνει ευθύνες για την τοποθέτηση των Προϊσταμένων των τμημάτων του και γραφείων της Μονάδας Υγείας.
- Φέρει ευθύνες για τα προσωρινά καθήκοντα Προϊσταμένου Διεύθυνσης των τμημάτων και γραφείων του Νοσοκομείου.
- Εισηγείται τον προϋπολογισμό του φορέα, τις αναμορφώσεις και της τροποποιήσεις αυτού, όπως τον ισολογισμό και τον απολογισμό της οικονομικής χρήσης κάθε έτους σε κάθε Δ.Σ.
- Προβαίνει στην έγκριση της σκοπιμότητας καθώς και τον τρόπο χρηματοδότησης για την εκτέλεση των έργων, την υλοποίηση των μελετών, της προμήθειας όλων των αναλώσιμων υλικών, του εξοπλισμού καθώς και

την ανάθεση υπηρεσιών κατά του Κ.Α.Ε προϋπολογισμού μέχρι 20.000 ευρώ σε ετήσια βάση.

- Εισηγείται στο Δ.Σ για την σκοπιμότητα και τον τρόπο έγκρισης των προαναφερθέντων.
- Εποπτεύει σε μηνιαία βάση την ορθή εκτέλεση του προϋπολογισμού καθώς και την οικονομική λειτουργία του Νοσοκομείου.
- Εκπροσωπεί τον Φορέα σε δικαστικές και εξώδικες υποθέσεις ή έναντι τρίτων και εκχωρεί την νομική εκπροσώπηση των μονάδων ευθύνης κατά του Αναπληρωτή Διοικητή και διορίζει πληρεξούσιους δικηγόρους.
- Προεδρεύει στις συνεδριάσεις του Δ.Σ και συντάσσει την ημερήσια διάταξη.
- Ασκεί ιεραρχικό και πειθαρχικό έλεγχο. Έχει το δικαίωμα να αναθέσει την διενέργεια Ένορκης Διοικητής Εξέτασης σε οποιοδήποτε μέλος του Φορέα.
- Αναλαμβάνει όλες τις αρμοδιότητες καθώς και τις ευθύνες που του έχουν ανατεθεί από το Δ.Σ του Νοσοκομείου και των αποφάσεων του Διοικητή της οικείας Υγειονομικής Περιφέρειας.

Οι αρμοδιότητες του Αναπληρωτή Διοικητή όπως ορίζονται από την παρ. 9 του αρθ. 7 σύμφωνα με τον ν. 3329/2005 είναι οι εξής :

- Φέρει ευθύνη για ζητήματα που σχετίζονται με την πληροφορική και την μηχανοργάνωση του Νοσοκομείου σε συνεργασία με τον Διοικητή.
- Ελέγχει θέματα ερευνών και εκπαίδευση του προσωπικού που απαρτίζει την Μονάδα Υγείας.
- Πιστοποιεί την ποιότητα των υπηρεσιών του Νοσοκομείου.
- Επιλύει πιθανά ζητήματα που προκύπτουν, εφαρμόζει και συντονίζει τις αναγκαίες ενέργειες που αφορούν την υγιεινή και ασφάλιση των εργαζομένων.
- Μεριμνά την σύνταξη του ετήσιου προγράμματος εφημεριών του ιατρικού προσωπικού και των εφημεριών, των υπερωριών, των νυκτερινών και των εξαιρέσιμων του λοιπού προσωπικού. Μια ακόμα αρμοδιότητα του είναι η επιβολή έγκρισης προς το Δ.Σ. Επιπλέον, έχει το δικαίωμα τροποποίησης των παραπάνω.
- Προβαίνει στην σύνταξη των ετήσιων πεπραγμένων, και στην συνέχεια την υποβάλλει στον Διοικητή της Μονάδας Υγείας.



- Εισηγείται και υλοποιεί την οικονομική ενίσχυση και διοικητική υποστήριξη των χρηματοδοτούμενων από εξωτερικούς φορείς καθώς και από ερευνητικά προγράμματα του Διοικητή της εκάστοτε Υγειονομικής Περιφέρειας.
- Εισηγείται στο Δ.Σ για τα εκπαιδευτικά αλλά και μη χρηματοδοτούμενα από ερευνητικά προγράμματα, μετά από την εισήγηση του Επιστημονικού Συμβουλίου της Μονάδας Υγείας.
- Προβαίνει στον έλεγχο και την παρακολούθηση τις λίστες αναμονής για την υπηρεσία του Φορέα που φέρει ευθύνες του ενώ παίρνει τα απαραίτητα μέτρα πρόληψης για την καλύτερη εξυπηρέτηση των πολιτών.
- Θέτει και ελέγχει τα κριτήρια διάθεσης των κλινών στις θέσεις Α και Β.
- Έπειτα από την εισήγηση του Διευθυντή της Ιατρικής Υπηρεσίας κατανέμει τα κριτήρια διάθεσης των χειρουργικών τραπεζιών.
- Χορηγεί και εισηγείται στο Δ.Σ εκπαιδευτικές άδειες του ιατρικού και λοιπού προσωπικού όπως αυτές ορίζονται από τις ισχύοντες νομοθετικές διατάξεις.
- Ασκεί όλες τις ευθύνες και τα καθήκοντα που του εκχωρεί ο Διοικητής του Νοσοκομείου.

Στις Μονάδες Υγείας που φέρουν κάτω 399 ή και λιγότερες κλίνες τις παραπάνω αρμοδιότητες τις φέρνει εις πέρας ο εκάστοτε Διοικητής. Τόσο ο Αναπληρωτής όσο και ο Διοικητής διορίζονται με απόφαση του Υπουργού Υγείας με χρονικό με διετή θητεία. Τα προσόντα που πρέπει να διαθέτουν και οι δύο αναφέρονται παρακάτω :

- Πτυχίο τριτοβάθμιας εκπαίδευσης.
- Ικανότητα άσκησης διευθυντικών καθηκόντων σε Δημόσιες υπηρεσίες ή οργανισμούς της ημεδαπής ή αλλοδαπής.
- Μεταπτυχιακές εξειδικευμένες γνώσεις σε θέματα στρατηγικού προγραμματισμού και σχεδιασμού.
- Κατάρτιση σε ζητήματα που αφορούν την οργάνωση και την λειτουργία των Νοσοκομείων.
- Πολυετή εμπειρία στον Δημόσιο ή Ιδιωτικό τομέα.

# ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5<sup>ο</sup> : Ο ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ ΣΕ ΜΙΑ ΔΗΜΟΣΙΑ ΜΟΝΑΔΑ ΥΓΕΙΑΣ

## 5.1 Εισαγωγή

Στο παρόν κεφάλαιο αναλύεται ο εσωτερικός έλεγχος σε μια Δημόσια Μονάδα Υγείας. Πιο συγκεκριμένα, ορίζεται η έννοια του εσωτερικού ελέγχου, το πρόγραμμα του και οι διακρίσεις αυτού. Ακόμα, γίνεται διάκριση και ανάλυση του ελέγχου σε λογιστικό και διοικητικό. Αναλύεται ο ρόλος του εσωτερικού ελεγκτή σύμφωνα με το σχετικό ΑΔΑ Β43ΞΘ-ΠΓΖ. Ενώ, οριοθετείται η έννοια των φύλλων εσωτερικού ελεγκτή αλλά και τα αντίστοιχα Πρότυπα που πρέπει να χρησιμοποιούνται κατά τον εσωτερικό έλεγχο από τον εκάστοτε αρμόδιο ελεγκτή.

## 5.2 Εσωτερικός Έλεγχος

Οι Νεγκάκης & Ταχυνάκης (2017), έχουν δώσει τον ορισμό του εσωτερικού ελέγχου όπως αυτός ορίζεται από το Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών. Δηλαδή, ως εσωτερικό έλεγχο ορίζουν μια ανεξάρτητη και αντικειμενική διαβεβαιωτική και συμβουλευτική δραστηριότητα, σχεδιασμένη με τέτοιο τρόπο ώστε να προσθέσει αξία και να βελτιώσει τις λειτουργίες του εκάστοτε οργανισμού, βοηθώντας στην επίτευξη των στόχων υιοθετώντας μια συστηματική επαγγελματική προσέγγιση κατά την αξιολόγηση και βελτιώνοντας την αποτελεσματικότητα των διαδικασιών διαχείρισης των κινδύνων αλλά και των συστημάτων του εσωτερικού ελέγχου.

Οι προαναφερόμενοι ως αντικειμενικό στόχο του εσωτερικού ελέγχου ορίζουν την παροχή εξειδικευμένων και επιστημονικά τεκμηριωμένων υπηρεσιών προς την διοίκηση της οικονομικής οντότητας για την ορθή και αποτελεσματική εκπλήρωση των καθηκόντων της, παρέχοντας της αναλύσεις, εκτιμήσεις, συστάσεις και παρατηρήσεις για τις λειτουργίες, συναλλαγές και δοσοληψίες της εταιρίας. :

- Στην προστασία των περιουσιακών στοιχείων υπό κάποιες εξαιρέσεις, σπατάλες, φθορές και μη αποτελεσματικών χρήσεων.
- Στην προώθηση της ακρίβειας καθώς και τις αξιοπιστίας των λογιστικών καταχωρήσεων.
- Στην ενθάρρυνση της μέτρησης της παραγωγής και της σύγκρισης με τους στόχους και την πολιτική της επιχείρησης,
- Στην αξιολόγηση της αποτελεσματικότητας των εργασιών στην οντότητα.

### **5.3 Βιβλιογραφική & Αρθρογραφική Επισκόπηση**

Οι Khelil&Khlif (2021), επικεντρώνονται στις πρακτικές του εσωτερικού ελέγχου σε οργανισμούς του Δημοσίου Τομέα τονίζοντας ότι οι εσωτερικοί ελεγκτές ενεργούν ως προστάτες της Διοίκησης. Σχετικά με τον εσωτερικό έλεγχο στο πλαίσιο της Τυνησίας, οι εσωτερικοί ελεγκτές δεν λειτουργούν ως αποτελεσματικός μηχανισμός εποπτείας καθώς δεν υπάρχει κάποιος επίσημος κανονισμός που ορίζει τα καθήκοντα της λειτουργίας του εσωτερικού ελέγχου για τις Δημόσιες εταιρίες.

Οι Saeed, etal, (2020), εξετάζουν τον ρόλο του εσωτερικού και εξωτερικού ελέγχου στην διακυβέρνηση του Δημοσίου Τομέα του Κουρδιστάν. Τα αποτελέσματα της έρευνας αποδεικνύουν πως η διαχείριση κινδύνων, ο εσωτερικός έλεγχος καθώς και η συμμόρφωση είχαν σημαντικά θετικά αποτελέσματα στη διακυβέρνηση του Δημοσίου Τομέα. Ακόμα, μια μελέτη ακόμα έχει γίνει από τους Al-Halebi&Somer (2021) όσον αφορά τον ρόλο του εσωτερικού ελεγκτή στην Χώρα της οποίας τα αποτελέσματα δείχνουν μια άμεση σχέση μεταξύ της αποτελεσματικότητας του

εσωτερικού ελέγχου και των ακόλουθων παραμέτρων π.χ αντίληψη της διαχείρισης, διοικητική υποστήριξη, οργανωτική ανεξαρτησία των ελεγκτών και επαγγελματική επάρκεια του αρμόδιου προσωπικού.

Σύμφωνα με τους Otieno&Abbey (2019), μέσω του εσωτερικού ελέγχου στον Δημόσιο Τομέα και συγκεκριμένα σε μια Μονάδα Υγείας διασφαλίζεται η διαφάνεια και η αξιοπιστία των οικονομικών καταστάσεων με συνέπεια την ορθή λειτουργία του συστήματος. Το ίδιο αναφέρεται και από τον Nkak (2020), ο οποίος προσθέτει ότι κατά την εκτέλεση του εσωτερικού ελέγχου την οικονομικής διαχείρισης των Νοσοκομείων, η οικονομική διαχείριση πρέπει να συμμορφώνεται στους ισχύοντες κανόνες καθώς και νόμους αλλά και το διοικητικό προσωπικό θα πρέπει να διαθέτει τις απαραίτητες δεξιότητες ώστε να βελτιώνεται η εποπτεία καθώς και ο έλεγχος του κόστους.

Οι Calu, etal, (2010), μετά από σχετική έρευνα στην Ρουμανία καταλήγουν στο ότι η ανεπάρκεια του εσωτερικού ελέγχου αλλά και ο αρνητικός αντίκτυπός του στις επιδόσεις των οντοτήτων του Δημόσιου Τομέα (Μονάδες Υγείας) επιφέρουν αρνητικές συνέπειες σε όλο το σύστημα του ελέγχου. Το ίδιο αναφέρει και ο Nwonoyuku (2015), μετά από έρευνα στα Νοσοκομεία της Ρουμανίας, προσθέτοντας ότι ένα από τα οφέλη του εσωτερικού ελέγχου είναι η διατήρηση επαρκούς συστήματος και η προώθηση της λειτουργικής αποτελεσματικότητας του Οργανισμού.

Μια άλλη οπτική γωνία του εσωτερικού ελέγχου στον Δημόσιο Τομέα έρχονται να καλύψουν οι Yao, etal, (2017), τονίζοντας ότι το σύστημα ελέγχου του Δημόσιου Τομέα συντελεί στον συντονισμό των δραστηριοτήτων των Διοικητικών Διευθυντών, των Δημόσιων Θεσμικών Οργάνων, των Τοπικών Συνελεύσεων και των Διοικητικών Συμβουλών. Μέσω της συνεχούς επικοινωνίας οι έλεγχοι γίνονται πιο ποιοτικοί και είναι απαλλαγμένοι από τυχόν σφάλματα ή εκούσιες ατασθαλίες.

Οι Νεγκάκης& Ταχυνάκης (2017), επισημαίνουν ότι η Πολιτεία έχοντας ως στόχο την άσκηση ουσιαστικού ελέγχου και την αξιολόγηση του συστήματος εσωτερικού ελέγχου δημιούργησαν ένα σύστημα ελέγχου προσαρμοσμένο στις διεθνής αποδεκτές πρακτικές και στα αντίστοιχα Δ.Π.Ε. Μέσω της νομοθετικής ρύθμισης του Ν. 4465/17 κάθε δημόσια επιχείρηση υποχρεώθηκε να συντάσσει έναν κανόνα εσωτερικής λειτουργίας μετά από απόφαση του Δ.Σ της οντότητας.

Στο πλαίσιο του συγκεκριμένου συστήματος εσωτερικού ελέγχου μεταξύ άλλων υπάγεται η διάρθρωση και η σχέση των υπηρεσιών, τα αντικείμενα δραστηριότητας, οι διαδικασίες/ κριτήρια αξιολόγησης της απόδοσης των Διευθυντικών Στελεχών και των στελεχών της εταιρίας, ο κανονισμός εργασίας, οι διαδικασίες πρόσληψης αλλά και τοποθέτησης που χρησιμοποιούνται, η στελέχωση και το οργανόγραμμα, τα καθήκοντα/ ευθύνες των εργαζομένων, ο χρόνος και ο τρόπος που εργάζεται το κάθε άτομο κ.α..

Αξίζει να σημειωθεί ότι ο εσωτερικός ελεγκτής Αναφέρει στην Επιτροπή Ελέγχου τα αποτελέσματα ή πιθανόν ζητήματα που δημιουργούνται κατά την εκτέλεση των ελεγκτικών τους καθηκόντων και παραδίδει έκθεση που περιλαμβάνει τις αδυναμίες του συστήματος εσωτερικού ελέγχου, των διαδικασιών και των χρηματοοικονομικών καταστάσεων . Τέλος, επισημαίνουν ότι ο εσωτερικός έλεγχος έχει πλέον καθιερωθεί στον Δημόσιο Τομέα καθώς ως στόχος ορίζεται η παροχή εμπιστοσύνης για την αποτελεσματικότητα αλλά και τον σωστό σχεδιασμό της εφαρμογής των πρακτικών διαχείρισης κινδύνου.

Οι Onoja, etal, (2014), μέσω σχετικής έρευνας προσπαθούν να μελετήσουν την αντίληψη της αποτελεσματικότητας για την λογοδοσίας του εσωτερικού ελέγχου στον Δημόσιο Τομέα της Νιγηρίας. Τα ευρήματα αποδεικνύουν ότι απαιτείται ένα αποτελεσματικό σύστημα εσωτερικού ελέγχου με πλήρως εκπαιδευμένο προσωπικό το οποίο τηρεί όλα τα νόμιμα και επαγγελματικά πρότυπα. Οι Aziz, etal, (2017), πραγματοποιούν την ίδια έρευνα στην Μαλαισία και καταλήγουν στα ίδια ευρήματα τονίζοντας την αναγκαιότητα για ένα αποτελεσματικό και αξιόπιστο σύστημα εσωτερικού ελέγχου στον Δημόσιο Τομέα.

## **5.4 Εσωτερικός Έλεγχος στον Δημόσιο Τομέα**

Οι Νεγκάκης& Ταχυνάκης (2017), αναφέρονται στον εσωτερικό του ελέγχου του Δημοσίου Τομέα. Αναφέρουν ότι η Πολιτεία αναγνωρίζοντας την περιορισμένη δυνατότητα άσκησης ουσιαστικού ελέγχου και αξιολόγησης του εσωτερικού ελέγχου που εφαρμόζονται από τους εποπτευόμενους από αυτήν φορείς δημιούργησαν ένα πλαίσιο λειτουργίας του εσωτερικού ελέγχου προσαρμοσμένο στις διεθνές δικλείδες.

Μέσω του ν. 4465/17 εισήγαγαν την υποχρέωση των δημόσιων επιχειρήσεων να συντάσσουν νέο εσωτερικό κανονισμό λειτουργίας ο οποίος και καταρτίζεται με την απόφαση του Δ.Σ της δημόσιας επιχείρησης.

Ο εσωτερικός κανονισμός λειτουργίας των δημόσιων επιχειρήσεων περιλάμβανε μεταξύ άλλων : την διάρθρωση των υπηρεσιών, τα αντικείμενα δραστηριότητας, την σχέση μεταξύ των υπηρεσιών, τις διαδικασίες-κριτήρια αξιολόγησης της απόδοσης των διευθυντικών στελεχών και των στελεχών της εταιρίας, τον κανονισμό εργασίας, τις ακολουθούμενες διαδικασίες-κριτήρια αξιολόγησης της απόδοσης των διευθυντικών στελεχών και των στελεχών της εταιρίας, τον κανονισμό εργασίας, τις ακολουθούμενες διαδικασίες εργαζομένων, τον χρόνο και τον τόπο παροχής της εργασίας, την έδρα της εταιρίας, τις παραδοχές-παροχές τις υποχρεώσεις-δικαιώματα.

## **5.5 Πρόγραμμα Εσωτερικού Ελέγχου**

Το πρόγραμμα εσωτερικού ελέγχου για να υλοποιηθεί θα πρέπει να έχει την έγκριση του Δ.Σ. της εκάστοτε Δημόσιας Μονάδας Υγείας. Ο υπεύθυνος του εσωτερικού ελέγχου είναι υποχρεωμένος κατά την διενέργεια του προκαταρκτικού ελέγχου να επισκοπήσει τον τρόπο λειτουργίας της μονάδας, τις εκθέσεις εσωτερικών και εξωτερικών ελέγχων σε προηγούμενα έτη, τον μόνιμο φάκελο και το εκάστοτε νομικό πλαίσιο. Μετά τον εντοπισμό των πιθανών κινδύνων, καταρτίζει το πρόγραμμα ελέγχου όπως ορίζεται από το νομοθετικό πλαίσιο, την εγκύκλιο του Υπουργείου

Υγείας 94064 καθώς και τις αντίστοιχες οδηγίες της διοικήσεως, διευρύνοντας τον έλεγχο τόσο στον τρόπο με τον οποίο λειτουργούν τα τμήματα στο σύνολο τους όσο και στα κονδύλια των χρηματοοικονομικών καταστάσεων με σκοπό τις καλύτερες δυνατές συμβουλευτικές υπηρεσίες στην έκθεση του.

Η ποιότητα καθώς και η απόδοση του έργου που διενεργείται από έναν εσωτερικό ελεγκτή, θα πρέπει όπως ορίζεται από το πρότυπο 1311 να εποπτεύεται από την επιτροπή ελέγχου. Η επιτροπή ελέγχου αποτελεί ένα ανεξάρτητο μη εκτελεστικό μέλος το οποίο διαθέτει λογιστικές και πρακτικές γνώσεις σε θέματα εσωτερικού ελέγχου. Ο υπεύθυνος του εσωτερικού ελέγχου με σκοπό την βελτίωση της ποιότητας καθώς και τον έλεγχο να βασίζεται στον Κώδικα Δεοντολογίας αλλά και στα αντίστοιχα πρότυπα εσωτερικού ελέγχου. Παρόλο, την καθυστέρηση του Υπουργείου Υγείας, η καθιέρωση του εσωτερικού και εξωτερικού ελέγχου στα Νοσοκομεία συνέλαβε στην αποφυγή ατασθαλιών και υπεξαίρεση χρηματικών ποσών. Ο εσωτερικός έλεγχος διενεργείται από άτομα που διαθέτουν πλήρης γνώση και επαγγελματική κατάρτιση σε ζητήματα εσωτερικού και ενδονοσοκομειακού χαρακτήρα. Αντίθετα, η Ε.Λ.Τ.Ε. ασχολείται μόνο με τον έλεγχο συμμόρφωσης των Ο.Ε., με τα Δ.Π.Ε. καθώς και τον Κώδικα Επαγγελματικής Δεοντολογίας. Οι Ο.Ε. είναι ανεξάρτητα μέλη της κοινότητας του Νοσοκομείου και ακολουθούν την δική τους κατευθυντήρια γραμμή για την διενέργεια του ελέγχου.

## **5.6 Διάκριση Εσωτερικού Ελέγχου**

Οι Τσακλαγκάνος&Σπαθής (2015), αναφέρουν ότι ο εσωτερικός έλεγχος μπορεί να υποδιαιρεθεί σε δύο γενικές υποκατηγορίες, τους διοικητικούς και τους λογιστικούς.

Οι διοικητικοί έλεγχοι ασχολούνται κυρίως με την αποτελεσματική λειτουργία, την συμμόρφωση στην στρατηγική ή στην πολιτική καθώς και στην τήρηση των διαφόρων διαδικασιών της οικονομικής οντότητας. Μέσω αυτών είναι πιο εύκολη η επίτευξη των στόχων που έχουν τεθεί από την εκάστοτε επιχείρηση. Η καθιέρωση ενός συστήματος εσωτερικού ελέγχου συμβάλλει στην δημιουργία ενός σχεδίου οργάνωσης, μεθόδων, τεχνικών και διαδικασιών οι οποίες ώστε να επιτευχθούν οι στόχοι. Οι διοικητικοί έλεγχοι δεν αφορούν τους Ο.Ε.Α όμως συντελεί στην ορθή λειτουργία και οργάνωση.

Αντίθετα, οι λογιστικοί έλεγχοι αποβλέπουν στην προστασία των περιουσιακών στοιχείων και στην αξιοπιστία των λογιστικών καταχωρήσεων μέσω της κατάλληλης οργάνωσης, των σωστών μεθόδων και διαδικασιών και του καλύτερου λογιστικού συστήματος. Οι λογιστικοί έλεγχοι περιλαμβάνουν συστήματα εξουσιοδότησης και του διαχωρισμού των καθηκόντων μεταξύ της τήρησης των λογιστικών βιβλίων και των λογιστικών καταχωρήσεων και των καθηκόντων της διοίκησης και λειτουργίας ενός τμήματος ή των καθηκόντων μέσω των οποίων διαφυλάσσονται και τηρούνται ορισμένα περιουσιακά στοιχεία (πχ. αποθήκης υλικών ή αποθεμάτων) και της τήρησης των λογιστικών βιβλίων αυτών.

Μέσω των λογιστικών ελέγχων αυξάνεται η αξιοπιστία των λογιστικών βιβλίων του Ισολογισμού, των Αποτελεσμάτων Χρήσεως και της μεταβολής της Καθαρής Περιουσιακής Θέσης. Επίσης, μέσω αυτών διαφυλάσσεται και εξασφαλίζεται η ορθή λογιστική καταχώρηση των περιουσιακών στοιχείων.

Οι λογιστικοί έλεγχοι συντελούν στα εξής :

- Οι συναλλαγές εκτελούνται σύμφωνα με την γενική ή αποκλειστική εξουσιοδότηση του Management.
- Οι συναλλαγές καταχωρούνται στα βιβλία με στόχο : 1.) να επιτρέπεται η ετοιμασία των χρηματοοικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με τις γενικές λογιστικές παραδοχές και αρχές και 2.) να εξασφαλίζεται η προστασία των περιουσιακών στοιχείων και να καταλογίζεται η ευθύνη της διαχείρισης αυτών.
- Η χρησιμοποίηση των περιουσιακών στοιχείων επιτρέπεται μόνο σύμφωνα με την εξουσιοδότηση του Management.

Οι λογιστικές εγγραφές που αφορούν τα περιουσιακά στοιχεία ελέγχονται και συγκρίνονται με τα υπάρχοντα περιουσιακά στοιχεία και σε περίπτωση διαπίστωσης λάθους ή απόκλισης διενεργούνται οι κατάλληλες διορθωτικές αποφάσεις. Ένα παράδειγμα λογιστικών ελέγχων είναι ο διαχωρισμός της διαφύλαξης και προστασίας των περιουσιακών στοιχείων από την πλευρά της λογιστικής παρακολούθησης.



## **5.6.1 Λογιστικός Έλεγχος**

### **5.6.1.1 Έλεγχος Οικονομικής Υπηρεσίας**

Η οικονομική διαχείριση κάθε Δημόσιας Μονάδας Υγείας, βασίζεται σε εγκεκριμένο κονδύλιο προϋπολογισμού, μέσω του οποίου προσδιορίζονται τα έσοδα καθώς και το όριο των εξόδων σε ετήσια βάση. Η κατάρτιση και η υλοποίηση αυτού στηρίζεται στον «Κώδικα Κατάταξης Εσόδων – Εξόδων» όπως έχει εκδοθεί από το Γενικό Λογιστήριο του Κράτους. Σύμφωνα με τον συγκεκριμένο Κώδικα χρησιμοποιούνται οι αντίστοιχοι Κ.Α.Ε οι οποίοι ταξινομούνται σύμφωνα με το δεκαδικό σύστημα ανά ομάδες και κατηγορίες ανάλογα τον σκοπό της χρησιμότητάς τους. Το διπλογραφικό σύστημα, όπως ορίζεται από το κλαδικό λογιστικό σχέδιο μονάδων υγείας του ΠΔ 146/2003, εφαρμόστηκε στα Νοσοκομεία από τις 1.01.2004 και χρησιμοποιείται έως και σήμερα. Εκτός από την εφαρμογή του διπλογραφικού συστήματος, επιτακτική καθίσταται η τήρηση του Δημοσίου Λογιστικού όπως αυτή ορίζεται από το αρθρ.29 παρ3 του ν.2819/97.

Το διπλογραφικό σύστημα βασίζεται στην ταυτόχρονη εφαρμογή τριών λογιστικών κυκλωμάτων. Πιο συγκεκριμένα, της Γενικής Λογιστικής, της Αναλυτικής Λογιστικής και του Δημοσίου Λογιστικού. Η εκτέλεση του προϋπολογισμού καθώς και του απολογισμού τηρείται πλέον διπλογραφικά με την χρήση των λογαριασμών τάξεως.

Με την εφαρμογή του Π.Δ. 146/03, η λογιστική τυποποίηση καθώς και ο σχεδιασμός των Δημοσίων Μονάδων Υγείας συντελεί στην ορθή διαχείριση των χρηματικών πόρων που διαθέτει η εκάστοτε μονάδα, αυξάνεται η διαφάνεια και η λογοδοσία και τέλος το κόστος παραγωγής μειώνεται με αποτέλεσμα την αναβάθμιση των παρεχόμενων υπηρεσιών.

### **5.6.1.2 Έλεγχος Γενικού Λογιστηρίου**

Κατά την διενέργεια του ελέγχου του γενικού λογιστηρίου καθίσταται επιτακτική η διενέργεια των εξής ελεγκτικών διαδικασιών όπως ορίζονται από του Υπουργείο Υγείας το 2015 :

Να εποπτεύεται η κατάρτιση του προϋπολογισμού των αναμορφώσεων καθώς και ο απολογισμός. Ενώ, θα πρέπει ακόμη να ελέγχεται αν τα παραπάνω υποβάλλονται προς έγκριση από το Δ.Σ. του Νοσοκομείου.

- Να ελέγχεται εάν οι λογαριασμοί τάξεως 02.00 «*Προϋπολογισμός Εξόδων*» και 06.00 «*Προϋπολογισμός Εσόδων*» καθώς και οι υπολογαριασμοί αυτών ενημερώνονται.
- Να ελέγχεται το κύκλωμα των λογαριασμών τάξεως του Δημοσίου Λογιστικού 06.21 «*Βεβαιωθέντα Έσοδα*» και 06.31 «*Απολογισμός Εσόδων – Εισπραχθέντα Έσοδα*». Επιπρόσθετα, θα πρέπει να διενεργείται έλεγχος της πηγής αυτών των εσόδων, όπως είναι τα ασφαλιστικά ταμεία, ασφαλιστικές εταιρίες, ιδιώτες πελάτες, δωρεές, επιχορηγήσεις, ενοίκια, τόκους τραπεζικών καταθέσεων, κρατήσεις δαπανών προς απόδοση σε τρίτους και γραμμάτια είσπραξης, τα οποία ενημερώνονται ταυτόχρονα με το κύκλωμα της Γενικής Λογιστικής.
- Να ελέγχεται εάν τα χρηματικά εντάλματα εκδίδονται με βάση την κατηγορία υλικού στο ονοματεπώνυμο του προμηθευτή, όπως αυτή αναγράφεται στο τιμολόγιο αγοράς – πώλησης καθώς και αν εκδίδονται σε συγκεντρωτική κατάσταση χρηματικών ενταλμάτων. Επιπλέον, θα πρέπει να ελέγχεται εάν η έκδοση των χρηματικών ενταλμάτων ενημερώνει το σύστημα και προκαλεί μεταβολή των δαπανών από καταχωρημένη στην διαχείριση σε δαπάνη ενταλματοποιημένη προς το ελεγκτικό συνέδριο προκαλώντας λογιστική εγγραφή ενταλματοποίησης δαπάνης, χωρίς να γίνεται καμία εγγραφή στο σύστημα της Γενικής Λογιστικής.
- Επίσης θα πρέπει να ελέγχεται εάν στα χρηματικά εντάλματα που επιστρέφουν από τον επίτροπο του ελεγκτικού συνεδρίου γίνεται επανέλεγχος αυτών καθώς και των δικαιολογητικών τους.
- Να ελέγχεται εάν η εξόφληση των υποχρεώσεων του Νοσοκομείου μέσω της έκδοση επιταγής φέρει τις απαραίτητες υπογραφές και τα προσκομισθέντα δικαιολογητικά, σύμφωνα με τους διαχειριστικούς κανόνες των Ν.Π.Δ.Δ. Θα πρέπει ακόμη να ελέγχεται εάν ενημερώνεται το σύστημα των εξοφλημένων χρηματικών ενταλμάτων, ενημερώνοντας τους λογαριασμούς του κυκλώματος της Γενικής Λογιστικής που αφορούν την ταμειακή κίνηση για την εξόφληση των προμηθευτών.

- Να ελέγχεται εάν προσκομίζονται όλα τα απαραίτητα στοιχεία στο ελεγκτικό συνέδριο με σκοπό τον κατασταλτικό έλεγχο που αφορά το κλείσιμο παλαιότερων διαχειριστικών χρήσεων.
- Να ελέγχεται εάν το λογιστήριο της εκάστοτε μονάδας λαμβάνει όλα τα δικαιολογητικά που συνοδεύουν κάθε δαπάνη και εάν ενημερώνονται οι λογαριασμοί της Γενικής και Αναλυτικής λογιστικής.
- Θα πρέπει να ελέγχεται εάν γίνεται λογιστικοποίηση της χρήσης κατά την λήψη μιας επιχορήγησης του λογαριασμού 31 «Απαιτήσεις από Επιχορηγήσεις» καθώς και του λογαριασμού 43 «Επιχορηγήσεις Επενδύσεων».
- Να ελέγχεται να ελέγχεται το κλείσιμο των βιβλίων του Δημοσίου Λογιστικού και της Γενικής Λογιστικής.
- Να ελέγχεται αν αποδίδονται ορθά οι κρατήσεις σε τρίτους σε μηνιαία βάση και αν αποδίδονται στους σωστούς Κ.Α.Ε.

#### **5.6.1.3 Έλεγχος Διαχείρισης Χρηματικού – Ταμείου – Παγία προκαταβολή**

Κατά την διενέργεια του ελέγχου της Διαχείρισης Χρηματικού – Ταμείου – Παγίας Προκαταβολής καθίσταται επιτακτική η διενέργεια των εξής ελεγκτικών διαδικασιών όπως ορίζονται :

- Να ελέγχεται εάν ο αρμόδιος υπάλληλος του Νοσοκομείου που χρησιμοποιεί τους κωδικούς πρόσβασης στις τράπεζες και στις συναλλαγές e-banking είναι εξουσιοδοτημένος από το Δ.Σ.
- Να ελέγχεται εάν το κλείσιμο του ταμείου γίνεται σε καθημερινή βάση και αν ενημερώνεται η οικονομική – διοικητική διεύθυνση του Νοσοκομείου.
- Να ελέγχεται εάν τα γραμμάτια είσπραξης καθώς και τα εντάλματα πληρωμής, εκδίδονται από το άτομο του ταμείου.
- Να ελέγχεται εάν οι επιταγές υπογράφονται από εξουσιοδοτημένα άτομα, τα οποία κατέχουν το δικαίωμα υπογραφής.
- Να ελέγχεται εάν δημιουργείται κάποιο έλλειμα στο ταμείο σε μηνιαία βάση.
- Να ελέγχεται εάν υπάρχει συμφωνία των λογαριασμών καταθέσεων της τράπεζας με τα υπόλοιπα των βιβλίων που κρατεί το άτομο του ταμείου.
- Να ελέγχεται εάν τα χρηματικά διαθέσιμα καθώς και οι τραπεζικοί λογαριασμοί απεικονίζονται με ορθό τρόπο στις οικονομικές καταστάσεις.

#### **5.6.1.4 Έλεγχος Προμηθειών**

Οι ελεγκτικές διαδικασίες που διενεργούνται κατά τον έλεγχο των προμηθειών έχουν ως στόχο να επιβεβαιώνουν πως όποια δαπάνη υλικών, φαρμάκων, υγειονομικού υλικού, χημικών αντιδραστηρίων, τροφίμων, ειδών καθαριότητας, διαφόρων υπηρεσιών κ.α. γίνονται με βάση την ορθή διαδικασία αγοράς η οποία σχετίζεται με το εάν η δαπάνη είναι συμβατική, εξωσυμβατική, απευθείας ανάθεσης ή με παγίας του ταμείου του Νοσοκομείου.

#### **5.6.1.5 Έλεγχος Μητρώου Δεσμεύσεων**

Σχετικά με τον έλεγχο του Μητρώου Δεσμεύσεων πρέπει να πραγματοποιούνται οι παρακάτω ελεγκτικές διαδικασίες :

- Να ελέγχεται εάν οι δεσμεύσεις ποσών που πραγματοποιούνται, δεσμεύουν ποσό από τον αντίστοιχο Κ.Α.Ε. στον οποίο ανήκει το είδος της δαπάνης.
- Να ελέγχεται εάν οι αποφάσεις ανάληψης δεσμεύσεων αναρτώνται στο πρόγραμμα της «Διαύγειας» και παίρνουν ένα μοναδικό αριθμό Α.Δ.Α.
- Να ελέγχεται εάν τα τιμολόγια που καταχωρούνται στο σύστημα των Αποθηκών, «κρεμιούνται» στην αντίστοιχη δέσμευση ποσού που αναλήφθηκε για τον σκοπό αυτό.
- Να ελέγχεται στο τέλος κάθε μήνα εάν το σύνολο του ποσού των ανεξόφλητων τιμολογίων συμφωνεί με την αντίστοιχη στήλη του πίνακα 21 του «BiForms» και του τεταρτοβάθμιου κωδικού 50.00.00.0000 της Γενικής Λογιστικής.
- Να πραγματοποιείται στο τέλος του μήνα η συμφωνία του Μητρώου Δεσμεύσεων με τους αντίστοιχους λογαριασμούς τάξεως της Γενικής Λογιστικής.
- Να ελέγχεται εάν τα ανεξόφλητα τιμολόγια που αφορούν προηγούμενες χρήσεις χαρακτηρίζονται με τον ανάλογο Κ.Α.Ε παρελθοντικής χρήσης στον οποίο ανήκουν.
- Να ελέγχεται εάν στο τέλος κάθε χρήσης έχει γίνει το σύνολο των ανατροπών του υπολοίπου αποφάσεων καθώς και τον ανεξόφλητων τιμολογίων με σκοπό να μεταφερθούν ορθά στην επόμενη χρήση.

#### **5.6.1.6 Έλεγχος Esynet**

Η διενέργεια ελέγχου των δαπανών για υλικά, αμοιβές και λοιπών εξόδων προσωπικού πραγματοποιείται μέσω του συστήματος «*Esynet – BiForms*» (ΥΠ.ΥΓ. 94064/1-10-12). Βάσει των συγκεκριμένων ελεγκτικών διαδικασιών πρέπει να :

- Να ελέγχεται εάν τα στοιχεία που υποβάλλονται σε μηνιαία βάση στους πίνακες του Esynet από τα μηνιαία οριστικά ισοζύγια συμφωνούν στις τρεις εφαρμογές του διπλογραφικού συστήματος, της Γενικής Λογιστικής, του Δημοσίου Λογιστικού, του Μητρώου Δεσμεύσεων και της Αναλυτικής Λογιστικής.
- Να ελέγχεται πως τα οικονομικά και στατιστικά στοιχεία των πινάκων Esynet συμφωνούν με τα ισοζύγια εσόδων και εξόδων του Δημοσίου Λογιστικού και των λογαριασμών τάξεως 02.00 – 06.00 «*Εγκεκριμένος Προϋπολογισμός*», 02.31 «*Απολογισμός Εξόδων – Πληρωμές*» και 06.31 «*Απολογισμός Εσόδων – Εισπράξεις*».

#### **5.6.1.7 Έλεγχος Παγίων**

Ο εσωτερικός έλεγχος των παγίων που σχετίζεται με τα περιουσιακά στοιχεία έχει ως σκοπό να επιβεβαιώσει ότι έχουν αποκτηθεί με τις ορθές διαδικασίες όπως αυτές ορίζονται από τον νόμο, έχουν καταχωρηθεί, παρακολουθούνται και παρουσιάζονται με ορθό τρόπο στα βιβλία των οικονομικών καταστάσεων. Ενώ, μέσω αυτού του ελέγχου λαμβάνονται τα κατάλληλα μέτρα για την αποφυγή κινδύνων (π.χ. πυρκαγιά, φθορά, κλοπές κ.α.).

Όπως αναφέρουν οι Νεγκάκης & Ταχυνάκης (2017), ο έλεγχος ο οποίος σχετίζεται με την ύπαρξη των ελεγκτικών διαδικασιών είναι οι εξής :

- Θα πρέπει να ελέγχεται εάν η αξία κτήσης και οι αποσβέσεις των ενσώματων παγίων που είναι σε αδράνεια μεταφέρθηκαν από τους λογαριασμούς εκμετάλλευσης σε λογαριασμούς εκτός εκμετάλλευσης. Ενώ, θα πρέπει να ελέγχεται εάν οι αποσβέσεις αποδίδονται σε ορθό τρόπο.
- Να ελέγχεται εάν τα πάγια έχουν εμπράγματα.
- Να ελέγχεται εάν τηρείται το αρχείο μακροχρόνιων συμβάσεων αγοράς, χρηματοδοτικών μισθώσεων ή εκμισθώσεων παγίων.

- Να ελέγχεται εάν πραγματοποιείται φυσική απογραφή όλων των ενσώματων παγίων τόσο σε επίπεδο κεντρικών διαχειρίσεων όσο και σε επίπεδο τομέων ( π.χ. κλινικών, χειρουργείων κ.α.), δηλ. σε όλα τα τμήματα που διατηρούν πάγια.
- Να ελέγχεται ένα τηρείται ορθά το αναλυτικό μητρώο παγίων, το οποίο σχετίζεται με τις προδιαγραφές, τα χαρακτηριστικά, τον Κ.Α.Ε, την ωφέλιμη ζωή, το συντελεστή απόσβεσης, το τιμολόγιο καθώς και τις προσθήκες ή βελτιώσεις.
- Επιπλέον, οι προαναφερόμενοι επισημαίνουν και τον έλεγχο καταχώρηση των παγίων. Δηλαδή :
- Θα πρέπει να ελέγχεται εάν στο βιβλίο των απογραφών έχουν καταχωρηθεί στις ίδιες κατηγορίες με τις αντίστοιχες της γενικής λογιστικής.
- Να ελέγχεται εάν υπάρχει συμφωνία του συνόλου των αθροισμάτων κάθε κατηγορίας παγίων του Μητρώου Παγίων με το άθροισμα των συνολικών υπολοίπων ( κτήσης, αποσβέσεων, αναπόσβεστων).
- Να ελέγχεται εάν οι αποσβέσεις έχουν υπολογισθεί σύμφωνα με την ισχύουσα φορολογική ή λογιστική νομοθεσία.
- Να ελέγχεται εάν υπάρχει η καταχώρηση των ενσώματων παγίων οι επισκευές και οι συντηρήσεις των παγίων.
- Ακόμα, αναφέρονται και στον έλεγχο εξόδων πολυετούς απόσβεσης. Πιο αναλυτικά θα πρέπει να :
- Ελέγχονται εάν υπάρχουν έξοδα της τρέχουσας χρήσης τα οποία έχουν χαρακτηριστεί έως έξοδα πολυετούς απόσβεσης.
- Ελέγχονται εάν η απόσβεση αυτών γίνεται τμηματικά ή όχι.
- Ελέγχεται εάν έχουν υπολογισθεί με σωστό τρόπο οι αποσβέσεις τόσο εφάπαξ όσο και τμηματικά ή και σε ισόποσα σε χρονικό διάστημα πέρα τον πέντε ετών κατά την καταχώρηση τους.
- Ελέγχεται εάν κατά την διαδικασία της απογραφής στο τέλος της χρήσης αναγράφονται όλες οι αποσβέσεις ανά κατηγορία.

Τόσο οι Νεγκάκης& Ταχυνάκης (2017) όσο και οι Τσακλαγκάνος&Σπαθής (2014), συμφωνούν στις ελεγκτικές διαδικασίες που αφορούν τον έλεγχο της παρουσίας αυτών στις οικονομικές καταστάσεις. Πιο αναλυτικά, θα πρέπει να ελέγχεται εάν έχουν καταχωρηθεί στο προσάρτημα αναλυτικά πληροφοριακά στοιχεία όπως ορίζει

ο ν. 2190/20. Επιπλέον, θα πρέπει να ελέγχεται εάν εμφανίζονται στον ισολογισμό τα πάγια όπως ορίζει το Π.Δ 146/03 και τέλος, θα πρέπει να ελέγχονται όλες οι λογιστικές καταχωρήσεις που εμφανίζονται στις οικονομικές καταστάσεις και αφορούν τα ακίνητα της εκάστοτε Μονάδας Υγείας.

#### **5.6.1.8 Έλεγχος Απαιτήσεων**

Κάθε Μονάδα Υγείας θα πρέπει να ακολουθεί ένα οργανωμένο σύστημα εσωτερικού ελέγχου επιδιώκοντας της διασφάλιση και την ορθή διαχείριση των λογαριασμών που αναφέρονται στις απαιτήσεις εφαρμόζοντας πιστά τις οδηγίες της εκάστοτε Διοίκησης μέσω της είσπραξης των νοσηλίων είτε από ιδιώτες είτε από τα εκάστοτε ασφαλιστικά ταμεία.

Πιο συγκεκριμένα, κατά των απαιτήσεων θα πρέπει να διενεργούνται οι εξής ελεγκτικές διαδικασίες :

- Να ελέγχεται αν συμφωνούν οι αναλυτικοί λογαριασμοί των απαιτήσεων με τα αντίστοιχα αναλυτικά ισοζύγια.
- Να επιβεβαιώνονται τα υπόλοιπα του λογαριασμού απαιτήσεων με αποστολή επιστολής.
- Να ελέγχεται αν έχουν υπολογισθεί οι δεδουλευμένοι τόκοι μέχρι την ημερομηνία του κλεισίματος.
- Να ελέγχεται εάν εμφανίζονται οι απαιτήσεις κατηγοριοποιημένες στον Ισολογισμό.
- Και τέλος, να ελέγχεται εάν γίνεται ο διαχωρισμός απαιτήσεων σε ενήμερες, επισφαλείς ανεπίδεκτες εισπράξεις.

#### **5.6.1.9 Έλεγχος Καθαρής Θέσης**

Η καθαρή θέση μιας Δημόσιας Υγείας αποτελείται από το κεφάλαιο, από κάθε είδους φύσεως αποθεματικά καθώς και από τα εκάστοτε αποτελέσματα εις νέο. Οι

Νεγκάκης& Ταχυνάκης (2017), επισημαίνουν τις ελεγκτικές διαδικασίες που θα πρέπει να διενεργούνται κατά τον έλεγχο της καθαρής θέσης. Πιο αναλυτικά :

- Να ελέγχεται πως έχουν σχηματισθεί τα καταβεβλημένα κεφάλαια.
- Να ελέγχεται εάν ο τρόπος λειτουργίας των λογαριασμών που σχετίζονται με την καθαρή θέση είναι σωστός και σύμφωνος με την ισχύουσα νομοθεσία.
- Να ελέγχεται εάν έχει καταρτισθεί μια συγκεκριμένα κατάσταση με τους λογαριασμούς της καθαρής θέσης ανά υπόλοιπα χρήσεων, ανά συνολικές χρεώσεις και πιστώσεις της τρέχουσας χρήσης.
- Να ελέγχεται πως έχουν σχηματισθεί τα ειδικά αποθέματα.
- Να ελέγχεται εάν στο προσάρτημα των οικονομικών καταστάσεων υπάρχουν οι σχετικές πληροφορίες όπως αυτές αναφέρονται από την ισχύουσα νομοθεσία.
- Και τέλος, να ελέγχεται εάν τα υπόλοιπα των λογαριασμών στο τέλος της χρήσης της καθαρής θέσης έχουν καταχωρηθεί σωστά.

#### **5.6.1.10 Έλεγχος Υποχρεώσεων & Προβλέψεων**

Ο έλεγχος των υποχρεώσεων και των προβλέψεων συντελεί στην αύξηση της αξιοπιστίας και της ακρίβειας των οικονομικών καταστάσεων κάθε Δημόσιας Μονάδας Υγείας. Οι Νεγκάκης& Ταχυνάκης (2017) τονίζουν ότι για την διενέργεια του συγκεκριμένου ελέγχου θα πρέπει να συλλέξουμε τα παρακάτω στοιχεία :

- Εάν η λογιστική απεικόνιση των υποχρεώσεων προς τα ασφαλιστικά ταμεία ή το δημόσιο να γίνεται με τον ορθό τρόπο.
- Εάν όλες οι οφειλόμενες εισφορές προς τα ασφαλιστικά ταμεία αλλά και τους φορείς του δημοσίου να αποδίδονται εμπρόθεσμα.
- Εάν υπάρχουν μη ελεγμένες φορολογικές χρήσεις.
- Εάν υπάρχουν ουσιώδη φορολογικά ζητήματα που σχετίζονται άμεσα με την Μονάδα Υγείας.
- Εάν υπάρχουν διαφορές μεταξύ του προσδιορισμού φόρων και εισφορών.
- Εάν υπάρχουν αγωγές από τρίτους σε βάρος του Νοσοκομείου.



Οι ελεγκτικές διαδικασίες που σχετίζονται με τον έλεγχο των υποχρεώσεων και των προβλέψεων αναφέρονται από τους Νεγκάκη&Ταχυνάκη (2017) :

- Θα πρέπει να επιβεβαιώνεται ότι ο λογαριασμός των υποχρεώσεων προς το Δημόσιο λειτουργεί με ορθό τρόπο.
- Θα πρέπει να υπάρχουν όλα τα σχετικά δικαιολογητικά τα οποία επαληθεύουν την απόδοση των οφειλόμενων φόρων και εισφορών τόσο προς το δημόσιο όσο και προς τους ασφαλιστικούς οργανισμούς.
- Να υπάρχει πλήρης συμφωνία των καταβεβλημένων ποσών με τις αντίστοιχες πιστώσεις στους λογαριασμούς.
- Να επαληθεύεται η φορολογική δήλωση του Νοσοκομείου.
- Να επαληθεύονται οι οφειλόμενοι φόροι και οι εισφορές που σχετίζονται με προηγούμενες χρήσεις.
- Να διαπιστώνεται ότι στο προσάρτημα των εκάστοτε οικονομικών καταστάσεων της Μονάδας υπάρχουν οι απαραίτητες πληροφορίες που σχετίζονται με τις υποχρεώσεις προς το δημόσιο.
- Να επιβεβαιώνεται ότι οι λογαριασμοί προβλέψεων έχουν συνταχθεί σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α και τα Ε.Λ.Π.
- Να ελέγχονται οι εκτιμήσεις που σχετίζονται με τον υπολογισμό των προβλέψεων και τις υποχρεώσεις.
- Να ελέγχεται ότι στο προσάρτημα των εκάστοτε οικονομικών καταστάσεων αποτυπώνονται με ορθό τρόπο μελλοντικές προβλέψεις.

#### **5.6.1.11 Έλεγχος Εσόδων**

Ο έλεγχος των εσόδων σε μια Μονάδα Υγείας αποτελεί ίσως τον σημαντικότερο έλεγχο που θα πρέπει να διενεργείται από ένα εσωτερικό ελεγκτή. Μέσω αυτού μπορούμε να διασφαλίσουμε ότι όλες οι τιμολογήσεις των απαιτήσεων έχουν διενεργηθεί σωστά, δηλ. δεν υπάρχουν υπερτιμολογήσεις και οι συναλλαγές των πωλήσεων ή των παρεχόμενων υπηρεσιών, οι οποίες έχουν γίνει στην τρέχουσα χρήση έχουν καταχωρηθεί στους αντίστοιχους λογαριασμούς. Ακόμα, επιβεβαιώνεται ότι έχουν γίνει με σωστό τρόπο όλες οι ενέργειες είτε από πλευράς Διοικήσεως είτε από πλευράς όλων των συμβαλλόμενων τμημάτων.

Οι έσοδα κάθε Νοσοκομείου προέρχονται είτε από τα ασφαλιστικά ταμεία είτε από ιδιώτες πελάτες οι οποίοι δεν είναι ασφαλισμένοι σε κάποιο ασφαλιστικό ταμείο.

Κατά την διενέργεια του ελέγχου των εσόδων θα πρέπει να ακολουθούνται οι εξής ελεγκτικές διαδικασίες όπως ορίζονται από τους Νεγκάκη&Ταχυνάκη (2017) :

- Να ελέγχεται εάν γίνεται οι χρώσεις των ασθενών σύμφωνα με τις εκάστοτε τιμολογήσεις.
- Να ελέγχεται εάν από τα άτομα που δεν είναι ασφαλισμένα ζητείται κάποιο στοιχείο π.χ. εκκαθαριστικό το οποίο αποδεικνύει το Α.Φ.Μ των ασθενών.
- Στην καρτέλα κάθε ασθενή θα πρέπει να υπάρχουν όλες οι χρεώσεις των παρεχόμενων διαδικασιών του Νοσοκομείου π.χ. υγειονομικό υλικό, φάρμακα, υλικά χειρουργείου κ.α.
- Να ελέγχονται όλα τα δικαιολογητικά των εσόδων μέσω δειγματοληπτικών ελέγχων.
- Να γίνεται έλεγχος συμφωνίας μεταξύ των αθροισμάτων του ημερολογίου πωλήσεων, του γενικού καθολικού καθώς και των εισπράξεων.
- Να ελέγχονται πιθανές αποκλίσεις εσόδων μεταξύ της τρέχουσας καθώς και της προηγούμενης χρήσης.
- Να ελέγχονται οι κινήσεις των λογαριασμών των εσόδων.
- Να ελέγχεται ότι έχουν εκδοθεί πιστωτικά στην επομένη χρήση.
- Να ελέγχεται το προσάρτημα των οικονομικών καταστάσεων το οποίο σχετίζεται με την πληροφόρηση των εσόδων.

#### **5.6.1.12 Έλεγχος Εξόδων**

Μέσω του ελέγχου των εξόδων επιβεβαιώνεται η γνησιότητα και η ακρίβεια των λογιστικών στοιχείων στις οικονομικές καταστάσεις αποφεύγοντας λάθη ή αποκρύψεις στοιχείων σε συγκεκριμένους λογαριασμούς.

Οι ελεγκτικές διαδικασίες κατά των έλεγχου των εξόδων αναφέρονται από τους Νεγκάκη&Ταχυνάκη (2017) και είναι οι εξής :

- Να ελέγχεται η γνησιότητα των παραστατικών καθώς και των διαδικασιών που έχουν ακολουθηθεί από το εκάστοτε Νοσοκομείο.

- Να ελέγχεται η κίνηση των αναλυτικών λογαριασμών των εξόδων ώστε να επιβεβαιώνεται ότι δεν υπάρχουν ασυνήθιστα κονδύλια ή συναλλαγές.
- Να επιβεβαιώνεται ότι δεν υπάρχουν αποκλίσεις εξόδων μεταξύ της τρέχουσας και προηγούμενης χρήσης.
- Να ελέγχεται ότι όλες οι κινήσεις εξόδων γίνονται με ορθό τρόπο χωρίς ουσιώδης λάθη ή απόκρυψη στοιχείων.
- Να ελέγχεται ότι γίνεται σωστά η ταξινόμηση των δαπανών, δηλ. διοίκησης, διάθεσης, χρηματοοικονομικές.
- Να ελέγχονται όλα τα έξοδα τα οποία αφορούν την μισθοδοσία ή αμοιβές τρίτων π.χ. αμοιβές νομικών.
- Να ελέγχεται ότι όλα τα έξοδα που σχετίζονται με την παραλαβή υλικών ή υπηρεσιών ακολουθούν τους όρους συμβάσεων ως προς την ποιότητα, τις τιμές και τους υπόλοιπους όρους των συμβάσεων.
- Να ελέγχεται η συμφωνία του ισοζυγίου αποθήκης με το αντίστοιχο ισοζύγιο της γενικής λογιστικής κάθε μήνα και στο τέλος της χρήσης.
- Να ελέγχεται ότι υπάρχουν πιστωτικά τιμολόγια που αφορούν αγορές ή δαπάνες προηγούμενων χρήσεων.

Μεταξύ άλλων θα πρέπει να δίνεται έμφαση κατά των έλεγχου των αγορών ως προς τον έλεγχο των τιμολογήσεων, την νομιμότητα, την καταχώρηση, τους διακανονισμούς καθώς και την συμφωνία μεταξύ των συναλλασσόμενων.

Αξίζει να σημειωθεί ότι θα πρέπει να γίνεται και ο απαραίτητος έλεγχος σε επιστροφές ή εκπτώσεις. Πιο συγκεκριμένα, θα πρέπει να ελέγχονται οι ποσότητες των πιστωτικών τιμολογίων των προμηθευτών, να υπάρχει ταύτιση των πιστωτικών τιμολογίων μεταξύ πελάτων και προμηθευτών και να ελέγχονται πιθανές εκπτώσεις ή επιστροφές σε τιμολόγια πώλησης ή παροχής υπηρεσιών.

Τέλος, ιδιαίτερη έμφαση θα πρέπει να δίνεται στα έξοδα στο τέλος της χρήσης. Δηλαδή, θα πρέπει να ελέγχεται το δείγμα των αγορών-δαπανών της τρέχουσας χρήσης για να επιβεβαιωθεί η ορθή λογιστικοποίηση τους. Επίσης, θα πρέπει να ελέγχονται οι καταχωρήσεις των τελευταίων δικαιολογητικών που σχετίζονται με τιμολόγια αγορών ή πιστωτικά. Εν κατακλείδι, θα πρέπει να ελέγχεται εάν υπάρχουν οι συμφωνηθείσες εκπτώσεις τζίρου και ο τρόπος που αυτές έχουν καταχωρηθεί.

### **5.6.1.13 Έλεγχος του Τμήματος Μισθοδοσίας και Τμήματος Προσωπικού**

Ο διενεργούμενος έλεγχος στο τμήμα της Μισθοδοσίας σχετίζεται με την πρόσληψη του προσωπικού , το ωράριο εργασίας , την σύνταξη μισθοδοτικών καταστάσεων και αν αυτές φέρουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες και την πληρωμή των υποχρεώσεων. Έπειτα ελέγχεται αν όλα τα παραπάνω, οριστικοποιούνται ορθά και αποτυπώνονται στους αντίστοιχους κωδικούς της ομάδας 6 «*Οργανικά Έξοδα Κατ' είδος*» του Κλαδικού Λογιστικού Σχεδίου, όπως αυτό ορίζεται από το ΠΔ 146/2003.

Προκειμένου να επιτευχθεί μια σωστή οργάνωση ενός αποτελεσματικού συστήματος εσωτερικού ελέγχου για το τμήμα της Μισθοδοσίας, πρέπει οι εργασίες του τμήματος αυτού με το τμήμα του Προσωπικού να γίνονται από διαφορετικούς υπαλλήλους και να είναι υπηρεσιακά ανεξάρτητες. Πιο συγκεκριμένα :

- Το γραφείο Προσωπικού πρέπει να ασχολείται με την διαδικασία πρόσληψης νέου προσωπικού, αποχώρησης και συνταξιοδότησης των ήδη υπαλλήλων.
- Το γραφείο Προσωπικού κρίνεται αναγκαίο να παρακολουθεί την τήρηση του προβλεπόμενου ωραρίου των υπαλλήλων και την ιεραρχική εξέλιξη αυτών.
- Το γραφείο Μισθοδοσίας πρέπει να συντάσσει τις μισθοδοτικές καταστάσεις των υπαλλήλων και την εξόφληση αυτών σε μηνιαία βάση.
- Το γραφείο Μισθοδοσίας πρέπει να παρακολουθεί και να ασχολείται με την πληρωμή υποχρεώσεων προς τρίτους φορείς, όπως είναι τα ασφαλιστικά ταμεία και λοιποί δημόσιοι φορείς.

Σύμφωνα με όλα τα προαναφερόμενα για την πραγματοποίηση ενός σωστού ελέγχου πρέπει να γίνονται οι εξής ενέργειες :

- Να ελέγχονται δειγματοληπτικά φάκελοι εργαζόμενων ώστε να γίνεται ταυτοποίηση των στοιχείων και να διαπιστώνονται ενημερώσεις σχετικά με την μισθοδοσία του κάθε υπαλλήλου.
- Να ελέγχεται δειγματοληπτικά αν για τον υπολογισμό της τακτικής μισθοδοσίας ακολουθούνται όλες οι απαραίτητες ενέργειες, όπως αυτές ορίζονται από την νομοθεσία.
- Να ελέγχονται αν εκδίδονται σωστά εκκαθαριστικά μισθοδοσίας.

- Να ελέγχεται ο συνολικός αριθμός του προσωπικού που περιλαμβάνονται στις μισθοδοτικές καταστάσεις βάσει των αρχείων του τμήματος Προσωπικού του Νοσοκομείου.
- Να ελέγχεται ένα υπάρχει συμφωνία των μισθοδοτικών καταστάσεων με τα λογιστικά άρθρα της μισθοδοσίας καθώς και αν ενημερώνονται σωστά οι λογαριασμοί στο Γενικό και Αναλυτικό Καθολικό.
- Να ελέγχεται η πληρωμή του Φόρου Μισθωτών Υπηρεσιών προς το δημόσιο και οι αντίστοιχες λογιστικές εγγραφές.
- Να ελέγχεται εάν έχει δημιουργηθεί μηνιαία συγκεντρωτική κατάσταση μισθοδοσίας, της οποίας το συνολικό ποσό συμφωνεί με το συνολικό ποσό του λογαριασμού 60 «Αμοιβές και Έξοδα Προσωπικού».
- Να ελέγχεται εάν υποβάλλεται στο Taxis.net το σωστό αρχείο αμοιβών και αν πραγματοποιείται σωστή απόδοση των κρατήσεων που αφορούν «Μισθοδοσία και Συντάξεις», όπως αυτές προκύπτουν από την πληρωμή των μισθοδοτικών καταστάσεων.
- Να ελέγχονται εάν γίνεται σωστή πληρωμή των υπερωριών και εφημεριών του προσωπικού του Νοσοκομείου, σύμφωνα με την εκάστοτε νομοθεσία.

#### **5.6.1.14 Έλεγχος Φορολογικών Υποχρεώσεων**

Ο έλεγχος των Φορολογικών Υποχρεώσεων του Νοσοκομείου εστιάζει στο αν πραγματοποιείται η υποβολή φορολογικών δηλώσεων, οι καταστάσεις πελατών – προμηθευτών, όπως αυτές προκύπτουν από τα ισοζύγια των προγραμμάτων της Γενικής Λογιστικής και του Δημοσίου Λογιστικού και η υποβολή δήλωσης Ε9 στην περίπτωση που το Νοσοκομείο κατέχει ακίνητη περιουσία. Επίσης ελέγχεται αν τηρούνται οι εκάστοτε ισχύουσες διατάξεις όλων των φορολογιών, όπως την Φορολογία Εισοδήματος ( έντυπο Ν), ΦΠΑ, Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα κ.α, που αφορούν το Νοσοκομείο.

## **5.7 Ο Ρόλος του Εσωτερικού Ελεγκτή σύμφωνα με το σχετικό Α.Δ.Α : Β43ΞΘ-ΠΓΖ**

Το Υπουργείο Υγείας μέσω της σχετικής εγκυκλίου υπ' αριθμό 94064/1.10.12 ( Α.Δ.Α: Β43ΞΘ-ΠΓΖ) παραθέτει τον τρόπο με τον οποίο οι εσωτερικοί ελεγκτές πρέπει να διενεργούν τους εκάστοτε ελέγχους σε μια Δημόσια Μονάδα Υγείας.

Σε ετήσια βάση (Ετήσιο Πρόγραμμα Ελέγχου) δηλ. οι εσωτερικοί ελεγκτές οφείλουν να διενεργούν :

- Μηνιαίους ελέγχους λειτουργίας μηχανογραφικών προγραμμάτων των Μονάδων Υγείας.
- Μηνιαίους ελέγχους κατά την εφαρμογή του διπλογραφικού συστήματος, δηλ. της γενικής και αναλυτικής λογιστικής καθώς και του δημόσιου λογιστικού.
- Μηνιαίος έλεγχος των στοιχείων του esynet που αναφέρονται στις οριστικές μηνιαίες οικονομικές καταστάσεις (μηνιαία οριστικά ισοζύγια) στα τμήματα του διπλογραφικού συστήματος.
- Μηνιαίος έλεγχος των οικονομικών και στατιστικών δεδομένων που βρίσκονται στους πίνακες του esynet.
- Δειγματοληπτικοί έλεγχοι φυσικής απογραφής σε διαχειρίσεις φαρμακείου υλικών και παγίων, σε επίπεδο κεντρικών διαχειρίσεων, κλινικών, χειρουργείων διαγνωστικών εργαστηρίων κ.α.
- Μηνιαία εποπτεία των ισοζυγίων (οριστικό κλείσιμο).
- Έλεγχος των διαδικασιών που σχετίζονται με την προετοιμασία και την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων σε ετήσια βάση.
- Μηνιαίος έλεγχος του Μητρώου Δεσμεύσεων.
- Μηνιαία επισκόπηση της λειτουργίας της Μονάδας Υγείας & του Εσωτερικού Κανονισμού Λειτουργίας.
- Μηνιαίος έλεγχος της Μισθοδοσίας (Υγειονομικό Προσωπικού).
- Μηνιαίος έλεγχος Εσόδων/ Απαιτήσεων της Μονάδας Υγείας.
- Μηνιαίος έλεγχος των Προμηθειών και των Διαχειρίσεων της Μονάδας Υγείας.
- Έλεγχος Πάγιων και Τεχνικών Έργων.

- Μηνιαίος έλεγχος υποχρεώσεων και συνεχείς παρακολούθηση ληξιπρόθεσμων οφειλών.
- Μηνιαίος Έλεγχος Διαθεσίμων (ταμείο, τράπεζες. Λογιστικές Συμφωνίες).
- Επισκόπηση Λειτουργίας Ιατρικής και Νοσηλευτικής Υπηρεσίας της Δημόσιας Μονάδας Υγείας και των Περιφερειακών Ιατρείων.

Διαδικασίες εσωτερικού ελέγχου στον τομέα της μηχανογράφησης :

- Έλεγχος των μηνιαίων διαδικασιών στον τομέα της μηχανογράφησης των μηχανογραφικών υποσυστημάτων των Μονάδων Υγείας και της διασύνδεσης τους, όσο και με το πρόγραμμα του διπλογραφικού συστήματος.
- Στο τέλος κάθε μήνα ο εσωτερικός ελεγκτής οφείλει να πιστοποιεί μετά το πέρας του δειγματοληπτικού ελέγχου την εύρυθμη λειτουργία των βασικών τους υποσυστημάτων της εκάστοτε Μονάδας Υγείας :
- Υποσυστήματα διαχείρισης φαρμάκων, ανταλλακτικών και υπηρεσιών.
- Υποσυστήματα Μητρώου Παγίων.
- Υποσυστήματα κίνησης ασθενών- τιμολόγησης-εξωτερικών καθώς και απογευματινών ιατρείων, Τ.Ε.Π.
- Υποσύστημα διαχείρισης διαγνωστικών - απεικονιστικών εργαστηρίων, L.I.S, R.I.S, PAX.
- Υποσυστήματα διαχείρισης κλινικών-ιατρικούς φακέλους ασθενών.
- Υποσυστήματα προμηθευτών.
- Υποσυστήματα Μισθοδοσίας.
- Διαδικασίες εσωτερικού ελέγχου στον τομέα του διπλογραφικού συστήματος
- Μετά από το πέρας του δειγματοληπτικού ελέγχου, στο τέλος κάθε μήνα θα πρέπει να επιβεβαιώνονται τα εξής :
- Ενημέρωση των μηχανογραφικών υποσυστημάτων με το σύνολο των οικονομικών συναλλαγών του μήνα αναφοράς.
- Ενημέρωση και συμφωνία των δεδομένων των ανώτερων υποσυστημάτων προς τους λογαριασμούς της Γενικής Λογιστικής, του Δημόσιου Λογιστικού και της Αναλυτικής Λογιστικής.
- Συμφωνίες και διασταυρώσεις στην κίνηση των λογαριασμών τάξεως σχετικών με την εκτέλεση του προϋπολογισμού των Μονάδων Υγείας.

- Ενημέρωση αναλυτικής λογιστικής εξαγωγή; των κοστολογικών στοιχείων του πίνακα αναφοράς.
- Καταγραφή των εκκρεμοτήτων του μήνα αναφοράς και προτάσεις για την επίλυση τους.
- Σύνταξη μηνιαίας έκθεσης προς την Διοίκηση των Νοσοκομείων
- Οι εσωτερικοί ελεγκτές οφείλουν να συντάσσουν μια μηνιαία έκθεση προς την Διοίκηση των διασυνδεδεμένων νοσοκομείων σχετικά με τα προβλήματα τα οποία προκύπτουν από τον μηνιαίο έλεγχο και την καταγραφή εκκρεμοτήτων καθώς προτάσεις ή λύσεις με στόχο την βελτιστοποίηση των υφιστάμενων διαδικασιών.
- Ετήσια έκθεση πεπραγμένων προς την Διοίκηση των Νοσοκομείων
- Συνδέει τις οικονομικές καταστάσεις, δηλ. τον Απολογισμό, τον Ισολογισμό και την Κατάσταση Αποτελεσμάτων.

## 5.8 Φύλλα Εργασίας Εσωτερικού Ελεγκτή

Οι Νεγκάκης& Ταχυνάκης (2017), επισημαίνουν ότι τα φύλλα εργασίας ελέγχου αποτελούν το αποδεικτικό υλικό μέσα στο οποίο στηρίζονται όλα τα ευρήματα καθώς και τα συμπεράσματα του ελέγχου. Το ίδιο επισημαίνεται και από τους Τσακλαγκάνο&Σπαθή (2014), προσθέτοντας ότι τα φύλλα εργασίας ελέγχου περιλαμβάνουν όλες τις μορφές και τους τρόπου χρησιμότητας των εκάστοτε αποδεικτικών στοιχείων που συλλέγει ο εσωτερικός ελεγκτής.

Οι Τσαγκακλάνος&Σπαθής (2014), αναφερόμενοι στον σκοπό των φύλλων εργασίας ελέγχου επισημαίνουν ότι μέσω αυτών εξυπηρετείται :

- Η οργάνωση και ο συντονισμός των ελεγκτικών διαδικασιών.
- Ο έλεγχος των πληροφοριών που συνδέονται με την εξέταση των ελεγκτών.
- Η σύνταξη των εκθέσεων ελέγχου.



Από την άλλη οι Νεγκάκης& Ταχυνάκης (2017), δίνουν έμφαση στο περιεχόμενο των φύλλων εργασίας ελέγχου. Το ελάχιστο περιεχόμενο των φύλλων εργασίας ελέγχου είναι η επικεφαλίδα, μέσα στην οποία αναγράφεται η επωνυμία της επιχείρησης, ο τίτλος φύλλου, η διάρκεια και ο χρόνος σύνταξης του συγκεκριμένου φύλλου. Επίσης, περιλαμβάνουν την πηγή των στοιχείων και των πληροφοριών δηλ. αναφέρονται εάν όλες οι πληροφορίες αναφέρονται σε ένα συγκεκριμένο σημείο ή σε ένα σύνολο στοιχείων π.χ ισοζύγιο λογιστικής, δείγματα απογραφών κ.α. Τέλος, μέσα στα φύλλα εργασίας ελέγχου περιλαμβάνονται όλα τα συμπεράσματα που σχετίζονται με τις ελεγκτικές διαδικασίες κατά την διενέργεια του εσωτερικού ελέγχου.

Ο ρόλος των φύλλων εργασίας ελέγχου επιτελείται όταν περιέχουν το ελάχιστο δυνατό περιεχόμενο, όταν συμπληρώνονται με ομοιόμορφο τρόπο από όλους τους εσωτερικούς ελεγκτές που διενεργούν τις ελεγκτικές διαδικασίες στις Δημόσιες Μονάδες Υγείας με σκοπό τη διευκόλυνση αυτών, την πλήρη παρακολούθηση της πληρότητας και της ταξινόμησης τους.

## **5.9 Πρότυπα Ελέγχου του Εσωτερικού Ελεγκτή**

Όπως αναφέρει το εγχειρίδιο του εσωτερικού ελέγχου, οι εσωτερικοί ελεγκτές χρησιμοποιούν τα ακόλουθα Πρότυπα κατά το στάδιο εκτέλεσης του ελέγχου. Πιο συγκεκριμένα γίνεται η χρήση του :

- Προτύπου 2300 : Οι εσωτερικοί ελεγκτές κατά την διενέργεια του ελέγχου θα πρέπει να αναγνωρίζουν, να αναλύουν, να αξιολογούν και να καταγράφουν επαρκείς πληροφορίες ή και αποδεικτικά στοιχεία. Μέσω αυτών επιτυγχάνονται οι αντικειμενικοί σκοποί του ελέγχου που έχουν τεθεί είτε από τους ίδιους είτε από την Διοίκηση της Δημόσιας Μονάδας Υγείας.
- Πρότυπο 2310 : Οι εσωτερικοί ελεγκτές θα πρέπει να εντοπίζουν επαρκείς, αξιόπιστες και σχετικές πληροφορίες, οι οποίες θα αποδεικνύουν την αξιοπιστία των οικονομικών καταστάσεων.

- Πρότυπο 2320 : Οι εσωτερικοί ελεγκτές είναι υποχρεωμένοι να βασίζονται σε συμπεράσματα αλλά και αποτελέσματα έργων μέσω κατάλληλων αναλύσεων ή αξιολογήσεων των αποδεικτικών στοιχείων.
- Πρότυπο 2330 : Οι εσωτερικοί ελεγκτές θα πρέπει να καταγράφουν τις κατάλληλες πληροφορίες ή στοιχεία ώστε να επιβεβαιώνουν τα συμπεράσματα τους.
- Πρότυπο 2340 : Η υλοποίηση του ελέγχου πρέπει να εποπτεύεται κατάλληλα, με στόχο την διασφάλιση της επίτευξης των στόχων, την διασφάλιση της ποιότητας καθώς και την εξέλιξη του προσωπικού.
- Πρότυπο 2400 : Οι εσωτερικοί ελεγκτές θα πρέπει να κοινοποιούν τα αποτελέσματα του ελέγχου.
- Πρότυπο 2410 : Στις κοινοποιήσεις αυτών θα πρέπει να περιλαμβάνονται οι στόχοι, η αποστολή, το επιχειρηματικό πεδίο, καθώς και τα σχετικά συμπεράσματα ή οι εισηγήσεις.
- Πρότυπο 2420 : Οι κοινοποιήσεις των εσωτερικών ελεγκτών θα πρέπει να είναι σαφής, αντικειμενικές, έγκυρες αλλά και ολοκληρωμένες.
- Πρότυπο 2430 : Οι εσωτερικοί ελεγκτές θα πρέπει να αναφέρουν στα αποτελέσματα του ελέγχου την χρήση των αντίστοιχων Δ.Π.Χ.Α ή Δ.Λ.Π.

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6<sup>ο</sup>: Ο ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ ΣΕ ΜΙΑ ΜΟΝΑΔΑ ΥΓΕΙΑΣ

Το παρόν κεφάλαιο αναφέρεται στον εξωτερικό έλεγχο σε μια Μονάδα Δημόσιας Υγείας. Στην συνέχεια αναλύονται όλες οι ελεγκτικές διαδικασίες που σχετίζονται με τις ελεγκτικές ενέργειες του ελέγχου. Επίσης, γίνεται αναφορά στα φύλλα εργασίας ελέγχου, στους φακέλους ελέγχου και στις εκθέσεις ελέγχου.

### 6.1 Εξωτερικός έλεγχος του Δημοσίου Τομέα

Η διενέργεια ελέγχου από άτομα τα οποία δεν ανήκουν στην εκάστοτε Δημόσια Μονάδα Υγείας αποτελεί ίσως τον πιο σημαντικό πυλώνα κατά την διενέργεια του εξωτερικού ελέγχου όπως αναφέρουν οι Sanemi, e.t.c (2015), μετά από σχετική έρευνα στα Νοσοκομεία της Ρουμανίας;

Οι Τσακλαγκάνος&Σπαθής (2014), ως εξωτερικό έλεγχο ορίζουν εκείνον τον έλεγχο που διενεργείται από ένα φυσικό ή νομικό πρόσωπο το οποίο δεν έχει καμία σχέση εξάρτησης με την ελεγχόμενη οντότητα και δεν σχετίζεται οικονομικά σε κανένα επίπεδο μαζί της. Αυτός ο έλεγχος διενεργείται από τους Ο.Ε.Λ και είναι απαραίτητος όσον αφορά τα επαγγελματικά τους προσόντα ώστε να φέρουν εις πέρας το ελεγκτικό τους έργο σε μια Δημόσια Μονάδα Υγείας.

Κατά την διενέργεια του εξωτερικού ελέγχου απαιτείται άριστη επιστημονική κατάρτιση, μεγάλη εμπειρία και ακέραιο χαρακτήρα. Μέσω του εξωτερικού ελέγχου επαληθεύεται η αξιοπιστία και η ορθότητα των οικονομικών καταστάσεων της ελεγχόμενης Δημόσιας οντότητας.

Ο Παπάς (2016), επισημαίνει ότι μετά το πέρας του εξωτερικού ελέγχου, οι Ο.Ε.Λ καταχωρούν τις γνώμες τους σχετικά με την αξιοπιστία των λογιστικών καταστάσεων

- Στην έκθεση ελέγχου που υποβάλλει στο Δ.Σ της εκάστοτε Μονάδας Υγείας
- Στο πιστοποιητικό ελέγχου που υποβάλλεται στο Δ.Σ

Η έκθεση ελέγχου χαρακτηρίζεται από εμπιστευτικό περιεχόμενο, ενώ το πιστοποιητικό ελέγχου δεν είναι και δεν δημοσιεύεται μαζί με τις λογιστικές καταστάσεις στις οποίες αναφέρονται.

### **6.1.1 Εξωτερικός Έλεγχος Παγίων**

Όπως αναφέρουν οι Νεγκάκης & Ταχυνάκης (2017), ο έλεγχος των παγίων πραγματοποιείται ώστε να εξακριβωθεί η φυσική ύπαρξη αυτών καθώς και η κυριότητα τους από την εκάστοτε Δημόσια Μονάδα Υγείας μέσω της χρήσης νόμιμων παραστατικών, της ορθής χρήσης μεθόδων αποτίμησης, της λογιστικής παρακολούθησης αυτών στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις και τους ακριβούς υπολογισμούς των αποσβέσεων. Μέσω αυτών διαπιστώνονται τυχόν πιθανές ανακρίβειες ή λάθη που σχετίζονται με τα πάγια.

Οι ελεγκτικές διαδικασίες που αφορούν τους λογαριασμούς των παγίων είναι οι εξής:

- Ελεγκτικές διαδικασίες που σχετίζονται με την λειτουργία, τα υπόλοιπα και τα ισοζύγια των παγίων.
- Ελεγκτικές διαδικασίες που σχετίζονται με την ορθή καταχώρηση των παγίων.
- Επαλήθευση ορισμένων παγίων κατά την διαδικασία της φυσικής απογραφής.
- Εξακρίβωση της κυριότητας των παγίων περιουσιακών στοιχείων.
- Κατάρτιση συγκεντρωτικής κατάστασης παγίων στοιχείων ( υπόλοιπα προηγούμενης χρήσης και τρέχουσας χρήσης, μεταβολές κ.α.)
- Ελεγκτικές διαδικασίες που σχετίζονται με την επαλήθευση αθροίσεων ισοζυγίων και λογαριασμών κατά την διάρκεια της ελεγκτικής δειγματοληψίας.
- Ελεγκτικές διαδικασίες που σχετίζονται με την εξακρίβωση ορθής χρήσης Δ.Λ.Π ή Ε.Λ.Π.
- Ελεγκτικές διαδικασίες που σχετίζονται με την επιβεβαίωση ότι στο προσάρτημα των οικονομικών καταστάσεων παρέχονται όλες οι προβλεπόμενες από την ισχύουσα νομοθεσία πληροφορίες για τα πάγια περιουσιακά στοιχεία του Νοσοκομείου.

- Ελεγκτικές διαδικασίες που σχετίζονται με την επαλήθευση του ορθού υπολογισμού των αποσβέσεων όπως αυτές ορίζονται από Δ.Π.Χ.Α, Ε.Λ.Π. , Δ.Λ.Π.
- Κατά τον εξωτερικό έλεγχο των πάγιων περιουσιακών στοιχείων της εκάστοτε Μονάδας Υγείας κρίνεται αναγκαίο να ελεγχθούν οι επενδύσεις σε αυτά. Δηλαδή :
- Επαλήθευση αγορών με βάση την αξία που αναγράφεται στο πρωτότυπο τιμολόγιο αγοράς.
- Επιβεβαίωση της ορθής τήρησης του κανονισμού προμηθειών κατά την πώληση, αγορά ή ενοικίαση των πάγιων στοιχείων.
- Διαπίστωση της ορθής τήρησης του Μητρώου Παγίων.

Οι Ο.Ε.Λ θα πρέπει να δώσουν ιδιαίτερη έμφαση στον υπολογισμό των αποσβέσεων. Αυτό επιτυγχάνεται μέσω της επαλήθευσης του ορθού υπολογισμού των αποσβέσεων, την διαπίστωση του ορθού κοστολογικού χειρισμού αυτών, την διαπίστωση της μη μεταβολής των συντελεστών αποσβέσεων από χρήση σε χρήση και τέλος την επαλήθευση του ορθού προσδιορισμού του αποτελέσματος ( κέρδος ή ζημία). Όπως ορίζεται από το Π.Δ 146/2003, η μέθοδος απόσβεσης των πάγιων στοιχείων πρέπει να είναι η ίδια σε κάθε χρήση προκειμένου να επιτευχθεί η σωστή απόσβεση κάθε παγίου.

Κατά την διαδικασία του εξωτερικού ελέγχου των πάγιων στοιχείων οι Ο.Ε.Λ. θα πρέπει να χρησιμοποιούν το Δ.Π.Ε 520 «*Αναλυτικές Διαδικασίες*».

### **6.1.2 Εξωτερικός Έλεγχος Απαιτήσεων**

Ο εξωτερικός έλεγχος των απαιτήσεων καλύπτει διαδικασίες που απαιτούνται να εκτελεστούν από τους Ο.Ε.Λ. με σκοπό την ύπαρξη πιθανών λογιστικών λαθών ή απάτης και κατ' επέκταση μείωση του ελεγκτικού κινδύνου ώστε να διασφαλιστεί η αξιοπιστία των λογιστικών βιβλίων που τηρεί κάθε Δημόσια Μονάδα Υγείας. Μέσω της χρήσης Δ.Π.Ε 450 «*Αξιολόγηση σφαλμάτων που εντοπίζονται κατά τη διάρκεια του ελέγχου*» παρ.5 οι Ο.Ε.Λ. αναφέρουν το σύνολο των εκούσιων ή ακούσιων σφαλμάτων που προκύπτουν κατά την διενέργεια του εξωτερικού ελέγχου.

Οι Ο.Ε.Λ κατά την διενέργεια του ελέγχου που σχετίζονται με τις απαιτήσεις πρέπει να δίνουν έμφαση στις εξής διαδικασίες όπως αναφέρουν οι Νεγκάκης & Ταχυνάκης (2017) :

- Ως προς τον τρόπο τήρησης και παρακολούθησης της Ομάδας 3 «Απαιτήσεις και Διαθέσιμα» του Κλαδικού Λογιστικού Σχεδίου σύμφωνα με το Π.Δ. 146/2003. Εάν πραγματοποιείται έλεγχος για μεγάλα υπόλοιπα ή υπόλοιπα που παραμένουν ανεξόφλητα για μεγάλη χρονική περίοδο.
- Εάν υπάρχουν οι απαραίτητες εγκρίσεις του Δ.Σ. του Νοσοκομείου, σε θέματα που αφορούν πιστώσεις προς πελάτες και επισφαλών απαιτήσεων.
- Ως προς τον τρόπο προσδιορισμού προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις.
- Εάν τηρείται βιβλίο επιταγών ή γραμματειών είσπραξης, ο τρόπος παρακολούθησης αυτών σε προηγούμενες χρήσεις καθώς και μεταβολές που είναι πιθανές.

### **6.1.3 Εξωτερικός Έλεγχος Χρηματικών Διαθεσίμων**

Οι Ο.Ε.Λ με σκοπό την επαλήθευση των υπολοίπων τέλους χρήσης των χρηματικών διαθεσίμων επιλέγουν ένα τυχαίο δείγμα έχοντας ως στόχο την επιβεβαίωση μεταξύ των αναγραφόμενων υπολοίπων στα λογιστικά βιβλία που τηρεί η Δημόσια Μονάδα Υγείας και των γνήσιων επιστολών των τραπεζικών ιδρυμάτων, στα οποία έχει το Νοσοκομείο λογαριασμούς που κινούνται.

Λόγω της φύσης των χρηματικών διαθεσίμων, μεγαλύτερη σφάλματος ή απάτης, οι Ο.Ε.Λ. θα πρέπει να δώσουν ιδιαίτερη έμφαση στις διαδικασίες που έχουν πραγματοποιηθεί κατά τον εσωτερικό έλεγχο.

Ο εξωτερικός έλεγχος που σχετίζεται με τα χρηματικά διαθέσιμα βασίζεται κυρίως στην εκτίμηση των ουσιωδών κινδύνων μέσω της χρήσης Δ.Π.Ε 315 «*Εντοπισμός και εκτίμηση των κινδύνων ουσιώδους σφάλματος μέσω κατανόησης της οντότητας και του περιβάλλοντος της*». Επίσης οι Ο.Ε.Λ θα πρέπει να εξετάζουν τόσο τον όγκο όσο και την αξία καθώς και τις κατηγορίες χρηματικών διαθεσίμων που διαθέτει το Νοσοκομείο. Μέσω αυτού είναι σε θέση να υπολογίσουν την αξία των χρηματικών διαθεσίμων και την σημασία αυτών σε σύγκριση με τα υπόλοιπα περιουσιακά

στοιχεία. Στην περίπτωση όπου οι Ο.Ε.Λ αμφισβητήσουν την γνησιότητα ενός εγγράφου που σχετίζεται με τα χρηματικά διαθέσιμα είναι σε θέση να ζητήσουν επιβεβαίωση από τρίτα πρόσωπα ή να χρησιμοποιήσουν τις ελεγκτικές γνώσεις ενός εμπειρογνώμονα όπως ορίζει το Δ.Π.Ε 620 «Χρησιμοποίηση της εργασίας του ειδήμονα του ελεγκτή».

Οι λογιστικές καταχωρήσεις ελέγχονται μέσω της σύγκρισης μεταξύ των υπολοίπων που βρίσκονται στους λογαριασμούς των διαθεσίμων και των ισοζυγίων. Ο έλεγχος αυτός χρίζει ιδιαίτερης σημασίας κατά την εξακρίβωση των χρηματικών διαθεσίμων. Μεταξύ άλλων, ο έλεγχος των Ο.Ε.Λ γίνεται και με την συνεργασία αυτών με τα τραπεζικά ιδρύματα για να συναλλαγές που υλοποιούνται με την χρήση τραπεζικών επιταγών και καταθέσεων.

Ιδιαίτερη προσοχή κατά την διαδικασία του ελέγχου θα πρέπει να δίνεται στην συμφωνία του συγκεντρωτικού πίνακα διαθεσίμων με τα αντίστοιχα υπόλοιπα των λογιστικών βιβλίων ή και άλλων στοιχείων του φακέλου ελέγχου που αφορούν προηγούμενη χρήση. Μέσω αυτού επιτυγχάνεται η έμπρακτη διασταύρωση πραγματικών και λογιστικών πληροφοριών καθώς και η διακύμανση σε συναλλαγές του Νοσοκομείου από την μια χρήση στην άλλη.

Η συμφωνία κινήσεως λογαριασμών χρηματικών διαθεσίμων των Τραπεζικών Ιδρυμάτων με τα αντίστοιχα παραστατικά του Νοσοκομείου αποτελεί υψίστης σημασίας ελεγκτική διαδικασία. Σε πολλές περιπτώσεις η αναλυτική εξέταση των κινήσεων των αντίστοιχων λογαριασμών παρέχουν σημαντικές πληροφορίες ώστε να εντοπιστούν πιο εύκολα πιθανά λάθη ή απάτες. Επιπρόσθετα ο ρόλος των επιβεβαιωτικών επιστολών προς τις τράπεζες είναι καθοριστικός στην διαδικασία διασταύρωσης πραγματικών και λογιστικών καταγεγραμμένων στοιχείων. Το περιεχόμενο των απαντήσεων καθώς και η μορφή τους είναι πιθανό να δώσουν τις απαραίτητες πληροφορίες στον Ο.Ε.Λ. για κάθε είδους ζήτημα που έχει να κάνει με τα χρηματικά διαθέσιμα της Μονάδας Υγείας.

Οι Νεγκάκης & Ταχυνάκης (2017) παραθέτουν τις εξής ελεγκτικές διαδικασίες που αφορούν τα χρηματικά διαθέσιμα. Αναλυτικότερα :

- Έλεγχος και καταμέτρηση των χρηματικών διαθεσίμων σε ανύποπτο χρόνο.
- Έλεγχος εάν εμφανίζονται επιταγές εισπρακτέες ως χρηματικά διαθέσιμα.

- Κατάρτιση «Πρωτοκόλλου καταμέτρησης ταμείου». Το συνολικό ποσό των καταμετρημένων μετρητών πρέπει να συμφωνηθεί με το χρεωστικό υπόλοιπο του λογαριασμού 38.00 «Ταμείο», σύμφωνα με το Π.Δ. 146/2003. Σε περίπτωση που εμφανιστεί έλλειμα ή πλεόνασμα κρίνεται αναγκαίο να διερευνηθεί και να τακτοποιηθεί λογιστικά.
- Έλεγχος συμφωνίας λογαριασμών καταθέσεις όψεως και προθεσμίας τραπεζών, με τα αντίστοιχα αντίγραφα λογαριασμών από τα Τραπεζικά Ιδρύματα.

#### **6.1.4 Εξωτερικός Έλεγχος Καθαρής Θέσης**

Ο εξωτερικός έλεγχος σε μια Δημόσια Μονάδα Υγείας εστιάζει στην τυχόν αλλαγή του λογαριασμού 40 «Κεφάλαιο» μεταξύ της κλειόμενης και της προηγούμενης χρήσης. Επιπρόσθετα, διενεργείται έλεγχος στον λογαριασμό 44 «Προβλέψεις» και στους υπολογαριασμούς αυτού όπως δημιουργούνται σύμφωνα με το Π.Δ 146/2003. Επίσης ελέγχεται από τους Ο.Ε.Λ ο λογαριασμός 43 «Επιχορηγήσεις Επενδύσεων» ώστε να διαπιστωθεί ότι αυτές αφορούν τα πάγια στοιχεία του Νοσοκομείου και διαφέρουν από τις λειτουργικές επιχορηγήσεις, οι οποίες τοποθετούνται στον λογαριασμό 74 «Έσοδα από Επιχορηγήσεις» και αφορούν όλες τις λειτουργικές διαδικασίες της Μονάδας κατά την διάρκεια του τρέχοντος διαχειριστικού έτους.

#### **6.1.5 Εξωτερικός Έλεγχος Υποχρεώσεων**

Ο εξωτερικός έλεγχος των λογαριασμών υποχρεώσεων πραγματοποιείται με στόχο την εξακρίβωση της ύπαρξης των υποχρεώσεων, της καταβολής, των σχετικών υποχρεώσεων προς τους Ασφαλιστικούς Οργανισμούς και το Δημόσιο και γενικότερα των έλεγχου των λοιπών υποχρεώσεων. Η επίτευξη αυτής της εξακρίβωσης πραγματοποιείται μέσω της εξέτασης της κατοχής των νόμιμων παραστατικών που έχει υπό την κατοχή της η Δημόσια Μονάδα Υγείας και της ορθής λογιστικής παρακολούθησης και απεικόνισης αυτών στις ετήσιες χρηματοοικονομικές καταστάσεις.



Οι Ο.Ε.Λ. προκειμένου να επιβεβαιώσουν τα υπόλοιπα τέλους χρήσης των λογαριασμών των υποχρεώσεων επιλέγουν ένα τυχαίο δείγμα υπολοίπων και προβαίνουν σε επιβεβαίωση των αναγραφόμενων υπολοίπων όπως αυτά προκύπτουν από τα ισοζύγια των λογιστικών βιβλίων. Σε κάθε περίπτωση θα πρέπει να δίνεται ιδιαίτερη έμφαση στις διαδικασίες εσωτερικού ελέγχου που σχετίζονται με τους λογαριασμούς μακροχρόνιων και βραχυχρόνιων υποχρεώσεων καθώς υπάρχει μεγάλη πιθανότητα κάλυψης ταμειακής απάτης μέσω εικονικής υποεκτίμησης των πιστωτικών υπολοίπων.

Επιπλέον, θα πρέπει να ελεγχθεί εάν ο όγκος των υποχρεώσεων που έχουν δημιουργηθεί προέρχονται από προμηθευτές, δηλ. εάν συνδέεται με την προμήθεια, παραλαβή και την λογιστική παρακολούθηση. Οι Ο.Ε.Λ. θα πρέπει να επιβεβαιώσουν ότι θα δελτία παραλαβής εμπορευμάτων (διάφορα είδη υγειονομικού υλικού, χημικών αντιδραστηρίων, φαρμακευτικό υλικό κ.α.) είναι αριθμημένα με τους αντίστοιχους παραλήπτες. Σε κάθε περίπτωση οι Ο.Ε.Λ. οφείλουν να εξετάσουν εάν πριν από την πληρωμή των ανεξόφλητων τιμολογίων έχουν ελεγχθεί τα απαραίτητα αποδεικτικά στοιχεία που τεκμηριώνουν και αποδεικνύουν ότι η συναλλαγή έχει πραγματοποιηθεί και λογιστικοποιηθεί.

Ακόμη, θα πρέπει να γίνονται δειγματοληπτικοί έλεγχοι με τα βιβλία των ταμειακών πληρωμών καθώς και το ημερολόγιο του ταμείου ώστε να επιβεβαιωθούν οι καταχωρήσεις των πληρωτέων λογαριασμών. Ενώ, θα πρέπει να επαληθεύονται οι καταχωρήσεις σε επιλεγμένους λογαριασμούς αναλυτικών καθολικών πληρωτέων λογαριασμών με τα πρωτογενή παραστατικά.

Κατά τον έλεγχο των υποχρεώσεων οι Ο.Ε.Λ. οφείλουν να εξετάσουν πιθανούς ακαταχώρητους λογαριασμούς κατά το τέλος του έτους, όπου οι υποχρεώσεις πρέπει να έχουν απεικονιστεί λογιστικά στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις του Νοσοκομείου. Πιο συγκεκριμένα ο έλεγχος θα πρέπει να περιλαμβάνει τιμολόγια με μη εκδοθέντες λογαριασμούς προμηθευτών, ανεξόφλητα χρηματικά εντάλματα μετά την ημερομηνία κατάρτισης του ισολογισμού και τιμολόγια που παραλήφθηκαν από τον προμηθευτή μετά την ημερομηνία σύνταξης του ισολογισμού.

Οι ελεγκτικές διαδικασίες που σχετίζονται με τους λογαριασμούς των υποχρεώσεων αναφέρονται από τους Νεγκάκη&Ταχυνάκη (2017). Αναλυτικότερα :

Έλεγχος συμφωνίας των πληρωτέων επιταγών με το αντίστοιχο λογαριασμό του γενικού καθολικού.

- Ανάλυση των υπολοίπων των σχετικών λογαριασμών στο βιβλίο απογραφών και στα ισοζύγια.
- Έλεγχος υπολοίπων ανεξόφλητων λογαριασμών.
- Διαπίστωση προσκόμισης όλων των πιστωτικών τιμολογίων με τυχόν εκπτώσεις.

Οι Ο.Ε.Λ κατά τον έλεγχο των υποχρεώσεων χρησιμοποιούν το Δ.Π.Ε. 505 «Εξωτερικές Επιβεβαιώσεις» όπως αυτό αναγράφεται στο πρόγραμμα ποιοτικού ελέγχου της Ε.Λ.Τ.Ε.

#### **6.1.6 Εξωτερικός Έλεγχος Εσόδων**

Ο εξωτερικός έλεγχος που σχετίζεται με τους λογαριασμούς των εσόδων πραγματοποιείται με σκοπό την εξακρίβωση της ύπαρξης του εσόδου, δηλ. της πραγματοποίησής του, της κατοχής νόμιμων παραστατικών από την εκάστοτε Μονάδα Υγείας και της ορθής λογιστικής παρακολούθησης, αποτίμησης και εμφάνισης αυτών στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις.

Πριν την διενέργεια του ελέγχου οι Ο.Ε.Λ ζητούν από το Νοσοκομείο μια ενημερωτική υπογεγραμμένη επιστολή η οποία αναφέρεται στο είδος, την κατηγορία, την μορφή αλλά και το χρηματικό ύψος των εσόδων. Τα υπόλοιπα τέλους χρήσης των εσόδων ελέγχονται μέσα από ένα τυχαίο δείγμα υπολοίπων τα οποία επιβεβαιώνονται μετά την σύγκριση αυτών με τα αναγραφόμενα υπόλοιπα στα λογιστικά βιβλία του Νοσοκομείου.

Οι Ο.Ε.Λ κατά τον έλεγχο των εσόδων θα πρέπει να δώσουν ιδιαίτερη προσοχή σε τυχόν ακαταχώρητους λογαριασμούς κατά το τέλος της χρήσης, όπου οι απαιτήσεις πρέπει να απεικονίζονται και να λογιστικοποιούνται με εγγραφές προσαρμογής.

Ο εξωτερικός έλεγχος του λογαριασμού εσόδων γίνεται μέσω των ακόλουθων διαδικασιών όπως αναφέρουν οι Νεγκάκης & Ταχυνάκης (2017),

- Έλεγχος για να διαπιστωθεί ότι όλα τα δεδουλευμένα έσοδα έχουν καταχωρηθεί στους αντίστοιχους λογαριασμούς και δεν περιλαμβάνουν έσοδα επόμενων ή προηγούμενων χρήσεων.
- Συμφωνία του υπολοίπου του λογαριασμού 54 «Υποχρεώσεις από φόρους – τέλη» με την εκκαθαριστική δήλωση Φ.Π.Α.
- Έλεγχος ακολουθούμενης διαδικασίας επιστροφών κυρίως στο τέλος της λογιστικής περιόδου, πιστωτικών τιμολογίων και αποφάσεων του Δ.Σ. του Νοσοκομείου.

### **6.1.7 Εξωτερικός Έλεγχος Εξόδων**

Ο εξωτερικός έλεγχος που σχετίζεται με τους λογαριασμούς των εξόδων διενεργείται με στόχο την εξακρίβωση της ύπαρξης του εξόδου, δηλ. της πραγματοποίησης του, της κατοχής νόμιμων παραστατικών από την εκάστοτε Μονάδα Υγείας και της ορθής λογιστικής παρακολούθησης και της εμφάνισης αυτών στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις.

Πριν την διενέργεια του ελέγχου οι Ο.Ε.Λ ζητούν από το Νοσοκομείο μια ενημερωτική υπογεγραμμένη επιστολή η οποία αναφέρεται στο είδος, την κατηγορία, την μορφή αλλά και το χρηματικό ύψος των εξόδων. Τα υπόλοιπα τέλους χρήσης των εξόδων ελέγχονται μέσα από ένα τυχαίο δείγμα παραστατικών τα οποία επιβεβαιώνονται μετά την σύγκριση αυτών με τα αναγραφόμενα υπόλοιπα στα λογιστικά βιβλία του Νοσοκομείου. Οι Ο.Ε.Λ οφείλουν να εξετάσουν την ύπαρξη μη καταχωρημένων εξόδων κατά το τέλος του οικονομικού έτους, όπου οι υποχρεώσεις πρέπει να απεικονιστούν και να λογιστικοποιηθούν με εγγραφές προσαρμογής.

Ο εξωτερικός έλεγχος του λογαριασμού εξόδων γίνεται μέσω των ακόλουθων διαδικασιών όπως αναφέρουν οι Νεγκάκης & Ταχυνάκης (2017) :

- Έλεγχος για να διαπιστωθεί ότι όλα τα δεδουλευμένα έξοδα έχουν καταχωρηθεί στους αντίστοιχους λογαριασμούς.
- Έλεγχος για να διαπιστωθεί ότι στους λογαριασμούς εξόδων δεν εμφανίζονται έξοδα που αφορούν προηγούμενες ή επόμενες χρήσεις.

- Έλεγχος υπολογισμού και καταχώρησης στους αντίστοιχους λογαριασμούς δαπανών – εξόδων, δηλ. αποσβέσεις πάγιων, εξόδων εγκαταστάσεως, προβλέψεις επισφαλών απαιτήσεων για πελάτες, αποζημίωση προσωπικού.
- Έλεγχος για ορθή μεταφορά των υπολοίπων των λογαριασμών εξόδων στον λογαριασμό 82.00 «Εξόδα προηγούμενων χρήσεων» σύμφωνα με το Π.Δ 146/2003.
- Έλεγχος επαλήθευσης της χρέωσης του λογαριασμού 54 «Υποχρεώσεις από φόρους – τέλη» με βάση τα έξοδα και συμφωνία με την εκκαθαριστική δήλωση Φ.Π.Α.
- Σύγκριση του συνόλου του λογαριασμού εξόδων της Γενικής Λογιστικής με την αντίστοιχη της προηγούμενης χρήσης και αιτιολόγηση πιθανών μεγάλων αποκλίσεων.

#### **6.1.8 Εξωτερικός Έλεγχος Μισθοδοσίας**

Γενικότερα, ο εξωτερικός έλεγχος της Μισθοδοσίας αποτελεί σημαντικό κομμάτι του ελέγχου των οικονομικών καταστάσεων καθώς καταλαμβάνει σημαντικό μέρος του προϋπολογισμού εξόδων του Νοσοκομείου.

Κατά τον εξωτερικό μισθοδοτικό έλεγχο οι Ο.Ε.Λ. εστιάζουν στα εξής :

- Δειγματοληπτικός έλεγχος των μισθοδοτικών καταστάσεων και τα στοιχεία που αναγράφονται σε αυτές.
- Έλεγχος του πλήρες συνόλου των εργαζομένων του Νοσοκομείου, ταξινομημένο σε κατηγορίες (ιατροί εργασίας, επικουρικοί ιατροί, νοσηλευτικό προσωπικό, ειδικευόμενοι, διοικητικό προσωπικό κ.α.), όπως αυτό προκύπτει από το τμήμα Προσωπικού της Δημόσιας Μονάδας Υγείας.
- Έλεγχος πληρωμής της μισθοδοσίας μέσω τραπεζικών λογαριασμών και επαλήθευση του ποσού που εκδίδεται στο χρηματικό ένταλμα πληρωμής.
- Έλεγχος αν η πληρωμή για την κάθε κατηγορία προσωπικού πραγματοποιείται σύμφωνα με την ισχύουσα εργατική ασφαλιστική και φορολογική νομοθεσία.

- Έλεγχος υπολογισμού και καταχώρησης στους αντίστοιχους λογαριασμούς εξόδων, προβλέψεων για αποζημίωση ή συνταξιοδότηση προσωπικού.
- Έλεγχος για την ορθή μεταφορά των υπολοίπων των αντίστοιχων λογαριασμών της ομάδας 6 «*Οργανικά έξοδα κατ' είδος*», σύμφωνα με το Π.Δ 146/2003.
- Συσχέτιση των πιστωτικών υπολοίπων του λογαριασμού 55 «*Ασφαλιστικοί Οργανισμοί*» με τα συνολικά ποσά των οικείων λογαριασμών δαπανών.

## 6.2 Φύλλα Εργασίας Εξωτερικού Ελέγχου

Οι Ο.Ε.Λ με στόχο την επαλήθευση της ελεγκτικής τους γνώμης σε μια Μονάδα Δημόσιας Υγείας σχεδιάζουν, αναλύουν λογαριασμούς και τέλος συγκεντρώνουν την ελεγκτική τους γνώμη στα φύλλα εργασίας ελέγχου όπως αναφέρουν οι Τσαγκακλάνος&Σπαθής (2015).

Οι Νεγκάκης& Ταχυνάκης (2015), αναφέρουν ότι η γνώμη των Ο.Ε.Λ μετά το πέρας του εξωτερικού ελέγχου αποτυπώνεται μέσα στα φύλλα εργασίας ελέγχου. Αυτό συμβάλλει στην ενίσχυση της διαφάνειας όλων των ελεγκτικών διαδικασιών που πραγματοποιούνται μέσα στα Νοσοκομεία από όλο το ανθρώπινο προσωπικό που τα απαρτίζει. Μετά το πέρας του ελέγχου, τα φύλλα εργασίας ελέγχου ταξινομούνται στους φακέλους ελέγχου τα οποία αποτελούν αναπόσπαστο κομμάτι των ελεγκτικών στοιχείων – τεκμηρίων μεταξύ των λογιστικών βιβλίων της εκάστοτε Δημόσιας Μονάδας Υγείας και την ελεγκτικής γνώμης των Ο.Ε.Λ.

## 6.3 Φάκελοι Εργασίας Εξωτερικού Ελέγχου

Οι Τσακλαγκάνος&Σπαθής (2015), τονίζουν ότι τα φύλλα εργασίας ελέγχου είναι απαραίτητο να ταξινομούνται σε φακέλους ελέγχου. Από την άλλη οι Ταχυνάκης &Νεγκάκης (2017), διακρίνουν του φακέλους ελέγχου σε δύο κατηγορίες.

- Στους Ετήσιους, οι οποίοι σχετίζονται με φύλλα εργασίας τα οποία έχουν συμπληρωθεί κατά την διενέργεια του εξωτερικού ελέγχου σε μια δεδομένη χρονική περίοδο. Μέσα σε αυτούς εμφανίζονται αναλύσεις των πινάκων

διάθεση των αποτελεσμάτων, πληροφορίες που σχετίζονται με τον εσωτερικό έλεγχο, οικονομικές καταστάσεις της τρέχουσας χρήσης κ.α.

- Στους Μόνιμους, οι οποίοι σχετίζονται με στοιχεία που δεν μεταβάλλονται εύκολα. Τα στοιχεία των μόνιμων φακέλων σχετίζονται με τις μεθόδους του πραγματοποιείται ο εξωτερικός έλεγχος. Μέσα σε αυτούς εμφανίζονται στοιχεία όπως αντίγραφα παραστατικών, αποφάσεις του Δ.Σ, αναλύσεις μόνιμων φακέλων κ.α.

## 6.4 Εκθέσεις Ελέγχου

Οι Τσακλαγκάνος&Σπαθής (2015), επισημαίνουν ότι οι εκθέσεις ελέγχου σχετίζονται άμεσα με την έκφραση της ελεγκτικής γνώμης των Ο.Ε.Λ σχετικά με την ορθότητα των οικονομικών καταστάσεων μιας Μονάδας Υγείας. Το ίδιο επισημαίνουν και οι Alhi&Omer (2019), προσθέτοντας ότι οι εκθέσεις ελέγχου περιλαμβάνουν την αντικειμενική γνώμη των Ο.Ε.Λ μετά την διενέργεια του εξωτερικού ελέγχου.

Οι Νεγκάκης& Ταχυνάκης (2017), συσχετίζουν τις εκθέσεις ελέγχου με την έκφραση της ελεγκτικής γνώμης των Ο.Ε.Λ πάνω σε θέματα που σχετίζονται με την ορθή απεικόνιση των οικονομικών καταστάσεων ή σε θέματα που σχετίζονται με την διαφάνεια αυτών.

Οι παραπάνω κατανέμουν τις εκθέσεις ελέγχου στις εξής κατηγορίες,

- Στην *«Σύμφωνη Γνώμη ή Ανεπιφύλακτη Γνώμη, δηλ. συγκέντρωση όλων των απαραίτητων αποδεικτικών τεκμηρίων και έκφραση της γνώμης τους.*
- Στην *«Γνώμη Με Επιφύλαξη», δηλ. οι Ο.Ε.Λ δεν συμφωνούν απόλυτα με τις αποδεκτές λογιστικές αρχές και εκφράζουν την γνώμη τους με επιφύλαξη.*
- *«Αρνητική Γνώμη», δηλ. εμφάνιση ουσιώδης λαθών στις οικονομικές καταστάσεις με αποτέλεσμα έκφρασης αρνητικής γνώμης.*
- *«Αδυναμία Έκφρασης Γνώμης ή Έκφραση Αντίθετης Γνώμης», δηλ. τα ελεγκτικά τεκμήρια ή στοιχεία δεν επαρκούν ώστε να επιβεβαιωθεί η αξιοπιστία των οικονομικών καταστάσεων.*

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 7: ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΟΙ & ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΓΙΑ ΜΕΛΛΟΝΤΙΚΗ ΕΡΕΥΝΑ**

Με την ολοκλήρωση της παρούσας εργασίας γίνεται κατανοητή η σημασία τόσο του εσωτερικού όσο και του εξωτερικού ελέγχου στο Οικονομικό και Διοικητικό τμήμα ενός Δημόσιου Φορέα Υγειονομικής Περίθαλψης.

Όσον αναφορά την πλευρά του εσωτερικού ελέγχου, για να είναι αποδοτικός και αποτελεσματικός επιτακτική είναι η διενέργεια αποτελεσματικών ελέγχων σε όλα τα τμήματα του Νοσοκομείου τα οποία σχετίζονται με το εκάστοτε οικονομικό κύκλωμα. Η ακεραιότητα, η διαφάνεια αλλά και η λογοδοσία του ανθρώπινου δυναμικού του Φορέα ενισχύεται μέσω συγκεκριμένων ελεγκτικών διαδικασιών. Επιπλέον, μέσω αυτών διασφαλίζονται τα πάγια περιουσιακά στοιχεία του Νοσοκομείου, η ορθή αποτίμηση αυτών, η σωστή απεικόνιση και διαχείριση των χρηματικών διαθεσίμων, η αληθοφάνεια των ανεξόφλητων υποχρεώσεων αλλά και οι ενέργειες που σχετίζονται με τον μισθοδοτικό τομέα όλων των υπαλλήλων που στελεχώνουν το Νοσοκομείο.

Μέσω της χρήσης ενός ικανοποιητικού και αποτελεσματικού συστήματος εσωτερικού ελέγχου μειώνεται το ποσοστό δημιουργίας εκούσιων ή ακούσιων σφαλμάτων και δημιουργούνται δικλίδες ασφαλείας. Επιπρόσθετα, μέσω του συστήματος εσωτερικού ελέγχου επιβεβαιώνεται ότι κάθε Δημόσια Μονάδα Υγείας λειτουργεί σύμφωνα με τα ισχύοντα νομοθετικά και θεσμικά πλαίσια.

Ο ρόλος του εσωτερικού ελεγκτή είναι καθοριστικός παράγοντας για την ορθή και αποτελεσματική λειτουργία και οργάνωση του εκάστοτε Φορέα του Ε.Σ.Υ. Πιο συγκεκριμένα, μέσω των μηνιαίων εκθέσεων που παρατίθενται από τον αρμόδιο εσωτερικό ελεγκτή η Διοίκηση είναι σε θέση να έχει πλήρης εποπτεία των υφιστάμενων τμημάτων της. Ενώ, μέσω αυτού προβαίνει στις αντίστοιχες ενέργειες βελτίωσης της λειτουργίας των τμημάτων, όπου θεωρείται αναγκαίο.

Ο ρόλος του εξωτερικού ελέγχου σε μια Δημόσια Μονάδα Υγείας, παρατηρείται ότι είναι αναγκαίος καθώς οι Ο.Ε.Λ ελέγχουν τις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις.

Μετά το πέρας του ελέγχου συντάσσουν τις εκθέσεις ελέγχου οι οποίες περιλαμβάνουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες σχετικά με την γνησιότητα ή μη των οικονομικών καταστάσεων. Οι οικονομικές καταστάσεις του Νοσοκομείου αφού πραγματοποιηθεί ο έλεγχος τους, αποστέλλονται στο Υπουργείο Υγείας.

Πιο αναλυτικά, μέσω του εξωτερικού ελέγχου εποπτεύεται το σύνολο των εσόδων σε ετήσια βάση, το σύνολο των δαπανών και η ορθή διαχείριση των επιχορηγήσεων που δόθηκαν από το Υπουργείο Υγείας για συγκεκριμένους σκοπούς. Ελέγχεται ότι κάθε διαδικασία που πραγματοποιήθηκε στηρίζεται στα ισχύοντα νομοθετικά και θεσμικά πλαίσια ενώ μέσω των εκθέσεων των Ο.Ε.Λ ελέγχονται εκτός των άλλων και οι διαδικασίες του εσωτερικού ελέγχου, ο οποίος αποτελεί σημαντική βάση του ετήσιου ελέγχου καθώς πραγματοποιείται μηνιαίως.

Συμπερασματικά, ο ρόλος του εσωτερικού και εξωτερικού ελεγκτή κρίνεται απαραίτητος σε κάθε Δημόσια Μονάδα Υγείας ώστε να διασφαλίζεται η ορθότητα και η γνησιότητα των ελεγκτικών διαδικασιών αλλά και των οικονομικών καταστάσεων. Μέσω αυτού ενισχύεται η λογοκρισία και η διαφάνεια όλων των λειτουργιών που πραγματοποιούνται από το Οικονομικό και Διοικητικό μέρος ενός Νοσοκομείου του Ε.Σ.Υ.

Ως μελλοντική πρόταση παρατίθεται η συγκριτική ανάλυση του εσωτερικού και εξωτερικού ελέγχου σε δύο Δημόσιες Μονάδες Υγείας της Ενδοχώρας ώστε να εξετασθεί εάν ακολουθούνται οι ίδιες ελεγκτικές διαδικασίες παρά την ίδια Νομοθεσία και τους Ισχύοντες κανόνες.



## ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

### Βιβλιογραφία

AL-Hadrami, A., Rafiki, A. & Adel, S., 2020. The impact of an audit committee's independence and competence on investment decision: a study in Bahrain. *Asian Journal of Accounting Research*, 7 December, 5(2), pp. 299-313.

Arung Lambaa, R., Cores Seralurin, Y., Lambac, A. & Pattiasina, V., 2020. The Effect of Auditor Independence and Ethics on Auditor Professional Scepticism: Its Implications for Audit Quality in Indonesia. *International Journal of Innovation*, 12(8), pp. 383-396.

Calu, D. A., Mihaescu - PinNia, C. & Monacu, M., 2010. Empirical research on the internal audit into public hospitals from Romania. *African Journal of Business Management*, 24 November, pp. 1509-1523.

Habibi, Ibrahim, R. & Fahlevi, H., 2020. Competence, Objectivity, Auditor Ethics, and Quality of Audit in the Inspectorate Agency of Pidie and Pidie Jaya Districts, Province of Aceh, Indonesia. 5, 3(5), pp. 450-458.

Harber, M. & Marx, B., 2019. Audit quality and independence concerns in the South African audit industry: Contrasting views. *South African Journal of Accounting Research*, October, 34(1), pp. 1-23.

Karagiorgos, T., Drogalas, G. P. M. & Christodoloy, J., 2007. *INTERNATIONAL AUDITING AS A MAIN TOOL FOR EFFICIENT RISK ASSESSMENT*, Θεσσαλονίκη, Ημερίδα προς τιμή Καθηγητού Κ. ΑΡ. Ιγνατιάδη..

Mattingly, I., 1964. Formation and Development of the Institute of Certified Public Accountants in Greece. *The Accounting Review*, 1 July, pp. 996-1003.

Meigs, B. W., Larsen, J. & Robert, M. F., 1984. *Ελεγκτική - Μετάφραση : Διαμαντόπουλος Θ. & Ταλαρούγκας Ι.* Αθήνα: Εκδόσεις Παπαζήση.

Pantelidis, P., 2009. Conceptual framework of auditing. Tax audit approach. *International Journal of Management Research and Technology*, No. 3(Vol. 2), pp. 409-416.

Spencer, K. P., 2003. *THE INTERNAL AUDITING HANDBOOK*. British: Wiley.

Καζαντής, Ι. Χ., 2006. *Ελεγκτική & Εσωτερικός Έλεγχος : Μια συστηματική προσέγγιση Εννοιών, Αρχών και Προτύπων*. Αθήνα: Εκδόσεις Business Pluss.

Νεγκάκης, Ι. Χ. & Ταχυνάκης, Π. Δ., 2017. *ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ - ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ : ΘΕΩΡΙΑ ΚΑΙ ΕΦΑΡΜΟΓΕΣ*. Θεσσαλονίκη: Εκδόσεις Αειφόρος Λογιστική Μονοπρόσωπη ΙΚΕ.

Παπασπαθής, Σ. Π., 2003. *Ο σύγχρονος Εσωτερικός Έλεγχος Στις Επιχειρήσεις - Οργανισμούς και η Πρακτική Εφαρμογή του*. Αθήνα: Εκδόσεις : Σταμούλη Α.Ε..

Τσακλαγκάνος, Α. Α. & Σπαθής, Θ. Χ., Σεπτέμβριος 2015. *Ελεγκτική*. 3η Έκδοση επιμ. Θεσσαλονίκη: ΑΦΟΙ Κυριακίδη Εκδόσεις Α.Ε.

### **Νομοθετικό και Θεσμικό Πλαίσιο**

1. Ν.4025/2011 « Εσωτερικός Κανονισμός Λειτουργίας των Μονάδων Υγείας σε θέματα διοικητικά, διαχειριστικά και λογιστικά» - (Calu, etal., 2010)Ν.3697/2008 « Ενίσχυση της διαφάνειας του Κρατικού Προϋπολογισμού, έλεγχος των δημοσίων δαπανών, μέτρα φορολογικής δικαιοσύνης και άλλες διατάξεις.» - <https://www.e-nomothesia.gr/kat-oikonomia/n-3697-2008.html>
2. Ν.4622/2019 « Επιτελικό Κράτος: οργάνωση, λειτουργία και διαφάνεια της Κυβέρνησης, των κυβερνητικών οργάνων και της κεντρικής δημόσιας διοίκησης.» - <https://www.e-nomothesia.gr/kubernese/nomos-4622-2019-phek-133a-7-8-2019.html>
3. Ν.4795/2021 « Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου του Δημόσιου Τομέα, Σύμβουλος Ακεραιότητας στη δημόσια διοίκηση και άλλες διατάξεις για τη δημόσια διοίκηση και την τοπική αυτοδιοίκηση.» - <https://www.e-nomothesia.gr/kat-oikonomia/n-4795-2021.html>

[nomothesia.gr/kat-demosia-dioikese/nomos-4795-2021-phek-62a-17-4-2021.html](http://nomothesia.gr/kat-demosia-dioikese/nomos-4795-2021-phek-62a-17-4-2021.html)

4. Ν.3329/2005 « Εθνικό Σύστημα Υγείας και Κοινωνικής Αλληλεγγύης και λοιπές διατάξεις.» - <https://www.e-nomothesia.gr/kat-ygeia/n-3329-2005.html>
5. Ν.4449/2017 « Υποχρεωτικός έλεγχος των ετήσιων και των ενοποιημένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων, δημόσια εποπτεία επί του ελεγκτικού έργου και λοιπές διατάξεις.» - <https://www.taxheaven.gr/law/4449/2017>
6. Ν.3599/2007 « Σύσταση Πανελληνίου Συλλόγου Φυσικοθεραπευτών και άλλες διατάξεις.» - <https://www.e-nomothesia.gr/kat-ygeia/n-3599-2007.html>
7. Ν.2690/1999 « Κύρωση του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας και άλλες διατάξεις.» - <https://www.e-nomothesia.gr/kat-demosia-dioikese/n-2690-1999.html>
8. Ν.4465/2017 « Ενσωμάτωση στην εθνική νομοθεσία της Οδηγίας 2014/92/ΕΕ του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου της 23ης Ιουλίου 2014 για τη συγκρισιμότητα των τελών που συνδέονται με λογαριασμούς πληρωμών, την αλλαγή λογαριασμού πληρωμών και την πρόσβαση σε λογαριασμούς πληρωμών με βασικά χαρακτηριστικά και άλλες διατάξεις. , κωδικοποιημένος με τον 4623/2019» - <https://www.taxheaven.gr/law/4465/2017>
9. Ν.3370/2005 « Οργάνωση και λειτουργία των υπηρεσιών δημόσιας υγείας και λοιπές διατάξεις.» - <https://www.kodiko.gr/nomothesia/document/162369/nomos-3370-2005>
10. Π.Δ. 146/2003 « Περί ορισμού του περιεχομένου και του χρόνου ενάρξεως της εφαρμογής του Κλαδικού Λογιστικού Σχεδίου Δημοσίων Μονάδων Υγείας» - [http://www.dypede.gr/media/MAIN\\_CONT/Profil/Kentriki\\_Yphresia/Nomothesia\\_Yphresias/20030100122.pdf](http://www.dypede.gr/media/MAIN_CONT/Profil/Kentriki_Yphresia/Nomothesia_Yphresias/20030100122.pdf)
11. Ν.3148/2003-ΦΕΚ 136/Α/5-6-2003 «Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων, αντικατάσταση και συμπλήρωση των διατάξεων για τα ιδρύματα ηλεκτρονικού χρήματος και άλλες διατάξεις» - <https://www.e-nomothesia.gr/kat-trapezes-pistotika-idrumata/n-3148-2003.html>

**Α.Δ.Α.**

1. **Β43ΞΘ-ΠΓΖυπ' αριθμό 94064/1.10.12** « Αποτελεσματική διαχείριση των οικονομικών πόρων των Δημόσιων Μονάδων Υγείας (Δ.Μ.Υ.)» - <https://diavgeia.gov.gr/login>
2. **ΒΕΖΛΘ-ΣΛΘ** «Υλοποίηση εργασιών για πλήρη ανάπτυξη και εφαρμογή του Διπλογραφικού Λογιστικού Συστήματος» - <https://diavgeia.gov.gr/login>