

## **Βελτιώνοντας την Αποτελεσματικότητα μιας Εταιρίας μέσω της Υλοποίησης των προτάσεων από την εφαρμογή ενός Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου: Μελέτη περίπτωσης του «Γ.Ν. Παπαγεωργίου»**

### **Δρ. Δημήτρης Μ. Μυλωνάς**

Καθηγητής Λογιστικής και Χρηματοοικονομικών  
Οικονομολόγος, Νομικός, Λογιστής Α' Τάξης  
Θεσσαλονίκη, Ελλάδα  
dimmylonas@gmail.com

### **Σταυροπούλου Ευαγγελία**

Οικονομολόγος Μ.Β.Α  
Προϊσταμένη Προμηθειών στο Γενικό Νοσοκομείο Παπαγεωργίου  
Θεσσαλονίκη, Ελλάδα  
ev\_stavropoulou@yahoo.com

### **Μπιγάκη Κ. Μαρία**

Οικονομολόγος Μ.Β.Α  
Λογίστρια στην Οικονομική Διεύθυνση στο Γενικό Νοσοκομείο Παπαγεωργίου  
Θεσσαλονίκη, Ελλάδα  
mbigaki@gmail.com

### **Περίληψη**

Σκοπός του παρόντος άρθρου, είναι να καταγραφεί και να αναλυθεί ο τρόπος εφαρμογής ενός συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου (Internal Audit) στο Γενικό Νοσοκομείο Παπαγεωργίου και να διερευνηθεί η βελτίωση της αποτελεσματικότητας του Νοσοκομείου, μέσω της υλοποίησης των προτάσεων του Εσωτερικού Ελέγχου. Ο ρόλος του Εσωτερικού Ελέγχου σταδιακά αναβαθμίζεται σε ρόλο στρατηγικού συμβούλου των διοικήσεων των Νοσοκομείων, σε θέματα χρηματοοικονομικής διαχείρισης, εκτίμησης και διαχείρισης κινδύνου και διαφαίνεται η χρήσιμη συμβολή του στη χάραξη νέων στρατηγικών αποφάσεων για το γεμάτο προκλήσεις οικονομικό περιβάλλον που πλέον διαμορφώνεται.

Ο Εσωτερικός Έλεγχος θεσμοθετήθηκε με τον Ν.4025/11 (ΦΕΚ 228/Α/2011) και η εφαρμογή του είναι υποχρεωτική για όλες τις δημόσιες μονάδες υγείας προσαρμοσμένη στις ιδιαιτερότητες του κάθε νοσοκομείου για θέματα διοικητικά, διαχειριστικά και λογιστικά.

Τα βασικά ερευνητικά ερωτήματα της μελέτης είναι: Η διερεύνηση του βαθμού ύπαρξης ενός επαρκούς συστήματος εσωτερικού ελέγχου στο «Γ. Ν. Παπαγεωργίου» και η τυχόν απόκλισή του ή μη από τα «Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα» για τον εσωτερικό έλεγχο, οι προσδοκίες της Διοίκησης του Γ. Ν. Παπαγεωργίου από την εφαρμογή ενός συστήματος εσωτερικού ελέγχου, η αντίληψη των εργαζομένων του Νοσοκομείου για τις διαδικασίες του εσωτερικού ελέγχου, η διερεύνηση της υλοποίησης ή μη των προτάσεων του Εσωτερικού Ελέγχου και η μέτρηση της αποτελεσματικότητας των συστημάτων εσωτερικού ελέγχου που εφαρμόζονται στο «Γ.Ν. Παπαγεωργίου».

Η έρευνα πραγματοποιήθηκε με το συνδυασμό δευτερογενών και πρωτογενών ερευνητικών εργαλείων. Η δευτερογενής έρευνα κάλυψε το θεωρητικό υπόβαθρο, με στοιχεία εξωτερικών πηγών (ελληνική και ξένη

βιβλιογραφία, άρθρα από διεθνή και ελληνικά επιστημονικά περιοδικά), με κύριες ενότητες την Ελεγκτική, τη Χρηματοοικονομική Διοίκηση και τον Εσωτερικό Έλεγχο. Η πρωτογενής έρευνα πραγματοποιήθηκε με τη χρήση ημιδομημένου ερωτηματολογίου. Το ερωτηματολόγιο σχεδιάστηκε με βάση τους στόχους της έρευνας και διανεμήθηκε δια χειρός στους Διευθυντές/Προϊστάμενους των Τμημάτων και Κλινικών του Νοσοκομείου.

Λέξεις-κλειδιά: δημόσιες μονάδες υγείας, εσωτερικός έλεγχος, ελεγκτικά πρότυπα, βελτίωση αποτελεσματικότητας

## **Improving the Efficiency of a Company through the Implementation of Proposals from the Application of an Internal Control System: Case Study in "Papageorgiou G.H."**

**Dr. Dimitris M. Mylonas**

Professor Accounting and Finance,  
Economist, Lawyer, Accountant A' class  
Thessaloniki, Greece,  
dimmylonas@gmail.com

**Stavropoulou Evangelia**

Economist M.B.A, Accountant and Supply Head in Papageorgiou General  
Hospital  
Thessaloniki - Greece  
ev\_stavropoulou@yahoo.com

**Bigaki K. Maria**

Economist M.B.A, Accountant in Papageorgiou General Hospital  
Thessaloniki - Greece  
mbigaki@gmail.com

### **Astract**

*This paper records and analyzes how to implement an Internal Control at the Papageorgiou General Hospital, and investigates the hospital's improvement of efficiency, through the implementation of the recommendations of the Internal Control. The role of Internal Control is gradually upgraded to a role of strategic advisor to the Hospital administration in financial management, assessment and risk management and its substantial contribution in developing new strategic decisions for the complex new economic environment is shown. Internal Control was established by the L.4025 / 11 (Gazette 228 / A / 2011) and its application is mandatory for all public health facilities tailored to the specificities of each hospital in administrative, management and accounting issues.*

*The main research questions of the study are: The verification of the necessity of Internal Control in the effective financial and administrative management of a public institution in the health services industry, the investigation of the degree of existence of an adequate internal control system in the "Papageorgiou G. H." and any deviation from international models where it was implemented, the study of the*

*positions and attitudes of hospital employees on the procedures of the Internal Control, the investigation of whether the proposals of the Internal Control were implemented and the measurement of effectiveness of the Internal Control applied to "Papageorgiou General Hospital".*

*The research process was carried out through a combination of secondary and primary research. The secondary research covered the theoretical background, with external data sources (Greek and foreign literature and articles from scientific journals), with the main themes being Control, the Financial Management and Internal Control. The primary research was carried out using semi-structured questionnaires, which were answered by the directors-heads of all departments of the hospital.*

**Keywords:** public health units, internal audit, controlling standards, efficiency improvement.

## **Εισαγωγή**

Η Ελεγκτική είναι ένας από τους πιο σημαντικούς κλάδους των Οικονομικών Επιστημών, άρρηκτα συνδεδεμένη με τις πιο βασικές επιστήμες της Διοίκησης οικονομικών μονάδων, όπως τη Στατιστική, Νομική και Πληροφορική. Από τις επιστήμες αυτές, η Ελεγκτική αντιλεί τη σύγχρονη μεθοδολογία για την ικανοποιητική επίλυση θεμάτων που αναφέρονται στο υποκείμενο και το αντικείμενο των ελέγχων. Πραγματεύεται τους γενικούς κανόνες, όρους και προϋποθέσεις για τη διενέργεια ελέγχου σε κάθε επιχείρηση, οικονομική μονάδα και φορέα που στοχεύει στη διαφύλαξη και τη σωστή διαχείριση των οικονομικών πόρων, καθώς και την ανάπτυξη και αξιοποίηση του ανθρώπινου δυναμικού. (Παπαστάθης Π., 2003: σελ.21-22)

Ένας σημαντικός προβληματισμός που τίθεται σε κάθε μορφή οργάνωσης-επιχείρησης, αφορά στο γεγονός ότι οι διοικούντες την επιχείρηση, δεν είναι τις περισσότερες φορές δυνατόν να έχουν την άμεση επίβλεψη όλων των ενεργειών και για το λόγο αυτό, τις αναθέτουν σε στελέχη τους. Μία αρχική λοιπόν προσέγγιση της έννοιας του εσωτερικού ελέγχου, τον ορίζει ως ένα σύνολο αξιολογήσεων, προκειμένου να εκφρασθεί μία αντικειμενική κρίση, σύμφωνα με συγκεκριμένες αρχές, για την αποτελεσματικότητα των ενεργειών της επιχείρησης σε σχέση με τους επιδιωκόμενους στόχους.

## **Θεωρητική προσέγγιση – Μεθοδολογία έρευνας**

### **Εννοιολογικά χαρακτηριστικά του Εσωτερικού ελέγχου**

Στην Οικονομική των Επιχειρήσεων, ο όρος «Εσωτερικός Έλεγχος» χρησιμοποιείται για να αποδώσει δύο βασικές έννοιες, θέτοντας παράλληλα τα όρια και τις αρμοδιότητες αυτών, ως σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου και καθεαυτού ως Εσωτερικός Έλεγχος. (Παπαστάθης, 2003:σελ.26)

#### **1. Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου / Internal Control:**

Είναι η οργανωτική δομή και όλες οι μέθοδοι και διαδικασίες, που εφαρμόζονται από τη διοίκηση μιας οικονομικής μονάδας, ως μέσο επίτευξης του στόχου της, ο οποίος είναι η εξασφάλιση, στο μέτρο του εφικτού, της εύρυθμης και αποδοτικής λειτουργίας αυτής. Αναφέρεται σε ένα οργανωμένο πλέγμα λειτουργιών και διαδικασιών, σε ένα ολοκληρωμένο σύστημα ελέγχων που καθιερώνει η διοίκηση και αποσκοπεί στην

αποτελεσματική λειτουργία για την εξάλειψη των αρνητικών επιπτώσεων του οργανισμού. (Πλαγάκος, 2004:σελ.17)

## 2. Εσωτερικός Έλεγχος / Internal Auditing:

Θεωρείται αρωγός στο έργο της διοίκησης, με γνώμονα την αντικειμενική αξιολόγηση της επάρκειας λειτουργίας του συστήματος εσωτερικού ελέγχου και την εύρυθμη λειτουργία της επιχείρησης. Προτείνει βελτιώσεις, όπου διαπιστώνονται αδυναμίες στοχεύοντας στον περιορισμό των αρνητικών επιπτώσεων, από τους αναληφθέντες επιχειρηματικούς κινδύνους. (Παπαστάθης, 2003:σελ.27).

Η Επιτροπή Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO), ορίζει τα ακόλουθα: Ο εσωτερικός έλεγχος γενικά ορίζεται ως μια διαδικασία, που πραγματοποιείται από το διοικητικό συμβούλιο μιας οικονομικής οντότητας, διευθυντικών στελεχών και λοιπού προσωπικού, που αποσκοπεί στην παροχή εύλογης βεβαιότητας όσον αφορά την επίτευξη των στόχων στις ακόλουθες κατηγορίες: της αποτελεσματικότητας και της αποδοτικότητας των επιχειρήσεων, της αξιοπιστίας των δημοσιονομικών εκθέσεων και της συμμόρφωσης με τους ισχύοντες νόμους και κανονισμούς.

Η μεθοδολογία του Εσωτερικού Ελέγχου παρουσιάζεται στο παρακάτω Διάγραμμα



**Διάγραμμα 1: Η Μεθοδολογία του Εσωτερικού Ελέγχου**

Πηγή: *Panayiotou, 2008:σελ.152*

### Είδη Εσωτερικού Ελέγχου

Η κατηγοριοποίηση των εσωτερικών ελέγχων, μπορεί να γίνει καλύτερα με βάση το στοιχείο στο οποίο επιλέγει να δώσει έμφαση ο κάθε έλεγχος, παρά με βάση τον τρόπο ή τη μέθοδο που αυτός ακολουθεί. Έτσι, σύμφωνα με τους Κάντιζο και Χονδράκη (2006:σελ.34-35) και τον Παπαστάθη (2003:σελ.36-39), οι έλεγχοι διακρίνονται ως εξής:

- **Χρηματοοικονομικοί έλεγχοι (Financial Audits):** Οι Χρηματοοικονομικοί έλεγχοι στοχεύουν στην επαλήθευση της ακρίβειας, της ειλικρίνειας και της αξιοπιστίας των οικονομικών καταστάσεων και στοιχείων, στην

εξασφάλιση της σωστής απεικόνισης των συναλλαγών και στην εξακρίβωση της νομιμότητας, της αποδοτικότητας των οικονομικών πόρων και την σωστή διαχείριση αυτών

- **Διοικητικοί έλεγχοι** (Management Audits): Επιδιώκουν να αξιολογηθεί κατά πόσον μια λειτουργία, συνολική ή αποσπασματική, εκτελείται σύμφωνα με κάποια δεοντολογικά ή επιστημονικά κριτήρια και αρχές του συγκεκριμένου κλάδου, αλλά και σύμφωνα με τις γενικότερες επιχειρησιακές και διοικητικές αρχές.
- **Λειτουργικοί έλεγχοι** (Operational Audits): Οι Λειτουργικοί έλεγχοι αποβλέπουν στην προαγωγή και την προώθηση της αποτελεσματικής λειτουργίας της επιχείρησης. Αναφέρονται στις επιμέρους λειτουργίες των διαδικασιών και στον τρόπο λειτουργίας του συστήματος Διοίκησης. Οι έλεγχοι αυτοί στοχεύουν να διαπιστώσουν κατά πόσο οι διαδικασίες λειτουργούν αποτελεσματικά κατά την υλοποίηση των αποφάσεων. Τέλος, αποβλέπουν στη διαπίστωση για το κατά πόσο ένα τμήμα λειτουργεί σωστά με την υπάρχουσα οργανωτική δομή, αν επιτυγχάνονται οι τεθέντες στόχοι, προτείνοντας συγχρόνως διορθωτικές παρεμβάσεις όπου συναντώνται αποκλίσεις. Επίσης, αν οι λειτουργίες συμβάλουν στη βελτίωση της ενδοεπιχειρησιακής επικοινωνίας μεταξύ των ιεραρχικών επιπέδων και μεταξύ των τμημάτων.
- **Έλεγχοι Συμμόρφωσης**: Οι έλεγχοι μέσω των οποίων διασφαλίζεται η συμμόρφωση με τις πολιτικές της εταιρικής διακυβέρνησης, την ισχύουσα νομοθεσία, τις συμβατικές υποχρεώσεις, τις κανονιστικές διατάξεις, καθώς επίσης και τις εταιρικές διαδικασίες. Σκοπός των ελέγχων αυτών είναι η εξέταση συγκεκριμένων χρηματοοικονομικών και λειτουργικών δραστηριοτήτων του οργανισμού, με στόχο να διαπιστωθεί η συμμόρφωση με τους κανόνες που έχουν τεθεί από ανώτερους φορείς.
- **Έλεγχοι Συστημάτων Πληροφόρησης**: Οι έλεγχοι επικεντρώνονται στη διασφάλιση της αξιοπιστίας, εμπιστευτικότητας και ακεραιότητας, καθώς επίσης και στη διαθεσιμότητα των πληροφοριών μέσω των πληροφοριακών συστημάτων. Η διασφάλιση αυτή είναι ζωτικής σημασίας, αφού όλες οι σύγχρονες οικονομικές μονάδες λαμβάνουν αποφάσεις με βάση την ηλεκτρονική επεξεργασία των δεδομένων τους.
- **Έλεγχοι Κοινωνικής Ευθύνης**: Η Κοινωνική Λογιστική αναπτύχθηκε πρόσφατα για να συγκεντρώνει όλες τις πληροφορίες που αναφέρονται στις σχέσεις της οργάνωσης με το κοινωνικό της περιβάλλον, που δεν είναι άλλο από το εργατικό δυναμικό, τους πελάτες, τους προμηθευτές και την κοινωνία ως σύνολο. Ο αντικειμενικός σκοπός του ελέγχου είναι η επαλήθευση, επικύρωση και επιβεβαίωση των πληροφοριών που αναφέρονται στις σχέσεις της οικονομικής μονάδας με το κοινωνικό περιβάλλον. (Δρογαλάς, 2010:σελ.14)

#### **Εσωτερικός έλεγχος και Γενικό Νοσοκομείο Παπαγεωργίου Θεσσαλονίκης**

Το Γενικό Νοσοκομείο Παπαγεωργίου Θεσσαλονίκης, είναι Νομικό Πρόσωπο Ιδιωτικού Δικαίου, μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, το οποίο προσφέρει υπηρεσίες πρόληψης, διάγνωσης, θεραπείας και αποκατάστασης. Με έναρξη λειτουργίας τον Αύγουστο του 1999, η εγκατάσταση Πανεπιστημιακών Κλινικών το έτος 2004, ολοκλήρωσε με τον καλύτερο τρόπο τη στελέχωση του. (Ετήσιος Απολογισμός 2012, Γ.Ν. Παπαγεωργίου)

Το 2013 είναι το πρώτο νοσοκομείο στην Ελλάδα ως προς τον αριθμό των νοσηλευθέντων, δεύτερο στον αριθμό των επισκέψεων στα εξωτερικά ιατρεία, και τέταρτο στον αριθμό των επισκέψεων στα Επείγοντα. Πέτυχε ποσοστό κάλυψης

κλινών 85%, όταν ο Ελληνικός μέσος όρος είναι 73,4% και ο μέσος όρος των χωρών του ΟΟΣΑ είναι 78,2%. Η Μέση Διάρκεια Παραμονής των ασθενών έπεσε στις 2,99 ημέρες, έναντι των 3,01 ημερών των χωρών του ΟΟΣΑ και των 4 ημερών της Ελλάδας γενικά. Το Νοσοκομείο Παπαγεωργίου καλείται να επιτύχει τους στόχους του, με όσο το δυνατόν ορθολογικότερη και διαφανή χρήση των πόρων που διαθέτει.

Το κανονιστικό πλαίσιο λειτουργίας του, περιλαμβάνει τη λειτουργία τμήματος Εσωτερικού Ελέγχου, το οποίο λειτουργεί ανεξάρτητα και συμβουλευτικά προς τη Διοίκηση. Προσθέτει αξία και βελτιώνει τις λειτουργίες του οργανισμού, συμβάλει στη βελτίωση των υφιστάμενων διαδικασιών διαχείρισης κινδύνων, ελέγχου και τελικά στην επίτευξη των στόχων του Νοσοκομείου. Η εφαρμογή ενός συστήματος εσωτερικού ελέγχου, σε συνδυασμό με τη χρηστή και υπεύθυνη Διοίκηση του οργανισμού, αποτελεί μέσο αποτελεσματικής εταιρικής διακυβέρνησης που διασφαλίζει τη αποδοτική λειτουργία του Νοσοκομείου και την διαφάνεια των πεπραγμένων της Διοίκησης. (Ετήσιος Απολογισμός 2013, Γ.Ν. Παπαγεωργίου). Σύμφωνα με το ετήσιο πλάνο εσωτερικού ελέγχου του Νοσοκομείου για το έτος 2013, ο εσωτερικός ελεγκτής συντάσσει μηνιαία έκθεση προς τη Διοίκηση του Νοσοκομείου, η οποία πρέπει να είναι σχετική με τα προβλήματα που προέκυψαν από το μηνιαίο έλεγχο. Σε αυτή την έκθεση θα πρέπει να συμπεριλαμβάνονται οι εκκρεμότητες και οι δυσλειτουργίες, ενώ θα πρέπει να καταγράφονται και προτάσεις και λύσεις για τη βελτίωση των υφιστάμενων διαδικασιών. Σκοπός όλων των ελεγκτικών διαδικασιών είναι ο εντοπισμός προβλημάτων, δυσλειτουργιών και εκκρεμοτήτων που ανακύπτουν στο Νοσοκομείο. Απώτερος στόχος είναι η παρουσίαση προτάσεων για την επίλυση των προβλημάτων και τη βελτίωση των διαδικασιών, έτσι ώστε να υπάρχει βελτίωση της αποτελεσματικότητας του συστήματος εσωτερικού ελέγχου και των διαδικασιών διαχείρισης κινδύνων του Νοσοκομείου Παπαγεωργίου. Σύμφωνα με το ετήσιο πλάνο εσωτερικού ελέγχου του Νοσοκομείου για το έτος 2013, οι έλεγχοι που διενεργούνται είναι:

- Λογιστικοί έλεγχοι: Αποφέρουν την ασφάλεια του ενεργητικού της επιχείρησης, καθώς και την αξιοπιστία των οικονομικών στοιχείων.
- Διαχειριστικοί και Διαδικαστικοί έλεγχοι: Αξιολογούν την επάρκεια του συστήματος διαδικασιών και του ελέγχου του οργανισμού για την επίτευξη των στόχων και αφετέρου τη συμμόρφωση προς τις πολιτικές και την εφαρμογή των διαδικασιών λειτουργίας και ελέγχου του οργανισμού.
- Διοικητικοί έλεγχοι
- Έκτακτοι έλεγχοι για την εκτίμηση, πρόληψη και εντοπισμό απάτης.

### **Μεθοδολογία έρευνας**

Η πρωτογενής έρευνα πραγματοποιήθηκε με τη χρήση ημιδομημένου ερωτηματολογίου. Το ερωτηματολόγιο σχεδιάστηκε με βάση τους στόχους της έρευνας και διανεμήθηκε δια χειρός στους Διευθυντές/Προϊστάμενους των Τμημάτων και Κλινικών του Νοσοκομείου.

Τα ερωτηματολόγια, έπειτα από τηλεφωνική επικοινωνία με τους Διευθυντές/Προϊστάμενους, προωθήθηκαν ιδιοχείρως στις 09/03/2015 και η συλλογή τους ολοκληρώθηκε στις 15/04/2015. Από τα 50 σε σύνολο ερωτηματολόγια, (ένα σε κάθε τμήμα/κλινική του νοσοκομείου), παραλήφθηκαν συμπληρωμένα τα 42. Λόγω της μεγάλης ανταπόκρισης των ερωτηθέντων στην

έρευνα (καλύφθηκε σε ποσοστό το 84% του πληθυσμού) η έρευνα μπορεί να χαρακτηριστεί άκρως αντιπροσωπευτική και αμερόληπτη.

### **Βασικά ευρήματα της έρευνας**

Η Διοίκηση του «Γ.Ν. Παπαγεωργίου», δείχνει να έχει αντιληφθεί τα θετικά αποτελέσματα από την παροχή ολοκληρωμένης και συνεχούς εκπαίδευσης στους εργαζομένους του, τόσο στην ανάπτυξη των ικανοτήτων τους, όσο και στην ποιότητα των παρεχόμενων υπηρεσιών. Στοχεύοντας στη βελτίωση της απόδοσης του ανθρώπινου δυναμικού, διατηρεί συστήματα συνεχούς εκπαίδευσης στο 88% των τμημάτων/κλινικών του Νοσοκομείου. Το 52% των ερωτηθέντων απάντησε ότι η εκπαίδευσή τους πραγματοποιείται με συχνότητα 2-3 φορές το χρόνο και το 36% απάντησε πως η εκπαίδευση παρέχεται όποτε κριθεί αναγκαίο από τη Διοίκηση. Αντίθετα μόνο το 12% των ερωτηθέντων απάντησε ότι δεν υπάρχει σύστημα συνεχούς εκπαίδευσης στο τμήμα του. Το γεγονός της ύπαρξης τμημάτων που δεν συμμετέχουν σε προγράμματα συνεχούς εκπαίδευσης θα πρέπει να απασχολήσει τη Διοίκηση του Νοσοκομείου.

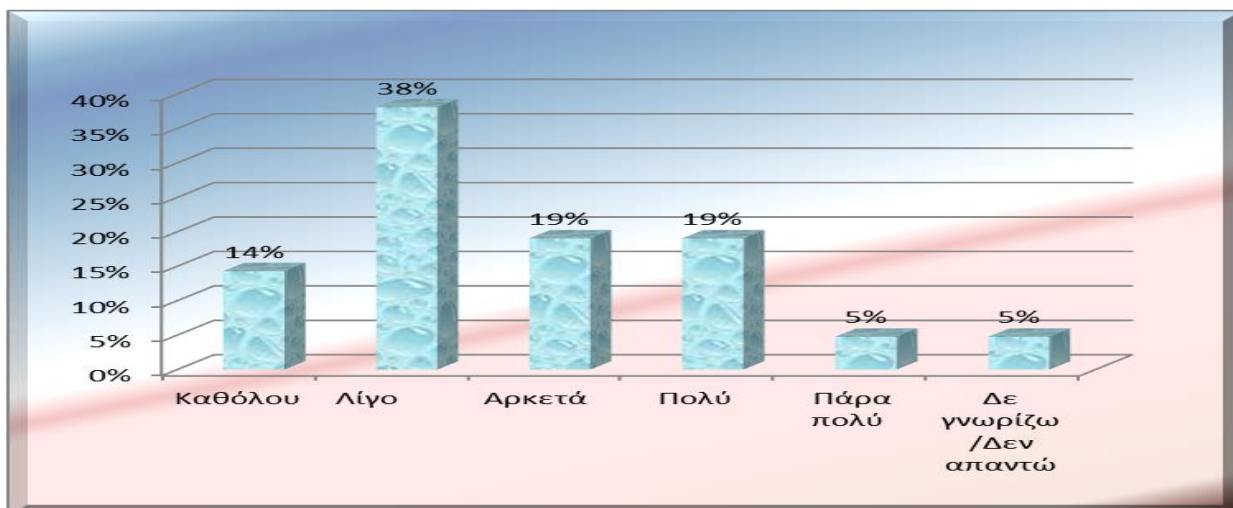
Το 71% των τμημάτων/κλινικών του «Γ.Ν. Παπαγεωργίου», δεν έχει κάποιο πιστοποιητικό διασφάλισης ποιότητας, ενώ αντίθετα έχει αποκτήσει πιστοποιητικό διασφάλισης ποιότητας των υπηρεσιών του το 12% των τμημάτων/κλινικών της έρευνας. Το γεγονός αυτό καταδεικνύει ότι υπάρχουν σημαντικά περιθώρια βελτίωσης στον τομέα της πιστοποίησης. Λαμβάνοντας υπόψη τη διεύρυνση του ανταγωνισμού από το ιδιωτικό σύστημα υγείας και την αναγκαιότητα εφαρμογής και υλοποίησης στο μέλλον προγραμμάτων διασφάλισης της ποιότητας των παρεχόμενων υπηρεσιών η Διοίκηση του Νοσοκομείου πρέπει να υποκινήσει τους Διευθυντές των τμημάτων να εργαστούν προς αυτήν την κατεύθυνση.

Στο 71% των τμημάτων/κλινικών του «Γ.Ν. Παπαγεωργίου» υπάρχει καταγεγραμμένο σύστημα διαδικασιών, ποσοστό αρκετά ικανοποιητικό. Αντίθετα, στο 24% των τμημάτων που συμμετείχαν δεν υπάρχει καταγεγραμμένο σύστημα διαδικασιών. Εντοπίζονται σημαντικά περιθώρια βελτίωσης και σε αυτόν τον τομέα, αφού η καταγραφή των διαδικασιών είναι μια απαραίτητη διαδικασία για την οργάνωση, την ορθή λειτουργία, τον έλεγχο και την αξιολόγηση ενός τμήματος.

Στο 67% των τμημάτων/κλινικών του «Γ.Ν. Παπαγεωργίου» είναι σαφώς κατανοημένα τα καθήκοντα και οι ευθύνες των εργαζομένων σε υψηλό και πολύ υψηλό βαθμό. Στο 31% των τμημάτων οι ευθύνες και τα καθήκοντα των εργαζομένων είναι κατανοημένα σε μέτριο βαθμό, ενώ σε χαμηλό βαθμό στο 2% αυτών. Συνεπώς, αν και το ποσοστό όπου εντοπίζεται υψηλός βαθμός κατανομής καθηκόντων θεωρείται ικανοποιητικό, υπάρχουν περιθώρια βελτίωσης και στο συγκεκριμένο τομέα, αφού η σαφής κατανομή των καθηκόντων και η σαφής οριοθέτηση των ευθυνών των εργαζομένων αποτελούν βασικές αρχές για την ορθή διαχείριση του ανθρώπινου δυναμικού.

Στην πολύ σημαντική ερώτηση σχετικά με το κατά πόσο είναι ενημερωμένα τα στελέχη και οι εργαζόμενοι του Νοσοκομείου για τη σημασία του εσωτερικού ελέγχου, με βάση και το Γράφημα 1 που ακολουθεί, το 14% των Διευθυντών απάντησε «καθόλου», το 38% απάντησε «λίγο» και το 19% απάντησε «αρκετά». Σε αντίθεση με τις ανωτέρω απαντήσεις, το 19% των Διευθυντών θεωρεί «πολύ» ενημερωμένα τα στελέχη του τμήματός του και «πάρα πολύ» ενημερωμένα το 5%. Τέλος, ένα 5% των ερωτηθέντων δήλωσε ότι δεν γνωρίζει

ή δεν θέλησε να απαντήσει στην ερώτηση. Συμπεραίνεται από την ανωτέρω ανάλυση ότι το 52% των εργαζομένων, δεν έχει κατανοήσει τη σημασία της διενέργειας του εσωτερικού ελέγχου στο Νοσοκομείο. Η Διοίκηση του Νοσοκομείου προφανώς δεν έχει «επικοινωνήσει» σωστά τα θετικά αποτελέσματα που ανέμενε να αποκομίσει από τη διενέργεια του εσωτερικού ελέγχου και οφείλει να προβεί στην παροχή κατάλληλης πληροφόρησης σχετικά με τη σημασία του εσωτερικού ελέγχου και τη βελτίωση της αποτελεσματικότητας που προσδοκά από την ορθή εφαρμογή ενός συστήματος εσωτερικού ελέγχου.



**Γράφημα 1: Βαθμός Ενημέρωσης ή μη των εργαζομένων του Γ.Ν. Παπαγεωργίου για τη σημασία της διενέργειας του Εσωτερικού Ελέγχου**

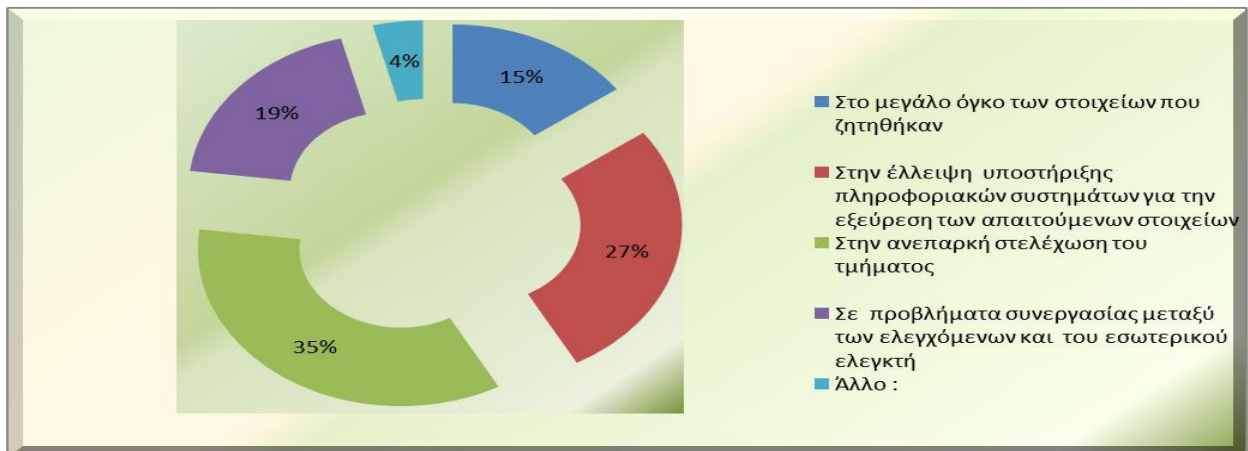
Στην ερώτηση σχετικά με το ποια τμήματα έχουν ελεγχθεί έστω και μία φορά από τον εσωτερικό ελεγκτή, το 52% απάντησε ότι έχει πραγματοποιηθεί έλεγχος στο τμήμα που διευθύνει, ενώ το 45% απάντησε αρνητικά. Αν και έχουν περάσει τέσσερα χρόνια από την εφαρμογή του εσωτερικού ελέγχου στο Νοσοκομείο, διαπιστώνεται ότι δεν έχουν ελεγχθεί παρά μόνο τα μισά τμήματα-κλινικές. Συνίσταται, να διερευνηθούν τα αίτια της μη πραγματοποίησης των εργασιών του εσωτερικού ελέγχου στο σύνολο των τμημάτων του Νοσοκομείου.

Στην ερώτηση σχετικά με το πόσο συχνά υπήρξε απροθυμία των εργαζομένων στη συνεργασία τους με τον εσωτερικό ελεγκτή, το 64% των Προϊσταμένων και Διευθυντών που συμμετείχε στην έρευνα, απάντησε «κάμια φορά», ενώ το 36% αυτών απάντησε από «λίγες» έως «αρκετές φορές». Από την ανάλυση των δεδομένων της συγκεκριμένης ερώτησης συμπεραίνεται ότι οι περισσότεροι εργαζόμενοι έχουν αποδεχθεί τη διενέργεια του εσωτερικού ελέγχου και είναι πρόθυμοι να συνεργαστούν με τον εσωτερικό ελεγκτή, συμμεριζόμενοι προφανώς τις προσδοκίες της Διοίκησης και προσδοκώντας και οι ίδιοι κάποια μορφή βελτίωσης της αποτελεσματικότητας του τμήματός τους. Ωστόσο, το 18% των ερωτηθέντων δυσανασχέτησε «αρκετές φορές» κατά τη διάρκεια του εσωτερικού ελέγχου, γεγονός που πρέπει να προβληματίσει τη Διοίκηση του Νοσοκομείου και να διερευνήσει τα αίτια της δυσανασχέτησης/απροθυμίας.

Στην ερώτηση σχετικά με τις πιθανές δυσκολίες που αντιμετώπισαν τα στελέχη κατά τη διάρκεια του εσωτερικού ελέγχου, το 35% των ερωτηθέντων



δήλωσε ότι η ανεπαρκής στελέχωση του τμήματός τους αποτέλεσε δυσκολία για αυτούς κατά τη διενέργεια του εσωτερικού ελέγχου, ενώ το 27% δήλωσε ως σημαντικότερη δυσκολία την έλλειψη υποστήριξης από τα πληροφοριακά συστήματα του Νοσοκομείου. Το 19% των Προϊσταμένων/Διευθυντών δήλωσε ως σημαντικότερη δυσκολία «τα προβλήματα συνεργασίας μεταξύ των ελεγχόμενων και του εσωτερικού ελεγκτή». Το 15% των ερωτηθέντων δήλωσε πως δυσκολεύτηκαν λόγω του «μεγάλου όγκου των στοιχείων που ζητήθηκαν» και ένα 4% θεωρεί ότι η έλλειψη εξειδικευμένων γνώσεων και τα ασαφή ερωτήματα του ελεγκτή, προκάλεσαν πρόσθετες δυσκολίες κατά τη διενέργεια του ελέγχου. Συμπεραίνεται ότι κατά τη διάρκεια του εσωτερικού ελέγχου διαταράσσεται η εύρυθμη λειτουργία των τμημάτων λόγω της ανεπαρκούς στελέχωσής τους. Επίσης, η δυσκολία των Διευθυντών/Προϊσταμένων να αντιλήθουν τα απαιτούμενα στοιχεία από τα πληροφορικά συστήματα, αποτελεί σημαντικό παράγοντα παρακώλυσης του έργου του εσωτερικού ελεγκτή. Ωστόσο, δεν είναι μικρό το ποσοστό που αντιμετώπισε προβλήματα στην επικοινωνία και στη συνεργασία του με τον εσωτερικό ελεγκτή.

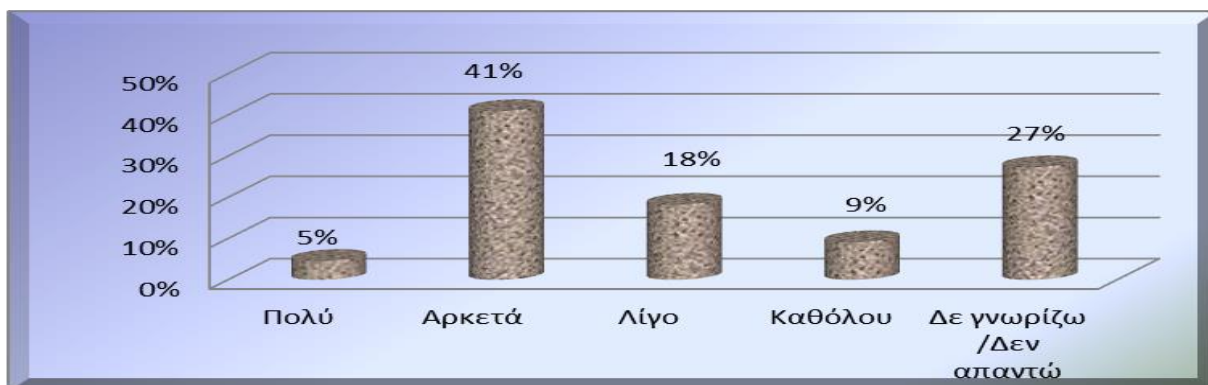


**Γράφημα 2: Πιθανές δυσκολίες κατά τη διάρκεια διενέργειας του εσωτερικού ελέγχου**

Στην ερώτηση σχετικά με τα οφέλη που προκύπτουν από την εφαρμογή του εσωτερικού ελέγχου που διενεργείται στο «Γ.Ν. Παπαγεωργίου», το 22% των ερωτηθέντων απάντησε ότι υιοθετούνται βελτιώσεις στα συστήματα και τις διαδικασίες με σκοπό την αποτροπή ή τον εντοπισμό προβλημάτων και την προστασία των εργαζομένων από άδικους καταλογισμούς ευθυνών, γεγονός αρκετά ενθαρρυντικό όσον αφορά τις προσδοκίες των Προϊσταμένων/Διευθυντών των τμημάτων από τον εσωτερικό έλεγχο. Ποσοστό 14% των συμμετεχόντων στην έρευνα πιστεύει ότι με τον εσωτερικό έλεγχο ενισχύεται η διαφάνεια και η ομαλή χρηματοοικονομική λειτουργία του οργανισμού. Επίσης, ποσοστό 14% θεωρεί σημαντικότερο όφελος το ότι εξουδετερώνονται οι σπατάλες και περιορίζονται οι δαπάνες. Ποσοστό 13% των Προϊσταμένων/Διευθυντών του Νοσοκομείου θεωρεί ότι με την εφαρμογή του εσωτερικού ελέγχου, δοκιμάζονται και εφαρμόζονται ιδέες με σκοπό την κατάργηση ακριβών, χρονοβόρων και αναποτελεσματικών διαδικασιών. Επίσης, ποσοστό 13% των ερωτηθέντων κρίνει ως σημαντικότερο όφελος του εσωτερικού ελέγχου, το γεγονός ότι ελέγχονται οικονομικά και διοικητικά προβλήματα του Νοσοκομείου και αντιμετωπίζονται με ανεξάρτητο και συνεπώς αντικειμενικό τρόπο. Το 12% των ερωτηθέντων απάντησε πως το σημαντικότερο όφελος της

διενέργειας εσωτερικού ελέγχου είναι το ότι εντοπίζονται ευκαιρίες για αυτοματοποίηση διαδικασιών και το 10% απάντησε ότι εντοπίζονται έγκαιρα τα προβλήματα, πριν αυτά υποπέσουν στην αντίληψη τρίτων. Τέλος, μόνο 2% όσων συμμετείχαν στην έρευνα, θεωρεί πως από τη διενέργεια εσωτερικού ελέγχου εισπράττονται διαφυγόντα έσοδα.

Το 46% των Προϊσταμένων/Διευθυντών του Νοσοκομείου πιστεύει ότι οι προτάσεις του εσωτερικού ελεγκτή είναι δυνατόν να πραγματοποιηθούν από τη στιγμή που υπάρχει η ανάλογη βούληση της Διοίκησης. Το 18% των ερωτηθέντων θεωρεί ότι θα υπάρχουν δυσκολίες κατά την εφαρμογή των προτάσεων και «λίγες» είναι αυτές που τελικά θα μπορέσουν να πραγματοποιηθούν, ενώ ποσοστό 9%, κρίνει πως οι προτάσεις που έγιναν για την βελτίωση της λειτουργίας του τμήματός/κλινικής τους, δεν έχουν πρακτική εφαρμογή (με βάση την απεικόνιση των στοιχείων στο Γράφημα 3). Το αρκετά υψηλό ποσοστό του 27% των ερωτηθέντων, δηλώνει πως δεν γνωρίζει ή δε θέλει να απαντήσει για το κατά πόσο οι υποβαλλόμενες προτάσεις του εσωτερικού ελέγχου είναι εφικτές και άμεσα πραγματοποιήσιμες.



**Γράφημα 3: Βαθμός εφικτότητας των προτάσεων του εσωτερικού ελεγκτή**

Όσον αφορά το βαθμό υλοποίησης των προτάσεων του εσωτερικού ελεγκτή, το 14% των ερωτηθέντων απάντησε πως «πολλές» από τις προτάσεις που κατέθεσε ο εσωτερικός ελεγκτής έχουν υλοποιηθεί και το 18% απάντησε πως έχουν υλοποιηθεί «αρκετές» από αυτές. Η πλειοψηφία των ερωτηθέντων, που αντιστοιχεί σε ποσοστό 36% δήλωσε πως «λίγες» από τις προτάσεις του εσωτερικού ελέγχου υλοποιήθηκαν, ενώ το 14% των συμμετεχόντων δήλωσε πως καμία πρόταση δεν έχει υλοποιηθεί. Ένα μεγάλο ποσοστό, της τάξεως του 18%, δήλωσε ότι δε γνωρίζει ή δε θέλησε να απαντήσει στη ανωτέρω ερώτηση (με βάση τα δεδομένα που απεικονίζονται στο Γράφημα 4).



**Γράφημα 4: Βαθμός υλοποίησης των προτάσεων του εσωτερικού ελεγκτή**

### Συμπεράσματα

Παρόλο που ο εσωτερικός έλεγχος εφαρμόζεται εδώ και τέσσερα χρόνια στο «Γ. Ν. Παπαγεωργίου», μόνο τα μισά τμήματα-κλινικές του Νοσοκομείου έχουν ελεγχθεί. Προφανώς, η επιλογή των τμημάτων ή αντικειμένων ελέγχου, γίνεται σύμφωνα με τις εντολές της Διοίκησης, βάσει συγκεκριμένων κριτηρίων. Ωστόσο, θα πρέπει να διερευνηθούν τα αίτια της μη εφαρμογής του εσωτερικού ελέγχου στο σύνολο των τμημάτων του Νοσοκομείου.

Οι έλεγχοι που διενεργούνται στο Νοσοκομείο, είτε είναι γενικοί, είτε ειδικοί και στοχευμένοι, έχουν περισσότερο κατασταλακτικό χαρακτήρα, παρά προληπτικό. Έχοντας υπόψη, ότι η Διοίκηση είναι αυτή που δίνει τις κατευθύνσεις και προτείνει στον εσωτερικό ελεγκτή τα αντικείμενα ελέγχου, διαπιστώνεται ότι οι στόχοι που τίθενται, αφορούν κυρίως τον εντοπισμό και την καταστολή συγκεκριμένων και στοχευμένων ατασθαλιών. Ωστόσο, η ανάπτυξη και προώθηση συστημάτων ελέγχου, που αποτρέπουν και προλαμβάνουν λάθη και παραλείψεις, προσθέτει μεγαλύτερη αξία σε έναν οργανισμό και θα πρέπει να αποτελεί βασική επιδίωξη της Διοίκησης του «Γ.Ν. Παπαγεωργίου». Τα περισσότερα στελέχη και οι εργαζόμενοι του Νοσοκομείου δεν έχουν κατανοήσει την έννοια και τη σημασία της διενέργειας του εσωτερικού ελέγχου, ως «ένα ολοκληρωμένο σύστημα που η εφαρμογή του προσθέτει αξία στον οργανισμό».

Το θετικό κλίμα συνεργασίας αποτελεί βασική προϋπόθεση για την επίτευξη των στόχων του εσωτερικού ελέγχου. Το έργο του εσωτερικού ελεγκτή είναι δύσκολο και λίγο «παρεξηγημένο» από τη φύση του. Η αποδοχή του ελέγχου, καθώς και η αξιοποίηση των αποτελεσμάτων του, απαιτεί μεγάλη κατανόηση και προσπάθεια εκ μέρους των ελεγχόμενων. Γι αυτό το λόγο θα πρέπει να υπάρχει ενημέρωση των στελεχών για τις ελεγκτικές διαδικασίες, τη μεθοδολογία, τα ελεγκτικά κριτήρια και τις τεχνικές που χρησιμοποιεί ο εσωτερικός ελεγκτής του Νοσοκομείου, στο βαθμό που τους αφορά. Η εποικοδομητική συνεργασία των Διευθυντών/Προϊσταμένων με τον Εσωτερικό Ελεγκτή, παρέχει τη δυνατότητα να αναδειχθούν, να προωθηθούν και να επιλυθούν τα οποιαδήποτε προβλήματα, τα οποία είτε ήταν καταγεγραμμένα και εκκρεμούσε η αντιμετώπισή τους, είτε εντοπίστηκαν κατά τη διεξαγωγή του εσωτερικού ελέγχου.

Στο πνεύμα της καλής συνεργασίας και της ανάπτυξης ελεγκτικής κουλτούρας σε έναν οργανισμό, ο εσωτερικός ελεγκτής θα πρέπει να αξιολογεί τα συστήματα εσωτερικού ελέγχου και τις διαδικασίες που εφαρμόζει. Η κριτική επί προσωπικών αδυναμιών είναι εκτός του πνεύματος του εσωτερικού ελέγχου. Ο εσωτερικός ελεγκτής οφείλει να αναγνωρίζει ότι η επίτευξη των στόχων είναι αποτέλεσμα της συλλογικής προσπάθειας του ελεγκτή και των ελεγχομένων. Επίσης, θα πρέπει να κατανοεί και να σέβεται το γεγονός ότι οι εργαζόμενοι έχουν εις βάθος γνώση του αντικειμένου της εργασίας τους, οπότε προκειμένου να διευκολύνει το έργο του θα πρέπει να διατηρεί ανοιχτούς διαύλους επικοινωνίας. Εν τέλει, σύμφωνα με τη θεωρία, ο εσωτερικός ελεγκτής δεν επιτρέπεται να ασκεί εξουσία επί των ελεγχομένων και να υποκαθιστά τους επικεφαλής των ελεγχόμενων τμημάτων, δίνοντας εντολές. Ο εσωτερικός ελεγκτής, ως στενός συνεργάτης, οφείλει να παρέχει αμέριστα τις γνώσεις του και να εργάζεται με στόχο την εξάλειψη του κινδύνου και την επίτευξη της ορθής και αποτελεσματικής λειτουργίας του οργανισμού, μέσα από την υποβολή προτάσεων και λύσεων στα σημεία που διαπιστώνονται αδυναμίες.

Οι περισσότεροι εργαζόμενοι του «Γ.Ν. Παπαγεωργίου», έχουν αποδεχθεί την εφαρμογή του εσωτερικού ελέγχου και είναι πρόθυμοι να συνεργαστούν με τον εσωτερικό ελεγκτή, αναζητώντας και οι ίδιοι προοπτικές βελτίωσης της αποτελεσματικότητας του τμήματός τους. Θεωρούν επίσης ως ιδιαίτερα σημαντική ωφέλεια της διενέργειας του εσωτερικού ελέγχου τη βελτίωση των διαδικασιών, μέσα από την αξιοποίηση των πληροφοριακών συστημάτων και της οργανωτικής δομής του οργανισμού. Αξιόλογο όμως κρίνεται και το γεγονός ότι, αρκετά στελέχη πιστεύουν πως με τον τρόπο που διενεργείται ο εσωτερικός έλεγχος στο Νοσοκομείο, δεν καταγράφονται τα πραγματικά και ουσιαστικά προβλήματα των τμημάτων-κλινικών και συνεπώς δεν αναμένεται καμία ωφέλεια από την εφαρμογή του.

Επιπρόσθετα, διαπιστώθηκε πως αν και έχει υποβληθεί πληθώρα προτάσεων από τον εσωτερικό ελεγκτή προς τη Διοίκηση, οι προτάσεις που τελικά υλοποιήθηκαν ή βρίσκονται στο στάδιο της υλοποίησης είναι λίγες. Αυτό σημαίνει πως είτε δεν είχαν την αποδοχή της Διοίκησης και συνεπώς δεν εγκρίθηκε η υλοποίησή τους, κατά την αξιολόγησή τους από την Επιτροπή Εσωτερικού Ελέγχου, είτε δεν εξασφαλίστηκε η αποδοχή αυτών από τους ελεγχόμενους και συνεπώς είναι δύσκολο να εφαρμοστούν. Σε κάθε περίπτωση, η Διοίκηση σε συνεργασία με την Επιτροπή Εσωτερικού Ελέγχου, οφείλει να διερευνά τους λόγους για τους οποίους δεν υλοποιούνται οι προτάσεις του εσωτερικού ελεγκτή.

Διαπιστώνεται η μη ύπαρξη ενός ετήσιου απολογισμού για τη δράση και την αξιολόγηση της αποτελεσματικότητας του εσωτερικού ελέγχου. Σημαντικό είναι το ποσοστό των στελεχών που υποστηρίζει πως δεν έχει γίνει ποτέ έλεγχος για την υλοποίηση των προτάσεων του εσωτερικού ελεγκτή και συνεπώς ποτέ δεν έχουν αξιολογηθεί τα αποτελέσματα του εσωτερικού ελέγχου. Σύμφωνα με τα Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα, είναι αναγκαία η υποβολή ετήσιου απολογισμού δράσης του εσωτερικού ελεγκτή στην Επιτροπή Εσωτερικού Ελέγχου και τη Διοίκηση. Η βέλτιστη πρακτική του εσωτερικού ελέγχου συνδέεται με τη μέτρηση απόδοσης του έργου του με δείκτες. Οι δείκτες έχουν να κάνουν με την εκτέλεση του ετήσιου προγράμματος ελέγχου, με την αποδοχή των προτάσεων, με την αξιοποίηση του χρόνου των εσωτερικών ελεγκτών (έλεγχοι που προγραμματίστηκαν/έλεγχοι που πραγματοποιήθηκαν, προτάσεις που υποβλήθηκαν/προτάσεις που έγιναν αποδεκτές, κ.α.).

Επίτευξη των δεικτών, σημαίνει επίτευξη των στόχων του εσωτερικού ελέγχου. Απόκλιση των δεικτών θα φέρει τη Διοίκηση και την Επιτροπή Εσωτερικού Ελέγχου, ενώπιον των ευθυνών διαχείρισης και ορθής εφαρμογής του συστήματος εσωτερικού ελέγχου.

## Βιβλιογραφία

- Alexander Hamilton Institute, 2005, "Internal Control," Kritirion Ed. Athens.
- Γ.Ν. Παπαγεωργίου, "Ετήσια Έκθεση 2012".
- Γ.Ν. Παπαγεωργίου, "Ετήσια Έκθεση 2013".
- Δρογάλας, Γ., 2010, "Αξιολόγηση της Εφαρμογής και Συνεισφοράς των Συστημάτων Εσωτερικού Ελέγχου από τη Σκοπιά της Λογιστικής και της Χρηματοοικονομικής στις Ξενοδοχειακές Επιχειρήσεις της Ελλάδας," Διδακτορική Διατριβή στο Τμήμα Οργάνωσης και Διοίκησης Επιχειρήσεων, Πανεπιστήμιο Μακεδονίας.
- Επίσημη ιστοσελίδα του "Ελληνικού Ινστιτούτου Εσωτερικών Ελεγκτών," <http://www.hiia.gr>.
- Επίσημη ιστοσελίδα του "Γ.Ν. Παπαγεωργίου," <http://www.papageorgiou-hospital.gr>.
- Κάντζος Κ., και Α. Χονδράκη, 2006, "Θεωρία και Πρακτική," Εκδόσεις Σταμούλης, Αθήνα.
- Μυλωνάς, Δ., 2014, "Σημειώσεις για Έρευνα," ICBS Thessaloniki Business College.
- Panayiotou N., Aravossis, K. and Moschou, P., 2008, "Grece: A comparative Study of CSR Reports των απολογισμών CSR", in Idowu S. O. & Filho W. L. (Eds.), "Global Practices of Corporate Social Responsibility", Chapter 7, Springer - Verlag Berlin Heidelberg.
- Παπαδάτου, Θ., 2005, "Εσωτερικός και Εξωτερικός έλεγχος Α.Ε.," εκδόσεις Σακκούλα, (Β έκδοση), Αθήνα - Θεσσαλονίκη.
- Παπαστάθης, Π., 2014, "Ο Σύγχρονος Εσωτερικός Έλεγχος και η Πρακτική Εφαρμογή του," Ιδιωτική Έκδοση, Αθήνα.
- Παπαστάθης, Π., 2003, "Ο Σύγχρονος Εσωτερικός Έλεγχος στις Επιχειρήσεις - Οργανισμούς και η Πρακτική Εφαρμογή του," Τόμος 1,2, Αθήνα.
- Πλαγάκος, Κ. και Δρόσου, Α., 2004, "Ο Εσωτερικός Έλεγχος των Επιχειρήσεων," Οικονομικός Ταχυδρόμος, Μάρτιος 2004.
- ΦΕΚ Α 228/2-11-2011, Νόμος υπ' αριθ. 4025 για την Ανασυγκρότηση Φορέων Κοινωνικής Αλληλεγγύης, Κέντρα Αποκατάστασης, Αναδιάρθρωση ΕΣΥ και Άλλες Διατάξεις.