



Σχολή Κοινωνικών Επιστημών
Μεταπτυχιακό Πρόγραμμα Σπουδών
Διοίκηση Μονάδων Υγείας (ΔΜΥ)

Διπλωματική Εργασία

Ο ΡΟΛΟΣ ΤΟΥ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ ΣΤΗ ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΗ
ΚΙΝΔΥΝΩΝ ΣΤΙΣ ΔΗΜΟΣΙΕΣ ΜΟΝΑΔΕΣ ΥΓΕΙΑΣ

Στεφανία Δελαπόρτα

Επιβλέπων καθηγητής: Στέφανος Καρακόλιας

Αθήνα, Ιούνιος, 2026

Η παρούσα εργασία αποτελεί πνευματική ιδιοκτησία της φοιτήτριας Στεφανίας Δελαπόρτα που την εκπόνησε. Στο πλαίσιο της πολιτικής ανοικτής πρόσβασης ο συγγραφέας/δημιουργός εκχωρεί στο ΕΑΠ, μη αποκλειστική άδεια χρήσης του δικαιώματος αναπαραγωγής, προσαρμογής, δημόσιου δανεισμού, παρουσίασης στο κοινό και ψηφιακής διάχυσής τους διεθνώς, σε ηλεκτρονική μορφή και σε οποιοδήποτε μέσο, για διδακτικούς και ερευνητικούς σκοπούς, άνευ ανταλλάγματος και για όλο το χρόνο διάρκειας των δικαιωμάτων πνευματικής ιδιοκτησίας. Η ανοικτή πρόσβαση στο πλήρες κείμενο για μελέτη και ανάγνωση δε σημαίνει καθ' οιονδήποτε τρόπο παραχώρηση δικαιωμάτων διανοητικής ιδιοκτησίας του συγγραφέα/δημιουργού ούτε επιτρέπει την αναπαραγωγή, αναδημοσίευση, αντιγραφή, αποθήκευση, πώληση, εμπορική χρήση, μετάδοση, διανομή, έκδοση, εκτέλεση, «μεταφόρτωση» (downloading), «ανάρτηση» (uploading), μετάφραση, τροποποίηση με οποιονδήποτε τρόπο, τμηματικά ή περιληπτικά της εργασίας, χωρίς τη ρητή προηγούμενη έγγραφη συναίνεση του συγγραφέα/δημιουργού. Ο συγγραφέας/δημιουργός διατηρεί το σύνολο των ηθικών και περιουσιακών του δικαιωμάτων.



Ο Ρόλος του Εσωτερικού Ελέγχου στη Διαχείριση Κινδύνων στις Δημόσιες Μονάδες Υγείας

Στεφανία Δελαπόρτα

Επιτροπή Επίβλεψης Πτυχιακής / Διπλωματικής Εργασίας

Επιβλέπων Καθηγητής:

Στέφανος Καρακόλιας

Μέλος ΣΕΠ του Ελληνικού Ανοικτού
Πανεπιστημίου

Συν-Επιβλέπων Καθηγητής:

Νικόλαος Οικονόμου

Μέλος ΣΕΠ του Ελληνικού Ανοικτού
Πανεπιστημίου

Αθήνα, Ιούνιος, 2026

ΕΥΧΑΡΙΣΤΙΕΣ

Θα ήθελα να ευχαριστήσω θερμά και να εκφράσω την ειλικρινή ευγνωμοσύνη μου προς τον επιβλέποντα καθηγητή μου κ. Στέφανο Καρακόλια, για την πολύτιμη καθοδήγηση, την αμέριστη υποστήριξη, την άριστη επικοινωνία και τις συμβουλές του καθ' όλη τη διάρκεια της έρευνάς μου. Η συμβολή του υπήρξε καθοριστική για την επιτυχή ολοκλήρωση της παρούσας εργασίας.

Επίσης, θα ήθελα να ευχαριστήσω τα άτομα που συμμετείχαν στην έρευνα, συμβάλλοντας με αυτόν τον τρόπο στην ολοκλήρωση της παρούσας εργασίας.

Περίληψη

Στην παρούσα διπλωματική εργασία εξετάζεται ο ρόλος του εσωτερικού ελέγχου στη διαχείριση κινδύνων στις δημόσιες μονάδες υγείας. Στόχος της έρευνας είναι η διερεύνηση των αντιλήψεων, των εμπειριών, των εφαρμοζόμενων πρακτικών, των προκλήσεων που ανακύπτουν, καθώς και του βαθμού ευθυγράμμισης των δημόσιων μονάδων υγείας με τα διεθνή πρότυπα και πλαίσια του εσωτερικού ελέγχου και διαχείρισης κινδύνων.

Η έρευνα ακολουθεί ποιοτική προσέγγιση και βασίστηκε σε ημιδομημένες συνεντεύξεις με στελέχη εσωτερικού ελέγχου (προϊσταμένους και εσωτερικούς ελεγκτές) σε δημόσιες μονάδες υγείας. Τα δεδομένα αναλύθηκαν με τη μέθοδο της θεματικής ανάλυσης. Τα ευρήματα δείχνουν ότι ο εσωτερικός έλεγχος διαδραματίζει διαβεβαιωτικό και υποστηρικτικό ρόλο, συμβάλλοντας στην αξιολόγηση της επάρκειας και αποτελεσματικότητας των διαδικασιών διαχείρισης κινδύνων, καθώς και στην ενίσχυση της διαφάνειας και της λογοδοσίας προσθέτοντας αξία στον οργανισμό. Ωστόσο, αναδείχθηκαν προκλήσεις, όπως η ανάγκη για περαιτέρω εκπαίδευση, η υποστελέχωση των μονάδων εσωτερικού ελέγχου, οι περιορισμένοι πόροι καθώς και η ανάγκη για ενσωμάτωση ενός ολοκληρωμένου πλαισίου διαχείρισης κινδύνων.

Συμπερασματικά, τα αποτελέσματα υποδεικνύουν ότι οι μηχανισμοί ελέγχου και διαχείρισης κινδύνων στις δημόσιες μονάδες υγείας βρίσκονται σε πρώιμο στάδιο ωρίμανσης, τόσο ως προς την εφαρμογή διεθνών προτύπων και πλαισίων όσο και ως προς την ενσωμάτωσή τους στην οργανωτική κουλτούρα. Η περαιτέρω ενίσχυση τους κρίνεται αναγκαία για τη βελτίωση της αποτελεσματικότητάς τους.

Λέξεις – Κλειδιά

Εσωτερικός έλεγχος, αξιολόγηση κινδύνων, δημόσιες μονάδες υγείας, παγκόσμια πρότυπα εσωτερικού ελέγχου, σύστημα εσωτερικού ελέγχου, διακυβέρνηση, διαχείριση κινδύνων

Abstract

In the present dissertation, the role of internal audit in risk management in public health units is examined. The aim of the research is to investigate perceptions, experiences, applied practices, emerging challenges, as well as the degree of alignment of public health units with international standards and frameworks of internal audit and risk management.

The research follows a qualitative approach and is based on semi-structured interviews with internal audit executives (heads and internal auditors) in public health units. The data were analysed using thematic analysis. The findings indicate that internal audit plays an assurance and supportive role, contributing to the assessment of the adequacy and effectiveness of risk management processes, as well as to the enhancement of transparency and accountability, thereby adding value to the organization. However, several challenges were identified, such as the need for further training, understanding in internal audit units, limited resources and the need to integrate a comprehensive risk management framework.

In conclusion, the results indicate that control and risk management mechanisms in public health units are at an early stage of maturity, both in terms of the implementation of international standards and frameworks and their integration into organizational culture. Further strengthening of these mechanisms is considered necessary to improve their effectiveness.

Keywords

Internal audit, risk assessment, public health units, global internal audit standards, internal control, governance, risk management

Περιεχόμενα

Περίληψη	v
Abstract	vi
1 ΚΕΦΑΛΑΙΟ: ΕΙΣΑΓΩΓΗ.....	1
1.1 Σκοπός και στόχοι της έρευνας	1
1.2 Ερευνητικά Ερωτήματα	2
1.3 Σημαντικότητα και πρωτοτυπία της έρευνας	3
1.4 Μεθοδολογική Προσέγγιση	3
1.5 Δομή της Διπλωματικής εργασίας	4
2 ΚΕΦΑΛΑΙΟ: ΘΕΩΡΗΤΙΚΗ ΠΡΟΣΕΓΓΙΣΗ ΤΟΥ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ	5
2.1 Ορισμός του εσωτερικού ελέγχου	5
2.2 Αποστολή και στόχοι του Εσωτερικού Ελέγχου	6
2.3 Ο εσωτερικός έλεγχος στις δημόσιες μονάδες υγείας	7
2.4 Νομοθετικό πλαίσιο του Εσωτερικού Ελέγχου στις Δημόσιες Μονάδες Υγείας στην Ελλάδα	10
3 ΚΕΦΑΛΑΙΟ: Διεθνή πλαίσια και Πρότυπα Εσωτερικού Ελέγχου & Διαχείρισης Κινδύνων	19
3.1 COSO Internal Control – Integrated Framework	19
3.2 COSO Enterprise Risk Management	24
3.3 ISO 31000:2018	29
3.4 EFQM model	32
3.5 Παγκόσμια Πρότυπα Εσωτερικού Ελέγχου (Global Internal Audit Standards) ...	36
3.6 Συγκριτική ανάλυση πλαισίων και προτύπων	40
4 ΚΕΦΑΛΑΙΟ: Ο ρόλος του Εσωτερικού Ελέγχου στη διαχείριση κινδύνων στις δημόσιες μονάδες υγείας	42
4.1 Εσωτερικός Έλεγχος και Διακυβέρνηση	42
4.2 Ο ρόλος του Εσωτερικού Ελέγχου στη διαχείριση κινδύνων	45
4.3 Σύγχρονα εργαλεία Εσωτερικού Ελέγχου και διαχείρισης κινδύνων στις δημόσιες μονάδες υγείας	51
5 ΚΕΦΑΛΑΙΟ: Μεθοδολογία της έρευνας.....	53
5.1 Ερευνητική προσέγγιση και σχεδιασμός	53
5.2 Σκοπός και ερευνητικά ερωτήματα	53
5.3 Δειγματοληψία.....	54
5.4 Μέθοδος συλλογής δεδομένων	55
5.5 Μέθοδος ανάλυσης δεδομένων	55
5.6 Δεοντολογία & Προστασία Προσωπικών Δεδομένων	56
5.7 Περιορισμοί της Έρευνας	57
6 ΚΕΦΑΛΑΙΟ: Ανάλυση Αποτελεσμάτων	58
7 ΚΕΦΑΛΑΙΟ: Συζήτηση Αποτελεσμάτων	64
7.1 Ο ρόλος του εσωτερικού ελέγχου στις Δημόσιες Μονάδες Υγείας	64
7.2 Η ρόλος του Εσωτερικού Ελέγχου στη διαχείριση κινδύνων στις ΔΜΥ	65
7.3 Συνεργασία του Εσωτερικού Ελέγχου με τη Διοίκηση	68
7.4 Περιορισμοί και Προκλήσεις.....	69
7.5 Προτάσεις Βελτίωσης.....	70
7.6 Σύνδεση αποτελεσμάτων με τα Διεθνή Πρότυπα και Πλαίσια	72
8 ΚΕΦΑΛΑΙΟ: Συμπεράσματα	74

Συντομογραφίες & Ακρωνύμια	76
Βιβλιογραφία	77
Παράρτημα Α: «ΕΡΕΥΝΗΤΙΚΑ ΕΡΩΤΗΜΑΤΑ»	83
Παράρτημα Β: «ΟΔΗΓΟΣ ΗΜΙΔΟΜΗΜΕΝΗΣ ΣΥΝΕΝΤΕΥΞΗΣ»	84
ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ Γ. «Ενδεικτικό Απόσπασμα του Πίνακα Κωδικοποίησης»	87
ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ Δ. «Πίνακας Σύνδεσης Ερευνητικών Ερωτημάτων – Συνέντευξης – Θεματικών Ενοτήτων – Διεθνή Πρότυπα και Πλαίσια»	90

1 ΚΕΦΑΛΑΙΟ: ΕΙΣΑΓΩΓΗ

1.1 Σκοπός και στόχοι της έρευνας

Η λειτουργία του Εσωτερικού Ελέγχου στις Δημόσιες Μονάδες Υγείας αποκτά στη σύγχρονη εποχή ολοένα και μεγαλύτερη σημασία, καθώς το περιβάλλον στο οποίο δραστηριοποιούνται χαρακτηρίζεται από αυξημένη πολυπλοκότητα, περιορισμένους πόρους, υψηλές απαιτήσεις λογοδοσίας και διαφάνειας, παρέχοντας ταυτοχρόνως ποιοτικές υπηρεσίες προς όλους τους πολίτες. Η διαχείριση κινδύνων αποτελεί κρίσιμο συστατικό της σύγχρονης διακυβέρνησης και στρατηγικής των Δημόσιων Μονάδων Υγείας, καθώς συμβάλλει στην ενίσχυση της αποτελεσματικότητας, της διαφάνειας και της ποιότητας των παρεχόμενων υπηρεσιών υγείας μέσω έγκαιρης αναγνώρισης, αξιολόγησης, διαχείρισης και αντιμετώπισης των αναδυόμενων απειλών.

Σε αυτό το πλαίσιο ο εσωτερικός έλεγχος αξιολογεί την αποτελεσματικότητα των διαδικασιών της διαχείρισης κινδύνων, ενώ διατηρεί την αντικειμενικότητα του στις διαβεβαιωτικές και συμβουλευτικές δραστηριότητές του (NKansa et al.,2025). Διαδραματίζοντας έναν διευρυμένο ρόλο, όχι μόνο ως μηχανισμού συμμόρφωσης, αλλά ως στρατηγικού συνεργάτη σε αυτή τη διαδικασία. Η λειτουργία του εσωτερικού ελέγχου προάγει τη διαφάνεια, βελτιώνει τη λογοδοσία, προσδίδει αξία στο φορέα (Petsi et al.,2023), υποστηρίζοντας την επίτευξη των στόχων του και προφυλάσσοντας την περιουσία του (Abdelrahim et al. 2022). Παρά τις θεσμικές προβλέψεις, τα διεθνή πλαίσια και πρότυπα, η εφαρμογή του Εσωτερικού Ελέγχου στις Δημόσιες Μονάδες Υγείας παρουσιάζει σημαντικές διαφορές. Η διερεύνηση του τρόπου με τον οποίο οι εσωτερικοί ελεγκτές αντιλαμβάνονται τον ρόλο του Εσωτερικού Ελέγχου στη διαχείριση κινδύνων μπορεί να συμβάλλει σημαντικά στην κατανόηση των υφιστάμενων εμποδίων, των δυνατοτήτων και των προοπτικών βελτίωσης.

Ο σκοπός της παρούσας έρευνας είναι η διερεύνηση του ρόλου του εσωτερικού ελέγχου στη διαχείριση κινδύνων στις δημόσιες μονάδες υγείας, καθώς και η αποτύπωση των εφαρμοζόμενων πρακτικών σε οργανωτικό επίπεδο, των προκλήσεων που αντιμετωπίζουν και των τυχόν βελτιωτικών προτάσεων που θα αναδειχθούν. Παράλληλα, η μελέτη επιδιώκει να εξετάσει τον βαθμό εναρμόνισης και ευθυγράμμισης της υφιστάμενης κατάστασης των Δημόσιων Νοσοκομείων με τα διεθνώς αναγνωρισμένα πλαίσια και πρότυπα εσωτερικού ελέγχου και διαχείρισης κινδύνων, όπως τα Institute of Internal

Auditors standards 2025, Coso Internal Control Integrated Framework, Coso Enterprise Risk Management, ISO 31000 και European Foundation for Quality Management με στόχο την ανάδειξη των πιθανών αποκλίσεων και των πεδίων πιθανής βελτίωσης.

Αναλυτικότερα οι στόχοι της έρευνας έχουν ως εξής:

- α) η αποτύπωση του ρόλου και των λειτουργιών του εσωτερικού ελέγχου στις δημόσιες μονάδες υγείας,
- β) η ανάλυση της συμβολής του εσωτερικού ελέγχου στη διαδικασία διαχείρισης κινδύνων,
- γ) η διερεύνηση των κινδύνων που αντιμετωπίζουν οι δημόσιες μονάδες υγείας,
- δ) η εξέταση της υφιστάμενης κατάστασης των Δημόσιων Μονάδων Υγείας σε σχέση με τα Διεθνή Πρότυπα και πλαίσια,
- στ) η διερεύνηση ύπαρξης κουλτούρας ελέγχου καθώς και της ενσωμάτωσης σύγχρονων εργαλείων για τη διαχείριση κινδύνων.

1.2 Ερευνητικά Ερωτήματα

Η έρευνα καθοδηγείται από ένα κεντρικό ερώτημα και έξι επιμέρους ερευνητικά ερωτήματα, τα οποία αποσκοπούν στην ολιστική κατανόηση του φαινομένου.

Τα ερευνητικά ερωτήματα που πρόκειται να απαντηθούν μέσω ημιδομημένων συνεντεύξεων και με τη μέθοδο της θεματικής ανάλυσης είναι τα εξής:

Κεντρικό ερώτημα: Ποιος είναι ο ρόλος του εσωτερικού ελέγχου στη διαχείριση κινδύνων στις δημόσιες μονάδες υγείας?

Υπο-ερωτήματα

ΕΕ1: Πως αντιλαμβάνονται οι εσωτερικοί ελεγκτές τον ρόλο και τις αρμοδιότητες τους στη διαχείριση κινδύνων στις δημόσιες μονάδες υγείας?

ΕΕ2: Ποιες διαδικασίες εφαρμόζονται στις δημόσιες μονάδες υγείας για τη διαχείριση κινδύνων και πως συνεισφέρει ο Εσωτερικός Έλεγχος σε θέματα εντοπισμού, αξιολόγησης και αντιμετώπισης κινδύνων?

ΕΕ3: Πως συνεργάζονται οι εσωτερικοί ελεγκτές με τη Διοίκηση για την υλοποίηση των στρατηγικών διαχείρισης κινδύνων?

ΕΕ4: Ποιες προκλήσεις και περιορισμοί επηρεάζουν την αποτελεσματική λειτουργία του Εσωτερικού Ελέγχου στη διαχείριση κινδύνων?

ΕΕ5: Ποιες βελτιώσεις προτείνουν οι εσωτερικοί ελεγκτές προκειμένου να ενισχύσουν τον ρόλο τους στη διαδικασία διαχείρισης κινδύνων?

1.3 Σημαντικότητα και πρωτοτυπία της έρευνας

Η παρούσα έρευνα συμβάλλει στην κατανόηση της υφιστάμενης κατάστασης που επικρατεί στις Δημόσιες Μονάδες Υγείας σχετικά με τον Εσωτερικό Έλεγχο και τη διαχείριση κινδύνων. Τα ευρήματα μπορούν να χρησιμοποιηθούν για την ενδυνάμωση και την βελτίωση της λειτουργίας του Εσωτερικού Ελέγχου, την ενίσχυση της διακυβέρνησης και την ανάπτυξη πιο ισχυρών και αποτελεσματικών μηχανισμών διαχείρισης κινδύνων. Επιπρόσθετα, από τα αποτελέσματα της έρευνας προκύπτουν χρήσιμες προτάσεις πολιτικής.

Επιπλέον, η παρούσα έρευνα είναι σημαντική καθώς εξετάζει τον ρόλο του Εσωτερικού Ελέγχου στη διαχείριση κινδύνων στις Δημόσιες Μονάδες Υγείας, ένα πεδίο που μέχρι τη στιγμή της συγγραφής της παρούσας ερευνητικής εργασίας, παραμένει περιορισμένο ερευνητικά στην ελληνική βιβλιογραφία. Τέλος, αξίζει να αναφερθεί η πρωτότυπη προσέγγιση της σύνδεσης της υφιστάμενης ελληνικής πραγματικότητας με τα διεθνή πρότυπα και πλαίσια.

1.4 Μεθοδολογική Προσέγγιση

Η έρευνα υιοθετεί ποιοτική μεθοδολογική προσέγγιση, προκειμένου να διερευνηθούν εις βάθος οι αντιλήψεις και οι εμπειρίες των συμμετεχόντων καθώς και οι πρακτικές που ακολουθούνται στις δημόσιες μονάδες υγείας σχετικά με τον ρόλο του εσωτερικού ελέγχου στη διαχείριση κινδύνων όπως και οι τυχόν αποκλίσεις με τα θεωρητικά διεθνή πρότυπα και πλαίσια. Για το σκοπό αυτό, η συλλογή των δεδομένων πραγματοποιήθηκε μέσω ημιδομημένων συνεντεύξεων καθώς επιτρέπουν ευελιξία, παρουσιάζουν δυνατότητα προσαρμογής και τυχόν πιθανότητα ανακάλυψης νέων θεμάτων. Χρησιμοποιήθηκε σκόπιμη δειγματοληψία καθώς επιλέχθηκαν άτομα που κατείχαν γνώση και εμπειρία σχετική με το αντικείμενο της έρευνας.

Εν κατακλείδι, επιλέχθηκε η ποιοτική έρευνα καθώς επιτρέπει την εις βάθος κατανόηση σύνθετων οργανωσιακών φαινομένων που δεν μπορούν να αποτυπωθούν επαρκώς με άλλες

τεχνικές. Η αναλυτική περιγραφή της μεθοδολογίας και της διαδικασίας συλλογής και ανάλυσης δεδομένων παρουσιάζεται στο κεφάλαιο 5.

1.5 Δομή της Διπλωματικής εργασίας

Η διπλωματική εργασία χωρίζεται σε εννέα κεφάλαια. Στο πρώτο κεφάλαιο, το εισαγωγικό, παρουσιάζεται ο σκοπός και οι στόχοι της έρευνας, τα ερευνητικά ερωτήματα, αναφέρονται επίσης η σημαντικότητα και η πρωτοτυπία της έρευνας. Επιπλέον, αναφέρεται συνοπτικά η μεθοδολογική προσέγγιση και τέλος παρουσιάζεται η δομή της εργασίας.

Το δεύτερο κεφάλαιο αποτελείται από το θεωρητικό πλαίσιο του Εσωτερικού Ελέγχου όπου αναλύονται ο ορισμός, η αποστολή και οι στόχοι του εσωτερικού ελέγχου, επιπλέον αναλύεται ο ρόλος του εσωτερικού ελέγχου στις δημόσιες μονάδες υγείας και τέλος αναφέρεται και το νομοθετικό πλαίσιο.

Στο τρίτο κεφάλαιο παρουσιάζονται τα Διεθνή πρότυπα και πλαίσια που χρησιμοποιούνται διεθνώς, στη συνέχεια γίνεται συγκριτική ανάλυση των προτύπων και πλαισίων.

Στο τέταρτο κεφάλαιο παρουσιάζονται οι βασικές έννοιες της διπλωματικής εργασίας. Διερευνάται ο ρόλος του Εσωτερικού Ελέγχου στη Διακυβέρνηση και στη διαχείριση κινδύνων. Επιπλέον παρουσιάζονται τα σύγχρονα εργαλεία του Εσωτερικού Ελέγχου και διαχείρισης κινδύνων στις Δημόσιες Μονάδες Υγείας.

Στο πέμπτο κεφάλαιο παρουσιάζεται η μεθοδολογία της έρευνας, ενώ στο έκτο κεφάλαιο παρουσιάζονται τα αποτελέσματα αυτής.

Το έβδομο κεφάλαιο περιλαμβάνει τη συζήτηση των ευρημάτων σε σχέση με τη βιβλιογραφία καθώς και με τα διεθνή πλαίσια και πρότυπα και τέλος, η διπλωματική εργασία ολοκληρώνεται συνοψίζοντας τα συμπεράσματα της έρευνας στο όγδοο κεφάλαιο.

2 ΚΕΦΑΛΑΙΟ: ΘΕΩΡΗΤΙΚΗ ΠΡΟΣΕΓΓΙΣΗ ΤΟΥ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ

2.1 Ορισμός του εσωτερικού ελέγχου

Σύμφωνα με τα παγκόσμια πρότυπα του εσωτερικού ελέγχου του Διεθνούς Ινστιτούτου Εσωτερικών Ελεγκτών (IIA) «ο εσωτερικός έλεγχος συνιστά μια ανεξάρτητη, αντικειμενική, διαβεβαιωτική και συμβουλευτική δραστηριότητα, σχεδιασμένη να προσθέτει αξία και να βελτιώνει τις λειτουργίες ενός οργανισμού. Βοηθά έναν οργανισμό να πετύχει τους στόχους του, χρησιμοποιώντας μια συστηματική, μεθοδική προσέγγιση για την αξιολόγηση και βελτίωση της αποτελεσματικότητας της διακυβέρνησης, της διαχείρισης κινδύνων και των διαδικασιών ελέγχου».

Στο πλαίσιο των δημόσιων οργανισμών υγείας, η λειτουργία του Εσωτερικού Ελέγχου αποκτά ιδιαίτερη σημασία, καθώς συμβάλλει στη διασφάλιση της επίτευξης των στρατηγικών στόχων ενός οργανισμού και την προστασία των πόρων του (Alqudah et al. 2019), ιδιαίτερα σε συνθήκες περιορισμένων πόρων και αυξημένης λογοδοσίας όπως των δημόσιων μονάδων υγείας. Παράλληλα, ενισχύει τη διαφάνεια και τη συμμόρφωση με το ισχύον θεσμικό και κανονιστικό πλαίσιο.

Οι δημόσιες μονάδες υγείας λειτουργούν σε ένα περιβάλλον υψηλής πολυπλοκότητας, έντονων λειτουργικών απαιτήσεων και αυξημένων κινδύνων, επομένως η ανάγκη για αποτελεσματικό εσωτερικό έλεγχο και συστηματική διαχείριση κινδύνων είναι πιο επιτακτική από ποτέ.

Σύμφωνα με τα παγκόσμια πρότυπα (IIA 2025), αν και ο βασικός ρόλος του εσωτερικού ελέγχου είναι να ενισχύει τη διακυβέρνηση, τη διαχείριση κινδύνων και τις διαδικασίες ελέγχου, οι επιδράσεις του ξεπερνούν τα όρια του ίδιου του οργανισμού. Μέσω της παροχής διαβεβαίωσης για την αποτελεσματικότητα των λειτουργιών, την αξιοπιστία των πληροφοριών, τη συμμόρφωση με το νομοθετικό και κανονιστικό πλαίσιο, την προστασία των περιουσιακών στοιχείων και την προώθηση μιας κουλτούρας ηθικής, ο εσωτερικός έλεγχος συμβάλλει στη συνολική σταθερότητα και βιωσιμότητα του οργανισμού. Ως αποτέλεσμα, ενισχύεται και η εμπιστοσύνη του κοινού τόσο προς τον ίδιο τον οργανισμό όσο και προς τα ευρύτερα συστήματα στα οποία αυτός εντάσσεται, μεταβαίνοντας από μια στενά ελεγκτική λειτουργία σε έναν στρατηγικό μηχανισμό διακυβέρνησης, διαχείρισης κινδύνων και βελτίωσης διαδικασιών. Στον Δημόσιο Τομέα η μετάβαση αυτή ενισχύθηκε

από την αυξανόμενη πολυπλοκότητα των οργανισμών και την ανάγκη για ενίσχυση της διαφάνειας και της λογοδοσίας.

2.2 Αποστολή και στόχοι του Εσωτερικού Ελέγχου

Ο εσωτερικός έλεγχος αποτελεί σημαντικό μηχανισμό υποστήριξης της διοίκησης και ενίσχυσης της αποτελεσματικής λειτουργίας των οργανισμών. Η αποστολή του Εσωτερικού Ελέγχου είναι «Να ενισχύει και να προστατεύει την αξία του οργανισμού, παρέχοντας αντικειμενική και βάσει κινδύνων διαβεβαίωση, συμβουλές και πληροφόρηση». (ΙΑ, 2017)

Ο εσωτερικός έλεγχος δρα ως ένας σημαντικός μηχανισμός οποίος προάγει την αποτελεσματικότητα των δημόσιων οργανισμών (Nerantzidis et al., 2022), συμβάλλει στη βελτίωση της διακυβέρνησης και της διαχείρισης κινδύνων μέσω της αξιολόγησης των συστημάτων ελέγχου και της υποστήριξης της διοίκησης στη λήψη αποφάσεων (Arena & Azzone, 2009).

Σε αυτό το πλαίσιο, αποκτά ιδιαίτερη σημασία το Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου, το οποίο αποτελεί βασικό μηχανισμό υποστήριξης της διοίκησης και της διασφάλισης της εύρυθμης λειτουργίας του οργανισμού. Σύμφωνα με το νέο θεσμικό πλαίσιο για τον Εσωτερικό Έλεγχο (ν.4795/2021), το Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου αποτελεί ένα σύνολο πολιτικών, διαδικασιών και δικλίδων ασφαλείας που εφαρμόζονται σε έναν οργανισμό με στόχο τη διασφάλιση της αποτελεσματικής και αποδοτικής λειτουργίας του, της προστασίας των πόρων, της αξιοπιστίας των οικονομικών και λοιπών αναφορών και της συμμόρφωσης με το θεσμικό πλαίσιο. Σύμφωνα με το Εθνικό Κέντρο Δημόσιας Διοίκησης και Αυτοδιοίκησης (2021), η εφαρμογή ενός αποτελεσματικού Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου συμβάλλει στην ενίσχυση της υπευθυνότητας, της λογοδοσίας και της χρηστής διακυβέρνησης ενός οργανισμού. Παράλληλα, υποστηρίζει την πρόληψη, τον εντοπισμό και την αντιμετώπιση περιστατικών απάτης ή παρατυπιών, ενώ βοηθά και στην αναγνώριση δυνατοτήτων βελτίωσης των διαδικασιών και της συνολικής λειτουργίας του φορέα. Στο πλαίσιο αυτό, ο εσωτερικός έλεγχος διαδραματίζει σημαντικό ρόλο, καθώς αξιολογεί την επάρκεια και την αποτελεσματικότητα του Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου και συμβάλλει στη βελτίωση των διαδικασιών διοίκησης και διαχείρισης κινδύνων παρέχοντας στη διοίκηση «εύλογη διαβεβαίωση» σχετικά με την επίτευξη της αποστολής του φορέα και των γενικών στόχων.

Σύμφωνα με την παρ.1 του αρθ.10 του ν.4795/2021 οι επιχειρησιακοί στόχοι της Μονάδας Εσωτερικού Ελέγχου επικεντρώνονται στην υποστήριξη του φορέα για την επίτευξη των στρατηγικών του στόχων μέσω της αξιολόγησης των μηχανισμών διακυβέρνησης και λειτουργίας, την παροχή συμβουλευτικών υπηρεσιών προς τη Διοίκηση, της διασφάλισης της ορθής και αποτελεσματικής λειτουργίας των πληροφοριακών συστημάτων και τέλος, την αποτίμηση της αποδοτικότητας και αποτελεσματικότητας του φορέα με γνώμονα τις αρχές της χρηστής δημοσιονομικής διαχείρισης.

2.3 Ο εσωτερικός έλεγχος στις δημόσιες μονάδες υγείας

Οι δημόσιες μονάδες υγείας αποτελούν σύνθετους οργανισμούς, καθώς συνδυάζουν διοικητικές, οικονομικές και κλινικές λειτουργίες με στόχο την παροχή ποιοτικών υπηρεσιών υγείας προς όλους τους πολίτες. Η λειτουργία τους χαρακτηρίζεται από αυξημένο βαθμό πολυπλοκότητας, λόγω του μεγάλου όγκου διαδικασιών, της διαχείρισης σημαντικών δημόσιων πόρων, της ανάγκης για συμμόρφωση με πολύπλοκο θεσμικό πλαίσιο και της άμεσης σύνδεσής τους με την προστασία της ανθρώπινης ζωής και της δημόσιας υγείας.

Στο πλαίσιο αυτό, ο εσωτερικός έλεγχος αποτελεί κρίσιμο παράγοντα για την αποτελεσματική εταιρική διακυβέρνηση, καθώς συμβάλλει στον εκσυγχρονισμό του θεσμικού πλαισίου λειτουργίας. Μέσω των διαδικασιών του ενισχύει τη διαφάνεια, προάγει τη λογοδοσία και διασφαλίζει τη συμμόρφωση με τις θεσμικές και κοινωνικές αξίες, ενδυναμώνοντας παράλληλα την εμπιστοσύνη του κοινού προς το σύστημα υγείας (Petsi et al., 2023).

Η οικονομική κρίση του 2010 ανέδειξε σε μεγάλο βαθμό την έλλειψη του εσωτερικού ελέγχου στις δημόσιες μονάδες υγείας (Karagiorgos et al., 2024), επίσης η αυξανόμενη οικονομική πολυπλοκότητα σε συνδυασμό με τις κανονιστικές απαιτήσεις και τέλος με την τεχνολογική ανάπτυξη υπογράμμισαν τη σημαντικότητα της υιοθέτησης πρακτικών και εργαλείων με τα οποία θα μπορούσαν να βελτιωθούν οι λειτουργίες των οργανισμών και να αυξηθεί η αξία τους. Ο εσωτερικός έλεγχος βασιζόμενος στους στρατηγικούς στόχους των οργανισμών και με την υποστήριξη της ανώτερης διοίκησης, συμβάλλει στην διαχείριση των οικονομικών πόρων, στη μείωση του κόστους και στη διαχείριση των ανθρώπινων πόρων και της αντιστάθμισης των κινδύνων (Eulerich et al., 2020).

Περαιτέρω, ο δημόσιος τομέας παρουσιάζει δυσκολίες στην προσαρμογή σε σύγχρονες διοικητικές πρακτικές με αποτέλεσμα τη διατήρηση χρόνιων παθογενειών που ενδέχεται να αφήνουν περιθώρια για διαφθορά, κακή διαχείριση και κατασπατάληση των πόρων. Οι κυριότερες αδυναμίες των δημόσιων οργανισμών εστιάζονται στην μη συνετή διαχείριση των πόρων, στην έλλειψη επαρκούς και κατάλληλης πληροφόρησης, στην μη ύπαρξη διασύνδεσης μεταξύ των τμημάτων καθώς και στην έλλειψη κατάλληλα εκπαιδευμένου προσωπικού. Σε αυτό το πλαίσιο, ο εσωτερικός έλεγχος δύναται μέσω εφαρμογής κατάλληλων ελεγκτικών μηχανισμών και διαδικασιών να διορθώσει βαθιά παγιωμένες αναποτελεσματικές πρακτικές στους δημόσιους οργανισμούς (Asare, 2009).

Σύμφωνα με την Petsi et al., τα δημόσια νοσοκομεία έχουν παθογένειες τόσο στο εσωτερικό όσο και στο εξωτερικό περιβάλλον. Η πολιτική επιρροή συχνά παρεμβαίνει σε ζητήματα διοίκησης και διαχείρισης ενώ η πολυνομία και η πολυπολοκότητα του θεσμικού πλαισίου που υφίσταται δημιουργούν σύγχυση στις αρμοδιότητες με συνέπεια να ευνοούνται η διαφθορά και οι «πελατειακές σχέσεις». Παράλληλα, η ελλιπής χρηματοδότηση με την προϋπάρχουσα γραφειοκρατία δυσχαιρένουν τον εκσυγχρονισμό και τη βελτίωση των παρεχόμενων υπηρεσιών. Περαιτέρω, τα νοσοκομεία αντιμετωπίζουν προβλήματα υποστελέχωσης, ανεπαρκούς εκπαίδευσης του προσωπικού καθώς και υπολειτουργίας των πληροφοριακών συστημάτων.

Ένα αποτελεσματικό σύστημα εσωτερικού ελέγχου δεν συμβάλλει μόνο στον έλεγχο των διαδικασιών και στη διασφάλιση της σωστής λειτουργίας ενός οργανισμού, αλλά επηρεάζει και τη συνολική κουλτούρα του. Μέσα από τον έλεγχο των διαδικασιών και την εφαρμογή κατάλληλων δικλίδων ασφαλείας, ο εσωτερικός έλεγχος βοηθά στον εντοπισμό και την πρόληψη λαθών, παρατυπιών και αδυναμιών, συμβάλλοντας στη βελτίωση της λειτουργίας του οργανισμού. Παράλληλα, μέσω της προώθησης της διαφάνειας και της υπευθυνότητας, οι εργαζόμενοι αποκτούν σταδιακή μεγαλύτερη συνείδηση της σημασίας της κουλτούρας του οργανισμού. Με αυτόν τον τρόπο καλλιεργείται μια νοοτροπία λογοδοσίας και συνεχούς βελτίωσης στον οργανισμό. Στο πλαίσιο αυτό με τον ν.4795/2021 καθορίζονται οι αρμοδιότητες της Μονάδας Εσωτερικού Ελέγχου στους φορείς του δημόσιου τομέα, αναδεικνύοντας τον τόσο σημαντικό ρόλο του εσωτερικού ελέγχου.

Η Μονάδα Εσωτερικού Ελέγχου σχεδιάζει και υλοποιεί ελέγχους προγραμματισμένους και έκτακτους βάσει αξιολόγησης κινδύνων, στο σύνολο του φορέα εξετάζοντας την επάρκεια και την αποτελεσματικότητα των συστημάτων διακυβέρνησης. Παράλληλα, έχει

συμβουλευτικό ρόλο με σκοπό τη συνεχή βελτίωση των διαδικασιών και της συνολικής αποτελεσματικότητας του φορέα. Επιπλέον, διατυπώνει βελτιωτικές προτάσεις για την ενίσχυση της λειτουργίας του φορέα και παρακολουθεί την εφαρμογή των διορθωτικών ενεργειών που προκύπτουν από τα αποτελέσματα των ελέγχων.

Η ΜΕΕ αξιολογεί τη συμμόρφωση του φορέα με το ισχύον νομοθετικό και κανονιστικό πλαίσιο, ελέγχει την αξιοπιστία των οικονομικών και λοιπών αναφορών και εξετάζει κατά πόσο οι διαθέσιμοι πόροι χρησιμοποιούνται με τρόπο αποδοτικό, αποτελεσματικό και σύμφωνα με τις αρχές της χρηστής δημοσιονομικής διαχείρισης. Επίσης, αξιολογεί την ασφάλεια και ορθή λειτουργία των πληροφοριακών συστημάτων του φορέα.

Η ΜΕΕ καταρτίζει ετήσιο ή πολυετές πρόγραμμα ελέγχων με βάση τις προτεραιότητες του φορέα και την εκτίμηση των σχετικών κινδύνων, υποβάλλει τα αποτελέσματα των ελεγκτικών της δραστηριοτήτων στη διοίκηση και συντάσσει και επικαιροποιεί το Εγχειρίδιο Εσωτερικών Ελέγχων το οποίο υποβάλλεται προς έγκριση στον επικεφαλής του φορέα επιπλέον, συντάσσει σε ετήσια βάση έκθεση η οποία συνοδεύεται από τεκμηριωμένη γνώμη. Επιπρόσθετα, όταν κατά την άσκηση του έργου της προκύπτουν στοιχεία ή ενδείξεις που σχετίζονται με περιστατικά απάτης, παραβίασης των αρχών ακεραιότητας ή ενδεχόμενης πειθαρχικής ευθύνης προσωπικού, ενημερώνει χωρίς καθυστέρηση τα αρμόδια υπηρεσιακά όργανα και τις πειθαρχικές αρχές, σύμφωνα με το ισχύον θεσμικό πλαίσιο. Τέλος, μεριμνά για τη συνεχή επαγγελματική εκπαίδευση των εσωτερικών ελεγκτών, μέσω δράσεων εκπαίδευσης, κατάρτισης και επιμόρφωσης που συμβάλλουν στην αναβάθμιση των γνώσεων και των δεξιοτήτων τους.

Οι αρμοδιότητες αυτές αναδεικνύουν τον πολυδιάστατο ρόλο του εσωτερικού ελέγχου στις δημόσιες μονάδες υγείας, καθώς δεν περιορίζεται μόνο στον οικονομικό έλεγχο αλλά επεκτείνεται στη συνολική αξιολόγηση της λειτουργίας και της διοίκησης των οργανισμών.

Αξίζει να τονισθεί ότι η σχέση ανάμεσα στην ανεξαρτησία του ελεγκτή και της αποτελεσματικότητας του εσωτερικού ελέγχου επηρεάζεται από της πρακτικές της εταιρικής διακυβέρνησης και της ικανότητας του ελεγκτή. Ο επαγγελματισμός, η αυτονομία και η υιοθέτηση ενός κώδικα ηθικής δεοντολογίας είναι υψίστης σημασίας για την επίτευξη μέγιστης ποιότητας και διασφάλισης αποτελεσματικών μονάδων ελέγχου. Ισχυροί εσωτερικοί μηχανισμοί διακυβέρνησης, όπως αποτελεσματικό διοικητικό συμβούλιο και η επιτροπή ελέγχου παίζουν πολύ σημαντικό ρόλο στην περιφρούριση της

αξιοπιστίας των οικονομικών αναφορών. Τονίζεται δε ότι μια συνεργατική προσέγγιση ανάμεσα στις διοικητικές λειτουργίες και στην ανεξαρτησία του ελεγκτή είναι απαραίτητες για την βελτίωση της αποτελεσματικότητας του ελέγχου (Al Amr and Jaradat, 2025)

Ωστόσο, η αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου στις δημόσιες μονάδες υγείας δεν είναι δεδομένη, όπως αναφέρεται στη διεθνή βιβλιογραφία ορισμένοι παράγοντες μπορούν να επηρεάσουν την αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου, όπως η ικανότητα και η επαγγελματική επάρκεια των εσωτερικών ελεγκτών καθώς και το μέγεθος της μονάδας εσωτερικού ελέγχου. Επίσης, η ανεξαρτησία της μονάδας καθώς και η συνεργασία με την επιτροπή ελέγχου και τους εξωτερικούς ελεγκτές, η υποστήριξη που απολαμβάνει η μονάδα εσωτερικού ελέγχου από τη Διοίκηση. Τέλος, η πολυπλοκότητα του εσωτερικού αλλά και του εξωτερικού περιβάλλοντος αποτελούν κάποιους από τους λόγους (Rodakos et al., 2021).

2.4 Νομοθετικό πλαίσιο του Εσωτερικού Ελέγχου στις Δημόσιες Μονάδες Υγείας στην Ελλάδα

Το θεσμικό πλαίσιο του εσωτερικού ελέγχου στην Ελλάδα έχει εξελιχθεί τα τελευταία χρόνια από αποσπασματικές ρυθμίσεις σε ένα ολοκληρωμένο σύστημα διακυβέρνησης και διαχείρισης κινδύνων στην δημόσιο τομέα. Η σημαντική αυτή εξέλιξη συνδέεται άμεσα με την ανάγκη ενίσχυσης της διαφάνειας, της λογοδοσίας, της χρηστής δημοσιονομικής διαχείρισης των δημόσιων οργανισμών, ιδίως σε τομείς υψηλής πολυπλοκότητας όπως η δημόσια υγεία. Η διαμόρφωση του σύγχρονου νομοθετικού πλαισίου στηρίζεται στον ν.4795/2021 καθώς και σε μεταγενέστερες προσθήκες και τροποποιήσεις που εξειδικεύουν την εφαρμογή του.

Αρχικά ιδρύθηκε το Ελληνικό Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών το 1985 στην Αθήνα, το οποίο αποτελεί τον μοναδικό επαγγελματικό φορέα εσωτερικών ελεγκτών στην Ελλάδα που είναι διαπιστευμένο και συνδεδεμένο μέλος του The Institute of Internal Auditors (IIA) του διεθνούς οργανισμού που προάγει τα επαγγελματικά πρότυπα και τις βέλτιστες πρακτικές του εσωτερικού ελέγχου (EIEE, 2021).

Ο ν.4025/2011 (ΦΕΚ228/τ.Α΄/02-11-2011) με το αρθ.25 αποτέλεσε ουσιαστικά την πρώτη ολοκληρωμένη νομοθετική παρέμβαση για την εισαγωγή του εσωτερικού ελέγχου στις δημόσιες μονάδες υγείας. Στις διατάξεις του άρθρου προβλέφθηκε η κατάρτιση Εσωτερικού

Κανονισμού Λειτουργίας των μονάδων υγείας για θέματα διοικητικά, διαχειριστικά και λογιστικά από το Υπουργείο Υγείας του οποίου η τήρηση θα παρακολουθείτο από σύστημα εσωτερικού ελέγχου. Παράλληλα, τοποθετούνται από ένα έως τρεις εσωτερικοί ελεγκτές με απόφαση του ΔΣ, οι οποίοι απολαμβάνουν πλήρη ανεξαρτησία κατά την άσκηση των καθηκόντων τους. Επιπλέον, προβλέφθηκε η σύσταση Επιτροπής Ελέγχου, με αρμοδιότητα την παρακολούθηση της διαδικασίας της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης, της αποτελεσματικότητας του συστήματος εσωτερικού ελέγχου, της διαχείρισης κινδύνων καθώς και την εξέλιξη του υποχρεωτικού ελέγχου των οικονομικών καταστάσεων.

Με αυτές τις διατάξεις εισήχθησαν για πρώτη φορά στο ΕΣΥ από το 2011 οι έννοιες του συστήματος εσωτερικού ελέγχου, της διαχείρισης κινδύνων και της Επιτροπής Ελέγχου, στις δημόσιες μονάδες υγείας όπου αποτέλεσαν τη βάση για την περαιτέρω θεσμική τους ανάπτυξη τα επόμενα χρόνια.

Στη συνέχεια η εφαρμογή του εξειδικεύθηκε μέσω των υπ' αριθ. ΓΠ ΔΥ5γ/οικ.129854/22-11-2011, 94064/01-10-2012 (ΑΔΑ: Β43ΞΘ-ΠΓΖ) και 53560/05-06-2013 (ΑΔΑ: ΒΕΖΛΘ-ΣΛΘ) εγκυκλίου του Υπουργείου Υγείας οι οποίες ρύθμιζαν οργανωτικά και λειτουργικά θέματα σχετικά με την ανάπτυξη μηχανισμών εσωτερικού ελέγχου, την εφαρμογή του διπλογραφικού συστήματος και την ενίσχυση της χρηστής οικονομικής διαχείρισης στα δημόσια Νοσοκομεία.

Ενόσω, οι εγκύλιοι αυτές συνέβαλαν στη διαμόρφωση ενός αρχικού πλαισίου εσωτερικών δικλίδων ελέγχου και λογοδοσίας στις δημόσιες μονάδες υγείας, το 2020, και για λόγους διαφάνειας, εφαρμογής βέλτιστων πρακτικών και ανάγκης για συστηματική αξιολόγηση της επάρκειας και της αποτελεσματικότητας των μηχανισμών αυτών εκδόθηκε η Απόφαση ΦΓ8/55081/2020 (ΦΕΚ4938/τ.Β'/09-11-2020) του ΕΛΣΥΝ με την οποία καθορίστηκε η «Διαδικασία Ελέγχου από το Ελεγκτικό Συνέδριο της ύπαρξης, της λειτουργίας και της αποτελεσματικότητας Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου στους φορείς που υπάγονται στην ελεγκτική του δικαιοδοσία» (ΕΛΣΥΝ, 2020). Στο αρθ.1 της Απόφασης ΦΓ8/55081/2020 του ΕΛΣΥΝ ορίζεται ότι δεν υφίσταται ουσιαστικά σύστημα εσωτερικού ελέγχου ακόμη και εάν λειτουργεί ΜΕΕ στον φορέα, εάν δεν έχουν καταγραφεί οι διαδικασίες που παράγουν δημοσιονομικές συνέπειες και εάν δεν έχουν προσδιοριστεί οι δικλίδες ελέγχου για την αντιμετώπιση των σχετικών κινδύνων.

Περαιτέρω, στο αρθ. 2 της ίδιας Απόφασης αναφέρεται ότι η εξάλειψη ή ο περιορισμός των δημοσιονομικών κινδύνων επιτυγχάνεται μέσω της χρήσης κατάλληλων δικλίδων οι οποίες επιλέγονται στο πλαίσιο ενός οργανωμένου συστήματος διαχείρισης κινδύνων. Η προσέγγιση αυτή αναδεικνύει τη σημαντική σχέση του εσωτερικού ελέγχου με τη διαχείριση κινδύνων, καθώς οι δικλίδες ελέγχου αποτελούν βασικό μέσο πρόληψης και αντιμετώπισης γεγονότων που μπορεί να επηρεάσουν αρνητικά τη λειτουργία του φορέα.

Η Απόφαση αυτή του ΕΛΣΥΝ σηματοδοτεί τη μετάβαση από μία παραδοσιακή αντίληψη ελέγχου, η οποία επικεντρωνόταν κυρίως στην αυστηρή τήρηση των διαδικασιών και στον έλεγχο των πράξεων, σε ένα ολοκληρωμένο Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου βασισμένο στη διαχείριση κινδύνων. Στο πλαίσιο αυτό ο Εσωτερικός Έλεγχος δεν περιορίζεται στη διαπίστωση αποκλίσεων και παρατυπιών αλλά συμβάλλει ενεργά στην επίτευξη των οργανωσιακών στόχων του Νοσοκομείου μέσω της αξιολόγησης κινδύνων και την αποτελεσματικότητας των εφαρμοζόμενων δικλίδων ελέγχου.

Ο Ν. 4795/2021 αποτέλεσε σημαντικό βήμα για τον εκσυγχρονισμό της ελληνικής δημόσιας διοίκησης, καθώς θέσπισε ένα ενιαίο και ολοκληρωμένο πλαίσιο για την ανάπτυξη και λειτουργία των Συστημάτων Εσωτερικού Ελέγχου και των Μονάδων Εσωτερικού Ελέγχου στο δημόσιο τομέα, καθώς και τη θέσπιση του ρόλου του Συμβούλου Ακεραιότητας. Βασικός στόχος του νόμου είναι η ενίσχυση της διαφάνειας, της λογοδοσίας και της χρηστής διαχείρισης των δημόσιων πόρων μέσω της εφαρμογής σύγχρονων μηχανισμών ελέγχου και διαχείρισης κινδύνων με αναφορά στα διεθνή Πρότυπα του Ινστιτούτου Εσωτερικών Ελεγκτών και το πλαίσιο COSO. Παράλληλα, ο νόμος υλοποιεί στην πράξη τις αρχές της καλής διακυβέρνησης και της χρηστής διοίκησης που θεσπίστηκαν με τον Ν. 4622/2019 περί Επιτελικού Κράτους, συμβάλλοντας στη δημιουργία ενός διοικητικού συστήματος που λειτουργεί με διαφάνεια, λογοδοσία και προσανατολισμό στην επίτευξη μετρήσιμων στόχων.

Στο αρθ. 3 αναλύονται οι βασικοί ορισμοί, μεταξύ των οποίων η έννοια του εσωτερικού ελέγχου όπου ορίζεται ως «ανεξάρτητη, αντικειμενική, διαβεβαιωτική και συμβουλευτική δραστηριότητα σχεδιασμένη να προσδίδει αξία και να βελτιώνει τις λειτουργίες του φορέα».

Στο αρθ. 4 ορίζεται η έννοια του Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου ως «το πλέγμα των λειτουργιών και διαδικασιών, καθώς και των δικλίδων ελέγχου που υιοθετεί ο φορέας και

είναι σχεδιασμένο για να παρέχει εύλογη διαβεβαίωση στον φορέα για την επίτευξη των στόχων του σχετικά με την:

- α) αποτελεσματικότητα και αποδοτικότητα των επιχειρησιακών του λειτουργιών,
- β) αξιοπιστία των οικονομικών και λοιπών αναφορών,
- γ) συμμόρφωση με τους νόμους, τους κανονισμούς και τις πολιτικές που διέπουν τη λειτουργία του.»

Περαιτέρω, τονίζεται ότι το ΣΕΕ οφείλει να ευθυγραμμίζεται με τα διεθνή Πρότυπα, το Πλαίσιο Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου της Επιτροπής C.O.S.O., καθώς και τις διεθνείς βέλτιστες πρακτικές.

Συνεπώς με τις διατάξεις αυτού του αρθ. γίνεται εμφανές ότι οι δημόσιοι φορείς δεν λειτουργούν με υποκειμενικά κριτήρια αλλά ευθυγραμμίζονται με τις διεθνείς βέλτιστες πρακτικές, δημιουργώντας ενιαίο πλαίσιο αναφοράς για όλους τους φορείς του Δημοσίου, εξασφαλίζοντας την αξιοπιστία των οικονομικών αναφορών και τη διαφάνεια. (ΕΑΔ,2021)

Στο αρθ.5 αναφέρονται τα δομικά στοιχεία του ΣΕΕ το οποίο ορίζεται ως «ένα οργανωμένο πλέγμα λειτουργιών και διαδικασιών»

Στο αρθ.6 αναλύεται η διάρθρωση του ΣΕΕ, οι αρμοδιότητες και οι ρόλοι οι οποίοι διακρίνονται σε τρεις γραμμές. Η πρώτη γραμμή αφορά το σύνολο των υπαλλήλων καθώς και των οργανικών μονάδων οι οποίοι έχουν την αρμοδιότητα του εντοπισμού και μετριασμού των κινδύνων καθώς και την παρακολούθηση και αξιολόγηση των δικλίδων ελέγχου. Στη δεύτερη γραμμή βρίσκονται τα μονοπρόσωπα ή συλλογικά όργανα του φορέα καθώς και οι οργανικές μονάδες όπου έχουν αρμοδιότητα τη διασφάλιση της τήρησης της νομιμότητας, τη διαχείριση των κινδύνων καθώς και την επίβλεψη και αξιολόγηση των δικλίδων ελέγχου που εκτελούνται από την πρώτη γραμμή. Τέλος, η τρίτη γραμμή αποτελείται από τη Μονάδα Εσωτερικού Ελέγχου η οποία παρέχει εύλογη διαβεβαίωση στον επικεφαλής του φορέα καθώς και συμβουλευτικές υπηρεσίες σχετικά με την αποτελεσματικότητα του συστήματος και των διαδικασιών διακυβέρνησης, διαχείρισης των κινδύνων και των δικλίδων ελέγχου, για τις οποίες είναι αρμόδιες οι δύο πρώτες γραμμές.

Στο αρθ.7 τονίζεται η λειτουργική ανεξαρτησία του εσωτερικού ελέγχου η οποία διασφαλίζεται με την οργανωτική υπαγωγή της ΜΕΕ απευθείας στον Επικεφαλής του φορέα καθώς και με τη σύσταση και λειτουργία της Επιτροπής Ελέγχου, η οποία αποτελείται από τρία μέλη εκτός του φορέα εκ των οποίων το ένα θα πρέπει να έχει ελεγκτική εμπειρία, τα οποία δεν εμπλέκονται στη διοίκηση του φορέα.

Στο αρθ. 9 αναφέρονται οι προϋποθέσεις σύστασης, οργάνωσης και στελέχωσης της ΜΕΕ. Επίσης σύμφωνα με την παρ.9 του ίδιου άρθρου αναφέρεται ότι οι εσωτερικοί ελεγκτές απολαμβάνουν λειτουργικής προστασίας κατά την άσκηση των καθηκόντων τους εκτός από ειδικές περιπτώσεις παρπέμποντας στο αρθ.101 του ν.4622/2019. Περαιτέρω, στην παρ.10 αναφέρεται η απαραίτητη προϋπόθεση όσων υπηρετούν στη ΜΕΕ να λάβουν εντός ενός (1) έτους την πιστοποίηση ελεγκτικής επάρκειας του εσωτερικού ελεγκτή το οποίο ειδικό πρόγραμμα διεξάγεται από το Εθνικό Κέντρο Δημόσιας Διοίκησης και Αυτοδιοίκησης (ΕΚΔΔΑ).

Με το αρθ.10 καθορίζονται οι επιχειρησιακοί στόχοι και οι αρμοδιότητες της ΜΕΕ. Με αυτό το άρθρο διαπιστώνεται ο εκσυγχρονισμός του εσωτερικού ελέγχου και η μετάβαση από ένα αυστηρά ελεγκτικό πλαίσιο σε ένα στρατηγικό και συμβουλευτικό εργαλείο.

Στο αρθ.11 ορίζεται η υποχρέωση σύνταξης Κανονισμού Λειτουργίας της ΜΕΕ στον οποίο ορίζονται ο σκοπός, οι αρμοδιότητες, οι υποχρεώσεις και η οργανωτική της θέση εντός του φορέα. Η διάταξη αυτή συμβάλλει στη θεσμική κατοχύρωση της ανεξαρτησία και της αποτελεσματικότητας του εσωτερικού ελέγχου.

Στο αρθ.12 ορίζεται ότι οι εσωτερικοί ελεγκτές θα πρέπει να λειτουργούν με βάση τον κώδικα δεοντολογίας των εσωτερικών ελεγκτών «λαμβάνοντας υπόψη τα Διεθνή Πρότυπα για την Επαγγελματική Εφαρμογή του Εσωτερικού Ελέγχου».

Με την σύνταξη της Ετήσιας Έκθεσης Ελέγχου η οποία συνοδεύεται από Γνώμη αναδεικνύεται το νέο πλαίσιο λειτουργίας του εσωτερικού ελέγχου καθώς παρέχεται αξιολόγηση συνολικά για την επάρκεια των δομών, των συστημάτων διακυβέρνησης, των δικλίδων ασφαλείας και της διαχείρισης κινδύνων. Η Ετήσια Έκθεση υποβάλλεται από τον Προϊστάμενο της ΜΕΕ προς τον Επικεφαλής του φορέα και την Επιτροπή Ελέγχου και κοινοποιείται αμελλητί στο Ελεγκτικό Συνέδριο, στην Εθνική Αρχή Διαφάνειας και στο Γενική Διεύθυνση Δημοσιονομικών Ελέγχων του Υπουργείου Οικονομικών, προάγοντας με αυτόν τον τρόπο τη διαφάνεια και τη λογοδοσία.

Περαιτέρω, οι εσωτερικοί ελεγκτές έχουν απεριόριστη πρόσβαση σε όλες τις απαραίτητες πληροφορίες κατά τη διάρκεια των ελέγχων τους τηρώντας απόλυτη εμπιστευτικότητα σχετικά με τα διαλαμβανόμενα στοιχεία που περιέρχονται στη γνώση τους.

Στο αρθ.22 παρουσιάζεται οι αρμόδιοι εξωτερικοί φορείς οι οποίοι είναι υπεύθυνοι για την παρακολούθηση, τον συντονισμό, την αξιολόγηση αλλά και την υποστήριξη των ΜΕΕ. Η Εθνική Αρχή Διαφάνειας είναι υπεύθυνη για τον συντονισμό, την υποστήριξη, την αξιολόγηση του έργου και των δράσεων των ΜΕΕ, η Γενική Διεύθυνση Δημοσιονομικών Ελέγχων είναι υπεύθυνη για τον έλεγχο της επάρκειας του Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου βάσει των αρχών της χρηστής δημοσιονομικής διαχείρισης και τέλος, το Ελεγκτικό Συνέδριο το οποίο αξιολογεί την αποτελεσματικότητα και την επάρκεια του ΣΕΕ (ΕΚΔΔΑ,2021).

Η εφαρμογή του ν.4795/2011 εξειδικεύθηκε περαιτέρω μέσω σειράς κανονιστικών πράξεων και εγκυκλίων οι οποίες ρύθμισαν την επιχειρησιακή λειτουργία του συστήματος.

Με την Υπουργική Απόφαση ΓΓΑΔΔΤ 358/9388/2022 η οποία τροποποιήθηκε στη συνέχεια με την Υπουργική Απόφαση ΓΓΑΔΔΤ 65/ΟΙΚ.1682/2023 ορίστηκαν οι πρόσθετες υποχρεώσεις, τα κωλύματα και οι προϋποθέσεις για την ανάθεση σε φυσικό ή νομικό πρόσωπο παροχής υπηρεσιών προκειμένου να υποστηριχθούν οι ΜΕΕ ή για την άσκηση της λειτουργίας του εσωτερικού ελέγχου σε φορείς όπου δεν υπάρχει ΜΕΕ.

Με την αριθμ. 36804/04-07-2022 απόφαση του Υπουργείου Υγείας που δημοσιεύθηκε στο ΦΕΚ 3448/τ.Β΄/4-7-2022, κατ' εξουσιοδότηση του ν.4795/2021, ορίζεται το βασικό πλαίσιο για τη σύσταση, οργάνωση, στελέχωση και λειτουργία των ΜΕΕ στους εποπτευόμενους φορείς του Υπουργείου Υγείας (ΕΑΔ,2024). Η εφαρμογή της εξειδικεύτηκε περαιτέρω με την υπ'αρ. Γ1α/Γ.Π.οικ.5706/29-01-2024 Διευκρινιστική Εγκύκλιο του Υπουργείου Υγείας.

Με την αριθμ. ΓΓΑΔΔΤ 743/28-12-2022 απόφαση του Υπουργείου Υγείας που δημοσιεύθηκε στο ΦΕΚ 6918/τ.Β΄/30-12-2022 ορίζεται το το πλαίσιο για την σύσταση των Επιτροπών Ελέγχου στους εποπτευόμενους από το Υπουργείο Υγείας φορείς.

Σύμφωνα με τον υπ' αρ. ν.4940/2022 (ΦΕΚ Α΄ 112/14.06.2022) τίθεται σύστημα στοχοθεσίας, αξιολόγησης των δημοσίων υπαλλήλων και ενίσχυσης της αποτελεσματικότητας της δημόσιας διοίκησης. Πρόκειται για έναν νόμο που άλλαξε σημαντικά τον τρόπο διοίκησης και αξιολόγησης στο Δημόσιο, μέσω της επίτευξης των

στόχων, της αναγνώρισης των επιτευγμάτων των υπαλλήλων και μέσω της αξιολόγησης. Μέσω της εφαρμογής του καθορίζονται οι δεξιότητες που θα πρέπει να διαθέτουν οι δημόσιο υπάλληλοι και τα στελέχη της διοίκησης, ορίζονται ετήσιοι στόχοι οι οποίοι είναι μετρήσιμοι, προάγοντας την αποδοτικότητα και αποτελεσματικότητα των υπαλλήλων, οι υπάλληλοι και οι προϊστάμενοι αξιολογούνται μέσω της επίτευξης των στόχων και της απόδοσής τους, προβλέπεται σύστημα κινήτρων και ανταμοιβής για τους υπαλλήλους που έχουν υψηλή απόδοση και τέλος δημιουργείται ο θεσμός του συμβούλου ανάπτυξης ανθρώπινου δυναμικού. Περαιτέρω, επέφερε τροποποιήσεις στον ν.4795/2021 κυρίως στη σύσταση και λειτουργία των ΜΕΕ, εξειδίκευσε τα κριτήρια και επιδιώχθηκε η προσαρμογή στις ιδιαιτερότητες των Ανεξάρτητων Αρχών.

Με το μέρος Β΄ του ν.5013/2023 (ΦΕΚ Α 12/19-1-2023) προστίθεται το κεφάλαιο Ζ΄ στο μέρος Α΄ του ν.4795/2021 που αφορά τη διαχείριση κινδύνων. Η διαχείριση κινδύνων αποτελεί δομικό στοιχείο του ΣΕΕ που βοηθά στην υλοποίηση των στρατηγικών στόχων του φορέα.

Οι νόμοι 4795/2021 και 5013/2023 αποτελούν το βασικό θεσμικό πλαίσιο για την ανάπτυξη του Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου και τη διαχείριση κινδύνων στο Δημόσιο. Ο ν. 4795/2021 εισάγει το ΣΕΕ και καθορίζει τον ρόλο των ΜΕΕ ως μηχανισμών ανεξάρτητης και αντικειμενικής διαβεβαίωσης και αξιολόγησης των δικλίδων. Οι ΜΕΕ προσθέτουν αξία στους φορείς βελτιώνοντας τις λειτουργίες του, ενώ ο ν.5013/2023 ενισχύει το πλαίσιο αυτό μέσω της θεσμοθέτησης της διαχείρισης κινδύνων ως βασικής λειτουργίας των δημοσίων φορέων, ενισχύοντας τη σύνδεση μεταξύ στρατηγικών στόχων, κινδύνων και εσωτερικών δικλίδων.

Στη συνέχεια με την υπ' αριθμ.ΔΙΔΑΔ/Φ.64/1208/οικ.13890 (ΦΕΚ4634/τ.Β΄/8-8-2024) ορίστηκε πρότυπος κώδικας δεοντολογίας εσωτερικών ελεγκτών ο οποίος περιλαμβάνει τις βασικές Αρχές και Αξίες και τους κανόνες επαγγελματική συμπεριφοράς που οφείλουν να τηρούν οι εσωτερικοί ελεγκτές κατά την άσκηση των καθηκόντων τους σύμφωνα με την παρ.10 του αρθ.79 του ν.4795/2021.

Τέλος, με το αρθ. 10Α στον ν.4795/2021, εισάγεται ρύθμιση η οποία αφορά τη συμμόρφωση του φορέα με τις δικαστικές αποφάσεις. Σύμφωνα με το αρθ.10Α, η ΜΕΕ αποκτά ρόλο παρακολούθησης, ενεργοποίησης των αρμόδιων υπηρεσιών, ενημέρωσης της διοίκησης και εντοπισμού συστημικών προβλημάτων στη συμμόρφωση του φορέα. Με

αυτόν τον τρόπο, ενισχύεται ο ρόλος του εσωτερικού ελέγχου μέσω του μετασχηματισμού του σε μηχανισμό διοικητικής συμμόρφωσης και λογοδοσίας.

Οι Δημόσιες Μονάδες Υγείας αποτελούν έναν από τους πιο κρίσιμους τομείς εφαρμογής του εσωτερικού ελέγχου στο δημόσιο τομέα λόγω της πολυπλοκότητας των διαδικασιών και της υψηλής έκθεσης σε κλινικούς, λειτουργικούς και οικονομικούς κινδύνους αλλά και λόγω της αλληλεπίδρασης του εσωτερικού με το εξωτερικό περιβάλλον.

Συμπερασματικά, το νομοθετικό πλαίσιο του εσωτερικού ελέγχου στην Ελλάδα παρουσιάζει μια σαφή εξελικτική πορεία από έναν καθαρά ελεγκτικό μηχανισμό διαπίστωσης και διόρθωσης ελλείψεων και παρατυπιών προς ένα ολοκληρωμένο σύστημα αξιολόγησης της αποτελεσματικότητας των συστημάτων διακυβέρνησης, διαχείρισης κινδύνων και εσωτερικών δικλίδων. Ο ν.4025/2011 αποτέλεσε την πρώτη θεσμική βάση για τις Δημόσιες Μονάδες Υγείας, ενώ ο ν.4622/2019 διαμόρφωσε το νέο μοντέλο διοίκησης, ο ν.4795/2021 καθιέρωσε ένα ενιαίο σύστημα εσωτερικού ελέγχου με έμφαση στα διεθνή πρότυπα και πλαίσια και στις βέλτιστες πρακτικές προάγοντας τη διαφάνεια, τη λογοδοσία και τη χρηστή διακυβέρνηση. Με τον νόμο αυτό ορίστηκαν οι συνιστώσες του ΣΕΕ και εφαρμόστηκε το μοντέλο των τριών γραμμών το οποίο βοηθά τους οργανισμούς να επιτυγχάνουν τους στρατηγικούς στόχους τους, διασφαλίζοντας ισχυρή διακυβέρνηση και αποτελεσματική διαχείριση κινδύνων. Ο εσωτερικός έλεγχος αποκτά διττό ρόλο, καθώς αφενός παρέχει ανεξάρτητη και αντικειμενική διαβεβαίωση σχετικά με την επάρκεια του συστήματος διακυβέρνησης, διαχείρισης κινδύνων και μέσω του ελεγκτικού του έργου και αφετέρου λειτουργεί συμβουλευτικά προς τη Διοίκηση. Ο διττός ρόλος του εσωτερικού ελέγχου τον καθιστά εργαλείο ενίσχυσης της λογοδοσίας, της διαφάνειας προσδίδοντας αξία στον οργανισμό. Περαιτέρω, με τον ν.4940/2022 καθορίζεται το πλαίσιο αξιολόγησης της οργανωσιακής απόδοσης μέσω μετρήσιμων στόχων. Μέσω της στοχοθεσίας προάγεται η λογοδοσία, η διαφάνεια και η αποτελεσματική διακυβέρνηση, στοιχεία που συμβάλλουν στην ενίσχυση της εμπιστοσύνης των πολιτών προς τη δημόσια διοίκηση. Ωστόσο, η επίτευξη των στόχων ενός φορέα προϋποθέτει αποτελεσματική διαχείριση κινδύνων. Με τον ν.5013/2023 εισάγεται η διαχείριση κινδύνων στο Δημόσιο. Ο ν.5013/2023 συμπλήρωσε το θεσμικό πλαίσιο του ν.4795/2021, ορίζοντας τη λειτουργία της διαχείρισης κινδύνων στο δημόσιο τομέα. Με αυτόν τον τρόπο ενισχύθηκε η σύνδεση μεταξύ στοχοθεσίας, αξιολόγησης, στρατηγικού σχεδιασμού και εσωτερικού ελέγχου υιοθετώντας μια περισσότερο προληπτική και ολιστική προσέγγιση στη διοίκηση των δημόσιων φορέων.

Τέλος, με την προσθήκη του άρθ.10Α στον ν.4795/2021 ενισχύεται ο ρόλος των ΜΕΕ, καθώς τους ανατίθενται αρμοδιότητες παρακολούθησης της συμμόρφωσης του φορέα με τις δικαστικές αποφάσεις. Με αυτόν τον τρόπο ενισχύεται η λογοδοσία και η διαφάνεια, ενισχύοντας το αίσθημα δικαιοσύνης και εμπιστοσύνης των πολιτών προς τη δημόσια διοίκηση.

3 ΚΕΦΑΛΑΙΟ: Διεθνή πλαίσια και Πρότυπα Εσωτερικού Ελέγχου & Διαχείρισης Κινδύνων

3.1 COSO Internal Control – Integrated Framework

Σύμφωνα με το COSO IC-IF «η αξία του εσωτερικού ελέγχου ξεπερνά τη συμμόρφωση και την εξωτερική χρηματοοικονομική πληροφόρηση. Ένας αποτελεσματικός εσωτερικός έλεγχος βοηθά τον οργανισμό να διατυπώσει τον σκοπό του, να θέσει τους στόχους και τη στρατηγική του και να αναπτύσσεται σε σταθερή βάση με εμπιστοσύνη και ακεραιότητα σε κάθε είδους πληροφορία».

Το COSO IC-IF δημιουργήθηκε αρχικά από την επιτροπή Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission το 1992 στις ΗΠΑ με σκοπό την ένταξη στη λειτουργία των επιχειρήσεων παγκοσμίως οργανωμένων Συστημάτων Εσωτερικού Ελέγχου και αναθεωρήθηκε το 2013 λόγω μεταβαλλόμενων συνθηκών στο επιχειρηματικό περιβάλλον και λόγω των ισχυρών πιέσεων των ενδιαφερόμενων μερών που ασκούσαν στους οικονομικούς οργανισμούς (ΕΚΔΔΑ, 2021). Αποτελεί ένα «διεθνώς αναγνωρισμένο πλαίσιο για τη σχεδίαση, την υλοποίηση και την αξιολόγηση των συστημάτων εσωτερικού ελέγχου» (COSO, 2013).

Σύμφωνα με το αναθεωρημένο πλαίσιο COSO (2013) ο εσωτερικός έλεγχος βοηθά τις οντότητες να επιτύχουν τους αντικειμενικούς σκοπούς τους καθώς να διατηρήσουν και βελτιώσουν την απόδοσή τους. Το ολοκληρωμένο πλαίσιο εσωτερικού ελέγχου COSO επιτρέπει στους οργανισμούς να αναπτύσσουν αποτελεσματικά και αποδοτικά συστήματα εσωτερικού ελέγχου τα οποία προσαρμόζονται στο συνεχώς μεταβαλλόμενο περιβάλλον, μετριάζοντας του κινδύνους σε αποδεκτά επίπεδα καθώς και υποστηρίζοντας την λήψη αποφάσεων και τη διακυβέρνηση των οργανισμών.

Ο σχεδιασμός και η εφαρμογή ενός αποτελεσματικού συστήματος εσωτερικού ελέγχου έχει πολλές προκλήσεις. Το νέο και συνεχώς μεταβαλλόμενο επιχειρηματικό περιβάλλον, η ολοένα αυξανόμενη εξάρτηση από την τεχνολογία, οι αυξανόμενες ρυθμιστικές υποχρεώσεις, η παγκοσμιοποίηση, και άλλες προκλήσεις προϋποθέτουν ένα ευέλικτο σύστημα εσωτερικού ελέγχου στην προσαρμογή στα επιχειρησιακά, λειτουργικά και ρυθμιστικά περιβάλλοντα.

Ένα αποτελεσματικό σύστημα εσωτερικού ελέγχου χρειάζεται κριτική ικανότητα και όχι μόνο προσκόλληση στις πολιτικές και στις διαδικασίες. Η ανώτερη Διοίκηση και το

Διοικητικό Συμβούλιο καλούνται καθημερινά να κρίνουν για την επιλογή, την ανάπτυξη και εφαρμογή των δικλίδων στις οντότητες. Η Διοίκηση και οι εσωτερικοί ελεγκτές με κριτική σκέψη παρακολουθούν και αξιολογούν την αποτελεσματικότητα του συστήματος εσωτερικού ελέγχου.

Το πλαίσιο προσφέρει στη Διοίκηση και στο ΔΣ ένα ευέλικτο τρόπο εφαρμογής του εσωτερικού ελέγχου, μέσω μιας προσέγγισης βασισμένης στις αρχές, η οποία επιτρέπει τον σχεδιασμό, την εφαρμογή και την διεξαγωγή του εσωτερικού ελέγχου με κριτική ματιά σε όλον τον οργανισμό. Περαιτέρω, προσφέρει τρόπους αναγνώρισης και ανάλυσης του ρίσκου και τρόπους αντιμετώπισης αυτού με εστίαση στην πρόληψη της απάτης. Επιπλέον, δίνει τη δυνατότητα της επέκτασης της εφαρμογής του εσωτερικού ελέγχου πέρα από τις χρηματοοικονομικές αναφορές και τέλος τη μείωση των μη αποτελεσματικών δικλίδων ελέγχου.

Ο εσωτερικός έλεγχος είναι μια δυναμική και ολοκληρωμένη διαδικασία. Η οποία εφαρμόζεται και προσαρμόζεται σε όλους τους οργανισμούς.

Η εφαρμογή του πλαισίου για τα ενδιαφερόμενα μέρη της οντότητας και για τους ανθρώπους που αλληλεπιδρούν με αυτήν προσφέρει μεγαλύτερη εμπιστοσύνη στο ΔΣ, περαιτέρω και για την επίτευξη των αντικειμενικών στόχων της οντότητας καθώς και στην ικανότητα του οργανισμού στη διαχείριση των κινδύνων και στην αλλαγή του λειτουργικού περιβάλλοντος. Τέλος, καλύτερη κατανόηση του γεγονότος ότι με κριτική σκέψη και διαχείριση μπορούν να ελαχιστοποιηθούν οι δικλίδες ελέγχου που είναι μη αποτελεσματικές.

Σύμφωνα με το COSO (2013), το πλαίσιο του εσωτερικού ελέγχου ορίζεται ως «μια διαδικασία που εφαρμόζεται από το διοικητικό συμβούλιο, τη διοίκηση και το προσωπικό ενός οργανισμού, σχεδιασμένη να παρέχει εύλογη διασφάλιση σχετικά με την επίτευξη των στόχων που αφορούν τη λειτουργικότητα, την αναφορά και τη συμμόρφωση».

Σχήμα 1. Ο κύβος του COSO



Πηγή: COSO Internal Control – Integrated Framework

Το πλαίσιο COSO αποτυπώνεται σε ένα μοντέλο τριών διαστάσεων με τη μορφή κύβου όπως φαίνεται στο σχήμα 1, το οποίο περιγράφει το σύστημα εσωτερικού ελέγχου ενός οργανισμού. Η επάνω πλευρά του κύβου αποτελεί την πρώτη διάσταση η οποία περιλαμβάνει τις τρεις κατηγορίες αντικειμενικών στόχων του οργανισμού οι οποίες είναι οι επιχειρησιακές λειτουργίες, οι αναφορές και η συμμόρφωση. Στην δεύτερη διάσταση υπάρχουν οι πέντε (5) πυλώνες οι οποίοι αποτελούνται από δεκαεφτά (17) Αρχές οι οποίες προσαρμόζονται σε κάθε οργανισμό αναλόγως. Οι Αρχές αναλύονται περαιτέρω σε Χαρακτηριστικά τα οποία επιτρέπουν στη Διοίκηση του κάθε οργανισμού να εφαρμόζουν αναλόγως το ΣΕΕ (ΕΚΔΔΑ,2021).

Πίνακας 1. Οι πέντε Πυλώνες και οι δεκαεφτά Αρχές του ΣΕΕ

Πέντε Πυλώνες	Δεκαεφτά Αρχές
Περιβάλλον ελέγχου	1. Επιδεικνύει δέσμευση στην ακεραιότητα και τις ηθικές αξίες
	2. Ασκεί εποπτεία του ΣΕΕ

	3. Καθορίζει δομές, εξουσίες και ευθύνες
	4. Επιδεικνύει δέσμευση στις ικανότητες
	5. Εφαρμόζει τη λογοδοσία
Αξιολόγηση κινδύνων	6. Προσδιορίζει κατάλληλους στόχους
	7. Εντοπίζει και αναλύει κινδύνους
	8. Αξιολογεί τους κινδύνους απάτης και διαφθοράς
	9. Εντοπίζει και αναλύει σημαντικές αλλαγές
Δραστηριότητες (Δικλίδες) ελέγχου	10. Επιλέγει και αναπτύσσει δικλίδες ελέγχου
	11. Επιλέγει και αναπτύσσει δικλίδες ελέγχου στα πληροφοριακά συστήματα
	12. Εφαρμόζει συγκεκριμένες πολιτικές και διαδικασίες
Πληροφόρηση και επικοινωνία	13. Χρησιμοποιεί ποιοτική και επαρκή πληροφορία
	14. Επικοινωνεί τις πληροφορίες στο εσωτερικό του φορέα
	15. Επικοινωνεί εξωτερικά του φορέα
Διεργασίες επιτήρησης	16. Διεξάγει συνεχείς και στοχευμένες αξιολογήσεις
	17. Αξιολογεί και επικοινωνεί τις ανεπάρκειες του ΣΕΕ

Πηγή: Προσαρμογή από το COSO IC –IF και ΕΚΔΔΑ

Αναλυτικότερα, το **περιβάλλον ελέγχου** αποτελείται από τα πρότυπα, τις διεργασίες, τις δικλίδες ελέγχου και τις δομές οι οποίες θέτουν τη βάση για την εφαρμογή του εσωτερικού ελέγχου σε ολόκληρο τον οργανισμό. Η στάση του ΔΣ και του Επικεφαλής του Φορέα αποτελούν πρότυπο για την υιοθέτηση των ηθικών αξιών, της ακεραιότητας και της λογοδοσίας στο σύνολο των εργαζομένων αποτυπώνοντας τη στάση και τη συμπεριφορά σε έναν Κώδικα Δεοντολογίας και Ηθικής που διακατέχει όλον τον οργανισμό. Ο Επικεφαλής εποπτεύει τη λειτουργία του εσωτερικού ελέγχου σύμφωνα με το «Μοντέλο των τριών γραμμών ρόλων». Η Διοίκηση ευθύνεται για την ορθή εφαρμογή και λειτουργία του ΣΕΕ και οι Προϊστάμενοι των οργανικών μονάδων ασκούν επίβλεψη στις λειτουργίες και στις δικλίδες του ΣΕΕ που αφορούν τον τομέα ευθύνης τους. Επίσης, ο Επικεφαλής και η ανώτερη Διοίκηση είναι υπεύθυνοι να ορίσουν το πλαίσιο, τους κανόνες και τις αρμοδιότητες με σκοπό την επίτευξη των στόχων του φορέα. Περαιτέρω, ορίζονται τα περιγράμματα των θέσεων εργασίας και επιδεικνύεται δέσμευση για βελτίωση μέσω εκπαίδευσης και επαγγελματικής εξέλιξης. Τέλος, επιβάλλεται η λογοδοσία μέσω διαμοιρασμού ευθυνών και επιβάλλεται η αξιολόγηση μέσω της στοχοθεσίας. (ΕΚΔΔΑ,2021)

Η **αξιολόγηση κινδύνων** είναι μια δυναμική και επαναλαμβανόμενη διαδικασία αναγνώρισης και αξιολόγησης των κινδύνων με σκοπό την επίτευξη των στρατηγικών στόχων του οργανισμού αλλά και τον καθορισμό της ανοχής που επιδυνώνει στον κίνδυνο ο οργανισμός ή στον μετριασμό των κινδύνων αυτών. Η προϋπόθεση για τη διαχείριση κινδύνων είναι η εφαρμογή της στοχοθεσίας σε όλα τα επίπεδα του οργανισμού και για το σύνολο των δραστηριοτήτων του φορέα με κατάλληλους και μετρήσιμους στόχους. Τέλος, η αξιολόγηση κινδύνων απαιτεί επίσης από την Διοίκηση να εξετάζει τον αντίκτυπο πιθανών εξωτερικών ή και εσωτερικών αλλαγών που μπορεί να συμβούν στον οργανισμό και να καταστήσουν αναποτελεσματικό τον εσωτερικό έλεγχο (COSO,2013).

Οι **δικλίδες ελέγχου** καθιερώνονται μέσω πολιτικών και διαδικασιών και διασφαλίζουν την επίτευξη των στόχων του οργανισμού. Διατρέχουν όλον τον οργανισμό και όλες τις λειτουργίες, αναπτύσσονται σε όλα τα στάδια του οργανισμού καθώς και στα πληροφοριακά συστήματα. Οι δικλίδες μπορεί να είναι προληπτικές ή ανιχνευτικές στη φύση τους και να περιλαμβάνουν χειροκίνητες ή αυτοματοποιημένες διαδικασίες. Ο διαχωρισμός καθηκόντων πραγματοποιείται κατά τη θέσπιση των δραστηριοτήτων ελέγχου προκειμένου να μειωθούν τα λάθη ή ο κίνδυνος απάτης (COSO,2013).

Η **πληροφόρηση και επικοινωνία** είναι απαραίτητη σε κάθε οργανισμό για την εφαρμογή του ΣΕΕ και για την υποστήριξη των στόχων του οργανισμού. Η Διοίκηση παρέχει σχετική και ποιοτική πληροφόρηση τόσο εσωτερικά προς το προσωπικό προκειμένου να πετύχει τους στόχους του και για την διενέργεια έκτακτων και προγραμματισμένων ελέγχων όσο και εξωτερικά προς τους ενδιαφερόμενους σχετικά με τη δράση και τους στόχους του οργανισμού (COSO,2013).

Οι **διεργασίες επιτήρησης** πραγματοποιούνται μέσω διαρκών αξιολογήσεων είτε περιοδικών ή με συνδυασμό των δύο, για να παρέχουν διαβεβαίωση ότι οι διεργασίες του ΣΕΕ υφίστανται και λειτουργούν αποτελεσματικά. Οι διαρκείς αξιολογήσεις ενσωματώνονται στις διαδικασίες σε διαφορετικά επίπεδα του οργανισμού, παρέχοντας έγκαιρη πληροφόρηση. Οι περιοδικές αξιολογήσεις γίνονται βάσει κινδύνων. Τα ευρήματα αξιολογούνται και κοινοποιούνται στη Διοίκηση. Στη συνέχεια οι αρμόδιοι υπάλληλοι επιμελούνται των διορθωτικών ενεργειών υπό την επίβλεψη της Διοίκησης (COSO,2013 και ΕΚΔΔΑ,2021).

Στη Ελλάδα για πρώτη φορά εισάγεται η έννοια του ΣΕΕ με τον ν.3492/2006 (Α' 210). Με το νέο θεσμικό πλαίσιο του ν. 4795/2021 για τον Εσωτερικό Έλεγχο γίνεται προσπάθεια καταγραφής του ΣΕΕ με σκοπό την μεγιστοποίηση της αποτελεσματικότητας και αποδοτικότητας των δημόσιων οργανισμών προς όφελος των πολιτών (ΕΚΔΔΑ,2021). Επίσης, στο αρθ.4 του ν.4795/2021 προβλέπεται η εφαρμογή του Πλαισίου Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου της Επιτροπής COSO παράλληλα με τον νόμο και στο βαθμό που δεν έρχεται σε αντίθεση με το ελληνικό νομοθετικό και κανονιστικό πλαίσιο του δημόσιου τομέα.

3.2 COSO Enterprise Risk Management

Η επιτροπή COSO το 2004 δημοσίευσε το ολοκληρωμένο πλαίσιο Διαχείρισης Επιχειρηματικού Κινδύνου (COSO Enterprise Risk Management – Intergrated Framework). Τα τελευταία χρόνια η έννοια του ρίσκου διαφοροποιήθηκε λόγω της πολυπλοκότητας του περιβάλλοντος που δραστηριοποιούνται οι οργανισμοί και της ανάδυσης νέων ρίσκων στο επιχειρησιακό περιβάλλον. Συνεπώς, το 2017 δημοσιεύτηκε το αναθεωρημένο πλαίσιο COSO ERM το οποίο αντικατοπτρίζει την εξέλιξη της διαχείρισης του επιχειρηματικού κινδύνου και την ανάγκη της προσαρμογής των οργανισμών στο

συνεχώς εξελισσόμενο επιχειρηματικό περιβάλλον αναφορικά με την προσέγγιση της διαχείρισης των κινδύνων (COSO ERM,2017).

Το αναθεωρημένο πλαίσιο COSO ERM – Integrating with Strategy and Performance (2017) αποτελείται από πέντε (5) συστατικά και είκοσι (20) αρχές και είναι σχεδιασμένο για να ενσωματώνει τη διαχείριση κινδύνου στην στρατηγική και στην απόδοση ενός οργανισμού. Το αναθεωρημένο πλαίσιο αντικατέστησε τον κύβο του COSO (2004), μετατοπίζοντας το επίκεντρο από τη συμμόρφωση του οργανισμού με τον κίνδυνο, σε παράγοντα στρατηγικής ανάπτυξης (riskpublishing,2026).

Η κατανόηση της φύσης των κινδύνων είναι υψίστης σημασίας καθώς όλες οι επιλογές που κάνουν οι οργανισμοί με σκοπό την επίτευξη των στόχων τους εμπεριέχουν κίνδυνο. Η διαχείριση των κινδύνων είναι αναπόσπαστο μέρος της λήψης αποφάσεων. Βοηθά τον οργανισμό να επιτύχει τους στόχους του όταν εμπεριέχεται στον σχεδιασμό της στρατηγικής και των επιχειρηματικών στόχων του οργανισμού. Παρότι, οι οργανισμοί αντιλαμβάνονται καλύτερα τα τελευταία χρόνια τη σημασία της διαχείρισης κινδύνου στον οργανισμό τους, τα περιθώρια του λάθους μειώνονται. Οι οργανισμοί στο σύγχρονο περιβάλλον αντιμετωπίζουν προκλήσεις οι οποίες μπορούν να επηρεάσουν τη φήμη τους ή την απόδοσή τους. Περαιτέρω, τα ενδιαφερόμενα μέρη ζητούν περισσότερη διαφάνεια και λογοδοσία για τη διαχείριση της επίπτωσης των κινδύνων καθώς επίσης αξιολογούν την ικανότητα της ηγεσίας να αντιλαμβάνεται τις ευκαιρίες που προκύπτουν. Επομένως, οι οργανισμοί θα πρέπει να προσαρμόζονται σε ένα συνεχώς μεταβαλλόμενο και πολύπλοκο περιβάλλον. Επιπρόσθετα, εφαρμόζοντας τη διαχείριση κινδύνων και ενσωματώνοντας την στην στρατηγική τους, μπορούν να αποκτήσουν ανταγωνιστικό πλεονέκτημα. Μέσω της διαχείρισης κινδύνων ο οργανισμός αντιλαμβάνεται τα δυνατά και αδύναμα σημεία της στρατηγικής του, στο συνεχώς μεταβαλλόμενο περιβάλλον που δραστηριοποιείται και αντιλαμβάνεται εάν η στρατηγική του ευθυγραμμίζεται με την αποστολή και το όραμα του. (COSO ERM,2017).

Περαιτέρω, οι οργανισμοί που έχουν ενσωματώσει την διαχείριση κινδύνων στην οντότητά τους, απολαμβάνουν πολλά οφέλη όπως τον εντοπισμό ευκαιριών, καλύτερη διαχείριση των κινδύνων που μπορεί να επηρεάζουν περισσότερες από μια λειτουργίες του οργανισμού, την καλύτερη απόκριση στους κινδύνους μειώνοντας τυχόν αρνητική έκβαση, διατήρηση σταθερής απόδοσης, βελτίωση κατανομής των πόρων και ενίσχυση της επιχειρησιακής ανθεκτικότητας (COSO ERM,2017).

Η επιχειρησιακή διαχείριση κινδύνων αφορά τόσο την κατανόηση των επιπτώσεων της στρατηγικής και την πιθανότητα της μη ευθυγράμμισης της, όσο και τον καθορισμό των στόχων μέσω της διαχείρισης κινδύνων. Αυτή η πρόταση αποτυπώνεται στο σχήμα 2.

Σχήμα 2. Η αποστολή, το όραμα και οι θεμελιώδεις αξίες ως μοχλός για την συνολική κατεύθυνση και απόδοση των οργανισμών



Πηγή: COSO Enterprise Risk Management, 2017

Το Enterprise Risk Management—Integrating with Strategy and Performance αποσαφηνίζει τη σημαντικότητα της διαχείρισης κινδύνου στον στρατηγικό σχεδιασμό και την ενσωματώνει σε όλα τα τμήματα και λειτουργίες του οργανισμού.

Σχήμα 3. Επιχειρησιακή Διαχείριση Κινδύνων



Πηγή: COSO Enterprise Risk Management, 2017

Το πλαίσιο COSO Enterprise Risk Management, 2017 αποτελείται από τα ανωτέρω πέντε (5) συστατικά τα οποία αναλύονται σε είκοσι αρχές όπως απεικονίζονται στο σχήμα 4, κάτωθι.

Σχήμα 4. Αρχές Πλαισίου COSO Enterprise Risk Management, 2017



Πηγή: COSO Enterprise Risk Management, 2017

Σύμφωνα με το αναθεωρημένο COSO ERM, 2017 οι πέντε (5) συνιστώσες αναλύονται ως εξής:

1. Διακυβέρνηση και κουλτούρα (Governance & Culture)

Η διακυβέρνηση έχει καθοριστικό ρόλο σε έναν οργανισμό, μέσω ενίσχυσης της κουλτούρας και μέσω καθιέρωσης της ευθύνης επίβλεψης της διαχείρισης κινδύνων. Η κουλτούρα περιλαμβάνει της ηθικές αξίες, τις επιθυμητές συμπεριφορές καθώς και την κατανόηση του επιχειρηματικού κινδύνου από όλη την οντότητα.

2. Στρατηγική και Καθορισμός Στόχων (Strategy & Objective-Setting)

Η επιχειρηματική διαχείριση κινδύνων, η στρατηγική και ο καθορισμός των στόχων αποτελούν μέρος της διεργασίας του στρατηγικού σχεδιασμού. Περαιτέρω, ορίζεται η διάθεση ανάληψης κινδύνου η οποία ευθυγραμμίζεται με τη στρατηγική, ενώ οι επιχειρηματικοί στόχοι χρησιμεύουν ως βάση για να εντοπίζονται, να αξιολογούνται και να αντιμετωπίζονται οι πιθανοί κίνδυνοι.

3. Επίδοση (Performance)

Οι κίνδυνοι που μπορεί να επηρεάσουν την επίτευξη των επιχειρηματικών στόχων και την στρατηγική του οργανισμού πρέπει να αναγνωρίζονται και να εκτιμώνται. Αυτοί οι κίνδυνοι πρέπει να ιεραρχούνται με βάση τη σημαντικότητά τους στο πλαίσιο της διάθεσης ανάληψης κινδύνων που έχει ορίσει ο οργανισμός. Στη συνέχεια, ο οργανισμός επιλέγει πως θα αντιμετωπίσει τους κινδύνους και δημιουργείται μια εικόνα του χαρτοφυλακίου με το

ύψος του κινδύνου που έχει αναλάβει. Τα αποτελέσματα κοινοποιούνται στα ενδιαφερόμενα σχετικά με τους κινδύνους μέρη.

4. Επισκόπηση και Αναθεώρηση (Review and Revision)

Μέσω της επισκόπησης της απόδοσης της επιχείρησης, ο οργανισμός αντιλαμβάνεται εάν λειτουργεί αποτελεσματικά η διαχείριση κινδύνων μακροπρόθεσμα στον οργανισμό του και όταν κρίνεται απαραίτητο αναθεωρείται η διαδικασία.

5. Πληροφόρηση, Επικοινωνία και Αναφορά (Information, Communication and Reporting)

Η επιχειρηματική διαχείριση κινδύνων αποτελεί μία διαρκή διαδικασία διαμοιρασμού και απόκτησης πληροφοριών τόσο από το εσωτερικό όσο και από το εξωτερικό περιβάλλον, οι οποίες διατρέχουν κάθετα ολόκληρο τον οργανισμό.

Τα πέντε (5) συστατικά υποστηρίζονται από είκοσι (20) Αρχές, οι οποίες διατρέχουν όλα τα συστατικά του πλαισίου και μπορούν να προσαρμοστούν σε κάθε οργανισμό αναλόγως των αναγκών του. Μέσω της τήρησης αυτών των Αρχών, το ΔΣ και η Διοίκηση παρέχεται εύλογη διαβεβαίωση ότι ο οργανισμός αντιλαμβάνεται και μεριμνά για τη διαχείριση κινδύνων που απορρέουν από τη στρατηγική και τους επιχειρηματικούς του στόχους.

Σχήμα 5. Οι είκοσι Αρχές του COSO Enterprise Risk Management, 2017

Διακυβέρνηση και κουλτούρα	Στρατηγική και Καθορισμός Στόχων	Επίδοση	Επισκόπηση και Αναθεώρηση	Πληροφόρηση, Επικοινωνία και Αναφορά
- Εποπτεία των κινδύνων από το ΔΣ - Καθιέρωση λειτουργικών δομών - Ορισμός επιθυμητής κουλτούρας - Επίδειξη δέσμευσης στις θεμελιώδεις αξίες - Προσέλευση, ανάπτυξη και διατήρηση ικανού προσωπικού	- Ανάλυση επιχειρηματικού πλαισίου - Ορισμός διάθεσης ανάληψης κινδύνου - Αξιολόγηση εναλλακτικών στρατηγικών - Δημιουργία επιχειρηματικών στόχων	- Αναγνώριση κινδύνων - Αξιολόγηση σημαντικότητας κινδύνου - Προτεραιοποίηση κινδύνων - Εφαρμογή εργαλείων για ανταπόκριση στους κινδύνους - Ανάπτυξη χαρτοφυλακίου κινδύνων	- Αξιολόγηση αλλαγών - επανεξέταση κινδύνου και επίδοσης - Επιδίωξη της βελτιστοποίησης των επιχειρηματικών κινδύνων	- Αξιοποίηση των πληροφοριών και της τεχνολογίας - Επικοινωνεί πληροφορίες που αφορούν σε κινδύνους - Συντάσσει αναφορές σχετικές με τον κίνδυνο, την κουλτούρα και την επίδοση

Πηγή: Προσαρμογή από το COSO Enterprise Risk Management, 2017

Στην Ελλάδα, με τις διατάξεις του μέρους Β΄ του ν.5013/2023 εξειδικεύτηκε η εφαρμογή του πλαισίου Διαχείρισης Κινδύνων στον δημόσιο τομέα. Πιο συγκεκριμένα, προστέθηκε το κεφ.Ζ΄ με τίτλο «Διαχείριση Κινδύνων» το οποίο συμπλήρωσε τις διατάξεις του μέρους

Α' του ν.4795/2021. Σκοπός αυτής της προσθήκης ήταν η θέσπιση ενός ολοκληρωμένου πλαισίου διαχείρισης κινδύνου ως βασικό στοιχείο του ΣΕΕ για τους φορείς του δημόσιου τομέα.

Οι δημόσιες μονάδες υγείας εφαρμόζουν σταδιακά διεθνή πρότυπα και πλαίσια, τα οποία ενισχύουν την ποιότητα, τη διακυβέρνηση και τη διαχείριση κινδύνων. Καθώς λειτουργούν σε ένα ιδιαίτερα πολύπλοκο περιβάλλον, το οποίο μεταβάλλεται συνεχώς λόγω της εξέλιξης της τεχνολογίας, της πολυπλοκότητας του θεσμικού πλαισίου, λόγω της αλληλεπίδρασης με ένα δυναμικό περιβάλλον, λόγω της ιδιαίτερης φύσης των παρεχόμενων υπηρεσιών και των περιορισμένων πόρων. Προκειμένου οι ΔΜΥ να εφαρμόζουν τις αρχές της καλής διακυβέρνησης και της χρηστής διοίκησης χρειάζονται ένα εργαλείο για τη διαχείριση των κινδύνων το οποίο να ευθυγραμμίζεται με τη στρατηγική του φορέα και να διασφαλίζει τα συμφέροντά του. Ο Εσωτερικός Έλεγχος προκειμένου να παρέχει εύλογη διαβεβαίωση στον φορέα για τις λειτουργίες, τις χρηματοοικονομικές αναφορές και τη λειτουργία του ΣΕΕ θα πρέπει να βασίζεται σε μια συστηματική αξιολόγηση κινδύνων. Συνεπώς το πλαίσιο COSO ERM μπορεί να χρησιμοποιηθεί ως πλαίσιο αναγνώρισης, αξιολόγησης και παρακολούθησης κινδύνων που σχετίζονται με τη λειτουργία, τη χρηματοοικονομική διαχείριση, τη συμμόρφωση και την ποιότητα των παρεχόμενων υπηρεσιών, το οποίο του επιτρέπει να αξιολογεί με αντικειμενικότητα και να ενισχύει τη διακυβέρνηση, τη διαφάνεια και τη λογοδοσία του οργανισμού.

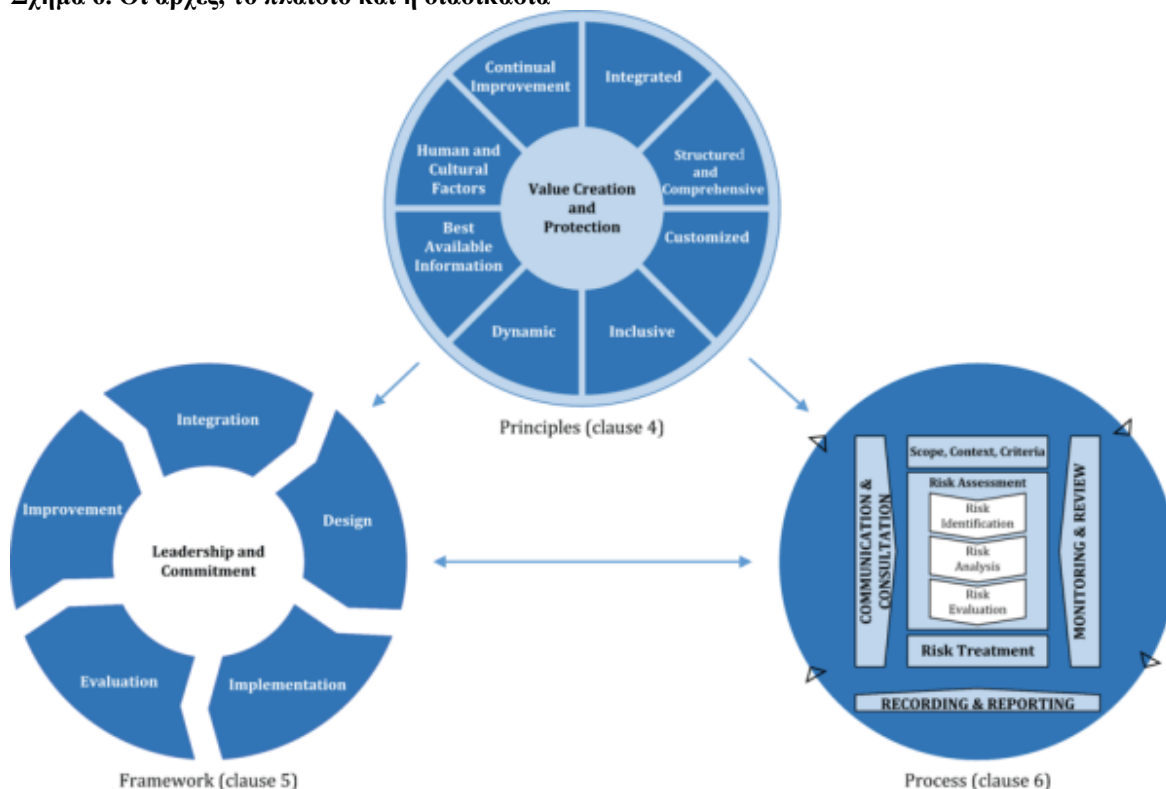
3.3 ISO 31000:2018

Το διεθνές πρότυπο ISO 31000 έχει ως στόχο την παροχή κατευθυντήριων γραμμών και αρχών για την αποτελεσματική διαχείριση κινδύνων. Αρχικά κυκλοφόρησε το 2009 και αναθεωρήθηκε το 2018. Το αναθεωρημένο πρότυπο εστιάζει στην ενσωμάτωση της κουλτούρας στη διαχείριση κινδύνων. (ΕΚΔΔΑ,2023)

Σύμφωνα με το αναθεωρημένο πρότυπο ISO 31000, οι κατευθυντήριες γραμμές και οι αρχές χρησιμοποιούνται από τους ανθρώπους που δημιουργούν και προστατεύουν την αξία του οργανισμού μέσω διαχείρισης κινδύνων, μέσω λήψης αποφάσεων, μέσω καθορισμού αντικειμενικών στόχων και μέσω βελτίωσης των επιδόσεων. Η διαχείριση των κινδύνων βοηθά τον οργανισμό να ορίσει την στρατηγική του, να επιτύχει τους στόχους του και να λάβει αποφάσεις. Παράλληλα, αποτελεί αναπόσπαστο μέρος της διακυβέρνησης και της

ηγεσίας και διατρέχει τον οργανισμό σε όλα τα επίπεδα, βελτιώνοντας τη διαχείριση των συστημάτων. Περαιτέρω, λαμβάνει υπόψη το εσωτερικό καθώς και το εξωτερικό πλαίσιο του οργανισμού συμπεριλαμβανομένης της ανθρώπινης συμπεριφοράς και της κουλτούρας. Η αποτελεσματική διαχείριση των κινδύνων βασίζεται στις αρχές, στο πλαίσιο και στη διαδικασία που υιοθετεί ένας οργανισμός όπως παρουσιάζονται στο σχήμα 6.

Σχήμα 6. Οι αρχές, το πλαίσιο και η διαδικασία



Πηγή: Το αναθεωρημένο διεθνές πρότυπο ISO 31000:2018

Όλες οι οκτώ (8) Αρχές που εφαρμόζονται έχουν ως σκοπό την δημιουργία και την προστασία της αξίας του οργανισμού.

Αρχές

1. **Ενσωματωμένη.** Προκειμένου να είναι αποτελεσματική η διαχείριση κινδύνων πρέπει να ενσωματώνεται σε όλες τις οργανωτικές δραστηριότητες
2. **Δομημένη και ολοκληρωμένη.** Μια ολιστική προσέγγιση στη διαχείριση κινδύνων συμβάλλει σε συνεπή και συγκρίσιμα αποτελέσματα
3. **Εξατομικευμένη.** Το πλαίσιο της διαχείρισης κινδύνων και οι διαδικασίες θα πρέπει να εξατομικεύονται και να είναι ανάλογες με το εξωτερικό και εσωτερικό περιβάλλον του οργανισμού σε συνάρτηση με τους στόχους του.

4. **Συμπεριληπτική.** Μέσω της κατάλληλης και έγκαιρης συμμετοχής των ενδιαφερόμενων μερών, λαμβάνονται υπόψη οι αντιλήψεις και οι γνώσεις τους ,με αποτέλεσμα την ενίσχυση της επίγνωσης και την τεκμηριωμένη διαχείριση κινδύνων.
5. **Δυναμική.** Οι κίνδυνοι μπορούν να ανακύψουν, να αλλάξουν ή να εξαφανιστούν σε ένα συνεχώς μεταβαλλόμενο περιβάλλον και ως εκ τούτου η διαχείριση κινδύνων θα πρέπει να προσαρμόζεται εγκαίρως και με τον κατάλληλο τρόπο.
6. **Καλύτερη διαθέσιμη πληροφορία.** Οι εισροές στη διαχείριση κινδύνων βασίζονται στην ιστορική και τρέχουσα πληροφόρηση όπως και σε μελλοντικές προσδοκίες. Η διαχείριση κινδύνων λαμβάνει ρητά τυχόν περιορισμούς και την αβεβαιότητα αυτών των πληροφοριών. Η πληροφόρηση πρέπει να είναι επίκαιρη, ακριβής και διαθέσιμη στα ενδιαφερόμενα μέρη.
7. **Ανθρώπινοι και πολιτισμικοί παράγοντες.** Η κουλτούρα και η ανθρώπινη συμπεριφορά επηρεάζει όλες τις πλευρές στη διαχείριση κινδύνων σε κάθε επίπεδο και στάδιο.
8. **Συνεχής βελτίωση.** Η διαχείριση κινδύνων βελτιώνεται συνεχώς μέσω της μάθησης και της εμπειρίας.

Πλαίσιο

Ο σκοπός του πλαισίου της διαχείρισης κινδύνων είναι να παρέχει υποστήριξη στον οργανισμό στην ενσωμάτωση της διαχείρισης κινδύνων σε σημαντικές δραστηριότητες και λειτουργίες. Η αποτελεσματικότητα της διαχείρισης κινδύνων εξαρτάται από την ενσωμάτωσή της στη διακυβέρνηση συμπεριλαμβανομένης της λήψης αποφάσεων. Για να επιτευχθεί κάτι τέτοιο, πρέπει να υπάρχει υποστήριξη από τα ενδιαφερόμενα μέρη και την ανώτατη διοίκηση.

Ο οργανισμός θα πρέπει να αξιολογεί τις υπάρχουσες διαδικασίες και πρακτικές για τη διαχείριση κινδύνων, να αξιολογεί τα τυχόν κενά και να αντιμετωπίζει τα κενά αυτά εντός του πλαισίου. Περαιτέρω, το πλαίσιο περιλαμβάνει έξι συστατικά: την ηγεσία και τη δέσμευση, την ενσωμάτωση, τον σχεδιασμό, την αξιολόγηση και τη βελτίωση, τα οποία θα πρέπει να προσαρμόζονται στις ανάγκες του οργανισμού.

Διαδικασία

Η διαχείριση κινδύνων είναι μια συστηματική διαδικασία όπου περιλαμβάνει την εφαρμογή των διαδικασιών, των πολιτικών και πρακτικών στις λειτουργίες της επικοινωνίας, της διαβούλευσης, του καθορισμού του πλαισίου και της αξιολόγησης, αντιμετώπισης, παρακολούθησης, ανασκόπησης, καταγραφής και αναφοράς του κινδύνου. Η διαχείριση κινδύνων θα πρέπει να ενσωματώνεται στις λειτουργίες, στις διαδικασίες και στη δομή του οργανισμού και να αποτελεί αναπόσπαστο μέρος της διαχείρισης και της λήψης αποφάσεων. Παράλληλα, η μεταβαλλόμενη ανθρώπινη συμπεριφορά και η κουλτούρα θα πρέπει να συνεκτιμώνται κατά τη διαδικασία της διαχείρισης κινδύνων.

Το διεθνές πρότυπο ISO 31000 και το πλαίσιο COSO ERM χρησιμοποιούνται συμπληρωματικά σε έναν οργανισμό. Το ISO 31000 παρέχει τη διαδικασία για την διαχείριση των κινδύνων (αναγνώριση, ανάλυση, αξιολόγηση, αντιμετώπιση, εποπτεία) και το COSO ERM παρέχει τη δομή διακυβέρνησης (εποπτεία από το ΔΣ, κουλτούρα, ενσωμάτωση στρατηγικής, μέτρηση απόδοσης, αναφορά) (riskpublicing,2016).

3.4 EFQM model

Ο Ευρωπαϊκός μη κερδοσκοπικός Οργανισμός για τη Διοίκηση Ποιότητας (European Foundation for Quality Management –EFQM) ιδρύθηκε το 1988 στις Βρυξέλλες με σκοπό την προώθηση των αρχών της Διοίκησης Ολικής Ποιότητας στους οργανισμούς και στις επιχειρήσεις, προκειμένου να διασφαλίσουν τη βιωσιμότητα και την ανταγωνιστικότητα τους (Χασιώτη, 2022).

Το EFQM Model είναι ένα διεθνώς αναγνωρισμένο πλαίσιο το οποίο έχει σχεδιαστεί για να υποστηρίζει τους οργανισμούς στη διαχείριση των αλλαγών και στη βελτίωση της απόδοσης τους. Το μοντέλο EFQM 2020 έχει ανανεωθεί ως προς το περιεχόμενο και τη δομή του, ωστόσο οι βασικές αρχές αριστείας παραμένουν διαχρονικές και εξίσου σημαντικές. Μπορεί να εφαρμοστεί σε όλους τους οργανισμούς ανεξαιρέτως, είτε στον ιδιωτικό είτε στον δημόσιο τομέα και με τη νέα έκδοση ενισχύεται η φιλοσοφία της διοικητικής αριστείας δίνοντας έμφαση στην προτεραιότητα στον πελάτη, στην μακροπρόθεσμη και προσανατολισμένη στα ενδιαφερόμενα μέρη προσέγγιση και στην κατανόηση της σχέσης της αιτίας και του αποτελέσματος ανάμεσα στο «γιατί» ένας οργανισμός δρα, στο «πώς» λειτουργεί και στο «τι» αποτελέσματα επιτυγχάνει. Το μοντέλο EFQM 2020 υποστηρίζει τη συστηματική βελτίωση και τη βιωσιμότητα των οργανισμών.

Οι οργανισμοί που χρησιμοποιούν το μοντέλο αναγνωρίζουν ότι λειτουργούν σε ένα δυναμικό και συνεχώς μεταβαλλόμενο περιβάλλον και είναι δική τους ευθύνη να αναπτυχθούν μέσα στο περιβάλλον που δραστηριοποιούνται. Παράλληλα, ο οργανισμός αξιοποιεί την ευκαιρία να λειτουργήσει ως ηγέτης στον τομέα της επιρροής του, υιοθετώντας συμπεριφορές που εμπνέουν άλλους οργανισμούς προβάλλοντας στην πράξη τι μπορεί να επιτευχθεί προς όφελος του ίδιου όσο και της ευρύτερης κοινότητας. Τέλος, ο οργανισμός αντιλαμβάνεται ότι λειτουργεί σε ένα δυναμικό και συνεχώς μεταβαλλόμενο περιβάλλον, όπου οι αλλαγές εμφανίζονται με ολοένα αυξανόμενη ταχύτητα και ένταση. Για τον λόγο αυτό θα πρέπει να προσαρμόζεται και να προετοιμάζεται για τις μελλοντικές προκλήσεις, διαχειριζόμενος τις ανάγκες του σήμερα ενώ ταυτοχρόνως σχεδιάζει το μέλλον. (The EFQM Model, 2020)

Σχήμα 7. Τα επτά (7) Κριτήρια του EFQM Model



Πηγή: The EFQM Model

Σύμφωνα με το EFQM Model η δομή του μοντέλου αποτελείται από τρία στοιχεία:

1. Η **Κατεύθυνση** απαντά στο ερώτημα γιατί υπάρχει αυτός ο οργανισμός?

2. Η **Εκτέλεση** απαντά στο ερώτημα πως επιδιώκει να εκπληρώσει το σκοπό και τη στρατηγική του?
3. Τα **Αποτελέσματα** απαντούν στο ερώτημα τι έχει πετύχει μέχρι σήμερα και τι επιδιώκει να πετύχει στο μέλλον?

Η **κατεύθυνση** αποτελείται από τα κάτωθι κριτήρια:

1. **Σκοπός, Όραμα και Στρατηγική.** Προκειμένου ένας οργανισμός να επιτύχει ή να διατηρήσει εξαιρετικές επιδόσεις οι οποίες ανταποκρίνονται ή ξεπερνούν τις προσδοκίες των ενδιαφερόμενων μερών, θα πρέπει να ορίζει ένα σκοπό που εμπνέει, να δημιουργεί ένα φιλόδοξο όραμα, να αναπτύσσει στρατηγική η οποία να έχει ως κεντρικό άξονα τη δημιουργία βιώσιμης αξίας και να χτίζει κουλτούρα νικητή. Ο σκοπός του οργανισμού εξηγεί γιατί το αντικείμενό του είναι σημαντικό, δημιουργεί βιώσιμη αξία για τα ενδιαφερόμενα μέρη και δημιουργεί το πλαίσιο μέσα στο οποίο αναλαμβάνει την ευθύνη για τη συμβολή του και τον αντίκτυπο που έχει στο περιβάλλον που λειτουργεί. Το όραμα του οργανισμού περιγράφει τι προσδοκά να πετύχει μακροπρόθεσμα ο οργανισμός και πως αυτός αποτελεί έναν αξιόπιστο οδηγό για τη λήψη των αποφάσεων που αφορούν τις τρέχουσες και μελλοντικές δράσεις του οργανισμού. Περαιτέρω, το όραμα μαζί με τον σκοπό αποτελούν τη βάση για την χάραξη της στρατηγικής. Η στρατηγική περιγράφει τον τρόπο με τον οποίο ο οργανισμός θα εκπληρώσει τον σκοπό του και σχεδιάζει στρατηγικά τον τρόπο υλοποίησης του οράματός του.
2. **Οργανωσιακή κουλτούρα και ηγεσία.** Η κουλτούρα είναι όλα εκείνα τα χαρακτηριστικά και οι αξίες που μοιράζονται οι άνθρωποι σε έναν οργανισμό και επηρεάζουν τη μεταξύ τους συμπεριφορά καθώς και με τα ενδιαφερόμενα μέρη. Η ηγεσία σχετίζεται με τον οργανισμό ως σύνολο παρέχοντας κατευθύνσεις από τη Διοίκηση. Η προσέγγιση αφορά τον οργανισμό ως ολότητα και πως αυτός ηγείται μέσα στο περιβάλλον που δραστηριοποιείται παρά την παραδοσιακή προσέγγιση της ηγεσίας που παρέχεται από την Ανώτερη Διοίκηση προς τον οργανισμό. Σε έναν άριστο οργανισμό η ηγεσία αποτελεί δραστηριότητα που διατρέχει όλον τον οργανισμό. Αυτό το πρότυπο ηγεσίας συμβάλλει στη διαμόρφωση της οργανωσιακής κουλτούρας.

Η **εκτέλεση** αποτελείται από τα κάτωθι κριτήρια:

3. **Ενεργός συμμετοχή των ενδιαφερόμενων μερών.** Η εμπλοκή των ενδιαφερόμενων μερών σε έναν άριστο οργανισμό αφορά την ενεργό συμμετοχή, επικοινωνία και συνεργασία με όλους όσους τον επηρεάζουν ή επηρεάζονται από αυτόν. Μέσω της συνεχούς αλληλεπίδρασης, ο οργανισμός κατανοεί βαθύτερα τις ανάγκες τους, ενισχύει τη δέσμευση και την εμπιστοσύνη τους και διασφαλίζει ότι οι στρατηγικές και οι δράσεις του δημιουργούν βιώσιμη αξία για όλους.
4. **Δημιουργία βιώσιμης αξίας.** Ένας άριστος οργανισμός αναγνωρίζει τη σημασία της δημιουργίας βιώσιμης αξίας για την μακροπρόθεσμη επιτυχία και την οικονομική ευρωστία του οργανισμού. Ο σκοπός του οργανισμού ο οποίος εμπλουτίζεται από τη στρατηγική του δημιουργεί βιώσιμη αξία για τους πελάτες του και για τα σημαντικά για αυτόν ενδιαφερόμενα μέρη. Επίσης, προσαρμόζεται εγκαίρως στις ανάγκες των ενδιαφερόμενων μερών όπως αυτές τροποποιούνται.
5. **Ενίσχυση της απόδοσης και του μετασχηματισμού.** Για να γίνει και να παραμείνει ένας οργανισμός επιτυχημένος θα πρέπει αφενός να διαχειρίζεται με επιτυχία τις τρέχουσες επιχειρηματικές δραστηριότητες και αφετέρου να διαχειρίζεται με επιτυχία τις εσωτερικές και εξωτερικές αλλαγές ταυτοχρόνως. Σημαντικοί παράγοντες για την ενίσχυση της απόδοσης και του μετασχηματισμού αποτελούν η τεχνολογία, τα δεδομένα, η πληροφόρηση και η γνώση.

Τα **αποτελέσματα** αποτελούνται από τα κάτωθι κριτήρια:

6. **Οι αντιλήψεις των ενδιαφερόμενων μερών.** Σε αυτό το κριτήριο εξετάζονται τα αποτελέσματα τα οποία βασίζονται στην ανατροφοδότηση από τα ενδιαφερόμενα μέρη σχετικά με τις προσωπικές τους εμπειρίες από την διάδραση με τον οργανισμό. Ένας άριστος οργανισμός εναρμονίζει τη στρατηγική του με τις ανάγκες και τις προσδοκίες των ενδιαφερόμενων μερών, αναλύει την παρελθούσα απόδοση σε συνδυασμο με την τρέχουσα με σκοπό την μελλοντική πρόβλεψη και τέλος χρησιμοποιεί τα αποτελέσματα που προκύπτουν από τις αντιλήψεις των ενδιαφερόμενων μερών με σκοπό την εναρμόνιση της κατεύθυνσης και της στρατηγικής του.
7. **Στρατηγική και λειτουργική απόδοση.** Σε αυτό το κριτήριο εξετάζονται τα σχετιζόμενα με την απόδοση του οργανισμού αποτελέσματα σε σχέση με την ικανότητά του να εκπληρώνει το σκοπό του να υλοποιεί την στρατηγική του και να

δημιουργεί βιώσιμη αξία καθώς και η ανταπόκρισή του στις μελλοντικές προκλήσεις.

Το EFQM Model μπορεί να χρησιμοποιηθεί από τις ΔΜΥ ως ένα εργαλείο αυτοαξιολόγησης και συνεχούς βελτίωσης στο πλαίσιο επίτευξης οργανωσιακής αριστείας ενισχύοντας τη στρατηγική διοίκησης, τη βελτίωση της ποιότητας των παρεχόμενων υπηρεσιών, την αξιολόγηση της οργανωσιακής ωριμότητας και τη συνεχή βελτίωση. Οι ΔΜΥ μπορούν να χρησιμοποιήσουν το EFQM Model ως ένα στρατηγικό εργαλείο διοίκησης ολικής ποιότητας (Schoten et al.,2016). Καθώς προάγει τη λειτουργική αποτελεσματικότητα, την ποιότητα της παρεχόμενης φροντίδας και τη διαχείριση των πόρων. Σύμφωνα με τους Falchi et al.,2025, τα νοσοκομεία που έχουν λάβει την πιστοποίηση EFQM, επιδεικνύουν μεγαλύτερη ικανότητα προσαρμογής στις αλλαγές, εμφανίζουν μείωση στις μη απαραίτητες εισαγωγές των ασθενών και διαχειρίζονται αποτελεσματικότερα τις ημέρες νοσηλείας. Περαιτέρω, Τα δεδομένα αποδεικνύουν ότι το μοντέλο EFQM βοηθά τα νοσοκομεία να εξοικονομούν ενέργεια και να κάνουν αποτελεσματικότερη διαχείριση φαρμάκων, πρόαγοντας την οικονομική και περιβαλλοντική βιωσιμότητα.

Συμπερασματικά, το μοντέλο EFQM μετατοπίζει την εστίαση των νοσοκομείων από την απλή, τυπική συμμόρφωση με τους κανονισμούς, στην ουσιαστική κουλτούρα συνεχούς βελτίωσης με προσανατολισμό στην επίτευξη μετρήσιμων αποτελεσμάτων.

3.5 Παγκόσμια Πρότυπα Εσωτερικού Ελέγχου (Global Internal Audit Standards)

Ο Εσωτερικός Έλεγχος προσδίδει αξία στον οργανισμό μέσω της λειτουργίας του, διασφαλίζοντας ότι ο οργανισμός λειτουργεί με αποτελεσματικότητα, διαφάνεια και λογοδοσία, συμβάλλοντας στη συνολική σταθερότητα και βιωσιμότητα του οργανισμού. Οι δραστηριότητες του εσωτερικού ελέγχου διεξάγονται σε ποικίλους οργανισμούς με διαφορετικό νομικό καθεστώς και κουλτούρα συνεπώς προκειμένου να ανταποκρίνεται στον ρόλο του με συνέπεια και αξιοπιστία απαιτείται να λειτουργεί βάσει κοινών αποδεκτών αρχών, κανόνων και επαγγελματικών πρακτικών. Τα Παγκόσμια Πρότυπα Εσωτερικού Ελέγχου, όπως ορίζονται από το Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών (IIA) αποτελούν το διεθνώς αναγνωρισμένο πλαίσιο και η συμμόρφωση με αυτά είναι

θεμελιώδης. Τα Πρότυπα διαμορφώνουν ένα ενιαίο σύστημα αναφοράς για όλους τους εσωτερικούς ελεγκτές παγκοσμίως. Το Διεθνές Πλαίσιο Επαγγελματικών Πρακτικών (IPPF) περιλαμβάνει τα Παγκόσμια Πρότυπα Εσωτερικού Ελέγχου, τις θεματικές Απαιτήσεις τα οποία είναι υποχρεωτικά στην εφαρμογή τους και επιπρόσθετα την Παγκόσμια Καθοδήγηση η οποία υποστηρίζει τα Πρότυπα και έχει υποστηρικτικό χαρακτήρα. Το Διεθνές Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών παρουσίασε τον Ιανουάριο 2024 την τελευταία εκδοχή των Προτύπων με ισχύ από τον Ιανουάριο 2015 (ΠΑ,2024).

Σχήμα 8. Οι πέντε (5) τομείς των Προτύπων



Πηγή: Προσαρμογή από το Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών

Τα πρότυπα οργανώνονται σε πέντε (5) τομείς και οι τομείς II έως IV περιλαμβάνουν Αρχές και Πρότυπα. Αναλυτικότερα, ο τομέας I περιλαμβάνει τον **Σκοπό του Εσωτερικού Ελέγχου**. Η δήλωση του σκοπού βοηθά τους εσωτερικούς ελεγκτές και τους εταίρους να κατανοήσουν την αξία του εσωτερικού ελέγχου.

Δήλωση Σκοπού «Ο εσωτερικός έλεγχος ενισχύει την ικανότητα του οργανισμού να δημιουργεί, να προστατεύει και να διατηρεί αξία προσφέροντας στο συμβούλιο και στη διοίκηση βασισμένη στην εκτίμηση κινδύνων, ανεξάρτητη και αντικειμενική διαβεβαίωση, συμβουλές, σε βάθος κατανόηση και προνοητικότητα» (ΠΑ,2024).

Τομέας II. Δεοντολογία και Επαγγελματισμός

Αρχή 1. Επιδεικνύετε Ακεραιότητα	Πρότυπο 1.1 Ειλικρίνεια και Επαγγελματικό Θάρρος
	Πρότυπο 1.2 Προσδοκίες του Οργανισμού σε θέματα Δεοντολογίας
	Πρότυπο 1.3 Νομιμότητα κα Ηθική Συμπεριφορά
Αρχή 2. Διατηρείτε την Αντικειμενικότητα	Πρότυπο 2.1 Ατομική Αντικειμενικότητα
	Πρότυπο 2.2 Προστασία της Αντικειμενικότητας
	Πρότυπο 2.3 Γνωστοποίηση Απώλειας της Αντικειμενικότητας
Αρχή 3. Επιδεικνύετε Επάρκεια	Πρότυπο 3.1 Επάρκεια
	Πρότυπο 3.2 Συνεχής Επαγγελματική Ανάπτυξη
Αρχή 4. Ασκείτε την Δέουσα Επαγγελματική Επιμέλεια	Πρότυπο 4.1 Συμμόρφωση με τα Παγκόσμια Πρότυπα Εσωτερικού Ελέγχου
	Πρότυπο 4.2 Δέουσα Επαγγελματική Επιμέλεια
	Πρότυπο 4.3 Επαγγελματικός Σκεπτικισμός
Αρχή 5. Διατηρείτε την Εμπιστευτικότητα	Πρότυπο 5.1 Χρήση Πληροφοριών
	Πρότυπο 5.2 Προστασία των Πληροφοριών

Τομέας III. Διακυβέρνηση της Δραστηριότητας Εσωτερικού Ελέγχου

Αρχή 6. Εξουσιοδότηση από το Συμβούλιο	Πρότυπο 6.1 Εντολή Εσωτερικού Ελέγχου
	Πρότυπο 6.2 Καταστατικό Εσωτερικού Ελέγχου
	Πρότυπο 6.3 Υποστήριξη του Συμβουλίου και της Ανώτατης Διοίκησης
Αρχή 7. Ανεξάρτητη Τοποθέτηση	Πρότυπο 7.1 Οργανωτική Ανεξαρτησία
	Πρότυπο 7.2 Προσόντα του/της Επικεφαλής Εσωτερικού Ελέγχου
Αρχή 8. Εποπτεία από το Συμβούλιο	Πρότυπο 8.1 Αλληλεπίδραση με το Συμβούλιο
	Πρότυπο 8.2 Πόροι
	Πρότυπο 8.3 Ποιότητα
	Πρότυπο 8.4 Εξωτερική Αξιολόγηση Ποιότητας

Τομέας IV. Διεύθυνση της Δραστηριότητας Εσωτερικού Ελέγχου

Αρχή 9. Σχεδιάζετε Στρατηγικά	Πρότυπο 9.1 Κατανόηση Διαδικασιών Διακυβέρνησης, Διαχείρισης Κινδύνων και Ελέγχου
	Πρότυπο 9.2 Στρατηγική Εσωτερικού Ελέγχου
	Πρότυπο 9.3 Μεθοδολογίες
	Πρότυπο 9.4 Πλάνο εσωτερικών ελέγχων
	Πρότυπο 9.5 Συντονισμός και Εξάρτηση
Αρχή 10. Διαχειριστείτε τους Πόρους	Πρότυπο 10.1 Διαχείριση Οικονομικών Πόρων
	Πρότυπο 10.2 Διαχείριση Ανθρώπινου Δυναμικού

Αρχή 11. Επικοινωνείτε αποτελεσματικά	Πρότυπο 10.3 Τεχνολογικοί Πόροι
	Πρότυπο 11.1 Δημιουργία Σχέσεων και Επικοινωνία με τους Εταίρους
	Πρότυπο 11.2 Αποτελεσματικές Κοινοποιήσεις
	Πρότυπο 11.3 Κοινοποίηση Αποτελεσμάτων
	Πρότυπο 11.4 Λάθη και Παραλείψεις
Αρχή 12. Βελτιώνετε την Ποιότητα	Πρότυπο 11.5 Επικοινωνία της Αποδοχής Κινδύνων
	Πρότυπο 12.1 Εσωτερική Αξιολόγηση Ποιότητας
	Πρότυπο 12.2 Μέτρηση Απόδοσης
	Πρότυπο 12.3 Επίβλεψη και Βελτίωση της Απόδοσης των Έργων
Τομέας V. Διεξαγωγή Υπηρεσιών Εσωτερικού Ελέγχου	
Αρχή 13. Σχεδιάζετε αποτελεσματικά τα έργα	Πρότυπο 13.1 Επικοινωνία Ελεγκτικού Έργου
	Πρότυπο 13.2 Εκτίμηση Κινδύνων του Έργου
	Πρότυπο 13.3 Στόχοι και Αντικείμενο Έργου
	Πρότυπο 13.4 Κριτήρια Αξιολόγησης
	Πρότυπο 13.5 Πόροι του Έργου
	Πρότυπο 13.6 Πρόγραμμα Εργασιών
Αρχή 14. Διεξαγωγή Εργασιών Έργου	Πρότυπο 14.1 Διεξάγετε τις εργασίες των ελεγκτικών έργων
	Πρότυπο 14.2 Αναλύσεις και Πιθανά Ευρήματα του Έργου
	Πρότυπο 14.3 Αξιολόγηση Ευρημάτων
	Πρότυπο 14.4 Προτάσεις και Σχέδια Δράσης
	Πρότυπο 14.5 Συμπεράσματα του Έργου
	Πρότυπο 14.6 Τεκμηρίωση των Έργων
Αρχή 15. Κοινοποιείτε τα αποτελέσματα των έργων και παρακολουθείτε τα σχέδια δράσης	Πρότυπο 15.1 Τελική Κοινοποίηση Έργου
	Πρότυπο 15.2 Επιβεβαίωση Εφαρμογής Σχεδίων Δράσης

Πίνακας 2. Αρχές και Πρότυπα των Τομέων II-IV των Παγκόσμιων Προτύπων Εσωτερικού Ελέγχου

Στον πίνακα 2. Παρουσιάζονται οι Αρχές και τα πρότυπα των τομέων II-IV. Αναλυτικότερα, ο τομέας II Δεοντολογία και Επαγγελματισμός αναφέρεται στην ακεραιότητα, την αντικειμενικότητα, την επαγγελματική επάρκεια, την επαγγελματική επιμέλεια και την εμπιστευτικότητα που πρέπει να επιδεικνύουν οι εσωτερικοί ελεγκτές κατά την άσκηση του έργου τους. Ο τομέας III Διακυβέρνηση της Δραστηριότητας του Εσωτερικού Ελέγχου αναφέρεται στις απαιτήσεις που πρέπει να ικανοποιούνται από τους Επικεφαλής του εσωτερικού ελέγχου προκειμένου να διασφαλίζετε η αποτελεσματική συνεργασία με το συμβούλιο για την ίδρυση, την ανεξάρτητη λειτουργία και την εποπτεία της δραστηριότητας εσωτερικού ελέγχου. Παράλληλα περιγράφει και τις ευθύνες που έχει

η ανώτατη διοίκηση ως προς τη διασφάλιση της ισχυρής διακυβέρνησης της λειτουργίας του Εσωτερικού Ελέγχου. Ο τομέας IV Διεύθυνση της Δραστηριότητας Εσωτερικού Ελέγχου αναφέρεται στην ευθύνη του Επικεφαλής του ΕΕ για τη συνολική διεύθυνση της δραστηριότητας του εσωτερικού ελέγχου, όπως το στρατηγικό σχεδιασμό, τη διαχείριση των πόρων, την επικοινωνία και τη μέριμνα για συνεχή βελτίωση της ποιότητας. Τέλος, ο τομέας V Διεξαγωγή Υπηρεσιών Εσωτερικού Ελέγχου περιγράφει τις απαιτήσεις που χρειάζεται να υλοποιηθούν για την αποτελεσματική διεξαγωγή του ελεγκτικού έργου.

Παρότι, τα Παγκόσμια Πρότυπα εφαρμόζονται σε όλους τους οργανισμούς, ο δημόσιος τομέας διέπεται από διαφορετικό θεσμικό πλαίσιο και οργανωτικό περιβάλλον, συνεπώς τα Παγκόσμια Πρότυπα θα πρέπει να εφαρμόζονται αναλόγως και να ικανοποιούν τις ιδιαίτερες αυτές συνθήκες λειτουργίας των δημόσιων οργανισμών.

Ο εσωτερικός έλεγχος έχει σημαντικό ρόλο στις ΔΜΥ καθώς ενισχύει την ικανότητα των ΔΜΥ να υπηρετούν το δημόσιο συμφέρον και μέσω της λειτουργίας του ενισχύεται η εμπιστοσύνη των πολιτών. Τα Παγκόσμια Πρότυπα καθορίζουν τον ρόλο του εσωτερικού ελέγχου, τη δεοντολογία και τις επαγγελματικές πρακτικές που εφαρμόζει με σκοπό την ενίσχυση, μέσω της λειτουργίας του, της διακυβέρνησης, της διαχείρισης κινδύνων και των διαδικασιών ελέγχου. Παράλληλα, παρέχει εύλογη διαβεβαίωση για την αποτελεσματική λειτουργία του συστήματος εσωτερικού ελέγχου, την αξιοπιστία των αναφορών, τη συμμόρφωση με το νομικό πλαίσιο και την προστασία της περιουσίας του φορέα προάγοντας την ηθική συμπεριφορά και δημιουργώντας κουλτούρα. Με αυτόν τον τρόπο προσδίδει αξία στον οργανισμό.

3.6 Συγκριτική ανάλυση πλαισίων και προτύπων

Τα πλαίσια COSO IC και COSO ERM, το πρότυπο ISO 31000, το μοντέλο αριστείας EFQM και τα Παγκόσμια Πρότυπα Εσωτερικού Ελέγχου, αποτελούν διαφορετικά αλλά συμπληρωματικά εργαλεία διακυβέρνησης.

Το πλαίσιο COSO Internal Control αποτελεί διεθνές πλαίσιο για τον σχεδιασμό, την εφαρμογή και την αξιολόγηση των συστημάτων εσωτερικού ελέγχου, εστιάζει κυρίως στις χρηματοοικονομικές αναφορές, στην αξιολόγηση του συστήματος εσωτερικού ελέγχου και στη διασφάλιση της αποτελεσματικότητας των δικλίδων.

Το πλαίσιο COSO ERM διευρύνει τη θεώρηση του κινδύνου από την απλή συμμόρφωση με τον κίνδυνο (κύβος του COSO 2004) και εστιάζει στην ενσωμάτωση του κινδύνου στη στρατηγική του οργανισμού και στη δημιουργία αξίας. Σύμφωνα με το COSO ERM 2017 ο κίνδυνος δεν αντιμετωπίζεται ως απειλή αλλά ως παράγοντας που επηρεάζει τη λήψη αποφάσεων και την επίτευξη των στόχων. Η διάθεση ανάληψης κινδύνου αποτελεί την κεντρική ιδέα που συνδέει τα πέντε συστατικά του πλαισίου (riskpublicing,2026).

Το ISO 31000 δεν ανταγωνίζεται το COSO ERM αλλά το συμπληρώνει. Είναι ένα διεθνές πρότυπο το οποίο παρέχει κατευθυντήριες γραμμές και αρχές για τη διαχείριση των κινδύνων. Το COSO ERM παρέχει τη δομή της διακυβέρνησης (εποπτεία από το ΔΣ, κουλτούρα, στρατηγική ενσωμάτωση, μέτρηση των επιδόσεων και αναφορά), ενώ το ISO 31000 παρέχει τη διαδικασία (αναγνώριση, ανάλυση, αξιολόγηση, διαχείριση, παρακολούθηση) (riskpublicing,2026). Το ISO 31000 δίνει έμφαση στην ενσωμάτωση της κουλτούρας στη διαχείριση κινδύνων.

Το μοντέλο EFQM εστιάζει στη συνολική οργανωσιακή αριστεία μέσω της ποιότητας των παρεχόμενων υπηρεσιών και στη δημιουργία βιώσιμης αξίας. Αποτελεί ένα σύστημα αξιολόγησης της συνολικής οργανωσιακής απόδοσης, βασισμένο σε κριτήρια όπως η ηγεσία, η στρατηγική, οι άνθρωποι και τα αποτελέσματα. Στις δημόσιες μονάδες το μοντέλο EFQM λειτουργεί συμπληρωματικά ενισχύοντας την κουλτούρα στην ποιότητα και τη διαφάνεια αποσκοπώντας στην υποστήριξη των συστημάτων ελέγχου και στη διαχείριση κινδύνων.

Τα Παγκόσμια Πρότυπα Εσωτερικού Ελέγχου καθορίζουν τον ρόλο, την επαγγελματική ηθική και δεοντολογία, θέτουν τις απαιτήσεις και τις βέλτιστες επαγγελματικές πρακτικές που πρέπει να διέπουν τη λειτουργία του εσωτερικού ελέγχου. Σε αντίθεση με το COSO ERM και το ISO31000 δεν αποτελεί πλαίσιο ή πρότυπο διαχείρισης κινδύνων αλλά ορίζει τον τρόπο με τον οποίο συμβάλλει ο εσωτερικός έλεγχος στη διακυβέρνηση και στη διαχείριση κινδύνων.

4 ΚΕΦΑΛΑΙΟ: Ο ρόλος του Εσωτερικού Ελέγχου στη διαχείριση κινδύνων στις δημόσιες μονάδες υγείας

4.1 Εσωτερικός Έλεγχος και Διακυβέρνηση

Οι δημόσιες μονάδες υγείας λειτουργούν μέσα σε ένα πολύπλοκο περιβάλλον. Οφείλουν να διαχειρίζονται τους περιορισμένους πόρους που διαθέτουν με βέλτιστο τρόπο παρέχοντας υψηλής ποιότητας φροντίδα και υπηρεσίες προς όλους τους πολίτες. Παράλληλα μέσω χρηστής διοίκησης και καλής διακυβέρνησης οφείλουν να εναρμονίζουν την λειτουργία τους με το ισχύον νομοθετικό και κανονιστικό πλαίσιο. Περαιτέρω, μέσω της καλής διακυβέρνησης προάγεται η διαφάνεια και η λογοδοσία με αποτέλεσμα την αύξηση της εμπιστοσύνης των πολιτών προς το δημόσιο.

Προκειμένου να κατανοήσουμε τον ρόλο του εσωτερικού ελέγχου στις δημόσιες μονάδες υγείας, είναι σημαντικό να αναφερθούμε στο πολύπλοκο περιβάλλον μέσα στο οποίο δραστηριοποιούνται οι δημόσιες μονάδες υγείας καθώς και τις ιδιαιτερότητες που αντιμετωπίζουν λόγω του δημοσίου καθεστώτος στο οποίο εντάσσονται. Σύμφωνα με τον Ροδάκος (2022) μέσω των εργαλείων SWOT και PESTLE (ΕΚΔΔΑ,2023) μπορούμε να αποκτήσουμε μια διευρυμένη εικόνα για την λειτουργία των μονάδων δημόσιας υγείας. Το εργαλείο SWOT δίνει την δυνατότητα ανάλυσης τόσο του εξωτερικού όσο και του εσωτερικού περιβάλλοντος μέσω αναγνώρισης των δυνατών και αδύναμων σημείων καθώς και των ευκαιριών και των απειλών που παρουσιάζονται. Το εργαλείο PESTLE αναλύει τους εξωτερικούς παράγοντες (πολιτικούς, οικονομικούς, κοινωνικούς, τεχνολογικούς, νομικούς, περιβαλλοντικούς) που επηρεάζουν τη λειτουργία των ΔΜΥ.

Οι ΔΜΥ μέσω της κατανόησης του εσωτερικού και εξωτερικού περιβάλλοντος μπορούν να σχεδιάσουν το στρατηγικό τους πλάνο. Ο εσωτερικός έλεγχος συμβάλλει σε αυτή τη διαδικασία παρέχοντας ανεξάρτητη και αντικειμενική εύλογη διαβεβαίωση μέσω των ελεγκτικών του έργων, μέσω της αξιολόγησης των κινδύνων και της αποτελεσματικότητας των στρατηγικών παρεμβάσεων.

Σύμφωνα με τον Χρήστου (2025), η εσωτερική διάσταση αναφέρεται στα δυνατά και αδύνατα σημεία και η εξωτερική διάσταση αναφέρεται στις ευκαιρίες και στις απειλές που αντιμετωπίζουν οι ΔΜΥ. Ως δυνατά σημεία θεωρούνται τα στοιχεία που προσδίδουν σε μια ΔΜΥ συγκριτικό πλεονέκτημα όπως η φήμη, οι τεχνολογικές υποδομές, η εξειδικευμένη επιστημονική γνώση του προσωπικού της, το υψηλό επίπεδο παρεχόμενων υπηρεσιών τα

οποία ενισχύουν την ανταγωνιστικότητά της. Τα αδύνατα σημεία αναφέρονται σε ελλείψεις, δυσλειτουργίες ή περιορισμούς που μειώνουν την αποτελεσματικότητα και την αποδοτικότητα των ΔΜΥ επηρεάζοντας αρνητικά την επίτευξη των στόχων τους. Έλλειψη προσωπικού, περιορισμένοι πόροι, μη αναβαθμισμένος εξοπλισμών, παλαιές τεχνολογίες, χαμηλής ποιότητας παροχή υπηρεσιών, γραφειοκρατία, μη κατάλληλα εκπαιδευμένο προσωπικό θα μπορούσαν να θεωρηθούν ως αδύνατα σημεία μιας ΔΜΥ. Παράλληλα, ως ευκαιρίες εννοούνται όλες οι θετικές εξελίξεις που μπορούν να χρησιμοποιηθούν προς όφελος των ΔΜΥ όπως η εξέλιξη της τεχνολογίας, η εξέλιξη της ιατρική επιστήμης, τα προγράμματα χρηματοδότησης και οι δημόσιες πολιτικές. Τέλος, ως απειλές εννοούνται όλοι οι εξωτερικοί παράγοντες που μπορούν να επηρεάσουν αρνητικά την λειτουργία μιας ΔΜΥ, όπως η έλλειψη χρηματοδότησης, έκτακτες καταστάσεις δημόσιας υγείας, αλλαγές στο νομοθετικό πλαίσιο.

Μέσω της συστηματικής κατανόησης του εσωτερικού και εξωτερικού περιβάλλοντος, ενισχύεται η στρατηγική λήψη αποφάσεων, καθώς παράλληλα προάγονται η διαφάνεια και η λογοδοσία, συμβάλλοντας στη συνολική βελτίωση της διακυβέρνησης και της βιωσιμότητας των ΔΜΥ (Χρήστου, 2025).

Σύμφωνα με τους Χρήστου (2025) και Ροδάκος (2022) η ανάλυση PESTL(E) βοηθά τις ΔΜΥ να κατανοήσουν το εξωτερικό περιβάλλον τους και να προσαρμόζονται αναλόγως λαμβάνοντας υπόψη τους παράγοντες του μακροπεριβάλλοντός εντός του οποίου δραστηριοποιούνται.

Στο πλαίσιο ενός ιδιαίτερα σύνθετου και δυναμικού εσωτερικού και εξωτερικού περιβάλλοντος, οι ΔΜΥ καλούνται να λειτουργήσουν αποτελεσματικά. Η συστηματική ανάλυση των δυνατών και αδύνατων σημείων καθώς και των ευκαιριών και των απειλών, αναδεικνύουν την ανάγκη ύπαρξης μηχανισμών που διασφαλίζουν την ορθή διακυβέρνηση. Σε αυτό το πλαίσιο ο ρόλος του εσωτερικού ελέγχου είναι κομβικός, καθώς παρέχει ανεξάρτητη και αντικειμενική αξιολόγηση των διαδικασιών, των κινδύνων και του συστήματος ελέγχου, ενισχύοντας τη λήψη αποφάσεων και θωρακίζοντας τις ΔΜΥ απέναντι στις προκλήσεις του περιβάλλοντος.

Σύμφωνα με τον Ροδάκος και συν.,(2021) τα τελευταία χρόνια η έλλειψη διαφάνειας, λογοδοσίας και αντικειμενικότητας στις χρηματοοικονομικές αναφορές, η πρόσφατη οικονομική κρίση (Hazaea et al.,2022), οι κανονιστικές απαιτήσεις, η εξέλιξη της

τεχνολογίας (Petsi et al.,2023) ανέδειξαν την ανάγκη θέσπισης του εσωτερικού ελέγχου στους οργανισμούς. Η ανάγκη είναι πιο επιτακτική στο δημόσιο τομέα λόγω της πολυπλοκότητας των διαδικασιών, των στόχων και ζητημάτων όπως η κακοδιαχείριση, η απάτη και η διαφθορά. Με τη θέσπιση του ν.4795/2021 οι δημόσιες μονάδες που πληρούσαν τα προβλεπόμενα βάσει νόμου κριτήρια, υποχρεούταν να συμμορφωθούν με τις διατάξεις του και να ενσωματώσουν Μονάδες Εσωτερικού Ελέγχου στην οργανωτική δομή τους. Ωστόσο η αρχική συμμόρφωση με τις απαιτήσεις του νόμου συνάντησε σε ορισμένες περιπτώσεις εμπόδια όπως τη δυσπιστία και τον φόβο. Παράλληλα, από την ίδια την πλευρά των εσωτερικών ελεγκτών υπήρξαν δυσκολίες προσαρμογής στον νέο τους ρόλο (Petsi et al.,2023). Οι διατάξεις του ν.4795/2021 δίνουν έμφαση στη διακυβέρνηση, στη διαχείριση κινδύνων και στο κανονιστικό πλαίσιο μέσω των οποίων επιτυγχάνεται αποτελεσματική και αποδοτική διαχείριση, οικονομική σταθερότητα και συμμόρφωση με τους νόμους. Επίσης, σύμφωνα με τον Nerantzidis et al., (2020) η λειτουργία του εσωτερικού ελέγχου προσδίδει αξία στον οργανισμό και στις λειτουργίες του προάγοντας τη λογοδοσία και την καλή διακυβέρνηση. Ωστόσο, η έλλειψη ενός ΣΕΕ θεωρείται μία από τις κυριότερες αιτίες εταιρικής αποτυχίας (Karagiorgos et al.,2024).

Σύμφωνα με τους Zhao & Xu, 2025 η διακυβέρνηση αποτελεί τον βασικό δείκτη ανταγωνιστικότητας και ανάπτυξης καθώς μετριάζει την ασύμμετρη πληροφόρηση, προστατεύει τα συμφέροντα των ενδιαφερόμενων μερών, ενδυναμώνει τη διαχείριση κινδύνων, προσδίδει φήμη και αποτελεσματικότητα. Επιπλέον, όταν υπάρχει ισχυρή διακυβέρνηση βελτιώνεται η ποιότητα του εσωτερικού ελέγχου και μέσω αυτής βελτιώνεται και η αξία του οργανισμού.

Ομοίως οι Luckyanayu et al.,2025 υποστηρίζουν ότι η ύπαρξη και η αποτελεσματική λειτουργία του εσωτερικού ελέγχου προάγει τη διαφάνεια, τη λογοδοσία και τη συμμόρφωση με τις αρχές, βελτιώνοντας με αυτόν τον τρόπο τη διακυβέρνηση. Παράλληλα, ο εσωτερικός έλεγχος προσδίδει αξία μέσω αξιολόγησης και διαρκούς βελτίωσης της διαχείρισης κινδύνων και του συστήματος εσωτερικού ελέγχου. Ενισχύοντας την ορθή λήψη αποφάσεων και την βιωσιμότητα.

Ωστόσο, υπάρχουν παράγοντες που επηρεάζουν την αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου όπως η υποστήριξη από τη διοίκηση, το μέγεθος της μονάδας εσωτερικού ελέγχου, η ανεξαρτησία και η συνεργασία εσωτερικών και εξωτερικών ελεγκτών (Ροδάκος και συν.,2021), η συνεργασία με την επιτροπή ελέγχου, η διαδικασία του ελέγχου βάσει

κινδύνων, η αξιολόγηση και η βελτίωση της ποιότητας του εσωτερικού ελέγχου, η εκπαίδευση και οι ικανότητες των εσωτερικών ελεγκτών, και τέλος η εξωτερική ανάθεση (Abdelrahim et al., 2022). Επιπρόσθετα, η σχέση ανάμεσα στη ανεξαρτησία του εσωτερικού ελεγκτή και της αποτελεσματικότητας των εσωτερικών ελεγκτών επηρεάζεται από τις πρακτικές της εταιρικής διακυβέρνησης και τις ικανότητες των ίδιων των εσωτερικών ελεγκτών. Ο επαγγελματισμός, η αυτονομία και η ηθική των εσωτερικών ελεγκτών είναι υψίστης σημασίας για την βελτίωση της ποιότητας των ελέγχων και τη διασφάλιση της επάρκειας του εσωτερικού ελέγχου. Ισχυροί εσωτερικοί μηχανισμοί διακυβέρνησης όπως αποτελεσματικό ΔΣ και αφοσιωμένη Επιτροπή Ελέγχου, διασφαλίζουν την αξιοπιστία των χρηματοοικονομικών αναφορών και περιορίζουν τις πρακτικές χειραγώγησης των κερδών. Συμπερασματικά, μια συνεργατική προσέγγιση ανάμεσα στην ανεξαρτησία του ελεγκτή, στα ζητήματα δεοντολογίας και στις δομές διακυβέρνησης είναι απαραίτητες για την βελτίωση της αποτελεσματικότητας του εσωτερικού ελέγχου και στη διασφάλιση αξιόπιστων χρηματοοικονομικών αναφορών (Al Amr & Jaradat, 2025).

4.2 Ο ρόλος του Εσωτερικού Ελέγχου στη διαχείριση κινδύνων

Με τον ν.4795/2021 θεσμοθετείται στο ελληνικό δημόσιο τομέα ένα ολοκληρωμένο πλαίσιο που ρυθμίζει τα θέματα σχετικά με το Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου και τον Εσωτερικό Έλεγχο με σκοπό την επίτευξη των στόχων των οργανισμών, εφαρμόζοντας αρχές καλής διακυβέρνησης και χρηστής διοίκησης μέσω ενίσχυσης των μηχανισμών λογοδοσίας και ακεραιότητας σύμφωνα με τα διεθνή ελεγκτικά πρότυπα και τις καλές πρακτικές.

Το ΣΕΕ σύμφωνα με τον ν. 4795/2021, αποτελεί ένα σύστημα λειτουργιών, διαδικασιών και μηχανισμών ελέγχου που εφαρμόζει ο φορέας, με σκοπό την εξασφάλιση εύλογης διαβεβαίωσης σχετικά με την επίτευξη των οργανωτικών του στόχων. Οι στόχοι αυτοί αφορούν την αποτελεσματική και αποδοτική λειτουργία των δραστηριοτήτων του, την αξιοπιστία των οικονομικών και λοιπών αναφορών, καθώς και τη συμμόρφωση με το ισχύον νομοθετικό, κανονιστικό πλαίσιο καθώς και τις εφαρμοζόμενες πολιτικές, λαμβάνοντας υπόψη τα διεθνή πλαίσια COSO, τα γενικώς αποδεκτά Πρότυπα και τις καλές πρακτικές της Επιτροπής COSO και του ΠΑ.

Σχήμα 9. Η δομή του ΣΕΕ

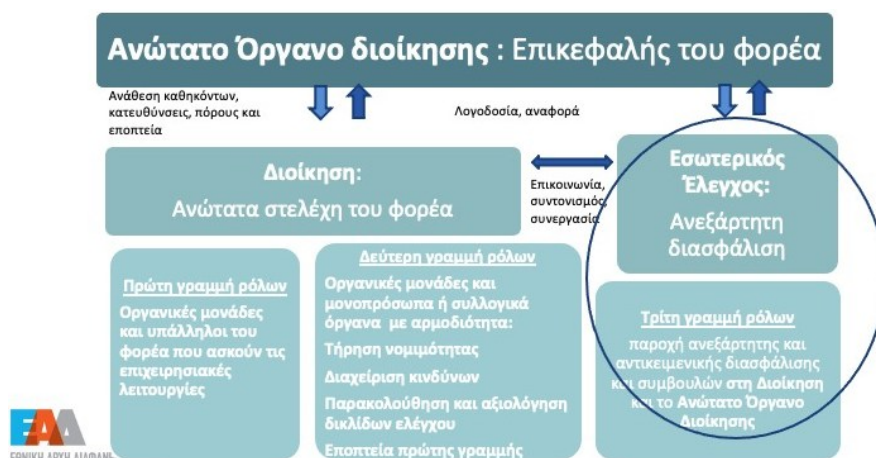


Πηγή: Προσαρμογή από πρόγραμμα Πιστοποίησης Επαγγελματικής Επάρκειας Διαχειριστή Κινδύνων ΕΚΔΔΑ, 2023

Όπως έχουμε ήδη αναφέρει στον πίνακα 1., το ΣΕΕ αποτελείται από πέντε (5) πυλώνες και δεκαεφτά (17) Αρχές, των οποίων η ύπαρξη και η αποτελεσματική λειτουργία παρέχουν εύλογη διαβεβαίωση στον φορέα για την επίτευξη των στόχων του. Ο δεύτερος πυλώνας του ΣΕΕ αφορά στην αξιολόγηση κινδύνων.

Το ΣΕΕ περαιτέρω, διαρθρώνεται σε τρία επίπεδα, το Μοντέλο Τριών Γραμμών Ρόλων, όπου αποτυπώνονται, όπως φαίνεται στο σχήμα 10 κάτωθι, οι διαφορετικές αρμοδιότητες και ευθύνες με κοινό στόχο την επίτευξη των στόχων του φορέα.

Σχήμα 10. Μοντέλο Τριών Γραμμών Ρόλων



Πηγή: Εθνική Αρχή Διαφάνειας

Όπως φαίνεται από το σχήμα 10 η διαχείριση κινδύνων η οποία ενσωματώνεται σε όλες τις λειτουργίες του φορέα διενεργείται από την πρώτη και δεύτερη γραμμή ρόλων, ενώ ο ρόλος του εσωτερικού ελέγχου αφορά στην αξιολόγηση και την παρακολούθηση των κινδύνων που αντιμετωπίζει ο φορέας στο πλαίσιο κάθε έργου που του ανατίθεται. Περαιτέρω, προτείνει τις κατάλληλες δικλίδες ελέγχου για τον περιορισμό των κινδύνων και εξετάζει το επίπεδο ανοχής στον κίνδυνο ώστε ο φορέας να επιτύχει τους στρατηγικούς και επιχειρησιακούς του στόχους. Με την προσθήκη του κεφ. Ζ΄ στον ν.4795/2021 αποφαινίζεται ο ρόλος της ΜΕΕ σχετικά με τη διαχείριση κινδύνων. Η ΜΕΕ ως τρίτη γραμμή ρόλων παρέχει «εύλογη διαβεβαίωση σχετικά με την επάρκεια και την αποτελεσματικότητα της διαχείρισης κινδύνων» (ΕΚΔΔΑ,2023).

Παράλληλα, ο εσωτερικός έλεγχος και η διαχείριση κινδύνου οφείλουν να συνεργάζονται αποτελεσματικά παρότι έχουν διαφορετικά καθήκοντα. Η ΜΕΕ θα πρέπει να είναι ενήμερη για τους κινδύνους προκειμένου να τους λαμβάνει υπόψη κατά την κατάρτιση του ετήσιου προγράμματος εργασιών της. Περαιτέρω, η λειτουργία του εσωτερικού ελέγχου συμβάλλει στην ενίσχυση της αξίας του φορέα, μέσω βελτίωση του συνολικού περιβάλλοντος ελέγχου καθιστώντας αποτελεσματικότερη την παρακολούθηση για τον εντοπισμό φαινομένων απάτης εντός του φορέα (ΕΚΔΔΑ,2023).

Σύμφωνα με το αρθ.3 του ν. 4795/2021 ως «Κίνδυνος» ορίζεται «η πιθανότητα ή απειλή να επέλθει ζημία, απώλεια ή, γενικά, κάποια αρνητική συνέπεια για τους στόχους του φορέα, η οποία μπορεί να οφείλεται τόσο σε ενδογενείς, όσο και σε εξωγενείς παράγοντες και μπορεί να μετριαστεί μέσω προληπτικών δράσεων και δικλίδων ελέγχου».

Οι βασικοί κίνδυνοι που καλούνται να αντιμετωπίσουν οι ΔΜΥ απεικονίζονται στον πίνακα 3.

Πίνακας 3. Ενδεικτικές κατηγορίες κινδύνων

Κατηγορίες Κινδύνων	
Στρατηγικοί	Κίνδυνοι που αφορούν σε εσωτερικά ή εξωτερικά συμβάντα τα οποία θα μπορούσαν να επηρεάσουν την επίτευξη των στόχων του φορέα, είτε σε κινδύνους

	που πηγάζουν από τις στρατηγικές του φορέα.
Λειτουργικοί	Κίνδυνοι που επηρεάζουν τις επιχειρησιακές λειτουργίες του φορέα, μέσω των οποίων επιτελεί τις αρμοδιότητές του και επί των οποίων έχει άμεση διοικητική ευθύνη και έλεγχο.
Συμμόρφωσης/ Νομικοί/Κανονιστικοί	Κίνδυνοι που αφορούν στη μη εφαρμογή θεσμικού πλαισίου, κανονισμών, συμβατικών όρων, προτύπων ή εσωτερικών πολιτικών του δημόσιου φορέα, που θα μπορούσε να οδηγήσει σε άμεση ή έμμεση διοικητική ευθύνη, αστικές ή ποινικές κυρώσεις, κανονιστικές κυρώσεις ή άλλες αρνητικές επιπτώσεις στη φήμη, τη λειτουργία και την άσκηση των αρμοδιοτήτων του φορέα.
Δημοσιονομικοί	Κίνδυνοι που αφορούν στα συμβάντα/απειλές που μπορεί να θέσουν σε κίνδυνο τους δημοσιονομικούς στόχους ενός φορέα.
Κίνδυνοι φυσικών ή μη καταστροφών	Κίνδυνοι που αναφέρονται σε εξωτερικά ενδεχόμενα συμβάντα απειλητικά για τη ζωή, την υγεία, τους ανθρώπους, την περιουσία ή το περιβάλλον, τα οποία δύναται να επηρεάσουν άμεσα η έμμεσα τη λειτουργία του φορέα.
Κίνδυνοι υγείας και ασφάλειας	Κίνδυνοι που μπορεί να επηρεάσουν την υγεία και την ασφάλεια των εργαζομένων.

Κίνδυνοι διαφθοράς και απάτης	Κίνδυνοι που συνδέονται με την κατάχρηση δημόσιου ή ιδιωτικού αξιώματος προς ίδιον όφελος ή με περιπτώσεις απάτης.
Κίνδυνοι τεχνολογίας και πληροφοριών	Κίνδυνοι που μπορεί να προκύψουν από μη αποτελεσματικές προσεγγίσεις διαχείρισης και εφαρμογής της τεχνολογίας καθώς και από αδυναμίες στην πολιτική ή τις διαδικασίες στα συστήματα τεχνολογίας πληροφοριών.

Πηγή: Προσαρμογή από πρόγραμμα Πιστοποίησης Επαγγελματικής Επάρκειας Διαχειριστή Κινδύνων, ΕΚΔΔΑ 2023

Σύμφωνα με την Κουλουβάκου (2026), οι ΔΜΥ λειτουργούν σε ένα πολυσύνθετο και διαρκώς μεταβαλλόμενο περιβάλλον όπου συνυπάρχουν η ανάγκη για οικονομική αποδοτικότητα, η κοινωνική τους αποστολή και η συμμόρφωση με ένα αυστηρό ρυθμιστικό πλαίσιο. Η παροχή υπηρεσιών υγείας χαρακτηρίζεται από εξειδικευμένη γνώση, κλινική αβεβαιότητα και λήψη κρίσιμων αποφάσεων που επηρεάζουν άμεσα την ανθρώπινη ζωή, δημιουργώντας ένα πλέγμα σύνθετων και συχνά κρίσιμων κινδύνων.

Σε αυτό το πλαίσιο ο ρόλος του εσωτερικού ελέγχου στην αξιολόγηση των κινδύνων είναι υψίστης σημασίας. Μέσω της συστηματικής αξιολόγησής και της παρακολούθησής των κινδύνων που ανακύπτουν, παρέχει τεκμηριωμένη εικόνα μέσω των εκθέσεων που υποβάλλει στον Επικεφαλής του φορέα. Παράλληλα, εξετάζει τις δικλίδες ελέγχου και εκτιμά το επιτρεπτό επίπεδο ανοχής στον κίνδυνο.

Ωστόσο, τα δημόσια νοσοκομεία ακόμη δεν έχουν προσαρμοστεί επαρκώς στις νέες απαιτήσεις του νόμου όπως προκύπτει από τη σχετική βιβλιογραφία. Σύμφωνα με τον Koutourpis et. al., (2022), προκειμένου να διατηρήσουν τη βιωσιμότητά τους και την αποτελεσματικότητά τους θα πρέπει να υιοθετήσουν πρακτικές διαχείρισης κινδύνων που να οδηγούν στη μείωση των προβλημάτων μέσω καλύτερης διαχείρισης των ανθρώπινων, χρηματοοικονομικών και τεχνολογικών πόρων. Αποτελεί ευθύνη του ΔΣ και της Διοίκησης η εφαρμογή μιας επιτυχημένης Νοσοκομειακής Διαχείρισης Κινδύνων (HRM). Η κύρια ευθύνη του HRM είναι να αναγνωρίσει συγκεκριμένες δραστηριότητες, λειτουργίες και

διαδικασίες σχετιζόμενες με τους κινδύνους που έχουν εντοπιστεί να τους διαχειριστεί. Τα αποτελέσματα από την μελέτη έδειξαν την έλλειψη καθολικής εφαρμογής των πρακτικών της επιχειρησιακής διαχείρισης κινδύνων (ERM).

Σύμφωνα με τον Karakolias, (2025) η οικονομική δυσχέρεια στα δημόσια νοσοκομεία καταδεικνύει την ανάγκη εφαρμογής στρατηγικών προκειμένου να διασφαλιστεί οικονομική σταθερότητα με σκοπό την εξασφάλιση της βιωσιμότητάς τους. Τα αποτελέσματα της έρευνας έδειξαν ότι τα δημόσια νοσοκομεία δεν αντιμετωπίζουν πρόβλημα ρευστότητας καθώς και τα μικρότερα νοσοκομεία και αυτά που διοικούνται από γυναίκες παρουσιάζουν υψηλότερη οικονομική βιωσιμότητα. Ωστόσο, θα πρέπει να τονιστεί ότι όταν πρόκειται για την αξιολόγηση της οικονομικής βιωσιμότητας των δημόσιων νοσοκομείων τα μοντέλα που μετρούν αυστηρά τις οικονομικές παραμέτρους δεν δίνουν ακριβή αποτελέσματα. Αυτό συμβαίνει γιατί τα δημόσια νοσοκομεία δεν χρεοκοπούν, καθώς υποστηρίζονται από την κρατική επιχορήγηση η οποία απορροφά το έλλειμμα ή το μεταφέρει στους προμηθευτές. Συνεπώς, θα μπορούσαμε να θεωρήσουμε ότι ένα δημόσιο νοσοκομείο αντιμετωπίζει οικονομική δυσχέρεια όταν εξαρτάται εξολοκλήρου από τις κρατικές επιχορηγήσεις και ταυτοχρόνως μεταφέρει την πίεση στους προμηθευτές.

Η μελέτη αναδεικνύει ότι η οικονομική δυσχέρεια στα δημόσια νοσοκομεία δεν αποτυπώνεται επαρκώς από τα κλασικά χρηματοοικονομικά μοντέλα, γεγονός που καθιστά τον ρόλο του εσωτερικού ελέγχου και της συστηματικής αξιολόγησης κινδύνων κρίσιμο για την πραγματική αποτύπωση της οικονομικής κατάστασης και την ενίσχυση της αποτελεσματικής διακυβέρνησης.

Επίσης, σύμφωνα με τη μελέτη του Karakolias, (2025) η επέλαση μιας φυσικής καταστροφής αυξάνει τις απαιτήσεις σε υγειονομική περίθαλψη και θέτει σε κίνδυνο την κοινωνικοοικονομική σταθερότητα και ανάπτυξη, καθιστώντας την όποια ανάπτυξη «μη οικονομική». Τα δημόσια νοσοκομεία είναι ευάλωτα σε φυσικές καταστροφές κυρίως λόγω της «αρχής συγκράτησης του κόστους». Καθώς τα νοσοκομεία δεν διαθέτουν ασφαλιστική κάλυψη το κόστος αποκατάστασης θα μεταφερόταν στο κράτος, σε μια πιθανή καταστροφή, επιβαρύνοντας τον κρατικό προϋπολογισμό. Συνεπώς, η ασφάλιση των νοσοκομείων ενάντια στις καταστροφές προάγει την οικονομική ανθεκτικότητα, μειώνοντας τον κίνδυνο. Παράλληλα, ο εσωτερικός έλεγχος αξιολογεί την έλλειψη μηχανισμών πρόληψης και εισηγείται βελτιώσεις μέσω της αξιολόγησης αυτού του κινδύνου. Επιπλέον, μέσω της ασφάλισης των νοσοκομείων ενάντια στις καταστροφές ο

εσωτερικός έλεγχος διασφαλίζει ότι οι δημόσιοι πόροι χρησιμοποιούνται σωστά προάγοντας με αυτόν τον τρόπο την καλή διακυβέρνηση.

Συμπερασματικά, η εφαρμογή της επιχειρησιακής διαχείρισης κινδύνων βοηθά τους οργανισμούς να αναγνωρίζουν, να αξιολογούν και να διαχειρίζονται τους αναδυόμενους κινδύνους. Καθώς τα παγκόσμια οικοσυστήματα δέχονται περιβαλλοντικές, κοινωνικές και πιέσεις από τη διακυβέρνηση, όπως κλιματικοί κίνδυνοι, ρυθμιστικές απαιτήσεις για βιωσιμότητα, τις προσδοκίες των ενδιαφερόμενων μερών για την προστασία του οικοσυστήματος, η λειτουργία του εσωτερικού ελέγχου διαδραματίζει σημαντικό ρόλο στην παροχή εύλογης διαβεβαίωσης για την αποτελεσματικότητα της διαχείρισης κινδύνων, ενώ διατηρεί την αντικειμενικότητά της στις διαβεβαιωτικές και συμβουλευτικές λειτουργίες της (Nkansa et al., 2025).

4.3 Σύγχρονα εργαλεία Εσωτερικού Ελέγχου και διαχείρισης κινδύνων στις δημόσιες μονάδες υγείας

Οι δημόσιες μονάδες υγείας λειτουργούν μέσα σε ένα συνεχώς μεταβαλλόμενο περιβάλλον που χαρακτηρίζεται από πολύπλοκο κανονιστικό πλαίσιο, αυξημένες λειτουργικές απαιτήσεις και αυξημένους κινδύνους. Η ανάγκη για αποτελεσματικό έλεγχο και συστηματική διαχείριση κινδύνων είναι πιο επιτακτική από ποτέ. Παράλληλα, η ψηφιοποίηση των διαδικασιών και η αυξανόμενη πολυπλοκότητα των δεδομένων ωθούν στην υιοθέτηση νέων τεχνολογιών σε σκοπό τη διασφάλιση της βιωσιμότητας και της οικονομικής ανάπτυξης (Koutoupis et l., 2022).

Στο σύγχρονο περιβάλλον, εργαλεία όπως τα Audit Analytics, τα Big Data Analytics και η Τεχνητή Νοημοσύνη (AI), αποτελούν βασικούς παράγοντες ενίσχυσης της αποτελεσματικότητας των ελεγκτικών μηχανισμών. Οι εσωτερικοί ελεγκτές πλέον περνούν από τον απλό παραδοσιακό έλεγχο που κυρίως δρούσε κατασταλτικά σε πιο συνεχείς και προληπτικές μορφές ελέγχου, συμβάλλοντας στη βελτίωση της λήψης αποφάσεων και διαχείρισης κινδύνου και πρόληψης απάτης καθώς επιτρέπει τη συστηματική αξιολόγηση πληροφοριών σε πραγματικό ή σχεδόν πραγματικό χρόνο (Alles, 2015 & Ilori et al., 2024).

Τα σύγχρονα εργαλεία ενισχύουν την ικανότητα πρόληψης και ανίχνευσης απάτης μέσω αναγνώρισης μη φυσιολογικών προτύπων και μέσω της ανάλυσης αποκλίσεων από αναμενόμενες συμπεριφορές, υποστηρίζοντας τον έγκαιρο εντοπισμό ύποπτων

συναλλαγών. Παράλληλα, η συνεχής παρακολούθηση επιτρέπει την άμεση επέμβαση των ελεγκτικών μηχανισμών μειώνοντας τους κινδύνους (Wassie & Lakatos, 2024).

Τα σύγχρονα εργαλεία βελτιώνουν τη διαδικασία λήψης αποφάσεων, παρέχοντας έγκαιρη και αξιόπιστη ενημέρωση. Η χρήση τους ενισχύει τη συνολική ποιότητα των αποφάσεων και τη στρατηγική διαχείριση κινδύνων (Brown-Liburd et al., 2015, Wassie & Lakatos, 2024)

Τα πλεονεκτήματα από την υιοθέτηση των σύγχρονων εργαλείων είναι:

1. Διαχείριση κινδύνων
2. Ενίσχυση της διαφάνειας και της λογοδοσίας
3. Πρόληψη απάτης
4. Αυτοματοποίηση ελεγκτικών διαδικασιών
5. Βελτίωση λήψης αποφάσεων (Χαρίτου, 2025 & Tircovnicu & Hategan, 2023)

Τα μειονεκτήματα που συνεπάγεται η χρήση των σύγχρονων εργαλείων είναι:

1. Υψηλό κόστος υλοποίησης
2. Ανάγκη εξειδικευμένου προσωπικού
3. Εξάρτηση από την ποιότητα των δεδομένων (Χαρίτου, 2025 & Tircovnicu & Hategan, 2023)

Παράλληλα, στις δημόσιες μονάδες υγείας ανακύπτουν ζητήματα προστασίας προσωπικών δεδομένων και ζητήματα κυβερνοασφάλειας. Συνεπώς, η αποτελεσματική ενσωμάτωση τεχνολογιών απαιτεί ισχυρά συστήματα διακυβέρνησης και διαχείρισης κινδύνων.

Στις δημόσιες μονάδες υγείας, όπου ο όγκος των δεδομένων είναι τεράστιος και οι διαδικασίες πολυσύνθετες η χρήση των εργαλείων από τον εσωτερικό έλεγχο αποκτά ιδιαίτερη σημασία ειδικά σε κρίσιμους τομείς όπως ο τομέας των προμήθειών, οι φαρμακευτικές δαπάνες, ο έλεγχος των συμβάσεων. Ο εσωτερικός έλεγχος στα δημόσια νοσοκομεία αποτελεί κρίσιμο μηχανισμό ενίσχυσης της λογοδοσίας, της διαφάνειας και της διαχείρισης κινδύνων (Koutoupis et al., 2022)

5 ΚΕΦΑΛΑΙΟ: Μεθοδολογία της έρευνας

5.1 Ερευνητική προσέγγιση και σχεδιασμός

Η παρούσα έρευνα υιοθετεί ποιοτική και επαγωγική ερευνητική προσέγγιση, με στόχο τη διερεύνηση του ρόλου του εσωτερικού ελέγχου στη διαχείριση κινδύνων στις δημόσιες μονάδες υγείας. Η ποιοτική έρευνα θεωρείται ενδεδειγμένη για την κατανόηση σύνθετων οργανωσιακών φαινομένων, καθώς και η επαγωγική προσέγγιση επιτρέπει την ανάδειξη των εμπειριών, των αντιλήψεων και των πρακτικών των εσωτερικών ελεγκτών σε πραγματικό οργανωσιακό πλαίσιο, χωρίς τον έλεγχο προκαθορισμένων υποθέσεων.

Ο ερευνητικός σχεδιασμός βασίζεται σε ημιδομημένες συνεντεύξεις οι οποίες παρέχουν τη δυνατότητα συλλογής πλούσιων ποιοτικών δεδομένων, επιτρέποντας παράλληλα την ευελιξία στον ερευνητή να διερευνήσει περαιτέρω ζητήματα που προκύπτουν κατά τη διάρκεια της συνέντευξης. Η επιλογή της μεθόδου κρίθηκε κατάλληλη, καθώς το αντικείμενο της έρευνας αφορά εμπειρίες και αντιλήψεις επαγγελματιών που δραστηριοποιούνται στο χώρο του εσωτερικού ελέγχου.

5.2 Σκοπός και ερευνητικά ερωτήματα

Ο σκοπός της παρούσας έρευνας είναι η διερεύνηση του ρόλου του εσωτερικού ελέγχου στη διαχείριση κινδύνων στις δημόσιες μονάδες υγείας, καθώς και η αποτύπωση των εφαρμοζόμενων πρακτικών σε οργανωτικό επίπεδο, των προκλήσεων που αντιμετωπίζουν και των τυχόν βελτιωτικών προτάσεων που θα αναδειχθούν. Παράλληλα, η μελέτη επιδιώκει να εξετάσει τον βαθμό εναρμόνισης και ευθυγράμμισης της υφιστάμενης κατάστασης των Δημόσιων Νοσοκομείων με τα διεθνώς αναγνωρισμένα πλαίσια και πρότυπα εσωτερικού ελέγχου και διαχείρισης κινδύνων, όπως τα Institute of Internal Auditors standards 2025, Coso Internal Control Integrated Framework, Coso Enterprise Risk Management, ISO 31000 και European Foundation for Quality Management με στόχο την ανάδειξη των πιθανών αποκλίσεων και των πεδίων πιθανής βελτίωσης.

Το κεντρικό ερευνητικό ερώτημα της έρευνας είναι: **Ποιος είναι ο ρόλος του εσωτερικού ελέγχου στη διαχείριση κινδύνων στις δημόσιες μονάδες υγείας?**

Τα επιμέρους ερευνητικά ερωτήματα διαμορφώθηκαν ως εξής:

ΕΕ1: Πως αντιλαμβάνονται οι εσωτερικοί ελεγκτές τον ρόλο και τις αρμοδιότητες τους στη διαχείριση κινδύνων στις δημόσιες μονάδες υγείας?

ΕΕ2: Ποιες διαδικασίες εφαρμόζονται στις δημόσιες μονάδες υγείας για τη διαχείριση κινδύνων και πως συνεισφέρει ο Εσωτερικός Έλεγχος σε θέματα εντοπισμού, αξιολόγησης και αντιμετώπισης κινδύνων?

ΕΕ3: Πως συνεργάζονται οι εσωτερικοί ελεγκτές με τη Διοίκηση για την υλοποίηση των στρατηγικών διαχείρισης κινδύνων?

ΕΕ4: Ποιες προκλήσεις και περιορισμοί επηρεάζουν την αποτελεσματική λειτουργία του Εσωτερικού Ελέγχου στη διαχείριση κινδύνων?

ΕΕ5: Ποιες βελτιώσεις προτείνουν οι εσωτερικοί ελεγκτές προκειμένου να ενισχύσουν τον ρόλο τους στη διαδικασία διαχείρισης κινδύνων?

Τα ερευνητικά ερωτήματα έχουν διατυπωθεί με τρόπο την αποτύπωση της εμπειρικής πραγματικότητας των συμμετεχόντων, χωρίς να γίνεται άμεση αναφορά στα διεθνή Πρότυπα και Πλαίσια.

5.3 Δειγματοληψία

Η επιλογή των συμμετεχόντων πραγματοποιήθηκε με σκόπιμη δειγματοληψία (purposeful sampling), καθώς επιλέχθηκαν άτομα είτε με θέση ευθύνης είτε όχι, που διαθέτουν εμπειρία και γνώση σχετικά με τη λειτουργία του εσωτερικού ελέγχου και τη διαχείριση κινδύνων. Συνολικά, πραγματοποιήθηκαν συνεντεύξεις με οκτώ (8) εσωτερικούς ελεγκτές που εργάζονται σε δημόσια νοσοκομεία σε διαφορετικές Υγειονομικές Περιφέρειες (ΥΠ.Ε.). Ο αριθμός αυτός θεωρήθηκε επαρκής καθώς κατά τη διάρκεια της ανάλυσης των δεδομένων διαπιστώθηκε η επίτευξη θεωρητικού κορεσμού. Ειδικότερα, μετά την πέμπτη συνέντευξη δεν αναδύονταν νέα ουσιαστικά ευρήματα, ενώ οι επόμενες τρεις συνεντεύξεις ουσιαστικά επιβεβαίωναν τις ήδη καταγεγραμμένες απόψεις. Επομένως, η συλλογή των δεδομένων ολοκληρώθηκε με την όγδοη συνέντευξη, καθώς η περαιτέρω αύξηση του δείγματος δεν αναμένονταν να προσφέρει πρόσθετη ερευνητική αξία.

5.4 Μέθοδος συλλογής δεδομένων

Η συλλογή των δεδομένων πραγματοποιήθηκε μέσω ημιδομημένων συνεντεύξεων, οι οποίες βασίστηκαν σε οδηγό συνέντευξης με θεματικές ενότητες αντίστοιχες των ερευνητικών ερωτημάτων. Ο οδηγός συνέντευξης σχεδιάστηκε με σκοπό την ελεύθερη ανάπτυξη των απαντήσεων των συμμετεχόντων, χωρίς περιορισμό σε συγκεκριμένα θεωρητικά πλαίσια. Παράλληλα οι θεματικές ενότητες έχουν διαμορφωθεί έτσι ώστε τα ευρήματα να μπορούν να συσχετισθούν με διεθνή πρότυπα. Ο οδηγός συνέντευξης περιλαμβάνει θεματικές ενότητες που αφορούν: 1. Τον ρόλο του εσωτερικού ελέγχου στα δημόσια νοσοκομεία, 2. Τη συμβολή του εσωτερικού ελέγχου στη διαχείριση κινδύνων, 3. Τη συνεργασία μεταξύ διοίκησης και εσωτερικού ελέγχου, 4. Τις προκλήσεις που αντιμετωπίζουν οι μονάδες εσωτερικού ελέγχου και τέλος 5. Τις προτάσεις βελτίωσης του συστήματος εσωτερικού ελέγχου. Επίσης ο οδηγός συνέντευξης περιλαμβάνει διευκρινιστικές ερωτήσεις σε όλες τις ενότητες, οι οποίες χρησιμοποιήθηκαν κατά τη διάρκεια της συνέντευξης όπου κρίθηκε απαραίτητο.

Αρχικά, στάλθηκε το αίτημα για την πραγματοποίηση της συνέντευξης με συνημμένα όλα τα απαραίτητα δικαιολογητικά προς τα νοσοκομεία προκειμένου να ληφθεί η προβλεπόμενη άδεια για τη διεξαγωγή των συνεντεύξεων. Στη συνέχεια ενημερώθηκαν οι συμμετέχοντες μέσω τηλεφωνικής επικοινωνίας και μέσω μηνύματος ηλεκτρονικής αλληλογραφίας. Επιπρόσθετα, ζητήθηκε από τους συμμετέχοντες η συγκατάθεσή τους για την συμμετοχή τους και για την πρόθεσή τους να ηχογραφηθεί συνέντευξη. Οι συνεντεύξεις πραγματοποιήθηκαν σε χρόνο που συμφωνήθηκε με τους συμμετέχοντες και είχαν διάρκεια 30-45 λεπτά. Όπου οι συμμετέχοντες έδωσαν συγκατάθεση, οι συνεντεύξεις ηχογραφήθηκαν για λόγους ακρίβειας. Σε περιπτώσεις όπου η ηχογράφηση δεν έγινε αποδεκτή, τηρήθηκαν αναλυτικές χειρόγραφες σημειώσεις, οι οποίες συμπληρώθηκαν αμέσως μετά τη συνέντευξη ώστε να διασφαλιστεί η πληρότητα και η αξιοπιστία των δεδομένων.

5.5 Μέθοδος ανάλυσης δεδομένων

Η ανάλυση των δεδομένων πραγματοποιήθηκε με τη μέθοδο της θεματικής ανάλυσης (Braun & Clarke) καθώς και με επαγωγική προσέγγιση. Η Θεματική Ανάλυση (Thematic Analysis) αποτελεί μία από τις πιο διαδεδομένες μεθόδους ανάλυσης ποιοτικών δεδομένων και ερμηνεύει νοήματα και εμπειρίες μέσω του εντοπισμού, της ανάλυσης και της αναφοράς

μοτίβων (themes) μέσα σε δεδομένα. Για τη διασφάλιση της αξιοπιστίας των απαντήσεων, κατά τη διάρκεια των συνεντεύξεων σε ορισμένες ερωτήσεις όπου κρινόταν απαραίτητο ο ερευνητής επαναλάμβανε την απάντηση του συνεντευξιζόμενου με σκοπό την επιβεβαίωση της ορθότητας του περιεχομένου αυτής. Αφού απομαγνητοφωνήθηκαν οι επτά (7) συνεντεύξεις και δημιουργήθηκαν αναλυτικές σημειώσεις για τη μία (1) συνέντευξη όπου δεν κατέσται δυνατή η ηχογράφηση, η διαδικασία που ακολουθήθηκε (κατά Braun & Clarke, 2006) περιελάμβανε τα εξής στάδια:

1. **Την εξοικείωση με τα δεδομένα.** Η ερευνήτρια διάβασε επανειλημμένα και προσεκτικά τα κείμενα, προκειμένου να εξοικειωθεί με το ερευνητικό υλικό.
2. **Κωδικοποίηση.** Πραγματοποιήθηκε η αρχική παραγωγή των κωδικών, όπου εντοπίστηκαν σημαντικές φράσεις, νοήματα και έννοιες. Οι κωδικοί δημιουργήθηκαν με επαγωγική προσέγγιση, όπως πρέκυψαν από τα ίδια τα δεδομένα, και με δυνατότητα συσχέτισής τους με τα διεθνή πρότυπα και πλαίσια.
3. **Αναζήτηση θεμάτων.** Οι αρχικοί κωδικοί συνδυάστηκαν σε ευρύτερες πιθανές θεματικές ενότητες.
4. **Επανεξέταση των θεμάτων.** Οι αρχικές θεματικές ενότητες ελέγχθηκαν ως προς συνοχή και τη συνάφεια με τα δεδομένα.
5. **Ορισμός και ονομασία θεμάτων.** Ορίστηκαν με σαφήνεια οι θεματικές ενότητες και έγινε καταγραφή του περιεχομένου.
6. **Έκθεση των δεδομένων – συγγραφή των ευρημάτων.** Στο κεφαλαίο 6 που ακολουθεί παρουσιάζονται τα τελικά θέματα και αναλύονται τα ευρήματα.

Στο παράρτημα Γ παρουσιάζεται ενδεικτικά πίνακας κωδικοποίησης και στο παράρτημα Δ επιχειρείται ο συσχετισμός των ερευνητικών ερωτημάτων με τις ερωτήσεις του οδηγού συνέντευξης και με τις τελικές θεματικές ενότητες.

5.6 Δεοντολογία & Προστασία Προσωπικών Δεδομένων

Κατά τη διεξαγωγή της έρευνας τηρήθηκαν οι βασικές αρχές της δεοντολογίας της επιστημονικής έρευνας. Ειδικότερα οι συμμετέχοντες ενημερώθηκαν για τον σκοπό της έρευνας, διασφαλίστηκε η εθελοντική συμμετοχή τους με γραπτή επιβεβαίωση μέσω μηνύματος ηλεκτρονικής αλληλογραφίας και διασφαλίστηκε η συναίνεση της

ηχογράφησης μέσω μηνύματος ηλεκτρονικής αλληλογραφίας και στην αρχή της ηχογράφησης για λόγους ακρίβειας και επιστημονικής τεκμηρίωσης. Η ηχογράφηση χρησιμοποιήθηκε αποκλειστικά για την απομαγνητοφώνηση και ανάλυση των δεδομένων. Όλες οι πληροφορίες παραμένουν αυστηρά ανώνυμες και εμπιστευτικές, αποθηκεύονται με ασφάλεια και δεν υπάρχει καμία αναφορά σε προσωπικά στοιχεία ή στο Νοσοκομείο εργασίας.

Παράλληλα, οι συμμετέχοντες είχαν δυνατότητα αποχώρησης από την συνέντευξη οποιαδήποτε στιγμή το επιθυμούσαν χωρίς καμία συνέπεια ή ανάγκη παροχής εξηγήσεων. Επίσης, ενημερώθηκαν για την δυνατότητα διαγραφής των δεδομένων τους εφόσον το επιθυμούσαν και την επιλογή να αρνηθούν να απαντήσουν σε οποιαδήποτε ερώτηση δεν επιθυμούσαν.

5.7 Περιορισμοί της Έρευνας

Η παρούσα έρευνα παρουσιάζει κάποιους περιορισμούς που πρέπει να ληφθούν υπόψη κατά την ερμηνεία των αποτελεσμάτων. Αρχικά το μικρό μέγεθος του δείγματος δεν επιτρέπει τη γενίκευση των αποτελεσμάτων στο σύνολο των δημόσιων νοσοκομείων. Περαιτέρω, δεν κατέσται δυνατή η τριγωνοποίηση καθώς τα αποτελέσματα βασίστηκαν αποκλειστικά σε συνεντεύξεις. Επιπλέον, το δείγμα αποτελείται αποκλειστικά από εσωτερικούς ελεγκτές και δεν περιλαμβάνει στελέχη της ανώτερης Διοίκησης γεγονός που περιορίζει την ολιστική κατανόηση του θέματος καθώς τα στελέχη της ανώτερης διοίκησης ενδέχεται να είχαν διαφορετικές αντιλήψεις λόγω της διαφορετικής θέσης τους στην οργανωτική δομή. Ωστόσο, ο στόχος της παρούσας έρευνας είναι η εις βάθος κατανόηση των εμπειριών και των απόψεων των εσωτερικών ελεγκτών καθώς και η αποτύπωση της πραγματικότητας στις ΔΜΥ.

Περαιτέρω, οι απόψεις που καταγράφηκαν βασίζονται στις προσωπικές εμπειρίες των συμμετεχόντων, γεγονός που μπορεί να επηρεάζεται από το οργανωτικό περιβάλλον στο οποίο εργάζονται. Παρά τους περιορισμούς αυτούς, η έρευνα συμβάλλει στην κατανόηση του ρόλου του εσωτερικού ελέγχου και της σημασίας του στη διαχείριση κινδύνων στις ΔΜΥ.

6 ΚΕΦΑΛΑΙΟ: Ανάλυση Αποτελεσμάτων

Στο παρόν κεφάλαιο παρουσιάζονται τα αποτελέσματα της ποιοτικής έρευνας όπως προέκυψαν από την ανάλυση των ημιδομημένων συνεντεύξεων. Οι απαντήσεις που προέκυψαν αναλύθηκαν σύμφωνα με τις αρχές της Θεματικής Ανάλυσης. Οι απαντήσεις παρουσιάζονται συγκεντρωτικά για τους συμμετέχοντες. Από την ανάλυση των αποτελεσμάτων προέκυψαν οι εξής θεματικές ενότητες:

1. Ο ρόλος του Εσωτερικού Ελέγχου στις ΔΜΥ
2. Η ρόλος του Εσωτερικού Ελέγχου στη διαχείριση κινδύνων στις ΔΜΥ
3. Συνεργασία Εσωτερικού Ελέγχου με τη Διοίκηση
4. Περιορισμοί και Προκλήσεις
5. Προτάσεις βελτίωσης

Θέμα 1. Ο ρόλος και οι αρμοδιότητες του Εσωτερικού Ελέγχου στις ΔΜΥ

Η θεματική ενότητα αποτελείται από τέσσερις (4) ερωτήσεις.

Στην 1^η ερώτηση **«Ποιος είναι ο ρόλος και οι βασικές αρμοδιότητές του Εσωτερικού Ελέγχου στο Νοσοκομείο σας?»**, οι συμμετέχοντες ανέφεραν ότι ο ρόλος και οι αρμοδιότητές τους διέπονται από τις διατάξεις του ν.4795/2021. Περιέγραψαν τον ΕΕ κυρίως ως μηχανισμό ελέγχου διαδικασιών αναδεικνύοντας παράλληλα και τον συμβουλευτικό του ρόλο. Επιπλέον, αναφέρθηκε ότι η ΜΕΕ υποστηρίζει τη διοίκηση μέσω βελτίωσης των λειτουργιών του νοσοκομείου δημιουργώντας προστιθέμενη αξία. Ωστόσο ορισμένοι συμμετέχοντες ανέφεραν ότι η ΜΕΕ είναι ακόμη σε αρχικό στάδιο ωριμότητας και ο ρόλος του ΕΕ είναι περισσότερο τυπικός παρά ουσιαστικός.

Στην 2^η ερώτηση **«Ποια θεωρείτε ότι είναι συμβολή σας στη διαχείριση κινδύνων στο Νοσοκομείο σας?»**, η πλειοψηφία των συμμετεχόντων ανέφερε ότι συμβάλλει εμπειρικά στη διαχείριση κινδύνων, κατά τη διάρκεια κατάρτισης του Ετήσιου Προγράμματος Εργασιών σε συνεργασία με τον Επικεφαλής του φορέα μέσω εμπειρικής αξιολόγησης των ενδεχόμενων κινδύνων, καθώς δεν εφαρμόζεται ακόμα ένα ολοκληρωμένο πλαίσιο διαχείρισης κινδύνων. Σε κάποια νοσοκομεία έχει γίνει χαρτογράφηση διαδικασιών που έχουν δημοσιονομικό κίνδυνο ενώ σε κάποια άλλα έχει οριστεί διαχειριστής κινδύνων ωστόσο οι διαδικασίες είναι σε αρχικό ακόμη στάδιο, επομένως δεν εφαρμόζεται

ολοκληρωμένο πλαίσιο για τη διαχείριση των κινδύνων με αποτέλεσμα την εμπειρική συμβολή τους. Επίσης, οι συμμετέχοντες ανέφεραν την έλλειψη μητρώου κινδύνων.

Στην 3^η ερώτηση **«Σε ποιο βαθμό πιστεύετε ότι συμβάλλετε στην εύρυθμη λειτουργία του Νοσοκομείου?»**, αρκετοί συμμετεχόντες ανέφεραν ότι παρότι η λειτουργία των ΜΕΕ δεν έχει ωριμάσει πλήρως και δεν υπάρχει ουσιαστική κουλτούρα ελέγχου στον φορέα, μέσω των διαβεβαιωτικών ελέγχων συμβάλλουν ως προς τον εντοπισμό προβλημάτων και την ανάδειξη καλών πρακτικών, επίσης μέσω του συμβουλευτικού τους έργου «οι εργαζόμενοι έχουν αρχίσει να τους βλέπουν ως συμμάχους», ωστόσο μερικοί συμμετέχοντες ανέφεραν ότι υπάρχουν ακόμα ελεγχόμενα τμήματα που δέχονται τον έλεγχο με επιφύλαξη. Επιπρόσθετα, οι συμμετέχοντες ανέφεραν ότι ο ΕΕ είναι πολύ σημαντικός και ευελπιστούν μελλοντικά να προσθέσει αξία στον φορέα τους καθώς γνωρίζουν τις αδυναμίες και τα προβλήματα που αντιμετωπίζει το νοσοκομείο τους.

Στην 4^η ερώτηση **«Υπάρχει κουλτούρα ελέγχου στο Νοσοκομείο σας?»**, η πλειοψηφία των συμμετεχόντων ανέφεραν ότι δεν υπάρχει ουσιαστική κουλτούρα ελέγχου στον φορέα τους, καθώς τα ελεγχόμενα τμήματα «είναι επιφυλακτικά ως προς τον έλεγχο». Ωστόσο, αρκετοί συμμετέχοντες ανέφεραν ότι παρατηρείται σταδιακή ενδυνάμωση της κουλτούρας ελέγχου στον φορέα τους. Καθώς το προσωπικό εξοικειώνεται με τον ρόλο της ΜΕΕ και την αναγνωρίζουν ως σύμμαχο για την επίλυση των καθημερινών τους προβλημάτων.

Θέμα 2. Η ρόλος του Εσωτερικού Ελέγχου στη διαχείριση κινδύνων στις ΔΜΥ

Η θεματική ενότητα αποτελείται από τέσσερις (4) ερωτήσεις.

Στην 5^η ερώτηση **«Ποιοι πιστεύετε ότι είναι οι βασικότεροι κίνδυνοι που αντιμετωπίζει το Νοσοκομείο σας και σε ποιο βαθμό λαμβάνονται υπόψη από τη Διοίκηση για τη λήψη αποφάσεων?»** όλοι οι συμμετέχοντες ανέφεραν ότι οι δημοσιονομικοί κίνδυνοι προτεραιοποιούνται. Επίσης, αρκετοί συμμετέχοντες ανέφεραν λειτουργικούς και οργανωτικούς κινδύνους, όπως την έλλειψη εξειδικευμένης εκπαίδευσης, την έλλειψη επαρκούς προσωπικού, τους περιορισμένους πόρους. Επιπλέον, αναφέρθηκαν οι κλινικοί κίνδυνοι οι οποίοι δυνητικά θα μπορούσαν να επηρεάσουν την ποιότητα των παρεχόμενων υπηρεσιών προς τους λήπτες των υπηρεσιών υγείας, καθώς στα νοσοκομεία έχει ιδιαίτερη σημασία λόγω της φύσης των παρεχόμενων υπηρεσιών. Αναφορικά με το δεύτερο σκέλος της ερώτησης, η πλειονότητα των συμμετεχόντων ανέφερε ότι η Διοίκηση λαμβάνει υπόψη

τους κινδύνους, αλλά έλλειψη ενός ολοκληρωμένου και επίσημα εφαρμοζόμενου πλαισίου διαχείρισης κινδύνων, σε ορισμένες περιπτώσεις η προτεραιοποίηση τους βασίζεται στην διακριτική ευχέρεια της Διοίκησης σύμφωνα με τις εκάστοτε ανάγκες και την εύρυθμη λειτουργία του νοσοκομείου.

Στην 6^η ερώτηση **«Υπάρχουν συγκεκριμένες διαδικασίες ή εργαλεία για τον εντοπισμό των κινδύνων ή χρησιμοποιούνται πιο εμπειρικές προσεγγίσεις?»** η πλειοψηφία των συμμετεχόντων ανέφερε ότι δεν εφαρμόζεται κάποιο ολοκληρωμένο πλαίσιο διαχείρισης κινδύνων από τη Διοίκηση. Η διαχείριση κινδύνων εφαρμόζεται εμπειρικά και αποσπασματικά, η κουλτούρα για τους κινδύνους χαρακτηρίζεται ως περιορισμένη και υπάρχει έλλειψη εξιδεικευμένης εκπαίδευσης ως προς τους κινδύνους. Η έλλειψη ολοκληρωμένου πλαισίου επηρεάζει την λειτουργία της ΜΕΕ καθώς λειτουργεί εξίσου εμπειρικά ως προς την αξιολόγηση των κινδύνων και ως προς την κατάρτιση του ΕΠΕ. Ωστόσο, αρκετοί συμμετέχοντες ανέφεραν ότι στα νοσοκομεία τους έχει οριστεί υπάλληλος ως διαχειριστής κινδύνων ή συστάθηκε τμήμα Διαχείρισης Κινδύνων, δεδομένης όμως της πρόσφατης τοποθέτησης - σύστασης, υπάρχει έλλειψη εμπειρίας. Παράλληλα σε αρκετά νοσοκομεία έχει γίνει χαρτογράφηση των διαδικασιών που έχουν δημοσιονομικές συνέπειες, ωστόσο δεν υπάρχει καταγραφή των διαδικασιών σε μη διοικητικά τμήματα, με εξαίρεση σε ένα νοσοκομείο από το σύνολο, στο οποίο έχει γίνει καταγραφή των διαδικασιών στις διοικητικές υπηρεσίες καθώς και στο φαρμακείο του νοσοκομείου, ενώ ορισμένοι συμμετέχοντες ανέφεραν ότι υπάρχουν σε κάποια τμήματα καταγεγραμμένες διαδικασίες αλλά χρειάζονται επικαιροποίηση λόγω παλαιότητας. Όλοι οι συμμετέχοντες ανέφεραν ότι δεν υπάρχει μητρώο κινδύνων στους φορείς τους.

Στην 7^η ερώτηση **«Ποιος είναι ο ρόλος σας στη διαδικασία αναγνώρισης και αξιολόγησης αυτών των κινδύνων?»** η πλειονότητα των συμμετεχόντων απάντησε ότι ο ρόλος τους είναι συμβουλευτικός. Κατά τη διάρκεια της κατάρτισης του ΕΠΕ και σε συνεργασία με τη Διοίκηση ορίζονται οι περιοχές υψηλού κινδύνου οι οποίες συμπεριλαμβάνονται στο ΕΠΕ.

Στην 8^η ερώτηση **«Υπάρχουν συγκεκριμένες διαδικασίες που ακολουθείτε για τη διαχείριση κινδύνων στο πλαίσιο των ελέγχων σας?»**, η πλειοψηφία των συμμετεχόντων ανέφερε πως η αξιολόγηση των κινδύνων γίνεται εμπειρικά. Ορισμένοι συμμετέχοντες ανέφεραν ότι αφού προσδιοριστούν οι στόχοι, υπολογίζεται ο εγγενής κίνδυνος και αξιολογούνται και καταγράφονται οι κίνδυνοι στον πίνακα κινδύνων, στη συνέχεια

επιλέγονται οι έλεγχοι με βάσει τους κινδύνους που προέκυψαν σε συνεργασία με τη Διοίκηση, χωρίς ωστόσο να υπάρχει επίσημη διαδικασία βάσει ολοκληρωμένου πλαισίου. Παράλληλα, οι συμμετέχοντες στην πλειοψηφία τους απάντησαν στην διευκρινιστική ερώτηση **«Πόσο αποτελεσματικό θεωρείτε ότι είναι αυτό το σύστημα?»** ότι λόγω απουσίας ενός ολοκληρωμένου πλαισίου διαχείρισης κινδύνων αυξάνεται η πιθανότητα ορισμένοι σημαντικοί κίνδυνοι να μην εντοπιστούν ή να μην αξιολογηθούν έγκαιρα, ωστόσο προσπαθούν να εκπληρώσουν τα καθήκοντά τους με τον βέλτιστο δυνατό τρόπο.

Θέμα 3. Συνεργασία Εσωτερικού Ελέγχου με τη Διοίκηση

Η θεματική ενότητα αποτελείται από τέσσερις (4) ερωτήσεις.

Στην 9^η ερώτηση **«Πως είναι η συνεργασία σας με τη Διοίκηση του Νοσοκομείου?»**, η πλειοψηφία των συμμετεχόντων ανέφερε πολύ καλή συνεργασία με τη Διοίκηση, ωστόσο ορισμένοι συμμετέχοντες ανέφεραν πως η συνεργασία τους με την Διοίκηση είναι περισσότερο τυπική και περιορίζεται αποκλειστικά στη διεκπεραίωση των απαραίτητων διαδικαστικών ζητημάτων. Τέλος, όλοι οι συμμετέχοντες επισήμαναν ότι η συνεργασία με τη Διοίκηση είναι καθοριστική για την αποτελεσματικότητα του ΕΕ.

Στην 10^η ερώτηση **«Η διοίκηση λαμβάνει υπόψη τα ευρήματα των εκθέσεων και των συστάσεων του εσωτερικού ελέγχου?»** η πλειοψηφία των συμμετεχόντων ανέφερε ότι οι συστάσεις και τα ευρήματα των ελέγχων λαμβάνονται υπόψη και οδηγούν σε βελτίωση των διαδικασιών, ωστόσο αναφέρθηκε και μία περίπτωση όπου τα ευρήματα και οι συστάσεις δεν λαμβάνονται πλήρως υπόψη.

Στην 11^η ερώτηση **«Πως αξιοποιούνται τα ευρήματα των εκθέσεων και των συστάσεων του εσωτερικού ελέγχου για τη βελτίωση των διαδικασιών του Νοσοκομείου σας?»**, η πλειοψηφία των συμμετεχόντων ανέφερε πως αξιοποιούνται με τη μορφή της παρακολούθησης υλοποίησης των συστάσεων (follow up).

Στην 12^η ερώτηση **«Πως αξιολογείτε την υποστήριξη της Διοίκησης στο έργο σας?»**, η πλειοψηφία των συμμετεχόντων ανέφερε πως η Διοίκηση είναι υποστηρικτική προς το έργο τους καθώς αντιλαμβάνονται την αξία που προσδίδει στο νοσοκομείο. Ωστόσο, ορισμένοι συμμετέχοντες ανέφεραν πως υπάρχει έλλειψη ενεργού υποστήριξης εκ μέρους της Διοίκησης.

Θέμα 4. Περιορισμοί – Προκλήσεις

Η παρούσα θεματική ενότητα αποτελείται από τρεις (3) ερωτήσεις.

Στην ερώτηση 13 **«Ποιες είναι οι κυριότερες δυσκολίες που αντιμετωπίζετε κατά την άσκηση του έργου σας?»**, η πλειοψηφία των συμμετεχόντων ανέφερε την έλλειψη προσωπικού και την έλλειψη εξειδικευμένης εκπαίδευσης ως τις σημαντικότερες προκλήσεις που αντιμετωπίζουν κατά την άσκηση του έργου τους. Παράλληλα, οι ΜΕΕ στελεχώνονται στις περισσότερες περιπτώσεις από έναν μόνο υπάλληλο γεγονός που σε συνδυασμό με την πολυπλοκότητα του αντικειμένου των ελέγχων ενδέχεται να επηρεάζει την αποτελεσματική άσκηση των καθηκόντων τους.

Στην ερώτηση 14 **«Υπάρχουν δυσκολίες στην υλοποίηση των διαδικασιών διαχείρισης κινδύνων και πως παρακολουθείται η αποτελεσματικότητά τους?»**, η πλειοψηφία των συμμετεχόντων ανέφερε πως λόγω έλλειψης επαρκούς εκπαίδευσης και έλλειψης ενός ολοκληρωμένου πλαισίου Διαχείρισης Κινδύνων είναι δύσκολη η παρακολούθηση και η προληπτική διαχείριση τους, ωστόσο μέσω των διαδικασιών παρακολούθησης της υλοποίησης των συστάσεων καθώς και μέσω των τμημάτων, γίνεται προσπάθεια μετριασμού των κινδύνων που εντοπίζονται.

Στην ερώτηση 15 **«Υπάρχουν οργανωτικοί, λειτουργικοί ή θεσμικοί περιορισμοί και πως επηρεάζουν την αποτελεσματικότητα του έργου σας?»**, οι κυριότεροι περιορισμοί που αναδείχθηκαν από τους συμμετέχοντες είναι η έλλειψη επαρκούς και εξειδικευμένης εκπαίδευσης, η έλλειψη προσωπικού και οι περιορισμένοι πόροι.

Θέμα 5. Προτάσεις βελτίωσης

Η παρούσα θεματική ενότητα αποτελείται από τρεις (3) ερωτήσεις.

Στην ερώτηση 16 **«Ποιες αλλαγές θεωρείτε απαραίτητες προκειμένου να ενισχυθεί ο ρόλος του εσωτερικού ελέγχου?»**, όλοι οι συμμετέχοντες ανέφεραν την υποστήριξη της ΜΕΕ με εκπαιδευμένο προσωπικό και την ενίσχυση της εκπαίδευσης τους, ως πρωταρχικούς παράγοντες ενίσχυσης του ρόλου τους, με σκοπό την διεξαγωγή ποιοτικών ελέγχων που θα προσδίδουν αξία στον φορέα. Περαιτέρω, προτάθηκε η παροχή δυνατότητας για συνεργασία των εσωτερικών ελεγκτών των φορέων μεταξύ τους, με σκοπό

την ανταλλαγή απόψεων, γνώσεων και καλών πρακτικών μέσω ενός επίσημου καναλιού επικοινωνίας. Τέλος, αναφέρθηκε η σημαντικότητα της εκπαίδευσης των εσωτερικών ελεγκτών στις σύγχρονες τεχνολογίες (data analytics, audit analytics, τεχνητή νοημοσύνη) με σκοπό την αναβάθμιση της λειτουργίας των ΜΕΕ.

Στην ερώτηση 17 **«Πως θα μπορούσε να βελτιωθεί η διαχείριση κινδύνων στο Νοσοκομείο σας?»**, όλοι οι συμμετέχοντες ανέφεραν την εφαρμογή ολοκληρωμένου πλαισίου για την διαχείριση κινδύνων και τη δημιουργία μητρώου κινδύνων, παράλληλα με την πλήρη χαρτογράφηση των διαδικασιών, επίσης αναφέρθηκε η ενδυνάμωση της επικοινωνίας εντός του φορέα με σκοπό τη διάχυση της πληροφορίας και του εντοπισμού όλων των πιθανών κινδύνων.

Στην ερώτηση 18 **«Ποιες δεξιότητες και καλές πρακτικές θα υιοθετούσατε προκειμένου να ενισχύσετε την αποτελεσματικότητα του έργου σας?»**, οι συμμετέχοντες ανέφεραν ως σημαντικότερο παράγοντα ενίσχυσης της αποτελεσματικότητά τους, τη συνεχή εκπαίδευση και επιμόρφωση, επιπρόσθετα ανέφεραν την χρήση σύγχρονων πληροφοριακών συστημάτων και τεχνολογιών για την ενίσχυση του έργου τους καθώς και την ενίσχυση της κουλτούρας ελέγχων στο φορέα τους μέσω καλών πρακτικών.

Κλείνοντας την συνέντευξη δόθηκε η δυνατότητα στους συμμετέχοντες να προσθέσουν ή να αναδείξουν κάποιο θέμα που κατά τη γνώμη τους δεν συζητήθηκε. Ορισμένοι συμμετέχοντες ανέφεραν ότι λόγω του αρχικού σταδίου ωριμότητας των ΜΕΕ κρίνεται αναγκαία η περαιτέρω υποστήριξη των φορέων από την ΕΑΔ και το ΕΛΣΥΝ.

7 ΚΕΦΑΛΑΙΟ: Συζήτηση Αποτελεσμάτων

Στο παρόν κεφάλαιο παρουσιάζονται η ερμηνεία και η συζήτηση των αποτελεσμάτων της παρούσας ποιοτικής έρευνας σε σχέση με τα ερευνητικά ερωτήματα, τη σχετική βιβλιογραφία και τα διεθνή πλαίσια και πρότυπα. Σκοπός είναι η κατανόηση του ρόλου του εσωτερικού ελέγχου στη διαχείριση κινδύνων στις ΔΜΥ, καθώς και η ανάδειξη των βασικών παραγόντων που επηρεάζουν την αποτελεσματικότητά τους αλλά και η ανάδειξη των προτάσεων βελτίωσης της λειτουργίας του εσωτερικού ελέγχου όπως προέκυψαν από την παρούσα έρευνα.

7.1 Ο ρόλος του εσωτερικού ελέγχου στις Δημόσιες Μονάδες Υγείας

Από την ανάλυση των συνεντεύξεων αναδείχθηκε το πρώτο θέμα που αφορά τον ρόλο του εσωτερικού ελέγχου στις δημόσιες μονάδες υγείας. Οι συμμετέχοντες ανέφεραν ότι μέσω των διαδικασιών ελέγχου εντοπίζονται οι αδυναμίες και διατυπώνονται προτάσεις για τη βελτίωσή τους. Ωστόσο οι διαδικασίες αξιολόγησης των κινδύνων γίνονται με εμπειρική προσέγγιση καθώς ακόμα δεν έχει εφαρμοστεί πλήρως κάποιο ολοκληρωμένο πλαίσιο διαχείρισης κινδύνων. Παράλληλα, οι συμμετέχοντες ανέφεραν ότι μέσω του συμβουλευτικού ρόλου της ΜΕΕ οι εργαζόμενοι εξοικειώνονται σταδιακά με τη λειτουργία της και τείνουν να την αντιλαμβάνονται περισσότερο ως υποστηρικτικό μηχανισμό παρά ως ελεγκτικό όργανο. Ενισχύοντας με αυτόν τον τρόπο τη σταδιακή ανάπτυξη κουλτούρας ελέγχου στον οργανισμό. Παράλληλα, οι εργαζόμενοι ανέφεραν ότι η λειτουργία του εσωτερικού ελέγχου προσδίδει αξία στους φορείς τους.

Τα ευρήματα της παρούσας θεματικής υποδηλώνουν ότι, παρότι ο εσωτερικός έλεγχος στα δημόσια νοσοκομεία βρίσκεται σε πρώιμο στάδιο ωρίμανσης, αναγνωρίζεται από τους συμμετέχοντες ως σημαντικός παράγοντας διασφάλισης της εύρυθμης λειτουργίας των δημόσιων νοσοκομείων. Η αντίληψη αυτή είναι εύλογη, δεδομένου ότι οι δημόσιες μονάδες υγείας λειτουργούν σε ένα σύνθετο και δυναμικό περιβάλλον. Επιπλέον, τα ευρήματα υποδηλώνουν ότι εκτός από τον υποστηρικτικό ρόλο της ΜΕΕ προς τη διοίκηση και τη συμβολή της στη βελτίωση της διακυβέρνησης, συμβάλλει στη διαμόρφωση και στην εδραίωση κουλτούρας ελέγχου εντός του φορέα.

Τα ευρήματα αυτά συμφωνούν με προηγούμενες μελέτες, οι οποίες υποστηρίζουν ότι ο εσωτερικός έλεγχος αποτελεί βασικό στοιχείο της εταιρικής διακυβέρνησης και συμβάλλει

στην αξιολόγηση κινδύνων, της διαφάνειας και της λογοδοσίας προσθέτοντας αξία στον οργανισμό. Σύμφωνα με τον Rodakos et al., (2021) ο ρόλος του εσωτερικού ελέγχου διασφαλίζει την εύρυθμη λειτουργία των νοσοκομείων, ωστόσο ο εσωτερικός έλεγχος στα δημόσια νοσοκομεία αντιμετωπίζει προκλήσεις όπως έλλειψη ενημερωμένων πληροφοριακών συστημάτων, μη επαρκές κανονιστικό πλαίσιο και σύγχρονων εργαλείων διακυβέρνησης. Ωστόσο, με τον ν.4795/2021 εκσυγχρονίζεται ο δημόσιος τομέας με την εφαρμογή του ΣΕΕ, τη σύσταση των ΜΕΕ σε όλο το δημόσιο και την διαχείριση κινδύνων. Σύμφωνα με την Petsi et. Al., (2023), ο εσωτερικός έλεγχος έχει πολύ σημαντικό ρόλο στην αποτελεσματικότητα της εταιρικής διακυβέρνησης, κυρίως στα δημόσια νοσοκομεία στοχεύοντας στον εκσυγχρονισμό του πλαισίου. Προάγει τη διαφάνεια υποστηρίζοντας τον οργανισμό να επιτυγχάνει τους στόχους του αντιμετωπίζοντας τις προκλήσεις. Σύμφωνα με τον Hazaea et al., (2022), η διεθνής βιβλιογραφία υποστηρίζει ότι λόγω της οικονομικής κρίσης τροποποιήθηκε το νομοθετικό και κανονιστικό πλαίσιο και συνέβαλλε στην ενίσχυση του ρόλου του ΕΕ αναδεικνύοντας με αυτόν τον τρόπο τον ρόλο που έχει ο ΕΕ στην ενίσχυση της διαφάνειας και λογοδοσίας. Σύμφωνα με τον Wadesango et al., (2023) τονίζεται ο ρόλος της λειτουργίας του εσωτερικού ελέγχου στη διακυβέρνηση των οργανισμών. Παράλληλα, η διαπίστωση ότι ο εσωτερικός έλεγχος προσθέτει αξία στον οργανισμό συνάδει με τους Zhao & Xu, (2025), οι οποίοι καταλήγουν ότι ο εσωτερικός έλεγχος προσθέτει αξία στον οργανισμό όταν υφίσταται ισχυρό πλαίσιο διακυβέρνησης.

Τέλος, ο εσωτερικός έλεγχος στις δημόσιες μονάδες υγείας αναγνωρίζεται θεωρητικά ως κρίσιμος πυλώνας ενίσχυσης της διακυβέρνησης ωστόσο βρίσκεται ακόμη σε πρώιμο στάδιο ωρίμανσης.

7.2 Η ρόλος του Εσωτερικού Ελέγχου στη διαχείριση κινδύνων στις ΔΜΥ

Οι συμμετέχοντες ανέφεραν ότι οι σημαντικότεροι κίνδυνοι που αντιμετωπίζουν τα νοσοκομεία τους είναι οι δημοσιονομικοί, η έλλειψη προσωπικού, η έλλειψη εκπαίδευσης καθώς και η έλλειψη επαρκών πόρων. Παράλληλα, ανέφεραν ότι στα περισσότερα νοσοκομεία έχουν ήδη πραγματοποιηθεί βασικά βήματα για την εφαρμογή της διαχείρισης κινδύνων, όπως ο ορισμός διαχειριστών κινδύνων και η χαρτογράφηση των διαδικασιών που έχουν δημοσιονομικό κίνδυνο, χωρίς ωστόσο να έχει δημιουργηθεί μητρώο κινδύνων. Περαιτέρω, οι συμμετέχοντες επισήμαναν ότι η εφαρμογή του συστήματος διαχείρισης

κινδύνων βρίσκεται σε πρώιμο στάδιο καθώς υπάρχει περιορισμένη εμπειρία και έλλειψη εξειδικευμένης εκπαίδευσης, επομένως η διαχείριση κινδύνων προσεγγίζεται κυρίως εμπειρικά. Επιπλέον, οι συμμετέχοντες ανέφεραν ότι η κατάρτιση του ΕΠΕ γίνεται κυρίως εμπειρικά και σε συνεργασία με τον Επικεφαλής του φορέα. Λόγω έλλειψης ενός ολοκληρωμένου πλαισίου για τη διαχείριση κινδύνων οι συμμετέχοντες ανέφεραν ότι ενδέχεται να έχει ως αποτέλεσμα τη μη έγκαιρη αναγνώριση σημαντικών κινδύνων, περιορίζοντας την αποτελεσματική διαδικασία διαχείρισής τους. Τέλος, οι συμμετέχοντες θεωρούν ότι ο εσωτερικός έλεγχος συμβάλλει στον εντοπισμό και την αξιολόγηση των κινδύνων, στην υποβολή προτάσεων αντιμετώπισής τους καθώς και στην ενίσχυση της λήψης αποφάσεων από τη διοίκηση.

Η έμφαση που δίνεται από τους συμμετέχοντες στους δημοσιονομικούς κινδύνους μπορεί να υποδηλώνει το γεγονός ότι συνδέονται άμεσα με τη διαχείριση δημόσιων πόρων, τη χρηστή δημοσιονομική διαχείριση και τη λογοδοσία. Επομένως, η έγκαιρη αναγνώριση και αντιμετώπισή τους αποτελεί βασική προτεραιότητα για τη διοίκηση. Επίσης οι συμμετέχοντες ανέφεραν ότι εκτός των δημοσιονομικών κινδύνων, ιδιαίτερα σημαντικοί είναι και οι λειτουργικοί κίνδυνοι, όπως η έλλειψη προσωπικού, οι περιορισμένοι πόροι και η έλλειψη εξειδικευμένης εκπαίδευσης του προσωπικού, οι οποίοι επηρεάζουν τη λειτουργία των δημόσιων νοσοκομείων. Επιπλέον, η εμπειρική προσέγγιση της διαχείρισης των κινδύνων υποδηλώνει ότι ενδεχομένως η εφαρμογή ενός ολοκληρωμένου πλαισίου διαχείρισης κινδύνων στα νοσοκομεία βρίσκεται ακόμη σε αρχικό στάδιο ωριμότητας και χρειάζεται επιπλέον χρόνος προκειμένου καταγραφούν οι διαδικασίες όλων των τμημάτων, να δημιουργηθούν τα μητρώα κινδύνων και οι διαχειριστές των κινδύνων ή τα τμήματα διαχείρισης κινδύνων να εκπαιδευτούν επαρκώς ώστε να μπορέσουν να ανταποκριθούν επαρκώς στο ρόλο τους. Η διαπίστωση αυτή μπορεί να ερμηνευθεί και υπό το πρίσμα του θεσμικού πλαισίου. Ειδικότερα, ο ν.4795/2021 εισήγαγε το Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου στον δημόσιο τομέα, ωστόσο το ολοκληρωμένο πλαίσιο διαχείρισης κινδύνων προστέθηκε με το κεφ.Ζ' στον ν.4795/2021 μέσω του ν.5013/2023. Επομένως, είναι αναμενόμενο η εφαρμογή ενός ολοκληρωμένου πλαισίου διαχείρισης κινδύνων να βρίσκεται ακόμη σε αρχικό στάδιο.

Τέλος, τα ευρήματα δείχνουν ότι, μέσω της στενότερης συνεργασίας και αλληλεπίδρασης με τη διοίκηση, ενισχύεται η συμβουλευτική διάσταση του ρόλου του εσωτερικού ελέγχου. Εκτός της διαβεβαιωτικής του λειτουργίας, συμμετέχει ενεργά στην υποστήριξη της

διοίκησης μέσω της παροχής συστάσεων και συμβουλευτικών υπηρεσιών. Παράλληλα, οι συμμετέχοντες ανέφεραν ότι μέσω της κατάρτισης του ΕΠΕ βάσει αξιολόγησης κινδύνων, συμβάλλουν στην αναγνώριση και εκτίμηση των σημαντικότερων κινδύνων, ακόμη και όταν αυτή βασίζεται εν μέρει σε εμπειρική προσέγγιση, λόγω περιορισμένης ωριμότητας των συστημάτων διαχείρισης κινδύνων.

Τα ευρήματα αυτά συμφωνούν με προηγούμενες μελέτες. Σύμφωνα με τον Etges et al., (2019) οι δημόσιοι οργανισμοί όπως τα δημόσια νοσοκομεία θα πρέπει να διασφαλίζουν την αποτελεσματικότητά τους και τη βιωσιμότητά τους υπο το πρίσμα του ασφυκτικού δημοσιονομικού πλαισίου που τα διέπει. Ωστόσο, σύμφωνα με τον Koutoupis et al., (2022) η λειτουργικότητα του δημόσιου τομέα απειλείται από πολλούς κινδύνους. Η υιοθέτηση καλών πρακτικών διαχείρισης κινδύνων, μπορεί να οδηγήσει σε μείωση των προβλημάτων που σχετίζονται με το ανθρώπινο δυναμικό, με οικονομικές και τεχνολογικές πηγές. Σύμφωνα με το COSO ERM οι επιτυχημένοι οργανισμοί δεν μεταφέρουν ούτε αποφεύγουν τους κινδύνους αλλά διαμορφώνουν την στρατηγική τους λαμβάνοντας υπόψη αυτούς τους κινδύνους. Επίσης, τονίζεται δε ότι η επιχειρησιακή διαχείριση κινδύνων δεν αποτελεί λειτουργία ή τμήμα του οργανισμού αλλά είναι η κουλτούρα, οι ικανότητες και οι πρακτικές που οι οργανισμοί ενσωματώνουν με στρατηγικό σχεδιασμό και τις εφαρμόζουν μέσω της στρατηγικής τους. Επιπλέον, επισημαίνεται ότι η αναγνώριση των κινδύνων θα πρέπει να συνδέεται με τους στόχους κάθε οργανισμού, προκειμένου να επιτυγχάνεται μια ολοκληρωμένη προσέγγιση διαχείρισης κινδύνων. Σε αυτό το πλαίσιο, απαιτείται η συνεκτίμηση των κινδύνων σε όλα τα επίπεδα του οργανισμού. Παράλληλα, οι κίνδυνοι ταξινομούνται σε τέσσερις βασικές κατηγορίες: τους στρατηγικούς, τους λειτουργικούς, τους κινδύνους αξιοπιστίας χρηματοοικονομικών αναφορών, καθώς και με κινδύνους συμμόρφωσης με τους νόμους, τους κανονισμούς και τις εσωτερικές πολιτικές και διαδικασίες. Η ανωτέρω κατηγοριοποίηση των κινδύνων, συνδέεται με τα ευρήματα της παρούσας έρευνας καθώς οι συμμετέχοντες ανέδειξαν τους δημοσιονομικούς και τους λειτουργικούς κινδύνους, γεγονός που αντανακλά την έμφαση που δίνεται στη συμμόρφωση και στην εύρυθμη λειτουργία των δημόσιων νοσοκομείων.

Σύμφωνα με τα αποτελέσματα της μελέτης των Koutoupis et al., (2022) αναδείχθηκε η ανάγκη ενσωμάτωσης ενός ολοκληρωμένου πλαισίου διαχείρισης κινδύνων στα ελληνικά νοσοκομεία. Επίσης σύμφωνα με τους Koutoupis et al., (2022) η διεθνή βιβλιογραφία υποστηρίζει ότι η υψηλή ωριμότητα των συστημάτων διαχείρισης κινδύνων συνδέεται με

μεγαλύτερη οργανωσιακή αποτελεσματικότητα,. Επιπλέον προϋποθέτει συστηματικό σχεδιασμό, εφαρμογή κατάλληλων μεθόδων και τεχνικών και την ενεργό συμμετοχή της ανώτατης διοίκησης στη διαδικασία διαχείρισης κινδύνων.

Τα ανωτέρω ευρήματα επιβεβαιώνουν τη σημασία του εσωτερικού ελέγχου ως εργαλείου υποστήριξης της διαδικασίας διαχείρισης κινδύνων στις δημόσιες μονάδες υγείας.

7.3 Συνεργασία του Εσωτερικού Ελέγχου με τη Διοίκηση

Η παρούσα θεματική ανέδειξε δύο οπτικές σχετικά με τη συνεργασία του εσωτερικού ελέγχου με τη Διοίκηση. Η πλειοψηφία των συμμετεχόνων ανέφερε πολύ καλή συνεργασία με τη διοίκηση, οι συστάσεις καθώς και τα ευρήματα των εκθέσεων του εσωτερικού ελέγχου λαμβάνονται υπόψη και παρακολουθούνται κυρίως μέσω follow up. Επίσης, η διοίκηση εμφανίζεται υποστηρικτική ως προς τον ρόλο του εσωτερικού ελέγχου καθώς αντιλαμβάνεται την αξία του. Ωστόσο, ορισμένοι συμμετέχοντες ανέφεραν τυπική συνεργασία με τη διοίκηση, η οποία περιορίζεται αποκλειστικά στη διεκπεραίωση των απαραίτητων διαδικαστικών ζητημάτων. Παράλληλα, αναφέρθηκε και μία περίπτωση όπου τα ευρήματα και οι συστάσεις δεν λαμβάνονται πλήρως υπόψη καθώς και έλλειψη ενεργού υποστήριξης εκ μέρους της Διοίκησης. Τέλος, όλοι οι συμμετέχοντες συμφώνησαν ότι η συνεργασία με τη Διοίκηση είναι καθοριστική για την αποτελεσματικότητα του ΕΕ.

Οι διαφοροποιήσεις αυτές ενδέχεται να αντανακλούν διαφορετικό βαθμό ωριμότητας των ΜΕΕ καθώς κάποια νοσοκομεία συμμορφώθηκαν εγκαίρως με τον ν.4795/2021 και σύστησαν ΜΕΕ, ενώ κάποια άλλα νοσοκομεία ενδεχομένως σύστησαν τις ΜΕΕ τους μετέπειτα. Η χρονική αυτή απόκλιση μπορεί να σχετίζεται με την ωρίμανση των σχέσεων μεταξύ της διοίκησης και της ΜΕΕ και την κατανόηση του ρόλου της ΜΕΕ από την πλευρά της διοίκησης.

Τα ανωτέρω ευρήματα υποστηρίζονται και από τη σχετική βιβλιογραφία. Σύμφωνα με τους Abdelrahim et al., (2022), η διεθνής βιβλιογραφία υποστηρίζει ότι η σχέση του Επικεφαλής της ΜΕΕ και της ανώτερης Διοίκησης, είναι πολύ σημαντική για την αποτελεσματικότητα της λειτουργίας του εσωτερικού ελέγχου. Η ανώτερη Διοίκηση θέλει ο εσωτερικός έλεγχος να έχει την ευθύνη να συμβάλλει στην ενίσχυση του συστήματος εσωτερικού ελέγχου και της διαχείρισης κινδύνων του οργανισμού και ο εσωτερικός έλεγχος περιμένει από την ανώτερη Διοίκηση να τον υποστηρίξει στην εκπλήρωση των καθηκόντων του. Η

σημαντικότητα της υποστήριξης τονίζεται και από τα Διεθνή Πρότυπα για την ανεξαρτησία και την αντικειμενικότητα του εσωτερικού ελέγχου, καθώς και για τη συμβολή και υποστήριξη της ανώτερης Διοίκησης κατά την κατάρτιση του ΕΠΕ από τη ΜΕΕ. Αντιθέτως, σύμφωνα με τους Mihret and Yismaw, (2007), η έλλειψη υποστήριξης της ΜΕΕ από την ανώτερη Διοίκηση, επηρεάζει αρνητικά το επίπεδο συνεργασίας μεταξύ του ΕΕ και των ελεγχόμενων τμημάτων, καθώς δημιουργείται η αρνητική εντύπωση της έλλειψης αξίας του εσωτερικού ελέγχου λόγω της μη υποστήριξης από την ανώτερη Διοίκηση. Επίσης, σύμφωνα με τους Abdelrahim et al., (2022), η διεθνή βιβλιογραφία υποστηρίζει ότι θα ήταν δύσκολο για τον εσωτερικό έλεγχο να έχει ολόκληρη την πληροφόρηση και και την πρόσβαση χωρίς την συνεργασία των ελεγχόμενων τμημάτων. Συνεπώς, όταν ο Επικεφαλής αναγνωρίζει την αξία της ΜΕΕ, τα ελεγχόμενα τμήματα συμφωνούν με αυτή την άποψη και συνεργάζονται αναλόγως. Παράλληλα, σύμφωνα με τον Wadesango et al., (2023) η διεθνή βιβλιογραφία υποστηρίζει ότι η μη επιτυχής επικοινωνία, η μη έγκαιρη συμμόρφωση με τα αποτελέσματα των ελέγχων, η μη ικανοποιητική υποστήριξη της Διοίκησης επηρεάζει τη λειτουργία του εσωτερικού ελέγχου στους δημόσιους οργανισμούς στη Γκάνα όπως επίσης αναφέρεται ότι ο εσωτερικός έλεγχος συστάθηκε περισσότερο ως συμμόρφωση με τους κανονισμούς παρά για να δώσει αξία στον οργανισμό.

Επομένως, βασική προϋπόθεση για την επιτυχή λειτουργία του συστήματος εσωτερικού ελέγχου αποτελεί η συνεργασία της διοίκησης με τον εσωτερικό έλεγχο.

7.4 Περιορισμοί και Προκλήσεις

Οι συμμετέχοντες ανέφεραν ότι οι σημαντικότερες προκλήσεις που επηρεάζουν τη λειτουργία του εσωτερικού ελέγχου είναι η περιορισμένη στελέχωση των ΜΕΕ, η ανάγκη για συνεχή και εξειδικευμένη εκπαίδευση των εσωτερικών ελεγκτών λόγω της πολυπλοκότητας του έργου τους και οι περιορισμένοι πόροι. Επίσης, ανέφεραν ότι η μη εφαρμογή ενός ολοκληρωμένου πλαισίου διαχείρισης κινδύνων δυσχαιρένει το έργο τους.

Τα ευρήματα αυτά υποδηλώνουν ότι η λειτουργία της ΜΕΕ ενδεχομένως βρίσκεται ακόμη σε πρώιμο στάδιο ανάπτυξης με περιορισμένη οργανωσιακή ωριμότητα και ανάγκη περαιτέρω θεσμικής ενίσχυσης. Παράλληλα οι ελλείψεις σε ανθρώπινους πόρους, η ανάγκη για εξειδικευμένη εκπαίδευση και η έλλειψη ολοκληρωμένου πλαισίου διαχείρισης κινδύνων επηρεάζουν την αποτελεσματικότητα του έργου της.

Τα ανωτέρω ευρήματα υποστηρίζονται και από τους Abdelrahim et al., (2022), η διεθνής βιβλιογραφία υποστηρίζει ότι η ανώτερη διοίκηση πρέπει να παρέχει στη ΜΕΕ οικονομικούς και μη οικονομικούς πόρους, προκειμένου να μπορεί να επιτελεί το έργο της αποτελεσματικά. Επιπλέον πρέπει να παρέχει να απαραίτητα εργαλεία ώστε ο εσωτερικός έλεγχος να μπορεί να ολοκληρώσει το ελεγκτικό του έργο, να παρέχει επαρκές και κατάλληλα εκπαιδευμένο προσωπικό, να διασφαλίζει ότι οι εσωτερικοί ελεγκτές θα λαμβάνουν σύγχρονη εκπαίδευση και σύγχρονα προγράμματα και τέλος ότι θα παρέχει όλους τους απαραίτητους πόρους και να δεσμεύεται για την εφαρμογή των συστάσεων του εσωτερικού ελέγχου. Επίσης, σύμφωνα με τον Luckyanayu et al., (2025) η διασφάλιση υψηλής ποιότητας εσωτερικού ελέγχου χαρακτηρίζεται από την ικανότητα των εσωτερικών ελεγκτών, από τα καλά δομημένα προγράμματα εσωτερικού ελέγχου και από τις αξιόπιστες ελεγκτικές εργασίες οι οποίες σχετίζονται θετικά με ισχυρές πρακτικές διακυβέρνησης, καταδεικνύοντας την ανάγκη υποστήριξης των ΜΕΕ.

Συνεπώς, τα ευρήματα αυτά όπως προέκυψαν από την έρευνα μπορούν να επηρεάσουν την αποτελεσματικότητα των ελεγκτικών διαδικασιών και να περιορίσουν τη δυνατότητα των ΜΕΕ να ανταποκριθούν πλήρως στο ρόλο τους.

7.5 Προτάσεις Βελτίωσης

Οι συμμετέχοντες διατύπωσαν ορισμένες προτάσεις για την ενίσχυση της λειτουργίας των ΜΕΕ στα νοσοκομεία. Οι σημαντικότερες προτάσεις περιλαμβάνουν την συνεχή εκπαίδευση και επιμόρφωση των εσωτερικών ελεγκτών, την ενίσχυση της στελέχωσης των ΜΕΕ με εξειδικευμένο προσωπικό και την εκπαίδευση των εσωτερικών ελεγκτών στις σύγχρονες τεχνολογίες. Περαιτέρω, οι συμμετέχοντες υπογράμμισαν την ανάγκη ανάπτυξης ενός ολοκληρωμένου πλαισίου διαχείρισης κινδύνων στα νοσοκομεία καθώς και τη δημιουργία μητρώου κινδύνων, παράλληλα με την πλήρη χαρτογράφηση των διαδικασιών. Επιπλέον, οι συμμετέχοντες τόνισαν την αξία της ποιοτικής επικοινωνίας εντός του φορέα με σκοπό τη διάχυση της πληροφορίας και του εντοπισμού όλων των πιθανών κινδύνων. Τέλος, οι συμμετέχοντες υπογράμμισαν τη σημασία της υιοθέτησης καλών πρακτικών κατά την άσκηση του έργου τους καθώς αυτές συμβάλλουν στη βελτίωση των διαδικασιών και στη σταδιακή διαμόρφωση κουλτούρας ελέγχου στο νοσοκομείο.

Οι προτάσεις βελτίωσης που διατύπωσαν οι συμμετέχοντες αντανακλούν το πρώιμο στάδιο ωρίμανσης στο οποίο βρίσκονται οι ΜΕΕ στα νοσοκομεία. Η πρόταση που διατύπωσαν για την ανάπτυξη ολοκληρωμένου πλαισίου διαχείρισης κινδύνων, χαρτογράφησης διαδικασιών και δημιουργίας μητρώου κινδύνου συνδέεται με το γεγονός ότι η αναγνώριση και αξιολόγηση των κινδύνων γίνεται σε σημαντικό βαθμό με εμπειρική προσέγγιση. Επίσης, η ανάγκη για εκπαίδευση και στελέχωσης των ΜΕΕ σχετίζονται με τις προκλήσεις που ανέφεραν σχετικά με την περιορισμένη εμπειρία τους και τους διαθέσιμους πόρους παράλληλα με τον αυξημένο φόρτο εργασίας με συνάρτηση με την πολυπλοκότητα του ελεγκτικού αντικειμένου.

Οι προτάσεις αυτές βρίσκονται σε συμφωνία με τον Wadesango et al., (2023) όπου αναφέρει ότι η διεθνής βιβλιογραφία υποστηρίζει ότι η λειτουργία μιας αποτελεσματικής ΜΕΕ με μεγαλύτερο βαθμό εκπαίδευσης και εμπειρίας των ελεγκτών, επηρεάζει σημαντικά την ποιότητα του συστήματος εσωτερικού ελέγχου. Παράλληλα, οι εσωτερικοί ελεγκτές θα είναι σε θέση να ελέγξουν τις οικονομικές αναφορές ανιχνεύοντας και προλαμβάνοντας την απάτη. Επίσης, μια αποτελεσματική ΜΕΕ που λειτουργεί σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα είναι απαραίτητη προκειμένου να βελτιώσει την αποτελεσματικότητα του οργανισμού μέσω αξιολόγησης των κινδύνων και αυξάνοντας την επιχειρησιακή αποτελεσματικότητα. Επιπλέον, σύμφωνα με τους Karagiorgos et al., (2024) η Τεχνολογία Πληροφοριών διαδραματίζει σημαντικό ρόλο στον εσωτερικό έλεγχο καθώς παρέχει υποστήριξη σε κάθε στάδιο της διαδικασίας του εσωτερικού ελέγχου. Οι οργανισμοί που χρησιμοποιούν την τεχνολογία αποτελεσματικά μπορούν να αποκτήσουν ανταγωνιστικό πλεονέκτημα.

Η ανάπτυξη ενός ολοκληρωμένου πλαισίου διαχείρισης κινδύνων θα επέτρεπε τη συστηματική αναγνώριση, αξιολόγηση και παρακολούθηση των κινδύνων βάσει επίσημου πλαισίου και όχι με εμπειρική προσέγγιση. Παράλληλα, θα υποστήριζε την κατάρτιση του ΕΠΕ βάσει κινδύνων, θα ενίσχυε την λήψη αποφάσεων από τη διοίκηση και θα συνέβαλλε στη βελτίωση της διακυβέρνησης. Περαιτέρω, η ενίσχυση με εξιδικευμένο προσωπικό και η συνεχής επιμόρφωση καθώς και η εκπαίδευση των εσωτερικών ελεγκτών στις νέες τεχνολογίες θα ενίσχυε την αποτελεσματικότητα του έργου τους.

7.6 Σύνδεση αποτελεσμάτων με τα Διεθνή Πρότυπα και Πλαίσια

Στις δημόσιες μονάδες υγείας, η συνδυαστική χρήση των διεθνών προτύπων και πλαισίων (COSO IC, COSO ERM, ISO 31000, ΠΑ, EFQM) θεωρείται βέλτιστη πρακτική. Το COSO IC και COSO ERM παρέχουν τη δομή ελέγχου και διαχείρισης κινδύνων, το ISO 31000 προσφέρει ευελιξία εφαρμογής, το ΠΑ καθορίζει τον ρόλο του εσωτερικού ελέγχου ενώ το EFQM προάγει την κουλτούρα και την οργανωσιακή αριστεία.

Μέσα από την ανάλυση των ευρημάτων της παρούσας έρευνας καθίσταται σαφές ότι οι δημόσιες μονάδες υγείας έχουν ενσωματώσει σε σημαντικό βαθμό τις βασικές αρχές των διεθνών προτύπων και πλαισίων. Με την θέσπιση του ν.4795/2021 καθιερώθηκε το ΣΕΕ ενσωματώνοντας τα Πρότυπα ΠΑ και το πλαίσιο COSO IC. Στην παρούσα έρευνα διαπιστώνουμε ότι τα νοσοκομεία έχουν συστήσει MEE, οι οποίες είναι ανεξάρτητες (τρίτη γραμμή ρόλων) και υπάγονται στον Επικεφαλής του φορέα. Τα ευρήματα υποδηλώνουν ότι στα δημόσια νοσοκομεία έχουν αναπτυχθεί βασικά στοιχεία ενός συστήματος εσωτερικού ελέγχου, όπως περιγράφονται στο COSO IC. Ειδικότερα, η χαρτογράφηση των διαδικασιών, η ύπαρξη δικλίδων ελέγχου, η επικοινωνία των αποτελεσμάτων των ελέγχων προς τη διοίκηση και η αξιοποίηση των συστάσεων συνάδουν με τις συνιστώσες των δραστηριοτήτων ελέγχου, της πληροφόρησης και επικοινωνίας και της παρακολούθησης. Ωστόσο, η εφαρμογή του πλαισίου δεν εμφανίζεται πλήρως ώριμη και ολοκληρωμένη, καθώς η υποστελέχωση των MEE και η κατάρτιση του ΕΠΕ με κυρίως εμπειρική προσέγγιση υποδηλώνουν αδυναμία ενσωμάτωσης μιας ολιστικής προσέγγισης εσωτερικού ελέγχου.

Επιπλέον, τα περισσότερα νοσοκομεία έχουν ορίσει διαχειριστή κινδύνων, γεγονός που καταδεικνύει τη συμμόρφωση με τις θεμικές απαιτήσεις και την αναγνώριση της σημασίας διαχείρισης κινδύνων. Ωστόσο, ακόμη δεν έχει καταγραφεί μητρώο κινδύνων και επίσης η αξιολόγηση των κινδύνων από τη MEE γίνεται κυρίως εμπειρικά. Τα ευρήματα αυτά υποδηλώνουν ότι οι ΔΜΥ είναι σε αρχικό στάδιο ωριμότητας και δεν έχει ενσωματωθεί ένα ολοκληρωμένο πλαίσιο διαχείρισης κινδύνων σύμφωνα με τις αρχές του COSO ERM και ISO 31000.

Περαιτέρω, οι συμμετέχοντες ανέφεραν ότι έχουν κυρίως διαβεβαιωτικό και συμβουλευτικό ρόλο και επικοινωνούν τα αποτελέσματα των ελέγχων στη διοίκηση. Επιπλέον ο ν.4795/2021 ορίζει ότι εντός δώδεκα μηνών από την τοποθέτηση των ελεγκτών στις MEE θα πρέπει να λάβουν την πιστοποίηση επάρκειας του εσωτερικού ελεγκτή, ωστόσο οι συμμετέχοντες αναφέρουν ότι χρειάζονται συνεχόμενη και εξιδεικευμένη

εκπαίδευση λόγω πολυπλοκότητας του αντικειμένου. Επίσης, οι συμμετέχοντες ανέφεραν υποστελέχωση της μονάδας και έλλειψη εκπαίδευσης σε σύγχρονα εργαλεία εσωτερικού ελέγχου. Τα ευρήματα αυτά υποδηλώνουν ότι οι ΔΜΥ έχουν υιοθετήσει βασικές αρχές των ΠΑ ωστόσο η εφαρμογή δεν είναι πλήρης καθώς τα ανωτέρω ευρήματα υποδηλώνουν ότι οι προβλεπόμενες απαιτήσεις δεν έχουν ακόμη ενσωματωθεί ολοκληρωμένα στην ελεγκτική λειτουργία.

Τέλος, τα ευρήματα καταδεικνύουν ότι οι ΜΕΕ συμβάλλουν στη δημιουργία πρόσθετης αξίας για τα δημόσια νοσοκομεία μέσω της διατύπωσης συστάσεων που λαμβάνονται υπόψη από τη διοίκηση για τη βελτίωση διαδικασιών και την ενίσχυση της λογοδοσίας καθώς και μέσω του συμβουλευτικού τους ρόλου. Τα ευρήματα αυτά συνάδουν με τις αρχές του μοντέλου EFQM οι οποίες προάγουν την καλή διακυβέρνηση και τη δημιουργία βιώσιμης αξίας. Ωστόσο, η οργανωσιακή ωριμότητα παραμένει σε εξελικτικό στάδιο.

Συμπερασματικά, τα τελευταία χρόνια έχουν γίνει πολλά θετικά βήματα για την ανάπτυξη ενός ολοκληρωμένου ΣΕΕ και την ενσωμάτωση πρακτικών διαχείρισης κινδύνων στις ΔΜΥ γεγονός που καταδεικνύει σταδιακή ευθυγράμμιση με τα διεθνή πρότυπα και πλαίσια. Ωστόσο υπάρχουν ακόμη αποκλίσεις από τις βέλτιστες πρακτικές καθώς η εφαρμογή τους δεν είναι πλήρως ολοκληρωμένη. Η ενσωμάτωση των διεθνών προτύπων και πλαισίων μπορεί να ενισχύσει καθοριστικά τη διακυβέρνηση, τη λογοδοσία, τη διαφάνεια και την αποτελεσματικότητα των δημόσιων νοσοκομείων.

8 ΚΕΦΑΛΑΙΟ: Συμπεράσματα

Στο παρόν κεφάλαιο παρουσιάζονται τα κυριότερα συμπεράσματα τα οποία προέκυψαν από την ανάλυση και ερμηνεία των αποτελεσμάτων της ποιοτικής έρευνας με ημιδομημένες συνεντεύξεις. Στόχος είναι η διερεύνηση του ρόλου του εσωτερικού ελέγχου στη διαχείριση κινδύνων στις δημόσιες μονάδες υγείας, με έμφαση στις εφαρμοζόμενες πρακτικές, στις προκλήσεις που αντιμετωπίζουν και στις δυνατότητες βελτίωσής τους. Παράλληλα, εξετάστηκε ο βαθμός ευθυγράμμισης των δημόσιων μονάδων υγείας με τα διεθνώς αναγνωρισμένα πρότυπα και πλαίσια εσωτερικού ελέγχου και διαχείρισης κινδύνων, προκειμένου να αναδειχθούν πιθανά σημεία απόκλισης και ευκαιρίες περαιτέρω ανάπτυξης.

Τα αποτελέσματα της μελέτης έδειξαν ότι παρότι ο εσωτερικός έλεγχος στα δημόσια νοσοκομεία βρίσκεται σε πρώιμο στάδιο ωρίμανσης, αναγνωρίζεται ωστόσο από τους συμμετέχοντες ως σημαντικός παράγοντας διασφάλισης της εύρυθμης λειτουργίας των δημόσιων μονάδων υγείας. Οι ΜΕΕ συμβάλλουν στη βελτίωση της διακυβέρνησης των δημόσιων μονάδων υγείας και στην εδραίωση κουλτούρας ελέγχου εντός του φορέα. Επιπλέον, ο εσωτερικός έλεγχος συμβάλλει στη διαδικασία εντοπισμού και αξιολόγησης κινδύνων, γεγονός που ενισχύει τη διαφάνεια και την αποτελεσματικότητα διαχείρισης των πόρων στις δημόσιες μονάδες υγείας.

Ωστόσο, η έρευνα ανέδειξε και ορισμένες προκλήσεις που επηρεάζουν τη λειτουργία του εσωτερικού ελέγχου όπως η ανάγκη για συνεχή εκπαίδευση των εσωτερικών ελεγκτών, η περιορισμένη στελέχωση των μονάδων εσωτερικού ελέγχου, η ανάγκη ενσωμάτωσης σύγχρονων εργαλείων στον εσωτερικό έλεγχο και η ανάγκη ενσωμάτωσης ολοκληρωμένου πλαισίου διαχείρισης κινδύνων σύμφωνα με τα διεθνή πρότυπα και πλαίσια.

Η ενίσχυση του εσωτερικού ελέγχου μπορεί να συμβάλλει σημαντικά στη βελτίωση της αποτελεσματικότητας και στη διασφάλιση της ορθής λειτουργίας των δημόσιων μονάδων υγείας. Παρά τις θεσμικές προβλέψεις και τις διεθνείς κατευθυντήριες γραμμές, η εφαρμογή του εσωτερικού ελέγχου στο ελληνικό δημόσιο σύστημα υγείας παραμένει ανομοιογενής.

Για τη μελλοντική έρευνα, προτείνεται να διεξαχθούν έρευνες σε μεγαλύτερο αριθμό δημόσιων μονάδων υγείας, το οποίο θα ενίσχυε την αντιπροσωπευτικότητα των ευρημάτων και θα επέτρεπε την ανάδειξη πιθανών διαφοροποιήσεων μεταξύ των οργανισμών. Επιπλέον, προτείνεται η συμπερίληψη, εκτός των στελεχών του εσωτερικού ελέγχου και

των στελεχών της διοίκησης, το οποίο θα μπορούσε να προσφέρει μια πιο ολοκληρωμένη και πολυδιάστατη κατανόηση του ρόλου του εσωτερικού ελέγχου στη διαχείριση κινδύνων, αναδεικνύοντας πιθανές διαφοροποιήσεις στις αντιλήψεις, στις προτεραιότητες και στις εμπειρίες των εμπλεκόμενων μερών.

Συντομογραφίες & Ακρωνύμια

ΔΜΥ	ΔΗΜΟΣΙΕΣ ΜΟΝΑΔΕΣ ΥΓΕΙΑΣ
ΔΣ	ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ
ΕΑΔ	ΕΘΝΙΚΗ ΑΡΧΗ ΔΙΑΦΑΝΕΙΑΣ
ΕΕ	ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ
ΕΠΕ	ΕΤΗΣΙΟ ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΕΛΕΓΧΩΝ
ΕΛΣΥΝ	ΕΛΕΓΚΤΙΚΟ ΣΥΝΕΔΡΙΟ
ΕΣΥ	ΕΘΝΙΚΟ ΣΥΣΤΗΜΑ ΥΓΕΙΑΣ
ΙΕΕΕ	ΙΝΣΤΙΤΟΥΤΟ ΕΣΩΤΕΡΙΚΩΝ ΕΛΕΓΚΤΩΝ ΕΛΛΑΔΑΣ
ΜΕΕ	ΜΟΝΑΔΑ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ
ΙΑ	INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS

Βιβλιογραφία

Abdelrahim, A., & Al-Malkawi, H. N. (2022). The Influential Factors of Internal Audit Effectiveness: A Conceptual Model. *International Journal of Financial Studies* 10 (3): 71. <https://doi.org/10.3390/ijfs10030071>

Al Amr, A. T., & Jaradat, Z., (2025). *The Moderating Influence of Corporate Governance and Auditor Capabilities on the Relationship Between Auditor Independence and Internal Audit Efficiency: A Literature Review*

Alles, G.M. (2015). Drivers of the use and facilitators and obstacles of the evolution of Big Data by the audit profession, *Accounting Horizons*, 29 (2) pp.439-449.

Alqudah, H., Amran, N., & Hassan, H. (2019). Factors affecting the internal auditors' effectiveness in the Jordanian public sector. *EuroMed Journal of Business* 14 (3): 251–273

Appelbaum, D. & Kogan, A. & Vasarhelyi, M. (2017). Big Data and Analytics in the Modern Audit Engagement: Research Needs. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*. 36(4) 1-27 <https://doi.org/10.2308/ajpt-51684>

Arena M., & Azzone G. (2009). Identifying organizational drivers of internal audit effectiveness. *International Journal of Auditing*, 13(1), 43–60

Asare T., (2009), “Internal auditing in the public sector. Promoting good governance and performance improvement”, *International Journal on Governmental Financial Management*, 9(1), 15-28

Brown-Liburd, H., Issa, H., & Lombardi, D. (2015). Behavioral implications of Big Data's impact on audit judgment and decision making and future research directions. *Accounting Horizons*, 29(2), 451–468.

Cedergren, A., Hassel, H., & Tehler, H. (2022). Tracking the implementation of a risk management process in a public sector organisation – A longitudinal study. *International Journal of Disaster Risk Reduction*, 81, Article 103257. <https://doi.org/10.1016/j.ijdr.2022.103257>

Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission. (2013). Internal control – Integrated framework: *Executive summary*

Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission. (2017). Enterprise risk management: Integrating with strategy and performance – *Executive summary*.

Earley, C. E. (2015). Data analytics in auditing: Opportunities and challenges. *Business Horizons*, 58(5), 493–500

Eulerich A., Eulerich M., (2020), What is the value of internal auditing? - A literature review on qualitative and quantitative perspectives, *Maandblad Voor Accountancy en Bedrijfseconomie*

European Foundation for Quality Management. (2022). *The EFQM model* (Revised 2nd ed.). Grant Thornton

Etges, A.P.B.D.S., de Souza, J.S., Kliemann Neto, F. J., & Felix, E.A. (2019). A proposed enterprise risk management model for health organizations. *Journal of Risk Research*, 22(4):513-531.

Falchi, G.; Cesarotti, V.; Lecce, M. (2025). *The EFQM Model as a Tool for Excellence in Healthcare Services: Assessing Its Applicability and Benefits*. (Preprint) <https://doi.org/10.20944/preprints202504.0432.v1>

Hazaea, S. A., Zhu, J., Khatib, S. F., & Elamer, A. A. (2023). Mapping the literature of internal auditing in Europe: A systematic review and agenda for future research. *Meditari Accountancy Research*, 31(6), 1675–1706. <https://doi.org/10.1108/MEDAR-01-2022-1584>

Huq Ronny, F. M., Sherpa, T., Saquib, F. N., & Ahmad, S. (2025). Implementing laboratory internal audit to improve compliance and quality of care in the municipal public health system-based ambulatory care health clinics in New York city. *Laboratory Medicine*, 56(2), 115–117. <https://doi.org/10.1093/labmed/lmae088>

Ilori, O., Nwosu, N., & Naiho, H. (2024). Advanced data analytics in internal audits: A conceptual framework for comprehensive risk assessment and fraud detection. *Finance & Accounting Research Journal*, 6(6), 931–952. <https://doi.org/10.51594/farj.v6i6.1213>

Karagiorgos, A., Pantelidis, P. Syllaidopoulos, P. (2025). Efficiency and Performance Factors in Internal Audits in the Public Sector: A Literature Review. *Proceedings*, 111, Article 19. <https://doi.org/10.3390/proceedings2024111019>

- Karakolias S. (2025). Rethinking financial distress in public healthcare: evidence from Greek hospitals' governance attributes. *Frontiers in Public Health*. 13, Article 1690901 doi: 10.3389/fpubh.2025.1690901
- Karakolias S. (2025). Financial implications of natural hazards for public hospitals: why does disaster insurance matter? *International Journal of Health Governance*, 30(3):308–319
- Koutoupis, A. G., Koufopoulou, P. N., Antonoglou, D. I., & Vozikis, A. P. (2022). Risk identification, assessment and management in the Greek public hospitals. *Accounting and Management Information Systems*, 21(1).
- Luckyanayu, I. H., Huda, A. N., & Mappadang, A. (2025). Strengthening Corporate Governance through the Strategic Role of Internal Audit: A Systematic Literature Review. *Journal of Principles Management and Business*, 4(02), 304–317. <https://doi.org/10.55657/jpmb.v4i02.248>
- Mihret, D. G., & Yismaw, A. W. (2007). Internal audit effectiveness: An Ethiopian public sector case study. *Managerial Auditing Journal* 22(5) 470–484.
- Nair, A. S., Nair, P., & Agrawal, A. (2024). Examining the synergy between enterprise risk management and internal audit functions. *New Challenges in Accounting and Finance*, 12, 1–13.
- Nerantzidis, M., Pazarskis, M., Drogalas, G., & Galanis, S. (2020). Internal auditing in the public sector: a systematic literature review and future research agenda. *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, 34(2), 189–209.
- Nkansa, P., Barr-Pulliam, D., & Walker, K. (2025). From Compliance to Strategic Partnerships: The Role of Internal Audit in Enterprise Risk Management and Opportunities for Future Research. *Journal of Risk and Financial Management*, 18(12), 707. <https://doi.org/10.3390/jrfm18120707>
- Petsi M., Grose C., Kalialakis I., Taliaw M. (2023). Internal Audit in Public Hospitals: the case of Greece. *Oeconomica Jadertina* 13(2), 152-167
- Prasad, V. H., Nandan, R., & Sharma, N. L. (2022). Implications of internal audit effectiveness on corporate governance: Research agenda. *Corporate Ownership & Control*, 19(3), 182–194. <https://doi.org/10.22495/cocv19i3art14>

Risk Publishing. (2026, June 16). *COSO ERM framework: 5 components, 20 principles, full guide*. riskpublishing.com

Rodakos, A. I., Koutoupis, A. G., Thysiadou, A., Kampouris, C. (2021). A systematic literature review on the implementation of internal audit in European and non-European public hospitals [Special issue]. *Journal of Governance & Regulation*, 10(4), 336–342.

Sayedahmed, N., Anwar, S., & Shukla, V. K. (2022). Big data analytics and internal auditing: A review. In *2022 3rd International Conference on Computation, Automation and Knowledge Management (ICCAKM)* (pp. 1-5). IEEE.

Soehaditama, J. P., & Sawitri, N. (2024). Literature Review: The Influence of Internal Control Systems and the Role of Internal Audit on Good Corporate Governance: Finance. *Greenation International Journal of Economics and Accounting*, 1(4), 543–549. <https://doi.org/10.38035/gijea.v1i4.139>

Țîrcovnicu, G.-I., & Hățegan, C.-D. (2023). Integration of artificial intelligence in the risk management process: An analysis of opportunities and challenges. *Journal of Financial Studies*, 8(15), 198–214. <https://doi.org/10.55654/JFS.2023.8.15.13>

Van Schoten, S., & Blok, C. & Spreeuwenberg, P., & Groenewegen, P., & Wagner, C. (2016). The EFQM Model as a framework for total quality management in healthcare: Results of a longitudinal quantitative study. *International Journal of Operations & Production Management*. 36(8). 901-922. 10.1108/IJOPM-03-2015-0139.

Vo Van H, Abu Afifa M, Bui Van D (2026). Internal audit functions and environmental, social and governance (ESG): a systematic literature review. *Asian Review of Accounting*, 34(1) 75–107. doi: <https://doi.org/10.1108/ARA-07-2024-0241>

Wadesango, N., Nyakumwa, B., & Sitsha, L. (2023). Literature review of the influence of internal audit function on corporate governance. *Journal of Economic and Social Development*, 10(2), 1–12.

Wassie, F. A., & Lakatos, L. P. (2024). Artificial intelligence and the future of the internal audit function. *Humanities and Social Sciences Communications*, 11 Article 386 1-10. <https://doi.org/10.1057/s41599-024-02905-w>

Yanuarisa, Y., Irianto, G., Djamhuri, A., & Rusydi, M. K. (2025). Exploring the internal audit of public procurement governance: a systematic literature review. *Cogent Business & Management*, 12(1). <https://doi.org/10.1080/23311975.2025.2485411>

Ελληνόγλωσση Βιβλιογραφία

Κουλουβάκου Α., (2026). *Στρατηγικό Μάνατζμεντ Μονάδων Υγείας: Μελέτη Περίπτωσης* [Διπλωματική εργασία, Πανεπιστήμιο Πειραιώς]. Ψηφιακό Αποθετήριο Διώνη. <https://dione.lib.unipi.gr/xmlui/handle/unipi/18931>

Ροδάκος, Η.-Α. (2022). *Οι επιδράσεις του Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου, της Δραστηριότητας Εσωτερικού Ελέγχου, της Εταιρικής Διακυβέρνησης και των Βέλτιστων Πρακτικών στη λειτουργία του Δημόσιου Τομέα: Η περίπτωση των Δημόσιων Μονάδων Υγείας* [Διδακτορική διατριβή, Πανεπιστήμιο Πειραιώς]. Ψηφιακό Αποθετήριο Διώνη. <https://dione.lib.unipi.gr/xmlui/handle/unipi/14506>

Χαρίτου, Ε. (2025). *Ο ρόλος και η στρατηγική σημασία των audit analytics στον εσωτερικό έλεγχο: μετάβαση από τον παραδοσιακό στον ψηφιακό έλεγχο* [Διπλωματική Εργασία, Πανεπιστήμιο Μακεδονίας]. Ιδρυματικό Αποθετήριο Ψηφίδα. <https://vufind.lib.uom.gr/Record/dspace-2159-33947>

Χασιώτη Μ., (2022). *Το νέο μοντέλο επιχειρηματικής αριστείας EFQM 2020 και EFQM Hamdan 2020: Συγκριτική αποτίμηση με το EFQM 2013, εννοιολογικές προεκτάσεις* [Μεταπτυχιακή διπλωματική εργασία, Αριστοτέλειο Πανεπιστήμιο Θεσσαλονίκης]

Χρήστου, Ε. (2025, September 11). *Ανάλυση SWOT για την υγεία και την πρόνοια*. [εκπαιδευτικό εγχειρίδιο] Μεταπτυχιακό στη Διοίκηση Μονάδων Υγείας και Πρόνοιας, Διεθνές Πανεπιστήμιο της Ελλάδος. <https://doi.org/10.5281/zenodo.17098742>

Χρήστου, Ε. (2025, September 11). *Ανάλυση PESTLE στην υγεία και την πρόνοια*. [εκπαιδευτικό εγχειρίδιο] Μεταπτυχιακό στη Διοίκηση Μονάδων Υγείας και Πρόνοιας, Διεθνές Πανεπιστήμιο της Ελλάδος. <https://doi.org/10.5281/zenodo.17098681>

Νομοθετικό και κανονιστικό πλαίσιο

Απόφαση ΦΓ8/55081/2020. *Διαδικασία ελέγχου από το Ελεγκτικό Συνέδριο της ύπαρξης, της λειτουργίας και της αποτελεσματικότητας Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου στους φορείς που υπάγονται στην ελεγκτική του δικαιοδοσία*. ΦΕΚ Β΄ 4938/09.11.2020

Υπουργείο Υγείας, (2011). *Οδηγίες για την εφαρμογή του εσωτερικού ελέγχου στα νοσοκομεία του ΕΣΥ* (ΓΠ ΔΥ5γ/οικ.129854/22.11.2011)

Υπουργείο Υγείας, (2012).. *Οδηγίες εφαρμογής συστήματος εσωτερικού ελέγχου στις μονάδες υγείας*. (94064/01.10.2012 ΑΔΑ: Β43ΞΘ-ΠΓΖ)

Υπουργείο Υγείας, (2013). *Υλοποίηση εργασιών για πλήρη ανάπτυξη και εφαρμογή του Διπλογραφικού Λογιστικού Συστήματος*. (53560/05.06.2013 (ΑΔΑ: ΒΕΖΛΘ-ΣΛΘ)

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

Νόμος 4795/2021. *Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου του Δημόσιου Τομέα, Σύμβουλος Ακεραιότητας στη δημόσια διοίκηση και άλλες διατάξεις για τη δημόσια διοίκηση και την τοπική αυτοδιοίκηση*. ΦΕΚ Α' 62/17.04.2021

Υλικό Δημοσίων Φορέων & Ανεξάρτητων Αρχών

Εθνική Αρχή Διαφάνειας. (2024). *Έκθεση για την εφαρμογή του μέρους Α' του ν. 4795/2021 για το Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου στους φορείς του Δημοσίου Τομέα*.

Εθνικό Κέντρο Δημόσιας Διοίκησης και Αυτοδιοίκησης. (2021). *Πιστοποίηση ελεγκτικής επάρκειας εσωτερικού ελεγκτή δημόσιου τομέα* [Εκπαιδευτικό υλικό επιμορφωτικού προγράμματος].

Εθνικό Κέντρο Δημόσιας Διοίκησης και Αυτοδιοίκησης. (2023). *Πιστοποίηση επαγγελματικής επάρκειας διαχειριστή κινδύνων (Risk Manager)* [Εκπαιδευτικό υλικό επιμορφωτικού προγράμματος]

The Institute of Internal Auditors [Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών] (2024). *Παγκόσμια Πρότυπα Εσωτερικού Ελέγχου*

Παράρτημα Α: «ΕΡΕΥΝΗΤΙΚΑ ΕΡΩΤΗΜΑΤΑ»

Κεντρικό ερώτημα: Ποιος είναι ο ρόλος του εσωτερικού ελέγχου στη διαχείριση κινδύνων στις δημόσιες μονάδες υγείας?

Υπο-ερωτήματα

ΕΕ1: Πως αντιλαμβάνονται οι εσωτερικοί ελεγκτές τον ρόλο και τις αρμοδιότητες τους στη διαχείριση κινδύνων στις δημόσιες μονάδες υγείας?

ΕΕ2: Ποιες διαδικασίες εφαρμόζονται στις δημόσιες μονάδες υγείας για τη διαχείριση κινδύνων και πως συνεισφέρει ο Εσωτερικός Έλεγχος σε θέματα εντοπισμού, αξιολόγησης και αντιμετώπισης κινδύνων?

ΕΕ3: Πως συνεργάζονται οι εσωτερικοί ελεγκτές με τη Διοίκηση για την υλοποίηση των στρατηγικών διαχείρισης κινδύνων?

ΕΕ4: Ποιες προκλήσεις και περιορισμοί επηρεάζουν την αποτελεσματική λειτουργία του Εσωτερικού Ελέγχου στη διαχείριση κινδύνων?

ΕΕ5: Ποιες βελτιώσεις προτείνουν οι εσωτερικοί ελεγκτές προκειμένου να ενισχύσουν τον ρόλο τους στη διαδικασία διαχείρισης κινδύνων?

Παράρτημα Β: «ΟΔΗΓΟΣ ΗΜΙΔΟΜΗΜΕΝΗΣ ΣΥΝΕΝΤΕΥΞΗΣ»

ΘΕΜΑ: Ο ρόλος του εσωτερικού ελέγχου στη διαχείριση κινδύνων στις δημόσιες μονάδες υγείας

ΣΚΟΠΟΣ: Η παρούσα συνέντευξη αποσκοπεί στη διερεύνηση των εμπειριών και των αντιλήψεων των εσωτερικών ελεγκτών σχετικά με το ρόλο τους στη διαχείριση κινδύνων στις δημόσιες μονάδες υγείας, καθώς και στην αποτύπωση της υφιστάμενης κατάστασης, των προκλήσεων που αντιμετωπίζουν και των προτάσεων βελτίωσης.

ΜΕΡΟΣ Α:ΕΙΣΑΓΩΓΗ

- Θέση στη ΜΕΕ
- Έτη εμπειρίας στη Μονάδα Εσωτερικού Ελέγχου
- Σε ποια Υ.ΠΕ. ανήκει το Νοσοκομείο

ΜΕΡΟΣ Β: ΚΥΡΙΕΣ ΕΡΩΤΗΣΕΙΣ

Ενότητα 1: Ρόλος και αρμοδιότητες

1. Ποιος είναι ο ρόλος και οι βασικές αρμοδιότητές του Εσωτερικού Ελέγχου στο Νοσοκομείο σας ?
2. Ποια θεωρείτε ότι είναι συμβολή σας στη διαχείριση κινδύνων στο Νοσοκομείο σας?
3. Σε ποιο βαθμό πιστεύετε ότι συμβάλλετε στην εύρυθμη λειτουργία του Νοσοκομείου?
4. Υπάρχει κουλτούρα ελέγχου στο Νοσοκομείο σας?

Διευκρινιστικές ερωτήσεις:

- Μπορείτε να μας δώσετε ένα παράδειγμα

Ενότητα 2: Διαχείριση κινδύνων

5. Ποιοι πιστεύετε ότι είναι οι βασικότεροι κίνδυνοι που αντιμετωπίζει το Νοσοκομείο σας και σε ποιο βαθμό λαμβάνονται υπόψη από τη Διοίκηση για τη λήψη αποφάσεων?

6. Υπάρχουν συγκεκριμένες διαδικασίες ή εργαλεία για τον εντοπισμό των κινδύνων ή χρησιμοποιούνται πιο εμπειρικές προσεγγίσεις?
7. Ποιος είναι ο ρόλος σας στη διαδικασία αναγνώρισης και αξιολόγησης αυτών των κινδύνων?
8. Υπάρχουν συγκεκριμένες διαδικασίες που ακολουθείτε για τη διαχείριση κινδύνων στο πλαίσιο των ελέγχων σας?

Διευκρινιστικές ερωτήσεις:

- Πόσο συστηματικές είναι αυτές οι διαδικασίες?
- Πόσο αποτελεσματικό θεωρείτε ότι είναι αυτό το σύστημα?

Ενότητα 3: Συνεργασία με τη Διοίκηση

9. Πως είναι η συνεργασία σας με τη Διοίκηση του Νοσοκομείου?
10. Η διοίκηση λαμβάνει υπόψη τα ευρήματα των εκθέσεων και των συστάσεων του εσωτερικού ελέγχου?
11. Πως αξιοποιούνται τα ευρήματα των εκθέσεων και των συστάσεων του εσωτερικού ελέγχου για τη βελτίωση των διαδικασιών του Νοσοκομείου σας?
12. Πως αξιολογείτε την υποστήριξη της Διοίκησης στο έργο σας?

Διευκρινιστικές ερωτήσεις:

- Υπάρχει τακτική επικοινωνία?
- Ποιες είναι οι σημαντικότερες δυσκολίες?

Ενότητα 4: Περιορισμοί και προκλήσεις

13. Ποιες είναι οι κυριότερες δυσκολίες που αντιμετωπίζετε κατά την άσκηση του έργου σας?
14. Υπάρχουν δυσκολίες στην υλοποίηση των διαδικασιών διαχείρισης κινδύνων και πως παρακολουθείται η αποτελεσματικότητά τους?
15. Υπάρχουν οργανωτικοί, λειτουργικοί ή θεσμικοί περιορισμοί και πως επηρεάζουν την αποτελεσματικότητα του έργου σας?

Ενότητα 5: Προτάσεις βελτίωσης

16. Ποιες αλλαγές θεωρείτε απαραίτητες προκειμένου να ενισχυθεί ο ρόλος του εσωτερικού ελέγχου?
17. Πως θα μπορούσε να βελτιωθεί η διαχείριση κινδύνων στο Νοσοκομείο σας?
18. Ποιες δεξιότητες και καλές πρακτικές θα υιοθετούσατε προκειμένου να ενισχύσετε την αποτελεσματικότητα του έργου σας?

Διευκρινιστικές ερωτήσεις:

- Ποιες αλλαγές θα προτείνατε στη Διοίκηση?

Ενότητα 6: Κλείσιμο συνέντευξης

19. Υπάρχει κάτι που δεν συζητήθηκε και θα θέλατε να συμπληρώσετε επιπρόσθετα?

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ Γ. «Ενδεικτικό Απόσπασμα του Πίνακα Κωδικοποίησης»

Θέμα 1. Ρόλος και αρμοδιότητες			
Αρχικός κωδικός	Υποθέμα	Κύριο θέμα	Ενδεικτικό απόσπασμα
Ερώτημα 1. Ποιος είναι ο ρόλος και οι βασικές αρμοδιότητές του Εσωτερικού Ελέγχου στο Νοσοκομείο σας ?			
Διαβιβαστικός, Συμβουλευτικός	Καθήκοντα εσωτερικού ελεγκτή	Ρόλος Εσωτερικού Ελέγχου	«βάσει του ν.4795/2021»
Ερώτημα 2. Ποια θεωρείτε ότι είναι συμβολή σας στη διαχείριση κινδύνων στο Νοσοκομείο σας?			
Αξιολόγηση κινδύνων	Διαδικασίες ελέγχου	Ρόλος Εσωτερικού Ελέγχου	«Στο πλαίσιο των ελέγχων, εντοπίζω τους κινδύνους με σκοπό τον μετριασμό τους»
Ερώτημα 3. Σε ποιο βαθμό πιστεύετε ότι συμβάλλετε στην εύρυθμη λειτουργία του Νοσοκομείου?			
Αρχικό στάδιο, σταδιακή βελτίωση	Συμβολή εσωτερικού ελέγχου	Ρόλος Εσωτερικού Ελέγχου	«οι ΜΕΕ είναι καινούργιες στα νοσοκομεία»
Ερώτημα 4. Υπάρχει κουλτούρα ελέγχου στο Νοσοκομείο σας?			
Δεν υπάρχει ουσιαστική κουλτούρα	Έλλειψη κουλτούρας	Ρόλος Εσωτερικού Ελέγχου	«όχι, τα ελεγχόμενα τμήματα είναι επιφυλακτικά στον έλεγχο»
Θέμα 2. Διαχείριση Κινδύνων			
Ερώτημα 5. Ποιοι πιστεύετε ότι είναι οι βασικότεροι κίνδυνοι που αντιμετωπίζει το Νοσοκομείο σας και σε ποιο βαθμό λαμβάνονται υπόψη από τη Διοίκηση για τη λήψη αποφάσεων?			
Δημοσιονομικοί κίνδυνοι	Κατηγορίες κινδύνων	Διαχείριση κινδύνων	«κίνδυνοι οικονομικοί, π.χ. συμβάσεις, προμήθειες»
Ερώτηση 6. Υπάρχουν συγκεκριμένες διαδικασίες ή εργαλεία για τον εντοπισμό των κινδύνων ή χρησιμοποιούνται πιο εμπειρικές προσεγγίσεις?			
Έλλειψη οργανωμένης διαδικασίας	Δομή ERM	Διαχείριση κινδύνων	«δεν υπάρχει μητρώο κινδύνων, γίνεται εμπειρικά από τη ΜΕΕ και τη Διοίκηση»
Ερώτηση 7. Ποιος είναι ο ρόλος σας στη διαδικασία αναγνώρισης και αξιολόγησης αυτών των κινδύνων?			
Εμπειρική προσέγγιση	Διαδικασία αξιολόγησης κινδύνων	Διαχείριση κινδύνων	«γίνονται συστάσεις για τον μετριασμό των κινδύνων, εμπειρικά»

Ερώτηση 8. Υπάρχουν συγκεκριμένες διαδικασίες που ακολουθείτε για τη διαχείριση κινδύνων στο πλαίσιο των ελέγχων σας?			
Έλλειψη οργανωμένης διαδικασίας από τη ΜΕΕ	Δομή ERM	Διαχείριση κινδύνων	«γίνεται εμπειρικά κατά την κατάρτηση του ΕΠΕ»
Θέμα 3. Συνεργασία με τη Διοίκηση			
Ερώτηση 9. Πως είναι η συνεργασία σας με τη Διοίκηση του Νοσοκομείου?			
Πολύ καλή	Καλή συνεργασία	Συνεργασία Διοίκησης και Εσωτερικού Ελέγχου	«καλή συνεργασία σε επίπεδο επικοινωνίας»
Ερώτηση 10. Η διοίκηση λαμβάνει υπόψη τα ευρήματα των εκθέσεων και των συστάσεων του εσωτερικού ελέγχου?			
Αξιοποίηση ευρημάτων	Αποδοχή προτάσεων	Συνεργασία Διοίκησης και Εσωτερικού Ελέγχου	«ναι λαμβάνει υπόψη της η Διοίκηση τα ευρήματα»
Ερώτηση 11. Πως αξιοποιούνται τα ευρήματα των εκθέσεων και των συστάσεων του εσωτερικού ελέγχου για τη βελτίωση των διαδικασιών του Νοσοκομείου σας?			
Χρήση αποτελεσμάτων	Αποδοχή προτάσεων	Συνεργασία Διοίκησης και Εσωτερικού Ελέγχου	«μέσω follow up»
Ερώτηση 12. Πως αξιολογείτε την υποστήριξη της Διοίκησης στο έργο σας?			
Ουδέτερη ως προς την υποστήριξη	Υποστήριξη διοίκησης	Συνεργασία Διοίκησης και Εσωτερικού Ελέγχου	«τυπική υποστήριξη όχι αυτή που θα ήθελα»
Θέμα 4. Περιορισμοί και προκλήσεις			
Ερώτηση 13. Ποιες είναι οι κυριότερες δυσκολίες που αντιμετωπίζετε κατά την άσκηση του έργου σας?			
Πολύπλοκο θεσμικό πλαίσιο	Θεσμικά εμπόδια	Περιορισμοί και προκλήσεις	«υπάρχουν πολλοί νόμοι, απαιτείται πολύς χρόνος»
Ερώτηση 14. Υπάρχουν δυσκολίες στην υλοποίηση των διαδικασιών διαχείρισης κινδύνων και πως παρακολουθείται η αποτελεσματικότητά τους?			
Έλλειψη πλαισίου διαχείρισης κινδύνων	Δομή ERM	Περιορισμοί και προκλήσεις	«εφόσον δεν υπάρχει διαχείριση κινδύνων, δεν παρακολουθούνται ουσιαστικά»
Ερώτηση 15. Υπάρχουν οργανωτικοί, λειτουργικοί ή θεσμικοί περιορισμοί και πως επηρεάζουν την αποτελεσματικότητα του έργου σας?			
Έλλειψη, προσωπικού, εκπαίδευσης	Πόροι, επάρκεια	Περιορισμοί και προκλήσεις	«υπάρχει έλλειψη γνώσεων και υπαλλήλων»
Θέμα 5. Προτάσεις βελτίωσης			

Ερώτηση 16. Ποιες αλλαγές θεωρείτε απαραίτητες προκειμένου να ενισχυθεί ο ρόλος του εσωτερικού ελέγχου?			
Ανάγκη εκπαίδευσης	Ανάπτυξη δεξιοτήτων	Προτάσεις βελτίωσης	«συνεχής εκπαίδευση και ενημέρωση»
Ερώτηση 17. Πως θα μπορούσε να βελτιωθεί η διαχείριση κινδύνων στο Νοσοκομείο σας?			
Καθιέρωση ERM	Διαδικασίες	Προτάσεις βελτίωσης	«να γίνει τμήμα διαχείρισης κινδύνων»
Ερώτηση 18. Ποιες δεξιότητες και καλές πρακτικές θα υιοθετούσατε προκειμένου να ενισχύσετε την αποτελεσματικότητα του έργου σας?			
Ενσωμάτωση σύγχρονων εργαλείων, διαρκής εκπαίδευση	Ανάπτυξη δεξιοτήτων	Προτάσεις βελτίωσης	«κάθε χρόνο να παρακολουθούμε σεμινάρια και να ενσωματώσουμε τη σύγχρονη τεχνολογία με ασφάλεια»

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ Δ. «Πίνακας Σύνδεσης Ερευνητικών Ερωτημάτων – Συνέντευξης – Θεματικών Ενοτήτων – Διεθνή Πρότυπα και Πλαίσια»

ΕΡΕΥΝΗΤΙΚΑ ΕΡΩΤΗΜΑΤΑ	ΕΡΩΤΗΣΕΙΣ ΣΥΝΕΝΤΕΥΞΗΣ	ΤΕΛΙΚΕΣ ΘΕΜΑΤΙΚΕΣ ΕΝΟΤΗΤΕΣ	Συσχέτιση με Διεθνή Πρότυπα – Πλαίσια
ΕΕ1. Ρόλος και αρμοδιότητες Εσωτερικού Ελέγχου	1,2,3,4	Ο ρόλος του Εσωτερικού Ελέγχου στις ΔΜΥ	IIA COSO IC COSO ERM
ΕΕ2. Διαχείριση Κινδύνων	5,6,7,8	Η ρόλος του Εσωτερικού Ελέγχου στη διαχείριση κινδύνων στις ΔΜΥ	COSO ERM ISO 31000
ΕΕ3. Συνεργασία με τη Διοίκηση	9,10,11,12	Συνεργασία Εσωτερικού Ελέγχου με τη Διοίκηση	COSO IC IIA
ΕΕ4. Προκλήσεις	13,14,15	Περιορισμοί και Προκλήσεις	COSO ERM ISO 31000 EFQM
ΕΕ5. Βελτιώσεις	16,17,18	Προτάσεις βελτίωσης	IIA COSO ERM ISO 31000 EFQM

Υπεύθυνη Δήλωση Συγγραφέα:

Δηλώνω ρητά ότι, σύμφωνα με το άρθρο 8 του Ν.1599/1986, η παρούσα εργασία αποτελεί αποκλειστικά προϊόν προσωπικής μου εργασίας, δεν προσβάλλει κάθε μορφής δικαιώματα διανοητικής ιδιοκτησίας, προσωπικότητας και προσωπικών δεδομένων τρίτων, δεν περιέχει έργα/εισφορές τρίτων για τα οποία απαιτείται άδεια των δημιουργών/δικαιούχων και δεν είναι προϊόν μερικής ή ολικής αντιγραφής, οι πηγές δε που χρησιμοποιήθηκαν περιορίζονται στις βιβλιογραφικές αναφορές και μόνον και πληρούν τους κανόνες της επιστημονικής παράθεσης.