



ΕΘΝΙΚΟ ΣΥΝΤΟΝΙΣΤΙΚΟ ΟΡΓΑΝΟ
ΕΛΕΓΧΟΥ ΚΑΙ ΛΟΓΟΔΟΣΙΑΣ



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

ΟΔΗΓΟΣ ΕΛΕΓΧΟΥ ΕΠΙΔΟΣΗΣ

Έκδοση 1.0
Απρίλιος 2021



ΟΔΗΓΟΣ ΕΛΕΓΧΟΥ ΕΠΙΔΟΣΗΣ

ΕΘΝΙΚΟ ΣΥΝΤΟΝΙΣΤΙΚΟ ΟΡΓΑΝΟ
ΕΛΕΓΧΟΥ ΚΑΙ ΛΟΓΟΔΟΣΙΑΣ
(ΕΣΟΕΛ)

Απρίλιος 2021

ISBN 978-618-84622-6-7

Πρόλογος του Προέδρου του ΕΣΟΕΛ

Το Εθνικό Συντονιστικό Όργανο Ελέγχου και Λογοδοσίας (στο εξής «ΕΣΟΕΛ» ή «Όργανο») αποτελεί ένα συλλογικό όργανο, στο πλαίσιο λειτουργίας του οποίου σχεδιάζονται και υλοποιούνται κοινές δράσεις μεταξύ των στελεχών των αρχών, φορέων και υπηρεσιών που συμμετέχουν σε αυτό και δραστηριοποιούνται στον έλεγχο της δράσης των δημόσιων οργανισμών και στην καταπολέμηση της διαφθοράς.

Με στόχο την προτυποποίηση και τον εκσυγχρονισμό των ελεγκτικών διαδικασιών και μεθοδολογιών, δημιουργήσαμε τον Οδηγό Ελέγχου Επίδοσης, αξιοποιώντας την επιστημονική κατάρτιση, την επαγγελματική εμπειρία και την τεχνογνωσία των στελεχών των ελεγκτικών υπηρεσιών των φορέων-μελών του ΕΣΟΕΛ.

Ο Οδηγός Ελέγχου Επίδοσης επιδιώκει να αποτελέσει ένα χρήσιμο εργαλείο για τη διενέργεια ελέγχων με έμφαση στην οικονομικότητα, αποδοτικότητα και αποτελεσματικότητα των προγραμμάτων και της δράσης των δημόσιων οργανισμών. Οι συντελεστές του παρόντος Οδηγού αποτυπώνουν τις τεχνικές, μεθοδολογίες και καλές πρακτικές για την αποτελεσματική διενέργεια των ελέγχων επίδοσης, καλλιεργώντας παράλληλα μια κουλτούρα χρηστής δημοσιονομικής διαχείρισης.

Αξίζει να επισημανθεί ότι ο Οδηγός αυτός εκπονήθηκε αποκλειστικά από μια αφοσιωμένη ομάδα στελεχών του δημόσιου τομέα, οι οποίοι, χωρίς πρόσθετη αποζημίωση και παράλληλα με τα υπηρεσιακά τους καθήκοντα, εργάστηκαν μεθοδολογικά και εντατικά, για να ολοκληρώσουν αυτό το πολύ σημαντικό έργο.

Ο Οδηγός Ελέγχου Επίδοσης αποτελεί ένα «ζωντανό» εργαλείο που θα επικαιροποιείται, προκειμένου να προσαρμόζεται στις νέες καλές πρακτικές και να ανταποκρίνεται στις απαιτήσεις για δημόσια λογοδοσία, με έμφαση στην αποτελεσματική και αποδοτική διαχείριση των δημοσιονομικών πόρων.

Ο Πρόεδρος του ΕΣΟΕΛ



Άγγελος Μπίνης

Διοικητής Εθνικής Αρχής Διαφάνειας

Περιεχόμενα

Πρόλογος του Προέδρου του ΕΣΟΕΛ	5
Συντομογραφίες	9
Ευρετήριο πινάκων	11
Ευρετήριο Διαγραμμάτων.....	11
Προοίμιο.....	13
Μέλη της Ομάδας Εργασίας	14
Εισαγωγή.....	15
ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΠΡΩΤΟ: ΕΝΝΟΙΑ ΕΛΕΓΧΟΥ ΕΠΙΔΟΣΕΩΝ	18
1.1. Χρηστή δημοσιονομική διαχείριση και έλεγχος επιδόσεων. Ορισμοί και ερμηνεία....	18
1.1.1. Έννοια ελέγχου επίδοσης	18
1.1.2. Τα τρία e ή αλλιώς η χρηστή δημοσιονομική διαχείριση.....	18
1.1.3. Διάκριση ελέγχου επίδοσης προς λοιπά είδη ελέγχων	24
1.1.4. Οι δύο προσεγγίσεις τού ελέγχου επίδοσης	26
1.1.5. Το μοντέλο παροχής υπηρεσιών (service delivery model).....	27
1.1.6. Τα βασικά ερωτήματα στον έλεγχο επίδοσης	28
1.1.7. Δεξιότητες ελεγκτών επίδοσης	29
1.2. Σχέση ελέγχου επιδόσεων και προϋπολογισμού επιδόσεων.....	29
1.2.1. Τι είναι ο προϋπολογισμός επιδόσεων	29
1.2.2. Χαρακτηριστικά του προϋπολογισμού επιδόσεων	31
1.2.3. Η στενή σχέση προϋπολογισμών επίδοσης και ελέγχων επίδοσης	33
1.3. Δείκτες επίδοσης.....	35
1.3.1. Βασικά χαρακτηριστικά δεικτών.....	35
1.3.2. Δείκτες μέτρησης απόδοσης.....	36
1.3.3. Διάκριση δεικτών σε γενικούς και ειδικούς	37
ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΔΕΥΤΕΡΟ: ΕΛΕΓΚΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ ΚΑΙ ΕΛΕΓΧΟΣ ΕΠΙΔΟΣΗΣ	40
2.1. Καταγραφή προτύπων, συνοπτική ανάλυση και ερμηνεία	40
ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΤΡΙΤΟ: ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ ΕΠΙΔΟΣΗΣ ΣΕ ΠΕΡΙΠΤΩΣΕΙΣ ΕΛΛΗΝΙΚΩΝ ΕΛΕΓΚΤΙΚΩΝ ΑΡΧΩΝ	44
3.1. Το Ελεγκτικό Συνέδριο	44
3.2. Η Γενική Διεύθυνση Δημοσιονομικών Ελέγχων (ΓΔΔΕ) του ΥπΟικ/ΓΛΚ	47
3.3. Η Επιτροπή Δημοσιονομικού Ελέγχου (ΕΔΕΛ) του ΥπΟικ/ΓΛΚ	49
3.3.1. Το ευρωπαϊκό χρηματοδοτικό πλαίσιο	49
3.3.2. Το εθνικό πλαίσιο υλοποίησης συγχρηματοδοτούμενων προγραμμάτων.....	50
3.3.3. Έλεγχος δεικτών	51
3.3.4. Έλεγχος τήρησης ενωσιακού και εθνικού θεσμικού πλαισίου	52
3.4. Η Εθνική Αρχή Διαφάνειας.....	53
3.5. Οι Μονάδες Εσωτερικού Ελέγχου (ΜΕΕ) των δημόσιων φορέων	58

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΤΕΤΑΡΤΟ: ΜΕΘΟΔΟΛΟΓΙΑ ΕΛΕΓΧΟΥ ΕΠΙΔΟΣΗΣ.....	60
4.1. Σχεδιασμός ενός ελέγχου επίδοσης.....	61
4.1.1. Διαμόρφωση προτάσεων ελέγχων επιδόσεων για την ένταξή τους στο Ετήσιο Πρόγραμμα Ελέγχων.....	61
4.1.2. Άντληση θεμάτων ελέγχου από τον στρατηγικό σχεδιασμό του φορέα	62
4.2. Εκτέλεση των προκαταρκτικών εργασιών	64
4.2.1. Απόκτηση πληροφόρησης αναφορικά με τον υπό έλεγχο τομέα του φορέα	65
4.3. Σύνοψη περιγραφή του ελέγχου.....	68
4.4. Αξιολόγηση του εάν ο έλεγχος είναι ρεαλιστικός, εφικτός και πιθανώς χρήσιμος	69
4.5. Σχεδιασμός συγκεκριμένου ελέγχου που επιλέχθηκε στο ετήσιο πρόγραμμα ελέγχων	69
4.6. Υπόμνημα Σχεδιασμού Ελέγχου	70
4.6.1. Σκοπός και περιεχόμενα του Υπομνήματος Σχεδιασμού Ελέγχου	70
4.7. Υπόδειγμα ερωτημάτων ελέγχου	83
4.7.1. Προσδιορισμός κύριου ερωτήματος ή των προβλημάτων που πρέπει να ελεγχθούν	84
4.7.2. Ανάπτυξη των υποερωτήσεων ή των υπο-προβλημάτων	85
4.8. Διενέργεια ελέγχου: στάδια, διαδικασίες και κριτήρια.....	89
4.8.1. Συλλογή επαρκών, συναφών και αξιόπιστων αποδεικτικών στοιχείων ελέγχου .	92
4.8.2. Συλλογή και ανάλυση δεδομένων	98
4.8.3. Εξαγωγή βάσιμων διαπιστώσεων ελέγχου.....	100
4.8.4. Τεκμηρίωση του ελέγχου	102
4.9. Σύνοψη και περιεχόμενα μιας έκθεσης ελέγχου επίδοσης.....	103
4.9.1. Εισαγωγή.....	103
4.9.2. Ποιότητα έκθεσης επίδοσης.....	105
4.9.3. Σχεδιασμός της έκθεσης	109
4.9.4. Προσχέδιο της έκθεσης ελέγχου	111
4.9.5. Επισκόπηση της έκθεσης ελέγχου	117
4.9.6. Διαδικασία οριστικοποίησης (clearance process) της έκθεσης ελέγχου	118
4.9.7. Παρακολούθηση (follow-up) της έκθεσης ελέγχου.....	119
ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΠΕΜΠΤΟ: ΕΝΔΕΙΚΤΙΚΟΙ ΔΕΙΚΤΕΣ ΕΠΙΔΟΣΗΣ (KRIs) ΚΑΙ ΚΑΛΕΣ ΠΡΑΚΤΙΚΕΣ.....	124
5.1. Δείκτες χρηματοοικονομικής απόδοσης.....	124
5.1.1. Γενικά	124
5.1.2. Κύριος Δείκτης Αποδοτικότητας	125
5.1.3. Αριθμοδείκτες	125
5.2. Περιβαλλοντικοί δείκτες επίδοσης	130
5.3. Καλές πρακτικές διεθνών και ευρωπαϊκών ελεγκτικών Αρχών.....	133
5.3.1. Η Υπηρεσία Εσωτερικού Ελέγχου (Internal Audit Service, IAS) της Ευρωπαϊκής Επιτροπής και οι έλεγχοι επίδοσης	134

5.3.2. Ενδεικτικοί έλεγχοι επίδοσης από το Ευρωπαϊκό Ελεγκτικό Συνέδριο (European Court of Auditors)	134
5.3.3. Ενδεικτικοί έλεγχοι επίδοσης από το U.S. Government Accountability Office (GAO)	136
Βιβλιογραφία	137
Παραρτήματα	140
Παράρτημα I: Περιεχόμενα ενός Υπομνήματος Σχεδιασμού Ελέγχου (ΥΣΕ).....	141
Παράρτημα II: Πίνακας αποδεικτικών στοιχείων (evidence collection plan)	144
Παράρτημα III: Περίγραμμα προγράμματος ελέγχου	145
Παράρτημα IV: Σχέση ελέγχου επιδόσεων με την καταπολέμηση της απάτης και διαφθοράς. Δείκτες επίδοσης (οικονομικότητας, αποδοτικότητας και αποτελεσματικότητας) σχετιζόμενοι με την απάτη και τη διαφθορά	146
Παράρτημα V: Χαρακτηριστικά ανά διαδικασία ελέγχου	153

Συντομογραφίες

ΒΙΟΚΑ	Βιολογικός Καθαρισμός
βλ.	βλέπε
ΓΓΙΘ	Γενική Γραμματεία Ιθαγένειας
ΓΔΔΕ	Γενική Διεύθυνση Δημοσιονομικών Ελέγχων
ΓΔΕΣΠ	Γενική Διεύθυνση Ελέγχων Συγχρηματοδοτούμενων Προγραμμάτων
ΓΛΚ	Γενικό Λογιστήριο του Κράτους
ΔΟΥ	Δημόσια Οικονομική Υπηρεσία
ΔΠΑΕΙ	Διεθνή Πρότυπα Ανώτατων Ελεγκτικών Ιδρυμάτων
ΕΑΔ	Εθνική Αρχή Διαφάνειας
ΕΓΤΑΑ	Ευρωπαϊκό Γεωργικό Ταμείο Αγροτικής Ανάπτυξης
ΕΔΕΛ	Επιτροπή Δημοσιονομικού Ελέγχου
ΕΔΕΤ	Ευρωπαϊκά και Επενδυτικά Ταμεία
ΕΕ	Ευρωπαϊκή Ένωση
ΕΕΕΠ	Επιτροπή Εποπτείας και Ελέγχου Παιγνίων
ΕΕΛ	Εγκαταστάσεις Επεξεργασίας Λυμάτων
ΕΛΣυν	Ελεγκτικό Συνέδριο
επ.	Και επόμενα
ΕΣΟΕΛ	Εθνικό Συντονιστικό Όργανο Ελέγχου και Λογοδοσίας
ΕΣΠΑ	Ενιαίο Σύστημα Παρακολούθησης Δεικτών
ΕΤΘΑ	Ευρωπαϊκό Ταμείο Θάλασσας και Αλιείας
ΕΤΚ	Ευρωπαϊκό Κοινωνικό Ταμείο
ΕΤΠΑ	Ευρωπαϊκό Ταμείο Περιφερειακής Ανάπτυξης
ΜΕΕ	Μονάδα Επιθεωρήσεων και Ελέγχων
ν.	νόμος
ΟΟΣΑ	Οργανισμός Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης
ΟΠΑΠ	Οργανισμός Προγνωστικών Αγώνων Ποδοσφαίρου
π.δ.	Προεδρικό Διάταγμα
παρ.	παράγραφος
περ.	περίπτωση
σ.	σελίδα
ΣΔΕ	Σύστημα Διαχείρισης και Ελέγχου
Στε	Συμβούλιο της Επικρατείας
ΤΣ	Ταμείο Συνοχής
ΥΠΑΣΥΔ	Υπουργική Απόφαση Συστήματος Διαχείρισης
Υποικ	Υπουργείο Οικονομικών
ΥΣΕ	Υπόμνημα Σχεδιασμού Ελέγχου
ΧΜ ΕΟΧ	Χρηματοδοτικός Μηχανισμός του Ευρωπαϊκού Οικονομικού Χώρου
ΧΥΤΑ	Χώρος Υγειονομικής Ταφής Απορριμμάτων

EEA	European Environment Agency
IAS	International Audit Service
IFAC	International Federation of Accountants
IIA	Institute of Internal Auditors
INTOSAI	International Organization of Supreme Audit Institutions
ISSAI	International Standards of Supreme Audit Institutions
KPI	Key Performance Indicator

Ευρετήριο πινάκων

Πίνακας 1. Διαφορές μεταξύ αφενός χρηματοοικονομικού ελέγχου και ελέγχου συμμόρφωσης και αφετέρου ελέγχου επίδοσεων	26
Πίνακας 2. Παραδείγματα ποσοτικών και ποιοτικών δεικτών και δεικτών αποδοτικότητας	35
Πίνακας 3. Βασικά/θεμελιώδη Πρότυπα με τον έλεγχο απόδοσης ISSAIs/ΔΠΑΕΙ (Διεθνή Πρότυπα Ανωτάτων Ελεγκτικών Ιδρυμάτων)	41
Πίνακας 4. Παράδειγμα διαδικασίας ελέγχου	91
Πίνακας 5. Παραδείγματα πιθανών προβλημάτων αποδεικτικών στοιχείων	95
Πίνακας 6. Πηγές πληροφοριών διενέργειας ελέγχου	96
Πίνακας 7. Αποδεικτικά στοιχεία ευρημάτων	97
Πίνακας 8. Μέθοδοι συλλογής και ανάλυσης δεδομένων	98
Πίνακας 9. Υπόδειγμα Πίνακα Ευρημάτων Ελέγχου Επίδοσης	103

Ευρετήριο Διαγραμμάτων

Διάγραμμα 1. Μοντέλο λογικής προγράμματος	32
Διάγραμμα 2. Δείκτες μέτρησης απόδοσης	36
Διάγραμμα 3. Φάσεις διαδικασίας ελέγχου	60
Διάγραμμα 4. Συνοπτική περιγραφή των στοιχείων του ελέγχου	69
Διάγραμμα 5. Συστατικά στοιχεία ενός σχεδιασμού ελέγχου	72
Διάγραμμα 6. Πεδίο εφαρμογής του ελέγχου	78
Διάγραμμα 7. Η τεχνική της δομής «Κατάσταση-Επιπλοκή-Αιτία-Συνέπεια»	85
Διάγραμμα 8. Τυπολογία ερωτήσεων ελέγχου	87
Διάγραμμα 9. Αρχή του χρόνου ή δράσεις της διοίκησης ως βάση δόμησης των ερωτημάτων	88
Διάγραμμα 10. Ροή εργασιών διενέργειας ελέγχου	90
Διάγραμμα 11. Σύνδεση δεδομένων, πληροφοριών και αποδεικτικών στοιχείων ελέγχου	92
Διάγραμμα 12. Χαρακτηριστικά ευρημάτων ελέγχου	101
Διάγραμμα 13. Στάδιο κατάρτισης έκθεσης ελέγχου απόδοσης	105
Διάγραμμα 14. Χαρακτηριστικά ποιοτικής έκθεσης ελέγχου επίδοσης	109

Προοίμιο

Ο παρών Οδηγός Ελέγχου Επίδοσης αποτελεί καρπό μιας συλλογικής δουλειάς ελεγκτών-στελεχών των Ελεγκτικών Υπηρεσιών που συμμετέχουν στο Εθνικό Συντονιστικό Όργανο Ελέγχου και Λογοδοσίας (ΕΣΟΕΛ). Με την υπ' αριθμ. ΕΣΟΕΛ/ΕΜΠ. οίκ. 166/02.11.2020 Απόφαση του Προέδρου του ΕΣΟΕΛ ορίστηκε η Ομάδα Εργασίας με αποκλειστικό σκοπό την εκπόνηση Εγχειριδίου, με θέμα «Έλεγχοι Επίδοσης» που θα βοηθήσει τους ελεγκτές κατά τη διενέργεια των ελέγχων με επίκεντρο τη χρηστή δημοσιονομική διαχείριση και το τρίπτυχο αυτής, οικονομικότητα, αποδοτικότητα και αποτελεσματικότητα.

Όσο η κρίση διαρκεί και δεδομένου ότι οι πόροι είναι πάντα περιορισμένοι, τόσο πιο επιτακτική θα γίνεται η ανάγκη για τη χρηστή δημοσιονομική διαχείριση και, κατ' επέκταση, για τους ελέγχους που θα διενεργούνται με στοιχεία απόδοσης που θα αποκτούν αυξημένο ενδιαφέρον για την Πολιτεία αλλά και τους ίδιους τους ελεγχόμενους φορείς.

Ο Οδηγός αποτελεί μια πρώτη προσπάθεια διερεύνησης του θέματος, δεν εξαντλεί όλα τα θέματα και καταπιάνεται μόνο με τα σημαντικότερα από αυτά. Εξυπακούεται ότι ο εν λόγω Οδηγός δεν είναι στατικός. Στόχος μας είναι να εμπλουτίζεται και να επικαιροποιείται τακτικά, προκειμένου να προσαρμόζεται στις καλύτερες πρακτικές και να τις αποτυπώνει, στον βαθμό του δυνατού, στους ελέγχους που διενεργούνται με στοιχεία απόδοσης.

Το γεγονός ότι παράχθηκε από ένα συλλογικό ελεγκτικό όργανο όπως το ΕΣΟΕΛ δείχνει την υψηλή σημασία που αποδίδεται σε αυτόν από όλες τις Ελεγκτικές υπηρεσίες που συμμετέχουν σε αυτό.

Μέλη της Ομάδας Εργασίας

- **Γεωργίου Γεώργιος, Πρόεδρος Ομάδας Εργασίας Οδηγού Επίδοσης**
Προϊστάμενος Γενικής Διεύθυνσης Υπουργείου Οικονομικών
Γενική Γραμματεία Δημοσιονομικής Πολιτικής / Γενικό Λογιστήριο του Κράτους /
Γενική Διεύθυνση Δημοσιονομικών Ελέγχων
- **Δακορώνιας Γεώργιος, στέλεχος Υπουργείου Οικονομικών**
Γενική Γραμματεία Δημοσιονομικής Πολιτικής / Γενικό Λογιστήριο του Κράτους /
Γενική Διεύθυνση Ελέγχων Συγχρηματοδοτούμενων Προγραμμάτων
- **Δικόπουλος Βασίλειος, στέλεχος Υπουργείου Οικονομικών (αναπληρωτής Προϊστάμενος Τμήματος)**
Γενική Γραμματεία Δημοσιονομικής Πολιτικής / Γενικό Λογιστήριο του Κράτους /
Γενική Διεύθυνση Ελέγχων Συγχρηματοδοτούμενων Προγραμμάτων / Διεύθυνση Σχεδιασμού και Αξιολόγησης Ελέγχων / Τμήμα Α' - Στρατηγικής και Υπολογισμού Σφαλμάτων
- **Κοντογεωργάκης Ασημάκης, στέλεχος Υπουργείου Οικονομικών**
Γενική Γραμματεία Δημοσιονομικής Πολιτικής / Γενικό Λογιστήριο του Κράτους/
Γενική Διεύθυνση Δημοσιονομικών Ελέγχων / Διεύθυνση Σχεδιασμού, Μεθοδολογίας και Επιβολής Κυρώσεων / Τμήμα Στρατηγικής, Μεθοδολογίας και Σύνταξης Ελεγκτικών Προτύπων / Κλάδος ΠΕ Δημοσιονομικών
- **Παπανικολάου Νικόλαος, στέλεχος Εθνικής Αρχής Διαφάνειας**
Γενική Διεύθυνση Ακεραιότητας και Λογοδοσίας / Διεύθυνση Πολιτικών και Προτύπων Λογοδοσίας / Τμήμα Παρακολούθησης Μονάδων Εσωτερικού Ελέγχου
- **Πετρολιάγκη Μαργαρίτα, στέλεχος (Προϊσταμένη Τμήματος) Υπουργείου Περιβάλλοντος και Ενέργειας**
Γενική Διεύθυνση Σώματος Επιθεωρητών και Ελεγκτών / Σώμα Επιθεώρησης Νοτίου Ελλάδος / Τμήματος Επιθεώρησης και Ενέργειας
- **Σπανός Παναγιώτης, Ταγματάρχης Οικονομικός Επιθεωρητής (ΟΕ), Τμηματάρχης Οργάνωσης-Μελετών-Εκπαίδευσης του ΓΕΕΘΑ/ΔΟΕ**
- **Χατζιωαννίδης Πρόδρομος, στέλεχος Εθνικής Αρχής Διαφάνειας**
Γενική Διεύθυνση Ακεραιότητας και Λογοδοσίας / Διεύθυνση Πολιτικών και Προτύπων Ακεραιότητας / Τμήμα Ανάπτυξης Πολιτικών και Προτύπων Ακεραιότητας

Συντονίστρια Ομάδας Εργασίας: Ράπη Νικολίτσα, Επιθεωρήτρια-Ελέγκτρια, Προϊσταμένη του Τομέα Ασφάλισης, Κοινωνικής Αλληλεγγύης και Εργασιακών Σχέσεων της ΕΑΔ

Επιβλέπων τη διαδικασία: Δόντιος Παρθένιος, Αντιπρόεδρος του ΕΣΟΕΛ και Διευθυντής της Υπηρεσίας Εσωτερικών Υποθέσεων του ΥΠΕΘΑ

Επιμέλεια κειμένων: Παπασπύρου Ελένη και Αδοσίδου Αικατερίνη, στελέχη της Εθνικής Αρχής Διαφάνειας

Εισαγωγή

Τι υπαγορεύει την ανάγκη εκπόνησης του Οδηγού Ελέγχου Επιδόσεων για τις ελεγκτικές αρχές

Λόγω της δημοσιονομικής κρίσης που βιώνουμε την τελευταία δεκαετία, η οποία οδήγησε σε συνεχή περιστολή των δαπανών, ενώ από την άλλη, η νέα κρίση της πανδημίας οδηγεί σε αύξηση συγκεκριμένων δαπανών υγείας και παρεμβατικών πολιτικών για την προάσπιση κατηγοριών πληθυσμού που πλήττονται, η σημασία που αποδίδεται στους ελέγχους απόδοσης είναι μεγάλη και κερδίζει ολοένα έδαφος.

Ωστόσο, η εμπειρία που έχει αποκομισθεί μέχρι σήμερα από τη διενέργεια αυτών των ελέγχων είναι περιορισμένη, όπως και η γνώση της μεθοδολογίας και των τεχνικών που διέπουν αυτούς τους ελέγχους. Για τον μη εξοικειωμένο ελεγκτή, ο έλεγχος απόδοσης είναι ιδιαίτερα απαιτητικός, αποτελεί μια συνεχή διαδικασία εκμάθησης που απαιτεί συνεχή ανάληψη πρωτοβουλιών και χρήση τεχνικών.

Το εγχειρίδιο αυτό αποσκοπεί ακριβώς στο να αποτυπώσει αυτές τις τεχνικές και μεθοδολογίες, όπως και κάποιες ενδεχομένως καλές πρακτικές, ώστε να γίνει περισσότερο γνωστή, αλλά και αποτελεσματική η διενέργεια των ελέγχων αυτών.

Η εργασία αυτή είναι συλλογική και αποτυπώνει/συνθέτει τις εμπειρίες και την τεχνογνωσία ελεγκτών από σημαντικές Ελεγκτικές Υπηρεσίες που συμμετέχουν στο ΕΣΟΕΛ. Αυτό προσδίδει και τη βαρύτητα του εγχειρήματος. Χρειάστηκαν πολλές συνεδριάσεις της Ομάδας και ανταλλαγές απόψεων προκειμένου το κείμενο του Οδηγού να οριστικοποιηθεί και να πάρει την παρούσα μορφή.

Διάρθρωση περιεχομένου του Οδηγού

Ο Οδηγός διαρθρώνεται σε πέντε κύρια Κεφάλαια. Στο Πρώτο Κεφάλαιο αποσαφηνίζεται η έννοια του ελέγχου απόδοσης και αναλύονται οι τρεις συνιστώσες, τα τρία αγγλοσαξωνικά (e) ή αλλιώς η χρηστή δημοσιονομική διαχείριση, δηλαδή, η οικονομικότητα (economy), αποδοτικότητα (efficiency) και αποτελεσματικότητα (effectiveness). Επιπλέον, αποσαφηνίζεται και η σχέση ελέγχου επιδόσεων και προϋπολογισμού επιδόσεων και ακολούθως παρουσιάζονται οι βασικοί δείκτες και τα χαρακτηριστικά τους.

Στο Δεύτερο Κεφάλαιο παρουσιάζονται τα ελεγκτικά πρότυπα που σχετίζονται με τον έλεγχο απόδοσης και αναλύεται το περιεχόμενό τους σε πίνακα που παρατίθεται.

Στο Τρίτο Κεφάλαιο επιχειρείται μια καταγραφή, τόσο του θεσμικού πλαισίου που διέπει τον έλεγχο απόδοσης σε κύριες ελεγκτικές υπηρεσίες του Υπουργείου Οικονομικών και του Ελεγκτικού Συνεδρίου, καθώς και των πρακτικών που ακολουθούνται.

Στο Τέταρτο Κεφάλαιο εμπεριέχεται το μεθοδολογικό υπόβαθρο των ελέγχων

απόδοσης και οι πρακτικές που ακολουθούνται. Επιπλέον, παρουσιάζονται και τα δομικά στοιχεία που απαρτίζουν μια έκθεση απόδοσης, προκειμένου να αποτελέσει τη βάση για την εκπόνηση μιας άρτιας και ολοκληρωμένης έκθεσης ελέγχου.

Στο Πέμπτο Κεφάλαιο παρουσιάζονται χαρακτηριστικοί δείκτες απόδοσης αλλά και αριθμοδείκτες, προκειμένου να χρησιμεύσουν σαν εργαλαιοθήκη κατά τη διενέργεια των ελέγχων ανάλογα και με το υποκείμενο του ελέγχου.

Στα Παραρτήματα του Οδηγού περιλαμβάνεται συνοπτικό λεξιλόγιο βασικών όρων, προκειμένου οι αναγνώστες, και ειδικότερα οι ελεγκτές, να εξοικειωθούν με τη βασική ορολογία που ακολουθείται κατά τους ελέγχους απόδοσης.

Τέλος, το Παράρτημα I εμπλουτίζεται με τα περιεχόμενα ενός υπομνήματος σχεδιασμού ελέγχου, αναλύοντας υπό μορφή ερωτήσεων όλες τις πτυχές που προκύπτουν κατά τη διενέργεια ενός ελέγχου απόδοσης. Επιπλέον, παρατίθεται στο Παράρτημα II ενδεικτικός πίνακας αποδεικτικών στοιχείων (evidence collection plan) και στο Παράρτημα III περίγραμμα προγράμματος έργου. Τα Παραρτήματα αυτά βοηθούν τους ελεγκτές τόσο στη διενέργεια των ελέγχων όσο και στη διαμόρφωση και επεξεργασία των παραδοτέων.

ΕΝΝΟΙΑ
ΕΛΕΓΧΟΥ ΕΠΙΔΟΣΕΩΝ

1

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΠΡΩΤΟ: ΕΝΝΟΙΑ ΕΛΕΓΧΟΥ ΕΠΙΔΟΣΕΩΝ

Στο παρόν κεφάλαιο αναπτύσσεται η έννοια του ελέγχου επιδόσεων (performance audit) και οι προσεγγίσεις εξέτασής του με βάση τις επιδόσεις. Περιγράφεται η αρχή της χρηστής δημοσιονομικής διαχείρισης και η εφαρμογή της στην αξιολόγηση της αποδοτικότητας ενός δημόσιου οργανισμού. Το εισαγωγικό μέρος συνεχίζεται με τον ορισμό, τα κύρια χαρακτηριστικά και τις βασικές αξίες που υπηρετεί ο προϋπολογισμός επιδόσεων και ολοκληρώνεται με την αναφορά των δεικτών μέτρησης απόδοσης μέσω εστιασμένων παραδειγμάτων στη δημόσια διοίκηση.

1.1. Χρηστή δημοσιονομική διαχείριση και έλεγχος επιδόσεων. Ορισμοί και ερμηνεία

1.1.1. Έννοια ελέγχου επίδοσης

Ως έλεγχος επίδοσης (performance audit)¹ ορίζεται «η ανεξάρτητη, αντικειμενική και αξιόπιστη εξέταση του κατά πόσο οι κυβερνητικές δομές, συστήματα, επιχειρησιακές ενέργειες, προγράμματα, δραστηριότητες ή οργανώσεις λειτουργούν σύμφωνα με τις αρχές της οικονομικότητας, της αποδοτικότητας και της αποτελεσματικότητας και κατά πόσο υπάρχουν περιθώρια βελτίωσης»².

1.1.2. Τα τρία ε ή αλλιώς η χρηστή δημοσιονομική διαχείριση

Οι ανωτέρω τρεις αρχές (τρία ε από τους αγγλικούς όρους economy, efficiency, effectiveness) συναπαρτίζουν τη θεμελιώδη αρχή της, όπως αποκαλείται στο εθνικό δίκαιο, χρηστής δημοσιονομικής διαχείρισης³ και ορίζονται ως εξής (ν. 4270/2014, άρ. 33, περ. α')⁴:

- Η αρχή της οικονομικότητας σημαίνει ότι τα μέσα που χρησιμοποιούνται για την

¹ Ο αγγλικός όρος performance audit μεταφράζεται συνήθως ως έλεγχος επίδοσης. Ενίοτε, ωστόσο, χρησιμοποιούνται και οι όροι «έλεγχος απόδοσης» ή «έλεγχος επιδόσεων». Στον παρόντα Οδηγό οι τρεις όροι χρησιμοποιούνται εναλλακτικά με την αυτή σημασία.

² INTOSAI, 2019, «ISSAI 300. Performance Audit Principles», σ. 8: «As carried out by SAIs, performance auditing is an independent, objective and reliable examination of whether government undertakings, systems, operations, programmes, activities or organisations are operating in accordance with the principles of economy, efficiency and effectiveness and whether there is room for improvement».

³ Αποτελεί μετάφραση του αγγλικού όρου «sound financial management» ο οποίος χρησιμοποιείται στο ενωσιακό δίκαιο.

⁴ Βλ. και INTOSAI, 2019, «ISSAI 300. Performance Audit Principles», σ. 8. Επιπλέον, με τον Κανονισμό 2018/1046 «σχετικά με τους δημοσιονομικούς κανόνες που εφαρμόζονται στον γενικό προϋπολογισμό της Ένωσης», άρ. 33, ορίζεται η αρχή της οικονομικότητας («τα μέσα που χρησιμοποιούνται από το οικείο θεσμικό όργανο της Ένωσης για την υλοποίηση των δραστηριοτήτων του καθίστανται εγκαίρως διαθέσιμα, στην ενδεδειγμένη ποσότητα και ποιότητα και στην καλύτερη τιμή»), της αποδοτικότητας («αφορά την καλύτερη δυνατή σχέση μεταξύ χρησιμοποιηθέντων μέσων, αναληφθεισών δραστηριοτήτων και επίτευξης στόχων») και της αποτελεσματικότητας («αφορά τον βαθμό επίτευξης των επιδιωκόμενων στόχων μέσω των δραστηριοτήτων που αναλήφθηκαν»).

υλοποίηση των κυβερνητικών πολιτικών πρέπει να διατίθενται έγκαιρα, στην ενδεδειγμένη ποιότητα και ποσότητα, με την ελάχιστη δημοσιονομική επιβάρυνση και με τη χρήση των αναγκαίων μόνο διοικητικών πόρων.

- Η αρχή της αποδοτικότητας σημαίνει ότι πρέπει να τηρείται η βέλτιστη δυνατή σχέση μεταξύ των χρησιμοποιούμενων μέσων και των αποτελεσμάτων που επιτυγχάνονται.
- Η αρχή της αποτελεσματικότητας σημαίνει ότι πρέπει να ελέγχεται η επίτευξη των συγκεκριμένων αντικειμενικών στόχων και των αποτελεσμάτων που έχουν εκ των προτέρων οριστεί.

Κατά τον έλεγχο επίδοσης αξιολογούνται επίσης οι συνθήκες διασφάλισης της χρηστής δημοσιονομικής διαχείρισης, οι οποίες συμπεριλαμβάνουν τις πρακτικές και διαδικασίες ορθής διαχείρισης, καθώς και το ρυθμιστικό και θεσμικό πλαίσιο⁵.

Αξίζει να σημειωθεί ότι έχει προταθεί η προσθήκη ενός τέταρτου *e* στις ανωτέρω τρεις αρχές που θα αναφέρεται στο περιβάλλον (*environment*), στην ισότητα (*equity*) ή στην ηθική (*ethics*), με σκοπό να επεκταθεί το πεδίο εφαρμογής του ελέγχου επιδόσεων και να αυξηθεί ο αντίκτυπός του. Ωστόσο, η επέκταση αυτή μπορεί να θεωρηθεί ότι δεν είναι σκόπιμη⁶, καθώς οι τρεις αυτές πρόσθετες διαστάσεις ενσωματώνονται επί της ουσίας στην έννοια των τριών *e*.

Επιπρόσθετα, έχει προταθεί η διάκριση των ελέγχων επίδοσης σε αυτούς που εστιάζουν στα αποτελέσματα (*results-oriented approach*) και σε αυτούς που εστιάζουν στα προβλήματα (*problem-oriented approach*)⁷. Στην πρώτη περίπτωση, η έμφαση δίνεται στην αξιολόγηση της επίδοσης ως προς έκαστο εκ των τριών *e*. Στη δεύτερη περίπτωση, η έμφαση δίνεται στην αναζήτηση των αιτίων της μη βέλτιστης επίδοσης.

1.1.2.1. Οικονομικότητα και αποδοτικότητα

Η οικονομικότητα προσδιορίζει εάν ο φορέας αποκτά επαρκείς πόρους, στη σωστή ποσότητα, στον σωστό χρόνο και στο καλύτερο κόστος. Η αποδοτικότητα προσδιορίζει εάν ο φορέας λαμβάνει τη μέγιστη ποσότητα αποτελέσματος από τη χρησιμοποίηση των πόρων του. Η αποδοτικότητα ορίζεται σε όρους μοναδιαίου κόστους και παραγωγικότητας. Μια επισκόπηση οικονομικότητας και αποδοτικότητας αποκαλύπτει περιπτώσεις αναποτελεσματικής ή μη οικονομικής χρήσης πληροφοριών, προσωπικού και άλλων πόρων. Επιπλέον, προσδιορίζει εάν

⁵ INTOSAI, 2019, «ISSAI 300. Performance Audit Principles», σ. 9.

⁶ Gildenhuis CA, Janse van Rensburg JO, 2017, «The fourth E of performance auditing», *Southern African Journal of Accountability and Auditing Research*, vol. 19: 117-127.

⁷ INTOSAI, 2004, «ISSAI 3000. Standards and guidelines for performance auditing based on INTOSAI's Auditing Standards and practical experience», σ. 26-27.

ένας φορέας έχει συμμορφωθεί με τους νόμους και τους κανονισμούς που σχετίζονται με την οικονομικότητα και την αποδοτικότητα.

Κατά τον έλεγχο της οικονομικότητας και της αποδοτικότητας στο πλαίσιο ενός ελέγχου επιδόσεων, ο ελεγκτής πρέπει να διασφαλίσει ότι έχουν επιτευχθεί οι ακόλουθοι στόχοι:

1. Αξιόπιστες πρακτικές διενέργειας προμηθειών
2. Απόκτηση κατάλληλου τύπου, ποιότητας και ποσότητας πόρων στο κατάλληλο κόστος
3. Κατάλληλη προστασία και συντήρηση πόρων
4. Αποφυγή αλληλοεπικάλυψης προσπάθειας υπαλλήλων και εργασίας που δεν εξυπηρετεί κανένα σκοπό
5. Αποφυγή αδράνειας υπαλλήλων και ύπαρξης πλεονάζοντος προσωπικού
6. Αποδοτικές λειτουργικές διαδικασίες
7. Χρήση της βέλτιστης ποσότητας πόρων για την παραγωγή και παράδοση της κατάλληλης ποσότητας και ποιότητας αγαθών και υπηρεσιών με έγκαιρο τρόπο
8. Συμμόρφωση με νόμους και κανονισμούς που επηρεάζουν την απόκτηση, την προστασία και τη χρήση των πόρων του φορέα
9. Ένα σύστημα ελέγχου της διοίκησης του φορέα που μέτρα, κοινοποιεί και παρακολουθεί την αποδοτικότητα και την οικονομικότητα ενός προγράμματος
10. Αναφορά έγκυρων και αξιόπιστων μετρήσεων της οικονομικότητας και της αποδοτικότητας.

Με μια περισσότερο αναλυτική προσέγγιση⁸, η οικονομικότητα αφορά στην ελαχιστοποίηση του κόστους των πόρων που χρησιμοποιούνται για μια δραστηριότητα, λαμβάνοντας υπόψη την προσήκουσα ποιότητα.

Ο έλεγχος της οικονομικότητας μπορεί να δώσει απαντήσεις σε ερωτήματα όπως: εάν τα μέσα που επιλέγονται ή ο εξοπλισμός που αποκτήθηκε, δηλαδή οι εισροές, αντιπροσωπεύουν την πιο οικονομική χρήση των δημόσιων πόρων, εάν χρησιμοποιήθηκαν οικονομικά οι άνθρωποι, χρηματοοικονομικοί ή υλικοί πόροι, εάν η διαχείριση πραγματοποιείται σύμφωνα με τις ορθές διοικητικές αρχές και τις πολιτικές καλής διαχείρισης. Ο έλεγχος οικονομικότητας μπορεί να φαίνεται εύκολος αλλά στην πράξη, η τεκμηρίωση των ευρημάτων του είναι ιδιαίτερα δυσχερής⁹.

Ζητήματα οικονομικότητας μπορεί να προκύψουν από τη διάθεση υπερβολικών χρηματικών ποσών για την αγορά πόρων οι οποίοι είτε δεν είναι αναγκαίοι για την παροχή μιας υπηρεσίας, είτε χρησιμοποιούνται αλλά θα μπορούσαν να αγοραστούν σε χαμηλότερη τιμή, είτε διαθέτουν υψηλότερες τεχνικές προδιαγραφές από όσες τεχνικώς απαιτούνταν και επιβάρυναν σε σημαντικό βαθμό το κόστος παραγωγής της

⁸ INTOSAI, 2004, « ISSAI 3000. Standards and guidelines for performance auditing based on INTOSAI's Auditing Standards and practical experience», σ. 15.

⁹ INTOSAI, 2004, « ISSAI 3000. Standards and guidelines for performance auditing based on INTOSAI's Auditing Standards and practical experience», σ. 15.

υπηρεσίας.

Ενδεικτικοί κίνδυνοι που μπορεί να προκύψουν σε έναν έλεγχο οικονομικότητας είναι οι εξής:

- Κατασπατάληση πόρων: η διάθεση κρατικών χρηματοδοτήσεων σε ενέργειες που δεν σχετίζονται με τον σκοπό, το πρόγραμμα και, κατ' επέκταση, με την ποσότητα και την ποιότητα του παραγόμενου προϊόντος ή της υπηρεσίας.
- Υπερχρηματοδοτήσεις: η διάθεση μεγαλύτερου ποσού κρατικών ενισχύσεων από αυτό που πραγματικά είναι απαραίτητο για την επίτευξη του έργου/ προγράμματος του οργανισμού, το οποίο θα μπορούσε να έχει τις ίδιες επιπτώσεις/αποτελέσματα με μικρότερο κόστος από εκείνο που τελικά διατέθηκε.
- Υπερκοστολογήσεις: αξιοποίηση χρηματοδοτήσεων για την επίτευξη ενεργειών ή προγραμμάτων που θα μπορούσαν να εκτελεστούν με χαμηλότερο κόστος.

Ακολουθούν ορισμένα παραδείγματα ερωτημάτων ελέγχου οικονομικότητας:

- Εξασφαλίστηκαν οι καλύτερες τιμές για την παροχή υπηρεσιών συντήρησης των κλιματιστικών μονάδων που χρησιμοποιεί ο φορέας;
- Οι τεχνικές προδιαγραφές που τίθενται στη προκήρυξη του διαγωνισμού για την προμήθεια οθονών Η/Υ είναι οι ενδεδειγμένες ή αύξησαν υπερβολικά το τελικό κόστος της δαπάνης;

Με παρόμοια αναλυτική προσέγγιση, κατά τον έλεγχο αποδοτικότητας, ο ελεγκτής θα πρέπει να τεκμηριώσει εάν ο οργανισμός αξιοποιεί «παραγωγικά» τους διαθέσιμους πόρους προκειμένου να επιτύχει το παραγόμενο αποτέλεσμα (προϊόν ή υπηρεσία). Για να το επιτύχει αυτό θα πρέπει να συγκρίνει τη σχέση εισροών (πόρων, συντελεστών παραγωγής) και εκροών (παραγόμενου έργου, προϊόντος ή υπηρεσίας) με στόχους, πρότυπα ή αντίστοιχα δεδομένα από οργανισμούς που έχουν όμοιο αντικείμενο λειτουργίας, ή δεδομένα από οργανισμούς που εφαρμόζουν ομοειδείς διαδικασίες παραγωγής.

Παρατίθενται ακολούθως ορισμένοι ενδεικτικοί κίνδυνοι που μπορεί να διερευνηθούν κατά τον έλεγχο αποδοτικότητας:

- Λανθασμένες επιλογές δραστηριότητας: Επιλογές οι οποίες έχουν προκύψει έπειτα από μη επαρκή σχεδιασμό, που δεν συμβαδίζουν με τους τεθέντες στόχους ή τις οποίες ο οργανισμός δεν έχει τα μέσα ή τη δυνατότητα να υλοποιήσει.
- Διοικητική ανεπάρκεια: Η διοίκηση αδυνατεί να ιεραρχήσει τόσο τις ενέργειες όσο και το πρόγραμμα δράσης του οργανισμού, μη ύπαρξη «στοχοθεσίας» και ανεπάρκεια του μηχανισμού ελέγχου επίτευξης στόχων.

Σε έναν έλεγχο αποδοτικότητας, ο ελεγκτής έχει ως στόχο να εξετάζει¹⁰:

- Την ύπαρξη τεκμηριωμένων δεδομένων σχετικά με τη χρήση των πόρων του οργανισμού και τον έλεγχο απόδοσης της παραγωγής όπως, αναφορές σχετικά με τον όγκο παραγωγής, το επίπεδο ποιότητας των υπηρεσιών, την αξιολόγηση και αξιοποίηση του προσωπικού, την αξιοποίηση του εξοπλισμού, τη μεθοδολογία προσδιορισμού του κόστους παραγωγής,
- Τη γνώμη των πελατών/πολιτών για την ποιότητα των παρεχόμενων υπηρεσιών,
- Τον τρόπο οργάνωσης της παραγωγής διαχρονικά και ειδικότερα την ύπαρξη όμοιων – αλληλεπικαλυπτόμενων και επαναλαμβανόμενων διαδικασιών από διαφορετικά τμήματα του οργανισμού,
- Τη δυνατότητα υιοθέτησης εναλλακτικών – αποτελεσματικότερων διαδικασιών π.χ. μέσα από τη χρήση νέων τεχνολογιών.

Ακολουθούν ορισμένα παραδείγματα ερωτημάτων ελέγχου αποδοτικότητας:

- Αν αυξηθεί το μέγεθος μιας δημόσιας υπηρεσίας, είναι εφικτό να έχουμε φθηνότερο προσφερόμενο προϊόν ανά μονάδα προϊόντος;
- Υπάρχει δυνατότητα να αυξήσουμε την παραγωγή υπηρεσιών χωρίς παράλληλα να αυξηθεί το κόστος; (π.χ. εφαρμόζοντας αλλαγή διαδικασιών ή και μείωση του λειτουργικού κόστους)
- Αν μειωθεί το εύρος υπηρεσιών που παρέχεται από έναν δημόσιο οργανισμό, θα επιτύχουμε πιο αποδοτικό προϊόν λόγω εξειδίκευσης;

1.1.2.2. Αποτελεσματικότητα

Ο έλεγχος της αποτελεσματικότητας προσδιορίζει εάν ένα πρόγραμμα, δραστηριότητα ή λειτουργία του φορέα επιτυγχάνει ένα επιθυμητό επίπεδο αποτελεσμάτων ή ωφελειών. Περαιτέρω, αξιολογεί την αποτελεσματικότητα ενός φορέα και την ικανότητά του να επιτυγχάνει τους στόχους του. Κατά την πραγματοποίηση μιας επισκόπησης προγράμματος, ο ελεγκτής πρέπει να αξιολογήσει τα ακόλουθα:

1. Την ικανότητα του φορέα να επιτυγχάνει τους σκοπούς του (objectives)
2. Την ικανότητα του οργανισμού να επιτυγχάνει τους στόχους των αποτελεσμάτων του (output goals)
3. Τα συστήματα σχεδιασμού, διαχείρισης και παρακολούθησης που χρησιμοποιούνται από τη Διοίκηση του φορέα για την επίτευξη των στόχων και των σκοπών του
4. Τη συμμόρφωση της διαχείρισης των προγραμμάτων του φορέα με τη νομοθεσία
5. Την αλληλοεπικάλυψη του προγράμματος

¹⁰ INTOSAI, 2004, «ISSAI 3000. Standards and guidelines for performance auditing based on INTOSAI's Auditing Standards and practical experience», σ. 16.

6. Τις αλληλοεπικαλύψεις μεταξύ προγραμμάτων
7. Τις συγκρούσεις με άλλα προγράμματα.

Κατά τη διενέργεια του ελέγχου αποτελεσματικότητας στο πλαίσιο ενός ελέγχου επιδόσεων, ο ελεγκτής πρέπει να διασφαλίσει ότι έχουν επιτευχθεί οι ακόλουθοι στόχοι:

1. Ανάπτυξη ορθών, κατάλληλων και συναφών σκοπών του προγράμματος
2. Το πρόγραμμα επιτυγχάνει ένα επιθυμητό επίπεδο αποτελεσμάτων προγράμματος
3. Αξιολόγηση της αποτελεσματικότητας του προγράμματος ή των συστατικών στοιχείων του προγράμματος
4. Προσδιορισμός των παραγόντων που αναστέλλουν την ικανοποιητική απόδοση.

Με περαιτέρω αναλυτική προσέγγιση, ο έλεγχος αποτελεσματικότητας έχει ως αντικείμενο να εξετάσει εάν ο φορέας ή το πρόγραμμα έχει επιτελέσει τους στόχους και τους σκοπούς του. Στο πλαίσιο του ελέγχου αυτού, επαληθεύεται και το εάν οι διαδικασίες που εφαρμόζει ο φορέας, ακολουθούν κανόνες ή πρότυπα έτσι ώστε να διασφαλίζονται οι παράμετροι που αφορούν στις επιπτώσεις της δραστηριότητας και των επιλογών άσκησης των αρμοδιοτήτων του, τόσο εντός του οργανισμού, όσο και για τον τελικό αποδέκτη που είναι ο πολίτης¹¹. Σημειώνεται ότι εκτός από την επίτευξη των στόχων, μπορεί να διερευνάται, μολονότι είναι δύσκολο, και το εάν οι στόχοι επιτεύχθηκαν χάρη στο ελεγχόμενο πρόγραμμα ή δράση, διερευνάται δηλαδή η ύπαρξη ή μη αιτιώδους συνάφειας¹².

Ενδεικτικοί κίνδυνοι που μπορεί να ελέγχονται σε έναν έλεγχο αποτελεσματικότητας είναι οι ακόλουθοι:

- Αναποτελεσματικότητα / αστοχία στην παραγωγική διαδικασία: μη επίτευξη του αναμενόμενου αποτελέσματος
- Μη επίτευξη των στόχων του προγράμματος ή υλοποίησης των αναμενόμενων ενεργειών του φορέα
- Μη ύπαρξη ποιοτικού ελέγχου και αξιολόγησης των αποτελεσμάτων του οργανισμού.

Ο έλεγχος της αποτελεσματικότητας επικεντρώνεται στα εξής:

1. στην εκροή (προϊόντα ή υπηρεσίες που προκύπτουν από τη διεκπεραίωση του έργου του δημόσιου οργανισμού),
2. στον τρόπο επίτευξης της εκροής,
3. στα αποτελέσματα,

¹¹ INTOSAI, 2004, «ISSAI 3000. Standards and guidelines for performance auditing based on INTOSAI's Auditing Standards and practical experience», σ. 26-27.

¹² INTOSAI, 2019, «GUID 3910. Central Concepts for Performance Auditing», σ. 19.

4. στον αντίκτυπο (impact)¹³, δηλαδή στις επιπτώσεις και συνέπειες (θετικές ή αρνητικές συνέπειες, έμμεσα και άμεσα, που έχει η λειτουργία του οργανισμού, τόσο εντός του φορέα όσο και για τον πολίτη).

Αναλυτικότερα, ο ελεγκτής, κατά τον έλεγχο της αποτελεσματικότητας, θα πρέπει να επικεντρωθεί:

- Στον βαθμό επίτευξης του επιθυμητού αποτελέσματος ελέγχοντας τις διαδικασίες που εφαρμόζονται για να πραγματοποιηθεί.
- Να αξιολογήσει εάν έχουν καθοριστεί από τον οργανισμό στόχοι που είναι μετρήσιμοι και σαφείς, το «θετικό αντίκτυπο» των παρεμβάσεων που εφαρμόζει, καθώς και εάν έχει δρομολογήσει διαδικασία δικλίδων επίτευξης του αποτελέσματος αυτού.
- Να ελέγξει την εφαρμογή πολιτικών ανατροφοδότησης και διόρθωσης/βελτίωσης των διαδικασιών του οργανισμού, μέσα από την υιοθέτηση μεθοδολογιών και ενσωμάτωσης αλλαγών που προκύπτουν από την αξιοποίηση των δεδομένων παρακολούθησης και των λοιπών δικλίδων επίτευξης των αποτελεσμάτων και του αντικτύπου.

Ακολουθούν ορισμένα πεδία εφαρμογής ερωτημάτων ελέγχου αποτελεσματικότητας:

- Πλήθος ελέγχων που πραγματοποιούνται ανά οργανική μονάδα / ανά εργαζόμενο / ανά ΔΟΥ.
- Μέσος όρος αναμονής του πολίτη σε «ουρά» προκειμένου να διεκπεραιώσει υπόθεσή του, ανά φορέα και ανά οργανική μονάδα του φορέα.
- Ποσοστό αποφοίτων τριτοβάθμιας εκπαίδευσης που βρίσκουν εργασία στον τομέα των σπουδών τους εντός έξι (6) μηνών από την έναρξη αναζήτησης.

1.1.3. Διάκριση ελέγχου επίδοσης προς λοιπά είδη ελέγχων

Ο έλεγχος επίδοσης διακρίνεται, σύμφωνα με τα πρότυπα του INTOSAI, από τα άλλα δύο βασικά είδη ελέγχων που διενεργούν οι εσωτερικοί και εξωτερικοί ελεγκτές, δηλαδή¹⁴:

- α) Τον **χρηματοοικονομικό/δημοσιονομικό έλεγχο** (financial audit), ο οποίος αποσκοπεί στην εξακρίβωση του κατά πόσο οι λογαριασμοί και οι

¹³ INTOSAI, 2004, «ISSAI 3000. Standards and guidelines for performance auditing based on INTOSAI's Auditing Standards and practical experience», σ. 19.

¹⁴ INTOSAI, 2019, «ISSAI 100. Fundamental Principles of Public-Sector Auditing», σ. 11. Βλ. επίσης Ευρωπαϊκό Ελεγκτικό Συνέδριο, 2017, «Εγχειρίδιο Ελέγχου Επιδόσεων», παρ. 1.2.5, όπου παρατίθενται συγκριτικά τα τρία αυτά είδη ελέγχου. Σημειώνεται ότι στην ελληνική μετάφραση του εγχειριδίου του Ευρωπαϊκού ΕλΣυν, ο όρος «financial audit» μεταφράζεται ως «δημοσιονομικός έλεγχος», ενώ στο ελληνικό δίκαιο ο «δημοσιονομικός» και ο «χρηματοοικονομικός» (ή λογιστικός) έλεγχος δεν ταυτίζονται.

χρηματοοικονομικές καταστάσεις ενός φορέα (ισολογισμός, κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης, κατάσταση ταμειακών ροών, κατάσταση μεταβολής καθαρής θέσης και αναφορές εκτέλεσης προϋπολογισμού) αποτυπώνουν πλήρως και αξιόπιστα τη χρηματοοικονομική του θέση και το αποτέλεσμα της οικονομικής του δραστηριότητας, και τελούν σε συμφωνία με το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικών αναφορών και ρυθμίσεων.

- β) Τον **έλεγχο συμμόρφωσης** (compliance audit), ο οποίος συνίσταται σε έλεγχο για το εάν ένα συγκεκριμένο θέμα (δραστηριότητα, χρηματοοικονομική συναλλαγή, πληροφόρηση) τελεί σε συμφωνία με το ισχύον δίκαιο, τους κανόνες, τις χαραχθείσες πολιτικές, τους καθιερωμένους κώδικες ή τις γενικές αρχές που διέπουν τη χρηστή δημοσιονομική διαχείριση και τη συμπεριφορά των δημόσιων αξιωματούχων.

Με βάση τα πρότυπα του ΙΙΑ¹⁵, η φύση των ελεγκτικών εργασιών (πρότυπο 2100), συμπεριλαμβάνει τον έλεγχο της διακυβέρνησης, της διαχείρισης κινδύνου και των δικλίδων, στοιχεία που συνυφαίνονται με την απόδοση του ελεγχόμενου φορέα (οργάνωσης).

Με βάση έτερες τυπολογικές διακρίσεις¹⁶, ο έλεγχος επίδοσης σκοπεί στην ενίσχυση της πληροφόρησης για τη λήψη αποφάσεων, σε αντιδιαστολή με:

1. τους ελέγχους διαβεβαίωσης πληροφόρησης,
2. τους ελέγχους απάτης και λοιπών παρατυπιών που επισύρουν κυρώσεις,
3. τους ελέγχους συμμόρφωσης (προς κανόνες ή εντολές).

Μολονότι υφίστανται διαφοροποιήσεις μεταξύ των διεθνών προτύπων (INTOSAI, ΙΙΑ, US Government Audit Standards) ως προς τον ορισμό και την επωνυμία των ελέγχων επίδοσης, το κρίσιμο είναι ο στόχος τους, το υποκείμενο που επιλέγεται για έλεγχο καθώς και οι πτυχές επιδόσεων που επίσης επιλέγονται για έλεγχο. Κατά συνέπεια, έκαστος έλεγχος επίδοσης συμπεριλαμβάνει τουλάχιστον ένα υποκείμενο που επιλέγεται για έλεγχο και τουλάχιστον μια πτυχή επιδόσεων.

Επισημαίνεται, εξάλλου, ότι εάν σε έναν έλεγχο επίδοσης εντοπιστούν προβλήματα χαμηλής επίδοσης που οφείλονται σε ελλιπή συμμόρφωση ή σε ανεπάρκεια εσωτερικών δικλίδων, τότε ο έλεγχος είναι δυνατό να εξελιχθεί σε έλεγχο συμμόρφωσης ή επάρκειας συστήματος εσωτερικών δικλίδων, αντιστοίχως.

¹⁵ ΙΙΑ, 2016, «International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing», σ. 12-13.

¹⁶ Raaum R.B., et al., 2016, *Performance auditing. Measuring inputs, outputs, and outcomes*, Internal Audit Foundation, 3rd edition, σ. 1-9.

Πίνακας 1. Διαφορές μεταξύ αφενός χρηματοοικονομικού ελέγχου και ελέγχου συμμόρφωσης και αφετέρου ελέγχου επιδόσεων¹⁷

Σημεία απόκλισης	Χρηματοοικονομικός / δημοσιονομικός έλεγχος	Έλεγχος συμμόρφωσης	Έλεγχος Επιδόσεων
Σκοπός	Αξιολόγηση του κατά πόσο οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις και οι δημοσιονομικές αναφορές είναι αξιόπιστες.	Αξιολόγηση του κατά πόσο οι επιχειρησιακές δράσεις, μεταξύ των οποίων οι χρηματοοικονομικές, εκτελέστηκαν νόμιμα και κανονικά.	Αξιολόγηση του κατά πόσο οι πόροι των ελεγχόμενων προϋπολογισμών χρησιμοποιήθηκαν κατά τρόπο οικονομικό, αποδοτικό και αποτελεσματικό.
Εστίαση	Χρηματοοικονομικές συναλλαγές, λογιστική και βασικές διαδικασίες δικλίδων.	Πράξεις και παραλείψεις με ή χωρίς άμεση χρηματοοικονομική διάσταση και βασικές διαδικασίες δικλίδων.	Πολιτική, πρόγραμμα, οργάνωση, δραστηριότητες και συστήματα διαχείρισης.
Επιστημονική βάση	Λογιστική και νομική	Νομική	Οικονομικά, πολιτική επιστήμη, κοινωνιολογία κ.λπ.
Μέθοδοι	Τυποποιημένο πλαίσιο	Τυποποιημένο πλαίσιο	Ποικίλλουν από έλεγχο σε έλεγχο.
Κριτήρια ελέγχου	Επαφίνονται λιγότερο στην κρίση του ελεγκτή. Τυποποιημένα κριτήρια που καθορίζονται από τη νομοθεσία και τους σχετικούς κανονισμούς και ισχύουν για όλους τους ελέγχους.	Επαφίνονται λιγότερο στην κρίση του ελεγκτή. Τυποποιημένα κριτήρια που καθορίζονται από τη νομοθεσία και τους σχετικούς κανονισμούς και ισχύουν για όλους τους ελέγχους.	Επαφίνονται περισσότερο στην κρίση του ελεγκτή. Ιδιαίτερα κριτήρια για έκαστο έλεγχο.
Εκθέσεις	Ετήσια έκθεση. Τυποποιημένη κατά το μάλλον ή ήττον.	Ετήσια έκθεση. Τυποποιημένη κατά το μάλλον ή ήττον.	Ειδική έκθεση που δημοσιεύεται σε ad hoc βάση. Η δομή και το περιεχόμενο ποικίλλουν ανάλογα με τους στόχους.

Στο πλαίσιο του παρόντος εγχειριδίου και λαμβανομένου υπόψη ότι οι ελεγχόμενες οντότητες του δημόσιου τομέα ενσωματώνουν τη δημοσιονομική διαδικασία παράλληλα με τη λογιστική και χρηματοοικονομική απεικόνιση, η έννοια του financial audit προσδιορίζεται ως χρηματοοικονομικός / δημοσιονομικός έλεγχος.

1.1.4. Οι δύο προσεγγίσεις τού ελέγχου επίδοσης

Ο έλεγχος επίδοσης εστιάζει καταρχήν στην απόδοση (τρία e) και όχι στις δικλίδες και τις διαδικασίες. Στο πλαίσιο αυτό, διακρίνονται δυο προσεγγίσεις στους ελέγχους επίδοσης¹⁸:

α) Άμεσος έλεγχος της επίδοσης, που εστιάζει στις εισροές (inputs), τις εκροές

¹⁷ Ο πίνακας αποτελεί προσαρμογή από το Ευρωπαϊκό Ελεγκτικό Συνέδριο, 2017, «Εγχειρίδιο Ελέγχου Επιδόσεων», παρ. 1.2.5.

¹⁸ Ευρωπαϊκό Ελεγκτικό Συνέδριο, 2017, «Εγχειρίδιο Ελέγχου Επιδόσεων», παρ. 2.2.

(outputs), τα αποτελέσματα (results) και τον αντίκτυπο (impact) των πολιτικών/προγραμμάτων/ δράσεων. Απαραίτητη προϋπόθεση της συγκεκριμένης προσέγγισης είναι η ύπαρξη πρόσφορων κριτηρίων ελέγχου. Εφόσον διαπιστώνεται υψηλή επίδοση, γίνεται δεκτό ότι οι δικλίδες (controls) λειτουργούν αποτελεσματικά. Βάσει αυτών των ελέγχων εκτιμάται, για παράδειγμα, κατά πόσο οι εγκεκριμένες πολιτικές εφαρμόστηκαν ορθά, καθώς και κατά πόσο έχουν επιτύχει τους επιδιωκόμενους στόχους ή κατά πόσο υπάρχουν ανεπιθύμητες χρηματοοικονομικές, οικονομικές, κοινωνικές και περιβαλλοντικές συνέπειες οφειλόμενες στις ληφθείσες αποφάσεις πολιτικής. Εφόσον, όμως, διαπιστωθεί χαμηλή απόδοση, θα πρέπει να ελεγχθούν οι δικλίδες, προκειμένου να εντοπισθούν τα αίτια της χαμηλής απόδοσης.

- β) Έλεγχος των συστημάτων δικλίδων, που εστιάζει στην εκτίμηση της καταλληλότητας των πολιτικών και διαδικασιών που εφαρμόζονται από τους υπεύθυνους διαχείρισης για την ενίσχυση, παρακολούθηση και αξιολόγηση των επιδόσεων.

1.1.5. Το μοντέλο παροχής υπηρεσιών (service delivery model)

Για να γίνουν κατανοητές οι συναφείς με την υλοποίηση πολιτικών και δράσεων έννοιες, είναι σκόπιμη η παρουσίαση του εννοιολογικού μοντέλου παροχής υπηρεσιών (service delivery model)¹⁹, το οποίο αποτελεί έναν συνήθη τρόπο ανάλυσης των ελέγχων επίδοσης. Το μοντέλο αυτό παρέχει ένα πλαίσιο που συμπεριλαμβάνει τα υποκείμενα και τις πτυχές επιδόσεων, τα οποία είναι εγγενή στην επίτευξη κυβερνητικών παρεμβάσεων ήτοι προγραμμάτων, λειτουργιών ή δραστηριοτήτων. Το μοντέλο αυτό αποτελείται από τέσσερις διαστάσεις: εισροές (inputs), διαδικασίες (processes), εκροές (outputs) και επακόλουθα (outcomes). Σημειώνεται ότι σύμφωνα με τους αναλυτικούς ορισμούς του εγχειριδίου του Ευρωπαϊκού ΕΛΣυν, τα επακόλουθα (outcomes) συμπεριλαμβάνουν τα αποτελέσματα (results), ήτοι άμεσες μεταβολές για τους άμεσους αποδέκτες μετά το πέρας της συμμετοχής τους σε δημόσια παρέμβαση, και τον αντίκτυπο (impact), ήτοι περισσότερο μακροπρόθεσμες συνέπειες της παρέμβασης.

Σύμφωνα με το εν λόγω μοντέλο, οι πόροι που αποτελούν τις εισροές, αποκτώνται και ακολουθώντας μέσω διεργασιών (processes) παράγονται επιθυμητές εκροές (αγαθά και υπηρεσίες), έτσι ώστε να επιτευχθούν τα τελικά επιθυμητά επακόλουθα. Η μεθοδολογία του ελέγχου επίδοσης εξαρτάται από την ανωτέρω διάσταση που επιλέγεται κάθε φορά να ελεγχθεί.

Οι προαναφερθείσες έννοιες των εισροών, εκροών, αποτελεσμάτων και αντικτύπου

¹⁹ Raaum R.B., et al., 2016, *Performance auditing. Measuring inputs, outputs, and outcomes*, Internal Audit Foundation, 3rd edition, σ. 9 επ. Επίσης, βλ. Ευρωπαϊκό Ελεγκτικό Συνέδριο, 2017, «Εγχειρίδιο Ελέγχου Επιδόσεων», παρ. 2.3.1.

είναι κρίσιμες για την κατανόηση και ορθή εκτέλεση ενός ελέγχου επίδοσης. Σύμφωνα με τους γενικά παραδεδεγμένους ορισμούς²⁰:

- α) Εισροές (inputs) είναι οι χρηματοοικονομικοί, ανθρώπινοι και υλικοί πόροι που κινητοποιούνται για την υλοποίηση μιας παρέμβασης (π.χ. πλήθος και αμοιβή εκπαιδευτών και κόστος εγκαταστάσεων και εκπαιδευτικού υλικού για ένα πρόγραμμα κατάρτισης ανέργων),
- β) Εκροές (outputs) είναι αυτό που παράγεται ή επιτυγχάνεται με τους πόρους που έχουν διατεθεί για μια παρέμβαση, ήτοι τα παραδοτέα (π.χ. πλήθος ανέργων που αποφοίτησαν από το ως άνω πρόγραμμα κατάρτισης),
- γ) Αποτελέσματα (results) είναι οι άμεσες επιδράσεις της παρέμβασης, ιδίως ως προς τους άμεσους αποδέκτες (π.χ. πλήθος αποφοιτησάντων ανέργων που βρήκαν θέση απασχόλησης εντός ενός έτους από το πέρας του προγράμματος κατάρτισης) και
- δ) Αντίκτυπος (impact) είναι τα έμμεσα και περισσότερο μακροπρόθεσμα επακόλουθα της παρέμβασης στην ευρύτερη οικονομία / κοινωνία, πέραν όσων επηρεάζονται άμεσα από αυτή και ενδέχεται να επηρεάζουν είτε τους άμεσους αποδέκτες της είτε τους έμμεσους οι οποίοι εκφεύγουν του πλαισίου της και μπορεί είτε να ωφελούνται είτε να βλάπτονται (π.χ. μείωση της ανεργίας και βελτίωση της κοινωνικής συνοχής).

Στόχος ενός ελέγχου επίδοσης είναι η αξιολόγηση της απόδοσης για ένα ή περισσότερα εκ των ανωτέρω συστατικών (εισροές, διαδικασίες, εκροές, επακόλουθα).

1.1.6. Τα βασικά ερωτήματα στον έλεγχο επίδοσης

Στον έλεγχο επίδοσης οι βασικές ερωτήσεις που θα πρέπει να απαντηθούν είναι δύο²¹:

- Τα πράγματα γίνονται με τον σωστό τρόπο;
- Γίνονται τα σωστά πράγματα;

Το πρώτο ερώτημα αφορά κυρίως στον εκτελεστή της δράσης και ασχολείται με το κατά πόσο οι αποφάσεις της δημόσιας πολιτικής εκτελούνται σωστά. Αυτή η ερώτηση συνδέεται συνήθως με μια κανονιστική προοπτική, δηλαδή ελέγχεται η τήρηση των κανόνων. Το ερώτημα επεκτείνεται ακόμα στο κατά πόσο οι

²⁰ Βλ. Ευρωπαϊκό Ελεγκτικό Συνέδριο, 2017, «Εγχειρίδιο Ελέγχου Επιδόσεων», Γενική Εισαγωγή/Γλωσσάριο. Βλ. επιπλέον σ. 64 της Ετήσιας Έκθεσης του Ευρωπαϊκού Ελεγκτικού Συνεδρίου για το οικονομικό έτος 2018. Βλ. περαιτέρω Ευρωπαϊκό Ελεγκτικό Συνέδριο, 2020, «ECA 2019 annual report – Glossary». Βλ., επίσης, το άρθρο 2 του Κανονισμού 2018/1046 «σχετικά με τους δημοσιονομικούς κανόνες που εφαρμόζονται στο γενικό προϋπολογισμό της Ένωσης», καθώς και το λεξικό όρων (σ. 37 επ.) στο Υποικ/ΓΛΚ, 2019, «Εγχειρίδιο Πιλοτικού Σχεδιασμού Προϋπολογισμού Επιδόσεων».

²¹ INTOSAI, 2004, «ISSAI 3000. Standards and guidelines for performance auditing based on INTOSAI's Auditing Standards and practical experience», σ. 13-14.

δραστηριότητες που εκτελούνται, θεωρούνται οι καταλληλότερες. Και τα δύο αφορούν στην οικονομικότητα και την αποδοτικότητα των επιχειρησιακών δράσεων. Το δεύτερο ερώτημα αφορά στις υιοθετηθείσες πολιτικές και εάν αυτές έχουν υλοποιηθεί κατάλληλα ή έχουν χρησιμοποιηθεί επαρκή μέσα. Το ερώτημα αυτό αναφέρεται στην αποτελεσματικότητα ή τον αντίκτυπο στην κοινωνία.

1.1.7. Δεξιότητες ελεγκτών επίδοσης

Είναι κρίσιμο οι ελεγκτές επίδοσης να διαθέτουν τις απαραίτητες επαγγελματικές δεξιότητες για έκαστο έλεγχο²². Οι δεξιότητες αυτές διαφέρουν αρκετά από αυτές των λοιπών δύο ειδών ελέγχων, ενώ εξαρτώνται σε σημαντικό βαθμό από το εκάστοτε ελεγχόμενο αντικείμενο επίδοσης. Απαραίτητες δεξιότητες θεωρούνται η γνώση ελεγκτικής και μεθοδολογίας κοινωνικών επιστημών, καθώς και οι αναλυτικές, συγγραφικές και επικοινωνιακές ικανότητες. Επίσης, είναι απαραίτητη η γνώση της οργανωσιακής διαχείρισης (organisational management) και των κυβερνητικών προγραμμάτων, ανάλογα με το ελεγχόμενο αντικείμενο. Μπορεί, δε, να απαιτείται τεχνογνωσία σε ειδικά επιστημονικά πεδία, όπως κοινωνικών επιστημών, στατιστικής, φυσικών επιστημών, πληροφορικής, επιστημών μηχανικών ή δικαίου.

1.2. Σχέση ελέγχου επιδόσεων και προϋπολογισμού επιδόσεων

1.2.1. Τι είναι ο προϋπολογισμός επιδόσεων

Προσεγγίζοντας πρώτα την ευρύτερη έννοια του προϋπολογισμού, αυτός είναι μια περιεκτική δήλωση των χρηματοοικονομικών σχεδίων της Κυβέρνησης, η οποία δήλωση περιλαμβάνει δαπάνες, έσοδα, έλλειμμα ή πλεόνασμα και χρέος. Ο Προϋπολογισμός είναι το μείζον κυβερνητικό έγγραφο οικονομικής πολιτικής, το οποίο αποτυπώνει πώς η κυβέρνηση σχεδιάζει να χρησιμοποιήσει τους δημόσιους πόρους προκειμένου να επιτύχει στόχους πολιτικών και σε ορισμένο βαθμό που υποδεικνύει πού κείνται οι προτεραιότητες των πολιτικών της²³.

Ως προς τον προϋπολογισμό επιδόσεων, προτείνεται διάκριση του στενού και του ευρύτερου ορισμού²⁴. Με τη στενή έννοια, η εφαρμογή προϋπολογισμού επιδόσεων ή προϋπολογισμός επιδόσεων (performance budgeting) είναι η χρήση πληροφοριών επιδόσεων για σκοπούς κατανομής δημόσιων πόρων (π.χ. η σύνδεση αύξησης/μείωσης χρηματοδότησης με την αύξηση/μείωση εκροών ή έτερων αποτελεσμάτων). Με την ευρύτερη έννοια, εντούτοις, ο προϋπολογισμός επιδόσεων αφορά στη χρήση

²² INTOSAI, 2019, «ISSAI 3000. Performance Audit Standard», ISSAI 3000/63-65. Επίσης, βλ. INTOSAI, 2019, «GUID 3910. Central Concepts for Performance Auditing», παρ. 74-81.

²³ ΟΟΣΑ, 2018, «2018 OECD Performance Budgeting Survey glossary», σ. 1.

²⁴ ΟΟΣΑ, 2018, «2018 OECD Performance Budgeting Survey glossary», σ. 7.

πληροφοριών επιδόσεων προκειμένου (1) να παρασχεθούν πληροφορίες για τις σχετικές με τον προϋπολογισμό αποφάσεις (είτε ως άμεση εισροή στις σχετικές με τον προϋπολογισμό αποφάσεις κατανομών είτε ως πληροφορίες πλαισίου και/ή εισροές κατά την κατάρτιση προϋπολογισμού), καθώς και (2) να ενισχυθεί η διαφάνεια και η λογοδοσία καθ' όλη τη διαδικασία του προϋπολογισμού (δια της παροχής πληροφόρησης στη δημόσια σφαίρα αναφορικά με τους στόχους και τα αποτελέσματα της απόδοσης).

Ο προϋπολογισμός επιδόσεων αποτελεί έναν τρόπο κατάρτισης προϋπολογισμού έτσι ώστε, πέραν του ορισμού περί του «ποιος» και «πόσο» θα ξοδέψει, να ορίζεται και το «πού» θα δαπανηθούν οι δημόσιοι πόροι, ήτοι ποιες δράσεις θα χρηματοδοτηθούν και με ποιο αποτέλεσμα. Ο ορισμός αυτός καθώς και η μέτρηση και παρακολούθηση του βαθμού επίτευξης του επιδιωκόμενου αποτελέσματος των κυβερνητικών δράσεων θα ενισχύσει σημαντικά τη διαφάνεια και θα υποστηρίξει τη διαδικασία λήψης αποφάσεων κατανομής των δημόσιων πόρων.

Ο προϋπολογισμός επιδόσεων είναι ένας νέος τρόπος διαχείρισης του κρατικού προϋπολογισμού στην Ελλάδα, με κύριο γνώμονα την επίδοση²⁵. Αναφέρεται επίσης και ως προϋπολογισμός προγραμμάτων. Το επίκεντρο της προσοχής των πολιτών, των πολιτικών και των διαχειριστών δημοσίου χρήματος μετατοπίζεται από τις εισροές (πόρους), στις εκροές (αποτελέσματα) και πρωταρχικό μέλημα αυτών που χαράσσουν πολιτικές, γίνεται η σύνδεση των αποτελεσμάτων με τους διατιθέμενους πόρους. Με αυτό το σύστημα αυξάνεται η σημασία που δίνεται στην ποιότητα των αποτελεσμάτων των δημοσίων δαπανών και όχι μόνο στο πόσο δημόσιο χρήμα δαπανάται.

Ο προϋπολογισμός επιδόσεων προσδιορίζεται από την έμφαση που δίνει στην αξιολόγηση τόσο της απόδοσης όσο και των αποτελεσμάτων λειτουργίας των κρατικών φορέων. Η έννοια του προϋπολογισμού δεν είναι απλουστευμένη αλλά σύνθετη, και ακριβώς η πολυπλοκότητά της αυτή είναι αντιληπτή από τις διάφορες μορφές και λειτουργίες που μπορεί να έχει, ως βασικό εργαλείο σε ένα δημοσιονομικό σύστημα για την άσκηση δημοσιονομικής πολιτικής, αποτελώντας ένα ισχυρό εργαλείο για την ιεράρχηση των προτεραιοτήτων και την αποδοτική κατανομή των πόρων.

Ο προϋπολογισμός Επιδόσεων αποτελεί μέρος ενός ευρύτερου και ποικιλόμορφου συνόλου μεθόδων κατάρτισης προϋπολογισμού, με προσανατολισμό στα αποτελέσματα και περιλαμβάνει:

- Επισκοπήσεις δαπανών (spending reviews)
- Κατάρτιση προϋπολογισμού βάσει αποτελεσμάτων (result-based budgeting)
- Κατάρτιση προϋπολογισμού βάσει τεκμηρίων (evidence-based budgeting) κ.λπ.

²⁵ ΓΛΚ, 2019, «Εγχειρίδιο πιλοτικού σχεδιασμού προϋπολογισμού επιδόσεων», σ. 7.

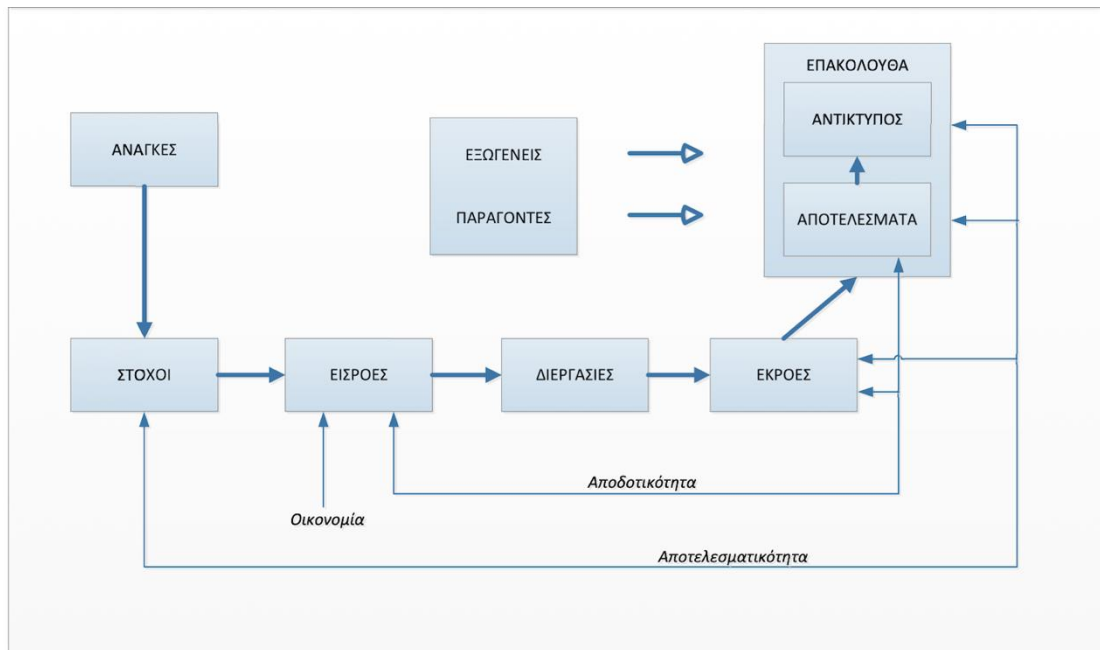
1.2.2. Χαρακτηριστικά του προϋπολογισμού επιδόσεων

Τα βασικά δομικά στοιχεία της διαδικασίας εφαρμογής ενός προϋπολογισμού βάσει των επιδόσεων είναι τα ακόλουθα²⁶:

- Ορθολογική κατανομή των διαθέσιμων πόρων σε κάθε δημόσια πολιτική.
- «Διαχείριση της επίδοσης» (performance management). Αφορά στις επιχειρησιακές αποφάσεις υλοποίησης δαπανών, στις οποίες συμπεριλαμβάνονται οι καθημερινές αγορές αγαθών και υπηρεσιών, η διαχείριση του προσωπικού, η ανάπτυξη δράσεων, καθώς και η υποβολή αναφορών και ο έλεγχος όλων αυτών των στοιχείων.
- Μέτρηση της επίδοσης. Η μέτρηση της επίδοσης είναι καίρια τεχνική διάσταση τόσο του προϋπολογισμού επιδόσεων όσο και της διαχείρισης στη βάση της επίδοσης. Η μέτρηση της επίδοσης γίνεται, συνήθως, στη βάση δεικτών, οι οποίοι υποστηρίζονται από αριθμητικά στοιχεία που αποτυπώνουν τα πραγματικά αποτελέσματα που επετεύχθησαν με τη συγκεκριμένη δαπάνη, είτε πρόκειται για συγκεκριμένες εκροές (outputs), είτε για επιπτώσεις στο κοινωνικό σύνολο (outcomes, επακόλουθα). Απουσία οικονομικών τιμών, οι εκροές και οι επιπτώσεις στο κοινωνικό σύνολο υπολογίζονται σε μη οικονομικά στοιχεία, όπως για παράδειγμα αριθμός φοιτητών που αποφοίτησαν, διάρκεια νοσηλείας ή συχνότητα τροχαίων ατυχημάτων.
- Ταξινομήσεις του προϋπολογισμού με κατανομή πιστώσεων ανά πρόγραμμα και επομένως ανά στόχο πολιτικής. Διαφοροποίηση με τον προϋπολογισμό κονδυλίων.
- Πρόγραμμα: Πρόκειται για ένα σύνολο πόρων (πιστώσεων, ανθρώπινου δυναμικού κ.λπ.) που διατίθενται για την επίτευξη των στόχων ενός μείζονος τομέα πολιτικής και για το οποίο ορίζεται υπεύθυνος υλοποίησης. Το Πρόγραμμα έχει μακροπρόθεσμο (πολυετή) ορίζοντα. Η αρχιτεκτονική ενός προγράμματος είναι στην πραγματικότητα μια ιεραρχία διαφόρων επιπέδων, η οποία περιλαμβάνει – εκτός του ίδιου του προγράμματος – ανώτερα (π.χ. τομείς πολιτικής) και κατώτερα (π.χ. υπο-προγράμματα, δράσεις) επίπεδα. Ενδεικτικά παραδείγματα «προγραμμάτων» από τη διεθνή εμπειρία είναι τα εξής:
 - πρωτοβάθμια εκπαίδευση
 - πρόληψη στον τομέα της υγείας
 - ποιότητα τροφίμων
 - υποστήριξη επενδύσεων
 - υποστήριξη στον τομέα του τουρισμού
 - πρόληψη της εγκληματικότητας

²⁶ ΓΛΚ, 2019, «Εγχειρίδιο πιλοτικού σχεδιασμού προϋπολογισμού επιδόσεων», σ. 9-14.

Διάγραμμα 1. Μοντέλο λογικής προγράμματος²⁷



Τα βασικά συστατικά στοιχεία του ανωτέρω ορισμού του προγράμματος, είναι τα εξής:

- Σύνολο πόρων.
- Στόχοι/αποτέλεσμα πολιτικής. Είναι δυνατόν να προστίθενται και κάποια επικουρικά κριτήρια, όπως: οι επιμέρους ωφελούμενοι/τελικοί αποδέκτες μιας πολιτικής, ο τρόπος παρέμβασης και η αναφορά σε δράσεις.
- Μείζων πολιτική: το πρόγραμμα αντιστοιχεί σε υψηλού επιπέδου, ευρείας κλίμακας ή διαρθρωτικές πολιτικές.
- Ευθύνη υλοποίησης: Η ταξινόμηση ανά πρόγραμμα στοχεύει στο να συνδυάζει τις εξής δύο διαστάσεις: αφενός τη διάσταση των πολιτικών/λειτουργιών (functions) και αφετέρου μια διάσταση λογοδοσίας. Άρα, ως προς την ταξινόμηση του προϋπολογισμού, τα «προγράμματα» θεωρούνται στην Ελλάδα συνδυασμός λειτουργικής και διοικητικής ταξινόμησης.
- Ισχυρό πλαίσιο λογοδοσίας: Στην πλήρη εφαρμογή του συστήματος, η κατανομή των πιστώσεων ανά πρόγραμμα θα παρέχει στους διαχειριστές δημοσίου χρήματος μεγάλη διακριτική ευχέρεια στο να επιλέγουν τον βέλτιστο τρόπο χρήσης των πόρων τους. Επομένως, το κέντρο βάρους ελέγχου θα μετακινηθεί από τους εκ των προτέρων (ex-ante) ελέγχους, προς τους εκ των υστέρων (ex-post) ελέγχους, καθώς οι χαλαρότεροι έλεγχοι επί των εισροών (πόρων) απαιτούν ισχυρότερους ελέγχους επί των εκροών (αποτελεσμάτων). Ως εκ τούτου, χρειάζεται ισχυρό πλαίσιο διασφάλισης της διαφάνειας και λογοδοσίας, στο

²⁷ Ευρωπαϊκό Ελεγκτικό Συνέδριο, 2017, «Εγχειρίδιο Ελέγχου Επιδόσεων», παρ.2.3.1.

οποίο ως αντίβαρο θα συμπεριλαμβάνονται και σαφώς καθορισμένα κίνητρα για τους διαχειριστές.

Για να γίνουν τα παραπάνω αντιληπτά, παραθέτουμε το παρακάτω παράδειγμα προγράμματος με τίτλο «Πρόληψη τροχαίων ατυχημάτων». Ένα πρόγραμμα πρόληψης τροχαίων ατυχημάτων θα κάλυπτε δαπάνες συναφείς προς τα εξής:

- Έργα βελτίωσης οδικού δικτύου της χώρας.
- Εκστρατείες για την ενημέρωση του κοινού σχετικά με τη σημασία της οδικής ασφάλειας και την πρόληψη των ατυχημάτων.
- Επιμόρφωση εκπαιδευτικών πρωτοβάθμιας και δευτεροβάθμιας εκπαίδευσης σε θέματα οδικής αγωγής και ασφάλειας και ανάπτυξη δράσεων εφαρμογής τους στα σχολεία τους.
- Προγράμματα εκπαίδευσης μαθητών για την ανάπτυξη μιας κουλτούρας κυκλοφοριακής αγωγής.

Συμπερασματικά, η δράση της Δημόσιας Διοίκησης αποσκοπεί στην παρέμβαση του κράτους στην οικονομική και κοινωνική πραγματικότητα, έτσι ώστε να μεγιστοποιείται το κοινωνικό όφελος. Κατά συνέπεια, η διοικητική δράση παράγει εκροές και τελικά επακόλουθα. Για να παραχθούν ωστόσο αυτά τα επακόλουθα από έκαστη πολιτική/πρόγραμμα/δράση, απαιτούνται εισροές (πόροι) οι οποίοι μέσω ποικίλων διεργασιών παράγουν αρχικά εκροές οι οποίες προκαλούν αποτελέσματα και τελικά έχουν αντίκτυπο στην κοινωνία, την οικονομία και το περιβάλλον. Ο πιο σύγχρονος τρόπος οργάνωσης της κατανομής των δημόσιων πόρων και σχεδιασμού των δημόσιων δράσεων για την παραγωγή επιθυμητών επακόλουθων, είναι μέσω των προϋπολογισμών προγραμμάτων ανά στόχο πολιτικής. Τα προγράμματα αποτελούν την αρχιτεκτονική συγκρότησης των προϋπολογισμών επιδόσεων. Κρίσιμη, δε, σημασία στο πλαίσιο αυτό έχει η διατύπωση στόχων με μετρήσιμους δείκτες, προκειμένου να εκτιμάται, να αξιολογείται και να αποτυπώνεται η επίδοση. Από τον ορισμό του προϋπολογισμού επιδόσεων, γίνεται αντιληπτό ότι συνιστά τη μορφή προϋπολογισμού που αντιπροσωπεύει την πληρέστερη διοικητικά άρθρωση του προγραμματισμού υλοποίησης ενός στόχου πολιτικής.

1.2.3. Η στενή σχέση προϋπολογισμών επίδοσης και ελέγχων επίδοσης

Όπως αναφέρθηκε ανωτέρω, η αποτελεσματική εφαρμογή προϋπολογισμών επιδόσεων, προϋποθέτει τη λειτουργία ισχυρού πλαισίου διαφάνειας και λογοδοσίας. Πιο συγκεκριμένα, η κατανομή πιστώσεων ανά πρόγραμμα παρέχει στους διαχειριστές δημοσίου χρήματος μεγάλη διακριτική ευχέρεια στο να επιλέγουν τον βέλτιστο τρόπο χρήσης των πόρων τους. Επομένως, το κέντρο βάρους ελέγχου μετακινείται από τους εκ των προτέρων (ex-ante) ελέγχους, προς τους εκ των υστέρων (ex-post) ελέγχους, καθώς αφενός οι χαλαρότεροι έλεγχοι επί των εισροών (πόρων) απαιτούν ισχυρότερους ελέγχους επί των εκροών, προκειμένου να

εντοπιστούν παρατυπίες, και αφετέρου είναι απαραίτητος ο εκ των υστέρων έλεγχος επίδοσης με τον οποίο θα αξιολογηθεί συνολικά η πολιτική, το πρόγραμμα ή η δράση. Ως εκ τούτου, ο έλεγχος επίδοσης αποτελεί αναπόσπαστο στοιχείο του προϋπολογισμού επίδοσης. Περαιτέρω, σημειώνεται ότι στην περίπτωση προϋπολογισμών επιδόσεων, ο έλεγχος επίδοσης εκκινεί συνήθως από το επίπεδο της πολιτικής, του προγράμματος ή της συνολικής δράσης και ανάλογα με τα προβλήματα που συναντά, εξετάζει διαδοχικά επιμέρους δράσεις του προγράμματος.

Ωστόσο, ο έλεγχος επίδοσης δεν αφορά αποκλειστικά στους προϋπολογισμούς επιδόσεων ούτε περιορίζεται αποκλειστικά σε αυτούς. Ο προσδιορισμός κριτηρίων επίδοσης, ποσοτικών ή ποιοτικών, επιδιώκεται να διενεργείται σε όλες τις περιπτώσεις εντοπισμού κινδύνων επίδοσης. Πιο συγκεκριμένα, σε περιπτώσεις που δεν υφίστανται προϋπολογισμοί επιδόσεων ή προγράμματα και επομένως δεν υφίστανται εκ των προτέρων ορισθέντες δείκτες, ο ελεγκτής καλείται κατά το στάδιο σχεδιασμού του ελέγχου, να προσδιορίσει τους κατάλληλους δείκτες επίδοσης που εξυπηρετούν τον σκοπό του ελέγχου²⁸. Ο προσδιορισμός κριτηρίων μπορεί πολλές φορές να είναι δυσχερής, ωστόσο είναι σκόπιμο να επιχειρείται εφόσον είναι εφικτός. Ακόμη, δε, και στις περιπτώσεις που έχουν προσδιοριστεί δείκτες, κριτήρια και στόχοι από τον ελεγχόμενο φορέα, ο ελεγκτής πρέπει να ενεργεί με σκεπτικισμό και να τα αξιολογεί εξ ύπαρξης με πληρότητα και τεκμηρίωση, καθώς κάποιος φορέας ενδέχεται να έχει συμφέρον να αποκρύπτει στοιχεία ή να υποεκτιμά τις βέλτιστες επιδόσεις.

Λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω για τον προσδιορισμό κριτηρίων επίδοσης σε περίπτωση μη ύπαρξης προϋπολογισμών επιδόσεων αλλά προϋπολογισμών κονδυλίων, ο έλεγχος επιδόσεων αντιμετωπίζει σε ορισμένο βαθμό τον ελεγχόμενο προϋπολογισμό με τη λογική της αρχιτεκτονικής του προϋπολογισμού επιδόσεων. Προσδιορίζει δηλαδή κριτήρια επίδοσης και αξιολογεί την επίδοση του ελεγχόμενου προϋπολογισμού σύμφωνα με αυτά. Με τον τρόπο αυτό, ο ελεγχόμενος προϋπολογισμός ελέγχεται σαν να αποτελεί επίπεδο άρθρωσης ενός προγράμματος ή σαν ένα επίπεδο δράσεων, έστω χαμηλής ιεράρχησης, με συγκεκριμένους στόχους.

Επιπλέον, ο προϋπολογισμός επιδόσεων αποτελεί μια σύγχρονη δημοσιονομική προσέγγιση με κέντρο βάρους την υλοποίηση των προγραμμάτων και όχι μόνο τη συμμόρφωση ως προς τα δημοσιονομικά όρια. Η αναφορά στην αναγκαιότητα για τον έλεγχο του προϋπολογισμού επιδόσεων πραγματοποιείται για να αποφευχθεί η ταύτιση της συμμόρφωσης επί του προϋπολογισμού επιδόσεων από τον ελεγχόμενο φορέα, με την ίδια την επίδοσή του με την ευρεία έννοια, η οποία αποτελεί στόχο του ελέγχου επιδόσεων. Ο έλεγχος του προϋπολογισμού επιδόσεων αποτελεί απαραίτητο μέρος του ελέγχου επιδόσεων του φορέα λαμβανομένου υπόψη ότι το

²⁸ INTOSAI, 2019, «GUID 3920. The Performance Auditing Process», παρ. 38-43.

πρόγραμμα αποτελεί επί της ουσίας την εφαρμοσμένη διάσταση της πολιτικής του φορέα. Κύριο ερώτημα στον έλεγχο του προϋπολογισμού επιδόσεων κατά τον διενεργούμενο έλεγχο επίδοσης είναι η σχέση μεταξύ των αναγκών του φορέα και των στόχων που έχουν τεθεί για τις εν λόγω ανάγκες. Επιπλέον, δύναται να αξιολογείται η καταλληλότητα και επάρκεια των δεικτών παρακολούθησης που έχουν τεθεί από τον φορέα, καθώς και παρεμπόπτουσες διαστάσεις, όπως οι περιβαλλοντικές επιπτώσεις από την υλοποίηση του προϋπολογισμού επιδόσεων.

1.3. Δείκτες επίδοσης

1.3.1. Βασικά χαρακτηριστικά δεικτών

Αναφορικά με τα κύρια δομικά χαρακτηριστικά των δεικτών, υπογραμμίζουμε τα ακόλουθα:

- Οι δείκτες θα πρέπει να χαρακτηρίζουν ή να μετρούν τον βαθμό επίτευξης κάποιου συγκεκριμένου, ορισμένου με ακρίβεια στόχου.
- Οι δείκτες παρέχουν απλώς μια ένδειξη. Ο δείκτης δεν είναι το αποτέλεσμα αυτό καθ' εαυτό, είναι απλά μία από τις ορατές πτυχές ενός αποτελέσματος. Ένας δείκτης είναι συχνά προσέγγιση ενός αποτελέσματος.
- Οι δείκτες είναι δυνατό να αντικατοπτρίζουν αυτό που συμβαίνει πριν από τα αποτελέσματα, δηλαδή τις δραστηριότητες που ασκεί ο φορέας καθώς και τους συντελεστές παραγωγής που χρησιμοποιούνται για τη διεξαγωγή αυτών των δραστηριοτήτων.
- Χρήσιμοι είναι εκείνοι οι δείκτες που πράγματι λαμβάνονται υπόψη στις διαδικασίες που σχετίζονται με τον προϋπολογισμό και τη δαπάνη.

Υπάρχουν διάφοροι τύποι δεικτών παραγόμενου αποτελέσματος: δείκτες ποσότητας, δείκτες ποιότητας και δείκτες αποδοτικότητας²⁹. Ακολουθούν παραδείγματα ποσοτικών και ποιοτικών δεικτών, καθώς και δεικτών αποδοτικότητας στον παρακάτω πίνακα.

Πίνακας 2. Παραδείγματα ποσοτικών και ποιοτικών δεικτών και δεικτών αποδοτικότητας

Ποσοτικοί δείκτες (μετρούν τον όγκο υπηρεσιών/ αγαθών που παρέχει ο φορέας)	Ποιοτικοί δείκτες (αντανακλούν τον βαθμό στον οποίο η υπηρεσία που παρασχέθηκε πληροί προκαθορισμένα πρότυπα)	Δείκτες αποδοτικότητας (αξιολογούν την αναλογία εισροών/ εκροών)
Πόσες άδειες οδήγησης εκδόθηκαν	Μέσος χρόνος ανταπόκρισης της αστυνομίας σε περίπτωση κλήσης της	Κόστος συντήρησης του οδικού δικτύου ανά χλμ.
Ημερήσιος αριθμός συναλλαγών των πολιτών ανά οργανική μονάδα	Μέσος χρόνος αναμονής για τη διεκπεραίωση αιτημάτων των πολιτών σε δημόσια υπηρεσία	Κόστος ανά δικαιούχο επιδόματος θέρμανσης

²⁹ ΓΛΚ, 2019, «Εγχειρίδιο πιλοτικού σχεδιασμού προϋπολογισμού επιδόσεων», σ. 28.

1.3.2. Δείκτες μέτρησης απόδοσης

Από τα προαναφερόμενα καθίσταται σαφές ότι η τήρηση της αρχής της χρηστής δημοσιονομικής διαχείρισης εξασφαλίζεται μέσω της παρακολούθησης δεικτών επίδοσης που καθορίζονται ανά δραστηριότητα, καθώς και μετρήσιμων δεικτών, ώστε να εκτιμώνται τα επιτευχθέντα αποτελέσματα.

Η ορθή στοχοθέτηση και παρακολούθηση της προόδου σε έναν οργανισμό είναι πολύ σημαντική. Οι βασικοί δείκτες απόδοσης μπορούν να διαδραματίσουν έναν καθοριστικό ρόλο υποστηρίζοντας αυτόν τον σκοπό. Η λήψη μιας αποτελεσματικής στρατηγικής από τη διοίκηση που θα οδηγήσει στην επίτευξη των στόχων εξαρτάται άμεσα από τον καθορισμό και εφαρμογή των κατάλληλων KPIs. Ένας δημόσιος οργανισμός μπορεί να χρησιμοποιήσει τέτοιους δείκτες για να ποσοτικοποιήσει τόσο την επιτυχία μιας μεμονωμένης δραστηριότητας όσο και τη συνολική του εικόνα.

Για να υπάρξει τεκμηριωμένη και αξιόπιστη ελεγκτική γνώμη, όσον αφορά την αξιολόγηση του αποτελέσματος, η ελεγκτική διαδικασία θα πρέπει να επικεντρωθεί σε δείκτες απόδοσης, οι οποίοι θα είναι έξυπνοι (SMART):

- S (Specific): Συγκεκριμένοι, δηλαδή πρέπει να υπάρχει σαφήνεια στη διατύπωσή τους και στον προσανατολισμό τους προς συγκεκριμένους κάθε φορά στόχους.
- M (Measurable): Μετρήσιμοι, δηλαδή να είναι δυνατή η ποσοτική έκφρασή τους.
- A (Attainable) Εφικτοί, δηλαδή οι στόχοι στους οποίους αναφέρεται να είναι λογικοί και εφικτοί.
- R (Realistic or Relevant): Ρεαλιστικοί, δηλαδή να σχετίζεται με την επιτυχία του οργανισμού και να αντικατοπτρίζουν τους πραγματικούς του στόχους.
- T (Time-Based): Χρονικά οριοθετημένοι, δηλαδή να είναι δυνατή η μέτρησή τους σε καθορισμένο χρονικό διάστημα.

Διάγραμμα 2. Δείκτες μέτρησης απόδοσης



1.3.3. Διάκριση δεικτών σε γενικούς και ειδικούς

Με τον ν. 3230/2004, άρθρο 5, που ορίζει το βασικό σύστημα στοχοθεσίας στην ελληνική Διοίκηση, οι δείκτες διακρίνονται σε γενικοί και ειδικοί. Ως γενικοί δείκτες ορίζονται «ο χρόνος ανταπόκρισης στα αιτήματα των πολιτών, το ποσοστό ικανοποίησης των παραπόνων που υποβάλλονται, η εφαρμογή νέων τεχνολογιών, το κόστος διαχείρισης και η ποιότητα των παρεχόμενων υπηρεσιών» ενώ ως ειδικοί που μπορούν να ορίζονται συμπληρωματικώς, είναι όσοι «αντιστοιχούν στο είδος των παρεχόμενων από [έκαστη υπηρεσιακή μονάδα] υπηρεσιών».

ΕΛΕΓΚΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ
& ΕΛΕΓΧΟΣ ΕΠΙΔΟΣΗΣ

2

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΔΕΥΤΕΡΟ: ΕΛΕΓΚΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ ΚΑΙ ΕΛΕΓΧΟΣ ΕΠΙΔΟΣΗΣ

2.1. Καταγραφή προτύπων, συνοπτική ανάλυση και ερμηνεία

Ο INTOSAI (International Organization of Supreme Audit Institutions) ως διεθνής οργανισμός ιδρύθηκε το 1953, με σκοπό την προώθηση της ανταλλαγής ιδεών και εμπειριών μεταξύ των Ανωτάτων Ελεγκτικών Ιδρυμάτων (SAIs) αναφορικά με τον δημοσιονομικό έλεγχο. Τα ελεγκτικά πρότυπα και οι κατευθύνσεις που ανέπτυξε ο INTOSAI ήταν αναγκαία γιατί ο χώρος του δημοσιονομικού ελέγχου εμφανίζει ιδιαιτερότητες σε σχέση με τον χώρο της ιδιωτικής ελεγκτικής όπου εφαρμόζονται τα ελεγκτικά πρότυπα της διεθνούς οργάνωσης των ορκωτών λογιστών (International Federation of Accountants, IFAC).

Ο INTOSAI εκδίδει δύο σειρές επαγγελματικών προτύπων, στις οποίες ενσωματώνονται οι διεθνώς αναγνωρισμένες αρχές:

- (i) Τα διεθνή πρότυπα των SAIs (International Standards of SAIs, ISSAIs) και
- (ii) Τις κατευθυντήριες γραμμές του INTOSAI για τη χρηστή διακυβέρνηση (INTOSAI GOV).

Τα έγγραφα ταξινομούνται με ένα συγκεκριμένο σύστημα αρίθμησης, αφού το πλαίσιο δίνει έμφαση στην ιεραρχική σχέση μεταξύ των εγγράφων. Οι γενικές κατευθυντήριες γραμμές ελέγχου (ISSAIs 1000-4999) που μας απασχολούν για τον έλεγχο απόδοσης περισσότερο, περιέχουν τις προτεινόμενες προδιαγραφές του χρηματοοικονομικού ελέγχου, του ελέγχου απόδοσης και του ελέγχου συμμόρφωσης (financial, performance and compliance auditing) και παρέχουν περαιτέρω καθοδήγηση στον ελεγκτή.

Αναφορικά με τα Διεθνή Πρότυπα των Ανωτάτων Ελεγκτικών Ιδρυμάτων (ΔΠΑΕΙ), διαπιστώνουμε ότι στη βαθμίδα 3 ταξινομούνται δύο θεμελιώδη ΔΠΑΕΙ σχετικά με τους ελέγχους απόδοσης. Αυτά είναι:

1. Το ΔΠΑΕΙ 300 αναφορικά με τις οδηγίες ελέγχων απόδοσης και τις βασικές αρχές.
2. Το ΔΠΑΕΙ 3000 που αφορά τα πρότυπα και οδηγίες για ελέγχους απόδοσης βάσει των προτύπων ελέγχου του INTOSAI και την πρακτική εμπειρία.

Στον πίνακα που ακολουθεί παρουσιάζουμε τα βασικά πρότυπα προσεγγίζοντας συνοπτικά και το πεδίο αναφοράς τους.

Πίνακας 3. Βασικά/θεμελιώδη Πρότυπα με τον έλεγχο απόδοσης ISSAIs/ΔΠΑΕΙ (Διεθνή Πρότυπα Ανωτάτων Ελεγκτικών Ιδρυμάτων)

Αριθμός ΔΠΑΕΙ/ISSAIs	ΠΕΔΙΟ/ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΟ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ
ΔΠΑΕΙ 300: Οριζόντια θέματα ελέγχου απόδοσης	α) Δομή Ελέγχου	• Ορισμός ελέγχου απόδοσης • 3 Es • Στόχοι ελέγχου απόδοσης • Εφαρμογή ΔΠΑΕΙ 300
	β) Στοιχεία Ελέγχου Απόδοσης	• Οικονομικότητα, Αποδοτικότητα, Αποτελεσματικότητα • Πεδίο και κριτήρια • Διαβεβαίωση
	γ) Αρχές Ελέγχου Απόδοσης	• Γενικές αρχές και προσέγγιση ελέγχου • Ανάλυση κινδύνου • Επικοινωνία • Έλεγχος Ποιότητας • Ελεγκτική κρίση • Reporting • Follow up
ΔΠΑΕΙ 3000	Πρότυπα και οδηγίες για ελέγχους αποδοτικότητας βάσει των προτύπων ελέγχου του INTOSAI και την πρακτική εμπειρία	• Ορισμός Ελέγχου απόδοσης • Εφαρμογή των αρχών ελέγχου στον έλεγχο επίδοσης • Οδηγίες για τον προγραμματισμό των ελέγχων • Οδηγίες για τη διενέργεια των ελέγχων • Reporting standards
ΔΠΑΕΙ 3100 ³⁰	Οδηγίες ελέγχων αποδοτικότητας Βασικές αρχές	Βασικές αρχές ελέγχου απόδοσης και λεπτομερειακή ανάλυση οδηγιών αναφορικά με τη διενέργεια του ελέγχου και των ελεγκτικών πρακτικών που ακολουθούνται
ΔΠΑΕΙ 3200	Οδηγίες αναφορικά με τις ακολουθούμενες διαδικασίες σε ελέγχους επιδόσεων	Ελεγκτικές διαδικασίες στα στάδια: 1. του σχεδιασμού (planning) 2. της πραγματοποίησης (conducting) 3. της αναφοράς (reporting) 4. της παρακολούθησης (follow up) ενός ελέγχου επιδόσεων
ΔΠΑΕΙ 3910	Βασικά ζητήματα/διαδικασίες ενός ελέγχου επίδοσης	• Πρόσθετες οδηγίες για στόχους ελέγχου, επιλογή υποκειμένων και πεδίου ελέγχου • Οδηγίες για ζητήματα και προκλήσεις που ανακύπτουν σχετικά με τους αναγκαίους πόρους ελέγχου
ΔΠΑΕΙ 3920	Οδηγίες για την ακολουθούμενη διαδικασία ενός ελέγχου επίδοσης	• Προγραμματισμός Ελέγχου • Επιλογή αντικειμένων και πεδίο ελέγχου • Διενέργεια ελέγχου • Reporting • Συστάσεις • Follow up

³⁰ Σημειώνεται ότι στον παρόντα Οδηγό γίνονται αναφορές στο ΔΠΑΕΙ ή ISSAI 3100 που ήταν εγκεκριμένο και προσβάσιμο στον ιστότοπο του INTOSAI έως το 2019, καθότι δεν έχει έως τώρα εγκριθεί νέο ISSAI 3100.

Τα διεθνή ελεγκτικά πρότυπα του INTOSAI που αφορούν στον έλεγχο απόδοσης όπως και στους λοιπούς ελέγχους, αν και δεν έχουν ως κώδικα ρυθμίσεων νομική δεσμευτικότητα, πιστοποιούν τη διεθνή αξιοπιστία του δημοσιονομικού ελέγχου της χώρας που τα χρησιμοποιεί, εξασφαλίζοντας την τήρηση μιας διεθνούς αντίληψης και standards για την ποιότητα του ελέγχου. Παρά το γεγονός ότι σε επίπεδο νομικού πλαισίου διαπιστώνουμε ότι έχουν εισαχθεί οι έννοιες των διεθνών ελεγκτικών προτύπων και της αξιολόγησης της απόδοσης με βάση την αρχή της χρηστής δημοσιονομικής διαχείρισης, η υλοποίηση των οριζομένων βρίσκεται ακόμη σε πρώιμο στάδιο.

ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΟΥ
ΕΛΕΓΧΟΥ ΕΠΙΔΟΣΗΣ ΣΕ
ΠΕΡΙΠΤΩΣΕΙΣ ΕΛΛΗΝΙΚΩΝ
ΕΛΕΓΚΤΙΚΩΝ ΑΡΧΩΝ

3

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΤΡΙΤΟ: ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ ΕΠΙΔΟΣΗΣ ΣΕ ΠΕΡΙΠΤΩΣΕΙΣ ΕΛΛΗΝΙΚΩΝ ΕΛΕΓΚΤΙΚΩΝ ΑΡΧΩΝ

Στο παρόν κεφάλαιο παρατίθεται το σχετικό με την άσκηση ελέγχων επίδοσης από ορισμένες ελληνικές ελεγκτικές αρχές ρυθμιστικό πλαίσιο.

3.1. Το Ελεγκτικό Συνέδριο

Το έτος 2012 επιχειρήθηκε η εναρμόνιση του κατασταλτικού ελέγχου που διενεργεί το Ελεγκτικό Συνέδριο με τα κρατούντα στον ευρωπαϊκό χώρο αλλά και διεθνώς και επιβλήθηκε πλέον η τήρηση, κατά την άσκηση του ως άνω ελέγχου, των ελεγκτικών προτύπων του Διεθνούς Οργανισμού Ανωτάτων Ελεγκτικών Ιδρυμάτων³¹. Ειδικότερα, σύμφωνα με το άρθρο 81 του ν. 4055/2012 και μετέπειτα άρθρο 40 παρ. 1 και 2 του Κώδικα Νόμων για το Ελεγκτικό Συνέδριο (ν. 4129/2013), το Ελεγκτικό Συνέδριο, ως Ανώτατο Δημοσιονομικό Δικαστήριο, υποχρεούται, πέραν των συνήθων και τρεχόντων ελέγχων, στη διενέργεια στοχευμένων ελέγχων σε τομείς υψηλού ελεγκτικού ενδιαφέροντος. Οι έλεγχοι αυτοί που διενεργούνται από το Ελεγκτικό Συνέδριο υπό την ιδιότητα του ανεξάρτητου από τις λοιπές ελεγκτικές αρχές εξωτερικού ελεγκτή, δύνανται να είναι είτε οι «κλασσικοί» κατασταλτικοί έλεγχοι, δηλαδή περί την ακρίβεια και ορθότητα καταγραφής των λογαριασμών καθώς και ως προς την τήρηση της αρχής της κανονικότητας και νομιμότητας της δημόσιας δαπάνης, είτε επιδόσεων, δηλαδή έλεγχοι περί του εάν επιτεύχθηκαν οι σκοποί για τους οποίους διατέθηκαν οι δημόσιοι πόροι.

Επισημαίνεται ότι ο πρώτος έλεγχος επιδόσεων που διενήργησε το Ελεγκτικό Συνέδριο αφορούσε στον έλεγχο επιδόσεων του συστήματος εσωτερικών δικλίδων καθώς και των αποτελεσμάτων που παρουσίασε η Επιτροπή Εποπτείας και Ελέγχου Παιγνίων (ΕΕΕΠ) για τα έτη 2013 και 2014³². Στόχο του διενεργούμενου ελέγχου αποτέλεσε η διαπίστωση του εάν η ΕΕΕΠ ασκεί τις ρυθμιστικές, εποπτικές και ελεγκτικές της αρμοδιότητες με τον πλέον αποδοτικό και αποτελεσματικό τρόπο, ώστε να διασφαλίζονται τα έσοδα του Ελληνικού Δημοσίου και να τηρούνται οι κανόνες νομιμότητας στην αγορά. Το βασικό ερώτημα που κλήθηκε να απαντήσει η ομάδα ελέγχου του Ελεγκτικού Συνεδρίου ήταν:

Η Επιτροπή Εποπτείας και Ελέγχου Παιγνίων ασκεί τις εποπτικές και ελεγκτικές της αρμοδιότητες με τον πλέον αποτελεσματικό και αποδοτικό τρόπο, διασφαλίζοντας ταυτόχρονα τη βέλτιστη απόδοση των προβλεπόμενων δημοσίων εσόδων;

Για την απάντηση του παραπάνω βασικού ερωτήματος, η ομάδα ελέγχου εξέτασε τα παρακάτω ελεγκτικά ερωτήματα (επίπεδο 2):

1. Η ρύθμιση και ο έλεγχος των τυχερών παιγνίων της ΟΠΑΠ ΑΕ κρίνεται

³¹ Αιτιολογική Έκθεση στο σχέδιο του ν. 4055/2012 «Δίκαιη δίκη και εύλογη διάρκεια αυτής».

³² https://www.elsyn.gr/sites/default/files/ekthesi_EEEP_xoris_parartimata.pdf

- αποτελεσματικός, προκειμένου να διασφαλιστούν τα έσοδα του Ελληνικού Δημοσίου;
2. Το ρυθμιστικό πλαίσιο διεξαγωγής και ελέγχου παιγνίων των επιχειρήσεων καζίνο, καθώς επίσης και ο έλεγχος που διενεργεί η ΕΕΕΠ τόσο στη διεξαγωγή των παιγνίων όσο και στην είσπραξη των δημοσίων εσόδων κρίνεται αποδοτικός και αποτελεσματικός;
 3. Είναι αποδοτικά ρυθμισμένη η αγορά τυχερών παιγνίων μέσω Διαδικτύου, ώστε να εποπτεύεται και να ελέγχεται με αποτελεσματικό τρόπο;

Αξίζει να αναφερθεί ότι στην παρούσα έκθεση, το Ελεγκτικό Συνέδριο δεν περιορίστηκε μόνο στην εξαγωγή συμπερασμάτων αλλά επεκτάθηκε και στη διατύπωση συστάσεων-προτάσεων προκειμένου να συμβάλλει στη βελτίωση και την αποτελεσματικότητα του συστήματος εσωτερικών δικλίδων της ΕΕΕΠ, ως προς τη διασφάλιση των εσόδων από την αγορά των τυχερών παιγνίων. Επιπλέον, το Ελεγκτικό Συνέδριο διεξήγαγε έλεγχο παρακολούθησης (follow up) στην ΕΕΕΠ, εντός του χρονικού διαστήματος των τριών ετών από την έκδοση της εν λόγω έκθεσης επιδόσεων, προκειμένου να διαπιστωθεί ο βαθμός υιοθέτησης και εφαρμογής των ειδικότερων συστάσεων που είχαν διατυπωθεί, αναφορικά με τη βελτίωση της αποτελεσματικότητας και της επάρκειας του συστήματος των εσωτερικών δικλίδων στον τομέα: α) ρύθμισης της αγοράς παιγνίων, β) ελεγκτικών δράσεων που ασκούνται στα τυχερά παίγνια και γ) των διαδικασιών είσπραξης των εσόδων από τα τυχερά παίγνια.

Στη συνέχεια, με το άρθρο 342 του ν. 4700/2020, όπως αντικατέστησε τις παρ. 2 και 3 του άρθρου 40 του ν. 4129/2013³³, ορίστηκε ότι το Ελεγκτικό Συνέδριο διενεργεί στοχευμένους ελέγχους επιδόσεων σε τομείς υψηλού ελεγκτικού ενδιαφέροντος, με βάση το ετήσιο πρόγραμμα ελέγχων που εγκρίνεται από την Ολομέλειά του. Ειδικότερα, οι έλεγχοι επιδόσεων στοχεύουν στη διατύπωση ελεγκτικής γνώμης επί της οικονομικότητας, αποδοτικότητας και αποτελεσματικότητας της δημόσιας διαχείρισης, με αποκλεισμό εκτιμήσεως επί της σκοπιμότητας των ενεργειών των ελεγχόμενων διαχειρίσεων, δεδομένου ότι τα όρια μεταξύ του ελέγχου σκοπιμότητας

³³ Με τον ν. 4129/2013, άρθρο 40, παρ. 2-3, όπως αντικαταστάθηκαν με τον ν. 4700/2020, άρθρο 342, ορίζεται: «2. Το Ελεγκτικό Συνέδριο διενεργεί, σύμφωνα με τις διατάξεις που το διέπουν, στοχευμένους ελέγχους επιδόσεων σε τομείς υψηλού ελεγκτικού ενδιαφέροντος, με βάση το ετήσιο πρόγραμμα ελέγχων που εγκρίνεται από την Ολομέλειά του. 3. Οι έλεγχοι που προβλέπονται στις παρ. 1 και 2 πραγματοποιούνται από τις Υπηρεσίες Επιτρόπου του Ελεγκτικού Συνεδρίου. Αν κριθεί αναγκαίο, μπορεί με απόφαση της Ολομέλειας, ύστερα από πρόταση του Τμήματος Ελέγχων, να επιτραπεί οι έλεγχοι που προβλέπονται στις παρ. 1 και 2, να διενεργηθούν από ειδικό κλιμάκιο αποτελούμενο από δικαστικούς λειτουργούς ή ελεγκτές δικαστικούς υπαλλήλους ή δικαστικούς λειτουργούς επικουρούμενους από ελεγκτές του Δικαστηρίου. Τα μέλη του ειδικού κλιμακίου ορίζονται από το Τμήμα Ελέγχων. Εφόσον στο ειδικό κλιμάκιο συμμετέχουν δικαστικοί λειτουργοί, ορίζονται κατά προτεραιότητα μεταξύ των υπηρετούντων στο Τμήμα Ελέγχων. Όταν οι δικαστικοί λειτουργοί που συμμετέχουν στους ανωτέρω ελέγχους επικουρούνται από ελεγκτές δικαστικούς υπαλλήλους, στο υπόμνημα σχεδιασμού ελέγχου, με βάση το οποίο διεξάγεται ο έλεγχος, οριοθετούνται με ακρίβεια οι ελεγκτικές ενέργειες που ανατίθενται στους δικαστικούς λειτουργούς. [...]».

και του ελέγχου επιδόσεων έχουν διευκρινισθεί διεθνώς εδώ και δεκαετίες, με απολύτως διαυγή και πρακτικώς εφαρμόσιμα ελεγκτικά πρότυπα³⁴.

Για την κατάρτιση του Προγράμματος λαμβάνονται υπόψη κυρίως οι ελεγκτικές δυνάμεις του Δικαστηρίου σε συνδυασμό με τις ελεγκτικές του υποχρεώσεις, καθώς και οι προτεραιότητες ελέγχου ενόψει των πεδίων επικινδυνότητας στη δημόσια διαχείριση που έχουν εντοπισθεί. Η εκτέλεση του Προγράμματος εποπτεύεται από το Τμήμα Ελέγχων σε συνεργασία με τις αρμόδιες Υπηρεσίες Επιτρόπου οριζόντιας αρμοδιότητας. Είναι άξιο επισημάνσης ότι πλέον ο Πρόεδρος του Ελεγκτικού Συνεδρίου παρουσιάζει κάθε έτος στη Βουλή το ετήσιο πρόγραμμα ελέγχων του Δικαστηρίου, σύμφωνα με τα οριζόμενα στον Κανονισμό της. Δέκα (10) μέρες πριν από την παρουσίαση του ετήσιου προγράμματος ελέγχων του Δικαστηρίου, κοινοποιεί το πρόγραμμα στον Πρόεδρο της Βουλής. Κατά την ακρόαση του Προέδρου του Ελεγκτικού Συνεδρίου, η Βουλή, όπως ορίζεται στον Κανονισμό της, μπορεί να προτείνει να δοθεί προτεραιότητα σε ορισμένους από τους ελέγχους που έχουν προγραμματισθεί. Μπορεί ακόμη να εκφράσει ενδιαφέρον για τη διενέργεια και άλλων ελέγχων, πέραν των προγραμματισμένων, έως τριών κατ' έτος, ιδίως με αντικείμενο αδυναμίες στα συστήματα δημόσιας διαχείρισης.

Στο δεύτερο μέρος του Ετήσιου Προγράμματος Ελέγχων του Ελεγκτικού Συνεδρίου για το έτος 2021 παρουσιάζεται, μεταξύ άλλων ειδών ελέγχων (έλεγχος αποτελεσματικότητας συστημάτων εσωτερικού ελέγχου, έλεγχος συμμόρφωσης, έλεγχος εντοπισμού συστημικών παθογενειών, στοχευμένος θεματικός έλεγχος συμμόρφωσης), ένας κατάλογος των θεμάτων ελέγχων επιδόσεων με το τεχνικό δελτίο του καθενός από αυτούς, στο οποίο καταγράφεται η νομική βάση, η αφορμή, τα κριτήρια, το χρησιμοποιούμενο εγχειρίδιο, η εποπτεία και οι ελεγχόμενοι φορείς του ελέγχου. Η χαρτογράφηση της εν λόγω θεματολογίας ελέγχων πραγματοποιείται με βάση τις ελεγκτικές αρμοδιότητες του Δικαστηρίου και τα θέματα ελέγχων που εμφανίζονται σε αντίστοιχες χαρτογραφήσεις από ομοειδείς ελεγκτικούς θεσμούς³⁵. Επιπλέον επακολουθούν ανταλλαγές απόψεων με τα μέλη του Τμήματος Ελέγχων και το σύνολο των Επιτρόπων Ελέγχου του Ελεγκτικού Συνεδρίου, καθώς και πρόσκληση προς αυτούς να απευθύνουν στο Τμήμα Ελέγχων προτάσεις ελέγχου. Επισημαίνεται ότι, σύμφωνα με το Ετήσιο Πρόγραμμα Ελέγχων έτους 2021, τα τελικώς επιλεγέντα θέματα των ελέγχων που πρόκειται να διενεργήσει το Ελεγκτικό Συνέδριο ανέρχονται σε είκοσι ένα (21), εκ των οποίων τα επτά (7) αφορούν ελέγχους επιδόσεων, ήτοι ποσοστό 33,3% επί του συνόλου, συμπεριλαμβανομένων των υπόλοιπων ειδών ελέγχου. Οι τίτλοι των εν λόγω ελέγχων επιδόσεων είναι οι εξής:

1. COVID-19: Κριτήρια για τη διάθεση δημόσιων πόρων σε ανεπάρκεια: το

³⁴ Ετήσιο Πρόγραμμα Ελέγχων Ελεγκτικού Συνεδρίου για το έτος 2021

<https://www.elsyn.gr/sites/default/files/%CE%A0%CE%A1%CE%9F%CE%93%CE%A1%CE%91%CE%9C%CE%9C%CE%91%20%CE%95%CE%9B%CE%95%CE%93%CE%A7%CE%A9%CE%9D%202021.PDF>

³⁵ U.S. Government Accountability Office, U.K. National Audit Office.

πρόβλημα με τις μονάδες εντατικής θεραπείας.

2. Παιδιά με ειδικές εκπαιδευτικές ανάγκες: το σύστημα εκπαίδευσης εναρμονίζεται με τα διεθνή πρότυπα;
3. Ανθρώπινη εξαθλίωση (άτομα που διανυκτερεύουν στην ύπαιθρο εκζητούντα τη βοήθεια των περαστικών): πόσο αποτελεσματική είναι η κρατική δράση για την αντιμετώπιση του φαινομένου;
4. Παροχή υπηρεσιών ύδρευσης από το Κράτος: είναι αποδοτικές οι μονάδες αφαλάτωσης;
5. Έσοδα κρατικών νοσοκομείων: το κλειστό ενοποιημένο νοσήλιο έχει απομακρυνθεί από το πραγματικό κόστος νοσηλείας;
6. Διασφάλιση της δημοσιονομικής βιωσιμότητας: ακούγονται επαρκώς τα ανεξάρτητα συμβουλευτικά όργανα για την τήρηση της δημοσιονομικής πειθαρχίας;
7. Απεξάρτηση από ναρκωτικές ουσίες: είναι υπερβολικά τα λειτουργικά έξοδα του Οργανισμού κατά των Ναρκωτικών;

Επιπρόσθετα, το Ελεγκτικό Συνέδριο, σύμφωνα με το Ετήσιο Πρόγραμμα Ελέγχων έτους 2021, μελετά τη δυνατότητα έκδοσης κάθε έτος μιας συγκεντρωτικής έκθεσης που θα παρουσιάζει κατά τρόπο πανοραμικό και συνοπτικό το σύνολο των επιδόσεων στα πάσης φύσεως εκτελούμενα προγράμματα. Κατά την ελεγκτική αντίληψη του Δικαστηρίου, η δημόσια διοίκηση οφείλει η ίδια να διασφαλίζει και να είναι σε θέση να αποδείξει, λογοδοτούσα γι' αυτό, όχι μόνο ότι η διαχείρισή της είναι έντιμη, οι λογαριασμοί της αξιόπιστοι και οι αποφάσεις της νόμιμες, αλλά ακόμη ότι τα δημόσια χρήματα που διατέθηκαν «έπιασαν τόπο». Δεν επαφίεται στο Ελεγκτικό Συνέδριο να διαπιστώσει πρωτογενώς κάτι τέτοιο. Στην αρμοδιότητά του περιλαμβάνεται η επαλήθευση των διαβεβαιώσεων της διοίκησης ότι η διαχείρισή της υπήρξε αποτελεσματική. Με το νέο ελεγκτικό εργαλείο, το Δικαστήριο θα συγκεντρώνει τις αναγκαίες πληροφορίες και θα προβαίνει στις δέουσες επαληθεύσεις, ώστε η Βουλή και ο ελληνικός λαός να ενημερώνεται αν όντως μπορεί να αποδειχθεί ότι «έπιασαν τόπο» τα χρήματα του Κράτους που διατέθηκαν.

3.2. Η Γενική Διεύθυνση Δημοσιονομικών Ελέγχων (ΓΔΔΕ) του ΥπΟικ/ΓΛΚ

Η Γενική Διεύθυνση Δημοσιονομικών Ελέγχων (ΓΔΔΕ), που ανήκει οργανικά στο ΓΛΚ του Υπουργείου Οικονομικών, συστάθηκε με τον ν. 3492/2006 και σταδιακά αντικατέστησε, με πλήθος παρεμφερών ή όμοιων αρμοδιοτήτων, τη Γενική Διεύθυνση Οικονομικής Επιθεώρησης, μέχρι την κατάργησή της τελευταίας το 2014. Εκτός από τις αρμοδιότητες διαχειριστικών ελέγχων στους φορείς του δημόσιου τομέα, ελέγχων απάτης και ελέγχων συμμόρφωσης ως προς τα συστήματα εσωτερικών δικλίδων της διαχείρισης των προϋπολογισμών του δημόσιου τομέα, καθώς και του συντονισμού και παρακολούθησης του συστήματος εσωτερικού ελέγχου στους δημόσιους φορείς, της ανατέθηκε επιπλέον η διενέργεια ελέγχων

επίδοσης των φορέων και δράσεων του δημόσιου τομέα.

Οι ιδρυτικές διατάξεις της Γενικής Διεύθυνσης Δημοσιονομικών Ελέγχων (ΓΔΔΕ), ειδικότερα το άρθρο 1 παρ. 2 του ν. 3492/2006, ορίζουν ότι ο έλεγχος της χρηστής δημοσιονομικής διαχείρισης – συνεπώς ο έλεγχος επίδοσης – αποτελεί τον πυρήνα της αποστολής της ΓΔΔΕ. Με τον νόμο αυτό με τον οποίο συστάθηκε η ΓΔΔΕ, εισήχθη για πρώτη φορά η αρχή της χρηστής δημοσιονομικής διαχείρισης στο εθνικό δίκαιο και ορίστηκε διαδικασία για τον έλεγχο επίδοσης στους προϋπολογισμούς του ελληνικού δημόσιου τομέα, με την εξαίρεση του συγχρηματοδοτούμενου από την Ευρωπαϊκή Ένωση σκέλους³⁶. Με την παρ. 3 του ανωτέρω άρθρου ορίζεται ότι η ΓΔΔΕ χρησιμοποιεί μεθόδους και πρότυπα που εφαρμόζονται και από διεθνείς ελεγκτικούς οργανισμούς.

Σύμφωνα με την αιτιολογική έκθεση (σ. 1) του ν. 3492/2006, «[α]πό τις παραδοσιακές μορφές ελέγχου όμως που εφαρμόζει [ενν.: το Υπουργείο Οικονομικών] (έλεγχος νομιμότητας και κανονικότητας των δαπανών από τις ΥΔΕ, έλεγχος δημοσίων υπολόγων και δημοσίων διαχειρίσεων από την Οικονομική Επιθεώρηση κ.λπ.) απουσιάζει [...] ο έλεγχος απόδοσης των δαπανώμενων πόρων με βάση τις αρχές της οικονομίας, αποτελεσματικότητας και αποδοτικότητας, αρμοδιότητες που συνάδουν με τον ρόλο του ως εξωτερικού ελεγκτή σύμφωνα με τα διεθνή ελεγκτικά πρότυπα».

Περαιτέρω, το άρθρο 2 παρ. 1 του ν. 3492/2006 προβλέπει ότι η ΓΔΔΕ ελέγχει τη διαχείριση του προϋπολογισμού για να διαπιστωθεί αν «τηρούνται [...] οι αρχές [...] της χρηστής δημοσιονομικής διαχείρισης» και ότι «λαμβάνει ή εισηγείται τα κατάλληλα μέτρα για τη βελτίωση των συστημάτων διαχείρισης και ελέγχου των φορέων, ώστε να συμβάλει [...] στην [...] αποτελεσματική διαχείριση των χρημάτων που δαπανούν».

Προσέτι, σύμφωνα με το άρθρο 15 παρ. 1 περ. στ' του ν. 3492/2006, μεταξύ των αρμοδιοτήτων των δημοσιονομικών ελεγκτών της ΓΔΔΕ, περιλαμβάνεται «η αξιολόγηση της επίδοσης του ελεγχόμενου φορέα με βάση την αρχή της χρηστής δημοσιονομικής διαχείρισης».

Επιπρόσθετα, με την 278/2018 απόφαση ΣτΕ/Δ', κρίθηκε, κατά την ανάλυση του ελεγκτικού πεδίου της ΓΔΔΕ το οποίο υπερβαίνει τόσο το λογιστικό όσο και το παραδοσιακό δημοσιολογιστικό πεδίο (αξιοπιστία χρηματοοικονομικών αναφορών, νομιμότητα και κανονικότητα δαπανών, καταλογισμός ελλειμματικών υπολόγων), ότι ο ν. 3492/2006 «ρυθμίζει την άσκηση ευρύτερου διαχειριστικού ελέγχου του προϋπολογισμού των ελεγχόμενων φορέων, καθώς και των συστημάτων διαχειρίσεως και εσωτερικού ελέγχου των φορέων αυτών, προκειμένου να διασφαλίζεται η εν γένει χρηστή δημοσιονομική διαχείριση του προϋπολογισμού τους, η βελτίωση των λειτουργιών τους και η εξυπηρέτηση των στόχων τους, κατά

³⁶ Για το συγχρηματοδοτούμενο σκέλος, βλ. κατωτέρω ενότητα για την ΕΔΕΛ.

τρόπο αποτελεσματικό, αποδοτικό και οικονομικό. Κατά νόμον, ο ασκούμενος διαχειριστικός έλεγχος δεν περιορίζεται σε δημοσιολογιστικό έλεγχο λογαριασμών, ενόψει εκδόσεως πράξεων καταλογισμού ή δημοσιονομικών διορθώσεων εάν διαπιστωθούν παρατυπίες, αλλά περιλαμβάνει και έλεγχο της οργανωτικής δομής, των μεθόδων και των διαδικασιών λειτουργίας του ελεγχόμενου φορέα, κατατείνει δε σε συνολική αξιολόγησή του».

Ως προς τη στρατηγική και τον σχεδιασμό των ελέγχων επίδοσης της ΓΔΔΕ, με τον ν. 3492/2006 και τον Κανονισμό Διενέργειας Ελέγχων και Ερευνών της ΓΔΔΕ (ΦΕΚ Β' 1519/22.04.2020), ορίζεται αφενός ότι στοιχεία επίδοσης διερευνώνται κατά τους προγραμματισμένους καθολικούς ανά φορέα ελέγχους και αφετέρου ότι είναι δυνατή η απόφαση διενέργειας ελέγχων επίδοσης που θα αφορούν σε συγκεκριμένο κάθε φορά αντικείμενο.

Στα έως σήμερα εγκριθέντα και χρησιμοποιούμενα στους ελέγχους της ΓΔΔΕ ερωτηματολόγια, έχουν ενταχθεί ελεγκτικά ερωτήματα με στοιχεία απόδοσης, τα οποία ερωτήματα διερευνώνται στους προγραμματισμένους καθολικούς ανά φορέα ελέγχους. Τέτοια ερωτήματα αφορούν ενδεικτικά στη στελέχωση και στις αποδοχές, στις συμβάσεις προμηθειών και στα προγράμματα εξόφλησης ληξιπρόθεσμων οφειλών. Επιπλέον, η ΓΔΔΕ προτίθεται κατά τον προγραμματισμό ελέγχων της επόμενης ελεγκτικής περιόδου να διερευνήσει το ενδεχόμενο εισαγωγής επιπλέον στοιχείων απόδοσης σε ελέγχους της.

3.3. Η Επιτροπή Δημοσιονομικού Ελέγχου (ΕΔΕΛ)³⁷ του ΥπΟικ/ΓΛΚ

3.3.1. Το ευρωπαϊκό χρηματοδοτικό πλαίσιο

Ο ετήσιος προϋπολογισμός της ΕΕ ισοδυναμεί με περίπου το 1% του εθνικού πλούτου της Ένωσης³⁸. Οι δράσεις και τα έργα που χρηματοδοτούνται από τον προϋπολογισμό της ΕΕ αντανακλούν τις προτεραιότητες που έχουν τεθεί από τις χώρες της ΕΕ σε μια δεδομένη χρονική στιγμή. Αυτές κατατάσσονται σε κατηγορίες δαπανών και σε διαφορετικούς τομείς πολιτικής. Αυτός ο τρόπος οργάνωσης του προϋπολογισμού καλείται προϋπολογισμός βάσει δραστηριοτήτων. Τα έσοδα και οι δαπάνες του προϋπολογισμού της ΕΕ υπόκεινται στους περιορισμούς των Συνθηκών (π.χ. ο προϋπολογισμός της Ένωσης δεν επιτρέπεται να παρουσιάζει έλλειμμα), του πολυετούς δημοσιονομικού πλαισίου³⁹ (το οποίο ελέγχει την εξέλιξη του προϋπολογισμού της ΕΕ ανά κατηγορία δαπανών κατά τη διάρκεια καθοριζόμενης χρονικής περιόδου) και του **δημοσιονομικού κανονισμού**⁴⁰ που θεσπίζεται από το

³⁷ Η ΕΔΕΛ αποτελεί το κύριο αποφασιστικό όργανο της Γενικής Διεύθυνσης Ελέγχου Συγχρηματοδοτούμενων Προγραμμάτων (ΓΔΕΣΠ) του ΓΛΚ. Στην παρούσα ενότητα, ο όρος «ΕΔΕΛ» χρησιμοποιείται με την έννοια του συνόλου των διαδικασιών και οργάνων της ΓΔΕΣΠ.

³⁸ https://ec.europa.eu/info/strategy/eu-budget/transparency/fact-check_en

³⁹ <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EL/TXT/PDF/?uri=CELEX:32013R1311&from=EL>

⁴⁰ <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EL/TXT/PDF/?uri=CELEX:32018R1046&from=EL>

Συμβούλιο και το Κοινοβούλιο και ο οποίος καθορίζει τους κανόνες για την κατάρτιση, την εκτέλεση, τη διαχείριση και τον έλεγχο του προϋπολογισμού. Κύρια ιδέα του δημοσιονομικού κανονισμού είναι ότι τα κεφάλαια της ΕΕ πρέπει να χρησιμοποιούνται σύμφωνα με την *αρχή της χρηστής δημοσιονομικής διαχείρισης*.

Περισσότεροι από τους μισούς χρηματοδοτικούς πόρους της ΕΕ διοχετεύονται μέσω των πέντε (5) Ευρωπαϊκών Διαρθρωτικών και Επενδυτικών Ταμείων (ΕΔΕΤ)⁴¹, τα οποία διαχειρίζονται από κοινού η Ευρωπαϊκή Επιτροπή και οι χώρες της ΕΕ⁴². Εκτός από τα ΕΔΕΤ, υπάρχουν και άλλα διαθέσιμα προγράμματα χρηματοδότησης της ΕΕ⁴³ που υλοποιούνται μέσω του πολυετούς δημοσιονομικού πλαισίου με σκοπό τη στήριξη των πολιτικών της ΕΕ. Περίπου το 80% των χρηματοδοτήσεων που παρέχει η ΕΕ υπόκεινται σε επιμερισμένη διαχείριση⁴⁴, σύμφωνα με την οποία η διαχείριση των προγραμμάτων ανατίθεται στις χώρες της ΕΕ.

Τα Διαρθρωτικά Ταμεία και τα λοιπά προγράμματα χρηματοδότησης αποτελούν το κύριο όργανο άσκησης περιφερειακής πολιτικής, με στόχο την οικονομική και κοινωνική συνοχή, καθώς και την ισόρροπη και βιώσιμη ανάπτυξη της ΕΕ, σύμφωνα με τη Συνθήκη για την ΕΕ⁴⁵. Η λειτουργία των Ταμείων διέπεται μέσα από συγκεκριμένους κανονισμούς, στους οποίους προσδιορίζεται η επιλεξιμότητα των συγκεκριμένων περιοχών, ο τρόπος έγκρισης, παρακολούθησης, χρηματοδότησης και διάρκειας των προγραμμάτων.

3.3.2. Το εθνικό πλαίσιο υλοποίησης συγχρηματοδοτούμενων προγραμμάτων

Στη χώρα μας οι αναπτυξιακές στρατηγικές που θα επιτευχθούν με τη συνδρομή ενός ή περισσότερων ΕΔΕΤ καθώς και με τα άλλα μέσα χρηματοοικονομικής τεχνικής της Ένωσης αλλά και του ΧΜ του ΕΟΧ, παίρνουν τη μορφή «επιχειρησιακών/εθνικών προγραμμάτων» (ΕΠ) και αναλύονται σε «άξονες προτεραιότητας» που έχουν συγκεκριμένους μετρήσιμους ποσοτικούς και ποιοτικούς στόχους. Η επίτευξη των στόχων της σχετικής προτεραιότητας ή των σχετικών προτεραιοτήτων στο πλαίσιο των μέσων χρηματοοικονομικής τεχνικής επιτυγχάνεται μέσα από την υλοποίηση πράξεων (έργων, συμβάσεων, δράσεων) που εφαρμόζουν οι «δικαιούχοι» των πράξεων.

Για τη χρηστή διαχείριση και τον έλεγχο των ΕΠ έχει τεθεί σε εφαρμογή το «Σύστημα

⁴¹ Τα Ευρωπαϊκά Διαρθρωτικά και Επενδυτικά Ταμεία είναι: [το Ευρωπαϊκό Ταμείο Περιφερειακής Ανάπτυξης \(ΕΤΠΑ\)](#), [το Ευρωπαϊκό Κοινωνικό Ταμείο \(ΕΚΤ\)](#), [το Ταμείο Συνοχής \(ΤΣ\)](#), [το Ευρωπαϊκό Γεωργικό Ταμείο Αγροτικής Ανάπτυξης \(ΕΓΤΑΑ\)](#), [το Ευρωπαϊκό Ταμείο Θάλασσας και Αλιείας \(ΕΤΘΑ\)](#). [Οι κοινές και γενικές διατάξεις προβλέπονται σε σχετικό «Κανονισμό»](#) (<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EL/TXT/PDF/?uri=CELEX:32013R1303&from=el>)

⁴² https://ec.europa.eu/info/funding-tenders/funding-opportunities/funding-programmes/overview-funding-programmes/european-structural-and-investment-funds_el

⁴³ https://ec.europa.eu/info/funding-tenders/funding-opportunities/funding-programmes_el

⁴⁴ Βλ. άρθρο 63 «δημοσιονομικού κανονισμού».

⁴⁵ <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EL/TXT/HTML/?uri=CELEX:12016ME/TXT&from=EL>

Διαχείρισης και Ελέγχου» (ΣΔΕ). Το ΣΔΕ είναι ένα σύνολο διοικητικών αρχών που βρίσκονται σε αλληλεξάρτηση, διαρθρωμένων με συγκεκριμένη οργανωτική δομή, οι οποίες αναπτύσσουν επιμέρους δραστηριότητες με αντικειμενικό σκοπό τη χρηστή δημοσιονομική διαχείριση των πόρων.

Η Επιτροπή Δημοσιονομικού Ελέγχου (ΕΔΕΛ) ορίστηκε (άρθρα 11-12 του νόμου 4314/2014 όπως ισχύουν) ως Αρχή Ελέγχου, με την έννοια της παρ. 4 του άρθρου 123 του Κανονισμού (ΕΚ) 1303/2013, για όλα τα ΕΠ του ΕΣΠΑ και των λοιπών χρηματοοικονομικών μέσων της ΕΕ. Η ΕΔΕΛ μεταξύ άλλων έχει την αρμοδιότητα να διασφαλίζει τη διενέργεια ελέγχων, βάσει ετήσιου προγραμματισμού που έχει εγκρίνει στο πλαίσιο συγκεκριμένης στρατηγικής ελέγχου, για την επαλήθευση της αποτελεσματικής λειτουργίας του συστήματος διαχείρισης και ελέγχου των ΕΠ.

Με βάση τα αποτελέσματα των ελεγκτικών εργασιών διατυπώνεται (ετησίως) Ελεγκτική Γνώμη με εύλογη βεβαιότητα για:

- ✓ την αποτελεσματική λειτουργία του ΣΔΕ,
- ✓ τη νομιμότητα και κανονικότητα των δηλούμενων δαπανών και
- ✓ την ορθότητα των ετήσιων λογαριασμών.

Οι δαπάνες είναι επιλέξιμες εφόσον είναι νόμιμες και κανονικές και επιπλέον έχουν χρησιμοποιηθεί με βάση την αρχή της χρηστής δημοσιονομικής διαχείρισης δηλαδή, σύμφωνα με τις αρχές της οικονομικότητας, της αποτελεσματικότητας και της αποδοτικότητας.

Η χρηστή δημοσιονομική διαχείριση των δαπανών μετριέται τόσο άμεσα διαμέσου της παρακολούθησης των δεικτών των ΕΠ όσο και έμμεσα κατά τον έλεγχο της τήρησης των εθνικών και κοινοτικών κανόνων ανάθεσης συμβάσεων ή υλοποίησης έργων με ίδια μέσα.

3.3.3. Έλεγχος δεικτών

Οι κανονισμοί των ευρωπαϊκών διαρθρωτικών και επενδυτικών ταμείων (ΕΔΕΤ) έχουν απαιτήσεις σχετικά με τους δείκτες των προγραμμάτων 2014-2020. Μέσω των δεικτών συνδέονται άμεσα οι συγχρηματοδοτούμενες δαπάνες με τα προσδοκώμενα αποτελέσματα.

Το βασικό εργαλείο ανταπόκρισης των ελληνικών αρχών (εθνική αρχή συντονισμού, ειδικές υπηρεσίες), σχετικά με τα θέματα των δεικτών στο πλαίσιο της παρακολούθησης των προγραμμάτων και της υποβολής ετήσιων εκθέσεων υλοποίησης των ΕΠ, είναι το Ενιαίο Σύστημα Παρακολούθησης Δεικτών.

Οι προβλέψεις του, οι διαδικασίες και οι κατευθύνσεις που αφορούν την παρακολούθηση των δεικτών εκροών και αποτελέσματος έχουν εφαρμογή σε όλα τα Προγράμματα που συγχρηματοδοτούνται.

Κύριο στοιχείο του συστήματος παρακολούθησης των δεικτών για την εξασφάλιση της ποιότητας των δεδομένων είναι το Δελτίο Ταυτότητας Δείκτη για κάθε δείκτη εκρών ή αποτελέσματος. Οι δείκτες αντιστοιχούν ή συνδέονται με τις προκηρυσσόμενες πράξεις σύμφωνα με τη λογική παρέμβασης του ΕΠ.

Η παρακολούθηση των δεικτών αποτυπώνεται τόσο στη φάση της επιλογής και έγκρισης των πράξεων όσο και κατά την παρακολούθηση και επαλήθευση τους.

Σε κάθε περίπτωση πρέπει να αιτιολογείται η συμβολή της πράξης στην επίτευξη των ειδικών στόχων και των δεικτών.

Σε επιμέρους κανονιστικά πλαίσια προβλέπεται ο ορισμός των δεικτών σύμφωνα με τους ειδικούς κανόνες του κάθε ταμείου, ορίζονται τα αναμενόμενα αποτελέσματα και οι δείκτες εκρών για κάθε άξονα προτεραιότητας και τα καθήκοντα κάθε διαχειριστικής αρχής. Αστοχίες στην παρακολούθηση των δεικτών μπορούν να επιφέρουν ακόμα και την αναστολή πληρωμών από την Επιτροπή.

Σύμφωνα με το άρθρο 20 του κανονισμού (ΕΕ) αριθμ. 1303/2013, κάθε κράτος μέλος διαθέτει αποθεματικό επίδοσης, το οποίο συνίσταται σε 6% των πόρων που διατίθενται μέσω του Ευρωπαϊκού Ταμείου Περιφερειακής Ανάπτυξης (ΕΤΠΑ), του Ευρωπαϊκού Κοινωνικού Ταμείου (ΕΚΤ) και του Ταμείου Συνοχής. Τα άρθρα 21 και 22 του εν λόγω κανονισμού ορίζουν ότι η Επιτροπή πρέπει να προβεί σε επανεξέταση επιδόσεων όσον αφορά την επίτευξη των ορόσημων από κάθε κράτος μέλος, και να λάβει απόφαση σχετικά με την αποδέσμευση του σχετικού αποθεματικού επίδοσης.

Η εφαρμογή του Ενιαίου Συστήματος Παρακολούθησης Δεικτών (ΕΣΠΔ) ελέγχεται από την ΕΔΕΛ⁴⁶, σύμφωνα με το άρθρο 127 του κανονισμού (ΕΕ) 1303/2013, τα άρθρα 11-12 του νόμου 4314/2014 όπως ισχύουν και ειδικότερα το άρθρο 42 του νόμου 4314/2014 όπως ισχύει, τα άρθρα 61, 62 και 63 του π.δ. 142/23.11.2017). Ο έλεγχος πραγματοποιείται με κατάλληλο δείγμα πράξεων/δεικτών, με σκοπό την απόκτηση βεβαιότητας για την αξιοπιστία των δεδομένων των δεικτών στο πλαίσιο του κοινού ΣΔΕ.

3.3.4. Έλεγχος τήρησης ενωσιακού και εθνικού θεσμικού πλαισίου

Στις περιπτώσεις όπου η ελεγχόμενη δράση/έργο είναι δημόσια σύμβαση έργου, προμήθειας ή υπηρεσίας ελέγχεται, μεταξύ άλλων, αν ο δικαιούχος έχει τηρήσει το προβλεπόμενο ενωσιακό και εθνικό θεσμικό πλαίσιο για τις δημόσιες συμβάσεις τόσο σε ό,τι αφορά την έγκριση της διακήρυξης όσο και σε ό,τι αφορά την ανάληψη νομικής δέσμευσης. Ο έλεγχος της ορθής εφαρμογής των σχετικών διατάξεων του νομοθετικού πλαισίου ανάθεσης συμβάσεων επιβεβαιώνει τον τρόπο υπολογισμού της εκτιμώμενης αξίας μιας σύμβασης και την αποτελεσματικότητα των διαδικασιών

⁴⁶ Στο Παράρτημα παρουσιάζεται αναλυτικό ερωτηματολόγιο ελέγχου της ΕΔΕΛ για το Σύστημα Παρακολούθησης Δεικτών.

σύναψης. Ο έλεγχος των κριτηρίων ανάθεσης συμβάλει στη διασφάλιση του αποτελεσματικού ανταγωνισμού ενώ ο έλεγχος των πληροφοριών που παρέχονται από τους προσφέροντες και η επιβεβαίωση του βαθμού συμμόρφωσής τους προς τα κριτήρια ανάθεσης και τις απαραίτητες τεχνικές προδιαγραφές συμβάλει στη διασφάλιση της χρηστής δημοσιονομικής διαχείρισης των πόρων.

Στην περίπτωση όπου η ελεγχόμενη δράση/έργο υλοποιείται με ίδια μέσα του δικαιούχου, ελέγχεται, μεταξύ άλλων, έμμεσα η εφαρμογή της αρχής της οικονομικότητας και της αποδοτικότητας. Συγκεκριμένα, για τις πράξεις που υλοποιούνται με ίδια μέσα (αυτεπιστασία) και εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 14, σημείο 2, του κανονισμού (ΕΕ) 1304/2013 και των άρθρων 23-25 της υπ' αριθμ. 81986/ΕΥΘΥ712/31.07.2015 (ΥΠΑΣΥΔ), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει, περί επιλέξιμων δαπανών στη βάση επιλογών απλοποιημένου κόστους ένα κατ' αποκοπή ποσοστό των επιλέξιμων άμεσων δαπανών προσωπικού, μπορεί να χρησιμοποιηθεί για την κάλυψη των υπόλοιπων επιλέξιμων δαπανών της πράξης. Άμεσες δαπάνες προσωπικού ορίζονται οι δαπάνες για αμοιβές των φυσικών προσώπων τα οποία απασχολούνται για την προετοιμασία, τη διοίκηση/διαχείριση και την υλοποίηση μιας πράξης και είναι επιλέξιμες σύμφωνα με το άρθρο 12 της ΥΠΑΣΥΔ, όπως ισχύει. Οι δαπάνες για αμοιβές του προσωπικού που απασχολείται στην πράξη υπολογίζονται κατά κανόνα, με βάση τον συνολικό πραγματικό χρόνο απασχόλησης του προσωπικού στην πράξη και το μικτό ωριαίο κόστος απασχόλησης του προσωπικού αυτού για τον δικαιούχο. Το μικτό ωριαίο κόστος απασχόλησης υπολογίζεται ως το πηλίκο του τελευταίου τεκμηριωμένου ετήσιου μικτού κόστους απασχόλησης, όπως αυτό ορίζεται από την κείμενη νομοθεσία, και του αριθμού των 1720 παραγωγικών ωρών. Ως τελευταίο τεκμηριωμένο μικτό ετήσιο κόστος απασχόλησης του τακτικού προσωπικού υπολογίζεται το προηγούμενο οικονομικό έτος. Για πράξεις των οποίων η υλοποίηση θα διαρκεί επί πολλά έτη, δύναται να γίνει επικαιροποίηση του ωριαίου κόστους προσωπικού, μόλις είναι διαθέσιμα νέα στοιχεία.

Αντίστοιχα ελέγχεται έμμεσα η τήρηση της αρχής της αποδοτικότητας όταν επιβεβαιώνεται η ύπαρξη και η πληρότητα μελέτης τεκμηρίωσης του απλοποιημένου κόστους⁴⁷ ως βάση για τον υπολογισμό του ύψους των δαπανών.

3.4. Η Εθνική Αρχή Διαφάνειας

Η Εθνική Αρχή Διαφάνειας (ΕΑΔ) ιδρύθηκε με τον νόμο 4622/2019 (Α' 133), ο οποίος στα άρθρα 82-103 και 118-119 ορίζει το θεσμικό πλαίσιο λειτουργίας της. Η ΕΑΔ έχει αναλάβει το σύνολο των αρμοδιοτήτων, υποχρεώσεων και δικαιωμάτων πέντε βασικών ελεγκτικών δημόσιων φορέων (Γενικός Επιθεωρητής Δημόσιας Διοίκησης (ΓΕΔΔ), Σώμα Ελεγκτών-Επιθεωρητών Δημόσιας Διοίκησης (ΣΕΕΔΔ), Σώμα

⁴⁷ https://ec.europa.eu/regional_policy/sources/thefunds/fin_inst/pdf/simpl_cost_el.pdf

Επιθεωρητών Υπηρεσιών Υγείας και Πρόνοιας (ΣΕΥΥΠ), Σώμα Επιθεωρητών Δημοσίων Έργων (ΣΕΔΕ), Σώμα Επιθεωρητών-Ελεγκτών Μεταφορών (ΣΕΕΜΕ)) και της Γενικής Γραμματείας για την Καταπολέμηση της Διαφθοράς (ΓΕΓΚΑΔ). Αξίζει να αναφερθεί ότι για πρώτη φορά συστάθηκε στην Ελλάδα μια ενιαία και ανεξάρτητη αρχή, η οποία έχει τα απαιτούμενα εχέγγυα ανεξαρτησίας και αμεροληψίας, σύμφωνα με τις καλές διεθνείς πρακτικές και τις απαιτήσεις του διεθνούς δικαίου.

Στο πλαίσιο αυτό, η ΕΑΔ δομείται σε τρεις βασικούς επιχειρησιακούς πυλώνες, εισάγοντας για πρώτη φορά στην Ελλάδα ένα ολοκληρωμένο οργανωτικό και επιχειρησιακό μοντέλο καινοτόμων δράσεων και πρακτικών για την ενίσχυση της διαφάνειας.

Οι πυλώνες αυτοί καλύπτουν τους παρακάτω τομείς:

- Διενέργειας Επιθεωρήσεων, Ελέγχων και Ερευνών,
- Εκπόνησης Πολιτικών Πρόληψης και Ακεραιότητας,
- Υλοποίησης δράσεων Ευαισθητοποίησης και Ενημέρωσης της Κοινωνίας.

Η διενέργεια του συνόλου των ελέγχων, επανελέγχων, επιθεωρήσεων και ερευνών στους φορείς και στις υπηρεσίες της Γενικής Κυβέρνησης, μετά τη συνένωση των ανωτέρω βασικών ελεγκτικών δημόσιων φορέων, την εποπτεία των οποίων ασκεί η Μονάδα Επιθεωρήσεων και Ελέγχων, συνεχίζεται ενεργά και ο ελεγκτικός μηχανισμός της ΕΑΔ ενισχύεται με διευρυμένο πλαίσιο αρμοδιοτήτων.

Ειδικότερα, προκειμένου η Μονάδα Επιθεωρήσεων και Ελέγχων (ΜΕΕ) της Εθνικής Αρχής Διαφάνειας να φέρει εις πέρας την αποστολή της, βασιζόμενη στις τεχνικές του σύγχρονου ελέγχου που έχουν επικρατήσει ως βέλτιστη πρακτική διεθνώς, αποσκοπεί στην εκφορά συνολικής εκτίμησης επί της ποιότητας της διαχείρισης και λειτουργίας των ελεγχόμενων φορέων, μετά από επιμέρους εξέταση στοιχείων και ελέγχου, ενισχύοντας τις αρχές της αποτελεσματικότητας και αποδοτικότητας/οικονομικότητας κατά τους εξής τρόπους:

- Μέσω των προτάσεων των εκθέσεων ελέγχων για κανονιστικές παρεμβάσεις/διορθώσεις εκ μέρους των εποπτικών φορέων
- Μέσω της βέλτιστης αξιοποίησης των συστάσεων των εκθέσεων ελέγχων, σχετικά με την αναδιοργάνωση οργανικών μονάδων και με λειτουργικές αναπροσαρμογές, με σκοπό την επίτευξη ευνοϊκότερης σχέσης μεταξύ μέσων και αποτελέσματος και συγκεκριμένα:
 - Ορθολογική διάταξη και συνεργασία μεταξύ των οργανικών μονάδων.
 - Αποτελεσματική και οικονομική διάθεση πόρων (ανθρώπινο δυναμικό, υλικό κεφάλαιο, υψηλή εξειδίκευση προσωπικού).
 - Χρήση πληροφοριακών συστημάτων και δυνατότητα ηλεκτρονικής διασταύρωσης στοιχείων.
 - Αποφυγή συγκέντρωσης αρμοδιοτήτων.

- Διενέργεια περιοδικών δειγματοληπτικών συμμόρφωσης των ελεγχόμενων φορέων.
- Εισαγωγή δεικτών μέτρησης αποτελεσματικότητας και αποδοτικότητας.
- Ενίσχυση εσωτερικών δικλίδων ασφαλείας του φορέα.
- Μέσω αμφίδρομης επικοινωνίας με ελεγχόμενους και εμπλεκόμενους φορείς και ιδιαίτερα με τις Υπηρεσίες Εσωτερικού Ελέγχου.
- Μέσω εκτίμησης της αποτελεσματικότητας του προγράμματος/έργου του ελεγχόμενου φορέα δια της αξιολόγησης και αναθεώρησης α) του βαθμού αξιοπιστίας του, β) του βαθμού επίτευξης των στόχων του, γ) του βαθμού των προβλεπόμενων και ακούσιων επιπτώσεων και δ) του κόστους της πραγματοποίησης του έργου.
- Μέσω της βέλτιστης αξιοποίησης των συστάσεων για θέσπιση και πραγματοποίηση Στρατηγικών στόχων ή τήρηση υφιστάμενων.

Με στόχο την αλλαγή των προτύπων και των αντιλήψεων για τη δημόσια ηθική και ακεραιότητα, η ΕΑΔ έχει ως αποστολή τον σχεδιασμό και την υλοποίηση ενός πλαισίου συνεκτικών πολιτικών τόσο για τον εντοπισμό και την καταστολή πράξεων διαφθοράς όσο και για την πρόληψη και αποτροπή αυτών, καθώς και την ενημέρωση και ευαισθητοποίηση του συνόλου των πολιτών. Βασικό εργαλείο για την επίτευξη αυτού του σκοπού αποτελεί το Εθνικό Σύστημα Ακεραιότητας, το οποίο εστιάζει στον σχεδιασμό και την πραγματοποίηση δράσεων και μεταρρυθμίσεων, με στόχο τη βελτίωση της απόδοσης και της αποτελεσματικότητας των μηχανισμών καταπολέμησης διαφθοράς και την προώθηση των αρχών της διαφάνειας και της χρηστής διακυβέρνησης στον ελληνικό δημόσιο τομέα. Ειδικότερα, για τον πυλώνα της πρόληψης, οι δράσεις και οι μεταρρυθμίσεις αναλύονται ως εξής:

- ανάπτυξη θεσμικού πλαισίου για το εθνικό σύστημα εσωτερικού ελέγχου
- ανάπτυξη του νομικού πλαισίου για θέματα Lobbying
- αναθεώρηση του νομικού πλαισίου για περιπτώσεις Σύγκρουσης Συμφερόντων
- ανάπτυξη Κωδίκων Ηθικής και Δεοντολογίας για του αιρετούς της τοπικής αυτοδιοίκησης
- δημιουργία δικτύου πιστοποιημένων Συμβούλων Ακεραιότητας για την υποστήριξη της εφαρμογής των συστημάτων ακεραιότητας και των δικλίδων ασφαλείας σε κάθε υπηρεσία/οργανισμό
- δημιουργία Οδηγού Διαχείρισης Κινδύνων Ακεραιότητας και
- δημιουργία ενός μηχανισμού παρακολούθησης και αναφοράς περιστατικών διαφθοράς και παραβιάσεων του συστήματος ακεραιότητας.

Από τις ανωτέρω δράσεις και μεταρρυθμίσεις γίνεται εμφανές ότι θέτονται νέες δικλίδες ασφαλείας ή ενισχύονται σημαντικά οι υφιστάμενες στον εκάστοτε δημόσιο φορέα, με αποτέλεσμα να επιτυγχάνονται οι στόχοι των δημόσιων φορέων με

αποδοτικό και αποτελεσματικό τρόπο, εντός των προγραμματισμένων χρονικών δεσμεύσεων.

Απαραίτητη προϋπόθεση για τη διενέργεια ενός ελέγχου επιδόσεων είναι η ανάλυση κινδύνων, δεδομένου ότι ο έλεγχος εστιάζει σε περιοχές υψηλού κινδύνου, προκειμένου να προστεθούν νέες ή να βελτιωθούν οι υφιστάμενες δικλίδες ασφαλείας. Χαρακτηριστικό παράδειγμα ενίσχυσης της διαφάνειας, της ακεραιότητας και της λογοδοσίας στο σύνολο των πολιτών αποτελεί η Έκθεση Αξιολόγησης των Κινδύνων Διαφθοράς και Απάτης στις λειτουργίες της Γενικής Γραμματείας Ιθαγένειας για τις διαδικασίες πολιτογράφησης αλλογενών και ομογενών αλλοδαπών που εκπονήθηκε από την ΕΑΔ, βάσει διεθνώς αναγνωρισμένων προτύπων και μεθοδολογιών που χρησιμοποιούνται τόσο στον δημόσιο όσο και στον ιδιωτικό τομέα. Κύριο στόχο της έκθεσης αποτέλεσε η εκπόνηση ενός πιλοτικού έργου για την ενίσχυση των αρχών της διαφάνειας, της αντικειμενικότητας και της αποτελεσματικότητας⁴⁸, μέσω τολμηρών πρωτοβουλιών μεταρρύθμισης και αναδιοργάνωσης των πολιτικών και των διαδικασιών στο πεδίο της Ιθαγένειας και της Πολιτογράφησης, έχοντας ως κύριο στόχο την εφαρμογή τους στο σύνολο των φορέων του δημόσιου τομέα. Ειδικότερα, εντοπίστηκαν κίνδυνοι σε διάφορους τομείς της λειτουργίας της Γενικής Γραμματείας Ιθαγένειας και προτάθηκαν συστάσεις για την αποδοτικότερη, αποτελεσματικότερη και πιο γρήγορη απονομή ιθαγένειας.

Η Έκθεση Αξιολόγησης Κινδύνων Διαφθοράς και Απάτης εντάσσεται στο πλαίσιο του Μνημονίου Συνεργασίας μεταξύ του Υπουργείου Εσωτερικών, της Εθνικής Αρχής Διαφάνειας και της Γενικής Γραμματείας Ιθαγένειας, με σκοπό την παροχή συμβουλευτικών υπηρεσιών υποστήριξης για την ανάπτυξη μιας αποτελεσματικής και ολοκληρωμένης διαδικασίας Διαχείρισης των Κινδύνων Διαφθοράς και Απάτης (Corruption & Risk Management Process) σε τέσσερις κρίσιμες, για τη Γενική Γραμματεία, δραστηριότητες που αφορούν στην Πολιτογράφηση Αλλογενών Αλλοδαπών και Ομογενών Αλλοδαπών – εκτός των ομογενών προερχόμενων από χώρες της πρώην Σοβιετικής Ένωσης. Αντικείμενο της εν λόγω έκθεσης αποτέλεσε η χαρτογράφηση των κινδύνων αλλά και των ευκαιριών για την ενίσχυση των δικλίδων ακεραιότητας και διαφάνειας, καθώς και τη βελτίωση της αποτελεσματικότητας των πολιτικών και των διαδικασιών Πολιτογράφησης Ομογενών και Αλλογενών Αλλοδαπών στη Γενική Γραμματεία Ιθαγένειας.

Οι κίνδυνοι διαφθοράς και απάτης αποτελούν σημαντική απειλή για την αποτελεσματική λειτουργία των δημόσιων φορέων και την επίτευξη των στόχων τους με τον πιο αποδοτικό και οικονομικό τρόπο. Η ανάπτυξη ολοκληρωμένης λειτουργίας διαχείρισης κινδύνων στην ελληνική δημόσια διοίκηση αποτελεί μια πρόκληση και παράλληλα μια ευκαιρία για τον εντοπισμό και την αντιμετώπιση των παθογενειών

⁴⁸ Αποτελεσματικότητα ως μία από τις τρεις πτυχές ενός ελέγχου επιδόσεων (οικονομικότητα, αποδοτικότητα, αποτελεσματικότητα).

που εμποδίζουν τη βελτίωση των συστημάτων διακυβέρνησης και λειτουργίας των δημόσιων οργανισμών.

Η Γενική Γραμματεία Ιθαγένειας (ΓΓΙΘ), προάγοντας τη δέσμευση της ηγεσίας στις ηθικές αξίες (tone at the top), είναι ο πρώτος δημόσιος φορέας που δέχτηκε τη συμβουλευτική υποστήριξη της Εθνικής Αρχής Διαφάνειας, προκειμένου να υιοθετήσει μία συστηματική προσέγγιση εντοπισμού, ανάλυσης εκτίμησης και αντιμετώπισης κινδύνου για τις κρίσιμες διαδικασίες της, με σκοπό την έγκαιρη και αποτελεσματική διαχείριση ενδεχόμενων περιστατικών διαφθοράς και απάτης.

Η μεθοδολογική προσέγγιση της ΕΑΔ στις λειτουργίες της ΓΓΙΘ ακολούθησε τρία στάδια:

- Την αναγνώριση των κινδύνων Διαφθοράς και Απάτης, όπου, αναγνωρίστηκαν επτά λειτουργικές περιοχές κινδύνων Διαφθοράς και Απάτης: 1. διακυβέρνησης, 2. κανονιστικού πλαισίου, 3. οργάνωσης και λειτουργίας, 4. εποπτείας, 5. πληροφοριακών συστημάτων, 6. ανθρώπινου δυναμικού και 7. πληροφόρησης και επικοινωνίας.
- Την ανάλυση και εκτίμηση των κινδύνων Διαφθοράς και Απάτης, όπου αναλύθηκαν και εκτιμήθηκαν ως προς την *πιθανότητα (likelihood)* εμφάνισης του κινδύνου και την *επίπτωση/αντίκτυπο (impact)* που δύναται να επιφέρει η επέλευσή του στην επίτευξη των στόχων της Γενικής Γραμματείας Ιθαγένειας και στη φήμη της και, με βάση τα αποτελέσματα της εκτίμησης αυτής, προτεραιοποιήθηκαν ως προς την κρισιμότητά τους για την επίτευξη των στόχων της ΓΓΙΘ.
- Την αντιμετώπιση των κινδύνων Διαφθοράς και Απάτης, όπου εκπονήθηκε ένα Πλάνο Προτεινόμενων Δράσεων Αντιμετώπισης Κινδύνων Διαφθοράς και Απάτης, για κάθε έναν από τους κινδύνους που αναγνωρίστηκαν στο προηγούμενο στάδιο.

Στο τέλος της Έκθεσης, παρατέθηκαν Οριζόντιες Προτάσεις, προκειμένου να υπάρξει μια ολιστική προσέγγιση στο θέμα της διαχείρισης κινδύνων Διαφθοράς και Απάτης, μέσα από το μοντέλο των τριών γραμμών ρόλων⁴⁹, ώστε να παραχθεί προστιθέμενη αξία στον φορέα⁵⁰.

Η προστιθέμενη αξία της Έκθεσης Αξιολόγησης των Κινδύνων Διαφθοράς και Απάτης εμφανίζεται στο νέο νομοθετικό πλαίσιο των λειτουργιών της Γενικής Γραμματείας Ιθαγένειας (ν. 4735/2020⁵¹), με τις διατάξεις του οποίου υιοθετήθηκε μέρος των

⁴⁹ [Three-Lines-Model-Updated.pdf](https://three-lines-model-updated.pdf) (theiia.org)

⁵⁰ <https://aead.gr/images/essays/ekthesi-axiologisis-kindinon-ithageneia.pdf>

⁵¹ ΦΕΚ 197 Α': «Τροποποίηση του Κώδικα Ελληνικής Ιθαγένειας, νέο πλαίσιο επιλογής διοικήσεων στον δημόσιο τομέα, ρύθμιση οργανωτικών θεμάτων της Γενικής Γραμματείας Ιθαγένειας και της Γενικής Γραμματείας Ανθρώπινου Δυναμικού Δημόσιου Τομέα του Υπουργείου Εσωτερικών, ρυθμίσεις για την αναπτυξιακή προοπτική και την εύρυθμη λειτουργία των Οργανισμών Τοπικής Αυτοδιοίκησης και άλλες διατάξεις».

συστάσεων της Εθνικής Αρχής Διαφάνειας, όπως αυτές αποτυπώθηκαν στην εν λόγω Έκθεση. Για παράδειγμα, μπορεί να αναφερθούν η μεταβολή στη διοικητική δομή της Γενικής Γραμματείας Ιθαγένειας με τη θέσπιση του νέου ιεραρχικού επιπέδου διοίκησης της Γενικής Διεύθυνσης Ιθαγένειας και ο επανασχεδιασμός της διάρθρωσης των Περιφερειακών Διευθύνσεων της.

3.5. Οι Μονάδες Εσωτερικού Ελέγχου των δημόσιων φορέων

Η σύσταση Μονάδων Εσωτερικού Ελέγχου σε φορείς του ελληνικού δημόσιου τομέα, ορίζεται με σειρά διατάξεων όπως ο ν. 3429/2005 (για δημόσιες επιχειρήσεις και οργανισμούς), άρθρο 4, ο ν. 3492/2006 (οριζόντια ρύθμιση για τον δημόσιο τομέα), άρθρα 4 και 12 και ο ν. 4622/2019 (για Υπουργεία), άρθρο 39. Ήδη κατά τον χρόνο σύνταξης του παρόντος Οδηγού, έχει κατατεθεί προς διαβούλευση νέο σχέδιο νόμου με το οποίο αναμορφώνεται η οργάνωση και λειτουργία των Μονάδων Εσωτερικού Ελέγχου.

Στις αρμοδιότητες των Μονάδων Εσωτερικού Ελέγχου, συμπεριλαμβάνονται και διαβεβαιωτικές και συμβουλευτικές αρμοδιότητες που προσδιάζουν στον έλεγχο επίδοσης. Περαιτέρω, από τις εν λόγω διατάξεις προκύπτει η άσκηση του έργου των Μονάδων Εσωτερικού Ελέγχου σύμφωνα με τα διεθνή πρότυπα για τον εσωτερικό έλεγχο τα οποία καθορίζονται από το Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών (IIA).

Ο έλεγχος της απόδοσης ενός Οργανισμού είναι από τους σημαντικότερους τομείς δράσης μιας Μονάδας Εσωτερικού Ελέγχου αποσκοπώντας στην αξιολόγηση της οικονομικότητας, αποδοτικότητας και αποτελεσματικότητας των λειτουργιών, δραστηριοτήτων και προγραμμάτων του οργανισμού. Οι Μονάδες Εσωτερικού Ελέγχου πρέπει να συμπεριλαμβάνουν στον ετήσιο προγραμματισμό των δράσεών τους και ελέγχους απόδοσης και να παρέχουν συμβουλευτικές υπηρεσίες που σχετίζονται με την αποτελεσματική διοίκηση, τη διαχείριση των κινδύνων και την εποπτεία ορθής εκτέλεσης του προγραμματισμού⁵².

⁵² Γεωργίου Γ.Α., Μπούσιος Θ., 2021, Έλεγχοι Απόδοσης, εκδόσεις Παπαζήση.

ΜΕΘΟΔΟΛΟΓΙΑ ΕΛΕΓΧΟΥ ΕΠΙΔΟΣΗΣ 4

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΤΕΤΑΡΤΟ: ΜΕΘΟΔΟΛΟΓΙΑ ΕΛΕΓΧΟΥ ΕΠΙΔΟΣΗΣ

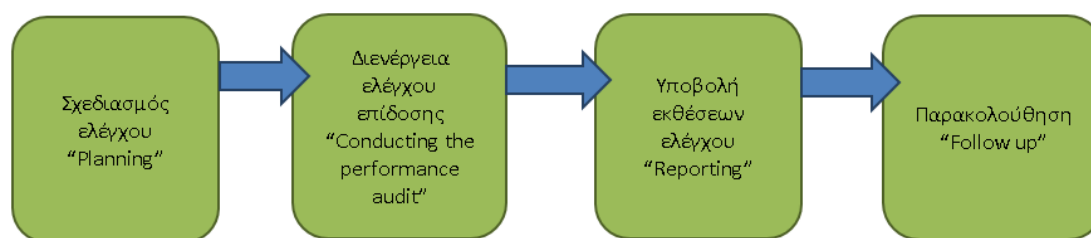
Οι ελεγκτές πρέπει να επιλέγουν θέματα ελέγχου που είναι σημαντικά, εφικτά ως προς τη διενέργειά τους και να αντικατοπτρίζουν την εντολή του ελέγχου. Ο έλεγχος πρέπει να οδηγεί σε σημαντικά οφέλη για τη δημόσια χρηματοδότηση και τη διοίκηση, την ελεγχόμενη οντότητα ή το ευρύ κοινό.

Σε περίπτωση που προκύψει ενδεχόμενο αλληλεπικάλυψης μεταξύ άλλων τύπων ελέγχου και του ελέγχου απόδοσης, η ταξινόμηση της ελεγκτικής δέσμευσης θα καθοριστεί από τον πρωταρχικό σκοπό του ελέγχου. Εκτός από τους ελέγχους που διενεργούνται βάσει εντολής ελέγχου, τα θέματα ελέγχου απόδοσης θα πρέπει να επιλέγονται βάσει της εκτίμησης των προβλημάτων και/ή του κινδύνου και της σημασίας ή της σημασίας (όχι μόνο της οικονομικής αλλά και της κοινωνικής και/ή πολιτικής σημασίας), εστιάζοντας στα αποτελέσματα που λαμβάνονται μέσω της εφαρμογής δημόσιων πολιτικών.

Η διαδικασία επιλογής των θεμάτων ελέγχου θα πρέπει να στοχεύει στη μεγιστοποίηση του αναμενόμενου αντικτύπου από τον έλεγχο, λαμβάνοντας ταυτόχρονα υπόψη τις ικανότητες ελέγχου. Οι διαδικασίες στρατηγικού σχεδιασμού των φορέων και η καθιέρωση του ετήσιου προγράμματος ελέγχου είναι χρήσιμα εργαλεία για τον καθορισμό προτεραιοτήτων.

Η διαδικασία του ελέγχου περιλαμβάνει 4 φάσεις. Τον **σχεδιασμό ελέγχου** (planning), τη **διενέργεια ελέγχου επίδοσης** (conducting the performance audit), την **υποβολή εκθέσεων ελέγχου** (reporting), και την **παρακολούθηση των συστάσεων της αρχικής έκθεσης** (follow up). Η εν λόγω διαδικασία απεικονίζεται στο παρακάτω Διάγραμμα.

Διάγραμμα 3. Φάσεις διαδικασίας ελέγχου



Επιπρόσθετα, στο Παράρτημα V παρουσιάζεται συνοπτικά η καταγραφή των χαρακτηριστικών που αντιστοιχούν στο σύνολο της ελεγκτικής διαδικασίας που εφαρμόζεται στην περίπτωση των ελέγχων επίδοσης.

4.1. Σχεδιασμός ενός ελέγχου επίδοσης

Υπάρχουν δύο είδη σχεδιασμού ελέγχου επίδοσης. Το πρώτο είδος σχεδιασμού, που διενεργείται κατά το πρώτο στάδιο διαμόρφωσης προτάσεων ελέγχων επιδόσεων για την ένταξή τους στο ετήσιο πρόγραμμα ελέγχων, περιλαμβάνει τη συμμετοχή της διοίκησης του φορέα στην καθιέρωση μιας ελεγκτικής λειτουργίας και εστιάζει στην αξιοποίηση των απαραίτητων πόρων και την επιλογή των ελεγχόμενων λειτουργικών περιοχών του φορέα. Το δεύτερο είδος σχεδιασμού ελέγχου επίδοσης περιλαμβάνει τον σχεδιασμό συγκεκριμένων ελέγχων επίδοσης που έχουν επιλεγεί κατά το πρώτο στάδιο.

4.1.1. Διαμόρφωση προτάσεων ελέγχων επιδόσεων για την ένταξή τους στο Ετήσιο Πρόγραμμα Ελέγχων

Η Υπηρεσία Ελέγχων του φορέα επιλέγει θέματα ελέγχου μέσω του στρατηγικού σχεδιασμού του φορέα, αναλύοντας τα πιθανά ζητήματα και διεξάγοντας έρευνα για την αναγνώριση κινδύνων και προβλημάτων αναφορικά με τον έλεγχο⁵³. Ειδικότερα, επιλέγει θέματα ελέγχου που είναι σημαντικά και εφικτά ως προς τη διενέργειά τους, και σύμφωνα με τη θεσμοθετημένη εντολή του και διεξάγει τη διαδικασία επιλογής θεμάτων ελέγχου, με σκοπό τη μεγιστοποίηση του αναμενόμενου αντικτύπου του ελέγχου, λαμβάνοντας υπόψη τις δυνατότητές του σε ανθρώπινους, υλικούς και οικονομικούς πόρους⁵⁴.

Η ανάλυση του στρατηγικού σχεδιασμού του φορέα μπορεί να θεωρηθεί ως ένα πρώτο βήμα για την επιλογή δυνητικών ελέγχων, επειδή περιλαμβάνει την ανάλυση πιθανών τομέων για έλεγχο και καθορίζει τη βάση για μια αποτελεσματική κατανομή των ελεγκτικών πόρων. Κατά τη διαδικασία στρατηγικού σχεδιασμού, τεχνικές όπως η ανάλυση κινδύνου ή οι αξιολογήσεις αναποτελεσματικών ή μη αποδοτικών λειτουργιών του φορέα μπορούν να βοηθήσουν στην επιλογή σημαντικών και εφικτών πεδίων ελέγχου. Ωστόσο η εν λόγω διαδικασία πρέπει να συμπληρώνεται με την επαγγελματική κρίση των ελεγκτών, σύμφωνα με τη θεσμοθετημένη εντολή του φορέα.

Το εφικτό του ελέγχου αποτελεί σημαντικό παράγοντα κατά το στάδιο της διαδικασίας σχεδιασμού του ετησίου προγράμματος ελέγχων, δεδομένου ότι προσδιορίζει εάν ένα θέμα είναι κατάλληλο για έλεγχο. Για παράδειγμα, ο ελεγκτής μπορεί να εξετάσει τις σχετικές προσεγγίσεις ελέγχου, τις μεθοδολογίες και τα διαθέσιμα κριτήρια ελέγχου, τη διαθεσιμότητα των πληροφοριών και τη δυνατότητα

⁵³ INTOSAI, 2019, «ISSAI 3000. Performance Audit Standard», παρ. 89 (Planning – Selection of Topics. Requirement) και παρ. 92-93 (Explanation), και INTOSAI, 2010 (έγκριση), «ISSAI 3100. Performance Audit Guidelines – Key principles», σ. 3, παρ. 11 (Selecting audit topics).

⁵⁴ INTOSAI, 2019, «ISSAI 3000. Performance Audit Standard», παρ. 90-91 (Planning – Selection of Topics Requirement) και παρ. 94-95 (Explanation), και INTOSAI, 2010 (έγκριση), «ISSAI 3100. Performance Audit Guidelines – Key principles», σ. 3, παρ. 11 (Selecting audit topics).

συλλογής τους με αποτελεσματικό τρόπο. Επίσης, η μη διαθεσιμότητα αξιόπιστων πληροφοριών για τη μέτρηση της επίδοσης μιας λειτουργίας ή προγράμματος του φορέα αποτελεί σημαντικό λόγο για την επιλογή του προς έλεγχο.

Περαιτέρω, κατά το στάδιο της διαδικασίας επιλογής θεμάτων ελέγχου, πρέπει να ληφθεί υπόψη ο πιθανός αντίκτυπος του θέματος ελέγχου στην αποκόμιση σημαντικών οικονομικών ή διοικητικών ωφελειών στον ελεγχόμενο φορέα ή στο ευρύ κοινό, δεδομένου ότι ένας δημόσιος φορέας μπορεί να έχει περιορισμένες ελεγκτικές δυνατότητες όσον αφορά το ανθρώπινο δυναμικό και τις επαγγελματικές δεξιότητές του. Άλλες πτυχές που πρέπει να ληφθούν υπόψη στην επιλογή ελεγκτικών θεμάτων είναι τα αποτελέσματα και οι συστάσεις προηγούμενων ελέγχων, καθώς επίσης και το χρονοδιάγραμμα του ετήσιου προγράμματος ελέγχου.

4.1.2. Άντληση θεμάτων ελέγχου από τον στρατηγικό σχεδιασμό του φορέα

Ο ελεγκτής πρέπει να σχεδιάζει τον έλεγχο κατά τρόπο που να διασφαλίζει ότι θα διενεργηθεί εγκαίρως ένας έλεγχος υψηλής ποιότητας και με οικονομικό, αποδοτικό και αποτελεσματικό τρόπο. Ο στρατηγικός σχεδιασμός ενός φορέα είναι η βάση για την επιλογή θεμάτων ελέγχου και πιθανών προκαταρκτικών μελετών. Ο προγραμματισμός μπορεί να πραγματοποιηθεί με τα ακόλουθα βήματα:

- προσδιορισμός των πιθανών τομέων ελέγχου, όπως έχουν αποτυπωθεί στον στρατηγικό σχεδιασμό του φορέα. Επισημαίνεται ότι ο αριθμός των πιθανών περιοχών ελέγχου είναι εκτεταμένος, ενώ οι δυνατότητες του φορέα σε όρους ανθρωπίνων, υλικών και χρηματικών πόρων είναι περιορισμένες. Αυτό σημαίνει ότι οι επιλογές πρέπει να γίνονται με τη δέουσα προσοχή και με τα κατάλληλα κριτήρια,
- καθορισμός των κριτηρίων επιλογής που θα χρησιμοποιηθούν στις επιλογές αυτές. Το βασικό κριτήριο επιλογής είναι η συμβολή του ελέγχου στην αξιολόγηση και βελτίωση της λειτουργίας του φορέα.

Τα γενικά κριτήρια επιλογής περιοχών λειτουργιών ενός φορέα στο ετήσιο πρόγραμμα ελέγχων είναι τα εξής:

- το χρονικό διάστημα που έχει μεσολαβήσει από τον τελευταίο έλεγχο σε λειτουργία του φορέα,
- ο αριθμός και ο τύπος των διαπιστώσεων του πιο πρόσφατου ελέγχου,
- προτεραιοποιημένοι έλεγχοι, βάσει αξιολόγησης κινδύνων πιθανής απώλειας (οικονομική απώλεια, παραβίαση της θεσμοθετημένης εντολής του φορέα, απώλεια φήμης) σε λειτουργικές περιοχές του φορέα,
- επέλευση σημαντικών πρόσφατων αλλαγών σε λειτουργίες, προγράμματα, συστήματα ή δικλίδες ασφαλείας του φορέα,
- διαθεσιμότητα των ελεγκτικών ανθρωπίνων πόρων του φορέα,
- αιτήματα της διοίκησης του φορέα για διενέργεια συγκεκριμένων ελέγχων,

- ευκαιρίες ως προς την επίτευξη λειτουργικών ωφελειών,
- κοινωνική προστιθέμενη αξία – δυνατότητα βελτίωσης της προς έλεγχο λειτουργίας/προγράμματος του φορέα,
- προτεραιότητα/επείγον του ελέγχου,
- πληροφόρηση (εσωτερική-εξωτερική-ύπαρξη προηγούμενων εκθέσεων ελέγχου-επιβολή κυρώσεων),
- εφικτό του ελέγχου.

Το σημαντικότερο ειδικό κριτήριο επιλογής είναι η ανάλυση κινδύνων ή αβεβαιοτήτων. Ο στρατηγικός σχεδιασμός μπορεί να βασίζεται σε ανάλυση κινδύνων ή ανάλυση ενδείξεων υφιστάμενων ή πιθανών προβλημάτων. Όσο εντονότερο είναι το δημόσιο συμφέρον αναφορικά με μια πιθανή αναποτελεσματικότητα στη λειτουργία ενός φορέα, τόσο μεγαλύτερος είναι ο κίνδυνος και η αβεβαιότητα. Η συσσώρευση τέτοιων δεικτών ή παραγόντων κινδύνων στον φορέα μπορεί να οδηγήσει στην επιλογή συγκεκριμένων ελέγχων. Παράγοντες που μπορεί να υποδηλώνουν υψηλότερο κίνδυνο (ή αβεβαιότητα) είναι οι εξής:

- οικονομική αξία-σημαντικότητα. Ήτοι σημαντικά οικονομικά ποσά ή επέλευση σημαντικών αλλαγών στα οικονομικά ποσά,
- περιοχές λειτουργιών του φορέα που συνήθως είναι επιρρεπείς σε εμφάνιση κινδύνων (προμήθειες, τεχνολογία, περιβαλλοντικά ζητήματα, υγεία κ.λπ. ή άλλες περιοχές υψηλού κινδύνου),
- νέες ή επείγουσες δραστηριότητες ή αλλαγές στις συνθήκες (απαιτήσεις) λειτουργίας του φορέα,
- πολύπλοκες δομές διαχείρισης με περίπλοκες ευθύνες υπαλλήλων,
- απουσία αξιόπιστων, ανεξάρτητων και ενημερωμένων πληροφοριών σχετικά με την αποδοτικότητα ή την αποτελεσματικότητα ενός προγράμματος⁵⁵.

Η εκτίμηση των κινδύνων περιλαμβάνει τη χρήση επαγγελματικής κρίσης για τον προσδιορισμό των κρίσιμων τομέων που θα εστιάσει ο έλεγχος, με βάση τις ενδεχόμενες αρνητικές επιπτώσεις στον φορέα. Επομένως, η εκτίμηση κινδύνων ξεκινά εξετάζοντας παράγοντες που μπορεί να επηρεάσουν τον κίνδυνο, επικεντρώνοντας την υψηλότερη προτεραιότητα ελέγχου σε περιοχές ελέγχου που έχουν τη μεγαλύτερη πιθανότητα εμφάνισης δυσμενών επιπτώσεων. Το μοντέλο εκτίμησης κινδύνου θα πρέπει να ενημερώνεται συνεχώς κατά το στάδιο της ροής πρόσθετων πληροφοριών. Πιθανές επιπτώσεις από την έκθεση σε κινδύνους είναι οι εξής:

- απώλεια περιουσιακών στοιχείων, λάθη και εμφάνιση περιστατικών απάτης,
- αναποτελεσματικές αποφάσεις του φορέα,
- δυσαρέσκεια των εμπλεκόμενων μερών ή πελατών του φορέα,

⁵⁵ African Organization of English-speaking Supreme Audit Institutions, November 2016, *Performance Audit Handbook*, 2nd edition, σ. 42 επ., παρ. 5.2.4 (Overall planning – selecting audit topics).

- αρνητική δημοσιότητα,
- μη συμμόρφωση με νόμους, κανόνες και κανονισμούς,
- αποτυχία ως προς την επίτευξη των στόχων του φορέα.

Επιπρόσθετα, η ανάλυση των κινδύνων περιλαμβάνει τις ακόλουθες ενέργειες:

- αναγνώριση των ελεγχόμενων δραστηριοτήτων (π.χ. προγράμματα, λογαριασμούς, συμβάσεις, συναλλαγές κ.ά.),
- αναγνώριση των συναφών παραγόντων κινδύνων (π.χ. πολυπλοκότητα προγράμματος, μέγεθος προγράμματος),
- εκτίμηση της σημαντικότητας ενός κινδύνου (π.χ. οικονομική αξία ή άλλος τύπος μέτρησης, μορφή απειλής, διάρκεια κ.ά.),
- εκτίμηση της πιθανότητας εμφάνισης ενός κινδύνου,
- προτεραιοποίηση κινδύνων,
- προσδιορισμός αντιμετώπισης κινδύνων.

Ωστόσο, έλεγχοι επίδοσης ή άλλοι ειδικοί έλεγχοι δύναται να πραγματοποιούνται συχνά, κατόπιν αιτήματος ορισμένων κυβερνητικών αρχών όπως η Βουλή, το διοικητικό ή δημοτικό συμβούλιο του φορέα.

Κατά συνέπεια, ο στρατηγικός σχεδιασμός, συνδεδεμένος με το ετήσιο πρόγραμμα ελέγχων του φορέα, μπορεί να αποτελέσει ένα χρήσιμο εργαλείο για τον καθορισμό προτεραιοτήτων και την επιλογή δυνητικών, προς εκτέλεση, ελέγχων.

Εν κατακλείδι, η αρμόδια για τον προγραμματισμό ελέγχων οργανική μονάδα του φορέα θα πρέπει να αναπτύξει ένα σχέδιο που να περιγράφει τι πρέπει να ελέγξει και πότε να ελέγξει κάθε επιλεγμένη περιοχή. Σε γενικές γραμμές, ο σχεδιασμός ελέγχου περιγράφει τον τρόπο άσκησης των ευθυνών της Υπηρεσίας Ελέγχων. Ο σκοπός του σχεδιασμού είναι η αποτύπωση στοιχείων, όπως χρονοδιάγραμμα εργασίας, προϋπολογισμούς, ανάγκες πόρων και εκπαιδευτικές ανάγκες του προσωπικού που συμμετέχει στον έλεγχο.

4.2. Εκτέλεση των προκαταρκτικών εργασιών⁵⁶

Οι Υπηρεσίες Ελέγχων των δημοσίων φορέων αναπτύσσουν προτάσεις ελέγχου για κάθε θέμα που προκύπτει από την ανάλυση στρατηγικού σχεδιασμού του φορέα και το οποίο κατατάσσεται ως προτεραιότητα. Αυτές οι προτάσεις περιέχουν τις σχετικές απαραίτητες πληροφορίες, προκειμένου να αποφασιστεί εάν ο έλεγχος πρέπει να εξεταστεί για να συμπεριληφθεί ή όχι στο ετήσιο πρόγραμμα ελεγκτικών εργασιών του φορέα. Οι προκαταρκτικές εργασίες αναπτύσσουν και συμπληρώνουν αυτές τις πληροφορίες, οι οποίες μπορεί να οδηγήσουν σε επανεκτίμηση της διαπίστωσης αναφορικά με το εάν θα διενεργηθεί ο έλεγχος όπως έχει ήδη προγραμματιστεί στο

⁵⁶ Ευρωπαϊκό Ελεγκτικό Συνέδριο, 2017, «Εγχειρίδιο Ελέγχου Επιδόσεων», Chapter 3 (Planning the audit).

Ετήσιο Πρόγραμμα Ελεγκτικών Εργασιών.

4.2.1. Απόκτηση πληροφόρησης αναφορικά με τον υπό έλεγχο τομέα του φορέα

Προκειμένου να αποφασιστεί κατά πόσο ο έλεγχος είναι ρεαλιστικός, εφικτός και χρήσιμος, οι ελεγκτές πρέπει να αποκτήσουν επικαιροποιημένες γνώσεις σχετικά με τον συγκεκριμένο τομέα του ελέγχου. Σε περίπτωση που το θέμα του ελέγχου προέρχεται από ήδη διενεργηθέντες ελέγχους και ελέγχους συμμόρφωσης, οι προκαταρκτικές εργασίες μπορεί να είναι περιττές. Σε αυτό το στάδιο, δεν πρέπει να διενεργούνται ελεγκτικές διεργασίες, αλλά να δίνεται έμφαση στην εξέταση της διαθεσιμότητας των πληροφοριακών στοιχείων και της εφαρμοστικότητας των μεθόδων.

Η άντληση πληροφόρησης και η διεξοδική ανάλυσή της θα συμβάλει στην εις βάθος κατανόηση του εξεταζόμενου θέματος. Ωστόσο, ο βαθμός επεξεργασίας των πληροφοριών θα εξαρτηθεί από τη φύση του θέματος αλλά και την προηγούμενη γνώση που έχει αντλήσει η Υπηρεσία Ελέγχων από παλαιότερους ελέγχους. Σε περίπτωση που το θέμα ελέγχου είναι γνωστό, η πληροφόρηση αντλείται μέσω μιας απλής ανασκόπησης εγγράφων και της διενέργειας μιας συνάντησης ανταλλαγής απόψεων (brainstorming). Στην αντίθετη περίπτωση απαιτείται μια ευρύτερη διαδικασία συγκέντρωσης στοιχείων.

Τα πληροφοριακά στοιχεία μπορεί να προέρχονται από τρίτους (νομοθεσία, απόψεις εμπειρογνομόνων του τομέα, επιστημονικές μελέτες και έρευνα, επίσημες στατιστικές) ή από τον ελεγχόμενο φορέα (αποστολή του φορέα, στρατηγικός σχεδιασμός, ετήσιες εκθέσεις δραστηριοτήτων, οργανογράμματα, εσωτερικές κατευθυντήριες οδηγίες και εγχειρίδια λειτουργίας, καθώς και συζητήσεις με τους υπευθύνους διαχείρισης του ελεγχόμενου φορέα). Οι ελεγκτές καλούνται να σταθμίσουν τον χρόνο που απαιτείται για τη συγκέντρωση των πληροφοριών, καθώς και το κόστος αυτής της διαδικασίας έναντι της προστιθέμενης αξίας της για τον έλεγχο.

Βήμα 1. Προσδιορισμός των στόχων του φορέα

Ο φορέας διαχειρίζεται τους διοικητικούς και επιχειρησιακούς πόρους του μέσω του στρατηγικού σχεδιασμού του. Η κατανόηση των στόχων που θέτει ο φορέας μέσα από τον στρατηγικό σχεδιασμό αποτελεί την αφετηρία του σχεδιασμού ενός ελέγχου επιδόσεων. Προτείνεται η απεικόνιση διαγραμμάτων αναφορικά με τις εισροές, τις διαδικασίες και τις εκροές/στόχους, τα οποία μπορούν να παρουσιαστούν είτε από τον ελεγχόμενο φορέα, είτε να καταρτιστούν από τον ίδιο τον ελεγκτή προς διευκόλυνση της κατανόησης.

Βήμα 2. Προσδιορισμός των πόρων του φορέα που διατίθενται σε κάθε λειτουργία

Πρέπει να προσδιοριστούν οι ανθρώπινοι, διοικητικοί και οικονομικοί πόροι που διατίθενται σε κάθε λειτουργία του φορέα προκειμένου να αναγνωριστεί η σημαντικότητά τους. Αυτό επιτυγχάνεται μέσω της ανάλυσης των διατεθέντων πιστώσεων του προϋπολογισμού, καθώς και των ποσών που αναλώθηκαν για κάθε λειτουργία του φορέα.

Βήμα 3. Προσδιορισμός των αρμοδιοτήτων των λειτουργιών του φορέα

Η Υπηρεσία Ελέγχων οφείλει να διαπιστώσει ποιος φέρει την ευθύνη διαχείρισης κάθε λειτουργίας του φορέα, μέσω διενέργειας συνεντεύξεων και εξέτασης οργανογραμμάτων και κανονισμών.

Βήμα 4. Εξακρίβωση των βασικών διεργασιών διαχείρισης και ελέγχου, συμπεριλαμβανομένων των πληροφοριακών συστημάτων

Η Υπηρεσία Ελέγχων πρέπει να λαμβάνει υπόψη τα πληροφοριακά συστήματα που χρησιμοποιεί ο ελεγχόμενος φορέας και το επίπεδο εσωτερικού ελέγχου του για τη διεκπεραίωση των λειτουργιών του. Ειδικότερα, εξετάζει τις δραστηριότητες που αφορούν το πιθανό θέμα του ελέγχου, ιδίως, μέσω συνεντεύξεων και εξέτασης των κανονισμών και των εγχειριδίων εσωτερικών διαδικασιών.

Βήμα 5. Καθορισμός των αναγκών πληροφόρησης για τους σκοπούς της διαχείρισης και του ελέγχου

Η Υπηρεσία Ελέγχων πρέπει να εξετάζει ποια είδη πληροφοριών και εκθέσεων χρησιμοποιεί ο ελεγχόμενος φορέας για τη διαχείριση και τον έλεγχο των λειτουργιών του. Πρόκειται κυρίως για τα στοιχεία που περιλαμβάνονται σε εκθέσεις που χρησιμοποιούνται για τη συνολική παρακολούθηση της λειτουργίας του φορέα και είναι αποθηκευμένα στα ηλεκτρονικά συστήματά του. Επισημαίνεται ότι ο τρόπος επικοινωνίας αυτών των στοιχείων εντός του φορέα έχει σημαντικό αντίκτυπο στον τρόπο προσέγγισης του ελέγχου.

Βήμα 6. Αναγνώριση των κινδύνων που προσβάλλουν τη χρηστή δημοσιονομική διαχείριση του φορέα

Κίνδυνος είναι η πιθανότητα ένα γεγονός ή μια ενέργεια να επηρεάσει αρνητικά τον φορέα ή την υπό έλεγχο περιοχή λειτουργιών του. Εναλλακτικά, ως κίνδυνος ορίζεται οτιδήποτε εμποδίζει έναν φορέα στην επίτευξη των στόχων του. Τα κύρια συστατικά στοιχεία ενός κινδύνου είναι:

- ένα γεγονός ή μια αιτία που εμποδίζει την επίτευξη του στόχου
- η πιθανότητα εμφάνισής του
- οι αρνητικές συνέπειες που προκαλούνται από τη μη επίτευξη του στόχου

Οι πληροφορίες που συλλέγονται όπως περιγράφεται ανωτέρω παρέχουν στους ελεγκτές τη βάση για την ανάλυση των σημαντικότερων κινδύνων που επηρεάζουν τη διασφάλιση της χρηστής δημοσιονομικής διαχείρισης. Οι κυριότεροι κίνδυνοι μπορεί να είναι εγγενείς κίνδυνοι (κίνδυνοι που είναι ενσωματωμένοι σε μια λειτουργία και δεν εξαρτώνται από την ύπαρξη ή την αποτελεσματικότητα των δικλίδων) ή κίνδυνοι των δικλίδων (πόσο ορθά διαχειρίζεται τις επιδόσεις ο φορέας). Οι παράγοντες κινδύνου μπορεί να περιλαμβάνουν:

- Αλλαγές στο εξωτερικό λειτουργικό περιβάλλον (π.χ. νέοι νόμοι ή κανονισμοί, αυξημένος έλεγχος από την κοινή γνώμη)
- Πίεση στη διοίκηση και το προσωπικό για την επίτευξη δύσκολων ή ανέφικτων στόχων
- Μέγεθος φορέα
- Πολυπλοκότητα δραστηριοτήτων, νόμων ή κανονισμών
- Βαθμός αποκεντρωμένης λειτουργίας
- Παρουσία διατακτικών πληρωμών ή πληρωμών τύπου μετρητών (π.χ. διατακτικές πληρωμές για αγορά τροφίμων)
- Ραγδαία ανάπτυξη
- Νέα προγράμματα και υπηρεσίες
- Πρόσφατες αλλαγές στα λειτουργικά, τεχνολογικά ή λογιστικά συστήματα
- Εξάρτηση από ξεπερασμένη τεχνολογία
- Πρόσφατες αλλαγές σε στελέχη του φορέα
- Πολλές αλλαγές προσωπικού σε υψηλό επίπεδο ή σε ευαίσθητες θέσεις
- Λειτουργίες που ελέγχονται από ένα άτομο
- Πλήγμα στη φήμη του φορέα (απώλεια δημόσιας εμπιστοσύνης)
- Αντίκτυπος από την αποτυχία επίτευξης στόχων
- Ποσό χρηματοδότησης (δαπάνες ή προϋπολογισμός)

Κατά τον σχεδιασμό του ελέγχου, το κλιμάκιο ελέγχου οφείλει να αναλύει τη σημαντικότητα των εν λόγω κινδύνων, αναλύοντας, τόσο ποσοτικά όσο και ποιοτικά, την πιθανότητα εμφάνισής τους σε συνδυασμό με τον πιθανό αντίκτυπό τους. Οι ελεγκτές πρέπει να επικεντρωθούν στους κινδύνους που παρουσιάζουν τη μεγαλύτερη πιθανότητα εμφάνισης και μεγαλύτερο αντίκτυπο, εξετάζοντας συγχρόνως τις δικλίδες ασφαλείας που έχει εγκαταστήσει ο ελεγχόμενος φορέας προκειμένου να τους περιορίσει («αντιμετώπιση του κινδύνου»).

4.3. Σύνοψη περιγραφή του ελέγχου

Βήμα 1. Εξέταση προηγούμενων ελέγχων και αξιολογήσεων

Η ομάδα ελέγχου θα πρέπει να εξετάσει προηγούμενους ελέγχους και αξιολογήσεις που πραγματοποιήθηκαν στην περιοχή του θέματος, τόσο για να αποφευχθεί η επανάληψη της εργασίας όσο και για την παρακολούθηση σχετικά με σημαντικά ευρήματα και συστάσεις που σχετίζονται με την πιθανή ερώτηση του ελέγχου. Τυχόν εκθέσεις αξιολόγησης επίσης θα πρέπει να λαμβάνονται υπόψη.

Βήμα 2. Εξέταση των πιθανών ερωτημάτων ελέγχου, των κριτηρίων, των αποδεικτικών στοιχείων, της μεθοδολογίας, του πεδίου εφαρμογής και του αντικτύπου του ελέγχου

Για τους ελέγχους επιδόσεων, θεωρείται σκόπιμο να καθοριστούν οι στόχοι του ελέγχου, μέσω της μορφής ερωτήσεων που πρέπει να απαντηθούν από την ελεγκτική διαδικασία. Η προαναφερθείσα ανάλυση κινδύνου θα βοηθήσει τόσο στην ανάπτυξη των πιθανών ερωτήσεων ελέγχου όσο και στην αναγνώριση του κατάλληλου πεδίου εφαρμογής του ελέγχου. Ο ελεγκτής μπορεί να διενεργήσει συνέντευξη σε άτομα με ειδικές γνώσεις σχετικά με το θέμα του ελέγχου, όπως και να μελετήσει βασικά έγγραφα και άλλη βιβλιογραφία.

Η ομάδα ελέγχου πρέπει στη συνέχεια να καθορίσει ποια από αυτά τα ερωτήματα ελέγχου μπορεί να απαντηθούν. Αυτή η διαδικασία επιτυγχάνεται εξετάζοντας εάν οι ερωτήσεις που εντοπίστηκαν θεωρείται εφικτό να ελεγχθούν, δηλαδή: α) εάν υπάρχουν διαθέσιμα κριτήρια ελέγχου ή μπορούν να αναπτυχθούν νέα, β) εάν υπάρχουν αποδεικτικά στοιχεία ή μπορούν να δημιουργηθούν νέα, γ) εάν τα αποδεικτικά στοιχεία είναι προσβάσιμα στον ελεγκτή και δ) εάν οι μεθοδολογίες ελέγχου μπορούν να χρησιμοποιηθούν επιτυχώς για τη συλλογή και την ανάλυση τέτοιων στοιχείων.

Βήμα 3. Εξέταση του χρονοδιαγράμματος και των πόρων του προτεινόμενου ελέγχου

Η ομάδα ελέγχου θα πρέπει να εξετάσει το χρονοδιάγραμμα του ελέγχου, συμπεριλαμβανομένων τυχόν προκαταρκτικών ελεγκτικών εργασιών, καθώς επίσης και τους διαθέσιμους πόρους. Σε αυτό το πλαίσιο, πρέπει να ληφθεί υπόψη η χρονική διάρκεια για τη διενέργεια ελέγχου. Η διεθνής εμπειρία υποδεικνύει ότι ο χρόνος που απαιτείται για τη διενέργεια κάθε σταδίου του ελέγχου πρέπει να σχεδιαστεί και να προβλεφθεί όσο το δυνατόν πιο ρεαλιστικά με βάση τις προηγούμενους ελέγχους επιδόσεων. Πρέπει επίσης να εξεταστεί ο πιθανός αντίκτυπος της έκθεσης στις επικείμενες αλλαγές στη νομοθεσία. Η ομάδα ελέγχου θα πρέπει επίσης να εξετάσει τη διαθεσιμότητα κατάλληλων προσόντων και εξειδικευμένης εμπειρίας από τους

ελεγκτές για τη διενέργεια του προτεινόμενου ελέγχου.

Διάγραμμα 4. Συνοπτική περιγραφή των στοιχείων του ελέγχου



4.4. Αξιολόγηση του εάν ο έλεγχος είναι ρεαλιστικός, εφικτός και πιθανώς χρήσιμος

Προκειμένου να διασφαλιστεί μια αποδοτική διαδικασία σχεδιασμού του προτεινόμενου ελέγχου, θα πρέπει να ενθαρρυνθεί η άτυπη διαβούλευση στην Υπηρεσία Ελέγχων σχετικά με τις προκαταρκτικές εργασίες. Οι προπαρασκευαστικές εργασίες πρέπει να περιορίζονται στις απολύτως αναγκαίες δραστηριότητες για να διαπιστωθεί τι θα ερευνηθεί, προκειμένου να σχεδιαστεί ένας ρεαλιστικός, εφικτός και χρήσιμος έλεγχος, καθώς και να καταρτιστεί το Υπόμνημα Σχεδιασμού Ελέγχου (ΥΣΕ), το οποίο θα αναλυθεί εκτενώς στο επόμενο κεφάλαιο. Επισημαίνεται ότι το ΥΣΕ συμβάλλει καθοριστικά στο να αποφασιστεί κατά πόσο αξίζει να διενεργηθεί ο έλεγχος και εάν είναι εφικτός, να καθοριστούν σαφείς και εύλογοι στόχοι, να προσδιοριστεί μια ρεαλιστική και ορθώς τεκμηριωμένη προσέγγιση ελέγχου και να προβλεφθούν οι αναγκαίοι πόροι. Εάν ο έλεγχος δεν σχεδιαστεί σωστά, υπάρχει κίνδυνος το ελεγκτικό έργο να αποβεί μη αποδοτικό ή μη αποτελεσματικό.

4.5. Σχεδιασμός συγκεκριμένου ελέγχου που επιλέχθηκε στο ετήσιο πρόγραμμα ελέγχων

Ο σκοπός του σχεδιασμού ενός ελέγχου είναι να συνδράμει στη διασφάλιση της αποδοτικής χρήσης των ελεγκτικών πόρων και στην εκπλήρωση των στόχων του

ελέγχου⁵⁷. Οι ελεγκτές θα πρέπει να κατανοήσουν την ελεγχόμενη περιοχή των λειτουργιών του φορέα, συμπεριλαμβανομένων των κανονισμών, των στόχων, των λειτουργιών, των πόρων και των αποτελεσμάτων⁵⁸. Αν και ο σχεδιασμός του ελέγχου παρουσιάζεται ως η πρώτη φάση της ελεγκτικής διαδικασίας, οι ενέργειες του σχεδιασμού του ελέγχου πρέπει να διενεργούνται συνεχώς σε όλη τη διάρκεια του ελέγχου.

Οι κύριες περιοχές που πρέπει να εστιάσει ο ελεγκτής κατά τη διαδικασία του σχεδιασμού του ελέγχου είναι οι εξής:

- Αναγνώριση του τι πρόκειται να ελεγχθεί.
- Συλλογή και ανάλυση των πληροφοριών για την ελεγχόμενη περιοχή.
- Αξιολόγηση των κινδύνων και των τρωτοτήτων (vulnerabilities).
- Προσδιορισμός των στόχων του ελέγχου.
- Προσδιορισμός του πεδίου εφαρμογής του ελέγχου.
- Ανάπτυξη συγκεκριμένων ζητημάτων και ερωτήσεων για τον έλεγχο.
- Ανάπτυξη κριτηρίων του ελέγχου (τα κριτήρια πρέπει να είναι εύλογα, εφικτά και συναφή).
- Ανάπτυξη ελεγκτικών μεθόδων, στρατηγικών, δοκιμών, αναλύσεων και συγκρίσεων.
- Σχεδιασμός συλλογής δεδομένων και διαδικασιών μετρήσεων.
- Προσδιορισμός διαθέσιμων και απαιτούμενων για τη διενέργεια του ελέγχου πόρων.
- Επικοινωνία με τη διοίκηση του φορέα σχετικά με τον έλεγχο.
- Καθορισμός ενός χρονοδιαγράμματος και στόχου ημερομηνίας για ολοκλήρωση του ελέγχου.
- Ανάπτυξη ενός έγγραφου προγράμματος ελέγχου που ενσωματώνει την ανωτέρω πληροφόρηση.
- Ανάθεση συγκεκριμένων ελεγκτικών εργασιών στα μέλη του κλιμακίου ελέγχου.
- Προσδιορισμός ανεξαρτησίας ελεγκτών.
- Εκτίμηση ταξιδιωτικών δαπανών και άλλα έξοδα.

4.6. Υπόμνημα Σχεδιασμού Ελέγχου

4.6.1. Σκοπός και περιεχόμενα του Υπομνήματος Σχεδιασμού Ελέγχου

Ο λεπτομερής προγραμματισμός του ελέγχου παρατίθεται στο Υπόμνημα Σχεδιασμού Ελέγχου (ΥΣΕ). Με τη σύνταξη του ΥΣΕ, ο επικεφαλής της Υπηρεσίας

⁵⁷ INTOSAI, 2019, «ISSAI 3000. Performance Audit Standard», παρ. 96 (Planning – Designing the audit. Requirement) και παρ. 97 (Explanation), και INTOSAI, 2010 (έγκριση), «ISSAI 3100. Performance Audit Guidelines – Key principles», παρ. 12 (2.4. The audit process. 2.4.1. Planning an audit).

⁵⁸ INTOSAI, 2019, «ISSAI 3000. Performance Audit Standard», παρ. 98 (Planning – Designing the audit. Requirement) και παρ. 99-100 (Explanation), και INTOSAI, 2010 (έγκριση), «ISSAI 3100. Performance Audit Guidelines – Key principles», παρ. 12 (2.4. The audit process. 2.4.1. Planning an audit).

Ελέγχων του φορέα αναλαμβάνει τη δέσμευση να παραδώσει ένα προϊόν (τα αποτελέσματα του ελέγχου), σύμφωνα με τα διεθνώς αναγνωρισμένα πρότυπα ποιότητας, εντός των καθορισμένων προθεσμιών, παρέχοντας ως αντάλλαγμα τους πόρους που του διατέθηκαν από την Υπηρεσία Ελέγχων. Το ΥΣΕ πρέπει να προσδιορίσει με σαφή και συνοπτικό τρόπο τις εργασίες ελέγχου που πρέπει να διενεργηθούν, τους απαιτούμενους ελεγκτικούς πόρους, τα χρονοδιαγράμματα και τον αναμενόμενο αντίκτυπο του ελέγχου. Το ΥΣΕ πρέπει να υποβληθεί στην Υπηρεσία Ελέγχων, προκειμένου να ληφθεί η σχετική απόφαση, υπό τη μορφή που παρουσιάζεται στο Παράρτημα Ι⁵⁹.

Το ΥΣΕ πρέπει να υποδεικνύει τον τρόπο (π.χ. μέσω ενός σχεδίου συλλογής αποδεικτικών στοιχείων – βλ. Παράρτημα ΙΙ⁶⁰) με τον οποίο θα αποκτηθούν και θα αναλυθούν τα αποδεικτικά στοιχεία, προκειμένου να απαντηθούν τα ελεγκτικά ερωτήματα. Θα πρέπει επίσης να περιέχει ένα περίγραμμα των απαιτούμενων διαδικασιών ελέγχου που απαιτούνται για τη συλλογή και ανάλυση των απαραίτητων πληροφοριών, οι οποίες θα επιτρέψουν στους ελεγκτές να καταλήξουν σε έγκυρα συμπεράσματα (βλ. Παράρτημα ΙΙΙ Περίγραμμα Προγράμματος Ελέγχου⁶¹). Το εν λόγω περίγραμμα ελεγκτικών εργασιών δεν χρειάζεται να αναπτυχθεί σε πολύ λεπτομερές επίπεδο, καθώς οι λεπτομερείς δοκιμές που απαιτούνται ενδέχεται να αλλάξουν κατά τη διάρκεια του ελέγχου⁶².

Οι ελεγκτικές δοκιμές δεν πρέπει να αρχίζουν έως ότου εγκριθεί το ΥΣΕ από τον επικεφαλής της Υπηρεσίας Ελέγχων. Μόνο στην περίπτωση που εγκριθεί το ΥΣΕ οι πόροι θεωρούνται επίσημα δεσμευμένοι για τις εργασίες του συγκεκριμένου ελέγχου. Επιπλέον, μέσω του κατάλληλου σχεδιασμού του ελέγχου θα επιτευχθεί η παράδοση της έκθεσης ελέγχου εντός του χρονοδιαγράμματος και με τους πόρους που έχουν συμφωνηθεί. Τα ζητήματα που πρέπει να αντιμετωπιστούν κατά τον λεπτομερή προγραμματισμό του ελέγχου, τα αποτελέσματα των οποίων θα εμφανίζονται στο ΥΣΕ, παρατίθενται στο παρακάτω διάγραμμα.

⁵⁹ Ευρωπαϊκό Ελεγκτικό Συνέδριο, 2017, «Εγχειρίδιο Ελέγχου Επιδόσεων», Chapter 3: Planning the audit – Annex I: Content of an Audit Planning Memorandum (APM).

⁶⁰ Ευρωπαϊκό Ελεγκτικό Συνέδριο, 2017, «Εγχειρίδιο Ελέγχου Επιδόσεων», Chapter 3: Planning the audit – Annex II: Evidence Collection Plan.

⁶¹ Ευρωπαϊκό Ελεγκτικό Συνέδριο, 2017, «Εγχειρίδιο Ελέγχου Επιδόσεων», Chapter 3: Planning the audit – Annex III: Outline Audit Programme.

⁶² INTOSAI, 2019, «ISSAI 3000. Performance Audit Standard», παρ. 101 (Planning – Designing the audit. Requirement) και παρ. 102-103 (Explanation), και INTOSAI, 2010 (έγκριση), «ISSAI 3100. Performance Audit Guidelines – Key principles», παρ. 12 (2.4. The audit process. 2.4.1. Planning an audit).

Διάγραμμα 5. Συστατικά στοιχεία ενός σχεδιασμού ελέγχου



Βήμα 1. Συλλογή και ανάλυση πληροφόρησης σχετικά με την ελεγχόμενη περιοχή

Κατά γενική εφαρμογή, οι ελεγκτές πρέπει να αποκτούν πληροφόρηση⁶³ πριν προσδιορίσουν τους στόχους του ελέγχου. Μια εξαίρεση σε αυτή την οδηγία είναι όταν ο στόχος του ελέγχου είναι γνωστός από την αρχή του ελέγχου. Κατωτέρω παρουσιάζονται μια σειρά από πηγές πληροφοριών που οι ελεγκτές πρέπει να επισκοπήσουν, προκειμένου να προσδιορίσουν τον αντίκτυπο των στόχων του ελέγχου:

- Ο σκοπός (purpose) και οι στόχοι (goals) ενός προγράμματος ή ολόκληρου του φορέα. Ως σκοπός ορίζεται το αποτέλεσμα που επιδιώκεται και είναι επιθυμητό. Ο σκοπός ενός φορέα μπορεί να δηλώνεται σιωπηρώς ή ρητώς σε νόμους και κανονισμούς. Από την άλλη πλευρά, η διοίκηση του φορέα είναι υπεύθυνη για τον προσδιορισμό των στόχων του προγράμματος, που προσδιορίζεται ως το επιθυμητό επίπεδο απόδοσης (performance). Οι ελεγκτές μπορούν να χρησιμοποιούν τους σκοπούς και τους στόχους ως κριτήρια για την αξιολόγηση της απόδοσης ενός προγράμματος / λειτουργίας.
- Το χρονικό του προγράμματος ή ολόκληρου του φορέα.
- Οργανωτικά δεδομένα (οργανωτικά διαγράμματα, περιγραφή θέσεων εργασίας, εγχειρίδια πολιτικών και διαδικασιών, εγχειρίδια πληροφοριακών συστημάτων, κ.ά.).
- Χρηματοοικονομικά δεδομένα (δηλ. προϋπολογισμός, αναφορές διοίκησης, κ.ά.).
- Αποτελέσματα προηγούμενων ελέγχων και τα φύλλα εργασίας τους.
- Εφαρμόσιμοι νόμοι, κανόνες (rules) και κανονισμοί (regulations). Συγκεκριμένα στοιχεία που ορίζονται σε νόμους ή κανονισμούς περιλαμβάνουν τα ακόλουθα:
 - Τι έχει οριστεί να κάνει το πρόγραμμα / λειτουργία
 - Ποιος έχει οριστεί να το κάνει
 - Ποιοι εξυπηρετούνται από αυτό το πρόγραμμα / λειτουργία
 - Τι θα ξοδευτεί σε αυτό το πρόγραμμα / λειτουργία
- Εκθέσεις εξωτερικών ελέγχων.
- Επίσημη βιβλιογραφία σχετιζόμενη με την υπό έλεγχο δραστηριότητα.

Οι ελεγκτές μπορούν να χρησιμοποιήσουν αυτή την πληροφόρηση προκειμένου να προσδιορίσουν και να τροποποιήσουν το πεδίο εφαρμογής ενός ελέγχου. Επίσης, μια αξιολόγηση των πληροφοριών ενός προγράμματος / λειτουργίας μπορεί να οδηγήσει στην ανάγκη τροποποίησης των προβλεπόμενων ημερομηνιών ολοκλήρωσης του ελέγχου, του επιπέδου ή του τύπου των δοκιμών (testing) ή των σχεδιασμών διαχείρισης του προσωπικού.

Περαιτέρω, οι ελεγκτές μπορεί να αποφασίσουν να διεξάγουν μια έρευνα προκειμένου να εξοικειωθούν με τις δραστηριότητες, τους κινδύνους και τις δικλίδες

⁶³ INTOSAI, 2010 (έγκριση), «ISSAI 3100. Performance Audit Guidelines – Key principles», παρ. 12 (2.4. The audit process. 2.4.1. Planning an audit).

ασφαλείας που συνδέονται με την ελεγχόμενη περιοχή. Μια έρευνα είναι η διαδικασία συλλογής πληροφοριών χωρίς λεπτομερή επιβεβαίωση στην υπό έλεγχο δραστηριότητα και περιλαμβάνει τις ακόλουθες διαδικασίες:

- Συζητήσεις με τον ελεγχόμενο φορέα.
- Συνεντεύξεις με τα άτομα που επηρεάζονται από το πρόγραμμα / λειτουργία.
- Επιτόπιες παρατηρήσεις.
- Επισκόπηση των αναφορών και μελετών της διοίκησης.
- Αναλυτικές ελεγκτικές διαδικασίες.
- Τεκμηρίωση σημαντικών δραστηριοτήτων δικλίδων ασφαλείας.
- Διαγράμματα ροής.

Βήμα 2. Προσδιορισμός ερωτημάτων ελέγχου

Οι στόχοι του ελέγχου προσδιορίζουν τα επιδιωκόμενα αποτελέσματα του ελέγχου. Ειδικότερα, οι στόχοι του ελέγχου είναι ερωτήματα που απαιτείται να απαντηθούν κατά τη διάρκεια του ελέγχου. Οι ελεγκτές προσδιορίζουν τους στόχους του ελέγχου⁶⁴, βασισμένοι στην πληροφόρηση που απέκτησαν είτε από γνώσεις που ήδη είχαν είτε από έρευνες και παρατηρήσεις. Οι ελεγκτές πρέπει να χρησιμοποιήσουν τις αξιολογήσεις κινδύνων, προκειμένου να αναγνωρίσουν τους στόχους του ελέγχου.

Το ΥΣΕ θα πρέπει να καθορίζει τα ερωτήματα ελέγχου, τα οποία πρέπει να επικεντρώνονται σε θέματα που προκύπτουν από τα αποτελέσματα ανάλυσης της πληροφόρησης. Η διατύπωση των ερωτημάτων ελέγχου έχει μεγάλη σημασία για τον έλεγχο και πρέπει να βασίζεται σε ορθολογικές και αντικειμενικές εκτιμήσεις. Εάν δεν ληφθεί μέριμνα σε αυτόν τον τομέα του σχεδιασμού του ελέγχου, μπορεί να αποδειχθεί δύσκολη η συγκέντρωση επαρκών, συναφών και αξιόπιστων ελεγκτικών τεκμηρίων για την απάντηση των ερωτημάτων.

Προκειμένου να διασφαλιστεί ότι οι στόχοι του ελέγχου σχετίζονται θεματικά, αλληλοσυμπληρώνονται και είναι αμοιβαία αποκλειόμενοι, τα ερωτήματα ελέγχου μπορούν να υποβληθούν ως μια πυραμίδα ερωτήσεων με ένα κεντρικό ερώτημα ελέγχου και έναν περιορισμένο αριθμό δευτερευουσών ερωτήσεων, που επικεντρώνονται και προσδιορίζουν σαφώς το θέμα του ελέγχου (π.χ. πρόγραμμα, πολιτική ή λειτουργία), καθώς επίσης και τις πτυχές απόδοσης (performance aspects) που πρόκειται να ελεγχθούν. Στην ιδανική περίπτωση, το αντικείμενο του ελέγχου θα περιλαμβάνει, στο μέτρο του δυνατού, επιμέρους τομείς πολιτικής ή στοιχεία αυτών, όπως μία ή περισσότερες δραστηριότητες ή δράσεις, όπως ορίζονται στον προϋπολογισμό του φορέα ή ακόμη και μεμονωμένες λειτουργίες. Με αυτόν τον τρόπο θα διευκολυνθεί η διενέργεια του ελέγχου και θα διασφαλιστεί ότι η έκθεση

⁶⁴ INTOSAI, 2010 (έγκριση), «ISSAI 3100. Performance Audit Guidelines – Key principles», παρ. 12 (2.4. The audit process. 2.4.1. Planning an audit).

ελέγχου θα είναι πρακτική και σωστά εστιασμένη στις αδυναμίες του φορέα.

Κατά τον καθορισμό των ερωτημάτων ελέγχου, πρέπει να λαμβάνονται υπόψη τα ακόλουθα:

- **Συνάφεια των ερωτήσεων**

- Το θέμα του ελέγχου είναι σημαντικό;
- Ο πιθανός αντίκτυπος του ελέγχου θα είναι σημαντικός;
- Το θέμα είναι σημαντικό για τα ενδιαφερόμενα μέρη (συμπεριλαμβανομένων των εποπτευόντων φορέων και του ευρέος κοινού);
- Στο θέμα του ελέγχου υπάρχουν κίνδυνοι χρηστής δημοσιονομικής διαχείρισης;

- **Εφικτό του ελέγχου**

- Μπορούν να απαντηθούν όλες οι ερωτήσεις;
- Μπορεί να διενεργηθεί έλεγχος που θα καταλήγει σε ένα συμπέρασμα στο πλαίσιο της διαθεσιμότητας των απαραίτητων πληροφοριών, των μεθοδολογιών ελέγχου, των πόρων και των δεξιοτήτων του ελέγχου;
- Οι συνθήκες είναι κατάλληλες αναφορικά με το χρονοδιάγραμμα;

Το επίκεντρο των ερωτημάτων ελέγχου μπορεί να είναι είτε η εξέταση του ελέγχου συστημάτων ή η άμεση εξέταση της απόδοσης ή ο συνδυασμός αυτών.

- **Έλεγχος των συστημάτων ελέγχου:** Οι περισσότεροι έλεγχοι απόδοσης περιλαμβάνουν την εξέταση των παρακάτω ενεργειών:

- τη διαμόρφωση των στόχων του προγράμματος/έργου για την έκβαση συμπεράσματος σχετικά με το εάν αυτοί είναι ρεαλιστικοί, συναφείς και ουσιαστικοί
- οι δείκτες που χρησιμοποιήθηκαν, προκειμένου να προσδιοριστεί εάν μετρούν σωστά την πρόοδο ως προς την επίτευξη αυτών των στόχων
- τα συστήματα πληροφορικής που υποστηρίζουν τη διαχείριση προγραμμάτων, έργων κ.λπ., προκειμένου α) να προσδιοριστεί εάν αυτά τα συστήματα παρέχουν πραγματικά, ακριβή και ουσιαστά δεδομένα και πληροφορίες και β) να αξιολογήσει εάν τέτοια δεδομένα και πληροφορίες χρησιμοποιούνται σωστά
- τα υποκείμενα δεδομένα (underlying data), για τον προσδιορισμό της αξιοπιστίας
- τα κριτήρια επιλογής του προγράμματος/έργου που χρησιμοποιούνται για την κατανομή πόρων.

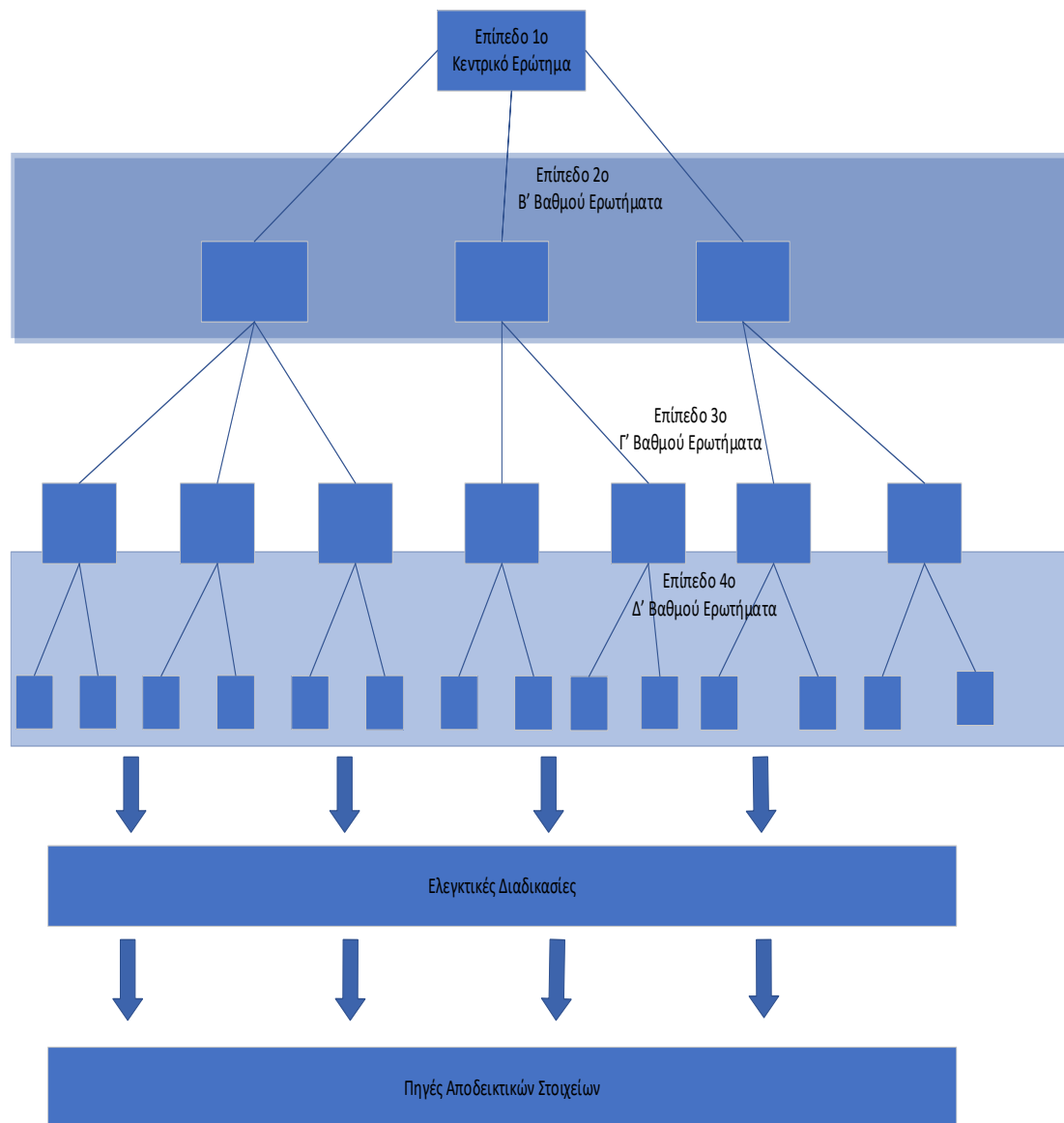
- **Η άμεση εξέταση της απόδοσης** επικεντρώνεται στην επίτευξη των στόχων (objectives) του ελεγκτή. Οι στόχοι, σε περίπτωση που έχουν σχεδιαστεί σωστά, γίνονται η βάση για την εκτίμηση της απόδοσης του ελεγχόμενου. Ομοίως, οι δείκτες, εάν έχουν σχεδιαστεί σωστά, μπορούν να χρησιμοποιηθούν για την

αξιολόγηση της προόδου.

Το κεντρικό ερώτημα ελέγχου μπορεί στη συνέχεια να χωριστεί σε δευτερεύουσες ερωτήσεις, οι οποίες, με τη σειρά τους διαχωρίζονται σε τρίτου βαθμού ερωτήσεις. Συνήθως, υπάρχουν τέσσερα τέτοια επίπεδα, από την κύρια ερώτηση ελέγχου (Επίπεδο 1) έως τις λεπτομερείς ερωτήσεις που απαντώνται διενεργώντας συγκεκριμένες διαδικασίες ελέγχου (Επίπεδο 4). Το τέταρτο επίπεδο αποτελεί τη βάση για τις πηγές αποδεικτικών στοιχείων. Επισημαίνεται ότι τα υποερωτήματα σε κάθε επίπεδο πρέπει να είναι διαφορετικά το ένα από το άλλο (αμοιβαία αποκλειόμενα), αλλά να καλύπτουν μαζί τις κύριες πτυχές της ερώτησης (συλλογικά εξαντλητικά) του άμεσα υψηλότερου επιπέδου ερωτήσεων.

Η ανάλυση κάθε ερώτησης ελέγχου σχηματίζει μια πυραμίδα που βοηθά στην καθιέρωση ενός λογικά προσδιορισμένου προτύπου που διασφαλίζει την εξέταση σε όλες τις πτυχές των υπό εξέταση ερωτημάτων ή υποερωτημάτων.

Τρόπος ανάλυσης των κύριων ερωτημάτων ελέγχου



Βήμα 3. Προσδιορισμός του πεδίου εφαρμογής του ελέγχου

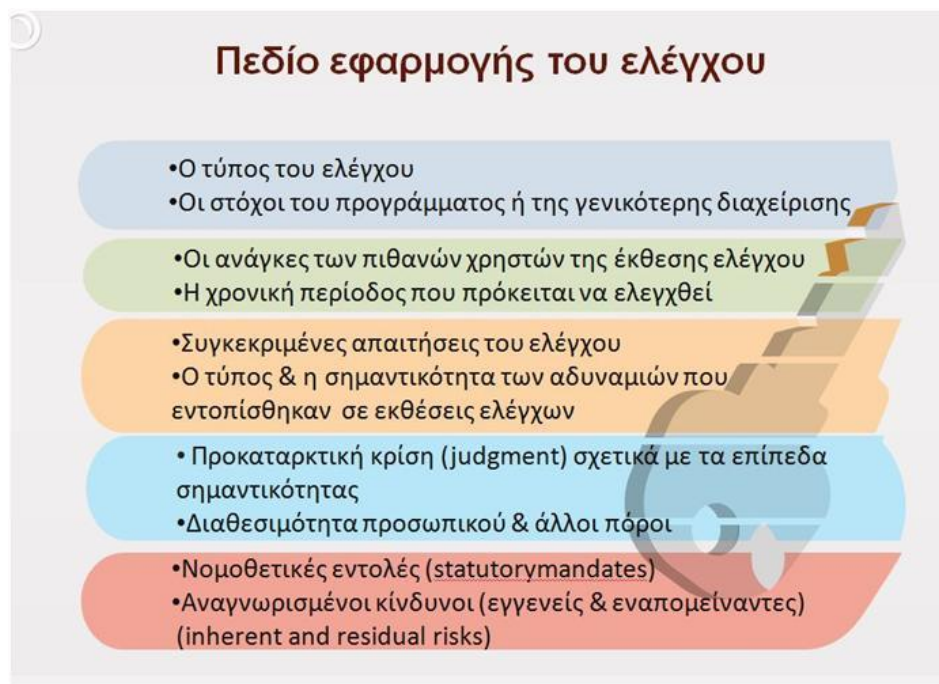
Το πεδίο εφαρμογής του ελέγχου προσδιορίζει τα όρια του ελέγχου αναφορικά με την εξεταζόμενη χρονική περίοδο ή τον αριθμό των περιοχών επισκόπησης του ελέγχου⁶⁵. Μερικούς σημαντικούς παράγοντες κατά τον προσδιορισμό του πεδίου εφαρμογής ενός ελέγχου αποτελούν:

- Ο τύπος του ελέγχου (χρηματοοικονομικός, συμμόρφωσης, επιδόσεων).
- Οι στόχοι του προγράμματος ή της γενικότερης διαχείρισης (ήτοι εάν ο έλεγχος μπορεί να περιοριστεί σε ένα συγκεκριμένο πρόγραμμα εντός του φορέα).
- Οι ανάγκες των πιθανών χρηστών της έκθεσης ελέγχου.

⁶⁵ INTOSAI, 2010 (έγκριση), «ISSAI 3100. Performance Audit Guidelines – Key principles», παρ. 14 (2.4. The audit process. 2.4.1. Planning an audit).

- Η χρονική περίοδος που πρόκειται να ελεγχθεί.
- Συγκεκριμένες απαιτήσεις του ελέγχου.
- Ο τύπος και η σημαντικότητα των αδυναμιών που εντοπίστηκαν σε εκθέσεις ελέγχων προηγούμενων ετών.
- Προκαταρκτική κρίση (judgment) σχετικά με τα επίπεδα σημαντικότητας.
- Διαθεσιμότητα προσωπικού και άλλοι πόροι.
- Νομοθετικές εντολές (statutory mandates).
- Αναγνωρισμένοι κίνδυνοι (εγγενείς και εναπομείναντες) (inherent and residual risks)⁶⁶.

Διάγραμμα 6. Πεδίο εφαρμογής του ελέγχου



Το πεδίο εφαρμογής καθορίζει τα όρια του ελέγχου και συνδέεται άμεσα με τα ερωτήματα ελέγχου. Συγκεκριμένα, οι ελεγκτές πρέπει να ορίσουν:

ΤΙ: περιγράφει τα προγράμματα, τις δραστηριότητες και τις δράσεις που θα ελεγχθούν.

ΠΟΙΟΣ: οι υπηρεσίες του φορέα που καλύπτονται από τον έλεγχο.

ΠΟΥ: το γεωγραφικό πεδίο εφαρμογής του ελέγχου.

ΠΟΤΕ: το χρονικό διάστημα που θα καλυφθεί από τον έλεγχο.

Ο ελεγκτής θα πρέπει να εξετάζει τη λογική (rationale) σχετικά με τις αποφάσεις του

⁶⁶ INTOSAI, 2010 (έγκριση), «ISSAI 3100. Performance Audit Guidelines – Key principles», παρ. 15 (2.4. The audit process. 2.4.1. Planning an audit).

για τον προσδιορισμό του πεδίου εφαρμογής, καθώς δεν είναι πρακτικό αλλά ούτε αποτελεσματικό να καλυφθεί από έναν έλεγχο το σύνολο των πιθανών πτυχών, η φύση και η έκταση του ελέγχου και, ως εκ τούτου, ο χρόνος των ελεγκτικών διαδικασιών πρέπει να περιορίζεται σε μικρό αριθμό θεμάτων υψηλής σημαντικότητας. Αυτά τα σημαντικά θέματα περιλαμβάνονται στα ερωτήματα ελέγχου και μπορούν να απαντηθούν με τους διαθέσιμους πόρους και την εμπειρία των ελεγκτών και συνεπώς θεωρούνται κρίσιμα για την επίτευξη των επιδιωκόμενων αποτελεσμάτων του θέματος ελέγχου.

Βήμα 4. Ανάπτυξη των κριτηρίων ελέγχου που θα χρησιμοποιηθούν

Τα κριτήρια ελέγχου είναι πρότυπα βάσει των οποίων συγκρίνεται ή αξιολογείται η πραγματική απόδοση (η επάρκεια των συστημάτων και πρακτικών και η οικονομικότητα, η αποδοτικότητα και η αποτελεσματικότητα των δραστηριοτήτων). Απαιτούνται για την αξιολόγηση των υπαρχουσών συνθηκών και παράγουν ευρήματα ελέγχου (σύγκριση μεταξύ του «τι είναι» και του «τι πρέπει να είναι»). Τα κριτήρια ελέγχου πρέπει να είναι όσο το δυνατόν πιο αντικειμενικά, ώστε να ελαχιστοποιείται η πιθανή εμφάνιση της υποκειμενικότητας⁶⁷. Τα κριτήρια ελέγχου διαφέρουν με βάση τον τύπο της εκάστοτε ελεγχόμενης απόδοσης, καθώς το υπό εξέταση ζήτημα πρέπει να ερμηνεύεται σε σχέση με τις γενικές έννοιες της οικονομικότητας, αποδοτικότητας και αποτελεσματικότητας. Ωστόσο, τα κριτήρια ελέγχου πρέπει να αντλούνται από αναγνωρισμένες πηγές και να είναι αντικειμενικά, συναφή, εύλογα και εφικτά.

Οι πηγές των κριτηρίων ελέγχου καθορίζουν την προσπάθεια που απαιτείται για τη διασφάλιση της καταλληλότητάς τους:

- Κριτήρια που βασίζονται σε νομοθεσία, κανονισμούς ή αναγνωρισμένα επαγγελματικά πρότυπα είναι μεταξύ των πιο ακλόνητων. Γενικώς αποδεκτά κριτήρια μπορούν επίσης να αντληθούν από πηγές όπως επαγγελματικές ενώσεις, αναγνωρισμένοι φορείς εμπειρογνομόνων και ακαδημαϊκή βιβλιογραφία.
- Άλλες κύριες πηγές κριτηρίων για τους ελέγχους απόδοσης είναι τα πρότυπα, οι μετρήσεις και τα αποτελέσματα δεσμεύσεων που έχουν υιοθετηθεί από τη διοίκηση του φορέα, συμπεριλαμβανομένων συγκεκριμένων στόχων ή απαιτήσεων.
- Στην περίπτωση που τα κριτήρια δεν είναι διαθέσιμα από τις παραπάνω πηγές, ο ελεγκτής μπορεί να επικεντρωθεί στις επιτευχθείσες επιδόσεις σε σύγκριση με άλλους φορείς, στις βέλτιστες πρακτικές που προσδιορίζονται μέσω συγκριτικής αξιολόγησης (benchmarking) ή διαβούλευσης (consultation), ή σε πρότυπα που

⁶⁷ INTOSAI, 2010 (έγκριση), «ISSAI 3100. Performance Audit Guidelines – Key principles», παρ. 13 (2.4. The audit process. 2.4.1. Planning an audit).

αναπτύχθηκαν από τον ίδιο τον ελεγκτή μέσω ανάλυσης δραστηριοτήτων.

Στην περίπτωση που ο φορέας έχει υιοθετήσει ουσιαστικές και συγκεκριμένες μετρήσεις (measures) για την αξιολόγηση της απόδοσής του, αυτές που σχετίζονται με τον έλεγχο θα πρέπει να επανεξεταστούν προκειμένου να διασφαλιστεί ότι είναι εύλογες και πλήρεις. Όταν τα κριτήρια δεν είναι αυταπόδεικτα και είναι ανοικτά σε αμφισβήτηση από τον ελεγχόμενο φορέα, θα πρέπει να συμφωνούνται στο μέτρο του δυνατού όσον αφορά τη συνάφεια και την αποδοχή τους από τη διοίκηση του ελεγχόμενου φορέα. Αυτή η προσέγγιση υποδεικνύει ότι ο έλεγχος δεν αναζητά απλώς ελλείψεις για αναφορά. Στο ενδεχόμενο που δεν είναι δυνατόν να προσδιοριστούν και να συμφωνηθούν κατάλληλα κριτήρια, μπορεί να χρειαστεί να επανεξεταστεί το λεπτομερές ερώτημα ελέγχου. Σε περίπτωση που εξακολουθεί να υπάρχει διαφωνία, στην έκθεση ελέγχου πρέπει να αιτιολογούνται τα κριτήρια που χρησιμοποιήθηκαν. Σε καμία περίπτωση, δεν μπορεί να διενεργηθεί έλεγχος χρησιμοποιώντας κριτήρια που θα μπορούσαν να οδηγήσουν σε προκατειλημμένα ή παραπλανητικά αποτελέσματα ελέγχου.

Βήμα 5. Αναγνώριση των απαιτούμενων αποδεικτικών στοιχείων του ελέγχου και των πηγών τους

Τα ελεγκτικά αποδεικτικά στοιχεία που απαιτούνται για την απάντηση των ερωτημάτων ελέγχου πρέπει να αναγνωριστούν. Επίσης πρέπει να προσδιοριστούν οι πηγές από τις οποίες πρέπει να ληφθούν αυτά τα αποδεικτικά στοιχεία και να εξεταστεί η μορφή τους, προκειμένου να διαπιστωθεί εάν μπορούν να συλλεχθούν και να αναλυθούν με εύκολο τρόπο. Ειδικότερα, τα αποδεικτικά στοιχεία πρέπει να είναι: **επαρκή (sufficient)** ώστε να καταστεί δυνατή η πλήρης απάντηση του κύριου ερωτήματος ελέγχου, **συναφή (relevant)** για την αντιμετώπιση του υποβαλλόμενου ερωτήματος ελέγχου και **αξιόπιστα (reliable)** αναφορικά με την αμεροληψία και την πειστικότητά τους.

Ιδιαίτερη προσοχή πρέπει να δοθεί στις ελεγκτικές εργασίες όπου τα προσωπικά δεδομένα χρησιμοποιούνται ως αποδεικτικά στοιχεία ελέγχου. Το ΥΣΕ θα πρέπει να κάνει αναφορά στην επεξεργασία προσωπικών δεδομένων.

Εάν υπάρχουν αμφιβολίες σχετικά με την αποδοτικότητα ενός ελέγχου, θα πρέπει να εξεταστεί ο πιθανός αντίκτυπος του ελέγχου, σε περίπτωση που τα αποδεικτικά στοιχεία δεν μπορούν να ληφθούν με λογικό κόστος, καθώς επίσης και σε περίπτωση που πρέπει να εξεταστούν εναλλακτικές πηγές αποδεικτικών στοιχείων. Εάν υπάρχει υψηλός κίνδυνος που οδηγεί σε αδυναμία απόκτησης των απαραίτητων αποδεικτικών στοιχείων, το ερώτημα ελέγχου θα πρέπει να αναθεωρηθεί.

Βήμα 6. Προσδιορισμός της μεθοδολογίας ελέγχου που θα χρησιμοποιηθεί

Οι έλεγχοι επιδόσεων μπορούν να χρησιμοποιούν μια μεγάλη ποικιλία από μεθόδους για τη συλλογή και ανάλυση αποδεικτικών στοιχείων, όπως έρευνες, συνεντεύξεις, παρατηρήσεις και γραπτά έγγραφα⁶⁸. Κατά την επιλογή αυτών των μεθόδων, οι ελεγκτές πρέπει να καθοδηγούνται από τον σκοπό του ελέγχου και το συγκεκριμένο ερώτημα που πρέπει να απαντηθεί⁶⁹. Οι σαφείς, εύρωστες και πρακτικές μεθοδολογίες πρέπει να αντλούν συμπεράσματα με εύλογη βεβαιότητα.

Μπορούν να χρησιμοποιηθούν διαφορετικές μεθοδολογικές προσεγγίσεις σε διαφορετικές φάσεις ελέγχου και για διαφορετικούς σκοπούς. Οι τεχνικές σχετικά με την ποιότητα είναι ιδιαίτερα χρήσιμες στα αρχικά στάδια ενός ελέγχου για τον εντοπισμό των σημαντικών ζητημάτων, την ανάπτυξη προκαταρκτικών ιδεών και τη δημιουργία υποθέσεων. Επίσης, αυτές οι τεχνικές είναι περισσότερο κατάλληλες σε σύνθετα προβλήματα. Η ποσοτική ανάλυση που περιλαμβάνει την εξέταση αριθμητικών δεδομένων, είναι ένα από τα πιο ισχυρά εργαλεία ελέγχου για την ανάπτυξη συμπερασμάτων βάσει εξέτασης στοιχείων. Μια τέτοια ανάλυση προσθέτει σημαντική αξία στο έργο ελέγχου, καθώς παρέχει σαφείς μετρήσεις κόστους, οφέλους και απόδοσης.

Ένας αποτελεσματικός έλεγχος επιδόσεων συνδυάζει διαφορετικές μεθοδολογίες για τη συλλογή των δεδομένων και επιβεβαιώνει τα ευρήματα από διαφορετικές πηγές, συνδυάζοντας παράλληλα ποιοτικά και ποσοτικά δεδομένα. Αυτός ο συνδυασμός μεθοδολογιών είναι απαραίτητος για την παροχή ισχυρών αποδεικτικών στοιχείων για την υποστήριξη των συμπερασμάτων και των συστάσεων. Προτείνεται η δοκιμή ορισμένων πιλοτικών μεθόδων προκειμένου να διασφαλιστεί η παροχή εύρωστων αποδεικτικών στοιχείων που απαιτούνται για την απάντηση των ερωτημάτων ελέγχου.

Βήμα 7. Εξέταση των πιθανών παρατηρήσεων ελέγχου, συστάσεων και αντικτύπου

Προκειμένου να οδηγηθούμε στη διάρθρωση μιας συνοπτικής έκθεσης, αλλά και στον προσδιορισμό του εάν τα ερωτήματα ελέγχου είναι πιθανό να οδηγήσουν σε επικοδομητικές συστάσεις, πρέπει να ληφθούν υπόψη οι πιθανές ελεγκτικές παρατηρήσεις και οι συστάσεις του ελέγχου. Η ομάδα ελέγχου πρέπει να έχει αποσαφηνίσει από την αρχή του ελέγχου ότι έχει τη δυνατότητα να παράγει πρακτικές συστάσεις και ότι ενθαρρύνει την έγκαιρη υποβολή της τελικής έκθεσης ελέγχου. Η ενέργεια αυτή συνδράμει σημαντικά στον προσδιορισμό του πιθανού αντικτύπου και της χρησιμότητας της τελικής έκθεσης.

⁶⁸ INTOSAI, 2010 (έγκριση), «ISSAI 3100. Performance Audit Guidelines – Key principles», παρ. 17 (2.4. The audit process. 2.4.1. Planning an audit).

⁶⁹ INTOSAI, 2010 (έγκριση), «ISSAI 3100. Performance Audit Guidelines – Key principles», παρ. 16 (2.4. The audit process. 2.4.1. Planning an audit).

Βήμα 8. Καθορισμός του χρονοδιαγράμματος, των πόρων και των ρυθμίσεων εποπτείας και επανεξέτασης

Οι ελεγκτές πρέπει να πραγματοποιήσουν μια ρεαλιστική αξιολόγηση των ανθρώπινων και οικονομικών πόρων που θα απαιτηθούν για τον έλεγχο, καθώς επίσης και να διασφαλίσουν ότι οι απαιτούμενες γνώσεις και η εμπειρία των μελών της ομάδας ελέγχου είναι διαθέσιμες και, όπου είναι απαραίτητο, να προβλεφθεί η ανάγκη εξωτερικής εμπειρογνωμοσύνης. Περαιτέρω, πρέπει να προβλέπονται λεπτομερή χρονοδιαγράμματα για κάθε φάση της διαδικασίας ελέγχου με καθορισμένα ορόσημα αναφοράς για κάθε φάση ελέγχου, με εστίαση στις αρχικά οριζόμενες προθεσμίες διενέργειας του ελέγχου. Στο ΥΣΕ θα πρέπει να ορίζεται μια μόνιμη ομάδα ελέγχου καθ' όλη τη διάρκεια των ελεγκτικών εργασιών, με κατάλληλο ορισμό προϊσταμένου⁷⁰. Επιπρόσθετα, θα πρέπει να εξεταστούν εναλλακτικές μεγαλύτερης αποτελεσματικότητας της έκθεσης ελέγχου ή/και μείωσης της διάρκειας διενέργειάς του, μέσω της αύξησης του αριθμού των μελών της ομάδας ελέγχου.

Παράλληλα πρέπει να εντοπίζονται οι σημαντικοί κίνδυνοι που επαπειλούν την επιτυχή διενέργεια του ελέγχου και οι βέλτιστοι τρόποι αντιμετώπισής τους. Κατά τον προγραμματισμό της κρίσιμης πορείας του ελέγχου, θεωρείται χρήσιμο να εντοπίζονται πιθανά σημεία υψηλού κινδύνου, όπου είναι πιθανότερο να προκύψουν δυσλειτουργίες που οδηγούν σε καθυστερήσεις ή θέτουν σε κίνδυνο την ποιότητα των λειτουργιών του φορέα. Οι πιθανοί περιορισμοί στη διαθεσιμότητα των ελεγκτών (οι οποίοι ενδέχεται να απαιτούνται σε άλλα καθήκοντα ελέγχου) και οι επακόλουθες συνέπειες της μη έγκαιρης κοινοποίησης των αποτελεσμάτων ελέγχου και γενικότερα της έκθεσης ελέγχου πρέπει πάντα να λαμβάνονται υπόψη. Επισημαίνεται ότι σε ειδικές περιστάσεις προτείνεται η επιτάχυνση της επιτόπιας επιθεώρησης με τη χρήση μιας μεγάλης ομάδας ελέγχου για την ταχύτερη συλλογή δεδομένων και η επακόλουθη πραγματοποίηση της σύνταξης και οριστικοποίησης (contradictory procedure) των ευρημάτων του ελέγχου από μια πολύ μικρότερη ομάδα ελεγκτών.

Βήμα 9. Επικοινωνία με τον ελεγχόμενο φορέα

Ο συνεχής διάλογος και η αμοιβαία κατανόηση μεταξύ ελεγκτών και προσωπικού του ελεγχόμενου φορέα, που τονίζεται στην προσέγγιση «χωρίς αιφνιδιασμούς», θεωρείται υψίστης σημασίας για την αποδοχή των συμπερασμάτων και των συστάσεων της έκθεσης ελέγχου⁷¹. Η πραγματοποίηση των επαφών των ελεγκτών με το προσωπικό του ελεγχόμενου φορέα θα πρέπει να προγραμματίζεται καθ' όλη τη

⁷⁰ INTOSAI, 2019, «ISSAI 3000. Performance Audit Standard», παρ. 104 (Planning – Designing the audit. Requirement) και παρ. 105 (Explanation).

⁷¹ INTOSAI, 2010 (έγκριση), «ISSAI 3100. Performance Audit Guidelines – Key principles», παρ. 18 (2.4. The audit process. 2.4.1. Planning an audit).

διάρκεια του ελέγχου, προκειμένου να υπάρχει διαρκής ενημέρωση για την πρόοδο του ελέγχου. Τα χρονικά σημεία στα οποία μπορεί να πραγματοποιηθεί επαφή με τον ελεγχόμενο, και τα θέματα για τα οποία πρέπει να ενημερωθεί ο ελεγχόμενος φορέας, περιλαμβάνουν:

Χρονικό σημείο επικοινωνίας	Σκοπός
Στην αρχή του ελέγχου	Οι ελεγκτές εξηγούν στο διοικητικό προσωπικό του ελεγχόμενου φορέα τους λόγους διενέργειας του ελέγχου, τις προτεινόμενες ερωτήσεις (audit objectives), το πεδίο εφαρμογής, τα κριτήρια, τις μεθοδολογίες, το χρονοδιάγραμμα και τις διαδικασίες των ελεγκτικών εργασιών. Θεωρείται χρήσιμο επίσης να προσδιοριστούν ρητά οι περιοχές που δεν πρόκειται να ελεγχθούν, προκειμένου να μειωθούν οι παρανοήσεις ή οι ψευδείς προσδοκίες από τον ελεγχόμενο φορέα.
Πριν την αποστολή του ελέγχου	Οι ελεγκτές αποσαφηνίζουν στο προσωπικό του ελεγχόμενου φορέα τον σκοπό της αποστολής, τις πληροφορίες που ενδέχεται να απαιτηθούν, τις συναντήσεις που θα προγραμματιστούν και το χρονοδιάγραμμα της αποστολής.
Από την αρχή έως το τέλος της αποστολής	Οι ελεγκτές συζητούν τις διαδικασίες ελέγχου με το προσωπικό του ελεγχόμενου φορέα, ενημερώνουν για την πρόοδο των ελεγκτικών εργασιών και πραγματοποιούν μια συνάντηση επισκόπησης (wrap-up meeting) σχετικά με την ενημέρωση των γεγονότων (facts) που έχουν προκύψει.
Στη δήλωση προκαταρκτικών ευρημάτων	Τα ευρήματα που προκύπτουν από τον έλεγχο τεκμηριώνονται και κοινοποιούνται στον ελεγχόμενο φορέα.
Πριν και μετά τη διαδικασία αντιρρήσεων	Για να διασφαλιστεί η συμφωνία των διαπιστώσεων ελέγχου.

4.7. Υπόδειγμα ερωτημάτων ελέγχου⁷²

Για τους ελέγχους επιδόσεων, οι στόχοι ελέγχου συχνά καθορίζονται με τη μορφή ενός κεντρικού ερωτήματος ελέγχου και ενός περιορισμένου αριθμού δευτερευουσών ερωτήσεων (δηλαδή τι πρέπει να είναι γνωστό) ή υποθέσεων (δηλαδή τι πρέπει να επιβεβαιωθεί). Ο στόχος του ελέγχου είναι να απαντήσει, να επαληθεύσει και να εξαγάγει συμπεράσματα έναντι αυτών των ερωτημάτων ελέγχου. Η συλλογή αποδεικτικών στοιχείων, η αξιολόγηση και η ανάλυση δεδομένων καθοδηγούνται από τις ερωτήσεις ελέγχου. Συνεπώς, θεωρείται θεμελιώδους σημασίας ο προσδιορισμός βάσιμων, συναφών και εφικτών, ως προς την απάντησή τους, ερωτημάτων. Ενδεχόμενος ελλιπής προσδιορισμός ερωτήσεων ή υποβολή λανθασμένων ερωτήσεων θα οδηγήσει αναπόφευκτα τον έλεγχο σε λάθος κατεύθυνση. Αντιθέτως, ο ελεγκτής, θέτοντας ορθά ερωτήματα, μπορεί να

⁷² INTOSAI (Performance Audit Subcommittee - PAS), 2013, «PAS Guideline 5. Designing performance audits: setting the audit questions and criteria».

εξοικονομήσει χρόνο μέσω της αποφυγής συλλογής και ανάλυσης λιγότερο συναφών πληροφοριών.

4.7.1. Προσδιορισμός κύριου ερωτήματος ή των προβλημάτων που πρέπει να ελεγχθούν

Τα θέματα ελέγχου απόδοσης επιλέγονται συνήθως μετά από αξιολόγηση των ελλείψεων οικονομικότητας, αποδοτικότητας ή αποτελεσματικότητας, αναφορικά με τον κίνδυνο, τη σημαντικότητα (materiality) ή τη σημασία τους (οικονομική, κοινωνική ή/και πολιτική σημασία). Ο έλεγχος επικεντρώνεται συνήθως σε ένα ή μερικά σημαντικά προβλήματα ή κινδύνους που εντοπίζονται κατά το στάδιο σχεδιασμού του ελέγχου. Μια ευρεία οπτική γωνία μπορεί να βοηθήσει στην ανάλυση και την κατανόηση του θέματος, αν και το υπό έλεγχο συγκεκριμένο ζήτημα πρέπει να είναι ορθά προσδιορισμένο και επικεντρωμένο στους στόχους του ελέγχου. Για την επίτευξη των στόχων είναι απαραίτητος ο προσδιορισμός ουσιαστικών ερωτημάτων. Οι ουσιαστικές ερωτήσεις πρέπει να καθοδηγούν και να διασφαλίζουν την υλοποίηση των στόχων ελέγχου.

Η ερώτηση ελέγχου καθορίζει το αντικείμενο που πρέπει να ελεγχθεί, το πεδίο εφαρμογής και τον σκοπό του ελέγχου και αποτελεί τη βάση για τον σχεδιασμό ολόκληρου του ελέγχου. Για παράδειγμα, το ερώτημα θα μπορούσε να υποδείξει εάν ο έλεγχος θα αξιολογήσει την απόδοση των συστημάτων διαχείρισης και δικλίδων ενός προγράμματος ή δημόσιου φορέα ή μια πιο άμεση αξιολόγηση της οικονομικότητας, της αποδοτικότητας ή της αποτελεσματικότητας ενός προγράμματος ή δραστηριότητας. Περαιτέρω, μέσω του ερωτήματος ελέγχου μπορεί να αναγνωριστούν και να αναλυθούν οι αιτίες των αδυναμιών που σχετίζονται με την οικονομικότητα, αποδοτικότητα και αποτελεσματικότητα, αλλά σπάνια προτείνεται η ταυτόχρονη εξέταση και των τριών αυτών αρχών κατά τη διενέργεια ενός ελέγχου. Για παράδειγμα, στην περίπτωση που ένα πρόγραμμα / λειτουργία / πολιτική δεν υλοποιείται με αποτελεσματικό τρόπο, θεωρείται λιγότερο σημαντικός ο περαιτέρω έλεγχος της οικονομικότητάς του.

Συνιστάται η διατύπωση των ερωτημάτων και των υποερωτημάτων ελέγχου με κανονιστικό (θέτοντας ένα πρότυπο ή κανόνα) ή αναλυτικό τρόπο και όχι απλώς περιγραφικό. Οι περιγραφικές ερωτήσεις έχουν το πλεονέκτημα ότι επιτρέπουν απαντήσεις με λογικό επίπεδο διασφάλισης. Ωστόσο, σπάνια προσθέτουν σημαντική αξία σε όσους αναζητούν εύρωστες γνώμες, περιεκτικές εξηγήσεις ή βάσιμες πληροφορίες για το πώς θα βελτιώσουν σημαντικά την απόδοση του προγράμματος/ λειτουργίας/ πολιτικής.

Μια τεχνική για την ανάπτυξη του κύριου ερωτήματος ελέγχου καλείται ως δομή «Κατάστασης – Επιπλοκής – Ερώτησης». Η «Κατάσταση» παρέχει υπόβαθρο σχετικά με το θέμα, με τη μορφή μη αμφιλεγόμενων δηλώσεων, τις οποίες ένας ακροατής/

αναγνώστης είτε γνωρίζει ότι είναι αληθινές, είτε τις δέχεται με προθυμία ως αληθινές. Η «Επιπλοκή» αντιπροσωπεύει τον παράγοντα «και λοιπόν τι;», δηλαδή αυτό που «περιπλέκει» την κατάσταση και καθιστά το θέμα άξιο ελέγχου (για παράδειγμα, υπερβολικές δαπάνες, χρόνοι αναμονής, αρνητικές παρενέργειες των δράσεων ενός προγράμματος). Το στάδιο αυτό εισάγει έναν βαθμό υποκειμενικότητας κατά την επιλογή του ζητήματος ελέγχου, καθώς συχνά λαμβάνεται υπόψη μια συγκεκριμένη επιπλοκή για την κατάληξη σε έναν προτεινόμενο έλεγχο, δεδομένου ότι άλλες επιπλοκές μπορεί να οδηγήσουν σε διαφορετικούς ελέγχους. Ως αποτέλεσμα της επιπλοκής, θα προκύψει ένα πιθανό κύριο ζήτημα που πρέπει να εξεταστεί.

Η εν λόγω τεχνική μπορεί να αναβαθμιστεί στην περίπτωση που προστεθούν δύο επιπλέον συστατικά στοιχεία, δηλαδή οι αιτίες και οι συνέπειες, όπως φαίνεται στο παρακάτω σχήμα. Αυτό θέτει την «επιπλοκή» σε ένα ευρύτερο πλαίσιο και διευκολύνει τον καθορισμό του τι πρέπει να ελεγχθεί και με ποιον τρόπο.

Διάγραμμα 7. Η τεχνική της δομής «Κατάσταση-Επιπλοκή-Αιτία-Συνέπεια»



4.7.2. Ανάπτυξη των υποερωτήσεων ή των υπο-προβλημάτων

Το κύριο ερώτημα ελέγχου πρέπει να αναλυθεί σε υποερωτήματα ή σε χαμηλότερου επιπέδου ερωτήματα, το χαμηλότερο επίπεδο των οποίων μπορεί να απαντηθεί διενεργώντας συγκεκριμένες διαδικασίες ελέγχου. Μία τεχνική που ονομάζεται «ανάλυση ζητημάτων» διασπά το κύριο ερώτημα ή το πρόβλημα ελέγχου σε διάφορα χαμηλότερα επίπεδα, περισσότερο λεπτομερών ερωτήσεων, προκειμένου να σχηματιστεί μια πυραμίδα ερωτημάτων. Συχνά αρκούν τρία επίπεδα ερωτήσεων, αν και μερικές φορές, σύμφωνα με τις διεθνείς πρακτικές, απαιτούνται έως και πέντε επίπεδα ερωτήσεων.

Ο σκοπός της τεχνικής είναι η αποσαφήνιση της εφαρμοσιμότητας (feasibility) του συμπεράσματος έναντι του κύριου ερωτήματος ελέγχου και η διασφάλιση μιας λογικής σύνδεσης των συγκεκριμένων διαδικασιών ελέγχου για την απάντηση των υποερωτημάτων με το κύριο ερώτημα ελέγχου. Αυτό συμβάλλει στην εδραίωση ενός λογικά οριοθετημένου προτύπου στη σκέψη του ελεγκτή, προκειμένου να

διασφαλιστεί ότι λαμβάνονται υπόψη όλες οι πτυχές μιας ερώτησης ή των υποερωτήσεων ελέγχου, καθώς επίσης και στον προσδιορισμό του πεδίου του ελέγχου. Ωστόσο, κατά τη χρήση της εν λόγω τεχνικής μπορεί να προκύψει ανάγκη επαναδιατύπωσης ή αποσαφήνισης του κύριου ερωτήματος ελέγχου. Κατά συνέπεια, η διαδικασία ανάπτυξης υποερωτημάτων πρέπει να επαναληφθεί. Επιπρόσθετα, προτείνεται, στο χαμηλότερο επίπεδο ερωτήσεων, η ανάπτυξη συγκεκριμένων ερωτήσεων ή υποθέσεων που μπορούν να δοκιμαστούν έναντι διαφόρων πηγών αποδεικτικών στοιχείων.

Η επαρκής γνώση της περιοχής που έχει επιλεγεί για έλεγχο και ένα αρχικό σύνολο θεμάτων για την έναρξη της διαδικασίας ανάπτυξης των ερωτημάτων ελέγχου, συνήθως επιτυγχάνεται μέσω δραστηριοτήτων όπως είναι η διεξοδική έρευνα εγγράφων, οι συναντήσεις με ελεγκτές, εμπειρογνώμονες, επιστήμονες και άλλα ενδιαφερόμενα μέρη, η αναζήτηση νέων ιδεών (brainstorming) και η δομημένη δημιουργική σκέψη.

4.7.2.1. Ερωτήσεις χαμηλότερου επιπέδου

Τα κάτωθι αποτελούν χαρακτηριστικά των ερωτήσεων ή υποθέσεων ελέγχου χαμηλότερου επιπέδου. Συγκεκριμένα οι ερωτήσεις ελέγχου του χαμηλότερου επιπέδου πρέπει να είναι:

- σύντομες και σαφείς, δηλαδή ξεκάθαρες και εύκολα κατανοητές,
- συναφείς και λογικά ή αιτιωδώς συνδεδεμένες με το πρόβλημα όπως αποτυπώνεται στο αμέσως παραπάνω επίπεδο ερωτήσεων,
- αμοιβαία αποκλειόμενες, δηλαδή διαφορετικές και διακριτές μεταξύ τους, και όχι αλληλεπικαλυπτόμενες,
- συλλογικά εξαντλητικές σε κάθε επίπεδο ερωτήσεων, ήτοι όλες οι ερωτήσεις ενός χαμηλού επιπέδου πρέπει να είναι επαρκείς για να απαντήσουν την ερώτηση υψηλότερου επιπέδου,
- συγκεκριμένες ή επαληθεύσιμες (testable) (δηλ. να απαντώνται με κλειστό τύπο απάντησης «ναι/όχι», παρόλο που απαιτούνται συχνά λεπτομερείς απαντήσεις), έτσι ώστε να είναι δυνατή η αναγνώριση των διαδικασιών και των αποδεικτικών στοιχείων που απαιτούνται για την παροχή απάντησης και την εξαγωγή συμπερασμάτων έναντι των ερωτημάτων ελέγχου (π.χ. «έχει πραγματοποιηθεί μια συγκριτική ανάλυση των έργων;», αντί του ερωτήματος «πώς επιλέγονται τα έργα;» και
- αναλυμένες σε τρία έως πέντε ερωτήματα σε κάθε επίπεδο, προκειμένου να διασφαλιστεί η σαφήνεια του προβλήματος.

Διάγραμμα 8. Τυπολογία ερωτήσεων ελέγχου



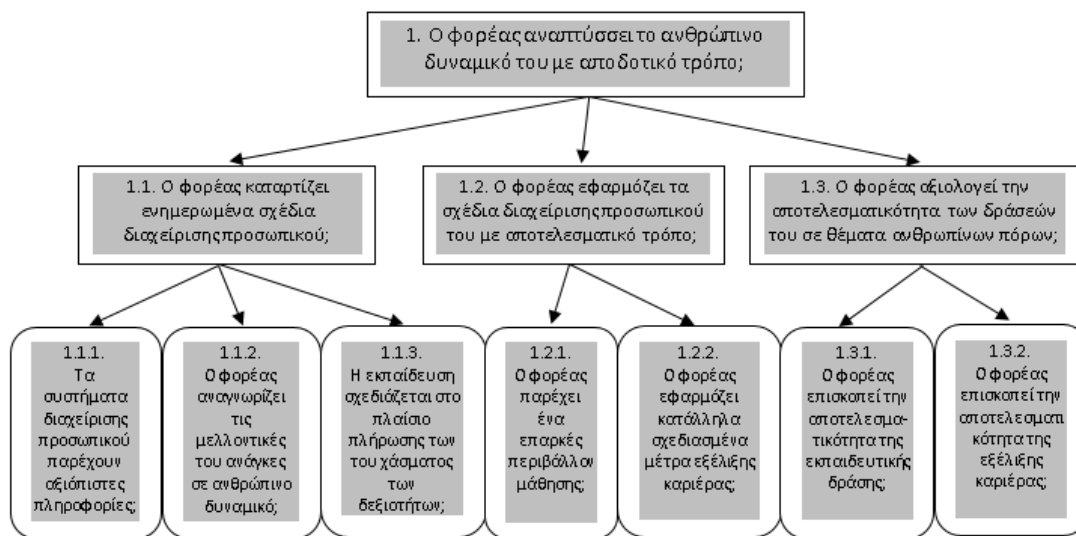
Κατά την εκκίνηση της διαδικασίας ανάλυσης του κύριου ερωτήματος/ προβλήματος, πρέπει να αναλύεται η βάση πάνω στην οποία θα μπορούσε να διαχωριστεί το κύριο ερώτημα με κατάλληλο τρόπο. Για παράδειγμα, ένας ελεγκτής θα μπορούσε να χρησιμοποιήσει την αρχή του χρόνου με έναν διαδοχικό τρόπο αιτίας-αποτελέσματος, προκειμένου να αξιολογήσει την αποδοτικότητα και την αποτελεσματικότητα των ενεργειών, εξετάζοντας τους πόρους (inputs), τις διεργασίες (processes) και τα αποτελέσματα (outputs). Ως εκ τούτου, κατά το στάδιο διαχωρισμού των ερωτήσεων σε επόμενο επίπεδο, προτείνεται η χρήση της αρχής του χρόνου σε σχέση με τους πόρους/ διεργασίες/ αποτελέσματα (the input/ process/ output principle of time). Επιπλέον, ένας ελεγκτής θα μπορούσε να εφαρμόσει την προοπτική του χρόνου (perspective of time), προκειμένου να διαπιστώσει εάν η διαδικασία διενεργήθηκε με επιτυχία σε διαφορετικές χρονικές περιόδους.

4.7.2.2. Παράδειγμα δομής ερωτημάτων ελέγχου

Εάν ο έλεγχος επικεντρώνεται σε συστήματα διαχείρισης (management systems), συνιστάται η ανάλυση των ερωτήσεων ανά δομή διαχείρισης, και ειδικότερα ανά φορείς ή οργανωτικά επίπεδα. Στη συνέχεια, ένας ελεγκτής θα μπορούσε να αναλύσει το ερώτημα βάσει δαπανών διαχείρισης (διοικητικά έξοδα, έξοδα προσωπικού κ.λπ.), προκειμένου να διαπιστώσει την ορθή διαχείριση, δηλαδή να εξετάσει τους όρους που πρέπει να ισχύουν για τη σωστή διαχείριση του κόστους. Επισημαίνεται ότι είναι συχνή η εφαρμογή διαφορετικών αρχών σε διαφορετικά

επίπεδα ερωτήσεων ελέγχου. Το ακόλουθο Διάγραμμα παρουσιάζει τον έλεγχο ενός συστήματος διαχείρισης. Το κύριο ερώτημα ελέγχου που έχει τεθεί είναι εάν ένας δημόσιος φορέας αναπτύσσει αποτελεσματικά τους ανθρώπινους πόρους του. Το ερώτημα αυτό διαχωρίζεται σε μια δομή προσανατολισμένη στις διαδικασίες αναφορικά με τον χρόνο. Ειδικότερα, το δεύτερο επίπεδο ερωτήσεων αναλύεται σε τρία βήματα και ερωτήματα και στη συνέχεια το τρίτο επίπεδο σε μια σειρά από υποερωτήματα.

Διάγραμμα 9. Αρχή του χρόνου ή δράσεις της διοίκησης ως βάση δόμησης των ερωτημάτων



4.7.2.3. Παράδειγμα πίνακα αποδεικτικών στοιχείων (evidence collection plan)

Επίπεδο I: Κεντρικό ερώτημα: 1. Ο φορέας αναπτύσσει το ανθρώπινο δυναμικό του με αποτελεσματικό τρόπο;					
Επίπεδο II – Δεύτερου επιπέδου Ερώτημα: 1.1. Ο φορέας καταρτίζει ενημερωμένα σχέδια ανάπτυξης του προσωπικού του;					
Τι θέλουμε να μάθουμε;	Έναντι ποιων προτύπων μετράται η απόδοση του φορέα;	Βάσει ποιων αποδεικτικών στοιχείων θα απαντηθούν τα ερωτήματα του ελέγχου;	Πού θα αναζητηθούν τα αποδεικτικά στοιχεία;	Πώς θα αντληθούν τα αποδεικτικά στοιχεία;	Πώς θα χρησιμοποιηθούν τα αποδεικτικά στοιχεία μετά την άντλησή τους;
Επίπεδο III Ερωτήσεις	Κριτήρια	Αποδεικτικά στοιχεία		Συλλογή πληροφοριών	
		Τύπος	Πηγές	Μέθοδοι συλλογής στοιχείων	Μέθοδοι ανάλυσης στοιχείων
1.1.1. Τα συστήματα διαχείρισης προσωπικού του φορέα παρέχουν	- Ένα εργαλείο διαχείρισης ανθρώπινου δυναμικού πρέπει να παρέχει	- Διαδικασίες για να διασφαλιστεί ότι τα βιογραφικά των υπαλλήλων του φορέα είναι αξιόπιστα και	- Ελεγχόμενος φορέας, εκπαιδευτικά ιδρύματα, υπάλληλοι του φορέα,	- Αυτοπροσώπως (παρατήρηση, εξέταση εγγράφων, συνεντεύξεις, ομάδες εστίασης)	- Ποσοτικά αποδεικτικά στοιχεία (τάσεις, συγκρίσεις, αναλογίες) - Ποιοτικά

αξιόπιστες πληροφορίες;	αξιόπιστες πληροφορίες σχετικά με τις δεξιότητες και τα προσόντα του προσωπικού. - Ο φορέας θα πρέπει να διαθέτει ένα αξιόπιστο σύστημα για τον ετήσιο έλεγχο των ικανοτήτων του προσωπικού.	ενημερωμένα. - Εκτίμηση του βαθμού αξιοποίησης των βιογραφικών σημειωμάτων. - Απόδειξη ότι τα αρχεία εκπαίδευσης είναι ενημερωμένα και αξιόπιστα. - Βαθμολογία ικανοποίησης των διευθυντών για την εργασία των υπαλλήλων του φορέα.	προϊστάμενοι υπηρεσιών του φορέα.	- Μέσω αλληλογραφίας, τηλεφώνου ή e-mail (αιτήσεις διαβίβασης εγγράφων, ερωτηματολόγια)	αποδεικτικά στοιχεία (ποιοτική ανάλυση διαδικασιών)
-------------------------	---	--	-----------------------------------	---	---

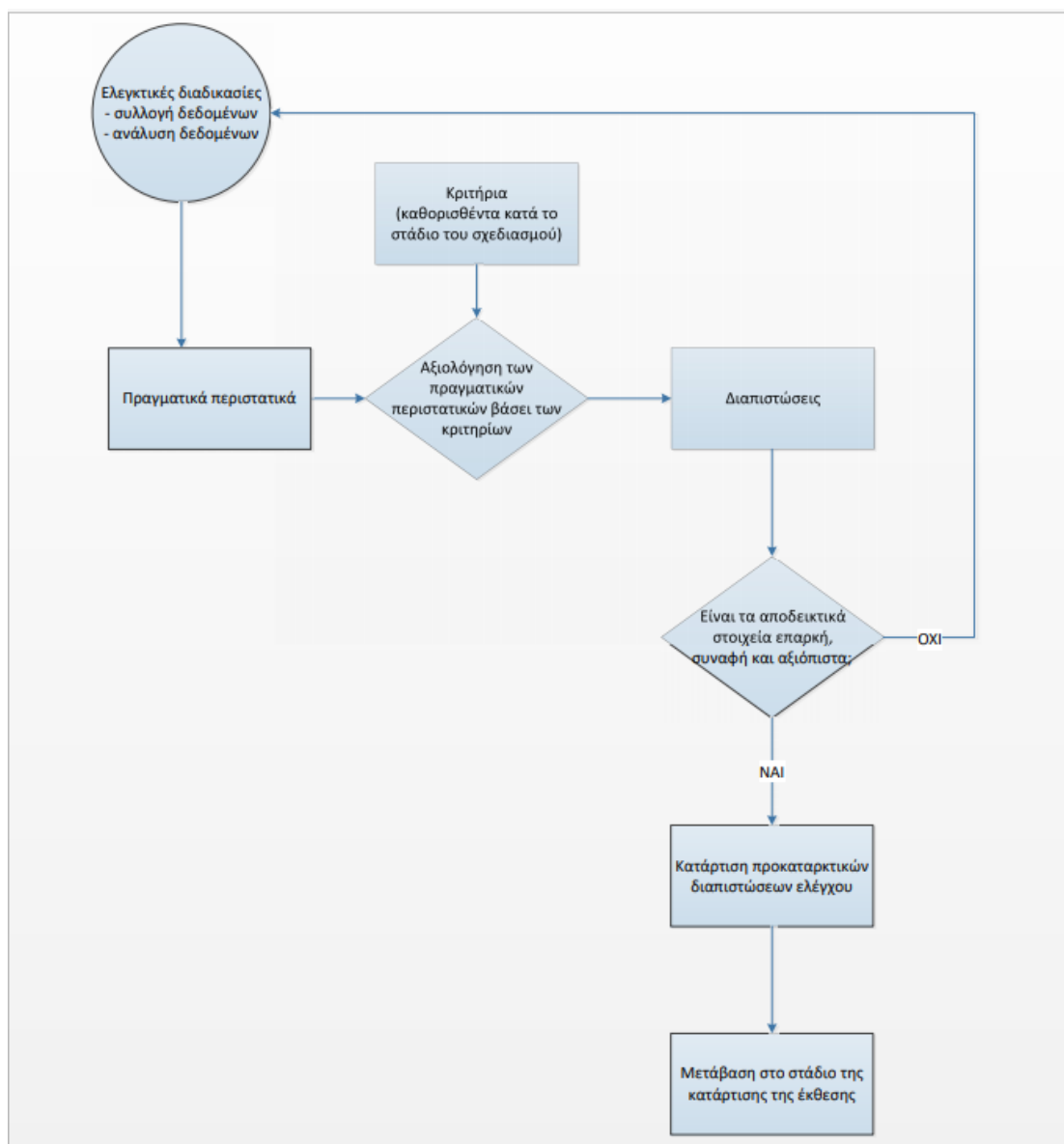
4.8. Διενέργεια ελέγχου: στάδια, διαδικασίες και κριτήρια

Το στάδιο της εξέτασης στο πλαίσιο του ελέγχου αρχίζει κατά την έναρξη των ελεγκτικών εργασιών, κατόπιν της έγκρισης του ΥΣΕ, και συνεχίζεται έως την έναρξη της κατάρτισης της τελικής έκθεσης. Ειδικότερα, περιλαμβάνει τα ακόλουθα:

- τη διεξαγωγή των ελεγκτικών διαδικασιών για τη συλλογή και ανάλυση δεδομένων,
- την αξιολόγηση των πραγματικών περιστατικών βάσει των προκαθορισμένων κριτηρίων,
- την κατάρτιση των διαπιστώσεων του ελέγχου και την εξέταση τυχόν αμφιβολιών (αντιρρήσεων) σχετικά με αυτές.

Η διεργασία αυτή παρουσιάζεται στο κατωτέρω Διάγραμμα.

Διάγραμμα 10. Ροή εργασιών διενέργειας ελέγχου⁷³



Οι εργασίες εξέτασης του ελέγχου πραγματοποιούνται βάσει του σχεδιασμού του ελέγχου που έχει ήδη εκπονηθεί και των συνακόλουθων εγγράφων σχεδιασμού (ΥΣΕ, σχέδιο συλλογής αποδεικτικών στοιχείων και σχέδιο προγράμματος ελέγχου). Το προβλεπόμενο σχέδιο πρέπει να ακολουθείται κατά το δυνατόν, όσον αφορά τις εργασίες που πρέπει να πραγματοποιηθούν, τους πόρους, τις προθεσμίες και την ποιότητα. Εντούτοις, ορισμένα τμήματα του ελέγχου ενδέχεται να χρειαστούν αναθεώρηση κατά το στάδιο της εξέτασης, εάν ο ελεγκτής αντιμετωπίσει δυσχέρειες στη συγκέντρωση αποδεικτικών στοιχείων. Κατά κανόνα, η οργάνωση του ελέγχου πρέπει επίσης να ανταποκρίνεται στις απαιτήσεις της ορθής διαχείρισης έργου⁷⁴.

⁷³ Ευρωπαϊκό Ελεγκτικό Συνέδριο, 2017, «Εγχειρίδιο Ελέγχου Επιδόσεων», ενότητα 4.1.

⁷⁴ INTOSAI, 2010 (έγκριση), «ISSAI 3100. Performance Audit Guidelines – Key principles», παρ. 24.

Σκοπός του σταδίου της εξέτασης είναι η συλλογή επαρκών, συναφών και αξιόπιστων αποδεικτικών στοιχείων ελέγχου, προκειμένου να παρέχεται στον ελεγκτή η δυνατότητα να αποφαινεται σχετικά με τα ερωτήματα ελέγχου και να στηρίζει το σύνολο των δηλώσεων που περιλαμβάνονται στην έκθεση ελέγχου.

Κατά το στάδιο της εξέτασης του ελέγχου, διεξάγονται οι ελεγκτικές διαδικασίες προκειμένου να συγκεντρωθούν και να αναλυθούν τα απαιτούμενα στοιχεία τα αποδεικτικά στοιχεία που προκύπτουν («πραγματική κατάσταση») αξιολογούνται βάσει των προκαθορισμένων κριτηρίων ελέγχου («η κατάσταση όπως θα έπρεπε να είναι»), προκειμένου να εξαχθούν οι διαπιστώσεις ελέγχου και τέλος, καθορίζονται τα αίτια και οι συνέπειες αυτών των διαπιστώσεων. Ως εκ τούτου, οι διαπιστώσεις ελέγχου συνίστανται στη σύγκριση των αποδεικτικών στοιχείων με τα πρότυπα (εκφραζόμενα υπό μορφή ερωτήματος ελέγχου ή κριτηρίου ελέγχου) και σε σχετική ανάλυση. Οι διαπιστώσεις κοινοποιούνται στην ελεγχόμενη μονάδα, από την οποία ζητείται να απαντήσει εγγράφως διατυπώνοντας τη συμφωνία της ή τους λόγους της διαφωνίας της. Η εκτέλεση των ελεγκτικών εργασιών περιλαμβάνει μια αναλυτική και μια επικοινωνιακή πτυχή. Η αναλυτική διεργασία αφορά τη συλλογή, την ανάλυση και την αξιολόγηση στοιχείων, ενώ η επικοινωνιακή αρχίζει με την πρώτη παρουσίαση του ελέγχου στην ελεγχόμενη μονάδα και συνεχίζεται με την εκτίμηση των διαφόρων ευρημάτων, επιχειρημάτων και απόψεων που προκύπτουν στην πορεία του ελέγχου.

Πίνακας 4. Παράδειγμα διαδικασίας ελέγχου⁷⁵

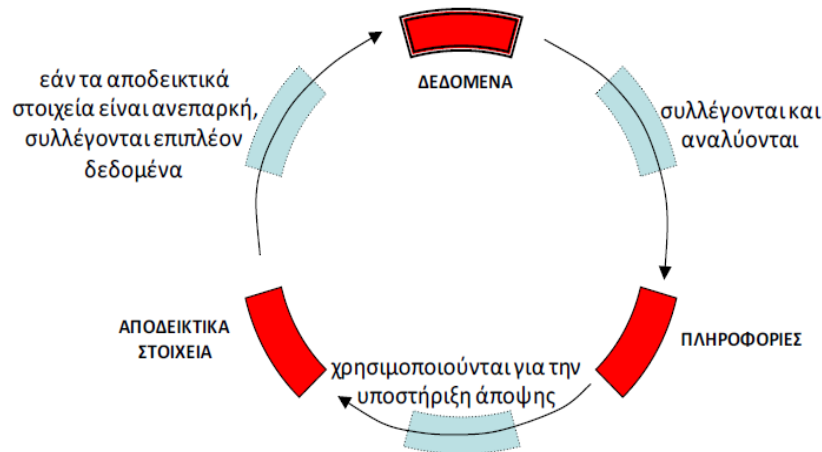
Τίτλος προγράμματος: Έργο αποκατάστασης και συντήρησης δρόμων Αντικείμενο ελέγχου: Να εκτιμηθεί εάν οι απαιτήσεις του έργου ορίστηκαν ικανοποιητικά για να υλοποιηθεί το έργο με κατάλληλο κόστος και να επιτευχθούν τα επιθυμητά αποτελέσματα. Κριτήριο: Θα πρέπει να έχουν οριστεί επίσημα οι απαιτήσεις του έργου πριν από την έναρξή του. Τεχνική ελέγχου: Έλεγχος τεκμηρίωσης Διαδικασίες ελέγχου: ➤ Ανασκόπηση του ορισμού των απαιτήσεων του έργου όπως αναφέρονται στο έντυπο αξιολόγησης έργου. ➤ Λήψη πληροφοριών για την επιβεβαίωση της διεξαγωγής έρευνας χρηστών, συγκέντρωσης στατιστικών στοιχείων κυκλοφορίας και υπολογισμού αναμενόμενης αύξησης της κυκλοφορίας. ➤ Εάν η επαλήθευση στο ανωτέρω βήμα 2 είναι θετική, τότε θα πρέπει να προσδιοριστεί εάν τα δεδομένα συγκεντρώθηκαν και αναφέρθηκαν με συστηματικό τρόπο χρησιμοποιώντας κατάλληλες μεθόδους. ➤ Κατάρτιση προκαταρκτικής διαπίστωσης εάν το κριτήριο πληρούται. ➤ Καταγραφή τυχόν εξαιρέσεων.
--

⁷⁵ Royal Government of Bhutan (Ministry of Finance), 2019, «Performance Audit Guideline for Internal Auditors of RGoB», σ. 67.

4.8.1. Συλλογή επαρκών, συναφών και αξιόπιστων αποδεικτικών στοιχείων ελέγχου

Τα δεδομένα, οι πληροφορίες και τα αποδεικτικά στοιχεία ελέγχου συνδέονται μεταξύ τους ως εξής:

Διάγραμμα 11. Σύνδεση δεδομένων, πληροφοριών και αποδεικτικών στοιχείων ελέγχου⁷⁶



Η φύση των απαιτούμενων αποδεικτικών στοιχείων ελέγχου υπαγορεύεται αποκλειστικά από το αντικείμενο του ελέγχου και τα σχετικά ερωτήματα, τα οποία μπορεί να διαφέρουν σημαντικά ανάλογα με τον έλεγχο επιδόσεων. Επιπλέον, αυτό το είδος ελέγχου βασίζεται περισσότερο στην άσκηση κριτικής σκέψης, με αποτέλεσμα τα αποδεικτικά στοιχεία ελέγχου να έχουν εκ φύσεως περισσότερο πειστική («οδηγεί στο συμπέρασμα ότι...») παρά αποδεικτική αξία («σωστό/ λάθος»). Ο συνδυασμός των εν λόγω παραγόντων απαιτεί από τους ελεγκτές να είναι δημιουργικοί και ευέλικτοι ενόσω αναζητούν το κατάλληλο είδος αποδεικτικών στοιχείων.

Ως εκ τούτου, θα πρέπει να πραγματοποιούνται λεπτομερείς εκτιμήσεις των αναγκών πληροφόρησης, τόσο στο στάδιο του σχεδιασμού του ελέγχου όσο και στο στάδιο της εξέτασης, ώστε οι ελεγκτές να μην κατακλύζονται από υπερβολικά μεγάλο αριθμό δεδομένων. Το γεγονός αυτό, αφενός, διευκολύνει την απάλειψη δευτερευουσών λεπτομερειών και μη συναφών προσεγγίσεων και, αφετέρου, συνεισφέρει στην ταξινόμηση και συστηματοποίηση των συγκεντρωθέντων δεδομένων. Χρήσιμη ενδέχεται να αποβεί η πραγματοποίηση εκ των προτέρων συνομιλιών με εμπειρογνώμονες σχετικά με τη φύση των στοιχείων που πρέπει να συγκεντρωθούν, καθώς και σχετικά με τον τρόπο με τον οποίο θα αναλυθούν και θα ερμηνευθούν από

⁷⁶ Ευρωπαϊκό Ελεγκτικό Συνέδριο, 2017, «Εγχειρίδιο Ελέγχου Επιδόσεων», ενότητα 4.2.2.

τον ελεγκτή, προκειμένου να μειώνεται ο κίνδυνος παρανοήσεων και, ενδεχομένως, να επιταχύνεται η διεργασία.

Ειδικότερα, τα αποδεικτικά στοιχεία που συγκεντρώνονται κατά τον έλεγχο θα πρέπει να είναι :

- *επαρκή*, δηλαδή ο αριθμός τους να είναι αρκετός ώστε να προκύπτουν βάσιμες διαπιστώσεις και συμπεράσματα, καθώς και ορθές συστάσεις.
- *συναφή*, δηλαδή να συνδέονται κατά σαφή και λογικό τρόπο με τα ερωτήματα, τα κριτήρια και τις διαπιστώσεις του ελέγχου.
- *αξιόπιστα*, δηλαδή να προκύπτουν οι ίδιες διαπιστώσεις κατά την επανάληψη των ελεγκτικών δοκιμασιών ή όταν λαμβάνονται πληροφορίες από διαφορετικές πηγές.

Γενικά, οι έννοιες της ποσότητας (επάρκεια) και της ποιότητας (συνάφεια και αξιοπιστία) όσον αφορά στα αποδεικτικά στοιχεία ελέγχου πρέπει να εξετάζονται από κοινού, καθώς υπάρχει αντίστροφη σχέση μεταξύ τους. Κατά συνέπεια, αποδεικτικά στοιχεία υψηλής ποιότητας μπορούν να οδηγήσουν σε μείωση της ανάγκης για μεγάλη ποσότητα αποδείξεων. Η μεγάλη ποσότητα αποδεικτικών στοιχείων μπορεί σε ορισμένες περιπτώσεις, αλλά όχι πάντοτε, να έχει πειστική αξία, ακόμη και εάν κάποια αποδεικτικά στοιχεία δεν είναι υψηλής ποιότητας. Στην περίπτωση αυτή, είναι ουσιώδης η άσκηση της επαγγελματικής κρίσης, δεδομένου ότι δεν υπάρχουν ακριβείς κατευθυντήριες οδηγίες σχετικά με το απαιτούμενο μέτρο απόδειξης. Μολονότι οι ως άνω έννοιες είναι συχνά χρήσιμες για την εκτίμηση της ποιότητας των αποδεικτικών στοιχείων ελέγχου, ενδέχεται να υφίστανται ορισμένοι περιορισμοί κατά την πρακτική εφαρμογή τους:

- Τα πρωτότυπα αποδεικτικά στοιχεία έχουν μεγαλύτερη αποδεικτική αξία από τις φωτοτυπίες, τις τηλεομοιοτυπίες κ.λπ.
- Τα έγγραφα αποδεικτικά στοιχεία προτιμώνται των προφορικών. Εντούτοις, η αλληλογραφία, τα υπομνήματα και οι εκθέσεις ενδέχεται να είναι ελλιπή, διφορούμενα ή και λανθασμένα, ενώ οι συνεντεύξεις μπορούν να διευκολύνουν την εις βάθος κατανόηση όχι μόνο των πραγματικών περιστατικών, αλλά και των περιορισμών, καθώς και του περιβάλλοντος. Ωστόσο, τα αποδεικτικά στοιχεία που συγκεντρώνονται από συνεντεύξεις είναι αναγκαίο να ενισχύονται από άλλες πηγές.
- Τα αποδεικτικά στοιχεία που προέρχονται από τρίτους είναι ανώτερα από εκείνα που προέρχονται από την ίδια την ελεγχόμενη μονάδα. Εντούτοις, στους ελέγχους επιδόσεων, μπορεί να γίνεται περιορισμένη μόνο χρήση των επιβεβαιώσεων που προέρχονται από τρίτους, καθώς οι πληροφορίες μπορεί να είναι διαθέσιμες μόνο εντός της ελεγχόμενης μονάδας. Επιπλέον, οι αποτελεσματικοί εσωτερικοί έλεγχοι που διενεργούνται στην ελεγχόμενη μονάδα, ως οργανισμό, μπορούν να βελτιώσουν την ποιότητα των συλλεγόμενων πληροφοριών.

- Τα αποδεικτικά στοιχεία που προκύπτουν μέσω άμεσης παρατήρησης, επιθεώρησης και υπολογισμού από τον ίδιο τον ελεγκτή υπερέχουν των αποδεικτικών στοιχείων που συλλέγονται με έμμεσο τρόπο.

Κατά την εκτίμηση της ποσότητας και της ποιότητας των αποδεικτικών στοιχείων ελέγχου, είναι αναγκαίο ο ελεγκτής να λαμβάνει υπόψη τα εξής⁷⁷:



Τον σκοπό

για τον οποίο θα χρησιμοποιηθούν τα αποδεικτικά στοιχεία, τα οποία πρέπει να είναι υψηλότερου επιπέδου από τις βασικές πληροφορίες που παρέχονται στην έκθεση ελέγχου



Το επίπεδο σημαντικότητας

- από χρηματική άποψη ή
- τη σπουδαιότητα της διαπίστωσης ελέγχου, καθώς όσο υψηλότερο είναι το επίπεδο σημαντικότητας ή σπουδαιότητας τόσο υψηλότερου επιπέδου απαιτείται να είναι τα αποδεικτικά στοιχεία



Τον βαθμό ανεξαρτησίας

της πηγής των αποδεικτικών στοιχείων, καθώς όταν προέρχονται από ανεξάρτητες πηγές μπορούν να αντιμετωπίζονται με μεγαλύτερη εμπιστοσύνη



Το κόστος συλλογής

των πρόσθετων αποδεικτικών στοιχείων σε σχέση με το πιθανό όφελος για την υποστήριξη των διαπιστώσεων και συμπερασμάτων. Σε κάποια στιγμή το κόστος συλλογής θα υπερσχύσει της αυξημένης αποδεικτικής αξίας του συνόλου των αποδεικτικών στοιχείων.



Τον κίνδυνο

που συνεπάγεται η εξαγωγή λανθασμένων διαπιστώσεων ή αβάσιμων συμπερασμάτων. Όσο μεγαλύτερος είναι ο κίνδυνος δίωξης ή αντιπαράθεσης ή αιφνιδιασμού από την κοινοποίηση μιας διαπίστωσης ελέγχου τόσο υψηλότερου επιπέδου απαιτείται να είναι τα αποδεικτικά στοιχεία.



Τη μέριμνα

που ελήφθη σχετικά με τη συλλογή και ανάλυση των δεδομένων. Ως εκ τούτου, απαιτείται να εξετάζεται ο βαθμός των ικανοτήτων των ελεγκτών στους τομείς αυτούς.

⁷⁷ Ευρωπαϊκό Ελεγκτικό Συνέδριο, 2017, «Εγχειρίδιο Ελέγχου Επιδόσεων», ενότητα 4.2.3.

Γενικά, οι ελεγκτές θα πρέπει να είναι ενήμεροι για οποιαδήποτε τυχόν προβλήματα ή αδυναμίες που παρουσιάζουν τα αποδεικτικά στοιχεία ελέγχου, προκειμένου να ελαχιστοποιήσουν τον κίνδυνο να καταλήξουν σε αβάσιμα ή εκτός θέματος συμπεράσματα, διαπιστώσεις ή συστάσεις. Κάποια παραδείγματα πιθανών προβλημάτων παρουσιάζονται στον παρακάτω Πίνακα.

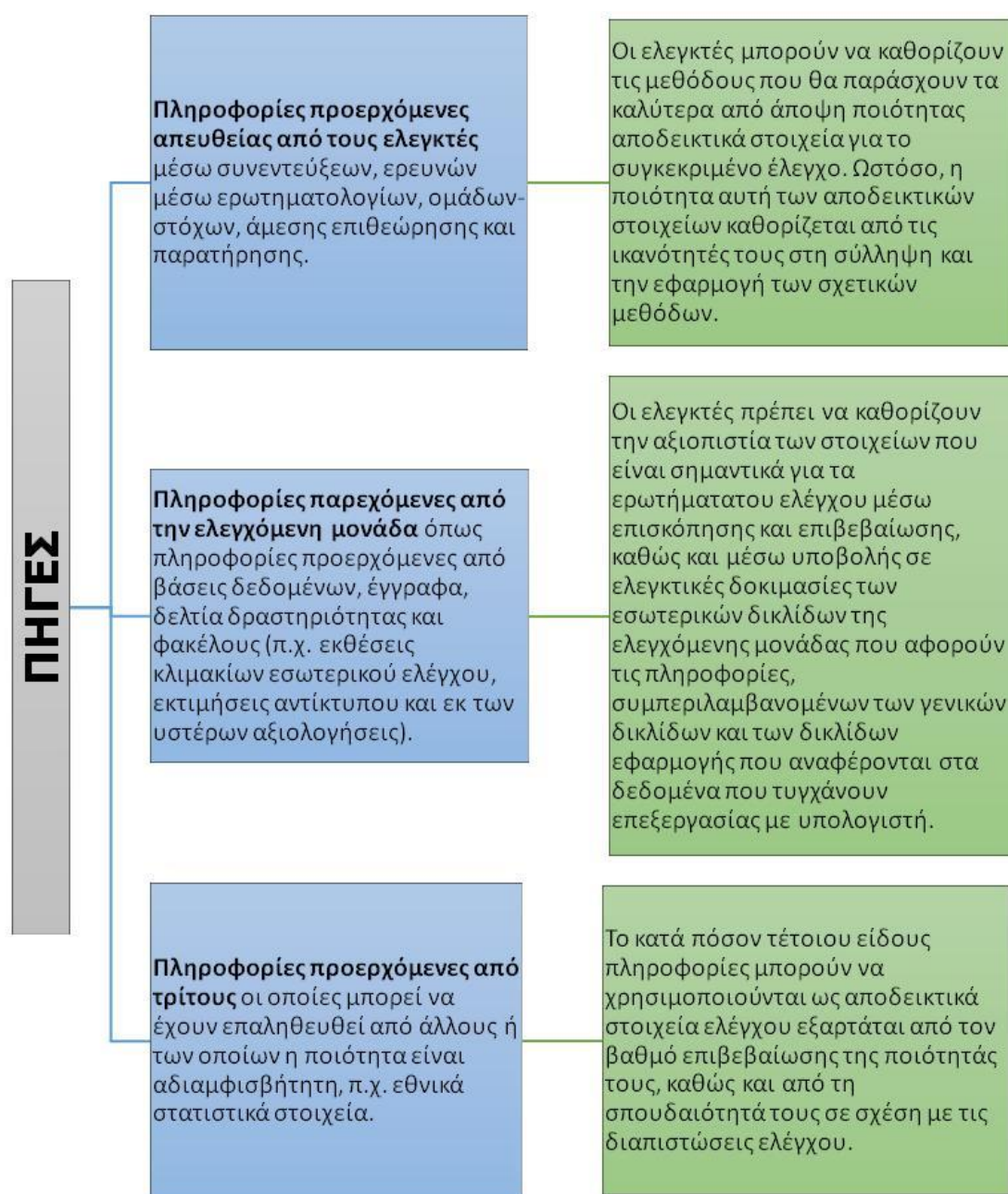
Πίνακας 5. Παραδείγματα πιθανών προβλημάτων αποδεικτικών στοιχείων⁷⁸

Α/Α	Πιθανό πρόβλημα	Με αντίκτυπο στη(ν):			
		Συνάφεια	Αξιοπιστία	Εγκυρότητα	Επάρκεια
1	Τα στοιχεία προέρχονται μόνο από μία πηγή		✓	✓	✓
2	Οι προφορικές αποδείξεις δεν υποστηρίζονται με τεκμηρίωση ή παρατήρηση		✓		
3	Τα στοιχεία είναι ευαίσθητα στον χρόνο, δηλαδή μη επίκαιρα και δεν παρουσιάζουν αλλαγές	✓			
4	Το κόστος συλλογής των αποδεικτικών στοιχείων υπερβαίνει το όφελος	✓			✓
5	Η πηγή αποδεικτικών στοιχείων έχει συμφέρον στα αποτελέσματα του ελέγχου		✓		
6	Τα στοιχεία που συλλέχθηκαν δεν είναι αντιπροσωπευτικά	✓		✓	✓
7	Τα στοιχεία μπορεί να σχετίζονται με μεμονωμένα συμβάντα			✓	✓
8	Τα στοιχεία δεν είναι ολοκληρωμένα π.χ. δεν επιδεικνύουν αιτία ή αποτέλεσμα		✓		✓
9	Τα στοιχεία είναι αντιφατικά		✓		

Κατά τη συλλογή αποδεικτικών στοιχείων, πρέπει να χρησιμοποιούνται διάφορες πηγές, αφενός, προς επίρρωσή τους καθιστώντας κατ' αυτόν τον τρόπο τις σχετικές διαπιστώσεις ελέγχου περισσότερο αξιόπιστες και, αφετέρου, προκειμένου να διασφαλίζεται ότι λαμβάνονται υπόψη διαφορετικές απόψεις. Τρεις είναι οι μεγαλύτερες πηγές πληροφοριών για τους ελέγχους επιδόσεων.

⁷⁸ Royal Government of Bhutan (Ministry of Finance), 2019, «Performance Audit Guideline for Internal Auditors of RGoB», σ. 69.

Πίνακας 6. Πηγές πληροφοριών διενέργειας ελέγχου⁷⁹



Τα αποδεικτικά στοιχεία ελέγχου που προκύπτουν από τις ανωτέρω πηγές μπορεί να είναι τεσσάρων ειδών – φυσικά, βάσει εγγράφων, προφορικά ή αναλυτικά – και μπορούν να συγκεντρώνονται και να τεκμηριώνονται ως εξής:

⁷⁹ Ευρωπαϊκό Ελεγκτικό Συνέδριο, 2017, «Εγχειρίδιο Ελέγχου Επιδόσεων», ενότητα 4.2.4.

Πίνακας 7. Αποδεικτικά στοιχεία ευρημάτων⁸⁰

ΕΙΔΗ ΑΠΟΔΕΙΚΤΙΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ	ΖΗΤΗΜΑΤΑ ΠΟΥ ΠΡΕΠΕΙ ΝΑ ΛΑΜΒΑΝΟΝΤΑΙ ΥΠΟΨΗ	ΕΛΕΓΚΤΙΚΕΣ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΕΣ ΓΙΑ ΤΗ ΣΥΛΛΟΓΗ ΑΠΟΔΕΙΚΤΙΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ	ΤΕΚΜΗΡΙΩΣΗ
ΦΥΣΙΚΑ	Μολονότι συνήθως πρόκειται για τα στοιχεία με τη μεγαλύτερη αποδεικτική αξία, ο ελεγκτής πρέπει να γνωρίζει ότι η παρουσία του ενδέχεται να αλλοιώσει αυτό που θα συνέβαινε κανονικά, μειώνοντας κατ' αυτόν τον τρόπο την ποιότητα των αποδεικτικών στοιχείων.	Άμεση επιθεώρηση ή παρατήρηση προσώπων, περιουσιακών στοιχείων ή συμβάντων.	Σημειώσεις, φωτογραφίες, γραφήματα, χάρτες, σχεδιαγράμματα, δείγματα ή οπτικοακουστικό υλικό.
ΒΑΣΕΙ ΕΓΓΡΑΦΩΝ	Αυτό το είδος αποδεικτικών στοιχείων μπορεί να υπάρχει σε ηλεκτρονική μορφή ή σε χαρτί. Εντούτοις, οι χρήσιμες πληροφορίες ενδέχεται να μην τεκμηριώνονται πάντοτε, συνεπώς, είναι αναγκαία η χρήση και άλλων τρόπων προσέγγισης.	Εξέταση εγγράφων, εκθέσεων, εγχειριδίων και βιβλιογραφίας, έρευνες στο διαδίκτυο ή δι' αλληλογραφίας.	Εκθέσεις διαχείρισης των επιδόσεων, πολιτικές και διαδικασίες, περιγραφές συστημάτων, επιστολές, συμβάσεις, αποτελέσματα ερευνών.
ΠΡΟΦΟΡΙΚΑ	Τα προφορικά αποδεικτικά στοιχεία είναι συνήθως σημαντικά στους ελέγχους επιδόσεων, δεδομένου ότι οι πληροφορίες που συλλέγονται κατ' αυτόν τον τρόπο είναι επίκαιρες και ενδέχεται να μην είναι διαθέσιμες αλλού. Ωστόσο, οι πληροφορίες πρέπει να επιβεβαιώνονται και οι δηλώσεις να επικυρώνονται εάν πρόκειται να χρησιμοποιηθούν ως αποδεικτικά στοιχεία.	Έρευνες απευθυνόμενες στο προσωπικό της ελεγχόμενης μονάδας, σε τρίτους, σε ομάδες-στόχους ή σε ομάδες εμπειρογνομώνων και συνεντεύξεις με αυτούς.	Σύνοψη των πληροφοριών που συγκεντρώνονται μέσω αυτών των μεθόδων.
ΑΝΑΛΥΤΙΚΑ	Τέτοιου είδους αποδεικτικά στοιχεία συλλέγονται με την άσκηση επαγγελματικής κρίσης για την αξιολόγηση των φυσικών, βάσει εγγράφων και προφορικών αποδεικτικών στοιχείων.	Ανάλυση μέσω συλλογιστικής, αναδιάταξης, υπολογισμού και σύγκρισης.	Σύνοψη αναλυτικών στοιχείων, συμπεριλαμβανομένης της ανάλυσης δεικτών, της ανάλυσης παλινδρόμησης, της συγκριτικής αξιολόγησης και της κωδικοποίησης.

⁸⁰ Ευρωπαϊκό Ελεγκτικό Συνέδριο, 2017, «Εγχειρίδιο Ελέγχου Επιδόσεων», ενότητα 4.2.5.

4.8.2. Συλλογή και ανάλυση δεδομένων

Η συλλογή αποδεικτικών στοιχείων ακολουθεί μια επαναληπτική διεργασία λήψης αποφάσεων, στο πλαίσιο της οποίας οι ελεγκτές συλλέγουν δεδομένα, τα υποβάλλουν σε εξέταση ως προς την πληρότητα και την καταλληλότητά τους, τα αναλύουν και αποφασίζουν εάν απαιτούνται πρόσθετα αποδεικτικά στοιχεία.

Οι μέθοδοι συλλογής στοιχείων αποτελούν ένα συνεχές, στο ένα άκρο του οποίου βρίσκονται αυτές που παρέχουν τη γενική εικόνα μιας κατάστασης ή ενός πληθυσμού (π.χ. έρευνες), ενώ στο άλλο άκρο βρίσκεται η εις βάθος εξέταση ενός μικρού αριθμού στοιχείων (π.χ. περιπτωσιολογικές μελέτες). Ενδιάμεσα βρίσκονται άλλες μέθοδοι, όπως συνεντεύξεις, εξετάσεις εγγράφων και ομάδες-στόχοι. Οι συγκεκριμένες μέθοδοι που πρέπει να χρησιμοποιηθούν σε έναν δεδομένο έλεγχο επιδόσεων εξαρτώνται από το αντικείμενο του ελέγχου, από τα ερωτήματα που τίθενται, καθώς και από τους διαθέσιμους πόρους και τον διαθέσιμο χρόνο. Για τη συλλογή και ανάλυση των αποδεικτικών στοιχείων ελέγχου, οι ελεγκτές ενθαρρύνονται να χρησιμοποιούν τεχνικές ελέγχου με τη βοήθεια υπολογιστή (CAAT), οποτεδήποτε η χρήση τους αυξάνει την αποδοτικότητα του ελέγχου.

Πίνακας 8. Μέθοδοι συλλογής και ανάλυσης δεδομένων⁸¹

Μέθοδοι συλλογής δεδομένων	Μέθοδοι ανάλυσης δεδομένων
Συνεντεύξεις	Ανάλυση δεικτών
Περιπτωσιολογικές μελέτες	Μετρήσεις συχνότητας
Έρευνες	Ανάλυση παλινδρόμησης
Εξέταση εγγράφων	Συγκριτική Ανάλυση
Ομάδες – στόχοι	Κωδικοποίηση και αφαίρεση
Συγκριτική αξιολόγηση	Ανάλυση διακύμανσης
Επιθεώρηση	Ανάλυση τάσεως
Παρατήρηση	
Αναζήτηση πληροφοριών	

Όποτε είναι δυνατόν, οι ελεγκτές που διενεργούν ελέγχους επιδόσεων μπορούν να βασίζονται στις εργασίες τρίτων, όταν αυτές είναι συναφείς με τα ερωτήματα ελέγχου. Οι εργασίες στις οποίες προτίθενται να βασιστούν οι ελεγκτές πρέπει να αξιολογούνται και να επαληθεύονται, προκειμένου να διαπιστώνεται εάν ανταποκρίνονται στα πρότυπα περί επαρκών, συναφών και αξιόπιστων αποδεικτικών στοιχείων ελέγχου. Για τον σκοπό αυτό, μπορεί να αξιολογείται η φήμη, τα προσόντα και η ανεξαρτησία αυτών που πραγματοποίησαν τις εν λόγω εργασίες, καθώς και να εξετάζονται οι εκθέσεις και τα έγγραφα εργασίας τους. Η φύση και η έκταση της εξέτασης εξαρτάται από τη σημασία των εργασιών σε σχέση με τα ερωτήματα

⁸¹ Ευρωπαϊκό Ελεγκτικό Συνέδριο, 2017, «Εγχειρίδιο Ελέγχου Επιδόσεων», παράρτημα Ι.

ελέγχου και από το κατά πόσο οι ελεγκτές θα βασιστούν σε αυτές. Όταν στην έκθεση ελέγχου περιλαμβάνονται τέτοιου είδους στοιχεία, πρέπει να αναφέρεται η προέλευση των διαπιστώσεων.

Κατά τη διάρκεια των ελεγκτικών εργασιών, ενδέχεται να συγκεντρωθούν ή να εμφανιστούν τυχαία ευαίσθητες πληροφορίες, οι οποίες θα πρέπει να αντιμετωπίζονται εμπιστευτικά και να τηρούνται οι κανονισμοί σχετικά με την προστασία των δεδομένων. Οι ελεγκτές οφείλουν να συζητούν μεταξύ τους και να επαγρυπνούν για διάφορες καταστάσεις, για αδυναμίες των δικλίδων, για σφάλματα και ασυνήθεις πράξεις ή αποτελέσματα που θα μπορούσαν να αποτελούν ένδειξη παράνομων πράξεων ή καταχρήσεων, όπως απάτης, αντικανονικής συμπεριφοράς, διαφθοράς ή παρατυπιών. Όταν προβαίνουν σε εκτίμηση κινδύνου ή σε άλλες συναφείς δραστηριότητες, πρέπει να προσδιορίζουν τον τρόπο και τις περιπτώσεις κατά τις οποίες θα μπορούσε να ανακύψει απάτη, καθώς και στον βαθμό στον οποίο τέτοιου είδους πράξεις επηρεάζουν το αποτέλεσμα του ελέγχου⁸².

Τα δεδομένα πρέπει να αναλύονται προκειμένου να εξηγούνται όσα παρατηρήθηκαν και να καθορίζεται η σχέση αιτίου-αιτιατού. Είναι αναγκαίο να γνωρίζουν οι ελεγκτές ότι η συλλογή δεδομένων δεν εξυπηρετεί κανέναν σκοπό εάν αυτά δεν μπορούν να αναλυθούν ορθά. Συνεπώς, πρέπει να δίνεται προσοχή στην πρόβλεψη του αναγκαίου χρόνου και των αναγκαίων πόρων για την πραγματοποίηση ανάλυσης και την εκτίμηση των αποτελεσμάτων. Οι τεχνικές ελέγχου με τη βοήθεια υπολογιστή (CAAT) αποτελούν συχνά ουσιώδες τμήμα της εν λόγω ανάλυσης.

Ο όρος «ανάλυση δεδομένων» χρησιμοποιείται συνήθως για να υποδηλώσει τόσο τη συγκέντρωση (κωδικοποίηση και πινακοποίηση) όσο και την ανάλυση αυτών. Η ανάλυση δεδομένων, ποσοτική ή ποιοτική, περιλαμβάνει την εξέταση των αποτελεσμάτων από διάφορες οπτικές γωνίες ή από κοινού με άλλα δεδομένα. Στην ποσοτική ανάλυση μπορούν να χρησιμοποιούνται απλές τεχνικές (π.χ. μετρήσεις συχνότητας) ή περισσότερο πολύπλοκες τεχνικές (π.χ. ανάλυση τάσεων, ανάλυση παλινδρόμησης ή ανάλυση διακύμανσης). Η ποιοτική ανάλυση μπορεί να χρησιμοποιείται για την ανάλυση και την ερμηνεία συνεντεύξεων ή εγγράφων, ή για τον καθορισμό περιγραφικού υλικού που ενδέχεται να χρησιμοποιηθεί στην έκθεση ελέγχου.

Το τελικό στάδιο στην ανάλυση δεδομένων περιλαμβάνει τον συνδυασμό αποτελεσμάτων από διάφορα είδη πηγών, π.χ. τον συνδυασμό των αποτελεσμάτων ερευνών με τα αποτελέσματα περιπτωσιολογικών μελετών κ.λπ. Δεν υπάρχει γενική μέθοδος για την πραγματοποίηση αυτού του συνδυασμού, αλλά συνήθως περιλαμβάνει στάθμιση των επιχειρημάτων και αναζήτηση της συμβουλής

⁸² INTOSAI, 2010 (έγκριση), «ISSAI 1240. Practice Note to ISA 240. The Auditor's Responsibilities Relating to Fraud in an Audit of Financial Statements», και Ευρωπαϊκό Ελεγκτικό Συνέδριο, 2017, «Εγχειρίδιο Ελέγχου Επιδόσεων», ενότητα 4.3.4. Για τη σχέση απάτης και απόδοσης, βλ. επιπλέον το Παράρτημα IV του παρόντος.

εμπειρογνομόνων, όπου αυτό είναι αναγκαίο.

4.8.3. Εξαγωγή βάσιμων διαπιστώσεων ελέγχου

Ο ελεγκτής χρησιμοποιεί τις πληροφορίες που συγκεντρώθηκαν προκειμένου να εκτιμήσει αντικειμενικά τις πραγματικές επιδόσεις βάσει των κριτηρίων ελέγχου. Στις περιπτώσεις κατά τις οποίες οι επιδόσεις δεν πληρούν τα κριτήρια, καθίσταται αναγκαία περαιτέρω έρευνα προκειμένου να αποκομιστεί βεβαιότητα ότι οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα ελέγχου που εξήχθησαν είναι σημαντικά, ακριβοδίκαια και βάσιμα.

Η συλλογή πρόσθετων αποδεικτικών στοιχείων ή η συζήτηση του ζητήματος με τη διοίκηση της ελεγχόμενης μονάδας μπορεί να είναι αναγκαίες προκειμένου να εξακριβωθεί εάν η ανεπάρκεια αποτελεί μεμονωμένο περιστατικό ή συστηματικό πρόβλημα, να εντοπιστεί η αιτία της ανεπάρκειας, να καθοριστεί εάν το πρόβλημα μπορεί να αντιμετωπιστεί από την ελεγχόμενη μονάδα ή εάν εκφεύγει του ελέγχου της και, τέλος, να εκτιμηθούν οι δυνητικές συνέπειές του. Σε πολλές περιπτώσεις, οι συνέπειες μιας διαπίστωσης μπορεί να είναι ποσοτικώς προσδιορίσιμες, π.χ. δαπανηρές εισροές ή διεργασίες, μη παραγωγικές εγκαταστάσεις, καθυστερήσεις κ.λπ. Εντούτοις, οι ποιοτικές συνέπειες, όπως αυτές που οφείλονται στην απουσία δικλίδας, οι ατυχείς αποφάσεις ή η αδιαφορία για την υπηρεσία, είναι επίσης σημαντικές και είναι αναγκαίο να λαμβάνονται υπόψη. Πρέπει να διατηρείται ενεργός διάλογος με την ελεγχόμενη μονάδα και να συζητούνται οι ενδεχόμενες διαπιστώσεις ελέγχου αμέσως μόλις προκύψουν. Η επικοινωνιακή συζήτηση με την ελεγχόμενη μονάδα επί των αρχικών διαπιστώσεων βοηθά στον προσδιορισμό της ποσότητας και της ποιότητας των αποδεικτικών στοιχείων.

Κατά την ανάπτυξη των πορισμάτων και των συμπερασμάτων του ελέγχου, μπορούν να γίνουν αναφορές όχι μόνο στον αριθμό των αποκλίσεων, αλλά και στον συνολικό αριθμό των περιπτώσεων που ελέγχθηκαν και στο μέγεθος του πληθυσμού. Ουσιαστικά, υπάρχουν πέντε χαρακτηριστικά ενός ευρήματος ελέγχου, όπως παρουσιάζονται παρακάτω.

Διάγραμμα 12. Χαρακτηριστικά ευρημάτων ελέγχου⁸³



Οι διαπιστώσεις ελέγχου πρέπει να παρουσιάζονται εντός σαφούς και λογικού πλαισίου, προκειμένου να διευκολύνεται η κατανόηση των κριτηρίων ελέγχου που εφαρμόστηκαν, των πραγματικών περιστατικών που αποδείχθηκαν βάσει στοιχείων, καθώς και της ανάλυσης που πραγματοποίησε ο ελεγκτής σχετικά με τη φύση, τη σημασία και τις αιτίες του προβλήματος ή των επιδόσεων που υπερέβαιναν τις αναμενόμενες. Πρέπει, επίσης, να λαμβάνεται υπόψη ο αντίκτυπος από την άποψη της οικονομικότητας, της αποδοτικότητας ή/και της αποτελεσματικότητας, δεδομένου ότι βάσει αυτού αποδεικνύεται η αναγκαιότητα διορθωτικής δράσης. Κατά τη διατύπωση διαπίστωσης ελέγχου, ο ελεγκτής πρέπει να εκτιμά τον βαθμό εμπιστοσύνης που μπορεί να αποδοθεί στη συγκεκριμένη διαπίστωση, βάσει της αξίας των αποδεικτικών στοιχείων. Η εκτίμηση πρέπει να αντικατοπτρίζεται σαφώς στη διατύπωση της διαπίστωσης, με τη χρησιμοποίηση χαρακτηριστικών λέξεων (π.χ. γενικά, συχνά).

Οι έλεγχοι επιδόσεων πρέπει να εστιάζουν στην παροχή μιας ισορροπημένης άποψης για το θέμα, παρουσιάζοντας όχι μόνο τις ανεπάρκειες αλλά και τις κατά περίπτωση θετικές διαπιστώσεις και τα παραδείγματα ορθής πρακτικής. Συνολικά πρέπει να δίνεται έμφαση στη διατύπωση των διαπιστώσεων κατά τρόπο εποικοδομητικό και ισορροπημένο. Επιπλέον, είναι αναγκαίο ο ελεγκτής να εξακριβώνει κατά πόσο η διοίκηση της ελεγχόμενης μονάδας είναι ενήμερη για το ζήτημα. Εάν η διοίκηση

⁸³ Royal Government of Bhutan (Ministry of Finance), 2019, «Performance Audit Guideline for Internal Auditors of RGoB», σ. 73.

γνωρίζει το πρόβλημα και έχει ήδη αναλάβει διορθωτική δράση, αυτό πρέπει να καταγραφεί και να ληφθεί υπόψη κατά την κατάρτιση της έκθεσης.

4.8.4. Τεκμηρίωση του ελέγχου

Μια κατευθυντήρια αρχή στον τομέα της τεκμηρίωσης των αποδεικτικών στοιχείων ελέγχου είναι ότι η τεκμηρίωση του ελέγχου πρέπει να παρέχει τη δυνατότητα σε έναν πεπειραμένο ελεγκτή, ο οποίος δεν έχει προηγούμενη σχέση με τον συγκεκριμένο έλεγχο, να αναγνωρίσει και να κατανοήσει τα αποδεικτικά στοιχεία επί των οποίων στηρίζονται οι σημαντικές κρίσεις και τα συμπεράσματα των ελεγκτών.

Η επαρκής τεκμηρίωση των αποδεικτικών στοιχείων είναι ζωτικής σημασίας και πρέπει να έχει ολοκληρωθεί πριν από την εξέταση των αμφιβολιών (αντιρρήσεων) σχετικά με τις διαπιστώσεις, βοηθώντας κατ' αυτόν τον τρόπο να διασφαλίζεται ότι οι διαπιστώσεις του ελέγχου βασίζονται σε αποδεικτικά στοιχεία. Οι φάκελοι και τα έγγραφα εργασίας του ελέγχου πρέπει να περιλαμβάνουν πληροφορίες σχετικά με τον τρόπο προσέγγισης που υιοθετήθηκε και τις εργασίες που πραγματοποιήθηκαν, προκειμένου να απαντηθούν τα ερωτήματα του ελέγχου. Επίσης, είναι αναγκαίο να έχουν λογική δομή ώστε να παρέχουν εύκολη πρόσβαση στα αποδεικτικά στοιχεία ελέγχου. Τεκμηρίωση που δεν είναι συναφής ούτε αναγκαία δεν πρέπει να περιλαμβάνεται στους φακέλους του ελέγχου.

Ο ελεγκτής πρέπει να καταρτίζει πρακτικά για το σύνολο των συσκέψεων στις οποίες συμμετέχουν υπάλληλοι της ελεγχόμενης μονάδας και στις οποίες σκοπεύει να στηριχθεί για τη συλλογή αποδεικτικών στοιχείων. Τα πρακτικά μιας συγκεκριμένης σύσκεψης μπορεί να χρειαστεί να υπογραφούν από τους υπαλλήλους της ελεγχόμενης μονάδας, προκειμένου να βελτιωθεί η ποιότητά τους ως αποδεικτικού στοιχείου, όσο και για τον βαθμό της λεπτομέρειας με την οποία θα καταγραφούν.

Σε πολλές περιπτώσεις, αρκεί η σύνταξη ενός απλού υπομνήματος με σύνοψη των βασικών σημείων των διαφόρων συσκέψεων. Ωστόσο, συνιστάται να ενημερώνεται η ελεγχόμενη μονάδα, κατά την έναρξη του ελέγχου, ότι τα πρακτικά ορισμένων συσκέψεων ενδέχεται να χρησιμοποιηθούν ως αποδεικτικά στοιχεία ελέγχου και ότι, στις περιπτώσεις αυτές, θα απαιτηθεί η έγκρισή τους από αυτήν.

Δεδομένου ότι η πλειονότητα των ελέγχων επιδόσεων παράγει σημαντική ποσότητα αποδεικτικών στοιχείων σε χαρτί, είναι σημαντική η ύπαρξη ενός συστήματος αναφοράς για την τεκμηρίωση, το οποίο να συνδέει τις πραγματοποιηθείσες εργασίες με τις σχετικές διαπιστώσεις. Τα στοιχεία αυτά πρέπει να διασυνδέονται με κάποιον τρόπο. Βασικό στοιχείο της εν λόγω διασύνδεσης είναι η παραπομπή των διαπιστώσεων του ελέγχου στα αντίστοιχα αποδεικτικά στοιχεία, προτού υποβληθούν στον υπεύθυνο για την επισκόπηση και την έγκρισή τους. Αυτό θα μπορούσε να συμπληρώνεται, κατά βούληση, από μια σύντομη σύνοψη που να εξηγεί τον τρόπο εφαρμογής της μεθοδολογίας ελέγχου, τη φύση και την έκταση των

συγκεντρωθέντων αποδεικτικών στοιχείων, καθώς και τις αναλύσεις στις οποίες αυτά υποβλήθηκαν. Η εν λόγω σύνοψη θα μπορούσε να έχει τη μορφή πίνακα, διαρθρωμένου ανάλογα με καθεμία από τις κύριες διαπιστώσεις.

Τα βασικά έγγραφα πρέπει να καταχωρίζονται και να εντάσσονται σε ένα σύστημα παραπομπών, το οποίο να περιλαμβάνει τις μείζονες αποφάσεις που επηρεάζουν το ελεγκτικό έργο και τη διαχείρισή του, τη βασική αλληλογραφία και τις λοιπές επαφές με την ελεγχόμενη μονάδα, τα κύρια αποδεικτικά στοιχεία, καθώς και τις πηγές τους και τις αναλύσεις που πραγματοποιήθηκαν και, τέλος, τα αποδεικτικά στοιχεία των επισκοπήσεων εποπτείας.

Πίνακας 9. Υπόδειγμα Πίνακα Ευρημάτων Ελέγχου Επίδοσης⁸⁴

Στόχοι/υποστόχοι ελέγχου: Εξακρίβωση της ύπαρξης ή/και της επάρκειας της πολιτικής και του θεσμικού πλαισίου για τη διασφάλιση αποτελεσματικής διαχείρισης έργων συντήρησης οδών και την υλοποίηση αυτών		
Ευρήματα: Ορισμένα τμήματα δεν έχουν ακολουθήσει τις υπάρχουσες πολιτικές και πλαίσια	Περιγραφή κατάστασης σε σχέση με τις ερωτήσεις ελέγχου	
	Κριτήρια	
	Αποδεικτικά στοιχεία και ανάλυση	
	Αιτίες	
	Αποτελέσματα	
Είναι τα αποδεικτικά στοιχεία επαρκή, συναφή και αξιόπιστα; Εάν όχι, τι επιπλέον απαιτείται;		
Καλές πρακτικές		
Συστάσεις		
Αναμενόμενα οφέλη		

4.9. Σύνταξη και περιεχόμενα μιας έκθεσης ελέγχου επίδοσης

4.9.1. Εισαγωγή

Το στάδιο της αναφοράς ενός ελέγχου επίδοσης ξεκινά με τη σύνταξη των προκαταρκτικών παρατηρήσεων και λήγει, συνήθως, με τη δημοσίευση μιας έκθεσης ελέγχου. Συνεπώς περιλαμβάνει τη σύνταξη, την έγκριση των προκαταρκτικών παρατηρήσεων από την Υπηρεσία Ελέγχων, τη διαδικασία αντιρρήσεων ή αντιπαράθεσης (contradictory procedure⁸⁵) με τη διοίκηση του ελεγχόμενου φορέα,

⁸⁴ Royal Government of Bhutan (Ministry of Finance), 2019, «Performance Audit Guideline for Internal Auditors of RGoB», σ. 72, και INTOSAI Development Initiative (IDI), 2020, «Performance Audit ISSAI Implementation Handbook», version 0, σ. 165.

⁸⁵ INTOSAI, 2010 (έγκριση), «ISSAI 3100. Performance Audit Guidelines – Key principles», παρ. 34.

την έγκριση της τελικής έκθεσης από την Υπηρεσία Ελέγχων και τη δημοσίευσή της. Για την καλύτερη κατανόηση, παρουσιάζεται στη συνέχεια μια γραφική αναπαράσταση του σταδίου αναφοράς.

Σκοπός μιας έκθεσης ελέγχου επίδοσης αποτελεί η αναφορά των αποτελεσμάτων του ελέγχου στον ελεγχόμενο φορέα, στους εποπτεύοντες φορείς του ελεγχόμενου φορέα και στο λοιπό ευρύ κοινό. Ο σημαντικότερος παράγοντας για μια ποιοτική έκθεση επίδοσης είναι η αποτελεσματική επικοινωνία των διαπιστώσεων του ελέγχου. Ως εκ τούτου, η έκθεση πρέπει να περιέχει σαφή και αντικειμενικά ευρήματα και συμπεράσματα σχετικά με τα ερωτήματα ελέγχου, επιτρέποντας στον αναγνώστη να κατανοήσει «τι έγινε», «γιατί έγινε» και «πώς έγινε», παρέχοντας παράλληλα πρακτικές συστάσεις για τη βελτίωση των πολιτικών/λειτουργιών/προγραμμάτων. Επισημαίνεται ότι τα ερωτήματα ελέγχου που παρουσιάζονται στην έκθεση πρέπει να οδηγούν σε σαφή συμπεράσματα της έκθεσης. Αυτές οι ερωτήσεις δεν απαιτείται να είναι ακριβώς οι ίδιες με τις αρχικές ερωτήσεις ελέγχου όπως ορίζονται στο ΥΣΕ.

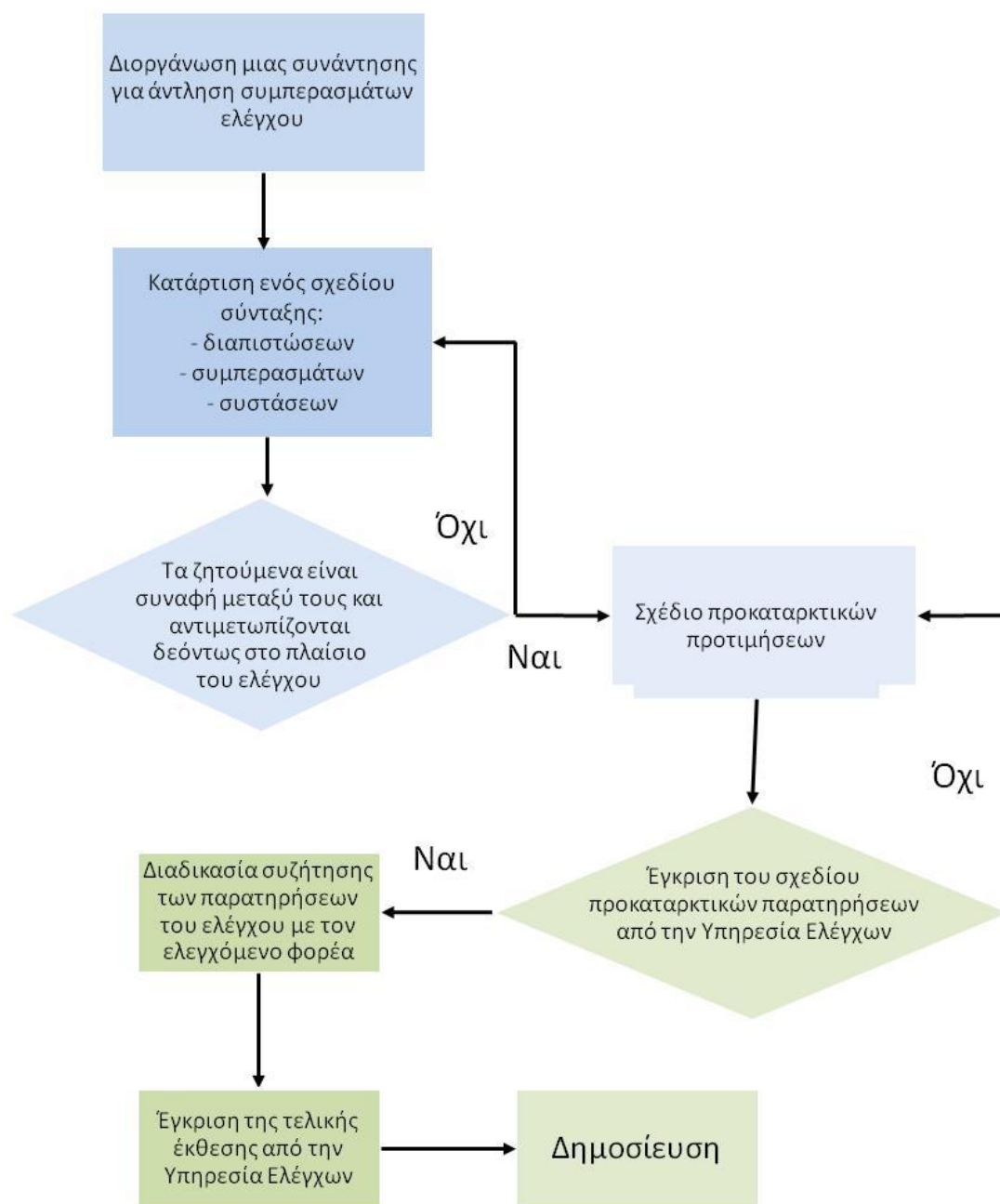
Η έκθεση ελέγχου είναι το τελικό προϊόν ολόκληρης της διαδικασίας ελέγχου. Ένας ορθά σχεδιασμένος και διενεργούμενος έλεγχος παρέχει τη βάση για μια ποιοτική έκθεση, ενώ αντίθετα, ένας μη ποιοτικός έλεγχος θεωρείται απίθανο να οδηγήσει σε μια ποιοτική έκθεση.

Επισημαίνεται ότι η έκθεση ελέγχου θα πρέπει να δηλώνει τα διεθνή ελεγκτικά πρότυπα που ακολουθήθηκαν κατά τη διενέργεια του ελέγχου επίδοσης⁸⁶. Επιπρόσθετα, η έκθεση ελέγχου επίδοσης δεν παρέχει μια γενική γνώμη αναφορικά με την επίτευξη της οικονομικότητας, αποτελεσματικότητας και αποδοτικότητας ενός ελεγχόμενου φορέα, όπως συμβαίνει με τη γενική γνώμη που δηλώνεται στο πλαίσιο των χρηματοοικονομικών ελέγχων (financial audits). Ωστόσο, στις περιπτώσεις που η φύση ενός ελέγχου επίδοσης το επιτρέπει, μπορεί να εκδοθεί μια γνώμη σε σχέση με συγκεκριμένους τομείς δραστηριοτήτων και λειτουργιών ενός ελεγχόμενου φορέα, καταλήγοντας σε ένα συγκεκριμένο συμπέρασμα και όχι σε μια τυποποιημένη δήλωση⁸⁷.

⁸⁶ INTOSAI, 2010 (έγκριση), «ISSAI 3100. Performance Audit Guidelines – Key principles», παρ. 28.

⁸⁷ INTOSAI, 2010 (έγκριση), «ISSAI 3100. Performance Audit Guidelines – Key principles», παρ. 29.

Διάγραμμα 13. Στάδιο κατάρτισης έκθεσης ελέγχου απόδοσης



4.9.2. Ποιότητα έκθεσης επίδοσης

Με βάση τα Πρότυπα Ελέγχου INTOSAI και τις οδηγίες για τον έλεγχο επίδοσης, καθώς και τις οδηγίες ελέγχου σύνταξης εκθέσεων του Ευρωπαϊκού Ελεγκτικού Συνεδρίου, οι εκθέσεις πρέπει να είναι αντικειμενικές, πλήρεις, σαφείς, πειστικές, συναφείς, ακριβείς, εποικοδομητικές και συνοπτικές⁸⁸. Η λειτουργία ενός αποτελεσματικού συστήματος ελέγχου ποιότητας θεωρείται απαραίτητη για τη

⁸⁸ ISSAI 3000 – Performance Audit Standard, Reporting Requirement 116 και Explanations 117-121, και ISSAI 3100 Reporting par. 31 και ISSAI 400 – Compliance Audit Principles Reporting par. 59.

διασφάλιση όλων των ποιοτικών χαρακτηριστικών μιας έκθεσης επίδοσης, τα οποία αναλύονται κατωτέρω:

1. Αντικειμενική

Οι εκθέσεις ελέγχου πρέπει να συντάσσονται από ανεξάρτητη και αμερόληπτη οπτική γωνία. Η πραγματική επίδοση των λειτουργιών/πολιτικών/προγραμμάτων πρέπει να κρίνεται βάσει αντικειμενικών και, σε ειδικές περιπτώσεις, βάσει συμφωνημένων κριτηρίων με τη διοίκηση του ελεγχόμενου φορέα. Η έκθεση πρέπει να είναι ισορροπημένη σε περιεχόμενο και ουδέτερη σε προσέγγιση, να είναι δίκαιη και όχι παραπλανητική. Περαιτέρω, τα αποτελέσματα του ελέγχου πρέπει να τίθενται εντός του πεδίου εφαρμογής του ελέγχου.

Οι αντικειμενικές εκθέσεις δίνουν τη δέουσα αναγνώριση σε θετικές πτυχές της επίδοσης και αποτυπώνουν τις πραγματικές καταστάσεις. Αντιθέτως, δεν δίνουν υπερβολική έμφαση σε ανεπαρκείς αποδόσεις. Οι ερμηνείες των διαπιστώσεων του ελέγχου πρέπει να βασίζονται στη γνώση και κατανόηση των γεγονότων και των συνθηκών, προκειμένου να διασφαλίζεται η αποδοχή της έκθεσης από τον ελεγχόμενο φορέα.

2. Πλήρης

Μια πλήρης έκθεση περιέχει όλες τις πληροφορίες και τα επιχειρήματα που απαιτούνται για την απάντηση των τιθέμενων ερωτημάτων ελέγχου για την προώθηση μιας επαρκούς και σωστής κατανόησης των ζητημάτων και των συνθηκών που αναφέρονται στην έκθεση ελέγχου. Η σχέση μεταξύ των ερωτημάτων ελέγχου, των κριτηρίων, των παρατηρήσεων και των συμπερασμάτων πρέπει να ακολουθεί μια λογική που βοηθά στην κατανόηση, αναπτύσσοντας μια σαφή και λογική σχέση μεταξύ των ευρημάτων, συμπερασμάτων και συστάσεων του ελέγχου.

3. Σαφής

Μια έκθεση είναι σαφής όταν είναι ευανάγνωστη και κατανοητή και όταν χρησιμοποιεί όσο το δυνατόν πιο απλή γλώσσα, χωρίς δυσνόητους τεχνικούς όρους, αποσαφηνίζοντας με κατάλληλο τρόπο τα ακρωνύμια και οποιαδήποτε άλλη τεχνική γλώσσα κρίνεται απαραίτητη, προκειμένου να αποφευχθεί κάθε μορφής ασάφεια. Τα κύρια μηνύματα της έκθεσης πρέπει να είναι σαφή, συναφή και εύκολα αναγνωρίσιμα («σαφήνεια του μηνύματος») και να μην είναι επιρρεπή σε παρανοήσεις.

Η λογική οργάνωση του υλικού και η ακρίβεια στη δήλωση των γεγονότων και στην εξαγωγή συμπερασμάτων, είναι απαραίτητες για τη σαφήνεια και την κατανόηση. Η αποτελεσματική χρήση των τίτλων και των επικεφαλίδων διευκολύνει την ανάγνωση και την κατανόηση της έκθεσης. Τα οπτικά βοηθήματα (όπως εικόνες, γραφήματα και πίνακες) μπορούν να χρησιμοποιηθούν για να

απεικονίσουν και να συνοψίσουν περίπλοκο υλικό. Τα ορθώς επιλεγμένα παραδείγματα συμβάλλουν επίσης στην αποσαφήνιση της έκθεσης ελέγχου.

4. Πειστική

Θεωρείται υψίστης σημασίας τα αποτελέσματα του ελέγχου να αντλούνται σε σχέση με τα τιθέμενα ερωτήματα ελέγχου. Οι παρατηρήσεις πρέπει να παρουσιάζονται με πειστικό τρόπο και να υποστηρίζονται από επαρκείς πληροφορίες και επεξηγήσεις ώστε ο αναγνώστης να κατανοήσει το εύρος και τη σημασία αυτών των παρατηρήσεων. Η κατανόηση αυτή θα ενισχυθεί όταν διασφαλιστεί ότι τα συμπεράσματα και οι συστάσεις του ελέγχου συνδέονται με λογικό τρόπο με τα γεγονότα και τα επιχειρήματα που παρουσιάζονται. Οι πληροφορίες που δίνονται πρέπει να πείσουν τον αναγνώστη για την εγκυρότητα των ευρημάτων, το εύλογο των συμπερασμάτων και το αποκομιζόμενο όφελος από την εφαρμογή των συστάσεων του ελέγχου.

Μια αποτελεσματική προσέγγιση για την ανάπτυξη ενός λογικού και πειστικού επιχειρήματος, είναι η χρησιμοποίηση της επαγωγικής λογικής (inductive logic). Αυτή η μέθοδος συνδέει τα ευρήματα με τις συστάσεις, αναζητώντας τους λόγους διατύπωσης μιας σύστασης και αναλύεται με το κατωτέρω παράδειγμα ως εξής:

Σύσταση		Συναφείς διαπιστώσεις
Η σύνθεση της επιτροπής αξιολόγησης πρέπει να αναθεωρηθεί προκειμένου να εκδίδει έγκυρες και έγκαιρες αποφάσεις.	ΓΙΑΤΙ;	• Καθυστέρηση στην έκδοση αποφάσεων της επιτροπής • Έκδοση λανθασμένων αποφάσεων • Μέλη της επιτροπής χωρίς τις απαιτούμενες γνώσεις και εμπειρία

5. Συναφής

Τα περιεχόμενα της έκθεσης πρέπει να αναφέρονται στα τιθέμενα ερωτήματα ελέγχου, να προκαλούν το ενδιαφέρον των χρηστών της έκθεσης και να τονίζεται η σημασία τους, προσθέτοντας αξία στη λειτουργία του ελεγχόμενου φορέα, όπως για παράδειγμα προτείνοντας κάτι νέο για το υπό έλεγχο θέμα. Μια σημαντική πτυχή της συνάφειας είναι το επίκαιρο της έκθεσης. Προκειμένου να επιτευχθεί η μέγιστη δυνατή χρήση της έκθεσης, συμβάλλοντας σε σημαντικές αλλαγές, θα πρέπει να παρέχει συναφείς και επικαιροποιημένες πληροφορίες με έγκαιρο τρόπο προκειμένου να ανταποκρίνεται στις ανάγκες των χρηστών. Οι ελεγκτές πρέπει να προγραμματίσουν την έγκαιρη έκδοση της έκθεσης και να διενεργούν τον έλεγχο λαμβάνοντας υπόψη αυτόν τον σημαντικό παράγοντα.

6. Ακριβής

Τα αποδεικτικά στοιχεία που παρουσιάζονται στην έκθεση πρέπει να είναι αληθή και όλα τα ευρήματα να αποτυπώνονται σωστά. Αυτό βασίζεται στην ανάγκη

διαβεβαίωσης των αναγνωστών ότι το περιεχόμενο της έκθεσης είναι αξιόπιστο και φερέγγυο, καθώς μία και μόνο ανακρίβεια σε μια έκθεση μπορεί να δημιουργήσει αμφιβολίες για την εγκυρότητα και την αξιοπιστία ολόκληρης της έκθεσης και να αποσπάσει την προσοχή από την ουσία του περιεχομένου της. Επιπλέον, οι ανακρίβειες μπορούν να βλάψουν την αξιοπιστία της Υπηρεσίας Ελέγχων και να μειώσουν τον αντίκτυπο των εκθέσεων του.

7. Εποικοδομητική

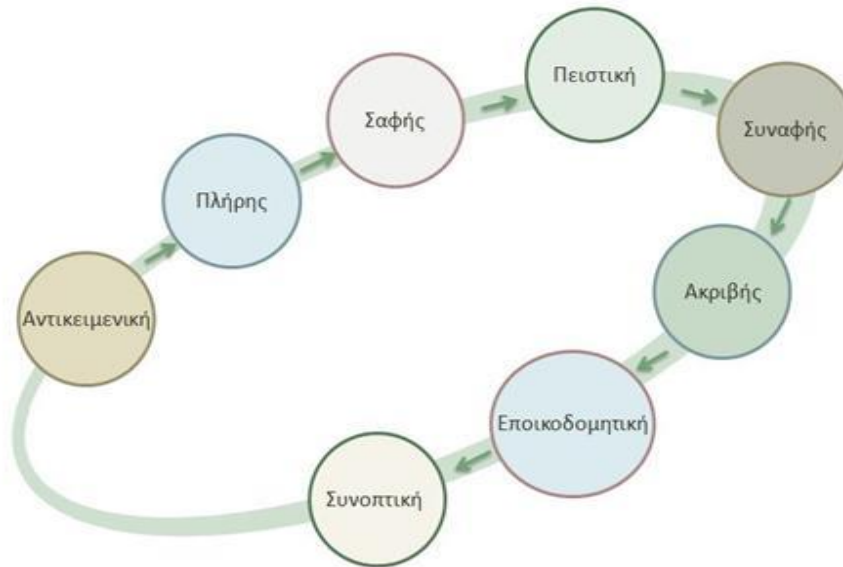
Η έκθεση πρέπει να βοηθήσει τη διοίκηση του ελεγχόμενου φορέα να ξεπεράσει ή να αποφύγει προβλήματα στο μέλλον, προσδιορίζοντας με σαφή τρόπο ποιος είναι υπεύθυνος για τις αδυναμίες που εντοπίστηκαν, επινοώντας πρακτικές συστάσεις για βελτίωση των λειτουργιών / πολιτικών / προγραμμάτων του ελεγχόμενου φορέα. Επισημαίνεται ότι δεν θεωρείται ορθό να επικρίνεται η διοίκηση για ζητήματα που βρίσκονται πέρα από την εμβέλεια επιρροής της. Οι ισορροπημένες εκθέσεις, οι οποίες παρέχουν τη δέουσα αναγνώριση σε θετικές πτυχές της επίδοσης, μπορούν να συμβάλουν στη βελτίωση της αποδοχής της έκθεσης από τον ελεγχόμενο φορέα.

8. Συνοπτική

Η έκθεση πρέπει να είναι όσο το δυνατόν πιο συνοπτική, προκειμένου να μεταδίδει και να υποστηρίζει το μήνυμά της με τον κατάλληλο τρόπο. Υπερβολικές λεπτομέρειες ή μη συναφή ευρήματα μπορεί να υπονομεύσουν την έκθεση, να αποκρύψουν το πραγματικό μήνυμα και να μπερδέψουν ή να αποσπάσουν την προσοχή των χρηστών. Εκθέσεις που είναι τόσο συνοπτικές όσο επιτρέπει το υπό έλεγχο αντικείμενο είναι πιθανό να επιτύχουν μεγαλύτερο αντίκτυπο.

Διάγραμμα 14. Χαρακτηριστικά ποιοτικής έκθεσης ελέγχου επίδοσης

Χαρακτηριστικά ποιοτικής έκθεσης επίδοσης



4.9.3. Σχεδιασμός της έκθεσης

4.9.3.1. Εξέταση των αποδεκτών της έκθεσης

Οι εκθέσεις ελέγχου επίδοσης έχουν ένα ευρύ φάσμα παραληπτών, όπως είναι ο ελεγχόμενος φορέας, οι εποπτεύοντες φορείς του ελεγχόμενου φορέα και το ευρύ κοινό⁸⁹.

Οι ελεγχόμενοι φορείς είναι οι διαχειριστές του προϋπολογισμού και οι ειδικοί στην εκάστοτε περιοχή των λειτουργιών του φορέα. Καθώς τα λεπτομερή ευρήματα κοινοποιούνται στον ελεγχόμενο φορέα κατά τη διάρκεια της διαδικασίας ελέγχου, η κατάρτιση της έκθεσης μπορεί να επικεντρωθεί στην κοινοποίηση των συνολικών ευρημάτων και των γενικότερων βασικών μηνυμάτων προς τον ελεγχόμενο φορέα.

Οι εποπτεύοντες δημόσιοι φορείς του ελεγχόμενου δημόσιου φορέα αποτελούν μια κρίσιμη ομάδα - στόχο, οι οποίοι χρησιμοποιούν τις εκθέσεις της Υπηρεσίας Ελέγχων κατά τρόπο άμεσο και πρακτικό για την αξιολόγηση της δημοσιονομικής διαχείρισης του ελεγχόμενου φορέα και την υποβολή παρατηρήσεων και αιτημάτων από τους ίδιους εποπτεύοντες φορείς.

Η προσέγγιση του ευρέος κοινού πραγματοποιείται κυρίως μέσω της κάλυψης των εκθέσεων ελέγχου από τα μέσα μαζικής ενημέρωσης. Το ευρύ κοινό δεν θεωρείται εξειδικευμένο σε θέματα ελέγχου. Ως εκ τούτου, προκειμένου να ικανοποιηθούν οι

⁸⁹ INTOSAI, 2019, «ISSAI 3000. Performance Audit Standard», παρ. 133-135.

ανάγκες των εν λόγω παραληπτών, πρέπει να συντάσσονται εκθέσεις για την προσέλευση της προσοχής ενός ενδιαφερόμενου αλλά μη εξειδικευμένου αναγνώστη που δεν είναι απαραίτητα εξοικειωμένος με το λεπτομερές πλαίσιο του ελεγχόμενου δημόσιου τομέα ή του ελέγχου. Ακολούθως, το κείμενο της έκθεσης πρέπει να παρουσιάζεται με ενδιαφέροντα τρόπο και να περιγράφεται με σαφήνεια το πλαίσιο και ο αντίκτυπος των διαπιστώσεων του ελέγχου, αποφεύγοντας τις υπερβολικά λεπτομερείς επεξηγήσεις των βασικών γεγονότων που αναγνωρίζονται κατά το στάδιο διενέργειας του ελέγχου.

4.9.3.2. Προσέγγιση ως προς τον σχεδιασμό της έκθεσης ελέγχου

Ο σχεδιασμός της έκθεσης ελέγχου πρέπει να ξεκινά κατά το στάδιο του συνολικού σχεδιασμού του ελέγχου. Τα ερωτήματα ελέγχου πρέπει να οριστούν με τρόπο που να διευκολύνει την κατάρτιση μιας συναφούς και ενδιαφέρουσας έκθεσης. Στο στάδιο του σχεδιασμού του ελέγχου, η Υπηρεσία Ελέγχων πρέπει να έχει λάβει ήδη υπόψη τη δομή και το περιεχόμενο της έκθεσης.

Κατά το πρώιμο στάδιο του ελέγχου επίδοσης, θεωρείται ως καλή πρακτική η σύνταξη μιας έκθεσης που να βασίζεται στα ερωτήματα ελέγχου, όπου, εντός του περιεχομένου της, προσδιορίζονται τα κύρια ευρήματα και τα προσωρινά συμπεράσματα του ελέγχου. Αυτή η περίληψη της έκθεσης, που συντάσσεται συνήθως από τον προϊστάμενο του κλιμακίου ελέγχου, πρέπει να επανεξετάζεται περιοδικά καθ' όλη τη διάρκεια του ελέγχου.

4.9.3.3. Προετοιμασία ενός σχεδίου κατάρτισης της έκθεσης

Η ομάδα ελέγχου, όπως ορίζεται από την αρμόδια Υπηρεσία Ελέγχων, πρέπει να πραγματοποιήσει μια διαδικασία άντλησης συμπερασμάτων μεταξύ του χρονικού διαστήματος που εκτείνεται από την ολοκλήρωση του ελεγκτικού έργου μέχρι τη σύνταξη της έκθεσης.

Βάσει της εξαγωγής συμπερασμάτων, το περίγραμμα της έκθεσης θα πρέπει να εξελιχθεί σε ένα πιο λεπτομερές σχέδιο σύνταξης, το οποίο καθορίζει τη δομή, τον τόνο και τα βασικά μηνύματα της έκθεσης και το οποίο θα πρέπει να είναι σύντομο και συγκεκριμένο.

Το σχέδιο σύνταξης βασίζεται στο ελεγκτικό έργο που πραγματοποιήθηκε αναφορικά με τις ερωτήσεις ελέγχου που απαντήθηκαν, τα αποδεικτικά στοιχεία που συλλέχθηκαν, τα βασικά συμπεράσματα και την ανάγκη παρουσίασης ουσιαστικών παρατηρήσεων με τον πιο χρήσιμο και συναφή τρόπο σε έναν μη εξειδικευμένο αναγνώστη. Η διαδικασία σχεδιασμού εκθέσεων συμβάλλει με αυτόν τον τρόπο στον εντοπισμό και την εξάλειψη των αβάσιμων συμπερασμάτων. Τα βασικά μηνύματα της έκθεσης πρέπει να είναι σαφή, χρήσιμα και να υποστηρίζονται από αποδεικτικά

στοιχεία. Επιπρόσθετα, σε αυτό το στάδιο, απαιτείται η δέουσα εξέταση για την αναγνώριση πρακτικών και χρήσιμων συστάσεων.

Ο προϊστάμενος της ομάδας ελέγχου και ο επικεφαλής της Υπηρεσίας Ελέγχων θα πρέπει να επανεξετάσουν το σχέδιο σύνταξης και να το εγκρίνουν, ελέγχοντας εάν οι παρατηρήσεις και τα συμπεράσματα είναι ουσιώδη και εάν τα αποδεικτικά στοιχεία που υποστηρίζουν τις παρατηρήσεις, τα συμπεράσματα και τις συστάσεις είναι επαρκή, συναφή και αξιόπιστα⁹⁰. Η λεπτομερής σύνταξη της έκθεσης θα πρέπει να ξεκινήσει μόνο μετά την έγκριση του σχεδίου σύνταξης της έκθεσης.

4.9.4. Προσχέδιο της έκθεσης ελέγχου

4.9.4.1. Προσέγγιση ως προς τη σύνταξη της έκθεσης

Η έκθεση ελέγχου δεν περιλαμβάνει το σύνολο των διαπιστώσεων του ελέγχου, καθώς αυτά τηρούνται στα αρχεία του ελέγχου, τόσο σε ηλεκτρονική όσο και σε έντυπη μορφή. Η έκθεση πρέπει να παρουσιάζει τις ουσιώδεις και συναφείς παρατηρήσεις και συμπεράσματα, με μια λογική σχέση μεταξύ τους. Αυτό θα συνδράμει στη σύνταξη μιας σαφούς έκθεσης, εστιασμένης στα κύρια μηνύματα και διατυπωμένη βάσει των ερωτημάτων ελέγχου⁹¹.

Η πλήρης έκθεση πρέπει να ακολουθεί τη δομή του σχεδίου σύνταξης, αν και θα απαιτηθούν αρκετές αλλαγές του σχεδίου. Επισημαίνεται ότι η σύνταξη είναι μια επαναληπτική διαδικασία, δεδομένου ότι το προσχέδιο πρέπει να αναθεωρηθεί, πραγματοποιώντας αλλαγές και βελτιώσεις.

4.9.4.2. Δομή και παρουσίαση της έκθεσης

Οι εκθέσεις θα πρέπει να ακολουθούν μια πρότυπη δομή που αναλύεται σε πέντε κύριες ενότητες όπως παρουσιάζονται παρακάτω. Γενικά η δομή της έκθεσης βασίζεται στα ερωτήματα ελέγχου, έτσι ώστε να παρέχεται μια λογική σύνδεση μεταξύ του σκοπού ελέγχου, των παρατηρήσεων και των συμπερασμάτων. Οι πέντε βασικές ενότητες για τις εκθέσεις ελέγχου επίδοσης είναι οι εξής:

1. Σύνοψη

Η σύνοψη είναι ένα από τα πιο κρίσιμα στοιχεία οποιασδήποτε έκθεσης, καθώς είναι το σημείο που διαβάζεται περισσότερο από τους αναγνώστες. Θεωρείται επομένως επιτακτική ανάγκη να έχει τον σωστό αντίκτυπο. Περαιτέρω, η σύνοψη

⁹⁰ INTOSAI, 2019, «ISSAI 3000. Performance Audit Standard», Reporting Requirement 126 και Explanations 127-128, και INTOSAI, 2010 (έγκριση), «ISSAI 3100. Performance Audit Guidelines – Key principles», Reporting par. 32.

⁹¹ INTOSAI, 2019, «ISSAI 3000. Performance Audit Standard», Reporting Requirement 124 και Explanation 125, και INTOSAI, 2010 (έγκριση), «ISSAI 3100. Performance Audit Guidelines – Key principles», Reporting par. 30.

πρέπει να αντικατοπτρίζει με ακρίβεια και περιεκτικό τρόπο το περιεχόμενο της έκθεσης και να εστιάζει στη σημασία των ερωτήσεων ελέγχου και των επακόλουθων απαντήσεων σε αυτά.

Τα περιγραφικά μέρη της έκθεσης πρέπει να περιλαμβάνονται στην ελάχιστη απαιτητή έκταση για την κατανόηση του κειμένου. Το πεδίο και η προσέγγιση του ελέγχου πρέπει να περιγράφονται εν συντομία, μαζί με τις κύριες παρατηρήσεις. Η έμφαση πρέπει να δίνεται στα κύρια συμπεράσματα και στην περίληψη των συστάσεων του ελέγχου. Προς επίτευξη αυτού του σκοπού, πρέπει να περιλαμβάνονται σαφείς δηλώσεις όπως «Ο στόχος του ελέγχου ήταν ...», «Ο έλεγχος κάλυψε την περίοδο ...», «Ο έλεγχος εξέτασε ...», «Ο έλεγχος εντόπισε ...» και «Ο έλεγχος συνιστά ...». Προτείνεται η έκταση του κειμένου της σύνοψης να είναι περίπου δύο σελίδες. Ένα ευανάγνωστο ύφος στη σύνοψη θα προσελκύσει τον αναγνώστη, αποφεύγοντας τις μεγάλες παραγράφους και χρησιμοποιώντας σημεία κουκκίδων, όπου ενδείκνυται, για την καλύτερη παρουσίαση των κυρίων σημείων της έκθεσης.

2. Εισαγωγή

Η εισαγωγή στην έκθεση καθορίζει το πλαίσιο του ελέγχου, βοηθώντας τον αναγνώστη να κατανοήσει τόσο τον συνολικό έλεγχο όσο και τις ειδικότερες παρατηρήσεις του ελέγχου. Περιλαμβάνει την περιγραφή της περιοχής ελέγχου, στην οποία αναφέρονται:

- οι στόχοι της παρέμβασης του ελεγχόμενου φορέα και τα κύρια χαρακτηριστικά της
- οι βασικοί κανονισμοί
- οι κανονισμοί του προϋπολογισμού και ο αντίκτυπος
- τα κύρια συστήματα και οι διαδικασίες, και
- η περιγραφή των τύπων των λειτουργιών ή/και των χρηματοδοτούμενων προγραμμάτων.

Η εισαγωγή δεν πρέπει να είναι υπερβολικά μεγάλη και λεπτομερής. Ωστόσο, πρέπει να περιέχει μια γενικότερη δήλωση χωρίς να παρουσιάζει τις παρατηρήσεις του ελέγχου. Οποιαδήποτε περαιτέρω λεπτομέρεια θεωρείται χρήσιμη για τον αναγνώστη, μπορεί να παρασχεθεί σε ένα παράρτημα.

3. Πεδίο και προσέγγιση του ελέγχου

Το πεδίο και η προσέγγιση του ελέγχου είναι το σημαντικότερο στοιχείο για τον αναγνώστη προκειμένου να κατανοήσει τι μπορεί να προσδοκά από την έκθεση, καθορίζοντας σημαντικά τον βαθμό εμπιστοσύνης του σε αυτήν, και ως εκ τούτου με ποιον τρόπο θα μπορούσαν να αξιοποιηθούν τα αποτελέσματα και τα συμπεράσματα του ελέγχου. Επισημαίνεται ότι διαφορετικοί χρήστες της έκθεσης ελέγχου εμφανίζουν διαφορετικές ανάγκες και προσδοκίες από το

περιεχόμενό της. Οι βασικοί χρήστες της έκθεσης ελέγχου όπως είναι οι εποπτεύοντες φορείς του ελεγχόμενου φορέα και τα μέσα μαζικής ενημέρωσης ενδέχεται να μην διαβάζουν πέρα από τη σύνοψη της έκθεσης. Ωστόσο, οι αναγνώστες από την ελεγκτική και ακαδημαϊκή κοινότητα συνήθως εστιάζουν σε περισσότερες λεπτομέρειες, ιδίως σχετικά με το πεδίο και τη μεθοδολογία του ελέγχου. Επομένως, η ενότητα της εισαγωγής της έκθεσης θα πρέπει να ορίζει τα ακόλουθα, με συνοπτική μορφή: το θέμα του ελέγχου, τους λόγους για τη διενέργεια του ελέγχου, τα ερωτήματα του ελέγχου που πρέπει να απαντηθούν, το πεδίο ελέγχου, τα κριτήρια του ελέγχου, τη μεθοδολογία του ελέγχου και την ελεγκτική προσέγγιση, τις πηγές δεδομένων και τυχόν περιορισμούς στα δεδομένα που χρησιμοποιούνται. Περαιτέρω λεπτομερείς πληροφορίες θα πρέπει να περιληφθούν ως παραρτήματα.

Κατά την παράθεση λεπτομερειών, η σύνταξη της έκθεσης πρέπει να επικεντρώνεται στους σκοπούς του ελέγχου και όχι στις ενέργειες που πραγματοποιήθηκαν κατά το στάδιο διενέργειας του ελέγχου. Ο καθορισμός του πεδίου και της προσέγγισης του ελέγχου είναι ιδιαίτερα σημαντικός όσον αφορά τους ελέγχους επίδοσης, καθώς διαφέρουν σημαντικά από τους περισσότερο τυποποιημένους δημοσιονομικούς ελέγχους.

4. Παρατηρήσεις - ευρήματα

Η ενότητα των παρατηρήσεων αντιπροσωπεύει το κύριο σώμα της έκθεσης, δεδομένου ότι περιέχει τα ευρήματα και τα αποδεικτικά στοιχεία του ελέγχου. Οι παρατηρήσεις πρέπει να είναι δομημένες, στο μέτρο του δυνατού, βάσει των ερωτημάτων ελέγχου, καθώς αυτά αποτελούν το επίκεντρο του ελέγχου και των συμπερασμάτων του. Με τον τρόπο αυτό, οι χρήστες της έκθεσης εστιάζουν στον σκοπό του ελέγχου και θέτουν τις παρατηρήσεις, τα συμπεράσματα και τις συστάσεις του ελέγχου στο κατάλληλο πλαίσιο.

Ωστόσο, σε αυτό το πλαίσιο, θεωρείται σημαντικό η παρουσίαση των αποτελεσμάτων του ελέγχου να σχεδιάζεται με έναν τρόπο που να βοηθά τον αναγνώστη να ακολουθεί τη ροή των επιχειρημάτων. Κατά την παρουσίαση των παρατηρήσεων ελέγχου, πρέπει να παρατίθενται στον αναγνώστη της έκθεσης τα ακόλουθα στοιχεία:

Πρότυπο	Το κριτήριο βάσει του οποίου κρίθηκε η πραγματική κατάσταση – νόμοι, κανονισμοί ή πρότυπα που καθορίζονται από τη διοίκηση του ελεγχόμενου φορέα ή από τον ελεγκτή ⁹²
Πραγματοποιηθείσα εργασία	τι εξετάστηκε και γιατί - την έκταση και το εύρος των δοκιμών

⁹² INTOSAI, 2019, «ISSAI 3000. Performance Audit Standard», Reporting Requirement 122, Explanation 123, και INTOSAI, 2010 (έγκριση), «ISSAI 3100. Performance Audit Guidelines – Key principles», Reporting par. 30.

Γεγονότα	η πραγματική κατάσταση που αναγνωρίστηκε, συμπεριλαμβανομένης της αιτίας και της σημαντικότητάς της, παρουσιάζοντας τις πηγές και τον βαθμό τεκμηρίωσης βάσει των αποδεικτικών στοιχείων
Αντίκτυπος και συνέπειες	τι σημαίνει το εύρημα, συμπεριλαμβανομένης της επίδρασης στον προϋπολογισμό του ελεγχόμενου φορέα και γιατί θεωρείται σημαντικό

5. Συμπεράσματα και συστάσεις

Ο πρωταρχικός σκοπός αυτής της ενότητας είναι η παροχή σαφών απαντήσεων – συμπερασμάτων στα ερωτήματα ελέγχου και η επακόλουθη παράθεση σχετικών συστάσεων για τη βελτίωση των λειτουργιών/πολιτικών/προγραμμάτων του ελεγχόμενου φορέα. Τα συμπεράσματα, τα οποία αντλούνται βάσει των ουσιαστικών παρατηρήσεων, πρέπει να παρουσιάζονται σύμφωνα με τα ερωτήματα ελέγχου. Ήτοι, τα συμπεράσματα πρέπει να παρέχουν απαντήσεις στις τιθέμενες ερωτήσεις, αντί να συνοψίζουν τις λεπτομερείς παρατηρήσεις.

Η έκθεση πρέπει να περιλαμβάνει συστάσεις σχετικά με τις αλλαγές που μπορούν να πραγματοποιηθούν για την αντιμετώπιση των σοβαρών ελλείψεων που αναγνωρίστηκαν κατά το στάδιο διενέργειας του ελέγχου, και ειδικότερα στα σημεία εκείνα όπου οι παρατηρήσεις ελέγχου έχουν υποδείξει τη δυνατότητα σημαντικής βελτίωσης της επίδοσης των λειτουργιών του ελεγχόμενου φορέα. Αξίζει να σημειωθεί ότι στις περιπτώσεις εκείνες που έχει ήδη προγραμματιστεί διορθωτική δράση από τον ελεγχόμενο φορέα, θεωρείται ως καλή πρακτική η επισήμανση αυτού του γεγονότος.

Οι συστάσεις πρέπει να προτείνονται μόνο στην περίπτωση όπου ο έλεγχος έχει αναγνωρίσει πρακτικούς τρόπους αντιμετώπισης για τις αδυναμίες που εντοπίστηκαν κατά τη διενέργεια του ελέγχου. Επιπλέον, πρέπει να καταστεί σαφές ποιος φορέας έχει την ευθύνη για να ενεργήσει βάσει αυτών. Τονίζεται ότι, αν και οι συστάσεις δηλώνουν τις ενέργειες που πρέπει να πραγματοποιηθούν, δεν περιλαμβάνουν λεπτομερή σχέδια εφαρμογής των τρόπων αντιμετώπισης, αρμοδιότητα που ανήκει εξ ολοκλήρου στη διοίκηση του ελεγχόμενου φορέα. Επιπλέον, προκειμένου οι συστάσεις να είναι εποικοδομητικές, πρέπει να υποδεικνύουν τα κύρια συστατικά στοιχεία ενδεχόμενων αλλαγών που θα απαιτηθούν στο μέλλον.

Οι συστάσεις παρουσιάζουν μεγαλύτερη πιθανότητα επίτευξης σημαντικού αντικτύπου όταν: α) είναι θετικοί σε προσέγγιση και περιεχόμενο, β) προσανατολίζονται στα αποτελέσματα (παρέχοντας κάποια ένδειξη του επιδιωκόμενου αποτελέσματος), γ) λαμβάνουν υπόψη τις εκτιμήσεις κόστους και δ) έχουν συζητηθεί και συμφωνηθεί με τον ελεγχόμενο φορέα.

4.9.4.3. Λογική και επιχειρηματολογία

1. Εστίαση στα ερωτήματα του ελέγχου

Οι ερωτήσεις ελέγχου είναι το βασικό στοιχείο της έκθεσης, καθώς προσδιορίζουν τον σκοπό του ελέγχου και αποτελούν το επίκεντρο τόσο για τη δομή της ενότητας των παρατηρήσεων όσο και της ενότητας των συμπερασμάτων, βάσει των οποίων απαντώνται τα ερωτήματα του ελέγχου. Επιπρόσθετα, βοηθούν τον αναγνώστη να κατανοήσει τη δομή του ελέγχου και τα ευρήματά του. Στην έκθεση θα πρέπει να παρουσιάζονται μόνο τα ερωτήματα που απαντήθηκαν στο πλαίσιο του ελέγχου, δηλαδή εκείνα που οδήγησαν στην εξαγωγή συμπερασμάτων, και όχι αυτά που είχαν αρχικά εγκριθεί στο Υπόμνημα Σχεδιασμού Ελέγχου, αλλά στην πορεία δεν απαντήθηκαν. Επιπλέον, οι ελεγκτές πρέπει να γνωστοποιούν όλες τις σημαντικές περιπτώσεις μη συμμόρφωσης και κατάχρησης εξουσίας που εντοπίστηκαν κατά τη διάρκεια της διενέργειας του ελέγχου⁹³. Ωστόσο, στην περίπτωση που τέτοιες περιπτώσεις δεν σχετίζονται με τα ερωτήματα ελέγχου, πρέπει να κοινοποιούνται, κατά προτίμηση εγγράφως, σε αρμόδια Υπηρεσία στον ελεγχόμενο φορέα.

2. Χρήση παραδειγμάτων

Τα παραδείγματα είναι ένας αποτελεσματικός τρόπος απεικόνισης των τεχνικών ή θεωρητικών ευρημάτων, συμβάλλοντας με αυτόν τον τρόπο στην κατανόηση ενός μη εξειδικευμένου αναγνώστη της έκθεσης. Ωστόσο, θεωρείται σημαντικό να χρησιμοποιούνται με φειδώ και με προσοχή, καθώς μπορούν εύκολα να απομακρυνθούν από το πλαίσιο ορισμένων απαιτητικών χρηστών της έκθεσης. Επίσης, τα παραδείγματα των ευρημάτων πρέπει να εξετάζονται προσεκτικά, να είναι ορθά και να βασίζονται πλήρως σε αποδεικτικά στοιχεία. Πρέπει επίσης να αποτυπώνονται με σαφήνεια, να περιορίζονται σε μεμονωμένα ευρήματα και να μην είναι υπερβολικά λεπτομερή.

4.9.4.4. Τύποι πληροφοριών και δεδομένων που περιλαμβάνονται στην έκθεση

Μια έκθεση ελέγχου πρέπει να παρουσιάζει μόνο δεδομένα και πληροφορίες που είναι σημαντικές για τον αναγνώστη προκειμένου να κατανοήσει το πλαίσιο του ελέγχου ή τα αποτελέσματά του. Τα δεδομένα πρέπει να παρέχονται στο πλαίσιο επεξήγησης ενός συγκεκριμένου ζητήματος που ανακύπτει κατά τη διενέργεια του ελέγχου. Η σύγχρονη τεχνολογία και η διαφάνεια στη δημοσιονομική διαχείριση των δημοσίων φορέων έχουν αυξήσει σημαντικά την πρόσβαση των αναγνωστών σε δεδομένα. Ως εκ τούτου, προτείνεται να παρέχονται αναφορές (π.χ. διαδικτυακοί

⁹³ INTOSAI, 2010 (έγκριση), «ISSAI 3100. Performance Audit Guidelines – Key principles», Reporting par. 35.

σύνδεσμοι) σε λεπτομερή δεδομένα, αντί να παρέχονται τα δεδομένα στην ίδια την έκθεση ελέγχου.

4.9.4.5. Ύφος της έκθεσης ελέγχου

Μια ορθά καταρτισμένη έκθεση συμβάλλει στη διασφάλιση της σημαντικότητας των ευρημάτων, σε αντίθεση με μια μη ποιοτική παρουσίαση της έκθεσης, η οποία μπορεί να αποσπάσει την προσοχή του αναγνώστη, προκαλώντας αμφιβολίες σχετικά με την ποιότητα των ευρημάτων. Οι εκθέσεις πρέπει να είναι ενδιαφέρουσες και ευανάγνωστες και να παρέχουν μια θετική εικόνα του έργου της Υπηρεσίας Ελέγχων.

Η συνοχή της έκθεσης θεωρείται σημαντική, δεδομένου ότι είναι δύσκολο να διαβαστεί μια έκθεση που συντάσσεται με διαφορετική προσέγγιση και έκφραση. Ως εκ τούτου συνιστάται να οριστεί από την Υπηρεσία Ελέγχων ένα άτομο ως υπεύθυνο για τη διασφάλιση συνεκτικού κειμένου σε ολόκληρη την έκθεση, ακόμη και αν εμπλέκονται διαφορετικά άτομα στη σύνταξη διαφορετικών τμημάτων της έκθεσης.

Το ύφος της έκθεσης πρέπει να είναι σαφές και ξεκάθαρο. Οι έννοιες πρέπει να είναι άμεσα εμφανείς στο κείμενο και να μην απαιτείται η ερμηνεία τους από τον αναγνώστη της έκθεσης. Συγκεκριμένα:

- οι μακροσκελείς παράγραφοι φοβίζουν τον αναγνώστη και πρέπει να αποφεύγονται,
- οι πολύπλοκες προτάσεις είναι δύσκολο να διαβαστούν και να κατανοηθούν και ως εκ τούτου απαιτείται η σύνταξη σύντομων προτάσεων,
- η χρήση κουκκίδων (bullet points) στο κείμενο (χωρίς ωστόσο υπερβολική χρήση) για την παρουσίαση μιας σειράς στοιχείων του ελέγχου, αντί συνεχούς κειμένου, θεωρείται ως η ενδεδειγμένη ενέργεια,
- η γλώσσα που χρησιμοποιείται στην έκθεση πρέπει να είναι επαγγελματική, αποφεύγοντας παράλληλα την περίπλοκη τεχνική ορολογία.

Οι εκθέσεις της Υπηρεσίας Ελέγχων πρέπει να είναι πειστικές και να μην εγείρουν ερωτήματα, υποθέσεις ή αβεβαιότητες. Θεωρείται υψίστης σημασίας η υποστήριξη των δηλώσεων της έκθεσης από τα αποδεικτικά στοιχεία και συνεπώς φράσεις όπως «μπορεί να είναι» ή «φαίνεται ότι» δεν χρησιμοποιούνται, εκτός εάν συμπληρωθούν από μια επεξήγηση αναφορικά με τους λόγους που η Υπηρεσία Ελέγχων δεν μπορεί να καταλήξει σε ένα οριστικό συμπέρασμα. Στην περίπτωση που μια δήλωση, εντός του περιεχομένου της έκθεσης, αντιπροσωπεύει αποκλειστικά τη γνώμη της ομάδας ελέγχου και κατ' επέκταση της Υπηρεσίας Ελέγχων, πρέπει να γνωστοποιείται σε συνδυασμό με την αιτιολογική βάση αυτής της γνώμης. Επιπλέον, όταν μια δήλωση προέρχεται από άλλη πηγή, όπως για παράδειγμα μια έκθεση αξιολόγησης, τότε θα πρέπει να αναγνωρίζεται ρητά στην έκθεση ελέγχου.

4.9.4.6. Χρήση διαγραμμάτων, γραφημάτων, δεδομένων και εικόνων

Τα διαγράμματα, τα γραφήματα, τα δεδομένα και οι εικόνες μπορούν να βελτιώσουν την εμφάνιση μιας έκθεσης και να συμβάλλουν σημαντικά στην κατανόηση του γενικού πλαισίου και των ευρημάτων του ελέγχου από τον αναγνώστη της έκθεσης.

1. Χρήση πινάκων, διαγραμμάτων και γραφικών

Οι πίνακες και τα γραφήματα χρησιμοποιούνται για την ενίσχυση σημαντικών μηνυμάτων ή για την παρουσίαση σύνθετων οργανωτικών ή χρηματοοικονομικών πληροφοριών της έκθεσης ελέγχου με έναν απλουστευμένο τρόπο.

Σε περίπτωση που σε μια έκθεση ελέγχου απαιτηθεί η επεξήγηση της σχέσης μεταξύ δύο ή περισσότερων μεταβλητών, αυτή συνήθως απεικονίζεται οπτικά με τη χρήση γραφημάτων. Τα γραφήματα πρέπει να φέρουν σαφή τίτλο και να μην είναι υπερφορτωμένα με πολλά δεδομένα και μεταβλητές. Επίσης, προτείνεται η αρμονική παράθεση και η συγκριτική αξιολόγηση των γραφημάτων που περιλαμβάνονται στην ίδια έκθεση ελέγχου.

2. Χρήση εικόνων

Οι εκθέσεις μπορούν να γίνουν περισσότερο φιλικές προς τον χρήστη μέσω της κατάλληλης χρήσης εικόνων. Αν και ορισμένες εκθέσεις προσφέρονται περισσότερο για εικονογράφηση σε σχέση με κάποιες άλλες, υπάρχει μια γενική παραδοχή ότι όλες οι εκθέσεις μπορούν να γίνουν πιο ευχάριστες για τον αναγνώστη με τη συμπερίληψη τέτοιων εικόνων. Οι φωτογραφίες μπορούν να παρέχουν ένα οπτικό θέμα που διατρέχει όλη την έκταση της έκθεσης, καθώς επίσης και να χρησιμοποιούνται για την απεικόνιση συγκεκριμένων σημείων της έκθεσης.

3. Χρήση αριθμών και ποσοστών

Οι αριθμοί και τα ποσοστά πρέπει να παρουσιάζονται με κατάλληλο επίπεδο ακρίβειας και να είναι συνεπή εντός της ίδιας πρότασης ή παραγράφου της έκθεσης. Παρέχουν πρακτική πληροφόρηση που είναι περισσότερο κατανοητή στον αναγνώστη. Γενικά, οι στρογγυλοποιημένοι αριθμοί θεωρούνται ευκολότεροι στην ανάγνωση.

4.9.5. Επισκόπηση της έκθεσης ελέγχου

Η ομάδα ελέγχου είναι υπεύθυνη για την υποβολή εκθέσεων υψηλής ποιότητας στην Υπηρεσία Ελέγχων. Για τον σκοπό αυτό, η ομάδα ελέγχου πρέπει να αξιολογήσει: α) εάν η έκθεση συντάσσεται με σαφή, δίκαιο και ισορροπημένο τρόπο, β) εάν βασίζεται σε εύρωστα αποδεικτικά στοιχεία, γ) εάν η έκθεση παρουσιάζει με

ακρίβεια τα αποτελέσματα του ελέγχου και δ) εάν το προσχέδιο της έκθεσης αποτυπώνει την επίδοση του ελεγχόμενου φορέα στο κατάλληλο πλαίσιο.

Η αποτελεσματική εποπτεία και επανεξέταση εντός της ομάδας ελέγχου θεωρείται ιδιαίτερα σημαντική για την ποιότητα της έκθεσης ελέγχου. Στη συνέχεια, το πλήρες σχέδιο της έκθεσης ελέγχου, γνωστό ως «προκαταρκτικές παρατηρήσεις» υποβάλλεται από την ομάδα ελέγχου προς την Υπηρεσία Ελέγχων προς επανεξέταση και τελική έγκριση.

4.9.6. Διαδικασία οριστικοποίησης (*clearance process*⁹⁴) της έκθεσης ελέγχου

Η διαδικασία αντιρρήσεων (αντιπαράθεση ή εκατέρωθεν ακρόαση της ομάδας ελέγχου με τη διοίκηση του ελεγχόμενου φορέα) για την οριστικοποίηση των διαπιστώσεων του ελέγχου, καλύπτει την περίοδο από την πρώτη υποβολή του σχεδίου των προκαταρκτικών παρατηρήσεων στην αρμόδια οργανική μονάδα της ελεγκτικής Αρχής, μέσω της διαδικασίας εκατέρωθεν ακρόασης με τον ελεγχόμενο φορέα, έως την τελική έγκρισή του από την εν λόγω Υπηρεσία (Υπηρεσία Ελέγχων). Μόλις η Υπηρεσία Ελέγχων εγκρίνει το σχέδιο προκαταρκτικών παρατηρήσεων, αυτό διαβιβάζεται και συζητείται με τον ελεγχόμενο φορέα. Οι πρωταρχικοί σκοποί αυτής της συνάντησης είναι η επίλυση: α) τυχόν διαφωνιών σχετικά με τα γεγονότα που τεκμηριώθηκαν στον έλεγχο και β) τυχόν διαφορετικών απόψεων μεταξύ της ομάδας ελέγχου και του ελεγχόμενου φορέα, σχετικά με την ερμηνεία των αποδεικτικών στοιχείων. Η συνάντηση αξιοποιείται επίσης για την οριστικοποίηση των απαντήσεων της διοίκησης του ελεγχόμενου φορέα στις παρατηρήσεις που αναπτύχθηκαν κατά τη διενέργεια του ελέγχου. Προκειμένου να διασφαλιστεί μια ομαλή διαδικασία αντιρρήσεων, θεωρείται ως καλή πρακτική η διεξαγωγή μιας προκαταρκτικής συνάντησης μεταξύ της ομάδας ελέγχου και της διοίκησης του ελεγχόμενου φορέα.

Επισημαίνεται ότι προκειμένου να διασφαλιστεί, στο μέτρο του δυνατού, ότι η διαδικασία οριστικοποίησης των διαπιστώσεων του σχεδίου έκθεσης στον ελεγχόμενο είναι αποδοτική και αποτελεσματική, είναι απαραίτητο να ενθαρρύνεται η λήψη σχολίων από τη διοίκηση του ελεγχόμενου φορέα σε όλη τη διάρκεια του ελέγχου, προκειμένου να διασφαλιστεί ότι λαμβάνονται οι κατάλληλες πληροφορίες για τον περιορισμό ενδεχόμενων διαφωνιών στα συμπεράσματα του ελέγχου⁹⁵. Μερικά βασικά στοιχεία της συνεχούς επικοινωνίας που πρέπει να λαμβάνονται υπόψη είναι τα εξής:

- Παροχή διαρκούς ενημέρωσης στη διοίκηση του φορέα αναφορικά με τα θέματα του ελέγχου και τις ανησυχίες που εμφανίζονται κατά τη διενέργεια του ελέγχου.

⁹⁴ Ευρωπαϊκό Ελεγκτικό Συνέδριο, 2017, «Εγχειρίδιο Ελέγχου Επιδόσεων», ενότητα 5.6.

⁹⁵ INTOSAI, 2019, «ISSAI 3000. Performance Audit Standard», παρ. 129-130 (Reporting. Requirement) και παρ. 131-132 (Explanation).

- Υποβολή του σχεδίου των προκαταρκτικών ευρημάτων στη διοίκηση του ελεγχόμενου φορέα, προκειμένου να διασφαλιστεί ότι έχουν αναφερθεί ακριβείς και κατάλληλες πληροφορίες.
- Ενημέρωση της διοίκησης του φορέα σχετικά με τα προβλεπόμενα χρονικά όρια ελέγχου και τυχόν καθυστερήσεις.

Στη συνέχεια πρέπει να πραγματοποιηθεί μια τελική συνάντηση της ομάδας ελέγχου με τη διοίκηση του ελεγχόμενου φορέα με σκοπό την άντληση απαντήσεων για την εξάλειψη πιθανών πραγματικών σφαλμάτων στην έκθεση ελέγχου και την ενίσχυση της σαφήνειας των ευρημάτων και των συστάσεων του σχεδίου της έκθεσης. Οι στόχοι που επιτυγχάνονται μέσω της πραγματοποίησης της τελικής συνάντησης της ομάδας ελέγχου με τη διοίκηση του ελεγχόμενου φορέα είναι οι εξής:

- Κοινοποίηση των ευρημάτων και των συστάσεων στη διοίκηση του ελεγχόμενου φορέα, τα οποία αναγνωρίστηκαν κατά τη διάρκεια του ελέγχου.
- Παροχή ευκαιρίας στη διοίκηση του ελεγχόμενου φορέα προκειμένου να δηλώσει τους προβληματισμούς και τις αντιρρήσεις της για τα ευρήματα και τις συστάσεις του ελέγχου.
- Παροχή ευκαιρίας στη διοίκηση του ελεγχόμενου φορέα και στην ομάδα ελέγχου προκειμένου να εντοπίσουν και να διορθώσουν τυχόν λάθη ή παρερμηνείες που ενδέχεται να εμφανίστηκαν στο σχέδιο της έκθεσης ελέγχου.
- Παροχή σημαντικής ευκαιρίας στην ομάδα ελέγχου προκειμένου να εξηγήσει τα υπόλοιπα βήματα στη διαδικασία ελέγχου πριν από τη δημοσίευση της τελικής έκθεσης ελέγχου.

Μετά την έγκριση της οριστικής έκθεσης ελέγχου από την Υπηρεσία Ελέγχων αυτή δημοσιεύεται, εκτός και εάν τίθεται θέμα εμπιστευτικότητας των πληροφοριών⁹⁶, όποτε και τηρείται στα αρχεία του ελεγχόμενου φορέα και προωθείται στους αρμόδιους εποπτεύοντες φορείς του ελεγχόμενου φορέα.

4.9.7. Παρακολούθηση (follow-up) της έκθεσης ελέγχου

4.9.7.1. Παρακολούθηση των συστάσεων και διαπιστώσεων της έκθεσης

Η εκτίμηση και η μέτρηση του αντικτύπου των εκθέσεων ελέγχου επίδοσης είναι απαραίτητο στοιχείο της λογοδοσίας των ελεγχόμενων δημόσιων φορέων. Οι συστάσεις που διατυπώνονται στις εκθέσεις πρέπει να παρακολουθούνται, προκειμένου να προσδιοριστεί και να αξιολογηθεί η αποδοτικότητα και η αποτελεσματικότητα των μέτρων που ελήφθησαν για την βελτίωση των παθογενειών στις λειτουργίες/πολιτικές/προγράμματα των δημόσιων φορέων⁹⁷. Επιπλέον, η

⁹⁶ INTOSAI, 2010 (έγκριση), «ISSAI 3100. Performance Audit Guidelines – Key principles», Reporting παρ. 35.

⁹⁷ INTOSAI, 2019, «ISSAI 3000. Performance Audit Standard», Reporting Requirement 136 και Explanations 137-138.

ύπαρξη της διαδικασίας παρακολούθησης μπορεί να ενθαρρύνει την αποτελεσματική και έγκαιρη εφαρμογή των συστάσεων της έκθεσης από τη διοίκηση του ελεγχόμενου φορέα.

Οι ελεγκτές πρέπει να παρακολουθούν τα αποτελέσματα από τα προηγούμενα ευρήματα και τις συστάσεις ελέγχου προκειμένου να διασφαλιστεί ότι η διοίκηση του ελεγχόμενου φορέα έχει λάβει διορθωτικά μέτρα ή έχει αποδεχθεί συνειδητά τον κίνδυνο να μην εφαρμόσει τα διορθωτικά μέτρα. Η διορθωτική ενέργεια που πρέπει να ληφθεί πρέπει να είναι έγκαιρη, κατάλληλη και επαρκής για την επίτευξη των επιθυμητών στόχων.

Οι ελεγκτές πρέπει να διαπιστώσουν εάν οι υλοποιημένες, από τη διοίκηση του ελεγχόμενου φορέα, ενέργειες έχουν διορθώσει τις υποκείμενες αιτίες και την πραγματική κατάσταση των αναγνωρισμένων ελλείψεων και ότι δεν έχουν περιοριστεί μόνο στην εξάλειψη των συμπτωμάτων του προβλήματος.

Ο βαθμός της κατάλληλης παρακολούθησης των προηγούμενων ευρημάτων καθορίζεται από τους ακόλουθους παράγοντες:

- Το μέγεθος του κινδύνου και της συνεπαγόμενης έκθεσης του ελεγχόμενου φορέα σε αυτόν, στην περίπτωση που οι διορθωτικές ενέργειες δεν έχουν επιλύσει το πρόβλημα.
- Τον χρόνο που απαιτήθηκε από τη διοίκηση του ελεγχόμενου φορέα προκειμένου να διορθωθεί το πρόβλημα.
- Την πολυπλοκότητα του σχεδίου δράσης των διορθωτικών ενεργειών που είχε αναλάβει να υλοποιήσει η διοίκηση του ελεγχόμενου φορέα.
- Την ποσότητα και ποιότητα των ενδιάμεσων σχολίων που έλαβε ο ελεγκτής από τη διοίκηση του ελεγχόμενου φορέα, σχετικά με τη διόρθωση των διαπιστώσεων που περιλήφθηκαν στην προηγούμενη έκθεση ελέγχου⁹⁸.

Περαιτέρω, η παρακολούθηση των συστάσεων της προηγούμενης έκθεσης επιτυγχάνει τέσσερις βασικούς σκοπούς:

- αυξάνει την αποτελεσματικότητα των εκθέσεων ελέγχου, δεδομένου ότι ο πρωταρχικός λόγος για την παρακολούθηση των εκθέσεων ελέγχου είναι η αύξηση της πιθανότητας εφαρμογής των συστάσεων,
- βοηθά τις νομοθετικές και δημοσιονομικές αρχές, καθώς η παρακολούθηση των συστάσεων θεωρείται πολύτιμη για την καθοδήγηση των δράσεών τους,
- αξιολογεί την επίδοση της Υπηρεσίας Ελέγχων, δεδομένου ότι η παρακολούθηση παρέχει μια βάση για την αξιολόγηση και την εκτίμηση της επίδοσης της Υπηρεσίας Ελέγχων και

⁹⁸ INTOSAI, 2019, «ISSAI 3000. Performance Audit Standard», Reporting Requirements 139 και Explanations 140-141.

- δημιουργεί κίνητρα για μάθηση και βελτίωση, καθώς οι ενέργειες της παρακολούθησης μπορούν να συμβάλουν στην καλύτερη γνώση και στη βελτίωση των πρακτικών του ελεγχόμενου φορέα.

Η παρακολούθηση, σύμφωνα με τη διεθνή πρακτική, διενεργείται περίπου τρία χρόνια μετά τη δημοσίευση της έκθεσης.

Κατά τη διάρκεια της διαδικασίας κατάρτισης του ετήσιου προγράμματος ελέγχων, η Υπηρεσία Ελέγχων επιλέγει την παρακολούθηση παλαιότερων εκθέσεων του, βάσει των εξής δύο κριτηρίων:

- εάν έχουν παρέλθει περισσότερα από δύο έως τρία χρόνια προκειμένου να υλοποιηθούν οι συστάσεις της έκθεσης ελέγχου από τη διοίκηση του ελεγχόμενου φορέα και
- εάν οι συστάσεις εξακολουθούν να είναι συναφείς με τους στόχους της Υπηρεσίας Ελέγχων.

Ο όγκος των εργασιών παρακολούθησης των συστάσεων παλαιότερων ελέγχων είναι περιορισμένος σε σχέση με αυτόν που απαιτείται για τους συνήθεις ελέγχους εύλογης διαβεβαίωσης, καθώς εκτελείται βάσει ενός συνοπτικού εγγράφου σχεδιασμού και όχι ενός αναλυτικού υπομνήματος, όπως ισχύει σε ένα Υπόμνημα Σχεδιασμού Ελέγχου.

Με την επισκόπηση την οποία πραγματοποιεί η Υπηρεσία Ελέγχων, παρακολουθούνται οι διαδικασίες διόρθωσης βάσει των διαπιστώσεων (αδυναμιών) και των συστάσεων του ελέγχου που περιλαμβάνονται σε διάφορες εκθέσεις επίδοσης της Υπηρεσίας. Η εν λόγω επισκόπηση περιλαμβάνει τα ακόλουθα στάδια:

- 1) επισκόπηση της βάσης δεδομένων της διοίκησης του ελεγχόμενου φορέα ως βασική πηγή δεδομένων αναφορικά με τη συγκεκριμένη έκθεση ελέγχου,
- 2) επισκόπηση βάσει εγγράφων και ανάλυση ετήσιων εκθέσεων, σχεδίων δράσης, εγγράφων πολιτικής και συγκεκριμένων εκθέσεων της διοίκησης του ελεγχόμενου φορέα,
- 3) συλλογή και ανάλυση αποδεικτικών σχετικών με τις συγκεκριμένες διορθωτικές δράσεις που έχει λάβει η διοίκηση του ελεγχόμενου φορέα για την υλοποίηση των συστάσεων και την αποκατάσταση των αδυναμιών που εντοπίστηκαν στο πλαίσιο του αρχικού ελέγχου και
- 4) αποστολή προτυποποιημένων υποδειγμάτων οριστικοποίησης των προκαταρκτικών διαπιστώσεων, στο πλαίσιο αντιπαράθεσης της Υπηρεσίας Ελέγχων με τη διοίκηση του ελεγχόμενου φορέα για την εξάλειψη αμφισβητήσεων και διαφωνιών.

Με την επισκόπηση που διενεργεί η ομάδα ελέγχου πρέπει να επιβεβαιώνεται η κατάσταση υλοποίησης των συστάσεων της Υπηρεσίας Ελέγχων (υλοποιήθηκε

πλήρως, υλοποιήθηκε σχεδόν πλήρως, υλοποιήθηκε μερικώς, δεν υλοποιήθηκε, άνευ αντικειμένου, δεν κατέστη δυνατή η εξακρίβωση).

Δεδομένου ότι οι περισσότεροι έλεγχοι επιδόσεων αποτελούν πραγματική ευκαιρία για άντληση γνώσεων, τόσο για τις ομάδες ελέγχου όσο και για την Υπηρεσία Ελέγχων, προτείνεται η ομάδα ελέγχου να προβαίνει σε επισκόπηση μετά τη δημοσίευση της έκθεσης, προκειμένου να διαπιστώσει:

- τι λειτούργησε καλά και γιατί
- τι είχε λιγότερη επιτυχία και γιατί
- τα διδάγματα για το μέλλον και την πιθανή εφαρμογή των καλών πρακτικών σε μελλοντικούς ελέγχους επιδόσεων.

ΕΝΔΕΙΚΤΙΚΟΙ ΔΕΙΚΤΕΣ
ΕΠΙΔΟΣΗΣ (ΚΡΙΣ)
ΚΑΙ ΚΑΛΕΣ ΠΡΑΚΤΙΚΕΣ

5

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΠΕΜΠΤΟ: ΕΝΔΕΙΚΤΙΚΟΙ ΔΕΙΚΤΕΣ ΕΠΙΔΟΣΗΣ (KRIs) ΚΑΙ ΚΑΛΕΣ ΠΡΑΚΤΙΚΕΣ

5.1. Δείκτες χρηματοοικονομικής απόδοσης

5.1.1. Γενικά

Η μέτρηση της χρηματοοικονομικής επίδοσης μιας οντότητας του δημοσίου θα πρέπει να επικεντρώνεται από κοινού στη δημοσιονομική και περιουσιακή προσέγγιση. Η δυνατότητα της από κοινού προσέγγισης εξαρτάται από τον βαθμό οργάνωσης της χρηματοοικονομικής πληροφορίας, της εφαρμοζόμενης προϋπολογιστικής διαδικασίας και του λογιστικού συστήματος της ελεγχόμενης οντότητας.

Η δημοσιονομική προσέγγιση επικεντρώνεται ενδεικτικά στα εξής σημεία:

- Συμμόρφωση με τον προϋπολογισμό (προϋπολογισμένα και πραγματικά μεγέθη)
- Ανάλυση παραμέτρων μητρώου δεσμεύσεων με βάση τους ειδικούς στόχους επίδοσης για τον ελεγχόμενο φορέα
- Ετήσιο Πλεόνασμα ή Έλλειμμα
- Αποδοτικότητα πληρωμών (KPI)
- Πηγές και Χρήσεις Χρηματικών Διαθεσίμων με βάση τους ειδικούς στόχους επίδοσης για τον ελεγχόμενο φορέα
- Σε περίπτωση κατάρτισης προϋπολογισμού βάσει επιδόσεων, η επίτευξη των στόχων των προγραμμάτων (εκροές-outputs) ως προς τους πόρους που απαιτήθηκαν για αυτούς (εισροές-inputs)
- Ρυθμός είσπραξης των απαιτήσεων (βεβαιωθέντα έσοδα)
- Βαθμός επίτευξης των αποτελεσμάτων (αντίκτυποι-outcomes) ως προς τους πόρους που απαιτήθηκαν (εισροές-inputs)
- Λειτουργικά έξοδα ως προς τα Συνολικά Έξοδα
- Συνολικά Έξοδα ως προς τα Συνολικά Έσοδα
- Συνολικά Έξοδα ή Έσοδα ως προς την παράμετρο επίδοσης (π.χ. μονάδα παροχής υπηρεσίας, πληθυσμός κ.λπ.)
- Έσοδα από επενδύσεις ως προς τα έξοδα επενδύσεων
- Έσοδα ιδίων πόρων ως προς τα συνολικά έσοδα
- Συνολικές υποχρεώσεις ως προς τα συνολικά έσοδα
- Δανεισμός ως προς την παράμετρο επίδοσης (π.χ. μονάδα παροχής υπηρεσίας, πληθυσμός κ.λπ.)
- Εξυπηρέτηση χρέους ως προς τα συνολικά έσοδα
- Διάρθρωση και ποσοστό κάλυψης των εξόδων του φορέα από τα έσοδα ή τις επιχορηγήσεις του

Η περιουσιακή προσέγγιση προϋποθέτει τη λογιστική δεδουλευμένης βάσης και την

εν γένει απεικόνιση και παρακολούθηση της περιουσίας και των απορρεουσών υποχρεώσεων του φορέα. Τα κύρια σημεία που επικεντρώνεται η εν λόγω προσέγγιση αφορούν:

- Τη μεταβολή των καθαρών περιουσιακών στοιχείων/καθαρών υποχρεώσεων
- Την ανάλυση των ενσώματων περιουσιακών στοιχείων και των λοιπών πόρων για την ελεγχόμενη περίοδο
- Τη μεταβολή του καθαρού χρέους/των καθαρών περιουσιακών στοιχείων
- Τις επιδόσεις στη βάση της λειτουργικής, επενδυτικής και χρηματοδοτικής προσέγγισης (κατάσταση ταμιακών ροών)
- Τις επιδόσεις βάσει αριθμοδεικτών όπως αναλύονται σε επόμενο κεφάλαιο

5.1.2. Κύριος Δείκτης Αποδοτικότητας⁹⁹

Ο Κύριος Δείκτης Αποδοτικότητας πληρωμών (Key Performance Indicator - KPI) είναι ένας αριθμοδείκτης που εκτιμά και παρακολουθεί τις καθυστερήσεις στις πληρωμές των υποχρεώσεων των φορέων του δημοσίου υπολογίζοντας τη μέση διάρκεια πληρωμών των εμπορικών συναλλαγών σε ημέρες. Ο υπολογισμός του δείκτη γίνεται με βάση τη στατική εικόνα της κατάστασης των χρηματικών ενταλμάτων στο τέλος του τριμήνου και ειδικότερα λαμβάνοντας υπόψη τα τακτικά χρηματικά εντάλματα που μπορεί να είναι:

- Εξοφλημένα
- Απορριπτόμενα και ληξιπρόθεσμα
- Ακυρωμένα
- Σε εκκρεμότητα και ληξιπρόθεσμα

Ο δείκτης (KPI) προκύπτει από το κλάσμα:
$$\text{KPI} = \frac{\text{Σύνολο διάρκειας}}{\text{Πλήθος}}$$

5.1.3. Αριθμοδείκτες

Προϋπόθεση της εφαρμογής των παρακάτω αριθμοδεικτών¹⁰⁰ είναι η παρουσίαση της χρηματοοικονομικής θέσης της ελεγχόμενης οντότητας μέσω της αρχής της δεδουλευμένης βάσης. Οι αριθμοδείκτες αποτελούν δείκτες χρηματοοικονομικής επίδοσης της ελεγχόμενης οντότητας, τα μεγέθη των οποίων μπορούν να αποτελέσουν βάση για τον σχεδιασμό του ελέγχου επίδοσης ή παράμετροι για τη

⁹⁹ <https://www.gsis.gr/sites/default/files/2019-10/KPI%20-%20%CE%9F%CE%B4%CE%B7%CE%B3%CE%AF%CE%B5%CF%82%20%CE%A7%CF%81%CE%AE%CF%83%CE%B7%CF%82.pdf>

¹⁰⁰ ΦΕΚ Β' 1676/11.08.2015, Αριθμός απόφασης ΦΓ8/28754/27.04.2015 ΕλΣυν.

συνολική αξιολόγηση του ελεγχόμενου φορέα.

5.1.3.1. Δείκτες Ρευστότητας

1. Το Κεφάλαιο Κίνησης = Κυκλοφορούν Ενεργητικό – Βραχυπρόθεσμο Παθητικό.

Δείχνει την επάρκεια του φορέα να ανταποκριθεί στις βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις του, αποτελεί άλλον έναν δείκτη ρευστότητας που θα πρέπει να παρακολουθείται σε τακτά χρονικά διαστήματα. Σε περίπτωση που δεν διαθέτει επαρκές κεφάλαιο κίνησης, προεξοφλεί σε τράπεζα τις επιταγές που έχει στο χαρτοφυλάκιο της, λαμβάνοντας βραχυπρόθεσμο δανεισμό.

2. Κυκλοφοριακή ρευστότητα = $\text{Κυκλοφορούν Ενεργητικό} / \text{Βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις}$

Εκφράζει τη δυνατότητα του φορέα να ανταποκριθεί στις βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις του με ένα περιθώριο ασφαλείας που επιτρέπει τη μείωση των στοιχείων του κυκλοφορούντος ενεργητικού του. Ιδανική αναλογία είναι 1:1 που σημαίνει ότι υπάρχει αρκετά καλή ρευστότητα ώστε να καλύψει τις βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις του.

3. Άμεση Ρευστότητα: αφορά τον ίδιο δείκτη με τη διαφορά ότι από το κυκλοφορούν ενεργητικό αφαιρούνται τα αποθέματα. Η λογική στην περίπτωση αυτή είναι, αν ο φορέας σταματήσει άμεσα τις πωλήσεις, ποιες είναι οι πιθανότητες πληρωμής των βραχυπρόθεσμων υποχρεώσεών του από το άμεσα ρευστοποιήσιμο ενεργητικό.

4. Το Σύνολο των Ιδίων Κεφαλαίων + Μακροπρόθεσμες Υποχρεώσεις $\geq$ Πάγιο Ενεργητικό.

Η παραπάνω ανισότητα πρέπει οπωσδήποτε να συμβαίνει προκειμένου οι μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις να καλύπτονται από μακροπρόθεσμες απαιτήσεις.

5.1.3.2. Δείκτες κυκλοφοριακής ταχύτητας

Οι δείκτες κυκλοφοριακής ταχύτητας δείχνουν την ταχύτητα με την οποία κινούνται κάποιοι λογαριασμοί μέσα σε συγκεκριμένο χρονικό διάστημα, συνήθως ενός έτους. Όσο μικρότερη είναι η τιμή του αριθμοδείκτη τόσο μεγαλύτερη είναι η διάρκεια παραμονής του συγκεκριμένου στοιχείου μέσα στην οντότητα και αντίστροφα.

1. Κυκλοφοριακή Ταχύτητα Απαιτήσεων = $365 / \{ \text{πωλήσεις αγαθών και υπηρεσιών} / \text{απαιτήσεις} + \text{επισφαλείς πελάτες} \}$

Ο δείκτης αυτός εκφράζει την ταχύτητα με την οποία ικανοποιούνται οι απαιτήσεις του φορέα σε χρονικό διάστημα ενός έτους. Εκφράζεται σε ημέρες και

όσο μεγαλύτερη είναι η τιμή του τόσο περισσότερες ημέρες κάνουν οι πελάτες ή χρεώστες της οντότητας να εξοφλήσουν τα χρέη τους.

2. Κυκλοφοριακή Ταχύτητα Υποχρεώσεων = $365 * \{ \text{Πιστωτές Διαφ.} + \text{Προμηθευτές} + \text{Γραμμάτια Πληρωτέα} \} / \text{Κόστος Πωλήσεων αγαθών και υπηρεσιών}$.

Εκφράζεται η ταχύτητα αποπληρωμής των υποχρεώσεων του φορέα στη διάρκεια ενός έτους (εκφράζεται σε ημέρες). Μικρή τιμή του δείκτη υποδηλώνει ότι ο φορέας εξοφλεί σε τακτά χρονικά διαστήματα τους προμηθευτές του.

Πιθανή μείωση της τιμής του δείκτη συγκριτικά με την προηγούμενη χρήση συνεπάγεται μείωση της λαμβανόμενης πίστωσης που απολαμβάνει ο φορέας.

Σκόπιμη είναι η σύγκριση μεταξύ των δύο παραπάνω δεικτών προκειμένου να συγκριθεί η πολιτική πληρωμών με αυτή των χρεωστών ή πελατών του, καθώς ουσιαστικά αποτελούν δείκτες ρευστότητας. Η τακτική εξόφληση των προμηθευτών και συγχρόνως η μη τακτική είσπραξη των απαιτήσεων οδηγεί στην εκτίμηση ότι ο φορέας αντιμετωπίζει προβλήματα ρευστότητας.

3. Κυκλοφοριακή Ταχύτητα Αποθεμάτων = $365 / \{ \text{πωλήσεις} / \text{αποθέματα} \}$

Ο δείκτης αυτός εκφράζει κάθε πόσες ημέρες τα αποθέματα ανανεώνονται. Υψηλή τιμή του δείκτη εκφράζει ότι τα αποθέματα του φορέα παραμένουν πολλές ημέρες δεσμεύοντας κεφάλαια ενώ η χαμηλή τιμή του μαρτυρεί ότι τα αποθέματα χρησιμοποιούνται ανά τακτά χρονικά διαστήματα αποφεύγοντας δέσμευση κεφαλαίων. Το τελευταίο όμως μπορεί να σημαίνει ότι τα αποθέματα δεν επαρκούν για να καλύψουν τις ανάγκες του φορέα. Η τελική εκτίμηση εξαρτάται από τον κλάδο στον οποίο δραστηριοποιείται ο φορέας και τη μέθοδο αποτίμησης των αποθεμάτων.

Αυτό που ωστόσο έχει ιδιαίτερη σημασία είναι το άνοιγμα του λειτουργικού κύκλου του φορέα, το οποίο προκύπτει ως αποτέλεσμα των παραπάνω ταχυτήτων. Συγκεκριμένα, είναι η διαφορά της κυκλοφορίας των υποχρεώσεων από την κυκλοφορία των απαιτήσεων + αποθεμάτων. Με τον τρόπο αυτό, ένας φορέας δύναται να συγκρίνει τόσο την πιστωτική πολιτική που παρέχει στους πελάτες του όσο και αυτή που απολαμβάνει από τους προμηθευτές του και ουσιαστικά να αντιληφθεί τη ρευστότητα που του επιτρέπει να έχει η συγκεκριμένη πιστωτική πολιτική που ακολουθεί.

5.1.3.3. Δείκτες Δανειακής Επιβάρυνσης

Οι δείκτες αυτοί δίνουν μια εκτίμηση του μεγέθους των κεφαλαίων του φορέα στα οποία μπορούν να στηριχθούν οι πιστωτές του, σε περίπτωση που η λειτουργία του δεν είναι αποτελεσματική ή μειωθεί η αξία των περιουσιακών του στοιχείων.

1. Βαθμός δανειακής κάλυψης = Ξένα κεφάλαια / Σύνολο ενεργητικού

Ο δείκτης αυτός εκφράζει το ποσοστό ενεργητικού που έχει χρηματοδοτηθεί με ξένα κεφάλαια.

2. Βραχυπρόθεσμες Υποχρεώσεις / Κύκλος Εργασιών¹⁰¹

Το ποσοστό αυτό είναι ιδιαίτερα υγιές όταν είναι γύρω στο 65%, ενώ όταν αυτό ξεπερνά το 90%, τότε ο δανεισμός που απολαμβάνει ο φορέας είναι πολύ υψηλός και ο κύκλος εργασιών που πραγματοποίησε προέκυψε κυρίως από χρηματοδότηση. Ιδιαίτερα οι βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις προς Τράπεζες συνίσταται να μην ξεπερνούν το 45% του τζίρου.

3. Δείκτης δανειακής επιβάρυνσης = Σύνολο υποχρεώσεων / ίδια κεφάλαια

Εκφράζει τη σχέση ανάμεσα στα κεφάλαια που έχουν εισρεύσει στον φορέα. Ουσιαστικά αναφέρεται στον βαθμό προστασίας του Δημοσίου από τα ίδια τα κεφάλαιά του. Ο δείκτης είναι γνωστός ως δείκτης leverage και αυτό που ουσιαστικά αποδίδει είναι κατά πόσο το Δημόσιο έχει διαθέσει ίδια κεφάλαια σε σχέση με αυτά που έχει δανειστεί. Αν στη θέση του συνόλου των υποχρεώσεων μπουν οι τραπεζικές υποχρεώσεις μόνο, εκφράζεται η αντίστοιχη σχέση με χρηματοδότες μόνο τις τράπεζες.

4. Ίδια κεφάλαια / Σύνολο Υποχρεώσεων

Εκφράζει την οικονομική αυτοτέλεια του φορέα, δηλαδή τον βαθμό στον οποίο τα ίδια κεφάλαια καλύπτουν τις υποχρεώσεις του. Εάν η τιμή του δείκτη είναι μεγαλύτερη της μονάδας, τότε συμπεραίνεται ότι το μεγαλύτερο μέρος του ενεργητικού του φορέα έχει χρηματοδοτηθεί από ίδια κεφάλαια. Εάν ο δείκτης είναι μικρότερος της μονάδας, θα πρέπει να εξετάζεται η σύνθεση των υποχρεώσεων και κυρίως το ύψος των δανείων.

5.1.3.4. Δείκτες Αποδοτικότητας

Οι δείκτες αποδοτικότητας εκφράζουν την αποτελεσματικότητα της διαχείρισης των περιουσιακών στοιχείων του φορέα και των επενδύσεών του.

1. Αποδοτικότητα Συνολικών Απασχολούμενων Κεφαλαίων = Καθαρά κέρδη (πλεόνασμα) / Σύνολο Ενεργητικού

Εκφράζει τα καθαρά κέρδη ως ποσοστό του συνόλου ενεργητικού και ουσιαστικά παρουσιάζει τη σχέση μεταξύ των κερδών και της περιουσίας του φορέα. Υψηλές επενδύσεις, δηλαδή υψηλό ενεργητικό, και ζημιά στα αποτελέσματα μαρτυρεί ότι δεν αξιοποιούνται αποτελεσματικά τα περιουσιακά στοιχεία του φορέα.

2. Αποδοτικότητα Ιδίων κεφαλαίων = Καθαρά κέρδη (πλεόνασμα) / Σύνολο Ιδίων

¹⁰¹ Το εισόδημα που προέρχεται από πώληση αγαθών και υπηρεσιών.

Κεφαλαίων

Εκφράζει την απόδοση των κεφαλαίων που έχει εισφέρει το Δημόσιο. Η διαφορά του με τον προηγούμενο δείκτη είναι τα ξένα κεφάλαια, και η σύγκριση μεταξύ των δύο παρέχει πληροφορίες για την αποδοτικότητα του φορέα σε σχέση με την κεφαλαιακή του διάρθρωση. Ο δείκτης αποδοτικότητας ιδίων κεφαλαίων έχει πάντα μεγαλύτερη τιμή από τον δείκτη αποδοτικότητας συνολικών απασχολούμενων κεφαλαίων, καθώς διαφέρουν ως προς τη χρήση ξένων κεφαλαίων.

5.1.3.5. Δείκτες που σχετίζονται με την αποδοτικότητα στοιχείων των Αποτελεσμάτων (κερδοφορία ή δυνατότητα παραγωγής πλεονασμάτων)

Σε μια ανάλυση των Αποτελεσμάτων Χρήσεως του φορέα, θα ήταν σκόπιμο όλα τα ποσά να εμφανίζονται ως ποσοστά των πωλήσεων του φορέα ώστε να συγκρίνονται ανά χρονικές περιόδους. Τα ποσοστά αυτά εκφράζονται ως δείκτες με παρονομαστή τις πωλήσεις αγαθών και υπηρεσιών του φορέα:

1. Λειτουργικό Περιθώριο Κέρδους = Καθαρά κέρδη (πλεόνασμα) / Πωλήσεις αγαθών και υπηρεσιών

Ο δείκτης εκφράζει το πραγματικό ποσοστό καθαρού κέρδους με το οποίο λειτουργεί ο φορέας, δείχνει δηλαδή το καθαρό κέρδος που απορρέει για κάθε ένα ευρώ πωλήσεων αγαθών και υπηρεσιών που πραγματοποιεί.

2. Μικτό περιθώριο κέρδους = Μικτά κέρδη / Πωλήσεις αγαθών και υπηρεσιών

Εκφράζεται το μικτό κέρδος του φορέα για κάθε ένα ευρώ πωλήσεων αγαθών ή υπηρεσιών.

3. Λειτουργικά έξοδα / Κύκλο Εργασιών

Η σχέση μεταξύ των λειτουργικών εξόδων και των πωλήσεων αγαθών και υπηρεσιών μπορεί να δώσει καλύτερα αποτελέσματα αν υπολογιστεί για κάθε στοιχείο των λειτουργικών εξόδων. Υψηλό ποσοστό του δείκτη δείχνει ότι απαιτούνται υψηλά λειτουργικά κόστη, προκειμένου να επιτευχθεί το συγκεκριμένο ύψος πωλήσεων. Συσχετισμοί μπορούν ουσιαστικά να υπάρχουν μεταξύ όλων των στοιχείων των αποτελεσμάτων χρήσεως με τις πωλήσεις του φορέα. Πολλές φορές, οι Διοικήσεις φορέων δεν συνειδητοποιούν τι ποσοστό των εσόδων από πωλήσεις αγαθών ή υπηρεσιών τους αντιπροσωπεύουν χρηματοοικονομικά κόστη (π.χ. τόκοι) ή λειτουργικά έξοδα (π.χ. τηλεφωνικά, ταχυδρομικά έξοδα κ.λπ.).

4. Δείκτης εξυπηρέτησης χρέους (TIE) = Μερικά αποτελέσματα¹⁰² / Χρεωστικοί τόκοι

¹⁰² Κέρδη προ τόκων και φόρων (EBIT).

Δείχνει την ευκολία με την οποία πληρώνονται οι χρεωστικοί τόκοι από την κερδοφορία του φορέα βάσει της οργανικής του λειτουργίας.

5.2. Περιβαλλοντικοί δείκτες επίδοσης

Ένας περιβαλλοντικός έλεγχος στο πλαίσιο ενός ελέγχου επίδοσης της κυβέρνησης, μπορεί να περιλαμβάνει στο πεδίο εφαρμογής του:

- την επίδοση των περιβαλλοντικών προγραμμάτων,
- τις περιβαλλοντικές επιπτώσεις άλλων προγραμμάτων,
- το σύστημα περιβαλλοντικής διαχείρισης και τις περιβαλλοντικές εκθέσεις,
- την αξιολόγηση των προτεινόμενων περιβαλλοντικών πολιτικών και προγραμμάτων,
- την αντιμετώπιση οριζόντιων περιβαλλοντικών ζητημάτων.

Επίσης, ο περιβαλλοντικός έλεγχος μπορεί να εξετάσει στο αντικείμενό του στοιχεία συμμόρφωσης με τους σχετικούς νόμους και κανονισμούς, τις πολιτικές και τα συστήματα του οργανισμού. Τα αποτελέσματα του ελέγχου που προκύπτουν από τους ελέγχους συμμόρφωσης και επιδόσεων μπορεί συχνά να είναι συμπληρωματικά. Βασικά στοιχεία για τον περιβαλλοντικό έλεγχο, στο πλαίσιο ενός ελέγχου συμμόρφωσης, χρηματοοικονομικών ή επίδοσης περιλαμβάνονται στα GUID 5200, 5201, 5202 και 5203¹⁰³ τού INTOSAI.

Τα περιβαλλοντικά προγράμματα ενδέχεται να στοχεύουν σε επιπτώσεις που:

- ξεχωριστά είναι μικρής κλίμακας, αλλά σωρευτικά μεγάλης κλίμακας,
- χρειάζονται πολύ χρόνο για να έχουν αξιοσημείωτη επίδραση,
- επηρεάζονται από σημαντικούς εξωτερικούς παράγοντες, όπως οι καιρικές συνθήκες και άλλες δραστηριότητες που έχουν επίσης αντίκτυπο στο ίδιο περιβάλλον,
- μπορεί να έχουν διασυννοριακό ή ακόμη και παγκόσμιο χαρακτήρα.

Παρ' όλα αυτά, άλλες πολιτικές δραστηριότητες μπορεί να επηρεάζουν το περιβάλλον μέσω της χρήσης των πόρων τους ή των συνεπειών τους στην περιοχή στην οποία διεξάγονται. Για παράδειγμα, ο πρωταρχικός στόχος της κατασκευής δρόμων είναι να διευκολύνει την κυκλοφορία ατόμων ή αγαθών. Όμως, η κατασκευή ενός δρόμου έχει δευτερεύοντα και άμεσο αντίκτυπο μέσω της χρήσης γης και της επίδρασης στην οικολογία της περιοχής και του τοπίου, ενώ η κατασκευή και η χρήση του δρόμου έχει επίσης αντίκτυπο στην ατμοσφαιρική ρύπανση και στην ηχορύπανση.

Προκειμένου λοιπόν, να εκτιμηθούν, προβλεφθούν και αξιολογηθούν οι ενέργειες των περιβαλλοντικών πολιτικών, έχουν θεσπιστεί οι περιβαλλοντικοί δείκτες, οι

¹⁰³ <https://www.issai.org/professional-pronouncements/?n=5000-5999>

οποίοι αποτελούν βασικό μέσο για τη μέτρηση και αξιολόγηση της βιώσιμης ανάπτυξης.

Οι βασικές αρχές για την ανάπτυξη των περιβαλλοντικών δεικτών είναι η συγκρισιμότητα, η συνέχεια, η σαφήνεια, η επικαιρότητα και η ισορροπία. Οι δείκτες πρέπει να επιτρέπουν συγκρίσεις και να δείχνουν τις αλλαγές στις περιβαλλοντικές επιδόσεις, να είναι σαφείς και κατανοητοί, να βασίζονται στα ίδια κριτήρια και να μετριοούνται σε συγκρίσιμες χρονικές περιόδους και μονάδες. Κατά συνέπεια, οι δείκτες πρέπει να ενημερώνονται αρκετά συχνά ώστε να επιτρέπεται η ανάληψη δράσης και να υπάρχει ισορροπία μεταξύ προβληματικών και μελλοντικών περιοχών.

Σύμφωνα με τον Οργανισμό Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης (2001¹⁰⁴), ένας περιβαλλοντικός δείκτης πρέπει να πληροί τα εξής κριτήρια:

1. Συνάφεια με τη διαμόρφωση και υλοποίηση πολιτικών και χρησιμότητα για τους χρήστες.
2. Αναλυτική αρτιότητα.
3. Μετρησιμότητα ως προς τα δεδομένα που απαιτούνται για τη στήριξη του δείκτη.

Για την εξαγωγή κριτηρίων περιβαλλοντικής απόδοσης μπορούν να χρησιμοποιηθούν ως πηγές οι τρέχουσες και οι προηγούμενες αποδόσεις, οι νομικές απαιτήσεις, τα πρότυπα και οι βέλτιστες πρακτικές, τα δεδομένα απόδοσης και οι πληροφορίες που αναπτύχθηκαν από βιομηχανίες και άλλους οργανισμούς, οι κριτικές και οι έλεγχοι σε συστήματα διαχείρισης, οι απόψεις ενδιαφερόμενων μερών και άλλων εμπλεκόμενων, καθώς επίσης και στοιχεία από την επιστημονική έρευνα.

Λαμβάνοντας υπόψη την ΚΥΑ ΥΠΕΧΩΔΕ/ΕΥΠΕ/οικ. 107017/2006 (ΦΕΚ Β' 1225/2006), με θέμα «Εκτίμηση περιβαλλοντικών επιπτώσεων ορισμένων σχεδίων και προγραμμάτων σε συμμόρφωση με τις διατάξεις της οδηγίας 2001/42/ΕΚ "σχετικά με την εκτίμηση των περιβαλλοντικών επιπτώσεων ορισμένων σχεδίων και προγραμμάτων" του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου της 27^{ης} Ιουνίου 2001», ως ισχύει, καθώς και τους «EEA indicators» της European Environment Agency¹⁰⁵, παραθέτουμε ενδεικτικά ορισμένους περιβαλλοντικούς δείκτες που χρησιμοποιούνται σε σχέδια και προγράμματα και οι οποίοι αφορούν στη βιοποικιλότητα, τον πληθυσμό και την υγεία των ανθρώπων, το έδαφος, τα ύδατα, τον αέρα, τους κλιματικούς παράγοντες, τα υλικά περιουσιακά στοιχεία, την πολιτιστική κληρονομιά συμπεριλαμβανομένης της αρχιτεκτονικής και αρχαιολογικής κληρονομιάς και το τοπίο:

1. Βιοποικιλότητα, χλωρίδα, πανίδα, δάση, αστικό και περιαστικό πράσινο
 - Μεταβολή της έκτασης των οικοτόπων (%)

¹⁰⁴ OECD, 2001, «Environmental indicators. Towards sustainable development. Environment», σ. 133.

¹⁰⁵ <https://www.eea.europa.eu/data-and-maps/indicators/about>

- Ισοζύγια πρασίνου
 - Έκταση αποκατεστημένων / επαναφυτεμένων περιοχών
 - Απώλειες ειδών πανίδας (%)
 - Έκταση δασών και δασικών εκτάσεων
 - Αριθμός δασικών πυρκαγιών – Καμένη έκταση – Αναδασωθείσες εκτάσεις
 - Επικινδυνότητα εμφάνισης πυρκαγιών
 - Οικολογικό αποτύπωμα
2. Έδαφος
- Έκταση που διατρέχει κίνδυνο διάβρωσης του εδάφους στην οποία εφαρμόζονται αντιδιαβρωτικά μέτρα
 - Έκταση στην οποία εφαρμόζεται η μείωση της χρήσης ή καλύτερη διαχείριση λιπασμάτων
 - Έκταση στην οποία εφαρμόζονται μέτρα εξοικονόμησης νερού
 - Πλήθος αποκαταστάσεων χώρων / Πλήθος επεμβάσεων
 - Πλήθος έργων προστασίας εδάφους από τη διάβρωση / πλήθος επεμβάσεων
 - Αριθμός αναπλάσεων / φυτεύσεων που υλοποιήθηκαν σε σχέση με τις απαιτούμενες
 - Αριθμός εγκατεστημένων και λειτουργούντων μέτρων πρόληψης / προστασίας από διαρροές
 - Ποσότητες στερεών αποβλήτων που διατίθενται σε ΧΥΤΑ (εάν υπάρχουν)
 - Ποσότητες υγρών αποβλήτων που δεν καταλήγουν σε ΒΙΟΚΑ
3. Ύδατα
- Εκτιμώμενη μεταβολή της ετήσιας χρήσης υδάτων/εκτάριο (κυβ. μ./εκτάριο)
 - Βελτίωση υδατικού ισοζυγίου υπόγειων νερών
 - Χρήση νερού ανά τομέα δραστηριότητας (%)
 - Ποσοστό πληθυσμού συνδεδεμένο σε ΕΕΛ
 - Αριθμός κυρώσεων για παραβάσεις της ισχύουσας νομοθεσίας περί διαχείρισης υδάτων και επεξεργασίας και διάθεσης υγρών αποβλήτων
4. Ατμόσφαιρα και κλιματικοί παράγοντες
- Πλήθος εφαρμογής μέτρων πρόληψης και περιορισμού της ατμοσφαιρικής ρύπανσης
 - Ατμοσφαιρικές συγκεντρώσεις αερίων θερμοκηπίου
 - Έκθεση αστικού πληθυσμού σε συγκεντρώσεις ΑΣ10 που υπερβαίνουν την ημερήσια οριακή τιμή
 - Υπέρβαση οριακών τιμών ποιότητας αέρα λόγω κυκλοφορίας
 - Έκθεση στην ατμοσφαιρική ρύπανση από σωματίδια
 - Εκπομπές αμμωνίας από τη γεωργία – % των συνολικών εκπομπών
 - Παραγωγή και κατανάλωση ουσιών που καταστρέφουν το όζον
5. Τοπίο
- Ποσοστό εφαρμογής μέτρων αποκατάστασης ή ενσωμάτωσης στο τοπίο της

- περιοχής παρέμβασης
 - Βαθμός αποκατάστασης τοπίου
 - Εκτιμώμενη ετήσια κατανάλωση ενέργειας για θέρμανση θερμοκηπίων ανά είδος πηγής ενέργειας (σε τόνους ή λίτρα ή κυβ. μ. ή kwh ανά τόνο διατεθείσας παραγωγής στο εμπόριο)
6. Χρήσεις γης, υλικά περιουσιακά στοιχεία
- Ποσοστό μεταβολής των χρήσεων γης
 - Ποσοστό μεταβολής της αξίας των περιουσιακών στοιχείων στη γειτνιάζουσα περιοχή
 - Έκταση εγκαταλελειμμένης – υποβαθμισμένης γης
 - Πλήθος νέων κατοικιών – Πολεοδομική ανάπτυξη
7. Πληθυσμός και ανθρώπινη υγεία – θόρυβος – μεταφορές – υποδομές
- Πλήθος καταγγελιών ανά έτος ως προς την όχληση από την ηχορύπανση και την έλλειψη μέτρων συλλογής απορριμμάτων και διαχείρισης αποβλήτων (υγρών και στερεών)
 - Προσδόκιμα έτη υγιούς ζωής του πληθυσμού
 - Πληθυσμός που ζει σε νοικοκυριά, θεωρώντας ότι υποφέρει από θόρυβο, λόγω της κατάστασης της φτώχειας
 - Εκτιμώμενη μεταβολή της συνολικής χρήσης ενέργειας ανά είδος πηγής ενέργειας ή είδος καυσίμου (λίτρα/κυβ.μ./kwh ανά τόνο παραγωγής που διατίθεται στο εμπόριο)
 - Ένταση ενέργειας

5.3. Καλές πρακτικές διεθνών και ευρωπαϊκών ελεγκτικών Αρχών

Η γνωριμία με τους ελέγχους επίδοσης σημαντικών ελεγκτικών Αρχών του εξωτερικού, οι οποίες έχουν μακρά εμπειρία στο συγκεκριμένο είδος ελέγχων, μπορεί να προσφέρει στα στελέχη των εγχώριων ελεγκτικών Αρχών, τα οποία ασκούν καθήκοντα είτε στον σχεδιασμό είτε στη διενέργεια ελέγχων, πολύτιμες πληροφορίες για την προαγωγή του συγκεκριμένου είδους ελέγχων. Ειδικότερα, οι πληροφορίες μπορεί να αφορούν στους ελεγκτικούς στόχους, τα ελεγκτικά αντικείμενα, τη μεθοδολογία, τις απαιτήσεις ως προς τις δεξιότητες των ελεγκτών, καθώς και τις διαφοροποιήσεις από τα έτερα είδη ελέγχων. Χρήσιμη είναι, επιπλέον, η μεταφορά της εμπειρίας σημαντικών ελεγκτικών Αρχών από την αρχική ένταξη ελέγχων επίδοσης στο πρόγραμμά τους και την ανάπτυξη αντίστοιχης μεθοδολογίας.

Ακολούθως, παρουσιάζεται συνοπτικά η αρχική εφαρμογή των ελέγχων επίδοσης από την Υπηρεσία Εσωτερικού Ελέγχου (Internal Audit Service, IAS) της Ευρωπαϊκής Επιτροπής. Επιπλέον, παρατίθενται ενδεικτικά ορισμένοι τίτλοι ελέγχων τους οποίους έχουν διενεργήσει το Ευρωπαϊκό Ελεγκτικό Συνέδριο και το αμερικανικό GAO, δύο εκ των πιο σημαντικών ελεγκτικών Αρχών διεθνώς, ως προς την υιοθέτηση

πρωτοποριακών ελεγκτικών μεθόδων. Επιπλέον, αναγράφεται η οικεία παραπομπή στο σχετικό διαδικτυακό υλικό.

5.3.1. Η Υπηρεσία Εσωτερικού Ελέγχου (Internal Audit Service, IAS) της Ευρωπαϊκής Επιτροπής και οι έλεγχοι επίδοσης

Η Υπηρεσία Εσωτερικού Ελέγχου (Internal Audit Service, IAS) της Ευρωπαϊκής Επιτροπής σχεδίασε τη μεθοδολογία της για τη διενέργεια ελέγχων επίδοσης το 2011 και ενέταξε τους πρώτους ελέγχους επίδοσης στο πρόγραμμά της το 2014¹⁰⁶. Η κινητήριος δύναμη ήταν οι κατευθυντήριες οδηγίες της Ευρωπαϊκής Επιτροπής που επεδίωκε επίτευξη στόχων με ολοένα σπανιότερους πόρους, του Ευρωπαϊκού Ελεγκτικού Συνεδρίου και του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου. Για την απόκτηση τεχνογνωσίας, η Υπηρεσία Εσωτερικού Ελέγχου συνεργάστηκε με εθνικές ελεγκτικές Αρχές, καθώς και με το Ευρωπαϊκό Ελεγκτικό Συνέδριο. Οι αρχικοί έλεγχοι ήταν υβριδικοί, ωστόσο σταδιακά αυξήθηκε το πλήθος τους και βελτιώθηκε η αποτελεσματικότητά τους.

5.3.2. Ενδεικτικοί έλεγχοι επίδοσης από το Ευρωπαϊκό Ελεγκτικό Συνέδριο (European Court of Auditors)¹⁰⁷

1. Ειδική έκθεση 02/2021: Ανθρωπιστική βοήθεια της ΕΕ για την εκπαίδευση: βοηθά μεν τα παιδιά που έχουν ανάγκη, πρέπει ωστόσο να αποκτήσει περισσότερο μακροπρόθεσμο χαρακτήρα και να καλύπτει περισσότερα κορίτσια
<https://www.eca.europa.eu/el/Pages/DocItem.aspx?did=57652>
2. Ειδική έκθεση 26/2020: Θαλάσσιο περιβάλλον: Η προστασία της ΕΕ έχει μεγάλο εύρος όχι όμως και βάθος
<https://www.eca.europa.eu/el/Pages/DocItem.aspx?did=57066>
3. Ειδική έκθεση 25/2020: Ένωση Κεφαλαιαγορών: αργή εκκίνηση προς έναν φιλόδοξο στόχο
<https://www.eca.europa.eu/el/Pages/DocItem.aspx?did=57011>
4. Ειδική έκθεση 24/2020: Ο έλεγχος των συγκεντρώσεων στην ΕΕ και οι αντιμονοπωλιακές διαδικασίες, όπως εφαρμόζονται από την Επιτροπή: ανάγκη για ενίσχυση της εποπτείας της αγοράς
<https://www.eca.europa.eu/el/Pages/DocItem.aspx?did=56835>
5. Ειδική έκθεση 23/2020: Ευρωπαϊκή Υπηρεσία Επιλογής Προσωπικού: Καιρός η διαδικασία επιλογής να προσαρμοστεί στις μεταβαλλόμενες ανάγκες για

¹⁰⁶ Ευρωπαϊκή Επιτροπή, 2020, «The Internal Audit Service. A journey through the last 20 years and into the future. Assurance and Advice», σ. 61-63.

¹⁰⁷ Τα δημοσιευμένα έγγραφα των ελέγχων που αναφέρονται στην παρούσα ενότητα, καθώς και έτερων ελέγχων επίδοσης του Ευρωπαϊκού Ελεγκτικού Συνεδρίου, βρίσκονται στον εξής ιστότοπο:
<https://www.eca.europa.eu/el/Pages/AuditReportsOpinions.aspx?ty=Special%20report&tab=tab4>.

προσλήψεις

<https://www.eca.europa.eu/el/Pages/DocItem.aspx?did=55848>

6. Ειδική έκθεση 22/2020: Το μέλλον των οργανισμών της ΕΕ: περιθώριο για μεγαλύτερη ευελιξία και συνεργασία
<https://www.eca.europa.eu/el/Pages/DocItem.aspx?did=54740>
7. Ειδική έκθεση 21/2020: Έλεγχος των κρατικών ενισχύσεων προς χρηματοπιστωτικούς οργανισμούς στην ΕΕ: αναγκαία η διενέργεια ελέγχου καταλληλότητας
<https://www.eca.europa.eu/el/Pages/DocItem.aspx?did=54624>
8. Ειδική έκθεση 20/2020: Καταπολέμηση της παιδικής φτώχειας – Ανάγκη για καλύτερη στόχευση της στήριξης της Επιτροπής
<https://www.eca.europa.eu/el/Pages/DocItem.aspx?did=54614>
9. Ειδική έκθεση 19/2020: Ψηφιοποίηση της ευρωπαϊκής βιομηχανίας: μια φιλόδοξη πρωτοβουλία, η επιτυχία της οποίας εξαρτάται από τη συνεχή δέσμευση της ΕΕ, των κυβερνήσεων και των επιχειρήσεων
<https://www.eca.europa.eu/el/Pages/DocItem.aspx?did=54619>
10. Ειδική έκθεση 18/2020: Σύστημα εμπορίας δικαιωμάτων εκπομπής της ΕΕ: πρέπει να βελτιωθεί η στόχευση της δωρεάν κατανομής δικαιωμάτων εκπομπής
<https://www.eca.europa.eu/el/Pages/DocItem.aspx?did=54392>
11. Ειδική έκθεση 16/2020: Ευρωπαϊκό Εξάμηνο – Οι συστάσεις ανά χώρα καλύπτουν μεν σημαντικά ζητήματα, χρήζουν δε καλύτερης υλοποίησης
<https://www.eca.europa.eu/el/Pages/DocItem.aspx?did=54357>
12. Ειδική έκθεση 13/2020: Βιοποικιλότητα των γεωργικών εκτάσεων: η συμβολή της ΚΓΠ δεν κατάφερε να αναχαιτίσει τη μείωσή της
<https://www.eca.europa.eu/el/Pages/DocItem.aspx?did=53892>
13. Ειδική έκθεση 11/2020: Ενεργειακή απόδοση των κτηρίων: επιβεβλημένη η μεγαλύτερη εστίαση στην οικονομική αποδοτικότητα
<https://www.eca.europa.eu/el/Pages/DocItem.aspx?did=53483>
14. Ειδική έκθεση 10/2020: Υποδομές μεταφορών της ΕΕ: πρέπει να επιταχυνθεί η υλοποίηση των πολύ μεγάλων έργων για να αποδώσουν εγκαίρως τα αποτελέσματα του δικτύου
<https://www.eca.europa.eu/el/Pages/DocItem.aspx?did=53699>
15. Ειδική έκθεση 07/2020: Εφαρμόζοντας την πολιτική συνοχής: συγκριτικά χαμηλό το κόστος, αλλά ελλιπή τα στοιχεία για την εκτίμηση των οικονομιών από την απλούστευση
<https://www.eca.europa.eu/el/Pages/DocItem.aspx?did=53380>
16. Ειδική έκθεση 25/2019: Ποιότητα των δεδομένων στο πλαίσιο της δημοσιονομικής στήριξης: αδυναμίες σε ορισμένους δείκτες και στην επαλήθευση των πληρωμών μεταβλητών δόσεων
<https://www.eca.europa.eu/el/Pages/DocItem.aspx?did=52544>

5.3.3. Ενδεικτικοί έλεγχοι επίδοσης από το U.S. Government Accountability Office (GAO)¹⁰⁸

1. Airport Worker Screening: TSA Could Further Strengthen Its Approach to Estimating Costs and Feasibility of Security Measures
<https://www.gao.gov/products/GAO-21-273>
2. Data Governance: Agencies Made Progress in Establishing Governance, but Need to Address Key Milestones
<https://www.gao.gov/products/GAO-21-152>
3. Electronic Health Records: VA Has Made Progress in Preparing for New System, but Subsequent Test Findings Will Need to Be Addressed
<https://www.gao.gov/products/GAO-21-224>
4. Federal Financial Management: Substantial Progress Made since Enactment of the 1990 CFO Act; Refinements Would Yield Added Benefits
<https://www.gao.gov/products/GAO-20-566>
5. Food Safety: CDC Could Further Strengthen Its Efforts to Identify and Respond to Foodborne Illnesses
<https://www.gao.gov/products/GAO-21-23>
6. Medicaid: CMS Needs to Implement Risk-Based Oversight of Puerto Rico's Procurement Process
<https://www.gao.gov/products/GAO-21-229>
7. Payment Integrity: Selected Agencies Should Improve Efforts to Evaluate Effectiveness of Corrective Actions to Reduce Improper Payments
<https://www.gao.gov/products/GAO-20-336>
8. Recycling: Building on Existing Federal Efforts Could Help Address Cross-Cutting Challenges
<https://www.gao.gov/products/GAO-21-87>
9. The Nation's Fiscal Health: Effective Use of Fiscal Rules and Targets
<https://www.gao.gov/products/GAO-20-561>
10. Whistleblower Protection: Actions Needed to Strengthen Selected Intelligence Community Offices of Inspector General Programs
<https://www.gao.gov/products/GAO-20-699>

¹⁰⁸ Τα δημοσιευμένα έγγραφα των ελέγχων που αναφέρονται στην παρούσα ενότητα, καθώς και άλλων ελέγχων επίδοσης του GAO, βρίσκονται στον εξής ιστότοπο:
<https://www.gao.gov/reports-testimonies/>

Βιβλιογραφία

- Γεωργίου Γ. Α., Μπούσιος Θ., 2021, Έλεγχοι Απόδοσης, εκδόσεις Παπαζήση.
- Ευρωπαϊκή Επιτροπή, 2009, «Information Note on Fraud Indicators for ERDF, ESF and CF», COCOF 09/0003/00-EN,
https://ec.europa.eu/regional_policy/en/information/publications/cocof-guidance-documents/2009/information-note-on-fraud-indicators-for-erdf-esf-and-cf (στην αγγλική)
https://www.elanet.gr/wp-content/uploads/files/sitefiles/apati/1.3_fraud_indicators_for_structural_funds_version_0_7_gr.pdf (ελληνική μετάφραση του εγγράφου αναρτημένη στον ιστότοπο της Ελληνικής Αναπτυξιακής Εταιρείας (ΕΛΑΝΕΤ))
- Ευρωπαϊκή Επιτροπή, 2017, «Fraud in Public Procurement. A collection of Red Flags and Best Practices», Ref. Ares (2017) 6254403 – 20/12/2017.
- Ευρωπαϊκή Επιτροπή, 2020, «The Internal Audit Service. A journey through the last 20 years and into the future. Assurance and Advice»,
https://ec.europa.eu/info/sites/info/files/about_the_european_commission/what_the_european_commission_does/documents/assurance_and_advice_en.pdf
- Ευρωπαϊκό Ελεγκτικό Συνέδριο, 2017, «Εγχειρίδιο Ελέγχου Επιδόσεων»,
https://www.eca.europa.eu/Lists/ECADocuments/PERF_AUDIT_MANUAL/PERF_AUDIT_MANUAL_EN.PDF (στην αγγλική)
https://www.eca.europa.eu/Lists/ECADocuments/PERF_AUDIT_MANUAL/PERF_AUDIT_MANUAL_EL.PDF (στην ελληνική)
- Ευρωπαϊκό Ελεγκτικό Συνέδριο, 2019, «Ετήσια Έκθεση για το οικονομικό έτος 2018»,
https://www.eca.europa.eu/Lists/ECADocuments/annualreports-2018/annualreports-2018_EL.pdf
- Ευρωπαϊκό Ελεγκτικό Συνέδριο, 2020, «ECA 2019 annual report – Glossary»,
https://www.eca.europa.eu/Lists/ECADocuments/GLOSSARY-AR_2019/GLOSSARY-AR_2019_EN.pdf
- Κανονισμός 2018/1046 «σχετικά με τους δημοσιονομικούς κανόνες που εφαρμόζονται στο γενικό προϋπολογισμό της Ένωσης»,
<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:32018R1046&qid=1609365019551&from=EN> (στην αγγλική)
<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EL/TXT/PDF/?uri=CELEX:32018R1046&qid=1609365019551&from=EN> (στην ελληνική)
- ΟΟΣΑ, 2001, «Environmental indicators. Towards sustainable development. Environment»,
<https://www.oecd-ilibrary.org/environment/oecd-environmental->

[indicators_9789264193499-en](#)

- ΟΟΣΑ, 2018, «2018 OECD Performance Budgeting Survey glossary», <http://www.oecd.org/governance/budgeting/2018-OECD-Performance-Budgeting-Glossary.pdf>
- ΥΠΟΙΚ/ΓΛΚ, 2019, «Εγχειρίδιο Πιλοτικού Σχεδιασμού Προϋπολογισμού Επιδόσεων», https://www.minfin.gr/proupologismos-epidoseon/-/asset_publisher/NBk50YJkONcM/content/encheiridio-pilotikou-schediasmou-proupologismou-epidoseon?inheritRedirect=false
- African Organization of English-speaking Supreme Audit Institutions, November 2016, *Performance Audit Handbook*, 2nd edition, <https://afrosai-e.org.za/wp-content/uploads/2019/07/AFROSAI-E-Performance-Audit-Handbook-2016.pdf>
- Gildenhuis CE, Janse van Rensburg JO, 2017, «The fourth E of performance auditing», *Southern African Journal of Accountability and Auditing Research*, vol. 19: 117-127, https://repository.up.ac.za/bitstream/handle/2263/65032/Gildenhuis_Fourth_2017.pdf?sequence=1
- IIA, 2016, «International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing», <https://na.theiia.org/standards-guidance/Public%20Documents/IPPF-Standards-2017.pdf>
- INTOSAI, 2004, «ISSAI 3000. Standards and guidelines for performance auditing based on INTOSAI's Auditing Standards and practical experience»
- INTOSAI, 2010 (έγκριση), «ISSAI 1240. Practice Note to ISA 240. The Auditor's Responsibilities Relating to Fraud in an Audit of Financial Statements», <https://www.pasai.org/s/issai-1240-pn.pdf>
- INTOSAI, 2010 (έγκριση), «ISSAI 3100. Performance Audit Guidelines – Key principles», <https://afrosai-e.org.za/2017/04/19/issai-3100-performance-audit-guidelines-key-principles/>
- INTOSAI, 2019, «ISSAI 100. Fundamental Principles of Public-Sector Auditing», <https://www.issai.org/wp-content/uploads/2019/08/ISSAI-100-Fundamental-Principles-of-Public-Sector-Auditing.pdf>
- INTOSAI, 2019, «ISSAI 300. Performance Audit Principles», <https://www.issai.org/wp-content/uploads/2019/08/ISSAI-300-Performance-Audit-Principles.pdf>
- INTOSAI, 2019, «ISSAI 3000. Performance Audit Standard», <https://www.issai.org/wp-content/uploads/2019/08/ISSAI-3000-Performance-Audit-Standard.pdf>
- INTOSAI, 2019, «GUID 3910. Central Concepts for Performance Auditing»,

<https://www.issai.org/wp-content/uploads/2019/08/GUID-3910-Central-Concepts-for-Performance-Auditing.pdf>

- INTOSAI, 2019, «GUID 3920. The Performance Auditing Process»,
<https://www.issai.org/wp-content/uploads/2019/08/GUID-3920-The-Performance-Auditing-Process.pdf>
- INTOSAI Development Initiative (IDI), 2020, «Performance Audit ISSAI Implementation Handbook», version 0,
<https://www.idi.no/elibrary/professional-sais/issai-implementation-handbooks/handbooks-english/1034-performance-audit-issai-implementation-handbook-version-0-english>
- INTOSAI (Performance Audit Subcommittee - PAS), 2013, «PAS Guideline 5. Designing performance audits: setting the audit questions and criteria»,
<https://afrosai-e.org.za/2013/04/19/pas-guideline-5-designing-performance-audits-2013/>
- Raaum R.B., et al., 2016, *Performance auditing. Measuring inputs, outputs, and outcomes*, Internal Audit Foundation, 3rd edition.
- Royal Government of Bhutan (Ministry of Finance), 2019, «Performance Audit Guideline for Internal Auditors of RGoB»,
<https://www.mof.gov.bt/wp-content/uploads/2020/11/PerformanceAuditGuideline.pdf>

Παραρτήματα

Παράρτημα Ι: Περιεχόμενα ενός Υπομνήματος Σχεδιασμού Ελέγχου (ΥΣΕ)

Παράρτημα ΙΙ: Πίνακας αποδεικτικών στοιχείων (evidence collection plan)

Παράρτημα ΙΙΙ: Περίγραμμα προγράμματος ελέγχου

Παράρτημα ΙV: Σχέση ελέγχου επιδόσεων με την καταπολέμηση της απάτης και διαφθοράς. Δείκτες επίδοσης (οικονομικότητας, αποδοτικότητας και αποτελεσματικότητας) σχετιζόμενοι με την απάτη και τη διαφθορά

Παράρτημα V: Χαρακτηριστικά ανά διαδικασία ελέγχου

Παράρτημα Ι: Περιεχόμενα ενός Υπομνήματος Σχεδιασμού Ελέγχου (ΥΣΕ)

Σύνοψη

- Η σύνοψη, έκτασης έως μίας σελίδας, καταρτίζεται βάσει της πρότασης ελέγχου που περιλήφθηκε στο ετήσιο πρόγραμμα εργασιών. Περιλαμβάνει νέες πληροφορίες ή γνώσεις που συγκεντρώθηκαν κατά το στάδιο προετοιμασίας του Υπομνήματος Σχεδιασμού Ελέγχου (ΥΣΕ). Συνοψίζει τους λόγους για τη διενέργεια του ελέγχου, συμπεριλαμβανομένου του ιστορικού του ελέγχου, του ερωτήματος ελέγχου, της προσέγγισης και του πεδίου εφαρμογής, του αναμενόμενου αντικτύπου, των προγραμματισμένων πόρων και της ημερομηνίας υποβολής της τελικής έκθεσης.

Ποια είναι η περιοχή που θέλουμε να εξετάσουμε και γιατί;

- Οι λόγοι για την επιλογή του θέματος ελέγχου αναφέρονται σαφώς. Παρουσιάζονται εν συντομία οι σχετικές βασικές πληροφορίες για το θέμα του ελέγχου (π.χ. πολιτική, πρόγραμμα, λειτουργία κ.ά.), που μπορεί να περιλαμβάνει τις κύριες δραστηριότητες, τις χρηματοοικονομικές πληροφορίες, τους νόμους και τους κανονισμούς, τους στόχους του θέματος ελέγχου και τους ρόλους και τις ευθύνες των μεγάλων παραγόντων των προγραμμάτων, λειτουργιών κ.ά.
- Αναφέρονται τα σχετικά χρηματικά ποσά και οι κύριοι κίνδυνοι για τη χρηστή δημοσιονομική διαχείριση που εντοπίζονται στο στάδιο προγραμματισμού ελέγχου.
- Αναγνωρίζεται το ενδιαφέρον από πλευράς Κοινοβουλίου, εποπτευόντων φορέων του ελεγχόμενου φορέα, του κοινού, των μέσων ενημέρωσης ή άλλων ενδιαφερόμενων μερών, καθώς μπορεί να προκύψει μια θετική αλλαγή από τον διενεργούμενο έλεγχο στην περίπτωση που τα ενδιαφερόμενα μέρη ασχολούνται με το υπό εξέταση θέμα.
- Πρέπει να προσδιοριστούν οι πιθανές επιπτώσεις του ελέγχου, οι οποίες μπορεί να περιλαμβάνουν την επιρροή μελλοντικών πολιτικών και προγραμμάτων, τις πιθανές ευκαιρίες εξοικονόμησης κόστους και την επισήμανση ορθών πρακτικών.

Ποια είναι τα ερωτήματα και το πεδίο εφαρμογής του ελέγχου;

- Τα ερωτήματα ελέγχου πρέπει να είναι διατυπωμένα όσο το δυνατόν με ακρίβεια προκειμένου να δοθεί έμφαση στον έλεγχο, να αποφευχθούν οι περιττές και δαπανηρές εργασίες, και να οδηγηθεί η ομάδα ελέγχου σε εύρωστα συμπεράσματα.
- Αναγνωρίζονται τα ερωτήματα ελέγχου, τα οποία μετατρέπονται σε άμεσα

υποερωτήματα. Περιγράφονται εν συντομία οι λόγοι για την επιλογή των ερωτημάτων ελέγχου, καθώς επίσης και για τον αποκλεισμό άλλων πιθανών ερωτημάτων ελέγχου.

- Προσδιορίζεται το πεδίο εφαρμογής του ελέγχου, το οποίο ορίζει και αποσαφηνίζει τις περιοχές δράσης του φορέα / προγράμματος / πολιτικής που αποτελούν το αντικείμενο του ελέγχου και καθορίζει τη χρονική περίοδο και τις γεωγραφικές περιοχές που πρέπει να καλυφθούν από τον έλεγχο.
- Σημειώνονται, επίσης, οι πιθανοί τομείς που εξετάστηκαν, προκειμένου να συμπεριληφθούν στο πεδίο εφαρμογής του ελέγχου, αλλά απορρίφθηκαν (π.χ. επειδή είναι πολύ χρονοβόροι, δεν προσφέρουν επαρκή εστίαση κ.ά.).

Πώς θα αντληθούν οι απαντήσεις;

- Η προσέγγιση ελέγχου δηλώνεται με σαφήνεια, ήτοι ο βαθμός έμφασης που πρέπει να δοθεί στον απευθείας έλεγχο της απόδοσης, με αρχική εστίαση στην παραγωγή (outputs) και τα αποτελέσματα (outcomes), σε σύγκριση με τον έλεγχο των συστημάτων εσωτερικού ελέγχου, με αρχική εστίαση στα συστήματα και τις εσωτερικές δικλίδες ασφαλείας.
- Τα κριτήρια ελέγχου, βάσει των οποίων πρόκειται να κριθεί η πραγματική κατάσταση, αναφέρονται σαφώς, υποδεικνύοντας τη σχετική νομοθεσία ή άλλες πηγές από τις οποίες προέρχονται.
- Μια σύντομη παράγραφος αφιερώνεται στην περιγραφή του τρόπου με τον οποίο κάθε μέθοδος συλλογής και ανάλυσης δεδομένων πρέπει να χρησιμοποιείται στο πλαίσιο του ελέγχου. Λεπτομερείς πληροφορίες σχετικά με τη μεθοδολογία μπορούν να παρατίθενται σε παράρτημα του ΥΣΕ.
- Το πιθανό αποτέλεσμα του ελέγχου προσδιορίζει τους τομείς στους οποίους μπορούν να εντοπιστούν τα ευρήματα, να αντληθούν συμπεράσματα και να προταθούν συστάσεις. Περαιτέρω, καθορίζει τα ερωτήματα ελέγχου και δεν πρέπει να είναι πολύ λεπτομερές ή να δίνει ψευδείς ελπίδες για υπερβολικά θετικά αποτελέσματα του ελέγχου.

Πώς θα διατεθούν οι πόροι στον έλεγχο και πώς θα εποπτευθεί και θα παρακολουθηθεί ο έλεγχος;

- Η ομάδα ελέγχου προσδιορίζεται από την ονομασία της, τον βαθμό του ελέγχου που θα διενεργήσει, τον χρόνο που της έχει διατεθεί για τη διενέργεια του ελέγχου και τον προϋπολογισμό που έχει προβλεφθεί, συμπεριλαμβανομένου του πιθανού κόστους εξωτερικού εξειδικευμένου συμβούλου και των εξόδων της αποστολής της ομάδας ελέγχου. Το χρονοδιάγραμμα καθορίζει: α) τις ημερομηνίες έναρξης και λήξης του ελέγχου, συμπεριλαμβανομένων των ημερομηνιών και του τόπου των αποστολών ελέγχου, β) τις ημερομηνίες

ολοκλήρωσης για όλα τα βασικά ορόσημα του ελέγχου (με καθορισμένα ρεαλιστικά χρονοδιαγράμματα για κάθε στάδιο του ελέγχου, λαμβάνοντας υπόψη τις επίσημες αργίες και τα μαθήματα επιμόρφωσης των ελεγκτών κ.λπ.), γ) την ημερομηνία της έκθεσης προόδου και δ) την ημερομηνία δημοσίευσης της τελικής έκθεσης.

- Αναγνωρίζονται οι κύριοι κίνδυνοι που επαπειλούν την έγκαιρη παράδοση της έκθεσης ελέγχου κατά το αρχικά οριζόμενο χρονικό διάστημα, εντός των προβλεπόμενων πόρων και κόστους του ελέγχου. Περαιτέρω, αναγνωρίζεται η πιθανότητα εμφάνισης κάθε σημαντικού εντοπισμένου κινδύνου με τον επακόλουθο πιθανό αντίκτυπο σε περίπτωση εμφάνισής του, καθώς επίσης και οι προτάσεις αντιμετώπισης κάθε κινδύνου.
- Προβλέπεται στο ΥΣΕ μια έκθεση προόδου από την Υπηρεσία Ελέγχων μετά την ολοκλήρωση κάθε βασικού ορόσημου του ελέγχου.

Έχει ενημερωθεί ο ελεγχόμενος φορέας;

- Γίνεται αναφορά σχετικά με το κατά πόσο οι στόχοι, οι ερωτήσεις, το πεδίο εφαρμογής και τα κριτήρια του ελέγχου έχουν συζητηθεί με τη διοίκηση του ελεγχόμενου φορέα, κατά την προετοιμασία του ΥΣΕ, και εάν η αντίδραση της διοίκησης έχει ληφθεί δεόντως υπόψη. Επιπλέον, θα πρέπει να περιληφθούν στο ΥΣΕ όλες οι προγραμματισμένες επαφές με τον ελεγχόμενο φορέα και τους εξωτερικούς εμπειρογνώμονες καθ' όλη τη διάρκεια του ελέγχου, με τη μορφή σύντομου σχεδίου επικοινωνίας που θα περιέχει πληροφορίες για το ποιος θα είναι υπεύθυνος σε κάθε επικοινωνία, ποια θα είναι η φύση της επικοινωνίας και πότε αυτή θεωρείται πιθανό να συντελεστεί.

Συμπέρασμα

- Προτείνεται η διενέργεια του ελέγχου. Ζητείται η έγκριση από την Υπηρεσία Ελέγχων προκειμένου το κλιμάκιο ελέγχου να προχωρήσει στον έλεγχο με τον τρόπο που περιγράφεται στο ΥΣΕ και με τους πόρους και τα χρονικά πλαίσια που αναφέρονται σε αυτό.

Παράρτημα II: Πίνακας αποδεικτικών στοιχείων (evidence collection plan)

Επίπεδο I: Κεντρικό ερώτημα					
Επίπεδο II – Δεύτερου επιπέδου ερώτημα					
Τι θέλουμε να μάθουμε;	Έναντι ποιων προτύπων μετράται η απόδοση του φορέα;	Βάσει ποιων αποδεικτικών στοιχείων θα απαντηθούν τα ερωτήματα του ελέγχου;	Πού θα αναζητηθούν τα αποδεικτικά στοιχεία;	Πώς θα αντληθούν τα αποδεικτικά στοιχεία;	Πώς θα χρησιμοποιηθούν τα αποδεικτικά στοιχεία μετά την άντλησή τους;
Επίπεδο III Ερωτήσεις	Κριτήρια	Αποδεικτικά στοιχεία		Συλλογή πληροφοριών	
		Τύπος	Πηγές	Μέθοδοι συλλογής στοιχείων	Μέθοδοι ανάλυσης στοιχείων
- Οι απαντήσεις μπορεί να είναι «ναι», «όχι», «ναι μεν, αλλά» ή «όχι μεν αλλά» - Τα ερωτήματα να μπορούν να απαντηθούν - Τα ερωτήματα να είναι λογικά	- Νομοθεσία, κανονισμοί, επαγγελματικά πρότυπα - Πρότυπα, Μετρήσεις ή Δεσμεύσεις αποτελεσμάτων του ελεγχόμενου φορέα - Απόδοση συγκρίσιμων φορέων, καλές πρακτικές ή πρότυπα ανεπτυγμένα από τον ίδιο τον ελεγκτή	- Γεγονότα (αριθμητικά αποδεικτικά στοιχεία, περιγραφικά αποδεικτικά στοιχεία, ποιοτική πληροφόρηση) - Εμπειρίες / Αντιλήψεις / Γνώμες	Ελεγχόμενος φορέας, άλλοι δημόσιοι φορείς, δημοσιευμένες έρευνες, δικαιούχοι προγραμμάτων, προμηθευτές, ομάδες ενδιαφέροντος	- Αυτοπροσώπως (παρατήρηση, εξέταση εγγράφων, συνεντεύξεις, ομάδες εστίασης) - Μέσω αλληλογραφίας, τηλεφώνου ή e-mail (αιτήσεις διαβίβασης εγγράφων, ερωτηματολόγια) - Δειγματοληπτικές έρευνες (αυτοπρόσωπες ή μέσω αλληλογραφίας ή e-mail) - Σύγκριση έναντι άλλων φορέων	- Ποσοτικά αποδεικτικά στοιχεία (τάσεις, συγκρίσεις, αναλογίες) - Ποιοτικά αποδεικτικά στοιχεία (κωδικοποίηση, πίνακες) - Ανάλυση συστημάτων (διαγράμματα ροής) - Μελέτες περιπτώσεων

Παράρτημα IV: Σχέση ελέγχου επιδόσεων με την καταπολέμηση της απάτης και διαφθοράς. Δείκτες επίδοσης (οικονομικότητας, αποδοτικότητας και αποτελεσματικότητας) σχετιζόμενοι με την απάτη και τη διαφθορά¹⁰⁹

α/α	Μορφές απάτης και διαφθοράς	Δείκτες απάτης και διαφθοράς	Επίδραση στην οικονομικότητα, αποδοτικότητα και αποτελεσματικότητα του φορέα
1	«Εικονική» παροχή υπηρεσιών είτε όταν ένας υπάλληλος εγκρίνει πληρωμές σε έναν εικονικό προμηθευτή προκειμένου να υπεξαιρέσει κεφάλαια είτε όταν οι αντισυμβαλλόμενοι μπορεί να δημιουργήσουν εικονικές εταιρείες προκειμένου να υποβάλουν συμπληρωματικές προσφορές σε συστήματα συμπαιγνίας, όσον αφορά την υποβολή προσφορών, να διογκώσουν το κόστος ή απλά να εκδώσουν εικονικά τιμολόγια	- Ο πάροχος υπηρεσιών δεν μπορεί να εντοπιστεί σε τηλεφωνικό κατάλογο ή στο διαδίκτυο - Η διεύθυνση του παρόχου υπηρεσιών δεν μπορεί να βρεθεί - Ο πάροχος υπηρεσιών παρουσιάζει εσφαλμένη διεύθυνση ή αριθμό τηλεφώνου - Χρησιμοποιείται υπεράκτια εταιρεία	Πλήγμα στην οικονομικότητα και αποδοτικότητα, καθώς ο φορέας επιβαρύνθηκε οικονομικά για τη χρήση πλασματικών πόρων που δεν βελτίωσαν την παραγωγή προϊόντων ή υπηρεσιών του δημόσιου φορέα
2	Ψευδή, διογκωμένα ή διπλά τιμολόγια που υποβάλλονται εκ προθέσεως από έναν αντισυμβαλλόμενο, ενεργώντας είτε μόνος είτε σε συμπαιγνία με το αρμόδιο για τις συμβάσεις προσωπικό	- Δεν υπάρχουν βεβαιώσεις παραλαβής για τιμολογηθέντα αγαθά ή υπηρεσίες - Αμφισβητήσιμη ή ανύπαρκτη εντολή αγοράς για τιμολογηθέντα αγαθά ή υπηρεσίες - Πολλαπλά τιμολόγια με το ίδιο ποσό, αριθμό τιμολογίου, ημερομηνία κ.λπ.	Πλήγμα στην οικονομικότητα και αποδοτικότητα, καθώς ο φορέας επιβαρύνθηκε οικονομικά για τη χρήση πλασματικών πόρων που δεν βελτίωσαν την παραγωγή προϊόντων ή υπηρεσιών
3	Κατάσταση σύγκρουσης συμφερόντων όταν ένας υπάλληλος της αναθέτουσας αρχής έχει κρυφό οικονομικό συμφέρον σε σχέση με μια σύμβαση ή έναν αντισυμβαλλόμενο	- Ανεξήγητη η ασυνήθιστη εύνοια για έναν συγκεκριμένο προμηθευτή - Συνεχής αποδοχή εργασιών με υψηλή τιμή, χαμηλή ποιότητα - Ο αρμόδιος για τις συμβάσεις υπάλληλος φαίνεται να έχει παράλληλη επιχειρηματική δραστηριότητα	Μείωση της ποιότητας και αύξησης της τιμής των χρησιμοποιούμενων πόρων με πλήγμα στην οικονομικότητα του φορέα

¹⁰⁹ Βλ. Ευρωπαϊκή Επιτροπή, 2009, «Information Note on Fraud Indicators for ERDF, ESF and CF», COCOF 09/0003/00-EN, και Ευρωπαϊκή Επιτροπή, 2017, «Fraud in Public Procurement. A collection of Red Flags and Best Practices», Ref. Ares (2017) 6254403 – 20/12/2017.

4	Το αρμόδιο για τις συμβάσεις προσωπικό παρέχει σε έναν ευνοούμενο υποψήφιο χρήσιμες εμπιστευτικές πληροφορίες, οι οποίες δεν είναι διαθέσιμες στους άλλους υποψηφίους	– Ο προσφέρων έχει στενή επαφή με το αρμόδιο για τις συμβάσεις προσωπικό ή έλαβε μέρος στην κατάρτιση των προδιαγραφών – Οι προσφορές για συγκεκριμένα στοιχεία φαίνεται να είναι αδικαιολόγητα χαμηλές	Αύξηση του κόστους των πόρων του φορέα με πλήγμα στην οικονομικότητα, δεδομένου ότι οι άλλοι υποψήφιοι αν γνώριζαν περισσότερες πληροφορίες θα μπορούσαν να υποβάλλουν ακόμη χαμηλότερες τιμές
5	Οι εργολήπτες σε μια συγκεκριμένη γεωγραφική περιοχή, περιφέρεια ή τομέα μπορεί να συνωμοτήσουν ώστε να εξουδετερώσουν τον ανταγωνισμό και να αυξήσουν τις τιμές μέσω της χρήσης διαφόρων συστημάτων συμπαιγνίας στην υποβολή προσφορών	– Συνεχείς υψηλές τιμές από όλους τους προσφέροντες – Εμφανείς διασυνδέσεις μεταξύ των προσφερόντων, π.χ. κοινές διευθύνσεις, προσωπικό, αριθμοί τηλεφώνου κ.λπ. – Οι μη επιλεγέντες υποψήφιοι συνάπτουν συμφωνία ως υπεργολήπτες – Ορισμένες εταιρείες πάντα υποβάλλουν ανταγωνιστικές μεταξύ τους προσφορές, ενώ άλλες δεν το κάνουν ποτέ	Αύξηση του κόστους των πόρων του φορέα με πλήγμα στην οικονομικότητα
6	Μη κατάλληλη επιλογή, όπως αδικαιολόγητη αγορά από μία μοναδική πηγή (μπορεί να υπάρχουν πολλαπλές αναθέσεις κάτω από το κατώτατο όριο για τις δημόσιες προμήθειες), αδικαιολόγητα υψηλές τιμές, υπερβολική ποσότητα αγορών, αποδοχή χαμηλής ποιότητας και καθυστερημένη παράδοση ή καθόλου παράδοση	– Στενές κοινωνικές σχέσεις μεταξύ ενός αρμόδιου για τις συμβάσεις υπαλλήλου και ενός παρόχου υπηρεσιών ή προμηθευτή προϊόντων – Μη τεκμηριωμένες ή συχνές αλλαγές στις συμβάσεις, βάσει των οποίων αυξάνεται το χρηματικό ποσό της σύμβασης – Ο αρμόδιος για τις συμβάσεις υπάλληλος αρνείται την προαγωγή του σε θέση άσχετη με τις προμήθειες	Αύξηση του κόστους και μείωση της ποιότητας των πόρων του φορέα με πλήγμα στην οικονομικότητα των λειτουργιών του φορέα
7	Οι τεχνικές προδιαγραφές έχουν καταρτιστεί κατά τέτοιο τρόπο ώστε να ανταποκρίνονται στα προσόντα ενός συγκεκριμένου προσφέροντος. Αυτό είναι ιδιαίτερα συνηθισμένο στον τομέα της τεχνολογίας των πληροφοριών και σε άλλες τεχνικές συμβάσεις	– Ένας περιορισμένος αριθμός εργοληπτών ανταποκρίνονται στην πρόσκληση υποβολής προσφορών – Καταγγελίες από άλλους προσφέροντες – Ο αγοραστής καθορίζει ένα είδος χρησιμοποιώντας συγκεκριμένη εμπορική ονομασία και όχι τη γενική του περιγραφή	Αύξηση του κόστους και μείωση της ποιότητας των πόρων του φορέα με πλήγμα στην οικονομικότητα των λειτουργιών του φορέα
8	Διαρροή στοιχείων προσφορών από το προσωπικό που είναι αρμόδιο για τις συμβάσεις, τον	– Ορισμένες προσφορές αποσφραγίστηκαν νωρίς – Ο επιλεγείς υποψήφιος επικοινωνεί σε ιδιωτικό	Αύξηση του κόστους και της ποιότητας των πόρων του φορέα με πλήγμα στην οικονομικότητα, δεδομένου

	σχεδιασμό των έργων ή την αξιολόγηση των προσφορών προκειμένου να βοηθήσει έναν ευνοούμενο υποψήφιο στην κατάρτιση μιας τεχνικής ή οικονομική πρότασης	επίπεδο με το αρμόδιο για τις συμβάσεις προσωπικό μέσω e-mail ή με άλλον τρόπο κατά τη διάρκεια της περιόδου υποβολής προσφορών – Η επιλεγείσα προσφορά είναι μόλις χαμηλότερη από την αμέσως επόμενη χαμηλότερη προσφορά	ότι οι άλλοι υποψήφιοι θα μπορούσαν να υποβάλλουν ακόμη χαμηλότερες τιμές ή πιο ποιοτικές προδιαγραφές
9	Παραποίηση προσφορών μετά την παραλαβή τους, από το προσωπικό που είναι αρμόδιο για τις συμβάσεις σε μια πλημμελώς ελεγχόμενη διαδικασία υποβολής προσφορών, προκειμένου να εξασφαλιστεί η επιλογή ενός ευνοούμενου υποψηφίου	– Ενδείξεις αλλαγών στις προσφορές μετά τη λήψη τους – Ακύρωση προσφορών για λάθη – Ένας υποψήφιος που διαθέτει τα κατάλληλα προσόντα απορρίπτεται για αμφισβητήσιμους λόγους – Πλημμελείς έλεγχοι και ανεπαρκείς διαδικασίες υποβολής προσφορών	Αύξηση του κόστους και της ποιότητας των πόρων του φορέα με πλήγμα στην οικονομικότητα, δεδομένου ότι οι άλλοι υποψήφιοι θα μπορούσαν να υποβάλλουν ακόμη χαμηλότερες τιμές ή πιο ποιοτικές προδιαγραφές
10	Αλληλοεπικάλυψη συμβάσεων στην περίπτωση που ένας αντισυμβαλλόμενος με πολλαπλές παρόμοιες εντολές εργασιών μπορεί να χρεώνει το ίδιο κόστος, αμοιβές ή δαπάνες προσωπικού σε πολλές από τις εντολές, με συνέπεια την υπερτιμολόγηση	– Παρόμοια τιμολόγια υποβάλλονται για διαφορετικά έργα ή συμβάσεις – Ο αντισυμβαλλόμενος εκδίδει τιμολόγια για περισσότερα από ένα έργα για την ίδια χρονική περίοδο	Μείωση της αποτελεσματικότητας των λειτουργιών του φορέα, δεδομένου ότι ο φορέας θα πετύχαινε τον στόχο του με λιγότερη ποσότητα εργασιών. Μείωση οικονομικότητας και αποδοτικότητας λόγω υπερτιμολόγησης
11	Παραποίηση του κόστους εργασίας με τη δημιουργία «εικονικών» φύλλων χρόνου εργασίας, με την αλλοίωση των φύλλων χρόνου εργασίας ή των συνοδευτικών εγγράφων τεκμηρίωσης ή απλά με την έκδοση τιμολογίων για διογκωμένο κόστος εργασίας χωρίς συνοδευτικά έγγραφα τεκμηρίωσης	– Υπερβολικές ή ασυνήθιστες δαπάνες εργασίας – Οι δαπάνες εργασίας δεν συμβαδίζουν με την πρόοδο της σύμβασης – Εμφανείς αλλαγές στα φύλλα χρόνου εργασίας – Οι ίδιες υλικές δαπάνες χρεώνονται σε περισσότερες από μία συμβάσεις – Απώλεια των φύλλων χρόνου εργασίας	Μείωση της αποτελεσματικότητας των λειτουργιών του φορέα, δεδομένου ότι ο φορέας θα πετύχαινε τον στόχο του με λιγότερη ποσότητα εργασιών. Μείωση οικονομικότητας και αποδοτικότητας λόγω υπερτιμολόγησης
12	Εσφαλμένη τιμολόγηση κατά το στάδιο εκτέλεσης μιας σύμβασης στην περίπτωση που οι αντισυμβαλλόμενοι δεν υποβάλλουν επίκαιρα, πλήρη και ακριβή στοιχεία σχετικά με το κόστος ή την τιμολόγηση στις οικονομικές προσφορές τους, έχοντας ως	– Ο αντισυμβαλλόμενος αρνείται, καθυστερεί ή δεν μπορεί να προσκομίσει έγγραφα τεκμηρίωσης για τις δαπάνες – Ο αντισυμβαλλόμενος παρέχει ανεπαρκή ή ελλιπή τεκμηρίωση	Μείωση της οικονομικότητας και αποδοτικότητας των λειτουργιών του φορέα λόγω υπερτιμολόγησης

	συνέπεια την υπερτιμολόγηση των εργασιών ή προμηθειών	Εμφανώς υψηλές τιμές σε σύγκριση με παρόμοιες συμβάσεις, καταλόγους τιμών ή μέσους όρους του κλάδου	
13	Μη τήρηση των προδιαγραφών της σύμβασης από τους αντισυμβαλλόμενους και εν γνώσει τους υποστηρίζουν ότι τις έχουν τηρήσει	- Ασυμφωνία μεταξύ των αποτελεσμάτων των ελέγχων και των συμβατικών απαιτήσεων – προδιαγραφών - Χαμηλή ποιότητα και απόδοση - Υψηλός αριθμός καταγγελιών - Ενδείξεις από τα αρχεία δαπανών του αντισυμβαλλομένου ότι ο αντισυμβαλλόμενος π.χ. δεν αγόρασε τα απαιτούμενα για τις εργασίες υλικά, δεν έχει στην κατοχή του ή δεν μίσθωσε τον απαιτούμενο για τις εργασίες εξοπλισμό ή δεν διέθεσε το απαιτούμενο επιτόπιο προσωπικό	Μείωση της ποιότητας των παρεχόμενων πόρων με αρνητική επίπτωση στην οικονομικότητα των λειτουργιών του φορέα
14	Υποκατάσταση προϊόντων που καθορίζονται στη σύμβαση με είδη χαμηλότερης ποιότητας, χωρίς τη συγκατάθεση του αγοραστή. Η υποκατάσταση συχνά πραγματοποιείται σε συστατικά μέρη που δεν μπορούν να εντοπιστούν εύκολα	- Ο αντισυμβαλλόμενος έχει καθυστερήσει στην εκτέλεση του έργου, αλλά καλύπτει γρήγορα την εν λόγω καθυστέρηση - Ο κωδικός αναγνώρισης του προϊόντος διαφέρει από τον δημοσιευμένο κωδικό ή τον κωδικό καταλόγου - Σημαντική διαφορά μεταξύ του εκτιμώμενου και του πραγματικού κόστους για τα υλικά	Πλήγμα στην οικονομικότητα των λειτουργιών του φορέα λόγω υποβάθμισης της ποιότητας των πόρων που έχουν συμφωνηθεί να προμηθευτούν στο πλαίσιο των συμβατικών υποχρεώσεων
15	Πλασματικό εργατικό κόστος. Ένας εργολήπτης, ο οποίος έχει συμβληθεί με τον δημόσιο φορέα, ισχυρίζεται ψευδώς ότι εκτέλεσε συγκεκριμένες εργασίες (μπορεί να μην υπάρχουν έγγραφα τρίτων μερών, όπως τιμολόγια, εντολές αγοράς κ.λπ., που να τεκμηριώνουν το κόστος εργασίας)	- Οι πραγματικές ώρες και η αξία των εργασιών είναι συνέχεια ίδιες με τα προϋπολογισθέντα ποσά ή τα προσεγγίζουν - Πλημμελείς εσωτερικοί έλεγχοι των εργατικών δαπανών, όπως: τα φύλλα χρόνου εργασίας των εργαζομένων υπογράφονται εκ των προτέρων, τα φύλλα χρόνου εργασίας συμπληρώνονται με μολύβι ή τα φύλλα χρόνου εργασίας συμπληρώνονται στο τέλος της περιόδου πληρωμής	Αύξηση του κόστους των πόρων του φορέα με πλήγμα στην οικονομικότητα των λειτουργιών του φορέα, δεδομένου ότι θα έπρεπε να επιβαρυνθεί με λιγότερο κόστος για την παραγωγή συγκεκριμένου προϊόντος

		– Αιφνίδιες, σημαντικές μεταβολές στη χρέωση των δαπανών	
16	Απόκλιση μεταξύ της συμφωνηθείσας και της πραγματοποιηθείσας παροχής υπηρεσιών από τον αντισυμβαλλόμενο. Για παράδειγμα, κατά το στάδιο υποβολής προσφορών για την ανάληψη της σύμβασης, η αρχική πρόταση προέβλεπε τη χρησιμοποίηση πλήρους εργατικού δυναμικού αλλά μετά την ανάθεση της σύμβασης, ο αντισυμβαλλόμενος προσέλαβε/χρησιμοποίησε εργαζομένους με αμοιβές χαμηλότερες από τις προτεινόμενες ή τα προσόντα ορισμένων από τους νεοπροσληφθέντες εργαζομένους ήταν χαμηλότερα από τα απαιτούμενα στην πρόσκληση υποβολής προτάσεων. Επιπρόσθετα, ο αντισυμβαλλόμενος τοποθετεί πολλούς από τους νεοπροσληφθέντες εργαζομένους σε κατηγορίες εργασιών για τις οποίες δεν διαθέτουν τα κατάλληλα προσόντα, όπως προβλέπονταν στις συμφωνηθείσες τεχνικές προδιαγραφές.	– Σημαντικές διαφορές μεταξύ του προβλεπόμενου και του πραγματικού μοναδιαίου κόστους ή των ποσοτήτων χωρίς αντίστοιχες αλλαγές στην ποσότητα των εργασιών ή στα απαιτούμενα προσόντα – Συγκεκριμένα άτομα που προτάθηκαν ως «βασικοί υπάλληλοι» δεν εργάζονται στο πλαίσιο της σύμβασης – Οι δεξιότητες των εργαζομένων δεν είναι σύμφωνες με τις απαιτούμενες δεξιότητες όπως προβλέπονται στη σύμβαση – Ο χρόνος εργασίας των εταίρων, των υπευθύνων, των εποπτευόντων και άλλων εργαζομένων δεν χρεώνεται σύμφωνα με τους όρους της σύμβασης ή με τις καθιερωμένες λογιστικές πολιτικές και διαδικασίες της εταιρείας	Μείωση της ποιότητας των πόρων με πλήγμα στην οικονομικότητα αλλά και την αποτελεσματικότητα των λειτουργιών του φορέα
17	Ανάθεση ή παροχή υπηρεσιών κατά παράβαση νομικών κανόνων ή κανόνων δικαίου που απαγορεύουν τις αθέμιτες πρακτικές ή συνεπάγονται σύγκρουση συμφερόντων	– Επιλέγεται διαδικασία με διαπραγμάτευση, παρά το γεγονός ότι είναι δυνατή η εφαρμογή ανοικτής διαδικασίας – Αντί της ανοικτής διαδικασίας, επιλέχθηκε άλλο είδος ανάθεσης σύμβασης – Παραβίαση των διατάξεων σχετικά με την απευθείας συμφωνία λόγω ανωτέρας βίας	Πλήγμα στην οικονομικότητα και αποδοτικότητα των λειτουργιών του φορέα. Με πρακτικές που συνιστούν παραβίαση των κανόνων, ενδέχεται να αποκλείονται ορισμένοι συμμετέχοντες στη διαδικασία, γεγονός που εισάγει διακρίσεις και πιθανόν να οδηγήσει σε υπερβολικά υψηλές τιμές τη σύμβαση

18	Επαναλαμβανόμενες αγορές ή περισσότερες αγορές από τους ίδιους φορείς λίγο κάτω από το όριο ανταγωνισμού	– Ίδιοι ή παρόμοιοι τύποι σύμβασης με τον ίδιο εργολήπτη σε πολύ σύντομο χρονικό διάστημα	Μείωση της αποτελεσματικότητας των λειτουργιών του φορέα δεδομένου ότι δεν εφαρμόζει έρευνα αγοράς για να λάβει εικόνα του ανταγωνισμού, με αποτέλεσμα να επιλέγει τους ίδιους προμηθευτές Πλήγμα στην οικονομικότητα και αποδοτικότητα του φορέα δεδομένου ότι οι άλλοι υποψήφιοι θα μπορούσαν να υποβάλλουν ακόμη χαμηλότερες τιμές ή περισσότερο ποιοτικές προδιαγραφές
19	Απόπειρα παράνομης άσκησης επιρροής	– Στενή σχέση μεταξύ διευθυντικών στελεχών και προσωπικού που κατέχει συναφείς θέσεις στην αναθέτουσα αρχή και του οικονομικού φορέα – Αδικοιολόγητο ή ξαφνικό εισόδημα για τα διευθυντικά στελέχη και το προσωπικό που κατέχουν συναφείς θέσεις στην αναθέτουσα αρχή και στον οικονομικό φορέα	Πλήγμα στην αποτελεσματικότητα των λειτουργιών του φορέα
20	Μη δήλωση σύγκρουσης συμφερόντων	– Ύπαρξη συγγενικών σχέσεων των μελών της επιτροπής αξιολόγησης με τους υποψήφιους αναδόχους – Μέλος της επιτροπής αξιολόγησης απασχολείται σε έναν από τους προσφέροντες, χωρίς να το έχει δηλώσει κατά τη διενέργεια της διαδικασίας ανάθεσης σύμβασης	Πλήγμα στην αποτελεσματικότητα των λειτουργιών του φορέα
21	Η προκήρυξη του διαγωνισμού για την αγορά αγαθών ή υπηρεσιών δεν ανακοινώνεται με τον κατάλληλο τρόπο	– Δημοσίευση σε τοπική εφημερίδα αντί σε εφημερίδα εθνικής κυκλοφορίας – Δημοσίευση σε εσφαλμένη ενότητα, σε μη αναμενόμενο τμήμα της αρχικής σελίδας	Η στρέβλωση του ανταγωνισμού με μη επαρκή δημοσιότητα μπορεί να οδηγήσει σε υψηλότερες προσφορές από λιγότερους συμμετέχοντες, φέροντας πλήγμα στην οικονομικότητα του φορέα
22	Το συνολικό ποσό που καταβάλλεται στον ανάδοχο	– Η σύμβαση παροχής υπηρεσιών δεν έχει	Πλήγμα στην οικονομικότητα του φορέα

	υπερβαίνει την αξία της σύμβασης	υπογραφεί, ωστόσο ξεκινά η εκτέλεση	
23	Μη εκτέλεση σύμβασης παροχής υπηρεσιών	– Λήψη χρηματικού ποσού από τον ανάδοχο που χρησιμοποιήθηκε για άλλους σκοπούς, όπως η εξόφληση χρεών και η διεξαγωγή άλλων έργων και όχι αυτών που προβλέπονταν στη σύμβαση – Τα έργα για τα οποία συνάφθηκε η σύμβαση με την αναθέτουσα αρχή δεν ολοκληρώθηκαν	Πλήγμα στην αποτελεσματικότητα των λειτουργιών του φορέα. Πλήγμα στην οικονομικότητα και αποδοτικότητα των λειτουργιών του φορέα με την αξιοποίηση των χρηματικών πόρων του φορέα σε άλλους σκοπούς μη σχετιζόμενους με τη σύμβαση

Παράρτημα V: Χαρακτηριστικά ανά διαδικασία ελέγχου¹¹⁰

Σχεδιασμός ελέγχου
Ο ελεγκτής πρέπει να σχεδιάζει τον έλεγχο κατά τρόπο που να διασφαλίζει ότι είναι υψηλής ποιότητας και να διενεργείται με οικονομικό, αποδοτικό και αποτελεσματικό τρόπο και εγκαίρως. Τα έγγραφα προγραμματισμού ελέγχου πρέπει να περιλαμβάνουν: α) βασικές γνώσεις και πληροφορίες που απαιτούνται για την κατανόηση της οντότητας που πρόκειται να ελεγχθεί, για την εκτίμηση του προβλήματος και του κινδύνου, τις πιθανές πηγές αποδεικτικών στοιχείων, τη δυνατότητα ελέγχου και την ουσία ή τη σημασία της περιοχής που εξετάζεται για τον έλεγχο β) τον στόχο του ελέγχου, τις ερωτήσεις ή τις υποθέσεις, τα κριτήρια, το πεδίο εφαρμογής και την περίοδο που πρέπει να καλύπτονται από τον έλεγχο, και τη μεθοδολογία γ) ένα συνολικό σχέδιο δραστηριοτήτων που περιλαμβάνει απαιτήσεις προσωπικού, δηλαδή επαρκείς ικανότητες, ανθρώπινους πόρους και πιθανή εξωτερική εμπειρογνομosύνη που απαιτείται για τον έλεγχο, ένδειξη της ορθής γνώσης των ελεγκτών στο υπό έλεγχο αντικείμενο, το εκτιμώμενο κόστος του ελέγχου, τα βασικά χρονοδιαγράμματα και τα ορόσημα του έργου, καθώς και τα κύρια σημεία του ελέγχου
Οι έλεγχοι επιδόσεων πρέπει να έχουν κατάλληλα κριτήρια ελέγχου που εστιάζουν στον έλεγχο και να παρέχουν τη βάση για την ανάπτυξη ευρημάτων ελέγχου. Τα κριτήρια ελέγχου, τα οποία μπορεί να είναι ποιοτικού ή ποσοτικού χαρακτήρα, πρέπει να είναι αξιόπιστα, αντικειμενικά, χρήσιμα και πλήρη. Θα πρέπει να είναι δυνατό να προσδιοριστεί η πηγή των κριτηρίων ελέγχου που χρησιμοποιήθηκαν.
Το πεδίο ελέγχου πρέπει να καθορίζει με σαφήνεια την έκταση, το χρονοδιάγραμμα και τη φύση του ελέγχου που πρέπει να διεξαχθεί.
Κατά τον προσδιορισμό της έκτασης και του εύρους του ελέγχου, οι ελεγκτές συχνά πρέπει να αξιολογούν την αξιοπιστία των εσωτερικών ελέγχων που βοηθούν στη διεξαγωγή των εργασιών της ελεγχόμενης οντότητας.
Κατά τον σχεδιασμό διαδικασιών ελέγχου, ο ελεγκτής θα πρέπει να καθορίσει τα μέσα για τη συγκέντρωση επαρκών κατάλληλων ελεγκτικών τεκμηρίων για να καταλήξει στους στόχους, να απαντήσει στις ερωτήσεις ελέγχου ή να επιβεβαιώσει τις υποθέσεις.
Οι έλεγχοι απόδοσης μπορούν να βασίζονται σε μια μεγάλη ποικιλία τεχνικών συλλογής δεδομένων και ανάλυσης, όπως έρευνες, συνεντεύξεις, ομάδες εστίασης, παρατηρήσεις, ανάλυση τεκμηρίωσης, δοκιμές συναλλαγών, καθώς και ανάλυση οικονομικών, χρηματοοικονομικών και δεδομένων απόδοσης. Πρέπει να επιλέγονται μέθοδοι ελέγχου που επιτρέπουν καλύτερα τη συγκέντρωση δεδομένων ελέγχου με αποδοτικό τρόπο.
Οι ελεγκτές πρέπει να ενημερώνονται για τις βασικές πτυχές του ελέγχου, συμπεριλαμβανομένων των στόχων, των ερωτήσεων, των κριτηρίων και του πεδίου ελέγχου, πριν από την έναρξη της φάσης συλλογής δεδομένων ή μετά την ολοκλήρωση του προγραμματισμού ελέγχου.
Διενέργεια ελέγχου Επίδοσης
Οι ελεγκτικές εργασίες πραγματοποιούνται με βάση τον προγραμματισμό ελέγχου που έχει ήδη πραγματοποιηθεί και τα έγγραφα σχεδιασμού αναπτύχθηκαν με τον τρόπο αυτό. Οι

¹¹⁰ INTOSAI, 2010 (έγκριση), «ISSAI 3100. Performance Audit Guidelines – Key principles»

έλεγχοι πρέπει να διενεργούνται με τη δέουσα προσοχή, με αντικειμενική κατάσταση και με κατάλληλη εποπτεία. Η ομάδα ελέγχου πρέπει να διαθέτει συλλογικά επαρκή γνώση του αντικειμένου και των τεχνικών ελέγχου.
Οι ελεγκτές επιδόσεων πρέπει να είναι επινοητικοί, ευέλικτοι και συστηματικοί στην αναζήτηση επαρκών αποδεικτικών στοιχείων. Πρέπει επίσης να είναι δεκτικοί σε εναλλακτικές απόψεις και επιχειρήματα και να αναζητούν δεδομένα από διαφορετικές πηγές και ενδιαφερόμενα μέρη.
Η ανάλυση των δεδομένων περιλαμβάνει τον συνδυασμό και τη σύγκριση δεδομένων από διαφορετικές πηγές. Είναι σημαντικό ο ελεγκτής να λειτουργεί συστηματικά και προσεκτικά στην ερμηνεία των δεδομένων και των επιχειρημάτων που συλλέγονται.
Η ομάδα ελέγχου θα πρέπει να τεκμηριώνει όλα τα θέματα τα οποία στην επαγγελματική της κρίση είναι σημαντικά για την παροχή αποδεικτικών στοιχείων για την υποστήριξη των ευρημάτων του ελέγχου και των συμπερασμάτων που πρέπει να εκφράζονται στην έκθεση ελέγχου.
Ο ελεγκτής πρέπει να προσκομίσει τεκμηρίωση ελέγχου για να καταγράψει πλήρως την προετοιμασία, τη διεξαγωγή, το περιεχόμενο και τα ευρήματα του ελέγχου με ουσιαστικό τρόπο, για να επιτρέψουν σε έναν έμπειρο ελεγκτή που δεν είχε προηγούμενη σύνδεση με τον έλεγχο να προσδιορίσει στη συνέχεια ποια εργασία πραγματοποιήθηκε για την υποστήριξη των πορισμάτων, των συμπερασμάτων και των συστάσεων του ελέγχου.
Η ανάπτυξη καλών και σωστών εξωτερικών σχέσεων αποτελεί βασικό παράγοντα για την επίτευξη αποτελεσματικών και αποδοτικών αποτελεσμάτων ελέγχου απόδοσης.
Οι ελεγκτές δεν θα πρέπει να κοινοποιούν σε τρίτους, ούτε γραπτά ούτε προφορικά οποιαδήποτε πληροφορία λαμβάνουν κατά τη διάρκεια του ελεγκτικού έργου, εκτός εάν τούτο είναι απαραίτητο για την εκπλήρωση των νόμιμων ή άλλως καθορισμένων αρμοδιοτήτων του εν λόγω Ελεγκτικού Θεσμού.
Υποβολή εκθέσεων ελέγχου
Όπου η φύση του ελέγχου επιτρέπει να γίνει αυτό σε σχέση με συγκεκριμένους τομείς δραστηριοτήτων μιας οντότητας, ο ελεγκτής αναμένεται να υποβάλει μια έκθεση που περιγράφει τις περιστάσεις και το πλαίσιο για να καταλήξει σε ένα συγκεκριμένο συμπέρασμα και όχι μια τυποποιημένη δήλωση.
Για όλες τις αναθέσεις ελέγχου, τυχόν περιορισμοί στον έλεγχο, όπως περιοριστικοί κανονισμοί ή περιορισμοί σχετικά με την πρόσβαση σε πληροφορίες ή απαιτήσεις αναφοράς, πρέπει να γνωστοποιούνται στους χρήστες της έκθεσης ελέγχου, μαζί με τα πρότυπα που ακολουθήθηκαν και τα κριτήρια ελέγχου που εφαρμόστηκαν κατά τη διενέργεια του ελέγχου απόδοσης.
Ο ελεγκτής κανονικά δεν αναμένεται να παράσχει συνολική γνώμη για την επίτευξη οικονομικότητας, αποδοτικότητας και αποτελεσματικότητας από μια ελεγχόμενη οντότητα με τον ίδιο τρόπο όπως και η γνώμη για τις οικονομικές καταστάσεις.
Η έκθεση ελέγχου πρέπει να περιλαμβάνει πληροφορίες σχετικά με τον στόχο του ελέγχου, τα ερωτήματα ελέγχου, το πεδίο ελέγχου, τα κριτήρια ελέγχου, τη μεθοδολογία, τις πηγές δεδομένων, τους τυχόν περιορισμούς στα χρησιμοποιούμενα δεδομένα και τα ευρήματα ελέγχου. Τα ευρήματα πρέπει να καταλήξουν σαφώς σε σχέση με τα ερωτήματα ελέγχου ή να εξηγήσουν γιατί αυτό δεν ήταν δυνατό. Τα πορίσματα του ελέγχου θα πρέπει να τεθούν σε προοπτική και να διασφαλιστεί η αντιστοιχία μεταξύ του στόχου ελέγχου, των ερωτημάτων ελέγχου, των ευρημάτων και των συμπερασμάτων.
Η έκθεση θα πρέπει να είναι έγκαιρη, πλήρης, ακριβής, αντικειμενική, πειστική, εποικοδομητική και τόσο σαφής και συνοπτική όσο το επιτρέπει το αντικείμενο.
Θα πρέπει επίσης να είναι φιλική προς τον αναγνώστη, καλά δομημένη και να περιέχει σαφή γλώσσα. Συνολικά, πρέπει να συμβάλει στην καλύτερη γνώση και να επισημάνει τις

βελτιώσεις που απαιτούνται.
Τα πορίσματα και τα συμπεράσματα του ελέγχου πρέπει να βασίζονται σε αποδεικτικά στοιχεία και πρέπει να είναι σαφώς διακριτά στην έκθεση.
Όλες οι σχετικές απόψεις πρέπει να λαμβάνονται υπόψη στην έκθεση και η έκθεση πρέπει να είναι ισορροπημένη και δίκαιη.
Οι συστάσεις, όπου παρέχονται, πρέπει να παρουσιάζονται με λογικό τρόπο, βάσει γνώσης και ορθολογικού τρόπου, και να βασίζονται σε ικανά και σχετικά ευρήματα ελέγχου.
Οι συστάσεις πρέπει να είναι πρακτικά εφαρμόσιμες, να προσθέτουν αξία και να αντιμετωπίζουν τον στόχο και τις ερωτήσεις του ελέγχου.
Οι συστάσεις πρέπει να απευθύνονται στον φορέα (φορείς) που έχουν ευθύνη και αρμοδιότητα για την εφαρμογή τους.
Οι ελεγκτές πρέπει να αναφέρονται σε όλες τις σημαντικές περιπτώσεις μη συμμόρφωσης και σε σημαντικές περιπτώσεις κατάχρησης που εντοπίστηκαν κατά τη διάρκεια ή σε σχέση με τον έλεγχο.
Η ευρεία διανομή των εκθέσεων ελέγχου μπορεί να υποστηρίξει την αξιοπιστία της λειτουργίας ελέγχου.
Παρακολούθηση
Θα πρέπει να δοθεί επαρκής χρόνος για την ελεγχόμενη οντότητα να εφαρμόσει την κατάλληλη ενέργεια.
Κατά τη διενέργεια παρακολούθησης των εκθέσεων ελέγχου, ο ελεγκτής πρέπει να υιοθετήσει μια αμερόληπτη και ανεξάρτητη προσέγγιση. Στόχος της Παρακολούθησης είναι να προσδιοριστεί εάν οι ενέργειες που λαμβάνονται στα ευρήματα και τις συστάσεις διορθώνουν τις υποκείμενες συνθήκες.
Τα αποτελέσματα της παρακολούθησης θα πρέπει να αναφέρονται καταλλήλως, ώστε να παρέχεται ανατροφοδότηση στον φορέα, μαζί, εάν είναι δυνατόν, με τα συμπεράσματα και τις επιπτώσεις των διορθωτικών ενεργειών που λαμβάνονται όπου απαιτείται.

