

ΥΠΟΕΡΓΟ: ΥΠΟΕΡΓΟ 2 «ΠΡΟΓΡΑΜΜΑΤΑ ΚΑΤΑΡΤΙΣΗΣ, ΑΝΑΠΤΥΞΗΣ ΔΕΞΙΟΤΗΤΩΝ, ΕΝΔΥΝΑΜΩΣΗΣ, ΠΙΣΤΟΠΟΙΗΣΗΣ - ΥΛΟΠΟΙΗΣΗ ΜΕ ΙΔΙΑ ΜΕΣΑ, ΕΠΙΜΟΡΦΩΣΗ ΑΠΟ ΤΟ ΕΚΔΔΑ» του Έργου SUB4. Αναβάθμιση των δεξιοτήτων του ανθρώπινου δυναμικού του Δημόσιου Τομέα» με κωδικό ΟΠΣ ΤΑ 5150174 της Δράσης 16972 ΤΑΑ

ΤΙΤΛΟΣ ΠΡΟΓΡΑΜΜΑΤΟΣ

**«ΜΕΘΟΔΟΛΟΓΙΑ, ΣΧΕΔΙΑΣΜΟΣ ΚΑΙ ΔΙΕΝΕΡΓΕΙΑ
ΕΛΕΓΧΟΥ ΕΠΙΔΟΣΕΩΝ ΤΟΥ ΔΗΜΟΣΙΟΥ ΤΟΜΕΑ»**

ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΟ ΥΛΙΚΟ

Κωδικός εκπαιδευτικού υλικού:

Κωδικός Πιστοποίησης προγράμματος: 793

ΥΠΟΕΡΓΟ: ΥΠΟΕΡΓΟ 2 «ΠΡΟΓΡΑΜΜΑΤΑ ΚΑΤΑΡΤΙΣΗΣ, ΑΝΑΠΤΥΞΗΣ ΔΕΞΙΟΤΗΤΩΝ, ΕΝΔΥΝΑΜΩΣΗΣ, ΠΙΣΤΟΠΟΙΗΣΗΣ - ΥΛΟΠΟΙΗΣΗ ΜΕ ΙΔΙΑ ΜΕΣΑ, ΕΠΙΜΟΡΦΩΣΗ ΑΠΟ ΤΟ ΕΚΔΔΑ» του Έργου SUB4. Αναβάθμιση των δεξιοτήτων του ανθρώπινου δυναμικού του Δημόσιου Τομέα» με κωδικό ΟΠΣ ΤΑ 5150174 της Δράσης 16972 ΤΑΑ

ΤΙΤΛΟΣ ΠΡΟΓΡΑΜΜΑΤΟΣ

**«ΜΕΘΟΔΟΛΟΓΙΑ, ΣΧΕΔΙΑΣΜΟΣ ΚΑΙ ΔΙΕΝΕΡΓΕΙΑ
ΕΛΕΓΧΟΥ ΕΠΙΔΟΣΕΩΝ ΤΟΥ ΔΗΜΟΣΙΟΥ ΤΟΜΕΑ»**

ΟΜΑΔΑ ΕΡΓΑΣΙΑΣ

Μέλη Ομάδας

Συντονίστρια: Γεωργία-Ελένη Ντίνου

**Συγγραφείς: Γεώργιος Γεωργίου
Ευάγγελος Κρεμμύδας
Γεώργιος Μαμαγκάκης
Βασίλειος Προβατίδης**

**Αξιολογητές: Εμμανουήλ Τζουβελέκας
Μελέτιος Σιαστιάθης**

ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΩΝ

Περιεχόμενα ΠΙΝΑΚΩΝ	9
Περιεχόμενα ΔΙΑΓΡΑΜΜΑΤΩΝ.....	9
Περιεχόμενα ΕΙΚΟΝΩΝ	9
ΣΥΝΤΟΜΟΓΡΑΦΙΕΣ	9
ΠΙΝΑΚΑΣ ΞΕΝΩΝ ΟΡΩΝ	10
Four-eyes principle	10
Πληρότητα	10
Benchmarking / Benchmark	10
Συγκριτική ανάλυση / Συγκριτικό σημείο αναφοράς.....	10
Contradictory principle.....	11
Διαδικασία υποβολής αντιρρήσεων	11
Report	11
Αναφορά.....	11
Follow up.....	11
Παρακολούθηση των ενεργειών που καλείται ο ελεγχόμενος φορέας να υλοποιήσει ως συνέπεια των ζητημάτων που αναδείχθηκαν με την έκθεση ελέγχου.....	11
ΕΙΣΑΓΩΓΗ	12
ΕΝΟΤΗΤΑ ΠΡΩΤΗ -ΒΑΣΙΚΕΣ ΕΝΝΟΙΕΣ, ΟΡΙΣΜΟΙ ΚΑΙ ΘΕΣΜΙΚΟ ΠΛΑΙΣΙΟ.....	16
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1: ΕΝΝΟΙΑ ΤΩΝ ΕΛΕΓΧΩΝ ΕΠΙΔΟΣΗΣ ΚΑΙ ΘΕΣΜΙΚΟ ΠΛΑΙΣΙΟ.....	16
Σκοπός Κεφαλαίου.....	16
Προσδοκώμενα αποτελέσματα	17
1.1. Εισαγωγή	18

1.2.	Έννοια ελέγχου επίδοσης, ανάλυση και εμβάθυνση	18
1.3.	Θεσμικό πλαίσιο ελέγχων επίδοσης	21
1.3.1.	Παρουσίαση ανάλυση θεσμικού πλαισίου Δημοσίου Λογιστικού για την αρχή της χρηστής δημοσιονομικής διαχείρισης.....	21
1.3.2.	Ειδικές διατάξεις στο θεσμικό πλαίσιο που διέπουν τα Ελεγκτικά Όργανα και τις Υπηρεσίες	21
1.3.2.1.	Το Ελεγκτικό Συνέδριο.....	21
1.3.2.2.	Η Γενική Διεύθυνση Δημοσιονομικών Ελέγχων (ΓΔΔΕ) του Υπουργείου Εθνικής Οικονομίας και Οικονομικών	23
1.4.	Είδη ελέγχων: ομοιότητες και διαφορές.....	23
1.5.	Προστιθέμενη αξία ελέγχων επίδοσης - Εσωτερικός έλεγχος	277
1.6.	Σύνοψη Κεφαλαίου.....	28

Μελέτες περίπτωσης για την κατανόηση των όρων οικονομικότητα, αποδοτικότητα, αποτελεσματικότητα.....	30
---	-----------

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2: ΠΡΟΫΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΠΡΟΓΡΑΜΜΑΤΩΝ ΕΠΙΔΟΣΕΩΝ..... 32

Σκοπός Κεφαλαίου.....	32
------------------------------	-----------

Προσδοκώμενα Αποτελέσματα.....	32
---------------------------------------	-----------

Σύντομη Περιγραφή και σύνοψη Κεφαλαίου.....	32
--	-----------

2.1.	Εισαγωγή	32
2.2.	Τι είναι ο Προϋπολογισμός Επιδόσεων.....	333
2.3.	Προϋπολογισμός Προγραμμάτων Επιδόσεων	344
2.4.	Τομείς Πολιτικής – Προγράμματα – Υποπρογράμματα	355
2.5.	Δείκτες	35
2.6.	Δείκτες & Προϋπολογισμός Επιδόσεων.....	36
2.7.	Έλεγχος Επιδόσεων και Προϋπολογισμός Επιδόσεων.....	38

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3: ΘΕΣΜΙΚΟ ΠΛΑΙΣΙΟ ΚΑΙ ΔΙΕΘΝΗ ΕΛΕΓΚΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ ΕΛΕΓΧΩΝ ΕΠΙΔΟΣΕΩΝ 39

Σκοπός Κεφαλαίου.....	39
------------------------------	-----------

Προσδοκώμενα αποτελέσματα	39
--	-----------

Σύντομη περιγραφή του Κεφαλαίου	39
--	-----------

3.1.	Εισαγωγή.....	39
3.2.	Η συμβολή των Διεθνών Ελεγκτικών Προτύπων στον σχεδιασμό και διενέργεια των ελέγχων επίδοσης.....	40
3.3.	Περιεχόμενο και ανάλυση Διεθνών Ελεγκτικών Προτύπων για τους ελέγχους επίδοσης 1	41
	Σύνοψη Κεφαλαίου.....	43
 ΕΝΟΤΗΤΑ ΔΕΥΤΕΡΗ - ΠΡΟΓΡΑΜΜΑΤΙΣΜΟΣ, ΣΧΕΔΙΑΣΜΟΣ, ΔΙΕΝΕΡΓΕΙΑ ΕΛΕΓΧΟΥ ΕΠΙΔΟΣΗΣ.....		44
 ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4 : ΠΡΟΓΡΑΜΜΑΤΙΣΜΟΣ / ΕΝΤΑΞΗ ΕΛΕΓΧΟΥ ΕΠΙΔΟΣΗΣ ΣΤΟ ΕΤΗΣΙΟ ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΕΛΕΓΧΩΝ		44
	Σκοπός Κεφαλαίου.....	44
	Προσδοκώμενα αποτελέσματα	44
	Σύντομη περιγραφή του Κεφαλαίου	44
4.1.	Εισαγωγή.....	44
4.2.	Συνολικό Πεδίο Ελέγχων (Audit Universe).....	45
4.3.	Ετήσιο Πρόγραμμα Ελέγχων	45
4.4.	Επιλογή Ελέγχων	46
4.5.	Προτάσεις Ελέγχων	47
4.6.	Αξιολόγηση προστιθέμενης αξίας ελέγχων και προτεραιοποίηση	49
4.7.	Έγκριση Ετήσιου Προγράμματος Ελέγχων	49
 ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5 : ΣΧΕΔΙΑΣΜΟΣ ΕΛΕΓΧΟΥ ΕΠΙΔΟΣΗΣ ΚΑΙ ΕΚΤΕΛΕΣΗ ΠΡΟΚΑΤΑΡΚΤΙΚΩΝ ΕΡΓΑΣΙΩΝ ΕΛΕΓΧΟΥ – ΥΠΟΜΝΗΜΑ ΕΛΕΓΧΟΥ.....		50
	Σκοπός Κεφαλαίου.....	50
	Προσδοκώμενα αποτελέσματα	50
	Σύντομη περιγραφή του Κεφαλαίου	511
5.1.	Σχεδιασμός Ελέγχου Επιδόσεων.....	51

5.2.	Μελέτη του θέματος προς εξέταση.....	52
5.3.	Καταγραφή Κινδύνων προς εξέταση	53
5.4.	Προσδιορισμός Πεδίου Ελέγχου.....	54
5.5.	Πρότυπα ερωτήσεων ελέγχου – Δομή – Καταγραφή.....	55
5.6.	Επικοινωνία με τον ελεγχόμενο	57
5.7.	Κριτήρια ελέγχου.....	60
5.8.	Συλλογή επαρκών, συναφών και αξιόπιστων κριτηρίων ελέγχου.....	62
5.9.	Υπόμνημα Σχεδιασμού Ελέγχου Επίδοσεων	644
	Μελέτη Περίπτωσης με παρουσίαση Υπομνήματος Ελέγχου Επίδοσης	666
 ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6 : ΔΙΕΝΕΡΓΕΙΑ ΕΝΟΣ ΕΛΕΓΧΟΥ ΕΠΙΔΟΣΗΣ		700
	Σκοπός Κεφαλαίου.....	700
	Προσδωκόμενα Αποτελέσματα.....	700
	Σύντομη περιγραφή του Κεφαλαίου	700
6.1.	Εισαγωγή.....	711
6.2.	Διεξαγωγή ελεγκτικών διαδικασιών για την συλλογή αποδεικτικών στοιχείων και τα είδη τους.....	722
6.3.	Αξιολόγηση, Ανάλυση και Τεκμηρίωση των Δεδομένων	755
6.3.1.	Ανάλυση δεδομένων και δείκτες απόδοσης (KPIs)	766
	Σύνοψη Κεφαλαίου	811
 ΕΝΟΤΗΤΑ ΤΡΙΤΗ – ΕΚΘΕΣΗ ΕΛΕΓΧΟΥ ΚΑΙ FOLLOW UP		822
 ΚΕΦΑΛΑΙΟ 7 : ΣΥΝΤΑΞΗ ΚΑΙ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ ΕΚΘΕΣΗΣ ΕΛΕΓΧΟΥ ΕΠΙΔΟΣΗΣ		822
7.1.	Εισαγωγή.....	833
7.2.	Περιεχόμενα έκθεσης ελέγχου επίδοσης	833
7.3.	Ποιοτικές προδιαγραφές μιας έκθεσης ελέγχου επίδοσης	844
7.4.	Δομικά στοιχεία μιας έκθεσης ελέγχου επίδοσης.....	866

7.5.	Προσχέδιο έκθεσης ελέγχου ή προσωρινή έκθεση.....	888
7.6.	Επισκόπηση έκθεσης ελέγχου / έλεγχος πληρότητας έκθεσης ελέγχου	889
7.7.	Αποδέκτες της έκθεσης ελέγχου	900
7.8.	Υποβολή αντιρρήσεων.....	911
7.9.	Διαδικασία οριστικοποίησης της έκθεσης.....	922
7.10.	Σύνοψη κεφαλαίου.....	922

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 8 : ΠΑΡΑΚΟΛΟΥΘΗΣΗ ΣΥΜΜΟΡΦΩΣΗΣ (Follow up) ΕΚΘΕΣΗΣ ΕΛΕΓΧΟΥ 944

	Σκοπός Κεφαλαίου.....	944
	Προσδοκώμενα αποτελέσματα	944
	Σύντομη περιγραφή του κεφαλαίου	944
8.1.	Εισαγωγή.....	955
8.2.	Μεθοδολογία παρακολούθησης συστάσεων ελέγχων επίδοσης	955
8.3.	Διενέργεια ελέγχου παρακολούθησης και έκθεση follow up.....	988
8.3.1.	Παράδειγμα επί των συστάσεων και ποιότητας με δείκτες αποτελέσματος σε νοσοκομείο.....	1055
8.4.	Μελέτη περίπτωσης.....	1055
8.5.	Σύνοψη Κεφαλαίου.....	1133

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 9 : ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΚΑΛΩΝ ΠΡΑΚΤΙΚΩΝ ΕΛΕΓΧΩΝ ΕΠΙΔΟΣΕΩΝ 1144

	Σκοπός κεφαλαίου.....	1144
	Προσδοκώμενα αποτελέσματα	1144
	Σύντομη περιγραφή του κεφαλαίου	1144
9.1.	1η ΠΕΡΙΠΤΩΣΗ: ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΕΛΕΓΧΟΥ ΕΠΙΔΟΣΗΣ ΣΕ ΟΤΑ	1155
9.1.1.	Επιλογή πεδίου ελέγχου απόδοσης	1155
9.1.2.	Προετοιμασία και ερωτήματα ελέγχου.....	1155
9.1.3.	Ελεγκτικές ενέργειες και τεκμηριωτικό υλικό	1177
9.1.4.	Χαρτογράφηση ελεγχθείσας διαδικασίας.....	1188

9.1.5.	Βασικές ελεγκτικές διαπιστώσεις	1188
9.1.6.	Κίνδυνοι δικλείδων.....	11919
9.1.7.	Τρόποι βελτίωσης της απόδοσης.....	120
9.2.	2η ΠΕΡΙΠΤΩΣΗ: ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΕΛΕΓΧΟΥ ΕΠΙΔΟΣΗΣ ΣΕ ΦΟΡΕΙΣ ΤΟΥ ΔΗΜΟΣΙΟΥ (απευθείας αναθέσεις)	1211
9.2.1.	Επιλογή πεδίου ελέγχου Επιδόσεων.....	1211
9.2.2.	Προετοιμασία και ερωτήματα ελέγχου.....	122
9.2.3.	Η Διαδικασία του Ελέγχου.....	123
9.2.4.	Τα πορίσματα του Ελέγχου	1233
9.2.5.	Οι Συστάσεις	1244
9.3.	3η ΠΕΡΙΠΤΩΣΗ: ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΕΛΕΓΧΟΥ ΕΠΙΔΟΣΗΣ ΣΕ ΝΟΣΟΚΟΜΕΙΟ	1266
9.3.1.	Επιλογή πεδίου ελέγχου απόδοσης.....	1266
9.3.2.	Προετοιμασία και Ερωτήματα Ελέγχου.....	1266
9.3.3.	Κριτήρια ελέγχου.....	130
9.3.4.	Ελεγκτικές ενέργειες και χαρτογράφηση ελεγκτικής διαδικασίας.....	1333
9.3.5.	Βασικές ελεγκτικές διαπιστώσεις	1333
9.3.6.	Κίνδυνοι και περιορισμοί που εντοπίστηκαν στη διενέργεια του ελέγχου	1355
	ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ	1366

Περιεχόμενα ΠΙΝΑΚΩΝ

Πίνακας 1: Διαφορές ελέγχου συμμόρφωσης και ελέγχου επιδόσεων	25
Πίνακας 2: Στοιχεία μέτρησης επίδοσης.....	37
Πίνακας 3: Βασικά/ θεμελιώδη Πρότυπα με τον έλεγχο απόδοσης INTOSAI/ΔΠΑΕΙ (Διεθνή Πρότυπα Ανωτάτων Ελεγκτικών Ιδρυμάτων).....	42
Πίνακας 4: Υπόδειγμα Πρότασης Ελέγχου Επιδόσεων προκειμένου να ενταχθεί στο ετήσιο πλάνο ελέγχων ..	47
Πίνακας 5: Υπόδειγμα Σχεδίου Συλλογής Αποδεικτικών Στοιχείων.....	633
Πίνακας 6: Μέθοδοι Συλλογής Δεδομένων	733
Πίνακας 7: Ποιοτικές και Ποσοτικές Μέθοδοι ανάλυσης δεδομένων.....	76
Πίνακας 8: Παραδείγματα Δεικτών Επίδοσης (KPI) ανά κατηγορία	79
Πίνακας 9: FOLLOW UP - ΑΠΑΝΤΗΣΗ ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΟΥ.....	1011
Πίνακας 10: FOLLOW UP - Αξιολόγηση Απάντησης Ελεγχόμενου από την Ελεγκτική Ομάδα.....	1022
Πίνακας 11: Πίνακας συμμόρφωσης	1044
Πίνακας 12: Παρακολούθηση συμμόρφωσης συγκεκριμένης περίπτωσης	1077
Πίνακας 13: Ερωτήματα Ελέγχου Απόδοσης στο Δήμο Παιανίας	1155
Πίνακας 14: Ερωτήματα Ελέγχου Απόδοσης σε Νοσοκομείο.....	1266
Πίνακας 15: Υποερωτήματα Ελέγχου Απόδοσης σε νοσοκομείο.....	1277
Πίνακας 16: Κριτήρια για τον έλεγχο απόδοσης σε νοσοκομείο.....	1300

Περιεχόμενα ΔΙΑΓΡΑΜΜΑΤΩΝ

Διάγραμμα 1: Χρονικά σημεία επικοινωνίας με Ελεγχόμενο.....	58
Διάγραμμα 2: Συστατικά στοιχεία ενός σχεδιασμού ελέγχου που περιλαμβάνονται στο Υπόμνημα	655
Διάγραμμα 3: Διενέργεια ενός ελέγχου Επίδοσης	711
Διάγραμμα 4: Εκδήλωση των μεθόδων συλλογής κατά την διάρκεια του ελέγχου.....	733
Διάγραμμα 5: Είδη αποδεικτικών στοιχείων.....	73
Διάγραμμα 6: Διακρίσεις Κύριων Δεικτών Απόδοσης	800
Διάγραμμα 7: Δομικά Στοιχεία της έκθεσης.....	866

Περιεχόμενα ΕΙΚΟΝΩΝ

Εικόνα 1 S.M.A.R.T. Δείκτες Επίδοσης	777
--	-----

ΣΥΝΤΟΜΟΓΡΑΦΙΕΣ

GAO	Government Accountability Office
INTOSAI	International Organization of Supreme Audit Institutions
ISSAI(s)	International Standard(s) of Supreme Audit Institutions
KPI(s)	Key Performance Indicator(s)
A.A.Δ.Ε.	Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων
ΑΕΠ	Ακαθάριστο Εγχώριο Προϊόν
Γ.Γ.Π.Σ.Ψ.Δ.	Γενική Γραμματεία Πληροφοριακών Συστημάτων & Ψηφιακής Διακυβέρνησης

ΓΔΔΕ	Γενική Διεύθυνση Δημοσιονομικών Ελέγχων
ΓΛΚ	Γενικό Λογιστήριο του Κράτους
Δ.Ν.Τ.	Διεθνές Νομισματικό Ταμείο
ΔΟΠ	Διοίκηση Ολικής Ποιότητας
Δ.Ο.Υ.	Δημόσια (εξ) Οικονομική (εξ) Υπηρεσία (εξ)
ΔΠΑΕΙ	Διεθνή Πρότυπα Ανώτατων Ελεγκτικών Ιδρυμάτων
ΔΥΕΕ	Δημοσιονομική(εξ) Υπηρεσία Εποπτείας και Ελέγχου
ΕΑΔ	Εθνική Αρχή Διαφάνειας
ΕΕ	Ευρωπαϊκή Ένωση
Ε.Α.Α.ΔΗ.ΣΥ.	Ενιαία ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Συμβάσεων
ΕΣ	Ελεγκτικό Συνέδριο
ΕΕΣ	Ευρωπαϊκό Ελεγκτικό Συνέδριο
Ε.Σ.ΕΛ.	Επιτροπή Συντονισμού Ελέγχων
ΕΣΠ	Ετήσιο Σχέδιο Προγράμματος
Ν.	Νόμος
Ν.Π.Δ.Δ.	Νομικά πρόσωπα Δημοσίου Δικαίου
Ο.Η.Ε.	Οργανισμός Ηνωμένων Εθνών
ΟΠΣ	Ολοκληρωμένο Πληροφοριακό Σύστημα
ΟΟΣΑ	Οργανισμός Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης
ΟΤΑ	Οργανισμός(οι) Τοπικής Αυτοδιοίκησης
ΠΑ	Πρότυπο(α) Απόδοσης
Τ.Α.Α.	Ταμείο Ανάκαμψης και Ανθεκτικότητας
ΤΠΕ	Τεχνολογίες Πληροφορικής και Επικοινωνιών
ΥΣΕ	Υπόμνημα Σχεδιασμού Ελέγχων
ΥΔΕ	Υπηρεσία(εξ) Δημοσιονομικού Ελέγχου
ΦΕΚ	Φύλλο Εφημερίδας της Κυβέρνησης

ΠΙΝΑΚΑΣ ΞΕΝΩΝ ΟΡΩΝ

Four-eyes principle	Πληρότητα
Benchmarking / Benchmark	Συγκριτική ανάλυση / Συγκριτικό σημείο αναφοράς

Contradictory principle	Διαδικασία υποβολής αντιρρήσεων
Report	Εκθεση/Αναφορά
Follow up	Παρακολούθηση των ενεργειών που καλείται ο ελεγχόμενος φορέας να υλοποιήσει ως συνέπεια των ζητημάτων που αναδείχθηκαν με την έκθεση ελέγχου

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Το παρόν εκπαιδευτικό υλικό παράχθηκε προκειμένου να υποστηρίξει το πρόγραμμα επιμόρφωσης με την ονομασία ΜΕΘΟΔΟΛΟΓΙΑ, ΣΧΕΔΙΑΣΜΟΣ ΚΑΙ ΔΙΕΝΕΡΓΕΙΑ ΕΛΕΓΧΟΥ ΕΠΙΔΟΣΕΩΝ ΤΟΥ ΔΗΜΟΣΙΟΥ ΤΟΜΕΑ. Για τον σχεδιασμό, την προετοιμασία και την ολοκλήρωσή του λήφθηκε υπόψη η δομή και διάρθρωση του εκπαιδευτικού προγράμματος, προκειμένου να καλύψει όλα τα γνωστικά πεδία και περιεχόμενά του.

Το εκπαιδευτικό υλικό είναι προσανατολισμένο σε πρακτικές πτυχές και μεθοδολογίες του ελέγχου επίδοσης, προκειμένου να εξοικειώσει τους εκπαιδευόμενους, πρώτα από όλα για το πώς θα τις χρησιμοποιήσουν και κατά δεύτερο λόγο για να αναδείξουν την προστιθέμενη αξία τους. Επιπλέον, περιέχει και παραδείγματα καλών πρακτικών απόδοσης σε μια σειρά από αντιπροσωπευτικούς φορείς του Δημοσίου για να γίνει ευκολότερα κατανοητή η μεθοδολογία και ο τρόπος προσέγγισής τους.

Ευελπιστούμε ότι το υποστηρικτικό υλικό θα φανεί χρήσιμο τόσο στους εκπαιδευόμενους του συγκεκριμένου προγράμματος, όσο και στους ελεγκτές, αλλά και τα οικονομικά στελέχη που εντρυφούν στο ζήτημα της απόδοσης.

Επιδιώξεις και στόχοι του εκπαιδευτικού υλικού

Στο παρόν εκπαιδευτικό υλικό περιλαμβάνονται όλες οι ακαδημαϊκές, ελεγκτικές και οικονομικές αναφορές, τεχνικές και μεθοδολογίες που αφορούν τους ελέγχους απόδοσης ή επίδοσης. Στην πράξη αποτελούν μεθοδολογίες αξιολόγησης, όπως υποστηρίζουμε σε διάφορα κεφάλαια του υλικού, μια που οι έννοιες έλεγχος επίδοσης ή απόδοσης είναι σύμφυτες και με την αξιολόγηση.

Το υλικό αυτό αποτελεί, όπως προαναφέραμε και στον πρόλογο υποστηρικτικό υλικό του Σεμιναρίου «Μεθοδολογία, σχεδιασμός και διενέργεια ελέγχου επιδόσεων του Δημοσίου Τομέα». Προς τούτο αποσκοπεί:

- ✚ Στην κατανόηση και εμβάθυνση των εννοιών που συνθέτουν το τρίπτυχο της απόδοσης
- ✚ Στην εξοικείωση με παραδείγματα των εκπαιδευομένων με τις ιδιαιτερότητες των ελέγχων ή της αξιολόγησης σε όλες τις φάσεις από τον σχεδιασμό, τη διενέργεια και τις follow up δράσεις παρακολούθησης
- ✚ Στη διάχυση της τεχνογνωσίας και των καλών πρακτικών ελέγχων απόδοσης ή της αξιολόγησης σε αντιπροσωπευτικά παραδείγματα φορέων του Δημοσίου, ώστε οι εκπαιδευόμενοι, αναγνώστες να είναι σε θέση να κατανοήσουν απλά και εύκολα την προστιθέμενη αξία των μεθοδολογιών που χρησιμοποιούνται αλλά και των αποτελεσμάτων που παράγονται.
- ✚ Στην αποκόμιση εξειδικευμένων γνώσεων και εμπειριών που αντλούνται από την ερμηνεία, αποσαφήνιση τεχνικών των ελέγχων απόδοσης ή αξιολόγησης, όπως αυτές διαχέονται σε όλες τις φάσεις σχεδιασμού διενέργειας και παρακολούθησης.

Απώτερος στόχος του υλικού είναι, τέλος να καταστήσει τους αναγνώστες και εκπαιδευόμενους κοινωνούς της ανάγκης εφαρμογής των ελέγχων απόδοσης και αξιολόγησης και να τους διευκολύνει στην άρτια και ολοκληρωμένη χρήση τους κατά την άσκηση των καθηκόντων τους.

Δομή Εκπαιδευτικού Υλικού

Το εκπαιδευτικό υλικό απαρτίζεται από *τρεις θεματικές ενότητες* και *εννέα συνολικά κεφάλαια*. Στις τρεις ενότητες που περιλαμβάνει, αποσκοπεί να καλύψει το πλαίσιο των θεματικών ενοτήτων και των πεδίων που εμπεριέχονται στη διδακτέα ύλη του σεμιναρίου εμπλουτίζοντάς την και με ασκήσεις εμπέδωσης και πρακτικές.

Πιο συγκεκριμένα:

Η πρώτη θεματική ενότητα περιλαμβάνει *τρία κεφάλαια*.

Στο *1^ο Κεφάλαιο* γίνεται μια εισαγωγή και εμπέδωση των εννοιών του ελέγχου επιδόσεων, ενώ επιχειρείται η ανάλυση και εμβάθυνσή τους. Παρουσιάζεται, επίσης,

και το θεσμικό πλαίσιο που εμπεριέχει την έννοια της χρηστής δημοσιονομικής διαχείρισης, που είναι σύμφυτη με αυτή της απόδοσης σε κύριες ελεγκτικές Υπηρεσίες, όπως το Ελεγκτικό Συνέδριο και η Γενική Διεύθυνση Δημοσιονομικών Ελέγχων του Υπουργείου Εθνικής Οικονομίας και Οικονομικών. Στο ίδιο κεφάλαιο αναλύονται οι ομοιότητες και διαφορές του ελέγχου απόδοσης από τον χρηματοοικονομικό έλεγχο και τον έλεγχο της συμμόρφωσης, ώστε ο εκπαιδευόμενος και αναγνώστης να μπορεί να τους διαχωρίσει και να εντοπίσει τα διακριτά τους σημεία. Ειδική αναφορά στο ίδιο κεφάλαιο γίνεται και στη συμβολή του εσωτερικού ελέγχου, ώστε να είναι διακριτή η σημασία στο εγχείρημα της απόδοσης και αξιολόγησης.

Στο 2^ο Κεφάλαιο παρουσιάζεται και αναλύεται εκτενώς η συσχέτιση και συμπληρωματικότητα, άλλως η διαδραστική σχέση του προϋπολογισμού επιδόσεων με τους ελέγχους απόδοσης. Εμπεριέχονται, επίσης, ενδεικτικές μελέτες περίπτωσης που καταδεικνύουν τη συμπληρωματικότητα και τη συσχέτιση μεταξύ προϋπολογισμού επιδόσεων και ελέγχου επιδόσεων ή απόδοσης.

Στο 3^ο Κεφάλαιο παρουσιάζονται συνοπτικά και αναλύονται τα διεθνή ελεγκτικά πρότυπα (ISSAIs) και εξάγεται η συμβολή τους, τόσο στο σχεδιασμό όσο και την διενέργεια των ελέγχων επιδόσεων.

Στη δεύτερη θεματική ενότητα που αποτελεί τη βασική ενότητα κορμό του εκπαιδευτικού υλικού περιλαμβάνονται *τρία κεφάλαια*.

Στο 4^ο Κεφάλαιο εστιάζεται η προσοχή στον προγραμματισμό των ελέγχων, υπό δύο πτυχές, πως δηλαδή επιλέγονται και με τι κριτήρια τα πεδία του ελέγχου επίδοσης αλλά και πώς εντάσσονται στον ετήσιο προγραμματισμό των ελέγχων των ελεγκτικών υπηρεσιών.

Στο 5^ο Κεφάλαιο περιγράφεται βήμα-βήμα η μεθοδολογία σχεδιασμού του ελέγχου επιδόσεων, ξεκινώντας με τις τεχνικές ανάλυσης κινδύνων, τα κριτήρια ελέγχου, τον προσδιορισμό του πεδίου και την προετοιμασία, τη δομή και την ανάπτυξη των ελεγκτικών ερωτημάτων. Καίριας σημασίας είναι εδώ και η παρουσίαση των δομικών στοιχείων του υπομνήματος ενός ελέγχου επίδοσης για να αναλυθούν όλα τα μέρη του. Στο ίδιο κεφάλαιο εμπεριέχονται και αναλυτικά παραδείγματα καλών πρακτικών ενός υπομνήματος ελέγχου απόδοσης.

Στο 6^ο Κεφάλαιο αναλύονται όλα τα θέματα και οι μεθοδολογίες που αφορούν την

διενέργεια των ελέγχων και τη διεξαγωγή των ελεγκτικών διαδικασιών για τη συλλογή, την ανάλυση και την τεκμηρίωση των αποδεικτικών στοιχείων. Στο ίδιο κεφάλαιο παρουσιάζεται και η δυναμική των KPIs στους ελέγχους επίδοσης και με παραδείγματα. Τέλος, περιλαμβάνεται και μελέτη περίπτωσης με καταγραφή κριτηρίων και αποδεικτικών στοιχείων.

Στη τρίτη θεματική ενότητα περιλαμβάνονται *τρία* πολύ σημαντικά κεφάλαια.

Στο 7^ο Κεφάλαιο παρουσιάζονται και αναλύονται εκτενώς και συντάσσονται τεχνικά όλα τα δομικά στοιχεία μιας ολοκληρωμένης έκθεσης επίδοσης/αξιολόγησης. Στη συνέχεια περιγράφονται και αναλύονται όλες οι διαδικασίες που ακολουθούνται από τη διαβίβαση της προσωρινής έκθεσης, την υποβολή των αντιρρήσεων και τέλος την οριστικοποίηση της τελικής έκθεσης. Στο κεφάλαιο περιλαμβάνεται και μελέτη περίπτωσης για την εμπέδωση των διαδικασιών που ακολουθούνται.

Στο 8^ο Κεφάλαιο περιγράφονται οι διαδικασίες που ακολουθούνται για το follow up δηλαδή την παρακολούθηση των εκθέσεων επί των συστάσεων που εμπεριέχονται σε αυτές με αναλυτικές οδηγίες και παραδείγματα.

Τέλος στο 9^ο Κεφάλαιο της τρίτης θεματικής ενότητας εστιάζεται η προσοχή στην παρουσίαση με συστηματικό τρόπο τριών περιπτώσεων ελέγχου επίδοσης σε διαφορετικές θεματικές ενότητες και πεδία και σε αντιπροσωπευτικούς φορείς του Δημοσίου, όπως οι ΟΤΑ, ευρύτεροι φορείς του Δημοσίου και τα Νοσοκομεία. Οι περιπτώσεις αυτές που έχουν επιλεγεί αντιπροσωπευτικά, βοηθούν στην κατανόηση και την εμπέδωση όλων των θεματικών εννοιών και των μεθοδολογικών πτυχών και διαδικασιών που ακολουθούνται στους ελέγχους επίδοσης.

ΕΝΟΤΗΤΑ ΠΡΩΤΗ -ΒΑΣΙΚΕΣ ΕΝΝΟΙΕΣ, ΟΡΙΣΜΟΙ ΚΑΙ ΘΕΣΜΙΚΟ ΠΛΑΙΣΙΟ

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1: ΕΝΝΟΙΑ ΤΩΝ ΕΛΕΓΧΩΝ ΕΠΙΔΟΣΗΣ ΚΑΙ ΘΕΣΜΙΚΟ ΠΛΑΙΣΙΟ

Σκοπός Κεφαλαίου

Στο Κεφάλαιο αυτό παρουσιάζεται και αναλύεται σε όλες τις πτυχές της η έννοια του ελέγχου επίδοσης και η άμεση συσχέτισή της με την αρχή της χρηστής δημοσιονομικής διαχείρισης. Ακολούθως προσδιορίζεται το θεσμικό της υπόβαθρο τόσο στις ελεγκτικές υπηρεσίες, όσο και στη διαχείριση των φορέων του Δημοσίου μέσω των δημοσιολογιστικών διατάξεων του Δημοσίου Λογιστικού.



Σκοπός του κεφαλαίου είναι να:

να καταστήσει σαφές στους εκπαιδευόμενους και αναγνώστες ποια είναι η έννοια αλλά και αποστολή και η προστιθέμενη αξία των ελέγχων επίδοσης.



να αποσαφηνίσει την ιδιαίτερη σημασία των ελέγχων απόδοσης και να τους συσχετίσει με τα άλλα είδη ελέγχων, ώστε να γίνουν κατανοητές οι ομοιότητες και διαφορές.

αναδείξει την συμβολή των ελέγχων επίδοσης στο έργο και αποστολή του εσωτερικού ελέγχου, λαμβάνοντας υπόψη τη θέσπιση του νέου ν. 4795/2021 για τον εσωτερικό έλεγχο.

Προσδοκώμενα αποτελέσματα



Η πλήρης εξοικείωση των εκπαιδευομένων αναγνωστών με την έννοια του ελέγχου επίδοσης/αξιολόγησης μέσω της κατανόησης και εμπέδωσης της αρχής της χρηστής διαχείρισης



Η εμβάθυνση των εννοιών της επίδοσης/αξιολόγησης ώστε να καταστεί σαφές ποιο είναι το υπόβαθρο και πεδίο δράσης και αναφοράς



Η αναγνώριση των διακριτών σημείων ενός ελέγχου επίδοσης ώστε να καθίσταται δυνατός ο εντοπισμός των ομοιοτήτων και διαφορών με τα άλλα είδη ελέγχων.

1.1. Εισαγωγή

Στο Κεφάλαιο αυτό περιγράφεται η έννοια των ελέγχων επίδοσης. Περιγράφεται η αρχή της χρηστής δημοσιονομικής διαχείρισης και η εφαρμογή της στην αξιολόγηση της αποδοτικότητας των φορέων του Δημοσίου. Στο κεφάλαιο αυτό παρουσιάζεται το θεσμικό πλαίσιο που διέπει τους ελέγχους επίδοσης και εφαρμόζεται από τα Ελεγκτικά Όργανα και Υπηρεσίες όπως το Ελεγκτικό Συνέδριο και η Γενική Διεύθυνση Δημοσιονομικών Ελέγχων. Στη συνέχεια παρουσιάζονται οι ομοιότητες και διαφορές με τα άλλα είδη ελέγχων. Τέλος αναγνωρίζεται η ειδική σημασία των ελέγχων επίδοσης στην αποστολή του εσωτερικού ελέγχου ενώ με ορισμένα παραδείγματα καθίσταται σαφές ποιο μπορεί να είναι το περιεχόμενο των ελέγχων απόδοσης με βάση την εμπέδωση της έννοιας της χρηστής δημοσιονομικής διαχείρισης ήτοι οικονομικότητα, αποδοτικότητα και αποτελεσματικότητα.

1.2. Έννοια ελέγχου επίδοσης, ανάλυση και εμβάθυνση

Σύμφωνα με τον ορισμό που δίνει ο Διεθνής Οργανισμός Ανώτατων Ελεγκτικών Ιδρυμάτων (International Organization of Supreme Audit Institutions INTOSAI) **έλεγχος επίδοσης/απόδοσης (performance audit) 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»¹.**

Οι έλεγχοι απόδοσης εστιάζουν στο κατά πόσο οι δημόσιοι φορείς και οι δράσεις τους εκτελούνται σύμφωνα με τρεις θεμελιώδεις για τους ελέγχους αυτούς αρχές, οι οποίες συνιστούν τη βάση επί της οποίας αναπτύσσονται οι διάφορες προσεγγίσεις και μορφές του ελέγχου απόδοσης: οικονομικότητα, αποτελεσματικότητα, αποδοτικότητα και στο κατά πόσο αυτά μπορούν να βελτιωθούν. Για να γίνει, όμως,

¹ 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 organizations are operating in accordance with the principles of economy, efficiency and effectiveness and whether there is room for improvement».

αυτός ο έλεγχος εφικτός, η επιτευχθείσα πραγματική απόδοση θα πρέπει να συγκρίνεται με προκαθορισμένα πρότυπα απόδοσης (standards) και να εντοπίζονται οι συγκλίσεις και οι αποκλίσεις από αυτά. Και βέβαια η όποια απόκλιση δεν θα πρέπει απλά να καταγράφεται, αλλά θα πρέπει να αναζητούνται περιθώρια βελτίωσης και προτάσεις δράσης, ώστε αυτή να επιτευχθεί.

Οι τρεις αρχές (τρία e από τους αγγλικούς όρους economy, efficiency, effectiveness) συναπαρτίζουν τη θεμελιώδη αρχή, όπως αποκαλείται στο εθνικό δίκαιο, της χρηστής δημοσιονομικής διαχείρισης.

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 πλαίσιο².

Σε ό,τι αφορά την **Οικονομικότητα**, αυτή αφορά στην ισορροπία μεταξύ του κόστους των μέσων που χρησιμοποιούνται για την επίτευξη ενός στόχου, δηλαδή τη χρήση του πλέον οικονομικού μέσου μετά από εξέταση εναλλακτικών επιλογών.

Ο έλεγχος της οικονομίας 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 δημόσιων πόρων, εάν χρησιμοποιήθηκαν οικονομικά οι ανθρώπινοι, χρηματοδοτικοί ή υλικοί πόροι, εάν η διαχείριση πραγματοποιείται σύμφωνα με ορθές διοικητικές αρχές και καλές πρακτικές, κ.λπ. (INTOSAI, 2004).

Επισημαίνεται, ωστόσο και υπογραμμίζεται ότι η οικονομικότητα δεν αποτελεί μονομερή σχέση, ούτε πρέπει να αντιμετωπίζεται ως τέτοια από τον ελεγκτή ή αξιολογητή, αλλά σχετίζεται απαραίτητως και με την διασφάλιση της ποιότητας. Ο στόχος δηλαδή δεν είναι μόνο savings και χαμηλότερη τιμή, αλλά ταυτόχρονα και διασφάλιση της ποιότητας.

Η **Αποδοτικότητα** αφορά στη σχέση μεταξύ των πόρων που διατίθενται και των αποτελεσμάτων που επιτυγχάνονται, όπως αυτή αναδεικνύεται από το εάν τα διατιθέμενα μέσα αξιοποιήθηκαν κατά τον καταλληλότερο τρόπο, δηλαδή εστιάζει στην εξέταση της απόδοσης.

² INTOSAI, 2019, «ISSAI 300. Performance Audit Principles», σ. 9.

Κατά τον έλεγχο ή αξιολόγηση της αποδοτικότητας, η ελεγχόμενη μονάδα θα πρέπει να τεκμηριώσει εάν ο οργανισμός αξιοποιεί «παραγωγικά» τους διαθέσιμους πόρους προκειμένου να επιτύχει το παραγόμενο αποτέλεσμα (προϊόν ή υπηρεσία). Για να το πετύχει αυτό θα πρέπει να συγκρίνει τη σχέση εισροών (πόρων, συντελεστών παραγωγής)/ εκροών (παραγόμενου έργου προϊόντος ή υπηρεσίας) με στόχους, πρότυπα ή με αντίστοιχα δεδομένα από οργανισμούς που έχουν όμοιο αντικείμενο λειτουργίας, ή δεδομένα από οργανισμούς που εφαρμόζουν ομοειδείς διαδικασίες παραγωγής. Η ποιότητα και η ποσότητα του αποτελέσματος (results) αποτελεί, επίσης, συγκρίσιμο μέγεθος τεκμηρίωσης για την αποτελεσματική λειτουργία του οργανισμού

Η **Αποτελεσματικότητα** αφορά στη σχέση μεταξύ των πόρων που διατίθενται και των αποτελεσμάτων που επιτυγχάνονται. Αναδεικνύεται από το εάν τα διατιθέμενα μέσα αξιοποιήθηκαν κατά τον καταλληλότερο τρόπο, δηλαδή εστιάζει στο ποσοστό επιτυχίας των εκ των προτέρων τεθειμένων στόχων.

Ο έλεγχος ή η αξιολόγηση της αποτελεσματικότητας έχει ως αντικείμενο να εξετάσει εάν ο οργανισμός έχει επιτελέσει το σκοπό του, εάν οι διαδικασίες που εφαρμόζει ακολουθούν κανόνες ή πρότυπα έτσι ώστε να ελέγχονται οι παράμετροι που αφορούν τις επιπτώσεις της δραστηριότητας και των επιλογών άσκησης των καθηκόντων του, τόσο εντός του οργανισμού, όσο και για τον τελικό αποδέκτη που είναι ο πολίτης.

1.3. Θεσμικό πλαίσιο ελέγχων επίδοσης

1.3.1. Παρουσίαση ανάλυση θεσμικού πλαισίου Δημοσίου Λογιστικού για την αρχή της χρηστής δημοσιονομικής διαχείρισης

Οι ανωτέρω τρεις αρχές (τρία ε από τους αγγλικούς όρους economy, efficiency, effectiveness) συναπαρτίζουν τη θεμελιώδη αρχή τής, όπως αποκαλείται στο εθνικό δίκαιο, **χρηστής δημοσιονομικής διαχείρισης**³ και ορίζονται ως εξής (ν. 4270/2014, άρ. 33, περ. α')⁴:

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

1.3.2. Ειδικές διατάξεις στο θεσμικό πλαίσιο που διέπουν τα Ελεγκτικά Όργανα και τις Υπηρεσίες

1.3.2.1. Το Ελεγκτικό Συνέδριο

Με το ν. 4129/2013, άρ. 40, παρ. 2-3, όπως αντικαταστάθηκαν με το ν. 4700/2020, άρ. 342, ορίζεται: «2. Το Ελεγκτικό Συνέδριο διενεργεί, σύμφωνα με τις διατάξεις

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 το Κανονισμό 2018/1046 «σχετικά με τους δημοσιονομικούς κανόνες που εφαρμόζονται στο γενικό προϋπολογισμό της Ένωσης», άρ. 33, ορίζεται η αρχή τής 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»).

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

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. [...]»⁶.

Επιπρόσθετα στο άρθρο 84 του ν.4820/21 με τίτλο «Έλεγχοι Επιδόσεων» ορίζεται ότι: « 1. Κατά τους ελέγχους επιδόσεων που διεξάγει το Ελεγκτικό Συνέδριο ερευνάται, αν τα συστήματα διαχείρισης, οι λειτουργίες, τα προγράμματα, οι δραστηριότητες ή οι φορείς λειτουργούν σύμφωνα με τις αρχές της οικονομικότητας, της αποδοτικότητας και της αποτελεσματικότητας.

2. Κατά τον έλεγχο αυτόν, χωρίς να ελέγχεται η σκοπιμότητα των ενεργειών του ελεγχόμενου φορέα, διερευνάται, αν οι στόχοι δημοσιονομικής διαχείρισης που έχουν τεθεί από αυτόν εμφανίζουν πρόδηλη αντίφαση, αν τα μέσα που επελέγησαν για την επίτευξη των στόχων είναι αναγκαία και επαρκή και αν η εκτέλεση των ενεργειών προς επίτευξη των στόχων ανταποκρίνεται στον αρχικό σχεδιασμό ή αν αυτός υπέστη εγκαίρως τις δέουσες τροποποιήσεις για την επίτευξη των στόχων. Με τον έλεγχο επιδόσεων εντοπίζονται επίσης συστημικές παθογένειες και αναλύονται τα αίτια αυτών.

3. Ο έλεγχος επιδόσεων οδηγεί στη διατύπωση τεκμηριωμένων συστάσεων, που στηρίζονται στην επαρκή και κατανοητή επεξήγηση της λογικής σύνδεσης των κριτηρίων ελέγχου και των επιμέρους ευρημάτων με τη συναγωγή συμπερασμάτων

⁶ Αυτή η μορφή ελέγχου εισήχθη στο θεσμικό πλαίσιο του ΕλΣυν για πρώτη φορά με το άρθρο 81 του Ν.4055/2012 και ακολούθως κωδικοποιήθηκε στο άρθρο 40 του Ν.4129/2013.

ικανών να στηρίζουν τις συστάσεις που διατυπώνονται.»

1.3.2.2. Η Γενική Διεύθυνση Δημοσιονομικών Ελέγχων (ΓΔΔΕ) του Υπουργείου Εθνικής Οικονομίας και Οικονομικών

Οι ιδρυτικές διατάξεις της Γενικής Διεύθυνσης Δημοσιονομικών Ελέγχων (ΓΔΔΕ), ειδικότερα το άρθρο 1 § 2 του Ν.3492/2006, ορίζουν ότι ο έλεγχος της χρηστής δημοσιονομικής διαχείρισης – συνεπώς ο έλεγχος επίδοσης – αποτελεί τον πυρήνα της αποστολής της ΓΔΔΕ. Ακόμα σαφέστερη είναι η διατύπωση της οικείας αιτιολογικής έκθεσης, σύμφωνα με την οποία (σ. 1) «[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 κλπ) απουσιάζει [...] ο έλεγχος απόδοσης των δαπανώμενων πόρων με βάση τις αρχές της οικονομίας, αποτελεσματικότητας και αποδοτικότητας, αρμοδιότητες που συνάδουν με το ρόλο του ως εξωτερικού ελεγκτή σύμφωνα με τα διεθνή ελεγκτικά πρότυπα».

Περαιτέρω, το άρθρο 2§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§1 περ. στ' του ν.3492/2006, μεταξύ των αρμοδιοτήτων των δημοσιονομικών ελεγκτών περιλαμβάνεται «η αξιολόγηση της επίδοσης του ελεγχόμενου φορέα με βάση την αρχή της χρηστής δημοσιονομικής διαχείρισης».

1.4. Είδη ελέγχων: ομοιότητες και διαφορές

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

ελεγκτές, δηλαδή⁷:

α. **Το χρηματοοικονομικό έλεγχο (financial audit)**, ο οποίος αποσκοπεί στην εξακρίβωση του κατά πόσο οι λογαριασμοί και οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις ενός φορέα (ισολογισμός, κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης, κατάσταση ταμειακών ροών, κατάσταση μεταβολής καθαρής θέσης και αναφορές εκτέλεσης προϋπολογισμού) αποτυπώνουν πλήρως και αξιόπιστα την οικονομική 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 ΠΑ⁸, 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 διακρίσεις⁹, ο έλεγχος επίδοσης **σκοπεί** στην ενίσχυση της πληροφόρησης για τη λήψη αποφάσεων, σε αντιδιαστολή με:

- i. τους ελέγχους διαβεβαίωσης πληροφόρησης
- ii. τους ελέγχους απάτης και λοιπών παρατυπιών που επισύρουν κυρώσεις
- iii. τους ελέγχους συμμόρφωσης (προς κανόνες ή εντολές).

Μολονότι υφίστανται διαφοροποιήσεις μεταξύ των διεθνών προτύπων (INTOSAI, ΠΑ, 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

⁷ 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.

⁸ ΠΑ, 2016, «International Standards For The Professional Practice Of Internal Auditing», σ. 12-13.

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

έλεγχου καθώς και τις 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.

Στον Πίνακα 1 που ακολουθεί καταγράφονται οι αποκλίσεις ήτοι διαφορές που εντοπίζονται σε κάθε τύπο ελέγχου και εντοπίζονται όπου δεν υπάρχουν διαφορές και τα κοινά του χαρακτηριστικά.

Πίνακας 1: Διαφορές ελέγχου συμμόρφωσης και ελέγχου επιδόσεων



Σημεία απόκλισης	Δημοσιονομικός έλεγχος και έλεγχος συμμόρφωσης	Έλεγχος Επιδόσεων
---------------------	--	----------------------

Σκοπός	Αξιολόγηση του κατά πόσον οι χρηματοοικονομικές επιχειρησιακές δράσεις εκτελέστηκαν νόμιμα και κανονικά, καθώς και του κατά πόσον οι λογαριασμοί είναι αξιόπιστοι.	Αξιολόγηση του κατά πόσον οι πόροι των ελεγχόμενων προϋπολογισμών χρησιμοποιήθηκαν κατά τρόπο οικονομικό, αποδοτικό και αποτελεσματικό.
Εστίαση	Χρηματοοικονομικές συναλλαγές, λογιστική και βασικές διαδικασίες δικλίδων.	Πολιτική, πρόγραμμα, οργάνωση, δραστηριότητες και συστήματα διαχείρισης.
Επιστημονική βάση	Λογιστική και νομική	Οικονομικά, πολιτική επιστήμη, κοινωνιολογία κ.λπ.
Μέθοδοι	Τυποποιημένο πλαίσιο	Ποικίλλουν από έλεγχο σε έλεγχο.
Κριτήρια ελέγχου	Επαφίενται λιγότερο στην κρίση του ελεγκτή. Τυποποιημένα κριτήρια που καθορίζονται από τη νομοθεσία και τους σχετικούς κανονισμούς και ισχύουν για όλους τους ελέγχους.	Επαφίενται περισσότερο στην κρίση του ελεγκτή. Ιδιαίτερα κριτήρια για έκαστο έλεγχο.
Εκθέσεις	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.

Πηγή: Οδηγός Ελέγχου Επίδοσης ΕΑΔ, 2021 από την πρωτότυπη αναφορά στο Εγχειρίδιο Ελέγχου Επιδόσεων του Ευρωπαϊκού Ελεγκτικού Συνεδρίου¹⁰

¹⁰ Ευρωπαϊκό Ελεγκτικό Συνέδριο, 2017, «Εγχειρίδιο Ελέγχου Επιδόσεων», παρ. 1.2.5.

1.5. Προστιθέμενη αξία ελέγχων επίδοσης - Εσωτερικός έλεγχος

Η ύπαρξη ισχυρού μηχανισμού εσωτερικού ελέγχου αποτελεί αναγκαιότητα για κάθε οργανισμό που επιδιώκει τη θωράκιση των λειτουργιών του και τη βελτίωση της απόδοσής του. Η ύπαρξη μιας αποτελεσματικής **Μονάδας Εσωτερικού Ελέγχου** διασφαλίζει την αποτελεσματική λειτουργία όλου του φάσματος δραστηριοτήτων ενός οργανισμού. Ο εσωτερικός ελεγκτής με την σε βάθος γνώση των διαδικασιών του οργανισμού, μπορεί να λειτουργήσει καταλυτικά στην αντιμετώπιση δυσλειτουργιών και αδυναμιών και να προτείνει βέλτιστες πρακτικές για την αντιμετώπισή τους.

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

Στο άρθρο 4 του ν.4795/2021 που προσδιορίζεται αυτολεξεί ευκρινώς η έννοια του συστήματος εσωτερικού ελέγχου, αναφέρεται ότι:

«Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου είναι το πλέγμα των λειτουργιών και διαδικασιών, καθώς και των δικλίδων ελέγχου που υιοθετεί ο φορέας και είναι σχεδιασμένο για να παρέχει εύλογη διαβεβαίωση στον φορέα για την επίτευξη των στόχων του σχετικά με την:

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

Αντιλαμβανόμαστε εκ των ανωτέρω ότι η Μονάδα Εσωτερικού Ελέγχου ως μέρος του συστήματος εσωτερικού ελέγχου έχει σημαντικό ρόλο να παίζει ως προς την αποτελεσματικότητα και αποδοτικότητα των επιχειρησιακών λειτουργιών του Οργανισμού εντάσσοντας ελεγκτικές και συμβουλευτικές δράσεις απόδοσης στον ετήσιο προγραμματισμό των δραστηριοτήτων της.

Προσέτι στο άρθρο 10 του ιδίου νόμου 4795/2021 που καθορίζει τους στόχους και αρμοδιότητες της Μονάδας Εσωτερικού Ελέγχου μεταξύ των αρμοδιοτήτων αναφέρεται στο 1, (δ) η αξιολόγηση της λειτουργίας των δραστηριοτήτων και των προγραμμάτων του φορέα βάσει των αρχών της χρηστής δημοσιονομικής διαχείρισης.

Οι αναφορές αυτές καταδεικνύουν ότι μεταξύ των κύριων αποστολών της Μονάδας Εσωτερικού Ελέγχου είναι και ο έλεγχος επίδοσης ή η αξιολόγηση.

Τέλος, η αποστολή του εσωτερικού ελεγκτή περιλαμβάνει και την παραγωγή επιπλέον αξίας μέσω του εντοπισμού ευκαιριών για την επίτευξη των στόχων του οργανισμού. Επίσης την προώθηση μεταρρυθμίσεων για την ανάπτυξη και τη διατήρηση αποδοτικότερων τρόπων λειτουργίας.

Στη συνηθισμένη καθημερινή λειτουργία ενός οργανισμού, οι τυπικοί κανόνες και έλεγχοι είναι συνήθως αποτελεσματικοί. Ωστόσο η διοίκηση ενός οργανισμού δεν είναι δυνατόν να δημιουργήσει κανόνες και οδηγίες για όλες τις καταστάσεις που δυνητικά μπορεί να συμβούν. Όσο και να ενισχυθούν οι έλεγχοι (εσωτερικοί και εξωτερικοί), δεν μπορούν από μόνοι τους να δημιουργήσουν συνθήκες βελτίωσης της απόδοσης. Προέχει η καλλιέργεια και η διάχυση «κουλτούρας βελτίωσης» και σε μια τέτοια διαδικασία ο εσωτερικός έλεγχος (τυπικός και άτυπος) έχει ένα πολύ σημαντικό ρόλο να παίζει.

1.6. Σύνοψη Κεφαλαίου

Στο Κεφάλαιο αυτό αναλύθηκαν οι έννοιες της απόδοσης, όπως αυτές αποτυπώνονται στις τρεις αρχές της χρηστής δημοσιονομικής διαχείρισης. Κατέστη σαφές τι αφορά η κάθε μία και πως μπορεί να χρησιμοποιηθεί στους ελέγχους απόδοσης ή την αξιολόγηση. Επιπλέον παρουσιάστηκε και το θεσμικό πλαίσιο αναφοράς τόσο στο πρωτογενές δίκαιο δηλαδή το Δημόσιο Λογιστικό ν.4270/2014),

όσο και στους οργανικούς νόμους που διέπουν τις Ελεγκτικές Υπηρεσίες του Ελεγκτικού Συνεδρίου και της Γενικής Διεύθυνσης Δημοσιονομικών ελέγχων. Αναφορές έγιναν και για τις διατάξεις που εμπεριέχονται στο ν.4795/2021 για τον εσωτερικό έλεγχο καθόσον αναλύθηκε η ειδική συμβολή του εσωτερικού ελέγχου στη διενέργεια των ελέγχων επίδοσης.

Μελέτες περίπτωσης για την κατανόηση των όρων οικονομικότητα, αποδοτικότητα, αποτελεσματικότητα

Περιπτώσεις και ερωτήματα που αφορούν την οικονομικότητα

1. Εξασφαλίστηκαν οι καλύτερες τιμές για την παροχή υπηρεσιών συντήρησης των κλιματιστικών μονάδων που χρησιμοποιεί ο φορέας;
2. Οι τεχνικές προδιαγραφές που τίθενται στην προκήρυξη του διαγωνισμού για την προμήθεια οθονών η/υ είναι οι ενδεδειγμένες ή αύξησαν υπερβολικά το τελικό κόστος της δαπάνης;
3. Η υπηρεσία παροχής υπηρεσιών υδραυλικών εργασιών ήταν απαραίτητη για τον οργανισμό εφόσον ο φορέας διαθέτει μόνιμο τεχνικό προσωπικό σε αντίστοιχη ειδικότητα ή θα μπορούσε να αποφευχθεί;

Περιπτώσεις και ερωτήματα που αφορούν την αποδοτικότητα

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

Περιπτώσεις και ερωτήματα που αφορούν την αποτελεσματικότητα

1. Ποιος είναι ο αριθμός ελέγχων που πραγματοποιούνται ανά τμήμα/ανά εργαζόμενο / ανά Δ.Ο.Υ;
2. Ποιος είναι ο μέσος όρος αναμονής του πολίτη σε «ουρά» προκειμένου να διεκπεραιώσει υπόθεσή του ανά Υπουργείο και ανά Υπηρεσία Υπουργείου;

3. Ποιο είναι το ποσοστό αποφοίτων γ' βαθμιας εκπαίδευσης που βρίσκουν εργασία στον τομέα των σπουδών τους εντός 6 μηνών από την έναρξη αναζήτησης.

Περιπτώσεις και ερωτήματα που αφορούν τον εσωτερικό έλεγχο

1. Είναι επαρκείς οι ασφαλιστικές δικλίδες που υπάρχουν και καλύπτουν όλες τις λειτουργίες του οργανισμού;

Σε περίπτωση που είναι επαρκείς οι ασφαλιστικές δικλίδες είναι και αποτελεσματικές, δηλαδή επιτυγχάνουν τον στόχο για τον οποίο έχουν τεθεί;

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2: ΠΡΟΫΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΠΡΟΓΡΑΜΜΑΤΩΝ ΕΠΙΔΟΣΕΩΝ

Σκοπός Κεφαλαίου

Στο κεφάλαιο αυτό παρουσιάζεται ο Προϋπολογισμός Επιδόσεων, όπως εφαρμόζεται από τους φορείς της Κεντρικής Διοίκηση (και αργότερα από το σύνολο του Ελληνικού Δημοσίου). Παρουσιάζει την μεθοδολογία για την στοχοθεσία και τη μέτρηση αυτής μέσω δεικτών.

Προσδοκόμενα Αποτελέσματα

- Να καταλάβουν οι εκπαιδευόμενοι για την χρησιμότητα των στόχων και των αποτελεσμάτων στον ετήσιο προϋπολογισμό.
- Να εμπεδώσουν την μεθοδολογία των δεικτών απόδοσης (KPIs)
- Τη χρησιμότητα να συνοδεύονται με στόχους τα κονδύλια του Π/Υ

Σύντομη Περιγραφή και σύνοψη Κεφαλαίου

Το κεφάλαιο αυτό μας παρουσιάζει τους Δείκτες μέτρησης της αποτελεσματικότητας, τη δομή του Προϋπολογισμού Επιδόσεων του κρατικού προϋπολογισμού, τους οριζόντιους δείκτες που εφαρμόζονται στην κεντρική διοίκηση και τέλος τη συσχέτιση του Προϋπολογισμού Επιδόσεων (performance budget) και του Ελέγχου Επιδόσεων (performance audit)

2.1. Εισαγωγή

Στο Κεφάλαιο αυτό παρουσιάζεται ο Προϋπολογισμός Επιδόσεων στο Ελληνικό Δημόσιο. Βασισμένο σε στοχοθεσία και δείκτες απόδοσης, ο προϋπολογισμός Επιδόσεων έρχεται να εμπλουτίσει τη διαδικασία του προϋπολογισμού πέρα από την απλή αποτύπωση σε ποσά και λογαριασμούς, στο αν τα χρήματα που παρουσιάζονται στον προϋπολογισμό είναι αποτελεσματικά και αποδοτικά.

2.2. Τι είναι ο Προϋπολογισμός Επιδόσεων

Ο προϋπολογισμός επιδόσεων (performance budgeting) είναι μια διαδικασία κατά την οποία οι δημόσιοι οργανισμοί ή άλλοι οργανισμοί ορίζουν συγκεκριμένους στόχους και μετρήσιμους δείκτες επιδόσεων για να αξιολογήσουν την αποτελεσματικότητα και την αποδοτικότητα των δραστηριοτήτων τους

Σύμφωνα με τον ΟΟΣΑ ορίζεται ως:

Η συστηματική χρήση πληροφοριών των επιδόσεων για αποφάσεις προϋπολογισμού είτε ως άμεση για αποφάσεις κατανομής του Π/Υ είτε ως συναφής πληροφόρηση για προγραμματισμό του Π/Υ και να προσδώσει μεγαλύτερη διαφάνεια και λογοδοσία κατά την διαδικασία κατάρτισης του Π/Υ, παρέχοντας πληροφόρηση στις Αρχές και στο Κοινό για τους σκοπούς των δαπανών και τα αποτελέσματα που θα επιφέρουν

Βασικά στοιχεία του προϋπολογισμού επιδόσεων:

1. Στόχοι και Αποτελέσματα:

- Καθορισμός συγκεκριμένων, μετρήσιμων και επιτεύξιμων στόχων για τις διάφορες δραστηριότητες και προγράμματα.

2. Δείκτες Επίδοσης:

- Χρήση δεικτών επιδόσεων για την αξιολόγηση της προόδου προς την επίτευξη των στόχων. Αυτοί οι δείκτες μπορεί να περιλαμβάνουν ποιοτικές και ποσοτικές μετρήσεις.

3. Προγραμματισμός και Κατανομή Πόρων:

- Κατανομή των πόρων (οικονομικών, ανθρώπινων κλπ) με βάση τις ανάγκες και τις προτεραιότητες που ορίζονται από τους στόχους.

4. Αξιολόγηση και Αναφορά:

- Συνεχής παρακολούθηση και αξιολόγηση των αποτελεσμάτων σε σχέση με τους στόχους, με τακτική αναφορά της προόδου.

5. Αναπροσαρμογή και Βελτίωση:

- Επανεξέταση και αναπροσαρμογή των προγραμμάτων και των στρατηγικών με βάση τα αποτελέσματα της αξιολόγησης για συνεχή βελτίωση.

6. Λογοδοσία και Διαφάνεια:

- παρέχει πληροφόρηση τόσο στις Αρχές όσο και στο Κοινό για τους σκοπούς των δαπανών και τα αποτελέσματα που θα επιφέρουν

2.3. Προϋπολογισμός Προγραμμάτων Επιδόσεων

Ο προϋπολογισμός προγραμμάτων (program budgeting) είναι μια μορφή προϋπολογισμού που επικεντρώνεται στη χρηματοδότηση συγκεκριμένων προγραμμάτων ή έργων, παρά στη διάθεση πόρων ανά τμήμα ή οργανωτική μονάδα. Σκοπός του είναι η καλύτερη ευθυγράμμιση των χρηματοοικονομικών πόρων με τους στρατηγικούς στόχους και τις προτεραιότητες ενός οργανισμού ή ενός κράτους. Στη χώρα μας, πλέον, λειτουργεί παράλληλα με τον κρατικό προϋπολογισμό. Ο κρατικός προϋπολογισμός είναι κατανομημένος ανά υπουργείο. Αυτό συνεχίζει να υφίσταται. Μαζί με αυτόν κατατίθεται στην Βουλή και ο προϋπολογισμός προγραμμάτων επιδόσεων. Πρόκειται για τον ίδιο Προϋπολογισμό ταξινομημένο, όμως, πλέον σε προγράμματα.

Με αυτό τον τρόπο επιδιώκεται μια σταθερή συνέχεια του Π/Υ ταξινομημένου σε προγράμματα που δεν θα επηρεάζεται από αλλαγές κυβέρνησης, ανασχηματισμούς, συγχωνεύσεις ή διασπάσεις υπουργείων και συνεπώς μη σταθερή αναφορά του Π/Υ.

Παράδειγμα:

Ο προϋπολογισμός του Προγράμματος (Τομέας πολιτικής) Υγεία τι περιλαμβάνει; Πρέπει να περιλαμβάνει τα πάντα που αφορούν τις δαπάνες για την Υγεία στη χώρα. Αυτό σημαίνει ότι περιλαμβάνει εκτός από όλες τις δαπάνες που αφορούν την υγεία και που αποτυπώνονται στον Π/Υ του Υπουργείου Υγείας επιπλέον την παροχή υγείας από τα Στρατιωτικά Νοσοκομεία που στον τακτικό Π/Υ ανήκει στο Υπουργείο Άμυνας καθώς και την παροχή υγείας από τα Πανεπιστημιακά Νοσοκομεία που ανήκουν στο Υπουργείο Παιδείας. Με αυτό τον τρόπο ομαδοποιούμε όλες τις δαπάνες που αφορούν την Υγεία σε ένα πρόγραμμα (τομέας πολιτικής) και δεν είναι διεσπαρμένο σε τρία υπουργεία.

2.4. Τομείς Πολιτικής – Προγράμματα – Υποπρογράμματα

Η Ταξινόμηση βάση προγραμμάτων πραγματοποιείται σε 3 επίπεδα:

Α Επίπεδο : Τομέας Πολιτικής

Β Επίπεδο: Πρόγραμμα

Γ Επίπεδο: Υπο-Πρόγραμμα

Οι Τομείς πολιτικής είναι 12 και κάτω από αυτούς εντάσσονται τα προγράμματα των φορέων.

	ΤΟΜΕΙΣ ΠΟΛΙΤΙΚΗΣ
1	Οριζόντιες/ Ειδικές Λειτουργίες του Κράτους
2	Άμυνα
3	Ασφάλεια και Προστασία των Δικαιωμάτων του Πολίτη
4	Οικονομική Δραστηριότητα και Ανάπτυξη
5	Περιβαλλοντική Προστασία και Χωροταξία
6	Υποδομές-Μεταφορές
7	Υγεία
8	Πολιτισμός-Θρησκεία-Αθλητισμός
9	Εκπαίδευση
10	Κοινωνική Προστασία
11	Αγροτική Ανάπτυξη
12	Τοπική Διακυβέρνηση

2.5. Δείκτες

Οι δείκτες απόδοσης (Key Performance Indicators - KPIs) είναι συγκεκριμένες, μετρήσιμες τιμές που χρησιμοποιούνται για την αξιολόγηση της αποτελεσματικότητας ενός οργανισμού στην επίτευξη των κύριων στόχων της. Οι KPIs είναι κρίσιμοι για την παρακολούθηση της προόδου, τη λήψη αποφάσεων και τη βελτίωση της απόδοσης.

Χαρακτηριστικά Αποτελεσματικών KPIs:

1. Ευθυγράμμιση με τους Στόχους: Οι KPIs πρέπει να ευθυγραμμίζονται με τους στρατηγικούς στόχους του οργανισμού.
2. Μετρησιμότητα: Οι KPIs πρέπει να είναι σαφώς μετρήσιμοι και ποσοτικοποιήσιμοι.
3. Ρεαλιστικότητα: Οι στόχοι που τίθενται πρέπει να είναι ρεαλιστικοί και εφικτοί.
4. Σαφήνεια: Οι KPIs πρέπει να είναι σαφείς και εύκολα κατανοητοί από όλους τους εμπλεκόμενους.
5. Συνεχής Παρακολούθηση: Απαιτείται συνεχής παρακολούθηση και αναπροσαρμογή των KPIs ανάλογα με τις αλλαγές στο περιβάλλον και τους στόχους του οργανισμού.

Οι δείκτες απόδοσης KPIs αποτελούν βασικά εργαλεία για τη μέτρηση και τη βελτίωση της απόδοσης ενός οργανισμού, επιτρέποντας τη συνεχή βελτίωση και τη λήψη τεκμηριωμένων αποφάσεων.

2.6. Δείκτες & Προϋπολογισμός Επιδόσεων

Βασικό χαρακτηριστικό του συστήματος προϋπολογισμού επιδόσεων αποτελεί η εισαγωγή ενός συνεκτικού πλαισίου αξιολόγησης της επίδοσης μέσα από στοχοθεσία και δείκτες μέτρησης του βαθμού επίτευξης του στόχου.

Για κάθε πρόγραμμα που παρουσιάζεται στον Π/Υ παρουσιάζονται οι Στόχοι και οι Δείκτες ως τρόπος μέτρησης επίτευξης των στόχων

Έτσι για κάθε Δείκτη, καταγράφεται:

- Ο υπεύθυνος υλοποίησης της σχετικής πολιτικής,
- Η αρμόδια Υπηρεσία για την παρακολούθησή του και την παροχή των τεκμηριωτικών αυτού στοιχείων,
- Ο στόχος που συνδέεται με αυτόν,
- Η ανάλυσή του και ο τύπος μέτρησής του,
- Τιμές για το τρέχον έτος και τιμή στόχος για το έτος προϋπολογισμού,
- Η μονάδα και η συχνότητα μέτρησης.

Για κάθε στόχο υπάρχει και ο ανάλογος δείκτης μέτρησης του στόχου. Για κάθε ένα από αυτά παρουσιάζεται πίνακας όπως ο παρακάτω:

Πίνακας 2: Στοιχεία μέτρησης επίδοσης

Στοιχεία Μέτρησης Επίδοσης		
Υπεύθυνος Υλοποίησης		
Αρμόδια Υπηρεσία παρακολούθησης του Δείκτη		
Δείκτης Μέτρησης / Τύπος		
Ανάλυση Δείκτη		
Στόχος		
Τιμή Στόχος ν-1	Εκτίμηση απολογισμού τιμής ν-1	Τιμή Στόχος έτους ν
Συχνότητα Μέτρησης		
Μονάδα μέτρησης		

Το κάθε πρόγραμμα έχει τους δικούς του στόχους και συνεπώς τους δικούς του δείκτες.

Έχουν όμως εκπονηθεί και οριζόντιοι δείκτες για μέτρηση και για στοχοθεσία.

Σύμφωνα με τα τεύχη Π/Υ Επιδόσεων 2022-2024 αυτοί είναι:

- Προσωπικό οριζόντιων υπηρεσιών
(Διοίκηση Ανθρώπινου Δυναμικού, ΓΔΟΥ) / Σύνολο προσωπικού
- m²/εργαζόμενο
- Κόστος / χιλιόμετρο (για τα κρατικά οχήματα)
- % κάλυψης των πληροφοριακών αναγκών από Ολοκληρωμένα Πληροφοριακά Συστήματα
- Μέσος χρόνος εκκαθάρισης ληξιπρόθεσμων οφειλών
- Χρόνος ολοκλήρωσης προμήθειας / διαγωνιστική διαδικασία

- Αριθμός υπηρεσιών του φορέα που ελέγχονται από εσωτερικό έλεγχο ετησίως
- Μέσος χρόνος (ώρες) εκπαίδευσης / εργαζόμενο ετησίως

2.7. Έλεγχος Επιδόσεων και Προϋπολογισμός Επιδόσεων

Με τον προϋπολογισμό Επιδόσεων, ο ίδιος ο φορέας έρχεται και θέτει στόχους και τους μετράει από μόνος του. Ορίζει με κάποιον τρόπο την αποδοτικότητα και την αποτελεσματικότητα του σύμφωνα με τα αποτελέσματα που παρουσιάζονται στους εκάστοτε δείκτες. Έτσι, αν όλα πάνε καλά σε ένα στόχο, δηλαδή ο απολογιστικός δείκτης είναι εντός του ορίου που τέθηκε προϋπολογιστικά, τότε ο ίδιος ο φορέας θεωρεί ότι επέτυχε τον στόχο του άρα είναι αποτελεσματικός και θέτει νέο στόχο στον επόμενο προϋπολογισμό.

Ποιος είναι λοιπόν ο ρόλος του ελέγχου σε αυτές τις περιπτώσεις;

Όπως και στον απλό έλεγχο εκτέλεσης του προϋπολογισμού ο ελεγκτής αναζητάει επιβεβαίωση των στοιχείων που παρουσιάζονται στις οικονομικές καταστάσεις ώστε να μπορεί να συγκρίνει προϋπολογισμό και απολογισμό, έτσι και σε αυτή τη περίπτωση ο ελεγκτής θα αναζητάει την αξιοπιστία και την αληθινή αποτύπωση των αριθμών που παρουσιάζει ο κάθε δείκτης. Τα στοιχεία πρέπει να εξακριβωθούν ως προς την ορθότητα και την αξιοπιστία τους.

Επιπλέον, με την κρίση του ελεγκτή μπορεί να προσθέσει κριτήρια ελέγχου αποδοτικότητας και αποτελεσματικότητας και να καταλήξει σε συμπεράσματα ωφέλιμα ως συστάσεις στον Ελεγχόμενο φορέα.

Μπορεί να εξετάσει και τον ίδιο το δείκτη. Αν δηλαδή ο επιλεγμένος δείκτης παρουσιάζει τη σωστότερη μέτρηση του στόχου (ή των στόχων) που παρουσιάζεται.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3: ΘΕΣΜΙΚΟ ΠΛΑΙΣΙΟ ΚΑΙ ΔΙΕΘΝΗ ΕΛΕΓΚΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ ΕΛΕΓΧΩΝ ΕΠΙΔΟΣΕΩΝ

Σκοπός Κεφαλαίου

Στο Κεφάλαιο αυτό περιλαμβάνονται τα βασικότερα Ελεγκτικά Πρότυπα ISSAIs που αφορούν τον σχεδιασμό, διενέργεια και την παρακολούθηση των ελέγχων απόδοσης. Τα πρότυπα παρουσιάζονται και σε αναλυτικό πίνακα, που αποσκοπεί στην ανάλυση κατά θεματικό επίπεδο των κύριων πτυχών τους.

Προσδοκώμενα αποτελέσματα

Ως γνωστόν τα Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα αποτελούν την πυξίδα των Ελεγκτών για κάθε δράση τους. Ανατρέχοντας στα Ελεγκτικά Πρότυπα οι ελεγκτές/αξιολογητές μπορούν να κατανοήσουν καλύτερα πώς μπορούν να χειριστούν κάθε σημείο του ελέγχου επίδοσης. Με την καλύτερη γνώση και εξοικείωσή τους ο έλεγχος/αξιολόγηση υλοποιείται με τη δέουσα επιμέλεια και επαγγελματισμό και σε αυτό προσβλέπει να συνδράμει το παρόν κεφάλαιο.

Σύντομη περιγραφή του Κεφαλαίου

Το Κεφάλαιο αυτό επικεντρώνεται στην παρουσίαση με συστηματικό τρόπο των κύριων Διεθνών Ελεγκτικών Προτύπων, για την εξοικείωση με αυτά των εκπαιδευομένων και αναγνωστών του παρόντος υποστηρικτικού υλικού.

3.1. Εισαγωγή

Στο Κεφάλαιο αυτό παρουσιάζεται η συμβολή των Διεθνών Ελεγκτικών προτύπων στο σχεδιασμό και διενέργεια των ελέγχων επίδοσης και αναλύονται τα βασικότερα από αυτά.

3.2. Η συμβολή των Διεθνών Ελεγκτικών Προτύπων στον σχεδιασμό και διενέργεια των ελέγχων επίδοσης

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 το 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).

Οι αρχές, οι οδηγίες και ιδίως τα Διεθνή Πρότυπα (ISSAIs – International Standards of Supreme Audit Institutions) του INTOSAI, έχουν καταλυτική επιρροή παγκόσμιας εμβέλειας σε θέματα εξωτερικού ελέγχου δημόσιων φορέων και οργανισμών.

Κεντρική θέση στα Πρότυπα αυτά έχουν οι τρεις βασικές θεμελιώδεις αρχές των ελέγχων απόδοσης: οικονομικότητα, αποδοτικότητα και αποτελεσματικότητα και τονίζουν το ρόλο των ελέγχων απόδοσης στην τήρησή τους από τις ελεγχόμενες οντότητες, αναφέροντας χαρακτηριστικά ότι βασικό αντικείμενο αυτής της κατηγορίας ελέγχων είναι η προαγωγή των τριών αυτών αρχών.

Τα διεθνή ελεγκτικά πρότυπα του INTOSAI που αφορούν τον έλεγχο απόδοσης όπως και τους λοιπούς ελέγχους, αν και δεν έχουν ως κώδικας 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 οριζόμενων βρίσκεται ακόμη σε πρώιμο στάδιο.

3.3. Περιεχόμενο και ανάλυση Διεθνών Ελεγκτικών Προτύπων για τους ελέγχους επίδοσης

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) Οι 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 4 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.

Το πρότυπο ISSAI 300 καθορίζει το πλαίσιο των ελέγχων απόδοσης και καταγράφει τις γενικές αρχές που πρέπει να ακολουθούν οι ελεγκτικοί οργανισμοί και οι ελεγκτές, αλλά και αρχές ανά επιμέρους στάδιο της διαδικασίας ελέγχου.

Το ISSAI 3000 αναφέρεται στους ελέγχους αυτούς με μεγαλύτερη λεπτομέρεια με στόχο να δώσει πρακτικές οδηγίες για τη διενέργειά τους, ως μια βάση καλών πρακτικών και ως ένα πλαίσιο για την περαιτέρω ανάπτυξη και εξέλιξη μεθοδολογιών εκτέλεσης ελέγχων απόδοσης. Ωστόσο αναγνωρίζει ότι η φύση των ελέγχων αυτών είναι τέτοια που η καταγραφή αρχών εφαρμόσιμων σε κάθε έλεγχο απόδοσης είναι ανέφικτη και κάθε ελεγκτικός φορέας θα πρέπει να προσαρμόζει τις αρχές στα δικά

του δεδομένα και ιδιαιτερότητες – ως παράδειγμα αναφέρει τα μοντέλα Westminster και Δικαστικό που αναφέρθηκαν στα προηγούμενα, τα οποία διαφοροποιούν ριζικά ορισμένες πτυχές των ακολουθούμενων διαδικασιών των διάφορων ελεγκτικών οργανισμών – χωρίς αυτό να σημαίνει ότι δεν θα πρέπει να επιδιώκονται τυποποιήσεις στο μέτρο του εφικτού.

Στον Πίνακα 3 που ακολουθεί παρουσιάζουμε τα βασικά πρότυπα προσεγγίζοντας συνοπτικά και το πεδίο αναφοράς τους.

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

αριθμός ΔΠΑΕΙ/ISSAIs	ΠΕΔΙΟ/ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΟ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ
ΔΠΑΕΙ 300: Οριζόντια θέματα ελέγχου απόδοσης	α) Δομή Ελέγχου	<ul style="list-style-type: none"> • Ορισμός ελέγχου απόδοσης • 3 Es • Στόχοι ελέγχου απόδοσης • Εφαρμογή ΔΠΑΕΙ 300
	β) Στοιχεία Ελέγχου Απόδοσης	<ul style="list-style-type: none"> • Οικονομία, Αποδοτικότητα, Αποτελεσματικότητα • Πεδίο και κριτήρια • Διαβεβαίωση
	γ) Αρχές ελέγχου Απόδοσης	<ul style="list-style-type: none"> • 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	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Ορισμός Ελέγχου απόδοσης ▪ Επιλογή αντικειμένων και πεδίο ελέγχου ▪ Ελεγκτική διαδικασία ▪ Βάσεις δεδομένων για έλεγχο απόδοσης και ανάλυση ▪ Ευρήματα ελέγχου ▪ Συστάσεις ▪ Ομάδα ελέγχου
ΔΠΑΕΙ 3100	Οδηγίες ελέγχων αποδοτικότητας	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Βασικές αρχές ελέγχου απόδοσης και λεπτομερειακή ανάλυση οδηγιών αναφορικά με την

	Βασικές αρχές	διενέργεια του ελέγχου και των ελεγκτικών πρακτικών που ακολουθούνται
--	---------------	---

Πηγή: Οδηγός Ελέγχων Επίδοσης ΕΑΔ

Σύνοψη Κεφαλαίου

Στο Κεφάλαιο αυτό επιχειρήθηκε η παρουσίαση των βασικών Διεθνών Ελεγκτικών Προτύπων που αφορούν τους ελέγχους επίδοσης. Τα Πρότυπα βοηθούν τους ελεγκτές και αξιολογητές να χρησιμοποιήσουν καλές πρακτικές και μεθοδολογικές προσεγγίσεις στην άσκηση του έργου τους, ενώ συμβάλλουν στο να κατανοήσουν τους λεπτούς χειρισμούς και την εμβάθυνση που χρειάζεται να ακολουθεί ο ελεγκτής στους ελέγχους επίδοσης. Η συμπόρευση με τα πρότυπα δείχνει δέουσα επιμέλεια και επαγγελματισμό και προς τούτο αποδίδουμε μεγάλη σημασία στην τήρηση τους.

ΕΝΟΤΗΤΑ ΔΕΥΤΕΡΗ - ΠΡΟΓΡΑΜΜΑΤΙΣΜΟΣ, ΣΧΕΔΙΑΣΜΟΣ, ΔΙΕΝΕΡΓΕΙΑ ΕΛΕΓΧΟΥ ΕΠΙΔΟΣΗΣ

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4 : ΠΡΟΓΡΑΜΜΑΤΙΣΜΟΣ / ΕΝΤΑΞΗ ΕΛΕΓΧΟΥ ΕΠΙΔΟΣΗΣ ΣΤΟ ΕΤΗΣΙΟ ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΕΛΕΓΧΩΝ

Σκοπός Κεφαλαίου

Το κεφάλαιο αυτό επιχειρεί να παρουσιάσει τις ενέργειες που πρέπει να γίνουν κατά την κατάρτιση του ετήσιου προγράμματος ελέγχων του Ελεγκτικού Φορέα, με τέτοιο τρόπο ώστε να αποτελεί μια πρώτη βάση πριν το επόμενο στάδιο που είναι σχεδιασμός του κάθε ελέγχου που εντάχθηκε στο Ετήσιο Πρόγραμμα Ελέγχων.

Προσδοκώμενα αποτελέσματα

Με την ολοκλήρωση της μελέτης του παρόντος κεφαλαίου οι εκπαιδευόμενοι θα είναι σε θέση να :

1. Εμπεδώσουν την προετοιμασία που χρειάζεται ώστε να αξιολογούν τις ανάγκες του ελεγκτικού φορέα για ελέγχους που ταιριάζουν με την στρατηγική του.
2. Να μπορούν να κατανοήσουν τη συνολική εικόνα του φορέα τους σχετικά με τους ελέγχους και τις δυνατότητες που έχει.
3. Να μπορούν να ετοιμάσουν πρόταση ελέγχου επιδόσεων για ένταξη στο κατάλογο των προτεινόμενων θεμάτων που θα προκριθούν για το ετήσιο πρόγραμμα ελέγχων της επόμενης χρονιάς.

Σύντομη περιγραφή του Κεφαλαίου

Στο Κεφάλαιο αυτό παρουσιάζονται όλοι οι παράμετροι που πρέπει να έχει υπόψη του ο κάθε ελεγκτής ώστε να μπορέσει να ετοιμάσει πρόταση ελέγχου επιδόσεων με το ενδεχόμενο να ενταχθεί στο ετήσιο πρόγραμμα ελέγχων.

4.1. Εισαγωγή

Ο προγραμματισμός των ελέγχων ενός ελεγκτικού φορέα είναι σημαντικός για την σωστή οργάνωση των εργασιών του. Ο ετήσιος προγραμματισμός ελέγχων ενός

ελεγκτικού φορέα αποτελεί μια στρατηγική διαδικασία που απαιτεί συστηματική προσέγγιση για να εξασφαλιστεί η αποτελεσματικότητα και η ολοκληρωμένη κάλυψη όλων των σημαντικών περιοχών.

Εφόσον υπάρχει στρατηγική ή πολυετής προγραμματισμός, τότε θα υπάρχει και η αντίστοιχη στοχοθεσία. Είναι σημαντικό λοιπόν να ευθυγραμμιστούν οι στόχοι των ελέγχων που θα ενταχθούν σε ένα ετήσιο πρόγραμμα ελέγχων με τους στρατηγικούς στόχους του Ελεγκτικού μας φορέα.

Οι βασικές πληροφορίες όσον αφορά το θέμα αυτό παρουσιάζονται συνοπτικά και μπορεί να περιλαμβάνουν:

4.2. Συνολικό Πεδίο Ελέγχων (Audit Universe)

Ο ελεγκτικός φορέας θα πρέπει να έχει καταγράψει όλες τις κατηγορίες που θα πρέπει να καλύπτει ως οργανισμός. Καλή πρακτική αποτελεί η αποτύπωση σε ένα «Χάρτη Ελέγχων» όπου σε αυτόν θα κατηγοριοποιεί τους ελέγχους του κατά μεγάλες θεματικές ενότητες όπως: Περιβάλλον, Υγεία, Παιδεία, Αθλητισμός, Δημοσιονομική βιωσιμότητα, Κράτος δικαίου, Ασφάλεια, Άμυνα, Καταπολέμηση της σπατάλης και άλλα.

4.3. Ετήσιο Πρόγραμμα Ελέγχων

Με βάση τους στρατηγικούς στόχους του ελεγκτικού φορέα και σε συνδυασμό της κάλυψης μέρους αυτών από τα προηγούμενα προγράμματα ελέγχων, ο φορέας καταρτίζει ένα Ετήσιο Πλάνο Ελέγχων. Για να φτάσει σε αυτό το σημείο, πρέπει να έχει μελετήσει τους κινδύνους, τα πεδία ελέγχου και να αρχίσει να καταγράφει λίστα με δυνητικούς ελέγχους που πρέπει να πραγματοποιήσει χωρίς να λαμβάνει υπόψη (αρχικά) τους πόρους και τις δυνατότητες υλοποίησης τους.

Πως θα φτάσει στο σημείο να συντάξει κατάλογο δυνητικών ελέγχων;

Με διάφορους τρόπους:

- Με προτάσεις των ελεγκτών του
- Με προτάσεις των ενδιαφερόμενων μερών (πχ Βουλή, Υπουργός, Τοπική Αυτοδιοίκηση, κλπ)
- Λαμβάνοντας υπόψη καταγγελίες πολιτών

- Μελετώντας και αναλύοντας την έως τώρα κάλυψη του «χάρτη ελέγχων»
- Μελετώντας τους κινδύνους που έχουν καταγράψει οι φορείς που θα ελεγχθούν (είτε από διαδικασία Διαχείρισης Κινδύνων είτε από εκθέσεις εσωτερικών ελεγκτών ή εναλλακτικά από πορίσματα άλλων ελεγκτικών φορέων)
- Αναλύοντας τα αποτελέσματα των δεικτών (KPIs) μετρήσεων απόδοσης των στόχων που έθεσαν τα προγράμματα στο Προϋπολογισμό Επιδόσεων.

4.4. Επιλογή Ελέγχων

Για τη διαμόρφωση μιας πρότασης ελέγχου επιδόσεων ξεκινάμε με ποιον τομέα θέλουμε να εξετάσουμε και γιατί. Οι λόγοι για την επιλογή του θέματος ελέγχου πρέπει να διατυπώνονται με σαφήνεια.

Οι βασικές πληροφορίες όσον αφορά το θέμα αυτό παρουσιάζονται συνοπτικά και μπορεί να περιλαμβάνουν:

- τις κυριότερες δραστηριότητες (πώς μπορεί να ελεγχθεί το προτεινόμενο αντικείμενο ελέγχου και τυχόν κατανομή αρμοδιοτήτων),
- χρηματοοικονομικές πληροφορίες,
- ποσά (κατά πόσο είναι σημαντικό το αντικείμενο από οικονομικής άποψης ή ποιοι χρηματοοικονομικοί και λειτουργικοί κίνδυνοι ελλοχεύουν),
- το νομοθετικό και κανονιστικό πλαίσιο και τους στόχους του προτεινόμενου αντικείμενου ελέγχου,
- το ενδιαφέρον που παρουσιάζει το αντικείμενο ελέγχου για τη Βουλή, τους πολίτες και γενικότερα για την κοινωνία.
- παραδείγματα καταστάσεων, από τις οποίες αναδεικνύονται ζητήματα, που μπορούν να στηρίξουν προτάσεις διενέργειας ελέγχων επιδόσεων:
- η διαπίστωση ότι οι στόχοι ή τα επιδιωκόμενα αποτελέσματα σε έναν ελεγχόμενο φορέα/πρόγραμμα δεν έχουν επιτευχθεί (π.χ. μεταρρυθμιστική αποτυχία),
- η αμφισβήτηση της ποιότητας μιας δραστηριότητας (π.χ. παροχή υπηρεσιών που δεν ανταποκρίνονται ποιοτικά στις προσδοκώμενες απαιτήσεις),
- η παραγωγικότητα ενός φορέα είναι υπερβολικά χαμηλή,

- το κόστος μιας συγκεκριμένης δραστηριότητας π.χ. μιας προμήθειας είναι υπερβολικά υψηλό σε σχέση με το παραχθέν αποτέλεσμα,
- οι υπηρεσίες ενός φορέα φαίνεται ότι δεν εκτελούν ορθώς τις λειτουργίες ή τις δραστηριότητες για τις οποίες είναι αρμόδιες, ή
- η οριοθέτηση των αρμοδιοτήτων μεταξύ των διαφόρων υπηρεσιών ενός φορέα είναι ασαφής.

Η άντληση βασικών πληροφοριών μπορεί να προέρχεται από διάφορες πηγές, όπως μέσα ενημέρωσης, εκθέσεις επιτροπών και ελεγκτικών μηχανισμών, ετήσιες οικονομικές ή άλλου είδους εκθέσεις. Λαμβάνονται υπόψη όλες οι εσωτερικές πληροφορίες δημοσιονομικού ή διοικητικού χαρακτήρα, εσωτερικές έρευνες και εσωτερικές στατιστικές σχετικά με το κόστος και την παραγωγικότητα του φορέα, οι καταγγελίες που υποβάλλονται στο Ε.Σ., οι πληροφορίες που έχουν αντληθεί από προηγούμενους ελέγχους του Ευρωπαϊκού Ελεγκτικού Συνεδρίου

4.5. Προτάσεις Ελέγχων

Για κάθε έλεγχο του δυνητικού καταλόγου θα πρέπει να αναλύεται:

- Οι κίνδυνοι που συνιστούν τον έλεγχο απαραίτητο
- Η σημαντικότητα του ελέγχου (επενδύονται μεγάλα ποσά του Π/Υ για το συγκεκριμένο θέμα;)
- Η σχετικότητα (είναι ο έλεγχος επίκαιρος, είναι θέμα που απασχολεί την κοινή γνώμη ή την κυβέρνηση)
- Η πληροφόρηση. (υπάρχουν στοιχεία που να μπορούν να αποκτηθούν σχετικά εύκολα)
- Ο Αντίκτυπος (τι θα προσφέρει ένας πιθανός έλεγχος')

Πίνακας 4: Υπόδειγμα Πρότασης Ελέγχου Επιδόσεων προκειμένου να ενταχθεί στο ετήσιο πλάνο ελέγχων

ΕΤΗΣΙΟ ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ 20XX	
ΠΡΟΤΑΣΗ ΕΛΕΓΧΟΥ ΕΠΙΔΟΣΕΩΝ	
1. ΘΕΜΑ ΕΛΕΓΧΟΥ (μικρή περιγραφή του ελέγχου)	(π.χ. Έλεγχος της Ανακύκλωσης σκουπιδιών)
1.1. ΠΙΘΑΝΟΣ ΤΙΤΛΟΣ ΕΛΕΓΧΟΥ	

(πιθανό βασικό ερώτημα)	(π.χ. Εξυπηρετεί η Ανακύκλωση τους σκοπούς και τους στόχους που τέθηκαν με αποδοτικό και αποτελεσματικό τρόπο;)
1.2. ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΤΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ	
1.3. ΕΝΔΕΙΚΤΙΚΟΣ ΠΡΟΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ	
1.4 ΕΙΔΟΣ ΕΛΕΓΧΟΥ (έλεγχος επιδόσεων, συμμόρφωσης)	
2. ΛΟΓΟΙ ΠΟΥ ΔΙΑΜΜΟΡΦΩΝΟΥΝ ΤΟΝ ΕΛΕΓΧΟ ΣΗΜΑΝΤΙΚΟ	
2.1 ΚΙΝΔΥΝΟΙ (ποιοι είναι κίνδυνοι για το δημόσιο;)	(π.χ. Η διαχείριση της ανακύκλωσης ενώ είναι επικερδής για τους διαχειριστές της δεν επιφέρει οφέλη στην κοινωνία, Δεν πραγματοποιείται σε τακτικές ημερομηνίες με αποτέλεσμα να ανακυκλώνεται μόνο ένα μικρό ποσοστό, Ενώ η συγκομιδή γίνεται διακριτά με τα λουπά σκουπίδια, στη χωματερή δεν συμβαίνει με αποτέλεσμα καταστροφικό για το περιβάλλον)
2.2 ΣΗΜΑΝΤΙΚΟΤΗΤΑ (γράψτε τους λόγους που καθιστούν τον έλεγχο σημαντικό)	(π.χ. Τα ποσά που διαθέτει το δημόσιο για ανακύκλωση υπερβαίνουν τα 2 δις ευρώ, Η ποιότητα ζωής των κατοίκων σε μεγάλες πόλεις εξαρτάται σε μεγάλο βαθμό από την σωστή ανακύκλωση απορριμμάτων, Συγκριτικά με τις άλλες χώρες της ΕΕ είμαστε στη τελευταία θέση στο θέμα της ανακύκλωσης)
2.3 ΣΥΝΑΦΕΙΑ (γράψτε τους λόγους που πιθανόν να αποτελεί τον έλεγχο επίκαιρο καθώς και την κατηγορία που σχετίζεται με τον χάρτη ελέγχων)	(Το θέμα έχει συζητηθεί στην Βουλή έντονα μετά το πρόστιμο που επιβλήθηκε στη χώρα μας από την Ε.Ε., Ανήκει στη κατηγορία "Περιβάλλον, Ανάπτυξη και Κλιματική Αλλαγή)
2.4 ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΣΗ (υπάρχει εσωτερική πληροφόρηση από προηγούμενους ελέγχους; Υπάρχει εξωτερική πληροφόρηση που μπορεί να αποκτηθεί;)	
2.5 ΑΝΤΙΚΤΥΠΟΣ	

(πως θα βοηθήσει ο έλεγχος)	(πχ. Το αποτέλεσμα του ελέγχου μπορεί να προκαλέσει αλλαγή της νομοθεσίας. Οι συστάσεις πιθανόν να ενισχύσουν τον έλεγχο στους διαχειριστές της ανακύκλωσης και συνεπώς να περιοριστεί κακή διαχείριση)
3. ΟΡΓΑΝΩΣΗ ΤΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ (χρονοδιάγραμμα - πόσος καθαρός χρόνος απαιτείται και από πόσους ελεγκτές)	
4. ΆΛΛΕΣ ΧΡΗΣΙΜΕΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΕΣ	

4.6. Αξιολόγηση προστιθέμενης αξίας ελέγχων και προτεραιοποίηση

Τα μέλη του τμήματος/ομάδας/υπηρεσίας/επιτροπής που είναι υπεύθυνο για το Ετήσιο Πρόγραμμα Ελέγχων θα πρέπει να ταξινομήσουν τα θέματα ελέγχων του παραπάνω καταλόγου με σειρά προτεραιότητας λαμβάνοντας υπόψη τα επιμέρους κριτήρια της κάθε πρότασης.

Το επόμενο βήμα είναι να ζυγίσουν τις δυνάμεις του διαθέσιμου ελεγκτικού προσωπικού (διαθέσιμος χρόνος, δεξιότητες, εμπειρία, κ.α.) σε σύγκριση με τον κατάλογο δυνητικών θεμάτων. Στη σειρά προτεραιότητας που έχει καταλήξει πόσους ελέγχους μπορούν να γίνουν το διάστημα που μας αφορά (πχ. Το επόμενο έτος που θα έχει εφαρμογή το Ετήσιο Πλάνο Ελέγχων).

4.7. Έγκριση Ετήσιου Προγράμματος Ελέγχων

Το ετήσιο πρόγραμμα ελέγχων θα πρέπει να αποκτάει την επιστημότητα που του αρμόζει προκειμένου να μπορεί να χρησιμοποιηθεί ως βάση αναφοράς τόσο στους ελεγχόμενους όσο και σε οποιονδήποτε εμπλεκόμενο φορέα.

Κάθε ελεγκτικός φορέας έχει διαφορετικές διαδικασίες έγκρισης, συνεπώς δεν αναπτύσσεται στο παρόν έγγραφο η διαδικασία.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5 : ΣΧΕΔΙΑΣΜΟΣ ΕΛΕΓΧΟΥ ΕΠΙΔΟΣΗΣ ΚΑΙ ΕΚΤΕΛΕΣΗ ΠΡΟΚΑΤΑΡΚΤΙΚΩΝ ΕΡΓΑΣΙΩΝ ΕΛΕΓΧΟΥ – ΥΠΟΜΝΗΜΑ ΕΛΕΓΧΟΥ

Σκοπός Κεφαλαίου

Το κεφάλαιο αυτό επιχειρεί να παρουσιάσει τα βήματα που ακολουθεί και τα εργαλεία που έχει στη διάθεσή της η ομάδα ελέγχου, κατά τον σχεδιασμό ενός ελέγχου επιδόσεων με τέτοιο τρόπο ώστε το επόμενο στάδιο που είναι η διενέργεια του ελέγχου να αποτελεί μια τήρηση του σχεδιασμού που παρουσιάζεται σε αυτό το κεφάλαιο.

Προσδοκώμενα αποτελέσματα

Με την ολοκλήρωση της μελέτης του παρόντος κεφαλαίου οι εκπαιδευόμενοι θα είναι σε θέση να :

1. Εμπεδώσουν την προετοιμασία που χρειάζεται ως προκαταρκτική μελέτη και έρευνα για την επικαιροποιημένη κατανόηση του ελεγχόμενου φορέα/προγράμματος/ συστήματος πριν ξεκινήσει ο έλεγχος.
2. Να μπορούν αφότου έχουν αποκτήσει την παραπάνω γνώση να καταγράψουν τους κινδύνους που ελλοχεύουν στο συγκεκριμένο φορέα/πρόγραμμα/ σύστημα και να τους αναλύσουν.
3. Να μετατρέψουν τους κινδύνους που έχουν καταγράψει σε ελεγκτικά ερωτήματα με μια δομή που θα επιτρέπει την εξαγωγή συμπερασμάτων.
4. Να καταγράψουν τα απαραίτητα κριτήρια - πρότυπα που θα εφαρμόσει η ομάδα ελέγχου προκειμένου να μπορεί να υπάρχει η βάση αναφοράς που θα συγκρίνει τα πραγματικά δεδομένα με αυτά
5. Να προγραμματίσουν για τη συλλογή των αποδεικτικών στοιχείων που θα πρέπει να αναζητήσουν στο επόμενο στάδιο της διενέργειας του ελέγχου, τα είδη και τις πηγές αυτών στις οποίες μπορούν να απευθυνθούν για την συγκέντρωσή τους.

Σύντομη περιγραφή του Κεφαλαίου

Στο Κεφάλαιο αυτό παρουσιάζονται όλοι οι παράμετροι που πρέπει να έχει υπόψη του η ομάδα ελέγχου για τον σχεδιασμό ενός ελέγχου επιδόσεων.

5.1. Σχεδιασμός Ελέγχου Επιδόσεων

Ο σχεδιασμός του ελέγχου περιλαμβάνει τη θέσπιση συνολικής στρατηγικής ελέγχου (εύρος, κατεύθυνση ελέγχου και χρονοδιάγραμμα), η οποία αποτυπώνεται στο Υπόμνημα Σχεδιασμού Ελέγχου.

<u>ΤΟ ΠΡΟΤΥΠΟ</u>
Ο ελεγκτής θα σχεδιάσει τον έλεγχο με τρόπο που θα συμβάλει σε υψηλής ποιότητας έλεγχο ο οποίος θα διενεργηθεί με οικονομικό αποδοτικό και αποτελεσματικό τρόπο σε συγκεκριμένο προκαθορισμένο χρόνο σύμφωνα με τις αρχές της χρηστής διοίκησης έργων.
ISSAI 3000/96

Ο σχεδιασμός είναι καθοριστικής σημασίας και συμβάλλει στον καθορισμό σαφών και εύλογων στόχων, στον προσδιορισμό μιας ρεαλιστικής και ορθά τεκμηριωμένης ελεγκτικής προσέγγισης και στην πρόβλεψη των αναγκαίων πόρων. Εάν ο έλεγχος δεν σχεδιαστεί σωστά υπάρχει ο κίνδυνος το ελεγκτικό έργο να αποβεί μη αποδοτικό και μη αποτελεσματικό.

Ο σχεδιασμός του ελέγχου επιγραμματικά περιλαμβάνει:

- την ανάλυση των σημαντικότερων κινδύνων που απειλούν τη χρηστή δημοσιονομική διαχείριση,
- τον καθορισμό του αντικειμένου ελέγχου, του πεδίου ελέγχου καθώς και τους στόχους του ελέγχου
- τον τρόπο προσέγγισης και τη μεθοδολογία που θα ακολουθηθεί
- τη διατύπωση των ερωτημάτων του ελέγχου
- τη θέσπιση των κριτηρίων του ελέγχου

- τον προγραμματισμό συλλογής αποδεικτικών στοιχείων, τις πηγές τους, τον τρόπο απόκτησης και ανάλυσής τους
- τους απαραίτητους πόρους (ανθρώπινους, οικονομικούς και υλικούς) καθώς και το χρονοδιάγραμμα υλοποίησης του ελέγχου
- το συμπέρασμα (κατά πόσο ο έλεγχος είναι σημαντικός, ρεαλιστικός, εφικτός και χρήσιμος)

5.2. Μελέτη του θέματος προς εξέταση

Κατά το στάδιο του σχεδιασμού του ελέγχου, η Ομάδα ελέγχου θα αποκτήσει σημαντική και επίκαιρη γνώση για τον ελεγχόμενο φορέα/πρόγραμμα, αφού διενεργήσει σχετική έρευνα, πραγματοποιήσει συναντήσεις με υπεύθυνους του φορέα/προγράμματος, εφαρμόσει εναλλακτικά σχέδια ελέγχου και εξετάσει κατά πόσο είναι διαθέσιμες οι πληροφορίες που είναι απαραίτητες για τον έλεγχο.

Η κατανόηση του περιβάλλοντος, του αντικειμένου εργασιών και του πιθανού αντίκτυπου αυτού είναι σημαντική, καθώς βοηθά στην αναγνώριση των σημαντικών ελεγκτικών θεμάτων και στην πραγματοποίηση των σχεδιαζόμενων ελεγκτικών ενεργειών.

Η εξοικείωση με τον ελεγχόμενο φορέα/πρόγραμμα, που θα διευκολύνει την αναγνώριση των σημαντικών ελεγκτικών ζητημάτων περιλαμβάνει την κατανόηση:

- του περιεχομένου του ελεγχόμενου προγράμματος ή δραστηριότητας ή πράξης,
- του υφιστάμενου νομοθετικού και κανονιστικού πλαισίου,
- της οργανωτικής δομής του φορέα,
- του πλαισίου της δημόσιας διακυβέρνησής του, των εμπλεκόμενων με τον έλεγχο φορέων και των σχέσεων λογοδοσίας που τους διέπουν,
- του εσωτερικού και εξωτερικού επιχειρησιακού περιβάλλοντος,
- των λειτουργικών κινδύνων που επηρεάζουν τη στρατηγική και τους στόχους του
- των εξωτερικών παραγόντων (βοηθητικών η ανασταλτικών) που τυχόν επηρεάζουν την παροχή υπηρεσιών του
- των πηγών χρηματοδότησης

- του εφαρμοζόμενου πλαισίου χρηματοοικονομικής αναφοράς
- της στρατηγικής και των στόχων του ελεγχόμενου φορέα/προγράμματος καθώς και της διαδικασίας σύνταξης προϋπολογισμού και απολογισμού του
- των κριτηρίων οικονομικής και επιχειρησιακής απόδοσης,
- των μεθόδων μέτρησης της αποδοτικότητας του ελεγχόμενου φορέα/προγράμματος από τρίτους, όπως το κοινοβούλιο και τα μέσα μαζικής ενημέρωσης
- του συστήματος εσωτερικών δικλίδων
- του Προϋπολογισμού και του Απολογισμού
- τυχόν προγενέστερων ελέγχων που διενεργήθηκαν στον ελεγχόμενο φορέα/πρόγραμμα και στον οικείο τομέα

Η ορθή κατανόηση του εξεταζόμενου θέματος είναι ιδιαίτερα σημαντική. Η προσέγγιση που εφαρμόζεται για την απόκτηση αυτών των γνώσεων ποικίλει ανάλογα με τη φύση του θέματος και το επίπεδο των γνώσεων που ενδεχομένως διαθέτει η ομάδα ελέγχου. Σε κάθε περίπτωση η ομάδα ελέγχου πρέπει να έχει επαρκή γνώση του ελεγχόμενου φορέα, των προγραμμάτων και δραστηριοτήτων που θα ελεγχθούν.

5.3. Καταγραφή Κινδύνων προς εξέταση

Κίνδυνος είναι η πιθανότητα ένα γεγονός ή μία ενέργεια να επηρεάσει αρνητικά την εφαρμογή της χρηστής δημοσιονομικής διαχείρισης, όπως πχ η οικονομική ζημιά ή η αδυναμία υλοποίησης ενός προγράμματος κατά τρόπο οικονομικό, αποδοτικό και αποτελεσματικό. Οι κυριότεροι κίνδυνοι μπορεί να είναι εγγενείς (παράγοντες που καθιστούν δυσχερή την επίτευξη της χρηστής δημοσιονομικής διαχείρισης ανεξαρτήτως του κατά πόσο είναι ορθή η διαχείριση του ελεγχόμενου φορέα) ή κίνδυνοι των εσωτερικών δικλίδων.

Μεταξύ των παραγόντων που συμβάλλουν στην εμφάνιση των κινδύνων συγκαταλέγονται:

- η φύση και η πολυπλοκότητα των ελεγχόμενων δραστηριοτήτων,
- η ποικιλία, συνοχή και σαφήνεια των στόχων και επιδιώξεων του φορέα,

- η ύπαρξη και χρησιμοποίηση κατάλληλων μέσων για τη μέτρηση των επιδόσεων,
- η διαθεσιμότητα πόρων,
- η πολυπλοκότητα της οργανωτικής διάρθρωσης και η σαφήνεια των αρμοδιοτήτων,
- η ύπαρξη και η ποιότητα των συστημάτων εσωτερικού ελέγχου και η πολυπλοκότητα και ποιότητα των χρηματοοικονομικών πληροφοριών.

Η ομάδα ελέγχου πρέπει:

- να αναλύσει τη σημασία των εν λόγω κινδύνων και την πιθανότητα εμφάνισής τους σε συνδυασμό με τον πιθανό αντίκτυπό τους, τόσο ποσοτικό όσο και ποιοτικό.
- να προσδιορίσει τους σημαντικούς κινδύνους που απειλούν την επιτυχή διενέργεια του ελέγχου και τον πλέον κατάλληλο τρόπο για τη διαχείρισή τους. Κατά το σχεδιασμό της κρίσιμης διαδρομής που θα ακολουθήσει ο έλεγχος, θα ήταν χρήσιμο να εντοπιστούν τα σημεία υψηλού κινδύνου, όπου υπάρχει μεγαλύτερη πιθανότητα εμφάνισης προβλημάτων που θα συνεπάγονταν καθυστερήσεις ή θα υπονόμευαν την ποιότητα της ελεγκτικής εργασίας.
- να εξετάσει ποια προβλήματα μπορεί να ανακύψουν, τις συνέπειες των προβλημάτων αυτών και τη στρατηγική του ελεγχόμενου φορέα/προγράμματος για την ελαχιστοποίηση ή τη διαχείριση των κινδύνων.

5.4. Προσδιορισμός Πεδίου Ελέγχου

ΤΟ ΠΡΟΤΥΠΟ

Η ομάδα ελέγχου θα πρέπει να θέσει ξεκάθαρους στόχους που σχετίζονται με τις αρχές της οικονομικότητας, αποδοτικότητας και αποτελεσματικότητας.

ISSAI 3000/35

Το πεδίο ελέγχου προσδιορίζει τους λόγους για να διενεργηθεί ο έλεγχος. Οι στόχοι του ελέγχου δίνουν το έναυσμα για την ανάπτυξη των ελεγκτικών ερωτημάτων που

καθοδηγούν τις εργασίες μας. Συνεπώς, η αποτύπωση των στόχων είναι σημαντική και μπορεί να επηρεάσει τα αποτελέσματα του ελέγχου. Οι στόχοι του ελέγχου θα πρέπει να σχεδιάζονται με τέτοιο τρόπο ώστε να μεγιστοποιούνται τα οφέλη και ο αντίκτυπος του ελέγχου. Συμπεριλαμβάνουν την σημαντικότητα και την αναζήτηση της αξιολόγησης της οικονομικότητας, αποδοτικότητας και αποτελεσματικότητας του ελέγχου βασισμένη στην στρατηγική του ελεγκτικού μας φορέα. Επειδή οι στόχοι θα οδηγήσουν το σχεδιασμό των ελεγκτικών ερωτημάτων, θα μπορούσαν οι στόχοι να αποτελέσουν το πρώτο επίπεδο ελεγκτικών ερωτημάτων και να αποτυπωθούν ως ερωτήματα. Κατά την καταγραφή των στόχων καλό θα ήταν να λαμβάναμε υπόψη τα παρακάτω:

- Είναι οι στόχοι του ελέγχου συγκεκριμένοι, εφικτοί, αντικειμενικοί, πολιτικά ουδέτεροι και μετρήσιμοι;
- Είναι δομημένοι έτσι ώστε να επιτρέπουν να μπορούμε να καταλήξουμε σε συμπέρασμα;
- Παρέχουν αρκετή πληροφόρηση στους ελεγχόμενους φορείς και σε όλους τους εμπλεκόμενους στον έλεγχο ώστε να μπορούν να κατανοήσουν εύκολα το γιατί διενεργείται αυτός ο έλεγχος, τους στόχους του ελέγχου και το πεδίο ελέγχου;

5.5. Πρότυπα ερωτήσεων ελέγχου – Δομή – Καταγραφή

Τα ερωτήματα του ελέγχου επιδόσεων παρουσιάζονται με μορφή πυραμίδας ερωτημάτων, με ένα βασικό ερώτημα (κεντρικό), το οποίο θα αναλύεται σε περιορισμένο αριθμό υποερωτημάτων, τα οποία θα επικεντρώνονται σε ένα θεματικό τομέα και θα καθορίζουν με σαφήνεια το θέμα του ελέγχου και τα ζητήματα που θα αποτελέσουν το αντικείμενο του ελέγχου. Η πυραμιδοειδής διάρθρωση των ερωτημάτων του ελέγχου διασφαλίζει ότι οι στόχοι του ελέγχου συνδέονται θεματικά, αλληλοσυμπληρώνονται και αλληλοαποκλείονται.

Τα ερωτήματα πρέπει να είναι σαφή. Η σαφήνεια των ερωτημάτων αφορά στη σημαντικότητα του θέματος, την ουσιαστικότητα του αντίκτυπου για τα ενδιαφερόμενα μέρη και τους κινδύνους για τη χρηστή δημοσιονομική διαχείριση.

- Πρέπει να είναι εφικτός ο έλεγχος των ερωτημάτων. Ο έλεγχος των ερωτημάτων αφορά στη δυνατότητα να απαντηθούν, στη δυνατότητα

διενέργειας ενός ελέγχου και εξαγωγής ενός συμπεράσματος υπό το πρίσμα των διαθέσιμων πληροφοριών, μεθόδων ελέγχου, πόρων και ελεγκτικών δεξιοτήτων και τη δυνατότητα τήρησης του χρονοδιαγράμματος.

- Τα ερωτήματα ελέγχου μπορούν να επικεντρώνονται, είτε στην εξέταση των συστημάτων ελέγχου, είτε στην άμεση εξέταση των επιδόσεων ή σε συνδυασμό και των δύο:

Όσον αφορά στην εξέταση των συστημάτων ελέγχου εξετάζονται:

- α) η ρεαλιστικότητα και συνάφεια των στόχων του ελεγχόμενου φορέα/προγράμματος,
- β) οι χρησιμοποιούμενοι δείκτες ώστε να εξακριβωθεί κατά πόσον μετρούν ορθά την πρόοδο της επίτευξής τους, την παραγωγή ακριβών, ουσιωδών και πραγματικών στοιχείων και πληροφοριών από τα συστήματα του ελεγχόμενου φορέα/προγράμματος και την ορθή χρήση αυτών,
- γ) η αξιοπιστία των σχετικών στοιχείων και
- δ) η αξιοπιστία των κριτηρίων επιλογής που χρησιμοποιούνται για την κατανομή των πόρων.

Όσον αφορά στην εξέταση των επιδόσεων, επικεντρώνονται στην επίτευξη των στόχων και των δεικτών του ελεγχόμενου φορέα/προγράμματος, οι οποίοι με την προϋπόθεση ότι είναι ορθά σχεδιασμένοι, αποτελούν την βάση αξιολόγησης των επιδόσεων αυτών.

Το βασικό ερώτημα μπορεί να υποδιαιρεθεί σε υποερωτήματα, τα οποία με τη σειρά τους, μπορούν να υποδιαιρεθούν περαιτέρω.

Τα επίπεδα ανάλυσης των υποερωτημάτων ξεκινούν από το βασικό ερώτημα και καταλήγουν στα αναλυτικά ερωτήματα, στα οποία δίνεται απάντηση, αφού εφαρμοστούν ειδικές ελεγκτικές διαδικασίες. Οι διαδικασίες αυτές αποτελούν τη βάση των πηγών των αποδεικτικών στοιχείων.

Τα υποερωτήματα κάθε επιπέδου πρέπει να διαφέρουν μεταξύ τους (να αλληλοαποκλείονται), αλλά ως σύνολο να καλύπτουν τις σημαντικότερες πτυχές του ερωτήματος του αμέσως προηγούμενου επιπέδου(να αλληλοσυμπληρώνονται).

Η υποδιαίρεση κάθε ερωτήματος καταλήγει στη δημιουργία μιας πυραμίδας και

βοηθά στη συνολική και συγκροτημένη οργάνωση της ελεγκτικής σκέψης, εξασφαλίζοντας κατ' αυτό τον τρόπο ότι λαμβάνονται υπόψη όλες οι πτυχές ενός ερωτήματος ή υποερωτήματος.

Η προσέγγιση στην δομή των ελεγκτικών ευρημάτων σε μορφή πυραμίδας μπορεί να γίνει με δύο τρόπους.

Η πρώτη αφορά την «από πάνω προς τα κάτω» (Top to Down) προσέγγιση. Σε αυτή ορίζουμε το βασικό ερώτημα, κατόπιν το διασπάμε σε 2 ή 3 ή 4 υποερωτήματα (επίπεδο 2), τα υποερωτήματα αυτά με τον ίδιο τρόπο τα διασπάμε σε υποερωτήματα τους (επίπεδο 3) και αν χρειαστεί και τα ερωτήματα του επιπέδου 3 σε νέα υποερωτήματα (επίπεδο 4). Η δεύτερη προσέγγιση αφορά την ανάπτυξη ερωτημάτων από «τη βάση προς τα πάνω» (Bottom up). Η σειρά για αυτή την προσέγγιση είναι, αφότου καταγραφούν οι κίνδυνοι, να ομαδοποιηθούν. Σε κάθε ομάδα θα αναπτύσσονται τα ελεγκτικά ερωτήματα του κατώτερου επιπέδου όπου καλύπτουν όλους τους κινδύνους της ομάδας. Αφότου καταγραφούν όλα τα ερωτήματα κάθε ομάδας, αναζητάμε ένα βασικότερο ερώτημα (που αν ήταν σε κατάφαση θα ήταν συμπέρασμα) για όλη την ομάδα. Εφαρμόζοντας αυτό για όλες τις ομάδες που έχουν χωρίσει τους κινδύνους (και κατόπιν τα ερωτήματα τους) κάνουμε το ίδιο για το επόμενο (προς τα πάνω) ιεραρχικά επίπεδο (από το επίπεδο 3 στο επίπεδο 2 κ.ο.κ) για να καταλήξουμε στο Βασικό Ερώτημα.

5.6. Επικοινωνία με τον ελεγχόμενο

Η επικοινωνία με τον ελεγχόμενο είναι θεμελιώδης προϋπόθεση καθ' όλη τη διάρκεια του ελέγχου, από τον σχεδιασμό μέχρι και την ολοκλήρωση του, με την οριστικοποίηση της έκθεσης ελέγχου. Η ενδεδειγμένη προσέγγιση της επικοινωνίας με τον ελεγχόμενο μπορεί με δύο λέξεις να αποδοθεί ως επικοινωνία «ΧΩΡΙΣ ΑΙΦΝΙΔΙΑΣΜΟΥΣ». Αυτό σημαίνει ότι διατηρείται από την έναρξη του ελέγχου ένας διαρκής, ανοικτός διάλογος με αμοιβαία κατανόηση μεταξύ των ελεγκτών και του προσωπικού του ελεγχόμενου φορέα. Με την προσέγγιση αυτή βελτιώνονται οι προϋποθέσεις αποδοχής τόσο των συμπερασμάτων όσο και των συστάσεων της έκθεσης ελέγχου. Στο παρακάτω διάγραμμα παρουσιάζονται με παραστατικό τρόπο τα στάδια επικοινωνίας με τον ελεγχόμενο φορέα, σε ποιο επίπεδο γίνεται η επικοινωνία και τι αυτή περιλαμβάνει:

Χρονικά Σημεία Επικοινωνίας



Έτσι 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 η αποστολή επισκεφθεί τον ελεγχόμενο

Οι ελεγκτές αποφασίζουν 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.

Κατά την διάρκεια της ελεγκτικής 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.

Κατά την επικοινωνία των προκαταρκτικών ευρημάτων

Τα ευρήματα που προκύπτουν από τον έλεγχο τεκμηριώνονται και κοινοποιούνται στον ελεγχόμενο φορέα, ο οποίος αντικρούει ή αποδέχεται τα ευρήματα και μπορεί να προσκομίσει καινούργια στοιχεία.

Πριν και μετά την διαδικασία των αντιρρήσεων

Η επικοινωνία σε αυτό το στάδιο στοχεύει στο να διασφαλιστεί η συμφωνία του ελεγχόμενου στις διαπιστώσεις του ελέγχου και να οριστεί ένα αποδεκτό και από τον ελεγκτή χρονοδιάγραμμα υλοποίησης των συστάσεων.

Συνήθως η ομάδα ελέγχου δεν θα παρουσιάσει τα ευρήματα, τα συμπεράσματα, τις διαπιστώσεις και τις συστάσεις της πριν την ολοκλήρωση του ελέγχου. Εντούτοις στα πλαίσια της διατήρησης ενός υγιούς διαλόγου καθ' όλη τη διαδικασία ο ελεγκτής μπορεί να μοιράζεται για παράδειγμα προκαταρκτικά ευρήματα ώστε να συλλέγει τις πιθανές αντιδράσεις και να λαμβάνει ενημερωμένες αποφάσεις για την επάρκεια και την καταλληλότητα των αποδεικτικών του στοιχείων. Επιπρόσθετα καθώς η ελεγκτική εργασία εκτελείται ο ελεγκτής μπορεί να βρεθεί απέναντι σε ζητήματα που απαιτούν άμεση διορθωτική δράση, όπως στοιχεία απάτης ή σημαντικές ελλείψεις εσωτερικού ελέγχου που θα μπορούσαν να οδηγήσουν σε απάτη. Σε αυτή τη περίπτωση είναι σημαντικό τα ζητήματα αυτά να κοινοποιηθούν αμέσως ιεραρχικά στη διοίκησή του ελεγκτικού οργανισμού που διενεργεί τον έλεγχο. Η διοίκηση του ελεγκτικού φορέα ή έστω ο επόπτης του ελέγχου είναι εκείνος που θα δώσει οδηγίες για το πώς, πότε και ποιος θα ενημερωθεί εντός της ελεγχόμενης οντότητας για τα θέματα αυτά.

5.7. Κριτήρια ελέγχου

<u>ΤΟ ΠΡΟΤΥΠΟ</u>
Η ομάδα ελέγχου πρέπει να καθορίσει κατάλληλα κριτήρια ελέγχου που θα ανταποκρίνονται στους στόχους του ελέγχου και στα ελεγκτικά ερωτήματα και που είναι συμβατά με τις τρεις αρχές (οικονομικότητα, αποδοτικότητα, αποτελεσματικότητα)
ISSAI 3000/45

Αφότου έχουμε καθορίσει το πεδίο ελέγχου και τους στόχους, πρέπει να καθορίσουμε τα κριτήρια ελέγχου. Αποτελούν τα πρότυπα που θα χρησιμοποιηθούν ως βάση αναφοράς για το πώς θα έπρεπε να έχουν πραγματοποιηθεί οι δραστηριότητες του ελεγχόμενου φορέα/προγράμματος. Ο έλεγχος θα συγκρίνει τις πραγματικές δραστηριότητες με αυτά. Οι διαπιστώσεις του ελέγχου θα είναι τα αποτελέσματα της σύγκρισης αυτής.

Στον έλεγχο συμμόρφωσης, τα κριτήρια ελέγχου είναι τα προβλεπόμενα από το νόμο, τον κανονισμό ή τις συμβατικές υποχρεώσεις του φορέα. Συνεπώς, όταν η σύγκριση που κάνουμε ως ελεγκτές μεταξύ της πραγματικότητας και του προβλεπόμενου κριτηρίου (νόμος, κανονισμός ή άλλη συμβατική υποχρέωση) αποτελεί τον έλεγχο και το αποτέλεσμα της πιθανής απόκλισης αποτελεί τη διαπίστωση του ελέγχου.

Το ίδιο ακριβώς συμβαίνει και στον έλεγχο επιδόσεων. Η διαφορά είναι ότι τα κριτήρια δεν περιορίζονται μόνο στις συμβατικές υποχρεώσεις και στους νόμους/κανονισμούς, αλλά εμπλουτίζονται με επιπλέον κριτήρια προκειμένου να μπορεί να εξεταστούν οι αρχές της οικονομικότητας, αποδοτικότητας και αποτελεσματικότητας. Τα επιπλέον κριτήρια μπορεί να είναι η στοχοθεσία (είτε του φορέα ή άλλων ανώτερων στόχων), οι καλές πρακτικές άλλων ομοειδών φορέων (εγχώριων ή διεθνών), διεθνή πρότυπα από αναγνωρισμένους θεσμούς (πχ. Παγκόσμιος Οργανισμός Υγείας -ΠΟΥ, ΔΝΤ, ΟΗΕ, INTOSAI, κ.α.), συγκριτική αξιολόγηση (benchmarking) ή από οποιοδήποτε άλλο τρόπο η ομάδα ελέγχου μπορεί να εισαγάγει κατά την κρίση της, με την προϋπόθεση ότι τα κριτήρια αυτά θα πρέπει να τύχουν αποδοχής από τον ελεγχόμενο φορέα.

Συνεπώς, τα κριτήρια ελέγχου σε ένα έλεγχο επιδόσεων περιλαμβάνουν τα πάντα.

Παραδείγματα κριτηρίων:

- Νόμοι και κανονισμοί για τη λειτουργία του φορέα
- Στόχοι, πολιτικές και διαδικασίες που έχει υιοθετήσει ο φορέας
- Πρότυπα και κανόνες που έχει επιβάλει ο ίδιος ο φορέας
- Γνώμες ειδικών
- Διαδικασίες & οριοθετημένες πρακτικές
- Συμβατικές υποχρεώσεις (συμβόλαια, επιδοτούμενα προγράμματα)
- Συγκριτικοί δείκτες που έχουν τεθεί από τρίτους
- Επιδόσεις προηγούμενων ετών
- Κριτήρια που έχουν ήδη χρησιμοποιηθεί σε παρόμοιους ελέγχους από τις ελεγκτικές αρχές

Τα κριτήρια του ελέγχου πρέπει:

- να είναι αντικειμενικά και αξιόπιστα ώστε να ελαχιστοποιείται ο κίνδυνος υποκειμενικής προσέγγισης,
- να μην είναι σταθερά σε όλους τους ελέγχους αλλά να ποικίλουν, και η επιλογή τους να γίνεται από την Υπηρεσία Επιτρόπου,
- να είναι χρήσιμα, συναφή, εύλογα, εφικτά και
- να προέρχονται από αναγνωρισμένες πηγές, ώστε να εξετάζονται στο πλαίσιο της οικονομικότητας, αποδοτικότητας και αποτελεσματικότητας.

Η επιλογή των κριτηρίων πρέπει να γίνεται αντικειμενικά και να βασίζεται στην επαγγελματική κρίση της ομάδας ελέγχου. Για να γίνει αυτό πρέπει η ομάδα ελέγχου:

- να έχει αποκτήσει επαρκή γνώση του ελεγχόμενου φορέα/προγράμματος,
- να είναι εξοικειωμένη με το οικείο νομοθετικό και κανονιστικό πλαίσιο, να έχει εξετάσει στοιχεία, όπως απολογισμούς, επιχειρησιακά σχέδια, εισηγήσεις σε εποπτεύοντες φορείς, εκθέσεις ελέγχου κ.α.,
- να έχει αποσαφηνίσει τους στόχους του ελεγχόμενου φορέα/προγράμματος,
- να έχει κατανοήσει τις απαιτήσεις των βασικών εμπλεκόμενων στον έλεγχο φορέων,
- να έχει ερευνήσει παρόμοιες δραστηριότητες άλλων φορέων

5.8. Συλλογή επαρκών, συναφών και αξιόπιστων κριτηρίων ελέγχου

Κατά την φάση του σχεδιασμού του ελέγχου, προτείνεται να προσδιοριστούν και τα είδη των αποδεικτικών στοιχείων που θα χρειαστούν για να τεκμηριώσουν τις διαπιστώσεις του ελέγχου. Επιπλέον, να καταγραφούν στο σχεδιασμό οι πηγές άντλησης των αποδεικτικών στοιχείων καθώς και ο τρόπος συλλογής αυτών.

Τα στοιχεία αυτά πρέπει να είναι:

- επαρκή (να καθιστούν δυνατή την πλήρη απάντηση στο βασικό ερώτημα ελέγχου),
- συναφή (να σχετίζονται με το τιθέμενο υποερώτημα ελέγχου),
- αξιόπιστα (να είναι αντικειμενικά και πειστικά).
- Σε περίπτωση αμφιβολίας, πρέπει να λαμβάνεται υπόψη ο πιθανός αντίκτυπος που μπορεί να έχει για τον έλεγχο το γεγονός ότι τα αποδεικτικά στοιχεία δεν μπορούν να συλλεχθούν με λογικό κόστος και ότι πρέπει να εξεταστούν εναλλακτικές πηγές στοιχείων. Εάν ο κίνδυνος αδυναμίας συλλογής των αναγκαίων αποδεικτικών στοιχείων είναι υψηλός, το βασικό ερώτημα του ελέγχου πρέπει να διαμορφωθεί ανάλογα.

Επισημαίνεται ότι όλα τα αποδεικτικά στοιχεία που προσδιορίζονται στο παρόν στάδιο του ελέγχου, θα επαναξιολογηθούν και ενδεχομένως εμπλουτισθούν στο στάδιο της πραγματοποίησης του ελέγχου.

Για κάθε υποερώτημα του τελευταίου επιπέδου που έχει σχεδιαστεί θα πρέπει να ορίσουμε τα είδη των αποδεικτικών στοιχείων, τις πηγές άντλησης τους, τον τρόπο συλλογής τους και τυχόν τρόπο επεξεργασίας τους. Όλο το παραπάνω εγχείρημα αποτυπώνεται στον Πίνακα 5 που ακολουθεί.

5.9. Υπόμνημα Σχεδιασμού Ελέγχου Επιδόσεων

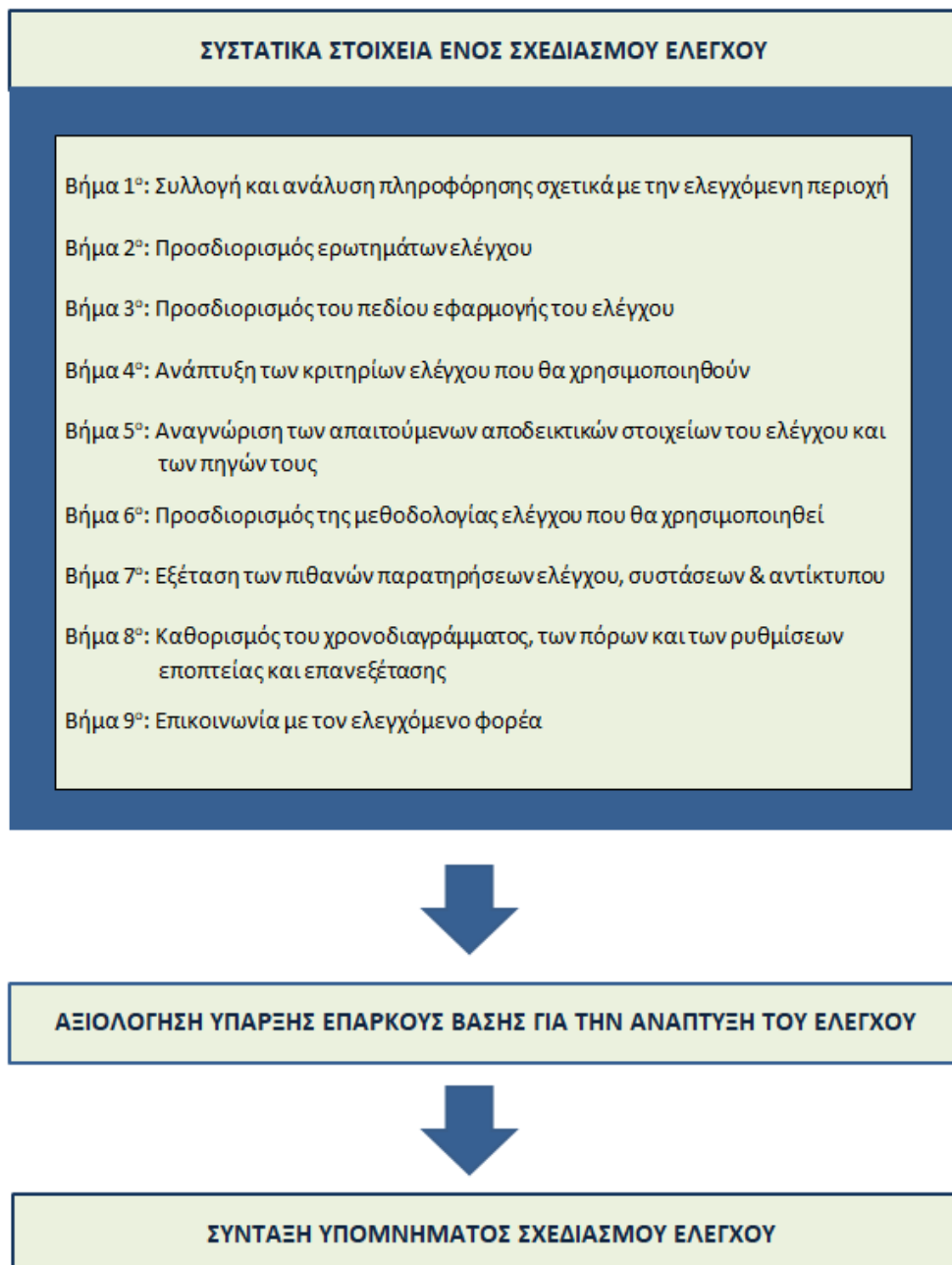
Ο λεπτομερής προγραμματισμός του ελέγχου παρατίθεται στο Υπόμνημα Σχεδιασμού Ελέγχου (Υ.Σ.Ε.). Με τη σύνταξη του Υ.Σ.Ε. ο επικεφαλής του Τμήματος ελέγχου του φορέα αναλαμβάνει τη δέσμευση να παραδώσει ένα προϊόν (τα αποτελέσματα του ελέγχου), σύμφωνα με τα διεθνώς αναγνωρισμένα πρότυπα ποιότητας, εντός των καθορισμένων προθεσμιών, παρέχοντας ως αντάλλαγμα τους πόρους που του διατέθηκαν από το Τμήμα ελέγχου.

- ✚ Το Υ.Σ.Ε. 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 Υ.Σ.Ε. πρέπει να υποβληθεί στο Τμήμα ελέγχου, προκειμένου να ληφθεί η σχετική απόφαση, υπό τη μορφή που παρουσιάζεται στο Παράρτημα Ι.
- ✚ Το Υ.Σ.Ε. πρέπει να υποδεικνύει τον τρόπο (π.χ. μέσω ενός σχεδίου συλλογής αποδεικτικών στοιχείων – βλ. Παράρτημα ΙΙ) 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, τα οποία θα επιτρέψουν στους ελεγκτές να καταλήξουν σε έγκυρα συμπεράσματα (βλ. Παράρτημα ΙΙΙ Περίγραμμα Προγράμματος Ελέγχου). 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 ελέγχου.

Οι ελεγκτικές δοκιμές δεν πρέπει να αρχίζουν έως ότου εγκριθεί το Υ.Σ.Ε. από τον επικεφαλής του Τμήματος Ελέγχου. Μόνο στην περίπτωση που εγκριθεί το Υ.Σ.Ε. οι πόροι θεωρούνται επίσημα δεσμευμένοι για τις εργασίες του συγκεκριμένου ελέγχου.

Επιπλέον, μέσω του κατάλληλου σχεδιασμού του ελέγχου έλεγχος 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 Υ.Σ.Ε., παρατίθενται στο Διάγραμμα 1:

Διάγραμμα 2: Συστατικά στοιχεία ενός σχεδιασμού ελέγχου που περιλαμβάνονται στο Υπόμνημα



Πηγή: Οδηγός Ελέγχου Επιδόσεων, ΕΑΔ, 2021

ΥΠΟΜΝΗΜΑ ΕΛΕΓΧΟΥ ΕΠΙΔΟΣΗΣ

Τίτλος:

ΕΛΕΓΧΟΣ ΑΠΟΔΟΣΗΣ ΑΞΙΟΠΟΙΗΣΗΣ ΑΚΙΝΗΤΩΝ ΟΡΓΑΝΙΣΜΟΥ Χ

Ημερομηνία:

ΣΥΝΟΠΤΙΚΗ ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΠΡΟΤΕΙΝΟΜΕΝΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ

Α. ΠΕΔΙΟ ΕΛΕΓΧΟΥ

1. Στοιχεία Ελεγχόμενου:

ΔΗΜΟΣΙΟΣ ΟΡΓΑΝΙΣΜΟΣ

2. Πεδίο / Αντικείμενο Ελέγχου:

Απόδοση Αξιοποίησης Ακινήτων Ιδιοκτησίας Δημόσιου Οργανισμού

3. Κύριο Ερώτημα Ελέγχου:

Κατά πόσο αξιοποιούνται τα ακίνητα του φορέα βάσει των αρχών της Χρηστής Δημοσιονομικής Διαχείρισης

Β. Λόγοι επιλογής του Πεδίου Ελέγχου:

1. **Σημαντικότητα/Αντίκτυπος: Γιατί θέλουμε να εξετάσουμε το συγκεκριμένο πεδίο (αξιοποίηση ακινήτων);**
2. **Τι προσδοκούμε ως αποτέλεσμα του ελέγχου**

1. Ο οργανισμός διαθέτει πληθώρα ακινήτων και υπάρχει σημαντική επίπτωση στο δημοσιονομικό αποτέλεσμα του φορέα
2. Να αποτυπωθεί η πλήρης εικόνα των ακινήτων με στόχο τον εξορθολογισμό, τη βέλτιστη αξιοποίηση της ακίνητης περιουσίας του φορέα και τη βελτίωση της οικονομικής επάρκειάς του.

3. Άλλο:

Γ. Οργάνωση Ελέγχου

Ελεγκτική ομάδα: Σύνθεση

3 άτομα, ο ένας τουλάχιστον με ειδικότητα μηχανικού

1. Ερωτήματα Ελέγχου:

Διαμόρφωση 3-5 κύριων ερωτημάτων που θα διερευνηθούν

1. Αν υπάρχει μητρώο καταγραφής όλων των ακινήτων του φορέα
2. Ποια η σημερινή εικόνα των ακινήτων;
 - α) Πόσα ακίνητα ίδιο-χρησιμοποιούνται;
 - β) Πόσα δεν αξιοποιούνται;
 - γ) Πόσα μισθώνονται από τρίτους;
3. Πόσα ακίνητα αξιοποιούνται μέσω ενοικίασης;
 - α) Έχει γίνει η σχετική διαδικασία σύμφωνα με την κείμενη νομοθεσία;
 - β) Είναι τα μισθώματα αντίστοιχα με τις ισχύουσες αντικειμενικές/εμπορικές αξίες;
 - γ) Γίνεται αναπροσαρμογή του μισθώματος;
4. Υπάρχει μηχανισμός ελέγχου και παρακολούθησης καταβολής μισθωμάτων μέσω ΟΠΣ;
5. Υπάρχει μελέτη για την αξιοποίηση – εκποίηση των ακινήτων;

2. Μεθοδολογία: Πως θα αντληθούν τα στοιχεία και θα διεξαχθεί ο έλεγχος;

1. Επιτόπιος έλεγχος στην Κεντρική Υπηρεσία
2. Ερωτηματολόγια
3. Συνεντεύξεις αρμόδιων υπαλλήλων
4. Στοιχεία από Πληροφοριακό Σύστημα (δευτερογενή στοιχεία- δειγματοληπτικός έλεγχος)
5. Κτηματολόγιο, μισθωτήρια, παραχωρητήρια, Ε9, κλπ.

3. Χρονοδιάγραμμα

1 Συγκρότηση κλιμακίου – Προετοιμασία – Έγκριση Απόφασης

15 ημέρες

2 Σχεδιασμός-Εκπόνηση προγράμματος ελέγχου (ελεγκτικές μέρες/εβδομάδες):

1 εβδομάδα

3 Διενέργεια ελέγχου (ελεγκτικές μέρες/εβδομάδες):

1 εβδομάδα

**4 Σύνταξη έκθεσης (ελεγκτικές μέρες/εβδομάδες):
Προετοιμασία, πληρότητα, υποβολή προσωρινής έκθεσης /
αντιρρήσεις/υποβολή σε ΕΣΕΛ, οριστικοποίηση,
παρακολούθηση συστάσεων**

1 μήνας για σύνταξη Έκθεσης

15 ημέρες για πληρότητα

1 μήνας για προσωρινή έκθεση

1 μήνας για αντιρρήσεις

4. Κίνδυνοι για τον έλεγχο:

1. Απουσία πλήρους καταγραφής του συνόλου των ακινήτων – μη δυνατότητα άντλησης στοιχείων
2. Κανονισμός λειτουργίας οργανισμού (περιορισμοί- συναρμοδιότητες- αλληλοεπικάλυψη αρμοδιοτήτων διαχείρισης)
3. Πολυπλοκότητα νομοθεσίας σχετικά με την αξιοποίηση ακινήτων (αλληλοεπικάλυψη αρμοδιοτήτων διαχείρισης)
4. Δυσχερής συνεργασία με τα αρμόδια στελέχη του οργανισμού
5. Εκτενής έλεγχος με κίνδυνο υπέρβασης του χρονοδιαγράμματος

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6 : ΔΙΕΝΕΡΓΕΙΑ ΕΝΟΣ ΕΛΕΓΧΟΥ ΕΠΙΔΟΣΗΣ

Σκοπός Κεφαλαίου

Το κεφάλαιο αυτό επιχειρεί να παρουσιάσει τις λογικές διεργασίες στις οποίες προβαίνει, τα βήματα που ακολουθεί και τα εργαλεία που έχει στην διάθεσή του, ο ελεγκτής, κατά την διενέργεια ενός ελέγχου επίδοσης ώστε να εδραιώνει με πειστικό τρόπο τα ευρήματα και τις διαπιστώσεις του.

Προσδωκόμενα Αποτελέσματα

Με την ολοκλήρωση της μελέτης του παρόντος κεφαλαίου οι εκπαιδευόμενοι θα είναι σε θέση να:

1. Κατανοήσουν την ανάγκη της πλήρους τεκμηρίωσης των ευρημάτων και συμπερασμάτων ενός ελέγχου επίδοσης με τη συλλογή επαρκών και κατάλληλων αποδεικτικών στοιχείων. Να αναγνωρίζουν πότε τα αποδεικτικά στοιχεία δεν είναι επαρκή και κατάλληλα και τι πρέπει να κάνουν στις περιπτώσεις αυτές.
2. Αναγνωρίζουν τις πηγές αποδεικτικών στοιχείων στις οποίες μπορούν να απευθυνθούν για τη συγκέντρωσή τους, καθώς και το είδος των αποδεικτικών στοιχείων που μπορούν να χρησιμοποιήσουν σε ένα έλεγχο επίδοσης και πως αυτά ιεραρχούνται ως προς την αποδεικτική τους σπουδαιότητα.
3. Εξοικειωθούν με τις μεθόδους συλλογής αποδεικτικών στοιχείων αλλά και ποιες και πότε μπορούν να χρησιμοποιήσουν, ανάλογα με το στάδιο του ελέγχου στο οποίο βρίσκονται.
4. Γνωρίζουν τις μεθόδους ποιοτικής και ποσοτικής ανάλυσης δεδομένων, ώστε να οδηγούνται σε τεκμηριωμένα και ισχυρά ελεγκτικά συμπεράσματα και ευρήματα και να τεκμηριώνουν πειστικά τον έλεγχο τους.

Σύντομη περιγραφή του Κεφαλαίου

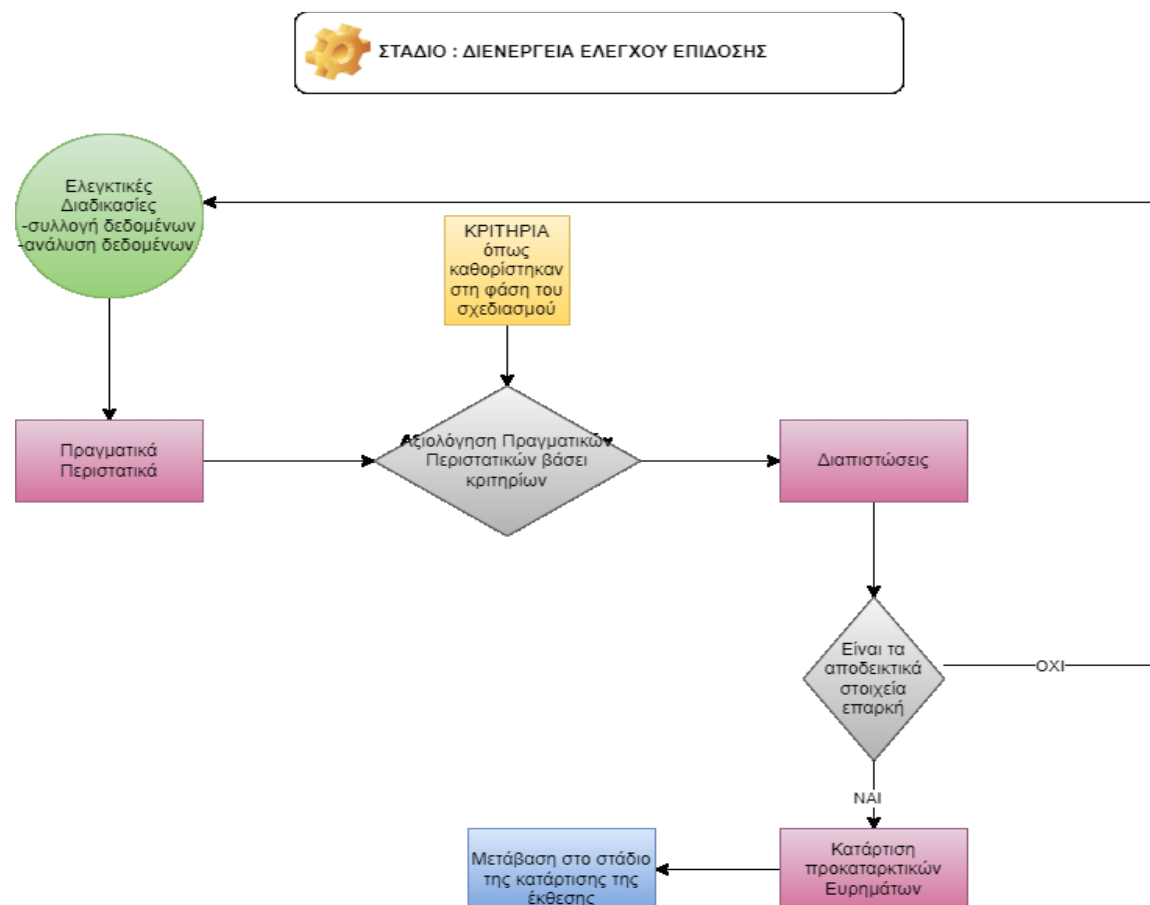
Στο Κεφάλαιο αυτό παρουσιάζονται όλες οι παράμετροι που πρέπει να έχει υπόψη του ένας ελεγκτής στη φάση της διενέργειας ενός ελέγχου επίδοσης. Επιπρόσθετα, εδώ θα αναλυθούν και θα εξειδικευτούν οι έννοιες της επάρκειας, της πληρότητας και της καταλληλότητας των αποδεικτικών στοιχείων και θα παρουσιαστούν

συνοπτικά οι μέθοδοι συλλογής και ανάλυσης των αποδεικτικών στοιχείων.

6.1. Εισαγωγή

Το στάδιο της εξέτασης ή διενέργειας ενός ελέγχου επίδοσης αρχίζει με την έναρξη των ελεγκτικών εργασιών. Έπεται δηλαδή της έγκρισης του Υπομνήματος Σχεδιασμού Ελέγχου, και συνεχίζεται μέχρι την κατάρτιση της τελικής έκθεσης. Επομένως, περιλαμβάνει 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 εκκαθάριση τυχόν αμφιβολιών σχετικά με αυτές. Η διεργασία αυτή παρουσιάζεται στο κατωτέρω γράφημα (Διάγραμμα 2).

Διάγραμμα 3: Διενέργεια ενός ελέγχου Επίδοσης



Προσαρμογή από Ευρωπαϊκό Ελεγκτικό Συνέδριο, 2017, «Εγχειρίδιο Ελέγχου Επιδόσεων», ενότητα 4.1

Ο σκοπός της διεξαγωγής ενός ελέγχου απόδοσης είναι η απόκτηση επαρκών και κατάλληλων αποδεικτικών στοιχείων για την ανάπτυξη ευρημάτων που απαντούν στους στόχους και τις ερωτήσεις του ελέγχου. Οι ερωτήσεις ελέγχου είναι αυτές που καθοδηγούν το ελεγκτικό έργο. Ως εκ τούτου, οι πληροφορίες που θα συλλεγούν και θα αναλυθούν θα πρέπει να αφορούν άμεσα τα ερωτήματα του ελέγχου.

ΣΗΜΑΝΤΙΚΟ

Κατά τη συλλογή δεδομένων, η ομάδα ελέγχου μπορεί να χρειαστεί να επανεξετάσει ορισμένες από τις αποφάσεις που ελήφθησαν κατά τη φάση σχεδιασμού του ελέγχου. Για παράδειγμα, καθώς αναγνωρίζονται νέες πιθανές πηγές πληροφοριών που μπορούν να χρησιμοποιηθούν ως αποδεικτικά στοιχεία ή εάν διαπιστωθεί ότι ορισμένες από τις πληροφορίες που συλλέγονται δεν είναι αξιόπιστες ή χρήσιμες για την απάντηση των ερωτήσεων ελέγχου, ίσως χρειαστεί να προσαρμοστούν: το εύρος του ελέγχου, οι ερωτήσεις, τα κριτήρια και οι μέθοδοι συλλογής και ανάλυσης πληροφοριών.

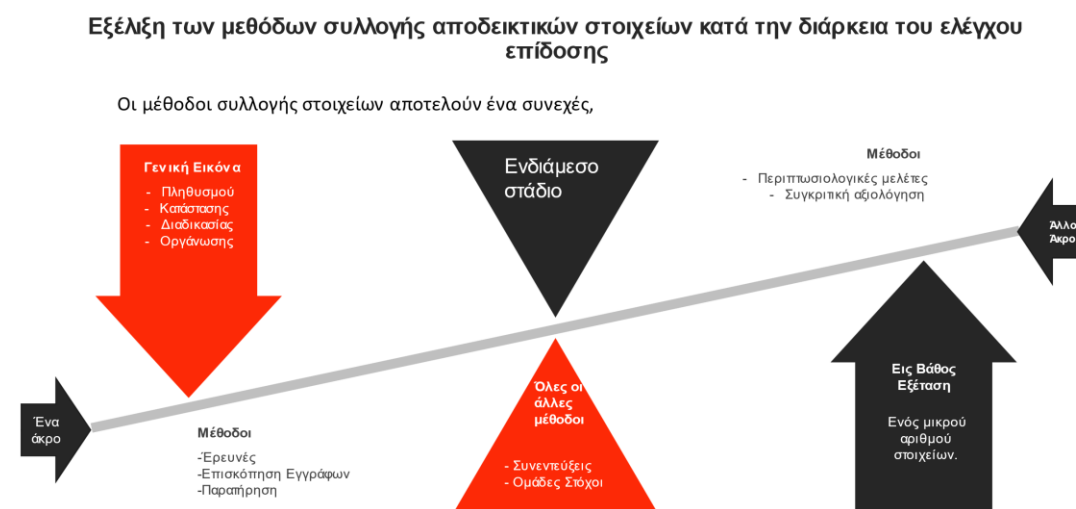


Τυχόν σημαντικές αλλαγές στο σχέδιο ελέγχου πρέπει να εγκρίνονται από την Διοίκηση του Ελεγκτικού Φορέα και να επικοινωνούνται τόσο με τους εσωτερικούς ενδιαφερόμενους όσο και με τις ελεγχόμενες οντότητες.

6.2. Διεξαγωγή ελεγκτικών διαδικασιών για την συλλογή αποδεικτικών στοιχείων και τα είδη τους

Οι μέθοδοι συλλογής στοιχείων αποτελούν ένα συνεχές, όπως αποτυπώνεται στο Διάγραμμα 3, 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 σε βάθος εξέταση ενός μικρού αριθμού στοιχείων (π.χ. περιπτώσιολογικές μελέτες). ενδιάμεσα βρίσκονται άλλες μέθοδοι, όπως συνεντεύξεις, εξετάσεις εγγράφων και ομάδες-στόχοι.

Διάγραμμα 4 : Εκδήλωση των μεθόδων συλλογής κατά την διάρκεια του ελέγχου



Οι συγκεκριμένες μέθοδοι που πρέπει να χρησιμοποιηθούν σε ένα δεδομένο έλεγχο επίδοσεων 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 6: Μέθοδοι Συλλογής Δεδομένων

Στις μεθόδους συλλογής δεδομένων περιλαμβάνονται :	
✓ Συνεντεύξεις	✓ Ομάδες Στόχοι
✓ Περιπτωσιολογικές Μελέτες	✓ Συγκριτική Αξιολόγηση
✓ Έρευνες	✓ Επιθεώρηση – Παρατήρηση
✓ Εξέταση Εγγράφων	✓ Αναζήτηση Πληροφοριών

Οι πιο συνήθεις μέθοδοι συλλογής που χρησιμοποιούνται σε ένα έλεγχο επίδοσης είναι α) οι συνεντεύξεις, β) η συλλογή εγγράφων και γ) η άμεση παρατήρηση ή επιθεώρηση. Στην συνέχεια θα δώσουμε πρακτικές συμβουλές για την χρήση αυτών των μεθόδων.

Τα αποδεικτικά στοιχεία που προκύπτουν από τις ανωτέρω πηγές μπορεί να είναι τεσσάρων ειδών και φαίνονται στο παρακάτω διάγραμμα μαζί με τις πηγές απόκτησής τους:

Διάγραμμα 5 : Είδη αποδεικτικών στοιχείων



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:

Ο τύπος των αποδεικτικών στοιχείων και η καταλληλότητα τους θα ποικίλλουν ανάλογα με τις ερωτήσεις ελέγχου και τον τρόπο με τον οποίο χρησιμοποιούνται τα αποδεικτικά στοιχεία στην έκθεση. Είναι συχνά ωφέλιμο να χρησιμοποιούνται πολλαπλοί τύποι αποδεικτικών στοιχείων για να υποστηριχθούν τα ευρήματά και τα

συμπεράσματά του ελέγχου. Τελικά, είναι σημαντικό να εφαρμόζεται επαγγελματικός σκεπτικισμός κατά τη συλλογή και την ανάλυση δεδομένων, καθώς η ισχύς των αποδεικτικών στοιχείων θα βασίζεται στην αξιοπιστία των συνδυασμένων δεδομένων συνολικά.

6.3. Αξιολόγηση, Ανάλυση και Τεκμηρίωση των Δεδομένων

Οι πληροφορίες που συλλέγονται με τις μεθόδους που αναφέρθηκαν πρέπει στη συνέχεια να αναλυθούν προκειμένου η ομάδα ελέγχου να εξηγήσει τι βρήκε και να προσκομίσει τα σχετικά αποδεικτικά στοιχεία.

ΤΟ ΠΡΟΤΥΠΟ

Ο ελεγκτής αναλύει τα στοιχεία που έχει συλλέξει και διασφαλίζει ότι τα ευρήματα του ελέγχου τίθενται σε προοπτική και ανταποκρίνονται στους στόχους του ελέγχου και στις ερωτήσεις του ελέγχου, επαναδιατυπώνοντας τον ή τους στόχους του ελέγχου και τα ελεγκτικά ερωτήματα, όπως απαιτείται.

ISSAI 3000/112

Ο στόχος της ανάλυσης είναι η χρήση των πληροφοριών που συλλέχθηκαν για να αξιολογηθεί η **οικονομικότητα, η αποδοτικότητα ή/και η αποτελεσματικότητα** και να απαντηθούν τα ελεγκτικά ερωτήματα. Η εστίαση στις ερωτήσεις του ελέγχου θα βοηθήσει την ομάδα ελέγχου να οργανώσει ορθά τις πληροφορίες και να διασφαλίσει ότι η ανάλυσή της θα την βοηθήσει να δώσει τις απαντήσεις που χρειάζονται.

Υπάρχουν πολλά διαφορετικά είδη αναλυτικών μεθόδων που μπορούν να χρησιμοποιηθούν προκειμένου να αναλυθούν οι πληροφορίες που συλλέγονται. Ένας πρώτος διαχωρισμός των μεθόδων ανάλυσης είναι σε ποιοτικές και ποσοτικές, όπως φαίνεται στον Πίνακα 7:

Πίνακας 7: Ποιοτικές και Ποσοτικές Μέθοδοι ανάλυσης δεδομένων

Ποιοτικές μέθοδοι	Ποσοτικές Μέθοδοι
<ul style="list-style-type: none"> ✓ Κωδικοποίηση και αφαίρεση ✓ Με βάση τον τόπο ✓ Χρονολογική ανάλυση ✓ Θεματική Ανάλυση ✓ Ανάλυση με βάση το περιεχόμενο 	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Ανάλυση Δεικτών ✓ Μετρήσεις συχνότητας ✓ Ανάλυση Παλινδρόμησης ✓ Ανάλυση διακύμανσης ✓ Ανάλυση τάσεων

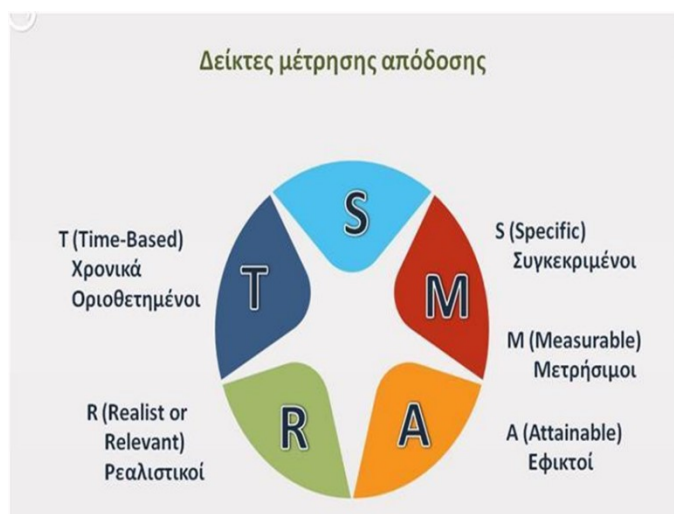
6.3.1. Ανάλυση δεδομένων και δείκτες απόδοσης (KPIs)

Όπως είδαμε και στο Κεφάλαιο 2, η υιοθέτηση σύγχρονων δημοσιονομικών εργαλείων αποτελεί μια από τις επιλογές της πολιτείας προκειμένου το δημόσιο και γενικότερα οι φορείς που το συνθέτουν να ανταποκριθούν στις ανάγκες που δημιουργούν οι σύγχρονες συνθήκες και κρίσεις (COVID, ενέργεια, αύξηση τιμών κτλ). Στο πλαίσιο αυτό, οι Προϋπολογισμοί Επιδόσεων είναι το βασικό εργαλείο για τη βέλτιστη αξιολόγηση της αποτελεσματικότητας και αποδοτικότητας της χρήσης των περιοριζόμενων πόρων. Συστατικό στοιχείο των προϋπολογισμών επιδόσεων είναι η διατύπωση ανά δράση, πρόγραμμα ή πολιτική, του κριτηρίου εκείνου με το οποίο θα αξιολογηθεί το αποτέλεσμα της δράσης ή του προγράμματος και εν γένει της χρήσης δημοσίων πόρων.

Για να μπορέσει κάποιος να αξιολογήσει την απόδοση ενός φορέα, μιας δράσης, ενός προγράμματος ή έστω μιας διαδικασίας θα πρέπει να μπορεί να την συγκρίνει με κάποιο κριτήριο. Το κριτήριο αυτό συχνά παίρνει τη μορφή στόχου. Ανάλογα με το βαθμό σύγκλισης ή απόκλισης της πραγματικής απόδοσης με αυτή του στόχου, κρίνεται το υποκείμενο της αξιολόγησης ως προς την απόδοσή του. Η μέτρηση της απόδοσης είναι η διαδικασία παρακολούθησης του βαθμού επίτευξης των τεθέντων στόχων.

Κρίσιμης σημασίας ζήτημα για τη μέτρηση της απόδοσης με τρόπο αποτελεσματικό, είναι η προσεκτική επιλογή, διατύπωση και θέση των στόχων. Μια ευρέως χρησιμοποιούμενη τεχνική για τη θέση στόχων σε ορθές βάσεις, είναι η μεθοδολογία S.M.A.R.T. Ο όρος S.M.A.R.T. είναι ακρωνύμιο αγγλικών λέξεων (βλ. Εικόνα 1).

Σύμφωνα με τη μεθοδολογία, οι στόχοι που θέτει ένας οργανισμός θα πρέπει να είναι:



Εικόνα 1 S.M.A.R.T. Δείκτες Επίδοσης

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.

Σημαντικό πάντως είναι να θυμόμαστε ότι :

- 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.

Οι δείκτες ποικίλουν και περιλαμβάνουν ενδεικτικά οικονομικούς, δραστηριότητας, εκροών, περιβαλλοντικούς δείκτες, κ.α. ανάλογα με την ειδική στόχευση κάθε προγράμματος ή δράσης και τη διαθέσιμη πληροφορία από τους φορείς. Βασική

στόχευση του ΓΛΚ για τα επόμενα έτη αποτελεί η ενσωμάτωση στοχευμένων δεικτών προσανατολισμένων στον τελικό αντίκτυπο των δημόσιων πολιτικών στο κοινωνικό σύνολο, ιδίως σε ευαίσθητους τομείς, όπως για παράδειγμα η βελτίωση της ποιότητας των παρεχόμενων υπηρεσιών στους τομείς της Υγείας και της Παιδείας.

Ορισμένα παραδείγματα KPIs για τομείς δράσης του δημοσίου, ώστε να γίνουν πιο κατανοητά τα παραπάνω:

➤ Τομέας Υγείας:

- ποσοστό παιδιών με πλήρη εμβολιαστική κάλυψη
- βαθμός ικανοποίησης από τις υπηρεσίες των δημόσιων δομών υγείας
- μέσος όρος παραμονής στο νοσοκομείο μετά από εισαγωγή

➤ Τομέας εκπαίδευσης – κατάρτισης - απασχόλησης:

- ποσοστό του πληθυσμού που έχει ολοκληρώσει τουλάχιστον την β/θμια εκπαίδευση
- ποσοστό του πληθυσμού που γνωρίζει τουλάχιστον μια ξένη γλώσσα
- ποσοστό ανέργων επί του συνόλου του οικονομικά ενεργού πληθυσμού

Μπορούμε να διακρίνουμε τους δείκτες επίδοσης με διάφορους τρόπους και κριτήρια.

Έτσι, όπως αποτυπώνεται στον Πίνακα 8, αν ως κριτήριο έχουμε το είδος των δεικτών μπορούμε να διακρίνουμε τις ακόλουθες κατηγορίες Δεικτών :

Πίνακας 8: Παραδείγματα Δεικτών Επίδοσης (KPI) ανά κατηγορία

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

Ως **ποσοτικοί δείκτες** χαρακτηρίζονται όσοι χρησιμοποιούν δεδομένα τα οποία δεν ενέχουν κίνδυνο στρεβλώσεων από προσωπικές πεποιθήσεις ή ερμηνείες και παρουσιάζονται με συγκεκριμένα αριθμητικά δεδομένα τα οποία συγκρίνονται με τον εκάστοτε στόχο ο οποίος είναι επίσης εκπεφρασμένος με αριθμητικά δεδομένα.

Ποιοτικοί είναι οι δείκτες που βασίζονται ή επηρεάζονται από την ανθρώπινη κρίση, από ανθρώπινα αισθήματα, προτιμήσεις, και γνώμες. Αυτοί μπορούν, επίσης, να παρουσιαστούν με αριθμητικά δεδομένα, αλλά όχι απαραίτητα και η παρουσίασή τους αντιπροσωπεύει την ερμηνεία που δίνεται στα στοιχεία που συλλέχθηκαν. Σε κάθε περίπτωση, πάντως, ο χρησιμοποιούμενος δείκτης, ανεξάρτητα αν χαρακτηρίζεται ως ποσοτικός ή ποιοτικός θα πρέπει να αναπτυχθεί με τρόπο μετρήσιμο.

Οι δείκτες απόδοσης σχετίζουν τις εκροές με τις εισροές και η στατική τους εκτίμηση δεν παρέχει ιδιαίτερη πληροφορία. Η πραγματική τους αξία έγκειται όταν χρησιμοποιούνται, είτε σε διαχρονικές συγκρίσεις που δείχνουν την επίπτωση στο χρόνο από τις ενέργειες της διοίκησης του φορέα ή οργανισμού ή όταν χρησιμοποιούνται για να συγκριθούν αποτελέσματα διαφορετικών οργανισμών σε ίδιους χρόνους. Με τη βοήθειά τους μπορούν να εντοπιστούν βέλτιστες πρακτικές ή οργανωσιακές δομές που επιτρέπουν αυξημένη αποδοτικότητα ή αποτελεσματικότητα.

Άλλη μια ταξινόμηση των KPIs παρουσιάζεται στο ακόλουθο διάγραμμα:



Διάγραμμα 6: Διακρίσεις Κύριων Δεικτών Απόδοσης

Τα βασικά χαρακτηριστικά που θα πρέπει να έχει ένας δείκτης KPI είναι τα εξής:

- Να εστιάζει σε σημαντικά για τον οργανισμό θέματα
- Να είναι εναρμονισμένος με τους εκάστοτε στόχους
- Να είναι σαφής και εύκολα κατανοητός
- Να επιτρέπει συγκρίσεις στο χρόνο βάσει επαναλαμβανόμενων μετρήσεων

Βασικό στοιχείο για την τελική επιλογή και χρήση δεικτών ως KPIs είναι στην πράξη και η σχέση του κόστους που συνεπάγεται η χρήση τους (πχ για τη συλλογή των δεδομένων που απαιτούνται, ανθρωποώρες κτλ) με την χρησιμότητα της πληροφορίας που μπορεί να εξαχθεί από αυτούς – αυτή η τελευταία δεν είναι κάτι στατικό, αλλά δυναμικό, υπό την έννοια ότι η χρησιμότητα εξαρτάται και πάλι από τους εκάστοτε στόχους και προτεραιότητες που μεταβάλλονται στο χρόνο. Αυτή ακριβώς η μεταβολή στόχων και προτεραιοτήτων στο χρόνο, καθιστά τη διαδικασία της περιοδικής επαναξιολόγησης των χρησιμοποιούμενων KPIs ιδιαίτερα σημαντική για την επιτυχημένη μέτρηση της απόδοσης του οργανισμού σε μεσο-μακροπρόθεσμο ορίζοντα.

Σύνοψη Κεφαλαίου

Στο κεφάλαιο αυτό παρατέθηκαν τα είδη των αποδεικτικών στοιχείων που μπορούν να χρησιμοποιηθούν για να θεμελιώσουν τα ευρήματα ή τα συμπεράσματα μιας έκθεσης ελέγχου και καταδείχθηκαν οι πηγές στις οποίες μπορούν οι ελεγκτές να καταφύγουν για να συγκεντρώσουν αποδεικτικά στοιχεία. Περαιτέρω αναλύθηκαν οι μέθοδοι συλλογής και δόθηκαν χρηστικές οδηγίες για την εφαρμογή των περισσότερο συνηθισμένων από αυτές, ώστε οι αναγνώστες να μπορούν να τις εφαρμόσουν αποτελεσματικά. Τέλος, εκτενής αναφορά έγινε και στις μεθόδους συλλογής και ανάλυσης των στοιχείων/δεδομένων. Άλλωστε, τα στοιχεία που προκύπτουν από την ίδια την ανάλυση των ελεγκτών έχουν και τη μεγαλύτερη αποδεικτική ισχύ.

Προσοχή όμως, όλα τα στοιχεία από οποιαδήποτε πηγή και αν προέρχονται και με όποιο τρόπο και αν αναλύθηκαν χάνουν την αποδεικτική τους ισχύ όταν η τεκμηρίωση τους είναι ανεπαρκής ή μη ενδεδειγμένη.

ΕΝΟΤΗΤΑ ΤΡΙΤΗ – ΕΚΘΕΣΗ ΕΛΕΓΧΟΥ ΚΑΙ FOLLOW UP

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 7 : ΣΥΝΤΑΞΗ ΚΑΙ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ ΕΚΘΕΣΗΣ ΕΛΕΓΧΟΥ ΕΠΙΔΟΣΗΣ

Σκοπός κεφαλαίου

Στο Κεφάλαιο αυτό παρουσιάζονται οι διαδικασίες και τα δομικά στοιχεία μιας άρτιας και ολοκληρωμένης έκθεσης ελέγχου και επεξηγούνται όλα τα σημεία της. Το παρόν Κεφάλαιο αποσκοπεί στο να καταδείξει καλές πρακτικές από μεθοδολογικής και ελεγκτικής σκοπιάς ζητημάτων που αφορούν την εκπόνηση της έκθεσης ελέγχου στη διαδρομή της από την προσωρινή στην οριστική.

Προσδοκώμενα αποτελέσματα

Η παρουσίαση καλών πρακτικών εκπόνησης της έκθεσης ελέγχου απόδοσης θα συμβάλλει στην:



- ✓ Εξοικείωση των ελεγκτών/αξιολογητών ως προς την εκπόνηση της έκθεσης με βάση ποιοτικές προδιαγραφές και ελεγκτικά πρότυπα
- ✓ Αναγνωρισιμότητα όλων των δομικών στοιχείων της έκθεσης
- ✓ Διάχυση των καλών πρακτικών
- ✓ Αναζήτηση βέλτιστων λύσεων
- ✓ Εδραίωση πνεύματος συνεργασίας και τεκμηρίωσης κατά την διαδρομή από την προσωρινή έκθεση στην οριστική μεταξύ ελεγκτών και ελεγχόμενων

Σύντομη περιγραφή του κεφαλαίου

Στο κεφάλαιο αυτό παρουσιάζονται, όπως προαναφέραμε τόσο τα δομικά στοιχεία μιας έκθεσης ελέγχου απόδοσης, όσο και οι διαδικασίες που ακολουθούνται έως ότου αυτή οριστικοποιηθεί και αποσταλεί ως τελική στους δικαιούχους.

7.1.Εισαγωγή Στο Κεφάλαιο θα παρουσιαστούν όλα τα σχετικά ζητήματα που αφορούν την έκθεση ελέγχου επίδοσης και τις σχετικές διαδικασίες που ακολουθούνται.

7.2. Περιεχόμενα έκθεσης ελέγχου επίδοσης

Η έκθεση αποτελεσμάτων ελέγχου εκτός από πλήρως τεκμηριωμένη, όπως θα πρέπει είναι σε κάθε έλεγχο ανεξαρτήτως του είδους του, θα πρέπει να απαντά στα «ερωτήματα» - στόχους του ελέγχου, άλλως δεν μπορεί να θεωρηθεί επαρκής. Το γεγονός αυτό, σε συνδυασμό με την ποικιλομορφία των ελέγχων απόδοσης και των στόχων τους, καθιστά σημαντικό να είναι καθορισμένο με σαφήνεια, το πότε μια έκθεση μπορεί να θεωρηθεί ότι καλύπτει τους όρους ποιότητας που θέτει ο ελεγκτικός οργανισμός για τον εαυτό του.

Οι εκθέσεις γενικά θα πρέπει να αναφέρουν τις ελεγκτικές εργασίες που πραγματοποιήθηκαν και τον τρόπο που αυτές εκτελέστηκαν, να παρουσιάζουν με σαφήνεια τις διαπιστώσεις που προέκυψαν, να είναι δομημένες με λογική ακολουθία και να παρουσιάζουν με τρόπο ξεκάθαρο τις συσχετίσεις μεταξύ των ερωτημάτων-στόχων, των κριτηρίων, των ευρημάτων, των συμπερασμάτων και των συστάσεων. Θα πρέπει, επίσης, να διαπνέονται από αμεροληψία και αντικειμενικότητα, να είναι γραμμένες με ουδέτερο ύφος και όπου είναι εφικτό να παρέχουν προτάσεις βελτίωσης.

Λόγω της ποικιλομορφίας των ελέγχων απόδοσης, το περιεχόμενο των εκθέσεων μπορεί να διαφέρει ριζικά από έλεγχο σε έλεγχο, ανάλογα με τους σκοπούς του κάθε ελέγχου. Έτσι κάποιες εκθέσεις μπορεί να εστιάζουν στην χρήση των διαθέσιμων πόρων με τον πλέον κατάλληλο τρόπο, άλλες μπορεί να σχολιάζουν επιπτώσεις αποφάσεων και πολιτικών, άλλες να προτείνουν τρόπους μετριασμού των επιπτώσεων εκ των προτέρων διαπιστωμένων προβλημάτων απόδοσης κ.ο.κ.

Η μη τυποποίηση των ελέγχων αυτών, συνεπάγεται ότι οι εκθέσεις τους θα πρέπει να αναφέρουν, πέραν των στοιχείων που εμπεριέχουν οι εκθέσεις ελέγχων ανεξαρτήτως τύπου, το σκοπό ή σκοπούς του ελέγχου, τα κριτήρια, τη μεθοδολογία, τις πηγές από τις οποίες αντλήθηκαν δεδομένα. Θα πρέπει, επίσης, να εξηγούν γιατί και πως τα

ευρήματα που καταγράφηκαν μειώνουν την απόδοση, ενθαρρύνοντας έτσι την ανάληψη δράσης.

Αν δεν δίνεται απάντηση στα ερωτήματα του ελέγχου, θα πρέπει πάντα να αναφέρονται οι λόγοι που δεν κατέστη αυτό εφικτό.

Οι συστάσεις θα πρέπει να πείθουν ότι η εφαρμογή τους είναι πολύ πιθανό να οδηγήσει σε σημαντικές βελτιώσεις μέσω π.χ. μείωσης του κόστους, απλοποίησης διαδικασιών, ενίσχυσης της ποιότητας των παρεχόμενων υπηρεσιών, βελτίωσης της αποτελεσματικότητας, θετικών επιπτώσεων στους πολίτες.

Η σύνταξη της έκθεσης σε πολλές περιπτώσεις είναι προτιμότερο να αρχίζει ήδη από τη φάση προετοιμασίας του ελέγχου (πχ με την σύνταξη περιγράμματος), να συνεχίζεται κατά τη φάση διενέργειάς του και να παίρνει την τελική της μορφή μετά το πέρας αυτού.

Συστήνεται ο διαχωρισμός σε κεφάλαια ή ενότητες με κατάλληλους τίτλους και επικεφαλίδες και η, στο βαθμό του εφικτού, τυποποίηση της δομής.

Οι εκθέσεις είναι το «τελικό προϊόν» του ελεγκτικού οργανισμού βάσει του οποίου αυτός αξιολογείται από τα τρίτα ενδιαφερόμενα μέρη (stakeholders), γεγονός που καθιστά απαραίτητη την συγγραφή τους με τη δέουσα προσοχή και επιμέλεια.

7.3. Ποιοτικές προδιαγραφές μιας έκθεσης ελέγχου επίδοσης

Οι εκθέσεις θα πρέπει σε γενικές γραμμές να είναι:

- i. **πλήρεις** υπό την έννοια της συμπερίληψης όλων των σημαντικών πληροφοριών και όλων των διαφορετικών απόψεων
- ii. **ακριβείς** ως προς τα στοιχεία που παρουσιάζουν, ώστε να μην τίθενται θέματα αξιοπιστίας του περιεχομένου τους. Κατά τη σύνταξη η ελεγκτική ομάδα θα πρέπει να έχει κατά νου ότι ακόμη και μια και μόνη ανακρίβεια μπορεί να προκαλέσει αμφιβολίες και αμφισβητήσεις για την ποιότητα της έκθεσης συνολικά και να αποσπάσει την προσοχή από άλλα σημεία της έκθεσης που ενδεχομένως να είναι και τα πιο ουσιώδη. Σημαντικό ρόλο σε αυτό παίζει το σύστημα διασφάλισης ποιότητας του παραγόμενου ελεγκτικού έργου που εφαρμόζει ο ελεγκτικός φορέας, καθώς αν αυτό είναι υψηλών προδιαγραφών,

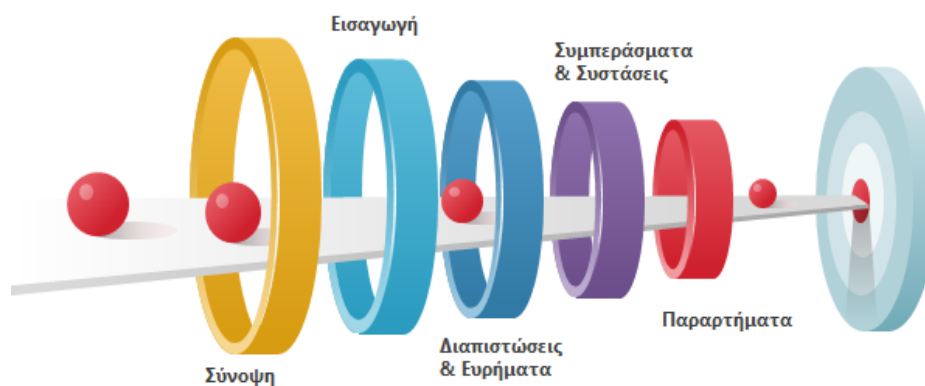
μπορεί να προλάβει τυχόν ασαφείς ή ανακριβείς αναφορές.

- iii. **αντικειμενικές**, με ισορροπημένο περιεχόμενο και γραμμένες με ύφος ουδέτερο. Προσοχή θα πρέπει να δίνεται στο να μην υπερτονίζονται τα αρνητικά σημεία. Παρότι ο έλεγχος από τη φύση του εστιάζει στα ελαττώματα και όχι στα όποια προτερήματα του ελεγχόμενου, είναι σημαντικό πλεονέκτημα για μια έκθεση το να καταγράφει και τα θετικά σημεία.
- iv. **πειστικές**, με την παρουσίαση των ευρημάτων – συμπερασμάτων – συστάσεων να γίνεται με λογική σειρά, βασισμένη σε επαρκή αποδεικτικά στοιχεία. Θα πρέπει να διαχωρίζονται με τρόπο σαφή τα γεγονότα από τις κρίσεις και γνώμες. Τα αναμενόμενα οφέλη από την εφαρμογή των συστάσεων θα πρέπει να πείθουν ως προς τη σημαντικότητά τους.
- v. **σαφείς**, εύκολα κατανοητές, με αποφυγή χρήσης τεχνικών όρων στο βαθμό που αυτό είναι εφικτό, αλλά και ερμηνείας τους όταν χρησιμοποιούνται.
- vi. **σύντομες και περιεκτικές**. Η έκτασή τους να είναι τέτοια που να υποστηρίζονται επαρκώς τα ευρήματα, συμπεράσματα και συστάσεις, αλλά παράλληλα χωρίς περιττές λεπτομέρειες που μπορεί να κουράσουν, αλλά και να αποπροσανατολίσουν από τα ουσιώδη.
- vii. **ισορροπημένες**. Οι αρνητικές διαπιστώσεις δεν πρέπει να υπερτονίζονται σε βάρος των θετικών, το ύφος θα πρέπει να χαρακτηρίζεται από ουδετερότητα, όλες οι διαφορετικές απόψεις θα πρέπει να καταγράφονται.

7.4.Δομικά στοιχεία μιας έκθεσης ελέγχου επίδοσης

Παρότι, όπως προαναφέρθηκε, η τυποποίηση παρουσιάζει ιδιαίτερες δυσκολίες στους ελέγχους απόδοσης, μια προτεινόμενη δομή της έκθεσης, όπως αποτυπώνεται στο Διάγραμμα 5, είναι η εξής ¹¹:

Διάγραμμα 7: Δομικά Στοιχεία της έκθεσης



Πηγή: Ευρωπαϊκό Ελεγκτικό Συνέδριο, Εγχειρίδιο Ελέγχου Επιδόσεων, 2017

1. Σύνοψη. Πρόκειται για την ενότητα που θα διαβαστεί περισσότερο από όλες και για το λόγο αυτό πρέπει να είναι γραμμένη με ιδιαίτερη προσοχή, αντικατοπτρίζοντας με ακρίβεια και πληρότητα τα σημαντικότερα σημεία της έκθεσης. Έμφαση πρέπει να δίνεται στα συμπεράσματα και στις συστάσεις, ενώ άλλα στοιχεία της έκθεσης πρέπει να περιορίζονται στο ελάχιστο αναγκαίο. Συνίσταται να συντάσσεται στο τέλος, μετά την σύνταξη των άλλων ενοτήτων.

2. Εισαγωγή. Στην ενότητα αυτή περιγράφεται το γενικό πλαίσιο διεξαγωγής του ελέγχου. Το αντικείμενό του, τα ερωτήματα - στόχοι, το σχετικό κανονιστικό πλαίσιο, το πεδίο αναφοράς και ο τρόπος προσέγγισης, οι χρησιμοποιούμενες μεθοδολογίες και τεχνικές, οι πηγές άντλησης δεδομένων, τα κριτήρια, τυχόν περιορισμοί που συνάντησαν οι ελεγκτές είναι τα κυριότερα στοιχεία που καταγράφονται στην Εισαγωγή.

3. Διαπιστώσεις και Ευρήματα. Πρόκειται για το κυρίως μέρος της έκθεσης, όπου παρουσιάζονται τα ευρήματα, οι διαπιστώσεις και οι παρατηρήσεις με τα αντίστοιχα

Πηγή: Ευρωπαϊκό Ελεγκτικό Συνέδριο, Εγχειρίδιο Ελέγχου Επιδόσεων, 2017

αποδεικτικά στοιχεία. Θα πρέπει αυτά να είναι διαρθρωμένα γύρω από τα ερωτήματα και τους γενικότερους στόχους του ελέγχου και με σειρά που διευκολύνει τη ροή των επιχειρημάτων και καταδεικνύει τις πιθανές συσχετίσεις των ευρημάτων μεταξύ τους, στο μέτρο του εφικτού. Το κάθε εύρημα θα πρέπει να αναπτύσσεται επαρκώς και να συσχετίζεται με τα αντίστοιχα κριτήρια.

4. Συμπεράσματα και συστάσεις. Πρωταρχικός σκοπός της ενότητας αυτής είναι η παροχή απαντήσεων στα ερωτήματα του ελέγχου και η διατύπωση συστάσεων βελτίωσης, που συνίστανται σε αλλαγές που μπορούν να γίνουν και δράσεις που μπορούν να αναληφθούν, ώστε να αντιμετωπισθούν οι όποιες ανεπάρκειες. Όπως έχει ήδη αναφερθεί, συστάσεις πρέπει να διατυπώνονται, μόνο αν οι ελεγκτές έχουν να προτείνουν τρόπους με τους οποίους υπάρχει σοβαρή πιθανότητα να οδηγήσουν σε αντιμετώπιση αδυναμιών. Επιπρόσθετα, οι έχοντες αρμοδιότητα και ευθύνη να ενεργήσουν σχετικά πρέπει να καταδεικνύονται με σαφήνεια. Οι εκθέσεις δεν θα πρέπει να αναφέρουν λεπτομερή σχέδια εφαρμογής, καθώς αυτά εμπίπτουν στη διαχειριστική αρμοδιότητα των στελεχών και της διοίκησης του ελεγχόμενου φορέα και όχι σε αυτή των ελεγκτών.

5. Παραρτήματα. Χρησιμοποιούνται για την ανάλυση σημείων της μεθοδολογίας που χρησιμοποιήθηκε, για την παρουσίαση στατιστικών και άλλων πινάκων που περιέχουν λεπτομερή στοιχεία και γενικά για καθετί που θα οδηγούσε στην παραγωγή μιας υπερβολικά ογκώδους ή δυσανάγνωστης κυρίως έκθεσης. Ένας γενικός κανόνας είναι ότι τα παραρτήματα περιλαμβάνουν πληροφορίες που δεν είναι απαραίτητες για να γίνει κατανοητό το περιεχόμενο της έκθεσης, αλλά ενισχύουν τα αναφερόμενα σε αυτή.

Διαγράμματα, γραφήματα και γενικά οπτικά βοηθήματα, βελτιώνουν την παρουσίαση και συστήνονται για την επεξήγηση και συνοπτική παρουσίαση ογκώδους και πολύπλοκου υλικού, αλλά και για να δοθεί έμφαση σε σημαντικά σημεία ή να καταδειχθεί η σχέση μεταξύ μεταβλητών.

Η χρήση τους προτείνεται, ως στοιχείο που μπορεί να βελτιώσει ουσιαστικά την ποιότητα της ελεγκτικής εκροής. Τα οπτικά βοηθήματα εμπεριέχουν εγγενώς το στοιχείο της φιλικότητας προς τον αναγνώστη και συχνά βοηθούν στο να γίνεται η έκθεση πιο ενδιαφέρουσα. Ακόμα μπορούν να αυξήσουν το βαθμό κατανόησης του

μηνύματος, να συμπυκνώσουν έννοιες που διαφορετικά θα απαιτούσαν μακροσκελή κείμενα για να αποδοθούν, να διασαφηνίσουν σχέσεις μεταξύ μεταβλητών και να βοηθήσουν σε συγκρίσεις, να τονίσουν σημεία στα οποία οι συντάκτες της έκθεσης θέλουν να αποδοθεί έμφαση, να αποδώσουν τα ουσιώδη και σημαντικά με τρόπο άμεσο. Ωστόσο, η χρήση τους κρύβει και κινδύνους καθώς η παροχή «συμπυγμένης» πληροφορίας μπορεί να οδηγήσει σε παρερμηνείες, π.χ. περιπτώσεις περίπλοκων και ογκωδών διαγραμματικών απεικονίσεων ή πινάκων «υπερφορτωμένων» με πληροφορίες.

Τεχνικοί όροι που είναι δυσνόητοι και ενδιαφέρουν συγκεκριμένες μόνο κατηγορίες αναγνωστών που κατέχουν την απαιτούμενη γνώση, όταν δεν γίνεται να παραλειφθούν, προτείνεται να εμφανίζονται υπό μορφή παραρτήματος, παρά στο κυρίως σώμα της έκθεσης.

Τέλος, προτείνεται η ύπαρξη πίνακα περιεχομένων, συντομογραφιών και λεξικού ερμηνείας τεχνικών ή εξειδικευμένων όρων.

Επισημαίνεται ότι η έκθεση ελέγχου θα πρέπει να δηλώνει τα διεθνή ελεγκτικά πρότυπα που ακολουθήθηκαν κατά τη διενέργεια του ελέγχου επίδοσης¹². 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 δήλωση¹³.

7.5. Προσχέδιο έκθεσης ελέγχου ή προσωρινή έκθεση

Ακολουθώντας την παραπάνω διάταξη που συνθέτει μια δομημένη έκθεση ελέγχου επίδοσης γίνεται η επεξεργασία με τη δέουσα επιμέλεια και εκπόνηση της προσωρινής έκθεσης.

Η προσωρινή έκθεση βασίζεται στο ελεγκτικό έργο που πραγματοποιήθηκε

¹² INTOSAI, 2010 (έγκριση), «ISSAI 3100. Performance Audit Guidelines – Key principles», παρ. 28.

¹³ INTOSAI, 2010 (έγκριση), «ISSAI 3100. Performance Audit Guidelines – Key principles», παρ. 29.

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.

7.6.Επισκόπηση έκθεσης ελέγχου / έλεγχος πληρότητας έκθεσης ελέγχου

Η έκθεση επίδοσης/αξιολόγησης θα πρέπει να ελέγχεται διεξοδικά πριν διαβιβαστούν αρμοδίως στον ελεγχόμενο φορέα ή αποδέκτη τους. Τη διαδικασία αυτή την αποκαλούμε *έλεγχος πληρότητας έκθεσης*. Κατά τον έλεγχο πληρότητας θα πρέπει να εξετάζεται πέραν της συγγραφής της με τρόπο που καλύπτει τις απαιτήσεις ποιότητας, η συνέπεια της έκθεσης με την γενικότερη πολιτική και φιλοσοφία του οργανισμού και να εντοπίζονται σημεία που χρήζουν διόρθωσης ή βελτίωσης.

Στην ελεγκτική, η πληρότητα αναφέρεται ως *four-eyes principle*, που στην πράξη σημαίνει ότι εκτός του ελεγκτή ή αυτού που συγγράφει την έκθεση κάποιος άλλος ειδήμονες ένας ή δύο κατ' ελάχιστον επιφορτίζονται στο να διαβάσουν και δουν προσεκτικά σημείο με σημείο την έκθεση πριν αυτή διαβιβαστεί, ούτως ώστε όποια ανακρίβεια ή κενό να εντοπιστεί έγκαιρα και να διορθωθεί.

Ο έλεγχος πληρότητας καλύπτει όλα τα σημεία της έκθεσης από την εισαγωγή ως τα παραρτήματα. Καλύπτει το μεθοδολογικό υπόβαθρο της έκθεσης, την διατύπωση των ερωτήσεων και τον προσδιορισμό των κριτηρίων, όπως και τον σχεδιασμό των απαιτούμενων αποδεικτικών στοιχείων, την ακρίβεια και πληρότητα των αναλύσεων, την ορθή χρησιμοποίηση της συγκριτικής ανάλυσης (*benchmarking*) και όλων των λοιπών στοιχείων.

Ελέγχεται, επίσης ,αν οι πληροφορίες που περιέχει η έκθεση είναι επαρκώς λεπτομερείς, αναπτυγμένες σε τέτοιο βαθμό που ένας αναγνώστης με σχετική εμπειρία στα θέματα που πραγματεύεται, να είναι σε θέση να αντιληφθεί το ελεγκτικό έργο που έχει συντελεσθεί.

Ειδικά στις εκθέσεις ελέγχων απόδοσης, οι συντάκτες τους και οι αρμόδιοι για τον

ποιοτικό τους έλεγχο, θα πρέπει να έχουν συνεχώς κατά νου το βασικό στόχο των ελέγχων αυτών που δεν είναι άλλος από την βελτίωση της **οικονομικότητας – αποτελεσματικότητας – αποδοτικότητας** και υπό αυτή την οπτική να γίνεται σε κάθε περίπτωση προσπάθεια, ώστε η έκθεση να συμβάλλει προς αυτή την κατεύθυνση.

7.7.Αποδέκτες της έκθεσης ελέγχου

Οι εκθέσεις ελέγχου επίδοσης, σύμφωνα με τον Οδηγό Ελέγχου Επίδοσης που συνέταξε η Εθνική Αρχή Διαφάνειας (2021) έχουν ένα ευρύ φάσμα παραληπτών, όπως είναι ο ελεγχόμενος φορέας, οι εποπτεύοντες φορείς του ελεγχόμενου φορέα και το ευρύ κοινό¹⁴.

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 ελεγκτικά θέματα. Ως εκ τούτου, προκειμένου να ικανοποιηθούν οι ανάγκες των εν λόγω παραληπτών, πρέπει να συντάσσονται εκθέσεις για την προσέλκυση 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 ενδιαφέρον τρόπο και να περιγράφεται με σαφήνεια το πλαίσιο και ο αντίκτυπος των διαπιστώσεων του

¹⁴ INTOSAI, 2019, «ISSAI 3000. Performance Audit Standard», παρ. 133-135.

ελέγχου, αποφεύγοντας τις υπερβολικά λεπτομερείς επεξηγήσεις των βασικών γεγονότων που αναγνωρίζεται κατά το στάδιο διενέργειας του ελέγχου.

7.8.Υποβολή αντιρρήσεων

Η υποβολή των αντιρρήσεων αποτελεί βασική αρχή των ISSAIs που πρέπει να ακολουθείται σε κάθε έκθεση ελέγχου (χρηματοοικονομική ή συμμόρφωσης), πόσο μάλλον στην περίπτωση της έκθεσης του ελέγχου επίδοσης. Η πλήρης τεκμηρίωση της έκθεσης αποτελεί ουσιαστικό στοιχείο της έκθεσης, συνεπώς οι όποιες αντιρρήσεις υπάρχουν και υποβάλλονται πρέπει να εξετάζονται λεπτομερώς.

Πριν την οριστικοποίηση μιας έκθεσης θα πρέπει να δίνεται η δυνατότητα στους ελεγχόμενους να εξετάσουν το περιεχόμενό της και να εκφράσουν απόψεις και αντιρρήσεις επ' αυτής. Αν από αυτή τη διαδικασία προκύψουν νέα δεδομένα, θα πρέπει να εξετάζεται πάντα αν η έκθεση χρήζει τροποποιήσεων. Η εξέταση των απόψεων και αντιρρήσεων πρέπει να καταγράφεται, ακόμη και όταν δεν οδηγεί σε αλλαγές επί της έκθεσης.

Με τη διαδικασία υποβολής των αντιρρήσεων που αποτελεί βασική αρχή των ISSAIs (contradictory principle) επιτυγχάνονται τα παρακάτω:

- i. Κοινοποίηση των ευρημάτων και των συστάσεων στη διοίκηση του ελεγχόμενου φορέα, τα οποία αναγνωρίστηκαν κατά τη διάρκεια του ελέγχου.
- ii. Παροχή ευκαιρίας στη διοίκηση του ελεγχόμενου φορέα προκειμένου να δηλώσει τους προβληματισμούς και τις αντιρρήσεις της για τα ευρήματα και τις συστάσεις του ελέγχου.
- iii. 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.
- iv. Παροχή σημαντικής ευκαιρίας στην ομάδα ελέγχου προκειμένου να εξηγήσει τα υπόλοιπα βήματα στη διαδικασία ελέγχου πριν από τη δημοσίευση της τελικής έκθεσης ελέγχου.

7.9. Διαδικασία οριστικοποίησης της έκθεσης

Μετά την υποβολή των αντιρρήσεων που λαμβάνονται όλες υπόψη, κάθε Ελεγκτική Υπηρεσία ακολουθεί την διαδικασία που προβλέπει ο Κανονισμός ως προς την έγκριση και οριστικοποίησή της ενώπιον των Οργάνων που εντέλλονται.

Μετά την έγκριση της οριστικής έκθεσης ελέγχου, αυτή, ανάλογα με τις διαδικασίες, υποβάλλεται ως οριστική στον φορέα και στους αποδέκτες που αναφέρονται στα ευρήματα ή στις συστάσεις. Στην περίπτωση του Ελεγκτικού Συνεδρίου η έκθεση δημοσιεύεται, εκτός κι αν τίθεται θέμα εμπιστευτικότητας των πληροφοριών¹⁵, όποτε και τηρείται στα αρχεία του ελεγχόμενου φορέα και προωθείται στους αρμόδιους εποπτεύοντες φορείς του ελεγχόμενου φορέα.

- ✓ Εξοικείωση των ελεγκτών/αξιολογητών ως προς την εκπόνηση της έκθεσης με βάση ποιοτικές προδιαγραφές και ελεγκτικά πρότυπα
- ✓ Αναγνωρισιμότητα όλων των δομικών στοιχείων της έκθεσης
- ✓ Διάχυση των καλών πρακτικών
- ✓ Αναζήτηση βέλτιστων λύσεων
- ✓ Εδραίωση πνεύματος συνεργασίας και τεκμηρίωσης κατά την διαδρομή από την προσωρινή έκθεση στην οριστική μεταξύ ελεγκτών και ελεγχόμενων

7.10. Σύνοψη κεφαλαίου

Στο παρόν κεφάλαιο παρουσιάστηκαν και αναλύθηκαν τα συστατικά στοιχεία μιας καλής έκθεσης ελέγχου με θεματολογία που αφορά στον έλεγχο απόδοσης. Καταγράφηκαν όλες οι διαδικασίες που δέον να ακολουθούνται σε όλες τις φάσεις από την καταγραφή δηλαδή της προσωρινής έκθεσης στην οριστική. Ακολούθως, παρουσιάστηκε η προσέγγιση που ακολουθείται, για τον έλεγχο της πληρότητας, ούτως ώστε η έκθεση να εμπεριέχει όλα τα δομικά στοιχεία αρκούτως τεκμηριωμένα. Στη συνέχεια, αναλύθηκε και επεξηγήθηκε η έννοια και εφαρμογή της αρχής της αντιφατικότητας ή αντιρρήσεων, που αποτελεί θεμελιώδη αρχή των ISSAIs.

¹⁵ INTOSAI, 2010 (έγκριση), «ISSAI 3100. Performance Audit Guidelines – Key principles», Reporting par. 35.

Τέλος παρουσιάστηκε εκτενώς η διαδρομή και διαδικασία που ακολουθείται για την οριστικοποίηση της έκθεσης που έχει και εκτελεστό χαρακτήρα, αφού από αυτήν άρχετε και το follow up του ελέγχου επί των συστάσεων που έχουν τεθεί.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 8 : ΠΑΡΑΚΟΛΟΥΘΗΣΗ ΣΥΜΜΟΡΦΩΣΗΣ (Follow up) ΕΚΘΕΣΗΣ ΕΛΕΓΧΟΥ

Σκοπός Κεφαλαίου

Σκοπός του παρόντος κεφαλαίου είναι να παρουσιαστεί η λογική σύμφωνα με την οποία οριοθετείται, σχεδιάζεται και υλοποιείται η διαδικασία ελέγχου της συμμόρφωσης των ελεγχθέντων φορέων, δηλαδή η παρακολούθηση των ενεργειών που καλείται να πράξει, κάθε φορά, ο ελεγχθείς φορέας, ώστε να βελτιώσει τη λειτουργία του, σύμφωνα με τα αποτελέσματα του προηγθέντος, σε αυτόν, ελέγχου απόδοσης. Πρόκειται για τη διαδικασία που ακολουθείται μετά το τέλος του ελέγχου και για τις συστάσεις ή προτάσεις που έχουν διατυπωθεί στη σχετική έκθεση (Follow up).

Προσδοκώμενα αποτελέσματα

Με την ολοκλήρωση της μελέτης του κεφαλαίου οι εκπαιδευόμενοι -ες θα είναι σε θέση:

- Να γνωρίζουν τι είναι η διαδικασία παρακολούθησης της συμμόρφωσης.
- Να αναγνωρίζουν τον αιτιώδη σύνδεσμο ανάμεσα στις συστάσεις / προτάσεις που διατυπώνονται στην έκθεση ελέγχου και τη βελτίωση της λειτουργίας και κατά συνέπεια των σχετικών δεικτών απόδοσης του ελεγχόμενου φορέα.
- Να μπορούν να επιλέξουν τον καλύτερο τρόπο παρακολούθησης (FOLLOW UP) των ενεργειών που καλείται να υλοποιήσει ο φορέας και τον τρόπο επικοινωνίας με αυτόν.

Σύντομη περιγραφή του κεφαλαίου

Το παρόν κεφάλαιο αναφέρεται στις ενέργειες που ακολουθούνται μετά το πέρας του ελέγχου και την οριστική έκθεση ελέγχου, δηλαδή εν γένει την παρακολούθηση των ενεργειών που καλείται ο ελεγχόμενος φορέας να υλοποιήσει ως συνέπεια των ζητημάτων που αναδείχθηκαν με την έκθεση

ελέγχου. Ειδικότερα αναφέρεται στη μεθοδολογία παρακολούθησης των συστάσεων ελέγχων απόδοσης, στη διενέργεια ελέγχου follow up, στην έκθεση follow up καθώς και σε μελέτη περίπτωσης.

8.1. Εισαγωγή

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 τη βελτίωση των παθογενειών στις λειτουργίες/πολιτικές/προγράμματα των δημόσιων φορέων. 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 αν 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.

8.2. Μεθοδολογία παρακολούθησης συστάσεων ελέγχων επίδοσης

Η παρακολούθηση των συστάσεων της έκθεσης απόδοσης επιτυγχάνει τέσσερις βασικούς σκοπούς:

- α). 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,
- β). βοηθά τις νομοθετικές και δημοσιονομικές αρχές, καθώς η παρακολούθηση των συστάσεων θεωρείται πολύτιμη για την καθοδήγηση των δράσεων τους,

γ). 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

δ). 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 και οι συνδεδεμένες με αυτή κατάλληλες ενέργειες εξαρτώνται από τους κάτωθι παράγοντες:

α). το μέγεθος του κινδύνου και της συνεπαγόμενης έκθεσης του ελεγχόμενου φορέα σε αυτόν, στην περίπτωση που οι διορθωτικές ενέργειες δεν έχουν επιλύσει το πρόβλημα.

β). το χρόνο που απαιτήθηκε από τη διοίκηση του ελεγχόμενου φορέα προκειμένου να διορθωθεί το πρόβλημα.

γ). την πολυπλοκότητα του σχεδίου δράσης των διορθωτικών ενεργειών που είχε αναλάβει να υλοποιήσει η διοίκηση του ελεγχόμενου φορέα.

δ). 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 έκθεση ελέγχου απόδοσης.

Η παρακολούθηση, σύμφωνα με τη διεθνή πρακτική, διενεργείται περίπου τρία χρόνια μετά τη δημοσίευση της έκθεσης. Στην περίπτωση της Γενικής Διεύθυνσης Δημοσιονομικών Ελέγχων (Γ.Δ.Δ.Ε.) του Υπουργείου Εθνικής Οικονομίας και Οικονομικών, η παρακολούθηση είναι διαρκής και εκτείνεται χρονικά από την οριστικοποίηση της έκθεσης ελέγχου μέχρι την υλοποίηση των συστάσεων αυτής.

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

- αν έχουν παρέλθει περισσότερα από δύο έως τρία χρόνια προκειμένου να υλοποιηθούν οι συστάσεις της έκθεσης ελέγχου από τη διοίκηση του ελεγχόμενου φορέα και

- αν 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:

- I. επισκόπηση της βάσης δεδομένων της διοίκησης του ελεγχόμενου φορέα ως βασική πηγή δεδομένων αναφορικά με τη συγκεκριμένη έκθεση ελέγχου,
- II. επισκόπηση βάσει εγγράφων και ανάλυση ετήσιων εκθέσεων, σχεδίων δράσης, εγγράφων πολιτικής και συγκεκριμένων εκθέσεων της διοίκησης του ελεγχόμενου φορέα,
- III. 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,
- IV. 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 επίδοσης αποτελούν πραγματική ευκαιρία άντλησης γνώσεων, τόσο για τις ομάδες ελέγχου, όσο και για την Υπηρεσία Ελέγχων, προτείνεται η ομάδα ελέγχου να προβαίνει σε επισκόπηση

μετά τις εκθέσεις παρακολούθησης (reports), προκειμένου να διαπιστώσει:

- τι λειτούργησε καλά σε σχέση με την υλοποίηση των συστάσεων/προτάσεων (γιατί υλοποιήθηκαν οι συγκεκριμένες συστάσεις),
- τι είχε λιγότερη επιτυχία σε σχέση με την υλοποίηση των συστάσεων/προτάσεων (γιατί δεν υλοποιήθηκαν οι συγκεκριμένες συστάσεις),
- η υλοποίηση των συστάσεων οδήγησε ή όχι στη βελτίωση των σχετικών δεικτών απόδοσης και γιατί,
- τα διδάγματα για το μέλλον και την πιθανή εφαρμογή των καλών πρακτικών σε μελλοντικούς ελέγχους επιδόσεων.

8.3. Διενέργεια ελέγχου παρακολούθησης και έκθεση follow up

Όπως ήδη έχει διαφανεί, οι εκθέσεις παρακολούθησης έχουν περισσότερο την έννοια του report και όχι την μορφή μίας έκθεσης ελέγχου. Θα μπορούσαν δε τα συμπεράσματά της να ενσωματώνονταν σε μεταγενέστερη (διαφορετική) έκθεση ελέγχου που εκ νέου θα ξεκινούσε τη διαδικασία ελέγχου απόδοσης για τα ίδια συγκεκριμένα θέματα (π.χ. εισπραξιμότητα εσόδων, ποια προβλήματα υπήρχαν, ποιες ήταν οι προτάσεις, ποιες υλοποιήθηκαν, τι αποτέλεσμα είχαν στους δείκτες κλπ).

Η παρακολούθηση και η σύνταξη των Reports μπορεί να γίνει με διάφορους τρόπους (συναντήσεις με τα στελέχη του ελεγχόμενου φορέα ανά τακτά χρονικά διαστήματα, γραπτές αναφορές του ελεγχόμενου φορέα προς την ελεγκτική ομάδα, επιτόπιες επισκέψεις – αυτοψίες της ελεγκτικής ομάδας προς διαπίστωση υλοποίησης μέτρων, νέος έλεγχος με ελεγκτικό «ερώτημα» τις ενέργειες προς την κατεύθυνση βελτίωσης των προβλημάτων απόδοσης που καταγράφηκαν κ.ο.κ.). Συχνά απαιτείται ένα αρκετά μεγάλο χρονικό διάστημα για την υλοποίηση των συστάσεων από πλευράς ελεγχόμενου φορέα, ιδίως αν αυτές αφορούν σε «συστημικά» ευρήματα που συχνά συνεπάγονται σημαντικές αλλαγές στο συνολικό τρόπο λειτουργίας του φορέα.

Ο τρόπος σύνταξης της έκθεσης παρακολούθησης (reports) δύναται να είναι διαφορετικός, ανάλογα με το είδος του ελέγχου απόδοσης και στο αντικείμενο που κάθε φορά εστιάζει.

Σε κάθε περίπτωση είναι σημαντικό να περιλαμβάνονται:

- Οι συστάσεις/προτάσεις για ενέργειες προς υλοποίηση από τον ελεγχθέντα φορέα
- Το χρονοδιάγραμμα υλοποίησής τους
- Σε περίπτωση που δεν έχουν υλοποιηθεί η αιτιολογία για το γεγονός αυτό.

Σημαντικό είναι να αποσαφηνίζεται και να γίνεται ξεκάθαρη η σχέση μεταξύ των ενεργειών που καλείται μέσω των συστάσεων να πραγματοποιήσει ο ελεγχόμενος φορέας και των δεικτών απόδοσης που σχετίζονται ακριβώς με το εν λόγω αντικείμενο των συστάσεων (πχ βελτίωση του μηχανογραφικού συστήματος, κατά συνέπεια βελτίωση της παρακολούθησης των οφειλών και εν τέλει βελτίωση του δείκτη ταχύτητας εξόφλησης οφειλών).

Στο πλαίσιο για παράδειγμα ενός ελεγκτικού μηχανισμού και δη της Γ.Δ.Δ.Ε. μπορούμε να επισημάνουμε τα κάτωθι:

Στους ελέγχους που διενεργούνται από την ΓΔΔΕ, οι οποίοι ενέχουν στοιχεία ελέγχων απόδοσης, η ακολουθούμενη διαδικασία, σύμφωνα με τα αναφερόμενα στον Κανονισμό Διενέργειας Ελέγχων και Ερευνών (ΦΕΚ 1519/Β/2020) στο στάδιο «Παρακολούθησης της συμμόρφωσης» έχει ως εξής:

«Οι ελεγχόμενοι φορείς παρακολουθούνται από την αρμόδια για τον έλεγχο Δημοσιονομική Υπηρεσία Εποπτείας και Ελέγχου (ΔΥΕΕ), ανά έλεγχο, σε σχέση με τα μέτρα που λαμβάνουν προκειμένου να συμμορφωθούν στις συστάσεις που τους απευθύνονται.

Το στάδιο ολοκληρώνεται, για κάθε έλεγχο, με την πλήρη συμμόρφωση προς όλες τις συστάσεις της ΓΔΔΕ.

Τα μέτρα που λαμβάνουν οι φορείς ώστε να συμμορφωθούν στις συστάσεις των ελέγχων αξιολογούνται ως προς:

- την καταλληλότητά τους σε σχέση με τις συστάσεις που αναφέρονται στις εκθέσεις ελέγχου. Δηλαδή, αν τα μέτρα που ελήφθησαν είναι συμβατά με το σκοπό της κάθε σύστασης.
- την επάρκεια της συμμόρφωσης, δηλαδή αν οι φορείς έλαβαν μέτρα για όλη την έκταση των προβλημάτων.
- την έγκαιρη λήψη τους σε σχέση τις προθεσμίες συμμόρφωσης που αναφέρονται στις εκθέσεις.

Μέσω της παρακολούθησης προωθείται η ανάληψη διορθωτικών δράσεων, η υλοποίηση των οποίων, όπου τεκμηριώνεται, οδηγεί στο κλείσιμο των συστάσεων.

Στην περίπτωση παρέλευσης της τεθείσας προθεσμίας συμμόρφωσης των συστάσεων, η αρμόδια ΔΥΕΕ θα πρέπει να επανέρχεται με εμπειρισταωμένα έγγραφα προς το φορέα, κάνοντας λεπτομερή αναφορά σε καθεμιά από τις συστάσεις που είναι ανοιχτές και ζητώντας από αυτόν να γνωρίσει στη ΔΥΕΕ τις ενέργειες στις οποίες έχει προβεί. Σκοπός της επικοινωνιακής αυτής τακτικής, στην οποία περιλαμβάνεται διαδικασία διαλόγου, είναι να κινητοποιήσει το φορέα προκειμένου να συμμορφωθεί πλήρως προς τις συστάσεις. Το στάδιο της παρακολούθησης ολοκληρώνεται, για κάθε έλεγχο, με την πλήρη συμμόρφωση προς όλες τις συστάσεις.

Σε περίπτωση μη συμμόρφωσης των φορέων στις συστάσεις που περιλαμβάνει η έκθεση ελέγχου, και μετά την εξάντληση των ανωτέρω επικοινωνιακών ενεργειών, η αρμόδια για την παρακολούθηση ΔΥΕΕ ενημερώνει τη Διεύθυνση Σχεδιασμού Μεθοδολογίας και Επιβολής Κυρώσεων (ΔΣΜΕΚ) και της διαβιβάζει αφενός αντίγραφα των αναγκαίων στοιχείων του φακέλου της υπόθεσης και αφετέρου γνώμη περί προσηκόντων πρόσθετων μέτρων.

Η ΔΣΜΕΚ, με μέριμνα του Τμήματος Α', εισηγείται στην ΕΣΕΛ αναφορικά με τη λήψη πρόσθετων μέτρων. Η ΕΣΕΛ αποφασίζει προκειμένου να εισηγηθεί προς τα αρμόδια όργανα τη λήψη πρόσθετων μέτρων».

Η επικοινωνία με τον ελεγχόμενο φορέα για την παρακολούθηση υλοποίησης των συστάσεων, μπορεί να γίνεται με ένα πίνακα όπως ο ακόλουθος Πίνακας 9:

Πίνακας 9: FOLLOW UP - ΑΠΑΝΤΗΣΗ ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΟΥ

ΕΥΡΗΜΑΤΑ ΚΑΙ ΣΥΣΤΑΣΕΙΣ	ΤΕΛΙΚΗ ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΤΑΚΤΟΠΟΙΗΣΗΣ/ΥΛΟΠΟΙΗΣΗΣ ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΕΚΘΕΣΗΣ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΣΤΑΔΙΟ ΤΑΚΤΟΠΟΙΗΣΗΣ/ΥΛΟΠΟΙΗΣΗΣ ΤΗΝ ...
Εύρημα 1 - Σύσταση 1	../..../....	ΥΛΟΠΟΙΗΘΗΚΕ
Εύρημα 2 - Σύσταση 1	../..../....	Εκκίνησαν διαδικασίες υλοποίησης
Εύρημα 2 - Σύσταση 2	../..../....	Καμία ενέργεια έως σήμερα
Εύρημα 3 - Σύσταση 1	../..../....	Καμία ενέργεια έως σήμερα

Κατ' αναλογία η έκθεση (report) παρακολούθησης μπορεί να περιλαμβάνει τις ανωτέρω στήλες πλέον τα πεδία των λειτουργιών του φορέα για τους οποίους κάνουμε τον έλεγχο απόδοσης, ή και τους δείκτες απόδοσης που σχετίζονται με τις συστάσεις καθώς και την εξέλιξη αυτών, όπως αποτυπώνονται στον Πίνακα 10:

Πίνακας 10: FOLLOW UP - Αξιολόγηση Απάντησης Ελεγχόμενου από την Ελεγκτική Ομάδα

Ευρήματα και συστάσεις	Τελική ημερομηνία τακτοποίησης/ υλοποίησης βάσει της έκθεσης ελέγχου	Στάδιο τακτοποίησης/ υλοποίησης την ..	Λειτουργία του φορέα που ελέγχεται η απόδοσή του	Δείκτες απόδοσης
Εύρημα 1 - Σύσταση 1	.././....	ΥΛΟΠΟΙΗΘΗΚΕ	ΜΗΤΡΩΟ ΔΕΣΜΕΥΣΕΩΝ	ΤΑΧΥΤΗΤΑ ΠΛΗΡΩΜΗΣ ΛΗΞΙΠΡΟΘΕΣΜΩΝ
Εύρημα 2 - Σύσταση 1	.././....	Εκκίνησαν διαδικασίες υλοποίησης	ΕΙΣΠΡΑΞΗ ΕΣΟΔΩΝ	ΠΟΣΟΣΤΟ ΕΙΣΠΡΑΧΘΕΝΤΩΝ ΕΣΟΔΩΝ ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟ ΣΥΝΟΛΟ ΤΩΝ ΒΕΒΑΙΩΘΕΝΤΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
Εύρημα 2 - Σύσταση 2	.././....	Καμία ενέργεια έως σήμερα	ΕΙΣΠΡΑΞΗ ΕΣΟΔΩΝ	ΠΟΣΟΣΤΟ ΒΕΒΑΙΩΘΕΝΤΩΝ ΕΣΟΔΩΝ ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟ ΣΥΝΟΛΟ ΤΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
Εύρημα 3 - Σύσταση 1	.././....	Καμία ενέργεια έως σήμερα	ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΗ ΑΞΙΟΓΡΑΦΩΝ	ΑΠΟΔΟΣΗ ΕΠΙΤΟΚΙΩΝ

Σε περισσότερο αναλυτική εκδοχή μία έκθεση παρακολούθησης μπορεί να έχει και τον κάτωθι σχεδιασμό, ο οποίος, μαζί με τις δυνατότητες του προγράμματος Excel[®], δύναται να μας εμφανίζει αρκετές πληροφορίες καθώς ενίοτε και ποσοτικοποιημένα συμπεράσματα ή και διάφορες γραφικές απεικονίσεις.

Στον Πίνακα 11 (Πίνακας Συμμόρφωσης) οι στήλες ορίζουν τις γενικές ενέργειες παρακολούθησης του ελέγχου, ενώ οι γραμμές αναφέρονται σε κάθε ειδικό θέμα ή πεδίο ελέγχου αναλυτικά για τον κάθε φορά συγκεκριμένο φορέα.

Αναλυτικά θα δούμε παράδειγμα στη μελέτη περίπτωσης αυτού του κεφαλαίου.

A/A	Πεδίο Ελέγχου	Εύρημα	Σύσταση	Προτ/τητα	Ημ/νία εντοπισμού	Κατάσταση	Μέτρα που ελήφθησαν	Πλάνο ενεργειών	Προγρ/μένη ημ/νία ολοκλήρωσης	Ολοκλήρωση (%)	Αναθεωρημένη ημ/νία ολοκλήρωσης	Ανάθεση	Λειτουργία του φορέα που ελέγχεται η απόδοσή του	Δείκτες απόδοσης

Πίνακας 11: Πίνακας συμμόρφωσης

8.3.1. Παράδειγμα επί των συστάσεων και ποιότητας με δείκτες αποτελέσματος σε νοσοκομείο

Σε ελέγχους επίδοσης που διενεργούνται σε νοκομεία και έχουν υποβληθεί συστάσεις από τους ελεγκτές για την καλύτερη προσπελασιμότητα στα ραντεβού των ασθενών καθώς επίσης και για τη μείωση των ημερών νοσηλείας, ιδιαίτερο ενδιαφέρον αποκτά η παρακολούθηση των συστάσεων εφόσον έχουν τεθεί είτε από τους ελεγκτές είτε από τα ίδια τα νοσοκομεία κάποιοι συγκεκριμένοι ποσοτικοί ή ποιοτικοί KPIs.

Στον παρακάτω πίνακα δίνεται ένα παράδειγμα.

Πίνακας 12: Παρακολούθηση συστάσεων (follow up) KPIs σε νοσοκομεία

	Συστάσεις / Follow up	Στόχος - KPIs	Υλοποίηση / Μη υλοποίηση
1	Βελτίωση της προσπελασιμότητας στα ραντεβού ή στα πρωτόκολλα ενδεδειγμένης φροντίδας	Ο χρόνος αναμονής να μην υπερβαίνει τον έναν μήνα	Δεν υλοποιήθηκε
2	Μείωση ημερών νοσηλείας στην πάθηση	Η μείωση κατά 20% στο χρόνο νοσηλείας	Υλοποιήθηκε

8.4. Μελέτη περίπτωσης

Στο πλαίσιο προγραμματισμένου τακτικού ελέγχου της Γενικής Διεύθυνσης Δημοσιονομικών Ελέγχων, που διενεργήθηκε σε Δήμο, εξετάστηκαν και στοιχεία απόδοσης, με επιλεγέν πεδίο την επαλήθευση της ορθότητας τήρησης του ΜΔ και της αξιοπιστίας των δημοσιονομικών αναφορών του φορέα, καθώς και την αξιολόγηση της δημοσιονομικής και χρηματοοικονομικής του απόδοσης του βάσει αριθμοδεικτών, με περίοδο αναφοράς τις χρήσεις 2018-2022.

Σχετικά με τα ανωτέρω πεδία διατυπώθηκαν συστάσεις των οποίων η παρακολούθηση πραγματοποιείται από την αρμόδια Υπηρεσία Δημοσιονομικού Ελέγχου.

Θα πρέπει να σημειωθεί ότι στον εν λόγω έλεγχο χρησιμοποιήθηκαν οι κάτωθι αριθμοδείκτες:

- 1) Δείκτες οικονομικής αυτοτέλειας (ΙΔΙΑ ΕΣΟΔΑ/ΣΥΝΟΛΟ ΕΣΟΔΩΝ, ΙΔΙΑ ΕΣΟΔΑ/ΣΥΝΟΛΟ ΕΞΟΔΩΝ, ΕΠΙΧΟΡΗΓΗΣΕΙΣ/ΣΥΝΟΛΟ ΕΣΟΔΩΝ, ΕΠΙΧΟΡΗΓΗΣΕΙΣ/ΣΥΝΟΛΟ ΕΞΟΔΩΝ)
- 2) Δείκτες ρεαλιστικότητας προϋπολογισμού ($(\text{Π/Υ ΕΤΟΥΣ } v - \text{ΑΠΟΛΟΓ. ΕΤΟΥΣ } v-1) * 100 / \text{ΑΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΕΤΟΥΣ } v-1$)
- 3) Δείκτες απόκλισης προϋπολογισμού δαπανών ($(\text{ΑΠΟΛΟΓ. ΕΤΟΥΣ } v - \text{Π/Υ ΕΤΟΥΣ } v) * 100 / \text{Π/Υ ΕΤΟΥΣ } v$)
- 4) Δείκτες ληξιπρόθεσμων οφειλών ($(\text{ΛΗΞΙΠΡΟΘΕΣΜΑ ΕΤΟΥΣ } v) * 100 / \text{ΕΣΟΔΑ ΧΡΗΣΗΣ ΕΤΟΥΣ } v$ & $(\text{ΛΗΞΙΠΡΟΘΕΣΜΑ ΕΤΟΥΣ } v) * 100 / \text{ΤΑΜΕΙΑΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΕΤΟΥΣ } v$)
- 5) Δείκτες μισθολογικής επιβάρυνσης ($\text{ΜΙΣΘΟΛΟΓΙΚΗ ΔΑΠΑΝΗ ΕΤΟΥΣ } v * 100 / \text{ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΔΑΠΑΝΗ ΕΤΟΥΣ } v$ & $\text{ΜΙΣΘΟΛΟΓΙΚΗ ΔΑΠΑΝΗ ΕΤΟΥΣ } v * 100 / \text{ΣΥΝΟΛΙΚΑ ΙΔΙΑ ΕΣΟΔΑ ΕΤΟΥΣ } v$)

Ο στόχος του ελέγχου ήταν να προταθούν μέτρα βελτίωσης των εν λόγω αριθμοδεικτών. Η παρακολούθηση της συμμόρφωσης γίνεται στο επίπεδο των προτεινόμενων μέτρων (συστάσεων και προτάσεων) των οποίων η υλοποίηση θα βελτιώσει τους Δείκτες. όμως, ακριβώς, στο επίπεδο της παρακολούθησης είναι δύσκολη η ανάλυση των δεικτών. Αυτό προϋποθέτει νέο έλεγχο, ο οποίος βεβαίως θα λάβει υπόψη την προηγούμενη έκθεση ελέγχου καθώς και τα reports συμμόρφωσης.

Στη βάση αυτής της παρακολούθησης και προς διευκόλυνσή της ο Πίνακας 11 θα μπορούσε να έχει την κάτωθι μορφή του Πίνακα 12:

Πίνακας 12: Παρακολούθηση συμμόρφωσης συγκεκριμένης περίπτωσης

A/A	Πεδίο Ελέγχου	Εύρημα	Σύσταση	Προτερ/τα	Ημ/νία εντοπισμού	Κατάσταση	Μέτρα που ελήφθησαν	Πλάνο ενεργειών	Προγραμματιζόμενη ημ/νία ολοκλήρωσης	Ολοκλήρωση (%)	Αναθεωρημένη ημ/νία ολοκλήρωσης	Λειτουργία του φορέα που ελέγχεται η απόδοσή του	Δείκτες απόδοσης
1	ΜΗΤΡΩΟ ΔΕΣΜΕΥΣΕΩΝ	Μη καταχώρηση στοιχείων συμβάσεων στο Μητρώο Δεσμεύσεων	Συστήνεται στον φορέα να καταχωρεί στο ΜΔ τα στοιχεία των συμβάσεων / αποφάσεων ανάθεσης	ΑΜΕΣΗ	2Q 2021	Ο ΦΟΡΕΑΣ ΔΕΝ ΕΝΗΜΕΡΩΝΕΙ ΕΠΑΡΚΩΣ ΤΟ ΜΗΤΡΩΟ ΔΕΣΜΕΥΣΕΩΝ, ΚΑΙ ΔΕΝ ΥΠΑΡΧΕΙ ΕΝΙΑΙΟ ΑΡΧΕΙΟ ΣΥΜΒΑΣΕΩΝ	ΒΕΛΤΙΩΣΗ ΜΗΧΑΝΟΓΡΑΦΙΚΟΥ ΣΥΣΤΗΜΑΤΟΣ	ΜΕΤΑ ΤΗΝ ΚΑΤΑΛΛΗΛΗ ΒΕΛΤΙΩΣΗ ΤΟΥ ΜΗΧΑΝΟΓΡΑΦΙΚΟΥ ΣΥΣΤΗΜΑΤΟΣ, ΝΕΑ ΠΛΗΡΗ ΚΑΤΑΧΩΡΗΣΗ ΚΑΙ ΠΑΡΑΛΛΗΛΑ ΔΗΜΙΟΥΡΓΙΑ ΕΝΙΑΙΟΥ ΑΡΧΕΙΟΥ ΣΥΜΒΑΣΕΩ	4 ΜΗΝΕΣ ΑΠΟ ΤΗΝ ΟΡΙΣΤΙΚΟ ΠΟΙΗΣΗ ΤΗΣ ΕΚΘΕΣΗΣ	100	ΌΧΙ	ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΗ	ΚΡΙ ΛΗΞΙΠΡΟΘΕΣΜΩΝ

A/A	Πεδίο Ελέγχου	Εύρημα	Σύσταση	Προτερ/τα	Ημ/νία εντοπισμού	Κατάσταση	Μέτρα που ελήφθησαν	Πλάνο ενεργειών	Προγραμματισμένη ημ/νία ολοκλήρωσης	Ολοκλήρωση (%)	Αναθεωρημένη ημ/νία ολοκλήρωσης	Λειτουργία του φορέα που ελέγχεται η απόδοσή του	Δείκτες απόδοσης
								N					
2	ΝΟΜΙΚΗ ΚΑΙ ΔΗΜΟΣΙΟΝΟΜΙΚΗ ΔΕΣΜΕΥΣΗ	Έκδοση συγκεντρωτικών αποφάσεων ανάληψης υποχρέωσης για δαπάνες μη δεκτικές συγκεντρωτικής	Συστήνεται στον φορέα να εκδίδει διακριτές ΑΑΥ για δαπάνες που δεν εμπίπτουν στις περιοριστικά	ΑΜΕΣΗ	2Q 2021	ΔΥΣΧΕΡΕΙΑ ΣΤΟΝ ΕΛΕΓΧΟ ΤΗΣ ΑΚΡΙΒΟΥΣ ΚΙΝΗΣΗΣ ΤΩΝ ΟΙΚΕΙΩΝ ΠΙΣΤΩΣΕΩΝ ΣΤΙΣ ΧΡΗΣΕΙΣ ΑΝΑΦΟΡΑΣ	ΑΝΑΛΥΤΙΚΕΣ ΑΠΟΦΑΣΕΙΣ ΑΝΑΛΗΨΗΣ	ΜΕΤΑ ΤΗΝ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΟΥ ΟΡΘΟΥ ΤΡΟΠΟΥ ΑΝΑΛΗΨΗΣ, ΠΑΡΑΚΟΛΟΥΘΗΣΗ ΤΗΣ ΑΚΡΙΒΟΥΣ ΚΙΝΗΣΗΣ ΤΩΝ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ ΤΟΥ ΦΟΡΕΑ	5 ΜΗΝΕΣ ΑΠΟ ΤΗΝ ΟΡΙΣΤΙΚΟ ΠΟΙΗΣΗ ΤΗΣ ΕΚΘΕΣΗΣ	100	ΌΧΙ	ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΗ	ΟΡΘΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΠΑΡΑΚΟΛΟΥΘΗΣΗ

A/A	Πεδίο Ελέγχου	Εύρημα	Σύσταση	Προτερ/τα	Ημ/νία εντοπισμού	Κατάσταση	Μέτρα που ελήφθησαν	Πλάνο ενεργειών	Προγραμματισμένη ημ/νία ολοκλήρωσης	Ολοκλήρωση (%)	Αναθεωρημένη ημ/νία ολοκλήρωσης	Λειτουργία του φορέα που ελέγχεται η απόδοσή του	Δείκτες απόδοσης
		δέσμευσης πίστωσης	αναφερόμενες περιπτώσεις του άρθρου 9 του ΠΔ 80/2016.										
3	ΝΟΜΙΚΗ ΚΑΙ ΔΗΜΟΣΙΟΝΟΜΙΚΗ ΔΕΣΜΕΥΣΗ	Μη έκδοση αποφάσεων ανάληψης πολυετούς υποχρέωσης για ορισμένες	Συστήνεται στον φορέα να εκδίδει αποφάσεις ανάληψης πολυετούς	ΑΜΕΣΗ	2Q 2021	ΔΥΣΧΕΡΕΙΑ ΣΤΟΝ ΜΕΣΟΠΡΟΘΕΣΜΟ ΚΑΙ ΜΑΚΡΟΠΡΟΘΕΣΜΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΠΡΟΓΡΑΜΜΑΤΙΣΜΟ ΤΟΥ ΦΟΡΕΑ	ΟΡΘΕΣ ΠΟΛΥΕΤΕΙΣ ΑΝΑΛΗΨΕΙΣ	ΒΕΛΤΙΩΣΗ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟΥ ΠΡΟΓΡΑΜΜΑΤΙΣΜΟΥ ΚΑΙ ΠΑΡΑΚΟΛΟΥΘΗΣΗΣ ΤΩΝ ΠΕΡΑΤΟΥ ΕΤΟΥΣ ΜΕΛΛΟΝΤΙΚ	6 ΜΗΝΕΣ ΑΠΟ ΤΗΝ ΟΡΙΣΤΙΚΟ ΠΟΙΗΣΗ ΤΗΣ ΕΚΘΕΣΗΣ	100	ΌΧΙ	ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΗ	ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟΥ ΠΡΟΓΡΑΜΜΑΤΙΣΜΟΥ ΚΑΙ ΕΠΑΛΗΘΕΥΣΗΣ ΔΙΑΤΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΑΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ

A/A	Πεδίο Ελέγχου	Εύρημα	Σύσταση	Προτερ/τα	Ημ/νία εντοπισμού	Κατάσταση	Μέτρα που ελήφθησαν	Πλάνο ενεργειών	Προγραμματισμένη ημ/νία ολοκλήρωσης	Ολοκλήρωση (%)	Αναθεωρημένη ημ/νία ολοκλήρωσης	Λειτουργία του φορέα που ελέγχεται η απόδοσή του	Δείκτες απόδοσης
		ς συμβάσεις που βάρυναν περισσότερο της μίας χρήσεις	υποχρέωσης για συμβάσεις που προβλέπεται ότι θα βαρύνουν, εν όλω ή εν μέρει, επόμενη ή επόμενες οικονομικές χρήσεις.					ΩΝ ΔΑΠΑΝΩΝ					

A/A	Πεδίο Ελέγχου	Εύρημα	Σύσταση	Προτερ/τα	Ημ/νία εντοπισμού	Κατάσταση	Μέτρα που ελήφθησαν	Πλάνο ενεργειών	Προγραμματισμένη ημ/νία ολοκλήρωσης	Ολοκλήρωση (%)	Αναθεωρημένη ημ/νία ολοκλήρωσης	Λειτουργία του φορέα που ελέγχεται η απόδοσή του	Δείκτες απόδοσης
4	ΠΡΟΓΡΑΜΜΑΤΙΣΜΟΣ ΜΕΙΩΣΗΣ ΔΑΠΑΝΩΝ	Μη ένταξη του φορέα στο πρόγραμμα προκαταβολών και εκπτώσεων της ΔΕΗ	Προτείνεται στον φορέα να προβεί στην ένταξη των παροχών ηλεκτρικού ρεύματος αρμοδιότητάς του στο πρόγραμμα	ΑΜΕΣΗ	2Q 2021	ΚΑΤΑΒΟΛΗ ΣΗΜΑΝΤΙΚΑ ΜΕΓΑΛΥΤΕΡΗΣ ΔΑΠΑΝΗΣ ΓΙΑ ΗΛΕΚΤΡΙΚΟ ΡΕΥΜΑ	ΕΝΤΑΞΗ ΣΤΟ ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΠΡΟΚΑΤΑΒΟΛΩΝ ΤΗΣ ΔΕΗ	ΜΕΤΑ ΤΗΝ ΕΝΤΑΞΗ ΣΤΟ ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΠΡΟΚΑΤΑΒΟΛΩΝ, ΒΕΛΤΙΩΣΗ ΤΩΝ ΣΧΕΤΙΚΩΝ ΔΑΠΑΝΩΝ ΚΑΙ ΚΑΛΥΤΕΡΗ ΔΙΑΣΠΟΡΑ ΤΟΥΣ ΣΤΟ ΧΡΟΝΟ	ΤΟ ΕΠΟΜΕΝΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ ΑΠΟ ΤΗΝ ΟΡΙΣΤΙΚΟ ΠΟΙΗΣΗ ΤΗΣ ΕΚΘΕΣΗΣ	100	ΌΧΙ	ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΗ	ΒΕΛΤΙΩΣΗ ΔΑΠΑΝΩΝ/ΤΟΜΕΑΣ ΕΞΟΔΩΝ

Α/Α	Πεδίο Ελέγχου	Εύρημα	Σύσταση	Προτερ/τα	Ημ/νία εντοπισμού	Κατάσταση	Μέτρα που ελήφθησαν	Πλάνο ενεργειών	Προγραμματισμένη ημ/νία ολοκλήρωσης	Ολοκλήρωση (%)	Αναθεωρημένη ημ/νία ολοκλήρωσης	Λειτουργία του φορέα που ελέγχεται η απόδοσή του	Δείκτες απόδοσης
			προκαταβολών – εκπτώσεων της ΔΕΗ.										

8.5. Σύνοψη Κεφαλαίου

Στο παρόν κεφάλαιο αναφερθήκαμε στις ενέργειες που καλείται να υλοποιήσει η Ελεγκτική Υπηρεσία μετά το πέρας του ελέγχου και την οριστική έκθεση ελέγχου και που αφορούν την παρακολούθηση των ενεργειών που καλείται ο ελεγχόμενος φορέας να υλοποιήσει ως συνέπεια των ζητημάτων που αναδείχθηκαν με την έκθεση ελέγχου (follow up). Ουσιαστικά πρόκειται για την παρακολούθηση της υλοποίησης των συστάσεων/προτάσεων που αναφέρονται στην οριστική έκθεση ελέγχου και σε δεύτερο χρόνο τα αποτελέσματα που έχουν οι υλοποιηθείς συστάσεις στους δείκτες απόδοσης του ελεγχόμενου φορέα.

Τέλος, κάνοντας χρήση της ειδικής μεθοδολογίας του follow up, δοθήκαν παραδείγματα σχεδιασμού εκθέσεων follow up και τέλος εξετάστηκε συγκεκριμένη μελέτη περίπτωσης που αφορούσε την οικονομική διαχείριση συγκεκριμένου ΟΤΑ.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 9 : ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΚΑΛΩΝ ΠΡΑΚΤΙΚΩΝ ΕΛΕΓΧΩΝ ΕΠΙΔΟΣΕΩΝ

Σκοπός κεφαλαίου

Στο Κεφάλαιο αυτό περιλαμβάνονται ορισμένες καλές πρακτικές που ακολουθήθηκαν σε ελέγχους απόδοσης σε αντιπροσωπευτικούς ελέγχους και αντιπροσωπευτικούς φορείς.

Το κεφάλαιο αποσκοπεί στο να δείξει τρόπους καλού χειρισμού από μεθοδολογικής και ελεγκτικής σκοπιάς ζητημάτων που αφορούν επίδοση.

Προσδοκώμενα αποτελέσματα

Η παρουσίαση καλών πρακτικών ελέγχων επίδοσης ή αξιολόγησης θα συμβάλλει στη:

- ✓ Διάχυση της τεχνογνωσίας πως πραγματεύεται κανείς από τη πλευρά της επίδοσης σύνθετα ζητήματα
- ✓ Εξοικείωση των ελεγκτών με μεθοδολογίες που ακολουθούνται σε ειδικές περιπτώσεις ελέγχων επίδοσης
- ✓ Ενσυνείδητη μέσω καλών πρακτικών αναγνώριση της προστιθέμενης αξίας των ελέγχων/αξιολόγησης
- ✓ Αυτοπεποίθηση των εκπαιδευομένων και ελεγκτών ως προς την αναγνωρισιμότητα των καλών πρακτικών και την χρήση τους στην άσκηση

Σύντομη περιγραφή του κεφαλαίου

Στο κεφάλαιο αυτό με το οποίο ως τελευταίο, ολοκληρώνεται και η συγγραφή του υποστηρικτικού φακέλου περιλαμβάνοντας 4 χαρακτηριστικές περιπτώσεις καλών πρακτικών που αντλήθηκαν με βάση την ελεγκτική εμπειρία της Γενικής Διεύθυνσης Δημοσιονομικών Ελέγχων και του Ελεγκτικού Συνεδρίου. Αναλυτικότερα αφορούν:

9.1. 1η ΠΕΡΙΠΤΩΣΗ: ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΕΛΕΓΧΟΥ ΕΠΙΔΟΣΗΣ ΣΕ ΟΤΑ

9.1.1. Επιλογή πεδίου ελέγχου απόδοσης

Στο πλαίσιο του υπ' αριθμ. 20211/2022 προγραμματισμένου τακτικού ελέγχου της Γενικής Διεύθυνσης Δημοσιονομικών Ελέγχων, που διενεργήθηκε στο Δήμο Παιανίας το διάστημα 4-5.2022 έως 28.06.2022, δυνάμει της υπ' αριθμ. 234/18.02.2022 εντολής ελέγχου (ΦΕΚ: ΥΟΔΔ 187/16.03.2022 και ΑΔΑ: Ω5Ν0Η-ΘΧΟ), με επισπεύδουσα την ΔΥΕΕ Ανατολικής Αττικής, εξετάστηκαν και στοιχεία απόδοσης, με επιλεγέν πεδίο την επαλήθευση της ορθότητας τήρησης του Μητρώου Δεσμεύσεων (ΜΔ) και της αξιοπιστίας των δημοσιονομικών αναφορών του φορέα, καθώς και την αξιολόγηση της δημοσιονομικής και χρηματοοικονομικής του απόδοσης του βάσει αριθμοδεικτών, με περίοδο αναφοράς τις χρήσεις 2018-2022. Το πεδίο αυτό επιλέχθηκε από την ελεγκτική ομάδα, τόσο λόγω της οικονομικής σημαντικότητας των υπό εξέταση οικονομικών στοιχείων, όσο και για τη δημιουργία δεδομένων συγκριτικών σημείων αναφοράς (benchmarks), με βάση αριθμοδείκτες, τα οποία θα μπορέσουν να αξιοποιηθούν σε μελλοντικούς ελέγχους απόδοσης.

9.1.2. Προετοιμασία και ερωτήματα ελέγχου

Ως σημείο εκκίνησης της άσκησης λαμβάνεται η διατύπωση των στόχων του ελέγχου που στους ελέγχους απόδοσης, όπως έχουμε δει, συνήθως αναφέρονται ως «ερωτήματα» του ελέγχου. Όπως αποτυπώνεται στον Πίνακα 13 ως ερωτήματα ορίστηκαν τα εξής:

Πίνακας 13: Ερωτήματα Ελέγχου Απόδοσης στο Δήμο Παιανίας

1) Με ποιό τρόπο τηρείται το Μητρώο Δεσμεύσεων;

2) Το τηρούμενο ΜΔ έχει αναπτυχθεί ώστε να συμπεριλαμβάνει το σύνολο των 52 στηλών;

3) Τα πεδία των επιμέρους στηλών (αυτόματης και μη

συμπλήρωσης) ενημερώνονται σύμφωνα με τις οδηγίες του ΓΛΚ;

4) Υποβάλλονται έγκαιρα και αδιάλειπτα οι προβλεπόμενες δημοσιονομικές αναφορές (σύνοψη ΜΔ, μηνιαίων ή δελτίων Συστήματος Ενοποίησης Χρηματοοικονομικών Αναφορών, μηνιαίων και τριμηνιαίων εκθέσεων, στοιχείων για την εξαγωγή του κύριου Δείκτη Επιδόσεων για πληρωμές - KPI) στο εποτεύον Υπουργείο και το ΓΛΚ;

5) Πώς αντλούνται τα στοιχεία προς συμπλήρωση των πεδίων των δημοσιονομικών αναφορών; Τυγχάνουν επεξεργασίας πριν τη συμπλήρωση των πεδίων και για ποιούς λόγους;

6) Είναι ορθή η συμπλήρωση των επιμέρους πεδίων των δημοσιονομικών αναφορών;

7) Χρησιμοποιούνται από το δήμο οι πρόσθετες γραμμές της σύνοψης του ΜΔ που υποβάλλεται στο e-portal (νόμιμες δαπάνες καθ' υπέρβαση πιστώσεων, απεικόνιση υποχρεώσεων λόγω μη ύπαρξης εγκεκριμένου Π/Υ);. Αν ναι, πληροί η χρήση τους τις σχετικές προϋποθέσεις;

8) Ποιά βήματα ακολουθούνται από τον ΠΟΥ του δήμου για τον έλεγχο της ορθότητας των στοιχείων των δημοσιονομικών αναφορών;

9) Τα στοιχεία που έχουν παραληφθεί από το ΓΛΚ συμφωνούν με τα στοιχεία που υπεβλήθησαν από το δήμο και τηρούνται στο αρχείο του;

10) Τα οικονομικά στοιχεία του Μητρώου Δεσμεύσεων, χρησιμοποιήθηκαν για την ανάλυση


απόδοσης με τη χρήση των κάτωθι αριθμοδεικτών :

- i. Δείκτες οικονομικής αυτοτέλειας (ΙΔΙΑ ΕΣΟΔΑ/ΣΥΝΟΛΟ ΕΣΟΔΩΝ, ΙΔΙΑ ΕΣΟΔΑ/ΣΥΝΟΛΟ ΕΞΟΔΩΝ, ΕΠΙΧΟΡΗΓΗΣΕΙΣ/ΣΥΝΟΛΟ ΕΣΟΔΩΝ, ΕΠΙΧΟΡΗΓΗΣΕΙΣ/ΣΥΝΟΛΟ ΕΞΟΔΩΝ)*
- ii. Δείκτες ρεαλιστικότητας προϋπολογισμού (Π/Υ ΕΤΟΥΣ ν - ΑΠΟΛΟΓ. ΕΤΟΥΣ ν-1)*100 /ΑΠΟΛΟΓΙΣΜΟ ΕΤΟΥΣ ν-1)*
- iii. Δείκτες απόκλισης προϋπολογισμού δαπανών ((ΑΠΟΛΟΓ. ΕΤΟΥΣ ν-Π/Υ ΕΤΟΥΣ ν)*100 / Π/Υ ΕΤΟΥΣ ν)*
- iv. Δείκτες ληξιπρόθεσμων οφειλών ((ΛΗΞΙΠΡΟΘΕΣΜΑ ΕΤΟΥΣ ν) *100 / ΕΣΟΔΑ ΧΡΗΣΗΣ ΕΤΟΥΣ ν & (ΛΗΞΙΠΡΟΘΕΣΜΑ ΕΤΟΥΣ ν) *100 / ΤΑΜΕΙΑΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΕΤΟΥΣ ν)*
- v. Δείκτες μισθολογικής επιβάρυνσης (ΜΙΣΘΟΛΟΓΙΚΗ ΔΑΠΑΝΗ ΕΤΟΥΣ ν *100 / ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΔΑΠΑΝΗ ΕΤΟΥΣ ν & ΜΙΣΘΟΛΟΓΙΚΗ ΔΑΠΑΝΗ ΕΤΟΥΣ ν *100 / ΣΥΝΟΛΙΚΑ ΙΔΙΑ ΕΣΟΔΑ ΕΤΟΥΣ ν)*

11) Από την εφαρμογή των ανωτέρω αριθμοδεικτών ποία συμπεράσματα προέκυψαν για την οικονομική απόδοση του Δήμου;

9.1.3. Ελεγκτικές ενέργειες και τεκμηριωτικό υλικό

Για τη διενέργεια του ελέγχου απόδοσης, η ελεγκτική ομάδα:

-  Προσδιόρισε το χρονικό διάστημα στο οποίο θα εξέταζε τα οικονομικά στοιχεία και τις δημοσιονομικές αναφορές του ελεγχόμενου φορέα (2018 – 2022).

- ✚ Προσδιόρισε ακριβώς τα σημεία ελέγχου (π.χ. ίδια έσοδα, κόστος μισθοδοσίας κοκ).
- ✚ Όρισε τους αριθμοδείκτες οι οποίοι θα χρησιμοποιηθούν για την ποσοτική ανάλυση των οικονομικών στοιχείων και οι οποίοι θα προσδιορίζουν τα συγκριτικά σημεία αναφοράς (benchmarks).
- ✚ Εξέτασε τα οικονομικά στοιχεία, τα ενέταξε στους αριθμοδείκτες και προχώρησε στην ανάλυση της οικονομικής κατάστασης του φορέα, όσον αφορά τα σημεία ελέγχου.

9.1.4. Χαρτογράφηση ελεγχθείσας διαδικασίας

- ❖ Αποτύπωση και αξιολόγηση του πλαισίου δημοσιονομικής διαχείρισης του φορέα, ιδίως ως προς την οργάνωση, στελέχωση και λειτουργία των οικονομικών υπηρεσιών και τις αρμοδιότητες του διατάκτη και του Προϊσταμένου Οικονομικών Υπηρεσιών (ΠΟΥ)
- ❖ Εξακρίβωση της συμμόρφωση του φορέα με τις υποχρεώσεις που απορρέουν από τις δημοσιολογιστικές διατάξεις αναφορικά με την τήρηση του ΜΔ και – συμπληρωματικά – των λογιστικών του βιβλίων
- ❖ Αξιολόγηση της πληρότητας και αξιοπιστίας των δημοσιονομικών αναφορών του φορέα, ιδίως ως προς την ακριβή αποτύπωση των υποκείμενων συναλλαγών, την εσωτερική τους συνέπεια και τη συμφωνία τους με άλλες πηγές (π.χ. λίστες παραστατικών, λογιστικά βιβλία)
- ❖ Αποτύπωση και αξιολόγηση της εξέλιξης των βασικών δημοσιονομικών μεγεθών του φορέα (ιδίως των απλήρωτων και ληξιπρόθεσμων υποχρεώσεων και των ταμειακών διαθεσίμων)
- ❖ Αποτύπωση και αξιολόγηση της δημοσιονομικής και χρηματοοικονομικής απόδοσης του φορέα, βάσει κατάλληλων αριθμοδεικτών.

9.1.5. Βασικές ελεγκτικές διαπιστώσεις

Από την επισκόπηση της παραπάνω διαδικασίας, η ελεγκτική ομάδα διαπίστωσε, κυρίως, τις εξής αδυναμίες:

- Υψηλός βαθμός οικονομικής αυτοτέλειας του φορέα, με την έννοια ότι οι ίδιες πηγές εσόδων καλύπτουν σημαντικό ποσοστό των χρηματοδοτικών του αναγκών (σημειώνεται, ωστόσο, ότι αν ο φορέας είχε προχωρήσει σε συνολική βεβαίωση των εσόδων του, τότε ο εν λόγω δείκτης θα ήταν ακόμα υψηλότερος και η εξάρτησή του από επιχορηγήσεις ακόμα χαμηλότερη),
- Ικανοποιητικός βαθμός ρεαλιστικότητας κατά την κατάρτιση του Π/Υ ως προς τα ίδια τακτικά έσοδα, με μεμονωμένες μόνο περιπτώσεις υπερεκτίμησης,
- Σχετικά χαμηλές ληξιπρόθεσμες υποχρεώσεις, αν αφαιρεθεί η επίδραση του ειδικού ζητήματος του ΔΑΑ (Διεθνής Αερολιμένας Αθηνών) και των λοιπών εταιρειών του αεροδρομίου, η οποία, ωστόσο, αυτοτελώς εξεταζόμενη, συνιστά εξαιρετικά μεγάλη επιβάρυνση για τον φορέα και καθιστά επισφαλή τη μεσοπρόθεσμη δημοσιονομική του βιωσιμότητα,
 - Αρνητική απόδοση κεφαλαίων και
 - Διαχρονικά σταθερό μισθολογικό βάρος.

9.1.6. Κίνδυνοι δικλείδων

Από τις παραπάνω αδυναμίες, απορρέουν, κυρίως, οι κάτωθι κίνδυνοι δικλείδων για τον φορέα:

- Πλημμελής τήρηση του νομοθετικού και κανονιστικού πλαισίου του Μητρώου Δεσμεύσεων.
- Πληροφοριακό σύστημα με ελλείψεις όσον αφορά την αποτύπωση και παρακολούθηση των δαπανών (υπήρξαν περιπτώσεις διπλής εγγραφής ιδίων τιμολογίων)
- Ελλιπής παρακολούθηση υποχρεώσεων και απαιτήσεων, ιδιαίτερα όσον αφορά δικαστικές διαμάχες (περίπτωση ΔΑΑ).

9.1.7. Τρόποι βελτίωσης της απόδοσης

- Αν οι φορείς λάβουν υπόψη τις ανωτέρω διαπιστώσεις στο σχεδιασμό της πολιτικής τους, σίγουρα θα μπορέσουν να λάβουν τα κατάλληλα μέτρα, ώστε να βελτιωθούν οι σχετικοί δείκτες.
- Ακριβώς οι δείκτες αποτυπώνουν και ποσοτικοποιούν προβλήματα διαχείρισης των φορέων, καθιστώντας δυνατή και ευκολότερη τη χάραξη πολιτικής διορθωτικών μέτρων στο πλαίσιο του φορέα. Η χάραξη δε αποδοτικότερης δημοσιονομικής διαχείρισης και πολιτικής, αποτυπώνεται και κρίνεται μέσω των επιλεγμένων αριθμοδεικτών.
- Θα πρέπει να σημειωθεί ότι ολοκληρωμένη αξιολόγηση επίδοσης προϋποθέτει συγκριτικά σημεία αναφοράς (benchmarks) από αντίστοιχους ελέγχους σε ομοειδείς φορείς, ώστε να μπορεί να εκτιμηθεί η σχετική θέση του εκάστοτε φορέα.

9.2. 2η ΠΕΡΙΠΤΩΣΗ: ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΕΛΕΓΧΟΥ ΕΠΙΔΟΣΗΣ ΣΕ ΦΟΡΕΙΣ ΤΟΥ ΔΗΜΟΣΙΟΥ (απευθείας αναθέσεις)

9.2.1. Επιλογή πεδίου ελέγχου Επιδόσεων

Στο ετήσιο πρόγραμμα ελέγχων, το Ελεγκτικό Συνέδριο για το έτος 2023 είχε εντάξει μεταξύ άλλων Θεματικό έλεγχο (οριζόντιο έλεγχο επιδόσεων σε πολλούς φορείς από ισάριθμες ομάδες ελέγχου) και επιχείρησε να απαντήσει στο ερώτημα *«πώς μπορεί να διασφαλιστεί η αντικειμενική ακεραιότητα της διαδικασίας στις περιπτώσεις των απευθείας αναθέσεων εντοπίζοντας τις πρακτικές που δύνανται να εγείρουν υπόνοιες καταχρηστικής προσφυγής σε αυτές, αδιαφάνειας και αυθαιρεσίας»*.

Οι απευθείας αναθέσεις δημοσίων συμβάσεων ή οι αναθέσεις ύστερα από σύντομη διαδικασία διαπραγμάτευσης συνιστούν εξαιρετικές διαδικασίες, με τις οποίες οι αναθέτουσες αρχές συνάπτουν τη σύμβαση χωρίς τήρηση δημοσιότητας με οικονομικό φορέα της επιλογής τους, κατά παρέκκλιση του θεμελιώδους κανόνα του δικαίου των δημοσίων συμβάσεων, που είναι η διενέργεια διαγωνισμού. Επιτρέπονται μόνο στις περιπτώσεις που ρητώς προβλέπονται στο νόμο, όπως όταν πρόκειται να συναφθούν συμβάσεις μικρής αξίας, χωρίς το βάρος δυσανάλογων διατυπώσεων ή σε εξαιρετικές περιπτώσεις επείγουσών και απρόβλεπτων αναγκών που απαιτούν άμεσες ενέργειες, χωρίς τις χρονοβόρες διαδικασίες του δημόσιου διαγωνισμού ή της δικαστικής διαμάχης που τυχόν ακολουθήσει.

Ωστόσο, η ευρεία διακριτική ευχέρεια της αναθέτουσας αρχής, η έλλειψη εκ των προτέρων διαφάνειας και η μη ανάπτυξη ανταγωνισμού δημιουργούν αμφισβητήσεις στο δημόσιο διάλογο, και αποτελούν εν δυνάμει πηγή διαφθοράς.

Ο έλεγχος του Ελεγκτικού Συνεδρίου διενεργήθηκε σε 64 δημόσιους φορείς και σε δείγμα 5.073 συμβάσεων των φορέων αυτών.

9.2.2. Προετοιμασία και ερωτήματα ελέγχου

Ο βασικός στόχος του ελέγχου αποτυπώνεται στο βασικό ερώτημα:

Πότε οι απευθείας αναθέσεις δημοσίων συμβάσεων ή οι αναθέσεις ύστερα από σύντομη διαδικασία διαπραγμάτευσης διασφαλίζουν την αντικειμενική ακεραιότητα της διαδικασίας;

Τα επιμέρους ερωτήματα του 2^{ου} επιπέδου διαμορφώνονται ως εξής:

Ερώτημα 1:

Υφίσταται σύστημα καταγραφής των αναγκών των φορέων και προγραμματισμού της κάλυψής αυτών;

Ερώτημα 2:

Η διαδικασία που ακολουθείται για την προσφυγή στις ανωτέρω διαδικασίες πληροί τα απαραίτητα εχέγγυα διαφάνειας;

Ερώτημα 3:

Πώς προσδιορίζεται το τεχνικό και οικονομικό αντικείμενο της σύμβασης;

Ερώτημα 4:

Με ποια κριτήρια επιλέγονται οι ανάδοχοι όταν οι δημόσιοι φορείς προσφεύγουν στις ανωτέρω διαδικασίες;

Ερώτημα 5:

Πώς διαχειρίζονται οι δημόσιοι φορείς καταγγελίες, διοικητικές προσφυγές ή αντιρρήσεις οποιασδήποτε μορφής που αφορούν συμβάσεις συναπτόμενες με τις υπό έλεγχο διαδικασίες;

9.2.3. Η Διαδικασία του Ελέγχου

Για τη διενέργεια του ελέγχου, κατά το σχεδιασμό, καταγράφηκαν οι κίνδυνοι, τα κριτήρια ελέγχου, η επιθυμητή παροχή πληροφόρησης, τα επιθυμητά αποδεικτικά στοιχεία, ο τρόπος συλλογής αποδεικτικών στοιχείων και η πιθανή επεξεργασία τους.

Ο έλεγχος του Ελεγκτικού Συνεδρίου διενεργήθηκε σε 64 δημόσιους φορείς και σε δείγμα 5.073 συμβάσεων των φορέων αυτών.

Σε κάθε ένα φορέα ακολουθήθηκε η προβλεπόμενη διαδικασία. Οι ομάδες ελέγχου (στην προκειμένη περίπτωση, Υπηρεσίες Επιτρόπων) διενήργησαν τον έλεγχο βασισμένοι στον παραπάνω σχεδιασμό. Τα προκαταρκτικά ευρήματα κατατέθηκαν στους φορείς για να εκφράσουν τις απόψεις, αντιρρήσεις ή αποδοχή των ευρημάτων.

Αφότου ολοκληρώθηκε η διαδικασία αυτή τα τελικά ευρήματα μαζί με τις απαντήσεις των φορέων διαβιβάστηκαν στην ομάδα σύνταξης της οριζόντιας έκθεσης ελέγχου.

9.2.4. Τα πορίσματα του Ελέγχου

1. Οι δημόσιοι φορείς δεν προγραμματίζουν εγκαίρως και ορθολογικά την κάλυψη των αναγκών τους. Προσαρμόζουν τις ανάγκες τους στο όριο των απευθείας αναθέσεων καλύπτοντας αυτές αποσπασματικά και προβαίνοντας σε κατατμήσεις.
2. Δεν αιτιολογείται επαρκώς ο απρόβλεπτος και επείγων χαρακτήρας των αναγκών που καλύπτονται με προσφυγή στη διαδικασία με διαπραγμάτευση. Οι αναθέτοντες φορείς ταυτίζουν το «απρόβλεπτο» με το «επείγον».
3. Σημαντικά περιθώρια ενίσχυσης υφίστανται στην ουσιαστική συμμετοχή των διοικητικών υπηρεσιών του φορέα κατά τη διαδικασία που προηγείται της τελικής απόφασης, ώστε να μην δημιουργούνται υπόνοιες αυθαιρεσίας και αδιαφάνειας.
4. Σε πολλές περιπτώσεις δεν καθορίζεται με σαφήνεια το αντικείμενο της σύμβασης, ούτε προκύπτει ο τρόπος υπολογισμού της εκτιμώμενης δαπάνης. Δεν αποδεικνύεται προηγούμενη έρευνα αγοράς.
5. Δεν παρέχονται εχέγγυα διαφάνειας ως προς την επιλογή του αναδόχου και τον καθορισμό του τιμήματος, ιδίως όταν διενεργούνται επανειλημμένες αναθέσεις στον ίδιο ανάδοχο. Δεν υφίστανται προκαθορισμένα και επομένως επαληθεύσιμα κριτήρια επιλογής όσων καλούνται να υποβάλουν

προσφορά. Δεν γίνεται διαπραγμάτευση του τιμήματος. Προσφέρονται χαμηλά έως μηδενικά ποσοστά έκπτωσης. Συστήματα ηλεκτρονικής αγοράς δεν εφαρμόζονται ευρέως.

6. Το υψηλότερο ποσοστό απευθείας αναθέσεων παρατηρήθηκε στα νοσοκομεία. Μικρό ποσοστό των συμβάσεών τους ανατίθεται μέσω διαγωνιστικών διαδικασιών λόγω χρόνιων συστημικών αδυναμιών σε συνδυασμό με τις επιτακτικές ανάγκες προμήθειας φαρμάκων και λοιπών αναλωσίμων. Προσφυγή σε νομιμοποιητικές διατάξεις.

7. Οι δημόσιοι φορείς δεν διαθέτουν σύστημα αξιολόγησης των καταγγελιών και αξιοποίησης αυτών για τη βελτίωση της ακεραιότητας της διαδικασίας των απευθείας αναθέσεων.

9.2.5. Οι Συστάσεις

Σύσταση πρώτη: Οι δημόσιοι φορείς οφείλουν να παρακολουθούν συστηματικά τα αποθέματά τους και την εκτέλεση των τρεχουσών συμβάσεων, ώστε να είναι σε θέση να γνωρίζουν τις πραγματικές ανάγκες τους και να προγραμματίζουν εγκαίρως την κάλυψή τους με την κατάλληλη διαδικασία. Οφείλουν να εγκαταστήσουν σύστημα καταγραφής των αναγκών τους αξιοποιώντας και τις δυνατότητες που πλέον παρέχονται από τα πληροφοριακά συστήματα. Για πάγιες, περιοδικές και επαναλαμβανόμενες συμβάσεις, θα μπορούσε να εξετασθεί η λύση του διαγωνισμού με ορίζοντα υλοποίησης πέραν του ενός οικονομικού έτους. Θα μπορούσαν επίσης να αξιοποιηθούν τα συστήματα ηλεκτρονικών αγορών και η δυνατότητα σύναψης συμφωνιών- πλαίσιο.

Σύσταση δεύτερη: Η προκήρυξη των διαγωνισμών πρέπει να γίνεται προ ευλόγου χρονικού διαστήματος ανάλογα με το μέσο όρο διάρκειας αντίστοιχων διαγωνισμών στο παρελθόν, ώστε να καταλείπεται ο αναγκαίος χρόνος για την ολοκλήρωσή τους. Οι καθυστερήσεις που οφείλονταν σε δικαστικές προσφυγές πρέπει να λαμβάνονται υπόψη.

Σύσταση τρίτη: Να ακολουθούνται αυστηρά οι εσωτερικές διαδικασίες για την ολοκλήρωση της σύμβασης και να τηρείται ο διακριτός ρόλος κάθε οργάνου. Να ανατίθενται στο υπηρετούν προσωπικό διακριτά και συγκεκριμένα καθήκοντα κατά τρόπο, ώστε να μην εμπλέκεται με όλα τα αντικείμενα εργασίας το ίδιο πρόσωπο. Γενικώς επιβάλλεται να ενσωματώνονται στο σύστημα θεσμικά αντίβαρα που να αποκλείουν την κυριαρχία επί της όλης διαδικασίας από ένα και μόνο πρόσωπο.

Σύσταση τέταρτη: Να λαμβάνεται μέριμνα για τη διαρκή ενημέρωση και εκπαίδευση του αρμόδιου προσωπικού σε θέματα που άπτονται των δημοσίων συμβάσεων με συστηματική παρακολούθηση της νομολογίας του Ελεγκτικού Συνεδρίου και έμφαση στις έννοιες του «απροβλέπτου και του επείγοντος».

Σύσταση πέμπτη: Να καθορίζονται εκ των προτέρων σαφή και αντικειμενικά κριτήρια για την επιλογή του αναδόχου ανάλογα με τη φύση της σύμβασης και να αποδεικνύεται ότι η επιλογή έγινε βάσει των κριτηρίων αυτών.

Σύσταση έκτη: Να αιτιολογείται ειδικώς η εκτιμώμενη δαπάνη της σύμβασης και να τεκμηριώνεται η προηγούμενη διενέργεια έρευνας αγοράς. Να υφίσταται διακριτή φάση διαπραγμάτευσης ως προς το τίμημα και να φυλάσσονται τα σχετικά στοιχεία.

Σύσταση έβδομη: Να αναπτυχθεί σύστημα ενδογενούς ελέγχου, εντός του οποίου θα αξιοποιούνται και τυχόν καταγγελίες και να υιοθετηθούν οι ασφαλιστικές δικλίδες για την ακεραιότητα της διαδικασίας των απευθείας αναθέσεων, ώστε και να αξιοποιηθεί η δυνατότητα που παρέχεται από το άρθρο 4 της ΦΓ8/55081 Κανονιστικής Απόφασης της Ολομέλειας του Ελεγκτικού Συνεδρίου (Β' 4938/2020), για τη συνδρομή του αρμόδιου Επιτρόπου του Ελεγκτικού Συνεδρίου σε περίπτωση εμπλοκής.

9.3. 3η ΠΕΡΙΠΤΩΣΗ: ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΕΛΕΓΧΟΥ ΕΠΙΔΟΣΗΣ ΣΕ ΝΟΣΟΚΟΜΕΙΟ

9.3.1. Επιλογή πεδίου ελέγχου απόδοσης

Το Υπουργείο Υγείας έχει θέσει ως βασική προτεραιότητα τη μείωση του χρόνου αναμονής για εξέταση στα κρατικά νοσοκομεία και έχει προβεί σε ενέργειες θέσπισης σχετικής νομοθεσίας και έκδοσης αποφάσεων και εγκυκλίων προς την κατεύθυνση αυτή, με την καθιέρωση μεταξύ άλλων και ενός συστήματος στοχοθεσίας μείωσης του εν λόγω χρόνου.

9.3.2. Προετοιμασία και Ερωτήματα Ελέγχου

Ως σημείο εκκίνησης της άσκησης λαμβάνεται η διατύπωση των στόχων του ελέγχου που στους ελέγχους απόδοσης, όπως έχουμε δει, συνήθως αναφέρονται ως «ερωτήματα» του ελέγχου. Ως ερωτήματα, όπως αποτυπώνονται στον Πίνακα 14 ορίστηκαν τα εξής:

Ερωτήματα ελέγχου απόδοσης σε νοσοκομείο:

Πίνακας 14: Ερωτήματα Ελέγχου Απόδοσης σε Νοσοκομείο

<i>Ο εξοπλισμός που αποκτήθηκε είναι κατάλληλης ποιότητας και ποσότητας για τον σκοπό που θα χρησιμοποιηθεί και αποκτήθηκε στο χαμηλότερο δυνατό κόστος με δεδομένους τους όρους ποιότητας και ποσότητας;</i>	ΑΠΟΔΟΤΙΚΟΤΗΤΑ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟΤΗΤΑ
<i>Το νοσοκομείο εξυπηρετεί τους ασθενείς εντός εύλογου χρόνου αναμονής;</i>	ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΙΚΟΤΗΤΑ <u>ΕΚΡΟΕΣ</u>
<i>Σε ποιο βαθμό επιτυγχάνεται ο στόχος μείωσης του χρόνου αναμονής για εξέταση;</i>	ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΙΚΟΤΗΤΑ <u>ΕΠΙΠΤΩΣΕΙΣ</u>
<i>Η ποιότητα των παρεχόμενων υπηρεσιών είναι δεόντως ικανοποιητική;</i>	ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΙΚΟΤΗΤΑ <u>ΕΠΙΠΤΩΣΕΙΣ</u>

Ο τρόπος οργάνωσης και λειτουργίας των διοικητικών υπηρεσιών του νοσοκομείου είναι ο πλέον κατάλληλος;

ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΙΚΟΤΗΤΑ

ΣΥΣΤΗΜΑ ΟΡΓΑΝΩΣΗΣ ΚΑΙ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑΣ

Σε πραγματικό περιβάλλον, τα παραπάνω ερωτήματα είναι πολλά ώστε να εξετασθούν σε ένα και μόνο έλεγχο. Ωστόσο, για λόγους κάλυψης διαφόρων πιθανών περιπτώσεων, στο εδώ «εικονικό» περιβάλλον, κρίθηκε σκόπιμο να τεθούν πολλά «ερωτήματα», ώστε να καλυφθούν όσο το δυνατόν περισσότερα σημεία της θεωρίας που προηγήθηκε. Άλλωστε, μπορούμε να κάνουμε την υπόθεση ότι τα «ερωτήματα», όπως διατυπώθηκαν παραπάνω εξετάζονται σε περισσότερους από ένα ελέγχους.

Τα ερωτήματα στη συνέχεια υποδιαιρούνται σε υποερωτήματα. Στην περίπτωση μας τα υποερωτήματα έχουν ως εξής:

Πίνακας 15: Υποερωτήματα Ελέγχου Απόδοσης σε νοσοκομείο

ΕΡΩΤΗΜΑ	Ο εξοπλισμός που αποκτήθηκε είναι κατάλληλης ποιότητας και ποσότητας για τον σκοπό που θα χρησιμοποιηθεί και αποκτήθηκε στο χαμηλότερο δυνατό κόστος με δεδομένους τους όρους ποιότητας και ποσότητας	
ΥΠΟΕΡΩΤΗΜΑΤΑ 1^{ον} επιπέδου	<i>Τι είδους εξοπλισμός αποκτήθηκε κατά την ελεγχόμενη περίοδο και με τι κόστος;</i>	<i>Ο εξοπλισμός που αποκτήθηκε εξυπηρετεί τις ανάγκες του νοσοκομείου;</i>
ΥΠΟΕΡΩΤΗΜΑΤΑ 2^{ον} επιπέδου	<i>Τηρήθηκαν οι προβλεπόμενες διαδικασίες περί προμηθειών νοσοκομειακού εξοπλισμού;</i> <i>Τα είδη που αποκτήθηκαν πληρούν τις τεχνικές</i>	<i>Γίνεται πλήρης αξιοποίηση του αποκτηθέντος εξοπλισμού ή παρατηρείται υποαπασχόληση;</i> <i>Παρατηρήθηκαν προβλήματα στη λειτουργία του;</i>

προδιαγραφές των
σχετικών
προκηρύξεων;
Επιλέχθηκε η πλέον
συμφέρουσα
προσφορά σε κάθε
περίπτωση;

ΕΡΩΤΗΜΑ	Το νοσοκομείο εξυπηρετεί τους ασθενείς εντός εύλογου χρόνου αναμονής;
ΥΠΟΕΡΩΤΗΜΑ 1 ^ο επιπέδου	Ποιός είναι ο μέσος χρόνος αναμονής από την ημερομηνία αιτήματος εξέτασης έως την ημερομηνία πραγματοποίησής της;
ΥΠΟΕΡΩΤΗΜΑ 2 ^ο επιπέδου	Οι χρόνοι αναμονής σε άλλα νοσοκομεία είναι ίδιοι, μεγαλύτεροι ή μικρότεροι και ποιος ο βαθμός διαφοροποίησης του νοσοκομείου σε σχέση με τον μέσο όρο; (Σύγκριση του χρόνου αναμονής με τον αντίστοιχο σε άλλα νοσοκομεία)

ΕΡΩΤΗΜΑ	Σε ποιο βαθμό επιτυγχάνεται ο στόχος μείωσης του χρόνου αναμονής για εξέταση;
ΥΠΟΕΡΩΤΗΜΑ 1 ^ο επιπέδου	Έχει τεθεί στόχος σταδιακής μείωσης του χρόνου αναμονής;
ΥΠΟΕΡΩΤΗΜΑΤΑ 2 ^ο επιπέδου	Έχει τεθεί ο στόχος με την αρμόζουσα επιμέλεια και κατόπιν εξέτασης των πραγματικών συνθηκών; Επετεύχθη ο στόχος κατά την ελεγχόμενη περίοδο; Αν όχι ποια ήταν η απόκλιση;

ΕΡΩΤΗΜΑ		Η ποιότητα των παρεχόμενων υπηρεσιών είναι δεόντως ικανοποιητική;
ΥΠΟΕΡΩΤΗΜΑΤΑ	<p>Ποια είναι η άποψη των πολιτών – χρηστών των υπηρεσιών για την ποιότητα των παρεχόμενων υπηρεσιών;</p>	<p>Ποια είναι η άποψη της διοίκησης και του προσωπικού του νοσοκομείου για την ποιότητα των παρεχόμενων υπηρεσιών;</p>

ΕΡΩΤΗΜΑ		Ο τρόπος οργάνωσης και λειτουργίας των διοικητικών υπηρεσιών του νοσοκομείου είναι ο πλέον κατάλληλος;
ΥΠΟΕΡΩΤΗΜΑΤΑ 1 ^ο επιπέδου	<p>Υπάρχει επικαιροποιημένος Οργανισμός και οργανόγραμμα;</p>	<p>Η διαχείριση του διαθέσιμου προσωπικού είναι τέτοια που να διασφαλίζεται η ομαλή λειτουργία των διοικητικών υπηρεσιών;</p>
ΥΠΟΕΡΩΤΗΜΑΤΑ 2 ^ο επιπέδου	<p>Η διάρθρωση σε Δ/νσεις και Τμήματα είναι η καλύτερη δυνατή;</p> <p>Οι προβλεπόμενες οργανικές θέσεις εξασφαλίζουν αποτελεσματική και οικονομική λειτουργία;</p>	<p>Ο συνολικός αριθμός προσωπικού επαρκεί για την αποτελεσματική λειτουργία;</p> <p>Αν όχι, γίνονται οι απαιτούμενες ενέργειες προς ενίσχυση της στελέχωσης;</p> <p>Το προσωπικό είναι καταναμημένο στις Δ/νσεις και στα Τμήματα με τον βέλτιστο τρόπο βάσει του φόρτου εργασίας της κάθε επιμέρους διοικητικής λειτουργίας;</p>

9.3.3. Κριτήρια ελέγχου

Ιδιαίτερη βαρύτητα στον έλεγχο είχε ο καθορισμός των **κριτηρίων** που χρησιμοποιήθηκαν ως «σημεία αναφοράς» και συγκρίνονται με την πραγματική κατάσταση όπως αυτή προκύπτει από τον έλεγχο.

Για τα παραπάνω «ερωτήματα» και υποερωτήματα καθορίστηκαν, όπως αποτυπώνεται στον Πίνακα 16 τα εξής κριτήρια:

Πίνακας 16: Κριτήρια για τον έλεγχο απόδοσης σε νοσοκομείο

ΥΠΟΕΡΩΤΗΜΑ	ΚΡΙΤΗΡΙΟ
Ερώτημα: Ο εξοπλισμός που αποκτήθηκε είναι κατάλληλης ποιότητας και ποσότητας για τον σκοπό που θα χρησιμοποιηθεί και αποκτήθηκε στο χαμηλότερο δυνατό κόστος με δεδομένους τους όρους ποιότητας και ποσότητας	
Τι είδους εξοπλισμός αποκτήθηκε κατά την ελεγχόμενη περίοδο και με τι κόστος;	<ul style="list-style-type: none">➤ Τιμές ελεύθερης αγοράς➤ Όρια πιστώσεων προϋπολογισμού
Τηρήθηκαν οι προβλεπόμενες διαδικασίες περί προμηθειών νοσοκομειακού εξοπλισμού;	Νομοθεσία και κανονιστικό πλαίσιο περί προμηθειών νοσοκομειακού εξοπλισμού
Τα είδη που αποκτήθηκαν πληρούν τις τεχνικές προδιαγραφές των σχετικών προκηρύξεων;	Νομοθεσία και κανονιστικό πλαίσιο περί προμηθειών νοσοκομειακού εξοπλισμού σε συνδυασμό με τα έγγραφα της προκήρυξης
Επιλέχθηκε η πλέον συμφέρουσα προσφορά σε κάθε περίπτωση;	Νομοθεσία και κανονιστικό πλαίσιο περί προμηθειών νοσοκομειακού εξοπλισμού σε συνδυασμό με τα έγγραφα της προκήρυξης και τις υποβληθείσες προσφορές
Ο εξοπλισμός που αποκτήθηκε εξυπηρετεί τις ανάγκες του νοσοκομείου τηρώντας παράλληλα την αρχή της οικονομικότητας;	Επάρκεια εισηγητικών εκθέσεων και λοιπών εγγράφων που αναλύουν τις προς κάλυψη ανάγκες με τον αποκτηθέντα εξοπλισμό
Γίνεται πλήρης αξιολόγηση του αποκτηθέντος εξοπλισμού ή παρατηρείται υποαπασχόληση;	Στοιχεία για τις ώρες λειτουργίας του εξοπλισμού, στοιχεία από άλλα νοσοκομεία, καθορισμός από τους ελεγκτές σε συνεργασία με τα στελέχη του ελεγχόμενου φορέα και με ειδικούς ενός επιπέδου απασχόλησης που θεωρείται ικανοποιητικό.
Παρατηρήθηκαν προβλήματα στη λειτουργία του;	Στοιχεία βλαβών και συντηρήσεων, καθορισμός από τους ελεγκτές σε συνεργασία με τα στελέχη του ελεγχόμενου φορέα και με ειδικούς ενός επιπέδου βλαβών από τη συνήθη χρήση που θεωρείται

φυσιολογικό.	
Ερώτημα: Το νοσοκομείο εξυπηρετεί τους ασθενείς εντός εύλογου χρόνου αναμονής;	
Ποιος είναι ο μέσος χρόνος αναμονής από την ημερομηνία αιτήματος εξέτασης έως την ημερομηνία πραγματοποίησής της;	Καθορισμός από τους ελεγκτές σε συνεργασία με τα στελέχη του ελεγχόμενου φορέα και με ειδικούς ενός χρόνου αναμονής που θεωρείται εύλογος.
Οι χρόνοι αναμονής σε άλλα νοσοκομεία είναι ίδιοι, μεγαλύτεροι ή μικρότεροι και ποιος ο βαθμός διαφοροποίησης του νοσοκομείου σε σχέση με τον μέσο όρο;	Σύγκριση του χρόνου αναμονής με τον αντίστοιχο σε άλλα νοσοκομεία και με τον μέσο χρόνο αναμονής στα άλλα νοσοκομεία
Ερώτημα: Σε ποιο βαθμό επιτυγχάνεται ο στόχος μείωσης του χρόνου αναμονής για εξέταση;	
Έχει τεθεί στόχος σταδιακής μείωσης του χρόνου αναμονής όπως προβλέπεται;	Κανονιστικές αποφάσεις στοχοθεσίας του εποπτεύοντος Υπουργείου Υγείας
Έχει τεθεί ο στόχος με την αρμόζουσα επιμέλεια και κατόπιν εξέτασης των πραγματικών συνθηκών;	-Κανονιστικές αποφάσεις στοχοθεσίας του εποπτεύοντος Υπουργείου Υγείας. -Σύγκριση με άλλα νοσοκομεία. -Επεξεργασία απαντήσεων διοίκησης και προσωπικού σε συνεντεύξεις
Επετεύχθη ο στόχος κατά την ελεγχόμενη περίοδο; Αν όχι ποια ήταν η απόκλιση;	Σύγκριση στόχου με την πραγματική κατάσταση
Ερώτημα: Η ποιότητα των παρεχόμενων υπηρεσιών είναι δεόντως ικανοποιητική;	
Ποια είναι η άποψη των πολιτών – χρηστών των υπηρεσιών για την ποιότητα των παρεχόμενων υπηρεσιών;	Επεξεργασία απαντήσεων των πολιτών – χρηστών σε σχετικό ερωτηματολόγιο και καθορισμός ενός ποσοστού θετικών απόψεων ως ικανοποιητικού
Ποια είναι η άποψη της διοίκησης και του προσωπικού του νοσοκομείου για την ποιότητα των παρεχόμενων υπηρεσιών;	Επεξεργασία απαντήσεων διοίκησης και προσωπικού σε συνεντεύξεις και καθορισμός ενός ποσοστού θετικών απόψεων ως ικανοποιητικού

Ερώτημα: Ο τρόπος οργάνωσης και λειτουργίας των διοικητικών υπηρεσιών του νοσοκομείου είναι ο πλέον κατάλληλος;	
Υπάρχει επικαιροποιημένος Οργανισμός και οργανόγραμμα;	-Κανονιστικό πλαίσιο -Εσωτερικά έγγραφα
Η διάρθρωση σε Δ/νσεις και Τμήματα είναι η καλύτερη δυνατή;	-Κανονιστικό πλαίσιο -Εσωτερικά έγγραφα -Στοιχεία για άλλα νοσοκομεία
Οι προβλεπόμενες οργανικές θέσεις εξασφαλίζουν αποτελεσματική και οικονομική λειτουργία;	-Κανονιστικό πλαίσιο -Εσωτερικά έγγραφα -Στοιχεία για άλλα νοσοκομεία
Η διαχείριση του διαθέσιμου προσωπικού είναι τέτοια που να διασφαλίζεται η ομαλή λειτουργία των διοικητικών υπηρεσιών;	Επεξεργασία απαντήσεων προσωπικού σε συνεντεύξεις και καθορισμός ενός ποσοστού θετικών απόψεων ως ικανοποιητικού
Ο συνολικός αριθμός προσωπικού επαρκεί για την αποτελεσματική λειτουργία; Αν όχι, γίνονται οι απαιτούμενες ενέργειες προς ενίσχυση της στελέχωσης;	-Επεξεργασία απαντήσεων διοίκησης και προσωπικού σε συνεντεύξεις και καθορισμός ενός ποσοστού θετικών απόψεων ως ικανοποιητικού. -Σύγκριση με στοιχεία στελέχωσης από άλλα νοσοκομεία -Εσωτερικά έγγραφα και έγγραφα προς τους αρμόδιους για θέματα στελέχωσης φορείς
Το προσωπικό είναι κατανεμημένο στις Δ/νσεις και στα Τμήματα με τον βέλτιστο τρόπο βάσει του φόρτου εργασίας της κάθε επιμέρους διοικητικής λειτουργίας;	-Επεξεργασία απαντήσεων προσωπικού σε συνεντεύξεις και καθορισμός ενός ποσοστού θετικών απόψεων ως ικανοποιητικού. -Εσωτερικά έγγραφα -Μελέτη του τρόπου λειτουργίας και επαγγελματική ελεγκτική κρίση

9.3.4. Ελεγκτικές ενέργειες και χαρτογράφηση ελεγκτικής διαδικασίας

Για τη διενέργεια του ελέγχου απόδοσης, η ελεγκτική ομάδα προχώρησε σε:

- **Συγκέντρωση και μελέτη του κανονιστικού και ρυθμιστικού πλαισίου** που διέπει τη λειτουργία των νοσηλευτικών ιδρυμάτων, με έμφαση στα ζητήματα διαδικασιών προμηθειών και τρόπου διάρθρωσης και οργάνωσής τους (νομοθεσία περί διενεργείας προμηθειών εξοπλισμού νοσοκομείων, οργανισμός Υπουργείου Υγείας, οργανισμός του νοσοκομείου, οργανόγραμμα του νοσοκομείου, περιγράμματα εργασίας κτλ)
- **Συγκέντρωση και μελέτη δημοσιευμένων οικονομικών καταστάσεων** και λοιπών συναφών στοιχείων της υπό έλεγχο οντότητας (προϋπολογισμοί και τροποποιήσεις τους, απολογισμοί κτλ)
- **Αναζήτηση και συγκέντρωση στοιχείων** για τις τιμές και τα χαρακτηριστικά του εξοπλισμού που αποκτήθηκε, όπως αυτά ισχύουν στην ελεύθερη αγορά.
- Συγκέντρωση και μελέτη κανονιστικών και ρυθμιστικών αποφάσεων του αρμόδιου Υπουργείου Υγείας και της διοίκησης του νοσοκομείου περί καθορισμού **στοχοθεσίας** αναφορικά με το χρόνο αναμονής για εξέταση
- **Απόκτηση πληροφοριών από άλλα νοσοκομεία** ή από την αρμόδια Περιφερειακή Δ/ση ή από το εποπτεύων Υπουργείο Υγείας στη βάση των αρμοδιοτήτων και ευθυνών, για τα παρακάτω θέματα:
 - Εξοπλισμός που χρησιμοποιείται, ώρες λειτουργίας του, βλάβες και συντηρήσεις, λοιπά συναφή στοιχεία
 - Χρόνοι αναμονής για εξέταση
 - Οργανισμοί και οργανογράμματα
 - Στελέχωση

9.3.5. Βασικές ελεγκτικές διαπιστώσεις

Από την επισκόπηση της διαδικασίας που προηγήθηκε, η ελεγκτική ομάδα διαπίστωσε, κυρίως, τις εξής αδυναμίες:

- Στις διαδικασίες απόκτησης του απαιτούμενου εξοπλισμού, δεν τηρήθηκε με το βέλτιστο δυνατό τρόπο, η αρχή της οικονομικότητας, με αποτέλεσμα την επιβάρυνση του φορέα με σημαντικά ποσά σε περιπτώσεις προμήθειας μηχανημάτων εξοπλισμού.

- Επειδή η τήρηση της αρχής της οικονομικότητας δεν ταυτίζεται με την τήρηση της νομιμότητας των διαδικασιών, θα πρέπει να εξετάζονται τρόποι εξοικονόμησης πόρων, σε κάθε περίπτωση και ανεξαρτήτως είδους διαδικασίας πραγματοποίησης της εκάστοτε προμήθειας, χωρίς όμως εκπτώσεις, ως προς την ποιότητα των προμηθευόμενων ειδών.
- Ως προς το χρόνο αναμονής, τόσο για το ίδιο το νοσοκομείο, όσο και σε άλλα νοσοκομεία της περιοχής, ο χρόνος αναμονής για εξέταση κρίθηκε μη ικανοποιητικός και οι ενέργειες και διαδικασίες προς την κατεύθυνση μείωσης του και επίτευξης του σχετικού στόχου δεν ήταν οι ενδεδειγμένες.
- Σε ότι αφορά ζητήματα στελέχωσης του νοσοκομείου διαπιστώθηκε ότι η κατανομή του υπάρχοντος κατά τη στιγμή του ελέγχου διοικητικού και οικονομικού προσωπικού στα Τμήματα δεν ήταν η καλύτερη και κατά την άποψη της ελεγκτικής ομάδας, στην αντιμετώπιση αυτού θα μπορούσε να συμβάλλει η επικαιροποίηση του Οργανισμού και του οργανογράμματος του ελεγχόμενου φορέα.

9.3.6. Κίνδυνοι και περιορισμοί που εντοπίστηκαν στη διενέργεια του ελέγχου

Στον έλεγχο εντοπίστηκαν οι παρακάτω κίνδυνοι και περιορισμοί:

- **Μη δυνατότητα άντλησης στοιχείων για άλλα νοσοκομεία.** Για την αντιμετώπιση αυτού του κινδύνου η ελεγκτική ομάδα φρόντισε εξ αρχής να επικοινωνήσει με τα νοσοκομεία αυτά και τους αρμόδιους για την εποπτεία τους φορείς, ώστε να διασφαλισθεί ότι οι πληροφορίες που σχεδιάζεται να συγκεντρωθούν είναι διαθέσιμες και προσβάσιμες στους ελεγκτές. Στην περίπτωση που διαπιστώθηκε έλλειψη διαθεσιμότητας ή προσβασιμότητας σε στοιχεία, έγιναν οι ανάλογες αναπροσαρμογές στη μεθοδολογία ή ακόμα και στα ερωτήματα – υποερωτήματα του ελέγχου.



- **Αναξιόπιστα ή ελλιπή στοιχεία.** Ο τρόπος αντιμετώπισης είναι παρόμοιος με αυτόν της προηγούμενης περίπτωσης, ωστόσο τυχόν αναξιοπιστία είναι δύσκολο να προβλεφθεί εκ των προτέρων και απαιτεί συγκεκριμένες ικανότητες, επικοινωνιακές δεξιότητες και εμπειρία των μελών της ελεγκτικής ομάδας.
- **Υποκειμενικές απόψεις.** Απαιτήθηκε επαρκής αριθμός συνεντεύξεων και συμπληρωμένων ερωτηματολογίων, ώστε το εγγενές στοιχείο της υποκειμενικότητας στις μεθόδους έρευνας βασισμένων στις κοινωνικές επιστήμες να περιορισθεί στο ελάχιστο, με την κατάλληλη επεξεργασία των δεδομένων και με χρήση εφαρμογών πληροφορικής.

Αν από την εξέταση των κινδύνων στη φάση του σχεδιασμού, αλλά και στη συνέχεια κατά τη φάση διενέργειας του ελέγχου προέκυψαν κάποιοι ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΟΙ ως προς τα εξαγόμενα αποτελέσματα του ελέγχου.

Στο συγκεκριμένο έλεγχο του νοσοκομείου, ένας τέτοιος περιορισμός ήταν η αδυναμία εξέτασης στοιχείων από μεγάλο αριθμό άλλων νοσοκομείων, λόγω του μεγάλου όγκου δεδομένων, σε συνδυασμό με τον περιορισμένο χρόνο και τους ανθρώπινους πόρους που έχει στη διάθεσή της η ελεγκτική ομάδα. Οι περιορισμοί θα πρέπει περαιτέρω να αξιολογούνται και ως προς τη σοβαρότητά τους επί του ελεγκτικού αποτελέσματος. Για παράδειγμα αν από τον έλεγχο στοιχείων ενός σχετικά μικρού αριθμού άλλων νοσοκομείων, η ελεγκτική ομάδα μπορεί να καταλήξει σε συμπεράσματα που χαρακτηρίζονται από ένα εύλογο επίπεδο ασφάλειας, ίσως δεν είναι σκόπιμο να επεκτείνει την έρευνα σε πολλά νοσοκομεία, με δεδομένο ότι κάτι τέτοιο απαιτεί ανάλωση χρόνου και πόρων.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

- Γεωργίου Γ. Α., Μπούσιος Θ., 2021, Έλεγχοι Απόδοσης, Αθήνα: εκδόσεις Παπαζήση.
- ΕΣΟΕΛ, 2021, «Οδηγός Ελέγχου Επίδοσης», https://aead.gr/images/manuals/Odhgos-elegxou-epidoshs/Odhgos_elegxou_epidosis_isbn_on_line.pdf
- Ευρωπαϊκή Επιτροπή, 2020, «The Internal Audit Service. A journey through the last 20 years and into the future. Assurance and Advice», διαθέσιμο στο: 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», διαθέσιμο στο: 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», διαθέσιμο στο: https://www.eca.europa.eu/Lists/ECADocuments/annualreports-2018/annualreports-2018_EL.pdf
- Ευρωπαϊκό Ελεγκτικό Συνέδριο, 2020, «ECA 2019 annual report – Glossary», διαθέσιμο στο: 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», διαθέσιμο στο: <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, 2018, «2018 OECD Performance Budgeting Survey glossary», διαθέσιμο στο: <http://www.oecd.org/governance/budgeting/2018-OECD-Performance-Budgeting-Glossary.pdf>
- ΥπΟικ/ΓΛΚ, 2019, «Εγχειρίδιο Πιλοτικού Σχεδιασμού Προϋπολογισμού Επιδόσεων», διαθέσιμο στο: 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, διαθέσιμο στο: <https://afrosai-e.org.za/wp-content/uploads/2019/07/AFROSAI-E-Performance-Audit-Handbook-2016.pdf>
- ΙΑ, 2016, «International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing», διαθέσιμο στο: <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», διαθέσιμο στο: <https://www.pasai.org/s/issai-1240-pn.pdf>
- INTOSAI, 2010 (έγκριση), «ISSAI 3100. Performance Audit Guidelines – Key principles», διαθέσιμο στο: <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», διαθέσιμο στο: <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», διαθέσιμο στο: <https://www.issai.org/wp-content/uploads/2019/08/ISSAI-300-Performance-Audit->

[Principles.pdf](#)

- INTOSAI, 2019, « ISSAI 3000. Performance Audit Standard », διαθέσιμο στο: <https://www.issai.org/wp-content/uploads/2019/08/ISSAI-3000-Performance-Audit-Standard.pdf>
- INTOSAI, 2019, «GUID 3910. Central Concepts for Performance Auditing», διαθέσιμο στο: <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», διαθέσιμο στο: <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, διαθέσιμο στο: <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», διαθέσιμο στο: <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», διαθέσιμο στο: <https://www.mof.gov.bt/wp-content/uploads/2020/11/PerformanceAuditGuideline.pdf>