

ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟ ΘΕΣΣΑΛΙΑΣ

Τμήμα Οικονομικών Επιστημών - Τμήμα Λογιστικής και
Χρηματοοικονομικής

Διατμηματικό Μεταπτυχιακό Πρόγραμμα Σπουδών «Λογιστική και
Ελεγκτική»

ΔΙΠΛΩΜΑΤΙΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

**«Εσωτερικός Έλεγχος στο Δημόσιο Τομέα. Κριτική
Επισκόπηση και Εφαρμογή»**

Όνοματεπώνυμο: Κορμάς Δημήτριος

A.M.: M021620029

Επιβλέπων Καθηγητής: Ανδρέας Κουτούπης

Βόλος, 2022

Υπεύθυνη δήλωση

Βεβαιώνω ότι είμαι συγγραφέας αυτής της μεταπτυχιακής διπλωματικής εργασίας και ότι κάθε βοήθεια την οποία είχα για την προετοιμασία της, είναι πλήρως αναγνωρισμένη και αναφέρεται στην μεταπτυχιακή διπλωματική εργασία. Επίσης έχω αναφέρει τις όποιες πηγές από τις οποίες έκανα χρήση δεδομένων, ιδεών ή λέξεων, είτε αυτές αναφέρονται ακριβώς είτε παραφρασμένες. Επίσης βεβαιώνω ότι αυτή η πτυχιακή εργασία προετοιμάστηκε από εμένα προσωπικά ειδικά για τις απαιτήσεις του Διατμηματικού Προγράμματος μεταπτυχιακών σπουδών στην «Λογιστική και Ελεγκτική» Τμήματα Οικονομικών Επιστημών-Χρηματοοικονομικής και Λογιστικής, Πανεπιστήμιο Θεσσαλίας, Βόλος 2022.

Υπογραφή

ΕΥΧΑΡΙΣΤΙΕΣ

Με την περάτωση της μεταπτυχιακής διπλωματικής μου εργασίας, θα ήθελα να εκφράσω τις θερμές μου ευχαριστίες σε όλους όσους συνέβαλλαν στην εκπόνησή της.

Ευχαριστώ θερμά τον επιβλέποντα καθηγητή μου, Κύριο Ανδρέα Κουτούπη αρχικά για την εμπιστοσύνη που μου έδειξε αναθέτοντάς μου το εν λόγω θέμα, και εν συνεχεία για τις κατευθυντήριες οδηγίες του, την επιμονή του, το έντονο και αμείωτο ενδιαφέρον του σε κάθε ερώτημα και δυσκολία που αντιμετώπισα καθ' όλη τη διάρκεια αυτής της προσπάθειας.

Τέλος θα ήθελα να ευχαριστήσω την οικογένειά μου για τη συμπαράσταση, την υποστήριξη, την κατανόηση και την βοήθεια τους.

ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Στην παρούσα διπλωματική εργασία αρχικά γίνεται μια προσπάθεια να περιγράψουμε το περιβάλλον ελέγχου στους φορείς του Δημοσίου. Σε πρώτο χρόνο θα γίνει μια σύντομη ιστορική αναδρομή του εσωτερικού ελέγχου στο δημόσιο τομέα για την καλύτερη κατανόηση της ελεγκτικής διαδικασίας από την αρχή ως τη μέχρι πρότινος εφαρμογή της. Επιπρόσθετα θα παραθέσουμε τους φορείς που διενεργούν εσωτερικό έλεγχο στο δημόσιο, με στόχο την εμβάθυνση τόσο σε θεωρητικό όσο και σε πρακτικό επίπεδο.

Αρχικά θα εξετάσουμε τη διενέργεια των ελέγχων σύμφωνα με την Εθνική Αρχή Διαφάνειας, θα αναλύσουμε το Ελεγκτικό Συνέδριο από οργανωτικής πλευράς αλλά και το πώς διενεργεί τους εκάστοτε ελέγχους το ίδιο ή εξειδικευμένοι προς τούτο φορείς του δημοσίου. Συνακόλουθα θα αναλύσουμε τις ακολουθούμενες διαδικασίες που απαιτούνται σύμφωνα με τη Γενική Διεύθυνση Δημοσιονομικών Ελέγχων του υπουργείου οικονομικών, ενώ παράλληλα θα συγκρίνουμε τα επιμέρους δεδομένα, ούτως ώστε να καταλήξουμε σε ένα συνεκτικό συμπέρασμα και βάσει αυτού να προτείνουμε βελτιώσεις στην δομή και τη λειτουργία. Εν κατακλείδι τα συμπεράσματα και οι προτάσεις που θα παρατεθούν ενδεχομένως να αποτελέσουν επικουρικό παράγοντα στην ελεγκτική διαδικασία του δημοσίου φορέα και πιθανώς να δημιουργήσουν ένα ακόμα ερέθισμα για περαιτέρω κριτική επισκόπηση και μελέτη.

Λέξεις κλειδιά: εσωτερικός έλεγχος, δημόσιο, εθνική αρχή διαφάνειας, ελεγκτικό συνέδριο

ABSTRACT

The present dissertation is an attempt to describe the control environment in public bodies. Initially there will be a brief historical review of the internal control with regards to the public sector in order to obtain a better understanding of the audit process from the beginning to its first implementation. In addition, we will list the bodies that carry out internal control in the public sector, essentially aiming to gain further insights both in a theoretical and a practical level.

Firstly we will examine the conduct of audits in accordance with the National Transparency Authority. We will then analyze the Court of Auditors in terms of Organizational structure and examine how it conducts the respective audits itself or through designated experts from the public sector. In addition, we will analyze the indicated procedures required, according to the General Directorate of Financial Controls of the Ministry of Finance. We will also compare the underlying data in order to reach a comprehensive conclusion on which we will base our proposal for improvements in the structure and operation of the Court of Auditors. Summing up, the conclusions and recommendations that will be presented hereby may be an auxiliary factor in the audit process of the public body and possibly create further stimulus for additional critical review and study.

Key-words: *internal control, public sector, national transparency authority*

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

Περιεχόμενα

ΕΥΧΑΡΙΣΤΙΕΣ	2
ΠΕΡΙΛΗΨΗ	3
ABSTRACT	4
ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ	5
ΚΑΤΑΛΟΓΟΣ ΕΙΚΟΝΩΝ	7
ΚΑΤΑΛΟΓΟΣ ΠΙΝΑΚΩΝ	7
ΕΙΣΑΓΩΓΗ.	8
Κεφάλαιο 1	9
Εσωτερικός έλεγχος	9
1.1 Ιστορική αναδρομή του εσωτερικού ελέγχου στο δημόσιο τομέα.	9
1.2 Ορισμός και στόχοι εσωτερικού ελέγχου.	11
1.3. Ρόλος και αρμοδιότητες του ελέγχου.	13
1.4. Είδη ελέγχων και συναφείς υπηρεσίες.	18
Κεφάλαιο 2	20
Μεθοδολογία εσωτερικού ελέγχου στον Ελληνικό δημόσιο τομέα.	20
2.1. Φορείς που διενεργούν εσωτερικό έλεγχο στο δημόσιο τομέα.	20
2.2 Διαδικασία εσωτερικού ελέγχου.	22
2.2.1. Συλλογή πληροφοριών	22
2.2.2. Αξιολόγηση Κινδύνων.	23
2.2.3. Ετήσιος προγραμματισμός ελέγχων.	23
2.3. Η διαδικασία διενέργειας των ελέγχων	28
Κεφάλαιο 3	34
Διαδικασία εσωτερικού ελέγχου σύμφωνα με το Ελεγκτικό Συνέδριο.....	34
3.1. Σχεδιασμός ενός ελέγχου επίδοσης	34
3.1.1. Διαμόρφωση προτάσεων ελέγχων επιδόσεων για την ένταξή τους στο Ετήσιο Πρόγραμμα Ελέγχων.....	34
3.1.2. Αντληση θεμάτων ελέγχου από τον στρατηγικό σχεδιασμό του φορέα	35
3.2. Εκτέλεση των προκαταρκτικών εργασιών	39
3.3. Σύντομη περιγραφή του ελέγχου.....	43
<i>Εικόνα 3: Συνοπτική περιγραφή των στοιχείων του ελέγχου.</i>	44
3.4. Αξιολόγηση του εάν ο έλεγχος είναι ρεαλιστικός, εφικτός και πιθανώς χρήσιμος.....	44
3.6. Υπόμνημα Σχεδιασμού Ελέγχου	46

3.6.1. Σκοπός και περιεχόμενα του Υπομνήματος Σχεδιασμού Ελέγχου	46
Κεφάλαιο 4.....	50
Γενική διεύθυνση δημοσιονομικών ελέγχων.	50
Κεφάλαιο 5.....	53
Κριτική επισκόπηση και προτάσεις βελτίωσης των διαδικασιών ελέγχου	53
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ.....	57

ΚΑΤΑΛΟΓΟΣ ΕΙΚΟΝΩΝ

Εικόνα 1: Διαδικασία ελέγχου. Σελ. 20

Εικόνα 2: Διαδικασία Ετήσιου Πλάνου Ελέγχου. Σελ. 23

Εικόνα 3: Συνοπτική περιγραφή των στοιχείων του ελέγχου. Σελ. 43

Εικόνα 4: Ροή εργασιών διενέργειας ελέγχου. Σελ. 47

ΚΑΤΑΛΟΓΟΣ ΠΙΝΑΚΩΝ

Πίνακας 1: Ενδεικτική λίστα πιθανών κινδύνων στους Οργανισμούς Τοπικής Αυτοδιοίκησης
Σελ. 21

ΕΙΣΑΓΩΓΗ.

Σκοπός της παρούσας διπλωματικής εργασίας είναι να γίνει αρχικά η εξέταση του όρου εσωτερικός έλεγχος και να κατανοήσουμε την κεφαλαιώδους σημασία που έχει για την εκάστοτε επιχείρηση ή οργανισμό. Παρά το γεγονός ότι έχουν γίνει κάποιες προσπάθειες σε προγενέστερο χρόνο ώστε να λυθούν παθογένειες, λάθη και τυχόν παραλείψεις για να βελτιωθεί η αποδοτικότητα και η αποτελεσματικότητα στον τομέα του εσωτερικού ελέγχου στο δημόσιο, όπως θα δούμε και εν συνεχεία οι τρεις νόμοι (Ν.3492/2006, Ν.3871/2010, Ν.4270/2014) δεν κατάφεραν να επιτύχουν τους στόχους τους. Το 2018 ο Οργανισμός Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης (ΟΟΣΑ) δημοσίευσε μια έκθεση σχετικά με τον εκσυγχρονισμό του εσωτερικού ελέγχου στην Ελλάδα και περιείχε πάνω από 18 συστάσεις και 10 προτάσεις-στόχους ώστε να μπορέσει η χώρα μας να επιτύχει στην καταπολέμηση της διαφθοράς και την ενδυνάμωση της διαφάνειας απέναντι στους πολίτες της¹. Κρίνεται λοιπόν αναγκαίο στην παρούσα εργασία να ασχοληθούμε εκτενώς και να κάνουμε μια κριτική επισκόπηση στον εσωτερικό έλεγχο στο δημόσιο τομέα, ενώ παράλληλα θα εξετάσουμε την μέχρι πρότινος εφαρμογή του αλλά κυρίως να επικεντρωθούμε στην περιγραφή της εφαρμοζόμενης μεθοδολογίας εσωτερικού ελέγχου για διάφορες κατηγορίες φορέων δημοσίου. Ακολούθως θα προχωρήσουμε σε συγκριτική αξιολόγηση των συγκεκριμένων διαδικασιών και αιτιολόγηση των διαφορών που εντοπίζονται στις διαφορετικές κατηγορίες φορέων.

Ο εσωτερικός έλεγχος αποτελεί μια ανάγκη που δημιουργήθηκε από τις αδυναμίες των ανθρώπων οι οποίες προέρχονται από την φύση του. Στόχος του είναι η αποφυγή και η αποτροπή των εγκλημάτων οικονομικού κυρίως τύπου, η διόρθωση των λαθών που οφείλετε στον ανθρώπινο παράγοντα αλλά και η διόρθωση των λάθους διαδικασιών που είτε δεν αποδίδουν πλέον, είτε είναι ζημιογόνες για την ανάπτυξη του οργανισμού ή της επιχείρησης. Είναι ιδιαίτερα σημαντικός στον δημόσιο τομέα αφού τα οικονομικά αποτελέσματα των δημόσιων οργανισμών δεν είναι απαραίτητο να είναι θετικά, με αποτέλεσμα ακόμα και ζημιογόνες διαδικασίες να συνεχίζουν να τρέχουν για αρκετό καιρό, ενώ διάφορα παραδείγματα οικονομικών απατών από δημοσίους υπαλλήλους σε βάρος του δημοσίου έχουν έρθει αρκετές φορές στην δημοσιότητα πολύ καιρό μετά την εκτέλεση τους. Τέλος είναι σημαντικό να ελέγχονται οι δημόσιοι φορείς ώστε και οι φορολογούμενοι να εμπιστεύονται το

¹Οργανισμός Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης (2018), *Τεχνική Έκθεση για τον Εκσυγχρονισμό του Εσωτερικού Ελέγχου: Χαρτογράφηση και Ανάλυση Αποκλίσεων, Πρόγραμμα Ελλάδα-ΟΟΣΑ: Παροχή Τεχνικής Βοήθειας για την Καταπολέμηση της Διαφθοράς.*

δημόσιο αλλά και για να γνωρίζουν ότι τα χρήματα που στερούνται από την πληρωμή φόρων, δαπανούνται αποδοτικά για την ανάπτυξη της ευημερίας τους και την βελτίωση της καθημερινότητά τους².

Κεφάλαιο 1

Εσωτερικός έλεγχος

1.1 Ιστορική αναδρομή του εσωτερικού ελέγχου στο δημόσιο τομέα.

Ήδη από τα αρχαία χρόνια γνωρίζουμε ότι υπήρχαν οι δομές για την διενέργεια ενός στοιχειώδους εσωτερικού ελέγχου. Στο βιβλίο *A History of Accounting and Accountants* (1905) αναφέρεται πως η αρχή του ελέγχου είναι τόσο παλιά όσο τουλάχιστον αυτή της λογιστικής και των οικονομικών, καθώς από τότε που η ανάπτυξη του πολιτισμού ανάγκασε τον άνθρωπο να εμπιστευτεί της περιουσία του ή κομμάτι αυτής σε κάποιον άλλο, αναγκάστηκε να δημιουργήσει κάποιου είδους έλεγχο στον τρόπο που ο άγνωστος την διαχειρίζεται³. Οι πρώτες αναφορές για την ύπαρξη δημοσίων λειτουργιών που ήταν επιβαρημένοι με τον έλεγχο της σωστής λειτουργίας της δημόσιας διοίκησης είναι από τους Βαβυλώνιους το 3000 π.Χ., με αρκετές πήλινες πλάκες να έχουν διασωθεί μέχρι και σήμερα και τα σημάδια πάνω σε αυτές να υποδεικνύουν ένα είδους έλεγχο πάνω σε αυτές όπως για παράδειγμα κυκλωμένα νούμερα αλλά και τελείες δίπλα από αριθμούς και εμπορεύματα⁴. Στην συνέχεια οι Αιγύπτιοι είχαν παρόμοιες θέσεις στην διοικητική τους πυραμίδα, μάλιστα αρκετές φορές οι δημόσιοι λειτουργεί εμφανίζονται σε τοιχογραφίες στις πυραμίδες και γενικότερα τα μεγάλα έργα να ασκούν τα καθήκοντά τους κατά την διάρκεια του κτισίματος κάθε έργου μαζί με το κόστος κάθε έργου. Μεγαλύτερη εξέλιξη στην διαδικασία του ελέγχου είχε η Αθηναϊκή Δημοκρατία, καθώς οι δημόσιοι λειτουργοί ήταν αναγκασμένοι να κρατούν αρχείο εσόδων και εξόδων. Ένα τέτοιο αρχείο ανακαλύφθηκε στην Ακρόπολη και ανέφερε το κόστος κτήσης του Παρθενώνα καθώς και τα υλικά που έμειναν ανεκμετάλλευτα κάθε χρόνο μέχρι το τέλος του έργου. Ακόμα

²Piper Arthur (2015), *Auditing the Public Sector, The Global Internal Audit Common Body of Knowledge*.

³Richard Brown et al (1905), *A History of Accounting and Accountants*, T.T. and E.C. Jack

⁴Smolinski, Harold C.; Chumley, Delbert William; and Bennett, Donald E. (1992) "In search of ancient auditors," *The Accounting Historians Notebook: Vol. 15 : No. 2*

και ο Αριστοτέλης κάνει αναφορά στην σημασία του δημόσιου ελέγχου ενώ για πρώτη φορά γίνεται αναφορά στην αναγκαιότητα για ανεξαρτησία του ελεγκτή.

Κάθε πολιτισμός έδινε διαφορετικά χαρακτηριστικά σε αυτούς τους ρόλους, αφού τα σημεία ελέγχου διέφεραν μεταξύ τους. Για παράδειγμα οι Σουμέριοι είχαν ελεγκτές για την περιουσία της Βασιλικής οικογένειας ενώ οι Αιγύπτιοι ήλεγχαν την διαδικασία φορολόγησης των σιτηρών. Οι Αθηναίοι είχαν περισσότερο έλεγχο στα έσοδα αλλά και τα κόστη των μεγάλων έργων της πόλης, αλλά κανέναν έλεγχο στο εμπόριο. Οι Ρωμαίοι δεν είχαν ακριβώς έλεγχο αλλά προτιμούσαν να διαχωρίζουν την θέση του υπευθύνου των πόρων και του ατόμου που έδινε τις εντολές για την σπατάλη τους με στόχο ο ένας να επιβλέπει τον άλλο, δημιουργώντας όμως μεγάλα γραφειοκρατικά προβλήματα. Ωστόσο ο έλεγχος εκείνων των εποχών είναι συχνά ατελής και μονόπλευρος, αφού το διοικητικό σύστημα της κάθε εποχής απείχε κατά πολύ από τα σύγχρονα δημοκρατικά, φιλελεύθερα συστήματα. Επίσης τα αποτελέσματα των ελέγχων παραδίδονταν στους ελεγχόμενους και φυσικά δεν υπήρχε κάποια ανεξάρτητη μορφή δικαιοσύνης που μπορούσε να παραπέμψει τους ελεγχόμενους σε δίκη για τα παραπτώματά τους.

Οι περισσότεροι πολιτισμοί που ακολούθησαν (Ρωμαϊκή Αυτοκρατορία, Βυζαντινή Αυτοκρατορία, Κινέζικες Δυναστείες) είχαν κάποιου είδους έλεγχο των δημόσιων δομών τους, αλλά τις περισσότερες φορές χωρίς κάποια ουσιαστική δύναμη απέναντι σε αυτούς που ελέγχου ειδικά εάν αυτοί είναι ανώτατα μέλη της κοινωνίας. Οι έλεγχοι αυτοί περιόριζαν την δύναμη τους στους χαμηλόβαθμους υπαλλήλους των δημόσιων δομών, κυρίως για να ακολουθούν τυφλά τους ανώτερους τους τόσο στην σωστή οργάνωση του κράτους, όσο και στις συνεχείς απάτες των ανώτερων τους. Όσο περισσότερο οργανωνόταν ο κόσμος σε μεγάλες αυτοκρατορίες ο στόχος του εσωτερικού ελέγχου επικεντρωνόταν κυρίως στην διαδικασία συλλογής και απόδοσης φόρων από τις απομακρυσμένες κυρίως περιοχές και τους κατεκτημένους λαούς. Τέτοια παραδείγματα έχουμε κυρίως από την Βυζαντινή Αυτοκρατορία σε εποχές μεγάλης ευημερίας (4^ο αιώνα μ.Χ.)⁵.

Ένα πρώτο βήμα προς την ανάπτυξη ενός σύγχρονου συστήματος εσωτερικού ελέγχου έγινε σταδιακά μετά το 1215 στην Αγγλία μετά την υπογραφή της Magna Carta, αλλά κυρίως μετά την Ένδοξη Επανάσταση του 1688 και την ρήξη του κοινοβουλίου με την Βασιλική Οικογένεια. Ωστόσο έπρεπε να περάσουν περίπου 2 αιώνες για να μπορέσει η διαδικασία να γίνει ανεξάρτητη από την κυβέρνηση, καθώς ο βασικός ελεγκτής ήταν πάντα διορισμένος από

⁵Baker, C. R. (2013). *Administrative and accounting practices in the Byzantine Empire*. *Accounting History*, 18(2), 211–227.

την κυβέρνηση και ακολουθούσε σχεδόν τυφλά τις οδηγίες της⁶. Τα πρώτα ολοκληρωμένα σύγχρονα συστήματα εσωτερικού ελέγχου αναπτύχθηκαν πολύ αργότερα, και πιο συγκεκριμένα μετά την Γαλλική Επανάσταση, αφού πλέον τα περισσότερα κράτη αποκτούσαν δημοκρατικούς θεσμούς διακυβέρνησης και ανάπτυξης. Το βασικό σύστημα εσωτερικού ελέγχου ήταν το Βρετανικό (Westminster System) το οποίο είχε διαδοθεί στις περισσότερες χώρες του κόσμου κυρίως λόγω της Βρετανικής Αυτοκρατορίας⁷. Πολλές από αυτές τις χώρες όπως η Νέα Ζηλανδία κατάφεραν να το εξελίξουν αρκετά ώστε να αποτελούν πρότυπο για τον υπόλοιπο κόσμο. Όπως είναι λογικό η ανάπτυξη του εσωτερικού ελέγχου συνεχίζεται και σήμερα με σκοπό την όσο το δυνατό περισσότερη ανεξαρτησία του αλλά και την δημοσιοποίηση του στους πολίτες ώστε να γνωρίζουν πως και εάν δαπανώνται σωστά οι πόροι τους οποίους δίνουν με κόπο στις κυβερνήσεις τους για την ανάπτυξη μιας σύγχρονης δημοκρατικής κοινωνίας.

1.2 Ορισμός και στόχοι εσωτερικού ελέγχου.

Η τελευταία προσπάθεια νομοθέτησης σχετικά με τον εσωτερικό έλεγχο στον δημόσιο τομέα είναι ο νόμος 4795/2021 ο οποίος δημοσιεύτηκε στο ΦΕΚ 62/Α/17-4-2021 με κύριο σκοπό του η ενιαία ρύθμιση όλων των θεμάτων σχετικά με τον εσωτερικό έλεγχο. Στον συγκεκριμένο νόμο ορίζεται ο εσωτερικός έλεγχος ως:

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

- a) αποτελεσματικότητα και αποδοτικότητα των επιχειρησιακών του λειτουργιών
- b) αξιοπιστία των οικονομικών και λοιπών αναφορών
- c) συμμόρφωση με τους νόμους, τους κανονισμούς και τις πολιτικές που διέπουν τη λειτουργία του.⁸

Ουσιαστικά ο εσωτερικός έλεγχος βοηθάει στον απώτερο στόχο κάθε δημόσιου φορέα δηλαδή την διασφάλιση της παροχής στον πολίτη υψηλής ποιότητας υπηρεσιών με τη

⁶ Bunn Michelle (2017), *The Development of Public Sector Audit Independence: The Colonial Experience in Western Australia*, Curtin Business School.

⁷ Cordery Carolyn & Hay David (2017), *The Value of Public Sector Audit: Literature and History*, *Journal of Accounting Literature*.

⁸ Νόμος 4795/2021, *Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου του Δημόσιου Τομέα, Σύμβουλος Ακεραιότητας στη δημόσια διοίκηση και άλλες διατάξεις για τη δημόσια διοίκηση και την τοπική αυτοδιοίκηση*, *Εφημερίς της Κυβερνήσεως της Ελληνικής Δημοκρατίας (ΦΕΚ 62/Α//17-4-2021)*

χαμηλότερη επιβάρυνση του κρατικού προϋπολογισμού, μέσα σε ένα περιβάλλον όπου οι βασικές αρχές που κυριαρχούν πρέπει να είναι η νομιμότητα, η σωστή διοίκηση και η αποδοτική κατανομή των κρατικών πόρων. Βασικός παράγοντας για τη βελτίωση της διαφάνειας και της λογοδοσίας των δημόσιων φορέων είναι η στοχευμένη αρχιτεκτονική δομή ενός μοντέλου-συστήματος διακυβέρνησης και εφαρμογή αποτελεσματικού ελέγχου στην καθημερινή λειτουργία του. Ο προσανατολισμός των προηγούμενων ρυθμίσεων του κράτους σχετικά με τον εσωτερικό έλεγχο εστίαζε μόνο στη δημοσιονομική και χρηματοοικονομική διαχείριση, περιφρονώντας την αξία του ως βασικού και κρίσιμου εργαλείου της αποτελεσματικής διακυβέρνησης των εκάστοτε δημοσίων φορέων. Με τον πρόσφατο νόμο επιδιώκεται η διόρθωση αυτής της παράληψης μέσω της ενίσχυσης των μηχανισμών λογοδοσίας στο εσωτερικό κάθε φορέα δημόσιας διοίκησης, με την οριοθέτηση του Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου και τη σύσταση Μονάδων Εσωτερικού Ελέγχου σε όλο τον δημόσιο τομέα.

Στην εποχή όπου το συνεχώς μεταβαλλόμενο περιβάλλον απαιτεί από οργανισμούς και τις ιδιωτικές επιχειρήσεις να είναι όλο και περισσότερο ευέλικτοι και να προσαρμόζονται στα καινούργια δεδομένα που παρουσιάζονται μέρα με τη μέρα, ώστε όχι μόνο να αποφεύγουν κάθε τροχοπέδη που παρουσιάζεται αλλά και να εξελίσσονται με πιο γρήγορο ρυθμό από τους ανταγωνιστές τους, ώστε να μπορέσουν να αποκτήσουν το συγκριτικό πλεονέκτημα που θα τους εξασφαλίσει την επιβίωση τους, ο εσωτερικός έλεγχος είναι κάτι το οποίο αποτελεί και πρέπει να αποτελεί αναπόσπαστο κομμάτι της εκάστοτε επιχείρησης. Αντίστοιχα η χρησιμότητα και η αύξηση της αποδοτικότητας που μπορεί να προσδώσει στο δημόσιο τομέα είναι αν μη τι άλλο αρκετά σημαντική, όχι για να καταφέρει να επιβιώσει απέναντι στις αλλαγές του εξωτερικού και εσωτερικού περιβάλλοντος, αλλά για να μπορέσει να προσφέρει στους πολίτες και τις επιχειρήσεις της χώρας την αναγκαία σταθερότητα που θα οδηγήσει ολόκληρη την κοινωνία σε μεγαλύτερη ευημερία.

Παρά την αναγκαιότητά του όμως, στον δημόσιο τομέα η αναφορά στον εσωτερικό έλεγχο γίνεται για πρώτη φορά με τον Ν.3492/2006 (ΦΕΚ Α' 210/ 5-10-2006), τον Ν.3871/2010 (ΦΕΚ Α' 141 / 17-8-2010), όσο και με τον Ν.4270/2014 (ΦΕΚ Α 143/28-6-2014) όπου και προέβλεπαν την εφαρμογή εσωτερικού ελέγχου σε όλο το Δημόσιο τομέα ώστε να αποφευχθούν περιπτώσεις σπατάλης δημοσίου χρήματος να αυξηθεί η αποτελεσματικότητα των προσφερόμενων υπηρεσιών και η αποδοτικότητα των υπαλλήλων και των διαδικασιών και τέλος να διασφαλιστεί η ορθή λειτουργία των εσωτερικών διαδικασιών της Δημόσιας Διοίκησης. Με την σωστή εφαρμογή των παραπάνω νόμων είναι σαφές ότι έπρεπε να

επιτευχθεί η εξάλειψη τυχόν περιστατικών διαφθοράς αλλά και η εκ θεμελίων αναδιαμόρφωση και ο εκσυγχρονισμός του δημοσίου τομέα. Παρά ταύτα, μέχρι πρότινος έχει διαπιστωθεί ότι ο εσωτερικός έλεγχος στο δημόσιο τομέα του Ελληνικού Δημοσίου όπου έχει εφαρμοστεί έχει γίνει αποσπασματικά, ελλιπώς και δεν έχει επιφέρει τα αναμενόμενα αποτελέσματα. Είναι χαρακτηριστικό πως σε μια έρευνα που πραγματοποιήθηκε το 2017 στο Υπουργείο Οικονομικών σε δείγμα 200 υπαλλήλων περίπου το 93% πιστεύει ότι ο εσωτερικός έλεγχος θα βοηθήσει στην βελτίωση των διαδικασιών του υπουργείου, ωστόσο μόλις το 1/5 των ερωτηθέντων γνωρίζει για την διαδικασία και έχει συμμετάσχει κάποια στιγμή σε έναν τέτοιο έλεγχο⁹.

1.3. Ρόλος και αρμοδιότητες του ελέγχου.

Αρχικά είναι απαραίτητο να τονίσουμε ότι η διαδικασία του ελέγχου στον δημόσιο τομέα δεν είναι και ούτε θα έπρεπε να είναι δουλειά μιας μοναδικής ομάδας ανθρώπων. Για να μπορέσει να λειτουργήσει ιδανικά ο εσωτερικός έλεγχος εμπλέκονται τρία μέρη σε αυτόν, οι ελεγκτές, οι δημόσιοι λειτουργεί και φυσικά η ρυθμιστική αρχή- δημόσια υπηρεσία. Προκειμένου λοιπόν ο ελεγκτής να κάνει καλά την δουλειά του θα πρέπει ο δημόσιος λειτουργός να είναι ενημερωμένος για τα στοιχεία που πρέπει να παρέχει, να τα παρέχει χωρίς να προσπαθεί να αποκρύψει κάτι και φυσικά να λειτουργεί στα πλαίσια που έχει ορίσει η δημόσια αρχή, η οποία με την σειρά της πρέπει να ορίσει αυτόνομους ελεγκτές για να επιθεωρήσουν τα πεπραγμένα της, να έχει ορίσει τις κατάλληλες δομές και διαδικασίες και τέλος να αξιοποιεί αποτελεσματικά τα στοιχεία που παρέχονται από την ελεγκτή με στόχο την βελτίωση των δομών, των διαδικασιών αλλά και του προσωπικού της. Τέλος ο ελεγκτής θα πρέπει να είναι αντικειμενικός και αμερόληπτος απέναντι σε όλους του υπαλλήλους και γενικότερα την δημόσια αρχή που καλείται να ελέγξει καθώς και από την εκάστοτε κυβέρνηση που τις περισσότερες φορές προσπαθεί να επηρεάσει με νόμιμους και μη τρόπους τέτοιες διαδικασίες. Αν όλα τα παραπάνω ισχύουν σε μια διαδικασία ελέγχου, τότε αυτός θα είναι επιτυχημένος και θα μπορέσει να βοηθήσει τόσο στην βελτίωση των προσφερόμενων υπηρεσιών προς τους πολίτες, όσο και στην αναβάθμιση των διαδικασιών που συντελούνται για την ολοκλήρωση αυτών των υπηρεσιών¹⁰.

⁹Κατσίνη Μαρία (2017), *Η Εφαρμογή του Εσωτερικού Ελέγχου στο Υπουργείο Οικονομικών*, Πανεπιστήμιο Πειραιά, Πειραιάς.

¹⁰D'Silva Kenneth, Ridley Jeffrey (2007), *Internal Auditing's International Contribution to Governance*, *International Journal of Business Governance and Ethics*, vol 2.

Στο επίσημο εγχειρίδιο της Certified Government Auditing Professional (CGAP) η Colleen Waring αναφέρει πως πλέον ο ρόλος του ελεγκτή έχει μετατραπεί από απλή επιβεβαίωση της ορθότητας των συναλλαγών στον έλεγχο της αποτελεσματικότητας των συστημάτων και των διαδικασιών¹¹. Ο ρόλος του ελεγκτή πλέον στον δημόσιο τομέα είναι να παρέχει όλα τα απαραίτητα στοιχεία στους υπεύθυνους της οργάνωσης του κράτους σχετικά με τις διαδικασίες και τις δομές του. Βασικές αρμοδιότητες μιας ελεγκτικής μονάδας είναι η εποπτεία (oversight), η κατανόησης (insight), η ανίχνευση (detection) και η πρόβλεψη (foresight). Επειδή η επιτυχία του δημόσιου τομέα μετριέται κυρίως από την ικανότητά του να παρέχει επιτυχώς υπηρεσίες και να εκτελεί προγράμματα με δίκαιο και κατάλληλο τρόπο, οι δραστηριότητες ελέγχου του δημόσιου τομέα θα πρέπει να έχουν την εξουσία και την αρμοδιότητα να αξιολογούν τη συμμόρφωση, την αποτελεσματικότητα, την οικονομία και την αποδοτικότητα των οικονομικών προγραμμάτων και ολόκληρης της δομής των διαδικασιών. Επιπλέον, οι ελεγκτές πρέπει να υπερασπίζονται τις βασικές αξίες του δημόσιου τομέα, καθώς πρέπει να εξυπηρετεί όλους τους πολίτες ισάξια και χωρίς καμία διάκριση. Θα αναλύσουμε τους όρους της εποπτείας, της διορατικότητας-κατανόησης, της ανίχνευσης, της αποτροπής και της πρόβλεψης, ώστε να γίνουν κατανοητές οι πέντε βασικοί πυλώνες της διάρθρωσης του ελέγχου:

Εποπτεία (Oversight). Οι ελεγκτές βοηθούν τους φορείς λήψης αποφάσεων στην άσκηση εποπτείας αξιολογώντας εάν οι οντότητες του δημόσιου τομέα κάνουν αυτό που υποτίθεται ότι πρέπει να κάνουν, δηλαδή να δαπανούν αποδοτικά κεφάλαια για τον επιδιωκόμενο σκοπό και να συμμορφώνονται με τους νόμους και τους κανονισμούς που τους διέπουν. Οι έλεγχοι που επικεντρώνονται στην επίβλεψη απαντούν στις ερωτήσεις, «Έχει εφαρμοστεί η πολιτική όπως είχε προβλεφθεί;» και «Οι επικεφαλές εφαρμόζουν αποτελεσματικούς ελέγχους για να ελαχιστοποιηθούν οι κίνδυνοι;». Ο έλεγχος υποστηρίζει τη δομή διακυβέρνησης επαληθεύοντας τις εκθέσεις των φορέων και των προγραμμάτων για τις οικονομικές και προγραμματικές επιδόσεις και εξετάζει τη συμμόρφωσή τους στους κανόνες και τους στόχους του οργανισμού. Επιπλέον, οι έλεγχοι συμβάλλουν στη δημόσια λογοδοσία παρέχοντας πρόσβαση στα αποτελέσματα των ελέγχων σχετικά με την απόδοση των ενδιαφερομένων εντός και εκτός του υπό έλεγχο οργανισμού. Υπεύθυνοι για τον καθορισμό της κατεύθυνσης και τον καθορισμό των οργανωτικών στόχων είναι οι διευθυντές των δημόσιων δομών, είτε είναι εκλεγμένοι είτε είναι διορισμένοι από την εκάστοτε κυβέρνηση.

¹¹MacRae Elizabeth, Waring Collen (2009), *Internal Audit Capability Model (IA-CM) For the Public Sector*, Institute of Internal Auditors Research Foundation.

Επιπλέον, οι διευθυντές έχουν καθήκον να αξιολογούν τους κινδύνους και να καθιερώνουν αποτελεσματικούς ελέγχους για την επίτευξη των στόχων και την αποτροπή των κινδύνων, καθώς και να αξιολογούν και να αναφέρουν την επιτυχία αυτών των προσπαθειών. Οι ελεγκτές επίσης πρέπει να εντοπίσουν και να αποτρέψουν συμπεριφορές και διαδικασίες που επιτρέπουν τη δημόσια διαφθορά, συμπεριλαμβανομένης της απάτης, της σπατάλης ή της κατάχρησης των οικονομικών και μη πόρων αλλά και την κατάχρηση της εξουσίας που έχουν ανατεθεί σε κυβερνητικούς αξιωματούχους. Οι ελεγκτές παρακολουθούν την αποτελεσματικότητα της δομής εσωτερικού ελέγχου της διοίκησης για τον εντοπισμό και τη μείωση των συνθηκών που γεννούν τη διαφθορά. Σε πολλές περιοχές του κόσμου, οι ελεγκτές του δημόσιου τομέα είναι επίσης υπεύθυνοι για την εξακρίβωση των καταγγελιών για διαφθορά στους οργανισμούς του δημόσιου τομέα¹².

Ανίχνευση (Detection). Η ανίχνευση αποσκοπεί στον εντοπισμό ακατάλληλων, αναποτελεσματικών, παράνομων, δόλιων ή καταχρηστικών πράξεων που έχουν ήδη συμβεί και στη συγκέντρωση στοιχείων για την υποστήριξη των αποφάσεων σχετικά με ποινικές δίωξεις, πειθαρχικές ενέργειες ή άλλα ένδικα μέσα. Οι προσπάθειες ανίχνευσης μπορούν να λάβουν πολλές μορφές, όπως:

- Έλεγχος ή έρευνες που βασίζονται σε ύποπτες καταστάσεις ή καταγγελίες που περιλαμβάνουν συγκεκριμένες διαδικασίες και δοκιμές για τον εντοπισμό δόλιας, σπάταλης ή καταχρηστικής δραστηριότητας, εξετάζοντας κυρίως τις κόκκινες σημαίες που εμφανίζονται κατά τη διάρκεια ενός ελέγχου που ξεκίνησε για άσχετους λόγους.
- Έλεγχος μισθοδοσίας, πληρωτέοι λογαριασμοί ή έλεγχος ασφάλειας συστημάτων πληροφοριών, που ελέγχουν τις εκταμιεύσεις ενός οργανισμού και τους σχετικούς εσωτερικούς ελέγχους.
- Έλεγχος που ζητήθηκαν από φορείς επιβολής του νόμου που αναλύουν και ερμηνεύουν περίπλοκες οικονομικές καταστάσεις και συναλλαγές για χρήση στη διερεύνηση και τη δημιουργία αποδεικτικών υποθέσεων κατά των δραστών.
- Έλεγχος πιθανών συγκρούσεων συμφερόντων κατά την ανάπτυξη και εφαρμογή νόμων, κανόνων και διαδικασιών.

¹² Goodson S., Mory K., Lapointe J., (2012). *Supplemental Guidance: The Role of Auditing in Public Sector Governance*, The Institute of Internal Auditors, 2nd Edition, January 2012

Αποτροπή (Deterrence). Η αποτροπή αποσκοπεί στον εντοπισμό και τη μείωση των συνθηκών που επιτρέπουν τη διαφθορά. Οι ελεγκτές επιδιώκουν να αποτρέψουν την απάτη, την κατάχρηση και άλλες παραβιάσεις της εμπιστοσύνης του κοινού μέσω της τακτικής αξιολόγησης στοιχείων προηγούμενων ελέγχων για τους υφιστάμενους ή τους προτεινόμενους τρόπους λειτουργίας, αξιολόγηση των οργανωτικών κινδύνων ή των κινδύνων που σχετίζονται με τον έλεγχο, επανεξέταση προτεινόμενων αλλαγών στους ισχύοντες νόμους και κανόνες, καθώς και μέσω της συστηματικής ανάλυσης όλων των συμβάσεων για πιθανές συγκρούσεις συμφερόντων. Οι επιτυχημένες προσπάθειες ανίχνευσης μπορεί επίσης να έχουν αποτρεπτικό αποτέλεσμα.

Διορατικότητα (Insight): Οι ελεγκτές παρέχουν πληροφορίες για να βοηθήσουν τους λήπτες αποφάσεων αξιολογώντας ποια προγράμματα και πολιτικές λειτουργούν και ποιες όχι, μοιράζοντας τις βέλτιστες πρακτικές και τις συγκριτικές πληροφορίες και κοιτάζοντας τόσο την οριζόντια διάρθρωση των οντοτήτων του δημόσιου τομέα όσο και την κάθετη διασύνδεση μεταξύ των επιπέδων του δημόσιου τομέα για να βρουν καλές πρακτικές διαχείρισης που μπορούν να προσαρμόσουν ή και να ανασχεδιάσουν σε διαφορετικές διευθύνσεις του δημοσίου τομέα. Η δραστηριότητα ελέγχου βοηθά στη θεσμοθέτηση της οργανωτικής μάθησης παρέχοντας συνεχή ανατροφοδότηση για την προσαρμογή των πολιτικών. Η δραστηριότητα ελέγχου βοηθά στη θεσμοθέτηση της οργανωτικής μάθησης παρέχοντας συνεχή ανατροφοδότηση για την προσαρμογή των πολιτικών. Οι ελεγκτές διεξάγουν το έργο τους συστηματικά και αντικειμενικά για να αναπτύξουν μια λεπτομερή κατανόηση των λειτουργιών και να εξάγουν συμπεράσματα βάσει συγκεκριμένων στοιχείων. Ως εκ τούτου, οι έλεγχοι πρέπει να παρέχουν μια διορατική περιγραφή των προβλημάτων, των πόρων, των ρόλων και των ευθυνών που, σε συνδυασμό με την κατανόηση της ρίζας του προβλήματος και τις χρήσιμες συστάσεις, μπορούν να ενθαρρύνουν τα ενδιαφερόμενα μέρη να επανεξετάσουν τις λύσεις στα προβλήματα. Όχι μόνο μπορεί να βελτιωθεί η απόδοση του συγκεκριμένου υπό έλεγχο προγράμματος, αλλά η επεξεργασία των θεμάτων που έφερε στο φως ένας συγκεκριμένος έλεγχος μπορεί να ενισχύσει την ικανότητα του δημόσιου τομέα και του κοινού να αντιμετωπίσει παρόμοια προβλήματα. Οι έλεγχοι που επικεντρώνονται στη διορατικότητα συμβάλλουν σημαντικά στην απάντηση στο εάν η εφαρμοζόμενη πολιτικά κατάφερε τελικά να επιλύσει το πρόβλημα για το οποίο αναπτύχθηκε ή εάν χρήζει περαιτέρω νομοθέτηση στο μέλλον.

Πρόβλεψη (Foresight): Οι ελεγκτές βοηθούν επίσης τους οργανισμούς τους να προσβλέπουν στον εντοπισμό την ανάπτυξη τάσεων και την προσοχή στις αναδυόμενες προκλήσεις πριν αυτές γίνουν κρίσεις. Η δραστηριότητα ελέγχου μπορεί να επισημάνει τις προκλήσεις που έρχονται, όπως είναι οι δημογραφικές τάσεις, οι οικονομικές συνθήκες ή οι μεταβαλλόμενες απειλές για την ασφάλεια, και να εντοπίσει κινδύνους και ευκαιρίες που προκύπτουν από την ταχύτατη εξέλιξη της επιστήμης και της τεχνολογίας, την πολυπλοκότητα της σύγχρονης κοινωνίας, τα διεθνή γεγονότα και τις αλλαγές στη φύση της οικονομικής δομής του σύγχρονου κόσμου. Τέτοια ζητήματα συχνά αντιπροσωπεύουν μακροπρόθεσμους κινδύνους που μπορεί να υπερβαίνουν κατά πολύ τις θητείες για τους περισσότερους εκλεγμένους ή διορισμένους υπαλλήλους και ενδέχεται μερικές φορές να λάβουν χαμηλή προτεραιότητα για προσοχή όταν οι λιγιστοί πόροι και οι πολιτικές που επιλέγονται εστιάζουν περισσότερο στα βραχυπρόθεσμα ή επείγοντα προβλήματα. Επιπλέον, μια κοινή προσέγγιση ελέγχου βάσει κινδύνου μπορεί να εστιάζει τον έλεγχο περισσότερο στο συνολικό πλαίσιο διαχείρισης κινδύνου του οργανισμού, το οποίο μπορεί να βοηθήσει στον εντοπισμό και στην αποτροπή μη αποδεκτών κινδύνων. Μέσω του ελέγχου βάσει κινδύνου, η ελεγκτική δραστηριότητα παρέχει χρήσιμες και σχετικές πληροφορίες στον οργανισμό για τη διαχείριση των κινδύνων του. Παράλληλα οι έλεγχοι που επικεντρώνονται στην πρόβλεψη βοηθούν στην λύση του προβλήματος σχετικά με τις διαδικασίες οι οποίες πρέπει να αναθεωρηθούν και ποιες πολιτικές πρέπει να νομοθετηθούν ώστε να επιλύσουν συγκεκριμένα προβλήματα. Οι ελεγκτές διαδραματίζουν επίσης βασικό ρόλο βοηθώντας τους διευθυντές να κατανοήσουν και να ξεκινήσουν αξιολογήσεις κινδύνου. Επιπλέον, η αξιολόγηση του κινδύνου του ίδιου του ελέγχου διασφαλίζει ότι οι πόροι ελέγχου χρησιμοποιούνται αποτελεσματικά για την αντιμετώπιση των περιοχών με τη μεγαλύτερη έκθεση.

Παρέχοντας υπηρεσίες εποπτείας, διορατικότητας και πρόβλεψης, οι ελεγκτές του δημόσιου τομέα βοηθούν να διασφαλιστεί ότι οι διευθυντές και οι υπάλληλοι διεξάγουν τις εργασίες του κοινού με διαφάνεια, δικαιοσύνη και ειλικρίνεια, με ισότητα και ακεραιότητα, ενώ εκτελούν τη δική τους εργασία χρησιμοποιώντας τα υψηλότερα πρότυπα ακεραιότητας. Οι ελεγκτές δεν πρέπει μόνο να αξιολογούν την πιθανή κατάχρηση εξουσίας, αλλά θα πρέπει επίσης να έχουν επίγνωση της δικής τους εξουσίας μέσα σε έναν οργανισμό¹³.

¹³Goodson Stephen, Mory Kenneth, Lapointe Jacques (2012):*Supplemental Guidance: The Role of Auditing in Public Sector Governance, The e Institute of Internal Auditors, 2nd Edition, January 2012.*

1.4. Είδη ελέγχων και συναφείς υπηρεσίες.

Η διενέργεια ελέγχων από τους εκάστοτε ελεγκτές του δημόσιου τομέα πραγματοποιούνται για διάφορους σκοπούς. Οι απαιτήσεις για χρηματοοικονομικές αναφορές, οι νομικές προϋποθέσεις και οι δείκτες απόδοσης διαφέρουν από φορέα σε φορέα (π.χ. στην δημόσια υγεία, στην επιβολή του νόμου, στην εθνική ασφάλεια και στην προστασία του περιβάλλοντος). Συνεπώς τα μέσα αξιολόγησης της δημοσιονομικής ορθότητας και απόδοσης στη βάση τους διαφέρουν. Ανάλογα με τις αρμοδιότητες, το σκοπό του ελεγκτικού σώματος, αλλά και από τις ανάγκες που προκύπτουν ή υπάρχουν όπως επίσης και με τα θέματα τα οποία χρήζουν επίλυσης προκύπτει και το είδος του ελέγχου. Επίσης είναι απαραίτητο οι ελεγκτές να γνωρίζουν εις βάθος τις εκάστοτε διαδικασίες που ακολουθούν οι ξεχωριστοί δημόσιοι φορείς προκειμένου να μπορέσουν να προτείνουν τις κατάλληλες λύσεις για τα συγκεκριμένα προβλήματα, τα οποία ενώ μπορεί να είναι παρόμοια σε δύο ανόμοιους οργανισμούς μπορεί να χρειάζονται διαφορετική προσέγγιση ανάλογα με το είδος του οργανισμού.

Ένα ευρύτερο πεδίο ελέγχου επιτρέπει στον έλεγχο να χρησιμοποιήσει μία προσέγγιση βασισμένη στον κίνδυνο, να επικεντρωθεί στους τομείς μεγαλύτερου ενδιαφέροντος ή υψηλότερου κινδύνου και να προσθέσει αξία στο σύνολο του οργανισμού. Το ευρύτερο πεδίο ελέγχου εξετάζει, επίσης, τις δραστηριότητες διακυβέρνησης του φορέα, βοηθώντας τον να επιτύχει την αποστολή και τους στόχους του και να βελτιώσει το πλαίσιο της διακυβέρνησής του, περιλαμβανομένου του κώδικα δεοντολογίας του. Από την άλλη το στενότερο πεδίο ελέγχου μπορεί να σημαίνει την εξέταση μεμονωμένων συναλλαγών για τη διαπίστωση τυχόν σφαλμάτων αλλά και το επίπεδο συμμόρφωσης του οργανισμού με τους νόμους, τους κανονισμούς, τις πολιτικές και τις συμβάσεις που εφαρμόζονται σε αυτόν

Το έργο του Ελεγκτή μπορεί να κυμαίνεται μεταξύ των δύο αυτών άκρων και να περιλαμβάνει δραστηριότητες όπως η αξιολόγηση μηχανισμών ελέγχου, διαδικασιών και συστημάτων, με σκοπό τη διάγνωση συστημικών αδυναμιών και την υποβολή προτάσεων για λειτουργικές βελτιώσεις. Συνήθως και τα δύο είδη ελέγχου είναι απαραίτητα σε διαφορετικό βαθμό κάθε φορά για να επιτευχθεί το μεγαλύτερο δυνατό αποτέλεσμα από μία δραστηριότητα του δημόσιου τομέα.

Επιγραμματικά, ορισμένα συνήθη είδη ελέγχων είναι:

ι. Ο έλεγχος των συστημάτων διαχείρισης κινδύνου και των μηχανισμών. Είναι ουσιαστικά ο έλεγχος κατά τον οποίο ελέγχονται η απόδοση των διαδικασιών σχετικά με τον τρόπο αναγνώρισης και διαχείρισης των κινδύνων καθώς και ο τρόπος με τον οποίο αυτές οι

πληροφορίες διαχέονται στα κατάλληλα άτομα προκειμένου να αντιμετωπιστούν ή ακόμα καλύτερα να προληφθούν.

ii. Ο έλεγχος απόδοσης, ο οποίος μπορεί ειδικότερα να εστιάζει στην:

- αποτελεσματικότητα ενός προγράμματος, κυρίως για το κατά πόσο έχει επιτύχει τους σκοπούς για τους οποίους εφαρμόστηκε.
- αποδοτικότητα, εάν οι πόροι χρησιμοποιήθηκαν αποτελεσματικά ώστε ο κάθε ένας από αυτούς να ώθησε στην επίτευξη του στόχου.
- οικονομικότητα, δηλαδή εάν χρησιμοποιήθηκαν μόνο οι απαραίτητοι πόροι για την συγκεκριμένη διαδικασία και υπήρξε σπατάλη οικονομικών, υλικών ή ανθρώπινων πόρων.
- συμμόρφωση με τους νόμους, τους κανονισμούς και γενικότερα το εθνικό και ευρωπαϊκό δίκαιο.
- αξιοπιστία στοιχείων.
- αξιολόγηση πολιτικής, προγραμμάτων και έργων, με στόχο την διερεύνηση των θετικών ή αρνητικών στοιχείων που εμπεριέχονται στην τρέχουσα νομοθεσία, καθώς και τις προοπτικές σχετικά με την ανάπτυξη των επόμενων νομοθετικών πλαισίων.

iii. Ο οικονομικός έλεγχος, ο οποίος μπορεί να εξετάζει, μεταξύ άλλων την ακρίβεια των χρηματοοικονομικών αναφορών και τη συμφωνία τους με τα ισχύοντα πρότυπα, τη λογιστική απεικόνιση των δαπανών και των συναλλαγών εν γένει, τη συμμόρφωση με ισχύοντες κανόνες και διαδικασίες, τη διαφύλαξη των περιουσιακών στοιχείων και την αξιοπιστία συγκεκριμένων οικονομικών στοιχείων

iv. Συμβουλευτικός έλεγχος, βοήθεια και υπηρεσίες διερεύνησης. Ένας από τους λόγους για τον οποίο πραγματοποιείται ο έλεγχος είναι η συμβουλές που μπορεί να δώσει ο ελεγκτής σε μικρά προβλήματα εκτός του πεδίου ελέγχου και χωρίς αυτές να συμπεριληφθούν στην αναφορά του ελέγχου. Επίσης οι ελεγκτές μπορούν να χρησιμοποιηθούν από τους διευθυντές κάθε δημόσιας δομής και εκτός της διαδικασίας του ελέγχου προκειμένου να παρέχουν τις γνώσεις τους σχετικά με θέματα διακυβέρνησης, αποφυγής κινδύνου, οικονομικής διαχείρισης ή οποιοδήποτε άλλου θέματος του οποίου έχουν γνώση, προκειμένου να προληφθούν προβλήματα τα οποία ο εσωτερικός έλεγχος θα ανακάλυπτε αργότερα. Πάντοτε αυτές οι συμβουλές και η βοήθεια θα πρέπει να μην χρησιμοποιείται για την αποφυγή των σωστών διαδικασιών ελέγχου καθώς και χωρίς να γίνεται κατάχρηση τους.

Κεφάλαιο 2

Μεθοδολογία εσωτερικού ελέγχου στον Ελληνικό δημόσιο τομέα.

2.1. Φορείς που διενεργούν εσωτερικό έλεγχο στο δημόσιο τομέα

Οι φορείς που διενεργούν τον εσωτερικό έλεγχο στο δημόσιο αποσαφηνίζονται ρητά στο Σχέδιο νόμου του Υπουργείου Εσωτερικών. Με το άρθρο 22 επιλύεται ένα ζήτημα που αφορά στην εκ παραλλήλου άσκηση εποπτικών, συντονιστικών και ελεγκτικών αρμοδιοτήτων επί των μονάδων εσωτερικού ελέγχου, από διάφορους φορείς και αρχές. Πιο συγκεκριμένα, με την προτεινόμενη διάταξη, αποσαφηνίζεται ο τρόπος κατανομής των εν λόγω αρμοδιοτήτων, κατά τρόπο ώστε να αποφεύγονται οι αλληλεπικαλύψεις. Συγκεκριμένα:

- Η Εθνική Αρχή Διαφάνειας, βάσει του άρθρου 83 του ν. 4622/2019 και των διατάξεων που διέπουν τη λειτουργία της αναλαμβάνει να αναπτύξει και να οργανώσει πλαίσιο λειτουργίας του Εθνικού Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου, τη ανάπτυξη προτύπων και εργαλείων του εσωτερικού ελέγχου, το συντονισμό, την υποστήριξη και την αξιολόγηση του συνόλου των μονάδων εσωτερικού ελέγχου, την παρακολούθηση και την παράλληλη αξιολόγηση του συνολικού έργου των μονάδων εσωτερικού ελέγχου και τέλος ενημερώνει και ενημερώνεται σχετικά με την πορεία των αξιολογικών εκθέσεων.
- Η Γενική Διεύθυνση Δημοσιονομικών Ελέγχων του Υπουργείου Οικονομικών, βάσει του ν. 3492/2006, συνεκτιμά την επάρκεια του Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου και το έργο των ΜΕΕ σε σχέση με τις αρχές της χρηστής δημοσιονομικής διαχείρισης.
- Το Ελεγκτικό Συνέδριο κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 169 του ν. 4270/2014 και τις διατάξεις που διέπουν την οργάνωση και λειτουργία αυτού, αξιολογεί την αποτελεσματικότητα του συστήματος εσωτερικού ελέγχου καθώς και την επάρκεια των ΜΕΕ των φορέων που εμπίπτουν στο πεδίο ελέγχου του¹⁴.

Πιο συγκεκριμένα σχετικά με το Ελεγκτικό Συνέδριο, είναι ένα από τα τρία ανώτατα δικαστήρια της Ελλάδας (μαζί με τον Άρειο Πάγο και το Συμβούλιο της Επικρατείας). Είναι το ανώτατο δημοσιονομικό Δικαστήριο. Ταυτόχρονα έχει και διοικητικές αρμοδιότητες. Αποστολή του είναι ο έλεγχος των δαπανών αλλά κυρίως των λογαριασμών του κράτους, τόσο

¹⁴<https://el.wikipedia.org/wiki/%CE%95%CE%BB%CE%B5%CE%B3%CE%BA%CF%84%CE%B9%CE%BA%CF%8C%CE%A3%CF%85%CE%BD%CE%AD%CE%B4%CF%81%CE%B9%CE%BF>

του Δημοσίου, όσο και των ΟΤΑ. Αρμοδιότητά του επίσης είναι ο καταλογισμός των "δημοσίων υπολόγων" (έλεγχος και απόδοση ευθύνης σε διαχειριστές του Δημοσίου), καθώς και η αστική ευθύνη των δημοσίων υπαλλήλων και υπαλλήλων ΟΤΑ και λοιπών ΝΠΔΔ για ζημίες που προκάλεσαν κατά την άσκηση των αρμοδιοτήτων τους ευθέως ή αναγωγικά στο κράτος ή στο οικείο ΝΠΔΔ. Παράλληλα μπορεί να εκδικάζει και διοικητικές διαφορές ουσίας που του έχουν ανατεθεί με ειδική διάταξη νόμου και προσιδιάζουν στην φύση του όπως για παράδειγμα οι διαφορές από το "πόθεν έσχες" των υπουργών, βουλευτών, κλπ¹⁵.

Επισημαίνουμε ότι το ελεγκτικό συνέδριο δεν πραγματοποιεί τους ελέγχους αποκλειστικά και μόνο με ίδια μέσα, αλλά πολύ συχνά αναθέτει την διενέργεια των ελέγχων σε εξειδικευμένους προς τούτο φορείς του δημοσίου όπως πχ το Εθνικό Συντονιστικό Κέντρο Ελέγχου και Λογοδοσίας. Σύμφωνα με τον οδηγό ελέγχου επίδοσης του εθνικού συντονιστικού οργάνου ελέγχου και λογοδοσίας (ΕΣΟΕΛ) η διαδικασία του ελέγχου περιλαμβάνει 4 φάσεις. Τον σχεδιασμό ελέγχου (planning), τη διενέργεια ελέγχου επίδοσης (conducting the performance audit), την υποβολή εκθέσεων ελέγχου (reporting), και την παρακολούθηση των συστάσεων της αρχικής έκθεσης (follow up).



Εικόνα 1: Διαδικασία ελέγχου.

Με βάση τα προβλεπόμενα από την εθνική αρχή διαφάνειας στο εγχειρίδιο για τη διενέργεια ελέγχου και συγκεκριμένα στους Οργανισμούς Τοπικής Αυτοδιοίκησης, θα παραθέσουμε τα διαδοχικά βήματα που πρέπει να ακολουθούνται. Πιο αναλυτικά θα δούμε ποιές είναι οι διαδοχικές ενέργειες που απαιτούνται από την Ανώτατη Διοίκηση, με σκοπό να καταρτιστεί ο Ετήσιος Προγραμματισμός Εσωτερικών Ελέγχων σύμφωνα με την

¹⁵ <https://www.elsyn.gr/el/node/839>

προτεραιότητα που προκύπτει, από την εκτίμηση των κινδύνων που μπορεί να οδηγήσουν τον Οργανισμό σε λάθος στόχους από αυτούς που έχει θέσει.

2.2 Διαδικασία εσωτερικού ελέγχου.

2.2.1. Συλλογή πληροφοριών

Τα στελέχη της μονάδας εσωτερικού ελέγχου (Μ.Ε.Ε.) και ο προϊστάμενος θα αντλήσουν και θα συγκεντρώσουν πληροφορίες από τα μέλη της ανώτατης διοίκησης και από τα Διευθυντικά στελέχη του εκάστοτε οργανισμού τοπικής αυτοδιοίκησης(Ο.Τ.Α.). Για να μπορέσουν όμως να συλλέξουν αυτά τα δεδομένα, ώστε να διαμορφώσουν και τον ετήσιο προγραμματισμό ελέγχου τα μέλη της ανώτατης διοίκησης αλλά και τα διευθυντικά στελέχη θα πρέπει να συμπληρώνουν ένα ερωτηματολόγιο κάθε χρόνο το οποίο αφορά τη στρατηγική πορεία, τους στόχους που έχουν τεθεί, τους κινδύνους που ελλοχεύουν και τις εσωτερικές δικλίδες ελέγχου του οργανισμού και των διευθύνσεων αυτών. Κάποια παραδείγματα κινδύνων με τους οποίους έρχονται συχνά αντιμέτωποι οι ελεγκτές εμφανίζεται στον πίνακα 1.

Τμήμα	Κίνδυνος
Οικονομικό τμήμα	Οικονομικές Καταστάσεις που περιέχουν ανακρίβειες
Τεχνικό τμήμα	Ζημιές στον εξοπλισμό του Δήμου
Διοικητικό τμήμα	Καθυστερήσεις στην αναπλήρωση θέσεων
Διοικητικό – Οικονομικό τμήμα	Καθυστερήσεις στον Προϋπολογισμό
Τμήμα Περιβάλλοντος	Προβλήματα καθαριότητας των δημόσιων χώρων
Νομικό Τμήμα	Μη συμμόρφωση με τον Νόμο περί προστασίας προσωπικών δεδομένων (GDPR)
Τμήμα Πληροφορικής	Απώλεια δεδομένων πληροφορικής
Δημοτική Αστυνομία	Παράνομη στάθμευση
Δημοτικές Επιχειρήσεις	Οικονομικά ελλείμματα

*Πίνακας 1: Ενδεικτική λίστα πιθανών κινδύνων στους Οργανισμούς Τοπικής Αυτοδιοίκησης
Πηγή: Εθνική Αρχή Διαφάνειας (2020), Εγχειρίδιο Εσωτερικού Ελέγχου για τους Οργανισμούς Τοπικής Αυτοδιοίκησης στην Ελλάδα.*

2.2.2. Αξιολόγηση Κινδύνων.

Ένας καθοριστικός παράγοντας εκτίμησης κινδύνου είναι η πιθανότητα εμφάνισής του. Προφανές είναι πως εάν αυτός παρουσιαστεί θα πρέπει να εξετάσουμε τι επίπτωση και αντίκτυπο μπορεί να έχει για τους στόχους του οργανισμού. Με βάση λοιπόν τα δύο αυτά κριτήρια (της πιθανότητας εμφάνισης και της επίπτωσης στον οργανισμό), αλλά και της πληροφόρησης που πρέπει να λάβουμε ο κίνδυνος χαρακτηρίζεται ως: *υψηλός, μέτριος ή χαμηλός*. Για παράδειγμα τα εσφαλμένα οικονομικά στοιχεία ενός οργανισμού που ασχολείται κυρίως με την οικονομική διαχείριση αποτελεί υψηλό κίνδυνο, καθώς ενδέχεται να εμφανιστούν με μεγαλύτερη συχνότητα, ενώ εσφαλμένα οικονομικά στοιχεία σε οργανισμούς που έχουν μικρούς προϋπολογισμούς και ασχολούνται με την παροχή υπηρεσιών προς τους πολίτες ενέχουν χαμηλό κίνδυνο, καθώς είναι λιγότερο πιθανό να εμφανιστούν και αρκετά εύκολο να εντοπιστούν.

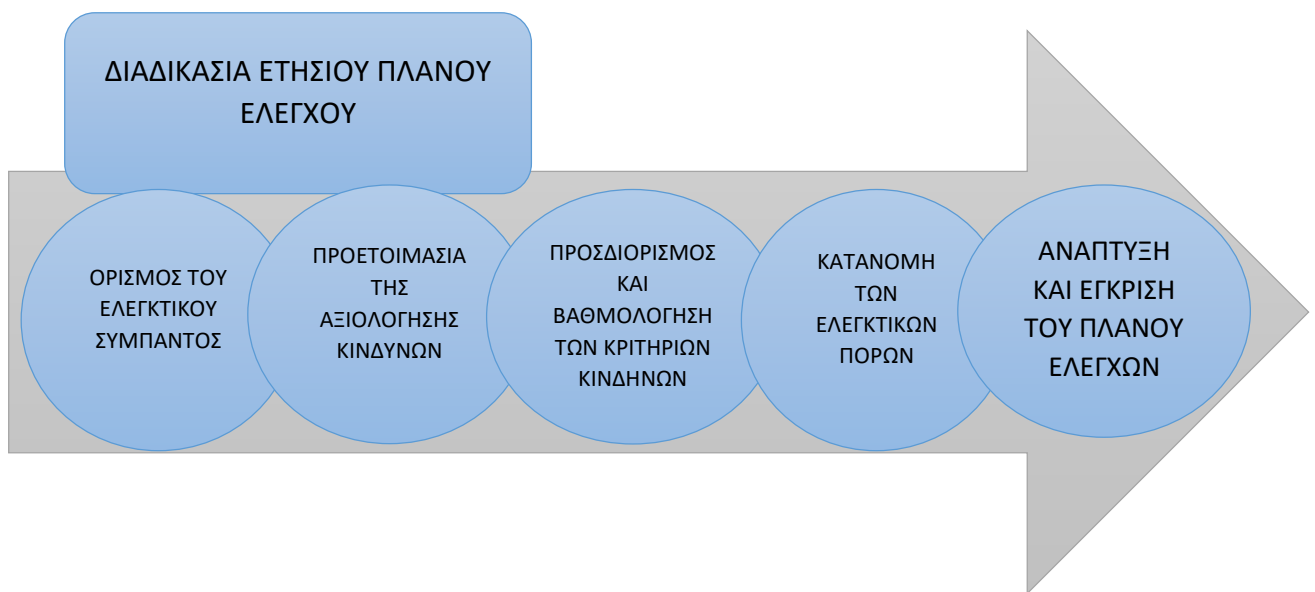
Συνακόλουθα αναπτύσσεται ετήσιος προγραμματισμός ελέγχων σύμφωνα με την διαβάθμιση της προτεραιότητας των κινδύνων, όπως προκύπτει από τη χαρτογράφησή τους. Αυτό γίνεται λαμβάνοντας υπόψη την διαθεσιμότητα της ομάδας ελέγχου των ανθρώπων αλλά και του χρόνου που αυτή θα διαθέσει. Σε αυτόν περιλαμβάνονται οι τακτικοί έλεγχοι, οι έλεγχοι παρακολούθησης καθώς και πρόβλεψη για έκτακτους ελέγχους.

2.2.3. Ετήσιος προγραμματισμός ελέγχων.

Η μονάδα εσωτερικού ελέγχου κάνει και τον προγραμματισμό των ελέγχων, όπου είναι και από τις πιο σημαντικές εργασίες που γίνονται. Ο επικεφαλής εσωτερικού ελέγχου λαμβάνει υπόψη του και αξιολογεί τους κινδύνους που έχουν εκτιμηθεί και για την ανάπτυξη του ετήσιου προγράμματος ελέγχου πρέπει να ακολουθήσει τα ακόλουθα βήματα:

- 1) Προσδιορισμό του Ελεγκτικού Σύμπαντος (audituniverse) δηλαδή του συνόλου των δυνατικών ελέγχων.
- 2) Προετοιμασία της αξιολόγησης των κινδύνων.
- 3) Προσδιορισμό των κριτηρίων κινδύνων και βαθμολόγηση των κριτηρίων κινδύνων.
- 4) Κατανομή των ελεγκτικών πόρων.
- 5) Ανάπτυξη και έγκριση του προγράμματος ελέγχων

Τα βήματα που παρουσιάζονται στην Εικόνα 2, πρέπει να λαμβάνουν υπόψη τους την υφιστάμενη επιχειρησιακή εκτίμηση κινδύνων καθώς και τους στόχους που έχουν τεθεί από την διοίκηση και κυβέρνηση. Επίσης πρέπει να συνυπολογίζονται οι στρατηγικές και οι προσδοκίες της διοίκησης καθώς και οι δυνητικοί κίνδυνοι στο εσωτερικό και το εξωτερικό περιβάλλον μιας δημόσιας επιχείρησης. Όλα αυτά τα στοιχεία πρέπει να συλλέγονται μέσω των πληροφοριών που συγκεντρώνουν οι ελεγκτές μέσω διαφόρων ερευνών αλλά και με την άμεση επικοινωνία με τους ελεγχόμενους και τους πολίτες που εξυπηρετούν.



Εικόνα 2: Διαδικασία Ετήσιου Πλάνου Ελέγχου.

Πηγή: Εθνική Αρχή Διαφάνειας, (2020). Εγχειρίδιο Εσωτερικού Ελέγχου για τους Οργανισμούς Τοπικής Αυτοδιοίκησης στην Ελλάδα.

1) Προσδιορισμός του ελεγκτικού σύμπαντος (audit universe)

Όταν αναφερόμαστε στο ελεγκτικό σύμπαν, εννοούμε όλους τους υπό έλεγχο φορείς, δηλαδή τις μονάδες και τις διευθύνσεις τις οποίες καλείτε να ελέγξει μια ΜΕΕ. Μέσα σε αυτές κρύβονται το σύνολο των διαδικασιών και των δομών που εξυπηρετούν την εσωτερική οργάνωση τους καθώς και οι τελικές υπηρεσίες που προσφέρονται στους πολίτες μιας χώρας. Το πρώτο βήμα σε κάθε προγραμματισμό ελέγχων είναι η αναγνώριση αυτού του ελεγκτικού σύμπαντος. Αν και τα βασικά σημεία κάθε οργανισμού μπορεί να είναι παρόμοια, τελικά το κάθε ελεγκτικό σύμπαν διαφέρει μεταξύ τους, αφού η μοναδικότητα των οργανισμών είναι ξεκάθαρη. Κοινά σημεία μπορεί να αποτελούν τυπικές διοικητικές δραστηριότητες όπως το διοικητικό πλαίσιο λειτουργίας, ο τρόπος απόδοσης ευθυνών, η διαδικασία αξιοποίησης των διαθέσιμων πόρων (οικονομικών και ανθρώπινων), τα παραγόμενα προγράμματα και οι υπηρεσίες, ο τρόπος επικοινωνίας στο εσωτερικό και εξωτερικό περιβάλλον κ.λπ. Ωστόσο πολλές φορές αυτά τα στοιχεία μπορεί ενώ μοιάζουν κοινά και παρουσιάζουν ομοιότητες μεταξύ τους μπορεί τελικά να αποτελούν μια ποιοτική διαφορά μεταξύ διαφορετικών οργανισμών και φορέων.

2) Προετοιμασία της αξιολόγησης κινδύνων

Αυτό το κομμάτι της διαδικασίας επικεντρώνεται στην εις βάθος αξιολόγηση του πως θα επηρεαστεί η διαδικασία από τα εξωγενή γεγονότα. Ουσιαστικά γίνεται η διαδικασία που αναφέρθηκε και στο κομμάτι της αξιολόγησης των κινδύνων. Μέσα από την συγκεκριμένη διαδικασία κατορθώνεται η αξιολόγηση, η κατηγοριοποίηση και η προτεραιοποίηση των περιοχών ελέγχου ώστε να μειωθεί σημαντικά ο χρόνος της συνολικής διαδικασίας αλλά και να επιτευχθεί ο καλύτερος δυνατός έλεγχος. Σύμφωνα με το πρότυπο 2010 «Ο Επικεφαλής Εσωτερικού Ελέγχου πρέπει να καταρτίζει ένα πρόγραμμα ελέγχων με βάση την εκτίμηση κινδύνων, με σκοπό να προσδιορίσει τις προτεραιότητες της Μονάδας Εσωτερικού Ελέγχου, σύμφωνα με τους στόχους του οργανισμού»¹⁶.

Σύμφωνα με τον νέο νόμο για τον εσωτερικό έλεγχο, οι νέο-ιδρυθείσες Μονάδες Εσωτερικού Ελέγχου θα πρέπει τον πρώτο χρόνο λειτουργίας τους να ενημερώσουν τα στελέχη της ανώτατης διοίκησης στα οποία θα πρέπει να επιβληθούν έλεγχοι, σχετικά με τα στοιχεία των κινδύνων τους οποίους μπορεί να αντιμετωπίζουν, καθώς και την σημασία που έχει η σωστή και γρήγορη διαχείριση τους για τις λειτουργίες του φορέα και την επίτευξη των στρατηγικών στόχων του. Στο πλαίσιο της ενημέρωσης αυτής τα στελέχη της

¹⁶International Professional Practises Framework(2010), Διεθνή Πρότυπο 2010, The Institute of Internal Auditors, Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών Ελλάδας.

ανώτερης διοίκησης θα πρέπει να διευκρινίσουν στους εσωτερικούς ελεγκτές τι αναμένουν από τη λειτουργία Εσωτερικού Ελέγχου, να κατανοήσουν τις υφιστάμενες χρησιμοποιούμενες λειτουργίες, να αξιολογήσουν τις δικλίδες ελέγχου της περιοχής αρμοδιότητάς τους και να προσδιορίσουν τα θέματα υψηλού ενδιαφέροντος. Στα πλαίσια του Ετήσιου Προγραμματισμού Ελέγχων, ο εσωτερικός ελεγκτής συγκεντρώνει αυτές τις απόψεις ώστε να καταφέρει να προσδιορίσει τις περιοχές με τον υψηλότερο κίνδυνο και να τους εντάξει σε αυτόν. Οι Εσωτερικοί Ελεγκτές οφείλουν να συγκεντρώσουν τα πιο πρόσφατα στοιχεία που αφορούν την λειτουργία του οργανισμού, δίνοντας μεγάλη έμφαση και στα σωστά οικονομικά στοιχεία ώστε να ετοιμάσουν το πρόγραμμα ελέγχων ολόκληρου του χρόνου, αλλά και των επόμενων ετών. Τα επόμενα χρόνια η ομάδα εσωτερικού ελέγχου θα είναι πιο έμπειρη, καθώς θα γνωρίζει πλέον τα βασικά στοιχεία του οργανισμού και καλύτερα πληροφορημένη, αφού θα έχει πλέον και τα αποτελέσματα των προηγούμενων ελέγχων και θα μπορεί να δημιουργήσει ένα πρόγραμμα ελέγχων βάσει αξιολόγησης κινδύνων, το οποίο θα έχει καλύτερη στόχευση και θα μπορέσει να αντιμετωπίσει στο μέλλον γρήγορα όλους τους κινδύνους και τα προβλήματα που μπορεί να έχουν αναπτυχθεί στον συγκεκριμένο οργανισμό.

3) Καθορισμός των κριτηρίων κινδύνων και βαθμολόγησης των κινδύνων

Ο κύριος σκοπός του βήματος αυτού είναι να υποστηρίξει τον ελεγκτή ώστε να είναι σε θέση να τεκμηριώσει και να εξηγήσει την προτεραιοποίηση των κινδύνων. Ο Επικεφαλής Εσωτερικού Ελέγχου πρέπει να αντιλαμβάνεται τις προτεραιότητες που σχετίζονται με τους επίσημους στόχους του οργανισμού, την αποστολή και τις σχετικές αναφορές. Ο Επικεφαλής Εσωτερικού Ελέγχου πρέπει επίσης να γνωρίζει τις όλες τις αδυναμίες των δικλίδων ελέγχου (controls) που έχουν εντοπιστεί. Τέλος, πρέπει να είναι γνώστης των αλλαγών στις λειτουργίες των Οργανισμών Τοπικής Αυτοδιοίκησης, να κατανοεί τις κυβερνητικές προτεραιότητες και το πώς οι στόχοι των Οργανισμών Τοπικής Αυτοδιοίκησης τις υποστηρίζουν.

Μια πλήρης επισκόπηση της εργασίας των εξωτερικών ελεγκτών πρέπει επίσης να γίνει, συμπεριλαμβανομένης μιας εκτεταμένης επισκόπησης, οποιουδήποτε εσωτερικού ελέγχου στο παρελθόν ή ανακριτικής εργασίας, που έχει διενεργηθεί. Κίνδυνοι εξωτερικού περιβάλλοντος, όπως είναι οι οικονομικές συνθήκες, οι διεθνείς σχέσεις, τα περιβαλλοντικά θέματα και οι προτεραιότητες της Ευρωπαϊκής Επιτροπής, πρέπει επίσης

να ληφθούν υπόψη. Κατά την αξιολόγηση κινδύνων ο Επικεφαλής Εσωτερικού Ελέγχου πρέπει να εξετάσει τους σχετικούς κινδύνους:

- Στρατηγικοί κίνδυνοι είναι εκείνοι που θα μπορούσαν να επηρεάσουν την επίτευξη των στόχων και των ιδιαίτερων πρωτοβουλιών των Οργανισμών Τοπικής Αυτοδιοίκησης
- Λειτουργικοί κίνδυνοι είναι περιστατικά που θα μπορούσαν να δυσχεράνουν την παροχή των κύριων υπηρεσιών, δραστηριοτήτων, προγραμμάτων ή παραδοτέων των Οργανισμών Τοπικής Αυτοδιοίκησης.
- Οι οικονομικοί κίνδυνοι σχετίζονται με την ικανότητα υλοποίησης των δραστηριοτήτων του Οργανισμού Τοπικής Αυτοδιοίκησης εντός προϋπολογισμού, πιθανών περιορισμών στους πόρους του Οργανισμού ή θεμάτων χρηματοοικονομικών αναφορών
- Κίνδυνοι σχετικά με τη συμμόρφωση στην ισχύουσα νομοθεσία, το κανονιστικό πλαίσιο ή το πλαίσιο πολιτικής του Οργανισμού Τοπικής Αυτοδιοίκησης.

Αρχικοί παράγοντες ή κριτήρια που θα μπορούσαν να ληφθούν υπόψη κατά την αξιολόγηση κινδύνων αποτελούν :

- Η πολυπλοκότητα του Οργανισμού
- Η σχετική βαρύτητα των εξεταζόμενων μεγεθών στον Οργανισμό
- Η συχνότητα των αλλαγών του Οργανισμού καθόσον αυτή μπορεί να οδηγήσει σε αστάθεια
- Οι αλλαγές στο προσωπικό
- Νομικές παράμετροι που σχετίζονται με την ευελιξία του νομικού πλαισίου των Οργανισμών Τοπικής Αυτοδιοίκησης και
- Η όποια πιθανή αρνητική δημοσιότητα /βλάβη στη φήμη του Οργανισμού

Για να εκπονηθεί η αξιολόγηση της βαρύτητας των κινδύνων, κάθε κίνδυνος πρέπει να εξετασθεί σε συσχέτιση με τους υπόλοιπους. Οι κίνδυνοι μπορούν να χαρτογραφηθούν μαζί ώστε να διευκολύνεται ο διαχωρισμός μεταξύ υψηλών και χαμηλών κινδύνων. Για τους σκοπούς της Αξιολόγησης Κινδύνων, εισάγουμε τις ακόλουθες έννοιες του κινδύνου: Τον Ενδογενή και τον Υπολειπόμενο κίνδυνο. Ο Ενδογενής κίνδυνος σχετίζεται με τη φύση της εκάστοτε δραστηριότητας, όταν απουσιάζει η οποιαδήποτε δικλίδα ελέγχου και μετριέται σε όρους Επίπτωσης και Πιθανότητας. Με τον όρο επίπτωση εννοούμε ποια είναι η συνέπεια αυτού του κινδύνου στην ικανότητα του Οργανισμού Τοπικής Αυτοδιοίκησης να επιτύχει τους στόχους του. Πιθανότητα εννοούμε αν είναι βέβαιο ή απίθανο ότι ο κίνδυνος θα πραγματοποιηθεί.

4) Κατανομή των ελεγκτικών πόρων

Οι έλεγχοι στη συνέχεια πρέπει να προτεραιοποιηθούν ανάλογα με τη διαθεσιμότητα των πόρων, δεδομένου ότι σπάνια οι πόροι επαρκούν για να καλυφθούν τα πάντα. Με αυτό το βήμα, η λίστα που σχηματοποιείται συνιστά το πρόγραμμα ελέγχων. Εάν υπάρχουν περιοχές υψηλού ή μέσου κινδύνου που δεν έχουν συμπεριληφθεί στον προγραμματισμό λόγω έλλειψης πόρων, αυτό πρέπει να αναφερθεί από τον Επικεφαλής Εσωτερικού Ελέγχου, κατά την έγκριση του προγράμματος ελέγχου.

5) Κατάρτιση και έγκριση του προγράμματος ελέγχων

Όταν οι απαραίτητες πληροφορίες έχουν συγκεντρωθεί και εξετασθεί, ο Επικεφαλής Εσωτερικού Ελέγχου αναπτύσσει ένα πρόγραμμα που συνήθως περιλαμβάνει :

- Μια λίστα των προτεινόμενων ελέγχων.
- Τυχόν εντολή της Ανώτατης Διοίκησης (π.χ. του Δημάρχου, των Επικεφαλής των τμημάτων κλπ.) ή υποχρεωτικούς ελέγχους λόγω του κανονιστικού πλαισίου.
- Πρόβλεψη χρόνου για έκτακτους ελέγχους

Η Επιτροπή Ελέγχου (εάν υπάρχει) εγκρίνει το ετήσιο πρόγραμμα ελέγχων (βάσει αξιολόγησης κινδύνων) και τον προϋπολογισμό της Μονάδας Εσωτερικού Ελέγχου (ως μέρος του συνολικού προϋπολογισμού του Οργανισμού Τοπικής Αυτοδιοίκησης, ακολουθώντας όλες τις νόμιμες διαδικασίες), διαφορετικά η έγκριση πρέπει να ληφθεί με σχετική απόφαση του Δημάρχου ή του Γενικού Γραμματέα ή του εκάστοτε αρμοδίου οργάνου.

2.3. Η διαδικασία διενέργειας των ελέγχων

Σύμφωνα με την Εθνική Αρχή Διαφάνειας και το εγχειρίδιο σχετικά με τον εσωτερικό έλεγχο¹⁷, η διενέργεια του εσωτερικού ελέγχου περιέχει 5 βασικά βήματα τα οποία και περιγράφονται αναλυτικά παρακάτω.

A. Προκαταρκτική φάση

Το πρώτο στάδιο είναι η προκαταρκτική φάση, κατά την οποία δίνεται ουσιαστικά η εντολή για την εκκίνηση του ελέγχου, καθώς και οι ενέργειες που πρέπει να προηγηθούν, όπως

¹⁷ Εθνική Αρχή Διαφάνειας (2020), Εγχειρίδιο Εσωτερικού Ελέγχου για τους Οργανισμούς Τοπικής Αυτοδιοίκησης στην Ελλάδα.

για παράδειγμα την ενημέρωση του τμήματος που πρόκειται να δεχθεί τον έλεγχο αλλά και ο καταμερισμός των διαθέσιμων πόρων για να επιτευχθεί ένας αποδοτικός και αποτελεσματικός έλεγχος. Ολόκληρο το στάδιο είναι προπαρασκευαστικό και διενεργείται εξ ολοκλήρου στα γραφεία των Μονάδων Εσωτερικού Ελέγχου.

B. Σχεδιασμός του ελέγχου

Και το δεύτερο στάδιο διεκπεραιώνεται κυρίως στις εγκαταστάσεις των Μ.Ε.Ε και αποτελεί τον βασικό παράγοντα επιτυχίας του ελέγχου, καθώς είναι το στάδιο στο οποίο καθορίζονται οι στόχοι και οι διαδικασίες που πρέπει να πραγματοποιηθούν προκειμένου να πετύχει ο έλεγχος. Σε αυτό το στάδιο περιλαμβάνονται συνήθως τα παρακάτω κομμάτια.

Προκαταρκτική μελέτη

Είναι το πρώτο βήμα για την μεγάλη πορεία του εσωτερικού ελέγχου. Η προκαταρκτική μελέτη, μέσω της οποίας ο εσωτερικός ελεγκτής λαμβάνει τις απαραίτητες πληροφορίες για την εκτέλεση του ελέγχου. Πιο συγκεκριμένα ο ελεγκτής με βάσει όλα τα διαθέσιμα δεδομένα που έχει στην κατοχή του καθορίζει συγκεκριμένους στόχους αλλά και το εύρος που θα έχει ο έλεγχος, συγκαλεί όλους τους άμεσα ελεγχόμενους ώστε να οργανώσει μια αρχική σύσκεψη μαζί τους ώστε να μπορέσει να αντλήσει περισσότερες πληροφορίες και να ξεχωρίσει τις περιοχές που πρέπει να εστιάσει ο έλεγχος, γνωστές και ως Προβληματικές Περιοχές και τέλος δημιουργεί ένα σχεδιάγραμμα με όλες τις ενέργειες που πρέπει να ακολουθήσει μαζί με τους υπόλοιπους ελεγκτές καθ όλη την διάρκεια του ελέγχου αλλά και μετά από αυτόν.

Καθορισμός στόχων και εύρους του ελέγχου

Επόμενο βήμα στην αρχή της διαδικασίας είναι ο καθορισμός ξεκάθαρων στόχων τους οποίους επιθυμεί ο ελεγκτής να επιτύχει με το πέρας του ελέγχου. Οι στόχοι αυτοί πρέπει να είναι σωστά οριοθετημένοι ώστε να είναι επιτυχημένος και αποτελεσματικός ο έλεγχος, αφού είναι τα στοιχεία που καθορίζουν τι θα πετύχει ο έλεγχος, ενώ παράλληλα ορίζουν το εύρος του ελέγχου, δηλαδή τις δραστηριότητες αλλά και την έκταση που θα πάρει ο έλεγχος. Οι στόχοι αυτοί προσδιορίζονται από την έρευνα που έχει πραγματοποιήσει ο ελεγκτής λαμβάνοντας υπόψη το περιβάλλον (εσωτερικό και εξωτερικό) του οργανισμού που θα ελεγχθεί, τους κινδύνους που μπορεί να παρουσιαστούν αλλά και την νομοθεσία που διέπει την λειτουργία του¹⁸.

¹⁸ Νεγκάκης Ι. Χ. και Ταχυνάκης Δ. Π. (2013). *Σύγχρονα Θέματα Ελεγκτικής & Εσωτερικού Ελέγχου, Σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου*. Εκδόσεις ΔΙΠΛΟΓΡΑΦΙΑ, Αθήνα 2013

Συγκέντρωση στοιχείων του ελέγχου/προκαταρκτική έρευνα

Το στάδιο αυτό δεν αποτελεί ξεχωριστό βήμα, καθώς αναπτύσσεται παράλληλα με τα προηγούμενα δύο και ουσιαστικά συγκεντρώνει όλα τα απαραίτητα στοιχεία που δεν καλύφθηκαν από τα προηγούμενα βήματα. Τέτοια στοιχεία είναι για παράδειγμα ο τρόπος λειτουργίας και οργάνωσης του ελεγχόμενου τμήματος, οι υπάρχουσες διαδικασίες ελέγχου και τα τελευταία αποτελέσματα του, οι υπεύθυνοι στους διάφορους τομείς κλπ.

Οργάνωση της εναρκτήριας συνάντησης ελέγχου

Προκειμένου να μπορέσει να συνεργαστεί αρμονικά με τους ελεγχόμενους ο υπεύθυνος του ελέγχου πρέπει να συναντηθεί μαζί τους ώστε να μπορέσει και ο ίδιος να αντλήσει τα απαραίτητα στοιχεία, αλλά και να διασφαλίσει ότι δεν θα υπάρξουν εμπόδια στην όλη διαδικασία. Στο τέλος της συνάντησης είναι σημαντικό να συνταχθεί ένα πρακτικό σχετικά με το περιεχόμενο της το οποίο και θα αποτελέσει ένα άτυπο συμβόλαιο μεταξύ των δύο πλευρών για την ολοκλήρωση της διαδικασίας, ενώ είναι σημαντικό να αναφέρονται μέσα και οι στόχοι που έχουν θέσει και οι δύο πλευρές, την συνεισφορά που θα έχουν στην διαδικασία καθώς και τους τρόπους με τους οποίους θα επικοινωνούν μεταξύ τους.

Προσδιορισμός των πιθανών προβληματικών περιοχών

Έχοντας ως βασικά κριτήρια τον τρόπο δομής και οργάνωσης του ελεγχόμενου οργανισμού και τις ελλείψεις στην κατανομή των αρμοδιοτήτων, ο ελεγκτής δηλώνει και ορίζει τις περιοχές οι οποίες εμφανίζονται ως προβληματικές στον σχεδιασμό τους και στις οποίες πρέπει να δοθεί ιδιαίτερη προσοχή καθ' όλη την διάρκεια του ελέγχου. Πρέπει να συγκαταλεχτούν σε αυτό το κομμάτι και οι ανησυχίες που έχουν διατυπώσει και οι ελεγχόμενοι στην συνάντηση, καθώς γνωρίζουν εκ των έσω τον τρόπο λειτουργίας της ελεγχόμενης μονάδας.

Προετοιμασία του Προγράμματος Ελέγχου

Με βάση όλα τα προηγούμενα βήματα συντάσσεται το βασικό προσχέδιο του ελέγχου. Φυσικά δεν μπορεί να είναι ολοκληρωμένο πριν την έναρξη του πραγματικού ελέγχου αλλά ούτε και να χρησιμοποιείται με τυφλή εμπιστοσύνη, καθώς υπάρχει περίπτωση πολλά προβλήματα να ανακύψουν κατά την διάρκεια των ελέγχων, τα οποία θα οδηγήσουν στην αναθεώρηση κάποιων στοιχείων του ελέγχου. Τέτοια προβλήματα μπορεί να μην εντοπίστηκαν κατά την διάρκεια των προηγούμενων βημάτων ή και να αποκρύφτηκαν ηθελημένα από τους ελεγχόμενους.

Γ. Εκτέλεση ελέγχου - δοκιμών

Η διενέργεια του ελέγχου είναι μια περίπλοκη διαδικασία και περιλαμβάνει αρκετούς τρόπους με τους οποίους μπορεί να επιτευχθεί το επιθυμητό αποτέλεσμα. Τέτοιοι τρόποι είναι τα ελεγκτικά τεστ γνωστοί και ως επιτόπιοι έλεγχοι, την δειγματοληψία ή γενικότερα την συλλογή στοιχείων προς έλεγχο, τα φύλλα εργασίας, την καταγραφή όλων των ευρημάτων και τις αρχικές προτάσεις βελτίωσης¹⁹.

Ελεγκτικά τεστ

Τα ελεγκτικά τεστ - δοκιμές που έχουν καθοριστεί στο πρόγραμμα ελέγχου εκτελούνται σε αυτό το στάδιο, και πραγματοποιούνται στον χώρο του οργανισμού που ελέγχεται. Αποτελούν την λεπτομερή εξέταση όλων των διαδικασιών, των αρχείων και εγγράφων για να μπορέσουν οι ελεγκτές να επιβεβαιώσουν ή να απορρίψουν τις υποθέσεις που έδεσαν κατά την διάρκεια τη προκαταρκτικής διαδικασίας. Παράλληλα ελέγχονται και οι υφιστάμενες διαδικασίες ελέγχου και κατά πόσο λειτουργούν, δηλαδή εάν έχουν καταφέρει για παράδειγμα να αποτρέψουν περιστατικά απάτης στο παρελθόν. Στις μέρες μας είναι απαραίτητη η χρήση και η επεξεργασία και των ηλεκτρονικών αρχείων και φυσικά ή ψηφιοποίηση όλων των στοιχείων ώστε να μπορέσουν να αξιολογηθούν και ηλεκτρονικά με σκοπό να εντοπιστούν παραβλέψεις στις διαδικασίες που το ανθρώπινο μάτι μπορεί να παραβλέψει. Τέλος τα στοιχεία που συλλέγονται θα πρέπει να είναι αρκετά αλλά και ποιοτικά ώστε να μην αλλοιώσουν τα αποτελέσματα του ελέγχου και φυσικά κάθε στοιχείο που παρουσιάζει κάποιο δείγμα για πιθανή απάτη να ελέγχεται διεξοδικά.

Δειγματοληψία

Η σωστή δειγματοληψία αφορά τον σωστά καθορισμένο πληθυσμό του ελέγχου. Ο ελεγκτής ορίζει τον πληθυσμό από την στιγμή που καθορίζει και τους στόχους του ελέγχου. Ο πληθυσμός του ελέγχου αποτελείται από το σύνολο των αντικειμένων γύρω από τα οποία θα εξαχθεί ένα συμπέρασμα, αποτελεί δηλαδή το επίκεντρο του ελέγχου. Για τον λόγο αυτό ο πληθυσμός του ελέγχου πρέπει να είναι κατάλληλος και πλήρης σύμφωνα με τον στόχο του ελέγχου. Στοιχεία του πληθυσμού του ελέγχου μπορεί να αποτελούν τα περιστατικά ή οι συναλλαγές που πραγματοποιούνται σε καθημερινή βάση ή οι χρηματικές αξίες (ιδιαίτερα σε περίπτωση που πραγματοποιείται έλεγχος για συγκεκριμένα χρηματικά ποσά).

¹⁹ Παπαδοπούλου Χριστίνα Ιωάννα (2015), *Εσωτερικός Έλεγχος στο Δημόσιο Τομέα, Πανεπιστήμιο Μακεδονίας, Μάιος 2015.*

Φύλλα εργασίας

Τα φύλλα εργασίας αποτελούν βασικό εργαλείο του ελεγκτή καθώς θα χρησιμοποιηθούν και κατά την ολοκλήρωση του ελέγχου. Επειδή ο έλεγχος συνήθως διαρκεί κάποιες μέρες και πολλές φορές τα δεδομένα είναι αρκετά ώστε να μπορέσουν να μπερδέψουν ακόμα και έναν έμπειρο ελεγκτή, χρησιμοποιούνται τα φύλλα εργασίας, στα οποία καταγράφεται με παρόμοιο τρόπο από όλους όσους εκτελούν τον έλεγχο οι διαδικασίες, ο τρόπος λειτουργίας, οι προβληματισμοί αλλά και οι βελτιωτικές προτάσεις που πρέπει να συμπεριληφθούν στην τελική έκθεση. Με αυτό τον τρόπο γίνεται αρκετά εύκολο για τον ή τους συντάκτες της τελικής έκθεσης η ολοκλήρωση της χωρίς να παραληφθούν σημαντικά για τον έλεγχο στοιχεία. Επίσης τα ίδια φύλλα ελέγχου διατηρούνται και μετά το πέρας του ελέγχου ώστε να μπορέσουν να χρησιμοποιηθούν και σε μελλοντικούς έκτακτους ή τακτικούς ελέγχους και να γλιτώσουν ποιοτικό χρόνο από τους επόμενους ελεγκτές.

Ελεγκτικά ευρήματα και προτάσεις βελτίωσης

Όπως αναφέραμε πριν, όλες οι αναγνωρισμένες αδυναμίες που αναγνώρισαν οι ελεγκτές κατά τη διάρκεια της εκτέλεσης του ελέγχου πρέπει να συμπεριληφθούν στα ελεγκτικά ευρήματα, με βάση τα ευρήματα που έχουν καταγραφεί στα φύλλα εργασίας. Η σωστή καταγραφή αυτών των ευρημάτων πρέπει να αναφέρει την προβληματική κατάσταση που παρουσιάστηκε στους ελεγκτές, καθώς και το τι θα έπρεπε να υπάρχει στην θέση της σύμφωνα με τις υπάρχουσες οδηγίες που διέπουν τον οργανισμό καθώς και τι είναι αυτό που προκαλεί το πρόβλημα σύμφωνα με τον ελεγκτή αλλά και τον ελεγχόμενο. Όπως είναι λογικό τα ευρήματα αυτά πρέπει να υποστηρίζονται σε συγκεκριμένα τεκμήρια που βρέθηκαν κατά την διάρκεια των ελέγχων. Έτσι, τα συστατικά στοιχεία ενός ευρήματος πρέπει να είναι τα ακόλουθα:

- Κριτήριο (τι θα έπρεπε να συμβαίνει)
- Κατάσταση (τι συμβαίνει)
- Αιτία και γενεσιουργός αιτία (αιτιολόγηση της διαφοράς)
- Συνέπεια (επίπτωση)
- Διορθωτικές ενέργειες/συστάσεις

Το τελευταίο συστατικό στοιχείο του ευρήματος, δηλαδή οι διορθωτικές ενέργειες, συστάσεις αποτελούν και ένα κομμάτι των προτάσεων βελτίωσης που καταθέτουν τελικά οι

ελεγκτές. Αυτές οι προτάσεις θα πρέπει να είναι λεπτομερείς και εύκολα εφαρμόσιμοι, να επικεντρώνονται στην ρίζα του προβλήματος και όχι μόνο στο αποτελέσματα που αυτό προκαλεί και να μην αντικρούεται με υπάρχουσες διαδικασίες ή και άλλες προτάσεις βελτίωσης. Αν για οποιοδήποτε λόγο μια πρόταση βελτίωσης εμποδίζει την λειτουργία μίας διαδικασίας, θα πρέπει να αναφέρεται εναλλακτική λύση και για αυτή την διαδικασία.

Δ. Ολοκλήρωση του ελέγχου

Με την ολοκλήρωση του ελέγχου συντάσσονται δύο βασικά έγγραφα. Το πρώτο είναι η προσωρινή έκθεση ελέγχου όπου παρουσιάζονται όλα τα ευρήματα, όλα τα τεκμήρια, όλες οι προβληματικές διαδικασίες που εντοπίστηκαν αλλά και όλες οι προτάσεις των ελεγκτών. Το δεύτερο είναι το σχέδιο δράσης, το οποίο αποτελεί οδηγό για την μετέπειτα πορεία του οργανισμού και περιλαμβάνει όλες τις διαδικασίες που πρέπει να ακολουθήσει ο οργανισμός ώστε να μπορέσει να αντιμετωπίσει τις ήδη υπάρχουσες προβληματικές διαδικασίες αλλά και τις μελλοντικές απειλές. Επίσης και τα δύο αυτά έγγραφα αποτελούν την βάση για τον επόμενο έλεγχο, αλλά και μια βάση για την μέτρηση της προόδου του οργανισμού.

Ε. Επικοινωνία των αποτελεσμάτων και παρακολούθηση της εφαρμογής των αποφάσεων που έχουν ληφθεί

Το τελευταίο βήμα περιλαμβάνει την σύνταξη της τελικής έκθεσης του ελέγχου, ο οποίος περιλαμβάνει όλα τα αποτελέσματα που έχουν συλλεχθεί από την διαδικασία του ελέγχου, την αποτελεσματική επικοινωνία των αποτελεσμάτων του ελέγχου, τόσο σε αυτούς που ελέγχθηκαν όσο και στους άμεσα προϊστάμενους τους και τον έλεγχο εφαρμογής των αποτελεσμάτων, το γνωστό και ως follow up. Η τελική έκθεση αποτελεί και το σημείο έναρξης του επόμενου ελέγχου αφού με βάση αυτό θα μπορέσει να οργανωθεί σωστά ο επόμενος έλεγχος ώστε να αποφευχθεί ο αναλυτικός έλεγχος στις ίδιες διαδικασίες. Επίσης είναι σημαντικό να αναφέρεται στην τελική έκθεση και ένα χρονοδιάγραμμα για την εφαρμογή των προτεινόμενων αλλαγών το οποίο θα ελέγχεται ως προς την ορθότητα της τήρησης. Εάν αυτό το διάστημα παρέλθει χωρίς να υπάρξουν διορθωτικές κινήσεις από την πλευρά του οργανισμού, τότε θα χρειαστεί ο επανέλεγχος του για να διαπιστωθεί εάν οι προτάσεις αυτές είναι μη αποτελεσματικές ή εάν υπάρχουν σημεία τα οποία από σφάλμα δεν αξιολογήθηκαν σωστά. Η διαδικασία του follow up μπορεί να πραγματοποιηθεί και από επιτόπιους ελέγχους των ελεγκτών αλλά και από τακτικούς ελέγχους της διοίκησης σε ανύποπτες φάσεις κατά την διάρκεια των εργασιών.

Κεφάλαιο 3

Διαδικασία εσωτερικού ελέγχου σύμφωνα με το Ελεγκτικό Συνέδριο

3.1. Σχεδιασμός ενός ελέγχου επίδοσης.

Αρχικά για να γίνει κατανοητό το τι σημαίνει έλεγχος επίδοσης θα δώσουμε έναν σύντομο ορισμό, όπως αποδίδεται από τον Διεθνή Οργανισμό Ανωτάτων Ελεγκτικών Οργάνων (ISSAI 300). *“Ως έλεγχος επιδόσεων ορίζεται η ανεξάρτητη, αντικειμενική και αξιόπιστη εξέταση του κατά πόσον οι επιχειρήσεις, τα συστήματα, οι πράξεις, τα προγράμματα οι δραστηριότητες ή οι διάφοροι φορείς λειτουργούν σύμφωνα με τις αρχές της οικονομίας, της αποδοτικότητας και της αποτελεσματικότητας, καθώς και κατά πόσον υπάρχουν περιθώρια βελτίωσης”*. Υπάρχουν δύο είδη σχεδιασμού επίδοσης. Όπως φαίνεται και στο σχήμα σύμφωνα με τον οδηγό ελέγχου επίδοσης το πρώτο στάδιο κατά την ελεγκτική διαδικασία είναι ο σχεδιασμός του ελέγχου. Το πρώτο είδος αυτού, ώστε να διαμορφωθούν οι αντίστοιχες προτάσεις επίδοσης είναι η συμμετοχή της διοίκησης του ελεγχόμενου φορέα στην υιοθέτηση μιας ελεγκτικής λειτουργίας. Με τον τρόπο αυτό οι ελεγκτικές προτάσεις εντάσσονται στο ετήσιο πρόγραμμα ελέγχων. Για την επίτευξη αυτού ωστόσο πρέπει η εκάστοτε διοίκηση πρέπει να επικεντρωθεί σε ποιες περιοχές του εν λόγω φορέα θα τεθούν υπό εξέταση και σαφώς θα πρέπει να χρησιμοποιήσουν όσο το δυνατόν πιο αποτέλεσμα οι διαθέσιμοι πόροι. Το δεύτερο είδος σχεδιασμού ελέγχου επίδοσης εμπεριέχει τον σχεδιασμό και τον στοχευμένο έλεγχο επίδοσης όπως αυτό έχει οριστεί κατά το πρώτο στάδιο.

3.1.1. Διαμόρφωση προτάσεων ελέγχων επιδόσεων για την ένταξή τους στο Ετήσιο

Πρόγραμμα Ελέγχων

Η Υπηρεσία Ελέγχων του φορέα επιλέγει θέματα ελέγχου μέσω του στρατηγικού σχεδιασμού του φορέα, αναλύοντας τα πιθανά ζητήματα και διεξάγοντας έρευνα για την αναγνώριση κινδύνων και προβλημάτων αναφορικά με τον έλεγχο. Ειδικότερα, επιλέγει θέματα ελέγχου που είναι σημαντικά και εφικτά ως προς τη διενέργειά τους, και σύμφωνα με τη θεσμοθετημένη εντολή του και διεξάγει τη διαδικασία επιλογής θεμάτων ελέγχου, με σκοπό τη μεγιστοποίηση του αναμενόμενου αντίκτυπου του ελέγχου, λαμβάνοντας υπόψη τις δυνατότητές του σε ανθρώπινους, υλικούς και οικονομικούς πόρους²⁰.

²⁰ INTOSAI, (2019), ISSAI 3000. Performance Audit Standard.

Ως πρώτο βήμα θα μπορούσαμε να θεωρήσουμε την ανάλυση του στρατηγικού σχεδιασμού του ελεγχόμενου φορέα, καθώς θα λέγαμε ότι είναι το εφαλτήριο για μελλοντικούς ελέγχους, αφού ενέχει την ανάλυση ενδεχόμενων νέων ελέγχων αλλά θέτει και τα θεμέλια για τον καταμερισμό των απαιτούμενων πόρων. Παράλληλα για την επιλογή του πεδίου δράσης του ελέγχου, συμβάλλουν τόσο η ανάλυση κινδύνου, όπως επίσης και η αξιολόγηση της αποδοτικότητας και της αποτελεσματικότητας των λειτουργιών του εκάστοτε φορέα. Παρ' όλα αυτά ο ρόλος του ελεγκτή αποτελεί καθοριστικό παράγοντα. Η κρίση και η επαγγελματική κατάρτιση της ελεγκτικής ομάδας ενισχύει την όλη διαδικασία του στρατηγικού σχεδιασμού.

Όπως θα αναλύσουμε και στη συνέχεια η απόκτηση πληροφόρησης αναφορικά με τον υπό έλεγχο φορέα του τομέα συμβάλει στην εις βάθος κατανόηση και είναι πολύ σημαντική για την όλη διαδικασία. Συνεπώς είναι ευκόλως εννοούμενο πως η μη παροχή διαθέσιμων πληροφοριών, όσο αφορά τη μέτρηση της επίδοσης μιας λειτουργίας του φορέα, είναι ένας σημαντικός δείκτης επιλογής του εν λόγω για έλεγχο. Κατά το στάδιο της διαδικασίας του σχεδιασμού του ετήσιου προγράμματος ελέγχων, διευκρινίζεται εάν και κατά πόσο ένα θέμα πρέπει να τεθεί υπό έλεγχο. Αυτό επιτυγχάνεται σαφώς από τον ίδιο τον ελεγκτή έπειτα από την αποτελεσματική συλλογή πληροφοριών ή από την διερεύνηση των ήδη διαθέσιμων και εξετάζει τις σχετικές προσεγγίσεις ελέγχου βάση αυτών.

Ακόμα ένας σημαντικός παράγοντας κατά την επιλογή ελεγκτικών θεμάτων πέραν των όσων έχουμε αναφέρει ως τώρα είναι και τα αποτελέσματα άλλων ελέγχων που έχουν γίνει μέχρι πρότινος. Καθοριστικό είναι το αποτέλεσμα και η επίπτωση της επιλογής του θέματος ελέγχου τόσο στην αξία που θα προσδώσει στο σύνολο του φορέα, αλλά και κατ' επέκταση στο ευρύτερο περιβάλλον αυτού. Επίσης μεγάλη σημασία έχουν οι υποδείξεις και οι κατευθυντήριες οδηγίες άλλων ελεγκτών που μπορεί να έχουν διενεργήσει αντίστοιχο ή παρεμφερή έλεγχο, τόσο όμως σημαντικό είναι και το χρονοδιάγραμμα του ετήσιου προγράμματος.

3.1.2. Αντίληψη θεμάτων ελέγχου από τον στρατηγικό σχεδιασμό του φορέα

Ο στρατηγικός σχεδιασμός του εκάστοτε φορέα αποτελεί σημαντικό δείκτη επιλογής θεμάτων ελέγχου, αλλά και διαμόρφωσης μελετών πριν τον οποιονδήποτε διενεργούμενο έλεγχο. Για να χαρακτηριστεί ο έλεγχος αποτελεσματικός, αποδοτικός και να αποφέρει την ανάλογη αξία στον φορέα θα πρέπει να έχει σχεδιαστεί με τέτοιο τρόπο ώστε να μπορεί να γίνει

άμεσα και να βοηθήσει τον φορέα να επιτύχει τους στόχους που έχουν τεθεί. Ο προγραμματισμός γίνεται με βάση τα κάτωθι βήματα:

- Σύμφωνα με τα όσα έχουν σχεδιαστεί στον στρατηγικό σχεδιασμό του φορέα θα γίνει ο προσδιορισμός των τομέων που πιθανώς θα ελεγχθούν. Οι αντίστοιχοι τομείς που θα διενεργηθεί ο έλεγχος είναι αρκετοί σε αντίθεση με το ανθρώπινο δυναμικό, την υλικοτεχνική υποδομή αλλά και το οικονομικό σκέλος του φορέα. Συνεπώς πρέπει οι επιλογές να είναι στοχευμένες και έχουν ερευνηθεί ενδελεχώς τα ανάλογα κριτήρια.
- Προσδιορισμός των κριτηρίων επιλογής που θα χρησιμοποιηθούν στις αντίστοιχες αυτές επιλογές. Καθοριστικός παράγοντας επιλογής είναι η συνεισφορά του ελέγχου στην αναβάθμιση και την εκτίμηση ως προς την καλύτερη λειτουργία και επίτευξη των στόχων του φορέα.

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

- το χρονικό διάστημα που έχει μεσολαβήσει από τον τελευταίο έλεγχο σε λειτουργία του φορέα,
- ο αριθμός και ο τύπος των διαπιστώσεων του πιο πρόσφατου ελέγχου,
- προτεραιοποιημένοι έλεγχοι, βάσει αξιολόγησης κινδύνων πιθανής απώλειας (οικονομική απώλεια, παραβίαση της θεσμοθετημένης εντολής του φορέα, απώλεια φήμης) σε λειτουργικές περιοχές του φορέα,
- επέλευση σημαντικών πρόσφατων αλλαγών σε λειτουργίες, προγράμματα, συστήματα ή δικλίδες ασφαλείας του φορέα,
- διαθεσιμότητα των ελεγκτικών ανθρώπινων πόρων του φορέα,
- αιτήματα της διοίκησης του φορέα για διενέργεια συγκεκριμένων ελέγχων,
- ευκαιρίες ως προς την επίτευξη λειτουργικών ωφελειών,
- κοινωνική προστιθέμενη αξία – δυνατότητα βελτίωσης της προς έλεγχο λειτουργίας/προγράμματος του φορέα,
- προτεραιότητα/επείγον του ελέγχου,
- πληροφόρηση (εσωτερική-εξωτερική-ύπαρξη προηγούμενων εκθέσεων ελέγχου επιβολή κυρώσεων),

- εφικτό του ελέγχου.

Ως μείζον ειδικό κριτήριο επιλογής αποτελεί η ανάλυση κινδύνου ή αβεβαιότητας. Έχουμε τονίσει ήδη ότι ο στρατηγικός σχεδιασμός παίζει σημαντικό ρόλο για τον φορέα και μπορεί να στηριχθεί στην ανάλυση κινδύνων αλλά και υπαρχόντων ενδείξεων, όπως επίσης και στην εμφάνιση μελλοντικών προβλημάτων.

Χρήσιμο είναι σε αυτό το σημείο να αναφέρουμε, ότι όσο πιο σημαντικό αντίκτυπο μπορεί να έχει μια τυχόν αναποτελεσματική λειτουργία ενός φορέα στο ευρύτερο κοινωνικό περιβάλλον, τόσο εντείνεται ο κίνδυνος και φυσικά η αβεβαιότητα. Συνεπώς αν υπάρχουν αρκετοί τέτοιοι δείκτες ή παράγοντες κινδύνου που μπορούν να επηρεάσουν τον φορέα, θα έχουμε σαν επακόλουθο να ενθαρρύνεται και η επιλογή πολύ στοχευμένων ελέγχων. Παράγοντες που μπορεί να υποδηλώνουν υψηλότερο κίνδυνο ή αβεβαιότητα είναι οι εξής:

- οικονομική αξία-σημαντικότητα. Ήτοι σημαντικά οικονομικά ποσά ή επέλευση σημαντικών αλλαγών στα οικονομικά ποσά,
- περιοχές λειτουργιών του φορέα που συνήθως είναι επιρρεπείς σε εμφάνιση κινδύνων (προμήθειες, τεχνολογία, περιβαλλοντικά ζητήματα, υγεία κ.λπ. ή άλλες περιοχές υψηλού κινδύνου),
- νέες ή επείγουσες δραστηριότητες ή αλλαγές στις συνθήκες (απαιτήσεις) λειτουργίας του φορέα,
- πολύπλοκες δομές διαχείρισης με περίπλοκες ευθύνες υπαλλήλων,
- απουσία αξιόπιστων, ανεξάρτητων και ενημερωμένων πληροφοριών σχετικά με την αποδοτικότητα ή την αποτελεσματικότητα ενός προγράμματος²¹.

Ο ελεγκτής για να μπορέσει να κάνει σωστή εκτίμηση των κινδύνων θα πρέπει να έχει άρτια επαγγελματική κατάρτιση και γνώση του ελεγκτικού αντικειμένου. Επίσης σημαντικό είναι ο ελεγκτής να διαθέτει ορθή κρίση, ώστε να μπορεί να προσδιορίσει που θα επικεντρώσει τον έλεγχο στους εκάστοτε τομείς του φορέα, σε συνάρτηση με τις πιθανές επιπτώσεις που μπορεί να έχει από τους εντοπιζόμενους κινδύνους. Το μοντέλο της εκτίμησης κινδύνου ξεκινάει με τους παράγοντες που μπορούν να επηρεάσουν τον κίνδυνο και δίνεται μεγαλύτερη έμφαση σε περιοχές όπου υπάρχει μεγαλύτερη πιθανότητα εμφάνισης ενός κινδύνου και που μπορούν να επηρεαστούν ευκολότερα. Συνεπώς θα πρέπει

²¹ *African Organization of English-speaking Supreme Audit Institutions, November 2016, Performance Audit Handbook, 2nd edition, σ. 42 επ., παρ. 5.2.4 (Overall planning – selecting audit topics).*

το εν λόγω μοντέλο να αναβαθμίζεται και να ενημερώνεται συνεχώς με νέες πληροφορίες. Πιθανές επιπτώσεις από την έκθεση σε κινδύνους είναι οι εξής:

- απώλεια περιουσιακών στοιχείων, λάθη και εμφάνιση περιστατικών απάτης,
- αναποτελεσματικές αποφάσεις του φορέα,
- δυσαρέσκεια των εμπλεκόμενων μερών ή πελατών του φορέα,
- αρνητική δημοσιότητα,
- μη συμμόρφωση με νόμους, κανόνες και κανονισμούς,
- αποτυχία ως προς την επίτευξη των στόχων του φορέα.

Επιπρόσθετα, η ανάλυση των κινδύνων περιλαμβάνει τις ακόλουθες ενέργειες:

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

Κάποιοι κυβερνητικοί φορείς όπως είναι η Βουλή, το δημοτικό συμβούλιο ή το διοικητικό του φορέα μπορούν έπειτα από αντίστοιχο αίτημα να ενθαρρύνουν την διενέργεια ελέγχων επίδοσης ή και άλλους ειδικούς ελέγχους. Συνεπώς ο στρατηγικός σχεδιασμός σε συνδυασμό με το ετήσιο πρόγραμμα ελέγχων του φορέα αποτελεί αν μη τι άλλο ένα πολύ σημαντικό παράγοντα διερεύνησης πιθανών μελλοντικών ελέγχων αλλά και αξιολόγησης. Πιο αναλυτικά θα δούμε, ότι η καθ' ύλην αρμόδια οργανική μονάδα όπου συντάσσει και τον προγραμματισμό ελέγχου, πρέπει να φτιάξει ένα πλάνο για το τι και πότε πρέπει να ελεγχθεί. Γενικότερα θα λέγαμε ότι ο σχεδιασμός ελέγχου περιγράφει τον τρόπο άσκησης των ευθυνών της Υπηρεσίας Ελέγχων. Ο σκοπός του σχεδιασμού είναι η αποτύπωση στοιχείων, το χρονοδιάγραμμα εργασιών, ο απαιτούμενος προϋπολογισμούς, οι ανάγκες πόρων και οι εκπαιδευτικές ανάγκες του προσωπικού που συμμετέχει στον έλεγχο.

3.2. Εκτέλεση των προκαταρκτικών εργασιών²²

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

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

Το θέμα ενός ελέγχου υπάρχει περίπτωση να έχει εξετασθεί ήδη σε προγενέστερο χρόνο, ή ακόμα και από έναν έλεγχο συμμόρφωσης, οπότε σε αυτή την περίπτωση οι προπαρασκευαστικές εργασίες δεν είναι απαραίτητες. Αν λοιπόν συμβεί αυτό θα πρέπει να βασιστεί και να επικεντρωθεί η ελεγκτική ομάδα στις πληροφορίες που έχει, αλλά και να εξεταστεί το κατά πόσο αυτές έχουν ή μπορούν να εφαρμοστούν στο παρόν έλεγχο. Συνεπώς γίνεται σαφές πως η ελεγκτική ομάδα θα πρέπει να έχει εμπειριστατωμένη άποψη και γνώση, ώστε να μπορέσει να αποφανθεί αν ο έλεγχος είναι ρεαλιστικός εφικτός και πιθανώς χρήσιμος, για τον εκάστοτε οργανισμό. Αν το αντικείμενο του ελέγχου έχει εξετασθεί ήδη από τη συγκεκριμένη ελεγκτική υπηρεσία είναι λογικό πως θα είναι και πιο εύκολα διαχειρίσιμο από την ίδια, καθώς οι πληροφορίες είναι ήδη διαθέσιμες. Μέσω υποβολής των γνώσεων, κατιδεασμού αλλά και τις συγκέντρωσης των πληροφοριών από παλαιότερη αντίστοιχη εξέταση, ο έλεγχος γίνεται πολύ πιο αμέσως και εύκολος. Φυσικά σημαντικός παράγοντας αποτελεί και η ίδια η φύση του προς έλεγχο θέματος. Αντιθέτως θα πρέπει να υπάρξει μια συγκέντρωση στοιχείων και άντληση πληροφοριών με πολλούς και διάφορους τρόπους με σκοπό τη διενέργεια του ελέγχου.

Οι πληροφορίες μπορεί να είναι είτε από τη νομοθεσία είτε από άλλες μελέτες και έρευνες που έχουν γίνει για τον εν λόγω έλεγχο ή παρεμφερές με αυτό. Σημαντική πηγή πληροφόρησης είναι τα εκάστοτε εγχειρίδια λειτουργίας του φορέα. Ένας άλλος τρόπος για

²²Ευρωπαϊκό Ελεγκτικό Συνέδριο, 2017, «Εγχειρίδιο Ελέγχου Επιδόσεων», Chapter 3 (Planning the audit).

να αντλήσει η ελεγκτική ομάδα γνώση είναι από τον ίδιο τον φορέα και συγκεκριμένα από τους υπευθύνους αυτού. Υπάρχει λοιπόν μια σημαντική απόφαση από πλευράς του ελεγκτή ο οποίος πρέπει να αξιολογήσει τα πιθανά αποτελέσματα μελετώντας όλες τις περιπτώσεις. Επίσης πρέπει να εξετάσει τα υπέρ και τα κατά, όχι μόνο από άποψη χρονοδιαγράμματος αλλά και κόστους – ωφέλειας, καθώς απαιτείται χρόνος και κόστος για τη συγκέντρωση πληροφοριών αλλά υπάρχει και προστιθέμενη αξία από τον έλεγχο.

Βήμα 1. Προσδιορισμός των στόχων του φορέα

Αρχικό στάδιο του σχεδιασμού ελέγχου επιδόσεων είναι η κατανόηση των στόχων που έχει ορίσει ο φορέας μέσω του στρατηγικού σχεδιασμού. Επίσης μέσω του στρατηγικού σχεδιασμού ο φορέας ελέγχει τους διοικητικούς και τους επιχειρησιακούς του πόρους. Σημαντικό επίσης είναι οι εισροές, οι εκροές, οι στόχοι αλλά και η όλη διαδικασία να αποτυπώνονται σε διάγραμμα για την καλύτερη κατανόηση. Τα συγκεκριμένα διαγράμματα καλό είναι να παρουσιαστούν από τον φορέα ή να καταρτισθούν από τον ελεγκτή προς διευκόλυνση.

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

Για να τονιστεί η σημαντικότητα των οικονομικών πόρων, του ανθρωπίνου δυναμικού αλλά και του διοικητικού προσωπικού θα πρέπει να προσδιοριστούν όλοι εμφανώς σε κάθε λειτουργία του φορέα. Αυτό γίνεται εφικτό μέσω των πόρων που αναλώθηκαν για την εκάστοτε λειτουργία αλλά και με την διεξοδική ανασκόπηση των πιστώσεων του προϋπολογισμού που δαπανήθηκαν.

Βήμα 3. Προσδιορισμός των αρμοδιοτήτων των λειτουργιών του φορέα

Μέσω συνεντεύξεων αλλά και σύμφωνα με τους κανονισμούς που διέπουν τον φορέα όσο και με το οργανόγραμμα, η υπηρεσία ελέγχων πρέπει να διαπιστώνει ποιος έχει ευθύνη για την διαχείριση της όποιας λειτουργίας.

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

Το επίπεδο του εσωτερικού ελέγχου και τα πληροφοριακά συστήματα που διαθέτει ο φορέας πρέπει να τίθενται υπό τη σκέψη της υπηρεσίας ελέγχων για την ορθή περάτωση των λειτουργιών του φορέα. Πιο συγκεκριμένα μέσω συνεντεύξεων, και της διερεύνησης

των κανονισμών και των εγχειριδίων εσωτερικών διαδικασιών η υπηρεσία ελέγχων εξετάζει τις δραστηριότητες που σχετίζονται με το πιθανό θέμα ελέγχου.

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

Ο εκάστοτε φορέας του Δημοσίου κάνει χρήση των εκθέσεων και των πληροφοριών για την καλύτερη διεκπεραίωση των δραστηριοτήτων και τη διαχείριση των λειτουργιών του. Η υπηρεσία ελέγχων εξετάζει τα στοιχεία αυτά. Κατά κύριο λόγο αφορούν στοιχεία που εμπεριέχονται σε εκθέσεις και είναι χρήσιμα για την όλη εποπτεία του φορέα τόσο στην λειτουργία του όσο και στις επιμέρους δραστηριότητές του. Πρόκειται για στοιχεία που βρίσκονται αποθηκευμένα στα πληροφοριακά συστήματα του φορέα, κάτι το οποίο είναι σημαντικό και διευκολύνει τον έλεγχο από την αρμόδια υπηρεσία.

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

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

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

Οι ελεγκτές συλλέγουν το σύνολο των απαιτούμενων πληροφοριών, ώστε να γίνει σαφές τι χρειάζεται για την περαιτέρω διερεύνηση των κινδύνων. Με άλλα λόγια ο ελεγκτής αναλύει τους πιθανούς και πιο κύριους κινδύνους που ελλοχεύουν για την διασφάλιση της ορθής δημοσιονομικής διαχείρισης. Οι κυριότεροι κίνδυνοι που εντοπίζονται είναι είτε εγγενείς ή κίνδυνοι δικλίδων. Ως εγγενείς ορίζονται αυτοί που είναι ενοποιημένοι σε κάποια λειτουργία και δεν είναι ανεξάρτητοι από την αποτελεσματικότητα ή την ύπαρξη δικλίδων. Κίνδυνοι δικλίδων ασφαλείας είναι αυτοί που καθορίζουν το βαθμό που ο φορέας διαχειρίζεται σωστά τις επιδόσεις. Οι παράγοντες κινδύνου μπορεί να περιλαμβάνουν:

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

Όπως έχουμε ήδη αναφέρει η διαδικασία του σχεδιασμού του ελέγχου αποτελεί πολύ σημαντικό παράγοντα μεταξύ όλων των άλλων και για την διασφάλιση της ποιότητας του ελέγχου. Κατά το στάδιο του σχεδιασμού η ελεγκτική ομάδα εξετάζει τη σπουδαιότητα των κινδύνων που έχουν εντοπιστεί και κρίνει την επίπτωση που θα έχουν στον φορέα αλλά, και την συχνότητα ή το ενδεχόμενο παρουσίας αυτών. Η ανάλυση των ελεγκτών πρέπει να γίνεται στοχευμένα και κυρίως στους κινδύνους που έχουν πιο συχνή εμφάνιση και μεγαλύτερη επίπτωση στον φορέα. Σημαντικό κρίνεται για τον έλεγχο να επικεντρώνεται

στις δικλίδες ασφαλείας, δηλαδή στην αντιμετώπιση των κινδύνων που έχει εφαρμόσει ο φορέας.

3.3. Σύντομη περιγραφή του ελέγχου.

Βήμα 1. Εξέταση προηγούμενων ελέγχων και αξιολογήσεων

Η ελεγκτική ομάδα σαν πρώτο βήμα θα πρέπει να εξετάσει προγενέστερους ελέγχους και αξιολογήσεις που πιθανώς να έχουν ήδη διενεργηθεί σε παρεμφερές ή ίδιο θέμα. Σημαντικό στη διενέργεια του έλεγχου είναι να συνυπολογίζονται και οι αντίστοιχες εκθέσεις αξιολόγησης. Με τον τρόπο αυτό δεν θα υπάρχει αναδιατύπωση ίδιου ελέγχου και βημάτων εξέτασης, αλλά ταυτόχρονα θα μπορέσει ο ελεγκτής να εντοπίσει ευρήματα και συστάσεις που σχετίζονται με ενδεχόμενη ερώτηση ελέγχου.

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

Είναι σημαντικό να προσδιοριστούν σαφώς μέσω ερωτήσεων οι στόχοι για τη διενέργεια ελέγχων επιδόσεων. Οι εν λόγω ερωτήσεις είναι σκόπιμο να απαντηθούν κατά τη διάρκεια της ελεγκτικής διαδικασίας. Όπως αναφέρθηκε νωρίτερα η ανάλυση του κινδύνου είναι σημαντική και συμβάλει στο να τεθούν οι ανάλογες ερωτήσεις. Παράλληλα είναι αξιοσημείωτη η συνεισφορά της ανάλυσης καθώς κάνει σαφές το που ακριβώς θα επικεντρωθεί ο έλεγχος. Για την καλύτερη διενέργεια του ελέγχου και την διευκόλυνση του ελεγκτή είναι χρήσιμο να γίνουν συνεντεύξεις σε γνωστές του αντικειμένου αλλά και να εξετάσουν αντίστοιχες μελέτες, έγγραφα ή βιβλιογραφικές αναφορές.

Εν συνέχεια από τις ερωτήσεις που έχουν τεθεί θα πρέπει να προσδιοριστούν ποιες θα απαντηθούν και ποιες όχι. Για να γίνει σωστά και αποτελεσματικά αυτό θα πρέπει να εξεταστεί, έναν είναι δυνατόν να ελέγχουν οι άνωθεν ερωτήσεις οι οποίες εν τέλει επιλέχθηκαν. Πιο συγκεκριμένα θα πρέπει να ελεγχθεί: α) εάν υπάρχουν διαθέσιμα κριτήρια ελέγχου ή μπορούν να αναπτυχθούν νέα, β) εάν υπάρχουν αποδεικτικά στοιχεία ή μπορούν να δημιουργηθούν νέα, γ) εάν τα αποδεικτικά στοιχεία είναι προσβάσιμα στον ελεγκτή και δ) εάν οι μεθοδολογίες ελέγχου μπορούν να χρησιμοποιηθούν επιτυχώς για τη συλλογή και την ανάλυση τέτοιων στοιχείων.

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

Σημαντικό είναι επίσης να ελεγχθεί το χρονοδιάγραμμα και οι πόροι που βρίσκονται προς αξιοποίηση, ώστε η ελεγκτική ομάδα να μη βγει εκτός χρονικού πλαισίου αλλά σαφώς να διευθετήσει και το οικονομικό σκέλος του ελέγχου. Η χρονική διάρκεια του ελέγχου είναι ένας σημαντικός παράγοντας και πρέπει να οριστεί με σαφήνεια και όσο το δυνατόν καλύτερη ακρίβεια. Για τη διευκόλυνσή της και την ρεαλιστική πρόβλεψη του χρόνου η ομάδα μπορεί να βασιστεί σε παλαιότερους ελέγχους επιδόσεων. Ένα ακόμα σημαντικό κριτήριο το οποίο μπορεί να επηρεάσει τον έλεγχο και χρήζει προσοχής είναι να ακολουθείται ο ισχύον νόμος για τον εκάστοτε ελεγχόμενο τομέα, καθώς η νομοθεσία συχνά αλλάζει. Τέλος η εμπειρία, οι εξειδικευμένες επαγγελματικές γνώσεις και η καταλληλότητα των ελεγκτών θα πρέπει να εξετάζεται από την ελεγκτική ομάδα για το καλύτερο αποτέλεσμα του ελέγχου.



Εικόνα 3: Συνοπτική περιγραφή των στοιχείων του ελέγχου.

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

Η προπαρασκευή ή αλλιώς οι σκέψεις, τα βήματα και ο σχεδιασμός που θα ακολουθηθούν (προκαταρκτικές εργασίες) θα προωθηθούν προς εξέταση στην υπηρεσία ελέγχων και σαφώς θα πρέπει να κριθούν ως αποδοτικά για να εφαρμοστούν. Για να συνταχθεί και να οργανωθεί εκτός των άλλων ένας αποτελεσματικός και ρεαλιστικός έλεγχος και για να αποφανθεί τι θα ερευνηθεί, θα πρέπει οι διαδικασίες πριν τον έλεγχο να επικεντρώνονται σε πολύ συγκεκριμένες δραστηριότητες. Εν συνεχεία θα καταρτιστεί το υπόμνημα σχεδιασμού ελέγχου

το οποίο αποτελεί πολύ σημαντικό βήμα, ώστε να αποσαφηνιστεί αν εν τέλει θα γίνει ή όχι ο έλεγχος. Αν αποφασιστεί ότι θα διενεργηθεί ο έλεγχος και είναι εφικτός, στη συνέχεια θα ακολουθηθεί η στοχοθεσία και θα εκτιμηθούν οι πόροι που θα χρειαστούν. Όπως θα δούμε και στη συνέχεια ο σχεδιασμός του ελέγχου αποτελεί πολύ καθοριστικό παράγοντα, ώστε αν δεν γίνει σωστά έχει σαν επακόλουθο να μην πετύχει τους στόχους του και να μην επιφέρει τα αναμενόμενα αποτελέσματα.

3.5. Σχεδιασμός συγκεκριμένου ελέγχου που επιλέχθηκε στο ετήσιο πρόγραμμα ελέγχων

Ο σκοπός του σχεδιασμού ενός ελέγχου είναι να συνδράμει στη διασφάλιση της αποδοτικής χρήσης των ελεγκτικών πόρων και στην εκπλήρωση των στόχων του ελέγχου²³. Οι ελεγκτές θα πρέπει να κατανοήσουν την ελεγχόμενη περιοχή των λειτουργιών του φορέα, συμπεριλαμβανομένων των κανονισμών, των στόχων, των λειτουργιών, των πόρων και των αποτελεσμάτων²⁴. Ο σχεδιασμός του ελέγχου είναι μια διαδικασία η οποία ακολουθεί τον έλεγχο καθ' όλη τη διάρκειά του και δεν αποτελεί μια μεμονωμένη αρχική ενέργεια. Η σημαντικότητα του σχεδιασμού διαφαίνεται σε όλα τα στάδια της ελεγκτικής διαδικασίας.

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

- Αναγνώριση του τι πρόκειται να ελεγχθεί.
- Συλλογή και ανάλυση των πληροφοριών για την ελεγχόμενη περιοχή.
- Αξιολόγηση των κινδύνων και των τρωτών σημείων (vulnerabilities).
- Προσδιορισμός των στόχων του ελέγχου.
- Προσδιορισμός του πεδίου εφαρμογής του ελέγχου.
- Ανάπτυξη συγκεκριμένων ζητημάτων και ερωτήσεων για τον έλεγχο.
- Ανάπτυξη κριτηρίων του ελέγχου (τα κριτήρια πρέπει να είναι εύλογα, εφικτά και συναφή).
- Ανάπτυξη ελεγκτικών μεθόδων, στρατηγικών, δοκιμών, αναλύσεων και

²³ INTOSAI, 2019, «ISSAI 3000. Performance Audit Standard», παρ. 96-97 (Explanation).

συγκρίσεων.

- Σχεδιασμός συλλογής δεδομένων και διαδικασιών μετρήσεων.
- Προσδιορισμός διαθέσιμων και απαιτούμενων για τη διενέργεια του ελέγχου πόρων.
- Επικοινωνία με τη διοίκηση του φορέα σχετικά με τον έλεγχο.
- Καθορισμός ενός χρονοδιαγράμματος και στόχου ημερομηνίας για ολοκλήρωση του ελέγχου.
- Ανάπτυξη ενός έγγραφου προγράμματος ελέγχου που ενσωματώνει την ανωτέρω πληροφόρηση.
- Ανάθεση συγκεκριμένων ελεγκτικών εργασιών στα μέλη του κλιμακίου ελέγχου.
- Προσδιορισμός ανεξαρτησίας ελεγκτών.
- Εκτίμηση ταξιδιωτικών δαπανών και άλλα έξοδα.

3.6. Υπόμνημα Σχεδιασμού Ελέγχου

3.6.1. Σκοπός και περιεχόμενα του Υπομνήματος Σχεδιασμού Ελέγχου

Στο Υπόμνημα Σχεδιασμού Ελέγχων (ΥΣΕ) εμπεριέχεται ο αναλυτικός προγραμματισμός του ελέγχου. Επίσης το ΥΣΕ πρέπει να ορίσει με ακρίβεια και περιληπτικά, αλλά χωρίς να αφήσει περιθώρια ασάφειας όλα τα στάδια ελέγχου που πρέπει να γίνουν και τους απαραίτητους πόρους που θα χρησιμοποιηθούν. Συνακόλουθα είναι επίσης σημαντικό μέσω του υπομνήματος να προσδιοριστούν με ακρίβεια σε κατάλογο ή σε πίνακα οι χρονικές προθεσμίες της κάθε φάσης του ελέγχου και να οριστεί το πιθανό προσδοκώμενο αντίκτυπο. Αφού γίνει η σύνταξη του υπομνήματος ο προϊστάμενος της εκάστοτε Υπηρεσίας δεσμεύεται, όπως έχει οριστεί, εντός εύλογου χρονικού περιθωρίου (σύμφωνα με τα διεθνώς αναγνωρισμένα πρότυπα ποιότητας) να παραδώσει ένα προϊόν με αντάλλαγμα τους πόρους που του δόθηκαν από την υπηρεσία ελέγχων. Βασική προϋπόθεση είναι το υπόμνημα να υποβληθεί

στην υπηρεσία ελέγχων ώστε να ληφθεί η σχετική απόφαση. (Παρουσιάζεται στο παράρτημα I59)²⁵

Το υπόμνημα σχεδιασμού ελέγχου πρέπει να καθορίζει τον τρόπο με τον οποίο θα ληφθούν τα αποδεικτικά στοιχεία. (βλ. Παράρτημα II60) Επίσης θα πρέπει πέραν της συλλογής των στοιχείων να προσδιορίζει και τον τρόπο ανάλυσης αυτών ώστε να μπορούν να απαντηθούν τα ερωτήματα του ελέγχου. Ένα ακόμα σημαντικό στοιχείο το οποίο πρέπει να έχει το υπόμνημα, είναι ένα περίγραμμα διαδικασιών που θα πρέπει να ακολουθηθούν με σκοπό την άντληση πληροφοριών και κατά συνέπεια την χρησιμοποίηση αυτών από την ελεγκτική ομάδα, ώστε να οδηγηθεί εν τέλη σε ορθά και ασφαλή συμπεράσματα. (βλ. Παράρτημα III Περίγραμμα Προγράμματος Ελέγχου61). Οι απαιτούμενες λεπτομερείς δοκιμές υπάρχει πιθανότητα να αλλάξουν κατά την όλη διαδικασία του ελέγχου, επόμενος δεν χρήζει ενδελεχούς περιγραφής το εν λόγω περίγραμμα. 62²⁶

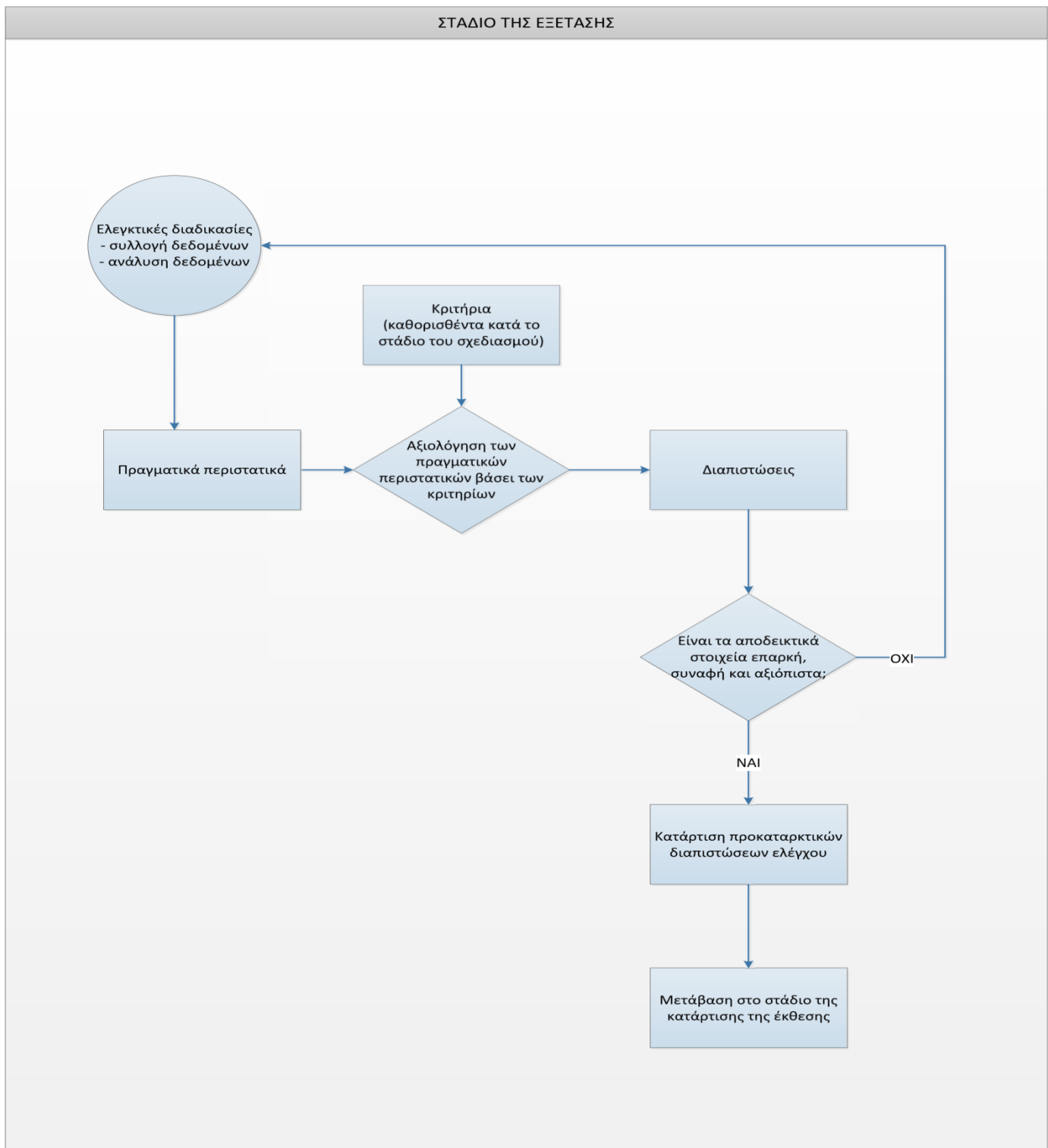
Ο προϊστάμενος της Υπηρεσίας ελέγχων έχει αδιαμφισβήτητα καθοριστικό ρόλο στην όλη διενέργεια του ελέγχου. Χωρίς την έγκρισή όσο αφορά το υπόμνημα σχεδιασμού ελέγχου δεν μπορεί να ξεκινήσει καμία από τις ελεγκτικές δοκιμές που αναφέραμε. αφού λοιπόν εγκριθεί το εν λόγω υπόμνημα εν συνεχεία οι πόροι θεωρούνται και επίσημα πλέον δεσμευμένοι για τις όποιες εργασίες απαιτούνται ως προς την διεκπεραίωση του ελέγχου. Εξίσου σημαντικό όπως ήδη έχουμε αναφέρει είναι να παραδοθεί η έκθεση του ελέγχου εντός συγκεκριμένου χρονικού πλαισίου αλλά σαφώς και με τους πόρους που απαιτούνται και έχουν ήδη οριστεί.

Στον παρακάτω διάγραμμα ροής παρατίθενται τα θέματα που πρέπει να αντιμετωπιστούν κατά τον ενδελεχή προγραμματισμό του ελέγχου.

²⁵Ευρωπαϊκό Ελεγκτικό Συνέδριο, 2017, «Εγχειρίδιο Ελέγχου Επιδόσεων», Chapter 3: Planning the audit – Annex I: Content of an Audit Planning Memorandum (APM).

²⁶ INTOSAI, 2019, «ISSAI 3000. Performance Audit Standard», παρ. 101 (Planning – Designing the audit.Requirement) καιπαρ. 102-103 (Explanation),

Εικόνα 4: Ροή εργασιών διενέργειας ελέγχου.



Πηγή: Ευρωπαϊκό Ελεγκτικό Συνέδριο, 2017, «Εγχειρίδιο Ελέγχου Επιδόσεων», ενότητα 4.1 (Σελίδα 77)

Οι εργασίες εξέτασης του ελέγχου πραγματοποιούνται βάσει του σχεδιασμού του ελέγχου που έχει ήδη εκπονηθεί και των συνακόλουθων εγγράφων σχεδιασμού (ΥΣΕ, σχέδιο συλλογής αποδεικτικών στοιχείων και σχέδιο προγράμματος ελέγχου). Το προβλεπόμενο σχέδιο πρέπει να ακολουθείται κατά το δυνατόν, όσον αφορά τις εργασίες που πρέπει να πραγματοποιηθούν, τους πόρους, τις προθεσμίες και την ποιότητα. Εντούτοις, ορισμένα τμήματα του ελέγχου ενδέχεται να χρειαστούν αναθεώρηση κατά το στάδιο της εξέτασης, εάν ο ελεγκτής αντιμετωπίσει δυσχέρειες στη συγκέντρωση αποδεικτικών στοιχείων. Κατά κανόνα, η οργάνωση του ελέγχου πρέπει επίσης να ανταποκρίνεται στις απαιτήσεις της ορθής διαχείρισης έργου²⁷.

Όσο αφορά το στάδιο της εξέτασης του ελέγχου είναι μείζονος σημασίας για τον ελεγκτή, να μπορέσει να αποφανθεί και να τεκμηριώσει το σύνολο των δηλώσεων που περιλαμβάνονται στην έκθεση του ελέγχου. Αυτό επιτυγχάνεται επιτυχώς με τη συλλογή σχετικών αποδεικτικών στοιχείων («πραγματική κατάσταση»). Για να γίνουν επαρκώς τα προαναφερθέντα και να αναλυθούν, ο ελεγκτής διεξάγει τις ελεγκτικές διαδικασίες. Εν συνεχεία τα αποδεικτικά στοιχεία αξιολογούνται σύμφωνα με τα προκαθορισμένα κριτήρια του ελέγχου («η κατάσταση όπως θα έπρεπε να είναι»). Με τον τρόπο αυτό εξάγονται οι διαπιστώσεις ελέγχου και στο τελικό στάδιο καθορίζονται τα αίτια και οι συνέπειες αυτών. Για να γίνουν λοιπόν οι διαπιστώσεις του ελέγχου θα πρέπει ο ελεγκτής να συγκρίνει και να αναλύσει τα αποδεικτικά στοιχεία με τα πρότυπα, τα οποία θα έχουν τη μορφή ερωτήματος ή κριτηρίου. Μετέπειτα οι διαπιστώσεις κοινοποιούνται στον εκάστοτε ελεγχόμενο φορέα, ο οποίος καλείται να απαντήσει εγγράφως αν συμφωνεί με τις εν λόγω διαπιστώσεις ή αν διαφωνεί να παραθέσει τους λόγους αυτούς. Γίνεται λοιπόν κατανοητό ότι καθ' όλη την ελεγκτική διαδικασία υπάρχει μια επικοινωνιακή πλευρά, αρχής γενομένης από την παρουσίαση του ελέγχου όσο και των ευρημάτων και των απόψεων που θα προκύψουν στη συνέχεια αυτού. Τέλος η αναλυτική διεργασία έχει να κάνει με τη συλλογή, την ανάλυση και την αξιολόγηση των στοιχείων.

²⁷ INTOSAI, 2010 (έγκριση), «ISSAI 3100. Performance Audit Guidelines – Key principles», παρ. 24.

Κεφάλαιο 4

Γενική διεύθυνση δημοσιονομικών ελέγχων.

Μετά τον ετήσιο προγραμματισμό των ελέγχων ακολουθεί από τη Δ/νση Προγραμματισμού και Συντονισμού Ελέγχων Δ.Π.Σ.Ε. η κατανομή ελέγχων στις Δ.Υ.Ε.Ε., σύμφωνα με τις καθ' ύλην και κατά τόπο αρμοδιότητές τους ή σύμφωνα με τις εκτιμήσεις της Δ.Π.Σ.Ε. για ορθολογικότερη κατανομή των ελέγχων, κατόπιν σχετικής απόφασης της Επιτροπής Συντονισμού Ελέγχων Ε.Σ.Ε.Λ. Έκτακτος έλεγχος νοείται ως ο έλεγχος που διενεργείται σε κάθε φορέα, προκειμένου να επαληθευτούν επιμέρους θέματα που τίγονται στην εντολή ελέγχου.

- 1) Δημιουργείται ο φάκελος του ελέγχου που εμπλουτίζεται με πληροφορίες, όπως νομοθεσία, αποφάσεις, εγκυκλίους κανονισμοί κλπ., σχετικά με το νομικό καθεστώς του ελεγχόμενου φορέα και των ελεγχόμενων διαδικασιών. Η διαδικασία αυτή είναι προϋπόθεση για την επιλογή της ελεγκτικής ομάδας, την εκτίμηση της χρονικής διάρκειας του ελέγχου και των εμπλεκόμενων, πέραν του ελεγχόμενου φορέων.
- 2) Η σύσταση και συγκρότηση ελεγκτικής ομάδας γίνεται με απόφαση του Προϊστάμενου της Γενικής Δ/νσης Δημοσιονομικών Ελέγχων ΓΔΔΕ. Αποτελείται κατά προτίμηση από 2 έως 3 μέλη, ένα εκ των οποίων ορίζεται ως Συντονιστής. Η απόφαση συντάσσεται από την αρμόδια ΔΥΕΕ στην οποία έχει γίνει κατανομή του ελέγχου από τη ΔΠΣΕ. Σημειώσεις Οι έλεγχοι ασκούνται από υπαλλήλους με οργανική θέση στη Γ.Δ.Δ.Ε., υπαλλήλους αποσπασμένους στη Γ.Δ.Δ.Ε., καθώς και από εμπειρογνώμονες, οι οποίοι αυτή τη χρονική στιγμή μπορεί να είναι δημόσιοι υπάλληλοι κατηγορίας ΠΕ ή ΤΕ.
- 3) Σύνταξη και αποστολή εγγράφου στον ελεγχόμενο φορέα, όπου εξειδικεύονται τα σημεία ελέγχου και ζητείται η προετοιμασία και ηλεκτρονική αποστολή στη ΔΥΕΕ των απαιτούμενων εγγράφων Σημειώσεις Η διαδικασία δύναται να επαναληφθεί, εάν από την αξιολόγηση των εγγράφων κριθεί ότι χρειάζονται περαιτέρω στοιχεία ελέγχου.
- 4) Η ομάδα ελέγχου μεταβαίνει στην έδρα του ελεγχόμενου φορέα ή όπου αλλού απαιτηθεί, για την διενέργεια του ελέγχου. Σε ειδικές περιπτώσεις διενεργείται έλεγχος γραφείου. Σημειώσεις Η ομάδα ελέγχου συγκεντρώνει και ελέγχει τα απαιτούμενα δικαιολογητικά, βρισκόμενη σε άμεση συνεργασία με εκπροσώπους του ελεγχόμενου φορέα.
- 5) Η ομάδα ελέγχου συντάσσει τεκμηριωμένη έκθεση αποτελεσμάτων ελέγχου, παρέχοντας γνώμη το σύννομο των υπό έλεγχο διαδικασιών ή δαπανών. Σε περίπτωση που διαπιστώνεται έλλειψη νομιμότητας ή κανονικότητας διατυπώνονται ευρήματα και προτείνονται συστάσεις.

Η έκθεση αυτή χαρακτηρίζεται προσωρινή, δεδομένου ότι στη συνέχεια θα αποσταλεί στον ελεγχόμενο φορέα, για υποβολή τυχόν αντιρρήσεων. Σημειώσεις Ο χρόνος σύνταξης της προσωρινής έκθεσης αποτελεσμάτων ελέγχου δύναται να παρατείνεται, με απόφαση του Γεν. Δ/ντή Δημοσιονομικών ελέγχων, μετά από τεκμηριωμένη εισήγηση της αρμόδιας ΔΥΕΕ.

6) Η ομάδα ελέγχου οριστικοποιεί το φάκελο ελέγχου σε έντυπη και ηλεκτρονική μορφή. Ο φάκελος αυτός περιλαμβάνει όλα τα έγγραφα του ελέγχου και το αποδεικτικό υλικό το οποίο συγκεντρώνεται σε κάθε φάση του και κατά την κρίση του ελεγκτή παρέχει αποδείξεις για την έκθεση ελέγχου ή τεκμηριώνει την επίτευξη των στόχων του ελέγχου. Επίσης, περιέχει όλα τα σχετικά έγγραφα που διακινήθηκαν μεταξύ της αρμόδιας ΔΥΕΕ και του ελεγχόμενου φορέα. Σημειώσεις Η τήρηση του φακέλου του ελέγχου επιβεβαιώνει τη διενέργεια όλων των απαραίτητων ελεγκτικών διαδικασιών και τη δυνατότητα επαλήθευσης ότι αυτές διενεργήθηκαν σύμφωνα με τα πρότυπα ελέγχου. Μέσω της οργάνωσης και του περιεχομένου των εγγράφων του φακέλου απεικονίζεται πλήρως το ιστορικό ενός ελέγχου και δίνεται με επάρκεια η δυνατότητα σε άλλον έμπειρο ελεγκτή (π.χ. προϊστάμενο Τμήματος / Διεύθυνσης) να κατανοήσει τον έλεγχο²⁸.

7) Η έκθεση που συντάσσεται από τις ελεγκτικές ομάδες υποβάλλεται στην αρμόδια για τον έλεγχο ΔΥΕΕ. Η έκθεση ελέγχου ελέγχεται ως προς την πληρότητά της και θεωρείται από τον Προϊστάμενο του ελεγκτικού Τμήματος και τον Προϊστάμενο της Δ.Υ.Ε.Ε. Σημειώσεις Τα σημεία του ελέγχου πληρότητας είναι: Δομή/Διάρθρωση Έκθεσης Περιγραφή/τεκμηρίωση μεθοδολογίας Έλεγχος ακρίβειας, σαφήνειας, τεκμηρίωσης των ευρημάτων Έλεγχος ακρίβειας παράθεσης υποστηρικτικού υλικού (νομοθεσία, οικονομικά στοιχεία) Σαφήνεια έκθεσης Συσχέτιση ευρημάτων με τις συστάσεις Έλεγχος ακρίβειας, σαφήνειας των συστάσεων Πλήρης τεκμηρίωση των προτεινόμενων δημοσιονομικών διορθώσεων ή καταλογισμών.

8) Η έκθεση προσωρινών αποτελεσμάτων ελέγχου αποστέλλεται στον ελεγχόμενο ή τους εμπλεκόμενους φορείς με σκοπό την ενημέρωσή τους και την υποβολή τυχόν αντιρρήσεων. Σημειώσεις Οι αντιρρήσεις υποβάλλονται εντός προθεσμίας 30 ημερών.

9) Ο ελεγχόμενος και οι εμπλεκόμενοι φορείς συντάσσουν και υποβάλουν τις τυχόν αντιρρήσεις τους επί την προσωρινής έκθεσης αποτελεσμάτων ελέγχου.

10) Η ομάδα ελέγχου υποβάλει στην Επιτροπή Συντονισμού Ελέγχων εισήγηση επί των αντιρρήσεων του ελεγχόμενου ή των εμπλεκόμενων φορέων

11) Η Επιτροπή Συντονισμού Ελέγχων σε συνεδρίαση της εξετάζει τα ευρήματα, τις συστάσεις, τις αντιρρήσεις του φορέα και την εισήγηση της ελεγκτικής ομάδας και λαμβάνει

²⁸ Εφημερίδα της κυβέρνησης της ελληνικής δημοκρατίας, Τεύχος Β' 1519/22.04.2020, Αριθμ. οικ. 36867 ΕΞ 2020, Έγκριση Κανονισμού Διενέργειας Ελέγχων και Ερευνών της Γενικής Διεύθυνσης Δημοσιονομικών Ελέγχων (Γ.Δ.Δ.Ε.).

απόφαση, με την οποία οριστικοποιούνται τα αποτελέσματα του ελέγχου. Σημειώσεις Η απόφαση της ΕΣΕΛ αποτυπώνεται στο πρακτικό της συνεδρίασης της.

12) Η αρμόδια ΔΥΕΕ γνωστοποιεί την οριστική έκθεση αποτελεσμάτων ελέγχου στον ελεγχόμενο ή τους εμπλεκόμενους φορείς Σημειώσεις Στην περίπτωση που στην οριστική έκθεση αποτελεσμάτων ελέγχου διαπιστώνονται ευρήματα, οι αποδέκτες των συστάσεων ενημερώνονται για την έναρξη της προθεσμίας υλοποίησης τους. Σε περίπτωση επιβολής δημοσιονομικής διόρθωσης ή καταλογισμού, την διαδικασία αυτή αναλαμβάνει η Δ/νση Σχεδιασμού, Μεθοδολογίας και Επιβολής Κυρώσεων της Γεν. Δ/νσης Δημοσιονομικών Ελέγχων.

13) Το Β΄ Τμήμα της ΔΥΕΕ παρακολουθεί την εμπρόθεσμη υλοποίηση των συστάσεων. Όταν κλείσουν όλες οι συστάσεις, η διαδικασία του ελέγχου ολοκληρώνεται. Σημειώσεις Στην περίπτωση που η προθεσμία υλοποίησης μιας σύστασης παρέλθει άπρακτη ή οι ενέργειες του αρμόδιου για την υλοποίησης της φορέα κρίνονται ανεπαρκείς, το Β΄ Τμήμα της ΔΥΕΕ αποστέλλει σχετικό έγγραφο/α στον φορέα.

14) Σε περίπτωση επιβολής δημοσιονομικής διόρθωσης ή καταλογισμού, την διαδικασία αυτή αναλαμβάνει η Δ/νση Σχεδιασμού, Μεθοδολογίας και Επιβολής Κυρώσεων της Γεν. Δ/νσης Δημοσιονομικών Ελέγχων.

15) Εάν δεν υπάρξουν αντιρρήσεις, η αρμόδια ΔΥΕΕ γνωστοποιεί την οριστική έκθεση αποτελεσμάτων ελέγχου στον ελεγχόμενο ή τους εμπλεκόμενους φορείς Σημειώσεις Στην περίπτωση που στην οριστική έκθεση αποτελεσμάτων ελέγχου διαπιστώνονται ευρήματα, οι αποδέκτες των συστάσεων ενημερώνονται για την έναρξη της προθεσμίας υλοποίησης τους. Σε περίπτωση επιβολής δημοσιονομικής διόρθωσης ή καταλογισμού, την διαδικασία αυτή αναλαμβάνει η Δ/νση Σχεδιασμού, Μεθοδολογίας και Επιβολής Κυρώσεων της Γεν. Δ/νσης Δημοσιονομικών Ελέγχων.

16) Ολοκλήρωση διαδικασίας

Κεφάλαιο 5

Κριτική επισκόπηση και προτάσεις βελτίωσης των διαδικασιών ελέγχου

Σκοπός της παρούσας ενότητας είναι να σταχυολογήσει τα επιμέρους βήματα της διαδικασίας ελέγχου που εφαρμόζουν οι τρεις ελεγκτικοί φορείς με απώτερο στόχο όχι απλά να ερμηνεύσει την αιτιολογική βάση των επιμέρους διαφορών αλλά κυρίως να ανιχνεύσει την κατά περίπτωση, βέλτιστη ακολουθούμενη πρακτική και ως εκ τούτου να προτείνει ένα συνεκτικό και ενοποιημένο πρότυπο ελέγχου το οποίο θα μπορούσε να ακολουθείται σε κάθε περίπτωση. Ως προς τη διαδικασία συλλογής πληροφοριών παρατηρούμε ότι η εθνική αρχή διαφάνειας ακολουθεί την πρακτική της χαρτογράφησης των κινδύνων του κατά περίπτωση ελεγχόμενου φορέα (η παραδοχή που κάνουμε και στις τρεις περιπτώσεις είναι ότι αναφερόμαστε σε τακτικό έλεγχο και όχι σε έλεγχο ειδικού σκοπού). Το ελεγκτικό συνέδριο αντιθέτως ξεκινάει με χαρτογράφηση των διαδικασιών βασιζόμενο κυρίως σε ποιοτικά κριτήρια όπως αυτά περιγράφονται στον οργανισμό του ελεγχόμενου φορέα. Η δε διεύθυνση δημοσιονομικών ελέγχων του υπουργείου οικονομικών ξεκινά τον έλεγχο της μέσω της αποστολής προς τον φορέα μιας σειράς ερωτηματολογίων τα οποία σχηματοποιούν ένα αδρό περίγραμμα του θεσμικού πλαισίου του φορέα και του αντικειμένου λειτουργίας του. Από τις τρεις άνω προσεγγίσεις η εθνική αρχή διαφάνειας είναι σαφές ότι ακολουθεί την πλέον ενδεδειγμένη στρατηγική προσέγγιση καθώς η διαδικασία χαρτογράφησης κινδύνου επιτρέπει στον ελεγκτή να εξετάσει ταυτόχρονα όχι μόνο το μακρό και μικρό περιβάλλον του φορέα αλλά ακόμα και την αποτελεσματικότητα των κατά περίπτωση controls και να φτάσει μέχρι το επίπεδο αξιολόγησης των KPIs.

Ως προς την διαδικασία διενέργειας των ελέγχων διαπιστώνουμε ότι και οι τρεις φορείς ακολουθούν λίγο πολύ την ίδια διαδικασία προπαρασκευής με την κατανομή των ελεγκτικών πόρων και την κατάρτιση και έγκριση του προγράμματος ελέγχου επί τη βάση των αποτελεσμάτων που έχουν αντληθεί κατά τη διάρκεια της εισαγωγικής επαφής με τον φορέα. Η διαφοροποίηση που παρατηρείται ως προς την προσέγγιση του ελεγκτικού συνεδρίου με περισσότερη έμφαση στα ποιοτικά χαρακτηριστικά και στο θεσμικό πλαίσιο μπορεί εύλογα να αποδοθεί στο γεγονός ότι αναφερόμαστε σε έλεγχο απόδοσης άρα το πρωτεύον ζητούμενο εδώ είναι η αποτελεσματικότητα και η επάρκεια των διαδικασιών. Οι συγκεκριμένοι έλεγχοι παρότι θα μπορούσαν να κατηγοριοποιηθούν και ως κατασταλτικής φύσης, στην

πραγματικότητα τείνουν περισσότερο να έχουν συμβουλευτικό χαρακτήρα. Για τους άλλους δύο ελεγκτικούς φορείς η ακολουθούμενη διαδικασία είναι κατά βάση κοινή με τα βήματα του προσδιορισμού αντιπροσωπευτικών δειγμάτων, τη συλλογή πρωτογενών δεδομένων κλπ να ακολουθούν περίπου την ίδια μεθοδολογία. Θα πρέπει σε αυτό το σημείο να επισημάνουμε τη βασική διαφορά που παρατηρούμε μεταξύ των ελέγχων της εθνικής αρχής διαφάνειας και της γενικής διεύθυνσης δημοσιονομικών ελέγχων του υπουργείου οικονομικών. Εκ φύσεως τους οι έλεγχοι της Γ.Δ.Δ.Ε. φαίνονται να είναι περιορισμένοι ως προς την στόχευση τους αποκλειστικά στο κομμάτι της ταμειακής διαχείρισης. Παρ' ότι η συγκεκριμένη προσέγγιση είναι αυτή που ιστορικά εφαρμόζεται, είναι σαφές ότι είναι ελλιπής. Δεδομένου ότι οι ελεγχόμενοι φορείς χρηματοδοτούνται έστω και εν μέρη από τον κρατικό προϋπολογισμό, είναι σαφές ότι κάθε δραστηριότητα που εμπεριέχει κόστος αποτελεί εν δυνάμει πεδίο εντοπισμού δημοσιονομικού κινδύνου.

Η διαδικασία ελέγχου αυτή καθ' αυτή είναι κοινή για όλους τους φορείς και περιλαμβάνει συνεντεύξεις με τους ελεγχόμενους, αποστολή καταστάσεων με πρωτογενή ευρήματα, υποβολή απαντήσεων και ενστάσεων από τον ελεγχόμενο και εν τέλει οριστικοποίηση της έκθεσης ελέγχου και των ευρημάτων. Στην όλη διαδικασία αυτό που θεωρούμε ότι θα πρέπει να τονιστεί είναι ότι σε πολλές περιπτώσεις οι ελεγκτές αποφεύγουν να επιτελέσουν ελέγχους σκοπιμότητας, καθώς συχνά έρχονται αντιμέτωποι με τις λεγόμενες πολιτικές αποφάσεις (όπως πχ ΟΤΑ, περιφέρειες κλπ.). Αυτή η έλλειψη ελεγκτικής ελευθερίας είναι πιθανό να συνιστά μεγαλύτερο κατά περίπτωση δημοσιονομικό κίνδυνο από πχ μια υπεξαίρεση. Η αιτία που μας οδηγεί στο να λάβουμε τη συγκεκριμένη θέση είναι το γεγονός ότι πολλοί θεωρούν πώς οι φορείς του δημοσίου δεν χρειάζεται να λειτουργούν με ιδιωτικοοικονομικά κριτήρια, αλλά αντιθέτως ως πεδία ικανοποίησης συντεχνιακών απαιτήσεων. Πχ όταν διαπιστώνεται πως σε έναν ΟΤΑ δεν εφαρμόζεται η ομάδα 2 του λογιστικού σχεδίου και κατ' επέκταση δεν υπάρχει παρακολούθηση των αποθεμάτων πάσης μορφής, είναι σαφές ότι είναι αδύνατο να γίνει σοβαρός δημοσιονομικός έλεγχος, γιατί πρώτον ο προϋπολογισμός του φορέα δε συνοδεύεται από τον προϋπολογισμό δαπανών για την αγορά των πάσης μορφής υλικών και αναλώσιμων που χρειάζεται. Δεύτερον δεν υπάρχει παρακολούθηση αποθήκης, συνεπώς δεν υπάρχει γνώση για την κυκλοφοριακή ταχύτητα ανάλωσης του κάθε υλικού με προφανή τη δυνατότητα υπεξαίρεσής τους. Τρίτον άνευ προγραμματισμού δεν μπορεί να γίνει χρήση των κατά νόμο προβλεπόμενων διαδικασιών για τη διενέργεια μειοδοτικών διαγωνισμών (για ποσά άνω των 60.000€) με την πλειονότητα των αγορών να γίνεται μέσω απευθείας ανάθεσης. Τέταρτο το ίδιο το θεσμικό πλαίσιο εμφανίζει

κενά σε θέματα όπως πχ η φυσική ασφάλεια των εγκαταστάσεων (για τα κτήρια του δημοσίου δεν προβλέπεται ασφάλιση πυρός και σεισμού αλλά ούτε και ασφάλιση αστικής ευθύνης) με αποτέλεσμα να επωμίζονται τεράστιους εν δυνάμει κινδύνους και φυσικά να μην έχουν αναπτύξει στην πλειοψηφία των περιπτώσεων και τους αντίστοιχους προληπτικούς μηχανισμούς. Πχ η ύπαρξη τεχνικού ασφαλείας, λήψη πιστοποιητικού πυρασφάλειας από την πυροσβεστική.

Μετά την οριστικοποίηση της έκθεσης ελέγχου τυπικά θα πρέπει να υπάρχει follow up με σκοπό την επιβεβαίωση της συμμόρφωσης του φορέα με τα κατά περίπτωση ευρήματα και την παροχή όπου χρειάζεται των αντίστοιχων συμβουλευτικών διαδικασιών. Με βάση τα όσα στοιχεία έχουμε μέχρι στιγμής συλλέξει υπάρχει έλλειμμα στην διαδικασία αυτή ειδικά για την εθνική αρχή διαφάνειας και το ελεγκτικό συνέδριο. Από τις διαδικασίες που έχουν καταγραφεί στα κατά περίπτωση εγχειρίδια φαίνεται ότι το follow up ακολουθείται περισσότερο στο στάδιο της προπαρασκευής του επόμενου ελέγχου του ίδιου φορέα. Αντιθέτως η ΓΔΔΕ κάνει follow up ως προς τα ευρήματα του ελέγχου της, καθώς με βάση το πλήθος των εποπτευόμενων φορέων η συχνότητα διενέργειας τακτικών ελέγχων (με βάση τα ισχύοντα πλαίσια λειτουργίας) είναι μια φορά κάθε 45 χρόνια. Σύνολο διενεργούμενων τακτικών ελέγχων από την ΓΔΔΕ είναι 100 ετησίως σε σύνολο 4.500 φορέων.

Εάν θα θέλαμε να φτιάξουμε ένα ενιαίο πλαίσιο διενέργειας ελέγχων τότε, θα έπρεπε να ξεκινήσουμε από την δημιουργία μίας βάσης δεδομένων στην οποία να υπάρχουν καταχωρημένοι οι οργανισμοί λειτουργίας όλων των φορέων του δημοσίου μαζί με τις πληροφορίες που σχετίζονται με τον στρατηγικό σχεδιασμό ενός εκάστου αυτών και το αντίστοιχο αναλυτικό οργανόγραμμα αρμοδιοτήτων αν θέση. Η συγκεκριμένη βάση δεδομένων ιδανικά θα πρέπει να ενημερώνεται ανά τακτά χρονικά διαστήματα από τους ίδιους τους φορείς για κάθε πιθανή μεταβολή σε κάθε ένα από τα παραπάνω στοιχεία. Ακολούθως θα πρέπει η βάση δεδομένων να είναι σε θέση να παράξει μια «σκοροκάρτα» με την επιμέρους βαθμολόγηση του ελεγχόμενου φορέα στα κύρια σημεία ελέγχου (οικονομικές δραστηριότητες, παραγόμενο έργο, συμβάσεις προμήθειας, συμμόρφωση με θεσμικό πλαίσιο κλπ).

Εν συνεχεία οι ελεγκτές θα μπορούσαν αξιολογώντας τα αποτελέσματα από τη βάση δεδομένων να σχεδιάσουν ένα αναλυτικό πλάνο ελέγχου και να αποστείλουν ένα πρώτο σετ ερωτηματολογίων για τα σημεία εκείνη όπου ο ελεγχόμενος φορέας βρίσκεται κάτω από το μέσω όρο του αντίστοιχου κλάδου. Με τον τρόπο αυτό οι συνεντεύξεις που θα ακολουθήσουν

θα είναι πλήρως στοχευμένες και δεδομένου ότι πολλά από τα επιμέρους στοιχεία ενός τακτικού ελέγχου πχ διαδικασία και μέσω τήρησης μητρώων και αρχείων, χρόνοι διακράτησης εγγράφων, έλεγχοι φυσικής ασφάλειας κλπ θα έχουν ήδη καλυφθεί εκ προοιμίου, ο χρόνος της παρουσίας των ελεγκτών στις εγκαταστάσεις του φορέα θα μπορεί να χρησιμοποιηθεί για πολύ πιο παραγωγικές διεργασίες.

Στόχος της όλης διαδικασίας θα πρέπει να είναι η ανάπτυξη κουλτούρας ελέγχου στους φορείς του δημοσίου κάτι το οποίο μέχρι στιγμής απουσιάζει σε μεγάλο βαθμό καθώς μονάδα εσωτερικού ελέγχου διαθέτει λιγότερο από το 20% των φορέων. Στην κατεύθυνση της ενίσχυσης της ελεγκτικής κουλτούρας βλέπουμε ότι έχουν γίνει σημαντικά βήματα τα τελευταία χρόνια πχ νόμος 4795/2021 αλλά και ο 4849/2021 με τον οποίο αναγνωρίστηκαν και κατοχυρώθηκαν τα επαγγελματικά δικαιώματα των εσωτερικών ελεγκτών. Τέλος μια σειρά από πρόσφατες αλλαγές στο θεσμικό πλαίσιο λειτουργίας των φορέων του δημοσίου όπως η ψήφιση του νόμου 4782/2021 με την οποία τροποποιείται ο 4412/2016 διευκολύνουν έτη περαιτέρω τη συνολική στόχευση.

BIBΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

Ξενόγλωσση

- African Organization of English-speaking Supreme Audit Institutions, (2016). Performance Audit Handbook, 2nd edition, σ. 42 επ., παρ. 5.2.4 (Overall planning – selecting audit topics).
- Baker, C. R., (2013). Administrative and accounting practices in the Byzantine Empire. *Accounting History*, 18(2), 211–227
- Bunn M., (2017). The Development of Public Sector Audit Independence: The Colonial Experience in Western Australia, Curtin Business School.
- Cordery C. & Hay D., (2017). The Value of Public Sector Audit: Literature and History, *Journal of Accounting Literature*.
- D’Silva K., Ridley J., (2007). Internal Auditing’s International Contribution to Governance, *International Journal of Business Governance and Ethics*, vol 2.
- Goodson S., Mory K., Lapointe J., (2012). Supplemental Guidance: The Role of Auditing in Public Sector Governance, The Institute of Internal Auditors, 2nd Edition, January 2012.
- INTOSAI, (2010). ISSAI 3100. Performance Audit Guidelines – Key principles
- INTOSAI, (2019). ISSAI 3000. Performance Audit Standard
- MacRae E., Waring C., (2009). Internal Audit Capability Model (IA-CM) For the Public Sector, Institute of Internal Auditors Research Foundation.
- Piper A., (2015). Auditing the Public Sector, The Global Internal Audit Common Body of Knowledge.
- Richard Brown et al, (1905). A History of Accounting and Accountants, T.T. and E.C. Jack
- Smolinski, Harold C., Chumley, Delbert W., and Bennett, Donald E, (1992). "In search of ancient auditors," *The Accounting Historians Notebook*: Vol. 15: No. 2

Ελληνόγλωσση

- Εθνική Αρχή Διαφάνειας, (2020). Εγχειρίδιο Εσωτερικού Ελέγχου για τους Οργανισμούς Τοπικής Αυτοδιοίκησης στην Ελλάδα.
- Ευρωπαϊκό Ελεγκτικό Συνέδριο, (2017). Εγχειρίδιο Ελέγχου Επιδόσεων, Chapter 3 (Planning the audit).
- Εφημερίδα της κυβερνήσεως της Ελληνικής δημοκρατίας, Τεύχος Β’ 1519/22.04.2020, Αριθμ. οικ. 36867 ΕΞ (2020). Έγκριση Κανονισμού Διενέργειας Ελέγχων και Ερευνών της Γενικής Διεύθυνσης Δημοσιονομικών Ελέγχων (Γ.Δ.Δ.Ε.).

Κατσίνη Μαρία, (2017). Η Εφαρμογή του Εσωτερικού Ελέγχου στο Υπουργείο Οικονομικών, Πανεπιστήμιο Πειραιά, Πειραιάς

Νεγκάκης Ι. Χ. και Ταχυνάκης Δ. Π. , (2013). Σύγχρονα Θέματα Ελεγκτικής & Εσωτερικού Ελέγχου, Σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου. Εκδόσεις ΔΙΠΛΟΓΡΑΦΙΑ, Αθήνα 2013

Νόμος 4795/2021, Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου του Δημόσιου Τομέα, Σύμβουλος Ακεραιότητας στη δημόσια διοίκηση και άλλες διατάξεις για τη δημόσια διοίκηση και την τοπική αυτοδιοίκηση, Εφημερίς της Κυβερνήσεως της Ελληνικής Δημοκρατίας (ΦΕΚ 62/Α//17-4-2021)

Οργανισμός Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης, (2018). Τεχνική Έκθεση για τον Εκσυγχρονισμό του Εσωτερικού Ελέγχου: Χαρτογράφηση και Ανάλυση Αποκλίσεων, Πρόγραμμα Ελλάδα-ΟΟΣΑ: Παροχή Τεχνικής Βοήθειας για την Καταπολέμηση της Διαφθοράς

Παπαδοπούλου Χριστίνα Ιωάννα, (2015). Εσωτερικός Έλεγχος στο Δημόσιο Τομέα, Πανεπιστήμιο Μακεδονίας.

International Professional Practises Framework, (2010). Διεθνή Πρότυπο 2010, The Institute of Internal Auditors, Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών Ελλάδας.

Διαδίκτυο

https://el.wikipedia.org/wiki/%CE%95%CE%BB%CE%B5%CE%B3%CE%BA%CF%84%CE%B9%CE%BA%CF%8C_%CE%A3%CF%85%CE%BD%CE%AD%CE%B4%CF%81%CE%B9%CE%BF

<https://www.elsyn.gr/el/node/839>